

高校新旧会计制度的比较分析

陈俊杰

(华中科技大学管理学院 武汉 430074)

【摘要】2013年12月30日,财政部正式修订印发了《高等学校会计制度》,这是我国高校会计改革的又一里程碑,表明我国高校有了更加合理规范的会计管理制度。本文通过对高校新旧会计制度的比较,分析新制度存在的不足,并针对性地提出改进建议,最后探讨实施新制度的配套措施。

【关键词】高等学校会计制度 比较 配套措施

在1988年以前,我国高校会计核算一直遵循事业单位会计制度,并无独立的制度法规。直到1988年12月,我国高校会计史上第一部独立的《高等学校会计制度》才正式出台。但随着“一个中心两个基本点”的基本路线的提出,“教育成本核算”、“教育产业化和市场化”等经济问题倍受关注,这部制度的局限性和缺陷也逐渐暴露。1998年,财政部与教育部联合颁布了《高等学校会计制度(试行)》(以下简称“试行制度”),一直沿用至今,这部会计制度对规范高校核算、加强预算管理起到了积极的作用。但随着高等教育体制改革的深化,高校环境及内部结构发生巨大变化,高校后勤化、独立学院创办与运行、多渠道筹措办学经费、超大规模新校区建设、教育成本补偿机制的建立等新生事物的层出不穷,试行制度显得无能为力。为了适应财政预算改革和高校经济业务发展需要,进一步规范高校的会计核算,经过多次征询意见和反复修改,财政部于2013年12月30日修订印发了《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。新制度兼顾了高校财务、预算、资产、成本等方面管理的需要,对试行制度进行了大胆的改革。新制度的适时推出,是我国高校会计制度改革中一次质的飞跃。

一、高校新旧会计制度的比较

与试行制度相比,新制度更加合理全面,可以从会计核算基础、会计科目、会计报表三个方面进行比较分析。

1. 会计核算基础比较。在核算基础方面,新制度适当引入权责发生制,提高了高校会计制度提供的信息含量。试行制度规定:“高等学校会计核算一般采用收付实现制,但经营性收支业务的核算采用权责发生制。”其弊端在于:不能客观反映资产和负债的情况,不能真实反映高校的收支结余,不能全面反映资金运动的过程。例如,试行制度中对固定资产不提折旧,而是用“固定资产”账户

和“固定基金”账户的同增同减来反映固定资产增减变化。为了弥补收付实现制在信息提供上的狭隘性和滞后性,新制度适当引入权责发生制,在总说明中明确指出:“高等学校会计核算一般采用收付实现制,但部分经济业务或者事项的核算应当按照本制度的规定采用权责发生制。”新制度根据权责发生制原则,增设了“累计折旧”一级科目,用于核算高校固定资产计提的累计折旧。

2. 会计科目比较。新制度在会计科目方面做了较大的改动,会计科目的设置更加合理。

(1)增加调整了资产类科目。①增设了“零余额账户用款额度”和“财政应返还额度”两个一级科目,以适应国库集中支付制度核算要求,保障对高校预算资金的付款控制。②引入了“累计折旧”和“累计摊销”科目,更加真实地反映资产价值,与《企业会计准则》的资产负债观保持一致,提高了财务报表的可靠性,为报表使用者提供真实的资产状况。③将原“材料”科目改为“存货”科目,用于核算高等学校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、低值易耗品及达不到固定资产标准的用具、装具、动植物等的实际成本,修改后的科目名称更准确,与《企业会计准则》保持一致。④用“长期投资”一级科目取代了“对校办产业投资”和“其他对外投资”两个一级科目,用于核算高校对外投资,并参照《企业会计准则》设置了“长期股权投资”和“长期债权投资”两个二级科目,分别核算高校对外股权性质的投资和债权性质的投资。⑤拆分“应收及暂付款”一级科目为“应收账款”、“预付账款”和“其他应收款”三个一级科目,区分收款和预付款,清晰直观,便于会计核算和分析。

(2)增加调整了负债类科目。①拆分“借入款项”一级科目为“短期借款”和“长期借款”两个一级科目,有利于金融机构对贷款做出有效的风险评估以及高校对支出及

还款做出合理的安排。②增设了“应付职工薪酬”一级科目,用于核算应支付给职工的各项薪酬,并设置了“地方(部门)津贴补助”、“其他个人收入”以及“社会保险费”、“住房公积金”等二级科目。③拆分“应付及暂存款”一级科目为“应付账款”、“预收账款”、“其他应付款”和“长期应付款”四个一级科目,体现了修正的权责发生制要求。

