完善高校会计制度的若干建议

盛巧玲

(广东金融学院 广州 510521)

【摘要】本文参照《高等学校会计制度》(征求意见稿)阐析了高校会计制度改革的特点,结合高校会计制度改革面临的任务分析了高校会计制度改革需要解决的问题,提出了完善高校会计制度建设的几点建议。

【关键词】高校会计制度 制度建设 会计信息质量

为了规范高校会计核算,提高高校会计信息质量,财政部于2009年发布了《高等学校会计制度》(征求意见稿)(以下简称"意见稿")。意见稿对高校现行会计核算基础及会计报表的内容作了较大改进。本文以意见稿为背景,结合高校实际,就完善高校会计制度建设谈些看法。

一、高校会计制度改革的特点

1. 着眼改进会计核算基础。意见稿对高校会计核算基础进行了修订,引入了修正的权责发生制,即原则上采用权责发生制核算,但对某些业务核算仍采用收付实现制;对原有会计科目进行了调整,细化了会计科目的使用范围;考虑到高校大量资金来源于财政拨款,根据政府收支分类体系和具体科目设置办法补充了"预算收入"、"预算支出"等科目。

权责发生制的运用主要体现在以下几方面:①资产类科目"应收账款"原用于核算高校经营业务发生的应收未收款项,教育事业应收款在未收到款项前不做账务处理,实际收到款项时全部作为当期收入核算,意见稿明确了应收账款核算范围,应收账款除经营业务应收未收的款项之外,还包含了科研业务收入、学费收入等教育事业应收未收款。属于本期的收入无论是否收到都应作为本期收入入账。②固定资产核算增设了"累计折旧"科目,用于核算每期折旧费用。③负债类科目"应付账款"用于核算应付未付的款项。

2. 着眼提高会计信息质量。会计信息质量特征包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性。那么,会计制度是会计核算的标尺,如果会计核算基础发生变化,会计要素的确认、计量和报告必然会受到影响,从而影响会计信息的质量。如,高校固定资产具有数量多、金额大的特点,这次会计制度改革规定高校固定资产(文物文化资产除外)必须按期计提折旧,设置了"累计折旧"作为"固定资产"的备抵科目,会计报表中"固定资产"项目用净值列示,这样,将改变长期以来固定资产价值虚增的状况,从而提高会计信息的可靠性和谨慎性。又如,借入款项根据借款期限划分为"长期借款"和"短期借款",使借款更加明细、清晰,从而提高了会计信息的相关性和可理解性。

3. 着眼规范财务报告体系披露。意见稿对高校现行的财务报表进行了全面梳理和改进,创建了较为完整的财务报告体系,突破了传统单一的会计报表概念。按照高校会计制度改革的要求,高校必须编制资产负债表、收入费用表、预算收支表、基建投资表和附注;附注应当提供充分、详细、及时的补充信息,包括:单位业务活动说明,重要会计政策的说明,本期财务口径收入、费用和盈余,与预算口径收入、支出和结余的差异及产生的原因等内容。附注的使用可更加全面、系统地披露高校的财务状况、经营成果,向使用者提供更为有用的决策信息,能够更有效地防范财务风险。收入支出表改进为收入费用表后,以权责发生制为核算基础列示的会计信息能更真实地反映会计主体的财务状况和经营成果。

基建会计与事业会计的一体化使高校财务报表能够全面地反映收支及资产负债状况,在高校对外提供的财务报表中,基建投资表作为补充报表,可详细地反映基建资金的来源渠道和基建支出资本化的情况、全面地披露基建资金从流入到形成固定资产流程中的财务信息,有利于对基建资金的监管,可提高基建项目形成的固定资产价值确认、计量的准确性,从而规范高校基建工程项目的财务管理。

