

# 试析高等学校会计制度的修订及其影响

余晓燕(博士) 胡红艳

(云南财经大学会计学院 昆明 650221)

**【摘要】**2009年8月,财政部印发了《高等学校会计制度》(征求意见稿),对现行《高等学校会计制度(试行)》进行了全面修订。本文详细分析了《高等学校会计制度》(征求意见稿)中的修订内容,提出此次改革的重大意义,同时也指出了征求意见稿的不足之处。

**【关键词】**高等学校 会计制度 基建会计

现行《高等学校会计制度(试行)》是从1998年1月1日开始施行的,其对高校会计核算、高校预算财务管理发挥了积极的作用。但是,随着高等教育的迅速发展和经济形势的不断变化以及一系列新的财政改革措施的出台,高校的办学体制、校办产业的内外环境都发生了显著的变化,现行制度已经不适应复杂多样的高校环境,不能满足管理与监督的需要了。为进一步规范高校的会计行为,促进高校加强财务预算管理、资产管理和绩效评价,2009年8月财政部发布了《高等学校会计制度》(征求意见稿),本文将对征求意见稿的修订内容进行阐述。

## 一、新修订的《高等学校会计制度》的主要变化

### (一)会计核算基础上的变化

《高等学校会计制度(试行)》(以下简称“旧制度”)规定,高等学校会计核算一般采用收付实现制,经营性收支业务的核算采用权责发生制。新修订的《高等学校会计制度》(征求意见稿)

过股指期货套期保值对冲股票市场系统性风险。通过证券组合投资可以有效化解股票市场的非系统性风险,在资产配置中加入股指期货可以有效规避导致股票市场齐涨齐跌的系统性风险。现在股票市场已经运行至高位,万一股票市场的泡沫破灭将会给我国经济造成重大影响,众多股民将遭受巨大损失,从而造成社会的不稳定。税收政策是宏观经济运行的内在稳定器,而新的证券产品的推出与股票一道将充当我国证券投资市场的内在稳定器,引导我国股票市场健康有序地发展。

以我国内地股市为例,目前只有股票现货和权证产品,只有做多机制,在同样的金融危机背景下,指数跌幅才会远大于危机发源地市场上的指数跌幅,而在反弹过程中,指数的涨幅也超过了其他市场,其中的重要原因在于缺乏对冲的手段,导致只能单边杀跌的惨烈和单边追涨的疯狂。用波动率来衡量我国内地股市的巨幅波动,并不是意味着更多的机会,而是意味着更大的风险。科学、合理的投资是“不要把鸡蛋放在一个篮子里”,这一方面取决于投资者的决策,另一方面也取

见稿)(以下简称“新制度”)规定,高校会计核算采用修正的权责发生制。此次修订,将过去高校会计核算一般采用收付实现制,经营性收支业务核算采用权责发生制的会计核算基础调整为采用修正的权责发生制会计核算基础。

权责发生制要求凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,无论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用,计入相应的报表。可见,采用修正的权责发生制较收付实现制更能体现收入与支出之间的配比关系。

### (二)会计科目及会计核算内容上的变化

1. 新制度规定,高校应按本制度的规定设置和使用会计科目。此外,在不影响会计处理和编报财务报表的前提下,可以根据实际情况自行增加、减少或合并某些会计科目,以及自行设计本制度规定之外的明细科目。

与旧制度相比,新制度给予了高校更大的空间,高校可以结合自身的特殊情况设置明细科目,可以根据实际需要自行

决定于“篮子”的数量,前者是投资者个人心智问题,后者则是股市规则问题。监管部门说到发展新品种、建设多层次市场、引入更多投资者之类的目标。对于监管者来说,当投资品种较多时才能采取不同的监管方式,以达到相互缓冲的目的,而对于品种少的投资市场,往往因一些历史问题和环境问题使得许多措施无法有效实施。对于投资者来说,“船小好调头”,降低投资风险也是获得收益的一种保障。所以从整体上说,扩大投资品种,可以加强股市稳定性,促进股市健康、积极、有效的发展。

