

英国慈善组织会计规范的演进特征及对我国的启示

王 瑶

1601年,英国颁布了世界上第一部规范民间慈善组织的法律《1601年慈善用途法》(The Statute of Charitable Uses 1601),但由于迟迟没有形成针对慈善组织的会计规范,缺乏对慈善组织会计实务的有效指导和约束,英国慈善组织的会计与报告实务远远滞后于企业。1981年, Bird 和 Morgan- Jones 在《慈善组织财务报告》(Financial Reporting by Charities)一书中指出:英国慈善组织间的会计实务存在巨大差异,并且相当程度上没有遵守相关的财务报告准则,会计操纵现象也很普遍,严重影响了阅读者对慈善组织业绩与财务状况的评价,损害了他们对慈善组织进行比较的能力。上述观点引起了当时英国会计职业界的准则制定机构——英国会计准则委员会(Accounting Standards Committee,简称ASC)的重视。虽然ASC认为它所制定的财务报告准则适用于包括非营利组织在内的所有组织,但实际上许多报告准则述及的情况并不适用于慈善组织。1982年起,ASC着手制定慈善组织会计规范,并于1984年和1985年分别公布了《慈善组织会计》(Accounting by Charities)讨论稿和征求意见稿,最终在1988年正式发布《推荐实务公告第2号:慈善组织会计》(Statement of Recommended Practice 2 Accounting by Charities,简



称SORP2),开启了将“推荐实务公告”(SORP)作为英国慈善组织会计规范的时代。之后, SORP1995、SORP2000以及SORP2005 3个版本陆续出台。本文拟就英国近30年来慈善组织会计规范的发展脉络进行分析,希望能为我国慈善组织会计规范提供借鉴。

一、英国会计准则委员会主导下的慈善组织会计推荐实务公告

英国慈善组织会计推荐实务公告(SORP)发展的第一阶段由英国民间的会计准则委员会ASC主导。1988年,ASC发布了英国第一份慈善组织会计推荐实务公告——SORP2。虽然ASC一直宣称自己秉承高度重视使用者信息需求的会计观,但它在SORP2中给出的建

议却并非基于慈善组织信息使用者的实际需求,而是基本照搬了ASC为企业设计的会计准则。SORP2以英国财务报告准则为依据,就Bird和Morgan- Jones提出的慈善组织会计问题进行解释和说明,并演示最佳会计核算和财务报告实务的做法。SORP2鼓励但不要求慈善组织会计师采用它所推荐的“最佳(会计)实务”,它主张慈善组织自主决定自己的会计实务,强调慈善组织应按适合自己的方式(包括使用大量的职业判断)进行账务处理和财务报表列报。

SORP2的实施效果并不理想,没有证据表明SORP2对于英国慈善组织的会计实务产生了重要影响,其主要缺点在于:(1)过于关注慈善组织的财务报告编制技术,忽略了慈善组织利益相关

者(主要是捐赠者)更偏好慈善组织业绩信息的事实;(2)给予慈善组织会计师过大的会计方法选择余地,削弱了慈善组织会计信息的可比性;(3)对建议的实施只做鼓励不做要求,约束过于松弛。虽然ASC声称SORP2的目的是为了“改善(慈善组织)财务报告的质量”以及“减少(慈善组织)会计实务与报表列报的多样性”,但这一预期显然并未实现。

1990年,ASC的继任者——会计准则理事会(Accounting Standards Board,简称ASB)中止了推荐实务公告(SORPs)的编制工作,转而承担对其他实体发布的推荐实务公告进行审核的责任。慈善组织推荐实务公告转由慈善委员会(Charity Commission)下属的推荐实务公告委员会(SORP Committee)负责,英国慈善组织会计规制也完成了由民间主导向官方主导的转变。

二、英国慈善委员会主导下的慈善组织会计推荐实务公告

过去20年来,英国慈善委员会共发布了三份SORP,其中:SORP1995是对1988年发布的SORP2的修订,具体名称仍然是“慈善组织会计”(Accounting by Charities),SORP2000和SORP2005则更名为“慈善组织会计与报告”(Accounting and Reporting by Charities)。与SORP2相比,英国慈善委员会主导下的慈善组织会计推荐实务公告具有以下特征:

(一)获得相关法律法规支持,权威性大为提高

SORP2缺乏约束力的一个重要原因在于它没有得到相关法律法规的支持,当时慈善组织适用的《1960年慈善组织法》(Charities' Act 1960)几乎没有涉及慈善组织的账务问题,更谈不上对SORP2进行法理上的支持了。

