

The Progress of Non-Profit Organization Accounting Studies

Li ChunHua

International Education Institute of Beijing Vocational College of Agriculture

Abstract—In order to solve the focus questions studied both at home and abroad about non-profit organization accounting, the writer adopts comparative analysis method, defines the range of non-profit organization in our country and confirms the accounting goal. It has been explained that non-profit organization accounting in our country should adopt the accounting mode of the fund for special use. Which system that non-profit organization accounting in our country belongs to is summarized. The paper has put forward the idea of designing the accounting criterion system of non-profit organization. The problems that non-profit organization accounting in our country exists and the future research direction have been analyzed in this paper.

Keywords—non-profit organization, accounting, accounting model, criterion system

非营利组织会计研究进展

李春华

北京农业职业学院国际教育学院

摘 要 为了解决国内外对非营利组织会计研究的焦点问题,笔者采用比较分析法,界定了非营利组织的范围,确定了我国非营利组织会计目标,阐述了我国非营利组织会计应采取专用基金会计模式,综述了我国非营利组织会计归属体系问题,提出了设计非营利组织会计准则体系的构想,分析了我国非营利组织会计存在的问题及未来研究方向。

关键词 非营利组织, 会计, 会计模式, 准则体系

1. 非营利组织的界定

美国财务会计准则委员会根据与营利组织的对比,将非营利组织定义为“符合以下特征的实体:(1)该实体从捐赠者处获得大量的资源,但捐赠者并不因此而要求得到同等或成比例的资金回报;(2)该实体经营的目的并不是为了赚取利润;(3)该实体不存在营利组织中的所有者权益问题。”[1]非营利组织的范围非常广泛,既包括大型组织,如美国红十字会,也包括小型组织,如宗教组织、卫生和福利机构、教育机构等,非营利组织的特征是非营利组织的“志愿性”、“公益性”[2]。

我国《民间非盈利组织会计制度(征求意见稿)》指出民间非营利组织应符合以下条件:不以营利为目的;任何单位和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;非营利组织一旦进行清算,清算后的剩余财产应按规定继续用于社会公益事业^[3]。此定义借鉴了美国的定义,且更加突出了非营利性和社会公益目的。

我国的非营利组织可定义为:不以营利为目的,资财供应者不图回报,其剩余资财不存在明确的所有者权益的组织或单位。非营利组织包括公立非营利组织和民间私立非营利组织,具体包括社会团体、卫生和福利机构、教育机构、基金会和民办非企业单位等。

2. 非营利组织会计目标

非营利组织会计目标是指非营利组织提供财务信息的目标,或财务报表目标。西方明确提出了政府与非营利组织会计的具体目标,而我国对此没有作具体规定。我国目前的预算会计规范主要针对具体业务的会计处理,而没有

[基金项目] 北京农业职业学院专业带头人培养计划资助项目

专门发布公告就预算会计目标作出完整的阐述。因此,研究非营利组织会计目标是非常必要的。

2.1 西方非营利组织会计目标的研究成果

西方国家的研究可归纳为三个方面:(1)谁是财务信息使用者。非营利组织财务信息使用者一般可分为立法机关或其他统治团体、公众、投资者、贷款人、其他非营利组织、其他资源提供者及管理人员等。(2)他们需要什么样的信息。财务信息使用者一般需要管理的信息、财务状况信息、业绩信息以及经济影响的信息等。(3)财务报告能够提供什么信息。美国财务会计准则委员会(FASB)在《非营利组织编制财务报告的目标》中指出,非营利组织会计报告的基本目标就是向资财供给者和其他信息使用者,在分配资财给非营利组织做出合理决策时提供有用信息;另一方面,提供管理人员如何履行经管责任的信息^[4]。并围绕经管责任列示了七项具体目标:财务报告应向现在和潜在的资财供给者和其他用户,在分配资财给非营利组织做出合理决策时提供有用信息;提供有助于评估某一非营利组织所供服务及其持续提供这些服务能力的信息;提供为评估某一非营利组织的管理人员履行其操持经营责任和其他方面业绩有用的信息;提供关于某一非营利组织的经济资源、债务和净资产,以及各种交易事项对这些方面变动的影响的信息;提供报告期内的业绩信息;提供如何获取和使用现金或其他流动资产、借款及其偿还,以及可能影响资产流动性的信息;应当列示有助于使用者理解财务信息的说明和解释。

