

预算会计：

新一轮改革的取向选择

□ 荆新 王建英 陈勇 戴军

2002年底,财政部起草了《民间非营利组织会计制度》(征求意见稿),这意味着非营利组织会计作为一个特定的分类已为我国官方所认可,也预示着预算会计新一轮改革即将开始。本文仅就这次改革的有关取向选择问题做些初步探讨。

一、改革取向选择之一:非营利组织会计的分野与整合

经过1993年的企业会计和1998年的预算会计改革,我国整个会计体系大体形成为两大领域,即企业会计与预算会计。但迄今为止,不论是有关的会计准则还是会计制度,对预算会计的范围并没有明确的界定,而只是约定俗成地认为,预算会计包括政府会计(含财政总预算会计和行政单位会计)和事业单位会计。财政总预算会计和行政单位会计的范围比较确定,事业单位会计则由于对事业单位本身缺乏明确的界定,其范围很难把握。因此,我国目前的事业单位会计准则和制度都指明“只适用于国有事业单位”。

其实,我国会计理论界早就对预算会计有明确的看法。我国已故会计学家阎达五教授在十年前就指出:会计按其主体是否以营利为动机作为基本依据,分为两个大的领域,一个是营利组织——企业会计领域,另一个是非营利组织会计领域。尽管从广义的角度看政府会计也属于非营利组织会计的范畴,但在实践中通常称其为政府会计,而我们所说的非营利组织会

计通常是狭义的概念,即不包括政府会计在内的其他非营利组织的会计。为了讨论的方便,本文采纳这种狭义的分类。我国过去提到的预算会计实际上只包括政府会计和政府资助的公立非营利组织会计。在传统的会计体系中没有民间非营利组织会计的一席之地。这次提出民间非营利组织的概念并为其设立会计制度,可以说是整合我国会计领域,健全会计规范体系的一项重大举措。

很显然,民间非营利组织与公立非营利组织从组织的目的和运作的方式上有许多共同之处。从单位性质角度划分,民间非营利组织与公立非营利组织应共同属于非营利组织的范畴。过去被当作事业单位的一些机构如果在自收自支的基础上以追求利润为目的,则应该归为企业类别。也就是说,不论是民间还是公立,区分其是否为非营利组织的标志并非是该组织的活动内容,而是其活动的目的。

在明确了民间非营利组织与公立非营利组织的共性之后,接下来有必要探寻由于两者差异而导致其在整个会计体系中的分野及整合问题。

(一) 公立非营利组织会计纳入政府会计系统的可能性

民间非营利组织与公立非营利组织在资金来源和资金管理的限定上存在明显差异。公立非营利组织资金来源主要为国家的预算拨款,其资金活动纳入国家法定预算管理的范畴,其人员设置、管理决策、产品或服务的定价均由政府决定。可以说,公立非营利

组织更像是政府社会职能的一个延伸。尤其在编制部门预算的情况下,公立非营利组织的预算要纳入部门预算。因此,公立非营利组织会计不论是会计反映还是会计监督,它的一个重要内容就是反映和监督预算的执行情况,这实际与政府会计的主要内容相同。从国家预算的整体性和法律强制性角度看,也要求各接受预算经费单位进行一致的会计反映。由此看来公立非营利组织的会计体系纳入政府会计系统更为恰当。

(二) 民间非营利组织会计成为一个部门会计即第三部门会计的可能性

不论是国内还是国外,民间非营利组织的兴起成为一个趋势。与企业相比,即便有些民间非营利组织可能需要保本经营,维持收支平衡,但是它不以营利为目的,出资人并不因其出资而对该组织拥有所有权,这成为它与企业的最主要区别;与公立非营利组织相比,即便有些出资人对资金的使用进行种种限制,但相比国家预算,这种限制并不构成单位预算的强制性,更无需纳入国家预算系统。与此相应,企业会计以利润计算为核心,政府会计以国家预算为核心,而民间非营利组织会计最需反映的则是资金来源能否满足其实现组织目标,这种会计重心的差异使得民间非营利组织会计具备了与企业会计、政府会计并列的第三部门会计的可能。

二、改革取向的选择之二:会计要素的选择

(一)会计要素的基本类型

会计要素是对会计核算内容的一种分类,表现为财务报表的构成项目。目前我国会计界已基本认同政府和非营利组织不仅应该编制资产负债表和收入支出表,也需要编制现金流量表。将会计核算的内容依据这三张报表进行归类,应该至少包括以下几类会计要素:资产负债表要素、收入支出表要素以及现金流量表要素。目前,会计界对于各类要素中某些具体要素的名称、内涵还有些争议,主要包括:资产减负债后余额的名称和含义、收入的范围、支出还是费用、结余的性质等。笔者认为这些要素的具体名称和内容应根据非营利组织对资金的管理要求而定。对于公立非营利组织建议以基金会会计主体设计各类会计要素,对于民间非营利组织则建议以单位会计主体设计各类会计要素。下文的说明只涉及有争议的要素。

