



如何完善行政单位经费支出会计核算

天津商学院 王广辉 张小雪

行政单位是指进行国家行政管理、组织经济和文化建设、维护社会公共秩序的单位。行政单位业务活动的目的是满足社会公共需要,它的资金来源基本上是国家财政拨款。建立科学、规范的行政单位会计模式,有利于加强财政预算管理,提高财政资金使用效率,促进社会的和谐发展,使行政单位会计能够适应我国市场经济发展的需要。行政单位会计制度需改革与完善的方面较多,当前最突出的是经费支出的管理与核算问题。本文对构建经费支出账户体系及改进会计报表进行分析,并提出改革建议。

一、行政单位经费支出账户体系的构建

从我国行政单位特点看,经费支出是其最核心的经济业务,也是影响多方利益的关键环节,必须给予高度重视。我国现行的行政单位会计制度中反映为完成公务活动所耗资金的账户只有一个即“经费支出”。尽管按内容划分,“经费支出”账户下设置了“基本工资”、“补助工资”、“其他工资”、“职工福利费”、“社会保障费”、“公务费”、“业务费”、“修缮费”、“设备购置费”、“其他费用”等十个明细科目,但明细科目的划分不够科学,没有突出反映各项支出的性质和特点,许多需要重点管理的支出项目被“公务费”和“业务费”所掩盖。笔者建议增加反映经费支出的一级账户,将需要重点管理的一些支出项目单独设置总账科目,并且按预算内资金支出和预算外资金支出分设二级账户。账户体系见右表。

一级账户	明细账户或具体核算内容
一、人员经费支出	基本工资;补助工资;奖金;其他工资;职工福利费;社会保障费
二、对个人和家庭的补助支出	离休费、退休费、退职费;抚恤和生活补助费;医疗费;住房补贴
三、会议费支出	会议室及场地租用费;参会人员住宿费和伙食补助费;会议用汽车租赁费;会议材料印刷费;工作人员误工补助和伙食费
四、差旅费与考察费支出	单位工作人员出差、出国的住宿费、交通费、伙食补助费等
五、招待费支出	单位开支的各类接待(含外宾接待)费用
六、通讯与邮寄费支出	单位开支的电话费(含工作人员配备手机等通讯设备的购置费、公款支出的话费与住宅电话的补贴费)、电报费、传真费、网络通讯费;信函、包裹、货物等的邮寄费
七、公车支出	购置费与附加费(或折旧费);燃料费;维修费;养路费、保险费及过路过桥费等;司机报酬;向公务人员支付的公车补贴
八、其他公务费支出	办公费;水电费;取暖费;培训费;文体费;物业管理费;其他杂项支出
九、业务费支出	专用材料费;印刷费
十、固定资产购置与修缮支出	办公设备购置费;专用设备购置费;图书资料购置费;维修费

一的质量标准,一直是会计师事务所所以统一的风险评判标准面对市场并进行发展的基础。如在国际四大会计师事务所内部就存在一个组织,一直从事着这样的工作:在全世界的会员公司之间形成一个基本统一的质量标准,以生产出统一的产品。考虑到我国的会计师事务所规模还很小,这个工作基本上要靠总部或核心来完成,并向其他成员分摊一定的管理费用。如达到一定的规模,可考虑单独成立一个实体用来协调集团成员之间的关系和利益,并专门从事基础性建设。

2.建立统一的企业标识。在服务品牌上,所有地区的成员所以及所有业务都应冠以集团的统一标识,以加强客户对集团服务的认可。在实际工作中,会计师事务所可以采取多种渠道和沟通手段(包括电子邮件、局域网、声音邮件、讨论会、在线培训、管理信息和内部调查等)来不断地强化和引导员工理解公司的价值观并付诸实施。

3.塑造优秀的企业文化。实际上,会计师事务所的企业文化总是在潜移默化地影响着其管理方式。在一定程度上,企业文化是真正影响一个会计师事务所能否稳定发展的主要

因素,管理方式只不过是传达这种文化的一种工具而已。

我们在比较安达信和其他“四大”的管理方式时,并不觉得它的管理方式和其他“四大”有什么实质上的不同。在进一步思考后,有人把它归结于安达信激进的企业文化,如“安达信公司积极进取,思想解放,关心政治,参与会计问题的改革,以至于很多同行认为该公司过于激进,有损注册会计师谨慎的形象”。安达信的这种先锋精神既使得它不断成长和繁荣,也为其日后的麻烦种下了祸根。在安然事件中,激进的企业文化使其敢于参与到安然的造假事件中,在听到风声时,激进的企业文化又使其做出了销毁审计资料的决定,深深植根于安达信的团队精神也使其销毁资料的行为变得出奇的一致。也正是在这种企业文化的影响下,他们以妨碍司法调查被起诉,最终导致了解体。普华永道认为:“在一个大型组织里,一个价值观框架比一系列规则更能引导员工的行为方式和决策。”确实,一个企业尤其是一个大型企业的发展,必须形成自身独特的文化氛围,一个适合于自身发展的文化氛围。○

笔者构建的行政单位经费支出账户核算体系与现行的经费支出账户核算相比,有以下鲜明特点。

1.将反映经费支出的总分类账户(一级账户)由现行的一个账户设置为十个账户,使经费支出核算具体化,分类更科学,以便于对经费支出实施有效的管理和监控。

2.将各项经费支出按其资金来源不同分设了预算内资金支出和预算外资金支出两个二级科目。前者是指由预算内资金来源(由财政部门或上级主管部门拨入的预算经费)形成的支出;后者是指由国家预算拨款之外的收入(包括预算外资金收入和其他收入)所形成的支出。分设两种不同收入的支出,主要是为了对支出膨胀及超预算支出等追根溯源,从源头上对经费支出实施监控,这是完善行政单位经费支出账户核算体系的重要措施之一。

