

制度变迁视角下的 《行政单位财务规则》修订研究

刘冠亚 汤晨思 赵旭华 刘强 赵丽琼

摘要：本文从制度变迁理论入手，阐述了影响《行政单位财务规则》修订的两方面需求，一是重要制度环境变化产生的需求，二是改进行政单位财政财务管理方面存在的突出问题和薄弱环节产生的需求。本文在对新《预算法》实施、政府综合财务报告制度建立以及预算绩效管理政策落地三项重大财政领域变革所带来的变化进行分析、对2019年中央部门预算执行和其他财务收支审计情况进行梳理的基础上，对《行政单位财务规则》修订提出建议。

关键词：制度变迁；制度环境；目标导向；问题导向

中图分类号：F812.2 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021) 07-0042-03

《行政单位财务规则》(以下简称《规则》)对于规范行政单位财务管理发挥了重要作用,但随着各项财政改革的深入推进,已经不能完全适应新形势的需要。本文以制度变迁理论作为引导,分析制度环境变化和行政单位财政财务管理现状,并在此基础上对《规则》修订提出建议。

一、以制度变迁理论作为《规则》修订的研究起点

制度变迁理论认为,制度变迁在经济增长和社会发展中发挥着关键性的作用。对于制度变迁的动因,新制度经济学家借鉴新古典经济学的供求均衡价格理论,发展了一个关于制度变迁的供求分析框架加以解释。无论是制度变迁需求曲线的移动,还是制度变迁供给曲线的移动,都会导致制度非均衡的

出现。制度变迁是对制度非均衡的一种反应。《规则》修订即一项制度变迁,研究如何修订《规则》,也就是研究应实现什么样的制度供给,需要充分考虑制度需求,分析哪些因素对《规则》修订提出了需求。

引致制度变迁的需求一方面表现为制度环境的变化,制度环境也可视为制度安排,它会对某项具体制度变迁产生重要影响乃至决定性作用,这类类似于一种新的制度安排的出现会引致其他相关制度安排发生连锁变迁;引致制度变迁需求的另一方面表现为为实现帕累托改进而产生的内生需求。《规则》的修订需紧扣这两方面需求。

二、以“目标导向和问题导向相结合”作为《规则》修订的基本原则

目标导向是指《规则》修订要与制度环境变化相契合,满足制度变迁的外部需求。《规则》修订要适应我国推进国家治理体系和治理能力现代化的新要求,与近年来财政改革衔接呼应。问题导向是指《规则》修订要立足解决现实中行政单位在财政财务管理方面存在的突出问题和薄弱环节,满足制度变迁的内生需求,而审计监督揭示和反映的问题为透视行政单位财政财务管理现状、进而通过完善制度进行严格规范提供了一个重要的切入点。

三、《规则》修订需考虑财政改革引致的需求

(一)新《预算法》的实施对《规则》修订提出需求

新《预算法》与行政单位财务管理行为关系密切的有两项,一是健全透明

作者简介：刘冠亚,审计署审理司二处处长,高级审计师,全国高端会计(后备)人才行政事业类七期学员;汤晨思、赵旭华,审计署审理司二处副处长;刘强、赵丽琼,审计署审理司。

预算制度,要求行政单位预算、决算及报表应当在本级政府财政部门批复后20日内由各部门向社会公开,并对其中机关运行经费的安排、使用情况等重要事项做出说明;二是硬化预算支出约束,要求行政单位预算支出编制贯彻勤俭节约原则,严格控制机关运行经费和楼堂馆所等基本建设支出。这些内容都应当在《规则》修订中充分体现出来。

(二)政府综合财务报告制度的建立对《规则》修订提出需求

《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》明确提出了政府综合财务报告制度改革的指导思想和总体目标,确立了改革的主要任务和具体内容。2015年10月,财政部发布了《政府会计准则——基本准则》(以下简称政府会计基本准则),初步确立了预算会计与财务会计适度分离又相互衔接的政府会计体系,要求政府会计主体同时提供决算报告和财务报告,以全面、清晰反映政府预算执行信息和财务状况,满足权力机关、社会公众等对政府财政财务信息全面性、准确性的需求。政府综合财务报告制度的确立对传统财政管理模式产生了较大影响,主要表现为以下三个方面:

一是构建了新的政府会计核算体系。根据政府会计基本准则,政府会计由预算会计和财务会计构成。政府预算会计要素包括预算收入、预算支出与预算结余,政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。因此,《规则》以收入、支出、结转和结余、资产、负债五大要素为支撑的框架结构应相应转换为预算收入、预算支出、预算结余、资产、负债、收入和费用七大要素。

二是明确了新的会计要素概念和内涵。政府会计基本准则赋予了资产、负债以新的内涵,财务会计中的收入和费用与现行《规则》所述收入和支出也是完全不同的概念。现行《规则》中

