

基于预算绩效管理的 政府会计信息体系的改进

姜宏青 王翔

摘要：政府全面实施预算绩效管理需要会计信息系统的支持，而当前“双系统”政府会计信息体系由于以“价值法”为核心生成和报告信息，不能有效满足“全方位、全过程、全覆盖”绩效管理的会计信息需求，需要引入“事项法”会计予以补充，对会计事项进行重分类，构建以投入、产出和效果为核心要素分类的政府绩效会计信息体系，建立“三元系统”的政府会计信息系统，从而为全面实施预算绩效管理提供信息支持。

关键词：预算绩效；绩效会计；事项法

中图分类号：F810.6；F230 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)09-0006-04

一、问题的提出

2018年9月25日，中共中央、国务院印发了《关于全面实施预算绩效管理的意见》（以下简称《意见》），针对当前预算绩效管理的突出问题，提出利用3~5年的时间基本建成“全方位、全过程、全覆盖”的预算绩效管理体系，不仅对全面预算绩效管理提出了要求，而且明确预算绩效管理的约束性，切实做到“花钱必有效，无效必问责”。《意见》强化了政府在预算资金管理上的效率、效益问题意识，展示了政府重点整治预算资金中的不合理开支、浪费开支甚至是无效开支的决心，《意见》的出台是全面推进国家治理体系和治理能力现代化的内在要求，也是对十九大报告中提出“建立全面规范透明、标准科学、约束有力

的预算制度，全面实施绩效管理”的具体落实。

从2008年中共中央和国务院首次提出实施绩效管理至今已有10年的时间，而旨在提高执行力的绩效管理表现出尴尬的执行乏力（周志忍和徐艳晴，2016），原因之一在于缺乏全面、客观、有效的绩效信息的支持。“双系统”政府会计改革扩展了政府会计的核算要素，不仅增加了会计信息的数量，而且规范了会计信息的生成和报告质量，这对于评价政府部门的绩效具有重要的支持价值。然而，“双系统”政府会计信息的生成与预算绩效管理所需要的信息是否吻合？全面实施预算绩效管理还需要哪些信息？政府会计应该如何与之对接？这些问题在全面落实《意见》的现阶段都亟需做更加细致的研究。

二、全面实施预算绩效管理的 会计信息需求

《意见》要求将预算管理全部纳入绩效管理规范化的范畴，提出从“全方位、全过程、全覆盖”三个维度推动绩效管理的实施，三个维度的预算绩效管理分别对会计信息的需求提出了新的要求。

1.“全方位”要求将各级政府、各部门和单位以及政策和项目预算全部纳入预算绩效管理，各个层级分别对应不同的责任主体及主体责任，预算绩效管理的重点也各有侧重，而无论是各级政府的预算绩效管理还是各部门单位的预算绩效管理都包含了政策和项目的预算绩效管理，故实施政策和项目预算绩效管理是形成全方位预算绩效管理格局的基础。一方面，需要将各级政府、各部门和

基金项目：国家社会科学基金后期资助（18FGL013）；山东省社会科学规划项目（17CKJJ28）

作者简介：姜宏青，中国海洋大学管理学院教授，管理学博士；

王翔，中国海洋大学管理学院硕士研究生。

单位预算实施效果与政策、项目预算实施效果结合起来,从运行成本、管理效率、履职效能、社会效应、可持续发展能力和公众满意度等方面,既评价各级政府、各部门和单位整体绩效,又评价其具体政策和项目绩效,意味着不仅需要以部门为主体的会计信息,还需要以政策、项目等事项主体所生成的会计信息;另一方面,基于全面实施绩效管理的要求,需要将与政策和项目相联系的事项都纳入绩效管理体系,而绩效管理所需要的信息既包括数量、质量、时效、成本、效益的“价值信息”,又包括“非价值信息”,应该全面反映与评价绩效相关的综合的事项信息。

