

利润分配制度改革思考

邱泽新

(湖北民族学院 湖北恩施 445000)

【摘要】 利润分配是《公司法》和《企业财务通则》规范的重要内容,然而目前两者关于盈余公积计提的规定存在不一致的地方。本文认为,应进一步明确盈余公积的计提基础和公司经营亏损弥补的来源与顺序,并且“公积金”和“利润”的会计法律概念使用上应与会计专业概念统一。

【关键词】 利润分配 盈余公积 经营亏损弥补

一、盈余公积计提基数的确定

《公司法》第 167 条规定:公司分配当年税后利润时,应当提取利润的百分之十列入公司法定公积金。对于税后利润,法学界一致认为税后利润为公司当年利润扣除应纳税后的余额。会计界认为,税后利润是企业当年利润总额扣除当年所得税费用后的净利润。法学界与会计界对税后利润的分歧点是减应纳税额,还是减所得税费用。应纳税额是根据《企业所得税法》确定,所得税费用是根据企业会计准则确定,二者确定的依据不同,包含的内容有差异。根据企业会计准则,所得税费用的确认与计量为:

所得税费用=应纳税额+递延所得税负债(期末余额-期初余额)-递延所得税资产(期末余额-期初余额)

根据公司资本制度的“资本确定原则、资本维持原则、资本不变原则”,以资产负债观为基础确定的利润,与公司资本原则具有一致性。因此,会计界认定的以利润总额减所得税费用后的净利润作为计提盈余公积的基数是准确的。

《企业财务通则》第 50 条规定:企业年度净利润应首先弥补以前年度亏损。据此,盈余公积计提基数可用公式表示为:

盈余公积计提基数=当年净利润-以前年度亏损额

《公司法》第 167 条规定:公司的法定公积金不足以弥补

院的内部成本资料研究发现,医院核心业务的成本粘性比辅助服务的成本粘性大,从而从组织内部业务层面拓展了成本粘性的研究范围。Carsten Homburg, Julia Nasev(2008)将成本粘性的研究与会计谨慎性联系起来,他们将样本组分成成本粘性公司与对照公司,然后用 Basu 建立的检验会计谨慎性的经典模型对两个样本组进行了检验,结果表明:存在成本粘性的公司比不存在成本粘性的公司更加谨慎稳健。

在国内方面,对成本粘性的研究更贴近我国国情,更凸显中国国情的研究特色。陈灿平(2008)考虑到我国东、中、西部地区经济水平存在明显差异,从地区经济生态差异视角考察了东中西部企业的成本粘性情况;曹晓雪、于长春、周泽将(2009)则专门研究了我国中央企业的成本粘性问题。

四、未来研究展望

成本粘性研究从一开始提出就对传统管理会计中的成本性态假设提出了挑战,这要求在充分观察和分析成本结构变动规律的基础上对成本性态理论进行改进,扩大其适用范围,适当地加入非线性变量,从而形成较为合理的成本性态模型。目前学术界对成本粘性的研究多集中在特性研究和影响因素研究两个层面上,研究方向及深度有待进一步继续拓展,未来的研究可以向以下几个方面继续深入:

1. 影响成本粘性的因素还有很多,鉴于目前成本粘性影响因素的研究缺乏整体性研究的状况,构建一个合理的成本

粘性影响因素的逻辑框架很有必要。

2. 应该怎样定性评价成本粘性现象?它的出现对企业而言是“好”还是“坏”?它对企业的短期绩效和长期绩效是否会产生相同的影响?这些问题有待进一步研究。

3. 成本粘性研究的最新进展启示我们,将成本粘性研究与其他学科的研究相结合会产生新的边缘学科,这对于我们认识成本的客观变化规律有很大的好处。

主要参考文献

1. 彼得·C.布鲁尔,雷·H.加里森,埃里克·W.诺琳著,刘洪生,王思妍,李冰洋主译.管理会计导论.大连:东北财经大学出版社,2009
2. 孙铮,刘浩.中国上市公司费用“粘性”行为研究.经济研究,2004;12
3. 孔玉生,朱乃平,孔庆根.成本粘性研究:来自中国上市公司的经验数据.会计研究,2007;11
4. 边喜春.费用“粘性”的成因及控制对策.价格月刊,2005;12
5. 马景涛.上市公司销管费用粘性问题的比较研究.商场现代化,2008;10
6. Anderson, Mark C., Rajiv D. Banker, Surya N. Janakiraman. Are selling, General, and Administrative Costs “Sticky”? Journal of Accounting Research, 2003; 41

以前年度亏损的,在依照前款规定提取法定公积金之前,应当先用当年利润弥补亏损。依照其规定,企业应当首先用法定公积金(盈余公积)弥补,不足部分再用当年利润弥补。据此,盈余公积计提基数可用公式表示为:

盈余公积计提基数=当年净利润-(以前年度亏损额-法定盈余公积)

《企业财务通则》与《公司法》在企业存在以前年度经营亏损时对盈余公积计提的规定是不一致的。

假定某企业2010年发生经营亏损120万元,2011年实现净利润200万元。

按《企业财务通则》规定,2011年实现净利润200万元,补亏120万元,按10%计提盈余公积为8万元(80×10%)。

按《公司法》规定,假定2011年企业先用100万元盈余公积弥补,再用净利润20万元弥补,按10%计提盈余公积18万元(180×10%)。

我们认为,《企业财务通则》的规定更符合资本维持原则和保护债权人利益,《公司法》的规定意味着将本年利润更多地用于向投资者分配。

《企业财务通则》和《公司法》在规范企业经营亏损弥补时,均未考虑企业以前年度盈利时所留存的未分配利润。从会计原理讲,当企业有留存的未分配利润,发生经营亏损时,会计账务处理会自动补亏。

