

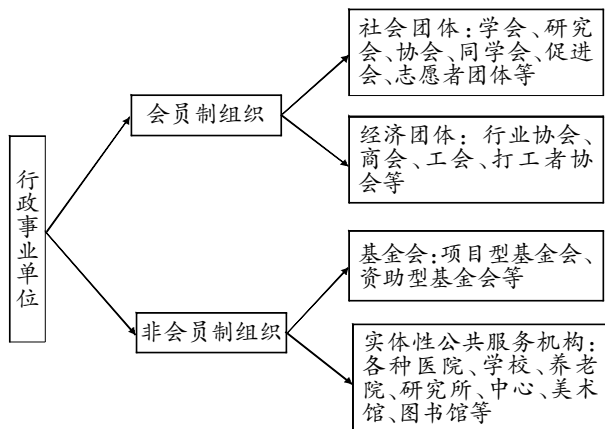
中美非营利组织会计制度之比较

中山大学 丁朝霞 黄亮

【摘要】 随着我国经济的发展,我国非营利组织会计制度已经不能适应现实的核算要求。本文对中美两国非营利组织会计制度进行了比较,试图参照美国非营利组织会计制度,提出我国非营利组织会计制度改革创新的思路。

【关键词】 非营利组织 会计制度 会计目标 会计主体

非营利组织(NPO)是从西方引入的概念,主要是指政府与企业以外的社会组织。它的主要特点是:①资财提供者对提供的各种资源既不指望返还,也不期望取得经济上的回报;②对外提供服务或商品不以盈利或获取某种盈利等价为目的;③不存在可以出售、转让、赎卖或一旦清算可以分享一份剩余资财的明确的所有者利益。我国并没有使用非营利组织的概念,与其相对应的是行政事业单位。我国行政事业单位分类如下图所示:



美国是研究非营利组织会计规范和实务比较早和成熟的国家。美国的非营利组织能够按照同样的标准披露会计信息。我国非营利组织会计制度改革起步较晚,并在某些方面滞后于财政预算管理体制改革,与国际惯例也存在一定的差距。因此,有必要对我国非营利组织会计制度进行改革,并加入能满足现实需求的元素,使其能适应我国市场经济的发展需要。

一、会计目标

根据美国《财务会计概念公告第1号——企业财务报告的目标》的规定,企业的通用对外财务报告应当提供:①对投资和信贷决策有用的信息;②对预测现金流量有用的信息;③企业在一定时点上资产、负债和所有者权益及其在一定时期内变动的信息。《财务会计概念公告第4号——非营利组织财务报告的目标》为非企业组织确定了通用对外财务报告的目标,其规定非企业组织的通用对外财务报告应提供:①对

资源分配决策有用的信息;②对评价服务及提供服务能力有用的信息;③在一定时点上资产、负债和所有者权益及其在一定时期内变动的信息。

根据我国《事业单位会计准则(试行)》的规定,会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,适应预算管理和有关方面了解事业单位财务状况及收支情况的需要,并有利于事业单位加强内部经营管理。但实际上,《事业单位会计制度》的制定是为了适应财政部门统计与决算的需要,较少顾及到非营利组织财务管理的需要,弱化了其成本核算职能。这样就使得非营利组织不能根据自身总体情况做出相关决策,不利于其未来的发展。

由于我国非营利组织的会计信息使用者是各级人民代表大会及国家各级审计机关、非营利组织的服务对象、纳税人、资财捐赠者、财政部门及其上级单位等,因此,非营利组织的会计目标应确定为提供资财分配使用、估测劳务价格和评价劳务能力、评估管理当局业绩,以及关于经济资源、债务、净资产及其变动的信息等。

二、会计主体

会计主体是指在经营上或经济上具有独立性或相对独立性的单位。美国非营利组织尤其是美国的高等院校是以基金为基础来组织和运行的,所以其会计主体是各个基金。每个基金都是独立的财务和会计主体,有自己的现金和非现金资源以及相关的负债。美国对实行基金制的非营利组织,按照永久限定用途的基金、暂时限定用途的基金和未限定用途的基金分别设置不同的会计主体。其相关核算方式是一致的,期末可以通过统一的财务处理系统根据多个会计主体的数据直接编制一张会计报表。美国相关非营利组织虽然设置了多个会计主体分别进行日常会计核算,但是在会计报告阶段还是将其合并为一个会计主体。

而我国《事业单位会计制度》明确规定,事业单位有关基本建设投资的会计核算,按有关规定执行,不执行本制度。同时《事业单位会计准则(试行)》中也没有包括“在建工程”这个会计科目。这样无疑是将基建会计和预算会计分列,将其划分为不同的会计系统,执行不同的会计制度,分别开设银行账户,分别记账并编制会计报表。这样使得在同一组织下,将一个会计主体分为两个会计主体。

由于组织内部同时设置不同的几套账,从而使组织内部管理人员无法直接了解该单位整体的财务状况,难以通过实施全面预算来完善内部控制,加大了管理的难度,增加了管理成本,降低了管理效率。如果相关单位管理人员想了解该单位全部的会计数据,则需要合并两个系统的会计数据,人为地造成一些不必要的麻烦,造成两方面协调上的困难。因此,《事业单位会计准则(试行)》应该规定一个组织只能是一个会计主体,并可以参考美国相关准则与制度,按照不同的资金来源性质设置不同的会计主体。

