

《行政单位会计制度(征求意见稿)》的变化

晋晓琴 聂翠萍

(华北水利水电大学管理与经济学院 郑州 450046)

【摘要】 2013年7月17日财政部发布了《行政单位会计制度(征求意见稿)》。本文将《行政单位会计制度(征求意见稿)》与1998年发布实施的《行政单位会计制度》进行了比较分析,发现征求意见稿在会计目标、会计核算基础、会计信息质量要求、会计核算以及财务报告等方面均有很大进步和创新。

【关键词】 行政单位会计制度 会计双基础 会计核算

为了更好地适应公共财政管理改革和发展的需要,进一步规范行政单位会计核算,提高行政单位会计信息质量,2013年7月财政部颁布了《行政单位会计制度(征求意见稿)》(以下简称“新制度”)。新制度与1998年《行政单位会计制度》(财预字[1998]49号,以下简称“旧制度”)相比,变动很大。

一、新旧制度比较

(一)关于会计目标

旧制度没有提及会计目标,而新制度第三条指出“行政单位会计核算目标是向会计信息使用者提供与行政单位财务状况、预算执行情况等有关的会计信息,反映行政单位受托责任的履行情况,有助于会计信息使用者进行管理、监督和决策”。

由此可以发现:①新制度明确指出行政单位会计信息使用者包括人民代表大会、政府及其有关部门、行政单位自身和其他会计信息使用者,明确行政单位会计信息的使用范围,提高信息提供者的工作效率,指出行政单位财务报告为谁服务,接受谁的监督,必须提供特定会计使用者需要的信息,增强财务信息的针对性和实用性。②会计目标融“决策有用观”和“受托责任观”于一体,与国际政府财务报告目标、企业会计目标趋同。受托责任观要求行政单位要向会计信息使用者报告受托责任的履行情况,帮助他们了解行政单位对受托资源的管理和使用情况;决策有用观则要求行政单位向会计信息使用者提供的会计信息有助于他们评价行政单位的运营成果,帮助其制定出正确合适的宏观经济政策。

(二)会计核算基础的对比

旧制度第十七条规定,“会计核算以收付实现制为基础”。新制度第九条规定,“行政单位会计对资产、负债、净资产的会计核算一般采用权责发生制,对收入、支出的会计核算一般采用收付实现制”。可见,新制度采用了双基础模式。

与旧制度相比,新制度有着飞跃性的进步:①在行政单位会计中引入权责发生制。收付实现制是行政单位会计的传

统基础,适应了我国行政单位的预算会计管理模式,但是随着行政单位职能的公共服务化,收付实现制下的财务信息相关性差,无法全面反映行政单位的受托责任,信息透明度也不够。权责发生制基础下的会计信息有助于会计信息使用者了解行政单位主体资产负债状况,评价行政单位的绩效,有助于评价行政单位融资及偿债能力,能够实现行政单位“决策有用”和“受托责任”会计目标的实现。②实行双会计基础模式。鉴于我国行政单位会计是财务会计与预算会计的有机结合,采用任何单一的会计基础都无法满足行政单位会计核算的需要。此次制度改革实现行政单位双基础会计模式,形成两套会计账户,将行政单位会计划分为财务会计体系和预算会计体系,编制两套会计报表,充分发挥两种会计基础的优势,共同为行政单位会计目标服务。

(三)会计信息质量要求的比较

旧制度采用“一般原则”的说法,提出了可靠性、相关性、可比性、一致性、及时性、可理解性、资金专用性、重要性八个原则;而新制度采用了企业会计准则和《事业单位会计准则》“会计信息质量要求”的说法,提出了可靠性、相关性、全面性、及时性、可比性、可理解性六个会计信息质量要求。

可以发现:①新制度删除了资金专用性、重要性,可比性和一致性合并为可比性,保留了可靠性、相关性、全面性、及时性、可比性、可理解性,并对其内涵进行了补充和修订,和新《事业单位会计准则》的规定保持一致;②新旧制度中对会计信息质量要求的顺序不同。新制度突出强调会计信息的全面性,且含义比旧制度更准确,强调对行政单位各项经济业务进行统一的会计核算,将无形资产和在建工程纳入其中就是全面性的重要体现。

