

新企业财务通则讲座(五)

财政部企业司制度处

收益分配

新通则第六章收益分配共6条,主要对企业收入范围、股权投资收益的处理、年度亏损的弥补、年度净利润的分配以及其他要素参与分配等内容作出了规定。

一、收益分配概述

收益分配是指分配主体对分配对象(即企业净利润)在各个分配参与者之间进行的分割和平衡。税收是对企业经营成果(即税前利润)的法定分配,但税收法规无法规范税收以外的收益分配行为,如企业是否允许职工参与收益分配,给经营者多少奖励,给投资者分配多少利润等。而新通则遵循合法性、利益相关、效率优先、兼顾公平等原则,对这些收益分配问题作了具体的规范。

二、企业收入的管理

投资者、经营者及其他职工履行本企业职务或者以企业名义开展业务所得的收入,包括销售收入以及对方给予的销售折扣、折让、佣金、回扣、手续费、劳务费、提成、返利、进场费、业务奖励等收入,全部属于企业。企业在开展各类业务时,凡是属于企业的收入,都应当纳入企业账内核算,个人不得隐瞒、截留。

企业应当建立销售价格管理制度,明确产品或者劳务的定价和销售价格调整的权限、程序与方法,根据预期收益、资金周转、市场竞争、法律规范约束等要求,采取相应的价格策略,防范销售风险。

三、出售股权投资及其收益的管理

(一)出售股权投资的程序。企业出售股权投资,应当符合企业战略规划以及企业重组的要求,同时做好可行性研究,按照内部决策程序进行审议,并形成书面决议。根据《公司法》、《企业国有产权转让管理暂行办法》(2003年国资委、财政部令第3号)等有关规定,企业出售股权投资一般程序如下:1、提出转让意向;2、拟订转让方案;3、内部审议与决策;4、履行报批手续;5、组织审计和评估;6、发布转让信息;7、进行产权交易;8、办理产权变更登记。

(二)主管财政部门的审核。根据国资委、财政部联合印发的《关于企业国有产权转让有关事项的通知》(国资发产权[2006]306号),主管财政机关在承办重大的企业国有产权转让事项,或者协同国有资产监管机构审批所监管企业的重要子企业国有产权转让事项时,或者审批政企尚未分开的单位以及其他单位所持有的企业国有产权转让时,应当做好有关企业国有产权转让的监督检查以及标的企业财政政策清理等工作,并重点审核企业国有产权转让方案涉及的债务处理、职工安置费用、国有产权的作价以及转让收益的处置等内容,是否符合国家有关企业财务管理的政策规定。

(三)股权投资转让价格的确定。企业在确定转让价格时,以具有相关资质的资产评估机构的评估结果作为依据。根据《国有资产评估管理若干问题的规定》(2001年财政部令第14号),除上市公司以外的整体或者部分产权转让、资产转让、置换、拍卖,应当对相关国有资产进行评估。对于转让标的企业涉及的职工安置、社会保险等有关费用,不得在评估作价之前从拟转让的国有净资产中先行扣除,也不得从转让价款中进行抵扣。也就是说,转让方不得将职工安置的责任留给受让方。

(四)股权投资转让价款的处理。对于股权转让损益,企业转让的,列作本期损益;政府及其部门转让的,按规定上缴财政。股权转让涉及的职工安置等费用,应当从转让价款中优先支付。

(五)国有股减持的特殊规定。目前,根据国务院的规定,凡国家拥有股份的股份有限公司向境外的公共投资者首次发行和增发股票时,均应按融资额的10%出售国有股,所得收入用于充实全国社会保障基金。

四、年度经营亏损的弥补

(一)企业亏损弥补的程序如下:

1、税前利润弥补。即企业本年度发生的亏损,可以用下一年度的所得税前利润来弥补,税前利润弥补亏损后有剩余的,剩余部分应该依法缴纳所得税。如果下一年度所得税前利润仍不足弥补亏损的,可连续弥补,但用税前利润连续弥补期限不得超过5年。

