

资产负债表“未分配利润”项目的填列

广东水利电力职业技术学院 陈 铿

资产负债表各项目的期末余额一般是根据明细账和总账的一个或几个会计科目的期末余额计算分析填列。在现行企业会计准则下,资产负债表“未分配利润”项目期末余额应根据“利润分配——未分配利润”科目的期末余额计算填列。但是对于其期末余额具体怎样计算,多数教材未阐述清楚。笔者认为,对于资产负债表“未分配利润”项目的期末余额,应根据不同的会计期间和会计期末结转本年利润的方法而采用不同的填列方法。

一、期末(12月)资产负债表“未分配利润”项目的填列

企业通常是在12月末对本年度可供分配的利润进行分配。现举例说明期末(12月)资产负债表“未分配利润”项目的填列。

例1:某公司2008年全年实现主营业务收入1320万元,主营业务成本720万元,管理费用120万元,销售费用240万元,营业税金及附加60万元。假设该公司享受免交企业所得税的优惠政策,年初“利润分配——未分配利润”科目余额为

借方余额20万元。年末该公司按10%提取法定盈余公积,未提取任意盈余公积;拟分配给股东股利100万元。

该公司年末会计处理如下:借:本年利润1140;贷:主营业务成本720,管理费用120,销售费用240,营业税金及附加60。借:主营业务收入1320;贷:本年利润1320。借:本年利润180;贷:利润分配——未分配利润180。借:利润分配——提取法定盈余公积16[(180-20)×10%];贷:盈余公积16。借:利润分配——应付股东股利100;贷:应付股利100。借:利润分配——未分配利润116;贷:利润分配——提取法定盈余公积16、——应付股东股利100。

“利润分配——未分配利润”科目年末余额为贷方余额44万元,则12月资产负债表“未分配利润”项目期末余额可以直接填列:44。

从上面的案例演示可以总结出以下公式:12月资产负债表“未分配利润”项目期末余额=“利润分配——未分配利润”科目期末余额(余额在借方表示累计未弥补亏损数,用“-”;

大,其影响差额可称为差量回收额。对此,笔者总结出如下规律:①在实际观下,如果新设备(使用年限长)的年平均回收额大于旧设备(使用年限短)的年平均回收额,则在采用局外观分析时不会出现矛盾;②在实际观下,如果新设备(使用年限长)的年平均回收额小于旧设备(使用年限短)的年平均回收额,差额不超过差量回收额,则会出现矛盾;③在实际观下,如果新设备(使用年限长)的年平均回收额小于旧设备(使用年限短)的年平均回收额,差额超过差量回收额,则不会出现矛盾。

四、投资决策的选择

实际观和局外观都是企业进行固定资产更新决策时最常用的分析方法,对于企业来说,哪一种方法最优呢?笔者认为,企业应以企业价值最大化目标为决策依据。企业价值是由企业未来的实际现金流决定的,因此应该以企业真实的现金流所决定的企业价值作为评价决策方案的依据。局外观认为,企业如果继续使用旧设备也会产生一笔期初投资,这与企业的实际现金流不符。因为如果企业不进行设备更新,必然就不会有现金流出,此时企业的期初投资额应该为零。因此,实际观更符合企业的实际现金流,即更符合企业的价值决定模式,实际观的决策结果和企业的价值决定是一致的。综上所述,如果不影响决策结果,采用两种分析观都可以,但如果分析结果产生矛盾,则采用实际观进行分析更加合理。○

表2 使用年限不同时投资分析 单位:万元

	实际观		局外观	
	旧设备	新设备	旧设备	新设备
①期初投资额	0	500	500	1000
②每年现金净流量	200	250	200	250
③使用年限	5	10	5	10
④年金现值系数	3.7908	6.1446	3.7908	6.1446
⑤净现值 ⑤=②×④-①	758.16	1036.15	258.16	536.15
⑥年平均回收额 ⑥=⑤÷④	200	169	68	87
决策结果	继续使用旧设备		投资新设备	

也不同。对于旧设备而言,只有5年的时间,因此平摊到5年,年平均回收额减少132万元;而对于新设备而言,要分摊到10年,所以年平均回收额只减少82万元。旧设备由于使用年限短,年平均回收额要多减少50万元,其结果是导致在局外观下,旧设备的年平均回收额低于新设备的,决策结果是投资新设备。此结果与实际观的决策结果相矛盾。

两种分析观产生矛盾的根本原因在于备选方案的使用年限不同时,增量投资会减少年平均回收额,而且对年平均回收额的影响不同,年限长的影响较小,而年限短的影响相对较

余额在贷方表示累计未分配盈利率,用“+”)。

二、期中(1~11月)资产负债表“未分配利润”项目的填列

12月资产负债表“未分配利润”项目期末余额可以直接根据“利润分配——未分配利润”科目期末余额填列,但1~11月是否也可以这样操作呢?答案显然是否定的。因为按照企业会计准则的规定,企业在期末才对本期可供分配的利润进行分配,如果1~11月还是按“利润分配——未分配利润”科目期末余额直接填列,那么该余额实际上是上年度的期末余额,而本年1~11月实现的净利润或者亏损已经形成了新的所有者权益,但它却没有在资产负债表中得到反映,这必将打破资产负债表中“资产=负债+所有者权益”的平衡关系。那么,1~11月资产负债表“未分配利润”项目期末余额应该怎样填列呢?现举例说明。

