

《政府会计准则第2号——投资》的探析

张曾莲 胡翠翠

摘要：为推进政府会计改革、建立政府会计准则体系，财政部于2016年7月6日发布了《政府会计准则第2号——投资》。本文对该准则的特点、实施过程中可能出现的阻力进行了分析，并以此为基础提出实施建议。

关键词：《政府会计准则第2号——投资》；特点；实施建议

《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出要“建立权责发生制的政府综合财务报告制度，建立规范合理的中央和地方政府债务管理及预算预警机制”。为加快推进政府会计改革，财政部于2015年10月发布《政府会计准则——基本准则》，为建立统一、科学、规范的政府会计准则体系奠定了基础，之后又于2016年7月发布《政府会计准则第2号——投资》（以下简称投资准则），对政府会计主体进行投资的会计确认、计量和披露做出了规范，本文拟

算管理审计、内部控制审计、经济责任审计工作；从当前看，应加强对科研经费管理、建设工程管理、采购管理、资产管理等重点领域的审计安排。正确处理年度与中长期计划的关系，确保审计工作规范和有序推进。其次，要探索开展重要政策跟踪审计，比如尝试将高校基建全过程跟踪审计纳入工作计划，并根据高校实际情况进行动态调整，确保资金安全。再次，适时开展专项审计调查，针对当前高校专项资金逐年增多

对此做相关探析。

一、《政府会计准则第2号——投资》的特点

1. 同时借鉴《事业单位会计准则》和《企业会计准则》。投资准则对长期股权投资的确认、计量借鉴了《企业会计准则》，采用权责发生制进行核算，对长期股权投资的后续计量分情况采用成本法或权益法。同时在具体的会计处理上与《事业单位会计准则》保持了一致。

2. 采用权责发生制。投资准则对投资的确认、计量采用权责发生制，依据是政府会计基本准则中关于“财务会计实行权责发生制”的规定。如政府会计主体有权决定被投资单位的财务和经营政策或有权参与被投资单位的财务和经营政策决策，长期股权的后续计量采用权益法进行核算，如果被投资单位在会计核算期间实现了净损益，政府会计主体就应该确认投资收益，而无论是否发

生现金流。

3. 操作简单。相较《企业会计准则》，投资准则对长期股权投资的会计处理相对简单。如在资产负债表日对短期投资计量时不考虑市价；持有期间不考虑长期股权投资减值的情况；对于长期股权投资初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的部分无须做出相应调整等。由此可见，长期股权投资后续计量采用简化的权益法，与政府会计主体非营利的特点相符，使准则切实可用、简便易行。

4. 长期股权投资分类界定标准抓住了不同种类投资的本质区别。投资准则对政府会计主体持有的长期股权投资按照是否有权决定或参与决定被投资单位的财务和经营决策分为两类。对有权决定或参与被投资单位财务和经营决策的长期股权投资采用权益法核算，对不参与被投资单位财务和经营决策的长期股权投资采用成本法核算。这样

6. 强化高校审计结果运用，逐步推进审计结果公示、公开制度

加强对高校审计报告的运用是必

须重视的问题。应逐步推进审计结果公开制度，探讨把审计结果逐步向学校师生公开，尽可能向社会公开，以接受师生和公众的监督。高校应出台制度，加大审计问责效果，严肃整改和责任追究。应当充分使用审计公示的舆论效果，利用倒逼机制，形成对高校履行行政权力进行有效监督的氛围，从而保证高等教育资源使用的效益。

（作者单位：福建农林大学审计处）

责任编辑 武献杰

的分类标准以及有所区别的核算方法抓住了不同种类投资的本质区别,体现了“实质重于形式”原则,避免了简单采用固定量化标准带来的僵化财务处理等问题。

二、实施难点

1. 政府会计主体对投资确认、计量、记录和报告的过渡过程。不同政府会计主体在正式实施投资准则之前有着不同的会计处理,在投资准则正式实施后,需要对原有关于投资的会计处理进行平稳过渡,保障准则实施前后会计处理的连续性和可比性。所以投资准则在实施时,应当规定政府会计主体是否应当对以前的投资处理做出追溯调整。

