《彩票机构会计制度》点评

晋晓琴(教授)　聂翠萍

(华北水利水电大学管理与经济学院　郑州　450046)

【摘要】2003年底,财政部发布了《彩票机构会计制度》,本文分析了其进步性,也归纳了《彩票机构会计制度》与《彩票机构财务管理办法》存在的不协调之处,并就完善《彩票机构会计制度》提出了建议。

【关键词】彩票机构会计制度　彩票机构财务管理办法　会计核算

2013年10月29日,财政部发布了《彩票机构会计制度(征求意见稿)》。2013年12月24日正式发布《彩票机构会计制度》,从2014年1月1日起在全国范围内实施,自此,彩票机构拥有了自己的行业会计制度。《彩票机构会计制度》的出台,有助于进一步规范彩票机构的会计核算,加强彩票机构资产管理和预算管理的能力。

一、《彩票机构会计制度》的进步之处

此前,我国彩票机构及彩票资金的核算并无统一的行业会计制度,彩票机构的会计核算的依据是《财政部关于彩票发行和销售机构执行〈事业单位会计制度〉有关问题的通知》(财会[2001]63号)。随着我国彩票事业的不断发展,2012年,财政部先后印发了《彩票机构财务管理办法》(财综[2012]89号)、《事业单位会计准则》(财政部令第72号)和《事业单位会计制度》(财会[2012]22号),对事业单位会计核算和彩票机构财务管理方式进行了全面改革。此次,《彩票机构会计制度》的颁布可谓是顺应时代

问题的端倪。

4. 结合资金流向,对比交易价格,审查交易的合规性。在完成了关联方交易的真实性审计后,审计的重点工作就转变为审查其交易行为的合规性。合规性审计主要包括关联方交易行为合理性和关联方交易价格的公允性,即关联方交易是否合乎法规制度规定,关联方交易的价格是否公平、合理。审计人员应审查被审计单位是否存在通过无必要经手的关联企业高价购入材料、低价售出产品的事项,重点是审查被审计单位形成年末或者长期应收应付款项的关联方交易事项,对比关联方交易价格和同期、同类市场交易价格。

案例3:某集团审计机构在对集团下属企业H公司进行审计时发现,H公司经营所使用的105节自备铁路油罐车均从G公司租赁,单车年租金5.3万元,而H公司上年曾将自己所有的25节自备铁路油罐车以每节0.5万元的价格出售给G公司,H公司与G公司之间经济事项租售价格倒挂及异常销售去向的情况引发了审计人员的疑问。

审计人员分别对H公司管理层、自备车管理处、资产处、财务处的工作人员进行了访谈,查出G公司系H公司职工集资成立的民营企业,H公司通过低价向G公司销售自备铁路油罐车,高价向其租赁的方法,向G公司转移经济利益。

本案例具有典型性,被审计单位为了小团体利益,将国有资产低价转让给关联企业,再由关联企业高价租回从而将国有企业的经济利益转移到民营企业,造成国有资产流失。在日常审计过程中,同期同类同质交易价格往往难以获取,审计人员可以参考资产的购入原值、使用年限来判断交易购销价格、租赁价格的合理性。

迫于业绩压力和日益健全的监管体制,被审计单位非正常关联方交易的花样会更加层出不穷,且有越来越隐蔽、越来越复杂的变化趋势,这一切都对审计人员提出了巨大的挑战。审计人员只有准确把握住业务实质、灵活运用各种审计方法,才能发现各种违规非正常关联方交易事项。

主要参考文献

1. 肖虹.我国关联方关系及其交易披露规范研究.会计研究,2000;7

2. 贺丽.论上市公司关联方交易的规范及审计.江苏商论,2002;8

3. 高山.关联方交易审计策略.中国注册会计师,2004;7

4. 张踩峰.关联方交易及其审计.企业经济,2003;7

5. 邹凡.论关联方交易的内部审计监督.时代经贸,2006;11

发展和会计发展的潮流。

1. 付现了公共财政改革的要求。政府会计变革的深化，公共财政体系的建立，要求彩票机构的《彩票机构会计制度》要顺势而变。《彩票机构会计制度》增设了与公共财政改革相关的会计核算科目，如“应缴国库款”、“应缴财政专户款”、“应付职工薪酬”、“财政专户核拨资金结转”、“财政专户核拨资金结余”、“非财政专户核拨资金结转”、“非财政专户核拨资金结余分配”、“经营结余”、“待分配事业结余”，囊括了国库集中支付、政府收支分类、部门预算、工资津贴补贴、国有资产管理、财政拨款结转结余管理、财政专户管理等公共财政改革的有关内容。

