

A Comparative Study of Non-Profit Organization Accounting between Chinese and Western Countries

Li Chunhua

Beijing Vocational College of Agriculture, International education Institute, Beijing, China (lch0@163.com)

Abstract—The comparative analysis method is adopted in this paper. The accounting entity, accounting basis, accounting elements and financial reporting between Chinese and western non-profit organization accounting are compared. The non-profit organization accounting differences are discussed. References for the non-profit organization accounting reform in our country are provided.

Key words—Non-profit organization accounting, accounting entity, accounting basis, accounting elements

中西方非营利组织会计的比较研究

李春华

北京农业职业学院国际教育学院, 北京, 中国

摘 要 本文采用比较分析的方法, 通过比较中西方非营利组织会计的会计主体、会计核算基础、会计要素和财务报告, 探讨中西方非营利组织会计方面的差异, 为我国非营利组织会计的改革提供参考。

关键词 非营利组织会计, 会计主体, 核算基础, 会计要素

非营利组织介于政府与企业之间, 非营利组织具有非营利性, 非营利组织会计具有特殊性, 通过对比, 中西方非营利组织会计还存在许多差异。

1. 中西方非营利组织的会计主体比较

会计主体界定了进行会计核算时所采取的立场及空间活动范围。西方政府会计采用基金会计模式核算。西方非营利组织会计, 严格按“基金”核算模式, 将整个组织作为报告主体, 而将每一个基金作为一个会计主体, 基金具有特定的目的和用途, 严格按照出资者的要求, 将财务资源划分为永久限定用途基金、暂时限定用途基金和限定用途基金[1]。设置相应的资产、负债、收入和支出科目, 并各自有平衡关系。基金是一自我平衡账户体系, 用于记录资产、负债、权益变动情况。政府与非营利组织会计的显著特征是将会计科目划分成多种基金主体, 通过设立基金主体来控制时间限制和用途限定的资源, 防止将各种基金混合使用, 基金会计可以保证专款专用, 帮助受托人履行法定受托责任。

我国非营利组织会计主体为事业单位, 采用的是预算会计模式[2]。我国 2012 年 2 月修订通过并于 2013 年 1 月 1 日起施行的《事业单位会计准则》(以下称新《事业单位会计准则》) 第五条规定: “事业单位应当对其自身发生的经济业务或者事项进行会计核算。”根据隶属关系, 事业单位会计组织系统分为一级(主管)会计单位、二级会计单位和基层会计单位三级, 各级之间实行独立会计核算。我国非营利组织中事业单位的资金来源主要为财政预算拨款, 对事业单位财务资源的管理分为: 事业基金、固定基金、专用基金和结余, 在事业基金中又分为一般基金和投资基金等[3]。而我国政府单位为单一主体, 各种基金只是政府单位会计主体的内容不作为单独的一个会计主体。借鉴美国的先进经验, 可以将我国非营利组织的会计主体大致分为三类: 一般预算基金、限定用途基金和非限定用途基金。受资金提供者所附条件的限制, 限定用途基金依据时间因素划分永久限定用途基金和暂时限定用途基金。我国非营利组织如果采用基金会计模式, 以基金为会计主体, 将使各项预算资金的界限更为清楚, 更有利于非营利组织的财务资源管理。

[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

2. 中西方非营利组织会计核算基础比较

收入和支出的确认标准可分为应计制（权责发生制）、现金制（收付实现制）和修正应计制（修正权责发生制和修正收付实现制）。在西方，非营利组织会计以应计制和修正应计制作为会计确认基础[4]。其中应计制以应收应付作为确认标准，不可预计应计的收入则按照修正权责发生制，在收入可以计量和可以利用时予以确认。应计制是基于交易的实质而不是现金的收付。西方政府单位采用权责发生制或修正的权责发生制来确定财务状况和营运效果，西方政府基金与代理基金采用修正的权责发生制确认收支。

目前我国事业单位会计核算一般采用收付实现制；部分经济业务或者事项采用权责发生制核算的，由财政部在会计制度中具体规定。在《民间非营利组织会计制度》[5]中要求民间非营利组织在计提固定资产折旧、成本核算等方面采用应计制。我国现金制不能客观、完整地反映会计主体的真实情况，使会计信息使用者无法充分获得对其决策有用的信息，而且同一会计主体两种会计基础并存，会造成会计信息的混乱。我国政府会计核算采用收付实现制，事业单位会计一般采用收付实现制，经营性收支业务采用权责发生制；民间非营利组织会计采用权责发生制。

我国应逐步由修正的应计制向完全的应计制过渡。现我国非营利组织一般采用收付实现制，对于经营活动采用权责发生制。不利于正确处理年终结转事项，造成会计信息不实；不能进行准确的成本和费用核算，无法全面反映非营利组织的负债状况等，如果采用会计权责发生制基础，会计报告将为社会公众提供非营利组织财务状况和运营绩效的信息。我国应逐步采用权责发生制，以便更好地反映会计主体财务状况，为报告使用者提供更为完整的财务信息，使资源得到更有效的利用和管理。