(二)公立非营利组织会计:采用基金会会计要素

作为政府会计的一部分,公立非营利组织应采用以基金会会计主体设计会计要素。基金模式即按照法定预算对资源使用的限定将单位资源分为若干类的基金,表现在财务上,每个基金都拥有独立的资产和资源,并独立运作;表现在会计上,每个基金都具有一套独立完整的账户系统,基金内的账户实现自我平衡,必要时各基金可以编制出独立的财务报表。无法纳入某个基金的多个基金共用资产和资源,如固定资产和共同负债等可采用单独的账户组进行反映。基金模式是针对法定预算对资源的限制而产生的,它可以更好地约束国家预算体系中的各个组织和单位严格执行国家预算,保证各项资源用于其法定用途。基金会会计可清晰地描述有关组织和单位对不同法定限制资金的使用状况,以及与各项法定限制资金相配套的其他资源的取得和使用状况,增强政府会计的透明度,为立法机关和公民监督

提供必要的前提条件。

由于基金会会计是以单个基金会为会计主体,因此笔者认为单个基金会资产负债表中资产与负债的差额部分称为基金余额似乎更为恰当。它体现一个基金本身的剩余,与任何出资者的权益无关,同时,它体现的是对单个基金会财务状况的关注,而不仅仅是单位的总体财务状况。

收入、支出(或费用)的界定应依据基金的性质。如果某个基金是无须保本的(即动本基金),则无须区分资源的流入是来自于服务的提供还是出资者的供给,而可从广义的角度将收入界定为增加基金余额的任何资源流入。相应的,由于无须为保本进行配比,对于单个基金非偿债性的资源流出则应界定为支出而非费用。支出与费用最大的差异在于是否包括资本性支出。由于不进行配比,资本性支出失去了资本化的意义。出于资产管理的需要,资本性支出后形成的实物资产需要在基金以外的其他账户组中进行记录。如果某个基金是留本基金,则收入要素的范围与企业收入要素的范围类似,出资者供给的需要留本的资源流入应排除在收入之外,而直接增加基金余额。与之相应,费用要素也更适应需要进行配比的留本基金。资本性支出应进行资本化,并在会计期间进行摊销。

结余是否为会计要素曾有不小的争论。非营利组织,尤其是政府和公立非营利组织不以营利为目的,不追求结余,甚至也无须留本,更不用对结余在出资者间进行分配,因此一些国家并不将非营利组织收支的差额单设一个结余要素。但笔者认为,结余对于留本基金而言无疑是必要的,它可以提供保本能力的有关信息;对于更多的动本基金而言也是需要的,结余要素可以与收入和支出要素相配合,系统完整地反映非营利组织的收支状况及其结果,由此也使得收入支出表更为完整。

(三)民间非营利组织会计:采用净资产等会计要素

民间非营利组织并没有法律强制的预算来限定某类资源的使用,即便许多出资人在供给资金时提出种种限制,但这些限制更多的是针对资金,而非特定的资产。因此,民间非营利组织不一定需要复杂的基金模式,而采用与企业类似的管理模式更符合成本效益原则。民间非营利组织可以以组织整体为会计主体,而不需要按照出资者对资源的限定划分不同的会计主体。但是,民间非营利组织出资者对所供给资金的种种限制必须在会计上予以反映,这一点与公立非营利组织是相同的,也是区别于企业会计的主要特点之一。

在以组织为会计主体的前提下,有关收入要素、支出(或费用)要素的界定与公立非营利组织中这两个要素的界定是相同的,但对于资产与负债差额的界定则存在明显差异。在财政部《民间非营利组织会计制度》(征求意见稿)中提出“净资产”要素的提法,笔者非常赞同。尽管有人认为“净资产”好像并没有反映该要素的实质,但是相比混淆的“权益”、“基金”等概念在不同组织中的特定含义,民间非营利组织会计中使用“净资产”要素则更为可取。

民间非营利组织会计使用净资产要素,与企业会计中所有者权益要素的最大差异在于它不需要划分出资人的出资与业务带来的净资产的变化,但它需要反映出出资人对资金的不同限制条件。与公立非营利组织相比,“净资产”要素涵盖了组织的所有资产减负债的差额,而不仅仅是某一部分资源的使用状况。然而尽管民间非营利组织不再将资金的限定用基金方式进行约束,但在“净资产”要素中仍需要对这些限定予以反映。这就是说民间非营利组织净资产要素的最大特点就是需要按照出资者对资源的限定进行划分,分为永久限定用途净资产、暂时