资产是指“行政单位占有或者使用的,能以货币计量的经济资源,包括流动资产、固定资产、在建工程、无形资产等”,政府会计基本准则下的资产是指“政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的,由政府会计主体控制的,预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源”,包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等流动资产以及固定资产、在建工程、无形资产、长期投资、公共基础设施、政府储备资产、文物文化资产、保障性住房和自然资源资产等。由此可见,资产的概念和覆盖范围均已发生较大变化。再以费用为例,政府会计基本准则下的费用以权责发生制核算为基础,是指“报告期内导致政府会计主体净资产减少的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流出”,与以往以收付实现制核算为基础的办公费、差旅费、会议费、培训费、公务接待费、委托业务费、公务用车运行维护费等支出科目完全是两个概念。这些会计要素的概念和内涵需要在《规则》修订时予以重点关注,确保与政府会计准则相衔接。

三是突出了新的部门财务报告信息特征。传统的财政管理主要是围绕预算展开,预算控制成为公共受托责任的核心,相应地,关于公共受托责任的报告也主要是反映年度预算实际执行情况的政府决算报告,这一报告制度对于加强预算管理和监督具有重要意义。然而政府决算报告却无法科学、全面、准确地反映政府财务状况和运行情况,无法有效揭示财政风险。随着经济社会的发展,在财政管理领域的公共受托责任内涵已有重大拓展的情况下,仅实行政府决算报告制度已经无法充分满足履行公共受托责任的需要。权责发生制政府财务报告能够更为准确地反映政府运行情况和履行公共受托责任的成本和绩效,能够更加全面地反映政

府的财务状况以及财政的可持续性和潜在风险,这些信息特征使其成为更能适应新时期、新形势下财政管理领域公共受托责任履行的报告形式。现行《规则》第九章“财务报告和财务分析”中所述财务报告并非政府会计准则下部门财务报告的概念,仍是基于财政财务收支情况以及收付实现制对资产负债管理情况进行的分析,因此《规则》修订应对财务报告及相关财务指标分析部分进行全面更新。

(三)预算绩效管理政策落地对《规则》修订提出需求

首先,绩效管理理念在新《预算法》中即有体现,成为后续一系列预算绩效管理政策法规的法律依据。新《预算法》第三十二条规定,“各部门、各单位应当按照国务院财政部门制定的政府收支分类科目、预算支出标准和要求,以及绩效目标管理等预算编制规定,根据其依法履行职能和事业发展的需要以及存量资产情况,编制本部门、本单位预算草案”。而现行《规则》第十条规定,“行政单位编制预算,应当综合考虑以下因素:(一)年度工作计划和相应支出需求;(二)以前年度预算执行情况;(三)以前年度结转和结余情况;(四)资产占有和使用情况;(五)其他因素”。对照新《预算法》的规定,《规则》应更加强调预算编制时对绩效目标管理的考虑。

其次,2018年7月中央全面深化改革委员会第三次会议审议通过的《关于全面实施预算绩效管理的意见》指出,全面实施预算绩效管理是政府治理方式的深刻变革,要牢固树立正确政绩观,创新预算管理方式,突出绩效导向,落实主体责任,通过全方位、全过程、全覆盖实施预算绩效管理,实现预算和绩效管理一体化,着力提高财政资源配置效率和使用效益。对于行政单位而言,构建全方位预算绩效管理格局

强调要将部门全部收支纳入绩效管理；建立全过程预算绩效管理链条强调要建立事前绩效评估机制、强化绩效管理、做好绩效运行监控以及开展绩效评价和结果应用；完善全覆盖预算绩效管理体系强调绩效管理要覆盖一般公共预算和政府性基金预算，覆盖政府采购项目、政府购买服务项目等。现行《规则》仅第二十三条涉及绩效管理，规定“行政单位应当加强支出的绩效管理，提高资金使用效益”，表述较为笼统，对预算绩效管理要点的强调还不够充分，应对预算绩效管理内容进行补充细化。

四、《规则》修订须满足改进行政单位财政财务管理现状的需求

经梳理2019年度中央部门预算执行审计中反映的问题，99家中央级行政单位共存在问题311个，其中支出管理方面的问题96个，占比最高，达31%；资产管理方面的问题64个，占比21%；预算管理方面的问题62个，占比20%；绩效管理方面的问题47个，占比15%；结余管理方面的问题22个，占比7%；收入管理方面的问题6个，占比2%。笔者建议《规则》修订可围绕解决行政单位支出管理、资产管理、预算管理、绩效管理、结余管理五大方面存在的问题展开。

（一）支出管理方面存在的问题

一是25个单位在“三公经费”、会议费和培训费支出管理方面存在问题，如有的单位在年度会议计划外举办会议或论坛，发生会议费等支出；有的单位超人数、超天数、超标准支出会议费、培训费、出境费等。二是15个单位未按规定执行政府采购程序或执行不规范，如有的单位拆分政府购买服务合同规避政府采购程序，有的单位政府采购项目招标不规范。三是10个单位通过提前付款或以拨作支等方式人为提高预算执行率，如有的单位在未达到

