

政府会计制度下高校内部预算与外部预算的协同研究

吴洁

(东莞理工学院 广东 东莞 523808)

摘要:由于编制口径、编制时间、编制周期以及编制依据等方面的差异,政府会计制度下高校的内部预算与外部预算并没有实现有效协同,预算对高校财务发展的推动作用受到制约。本文就政府会计制度下高校内部预算与外部预算的关系进行重新梳理,明确其协同方面问题,并针对两本预算有效协同的实现提出针对性、多元化的对策和建议,以期为高校实务工作的开展提供参考。

关键词:内部预算 外部预算 政府会计制度 协同

一、引言

预算的目的在于实现资源安排管理,优化业务运营流程,窥视数据反映的业态以防范运营风险。预算管理贯穿于高校财务管理的全过程,具有规划、控制、引导作用,以最经济有效的方式实现预定目标。高校从2019年1月1日起开始全面实施新政府会计准则制度。政府会计制度引入权责发生制,将财务会计与预算会计分割开来,会计核算方式也发生了较大变化,高校必须积极适应政府会计制度实施所带来的预算管理新变化。2022年8月,《高等学校财务制度》(财教[2022]128号)正式施行,第十五条明确指出“高等学校根据财政部门下达的预算控制数编制预算草案,由主管部门审核汇总报财政部门,经法定程序审核批复后执行”。基于该项规定,高校预算可以划分为内部预算和外部预算两种类型,分别适用于内部使用的预算和向财政部门申报的预算,共同支撑高校全面预算管理体系的构建。对于高校运营而言“效率=效益”,预算效率与预算效益的充分发挥需要以内部预算和外部预算的协同为基础,有效促成全面预算管理目标的完成。

二、政府会计制度下高校内部预算与外部预算的关系分析

预算实质上是事项的决策与执行,具体表现为资金的筹集与规划。政府会计制度要求在编制反映单位财务状况的财务报表的同时也应编制反映单位年度预算执行情况的预算会计报表,以满足单位财务管理与预算管理中双重信息的实际需求^[1]。按照《中华人民共和国预算法》第二十六条规定,各部门编制本部门预算、决算草案,组织和监督本部门预算的执行,定期向本级政府财政部门报告预算的执行情况。以各职能部门、教学机构

提交的预算草稿为依据,高校财务处进行内部预算的编制,强调学校下一年的发展需求,且以工作专项、项目支出、基本支出等形式体现,汇总审核并提交党政领导机构层决策所用。高校的外部预算属于一级预算单位的预算,与财政部门直接发生缴拨款关系,由本单位及所属各单位的全部收支预算组成,具体内容包括单位的各种财政性资金的收支和部门所属单位收支,预算编制的时间等。政府会计制度下,按照资金流动方向还可以将高校外部预算细化为包含经营收入、事业收入、政府补助收入等多种科目的收入预算和包含了高校日常基本支出和项目特殊支出的支出预算两个部分^[2]。高校的内部预算更倾向于编制的自主性、执行性的可发展性以及调整的效率效果性,而外部预算则表现出更强的依附性,注重编制的精准性和可量化性、执行的无差异性、调整的刚性,侧重于预算总额度控制和宏观政策把握。具体而言,政府会计制度下高校内部预算与外部预算的区别主要表现在以下方面如表1所示:

表1 政府会计制度下高校内部预算与外部预算差异对比

不同点	内部预算	外部预算
编制时间不同	通常在年度开始编制,次年3-4月正式下达	一般在每年8月份开始编制
编制口径不同	口径更全面,包含收入预算表、支出预算表、基本定额经费与专项经费等经费分配表、基建收支预算表等,但未细化到经济分类科目	按照经济分类科目进行预算量化,但范围小于内部预算
编制周期不同	每年9月1日—下年8月31日	与会计年度一致
编制依据不同	以单位职能和重大决策为编制依据,能够结合当年发展规划等事宜开展预算调整	政府统一的预算编制要求
编制内涵不同	除遵循政府统一的预算编制要求外,内部预算存在一定的自主性,工作周期已经计入预算年度范围	需要在预算年度开始之前就完成编制工作,预算内容会受时间压力等因素的影响而不完善或不成熟

政府会计制度下,高校内部预算与外部预算的编制时间、口径、周期以及依据有所区别,但两者也存在不可分割的密切联系:一方面,外部预算是内部预算的编制来源,高校外部预算的编制需要全面客观地把握自身的筹资能力,对事关自身发展的重大事项予以精准决策,即报送上级主管部门审核的外部预算草案是由校内预算草案经会计语言重述和加工的,内部预算为外部预算提供了数据基础;另一方面,外部预算也是最终确认内部预算的依据,即高校应以批复的部门预算为依据进行内部预算的重构,也是高校进行财政、审计检查的依据。

