对新《财政总预算会计制度》下会计报表的看法

张建利[1](副教授)，杨青青[1]，胡 振[2](教授)

【摘要】新《财政总预算会计制度》整合了会计报表，改进了资产负债表和收入支出表，能够反映政府的财务状况，但存在未编制运行成本表、未阐述月度资产负债表的编制规定、未编制收支决算表等不足。本文提出编制运行成本表、补充月度资产负债表的编制规定、编制收支决算表的建议，通过完善财政总预算会计报表制度，更好地反映政府的财务状况和受托责任的履行情况。

【关键词】财政总预算会计制度；会计报表；资产负债表；运行成本表

【中图分类号】F810.6　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2016)17-0041-3

财政部于2015年10月10日颁布新修订的《财政总预算会计制度》(简称“新制度”)，自2016年1月1日起实施。财政总预算会计报表是反映政府财政预算执行结果和财务状况的书面文件，会计信息使用者通过分析财政总预算会计报表来评价政府财政受托责任的履行情况。

一、新制度下会计报表的主要变化

1. 整合会计报表。在预算管理制度改革过程中，国家推出了新举措，财政部也发布了一系列补充规定，通过新增会计报表来反映新业务的会计信息，如“财政专户管理资金收支情况表”。同时，有些业务停止开展，财政部也及时发布规定，停止相应会计报表的使用，如“财政周转金报表”。新制度着眼于财政改革方向，整合财政总预算会计报表，通过资产负债表、收入支出表、预算执行情况表等7张报表反映政府的财务状况和预算执行结果。同时，新制度还要求编制报表附注，详细说明报表列示的重要事项以及或有事项，便于报表使用者准确理解。

2. 改进资产负债表。新制度调整了资产负债表的结构。旧制度的资产负债表按照会计等式“资产+支出=负债+净资产+收入”编制，同时按照资产、支出、负债、净资产和收入分类、分项列示，既不符合国际惯例，也不便于报表使用者进行决策分析。新制度按照会计等式“资产=负债+净资产”编制资产负债表，同时按照资产、负债和净资产分类、分项列示，并将资产和负债按照流动和非流动进行分类反映，使资产负债表清晰明了。新制度的资产负债表增加了“国库现金管理存款”、“股权投资”、“应付短期政府债券”、“资产基金”等项目，同时取消了“财政周转金放款”、“财政周转基金”等项目，并对报表项目进行了整合。新制度下资产负债表能够反映政府的财务状况，且便于会计报表使用者理解。

3. 改进收入支出表。新制度调整了收入支出表的结构。旧制度通过一般预算收入报表、一般预算支出报表、基金预算收支报表等反映不同财政资金的收支信息，收入支出信息分散，不全面。新制度的收入支出表分别列示一般公共预算资金、政府性基金预算资金、国有资本经营预算资金、财政专户管理资金、专用基金等资金的收支情况，既反映全部财政资金收支情况，也反映某种类型资金的收支情况，反映的信息更加全面丰富。

二、新制度下会计报表存在的不足

1. 未编制运行成本表。《预算法》第九十七条规定：“各级政府财政部门应当按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告”。权责发生制政府综合财务报告是以权责发生制为基础，以政府财务信息为主要内容，以财务报表及相关文字说明为主要形式，全面反映政府整体财务状况、运行结果和受托责任履行情况的综合性年度报告。财政总预算会计报表是编制政府综合财务报告的基础。新制度下会计报表包括资产负债表、收入支出表、预算执行情况表等，反映政府财务状况和预算执行结果。会计报表中没有运行成本表，未反映政府财政运行成本状况，会计信息使用者不能对财政运行情况进行评价。

2. 未阐述月度资产负债表的编制规定。资产负债表是反映政府在某一特定日期财务状况的报表。政府财政部门应编

【基金项目】教育部人文社科基金项目“面向政府收益保障的公私合作项目评价模型及其应用研究”(项目编号：13XJC630008)

