

从政府会计角度如何提高预算执行率

——以工资薪酬相关税费款项预算会计核算为例

刘用铨

摘要：当前我国政府部门预算管理考核的首要指标是预算执行率。由于税务机关等管理部门工作安排，各单位通常在下一年度1月缴纳当年12月负担的工资薪酬相关税费款项，按照政府会计准则制度特别是预算会计核算收付实现制基础，这些款项无法在当年确认预算支出，影响当年预算执行率，进一步影响绩效考核，甚至影响单位绩效奖金发放。本文基于业财融合理念，优化政府部门预算管理流程，改变政府会计特别是政府预算会计核算方法，在完全遵循政府会计准则制度前提下，有助于提高预算执行率。

关键词：预算执行率；优化；部门预算管理流程

中图分类号：F235.1 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021)06-0071-03

当前，我国各级人大及财政部门对政府部门预算管理考核的首要指标是预算执行率。2019年我国全面实施新政府会计准则制度后，许多部门单位都非常关注工资薪酬相关税费款项预算会计核算对预算执行率的影响。本文试举一例解析该问题。

例：Y年12月甲单位为从事专业业务活动的干部职工计提工资薪酬（应发工资）100万元，其中：基本工资50万元，津贴补贴30万元，社会保险费10万元，住房公积金10万元。按照规定甲单位代扣代缴个人负担的个人所得税3万元，社会保险费5万元，住房公积金10万元。个人负担的个人所得税，单位和个人共同负担的社会保险费、住房公积金等（后文统称工资薪酬相关税费款项），都是在Y+1年1月实际缴交。因此，Y年12月甲单位通过授权支付方式实际发放工资62万元（50+30-5-10-3）。假设甲单位Y年部门预算支出3 000万元，其他方面预算支出（包括1~11月工资福利支出）的预算执行率为100%，即除了Y年12月工资福利支出，甲单位已经发生预算支出2 900万元。

根据政府会计准则制度规定，Y年12月甲单位发生工资薪酬相关业务的会计处理如表1所示。甲单位预算执行率=（2 900+62）÷3 000×100%=98.73%，甲单位因为预算执行不及时、预算执行不准确而被批评，绩效考核被扣分，甚至影响到甲单位的绩效奖金发放。

因无法缴交工资薪酬相关税费款项而降低预算执行率不科学、不合理。因为这属于税务机关、公积金管理中心等

管理部门的工作安排，需要在下一年度1月才能缴交工资薪酬中代扣代缴相关税费款项。

在传统政府部门预算管理流程下，将尚未缴交的工资薪酬相关税费款项在Y年12月全部确认预算支出，属于虚列支出，违反我国政府会计准则制度，特别是违反《政府会计准则——基本准则》（财政部令 第78号）第三条第二款规定，“预算会计实行收付实现制，国务院另有规定的，依照其规定”。

会计核算方法是基于特定的业务流程，不同业务流程设计采用不同的会计核算方法。笔者认为，上述会计处理方法是基于“先代扣代缴相关税费款项，后发放差额部分工资薪酬”业务流程。优化政府部门预算管理流程，将改变政府会计特别是政府预算会计核算方法，在完全遵循政府会计准则制度前提下，有助于提高预算执行率。

一、个人负担的工资薪酬相关税费款项部分优化

笔者建议，财政部门、部门单位、商业（代理）银行在实际发放工资时，除了单位负担的社会保险费、住房公积金，其他部分工资薪酬可全部先发放到个人工资卡（账户）上，再委托商

基金项目：财政部会计司委托课题“政府租赁会计研究”；厦门市财政局、教育局联合委托课题“关于厦门市教育体系提升完善和改革发展的财政对策研究”（K201600003）

作者简介：刘用铨，厦门国家会计学院副教授，硕士生导师，政府综合财务报告研究中心主任。

表1

单位：万元

经济业务事项	财务会计处理	预算会计处理
计提工资薪酬	借：业务活动费用——工资福利费用——其他 100 贷：应付职工薪酬——基本工资 50 ——津贴补贴 30 ——社会保险费——单位 10 ——住房公积金——单位 10	不做会计处理
代扣代缴相关税费款项	借：应付职工薪酬——基本工资 18 贷：应付职工薪酬——社会保险费——个人 5 ——住房公积金——个人 10 其他应缴税费——应缴个人所得税 3	不做会计处理
实际发放工资	借：应付职工薪酬——基本工资 32 ——津贴补贴 30 贷：零余额账户用款额度 62	借：行政/事业支出——基本工资* 32 ——津贴补贴 30 贷：资金结存——零余额账户用款额度 62

注：* 预算支出中间明细科目省略，一般以部门预算支出经济分类款级科目作为最后一级明细科目。

表2

单位：万元

经济业务事项	财务会计处理	预算会计处理
计提工资薪酬	借：业务活动费用——工资福利费用——其他 100 贷：应付职工薪酬——基本工资 50 ——津贴补贴 30 ——社会保险费——单位 10 ——住房公积金——单位 10	不做会计处理
全额发放工资	借：应付职工薪酬——基本工资 50 ——津贴补贴 30 贷：零余额账户用款额度 80	借：行政支出/事业支出——基本工资 50 ——津贴补贴 30 贷：资金结存——零余额账户用款额度 80
从个人账户代扣代缴相关税费款项	借：银行存款 18 贷：应付职工薪酬——社会保险费——个人 5 ——住房公积金——个人 10 其他应缴税费——应缴个人所得税 3	不做会计处理