所以,政府会计制度下的高校内部预算与外部预算在内容应当是相互联系的,内部预算相关事项汇总形成外部预算中的基本支出,外部预算中的项目支出在内部预算中有所对应,且实现二者收支规模的相等。同时,政府会计制度下,校内财务分析报告和部门决算报告作为高校内部预算与外部预算的结果反映,校内预算中的重大事项报告应当通过部门决算中的项目支出予以反映,提高预算信息的可比性与可靠性。另外,虽然在使用对象、分析口径以及表现形式等方面存在差异,但政府会计制度下高校内部预算与外部预算在逻辑方面应当是一脉相承的,其本质都是对同一事项的不同描述,因此在编制原则、资金安排顺序等内容上应当具有一致性。而政府会计制度下高校内部审计与外部审计内容、结构、逻辑上的相互联系、相互印证和一脉相承需要以两者的协同作为前提条件和重要保障。

三、高校内部预算与外部预算的协同问题分析

内部预算与外部预算贯穿于高校各项事业发展全过程,分别满足高校精细化管理要求和财政管理需求,在高校财务管理中占有主导地位。政府会计制度下,高校内部预算与外部预算的本质具有一致性,理应通过内外协同推动全面预算目标的实现。但在实务中,由于编制时间差异、编制口径不一致等原因,导致高校内部预算与外部预算在实务中尚无法实现有效的协同。

(一)内部预算与外部预算存在“两张皮”情况

高校实行的财务管理模式为“统一领导、分级管理”。随着管理体制改革的深入,高校财务管理和权力中心普遍下移给各院系实行分权管理,根据事业发展计划和年度财务收支计划进行内部预算编制,因此高校内部预算是高校年度内所要完成的事业计划和工作任务的货币表现。而部门预算体制实行的是“统一领导、集中管理”模式,更多地考虑了上级财政管理的需要。部门预算

改革将公共资金管理权限集中到财政部门,要求高校必须作为一个整体实现集中预算管理,属于一种政府“收权”的形式,在实质上体现出“公共权力再分配、再调整”的制度安排特性。高校分散管理与部门集权管理间产生了一定矛盾,也造成编制预算的收入和支出统计口径不一致,进一步导致高校内部预算和外部预算存在资金缺口和结构性差异。又如,高校通常在当年2-5月份确定年度招生计划、任务计划与人力计划等,而上一年度已经向财政上报了部门年度预算,加之财政部门对高校提交的预算方案也存在一定的审核周期,内外部预算编制时间和审核周期的差异也会造成两者无法实现有效的协同,无法体现出预算工作的本质作用。

(二)收支范围差异导致两本预算存在相互脱节情况

高校内部预算与外部预算编制的内容都包含了经营收入、事业收入等,在“大项”方面具有一致性,但所包含的小项则存在明显差异^[3]。例如,内部预算的“财政性拨款”大项中包含了“科研经费拨款”“医疗卫生收入”“基金拨款”“专项拨款”等小项,而外部预算仅将“离退休经费”“生均定额拨款”等小项包含在“财政性拨款”大项中,外部预算的收入范围小于内部预算,导致部分资金无法纳入外部预算之中。同时,高校作为执行政府会计制度的行政事业单位,本着“以收定支”原则核定收入留成率,确定本部门的预算支出数以实现当年收支平衡,但也导致外部部门预算支出范围小于校内内部预算。实务中,由于高校基本支出中的“人员支出”属于刚性支出,高校在编制外部预算时会按照“量入为出”的原则来安排各项支出,即根据收入的多少来决定开支的限度,只强调收入对支出的限定作用,过于注重收入却忽视了对支出的严格管理,造成了一定程度的财政资金浪费和效率的损失,且高校在编制部门预算时仅能从“商品和服务支出”总额方面进行简单的拼凑。另外,高校在编制内部预算时,并没有将“商品和服务支出”予以细化,也没有将项目支出、贷款支出、基建支出等转化为具体部门掌控的项目指标,导致内部预算与外部预算存在相互脱节情况。

(三)内外预算编制存在错位且经费控制困难等问题突出

无论内部预算还是外部预算,都是一个规划性和统筹性的编制过程。高校内部预算的编制发生于各部门之间、部门与管理层之间,以各职能部门和教学机构提交的预算草稿为依据,与外部预算相比体现出一定的封闭性^[4]。外部预算将高校整体视为预算机构,以其整个年初

