



刍谈接受捐赠资产的会计处理

杭州 方飞虎

国税发[2003]45号文件《国家税务总局关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》,对贯彻执行《企业会计制度》需要调整的若干所得税政策作了明确规定。财政部就企业执行会计制度及相关准则,并结合国税发[2003]45号文件中涉及的有关问题,在财政部与国家税务总局联合发布的财会[2003]29号文件《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(三)》(简称《问题解答(三)》)中进行了具体规范。

上述文件中的规定改变了先前接受货币性资产捐赠不纳税,而接受非货币性资产捐赠要纳税的不平等待遇,体现了税负的公平合理性,从而消除了关联企业变相捐赠进行避税的问题,同时也使内外资企业在接受捐赠业务的会计处理上得以统一。另外,通过“待转资产价值”这一过渡性账户进行核算,有利于纳税调整和会计处理。但通过学习与思考,笔者觉得还存在一些问题,现提出来与大家探讨。

一、“待转资产价值”科目的性质归属不贴切

现行会计制度把“待转资产价值”列入负债类科目,期末贷方余额填列在资产负债表的“其他长期负债”项目下。笔者认为这样处理不合理。

“待转资产价值”不但不符合负债的定义,而且作为负债进行处理也违背了实质重于形式原则。《企业会计制度》规定,负债是指过去的交易、事项形成的现时义务,履行该义务预期会导致经济利益流出企业。而企业接受捐赠获得的资产,在一般情况下,其所有权已经转移给了受赠企业,是受赠企业实实在在的经济利益流入。实质重于形式原则也要求企业应当以交易或事项的经济实质而不应当仅仅以它们的法律形式作为会计核算的依据。尽管接受捐赠而导致的资产增加并非是由企业的经营活动引起的,不将其作为企业的收益处理是合理、恰当的,但也不能把它列入负债,就算是期末结转要计提应交所得税,那也只占33%,而67%转入了资本公积。因此,笔者认为,与其把“待转资产价值”作为负债类科目,还不如把它列入所有者权益类科目更为贴切。如果硬把“待转资产价值”作为负债处理,其期末贷方余额在资产负债表的“其他长期负债”项目下列示,不仅不能准确反映接受捐赠资产应归属于所有者权益的经济实质,而且也虚增了企业的负债,从而影响了信息披露的真实性。

二、“接受捐赠非货币性资产价值”与“接受捐赠非现金资产准备”的表述不协调

现行会计制度规定,如果企业接受非货币性资产捐赠,则在“待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值”科目

中核算,相应地,在期末结转计提应交所得税后的差额也应转入“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目中。但是在这里,对于同一内容的经济事项,却运用了“非货币性资产”和“非现金资产”两种表达方式,显得不协调、不统一,容易引起歧义。

国税发[2003]45号文件规定了接受捐赠货币性资产和非货币性资产的税务处理,但没有对非货币性资产做出界定。《企业会计准则——非货币性交易》规定,货币性资产,指持有的现金及将以固定或可确定金额的货币收取的资产,包括现金、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资等。货币性资产以外的资产为非货币性资产。《问题解答(三)》规定,货币性资产指现金、银行存款及其他货币资金;除货币性资产以外的资产为非货币性资产。《问题解答(三)》中也规定,这里的货币性资产指现金、银行存款及其他货币资金,除货币性资产以外的资产为非货币性资产。《问题解答(三)》是针对国税发[2003]45号文件中涉及的企业所得税纳税调整事项所作的解答,它强调,解答仅为就某一交易或事项有关会计处理及其涉及的所得税纳税调整事项的说明,不包括除该交易或事项以外的其他所得税纳税调整事项。因此,这里的“货币性资产”和《企业会计准则——非货币性交易》中的“货币性资产”所包含的范围是不一样的。可以看出,税法所指的“非货币性资产”并非是会计制度中的“非货币性资产”,它要比会计制度中的“非货币性资产”范围大得多,实际上与会计制度中的“非现金资产”相同。因此,笔者认为,一是有关制度应对非现金资产和非货币性资产进行明确界定;二是会计制度对同一捐赠事项的对应账户的明细科目在表述上用词应该一致,以达到协调统一,避免混淆。

三、捐赠资产价值抵减亏损时的先后顺序不清楚

按照现行税法和会计制度的规定,如果将接受捐赠资产按税法规定确定的人账价值全部计入当期应纳税所得额,则企业应按已记入“待转资产价值”科目的账面余额,借记“待转资产价值——接受捐赠货币性资产价值(或接受捐赠非货币性资产价值)”科目,将接受捐赠资产按税法规定确定的人账价值在抵减当期亏损后(包括企业以前年度发生的尚在税法允许抵扣期间的亏损)的余额与现行所得税率计算的应交所得税金额,贷记“应交税金——应交所得税”科目,按其差额,贷记“资本公积——其他资本公积(或接受捐赠非现金资产准备)”科目。但企业如果存在同期接受货币性资产捐赠和非货币性资产捐赠的情形时,先用哪部分捐赠资产收入抵

减亏损呢?对此,会计制度没有给出明确的规定。

例1:甲公司于2004年3月接受现金捐赠20000元,接受捐赠新设备一台,市场价格为200000元。假如甲公司当年发生经营亏损100000元,所得税税率为33%,则会计处理如下:

1.接受捐赠时:借:现金20000元,固定资产200000元;贷:待转资产价值——接受捐赠货币性资产价值20000元、——接受捐赠非货币性资产价值200000元。

