

前 言

中西政府与非营利组织会计比较研究在我国是一个新课题。纵观古今中外的会计发展，均按其核算范围和营运目的的不同分为政府与非营利组织会计（预算会计）和营利组织会计（企业会计）。我国的预算会计理论与实务体系基本上形成于 60 年代中期。从推行社会主义市场经济体制以来，我国的预算会计改革取得了重大突破，以财政部 1998 年颁布实施的“一则三制”（《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》、《财政总预算会计制度》和《行政单位会计制度》）为标志，已初步建立了与社会主义市场经济体制相适应的预算会计规范体系。人类已进入 21 世纪，随着我国公共财政框架的逐步建立和行政事业单位改革的不断深入，再加之我国加入 WTO，整个社会经济将向着信息化、科学化、国际化方向发展，预算会计的客观运行环境又在发生着重大变化。“发展——改革——发展”是会计发展的客观规律。我们认为，在这种背景下，认真研究西方政府与非营利组织会计的基本理论与实务，并将其与我国现行的预算会计理论与实务加以比较，分析其差异的原因，去粗取精，洋为中用，完善我国预算会计理论结构和实务体系，实为一个亟待解决的课题。

本书的一个最大特色是采用比较研究方法，将政府与非营利

组织会计理论与实务作为一个整体进行系统研究,比较各国会计规范的异同,在此基础上,借鉴西方政府与非营利组织会计的先进经验,结合中国国情,提出了我国预算会计改革的基本框架和思路,具有较强的指导作用,填补了此项空白。具体包括以下特点:

(1)内容全面。以政府与非营利组织会计理论与实务为比较对象,既对会计环境、会计目标、会计要素、会计主体和会计准则等理论问题进行了比较,又对政府会计(政府基金会计、权益基金会计、信托代理基金会计)、非营利组织会计(高校会计、医院会计)核算问题进行了比较;同时,对我国会计发展方向进行了研究,内容系统而全面。

(2)资料完备。在编写本著作中,我们搜集了中外关于政府与非营利组织会计的大量资料,并经过认真筛选,形成了比较理论与实务的重要基础。

(3)归纳性强。本着尊重事实,又不断寻求发展的要求,我们在比较中,对大量的资料进行整理、归纳和提炼,为读者研究政府与非营利组织会计提供参考。

(4)逻辑推理性强。本书以会计环境作为中西政府与非营利组织会计比较研究的逻辑起点,以此对政府与非营利组织会计理论、政府会计和非营利组织会计进行比较,分析其差异及原因,准确把握政府与非营利组织会计的本质规律。同时,在逻辑研究思路上,我们结合研究内容作了一些推理,使本书结构严密、层次清晰、逻辑严密、推理合理,具有启迪的作用。

(5)改革创新。比较不是目的,而是一种研究的方法。通过比较,全面了解西方的政府与非营利组织会计理论与实务,开阔眼界,同时,让中国的预算会计走向世界,提高我国预算会计的国际地位,最终推动我国预算会计的改革和发展。正是如此,我们在第十章专门就我国预算会计改革进行了探讨,紧扣“借鉴、继承、创新”思路,总结了我国改革开放以来预算会计的研究成果,提出了未来我国预算会计改革的基本框架和作法,具有指导作用。

《中西政府与非营利组织会计比较研究》是由重庆商学院会计系李定清副教授、张国康副教授、章新蓉副教授共同完成,是作者

多年从事预算会计教学及中西政府与非营利组织会计比较研究的成果。本书由李定清总体设计,提出了初步的写作提纲,向重庆商学院申请专著资助项目获得批准。尔后,李定清、张国康、章新蓉对本书的结构和写作提纲进行了修改、补充和细化。各章的具体分工是:第1、2、10章由李定清撰稿;第3、4、5、6章由张国康撰稿;第7、8、9章由章新蓉撰稿。初稿完成后,李定清、张国康审阅了全部书稿,并提出了修改意见,最后由李定清总纂定稿。

