税费改革对农村义务教育的影响

中央财经大学　纪　晗

一、税费改革后农村义务教育经费问题凸显

1.教师工资难以兑现。

税费改革前，农村教师工资主要来源于四个方面：一是乡级财政拨款；二是农村教育费附加；三是从学生中收取的教育集资；四是中央转移支付。

2001年3月，我国政府颁发了《国务院关于进一步做好农村税费改革试点工作的通知》，农村中小学教师工资由县级管理，县级财政按国家规定的标准及时足额发放。这一规定旨在解决部分地区教师工资拖欠问题，但由于税费改革前教师工资的主要来源——农村教育集资和教育费附加被取消了，再加上大部分地区税费改革前就存在着教师工资缺口，即使县级财政将上级转移支付和县级财政预算捆绑起来使用，教师工资仍难以兑现。

2.教育负债偿还无期。

税费改革前，我国农村学校就普遍背负着沉重的义务教育债务。20世纪90年代以后，为了使“两基”(基本普及九年义务教育、基本扫除青壮年文盲)达标，各地农村的村级组织和中小学纷纷举债，向私人、农村信用社或向职工集资建校盖房。在这些债务中，私人借款利息往往高于同期银行利息，债务因此越滚越大。税费改革后，学校打算在验收过关后通过借新债还旧债和向农民逐年摊派等办法来解决债务问题的设想被搁浅，学校经费状况越来越差，加上债务成因极其复杂，化解起来难度很大，债务偿还也变得越来越困难。

3.学校正常运转困难。

税费改革前，农村中小学公用经费的主要来源是学杂费收入，缺口部分依靠乡镇政府收取的教育费附加来补充。教育费附加取消后，学校公用经费出现缺口，学校的维修经费难以找到新的来源。然而，建设信息化的校园需要大量的资金做支

抵销，及时对资产和收益的高估进行修正。⑤对因纳税亏损抵免造成的早于实现期进行的所得税利益确认应在报表附注中详细说明。

在我国财政状况允许的情况下，应尽早允许企业纳税亏损前溯，这对改善亏损企业的财务状况、现金流量都有较大帮助。它虽然在短期内会影响财政收入，但从长期来看则有利于经济发展并可扩大税基，从而增加财政收入。

三、投资抵免所得税的会计政策选择

1.我国的投资抵免政策。对企业的投资活动实行税收抵免政策是一种国际惯例。我国为鼓励企业加大投资力度，支持企业技术改造，促进产品结构调整和经济稳定发展，财政部、国家税务总局颁布了《技术改造国产设备投资抵免企业所得税暂行办法》。该办法规定，从1999年起，对在我国境内投资与符合国家产业政策的技术改造项目的企业，其项目所需国产设备投资的40%可从企业技术改造项目设备购置当年比前一年新增的企业所得税中抵免。企业每一年度投资抵免的企业所得税税额，不得超过该企业设备购置当年比前一年新增的企业所得税税额。如果当年新增的企业所得税税额不足抵免时，可用企业以后年度比设备购置前一年新增的企业所得税税额延续抵免，但抵免的期限最长不得超过5年。

2.投资抵免所得税会计处理方法比较。在实务上，投资抵免所得税会计处理方法有两种：①流尽法。它是指将全部获准抵免的所得税税额作为投资当期所得税费用的减少，所有的减税效益在当期直接确认。②递延法。它是指将投资减税额作为获得设备成本的一个减少数。此减少数并不是用于减少会计意义上的财产原始成本基数，而是作为资产递延，在涉及所获资产的全部使用年限的每个会计期间摊销，并作为所得税费用的一个减少数。减税的影响在使用期限内确认，而不仅仅在购买资产当年予以确认，即在设备使用时，将抵税税额计入递延税款，在使用年限内，按照设备折旧摊销的方法摊销。

比较两种方法，可见流尽法较为简单，其实质是按照应付税款法的原理来处理投资抵免的所得税问题；递延法的操作相对复杂，但是更符合配比原则。

3.我国投资抵免所得税会计处理方法选择与思考。根据《技术改造国产设备投资抵免企业所得税暂行办法》可知，我国投资抵免所得税会计处理办法类似于流尽法，在购买设备的当年，将获准抵免的企业所得税税额直接用来减少“所得税”和“应交税金——应交所得税”。

笔者认为，流尽法虽然不符合配比原则，但是可以使企业的减税效益立即全部反映在当年的利润中，从而能更好地刺激企业的投资需求，这显然符合当时我国制定该项政策的经济背景。但是近几年来，我国投资增长过快，目前国家已采取提息等宏观经济政策来控制经济过热的势头。因而，是否要借所得税会计准则将要出台之机，改流尽法为递延法，使投资抵免的所得税会计处理规定既能符合配比原则又能配合我国宏观经济政策，是一个值得考虑的问题。

撑,农村税费改革后,教育经费来源渠道单一,如果不设立专款来支持学校的信息化建设而单靠学校自身的力量将难以推动校园信息化的发展。

另外,调整教育布局存在资金缺口。作为农村税费改革的配套措施之一,需要调整教育布局,而财政拨款却不能满足需要,而且不能进行配套集资,不能借债,因此要完成规定的调整目标难度比较大。

二、税费改革后农村义务教育经费不足的成因分析

1.中央与地方各级政府财权与事权不对称。

我国农村义务教育的分权实际上是分责,是事权的下放。首先是中央与省级政府分权,中央政府将兴办义务教育的责任转移给省级政府并赋予其一定的财权;其次是地方政府也将义务教育事权层层下放,同时在教育筹资上给予一定的宽松政策。农村义务教育经费的短缺显然是我国中央与地方各级政府财权与事权不对称所引发的后果之一。

