浅析利润分配的会计处理

江苏江淮动力股份有限公司　杨春林

一、利润分配会计处理的复杂性

1.《企业会计制度》(以下简称《制度》)规定:①企业董事会(或类似机构,下同)决议提请股东大会(或类似机构,下同)批准的报告年度利润分配方案(以下简称"分配方案",股票股利除外),在股东大会召开前,应当将其列入报告年度的利润分配表。②股东大会批准的分配方案,与董事会提请批准的分配方案不一致时,其差额应当调整批准年度会计报表有关项目的年初数。

2.《企业会计准则——资产负债表日后事项》(以下简称《准则》),将在财务报告批准报出日之前处理的利润分配从时间概念上加以定性,将其全部确认为资产负债表日后事项。《准则》规定:①确认资产负债表日后至财务报告批准报出日之间董事会提出的分配方案中的股利(或利润,下同)分配时,现金股利在资产负债表所有者权益中单独列示,股票股利在会计报表附注中单独披露。②资产负债表日后至财务报告批准报出之间经股东大会批准宣告发放的股利,比照上述规定处理。

由于《制度》、《准则》的一系列新规定,导致利润分配会计处理较以前更显复杂,具体如下:①编制年报时,现金股利不转入负债(应付股利),在资产负债表的所有者权益中单独列示,这就需要在账务上增设一个科目(或明细科目),在资产负债表的所有者权益中增设一个报表项目。②如果股东大会批准的分配方案与董事会原分配方案不一致,发生在财务报告报出日之前的,需要调整报告年度会计报表(以下简称"年报")的"期末数"、"本年数";发生在财务报告报出日之后的,则需要调整批准年度会计报表的"年初数"、"上年数"。③年报报出、股东大会批准分配方案并宣告分配股利(这几个条件必须同时具备)时,企业应将宣告分配的现金股利(或利润,下同)从所有者权益中转入负债(应付股利);分派股票股利的,应将利润转增实收资本(股本)。

二、年报报出前利润分配的会计处理

1.新年度建账前确认的利润分配。如果董事会提出分配方案的时间和年报编制基本完成时间都在报告年度下一年新账建立之前,根据董事会分配方案进行的利润分配会计处理,都应该先在报告年度账务上登记利润分配和结转利润分配各明细科目,然后根据登记利润分配后的"利润分配"科目总账、明细账的发生额及余额编制报告年度的利润分配表。

应该强调的是,根据《准则》的规定,在进行年度利润分配时,由于现金股利不转入应付股利而在资产负债表的所有者权益中单独列示,因而会计上应增设一个会计科目(或明细科目)、一个报表项目。鉴于财政部尚未对此做出规范,因此,笔者先将此会计科目和报表项目都称为"拟分配利润"。这样,上述在报告年度账务上登记的利润分配的会计分录应为:①分配现金股利的,借:利润分配——应付优先股股利、——应付普通股股利、——应付利润;贷:拟分配利润。②其他分配事项,与《制度》规定相同(其中股票股利暂不作账务处理)。

2.新年度建账后确认的利润分配。如果董事会提出分配方案时企业新年度已经建账,则只能调整新年度的账务。但鉴于此时年报尚未批准报出,所以应该调整年报资产负债表的"年初数"和利润分配表的"上年数"(即"上年实际数",下同),并分别编制调整账务、调整年报资产负债表和调整年报利润分配表三套调整分录。

(1)调账分录:按分配方案中的分配金额,借:利润分配——未分配利润;贷:盈余公积——法定盈余公积、——法定公益金、——任意盈余公积,拟分配利润。调账分录应与实际调整月份的正常会计分录一并登记到新年度的总账和明细账中。分配股票股利的,不作账务处理和年报调整。

(2)调整年报资产负债表"期末数"的调表分录:按分配方案中的分配金额,借记"未分配利润"科目,贷记"盈余公积"、"拟分配利润"科目。

(3)调整年报利润分配表"本年数"的调表分录:按分配方案中的分配金额,借记"提取法定盈余公积"、"提取法定公益金"、"提取任意盈余公积"、"应付优先股股利"、"应付普通股股利"科目,贷记"未分配利润"科目(单独调整利润分配表时,"未分配利润"科目的借方发生额表示增加)。

作为资产负债表日后事项的利润分配确认,在按调整分录调整年报后,应以调整后的金额作为"期末数"和"本年数",重新编制年报资产负债表和利润分配表报出。

财务报告批准报出之前,股东大会批准分配方案并宣告发放现金股利或股票股利的情况一般不会发生,即使已经发生,按《准则》规定在会计上仍不作分配的最后处理。如果股东大会批准的分配方案与董事会提出的分配方案不一致,则将原分配方案确认的调账分录、调表分录进行再次调整。

三、年报报出后对利润分配的最后确认

年报报出后至股东大会批准分配方案前这一期间内,除发现涉及报告年度利润分配的重大会计差错之类的事项外,已确认的报告年度利润分配不再变动。随着股东大会的召开和对分配方案的批准并宣告发放股利,应在会计上对报告年度的利润分配进行最后确认:

预缴企业所得税会计核算之我见

河南许昌市会计委派管理中心　范晓昌

关于预缴企业所得税如何进行会计核算的问题，财政部发布的《企业所得税会计处理暂行规定》、《企业会计制度》及其相关问题解答，均没有做出明确解释。本文拟对预缴企业所得税的会计核算问题作简单探讨，供广大同行参考。

一、税法对缴纳企业所得税的有关规定

根据《企业所得税暂行条例》及其实施细则规定，企业缴纳所得税采取按年计算、分月或分季预缴、年终汇算清缴、多退少补的征纳办法。企业缴纳所得税时，应当按照纳税所属会计期间的应纳税所得额的实际数（以下简称“按当期实际数”）预缴；如果按当期实际数缴纳确有困难，可以按上一纳税年度已纳所得税额的 1/12 或 1/4（以下简称“按上年比例数”）预缴。

二、预缴企业所得税常用核算方法剖析

目前，预缴企业所得税是通过“应交税金——应交所得税”账户进行核算的。“应交税金——应交所得税”账户的借方反映所得税的已缴数和预缴数，贷方反映计入损益的所得税费用。期末借方余额为已缴而未清算或多缴的所得税，贷方余额为期末应缴还未缴的所得税。

1.采用“按当期实际数”方式预缴的企业，一般是先预提再预缴，预提时借记“所得税”科目，贷记“应交税金——应交所得税”科目；预缴时借记“应交税金——应交所得税”科目，贷记“银行存款”科目。

这种方法的优点是能体现各期利润与所得税费用的配比原则，缺陷是没有考虑亏损月份的情况。事实上，在同一会计年度各月份的盈亏是可以相互弥补的，所以在亏损月份同样应当预提所得税（以“－”列示），以充分体现利税配比原则。

2.采用“按上年比例数”方式预缴的企业，一般不进行所得税费用的预提。平时预缴时，按实际预缴数，借记“应交税金——应交所得税”科目，贷记“银行存款”科目。年终汇算时，按全年应纳税实际数，借记“所得税”科目，贷记“应交税金”科目。由于时间性差异形成的递延税款，于年末一并确认或转回。次年初清缴时，如果需要补缴税款，借记“应交税金——应交所得税”科目，贷记“银行存款”科目；如果退还税款，借记“银行存款”科目，贷记“应交税金——应交所得税”科目。

采用这种方法进行会计处理，笔者认为存在以下缺陷：

第一，有悖于期间配比原则。财政部下发的《企业所得税会计处理暂行规定》把所得税确定为企业的一项费用，作为费用，就应当分期计量、分期核算、分期承担，所以在年末集中确认所得税有悖于期间配比原则。

第二，有悖于权责发生制原则。虽然税法规定所得税要按年计算、分期预缴，但是对于企业来说，无论会计上如何核算，无论采用何种方式预缴，各月份只要产生纳税所得，就是一种纳税义务（即现实负债）的增加。上述方法没有分期确认所得税费用，有悖于权责发生制原则。

第三，有悖于真实性原则。企业分期预缴所得税后，在资产负债表中反映为负债的减少，在利润表中并不反映所得税费用的增加，从而造成会计信息失真，有悖于真实性原则。

三、建议

鉴于上述预缴所得税会计处理方法上的不足，笔者提出如下处理思路：采用先分月预提再按要求预缴的处理办法进

1.无论股东大会批准的股票股利分配方案与董事会提出的股票股利分配方案是否一致，均按股东大会批准的分配方案确认股票股利。按分配股利的数额，借记“利润分配——转作资本（或股本）的普通股股利”科目，按应计入资本的金额，贷记“实收资本”（或“股本”）科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。根据《制度》规定，批准年度确认报告年度分配的股票股利，应作为批准年度一般业务进行处理，不追溯调整批准年度相关科目的“年初数”和“上年数”。

2.如果股东大会全盘接受董事会原提出的分配方案，企业应按分配方案中的现金股利的分配额，借记“拟分配利润”科目，贷记“应付股利”科目。

3.如果股东大会批准的分配方案与董事会原提出的分配方案不一致：①增加现金股利分配额的，按增加额，借记“利润分配——未分配利润”科目，贷记“拟分配利润”科目；减少现金股利分配额的，作相反分录。②增加盈余公积提取额的，按增加额，借记“利润分配——未分配利润”科目，贷记“盈余公积——任意盈余公积”科目；减少盈余公积提取额的，作相反分录。③将“拟分配利润”科目余额转入负债，借记该科目，贷记“应付股利”科目。

按《制度》规定，在股东大会批准的分配方案与董事会提出的分配方案不一致时，其差额应当调整批准年度会计报表有关项目的年初数。因此，以上增加或减少利润分配部分，应同时编制调表分录，调整批准年度资产负债表的“年初数”和利润分配表的“上年数”。调整分录与上述分录基本相同，但将“拟分配利润”转入负债类科目的，不属调表范围。

由于《准则》的施行范围为执行《制度》、《金融企业会计制度》的单位，因此执行《小企业会计制度》和行业会计制度的单位，不适用上述规定。