本书的出版,重庆商学院学术委员会的各位专家、科研处领导、会计系和现代会计研究所的领导和老师给予了巨大的支持和帮助,我们表示衷心的感谢。重庆出版社的责任编辑也为本书出版付出了辛勤劳动,表示敬意。

在撰著本书过程中,我们参考了国内外很多相关文献,颇多启发、借鉴,在此向这些文献的作者表示衷心的感谢。由于作者水平和资料有限,所著书中难免存在不当之处,敬请读者批评指正。

作 者

2001年9月于重庆商学院

目 录

前言	(1)
----------	-----

第 一 篇

政府与非营利组织会计比较概述

第一章 政府与非营利组织会计环境比较

第一节 政府与非营利组织会计比较研究概述	(2)
第二节 政府与非营利组织会计环境比较	(11)
第三节 政府与非营利组织会计结构比较	(23)

第二章 政府与非营利组织会计理论比较

第一节 政府与非营利组织会计目标比较	(41)
第二节 政府与非营利组织会计主体比较	(54)
第三节 政府与非营利组织会计要素比较	(66)

第四节 政府与非营利组织会计准则体系比较……………(83)

第 二 篇

政 府 会 计 比 较

第三章 政府会计比较概述

第一节 政府会计模式比较……………(106)

第二节 政府会计特征比较……………(117)

第三节 政府会计要素中的账户体系比较……………(122)

第四章 政府预算比较

第一节 政府预算概述……………(129)

第二节 预算编制程序与各国预算实务比较……………(148)

第三节 政府预算的会计处理比较……………(158)

第五章 基金会计比较

第一节 政府基金会计概述……………(165)

第二节 政府普通基金比较……………(175)

第三节 资本项目基金比较……………(210)

第四节 偿债基金会计比较……………(216)

第五节 普通固定资产账群比较……………(225)

第六节 其他政府基金比较……………(231)

第六章 政府会计报告比较

第一节 政府会计报告概述……………(240)

第二节 政府会计报告编制比较……………(251)

第 三 篇

非营利组织会计比较

第七章 非营利组织会计比较概述

- 第一节 非营利组织会计模式概述……………(281)
- 第二节 非营利组织会计准则体系比较……………(294)
- 第三节 非营利组织会计特征比较……………(298)

第八章 高等学校会计核算比较

- 第一节 高等学校会计概述……………(313)
- 第二节 高等学校会计处理比较……………(326)
- 第三节 高等学校会计报告比较……………(357)

第九章 医院及其他非营利组织会计核算比较

- 第一节 医院会计概述……………(369)
- 第二节 医院会计核算处理比较……………(378)
- 第三节 医院会计报告比较……………(395)
- 第四节 其他非营利组织会计核算比较……………(405)

第 四 篇

我国预算会计改革

第十章 我国预算会计改革

第一节 预算会计改革的意义和主要内容·····	(412)
第二节 预算管理的改革对预算会计的影响·····	(422)
第三节 预算会计规范体系·····	(434)
第四节 预算会计管理体制·····	(441)
第五节 预算会计报告·····	(449)
参考文献·····	(460)

第一篇

政府与非营利组织会计 比较概述

我国的预算会计相当于西方的政府与非营利组织会计。本篇主要阐述政府与非营利组织会计环境和会计理论的比较,为后续的政府会计比较、非营利组织会计比较打下基础。第一章主要讨论政府与非营利组织会计比较研究的意义、对象和方法;会计环境各种因素的比较;政府与非营利组织会计概念的界定,以及政府与非营利组织会计结构的比较。会计是环境的产物,通过政府与非营利组织会计环境各种因素的比较,能帮助我们更好地理解政府与非营利组织会计寓于特定的社会政治经济环境之中,并给我们启示。在预算会计改革中,既借鉴西方政府与非营利组织会计的先进经验,又要坚持从中国国情出发,体现中国特色。第二章主要探讨政府与非营利组织会计理论的比较,包括会计目标比较、会计主体比较、会计对象与会计要素比较和会计准则体系比较。