资金计划量作为控制数,并划分为年初提交预算和年中指标预算两个部分。其中,由于跨年度提交年初预算,无法充分考虑高校自身的发展需求,导致预算编制缺乏精准性和方向性,年初外部预算也存在一定的形式化问题,降低了编制流程的严谨性和编制依据的可考量性。内外预算时间存在的差异性,导致内部预算项目的后续开展无外部预算对应,宏观方向与资金微观使用、资金不足与资金执行效率之间产生矛盾,内外部产生预算错位问题。除此之外,部分高校在编制内部预算时大量参考历史数据,历史不合理的开支或者收入会在下一年中继续延续,以此为依据的外部预算在编制和执行过程中产生互相挤占和支出错位的现象,具体表现为个别年初无预算的单位挤占其他指标支出、一二级单位指标互相划转等,加大了经费控制难度。

(四)内外部预算的执行效率失衡,制约了预算资金的使用效益

随着市场经济的发展,高校与社会商业间的合作加深,高校的收入来源更加丰富化,高校的收入呈现上升趋势,但经济事项与经济业务也日益复杂化,基于自身利益与意愿进行内部预算数据的调整的空间加大,有的高校部分反映可能影响企业资金安全的重大债务,或者选择性地隐瞒部分收入以获得更多的财政补贴和资金,内部预算与上交财政部门的外部预算的科学度、完善性从根本上偏离了实际,导致校内预算之间与外部部门预算的分离。开展外部预算时,部分高校存在“重分配,轻管理”的现象,加之运用了以基期成本费用水平为基础的增量预算法,结合预算期业务量水平及有关影响成本因素的未来变动情况调整原有费用项目而编制预算,没有考虑高校业务活动的多样性和复杂性,侧重分配资金而没有考虑活动或任务,缺乏有效的针对性,项目管理精确度不够,预算执行率偏低或超高,制约了预算资金的使用效益。

(五)缺乏科学的资金分配定额标准,产生较多被动的刚性调整

现阶段,高校在编制内部预算与外部预算时,已经实现了人员经费、公用经费总额之间的一致性,即对个人、家庭补助和工资福利支出的一一对应关系。实务中,由于财务部门无法明确确定资产购买的可能性,高校对资产的实际需求会低于其配置计划规模,为满足各学院和党政部门的采购需求,高校财务部门在编制外部预算时会做全额预算。但在内部预算编制时,由于缺乏科学的资金分配定额标准,各单位实际发生的支出规模存在

较大差异,甚至出现挤占了其他资本性支出或者项目之间互相调剂经费情况。同时,由于基础数据获取比较困难、准确性较差,部分高校并没有按照严格、科学的定额标准而是基于经验数据进行内部预算安排,预算执行过程中产生大量被动的刚性调整。例如缺乏科学和准确定额标准情况下,内部预算编制多以院系学生数为基础得出教学业务费,带有一定的主观性和经验性,高校有更多空间进行数据调整以符合自身利益与意愿,影响到内部预算编制的科学性,外部预算的准确性与可靠性也难以得到保障。

四、政府会计制度下高校内部预算与外部预算有效协同的实现

为了促进高校全面预算管理的实现,基于政府会计制度改革带来的契机,需要从以下方面实现内部预算与外部预算的协同。

(一)高校内部预算与外部预算两张皮问题的解决

解决高校内部预算与外部预算两张皮问题的核心在于实现两者的有效协同,其关键在于建立完善的预算管理体系、优化预算管理模式、强化财务分析能力。首先,高校需要从全面预算管理视角建立三位一体(编制—执行—监督)的全过程预算管理体系以适应政府会计制度改革需求,实现预算全生命周期管理,提高预算编制的精准性。其次,高校要强化预算统筹管理,压实预算管理主体责任,按照规划建立项目库并进行充分的预测和论证,编制外部预算时在年度预算总额中纳入年初可预测的专项,基于当年收入情况统筹安排学校预算与二级独立核算单位、年度预算与历年结余,实现内部预算与外部预算的同步编制^[5]。再次,实施风险评估预警,客观评价高校内部预算与外部预算的各个环节风险点,建立以债务率为主要指标的预算管理系统与预算风险防御系统的对接机制,优化预算资金的分配效率,将高校内部预算与外部预算编制和执行过程中的风险防患于未然。最后,高校财务部门在日常的会计核算与账务处理过程中,应定期对学校账户金额、成本效益、收入支出以及资产负债等情况进行分析,为内外部预算的制定和调整提供依据,实现内部预算与外部预算的协调和统一。

(二)高校内部预算与外部预算编制时间的协同

基于财政部门对预算编制时间的要求,高校外部预算一般在每年8月份开始编制,且编制周期与会计年度保持一致。同时,在财政部门下达的预算限额内,高校进行内部基本支出预算的编制,编制时间的差异造成内外