(3)增加调整了净资产类科目。①用“非流动资产基金”一级科目取代了“固定基金”一级科目,用于核算长期投资、固定资产、在建工程、无形资产等非流动资产占用的金额,并对应设置了二级会计科目,能够更详尽地反映净资产的结构。②增设了“财政补助结转”和“财政补助结余”两个一级科目,用于核算滚存的财政补助项目支出结转结余资金。

(4)增加调整了收入类和支出类科目。收入类科目中,将“教育经费拨款”、“科研经费拨款”和“其他经费拨款”合并为“财政补助收入”一级科目,另外六个科目基本保持不变。新制度中的收入类科目基本涵盖了高校收入的全部类型,能够真实地反映高校的收入状况。支出类科目设置了“教育事业支出”、“科研事业支出”、“行政管理支出”、“后勤保障支出”、“离退休支出”、“上缴上级支出”、“对附属单位补助支出”、“经营支出”和“其他支出”九个一级科目,支出科目按支出类别进行划分,为教育成本的分摊、核算做好了数据准备。

3. 财务报表比较。系统完善了财务报表体系,进一步提高财务报表的通用性和有用性。

(1)要求增加会计报表附注。新制度中规定财务报表由会计报表及其附注构成,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。新制度财务报表体系较试行制度增加了财务报表附注,扩展了高校财务信息的内容,增进了会计信息的可理解性。

(2)统一要求将校内独立核算单位会计信息纳入高校年度财务报表反映。新制度第七条(五)项明确规定:“高等学校在编制财务报表时,应当将校内独立核算单位的会计信息纳入学校财务报表反映。”同时,在资产负债表、收入支出表和会计报表附注编制说明部分也进行了说明,总的原则可以概括为:独立核算单位的资产、负债和净资产加总计入总资产负债表,内部往来款项,予以抵销;独立核算单位的收入和支出,以抵减后的净额加总计入总收入支出表中的“其他收入”项目;独立核算单位的收入总额和支出总额信息须在会计报表附注中披露。

(3)明确规定了将基建投资业务相关数据定期并入高校会计“大账”。新制度要求将基建会计纳入“大账”,能够更加真实、全面地反映高等学校的资产、负债和收支等整体经济活动。试行制度下,基建会计核算独立于高校会计核算之外,违背了会计制度要求反映会计主体的整体

经济活动这一基本前提。

二、高校新会计制度存在的问题及建议

新制度借鉴了现行事业单位会计制度中的优点,按照财政管理体制改革的要求,完善了高校会计核算,拓展了核算内容,提高了信息质量,能够更全面地反映高校经济活动的全貌。但依然存在会计制度不统一、会计科目设置存在缺陷、会计报表不完善等问题。应进一步深化高校会计制度改革,完善和创新高校会计制度,以适应现代化高校可持续发展的要求,更加公开、透明、高效地向社会提供更具体的财务信息。具体构想是:

1. 统一会计制度,保证会计信息的可比性。可比性是会计信息的基本质量特征之一,保证高校会计信息的可比性是财政部门、高校主管部门及其他相关方面对提高高校会计信息质量的迫切要求。新制度将基建项目加入“大账”进行核算,提高了高校会计信息的完整性,但对于部分会计科目的核算原则仍没有明确规定,若不进行统一规范,高校便不能参照统一的标准进行核算,只能依据高校财务人员的职业习惯进行判断,加大了人为可操纵性,同时也使各高校会计信息不具有横向可比性,降低了会计信息的质量。例如对“固定资产”的分类标准就没有统一的规定:现行的《事业单位会计准则》将固定资产分为六大类,国家标准《固定资产分类与代码》将固定资产分为十大类,而财政部2010年《政府收支分类科目》经济支出分类中的资本性支出又将固定资产分为八大类。另外,对于固定资产的折旧年限和折旧方法,《成本监审办法》与国税发[1999]65号文件的规定也不一致,如对于房屋建筑物前者规定按50年折旧,后者规定是25年。高校进行会计核算,是为绩效考核服务的,横向之间应该要有可比性。因此,建议统一核算标准,降低相关账目的可操作性,以提高高校财务信息的可比性。