3.将公车支出单独列示出来,设置为一级账户,并按成本模式进行核算,也可称为公车成本。众所周知,公车支出是行政单位资金消耗的大户,也是最易形成消费黑洞和滋生腐败现象的支出项目。将公车成本的构成细分为六个明细账户,通过明细核算可以掌握异常支出情况,从而对公车支出实施有效监控。

行政单位的支出有些可以称为成本,按成本核算方法核算,公车支出是最具典型性的项目。为准确、科学核算公车成本,应采用权责发生制。尽管我国行政单位会计是以收付实现制为核算基础的,但笔者认为,在公车成本核算上应该做出这样的变革。

二、行政单位会计报表及报表分析的改进建议

行政单位会计报表及报表分析需要改革的地方较多,本文是在前述重新构建的经费支出账户体系的基础上对行政单位会计报表及报表分析的改革做出分析。由于经费支出核算的总账科目由一个增加到了十个,各明细项目的规定也有很大变化,因此会计报表只有适应上述变革,充分反映经费支出核算的会计信息,才能完善经费支出账户核算体系。

1.行政单位会计报表的改进。

首先,资产负债表、收入支出总表、支出明细表三大报表都需做出补充和改进。资产负债表左边资产类中的支出类,原来只有经费支出、拨出经费和结转自筹基建三个总账科目。如按本文设置的经费支出账户核算体系编制结账前的资产负债表,经费支出被拆分为十个总账科目,则支出类中至少会存在十二个总账科目。收入支出总表是专门反映行政单位年度收支总规模的报表,其表体分为收入、支出和结余三部分,因此该表理所当然地应做出新的调整,使支出信息更具体、详实,更能满足信息使用者的需求。

其次,鉴于经费支出业务的核心地位,应增设一些新的会计报表。另外,为了反映预算外资金支出的去向,还应增加预算外资金支出明细表。通过这些改进,可为财政部门提供支出内容、监控支出的用途和规模等具体信息,同时也为行政单位考核经费支出预算执行情况,提高财务管理与财务分析水平提供可靠资料。

2.行政单位会计报表分析指标的补充与改进。目前,行政单位会计报表分析的内容及其指标过于简单,对认识经费支出核算与控制的现状、揭示所存在的问题作用不大。笔者认为

为应增设如下分析指标:

(1)人均人员经费支出及其增长率。人均人员经费支出=人员经费支出总额÷年平均人数;人均人员经费支出增长率=报告期人均人员经费支出÷基期人均人员经费支出×100%。前者反映了人员经费的消耗水平,有利于判断人员经费支出规模是否合理;后者反映了人均人员经费支出提高的幅度,为人员经费支出是否正常、合理提供分析资料。

(2)会议费支出比重、差旅费与考察费支出比重、招待费支出比重、公车支出比重、通讯费支出比重及其上述支出比重的增长速度。这一系列比重指标分别是各项支出与经费支出总额之比,分析经费支出总额的结构状况。这几项支出最容易产生公款消费,是需要重点监控的支出项目。通过计算、分析这些比重指标及其增长速度指标,可以考察经费支出结构是否合理以及分析支出膨胀的原因,为提高经费支出管理水平提供可靠资料。

(3)人均公车支出与科级以上公务人员人均公车支出。人均公车支出=公车支出(公车成本)÷在职职工平均人数;科级以上公务人员人均公车支出是按科级以上人员数计算的人均公车支出。公车支出浪费严重是我国行政管理费膨胀的重要因素,受到各界关注。人均公车支出反映了公务人员的公车支出规模,也反映了行政单位在控制公车支出上的水平与能力。尤其是按科级以上人员计算的人均公车支出更具有现实意义,由此可分析公车支出高低的主要原因,揭示在公车消费上是否存在超标准配车、公车私用等职务腐败问题。

(4)人均差旅费与考察费支出及其增长速度。人均差旅费与考察费支出=差旅费与考察费支出÷在职职工平均人数;人均差旅费与考察费支出增长速度是报告期人均差旅费与考察费支出与基期人均差旅费与考察费支出之比减1(或100%)。人均差旅费与考察费支出及其增长速度指标反映了该项费用的支出规模和变动趋势。人均差旅费与考察费支出过度,增长速度异常,则表明可能存在公款旅游现象。该项指标可为完善差旅费与考察费支出的管理措施提供依据。

(5)人均其他公务费支出(主要考核人均水电费支出)。人均其他公务费支出=其他公务费支出÷在职职工平均人数;人均水电费支出=水电费支出÷在职职工平均人数。其他公务费支出是除了会议费、差旅费、招待费、公车支出等之外的公务费用,主要是日常的办公费用,它反映了最基本的办公成本。人均其他公务费支出越低,说明单位的资金利用率越高,具有较高的办公效率。水电费支出是其他公务费支出中的主要内容,人均水电费支出与人均其他公务费支出的作用类似。之所以考核人均水电费支出指标,是由于目前行政单位水电费支出较多,水电费过度消耗已成为奢侈办公的重要标志。我国的水、电资源十分匮乏,计算与分析人均水电费支出指标,不仅反映了行政单位经费利用率,还反映了资源利用情况。作为国家党政机关及其公务人员,理应具有较强的节约资源意识,在创建节约型社会中做出表率。目前,行政单位人均水电费支出指标可挖掘的潜力非常大。

通过分析可知,对我国行政单位会计进行改革是十分必要的,尤其是在经费支出核算方面急需深入改革。通过改革,使行政单位会计在控制经费支出等方面发挥应有的作用。○