### 主要参考文献

1. 胡金焱.中国股市“政策市”实证考察与评析.财贸经济,2002;9
2. 张维迎.中国股票市场存在什么问题.博客中国,2006;9
3. 杨秀昌,李国华.我国股票市场稳定问题思考.生产力研究,2009;21
4. 唐静武.政策因素对中国股市波动性的影响.中国证券期货,2009;11

增设、减少或合并某些会计科目,以便更清晰地反映高校的财务状况,满足会计核算、会计监督的需求。

2. 新制度增设了“零余额账户用款额度”和“财政应返还额度”科目,用以核算国库集中支付业务。“零余额账户用款额度”科目用来核算实行国库集中支付的高校根据财政部门批复的用款计划收到的、尚未动用的零余额账户用款额度,年末应无余额。“财政应返还额度”科目用来核算实行国库集中支付的高校年终应收财政下年度返还的资金额度,应设置“财政直接支付”、“财政授权支付”两个明细科目进行明细核算。

3. 在资产类会计科目中,新制度增设了“存货”、“文物文化资产”、“累计折旧”、“固定资产清理”、“待处理财产损溢”、“基建工程”等科目。使用“材料”科目核算高校库存的各种材料,包括专用材料、文具办公用品、低值易耗品等的实际成本。新制度使用“存货”科目核算高校库存的各种材料、物品、低值易耗品及达不到固定资产标准的工具、器具等的实际成本。新制度在会计科目的使用上作了调整,具体核算内容和计量方法没有较大的变化。

新增的“文物文化资产”科目,用来核算高校用于展览等目的的历史文物、艺术品以及其他具有文化或者历史价值并作长期或者永久保存的典藏品的价值。

旧制度对固定资产不计提折旧,而增设了“累计折旧”科目来计量固定资产在预计使用寿命内的分摊成本;增设了“固定资产清理”科目来核算高校因出售、报废、毁损等原因转入清理的固定资产价值及其清理过程中所发生的清理费用和清理收入等;增设了“待处理财产损溢”科目核算高校在清查资产过程中查明的各种财产盘盈、盘亏或报废、毁损的价值。年度终了报经批准处理后,本科目一般应无余额。

增设了“基建工程”科目,核算高校以基本建设项目资金进行基本建设所发生的实际支出。本科目还增设了“建筑安装工程投资”、“设备投资”、“待摊投资”、“其他投资”等明细科目进行明细核算。

4. 在负债类会计科目中,新制度增设了“短期借款”、“长期借款”、“应付职工薪酬——应付地方(部门)津贴补贴”等科目。旧制度使用“借入款项”科目核算高校从金融机构借入的有偿使用的款项,而对借入款项根据偿还期间的不同分别以“短期借款”、“长期借款”明细科目来核算,较前者更具合理性。此外,新制度在“应付职工薪酬”的二级科目中增设了“应付地方(部门)津贴补贴”明细科目,用来核算高校所在地区、各部门以及单位自己出台的津贴补贴。

5. 新制度增设了“预算收入”、“预算支出”、“本期结余”、“累积结余”等科目对高校本期取得的各项预算收入、本期发生的各项预算支出以及结余进行核算,并与事业会计平行或期末记录,实现对事业会计的预算管理。

新制度对政府收支分类进行了合理划分,并对会计科目的设置进行了调整。其将收入分为财政拨款、基建拨款、财政调剂收入、上级补助收入等九个方面;费用分为教学支出、科研支出、其他业务支出、后勤支出、行政支出等九个方面。在费用类,增设了“以前年度盈余调整”科目来核算高校年度结账

发生的调整以前年度盈余的事项。

### (三)财务报表及附注的变化

旧制度规定,高校会计报表包括资产负债表、收入支出表、附表及收支情况说明书等。新制度规定,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,并相应重新设计了表中项目的构成。较旧制度而言,新制度改进了报表格式、完善了报表体系。

