

实行会计集中核算对审计的影响

陈剑芳

(福建莆田市城厢区审计局 福建莆田 351100)

【摘要】 本文阐述了会计集中核算制的定义及其与以前所实行的会计核算制度的不同,在此基础上全面地论述了会计集中核算制实行后对审计的一些影响,并提出了当前形势下审计的工作重点。

【关键词】 会计集中核算 审计 影响 重点

会计集中核算制是我国完善财政财务收支体制改革的一项重要措施,它从20世纪90年代末试行以来,迅速在全国各地如火如荼展开,福建省大部分县区的行政事业单位也实行了会计集中核算制度,并取得一定的成效。会计集中核算制的实行加强了财政资金的监督与管理,规范了财务管理和会计行为,提高了财政资金的使用效益,为构筑公共财政框架,建立公开、高效、廉洁、务实的财政运行体制提供了基础保证。它的实行给审计工作提出了新的要求,为适应改革的发展需要,审计工作也要做出相应的变化和调整。

一、实行会计集中核算制后财务制度的变化

会计集中核算制是指在保持各行政事业单位资金所有权使用权和财务自主权不变的前提下,取消各单位自己设立的银行账户,只保留一到两名报账员,由各级财政部门成立的会计核算中心集中办理各单位的资金结算、会计核算和会计档案管理的制度,它是融会计服务和监督管理于一体的新型会计管理模式。其与传统的各单位自己核算的会计模式相比较,具有以下特点:

1. 实行会计集中核算后,单位的财务工作移交给会计核算中心,其会计核算、会计监督、档案保管等的责任义务也同时转至核算中心。会计主体及责任仍然是各核算单位,因为,实行会计集中核算后经济活动的主体、权利并没有变,经济业务活动及财务收支活动都由各单位自行决定,各单位仍然要对经济活动是否合法、票据的内容是否真实承担责任。

2. 实行会计集中核算后,取消了各单位自己设立的银行账户,会计核算中心把各单位银行账户余额归集到会计核算中心的单一账户上,并通过该账户对各单位的收入支出进行统一管理、结算;各单位取消了会计、出纳的岗位设置,只保留一至两名报账员,将本部门的收支情况及时报告核算中心,并由核算中心进行资金结算。

3. 集中核算使会计管理方式发生变化:会计集中核算前,各单位的实物资产、票据存根及账簿由各单位自己管理,并根据财务制度的要求定期进行盘点核对,确保账实相符,

并根据会计账的收支情况对单位的经济活动进行管理,提出意见、建议,为领导的正确决策提供依据。会计集中核算后,一方面,由于财务账由核算中心进行管理,实物资产、票据由单位自行保管,客观上造成了账与实物发票管理的脱节,从而容易出现偏差。另一方面,会计核算中心对账务进行管理,由于不熟悉各单位的经济业务,无法对各单位的经济决策提供意见及建议,使得会计管理职能弱化。

二、会计集中核算对审计程序和审计方式的影响

1. 审前调查工作重点有所转变。实行会计集中核算后,由于核算单位的报销凭证由会计核算中心审核后才准予入账,票据的合法性、完整性基本上不存在问题,但是否真实就很难说了。所以审前调查的重点,除了了解被审计单位内部控制制度的建立及执行情况外,还要对会计核算中心的内部控制制度进行专门的调查,以分析审计存在的风险。另外,还要充分了解被审计单位的日常业务活动及与被审计单位有关的二、三级预算单位及其他相关单位的一些情况,以利延伸审计工作的展开。

2. 审计操作程序发生变化。实行会计集中核算后,由于会计监督、核算职能从被审计单位分离,审计工作中的操作程序也需随之变化。被审计单位的会计法律主体地位不变,仍应是审计通知书的主送单位,负责提供资料并履行承诺责任。会计核算中心承担被审计单位的会计监督核算职能,审计通知书主送被审计单位的同时还要抄送会计核算中心,并且会计核算中心应就其提供会计资料的真实、合法、完整进行承诺承担责任;审计证据的签证方面,应由被审计单位和会计核算中心共同签证。审计报告在征求被审计单位意见的同时,还要征求会计核算中心的意见,让它们各自对审计报告列举的事实和提供的数据进行认定。

3. 现场审计工作发生变化。会计集中核算前,审计人员在被审计单位进行查账,抽查有关会计资料,并就疑点询问被审计单位人员。实行会计集中核算后,被审计单位的账簿、报表等部分资料由核算中心进行管理,而其他会计经济资料

却由被审计单位保管,所以审计过程中需要在核算中心及被审计单位两头跑,审计需要由核算中心财务人员及被审计单位人员共同配合,一定程度上增加了审计的工作强度和难度。

4. 责任划分及审计评价发生变化。会计集中核算前,被审计单位就其所提供的会计资料的真实、合法、完整承担责任。会计集中核算后,核算中心对核算单位所提供的票据监督审核后予以入账,并由此生成财务报表。因此,核算中心应就其监督核算职能承担相应的责任。所以审计报告及决定也要把审计所发现的问题进行责任划分,就核算中心及被审计单位所履行的工作分别予以评价。

