

财务经理任职资格标准 与工作绩效考评实用手册

第三卷

k. 转作资本（股本）的普通股股利。该明细科目核算企业根据利润分配方案向股东分派的股票股利，借方反映分配数，贷方反映年末转入“未分配利润”明细账户的数额，结转后没有余额。

（1）未分配利润。该明细账户核算企业全年实现的净利润（或净亏损）、利润分配、抵弥补亏损及尚未分配的利润（或尚未抵弥补的亏损）。年末，企业将全年实现的净利润（或净亏损）从“本年利润”账户转入该明细账户；同时，将“利润分配”账户所属的“提取法定盈余公积”等明细账户的借方余额转入该明细账户的借方，年终转账后，该明细账户如为贷方余额，表示企业尚未分配的利润；如为借方余额，表示企业尚未抵弥补的亏损。

另外，企业按规定允许用税前利润归还的各种借款，可以增设“利润分配——归还借款的利润”账户进行核算；如果企业按规定治理“三废”盈利净额、技术转让净收入及国外来料加工装配业务利润等仍然可以单项留给企业的，应设置“利润分配——单项留用利润”账户进行核算。

国有工业企业按规定可以用税后利润的一定比例补充流动资本的，应设置“利润分配——补充流动资本”账户进行核算。

（2）一般企业利润分配的账务处理

企业按规定的比例提取法定盈余公积、法定公益金、任意盈余公积、储备基金、企业发展基金时，应借记“利润分配——提取法定盈余公积”、“利润分配——提取法定公益金”、“利润分配——提取任意盈余公积”、“利润分配——提取储备基金”、“利润分配——提取企业发展基金”账户，贷记“盈余公积——法定盈余公积、法定公益金、任意盈余公积、储备基金、企业发展基金”账户。

企业向投资者分配利润时，按其利润分配方案确定的分配给投资者的利润，借记“利润分配——应付普通股股利”账户。贷记“应付股利”账户。

外商投资企业用利润归还投资时，应借记“利润分配——利润归还投资”账户，贷记“盈余公积——利润归还投资”账户。

外商投资企业从净利润中提取职工奖励及福利基金时，借记“利润分配——提取职工奖励及福利基金”账户，贷记“应付福利费”账户。

企业按规定用税前利润归还借款时，应按确定的归还数额，借记“利

利润分配——归还借款的利润”账户，贷记“盈余公积——任意盈余公积”账户。

企业按规定治理“三废”盈利净额、技术转让净收入及国外来料加工装配业务利润等仍然可以单项留给企业的计算的，计算出单项留用利润时，借记“利润分配——单项留用利润”账户，贷记“盈余公积——任意盈余公积”账户。

国有工业企业按税后利润的一定比例计提用于补充流动资本的部分，借记“利润分配——补充流动资本”账户，贷记“盈余公积——补充流动资本”账户。

例 68：某企业 1999 年实现净利润 400000 元，根据规定，按 10% 提取法定盈余公积，按 5% 提取法定公益金，并将净利润的 50% 分配给投资者 A 和 B，其中，投资者 A 的出资比例是 60%，投资者 B 的出资比例是 40%。企业应编制会计分录如下：

企业提取法定盈余公积和法定公益金时：

借：利润分配—提取法定盈余公积 40000

—提取法定公益金 20000

贷：盈余公积—法定盈余公积 40000

—公益金 20000

向投资者分配利润时：

借：利润分配—应付利润 200000

贷：应付利润—A 120000

—B 80000

(3) 一般企业亏损弥补的账务处理

企业发生经营性亏损时，“利润分配—未分配利润”账户为负数。亏损应由企业自行弥补，根据国家的有关规定，可以用以后年度的税前利润弥补，弥补期一般为 5 年；超过税前利润弥补期限的也可以用以后年度的税后利润弥补，或用企业以前提取的法定盈余公积、公益金弥补。用税前利润弥补亏损时，可以不单独作账务处理，仅作为计算所得税时的调整项目，即将本年税前利润减去以前年度亏损后的数额作为计算所得税的基数。由于“利润分配—未分配利润”账户的借方余额即为企业累计的亏损数额，因此，将抵减所得税后的“本年利润”账户的贷方余额转入“利润

