



# 政府会计体系建设:以政府绩效评价为导向

赵合云

(广东商学院 广州 510320)

**【摘要】** 政府会计在提供政府绩效评价所需的定量绩效信息方面具有天生优势。但我国现行的预算会计目标、核算基础、核算内容、报表体系等方面还存在问题和局限性,信息披露不能满足政府绩效评价的基本要求。因此,有必要以政府绩效评价为导向推进政府会计体系的建设。

**【关键词】** 政府绩效评价 政府会计 预算会计 收付实现制 权责发生制

政府绩效评价作为对政府公共部门管理过程中投入、产出、中期成果和最终成果所反映的绩效进行评定和划分等级的一项制度安排,主要涉及政府公共部门业绩目标的确定、绩效指标的设计以及绩效报告(包括绩效信息的披露)等一系列管理性的工作。

近年来,随着政治体制改革进程的加快,政府绩效评价在我国已经初见端倪,渐成发展之势。但我国政府绩效评价还刚刚起步,目前更多的只是停留在绩效评价的定性分析层面,定量分析比较欠缺,不能满足绩效评价的基本要求。为此,有必要推进以政府绩效评价为导向的政府会计体系建设。

## 一、我国目前的预算会计制度滞后于公共绩效管理改革

目前我国建立在收付实现制基础之上的预算会计制度,是一种以预算管理为中心的宏观管理信息系统,它在会计目标、核算基础、核算内容及报表体系等方面明显滞后于公共绩效管理改革。

1. 层次较低的会计目标定位不利于实现期望的绩效目标。我国预算会计主要为财政部门和上级单位提供重要基础材料,目标定位在较低层次的为政府内部监管提供服务上,这种服务离实质意义上的公共管理要求还相差很远,公众或其他信息需求者往往因缺少信息支持而无法有效督促政府履行广泛的公共受托责任。显然,现行的预算会计目标强调的是一种较低层次的财务责任,这违背了绩效管理的基本要求,不利于实现期望的绩效目标。

2. 收付实现制的会计核算基础不利于客观公允地反映政府运行绩效。我国现行预算会计制度规定:财政总预算会计和行政单位会计以收付实现制为记账基础,事业单位会计原则上使用收付实现制。由于收付实现制按照实际金额确认和记录预算收支,所形成的财务信息失去了一定的相关性和可靠性,无法客观公允地反映政府的整体财务状况和运行绩效,不利于利益相关者做出正确决策。

3. 范围过窄的会计核算内容不利于评价政府整体绩效。现行预算会计对于一些政府性资金运动加以全面反映,这不利于评价政府运行的整体绩效。一是广义政府会计概念在我

国并没有建立。二是对政府活动的确认不全面、不真实。总预算会计无法实时追踪发生于各支出单位的财政交易信息,行政事业单位会计与总预算会计的财政信息不一致,使政府的财务信息和绩效信息失去了一个合理评价的客观基础。三是没有确认政府的股权。总预算会计对政府的投资支出仅确认为当期的财政支出,而对进入国有企业的国有股权并没有反映和核算。

4. 不合理的政府财务报表体系不能满足公共绩效管理的需要。首先,我国现行的预算会计报告过分强调以预算管理为中心,只侧重披露预算执行情况,报告使用者的适用范围过于狭窄。其次,财务报表的内容过于简单,既没有披露国有资产预算、社会保障预算和财务收支预算等会计信息,也没有提供反映政府绩效与成本的信息。再次,我国现行的预算会计报表体系设计存在缺陷,现行预算会计报表主要包括资产负债表、收入支出表(预算执行情况表)、附表及会计报表附注以及收支情况说明书,未能提供合并的政府财务报告,也未能提供政府绩效和成本报告。

## 二、以政府绩效评价为导向推进政府会计体系的建设

显然,政府会计系统应该能够更好地适应公共绩效管理的需要,为信息使用者确认、总结、解释、汇报政府财务总体运营状况和最终结果及影响提供帮助。从这个意义上说,我们需要以政府绩效评价为导向推进政府会计体系的建设,将目前相对滞后的预算会计系统转变为顺应绩效评价潮流的、更为广泛地反映政府整体财务状况和产出绩效的政府会计系统。

1. 政府会计目标。如前所述,目前国际上大部分学者和政府会计准则制定机构有关政府会计目标的观点比较接近:向信息使用者提供全面的财务信息,以帮助其评价政府的受托责任履行情况和做出相关的决策,而其中,报告和解除政府主体的公共财务受托责任是政府会计的根本目标。而从绩效评价的视角来分析,这一根本目标的实现最终有赖于对政府绩效评价。如澳大利亚政府会计的目标是为信息使用者提供有用的信息,帮助信息使用者制定或评价政府的资源配置

决策。美国政府会计准则委员会(GASB)1987年将政府会计目标界定为:一方面,政府会计应公正充分地披露政府运营一段时间后的财政状况、业绩和成果等,帮助信息使用者包括社会公众、立法机关、国际机构和其他资源的提供者掌握政府受托责任的履行情况,评价政府提供服务、参与竞争、持续发展的能力,并据此做出经济、社会和政治决策。另一方面,政府会计还应该为政府内部管理人员提供有助于计划和控制的信息,报告所指向的内部管理不仅要投入资源负责,还应延伸到有关资源的分配和使用对经营目标产生的影响及效果等。这两方面都大大提高了政府会计报告的目标层次,有利于公共绩效管理工作的开展。