为了增强SORP的权威性,英国政府有意识地对相关法律法规进行了更新与完善:(1)分别于1992年和1993年通

过新的《慈善组织法》,取代了《1960年慈善组织法》。新《慈善组织法》赋予慈善委员会调查慈善组织及其工作人员活动的权限,规定慈善委员会委员有权任命新的托管人以替换有问题的托管人,并有权取消问题托管人的任职资格,同时要求慈善组织审计师应就审计中发现的重要事项向慈善委员会报告。(2)1995年颁布《慈善组织会计法规》(Charity Accounting Regulations),要求年收入超过10万英镑的慈善组织遵守SORP并接受审计。(3)分别于1995年、2000年和2005年颁布《慈善组织(账务与报告)法规》(the Charity (Accounts and Reports) Regulations),强调慈善组织必须受到有效监督,以配合SORP1995、SORP2000和SORP2005的实施。目前,英国的英格兰、苏格兰和威尔士地区年收入超过25万英镑的慈善组织均被要求遵守SORP,对于这些慈善组织而言,遵守SORP已不再只是“建议”,而是一项“法定义务”。

(二)利用柔性方式对慈善组织的不合规行为施加财务压力

虽然英国慈善委员会有权对慈善组织进行调查并更换托管人,但出于传统上不过多干预志愿部门的政治理念,慈善委员会更偏好采用一些柔性的方式对慈善组织的不合规行为施加压力,例如在官方网站公开披露对慈善组织财务报告的评价意见,从而影响公众对这些慈善组织的捐款意愿;另外,英国政府近年来不断加大对慈善组织的投入——从2000年的每年84亿英镑增加到2007年的每年128亿英镑,目前英国慈善组织超过三分之一的收入来自英国政府,政府已经成为慈善组织重要的资金来源方,而这些资金不太可能发放到财务合规性表现不佳的慈善组织中。上述财务上的潜在压力有助于激励慈善组织遵守SORP。相关实证研究结果表明,慈善组织对SORP的遵守情况有较大改善,92%的慈善组织都遵守了SORP1995的

相关建议,合规程度明显优于SORP2。

(三)体现慈善组织的特色

人们指责SORP2直接将商业环境下的财务报表套用到慈善组织的简单做法,这种情况在SORP1995中有了很大转变,一个典型的例子就是SORP1995用财务活动表(Statement of Financial Activities,简称SOFA)取代了原来的收入费用表。财务活动表充分体现了慈善组织大量使用基金会计的特点,它限定性基金(restricted fund)和非限定性基金(unrestricted fund)所发生的收入和费用区别开来分栏列示的做法更符合慈善组织报表读者的需求。此外,SORP1995及之后的推荐实务公告中新增了许多慈善组织会计主体特有的专业术语,使SORP更具慈善组织的特色。

(四)规范的重心转向业绩和治理情况报告

ASC在未对慈善组织报告使用者及其信息需求进行调查的情况下,就将SORP2的重点放在如何改进慈善组织的账务处理和财务报告的编制等技术性问题上。而Hyndman(1990)针对英国慈善组织的实证研究表明:慈善组织报告的关键使用者——资金提供者,更关注的是与慈善组织业绩有关的产出和资金使用效率等信息。英国一家非营利机构——媒体信托(Media Trust)2001年所做的一份问卷调查结果亦显示:73%的人更愿意向那些客观披露业绩信息的慈善组织捐款。

为了回应使用者的信息需求,英国慈善委员会在SORP中加大了对慈善组织业绩和治理情况报告的论述。SORP1995和SORP2000都向慈善组织发出报告慈善项目的总体进展情况以及年度成就的倡导,但收效并不明显。为了改善这一状况,英国内务部在2002年公布了《私人的行动,公共的福利》(Private Action, Public Benefit),报告建议年收入超过100万英镑的慈善组织编制“标准信息反馈”(the Standards Return,

简称SIR),以提供“与制定目标以及计量目标业绩有关的定量和定性信息”,同时建议“改进SORP,使其聚焦(慈善组织的)目标实现、组织影响以及未来的战略”。在这份报告的压力下,慈善委员会成立了一个新的下属机构——年度报告顾问团,专门制定有关SIR以及托管人年报的编制要求。年度报告顾问团的工作成果后来反映到了SORP2005中。SORP2005的新动向是倡导慈善组织更多地披露行政、治理、财务评价以及未来规划方面的信息。慈善委员会对慈善组织业绩和治理情况报告的关注越来越明显,由此不难理解SORP 2000和SORP2005更名为“慈善组织会计与报告”的原因。

