

试析政府会计集中核算的内涵、特点与优势

欧元效

(安徽经济管理学院 合肥 230059)

【摘要】 政府会计集中核算是自下而上的制度创新,是构建公共财政框架的重要组成部分。本文对政府会计集中核算的内涵、改革的路径、制度设计的原则等多个方面进行了阐释,并与国库集中收付制度进行对比,发现政府会计集中核算更符合国家和社会公众的根本利益。

【关键词】 政府会计集中核算 国库集中收付制度 财务管理

政府会计集中核算是在公共财政支出改革探索中各地方政府为加强会计核算、资金结算、会计监督及提高会计信息质量,利用现代网络信息技术,对财政内部和与财政发生资金缴拨关系的行政事业单位实行“会计统配、集中管理、统一开户、分户核算、收支直达”的一种新型会计核算方式。它是地方政府为构建适应社会主义市场经济体制需要的公共财政框架,自发地自下而上进行的改革探索,是冲破传统会计思维定势的创新产物。

政府会计集中核算与财政部2001年起推行的国库集中收付制度存在着明显差异,这使得人们在实践中产生了许多疑虑,有的地方财政部门甚至考虑取消政府会计集中核算,这在一定程度上影响了政府会计改革的进程,进而影响到地方公共财政改革的走向。因此,理清政府会计集中核算与国库集中收付制度的关系,探讨政府会计集中核算的优势,成为具有广泛现实意义的理论课题。

一、政府会计集中核算的必要性

长期以来,行政事业单位不论各部门人员多少、业务量大小,都设置会计机构,安排会计人员,实行独立核算,分散、多头开户,致使资金活动透明度不高,不利于实施有效的管理和全面监督。财政收支信息反馈迟缓,难以及时为预算的编制、执行、分析和宏观经济调控提供准确依据;财政资金入库时间延滞,收入缴库程序不规范,资金滞留在预算单位,降低了使用效率;财政资金管理缺乏事前监督,截留、挤占、挪用等现象时有发生。尤其是省级以下各级政府的行政事业单位会计基础工作薄弱,设“账外账”、“小金库”等违纪违规现象普遍,给财政监督工作带来了困难。

以上问题的解决不能仅仅依靠会计人员独立地依法做好会计核算和会计监督工作,采取修修补补的方式进行所谓的改革是行不通的,而应该从根本上进行管理机制的创新。推行政府会计集中核算是解决问题的关键环节。近年来一些省、市、县相继成立会计集中核算中心,择优选聘合格的会计人员,实行会计集中核算,建立健全以岗位责任制、三级核算制为中心的各项规章制度,形成“五关把守、分离操作”的管理机

制,并将相互监督约束机制贯穿于政府会计集中核算工作的各个环节,不仅规范了政府财政收支行为,增强了政府会计人员依法履行职责的责任感,也提高了政府会计人员的工作水平和工作效率,发挥了政府会计的职能作用,提高了预算信息质量,从制度和机制上强化了财政监督。

二、政府会计集中核算与国库集中收付制度的联系与差异

1. 两者的联系。公共财政的基本特征是要求财政收支规范化、透明化。从这一角度来看,政府会计集中核算和国库集中收付制度是紧密相连的。两者都以提高财政资金的使用效益为最终目的,以统管政府财政性收支为前提,对财政性资金实行“单一账户、集中收付”管理,改变了监控手段,监督关口前移,从而强化了财政资金运行全过程的监控,使财政收支更加规范化、透明化。因此两者都是与构建社会主义市场经济条件下公共财政的要求相适应的改革举措。

政府会计集中核算包含了国库集中收付制度的合理内核。国库集中收付制度是以国库单一账户体系为基础、资金缴拨以国库集中收付为主要形式的财政国库管理制度。其核心是建立单一的账户体系,所有财政性资金都纳入国库单一账户体系管理,收入直接缴入国库或财政专户,支出通过国库单一账户体系支付给商品和劳务提供者或用款单位。以安徽省五河县为代表的一大批地方财政实行的“收支直达、财务统管”改革,以预算编制和管理改革为突破口,以政府会计集中核算为基础的国库集中收付制度改革为重点,以“预算统编、会计统配、采购统办、国库统付”为主要内容,做到了“收入一个口进、支出一个漏斗、管理一个渠道”,将政府会计集中核算和国库集中收付制度有机结合、融为一体,延伸到了预算资金运行的终端,使财政的管理和监督职能贯穿于财政资金运行全过程。因此,按照实质重于形式的会计基本原则,可以说这一“脱胎换骨”式的大改革本身就包含了或者说容纳了国库集中收付制度的合理内核。