二、高校会计制度改革需要解决的问题

1. 会计科目的设置还需改进。意见稿以核算基础的变化为线索,以会计信息的真实性、完整性披露为目标,对会计科目的设置进行了补充、改进。会计科目的总体设置是合理的,但对个别科目的设置及核算内容还有待改进:有些科目之间的对应关系不明确,如资产类科目"长期股权投资"和"长期债权投资"分别用来核算股权性投资和债权性投资,而股权性投资和债权性投资的投资收益都列入"其他业务收入"科目核算,无法清晰地反映高校投资业务获得收益的情况,不利于投资资金的管理。有些科目的设置还值得商榷,如:收入类科目"财政拨款"作为一级科目用于核算高校收到的由财政部门拨入的教育、科研及其他经费;收入类科目"基建拨款"作为一级科目用于核算高校收到的财政部门拨付的基本建设款。从会计核算性质来看,"基建拨款"从属于"财政拨款",两者同列为收入类一级核算科目是否科学,值得斟酌。

2. 财务报告体系还需完善。高校会计制度改革对财务报

表体系进行了修订和补充，但是却忽略了对资金管理和教育成本的反映。近几年来，高校纷纷扩招，想方设法扩大办学规模，而政府拨付的办学资金有限，于是许多高校利用贷款等多渠道筹措资金，致使财务风险加大，因此对资金链的管理必须引起高度重视。高校会计制度报表体系的改革依然没有体现对资金管理的重视，缺乏反映现金实际收支情况的报表。学生每年缴纳的学费是学校资金来源的重要组成部分，高校普遍都很注重收缴学费的管理工作，但对应于收入的费用——即一个学生的真实培养成本到底是多少，高校财务至今没有一个完整的成本核算体系，高校会计制度改革也没有补充设置相关的报表，以至于主管部门无从了解学生培养成本的构成情况，不利于财政资金使用的监管和控制。

3. *要注重相关配套工作的建设。*深化高校会计制度改革，不仅要着重于会计科目体系和会计报表体系的建设，而且应重视内部会计监督与控制等相关配套工作。完善高校财务内部控制是防范风险、控制舞弊、提高会计信息质量的“防火墙”，也是规范执行会计制度的有力保障。近年来，我国企业内部控制制度的建设步伐加快，财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合先后发布了《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》等文件。与企业相比，高校内部控制这一重要的管理工作并未引起足够的重视。高校财务内部控制目前存在的主要问题：一是思想上对内部控制不够重视；二是内部控制制度不完善；三是缺乏有效的内部审计制度。

三、完善高校会计制度的几点建议

1. *进一步完善会计科目的设置。*

（1）为了明晰地反映高校对外投资的会计信息，宜增设“投资收益”作为一级科目用来核算“长期股权投资”和“长期债权投资”的投资收益；设置“应收股利”为一级科目用来核算投资方应收未收的股利；设置“应收利息”为一级科目用来核算债权人按期计算确认的利息金额。

（2）根据核算业务性质，调整科目设置。由于财政拨款资金包含了基建拨款，将“基建拨款”作为“财政拨款”的二级明细科目设置更为合适。在资产类科目下设“基建工程”与“在建工程”科目，容易造成高校会计核算口径不一致，“基建工程”科目核算的内容可以通过“在建工程”科目进行核算。高校购置固定资产、建筑工程、安装工程等基本建设支出统一在“在建工程” 科目中核算。“在建工程”设置“建筑工程”、“设备安装”等明细科目，核算高校以非基建项目资金进行建筑工程、设备安装等发生的实际支出。“在建工程”科目下设置“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，核算高校进行基本建设所发生的实际支出。

（3）为了防范财务风险，从会计信息质量要求之谨慎性原则考虑，可增设“应收账款”的备抵科目“坏账准备”、固定资产的备抵科目“固定资产减值准备”。对于资产负债表中的“应收账款”、“固定资产”，建议以其净值列示。

（4）由于长期借款付息方式有到期一次还本付息、分期付息两种方式，核算长期借款利息时应有所区别，建议增设“应付利息”为一级科目，采用分期付息的长期借款利息通过“应付利息” 科目核算；采用到期还本付息的长期借款利息通过“长期借款——应计利息”科目核算，这样能更清晰地反映长期借款利息的支付情况，符合会计信息明晰性要求。