第一章

政府与非营利组织会计 环境比较

第一节 政府与非营利组织 会计比较研究概述

会计起源于社会生产实际的需要,随着社会经济的发展而发展,其体系与分支也是为适应人们管理财务活动的需要而产生的。自建国以来,预算会计与企业会计即构成了我国的两大会计体系。纵观古今中外的会计发展,均是按照会计的适用范围和核算对象的不同划分为企业会计和非企业会计。古代有官厅会计与民间会计之分,国外则根据会计主体的经营目的不同,划分为营利组织会计和非营利组织会计两大类。前者相当于我国的企业会计,后者则包括政府会计和政府补助单位以及民办私立事业单位会计,与我国的预算会计大体相似。

我国的预算会计理论与实务操作体系基本上成形于 60 年代中期。推行改革开放政策以后的 20 多年来,特别是推行社会主义市场经济体制以来,我国的预算会计改革取得了重大突破,以财政部 1997 年和 1998 年初发布的《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则(试行)》和《事业单位会计制度》等一系列预算会计规范为标志,已初步建立起了与社会主义市场经

济体制相适应的预算会计规范体系。近三年来,我国政府财政和预算管理、行政和事业单位管理体制改革的不断深化,再加之我国加入 WTO,整个社会经济将向着信息化、科学化、国际化方向发展,预算会计的客观运行环境又在发生着重大变化。“发展——改革——发展”是会计发展的客观规律。我们认为,在这种基本背景之下,认真研究西方政府与非营利组织会计的基本理论与实务,并将其与我国现行的预算会计规范体系加以比较,分析其差异的原因,去粗取精,洋为中用,完善我国的预算会计的理论结构和实务体系,实为是一个亟待解决的问题。为此,我们选择《中西政府与非营利组织会计比较研究》这一题目作专门研究。

一、政府与非营利组织会计比较研究的意义

很多问题的分析研究几乎总是从比较开始的,它从对现象进行对比开始,综合被比较的现象,进行分析研究,从中区分出一般现象和特殊现象,进而抽象出一般的规律。比较的基本思路大致可以分为三类:①同一时间不同空间的比较;②同一空间不同时间的比较;③不同时间和不同空间的混合比较。所谓“古为今用,洋为中用”,恐怕可以看成是这些比较思路的产物。不过,在地区、国家之间交流日盛的今天,同一时间不同空间之间的比较渐成主流,因为这种比较更具现实意义。正是如此,我们在本书中的中西比较,都是指的这种比较方式。

在经济发展全球化演进态势下,跨国公司、区域化经济集团,以及各实行对外经济开放的国家,都在集中精力研究由国际环境迅速变化给本公司、本地区、本国经济发展带来的新问题。为解决这类问题,先后产生了比较经济学与比较管理学,在其影响之下紧接着便产生了比较会计观念及其在这一观念影响之下所产生的比较会计理论与实务。1937年,英国经济学家庇古的《社会主义与资本主义》一书的问世,开了现代比较经济之先河;次年,美国经济学

家又明确地提出了比较经济学的概念;此后,随着人们对经济问题比较研究的日益重视,比较经济学得到了迅速的发展,并涌现出了许多新型的比较学科,经济学的各二级学科中也大量引进比较的研究思路,甚至形成了相应学科的比较学。会计学也不例外,早在1964年,美国注册会计师协会(AICPA)就出版了《二十五个国家的职业会计》,后来(1975年)该协会又出版了《三十个国家的职业会计》,对各主要国家的职业会计进行了比较和分析,几乎与此同时,一大批西方会计学家积极开展会计比较研究,许多会计比较的著述不断问世。毫无疑问,西方会计界所开展的关于比较会计研究,对于跨国公司在国际空间开展生产经营活动和筹资、投资活动提供了极大的方便,对于国际会计学的建立和国际界的会计协调作出了巨大贡献。

