

新旧《高等学校会计制度》之比较

王国生

(首都经济贸易大学会计学院 北京 100044)

【摘要】为适应财政预算改革和高校经济业务发展需要,进一步规范高校会计核算,提高会计信息质量,2013年12月财政部发布了新修订的《高等学校会计制度》,自2014年1月起施行。本文就新修订的《高等学校会计制度》与1997年财政部颁布的《高等学校会计制度(试行)》的异同进行了比较分析,并就完善高校会计制度提出了具体看法。

【关键词】高等学校会计制度 比较 完善

2013年12月,财政部发布了新修订的《高等学校会计制度》(以下简称“新制度”),自2014年1月1日起施行。新制度出台,对于促进财政预算改革和高校经济业务的发展,提高高校会计信息质量将会发挥积极的作用。新制度与1997年发布的《高等学校会计制度(试行)》(以下简称“旧制度”)相比,发生了明显变化。本文拟就新制度与旧制度主要内容进行比较与分析。

一、会计制度“总说明”的比较与分析

“总说明”主要是对会计制度中的重要原则问题、各章节的核心内容、不适宜在其他各章节中规定的问题等作出了明确的规定,对会计制度各章节具有统驭性作用。与旧制度相比,新制度“总说明”部分发生了以下变化:

1. 突出了《高等学校财务制度》对新制度的影响。2012年12月份财政部、教育部共同颁布了新修订的《高等学校财务制度》(以下简称“新财务制度”),新财务制度是高校财务制度体系中的基本制度,既是高校内部财务管理办法制定的基础,也是制定高校会计制度的依据。因此,新制度“总说明”的关于制定会计制度依据的条款中,增加了“结合《高等学校财务制度》规定”的内容。

2. 调整了制度的适用范围。旧制度规定,本制度适用于各级人民政府举办的全日制普通高等学校,成人高等学校。普通中等专业学校、技工学校、成人中等专业学校的上述学校参照执行。而新制度仅适用于各级人民政府举办的全日制普通高等学校、成人高等学校。

3. 强调会计要素的重要作用。在高校财务会计理论体系中,资产、负债、净资产、收入和支出等要素的确认与计量占据了核心地位。新制度专门在“总说明”中指出了会计要素种类,为以后第三章至第七章进一步阐述会计要素定义、种类、确认和计量提供依据。

4. 突出财务报表举足轻重的作用。新制度将编制财务报表的要求,由原制度的第四部分前移到第一部分“总说明”中,并明确了财务报表责任人,即“高等学校财务报表应当由学校负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人(会计主管人员)签名并盖章。”这有助于高校提供真实、全面的会计信息。

二、会计科目的比较与分析

新制度对现行会计科目体系进行了全面梳理和完善,对各会计科目的核算内容、核算要求、账务处理等作了更为全面、详细的规定,使高校的日常核算依据更为明确。综观新旧会计制度,关于会计科目的变化可归纳如下:

1. 会计科目数量的变化。会计科目的设置不是随心所欲的而是具有一定的规律。新旧制度相比,会计科目数量变化如下表所示。资产类、负债类科目增加了70%以上,这反映出新制度会计科目的设置充分考虑了我国公共财政体制建设、部门预算、国库集中收付、政府收支分类、国有资产管理等各项财政改革措施对会计科目的影响,也兼顾了高校财务、预算、资产、成本等方面管理的需要,这将有利于提升高校会计信息质量和财会管理水平、促进高校可持续发展。

类别	原制度	新制度	增(+)/减(-)
资产类	10	17	+7
负债类	6	12	+6
净资产类	6	9	+3
收入类	9	7	-2
支出类	7	9	+2
合计	38	54	+16

2. 会计科目变化的形式。

(1)新增的资产类科目。新增的会计科目主要涉及以下方面:一是适应财政改革政策涉及的会计核算内容而

新增科目,如“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”等科目;二是为兼顾高校预算管理和财务管理需求,新增涉及资产折旧或摊销的科目,如“累计折旧”、“累计摊销”等科目;三是为规范非公共教育事业的核算而单独设置的科目,如“其他应收款”科目;四是为满足特定管理需要而设置的科目,如“待处理财产损溢”科目;五是为解决事业单位会计实务核算中的突出问题而设置的科目,如为解决基建游离大账问题,增设了“在建工程”科目;六是强化行政管理、后勤管理、离退休人员管理而设置了“行政管理支出”、“后勤保障支出”、“离退休支出”科目。此外,为解决原制度会计科目设置非对称性问题,新制度增设了“其他支出”科目。

(2)新增的负债类科目。与旧制度相比,关于负债部分科目,新制度变化较大,增加了“应付职工薪酬”、“应缴国库款”、“其他应付款”、“长期应付款”科目。

(3)新增的净资产类科目。由于高校采用“双分录”核算方法,在收付实现制基础上核算收入和支出的同时,还要全面核算资产,提供反映高校整体财务状况的信息。因此,新制度在净资产类增设了“非流动资产基金”科目,着重核算高校的非流动资产在净资产中占用的金额。

