



中 国 学 术 思 想 库

Library of Chinese Academic Thought

学术顾问：纪宝成 程天权

# 聚焦财会

——196位专家财务、会计、审计理论与实务新论

①

王庆成 戴德明 主编



中央编译出版社

CENTRAL COMPILATION & TRANSLATION PRESS



中国人民大学书报资料中心

INFORMATION CENTER FOR SOCIAL SCIENCES, PUC



中 国 学 术 思

Library of Chinese Academic Thought

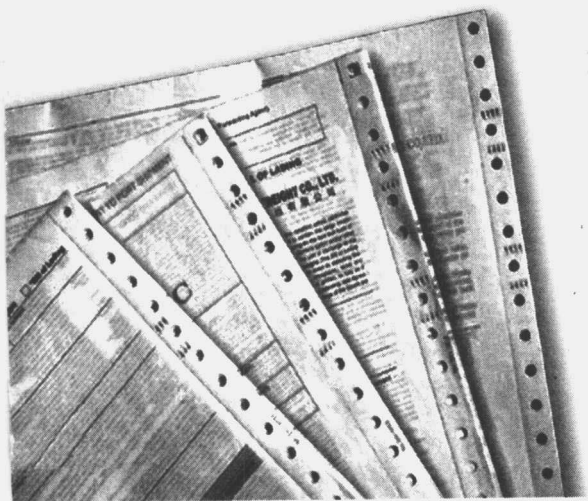
学术顾问：纪宝成 程天权

# 聚焦财会

——196位专家财务、会计、审计理论与实务新论



王庆成 戴德明 主编



中央编译出版社  
CENTRAL COMPILATION & TRANSLATION PRESS



中国人民大学书报资料中心  
INFORMATION CENTER FOR SOCIAL SCIENCES, RUC

## 图书在版编目 ( CIP ) 数据

聚焦财会：196 位专家财务会计审计理论与实务新论 / 王庆成，戴德明主编。

- 北京：中央编译出版社，2005.6

( 中国学术思想库 )

ISBN 7-80211-148-X

I. 聚… II. ①王… ②戴… III. ①财务管理—文集②会计学—文集

③审计学—文集 IV. ① F275-53 ② F23-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 ( 2005 ) 第 065817 号

## 聚焦财会

—— 196 位专家财务、会计、审计理论与实务新论

---

出版发行：中央编译出版社

地址：北京西城区西直门内冠英园西区 22 号楼 ( 100035 )

电话：66560272 ( 编辑部 )      66560273      66560299 ( 发行部 )

经销：全国新华书店

印刷：北京金明盛印刷有限公司

http://www.cctpbook.com.cn

E-mail: edit@cctpbook.com

开本：1/32

字数：800 千字

印张：34.5

版次：2005 年 6 月第 1 版第 1 次印刷

定价：98.00 元 ( 上中下 )

# 目 录 (中卷)



我国会计改革进程中新的重要成果	
——《民间非营利组织会计制度》发布实施.....	刘玉廷 (317)
非营利组织可持续发展的会计对策.....	张士建 张 彪 (322)
IT环境下会计系统重构:一种融合理论及模型构建	
.....	王世定 徐玉德 (328)
会计学研究的 가 方法论比较.....	王棣华 (336)
税收国际协调与会计准则全球趋同关系之辨析	
.....	邓力平 曲晓辉 (344)
IAS32与相关会计准则的比较.....	杨 萱 (354)
中国会计准则、制度与国际财务报告准则下利润报告的差异研究	
——对 B 股上市公司 2002 年年报的分析.....	盖 地 卢 强 (359)
企业与非营利组织会计准则“殊途同归”趋势分析	
.....	何巧白 黄惠青 (370)
会计准则导向:中国的钟摆摆向哪里.....	郭强华 (376)
我国会计法规体系存在的问题与思考	
..... 《关于完善我国会计法规体系研究》	课题组 (381)
税收与会计关系模式的选择与税收监管.....	李心源 戴德明 (385)