分配 - 未分配利润”账户的贷方，就可以直接弥补以前年度的亏损；企业用税后利润弥补亏损时，其处理与用税前利润弥补亏损的处理基本相同，区别在于企业应先按本年税前利润（假定税前利润等于应纳税所得额）和规定的税率计算所得税，再将抵减所得税后的“本年利润”账户的贷方余额转入“利润分配 - 未分配利润”账户，即可以弥补以前年度的亏损；企业用法定盈余公积弥补亏损时，直接在“利润分配”账户的“法定盈余公积”明细账户和“其他转入”明细账户之间转账即可。

例 69：某企业 1999 年度发生亏损 200000 元，按规定用以后年度的税前利润弥补。2000 年实现会计利润 500000 元（假定该企业会计利润等于应纳税所得额），所得税税率 33%。企业在用 2000 年实现的 500000 元利润弥补 1999 年的亏损时，不需要作处理，只是在计算该年应交纳的所得税时将亏损 200000 元作减项处理：

$$2000 \text{ 年应交纳的所得税} = (500000 - 200000) \times 33\% = 99000$$

$$2000 \text{ 年“本年利润”账户的贷方余额（全年净利润）} = 500000 - 99000 = 401000$$

编制会计分录如下：

借：本年利润 401000

贷：利润分配 - 未分配利润 401000

由于 2000 年年初“利润分配 - 未分配利润”借方余额为 200000 元，编制上述分录后，该企业 2000 年年末“利润分配 - 未分配利润”账户贷方余额为 201000 元，其亏损得到弥补。

如果 2000 年实现会计利润 90000 元，则不需交纳所得税，编制会计分录如下：

借：本年利润 90000

贷：利润分配 - 未分配利润 90000

该企业 2000 年年末仍有 110000 元的亏损未得到弥补，即“利润分配 - 未分配利润”账户借方余额为 110000 元，留待以后年度的税前利润或税后利润弥补。

例 70：某企业 2000 年度发生亏损 300000 元，由于已超过税法规定的税前利润弥补期限，决定用 2001 年的税后利润弥补。2001 年实现会计利润 600000 元（假定会计利润等于应纳税所得额），所得税税率为 33%。该

企业用税后利润弥补亏损时，也不需专门作处理，只是先按 2001 年的会计利润计算所得税，然后，再将会计利润扣除所得税后的余额，即“本年利润”账户的贷方余额转入“利润分配—未分配利润”账户。

2001 年应交纳的所得税 = $600000 \times 33\% = 198000$

2001 年“本年利润”账户的贷方余额（全年净利润）= 402000

编制会计分录如下：

借：本年利润 402000

贷：利润分配—未分配利润 402000

该企业 2000 年年末“利润分配—未分配利润”账户借方余额为 300000 元，经过上述处理后，2001 年年末“利润分配—未分配利润”账户出现贷方余额 102000 元，上一年度的亏损 300000 元得到了弥补。

关于用盈余公积弥补亏损的核算，在第六章中已作过介绍，在此不再讨论。

3. 股份有限公司的股利分派

股份有限公司的税后利润首先应用于弥补以前年度亏损；然后，按有关规定提取了法定盈余公积和法定公益金后，余下的部分先发放优先股股利；再按董事会的决定提取任意公积金，之后再向普通股股东分派股利。按规定，优先股股利应在提取任意公积金之前分派，在付清优先股股利之前，公司不得发放普通股股利。公司发放股利通常为现金形式，但也可以以非现金形式如财产股利、股票股利发放，股利是否发放以及采用什么形式发放，一般由公司董事会作出决定。股利的发放，以每股为单位确定其可派得的数额，例如，可以规定普通股每股分派 1 元股利，股东持有的股份越多，分得的股利也就越多，其所得的股利与持有的股数成正比。

