

# 完善财政支出会计核算和信息披露的建议

谢梅

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221000)

**【摘要】** 本文在阐述目前财政支出会计核算和信息披露中存在财政风险管理及部门绩效考核困难、财政支出核算中没有反映“预算授权”信息等问题的基础上,提出了在预算会计中引入权责发生制、将“预算授权”信息纳入预算会计核算体系等完善财政支出会计核算和信息披露的建议。

**【关键词】** 财政支出 风险管理 会计核算 信息披露

预算会计是用于追踪拨款和拨款使用情况的政府会计。预算会计的目的是通过监控预算的执行过程并向政府部门及公共信息使用者提供决策有用的信息。预算会计的核心任务是追踪财政资金的来龙去脉,主要是财政资金的收入来源和支出方向。财政支出效率体现了政府利用公共资源管理经济、文化等各方面事务的能力,因而成为各方关注的焦点。预算会计作为财政支出绩效评价信息支持系统的核心内容应当发挥其应有的作用。然而,目前我国预算会计在财政支出会计核算和信息披露中还存在许多问题,不能满足政府及各方对财政支出信息的需求。

## 一、财政支出会计核算和信息披露中存在的主要问题

1. 财政总预算会计和行政事业单位会计支出的列报基础不同。财政支出的列报基础是指财政部门 and 预算单位列报

(1) 职工所得率,即职工所得与增值额的比率,衡量职工获取增值的份额。但要注意的是,不同行业之间的职工所得率是有差异的,如粗放型企业职工所得率较高,而集约型企业职工所得率较低。其公式为:

$$\text{职工所得率} = \text{职工所得} / \text{实际增加值} \times 100\%$$

(2) 债权人所得率,是债权人所得与增值额的比率,反映企业的付息能力,进而揭示企业偿还债务的能力。其公式为:

$$\text{债权人所得率} = \text{债权人所得} / \text{实际增加值} \times 100\%$$

(3) 政府所得率,亦称社会积累率,它是政府所得与增值额的比率,衡量企业对政府贡献的大小,同时也可分析企业经济效益增长是否与社会效益增长保持一致。其公式为:

$$\text{政府所得率} = \text{政府所得} / \text{实际增加值} \times 100\%$$

(4) 股东所得率,它是投资者所得与增值额的比率,反映投资者享有增值的份额。如该指标值较大,有利于吸引投资者;如该指标值较小,将降低对投资者的吸引力。其公式为:

$$\text{股东所得率} = \text{当年股利} / \text{实际增加值} \times 100\%$$

(5) 企业所得率,它是企业所得与增值额的比率,主要反映企业的留利水平。其公式为:

$$\text{企业所得率} = \text{企业所得} / \text{实际增加值} \times 100\%$$

支出的口径和依据。在1998年预算会计体系改革前,财政总预算会计对行政事业经费支出的列报基础不统一,有的是以“财政拨款数”列支,有的以用款单位的“银行支出数”列报。在全国各地普遍实行经费包干的情况下,总预算会计如果仍以支出单位的“银行支出数”列报总预算支出,就会虚增财政结余。因此,1998年1月1日开始执行的财政总预算会计对预算支出列报口径做了新的规定:除实行限额管理的基建支出仍按建设银行的“银行支出数”列报外,其他各项支出统一以“财政拨款数”列报,即“以拨列支”;对于个别未实行经费包干办法的行政事业单位的经费支出,平时也是“以拨列支”,年终清理结算收回拨款时,再冲销已列支出。

“银行支出数”是用款单位在核定的预算范围内,从银行存款中支取的资金数,包括直接投入使用的资金,即“实际支

(6) 可持续发展补偿率 = (社会环境基金 + 自然资源补偿基金) / 实际增加值 × 100%。

上述六个方面的指标体现了各利益相关者的利益,各比率相加为100%。对于企业的价值增值以及利益相关者各自利益的增值程度,可采用纵向比较的方法(定比或环比)进行“蛋糕做大”及“蛋糕分割”方面的评价和衡量。

总之,将上述系列指标引入目前的公司业绩评价体系中,用于对利益相关者的利益进行衡量,是对目前治理模式转换过程中以公司长期利益和共同利益为目标进行公司业绩评价的有益补充,对促进模式转换具有积极的意义。

