

判断更多地体现在会计估计上。因此,要加强会计人员的业务培训,帮助会计人员熟悉和掌握新会计准则,并定期检查对新会计准则的执行情况,确保按照公允价值要求对会计事项进行确认、计量和报告,为投资者提供更加有用的决策信息。

5. 制定公允价值的具体操作规范
我国应尽快制定公允价值的具体操作规范,尽可能详尽地规定有关现值的确认、计量和报告事宜,增强操作性。在公允价值的报告与披露方面,应积极引入全面收益的概念并按照公允价值的原则编制全面收益表。笔者建议,上市

公司在按照历史成本原则编制利润表的同时,还应按照公允价值的原则编制全面收益表。这样,不仅能为报表使用者提供更全面的信息,同时也避免了利润表中收益波动的问题。■

(作者单位:湖南常德职业技术学院)

责任编辑 刘黎静

由*ST宝龙案例 探析接受捐赠会计处理

胡可果 ■

2008年6月3日,*ST宝龙(股票代码:600988)发布了《关于2007年利润主要来源情况说明》,称公司2007年来源于关联方捐赠利得和债务重组收益共计92 100 156元。该公司2007年报显示,2007年度每股收益为0.9元,净利润90 213 434元,扣除非经常性损益净利润为-20 453 833元。2007年12月公司收到实际控制人杨龙江及其控制的企业共捐赠46 000 000元,对该事项,公司在会计核算上已计入2007年度营业外收入。对此,年报审计师专项意见认为:1. 审计时,已收集了三方签订的《无偿提供资金协议》和关于无偿提供资金的承诺书,并审核了相关资金进账单。2. 经审核,另一捐赠公司是上市公司受同一控制人杨龙江控制的关联方。3. 依据企业会计准则及应用指南的相关规定,认为公司将捐赠利得确认为2007年度收益未违反企业会计准则的相关规定。

捐赠,是指某个主体自愿无偿给予另一主体现金或其他资产的行为。对于接受捐赠的会计处理,国际上通行的有两种方法:一种是收益法,即将捐赠所得作为收入计入损益表;另一种是资本法,即将捐赠所得计入所有者权益。我国以前的会计制度和准则采用的是资本

法,即将接受捐赠所得计入“资本公积”科目。但在新会计准则中,相关资产类具体会计准则并未涉及该问题,只是在《企业会计准则——应用指南》的附录——会计科目和主要账务处理中,规定“营业外收入”科目核算企业发生的各项营业外收入,主要包括非流动资产处置利得、非货币性资产交换利得、债务重组利得、政府补助、盘盈利得和捐赠利得等。可见,新准则将接受的资产捐赠不再作为“资本公积”,而是作为企业的“营业外收入”处理。这一规定为一些上市公司控股股东通过向上市公司捐赠资产实现扭亏为盈从而避免退市或者股票被特别处理创造了条件。而且,通过捐赠实现上市公司扭亏的手段比其他如重组、债务重组等手段更为直接,对投资者根据会计信息作决策的负面影响更大。因此,为了防止大股东通过捐赠来操纵上市公司利润,笔者建议采用下列方法:

1. 按照股东及非股东捐赠分别处理,即对于股东及其关联方的捐赠采用资本法,其他主体的捐赠可按采用收益法处理。《企业会计准则——基本准则》规定,“利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入”,包括直接计入所有者权益的利得(不应

计入当期损益)和直接计入当期利润的利得(应计入当期损益)。对于企业接受捐赠,可以规定根据捐赠主体是否股东及其关联方分别进行处理:对于股东及其关联方的捐赠认定为直接计入所有者权益的利得;对于其他主体的捐赠则作为直接计入当期利润的利得。这样处理能够有效地防止大股东通过捐赠来操纵上市公司利润。当然,采用这种办法可能存在的问题是上市公司大股东通过“关联关系非关联化”来规避规定,但这也增加了上市公司违规被查处的成本。

2. 可以采用折中的办法,虽采用收益法,但将捐赠收入作为递延收益处理,加大控股股东利用捐赠进行利润操纵的成本。比如可以规定接受捐赠所得超过当年利润总额绝对值50%以上的,按照5年进行摊销。这样若假设某企业当期利润总额为-1 000万元,原先只要捐赠1 000万元就可以扭亏,但按照上述规定就需要捐赠5 000万元,增加了大股东调节利润的成本,从而使望而却步。接本文开头所述案例,如果按照此规定,在其他条件不变的情况下,*ST宝龙2007年每股收益要达到0.9元,大股东需要捐赠超过20 000万元,这无疑大大增加了其调节利润的成本。

此外,新会计准则对接受捐赠的非货币性资产如何计量以及接受捐赠的披露等事项尚未予以明确,对于捐赠劳务、捐赠承诺等特殊业务也未涉及。因此笔者建议准则制定部门尽快明确有关事项,规范企业接受捐赠的会计核算。■

(作者单位:辽宁大学工商管理学院)

责任编辑 刘忻