

中美非营利组织 捐赠业务会计核算的差异比较

王留根

(郑州航空工业管理学院 郑州 450015)

【摘要】中美两国社会环境、政治制度的差异,导致非营利组织捐赠业务的会计核算也有所不同。本文从捐赠的形式、接受捐赠的确认与计量、提供捐赠的确认与计量以及净资产的分类与列报等方面分析了中美非营利组织捐赠业务有关会计核算存在的差异。

【关键词】非营利组织 捐赠业务 会计核算

中美两国社会环境、政治制度的差异,导致非营利组织捐赠业务的会计核算也有所不同。

一、捐赠的形式不同

非营利组织的捐赠有多种形式,包括资产捐赠、承诺捐赠和劳务捐赠等。资产捐赠是指某个主体自愿无偿给予另一主体现金或其他财产的行为。承诺捐赠是指某一主体向另一主体捐赠现金或其他资产的书面或口头协议,承诺捐赠可以有条件的,也可以是无条件的。劳务捐赠是指专业人员利用专

业技能无偿向接受捐赠单位提供的能创造或提高非金融资产价值的专业性服务。

我国财政部于1997年发布的《事业单位会计制度》和2004年发布的《民间非营利组织会计制度》所规范的捐赠仅指资产捐赠,不包括承诺捐赠和劳务捐赠。民间非营利组织的捐赠根据捐赠合同或者协议是否附有对捐赠资产的使用设置限制条件,区分为无条件捐赠和附条件捐赠。而美国财务会计准则委员会于1995年发布实施的《财务会计准则公告第116

表9 首席财务官年薪最高、最低10家公司统计表

首席财务官年薪最高的前10名			首席财务官年薪最低的后10名			首席财务官持股最高的前10名		
证券代码	公司名称	年薪(元)	证券代码	公司名称	年薪(元)	证券代码	公司名称	持股(股)
000001	深发展	2 360 400	600320	振华港机	13 300	000100	TCL集团	23 569 661
000932	华菱股份	1 453 600	600281	太化股份	13 100	600510	黑牡丹	8 873 025
600588	用友软件	1 188 198	000818	锦化化工	12 791	002027	七喜控股	7 902 964
000921	ST科龙	1 160 000	600181	ST云大	12 000	600570	恒生电子	2 657 304
600016	民生银行	1 159 000	600234	ST天龙	11 400	600405	动力源	2 460 369
000402	G金融街	1 012 700	600858	银座集团	10 600	002018	华星化工	1 734 889
600383	金地集团	969 400	600516	ST海龙	10 300	002035	华帝股份	1 271 200
600011	华能电力	838 000	000564	陕民生	10 000	002004	华邦制药	1 193 597
600309	烟台万华	786 000	600762	ST金荔	10 000	600557	康缘药业	921 978
000063	中兴通讯	770 400	000832	ST龙涤	8 000	002001	新和成	632 646

三、结论

通过对我国深沪两市1 081家上市公司首席财务官的基本状况的分析,表明:①首席财务官在我国上市公司中具有财务总监、总会计师、财务负责人等不同的名称,直接称为首席财务官的上市公司数量很少,与国际上首席财务官统一名称接轨的步伐尚需加快。②一些上市公司首席财务官往往兼任公司管理层的其他角色(如副总经理、董事、董事会秘书等),有些首席财务官甚至直接由总经理、总裁、董事长等兼任,这反映了我国的首席财务官职能多元化的趋势。③在

1 081家样本公司中,首席财务官以男性居多、中青年居多,职称结构和学历结构逐步提高。④不同上市公司之间首席财务官的薪酬差别大,只有较少的首席财务官持有本公司的股票。

主要参考文献

1. Alix Nyberg Stuart. What's in Your Wallet?.CFO, 2006;3
2. PricewaterhouseCoopers. Financial & Cost Management Team. CFO: Architect of the Corporation's Future, 1999

号——捐赠收入和捐赠支出的会计处理》规定,除了资产捐赠,接受捐赠人的承诺以及专业人员(如会计师、设计师等)无偿提供的服务也作为捐赠进行处理。美国对于接受捐赠,根据其是否存在捐赠人所附的限制条件及限定的程度,将其分为三类:未限定用途捐赠、暂时限定用途捐赠以及永久限定用途捐赠。

二、接受捐赠的确认与计量方式不同

美国具体规定了不同种类的捐赠确认标准。对于资产捐赠,不管资产的使用是否受时间或用途限制,非营利组织在收到捐赠时必须按收到资产的公允价值将其确认为资产和收入。对于条件捐赠,非营利组织只有在满足条件的情况下,才能确认为收入。对于提前收到的受时间限制的捐赠,若受赠方在此期间能从捐赠资产中持续获取收益,则收到捐赠资产时就应确认为收入,否则就先确认为负债,等条件满足后再确认为收入。对于捐赠劳务,美国财务会计准则规定,如果所接受的捐赠性服务满足以下两个条件之一可以确认:①捐赠性服务能创造或提高非金融资产价值的,则捐赠劳务按公允价值确认为非金融资产和收入。②捐赠性服务需要专业技能,并且这些服务由那些拥有专业技能的个人提供的,而且如果无人捐赠,就必须去购买这种服务。这种捐赠劳务按公允价值确认为费用和收入。对于承诺捐赠,无条件的承诺捐赠在收到时按公允价值将其确认为资产和收入。条件承诺捐赠不作为应收项目列报,但应在报表附注中披露。