2.2 我国非营利组织会计目标的确定

根据我国特定的社会、政治和经济环境,考虑并借鉴国外有关非营利组织会计目标的研究成果,可以确定我国的非营利组织会计目标:(1)我国的非营利组织应为各级人民代表大会及其代表、国家各级审计机关、服务对象、纳税人、资源捐赠者、财政部门 and 上级单位提供财务信息。(2)我国非营利组织财务信息使用者需要的主要信息包括:资财分配使用的信息、估价劳务和评价劳务能力的信息、评估管理当局业绩和经营责任的信息,以及关于经济资源、债务、净资产及其变动的信息等。(3)我国非营利组织的财务报告应包括资产负债表、收入支出表、基建投资表、附表及会计报表附注和收支情况说明书等。资产负债表反映非营利组织某一时日拥有的资产和承担债务的情况;收入支出表反映非营利组织在某一时期的收入和支出以及收支相抵后结余的情况;基建投资表反映各方面投入资金的使用情况及其效益^[5];附表及会计报表附注和收支

情况说明书是对上述报表的补充和说明。可见,在会计的根本目标方面,非营利组织会计和政府会计、企业会计是有共性的,但在具体内容上,仍有较大的差别。

3. 非营利组织专用基金会计模式

3.1 非营利组织专用基金会计模式

从国外非营利组织会计模式分析,非营利组织的财务资源主要来自外部的捐赠,也有政府拨款,由于这些财务资源的捐赠人可能规定财务资源的特定用途或限制条件,使非营利组织承担了一定的受托经济责任,英美等国建立了与财务资源相适应的非营利组织基金会计模式。美国的政府会计和公立非营利组织会计都采取基金会计模式^[6]。其特点是每一类“基金”都是一个独立的会计主体,拥有自己的资产、负债、收入、费用或支出、基金余额^[7]。每一种基金各自形成一套自动平衡帐户,优点是可以达到控制和检查限定资源的使用是否符合法律和行政的要求,但缺点是基金种类多会使会计科目及会计报表都比较复杂,各基金之间的转帐也比较复杂,且各项基金不能调剂使用,使单位财力形成浪费。

我国不宜照搬国外的基金会计模式,应结合我国过去专用基金核算经验,吸收国外基金会计模式的精髓,建立一套适合我国国情的专用基金会计模式。国有非营利组织和私立非营利组织都具有公共事业和产业的双重属性,均可采用专用基金会计模式,考虑到它们各自偏重的属性不同,所设置的基金种类也不同。每一专用基金并非是独立的会计主体,每一个非营利组织才是独立的会计主体和报告主体。采取这种会计模式,既发挥了国外基金会计模式的长处,又没有国外基金会计模式的繁琐,符合我国国情。

非营利组织会计中的净资产一般由各种基金余额(FB: Fund Balance)构成,基金(Fund)在西方非营利组织会计中有着特定的含义,基金可由法律条款、契约等来建立,也可由特别捐款来建立。基金通常由一个基金群(Fund Groups)来构成,基金群(Fund Groups)分为一般基金(未受限制的基金)(General Fund)、限制基金(Restricted Fund)、留本基金(Endowment),限制基金又分为特殊目的(Specific Purpose)、时间限制(Time Restricted)、厂房重置和扩充(Plant Replacement and Expansion)。因此,非营利组织的会计主体一般可包括三类:(1)永久限定用途基金。即非营利组织在使用这些资金时,要永久受提供者所附条件的限制;(2)暂时限定用途基金。非营利组织在使用这些资金时,要受提供者所附条件的限制,但所附条件是暂时的;(3)未限定用途基金。非营利组织在使用这些资金时,不受提供者所附条件的限制,只受来自组织的性质、规章制度,

或在业务过程中订立的合同协议等的约束。将基金作为非营利组织会计核算的主体,充分体现了基金提供者的意愿,也体现了非营利组织在资源管理上的重要特点——专款专用。但是,非营利组织在对外提供财务报表时,必须以非营利组织掌管的全部基金为一个整体来加以报告。

