

# 关于捐赠承诺的会计处理探讨

——从“诈捐门”事件谈起

王孟龙 周咏梅(教授)

(青岛大学国际商学院 青岛 266071)

**【摘要】**近几年,慈善领域出现了一系列“诈捐门”事件,从会计角度分析,我国目前的会计准则和制度对捐赠承诺的处理规定过于简单是原因之一。本文通过分析美国关于捐赠承诺的会计规范,并结合我国的实际情况,提出目前捐赠承诺暂时还不能像美国那样按照权责发生制进行确认,但是必须在财务报告附注中予以详细披露,同时建立实时披露机制,并充分发挥政府主管部门及第三方评估机构的监督作用。

**【关键词】** 捐赠承诺 会计信息披露 权责发生制 收付实现制

近几年,慈善领域遭遇了一系列“诈捐门”事件,给社会公众提出严峻考验。法律制度的不完善、监管的缺失是产生这些问题的主要原因。而从会计角度来看,由于目前的会计规范对捐赠承诺的处理规定过于简单,使得无论是承诺方还是受诺方,关于这部分的信息披露均不透明,从而为各种“诈捐门”提供了滋生的温床。因此,必须进一步完善对捐赠承诺的会计规范,确保与捐赠承诺有关的会计信息能够真实、完整、及时地

控制期内对应于实际完成定额工程量的实际的分包工程费用,包括“劳务分包”和“专业分包”两种。基于控制期内实际完成的定额工程量,实际分包工程费的计算,只需将定额工程量分别乘以相应的分包单价并按分包商进行汇总。

**3. 实际施工资源费统计。**实际施工资源费是控制期内对应于实际进度的包括人工、机械和周转材料在内的实际费用。其大小取决于实际的需求量和相应的计时(租赁)单价,其中需求量又是配置强度和装备时间的乘积。实际施工资源费的统计,只需如实记录不同批次人工、机械和周转材料的进退场信息,包括供应商、进退场时间、每批次的数量和相应的单价等。将原始记录汇总成资源台账,采用会计核算的方法,根据资源台账即可计算出本控制期内施工资源的实际费用。

**4. 实际实体材料费统计。**实际实体材料费是控制期内对应于实际进度的实际消耗的实体材料的费用,其大小取决于实际的消耗量和相应的购置单价。统计实际实体材料费,只需如实记录不同批次材料的供应信息,包括供应商、供应时间、每批次的供应量和相应的单价等。并通过控制期末的库存盘点计算出本控制期内实体材料的实际消耗量和相应的购置价格,将二者相乘即可得出本控制期内实体材料的实际费用。

**5. 实际其他现场包干费统计。**实际现场包干费是控制期内对应于实际进度的实际支出的现场包干费用,对于实际现

反映在企业与非营利组织的财务报告中,为社会公众、捐赠者、政府监管者、第三方评估机构等提供有用的信息,从而避免这些负面事件的发生,确保公益事业的良性发展。

## 一、我国对捐赠承诺的会计规范

捐赠和捐赠承诺是两个概念。捐赠属于非交换交易的一种,通常是指某个单位或个人(捐赠人)自愿地将现金或其他资产无偿地转让给另一单位或个人(受赠人),或者无偿地清

场包干费的统计,只要将每次开支的现场包干费如实记录下来并汇总成台账,再根据台账便可以计算出本控制期内开支的实际现场包干费。

综上所述,施工项目成本监测指标体系满足了全面、全过程和动态控制施工项目成本对辅助决策信息的需求。基于这种成本监测指标体系,便于开展基于集成管理模式的施工项目成本计划和贯穿于施工全过程的成本控制。如果研发出相应的计算机辅助决策系统,并将其应用于工程实践来提高管理效率,则能够进一步加强施工企业对施工项目成本的控制。

**【注】** 本文系住房和城乡建设部“施工项目成本控制计算机辅助决策系统研究”成果(项目编号:2010-K9-32)。

## 主要参考文献

1. S. leen B. kang. Information Management to integrate Cost and Schedule of Civil Engineering Project. Journal of Construction Engineering and Management, 1998; 5
2. 丁士昭主编. 建设工程项目管理. 北京: 中国建筑工业出版社, 2010
3. 马智亮, 秦亮, 任强. 建筑施工项目信息化管理系统框架. 土木工程学报, 2006; 39
4. 俞启元, 吕玉惠. 基于系统集成理论的施工项目成本运动模型研究. 财会月刊, 2012; 24

