DOI:10.19641/j.cnki.42-1290/f.2019.15.013

政府会计调整准则下的高校会计制度转换问题探析

彭 玫(高级会计师)

【摘要】财政部于2018年10月发布了《政府会计准则第7号——会计调整》,该准则是政府会计制度的重要组成部分,详细阐述了行政事业单位会计调整包含的具体内容,明确了会计主体应当按照政府会计准则制度规定对会计调整的确认、计量及相关信息进行披露。基于政府会计调整准则要求,通过高校具体会计核算实例归纳总结高校会计制度转换过程中涉及会计调整事项的处理方法,以供广大财会人员参考。

【关键词】政府会计准则;会计调整;高校;制度转换

【中图分类号】F233 【文献标识码】A 【文章编号】1004-0994(2019)15-0083-5

会计调整是企业会计准则和国际公共部门会计准则的重要组成部分,而我国现行行政事业单位会计准则中一直没有明确的会计调整内容,使得行政事业单位在实际会计处理中对于会计调整没有明确的处理依据和统一的处理方法,其会计核算水平和会计信息质量也受到严重的影响。因此,制定科学、合理、可操作性的会计调整准则,对于指导行政事业单位会计制度转换,健全政府会计准则体系,加强单位之间、国家之间会计信息的可比性和规范性具有重要的现实意义。

一、财政部出台《政府会计准则第7号——会计调整》的迫切性

1. 财政部出台《政府会计准则第7号——会计调整》(简称"政府会计调整准则")是建立和健全政府会计准则体系的需要,也是提高行政事业单位会计核算水平的需要。为了进一步深化政府会计制度改革,建立健全政府会计准则体系,国务院批转了财政部的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》,要求我国在2020年之前建立起具有中国特色的政府会计准则体系。对比国内外动态研究可以发现,我国企业会计准则和国际公共部门会计准则关于会计政策、会计估计变更等会计调整事项的会计处理规定,都是各项准则体系的重要组成部分。而行政事业单位会计制度长期以来没有明确规定会计调整的相关准则,使得各行政事业单位在会计处理时缺乏规范的政策指导,调整工作完全依赖于个人专业判断,缺乏规范性和统一性。因此,制定适应政府会计制度的会计调整准则,是建立政府会计准则体系的重要组成部分,也是规范行政事业单位核算标准、提高核算水平的重要保障。

2. 财政部出台政府会计调整准则是同企业会计准则和国际会计准则衔接的需要。21世纪的经济发展具有全球化趋势,经济的发展决定了会计的发展,进而影响着经济的进一步发展,因此会计准则的国际趋同是当期经济发展的必然趋势,这次政府会计改革的重大突破就是在政府领域引入了权责发生制概念。众所周知,权责发生制概念是企业会计制度的核算基础,行政事业单位的会计核算基础是收付实现制,这与财政预算体系密不可分。但随着我国经济的全面发展,国际的交流合作日益密切,提供具有通用性和可比性的财务信息是企业进行国际贸易的基础。而行政事业单位作为一个特殊的会计主体,它兼具政府财政和企业的双重功能,因此其会计核算基础既要满足政府财政预算的需要,又要体现同企

业之间的业务联系，此次政府会计制度改革创造性地提出财务会计和预算会计的双基础、双功能、双报告和适度分离原则就实现了行政事业单位的双重功能。而政府会计调整准则作为政府会计制度的重要组成部分，既要同行政事业单位的行业特性一致，即执行行业财经政策及各项法规，又要考虑到实际会计工作的可操作性，减少会计人员自主判断的随意性。

二、政府会计调整准则的实施规定

1. *会计政策变更及其处理方法*。会计政策变更是指政府会计主体在会计核算时所遵循的特定原则、基础及采用的具体会计处理方法发生了变化，简单来说就是事物的性质发生了变化。

由于企业会计涉及的经济业务事项众多，因此涉及的会计政策变更内容也较多。综合性会计政策包括企业合并、外币业务、估价、租赁、利息、工程合同、结账后事项等；与资产相关的政策包括应收款项、存货计价、投资、固定资产计价及折旧、无形资产计价及摊销、递延资产的处理等；与负债相关的政策包括应付项目、或有事项和承诺事项等；与损益相关的政策包括收入确认、修理和更新支出、财产处置损益等以及费用分配方法、成本计算方法等。