我国没有具体规定不同种类捐赠的确认标准,并且不要求确认劳务捐赠和承诺捐赠。对于资产捐赠,《事业单位会计制度》规定,接受外单位捐赠的未限定用途的财物确认为资产和收入。接受外单位捐赠的固定资产,按照同类固定资产的市场价格或根据所提供的有关凭证确认为资产和净资产。《民间非营利组织会计制度》规定,对于无条件的捐赠,应当在收到捐赠时确认为资产和收入。对于附条件的捐赠,应当在取得捐赠资产控制权时确认为资产和收入。当民间非营利组织存在需要偿还全部或者部分捐赠资产或者相应金额的现时义务时,则应当就需要偿还的金额同时确认为一项负债和费用。根据《民间非营利组织会计制度》规定,对于民间非营利组织接受的劳务捐赠,不予确认,但应在会计报表附注中作相关披露。

三、提供捐赠的确认与计量方式不同

美国财务会计准则委员会规定,非营利组织在提供捐赠时,应在提供捐赠或作出无条件承诺捐赠的期间确认为费用,并同时减少资产或增加负债,具体处理方法取决于利益给予的形式。捐赠费用应以捐赠资产的公允价值计量;如果捐赠是以债务豁免或承担债务形式提供的,则该捐赠应以负债的公允价值进行计量。对于条件承诺捐赠和条件捐赠,只有等条件满足后才能确认为费用。而我国不管是《事业单位会计制度》还

是《民间非营利组织会计制度》,对此都没有规定。

四、净资产的分类与列报不同

由于捐赠方施加的限制会影响资源的可用性和灵活性,美国财务会计准则委员会要求非营利组织按不受限制、暂受限制和永久受限制的分类来披露净资产和收入。不受时间限制或用途限制的捐赠应在业务表的“不受限制净资产变动”项下列示为未受限制收入。受时间限制或用途限制的捐赠,若属暂时限制的,在“暂受限制净资产变动”项下报告收入。若属永久限制的,则在“永久受限制净资产变动”项下报告收入。当非营利组织满足捐赠方对资源使用所作的时间限制或用途限制后,就应报告解除限制净资产。我国《事业单位会计制度》对此没有进行规定,《民间非营利组织会计制度》也只将净资产分为两类,即限定性净资产和非限定性净资产。

总之,我国和美国非营利组织对于捐赠业务的会计处理存在诸多差异,详见下表。

项目	美国非营利组织	中国非营利组织		
		事业单位	民间非营利组织	
捐赠形式	资产捐赠、捐赠承诺、劳务捐赠	资产捐赠	资产捐赠	
接受捐赠	资产捐赠	不管资产的使用是否受时间或用途限制,非营利组织在收到捐赠时必须按收到资产的公允价值将其确认为资产和收入。对于条件捐赠,非营利组织只有在满足条件的情况下,才能确认为收入。对于提前收到的受时间限制的捐赠,若受赠方在此期间能从捐赠资产中持续获取收益,则收到捐赠资产时就应确认为收入,否则就先确认为负债,等条件满足后再确认为收入。	接受外单位捐赠的未限定用途的财物确认为收入。接受捐赠的固定资产确认为净资产。	对于无条件的捐赠,应当在收到捐赠时确认收入。对于附条件的捐赠,应当在取得捐赠资产控制权时确认收入。当民间非营利组织存在需要偿还全部或者部分捐赠资产或者相应金额的现时义务时,则应当就需要偿还的金额同时确认为一项负债和费用。
	劳务捐赠	能创造或提高非金融资产价值的,按公允价值确认为非金融资产和收入;需要购买的专业技能劳务,按公允价值计价,同时确认为费用和收入。	不予确认	不予确认。但应当在会计报表附注中作相关披露。
	承诺捐赠	无条件的承诺捐赠在收到时按公允价值将其确认为资产和收入。条件捐赠承诺不作为应收项目列报,但应当在报表附注中披露。	不予确认	不予确认
提供捐赠	应在提供捐赠或作出无条件承诺捐赠的期间以捐赠资产的公允价值确认为费用,如果捐赠是以债务豁免或承担债务形式提供的,则该捐赠应以负债的公允价值进行计量,等条件满足后才能确认捐赠费用。	没有规定	没有规定	
净资产的分类与列报	分为不受限制净资产、暂受限制净资产和永久受限制净资产三类	没有规定	分为限定性净资产和非限定性净资产两类	

主要参考文献

1. 财政部. 事业单位会计制度. 北京: 中国财政经济出版社, 1998
2. 财政部. 民间非营利组织会计制度. 北京: 经济科学出版社, 2004