

# 高校执行政府会计制度存在的问题及对策研究

韦婧梦

**摘要:**自2019年1月1日起,高校严格按照政府会计制度的规定进行会计核算。虽然政府会计制度已经顺利落地实施,但制度执行三年多以来仍旧面临一些问题。文章立足实践,从执行政府会计制度工作中遇到的问题出发,探讨存在的问题及解决对策,为政府会计制度不断完善提供依据,最大限度的将制度和实际工作相结合。对一些常见的账务处理业务进行案例分析,总结实践,加强理论研究,推进精准施策。

**关键词:**高校;政府会计制度;问题;优化方案

## 一、引言

我国政府会计经历了近70年的发展进程。每一阶段的改革和发展,都是对当时的发展水平和时代背景的适应,体现了会计工作与时俱进地对政府工作的保障。为适应新时代政府和公共部门职能的转变升级,特别是更加科学的政府管理水平、我国经济转型的需要对会计信息质量的要求,国家实施了比以往任何一次更加深入、更加彻底的新一轮政府会计改革,要求行政事业单位在会计核算上趋同企业。全力推进政府会计改革,对建立现代政府财政制度、建立法治政府,提升政府工作透明度和决策有用性具有重要意义。高校实施政府会计制度以来,在实际的工作中会计核算难点、痛点不断凸显。笔者通过认真学习政府会计制度并结合高校执行政府会计制度过程中遇到的难点和共性问题,针对性地提出解决办法,以期政府会计制度不断完善提供依据。

## 二、政府会计制度实施的背景和意义

2017年10月24日,财政部会计司发布财会[2017]25号文,宣布不再使用原13个行政事业单位相关会计制度,统一使用政府会计制度。由于原有政府会计核算制度不能如实反映政府“家底”;不利于政府增强资产欠债管理;无法客观反映政府运行成本,不利于政府营运的绩效评价;难以提供科学、合理的政府综合财务报告信息。因此,政府会计准则制度顺势而生,它全面清晰反映政府财务信息和预算执行信息,为开展信用评级、加强资产负债管理、改进政府绩效监督考核、防范财务风险等提供支持,促进政府财务管理服务水平和财政经济可持续发展。

## 三、新政府会计制度给会计工作带来的变化

(一)创造性地采用“财务会计和预算会计适度分离并相互衔接”的会计核算模式

执行政府会计制度后,行政事业单位的经济活动在同一会计核算系统中实现财务会计与预算会计双核算的功能,分别以权责发生制、收付实现制为基础核算经济活动的收入和支出,最后形成财务报告和决算报告双报告。另一方面,这两个独立会计核算体系的财务报告

和决算报告相互补充和完善,共同反映行政事业单位的财务信息和预算资金执行情况。

(二)不同类型单位的会计制度得到统一

在执行会计准则之前,虽然各行政事业单位实行不同的预算管理会计制度,自成体系,但核算内容又存在交叉,不同的行业核算口径各异,造成不同部门、单位的会计信息可比性较低,严重影响了对财务信息的分析和利用。执行政府会计准则后,事业单位的会计制度形成“统一”的格局,使不同类型行政单位的会计核算同表可比,为单位和部门合并财务报表、分步编制部门决算奠定了坚实的制度基础。

(三)扩展了财务会计核算范畴,强化了财务会计的功能

政府会计制度丰富了政府资产、负债的内容,财务会计要素的资产、负债分类更精细,保证会计核算内容更加准确。财务会计全面引入了权责发生制,在会计科目设置和账务处理中着力强化财务会计功能。

(四)改进预算会计功能,优化了预算会计科目和报表体系

1.政府会计制度在核算内容上改进了预算会计内容:对预算会计科目及核算内容进行了调整和优化,构建符合部门、单位实际情况的预算管理目标。

2.政府会计制度完善了报表体系和结构:将报表分为预算会计报表和财务报表两大类,即所谓双报表。

## 四、高校执行政府会计制度过程中面临的问题

(一)财务人员由政府会计制度理解不够透彻

政府会计制度正式落地实施以来,财务人员大多还是感觉很难理解、吃透。由于财政部门由政府会计准则制度培训时间短,并且邀请的专家多为高校或是第三方的老师,师资力量有限,讲授的知识多为理论知识,针对性不强,实用性不足,培训收效甚微,因此财务人员对于政府会计制度缺乏深入的领悟和理解。加之财务人员业务素质参差不齐、专业知识架构不完善,且对旧制度的记账模式已经深根蒂固,固有思维难以扭转。以上都成