在我国,比较会计研究的起步较晚,大致是在80年代初期,比较典型的研究成果是上海财经大学娄尔行教授等所进行的中美会计比较研究。1992年,中国会计学会第四届理事会通过的“八五”期间会计科研规划,要求研究“中外会计之比较”。1993年,国家教委颁布普通高校专业目标,首次将比较会计学作为会计专业本科主要专业课程。1990年以来,《会计研究》杂志上发表的有关比较会计研究的论文有近20篇,并出版了数部专著。如重庆商学院李孝林教授从1995至1997年先后出版了《比较会计研究》^①、《中外会计史比较研究》^②和《会计基本理论比较研究》^③三部专著,清华大学夏冬林教授在1996年出版了《国际会计比较研究》^④,山东财政学院刘兴云教授出版了《中西会计比较研究》^⑤等;内容涉及到财务会计、成本会计、管理会计、审计、会计教育、会计史等各个

① 李孝林等著:《比较会计研究》,西南财经大学出版社1995年版。

② 李孝林等著:《中外会计史比较研究》,科学技术文献出版社1996年版。

③ 李孝林等著:《会计基本理论比较研究》,科学技术文献出版社1997年版。

④ 夏冬林著:《国际会计比较》,中国财政经济出版社1996年版。

⑤ 刘兴云著:《中西会计比较研究》,西南财经大学出版社1996年版。

领域,既有中国与国际会计及西方国家会计的比较,也有西方国家会计之间的相互比较。但遗憾的是,上述比较会计的研究成果都是企业会计之比较,很少有政府与非营利组织会计比较的论文和专著。目前只有一本有关政府与非营利组织会计比较研究的文献,是由上海财经大学赵建勇博士在1999年出版的《中外政府会计规范比较研究》^①。该书主要将中外政府会计分五个专题进行比较,具有资料新、内容全、分析深入、总结恰当等特点,填补了政府会计比较研究的空白。但作者没有对中外政府会计的核算方法进行比较,只是采用专题比较,这样可能造成政府与非营利组织会计理论与实务体系不够完整。我们认为立足中国实际,对中西政府与非营利组织会计理论与实务进行全面的比较研究,并借鉴、吸收和创新,对完善我国预算会计理论与实务体系具有重要的现实意义。

(一)开展中西方政府与非营利组织会计比较研究,有助于深化我国预算会计改革

预算会计改革的总目标是逐步建立适应我国社会主义市场经济体制需要,具有中国特色、科学规范的管理型预算会计模式和运行机制。作为预算会计核算制度改革的指导思想,是“……从我国预算会计的实际情况出发,吸收企业会计改革的成功经验和借鉴国际公共会计的习惯作法,既要改革创新,又要继承发扬。”这就必须对西方国家的政府与非营利组织会计进行比较研究,联系我国实际,把两者有机结合起来,深入分析,取长补短,才能“改革创新”。

目前,美国、加拿大、澳大利亚、日本等国都制定了本国的政府会计准则,各国之间都存在一定差异。葛家澍教授曾指出:“实际上没有一个能得到各国一致认可的,能具体有着会计实务规范的国际会计准则。”政府会计准则也如此。这就需要比较各国准则的异

① 赵建勇著:《中外政府会计规范比较研究》,上海财经大学出版社1999年版。

同,以推动预算会计改革和发展。

(二)开展中西方政府与非营利组织会计比较研究,有助于我们将中国预算会计置身于世界政府与非营利组织会计范围之内来考虑问题,吸收各国在政府与非营利组织会计管理方面的成功经验

会计作为一种共同语言,有很多共性的东西可供研究和借鉴。对预算会计和管理是一种很重要的经济管理工作,需要一定的会计规范,而制订这些会计规范需要依据一定社会经济环境,需要花费相当长的时间和相当多的人力、物力和财力,也需要一定的实践来加以检验。然而,通过政府与非营利组织会计的国际比较,就较容易获取他国管理某一会计事项的规范及其成败之处,这样,既可节约我们进行会计管理的成本,也可提高我们进行会计管理的质量。资本主义国家的会计理论与经验,是它们从长期的市场经济建设中总结出来的,对我们正在进行的有中国特色的市场经济建设,无疑是有重要的借鉴意义。