3.2 我国非营利组织基金会计模式构建的基本思路

按照《会计法》和《预算法》的要求,借鉴外国政府与非营利组织会计的先进经验,结合我国改革的实践,制定基金会计准则或制度,以规范基金会计核算,实现非营利组织的基金会计模式。实现这一目标,可分两步完成:一是以法规制度规范基金会计。即在现有预算会计模式运行下,制定“基金管理办法”和“基金会计制度”,对基金从管理和核算两个方面予以规范,明确基金的种类、原则、基金会计要素、会计基础、核算程序和方法、基金会计报表的编制等内容。目前采用这种模式比较符合实际,关于核算主体问题,可将基金作为政府及非营利组织“大会计主体”下的“小会计主体”来处理。二是以准则规范基金会计。即构建我国非营利组织会计准则框架,明确基金会计的规范要求,实现非营利组织基金会计模式,与国际会计惯例相协调。

4. 非营利组织会计应归属的体系

目前我国非营利组织已逐步走向市场,其资金来源已日趋多元化,自筹资金在其资金来源中占有相当大的比重,但我国所有非营利组织仍统一执行由财政部制定的会计制度,这种对各类非营利组织不加区分的会计制度,已不适应非营利组织发展的需要。美国私立非营利组织会计尽管原则上执行 FASB 发布的会计准则[8],但 FASB 至今并未为其制定一套符合其实际情况的会计准则,在美国,政府会计与企业会计显然分属于两大会计体系,但非营利组织会计应当归属于哪个会计体系或者是否应当独立成为一个会计体系也成了一个问题,目前我国关于非营利组织会计归属体系问题也有一些争论。

4.1 非营利组织会计应归属于预算会计(政府会计)体系

持这种观点的人认为,公立非营利组织会计一直属于预算会计体系,如果分离出去,会打乱中国多年来建立起来的预算管理体系。

4.2 非营利组织会计应当归属于企业会计体系

持这种观点的人认为,根据党中央提出的“面向社会,走向市场,减员增效,减拨经费,三年到位”,以及非营利组

织也需要“自负盈亏”,非营利组织的经济效益指标将越来越重要,非营利组织的会计核算也将逐渐从以核算预算执行情况为主转向全面核算非营利组织本身的经济效益为主。企业会计中的诸多原则如权责发生制原则、配比原则、收入实现原则等也将越来越多地适用于非营利组织,非营利组织会计将逐渐向企业会计靠拢,而不是向预算会计靠拢。

4.3 非营利组织会计应成为一个相对独立的会计体系

非营利组织会计既不应归属于企业会计体系,也不应归属于预算会计体系,即企业会计、预算会计(或政府会计)、非营利组织会计各自成一体。持这种观点的人认为,非营利组织以其不以营利为目的而区别于企业,又以其不具有社会管理职能而区别于政府。非营利组织会计需要核算的是收支结余而不是利润,是净资产而不是所有者权益;同时,非营利组织会计也需要采用资本保持概念,需要进行成本核算、采用权责发生制基础^[9]。另外,非营利组织存在着众多的行业,例如高等学校、中小学、科研院所、文化馆、博物馆、医院、广播台、电视台等等,非营利组织会计应当成为一个相对独立的会计体系,以满足其会计工作特殊性的需要。

4.4 非营利组织应分别纳入预算会计体系和企业会计体系

公立或国有并且是非企业化管理的非营利组织纳入预算会计体系,私立以及企业化管理的国有非营利组织纳入企业会计体系。中国的非营利组织数量庞大,不仅区分成公立和私立,而且还区分成企业化管理和非企业化管理。中国的非营利组织将在近几年内发生巨大的变革,大量的文化非营利组织、运用型科研非营利组织、卫生非营利组织、广播电视非营利组织等将全面走向市场,实行企业化管理。纳入预算会计体系的非营利组织,可以仅限于那些公立或国有并且是非企业化管理的非营利组织,至于那些私立以及企业化管理的国有非营利组织,可以考虑不纳入预算会计体系,而纳入企业会计体系。这样,中国的会计体系依然由企业会计体系和预算会计体系两部分组成。