5. 审计结果的落实及事后审计都发生变化。会计集中核算前,审计出的问题及审计决定的整改落实责任由被审计单位承担,审计机关就其整改落实的情况进行事后审计。会计集中核算后,审计处罚的收缴款由谁负责上缴,审计提出问题的整改由谁负责,均与以前不一致,由于涉及被审计单位及会计核算中心,如果责任划分不清,就容易产生推诿扯皮的现象。对于事后审计的主体对象,也难以确定。

三、会计集中核算后的审计重点发生变化

1. 审计内部控制制度的建立健全及执行情况。实行会计集中核算后,整个财务业务流程拉长了,除了涉及被审计单位外,还涉及会计核算中心。所以除了要检查被审计单位及核算中心凭证审核制度、会计核算制度、票据管理制度、授权批准制度、职责分工制度、资产保全制度等内部控制制度的建立、运转情况,还要测试以上两个单位工作相交接的地方内部控制制度是否也能有效衔接、正常运作。

2. 审计支出的真实性及效益性。实行会计集中核算后,核算单位的支出必须经会计核算中心监督审核后才能报销,其支出的合法合规性一般不会存在问题,审计的重点应放在业务支出的真实性及效益性上。由于会计核算中心履行了财政监督的职能,有些单位不合理的开支无法向核算中心报账,就想方设法开具虚假发票套取资金,或将有些费用转嫁到下属单位报销,违规行为更加具有隐蔽性和欺骗性。这就给审计工作带来新的挑战。

然而,会计集中核算也给效益审计的有效实行创造了条件。由于财政监督的存在,审计人员就能从繁杂的真实性、合法性审计中抽身,把更多的精力投入到效益审计当中去,一方面利用核算中心的财务数据在各单位之间进行横向比较,找出各单位经费支出的差异性;另一方面,合理测算单位费用支出比例,将单位的开支与年初的部门预算相比较,进行纵向比较,分析经费开支效益情况,研究提高资金使用效益的对策,以进一步降低政府行政成本。

3. 审计收入的真实性和完整性。实行会计集中核算后,对一些单位来说,可能是断了“财路”,所以千方百计逃避会计核算中心监管,可能出现以下几种情况:①将收费的职能下放或委托没有纳入集中核算的下属机构进行管理,以达到逃避监管的目的。②将一些房租、培训等收入的资金转移到

与之相联系的二、三级预算单位或协会、学会等其他相关单位逃避监管。③有些部门干脆将收入少报账、滞留在账外作为单位的小金库直接坐收坐支。

针对上述情况,我们应采取下列方法进行审查:一是对单位的备用现金进行突击检查,发现是否存在长短款的情况而又未能提供合理依据的。二是检查单位的票据存根,与核算中心的账簿数据相比较,检查是否存在收入未入账或以白条收费的情况,是否存在以物抵收、以支抵收的行为。三是审查被审计单位的经济业务资料,如与经济业务有关的文件和会议纪要,检查是否存在一些业务活动取得收入而账面未反映的情况,或者是否有部分业务开支未在账面上反映而可能存在账外收入或以收抵支的行为。四是通过对二、三级预算单位及相关单位的延伸审计,审查是否存在转移收入或向有关单位收取费用而账面上又未体现的情况。

4. 审查专项资金的使用情况。会计核算中心的财务人员主要负责核算单位的账务处理,对专项资金的性质及用途不能准确地把握,而且,对原始票据所反映业务的真实性也很难有效核实,容易出现日常经费支出挤占专项支出的情况,专款不能专用,致使专项资金使用效益不高。审计的重点是监控专项经费的开支是否与项目的进度情况相吻合,是否存在超限时拨款或挤占挪用专项资金的现象,制止重拨款轻跟踪的现象,进一步提高专项资金的使用效益。

5. 审查实物资产的管理。重点审查被审计单位的固定资产核算与财产物资管理是否脱节。实行会计集中核算后,财务账由核算中心核算,但是实物资产却仍由原单位进行管理,如果没有很好的内部控制制度制约,两者的数据很难相一致。特别是一些捐赠资产、盘亏盘盈资产及报废资产,会缺乏有效的管理,容易导致固定资产的账实不符。

6. 审核往来账的真实性。实行会计集中核算后,由于核算中心财务人员对各单位情况知之甚少,对各单位往来款的业务性质不清,从而容易造成两方面的影响:一是对有些长年挂账的往来款项难以清理,最终变成呆账;二是可能存在应收款由核算单位自行收取却未到核算中心报账的情况,从而容易造成国有资产的流失。因此必须加强审计监管。

7. 对会计核算中心的审计监督。重点关注核算中心资金的安全、完整性。实行会计集中核算后,各单位的资金由核算中心统一管理,应当防止在财政部门权力集中的情况下违法违规行为的发生:一是审查核算中心内部控制制度的建立健全及运转情况;二是审查纳入会计核算中心管理的专项资金是否及时拨付,有无故意拖延或滞留的现象;三是审查会计核算中心的资金是否有被财政部门挤占挪用的现象。

主要参考文献

1. 朱虹. 当议会计集中核算制度对审计工作的影响. 财会月刊, 2004; 17
2. 赵燕. 会计集中核算后加强政府内部审计的思考. 财会月刊, 2010; 1