

关于建立 我国政府财务报告制度的探讨

田卫东 马洪范 ■

随着财政体制改革的深入,现行预算会计报告模式的弊端日益显露,已经越来越不适应财政形势的需要,如何改革预算会计报告模式,在我国构建政府财务报告模式,是目前财政改革中的紧迫问题。

一、我国预算报告制度的现状

我国现行的政府财务报告是1997年确立的预算会计报告模式。具体来讲,主要存在以下一些问题:

1. 预算会计报告内容不完整。我国现行的预算会计系统虽然提供了关于政府整体的预算报告(包括未来财政年度的预算收支报告和预算执行情况的报告),但由于许多类别的财政交易(例如政府基金和预算外交易)并未包括进来,这些报告并不是完整意义上的政府整体的预算报告。

2. 政府整体的财务报告缺位。政府财务报告内容比较分散,我国财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计中均规定了相应的会计报表,但各会计报表自成体系、分别编报,总预算会计和核心部门无法实时追踪来自支出机构的收入、支出、资产、负债等财务信息,难以形成一套能完整集中地反映各级政府的资产、负债和净资产全貌的合并会计报表,使人民代表大会等政府财务报告的主要使用者难以全面、系统地考核和评价政府财务受托责任的履行情况。

3. 预算会计报告体系不完整。我国预算会计报告体系包括资产负债表、收入支出表及附表、会计报表说明书。虽然有覆盖上百万预算单位和各级政府财政部门的预算会计体系,以及层层汇总上报的会计报表制度,但从总体上看,预算报告体系比较单一。缺乏有分析性的预算执行报表和系统性的财务报表,以及具有注释性、解释性和分析性的附注说明,难以全面揭示政府受托责任中的财务信息和非财务信息。

4. 政府财务状况披露不充分。没有全面反映政府固定资产增减变动及价值存量情况的信息,行政事业单位固定资产因不计提折旧、不进行资产重估等,也存在与价值严重背离的现象。负债方面的确认和记录亦不完整,包括公共部门雇

员养老金等在内的许多跨年度义务未确认为负债,或有负债不予记录、确认或以其他方式公开披露。没有反映政府受托管理国有企业产权和收益权的信息,造成占用、使用和管理状况不明,导致国有资产长期流失。没有全面反映社会保障及其他政府债务。没有提供完整的绩效信息,也未提供评估财政绩效所需要的相关信息,特别是关于服务成本方面的信息。汇总合并造成信息不全面,不能真实地反映政府的业绩和受托责任。

5. 与现金会计基础相关的弱点。相对于权责发生制会计而言,现金基础的会计报告信息存在滞后和狭窄的弱点。同时,现金基础会计也不能提供服务的完全成本信息且容易造成操纵报表的行为。

二、进一步改革和完善预算报告制度

政府预算报告是政府预算信息的综合反映,是政府财务信息披露的主要渠道。可以考虑由年度预算报告、年中预算执行情况报告和决算报告组成公开的披露框架。

1. 年度预算报告。主要包括宏观经济财政状况分析、中期预算框架、预算报告、部门预算报告、预算报告的附注与说明等方面的内容。制定并公布全面的、滚动的中期预算框架(3—5年),可以将资本预算与经常预算联系起来,说明维持目前政府政策对收入和支出的影响,跟踪一年以上的预算执行情况。

2. 年中预算执行报告。年中预算执行报告应包括对预算执行情况的全面分析,包括预算执行情况、预算变动情况及变动原因,以及与上一年的年中预算执行情况的比较。

3. 决算报告。决算报告是财政年度内政府预算执行情况的说明书,也是财政年度内政府社会、政治、经济活动的全面反映。根据我国实际情况,政府财务报告应在原始信息上补充预算与实际执行情况间的、较高质量的比较信息,帮助信息使用者在从结果到目标的反馈中进一步证实政府的受托责任,促进政府提升绩效。

4. 预算报告的会计基础。我国应当引入权责发生制,把资产的范围扩展为现金和财务资源,负债的范围扩展为流动负债和长期负债。同时逐渐将更多的非财务性资源确认为资产,慢慢往权责发生制转移,等条件成熟后,再实施完全的权责发生制。在权责发生制会计基础未形成之前,可以通过设置附加信息的方法对外提供必要的政府财务信息,如政府的金融资产、金融负债、基础设施资产等,以弥补收付实现制提供信息的不足。

三、逐步构建我国政府财务报告制度

公共财政要求政府财务报告全面完整反映政府公共部门财务活动情况、财务状况、公共资金使用情况及政府履行财务受托责任情况,而不只是反映预算收支情况及结果的预算会计报表或财政收支决算报告。