限定用途净资产以及未限定用途净资产。

三、改革取向的选择之三：会计报告模式的选择

(一)会计报表的模式

1、基金报告模式

采用基金会计的公立非营利组织以基金为独立的会计主体,因此能够比较便利地以基金为主体提供会计报表。每个基金都可以具有独立的资产负债表、收入支出表、现金流量表。同时,为了反映整个组织的财务状况和财务运营,以组织为报告主体提供财务报表也是必不可少的。在基金报告模式下,组织以基金为基础提供的会计报表可以分为以下几个层次:

(1)单个基金或账户组会计报表:以单个基金或账户组为报告主体编制的会计报表。

(2)联立会计报表:以组织为报告主体将每个基金或账户组的相关信息在报表上分栏列示,即每张报表上并排列示该组织所拥有的所有基金和账户组的相关信息。

(3)联合会计报表:以组织为报告主体将每类基金或账户组的相关信息在报表上分栏列示,即将各基金按类别汇总数据后,将汇总数据并排列示在联合会计报表之上。

单个基金或账户组会计报表、联立会计报表、联合会计报表所反映的信息依次由详细变得综合,不同详细程度的会计报表为管理者的管理和立法部门及债权人的监督提供了获得必要详略程度信息的选择性,也极大地增强了信息的透明度,这也正是我国政府改革和预算改革所需要达到的目标之一。对于拥有下属单位的公立非营利组织,还应该提供包括下属单位会计信息在内的会计报表。

2、通用报告模式

民间非营利组织如果不采用基金模式,则其会计主体与报告主体是一致的,应按照通用报告模式提供组织

的全部财务信息。资产负债表、收入支出表和现金流量表等会计报表的格式与企业会计报表的格式类似,这里就不再详细阐述。

公立非营利组织根据财务报表不同使用对象的需要,也可能在使用基金报告模式的同时提供通用报告。比如社会公众可能对公立非营利组织以基金基础的报告存在理解上的困难,而向他们提供简化的、合并了大部分甚至所有基金类型数据的通用报告可能更为适宜。

3、现金流量表是否必要

采用收付实现制时编制现金流量表似乎是多此一举,但从国际和国内非营利组织会计的改革趋势看,部分甚至全部采用权责发生制是不可避免的,也是必要的。在权责发生制下,必然出现基金或组织的现金流入流出与收入和支出(或费用)因发生时间不同而产生的差异。从非营利组织的特点看,非营利组织必须比企业更关注现金流入与流出的配合,在收入与支出(或费用)平衡时,有可能现金流入低于现金流出,由于一些非营利组织并不拥有限定最低数额的基金余额或净资产,如果不能及时扭转这种局面,对于基金或组织的持续经营能力将可能是一种较大的损害。因此,非营利组织的出资者需要了解基金或组织的现金流平衡状况和构成状况,现金流量表则可以在最大程度上满足这种需要。

非营利组织的现金流量表格式可参照企业现金流量表的格式设计,但由于非营利组织对于出资者的出资、债务筹集和偿还、资本性支出等许多内容在会计处理上与企业存在明显差异,因此对业务现金流、筹资现金流和投资现金流的内涵还需要重新定义和划分。

(二)报表附注的体例

报表附注对于理解抽象的财务报表是不可缺少的,财务报表越是概括和简化,报表附注便越需要详尽和具体。因此,基金报告模式和通用报告模

式的报表附注体例不完全相同。

基金报告模式下,非营利组织需要提供全套不同详细程度的报表,对于任何在简化报告(如联合会计报表)中需要进一步说明的数据,在详细报告(如单个基金或账户组会计报表)中可能就能找到答案。因此无需提供更多的附表,报表附注中对数据的解释和说明也会减少。

通用报告模式下,非营利组织的会计报表显得更为简化和概括,因此需要提供大量解释主表数据的附表,便于投资者对主表数据的理解。报表附注也需要更详细地解释数据。

不论基金报告模式还是通用报告模式所提供的报表,附注至少应该为信息使用者提供这样一些说明:有关重要会计政策的选择和变更及其原因;重要项目的金额、变动及其原因;重大金额的变动及其原因;与基金及组织风险有关的负债及其偿还情况;与或有负债有关的信息;其他有助于信息使用者理解会计报表所不可缺少的信息。

