



预算管理制度改革 对事业单位会计规范的影响

上海 戚艳霞

近年来,我国进行了较大力度的预算管理制度改革,这对我国的预算会计制度产生了很大的影响,使得现行预算会计制度中的核算内容、核算方法等也需要进一步改革,以适应部门预算、国库单一账户、政府采购等改革的要求。本文就此作以下探析。

一、会计核算范围的变化

部门预算要求反映部门所有的收入和支出,涵盖所有的预算资金,这就要求预算会计应以全部预算资金为对象。由于我国基本建设投资管理体制与财政管理体制不一致,造成基本建设投资计划与部门预算编报的下达在时间上严重脱节,影响了部门预算的编报和资金的支付。所以,需要从体制改革入手,研究基本建设投资管理与预算管理的统一性,即部门预算应当包括基本建设投资项目在内的所有收支,以真正反映综合预算的情况;将基本建设投资纳入事业单位会计核算体系,以满足部门预算和国库管理制度改革的需要。

二、会计科目的调整

预算管理制度改革对现行事业单位会计科目的设置提出了新的要求,其目的是使预算会计科目体系更加科学。

1. 资产类。根据财政部《财政国库管理制度改革试点会计核算暂行办法》的规定,事业单位“银行存款”科目核算的内容并不包括财政性资金的内容,仅为事业单位的自筹资金收入、以前年度结余和各项往来款项等。

(1)在财政直接支付的情况下,事业单位根据财政国库执行机构委托代理银行转来的财政直接支付入账通知书及原始凭证,作会计分录:借:事业支出,材料等;贷:财政补助支出——财政直接支付。

(2)在财政授权支出的情况下,事业单位应在“财政补助收入”科目下设置“财政授权支付”明细科目,并设置“零余额账户用款额度(授权支付)”以反映收到的财政授权支付及其他业务活动的支付情况。事业单位在收到财政授权支付到账通知书时,按照所列金额,借记“零余额账户用款额度(授权支付)”科目,贷记“财政补助收入——财政授权支付”科目;等到提取现金支付专项业务活动时,再贷记“零余额账户用款额度(授权支付)”科目以减少其余额。

综上所述,事业单位的资产类总账科目应该增设“财政直接支付用款额度”和“零余额账户用款额度(授权支付)”科目。

2. 负债类。随着部门预算改革的深入,财政性资金和预算外资金将有较大幅度的压缩,并逐步进入专户,实行收支两条线管理。事业单位会计已全面走向市场,与财政脱钩的事

业单位会计为履行或代行政府职责而获取预算外资金的客观条件将逐步消失,因此用以核算预算外资金的“应缴财政专户款”科目也将逐渐失去其存在的意义。

各事业性收费应实行“单位开票、银行代收、财政统管”的管理制度,各事业性收费应由当事人到财政部门指定的银行缴纳。此时,就没有必要通过“应缴预算款”和“应缴财政专户款”两个科目进行过渡核算,而应直接交到国库或财政专户。在财政核拨(返还)时,借记“银行存款”科目,贷记“财政补助收入”(或“上级补助收入”)、“事业收入——预算外资金收入”科目。由此看来,现行制度中的“应缴预算款”和“应缴财政专户款”两个科目就可以取消。

3. 净资产类。预算管理制度改革增强了政府对事业单位资金运用的直接控制。基金是为了有效监管事业单位的资金运用情况而设置的。在国库集中收付制度下,设立基金的作用大大降低。因此,应该取消对在预算管理体系中已经得以较好监管的资金或资产所设的基金限定,这样一方面能够增强控制的直观性,另一方面能够降低核算的重复成本。

三、事业单位会计工作重心的转移

政府集中采购的实施,特别是随着国库单一账户制度的全面推行,货币资金核算将逐步退出事业单位预算会计核算范围,事业单位对收入、净资产及负债将不再具有实质性的控制能力。因此,事业单位会计工作的重心应转移到加强对资产的管理方面,提高资产的使用效能,加强对支出的监控,最大限度地发挥资金的使用效益。

四、对会计核算基础的影响

在收入方面,事业单位从财政部门获得的预算经费不再全部是实际的货币资金流入,收入确认的依据是财政部门或上级单位提供的转账通知及其他原始凭证。在支出方面,如果政府采购资金全部由财政预算资金构成,那么随着支出的确认,资金并未流出单位,只是转账而已。同样,支出确认的依据也是财政部门或上级单位提供的转账通知及货物验收单等有关凭证。如果通过政府采购购买的是大宗库存材料,因非随购随用,因此不应即时转为支出;如果通过政府采购购买的是设备,则其收入与支出应该同时确认。

在国库集中支付下,如果仍然采用现行的收付实现制,则同一笔业务在采用不同的拨付方式时(直接拨付或间接拨付),对事业单位会计报表的影响是不同的。仅仅因为拨付方式不同而非经济业务实质不同,导致对事业单位的财务状况、运营成果评价不同,就会误导信息使用者的信息评价和经济决策,因此应该引入权责发生制作为会计核算基础。