偿或取消该单位或个人(受赠人)的负债。捐赠承诺,是指捐赠现金或其他资产的书面协议或口头许诺等。按照作出捐赠承诺时是否附加了条件,捐赠承诺分为无条件捐赠承诺和条件捐赠承诺。捐赠和捐赠承诺涉及作出和接受两个环节,“诈捐门”事件中,承诺方有个人也有企业,受诺方主要是非营利组织,因此,关于捐赠承诺的会计规范主要体现在《企业会计准则》和《民间非营利组织会计制度》中。

1. 企业方面(承诺方)的会计规范。改革开放以来,我国企业快速发展,在积累了大量财富之后,开始进入履行社会责任、回馈社会的阶段,尤其是汶川地震后,大量的捐赠及捐赠承诺来自于企业,关于这方面的会计规范,主要体现在企业会计准则和企业社会责任报告的相关规定中。

现行《企业会计准则》规定,作为一项非主营业务活动,捐赠支出应当计入营业外支出,即企业的对外捐赠最终会进入成本,进而影响企业的净利润。会计准则没有具体提及捐赠承诺,《企业会计准则讲解》(2010)仅仅提到或有事项包括承诺,并没有给出详细的说明。

企业对外捐赠是一种践行公益、履行社会责任的行为,企业应当在社会责任报告中披露这部分信息。关于企业社会责任报告的规定,目前我国并没有统一的规范进行指导,国资委、上交所、深交所分别出台规章对中央企业在上交所和深交所上市的公司社会责任履行予以指导,其中均提到央企和上市公司应当建立社会责任制度并披露社会责任报告。

但是,目前企业方面关于捐赠承诺的会计核算存在以下问题:

其一,没有提出捐赠承诺的概念。企业会计准则对捐赠承诺的定义、特征、确认标准、计量、披露均没有提及,当企业作出捐赠承诺时,只能按照或有事项部分的简单规定进行处理,没有详细明晰的依据。

其二,企业会计准则关于承诺的规定过于简单与笼统。按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,或有事项是指企业过去的交易或者事项形成的,其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。有条件捐赠承诺满足这一定义,但是无条件捐赠承诺并不满足。有条件捐赠承诺是指承诺方在对外作出承诺时会附加一定条件,受诺方只有在未来满足该附加条件时,承诺方才会履行承诺。但是关于无条件捐赠承诺,无论未来发生什么事项,承诺方都有义务履行承诺,因此不是或有事项。按照企业会计准则的定义,负债是指企业过去的交易或者事项形成的,预期会导致经济利益流出企业的现时义务,无条件捐赠承诺完全符合这一定义。因此在理论上,当无条件捐赠承诺发生时,如果满足一定的标准就可以确认为负债,而有条件捐赠承诺在发生时不能予以确认,只有在满足一定条件后才可确认为预计负债。

其三,捐赠承诺的信息披露不规范。企业会计准则规定或有和承诺事项应当在附注中予以披露,但是并没有给出具体的披露格式和说明;企业社会责任的相关规定虽然要求企业

公布对公共关系和社会公益事业所作贡献的事项,但是具体如何披露也没有规定。由于企业对这部分内容的披露带有盲目性和随意性,因此会影响企业财务报告和社会责任报告的质量,降低了报告的透明度。

2. 非营利组织方面(受诺方)的会计规范。非营利会计制度要求,应当区分捐赠与捐赠承诺,一般情况下,对于无条件的捐赠,应当在捐赠收到时确认收入;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,并且对捐赠的收入确认与计量给出了详细的定义与解释。但是关于捐赠承诺的部分作了这样的规定:由于捐赠承诺兑现的可能性无法可靠估计,与交易相关的含有经济利益或服务潜力的资源不一定能够流入民间非营利组织并为其所控制……因此,民间非营利组织对于捐赠承诺,不应予以确认,但可以在会计报表附注中作相关披露。

非营利会计制度认为,捐赠承诺不满足非交换交易收入的确认条件。非交换交易收入(捐赠收入属于非交换交易收入)应当同时满足三个条件才能予以确认,其中第一条为“与交易相关的含有经济利益或服务潜力的资源能够流入民间非营利组织并为其所控制,或者相关的债务能够得到解除”,由于捐赠承诺所带来的经济利益“不一定能够”流入民间非营利组织,因此不予确认。