(三)年报与中报要求

年报是非营利组织必不可少的,公立非营利组织的年报不仅是部门和组织内部管理的需要,更重要的是满足立法机关和社会公众的需要;民间非营利组织的年报也主要用于对外报告。因此,年报的设计应该更多地满足外界对组织信息的需要,在内容、格式、详略程度等方面需要按照较为统一的标准设计。年报的内容可以包括组织概况、会计报表、报表附注、预算与完成情况、非财务业绩指标的数据、附属单位概况、其他补充信息等。

外界通常较少需要非营利组织的中报,因此非营利组织编制中报的目的主要服务于组织和部门当期管理控制的需要,在设计上可以有更多的灵活性,以适应不同部门的业务特点。中报包括月报、季报、半年报等,基金和组织的运营成果与截止到当日的预算估计的差异在中报中可能更为重要。

浅谈我国民间非营利组织会计的几个问题

□ 章新蓉

财政部于2002年9月24日发出了关于《民间非营利组织会计制度》征求意见稿(以下简称“征求意见稿”),笔者结合“征求意见稿”对我国民间非营利组织会计作一浅略探讨。

一、民间非营利组织的界定

“征求意见稿”在第二章总则中说明,本制度适用于在中华人民共和国境内依法成立的各类民间非营利组织(简称非营利组织),包括社会团体、基金会和民办非企业单位。这些非营利组织应符合以下三个条件:(1)不以营利为目的;(2)任何单位或个人不因为出资而拥有非营利组织的所有权,收支结余不得向出资者分配;(3)非营利组织一旦进行清算,清算的剩余财产

应按规定继续用于社会公益事业。

而美国财务会计准则委员会对非营利组织的定义是:(1)它们从捐赠者那里获得大量资源的捐赠,但捐赠者并未希望因此得到同等或成比例的资金回报;(2)它们经营的目的并非为了赚取利润;(3)不存在营利性企业中所有者利益问题,不能发行股票。

中美两国对非营利组织的界定,其共同点是非营利组织不以营利为目的,但美国的非营利组织有一个明显的特征——其主要资源来自捐赠,没有回报要求,也就没有所有者利益问题。三个条件之间符合逻辑关系。而在我国的“征求意见稿”中,提到的是“出资者”而不是“捐赠者”,却仍然有“不因为出资而拥有非营利组织的所有

权,收支结余不得向出资者分配”的规定,两者间存在明显的差异。

从国情来分析,我国的民间非营利组织并非像美国那样大部分资金来自捐赠者,而是主要来自出资者。那么,如何理解我国非营利组织的公益性和资本的增值性矛盾。首先,从我国现阶段公共物品供给尚普遍不足的情况来看,其他社会组织或个人出资兴办公事业,起到了弥补政府经费不足的作用,说明民间非营利组织在总体上的公益性是一种客观现实,是民间非营利组织的本质和方向。其次,民间非营利组织虽然不以营利为目的,但存在结余也是不可否认的现实,能否将结余的一部分向出资人分配?目前,我国出资人投入民间非营利组织

四、改革取向的选择之四:会计规范形式的选择

(一)会计准则规范形式

从改革的趋势看,我国未来的会计体系应由企业会计、政府会计、民间非营利组织会计三部分并列构成,形成“三足鼎立”的会计体系。目前,企业会计准则的设置已成为事实,也为会计实务界和理论界所认同。从“三足鼎立”的会计体系出发,为政府会计、民间非营利组织会计制定相应的会计准则也是顺理成章、大势所趋。

政府单位和公立非营利组织、民间非营利组织的业务种类并不比企业少,每个组织内部也同样有许多类似于企业的业务需要规范。会计准则规

范形式可以明确政府会计和非营利组织会计中的基础概念、基本原则,为不断发展变化的、复杂多样的政府和非营利组织业务的会计处理提供全套基础理论和应用理论,容纳政府会计和非营利组织会计更多、更长远的发展空间。这种作用是会计制度所无法取代的。

(二)会计制度规范形式

不同部门(行业)业务的多样性和我国会计人员的操作习惯要求在制定准则的同时还应制定各部门(行业)的会计制度。会计制度主要针对部门和行业的具体业务特点设计,主要内容是设计会计科目和具体的核算方法,因此具有很强的可操作性,与当前业务的联系也较密切。但是会计规范的

形式对于指导新业务所需要的会计判断,则显得力不从心。

(三)两种规范形式的配合

从我国的具体情况看,非营利组织会计规范近期可以采取与企业会计类同的规范模式,即会计准则规范形式与会计制度规范形式相配合。准则的适用范围是政府组织或民间非营利组织的所有单位,制度的适用范围则是具备类似业务的部门(行业);准则作为原则导向,制度作为操作指导;制度满足当前业务核算的需要,准则具备充足的适应未来业务发展的弹性。

(作者单位:中国人民大学会计系)

责任编辑 李建辉