3. 中西方非营利组织会计要素比较

西方非营利组织的会计要素包括资产、负债、净资产、业务收入、费用、利得和损失七类。西方政府会计是一种基金会计，会计要素为资产、负债、基金余额、收入和支出。

我国非营利组织中事业单位会计要素包括资产、负债、净资产、收入、支出或费用，我国事业单位会计要素中没有设置结余这一要素，而在净资产要素下设有结余。这样设置和西方相比不够具体和细化，不利于不同报表使用者获取各自需要的会计信息。政府会计投资的主要目的是社会效益，不以营利为目的，仅核算收支相抵后的结余，所以没有利润要素。我国《事业单位财务规则》第二十八条规定“结转和结余是指事业单位年度收入与支出相抵后的余

额。”净资产表示的是资产减去负债后的余额，并不能表现非营利组织拥有或控制的经济资源在具体用途上的限制。增加结余这一要素能正确反映非营利组织运用资金的情况，也更有利于利益相关者了解、利用财务信息。

4. 中西方非营利组织财务报告比较

财务报告是提供财务信息的载体，为各利益相关者提供决策有用的财务信息。美国财务会计准则委员会的第117号公告要求非营利组织编制和公布财务状况变动表、业务活动情况表、现金流量表以及财务报告附注。我国政府会计报表由资产负债表、收入支出表及其附表、会计报表附注和收支情况说明书等组成。我国新《事业单位会计准则》第三十九条规定：“财务会计报告是反映事业单位某一特定日期的财务状况和某一会计期间的事业成果、预算执行等会计信息的文件。”会计报表至少包括资产负债表、收入支出表或者收入费用表和财政补助收入支出表、基建投资表、附表及会计报表附注和收支情况说明书等。事业单位不要求编制现金流量表，不能反映现金及现金等价物的形成和使用情况。

西方非营利组织依据“资产= 负债+ 基金余额或净资产”理论，采用报告式资产负债表格式进行编制资产负债表。而我国事业单位会计资产负债表的理论依据则是“资产+支出=负债+净资产+收入”这一会计等式，报表的左方是资产类（包括资产和支出），报表的右方是负债类（包括负债、净资产和收入）。

我国没有财务状况变动表，在这方面不及西方非营利组织会计那样全面系统。我国应完善非营利组织财务报告体系，改进相关报表格式。非营利组织应增加设置现金流量表。首先，我国非营利组织逐步采用修正应计制以后，实际发生的现金收支情况与收入支出表中的收支将不完全一样，为了有效揭示非营利组织资金周转运作情况，应增设现金流量表。其次，我国非营利组织会计主体改为基金后，对于资产负债表和收入支出表的格式应有所改进。资产负债表应依据“资产= 负债+ 基金余额或净资产”理论，与美国一样采用“报告式资产负债表”；收入支出表也应该按照基金分类来核算收入、支出与结余，还应完善会计报表附注，充实附注揭示的内容，侧重非财务信息的披露，帮助会计信息使用者对会计报表主表的理解；充实财务情况说明，对非营利组织的宗旨、结构、章程、人员配置、业务活动基本情况、年度计划、其他重大影响事项等情况作出说明。

在西方，非营利组织没有明确的所有者权益，这些组织终究也需要资本保全。当期末净资产的财务金额大于或等于其净资产的期初财务金额，便可认为非营利组织的资本

保全了。但我国《事业单位会计准则》对此并未做出明确的规定。只有净资产得到保全,非营利组织才可能生存和发展下去。在我国非营利组织应注意净资产的保全,即非营利组织期末净资产额,必须不小于同期期初净资产额。

通过以上比较,推动我国会计体系逐步进行改革,逐步与西方非营利组织会计接轨,建立中国特色的非营利组织会计,建立政府会计、非营利组织会计和企业会计“三足鼎立”的会计体系。

参考文献(References)

- [1] Li Chunhua, YanMing. Non-profit organization accounting research review. Journal of accounting communications. 2004, (11):28-31
- [2] Zhou Hong. International accounting standards 2000. Liaoning: Dongbei University of Finance and Economics press, 2008,3
- [3] Li Chunhua, Li Chunjie, Chu Ying, Yang Hongbo. Study of construction of non-profit organizations accounting system. 2010 (1)
- [4] Liu Jibin. The abstract interpretation of western government and non-profit organization accounting. Beijing: China financial and Economic Press, 2006
- [5] Ke Guanghui, Chen Li. "Financial management status and thinking of folk non-profit organization. "Market weekly", 2006 (1)