

美联邦政府收入报表编制及其 对我国非税收入管理的启示

刘用铨

(厦门国家会计学院 厦门 361005)

【摘要】 美国联邦政府会计中将政府收入划分为交换性收入与非交换性收入。本文对美国联邦政府交换性收入报表列示进行了介绍和分析,并得出了一些有益的启示。

【关键词】 交换性收入 净成本表 非税收入

一、美国联邦政府非交换性收入与交换性收入报表列示

美国联邦政府财务报告的核心是六大财务报表,分别是净成本表、营运及净资产变动表、资产负债表、净营运收入(成本)与统一预算盈余(赤字)调节表、统一预算及其他活动现金余额变动表、社会保险表。其中涉及政府收入列示的报表包括净成本表、营运及净资产变动表(见表1、表2)。

表1 美国联邦政府净成本表 单位:10亿美元

项 目	2008年			2007年		
	总成本	赚得收入	净成本	总成本	赚得收入	净成本
国防部	767.6	26.8	740.8	689.6	25.1	664.5
卫生部	769.1	56.4	712.7	718.6	51.8	666.8
社会安全管理局	663.9	0.3	663.6	626.4	0.3	626.1
公众持有国库券利息	241.6	-	241.6	238.9	-	238.9
退役军人事务部	434.6	4.2	430.4	63.1	3.7	59.4
农业部	109.3	9.8	99.5	98.6	12.1	86.5
教育部	66.9	5.0	61.9	66.3	4.5	61.8
财政部	197.0	12.4	184.6	86.9	6.3	80.6
交通部	71.5	0.8	70.7	66.2	0.5	65.7
能源部	35.8	4.2	31.6	67.5	4.3	63.2
国土安全部	60.0	7.9	52.1	51.1	7.1	44.0
劳动部	60.6	-	60.6	50.1	-	50.1
住房与城市发展部	60.6	0.8	59.8	54.0	0.9	53.1
担保公司退休津贴	0.4	0.7	(0.3)	0.5	0.9	(0.4)
美国邮政署	60.0	73.7	(13.7)	60.1	73.7	(13.6)
其他实体	292.7	47.9	244.8	219.4	56.6	162.8
总 计	3 891.6	250.9	3 640.7	3 157.3	247.8	2 909.5

美国联邦政府会计中将政府收入划分为非交换性收入与交换性收入。政府收入划分的基础概念是交换性交易。所谓的交换性交易是指交易双方都要牺牲一定的利益,同时也获得一定的利益作为报酬的一类交易。交换性收入是政府主体所获得的资源流入,它们来源于交换性交易。交换性收入产生于

表2 美国联邦政府营运及净资产变动表 单位:10亿美元

项 目	2008年	2007年(重编)
收入:		
个人所得税和预扣税款	2 078.4	1 999.8
公司所得税	299.7	367.2
失业税	39.4	39.3
特许权税	67.1	67.5
财产和赠与税	28.8	26.0
关税	27.3	18.2
其他税收和收入	85.0	79.6
各种(杂项)赚得收入	35.7	29.7
收入合计	2 661.4	2 627.3
净成本:		
净成本	3 640.7	2 909.5
政府间转移	-	-
其他——未配比交易或余额	(29.8)	6.7
净营运(成本)/收入	(1 009.1)	(275.5)
期初净资产	(9 205.8)	(8 916.4)
前期调整——会计原则变更	11.4	(13.9)
净营运(成本)/收入	(1 009.1)	(275.5)
期末净资产	(10 203.5)	(9 205.8)

某一政府主体以一定的价格向社会公众或另一政府主体提供货物或劳务时。或者说,当一个政府主体以某一价格提供货物或劳务给社会公众或另一政府主体时,交换性收入就产生了。交换性收入又被称为“已赚取的收入”。联邦政府财务报告中交换性收入在“净成本表”以“赚得收入”列示。