参照企业会计政策的内容，行政事业单位会计政策的内容也应涉及资产、负债、收入、支出和损益等方面，而由于行政事业单位遵循的政府会计准则体系不要求计提固定资产减值准备（坏账准备除外）、不允许对固定资产采用加速折旧法、计提固定资产折旧时忽略净残值等，使得政府会计主体会计政策调整的使用空间相对有限，所以行政事业单位的会计政策调整多数是涉及国家政策变化，如此次政府会计制度改革造成的调整。在对会计政策变更的处理方法上，政府会计主体应对相同或相似的经济业务采用相同的会计政策，同时在同一会计期间或前后各期保持一致的会计政策，这有助于不同会计主体之间进行横向对比，以及同一会计主体进行纵向对比。会计政策变更处理方法包括追溯调整法和未来适用法。

2. *会计估计变更及其处理方法*。会计估计变更是指政府会计主体对结果不确定的经济业务或事项所做的判断方法的变更，判断依据是最近可利用的信息，如固定资产、无形资产的预计使用年限等。对于会计估计变更的处理方法，准则规定采用未来适用法进行处理。会计估计变更是由于金额的变动引起的，而会计政策变更是由于会计处理方法等性质发生改变引起的，行政事业单位应以变更事项的会计确认、计量基础和报表列报项目是否发生变更作为判断该变更是会计政策变更还是会计估计变更的划分基础。

3. *会计差错更正及其处理方法*。会计差错更正是指政府会计主体在会计核算时对于在确认、计量、记录、报告等方面出现的错误所做的更正，通常包括计算或记录错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实产生的错误、财务舞弊等。会计差错处理按照本期差错调整本期项目、前期重大差错调整期初相关项目、前期非重大差错调整本期相关项目的原则，同时在报告日至报告批准报出日之间发现的报告期以前期间的重大会计差错，应当视同本期发现的与前期相关的重大会计差错进行处理。

4. *报告日后事项*。报告日后事项是指政府财务报告日以后发生的调整事项和非调整事项，会计调整准则明确了报告日后调整事项的会计处理方法，非调整事项则在报表附注中予以披露。

三、高校政府会计制度转换中会计调整事项运用实例分析

根据政府会计调整准则，单位关于会计调整的处理方法主要有追溯调整法和未来适用法两种，更正的技术方法包含红字更正法、补充登记法等。笔者认为，为了规范会计调整工作程序，会计调整工作的具体步骤应包含以下内容：分析核对账目，查明调整原因；分清相关责任；确定账务调整方法和涉及的会计科目；填写账务调整说明并进行账务调整处理等。

1. *制度转换中会计政策变更处理实例*。

（1）受托代理科目核算衔接。“受托代理资产”“受托代理负债”是政府会计制度新增加的科目，主要核算行政事业单位代收的党费、团费、会费等业务内容，这些业务过去在高校是通过代管科目核算的，并不形成单位的收入和支出，由于代管科目是高校的特殊会计科目，其他行政事业单位不使用，因此此次改革基于趋同性原则将这部分内容归入受托代理科目核算。此项变动属于由会计制度变化引起的此类业务会计核算方法的变化，因此属于会计政策变更范畴。而受托代理业务在高校长期以来一直存在，无法合理确定其对单位产生的累积影响，因此按照政府会计调整准则第十条“会计政策变更的影响或累积影响不能合理确定的，政府会计主体应当采用未来适用法进行变更处理”[1]。对于具体操作方法，

政府会计调整准则指出“采用未来适用法时，政府会计主体不需要计算会计政策变更产生的影响或者累积影响，也无需调整财务报表相关项目的期初数和比较财务报表相关项目的金额”[1]。下面通过举例来说明对于受托代理资产、受托代理负债业务的转换，会计人员在2019年新账的初始化凭证中应如何进行核算。

