

# 对《民间非营利组织会计制度》的几点认识



江苏盐城 顾立霞

2005年1月1日,财政部正式颁布了《民间非营利组织会计制度》(以下简称《制度》),该《制度》被认为是我国会计改革中取得的又一项重要成果。它在规范民间非营利组织的会计工作方面具有非常积极的作用。笔者通过对《制度》的研究,发现有些地方需进一步完善。

## 一、《制度》适用范围的规定与现行有关法律相矛盾

该《制度》是与国家有关法律、行政法规配套的制度,实现了与《基金会管理条例》、《社会团体登记管理条例》、《民办非企业单位登记管理暂行条例》等法规的协调。《基金会管理条例》、《民办教育促进法》等要求社会团体和民办非企业单位必须按照国家统一的会计制度编制财务会计报告,并委托注册会计师进行审计。很明显,民办学校应按此《制度》开展会计工作。

该《制度》规定适用的民间非营利组织应符合以下三个条件:①不以营利为目的;②任何单位或个人不能因为出资而拥有非营利组织的所有权,收支结余不得向出资者分配;③非营利组织一旦进行清算,清算后的剩余财产应按规定继续用于社会公益事业。但《民办教育促进法》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必需费用后,出资人可以从办学结余中取得合理回报。这种出资人可取得合理回报的民办学校就不属于《制度》中确定的适用范围,那么这种民办学校究竟应采用何种会计制度进行会计核算呢?《制度》又应如何与《民办教育促进法》相配套呢?

笔者认为有如下对策:借鉴《事业单位会计制度》,增加“结余”、“结余分配”科目。

为了大力发展民间非营利组织,积极引导民间资金投入社会公益事业,合理优化资源配置,允许非营利组织的出资人取得合理回报。一方面应调整《制度》的适用范围,另一方面应在《制度》中借鉴《事业单位会计制度》的规定,在净资产类科目中增设“结余”、“结余分配”科目,反映对出资人的投资回报,但分配的“结余”应不包括捐赠人捐赠资金和国家财政补助资金等形成的结余。捐赠人对非营利组织的捐赠往往是出于对社会公益事业的关心,这部分资金应完全用于公益事业(如社会救济、扶贫、教育、医疗等),而不能作为非营利组织出资人的投资回报。同样,政府为了提高公共财政支出的效率,会将一部分社会福利和公益事业推向社会。对于从事这种社会福利和公益事业的非营利组织,政府可以根据不同的情况进行适当的补助,形成非营利组织的“政府补助收入”,这部分资金也应完全用于非营利组织的公益事业,形成

的结余直接转为净资产。

## 二、捐赠收入的确定过于简单

《制度》规定,捐赠收入应分别按不受限制捐赠、暂时受限制捐赠和永久受限制捐赠设置明细账,并按规定条件确认收入。对于某些非营利组织(如基金会),其财务资源主要来自于捐赠者给予的各种无偿捐赠(如现金、实物、无形资产、证券、劳务和其他形式的捐赠等),有的捐赠可能附加各种限制,有的则没有附加限制。这些比较复杂的捐赠收入如何确认、计量,《制度》未加以具体说明,给会计人员的实际会计工作带来了一定难度。

笔者认为有如下对策:可按美国财务会计准则委员会(FASB)发布的第116号准则公告《捐赠收入和捐赠支出的会计处理》的规定处理。

(1)将非营利组织当期收到的现金捐赠直接作为捐赠收入,并转入“非限定性净资产”或“限定性净资产”。收到非现金资产捐赠,按捐赠方提供的单据上标明的金额加上支付的相关税费或按市场价值(捐赠方未提供单据但存在同类资产的活跃市场)或估价确认相应资产价值,同时确认捐赠收入并转入“非限定性净资产”或“限定性净资产”。

(2)如果财务资源提供者为非营利组织提供资产的条件是必须将该资产转交给其指定的地方、单位或个人,则这类业务不属于捐赠业务,应作为代收代付资产即受托代理资产业务,并将接受的资产确认为一项负债即受托代理负债。

(3)非营利组织接受用于一项特定研究目的或为其提供一项服务的捐助,其研究成果要提交给捐助者,这类业务属于商业交易,不能作为捐赠处理,应按交易确认相关收入和费用。捐助者提供的资产可先作为非营利组织的递延收益处理,等到支出已经发生并可以根据合约收取费用时,再将它确认为收入;若支出已经发生但捐助者尚未付款,则应将其作为非营利组织的债权性资产处理。

(4)非营利组织接受劳务捐赠。FASB第116号准则公告规定,志愿者捐赠的劳务符合以下两个标准之一时应记录该劳务的价值,否则不应记录但可在会计报表附注中披露。这两个标准是:①劳务创造或增加了非金融资产;②劳务具有专业技术性,并由那些有专业技能的人提供,如果不是捐赠提供,则组织通常必须购买。而对于接受劳务捐赠,《制度》规定采用表外披露的方法,从长期看这将会影响非营利组织财务状况的真实性。