2.转移支付制度不够规范。

在税费改革中,中央政府提出"中央和省级政府要加大对农村义务教育的支持力度,通过转移支付支持贫困县的义务教育,并安排专项资金用于贫困地区农村中小学危房改造和校舍建设"。但实际转移支付的规模占实际教育支出的比例很小,中央的转移支付只是在一定程度上缓解了农村义务教育的经费短缺危机,并未从根本上解决问题。另外,义务教育转移支付的分配效率很低。由于在某些操作和政策取向上的偏差,国家用于资助贫困人口发展的教育资金有一部分转移到了非贫困人口身上,真正的贫困人口则未能受益。

3."以县为主"的管理体制面临诸多新问题。

2001年"以县为主"的体制将县级政府推上了确保农村义务教育经费的责任席,要求县级政府确保教师工资按时足额发放、确保中小学公用经费、确保校舍建设和危房改造所需资金。这一转变较原来的制度有所改进,有利于减轻乡镇政府和农民的负担,但是未能解决农村义务教育体制的根本问题,大部分县级财政无力承担"以县为主"的重任。普遍的赤字意味着大部分县级的财政收入一直都不充裕。从中西部大多数地区的情况看,由于可用财力少,绝大多数县级财政都无法承担作为教育经费投入主体的责任。县级政府在全县范围内调度资金,这种办法在短时间内对解决教师工资的发放会有作用,但时间长了,县级财政也将不堪重负,有可能会像乡级财政一样被拖垮。

三、解决税费改革后农村义务教育经费问题的建议

1.加大转移支付的力度。

(1)建立可靠的农村基础教育转移支付制度。义务教育支出不应当由农民在税外负担。农村义务教育并不只是乡级政府的责任,它不仅关系着整个国家国民素质的提高,还关系到国家和民族的前途,因此各级政府都有很大责任。中央政府应该组织全国财力,在不同地区间通过转移支付的方式为义务教育提供必需的经费,保障农村义务教育的顺利开展最终应由中央政府负责。中央政府应建立可靠的农村基础教育转移支付制度,从相对宽裕的中央财政中拿出一部分资金作为农村基础教育专项准备金,以专项转移支付的形式直接拨至县乡级财政,县乡级财政将其用于农村基础教育的发展,不得挪作他用。同时,省级政府层次较高,管理区域较大,对农村义务教育也应负有重要责任。

(2)加大对县级政府财政转移支付的力度。税费改革后,落实教师工资统一发放的最大困难是,一些农村县、乡两级财政无力落实中央已出台的政策。为此,国家和省级政府应进一步加大对贫困地区教师工资转移支付和危房改建资金的专项补助力度。可包括两部分:一部分用于低于基础教育最低财政标准的国家级贫困县和省级贫困县。对超出贫困县财政能力的基础教育事业费,国家级贫困县由中央设立的目标专款保证,省级贫困县则由省级设立的目标专款保证。另一部分用于对农村贫困学生的直接资助。此专项基金是为保证贫困学生获得充足的经费资助,以使适龄儿童能接受义务教育不因贫困失学而设立的。

2.进一步完善分税制财政体制。

要合理划分中央、省、县三级财政对农村义务教育的投资责任,把更多的公共资源分配在义务教育上,建立起义务教育经费由各级政府共同承担,非义务教育经费由政府、社会、个人分担的机制。首先,必须改变当前义务教育中政府公共投资所占比重过低的状况,增加中央财政和省级财政对义务教育的投入比例。其次,在各级政府义务教育公共投资中,必须重点强化中央和省级政府的投资责任,改变当前这两级政府在义务教育公共投资中投资比例过低的状况。通过制定义务教育最低财政标准,对低于财政标准的县乡,由中央和省级财政自上而下地通过建立规范化的转移支付或专项补助制度给予财政支持,以此来强化中央和省级政府对全国农村义务教育的宏观调控能力,并且提高中央和省级政府对农村义务教育的财政供给水平。

3.从税收角度解决经费短缺问题。

县级财政可按税费改革前的基数,从税费改革后新的农业税中划出一定的比例,或核定农村中小学公用经费定额,以财政拨款为主,辅以由学校收取部分学杂费的办法来解决。也可建立专门的教育税,其税基应是最能反映当地经济发展水平和速度的综合经济指标,而不是当前通行的农业生产收入。可提高当前通行的几种主要税种征收额,然后从中提取一定比例用于教育支出,划归教育财政专户;适当降低现行税种中的上解比例,将其剩余款项直接留归县级财政,规定用于基础教育。总之,应通过从大税种或能反映农村整体经济持续发展的税种中提取专门的教育经费,来支持农村义务教育。

4.探索多种筹资渠道以保证农村义务教育投入。

面对税费改革造成的巨大缺口,单单依靠财政拨款来弥补显然是不现实的,因此必须探索多种筹资渠道,其中包括教育储蓄贷款、教育基金、社会捐赠和教育彩票等,以充分发挥社会对推动农村义务教育发展的作用。我国已发行社会福利、体育等多种彩票,募集的大量资金用于资助为老年人等特殊群体服务的社会福利事业和全民健身等体育事业。在各级财政无法保证对农村义务教育投入的条件下,我们也可以通过发行教育彩票来筹集资金。由于彩票的发行由政府或政府授权机构控制使用,用于支持社会公益事业发展,而且没有支付股息、债息的压力,基本上是无偿的,因此适合于税费改革后农村义务教育的情况。