

预算会计理论观点综述

一、制度转轨是深化地方财政国库管理制度改革内在要求

自2000年以来,中央和地方扎实推进财政国库制度改革试点,已经实施了三年,成效显著。为了保证地方财政改革按照我国公共财政框架的发展要求,向制度化、规范化的方向发展,财政部国库司已于2003年7月28日制发了《关于深化地方财政国库管理制度改革有关问题的意见》(以下简称68号文)。该文对深化财政国库管理制度改革的有关问题,积极促进地方财政部门实行的会计集中核算制向国库集中收付制转轨,提出了意见和要求。关于会计集中核算制向国库集中收付制转轨问题(以下简称转轨问题),68号文要求“工作中要进一步提高对财政国库管理制度改革重要意义的认识,将思想统一到党中央、国务院确定的改革部署上来;要按照社会主义市场经济条件下公共财政的职能定位要求,以国库集中收付制度为主线,建立我国现代国库制度”。“要切实加强和改善对改革工作的领导,保证工作的协调性和一致性。”关于这项改革的进程,68号文中提出“2004年省级要进一步深化、规范和完善财政国库管理制度改革试点,地市级都要实施财政国库管理制度改革试点,县级大多数要开展试点,并积极向乡(镇)一级推进。”在时间要求上,文件中提出“2005年各级财政部门都要按照国务院同意的《方案》的统一要求和部署,全面推行和完善财政国库管理制度改革。”68号文还要求各级财政部门要加强对改革的推动和指导,加强对改革工作的考核与督促,并切实做好会计集中核算向国库集中收付制度的转轨工作。这是对地方推行财政国库管理制度改革提出的目标要求和必然趋势。

二、制度转轨必须坚持的原则

由于会计集中核算制与国库集中收付制在许多方面存在差异和根本不同的做法,对向地方整体推进国库集中收付制有一定影响。因此,有必要通过对两种制度的比较分析,在推进财政国库管理制度改革中坚持正确的原则。

(一)推行财政国库管理制度改革必须坚持预算单位会计职责和会计主体不变的原则。

关于坚持预算单位会计职责不变的问题。因为预算单位的会计职责是对本单位的经济活动进行会计核算和会计监督,因此作为预算单位必须具备相应的会计机构、会计人员和岗位,设置会计账簿和保管会计档案。而且根据有关法规的规定,预算单位具有单位的会计核算和监督职能。

坚持预算单位的会计职责不能改变,其主要理由有四:一是预算单位的会计职责原本就客观存在;二是这个职责是国家有关法律赋予的职责;三是财政资金实行集中支付,只

是涉及预算执行中资金的支拨方式的变化,不需要改变预算单位的会计职责;四是加强财政监督,只能在财政职能和职权范围内去加强监督,没有必要采取取消预算单位的会计职责的办法,而更重要的是要加强预算单位自身的会计监督。

关于预算单位会计主体地位问题。即推行财政国库管理制度改革,是否需要取消预算单位的会计主体地位,而取而代之实行以会计核算中心来代理预算单位进行会计核算和记账的问题,现行预算会计制度对此已有明确规定,“各级政府为财政总预算会计的主体,行政事业主管部门的本级所属单位,凡是进行独立核算的,均具有会计主体地位”。而“会计核算中心”既不是财政总预算会计的会计主体,也不能替代预算单位的会计主体地位。因为会计核算中心不是主管预算收支的行政职能部门,不是经济实体单位,不具备会计主体的条件。

为什么要坚持预算单位会计主体地位不变。因为会计主体是会计核算的基本前提之一。这一前提界定了会计核算的空间范围和服务对象。会计主体规定了会计核算的范围,提供确认会计要素,揭示会计信息的标准。如果否定了预算单位的会计主体地位,实质上就是否定了现行的预算会计制度和有关法规,打乱了会计秩序和经济管理秩序。

(二)改变预算单位的会计职责权限和会计主体地位,会产生一些弊端。

根据目前一些地方试行的会计集中核算制的情况,有关文章虽肯定它在一定时期内发挥了积极作用,但同时也指出,这种管理模式改变预算单位的会计职责和会计主体地位,存在局限性和弊端,其具体表现如下:

1. 损害了会计法律法规的权威性。现行《会计法》及相关的法律法规并没有规定财政部门直接代理单位会计业务的职责和义务。《会计法》中明确规定:“各单位必须根据实际发生的经济业务事项进行会计核算,……编制财务报告”“各单位应当根据会计业务的需要设置会计机构,不具备设置会计机构的,应当委托经批准设立从事会计代理记账业务的中介机构代理记账”,一些地方推行的会计集中核算制,改变了预算单位会计的职责权限,缺乏法律依据,影响了会计法律法规的权威性和约束力。

2. 动摇了预算单位的会计法律责任主体地位。根据《会计法》规定:“单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责”,单位负责人应是单位会计法律责任主体。会计管理与会计法律责任主体也应当是统一的。实行会计集中核算制,取消单位的会计岗位和会计人员等做法,造成了会计与会计主体、会计管理与会计法律责任主体的分离,使单位负责人对本单位会计工作和会计资料的真实性、完整性负责的法律地位严重动摇。