4.5 单独建立私立非营利组织会计体系

笔者认为,私立及不纳入预算管理非营利组织、社会团体以及各种基金会等应共同构成一个与企业会计、预算会计(政府会计)相并列的私立非营利组织会计体系,把公立且纳入预算管理的非营利组织会计纳入预算会计(政府会计)体系。笔者不赞成将我国全部非营利组织会计设为与企业会计、政府会计相并列的第三个相对独立的

会计体系,原因主要是:一方面,在中国的非营利组织中,有的为国有或公立,有的为私立,有的是企业化管理,有的是非企业化管理,各种非营利组织的情况各不相同,要想将我国非营利组织会计设立为一个相对独立的会计体系几乎不大可能,而建立具有中国特色的具体包括财政总预算会计、行政单位会计以及公立且纳入预算管理的非营利组织会计的政府会计体系,符合中国的实际情况。

5. 建立非营利组织会计准则体系

美国在非营利组织会计准则方面,除了明确区分成公立和私立外,没有一套可以适用于全部非营利组织的统一会计准则[10][11],即便是公立或者私立非营利组织统一的会计准则也没有。实际中,美国公立非营利组织执行由美国政府会计准则委员会制定的非营利组织会计准则,私立非营利组织则适用于财务会计准则委员会制定的会计准则;而日本由政府有关部门分别制定了公立非营利事业会计制度和民间非营利事业会计制度。可见,美国和日本在制定会计准则时,都考虑了公立和私立非营利组织各自的特殊性,我国《非营利组织会计问题研究》课题组在借鉴美国非营利组织会计准则体系的基础上,提出了改革我国事业单位会计准则的思路:对于继续主要依靠财政拨款并纳入预算管理的国有事业单位,其会计规范仍执行现行的事业单位会计制度;对于事业单位,应单独制定《非营利组织会计制度》予以规范。

笔者认为,对于非国有事业单位,应单独制定《私立非营利组织会计制度》予以规范,课题组将国有事业单位和非国有事业单位分别进行会计规范是符合国际惯例的,但应根据私立事业单位具有非国有公共事业和产业双重性质制定私立非营利组织会计准则,形成我国三大会计准则体系,即具有国有公共事业性质的政府会计准则、具有产业性质的企业会计准则和具有非国有公共和产业双重性质的私立非营利组织会计准则。

借鉴国外的经验和我国企业会计准则制定中的成功做法,有学者提出应构建“两级准则层、三个准则群”的会计模式。所谓两级准则层,是将整个非营利组织会计准则体系分为基本准则和具体准则两个层次,其中,基本准则是各级非营利组织进行会计核算所共同遵守的基本规范,具体准则是非营利组织进行具体业务会计核算及报告揭示的具体操作规范。所谓三个准则群,是将整个会计准则体系分为基本准则、通用业务准则、特殊行业和特殊业务准则三个群体。基本准则群包括:制定目的和适用范围,确定基本前提和基本会计假设,提出会计核算的一般要求,确认、计量、记录、报告会计要素及提供信息等;通用业务准则群由若干条通用具体准则组成,包括资产会计准则、负债

会计准则、净资产会计准则、基金会计准则、业务收支会计准则、成本会计准则和基本会计报表准则等;特殊行业和特殊业务准则群由若干条特殊具体准则构成,包括预算和决算会计准则、国库会计准则、福利会计准则、捐赠会计准则、基金会计准则、合并会计报表准则、汇总会计报表准则等。

6. 非营利组织会计存在的问题及未来的研究方向

随着我国会计改革力度的加大,中西方非营利组织会计在会计体系、会计准则、会计方程式、会计报表等方面,较好地实现了与国际会计惯例的接轨,但还存在一些问题。

6.1 非营利组织会计要素的确认问题

随着《国家赔偿法》的实施,非营利组织将会面临许多潜在的债务问题,但非营利组织会计对或有负债没有予以确认,而且现行非营利组织会计只确认当期实际收支的债务,对尚未到期的债务(包括政府债券和国外借款等)也未予以确认,这不利于强化非营利组织的受托责任,也不便于财务报告使用者了解国家债务情况。另外,非营利组织会计对许多属于国家和政府的权利均未予以确认、记录和报告,如上级政府应补助款、我国政府在国际组织中的权益,以及权益属于国家而委托非营利组织管理的国有资产产权等。国有资产产权及其变动情况尤其应在非营利组织会计中予以记录和报告,这是保护国有资产的一种有效方法,今后应注重研究这些要素如何确认的问题。