(5)非营利组织接受附有限制条件的捐赠。《制度》规定,在收到捐赠资产时即确认为捐赠收入,如存在需要偿还全部



## 刍谈会计亏损和纳税亏损的弥补



北京化工大学经济管理学院 郑庆华 杨丽媛

会计上的亏损弥补和纳税中的亏损弥补之间存在很大的差异。而在实务中,即便是经验丰富的财会人员,也可能对这两个概念混淆不清,因此也就出现了一些不妥当的做法。本文通过对这两个概念的辨析,使它们之间的差异明朗化,以期对财会人员实务工作有所帮助。

### 一、会计亏损和纳税亏损的涵义

**1. 会计亏损。**会计上的亏损是指净利润为负数,即企业按照财务会计制度规定,在正确确认收入和费用的基础上,将收入与费用比较,其结果为亏损。计算公式为:净利润=收入-费用。在利润表中,如果净利润为正数,则为盈利;净利润为零,则不盈不亏;净利润为负数,则为亏损。许多管理人员将利润总额为正数称为盈利,这是错误的,因为利润总额在扣除所得税费用后得到的净利润才是真正的盈利。

**2. 纳税亏损。**纳税亏损是企业会计报表中的亏损额经主管税务机关按税法规定调整后金额为负数。按照现行纳税申报表的计算思路,计算公式为:纳税调整后所得=收入总额-扣除项目+纳税调整增加额-纳税调整减少额。纳税调整后所得如果为负数,即为纳税亏损。

### 二、会计亏损的弥补

**1. 用以后年度实现的净利润自然弥补。**按照《公司法》的规定,分配公司当年实现的净利润时,一般应当提取净利润的10%作为法定盈余公积,提取净利润的5%~10%作为法定公益金。但有两种情况例外:一是当公司法定盈余公积的余额

或部分捐赠资产或相应金额的现时义务时,按需要偿还的金额,借记“管理费用”科目,贷记“其他应付款”等科目。笔者认为,这种处理方法欠妥。一方面,它不符合谨慎性原则——过高记录了受赠当期的收入;另一方面,它不符合客观性原则——退还捐赠收入并不是组织管理发生的费用。笔者认为,对于附有限制条件的受赠资产可先作为递延收益处理,待条件满足时再确认为捐赠收入。

国外非营利组织接受的捐赠还有其他形式,如捐助者给予捐赠保证(即捐赠承诺)。FASB第116号准则公告要求,收到预计可收回的无条件保证应记录为资产,同时确认为收入;有条件保证在条件满足并实际成为无条件保证时应记录为资产并确认为收入,有条件保证在收到时应在会计报表附注中披露。又如组织接受遗赠,FASB认为比较谨慎的方法是,等到法庭确定遗产和可以确切估计分配到的数额时才确认为收入。尽管我国《制度》尚未涉及接受捐赠保证、遗赠的会计处理,但随着经济的发展,人们对公益事业也日益关注,此类

达到公司注册资本的50%以上时,可以不再提取法定盈余公积;二是公司的法定盈余公积余额不足以弥补上一年度亏损时,应当用当年利润先弥补亏损,不提取法定盈余公积和法定公益金。

为什么在上述情况下应用当年利润弥补亏损呢?我们知道,企业实现的净利润有两个去向,即分出去和留下来:分出去部分形成应付利润;留下来部分形成留存收益。同时留存收益又分为两部分,即已指定用途的盈余公积和未指定用途的未分配利润。盈余公积由法定盈余公积、任意盈余公积和法定公益金三部分组成。

利润分配的基本思路是:国家为了企业的长远发展,作出强制规定,企业当年实现的净利润至少应拿出10%作为企业积累(即法定盈余公积),用于扩大生产,以丰补欠,防范未来的经营风险。考虑到我国企业的实际情况,国家规定企业拿出当年净利润的5%~10%作为法定公益金,用于购置集体福利设施;在此基础上,如果企业盈利较多,可以提取任意盈余公积,其比例由公司决定。

在考虑了公司的未来发展要求后,股东也是讲究现实回报的。《公司法》规定,在提取了法定盈余公积、法定公益金以及弥补了亏损后,企业可以向股东分配利润。同时强调,如果公司在弥补亏损和提取法定公积金、法定公益金之前向股东分配利润,则必须将违反规定分配的利润退还公司。可见,只有在公司弥补亏损后才能向股东分配利润。

捐赠形式也会在我国出现,因此对其进行探讨是有必要的。

### 三、“文物文化资产”科目与“固定资产——陈列品”科目的核算内容

《制度》在非流动资产项目中既设置了“固定资产”科目,又设置了“文物文化资产”科目,并规定陈列品作为固定资产计提折旧的最短年限为10年,而文物文化资产单独作为一项长期资产不计提折旧。这比较符合客观情况,因为文物文化资产作为人类社会财富,一般不会随着时间的推移而贬值。但是,博物馆等非营利组织的“陈列品”和“文物文化资产”究竟有何区别呢?文物文化资产是用于展览、教育或研究等方面被长期保存的历史文物、艺术品,许多博物馆的大部分陈列品同样也是历史文物,对于这样的历史文物随着时间的推移其价值会发生损耗吗?笔者认为,《制度》中“陈列品”与“文物文化资产”的范围有待进一步探讨。博物馆等文化单位的陈列品均可作为文物文化资产进行管理,对于在保管陈列过程中发生的费用应直接计入当期费用。☐