

国有资本充实社保基金 会计和税务处理探析

朱元林

摘要：在人口老龄化加剧发展的背景下，中国社会保障基金收支缺口逐步扩大，从“减持”“转持”上市国有资本增量，至2017年国务院出台政策直接划转中央和地方国有资本存量，国有资本充实社保基金成为大势所趋。对于国有资本划出方、划入方和划转企业而言，探索国有资本充实社保基金背景下的会计和税务处理成为现实所需。本文基于国内划转背景及政策文件规定，比较分析不同主体及划转模式下会计和税务处理，为国有资本充实社保基金股权划出划入方会计处理提出建议：利用平台优势发挥作用，加强投资运营，明确委托关系等。最后得出结论：划入方将承接的国有资本计入金融资产和所有者权益中较为合理。

关键词：国有资本；充实社保；会计和税务处理

中图分类号：F234 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)18-0048-04

早在2003年，《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》中，已提出为加快社会保障体系建设划转部分国有资产充实社保基金的概念。2017年11月，《国务院关于印发划转部分国有资本充实社保基金实施方案的通知》（国发[2017]49号）对划转范围和比例进行了明确规定，即划转中央和地方国有及国有控股大中型企业、金融机构国有股权10%比例，以此来弥补企业职工养老保险转轨时由于政策限制产生的职工养老金缺口。2019年9月，财政部、人力资源社会保障部、国资委、税务总局、证监会五部门印发《关于全面推开划转部分国有资本充实社保基金工作的通知》（财资[2019]49号）规定国有股权变更登记完成后承接主体以划转基准日账面值入账，变更后股权产生的分红收益皆为承接主体持有。上述实施方案及操作办法仅对划转国有资本管理作出方向性规定，对划入方和划出方在划转过程中具体操作并没有做明确的规定，使得各主体在会计处理上面临着不同的现实困难，本文从划出方、划入方和划转企业三个方面，分别探析具体的会计和税务处理。

一、国有资本充实社保基金划出方及划转企业会计处理

（一）划出方企业会计处理

根据国资委发布的《企业国有产权无偿划转管理暂行办法》和财政部会计司2001年发布的《企业会计制度讲解》，对于按规定无偿划出的实物资产，借记资本公积，贷记资产类科目。对于国有股权无偿划转并没有明确规定，参考国有资产相关管理办法，若划出方是政府或政府授权履行出资人职责的国有资产监督管理机构，则只进行产权登记，无需会计处理；对于划出方是企业的，在个别报表层面，在确认国有资本转出义务时，先冲减资本公积，在资本公积不足的情况下依次冲减盈余公积、未分配利润；根据相关要求，国有及国有控股大中型企业、金融机构纳入本次划转范围，划转对象不改变现行国有资产管理体制，股权划转后减少长期股权投资。会计处理如下：

借：资本公积（盈余公积、利润分配——未分配利润）

贷：其他应付款

办理完毕股权划转手续时：

借：其他应付款

贷：长期股权投资

在划出方企业合并报表层面，应调减归属于母公司所有

作者简介：朱元林，安徽省国有资本运营控股集团有限公司总会计师。

者权益,调增少数股东权益,合并所有者权益总额不变。

(二) 划转企业会计处理

划转企业在确认国有资本划出时,实收资本总额不变,在股东名册中减少实收资本中原国家资本或国有法人资本同时增加承接主体资本。会计处理如下:

借:实收资本——国家资本或国有法人资本

贷:实收资本——社保承接主体资本

企业划入社保基金前为国有独资企业且纳入国有资本经营预算范围的,按照年度合并报表归属于母公司净利润扣除提取法定盈余公积金后为基数,乘以经股东会等类似机构批准的分红比例,作为应向社保基金分配的股权分红收益。

计提分红时会计处理:

借:利润分配——未分配利润

贷:利润分配——应付股利

借:利润分配——应付股利

贷:应付股利

实际发放股利分红时:

借:应付股利

贷:银行存款等

二、国有资本充实社保基金划入方会计处理

(一) 社保基金理事会集中持有

1. 模式介绍。该模式下以中央层面为例,中央企业划转的国有股权由国务院委托社保基金会管理。早在2000年,全国社保基金理事会承担了中央企业国有资本划转承接主体的职责,在2018年《国务院机构改革方案》中,全国社会保障基金理事会的隶属关系由原来的国务院管理调整为财政部管理,这在一定程度上,保证了基金安全,有利于实现保值增值。

