

# 基于绩效评价导向的政府会计改革探讨

陈 靛 阳 迅

(湖南女子大学 长沙 410004 湖南商学院 长沙 410205)

**【摘要】** 本文阐述了基于会计视角的政府绩效评价内容,剖析了现行预算会计体系下产生的会计信息与绩效评价最终目标的差距,提出了建立绩效评价导向的政府会计体系的思路。

**【关键词】** 政府会计改革 预算会计 绩效评价导向

政府会计是政府部门信息系统的重要组成部分,政府会计体系能否提供更多有用的绩效评价信息将直接决定政府履责的考核评价结果,关系到建设责任政府的长远目标。政府会计本应为绩效评价工作提供数据支持,但现有的政府会计体系在绩效评价支持方面并未发挥应有的作用。目前行政事业单位的会计报告体系只能反映预算执行情况,社会公众无法接触到更为详细的会计信息,即使是政府部门也无法从会计信息载体中了解政府的整体财务状况和工作绩效,更无法评价政府工作的好坏。因此,建立以绩效评价为导向的政府会计体系,已成为我国政府会计改革的重要课题。

## 一、基于会计视角的政府绩效评价内容

1. 经济性:成本—投入。政府兴办公事业既使用了可控资源,又通过各种渠道筹集了必要的资金,政府会计必须全面反映政府可控资源的总量与构成、公共项目的规模与结构及资产、负债与净资产。即要评价政府承担公共受托责任,提供公共产品和服务而形成的各种债务、义务;用于履行这些债务、义务和兴办事业的存量资产及经费来源;政府履责能力的可持续性;政府对可控资源管理及保值增值情况。

2. 效率性:投入—产出。政府运作的资源投入即政府的营运成本,是衡量政府业绩的一个重要部分,也是获取效率与效果等方面信息的基础。政府投入—产出情况的正确评价要求政府会计体系能对项目成本进行确认和准确计量,提供有关项目成本的信息和由项目所形成资产的信息。要评价某一政府或部门的工作业绩和效率,政府财务报告中就应该提供有关收入、费用、成本等信息。

3. 效果性:产出—成果。评价政府用于公共产品和服务的投入发挥了哪些效力,其对社会福利、经济发展和环境质量等方面产生了什么影响。公共受托责任的复杂性决定了公共领域的信息披露义务既包括定量信息披露,又包括定性信息披露。而衡量政府投资和服务的绩效既需要量化的财务指标,又需要不能量化的非财务指标。可见,对于效果性的评价是政府绩效评价中的难点。这就需要政府会计体系除最大限度地反映政府资产、负债与成本之外,还需要结合其他信息系统共同披露政府履责的情况。

## 二、从绩效评价角度看我国政府会计现状

1. 政府会计目标过分强调以预算管理为中心。我国预算会计的目标是:监督预算的执行,保证实际收支与预算收支一致并具有合法性。这一目标强调预算会计为预算管理服务,满足政府财政预算管理的需要,会计与预算要保持高度的一致性。这一定位显然是与我国计划经济时期以投入控制为中心的供给制预算管理相相适应的,它忽视了政府单位作为一个独立的会计主体所应履行的其他管理职能。同时,预算会计提供的信息集中于年度财政“收、支、结余”,仅限于当期财务资源,不能满足政府长期计划的需要,不能为政府的预测、决策提供更多的帮助,在本质上只是一种预算执行会计。从资产管理方面来说,目前的预算会计系统没有充分反映政府部门和行政事业单位的资产负债状况,不利于防范和降低财政风险。再者,目前的预算会计报表体系只侧重披露预算执行情况信息,其主要使用对象是政府内部的决策者与立法机关及人民代表,而政府会计信息的重要使用者——社会公众作为政府的最终委托人,需要了解政府受托资源的使用情况和政府承担债务的规模与结构以及政府履行责任的持续能力,这些信息难以通过预算会计系统取得。

2. 政府会计核算基础不能最大限度地反映政府资产、负债与成本。

(1)我国的政府预算会计是以现金制为基础的,只反映预算执行结果资金的流入和流出,而政府的对外投资和国有股权在会计上未能作为资产加以确认,而是作为当年支出处理。由于对上述政府资产无法进行会计确认、计量、记录和报告,因而无法掌握政府资产的真实状况,更难以实现对国有资产所有权和收益权的管理。随着我国公共服务社会化进程的不断加快,这一矛盾将在更大范围内反映出来。

(2)现金收付制以现金的实际收付作为确认当期收支的依据,政府当期的财政支出只包括以现金实际支付的部分,未包括当期虽已发生但尚未用现金支付的政府债务。其结果既无法掌握政府真实的财务状况,不利于防范和化解财政风险;又容易产生债务和效益的代际不公问题,不利于客观、全面地评价和考核政府绩效。

(3)现行现金制下,缺乏成本(尤其是提供公共产品的成本)核算,收入减去支出后的结余既不能反映政府部门的成本控制和投入产出情况,也不能反映政府部门实际的经营绩效和效率。由于非现金交易不作为收支及时核算,因而收入与成本无法配比,不能完整地反映政府的业绩。

3. 政府会计报表体系难以提供衡量政府绩效的信息。目前的政府会计报表体系主要由资产负债表、预算执行情况表、收入支出表及其他附表等组成。一方面,由于现金制不涉及除现金项目外其他各种资源存量,对无形资产、股权等长期资产缺乏计量,对固定资产及其使用情况缺乏报告,容易导致资源流失。政府积欠的长期债务、拖欠的费用等在现金制的资产负债表中无法体现。另一方面,收付实现制下的收入支出表主要体现财政收入的分配,难以反映财政资金的使用情况,不利于对政府绩效的评价和监督。

