

我国政府部门资产预算的基础理论探析

姜宏青 孙西茹

摘要：我国政府全面预算绩效管理目标要求在现行收支预算管理体系中加入资产要素以提高收支预算的科学性，然而现行的部门预算是收付实现制的收支预算，并未建立以资产为对象的预算管理制度，这与行政事业单位财务管理制度体系建设不相符合。应以财政资金运动全链条管理的逻辑在部门预算中嵌入资产预算，对政府资产的投入价值和产出价值进行事先规划，形成以资产实物为核心的资金收支计划，强化收支预算的科学性，优化财政资源配置的适当性和有效性，同时完整政府部门财务管理体系。

关键词：政府部门；资产预算；预算管理；资产管理

中图分类号：F812.2；F812.3 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022)14-0062-05

一、问题的提出

我国政府财政资金事先管理实行的是部门全面收支预算模式，尚未建立资产预算制度。以收支为核心的预算管理体系在全面预算绩效管理的政策目标下不存在局限性。首先，当前我国支出预算执行进度“前低后高”，产生了“突击花钱”现象（汪德华和李琼，2018）；其次，支出预算不仅忽略成本，而且鼓励公共部门扩张成本（王雍君，2006）；最后，政府预算偏离处于较高的水平，而且与全国层面“超收”与“超支”并存不同的是，地方层面表现为“超收”和“少支”（陈志刚和吕冰洋，2019）。总之，突击花钱、扩张成本以及预算执行偏离等问题的根源在于我国现行的投入式预算过分注重以组织为本位配置预算资源（王雍君，2006），未来改革的重点是由投入式预算转为绩效式预算，实现全面预算绩效管理（苗庆红，2020）。在我国由投入预算转为绩效

预算的变革过程中，需要经历规划预算作为过渡阶段（王雍君和李兆宜，2019）；但是规划预算并不能彻底解决预算政策与支出政策的脱节问题，还需要引入中期滚动预算（童伟和丁超，2015）；另外还需要引入资本预算来加强积极财政政策实施力度（范必，2017）。随着政府会计理论体系的逐步建立，以会计要素为管理对象可以把政府部门的预算管理和绩效管理结合起来，因此预算管理的内容与范畴应该与行政事业单位财务管理趋于一致（姜宏青和张璐璐，2020）。由于资产在财务管理中居于核心地位，因此资产管理与预算管理结合不仅使国有资产的管理活动更加科学（曹萍，2009），在提高资产的使用效率的同时降低行政成本（第文涛和张梦晓，2011），而且资产管理与预算管理动态循环结合机制可以实现资产信息与收支预算的有效对接，解决资产管理与预算管理的脱节问题（李朝芳，2021）。

因此，投入式预算向以结果为导向的绩效式预算转变是推进政府绩效管理的必然要求，绩效式预算要求反映完整的财政资金运动过程，但是规划预算、资本预算等体现的仍然是收支预算的思维，是针对资金流量进行规划和控制，不是从财务管理的角度对资金运动的动态和静态表现即流量和存量进行规划和控制，因而无法解决全面预算绩效管理面临的根本问题。随着“双功能”政府会计的全面实行，既强化政府财政资金流量管理也强化存量管理，既强调预算管理也强调绩效管理的政府财务管理体系呼之欲出，在财务管理体系中嵌入资产预算以保证收支预算的科学性，同时完整全生命周期的资产管理过程成为首先要面对的理论问题。

二、政府部门资产预算概念的提出

课题组成员：姜宏青，中国海洋大学管理学院教授；
孙西茹，中国海洋大学管理学院硕士研究生。

(一) 我国收支预算的弊端以及资产管理目标要求实施资产预算

政府部门预算制度是一个部门一本预算，部门预算最终形成的一个部门主体的年度收支计划。这个计划包括预算年度内资产的购置和维修需要发生的资金流出计划，并按照预算编制的基本分类归到不同的预算项目中，因而年度收支计划难以反映预算主体的资产存量价值、新增价值和后续投入价值，以及资产的产出价值等信息，也就难以评价资产需求和资产预算的适当性以及资产的运营绩效，难以实现科学有效配置和使用资产的财务管理目标。因此，政府部门预算需要科学、全面地规划与政府资产相关的资金投入和产出价值。

