

民国超然主计制度下的财政统计制度

梁海燕¹, 刘立佳²

(1.浙江长征职业技术学院, 杭州 310023; 2.上海财经大学公共经济与管理学院, 上海 200433)

【摘要】 国民党政府时期建立的超然主计制度是一大创举, 财政统计则是超然主计制度中的一个环节, 在制度安排上具有自身的特点。其职能定位是同超然主计制度相一致的, 即为了革除腐败, 提高政府效率。在这种职能定位下, 其统计范围是财政部门, 统计对象则是财政部门相关的业务活动, 形成了较完善的分类体系和数据编制体系。该制度成为当时法律、人事等制度缺失的一种次优选择, 但在动乱不安的时局下并未得到很好的实施。

【关键词】 国民党政府时期; 财政统计; 超然主计

真实可靠的财政数据不仅是财政管理的重要基础, 而且是实施有效财政监督的重要依据。而如何得到真实可靠地反映政府财政运行的信息, 不仅是一个技术上的问题, 而且是一个政治上的问题。国民党政府所建立的获取财政运行状况的财政统计制度是超然主计制度下的一环, 它在财政管理中发挥了重要的作用。该财政统计制度的职能定位以及构成要素都具有自身的特点, 对于我国当前建立财政信息披露制度具有很好的借鉴意义。下面,

本文就国民党政府(以下统称“民国政府”)时期的财政统计制度的职能定位, 统计范围、统计对象、分类基础、机构设置和数据编制做个介绍和分析。

一、超然主计制度下财政统计的职能定位

(一) 超然主计制度的原理

1934年, 国民党政府在原财政部会计处基础上所创立的超然主计制度是财政统计和监督领域的一个创举, 这种制度当时在中国是首创, 即便在世界范围内也是独

五、纳税筹划建议

为顺利推进“营改增”在影视行业的试点, 切实减轻影视企业的税负, 促进其专业化分工和协作运营, 繁荣我国的影视文化产业。针对目前暂时出现的税负有增有降现象, 提出相应的纳税筹划建议, 以供参考。

1. 采取特殊的税收减免方式。考虑到影视业劳动知识密集型的轻资产属性, 人力成本占比较大, 在实际运营中难以取得用于进项税额抵扣的增值税专用发票, 导致进项税额减少, 在销项税额不变情况下, 税负必然增加。为切实贯彻此次税改精神, 实现结构性减税, 促进影视文化产业的发展繁荣, 建议对影视业人力成本实行特殊的减免方式, 依据一定的人员定额比例予以减免, 解决影视企业人力成本支出过大而无法抵扣问题。

2. 建立影视文化产业财政补助基金。“营改增”在税改中难免会引起有的企业税负减轻或增加现象, 对于税负增加企业, 依据实际增加额度申请财政增加补贴, 以保证影视文化企业税负不变, 减轻“营改增”税改阻力, 顺利推进税改进程。尤其要针对处于上游和下游的制作、放映企业税负加重的情况, 建立财政补助基金, 予以重点支持, 帮助企业渡过税改难关。

3. 扩大“营改增”范围, 将涉及影视产业链行业企业

纳入“营改增”试点。扩大文化产业“营改增”范围, 将涉及影视产业链行业纳入“营改增”范围, 打通整个影视产业链, 彻底实现影视业各链条贯通。这样, 影视企业成本进项税额支出就可以获取增值税专用发票, 从而减轻影视制作、发行和放映企业的税负。尤其要将影视人员报酬、拍摄景点、酒店、场地租赁等纳入“营改增”试点范围, 切实减轻影视产业各链条企业的税负。

4. 细化成本支出核算, 调整经营模式。“营改增”后, 影视企业外购成本支出应予以合理认证抵扣。影视企业可将人员雇佣承包给专业的影视人力资源公司, 解决目前自身雇佣人员报酬无法获取增值税专用发票的问题。这种主业辅业分离经营模式, 有利于获取成本支出的进项税额抵扣, 从而减轻企业税负。

主要参考文献

李美珍, 余建铭. “营改增”对广播影视业发展的影响. 财会月刊, 2014(2).

