

建立我国非营利组织会计体系的构想

□ 许玉红

一、非营利组织的基本特征

关于非营利组织的基本特征,各国或各地区均有不同的描述。以美国为例,美国财务会计准则委员会通过与营利组织的比较来定义非营利组织的基本特征:第一,非营利组织从资金提供者那里获得资金,而这些资金提供者并不期望因此而得到资金回报,所以,在非营利组织中不需要所有者权益和利润这两个会计要素。第二,非营利组织经营动机并不是为了赚取利润,其目的在于按照资金提供者的愿望和要求提供尽可能多的服务或商品。非营利组织在对其所提供的商品或服务收费时,也不能像企业那样以营利为目的来制定价格,而是制定相对低廉的价格,所以,非营利组织的收费通常并不能弥补其全部支出。第三,不存在营利企业中的所有者权益问题,虽然非营利组织的净资产同企业一样,是资产与负债的差额,但任何单位或个人不因为出资而拥有非营利组织的所有权,也不存在该组织一旦清算就可以分享剩余财产的所有者权益,非营利组织一旦进行清算,清算后的剩余财产应继续用于社会公益事业。在美国,新设立的非营利组织必须到美国的税务局(即联邦级的机构)进行登记,取得税收豁免后,各种收入不需要交纳联邦所得税,但资金的使用必须符合设立时所确定的宗旨,否则

就不能享受该税收豁免。

再以我国台湾地区为例。台湾会计学界使用“非营利事业”的术语,认为非营利事业有以下三个特征:第一,不以营利为目的;第二,不作损益计算,不进行盈余分配;第三,事业的一切剩余财产及权益均为事业所有,在任何情况下,不得以任何方式对特定个人给予特殊利益。他们还认为,非营利事业在会计实务上的最大特点是不作损益计算和不进行盈余分配。“营利事业”与“非营利事业”的根本区别不在于事业的组织形态,而在于创业目的是营利还是非营利。

综上所述,笔者认为非营利组织可归纳为三个基本特征:第一,举办者的经营动机或创业目的不是为了获得利润;第二,资金提供者并不因出资而拥有非营利组织的所有权,也不因出资而分配非营利组织的收支结余;第三,该类组织一旦清算,清算后的剩余财产应继续用于社会公益事业或同类事业。

二、非营利组织的范围

在我国各类社会组织中,具备上述基本特征的非营利组织,按照资金来源和提供的服务划分,至少包括以下三类:第一,主要资金来源于向会员收取会费的组织——社会团体;第二,主要资金来源于捐赠的组织——基金会;第三,主要资金来源于提供服务所

收取报酬的组织——民办非企业单位。此外,还应包括不以营利为目的、从事社会公益事业,既非政府、又非企业的公益事业单位。这类单位比较复杂,需由政府通过事业单位体制改革,及相关政策加以界定。

应该指出,在我国,传统的计划经济体制下形成了大量的事业单位,它们虽然为社会提供了大量的就业机会,为政府和企业分担了较大的社会责任,但是,其机构臃肿,效率相对较低,已经严重制约了经济和社会的协调发展。对此,我国政府正逐步加快对事业单位的改革步伐。统计显示,目前我国有各类事业单位130多万个,工作人员2 900多万人,国有资产近3 000亿元。我国70%以上的科研人员、95%以上的教师和医生都集中在由政府出资举办的各类事业单位,其各项事业经费支出占政府财政支出的30%以上。我国事业单位改革的方向,是要建立一个能够与社会主义市场经济相适应、满足国家公共服务需要、科学合理、精简高效的现代化组织体系。笔者认为,事业单位的改革出路有三:其一,目前已承担政府职能的事业单位,转制为政府单位;其二,公益性事务较少,且有市场前途的事业单位,或者目前已从事大量市场经营活动,企业色彩较浓的事业单位,转制为企业;其三,既非政府、又非企业,符合非营利组织基本特征,并从事社会公益事业的事业

