

谈企业与事业单位会计准则的趋同

浙江师范大学商学院 何巧白 黄惠青

研究如何完善与发展我国会计准则,首先应当对现有会计准则有一个明确的认识。通过比较分析可以发现,《企业会计准则》和《事业单位会计准则》的内容(包括会计信息质量要求、会计报表要素确认和计量原则、会计报表种类构成等)具有较大的一致性,两者在资产、负债、收入、支出(费用)等方面的规定也大同小异。其差异可归纳为三个方面:一是会计要素的差异,二是财务会计原则的差异,三是会计报表体系和编报方法的差异。本文对以上差异存在的必要性提出质疑,并分析两者合并的趋势。

一、企业与事业单位会计准则的差异分析

1.会计要素差异。会计要素差异主要反映在所有者权益和净资产、利润和利润分配(结余和结余分配)两个方面。

(1)有的学者认为,事业单位是非营利性的,不存在资产权益归属问题,出资者也不要求取得回报,因而不宜用“所有者权益”这一与企业会计相同的提法,主张采用“净资产”的提法。但笔者认为,事业单位的“净资产”与企业会计的“所有者权益”都是指资产减去负债后的差额,两者并没有实质性差别,因而企业与事业单位会计准则的这一差异是否必须保留尚待进一步探讨。

(2)《企业会计准则》设置了“利润”要素,因而专门有一章用于规范企业利润核算。《事业单位会计准则》没有把“收入-支出”以后的差额——“结余”作为会计要素,但在《事业单位会计制度》中又设置了“事业结余”、“经营结余”和“结余分配”会计科目,在收入支出表中也列示了“结余分配”项目。事业单位的“结余”虽然有别于企业的“利润”,但也是收支配比后所得的结果,反映一定期间单位的财务成果和资金使用效果,两者并没有实质性差别。因此,在1998年预算会计制度改革时,对是否设“结余”这一要素就有很大争议。目前,预算会计界已普遍赞同把原来的五个会计要素改为六个会计要素(即增加“结余”会计要素)的设想。

2.一般会计原则的差异。一般会计原则的差异主要有以下三个方面:

(1)企业会计强调谨慎性原则,是因为企业的经营活动存在着较大的风险和不确定性,这就要求会计人员在面临不确定因素的情况下做出职业判断并保持必要的谨慎,以应付纷繁复杂的外部经济环境的变化,把风险损失控制在最小的范围内。因此,将“谨慎”规定为企业会计核算的一般原则是十分必要的。那么,为什么事业单位会计核算不强调谨慎性原则呢?一般认为:由于我国事业单位业务活动所需资金绝大部分来自于财政拨款,对市场的依赖性不大,同时事业单位

经营风险也比较小,因而不需要强调谨慎性原则。但是,在事业单位全面改革已经启动的今天,上述理由显然欠充分。按照国务院的设想,“除教育单位和极少数需要由财政拨款的单位外,其他单位每年减少财政拨款的三分之一,争取在三年内基本达到自负盈亏”。可以预计,我国事业单位在近几年将发生巨大变化,市场理念、竞争意识、效益观念等都将与企业趋同。在此情况下,事业单位将与企业一样面临极大的市场风险,同样需要采用谨慎性原则进行会计核算,以提高自身在市场竞争能力。

(2)企业会计核算采用权责发生制原则,而事业单位会计核算“一般采用收付实现制,经营性收支业务核算可采用权责发生制”。以收付实现制确认收支,虽能正确反映事业单位预算的执行情况,但不能为事业单位内部管理提供有效的会计信息。收付实现制会导致信息失真和成本波动,如事业单位的固定资产不计提折旧,长期债务不预提利息,无形资产在确认时一次性摊销等,使得不同会计期间的业务活动成本高低悬殊,不能充分反映事业单位业务活动的相关成本,也不利于构建有效的事业单位内部激励机制。

目前,我国的事业单位一般不实行成本核算,即使有少数单位实行成本核算,采用的也是“全部成本法”。随着事业单位逐步走向市场,许多经济专家及决策者都感到在事业单位内部实行成本核算非常必要。而采用权责发生制是进行成本核算的先决条件,可见事业单位会计核算采用权责发生制原则势在必行。

(3)企业会计准则规定会计核算应当区分收益性支出与资本性支出,将资本性支出计入企业资产价值并在资产负债表中列示,以真实反映企业的财务状况。如果事业单位要实行自负盈亏,运用“制造成本法”进行成本核算,那么也应当参照企业的做法,严格区分收益性支出与资本性支出,从而正确计算当期的损益,反映真实的财务成果。因此,划分收益性支出与资本性支出原则同样适用于事业单位。

3.会计报表体系和编报方法的差异。与企业会计比较,事业单位会计报表的主要特色一是不编制现金流量表,二是资产负债表采用“科目余额表”的形式。这种“特色”实际上反映了《事业单位会计准则》在会计报表方面规定的不足。

(1)根据美国财务会计准则委员会(FASB)发布的第117号准则《非营利组织的财务报表》的要求,所有非营利组织(类似于我国的事业单位)都要提供财务状况表、经营活动表和现金流量表。尽管对企业与非营利组织编制会计报表的具体要求有所不同,但从两者都要编制现金流量表这一点上看,