(三)开展中西方政府与非营利组织会计比较研究,有助于完善我国预算会计规范体系

我国现行的预算会计规范体系,可以说是一种多标准混合式的会计规范。这一体系主要由《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则(试行)》和《事业单位会计制度》组成。这一规范体系表明财政总预算会计和行政单位会计是以制度模式规范会计行为,事业单位会计是以准则加制度模式规范会计行为,没有涵盖全部预算会计的《预算会计基本准则》,而且制定事业单位会计准则或制度仅适用于国有事业单位,非国有事业单位可参照执行,企业化管理的事业单位不执行。现有预算会计规范执行三年多来,反映的问题是预算会计规范不完整,没有考虑民营或私立事业单位的会计规范问题,这对完善预算会计制度体系产生了不利的影响,需要学习西方国家政府与非营利组织会计规范的

先进经验和作法。

西方国家关于政府与非营利组织会计规范的研究已有一定成果。例如,美国“财务会计准则委员会”(FASB)在1980年发表了《论财务会计概念》第四辑——《非营利组织编制财务报告的目的》;在1985年又发表了《论财务会计概念》第六辑——《财务报表的各种要素》,并明确指出,它论述的内容,不仅适用于企业,同样也适用于非营利组织。再如,美国“政府会计准则委员会”(GASB)从1984年以来发布了一系列政府会计准则。我们吸收西方国家政府与非营利组织会计规范的研究成果,对完善我国预算会计规范体系是非常有益的。

(四)开展中西方政府与非营利组织会计比较研究,有助于提高我国预算会计理论研究水平

预算会计同企业会计构成了我国会计体系中的两大部类。多年来,尽管有关方面对预算会计的发展给予了积极的支持和帮助,预算会计理论和实务工作者也付出了不懈的努力,但与企业会计相比,预算会计的基本理论、实务规范、会计教育等方面,仍落后于企业会计。我们开展中西政府与非营利组织会计比较研究,就是加强我国预算会计的基本理论与实务的研究。

大家知道,会计的形成、内容和作用机制,一方面具有因社会不同性质而存在差别的个性,另一方面又具有理论和方法的继承性和发展过程中的普遍规律性。因此,如果把它放在世界范围内进行广泛的比较研究,就更有利于深刻地揭示矛盾,探索规律,从而充实和发展理论研究的成果,拓展思路,提高我国预算会计理论研究水平。

二、政府与非营利组织会计比较研究的对象

中西政府与非营利组织会计比较研究究竟研究什么,这是我们在进行具体内容之前必须予以回答的问题。

前已述及,政府与非营利组织会计比较研究就是要比较中国与西方国家政府与非营利组织会计之间的共性和特性。通过比较,更深刻地理解中国与西方国家政府与非营利组织会计的同中之异和异中之同,才能更好地、更准确地把握政府与非营利组织会计的本质规律,用以指导我们的预算会计工作,建立更为完善的预算会计理论与实务体系。我们认为,政府与非营利组织会计比较研究的内容和范围应该据此确定。

本书定名为“中西政府与非营利组织会计比较研究”,已明确界定了是将中国现行的预算会计与西方国家的政府与非营利组织会计进行比较,这种比较是同一时间不同空间的横向比较。为了便于比较,我们对比较研究的对象作如下说明。