(1) 股利分派的限制

股份有限公司根据公司章程向股东分派股利是受一定限制的，通常有以下几个方面：

1) 股利分派的最高限额是公司可供股东分配的利润——本年实现的净利润加以前年度未分配利润（减以前年度未弥补亏损）和其他转入后的余额，减去提取的法定盈余公积和法定公益金。

2) 一般情况下，公司没有净利润，不得向股东分派股利。但如果公司已用盈余公积弥补了亏损，为了吸引投资者，也可以用盈余公积分派现

金股利。但不能因为发放股利而使所有者权益减少到核定的股本金额以下，否则，债权人的利益便失去了保障。

3) 有足够的现金（包括库存现金和银行存款）。即使企业实现了净利润，账面有足够多的可供投资者分配的利润，但账面的利润可能表现为现金资产的增加，也可以表现为非现金资产如应收账款的增加，而现金股利的分派也要受公司现有现金流量的限制，即要将非现金资产转换为现金后，才能分派股利。

4) 公司董事会自行作出的限制。公司董事会为了积累资金，增强企业的实力，扩展业务等目的，可能自行对股利的发放作出限制。按净利润的一定比例提取任意公积金，就是降低股利支付率，自行对股利发放施加的限制措施。

5) 国家法律规定的限制。国家为了维护债权人的利益，防止公司的资本非法流入股东之手，往往以法律的形式对股利的分派施加限制。我国《公司法》中规定，企业应按税后利润的 10% 提取法定盈余公积，按 5% 至 10% 提取法定公益金。并规定必须在提取法定公积金和公益金后才能向股东分配利润。

6) 合同规定的限制。公司在与债权人签订的合同或协议中，可能规定企业必须保持最低的盈余公积及未分配利润限额，或分派股利的限额，甚至可能会规定在某项债务未清偿前不得分派股利；公司在与优先股股东签订的协议中或发行优先股股票的条款中一般规定优先股股利分派前不得分派普通股股利，也可能会规定在有优先股股票发行在外的情况下，派发普通股股利受若干限制。

(2) 股利分派的日期

公司在决定分派股利后，应由董事会将有关股利分派的事项向股东宣告。在股东人数较少，股份转让业务不多的公司，股利的宣告和支付可以为一天；但在规模较大、股东人数多、股份转让业务又频繁的公司，在董事会宣布分派股利时，往往还会规定股票转户的截止日期、股利支付的起讫日期，股利只在分派期内向在册股东分派。上述重要的日期包括：

1) 股利宣布日。董事会宣布分派股利的日期为股利宣布日。公司向股东支付股利的义务在这一天成立。公司通常在股利宣告日宣布分派股利的有关事宜，包括股东应办理的有关事项、每股可以分得的股利金额等。

2) 股权过户登记截止日。这个日期通常在股利宣告日以后的一定限期以内。在股权过户登记截止日前登记在册的股东有权凭股票领取股利。在过户登记日前后的一段时间内,公司的股票一般停止交易,超过了股权过户登记截止日而未登记的股票,不能分得股利。

3) 股利分派日。公司实际分派股利的日期为股利分派,一般为一段时间。股利的分派以股权过户登记日登记在册的股东为准,即使股东在股权过户登记截止日之后、股利分派日之前售出了他所持有的股票,该股东仍有权分到股利。因此,即使在股权登记截止日与股利分派日之间成交的股票,无权获得该期分派的股利,故称为除息股票。股东应在股利分派日内领取股利,逾期未领的,一般不予补发。