有关软件产品成本核算的设想

浙江温州 周子学 金 瓯

在我国,由于理论界对于软件的成本处理缺乏共识,也没有一套适当的处理方法可以遵循,这在很大程度上阻碍了软件产业的发展。本文从软件产品的特殊性着手,对传统会计核算方法的缺陷进行了分析,并对软件产品的成本核算提出了新的设想。

一、传统会计核算方法不适应性的原因及改进建议

软件产品是指经过研制开发完成的可供批量复制的产品。软件产品的特征主要表现为:一方面,软件产品工作流程的关键是母版的研制过程,子版的批量复制过程周期短、工艺简单,而普通产品的生产重点在于批量生产过程;另一方面,软件产品的关键构成要素是数码元素,而普通产品是物质元素。另外,软件产品成本的构成也不同于普通产品,主要表现为:开发成本很高、产品复制的边际成本很低、沉没成本很高、付现成本很低、人工成本很高、材料成本很低。软件产业的竞争往往是高级脑力劳动力的竞争,软件企业的核心竞争力在于研发,在研发上的投入最终都形成了软件产品的成本。从成本核算的起始阶段来看,传统会计核算方法忽视了形成软件产品的最重要阶段——研发阶段;从成本核算的对象来说,传统会计核算方法忽略了软件产品最为重要的组

成要素——数码元素的料、工、费。因此,传统会计核算方法滞后的根源在于其存在以下缺陷:

1.会计理论在目标定位上的狭隘性。目前,软件企业的外部信息使用者从其财务报告中无法了解企业核心资源的信息,即人力资源信息。这是理论与现实最根本的冲突,主要表现在以下两个方面:

(1)会计目标是会计理论研究的起点。传统会计目标是在工业经济的基础上,以反映物质资源为己任,没有正视高新技术,特别是软件企业的核心资源已发生了变化,因此传统会计目标已经不再适应会计实务的发展。

(2)资产是最基本的会计要素之一。传统会计只承认实物资产而不承认人力资产。理由是:人是崇高无价的,不能与物等同用货币计量;人力资源的所有权当然归属于劳动者本人,所以无法被企业拥有和控制,也就无法被确认为资产。

2.会计制度对研发支出的限定。目前,我国对于研发支出都要求采取费用化的处理方法。这样处理虽然符合稳健性原则,但最终会导致软件成本的构成仅含于版批量复制成本,排除了前期软件母版成本的摊销,导致成本的构成不完整。这样的成本核算势必造成对软件产品成本很大程度上的误解,从

当今财政性资金在采用直接拨付方式支付政府采购的情况下,采用“其他应收款——政府采购款”科目来核算预算外资金、自筹资金等划拨政府采购资金专户的情况,说明现已具有权责发生制的核算基础。

现行的部门预算改革使得预算编制进一步细化、公开和透明,同时实行综合预算。事业单位可以适当采用权责发生制,如事业单位会计人员可以对欠发职工工资、欠发退休养老金、需要分期摊销的大宗服务消耗或购买性支出等会计事项采用权责发生制进行确认。这将有利于强化事业单位会计责任,明确事业单位的受托责任,提高透明度,从而全面、准确、完整地反映事业单位的财务状况。

五、对会计报表的影响

事业单位会计报表主要由资产负债表和收入支出总表组成。《事业单位会计制度》将静态要素(资产、负债和净资产)和动态要素(收入、支出)集中在一张资产负债表上予以反映,使得每一笔收入和支出既在资产负债表中反映,又通过收入支出总表披露,造成两张报表部分内容重复列示。这种做法混淆了时期和时点,加大了会计信息的模糊性,既不利于反映事业单位的财务状况,也不利于反映事业单位预算资金的使用情况。国库集中收付、政府采购、部门预算的实施

以及政府集中监管都要求事业单位改进资产负债表,以提供更明确的财务信息。在预算管理制度下,为了反映事业单位的财务状况、经营成果以及预算执行情况,可以改现行的会计等式“资产+支出=负债+净资产+收入”为“资产=负债+净资产”,并分别编制资产负债表和预算执行情况表。

为了反映政府部门和事业单位之间的预算、资金流动的方向和数量等情况,掌握不同来源渠道资金的增减变动情况,事业单位有必要编制现金流量表。

六、规范化管理制度的要求

实行部门预算,将预算分为基本支出和项目支出两部分。基本支出又分为人员支出和公用支出:人员支出中定员定额是否科学合理对预算的申报十分重要;公用支出中属于经常性的专项业务费,目前也要求按项目管理。因此,应对研究项目的提出和立项的标准、条件、可行性及编报的程序等制定出一套规范化的管理制度。

改革国库集中收付制度后,在财务管理职能、会计核算等方面都会发生新的变化,在执行中会出现一些新的问题,如法人资本金的确认、年终结余资金的处理、会计核算中的原始依据问题等,都需要从政策上、技术上提出办法以适应改革的需要。□