2. 两者的差异。由于改革的对象和选择的路径不同,必然会带来改革范围、层次以及由此产生的单一账户设置和内部控制机制等具体操作上的差异。

(1)改革的对象不同。政府会计集中核算属于政府会计领域和国库会计领域的改革,改革的对象是行政事业单位会计管理体制和财政国库管理体制;国库集中收付制度属于政府财政预算领域的改革,改革的对象是预算执行方式和资金收付方式。

(2)改革的途径不同。一方面,政府会计集中核算从改变管理机制入手,成立会计集中核算中心,把单位的会计、出纳都设在核算中心,以精简会计机构,提高会计核算效率,由核算中心统一行使核算和监督职能,改变原单位既掌权又管账、管钱的情况,这不仅改变了会计人员与会计机构的隶属关系,便于加强对会计人员的管理与监督,也为会计人员消除了顾虑,为其依法履行职责铺平了道路,从而强化了会计对财政预算执行情况的监督。另一方面,政府会计集中核算从改变财政国库管理体制入手,将国库单一账户设在政府指定的国有商业银行,利用商业银行点多面广、网络信息技术相对成熟、工作效率高、服务态度好的优势,保证单位所有资金的“收支直达”。

国库集中收付制度从改变财政资金收支程序入手,把会计设在单位、出纳设在核算中心,通过会计人员与出纳人员的部分分离来实现监督制约,实现对财政预算内收支执行过程的延伸管理与监督。

(3)改革的范围不同。政府会计集中核算不仅包括财政资金,还包括预算单位纳入“部门预算”所取得的其他方面的资金,如财政专户拨付的预算外收入(或事业收入),未通过财政渠道、单位从上级部门取得的各种专项拨款,上级部门补助款,行政事业单位非独立核算经营收入,附属单位上缴收入,各种代收代付款项,其他收入(包括报废处置固定资产变价收入以及有关单位或个人捐赠收入),单位上年结余款等。国库集中收付制度只包括财政性资金,主要是财政预算内拨款。

政府会计集中核算将财政和与财政发生资金缴拨关系的预算单位的财务收支权与实际结算权进行了分离。撤销各单位在商业银行开设的账户,将会计机构从单位内设的财会机构中分离出来,成立会计集中核算中心,按资金性质和管理要求统一在国库或商业银行集中开户,实行会计集中核算;国库集中收付制度只是撤销了各预算单位在商业银行开设的“过渡性收入账户”,对各单位的财政拨付资金实行直接支付和授权支付,以及零余额的管理措施。重点是对财政资金支付过程的延伸管理,并没有将预算单位的财务收支权与实际结算权相分离,仍由各单位单独进行会计核算,各单位分别在商业银行开设的账户(除财政性资金以外)也没有撤销,继续进行除财政性资金以外的其他方面的资金收支活动。

(4)账户的设置不同。以会计集中核算为基础的国库集中收付由会计集中核算中心在商业银行设立一个基本账户,在此账户下,为集中核算的行政事业单位开设内部银行分账户,形成“有总有分、统分结合、双层核算”的“伞状”单一账户体系。财政国库单一账户体系用于办理所有核算单位收支结算,财政性资金从国库流出后,保存在核算中心的国库单一账户体系中,以会计集中核算中心为“蓄水池”进行二次控制,将各

单位纳入“部门预算”而经同级财政审批同意不上缴财政预算或财政专户的预算外资金以及其他收入,直接转入会计集中核算中心在商业银行开设的“财政国库单一账户体系”,由核算中心分别记入各单位账簿,与预算内资金和财政专户拨付的预算外资金捆绑在一起,形成合力、统筹兼顾、合理安排,使得政府部门的所有资金收支都处在事前、事中、事后的全过程监控之中。