1. 资产负债表。旧制度中资产负债表运用的是“资产+支出=负债+净资产+收入”的原理,不符合资产负债表的定义,并与收入支出表的内容有重复。而新制度的资产负债表运用的是“资产=负债+净资产”的原理,资产分为流动资产、对外投资、固定资产、无形资产,并将基建工程纳入了资产负债表的列示内容。负债分为流动负债、非流动负债两部分,将短期借款与长期借款进行了明确的划分,这有利于高校管理者了解高校负债结构,真正体现了资产负债表的运用价值。

2. 收入费用表。新制度将过去的收入支出表改为收入费用表,在权责发生制的基础上引入收入和费用的概念来代替收付实现制下的收入和支出,并对收入与支出进行了合理的划分,能够真实反映了高校的教育收支情况,更好地满足了投资者多元化的需要。

3. 预算收支表、基建投资表。新制度在旧制度的基础上增加了预算收支表和基建投资表。预算收支表列示了高校部门预算的上年结转、本年预算收支、本期预算结余、结余上缴、结转下年度的本年数和上年数,便于全面了解、分析高校纵向、横向预算管理的实际情况。基建投资表对基建投资拨款及借款、基本建设支出作了明细核算,便于明确基建投资资金的具体来源、基本建设工程的进度以及已移交资产的形态,便于管理者掌握基建工程的综合信息。

4. 会计报表附注。新制度增加了会计报表附注,要求至少应当披露以下内容:重要会计政策的说明、重要会计估计的说明、会计政策、会计估计变更以及差错更正的说明、以前年度盈余调整情况等多个方面,弥补了旧制度的不足,增加了高校财务信息的透明度。

## 二、新修订的《高等学校会计制度》对高校的影响

### (一)完善了高校会计制度

1. 将基建会计纳入高校“大账”。此次修订将基建会计纳入“大账”,实现了一个会计主体的目标。旧制度将基建会计与事业会计分开核算,使得高校内部形成两个会计主体,违背了会计核算的基本前提。新制度将基建会计纳入“大账”,遵循了会计核算的基本要求和原则。

新制度采用修正的权责发生制会计核算基础。收付实现制是以款项的实际收付为标准来处理经济业务的,确定本期收入和费用。在实际工作中,收付实现制已不适应高校会计核算的快速发展,可见,权责发生制的引入是高校会计制度发展的必然选择。

2. 完善了会计科目。旧制度中资产、负债、净资产、收入、支出类的会计科目不完善,新制度对存在相同核算内容的会计科目进行了重新设置,补充了必要的会计科目,并进行了重

新归类和划分,使会计科目的设置基本满足了高校内部管理和外部信息的需要,可以完整准确地反映会计信息。

新制度规定对固定资产计提折旧,在固定资产预计可使用年限内合理分摊固定资产费用,真实地反映了固定资产的价值,提高了财务报告信息质量,体现了会计信息谨慎性原则。此外,新增设的预算会计,实现了财务会计科目与预算会计科目的平行设置,既提供绩效评价需要的权责发生制下的财务信息,也提供预算管理需要的预算收支信息。

3. 重设了财务报表体系。新制度将收入支出从原资产负债表中剥离出来,将资产负债表、收入费用表、预算收支表、基建投资表一同作为高校财务的基本会计报表,形成系统的财务信息,综合反映高校的财务状况。

新增附注对在会计报表中的列示及未能列示的项目作了进一步说明,能够系统地反映高校的财务管理、预算管理、资产管理的全貌,从而向信息使用者提供更为有用的信息,有助于其做出更加科学合理的决策。

## (二)促进了高校教育事业的发展

1. 为高校教育事业的发展提供了间接性的经济基础。新制度进行的全面修订,在借入款项的核算上更加科学,有利于高校管理者了解高校负债结构,合理安排偿债资金,也有利于金融机构评价高校的财务状况,便于高校扩大融资渠道;在收入费用上划分得更加明确,有利于管理者了解高校的收入状况,为高校的投资发展做出更好的决策,便于高校发展产业多样化,为高校引入先进的软、硬件设备奠定经济基础。