两大法系会计规范体系比较研究.....	廉 思	(389)
公允性瑕疵:侵蚀公司信任的祸首.....	经济观察研究院	(399)
EVA与剩余收益估价:联系与思考.....	谢诗芬 彭玉龙	(405)
我国会计制度与税收法规的协作研究		
——基于税会关系模式与二者差异的分析.....	戴德明 张 妍 何玉润	(413)
浅谈施工企业成本控制.....	唐宏斌	(421)
如何发挥司法会计检查在惩治和预防职务犯罪中的作用		
.....	娄 云	(430)
离奇数字的背后		
——济南轻骑利用谨慎原则操纵会计数据的理性思考.....	王乐锦	(435)
21世纪注册会计师的发展趋势.....	陈晓芳 宋芝宏	(440)
英美注册会计师管理体制的变迁及其启示.....	李国运 季小琴	(444)
中外总会计师制度比较.....	华中电力会计学会课题组	(452)
会计师事务所风险管理的治本之道.....	朱小平 叶 友 康 超	(460)
会计标准国际化的新制度经济学分析及其对我国的启示		
.....	宋献中 谭小平	(467)
马克思主义经济学视野中的会计学.....	宋英慧	(475)
反倾销应诉中的会计权益失衡及对策.....	冯巧根	(482)
论程序理念与程序会计.....	朱小平 马元驹	(494)
21世纪我国会计软件的六大发展趋势.....	张玉华	(506)
公司治理结构:会计信息人为操纵的制度根源		
——“桂林集琦”遭处罚的启示.....	冯均科 丁 梅	(509)
论会计信息失真与三大环境因素之关系.....	张 云	(515)
论会计信息的强制披露与商业秘密保护		
.....	裘理瑾 徐明磊 李若山	(521)
商业银行会计信息公开披露的特殊性分析.....	何丽梅 张晓钢	(530)
试论民营企业会计信息舞弊的治理对策.....	杨 光	(539)
会计信息产品属性的四分法分析.....	温佐望 鲍小红	(546)
中美招股说明书比较:会计信息披露监管.....	王青亚 张晓岚	(553)
会计信息失真成因及对策浅析.....	欧阳玮	(564)
基层单位会计监督与《会计法》的实施.....	张宗发 苏俊和	(573)
智力资产与智力资本会计的几个理论问题.....	余绪纛	(578)
对资产减值会计几个基本问题的探讨.....	徐铁祥 肖 俊	(586)
浅析网络会计及对会计假设的影响.....	张志群	(598)

会计电算化环境下的内部控制及其实现.....	王健华	(603)
就玉环县会计电算化人员培训谈会计电算化初级培训工作 .....	李洁慧	(609)
浅谈加强会计电算化的内部控制制度.....	郭朝晖	(619)
知识经济条件下管理会计的新特点.....	余绪缨	(623)
论 21 世纪管理会计主题的转变.....	张德兴	(634)
浅谈市场经济下企业成本管理观念的转变.....	张文祥	(640)
目标成本法的应用环境分析.....	肖康元	(648)
预算会计要揭示和披露隐性负债和或有负债的信息.....	王庆成	(655)
流程理念——管理会计的新增长点.....	于增彪 李 岩	(659)
管理会计研究的新开端 ——管理会计国际研讨会综述.....	潘 飞 文东华	(667)
会计舞弊的约束机制:美、日、德三国的比较研究.....	李心合	(676)
对几个会计实务问题的理解.....	汤湘希 张敦力	(685)



# 我国会计改革进程中 新的重要成果

## ——《民间非营利组织会计制度》发布实施

□ 刘玉廷

近些年来,我国各类民间非营利组织得到了较快发展,成为我国市场经济体系的重要组成部分,在社会经济生活中发挥着越来越重要的作用。在这种情况下,加强对民间非营利组织的规范管理,以促进其健康发展,提上了议事日程。为此,全国人大、国务院以及民政部、教育部等正在逐步建立起民间非营利组织的法律规范体系。财政部自2000年就开始研究民间非营利组织会计规范问题,经过反复调查研究,广泛征求意见,数易其稿,于2004年8月18日正式发布了《民间非营利组织会计制度》,并自2005年1月1日起在全国民间非营利组织范围内全面实施。这是我国会计改革进程中取得的又一项重要成果,对于统一民间非营利组织会计规范,促进其健康发展,具有非常重要的现实意义。

### 一、发布《民间非营利组织会计制度》的重要意义

#### 1. 实现了与国家有关法律、行政法规的配套

为了规范发展民间非营利组织,我国政府自上世纪末就开始积极致力于建立和完善有关民间非营利组织的法律体系,先后颁布了《社会团体登记管理条例》、《民办非企业单位登记管理暂行条例》、《中华人民共和国民办教育促进法》、《中华人民共和国民办教育促进法实施细则》和《基金会管理条例》等相关法律、行政法规。《民间非营利组织会计制度》作为国家有关法律、行政法规的配套制度,实现了与这些法律法