业银行从个人账户代扣代缴每个人应当缴交的税费款项，并划转到单位实有资金账户。优化后的政府部门预算管理流程可归纳为“先全额发放工资薪酬，后从个人账户代扣代缴相关税费款项”。在优化后的政府部门预算管理流程下，单位代扣代缴的相关税费款项可以视同单位“收取将来需要退回资金的暂收款项”，扣缴和缴交这些税费款项时只做财务会计处理，不做预算会计处理。承上例，具体会计处理如表2所示。

在优化后的政府部门预算管理流程下，甲单位预算执行率 = $(2\ 900 + 80) \div 3\ 000 \times 100\% = 99.33\%$ ，比传统的“先代扣代缴相关税费款项，后发放差额部

分工资薪酬”业务流程下的预算执行率提高0.6个百分点。

笔者认为，这种政府部门预算管理流程优化设计完全合法合规合理。基于政府单位会计主体角度，个人负担的工资薪酬相关税费款项并不构成单位的预算支出，传统政府部门预算管理流程下，将单位支付给个人的一部分工资薪酬扣缴下来，替个人缴交个人负担的相关税费款项，其本质是单位负担的工资薪酬的延迟支付。优化后的政府部门预算管理流程下从个人账户代扣代缴的相关税费款项，其本质是单位收取需缴交（退回）的暂收款项，不涉及也不影响预算收支核算。

优化政府部门预算管理流程后，在

完全遵循政府会计准则制度前提下，提高了预算执行率，绩效考核评分高了，绩效奖金发放也不受负面影响。但是，合规性与效率性是矛盾的对立统一关系，提高预算执行率、强化预算执行合规性，不可避免以牺牲一部分效率作为代价。“先全额发放工资薪酬，后从个人账户代扣代缴相关税费款项”业务流程，将不可避免地增加财务工作量、降低财务工作效率。

二、单位负担的工资薪酬相关税费款项部分优化

Y年12月单位负担的社会保险费、住房公积金等相关税费款项也只能在Y+1年1月缴交，无法在Y年12月确认



图2 风景

预算支出,仍然影响预算执行率。本例中经过上述政府部门预算管理流程优化后,甲单位的预算执行率依然未达到100%。

笔者认为,Y年1月单位需要缴交Y-1年12月单位负担的相关税费款项,因此,用Y-1年12月单位负担的社会保险费、住房公积金等预算支出数来“补”Y年12月单位负担的社会保险费、住房公积金等预算支出数,那么预算执行率将进一步提高。如果Y-1年12月与Y年12月单位负担的社会保险费、住房公积金等相关税费款项刚好相等,那么,单位预算执行率将刚好达到100%。

Y-1年12月单位负担的相关税费款项,在Y年1月缴交并确认预算支出,必须满足一个前提:编制部门预算时,应当将Y-1年12月单位负担的相关税费款项编列为Y年预算支出,以此类推……也就是说,部门单位应当真正严格按照《预算法》第五十八条要求的收付实现制基础编制部门预算收入、支出。

过去许多地方部门预算编制实务中,将Y年12月负担的社会保险费、住

房公积金等相关税费款项编列为Y年预算支出,违反《预算法》第五十八条规定,“各级预算的收入和支出实行收付实现制”。如果Y年12月单位负担的相关税费款项编列为Y年预算支出,最终将造成这一部分款项始终都无法确认预算支出。首先,在Y年12月,因为尚未支付(缴交)相关税费款项,不能确认预算支出;其次,Y+1年1月实际支付(缴交)相关税费款项,因为预算会计核算对象是“纳入本年度部门预算管理的现金收支业务”,上述不恰当的部门预算编制方法造成Y年12月单位负担的相关税费款项不属于Y+1年部门预算支出,Y+1年1月也无法确认预算支出。

笔者认为,解决上述问题的关键依然是完善政府预算管理流程,编制部门预算时必须严格按照《预算法》要求的收付实现制基础编列预算收入、支出,将Y-1年12月单位负担的相关税费款项编列为Y年预算支出,以此类推。

规范政府部门预算编制方法后,Y年1月实际缴交Y-1年12月单位负担的相关税费款项时,在Y年1月确认预算支出,以此类推。这样有效地解决“单位负担的工资薪酬相关税费款项无法缴

交而影响预算执行率”的问题,进一步提高预算执行率。■

责任编辑 刘霖

主要参考文献

[1] 葛家澍,唐予华.关于会计定义的探讨[J].会计研究,1983,(4):51-54.

[2] 财政部.政府会计准则——基本准则(财政部令第78号)[EB/OL].(2020-6-13)[2019-2-19].http://kjs.mof.gov.cn/zt/zfkjzz/zfkjzz/201902/t20190219_3173678.htm.

[3] 财政部.财政部关于编制2019年度中央和地方财政决算(草案)的通知(财库[2019]51号)[EB/OL].(2020-6-13)[2019-12-6].http://gks.mof.gov.cn/zttz/guokujizhongzhifuguanli_1/201912/t20191206_3436784.htm.

[4] 全国人大.预算法[EB/OL].(2020-6-13)[2014-11-2].http://www.npc.gov.cn/wxzl/gongbao/2014-11/02/content_1892137.htm.