从政府对部门资产管理的目标来说，《预算法》要求政府预算目标由控制导向转为绩效导向，财政资金的筹集、分配、使用等应考虑支出标准和存量资产的影响。2017年中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于创新政府配置资源方式的指导意见》明确提出制定行政事业单位资产配置标准体系，按照完成职能的最低限度和最优标准配置资产，强化预算约束和财政拨款控制，加强资产的成本和收益管理，并且建立资产共享共用与资产绩效、资产配置、单位预算挂钩的联动机制，提高公共服务供给质量和效益。2021年4月施行的《行政事业性国有资产管理条例》规定行政事业单位应依据本单位履行职能的需要配置资产，应当全面、真实、准确反映其国有资产收入、支出以及国有资产存量情况，从而建立国有资产绩效管理制度，建立健全绩效指标和标准，有序开展国有资产绩效管理工作。可见，我国政府资产管理的核心在于资产规模标准化和适当化、投入成本最小化和综合价值产出最大化，而行政事业单位基于其职能履行和发展目标全面规划资产需求和资产价值变动情况成为政府资产管理的首要任务。

(二) 资产预算应事先规划资产的投入成本和产出价值

政府资产价值管理既要管理配置规模和投入价值，又要管理资产服务能力和产出价值，归结到事先管理阶段就是对投入价值和产出价值的预算规划。政府资产投入价值的预算规划包括：在资产配置环节考虑增量资产的价值投入，即资产的购置和开发；在资产使用和处置环节考虑存量资产的价值投入，即存量资产的维修和处置。政府各部门通过购置、建设等传统方式实现增量资产的配置，通过调剂、租用、接受捐赠等方式盘活存量资产，资产投入成本具有财政依赖性，且事业单位资产的投入资金来源具有多

元化特征，因此，纳入全生命周期管理的政府资产的各项投入成本都需要在预算环节进行事先规划。

从资产产出价值的预算规划来说，政府持有资产旨在满足公共服务供给数量和质量的要求，资产提供服务价值和创造收益的过程即政府履行职能的过程，政府职能的综合性与广泛性决定了政府资产公共价值产出具有多样性。一是政府持有资产是为保障各级政府有效履行其职能，实现基本公共产品和公共服务可持续性供给的目标，即实现保障性公共价值产出。二是政府利用其持有的资产调控经济、保障经济可持续稳定发展，以创造调控性公共价值的方式实现资产保值增值。三是政府通过资产规划管理创造发展性公共价值，以实现社会文化、环境、经济等有序传承和可持续发展，实现区域和不同群体的公平发展。四是受托代管的资产需要以委托人的目标为准设计管理方案，实现受托性公共价值产出。政府资产公共价值产出多样性决定了其预算方式的不同，比如保障政府部门正常运转的耗用性资产通过“标准制定→预算配置→资产采购→有效使用→报废处置→再预算配置”的方式保持部门资产配置和使用的适当性和持续更新性；而政府控制或继承的资源性资产通过“目标设定→预算规划→保护性投入与产出→利用开发性投入与产出→预算调整”的方式衡量保护价值和其产生的社会及经济价值，以保护、促进资源开发带动社会文化和经济价值的持续优化与发展。因此公共价值产出不同的政府资产需要不同的价值管理方式，在资产重分类的基础上为其分别设计资产价值管理体系。由于预算是全生命周期资产价值管理的首要环节，因此全方位、多层次的政府资产预算体系是事先规划政府资产产出价值的必要保障。

(三) 资产预算与收支预算结合以形成对资金运动全链条管理

政府资产价值的增减变化与政府部门主体的收支变化密切相关。政府资产的投入价值包括为取得资产耗费的代价，以资产为代价提供公共服务耗费的价值和循环管理，满足责任主体持续性运转对资产耗用、更新所需要的资金规划与配置(姜宏青等, 2020)，这些成为财政支出的重要组成部分。政府资产的产出价值在于通过资产的耗费、授权使用或开发利用所产生的经济价值的直接增加，社会价值的持续改善以及未来收益的持续预期，这些不仅成为财政收入的重要组成部分，也成为确定资产价值管理绩效目标的直接依据。因此，从资产的投入价值和产出价值视角编制的资产预算可以将资产的成本收益等存量信息与财政

收支等流量信息通过财政资金运动主线密切连接起来,将财政收支变动反映的财政资金的筹集和分配情况与资产、成本信息等体现的财政资金使用和效果的评价有效结合起来,实现对预算资金来龙去脉的全面管理,以满足资金精细化管理的需要。