规的协调,解决了民间非营利组织适用会计规范问题。

《基金会管理条例》、《民办教育促进法》等明确要求基金会和民办学校按照国家统一的会计制度编制财务会计报告,并委托注册会计师进行审计;《社会团体登记管理条例》和《民办非企业单位登记管理暂行条例》也要求社会团体和民办非企业单位必须对外提供包括财务信息在内的年度工作报告。《民间非营利组织会计制度》的发布统一了民间非营利组织的会计标准,实现了与这些法律、行政法规的配套。

### 2. 适应了民间非营利组织健康发展的需要

在计划经济时期,我国财政施行的是高度集中的统收统支的分配体制,因此,社会各项事业包括社会公益事业基本上都由国家统包统揽。改革开放之后,随着我国市场经济的发展,尤其是近年来财政职能的转换和公共财政的建设,一些过去由财政大包大揽的社会福利和公益事业等被剥离出来,推向社会;与此同时,企业作为以营利为目的的组织,又不大可能承接这些社会福利和公益事业,而个人收入也相对有限,难以自我消化,从而使得这些社会公益事业成为了我国社会管理的焦点和难点。在这种情况下,大力发展民间非营利组织,引导民间资金投入社会公益事业,既可以解决公共财政资金在提供公共产品上的不足,又可以合理优化资源配置,维护社会的安全与稳定。因此,民间非营利组织在发达市场经济国家通常被称为除政府和企业之外的“第三部门”,在国民经济体系中有十分重要的作用,它可以做一些为财政分忧的事,帮助国家解决社会救济、扶贫、教育、养老保健、医疗服务等社会问题。但是由于民间非营利组织的资金来源主要来自捐赠人的捐赠、会员缴纳的会费、向服务对象收取的服务费等,对象较广,涉及公众较多,影响较大,因此,作为民间非营利组织与捐赠人、会员、服务对象等的沟通渠道的会计信息的质量就显得尤为重要。在这种情况下,制定《民间非营利组织会计制度》,统一会计核算标准,可以规范民间非营利组织的会计核算行为,提高其会计信息质量,促进其健康发展。

### 3. 有助于加强对民间非营利组织的外部监督与管理

《民间非营利组织会计制度》要求民间非营利组织编制统一的财务会计报告,及时反映民间非营利组织控制的资源状况、负债水平、资金使用情况及其效果、现金流量等信息,从而可以大大提高民间非营利组织会计信息的透明度,便于捐赠人、会员以及政府主管部门等加强外部





监督和管理,促进民间非营利组织的规范发展。

## 二、《民间非营利组织会计制度》的适用范围

我国的民间非营利组织主要包括社会团体、基金会、民办非企业单位和寺院、宫观、清真寺、教堂等。据民政部民间组织管理局统计,截至2003年底,在全国各级民政部门登记的社会团体已经发展到14.2万个、民办非企业单位达到12.4万个,在民政部登记的基金会近1200家。

为了对我国民间非营利组织制定统一的会计制度,根据我国相关法律、行政法规对基金会、社会团体及民办非企业单位等民间非营利组织界定的共同特性,同时借鉴国际通行的惯例,我国《民间非营利组织会计制度》规定,该制度适用于同时符合以下特征的民间非营利组织:

1. 该组织不以营利为宗旨和目的;
2. 资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报;
3. 资源提供者不享有该组织的所有权。

## 三、《民间非营利组织会计制度》的主要特点

我国《民间非营利组织会计制度》的制定,既充分考虑了民间非营利组织的组织特性和业务特点,又尽可能借鉴了国际通行的惯例,形成了以下一些主要特点:

一是关于会计目标。鉴于民间非营利组织的资金来源主要来自社会各界的捐赠、会员缴纳的会费、接受服务对象(如学生、病人等)缴纳的服务费等,该制度将满足捐赠人、会员、服务对象、债权人、监管部门等会计信息使用者的决策需要作为民间非营利组织的会计目标,设计其会计报表体系和财务会计报告应予披露的信息。