2. 会计处理。

(1) 契约制。契约制主要是以信托契约来规范当事人的权利与义务关系,依照基金契约组建的,暂时不具有法人资格。在国有资本充实社保基金条件尚未成熟之时,可成立社保基金理事会负责持有划转的国有股权,在契约制形式下,即借方记其他权益工具投资或长期股权投资,贷方记实收基金(实收基金是指划转双方按照相关约定,实际投入社保基金中的资本)。

(2) 公司制。公司制基金是依照公司法组建的,具有法人资格,在未来养老保险基金投资运作条件成熟时,可由社保基金理事会转为组建养老金管理公司,即从契约型运作模式转为公司型模式。入账时借方记其他权益工具投资或长期股权投资,贷方记实收资本。划转的国有股权作为养老金管理公司实际收到划转方投入的资本。

(二) 地方国有独资公司专户管理

1. 模式介绍。该模式下有两种形式:一是省级人民政府新设立国有独资公司,将划转的国有资本委托新设公司集中管理运营,二是省级人民政府将划转的国有资本委托本省具有国有资本投资运营功能的公司专户管理。前者以云南省为例,云南省人民政府新组建了省国有股权运营管理有限责任公司作为承接主体,进行集中监管、专户管理。后者以安徽省为例,安徽省划转的企业国有股权委托安徽省国有资本运营控股集团有限公司专户管理。本文主要分析该模式下接收股权、分红运营处置、上缴社保基金几个阶段的会计处理。

2. 会计处理。从划入方持股比例看,实施方案规定划转比例为划转企业国有股权的10%,比例较小,且根据方案划入方不干预标的企业日常生产经营管理,一般不外派董事,因此不具有控制、共同控制和重大影响,不确认为长期股权投资;从持有用途来看,不具有交易性目的,对划入的股权,承接主体的收益主要来源于股权分红。除国家规定须保持国有特殊持股比例或要求的企业外,承接主体经批准也可以通过国有资本运作获取收益。根据财政部2017年印发的新修订《企业会计准则第22号——金融工具的确认和计量》,承接主体对划入股权的管理模式符合第十八条的相关条件,应当分类为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”,计入“其他权益工具投资”科目。由于地方国有独资公司直接持有和委托持有两种不同模式,贷方则分别计入权益和负债。本文主要通过案例分析这两种模式下国有资本充实社保不同阶段的会计处理。

(1) 直接持有:计入权益。

案例1:划出方为某省国资委,划入方A公司为该省国有资本充实社保基金承接主体,划转对象B公司为该省国资委100%控股的国有独资公司,划转比例为B公司国有股权的10%。划转基准日,A公司的账面净资产1 000 000万元,资产负债率60%;B公司归属于母公司所有者权益为1 000 000万元。

① 股权过户登记日的会计处理:接收划转的国有股权时,在承接主体财务报表中权益化处理计入所有者权益,实现专户管理。其中,有认缴资本义务记入实收资本,但从划转的意图上来看,本次股权划转是为了国有资本充实社保基金,在选择会计处理方式时,首先应当对省人民政府划转股权开展决策的目的进行深层次分析,涉及实收资本增加或者调整的,一般需通过董事会或股东大会以及上级监管部门的批准才可以实施,且需要通过产权变更以及工商变更等手续得以实现,手续繁琐,周期较长;无认缴资本义务记入资本公积,根据企业会计准则解释,企业在收到代为偿债或无偿捐赠时,

经济实质上能够表明是投资者对企业的资本性投入，除符合收入确认条件的，作为收入处理，否则将相关利得计入资本公积。划出方在没有获得任何股权或非股权对价时，划出方按冲减所有者权益处理，划入方按接受投资收益增加资本公积处理。

股权过户登记日，A公司承接10%的国有股权，会计处理如下(单位：万元，下同)：

借：其他权益工具投资——成本 100 000
贷：实收资本(资本公积) 100 000

A公司接收B公司股权划转后，净资产为1 100 000万元，资产负债率下降到57.69%，客观反映划转结果，对提高划入方的运营效率有积极影响。

②收到分红及公允价值变动时的会计处理：对于承接主体享有的收益权，其收益主要来源于股权分红、处置运作。根据《公司法》规定，股东的基本权利通过股权现金分红来体现，股东收取的红利可按照实缴的出资比例收取。划入方应通过参与股东大会等方式确定利润分配方案取得股权分红收益，在持有股权期间划出企业宣告发放股利时，将应收股利计入投资收益。当持有期间股权公允价值发生变动时，期间变动计入其他综合收益。若公允价值上升，差额贷记“其他综合收益”；反之借记“其他综合收益”。