三、会计核算

1. 逐步引入权责发生制。国外非营利组织的会计核算一般采用权责发生制。其中,美国的有关非营利组织在具体核算过程中,通常会视具体情况采用不同的会计计量基础。在流动基金账户组中,流动基金收入主要以权责发生制核算,比如美国高校是按学费等全额确认收入,并通过“备抵坏账”科目记录估计的坏账支出。流动基金支出的确认则采用修正的权责发生制,即在流动基金中不记录固定资产的累计折旧,而在固定资产基金组的固定资产投资账户中记录累计折旧。国外非营利组织的会计核算一般是分阶段、分部分地实行权责发生制。

目前,我国事业单位会计核算是以收付实现制为基础的。收付实现制也称实收实付制,它是以是否实际收到或付出货币资金为标准确认非营利组织相应会计期间的收入和费用的一种方法。它是以现金的实际收付作为确认收入和支出的依据,因此在事业单位支出中只包括现金的实际支付部分,而对尚未用现金支付的隐形债务则无法反映。

例如,某医院的维修工程、基建工程欠款等都是按照合同进度支付款项,其欠款数额在收付实现制基础上无法记入该医院的负债,由此相关会计信息也无法反映其负债的实际情况。这将在一定程度上加大由会计核算基础所形成的潜在财务风险。

另据我国《事业单位会计准则(试行)》的规定:“会计核算一般采用收付实现制,但经营性收支业务核算可采用权责发生制。”而如果按此规定,则可能会造成事业单位会计核算上的混乱。譬如,目前各高校核算教育、科研事业收支采用的是收付实现制,而对经营性收支的核算采用权责发生制,当教育、事业收支业务与经营性收支业务难以区分时,则会造成会计核算的混乱,导致会计信息失真。因此,我国事业单位可以参照美国的有关做法,结合我国实际情况,采取渐进式的方式,以修正的权责发生制作为过渡。对确认和计量存在困难的资产和负债暂不确认,对在资产负债表中确认的项目以会计报表附注的形式予以补充披露,待条件成熟时再向完全的权责发生制过渡。

2. 固定资产应计提折旧。美国《财务会计准则公告第93号——非营利组织折旧的确认》规定,非营利组织中除具有超长经济寿命的个别艺术品和历史珍宝外,所有长期使用的有形资产都要确认折旧并在财务报告中披露以下信息:当期折旧费用;资产负债表日按性质和功能划分的主要类别的可折旧资产的余额;资产负债表日可折旧资产的累计折旧额或各主要类别的可折旧资产累计折旧额;折旧方法的总体

表述。

而根据我国《事业单位会计制度》的规定,“固定资产”科目核算固定资产原值,“固定基金”科目核算固定资产在净资产中所占用的基金,同时规定固定资产应与固定基金相对应,固定资产不计提折旧。为了保证固定资产的更新和维护,又规定按事业收入和经营收入的一定比例提取修购基金,在事业支出和经营支出的修购费和设备购置费中各列支50%。由于我国事业单位固定资产不计提折旧,使得其固定资产账面原值与净值的差额随着时间的推移越来越大,并且人为地降低了成本支出,导致会计记录不真实。此外,按收入的一定比例计提修购基金缺乏科学、合理的依据,使其不足以维持固定资产的更新和维护。如果某行政事业单位的财务制度没有对计提折旧做出具体的规定,该单位也并没有对固定资产计提折旧,那么不提折旧就意味着无法保证资金的积累,也无法对固定资产进行进一步更新。因此,我国行政事业单位应该对固定资产计提折旧,使其会计数据更能反映客观事实。

四、财务报告

美国《财务会计准则公告第117号——非营利组织财务报表》规定,非营利组织作为一个整体对外提供财务报告,包括组织的财务状况、业务活动和现金流量的信息。该准则要求:非营利组织编制和公布资产负债表、收入支出表和现金流量表;资产负债表中对资产、负债和基金余额按照永久限定用途基金、暂时限定用途基金和无限用途基金分类列示;收入支出表按照资产负债表中划分的各类基金来报告与其相关的收入、费用和结余;现金流量表可以按直接法和间接法编制;要求非营利组织对那些不要求进行会计确认的事项做出揭示等。

我国事业单位会计报表体系包括资产负债表、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。我国事业单位资产负债表采用“科目余额表”的结构形式,将静态会计要素(资产、负债、净资产)与动态会计要素(收入、支出)集中反映在一张资产负债表上。这是不符合国际惯例的,也与收入支出表的内容重复,不便于会计信息的交流。因此应参照美国的财务报告模式,按照“资产=负债+净资产”的会计等式编制资产负债表,并对日后事项进行调整。另外,我国事业单位并不编制现金流量表,而现金流量表能提供现金及现金等价物的形成和使用情况,对分析单位财务资源的形成与运用有着重要意义。因此,我国《事业单位会计制度》应规定各单位按照实际情况编制现金流量表。

随着我国经济的发展,当前我国非营利组织会计制度并不能适应我国事业单位等非营利组织进行日常会计核算及发展的需要。我们可以参照美国非营利组织会计制度,结合我国实际,重新构建非营利组织会计制度,满足时代发展的需要。

主要参考文献

- ①张海燕.美国非营利组织财务会计框架简介.中国注册会计师,2005;12
- ②赵建勇.非盈利组织编制财务报告目的的研究.会计研究,1997;6