

# 新高校会计制度分析及实施建议

王 琼

(齐齐哈尔大学 黑龙江齐齐哈尔 161006)

**【摘要】** 财政部 2009 年 8 月发布的《高等学校会计制度》(征求意见稿)正在广泛征集各方意见和建议。笔者认真学习和研究了该征求意见稿的相关内容,结合目前《高等学校会计制度(试行)》实施过程中遇到的问题以及新旧制度之间的变化,对高校会计制度修订的内容进行分析并提出相关建议。

**【关键词】** 高等学校 会计制度 基建财务 会计报表

《高等学校会计制度(试行)》自 1998 年 1 月 1 日实施以来,对规范高校会计核算、服务高校预算管理发挥了积极的作用。但近些年来,随着我国高等教育体制和公共财政体制改革的不断深化,高校的办学体制、经费来源、支付方式、后勤供给保障、校办产业管理等内外部环境都发生了巨大的变化,对高校的预算管理、财务管理、资产管理等提出了更高的新要求,对高校的会计核算更是产生了重要的影响。多年前发布的《高等学校会计制度(试行)》已滞后于公共财政体制改革和高校改革发展的需要,因此,修订《高等学校会计制度(试行)》势在必行。鉴于此,财政部于 2009 年 8 月发布了《高等学校会计制度》(征求意见稿)。

## 一、高校会计制度变化剖析

《高等学校会计制度》(征求意见稿)(以下简称“新制度”)的基本理念是在高校会计制度中适当引入权责发生制,同时兼顾预算管理、财务管理、资产管理、绩效评价的信息需求。与现行《高等学校会计制度(试行)》(以下简称“旧制度”)比较,新制度有如下几个变化:

1. 新增了与国库集中支付、政府收支分类、部门预算、工资津补贴、国有资产管理等公共财政改革相关的会计核算内容,同时增加了“零余额账户用款额度”和“财政应返还额度”两个一级会计科目来反映相关的财务信息。

2. 为了真实地反映资产价值、合理地确定教育成本,增加了固定资产精细化管理以及无形资产摊销核算类科目,如“累计折旧”、“文物文化遗产”、“固定资产清理”、“资产折耗”科目等,取消了“固定基金”科目。

3. 为了增强会计信息的完整性,将基建财务、后勤收支纳入高校“大财务”核算体系,增设了“在建工程”、“基建工程”、“后勤收入”、“后勤支出”等一级科目,取消了“结转自筹基建”科目。

4. 为了更好地反映高校现实收支情况,对收入类、费用类会计科目的设置进行了调整。因增加基本建设投资而增设了“基建拨款”科目,因后勤收支被纳入统一的核算体系而增设了“后勤收入”、“后勤支出”科目,取消了“经营收入”、“经营

支出”科目。另外,对旧制度中的“其他收入”科目的核算内容进行了调整,将原先的投资收益、固定资产出租收入、培训收入、合作办学收入以及“附属单位缴款”等内容统一在新增设的“其他业务收入”科目中核算,同时将“对附属单位补助”、出租固定资产维修支出、培训支出、合作办学支出等内容统一规定在“其他业务支出”科目中核算。新制度将“其他收入”科目的核算内容定义为捐赠收入和资产盘盈利得等,取消了“拨出经费”、“学生事务支出”、“离退休人员保障支出”、“经营支出”、“上级上缴支出”、“结转自筹基建支出”等一级科目,其中“离退休人员保障支出”科目的核算内容并入“行政管理支出”科目中核算。

5. 要求平行设置财务会计科目与预算会计科目,既提供绩效评价需要的权责发生制的财务信息,又提供预算管理需要的预算收支信息,相应增设了“预算收入”、“预算支出”、“本年结余”、“累计结余”四个一级预算科目。

6. 规定高校财务报表包括资产负债表、收入费用表、预算收支表、基建投资表及报表附注,并相应重新设计表中项目构成,如取消了现行资产负债表中的收入、支出项目,改进了报表格式,完善了报表体系。

## 二、意见及建议

1. 基建财务并入高校“大财务”核算体系,应加强精细化管理。例如:在资产类科目“预付账款”中增设“预付工程款”二级科目,然后按各工程项目进行明细核算;在负债类科目“应付账款”中增设“应付工程款”二级科目,然后按各工程项目进行明细核算。

账务处理如下:①预付某工程款项时,借:预付账款——预付工程款——某工程;贷:银行存款。②基建工程竣工结算时,根据工程价款结算账单和预付工程款的余额,借:基建工程——建筑安装工程投资——某工程;贷:预付账款——预付工程款——某工程,应付账款——应付工程款——某工程(差额)。③实际支付应付款项时,借:应付账款——应付工程款——某工程;贷:银行存款。

