

关于国有企业税后利润上交政策细节的探讨

毕国洁

2007年以《国务院关于试行国有资本经营预算的意见》出台为标志,我国正式建立国有资本经营预算制度,国家开始以所有者身份向经营性国有企业收取国有资本收益作为预算收入。国有资本收益包括应交利润,国有股股利、股息,国有产权转让收入,企业清算收入和其他国有资本收益。国有资本经营预算由中央和各级地方政府分级管理、分级编制,本文所讨论的利润上交政策限于中央国有资本经营预算的情况。目前,中央层面国有资本收益主要来自国有独资企业的应交利润和股权多元化企业的国有股股利、股息,其中,应交利润是现阶段国有资本收益的主要形式。以

亚尔,同比略有下降,达四年来同期最好水平。为控制财政赤字,巴西政府冻结了300亿雷亚尔的支出。俄罗斯6月18日通过2019—2021年联邦预算修正案,预计本年度预算盈余将达1.88万亿卢布,占GDP的1.7%。俄财长安东·西卢阿诺夫表示,预算将主要用于社会补助、基础设施、居民住房等领域。南非政府正积极采取改善投资环境、促进就业等多项措施以提振经济。总统拉马福萨近期宣布发起一项吸引外资的计划,争取未来五年内加大开放力度,至少吸引1000亿美元投资,推动经济发展。南非政府

国资委监管的中央企业为例,2008—2018年累计收取国有资本收益约8000亿元,其中应交利润约占99.4%。

税后利润上交政策的基本内容

现有制度中,对中央层面收取国有资本收益作出规定的主要是财政部2007年出台、2016年修订的《中央企业国有资本收益收取管理办法》(以下简称《办法》),以及财政部每年向预算单位布置收益申报工作时下发的通知(以下简称通知)。关于应交利润的计算,《办法》中规定应按照合并报表归属于母公司所有者的净利润和规定的上交比例计算核定,其中:上交基数可以扣除以前年度未弥补亏损和提

还宣布了延长就业税收激励计划,继续落实“青年就业服务”计划,注重发展农业、旅游业、海洋经济等劳动密集型产业,并充分调动投资者开发未利用土地的积极性。

货币政策方面,考虑到巴西经济复苏放缓和全球金融市场避险情绪上升,6月19日,巴西央行决定继续将基准利率维持在6.5%的低水平。为达到中期总体通胀率4%的目标,6月6日,印度央行将基准利率下调25个基点至5.75%,这是今年以来印央行第三次降息。为预防通胀上行压力,印央行预计将进一步下调政

取的法定公积金;上交比例由财政部会同预算单位提出建议,报国务院批准后执行。《办法》还规定,国有独资企业调整以前年度损益的,应相应补交或抵减应交利润。

财政部每年的通知中,主要对以前年度损益调整涉及的补交或抵减政策从以下方面进行了细化:一是弥补以前年度亏损的金额,以企业上年末未分配利润为准,而不是通常意义上补亏所采用的本年年初未分配利润负数金额,主要考虑统一计算期初未分配利润的调整(即本年年初与上年末未分配利润的差异)的补交或抵减。二是对特殊情形的调整予以豁免。因清产核资、合并范围变化等原因导致

策利率至5.75%,将货币政策从中性转为宽松。随着通胀预期走低,7月26日,俄罗斯央行宣布降息25个基点至7.25%,并表示将考虑进一步放松货币政策。南非央行下调2019年总体通胀预期至4.5%。但长期看来,通胀走高风险仍存。7月18日,南非央行决定将基准利率下调25个基点至6.5%,为2018年3月以来首次降息。□

财政部国际财经中心授权本刊发布
(课题组成员:陈立宏、陈霞、李明慧、贾静航、于晓、袁璇、郭昊、范行风)

责任编辑 刘慧娟



的期初未分配利润调整金额，不予抵减或补交应交利润。三是明确抵减政策不予递延。需抵减应交利润的情况，当年应交利润不足抵减的，以后年度不再继续抵减。四是明确补交或抵减适用的比例。补交或抵减金额根据年期初未分配利润调整金额和当年的上交比例计算。

应交税后利润审核的实践做法

由于国有企业应交税后利润以合并报表归母净利润为基础、根据行业类别不同分别适用相应档次的收取比例，从大面上看，税后利润上交政策简单明确、有刚性，有效避免了收取过程中的机会主义行为，应交利润的核定过程并不复杂。但实践中，往往涉及一些特殊情形和具体问题，在制度规定范围内存在“利于公平”和“便于操作”之间的取舍。主要有以下情形：

（一）法定公积金的扣除。对于法定公积金的扣除政策，在开始收取国有资本收益的最初几年，以合并报表归母净利润的10%为限，对合并报表提取的法定公积金（理论上应与母公司报表一致）据实抵扣。由于部分企业财务报表编制不规范，按照合并报表归母净利润的10%对合并报表提取法定公积金，往往大于母公司报表的提取数，即所谓的反提法定公积金，导致严格执行会计准则的企业因此多交利润的不公平。为减少会计准则变化对公积金抵扣政策的影响，同时简化审核步骤，从收取中央企业2010年度税后利润起，法定公积金的抵扣政策统一为扣除合并报表归母净利润补亏后的10%，不再考虑企业实际计提金额。