3. 废除了部分会计科目。新制度废除了旧制度中的部分科目,如资产类科目中的“材料”科目,净资产类科目中的“固定基金”科目,支出类科目中的“拨出经费”、“结转自筹基建”科目。

4. 有些科目改变了名称但核算内容未变。新制度中有些会计科目名称发生了变化,但其核算内容未变,如旧制度资产类“现金”科目更名为“库存现金”科目,负债类“应交税金”科目更名为“应缴税费”科目。

5. 分解了部分会计科目。如旧制度中的资产类“应收及暂付款”科目,在新制度中分解为“应收账款”、“预付账款”科目;负债类“应付及暂存款”科目分解为“应付账款”、“其他应付款”科目,“借出款”科目分解为“短期借款”和“长期借款”科目;净资产类“结余”科目分解为“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“其他资金结余”科目。

6. 合并了部分会计科目。新制度将旧制度中的“教育经费拨款”、“科研经费拨款”、“其他经费拨款(从各级财政获得资金)”三个科目归并为“财政补助收入”科目。

7. 重新归并分化的会计科目。新制度根据高校对外投资多元化、多样化的现状,将旧制度中的“对校办产业投资”和“其他对外投资”科目进行了重新界定,按投资目的新设置了“短期投资”和“长期投资”科目。

三、新增会计核算内容的透视

1. 对外投资。旧制度将投资内容分为“对校办产业投资”和“其他对外投资”两部分。前者是高校以货币资金、实物、无形资产等向校办产业所进行的投资,后者则是高

校对校办产业投资以外的其他各类投资。可见,高校的对外投资是按其经营性与否来分类。这种划分没有充分体现投资的目的,也与非营利组织投资分类国际惯例不符。

为此,新制度根据高校投资目的不同,将其分为短期投资和长期投资,以利于确定投资的核算方法和根据其流动性在资产负债表上合理列报。短期投资由于期限较短,并且能够随时变现,在会计核算中采用简便方法,在资产负债表上作为“流动资产”列示;而长期投资由于期限长、投资金额较大,在会计中采用不同的方法进行核算,在资产负债表上作为“长期资产”列示。可见,按照投资目的分类,对于提供对外投资的不同信息具有重要的意义。

2. 固定资产折旧和无形资产摊销。固定资产、无形资产属于长期资产,其价值随着资产使用和时间流逝逐渐损耗,直至报废或以其他方式处置。旧制度规定高校固定资产不计提折旧、无形资产也不予以摊销,固定资产、无形资产在处置之前一直按照原值记录和列示,无法如实反映固定资产、无形资产在报告时点的实际价值,不能提供固定资产在报告期间的损耗信息,进而不利于高校的资产管理与成本核算。

新制度规定,对高校除文物文化资产之外的固定资产计提折旧、对无形资产计提摊销,以反映资产因使用中的消耗而发生的价值减少,从而真实体现资产价值。为兼顾高等学校预算管理和财务管理需求,新制度中采用了“虚提”折旧和摊销模式,即在计提折旧和摊销时冲减净资产“非流动资产基金”(而非计入当期支出)。新制度引入固定资产计提折旧、无形资产计提摊销的有关核算内容,既能弥补固定资产、无形资产核算中的不足,也符合“实物管理与价值管理相结合”的国有资产管理原则。

3. 在建工程。旧制度规定高校的基本建设投资业务执行《国有建设单位会计制度》,与基本建设相关的资产、负债及收支都只在基建账套中反映,基建账数据长期游离于会计“大账”之外。

新制度要求高校对于基建投资,在按照基建会计核算规定单独建账、单独核算的同时,将基建账相关数据定期并入单位会计“大账”。这一规定有助于提高高校会计信息的完整性,为高校全面加强资产负债管理、防范和降低财务风险发挥会计信息支撑作用。

4. 关于借入资金。高校贷款是我国现阶段高等教育领域的普遍现象,也是高等教育发展中面临的一个无法回避的问题。我们必须关注的是,在高等教育繁荣发展的泡沫背后已蕴藏着可怕的债务风险,高校财务风险问题已引起社会各界高度关注。提供高校负债规模、结构等信息是高校会计制度建设中重要内容之一。

新制度关于借入资金的核算变化主要在以下方面:

一是将借入资金按偿还时间长短区分为短期借款、长期借款,分别列入资产负债表流动负债和非流动负债。二是对于借款利息分别作资本化和费用化处理,即为购建固定资产支付的专门借款利息,属于工程项目建设期间支付的,计入工程成本,属于工程项目完工交付使用后支付的,计入当期支出但不计入工程成本。

