

国家预算会计管理工作五年回顾

预算会计是以预算管理为中心的宏观管理信息系统和管理手段,是核算、反映和监督中央与地方各级政府预算以及行政事业单位收支预算执行情况的会计。它与企业会计并列为我国两大会计体系。1993年底,财政部正式启动了预算会计改革。1996年2月,财政部制发了《预算会计核算制度改革要点》。1997年,财政部相继制发了《事业单位会计准则(试行)》、《事业单位会计制度》、《财政总预算会计制度》以及《科学事业单位会计制度》。1998年初,又颁发了《行政单位会计制度》、《高等学校会计制度(试行)》和《中小学校会计制度(试行)》。上述各项会计制度统一从1998年1月1日起实施。1998年下半年,还颁发了《医院会计制度》,从1999年1月1日起实施。这表明,从1998年起,我国预算会计制度进入了全面改革时期。1998~2002年的五年时间,预算会计工作在新的会计制度规范下有序运作,并结合财政国库管理制度改革的新要求,进一步深化了改革。

一、实施新的预算会计制度

(一) 预算会计制度改革的必要性。

建国以后,我国实行高度集中的计划经济体制,相应采取了中央集权统收统支的预算分配格局,在预算会计管理上,相应形成了服务于供给型财政管理模式的财政总预算会计和行政事业单位预算会计核算体系。这种核算体系对我国经济建设和社会各项事业的发展起到了重要的保障和促进作用。但预算会计的范围、预算会计的划分、预算会计程序及方法等等,都囿于财政拨款资金的范围及渠道。改革开放以来,根据形势的变化,虽然对预算会计制度作过一些相应的调整和修改,但基本的核算体系没有突破原有的计划经济条件下的预算会计管理模式。主要表现在预算会计制度不适应政府职能转变的需要,会计管理不分对象以直接管理和行政管理为主,对事业单位管得过多、统得过死;会计模式和核算办法不适应市场经济要求,不能满足会计单位尤其是事业单位经济活动的需要,不利于引导事业单位利用市场机制参与竞争,提高资金使用效益;会计主体不清,以满足向国家财政报账为目的,忽视社会各方面对会计信息的需要,出现了报账方式与单位资金运行方式错位,影响了会计信息应有的决策价值。1992年,党的十四大提出建立社会主义市场经济体制的改革目标,为中国的经济体制改革和发展铺平了道路,财税、金融体制进行了一系列的改革,行政事业单位的财务管理体制也进行了相应的改革,对预算会计的改革提出了新的要求,必须以全新的思路开创预算会计改革的新篇章。

(二) 预算会计改革的主要内容。

1. 重新划分预算会计体系。预算会计体系划分主要有两个方面:一是实行事业单位会计与行政单位会计相分离。

我国自建国以来一直将行政单位和事业单位合为一个会计体系,为适应市场经济发展的要求,改革将二者进行了分离,制定以事业单位为主体的专用会计制度,这是预算会计制度改革的一个重大突破,标志着我国事业单位会计法规逐步走向成熟和完善。二是根据我国乡镇财政管理的发展情况,将乡镇财政会计核算纳入了全国统一的会计制度之中,将新的预算会计的适应范围扩大到乡镇财政总预算会计。

2. 改变事业单位会计核算管理模式,提出准则管理。为了适应社会主义市场经济体制和社会事业发展的需要,规范事业单位会计核算行为,强化事业单位会计的管理与监督职责,改变由财政部直接制定会计制度,基本实行制度管理的预算会计核算管理模式,制定事业单位会计准则,实行准则管理。建立会计准则可以从总体上全面地规范事业单位会计核算必须遵循的统一原则和核算总要求,将灵活性和统一性有机结合起来,有利于对事业单位的宏观管理和调控。

3. 提出会计核算原则。预算会计改革不仅提出了会计核算的一般要求、核算方法,还第一次比较系统、完整、全面地提出了指导预算会计核算的原则。这些原则包括:适应性原则、客观性原则、可比性原则、一致性原则、及时性原则、明晰性原则、权责发生制和收付实现制、专用性原则、历史成本原则、重要性原则,以及对部分业务的配比性原则。这些原则中,有的体现了会计核算一般规律的概括和总结,是实践证明必须遵循的原则;有的则体现了财政预算管理的需要,对预算会计提出了特定会计核算要求。具体到不同的会计制度,其核算原则有所不同。如总预算会计的核算原则就没有历史成本原则、配比原则等。

