

建立政府财务会计： 政府会计成本控制的必然路向

卓越 蒋文能

政府会计成本是政府成本的核心内容和重要研究视角。所谓政府会计成本,是指政府为提供公共商品和服务而在执行政府职能(包括经济调节、市场监管、社会管理和公共服务)中所付出的(或可能付出的)能用货币测量的价值耗费。从会计学的角度看,控制政府会计成本有许多手段、工具和措施,如预算会计、财务会计、会计基础、财务报告、部门预算、国库集中收付、政府采购、成本核算方法等,可以分为控制体制(包括预算会计、财务会计、财务报告等)、控制机制(会计基础)和控制方法(责任成本法、标准成本法、作业成本法等)等三个层次。本文仅就控制体制层面来论述建立政府财务会计在控制政府会计成本中的作用问题。在论述现行预算会计时,不涉及会计基础的变化,即以现金制为基础;本文亦不涉及政府财务会计的具体建立过程,因这是一个庞大而复杂的问题。

一、现行预算会计控制政府会计成本的缺陷

现代预算会计是“政府会计(或公共部门会计)的重要分支,用以记录、计量和报告需要在政府预算中反

映的财政交易(与事项)”。我国政府对预算会计的定义是“预算会计是核算、反映和监督政府及行政事业单位以预算执行为中心的各项财政资金收支活动的专业会计,其目标主要是为了满足国家宏观经济管理和预算管理的需要。”依照定义,预算会计的基本功能是追踪和控制预算资金的执行情况,即预算会计是按照支出周期即拨款、承诺、核实和付款来追踪预算拨款的使用情况的。这种全过程式监控可以记录预算执行过程中的各个阶段的资金信息,并实时地将这些信息与预算数据进行比较、纠偏,准确核算政府的财政支出,从而有力地控制通过财政预算的政府会计成本;同时,也可以管理和防范财政风险,对政府的财政运行状况作出评估,为政府的进一步决策奠定基础。近年来,我国先后实行的部门预算编制、政府集中采购、国库集中收付制度等改革措施大大强化了预算会计的监控功能,有利于防范和减少违规使用资金现象的发生,降低了交易成本,提高了资金的利用效益,强化了对政府会计成本的控制。所以,从控制预算支出方面看,政府预算会计是控制政府会计成本的一个重要工具,具有不可替代的作用。

基金项目:本文系教育部人文社会科学研究规划基金项目《政府成本控制研究》(07JA810011)、国家自然科学基金项目《基于数据挖掘的地方政府绩效评估指标设计研究》(70873100)阶段性成果。

王雍君《政府预算会计问题研究》,经济科学出版社,2004年版。

财政部会计准则委员会《政府绩效评价与政府会计》,大连出版社,2005年版。

但是,我国现行预算会计存在三个重大缺陷:

第一,预算会计体系中的“三个分支采用不同的会计科目组织会计核算,客观上形成了相互分割、互不衔接的‘三张皮’格局。”这表现在:其一是规范模式不同。总预算会计和行政单位会计采用制度规范,而事业单位预算会计采用制度加准则的方式进行规范。准则规范方式是国际通行的做法,可以将灵活性与原则性有机地结合起来,而制度规范是刚性有余,灵活性不足。其二是会计基础相异。总预算会计和行政单位预算会计以现金制对财政交易事项进行确认、记录和核算,而事业单位预算会计对财政预算资金实行现金制,对其部分经营性业务活动则采用权责发生制的会计基础,旨在加强成本——效益核算。其三是现行总预算会计不能整合行政单位会计和事业单位会计,提供合并的整体政府财务报告,使财政财务信息支离破碎。这种彼此疏离、相互分割、自成体系的预算会计必然会导致资金的分配、调度、运作、核算记录等方面都极度分散化,使得预算会计对预算资金执行情况的追踪监控无法覆盖支出周期的全过程,往往止于分配拨款,对拨款后款项在机构层的运作全然无知,因而截留、挪用、贪污等违规行为大量涌现,政府会计成本失控、增加。所以,“有意思的是,在高度集权的财政体制背后却运行着一个高度分散化的财政管理框架。”

