

我国非营利组织会计信息披露现状分析

——以教育基金会为例

李 慧(副教授), 林永春(教授), 孙 静(副教授)

(天津职业技术师范大学经济与管理学院, 天津 300222)

【摘要】 真实完整的会计信息披露是非营利组织解除公共受托责任,为信息需求方提供决策支持的必然要求。本文通过对我国 444 家教育基金会在自身网站和基金会中心网披露的 2009~2012 年年度财务报表及其附注、注册会计师事务所审计报告等情况进行分析,发现了一些共性问题,即会计信息披露内容贫乏、时间滞后、不易获取及权威性缺失等,这些问题应引起有关部门的重视。

【关键词】 非营利组织; 教育基金会; 信息披露; 会计信息

一、引言

非营利组织是一种社会公益性组织,不以营利为目的,而是以社会公益服务为宗旨。它以基金会为主要运作形式,运用企业、政府及社会公众的捐赠资金及志愿服务,在社会福利提供、公共政策制定等方面发挥着重要作用,被认为是现代社会不可或缺的“第三部门”。

近年来,我国公益性基金会发展迅速,其数量年增长

率保持在 20% 左右,截至 2014 年 8 月,我国共有 3 952 家基金会,涉及教育、文化、医疗救助、扶贫助困、创业、就业、公共安全等多个领域,原始基金规模已突破 200 亿元。其中,涉及教育领域的基金会占到 40% 以上,其所拥有的净资产规模位列专业性基金会第一名。

非营利组织日益庞大的资金规模及其逐渐凸显的社会效益引发了社会各界对其资金来源、运用效率及效果

而资金链断裂风险尤其要十分警惕,因为如果类金融模式资金链发生断裂,则会产生多米诺骨牌效应,不仅会影响企业自身的声誉,而且会威胁到家电行业整条供应链的资金安全,严重的会导致家电企业破产。

因此,家电企业经营扩张时,不可盲目借用类金融模式进行融资,应立足长远发展,认真分析行业发展趋势和上下游供应商、经销商的经济实力,结合企业自身实际情况,综合分析各方面的财务数据,优化自身资源,制定好财务战略,构建长期、有效的类金融模式风险防控体系,形成自身在家电行业中的竞争优势。

主要参考文献

闫昕.对国美、苏宁等家电连锁企业的“类金融”发展模式的思考[J].商业现代化,2007(10).

攀新民,王千红.试析金融供应链中融资企业违约风险的成因[J].财会月刊,2010(27).

Tirole J.The Theory of Corporate Finance[M]. Princeton,NJ:Princeton University Press 2006.

Fisman R and Love I.Trade Credit, Financial Intermediary Development, and Industry Growth[J]. Journal of Finance,2003(1).

张铁铸,周红.上市公司商业信用的实证研究[J].中南

财经政法大学学报,2009(3).

Fisman R.Trade Credit and Productive Efficiency in Developing Countries.World Development,2001(2).

Fisman R.Trade Credit, Financial Intermediary Development and Industry Growth [R]. NBER Working Papers,2002.

张良.商业信用与企业业务增长之间关系的实证研究[J].云南财贸学院学报(社会科学版),2007(6).

赵亚平,庄尚文.跨国零售买方势力阻碍中国产业升级的机制及对策研究.宏观经济研究[J],2008(10).

洪荭,孙泽露,廖联凯.制造业转型升级与成本战略的协同演化[J].财会月刊,2014(24).

郎咸平.模式[M].北京:东方出版社,2010.

唐俐,陈婷.电器类上市企业高负债率现象研究[J].财会月刊,2010(30).

尚海真,吕素昌.浅谈企业负债经营的利弊[J].科技创新月刊,2007(6).

张友棠.财务预警系统管理研究[M].北京:中国人民大学出版社,2004.

【基金项目】 2014 年国家社科基金重点项目“技术创新、专利、标准的协同转化研究”(项目编号:14AGL003)

等信息的强烈关注,特别是郭美美事件所造成的恶劣影响,更引起了人们对包括红十字会基金在内的非营利组织是否规范运作的担忧。因此完整及时的会计信息披露已成为非营利组织持续、健康发展的必然要求。

国内外学者就非营利组织会计信息披露问题展开了广泛的研究。2000年,美国学者里贾纳·E·赫茨琳杰提出“披露—分析—发布—惩罚”模型(DADS),认为非营利组织应该向社会公众披露、分析、发布信息,以提高其公信力。Gordon & Khumawala(1999)以及 Parsons(2007)的研究均表明,透明的会计信息能够影响捐赠者包括潜在捐赠者的捐赠决策。Jacobs et al.(2009)的研究发现,获得捐赠多的非营利组织更愿意披露其财务报告。Saxton et al.(2011)通过实证研究得出结论:非营利组织获得捐赠的金额与其当期会计信息与绩效信息存在着正相关关系,即非营利组织获得的捐赠越多,就越愿意披露会计信息。Petrovits(2011)则进一步证实了非营利组织会计信息披露质量与其后期得到的捐赠密切相关。