国库集中收付制度仅对预算内资金实行小范围的国库单一账户体系管理,预算外资金收支仍由各单位实际掌控,这样容易形成体外循环,各级人大和政府财政部门难以实施有效监督。

(5)改革的层次不同。政府会计集中核算是以所有预算单位的预算内、预算外资金和其他资金集中收付的集合来实现一级政府所有资金的集中收付,即在实现政府财政性资金集中收付的同时,实现预算单位的集中收付,从而形成一级政府的资产负债总表、全口径收支报表和现金流量表,体现会计反映和监督的完整性及统一性。

国库集中收付制度只是在政府预算内的宏观层面实现集中收付,不能同时实现预算单位的全部资金集中收付。因此,国库集中收付的资金总量小于或等于政府会计集中核算的资金总量。对各预算单位不涉及财政性资金的其他资金收支活动,处于“看不见、摸不着、管不了、问不清”的失控状态。

(6)内部控制机制不同。政府会计集中核算是将财政内部的预算管理职能与会计核算分离,实现预算支出的决定权与预算执行权的分离,形成会计核算和预算管理之间的相互监督约束机制;而国库集中收付制度是改革资金管理方式,将财政内部资金进行统管,实现预算指标管理与出纳的分离,形成出纳监督会计的局面。

三、政府会计集中核算的优势

1. 从改革的途径来看,政府会计集中核算改革得更彻底。政府会计集中核算从改变管理机制入手,成立会计集中核算中心负责集中管账、管钱,彻底改变了会计人员与会计机构的隶属关系,充分发挥了会计的职能作用,加强了财务预算管理与会计监督。

国库集中收付制度仅从改变财政资金的收支程序入手来加强对财政资金支付过程的延伸管理与监督,通过集中收付、建立国库单一账户体系、改革配套措施来解决财政资金收支过程中存在的问题。为管好、用好财政资金而采取国库集中收付制度,仅是体制内的小修小补,没有突破传统会计核算体制和权力架构,其改革力度是远远不够的,在各地的实践中收效并不明显。

2. 从监督约束功能来看,政府会计集中核算监督过程更完整。政府会计集中核算变单位内部监督约束为专设会计机构的外部监督约束,并抓住各单位办理经济事项应当办理会计手续、进行会计核算这一关键环节,从而使监督约束贯穿于经济事项发生至完成的全过程,对促进掌权、管钱的单位依法办事,做到办事公开、公正、透明起到了积极作用,同时也解决了财政内部监督问题。

国库集中收付制度下,对用款单位的资金使用,通过改变支付程序将款项直接由国库或财政专户支付给商品和劳务提供者或收款单位。其方法是通过已批复的预算和分期用款计划以及用款单位在实际需要支付款项时填制支款凭单来进行监督和控制。但其忽略了用款单位与商品和劳务提供者之间发生的经济事项并不都是一次完成的,他们之间存在事先约定预付款或分期付款的问题,以及常因某种原因改变原计划用款的问题,这都涉及最后结算和会计核算。由于财政部门的国库执行机构只按用款单位设账,而不设分预算单位与各商品和劳务提供者之间的“往来”账,在最后结算时必须通过具有连续性的账簿记录来完成,因此用款单位仍掌握支付结算权与会计核算权,对通过国库集中收付而多付给商品和劳务提供者的款项,照样可以回流到用款单位,制度设计上的明显漏洞,必然会带来实际工作中的损失浪费。因此,可以说这种模式对用款单位的监督是不完整的,对财政部门自身的监督约束仍沿用过去内部分工的办法,也难以做到公开、公平、公正。

3. 从预算外资金管理来看,政府会计集中核算操作更规范。政府会计集中核算按照“收支直达”的内在要求,不仅明文规定执收执罚单位对收取的款项采取由缴款人直接交存或收款人进行集中汇交财政专户的办法,同时还要求执收执罚单位在收缴财政专户后,根据原始凭证填制收缴财政款项报账单,连同原始凭证一并报送会计集中核算中心审核做账。通过对所附原始凭证的审核可以判断执法部门是否依法执收执罚,是否存在乱收费的问题,以及纳入预算管理的收入和纳入预算外财政专户管理的收入是否存在互串的问题,这对规范执收执罚单位的收缴行为、促进其照章依规办事起到了推动作用,也为准确及时地进行会计集中核算打下了坚实的基础。

