

《政府会计准则——存货(征求意见稿)》探微

张曾莲(副教授), 顾佳卉

【摘要】 本文通过将《政府会计准则——存货(征求意见稿)》与《企业会计准则第1号——存货》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》的存货相关规定进行比较,分析该征求意见稿的贡献、可能存在的问题,并提出改进建议。

【关键词】 存货; 政府会计准则; 企业会计准则; 行政单位会计; 事业单位会计

【中图分类号】 F273

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)11-0040-3

2015年11月11日财政部颁布了《政府会计准则——基本准则》以及存货、投资、固定资产和无形资产具体准则征求意见稿,改变了政府会计长期缺乏纲领性文件的状态,体现出财政部对于尽快构建统一、科学、规范政府会计准则体系的积极态度。

一、《政府会计准则——存货(征求意见稿)》出台的意义

多年来,我国在政府会计领域实行的是以收付实现制为核算基础的预算会计标准体系,主要包括财政总预算会计制度、行政单位会计制度和事业单位会计制度等。这一体系是为了适应财政预算管理的要求建立和逐步发展起来的,为财政资金的运行管理和宏观经济决策发挥作用奠定了基础。然而,随着经济社会的发展,预算会计标准体系难以适应新形势、新情况的需要,主要表现为:一是不能如实反映政府“家底”,不利于政府加强资产负债管理;二是不能客观反映政府运行成本,不利于科学评价政府的运营绩效;三是缺乏统一、规范的政府会计标准体系,不能提供准确、完整信息的政府财务报告。

近年来,全国人大代表、有关专家等纷纷呼吁,要求加快推进政府会计改革,建立能够真实反映政府“家底”、绩效及预算执行情况的政府会计体系,审计署也提出了相关建议。与此同时,国际上一些发达国家都不同程度地进行了权责发生制政府会计改革,取得了较好的效果。

《政府会计准则——存货(征求意见稿)》(以下简称“政府存货准则”)的出台为整合现行政府预算会计制度体系,建立国家统一的政府会计标准体系奠定了基础,有利于规范各级政府各部门、各单位的会计核算,提高政府会计信息的可靠性、全面性、相关性、可比性、及时性和可理解性。

二、与《企业会计准则第1号——存货》的比较

1. 章节结构。政府存货准则将存货的计量分为取得、发出和处置三部分,而《企业会计准则第1号——存货》(CAS 1)则将其全部囊括在存货的计量中。显然,前者对存货计量的规定更为复杂、细致,可能是由于其作为行政和事业单位的纲领性文件,其中的规定必须清晰、合理,以方便行政和事业单位参照执行。

2. 总则。针对政府会计和企业会计制定存货准则的目的是一致的,都是为了规范存货的确认、计量和相关信息的披露。主要存在以下两方面区别:

(1) 存货的定义。政府存货准则把存货的定义列在总则中,而CAS 1把存货的定义列在存货的确认中。前者对存货的定义是指政府会计主体在日常工作中为开展业务活动及其他活动而耗用或者储存的资产,如材料、燃料、包装物和低值易耗品等,以及未达到固定资产标准的用具、装具等。后者将存货定义为企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。可见,前者的存货不包括持有以备出售的产成品,这与政府的服务性质有关。

(2) 存货准则的适用范围。政府存货准则没有明确列示其适用范围,可视为满足存货定义的都适用存货准则。而CAS 1将适用于其他准则的存货一一列举,包括因建造合同形成的存货和与农业生产有关的生物资产。两者有此差别,是由于企业的存货种类比政府复杂得多,规定也复杂得多,某些存货的适用范围很可能会受到其他准则规定的影响。

3. 存货的确认条件。CAS 1比政府存货准则多了存货的定义,确认条件上两者差异不大,后者对存货的确认多了与

【基金项目】 国家自然科学基金青年项目“我国政府会计准则制定的动因、路径、内容与效果研究”(项目编号:71302164); 国家社会科学基金教育学青年项目“学前教育成本核算、成本分担与收费定价研究”(项目编号:CFA130152)

之有关的服务潜力很可能实现或经济利益很可能流入政府会计主体的存货。政府部门与企业相比,多了为社会人民服务的职责,这是因为存货确认多了服务潜力这项内容。后者还多了一条“存货应当在其到达存放地点并完成验收时予以确认。”前者却没有这条规定,因为企业存货包括材料采购和在途物资,这两项并非到达存放地点并完成验收时才予以确认。

