

我国会计改革进程中新的重大成果

——《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

(一)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。

(二)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。

(三)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:

- (一)该组织不以营利为宗旨和目的;
- (二)资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报;
- (三)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工作,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,应当委托经批准设立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

沉默的大多数 坚韧的穿行者

——中国基层会计人生态简略环顾

□ 张连起

中国基层会计人究竟有多少？一说是1 200万，一说是2 000万，总之不是一个小数目。如果要将这个庞大的群体逐一切片，梳理其历史沿革，洞悉其代表性的生态模式，可能是一项复杂的数理统计工程。本文主旨并非给定基层会计人昨天与今天、工作与生活的标准答案，而是透过观察、归纳与演绎等方式反映其“群体性气象”，是写意而不是工笔，是“思想作品”而不是“数字论文”。笔者就生活在这一群体中间，感受着基层会计人的感受，呼吸着基层会计人的呼吸。

会计人的时间其实只有三天：昨天、今天与明天。像天平，今天是支点，一边担着昨天，一边担着明天。昨天昭示着今天，今天印证着明天。

变化，在历史的拐弯处

具有推进中国社会进步功能的基层会计人55年来所走过的道路虽然曲折坎坷，但就思想变迁或者深刻转折而言，则大体可归纳为三个阶段：

阶级性阴霾阶段(1949—1966)

从上世纪50年代起，会计人就饱受会计属性的折磨。这一阶段的前半期沿用的是苏联会计的一元论——只提阶级性，不提技术性。刑宗江、黄寿宸(1951)在《新会计》创刊号发表《怎样建立新中国会计理论基础？》一文，指出：资本主义会计学者在屈从于资本家的目的和利益的前提下，宣扬着一套欺骗性和麻醉性的会计理论——掩盖了资本主义制度下的剥削关系，遮蔽住会计的阶级性并散布着单纯技术观点，这样就使得会计成为资产阶级用来压榨和剥削劳动人民的手段。尽管陶德(1951)、陈重臣(1951)提出会计无

所谓阶级性或具有双重属性的观点，但在当时的政治环境下没有被广泛接受。“由于社会主义会计与资本主义会计存在根本区别，这门学科具有强烈的阶级性，研究会计的同志们大都从头学起，很少有可以发表的心得。”(《工业会计》编辑部，1956)

这一阶段的后半期正值“大跃进”与人民公社运动。1958年第6期《工业会计》发表《高举总路线的红旗，把会计工作大跃进推向新的高潮》的社论，指出：会计工作要政治挂帅。“会计人员的迷信是很多的，很深的，迷信外国，迷信书本，迷信制度，迷信‘专家’。这种迷信一定要破除，才能解放思想。”于是，“无账会计”、“以表代账”盛行，会计人无奈地卷入大破大立、先破后立、破字当头、立在哪里的旋涡中，“铁账”变成了“豆腐账”；“单据在抽屉里，账簿在脑子里，钱在银行里，物资在仓库里，肉烂在锅里”。

环境的确恶劣，但会计人并未随波逐流。他们既任劳，又任怨，反对铺张浪费，发扬无产阶级勤俭节约的革命精神，善于走群众路线，当好无名英雄。1963年，中国评剧一团演出“会计姑娘”，受到李先念副总理和周恩来总理的肯定。李先念说：“这样勇敢坚守岗位的会计姑娘应当鼓励……”，周恩来说：“会计是掌握国家经济命脉的管家……”。

一个难忘的历史时点出现在1964年，中央批转国务院财贸办公室《关于全国财务会计人员的现况简报》指出：目前全国会计队伍大约共有一百万人左右，缺额很大，决定有计划地招收一批高中和初中生进行培训、补充。

政治斗争辐射阶段(1966—1978)

以革命的名义，是这一时期会计人的主旋律。“要算政治账，不算经济账”，“三年不算账，钱也跑不到国外去”。“突

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，通过《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。

(本文作者系财政部会计司司长)

责任编辑 张玉伟