第二,预算会计承担了部分财务会计的功能,反过来又弱化了自己的基本功能。预算会计的基本职能应当是监控预算支出的执行情况,即追踪财政年度内的财政支出周期各个阶段所发生的财政资金的流量情况。但实际上我国现行预算会计还将不连续、不系统、不完整地记录历年财政交易后形成的经济存量如资产、负债等,从而承担了部分政府财务会计的功能。另外,部门预算、政府采购、国库集中收付等三项制度改革也是在预算会计框架内进行的,但它们的目的是监控预算资金,防止违规使用资金,提高资金的使用效率,而且企图把预算外资金的收支纳入监控视野(注意:预算外支出并没有因此而纳入预算内,而且,预算

外资金财政专户的目的是获取预算外支出的总数,最多是监控到专款专用,至于用款单位到底是如何使用自己的预算外资金的,预算外资金财政专户是无从知晓的)这实际上也使预算会计承担了预算外资金的部分财务会计职能。正是因为这样,学者们一致认识到,我国的预算会计不是纯粹的预算会计,具有财务会计的特性,在一定程度上与西方国家的“政府会计”相对应。“国外的预算会计指的是政府会计中用于追踪支出周期各阶段交易的部分。与之相比,我国的预算会计无论在理论上还是在实务层面上,核算范围都已经远远超过了与支出周期各阶段相关的交易。除了追踪预算执行过程的资金流动外,事实上还记录资产和负债(虽然不完整)。”但是,这种混合的预算会计实际上削弱了预算会计本身的基本功能——财政支出控制,突出表现为财政支出周期追踪不完整,缺乏承诺和核实交付阶段的交易信息(这些信息由资金使用单位提供,层层上报)。此外,这也会使政府财务活动情况特别是成本核算处于混乱状态。

第三,核算口径过于狭窄。对此可用王雍君教授对现行预算会计的突出问题的精辟概括来诠释:“现行预算会计存在的突出问题是:不能向核心部门(预算会计信息的主要使用者)提供支出周期各阶段的全面而及时的信息,特别是未能覆盖到诸如社会保障、政府担保、出口退税、税式支出等与‘支出义务’、‘应计支出’以及‘或有负债’相关的信息,使得有效监控预算执行、监控财政风险、评估政府财政状况和可持续性的工作变得十分困难。”这些问题主要是与会计基础——现金制联系在一起的。此外,现行预算会计核算口径过于狭窄还与我国财政管理制度、税收制度等有关,这主要表现为:为调动地方政府、各个单位的积极性而允许它们享有预算外资金的收支权,加之非法的体制外循环的资金,往往构成了政府会计成本的大头。为详细说明此问题,下面将对现行预算会计(不涉及会计基础的变化,即以现行的现金制为基础)无法控制和弱控制的几项政府支出进行实证分析,进而说明核算口径过

王雍君《政府预算会计问题研究》,经济科学出版社,2004年版。

王雍君《国库改革与政府现金管理》,中国财政经济出版社,2006年版。

表1 1993—2006年中央与地方预算外支出、构成及增长率

单位:亿元、%

	全国			地方				
	总额		总额		比重		增长率	
1993	1314.3	—	198.87	—	15.1	1115.43	—	84.9
1994	1710.39	30.1	225.02	13.1	13.2	1485.37	33.2	86.8
1995	2331.26	36.3	351.38	56.2	15.1	1979.88	33.3	84.9
1996	3838.32	64.6	1034.92	194.5	27.0	2803.40	41.6	73.0
1997	2685.54	-30	143.91	-86.1	5.4	2541.63	-9.3	94.6
1998	2918.31	8.7	139.74	-2.9	4.8	2778.57	9.3	95.2
1999	3139.14	7.6	164.82	17.9	5.3	2974.32	7.0	94.7
2000	3529.01	12.4	210.74	27.9	6.0	3318.28	11.6	94.0
2001	3850.00	9.1	258.13	22.5	6.7	3591.87	8.2	93.3
2002	3831.00	-0.5	259.00	0.3	6.8	3572.00	-0.6	93.2
2003	4156.36	8.5	329.32	27.2	7.9	3827.04	7.1	92.1
2004	4351.73	4.7	389.50	18.3	9.0	3962.23	3.5	91.0
2005	5242.48	20.5	458.34	17.7	8.7	4784.14	20.7	91.3
2006	5866.95	11.9	377.72	-0.18	6.4	5489.23	14.74	93.6