(3) 现金股利的核算

现金股利是最常见的也是股东比较乐于接受的一种股利分派形式,它是指公司以现款向股东发放股利。一般来说,公司董事会固然应考虑企业长期发展的需要,为增强公司的后劲足够的现金来补充设备、偿付债务。但是,如果因此而长期将股利支付率压的过低,则会直接或间接地影响其股票的市价,削弱公司的筹资能力,致使投资者丧失信心。因此,董事会必须权衡利弊,制订合理的股利分派政策。发放现金股利必须同时具备三个条件:其一是董事会的决定;其二是有足够的可供股东分配的利润;其三是有足够的现金。公司已宣告而未发放的股利,无论是普通股股利,还是优先股股利,从股利宣告日起,就构成了企业的一项流动负债,在向股东实际发放现金后,债务才解除。在累计优先股有积欠股利,的情况下,公司虽然负有在下期分派普通股股利以前补发这些积欠的股利的义务,但这些积欠的股利在宣告前并不构成一项流动负债。

为了核算公司股利的宣布及发放情况,企业应设置“应付股利”账户和“利润分配—应付股利”账户进行核算。“应付股利”账户是负债类账户,核算企业经董事会决议确定分配给股东的股利,宣告股利分配方案时记入该账户的贷方,实际发放股利时,记入该账户的借方,贷方余额反映已经宣告但尚未发放的股利数额。该账户可设置“应付优先股股利”和“应付普通股股利”两个明细账户,分别核算公司优先股股利和普通股股利的分派情况。

企业应根据董事会或股东大会,或类似机构通过的利润分配方案,按

应支付的现金股利（发行在外的股份数×每股分派的股利数）借记“利润分配—应付优先股股利、应付普通股股利”账户，贷记“应付股利”账户；待在股利分派日以现金实际向股东支付股利时，应借记“应付股利”账户，贷记“现金”或“银行存款”账户。

例 71：某股份有限公司董事会 2001 年 2 月 15 日宣布现金股利分派方案，规定普通股每股 1 元，优先股每股 1.50 元，股权过户登记截止日为 2001 年 3 月 19 日，股利分派日期为 2001 年 3 月 21 日至 3 月 28 日。在该公司的股本中，面值 10 元的普通股 400000 股，面值 20 元、8% 的优先股 100000 股。有关的会计分录如下：

宣告分派股利时：

借：利润分配—应付普通股股利	400000
— 应付优先股股利	150000
贷：应付股利—应付普通股股利	400000
— 应付优先股股利	150000

2001 年 3 月 19 日不作任何会计处理，只需根据有关资料编制应分得股利的股东名单。

2001 年 3 月 21 日至 3 月 28 日发放现金股利时：

借：应付股利—应付普通股股利	400000
— 应付优先股股利	150000
贷：银行存款（或现金）	550000

(4) 股票股利的核算

股票股利指股份有限公司以本公司的股票作为股利发给股东。通常是按现有股东的持有股份的比例来分派，是公司将留存利润的一部分转化为投入资本的方法。公司采用这种办法的原因在于它既不减少企业扩大经营规模所需的现金，又可以达到分配股利的目的，并使留存利润转化为公司的股本。所以，从公司的角度看，发放股票股利既可以向股东分派了股利，又能保持财力不变且而不会影响公司的现金流量；从股东的角度看，与现金股利相比，得到股票股利是否有利，要看公司是否有良好的投资机会及经营效率，如果股东获得股票股利后，其所得的投资报酬率低于以现金股利投资于其他方面所得的报酬率，则股票股利对股东不利，反之，若公司的报酬率高于股东以现金股利投资于其他方面的投资报酬率，则股票

股利对股东比现金股利有利。同时，在公司股票上涨的情况下，股东分得股票股利后，如果急需现金，可以较为容易的将股票抛出以换取现金。另外，公司发放股票股利后，增加了股份数，会使股份稀释（因为以更多的股数代表相同的价值，每股的价值自然降低），从而，有利于股票的流通。正应为如此，我国目前大多数股份有限公司都采用这种方法向股东发放股利。