6.2 非营利组织的会计核算基础问题

随着预算会计环境的变化,收付实现制出现了许多局限性,如对非现金交易引起的债权债务不确认,无法提供决策需要的会计信息,也不利于反映政府及事业单位的受托责任,不能为非营利组织内部管理提供真实、有效的会计信息。目前,我国非营利组织改革按照国务院的有关设想,“除教育单位和极少数需要由财政拨款的单位外,其他单位每年减少财政拨款 1/3,争取三年基本达到自负盈亏”。非营利组织的会计核算基础也将由以考核预算收支为主的收付实现制逐渐转向以考核经济效益为主的权责发生制。因此,笔者认为非营利组织会计可采用修正的收付实现制,即原则上采用收付实现制,对某些特定业务则采用权责发生制,我国应分步推行非营利组织会计的核算基础,由目前修正的权责发生制向完全的权责发生制转化。

6.3 非营利组织的成本核算问题

目前的非营利组织会计一般仅提供支出信息,不实行成本核算,无成本信息。支出类科目设立明细科目,可反

映出支出的具体情况，但却不能反映其劳务和服务成本，不利于组织内部的核算与管理。随着非营利组织走向市场，非营利组织会计实行成本核算非常必要。进行人才成本核算有人提出可参照采用企业的“制造成本法”，将费用划分为直接费用和间接费用。直接费用直接计入成本核算对象，间接费用按照一定的标准分配计入成本核算对象，期间费用(如财务费用、管理费用等)直接列入当期支出，这种“制造成本法”是否真正适用于非营利组织的成本核算，还有待于进一步的研究与实践检验。

6.4 非营利组织会计信息提供问题

目前非营利组织会计缺乏提供资财分配使用的信息，非营利组织的资财提供者虽不要求经济利益上的回报，但对资财的投向、使用和收回等方面还是非常关注的，目前的财务报告很少提供这方面的信息，另外，我国事业单位会计报表包括资产负债表、收入支出表、基建投资表、附表及会计报表附注和收支情况说明书等，西方非营利组织会计报表一般包括四种：一是财务状况表(Statement of Financial Position)，相当于我国的资产负债表；二是经营表(Statement of Operations)相当于我国的收入支出表；三是净资产变动表(Statement of Changes In Net Assets)；四是现金流量表(Statement of Cash Flows)。相比之下，我国没有净资产变动表和现金流量表，以后也应加强这方面的信息研究，以提供全面、有效的信息资料。

参考文献(References)

- [1] Shu Huihao, Wang Peng. Learning foreign successful experience to promote the Chinese government and nonprofit organization accounting reform. *Accounting Research*, 2002, (5): 53 ~ 56
- [2] Zhang Lianjiang. Analysis of non profit organization accounting of. *Accounting Monthly*. 2003, B (5): 15 ~ 16
- [3] Yuan Jian, He Fangying. The interpreting of “The folk non profit organization accounting system”. *Accounting Monthly*. 2003, B (11): 57 ~ 58
- [4] Yuan Shuilin. Research on non profit organization accounting goal. *Journal of Shanxi University of Finance and Economics*, 2002, 24 (1): 97 ~ 99
- [5] Zhao Jianyong, Qi Yanxia. “The government and nonprofit organization accounting”. Fudan University Press, 2005 (1)
- [6] Shi Yiqiao. Comparison of Chinese and American Government and Nonprofit Organization Accounting and accounting reform revelation in our country. *Economic research Reference* , 2010, 23: 62~64
- [7] Liu Jibin. The abstract interpretation of western government and non-profit organization accounting. Beijing: China financial and Economic Press, 2006
- [8] Zhou Hong. International accounting standards 2000. Liaoning: Dongbei University of Finance and Economics press, 2008,3
- [9] Li Chunhua, Li Chunjie, Chu Ying, Yang Hongbo. Study of construction of non-profit organizations accounting system. 2010 (1)
- [10] Freeman and shoulders. Governmental and Nonprofit Accounting--Theory and Practice. Prentice-Hall, 1996.
- [11] Governmental Accounting Standards Board (USA). Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards as of June, 1999.