三、资产预算与部门全面预算的关系

循着资金运动过程将资产预算视为政府部门预算的组成部分,与收支预算共同构成政府各部门资金运动的事先规划体系。将资产预算嵌入部门预算体系中,需要理顺其与其他会计要素的逻辑关系与数量关系,以形成完整的部门预算体系(如图1所示)。

(一) 资产预算是连接收支预算的核心

政府财务管理作为对财政资金配置活动的管理系统,其实质是依据财务报表反映的信息对会计要素进行管理(李心合,2010),预算作为财务管理的事先管理手段,其内容范畴在动态上表现为对财政资金筹集、配置、使用和结余运动全过程的事先规划,静态上表现为对收入、支出、资产和成本等会计要素的事先管理。在以绩效目标为导向的预算管理体系中,支出预算应该以满足政府部门履行职能、提供公共产品和公共服务的需要为目标,将财政资金在各单位和各活动之间进行合理配置,其中对政府资产价值的配置投入构成资产预算的重要组成部分;此外,资产预算还需要事先规划政府资产在满足公共需求的过程中产出的公共价值,这为收入预算的编制提供信息基础;同时,支出预算中人力支出和财力支出的预计流出量和资产成本以折旧摊销等方式产生的预计耗费用经过对象化的归集和分配后形成成本预算。由此,支出预算、成本预算、资产预算、收入预算共同构成部门预算体系,资产预算不仅是连接收支预算的媒介,而且是成本预算的基础和前提,在全方位、全过程、全覆盖的预算绩效管理体系中居于核心地位。

(二) 资产预算是全生命周期资产价值管理的起点

预算作为行政事业单位财务管理在资金配置环节的一项重要管理手段(姜宏青和张璐璐,2020),其实质是政府内部达成的资源配置契约(路军伟和于国旺,2015),因此资产预算作为政府财务管理的组成部分,是基于组织目标、配置标准和财政承受能力的资产配置计划。资产预算这一资产配置计划以满足政府部门履行职能和事业发展的需要为目的,需根据资产配置目标设计适用于不同类别资产的配置标准体系,用以指导政府资产新增价值、后续价值的

投入;并且需在既定的资产投入规模下事先规划资产的保障性公共价值、调控性公共价值、发展性公共价值以及受托性公共价值等综合价值产出,而政府资产综合价值产出的预算规划与实际绩效的差异成为调整资产配置目标的依据,进而通过影响资产配置标准来影响未来资产价值投入。因此,资产预算对政府资产动态价值转换能力的事先规划有利于实现资产价值投入与产出的良性循环,有利于提高资产配置的精准性和科学性,有利于在资产价值事中管理和事后管理中形成资产成本和资产收益。

(三) 资产预算与收支预算的勾稽关系

政府部门收支预算受资产预算影响,资产预算反映收支预算形成的资产配置结果和后续运营情况。在绩效目标的约束下,支出预算以人力、财力、物力的形式在不同的部门单位之间配置,其中人力支出、财力支出等流量资源在当期消耗,物力支出等存量资源在资产预算中转化为资产配置时新增价值投入和运营管理时后续价值投入,因此物力支出是资产预算规划资产投入价值的资金来源。资产预算对资产产出价值的规划主要包括资产的经济价值、社会价值、生态价值以及文化价值等综合价值,这些综合价值提升、转化、外溢表现出来的经济价值以货币的形式表现为政府资产创造的收入等流量资源,与税收、发债等方式筹集的财政收入、资产增值收入等共同构成收入预算的组成部分。因此资产预算嵌入现行收支预算管理体系可以使得预算管理兼顾流量和存量,提高收支预算的准确性和效益性,进而提高预算绩效管理的科学性。

(四) 双端口的资产预算编制模式

以资金运动为脉络认识资产预算,即配置和使用资产导致财政资金的投入增加,资产使用的结果导致服务产出的增加,因此对资产价值的事先管理包括投入预算和产出预算两个端口。投入预算以政府资产的投入价值为规划对象,主要解决支出预算的物力支出在政府资产中的配置问题。因此投入预算对资产投入价值的规划应该包括预算年度内与资产有关的所有资金流出计划,其内容设计从全生命周期资产价值管理的角度出发,将政府资产配置、运营、处置过程中的价值投入全部纳入其中,主要包括增量资产的价值投入和存量资产的后续价值投入。资产的投入预算能准确核算、控制资产价值事中管理和事后管理中的成本及变化。产出预算体现政府资产在履行职能过程中的价值转化能力,其应该以货币计量和非货币计量相结合的方式全面衡量政府资产创造的保障性公共价值、调控性公共价