为影响政府会计制度核算模式推进实施的客观因素。

## (二) 平行记账不准确, 预算会计时有遗漏现象

平行记账是政府会计改革的一个重大变化。政府会计制度规定: 对纳入部门预算管理的现金收支业务进行平行记账, 即在同一笔会计分录中既要进行财务会计核算又要进行预算会计核算, 对于其他业务, 仅需要进行财务会计核算。在实际工作中, 经济业务的收入和支出是否纳入预算管理以及是否需要进行平行记账, 财务人员尚不能准确区分和判定, 很大程度取决于自己的职业判断。不同的财务人员对于同一笔经济业务判断结果可能完全不同, 导致账务处理存在不准确现象。即使财务人员判断结果准确, 但由于“单分录”思维定式的影响以及“双分录”带来的工作量翻倍, 只记财务会计而漏记预算会计的现象屡见不鲜。因此平行记账也成为了会计核算的一大难点。

## (三) 财务会计和预算会计核算产生暂时性差异的问题

根据政府会计制度要求, 财务会计使用权责发生制进行核算, 预算会计使用收付实现制进行核算。不同的会计核算基础, 导致财务会计和预算会计核算产生了差异, 这种差异是由于收入支出确认时点不同而造成的暂时性差异, 比较典型业务是工资薪金里社保和个人所得税等代扣代缴业务。

1. 高校发放工资业务, 首先计提各类费用并发放。具体分录如下:

### 【财务会计】

借: 业务活动费用

    单位管理费用

    应付职工薪酬—基本工资(含离退休费)、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴(绩效工资)

    贷: 应付职工薪酬—基本工资(含离退休费)、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴(绩效工资)

        应付职工薪酬—社会保险(个人部分)

        其他应交税费—应交个人所得税

        财政拨款收入 / 事业收入

代扣项转回银行账户:

借: 银行存款

    贷: 财政拨款收入 / 事业收入

### 【预算会计】

借: 事业支出—教育 / 科研 / 行政 / 后勤 / 离退休支出

    贷: 财政拨款预算收入 / 事业预算收入

        代扣项转回银行账户:

借: 资金结存—货币资金

    贷: 财政拨款预算收入 / 事业预算收入

上述分录财务会计根据权责发生制全额确认费用, 包含代扣的社保、个税等。预算会计根据收付实现制的

核算要求, 事业支出以实际支付金额确认。因代扣下来的社保、个税等支出确认存在时间差异, 导致业务活动费用和事业支出产生暂时性差异。

2. 按照社保、个税规定的划扣时间缴纳相关费用, 具体分录如下:

### 【财务会计】

借: 应付职工薪酬—社会保险(个人部分)

    其他应交税费—应交个人所得税

    贷: 银行存款

### 【预算会计】

借: 事业支出—教育 / 科研 / 行政 / 后勤 / 离退休支出

    贷: 资金结存—货币资金

从上述分录可以看出, 社保和个税在划扣时业务活动费用和事业支出的暂时性差异消失。但是在年末代扣下来的社保和个人所得税在次年年初再划扣的情况下, 预算支出数和业务活动费产生年度上的差异, 影响财政资金预算执行进度的完成, 甚至影响决算报表编制。

(四) 受托代理资产、负债科目使用不规范且核算项目不完善

政府会计制度扩充了财务会计核算范围, 在资产方面, 增加了公共基础设施、政府储备物资、文化文物资产、保障性住房和受托代理资产; 在负债方面, 增加了预计负债、受托代理负债等核算内容, 以全面反映单位承担的现实义务。财务人员对新科目掌握不到位, 不能准确运用会计科目进行账务处理。特别是对于受托代理资产、负债方面的业务, 在会计核算时无法准确区分其他应付款和受托代理资产、负债的核算范围, 将受托代理业务发生的资金收付混入单位的往来款项进行核算, 引起核算混乱。例如, 高校财务代收代管的团费, 往往通过设置“其他应付款—团费”科目进行会计核算, 显然不符合政府会计制度的核算要求。执行政府会计制度过程中, 高校收到委托方管理的资产为现金和银行存款的, 在某种程度和意义上可以理解为专款专用资金, 它不通过“受托代理资产”科目核算, 应通过“库存现金”、“银行存款”科目进行核算, 在核算过程中因科目设置过于简单, 无法清楚地区分受托代管的资金和高校自有资金, 进而无法对专款资金进行经费控制。

## 五、政府会计制度实施过程中问题优化方案探讨

(一) 加强财务人员业务培训, 多形式多渠道提升业务能力

政府会计制度改革变化大、内容复杂, 是财务人员面临的一大挑战。高校财务人员必须认真学习、理解新政府会计制度的各项要求, 灵活应用现代化手段完成会计核算工作。财政部门应针对财务人员现状实施阶段性的培训, 第一阶段是对会计人员进行初步的培训教育,

让财务人员由政府会计制度基本框架有初步了解;第二阶段是在政府会计制度实施过程中加强后续培训,或是财政部门进行回访,通过收集和解决各单位在实施过程中存在的共性问题进行答疑解惑,促使会计人员的能力水平与新会计制度实施要求更相契合。再者,针对政府会计制度实施中出现的困难点和易错点,要通过依靠高校财务人员集体研究、借鉴其他兄弟院校典型经验做法、外出调研等形式及时化解,使政府会计制度在高校全面、有效落地实施。

