

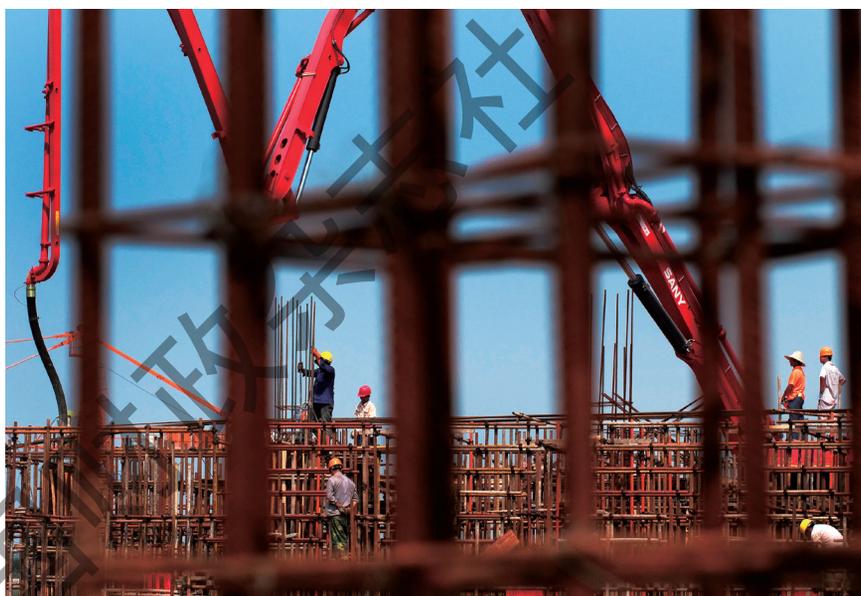
从权责财务报告到现代财政治理

中央财经大学 | 王雍君

继新西兰20年前发布世界上第一份权责发生制财务报告后,几乎所有发达国家和越来越多的发展中国家相继步入这一进程。国务院日前颁布的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》(以下简称《方案》)确认了建立综合财报制度的重要性与紧迫性,确立了指导思想、总体目标和基本原则,明确了截至2020年前完成政府会计、财务报告、审计与公开机制、分析应用体系建设四项关键任务,并详细规定了分四个阶段依次推进的18项具体工作以及实施步骤和配套改革。这份融纲领性和操作性于一体的文件,直接呼应与衔接十八届三中全会《决定》与新预算法的相关规定,有助于系统地推进现代财政制度建设和提升各级政府财政治理能力。

一、创设财政透明度的技术基础

预(决)算报告、财务报告和GFMS(政府财务管理信息系统)共同构成现代社会公众观察政府的三个主要窗口。公众和其他信用使用者正是通过这些窗口解读政府的所作所为,评估政府的受托责任,同时改进决策制定。缺失了其中的任何一个窗口,信息使用者都无法获得关于政府的完整财政信息,这将使其解读政府、约束政府责任和制定决策的能力受损,而政府也不可能成为真正透明的政府。更通俗地讲,会计与财务



报告是良好财政管理、也是财政透明度最重要的技术基础。没有良好的会计与财务报告的支撑,便不可能产生高质量的财政管理和充分的财政透明度。

尽管仍不完善,但我国预算报告和GFMS(俗称金财工程)的建设取得了显著成就,而缺失财务报告成为一直存在于我国各级政府的一个短板。在我国,公司的财务报告制度早已建立起来,并在很大程度上与国际接轨。相比之下,各级政府一直没有真正意义上的财务报告,包括公共部门的资产负债表、收入费用表、投资支出表、财政风险表和其他报表等。很难设想,如果上市公司不

定期披露经审计的财务报告,投资者和利益相关者将如何解读公司的秘密。由此,一个不披露财务报告的政府,其后果和负面影响也很类似。

财政透明度要求政府向公众充分披露相关信息。在缺失财务报告的情况下,这个要求却无法实现,因为预算报告承载和披露的信息存在固有的局限性。首先,与财务报告不同,预算报告承载的大多是“流量信息”而非“存量信息”。前者指的是与特定预算年度和决算年度相关的信息,主要是关于现金基础的收入和支出信息。资产、负债、净资产这三个极为紧要的存量信息,只有

在资产负债表中才能清晰和完整地呈现出来，而预算报告无法取代财务报告对存量信息的承载和披露功能。其次，现金基础的预算报告不能披露“完全成本”（费用）信息，而完全成本正是评估财政绩效、改进决策制定和公共服务定价、以及实施绩效导向的预算管理所必不可少的关键信息。许多即期决策的财务后果需要若干年才会呈现出来。投资、权益（比如养老金）和或有事项（比如担保）最为典型。这些决策在制定之时并不产生相应的现金流出，但其财政成本将在未来各个年度逐步或者迅速呈现出来，从而制造出诱发错误决策（高看收益低估成本）的巨大风险。就透明度而言，这意味着公众无法根据政府披露的预算报告，了解政策决定的当前和未来的财政效应。对他们而言，决策的后果如同“黑箱”，这是不透明的一个关键方面。