财政部, 国家税务总局. 关于应税服务适用增值税零税率和免税政策的通知. 财税[2011]131号, 2011-12-29.

【基金项目】 教育部人文社科研究项目“推动新疆文化产业成为国民经济特色产业研究”(项目编号: 13JJD790029)

一无二的(宋丽智,2007)。财政统计制度是超然主计制度中的一环,其制度设计和职能定位是由超然主计制度的特点所决定的。超然主计制度的特点体现在制度安排上与行政的“计划、执行和考核”三联制相结合,制度运行中具有超然的独立性。在行政三联制中,政府的职能行使分为三部分,即事前设计、事中执行、事后考核(马寅初,1948)。这三个阶段是与主计制度中的岁计、会计、统计相对应的。在主计制度中,岁计中的预算便是行政三联中统计计划数字的反映;遵照计划的执行则是会计;而对执行结果进行考核,则有赖于统计。行政三联制的三个环节和主计制度的三个阶段是一个事物的两个方面,可以这样说,行政三联制必须借助主计制,而主计制亦必须配合三联制(马寅初,1948)。

超然主计制度的超然性主要体现在机构设置上,具体包括组织上的超然性和人事上的相对独立性。在组织制度安排上,中央的主计处直接对国民政府负责(后改为对行政院负责),地方各主计机关则接受上级主计机关和地方政府的双重领导,而以接受上级主计机关的领导为主。在人事任免上,主计人员的任免、调遣、培训、绩效的考核方面都是由主计机关负责,而不受所在机关职能部门的干扰。在职责的行使过程中,主计人员所办理的主计事务是独立于相关职能部门的,在办理主计事务的时候直接向主计机关负责,而不是向所在机关的长官负责。这样能够防止职能部门的长官任用私人,施行串通舞弊,也不会因行政长官的好恶或政策的变动而影响到主计政策,保持了资料的连贯性和科学性,更避免了行政长官交任时将账册席卷而去的不良影响。

(二)超然主计制度下的财政统计职能定位

财政统计是主计制中统计环节的一个子系统,是为行政三联制和超然主计制的政府行政和计政体系服务的,其职能定位与这一制度相符,具体而言,它与主计制中的统计职能相适应。超然主计的主要目的是革除贪污腐化,提高政府效率,而财政统计职能的设置正是为这一目标服务的。在分析财政统计职能时,也需要从行政三联制角度看问题,即通过财政部门运行的计划、执行、考核这三个过程来对财政统计的任务进行分析。

在行政三联制下,财政设计是一个比较宽泛的概念,是指财政部门对工作进行的计划。当然,财政设计不仅仅是财政收支的计划,还包括其他行政事务方面的计划。简言之,财政设计就是对于财政工作进行准备,并设定预定目标。财政执行是依据事业的规模与组织的范围,将人、事、时、地、物五者分别进行安排,即为预定事业顺利进行、理想目标的实现做好妥当的准备(陈寿标,1945)。财政考核分为政务考核和事务考核。政务考核是根据既定政策,考核其事业整体的成败。事务考核则是对具体工作的完成质量进行考核。如工作进度的考核、经费的考核、

人员的考核。而财政统计的职能则是为财政行政运行的各个阶段提供所需要的资料,为提高财政部门效率服务。而超然主计制度下的财政统计的职能定位决定了财政统计的构成要素——统计对象、统计范围、分类基础、机构设置等自身具有的特点。

二、财政统计的制度安排

(一)统计对象与统计范围

由于财政统计的职能定位是提高财政部门的效率,因而财政统计实际上肩负着财政部门政务考核的任务。而财政部门的考核不仅是对财政部门收支的统计,而且是对财政部门的人、事、物的考核,这就决定了财政统计的对象不仅局限于财政收支,而且包括与财政部门相关的人、事、物。在财政收支统计方面,统计的对象是财政部门与其他部门及财政部门内的交易,包括各种收入和支出。在当时经济发展水平很低的情况下,财政收支不只以货币的形态表现,还以实物的形态表现。而对人、事、物的统计则使得财政统计的对象更加复杂,包括了财政部门运行所涉及的所有方面,如机构、人员等。

