



基于政府绩效评价谈政府成本会计的推行

贝洪俊(教授) 白玉华

(浙江万里学院 宁波 315100)

【摘要】在我国现阶段,为了控制政府成本、增强政府绩效评价方法的可操作性、提高政府的管理水平和公共资金使用效率,应建立符合我国国情的政府成本会计系统。基于此,本文对我国推行政府成本会计的意义进行了分析,并提出了相关建议。

【关键词】政府成本会计 政府绩效评价 应计制会计

政府绩效是政府在行使其职能、体现其意志过程中反映出的管理能力。政府成本是政府绩效评价的一个重要的基础性指标,牢固树立成本意识对服务型政府的构建至关重要。政府绩效评价就是根据管理的效率和效能以及服务质量、群众满意度等,对政府部门在管理过程中的投入、产出(包括中期成果和最终成果)进行考核评估。根据评估结果,可以及时对政府职能、有关责任、工作目标进行调整,使职能更加明确、责任更加清晰、目标更加合理,最终提高政府绩效。由此可见,政府绩效评价实质上就是运用价值理论对政府工作的效益、效率、效果进行分析评估,而政府成本核算是政府绩效评价的一个不可或缺的重要环节。

一、推行政府成本会计的意义

1. 政府成本会计为政府绩效评价提供基础数据。政府在行使其职能时会耗费经济资源,由于政府官员的不完全理性和存在获取私利的动机,在资源的投入方面可能存在无效或低效情况。因此,有必要比较投入与产出,考量政府资源的使用效率。而这有赖于政府会计系统对项目成本(投入)和产出进行合理确认和准确计量。定量信息的缺乏制约了政府绩效评价理论与实务的发展,从这个角度讲,要建立起科学、合理的政府绩效评价体系,离不开政府成本会计所提供的信息。

2. 政府成本会计为政府理财提供有效思路。一般情况下,资金短缺时需要实施成本会计,以提高资金使用效率和经济性。目前我国财政资金依然偏紧,而政府按公共财政的管理方式管理公共财务会出现不计成本、不讲效益、不顾风险的现象,从而造成公共资源严重浪费,加大了财政风险。在党的十七大上,胡锦涛总书记指出:坚持科学发展观,构建社会主义和谐社会,要实施有利于经济社会科学发展的财税制度,加强财政支出管理。温家宝总理于2007年3月在《政府工作报告》中提出:要打造“公共服务型”政府;政府受人民之托,为人民理财,也理应为人民理好财。笔者认为,整合行政资源、降低行政成本、提高政府资金的使用效率就是理好财的重要体现。

3. 政府成本会计的多元化目标能体现不同信息使用者的需求。政府成本信息受到了政府部门自身和社会公众的关

注,但政府部门通常是政府成本信息的主要使用者,其在使用受托资源实现项目目标方面负有责任,可靠和及时的成本信息将有助于确保资源的合理使用,从而避免浪费和使用的低效。而包括新闻媒体和利益集团在内的社会公众,则关心影响其利益的政府项目的成本和产出方面的信息,其会根据项目成本信息判断资源是否被合理地分配给项目,以及项目的运营是否既有效果又有效率。

二、推行政府成本会计的建议

为了控制政府成本、增强政府绩效评价方法的可操作性,我国应建立政府成本会计系统,推行政府成本会计,以提高我国政府的管理水平和公共资金使用效率。但推行政府成本会计的难度较大、涉及面较广,这种难度不仅表现在技术层面,而且表现在组织和制度层面。由此可见,政府成本会计的推行将是一个系统工程,它涉及到方方面面的配套措施改革问题。为了成功地推行政府成本会计,笔者认为可分以下三个阶段开展工作:

1. 第一阶段,在现有制度基础上进行简单的政府成本会计核算与分析。就我国目前的政府会计系统而言,政府成本的核算和分析可从以下三个方面进行,即政府部门预算的编制、预算执行过程中费用的归集计算和预算执行情况分析。

(1)政府部门预算的编制。政府部门预算的编制是一项十分细致的工作。政府部门预算是政府绩效评价的基础,是政府成本核算的定额依据。因此,要科学评估政府绩效,就应该按照政府部门的职责和事业发展计划尽量细化预算。另外,这样做还能对政府部门年度内的每一项工作都做出明确的指导。政府部门预算要经过同级人大批准后才能执行,其具有法律约束力,其科学性与合理性也可以通过执行过程检验。编制政府部门预算,可以加强对政府部门各项工作的管理,同时我们又可以根据工作任务的变化而适度调整政府部门预算。

