

# 资产负债表日后现金股利会计处理管见

厦门大学管理学院 李常青



通常情况下,企业于每年12月31日结账,进行年度决算,将本年度实现的收入、发生的成本予以结转,算出利润,董事会再根据本年度实现的利润提出利润分配方案。而企业于12月31日结账并计算出利润需要一定的时间,待董事会提出利润分配方案已到下一年度。因此,在财务报告批准报出日之前提出的现金股利分配预案属于资产负债表日后

事项,具体会计处理显得较为复杂。本文就此作以下讨论。

## 一、我国现金股利会计处理的政策演进

1998年5月财政部颁布的《企业会计准则——资产负债表日后事项》规定,在资产负债表日至财务报告批准报出日之间由董事会制定的利润分配方案中与财务报告所属期间有关的现金股利分配应作为调整事项处理。也就是说,在董事会确定利润分配预案后,公司必须进行账务处理:一方面冲减“未分配利润”,另一方面确认“应付股利”负债;当与股东大会批准的现金股利发生差异时,再调整会计报表相关项目的年初数或上年数。

这一规定对当时会计实务中混乱的会计处理进行了规范,但在这几年的实际操作中也存在许多问题:①减少了报告年度末的净资产,相应增加了负债,提高了企业的负债权益比例,不利于投资者客观地评价企业财务状况。更为严重的是,部分公司利用宣告发放巨额现金股利这一资产负债表日后调整事项来减少净资产以提高净资产收益率,从而达到再融资的目的。②从2001年开始,发行可转换债券的公司日益增加。如果可转换债券处于转股期,则在年报公布日现金股利的金额无法确定,这样也就无法对在资产负债表日至财务报告批准报出日之间由董事会制定的利润分配方案按照会计准则要求在会计报表中进行调整反映。

2003年4月财政部修订了《企业会计准则——资产负债表日后事项》。该准则规定,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所制定的现金股利分配方案不再作为调整事项,而作为非调整事项处理。也就是说,对于资产负债表日至财务报告批准报出日之间董事会批准的现金股利分配预案,公司不再反映在当期资产负债表的“应付股利”项目中,而是仍然保留在“未分配利润”项目中,同时须在会计报表附注中进行披露,待股东大会批准利润分配方案后再冲减股东权益并确认为负债。

## 二、现金股利会计处理的国际比较

资产负债表日后董事会制定的利润分配方案中与财务报告所属期间有关的利润分配如何处理,各国的方法不太一致:1999年3月修订的《国际会计准则第10号——或有事项与资产负债表日后发生的事项》要求企业将资产负债表日至财务报告批准报出日之间董事会提议或宣告发放的股利金额视为非调整事项,不再在资产负债表日将这些股利作为负债确认。若将其在资产负债表中作为权益(净资产)的一个单独组成部分或在财务报表附注中做出披露,股东同样可以了解公司当年的利润分配情况。美国也是将其作为非调整事项在会计报表附注中进行披露的。而英国《标准会计实务公告第17号——资产负债表日后事项会计》(1980年颁布一直沿用至今)规定,发放的股利要在财务报告中反映,并作为资产负债表日后调整事项处理。其他许多国家和地区如澳大利亚、我国香港等,也是将这一事项作为调整事项调整报告期间会计报表的。

## 三、修订后的《企业会计准则——资产负债表日后事项》存在的问题与建议

1.各公司对现金股利的披露方式各不相同。笔者对2004年上市公司披露的年报进行初步分析后发现,各公司对修订后的准则理解差异较大,从而对现金股利的披露方式也各不相同。具体表现在:有的公司将现金股利处理方式的变更视为会计政策变更并进行了追溯调整,如上海汽车;有的公司虽然变更了现金股利处理方式,不再将其确认为应付股利,但同时宣称“与最近一期年度报告相比,会计政策、会计估计和核算方法无变化”,如浙江龙盛;有的公司将现金股利分配预案在利润分配表中的“应付普通股股利”中反映,同时在资产负债表中“未分配利润”下增设“拟分配现金股利”或“应付普通股现金股利”反映,如迪马股份;有的公司则既在利润分配表中增设“拟派现金股利”反映,又在资产负债表中“未分配利润”下增设“拟分配现金股利”反映,如武钢股份。

2.容易引起投资者误解。根据新修订的会计准则,年初未分配利润加上本年净利润等于可供分配的利润,可供分配的利润减去计提的法定公积金和公益金等于可供投资者分配的利润,可供投资者分配的利润再减去应付优先股股利、任意盈余公积金和应付普通股股利后为年末未分配利润。其中的应付普通股股利是指在会计期间发放的上期股利,实际上已经支付给投资者,挂在应付普通股股利上似乎不妥,与资产负债表上相关项目也无法一致。特别是对于新上市公司,招股时往往承诺新老股东共享利润,但实际上新股东不能享受到利润

