

经济分类科目改革下国库管理内部控制机制创新

唐大鹏^{1,2,3}(副教授), 齐红玉^{1,2}

【摘要】为了更好地贯彻落实预算法,实施全面规范、公开透明的预算制度,近年来我国财政部一直在推进支出经济分类科目改革,特别是财政部于2017年7月18日在现有科目的基础上作了修改和补充,制定了《2018年政府收支分类科目》。因此通过对部门预算支出经济科目分类进行梳理,运用支出管理标准控制和程序控制机制创新国库管理内部控制的实现路径,旨在真正为实现支出有标准、预算有依据、执行有控制的预算管理目标提供依据,确保财政资金的安全、规范、高效使用。

【关键词】经济分类; 国库管理; 内部控制; 部门预算

【中图分类号】 F275

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2018)13-0037-6

一、经济分类科目改革下国库管理内部控制框架

政府收支分类科目是反映政府收支活动的分类体系,它是各级政府预算和部门预算编制、执行、决算的基础和重要工具,包括收入经济分类科目、支出功能分类科目和支出经济分类科目。其中,支出功能分类科目反映政府各项职能活动,支出经济分类科目反映政府支出的具体去向^[1]。支出经济分类科目改革相关制度和时间进度如图1所示,2007年我国政府收支分类科目改革后,已初步建立了与当时预算管理要求相适应的较为完善的支出经济分类科目。2015年《预算法》实施以前,各级政府和各部门

(单位)主要按功能分类编制预算,没有全面系统地按支出经济分类编制预算。支出经济分类科目主要用于部门的决算编制和会计核算,更多地体现了部门决算管理要求和会计核算特点。2015年实施新修订的《预算法》以后,法律要求各级政府和各部门(单位)在按功能分类编制预算的基础上,同时还要按支出经济分类编制预算。

为了更好地贯彻落实《预算法》,实施全面规范、公开透明的预算制度,2016年我国财政部对现行支出经济分类科目进行了改革,制定了《支出经济分类科目改革试行方案》。改革后的支出经济科目分类充分考虑了政府预算和部门预算的特点和管理要求,

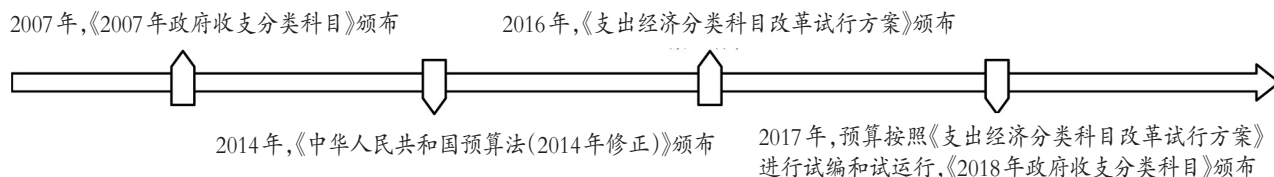


图1 支出经济分类科目改革相关制度和时间进度

【基金项目】 国家自然科学基金青年基金项目“差异模式下社保基金市场化投资研究:风险测度方法与风险控制机制”(项目编号:71602022); 教育部人文社会科学研究青年基金项目“社保基金财务偿付能力指标体系构建与应用”(项目编号:15YJC790095); 中国博士后科学基金项目“预算控制下社保基金投资绩效评价指标”(项目编号:2017T100098); 中国博士后科学基金项目“社保基金财务偿付能力评价体系与财政风险控制”(项目编号:2015M581037)

分设政府预算经济分类和部门预算经济分类两套科目。其中,部门预算支出经济分类在现有经济分类的基础上,取消政府预算专用科目,同时增设体现部门预算特点的科目,最终调整为9个类级科目,88个款级科目。2017年7月18日,财政部在2017年科目的基础上作了修改和补充,制定了《2018年政府收支分类科目》。其中,部门预算支出经济分类调整为10个类级科目,96个款级科目。

