

积极推进政府会计改革

建立权责发生制政府综合财务报告制度，是党的十八届三中全会提出的一项重要改革任务，加快推进这项改革，有助于加强政府债务和资产管理，更好地发挥政府作用，有助于改进预算管理，推进财政管理更加科学化、规范化、现代化。



推进政府会计改革、编制政府综合财务报告的思考和建议

□王惠平

党的十八届三中全会通过的《决定》明确要求：“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”、“编制全国和地方资产负债表”。目前我国还没有出台法律法规规章形式的规范的政府会计准则，财政部2010年发布了《权责发生制政府综合财务报告试编办法》，并选择海南省等11个省市试编，2012年后试编省份不断扩大。对如何落实党的十八届三中全会的要求，推进政府会计改革，编制好政府综合财务报告，还需要进一步总结试点经验，不断探索路子。

一、当前试编政府综合财务报告的主要做法

(一)财政部门内部分解和布置任务。财政部国库部门每年下达《年度权责发生制政府综合财务报告试编办法》和《年度权责发生制政府综合财务报告试编指南》，并下达任务，限期要求试编任务。各有关省份财政厅国库处根据财政部的要求，对权责发生制资产负债表和收入费用表各科目的取数来源、编制方法以及数据提供单位(处室)进行任务分解，并明确省本级及下属单位的完成时限。

(二)省级收集数据加工成省级政府综合财务报表。一般分为五个步骤：一是收集财政部门内部信息。包括一般预算会计报表、基金预算会计报表、国有资本经营预算会计报表和财政专户会计报表、部门决算报表、固定资产投资决算报表、国有企业财政报表；统计根

据现有政策未反映的应付薪酬、应付政府补助、已发行尚未兑付的政府债券余额；固定资产管理系统中省本级预算单位固定资产明细信息；国有资本经营预算收入年度预算数。二是收集财政部门外部信息。包括向粮食、民政等部门搜集公共储备物资信息；向交通部门收集道路、港口、客运站等基础设施信息；向土地管理中心收集土地财务报表；向税务、海关等部门收集应收未收、应退未退税款信息。三是对回收的财政内外数据信息进行甄别和分类汇总。包括统计财政部门借入借出款项发生时间、借款期限及约定利息；应收应付款、借出借入款项中属于对预算单位的应收应付款和借入借出款；各年度地方政府债券发行金额、发行时间及票面利率；单位拥有或控制但未在部门决算反映的固定资产明细汇总、公共基础设施总投入额；支出费用表中各项费用中财政代列资金金额等。四是编制工作底表。按照财政部《试编指南》中《政府财务报表项目与原报表项目对照表》的要求，设计《省本级综合财政报表工作底表》，将资产负债表和收入费用表各科目按来源划分为财政层面会计报表、部门决算报表、固定资产投资决算报表三大类，每类根据数据处理方式又分为汇总、新增和抵销三类，分别填报由原报表项目直接汇总数据、未在原报表反映但按权责发生制应确认的数据以及属于政府内部事项应予以抵销的数据。五是省级集中汇编。成立集中试编工作小组，进行大约为一周或两周的集中汇编。将资产负债表和收入费用表项目根据取数难易程度分为

往来款项类、固定资产类、公共基础设施和存货类、投资类和收入费用及其他类，每类科目由一位试编小组成员全程负责，从数据汇总、调整和抵销分录编制、工作底表填列、附表制作和附注撰写逐项完成。各成员完成本人负责工作后，由一位小组成员负责汇总，形成资产负债表和收入费用表两张报表和附注初稿，并对收付实现制和权责发生制基础上当期结余(盈余)的差异进行调整，最后形成政府综合财务报告的初稿。

(三)财政部国库部门对各有关省份的政府综合财务报告进行汇总，并结合收集的中央本级的有关数据进行修正，形成国家层级的初步的政府综合财务报告。

二、当前试编政府综合财务报告中存在的问题

(一)缺乏权威的政府会计准则，试编政府综合财务报告难以确认有些重大事项和会计要素。目前政府综合财务报告试编工作不以政府会计为基础，而是采取调整报表数据和估算办法进行的。以财政部试编指南为编报依据，采用会计与统计并用的方法，通过汇总和转换预算会计数据来形成政府综合财务报告，缺乏政府会计准则和统一标准，有些虽然有标准但难以操作。如对采取BT或BOT模式建设的公路等公共基础设施的确认仍没有统一的、可操作的标准，虽然财政部规定公共基础设施的计量要按照“谁管理、谁反映”的原则确认，但实际情况是许多公共基础设施(如公路)分布在各县市，省市两级财政都进行了投入，无法分清各级政府的投