**【注】** 本文系2006年度江苏省软科学指导课题“管理创新型企业评价指标体系研究”(编号:BR2006506)和江苏省镇江市软科学课题“创新型企业建设与评价指标体系研究”(编号:RK2006027)的阶段性成果。

## 主要参考文献

1. 李心合. 利益相关者财务论——新制度主义与财务学的互动和发展. 北京:中国财政经济出版社,2003

2. 叶银华,李存修,柯承恩. 公司治理与评级系统. 北京:中国财政经济出版社,2004

出数”,也包括已从银行支款但尚未实际耗用的资金,即“银行支取未报数”。对于行政事业单位会计而言,其支出一直以“实际支出数”列报,而不能将“银行支取未报数”列为支出。

在传统预算资金核拨模式下,财政部门将资金拨付行政事业单位后,总预算会计即列报支出,而用款单位只有实际使用了资金才能以“实际支出数”列报支出。因此,在财政年度的一个较长时间跨度内,财政部门既不知道各单位账户的资金有多少,也不知道这些资金究竟是如何使用的。实际上,在财政资金没有流向民间部门(商品和劳务的提供者)前,这些资金都沉淀于政府系统内部,这时的资金流动是由政府系统的内部交易引起的,并不能代表真正意义上的“政府支出”。因此,财政总预算会计“以拨列支”是不合理的,这也在一定程度上造成了财政支出信息的失真。

**2. 财政风险管理及部门绩效考核困难。**我国政府财政会计和行政事业单位会计以收付实现制为基础。在收付实现制下,财政支出只能反映当期以现金支付的部分,而那些本期已经发生而未支付现金的支出则不能反映。比如,一些地方政府为企业提供债务担保事项,这些或有事项形成的或有负债不能在预算会计中得以体现。这样,一方面造成当期政府财政支出被低估,虚增了国家财政可供支配的财力资源,另一方面也导致一些债务被掩盖,不利于国家财政风险的防范,不利于强化政府的受托责任。

另外,《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》虽然规定了事业单位经营性业务要进行成本核算,但一些事业单位的经营性业务和非经营性业务通常混杂在一起,费用难以合理分摊,不利于加强事业单位的内部管理。现行《行政单位会计制度》规定,行政单位固定资产不计提折旧,这就使行政单位提供公共服务的资源耗费不能在预算会计中进行真实、完整的反映和核算,不利于实施部门绩效考核。

**3. 财政支出核算中没有反映“预算授权”信息。**预算授权是指根据立法程序,审核批复每个预算单位可以使用的预算资金数,即批复下达预算单位的年度或月度用款计划。按照西方发达国家的通行做法,“实际支出数”与“预算授权”信息都是要在预算会计系统中加以记录的。只有将“预算授权”纳入预算会计系统,政府部门和发生实际支出的行政事业单位才能在预算执行过程中实时追踪每个类别和部门的“实际支出数”和“预算授权数”的差异,从而进行有效的预算控制,为财政支出绩效评价和部门绩效考核提供信息支持。

然而,目前我国预算会计体系中,无论是财政总预算会计还是行政事业单位会计,都没有完全将“预算授权”信息纳入会计核算体系。实施国库集中收付制度改革后,行政事业单位开始将批复下达的“月度授权用款计划”通过“零余额账户用款额度”进行核算,但这种核算仍是不全面的,仅对财政授权支付的“预算授权”进行核算,而没有对财政直接支付的“预算授权”进行核算。另外,根据财政部2001年7月27日印发的《财政国库管理制度改革试点会计核算暂行办法》的规定:财政国库支付执行机构会计对财政部批准下达各预算单位零余额账户的用款额度,不作正式会计分录,只作备查登记。而

