



资产负债表日后提取盈余公积的会计核算

林爱梅 姜浩

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

【摘要】《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》将企业制定利润分配方案拟分配或经审议批准宣告发放股利或利润的行为界定为资产负债表日后非调整事项,但对盈余公积提取方案的性质未作界定。本文就资产负债表日后盈余公积提取方案的性质及相关会计处理进行了探讨。

【关键词】资产负债表日后事项 盈余公积 利润分配 非调整事项

一、问题的引出

对于资产负债表日后企业利润分配方案中拟分配或经审议批准宣告发放的股利或利润,旧准则要求将该类现金股利在资产负债表所有者权益中单独列示,股票股利在报表附注中单独披露,而按《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》的规定则不确认为资产负债表日的负债,但应在报表附注中单独披露。这是因为,资产负债表日后企业制定利润分配方案拟分配或经审议批准宣告发放股利或利润的行为,虽然可导致企业负有支付股利或利润的义务,但支付义务在资产负债表日尚不存在,对资产负债表日而言,这是未来义务而非

现时义务,不应该调整资产负债表日的财务报告,因此该事项作为资产负债表日后非调整事项在报表附注中予以披露。

企业完整的利润分配方案,除股利分配方案外,一般还包括盈余公积(法定盈余公积和任意盈余公积)提取方案。然而,新旧会计准则并未对提取盈余公积是否属于资产负债表日后事项作出明确的规定。那么,资产负债表日后公司董事会或类似机构制定的利润分配方案中盈余公积的提取是否也属于资产负债表日后事项?会计实务中应该怎样进行会计处理?本文拟对盈余公积提取方案的性质及有关的会计处理等问题进行探讨。

1:1.22。

假定不考虑手续费,美国公司对该笔货币互换的会计处理如下(数据单位为美元):

1. 7月1日。筹措到欧元借款,用当日即期汇率来记账。借:银行存款——欧元 121 000(100 000×1.21);贷:短期借款——欧元 121 000。记录互换的本金,由于双方协定的互换汇率与即期汇率不等,相当于美国公司赚了1 000美元。借:应收互换款——欧元 121 000;贷:应付互换款 120 000(100 000×1.2),财务费用——互换损益 1 000。

应付互换利息的数额:120 000×3%=3 600。由于此例中涉及两个会计年度,所以一半的利息费用计入当期,另一半递延至下一会计期间。借:财务费用——利息支出 1 800,递延财务费用 1 800;贷:应付互换利息 3 600。记录应收到的欧元利息,按记账日即期汇率计算。借:应收互换利息——欧元 4 840(100 000×4%×1.21);贷:短期借款——欧元 4 840。

2. 12月31日,记录由汇率变动形成的互换损益。(1.19-1.21)×100 000=-2 000,(1.19-1.21)×4 000=-80。借:财务费用——互换损益 2 080;贷:应收互换款——欧元 2 000,应收互换利息——欧元 80。

“应收互换款”、“应收互换利息”这样的外币账户,在期末应当根据期末汇率进行余额调整。

3. 下一年6月30日。借:财务费用——利息支出 1 800;

贷:递延财务费用 1 800。同样,在结算日先按照即期汇率调整外币账户余额。(1.22-1.19)×100 000=3 000,(1.22-1.19)×4 000=120。借:应收互换款——欧元 3 000,应收互换利息——欧元 120;贷:财务费用——互换损益 3 120。收到互换本金与利息。借:银行存款——欧元 126 880;贷:应收互换款——欧元 122 000(100 000×1.22),应收互换利息——欧元 4 880(4 000×1.22)。支付互换本金与利息。借:应付互换款 120 000,应付互换利息 3 600;贷:银行存款 123 600。归还欧元借款。借:短期借款——欧元 126 880;贷:银行存款 126 880。

由于美国公司对汇率变化趋势的判断正确,该公司获得互换盈利2 040美元。

根据上文,对于货币互换业务,应当分别设立“应收互换款”、“应付互换款”、“应收互换利息”、“应付互换利息”等账户来核算。通常应收类账户是外币账户,期末需要根据期末汇率来调整账户余额,应付类账户则是本位币账户。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007

2. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

3. 耿建新,徐经长.衍生金融工具会计新论.北京:中国人民大学出版社,2002

二、盈余公积提取方案性质的界定

资产负债表日至财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构制定并经股东大会或类似机构批准的盈余公积提取方案,与股利分配方案是不同性质的利润分配方案,而盈余公积的提取也不属于资产负债表日后事项。理由如下:

1. 不符合资产负债表日后事项的定义。资产负债表日后事项是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。该定义表明:某一交易或事项是否属于资产负债表日后事项,取决于交易或事项发生的时间以及交易或事项的结果对会计信息的影响这两个方面。从交易或事项发生的时间看,“日后事项”被限定在一个特定的期间内,即会计准则规定的报告期下一期间的第一天至董事会或类似机构批准财务报告报出的日期;从交易或事项的结果对会计信息的影响看,资产负债表日后事项并不是日后事项涵盖期间发生的全部事项,而是该期间发生的有利或不利事项。有利或不利事项,是指对企业财务状况和经营成果具有一定影响(既包括有利影响也包括不利影响)的事项。如果某些事项的发生对企业财务状况和经营成果无任何影响,那么,这些事项就不属于会计准则所称的资产负债表日后事项。虽然盈余公积的提取时间属于资产负债表日后事项涵盖的期间,但该事项的发生只是企业留存利润的内部转换,不会对报告年度的财务状况和经营成果产生影响。可见,该事项不符合资产负债表日后事项的定义。

2. 与分配股利性质不同。《公司法》和《企业财务通则》规定,公司分配当年的税后利润时,按当年实现净利润的10%提取法定公积金,并提取一定比例的任意公积金,所以即使董事会在下一年度宣布提取盈余公积事宜,也只是形式上作为一个完整的利润分配方案的一部分。从实质上看,提取法定盈余公积属于法定事项,具有强制性,且提取比例固定。而股利分配方案是企业董事会或类似机构根据宏观经济形势、企业发展规划、企业盈利状况和现金流量状况制定的。企业可以分配股利,也可以不分配股利;可以多分配,也可以少分配。无论是发放股票股利还是现金股利,都是企业自愿的,而非企业的法定事项。所以,股利分配方案本质上应属于资产负债表日后发生的重大“承诺”,属于非调整事项。

3. 会计准则暗示提取盈余公积不属于资产负债表日后事项。新旧会计准则均未将提取盈余公积列入资产负债表日后事项,而且《企业会计准则——应用指南》规定企业提取盈余公积的会计处理为:借记“利润分配——提取法定盈余公积(提取任意盈余公积)”科目,贷记“盈余公积——法定盈余公积(任意盈余公积)”科目。从该规定来看,该事项不属于资产负债表日后事项。

三、提取盈余公积的会计处理

盈余公积的法定计提时间是每年年末,只要企业当年实现了净利润,在每年年末均应该按照相关规定直接计提法定盈余公积(法定盈余公积累计额达到注册资本的50%后不再提取的情况除外),无须等到股东大会的最终审批结果出来后再进行会计处理。法定盈余公积的计提比例是10%,其年末计

提金额与下一年度董事会宣布提取的金额相同,不会产生偏差。若资产负债表日后调整事项导致报告年度净利润有所变动的,可以直接补提或冲销多提的法定盈余公积。

任意盈余公积的处理方法与法定盈余公积不完全相同。任意盈余公积的计提是企业自主确定的事项,不属于企业的法定事项,其计提比例是不确定的,但其一般与法定盈余公积的会计处理同步进行。实务中企业可以根据上一年度任意盈余公积的计提比例于报告年度末进行会计处理。如果在资产负债表日至财务报告批准报出日之间董事会确定并在该期间获股东大会批准的任意盈余公积计提比例与报告年度末实际计提比例不同,应于实际批准日作为批准年度正常的会计事项进行处理。现举例说明。

例:某上市公司2007年实现净利润2 000 000元,公司董事会于2008年3月31日提出利润分配方案,拟对2007年实现的净利润进行分配。2008年4月15日,该公司召开股东大会,对董事会提请批准的利润分配方案进行了审批。公司2007年度财务报告的报出日期为2008年4月28日。下面列示了三种利润分配方案:

项目	计提比例	计提金额	最终批准方案(1)	最终批准方案(2)	最终批准方案(3)
提取法定盈余公积	10%	200 000	200 000	200 000	200 000
提取任意盈余公积	6%	120 000	120 000	100 000	140 000

1. 2007年12月31日。借:利润分配——提取法定盈余公积 200 000、——提取任意盈余公积 120 000;贷:盈余公积——法定盈余公积 200 000、——任意盈余公积 120 000。

2. 2008年3月31日,由于董事会提出的方案并不是最终的批准方案,为简化起见,实务中无须根据提请方案进行会计处理。

3. 2008年4月15日,股东大会审批方案。若最终批准方案中任意盈余公积的提取金额和报告年度末实际计提金额相等,则不做任何会计处理,如方案(1)。

若最终批准方案中任意盈余公积的提取金额与报告年度末实际计提金额不符,则分别下面两种情况进行相应的会计处理。

若最终批准方案(2),则:借:盈余公积——任意盈余公积 20 000;贷:利润分配——提取任意盈余公积 20 000。

若最终批准方案(3),则:借:利润分配——提取任意盈余公积 20 000;贷:盈余公积——任意盈余公积 20 000。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会编.2008年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2008
2. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
3. 高丽华.有关资产负债表日后事项的两个特殊问题.财会月刊(会计),2005;1
4. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007