入量,按“谁管理、谁反映”只能将其全部作为管理者(如省级)资产反映,造成资产和支出不匹配。

(二)缺乏公开透明政府会计准则,难以公开获取全面、规范的基础数据。基础财务数据的真实性是编制任何财务报告的基础。目前政府综合财务报告处于试编阶段,但所有工作基本上局限于财政部门内部,难以对外宣传,各预算单位对此也知之甚少。而许多按权责发生制确认的事项需要从财政部门外的预算单位索取,由于各预算单位对政府综合财务报告的目的、所提供数据的用途不了解,加上缺乏相应法律法规规章的制度约束和审核机制,各预算单位难以提供全面真实、符合要求的基础数据。

(三)以表转表方式试编政府财务报告,不完全符合会计核算原理。会计是一个反映经济活动的核算过程。试编阶段政府综合财务报表的大部分数据取自财政总决算、部门决算、固定资产投资决算和国有企业财务决算,在编制过程中主要对各报表反映的数据进行甄别和汇总,不是一个由政府会计相关单位按照规范的准则要求、在客观经济活动中自然核算和汇总的过程,当前决算各套报表的质量很大程度上影响政府综合财务报告的质量。特别是部门决算中财

政代列数据主要凭借编制人员主观判断,判断的结果可能对政府费用结构产生较大影响。同时,固定资产投资决算报表与预算单位基建账套资金平衡表的资金范围和涵盖单位、核算内容不完全一致,且与部门决算中重复的部分无法全部剔除,给试编工作带来较大困难。

(四)财务分析指标和分析报告有待进一步完善改进。在政府财政财务状况分析过程中,主要分析指标存在部分数据无法取得以及部分指标不合理等问题。一是部分指标所需数据暂时无法取得。如不掌握预算单位和公益性国有企业的债务期限,现金比率、流动比率、长期负债比率等需要分析的指标无法计算。二是部分指标所代表含义需进一步明确。如收入费用率的涵义、单位负债构成比例中单位负债总额如何界定等,不十分明确。三是部分指标不太合理。如人均运行成本和运行成本率指标中的“运行成本”,财政部的有关规定是指“购置商品和服务支出、政府职工的工资福利支出、固定资产折旧费用等即一级政府的运行成本”,这种说明难以操作。运行成本应指政府从事日常管理活动的开支,而不包括提供公共服务所发生的支出。即运行成本不应包含商品和服务支出中用于提供公共服务的支出部

分,累计折旧中应剔除公共基础设施发生的累计折旧。

三、进一步推进政府会计改革、编制权责发生制政府综合财务报告的几点建议

(一)组织各方力量,加快制订政府会计准则。我国政府会计体系主要由财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计构成。从2013年1月1日起,全面实施新修订的《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》。从2014年1月1日起,新的《行政单位会计制度》也已经施行。财政总预算会计也正在修订过程中。总体上,制订政府会计准则的时机基本成熟。政府会计准则体系至少应包括以下内容:会计核算原则应以权责发生制为基础;资产、负债、收入、费用或成本的概念应清晰明了、便于核算;财政资金运行指标含义科学、便于考核;以权责发生制为基础编制的政府综合财务报告体系要符合国际惯例,便于国际比较。政府会计准则牵涉的领域和范围很广,要以法律法规规章的形式发布,规范执行。如政府的债务,具体的口径是什么,地方投融资平台形成的负债是政府债务,学校、医院等事业单位借的银行贷款也具有公益性,具有政府性债务的属



性,也应纳入政府债务的统计范围。又比如,政府掌握的储备商业性建设用土地,其价值如何确定,非常敏感,如按历史成本法核算其价值,这些建设用地可能投入资金不多,资产价值不高,但从市场公允价值上看,可能远远高于其初始投入资金,而地方政府的一些投融资平台公司正是以这些建设用地为抵押,向银行大量借贷,形成巨额债务,因此,对土地资产价值的核算很关键,如何真实反映和核算具有重要的现实意义。