2、税后利润弥补。即企业本年度发生的亏损,当连续5年

用税前利润弥补后,仍不足弥补的,从第6年起,应当用税后利润弥补。

3、盈余公积弥补。即企业发生的亏损,依照税法的规定弥补后仍未弥补的亏损,由董事会提议,经股东(大)会或类似权力机构批准,可以用所提取的盈余公积来弥补。

4、资本公积弥补。在我国,资本公积用来转增资本,但在具体工作中因现实需要,经过国家批准,国有企业的资本公积可以用来弥补政策性重大损失,例如:企业重组过程中清查出来的价值减损,住房制度改革过程中出现的损失和一次性的住房补贴,企业会计核算制度转换造成的损失,企业依照国家规定分离办社会职能以及主辅分离过程中,经批准核销的特定损失。

(二)企业在以前年度亏损未弥补完之前,不得向投资者分配利润。企业用资本公积或盈余公积弥补亏损时,应该征得全体投资者同意。

五、年度利润的分配

(一)年度利润分配的顺序。按照新通则第五十条的规定,企业的净利润应按下列顺序进行分配:

1、弥补以前年度亏损。企业实现的净利润在以前年度亏损未弥补完之前,不得提取法定公积金。

2、提取10%法定公积金。提取法定公积金的基数,不是累计盈利,也不一定是本年的税后利润。只有在年初没有未弥补亏损的情况下,才能按本年净利润计算提取数。

3、提取任意公积金。企业提取法定公积金后,企业章程对提取任意公积金有规定的,按规定提取任意公积金,企业章程没有规定的,可以根据股东(大)会决议的比例提取任意公积金。

4、向投资者分配利润。企业应当按照“同股同权、同股同利”的原则,向投资者分配利润。企业以前年度未分配的利润,可以并入本年度利润一并进行分配。

根据《公司法》的规定,在弥补企业以前年度亏损和提取法定公积金之前向投资者分配利润,属违法行为,分配的利润应退还企业。库存股不参与利润分配。因实施股权激励办法而回购股份的,预计的回购支出在当期可供投资者分配的利润中做出预留,对预留的利润不得进行分配。

(二)法律、行政法规关于利润分配的例外规定。一是利润分配顺序例外。如《中外合作经营企业法》第二十一条规定:“中外合作者在合作企业合同中约定合作期满后合作企业的全部固定资产归中国合作者所有的,可以在合作企业合同中约定外国合作者在合作期限内先行回收投资的办法。”二是利润分配内容例外。如按照我国有关法律、法规规定,外商投资企业按实现净利润的一定比例计提职工福利及奖励基金,作为中方职工权益资金,投资者不能享有。三是投资者利润分配例外。股份有限公司当年无利润时,在用盈余公积金弥补亏损后,经股东(大)会特别决议,可以按照不超过股票面值6%的比率,用盈余公积分配股利。

(三)国有资本收益分配的特殊规定。为了完善国有企业的收入分配制度,国家将建立和实施国有资本经营预算制度。国有

企业实现净利润,属于国家所有。属于本级人民政府及其部门、机构出资的企业,其应付国有利润是国有资本经营预算收入的主要来源,应当上缴同级财政。

六、职工要素分配的管理

(一)职工要素分配概述。党的十六届六中全会提出,国家应当“完善劳动、资本、技术、管理等生产要素按贡献参与分配制度。”在新通则中,职工要素分配指经营者和其他职工以管理和技术等要素参与收益分配。职工要素分配应当遵循分配与贡献挂钩、效率优先、以激励为主要目的、合法合理的原则。

(二)实行职工要素分配的条件和要求。对经营者和其他职工进行激励,一般应具备以下条件:1、法人治理结构规范,股东会、董事会、经理层组织健全,职责明确,外部董事占董事会成员半数以上;2、发展战略明确,产权清晰;3、内部控制制度和绩效考核体系健全,基础管理制度规范,建立了符合市场经济和现代企业制度要求的劳动用工、薪酬福利制度;4、资产质量和财务状况良好,经营业绩稳健,企业财务会计报告真实,近3年无违法违规行为和不良记录等。

具体分配方案应当经过投资者审议批准后方可实施。属于本级人民政府及其部门、机构出资的企业,经营者、核心技术人员和其他职工参与企业收益分配的,应当按照有关规定报经股东会或履行投资者职能的相关机构批准,批准部门的相关批复文件应当抄送同级财政部门备案。

(三)职工要素分配的主要形式:

1、股权激励办法。根据国资委、财政部联合印发的《国有控股上市公司(境内)实施股权激励试行办法》(国资发分配[2006]175号),国有控股上市公司可以对董事(不含独立董事)、高级管理人员以及对公司整体业绩和持续发展有直接影响的核心技术人员和管理骨干实施股权激励办法。

2、自主创新激励分配制度。根据《财政部 国家发展改革委 科技部 劳动保障部关于企业实行自主创新激励分配制度的若干意见》(财企[2006]383号),企业可以实行技术折股、股权(股份)出售、股权(股份)奖励、技术奖励或分成等自主创新激励分配制度,但对同一研发人员或者同一知识产权不得重复实施不同形式的激励。

3、企业国有产权向管理层转让。根据国资委、财政部联合印发的《企业国有产权向管理层转让暂行规定》(国资发产权[2005]78号),可以探索中小型国有及国有控股企业国有产权向管理层转让,包括向管理层直接或间接出资设立的企业转让。

(四)职工要素分配的财务处理。职工取得企业股权的,应当根据企业章程或者有关合同的规定,与其他投资者一同参与净利润的分配,职工没有取得企业股权的,企业应当依照有关合同约定的分配标准给予分成,并从当期费用中列支。

七、新旧通则的对比分析

(一)明确了企业收入的管理原则。新通则规定投资者、经营者及其他职工履行本企业职务或者以企业名义开展业务所得的

收入,全部属于企业。这样规定,变换了旧通则从会计要素的确认、计量上进行规定的角度,明确了企业收入管理的财务要求及企业耗费经济资源的补偿、各方权益的维护与责任的落实等问题。

(二)调整了利润分配的内涵。新通则在利润分配的对象上,做了明确的调整:一是企业分配的利润不是纳税申报时计算的税后利润,而是会计核算的净利润;二是向投资者分配的利润不是企业净利润,而是可供分配的利润。

(三)取消公益金制度。新通则在收益分配管理规定中,取消了原来利润分配顺序中提取公益金的规定。

(四)明确了职工要素参与收益分配的财务处理。新通则贯彻落实了党的方针政策,第一次在财务规章中,明确了企业经营者和职工可以管理、技术等要素参与企业收益分配的内容,有利于企业建立和完善以按劳分配为主、多种分配方式并存的收入分配制度。

重组清算

新通则第七章重组清算共8条,主要规定了企业重组的一般程序和财务政策,并对合并、分立、托管经营等重组中涉及的财务行为以及国有资源、职工安置费用的处理政策作出了规定,明确了企业因关闭、破产、终止经营或解散而进行清算的财务处理。

一、企业重组及其重大财务事项

企业重组,是通过企业改制、产权转让、合并、分立、托管等方式进行企业组织的再造,包括企业资产结构、债务结构和资本结构的调整优化。它是对企业组织结构以及原有的各类资源要素,按照市场经济要求实施的重新组合。

企业重组中的重大财务事项包括:1、清查财产,核实债务,委托会计师事务所进行财务审计;2、制订和审议职工安置方案;3、与债权人协商,制订债务处置或承继方案;4、进行资产评估;5、拟订股权设置方案和资本重组实施方案。

二、分立重组的财务管理

根据财政部印发的《企业公司制改建有关国有资本管理与财务处理的暂行规定》(财企[2002]313号),企业实行分立式改建的,应当按照转入公司制企业的资产、负债经过评估后的净资产,折合为国有股份。所折股份,采取新设分立的,可以由原企业国有资本持有单位持有,采取派生分立的,可以由存续企业持有。

企业分立重组,其资产和经营业务应当根据资产相关性和业务相关性的原则进行分割,并就资产分割情况签署协议。

企业分立前的债务是分立时需要慎重处理的问题,除非取得债权人的同意,否则在清偿债务之前,企业不得分立。新设分立的,被解散企业的债务要分割给各新设企业,由新设企业按原定偿债日期或者按其于债权人达成的债务协议还本付息;派生分立的,存续企业的债务可以由存续企业独自承担,也可以从存续