单位,转制为非营利组织。

三、构筑我国非营利组织会计体系

目前,我国民间组织(包括社会团体、基金会、民办非企业单位)现行会计管理体制是按照1997年财政部发布的《事业单位会计准则(试行)》中的规定,被视同为非国有事业单位对待,参照执行《事业单位会计制度》。我国的事业单位(包括工业、交通、商业、农业、教育、科学、文化、卫生等事业单位以及社会福利、救济等事业单位)主要执行《事业单位会计准则(试行)》、《通用事业单位会计制度》和分行业事业单位会计制度。经过多年的运转,发现问题不少,亟须调整。借鉴国外经验,结合我国现阶段实际,建立行之有效的非营利组织会计体系已是当务之急。

(一)西方国家非营利组织会计体系

在西方国家,由于非营利组织的不断发展和服务范围的不断扩大,其会计体系越来越复杂。以美国为例,美国的非营利组织包括民间非营利组织,联邦政府以及州和地方政府创办的非营利组织。根据美国财务会计基金会的分工,民间的非营利组织由财务会计准则委员会统一制定会计准则予以规范;联邦政府创办的非营利组织则由会计总局(又译“审计总署”)制定会计准则予以规范;州和地方政府创办的非营利组织则由政府会计准则委员会制定会计准则予以规范。1980年,美国财务会计准则委员会制定并发布了《财务会计概念公告》第4号,即“非企业组织财务报告目标”。1984年,美国专门成立了“政府会计准则委员会”,制定包括州和地方政府创办的非营利组织在内的政府会计准则。在美国财务会计准则委员会制定的若干会计准则中,除明确规定其中15个会计准则不适用于非营利组织外,其余会计准则均适用,专门针对非营利组织的会计准则有三个,即《财务会计准则

公告第116号——捐赠收入和捐赠支出的会计处理》、《财务会计准则公告第117号——非营利组织的财务报表》和《财务会计准则公告第136号——转让资产给非营利组织或为他人募集或持有捐赠物的公益信托》。美国财务会计准则委员会决定,今后还将专门针对非营利组织发布一些会计准则。美国财务会计准则委员会及其他会计组织对非营利组织会计问题所作的一系列规定,形成了一个比较完整的适应于民间非营利组织在内的公认会计原则体系。

而日本的非营利组织包括公益法人、财团法人和社团法人,日本的非营利组织会计包括民间非营利组织会计和公立非营利组织会计,各类非营利组织都有单独的会计标准。

调查表明,有关非营利组织会计体系,国际上也没有一个统一的模式。正由于此,各国会计准则制定机构都把非营利组织会计问题作为工作计划的一个重要组成部分,或单独制定会计准则,或在相关的会计准则中对非营利组织会计予以特别规范。

(二)借鉴国外经验,构筑我国非营利组织会计体系

在我国,对于非营利组织一直没有专门制定会计制度予以规范,借鉴国外经验,单独构筑非营利组织会计制度是我国现阶段的切实需要。为此,我国政府已经作了一些工作,如2002年11月,财政部制定并印发了《民间非营利组织会计制度(征求意见稿)》。笔者认为,我国非营利组织会计体系的建立,可以分两步进行:第一步,发布《民间非营利组织会计制度》,在我国民间组织(包括社会团体、基金会、民办非企业单位)范围内实施;第二步,随着事业单位管理体制改革的逐步到位,适时推出《非营利组织会计制度》,适用于所有符合非营利组织基本特征的民间组织和事业单位。对于当前制定中的《民间非营利组织会计制度》,笔者认为需要考虑以下几个问题:

1、会计制度模式的选择。有两个方案可供选择:第一个方案,比照《企业会计制度》的模式,建立涵盖民间非营利组织的会计制度,并统一会计科目和会计报表,在统一《民间非营利组织会计制度》框架下,针对特殊行业或特殊业务的实际需要,制定若干个会计核算办法。第二个方案,比照《金融企业会计制度》的模式,先建立一个总的民间非营利组织会计制度,在此框架下,再分别就社会团体、基金会和民办非企业单位等制定会计科目和会计报表。第一个方案有利于统一所有民间非营利组织的会计政策,增强可比性,通过制定若干会计核算办法来体现社会团体、基金会和民办非企业单位等三类单位会计核算特点。第二个方案有利于尽快解决民间非营利组织会计管理的缺位问题,成熟一个发布一个,并能充分体现社会团体、基金会和民办非企业单位等三类单位会计核算的特点,但不利于实现各非营利组织之间会计信息的可比性。因此,笔者认为,第一个方案更可取。