此次部门预算支出经济分类调整主要体现在两个方面:一方面类级科目有所增加和细化,另一方面款级科目在原有基础上进行了属性和内容上的调整,详见表1。

表1 2018年部门预算支出经济分类科目调整变化

经济科目	主要变化	
类	新增	“对社会保障基金补助”
	细化	“对企业补助”细化为“对企业补助(基本建设)”和“对企业补助”
	合并	“债务付息支出”和“债务还本支出”合并为“债务利息及费用支出”
款	属性	①“住房公积金”从“对个人和家庭的补助”类调整到“工资福利支出”类; ②“股权投资”从“其他资本性支出”类调整到“对企业补助”类; ③“提租补贴”“购房补贴”“采暖补贴”和“物业服务补贴”合并到“离休费”
	调整	①原“医疗费”调整为“医疗补助费”; ②新“医疗费”列示在“工资福利支出”,反映未参加医疗保险单位的医疗费和单位按规定为职工支出的其他医疗费用; ③“生产补贴”调整为“个人农业生产补贴”,同时增加了“对农户的生产经营补贴”项级科目
	内容	①“债务利息及费用支出”类的“国内债务发行费用”和“国外债务发行费用”; ②“资本性支出(基本建设)”和“资本性支出”类的“文物和陈列品购置”和“无形资产购置”; ③“其他支出”类的“国家赔偿费用支出”和“对民间非盈利组织和群众性自治组织补贴”
	删除	“国内债务还本”和“国外债务还本”

从新分类科目的调整变化可以看出,新分类科目从经济属性的角度更加清晰、完整、细化地反映了部门(单位)用于工资、部门(单位)运转、对企业补助

以及对个人和家庭补助支出等方面的情况,有利于进一步提升预算编制的科学化、精细化水平,提高预算透明度,进一步规范各部门(单位)的支出行为。2018年部门预算支出经济分类的类、款、项、目级科目举例如表2所示。

表2 2018年部门预算支出经济分类四级科目举例

类	款	项	目	
工资福利支出	基本工资	职务工资		
		级别工资		
	津贴补贴	机关工作人员岗位津贴		
		在职采暖补贴	在职一般干部采暖补贴 在职市级领导采暖补贴	
……				
商品和服务支出	办公费	公用书报杂志费		
		办公用品费		
	邮电费	邮寄费		
		办公电话电报费	市话费 手机费	
	公务接待费	内宾接待费	内宾接待餐费	
			内宾接待会谈场租费	
			内宾接待租车费	
		外事接待费	外宾餐费 外宾住宿费 外宾接待租车费 外宾礼品费	
	劳务费	临时聘用人员(含钟点工)工资		
		稿费、翻译费		
评审费				
……				
对个人和家庭的补助	离休费	离休费(不含取暖费)		
		其他离休费	自雇费	
	生活补助	优抚对象生活费		
		退伍军人生活补助		
		遗属生活补助		
其他				
……				
……				

党的十八届四中全会通过的《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》明确指出:“加强对政府内部权力的制约,是强化对行政权力制约的重点。对财政资金分配使用、国有资产监管、政

府投资、政府采购、公共资源转让、公共工程建设等权力集中的部门和岗位实行分事行权、分岗设权、分级授权、定期轮岗、强化内部流程控制,防止权力滥用。”党的十九大报告进一步指出,“要加快建立全面规范透明、标准科学、约束有力的预算制度,全面实施绩效管理。”为了加强财政资金支付管理,全面贯彻落实十八届四中全会对政府内部控制以及十九大报告对预算制度建设的要求,切实加强国库管理内部控制已势在必行。经济分类科目改革视角下国库管理内部控制框架如图2所示。

二、经济分类科目改革下国库管理内部控制机制

切实加强国库管理内部控制,一方面,要依据部门支出经济科目分类对支出实行分类管控;通过对2018年部门预算支出经济科目分类进行梳理,本文归纳出三种支出管控方式:定额控制、定标控制和实施采购,充分体现了“分事行权”的内部控制理念。另一方面,通过“分岗设权、分级授权、定期轮岗、强化内部流程控制”的内控制约机制,将具体的支出事项落实,进一步规范支出行为,提高资金使用效益。