5. 关于资金结余与结转。自2013年1月1日起实施的《高等学校财务制度》规定,高校各种性质的收入与支出相抵后的余额均要区分为结转和结余,既要区分为事业结转结余和经营结转结余,同时还要区分为财政拨款结转结余和非财政拨款结转结余。与此相适用,《高等学校会计制度》设置了“财政补助结转”、“财政补助结余”、“非财政补助结转”科目,规范了其账务处理方法,对财务报表列示予以具体规定。

6. 关于行政管理支出和后勤保障支出。新制度可圈可点内容之一是在支出核算中增加了行政管理支出和后勤保障支出两部分内容。

随着高等教育体制改革的不断深化,高校经济业务呈现出经费来源多元化、经济业务多样化与复杂化的局面,高校行政管理任务加重,行政管理机构不断膨胀、后勤保障规模不断扩大,随之行政管理支出、后勤保障支出逐年递增。高校理财活动要科学化、精细化,客观要求会计制度建设要考虑高校财务管理环境的这种变化。为此,新制度增设了“行政管理支出”和“后勤保障支出”两个支出科目,并在收入支出表中单独列示这两个项目。

四、会计报表的比较与分析

1. 报表组成体系发生了变化。旧制度下会计报表由资产负债表、收入支出表附表及收支情况说明书组成。而新制度规定,高校的财务报表由会计报表及其附注构成,其中会计报表包括资产负债表、收入支出表和财政补助收入支出表,即“三表一注”。

2. 报表名称发生了变化。旧制度将报表部分称为“会计报表”,而新制度关于报表部分使用的是“财务报表”称谓。这一修改不仅与《会计法》、《企业会计准则》、《事业单位会计准则》称谓相吻合,而且与国际公共部门会计准则趋同,也便于国际沟通。

3. 改变了资产负债表结构。资产负债表是反映会计主体在特定时点财务状况的静态报表,其报表格式一般按照“资产=负债+净资产”的会计等式来设计。

而旧制度规定的月度资产负债表是按照“资产+支出=负债+净资产+收入”来设计,其结果是资产负债表既包括资产、负债和净资产三类项目,又包括收入类和支出类项目。这种结构的资产负债表存在以下弊端:一是不符合国际惯例,不论是国外还是我国的企业会计,资产负债表均不涉及收支类项目。二是收入类和支出类项目既在资

产负债表中反映,又在收入支出表中反映,造成毫无意义的重复列示。三是这样的报表设计降低了资产负债表的信息质量,使得资产负债表不能如实、完整地反映高校期末的财务状况。

为此,新制度改变了资产负债表的项目列示方式,采用“资产=负债+净资产”的会计等式来设计资产负债表。同时,为了提供高校资产、负债流动性信息,新制度对资产、负债的分类,做到与企业会计准则、事业单位会计制度一致,将资产负债表中的资产、负债按流动性进行了分类。

4. 收入支出表。旧制度中的收入支出表结构简单,采用报告式分别列示收入内容、支出内容和收支差额三部分。新制度中的收入支出表分为月度报表和年度报表,月度报表分为本期收入、本期支出和本期结转结余三部分。年度报表内容复杂,除月度报表项目外,还包括弥补以前年度经营亏损后的经营结余、本年非财政补助结转结余、本年非财政补助结余、转入事业基金等项目,共七部分内容。

五、关于进一步完善新制度的看法

1. 关于引入多种计量属性,提供可靠且相关的资产价值信息问题。高校会计计量属性主要是历史成本。虽然历史成本具有容易取得、可靠性和可验证性较高且实施成本低等优势,但随着我国财政预算改革的逐步推进和高校改革的不断深化,高校业务活动、会计事项如捐赠、非货币性资产交换、国有资产处置等业务也在不断创新,单一历史成本计量属性已难以反映某项经济业务或事项的实质,对高校的社会投资者和债权人甚至政府等利益群体来说,其参考价值以及相关性大大降低。为此,在未来高校会计制度建设中,建议以坚持历史成本为前提,引入公允价值等计量属性,提供可靠且相关的信息,以适应高校会计信息使用者需求的变化。

2. 关于编制现金流量表问题。2012年1月1日起实施的《医院会计制度》已经要求公立医院编制现金流量表,根据境外政府及非营利组织财务报表发展现状,考虑未来高校理财、运营管理的需要,编制现金流量表能够揭示高校货币资金的周转、高校货币资金的融资、投资等情况,据以准确地反映高校偿债能力、支付能力和变现能力等,有利于管理层有效地安排和使用资金,防范财务风险。因此,可考虑将现金流量表纳入高校财务报表体系。

【注】本文系北京市教委社科计划项目“财务重述与上市公司外部监管效率研究”(编号:SM201210038007)的阶段性研究成果。

主要参考文献

王琼.新高校会计制度分析及实施建议.财会月刊,2010;23