二是关于会计核算基础。该制度引入了权责发生制原则,从而要求民间非营利组织计提固定资产折旧,进行成本核算等,有助于民间非营利组织加强资产负债管理和成本管理,提高运营绩效,有效弥补收付实现制会计的不足。

三是关于会计要素。该制度设置了资产、负债、净资产、收入和费用五个会计要素。考虑到民间非营利组织资源提供者既不享有组织的所有权,也不从组织中取得回报,所以民间非营利组织不存在核算“所有者权益”和“利润”问题。同样,在权责发生制会计下,也不存在核算收付实现制下的“支出”问题,所以,该制度既没有设置企业会计中

的所有者权益和利润会计要素，也没有设置预算会计中的支出会计要素。

四是关于会计计量基础。该制度在坚持以历史成本为计量基础的同时，对于一些特殊的交易事项，如捐赠、政府补助等，引入了公允价值等其他计量基础。这主要是由民间非营利组织的业务特征所决定的，因其许多资产的取得并没有实际成本，比如捐赠资产、政府补助资产等都是无偿取得的，如果严格按照实际成本原则将难以进行确认和计量，从而难以实现真实、完整反映的目的。

五是关于净资产的核算和列报。该制度将民间非营利组织的净资产分为限定性净资产和非限定性净资产两类进行核算和列报，其中，限定性净资产是指其使用存在时间或（和）用途限制的净资产，除此之外的其他净资产即为非限定性净资产，从而可以更加如实地反映民间非营利组织净资产的构成和性质等情况。

六是关于收入的确认。考虑到民间非营利收入来源的特殊性，该制度将民间非营利组织的收入区分为交换交易形成的收入和非交换交易形成的收入，分别界定其确认标准。对于按照等价交换原则所进行的交易，按照交换交易收入的确认原则进行确认和计量，对于按照非等价交换原则进行的交易，如政府补助、捐赠等，按照非交换交易收入的确认原则进行确认和计量。

七是关于费用的分类。由于该制度规定民间非营利组织的会计核算基础为权责发生制，而且业务活动表的主要功能是用以评价民间非营利组织的经营绩效，所以，该制度要求在对费用的会计核算中应当严格区分业务活动成本和期间费用，其中，期间费用包括管理费用、筹资费用和其他费用。

八是关于财务会计报告的内容及其组成。该制度根据民间非营利组织的业务特点及其会计信息使用者的需求，要求民间非营利组织的财务会计报告至少应当包括资产负债表、业务活动表、现金流量表三张基本报表以及会计报表附注等内容。

#### **四、各方共同努力，全面贯彻《民间非营利组织会计制度》**

为了积极稳妥地贯彻实施《民间非营利组织会计制度》，财政部和各地财政部门要通过多种形式，加强对该制度的宣传和培训，使民间非营利组织单位负责人认识到该制度的重要性，并使广大民间非营利



组织会计人员全面掌握该制度的各项规定和具体方法。同时还应当加强与民政、教育、卫生、税务和其他主管部门的协调，齐抓共管，确保该制度的贯彻实施。

民间非营利组织应当根据会计业务的需要设置会计机构，或者在有关机构中设置会计人员并指定会计主管人员，不具备条件的，应当委托经批准从事会计代理记账业务的中介机构代理记账，从而保证自2005年1月1日起能够严格按照《民间非营利组织会计制度》进行会计核算。考虑到目前大部分民间非营利组织执行的是《事业单位会计制度》，为了保证民间非营利组织新旧会计制度的衔接，财政部还制定了新旧会计制度衔接办法，以保证民间非营利组织在执行新会计制度时能够平稳过渡。

会计中介机构也应当掌握《民间非营利组织会计制度》的各项规定，在接受执行该制度的民间非营利组织委托进行审计服务时，应当以该制度作为会计标准进行审计，提供审计报告。

可以相信，在各个方面的共同努力下，《民间非营利组织会计制度》的全面贯彻实施，必将大幅度提高民间非营利组织会计信息质量，从而促进民间非营利组织的健康发展和规范管理。

