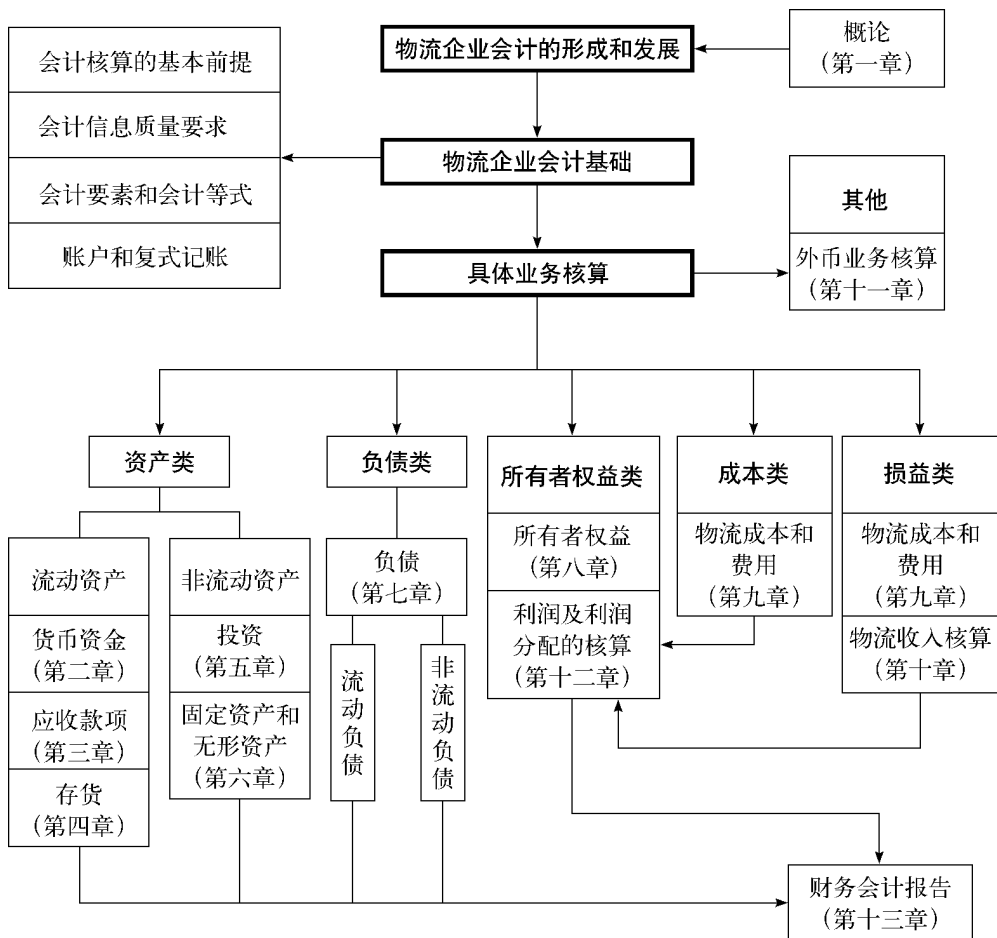


第七章

负 债



物流企业会计结构模型

知识目标

- 掌握负债的分类,区分不同类别的负债;
- 掌握相关税费的账务处理方法;
- 了解长期负债的特点。

技能目标

- 灵活运用所学知识进行相关税费的会计处理;
- 运用所学知识对职工工资进行实务处理。

物流企业在经营过程中,其所需要的资金来源除所有者资本的投入以及在物流企业经营中取得而未分配的留存收益外,还有从外部吸收借入的各项负债,这部分负债也是物流企业债权人的权益。为了使企业经营活动拥有足够的资金,物流企业有必要从外界吸收一定限度的资金,因而将发生各项应付款项。企业应合理调度、使用这类资金,以确保各项应付款项能及时清偿。为此,物流企业应做好各种应付款项的核算工作,担负起如实反映各项款项增减变动和结余情况,为合理安排调度资金提供必要会计信息的任务。

第一节 负债概述

一、负债的概念

负债,是指物流企业过去的交易或者事项形成的,预期会导致经济利益流出企业的现时义务。

现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务,不属于现时义务,不应却认为负债。负债定义的义务,在同时满足以下条件时,确认为负债:

- (1) 与该义务有关的经济利益很可能流出企业;
- (2) 未来流出的经济利益的金额能够可靠的计量。

负债又称为债权人权益,它表示物流企业对债权人所承担的债务。负债一般产生于物流企业的经营过程之中,它必须以未来的货币资金或实物资产进行清偿。负债按其偿还期限的长短分为流动负债和长期负债两大类。

二、负债的特征

物流企业的负债有以下几个基本特征:

(1) 负债是物流企业的现时义务。负债作为物流企业的一种义务是由物流企业过去的交易或事项形成的、现已承担的义务。物流企业在将来要发生的交易或事项可能产生的债务,不能作为会计上的负债处理,如物流企业与供货单位签订的将来可能形成负债的供货合同,在当前就不能将其作为一项负债。

(2) 负债将要由物流企业在未来某个时日加以清偿。其清偿方式一般由企业的货币资产来完成,特殊情况下也可采用其他资产进行清偿。

(3) 负债的清偿预期会导致经济利益流出物流企业。无论负债对应的现时义务是法定义务还是推定义务,其履行均会导致物流企业经济利益的流出。具体表现为交付资产、提供劳务、将一部分股权转让给债权人等。对此,物流企业不能或很少可以回避。从这个意义上讲,如果物流企业能够回避义务,则不能相应地确认为一项负债。

第二节 流动负债

一、流动负债的概念与特点

流动负债是指物流企业预计在一个营业周期清偿,或者主要为交易目的而持有,或者自资产负债表日起一年内到期应予清偿,或者企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上的负债。从理论上说,流动负债与流动资产是密切相关的,通过两者的比较可以大致了解物流企业的短期偿债能力和清算能力。物流企业流动负债包括:短期借款、应付账款、应付票据、应付职工薪酬、应交税费、应付股利、其他应付款等。流动负债具有偿还期限短、数额相对较小等特点。

二、短期借款

短期借款是指物流企业借入的期限在一年以内的各种借款。短期借款一般是物流企业为维护正常的营运所需资金而借入的或者为抵偿某项债务而借入的资金。短期借款的债权人一般为银行和其他金融机构。

为了总括地反映和监督短期借款的取得和归还情况,企业应设置“短期借款”账户。用来核算物流企业向银行或其他金融机构等借入的、偿还期在一年以内(含一年)的各种借款。该账户属负债类账户,其贷方登记取得的各种短期借款;借方登记各种短期借款的归还;期末余额在贷方,表示尚未归还的短期借款本金。该账户按债权人设置明细账,并按借款种类进行明细分类核算。

物流企业取得借款时,借记“银行存款”账户,贷记“短期借款”账户;当物流企业

用短期借款直接归还应付账款时,借记“应付账款”账户,贷记“短期借款”账户。资产负债表日,企业应按照借款本金和实际利率计算确定短期借款利息,借记“财务费用”账户,贷记“应付利息”账户。支付利息时,根据已预提的利息,借记“应付利息”账户;根据实际支付的利息金额与已预提的利息金额的差额(即尚未计提部分),借记“财务费用”账户;根据应付利息总额,贷记“银行存款”账户。短期借款到期归还本金时,借记“短期借款”账户,贷记“银行存款”账户。

【例 7-1】北京嘉欣物流公司于 2004 年 2 月 1 日从银行取得六个月短期借款 500 000 元,月利率为 0.5%,利息到期结算,到期日归还全部本息。此项经济业务应作会计分录如下。

(1) 取得借款时:

借:银行存款	500 000
贷:短期借款——生产周转借款	500 000

(2) 到期前各月末预提借款利息时:

借:财务费用	2 500
贷:应付利息	2 500

(3) 到期归还借款本息时:

借:短期借款——生产周转借款	500 000
应付利息	12 500
财务费用	2 500
贷:银行存款	515 000

三、应付票据

1. 应付票据的概念

应付票据是由出票人出票,委托付款人在指定日期无条件支付确定的金额给收款人或者持票人的票据。应付票据分为带息和不带息票据两种。由于应付票据的期限较短,不论是否带息,我国会计实务中,一般采用按票据的面值记账的方法。

2. 应付票据的核算

为了反映物流企业购买材料、商品和接受劳务供应等开出商业承兑汇票的情况,物流企业应设置“应付票据”账户。该账户贷方登记开出的商业汇票面值和应计利息,借方登记支付票据的款项,期末贷方余额,反映物流企业持有的尚未到期的应付票据本息。应付票据的核算,可作会计处理如下:

(1) 物流企业开出商业承兑汇票或以商业承兑汇票抵付货款、应付账款时,借记“材料采购”、“应付账款”等账户,贷记“应付票据”账户。

(2) 支付银行承兑汇票的手续费,借记“财务费用”账户,贷记“银行存款”账户。收到银行支付到期票据的付款通知,借记“应付票据”账户,贷记“银行存款”账户。

(3) 物流企业开出的商业汇票,如为带息票据,应于期末计算应付利息,借记“财务费用”账户,贷记“应付票据”账户。票据到期支付本息时,按票据账面余额,借记“应付票据”账户,按未计的利息,借记“财务费用”账户,按实际支付的金额,贷记“银行存款”账户。

(4) 开出并承兑的商业承兑汇票如果不能如期支付的,应在票据到期时,将“应付票据”账面余额转入“应付账款”账户,待协商后再进行处理;如果已重新签发新的票据以清偿原应付票据的,再从“应付账款”账户转入“应付票据”账户。银行承兑汇票如果票据到期,物流企业无力支付到期票款时,承兑银行除凭票向持票人无条件付款外,对出票人尚未支付的汇票金额转作逾期贷款处理,在接到银行转来的“××号汇票无款支付转入逾期贷款户”等有关凭证时,借记“应付票据”账户,贷记“短期借款”账户。对计收的利息,按短期借款利息的办法处理。

【例 7-2】 北京嘉欣物流公司于 2004 年 2 月开出一张面值为 46 800 元、期限为六个月的不带息商业汇票,用于采购机器设备。增值税专用发票上注明的材料价款为 40 000 元,增值税税额为 6 800 元。应作会计分录如下:

借:固定资产	46 800
贷:应付票据	46 800

上述的商业承兑汇票到期,物流企业无力支付票款时,作会计分录如下:

借:应付票据	46 800
贷:应付账款	46 800

【例 7-3】 北京嘉欣物流公司因购买燃料,按合同规定开出银行承兑汇票一张,票面金额为 50 000 元,期限为三个月,并按票面金额 1‰ 缴纳手续费,票据到期,物流企业付款。应作有关会计分录如下:

(1) 缴纳手续费时:

借:财务费用	50
贷:银行存款	50

(2) 出票购买燃料时:

借:原材料——燃料	42 735
应交税费——应交增值税(进项税额)	7 265
贷:应付票据	50 000

(3) 票据到期付款时:

借:应付票据	50 000
贷:银行存款	50 000

在上例中假如银行承兑汇票到期时,物流企业无力支付票款,30天后将票据款归还银行,银行计收罚息750元。应作会计分录如下:

(1) 票据到期时:

借:应付票据	50 000
贷:短期借款	50 000

(2) 归还票据款时:

借:短期借款	50 000
财务费用	750
贷:银行存款	50 750

四、应付账款

应付账款指企业因购买材料、商品或接受劳务供应等而发生的债务。这是买卖双方购销活动中由于取得物资与支付货款在时间上不一致而产生的负债。应付账款与应付票据不同,虽然都是由于交易而引起的流动负债,但应付票据是一种期票,是延期付款的证明,有承诺付款的票据作为凭据,而应付账款是尚未结清的债务。

1. 应付账款的确认与计量

应付账款入账时间的确定,应以与所购物资所有权有关的风险和报酬已经转移或劳务已经接受为标志。但在实际工作中,应区别情况处理:在物资和发票账单同时到达的情况下,应付账款一般待物资验收入库后,才按发票账单登记入账。在物资和发票账单未同时到达的情况下,实际工作中采用在月份终了将所购物资和应付债务估记入账,待下月初再用红字冲回的办法。

应付账款一般按应付金额入账,而不按到期应付金额的现值入账。如果购入的资产在形成一笔应付账款时带有现金折扣,应付账款入账金额的确定按发票上记载的应付金额的总值(即不扣除折扣)记账。在这种方法下,应按发票上记载的全部应付金额,借记有关账户,贷记“应付账款”账户;现金折扣实际获得时,冲减财务费用。

2. 应付账款的核算

为了总括反映和监督物流企业因购买材料、商品和接受劳务供应等产生的债务及其偿还情况,企业应设置“应付账款”账户。该账户贷方登记物流企业购买材料、商品、接受劳务供应的应付而未付的款项;借方登记偿还的应付账款以及用商业汇票抵付的应付账款;期末贷方余额反映尚未偿还或抵付的应付账款。该账户应按债权人设置明细账。

【例 7-4】 北京嘉欣物流公司向 A 公司购入材料一批,价款 20 000 元,增值税税率为 17%,付款条件为“1/10, n/30”。材料已验收入库,货款暂欠。作相应会计分录。

借:原材料	20 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	3 400
贷:应付账款——A 公司	23 400

若 10 天内付款:

借:应付账款——A 公司	23 400
贷:银行存款	23 166
财务费用	234

【例 7-5】 北京嘉欣物流公司维修办公楼,接受某工程队提供修理劳务,应付维修费 5 000 元,款暂未付。作会计分录如下:

借:管理费用	5 000
贷:应付账款	5 000

【例 7-6】 北京嘉欣物流公司开出承兑商业汇票一张,票面金额 10 000 元,期限为三个月,抵付以前欠某单位的配件款,根据有关凭证作会计分录如下:

借:应付账款	10 000
贷:应付票据	10 000

【例 7-7】 北京嘉欣物流公司经批准将确实无法支付的应付账款 1 000 元予以转销。作会计分录如下:

借:应付账款	1 000
贷:营业外收入	1 000

五、预收账款

预收账款是物流企业按合同规定,在发生经济业务前向购货单位或接受劳务的单位预先收取的款项。在一年以内用产品或劳务来偿付。预收账款与应付账款不同,预收账款所形成的负债不是以货币偿还而是以产品或劳务偿还。

为了总括反映和监督预收账款的收取和监督结算情况,企业应设置“预收账款”账户进行核算。该账户应按购货单位设置明细账户。企业预收款项时,借记“银行存款”账户,贷记“预收账款”账户;向购货单位或接受劳务单位发货时,借记“预收账款”账户,贷记“主营业务收入”等账户;退还多收的预收账款时,借记“预收账款”账户,贷记“银行存款”账户;收到购货单位补付的款项时,借记“银行存款”账户,贷记“预收账款”账户。采用这种方式,在销货的全部明细科目会有借方余额。月末,“预收账款”所属明细科目的借方余额,在资产负债表上,应列入“应收账款”

账户。

在物流企业预收账款业务不多的情况下,为了简化核算工作,也可以不设“预收账款”账户,预收的账款记入“应收账款”账户的贷方。采用这种方式,“应收账款”账户所属的明细账户可能会有贷方余额。月末,“应收账款”科目所属明细科目的贷方余额,在资产负债表上,应列入“预收账款”账户。

【例 7-8】 北京嘉欣物流公司 8 月 31 日预收长空公司运费 20 000 元,存入银行。

借:银行存款	20 000
贷:预收账款	20 000

【例 7-9】 9 月 30 日为长空公司运输货物,运费合计 32 000 元,长空公司尚未补付账款。

借:预收账款	32 000
贷:主营业务收入	32 000

【例 7-10】 10 月 6 日,收到长空公司补付的运输费 12 000 元,存入银行。

借:银行存款	12 000
贷:预收账款	12 000

如果该物流企业不设“预收账款”账户,发生上述业务编制的会计分录如下:

8 月 31 日预收运输费:

借:银行存款	20 000
贷:应收账款——长空公司	20 000

9 月 30 日发生运输业务:

借:应收账款	32 000
贷:主营业务收入	32 000

10 月 6 日收到补付运输费:

借:银行存款	12 000
贷:应收账款	12 000

六、应付职工薪酬

(一) 应付职工薪酬的确认与计量

应付职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出。职工薪酬不仅包括物流企业一定时期支付给全体职工的劳动报酬总额,也包括按照工资的一定比例计算并记入成本费用的其他支出。

在职工为物流企业提供服务的会计期间,物流企业应根据职工提供服务的受益对象,将应确认的职工薪酬(包括货币性薪酬和非货币性福利)记入相关资产成

本或当期损益,同时确认为应付职工薪酬,但解除劳动关系补偿(下称“辞退福利”)除外。

(1) 计量应付职工薪酬时,国家规定了计提基础和计提比例的,应当按照国家规定的标准计提。比如,应向社会保险经办机构等缴纳的医疗保险费、养老保险费(包括根据企业年金计划向企业年金基金相关管理人缴纳的补充养老保险费)、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费,应向住房公积金管理机构缴存的住房公积金以及工会经费和职工教育经费等。

没有规定计提基础和计提比例的,企业应当根据历史经验数据和实际情况,合理预计当期应付职工薪酬。当期实际发生金额大于预计金额的,应当补提应付职工薪酬;当期实际发生金额小于预计金额的,应当冲回多提的应付职工薪酬。

(2) 物流企业拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用的,应当根据受益对象,将该住房每期应计提的折旧记入相关资产成本或当期损益,同时确认应付职工薪酬。租赁住房等资产供职工无偿使用的,应当根据受益对象,将每期应付的租金记入相关资产成本或当期损益,并确认应付职工薪酬。难以认定受益对象的非货币性福利,直接记入当期损益和应付职工薪酬。

(二) 应付职工薪酬的核算

1. 工资

物流企业应当在职工在职的会计期间,将应付的职工薪酬确认为负债,除因解除与职工的劳动关系给予的补偿外,应当根据职工提供服务的受益对象,分别按下列情况处理:

(1) 应由主营业务负担的职工薪酬,记入主营业务成本;

(2) 应由在建工程、无形资产负担的职工薪酬,记入建造固定资产或无形资产成本;

(3) 除上述之外的其他职工薪酬,记入当期损益。

应付工资是按照其发生地点进行归集,按照用途进行分配的。为了总括反映应付工资的结算与分配情况,物流企业应设置“应付工资”明细账户。该账户核算物流企业应付职工的工资总额。凡构成工资总额的内容,都必须通过该账户核算。“应付职工薪酬——工资”账户的贷方登记本月工资的计提或分配额,借方登记本月实际支付的工资数额以及从应付工资中代扣代缴的各种款项;月末余额可能在借方也可能在贷方,如为借方余额,表示实发工资大于应付工资的差额,即多发放工资;如为贷方余额,表示应付工资大于实发工资的差额,即已提取而尚未支付的工资。

物流企业每月应根据考勤记录、工时记录、营运路单、工资标准、工资等级等,来

编制“工资结算单”，并计算各种应付工资。

由于工资结算表是按物流企业各车队、车间、部门分别编制的，因此只能反映该部门工资结算和支付情况。为了掌握整个物流企业工资结算和支付情况，并据以记账，物流企业财会部门还要根据工资结算表汇总编制物流企业“工资结算汇总表”，并据以进行账务处理。

财务部门应将各月应付工资总额按职工的工作岗位及工资费用的来源，分别记入有关费用账户，其中，直接从事营运人员的工资记入主营业务成本，行政管理工作人员的工资记入管理费用，营业站人员的工资记入营业费用。

(1) 月末财务部门将“工资单”进行汇总，编制“工资结算汇总表”，按照实发金额向银行提取现金时，借记“库存现金”账户，贷记“银行存款”账户。

(2) 支付工资时，按照构成工资总额的部分，扣除各种代扣代垫款项的金额，借记“应付职工薪酬——工资”账户，贷记“库存现金”账户。

(3) 从应付工资中扣还各种款项(如代垫的房租、家属药费、个人所得税等)时，对于代垫的房租、职工家属医药费，记入“其他应付款”账户的贷方，对于代扣的个人所得税部分记入“应交税费——应交个人所得税”账户的贷方，将上述两项的金额合计记入“应付职工薪酬——工资”账户的借方。

(4) 分配工资费用时，应作会计分录，对于直接从事营运作业人员的工资费用，记入“主营业务成本”账户的借方，行政管理部门人员的工资记入“管理费用”账户的借方，营业站人员的工资费用支出，记入“营业费用”账户的借方，福利部门人员的工资费用，记入“应付福利费”账户借方，并根据上述各账户的合计金额，记入“应付工资”账户的贷方。

【例 7-11】 北京嘉欣物流公司 2004 年 6 月 30 日根据“工资结算汇总表”，分配本月应付工资，总额为 230 000 元，其中：运输部司机工资 200 000 元，装卸部工人工资 5 000 元，营业部人员工资 10 000 元，行政管理工作人员工资 15 000 元。作会计分录如下：

借：主营业务成本——运输成本	200 000
——装卸成本	5 000
营业费用	10 000
管理费用	15 000
贷：应付职工薪酬——工资	230 000

2. 福利费

在我国，物流企业职工从事经营活动除了领取劳动报酬以外，还享受一定的福利补助，如医疗费、独生子女保健费等。为了反映职工福利的支付与分配情况，应在“应付职工薪酬”科目下设置“职工福利”明细科目。

(1) 应付福利费的支出。企业发生的福利费支出,应借记“应付职工薪酬——职工福利”科目,贷记有关科目。

【例 7-12】 北京嘉欣物流公司 11 月份用现金支付职工福利费 500 元。

借:应付职工薪酬——职工福利 500
贷:库存现金 500

(2) 应付福利费的分配。月末,企业应按照用途对发生的职工福利费进行分配。在各月实际发生的职工福利费相差不多的情况下,可以根据实际发生的金额进行分配;如果各月发生的职工福利费相差较大,则应根据估计的金额进行分配。

企业分配职工福利费时,应借记“主营业务成本”、“管理费用”、“营业费用”等科目,贷记“应付职工薪酬——职工福利”科目。

七、应交税费

应交税费是指企业根据税法规定计算的应当缴纳的各种税款。结合物流企业的特点下面主要介绍营业税、城市维护建设税、企业所得税和其他相关税金的核算方法。

为了总括地反映和监督企业应缴税金的计算和交纳情况,物流企业应设置“应交税费”账户,并按税种设置明细账户。该账户的贷方登记应缴纳的各种税金;借方登记已缴纳的各种税金;期末贷方余额表示物流企业尚未缴纳的税金,借方余额表示多缴或预定的税金。需注意,物流企业应缴纳的印花税、耕地占用税、车辆购置税不需通过该账户进行核算。

1. 营业税的管理与核算

营业税是指对在我国境内从事交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业及服务行业提供的劳务和转让无形资产、销售不动产的单位和个人,根据营业额来计算应缴纳税额的一种流转税。其计算公式如下:

$$\text{应纳营业税额} = \text{营业额} \times \text{营业税税率}$$

营业额是指纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产向对方收取的全部价款和价外费用。价外费用包括向对方收取的手续费、基金、集资费、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外收费。运输物流企业从事联运业务的营业额为其实际取得的营业额。物流企业营业额的确定方法为如下三种:

(1) 物流企业在境内从事运输、配送劳务的,以实际取得的劳务收入为营业额;

(2) 自中华人民共和国境内运送货物出境的,在境外改由其他企业承运,以全程运费减去付给该承运企业的运费后的余额为营业额;

(3) 从事联运业务的,以该企业实际取得的营业额为计税依据。联运业务是指由两个以上企业完成货物从发送地至到达地所进行的运输业务,联运的特点是一次

购买、一次收费、一票到底。

上述业务均按3%的税率征收营业税,物流企业从事货运代理业务的,以营业收入扣除委托运费后的净额,按5%计征营业税。

营业税的纳税限期,分别为5日、10日、15日或者一个月。纳税人的具体纳税期限,由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定,不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。