2.“全过程”是指将预算绩效理念和方法融入预算决策、配置到使用的全过程,实现预算绩效管理一体化,构建事前绩效评估、事中绩效监控、事后绩效评价的“三位一体”的绩效管理闭环系统,这是实施预算绩效管理的核心内容。“全过程”意味着以财政资金的流动为线索评价绩效,资金流动到哪里,绩效就评价到哪里。政府的资金流动不外乎资金的筹集、资金的配置和资金的使用三大环节,资金的筹集和配置在政府组织内部进行,而资金的使用环节可以分为两大类:第一类是政府将资金配置到属于政府会计涵盖范围的行政事业单位使用,这个部分按照政府会计的规范核算与报告;另一类是政府通过合作的方式将资金拨付给企业或者非营利组织使用,比如政府对企业创新的补助款和政府购买服务的资金,以组织为边界的会计核算,意味着这类资金“流”出政府的组织范围,在其他组织中使用。“全过程”的预算绩效评价意味着只要是政府投入的资金,无论“流”到哪里都应纳入绩效管理的范畴,因此,需要打破组织界限,以资金的流向为依据进行信息的搜集,进而进行绩效管理与评价。

3.“全覆盖”是指预算绩效评价对象

的范围全覆盖,需要对《预算法》中规定的一般公共预算、政府性基金预算、国有资本经营预算、社会保险基金预算四本预算进行全面的绩效管理。“全覆盖”是另一个视角,意味着在政府组织中运营和管理的资金都应该纳入预算绩效管理的范围,包括通过税收、收费等方式取得的负有运营管理责任的资金,也包括社会保险金等政府受托管理的资金。政府负有运营管理责任的资金和负有受托管理责任的资金在绩效评价方面,其目标和评价指标体系显然不同,应分别形成相应的信息予以全面评价。

综上所述,按照《意见》的要求,全面实施预算绩效管理,既需要反映部门、单位整体绩效的会计信息,又需要反映政策、项目等具体绩效的会计信息;既需要反映政府内部的资金运行绩效的会计信息,又需要反映财政资金运动全流程绩效的会计信息;既需要反映政府自有资金绩效的会计信息,又需要反映政府托管资金绩效的会计信息,从而对会计信息系统提出了更高的要求。

三、政府会计信息的支持与局限

(一)“双系统”会计信息生成对预算绩效管理的支持

政府会计改革以“双系统”为基础,拓展了会计核算要素,提高了会计信息数量和质量,改革后的政府会计以部门为主体,按会计期间来核算经济业务,反映“双系统”下主体化、期间化的财务与预算会计信息。基于“双系统”的政府会计信息生成对预算绩效管理有如下支持作用:

1. 预算会计系统反映和控制预算执行的整个过程(拨款、承诺、核算、支付),与预算资金的管理相契合。通过对预算执行情况报告进行分析,不仅反映预算收支结构,而且对部门内部的预算执行过程进行追踪和控制,防范预算单位在预算执行过程中对预算资金的挪

用、浪费等行为,以及了解各级政府、各部门和单位的业务开展情况以及受托责任履行情况,为制定后续的预算收支计划提供依据。

2. 财务会计系统能够系统地反映各级政府、各部门和单位的财务状况和运行情况。权责发生制的实施不仅能够全面反映政府的收入,而且能够全面提供政府组织资产、负债和期间耗费的信息,追踪政府资金配置和使用导致的资金资源的来龙去脉。客观反映政府资产价值,便于了解政府公共资源受托责任和风险分析较为长远的影响和结果;全面核算政府债务信息,有助于政府会计信息使用者全面了解政府的资金筹措能力、风险管理能力,评价政府偿债能力;有效核算政府的期间运行成本的信息,既利于分析政府履行职能的资源耗费,也利于评价政府在实现目标和投入代价之间进行平衡的能力。

总之,“双系统”下的政府会计信息体系,通过对公共资源流动进行确认、计量和记录,可揭示预算资金流转的起因、过程和结果,能够客观反映政府财务状况、运行情况、现金流量以及预算执行情况,据此可以评价政府合规性受托责任的履行情况。

(二)“双系统”会计信息存在的局限

我国政府会计准则建立的是以部门为主体的政府会计信息系统,依据“3+5”个会计要素对会计事项进行分类,核算会计主体在某一会计期间所发生的经济业务。该模式下生成的会计信息与全面实施预算绩效管理的要求相比,仍存在以下局限:

1. 会计主体的界限与会计事项的跨主体存在之间的不和谐。以部门为主体的政府会计信息体系仅反映预算资金在政府部门的运行情况,不能有效反映预算资金跨主体的流动情况。以预算资金的流动为线索,政府预算资金运动往往涉及多个部门或主体,存在预算资金的

决策主体、配置主体与使用主体相分离的情况。例如，政府为落实“大众创业，万众创新”的政策，对符合条件的企业实施财政补助，则该部分财政资金的决策权归发改委，配置权在各级地方政府财政部门，最终使用权属于企业，该部分资金属于政府投入，按照《意见》的“全过程”的要求，理应对其进行绩效管理，而一旦财政资金下拨到具体企业中，该部分资金就离开政府主体，按照企业会计主体的运营方式进行管理和核算。故“双系统”政府会计信息系统不能有效反映该部分资金的运行绩效，形成的产出也无法在政府财务报告中体现出来，也就是说，政府对该笔预算的核算仅有投入，由该投入形成的产出与效果无法与其进行对应，该笔预算的绩效也就难以完整体现出来。这种跨主体的会计事项与政府会计主体之间产生的错位导致政府会计信息系统难以反映这类事项资金运动的全貌，也就不能完整反映预算资金运动全过程的投入产出的权责关系。

2. 会计要素的分类与预算绩效管理要求的事项信息之间的不和谐。会计要素分类，作为生成会计信息的前提和基础，对预算绩效管理与评价具有重要意义。“双系统”下政府会计是基于传统会计理论中的“价值法”对会计要素进行分类，由此建立的会计信息体系仅反映预算执行情况以及政府服务和管理活动发生的支出和耗费价值。但是，由于政府提供公共产品和服务的出发点和归宿点并非追逐经济利益，故而仅报告价值相关的会计信息难以反映资金使用的合理性和适当性，也难以对某一事项的预算绩效进行有效评价。因此，围绕绩效评价对象的价值信息建立与之相关的非价值信息体系，按照绩效评价的维度形成投入和产出的基本信息，预算资金的配置和使用才有分析、比较和评价的意义，故而需要对会计事项进行重分类，

形成评价绩效所需要的信息基础体系。

3. 期间报告的信息与评价绩效因果关系需要的信息之间的不协调。按照《意见》中“花钱必有效，无效必问责”的要求，绩效评价的目的在于引导正确有效的行为，基于良好的行为形成目标中的绩效。行为和结果互为因果关系，因此，需要搜集涉及行为与结果的全过程信息，对绩效目标实现情况和预算实施过程进行“双监控”，以确保绩效目标的有效达成。而反映预算收支情况以及资源耗费情况的会计信息主要是一个期间的结果的反映，缺少行为过程信息很难清晰地建立反映行为对结果的导向作用的因果关系，但仅评价结果是远远不够的。比如地方政府的扶贫行为，如果地方政府仅仅将扶贫资金直接用于发放补助，从结果上来看，政府发生了投入，受助对象获得了生活资金，表现为实现“脱贫”，但这种结果可能是不可持续的。因此，需要建立将政府资金运动全过程透明化、规范化、绩效化的信息系统，才能使行为与结果之间的因果关系清晰地反映出来，有效实施绩效管理。

可以说，要满足《意见》中“全方位、全过程、全覆盖”的预算绩效管理的会计信息需求，“双系统”政府会计信息体系仍存在局限性，笔者认为，应结合政府综合财务报告的基本理念建立独立反映绩效信息的绩效会计信息系统，与“双系统”的政府会计形成互补，满足全面实施预算绩效管理的会计信息需求。

四、政府会计信息体系的优化设想

(一) 政府绩效会计系统的提出

当前政府会计信息系统在反映绩效信息方面存在诸多局限性，需要进行优化，建立以反映绩效信息为核心的政府绩效会计系统予以补充。政府绩效会计系统是指反映和控制政府会计事项投入、产出和结果的信息系统，其核心内