注:1996年预算外资金支出范围有所调整,与以前各年不可比。
资料来源:《中国统计年鉴2008》。

小的现行预算会计在监控政府会计成本上的缺陷。

二、现行预算会计对政府会计成本不可控率(或基本不可控率)的实证分析

1. 预算外支出

此表至少有两点值得关注:一是从具有可比性的1997年以来,预算外支出都呈现增长态势,尽管不同年份因增长幅度不同而波动较大。2005年的预算外支出增长幅度相当大,这是因为国库集中支付制度在这一年全面展开,国库大大加强了对预算外支出的监控。反过来说,2005年之前,预算外支出没有受到有效控制或处于失控状态,中央政府获得的预算外支出数据是地方政府大大压缩后的虚假数据。二是预算外支出的规模庞大。以2005年和2006年为例(因为自2005

年开始,预算外支出才是真正有效地通过财政专户支出的,因而可比性很大),这两年的财政总支出分别为33930.28亿元、40422.73亿元(《中国统计年鉴2007》),据此可以计算出这两年的预算外支出占财政总支出的比例分别为15.45%、14.51%。

2. 制度外支出

由于制度外支出的数据难以获得,在此姑且用制度外收入来代替。我国有着大量的制度外收入,包括“小金库”收入、政府集资、社会保障资金、私自将制度内资金转移到制度外、乡镇政府自筹资金(2005年的农村税费改革取消了乡镇统筹资金)等等,所以就有大量的制度外支出游离在预算会计乃至制度监管之外。这种体制外循环的资金一般难以计算,不同学者往往根据不同的计量口径和核算方法进行统计,因而最后得出的数字也有较大差异,但都认为这个数据比

表2 我国制度外收入情况表

单位:亿元

年份	GDP	政府收入	财政收入	预算外收入	制度外收入	制度外收入占 GDP 比重%
2005	183867.90	55968.69	31649.29	5544.16	18775.24	10.21
2006	210871.00	67028.89	38760.20	6206.60	22062.09	10.46

数据来源:刘涵,毕美家《制度外收入的理论诠释与测算方法改革》,《现代财经》2008年第9期。核算公式分别为:政府收入=增加值+财政收入+生产税净额+经常转移。制度外收入=政府收入-财政收入-预算外收入。

较大,一般占GDP的5%—10%。下面是笔者收集到的一份由两位学者在综述并借鉴各专家学者对制度外收入的核算方法和结果后计算出来的制度外收入数据。

3. 税式支出

税式支出是指“由于税收结构中的优惠条款而放弃的收入”;“税式支出旨在通过向符合要求的个人或实体提供收益或通过鼓励特定活动而实现公共支出目标。”税式支出实际上相当于政府对纳税人的投

资,因而也是一种支出,而且还是一种资本性支出,它理应具有透明性并列入政府预算。然而,这种支出也难以统计和计算,无法通过预算反映出来,尤其在人情世故厚重和税式支出相关制度不健全的我国,很多人会想方设法搭税式支出的便车,不仅造成我国税收的流失,而且因为不纳入预算而错误估计财政支出,进而扭曲政府会计成本。我国税式支出的数字也是很庞大的,见表3。

表3 我国税式支出情况表

单位:亿元

时间	GDP	税收收入	税式支出	税式支出宏观系数	税式支出税收系数	出口退税
1994	46759	5070	1125	0.024	0.22	450
1995	58478	5973	1370	0.023	0.23	548
1996	67884	7050	1797	0.026	0.26	827
1997	74462	8225	1393	0.018	0.17	432
1998	78345	9093	1406	0.018	0.15	436
1999	82067	10315	2022	0.025	0.2	627
2000	89468	12665	2612	0.029	0.21	810
2001	97314	15165	2975	0.031	0.19	1071
2002	104790	16996	3497	0.033	0.21	1259
2003	117251	20466	5663	0.048	0.28	2039
2004	136515	25718	6053	0.044	0.24	2195
2005	183085	30865	9363	0.051	0.3	3371
2006	210871	37636	11900	0.056	0.32	4284
合计	1347289	205237	51176			
平均				0.033	0.229	