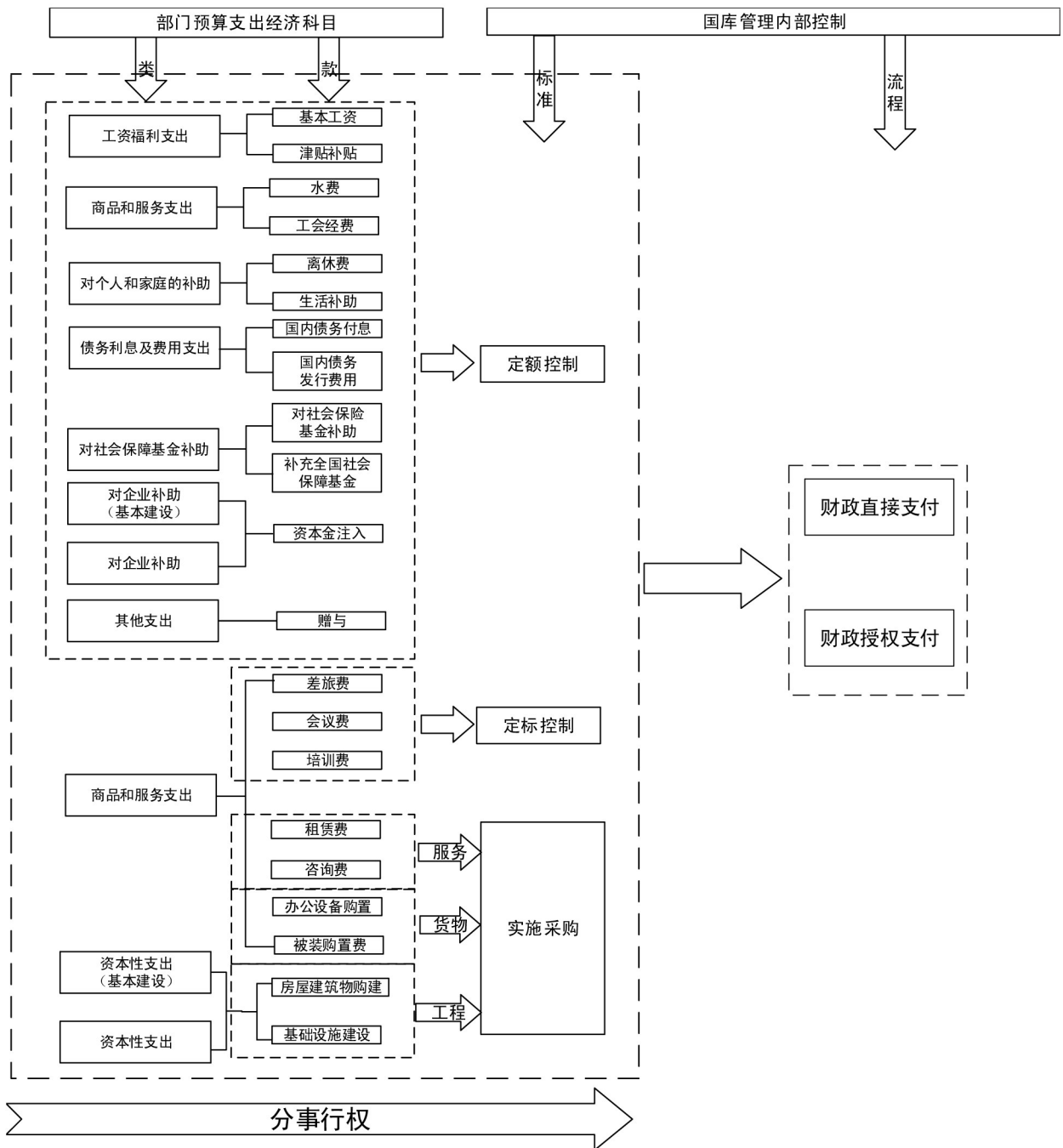


图2 支出经济分类科目与国库管理内部控制框架

(一)利用国家规定定员定额安排预算支出

定额控制是指利用定额来安排和使用预算支出的一种管理方法。例如工资福利支出类的基本工资、津贴补贴、奖金、机关事业单位基本养老保险缴费等各项款级支出,商品和服务支出类中的水费、电费、邮电费、手续费、取暖费、税金及附加费用、福利费、工会经费等款级支出,对个人和家庭的补助类支出中的抚恤金、生活补助、救济费、离休费、退休费等款级支出,以及债务利息和费用支出、对社会保障基金补助、对企业补助等支出,都应严格执行国家规定的定额标准和有关政策,按定员定额的方式进行管控。

(二)依据国家外部制度标准使用预算支出

定标控制是指在规定的开支范围和标准内合理安排和使用支出的一种管理方法。对于商品和服务支出类中的会议费、差旅费、培训费,以及“三公”经费即因公出国(境)费用、公务接待费、公务用车运行维护费等六项经费支出的开支范围和标准,我国财政部已经有了明确的管理办法,具体如表3所示。

例如,《中央和国家机关差旅费管理办法》(财行[2013]531号)中明确了国内差旅费的开支范围包括城市间交通费、住宿费、伙食补助费和市内交通费等,以及各项级支出的具体开支标准。此外,《中央和国家机关工作人员赴地方差旅住宿费标准明细表》(财行[2016]71号)对不同级别人员到不同地区出差的住宿费标准进行了严格的规定,未按规定开支差旅费的,超支部分由个人自理。