部预算在经济科目、经费来源、预算金额等方面产生差异,导致两本预算无法实现有效的协同^[6]。针对该问题,为避免一年内安排两次预算编制工作,高校要尽可能实现内部预算与外部预算编制时间的同步,提高上报部门预算数据的准确性和内部预算编制依据的充分性。同时,为科学的预算编制方法做好准备,高校财务部门应全面分析和研究预算执行、会计核算、决算的以往数据,如果政策制度、发展机会、年度任务等方面发生重大变化,在向财政部门报送的年度预算中应及时进行经济科目间的修正,尽可能避免编制时间方面导致的数据不够准确问题。除此之外,高校应当改变年初编制年中拨入预算的形式,在预算编制的总原则下放宽对总额度的控制,向年度重点发展方向进行倾斜,且下达分部门预算时应强化关于各部门资金分配方向的沟通,根据控制额度进行分部门预算的编制,化解预算调整随意性与预算执行刚性之间的冲突。

(三)高校内部预算与外部预算编制口径的协同

新预算法自2020年10月1日开始全面实施,其核心在于从法律层面上确立了全口径预算体系。政府会计制度下,为满足预算管理需求,需要实现高校内部预算与外部预算编制口径的协同,其关键应当以外部预算作为内部预算编制的重要指引,实现两本预算在资金来源、经济分类体系等方面的无缝对接。例如,项目类型按照资金使用对象不同划分为“人员经费”“三公经费”“工作经费”“工作专项”等,并且在项目类型之下设置具体的项目名称,“岗位工资”“绩效津贴”“薪级工资”等作为“人员经费”类型项目的具体名称,将其划入“工资福利”经济分类,并按照财政拨款来源(中央/省级)予以列示,注重内部预算的部门性以及外部预算的特异性,最终实现编制方面的协同。同时,按照新预算法的要求,高校还应全面贯彻和落实滚动预算,即将编制预算的时期逐期连续滚动向前推移,就下一期预算按照上一期的预算完成情况并遵循“近细远粗”的原则进行调整和具体编制,使预算总是保持一定的时间幅度^[7]。按照该思路,为形成更加合理的内部预算,高校应建立滚动预算项目库,在编制及执行外部预算时结合政策变动或偶发事项进行动态调整,保持内外部预算编制口径的协同,顺应政府会计制度改革需求。

(四)高校内部预算与外部预算编制方法的协同

基于新预算法的全面预算口径要求,高校内部预算与外部预算编制方法的协同需要按照预算管理一体化目标设置“二上二下”流程。“二上”是高校按照下达的

预算控制数编制本单位预算草案,汇编本部门的部门预算草案上报财政部门。“二下”是财政部门收到各主管部门报来的预算草案后,进行审核汇总,形成本级政府总预算草案。在该整体思路下,还应进行具体流程的细化与优化,具体如图1所示:

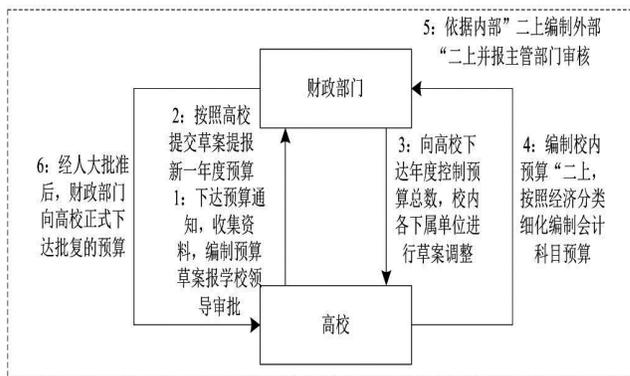


图1 政府会计制度下高校内部预算与外部预算编制方法的协同

第一,编制内部预算“一上”。为摸清学校家底,为外部预算做好数据准备,高校应在每年7月份下达内部预算编制通知,按照往年财务保障标准并结合年度重点工作安排收集收支资料并编制内部预算草案,主要包括“年度预算基本情况表”和“年度预算支出情况表”(图2),将“一上”作为内部预算的基础和外部预算的资料来源。

XX大学20XX年预算基本情况表

表1

编制单位(盖章):

一、教职工人数(合计数)										
其中:干部人数										
工人人数										
二、学生数	专业类别	班级数					学生人数			
		博士	硕士	本科	专科	小计	博士	硕士	本科	专科
级										
.....										
合计										

XX大学20XX年预算支出情况表

表2

编制单位(盖章):

