

权责预算的有效性： 合规、绩效与风险视角的比较

□谢林

依功能不同，财政管理可以分解为三个基本维度：合规性、绩效和风险管理。收付实现制与权责发生制预算在支持这些功能上呈现相当大的差异。

一、合规性管理视角的比较

收付实现制在现金已经收到或支付时确认交易和事项，并以报告期内现金的收支差额计算当前财务结果，以向信息使用者提供本期现金收入来源、使用用途及其期末现金余额等信息。权责发生制不考虑现金流发生的时间，而是在财务交易或经济事项的“权利”或“责任”发生时进行记录和计量。

权责基础上预算执行的合规性管理，可能由于权责发生制本身的特点面临困难和挑战。一是假设条件与参数估计。权责发生制预算在编制过程中，要求设定大量的假设条件、参数估计等。为保证可靠性和合理性，还需要独立的审计机构提供对报告的评估意见。参数设定大多依赖于历史数据基础上的主观判断，造成预算编制中存在支出部门的自由裁量。二是投入信息被淡化。由于权责发生制预算报告

不提供生产每一单位特定产出的投入信息，结果导向取代投入导向，就为部门掩盖真实数据提供了条件。每年为实现各种社会经济目标要设立无数的项目并需要大量财政资金，尽管每个项目产出可以通过各种绩效标准加以描述和限制，但资金是否准时依法依规流动仍是关键，拨款文件不会提供为实现产出而消耗的人事、经常费用和技术组合信息，这样就很难判断产出的实现是否高效，过程是否存在浪费。三是部门比较基础的不一致。由于多年期项目数量逐渐增加，投入信息的缺失使得在统一基础上进行绩效比较难度加大。产出分类不具有一致性，也使得部门产出之间的比较意义不大。这些因素使部门管理事实上具有较大的自由裁量权，而立法机关的监管职能被架空，因此，将立法机关监管的重点由现行的投入控制转向部门绩效和产出水平将面临重大挑战。

二、绩效与成本管理视角的比较

政府和公民在国家层面形成最高层次的委托代理关系，在这一层次上政府部门对民众的受托责任，主要体现在依

据民众偏好完成公共资源配置并就公共资源使用的成本、效果、影响接受民众的评价和监督。我国面临公共支出规模膨胀、资金使用效率和公共部门运营绩效低下等众多公共治理问题，“投入导向+合规性控制”的模式已不能确保实现受托责任，反而导致公共资源的大量浪费。因此，绩效导向的财政管理模式逐渐得到发展。但完整的绩效评价依赖于对产出的数量、质量、及时性、分类以及成本的准确计量，其中对成本信息计算的不同安排，成为两种会计基础在绩效管理方面发挥不同作用的主要原因。

(一)收付实现制对成本信息的扭曲。收付实现制政府会计和预算均以现金流入流出为基础进行记录和规划，但大多数情况下，现金流量的变动可能会因为公共产品或服务生产和交付过程的复杂性而无法反映经济现实。尤其在资产购置、跨期支付大量存在的情况下，仅反映现金流量的收付实现制将对政府活动的真实成本信息产生扭曲。一是跨期支付。公共部门现金支出要经过一系列的支出程序和审批过程，使得产出核实与资金支付之间可能存在较长的时滞，如政府长期负债或养老金支出。收付实现制下，延迟

支付或跨期支付意味着由未来财年的支出承担本期政府成本,将对成本信息产生扭曲。修正的现金制可以通过规定追加期来纠正最多一年的延迟支付问题,但对于更长时间的跨期支付问题仍束手无策。二是资产购置。在资产购置产生现金支出的当年,收付实现制将购置价格一次性计入现金支出进行核算,造成对成本的高估。由此在评价政府绩效时,会造成相应的曲解,与本年没有资产购置的公共部门相比,资产购置部门的运作成本高于其他部门,以成本信息为基础的绩效也发生扭曲。然而,经济现实可能并非如此,由本期购置的资产不仅支持了本期财政绩效,而且将在其使用年限内提高未来各期的财政绩效。三是存货消耗。同资产购置相类比的情况就是存货消耗问题。由于收付实现制仅在存货购置支付当期记录现金支出,而在存货使用年限内不再计提折旧,存货的每年折旧就被排除在公共部门活动成本之外。因此,收付实现制实际上低估了存货使用年限内的运作成本。