2. 调整会计科目,适用实际情况。新制度中对相关科目进行了较大的调整,科目设置更加合理,但仍有不足之处。可以考虑增设以下科目:①计提坏账准备。随着高校改革的深入,市场经济理念已融入高校运行的各个方面,但同时也加大了高校在投资、产业、营销等方面的风险和不确定性。在经济业务核算时,遵循谨慎性原则能够有效地预防、降低、化解风险。因此,在高校会计核算中对债权性资产可根据账龄法提取坏账准备,以提高高校经营决策的正确性,保护债权人的利益。另外,还可根据实际情况、市场动态,运用市场价值与账面价值孰低原则提取坏账准备。②增设“应收学住宿费”一级科目,用于核算应收的学住宿费。该类科目借方反映应收未收到的学住宿费,贷方反映学生上缴的学住宿费,若期末余额在借方,根据设定的催缴标准对比借方余额大小,及时催缴,防止高校资金流失。由于高校学生的学费和住宿费经常是分开支付,因此

“十二五”期间完善 省以下分税制财政体制研究

武汉市财政学会课题组

【摘要】本文在分析回顾1994年以来湖北省以下分税制财政体制情况的基础上,论证了进一步完善分税制财政体制的必要性,并提出了相关改革思路及措施建议。

【关键词】财政体制 分税制 湖北省

我国自1994年实行分税制财政体制以来,限于当时历史条件限制,一直没有明确划分各级政府之间的事权,只是勉强在中央和省两个层面初步搭建起以收入划分为核心的体制框架;省以下出于“由上而下”的政策强制性和财政体制内在的联动性,虽也在一定程度上实行了所谓的分税制,但并未真正完全落实。本文通过对湖北省和武汉市实行分税制财政体制情况的考察,认为研究省以下分税制财政体制,需给出如下的理性归结:

其一,研究分税制财政体制问题,不能就“省以下”而

论“省以下”,还需以“省以下”的视角,结合考量“省以上”分税制财政体制的问题。也就是说,完善省以下分税制财政体制不可与完善中央、地方之间分税制财政体制相割裂,且需以之为前提。财政体制改革不同于其他社会、经济改革,不能自下而上“摸着石头过河”,必须有赖于充分、完善的顶层设计。在中央与省级之间分税制财政体制不完善的条件下,省以下分税制财政体制也存在诸多弊端。因此,目前省以下各级政府在经济发展中暴露的许多问题,不难向上溯源,找到症结。

可以在该科目下设立“应收学费”和“应收住宿费”两个二级科目,用于反映应收费用的明细情况。^③增设“人才培养支出”一级科目,用于核算高校人才培养成本费用。将新制度中与培养成本有关的支出类科目费用全部纳入该科目,其他支出类科目核算范围做相应的调整。^④增设“实收投资”科目,用于核算校外单位及个人投入的货币资金、材料、无形资产和固定资产,客观清晰地反映投资的整个运作过程,适应高校资金来源多元化的趋势,满足不同信息使用者的需求。

3. 进一步完善高校财务报表体系,提高财务报告质量。^①可以借鉴美国大学财务报告公开制度,建立财务报告公开披露制度和外部审计制度,引入监督机制,提高高校资金使用的透明度和财务信息的可信度。^②增加现金流量表,清晰反映高校现金流量流动情况,有利于加强高校财务管理、提高资金使用效益,为高校的筹资和投资决策提供重要依据。^③增加披露非财务信息,如学校管理人员的水平、素质等人力资源方面的信息,学校综合排名、专业特色、毕业生就业率等体现高校办学水平的信息等。^④增加“教育培养成本表”,及时向缴费上学的学生和家長披露高校教育培养成本的信息,政府也可根据披露信息制定相关的缴费标准。

三、实施高校新会计制度的配套措施

1. 彻底清查高校资产。高校及其主管部门应联合成立清查小组对高校资产进行彻底清查,逐步建立与巩固固定资产折旧制度和无形资产摊销制度,并建立相应基础数据库,做好相关的基础工作。对于应收及暂付款和应付及暂存款应及时清理,分别纳入新制度对应科目。

2. 加强财会队伍建设。新制度实施后,会计核算内容更全面、方法更规范,同时对高校财会人员也提出了更高要求。应安排财会人员进行业务培训,使其尽快熟悉新制度改革的内容,同时加强高校内部财务管理制度,建立健全相应的内部控制机制,确保新制度在高校顺利实施。

3. 配套升级财务软件。新制度的出台,对高校财务软件提出了更高的要求。科目代码需重新设置,核算规则也需重新设计。另外,为适应高校发展,赶追世界先进水平,财务软件应具有会计核算、决策分析、内部审计等多功能用途,以满足多方需求。

主要参考文献

1. 戚艳霞.《高等学校会计制度》征求意见稿的特点分析.财会月刊,2009;36
2. 解文清.新会计制度下高校应收及暂付款管理探析.行政事业资产与财务,2011;11