3. 肢解了单位会计的基本职能。实行会计集中核算制,撤销了单位的会计机构和会计岗位,等于取消单位内部的会计监督的职责,使单位内部的会计监督落空、变为盲区。这是从客观上肢解了由单位内部会计监督、社会会计监督和国家会计监督构成的三位一体的会计监督体系,实质上是单位会计的核算和监督职能削弱。

4. 加大了财政管理风险。实行会计集中核算制,取消了单位会计岗位职责和对单位实行报账制,等于把单位在预算执行中应承担的职责和管理风险都转嫁到财政部门。由于会计核算中心归口财政部门管理,这样财政部门就好有一比,既是运动场上的“运动员”,又是“裁判员”。一个部门在同一件事中扮演两种不同的角色。由于财政部门与预算单位职责不清、权限不明,加大了财政部门的管理风险。

5. 削弱了中央银行货币政策的实施力度。在会计集中核算体制下,由于财政部门在商业银行开设的账户并非零余额账户,造成一部分财政资金从人民银行国库支付后,经常滞留在会计核算中心的银行账户上。从资金余存的角度看,会计核算中心就成了“第二国库”,这样既不能从根本上解决财政资金分散的问题,同时也削弱了中央银行货币政策的实施力度。

6. 这种会计集中核算的管理模式不符合国际惯例,也不便于与国际接轨和交流。

三、妥善做好制度转轨工作

在做好会计集中核算制向国库集中支付制的转轨工作中,要采取多种形式恢复预算单位的会计职责权限和会计主体地位,有下列几种可供选择的方式。

(一) 将会计集中核算中心划归财政国库部门领导,逐步充实财政国库集中支付的职责,淡化会计集中核算的职责,最终建立财政部提出的财政国库集中支付的模式。

(二) 将直接支付的资金交财政国库支付执行机构办理,授权支付的资金待条件成熟后再进一步转变。

(三) 先将会计凭证退回预算单位,通过网络控制单位的用款计划和资金使用,然后再进一步恢复单位的会计核算权限。

(四) 在思想认识统一的前提下,转轨一步到位。即将会计核算中心改为财政国库支付机构,调整职责,恢复预算单位的会计机构、会计人员和会计核算职责。

(全国预算会计研究会供稿)

国际会计动态

国际财务报告准则在 2004 年前后取得了重大进展,先后完成了对已发布国际会计准则 (IASs) 的一揽子修订,改进了 2 项有关金融工具的准则,即《国际会计准则第 32 号—金融工具:披露和列报》(IAS32) 和《国际会计准则第 39 号—金融工具:确认和计量》(IAS39),发布了 5 项新的国际财务报告准则 (IFRS1~5),为从 2005 年 1 月 1 日起,欧盟、澳大利亚等国的企业执行国际财务报告准则构筑了稳定的平台。企业合并会计和金融工具会计的变化是 2004 年国际财务报告准则发展中最引人注目,也是备受争议的两个领域。

一、企业合并会计

企业合并中购买法和权益结合法两种理论基础和处理结果截然不同的两种处理方法长期并存,应用中的许多问题也不统一或不明确。2001 年 6 月,美国财务会计准则委员会发布了《财务会计准则公告第 141 号——企业合并》,禁止采用权益结合法,要求采用购买法处理企业合并。2004 年 3 月 31 日,国际会计准则理事会 (IASB) 发布了《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》(IFRS3),并相应地修订了《国际会计准则第 36 号——资产减值》(IAS36) 和《国际会计准则第 38 号——无形资产》(IAS38),《国际会计准则第 22 号——企业合并》(IAS22) 同时取消。

通过发布 IFRS3,国际财务报告准则中的企业合并会计

处理在以下五个方面发生了重大变化:①企业合并的会计处理方法。②被购方可辨认资产、负债和或有负债的确认。③被购方可辨认资产、负债和或有负债的计量。④商誉的后续计量。⑤负商誉的后续计量。

(一) 企业合并的会计处理方法

1. 取消企业合并的权益结合法。IAS22 允许对企业合并采用购买法和权益结合法两种处理方法。购买法适用于在企业合并中某一主体取得了对另一主体或业务的控制即所谓的“购买”式企业合并,而权益结合法则适用于称之为“真正的兼并”或“权益结合”式的企业合并。为了区分两种方法的适用范围,IAS22 对能够采用权益结合法进行会计处理的企业合并的范围做了比较严格的限制。但是 IASB 认为,购买法更能准确反映企业合并的经济实质,而允许两种方法并存,降低了报表的可比性。因此,IFRS3 取消了权益结合法,要求准则适用范围内的企业合并均应采用购买法处理。

IASB 重申购买方法是目前“购买”式企业合并惟一合适的处理方法。在“购买”式的企业合并中,一个主体取得了对另一主体(或另几个主体)或业务的控制权。从购买方角度看,企业合并是购买方购买了被购买方的净资产或其业务,确认计量购买到的资产或承担的负债和或有负债,应使用同购买其他商品一样的会计原则。

《编报财务报表的框架》(以下简称《框架》)指出,财务报表的目标之一是反映管理层对委托其管理的资源的受托