1) 股票股利的特征

股票股利通常用普通股股票，公司一般规定每股股票可分得的红股数额，如每 10 股可分得 1 股，即 10 送 1。持有原股份数越多的股东，可分得的股票股利也就越多。但是，公司分派股票股利，既不影响公司的资产和负债，也不影响所有者权益总额，只是将公司的留存利润转化为股本，它不是真正的股利分派，没有产生资产的流出，发给股东的仅仅是他在公司所有者权益中已享有的份额的证明。从股东来看，他所持有的股票数量虽然增加了，但在公司所有者权益中所占的份额和价值都与股票股利分派之前没有区别。

例 72：某股份有限公司的注册资本为 1000 万元，共分 100 万股，每股面值 10 元，假定股东 100 名，各占资本总额的 1%，即各持股 1 万股。公司成立 5 年后的 2000 年年末，公司所有者权益总额为 1900 万元，其中，投入资本 1000 万元，盈余公积和未分配利润 900 万元。2001 年 1 月，公司决定发放股票股利，新发行面值为 10 元的普通股 50 万股，按股东的持股比例，每持 2 股可得新股 1 股。因此该公司所有者权益的结构如下：

2000 年年末公司未分派股票股利之前：

项目名称	股东 A	股东 B	……	合计
投入资本	10 万	10 万	……	1000 万
盈余公积	9 万	9 万	……	900 万
和未分配利润				
所有者权益	19 万	19 万		1900 万
比例	1%	1%		100%

2001 年年初公司发放股票股利后：

项目名称	股东 A	股东 B	……	合计
投入资本	15 万	15 万	……	1500 万

盈余公积	4 万	4 万	……	400 万
和未分配利润				
所有者权益	19 万	19 万	……	1900 万
比例	1%	1%	100%	

从以上分析可以看出, 100 位股东在公司所有者权益总额中所占的份额及价值均没有改变。公司发放股票股利之前每位股东的所有者权益账面价值为 19 万元, 以 1 万股体现; 发放股票股利后, 每位股东的所有者权益账面价值仍为 19 万元, 但增加了股份数, 以 1.5 万股体现。

但是, 如果公司的股本分为普通股和优先股, 那么, 在普通股的股东分得了股票股利后, 将会改变公司普通股股本与优先股股本的比例关系。

2) 股票股利的核算

股票股利的宣告和发放, 既不涉及资产的增减变动, 又不会产生损益, 而仅仅改变企业所有者权益的内部结构。但是, 公司发放股票股利后, 仍需要在所有者权益内部的有关项目之间结转, 这样就必然涉及到股票股利的计价问题。股票股利会计核算的关键也在于如何确定股票股利的价值。对此, 国际上一般有两种方法, 一种是按作为股利发放的股票的面值确定股票股利的价值, 这种处理方法符合实际成本的会计原则; 另一种是按作为股利发放的股票的公允价值确定股票股利的价值。所谓公允价值指在公平交易中, 熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额。在美国, 要根据用作股利发放的股票数量占流通在外的股票数量的比例而分别采用不同的方法来确定股票股利的价值: 如果该比例小于 20%—25%, 则为小额股票股利, 一般不会导致股票的市场价格因股票股利的发放而降低, 视同股东收到了与股票股利发放前的该种股票的公允价值相同的现金, 因此, 股票股利要按其发放时的公允价值确定其价值; 如果该比例大于 20%—25%, 一般认为股票的市价会因股票股利的大量发放而降低, 因此, 股票股利按其面值确定其价值。一般而言, 如果股票股利的发放数量在一定限度内, 按公允价值确定股票股利的价值较为合理, 同时, 也使股票股利与现金股利在股利率上有了可比性。

我国股票股利价值的确定不同于美国, 由于目前我国股票市场发育尚不成熟, 价格波动较大, 股票的公允价值不易于确定, 股票股利的发放数量影响股票价格的比例也难以确定; 从我国的实践来看, 目前发放股票股

