

# 从“中国好同学”探微 接受捐赠与政府补助会计处理的差异

黄庆平<sup>1</sup>(副教授), 舒岳<sup>2</sup>(副教授)

**【摘要】**\*ST博元于2015年年末发布公告称,将召开临时股东大会审议公司自然人股东捐赠股权事宜。捐赠人系公司董事长的高中同学,其被媒体戏称为“中国好同学”。本文对该笔捐赠事项的会计处理进行了分析并对上市公司接受捐赠与政府补助的会计处理差异进行了探讨。

**【关键词】**中国好同学; 捐赠; 政府补助; 会计处理

**【中图分类号】**F234.4

**【文献标识码】**A

**【文章编号】**1004-0994(2016)13-0076-2

## 一、证券市场“中国好同学”事件概述

2015年12月,珠海市博元投资股份有限公司(以下简称“\*ST博元”)于2015年第四次临时股东大会会议上审议通过了关于公司拟接受自然人股东郑伟斌先生无偿捐赠的福建旷宇建设工程有限公司(以下简称“福建旷宇”)95%股权的议案,公司将接受股东郑伟斌无偿捐赠价值8.59亿元的福建旷宇95%的股权。由于捐赠人郑伟斌是仅持有\*ST博元1400股股票的小股东且有公司现任董事长高中同学的身份,这起小股东赠予上市公司大额资产的事件不仅引起媒体的广泛关注,也引起了监管部门的注意。上述议案被披露的第二天,\*ST博元就收到上海证券交易所上市公司监管一部发出的问询函,捐赠价值8.59亿元的福建旷宇95%股权的捐赠人郑伟斌被媒体戏称为“中国好同学”。

## 二、上市公司接受捐赠与接受政府补助的比较

### (一)上市公司接受捐赠与接受政府补助异同点

上市公司接受捐赠与接受政府补助的不同点主要体现在:捐赠主要发生在企业与企业(个人)之间,体现个体利益的重新分配;而政府补助主要发生在政府与企业(个人)之间,属于政府行为,是政府通过补助这种经济手段实现“收入再分配”的职能,着重考虑的是社会利益。上市公司接受捐赠和接受政府补助也存在着以下三个相似点。

1. 接受的资产类型相同。上市公司接受捐赠和接受政府补助都表现为向上市公司转移资产,资产的类型既包括货币性资产,也包括非货币性资产。

2. 接受具有无偿性。《企业会计准则第16号——政府补助》将政府补助定义为:企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产的行为。无偿也就意味着政府并不因补助而享有企业各类财产的所有权,企业未来也不需要以转让资产、

提供服务等方式予以偿还。

3. 接受的行为属非投资行为。政府的资本性投入无论采用何种形式,均不属于政府补助。同样,为谋求回报,投资者投入上市公司的资本(产)显然也不属于接受捐赠的范畴,而应记入“股本”账户。

### (二)上市公司接受捐赠与接受政府补助的会计处理

1. 上市公司接受捐赠的会计处理。对于上市公司接受捐赠的会计处理,国际上通行的做法有两种:一是收益法,即将捐赠所得作为当期收入计入利润表;二是资本法,即将捐赠所得计入所有者权益。我国当前采用的是两者结合的模式。

(1)收益法(无关方捐赠)模式——计入“营业外收入”。根据2006年11月财政部颁布的《企业会计准则——应用指南》中相关规定,“营业外收入”账户核算企业发生的与其日常活动无直接关系的各项利得。营业外收入主要包括:非流动资产处置利得、盘盈利得、捐赠利得、罚没利得、无法支付的应付款项等,即企业接受的捐赠,不属于企业日常经营活动收入,而是由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。因此,上市公司接受的(无关方)捐赠需要采用收益法中的总额法进行会计处理,将受赠金额计入“营业外收入”。

(2)资本法(含控股股东和非控股股东捐赠)模式——计入“资本公积”。为了防止上市公司利用股东捐赠资产来粉饰财务报表以避免股票被特别处理或被强制退市,2008年12月财政部颁布《关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》,对上市公司接受控股股东捐赠的会计处理做了特别规定:“如果接受控股股东的子公司或控股股东间接或直接的捐赠,从经济实质上判断属于控股股东对上市公司的资本性投入,应将其作为权益性交易,相关利得计入所有者

权益(资本公积)。”

2012年11月,财政部发布的《企业会计准则解释第5号》又细化了股东对上市公司捐赠的规定:“企业接受非控股股东(或非控股股东的子公司)直接捐赠,经济实质表明属于非控股股东对企业的资本性投入,应当将相关利得计入所有者权益(资本公积)。”

结合财政部发布的相应规定和捐赠人郑伟斌非控股股东的身份,\*ST博元接受评估价值为8.59亿元的福建旷宇股权的会计处理如下(单位:亿元):