单位:元

序号	项目名称	项目类别(基本支出/项目支出)	金额	说明
1				
2				
.....				
合计				

图2 “年度预算基本情况表”和“年度预算支出情况表”

第二,编制外部预算“一上”。外部预算“一上”的编制以审核后的内部预算“一上”草案作为依据和基础,向主管部门提报新一一年度的部门预算即进行高校外部预算的编制,符合编制要求的同时应尽可能满足本校年度发展规划的整体需求。

第三,外部预算“一下”通知下达。财政部门对高校预算建议数进行审核,综合考虑财力可能,汇总平衡形成部门预算初步方案,下达高校预算控制数,即外部预算“一下”。高校在财政部门下达的预算控制数以内对本校内部预算草案进行调整,并向各二级单位下达具体的控制数。

第四,编制内部预算“二上”。基于外部预算调整的内部预算草案进一步汇总并经审核后形成正式的内部预算上报给学校领导审批。该阶段,高校财务部门主要进行《预算支出经济分类明细表》的填报,并细化编制会计科目预算。值得注意的是,外部预算分解得到内部预算的支出数,且内部预算汇总形成外部预算的经济分类,有效实现了两本预算的有机联系,推动了整体协同目标的达成。

第五,编制外部预算“二上”。财政部门按照“零基预算、收支平衡”的原则,按照审批后的高校内部预算“二上”编制部门预算并报主管部门审核,保障高校重点项目的开展,且提高资金的使用效率与使用质量。

第六,内部预算正式下达。财政主管部门对高校报送的年度内部预算草案进行审核,报当地人大常委会审议后提交人民代表大会审议,经人代会审议批准后将部门预算批复到下达高校,形成正式的内部预算。

(五)会计科目的优化设置助推内外预算的协同

为实现政府会计制度下高校内部预算与外部预算的有效协同,需要从会计核算方面着手设置“二维科目体系”解决校内预算和校外部门预算两者资金管理范围不一致问题,满足信息提供的多样化需求。在会计信息系统环境下,高校除按照政府会计制度和财政要求设置会计核算科目外,还应平行设置符合内部管理要求的、独立的核算科目,重点优化部分往来资金和非财政性资金的会计科目的设置^⑧。例如,当高校发生一笔差旅费用时,财务部门既要按照政府会计制度和财政部门预算的要求设置“事业支出——差旅费”科目等进行会计分类核算,还应按照高校管理要求设置“XX部门”或“XX项目”等科目进行属性分类核算,综合实现会计科目查询、

管理属性科目查询以及交叉查询和分析,全面掌握部门或项目的差旅费开支情况、支出比例,以及部门或项目中人员支出、办公支出、设备支出等支出构成和比例,兼顾公办高校双重财务管理的任务。同时,高校内部预算与外部预算资金管理范围中,非财政性资金和部分往来资金区别较大,也应当从会计科目设置上进行优化以理顺会计核算关系,可以设置“财政资金往来”和“非财政资金往来”等二级科目于预付账款、应付账款、其他应付款、其他应收款等往来科目中,用于纳入财政部门预算范围的往来资金和非财政资金往来款的核算,也便于财政国库对账,保持财政预算资金支付数的一致性,助推高校内外预算协同目标的实现。

参考文献:

- [1]李永明,代飞.当前我国高校财务绩效管理体系构建思考——以优化资源配置为视角[J].云南师范大学学报(哲学社会科学版),2022,54(5):112-124.
- [2]阳秋林,王湘懿,阳宏利,毛文艳.地方政府部门整体支出预算绩效评价的探索与创新——基于湖南省衡阳市第三方机构绩效评价报告[J].财政科学,2022(8):143-150.
- [3]张琦,鲁睿晗,孙旭鹏.政府财务报告审计重点研究——基于与预算执行审计衔接的视角[J].审计研究,2022(4):20-30.
- [4]谢津秋,苏倩,朱长萍,刘锴.预算执行审计与政府财务报告审计协同机制研究[J].审计研究,2022(4):31-40.
- [5]刘英姿.高校预算绩效评价应用研究经验分析[J].中国高等教育,2022(02):56-58.
- [6]张积勇,袁媛,孔宪薇.高校修购专项预算执行风险分析与定量预警[J].大连理工大学学报(社会科学版),2021,42(6):80-89.
- [7]马海涛,曹堂哲,李敏.我国部门预算整体绩效报告制度的基本框架和实施路径——基于整体性治理的系统集成分析[J].财政研究,2021(5):26-37.
- [8]李朝芳.行政事业单位资产管理与预算管理的有效结合:基于信息流视角[J].地方财政研究,2021(1):33-43.

(编辑 刘 珊)