纳税人以一个月为一期纳税的,自期满之日起10日内申报纳税;以5日、10日或者15日为一期纳税的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起10日内申报纳税并结清上月应纳税款。

为了核算应交营业税及其缴纳情况,应在“应交税费”账户下设置“应交营业税”明细账户,贷方登记应缴纳的营业税,借方登记已缴纳的营业税,期末贷方余额为尚未缴纳的营业税。

物流企业应交营业税的核算,可作会计处理如下:

(1) 物流企业按照营业额及其适用的税率,计算应交的营业税时,经营业务应缴纳的营业税,记入“营业税金及附加”账户的借方;销售无形资产应缴纳的营业税,记入营业外支出或营业外收入;销售不动产应缴纳的营业税,记入“固定资产清理”账户的借方。同时,按照实际应交营业税的金额,记入“应交税费——应交营业税”账户的贷方。

(2) 实际上交时,按照应上交营业税金额,借记“应交税费——应交营业税”账户,贷记“银行存款”账户。

【例 7-13】 北京嘉欣物流公司按核定的纳税期限,当期实现运输收入1 040 000元,按3% 营业税率计算,应交营业税额 30 000 元;固定资产出租收入 10 000 元,按5% 营业税率计算,应交营业税额 500 元;出售无形资产收入 60 000 元,按5% 营业税率计算,应交营业税额 3 000 元;出售固定资产收入 80 000 元,按5% 营业税率计算,应交营业税额 4 000 元。本月营业税额用银行存款支付,作会计分录如下。

(1) 计算应交的营业税时:

借:营业税金及附加	30 000
其他业务成本	500
营业外支出	3 000
固定资产清理	4 000
贷:应交税费——应交营业税	37 500

(2) 实际上交时:

借:应交税费——应交营业税	37 500
贷:银行存款	37 500

2. 城市维护建设税

城市维护建设税是国家为了加强城市、乡镇的维护建设,稳定城乡建设资金的来源,向有生产、经营收入的单位和个人而征收的税种。它是以增值税、消费税、营业税为计税依据征收的一种税。其纳税人为缴纳增值税、消费税、营业税的单位和個人,税率因纳税人所在地不同从1%~7%不等。公式为:

应纳税额=(应交增值税税额+应交消费税税额+应交营业税税额)×适用税率

城市维护建设税的纳税期限,由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小核定纳税期限,最长不超过一个月。

为了核算城市维护建设税的应交及实际缴纳的情况,企业应设置“应交税费——应交城市维护建设税”账户,贷方登记应缴纳的城市维护建设税,借方登记已缴纳的城市维护建设税,期末贷方余额为尚未缴纳的城市维护建设税。计算出应缴纳城市维护建设税时,借记“主营业务税金及附加”、其他业务成本账户,贷记“应交税费——应交城市维护建设税”账户;实际缴纳时,借记“应交税费——应交城市维护建设税”账户,贷记“银行存款”账户。

【例 7-14】北京嘉欣物流公司地处市区,2004年3月份实际应上交营业税40 000元,按7%的税率计算应纳城市维护建设税并上交。

应纳城市维护建设税额=40 000×7%=2 800元

(1) 作会计分录如下:

借:营业税金及附加	2 800
贷:应交税费——应交城市维护建设税	2 800

(2) 上交城市维护建设税时:

借:应交税费——应交城市维护建设税	2 800
贷:银行存款	2 800

3. 其他应交税金的核算

物流企业除应交营业税、企业所得税、城市维护建设税以外的应交税金,包括房产税、土地使用税、车船使用税、代扣代缴个人所得税等,物流企业应交的上述税金在“应交税费”总账下,按税种设置明细账户进行核算。

(1) 企业按规定计算缴纳的房产税、土地使用税、车船使用税,借记“管理费用”账户;贷记“应交税费——应交房产税(土地使用税、车船使用税)”账户。

(2) 企业按规定缴纳的印花税,借记“管理费用”账户,贷记“银行存款”账户。

(3) 企业按规定计算应代扣代缴的员工个人所得税,借记“应付职工薪酬”账户,贷记“应交税费——应交个人所得税”账户。

应交税金在实际缴纳时,借记“应交税金”账户,贷记“银行存款”账户。

八、应付股利

物流企业分配给投资者的现金股利或利润,在未支付给投资者之前,形成了一笔负债,在会计核算中应设置“应付股利”账户进行核算。该账户贷方反映应分配给投资者的利润额;借方反映实际支付给投资者的利润额;期末余额一般在贷方,反映已经分配但尚未支付给投资者的利润。该账户一般按投资者设置明细账。

物流企业分配的股票股利不通过该账户核算。

(1) 物流企业按照董事会提请股东大会批准的利润分配方案分配给股东现金股利时,借记“利润分配——应付股利”账户,贷记“应付股利”账户。

(2) 实际支付现金股利时,按照实付金额,借记“应付股利”账户,贷记“银行存款”账户。

【例 7-15】 北京嘉欣物流公司期末计算本期应付股利为 150 000 元,其中甲单位为 100 000 元,乙单位为 50 000 元。作会计分录如下:

借:利润分配——应付股利	150 000
贷:应付股利——甲单位	100 000
——乙单位	50 000
以银行存款支付应付股利:	
借:应付股利——甲单位	100 000
——乙单位	50 000
贷:银行存款	150 000

九、其他应付款

其他应付款是指与物流企业的主营业务没有直接关系的应付、暂收其他单位或个人的款项,如应付租入固定资产和包装物的租金、存入保证金、应付统筹退休金、职工未按期领取的工资等。

为了总括地反映和监督物流企业各项其他应付、暂收款项的发生与支付情况,应设置“其他应付款”账户。本账户属于负债类账户,贷方登记发生的各种其他应付、暂收款项;借方登记各种其他应付、暂收款项的支付、归还或转销额;余额在贷方,表示各种其他应付未付的款项。本账户应按其他应付、暂收款项的类别、单位或个人设置明细账进行明细分类核算。

【例 7-16】 北京嘉欣物流公司租入铲车一台,月末按合同规定计算应付租金 2 000 元。作会计分录如下:

借:主营业务成本——装卸支出	2 000
贷:其他应付款	2 000

下月初开出转账支票实际支付租金时：

借：其他应付款	2 000
贷：银行存款	2 000

【例 7-17】 北京嘉欣物流公司收到租入单位交来的包装物押金 500 元，存入银行。作会计分录如下：

借：银行存款	500
贷：其他应付款	500

【例 7-18】 北京嘉欣物流公司某部门交回未领的职工工资计 1 000 元。作会计分录如下：

借：库存现金	1 000
贷：其他应付款	1 000

物流企业可根据实际情况，增设“内部往来”账户，用以核算物流企业与所属内部单位（如各车队、各车站、保养场）之间发生的应收、应付、代收和代付的各种往来款项。

第三节 非流动负债

一、非流动负债的概念和特点

物流企业的非流动负债是指偿还期在一年或者超过一年的一个营业周期以上的债务。负债在物流企业经营中有着重要的地位。非流动负债主要有以下几个特征：

(1) 非流动负债偿还期限较长。偿还期限都在一年或超过一年的一个营业周期以上。

(2) 非流动负债的数额较大。物流企业多是为扩大运营规模，增强生产能力或进行技术改造，需要增加固定资产购建投入而举债的。

(3) 非流动负债的财务成本较高。相对于短期负债而言，长期借款数额大，偿还利率高，且借款手续也较繁琐，因而财务成本比短期借款要高，借款费用的处理相对来说就更加注重配比原则。