(2)预算执行过程中费用的归集计算。政府部门预算的执行过程实际上就是财政经费的投入过程。要科学地对政府绩效进行评价,要准确合理地对投入和产出情况进行分析,就必须对政府部门的每一项工作所产生的费用进行准确归集和

计算。

按照政府收支分类改革的要求,政府支出分类可分为支出功能分类和支出经济分类。所谓支出功能分类,是指支出按照政府主要职能活动分类,具体分为类、款、项、目四级,可以细化到政府的某个部门或单位的某一项具体任务的支出,能够反映政府的各项职能活动的支出内容和方向;所谓支出经济分类,是指按支出的经济性质所作的一种分类,支出经济分类明确反映政府的钱究竟是怎么花出去的,是支付了人员工资、会议费还是买了办公设备等。

支出经济分类与支出功能分类从不同侧面、以不同方式反映政府支出,它们是相互独立的,同时又相互联系。在预算执行过程中,必须结合这两个方面对费用进行归集和计算,具体可以通过设置会计科目和进行预算项目辅助核算来完成。

(3)预算执行情况分析。以往的预算执行情况分析较为关注预算执行的合规性、合法性,而随着政府绩效评价系统的启动,对于预算执行的合理性也必须给予高度的重视。在对预算执行情况进行分析的过程中,除了对财政财务收支情况进行分析,还应该结合政府部门的责任目标完成情况对投入、产出进行分析,进行绩效考核与评估,最终提高政府的管理水平和绩效。

政府绩效评价是一项复杂的工作,必须结合各个部门的特殊性,由各方面的专家共同来完成。政府绩效评价将预算的合理性与政府工作目标责任制挂钩,既要考核产出,又要分析投入,从而真正实现“政府花最少的钱办最多的事”的目的,使政府树立良好的公众形象,打造一个廉洁高效的政府。

2. 第二阶段,政府成本会计的实施条件创造——“应计制”的引入。我国要顺利推行政府成本会计,必须在立法方面做好充分的准备。首先,必须营造一个良好的法律环境,保证政府成本会计能够顺利推行;其次,采用应计制会计基础。从会计信息的质量来看,应计制(也称为“权责发生制”)会计以减少支出与提升效能为出发点,应计制会计下的信息更具有决策相关性,能较好地反映政府部门受托责任的履行情况。应计制会计与现金制(也称为“收付实现制”)会计的区别,正如美国学者 Clarks T. Horngren 等所说:应计制会计下的收益信息能更好地反映营运成果与付出努力之间的关系,因为它是对主体创造价值的一个全面总结;现金制会计只关注主体通过营运获得现金的能力,这是个狭隘但又重要的问题。由此可

见,应计制会计有助于政府更全面地进行公共财政管理,提高政府账目的透明度,最终有利于控制成本、提高效益。

应计制会计对现金制会计下的信息进行了改进。同时,由于应计制会计与成本会计的基础一致,采用应计制会计的政府在进行成本核算时可以节约成本、提高效率,从而有利于政府绩效评价。

3. 第三阶段,政府成本会计系统的构建。我们可以从政府绩效评价对政府成本信息的需求出发,建立我国政府成本会计制度,选择政府成本会计报告模式,并在此基础上规范政府成本会计报告的基本内容和基本格式,以及明确政府成本会计报告的编报程序。政府成本会计制度应以降低服务成本、提高运营效率和效益为基础进行建立才是有效的。我国的政府成本会计报告可采用全面成本报告模式,即政府成本会计报告不仅应包括总成本和净成本,而且应包括不同部门、不同项目的成本以及单位成本和责任成本。由于部门之间的差别,各个部门的成本会计报告的内容可有所不同,如一些部门在特殊情况下可以只选择某一个方面进行反映,一些基于政治目的设立的政府部门可只报告单位成本。总之,政府成本会计报告提供的信息应当全面、详细和具体,要能够满足政府绩效评价的需要,使政府绩效评价真正落到实处。

【注】本文系浙江省哲学社会科学规划课题“节约型社会视角下的政府成本会计研究”(项目编号:08CGJJ005YB)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 米切尔·马赫著,姚海鑫等译.成本会计.北京:机械工业出版社,1999
2. 李建发,肖华.公共财务管理与政府财务报告改革.会计研究,2004;9
3. 周镇宏,何翔舟.政府成本论.北京:人民出版社,2001
4. 陈立齐,李建发.国际政府会计准则及其发展评述.会计研究,2003;9
5. 陈胜群,陈工孟,高宁.政府会计基础比较研究——传统的收付实现制与崛起的权责发生制,孰优孰劣?会计研究,2002;5
6. 陈志斌.公共受托责任:政治效应、经济效率与有效的政府会计.会计研究,2003;6
7. 慕容雨.应计制舞动香江.中国会计报,2008-08-01