利（也称“送股”）的同时一般也按一定的方法确定该种股票的发行价格作为新股发行，（多以配股方式），而新股的发行价格比较接近于股票的公允价值。因此，股份有限公司确定分配给股东的股票股利，应按该种股票的该次发行价格确定其价值，企业履行注册资本变更登记手续后，按作为股利发放的股票的面值将股票股利转为股本，发放的股票股利的数额如果超过面值，其差额作为股本溢价。

为了核算公司股票股利的宣告、发放情况，企业应设置“利润分配——转作股本的普通股股利”账户进行核算。

公司在股利宣告日向股东宣布股票股利分配方案时，不作会计处理，只作备查登记；在履行了资本变更登记手续后，于股票股利发放日向股东交付股票时，按所分派的股票股利的数额借记“利润分配——转作股本的普通股股利”账户，按其面值贷记“股本”账户，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”账户。

例 73：W 公司经股东大会决议，宣告分派股票股利总金额为 110 万元，股票股利的面值总额为 90 万元。企业应编制会计分录如下：

股票股利宣告日：

在备查簿中作备查登记。

向股东交付股票股利时：

借：利润分配——转作股本的普通股股利	1100000
贷：股本——普通股	900000
资本公积——股本溢价	200000

股份有限公司发生的亏损，其弥补方式根据国家的有关规定与一般企业基本是一致的，即在税法规定的弥补期限内（一般为 5 年），先用税前利润弥补，弥补期内税前利润不足以弥补的用以后年度的税后利润弥补或用企业结存的盈余公积弥补。其会计处理方法与一般企业相同，在此不再赘述。

（二）未分配利润

1. 未分配利润的概念

由于各种原因，企业的净利润不能在年度终了时全部分配完毕，因此，未分配利润是企业截止年未经过各种形式的分配后所剩下的来作分配的净利润。它有两层含义，其一是指这部分利润没有分配给投资者；其

二是指没有分配的这部分净利润未指定用途。企业实现的净利润的分配去向一般有两个，一是以股利或利润的形式按投资者的出资比例分配给投资者；二是留在企业以增强企业的发展后劲。留在企业的这部分由盈余公积（法定盈余公积、任意盈余公积、公益金、储备基金、企业发展基金等）和未分配利润两部分构成。因此，未分配利润从实质上与盈余公积一样也是一种积累资金，但它又不同于盈余公积，盈余公积是具有特定用途的积累资金，主要用于弥补亏损、转增资本，其中的公益金则专门用于职工集体福利设施的开支。而未分配利润是没有指定用途的积累资金。

2. 未分配利润的核算

企业应设置“利润分配”账户核算企业对所实现的净利润进行分配的情况，并在该账户下分别设置“提取法定盈余公积”、“应付普通股股利”、“提取任意盈余公积”、“提取法定公益金”、“未分配利润”等明细账户。关于盈余公积的提取及利润（股利）的分配的会计处理已在本章以前各节中作了介绍。年度终了，企业应将全部实现的利润自“本年利润”账户转入“利润分配—未分配利润”账户，如为盈利应借记“本年利润”账户，贷记“利润分配—未分配利润”账户，如为亏损，应借记“利润分配—未分配利润”账户，贷记“本年利润”账户。同时，应将本年已分配的利润分别从“利润分配—提取法定盈余公积、提取法定公益金、提取任意盈余公积、提取储备基金、提取企业发展基金、提取职工奖励及福利基金、应付优先股股利、应付普通股股利、利润归还投资、转作股本的普通股股利”账户，转入“利润分配—未分配利润”账户的借方，即借记“利润分配—未分配利润”账户，贷记“利润分配—提取法定盈余公积”等账户，结转后，“利润分配”账户的“提取法定盈余公积”等明细账户均无余额，而“未分配利润”明细账户的贷方余额则为企业未分配的利润；借方余额，为未弥补的亏损。由于企业年末未分配利润的处理每年都是如此，即上一年的未分配利润与第二年实现利润一并分配，而第二年的实现利润也可能又有一部分留下不予分配，这样一年年滚存下来，因此，“利润分配—未分配利润”明细账户的余额，反映的是历年积累的尚未分配的利润；同样道理，企业上一年度未弥补的亏损，留待以后年度弥补，第二年如果有利润可以弥补，如果没有利润或又发生了亏损，第一年的亏损加上第二年的亏损继续滚存下来。所以，“利润分配—未分配利润”账户的借方余