由于此时的财政统计实际上是财政部门的统计,这使得财政统计的范围局限于财政部门,即财政部门的职责所涉及的内容都要纳入到财政统计的范围中。具体而言,包括预决算、各项收入、公产、地方财政、贸易、公债、金融、外汇、花纱布等内容。这些内容不仅包括所涉及的收支情况,还涉及了能表现财政部门成本和成果的机构、部门推广等情况。以金融为例,包括了储蓄推进实况、票据推进及银行承兑贴现实况、市场利率及其管制实况、督促各银行推设西北金融网实况、健全地方金融组织实况、限制各银行分配盈余实况、各国立银行存放款实况、各商业银行存放款实况等方面的统计。

(二)分类体系

这里的分类体系主要是收支分类体系,虽然民国财政统计中的非收支统计项目不少,但是由于非收支统计项目实际上并不是典型的财政统计的内容,因此我们仅就民国政府收支统计中的分类进行研究。而在该时期收支体系中,规定政府的所有收支都必须经过预算,所以这时的收支分类实际上是政府预算的收支分类。政府预算的收支分类是由主计机关公布的,就收入而言,它是以前收入的来源为分类标志进行列示,而对支出的划分则主要根据政府的职能为分类标志进行划分。这种分类方式实际上不具有稳定性,会随着政府收入形式的改变和政府职能的转变而改变,因此主计部门需要根据形势发展的需要不断地出台关于政府收支科目的文件。本文以1934年的收支分类体系进行说明。

1934年度的收支分类中收入以收入形式的不同为分类标志,支出以资金用途为分类标志,它又根据具体的需要分为不同的级别。收入分类中分为类、款、项三级科目。

类级科目将收入分为普通门类和临时门类；款级科目的分类标志为收入类别，项级科目的分类标志是收入类别和主管部门。在普通岁入大类中，款级科目中分为关税、盐税、协款收入、其他收入等十四个款级科目；项级科目则按照收入的类别对款级科目进行细化，如第一款关税的项级科目分为进口税、出口税、转口税、船纱等几项；而在涉及多部门收入来源的收入款级科目下的项级科目，则按照主管部门进行分类，如第十一款国家行政收入便不仅仅是财政部门收入，因涉及不同的主管部门，在该款级科目下还分为国民政府主管、内政部主管、外交部主管等九个项级科目。在收入的临时门类项目中，基本上也采用了相同的划分方式。

支出科目则是以资金的用途和资金的流向为分类标志。在1934年的总预算中，分为门、款、项、目四级，门级科目分为经常门和临时门；款级科目按照支出的用途分为党费、军费、国费等十六个款级科目；项级科目以主管部门或者用款单位为分类标志进行划分，当项级科目下还有目级科目时，项级科目以用款的主管部门为分类标志，如第二款国费中的第一项国民政府，其下级还包括目级科目，因此项级科目便是目级科目的主管部门；如果款级科目已经是最终的用款部门，则款级科目便是最终的用款单位。目级科目的分类标志是最终的用款单位，但并不是所有的项级科目都有目级科目。

(三) 机构设置

民国政府的财政统计在制度建设上取得了很大的进展，形成了对财政统计实施的制度支撑。在主计制度建立之初，财政部门便有相应的统计部门开展统计工作，而到了1941年财政部设立统计处，财政统计体系制度保障基本构建完成。民国政府时期的财政统计制度包括统计处内部组织、财政部各单位的统计机构组成。

1. 统计处内部组织。财政部统计处为配合该部各部门的业务，共分为三科，第一科职责是关于国税收入的等级调查审核及编制等事项，并拟定上项统计进行计划、表报格式、指导考核部属各机关主办上项统计人员的工作。第二科职责是关于国库、钱币、公债、贸易等项统计之登记、调查、审核、编制等事项，并拟定上项统计进行计划、表报格式、指导考核部属各机关主办上项统计人员之工作。第三科职责是关于财政统计材料的归集编译，本处及部属各机关统计人员之任免、遣调、训练、考核、奖惩、汇编校核总制各种统计图表与报告，统计工作之报告，以及文书、印信等，以及其他不属于各科等事项。凡不属于科之工作，如研究、设计考核等另设专员分别担任。