非交换性收入是政府所要求的或通过捐赠所收取的资源流入,主要来自政府凭借其行政权力所要求的社会公众付款,诸如税收、关税、罚金和罚款等。美国联邦政府财务报告中非交换性收入在营运及净资产变动表以收入来列示。

二、美国联邦政府收入结构的初步分析

根据 2008 年美国联邦政府财务报告,2008 年美国联邦

政府“总收入”为 29 123 亿美元,分别按照两种分类方法——“税收收入/非税收收入”、“非交换性收入/交换性收入”划分,具体数据如表 3 所示:

表 3 2008 年美国联邦政府收入结构表 单位:亿美元

	非交换性收入	交换性收入	合计
税收收入	26 257		26 257
非税收收入	357	2 509	2 866
合计	26 614	2 509	29 123

所以,美国联邦政府收入中税收收入占主体,占到全部收入的 90.16%(26 257/29 123),而非税收收入仅占到全部收入的 9.84%(2 866/29 123)。在非税收收入中交换性收入占主体,占到全部非税收收入的 87.54%(2 509/2 866),而非交换性收入占全部非税收收入的 12.46%(357/2 866)。所以美国联邦政府绝大部分非税收收入系交换性收入,列示在“净成本表”,仅有一小部分非税收收入系非交换性收入,列示在“营运及净资产变动表”。

三、对我国非税收管理的启示

1. 美国联邦政府净成本表两大特征。分析表 1 可发现美国联邦政府净成本表结构具有两大特征:①从横向看,净成本表首先是比较报表,其基本公式是“总成本-赚得收入=净成本”。这一公式简洁而深刻地表述了非税收收入存在的基本逻辑。也就是,非税收收入是政府部门提供准公共产品所发生成本的分担或补偿。②从纵向看,净成本表是按照政府部门分别列示,也就是说,哪一部门征收的交换性收入就用于抵减哪个部门所发生的成本。这一公式说明美国联邦政府交换性收入是收支挂钩的,是属于部门自主支配的收入,是属于部门层面的收入。正因此,不论是美国联邦预算管理还是财务报告都没有将这一部分收入视为政府层面的收入。

2. 对公共收入和非税收性质的认识。公共财政管理中的公共收入确定主要遵循两个原则:①以满足社会公共需要为目的和界限原则;②以支定收原则。

公共收入总量是由公共支出总量决定的,而公共支出总量又是由满足社会公共需求的公共产品(服务)总量所决定。公共收入结构是由满足社会公共需要的公共产品(服务)的性质所决定,即政府所提供的公共产品与准公共产品的构成所决定的。

众所周知,政府所提供纯公共产品如公共安全,应当通过税收收入来筹集资金。政府提供的准公共产品如高等教育,应当划分公共部分与私人部分,在此基础上公共部分由税收收入来筹集资金,私人部分通过使用者付费来筹集资金。这种方式体现了准公共产品提供过程中“谁受益谁买单”的公平原则。以高等教育为例,高等教育既能使受教育者直接获益;也促进国民整体素质提高,从而有利于促进国家发展,使得所有社会大众都能因此受益。所以高等教育应当由税收和受教育者共同筹集资金。

我国非税收收入的前身是预算外资金,其设立的初衷并不是为了补偿提供准公共产品的成本,而是为了弥补政府部门经费不足。从这一角度而言,我国非税收收入是先天畸形的,以

致造成我国非税收收入管理中存在种种问题,尤其是忽视成本合理补偿原则、非盈利性原则,甚至演变成一些部门谋求私利的工具。这些问题典型地表现为我国非税收收入管理目标错位。若非税收收入定性为准公共产品成本补偿(分担)机制,那么其管理目标定位于“应收尽收”;而我国传统的非税收收入管理目标定位于“增收多收”,这一目标错位源于我国将非税收收入(及其前身预算外资金)定性为增加政府部门财源的渠道。因此,笔者认为,加强我国非税收收入管理,首先应当对非税收收入正本求源,将其定性为“准公共产品成本补偿(分担)机制”。