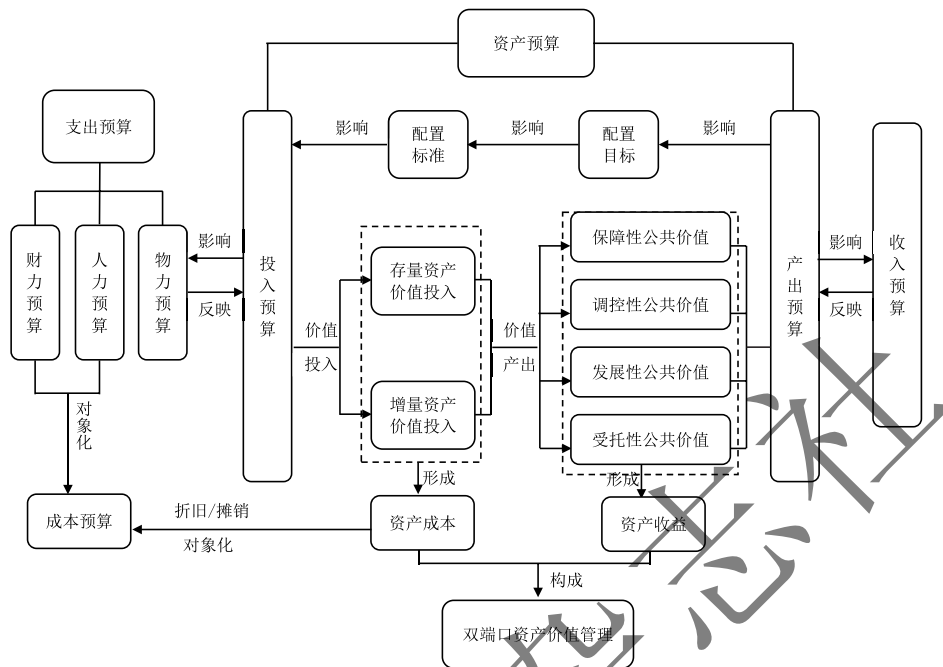


图1 资产预算与收支预算、成本预算的关系

值、发展性公共价值以及受托性公共价值等综合价值，从而不仅可以将与政府资产有关的财政收入全面纳入收入预算，而且可以为政府资产综合绩效评价提供信息基础。产出预算的编制模式需要根据不同资产的公共价值产出类型进行个性化设计，将资产的服务能力予以量化，形成不同的产出值，基于产出值和投入值的对比衡量政府资产配置的经济性，为有效评价资产价值事中管理和事后管理中形成的资产收益提供依据。

四、政府部门资产预算内容的初步设计

(一) 资产预算的资产范畴和分类

政府部门资产预算是对预算期内资产的价值投入所需的财政性支出和价值产出创造的综合收益进行事先规划的资金收支计划，因此其编制对象从获取方式上以受托责任为基础，包括政府会计主体以所有者身份拥有或控制的资产以及以管理者身份持有或使用的资产，即纳入预算管理的资产既包括以财政性资金投入形成的各类资产，也包括基于受托责任持有管理的资产。按照资产管理目标和功能差异可将资产重分类为四大类：一是保障性资产，指由财政资金投入形成以保证政府部门正常运转、履行基本职能的耗用性资产，可以进一步细分为通用性资产和专用性资产，其中通用性资产是所有政府部门正常运营管理必须达