借:长期股权投资——福建旷宇	8.59
贷:资本公积——捐赠利得	8.59

2. 上市公司接受政府补助的会计处理。根据《企业会计准则第16号——政府补助应用指南》的相关规定,企业取得的政府补助为非货币性资产的,不能直接确认为当期损益,应当首先同时确认一项资产和递延收益,应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)。

3. 上市公司接受捐赠与接受政府补助对当期损益影响的差异性。根据《企业会计准则》的规定,如果接受无关方的捐赠,则会导致上市公司当期税前利润增加,但如果接受相关方(含控股股东和非控股股东)的捐赠,则不会导致上市公司当期税前利润增加。而上市公司取得政府的资产补助一般要在该资产使用寿命内平均分配,分次计入以后各期税前利润。由此推算在无偿接受同等金额资产的情况下,对上市公司当期损益影响力由大至小依次排序为:接受无关方的捐赠、接受政府补助、接受相关方捐赠。

4. 上市公司接受捐赠与接受政府补助对企业所得税影响的差异性。正是基于财政部的相应规定,上市公司在会计处理接受捐赠与接受政府补助时所使用的账户是不同的,这不仅会对当期损益造成不同影响,也会给企业所得税的计算造成影响。

(1) 上市公司接受捐赠对企业所得税的影响。前述上海证券交易所上市公司监管一部发出的问询函要求\*ST博元回答“公司此次获赠所得是否需依法缴纳所得税”,2015年12月26日\*ST博元以公告形式答复:“依据我国税法及会计准则规定公司本次接受无偿捐赠资产进入资本公积,不需要缴纳所得税。”

根据《企业所得税法》第五条和第六条的相关规定:企业每一纳税年度的收入总额,减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额,为应纳税所得额。收入总额是指企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入,包括:销售货物收入、转让财产收入、提供劳务收入、租金收入、利息收入、特许权使用费收入、接受捐赠收入、股息、红利等权益性投资收益、其他收入。因此\*ST博元接受自然人股东郑伟斌捐赠的福建旷宇股权显然是要在2015

年度缴纳企业所得税的。

(2) 上市公司接受政府补助对企业所得税的影响。政府补助应当区分为征税收入和不征税收入,如果企业获得的某项政府补助能够满足相应的条件才能被界定为不征税收入,否则该项政府补助也应该缴纳企业所得税。

### 三、接受“中国好同学”的捐赠对\*ST博元的影响

\*ST博元自1990年上市以来,由于控股股东变动等原因多次变更过主营业务,但公司业绩一直较差,股票简称也徘徊在\*ST与ST之间。2015年3月,前董事长由于信息违规披露、不披露重要信息罪等事由被移送公安机关追究刑事责任,证监会鉴于该公司追溯调整后2010~2013年连续四个会计年度的净资产均为负值,宣布\*ST博元于2015年5月28日起暂停上市。2016年3月,\*ST博元还是被证监会终止上市。

#### (一) 接受捐赠对\*ST博元2015年度经营成果的影响

由于福建旷宇股权的捐赠被记入“资本公积”账户而不是收入类账户,加之\*ST博元在2015年12月30日才完成受赠福建旷宇95%股权的工商变更登记工作,将福建旷宇变成该公司的控股子公司。因此,该项资产对\*ST博元2015年度经营成果的影响较小。

#### (二) 接受捐赠改变不了\*ST博元被退市的命运

“中国好同学”事件之所以在公告当天就获得上海证券交易所的问询函,其原因在于捐赠人虽然是董事长的高中同学,但仅仅持有\*ST博元股份1400股股票,而该公司总股本高达1.9亿股。\*ST博元在答复上海证券交易所问询函的公告所提及的捐赠原因为:“郑伟斌作为公司的股东不愿意看到公司退市,鉴于公司目前的状况,郑伟斌自愿向公司无偿捐赠,协助恢复公司持续经营和盈利能力。”虽然令人信服的捐赠原因不明,不过这位自然人股东的8.59亿元优质资产的注入确实可以改善公司业绩。但事与愿违,2016年3月21日,上交所发布公告称,终止\*ST博元上市,证监会解释说虽然公司前期披露了股东捐赠资产公告,但与公司因重大信息披露违法退市没有必然关系。

综上所述,即使上市公司在与利益关联方达成一致后,想要通过接受捐赠来改善自身当期的资产状况和下期的盈利,从而达到避免股票被特别处理或强制退市的特殊目的,但如果重组业务不及时,或者前期存在重大违法行为,也很难免于被退市的命运。市场监管部门虽然无法限制上市公司接受“特殊”捐赠,但是可以通过加强外部监管力度,督促上市公司充分披露相关信息等方式来规范上市公司运作。

#### 主要参考文献:

李继志,王红. 接受捐赠业务会计新规及启示[J]. 财会月刊,2009(9).

作者单位:1.江苏开放大学商学院,南京210003;2.丽水职业技术学院财贸管理分院,浙江丽水323000