上市公司财务报表粉饰的治理对策

——鞍山信托出售资产案引发的思考

哈尔滨工业大学管理学院 刘宇

一、鞍山信托出售资产的案例

鞍山市信托投资股份有限公司(以下简称“鞍山信托”或“公司”)是在上海证券交易所上市的一家上市公司。公司2002年度营业利润虽为-1 194.54万元却力保不亏,原因在于年末有一笔1 558.80万元的营业外收入“及时”入账。公司2002年12月20日发布的公告称,公司拟将依法独自拥有的坐落于广东省中山市的锦龙山庄项目以4 700万元的价格协议转让给深圳市奥融信投资发展有限公司,公司预计从本次交易中获得净收益1 558.80元。

2003年11月底,公司通过出售资产获得了“足够”的非经常性收益,以弥补主营业务的亏损。公司2003年年报显示,全年亏损2 996万元,扣除非经常性损益后的净利润为-6 805.17万元,也即非经常性损益对净利润有约3 809万元的贡献。公司非经常性损益主要来源于以下资产出售所得:①转让解家堡土地使用权及地上物产生收益437.88万元;②转让高官岭土地使用权及地上物产生收益1 075.66万元;③转让鞍信房地产公司1 000万股股权,产生收益1 531.95万元。公司2003

年11月25日发布的公告称,公司拟分别以1 240万元和3 960万元的价格将解家堡、高官岭两块土地的使用权及地上物转让给鞍山四隆广场购物有限公司。同时,公司拟以每股2.80元的价格将所持有的鞍山市信托投资公司房地产经营开发有限公司1 000万股股权转让给鞍山四隆广场购物有限公司,股权转让总价款为2 800万元。与2002年出售资产情况比较,公司2003年的处理在出售时间、资产规模以及对公司的影响方面都存在惊人的相似之处。



二、财务报表粉饰的动机和后果

1. 财务报表粉饰的动机。鞍山信托每股净资产在2001~2003年连续三年贴近面值,2001年、2003年巨额亏损,2002年仅获微利,意味着公司“稍有不慎”就会被特别处理甚至存在暂停上市的风险。

现金流量表对非营利组织的意义显然非同一般。由于我国事业单位在会计实务中已部分采用权责发生制,因此收入支出表中的收支项目不能反映现金收支的真实情况,而实际可支出现金额是出资者及有关部门需要了解的一项重要信息。就此而言,事业单位编制现金流量表显得尤为重要。

(2) 事业单位根据“资产+支出=负债+净资产+收入”的平衡公式编制资产负债表时,将时点会计信息(资产、负债和净资产)与期间会计信息(收入和支出)混同编报。这既不符合资产负债表的定义,也违背了明晰性原则,使资产负债表与收入支出表的内容重复交叉、难以理解,不便于有关方面的分析评价。因此笔者建议事业单位的资产负债表不必保留其“特色”,而应当参照企业资产负债表的格式编制。

二、企业与事业单位会计准则的合并趋势

世界上大部分国家和地区都把非营利组织看作“准企业”,因此企业会计准则与非营利组织会计准则的合并趋势并不是在我国经济体制改革中产生的特有现象,在西方国家这种趋势也明显存在。

比如在会计准则比较规范美国,迄今为止共制定颁发了七个财务会计准则概念公告,其中第2号《会计信息的质量特征》和第6号《财务报表要素》同时适用于企业和非营利组织,第4号《非盈利组织财务报告目标》则从理论上指导非营利组织相关会计准则的制定。美国FASB发布的第117号准则《非

营利组织的财务报表》要求非营利组织提供现金流量表,实际上是把原来仅适用于企业的第95号准则《现金流量表》的适用范围扩大至非营利组织。近几年,美国财务会计基金会也注意到企业会计准则和非营利组织会计准则合并的趋势,要求将FASB作为制定企业和非营利组织会计准则的唯一合法机构,为合并两套会计准则提供保证。

根据我国事业单位改革趋势,大部分事业单位已经或正在向企业化管理的方向转变,实行企业化管理的单位理应执行企业会计规范。现在我们应当考虑的问题是,对于为数不多的事业单位而言,其会计规范的理论指导和具体内容是否必须与企业会计截然分开?如前所述,现行《企业会计准则》和《事业单位会计准则》的基本结构完全相同,具体内容交叉重复较多,共性远远胜于个性。财政部2004年8月颁布的《民间非营利组织会计制度》更接近于企业会计规范。因此,完全有必要重新构建我国的会计准则体系,打破企业和事业单位两套会计准则各自独立的局面。

我们可以借鉴一些西方国家的成功经验,制定一套同时适用于企业和事业单位会计准则的理论框架,对企业和事业单位会计的基本概念、基本假设以及会计对象、会计目标、会计信息质量特征等共性问题进行统一说明,并对企业或事业单位会计核算的个别特殊问题另作专门规定,以指导各项具体会计准则或制度的制定和修订。□