而《企业会计准则第14号——收入》对企业的销售商品收入的确认规定了五个条件,其中第四条为“相关的经济利益很可能流入企业”,“很可能”为企业确认赊销等应收收入带来了依据,一个是“能够”,一个是“很可能”,从措辞上看,非营利会计制度对收入的确认标准更加谨慎。

2012年7月,民政部下发的《关于规范基金会行为的若干规定(试行)》也明确提出,基金会接收捐赠,应当与捐赠人明确权利义务,并根据捐赠人的要求与其订立书面捐赠协议;基金会应当在实际收到捐赠后据实开具捐赠票据;接受非现金捐赠应当在实际收到后确认收入。可以看出,我国目前对捐赠收入的确认实际上采用的是收付实现制。

通过分析可以发现,目前对捐赠承诺的规定存在以下问题:①没有区分有条件捐赠承诺和非条件捐赠承诺。有条件捐赠承诺和非条件捐赠承诺有本质的区别,但是非营利会计制度对两者并没有加以区分,两种性质不同的事项按照同一规定进行处理,必然会引起混乱。②非营利会计制度不确认捐赠承诺,与现行会计准则规定的确认基础相矛盾。非营利会计制度明确规定,民间非营利组织采用权责发生制的会计核算基础。由于对捐赠承诺不予确认,只有在承诺实际被履行,即实际收到捐赠时才确认为收入,这实际上是收付实现制,不符合现行企业会计准则的规定与要求。③非营利会计制度中对于捐赠承诺披露的规定过于柔性,降低了会计信息质量。非营利会计制度规定,捐赠承诺“可以”但不是“必须”在会计报表附注中进行披露,这为非营利组织提供了选择空间,由于非营利组织通常会出于成本或其他原因不予披露,导致财务信息的透明度大大

降低,而且,不同的非营利组织对捐赠承诺的披露程度不同也会降低财务信息之间的可比性。

3. 捐赠承诺会计处理不规范所产生的不利影响。由于现行企业会计准则和非营利会计制度中关于捐赠承诺的会计处理不规范,导致了以下不利影响:

(1)企业滥用捐赠承诺美化企业形象进而获取额外利益。虽然捐赠活动并不是企业的主营业务,履行承诺还会带来经济利益的流出,但是由于捐赠会带来提升形象的广告效应,加之对捐赠承诺的披露不规范,企业有可能会先公开承诺,达到宣传目的后再反悔,进而获取额外利益。

(2)捐赠承诺的会计处理不规范导致无法正确评价非营利组织的管理绩效。当捐赠人做出某一捐赠承诺时,实际上是对该非营利组织做出承诺时点之前的工作的认可,但是按照非营利会计制度的规定,当非营利组织收到承诺的捐赠兑现时,增加的是本期的捐赠收入,反映在报表中会令报表使用者误认为是非营利组织管理层的本期绩效。这样一来,就会误导信息使用者做出错误决策。

(3)捐赠承诺披露不透明不利于公众的监督,降低了行业公信力。“诈捐门”很好地说明了这个问题,由于企业高调认捐,宣传上又十分卖力,公众会误认为企业实际已经捐赠,而接受捐赠的基金会等非营利组织信息披露又不规范,从而令公众误以为是基金会将捐赠私吞,待基金会澄清后,又引发公众对企业的质疑,公众无法很好地行使监督权利不说,还削弱了企业与慈善行业的公信力。

综上,正是由于我国现行会计规范对于捐赠承诺的规定过于简单,降低了财务信息的透明度,而信息的不对称及披露的不规范又为各种“诈捐门”的产生提供了条件。

## 二、美国对捐赠承诺的会计规范

作为现代慈善基金会起源地的美国,其对于捐赠承诺的会计规范可以给我们带来一些启示。

美国的企业与私立非营利组织执行的是财务会计准则委员会(FASB)制定的《美国财务会计准则》。其中《美国财务会计准则第116号——接受捐赠和捐赠的会计处理》对捐赠承诺的确认与披露进行了详细的规定。116号指出,承诺给予是一项书面或口头捐赠现金或其他资产给另一实体的约定,并且按照是否附加了条件分为无条件承诺给予和有条件承诺给予。对于无条件承诺应当予以确认,但必须有足够的证据证明。不排除可核实的(如磁带录音等形式)口头承诺。对于有条件承诺,只有当其承诺变为无条件时才加以确认。

在捐赠承诺的信息披露方面,对于无条件承诺,应将收到的承诺金额分为短于1年、1~5年、长于5年三个时间段分类披露,并且还要披露不能收回的应收承诺的准备数额;对于有条件承诺,应披露承诺的总额,而且应当披露对每一类有相同特征的承诺的描述及其金额。