制年度资产负债表和月度资产负债表。我国财政收入和支出的管理采用预算管理，并且按年度编制预算，年终结转财政收入和支出，即年终计算出各项收入与相应支出的全年累计数，分别转入相应的结转结余账户，收入支出相互冲销后，成为该项资金的当年结转结余，再加上上年结转结余成为本年末结转结余。新制度第五十一条“资产负债表编制说明”中规定：资产类项目、负债类项目和净资产类项目的期末余额应当根据相应科目的期末余额填列。按照这条规定，编制月度资产负债表会出现下述问题：资产类项目、负债类项目的“期末余额”是“月末余额”，净资产类项目中各项结转结余的“期末余额”是“年末余额”，其他项目的“期末余额”是“月末余额”，由于财政总预算的收入与支出在年终结转，而新制度又未阐述月度资产负债表的编制规定，因而导致资产负债表不平衡。

3. *未编制收支决算表。*《预算法》规定：政府财政部门编制本级决算草案，经本级政府审计部门审计后，报本级政府审定，由本级政府提请本级人民代表大会常务委员会审查和批准，批准的决算报告及报表，应当在批准后二十日内由本级政府财政部门向社会公开。《预算绩效评价共性指标体系框架》（财预[2013]53号）指出应计算“收入完成率”、“支出完成率”等指标来评价预算执行情况，即预算数和决算数相比较，计算出预算完成情况。新制度会计报表通过收入支出表和预算执行情况表反映实际的预算收入数和支出数，没有收支决算表、不提供预算数，社会公众无法评价政府的预算执行情况和预算绩效。

三、完善新制度下会计报表的建议

1. *增加运行成本表。*运行成本表是反映政府在某一会计期间为履行财政职能、实现政府目标所支付费用的报表。运行成本包括人力成本、公务成本和设施成本：人力成本是指政府财政为其人力资源支付的费用，包括工资、津贴补贴、社会保障费、培训费、医疗费、福利费、补助等；公务成本是指政府财政开展各项公务活动支出的费用，包括办公费、差旅费、出国（境）费用、会议费、劳务费、公务接待费等；设施成本是指政府财政投资设施及其维护设施正常运转所支出的费用，包括房屋建筑物构建支出、办公设备购置支出、基础设施建设支出、信息网络及软件购置支出、公用用车购置支出、公务车运行维护费、修缮支出等。在财政资金运行体系中，财政部门一方面按预算将财政资金分配给预算单位使用，另一方面直接使用财政资金来实现政府职能。财政部门应设置财政资金运行成本表，预算单位按实际支出的财政资金填制运行成本表，并上报财政部门。与此同时，财政部门填制直接使用的财政资金运行成本表，通过审核、汇总，编制财政资金运行成本表。

笔者根据《政府收支分类科目》，设计了财政资金运行成本表，如表1所示。

表1　　运行成本表

编制单位：　　年　月　日　　单位：元

项目	本月数	本年累计数
一、人力成本		
工资		
津贴补贴		
社会保障费		
培训费		
医疗费		
福利费		
补助		
……		
二、公务成本		
办公费		
差旅费		
出国（境）费用		
会议费		
劳务费		
公务接待费		
……		
三、设施成本		
房屋建筑物构建支出		
办公设备购置支出		
基础设施建设支出		
信息网络及软件购置支出		
公用用车购置支出		
公务车运行维护费		
修缮支出		
……		
总计		

运行成本表的“本月数”栏根据该项目的本期发生额或实际支出额填列。编制年度运行成本表，应将“本月数”栏改为“上年数”栏，“本年累计数”栏改为“本年数”栏。财政部门收到预算单位上报的运行成本表，审核各项支出是否符合预算规定，是否按规定口径列报，并汇总编制运行成本表。

会计报表使用者利用运行成本表可计算出“成本增长率”、“人力成本构成比率”、“三公经费占财政支出的比例”等指标，也可以比较“运行成本增长率”与“财政收入增长率”来评价政府财政运行绩效。政府能够掌握运行成本情况，来降低政府财政运行成本，提高财政资金绩效，财政部门也能够根据运行成本更好地编制预算。

2. *补充月度资产负债表的编制规定。*在新制度第五十一条补充编制月度资产负债表时应当遵照以下规定：

（1）“一般公共预算结转结余”项目。本项目根据“一般公共预算结转结余”科目的期末余额，加上“一般公共预算本级

收入”、“补助收入——一般公共预算补助收入”、“上解收入——一般公共预算上解收入”、“地区间援助收入”、“调入资金——一般公共预算调入资金”、“债务收入——一般债务收入”、“债务转贷收入——地方政府一般债务转贷收入” 等科目本年累计发生额，减去“一般公共预算本级支出”、“上解支出——一般公共预算上解支出”、“补助支出——一般公共预算补助支出”、“地区间援助支出”、“调出资金——一般公共预算调出资金”、“债务转贷支出——地方政府一般债务转贷支出”、“债务还本支出——一般债务还本支出”等科目本年累计发生额后的余额填列。