4. 存货的取得。政府存货准则分别对购入的存货、自行加工的存货、委托加工的存货、通过置换取得的存货和接受捐赠、无偿调入的存货进行了规定。CAS 1 首先规定了存货成本的内容主要是采购成本、加工成本和其他成本,并对这三种成本做了具体的阐述,规定了成本的内容和范围;然后又分别规定了投资者投入存货的成本以及企业合并、非货币性资产交换、债务重组取得存货的成本和收购时的农产品的初始计量成本。两相比较,前者的规定更加清晰、合理,可能是由于政府存货的构成包括营利性的和非营利性的两类,规定内容差异较大,而且前者将存货的初始计量规定都集中在一起,方便阅读和参考。

5. 存货的发出。政府存货准则将对低值易耗品和包装物的摊销方法和处理放在存货的发出里,而CAS 1 对低值易耗品和包装物的摊销方法并没有和存货发出的几个规定放在一起。另外,CAS 1 分别对性质和用途相似的存货以及不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供劳务的存货的发出方法进行了具体的规定,而政府存货准则并没有提及。

CAS 1 并不存在“存货”这一科目,而是通过“在产品”、“原材料”、“库存商品”等科目核算存货。主要是因为企业的存货多是制造或购买的,单纯的“存货”科目并不能够将企业存货的性质进行合理区分。

6. 存货的处置。政府存货准则只简单规定了发出存货成本结转以及存货盘盈盘亏的处理方法。而CAS 1 还规定当存货的可变现净值低于成本价时要计提存货跌价准备,并对不同存货的可变现净值进行了详细的规定,从而能更加真实、客观地反映企业的资产总额。

7. 存货的披露。CAS 1 中存货的披露内容比政府存货准则多,包括:存货可变现净值的确定依据、存货跌价准备的计提方法、当期计提的存货跌价准备的金额、当期转回的存货跌价准备的金额以及计提和转回的有关情况;用于债务担保的存货账面价值。

三、与《行政单位会计制度》存货相关规定的比较

1. 存货的定义。两者对存货的定义大致相当,只在语言表达上有些许差异。《行政单位会计制度》存货的定义中对行政单位接受委托人指定受赠人的转赠物资和行政单位随买随用的零星办公用品做出了另外的具体规定。

2. 存货的取得。政府存货准则规定了不同种类存货的计

价成本,包括购入的存货、置换换入的存货和接受捐赠、无偿调入的存货。而行政单位会计的规定更细致,不仅包括不同种类存货的计价成本,还具体列出了处理方法、借贷科目。

《行政单位会计制度》规定,行政单位购入的存货验收入库需做存货增加和确认支出的双分录。按照确定的成本借记“存货”科目,贷记“资产基金——存货”科目;同时,按照实际支付的金额,借记“经费支出”科目,贷记“财政拨款收入”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目;对于尚未付款的,应当按照应付未付的金额,借记“待偿债净资产”科目,贷记“应付账款”科目。而政府存货准则在发出存货时才确认支出。另外,政府存货准则未考虑委托加工存货的核算,还有待补充和改进。

3. 存货的发出。《行政单位会计制度》对存货的发出规定更细致,对开展业务活动等领用、发出的存货、经批准对外捐赠、无偿调出的存货以及经批准对外出售、置换换出的存货分别做出了具体规定,也同样包括会计分录。政府存货准则只规定了一些总体性的存货发出。另外,前者并未提及存货中低值易耗品的摊销,而后者规定政府会计主体应当采用一次转销法对低值易耗品和包装物在领用时进行摊销,将其成本计入相关资产的成本或者当期损益。可见,后者作为纲领性文件为行政事业单位提供了一个合理的参照标准。

4. 存货的盘点。《行政单位会计制度》规定:盘盈的存货,按照取得同类或类似存货的实际成本确定入账价值;没有同类或类似存货的实际成本,按照同类或类似存货的市场价格确定入账价值;同类或类似存货的实际成本或市场价格无法可靠取得的,按照名义金额入账。盘盈的存货,按照确定的入账价值,借记“存货”科目,贷记“待处理财产损益”科目;盘亏的存货,转入待处理财产损益时,按照其账面余额,借记“待处理财产损益”科目,贷记“存货”科目。

政府存货准则规定:盘盈的存货,按照同类或类似存货的实际成本或市场价格确定入账价值;同类或类似存货的实际成本、市场价格均无法可靠取得的,按照名义金额入账。存货盘亏造成的损失,报经批准后应当计入当期损益。

可见,前者规定包括具体的会计分录,而后者并没有对此做出具体规定。

四、与《事业单位会计制度》存货相关规定的比较

1. 存货的定义。两者对存货的定义大致相同。不过,《事业单位会计制度》规定了随买随用的零星办公用品可以在购进时直接列作支出,不通过“存货”科目核算。

2. 存货的取得。政府存货准则规定了购入的存货、自行加工的存货、委托加工的存货、通过置换取得的存货和接受捐赠、无偿调入的存货等取得成本的具体构成。而《事业单位会计制度》仅规定了购入的存货、自行加工的存货和接受捐赠、无偿调入的存货的成本构成,同时规定了存货取得时的会计分录。事业单位购入存货验收入库时,按确定的成本借