FASB在116号的附录中给出了详细的解释,归纳来说有五点:①对捐赠承诺进行递延确认的依据不合理;②承诺的

确认基础应和其他捐赠相一致,都应当实行权责发生制;③无论是收到无条件承诺还是作出无条件承诺,均满足资产和负债的定义,但有条件承诺包含着未来的不确定事项,只有当有条件承诺转变为无条件承诺时,才符合资产的定义;④确认承诺可以提高会计信息质量;⑤法律和道德为承诺的履行提供了保障。FASB通过调查和咨询律师,了解到多数法庭通常会按照合同法的原则来保证承诺的履行,但实施法律制裁的机会很少,因为在美国,慈善承诺通常是被履行的。

## 三、我国捐赠承诺会计处理要考虑的因素

1. 公民慈善意识、道德因素与法律制度。通过对美国关于捐赠承诺的会计规范的介绍分析,可以看出捐赠承诺是可以按照权责发生制进行确认与披露的。但是,由于我国国情的特殊性,在借鉴国外做法时还要充分考虑会计处理所处的宏观环境。

FASB之所以肯定对捐赠承诺的确认,很大程度上是因为美国公民的慈善意识、法律制度与道德环境保证了捐赠承诺的履行。相比之下,我国在这些方面均存在不同程度的欠缺。

美国的现代基金会有上百年的发展历史,慈善模式是一种自下而上的机制,以富人主动回馈社会为主。新中国的基金会是伴随着改革开放发展起来的,历史不过三十年,是一种自上而下、以政府为主导的机制。目前,我国公民的慈善意识还比较低,部分明星、企业家践行公益的目的是提高知名度,高调认捐赚得名声之后便销声匿迹,这自然会使捐赠承诺的履行大打折扣。

当传统美德淡化时,对捐赠承诺履行的保证就只有靠法律的权威来约束了。法律是最低限度的道德。法律为公民的行为设定了最低的标准,一旦人的日常行为越过这道最低标准,就要受到法律的制裁。法律制裁的意义在于它的存在性而不是使用它的意图,要保证捐赠承诺的履行,除了公民个人的慈善意识和道德约束外,还要有相应的法律制度予以保障。应该看到,我国目前对慈善的立法并不完善,具体表现在:没有专门的慈善法律、法人制度不完善,诉讼主体职责不明,对“诺而不捐”缺乏法律制裁,尤其是《合同法》对口头承诺是否为合同这种特殊问题并没有明确规定,从而令相当一部分诺而不捐者逃脱了法律的制裁。

以上这些因素综合反映到会计上,即捐赠承诺所带来的经济利益带有很大的不确定性。作出捐赠承诺时,经济利益“不一定能够”流出,收到捐赠承诺时,经济利益“不一定能够”流入,因此不符合资产、负债、收入的确认标准,捐赠承诺尤其是无条件捐赠承诺就难以确认并计入会计报表。

2. 会计规范的协调衔接与完善问题。应当注意的是,对于企业向非营利组织做出的无条件捐赠承诺,非营利组织一方如果规定应当确认为资产,那么企业一方就应当确认为负债,同一事项在双方的会计处理中应当予以对应。

在美国,企业和非营利组织的会计准则统一由FASB制

定,两者共同遵循美国财务会计准则,非营利组织除部分业务活动有单独的规定外,其余活动的会计规范参照企业的会计规范。这实际上就方便了对企业与非营利组织之间业务往来的会计处理的衔接和协调。

而在我国,企业和非营利组织所遵循的会计规范是分制定,企业执行《企业会计准则》,民间非营利组织执行《民间非营利组织会计制度》,事业单位执行《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》,非营利组织的会计规范能否和企业会计准则趋同还是一个尚需讨论的问题。通过前面的分析也可以看出,当涉及两者之间业务往来的事项时,《企业会计准则》和《民间非营利组织会计制度》不能很好地衔接,如此一来,对同一事项,双方的会计处理就可能对应不起来,不利于交流和监督。因此如果要对捐赠承诺进行确认,就要考虑不同会计准则或制度的协调与衔接问题。

#### 四、完善我国捐赠承诺会计规范的建议

综上所述,在宏观环境并没有得到根本改善的情况下,贸然照搬美国做法是不可取的。笔者认为,就目前而言,当捐赠承诺发生时,企业与非营利组织均不能依照权责发生制予以确认,但是都应当在财务报告附注中予以详细披露,企业还要在企业社会责任报告中予以说明。