4. 确定会计要素。预算会计从历史上看,没有明确提出会计要素。一般是按资金运动变化形态划分为资金来源、资金运用与资金结存三大类。这种划分方法与资金收付记账法相适应,比较利于理解。新预算会计制度与采用借贷记账法相适应,将预算会计要素划分为资产、负债、基金(净资产)、收入和支出五类,并对各项会计要素进行确认、计量、记录和报告应遵循的基本要求做了规定。

5. 改革记账方法。1966年以来,预算会计一直采取资金收付记账法。企业会计改革后,统一采用借贷记账法。这次预算会计改革,吸收企业改革的成功经验和借鉴国际公共会计的习惯作法,采取了借贷记账法,统一了全国的会计记账方法和统一会计语言符号,便于交流和检查。

6. 确定记账基础。会计记账基础主要划分为权责发生制和收付实现制。由于预算会计主要从事资金的分配和使用,基本上以收付实现制为记账基础。但随着单位财务管理体制的改革,单位预算会计的经济业务和核算内容发生了一些变化。在1989年实行的事业行政单位会计制度中,规定在实行收付实现制总的原则下,部分会计事项采用权责发生制。新制度规定财政总预算会计和行政单位会计仍然实行收

付实现制,对事业单位会计基础,《准则》中作了原则性的规定,即会计核算一般采用收付实现制,但经营性收支业务可采用权责发生制。

7. 设置统一的会计科目。预算会计科目是会计主体对核算对象的基本分类,用于反映经济业务活动的过程和情况。改革前,单位的预算管理分为全额预算管理、差额预算管理与自收自支预算管理三种形式,相应,预算会计制度也对全额单位、差额单位和自收自支单位分别设置了会计科目。由于事业行政财务管理体制已取消了三种预算管理形式,所以这次改革也取消了按不同预算管理形式设置的三套会计科目,改为事业单位会计和行政单位会计各设一套会计科目。

8. 实行预算内和预算外资金的统一核算。改革前,财政预算资金和预算外资金分别核算,各自平衡,从而形成单位内容两套账,两个会计主体,影响了单位内部各项资金的统筹安排和合理使用。财政部发布的《行政单位财务规则》和《事业财务规则》,规定了单位所有收支都必须纳入单位预算统一核算、统一反映的原则。国务院关于《加强预算外资金管理的决定》也对单位预算外资金管理提出了新要求。根据这些要求和原则,这次改革,在单位会计制度中规定,财政拨款安排的支出和预算外资金支出不再分别核算,改为单位内容一套账,实行预算内外统一核算。专项资金,还要单独核算,这样有利于单位统筹安排资金,简化会计核算事务,使单位的会计信息更有可比性。

9. 改革包干经费财政总预算会计支出列报基础。原财政预算总会计对事业行政经费的支出列报基础不统一,有的以财政拨款数列支,有的以用款单位的银行支出数列支。改革后的财政预算总会计制度规定:除基本建设支出仍按建设银行的银行支出数列报外,其他各项支出统一以财政拨款数列报。对于个别未实行经费包干办法的行政事业单位的经费支出,也先按财政拨款数列报,单位的财政拨款数结余可以在对单位支出收回时再冲销财政会计已列报的财政拨款支出。

10. 改革会计报表。改革后的预算会计制度,一是改进了会计报表的具体构成,确定预算会计报表主要由资产负债表、收入支出表及必要的附表、会计报表说明书组成。二是会计报表所提供的信息要符合国家宏观调控的需要,适应财政部门预算管理需要,还要满足各部门、各单位加强内部核算管理的需要。三是统一了会计报表项目分类和指标口径。

11. 取消了对中央级行政事业单位经费限额拨款。多年来,中央级行政事业单位一直采取限额拨款办法。改革开放以来,事业行政单位,特别是事业单位的资金来源渠道呈多样化,加上国家对事业单位普遍执行了经费包干办法,因此,再实行限额拨款的办法既难以单独核算,又失去控制限额的意义,再加上财政支出改按财政拨款数列支,因此,这次改革,取消了这种做法,统一了全国的财政预算拨款方法,即全部实行划拨资金办法。

(三) 推进改革所采取的主要措施。

1. 组织新预算会计制度的宣传培训。从1997年底到1998年初,各级财政机关和中央有关主管部门,在广泛开展理论宣传的基础上,重点抓了政策解释和业务培训工作,

举办了多种形式的预算会计业务培训班。通过培训,财会人员基本上掌握了新制度的要领和核算操作方法,并很快建立了新账。在组织培训方面,各地还总结了多层次集中培训、侧重讲解账务操作难点等行之有效的经验。