B公司宣告发放股利1 000万元时，A公司持股10%，会计处理如下：

借：应收股利 100
贷：投资收益 100

待实际收到现金分红时：

借：银行存款等 100
贷：应收股利 100

当A公司持有的B公司股权公允价值上升2 000万元时：

借：其他权益工具投资——公允价值变动 2 000
贷：其他综合收益 2 000

③划入方处置股权时的会计处理：若规定有禁售期的情况下，禁售后经批准可以通过资本运作等方式获取股权处置的收益。划入方拥有股权的处置权并不意味着可大量抛售变现国有股权，而是应进一步优化国有资本布局，提高划入社保基金国有股权的运营效率，实现提高社保基金股权回报的目标。当划转企业缺乏市场前景运营效率低下时，划入方可以合法合规地实现退出。结转其他权益工具投资账面余额，按照账面价值与出售价格的差异确认留存收益，以前年度公允价值变动确认的其他综合收益也转入留存收益。

当A公司以120 000万元出售所持有的B公司股权，会计处理如下：

借：银行存款 120 000
贷：其他权益工具投资——成本 100 000
其他权益工具投资——公允价值变动 2 000
盈余公积 1 800
利润分配——未分配利润 16 200
借：其他综合收益 2 000
贷：盈余公积 200
利润分配——未分配利润 1 800

④上缴社保基金时的会计处理：收缴专项资金即承接主体取得的收益弥补社保基金缺口，依次冲减利润分配、盈余公积。本例中扣除10%法定盈余公积后，A公司持有B公司股权期间可支配利润18 090万元(分红收益90+公允价值变动收益1 800+处置收益16 200)，假设当年社保基金缺口金额为10 000万元，只需要A公司补足资金缺口，会计处理如下：

借：利润分配——应付现金股利(盈余公积) 10 000
贷：银行存款等 10 000

确认为权益优势主要集中在以下几个方面：其一，符合资产和所有者权益定义。实施方案划转的国有股权符合资产定义中三个要素，即是由划入方通过签订协议接收、划入方拥有的且会带来经济利益的资源，同时划入股权符合所有者权益定义，即资产扣除负债后的剩余权益，可计入所有者权益核算。其二，实现国有资本保值增值，防止资本沉没。从账面上看意味着社保基金总额有所增多，社保基金总额增加后，可有效弥补社保基金在以后的支付缺口。有利于划入方提高运营效率，放大资本功能，以更好服务国家战略目标，实现国有资本保值增值。

(2) 委托持有：计入负债。

①股权过户登记日的会计处理：接收划转的股权时，计入划入方负债类科目专项应付款账户中，进行负债化处理，即借记“其他权益工具投资”，贷记“专项应付款”。根据《企业会计准则——应用指南》说明，“专项应付款”科目专用于计入政府或类似机构以所有者身份投入的有专项或特定用途的款项，属于国家拨入有指定用途的权益性资本的投入，该模式下国有股权可计入专项应付款中核算。

案例2：承前例划入方会计处理如下：

借：其他权益工具投资——成本 100 000
贷：专项应付款 100 000

A公司接受B公司股权划转后，净资产为1 000 000万元，资产负债率上升至61.54%，后续股权的划入将导致A公司资产负债率持续增高，对信用评级产生不利影响，制约划入方的发展。

②收到分红及公允价值变动时的会计处理：在持有股

权期间划出企业宣告发放股利时，将应收股利计入专项应付款。当持有期间股权公允价值发生变动时，期间变动计入其他综合收益。若公允价值上升，差额贷记“其他综合收益”；反之借记“其他综合收益”。期末该科目余额结转计入专项应付款。

B公司宣告发放股利1 000万元时，A公司持股10%，会计处理如下：

借：应收股利	100
贷：专项应付款	100
待实际收到现金分红时：	
借：银行存款等	100
贷：应收股利	100
当A公司持有的B公司股权公允价值上升2 000万元时：	
借：其他权益工具投资——公允价值变动	2 000
贷：其他综合收益	2 000
借：其他综合收益	2 000
贷：专项应付款	2 000