容包括：第一，拓展会计主体范畴，以部门、项目、事项为核算对象，反映政府在某一部门、某一项目或者某一政策事项中的投入和产出信息；第二，对会计要素进行重分类，形成以投入、产出和效果为核心信息的绩效信息体系；第三，将政府的资金全部纳入绩效会计核算范畴，以合作等方式“流”出政府的资金按照合作项目设置核算对象并按政府评价绩效的要求提供相应的信息，以受托管理模式管理的资金专设核算对象并按照专设的受托管理责任目标评价受托责任；第四，以事项为核心的会计信息生成系统，基于事项的发生、发展和运营过程所形成的价值和非价值的信息生成和报告，反映政府在具体事项的投入和产出信息，行为和结果信息。

1. 绩效会计实现“事项法”与“价值法”的结合。绩效会计系统将“事项法”会计基本思想与“价值法”会计有机结合起来，使绩效会计信息系统既能反映价值信息，又能生成事项信息。传统的“价值法”会计仅能反映高度同质化的会计信息 (George H.Sorter, 1969)，而绩效信息是随着事项的发生而生成的，更需要的是个性化的会计信息，正如罗伯特·卡普兰曾说过，“如果不能描述那么就不能评价，如果不能评价那么就不能管理”，而绩效会计描述事项时利用“事项法”会计理论中的多重计量思想，有利于将事项完整地表述清楚，防止由于信息缺失而难以全面评价绩效。

2. 绩效会计实现期间报告与事项报告的结合。绩效会计将期间报告与事项报告相结合，既对会计主体在不同会计期间的绩效情况进行报告，又对不同类型事项的投入产出信息进行报告。通过将不同类型的事项归口到相应的职能部门予以托管，一方面，生成的具体会计信息能够在相应的归口部门予以合并，形成不同领域的绩效信息；另一方面，能够发挥不同领域管理部门的专业

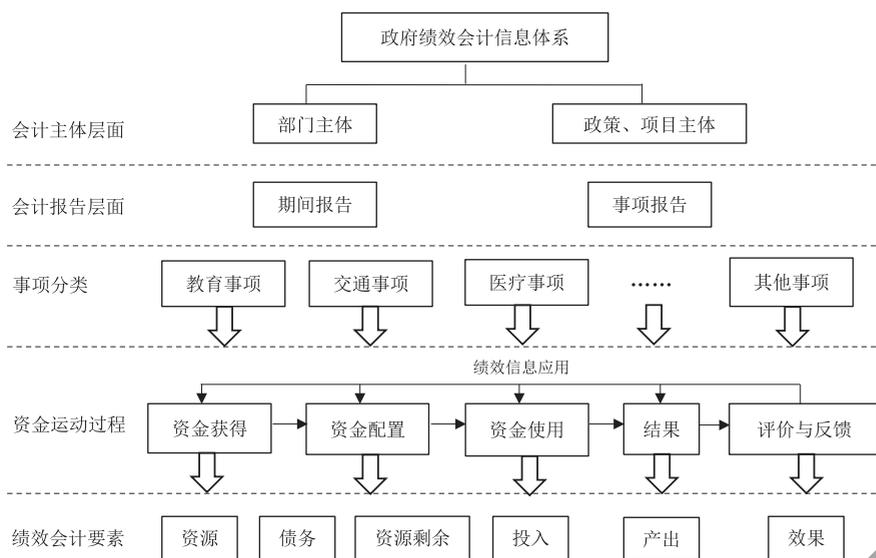


图1 政府绩效会计信息体系

管理水平，明确相关部门的责任，更利于绩效管理与绩效问责的实施。而期间报告和事项报告最终都会归并到政府的预算绩效报告中，形成一级政府预算资金绩效信息，中央政府作为综合报告主体宏观地审视这个会计主体体系，可以清晰地反映政府预算资金的绩效，既利于政府各部门之间绩效的比较分析，也利于全国范围内地方政府之间绩效的比较分析。

3. 绩效会计的基本要素与信息构成。为了能够完整地生成绩效信息，利于绩效管理与报告，笔者建议把涉及政府资金流动的全过程进行事项化处理，然后将其按绩效维度对会计要素重分类，构建以资源、债务、资源剩余、投入、产出和效果的要素分类为基础的绩效会计信息体系，这个体系以预算绩效管理目标为指引，能够全面反映政府资金运营的经济性、效率性和效益性，为全面实施预算绩效管理服务。其概念体系界定为：