额反映的是历年累计的亏损。

例 74: 某企业 2000 年年初“利润分配—未分配利润”账户贷方余额为 123178 元, 全年实现净利润 100 万元, 该企业法定盈余公积的提取比例为 10%, 法定公益金提取比例为 10%, 根据股东大会决议, 分派优先股股利 100000 元, 提取任意盈余公积 50000 元, 分派普通股股利 400000 元。企业应编制会计分录如下:

将“本年利润”账户余额转入“利润分配——未分配利润”账户:

借: 本年利润 1000000

贷: 利润分配——未分配利润 1000000

提取法定盈余公积和公益金时:

借: 利润分配—提取法定盈余公积 100000

—提取法定公益金 100000

贷: 盈余公积—法定盈余公积 100000

—法定公益金 100000

向股东分配股利和提取任意盈余公积时:

借: 利润分配—提取任意盈余公积 50000

—应付优先股股利 100000

—应付普通股股利 400000

贷: 盈余公积—任意盈余公积 50000

应付股利—应付优先股股利 100000

—应付普通股股利 400000

将“利润分配”所属除“未分配利润”明细账户外的各明细账户的余额全部转入“未分配利润”明细账户:

借: 利润分配—未分配利润 750000

贷: 利润分配—提取法定盈余公积 100000

—提取法定公益金 100000

—应付优先股股利 100000

—提取任意盈余公积 50000

—应付普通股股利 400000

年末经过上述转账后, “本年利润”和“利润分配”账户所属的明细账户除“未分配利润”以外均无余额, “利润分配—未分配利润”账户的

贷方余额为 373178 元，它是 2000 年以前各年末分配的利润 123178 元与 2000 年年度未分配的利润 250000 元之和。

如前所述，企业发生了亏损，如同实现了净利润一样，均从“本年利润”账户转入“利润分配”账户，结转后“利润分配 - 未分配利润”账户的借方余额即为未弥补的亏损；第二年实现了净利润，用同样的方法自利润账户转入“利润分配”账户，结转后，自然抵消了“利润分配 - 未分配利润”账户的借方余额，也就弥补了亏损，无需再作会计分录。无论是用税前利润弥补，还是用税后利润弥补，都是按上述方法处理，区别在于交纳所得税时计算方法不同，用税前利润弥补时其补亏数可以调整应纳税所得额，而用税后利润弥补时则不能调整。具体的会计处理方法与一般企业相同，在此不再赘述。

企业发生的亏损除了用税前利润和税后利润弥补外，按规定还可以用法定盈余公积、任意盈余公积等弥补。

例 75：某企业 1999 年发生亏损 80 万元，经董事会决定，动用法定盈余公积弥补 40 万元。企业应编制会计分录如下：

借：盈余公积 - 法定盈余公积	400000
贷：利润分配 - 其他转入	400000

需要说明的是，企业的利润分配方案需要经过股东大会或类似机构批准，如果股东大会或类似机构批准的利润分配方案与董事会或类似机构提请批准的利润分配方案不一致，其差额应调整批准年度会计报表有关项目的年初数。调整增加的利润分配，应借记“利润分配——未分配利润”账户，贷记“盈余公积”等账户；调整减少的利润分配，则作相反的处理。

