

# 企业接受捐赠资产会计处理之我见

江苏徐州 陈文佳

对于企业接受捐赠资产业务,旧会计准则是通过借记“待转资产价值”科目、贷记“资本公积”科目来处理该业务的。这种做法将接受捐赠的资产“资本化”为企业所有者共有的资产,延迟了企业当期的利益分配,致使企业利益向少数股东倾斜,违背了权责发生制原则,实有不妥。新会计准则取消了“待转资产价值”科目,对该业务的处理也未做任何说明。但这一业务在实际工作中是比较常见的,理论界和实务界有必要就该业务达成统一的处理意见。笔者通过对比分析,找到了与该业务类似的政府补助业务,认为可以借鉴政府补助业务的会计处理方法来处理接受捐赠资产业务,并通过实例对此观点进行了进一步说明。

## 一、政府补助和企业接受捐赠资产的相似点

政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产,但不包括政府作为企业所有者投入的资本。企业接受捐赠资产是指企业从其他企业、单位或个人无偿取得货币性资产或非货币性资产,但不包括投资者投入的资本。

从定义入手,对两种业务进行对比分析后,发现两者间存在以下三个相似点:

1. 涉及的资产种类相同。政府补助表现为政府向企业转移资产,通常为货币性资产,也可能为非货币性资产。企业接受捐赠的资产的形式通常也分为货币性资产和非货币性资产两类。

2. 具有无偿性。《企业会计准则——应用指南》中明确指出:政府向企业提供补助具有无偿性的特点。政府并不因此而享有企业的所有权,企业未来也不需要以提供服务、转让资产等方式偿还。企业接受捐赠资产同样不需要企业付出任何代价,捐赠者的行为对于企业是无偿的。

3. 属非投资行为。《企业会计准则——应用指南》中明确指出:政府资本性投入不属于政府补助。政府以投资者身份向企业投入资本,享有企业相应的所有权,企业有义务向投资者分配利润,政府与企业之间是投资者与被投资者的关系。政府拨入的投资补助等专项拨款中,国家相关文件规定作为资本公积处理的,也属于资本性投入的性质。政府的资本性投入无论采用何种形式,均不属于政府补助。投资者向企业投入的资产同样不属于接受捐赠资产。投资者对企业的资本投入,是从企业得到回报为目的,显然不属于捐赠范畴。企业收到投资者投入资本时,应将其资本化,作为企业所有者共有的资产,计入实收资本或股本。

由以上分析可见,政府补助和企业接受捐赠资产两种业

务的经济实质相似。事实上,政府在向企业提供补助的过程中扮演了一个特殊捐赠者的角色,相对于一般的捐赠者,它要求企业符合一定的政策条件和使用条件。但是,政府补助的实质是一种捐赠行为。因此,企业接受捐赠资产业务可以效仿政府补助业务的会计处理方法进行处理。

## 二、企业接受捐赠资产业务的会计处理

《企业会计准则——应用指南》规定:企业取得与资产相关的政府补助,不能直接确认为当期损益,应当确认为递延收益,自相关资产达到预定可使用状态时起,在该资产使用寿命内平均分配,分次计入以后各期的损益(营业外收入)。相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的,应将尚未分配的递延收益余额一次性转入资产处置当期的损益(营业外收入)。企业收到政府补助时,应借记“银行存款”、“其他应收款”等科目,贷记“递延收益”科目。在相关资产使用寿命内分配递延收益,借记“递延收益”科目,贷记“营业外收入”科目。

企业接受捐赠资产也可通过“递延收益”科目核算。递延收益是指尚待确认的收入或收益,也可以说是暂时未确认的收益,它是权责发生制在收益确认上的应用。递延收益用来核算将在以后各期间分期确认的收入或收益,对于企业接受捐赠资产业务可以通过该科目作以下会计处理:

1. 企业接受非货币性资产捐赠。根据《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号)的规定,企业接受捐赠的非货币性资产,须按接受捐赠时资产的入账价值确认捐赠收入,并入当期应纳税所得额,依法计算缴纳企业所得税。企业取得的捐赠收入金额较大,并入一个纳税年度缴纳确有困难的,经主管税务机关审核确认,可以在不超过5年的期间内均匀计入各年度的应纳税所得额。

当企业取得非货币性资产捐赠时,应借记“原材料”、“固定资产”等科目,贷记“递延收益——接受捐赠非货币性资产收益”科目。根据非货币性资产价值的大小不同,采取两种会计处理方法:①当期计交所得税。它适用于接受捐赠的非货币性资产价值不大的情况。企业于当期期末,借记“递延收益——接受捐赠非货币性资产收益”科目,贷记“营业外收入——捐赠利得”科目。②分期计交所得税。它适用于接受捐赠的非货币性资产价值较大的情况。企业于各期期末,按税务机关审核确认的当期应计入应纳税所得额的递延收益部分,借记“递延收益——接受捐赠非货币性资产收益”科目,贷记“营业外收入——捐赠利得”科目。