国库集中收付制度虽然对收缴程序进行了规范,但不执收执罚单位的原始凭证进行审核,因此难以发现执收执罚单位在收缴工作中存在的违规问题,更谈不上制止和纠正了。

4. 从实行政府采购制度来看,政府会计集中核算制度设计得更先进。政府会计集中核算制度由于没有改变预算单位的会计主体,仍按国家统一的会计制度分别设账进行会计核算,只对各预算单位的资金实行集中统一开户、集中收付。即凡是纳入预算单位“部门预算”的收入,统一转缴会计集中核算中心在国有商业银行开设的账户,由会计集中核算中心分别计入各预算单位的收入账户;凡是预算单位需要支取的款项,均由会计集中核算中心统一支付。这就为实行政府集中采购制度、保证采购资金集中统一支付开辟了顺畅的通道,也为政府会计实行权责发生制、做到既管钱又管权创造了条件。

国库集中收付制度只管理财政资金,不管理预算单位除财政资金以外的收支。目前,各政府单位涉及纳入政府集中采购目录的项目或物品的资金来源并非只是财政资金,如果对频繁政府采购结算业务继续沿用传统的政府采购中心运行模式,不仅增加了操作上的难度,很难保证资金的及时到位,也难以实行集中统一支付,从而形成事实上的多头支付,势必会影响国库集中收付制度的实施,影响会计核算的统一性,降

低会计工作效率,进而影响政府采购工作的成效。

5. 从满足预算管理的信息需求来看,政府会计集中核算提供的信息更完整、更及时。会计集中核算,客观上要求先对财政内部管理方式进行变革,而财政内部的运行流畅是以财务信息传递的流畅为前提的。财政内部的会计集中核算,必然带来财政管理方式的变革,它的实质是预算编制、预算管理与会计核算分离,支出的决定、审批与执行的执行分离。用预算编制统领预算执行、会计核算制约预算管理、支出的执行监督支出的决定,形成“全面核算、全员参与、全过程控制”的机制。会计集中核算是按国家统一的会计制度进行规范的会计核算,并按照《财政总预算会计制度》、《行政事业单位预算会计制度》和各种专项资金核算办法的要求分别编制各种会计报表,这有利于提供全面、准确、真实的国库和会计信息,不仅能快捷方便地满足一般意义上的财政预算、部门综合预算和专项资金预算管理的要求,也能为预算编制、预算执行、监督检查和预算支出效益评价甚至政府经济决策提供可靠的依据。

国库集中收付制度只对财政资金进行抽象管理,由于受收付实现制的限制,对一些当期应拨付预算单位的资金,由于实际尚未支付而不能进行账务处理,其会计核算资料得不到全面反映,会计信息单一,难以满足全面预算的编制、执行、效益评价以及监督检查的信息需求。

6. 从构建反腐倡廉机制来看,政府会计集中核算更科学、更合理。政府会计集中核算由于抓住了各单位在办理经济事项时应办理会计手续进行会计核算这一关键环节,按照会计制度的规定,各单位在经济事项发生或完成时,必须取得或填制原始凭证;会计人员必须根据审核后的原始凭证编制记账凭证,方能进行账务处理。由于原始凭证是记录经济业务、明确经济责任的书面证明,是记账的依据,因此会计人员通过对原始凭证的审核,可以防止和纠正违纪违规等行为的发生,起到从源头上反腐倡廉的作用。通过对账簿记录的审核,可以发现预算单位在某项经济活动过程中存在的问题,及时提醒预算单位予以解决;通过对会计报表的审核与分析,可以为预算单位总结经验,为进一步改善管理和提高资金的使用效益提供参考依据,使监督与服务融为一体。国库集中收付制度由于不涉及单位会计核算工作,所以难以发挥这方面的作用。

综上所述,以政府会计集中核算为基础的国库集中收付制度与单纯的国库集中收付制度相比,内涵更丰富,改革更彻底,制度设计更先进、科学、合理,完全能适应公共财政建设的客观需要,代表着社会主义市场经济条件下网络会计信息技术的发展方向。

【注】本文系安徽经济管理学院2008年院级课题“会计集中核算——高校财务管理平台建设探讨”(课题编号:YJKT0814)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 周晓冰.关于行政事业单位实施会计集中核算的几个问题.财会研究,2006;2
2. 金希萍.浅论我国政府会计体系的建立.中国乡镇企业会计,2008;1