企业中分出一部分,由派生企业偿还。

三、合并重组的财务管理

根据《公司法》的规定,公司合并,应当由合并各方签订合并协议,并编制资产负债表及财产清单。公司合并时,合并各方的债权、债务,应当由合并后存续的公司或者新设的公司承继。对于国有企业,根据《企业公司制改建有关国有资本管理与财务处理的暂行规定》,企业实行合并式改建的,经过评估后的净资产折合为国有股份,合并前各方如果属于同一投资主体,应当由原共同的国有资本持有单位一并持有;如果分属不同投资主体,应当由合并前各方原国有资本持有单位分别持有。企业实行合并式改建,应当由合并后的企业承继合并前各方的全部债权债务,并与债务人或债权人订立债务保全协议。

企业在完成合并后,应当使企业的净资产与注册资本相符。如果企业合并后净资产超出注册资本,超出部分作为资本公积;如果净资产少于注册资本,应当变更注册资本或者由投资者补足。企业合并后,登记事项发生变更的,应当依法向企业登记机关办理变更登记,其中国有及国有控股企业应当按规定先行办理国有产权变更登记。

四、托管经营的财务管理

在完全具备托管经营条件下,托管双方必须签订书面协议或者以法律、法规规定的其他方式设立托管关系。托管协议必须载明以下主要事项:托管当事人、受益人的名称;托管企业的资产、负债、经营业务的状况,或者托管资产的种类和范围以及与托管资产相对应的负债状况;托管企业的资产处置权限;托管企业筹资权限和偿债责任;托管经营目标以及收益分配办法。

实行托管经营,托管企业的投资者作为委托方,应当制定并落实对受托企业的财务监管措施。要依据合同约定跟踪检查委托经营情况,考核委托经营目标的完成情况,对托管企业的改组、改制、产权转让、对外投资与担保、重要资产的处置等重大事项行使审批权,对托管企业的财务状况进行必要的审计。

五、企业重组中国有资源的财务处理

(一)企业重组中土地资产的处理。根据《土地管理法》、《国有企业改革中划拨土地使用权管理暂行规定》(1998年国家土地管理局令第八号)、《国土资源部关于加强土地资产管理促进国有企业改革和发展的若干意见》(国土资发[1999]433号)等规定,结合企业重组的实际情况,在企业重组中,土地资产的处理主要有以下几种方式:

1、划拨。国有企业重组过程中,经国家批准可在不超过5年的期限内继续保留划拨用地。采取划拨方式使用的土地,企业可以不纳入企业资产管理,但应当按规定用途使用,并设立备查账簿登记。对于根据财政部、原国家土地管理局、原国家国有资产管理局下发的《关于认真抓紧做好清产核资中土地清查估价工作的紧急通知》(财清[1995]14号),企业通过清产核资,按照土地估价确认价值的50%入账的,继续按照原有规定执行,不需进行账务调整。

2、作价入股。在土地估价的基础上,经批准将国有土地使用权作价投资的,应缴纳的土地出让金应当与其他国有净资产一并折股,相应增加重组后企业的国有股份,并由企业重组前的国有资本持有单位或者主管财政机关确认的单位持有。

3、出让。在实际操作中,根据持有单位的不同,出让途径有两种:一是由重组前的原企业向国家缴纳土地出让金,取得一定年限的土地使用权,然后向重组后的新企业投资入股;二是由重组后的新企业直接向国家缴纳土地出让金,取得一定年限的土地使用权。

4、租赁。租赁使用土地,由企业按照不低于银行同期贷款利率的水平支付租金,并在租赁合同中约定。

(二)其他国有资源的处理。探矿权、采矿权、海域使用权以及诸如高速公路边上的广告经营权、药品经营权等特许经营权,属于国有资源范畴,国家实行有偿使用。对于这些可以依法转让的其他国有资源,企业进行重组时,比照土地使用权处置的方式进行处理。

六、企业重组中劳动债权的清偿

根据《公司法》、《劳动法》、《社会保险费征缴暂行条例》等规定,企业应当向职工支付工资、医疗补助、伤残补助、抚恤费用,或者为职工缴纳或代为扣缴基本医疗、基本养老、工伤、失业等社会保险费以及住房公积金。如果企业未及时或足额履行相应义务,即形成职工对企业享有的劳动债权。按照《企业国有产权转让管理暂行办法》等规定,这些劳动债权属于企业现有负债,在企业重组时,应当以现有资产优先清偿,以保障职工的合法权益。