二、长期借款

长期借款是物流企业向银行或者其他金融机构借入的期限在一年以上（不含一年）的各项款项。其核算通过“长期借款”账户，该账户贷方登记借入长期借款的本

金及应计利息,借方登记偿还的长期借款的本息。物流企业应当按照贷款单位和贷款种类,分“本金”、“利息调整”、“应计利息”等账户进行明细核算。

(1) 物流企业借入长期借款,应按实际收到的现金净额,借记“银行存款”科目,贷记“长期借款——本金”,按其差额,借记“长期借款——利息调整”。

(2) 资产负债日,应按摊余成本和实际利率计算确定的长期借款的利息费用,借记“在建工程”、“财务费用”、“无形资产——研发支出”等科目,按合同约定的名义利率计算确定的应付利息金额,贷记“长期借款——应计利息”或“应付利息”科目,按其差额,贷记“长期借款——利息调整”。

实际利率与合同约定的名义利率差异不大的,也可以采用合同约定的名义利率计算确定利息费用。

(3) 归还长期借款本金时,借记“长期借款——本金”,贷记“银行存款”科目。同时,按转销该项长期借款的利息调整,应计利息金额,借记或贷记“在建工程”、“财务费用”、“无形资产——研发支出”等科目,贷记或借记“长期借款——利息调整”、“长期借款——应计利息”。

【例 7-19】 北京嘉欣物流公司 2007 年 1 月 1 日从银行借款 600 万元,期限为 2 年,利率 10%,到期一次还本,按季度付息。有关会计分录如下。

(1) 2007 年 1 月 1 日,取得借款时:

借:银行存款	6 000 000
贷:长期借款——本金	6 000 000

(2) 2007 年 1 月 31 日,计提利息时:($6\,000\,000 \times 10\% \times 1/12 = 50\,000$)

借:财务费用	50 000
贷:应付利息	50 000

二、三月份计提利息的会计处理同上。

(3) 2007 年 3 月 31 日,支付第一季度利息时:

借:应付利息	150 000
贷:银行存款	150 000

二、三、四季度计提、支付利息的会计处理同第一季度,2008 年该长期借款的利息处理同 2007 年。

(4) 2009 年 1 月 1 日,借款到期时:

借:长期借款——本金	6 000 000
贷:银行存款	6 000 000

三、应付债券

债券是公司筹措长期资金,按照法定程序向社会大众发行的,约定在一定日

期或分期偿还本金,并按期支付利息的一种书面承诺。对于物流企业而言,其应付债券是物流企业因发行债券筹措资金而形成的一种长期负债。

由于公司债券的票面利率与债券发行当时的市场利率往往不一致,而使得公司债券的发行价格也往往与债券的面值不相等。当公司债券的票面利率高于市场利率时,则债券的现值高于面值,债券应该以高于面值的价格(溢价)发行;反之,则应以低于债券面值的价格(折价)发行;若市场利率与票面利率一致,则债券的现值与面值基本相等,应以面值价(平价)发行。债券的发行价格高于面值的部分(即债券溢价),对债券持有人来说,因溢价购入债券多付出的价款,实质上是以后各期因债券票面利率高于市场利率多得利息而预先付出的代价;对发行物流企业而言,因溢价发行债券多收的价款,是以后各期因票面利率高于市场利率多付出利息而预先得到的补偿。相反,债券发行价格低于面值部分(即债券折价),对债券持有人而言,因折价购入少付的价款,实质上是以后各期因债券票面利率低于市场利率少得利息而预先得到的补偿;对发行物流企业来说,因折价发行少收的价款,实质上是以后各期因票面利率低于市场利率少付利息而预先付出的代价。

本章小结

第一节对负债进行概述,对负债的定义、负债的特征进行介绍。

第二节对流动负债进行详细叙述,分别介绍了短期借款、应付票据、应付账款、应付职工薪酬、应缴税费等。

第三节介绍非流动负债,主要介绍长期借款和应付债券。

思考题

- (1) 什么是流动负债?有什么特点?
- (2) 应付账款、应付票据和预收账款各应如何核算?
- (3) 应付职工薪酬如何计算?如何核算?
- (4) 应交税费如何计算?如何核算?
- (5) 什么是非流动负债?非流动负债有什么特点?持有非流动负债的意义?

案例分析

蹊晓的“长期借款”

在审查某企业“长期借款”明细账时,发现有上年1月份从琼斯公司借入的240 000元长期借款账,并将按月计提的借款利息记入“财务费用”账户。至检查发现时止,已累计计提15个月的长期借款利息18 000元,但未见支付利息的账务处理。检查人员联想起在审阅该企业的“其他应收款”明细账时,也有琼斯公司的一笔账项挂账。重新审查“其他应收款”明细账,果然在琼斯公司的账下有金额400 000

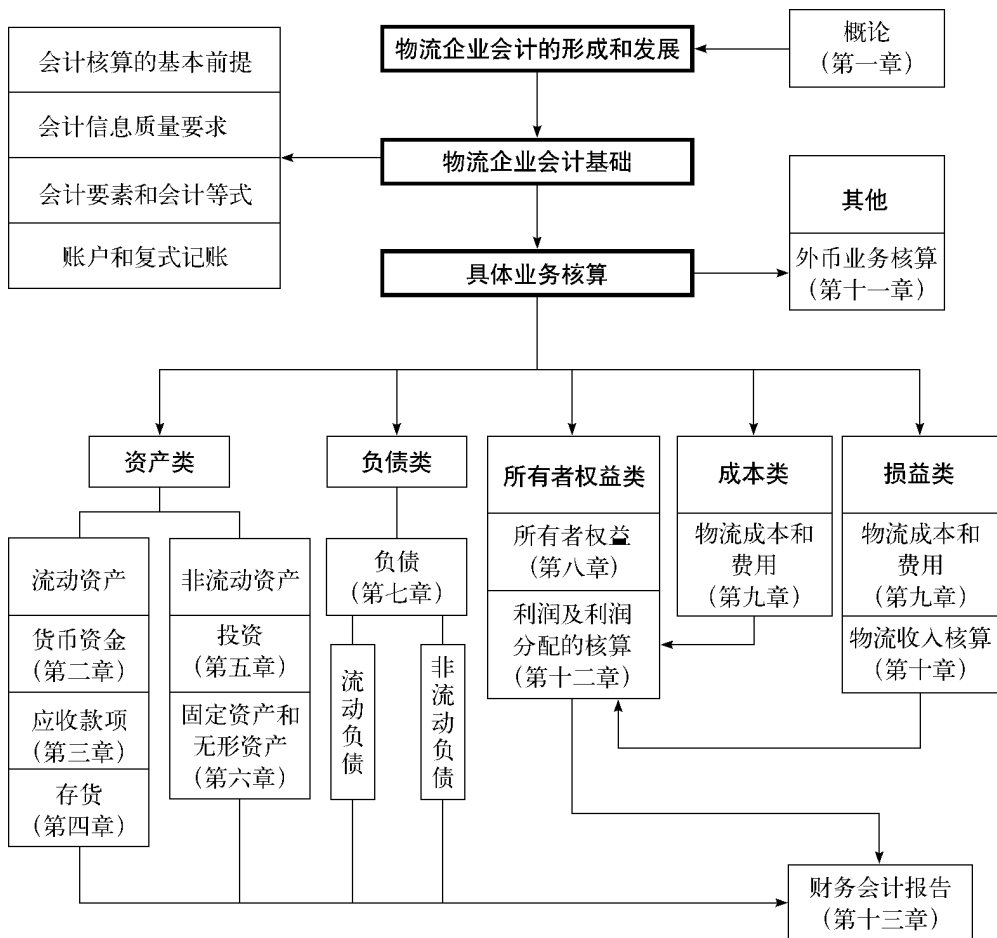
元的应收款,挂账已有两年有余。为什么该公司的欠款未能收回,却又向其取得长期借款?这与情理不合,经深入查证,原来挂账的应收账款是向琼斯公司的一笔投资,而所谓“长期借款”,竟然是上年由琼斯公司分回的投资收益。企业财务人员承认,由于琼斯公司位于浦东新区,企业所得税税率低于企业所在地税率,为了逃避补税,才出此下策。

