

事业单位会计准则和财务规则的不协调性

晋晓琴

(华北水利水电学院管理与经济学院 郑州 450011)

【摘要】2012年,新修订的《事业单位财务规则》和《事业单位会计准则》正式发布,两者之间有诸多相同之处,但也存在不少相互矛盾的地方,本文对此进行了详细的比较分析。

【关键词】事业单位财务规则 事业单位会计准则 不协调性

2012年是行政事业单位会计改革的重要年度。2012年2月7日,谢旭人部长签署财政部令第68号,公布了修订后的《事业单位财务规则》(以下简称《新规则》),并自2012年4月1日起施行。2012年12月6日,财政部以财政部令第72号发布了修订后的《事业单位会计准则》(以下简称《新准则》),并于2013年1月1日起施行。《新规则》与《新准则》的出台都是为了规范事业单位财务管理与会计工作,保证会计信息质量,促进事业单位健康发展。本文主要对两者之间的相同之处和

不协调性进行了探析。

一、《新准则》和《新规则》的相同之处

1. 适用范围以及会计要素的概念都相同。《新规则》和《新准则》都适用于各级各类事业单位;《新规则》和《新准则》对资产、负债、收入和支出四个要素的定义表述相同,如都认为“资产是指事业单位占有或者使用的能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利”。尽管两者要素的概念相同,但仍存在非常大的缺憾。即会计要素的概念没有与时俱

允许符合条件的企业从搬迁年度次年起至搬迁完成年度前一年度止,可作为停止生产经营活动年度,从法定亏损结转弥补年限中减除;企业边搬迁、边生产的,其亏损结转年度应连续计算。此条款的增加,充分体现了税法的公平、合理原则。

8. 搬迁业务的税收征管。旧政策中只有主管税务机关应加强资料审核和后续管理等原则性规定,新政策的税收征管要求更具体,诸如企业应对搬迁业务单独进行税务管理和会计核算,按要求报送相关材料等。

新政策的征管要求更为明确、具体、可操作性强,同时明确了纳税人逾期未报材料的税务处理、税务补救途径等,并授予主管税务机关(包括迁出地和迁入地)适当的裁量权,防止因“一刀切”导致新的不公平现象的发生。

二、新政策的不足之处和完善建议

新政策在内容更加规范及实务操作性更强的同时,解决了税企双方争议最大的两个问题:一是搬迁所得的开始和完成年度如何确定;二是搬迁过程中处置固定资产的净损失能否税前扣除。

但新政策中有值得商榷的条款,即:企业发生的购置资产支出,不得从搬迁收入中扣除。经对比新旧政策可知,执行新政策的企业搬迁后如购置或建造了新资产就会因搬迁所得的计算方法不同而税负增加。

例:假设某企业因社会公共利益需要必须进行政策性搬迁,企业主要资产中有一栋房产获得100万元价值补偿。搬迁

后,企业重新购置房产实际花费了500万元的代价。

按旧政策规定,企业搬迁后继续生产,则搬迁所得为-400万元(搬迁补偿收入100万元-重置资产支出500万元),在搬迁完成当年无需纳税;而按新政策规定,企业需要在搬迁完成年度清算搬迁所得100万元(搬迁收入100万元-搬迁支出0),需要缴纳企业所得税25万元(100×25%)。

笔者认为可对新政策进行补充调整,允许企业选择下列两种方法之一进行税务处理,就不会增加企业的税负:①搬迁支出中包含因搬迁所购置新资产的支出,如由此导致搬迁所得为负数,企业可依政策规定进行扣除;同时,企业新资产的计税基础应为0,不得在税前扣除任何折旧或摊销。②搬迁支出不包含购置新资产支出,企业搬迁所得如为正数,则允许减除新资产的购置支出,以搬迁所得减至0为限,新资产价值不足扣除的部分即为其新的计税基础,按《企业所得税法》及其实施条例规定进行税前扣除;搬迁所得如为负数,则不执行上述处理。