至于企业依照国家有关规定,为移交社会保障机构管理的职工一次性缴付的社会保险费,则可从重组企业净资产中扣除或者以重组企业剥离资产的出售收入优先支付。企业一次性支付的社会保险费,按照省级人民政府规定的缴费比例执行。

七、企业清算

(一)企业清算及其原因。企业清算是指企业因各种原因终止经营时,为了结债权、债务和其他各种经济关系,保护债权人、投资者等利益相关者的合法权益,由专门的工作机构依法对企业财产进行清查、估价、变现,清理债权、债务,分配剩余财产的行为。企业清算的原因主要有解散、合并与兼并、破产、被停业或撤销等。

(二)依法破产清算。根据《企业破产法》的规定,企业法人不能清偿到期债务,并且资产不足以清偿全部债务或者明显缺乏清偿能力的,债务人可以申请破产清算;债务人不能清偿到期债务的,债权人可以申请破产清算;企业法人已解散但未清算或者未清算完毕,资产不足以清偿债务的,依法负有清算责任的人应当申请破产清算。破产债务的清偿、破产财产的分配,应当依法进行。

(三)国家为了维护社会稳定,对国有企业实施关闭破产,作出了一些特别的政策规定。国有企业实施政策性关闭破产,按

照《国务院关于在若干城市试行国有企业破产有关问题的通知》(国发[1994]59号)、《国务院关于在若干城市试行国有企业兼并破产和职工再就业有关问题的补充通知》(国发[1997]10号)和《中共中央办公厅 国务院办公厅关于进一步做好资源枯竭矿山关闭破产工作的通知》(中办发[2000]11号)执行。

(四)企业清算结束,应当编制清算报告,委托具有资格的会计师事务所审计后,将清算结果向全体投资者、债权人以及其他利益相关人通告。其中,属于各级人民政府及其部门、机构出资的企业,其清算报告应当报送主管财政机关。清算报告经股东(大)会或者人民法院确认后,应当报送公司登记机关,申请注销公司登记,公告公司终止。

八、解除职工劳动关系的财务处理

(一)职工经济补偿金的支付标准。根据《劳动法》的规定,建立劳动关系应当订立劳动合同。企业由于不是职工原因而解除其劳动合同的,应当给予经济补偿。对支付经济补偿金的范围和标准,应当按照《劳动部关于违反和解除劳动合同的经济补偿办法》(劳部发[1994]481号)执行。

(二)职工安置费的计算标准。根据《国务院关于在若干城市试行国有企业破产有关问题的通知》(国发[1994]59号)规定,对破产企业自谋职业的职工,政府可以发放一次性安置费,不再保留国有企业职工身份。一次性安置费原则上按照破产企业所在市的企业职工上年平均工资收入的3倍发放,具体发放标准由各有关市人民政府规定。

(三)职工经济补偿金或安置费的财务处理。1、属于正常经营期间发生的,作为人力资源管理费用,在企业当期费用中列支。2、属于企业重组中发生的,依次从未分配利润、盈余公积、资本公积、实收资本中支付。对于国有企业,可将转让国有产权的价款优先用于支付解除职工劳动关系的经济补偿金,或在公司制改建时用国有净资产(包括应付工资余额中属于实行工效挂钩等分配办法提取数大于应发数形成的工资基金结余)支付。3、属于清算时发生的,以企业扣除清算费用后的清算财产优先支付。

九、新旧通则的对比分析

(一)增加了企业重组的内容。新通则第五十三条至第五十八条对企业重组中的财务工作和相关政策,分别做出了专门规定;第六十条对企业解除职工劳动关系的财务政策做出了明确规定。

(二)高度概括了企业清算的规定。新通则只有第五十九条专门规定企业清算的内容。由于新公司法已于2006年1月1日起施行,新的《企业破产法》也已于2007年6月1日起施行,它们对企业清算做出了新的规定。因此,新通则从增强前瞻性考虑,只明确“应当按照法律、法规和企业章程的规定实施清算”,而没有对企业清算做出详细的规定。但为了进一步加强清算管理,增加了关于清算报告管理的规定。(未完待续)

(执笔:赖永添 吴子云 李 炜)

责任编辑 刘黎静