2. 与彩票业务同步发展。2001年时，我国发行的彩票主要是即开型彩票和电脑型彩票，旧制度可以满足其会计核算和财务管理的需要。但随着时间的推移，我国彩票市场彩票品种丰富多彩，除了双色球、大乐透、3D、排3等乐透数字型彩票、即开型彩票，还有视频型彩票、竞猜型彩票、基诺型彩票。《彩票机构会计制度》针对彩票发行和彩票销售的业务特点，补充了彩票机构的会计核算内容，如设置了“库存彩票”、“应付返奖奖金”、“应付代销费”、“彩票销售结算”、“库存彩票基金”等彩票机构独具特色的会计科目；另外，“应付返奖奖金”还设置了“当期返奖奖金”、“奖池”和“调节基金”三个明细科目，使其会计核算更清晰、更完整。

3. 与新《事业单位会计制度》趋同。彩票机构是事业单位的一种特殊形式，《彩票机构会计制度》有诸多条款和新《事业单位会计制度》趋同。

一是会计要素的设置和分类相同。两者均包含资产、负债、净资产、收入和支出类五大类会计要素，且资产类和负债类会计要素都按照国际会计、企业会计的规范做法将其分为流动性和非流动性。

二是很多会计科目的名称及会计核算均一致，如“在建工程”、“累计折旧”、“应付职工薪酬”等科目。《彩票机构会计制度》中明确规定：“应付职工薪酬科目核算彩票机构按照有关规定应付给职工及为职工支付的各种薪酬。包括基本工资、绩效工资、国家统一规定的津贴补贴、社会保险费、住房公积金”。上述表述和《事业单位会计制度》对于“应付职工薪酬”科目的规定基本上一模一样的。

三是设置了“在建工程”科目，将彩票机构的基本建设并入会计大账，同时规定，彩票机构还应当按照国家有关基本建设会计核算的规定单独建账、单独核算，并轨运行基建会计与彩票机构财务会计，和新《事业单位会计制度》协调一致。

四是财务报表平衡式及格式一致。两者的资产负债表平衡式都是资产=负债+净资产，采用同企业会计一致的左右平衡格式，收入支出表均采用了自上而下的格式填列收入及支出，有助于进行清晰明了的报表分析。

4. 与《彩票机构财务管理办法》协调一致。作为财综[2012]89 号的下位法，《彩票机构会计制度》在很多方面与财综[2012]89号保持一致。

其一，两者都适用于彩票发行机构和各级彩票销售机构，且都认为彩票机构的收入包括事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入和其他收入五项，支出都包括事业支出、对附属单位补助支出、经营支出和其他支出四项。

其二，两者都包含了固定资产折旧的内容。财综[2012]89号第五十条规定，彩票机构可以根据固定资产性质，在预计使用年限内，采用合理的方法计提折旧，《彩票机构会计制度》在第一部分第五条规定，彩票机构应当按照《彩票机构财务管理办法》或相关财务制度的规定对固定资产计提折旧、对无形资产进行摊销，并且设置了“累计折旧”科目，对其会计核算作出了详尽的规定。

其三，两者都包含专用基金的内容。财综[2012]89号在第37条明确了专用基金的内容，而《彩票机构会计制度》在“专用基金”科目下，设置了职工福利基金、彩票兑奖周转金、彩票发行销售风险基金和其他专用基金四个明细科目，和财综[2012]89号协调一致，有助于保障彩民的奖金及时足额兑付，提高彩票机构风险防控能力，促进彩票事业的持续健康发展。

5. 调整了资产负债表的附表。彩票事业具有一定的社会公益性，社会各界非常关注彩票资金的使用和分配。《彩票机构会计制度》在资产负债表后附“返奖奖金变动明细表”和“彩票资金分配明细表”两张附表，以财务报表的形式披露返奖奖金的兑付情况和彩票资金的分配情况，充分披露了彩票资金的使用分配情况，更有利于社会各界的监督和主管部门及上级的监管。

二、《彩票机构会计制度》与《彩票机构财务管理办法》(财综[2012]89号)仍存在不协调之处

1. “上级补助收入”的定义不一致。财综[2012]89号第25条指出：“上级补助收入即彩票机构从主管部门取得的非财政补助收入。”《彩票机构会计制度》认为：“上级补助收入是彩票机构从主管部门取得的非财政专户核拨资金收入。”相比后可以发现，两者的具体表述不完全一样。协调方法有二：

第一种方法是修改《彩票机构会计制度》，与财综[2012]89号的说法保持一致，从而也与新《事业单位财务规则》协调一致，但带来的后果是需大幅度修改《彩票机构会计制度》的“财政专户核拨资金结转”、“财政专户核拨资金结余”、“非财政专户核拨资金结转”、“非财政专户核拨资金结余分配”这几个会计科目的名称。