2. 政府会计人员对权责发生制接受能力有待加强。政府会计处理长期以收付实现制为基础,日常的技能培训也都与收付实现制相关,新发布的政府会计准则规定以权责发生制为计量基础,对政府会计人员的接受程度提出了更高的要求,如果政府会计人员不能很好地把握投资准则的要点,对政府投资的确认、计量、记录和报告就可能出现偏差,影响准则的具体实施。

3. 各地区具体操作存在差异。政府会计准则适用于各级政府、各部门、各单位,不同地区的政府会计主体对投资的分类、初始计量、后续计量很可能因各地区的特点存在不同的理解,进而做出有差异的会计处理。这种依据各地区自身实际情况的差异处理在一定范围内是可以允许的,但倘若差异化处理超出了可控的范围就会对投资准则的有效实施产生不良影响。

三、实施建议

1. 加强对投资准则的宣传和培训。在投资准则的实施过程中,应加深各级政府、各部门和各单位对投资准则的了解,宣传采用权责发生制会计基础的优

点,努力获得使用者对准则的认可。同时,应当加强政府会计人员的理论及业务培训,对于具体操作中出现问题应及时解决,并分阶段对会计人员进行新会计知识的培训,不断提高政府会计人员的业务素质,保证向权责发生制原则的平稳过渡。此外,政府部门可以建立更加合理的优秀人才引进机制,选拔优秀会计人才,为政府会计部门输入新鲜血液,进而带领原有政府会计人员提升业务操作水平,推广政府会计投资准则的有效实施,提高政府财务报告的信息质量。

2. 成立政府会计准则实施检查、指导小组和审计机构。例如,美国联邦政府为保证“联合会计改进计划”的进行,成立了内部审计机构,对开支进行详细的检查,这也构成了对计划实施的有利支持。我国政府部门可以借鉴美国联邦政府的做法,并结合我国实际情况,成立适合我国政府部门情况的检查、指导小组或者审计机构开展检查和审计,及时发现准则实施过程中存在的漏洞,构成对《政府会计准则第2号——投资》实施的有利支持。

3. 制定相应配套的法律法规,保障准则实施。新西兰政府在1989年《公共财政法案》中明确规定了新西兰政府和各部门要采用权责发生制作为会计基础;美国也颁布了《首席财务长官法案》对政府财务报表体系做出具体规定。这些法案的颁布对政府会计改革的顺利实施提供了强有力的保障。我国在制定相关法律法规时也可参考此类做法,明确相关人员责任,规范准则实施过程,推动政府会计改革顺利进行。

4. 长期债权投资持有期间的投资收益可以考虑时间因素。投资准则对长期债券投资的处理按照《事业单位会计准则》的处理方法进行,债务人在应付利息日按照票面利率计算的应收未收利息收入确认为应收利息,计入投资收益。

长期债券投资持有时间一般长于一年,为了提高政府会计信息的可靠程度,笔者认为也可在持有期间对长期债券投资灵活地采用实际利率法,按照摊余成本进行后续计量,在债务人应付利息日按照面值和票面利率确认应收利息,按照摊余成本与实际利率计算确认投资收益,差额调整长期债券投资的账面价值。

5. 实施过程中加强对资产负债表日合并财务报表编制的解释说明,对具体操作要求作进一步的明晰,这样不仅有利于政府会计人员掌握长期股权投资初始计量和后续计量的处理方法,也能更好地使其对资产负债表日合并财务报表中长期股权投资的处理了然于心,增强政府会计信息的准确性和完整性,降低实务操作的难度,从而可以保证《政府会计准则》的有效实施。

(作者单位:北京科技大学东凌经济管理学院)

责任编辑 张璐怡

主要参考文献

[1] 金梦. 发达国家政府会计制度改革及其对我国的启示[J]. 观察与思考,2014,(10):52-55.

[2] 张玲. 我国政府会计引入权责发生制的研究[D]. 广西大学,2014.

[3] 郑伟. 《行政单位会计制度》存在的问题及其改进[J]. 财务与会计,2013,(1):68-69.

[4] 钞天虎. 事业单位会计制度若干问题思考[J]. 财会通讯,2013,(31):47-49.

[5] 李建发. 规范民间非营利组织会计行为促进非营利事业蓬勃发展——学习《民间非营利组织会计制度》的几点体会[J]. 会计研究,2004,(11):3-7.