主要参考文献

1. 国家税务总局. 关于企业政策性搬迁或处置收入有关企业所得税处理问题的通知. 国税函[2009]118号, 2009-03-12
2. 国家税务总局. 关于发布《企业政策性搬迁所得税管理办法》的公告. 国家税务总局2012年第40号公告, 2012-08-10
3. 国有土地上房屋征收与补偿条例. 国务院令590号, 2011-01-21

进,尚停留在1997年的认识上,与我国《企业会计准则》以及国际公共部门会计准则的差距极大,不利于事业单位会计规范体系的建立和完善。

2. 收入和支出要素的内容相同。两者都认为事业单位的收入包括财政补助收入、事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入和其他收入六项,事业单位的支出包括事业支出、对附属单位补助支出、上缴上级支出、经营支出和其他支出五项。

3. 两者均新增了与公共财政改革相关的内容。近年来,我国进行了国库集中收付制度、政府收支分类、政府采购制度、津贴补贴等改革,这些改革对事业单位的财务管理以及会计核算等都产生了深远的影响。《新规则》和《新准则》都充分吸收了公共财政体制改革的成果。如:《新规则》在第25条明确规定,事业单位应当严格执行国库集中支付制度和政府采购制度等有关规定;《新准则》在第20条明确指出,货币资金包括零余额账户用款额度,应收及预付款项包括财政应返还额度,而零余额账户用款额度和财政应返还额度是国库集中收付制度下才使用的会计账户;《新规则》的第19条和《新准则》的第36条都把事业支出分为基本支出和项目支出,这是贯彻政府收支分类改革的具体表现。

4. 两者均新增了固定资产折旧的内容。陈工孟等(2005)在《我国预算会计改革可行性的问卷调查研究》中指出:编报者和使用者认为最严重的三个问题之一是“固定资产不提折旧”。此次《新准则》与《新规则》都考虑到了固定资产折旧的问题。《新规则》在第33条规定“实行固定资产折旧的事业单位不提取修购基金”;《新准则》在第23条规定“事业单位对固定资产计提折旧、对无形资产进行摊销的,由财政部在相关财务会计制度中规定”。尽管两者并未在固定资产管理条款以及会计核算中提及折旧事宜,但无论如何,这是一个历史性的突破。它可以使固定资产的账面价值与实际价值相符,避免资产虚增,使资产的信息更真实、可靠,可为公共产品或服务成本的核算提供信息支持。2012年12月19日财政部修订发布的《事业单位会计制度》(以下简称《新制度》)中已经增加了“累计折旧”科目,并且对其会计核算作出了详尽的规定,这是落实《新准则》和《新规则》的具体表现。

二、《新准则》和《新规则》的不协调性

根据其效力位阶可分为三类,即上位法、下位法和同位法。在我国的法律体系中,上位法高于下位法,后者不得与前者相抵触;同位法之间则具备同等效力,在各自的权限范围内施行。《新规则》和《新准则》都是以财政部令的形式发布的,均属于部门规章,是同位法,两者之间应该协调一致。但事实上,两者之间有一些规定不一致,甚至有一部分条款互相矛盾,这给事业单位的具体实施造成了一定的困惑。具体表现在以下几个方面:

1. 两者之间部分名称不同但内容一致,容易造成混乱。《新规则》中的“财政拨款结转和结余”和《新准则》中的“财政

补助结转结余”,都是指事业单位各项财政补助收入与其相关支出相抵后剩余滚存的、须按规定管理和使用的结转和结余资金;《新规则》中的“非财政拨款结转和结余”和《新准则》中的“非财政补助结转结余”,都是指事业单位除财政补助收支以外的各项收入与各项支出相抵后的余额。建议将其统一为“财政补助结转结余”和“非财政补助结转结余”,与《新制度》保持一致,以避免不必要的麻烦。