(一) 构建政府财务报告主体

1. 按政府组织结构确定公共资金的财务报告主体。在中央政府层面上,每一个国务院工作部门,即国务院所属的分管各项专门业务的、拥有专门管理权限的行政机关都是财务报告主体,包括国务院各部、委办公厅和直属机构。地方层面上,每个行政单位亦是财务报告主体。除了以政府条块结构中每个构成单位为财务报告主体之外,各级政府整体也是报告主体。一级政府下属的所有政府行政单位、机构一般均纳入一级政府整体财务报告的合并范围,合并过程中应对内部交易、转移等进行抵消。

2. 基金可以成为报告主体。在会计上应对权益基金进行核算和记录,并作为报告主体独立大类纳入一级政府的财务报告。同时随着社保体制改革的不断深入和社会保障体系的不断完善,政府对投入基金的资金负有受托责任,而且随着公共财政的建立,政府对社保资金缺口将承担最终的责任,所以应对受托基金进行核算,并作为独立大类纳入一级政府的合并报表。

3. 适当补充重大项目作为财务报告主体。重大项目可以考虑单独报告。理想的政府财务报告主体应该具有相当的灵活性,使各使用者均能取得对其有用的信息。随着使用者信息需求的不断增加,政府财务报告主体将日渐多层次。

(二) 政府财务报告包含的具体内容

政府会计的目标决定了政府会计提供的财务报告的内容,由于我国目前将政府会计的目标定位于反映预算资金使用的合规性和财政管理的要求,政府财务报告应主要提供预算执行情况的信息,此外,财务报告还应当着重提供以下方面的信息:

1. 政府拥有的固定资产信息。现阶段,政府拥有的固定资产使用效率不高,重复购置、重复建设现象普遍,流失情况

比较严重,应加强对政府固定资产的反映和监督,为政府财务报告信息使用者提供完整的政府资产状况。同时,对于政府投资建设的基础设施,也应当以适当的方式披露其状况。

2. 政府拥有的债权及负有偿付责任和义务的债务信息。政府的债务既包括国内和国外的债务,也包括政府财务报告主体以外的其他主体的债务;既包括各类现实的、显性的和明确的债务,也包括各类潜在的、隐性的和或有的债务。

3. 对国有企业的资产管理和控制方面的信息。政府代表国家意志对国有企业及占有、使用国有资源的其他类型企业中的国有资产产权及收益权实施管理,负有国有资产保值和增值的责任。政府财务报告必须向使用者报告和提供它是如何有效管理和维护国有资产权益的信息。

4. 政府采购基金的财务信息,随着财政管理体制改革的深入,政府采购、国库集中支付制度的进一步实施,政府采购基金将成为政府财务活动的一个重要内容。

5. 信托与代理基金方面的财务信息,如社会保障基金。

(三) 财务报表体系

鉴于我国现阶段的会计目标以提供国家宏观管理所需要的决策信息为主,会计核算基础主要采用收付实现制,相应的会计报表应包括:(1)资产负债表:反映报告主体在财政年度结束时的资产、负债及其构成与差额情况,是考察和评价政府财务业绩的重要信息来源;(2)预算收支表:反映年内预算收支情况;(3)政府营运表:反映报告主体在某个特定财政年度实际发生的财政收入、财政支出及其构成与差额情况;(4)单项基金列表:反映政府会计单独核算的基金;(5)项目经营情况表:反映重大项目的经营活动情况。

为满足财务报告使用者对相关信息的需要,财务报告应包括财务报表及应予披露的附加信息、财务报告注释等。财务报告附注在某种程度上是一种比财务报告本身更为重要的财务信息,它不仅用来披露会计政策,更重要的是对报表项目进行解释和补充说明。

从政府整体必须向公民、纳税人承担受托责任的角度讲,合并的政府整体的财务报告比单个机构的财务报告更为重要。目前,几乎所有发达国家都编制并提供关于政府整体的财务报告,而我国政府财务报告缺少政府合并财务报告。政府整体财务报告可以由三部分构成:概况部分、财务部分、统计资料部分。概况部分包括目录表、咨询资料以及其他从管理角度看应列入的资料;财务部分包括审计报告、通用财务报表、要求的补充信息、基金以及附表等;统计资料包括近几年的统计资料,如按职能分类的一般预算支出、按来源分类的一般预算收入、人口统计等资料。■

(作者单位:天津大学管理学院 财政部财政科学研究所)

责任编辑 张璐怡