例1：高校2018年12月31日代管党费200000元，其中银行存款180000元，借款20000元。分析：首先根据政府会计制度分析受托代理资产和负债的核算原则，该业务属于封闭核算，不涉及预算收支变化，不需要生成预算凭证，只生成财务凭证，该项调整涉及的相关科目有“银行存款——受托代理资产”“现金——受托代理资产”“受托代理资产——应收及暂付”“受托代理资产——固定资产”和“受托代理负债”，因此在设立2019年1月1日新账时，需将18万元记入“银行存款——受托代理资产”科目，2万元记入“受托代理资产——应收及暂付”科目，20万元记入“受托代理负债”科目，账务调整原因注明：政府会计制度转换会计政策变更处理。

（2）预收账款及收入核算衔接。政府会计调整准则明确规定了财务会计核算以权责发生制作为核算基础，单位销售货物或提供服务，应当按照应收或已收的金额，通过“预收账款”科目反映，按照确认的收入金额，记入“事业收入”等科目。高校的主要事业收入包含教育事业收入和科研事业收入，教育事业收入主要是学费收入，需要上缴财政专户。按照此次改革精神，财政资金由于要同财政部门对账，因此仍然采用收付实现制的核算基础，根据财政的返还金额确认相应收入。而科研事业收入是高校提供科研技术服务所形成的收入，双方是通过签订合同协议来确定相关权利和义务的，分为纵向科研收入和横向科研收入。纵向科研收入是来自政府部门的经费，由于财政拨款的依据是政府预算，因此仍然采用收付实现制；横向科研收入是来自企业的经费，只有来自企业的横向科研收入才需要根据政府会计调整准则进行调整。

通常合同会约定横向科研项目的付款方式，主要包括预付款和按进度付款两种。按照政府会计调整准则的规定，当收到企业来款时，应通过“预收账款”科目核算，待按照合同进度确认收到款项时再通过“事业收入——科研事业收入”科目确认为收入。这同过去行政事业单位以收付实现制确认收入明显不同，在新准则下合同签订后就确认了双方的权利和义务，再按合同的实际执行进度来确认收入，旧制度则是在收到企业来款时就全额确认收入。

横向科研收入确认的变化是由于会计制度的变化引起的，因此也属于会计政策变更，在具体的处理方法上，由于学校每年横向科研项目近千项，涉及收入上亿元，难以合理确定变更的累积影响，因此也要采用未来适用法进行调整。在2019年开新账的时候，对于新签订的横向科研合同，需要按照权责发生制原则来确认收入，无需计算会计政策变更累积产生的影响，也无需调整报表相关项目。

例2：G大学计算机学院2019年1月收到企业一笔横向科研款，预付款100000元。分析：由于该合同执行的付款方式并不是按进度付款，因此要通过“预收账款”科目核算，学校财务在收到款项时，财务凭证：借：银行存款100000；贷：预收账款100000。预算凭证：借：资金结存100000；贷：事业预算收入——科研事业预算收入100000。年末学校再根据合同执行进度确认收入50000元，财务凭证：借：事业收入——科研事业收入50000；贷：预收账款50000。因为不涉及现金收支，故无需生成预算凭证。账务调整原因注明：政府会计制度转换会计政策变更处理。

（3）固定资产核算衔接。首先，政府会计调整准则明确了固定资产折旧计提时点，即固定资产按月计提折旧，当月增加的固定资产当月开始计提折旧，当月减少的固定资产当月不计提折旧，这区别于旧制度。旧制度中行政事业单位基本采用综合折旧率法计提折旧，当月增加的固定资产不计提折旧，当月减少的固定资产继续计提折旧。这种操作方法主要是由当时特定的历史环境形成的，由于资产实物管理部门的数据无法及时反馈到财务部门，因此财务人员无法及时进行处理，这种处理方法不利于真实、全面地反映单位固定资产的实际情况。随着我国经济和信息化建设的大力发展，目前大多数行政事业单位都已经采用信息化手段管理固定资产，固定资产分类按月计提折旧可以通过系统自动实现，因此改变过去的固定资产折旧计提方法势在必行。

其次，政府会计调整准则对固定资产折旧的会计处理也进行了修改。2014年的《高等学校会计制度》中固定资产折旧通过“非流动资产基金”科目核算，属于虚提折旧的会计处理方法，但这种虚提的方式使折旧没有计入当期费用，无法准确地核算管理成本。这些关于固定资产核算的变化都是由于会计

