# 对企业接受捐赠资产会计处理方法的质疑

武汉　邹小平　曹文芳

依据我国现行会计制度及相关规定,对企业接受捐赠的资产确定其入账价值，并在扣除应缴纳的所得税后计入资本公积。对企业接受捐赠的资产,不确认为收入,更不能计入企业接受捐赠当期的利润总额。笔者对此有两点疑惑:一是为何将企业接受捐赠的资产计入资本公积而不是计入营业外收入；二是对接受的服务捐赠及退还捐赠如何进行会计处理。

## 一、企业接受捐赠的资产计入资本公积不妥

**1.**两种行为的会计核算口径不一致,缺乏可比性。我国《企业会计制度》规定,企业捐出资产及应交纳的相关税费,通过“固定资产清理”科目作为营业外支出处理。但是,与此对应的企业接受捐赠的资产却不确认为营业外收入，而是按确定的入账价值在扣除应交纳的所得税后确认为资本公积。这样处理，势必造成企业捐出资产与接受捐赠资产的会计核算口径的不一致。

**2.**企业接受捐赠的资产不符合“投入资本”的经济本质。资本公积本质上属于投入资本的范畴，而捐赠资产不属于投资行为,因此捐赠方不享有企业的任何权利。同时,对受赠方来说,接受捐赠资产的行为实质上不具有接受资本的特征,故不应将接受捐赠的资产纳入资本公积的核算范围。

## 二、企业接受捐赠的资产计入营业外收入的理由

**1.**从定义来看:我国会计制度中的营业外收入是指与企业的正常经营活动无直接关系、偶发性很强、没有耗费相应成本费用的各项收入。它不需要企业付出代价,实际上是一种纯收入,不可能也不需要与有关的费用进行配比。而捐赠具有以下特点:接受捐赠的企业无法控制这种捐赠行为是否发生;虽然在企业日后的经营活动中,接受捐赠的行为可能发生,但是绝对不会像销售收入那样具有连续性和必然性；接受捐赠不需要企业耗费任何经营资金,不需要企业付出代价,是企业的一种纯收入,不需要任何费用与之配比。

**2.**从会计的本质来看:会计的本质就是要真实地反映企业的交易活动。将企业接受捐赠的资产计入资本公积还是营业外收入?哪个更能真实地反映交易的原貌?从表面上看,接受捐赠的资产无论是计入资本公积还是计入营业外收入,对所有者来说影响并不大。但是,将企业接受捐赠的资产计入资本公积则违背了客观性原则、会计分期假说及权责发生制原则。这是因为,将企业接受捐赠的资产由营业外收入转入资本公积,就意味着将当期的营业外收入“资本化”为全体所有者永久性共同享有,延迟企业当期的利益分配,改变了不同利益相关者之间的利益分配格局，致使企业的整体利益向少数股东利益倾斜。而在会计核算过程中,鉴于客观性原则、会计分期假说及权责发生制原则,当期实现的收益是不能递延到以后会计期间确认的。同时,基于资本公积还会影响到以净利润为计提基数的盈余公积、应付股利和未分配利润等科目的计量金额,将企业接受捐赠的资产计入资本公积会扭曲会计信息的原貌。

## 三、现行会计制度及相关规定关于接受捐赠的“不作为”

**1.**从确认的范围来看:我国会计制度及相关规定所规范的捐赠是指资产的捐赠,不包括以服务形式提供的捐赠。美国财务会计准则委员会(FASB)发布的《财务会计准则公告第116号——捐赠收入和捐赠支出的会计处理》不仅包括资产的捐赠,还涉及服务形式的捐赠,如专业人员(会计师、设计师、律师等)无偿提供的服务。我国企业接受劳务捐赠将如何进行会计处理,是类比接受捐赠资产处理还是作为其他交易处理?我国会计准则和制度没有相关的规定，在涉及接受服务捐赠的会计处理时尚无章可循。

**2.**从法律的角度来看:《合同法》在对赠与合同撤销的描述中,将赠与合同的撤销分为任意撤销和法定撤销两种。任意撤销是指赠与人在赠与财产的权利转移之前可以撤销赠与,这与我们所讨论的接受捐赠的相关会计处理并无关系。因为无论是我国会计制度还是美国财务会计准则均规定：接受捐赠的企业在收到受赠资产时入账。但是,法定撤销包含赠与人在转移赠与财产权利后撤销捐赠行为而收回赠与的财产。这就会涉及受赠企业的相关会计处理，即受赠企业已进行接受捐赠的会计处理,那么当退还受赠资产时该如何处理呢?收益法通常的做法是冲减当期的营业外收入，那么用资本法处置撤销捐赠是否要冲销资本公积呢?同时,如果接受捐赠与撤销捐赠处于不同的会计期间，大额的退还捐赠必然引起所有者权益的巨额波动。若接受捐赠时计入资本公积而在退还时冲减营业外收入,必然出现前后匹配的问题。目前,我国会计制度尚未涉及退还受赠资产的会计处理，出现了会计制度滞后于法律规定和现实经济活动的现象。

---

税费用:借:所得税2 475;贷:递延税款2 475。

通过以上几笔会计分录，详细阐明了针对无形资产在各种可能情况下的新的税务处理技术,而且《会计》提出了不考虑减值准备情况下的无形资产价值这一概念,体现了谨慎性原则,避免了企业虚增资产的可能,而其要求无形资产减值准备在税前扣除,也避免了企业利用减值准备科目少交所得税。