#### (二) 准确掌握平行记账要求,强化财务信息化建设

准确理解纳入部门预算管理的现金收支定义,熟练掌握平行记账的要求。政府会计制度要求在日常会计核算中,对纳入部门预算管理的现金收支业务进行“平行记账”。判定一项业务是否需要平行记账要满足以下条件:一是该业务涉及到现金收支,这里的现金是广义的概念,而不是狭义的“库存现金”,在政府会计制度中指的是库存现金、银行存款、其他货币资金、财政应返还额度。二是资金纳入预算管理。一些往来款项,需要正确判断往来款项的性质,并非所有的往来业务都不需要平行记账,只有涉及到收支业务且纳入预算管理资金的往来业务需要平行记账。如收到的质保金和应缴财政款等暂收暂付资金,不纳入部门预算,不需要平行记账;涉及到纳入预算收支的应收应付业务,需要平行记账。

平行记账模式使得财务人员的工作量倍增,提高财务信息化水平是应对这一问题的有效手段。目前大部分的高校都进行财务信息化改革,主流做法是借助信息化手段。高校报账人员实行网上填制报账单据,财务人员根据报账人员填制预算项目单据信息自动生成“双分录”模式的记账凭证,每一笔经济业务财务会计都要全面反映,对纳入当期部门预算管理的现金收支业务预算会计才做核算,因此可以通过财务核算系统的设置实现由财务会计推导自动生成预算会计,极大地避免了因财务人员的职业判断而产生核算错误。同时,可以借助财务信息系统的个性化设置,对财务会计的费用和预算会计的支出分别挂接预算项目进行核算,再通过建立定期对账机制,定期核对预算项目的财务会计和预算会计支出数是否一致,确保核算准确性。通过上述方式,不仅大大的提升财务人员的工作效率,并且能够做到平行记账不重不漏,提升财务信息质量。

#### (三) 通过设置过渡性账户,解决暂时性差异核算问题

在预算会计增设“事业支出—社会保险、应交个人所得税”等暂时性过渡性质账户。“事业支出—社会保险、应交个人所得税”等暂时性过渡性质账户与财务会计中“应付职工薪酬—社会保险(个人部分)、其他应交税费—应交个人所得税”等形成科目映射关系,预算会

计科目可以以财务会计科目为依托,完全实现自动“平行记账”。预算会计借助过渡性账户一次性确认了支出,包含代扣的社保、个税等。保证了财务会计的费用和预算会计的支出一致,解决暂时性差异问题和保证决算报表编制的准确性,同时也减少了财务人员的工作量。

#### (四) 明确受托代理范围,完善受托代理核算

只有厘清行政事业单位受托代理资产、负债的含义,才能正确判断受托代理业务与往来业务的区别。“受托代理资产”是指单位接受委托方委托管理的各项资产,即单位代管资产。“受托理负债”是指单位接受委托,取得受托管理资产时形成的负债。受托代理资产、负债的概念与资产概念、确认条件对比可以看出,因受托代理业务而产生的资产并不属于高校的自有资产,因此不涉及政府会计制度核算的“双分录”。受托代理业务包括“受托代理资产”、“受托代理负债”,这是政府会计制度中的新增设的科目,高校财务人员要正确运用会计科目,将属于受托代理资产的业务记入“受托代理资产”,同时确认“受托理负债”,将属于往来款项性质的业务记入“应付款”和“其他应付款”。高校团费业务具体工作由单位财务机构代办,履行“受人之托,代为管理”,符合“受托理负债”含义,应当作为受托代理业务进行核算。收到团费时为现金或是银行存款时,借记“库存现金/银行存款”,贷记“受托代理负债”科目;支出团费时,借记“受托代理负债”科目,贷记“库存现金/银行存款”科目。高校经济业务繁多且复杂,受托代理资产的核算需要进一步细化、完善。“库存现金/银行存款”、“受托代理负债”科目根据高校个性需求设置辅助明细核算,如“库存现金/银行存款—团费”、“受托代理负债—团费”,达到专项资金在可控的范围内支出。辅助明细核算将每项受托代理业务独立核算,可以更全面直观的查询到受托代理业务的经济实质内容,提升受托代理业务的管理服务水平。

#### 六、结语

政府会计制度虽然已经落地实施三年多,但是三年多来的实施过程中仍旧存在着一些问题需要高校财务人员根据单位自身的实际情况解决,加强单位会计人员自身的素质,不断思考如何解决制度与实际工作的矛盾,强化单位信息化建设,为政府会计制度不断完善提供依据,从而最大限度的将制度和实际工作相结合。

#### 参考文献:

[1]李春友.新编政府会计[M].北京:中国财政经济出版社,2018.5.

[2]张县平,许长安.浅议高校实施新政府会计制度的难点及对策[J].教育财会研究,2020,31(06):40-44+66.

(作者单位:广西农业职业技术大学)