《2018年政府收支分类科目》规定了公务用车运行维护费用的开支范围包括公务用车燃料费、维修费、保险费、过路过桥费、安全奖励费用等。其中,《中央和国家机关公务用车耗油定额标准(试行)》(国管资[2009]28号)对不同车辆类型耗油的定额标准作出了具体规定。2017年12月11日,中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《党政机关公务用车管理办法》第二十条规定,“实行公务用车保险、维修、加油政府集中采购和定点保险、定点维修、定点加油制度,健全公务用车油耗、运行费用单车核算和年度绩效评价制度。”

(三)定额定标以外预算支出实施政府采购

既不能进行定额控制也不能进行定标控制的预算支出,应当通过政府采购的方式进行合理安排和使用。申请采购执行的相关支出,应严格按照政府集中采购、分散采购和内部采购的相关规定进行,切实加强各部门(单位)对采购预算及计划编审、采购执行申请与审核、采购组织形式确定、采购方式确定及变更、采购合同管理、采购验收与支付、采购质疑与投诉、采购档案管理的全过程管理。需要实行公开招标采购方式的,还应当根据《招标投标法》履行招标投标程序。

其中:①货物类采购,包括反映单位购买日常办公用品、书报杂志等支出的办公费,反映单位购买日常专用材料支出的专用材料费、被装购置费,反映用作业务工作设备的车、船设施等油料支出的专用燃

表3 支出标准外部制度

经济科目款	相关制度	发文字号
差旅费	关于印发《中央和国家机关工作人员赴地方差旅住宿费标准明细表》的通知	财行[2016]71号
	关于调整中央和国家机关差旅住宿费标准等有关问题的通知	财行[2015]497号
	关于印发《中央和国家机关差旅费管理办法有关问题的解答》的通知	财办行[2014]90号
	关于印发《中央和国家机关差旅费管理办法》的通知	财行[2013]531号
会议费	关于印发《中央和国家机关会议费管理办法》的通知	财行[2016]214号
	关于印发《在华举办国际会议经费管理办法》的通知	财行[2015]371号
	关于印发《党政机关会议定点管理办法》的通知	财行[2015]1号
培训费	关于印发《中央和国家机关培训费管理办法》的通知	财行[2016]540号
因公出国(境)费用	关于加强公务机票购买管理有关事项的补充通知	财库[2014]180号
	关于印发《因公短期出国培训费用管理办法》的通知	财行[2014]4号
	关于印发《因公临时出国经费管理办法》的通知	财行[2013]516号
公务接待费	关于印发《中央和国家机关外宾接待经费管理办法》的通知	财行[2013]533号
	党政机关国内公务接待管理规定	中办发[2013]22号
公务用车运行维护费	关于印发《中央和国家机关公务用车耗油定额标准(试行)》的通知	国管资[2009]28号
	中共中央办公厅、国务院办公厅印发《党政机关公务用车管理办法》	—

料费,项目支出中用于票据、证书、期刊、文件、公文用纸、资料汇编、信封等大量印刷支出的印刷费,还包括资本性支出(基本建设)类和资本性支出类的公务用车购置、办公设备购置、专用设备购置、物资储备、其他交通工具购置等支出。②服务类采购,包括用于租赁、专业咨询、物业管理、委托业务服务的租赁费、咨询费、物业管理费、委托业务费,以及固定资产修理和维护费用、网络信息系统运行与维护费用等。③工程类采购,包括资本性支出(基本建设)类和资本性支出类的房屋建筑物购建、基础设施建设、大型修缮等支出。

(四)基于“三分一轮一流程”机制实现流程控制

目前我国实行的是以国库单一账户体系为基础、资金缴拨以国库集中收付为主要形式的财政国库管理制度^[2]。其中国库集中支付的方式,按照不同的支付主体,对不同类型的支出分别实行财政直接支付和财政授权支付,具体流程如图3所示。

1. 将支出分类与支付方式匹配。预算单位实行财政直接支付的财政性资金包括工资支出、工程采购支出、物品和服务采购支出。工程采购支出适用于

建设单位基本建设投资中年度财政投资超过50万元人民币(含50万元)的支出,包括建筑安装工程、设备采购、工程监理和设计服务等支出;物品和服务采购支出适用于预算单位列入财政部颁发的《政府采购品目分类表》的商品、服务采购支出(单件商品或单项服务购买额不足10万元的除外),或未列入《政府采购品目分类表》但单件商品或单项服务购买额超过10万元(含10万元)的支出。财政授权支付适用于:未纳入工资支出,工程采购支出,物品、服务采购支出管理的购买支出和零星支出,包括单件物品或单项服务购买额不足10万元的购买支出;年度财政投资不足50万元的工程采购支出(含建设单位管理费);特别紧急支出等。