3. 交换性收入收支挂钩问题。美国联邦政府交换性收入是属于部门层面的收入,是由部门自主支配使用的。或者说,美国联邦政府交换性收入是收支挂钩的,哪个部门征收的交换性收入就用于抵减哪个部门所发生的成本。总之,美国联邦政府交换性收入属于“谁收谁用”。这对当前我国推行的非税收收入两条线改革具有重要启示。

长期以来,我国非税收收入及其前身预算外资金都是“谁收谁用”,是一种收支挂钩管理方式。实务界、理论界普遍认为非税收收入收支挂钩管理方式鼓励部门单位“创收”,甚至形成乱收费、乱罚款、乱摊派的逆向刺激,引发我国诸多公共管理问题。如 2006 年陕西潼关工商局为了捞好处上路乱罚款,逼人致死,成了“鬼门关”。既然收支挂钩是我国传统非税收收入管理存在问题的重要病源,就自然而然地开出“收支脱钩”药方——“收支两条线”管理。所谓的收支两条线,是指国家机关、事业单位、社会团体以及其他组织,将按照国家有关规定依法取得的政府非税收收入,全额缴入国库或财政专户,支出通过财政部门编制预算进行统筹安排,资金通过国库或财政专户收缴和拨付的财政预算及资金管理制度。由其概念可知收支两条线包括预算管理层面与资金管理层面。

笔者认为,资金管理层面的“收支两条线”即国库集中收付是起码要求,是不存在争议的。但是预算管理层面的“收支两条线”既有合理成分又有矫枉过正的问题。首先,预算管理层面的“收支两条线”与综合预算理念相吻合,即部门单位全部收支活动包括非税收收入收支活动都纳入部门预算,并由此全部纳入财政监督的视野,直至纳入人大监督的视野。综合预算之所以重要是因为“没有监督必然滋生腐败”。除此之外,预算管理层面的“收支两条线”还包含财政部门全面统筹安排非税收收入收支,即非税收收入收支全面脱钩。笔者认为这一做法矫枉过正。非税收收入到底是收支挂钩还是收支脱钩应视各项非税收收入的性质而定,不应为了防止乱支刺激乱收,人为、武断地一刀切式进行收支脱钩。

交换性收入,作为非税收收入的重要构成部分,在美国联邦政府非税收收入居于绝对主体地位,其基本逻辑是准公共产品成本补偿(分担)机制,也就是说,它是根据“谁受益谁买单”原则收取的准公共产品(服务)的成本回收。这一类型非税收收入不应当实行收支脱钩,应当以支定收(部门单位层面),专款专用。也就是哪一部门征收的成本补偿(分担)型非税收收入就用于补偿哪一部门所发生的准公共产品的成本。如果基于成本补偿(分担)机制的非税收收入全面统筹安排后用于其他方面,

企业财务报表分析新模式之构建

任爱莲

(河南财经学院 郑州 200051)

财务分析是以财务报表所提供的财务信息为基础,对企业的财务状况进行分析和评价。传统的财务分析以旧会计核算体系为基础,以利润为导向,通过构建指标体系分析和评价企业的偿债能力、盈利能力、营运能力和发展能力,并以此为基础对企业的财务状况进行综合评价。这种分析体系注重强调企业的利润指标,容易导致短期行为,而且企业往往会通过操纵利润影响分析结果。2007年1月1日在上市公司中开始执行新会计准则,新会计准则在与国际会计准则接轨的前提下,不仅对企业经济业务的确认和计量进行了重新界定,还构建了以资产负债表为核心的财务报表体系,形成了着重反映企业持续发展能力的新会计信息系统。在此情况下笔者认为财务分析内容也应以分析企业持续发展能力为重,构建分析和评价企业持续发展能力的指标体系,以便于企业利益相关者进行合理的长期决策。