问题

- (1) 企业的这种做法对财务信息的披露带来什么影响?
- (2) 运用掌握的知识对上述错账进行调整。

第八章

所有者权益



物流企业会计结构模型

知识目标

- 了解所有者权益的概念及内容；
- 熟练掌握实收资本、资本公积和盈余公积的核算方法；
- 掌握盈余公积的用途。

技能目标

- 灵活运用所学知识,对案例进行分析；
- 具备运用理论知识进行所有者权益相关科目核算的基本技能。

所有者权益是企业投资者对企业净资产的所有权。本节主要介绍了所有者权益的含义、内容和基本特征,阐述了实收资本(或股本)、资本公积、盈余公积。确认计量的基本原理,并结合实例讲解了主要的会计处理。

第一节 所有者权益概述

一、所有者权益的定义及特征

1. 所有者权益的定义

按照现代经济理论,企业所有者及债权人对投入企业的经济资源具有要求权,这种要求权在会计上称为“权益”。权益根据要求者不同可以分为债权人权益和所有者权益。所有者权益是指所有者对剩余资产的要求权,即企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益,其金额为资产减去负债后的余额。

2. 所有者权益的特征

相对于企业的负债而言,所有者权益具有如下特征:

(1) 负债是债权人对企业借入资产的索偿权,而所有者权益是企业所有者对企业资产扣除负债后的剩余资产的要求权;

(2) 债权人与企业只有债权债务关系,一般无权参与企业管理,而所有者则有法定参与企业管理(或委托他人管理企业)的权利;

(3) 负债有规定的偿还期,体现了债权对企业投资的暂时性,而所有者权益在企业经营期间无须偿还,除非终止经营,不得返还资本;

(4) 债权人不得参与企业利润分配但可以按约定取得利息,风险小。所有者权益则可按投资比例享有剩余收益的分配权,但不能取得利息且风险大;

(5) 所有者权益作为对企业资产扣除负债后剩余资产的要求权,在企业清算时的清偿权位于债权人之后。

二、所有者权益的构成

所有者权益包括所有者投入资本、直接记入所有者权益的利得和损失、留存收益等。投入资本还可以进一步分为实收资本和资本公积,实收资本和资本公积与企业实现的利润无关。留存收益是企业在生产经营活动中实现的利润在交纳所得税后留在企业的部分,包括盈余公积和未分配利润。

在我国现行的会计核算中,为了反映所有者权益的构成,便于投资者以及其他报表使用者了解企业所有者权益的来源及其变动情况,会计核算时,将所有者权益分为实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润四个部分,分别设置总账科目进行核算,在资产负债表上,单列项目予以反映。

1. 实收资本(或股本)

实收资本是指企业按照企业章程规定或合同、协议约定,接受投资者投入企业的资本。它是企业外部资金来源,构成企业的法定注册资本。这部分资本是企业取得法人地位的物质保障,也是企业经营的原动力。

股本是股份有限公司通过股份募集而形成的资本。股份有限公司经登记机关登记注册,形成注册资本即法定资本,股份公司应在核定股本总额及核定的股份总额的范围内发行股票。

2. 资本公积

资本公积是指由投资者或其他人(或单位)投入到物流企业,所有权归属于投资者,但不构成实收资本的那部分资本或者资产,并且投入金额超过法定资本部分的资金,以及直接记入所有者权益的利得和损失等。资本公积包括资本溢价(或股本溢价)和直接记入所有者权益的利得和损失等。

3. 盈余公积

盈余公积是指物流企业按照规定从净利润中提取的各种积累资金。公司制企业的盈余公积包括法定盈余公积和任意盈余公积。企业提取的盈余公积可用于弥补亏损、转增资本、发放现金股利或利润等。

4. 未分配利润

未分配利润是指企业实现的净利润经过弥补亏损、提取盈余公积和向投资者分配利润后留存在企业的历年结存利润。如该金额为负数,即为未弥补亏损,按规定由以后年度利润或盈余公积进行弥补。

第二节 实收资本

一、实收资本概述

实收资本是投资者按企业章程的规定,投入物流企业的资本。是投资人对企业筹集注册资本的出资额,是企业注册登记的法定资本总额的来源。实收资本的构成比例是投资者投入资本在所有者权益中所占的份额,是投资者参与物流企业财务经营决策的基础,也是物流企业对所有进行利润分配的依据,代表所有者对企业净资产的要求权。投入资本的数量决定企业所有者对物流企业利益的要求权和承担的风险。

投入资本和作为准资本的资本公积,构成物流企业在一定规模下开展生产经营的最基础的启动资金,是物流企业存在和开展经营的基本条件。按不同标准可分为以下几类:

(1) 投入资本按照所有者的性质不同,可以分为国家投入资本、法人投入资本、个人投入资本和外商投入资本。国家投入资本是指有权代表国家投资的政府部门或者机构以国有资产投入物流企业所形成的资本;法人投入资本是指我国具有法人资格的单位以其依法可以支配的资产投入物流企业所形成的资本;个人投入资本是指我国公民以其合法财产投入物流企业所形成的资本;外商投入资本是指外国投资者将资产投入物流企业所形成的资本。

(2) 投入资本按照投入资产的形式不同,可以分为货币投资、实物投资(如建筑物、厂房、机器设备、材料物资等)和无形资产投资(如专有技术、专利权、场地使用权等)。

在不同的企业组织形式下,投入资本的表现形式有所不同,对投入资本的核算也不同。在股份有限公司,投入资本表现为实际发行股票的面值,也称为股本;在其他企业,投入资本表现为所有者在注册资本范围内的实际出资额,也称为实收资本。

二、一般物流企业实收资本的核算

按《公司法》规定,投资者按投资金额对企业的资产及收益享有权益,为了反映和监督投入资本状况,就需要对投资者投入的资本进行会计核算,一般物流企业均设置“实收资本”账户。

物流企业收到投资者以现金投入的资本时,应以实际收到或存入物流企业开户银行的金额作为实收资本入账,借记“银行存款”账户,贷记“实收资本”账户,对于实

际收到或存入物流企业开户银行的金额超过投资者在物流企业注册资本中所占份额的部分,应记入“资本公积”账户;物流企业收到投资者以非现金资产投入的资本时,应按投资各方确认的价值作为实收资本入账,在办理完有关产权转移手续后,借记“固定资产”、“原材料”、“库存商品”等账户,贷记“实收资本”账户。对于投资各方确认的资产价值超过其注册资本中所占份额的部分,应记入“资本公积”账户。

1. 接受现金资产投资的账务处理

物流企业收到货币资产投资时,按实际收到的金额,借记“库存现金”、“银行存款”科目,贷记“实收资本”、“资本公积”科目,并按投资人设立明细账户。

【例 8-1】北京嘉欣物流公司成立时由 A、B 两位投资人各出资 40 万元,实收资本总额为 80 万。应作如下会计分录:

借:银行存款	800 000
贷:实收资本——A	400 000
——B	400 000

【例 8-2】北京嘉欣物流公司成立时由 A、B 两位投资人各出资 40 万元,实收资本总额为 80 万元。经过三年经营,该公司的留存收益达到 40 万元。第三位投资人 C 有意加盟该公司。经三方议定,C 出资 60 万元而占有该公司股份的三分之一。应作如下会计分录:

借:银行存款	600 000
贷:实收资本——C	400 000
资本公积——资本溢价	200 000

2. 接受实物资产投资的账务处理

物流企业收到实物资产投资时,应按投资双方确认的价值作为实收资本入账,在办理完有关产权转移手续后,借记“固定资产”、“原材料”、“库存商品”等科目,贷记“实收资本”科目。对于投资各方确认的资产价值超过其在注册资本中所占份额的部分,应当记入“资本公积”。

【例 8-3】新建物流公司,由 A、B 二人各投资 200 万元组成。A 投资 200 万元现金存入银行;B 以 200 万元的设备作为投资。物流公司在接到投资者投入的资产时,应作如下会计分录:

借:银行存款	2 000 000
固定资产	2 000 000
贷:实收资本	4 000 000

3. 接受无形资产投资的账务处理

企业收到无形资产投资时,按合同、协议或公司章程规定,在移交有关凭证时,

按确定的无形资产价值,借记“无形资产”科目,贷记“实收资本”科目。企业在筹集资金的过程中,吸收投资者的无形资产出资应符合法律、行政法规的规定。

【例 8-4】 某物流公司,由 A、B、C 三人各投资 200 万元组成。A 投资 200 万元现金存入银行;B 以 40 万元的专利权投资,另 160 万元以现金投入;C 以 200 万元的设备作为投资。物流公司在接到投资者投入的资产时,应作如下会计分录:

借:银行存款	3 600 000
无形资产	400 000
固定资产	2 000 000
贷:实收资本	6 000 000

三、股份有限公司股本的核算

股本,是指股份有限公司的股东按照公司章程和投资协议投入企业的资本。股本等于股份有限公司的注册资本。

我国的股票发行价格有面值或溢价两种。在会计核算上股份公司应设置“股本”科目。“股本”科目核算股东投入企业的股本,企业的股本应在核定的股本总额范围内发行股票取得。当公司发行股票收到现金等资产时,应按照国家实际收到的金额,借记“库存现金”、“银行存款”等科目,按股票面值和核定的股份总额的乘积计算的金额,贷记“股本”科目,按其差额,贷记“资本公积——股本溢价”科目。

【例 8-5】 物流股份有限公司发行股票 1 000 万股,面值 1 元/股,发行价 6 元/股,应作会计分录如下:

借:银行存款	60 000 000
贷:股本	10 000 000
资本公积——股本溢价	50 000 000

股份有限公司发行股票支付的手续费或佣金等发行费用,减去发行股票冻结期间产生的利息收入后的余额,如果溢价发行,从发行股票的溢价中抵扣;股票没有溢价发行或溢价金额不足以支付发行费用的部分,应将不足支付的发行费用直接记入资本公积。

【例 8-6】 物流股份有限公司委托某证券公司代理发行普通股股票 200 000 股,每股面值 10 元,按发行价 15 元/股。证券公司按发行收入的 1%收取手续费,从发行收入中扣除。应作会计分录如下:

借:银行存款	2 970 000
贷:股本	2 000 000
资本公积	970 000

第三节 资本公积

一、资本公积概述

资本公积通常是指投资者或者他人投入但不能构成物流企业的实收资本,由所有者共同享有的资金,它属于所有者权益的范畴,资本公积由全体股东享有。资本公积从形成来源上看,它不是由企业实现的利润转化而来的,从本质上讲应当属于投入资本范畴,因此,它与留存收益有根本区别,因为后者是由企业实现的利润转化而来的。

资本公积主要是用来转增资本或股本。在我国《公司法》规定,企业只有按法定程序报经批准后,才能变更注册资本。

资本公积的内容主要包括资本(或股本)溢价和其他资本公积(即直接记入所有者权益的利得和损失等)两大项。

除资本和股本溢价外,由其他各种原因形成的资本公积,均记入其他资本公积。资本公积的核算应通过“资本公积”总账账户进行,贷方登记资本公积增加数,借方登记减少数,贷方余额为结存数。资本公积核算时应根据各个组成项目的不同情况进行计价入账。

二、资本公积的核算

1. 资本溢价或股本溢价

(1) 资本溢价。在物流企业创立时,出资者认缴的出资额全部记入“实收资本”科目。在企业重组并有新的投资者加入时,为了维护原有投资者的权益,新加入的投资者的出资额,并不一定全部作为实收资本处理。这是因为企业经营过程中实现利润的一部分,留在企业,形成留存收益,而留存收益也属于投资者权益,但其未转入实收资本。新加入的投资者如与原投资者共享这部分留存收益,也要求其付出大于原有投资者的出资额,才能取得与原有投资者相同的投资比例。投资者投入的资本中按其投资比例计算的出资额部分,应记入“实收资本”科目,大于投资比例的部分应记入“资本公积”科目。

【例 8-7】 某物流公司由甲、乙、丙三位股东各自出资 200 万元而设立。设立时的实收资本为 600 万元。经过三年的经营,该企业留存收益为 150 万元。这时又有丁投资者加入该企业,并愿意出资 300 万元而仅占该企业股份的 25%。该物流公司应作会计分录如下:

借:银行存款	3 000 000
贷:实收资本——丁企业	2 000 000
资本公积——资本溢价	1 000 000

(2) 股本溢价。股份有限公司是以发行股票的方式筹集股本,企业发行股票取得的收入,相当于股票面值部分记入“股本”科目,超出股票面值的溢价收入记入“资本公积——股本溢价”科目。这里要注意,委托证券商代理发行股票而支付的手续费、佣金等,应从溢价发行收入中扣除,物流企业应按扣除手续费、佣金后的数额记入“资本公积”科目。

【例 8-8】 某公司发行普通股 100 万股,每股面值 1 元,按每股 2 元的价格发行。假如收到的股款已存入银行。根据资料,企业应作如下会计处理:

借:银行存款	2 000 000
贷:股本	1 000 000
资本公积——股本溢价	1 000 000

2. 其他资本公积

“资本公积——其他资本公积”反映企业因其他来源而形成的资本公积的金额。除资本和股本溢价外,由其他各种原因形成的资本公积,均记入其他资本公积明细科目。

企业对被投资单位的长期股权投资采用权益法核算时,因被投资单位除净损益以外所有者权益的变动等原因而增加的资本公积,企业应按其持股比例计算分享的资本公积。

【例 8-9】 某物流公司持有 A 公司 30% 有表决权资本的股票,对 A 公司有重大的影响。A 公司因增资扩股而增加的资本溢价为 20 万元。甲公司应作如下会计处理:

应分享的份额: $200\,000 \times 30\% = 60\,000$ 元

借:长期股权投资——A 公司(其他权益变动)	60 000
贷:资本公积——其他资本公积	60 000

第四节 留存收益

一、留存收益概述

留存收益是企业从历年实现的净利润中提取或形成的留存于企业的内部积累,包括企业的盈余公积和未分配利润两部分。盈余公积和未分配利润来自于企业获

得的盈利,反映企业经营过程中的资本增值,并在一定程度上为企业扩大生产经营规模提供了条件。

二、留存收益的作用

1. 盈余公积

盈余公积是指物流企业按照规定从净利润中提取的各种积累资金。公司制的盈余公积包括法定盈余公积和任意盈余公积。

公司制企业由公司董事会提议、股东大会批准,可提取任意盈余公积。计提比例由企业自行决定。非公司制企业经类似权力机构批准,也可提取任意盈余公积。法定盈余公积和任意盈余公积的区别在于其各自计提的依据不同,前者以国家的法律为依据,后者由企业权力机构自行决定。

企业提取盈余公积的用途主要有三项:

(1) 弥补亏损。企业发生亏损,应由企业自行弥补。弥补亏损的渠道大体有三条:一是用以后年度税前利润弥补。按照规定,企业发生亏损,可以用以后年度实现的利润进行弥补,但弥补期限不得超过五年;二是用以后年度税后利润弥补。超过了税收规定的税前利润弥补期限,未弥补的以前年度亏损可用所得税后利润弥补;三是用盈余公积弥补,发生特大亏损,税后利润仍不足弥补的亏损,可以用盈余公积弥补亏损。需要说明的是,当企业用利润弥补亏损时,不必作专门的账务处理。

(2) 转增资本。经股东大会决议,可以将盈余公积转为资本。在转增资本时,一是必须经股东大会或类似机构批准办理增资手续;二是法定盈余公积转增资本时,转增后留存的法定盈余公积金不得少于转增前公司注册资本的25%。

(3) 扩大公司生产经营。公司可以根据生产经营的需要,用公积金来扩大生产经营规模。

2. 未分配利润

未分配利润有两层含义:一是企业留待以后年度进行分配的结存利润,二是未制定特定用途的利润。也是企业所有者权益的组成部分。年末未分配利润通常按如下公式计算:

年末未分配利润 = 期初未分配利润 + 本期净利润 - 本期已分配利润

未分配利润是企业实现的净利润经过弥补亏损、提取盈余公积和向投资者分配利润后留存在企业的、历年结存的利润,通常留待以后年度向投资者进行分配。

三、留存收益的核算

1. 盈余公积的核算

盈余公积金的核算通过“盈余公积”总账账户进行,其贷方登记实际提取数,借

方登记弥补亏损或转增资本而减少的数额,余额在贷方表示盈余公积结余数。另外还应在“盈余公积”账户下设置“法定盈余公积”和“任意盈余公积”两个明细账户。

企业提取盈余公积时,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;用盈余公积弥补亏损时,借记“盈余公积”科目,贷记“利润分配——盈余公积补亏”科目;用盈余公积转增资本时,借记“盈余公积”科目,贷记“实收资本”科目。

【例 8-10】北京嘉欣物流公司本年实现净利润为 6 000 000 元,经股东大会批准,公司按当年净利润的 10%提取法定盈余公积。假定不考虑其他因素,作公司的会计分录。

借:利润分配——提取法定盈余公积	600 000
贷:盈余公积——法定盈余公积	600 000

【例 8-11】北京嘉欣物流公司经股东大会批准,用以前年度提取的盈余公积弥补当年亏损,当年弥补亏损数额为 800 000 元。假定不考虑其他因素,作公司的会计分录。

借:盈余公积	800 000
贷:利润分配——盈余公积补亏	800 000

【例 8-12】北京嘉欣物流公司因扩大经营规模的需要,经股东大会批准,将盈余公积 500 000 元转增股本。假定不考虑其他因素,作公司的会计分录。

借:盈余公积	500 000
贷:股本	500 000

2. 未分配利润的账务处理

未分配利润是指企业实现的净利润经过弥补亏损、提取盈余公积和向投资者分配利润后留存在企业的历年结存利润。未分配利润通常用于留待以后年度向投资者进行分配。企业历年积存的未分配利润,均可参与本年度实现的利润一并分配。相对于所有者权益的其他部分来说,企业对于未分配利润有较大的自主权。

企业应通过“利润分配”账户,核算企业利润分配(或弥补亏损)和历年分配(或弥补)后的未分配利润(或弥补亏损)。“利润分配”账户属于所有者权益类,是“本年利润”的调整账户。该账户借方登记利润的分配,贷方登记亏损的弥补,年终“本年利润”账户的余额转入本账户后,期末余额在贷方表示未分配利润数,期末余额在借方表示未弥补亏损数。

在“利润分配”账户下分别设置以下明细账户:“提取法定盈余公积”、“提取任意盈余公积”、“应付现金股利或利润”、“转作股本的股利”、“盈余公积补亏”和“未分配利润”明细账户。企业未分配利润通过“利润分配——未分配利润”账户。

【例 8-13】北京嘉欣物流公司年初未分配利润为 0,本年实现净利润 3 000 000

元,本年提取法定盈余公积 300 000 元,宣告发放现金股利 1 000 000 元。假定不考虑其他因素,公司的会计处理如下:

(1) 结转本年利润。

借:本年利润	3 000 000
贷:利润分配——未分配利润	3 000 000

(2) 提取法定盈余公积 300 000 元,宣告发放现金股利 1 000 000 元。

借:利润分配——提取法定盈余公积	300 000
——应付现金股利	1 000 000
贷:盈余公积	300 000
应付股利	1 000 000

同时,

借:利润分配——未分配利润	1 300 000
贷:利润分配——提取法定盈余公积	300 000
——应付现金股利	1 000 000

本章小结

第一节介绍了所有者权益的定义、特征和构成。所有者权益由实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润四个部分构成。通过对本节的学习,学生应了解所有者权益的定义、特征和构成。

第二节介绍了投入资本的分类,重点阐述了实收资本与股本的会计核算。投入资本按照不同的标准具有不同的分类方式,本节主要介绍了按所有者性质的不同和投入资产形式的不同进行分类。投入资本分非股份有限公司和股份有限公司两种公司类型加以阐述。通过本节学习,要求学生重点掌握实收资本与股本的会计核算。

第三节介绍了资本公积的概念、包含内容、用途和会计核算。资本公积包括资本溢价(或股本溢价)和直接记入所有者权益的利得和损失等。资本公积主要是用来转增资本或股本。通过对本节的学习,学生应重点掌握资本公积的会计核算。

第四节介绍了留存收益的含义、包括内容、作用及会计核算。留存收益包括盈余公积和未分配利润两部分。盈余公积主要用于弥补亏损、转增资本、发放现金股利或利润等。相对于所有者权益的其他部分来说,企业对于未分配利润有较大的自主权。通过对本节的学习,学生应重点掌握盈余公积的会计核算。

思考题

- (1) 所有者权益包括哪些内容?
- (2) 实收资本增加、减少如何核算?

- (3) 资本公积包括哪些内容? 如何核算?
- (4) 留存收益包括哪些内容?
- (5) 盈余公积包括哪些内容? 主要用于哪些方面? 如何核算?

案例分析

名列“2001年十大经济犯罪案件”榜的发起人股东出资不实案

我国对注册资本制度的维护主要是通过验资实现的。验资分为设立验资、年检验资、变更验资。设立验资是资本确定原则、资本法定原则的保障;年检验资是资本维持、资本不变原则的保障;变更验资是资本不变原则的保障。作为一种管制行为的“验资”所面临的最大挑战是股东出资不实,被称为中国“2001年十大经济犯罪案”之一的麦科特欺诈上市案就是一个典型的虚假出资案例。

2000年7月21日,麦科特光电股份有限公司在深圳证券交易所发行股票,并于8月7日上市;当年11月,中国证监会对麦科特利润虚假问题立案调查。调查结果表明,该公司通过伪造进口设备融资租赁合同,虚构固定资产9 074万港币;采用伪造材料和产品购销合同、虚开进出口发票、伪造海关印章等手段,虚构收入30 118万港币,虚构成本10 798万港元,虚增利润9 320万港元,其中1997年虚构利润4 164万港元,1998年虚构利润3 825万港元,1999年虚构利润1 331万港元,为达到上市规模,将虚增的利润9 000万港元转为实收资本,并且倒制会计凭证、会计报表、隐匿或者故意销毁依法应当保存的会计凭证。

案件发生后,在弥补相关出资不实问题方面,麦科特公司董事会就解决方案进行了公告,各出资不实的发起人股东就不实部分进行现金注资补足:

“第一条 各发起人一致同意,各发起人应当就向麦科特光电补足出资并承担连带责任。各发起人一致同意,对监管部门认定的麦科特光电出资不实部分以现金方式补足,具体补足方式为在协议签订之日起两天内,由麦科特光电第一大股东麦科特集团有限公司将相当于9 074万港元的等值人民币现金注入麦科特光电,以补足发起人对麦科特出资不实部分的出资,并由法定的验资机构出具验资报告。

第二条 各发起人一致同意,对麦科特集团有限公司注入麦科特光电的相当于9 074万港元的等值人民币现金资产,如监管部门或司法部门对发起人实际应承担补足出资的责任进行认定或做出裁决的,麦科特集团有限公司以外发起人将据该等认定、裁决承担相应的偿付麦科特集团有限公司的责任;如监管部门或司法部门未对发起人实际应承担补足出资的责任进行认定或做出裁决的,各发起人应在监管部门对麦科特光电做出行政决定后的3日内将各自未对麦科特光电足额出资部分出资偿付给麦科特集团有限公司。

第三条 各发起人一致同意,除上述由麦科特集团有限公司注入现金补足的资本外,本协议第二条所述认定、裁决或判决最终确认麦科特光电的发起人股东还需承担其他资本充实责任的,各发起人应在根据本协议第二条规定偿付麦科特集团有限公司的同时,按各自应承担的责任份额继续承担资本充实责任。

第四条 本协议下麦科特集团有限公司以外的发起人承诺并保证,将就麦科特集团有限公司代为履行的惠州市科技投资有限公司作为麦科特光电的发起人所应承担的资本充实义务,向麦科特集团有限公司承担连带清偿责任。”

问题

- (1) 出资不实,对会计信息使用者有何影响?工商管理部门验资的目的是什么?
- (2) 根据此案例,结合所学知识并查阅一些相关资料,谈谈如何防止企业出资不实。
- (3) 结合此案例,谈谈你对麦科特光电股份有限公司出资不实的观点。