2. 固定资产计提折旧尚需进一步探讨。新制度规定,高

校应当按月对固定资产计提折旧(文物文化资产除外),在固定资产的预计使用寿命内系统地分摊固定资产的成本。高校一般应当采用年限平均法计提固定资产折旧。这样固定资产计提折旧就受两方面因素影响,即受固定资产原值和固定资产使用年限的影响。笔者认为,还有以下问题需要解决:问题一,某些特殊固定资产的原值和使用年限应如何确定。如土地原值的确定,有些高校既有老校区,又有新校区,原有土地和新有土地的价值差异太大,土地的使用年限也无法计算,因此操作起来很困难,达不到预期的效果。问题二,固定资产的折余价值能否准确体现。高校属于一类事业单位,从未对固定资产提取过折旧,这使得固定资产的原值和净值严重背离,如果从现在开始提取折旧,就必须一次性补提折旧,显而易见,对十几亿甚至几十亿的资产一次性补提折旧,在操作上难度是相当大的。问题三,区分用途和按月计提折旧是否有必要。高校中某些固定资产无法明确是属于教学、科研部门还是行政、后勤部门,如图书、一般设备等。另外,高校不同于一般企业,计提折旧是为计算教育成本提供数据,没有必要按月计提折旧,按年计提折旧比较合适。

3. 建议增加现金流量表。随着高等教育改革的深入,高校的业务活动日趋多样和复杂,投资、举债、经营创收等活动都有所涉及,这些活动反映到财务指标上,都与现金流量有关。高校投资、筹资和经营活动的现金流量情况也是报表使用者所希望获得的信息。现金流量表能准确地反映货币资金的实际收付情况,高校会计需要利用现金流量表反映货币资金收支情况,以分析和监管会计核算情况,弥补实支数与列支数不一致的不足,为有效管理提供准确、多元化的信息。笔者草拟的现金流量表格式如右表所示。

4. 做好新制度实施前的准备工作。新旧制度更替需要做大量的前期工作。新制度的科目设置与旧制度有很大差异,特别是净资产类科目变化较大,原会计科目余额如何过渡到新会计科目中,财政部应做出统一规范,避免口径不一。为此笔者建议,财政部门应制定详细的并账实施细则。高校的会计年度是1月1日至12月31日,因此新制度施行日期应为新年度的1月1日。

为了保证新制度顺利实施,积极推进该项改革,高校需加强队伍建设,提高财会人员及相关人员的综合素质,拓宽财会人员及相关人员的知识领域,提高其政策水平,增强其业务能力。财政部门应组织力量对高校财会人员进行新制度的学习和培训,使财会人员尽快熟悉制度的改革内容,尽快从“收付实现制”思维模式向“权责发生制”思维模式转变,确保新制度在高校顺利实施。

#### 主要参考文献

1. 乔春华.《高等学校会计制度》设计若干问题的探讨.教育财会研究,2009;6
2. 余青.《高等学校会计制度》(征求意见稿)探析.教育财会研究,2009;5
3. 张甫香.关于《高等学校会计制度》(征求意见稿)的理

现金流量表			
编制单位:		年月日	
		单位:元	
项 目	本期金额	上期金额	
<b>一、业务活动产生的现金流量</b>			
学费、住宿费收到的现金			
财政补贴收到的现金			
接受捐赠收到的现金			
收到的其他与业务活动有关的现金			
业务活动现金流入小计			
支付给员工以及为员工支付的现金			
购买商品、接受劳务支付的现金			
提供捐赠或者资助支付的现金			
支付的其他与业务活动有关的现金			
业务活动现金流出小计			
业务活动产生的现金流量净额			
<b>二、投资活动产生的现金流量</b>			
收回长期股权投资收到的现金			
收回长期债券投资收到的现金			
取得投资收益所收到的现金			
处置固定资产和无形资产所收到的现金			
收到的其他与投资活动有关的现金			
投资活动现金流入小计			
长期股权投资所支付的现金			
长期债券投资所支付的现金			
购建固定资产和无形资产所支付的现金			
支付的其他与投资活动有关的现金			
投资活动现金流出小计			
投资活动产生的现金流量净额			
<b>三、筹资活动产生的现金流量</b>			
取得借款所收到的现金			
收到的其他与筹资活动有关的现金			
筹资活动现金流入小计			
偿还借款所支付的现金			
偿还利息所支付的现金			
支付的其他与筹资活动有关的现金			
筹资活动现金流出小计			
筹资活动产生的现金流量净额			
<b>四、汇率变动对现金及现金等价物的影响</b>			
<b>五、现金及现金等价物净增加额</b>			
加:期初现金及现金等价物余额			
<b>六、期末现金及现金等价物余额</b>			

解与建议.教育财会研究,2009;6

4. 朱鸿眉.高校事业会计与基建会计一体化问题的探讨.教育财会研究,2008;1
5. 财政部.《高等学校会计制度》(征求意见稿),2009-08-19
6. 张利民.浅析高等学校会计制度.经济师,2010;2