二、企业经营亏损弥补来源与顺序的确定

企业经营亏损是指企业根据会计准则确认的收入、费用、利得、损失即利润总额减所得税费用小于零。对于企业经营亏损的弥补,我国《公司法》和《企业财务通则》有一些规定,但不够全面清晰。《公司法》有关企业经营亏损弥补的相关规定有:第167条,公司的法定公积金不足以弥补以前年度亏损的,在提取法定公积金之前,应当先用当年利润弥补亏损。第169条,公司的公积金用于弥补公司的亏损、扩大公司生产经营或者转为增加公司资本。但是,资本公积金不得用于弥补公司的亏损。《企业财务通则》有关企业经营亏损弥补的相关规定有:第18条,企业从税后利润中提取的盈余公积包括法定公积金和任意公积金,可以用于弥补亏损。第49条,企业发生的年度亏损,依照税法的规定弥补。税法规定年限内的税前利润不足弥补的,用以后年度的税后利润弥补,或者经投资者审议后用盈余公积弥补。第50条,企业年度净利润,第一分配顺序是弥补以前年度亏损。

企业发生经营亏损,从会计技术处理来看,不管企业是用未分配利润还是用盈余公积金或其他来补亏,都只是“所有者权益”内部各项目之间所进行的金额调整,不会影响所有者权益总额。即使亏损留存账面,所有者权益总额仍不变。

从法律层面看,用什么补亏,补亏顺序如何安排就不仅仅是一个会计技术处理程序问题,而是一个涉及公司资本维持、债权人利益保护、企业财权的安排问题。资本保全和保护债权人利益是《公司法》的立法宗旨。1993年制发、2005年修订的《公司法》对此未引起高度重视,一直未明确规定企业经营亏损弥补的来源和顺序。当股东会具有经营亏损弥补的决定权,

而《公司法》又未规定经营亏损弥补的来源以及亏损弥补的顺序时,股东损害债权人利益不可避免。“无盈利不分配”原则是《公司法》的一项基本原则,我们认为也可作为确定公司亏损弥补的来源与顺序的标准。

这样,企业经营亏损弥补的来源与顺序为未分配利润、以后年度净利润、任意盈余公积、法定盈余公积和资本公积。前四项属于企业留存收益,按顺序补亏即可。资本公积从法律视角看,“资本公积”科目有三大功能:一是为处理公司股东间的关系,即通过股本和资本公积的划分,在保证公司股权关系的清晰度的同时,维系股东之间、特别是在不同时期加入公司的股东之间的利益平衡。二是为保护债权人的利益,限制公司对股东的分配。三是确保企业经营者的财权。

三、会计法律概念与会计专业概念规范的统一

《公司法》设专章规范公司财务会计,是企业会计准则的母法。为切实有针对性执行《公司法》,其会计法律概念应与会计专业概念内涵保持一致。《公司法》在会计法律概念使用上不够清晰准确。

1. 公积金层次问题。《公司法》有三处提及公积金,一是按税后利润的10%计提法定公积金;二是经股东会或股东大会决议,从税后利润中提取任意公积金;三是用公积金补亏或转增资本,但资本公积金不得补亏。会计上将利润中提取的称盈余公积,按《公司法》规定10%计提的称法定盈余公积金,根据股东(大)会决议从利润中提取的称任意盈余公积金。来源于利润以外的投资者出资和计入所有者权益的利得称资本公积。会计公积金,基于公积金来源不同分盈余公积和资本公积;盈余公积基于其决定权不同分法定盈余公积和任意盈余公积。《公司法》在公积金概念使用上不如会计准则简单明了。

2. 利润概念问题。《公司法》中出现税后利润、当年利润。税后利润与所得税有关,2007年发布的《企业所得税法》中无税前利润、税后利润之说,只有应纳税所得额。从历史视角来看,1994年以前会计制度与所得税法保持一致,会计所得(利润总额)与应纳税所得额相同,企业向国家缴纳的所得税是作为企业的一项利润分配。利润总额(应纳税所得额)称税前利润,税前利润扣除所得税称税后利润。自1994年财政部颁布《企业所得税会计处理的暂行规定》,特别是2006年发布新所得税会计准则以来,企业按会计准则确认计量的利润总额与按所得税法确认计算的应纳税所得额便完全不同;同时会计按资产负债观确认的所得税费用与按税法计算的应纳所得税也不相同。税后利润是指利润总额减去所得税费用,还是减应纳税所得税,这已引起法律界与会计界对税后利润认识上的分歧。其实,会计界早已不再使用税前、税后利润概念,而是根据利润构成营业利润、利润总额、净利润、可供分配利润等概念。当年利润也是一个模糊概念,是指利润总额,还是指净利润,表述上欠准确。因此,《公司法》涉及的会计法律概念有必要与会计专业概念规范一致。

主要参考文献

1. 王金柱.双产权制度论.北京:商务印书馆,2005
2. 毛亚敏主编.公司法.杭州:浙江大学出版社,2008