资料来源:刘优良,董文琪《我国税式支出的负面效应与完善路径》,《求索》,2008年第3期。以上数据转引自国家税务总局官方网站,税式支出按有关模型推算。

(亚洲开发银行)萨尔瓦托雷·斯基亚沃-坎波,丹尼尔·托马西《公共支出管理》,中国财政经济出版社,2001年版。

4.政府债务

我国现行预算会计基本不反映政府债务,而政府债务却是构成政府会计成本的一个重要因素。我国政府债务是一个不小的数字。国务院发展研究中心地方债务课题组曾对我国各级地方政府债务进行了初步摸底。据他们的粗略统计,到2008年,我国地方政府债务至少在1万亿元以上,其中,地方基层政府(乡镇政府)负债总额在2200亿元左右,乡镇平均负债400万元。2009年,为应对金融危机,刺激经济发展,我国实行了扩张性的财政政策,增发了国债,财政预算赤字总规模将达到9500亿元(7500亿元中央赤字加上2000亿元地方债)。表4、表5是两份关于我国近年来的外债和国债情况数据。

以2005年为例,可对我国现行预算会计对政府总支出的不可控率(或基本不可控率)以及政府的成本收益率(这是衡量政府规模的重要指标)做一个“粗略”的估计(因为有许多成本费用未加核算,如政府的隐性负债、或有负债、资产的折旧等)。

成本方面:先将2005年的外债余额减去2004年的外债余额得出2005年的外债,为524.49亿美元,2005年的美元对人民币的平均汇率为8.2008元,由此将524.49亿美元折算为人民币是4301.21亿元。然后将其加上预算外支出(5242.48亿元)、制度外收入(18775.24亿元)、税式支出(9363亿元)、出口退税(3371亿元)、2005年发行的国债(7042亿元),可得48094.93亿元,这个数字是预算会计基本不可控制的。而2005年的财政支出为33930.28亿元。将二者加总可以得到政府

表4 外债余额

年份	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
总计 (亿美元)	1701.10	1713.60	1936.34	2285.96	2810.45	3229.88	3736.18

注 2001年及以后外债余额按新口径统计,比2000年及以前的登记债务余额增加了3个月以内贸易项下的对外融资余额。
资料来源:《中国统计年鉴2008》。

表5 1996年至2005年国债规模

年份	发行量	余额
1996	1847.77	4361.43
1997	2412.03	5508.93
1998	3228.77	7765.70
1999	3702.13	10542.00
2000	4153.59	13020.00
2001	4483.53	15618.00
2002	5660.00	19336.10
2003	6029.24	22603.60
2004	6726.28	25777.60
2005	7042.00	

资料来源:《中国统计年鉴2005》,《中国证券期货统计年鉴2005》。2005年的国债发行量是根据新闻媒体在各期国债发行时公布的数据加总。另外,2005年缺国债余额数据,转引自上海财经大学公共政策研究中心《2006中国财政发展报告》。

资料来源: <http://finance.ifeng.com/news/hgjj/20081101/198359.shtml>。

资料来源: <http://business.sohu.com/20090305/n262611639.shtml>。

此平均汇率根据国家外汇管理局公布的12期的人民币对美元的折算率取均值得出。资料来源: http://www.safe.gov.cn/model_safe/tjsj/tjsj_list.jsp?ct_name=各种货币对美元折算率表&id=5&ID=110300000000000000。

总支出(可看作成本,是粗略而非精确的数据):82025.21 亿元。据此可以计算出 2005 年我国预算会计对政府总支出的不可控率(或基本不可控率)为: $48094.93 \div 82025.21 \times 100\% = 58.63\%$ 。

收益方面:可以政府产出为标准,但由于政府产出也是一个难以测度的数据,所以“一国(或一个地区)的经济总产出通常用国民生产总值(GNP)、国内生产总值(GDP)等总量指标加以测度,通过国民收入账户加以统计。”我们就以国内生产总值(GDP)作为政府的收益(财政收入因核算范围太狭窄,无法与大口径的政府支出相配比,因而不能作为收益来比照),2005 年的国内生产总值(GDP)是 183867.9 亿元(《中国统计年鉴 2007》)。这样,就可以计算出 2005 年我国政府大致的成本——收益比率: $82025.21 \div 183867.9 \times 100\% = 44.61\%$ 。