2. 财政部所属机关、单位统计机构。财政部统计处的成立标志着财政部门的统计主管机关设置的完成，但是财政部门相关统计工作的完成依赖于内部相关部门和所属单位统计工作的开展。因此，统计处成立之后便根据各

单位业务的繁简程度，分别提出要求。在继税务署和和盐务总局设立统计处之后，在中央和地方财政部直属机关都设置了统计处或统计室。至1944年8月，财政部直属各单位统计机关已设置完备。至1945年6月底，共有盐政局统计处，税务署、直接税署、国库署、关务署、贸易委员会及花纱布管制局等统计室，未设统计机构的各司处，则确定专人办理该主管业务的统计事宜。

(四) 数据编制

财政统计的编制采用登记为主、调查为辅的统计方式。财政部统计处为了使财政统计顺利施行，呈请主计处授权财政部发布了《财政部公务统计方案》，涉及数据编制的有以下两条：①财政部为使本部及所属各级机关办理公务之经费与结果，以统一方法经常记载并整理统计编成报告，以为设计执行与考核之根据，经依照统计法与党政工作考核办法及其他有关法规制定财政部公务统计方案。②财政部所属各级机关所办公务，亦应由各部组织经常登记，并由统计人员按期整理编成各种报告表，报表格格式由财政部在公务统计方案中公布。财政部所属最下级机关将各种报告递送主管部门审核登记，并由统计人员汇编报告，然后呈送上级机关递送主管部分审核登记，并由统计人员汇编报告表，如此逐级审核登记汇编送至财政部。对财政统计编制责任的界定保证了以科学的方式得到准确的财政统计信息。

三、评价及启示

(一) 民国政府财政统计制度评价

1. 取得了较好的成效。财政统计制度建立初期，很受重视，并发挥了很好的作用。“自始积极策进，粗具规模，1939年11月并举行全国主计处预备会议，以资检讨，有利推进”。“各级主计制度多已次第建立，各级主计机构亦已渐趋健全，工作成绩颇具成效”。主计制度虽成立不久，但已有相当成绩，今年对于中央与地方的预算，大致都能按年编造(陈长蘅，1935)。

作为财政部门的统计，财政统计对财政部门事务的统计有效地支持了财政部门工作的开展。财政部门所属的各种收入部门的机关遍布全国，业务繁忙，因此这些部门统计工作的开展对于其工作的开展尤为重要，即“机构分布若网，材料之归集，时间之控制，诚属机关重要”。为了及时获得最及时的数据，在统计处设立之后实行了电报税收旬报制度，这样，能够及时地获得全国的税收征收情况。在1933年技术改进之后，又相继对税源进行统计，用以估计课税客体的纳税能力，并对征收费用进行统计，用以考核税收成本，使得税收、税源、税政三者联为一体，彼此参证，以此作为税务行政的改革和核定预算的参考。其他如金融统计、国库收支统计、贸易统计、公债统计、地方财政统计等，也都是相关部门主管业务的重要资料，在处理国家财政与决策上，各项统计资料之运用，均有其连

环性,互相配合,融会贯通。

2. 制度存在不足,政府腐败、时局动荡多变也影响了制度的执行。

(1)制度上的缺陷。民国政府时期超然主计制度下的财政统计制度具有自身的特征,也正是这些特征决定了其固有的缺陷。在超然主计制下,财政统计实际上是财政部门的统计,其职能的重点不是提供给政府财政收支,而是提供财政部门的政务信息。在这种制度下,财政统计的最终任务是对财政部门的效率进行考核,这种职能定位实际上没有将财政活动作为一个经济层面的活动进行考察,不但与现代的财政统计的职能定位有差距,也与当时一些国家先进的财政统计职能定位存在差异。事实上,当时西方国家的制度安排是将预算、会计以及附带的财政统计职能赋予财政部门主管。