例2:接例1,假设该公司2008年每月收入和成本费用平均,即每月主营业务收入110万元,主营业务成本60万元,管理费用10万元,销售费用20万元,营业税金及附加5万元。其他条件不变。

对于1~11月资产负债表“未分配利润”项目期末余额的填列,还得区分企业会计期末结转本年利润的方法,即企业是采用账结法还是表结法。

若采用账结法,则该公司在1~11月每月末都要将收入和成本费用类科目的余额结转至“本年利润”科目,具体会计处理如下:借:本年利润95;贷:主营业务成本60,管理费用10,销售费用20,营业税金及附加5。借:主营业务收入110;贷:本年利润110。

该公司1月“本年利润”科目期末余额为贷方余额15万元,即1月实现盈利15万元,属于所有者权益增加。但资产负债表“所有者权益”项目下没有设置“本年利润”项目,根据企业会计准则的规定,该盈利应列入资产负债表“未分配利润”项目。由于该公司“利润分配——未分配利润”科目年初余额为借方余额20万元,而且该公司2008年1月未进行利润分配,即“利润分配——未分配利润”科目期末余额为借方余额20万元,因此,该公司1月资产负债表“未分配利润”项目期末余额应为-5万元。

同理,由于2月“本年利润”科目期末余额为贷方余额30万元(15+15),而2月“利润分配——未分配利润”科目期末余额仍然为借方余额20万元,则2月资产负债表“未分配利润”项目期末余额应为10万元。依此类推,可分别计算出3~11月资产负债表“未分配利润”项目的期末余额分别为25、40、55、70、85、100、115、130、145万元。

从上面的案例演示可以总结出以下公式:1~11月资产负债表“未分配利润”项目期末余额=“利润分配——未分配利润”科目期末余额+“本年利润”科目期末余额(余额在借方用“-”,余额在贷方用“+”)。

当然,以上公式仅仅适用于采用账结法的企业。如果企业采用表结法,则企业1~11月各损益类科目的余额暂不结转至“本年利润”科目,即1~11月“本年利润”科目期末余额为

零。那么这是否就意味着不需要调整资产负债表“未分配利润”项目的期末余额呢?答案显然也是否定的。因为如果不将属于所有者权益的净利润反映在资产负债表中,同样也会打破资产负债表的平衡关系。那么,应该怎样填列呢?还是以上的案例进行演示。

根据以上案例,该公司1月实现净利润15万元,净利润为该公司的所有者拥有,即净利润应当在资产负债表所有者权益项目下的“未分配利润”项目列示。由于该公司没有进行利润分配,即1月“利润分配——未分配利润”科目期末余额为借方余额20万元,因此,1月资产负债表“未分配利润”项目期末余额应为-5万元。

同理,由于该公司2月的净利润也是15万元,截止到2月该公司累计实现净利润30万元(15+15),累计实现的净利润为该公司的所有者拥有,也应增加资产负债表“未分配利润”项目的期末余额,而2月“利润分配——未分配利润”科目期末余额仍然为借方余额20万元,因此,2月资产负债表“未分配利润”项目期末余额应为10万元。依此类推,3~11月资产负债表“未分配利润”项目的期末余额分别为25、40、55、70、85、100、115、130、145万元。

从上面的案例演示可以总结出以下公式:采用表结法的企业,1~11月资产负债表“未分配利润”项目期末余额=“利润分配——未分配利润”科目期末余额+本年累计净利润(净亏损用“-”,净盈利用“+”)。

三、填列“未分配利润”项目的建议

从上面案例的演示可以看出,该公司资产负债表中“未分配利润”项目期末余额从1月到11月每月增加15万元,但12月却比11月减少了101万元(145-44),这容易引起报表使用者的猜疑:该公司12月的盈利是否急剧下降?另外,资产负债表中“未分配利润”项目期末余额既包括以前年度留存的利润或未弥补亏损,也包括本年度还未分配的利润,报表使用者根本无法从报表获得本年累计利润数和上年留存利润数,而且该项目的填列方法也显得较为复杂,不利于会计人员掌握。因此,笔者建议:在资产负债表中增加“本年分配前利润”项目,反映企业本年还未进行分配的净利润;而“未分配利润”项目只反映年终分配后的留存利润,它可以直接根据“利润分配——未分配利润”科目的期末余额填列,不受会计期间的影响。

虽然表结法和账结法下“未分配利润”项目期末余额的填列公式有所不同,但其计算结果是相同的。设置表结法的目的是简化企业的会计核算,但其效果并不明显。为了统一资产负债表中“本年分配前利润”项目的填列方法,建议取消表结法,这样“本年分配前利润”项目就可以直接根据“本年利润”科目的期末余额填列(余额在借方用“-”,余额在贷方用“+”),而不再需要区分账结法和表结法。当年末完成利润分配后,“本年利润”科目余额已结转到“利润分配——未分配利润”科目,“本年利润”科目期末余额为零,年末资产负债表中“本年分配前利润”项目期末余额也为零。○