(五)不断压缩会计师职业判断的空间

如上文所述,SORP2因给予会计师较大的会计政策选择余地而遭致批评。与SORP2相比,SORP1995及以后的推荐实务公告提供的会计实务指导更加清晰、具体,并辅以大量的实例说明,从而大大减少了慈善组织会计师职业判断的空间,增强了慈善组织会计信息的可比性。以投资计价为例,SORP2没有涉及投资计价问题,原则上允许慈善组织按照多种计价基础计量投资额,而SORP1995则明确要求慈善组织投资应按照资产负债表日的市值在资产负债表中列报。与SORP具体化趋势相适应的是其不断扩充的篇幅,SORP2005多达103页(A4),相比之下,SORP2仅是一份30页(A5)的小册子。

由以上特征可见,在慈善委员会的主导下,英国慈善组织会计规范从一个松散的、缺乏约束力的、缺乏慈善组织特点的会计规范,转变为一个紧凑的、具有较高权威性的、具有慈善组织特色的会计规范,会计规范的重心也从关注慈善组织的财务合规性转向关注慈善组织的绩效与治理。从会计规范的使用成效来看,会计信息的相关性、可比性和合

规性都有了明显提升,取得了较好的效果。

三、对我国的启示

(一)统一公立和民间慈善组织适用的会计规范,并按规模设定监管门槛

从英国慈善组织会计规范的演进过程来看,英国政府经历了一个从“置身事外者”到“掌舵领航者”的巨大转变;在慈善组织会计规范的适用对象确定标准上,主要参考依据是以年度收入衡量的慈善组织规模,目前只要求年收入25万英镑以上的慈善组织适用SORP2005。

与英国的情况有所不同,我国慈善机构的会计规范一开始就是由政府主导的,但慈善组织适用的会计规范有两个标准:其一是适用于公立慈善组织的《事业单位会计准则(试行)》(1998年1月1日起试行),其二是适用于民间慈善组织的《民间非营利组织会计制度》(2005年1月1日起施行),适用与否与慈善组织的规模大小无关,主要取决于慈善组织的注册身份和体制。从规范的内容要求上来看,《事业单位会计准则(试行)》和《民间非营利组织会计制度》有相当大的差距,两者的核算基础有很大差异,前者主要采用收付实现制,后者采用权责发生制,在对会计业务的核算要求上后者也比前者细致、严格得多。这种制度安排有几个弊端:一是缺乏合理性,我国公立慈善组织往往具有更多的资金来源和更长的发展历史,理应成为业内的表率,但却仅因为注册身份的差异而适用比民间慈善组织要求更低的会计规范让人费解。二是导致慈善组织间的会计信息缺乏可比性,不利于官方和民间的利益相关者对慈善组织资金使用情况的监督。三是忽视了小规模慈善组织的具体情况,可能使小规模慈善组织信息超载和承担过高的信息成本。慈善组织的规模差异很大,较大规模的慈善组织更有能力雇佣高素质的会计专业人才,业务内容更多样化,因而也需要更复杂的会计技术,

小规模慈善组织则不然,让不同规模的慈善组织适用同样的会计规范对小型慈善组织会形成过度的压力。四是会计监管的重点不明晰可能导致监管形式化的倾向,政府监管部门的力量有限,规模越大的慈善组织对社会的影响也越大,政府应该集中力量加强监管,亦可带动大中型慈善组织在会计合规性工作上起到示范性作用。故本文建议我国尽早统一公立和民间慈善组织适用的会计规范,并按规模设定门槛,重点监管规模以上慈善组织的会计行为。

(二)建立慈善组织财务合规性动态评价机制,定期披露评价结果

民政部下属机构中民慈善捐助信息中心2010年12月发布的《2010年度中国慈善透明报告》显示:接受调查的近九成公众表示对慈善信息公开不满意,有73%的公众希望了解慈善组织的财务信息。然而在慈善组织披露的信息类型中,财务信息透明指数最低,仅为1.52分(满分5分)。慈善部门(尤其是私立慈善部门)是一个通过私人行动来创造公共福利的部门,如果缺少公众对慈善组织的信任和信心,慈善事业难以获得长足的发展;而要建立公众对慈善组织的信任和信心,透明、可靠、相关的慈善组织信息无疑是一剂良药。英国慈善组织会计规范的发展过程实际上也是英国民间和政府共同探讨如何满足慈善组织信息使用者需求的过程,其终极目标就是要建立并巩固公众对慈善组织的信任和信心,不断促进慈善事业的发展。在财务合规性质量完成较好的情况下,英国慈善组织会计规范的重心已经从财务合规性转向关注慈善组织的业绩和治理能力这一更高层次的目标,但就我国目前的情况来看,慈善组织的财务合规性仍然是我国当前及未来一段时期会计监管的重点。