## 非营利组织可持续发展的会计对策

□ 张士建 张 彪

### 引言

自可持续发展战略被提出以来,会计学界作出了积极的回应,但有关会计研究文献几乎全集中在企业层面,对非营利组织绝少涉及。其次,可持续发展战略背景下的会计话题又几乎集中在环境会计(或绿色会计)领域,对会计体系的其它方面少有涉及。其实,面对可持续发展战略下的会计环境,会计体系的其它方面如会计目标、会计基础等都有值得探讨的问题。本文因如下两点而与其它同类话题存在明显区别:第一,它是对于非营利组织的;第二,它是对于会计概念方面的。本文的基本结论是,为促进非营利组织的可持续发展,非营利组织会计在目标、原则及政策等方面应有所调整,应能体现可持续发展的要求。在此要说明:(1)本文所称非营利组织包括公立和私立(民间)两类,目前我国公立非营利组织主要指国有事业单位;(2)本文所称可持续发展,其定义是1987年由布伦特兰夫人提交给联合国世界环境与发展委员会《我们共同的未来》这一报告所下的:“可持续发展是既满足当代人的需要,又不对后代人满足其需要的能力构成危害的发展”,此即所谓的布氏定义。

### 一、可持续发展与受托责任结构改进

在现代财务会计概念体系中,会计目标是起点和核心,因为会计目标是会计系统对会计环境的直接“接口”,会计环境是通过会计目标作用于会计系统其它内容的。因此,会计系统对可持续发展战略这一具体会计环境所作的反应,首先是在会计目标方面。目前,我国有关非营利



组织会计的规范性文件没有专门就会计目标问题做出比较详细的阐述。在以美国为代表的西方会计界，公立非营利组织会计准则制定机构如美国政府会计准则委员会（GASB）、国际会计师联合会公立单位委员会（IFAC，PSC）等，大都将受托责任作为非营利组织会计的首要目标，私立非营利组织会计准则制定机构如美国财务会计准则委员会（FASB），虽然将受托责任置于“决策有用”之下，但FASB同时认为非营利组织的受托责任比企业的更重要，因为资财供给者与非营利组织之间会出现一种对企业而言更为直接的关系（FASB，1980）。我们认为，在公立非营利组织居于主导地位的情况下，借鉴GASB和IFAC等的作法，再参照我国企业财务会计目标定位的情况，将我国非营利组织会计的主要目标定位于受托责任是比较合理的。因为受托责任形成于资源提供者与资源管理者之间的直接联系，既然在企业领域，由于能使资源委托方变得模糊的资本市场不够成熟等原因，财务会计的主要目标相应定位在向委托人报告受托责任的履行情况（葛家澍、刘峰，1998），那在与资财供给者有着直接关系的非营利组织，将“受托责任”作为其主要的会计目标就应是顺理成章的。

受托责任是由“对谁负责”和“对什么负责”这两个方面耦合而成的，在会计目标的一般分析中，这两个方面也就是“谁是受托责任信息使用者”、“受托责任信息使用者需要什么信息”。从可持续发展角度，目前的受托责任在这两个方面都有可改进之处。

首先，在“对谁负责”层面，传统的受托责任信息使用者都有一个共同的特点，那就是他（它）们大多是组织可直接“面见到”的、与组织有着社会经济利益关系的单方面。在可持续发展观下，这种组织（由管理人员代表）对可见的资财供给者等单一个体的受托责任结构是有缺陷的，它明显地忽视了（至少未明确）组织对人类乃至地球整体的责任，尤其严重地忽视了对作为时间维度上的人类整体一部分的后代人的责任。因为在具有整体性特征的可持续发展观下，包括自然资源在内的环境资源为包括后代人在内的整个人类所有，而不仅仅为当代人所有。由于环境资源条件是组织不可缺少的，现在组织面对的不仅是某一个或某几个可见的资财供给者，而是人类这个整体。换言之，组织不仅要对可见的单一资财供给者负责，还要对难以直接面见到的共有资源的其他使用者、以及对不可见的后代人负责。地球是千秋万代的子孙委托

我们保存的财富，当代人保管后代人的资源、向后代人承担将这部分资源安全完整地交付给后代人的责任，这正是布氏可持续发展定义的基本要求。可见，可持续发展观下的受托责任应将受托责任信息的使用者拓展到那些其生存利益与组织相关但组织难以直接“面见到”的方面，包括：（1）在当代受组织活动影响的地区、资源共用者，以及（2）后代，并进而拓展到人类这个整体。当然，这一类信息使用者一般是由政府来代理的，此时，从会计信息需求的角度来说，作为环境资源所有者代理人身份的政府与作为社会管理者身份的政府是不一样的，这二者的差别应当影响到组织所供信息的具体内容。