2. *充实财务报告体系的内容。*目前高校的发展客观上使其成为一个理财主体，为了全面反映高校财务状况，有效防范财务风险，高校财务报表体系中应增设现金流量表，以便于管理者、债权人、上级主管部门及时掌握高校现金流的基本信息，通过现金流入、流出的分析和管理，能够有效地对经营活动进行动态控制，更好地做出经营管理决策。高校的经营业务在一定期间内产生的现金流量可归为四类：①教学、科研及辅助活动产生的现金流量；②投资活动产生的现金流量；③筹资活动产生的现金流量；④经营活动产生的现金流量。在编制现金流量表时，要将权责发生制下的会计资料转换为按收付实现制表示的现金流量，现金流量表的编制可参照企业现金流量表的格式进行设置，设正表和补充资料两部分。现金流量按总额反映，分别列示各项现金流入与流出的总额。

除了增设现金流量表，还应设置高校生均教育成本报表。生均成本是衡量高校教育资源是否有效使用的尺度和确定财政拨款额度以及学费标准的重要依据。对外披露教育成本信息，有利于家长和学生了解教育成本，同时为高校实行成本控制提供依据。高校教育成本分为直接成本和间接成本，成本核算以权责发生制为基础，成本按支出项目分为教学费用、管理费用、科研费用、其他费用。这里的“成本”仅指高校用于培养学生所耗费的、以货币实际支付的成本，是可以用货币计量的教育资源的价值，它不包括社会和个人投资于高等教育丧失的机会成本。通过直接费用的汇总和间接费用的分配即可归集得到总的教育成本，根据不同生源成本耗用计算出生均教育成本，编制出不同层次学生的生均教育成本报表。

3. *做好新旧会计制度衔接，确保新制度平稳实施。*

（1）做好资产清理工作。主要包括固定资产和股权类、债权类资产的清理。固定资产折旧制度全面推行后，固定资产在资产负债表中将以净值列示，固定资产计提折旧金额的准确性将直接影响到固定资产净值的正确性。固定资产计提折旧时应以月初可提取折旧的固定资产账面原值为依据。由于种种原因，许多高校都存在着固定资产账实不符的问题，因此实施新会计制度前，应对固定资产进行全面清查，确保学校固定资产总账与资产管理部门固定资产明细登记簿相符、固定资产总账和实物价值相符。股权类、债权类投资业务不再笼统地放在“其他对外投资”中核算，而应分别以“长期股权投资”和“长期债权投资”列示，在新会计制度实施前应与被投资单位核实确认股权投资和债权投资的投资份额、投资收益分配情况，保证会计核算依据的资料真实可靠。

（2）正确划分长短期借款。在新会计制度实施前应按借款期限及性质正确划分出“借入款项”中的长期借款和短期借款。长期借款中用于为购建固定资产发生的专门借款利息，属于工程项目建设期间发生的、符合资本化条件的计入工程成本，借记“在建工程”等科目，待完工后转入固定资产价值。

（3）做好事业会计与基建会计一体化的过渡工作。首先对

增值税进项税额稽查方法详解

柳建启(博士)　唐　霏

(中国人民大学法学院　北京　100872　广东技术师范学院　广州　510665)

【摘要】增值税进项税额的核定直接关系到纳税人缴纳税款的多少,关系到国家的税收利益。因此,防止进项税额虚列是增值税稽查的一项重要内容。本文从进项税抵扣主体、抵扣税率、凭票抵扣进项税和依票据计算抵扣进项税等方面剖析了增值税进项税的稽查策略。

【关键词】增值税　进项税额　税务稽查

增值税进项税额核定的正确与否直接关系到纳税人缴纳税款的多少,关系到国家的税收利益。因此,防止进项税额的膨胀是增值税稽查的一项重要内容。增值税进项税额是指一般纳税人购进货物或者接受应税劳务所支付或者负担的增值税额。增值税纳税人不仅可能通过隐瞒或少报销售额的方式偷漏税款,而且还可能通过虚报进项税额的方式偷漏税款。税制的变动要求与之相适应的稽查方法。基于此,本文对实施消费型增值税后企业增值税进项税的稽查策略作一探讨。