在激励慈善组织遵守会计规范的方法上,英国慈善委员会主要通过公开慈善组织的不合规行为向这些慈善组织施加压力,并取得了较好的效果。本文建议

政府先从大中型慈善组织入手,委托符合审计资质的相关中介机构对其财务合规性进行评价,搭建一个慈善组织财务信息质量公布平台,定期披露慈善组织财务合规性评价结果。这项工作可通过在民政部或财政部下设专门机构负责进行。

(三) 加快更新、出台相关法律法规,保障慈善组织会计规范体系的权威性和慈善组织法规体系的严密性

英国慈善组织会计规范不是一个孤立的规范性文件,它的权威性还来自于《慈善组织法》、《慈善组织会计法规》、《慈善组织(账务与报告)法规》等法律法规,这些法律法规相互支撑,为慈善组织会计规范的权威性奠定了坚实的基础,亦增强了慈善组织法规体系的严密性。我国慈善组织适用的会计规范虽已得到《会计法》的保障,但是慈善组织关心的税收优惠政策适用性问题以及公众关心的慈善捐赠的管理、使用方式等问题,仍需要相关法律进一步予以明确,对上述问题的回答无疑会对慈善组织会计实务产生重大影响。这些问题的解决寄望于所得税法的修订以及《慈善法》的尽快出台。

(四) 定期更新慈善组织会计规范

英国慈善组织会计规范自SORP1995以来,基本保持5年更新一次的频率,更新主要包括两种类型:其

一是复制型更新,即追随企业会计准则更新的步伐,尽可能将企业会计准则中适用于慈善组织的新内容补充到慈善组织会计规范中;其二是原创型更新,即根据慈善组织环境的变化,使会计规范更加符合慈善组织特点。相比之下,我国的《事业单位会计准则(试行)》和《民间非营利组织会计制度》尚未形成常态化的持续修订机制,它们自颁布实施以来均未进行过修订。这种状况可能导致会计规范滞后于实际需求,不利于为慈善组织会计核算和财务报告提供适时、充分、有效的指导,也不利于政府对慈善组织的会计监管。

(五) 大力开展慈善组织会计的研究工作

英国慈善组织会计规范的发端和演进在很大程度上受到英国会计学术界的启发和推动。虽然我国目前的社会舆论对慈善组织财务信息披露的关注度很高,但与企业会计研究相比,慈善组织会计研究不论在研究者的数量、成果,还是在研究方法上都存在不小的差距。同时应大力开展慈善组织会计的研究工作,积极配合我国慈善组织建设事业的发展。同时,由于慈善组织财务信息披露不公开,研究者难以获取研究数据,迄今为止我国尚未出现一篇关于慈善组织财务信息披露的实证性论文,这对于我国慈善组织会计规范的发展完善是不利的。近

年来,民政部下属机构中民慈善一直呼吁“建立全国慈善信息报送制度、打造慈善行业的公共信息平台”,若果真如此,必定会对我国慈善组织会计研究起到积极的促进作用。■

(作者单位:上海大学管理学院)

责任编辑 张璐怡

参考文献

- 1 Accounting Standards Committee.1975.The Corporate Report, ASC,London
2. Bird, P. and Morgan-Jones, P.1981. Financial Reporting by Charities, ICAEW, London
3. Accounting Standards Committee(1988).Statement of Recommended Practice 2 Accounting by Charities, ASC,London
4. National Council for Voluntary Organizations (NCVO) (2010a).The UK civil society Almanac. NCVO, London
5. 中国社会组织.2010.《2010年度中国慈善透明报告》发布.见 <http://www.chinanpo.gov.cn/web/showBulletin.do?id=46957&dictionid=1940>

● 简讯

中注协立项制定基金会审计指引

不久前,财政部、民政部联合发布《关于进一步加强和完善基金会注册会计师审计制度的通知》,进一步强化基金会注册会计师审计制度,要求基金会聘请会计师事务所进行年度财务报表审计、领导离任审计、理事会换届审计及其他专项审计。

为配合基金会注册会计师审计制度的实施,加强对注册会计师执业的指导,保证执业质量,中注协已着手研究制定基金会审计指引。中注协有关负责人表示,服务国家建设是中央领导同志对注册会计师行业提出的新要求。国家实行基金会注册会计师审计制度,为注册会计师行业发挥社会公信力和专业优势,拓展服务领域,进一步提高服务国家建设能力带来了重大机遇。同时,通过注册会计师的审计监督,有利于增加基金会运作的透明度,有利于加强基金会财务管理和内部控制,有利于提高基金会的社会公信力,有利于促进社会力量积极参与公益事业。

基金会审计指引项目已列入中注协2012年度工作重点。拟议中的指引将按照风险导向审计理念,在审计准则的框架下,针对基金会审计的特点,为注册会计师的审计工作提供涵盖整个业务过程的详细指导。

(本刊记者)