(2)“政府性基金预算结转结余”项目。本项目根据“政府性基金预算结转结余”科目的期末余额，加上“政府性基金预算本级收入”、“补助收入——政府性基金预算补助收入”、“上解收入——政府性基金预算上解收入”、“调入资金——政府性基金预算调入资金”、“债务收入——专项债务收入”、“债务转贷收入——地方政府专项债务转贷收入”等科目本年累计发生额，减去“政府性基金预算本级支出”、“上解支出——政府性基金预算上解支出”、“补助支出——政府性基金预算补助支出”、“调出资金——政府性基金预算调出资金”、“债务还本支出——专项债务还本支出”、“债务转贷支出——地方政府专项债务转贷支出”等科目本年累计发生额后的余额填列。

(3)“国有资本经营预算结转结余”项目。本项目根据“国有资本经营预算结转结余”科目的期末余额，加上“国有资本经营预算本级收入”、“调入资金——国有资本经营预算调入资金”等科目本年累计发生额，减去“国有资本经营预算本级支出”、“调出资金——国有资本经营预算调出资金”等科目本年累计发生额后的余额填列。

(4)“财政专户管理资金结余”项目。本项目根据“财政专户管理资金结余”科目的期末余额，加上“财政专户管理资金收入”等科目本年累计发生额，减去“财政专户管理资金支出”等科目本年累计发生额后的余额填列。

(5)“专用基金结余”项目。本项目根据“专用基金结余”科目的期末余额，加上“专用基金收入”等科目本年累计发生额，减去“专用基金支出”等科目本年累计发生额后的余额填列。

(6)月度资产负债表其他项目的填列方法与年度资产负债表相同。

财政总预算会计通过编制月度资产负债表，向会计信息使用者提供某年某月末政府财政控制的资产、承担的债务和拥有的净资产的会计信息，会计信息使用者也能够及时了解政府的财务状况。

3. 增加收支决算表。收支决算表提供本年度财政收入、支出的预算和决算情况，反映预算执行的最终结果。收支决算表按编报内容分为：一般公共预算资金收支决算表、政府性基金预算资金收支决算表、国有资本经营预算资金收支决算表、财政专户管理资金收支决算表、专用基金收支决算表。收支决算表包括“预算数”和“决算数”两列，并按照相关政府收支分类科目列示。笔者以一般公共预算为例，设计了一般公共预算收支决算表，如表2所示：

表 2　　一般公共预算收支决算表

编制单位：　　年度　　单位：元

收入			支出		
预算账户	预算数	决算数	预算账户	预算数	决算数
一、税收收入			一、一般公共服务支出		
增值税			外交支出		
消费税			国防支出		
企业所得税			公共安全支出		
……			教育支出		
二、非税收入			科学技术支出		
专项收入			医疗卫生支出		
罚没收入			农林水电支出		
……			……		
三、转移性收入			二、转移性支出		
补助收入			补助支出		
上解收入			上解支出		
地区间援助收入			地区间援助支出		
……			……		
四、债务收入			三、偿债支出		
债务收入			债务还本付息支出		
债务转贷收入			债务转贷支出		
……			……		
收入合计			支出合计		

收支决算表的“预算数”栏按当年安排的预算收支数填列，“决算数”栏根据年终结账时相关收入和支出明细账中的全年实际收支数填列。财政部门应审核收支决算表的各项收支是否符合国家有关法律法规的规定，同时审核数字间的对应关系和平衡关系，确保报表编制的正确性和完整性。

会计报表使用者利用收支决算表可计算出“收入完成率”、“支出完成率”来评价政府预算执行情况，同时财政部门也能够掌握预算执行的最终结果，在编制下年度预算时，有针对性地调整预算收入和预算支出，提高预算绩效。

主要参考文献：

谷福云. 政府与非营利组织会计[M]. 北京：清华大学出版社，2014.

作者单位：1.西安工业大学经济管理学院，西安710021；2.西安建筑科技大学管理学院，西安710054