我国学者程昔武(2008)认为,非营利组织社会公信力的提高依赖于强制性信息披露。颜克高和陈晓春(2010)在DADS模型基础上构建非营利组织信息披露机制,以强化披露效果。纪纲和程昔武(2011)论证得出结论:非营利组织只有充分披露相关信息才能持续获得社会捐赠。李晓燕(2012)实证检验了信息公开对基金会绩效起着正向的积极作用。刘慧凤(2013)研究认为,健全的会计信息披露制度有利于抑制公益组织及内部人员的道德风险和逆向选择行为。刘亚莉(2013)研究证实会计信息披露质量与未来的捐赠数量正相关。陈晓红(2013)认为,应建立由非营利组织各利益相关者参与的信息披露机制,以减少信息不对称现象。上述研究成果表明,会计信息的充分披露对于非营利组织的筹资活动、绩效评价、组织治理等方面均具有重要的影响。

二、我国教育基金会的会计信息披露现状

目前,我国非营利组织的会计信息主要通过自身网站、基金会中心网、中国基金会网和中国社会组织网等渠道,以财务报表、报表附注为载体进行披露,并由审计报告作为所披露的会计信息的质量保障。

为了深入了解我国非营利组织会计信息披露现状,笔者选择专业基金会中数量最多的教育基金会作为实例,对2012年12月20日至2013年11月12日期间,该基金会官方网站(截至2013年11月12日,我国共有172家教育基金会建有能够正常访问的官方网站)和国内公认的行业信息服务平台——基金会中心网(在基金会中心网注册的教育基金会为444家)进行了访问,对其2009~2012年度财务报表、报表附注披露的数量、时间、项目、渠道与形式,以及审计报告披露情况等进行了全面调查,下面对该基金会的会计信息披露情况做个分析。

1. 教育基金会财务报表及报表附注披露的有关规定。国务院颁布的《基金会管理条例》第三十六条和三十八条规定,基金会每年应向登记管理机关报送包括财务会计报告在内的年度工作报告,并予以公开披露。财政部发布的《民间非营利组织会计制度》第六十七条和七十条规定,非营利组织财务会计报告由财务报表及报表附注等组成。其中,财务报表包括资产负债表、业务活动表和现金流量表。民政部发布的《基金会年度检查办法》规定,基金会财务会计报告应当符合《民间非营利组织会计制度》规定的内容和要求。

截至2013年11月12日,444家教育基金会分别在自身的官方网站和基金会中心网披露了2009~2012年度资产负债表、业务活动表、现金流量表等会计报表及附注的情况,具体如表1所示:

表1 教育基金会2009~2012年会计报表及其附注披露情况一览表 单位:家

报表名称	披露数量							
	官方网站				基金会中心网			
	2009	2010	2011	2012	2009	2010	2011	2012
资产负债表	7	16	22	21	342	417	416	387
业务活动表	5	15	23	20	340	417	416	387
现金流量表	6	10	16	18	0	0	0	0
报表附注	0	0	0	13	0	0	0	13

资料来源:根据教育基金会官方网站、基金会中心网相关数据整理。

从表1可以看出,就时间维度而言,在基金会官方网站和基金会中心网披露2009~2012年度资产负债表、业务活动表的教育基金会数量呈逐年上升趋势,在官方网站披露现金流量表的教育基金会数量也呈上升趋势,其中有13家教育基金会通过官方网站和基金会中心网披露了2012年会计报表附注。

就渠道利用情况(信息披露方式)来看,在基金会中心网披露2009~2012年度资产负债表、业务活动表的教育基金会数量都明显多于在官方网站披露的数量。其中,2009年度在官方网站披露业务活动表的教育基金会数量仅为基金会中心网的1/68,而只有极少数的教育基金会在官方网站披露现金流量表。

特别需要指出的是,444家教育基金会中只有13家从2013年开始披露2012年度的会计报表附注。可见,披露会计报表及其附注的教育基金会数量虽呈上升趋势,但所占比例依然较低。

2. 教育基金会会计报表披露的时间。《基金会管理条例》第三十六条和《基金会信息公开办法》第五条规定,基金会应于每年3月31日前向登记管理机关报送上一年度工作报告,通过审查后在媒体公布。《民间非营利组织会计制度》第七十四条规定,年度财务会计报告至少应当于

年度终了后4个月内对外公开。通过访问172家教育基金会官方网站和基金会中心网站的444家教育基金会页面,了解2009~2012年度会计报表的披露时间,整理后的结果如表2所示:

表2 教育基金会2009~2012年度
会计报表披露时间一览表 单位:家

会计报表	官方网站			基金会中心网		
	次年 3~5月 披露	次年 6~11月 披露	次年底 尚未 披露	次年 3~5月 披露	次年 6~11月 披露	次年底 尚未 披露
2009年度						
资产负债表	0	7	116	22	320	38
业务活动表	0	5	117	21	319	40
现金流量表	0	6	122	0	0	0
2010年度						
资产负债表	4	12	143	30	387	11
业务活动表	4	11	144	30	387	11
现金流量表	5	5	149	0	0	0
2011年度						
资产负债表	6	16	138	38	378	18
业务活动表	6	17	137	38	378	18
现金流量表	4	12	144	0	0	0
2012年度						
资产负债表	7	14	151	36	351	57
业务活动表	6	14	152	36	351	57
现金流量表	6	12	154	0	0	0

从表2可以数据看出,教育基金会会计报表披露普遍存在滞后问题。其中,在建有官方网站并能够正常访问的172家教育基金会中,在次年3~5月披露其资产负债表、业务活动表和现金流量表的基金会均为个位数,而2009年的会计报表则无一家基金会是在2010年5月以前披露会计报表的。即使到了次年11月,披露会计报表的教育基金会仍然屈指可数,90%左右的教育基金会甚至到次年年底仍未披露其会计报表。而在具有相当行业影响力的基金会中心网上,只有不到10%的教育基金会能在次年3~5月披露其资产负债表和业务活动表,而现金流量表很少披露,直到2013年底,仍有57家教育基金会尚未披露其2012年的上述会计报表。

3. 教育基金会会计报表披露的项目。笔者在收集教育基金会披露会计报表情况时发现,2013年11月12日,从官方网站和基金会中心网获取的教育基金会最新年度(444家教育基金会中,能够获取2012年报表的有387家,其余57家只有2011年度会计报表)资产负债表、业务活动表、现金流量表(其中,现金流量表只有基金会官方网站披露)来看,在上述三个会计报表的各个项目中,披露具体金额的教育基金会数量如表3所示:

表3 教育基金会会计报表项目披露情况 单位:家

资产负债表		业务活动表		现金流量表	
报表项目	披露数量	报表项目	披露数量	报表项目	披露数量
货币资金	426	捐赠收入	383	接受捐赠收到的现金	19
短期投资	79	会费收入	2	会费收到的现金	0
应收账款	171	提供服务收入	9	提供服务收到的现金	1
预付账款	21	商品销售收入	1	销售商品收到的现金	0
存货	20	政府补助收入	85	政府补助收到的现金	6
待摊费用	7	投资收益	129	收到的其他与业务活动有关的现金	16
长期股权投资	57	其他收入	391	提供捐赠或资助支付的现金	16
长期债权投资	39	业务活动成本	420	支付给员工以及为员工支付的现金	13
固定资产原价	218	管理费用	405	购买商品、接受服务支付的现金	8
累计折旧	160	筹资费用	137	支付其他与业务活动有关的现金	19
在建工程	5	其他费用	118	收回投资收到的现金	5
文化文物资产	2			收到投资收益的现金	6
固定资产清理	2			处置固定资产和无形资产收到现金	1
无形资产	9			收到的其他与投资活动有关的现金	1
受托代理资产	2			购建固定资产和无形资产支付现金	6
短期借款	3			对外投资支付的现金	5
应付账款	177			支付的其他与投资活动有关的现金	0
应付工资	11			借款收到的现金	0
应交税金	128			收到的其他与筹资活动有关的现金	3
预收账款	13			偿还借款支付的现金	0
长期借款	0			偿还利息支付的现金	0
长期应付款	1			支付的其他与筹资活动相关的现金	6
受托代理负债	16			汇率变动对现金的影响	0
非限定性资产	417				
限定性资产	236				

从表3资产负债表的25个主要项目来看,货币资金、非限定性资产项目的披露数量最多,90%以上的教育基金会均进行了披露;其次是固定资产和限定性资产项目,披露数量占教育基金会总数的一半左右;再次是应收款项、应付款项、累计折旧及应交税金项目,披露数量占30%左右;最后是短期投资、预付账款、存货、长期股权投资、长期债权投资、受托代理负债等项目,共有几十家教育基金会披露。而披露在建工程、文化文物资产及无形资产等8个项目的教育基金会不到10家,长期应付款只有1家,长期借款则无一家基金会进行披露。

从利润表的11个主要项目来看,绝大多数教育基金会披露了捐赠收入、其他收入和业务活动成本、管理费用信息,一半左右的基金会披露了投资收益、筹资费用、其他费用项目,而会费收入、提供服务收入、商品销售收入等信息只有个别基金会进行了披露。