2. 两者之间部分定义不统一,因而不利于财务管理和会计核算。

(1) 固定资产的概念不统一。《新规则》第40条指出,“固定资产是指使用期限超过一年,单位价值在1000元以上(其中:专用设备单位价值在1500元以上),并在使用过程中基本保持原有物质形态的资产。单位价值虽未达到规定标准,但是耐用时间在一年以上的大批同类物资,作为固定资产管理。”而《新准则》第21条是这样规定的,“固定资产是指事业单位持有的使用期限超过1年(不含1年),单位价值在规定标准以上,并在使用过程中基本保持原有物质形态的资产,包括房屋及构筑物、专用设备、通用设备等。单位价值虽未达到规定标准,但是耐用时间超过1年(不含1年)的大批同类物资,应当作为固定资产核算。”

对比可知,两者对固定资产的定义基本相同,但仍存在细微差别:《新规则》有关固定资产定义的优点在于规定了固定资产的价值标准,但缺点是没有强调使用期限不包括一年,没有强调固定资产应该是事业单位持有的,措辞不够严谨。《新准则》比《新规则》要准确些,但与我国《企业会计准则第4号——固定资产》以及《国际公共部门会计准则第17号——不动产、厂场和设备》中固定资产的定义差距较大,也未很好地表达出固定资产的两个特点:①固定资产应该是有形资产;②固定资产的用途应该是用于生产、提供商品或劳务、出租或为了行政管理目的。建议借鉴我国企业会计准则和国际公共部门会计准则的做法,将《新规则》和《新准则》中固定资产的定义统一修订为:固定资产是用于生产、提供商品或劳务、出租或为了行政管理目的,并且使用年限超过一个会计年度的有形资产。

(2) 无形资产的定义不一致。《新规则》第43条指出,“无形资产是指不具有实物形态而能为使用者提供某种权利的资产,包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉以及其他财产权利。”而《新准则》第21条是这样规定的,“无形资产是指事业单位持有的没有实物形态的可辨认非货币性资产,包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术。”

两者相比,相同点是都强调无形资产没有实物形态。不同之处有三个方面:①侧重点不同。《新规则》侧重强调无形资产的功能是为使用者提供某种权利、特权和优势,是权利观的体现。权利观的缺点是不够准确,其不足以涵盖全部无形资产。无形资产并非都是一种特权或权利,为生产经营提供的权利、

特权或优势并非都是无形资产。《新准则》强调无形资产是非货币性资产。^②范围不同。《新规则》中的无形资产包括商誉,而《新准则》强调可辨认性,从而将商誉排除在无形资产的范围之外。^③与企业会计准则以及国际准则的差距不同。我国《企业会计准则第6号——无形资产》规定,“无形资产,是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产”。《国际公共部门会计准则第31号——无形资产》认为无形资产是没有实物形态的可辨认非货币性资产。可见,《新规则》仍沿用了原有的无形资产的定义,没有与时俱进,与我国企业会计准则以及国际惯例差距较大。而《新准则》充分体现了我国事业单位会计准则与企业会计准则、国际公共部门会计准则的趋同。根据上述分析,《新准则》中无形资产的定义更合理,因此建议在适当的时候修订《新规则》,直接采用《新准则》中的定义。

(3)专用基金的定义不同。《新规则》直接照搬原有的对“专用基金”的表述,认为“专用基金是指事业单位按照规定提取或者设置的有专门用途的资金”;《新准则》的表述如下,“专用基金是指事业单位按规定提取或者设置的具有专门用途的净资产”。两者都认为专用基金来源于以下途径——按规定提取或设置,并且有专门的用途,但《新准则》强调了专用基金属于净资产要素。

(4)财务报告的概念不尽相同。《新规则》指出,财务报告是反映事业单位一定时期财务状况和事业成果的总结性书面文件;《新规则》认为,财务会计报告是反映事业单位某一特定日期的财务状况和某一会计期间的事业成果、预算执行等会计信息的文件。