(1) 资源。指政府拥有的、可以自主支配和使用的，能够为解除绩效性受托责任提供服务的经济资源。绩效会计以资源作为会计要素，可以更加广泛地涵

盖政府投入的资源，如自愿性资源等非货币计量的资源以及没有通过交易获得的文物文化资源等。

(2) 债务。指政府已经承担的义务或承诺，履行该义务或承诺会导致资源的减少。债务表示资源的未来流出，债务的承担和偿还与事项相关，可以按照事项分析各主体权责关系，考察绩效。

(3) 资源剩余。指资源扣除债务后的余额，该要素属于结果要素，表示未来可用资源的值。首先，资源剩余表示政府未来服务的资源储量以及对资源的筹划能力，其增减变化随着资源、债务的变动而变动，与权益无关。其次，资源剩余并非越多越好，需要用辩证的观点来看待：资源剩余金额大，表示可以为组织未来服务提供充分的资源保障，可持续服务能力强，但大量的资源沉淀可能说明提供的公共服务不够充分，需要分析原因，是服务对象萎缩还是服务能力不足，如果是前者，需要考虑通过转型来为新服务对象提供公共服务，如果是后者，需要考虑提高自身服务能力，满足公众需求。

(4) 投入。指政府履行职能过程中发生的资源耗费的计量值。投入是衡量

政府绩效的基础性指标，是经济性、效率性的评价基础，投入的范畴十分广泛，既包括可货币计量的投入（如成本），也包括其他以非货币计量的投入（如以劳动计量的人力投入、以实物计量的物质投入、时间投入，甚至以其他方式进行计量的情感投入）。基于会计视角衡量投入的价值，更多衡量的是能够货币计量的部分，不能用货币计量的部分可以通过其他形式的衡量间接获得（如对情感投入的计量可以通过公众满意度的调查得之）。

(5) 产出。指政府投入的资源在运动过程中产生的结果的衡量。与投入一样，产出有的以货币计量（如收入），有的以非货币计量（如程度计量、成果计量和工时计量），对于绩效管理和评价具有关联性，但不能以货币计量的产出，也应在绩效报告中做相应披露。不同的事项或部门，由于目标不同，产出的表现和产出的计量也不同，进而绩效管理与评价中发挥的作用也不同，在会计层面上，提供的原始性产出数据可以用来对组织作业层面的生产力做评价，也可以用来进一步计算相关的绩效评价指标，并和其他指标一起用来全面评价绩效。

(6) 效果。指政府投入的资源在运动过程中，对形成结果所产生影响的衡量和评价。效果的评价主要从预算的经济性、效率性、效益性等方面进行分析。该要素属于评价要素而非计量要素，它主要依附于投入、产出要素的衡量和确认，其信息与投入、产出要素的确认信息是同时发生的，并与投入、产出要素确认的会计事项同步发生，如果缺少这一要素，投入和产出的衡量就失去了实质性意义。

通过上述会计要素的重新分类，形成了政府绩效会计信息体系（见图1），可以直接提供反映资金运营和管理绩效的信息。（下转第32页）

我国现行企业所得税优惠更多强调税收的产业导向作用,以产业优惠为主,容易导致政策初衷上呈现“形式上的平等”而政策结果却表现为“事实上的不平等”的局面。如针对高新技术产业、风险投资等的税收优惠政策,地区间存在财政补贴与支持的“马太效应”,产业结构的差异使越是发达地区享受的财政支持力度越大,越是欠发达地区享受的财政支持力度越小,这又必然进一步引起资本流动的逆向调节,在事实上扩大区域发展的不平衡程度。为此应该进一步完善企业所得税,更好地发挥其引导资本流动的导向作用。一是尽快完善地方税体系,赋予欠发达地区较大的税收管理权限,优化中央和地方财政关系,更好发挥地方政府对地方经济发展的能动性、主动性。二是对投资欠发达地区的企业与项目给予更多优惠,增强欠发达地区的资本聚集能力。企业在欠发达地区投资相对于发达地区具有更高的外部性效益,也要承担更高的外部性成本,为此应给予相应的税收补偿,以提高欠发达地区企业的区域竞争力。如在现有创业投资、风险投资优惠的基础上,针