2005 年我国预算会计对政府总支出的不可控率(或基本不可控率)58.63%显示,我国预算会计对政府会计成本控制不力。当然,我们可以通过立法取消制度外资金,大幅度压缩预算外支出,并完善预算会计来加强控制。但即便这样,仍然有许多支出项目是不为预算会计所控制的,而且从管理的角度讲,我们不能赋予预算会计太多的职能,否则将会弱化它本身的基本职能;再有,目前条件下我国还难以通过立法来完全取消体制外循环的资金,为强化竞争,刺激各方的积极性,优先灵活安排项目资金,预算外支出也还有其存留的合理性。这表明,我们可以也必须另辟蹊径,通过建立政府财务会计来控制政府会计成本,从反面来提高预算会计对政府总支出的控制率。

要特别注意的是,上述我国政府的成本——收益比率(2005 年的 44.61%)与西方发达国家的政府成本——收益比率不具有可比性。1980 年、1990 年和 1996 年的西方发达国家(主要是 OECD 国家)政府总支出占 GDP 的百分比(平均水平)分别是 43.1%、44.8%和 45.6%(因

许多条件限制,笔者未获得新近数据,但据专家估计,近些年的数据基本上在 45%左右)。从数据看,我国与西方发达国家基本相当,似乎我国政府的会计成本并不高,但要注意的是:第一,用来计算上述比率的我国政府支出数据仍然排除了政府的隐性负债、或有负债、资产的折旧等成本费用;第二,目前我国国民享受到的福利水平要比西方发达国家低得多,因为我国政府支出比例结构中的消费性支出与资本性支出的比率要大大低于西方发达国家,即西方发达国家的政府支出主要是消费性支出,特别是社会福利支出;第三,更为重要的是目前我国政府规模与经济增长之间的关系型态与西方发达国家迥然有别。Yavas(1998)指出:若经济的稳态水平较低,政府规模的扩大将会提高稳态的产出水平;若经济的稳态水平已经很高,则政府规模的扩大只会降低稳态的产出水平。他认为,造成这种非线性关系的主要原因在于:在经济稳态水平较低的不发达国家中,绝大部分政府支出用于兴建基础设施,而基础设施能极大地提高私人部门的生产率,而在经济稳态水平较高的发达国家,其基础设施已经比较完善,所以政府支出主要集中于社会福利项目上,而社会福利项目在促进私人部门生产率提高方面的作用显然要比基础设施项目弱。我国学者李国柱、马树才以巴罗(1990)、巴罗和萨拉伊马丁(1992)包含政府服务的生产函数为基础,就我国政府规模对经济增长的影响进行了分析,得出了政府劳务供给不足,继续扩大政府支出有利于经济增长的结论。

三、政府财务会计在控制政府会计成本中的优势

政府财务会计是与预算会计相对的,是政府会计的重要组成部分。从理论渊源上说,政府财务会计

王雍君《中国公共支出实证分析》,经济科学出版社,2000 年版。

参见[美]维托·坦奇,[德]卢德格尔·舒克内希特:《20 世纪的公共支出》,商务印书馆,2005 年版。两位作者是根据国际货币基金组织、OECD、一些发达国家统计局以及许多专家的研究进行统计分析的出来的。

转引自钟正生,饶晓辉:《我国存在最优政府规模曲线吗》,《财贸研究》,2006 年第 6 期。

李国柱,马树才:《政府规模与经济增长——基于中国的经验研究》,《统计与决策》,2007 年第 2 期。

国际上通行的政府会计体系是由预算会计系统和财务会计系统(包括成本会计系统)或者由预算会计系统、财务会计系统和成本会计系统构成。笔者采用后一种观点。

是对企业财务会计的一些原理、技术、方法等加以一般化并运用于政府组织中的结果。与企业财务会计一样,政府财务会计也具有监督控制和反映报告的职能,因而可以用于对政府会计成本的控制。由于政府财务会计的监控范围是受会计对象决定的,而政府财务会计对象又是深受会计基础影响的,不同的会计基础会带来核算范围的较大不同。这与一般以现金制为基础的预算会计有很大不同,也正是因为这样,政府财务会计在控制政府会计成本上才显示出较大的比较优势。为了与上文所列示的预算会计的缺陷相对比,这里对政府财务会计控制政府会计成本的讨论仅限于政府财务会计的一般会计对象,而不讨论因会计基础不同带来的会计对象的变化和因这种变化导致的政府会计成本核算范围的差异。