深刻分析当时民国政府实施超然主计制度的原因,无外乎中国的各项法规制度不完善,西方的那些制度并不能完全适合中国情况,唯有将预算、会计、统计赋予一个具有超然地位的部门即财政主计机构,方能遏制当时贪污腐化、政府效率不高的乱象。总的来看,与其说超然主计制度下的财政统计是一种创新,不如说其是该时期法律、人事、政治等制度缺失情况下的一个次优选择。这也导致民国政府时期的财政统计更加侧重服务于政府自身行政效率的提高,更多地为维护政权服务。根据日本汐见三郎对财政统计的分类,民国政府时期的财政统计属于第一类,即对国家行政部门的财政做研究的统计,这类财政统计并没有考虑财政与市场经济的关系和财政与国民经济的关系(汐见三郎,1934)。

(2)政府腐败,政局不稳。这是民国政府难以真正实施主计制度的主要原因。这一时期战争频发,尤其是日本军国主义对我国的侵略战争,使得包括财政统计制度在内的超然主计制度难以推行下去。随着日本对中国侵略的加剧,交通时有阻隔,使得中央与地方之间的各种讯息不能够及时地传达,超然主计制度的各种法令、规则不能够有效地贯彻,如国民政府主计处工作报告披露:有关执行预算“二十九年度起实行预算法,其所定核转程序及期限,在此非常时期事实上困难重重,以致各第一级机关单位之概算,均未能如期送到”。

多变的时局环境导致计划必须根据实际情况频频转变,以至于实施效果未能连贯有效(陈寿标,1945)。以收支科目为例,今年存在的科目可能在明年便不复存在,而本来去年没有的科目,在今年可能会增加。并且统一科目即使名称一样,具体内容也可能会发生变化。这都使得财政统计的数据口径发生变化,给财政统计的编制带来了很大的困难。由于数据口径和具体含义不断变化,很难进行不同年份数据的比较。这一时期所获得的相关财政统计资料不具有连贯性,不同时间点的比较存在较大困难。

(二)研究启示

对民国政府时期超然主计制度下的财政统计进行研究,对我国财政统计体制改革具有直接的借鉴意义。严格来说,中国当前并没有财政统计制度,当前的财政统计制度只是在决算报表的基础上整理得到的,在各方面都与当前世界先进经验有着较大的差距。这种现象使得财政统计在一些财政热点问题和重大改革的探索中出现了明显的失声和缺位,如政府财政风险管理领域(朱海平,2008)。为了对政府财政运行的状况准确地进行把握,我国应该建立系统的财政统计制度。在制度构建过程中,如何保证数据的真实性便是需要重点考虑的问题。我国当前的人事、法律等制度已经健全,不可能建立起一套超然主计制度,但是,为了得到准确反映财政运行状况的数据,保持数据编制人员在履行职责时不受外界干扰、具有一定的超然性却是我们应该考虑的方面。

主要参考文献

宋丽娟.国民政府时期超然主计思想变迁研究[J].财经研究,2007(8).

马寅初.财政学与中国财政—理论与现实[M].北京:商务印书馆,2006.

杨寿标.中国财政统计大纲[M].上海:中华书局,1946.

汐见三郎.财政统计[M].上海:商务印书馆,1934.

财政部财政年鉴编纂处.财政年鉴.编三[Z].南京:中央印务局,1948.

国民政府主计处.国民政府主计处工作报告[R].1941(6).

国民政府主计处.第一次全国主计会议工作报告审查委员会之报告书[R].财政评论,1944(5).

财政部财政年鉴编纂处.财政年鉴.编三[Z].南京:中央印务局,1948.

陈宁骏,张晶晶.国民政府主计处揭秘[J].江苏地方志,2013(6).

刘大钧.中国之统计事业.统计论丛[C].上海:黎明书局,1934.

卫挺生,杨承厚.中国现行主计制度[M].重庆:国立编译馆,1946.

朱君毅.民国时期的政府统计工作[M].北京:中国统计出版社,1988.

国民政府主计处统计局.统计法——附统计法实行细则[Z].南京:国民政府主计处统计局,1934.

主计处统计局.中华民国统计提要(二十四年辑)[Z].南京:主计处统计局,1935.

【基金项目】上海财经大学创新基金资助项目(项目编号: CXJ- 2012- 318);中国商业会计学会科研项目(项目编号: KJ201423)