其次，在责任核心或“应对什么负责”层面，不仅应提供新增列信息使用者所需信息，如环境权益保全信息等，还应将传统财务经济资源受托责任信息按可持续发展的要求加以拓展，如所供劳务的绿色程度、资源使用效率和效果等。关于这些，可借鉴资源会计、环境会计等方面的研究成果。

## 二、按可持续发展要求来选取会计基础

目前，会计基础选择是有关预算会计或政府及非营利组织会计改革的一个主要话题。对此，观点纷呈，仁智不一。我们认为，可持续发展战略下的会计环境，以及在其影响下的会计目标，是决定非营利组织会计基础取向最终的和主要的因素。

之所以要从会计目标的角度来审视非营利组织会计基础的选择问题，是因为现代财务会计是在以会计目标为起点构筑起来的一个非常严密的概念体系的指导下进行运转的，现代财务会计概念体系强调会计目标导向下各个会计概念之间的内在一致性。在我们这里，一致性是就会计基础和会计目标这两者来说的。保持会计基础与会计目标之间的一致性，就要求会计基础的选取应以会计目标为基础，按有利于实现会计目标的原则来进行。据此，我们认为非营利组织的会计基础应向权责发生制倾斜，因为权责发生制按权利和（或）责任是否发生来处理交易和事项，它比收付实现制更有利于受托责任这一会计目标的实现。表现在：第一，权责发生制反映的受托责任更全面。一方面，权责发生制注重资源及其使用以提高效率和效果，而不只关注现金的收支；另一方面，权责发生制又能全面反映组织的负债情况，不仅包括过去和现在的决策形成的债务，还可推算隐性负债。很明显，权责发生制在这里是用于资产和负债要素的确认的。由此也可以看出，并非只是经营性收支业务才需



要用权责发生制。第二，权责发生制下在配比基础上确定产品或服务的真实完全成本，增强了受托责任（陈胜群等，2002）。

其次，非营利组织会计基础的权责发生制取向，也是考虑可持续发展战略下的会计环境的产物。一方面，实施可持续发展战略这一具体会计环境要求对会计目标的受托责任观中的受托责任结构进行改进，如加入当代人对后代人的受托责任等，结果是受托责任、权责发生制原则因可持续发展要求而得到强化，因为从可持续发展的整体性特征来看，组织对人类整体的责任、尤其是对后代人的责任是无处不在和无时不在的。实际上，布氏的可持续发展定义本身即因明确阻止那种当代人获益却把费用强加给后代人的行为，体现了权责发生制原则的要求。另一方面，也只有权责发生制才能更好地满足可持续发展的要求，因为可持续发展观下的全面受托责任包含当代对后代的责任，权责发生制能较好地反映这种责任，表现在：第一，权责发生制可以从更长期的角度更可靠地计量组织的长期偿付能力，并强制披露没有资金来源的负债数额，这可以引起对代际公平问题的思考；第二，权责发生制下的净资产体现了组织的净财富，净财富数额及其变动支持组织的长期决策，为组织关注后代人的福利提供了可靠的基础。

### 三、可持续发展要求非营利组织保全其净资产

非营利组织净资产保全问题在理论研究中极少被关注。这一现象的存在，总体来讲是由会计环境决定的，会计环境直接决定了对某项会计政策的需要，会计环境内部矛盾的暴露和展开程度制约着人们对会计环境本身的认识。我们认为，可持续发展战略下的会计环境为讨论净资产保全问题提供了一个极好的平台。首先，可持续发展凸现了净资产保全的必要性，面对可持续发展战略下的会计环境，继续回避净资产保全问题是极不明智的。其次，可持续发展改变了净资产保全的内容。

可持续发展凸现了净资产保全的必要性。可持续发展要求非营利组织自身存续发展。同时，非营利组织也要核算资源使用效率和效果。这就要求非营利组织会计恰当反映报告期内流入资财和流出资财之间关系，亦即恰当地计量组织的收支结余。计量收支结余，就需要一个类似企业资本保全的概念。

其实，可持续发展本身已包含“保全”的思想。首先，“保全”一词，英文为 Maintenance（名）、Maintain（动），含有维持、持续之义，而 Main-

tainable 与 Sustainable 则是同义词，在辞典中前者是被用来诠释后者的。其次，布氏可持续发展定义中“既满足当代人的需要，又不对后代人满足其需要的能力构成危害”，实际上是“后代人与当代人同等富足”这一含义的另一种表述。而“保持同等富足”正是会计学资本保全概念的要点。