到的最基本要求，预算制定应设置配置标准；专用性资产指根据政府部门履行职能的专业性或特殊性要求配置的各种具有专门性能和专门用途的设备，预算制定应设置配置目标 and 需求量。二是投资性资产，指行政事业单位在维护调控市场经济的过程中为引导扶持产业发展、带动消费以拉动地方经济增长所投资、开发、建设的各项资本性项目，主要包括政府为满足社会公众的公共需求、促进地方经济增长投资建设的项目类资产和为推动产业转型升级、保证市场秩序良好运行而形成的权益性资产。这类资产的预算需基于政府发展战略和优先排序的原则设定投资项目或设置投资基金，并对这类资产的投入产出价值、保值增值价值做全面预算。三是实现发展性公共价值的资源性资产，指政府受托管理的、自然形成或者人为形成的可传承可开发利用、能够为政府带来经济利益或者产生服务潜力的经济文化资源。这类资产的预算应依托资源本身实行个别计量法反映对资产保护的投入价值、量化基于保护开发利用产生的经济价值或产生的其他衍生价值。四是具有受托性公共价值的其他资产，指政府及相关部门受托管理的不属于上述类别的资产，其应基于委托管理的目标建立资产投入和产出的计量规则，形成可全面管理的事先规划。将四大类资产归属于不同行业的资产预算中，在预算管理的类、款、项、目中细化以形成详略得当的预算项目信息。

表1 XX部门(单位)综合资产预算表

预算项目 资产	投入预算											产出预算						
	资产标准 总需		资产存量		增量资产价值投入						存量资产价 值投入	资产投入 总量	经济性产出		非经济性产出		资产产出 总量	
	实物	价值	实物	价值	调剂		购置		租用				直接经济性 产出	间接经济性 产出	保障度	成果 转化率		
一、保障性资产																		
(一) 通用性资产																		
办公桌																		
电脑																		
.....																		
(二) 专用性资产																		
.....																		
二、投资性资产																		
(一) 权益性资产																		
股权投资																		
债权投资																		
.....																		
(二) 项目类资产																		
基础设施																		
.....																		
三、资源性资产																		
文物资产																		
.....																		
四、其他资产																		
.....																		
总计																		

(二) 资产预算表内容的初步设计

政府资源配置受制于总量控制和限制性使用规则，在资源稀缺的前提下，必须对所配置的资产进行优先排序和标准控制，因此影响政府部门资产预算的首要因素就是资产的配置目标，这个目标与一级地方政府的战略和优先支持政策相关，因而可以视作外部影响因素。其次是配置标准。政府部门资产配置需要在过度配置和配置不足之间找到平衡的量，既能满足履行职能的需要又能够节约资金，配置标准的制定具有宏观性，需要在不同行业 and 不同发展阶段选择能够制定标准的资产，对于各预算单位而言配置标准的制定属于外部因素，却是指导各单位配置资产的标尺，但在具体的资产预算编制中又属于内部因素，随着各单位资产预算数据的完整和动态提供，资产配置标准的动态调整将更具有客观性。最后是资产期初存量价值影响资产当期投入价值和产出价值的计量，配置目标和配置标准决定资产配置总规模，期初存量影响当期资产的增加量，因此，需要建立各类、各项资产的动态数据，以形成完整的资产预算信息。综合上述因素，笔者对综合资产预算的编制内容进行了初步设计(如表1所示)。

政府部门资产预算表的内容是将资产按照服务功能予以重分类，以实物量作为价值量的计量依据，以资产配置标准为前提，全面衡量资产的投入量(实物量和货币量)和

产出量(实物量和货币量)，能够预计当期由于资产新增和后续维护所发生的资金支出量，反映当期由于配置和使用资产预计形成的服务产出量，既能够与当期收入和支出预算相互印证，又能够对接成本预算，形成政府部门财务管理体系的事先管理部分，成为全面预算绩效管理不可或缺的一环。

责任编辑 任宇欣

主要参考文献

- [1] 汪德华, 李琼.“项目治国”与“突击花钱”[J]. 经济学(季刊), 2018, (4): 1427-1452.
- [2] 王雍君. 走向规划预算: 中国近期预算变革的路径选择[J]. 广东商学院学报, 2006, (4): 4-7.
- [3] 陈志刚, 吕冰洋. 中国政府预算偏离: 一个典型的财政现象[J]. 财政研究, 2019, (1): 24-42.
- [4] 苗庆红. 公共财政框架下中国预算改革: 回顾和展望[J]. 中央财经大学学报, 2020, (5): 3-12.
- [5] 王雍君, 李兆宜. 规划预算改革的国际镜鉴与中国对策[J]. 改革, 2019, (7): 73-85.
- [6] 童伟, 丁超. 以支出政策为核心构建中期绩效预算管理体系[J]. 经济研究参考, 2015, (34): 28-34.