目前我国各级政府与部门的预算报告，都不能呈现关于公共部门资产、负债、净资产、成本、政府承担担保责任和救助责任的债务，以及其他只有借助权责财务报告才能清晰和完整呈现的财政信息。这个根本性的缺陷，可望在《方案》得到全面实施的基础上加以消除。《方案》明确规定了必须定期披露政府整体和部门两个层次的权责基础的财务报告，而且披露前必须经过审计程序，这将使政府层面的信息披露水平逐步提升到可与上市公司大致比肩的水平，与国际先进水平的差距也将大为缩小。多年来透明度方面能力不足的短板亦可得到显著改善。

二、奠定政府问责制的报告基础

“善治”的核心要素是政府对人民的财政受托责任：政府得自人民的财政资源，须按人民的意愿使用，并致力产生人民期望的结果。推论起来，“结果”的关键要素集中体现在财务报告承载的财务要素上，尤其是资产、负债、净资产、成本和财政风险因素上。

一直以来，我国各级政府积极作为，为促进经济社会发展做出了巨大努力，也取得了显著成果。但同时，部分积极作为带来的负面后果在很大程度上被忽视了，其中一个关键原因在于缺失了综合反映这些后果所必不可少的财务报告。比如积极作为带来的资产增加（增值）固然可取，但由此带来的负债（包括各种隐性负债如环境负债）、成本和风险增长是否达到了令人不安的水平？财政可持续性是否面临威胁？哪些政策因为代价太大、绩效不彰而需要调整或中止？

问责不仅要求奖赏成功，还要求惩罚失败。但在单一的预算报告体制下，连帮助判断成败得失的财务报告都没有，又如何达成真正的问责？权力巨大而责任缺失，一直成为我国政治和行政体制的一大软肋。债务膨胀和风险剧增、浪费与腐败严重等与此密切相连。理论上，可以采用流量法——即使用决算报告对决策责任进行事后评估。然而，流量法无法完整和真实地反映全部财务后果。如公共自然资源的迅速减少或衰竭达到了怎样的程度？在决算报告中完全找不到答案。公共资产存量的迅速衰减只有在权责财务报表中才能得到反映。负债的情形与此类似。许多地方滥用体制外举债（平台债务等）来驱动政绩，由此累积起来的或有负债却并未出现在预算报告中，财政风险的真相也因此无法被揭示出来。没有存量法的评估，流量法的缺陷显而易见，而且后果愈益严重。

通过明确规定“将政府财务状况作为评价政府受托责任履行情况的重要指标”，《方案》可望从根本上解决这一问责难题。如果说预算报告约束和引导政府对财政资源的获取和使用承担事前责任的话，那么，财务报告在约束和引导政府就公共资源的使用后果承担

责任方面，发挥着独一无二的作用。尽管事前问责非常重要，但事后问责更具可操作性。因为“事后”代表的是一种客观结果而不是主观约定，而且这种客观结果通过权威性的会计和报告语言被确认和计量，使得问责变得相对容易并且真实可信。

《方案》对于强化和改进问责制的意义实际上超越了传统财务报告的范围，进入到了更高层面的“过程和结果双重问责”。这个基本理念主要体现在“政府会计科目设置要实现预算会计和财务会计双重功能”之表述上。会计记录公共资源流动的蛛丝马迹，从而为问责奠定技术基石。然而，财务会计（包括现金基础和权责基础）在反映资产、负债、净资产、收入、费用等财务信息方面享有的优势，并不能够解决“预算执行过程”这一难题。“预算执行”始于立法机关的法定授权，经由承诺和核实，终于付款。这一循环过程表现为支出周期。国际上一般采用基于支出周期的预算会计来追踪预算执行的整个过程，从而为预算过程的合规性问责确立最理想的会计工具。

鉴于建立全面的预算会计的复杂性和我国的实际情况，《方案》明确了这一前景，同时采取了务实的态度，即将建立权责财务报告作为近期的工作重点，同时提出“建立健全财务会计与预算会计适度分离并相互衔接的新型政府会计核算体系”。这一提法代表了我国在政府会计改革中一个重大的理论突破，也为朝着建立真正意义上的、基于支出周期的预算会计前进了一大步。一旦走到这一步，以财务报告为焦点的“结果问责”即可扩展到以支出周期为焦点的“过程问责”。

《方案》对问责制的意义还延伸到了成本维度，这是绩效问责的核心成分。没有成本问责就没有绩效问责；没有绩效问责，问责将被束缚到相对狭隘

的合规性维度。与财务会计相比,成本会计在某些方面更为复杂,对支出公共服务层面的绩效管理和绩效问责也更具有价值。《方案》规定:“条件成熟时,推行政府成本会计,规定政府运行成本归集和分摊方法等,反映政府向社会提供公共服务支出和机关运行成本等财务信息。”这是迄今为止中央政府就成本会计的应用前景最为明确的表态,为我国在公共部门发展现代成本会计技术和方法以支持绩效管理,提供了有力依据。