财政国库支付执行机构会计是财政总预算会计的延伸,因此,财政总预算会计没有将“预算授权”信息纳入会计核算体系。

**4. 预算会计体系三分支相对独立,会计信息不具可比性。**目前,我国的预算会计体系按照组织类别进行构建,政府财政部门、行政和事业单位作为预算会计体系的三个基本组成部分,各自形成了相对独立的体系。财政部门(代表政府整体)按照《财政总预算会计制度》进行会计核算;行政单位执行《行政单位财务规则》和《行政单位会计制度》;事业单位则执行《事业单位财务规则》、《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》。三个相对独立的体系在处理相同业务时分别使用不同的会计科目,比如,对于财政部门下达的预算拨款,行政单位会计作“经费收入”处理,而事业单位则作“财政补助收入”处理。这样,预算会计的三个主要分支分别按照各自的方式记录会计信息,不同部门间的会计信息缺乏可比性。另外,财政部门与行政、事业单位之间缺乏数据传输和信息交流的技术平台,也使得财政总预算会计不能记录行政和事业单位的会计信息,因此,也就无法从宏观上实时追踪、反映和监督行政事业单位的预算收支,也无法生成政府整体的财政预算信息,不能满足信息使用者的需求。

## 二、改进建议

**1. 进一步深化国库集中收付制度改革。**国库集中收付制度改革使原来“以拨列支”的情况发生了变化。财政总预算会计对直接支付的资金,根据财政国库支付执行机构每日报来的按部门分“类”、“款”、“项”汇总的《预算支出结算清单》,与中国人民银行划款凭证核对无误后,列报财政支出;对于授权支付的资金,按照各代理银行汇总的预算单位零余额账户授权支付数,与中国人民银行汇总划款凭证及财政支付执行机构的《预算支出结算清单》核对无误后,列报预算支出。

行政事业单位对财政直接支付的支出,根据财政国库支付执行机构委托代理银行转来的《财政直接支付入账通知书》及原始凭证相应记录财政拨款数和经费支出数。对财政授权支付的支出,预算单位根据从零余额账户支付、提取的资金数额及原始凭证记录经费支出数。

可见,国库集中收付制度的实施,使财政总预算会计和行政事业单位会计可以共同以“实际支出数”作为列报基础,从而使财政总预算会计和行政事业单位会计的列报基础趋于一致。但是,由于中央和地方改革进展的不平衡,相关制度和配套改革还不到位等因素,国库集中收付制度在全国的普遍实施还需要一个过程。因此,从全国范围来看,“以拨列支”和由此导致的支出信息失真问题并未从根本上得到解决。因此,应加快步伐采取措施,积极深化国库集中收付制度改革,提高财政支出信息质量。

**2. 在预算会计中逐渐引入权责发生制。**权责发生制和收付实现制都是会计核算的基础,只不过在权责发生制下,会计信息更加全面。事实上,在我国预算会计核算中,已有了运用权责发生制的实践。如财政总预算会计和行政事业单位预算会计年终上下级结算事项的处理方法;中央财政总预算会计已对部分会计事项采用了权责发生制,并取得了积极的成果。

财政部在2001年11月19日印发的《〈财政总预算会计制度〉暂行补充规定》中明确规定:财政总预算会计核算以收付实现制为主,但中央财政总预算会计的个别事项可以采用权责发生制。从中央财政实践的情况来看,对部分会计事项采用权责发生制进行核算是可行的,也是有积极意义的。

这种以收付实现制为主,对某些会计事项采用权责发生制的做法,即修正的收付实现制,在一定程度上提高了预算会计信息的质量,但是,这与全面加强财政风险管理及部门绩效考核对预算会计信息的需求仍是不相适应的。我们需要在条件成熟时,再以目前修正的收付实现制为基础逐步发展为修正的权责发生制,即以权责发生制为主,对某些特定业务采用收付实现制。最终,实现与企业会计一样,在预算会计体系中全面引入权责发生制。

3. 将“预算授权”信息纳入预算会计核算体系。这需要对目前的《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》以及《事业单位会计准则》作相应的调整。

(1) 政府财政会计的调整。对于政府财政会计而言,需在资产类科目中增设“财政预算授权用款额度”科目,用以核算财政部门下达预算单位的“预算授权”资金数。当财政部门下达预算单位“预算授权”资金时,增加“财政预算授权用款额度”科目的金额。预算单位使用资金时,则减少该科目金额。与“财政预算授权用款额度”科目相对应,需要在收入类和支出类科目中分别设置“财政预算授权用款计划”和“财政预算授权支出”两个科目。另外,在净资产类科目中设置“财政预算授权用款计划结余”科目反映预算单位当期“预算授权”大于“实际支出”的差额,该科目年末余额反映截至本年底预算单位财政预算授权用款计划滚存结余数,结转下年继续使用。年末的科目勾稽关系为:“财政预算授权用款计划结余”本年借贷方发生差额等于“财政预算授权用款额度——上年结余”的发生额。具体会计处理流程如下:

第一步:财政部门下达预算单位月度用款计划时:借:财政预算授权用款额度——本年额度(资产);贷:财政预算授权用款计划(收入)。

第二步:预算单位使用资金时:借:财政预算授权支出(支出);贷:财政预算授权用款额度——本年额度。

第三步:年终,分别将收入类和支出类账户金额转入结余:借:财政预算授权用款计划(收入);贷:财政预算授权用款计划结余。借:财政预算授权用款计划结余;贷:财政预算授权支出(支出)。

第四步:年终,将“财政预算授权用款额度——本年额度”余额结转下年:借:财政预算授权用款额度——上年结余;贷:财政预算授权用款额度——本年额度。

(2) 行政事业单位会计的调整。行政事业单位会计需在资产类科目中增设“单位预算授权用款额度”科目,用以核算财政部门下达预算单位的“预算授权”资金数。财政部门下达预算单位“预算授权”资金时,增加“单位预算授权用款额度”科目的金额。预算单位使用资金时,则减少该科目金额。与“单位预算授权用款额度”科目相对应,在收入类和支出类科目中分

别设置“单位预算授权用款计划”和“单位预算授权支出”两个科目。另外,在净资产类科目中设置“单位预算授权用款计划结余”反映预算单位当期“预算授权”大于“实际支出”的差额,该科目年末余额反映截至本年底预算单位预算授权用款计划滚存结余数,结转下年继续使用。年末的科目勾稽关系为:“单位预算授权用款计划结余”本年借贷方发生差额等于“单位预算授权用款额度——上年结余”的发生额。具体会计处理流程如下:

第一步:财政部门下达预算单位月度用款计划时:借:单位预算授权用款额度——本年额度(资产);贷:单位预算授权用款计划(收入)。

第二步:单位使用资金时:借:单位预算授权支出(支出);贷:单位预算授权用款额度——本年额度。

第三步:年终,分别将收入类和支出类科目金额转入结余:借:单位预算授权用款计划(收入);贷:单位预算授权用款计划结余。借:单位预算授权用款计划结余;贷:单位预算授权支出(支出)。

第四步:年终,将“单位预算授权用款额度——本年额度”余额结转下年:借:单位预算授权用款额度——上年结余;贷:单位预算授权用款额度——本年额度。

年终转账后,各级财政部门“财政预算授权用款计划”科目余额应等于所属行政事业单位“单位预算授权用款计划”科目余额之和。通过记录“预算授权”信息,政府部门和行政事业单位能够实时了解“实际支出数”和“预算授权数”的差异,从而更有利于对预算的执行控制。

4. 建立统一的政府会计体系。西方发达国家普遍认为预算会计是用于追踪拨款和拨款使用情况的政府会计,预算会计只是政府会计的一部分,政府会计应包括预算会计。

在我国,预算会计代替了政府会计,这就模糊了政府的职能,将政府职能局限在监控预算执行上。我国应借鉴西方发达国家经验,在明确预算会计概念的基础上,明确预算会计和政府会计的区别和联系,建立政府会计体系,明确政府会计的范围、目标、报告内容,建立政府会计准则。作为政府会计的核心组成部分,预算会计体系应打破组织类型的构造框架,不同组织类别对预算执行过程中的会计记录使用相同的会计科目和准则,使得不同部门记录的会计信息具有可比性。

另外,加快财政部门与行政事业单位之间数据传输和信息交流的网络技术平台建设,使财政总预算会计不仅能够记录自身的会计信息,也能记录行政事业单位的会计信息,这样,政府财政部门会计和行政事业单位会计就形成了总分账的关系,这就便于财政部门从宏观上实时追踪、反映和监督行政事业单位的预算收支,能够实时生成政府整体的财政预算信息,满足宏观经济决策的需求。

#### 主要参考文献

1. 王雍君. 政府预算会计问题研究. 北京: 经济科学出版社, 2004
2. 谢桂芳. 改进财政国库集中支付会计核算的建议. 预算管理与会计, 2007; 1