两者相比,存在以下不同之处:①财务报告的内容不同。《新规则》认为财务报告的内容只包括财务状况和事业成果,而《新准则》在《新规则》的基础上又增加了“预算执行等其他会计信息”,表述更完整、更广泛。②表述的准确性不同。《新规则》用“一定时期”来修饰“财务状况”不合适,因为一定时期是动态的表述,而财务状况表达的是静态信息,一般用“某一特定日期”来修饰;相比而言,《新准则》用“某一特定日期”来修饰财务状况,用“某一会计期间”来修饰事业成果、预算执行,表达更准确。建议将《新规则》和《新准则》中的财务报告概念统一为:财务报告是反映事业单位某一特定日期的财务状况和某一会计期间的事业成果、预算执行等会计信息的总结性书面文件。

3. 部分要素的内容或分类不一致。

(1)对外投资的内容和分类。《新规则》沿用了旧规则的做法,在第36条指出事业单位资产包括对外投资,并在第44条明确了“对外投资是指事业单位依法利用货币资金、实物、无形资产等方式向其他单位的投资”,但没有明确其属于流动性资产还是非流动性资产,也没有对其进行分类;而《新准则》根据持有时间的长短把对外投资分为短期投资和长期投资,分属于流动资产和非流动资产,并且在第20条和第21条阐

述了其概念。相比而言,《新规则》的分类与我国企业会计准则以及国际公共部门会计准则分类趋同,内容、分类和定义更合理,更利于对事业单位的投资进行管理和核算,因此建议修订《新规则》,使其与《新准则》保持一致。

(2)财务报告的内容。两者都认为财务报告包括资产负债表、收入支出表、财政拨款收入支出表(或财政补助收入支出表)。二者的主要区别在于:《新规则》认为财务报告还包括财务情况说明书,并且对其内容作出了规定;而《新准则》认为财务报告还包括附注以及其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料,并且对附注的概念以及内容作出了规定。对此作进一步研读,发现财务情况说明书的内容和附注的内容有相同之处,但也有不同之处,如附注要求注明“遵循事业单位会计准则、事业单位会计制度(行业事业单位会计制度)的声明”,而财务情况说明书就无此要求。结合我国《企业会计准则——基本准则》以及《国际公共部门会计准则第1号——财务报表的列报》的规定,《新准则》的表述更恰当,因此建议《新规则》对财务报告内容的描述向《新准则》靠拢。

(3)负债的内容。《新规则》沿用了旧规则的做法,没有根据负债的流动性进行分类,认为事业单位的负债包括借入款项、应付款项、暂存款项、应缴款项等。《新准则》首先把事业单位的负债分为流动负债和非流动负债,其次明确流动负债包括短期借款、应付及预收款项、应付职工薪酬、应缴款项等,非流动负债包括长期借款、长期应付款等。仔细比较,可以发现:①《新规则》仍采用“借入款项”的说法,未区分为短期借款和长期借款,不利于事业单位对负债进行管理和核算;②《新规则》仍采用“暂存款项”的名称,而《新准则》改为“预收款项”,与企业会计准则保持一致;③《新规则》遗漏了“应付职工薪酬”这一重要的流动负债以及非流动负债,内容不够完善。综上所述,《新准则》对负债内容的描述更全面,更趋同于企业会计准则,更有利于准确细致地核算负债业务,更能满足事业单位财务分析的需要。因此,建议《新规则》直接采用《新准则》对负债内容的描述。

【注】本文为2011年河南省软科学研究计划项目“基于权责发生制的我国政府会计改革”(项目编号:112400430080)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 财政部. 事业单位财务规则. 财政部令第68号, 2012-02-07
2. 财政部. 事业单位会计准则. 财政部令第72号, 2012-12-06
3. 彭宇飞. 《事业单位会计准则(征求意见稿)》中统驭地位的剖析. 会计之友, 2012; 8
4. 秦文娇, 刘心红. 解读《事业单位财务规则》. 会计之友, 2012; 6
5. 吴延亮. 浅析新《事业单位会计制度》的几点变化. 商业会计, 2012; 14