③划入方处置股权时的会计处理：结转其他权益工具投资账面余额，按照账面价值与出售价格的差异确认专项应付款。

A公司以120 000万元出售所持有的B公司股权：

借：银行存款	120 000
贷：其他权益工具投资——成本	100 000
其他权益工具投资——公允价值变动	2 000
专项应付款	18 000

④上缴社保基金时的会计处理：收缴专项资金即划入方取得的分红收益弥补社保基金缺口。前例中A公司持有B公司股权期间收益为股权分红及处置收入共20 100万元（分红收益100+公允价值变动收益2 000+处置收益18 000），假设当年社保基金缺口金额为10 000万元，需要A公司补足资金缺口，会计处理如下：

借：其他应付款	10 000
贷：银行存款等	10 000

确认为负债缺点在于以下几个方面：其一，不符合负债定义。划入方作为财务投资者，享有所划入国有股权的收益权和处置权，计入负债不符合其定义。其二，导致划入方资产负债率增高。资产负债率是评价企业偿债能力的指标，该指标也可衡量公司利用债务资金进行投资经营的能力，是债权人在放贷时考虑的重要因素。其三，资本被沉没。依据我国《公司法》有关规定，法人财产所有权是企业独立的财产，是由企业法人享有的且独立于其他企业或机构的财产，而划转股权计入负债不符合法人财产所有权，将导致资

本沉没。

3. 列报与披露。资产负债表中，“其他权益工具投资”应作为划入方接收划转股权价值的列示项，依据划转基准日账面价值入账；划转的国有资本若权益化处置则同时计入“实收资本”或“资本公积”中单独反映，若负债化处置则同时计入“专项应付款”中核算。划入方在财务报告附注中对金融资产类科目做出适当披露，披露内容包括：划入方应当设立专户管理，并与自有资产设立严格的隔离机制，在审计报告中通过分部报告予以披露；股权过户登记日接收股权计入财务报表的编制基础、划转依据、划转基准日及产权登记信息；接收股权分红产生投资收益时披露分红比例、金额、来源等；在金融资产科目中反映划入资本总量及期末结余金额等。

三、国有资本充实社保基金税务处理

（一）印花税

根据《中华人民共和国印花税法》要求，在国有资本充实社保基金划转中，根据规定划出与划入方签订产权转移书据、划入方增加资本公积时等均涉及印花税缴纳。根据五部门印发《关于全面推开划转部分国有资本充实社保基金工作的通知》的精神，针对本次划转双方签订产权转移书据、承接主体入账时计入实收资本或资本公积的增加额，免征印花税；涉及上市公司股权转让的，免征证券交易印花税。

（二）增值税

实施方案中，对于划入方投资范围做了限制性规定，仅可通过银行存款、一级市场购买国债和对划转对象的增资这三种渠道对现金收益进行投资。根据《财政部国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36号）购买国债地方政府债利息收入免征增值税，银行存款取得利息、定向增资也均为免税行为。

（三）企业所得税

在划转过程中，划入方接收划入的国有股权时不作为企业所得，因此不涉及缴纳企业所得税，划入方在运营投资过程中购买国债持有至到期取得的国债利息收入，根据企业所得税法规定可免征企业所得税。

四、相关建议及结论

（一）相关建议

划入方利用平台优势，充分发挥其作用。随着国有资本划转工作的深入展开，对于地方承接主体国有独资公司而言，国有资本后续运营投资将是公司未来工作的重点。划入方应积极发挥国有资本投资运营平台作用，结合自身（下转第54页）

同计量方法确认的碳排放履约成本和净利润也会有所不同。

例3：假设A火电企业20×0年碳排放权资产购入情况如表1，20×0年全年使用9 000吨碳排放配额履约，企业所得税税率为25%。采用先进先出法和月末一次加权平均法确认的碳排放履约成本和对净利润的影响有一定差异。

1. 采用先进先出法确认的碳排放权履约成本 = (1 500 × 55) + (3 000 × 15) + (4 500 × 60) = 397 500 (元)。

2. 月末一次加权平均法确认的碳排放权履约成本 = 9 000 × 45 = 405 000 (元)。

3. 两种计量方法对当年碳排放权履约成本的影响。月末一次加权平均法比先进先出法多确认碳排放权履约成本 = 405 000 - 397 500 = 7 500 (元)。