(四)会计核算的比较

1. 资产类会计科目的比较。

(1)固定资产、无形资产核算的不同。①固定资产分类不同。旧制度将固定资产分为房屋及建筑物、专用设备、一般设

备、文物和陈列品、图书、其他固定资产；新制度将固定资产分为房屋及构筑物；通用设备；专用设备；文物和陈列品；图书、档案；家具、用具、装具及动植物等。原因在于：随着经济发展水平的提高，行政单位规模不断扩大，固定资产需实行精细化管理，新制度中固定资产的分类遵循了《固定资产分类与代码》(GB/T14885—2010)的分类标准，具有通用性和科学性。②是否计提折旧。旧制度规定对固定资产不计提折旧，始终以历史成本计量，无法体现固定资产的真实价值；新制度规定单位对固定资产、无形资产计提折旧和进行摊销，有利于资产实际价值的管理，避免虚增资产。③后续计量不同。旧制度对固定资产的盘盈，采用重置成本来增加固定资产账面价值和固定基金；对固定资产的转让、毁损、报废及盘亏，同时减少固定资产账面价值和固定基金；有偿转让、变卖固定资产取得的变价收入和清理报废固定资产取得的变价收入，作为其他收入处理；清理固定资产所发生的费用，作为当期支出。而新制度将固定资产的出售、调出、报废损毁、盘盈盘亏等统一用“待处置资产损益”科目来核算，一方面借鉴了2012年修订的《事业单位会计制度》的做法，保持了政府会计的通用性；另一方面可以准确清楚地反映固定资产的后续价值和处置清理费用，有利于行政单位的资产管理。

旧制度的资产不包括无形资产。新制度明确指出无形资产属于行政单位的资产核算范围，而且明确其定义：无形资产是指不具有实物形态而能够为行政单位提供某种权利的非货币性资产。可见，新制度的资产核算内容更全面完整，更能够真实反映行政单位的财务状况。

(2)新制度吸收了与国库集中收付相关的内容，增加了“零余额账户用款额度”和“财政应返还额度”科目，规范了行政单位与财政拨款相关的会计核算，与事业单位会计制度趋同，共同构成了国库集中收付制度下的政府会计核算体系。

(3)其他变化：新制度增加了“应收账款”、“其他应收款”科目，在行政单位引入与权责发生制相关的会计核算，确保行政事业单位会计双基础模式的稳健运行。新制度借鉴事业单位会计制度的做法，将“现金”科目改为“库存现金”科目，将“库存材料”科目改为“存货”科目。2012年12月新修订的《行政单位财务规则》第三十九条规定“行政单位不得以任何形式用占有、使用的国有资产对外投资或者举办经济实体”，因此新制度删除了和对外投资有关的账户——“有价证券”。

2. 负债类会计科目的比较。新制度负债类科目增设了“应缴税费”、“应付职工薪酬”、“应付账款”、“应付政府补贴款”、“其他应付款”、“长期应付款”和“受托代理负债”等科目，完善了负债类会计科目体系，清楚地体现了行政单位的各项现实义务。尤其是“应付政府补贴款”，用来核算负责发放政府补贴的行政单位按照规定应当支付给政府补贴接受人的各种政府补贴款。科目的设置具有行政单位特色，是行政单位的一项具体义务，体现了专款专用制度，有利于行政单位受托责任的履行。

3. 净资产科目的比较。

(1)新制度适应政府会计的变革，增设了“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目，保持了与事业单位会计核算科目的一致性，将财政结余与非财政结余独立核算，便于单位资金的专款专用和资金使用效率的分析。

(2)新制度变“固定基金”科目为“净资产保留”科目。旧制度通过“固定基金”科目核算行政单位因购入、调入、建造、接受捐赠以及盘盈固定资产所形成的基金；而新制度用“净资产保留”科目来核算行政单位的各项非现金资产(除其他应收款外)在净资产中对应的保留金额。

可以看出：①新制度的“净资产保留”科目是对旧制度中“固定基金”科目的替换。随着行政单位资产确认基础的变化及范围的扩大，“固定基金”科目已经满足不了除固定资产以外的其他长期资产(如在建工程、无形资产)核算的需要，而“净资产保留”科目既核算所有非流动资产，还核算流动资产中的应收及预付款、库存材料及储备物资等非现金资产，核算内容全面。②与《事业单位会计制度》的比较。“净资产保留”科目基本相当于《事业单位会计制度》中“非流动资产基金”科目，两者核算的内容有一定的重合，但还存在一定差异：“非流动资产基金”科目除了核算“净资产保留”科目中的固定资产、在建工程和无形资产占用的资金，还核算长期投资等占用的资金。这是新制度的一个独特之处，但可能不利于政府会计的同一性和通用性，也易造成财务人员在使用和学习上的混乱。

(五)财务报告体系及财务报表格式的规范

1. 财务报告体系。旧制度第五十四条规定，“会计报表是反映行政单位财务会计状况和预算执行结果的书面文件。包括资产负债表、收入支出总表、支出明细表、附表和报表说明书。”新制度第三十八条规定，“财务报表是反映行政单位财务状况和预算执行情况等的书面文件。包括资产负债表、收入支出表、财政拨款收入支出表、经费支出明细表，以及相关附表和报表附注。”