1.从横向空间维度看 政府财务会计的监控范围广

政府财务会计一般可以定义为:“以货币计量为单位,对政府组织的经济交易和事项,通过确认、计量、记录和报告等基本会计程序进行历史性描述的人造信息系统。”将其与前述预算会计的定义对比可知,二者的内涵和外延是不同的。

首先,从受托责任看,政府财务会计的受托责任比预算会计的受托责任要广。预算会计的受托责任源于预算资源,即通过预算的财政性资金,就这部分资源政府预算会计接受公众的委托,监督预算资源严格按照立法机关表决通过的预算计划被执行。换言之,只有预算资源才是政府与公众在预算会计上的契约基础,凡不属于预算的资金如预算外资金、制度外资金等都不属于预算会计的责任范围。而政府财务会计的责任受托范围要广得多,因为它是对政府组织的经济交易和事项的确认、计量、记录和报告,这就不仅仅局限于预算资源,还包括没有通过预算的财政性资金以及非财政性的财务资金,甚或一些难以用实际货币来度量的资源。换言之,它包括所有因公共资源和私人资源

(如债券投资人投入的资源)的受托而形成的受托责任;而公共资源除了每个财政年度通过政府预算收支形成的公共资源存量这个来源渠道外,还有许多通过非政府预算渠道取得的公共资源,以及因政府的公共性和权威性而自动拥有和控制的一些诸如自然资源、历史文化遗产等公共资源。可以说,政府财务会计的存在基础是因全部资源而形成的公共受托责任。正如李建发教授指出的:“从‘政府’这个层面上看,会计应当反映各级政府的一切财务、财政活动情况及其结果,即反映政府的财务状况、财务及财政活动的业绩和结果,而不应只局限于政府及政府单位的预算资金活动。”

其次,二者受托责任的不同会形成功能的差异,职能重心各异。预算会计的基本功能是追踪预算拨款和拨款使用情况是否符合预算计划,防止预算资金被截留、挪用和贪污,注重监控预算资源的流向和流程的合规性,不关心资源的存量特别是不关心预算资源支出后以非现金形式存在的资源存量,因而是一种合规性控制导向的会计。而政府财务会计是一种绩效性管理导向的会计,它要对自己全部受托资源进行成本和收益的核算,不仅注重资源的流向,更重视核算资源的存量,追求以最小的投入或成本获得最大的产出,为政府决策提供详细的信息。其目标相当于陈立齐教授和李建发教授所说的政府会计的中级目标:“政府会计的中级目标是促进健全的财务管理。财务管理包括收税和其他收支、举债和还债等活动。对于一个运作良好的政府而言,这些活动都是通过预算或计划事先安排的,并通过适当的授权交易,将交易过程和结果记录在财务会计系统中。改革者希望政府的运营活动具有经济性、效率和效益。在这种情况下,政府也需要一个管理或成本会计系统,以便确定其提供公共服务的成本是最小的或服务得更好。”与预算会计只重视投入而不计成本的缺陷相比,政府财务会计的成本效益分析无疑更有利于控制政府会计成本。