2、注意与预算会计和企业会计的协调。构筑非营利组织会计体系,一方面要注意吸收预算会计中一切合理有效的会计方法;另一方面,也要注意借鉴企业会计中成功的做法,比如,与会计假设(会计主体、持续经营、会计分期、货币计量)、会计核算原则(如谨慎性原则、划分资本性支出与收益性支出、重要性原则等)应尽量保持一致。但在会计要素的概念和定义方面,要与企业会计、政府会计有所区别,以建立体现其非营利性特点的资产、负债、净资产、收入和费用五大会计要素。还需引入企业会计的权责发生制和现金流量表,以准确反映非营利组织的收入、费用和现金流入、现金流出及现金净流量等会计信息。

3、体现非营利组织特点。非营利组织会计在会计要素的确定方面有别于企业会计,它既没有属于出资者的“所有者权益”要素,也没有针对出资

者进行分配的“利润”要素。因此,在净资产和收入的核算方面,也要体现其非营利性的特点。比如,非营利组织通常会接受资金提供者提供的资金,接受的资金有些是限定用途的,有些是没有限定用途的。限定用途是指资金使用受到资金提供者所附条件的限制,这种限定可以随时间的消逝而失效,也可以因目的或用途的达到或满足而解除。非限定用途是指使用资金不受资金提供者所附条件的限制和制约,但非限定收入可能会受到如非营利组织的性质、规章制度或在业务过程中订立的合同协议等一般性的约束。这样,在非营利组织净资产的分类和收入的核算等方面,需要区分限定性收入和非限定性收入、限定性净资产和非限定性净资产两种情况。

4、与有关法律、法规的协调。《非营利组织会计制度》应与我国现行有关非营利组织法律、法规相协调,如《公益事业捐赠法》、《信托法》、《民办教育促进法》、《民办教育促进法实施条例》、《基金会管理条例》、《社会团体登记管理条例》和《民办非企业单位登记管理条例》等,以利于会计制度的顺利实施。例如,2002年12月28日通过的《民办教育促进法》第三十五条规定:“民办学校对举办者投入民办学校的资产、国有资产、受赠的财产以及办学积累,享有法人财产权。”第五十一条规定:“民办学校在扣除办学成本、预留发展基金以及按照国家有关规定提取其他的必需的费用后,出资人可以从办学结余中取得合理回报。”与其配套实施的《民办教育促进法实施条例》则进一步细化了办学者取得合理回报问题。民办学校是我国民间组织的重要组成部分,其性质与国际惯例一致,有营利与非营利之分,按照国际惯例,“不存在所有者

权益,不得向出资者分配盈余”,是非营利组织区别于营利组织的关键。我国民办教育促进法规定可给予民办学校出资人以合理回报,是出于促进我国民办教育发展这一国情的考虑。笔者认为,如果出资者从非营利组织中获取回报,无论合理与否,均不符合非营利组织的基本特征,而应将其视为企业看待,国家应从政策上允许该类组织办理工商登记,执行《企业会计制度》。实际上,在我国经济比较发达的城市,许多民办学校已经按照企业的管理模式运行,并按照《企业会计制度》组织核算。

5、借鉴国际惯例。制定《非营利组织会计制度》一方面要注意吸收国外非营利组织会计中合理有效的会计方法;另一方面也要考虑我国非营利组织的实际,确定会计核算的记账基础是采用权责发生制还是采用收付实现制等。在加拿大,非营利组织会计强调灵活性,赋予了非营利组织较大的选择空间,规定日常核算可以采用权责发生制,也可以采用收付实现制,但是,在编制财务会计报告时必须明确说明财务报告的会计确认基础。在美国,非营利组织会计注重可比性,会计准则要求非营利组织的财务报告必须采取权责发生制,这一点也得到了相关政府法规的支持。不过,美国并不要求所有非营利组织的日常核算必须采用权责发生制,这意味着非营利组织可以根据自己的实际情况,按照收付实现制进行账簿记录,只要在编制财务会计报告的时候调整为权责发生制即可。我国民间非营利组织的情况较为复杂,在会计记账基础的选择上,更应该借鉴国外经验,赋予其一定的灵活性,以便在会计记账基础的选择方面有一定的空间。

(作者单位:中国会计学会)

责任编辑 李建辉

科研单位转制过程中净资产的确认和处理

□ 司 焱