可见,我国政府会计的目标层次还需要进一步提升,其直接目标应该定位于提供政府绩效评价的有用信息,定位于帮助评价政府公共部门的绩效和反映政府公共部门的公共财务受托责任。

**2. 政府会计核算基础。**权责发生制企业财务会计系统在企业财务受托责任中的出色表现使学者们有理由相信,权责发生制政府会计在反映和评价政府绩效和公共财务受托责任方面明显地优于收付实现制(陈小悦等,2005)。从国际经验来看,正是考虑到收付实现制与公共绩效管理的诸多冲突,西方国家的政府会计大部分都建立在权责发生制或者修正的权责发生制基础之上,以便真实可靠地反映政府的财政状况和运行成果,帮助信息使用者正确评价其财政受托责任的履行情况。首先,收入在提供服务时确认,而不是在收取现金时;其次,所有经济资源在资产负债表上确认为资产;最后,政府所有因接受服务或承诺而发生的义务在资产负债表上报告为负债。这无疑能够更为真实地确认特定会计期间政府的资源运行和债务状况。

因此,从公共绩效管理的角度来看,权责发生制的适度引入是适当的。当然权责发生制的引入不是一蹴而就的,它应是一个对财务信息需求逐步增加的过程,其关注的重点在于是否需要引入权责发生制来增加政府会计的信息含量,以及应首先在哪些方面和哪些项目引入权责发生制,而不是简单地以权责发生制系统取代收付实现制系统。

**3. 政府会计核算内容。**考虑到政府绩效评价的要求,我们应规范政府会计核算内容,将政府会计核算对象从传统的预算资金运动扩展为新公共管理机制下的价值运动。首先,现行预算会计系统必须进行大的整合。考虑到公共绩效管理对政府会计范围的要求与我国的实际情况,我国现阶段主要应对事业单位会计的归属进行重新界定。要把从事财政活动和准财政活动的事业单位(主要为公立非企业化管理的事业单位)会计纳入政府会计范围,其他的则纳入企业会计范围。如此,我国的政府会计体系得以初步形成,具体包括目前的总预算会计、行政单位会计和公立非企业化管理的事业单位会计。其次,总预算会计必须有能力实时追踪发生于各支出机构的财政交易信息。这就要求统一会计科目和预算分类,原则上所有的会计主体只能使用相同的会计科目和预算分类记录财政活动,这是实现政府财务信息和绩效信息在支出机构与核

心部门(通常是财政部门)之间实时传递的基础,以确保固定资产、政府持有的股权等相关信息的全面性、完整性。再次,要将政府会计范围扩展到支出周期的每个阶段,特别是需要有能力追踪对财政管理至关重要的承诺信息,如政府担保、养老金负债等。

**4. 政府财务报表体系和报表内容。**政府财务报表体系和报表内容主要是明晰政府财务报告的组成结构和内容,分清哪些内容应当纳入政府财务报告,哪些不应纳入,以及明确其中应当纳入政府财务报告的内容中哪些是核心内容,哪些是附带内容。根据《国际公共部门会计准则第1号——财务报表的列报》的规定,一套完整的政府财务报表体系包括:①财务状况表(又称为资产负债表);②财务业绩表(又称为运营表、收入与费用表、收益表等);③净资产/权益变动表;④现金流量表;⑤会计政策和财务报表附注。一套完整的政府财务报表体系至少应当提供资产、负债、净资产、收入、费用、现金流量等方面的信息。

为了全面完整地反映各级政府的绩效及公共财务受托责任,我们应当按照《国际公共部门会计准则第1号——财务报表的列报》的规定,结合我国的实际,将我国现行的预算会计报表拓展为包括资产负债表、收支表、营运表、现金流量表等在内的政府财务报表体系,使政府财务报告能够涵盖所有相关的政府财务活动内容,全面客观地反映政府公共部门的受托业绩,而不是只反映年度的预算收支执行情况及结果,只简单报告预算支出或经费支出情况等。其中:资产负债表反映报告主体在财政年度结束时的财务状况,是考察和评价政府财务业绩的重要信息来源;收支表反映报告主体的收入来源组成和支出用途,以及收支余额变动情况;营运表反映报告主体在财政年度内的运营效果,即收入和费用情况;现金流量表有助于信息使用者预测报告主体未来的现金需求及未来创造现金流量的能力。

当然,为了满足财务报告使用者对相关信息的需要,我国政府财务报告的内容构成除了主要财务报表以外,还应包括对政府财务状况的综合分析、基本经济环境和发展趋势的概要阐述、财务报表以外应披露的附加信息、财务报告注释等方面的内容。

**【注】**本文为广东省社会科学基金项目(编号:007Y002)部分研究成果。

#### 主要参考文献

1. Bevan and Brazier .Signalling and Monitoring in Public-Sector Accounting .Journal of Accounting Research ,1985;25
2. 赵合云,陈纪瑜.公共财务受托责任、绩效评价与政府财务报告改革研究.财经理论与实践,2008;5
3. 国际会计师联合会公共部门委员会.国际公立单位会计准则.北京:中国财政经济出版社,2002
4. 陈小悦,陈璇.政府会计目标及其相关问题的理论探讨.会计研究,2005;11
5. 国际会计师联合会.国际公共部门会计公告手册 2003.大连:东北财经大学出版社,2004