(二)权责基础上的完全成本信息。权责发生制以权利和责任发生为确认收支时点的主要标准,并在要素中反映政府资产和负债信息,以经济资源消耗代替现金资源流出,从而能够提供最真实的政府活动和财政交易的完全成本信息。绩效评价和绩效导向的财政管理高度依赖完全成本信息。一是费用与现金支出。权责发生制预算下“费用”与收付实现制下“现金支出”相对应。费用是指会计期间内经济利益的减少,其形式表现为资产的流出、资产消耗或是发生负债而引起的净资产减少;现金支出是由于报告主体向该主体之外的组织支付现金而产生的现金流出。从范围上看,费用是经济资源消耗的结果,而公共部门活动成本不仅仅局限于现金资源。因此以费用作为核

算成本信息的基础,比现金支出更具包容性和真实性。二是折旧与服务潜力的损失。收付实现制下对实务资产购置的支出归入现金支出,权责发生制下由于没有导致报告主体净资产的减少,因此该部分支出不是费用而归入资产。另外,权责发生制预算中,在资产使用年限内,其由于时间、生产过程中的使用和技术过时而导致的服务潜力的损失确认为折旧费用,并通过折旧费用的准确计量,防止了对净资产的高估,这对成本信息的还原和进一步的绩效计量来说意义重大且十分必要。三是配比问题。配比问题是将成本项目匹配到成本对象的过程,是绩效计量的关键前提。收付实现制将现金支出与现金收入相比,由于这种计量均可能在时间分布或部门分布上被不同程度地高估或低估,对于比较和评估财政绩效几乎没有实际意义。权责发生制将特定产出的预算确认与资源耗费的期间进行配比,反映为生产公共部门产出而消耗和使用的资源价值。首先将完全成本范围由现金资源消耗拓展至经济资源消耗;其次通过相应的匹配方法将资产折旧均摊到每项活动上,以纠正成本低估问题;第三,对于公共部门承诺或长期决策而引致的未来支出义务,权责发生制在做出承诺或决策的当期予以确认和配比,以反映承诺和决策完全成本。总而言之,权责发生制预算反映了政府完全成本信息,为追踪某项公共部门规划、项目或活动的真实的完全的成本提供了可能。

三、财政风险管理视角的比较

政府财政收入、支出(费用)因各种原因产生出乎意料变动的可能性即为财政风险。导致财政风险的来源可分为行为层面和交易层面。一是行为层面的财政风险管理主要集中在对公共资源使用的合规性控制。收付实现制可以

比较现金使用与法定预算的符合性,将现金收支行为置于财务法案和年度预算文件的框架之内加以控制,从而确保现金资源使用的合规性。强调结果导向的权责发生制有效地支持绩效和分权管理改革,在规定合理结果目标的前提下,在公共资源使用方面给予支出部门和地方政府一定的自由裁量权,对合规性控制机制产生侵蚀。二是交易层面的财政风险管理集中在对财政可持续性的测算和管理。债务和赤字是财政可持续性测算的最普遍方式,确保公共债务水平在安全区间内对于维持财政可持续至关重要,这要求总支出上适度的预算控制。但是一个仅仅基于开支总量控制的预算体制不足以控制债务水平,亦不可支撑可持续性财政政策的执行。原因在于如果总量控制仅仅局限于开支方面,资本支出将得不到有效限制,这也是收付实现制在财政可持续管理方面的短板。一方面,收付实现制下不能提供完整的政府负债信息。收付实现制预算下一些项目(包括养老金、保险和贷款)的成本无法准确的反映在预算中,结果导致支出控制可以通过简单的延期支付而被绕开,政府总借款的重要信息无法真实地在财务报告中予以报告。另一方面,收付实现制下政府资产信息的反映不全面。权责发生制确认政府资产为可以在未来提供可计量收益的经济资源,并通过资产折旧将其分摊和配比至特定项目,对资产分类确认,不仅能够使公众获得公共部门资产的全景图以提高财政透明度,使财政透明超出简单的现金收支计划的范畴,更重要地通过编制政府资产负债表使决策者对比资产信息和负债信息以计算财政可持续程度,对财政风险尤其是偿债风险进行提前预警。

(作者单位:中国社会科学院财经战略研究院)

责任编辑 张蕊