一、现行会计准则下的财务信息创新

现行会计准则要求采用公允价值计量原则核算资产价值

那么就失去成本补偿或成本分担意义,也可能造成对于使用付费者的不公平。如大学生所缴学费不可用于国防建设,否则就会演变成大学生家庭为所有人都受益的国防多买了一份单。

暂且抛开“非税收入一刀切式收支脱钩从根本上违背了非税收入存在的逻辑基础”这一理论层面问题不谈,从实务层面看,非税收入收支脱钩的效果有限而且可能引发其他问题。收支脱钩消除了部门随意开支对于乱收费的刺激,可以在一定程度上缓解乱收费、乱罚款、乱摊派问题,但却可能形成另一种权力寻租——非税收入乱减免或者执行单位消极怠工,这些问题在推行非税收入管理改革的地方已有所反映。

收支脱钩对于遏制乱开支几乎不会有效果。如审计署审计中发现在2003年和2004年,红十字总会所属中国造血干细胞捐献者资料库管理中心将财政部拨付的用于检测项目的彩票公益金购置小轿车、旅行车63.31万元,列支办公用房租金59.61万元。值得注意的是,彩票公益金并不是红十字总会所属中国造血干细胞捐献者资料库管理中心自己收取的。也就是说,即使没有收支挂钩有些单位依然会乱开支。

既然收支挂钩不是错,那么错在哪里呢?非税收入管理存在问题的真正根源在哪儿?笔者认为我国非税收入管理存在问题的根源在于政府部门没有依法理财、依法收支。审计署近年所披露的中央部门预算执行问题中充斥大量公然违反《预

和成本费用,对一些经济业务的核算原则进行了重新界定,构建了以资产负债表为核心的财务会计信息系统。与旧准则下的会计信息系统相比,新会计信息系统在以下两个方面有重大创新:

1. 注重反映企业资产的质量和结构,体现企业的可持续发展能力。现行会计准则规定企业的金融资产、交易性房地产等企业用于交易而且在市场上比较活跃的资产采用公允价值计量,在期末根据公允价值调整资产账面价值,存货、固定资产和无形资产等企业自用的资产采用历史成本计量,但期末要根据资产状况计提减值准备,根据投资所占股权比例分别采用成本法和权益法核算长期股权投资成本,非货币性交易和债务重组形成的资产采用公允价值计量,共同控制下的合并资产采用账面价值计量,非共同控制下的合并资产采用公允价值计量。这些核算原则更加强调整资产质量的客观反映。不仅如此,现行企业准则确立了以资产负债表为核心的财务报告体系,改变了长期以利润表为主的旧核算体系,限制了企业

算法》的做法,如连部门预算应当真实的基本要求都达不到,弄虚作假冒领财政资金、挤占挪用资金等现象屡禁不止。由此可见,我国《预算法》的严肃性受到践踏,依法理财、依法收支的氛围尚未形成。非税收入管理从改革前乱收费到改革后乱减免,归根结底都是非税收入管理没有遵循依法理财、依法收支的具体要求——依法征收、应收尽收。

综上所述,医治我国非税收入管理问题根本在于督促政府部门依法收支、依法理财,而不是收支脱钩。

主要参考文献

1. 财政部预算司.中央部门预算编制指南(2007年).北京:中国财政经济出版社,2006
2. 于国安.政府非税收入管理.北京:经济科学出版社,2004
3. 解学智.公共收入.北京:中国财政经济出版社,2000
4. 财政部.公共财政与百姓生活.北京:中国财政经济出版社,2007
5. 张曾莲.论三轨制政府会计体系的构建.财会月刊,2009;3
6. 郭彦卿.借鉴先秦财政思想理解最优财政收入规模问题.财会月刊,2009;6
7. 李相志,罗付珍.我国政府会计体系改革探讨.财会月刊,2009;3