从基金会官方网站获得的最新19份现金流量表(其中18份是2012年报表,1份是2011年报表)来看,在23个主要报表项目中,所有19家基金会均披露了接受捐赠收到现金项目和支付其他与业务活动有关的现金项目,其余披露较多的是收到其他与业务活动有关的现金、提供捐赠支付的现金、支付给员工和为员工支付的现金项目。而提供服务收入现金、政府补助收到的现金等11个项目只有几家教育基金会披露,且无一家基金会披露收取会费现金、销售商品现金等7个报表项目。

4. 教育基金会会计报表披露的形式。对444家教育基金会官方网站和基金会中心网进行访问发现,只有38家教育基金会的官方网站首页设置“信息公开”或“会计信息”专栏进行会计信息披露,大部分官方网站披露的会计报表不能单独查询、下载,而是在基金会年度工作报告中一并显示,且一段时间后便会被覆盖;基金会中心网各个教育基金会页面虽然披露所有基金会的基本信息,但披露的会计信息只针对资产负债表、业务活动表两个会计报表,而现金流量表和报表附注均未进行披露。

5. 教育基金会审计报告的披露。《基金会管理条例》第三十六条规定,基金会年度工作报告应包括财务会计报告、注册会计师审计报告等。而《基金会信息公开办法》第五条规定,基金会财务会计报告未经审计不得对外公布。财政部、民政部发布的《关于加强和完善基金会注册会计师审计制度的通知》规定,基金会应聘用会计师事务所对本单位的财务会计报告进行审计,并依法披露审计报告。基金会中心网未对审计报告披露做出规定,故在其网页上看不到审计报告。444家教育基金会在自身官方网站披露的审计报告情况如表4所示:

表4 2009~2012年教育基金会审计报告披露情况

单位:家

审计报告	披露时间		
	次年5月前披露	次年5月后披露	合计
2012年	7	14	21
2011年	6	11	17
2010年	3	10	13
2009年	0	5	5

由表4可知,在官方网站披露审计报告的教育基金会的家数呈现逐年上升趋势,但是所占比重仍然很小。此外,能够在次年5月底以前披露审计报告的教育基金会一直少之又少,其中,2012年的审计报告在2013年5月底以前披露的教育基金会只有7家。

三、问题总结

经过上述分析可以看出,目前,我国非营利组织会计信息披露主要存在以下问题:

1. 会计信息披露内容贫乏。目前,教育基金会在官方网站披露资产负债表、业务活动表、现金流量表、报表附注及审计报告的是极少数,而在基金会中心网上披露的会计报表只有资产负债表和业务活动表,而未披露现金流量表、报表附注和审计报告。只有13家教育基金会在其2012年财务报告中开始披露报表附注。如此披露现状,对于捐赠者、受益人等外部利益相关方而言,想要了解基金会的具体会计信息是非常困难的。

2. 会计信息披露时间滞后。《基金会管理条例》和《民间非营利组织会计制度》均对非营利组织会计信息披露的时间期限做出了明确规定。但目前教育基金会披露会计信息的时间大部分在基金会中心网上是次年6~11月披露,而在官方网站的披露时间则更加滞后,只有极少数基金会达到了相关法规制度的要求。

3. 会计信息获取困难。教育基金会相关会计信息的查询途径有官方网站、行业信息平台、官方微博、报纸、期刊以及微信等。在官方网站,由于缺少披露专栏及查询索引,会计报表一般被包含在工作报告中,不能单独查询、下载,且会计信息一段时间后便会被覆盖,导致外部利益相关方很难全面收集和利用这些信息。

4. 会计信息缺乏权威性。对于外部利益相关方而言,审计报告是非营利组织会计信息质量的重要保证。然而在基金会官方网站上披露审计报告的教育基金会数量很少,2012年披露审计报告的只有21家,不到总数的5%,且多数是在2013年5月前披露的。

主要参考文献

里贾纳·E.赫茨琳杰等著.精粹译丛.非营利组织管理[M].北京:中国人民大学出版社,2000.

2. Gordons T.P., S. B. Khumawala. The Demand for Not-For-Profit Financial Statements: A Model for Individual Giving[J]. Journal of Accounting Literature, 1999(18).

3. 程昔武.非营利组织治理机制研究[M].北京:中国人民大学出版社,2008.

4. 颜克高,陈晓春.非营利组织信息披露机制的理论构建[J].华东经济管理,2010(12).

5. 刘亚莉,王新,魏倩.慈善组织财务信息披露质量的影响因素与后果研究[J].会计研究,2013(1).

6. 林永春,卓雨晴.基金会会计信息披露及监督政策评点[J].财会月刊,2014(4).

【基金项目】国家留学基金资助项目(项目编号:201407760003);天津市教育科学“十二五”规划课题“教育捐赠基金财务信息披露与社会监督体系研究”(项目编号:VE4060)