2.用接受捐赠资产价值抵减亏损时:①先用接受捐赠的货币性资产价值(现金为20000元)抵减亏损时:借:待转资产价值——接受捐赠货币性资产价值20000元、——接受捐赠非货币性资产价值200000元;贷:应交税金——应交所得税39600元 $[(20000-100000+20000)\times 33\%]$,资本公积——其他资本公积20000元、——接受捐赠非现金资产准备160400元。②先用接受捐赠的非货币性资产价值(设备价值为200000元)抵减亏损时:借:待转资产价值——接受捐赠货币性资产价值20000元、——接受捐赠非货币性资产价值200000元;贷:应交税金——应交所得税39600元 $[(20000-100000+20000)\times 33\%]$,资本公积——其他资本公积13400元 $[20000\times (1-33\%)]$ 、——接受捐赠非现金资产准备167000元。

由此可见,用接受捐赠的资产价值抵减亏损的先后顺序不同,虽然对企业所得税金额没有影响,但对“资本公积”总账下的明细账户金额有影响。前者的“其他资本公积”明确账户为20000元,后者为13400元,从而会影响资本公积可转增资本的金额。因为会计制度规定,其他资本公积可转增资本,接受捐赠非现金资产准备则不能转增资本。因此,会计制度应该明确规定其抵减亏损的先后顺序。笔者建议,应以捐赠货币性资产价值抵减亏损在先为妥。

四、接受捐赠非货币性资产处置时的会计处理不妥

按照现行会计制度的有关要求,当处置接受捐赠的非货币性资产时,按原先转入资本公积的金额,借记“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。这一处理方式存在的问题是:一方面其金额并没有根据捐赠资产实际处置结果进行调整;另一方面,通过“固定资产清理”科目处置时,确认了营业外收入或营业外支出,从而使接受捐赠的非货币性资产处置结果影响了当期利润的金额,这与接受捐赠的资产会计上不确认收入、不计入企业接受捐赠当期的利润总额的要求不符。

例2:甲公司于2004年3月接受捐赠设备一台,市场价格为200000元,会计处理如下:

1.接受捐赠时:借:固定资产200000元;贷:待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值200000元。

2.期末计算应交所得税时,假如甲公司没有待抵减的亏损,所得税税率为33%,则:借:待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值200000元;贷:应交税金——应交所得税66000元,资本公积——接受捐赠非现金资产准备134000元。

3.2005年3月底甲公司处置上述捐赠资产,假如该设备已提折旧40000元,处置收入为155000元,无清理费用,且不考虑相关税费,则会计处理为:①借:累计折旧40000元,

固定资产清理160000元;贷:固定资产200000元。②借:银行存款155000元;贷:固定资产清理155000元。③借:营业外支出5000元;贷:固定资产清理5000元。④借:资本公积——接受捐赠非现金资产准备134000元;贷:资本公积——其他资本公积134000元。

4.如果处置收入为165000元,其余条件不变,则会计处理为:①借:累计折旧40000元,固定资产清理160000元;贷:固定资产200000元。②借:银行存款165000元;贷:固定资产清理165000元。③借:固定资产清理5000元;贷:营业外收入5000元。④借:资本公积——接受捐赠非现金资产准备134000元;贷:资本公积——其他资本公积134000元。

从上述3中的③、④两笔分录和4中的③、④两笔分录可以看出,接受捐赠的非货币性资产处置的结果最终还是影响了当期利润的金额,这与接受捐赠的资产会计上不确认收入、不计入企业接受捐赠当期的利润总额的要求不符。

为遵循一贯性原则,充分体现谨慎性原则,笔者认为,企业应根据相关资产实际处置的结果来确定应转入“资本公积——其他资本公积”科目的金额。同时,既然接受捐赠资产时不确认收入,那么在处置捐赠资产时也不应该确认营业外收入或营业外支出,而应该相应地调整原先转入“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目的金额。即上述3中的③、④两笔分录应为:

借:资本公积——接受捐赠非现金资产准备5000元;贷:固定资产清理5000元。

借:资本公积——接受捐赠非现金资产准备129000元;贷:资本公积——其他资本公积129000元。

上述4中的③、④两笔分录应为:

借:固定资产清理5000元;贷:资本公积——接受捐赠非现金资产准备5000元。

借:资本公积——接受捐赠非现金资产准备139000元;贷:资本公积——其他资本公积139000元。

五、接受劳务捐赠与撤销捐赠行为而退还受赠资产的会计规范滞后

我国会计制度及相关准则所规范的捐赠仅是指资产的捐赠,不包括以劳务形式提供的捐赠。那么,如果我国企业接受劳务捐赠要不要进行会计处理呢?如需要进行会计处理,是参照接受资产捐赠处理还是作为其他交易处理呢?目前我国会计制度及相关准则尚未对此做出相应规定。

另外,我国《合同法》规定,撤销权是指因债务人放弃其到期债权或者无偿转让财产对债权人造成损害的,或者债务人以明显不合理的低价转让财产对债权人造成损害,并且受让人知道该情形的,债权人可以请求人民法院撤销债务人的行为。这里的“无偿转让财产”实质上就是捐赠行为。《合同法》规定,无偿转让行为不论第三人(受赠人)善意、恶意取得,均可以撤销。这就会涉及到受赠企业的相关会计处理,即受赠企业对接受捐赠资产已经作了会计处理的,当退还受赠资产时该如何进行会计处理呢?目前我国会计制度及相关准则尚未对此做出相应规定。

对于以上问题,笔者建议主管部门应尽快做出相关规定予以明确,以适应经济发展的需要。○