（二）以前年度亏损的弥补。起初，相关部门在清算时对于补亏的特殊情况给予了考虑，规定因企业改制

计提“三类人员”费用等非经营性因素导致年初未分配利润为负数的，不认定为以前年度经营亏损，不予补亏。经过几年的实践，一方面企业改制上市计提“三类人员”费用的高峰期已过，此类情形已不常见；另一方面，其他非经营性因素导致期初未分配利润为负数时，判断是否应补亏缺乏客观标准。因此，从收取中央企业2015年度税后利润起，统一以期初未分配利润的负数金额弥补以前年度亏损，不再剔除特殊情形。此外，针对个别企业期初未分配利润为负数，但同时盈余公积期末余额较大的特殊情形，收益收取实践中2013—2014年度还曾探索用中央企业盈余公积计算弥补亏损的政策，但最终未能继续执行。

（三）以前年度损益调整补交或抵扣政策。调整以前年度损益相应补交或抵扣应交利润的政策从收取中央企业2015年度税后利润起开始实施，

弥补了实践中收益收取政策只针对当年,而企业财务报表可以跨年调整的政策空白,最大化地还原累计应上交收益金额,避免企业跨期调整报表后少交或多交利润。具体操作时,通过比较本年报表的年初未分配利润与上年报表的年末未分配利润是否存在差异,判定以前年度损益调整的金额,然后依据审计报告分析本年报表期初数调整的原因,区分不同原因的调整,核定补交或抵扣本年应交利润的金额。

具体核定过程中,主要出现了以下几类问题:

1. 不予补交或抵扣的情形尚未穷尽。由于补交抵扣政策的实施进一步加大了收益规模预测的难度,为避免以前年度损益调整导致当年收益规模的大幅波动,补交抵扣政策对部分非经营性原因导致且影响金额可能较大的调整作为例外的特殊情形,目前明确除外的项目包括因清产核资、合并范围变化、“三类人员”费用调整导致的期初未分配利润调整。

2. 与补亏政策不衔接。如果以前年度损益大幅调整导致年末未分配利润(一般为下一年度的期初未分配利润)也成为负数,按照现行补亏政策,下一年度在计算应交收益时允许弥补以前年度亏损。由于以前年度损益调整补交或抵扣有例外,但补亏没有例外,这就导致因清产核资、合并范围变化、“三类人员”费用调整导致调减期初未分配利润,当年不允许抵扣应交利润(不认),但若期末未分配利润出现负数,下一年度却可以补亏(认)。

3. 受企业合并方式影响。近年来中央企业间重组整合持续推进,重组后企业上交收益涉及到以前年度损益调整问题时,实践中根据合并方式不同采用不同的处理方式:对于新设合

并,以重组为起点,不考虑报表追溯调整的影响;对于吸收合并,吸收方作为存续企业,以前年度的追溯调整予以考虑,被吸收方尽管以前年度也作为中央企业上交收益,但对于重组后企业来说是新并入企业,其报表调整引发的以前年度多交或少交收益问题则不再单独考虑。

4. 因利润波动可带来不公平。理想化的补交抵扣政策应最大化还原调整后企业累计上交收益金额,但轧差后在本年抵补的核定方法在一些特殊情形下难以实现还原。如可在本年抵扣的以前年度多交收益,会因本年亏损或微利难以足额抵扣;调增以前亏损年度的利润,调增后以往的亏损年度未必实现扭亏,当年并不必然需要上交收益,但补交抵扣政策下,本年清算时却需要对这部分调增金额补交收益。

5. 因限定以“未分配利润”科目变动金额为判断基础有局限性。实践中,所有者权益项下的“未分配利润”报表科目,会因权益内部重分类等原因追溯调整,如因会计政策变更补提风险准备金、盈余公积等,并非以前年度损益调整的原因导致。现行核定方法下,该类调整也将触发应交利润补交或抵扣问题,出现操作过程的不合理。但若不明确该项判断基础,核定过程缺少明确的依据,更加不利于政策落实。

相关建议及展望

尽管现行的税后利润收取政策较为简单明确,但实践中仍涉及一些具体细节问题,预算主管部门也逐步摸索出一套具体操作规则,在公平合理和可衡量、可操作之间进行了权衡。在难以制定并实施更加公平的规则

时,主管部门明确操作细则、给予合理预期,上交企业熟悉具体政策、做好合理规划,不失为提高政策公平性的有效手段。

因此,建议预算主管部门:一是以《办法》解释或应用指南等方式,对具体操作规则作出明文规定;二是在研判以前年度损益大额调整的各类情形基础上,对不予补交或抵扣政策的特殊情形尽可能穷尽列举,减少政策口子。建议国有企业相关人员:一是在熟练掌握利润上交具体清算规则基础上,提高应交利润申报的准确性,便于财务预算管理;二是提高财务报表质量,避免因会计差错更正追溯调整以前年度损益;三是重视“未分配利润”科目的一贯性,避免非会计政策要求的重分类调整。

对于现行按“一刀切”比例收取国有企业税后利润的做法,学术界有较多异议。关于收取比例的确定,学者们提出诸多原则、方法或考虑因素,如“一对一”谈判的方式,“自由现金流理论”和“剩余利润分红原则”,依据资本资产定价模型(CAPM模型)估算的企业综合资本成本和权益资本成本,以及行业平均水平、国际惯例、奖励“快牛”、银行贷款利率等因素。展望未来的国企税后利润上交,一方面需要适应国有企业以管资本为主的改革,落实《公司法》有关利润分配要求,逐步建立市场化的分红机制;另一方面也要在优化国有资本布局、平衡财政收支和保障宏观调控目标实现等方面发挥积极作用。期待未来的国有资本收益分配能够为推动国有经济布局和结构战略性调整、推进国有企业改革发展作出更大贡献。□

(作者单位:中国财政科学研究院)

责任编辑 张敏