



# 英国的非营利组织会计

□ 张海燕 杨守贵

## 一、英国非营利组织概况

按照国际学术界的共识,非营利组织(Not-For-Profit Organization)是指不以营利为目的的经济组织,是有别于政府和企业的“第三部门”。广义而言,非营利组织包括公立非营利组织和私立(民间)非营利组织;狭义而言,非营利组织主要指私立非营利组织,而公立非营利组织属于官方机构。

英国的非营利组织一般称为“志愿部门”(Voluntary Sector)。英国法律(主要指英格兰与威尔士的法律)中并没有“非营利”的概念,只有“慈善性”(Charity)的概念。根据法律解释,“慈善性”涉及四类活动:济贫、教育、宗教和公益。英国的非营利组织按其功能可以分为四类:1、服务型组织,如学校、医院等。2、互助型组织,如由寡妇组成的Cruse等社区组织等。3、压力型组织,如“儿童贫困行动”(Child Poverty Action)等。4、中介型组织,如“全国志愿组织理事会”(the National Council for Voluntary Organization)等。

英国慈善委员会(the Charity Commission)是对慈善性组织进行注册与监管的主要官方机构,该机构在伦敦、利物浦、汤顿和新港设有办公室,目前在委员会中央登记系统注册的慈善组织超过178 000个。慈善委员会也是慈善组织履行公共受托责任的途径之一,按照《慈善法1993》的规定,这些组织每年需要向慈善委员会提交年度报告书。此外,还有大约10万个由其他政府部门主管的慈善组织。需要说明的是,英国慈善组织可能与政府关系密切,有些组织是应议会立法要求建立或认证的,组织的部分负责人由政府任命,经费由政府全包或者出主要部分,这些慈善组织属于公立非营利组织。

## 二、英国非营利组织财务会计规范体系

### (一)英国公立非营利组织会计规范

英国公立非营利组织主要指隶属于政府主体部门并由政府管理的公共机构,包括公立医院、非部门公共机构等。按其隶属关系,分为中央政府的公共机构和地方政府的公共机构。中央政府的公共机构的会计规范由财政部制定,财政部决定中央政府财务报告的基本格式、内容构成等。财政部在制定会计准则时,要遵循会计准则委员会(ASB)的相关指导精神,还要征求作为咨询机构的财务报告咨询委员会的意见。地方政府公共机构的会计规范要遵循英国地方政府会计的基本法定

框架和具体会计处理的建议,该建议由特许公共财务和会计师协会起草。上述会计规范经英国会计准则委员会批准后发布实施。

有关公立非营利组织的会计法规主要包括:《财政部和审计部门法案1866》、《政府资源和会计法案2000》;另外还包括财政部颁布的《政府会计》和《资源会计手册》等具体会计处理规范。

### (二)英国私立非营利组织会计规范

在英国私立非营利组织的会计法规中,《慈善法1993》是主要的法规文件。内务部在2003年7月发布慈善和非营利组织的现代法律框架,主要针对英格兰和威尔士的慈善组织予以规范。目前内务部又公布了慈善法规草案的征求意见稿。

英国慈善委员会是英国私立非营利组织会计规范的主要制定者,以其下属的特别委员会制定的《慈善组织会计实务建议公告》(Statement Of Recommended Practice For Charity Accounting,简称SORP),对私立非营利组织的会计规范进行管理。SORP是在充分考虑行业特殊会计因素和特殊会计处理的基础上对会计准则和其他相关法规的补充,其制定始于1994年。随着新的会计准则的颁布和会计处理实务的变化,在遵循英国《慈善法1993》有关规定的规定的基础上,SORP每隔五年修订和改进一次,目前已经有SORP1995、SORP2000和SORP2005三个版本,目前执行的SORP2005整合了会计准则、慈善法、相关公司法以及慈善组织会计处理和财务报告的最佳实务处理,主要适用于英国所有在权责发生制基础上编制会计报表的慈善组织。SORP必须经英国会计准则委员会公共部门和非营利组织委员会审议通过后,以ASB特殊行业会计规范的形式予以颁布实施。

根据私立非营利组织年度收入和支出的规模,英国慈善委员会对报告提交的要求分为四类,具体来说:

1、年度收入和支出不超过10 000英镑:(1)会计报表的编制基于收付实现制基础。(2)必须提交简化的年度报告。(3)必须向慈善委员会提交年度汇报书。

2、年度收入不超过100 000英镑:(1)会计报表的编制可以以收付实现制为基础,也可以完全权责发生制为基础。(2)必须提交年度报告。(3)必须向慈善委员会提交完整的会计报表、年度报告和年度汇报书。(4)会计报表必须经过独立检查,但不必