记“存货”科目,贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“财政补助收入”等科目。可见,虽然前者并没有涉及具体会计分录,但对存货取得的各种情况的规定要比《事业单位会计制度》完整。

3. 存货的发出。《事业单位会计制度》在存货的发出上比政府存货准则的规定更细致,分别规定了对外捐赠、无偿调出存货和实际捐出、调出存货的处置方法和相关处置科目。而后者仅总体规定了对于性质和用途相似的存货和对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货的成本计价方法。

另外,事业单位会计在存货发出时,对于业务活动领用的存货,按发出存货的实际成本,借记“事业支出”、“经营支出”等科目,贷记“存货”科目。而行政业务活动领用存货时,作净资产减少的处理,不作支出处理,借记“资产基金——存货”科目,贷记“存货”科目。

可见,事业单位的这种存货核算方法使得事业单位支出和实际使用的预算拨款支出存在不一致,还会使得事业单位的收付实现制核算基础存在问题。而政府存货准则的存货核算方法有了重大改进。

4. 存货的盘点。《事业单位会计制度》规定:盘盈的存货,按照同类或类似存货的实际成本或市场价格确定入账价值;同类或类似存货的实际成本、市场价格均无法可靠取得的,按照名义金额入账。盘盈的存货,按照确定的入账价值,借记“存货”科目,贷记“其他收入”科目。盘亏或者毁损、报废的存货,转入待处理资产时,按照待处理存货的账面余额,借记“待处置资产损益”科目,贷记“存货”科目。

由前述分析可知,行政单位与事业单位对存货的核算是存在差异的,而政府存货准则并没有对这些差异做出修改,行政单位与事业单位在核算管理上的差异会影响政府会计的整体管理,不利于构建统一、科学、规范的政府会计核算体系,不能提供完整准确的政府会计报告。

五、政府存货准则需关注的问题

关于存货低值易耗品的摊销,《行政单位会计制度》并未提及具体的做法,而《事业单位会计制度》规定了摊销按一次转销法处理,由此可见,两者的规定并不统一。

事业单位与行政单位取得存货的核算不统一。事业单位在取得存货时是借记“存货”科目,贷记“银行存款”等科目,而行政单位在取得存货时则是先借记“存货”科目,贷记“资产基金——存货”科目,同时借记“经费支出”科目,贷记“银

行存款”等科目。对于行政单位与事业单位核算不统一的地方,政府存货准则并没有提出修改意见。

在存货盘盈、盘亏的核算中,事业单位会计盘盈的存货不通过“待处置资产损益”科目,报经批准后直接记入“其他收入”科目;盘亏(或毁损、报废)的存货,则需要先通过“待处置资产损益”科目,然后再将清理净收入转入“应缴国库款”科目。而行政单位的核算则都通过“待处理财产损益”科目进行。事业单位和行政单位的核算不统一,“待处置资产损益”和“待处理财产损益”两个科目在设置上也不一致。政府存货准则并没有对此问题提出修改建议,行政和事业单位存货核算依然没有统一合理的规定,不利于政府单位的内部管理,影响政府单位对外披露信息的及时性和有效性。

存货的后续计量方面,行政单位和事业单位的存货均不计提减值,反映出行政单位和事业单位的存货核算缺乏谨慎性和客观性。政府存货准则也没有规定对存货计提减值。

六、结论与建议

政府存货准则提出了会计主体应当采用一次转销法对低值易耗品和包装物于领用时进行摊销。该方法与事业单位的核算方法一致,为行政单位提供了核算的依据来源,方便行政单位核算和披露,也有利于政府会计整体的管理和对外披露。

行政单位会计中关于存货盘盈盘亏的核算,无论是处理方法,还是科目设置,都优于事业单位会计。我国政府存货准则应在进一步深化改革的同时充分考虑前述问题,以便及时改进,提高相关信息的一致性和可理解性。

我们认为,政府存货准则可以进行一个小范围的改革,尝试进行存货的减值核算,在加强对管理人员监督控制的基础上,保证减值的准确合理,从而使得存货的核算更加客观、有效。

主要参考文献:

财政部. 事业单位会计制度[M]. 北京:经济科学出版社,2012.

行政单位会计制度编审委员会. 行政单位会计制度讲解[M]. 上海:立信会计出版社,2014.

财政部. 企业会计准则2006[M]. 北京:经济科学出版社,2006.

作者单位:北京科技大学东凌经济管理学院,北京100083