制度转换引起的，也属于会计政策变更，在调整方法的选择上，同样由于追溯调整法涉及的时间长、调整工作量巨大、准确度难以合理判断，因此采用未来适用法进行调整。

在2019年1月开新账时需通过初始化凭证将2018年年末“非流动资产基金”科目余额扣除使用受托资金购买的固定资产余额后的金额转入“累计盈余”科目。对于当月新购入的固定资产，按照新的折旧计提时点来完成固定资产折旧计提工作，无需计算会计政策变更产生的影响，当月计提的折旧记入当期费用科目中，满足了管理会计的需要。

（4）科研项目管理费及间接费用的核算。政府会计准则规定事业单位按规定从科研项目收入中提取的项目管理费或间接费用通过“预提费用”科目核算，实际使用时也通过“预提费用”科目核算。而旧制度是通过“事业基金”科目来核算科研项目管理费，使用时要通过预算重新安排资金。此项变化也是由于会计制度转换形成的，笔者认为改革的原因是考虑到国家对科研项目间接费用的管理规定，即用于科研项目的绩效支出，明确了资金的使用范围，如果记入“事业基金”科目则无法明确资金用途，作为单位负债即应付给科研项目的经费则更加合理、准确。这项核算变化使得会计报表的列报项目发生了变化，同样属于会计政策变更的范畴，在调整方法上同理，若采用追溯调整法，会出现工作量大、时间跨度长、难以合理判断等问题，因此同样适用未来适用法进行调整。

在2019年1月开设新账时，对于以前年度已经记入“事业基金”科目的金额无需调整，对于新发生的科研项目管理费和间接费用通过负债类“预提费用”科目核算。

（5）非同级财政拨款的核算。政府会计准则规定事业单位从非同级政府部门取得的科研经费拨款通过“事业收入——非同级财政拨款”科目核算，旧制度对于非同级财政拨款是通过“其他收入——非同级财政拨款”科目核算。笔者认为此次制度改革的核算方式更加合理，因为对于行政事业单位来说，财政拨款收入和教育事业收入、非同级财政拨款是不涉税收入，而其他收入是要征缴企业所得税的，将非同级财政拨款归入“事业收入——科研事业收入”科目更加直观、合理。此项变化使得会计报表的列报项目发生变化，也属于会计政策变更，在调整方法上如果采用追溯调整法会出现调整时期长、金额巨大、难以合理估计等问题，因此也采用未来适用法进行调整。

在2019年1月开立新账时，对于以前年度已经记入“其他收入——非同级财政拨款”科目的金额无需调整，而新立项的通过同级政府部门取得的经费拨款则通过“事业收入——非同级财政拨款”科目核算。

2. *制度转换中会计估计变更处理实例*。企业会计中常见的会计估计变更涉及固定资产折旧方法、使用年限、净残值的变更，无形资产摊销方法的变更，坏账准备计提方法由余额百分比法变更为账龄分析法等，由于政府会计准则不要求单位计提固定资产减值准备，计提折旧时不考虑净残值，因此涉及的会计估计变更内容较少。财政部《关于高等学校执行〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉的补充规定》中明确规定了各项固定资产的折旧年限[2]，各高校应对照补充规定对本单位的折旧计提年限进行合理调整。由于政府会计调整准则规定对会计估计变更采用未来适用法，各单位在2019年开新账时应采用新的折旧年限来完成固定资产折旧计提工作，无需计算会计估计变更产生的影响。

3. *制度转换中会计差错处理实例*。此次会计制度转换工作不仅仅是根据新旧科目对照表来设置新科目，还需要进行大量的历史账务清理工作，通过梳理历史账务来分析各科目的明细核算内容，并根据财政部发布的制度、准则、衔接规定等文件完成制度转换工作。在深入细致的账务梳理过程中必然会发现各种会计差错，其中有会计核算人员操作疏忽造成的记账错误，也有会计核算人员对会计政策理解错误造成的记账错误等，日常核算工作中也会发生各种会计差错，政府会计调整准则明确地规定了会计差错的处理原则，即“本期发现与本期相关的差错调整本期报表相关项目，与前期相关的重大会计差错需调整相关项目的期初数”。