4. 两种计量方法对当年净利润的影响。月末一次加权平均法比先进先出法少核算净利润 = 7 500 × (1 - 25%) = 5 625 (元)。

四、不同清缴方式对碳排放权履约成本和净利润的影响

《暂行规定》尚未明确“碳排放权资产”清缴履约的具体方式。根据《碳排放权交易管理暂行办法》的有关规定，如果能大致推断出企业当年碳排放权配额的履约清缴在次年的某一个月份，则可认为是一次性清缴。企业是因为生产才会承担履约成本，一般情况下企业每月都会生产。笔者认为，实务中，还可根据企业具体实际情况，借鉴企业所得税的缴纳方法，即实行按月预缴、年终汇算清缴的方式。

例4：假设A火电企业20×0年的碳排放权资产的单位成本为60元/吨，假设碳排放配额有两种清缴履约方式：一种是经省级碳交易主管部门在次年核定无误后，于20×1年

3月份一次性清缴，共缴纳9 800吨；一种是按月预缴、年终汇算清缴，其中20×1年的3月份经省级碳交易主管部门核定无误后多退少补，20×0年每月均预缴，全年共预缴9 775吨，20×1年3月份补缴25吨。企业所得税税率为25%。

1. 如果采用次年一次性清缴方式，则企业20×0年每月份均没有确认碳排放权履约成本，20×1年的3月份一次性确认碳排放权履约成本 = 9 800 × 60 = 588 000 (元)。

2. 如果采用按月预缴、年终汇算清缴的方式，则：20×0年预缴的碳排放权履约成本 = 9 775 × 60 = 586 500 (元)；20×1年3月份补缴的碳排放权履约成本 = 25 × 60 = 1 500 (元)。

3. 两种清缴方式对当年碳排放权履约成本的影响。按月预缴、年终汇算清缴比次年一次性清缴在20×0年多确认碳排放权履约成本 = 586 500 - 0 = 586 500 (元)。

4. 两种清缴方式对当年净利润的影响。按月预缴、年终汇算清缴比次年一次性清缴在20×0年少核算净利润 = 586 500 × (1 - 25%) = 439 875 (元)。

5. 两种清缴方式的比较。(1) 如果选用次年一次性清缴方式，则20×0年没有碳排放权履约成本计入当年损益，而是确认到了次年的3月份，这种方式的优点是只需一次性计算和进行会计处理，工作量较小，不足之处是前期不确认碳排放权履约成本，而后期确认较大，会造成当年和次年碳排放权履约成本以及净利润的较大波动。(2) 如果选用按月预缴、年终汇算清缴的方式，则20×0年每月都有碳排放权履约成本确认，优点是比较符合权责发生制和配比原则，企业碳排放权履约成本和净利润会比较平稳；不足之处是工作量较大，每月都需确认预缴数量和碳排放权履约成本并进行相应的会计处理。□

责任编辑 刘黎静

(上接第51页)定位和地方政策，盘活划入的国有股权，规范化市场化对股权进行管理、运作及处置等，弥补社保基金缺口。

加强投资运营，促进保值增值。国有股权划转之后对接收的股权保值增值，是划入方对基金管理运营的重要目标，地方国有资本投资运营公司应建立规范完善的基金投资运营体系，保持基金投资的收益性和稳定性，可借鉴试点省份的经验并结合自身实际情况，不断探索市场化、专业化的投资运营道路。

明确委托关系，探索合理分红机制。股权划入方与社保基金管理部门之间可通过签订协议的方式，明确委托运营等事项，规范划入方与社保基金管理部门的权利与义务，保证股权收益充实社保政策落实到位。同时探索划转股权的分红

机制，划入方可以根据划转标的企业的行业、经营业绩等，以合理的比例进行分配，保证划转的股权后续产生持续、稳定的收益。

(二) 结论

现阶段我国人口老龄化程度逐渐加深，社会保障支出面临巨大压力，划转部分国有资本充实社保基金势在必行。国有企业作为国民经济的重要支柱和依靠力量，需发挥其作用惠及全民，拓宽社保基金来源渠道，维持社保基金现金流稳定发展。笔者认为在现行的国有资本划转形势下，划入方将划转的国有资本计入金融资产和所有者权益中最佳，既符合法人财产所有权的属性，又可防止资本沉没，实现国有资本保值增值。□

责任编辑 武献杰