2. 做好新旧制度的衔接工作。为妥善做好新旧制度的衔接工作,财政部针对不同单位的特殊情况,先后制发了《关于行政单位新旧会计制度衔接问题的通知》、《关于〈科学事业单位会计制度〉账务衔接问题的通知》以及《关于高等学校新旧会计制度衔接问题的通知》等专门文件,对有关操作问题作了明确规定。

二、实施财政国库管理制度改革

(一) 积极加强制度建设,强化财政资金管理监督。

财政国库管理制度改革是近年来财政改革的一项重要内容,也是从源头上预防和治理腐败的一项重要措施。通过改革,进一步强化了预算会计的核算、反映、监督职能。从2000年起,财政部对中央粮库建设资金实行财政直接拨付改革,随后,对车辆购置税交通专项资金也实行了财政直接拨付改革。通过总结两项资金改革的经验和借鉴国际上的先进做法,2001年财政部会同中国人民银行向国务院报送了《财政国库管理制度改革方案》,并在国务院第95次总理办公会议上获得原则同意。随后,财政部会同中国人民银行相应制定了规范性的管理办法,主要包括三个方面:一是适应支出支付改革需要,制发支出支付管理制度。2001年,制发了《中央单位财政国库管理制度改革试点资金支付管理办法》、《财政国库管理制度改革试点会计核算办法》和《财政国库管理制度改革试点资金支付银行清算办法》,从改革试点开始时实施。这三个办法重点解决了支付过程中的资金管理、会计核算和银行清算等关键环节。经过一段时间的实践,2002年对上述三个办法先后进行了修订和完善。二是适应收入收缴管理改革的需要,制发了收入收缴管理制度。2002年6月,制发了《预算外资金收入收缴管理制度改革方案》和《中央单位预算外资金收入收缴管理改革试点办法》,从预算外资金收入收缴管理着手,进而逐步扩大到整个财政性资金的收入收缴。三是制发了财政资金结余方面的管理制度。根据改革以后,财政资金最大限度地保留在国库的实际情况,制发了《关于2001年财政国库管理制度改革试点单位年终结余账务处理有关问题的通知》、《财政国库管理制度改革试点预算结余资金处理的有关规定》,规定预算单位年终结余资金按财政部核批的当年预算指标减去当年财政国库已支付数的差额计算并经财政部确认。2002年12月,制发了《国库存款计付利息管理暂行办法》,对国库存款的计息范围、计息利率、计息方法、管理要求、职责权限等事项作了明确规定,从2003年1月1日起施行。经过两年多的工作,基本建立了国库集中收付制度的基本框架体系,为改革的顺利实施提供了制度保障。

(二) 设立国库收付执行机构。

根据财政国库管理制度改革的总体要求,需要建立专门负责办理财政直接支付和国库现金管理具体业务,并进行相关的会计核算和监督管理等工作的机构。2001年7月,成立了国库支付局(对内称国库支付中心),其职能是财政总

预算会计职能的延伸,为实施改革和加强财政总会计工作提供了组织机构保障。

(三) 大力实施中央部门改革试点。

根据国务院“要选择适量的有代表性的部门进行试点”的要求,2001~2002年分三批(第一批6个,第二批17个,第三批15个)选择了38个中央部门及所属近800个基层预算单位进行支出支付改革试点;2002年分两批(第一批8个,第二批7个)选择15个中央部门进行了收入收缴改革试点。为确保改革试点的顺利实施,财政部会同有关部门作了大量的准备工作。主要包括:制定工作实施计划,召开改革座谈会,由财政部领导对改革工作进行动员和部署;制发《中央单位财政国库管理制度改革内部操作规程》,明确了各方面在实施改革中的工作职责;划定了试点单位预算资金实行财政直接支付和财政授权支付的范围及实施单位的级次;确认了纳入收入收缴改革的收入项目和范围;通过招标投标选择了代理银行并签订协议,为试点单位开设相关银行账户;做好新旧账户及会计账务的衔接;开发了国库集中收付信息管理系统,为试点单位安装调试相关软件;举办了多期和多层次的业务培训班;及时向国务院领导汇报改革进展情况等工作。在充分做好各项准备工作的基础上,改革迅速进入实施阶段。2001年8月30日,支出支付改革试点拨出了第一笔财政直接支付资金,标志着支付改革正式实施;2002年7月1日,通过收入收缴信息系统收缴了第一笔预算外资金收入,标志着收入收缴改革试点正式实施。