在处理会计差错时，首先要严格按照会计基础工作规范和政府会计制度的要求，核实准确，还原事件全貌，分析差错出现的原因，确定差错调整方法，然后通过编制相关会计分录，准确更正差错，这样才能做到账证相符，账账相符，账实相符，账表相符。笔者通过梳理《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》[3]，整理出涉及会计差错调整的科目，其中：预算会计中的预算结余类科目有“财政拨款结转——年初余额调整”“财政拨款结余——年初余额

调整”“非财政拨款结转——年初余额调整”“非财政拨款结余——年初余额调整”“资金结存”五个科目，用来核算发生会计差错更正或以前年度支出收回等事项，需要调整财政拨款结转、财政拨款结余、非财政拨款结转、非财政拨款结余的金额；预算收入类科目有“财政拨款预算收入”，用来核算因当期发生差错由国库直接支付款项退回的资金；预算支出类科目有“行政支出”“事业支出”“经营支出”，核算因当期发生差错需更正的金额。财务会计中的净资产科目有“以前年度盈余调整”，核算单位以前年度会计差错涉及当年收支变化，需要调整以前年度盈余的事项。

综上，会计差错调整的原则可归纳如下：当期差错涉及收支的调整当期收支，以前年度重大差错涉及收支的调整以前年度净资产，以前年度非重大差错调整本期相关数。举例如下：

（1）当期发现以前年度非重大差错。G高校在2019年账务清查中发现2018年5月在某横向科研项目中开支的材料费5000元出账项目选择错误，需要更正。分析：此项会计差错属于以前年度非重大差错，对收入和支出都没有影响，因此应根据影响数调整相关项目的本期数。

财务凭证：借：业务活动费用——科研费用——材料费（需支出项目）5000；贷：业务活动费用——科研费用——材料费（错误支出项目）5000。预算凭证：借：非财政拨款结转——年初余额调整5000；贷：非财政拨款结转——年初余额调整5000。从会计分录上来看没有变化，只是调整了支出项目。账务调整的原因注明：以前年度因报账项目使用错误调整（附具体凭证号摘要）。

（2）当期发现以前年度重大差错。政府会计调整准则明确指出，重大差错是指该事项对报表同一项目金额的影响达到10%以上。G高校在2019年账务清查中发现2018年3月外事处报外事活动团费15万元，财务记账错误地使用了“业务接待费”科目，实际应是差旅费中的“业务出国经费”科目。分析：由于当年的“业务接待费”科目支出合计110万元，该项会计差错超过了该科目金额的10%，属于以前年度的重大差错，因此使用“以前年度盈余调整”科目。

财务凭证：借：以前年度盈余调整——差旅费（业务出国经费）150000；贷：以前年度盈余调整——业务接待费150000。预算凭证：借：非财政拨款结转——年初余额调整150000；贷：非财政拨款结转——年初余额调整150000。账务调整的原因注明：以前年度因项目报账科目使用错误调整（附具体凭证号摘要）。

（3）当期发现当期差错，与收支相关。G高校在2019年3月发现1月某科研项目购入专用材料1500元，实际会计凭证登记为1000元，漏记500元。分析：该项差错属于本期发现的与本期相关的会计差错，影响当前收支，应当调整本期相关科目，采用补充登记法。

财务凭证：借：业务活动费用——科研费用（材料费）500；贷：银行存款500。预算凭证：借：事业支出——科研支出500；贷：资金结存 500。账务调整的原因注明：报账金额输入错误调整（附具体凭证号摘要）。

以上是笔者根据政府会计调整准则精神，并结合多年财务工作经验，对高校此次政府会计制度改革涉及的相关会计调整业务进行的整理和总结，高校应该提升会计人员的理论研究和实践工作水平，抓住政府会计制度改革的契机，认真钻研制度和准则，梳理各项会计业务，归纳整理出各类会计事项的处理方法和原则，形成一套行之有效的核算模板，以指导日常业务核算工作，保证高效准确地完成政府会计制度的转换工作。

主要参考文献：

[1] 财政部. 关于印发《政府会计准则第7号——会计调整》的通知. 财会[2018]28号，2018-10-21.

[2] 财政部. 关于印发高等学校执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的补充规定和衔接规定的通知. 财会[2018]19号，2018-08-14.

[3] 财政部. 关于印发《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的通知. 财会[2017]25号，2017-10-24.

作者单位：广东工业大学财务处，广州510006