第二种方法是修改财综[2012]89号，使其与《彩票机

构会计制度》协调一致，突出彩票机构的财政核拨性质，但带来的问题是作为下位法的财综[2012]89号没有遵循上位法《事业单位财务规则》的规定。

2. 固定资产、无形资产、专用基金的定义不一致。财综[2012]89号第48条规定："固定资产是指使用期限超过一年，单位价值在1 000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，但耐用时间在一年以上的大批同类物资，作为固定资产管理"。《彩票机构会计制度》中明确指出："固定资产是指彩票机构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。单位价值虽未达到规定标准，但使用期限超过1年（不含1年）的大批同类物资，作为固定资产核算和管理"。

财综[2012]89号第52条规定，"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《彩票机构会计制度》指出，"无形资产是指彩票机构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、非专利技术等"。

财综[2012]89号规定，"专用基金是指彩票机构按照规定提取或者设置的有专门用途的资金"，《彩票机构会计制度》认为，专用基金科目核算彩票机构按规定提取或者设置的具有专门用途的净资产。

财综[2012]89号与《彩票机构会计制度》对上述的定义不统一，容易给彩票机构的会计人员带来一定的困惑，不便于财务人员进行会计核算和财务管理。究其根源，两者不协调是由于2012年财政部发布修订的《事业单位财务规则》和《事业单位会计准则》之间存在的矛盾造成的，财综[2012]89号中的固定资产、无形资产和专用基金的概念同《事业单位财务规则》的相关定义如出一辙，而《彩票机构会计制度》中的相关规定则是遵循了《事业单位会计准则》的说法，因此，对于彩票机构的财综[2012]89号同《彩票机构会计制度》的矛盾建议通过协调《事业单位财务规则》和《事业单位会计准则》来解决。

3. "存货"、"库存材料"会计科目名称不一致。财综[2012]89号第46条指出："存货是指彩票机构在开展彩票发行销售业务活动及其他活动中为耗用而储存的资产，包括材料、燃料、包装物和低值易耗品等。材料是指彩票机构库存的物资材料、电脑投注单和热敏纸，以及达不到固定资产标准的工具、器具等"。

《彩票机构会计制度》规定："库存材料即彩票机构在开展业务活动及其他活动中为耗用而储存的各种材料、燃料、包装物、低值易耗品、热敏纸、投注单及达不到固定资产标准的用具、装具、动植物等的实际成本"。

两者相比可知，《彩票机构会计制度》的"库存材料"和财综[2012]89号的"存货"的内容及范围相同，但两者名称却不同。建议将《彩票机构会计制度》中的"库存材料"科目名称修订为"存货"，并设置明细科目"库存材料"，使《彩票机构会计制度》与财综[2012]89号协调一致，同时也遵循了新修订的《事业单位财务规则》和《事业单位会计准则》的规定。

三、《彩票机构会计制度》存在的其他问题

1. 取消"固定资产清理"科目不尽合理。财会[2001]63号规定彩票机构因出售、报废、毁损等原因转入清理的固定资产净值以及在清理过程中所发生的清理费用和清理收入通过"固定资产清理"科目进行会计核算，这和企业会计准则的做法趋同。而《彩票机构会计制度》删除了此科目，设置了"待处置资产损溢"来核算固定资产的出售、报废、毁损及盘亏。这样的设置有一定的不合理性，固定资产的盘盈和盘亏不应该和出售、报废、损毁使用同一个会计科目进行核算，应该加以区分。建议采用《企业会计准则》与《医院会计制度》的做法，继续用"固定资产清理"科目核算固定资产的出售、报废、毁损；盘亏的固定资产则通过"待处置资产损溢"核算。

2. "待分配事业结余"科目的名称值得商榷。《彩票机构会计制度》规定"待分配事业结余"核算彩票机构一定期间除财政专户核拨资金收支、非财政专户核拨资金专项收支和经营收支以外的其他各项收支相抵后的余额。该科目核算的内容与《事业单位会计制度》、《高等学校会计制度》、《科学事业单位会计制度》以及《中小学会计制度》中的"事业结余"一致，但是名称却有别于它们，没有保持政府会计体系内部会计科目名称的统一性。因此建议将"待分配事业结余"改名为"事业结余"，避免出现歧义。

【注】本文系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"（项目编号：132400410533）和2014年河南省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"（项目编号：[2013]4824）的研究成果。

主要参考文献

1. 财政部.彩票机构会计制度.财会[2013]23号，2013-12-24

2. 财政部.彩票机构财务管理办法.财综[2012]89号，2012-11-06

3. 财政部.事业单位会计制度.财会[2012]22号，2012-12-19

4. 财政部.事业单位财务规则.财政部令第68号，2012-02-07