(一)比较样本的选择

西方政府与非营利组织会计是一个外延极大的概念,它可以用来泛指地理、政治、经济意义上的所有西方国家的会计,但这样是无法比较的,因而我们主要选取以美国为主的发达资本主义国家作为比较的一个方面,将其政府与非营利组织会计理论与实务与中国这个转向市场经济还不久的社会主义国家相应的领域即预算会计理论与实务进行比较。美国政府与非营利组织会计理论和实务与中国的预算会计理论与实务将是本书比较的两个最主要的样本。我们将以《政府非营利组织会计理论与实务》^①一书为蓝本,与中国预算会计进行比较。从西方国家看,美国无论采用定性或定量的分析手段,都符合经济重要性和会计重要性的选择样本的依据。除美国外,澳大利亚、加拿大、日本等国家同样也会需要在需要和可能的时候,进入比较样本。另外,国际会计师联合会公立单位委员会的有关研究成果,也将在需要的时候作为本书的样本,进入比较范围。

① [美]罗伯特·J·弗里曼、克雷格·D·肖尔德斯合著,王建英、冯梅等译:《政府及非营利组织会计理论与实务》(第四版),清华大学出版社1999年版。

(二)中国预算会计的比较范围

中国预算会计当然是指目前行之有效的预算会计理论与实务,既不包括已在改革中淘汰的旧的作法,也不含未能有可能要采用但现在尚未采用的作法。即具体以预算会计的基本理论(包括预算会计的概念、目标、对象、特点、组成体系等)和《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》和《事业单位会计准则或制度》以及《会计法》、《预算法》相关内容作为比较范围。须指出的是,我国事业单位会计种类多,为了与美国非营利组织会计相对应,选取高校会计和医院会计为主作为非营利组织会计比较的内容。

(三)政府与非营利组织会计比较的内容

以上述具体的研究对象为基础,可将政府与非营利组织会计比较研究的内容分为三部分:一是政府与非营利组织会计环境和基本理论比较;二是政府会计比较;三是非营利组织会计比较。

三、政府与非营利组织会计比较研究的方法

一定的科学方法是从事科学研究活动并取得研究成果的必不可少的手段,中西政府与非营利组织会计比较研究也不例外。从一般意义上看,中西政府与非营利组织会计比较研究的基本方法应该是比较法。

比较法是人类认识和研究事物的最基本的方法之一,通过比较来达到认识和研究的目的是其基本特征。具体地看,就是通过对两个或两个以上的事物的比较,辨明事物之间的不同点和相同点,找出事物之间的联系,从而对事物的特征、运行和发展的规律得到深刻的认识。就中西政府与非营利组织会计研究来看,应用比较法来进行研究,还能帮助我们发现中国预算会计与西方政府与非营利组织会计的差距,从而有助于找出进一步改革我国预算会计的方向。

在中西政府与非营利组织会计比较研究中,必须以马克思主

义的基本理论为指导,实事求是,运用社会的、历史的和现实的比较方法,并注意吸收归纳法、演绎法、实证法、技术方法等,对中西政府与非营利组织会计进行深层次比较,以发现共同规律和特殊规律。概括起来讲,中西政府与非营利组织会计比较研究的方法应包括以下几个方面。

(一)从事物发展的客观过程出发,实事求是地比较研究中西政府与非营利组织会计中的各种问题

对于各种各样的会计制度、会计实务和会计理论,需要以发展的观点,实事求是地进行具体分析,比较其利弊得失,透过现象,找出每一种会计现象是此而不是彼的原因及反映出的本质问题,以求作出符合实际的科学结论。

(二)运用对立统一规律和邻近学科的知识与方法,辩证地、综合地研究各种会计问题,避免片面性和形而上学

对于中西政府与非营利组织会计,应把握住它们与周围环境的对立统一关系。会计由客观环境所决定,是随着客观环境的变化而发展变化的,会计对经济和政治来说又具有反作用。研究中西政府与非营利组织会计,应用对立统一的观点来辩证地比较、分析它们的异同及原因,同时还要运用演绎法、归纳法,提高和加深对事物的认识。

(三)利用技术方法,研究中西政府与非营利组织会计

在比较法的应用中,不仅要重视和正确地判断与分析,而且要恰当地运用图示、表格等技术方法,对观察比较的对象进行整理、加工,使之能清楚地显示相互间的共性和差异,或是生动而形象地对分析研究的结果加以反映。