国库集中支付过程中应严格按照与支出分类相对应的支付方式进行,充分落实“分事行权、分岗设权、分级授权、定期轮岗、强化内部流程控制”的内控制约机制^[3],进一步加强财政监督,提高资金使用效益,健全和完善财政国库管理制度。

2. 强化国库集中支付标准审核。一方面,应注重内容上的审核。在国库集中支付过程中,各级主管

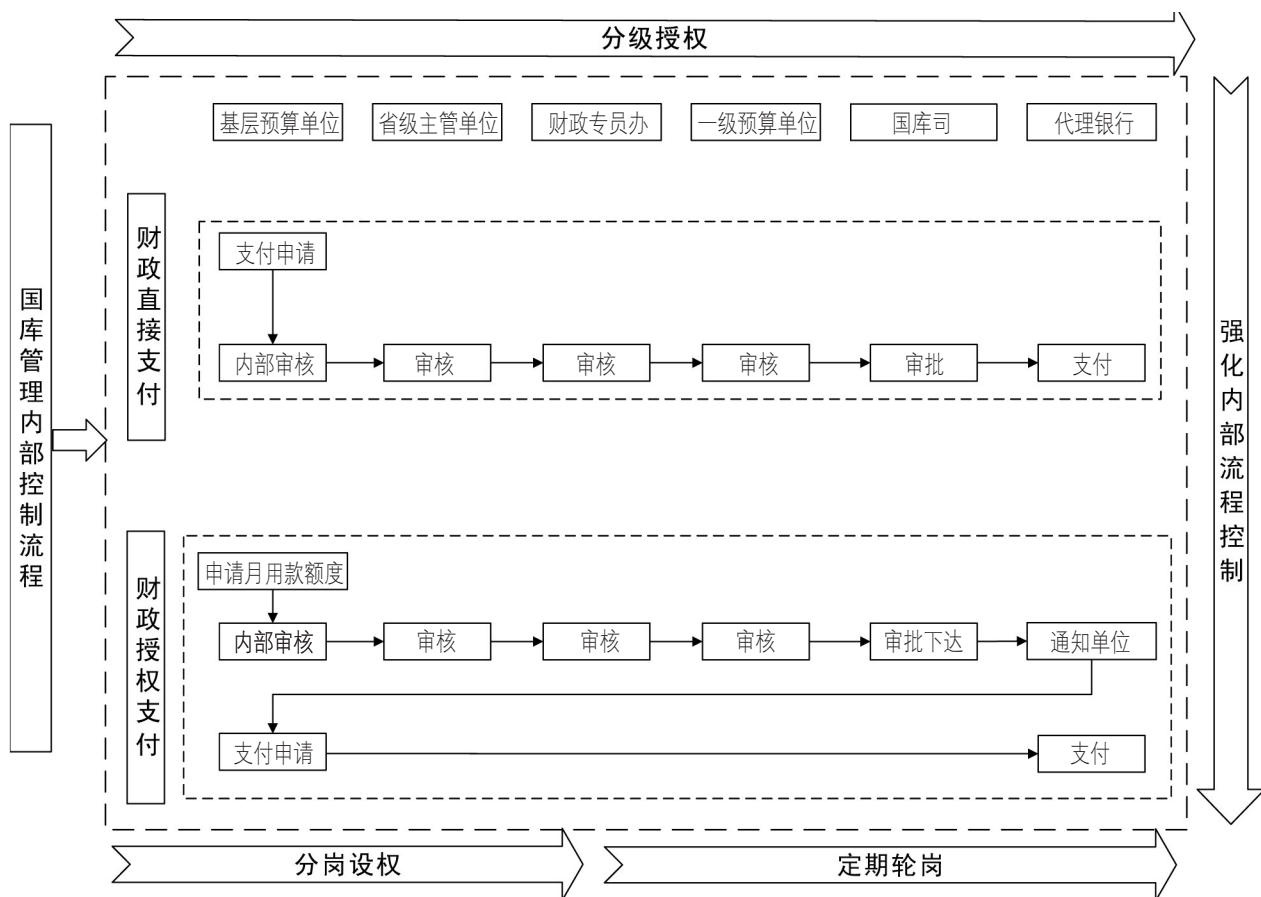


图3 国库管理内部控制流程

部门(单位)应按照基于预算支出经济科目分类的三种支出管控方式,对各类、款、项、目级支出的额度、标准和采购过程中形成的表单进行审核。另一方面,应严格执行审核审批程序,这是从决策到执行的重要环节,直接关系到财政资金的使用效率和效果,对国库管理内部控制目标的实现产生直接影响。各级主管部门(单位)应该严格按照从基层预算单位、省级主管单位、财政专员办、一级预算单位到财政部国库支付执行机构自下而上的顺序,对国库集中支付申请进行分级授权审核审批,层层落实责任,层层把关,最大限度地规避国库集中支付过程中的风险。

三、加强国库管理内部控制对策建议

(一)完善支出经济科目分类

在2018年两会上,全国人大代表、上海财经大学公共经济与管理学院院长刘小兵以政府在招商引资、经济扶持方面的支出为例,认为一些地方为扶持经济开销很大,但在收支科目中找不到合适的科目来记账,只好记在“其他”科目里,导致“其他”所占的比重非常高。此外,新的支出经济科目分类对一些科目没有进行细化说明,如对商品和服务支出类科目中印刷费、手续费、咨询费和委托业务费的解释说明只是停留在字面上,没有具体反映这些款级科目的开支范围,使各部门(单位)随意列支其他经费支出有机可乘,不利于规范各部门(单位)的支出行为。因此,财政部应及时调整政府财政收支分类科目,在广度和深度上全面反映政府的财政活动,细化预算编制,逐步使所有财政资金的支付建立在明晰的预算基础之上,从而使财政信息更加公开。

(二)健全支出标准制度体系

目前财政部对支出经济科目分类中因公出国(境)费用、公务用车运行维护费、公务接待费、会议费、差旅费、培训费六项经费制定了专门的经费管理办法,但是对包括劳务费、咨询费、租赁费、物业管理费在内的其他经费尚未制定具体的经费管理规定,支出标准制度不够健全。我国财政部应该在已经制定的经费管理制度基础上,认真总结经验,继续研究制定和完善其他支出经济科目经费管理办法,为全面实现支出有标准、预算有依据、执行有控制的部门预算管理目标提供制度基础。