1. 鉴于我国的特殊情况,当捐赠承诺发生时,并不能直接予以确认。公民慈善意识的薄弱使承诺具有随意性,道德的弱化削弱了对履行承诺的约束力,法律法规由于不完善难以起到威慑作用,如果贸然确认承诺,既会带来错估非营利组织净资产的风险,不利于非营利组织安排支出计划,又使得企业将捐赠承诺确认为一项负债,导致损益不真实。

2. 企业应当在财务报告附注和社会责任报告中详细披露作出的捐赠承诺及其履行情况。我国企业在编制社会责任报告时依据的标准不同,带有较大的随意性,降低了报告的质量。究其原因我国相关的制度规章没有统一,没有制定统一的企业社会责任报告披露指南,降低了不同企业报告之间的可比性。因此笔者建议企业应当在财务报告附注中列示捐赠承诺的摘要、时间、金额、履行情况,便于股东和了解企业未来可能存在的经济利益的流出,从而作出正确的决策;同时企业还应当在社会责任报告中详细披露对外的捐赠、捐赠承诺以及承诺的履行情况,以完整地说明企业所承担及履行的社会责任。

3. 非营利组织应当在财务报告附注中详细披露作出及收到的捐赠承诺及其履行情况。非营利组织一方面会收到来自社会的捐赠承诺,另一方面也会对外承诺捐赠,因此,捐赠承诺的披露应当包括三部分:组织收到的捐赠承诺、承诺方的履行情况、组织对外作出的捐赠承诺及履行。

(1)关于收到的捐赠承诺的会计处理,可以借鉴应收账款的账龄划分,先按照承诺期分为短于1年(含1年)、1~5年(含5年)、长于5年进行归类,再披露每一项承诺的详细内容(如下表)所示。

非营利组织收到的捐赠承诺

承诺期	承诺方	承诺日	到期日	摘要	数量/金额	是否附加条件	备注
短于1年	……						
	11						
1~5年	……						
	11						
长于5年	……						
	00						

(2)关于承诺方的履行情况可分为两部分,对于已履行的捐赠承诺,由于已经转化为捐赠收入,应当在本期捐赠收入的构成说明中单独予以披露,以区分非营利组织管理层不同期间的绩效;对于诺而未捐的部分,应当单独予以披露并说明原因,以区分是组织自身的原因(如未能满足对方要求的条件承诺)还是承诺方的原因(如诈捐)。

(3)关于对外作出的捐赠承诺,非营利组织应当单独披露,还要披露前期对外所作捐赠承诺的履行情况,对于未履行的承诺的原因应进行详细说明。

4. 非营利组织应当充分利用各种媒介实时披露收到的捐赠承诺及其履行情况。当非营利组织和承诺人签订了一项捐赠协议,或者是承诺人公开认捐引起一定的社会关注,只要有证据证明,非营利组织都应当在自有网站、简报、通讯等媒介上实时披露收到认捐和履行的情况,方便各方查询。

5. 充分发挥政府主管部门及第三方评估机构的监督作用。非营利组织的第三方评估机构在我国刚刚起步,通常会有信息成本的压力,对于捐赠承诺的信息应当由非营利组织完整反映在自己的财务报告中,政府主管部门应当利用已掌握的信息检查非营利组织是否真实、完整地披露了捐赠承诺,确保信息透明,评估机构只需将这些信息汇总处理,发布各种“排行榜”,利用舆论的压力迫使承诺方在今后作出承诺时更加慎重并按时履行承诺。

上述做法只是针对现阶段的实际提出,我们不能只满足于对捐赠承诺的附注披露,还应当改善宏观环境,从根本上解决承诺而不捐的问题。具体做法有:加强法制建设,完善法律法规,为捐赠承诺的确认提供法律依据;加强精神文明建设,提高公民素质与修养,营造诚实守信的大环境。此外,还要完善不同会计准则、制度之间的衔接协调机制,制定统一的企业社会责任报告披露指南。只有当宏观环境的改善引发了新的会计需求时,按照权责发生制确认捐赠承诺才会成为可能。

#### 主要参考文献

1. 财政部会计司编写组. 民间非营利组织会计制度讲解. 北京:人民出版社,2005
2. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解. 北京:人民出版社,2010
3. 陈静. 从“诈捐门”看我国慈善立法的缺位. 法制与社会, 2010;3(下)