当然，说净资产保全体现在可持续发展之中，则还需要一些视角的转换。首先，应将人类的发展概念转换为类似于组织的收益（结余）这么一个性质的概念，这在形式上是可以的，因为发展可从增量的角度来理解，而收益也是一个增量概念。其次，实现资源管理从人类到组织的转换，这可借助委托代理链来完成。第三，从人类的世代到组织期末期初的转换，这实际上是长期与短期的衔接关系。我们的这种转换是有依据的。会计学上的资本保全来自约翰·希克斯的收益概念。在希克斯那里，收益是在一个人一周的视界上说的。嗣后，这种一个人一周的视界被从两个方面加以放宽：从一个人放宽到一个公司，从一周放宽到任意的一个会计期间比如说一年。现在，我们不过是循与此相反的路径进行视角转换。经过视角转换后我们发现，可持续发展与净资产保全具有天然的联系，净资产（权益）保全是实现可持续发展战略的内在要求。

净资产保全也是实现可持续发展战略会计环境下的会计目标的要求。可持续发展涵义中存在一个“限制”的概念。“限制”实质上对于组织的管理方面赋予了责任，这种责任是包含在受托责任之中的。由于环境能力的有限性，为了让人类的世代代同等富足，组织尤其要对受托的环境资本进行永久保全——不能耗用、支用或通过其它途径致使耗竭。

可持续发展改变了净资产保全的内容。可持续发展战略下资源（资本）的范围被扩展到包括环境资源（资本），其中，环境资源（资本）要永久保全这点是非常明显的。其次，传统的资本或净资产保全一般按财务资本（本金）来计算，可持续发展观下环境资本保全可能不能严格按财务本金保全模式来进行，而应侧重于实物资本保全。第三，由于不可逆性的存在，正常情况下，环境资产的期末存量一般总比期初存量小，由此保全的标准可能要作些调整，比如，减少量在当代人的正常消耗之内即应视为得到保全（徐泓，1998）。

#### 四、可持续发展要求对固定资产计提折旧

在可持续发展战略下的会计环境中，计提折旧乃是反映受托责任的必然要求，继而也是实行权责发生制和实现净资产保全的必然结果。这





里我们特别强调,是可持续发展观下“注重资源及其使用以提高效率和效果,而不只是关注现金收支”这样一种受托责任决定了权责发生制的采用,进而决定了折旧的计提和成本核算。因此,“实行权责发生制不一定要进行成本核算”(荆新、阎达五,1998)这样一种观点,就是值得商榷的。我们不能脱离全面受托责任这一会计目标,仅仅根据成本核算与权责发生制之间的表面关系来作结论。

### 五、可持续发展与谨慎性原则

非营利组织应否应用谨慎性原则,如资产要不要计提减值准备,也是一个极少被讨论的问题。我们认为,可持续发展战略的实现要求非营利组织会计应用谨慎性原则,因为可持续发展本身即强调发展的谨慎性。在这里,“谨慎”是指要避免不可逆性,人类活动的影响与规模应控制在承载能力和可再生能力之内。发展的谨慎性源于环境能力的有限性,它反映在布氏可持续发展定义所包含的“限制”概念之中。

其次,从历史背景来看,谨慎性原则最初产生于会计受托责任盛行的19世纪,当时由于会计人员存在着强烈的灾难意识,所以当涉及到对不确定性事项的估计时,往往存在着低估资产和收益并高估费用和负债的倾向。可持续发展战略下的会计环境正具备谨慎性原则得以应用的各种条件:(1)可持续发展是“受威胁的未来”这样一种意识下的产物,(2)可持续发展特别强调受托责任,(3)可持续发展受不确定性的影响,因为可持续发展涉及到未来后代人的选择机会和利益,而有关未来的信息是不完备的。

### 【参考文献】

- [1] 陈胜群等:政府会计基础的比较研究[J],会计研究,2002,(5),34~39。
- [2] 葛家澍,刘峰:会计理论[M],北京,中国财政经济出版社,1998,189~197。
- [3] 荆新,阎达五:对事业单位会计改革等问题的意见[J],预算管理与会计,1998,(10),28~33。
- [4] 徐泓:环境会计理论与实务的研究[M],北京,中国人民大学出版社,1998,75~76。
- [5] FASB: Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, December 1980.