合同约定付款条件情况下，提前支付预算资金到所属单位。四是10个单位扩大项目开支范围，如某单位使用公用经费为职工购买超范围保险。五是9个单位存在预算执行率偏低的问题，如有的单位中央预算内投资项目年度预算安排与项目实施进度不匹配，导致预算执行比例低，大量资金结存在项目单位，有的单位项目建设进度滞后，当年申请预算未形成支出，年底形成结转。六是7个单位存在与所属单位经费结算不规范的问题，占比7%，如有的单位虚列支出用于弥补所属单位日常经费开支，有的单位向机关服务中心支付会议服务及公车运维业务费远超其实际支出费用，有的单位将会议费转嫁给所属单位承担。

（二）资产管理方面存在的问题

一是22个单位往来款挂账长期未清理的问题。二是12个单位资产账实不符，如某单位未将其所有或占有的房产全部纳入会计核算，也未在固定资产中反映。三是9个单位未按规定计提固定资产折旧、摊销无形资产。四是4个单位未经审批购置、处置和出租国有资产。五是4个单位已办理竣工结算并投入使用的工程未按规定转入固定资产核算。六是3个单位未按规定组织资产清查盘点。

（三）预算管理方面存在的问题

一是23个单位在编制预算时未充分统筹上年结转资金情况导致年底再次形成结转，如某部门在编制年度预算时未充分统筹个别项目以前年度结转1520万元的情况下，申报预算3020万元并获批准，年底又形成结转1965.96万元。二是12个单位预算编制不完整，如某部门本级预算编制不完整，仅编制了当年财政拨款收入预算，未充分、合理预计其他各项收入，也未反映基本支出和项目支出结转资金。三是5个单位政府采购预算编制不规范，如某部门本

级政府采购预算与计划、实际执行衔接不到位。四是4个单位为所属事业单位代编预算。

（四）绩效管理方面存在的问题

一是25个单位绩效指标设置不规范，如某单位2019年7个项目的绩效指标未设定定量表述，且设定的定性表述不具有可衡量性。二是8个行政单位绩效评价不规范，自评结果与项目实际进展情况不符。三是5个单位未将绩效自评结果作为改进预算管理和安排以后年度预算的重要依据，在参与分配专项资金时未将绩效评价结果作为参考因素。四是3个单位绩效目标未实现。

（五）结转结余管理方面存在的问题

此类问题共22个，全部为结余资金未及时清理上缴的问题。如某行政单位将部分财政资金沉淀在所属社团，未及时按规定清理；某行政单位已投入使用项目未完成竣工决算，剩余资金未及时清理和统筹盘活；某行政单位在相关项目终止执行的情况下，未及时收回已拨经费余额。

因此，建议在《规则》修订中充分考虑审计反映出来的行政单位财政财务管理方面存在的突出问题，制定相应的约束性条款。对比上述审计发现问题和现行《规则》，建议在支出管理方面增加关于严格“三公经费”、会议费和培训费支出管理的规定，强调切实提高预算执行率，杜绝人为提高预算执行率，以此规范行政单位与所属单位之间的结算；预算管理方面应强调预算编制要充分统筹上年结转资金情况避免年底再次形成大量结转，禁止为所属事业单位代编预算；绩效管理可作为一个独立板块或在预算管理、支出管理中作为核心条款阐述，强调绩效指标设置和绩效评价的规范性，以及绩效评价结果与预算安排的衔接性；结转结余管理方面要强调按规定清理上缴结余资金。■

责任编辑 张璐怡



主动适应新租赁准则 创新电网企业租赁业务管理

【编者按】

企业会计准则是加强和规范企业会计行为的圭臬，对提高企业经营管理水平、促进企业可持续发展具有指导作用。非境外上市的国内企业已于2021年1月1日起全面实施《企业会计准则第21号——租赁》。新租赁准则与国际会计准则理事会发布的国际租赁准则趋同，取消了承租人关于融资租赁与经营租赁的分类，统一采用使用权资产模型，并且增加了租赁识别、分拆、合并等内容。这些举措有利于更为真实地反映企业资产负债情况，提升财务报表的透明度和可比性，提高企业会计信息质量。对于租赁业务需求体量大、供需关系持久、存续周期长、融资效应显著的电网企业而言，准则的变化将对企业经营产生不可忽视的影响。本专题聚焦电网企业租赁业务管理实践，为其应对准则变化献策：规划企业未来租赁业务及管理目标，实施“机制创新+平台赋能”的租赁业务管理新模式；建设租赁资产全生命周期管理体系，打通租赁业务全流程；重构既有的租赁决策模型、风险控制模型，健全租赁业务管理组织和制度保障；嵌入内部市场，建立租赁业务管理运营新机制，改变租赁资产管理生态。在危机中育新机，于变局中开新局，电网企业要稳定平缓地度过新旧租赁准则交替的政策过渡期，重新梳理评估现有租赁业务，创新规划、缜密布局，提升企业发展质量。