(二)尽快明确政府会计核算主体,在日常经济活动中试编政府综合财务报告。会计是对经济活动的持续反映,因此,政府综合财务报告应是各级政府会计主体自然核算、汇总的结果,而不是目前的集中调整决算报表。政府会计的核算主体应具有三个特点:一是公立性质,即单位的成立经过政府批准,并且占有、支配和使用国有资产;二是对政府负有财政、财务的责任,包括按规定管理使用财政性资金、提高资金或资产的使用效益、维护国有资产安全等方面的责任;三是履行政府公共管理和公共服务职能,单位的经济业务活动属于公共管理或公共事业服务,不以营利为目的。同时具备这三个特点的单位,可作为政府会计的主体单位。主要是各级政府,

政府部门和下属机构,党派机关、公检法司机关和人民团体,参公管理的事业单位和公益一类事业单位,社会保险基金和住房公积金等基金。建议在国家层面上尽快明确政府会计核算主体或单位,要求这些主体或单位按照政府会计准则的要求,在日常的会计核算中,按照权责发生制的原则,另做一套账册(如果与单位财务会计核算不一致情况下),双轨并行。然后在此基础上,地方由财政部门牵头组织,按照政府会计准则的规定,自下而上,逐级汇编,形成各级政府年度财政综合财务报告,最后由财政部通过汇总和适当调整,编制成全国的政府综合财务报告。

(三)开展全面的清产核资工作,摸清政府“家底”。以推进政府会计改革、编制政府综合财务报告为契机,对行政事业单位进行全面的清产核资工作,核查行政事业单位各类资产和债权债务,核实人员状况、收入来源、支出结构及水平等基本情况,根据清查结果对固定资产进行确认或核销,以真实、完整地反映行政事业单位资产和财务状况,为编制政府综合财务报告提供真实依据。清产核资还可以促使预算单位加强对公共基础设施的管理。由于公共基础设施项目竣工后原项目业主单位一般未将其作为本单位固定资产管理,也没有移交至专门政府单位继续管理,单位账面上反映的政府资产被“低估”。在清产核资中,政府应要求预算单位对其负责建设的公共基础设施进行清理核查,必要时可以委托中介机构进行清理,在此基础上建立公共基础设施台账,以全面反映行政事业单位管理的各项资产情况。

(四)政府综合财务报告体系既要专业,更要贴近现实和社会关切。目前,我国试编的政府综合财务报告主要是政府财务报表、政府财务报表附注、政府财政经济状况和政府财政财务管理情况。其中,政府财务报表包括资产负债

表和收入费用表。政府的资产负债表要求具有较强的专业性,但更重要的是要让广大老百姓能看得懂政府财务报告,知道政府有多少资产、有多少负债。财政越贴近民生,财政收支越公开,各经济主体和老百姓越希望看懂财政报表,读懂政府财务报告。因此,在编制政府财务报告时,要通俗易懂,简洁明了,力求能满足社会对政府债务、“三公支出”、社会保障的可持续能力等方面的关切。2008年国际金融危机爆发后,社会对政府的偿债能力非常关注,因此,建议编制财政可持续能力表或政府债务表作为分报告,反映中央和地方政府债务的规模、期限和偿债来源。另外,随着我国老龄社会的来临,社会各界对养老等社会保障资金也越来越关注,建议条件成熟时,适时编制社会保险表。

(五)形成合力,共同推进我国政府会计改革工作。推进政府会计改革工作,牵涉面广,专业性又非常强,尤其需要统一认识,共同推进。制订好政府会计准则、编制好权责发生制的政府综合财务报告是党中央、国务院赋予财政部门的一项义不容辞的艰巨任务,财政部门会计、国库、预算、行政政法、教科文卫等内部机构需要不断凝聚共识,形成合力,共同把这项工作做好。在此基础上,才能要求其他政府会计主体按照政府会计准则的要求把政府会计的相关核算工作做好。综合财务报告的评价体系建立需要一个逐步完善的过程。建议财政部对现行分析指标进行补充和完善,同时根据各试编省份的分析情况给每项指标指定一个大致合理区间,以便各试编省份进行对比分析。今后随着试编工作的逐年推进,历史数据会更加丰富,分析指标设计会更加完备,标准指标体系会逐步建立,对政府财政财务状况的分析评价也会更加准确和深入。

(作者为海南省财政厅副厅长)

责任编辑 张蕊