经过独立审计。

3、年度收入和支出不超过250 000英镑:(1)会计报表的编制必须以权责发生制为基础。(2)必须向慈善委员会提交完整的会计报表、年度报告和年度汇报书。(3)会计报表必须经过独立检查,但不必经过独立审计。

4、年度收入和支出超过250 000英镑:(1)会计报表的编制必须以权责发生制为基础。(2)必须向慈善委员会提交完整的会计报表、年度报告和年度汇报书。(3)会计报表必须经过审计。

如果一个非营利组织满足下述三个条件,就可以遵照ASB《小企业财务报告准则》编制财务报告,如该报告准则与SORP不一致,将遵循SORP的规定:年度收入总额不超过5 600 000英镑;资产总额不超过2 800 000英镑;平均雇佣员工不超过50人。

### 三、英国私立非营利组织的财务会计框架

#### (一)基本会计概念

英国私立非营利组织的会计处理建立在持续经营假设和权责发生制观念基础上,财务报告应该真实公允地提供相关、可靠、可比较和可理解的会计信息。

#### (二)一般会计准则

英国私立非营利组织的会计处理应当遵循英国准则委员会颁布的标准和原则,包括:标准会计实务公告(Statements of Standard Accounting Practice,SSAPs)、财务报告标准(Financial Reporting Standards,FRSs)、紧急事项工作组摘要(the Urgent Issues Task Force Abstract,UITFs)等。SORP根据慈善组织的特别因素和特殊交易对会计准则做出补充,并随着会计准则委员会的政策和实务标准的变化而及时修正。

#### (三)基金会会计模式

英国私立非营利组织实行基金会会计模式,其独立的基金

类型包括非限定性基金、限定性基金和永久捐赠基金三种类型。非限定性基金的使用由管理者根据组织慈善宗旨决定,部分非限定性基金可以按照行政管理当局的安排被指定用于某些特别项目。限定性基金受特别信托的支配,其限定可能来自捐赠者的授权,也可能由法律程序产生。永久捐赠基金是不能将资本转变为收入的基金,对于那些可以由管理者转换为可支用收入的捐赠基金称为可支用捐赠基金。有关慈善组织基金结构和基金资产、负债和余额的信息以及基金间交易信息应该在报表附注中披露,特别是出现赤字的基金要单独披露。

#### (四)财务报告体系

私立非营利组织的财务报告体系包括会计报表和管理当局的年度报告两大部分。

会计报表包括资产负债表、财务活动情况表、现金流量表以及报表附注等。资产负债表反映慈善组织在会计期间终了时点的资产和负债情况。财务活动情况表主要表明慈善组织当年度的收入和支出资源项目,这些项目一般按慈善组织的各类基金分别列示,并按照组织的慈善活动、筹资活动和组织治理活动对组织收入和支出资源进行分类。慈善组织的现金流量表主要按照财务报告标准第1号的规定编制,主要表明慈善组织在本会计期间收到现金和使用现金的情况。报表附注主要对慈善组织采用的会计政策予以说明,包括会计事项确认、计量和披露等遵循的原则、基础和惯例等。

管理当局的年度报告是慈善组织履行受托责任的主控文件,主要披露那些不能用货币计量的信息,包括:组织的管理当局等具体行政信息;组织结构、组织治理和管理信息;组织慈善活动的目标及达成目标的战略;组织业绩和绩效以及主要的财务政策;组织未来期间的规划等。

(作者单位:中国人民大学商学院会计系

湖北涿水财政局)

责任编辑 张玉伟

·建议·

## 对“结转自筹基建”科目核算的一点建议

□ 穆庆峰

现行《行政单位会计制度》和《事业单位会计制度》,把行政单位经批准用经费拨款以外的资金安排的自筹基本建设投资和事业单位经批准用财政补助收入以外的资金安排的自筹基本建设投资,作为当年支出项目记入“结转自筹基建”科目予以列支。笔者认为这种账务处理方法不妥。其理由是:①基本建设投资不是经常性支出项目,如果将该项投资归入支出类科目,将影响当年支出与以前年度支出的可比性;②基本建设投资不是一次性消费支出,只是价值形态的转移,如果将其作为当年支出项目一次性列支,从会计报表上看,容易造成单位当年资产总值大量减少的假象;③如果工程项目跨年度完成,将基建

投资作为当年支出列支,会给以后结转固定资产带来不便。

鉴于以上情况,笔者建议取消“结转自筹基建”科目,设置“在建工程”科目,即将基本建设投资归入资产类作为一项在建资产进行管理。平时发生基建投资时,借记“在建工程”科目,贷记“银行存款”、“现金”等科目;工程完工结转固定资产时,借记“结余”或“事业基金”科目,贷记“在建工程”科目,同时借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。

(作者单位:山东省章丘市审计局)

责任编辑 张智广