例 76：某企业 1999 年年初“利润分配 - 未分配利润”账户贷方余额为 87000 元，1999 年全年实现净利润 100 万元，董事会确定的利润分配方案为：提取 10% 的法定盈余公积、8% 的法定公益金，5% 任意盈余公积，普通股每股分派股利 1.40 元，该企业共发行普通股 400000 股，每股面值 10 元。该方案 2000 年 4 月 15 日提请股东大会讨论，股东大会审议后批准将任意盈余公积的提取比例由 5% 提高到 7%，公益金的提取比例由 8% 降低为 7%。企业应作如下处理：

1999 年年末提取盈余公积时：

借：利润分配 - 提取法定盈余公积	230000
-------------------	--------

贷：盈余公积 - 法定盈余公积	100000
- 法定公益金	80000
- 任意盈余公积	50000

宣告普通股股利分派方案时：

借：利润分配 - 应付普通股股利	560000
贷：应付股利 - 应付普通股股利	560000

1999年12月31日该企业的资产负债表中未分配利润项目为297000元。

2000年4月30日编制资产负债表时应将未分配利润项目的年初数调整为287000元。

十五、商品销售收入核算

商品销售收入是指企业在商品交易中所取得的收入。这里的商品包括企业为销售而生产的商品，如制造业生产的产成品、自制半成品等；还包括企业为销售而购进的商品，如商品流通企业（批发、零售）的各种为销售而购进的商品。

（一）商品销售收入的确认

企业的经营活动是连续不断的进行的，投入企业的资金也在随经营活动的进行不断地改变其占用的形态的数量。准确地确认商品销售收入额，对于正确计算企业经营成果，评价企业经营业绩有着非常重要的意义。

1. 原则规定

《企业会计制度》第五章第一节第八十五条规定：“销售商品的收入，应当在下列条件均能满足时予以确认：

企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；

企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施控制；

与交易相关的经济利益能够流入企业；

相关的收入和成本能够可靠地计量。”

第八十六条规定：“销售商品的收入，应按企业与购货方签订的合同或协议金额或双方接受的金额确定。现金折扣在实际发生时作为当期费用；销售折让在实际发生时冲减当期收入。”

“现金折扣，是指债权人为了鼓励债务人在规定的期限内付款，而向债务人提供的债务减让；销售折让，是指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。”第八十七条规定：“企业已经确认收入的售出商品发生销售退回的，应当冲减退回当期的收入；年度资产负债表日及以前售出的商品，在资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间发生退回的，应当作为资产负债表日后调整事项处理，调整资产负债表日编制的会计报表有关收入、费用、资产、负债、所有者权益等项目的数字。”

2. 会计实务

在我国的商品交易中，由于存在着不同的结算方式和商品交接方式，企业应当分别不同情况确认商品销售的收入。

(1) 交款提货销售

在交款提货销售的情况下，通常是货款已经收到，发票账单和提货单已经交给买方时，无论商品是否发出，都作为收入的实现。这是因为，商品已经卖给买方，买方可以随时凭提货单提货，尚未发出的商品，尽管位置没有改变，但所有权实质上已经转移到买方手中。对于卖方来说，这些商品是代管商品。

(2) 订货销售

采用订货销售（即预收货款销售）方式下，企业应在商品交付给买方时确认收入的实现。预收的款项确认为负债。

(3) 委托代销委托其它单位代销的商品，委托方应在商品已经由受托方售出，并收到受托方的代销清单时确认收入的实现。

(4) 托收承付或委托收款结算

在采用托收承付或委托收款结算方式下销售商品时，应当在商品已经发出，并已将发票账单提交银行办妥托收手续后作为收入的实现。

(5) 分期收款结算方式

采用分期收款结算方式销售商品时，应考虑款项收取的保证程度，如企业确定款项能够收回，则可在商品交付时确认全部收入；如果不能保证收回款项，则可以按照合同约定的收款日期分期确认销售收实现。

(6) 需要安装和检验

当销售的商品需要安装和检验时，在买方接受交货以及安装和检验完毕前一般不应确认收入。只有在买方接受交货以及安装、检验完毕后，确