一、增值税进项税抵扣主体及范围的审查

1. 抵扣主体资格的审查。由于我国只允许一般纳税人抵扣进项税额,不允许小规模纳税人抵扣任何进项税额。因此,首先审查纳税人"税务登记证"副本首页上方是否盖有"增值税一般纳税人"确认专章,审查各项手续是否完备真实、有无伪造、涂改或借用等方面的问题。其次,审查纳税人的年销售额是否达到一般纳税人规定的标准,审查纳税人的会计核算是否健全。需要注意的是,2009 年 1 月 1 日起,我国开始实施新的《增值税暂行条例实施细则》,该细则对一般纳税人的认定标准作出了明确规定,即:从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人,以及以从事货物生产或者提供应税劳务为主,并兼营货物批发或者零售的纳税人,年应征增值税销售额在 50 万元以上(不含本数)的;除前述规定以外的纳税人,年应税销售额在 80 万元以上(不含本数)的,可以认定为一般纳税人。该细则还规定,年应税销售额在一般纳税人标准以下的其他单位和个人按小规模纳税人纳税;非企业性单位、不经常发生应

事业会计和基建会计的相互往来账项进行清理抵销,将基建借款和自筹基建款及上级拨付的基建款都统一并入事业会计中核算,然后列出"基建会计科目余额表",将"基建会计科目余额表"按新设置的科目体系进行对应转换,例如:将"设备投资"科目余额转入"在建工程——设备投资"科目;将"待摊投资"科目余额转入"在建工程——待摊投资"科目等。

(4)重视相关人员培训。此次高校会计制度修订,从会计科目到会计报表都有较大的调整,变化较大。高校财会、审计人员对会计制度的理解和掌握程度,直接影响到新旧会计制度的平稳过渡和会计制度的有效实施。而大多数高校财会人员长期以来习惯于以收付实现制为核算基础进行账务处理,对高校会计核算引入权责发生制产生了畏难情绪。因此,高校管理层应重视和加强对财会人员的业务知识培训,提高他们的业务水平,确保新会计制度平稳实施。

4. 推进配套制度建设。主要有以下两个方面:①加快推进内部控制规范建设。与企业内部控制规范建设相比,高校内部控制制度建设工作一直以来都没有得到应有的重视,而强有力的内部控制体系对促进新会计制度顺利实施、确保高校的会计信息质量和降低高校的财务风险至关重要。应根据高校的经营管理特点尽快制定《高校内部控制基本规范》,使高校的内部控制工作有章可循。从改善内部控制环境、健全风险管理机制、加强会计系统控制、引入信息技术手段、充分发挥监督效力等几方面完善高校内部控制制度,建立科学的高校内部控制体系和内部审计制度。②加强管理信息系统建设。现代信息技术在高校各项管理活动中的运用对高校财务管理活动产生了重大影响,如校园一卡通的使用,学费管理系统、固定资产管理系统等管理系统中能否良好运用信息技术直接影响到会计数据的准确性。因此增强高校管理信息系统的安全性、可靠性和合理性以及相关信息的保密性、完整性和可用性,能为会计制度的有效实施提供有力支持。高校制定信息系统建设总体规划应具有战略意识,着力改善目前大部分高校信息孤岛的状况,加大投入力度、优化管理流程、全面提升高校财务现代化管理水平。

主要参考文献

1. 刘卫民.试论高校事业财务与基建财务的合并核算.财会月刊(综合),2008;8

2. 朱爱丽,陈长亮.如何实现高校事业会计与基建会计一体化.财会月刊,2010;8

3. 周雪,顾晓敏.动态现金流量模型在高校财务风险预警中的运用.财会月刊(综合),2009;2