《方案》充分肯定了权责财务报告对分析“财政中长期可持续性”的重要性,反映了存量法对于流量法的相对优势。以预算报告为分析模板的流量法,并不能呈现决策的长期累积后果,因为预算报告关注的焦点只是特定预算年度和决算年度的信息流量。而在真实世界中,任何一级政府、一个部门或某个决策者所引致的决策后果,都是多年累积形成的存量。因此,关注跨年度结果才能呈现中长期的可持续性。由决策者对这些后果总会产生正面或负面影响,任何有效的问责机制都不可能忽视对这些影响的计量和报告。如果以预算报告为重点的流量法、以财务报告为重点的存量法,再辅之以长期预测(比如代际会计)技术,政府决策的未来财务后果即可得到完整系统地呈现,这将使公众和政策制定者能够在决策当时就大致看清未来的财政效应。

三、对管理决策的支撑

作为密集的、系统的和条理化的信息载体,财务报告为各类使用者提供了支持其管理决策所必不可少的相关信息。报告使用的范围很广,大致区分为内部使用者和外部使用者。前者包括立法机关和行政部门,后者包括公众、政府债券持有者、政府服务供应商、媒体和分析人士等。政府整体也是重要的一

类使用者。“可持续性”由政府整体负责,归属某个部门并不适当。如果某些政策或其组合不具有财政上的可持续性,通常就表明需要对这些政策及时做出调整。在实务上,这个问题非常突出,但由于缺失了财务报告这个工具,问题和真相常被掩盖和忽视。

最典型的莫过于部分地方政府普遍的短视性决策造成中长期恶果:通过急剧减少资产的方式迅速“致富”。大量出售土地使用权(土地财政)以及矿产、森林和其他自然资源,通过耗竭草场、渔场或者发展重污染工业等严重破坏环境资产的行为,许多地方政府在过去20多年中迅速变为富裕政府,财政收支以远高于GDP的速度急剧增长。但这个“财政黄金期”背后的巨大隐患一直深藏不露,因为没有财务报表可以呈现这些行为的即期和未来后果。损耗资产获取收入是一种简单但也极为愚蠢的短视行为,严重威胁财政可持续性。如果我国建立了国际通行的财务报告制度,此类短视行为将立即呈现为“好看的财政收支表”和“恶化的资产负债表”,后者将向报告使用者发出明确的信号:竭泽而渔、杀鸡取卵已经或将很快招致恶果,现行做法必须做出矫正。财务报告对管理决策的支撑作用,由此可见一斑。

政府债券评级机构和潜在投资者,也高度依赖财务报告来支持其管理决策。以新预算法的颁布实施为主要标志,我国的政府债务管理正进入深度改革和调整期,其中一个主要方向就是从行政规制型债务转向市场约束型债务模式。后者的有效性取决于一系列的前提条件,特别是高可信度的债券评级和投资者的理性判断与风险自担。财务信息的充分披露,因而变得非常重要。这些信息将成为债券评级机构进行信用评级的关键信息来源。潜在投资者也需要借助这些信息来判断债券的收益性、安全

性和流动性,参照信用评级结果,做出购买或出售债券的决策,并自行承担决策的全部后果。

财务报告的支持管理决策方面的作用相当广泛,难以一一概括。《方案》将这些作用表述为“……作为考核地方政府绩效、分析政府财务状况、开展地方政府信用评级、编制全国和地方资产负债表,以及制定财政中长期规划和其他相关规划的重要依据。”实际上,政府购买公共服务以及管理担保等或有事项引发的财政风险,也需要财务报告提供相关信息。

四、结语

《方案》的意义超越了“财政管理”,而与“财政治理”概念形成良好对接。财政管理一词的含义虽然十分丰富,但核心成分就是由投入、产出和成果三个基本要素链接而来的结果链。然而,财政管理的有效性主要取决于更高层次的财政治理的有效性。

财政治理聚集政策、责任和透明度。现代社会中,各级政府主要通过政策实施治理。这些政策影响全体人民的福祉,也攸关执政者的执政能力,对经济社会发展至关重要。由于所有政策都在财务上具有某种后果,为约束和引导决策者对公共资源的来源、使用和使用结果负责,在技术层面必须解决一个基本问题:即通过权责财务报告将这些后果全面、系统和条理化地呈现出来。正如本文指出的那样,预算(包括决算)报告都无法做到这一点。《方案》的颁布实施,为从技术层面解决这一难题铺平了道路,其最终成果将逐步反映在财政治理的各个维度上,特别是改进和强化决策制定、问责和透明度方面。现在,我们需要做的就是在充分认知《方案》的意义与作用的基础上,扎实地推进相关工作。■

责任编辑 李燕