2. 为高校合理利用资源创造了条件。新制度的完善便于高校管理者及时了解财务状况,进行各种收支的管理;适时充分的利用资源,合理节约教育成本,为高校的办学体制改革、扩大招生带来便捷。

3. 为高校无形资产的增加提供了制度上的保障。新制度对国有资产管理会计核算内容的调整,便于高校如实反映资产价值,加强高校的资产管理和成本管理,保障了固定资产、无形资产、文物文化资产的安全、完整,不仅维持了高校的资产规模,而且增加了高校的无形资产,提升了高校声誉。

## 三、新修订的《高等学校会计制度》存在的不足及建议

### (一)会计科目设置方面的不足

1. 在固定资产、文物文化资产、无形资产的核算中,没有涉及接受投资得到资产的相应会计科目的设置和业务处理的方法,致使高校在这方面的业务处理随意性极大,造成了一定程度的账务处理混乱。因此,应该增设“实收资本”,下设“固定资产”、“文物文化资产”、“无形资产”明细科目进行明细核算,归为净资产。

2. 缺乏关于学生教育成本的会计科目的设置及业务处理的方法。高校的主要经济活动就是培养人才,为了反映教学成本,应该增设“教育成本”科目。最初,我国高校资金的主要来源是政府拨款,随着高校多渠道筹办资金,越来越多政府以外的主体与高校发生财务联系,很多企业、社会知名人士以投

资、赞助、奖励等各种形式为高校的发展提供了资金。一方面,高校应该通过“教育成本”科目核算每个学生在一个会计期间以及整个教学过程中所发生的全部费用,以对高校的运作进行科学合理的分析,也便于找到培养人才过程中存在的问题,有助于高校的建设发展;另一方面,高校有必要将教育成本记录反映出来,让政府、社会公众、学生以及有经济往来的信息需求者可以从公开的渠道得到所需要的信息。

### (二)会计报表的欠缺

此次修订的一大亮点是完善了会计报表体系,但会计报表体系中仍然没有现金流量表。现金流量表能准确地反映货币资金的实际收付情况,可以弥补权责发生制的不足,并有利于对高校的财务状况及未来的偿债能力和支付能力做出合理的评价,为其科学决策提供充分有效的依据。因此,新制度应该把现金流量表纳入会计报表体系当中,便于高校监管和分析现金流入流出情况,为高校资金的有效管理提供准确的、多元化的信息。

### (三)总说明中存在的问题

1. 旧制度规定:本制度适用于各级人民政府举办的全日制普通高等学校、成人高等学校;普通中等专业学校、技工学校、成人中等专业学校依照执行;企业事业组织、社会团体及其他社会组织举办的上述学校参照执行。新制度取消了“企业事业组织、社会团体及其他社会组织举办的上述学校参照执行”这一条款,那么企业事业组织、社会团体及其他社会组织举办的上述学校该参照什么制度进行会计处理,新制度应该做出明确的解释,否则,会给此类学校的账务处理及相应的审计工作带来一些难题。

2. 新制度规定高校应当按照本制度的规定设置和使用会计科目,在不影响会计处理和编报财务报表的前提下,可以根据实际情况自行增设、减少或合并某些会计科目,以及自行设置本制度规定之外的明细科目。但是,又规定高校不得随意打乱重编。这两条规定是前后矛盾的,既然高校不得随意打乱重编,那他们又如何自行增设、减少或合并某些会计科目呢,致使本规定缺乏可操作性。

3. 新制度规定,高校会计采用修正的权责发生制基础,可是并没有明确规定所谓修正的权责发生制基础的具体内涵,给实际工作带来不便甚至埋下了会计信息不真实的隐患,新制度应该对这些具体的条款做出明确的解释。

### 主要参考文献

1. 马广华.高校会计制度改革初探.山西财经大学学报,2003;4
2. 王茁,王欣欣.完善高校会计制度的研究.吉林师范大学学报,2007;10
3. 杨琼,陈吉轩.高校会计制度中的问题探索.西南农业大学学报,2008;2
4. 朱爱华.修改和完善高校会计制度的探讨.教育财会研究,2006;1