对创业投资基金、风险投资基金投资于中西部欠发达地区项目的盈利给予更大的所得税优惠力度,引导发达地区金融资本向中西部地区流动。三是针对企业创新实行“负所得税”。现行企业所得税的创新激励优惠政策以企业研发费用税前抵扣为主。其问题在于,在企业研发初期,一方面资金投入压力大,另一方面新产品尚未形成收入,企业亏损或微利的概率大,企业自主创新在最需要支持时却难以获得财政支持。为此,可借鉴美国经济学家弗里德曼关于负个人所得税的政策主张,实行“负企业所得税”,即政府依据企业自主创新的基本投入水平、政府补贴比例(即负企业所得税率)和当年科技创新产品收益情况,向企业提供研发补贴。补贴的金额随着科技创新产品收益的上升而减少,创新初期补贴多,以更好支持企业自主创新,一旦企业创新产品盈利增长到一定程度,则财政补贴下降为零,若盈利继续上升,则企业缴纳正的企业所得税。负企业所得税对拥有自主创新能力,但资金缺乏的企业具有极强的激励效应。☐

责任编辑 陈利花

(上接第9页) (二)“三元”会计信息系统之间的协调

绩效会计系统的构建形成了“三元制”政府会计体系,政府会计在二元结构体系下面临的挑战是如何实现“双系统”的“适度分离与相互协调”(周卫华等,2016),同样,“三元”政府会计依然面临如何分离与协调的问题。本质上说,“三元”政府会计系统是基于不同的视角对政府会计事项的重重分类,按照每一重的分类分别形成会计信息,其关联性在于:第一,都是对政府会计事项的反映和控制,会计对象一致;第二,都是基于会计学的基本原理进行反映和控制,方法体系一致;第三,按照规范的制度体系形成和报告信息,流程一

致;第四,都是为了满足不同利益相关者的信息需求,目标一致。其差别性在于:第一,不同的事项分类形成不同的信息体系,在信息供给侧方面形成更丰富的信息源;第二,更加多元化的信息报告,对信息需求者而言提供了更多选择;第三,三重信息分类提供的信息可以更加有效的整合政府组织的行为,“三系统”的信息可以形成相互印证的效果,对于完整评价政府资金管理绩效具有现实意义。因此,笔者认为,随着技术的进步和发展,三元系统的政府会计信息体系将能为政府预算绩效评价、财务绩效评价进而全面的政府绩效评价提供信息支持。☐

责任编辑 刘霖

主要参考文献

- [1] 罗泰,龚辉文. “后金融危机时代”各国税收政策述评:美国篇[J]. 涉外税务, 2011, (10): 44-48.
- [2] 刘戈. 国外高新技术企业税收优惠政策经验及启示[J]. 财政监督, 2017, (17): 78-82.
- [3] 李敏. 美国、法国、日本鼓励对外投资的税收政策比较[J]. 涉外税务, 2006, (5): 42-45.
- [4] 刘尚希. 减税替代不了改革[J]. 中国经贸导刊, 2015, (11)上: 75.
- [5] 梅玉华, 方重. 论负企业所得税对企业自主创新的激励效应[J]. 江淮论坛, 2009, (4): 47-53.
- [6] 王小荣. 法国科研税收补偿政策及其启示[J]. 涉外税务, 2011, (8): 52-54.
- [7] 魏志梅. 进一步完善我国企业所得税区域优惠政策[J]. 涉外税务, 2010, (4): 31-35.
- [8] 夏晶, 张念明. 促进生产要素自由流动的财税体系构建[J]. 改革与战略, 2017, (11).

主要参考文献

- [1] 中华人民共和国财政部. 政府会计准则——基本准则[Z]. 2015.
- [2] 周志忍, 徐艳晴. 政府绩效管理的推进机制:中美比较的启示[J]. 中国行政管理, 2014, (04): 139-145.
- [3] 周卫华, 杨周南, 库甲辰. 二元结构体系下政府会计技术改进研究——基于事项会计理论的探讨[J]. 会计研究, 2016, (02): 14-21+95.
- [4] 姜宏青. 我国非营利组织绩效会计相关问题研究[J]. 会计研究, 2012, (07): 32-38+96.