### 三、建立以绩效评价为导向的政府会计体系

1. 政府会计目标:提供绩效评价有用信息。政府会计有三个层次的目标,即基本目标、中级目标和最高目标。基本目标是检查和防范错弊,保证公共资金的安全完整;中级目标是促进健全的财务管理;最高目标是反映并解脱受托责任。这三级目标的实现都有赖于对政府绩效的评价。目前的政府会计目标主要是预算的执行,导致其报告使用者范围的界定过于狭窄,仅局限于内部使用者,不能提供政府绩效和成本报告,不能解脱政府的受托责任。因此,政府会计的直接目标应定位于提供绩效评价的有用信息,政府会计报告的使用者应面向社会公众,提供考核政府绩效的相关信息。

2. 政府会计主体:基金。基金是政府履行公共受托责任所需公共资金的主要来源,政府活动不以营利为目的,但其资源的使用通常受到法律、法规、合同和协议等外部约束。根据国际惯例,我国政府会计也应“以基金”来界定会计主体的空间,并按照法律法规或其他限定用途的财产(资源)分别设立不同的基金,将每一只基金都视为一个独立的会计主体。这就要求区分基金与基金之间的财务收支,各基金应分设账户,分别进行核算和报告。政府会计通常把基金划分为政务基金、权益基金和受托基金,分别核算不同用途财产(资源)的来源和使用情况。基金主体通常按特定法规、限制条件或期限管理的需要设立。因此,“基金”是典型的政府会计主体与财务报告主体。基金会会计有利于对不同来源和用途的资源进行分开管理和核算,更好地贯彻专款专用原则;有利于受托人履行法定受托责任,并评估管理当局的运营绩效。

3. 政府会计基础:分层次的应计制。由于不同类型的基金主体计量的特征存在较大差异,因而不同类型的基金主体需要采用不同的会计确认基础。按照公认会计原则的要求,编制预算采用现金制基础,政务基金采用修正的现金制基础,权益基金和受托基金采用应计制基础,因而在编制政府层面的财务报告时应采用应计制基础。在同一类基金主体中,当会计基础和预算基础不一致时,除了要按会计基础确认收入、支出及编制财务报表,还要在会计期末按预算基础进行调整,以便编制预算比较表。因此,我国可以根据政府业务活动的特点,

区分政务活动、商业活动和受托责任活动,实施不同的会计基础,综合应用各种会计基础来提供全面反映政府经济资源、现时义务和业务活动全貌的信息。

4. 政府会计模式:财务会计与预算会计并存。政府会计面临着双重任务,即既要保持公共资金安全,又要提高其使用效率,政府会计只有同时满足三个层次目标,才能最大限度地降低行政成本,提高办事效率。预算政府取得和使用财务资源的主要依据,在政府的计划、控制及业绩评价中具有重要作用。以现金制为基础的预算会计反映与监督预算执行,是预算管理的必要手段,加强预算会计核算,改进预算控制,能够实现第一个层次的政府会计目标,即确保公共资金的安全完整。而要实现第二、第三层次的政府会计目标,提高公共资金的使用效率,最终解脱政府的受托责任,则必须建立以应计制为基础的政府财务会计系统,以完善政府会计体系。政府财务会计要借鉴企业财务会计改革的成功经验,运用基金制会计模式,定期、全面、连续、系统地反映和监督政府各项经济活动的情况,包括债权债务、对外投资、国有资产保值增值、现金流量等方面的信息。这既是增加政府财政收支透明度的需要,又是评价政府工作绩效的需要。

5. 政府财务报告:基金报告模式。政府财务报告是政府会计信息的最终“产成品”,它是为了满足信息使用者需求而编制的以财务信息为主要内容、以财务报表为主要形式、全面系统地反映政府业绩和受托责任完成情况的综合报告。政府财务报告的模式可采用基金报告模式。每只基金都需有一套完整的资产负债表、收入支出表(运营表)、现金流量表以及有关报表附注及说明,这样可以解决不同基金适用不同会计基础的问题。从财务报告的构成体系看,政府财务会计编制的财务报告的内容应包括:财务报告基本概述、政府整体层面财务报表、基金财务报表、财务报表附注与说明书以及其他需要披露的会计信息。其中,财务报告基本概述应提供政府作为财务报告主体的财务状况及变动趋势、重要基金的财务变动的信息与变动趋势以及一些影响财务报告信息真实性的情况说明;政府整体层面财务报表,包括资产负债表、运营表、现金流量表,反映主体政府和构成单位整体层面上的财务状况及现金流量的变动情况。基金财务报表根据基金的不同类型分别编制。对于政务基金,可分别编制资产负债表、收入费用和基金余额变动表;对于权益基金,可分别编制基金净资产表、收入费用和基金净资产变动表、现金流量表;对于受托基金,可分别编制受托净资产表、受托净资产变动表。

#### 主要参考文献

1. 刘玉廷. 我国政府会计改革的若干问题. 会计研究, 2004;9
2. 张琦. 论绩效评价导向政府会计体系的构建. 会计研究, 2006;4
3. 张琦, 李先瑞. 我国政府会计改革应明确的若干前提. 财务与会计(综合版), 2007;10
4. 贝洪俊. 新公共管理:基于绩效导向的政府会计系统. 财会研究, 2004;5