

受赠资产的性质及会计处理探讨

朱小初

随着市场经济不断深化、企业的产权界定和产权交易等一系列问题的出现,研究受赠资产的性质及会计处理很有必要。

从形式上来看,捐赠人捐赠资产,可看作是对企业的一种投资行为。这是因为,捐赠资产会引起经济资源流入企业,并且这种经济资源符合资产的特征。但事实上,捐赠人并没有作为投资处理,也就是说捐赠人并不谋求对企业资产提出要求的权力,同样也不会因捐赠资产而对企业经营承担任何责任,因此,受赠资产不形成实收资本。一般地说,捐赠资产可供受赠企业无偿、无限期地使用,亦没有偿还的义务,所以也不能确认为负债。

我们知道,所有者权益是指企业投资人对企业净资产的所有权,或是对企业资产的要求权。它表明企业的产权关系,即企业是归谁所有。资本公积是构成企业所有者权益的重要组成部分。从实质上看,资本公积是一种准资本。资本公积同投资资本一样也是一种对企业的资本投入,只是这种投入不是在企业核定的投入资本(或股本)之内。资本公积是企业由于投入资本本身所引起的各种增值,或者说是由资本交易本身所带来的盈余,它与企业的生产经营

活动没有直接关系。显而易见,受赠资产仅是一种经济资源额外流入,而非投入资本本身所引起的增值。因捐赠而引起经济资源的增加,跟投资者投入的资本无直接关系。所以,受赠资产也不应计入资本公积,形成所有者权益。

那么受赠资产属于什么性质的资产,企业又应该怎样处理呢?从捐赠事项实际发生来看,捐赠人把资产捐赠给企业,是捐赠给企业整体的,而不仅仅是投资者,企业劳动者(或说职工)也该共同分享这部分捐赠资产。现行财会制度把受赠资产归入资本公积,而资本公积又归属于所有者权益,鉴于目前的实际情况,企业的劳动者不都是投资者。这样,这部分受赠资产企业的劳动者就无法共享之。所以说,把受赠资产列作所有者权益也不很恰当,它剥夺了企业劳动者对受赠资产的分享权。实质上,受赠资产是属于企业投资者和企业劳动者共同所有的资产。

对于企业接受的捐赠,国际上有两种基本处理方法:一种是作为收入处理的收益法,另一种是作为所有者权益处理的资本法。根据受赠资产的性质,出于对企业劳动者所应拥有的权利的考虑,同时避免今后企业改制中出现产权纠纷和以捐赠为手段转移利润或避税等。笔者以为,受赠资产应采用收益法处理。

由于受赠资产是企业非生产经营活动所引起的经济资源的增加,所以,应在“营业外收入”科目下单设“捐赠收入”明细科目核算,这也与捐赠人捐出资产的处理相一致。

例:AB公司收到某一知名人士的捐赠款100 000元,根据银行转来的有关凭证,应编制如下会计分录:

借:银行存款 100 000

贷:营业外收入——捐赠收入 100 000

若受赠资产附有条件,在条件没有履行前,受赠企业不能享有其所有权,待企业履行了条件之后才能将其产权归属企业。根据资产的定义和重要性原则,应在资产负债表上确认其为资产。因为企业虽对受赠资产没有所有权,但已为企业实际控制,能够自由地运用并以此谋求经济利益。所以,仍应给予确认,同时在会计报表附注中给予充分揭示。

补。实际上,从会计角度看企业的纳税亏损弥补只能增加获利年度的净利或不增亏损,不具有会计上的弥补亏损的作用。因此,上述规定仅适用于所得税费用化之前,现已毫无必要,应废弃之,以免引起混乱。

笔者认为,现在会计亏损的弥补全部在税后,主要有三种方式:(1)用以前年度留下的未分配利润弥补,其

帐务为按当年发生的亏损额借记“利润分配”科目,贷记“本年利润”科目。(2)用净利润弥补,其帐务为按实现净利借记“本年利润”科目,贷记“利润分配”科目。(3)用以前提取的盈余公积弥补,其帐务为按补亏金额借记“盈余公积”科目,贷记“利润分配——盈余公积补亏”科目。

会计电算软件维护应注意的

问题

胡奕明 陈箭深

软件维护是保证电算化系统高效、正常运行的一项重要措施,其目的在于减少软件运行过程中的故障发生率,保证程序及数据的安全,保障计算机处理过程的正确,以及改进、完善和扩充软件功能。然而,软件维护涉及基础软件、应用软件和运行环境等诸多方面,涉及面广,同时,作为一项日常工作,又十分繁杂,故而常常成为电算化工作的一个薄弱环节。在此,我们仅就其中一些比较典型的问题做些讨论。

一、程序文件的备份与恢复

程序文件主要是指系统软件和会计核算软件,数据文件则是指存放会计信息(如记帐凭证数据库、总帐数据库等)和有关系统信息(如数据字典、系统参数等)的文件。由于会计电算化环境下时常出现的一些突发性事件,如病毒破坏、硬件故障、电源中断和操作失误等,会导致程序文件和数据文件遭到不同程度的破坏,因此,程序文件和数据文件常常需要备份,以便在发生意外的情况下用来恢复系统,使系统继续正常运行。在这一过程需要注意的问题主要有:

1. 备份或恢复应一次性完成。程序文件的备份和恢复常常使用操作系统提供的文件复制命令,如DOS的COPY、BACKUP、DISKCOPY等。机器故障、电源中断

及读写错误等意外都会导致备份工作中断。例如,在使用COPY*. *将整个目录中的文件进行拷贝时,系统有可能提示某个文件坏了,无法将它复制。此时,用户可以在“继续复制”或“退出复制”中选择。若选择继续复制,那么系统将跳过该坏文件继续复制其他文件。这样,尽管制作成了一套备份文件,但却是不完整的。

2. 备份的源程序文件应尽量避免采用“二手”文件。程序文件在运行时,有时需要根据当时的运行环境,通过手工或自动的方式设置或修改一些参数。这些参数一直保留在程序文件中。已设置了参数的程序文件也即“二手”文件,当它们运行在另一个环境下时,往往需要调整其中的参数值,否则极有可能无法正常运行。此外,程序文件运行一段时间后也可能发生局部损坏,进而影响到系统的整体性能。因此,在制作备份时应尽量不采用“二手”文件作为拷贝的母文件。

3. 恢复系统时要确保故障后的系统参数与故障前的一致。这种要求大多出现在会计核算软件恢复的情况下。因为这类软件特别是具通用性的商品化会计软件通常有许多参数,这些参数需要企业在初次使用时根据其自身情况或特点加以设置,此外,这类软件还允许企业根据自己的发展需要,对相应的参数做进一步调整,所以故障前的参数值很有可能不同于备份文件

根据前例,假定受赠资产附有条件,可在两年内完全履行,应编制如下会计分录:

1. 收到款项时:

借:银行存款 100 000

贷:递延收益 100 000

2. 一年之后,履行了部分条件:

借:递延收益 50 000

贷:营业外收入——捐赠收入 50 000

如若没有履行部分条件,按照谨慎性原则,则不作上述第二笔分录,也就是不能计入本期损益。

最后,顺便提出的是,我国税法认为,受赠资产可采用资本法处理,简言之,受赠资产无需纳税,如改为采用收益法处理会产生税收上的影响。笔者以为,可采用应付税款法处理,即计算纳税所得额时应给予剔除,作为纳税所得额的调整事项。

责任编辑 刘志新