可以看出：①新制度增加了财政拨款收入支出表，它是反映行政单位在某一会计期间财政拨款收入、支出、结转及结余情况的报表，便于财政部及主管部门的监管，保证财政支出的公开化、透明化，完善了行政单位财务报告体系，能更好地满足行政单位预算管理及国库集中收付管理等多方面的信息需求；②用报表附注代替财务说明书，与国际会计、企业及事业会计趋同。报表附注是对行政单位会计报表中列示项目的文字描述或明细资料，是财务报表的重要组成部分，其信息含量比财务说明书大，能够满足会计信息使用者对财务信息更深入、更全面的需求，有助于其监督行政单位受托责任的履行和作出准确的财务决策。

2. 财务报表格式。①旧制度下资产负债表列示资产、负债、净资产、收入和支出五个要素，按照“资产+支出=负债+净资产+收入”的格式编报。新制度下资产负债表只涉及资

对权益法若干问题的解释

申屠新飞

(温州职业技术学院财会系 浙江温州 325035)

【摘要】关于权益法的会计政策,近几年修订较多。本文旨在对相关修订加以解释说明。主要明确了以下几个问题:

- ①初始投资成本与所拥有的被投资企业所有者权益公允价值份额的差异按照资产负债观要求应作为资产或当期收入。
②内部交易中按比例由投资方负担的部分实际上属于投资方自我交易,这部分交易在购买方对外处置相关资产前是不可能产生损益的,应予以冲减。
③成本法与权益法之间的转换不属于政策变更,不需要进行追溯调整,而成本法转变为权益法时应基于权益法本身的需要进行追溯调整。

【关键词】权益法 内部交易 追溯调整

一、初始投资成本与所拥有的被投资企业所有者权益公允价值份额的差异处理

《企业会计制度》规定,将两者的差额作为股权投资差额按照投资期进行分摊,投资期不确定的,如果前者大于后者,按照不超过10年的期限进行分摊;如果前者小于后者,按照不低于10年的期限进行分摊。

现行会计准则规定,如果前者大于后者,视同商誉不进

产、负债、净资产项目,采用“资产=负债+净资产”的平衡公式,按照资产负债表的定义编制,与国际会计准则、企业会计准则、事业单位会计制度趋同,确保报表的通用性。
②新制度下资产负债表按照流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债分类列示,区分资产的变现能力和负债的偿还期限是资产负债表项目设置的科学方法,有利于行政单位的财务报表分析,便于信息使用者监督其受托责任。
③旧制度下收入支出总表平行列示收入和支出项目,不符合收入支出补偿和配比机制。新制度下收入支出表借鉴事业单位会计制度的做法,以类似多步式的结构分别核算收入、支出和结余情况,收入的来源和支出的去向简洁清晰,便于报表使用者理解和使用。

二、启示

1. 新制度实现了与企业会计准则和《事业单位会计制度》趋同。新制度在会计核算基础、会计科目、财务报表格式等方面借鉴了企业会计准则和《事业单位会计制度》,规范了行政单位会计核算,夯实了我国会计准则体系的基础。

2. 新制度加强了资产管理。2006年7月1日施行的《行政单位国有资产管理暂行办法》(财政部令35号)规定需加强行政单位国有资产管理,维护国有资产的安全和完整,合理配置国有资产,提高国有资产使用效益,保障行政单位履行职能。新制度顺应和落实了这一要求,加强了资产管理:进一

行摊销;如果前者小于后者,视同交易双方在作价过程中转让方对投资企业给予的让步或者是出于其他方面的考虑给予投资企业的无偿经济利益流入,直接计入投资当期的损益。从上述叙述中可以看出,前后政策变化是非常大的,为什么作这样的修改呢?笔者认为,关键在于对投资差额和损益确认标准的认识发生了变化。

在现行准则发布之前,我们将股权投资差额看做投资过

步完善资产的分类和定义,规范资产的配置、使用和处置管理,将单位资产分为流动资产与非流动资产,首次对固定资产计提折旧,将游离在会计核算之外的无形资产和在建工程纳入核算范围,摊销无形资产。

鉴于行政单位性质的特殊性,新制度的发布实施对财务工作人员的工作带来一定的挑战。财务人员不但要将会计制度运用于实际工作,更需要根据会计制度的改革思想规范财务管理、预算管理工作。行政单位需针对具体会计制度的运用积极组织培训工作,增强财务人员的规范操作能力。

【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”(编号:112400430080)、2012年河南省财政厅会计重点科研课题“基于公共受托责任的我国政府财务报告改革研究”(编号:20121923)、2013年河南省软科学研究计划项目“对我国政府部门内部控制规范体系的研究”,以及河南省2014年度会计领域软科学研究课题“事业单位财务制度与会计制度的协调”的阶段性成果。

主要参考文献

1. 蒋婷婷,杨依如.新《事业单位会计制度》中国定资产核算的改进.财会月刊,2013;10
2. 财政部.关于《行政单位会计制度(征求意见稿)》公开征求意见的通知,2013-07-17