再次,前面所述的受托责任和基本功能的不同决

路军伟《基于公共受托责任的双轨制政府会计体系研究》,博士论文,2007年。

李建发《政府会计论》,厦门大学出版社,1999年版。

陈立齐,李建发《国际政府会计准则及其发展评述》,《会计研究》2003年第9期。

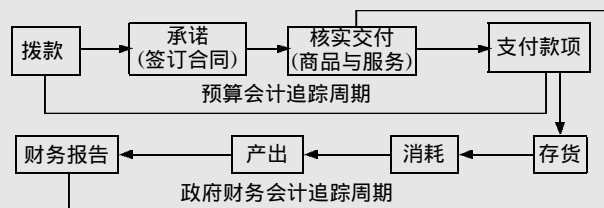
定了二者在会计对象上也是不同的。预算会计的会计对象是预算资源,需要核算、反映和监督政府及行政事业单位以预算执行为中心的各项财政资金收支活动,因而其核算范围极为狭窄,只能覆盖预算内财政性资金,无法掌控大量的预算外支出和制度外支出,对债务、折旧等亦无能为力。而政府财务会计的会计对象虽然会因为不同的会计基础而呈现出较大的差异,可能是经济资源(完全应计制下)、财务资源(修正的应计制下),也可能是现金资源(现金制下)。但一般财务会计是修正的应计制及其以上的会计基础,不可能是现金制,否则就无法进行成本效益分析。即便是在最低层次的现金制下,政府财务会计的核算口径也要比预算会计大得多,因为它不仅包括预算内外的财政性支出,而且包括非财政性支出如事业单位中的经营性业务活动使用的非财政投入、养老保障中的单位和个人担负的部分等等。可以说,上文所述的预算会计所不可控或基本不可控的支出都会在政府财务会计的控制范围之内。

2.从纵向时间维度看 政府财务会计的监控周期长

预算会计对预算支出的运作情况的追踪始于拨款,终于付款,其间经历承诺和核实两个阶段。因此,付款以后购置的产品和服务是如何运作和运转的,期间发生了什么样的消耗,产出情况又是怎样的,产出是否达到了预期的目的等等都是预算会计所不能追踪的。所以,预算会计不能够进行准确的成本和效益的核算、分析,无法提供政府绩效信息,不利于提高效率和政府绩效评估。特别要指出的是,并非全部的预算支出会流入民间部门,其中相当一部分资金是在公共部门内部运作的,而这往往是预算会计监控的弱点甚或盲区。而且,我国现行预算会计及其体系都不够完善,即便是在部门预算、国库集中支付、政府集中采购等财政管理体制的支撑下,它对承诺和核实阶段的资金运作仍难以进行有效的监控。

而政府财务会计对受托管理的资源运作的追踪始于对商品和服务的核实阶段,终于形成政府财务报告,其间要经历付款、存货、消耗、产出等阶段。对于经常

性支出如服务而言,这个监控周期的时间也许不太长,但期间的中间环节是不可少的(存货环节可能不存在)。对于那些资本性支出而言,这个周期就很长了,各个环节的循环往复也非常明显。如公共工程、基础设施等建设,政府财务会计对它们的资金运作监控往往从投入货币资金(不仅来自财政预算投入,也可能来自预算外或体制外投入如自己单位的配套资金、集资或者摊派等,这在我国很常见)购买原材料、劳务、设计图等开始,到建设、完工、投入使用以及以后的使用效果并最后形成报告等整个过程。这个周期越长,其间资源、成本和费用的变化越大,耗费也越多,各种隐性成本就会更多地暴露出来,因而,各种投入(特别是追加投资)、负债、逐年折旧等都将纳入成本核算范围。所以说,虽然政府财务会计是一种历史性会计,强调事后的反映和监督控制,但它比事前、事中乃至事后监控的预算会计经历的环节更多,周期更长。对预算会计和政府财务会计追踪资源的周期可图示如下:



综上所述,经过理论上的剖析,我们可以发现,预算会计主要是一种事前和事后的监控,可以弥补政府财务会计的历史性缺陷,因此在监控预算支出上具有不可替代的作用;但在控制政府的成本费用上,无论是在横向核算口径方面,抑或是纵向追踪周期上,政府财务会计都会显示出预算会计无可比拟的优势。而实证分析又雄辩地告诉我们,“三张皮”式的我国现行预算会计对许多政府支出都难以监控,可控率比较低,不仅不利于政府会计成本的控制,而且也不能为政府绩效评估提供可信的数据,最终不能为政府决策提供有效的服务。所以说,建立政府财务会计是加强政府会计成本控制的必然路向,亦是我国当下亟待解决的问题。

(作者单位:厦门大学公共事务学院)