与此同时,对部分财政专项资金实行直接拨付改革。2001年将粮库建设资金实行直接拨付范围由上年的4个省44个项目,扩大到14个省100多个项目;车辆购置税交通专项资金实行财政直接拨付改革从2001年1月1日正式实施;对行政单位人员工资、政府采购资金等实行财政直接拨付。

(四) 积极推进地方改革。

在中央部门进行改革试点的同时,各地按照国务院同意的改革方案和规范的操作办法积极推进改革。到2002年底,全国已有安徽、四川、重庆、福建、内蒙古、甘肃、陕西、江苏、湖南、海南等10个地方在省级单位进行了改革试点,并向地市推进。其他地方都在认真做好准备,有的制发了改革方案和相关管理办法,有的成立了国库收付执行机构,有的确定了试点部门,有的建立了信息系统等,地方推进改革的力度正在不断加大。

三、加强银行账户管理

(一) 清理整顿行政事业单位银行账户。

为严格控制和规范预算单位银行账户管理,为实行国库集中收付制度创造良好条件,2001年和2002年连续两年对行政事业单位银行账户进行了清理整顿。通过总结银行账户清理整顿的经验,修订发布了《中央单位银行账户管理暂行办法》,严格执行开户审批手续,由单位财务部门统一办理开户,统一管理账户,以堵塞部门资金分散管理、多头开户、重复开户等现象,进一步规范中央银行账户管理。各地也根据财政部等四部门的要求,对各级预算单位银行账户进

行了清理整顿。

(二) 严格规范财政资金专户管理。

制发了《关于严格和规范管理财政资金专户的通知》,要求严格控制新增财政资金专户,由财政国库部门统一管理各类财政资金专户,实行财政预算资金统一调度、统一核算和分账户管理,进一步加强财政对财政专项资金的管理监督。各级财政部门对有关财政资金专户进行了清理和归并。

四、强化预算资金管理,充分发挥中央总预算会计职能

为了适应预算管理改革的要求,财政部进一步强化了各项财政资金审查、复核对账等内部制约机制,做好日常的资金审核、拨付与账务处理工作,保证了中央预算单位的及时用款;开展了对财政资金账户的清理,进一步规范了中央预算单位开户管理,严格执行开户审批手续,由单位财务部门统一开户,堵塞了部门多头开户、资金管理分散的漏洞;适应实行部门预算和财政国库集中支付的改革发展需要,进一步规范中央预算资金拨付程序,加强中央财政总预算会计对中央预算资金的管理和监督,于2000年11月4日重新制定了《中央预算资金拨付管理暂行办法》;为落实中央和国务院领导提出的确保工资按时发放的要求,严格财政支出管理,根据财政部与人事部及中央机构编制委员会办公室联合制发的《行政单位财政统一发放工资暂行办法》,业务主管部门及时做好了资金划拨和审核对账工作,减少了工资发放的中间环节,确保中央行政单位的人员工资及时足额发放。

五、积极探索权责发生制预算会计

国际经验表明,采用权责发生制有助于强化政府的经济责任,提高政府资产管理的效率和透明度。2001年初,财政部有关司和香港理工大学中国会计和金融研究中心联合成立了中国政府预算与会计权责发生制课题组,并于5月和8月,先后在昆明、大连召开了政府会计权责发生制和政府预算与会计权责发生制两次国际研讨会,有关专家介绍了在政府预算中采用权责发生制的最新情况,以及在资产、债务、养老金等一些问题的实际做法和成功经验。财政部副部长楼继伟出席了这两次会议,并全面介绍了我国现行政府预算会计制度的概况和存在的问题,并对今后的预算会计制度改革要适应深化财政管理的要求,逐步引入权责发生制,提出了初步设想。2001年11月19日,为适应财政国库管理制度改革的需要,进一步规范中央财政总预算会计核算,财政部报经国务院同意,发出了《关于〈财政总预算会计制度〉暂行补充规定》,明确了在中央预算中部分引入权责发生制的具体事项,规定财政总预算会计核算以收付实现制为主,但中央财政总预算会计的个别事项(同中央预算中的个别事项)可采取权责发生制;这些事项在平时不作账务处理,年终结账时,按暂行补充规定处理,为进一步深化我国政府预算会计改革奠定了基础。

此外还与OECD就财政国库管理制度与预算会计改革进行了研讨,开始研究国库现金管理工作。

(财政部国库司供稿 金介辉执笔)