(三)规范政府采购管理流程

公共支出管理的核心是对公共资源的合理分配和有效利用,政府采购是现代政府预算执行的重要手段,在资源配置、产业发展等方面具有积极的政策效果,有助于更好地发挥政府的经济管理职能。因此,首先要通过经济科目改革使政府采购预算更加科学化和精细化,提高政府采购活动的透明度,进一步规范政府采购具体行为。其次,要加强政府采购活动的内部控制管理,各部门(单位)应积极建立政府采购管理制度,为依法采购提供制度保障。最后,要依据市场化机制和政府采购相关法律法规,规范政府采购的组织形式和具体采购方式。

(四)强化国库内部流程控制

“制度流程化”是政府内部控制的一个重要理念,也是政府内部控制建设过程中的一个重要环节^[4]。因此,加强国库管理内部控制的重要一步,就是要强化国库内部流程控制。一方面,国库支付执行机构要严格按照与支出分类相对应的支付方式进行支付,提高资金使用效益,健全和完善财政国库管理制度;另一方面,各级主管部门(单位)要严格执行自下而上的支付申请审核审批程序,同时严格按照国家相关制度的规定,基于定额控制、定标控制、实施采购三种管控方式,对各类支出的范围和标准进行审核审批,层层落实责任,强化财政资金支付管理。

主要参考文献:

- [1] 孔为民,刘海英. 财政总预算会计收支科目的改进[J]. 财会通讯,2009(22):44~45.
- [2] 刘昆. 贯彻落实十八届三中全会精神 全面深化财政国库管理制度改革[J]. 中国财政,2014(11):8~12.
- [3] 刘永泽,况玉书,吉津海. 政府内部控制制约机制研究——基于“三分一轮一流程”的视角[J]. 财政监督,2015(21):8~12.
- [4] 唐大鹏,王璐璐,武威. 预算分权下政府内部控制概念框架及实现路径[J]. 财政研究,2017(6):59~71.

作者单位:1.东北财经大学会计学院,大连116025; 2.中国内部控制研究中心,大连116025; 3.中国财政科学研究院博士后流动站,北京100142