

关于我国政府财务报告主体模式的一点思考

池昭梅
王晓润

政府财务报告是政府运营活动的产成品，是政府公共受托责任履行情况的反映，也是社会公众监督政府、行使民主权利的重要依据。政府财务报告主体是政府财务报告重要基础。由于我国目前尚未建成完整意义上的政府会计体系，因此，在确定政府财务报告主体方面存在诸多争议。近年来，双主体模式为多数人所接受。双主体模式是把政府与基金分别作为财务报告主体，从而建立两个层面的财务报告主体模式，称为政府主体和基金主体。采用双主体模式既能提供整个政府层面的财务信息，也能反映各基金的运行情况，能够为社会公众提供较为完整的政府会计信息。随着新公共管理运动在全球范围内的兴起，越来越多的国家在确定政府财务报告主体时倾向于采用双主体模式。笔者认为，在

现有条件下我国采用完全的双主体模式存在以下条件限制：

第一，政府会计人员的素质问题。相较企业而言，政府所涉及的经济活动要简单一些，政府会计制度(准则)的设计也相对简单，政府会计人员所需职业判断也相对较少。按照我国1997年发布的预算会计体系，行政、事业单位的会计人员分别核算各自单位的经济业务，总预算会计则反映政府层面的经济活动，因此在确定财务报告主体时，并未区分记账主体和报告主体。如果政府财务报告主体采取双主体模式，那么，政府会计人员在日常核算中，一方面要提供政府层面所需的会计信息，即按要求提供本单位的财务信息以利于政府层面合并财务报表的编制，另一方面，由于设立的政府各基金之间有明显的界限，任何基金都是一个与其他基金分开并相互独立的会计与财务报告主体，因此政府会计人员还要对本单位所用基金情况按一个完整的会计主体进行增减登记。笔者认为，要顺利完成这些工作，必须具有功能强大的政府会计信息系统，使得记账主体和报告主体之间的信息能相互传递，否则可能产生核算效率问题；同时还要对政府会计人员进行全面培训，使其理解双主体模式，以避免产生核算质量问题。

第二，记账主体和报告主体的关系问题。根据双主体模式的设计理念，记账主体和报告主体处于平行关系，虽然记账主体(基金)可以为报告主体提供更为详细的财务信息，但从核算和报告的角度来看，两者处于同样重要的地位，因此对记账主体和报告主体关系的不同判断将直接影响到财务报告主体模式的确定。

第三，基金主体的确定问题。政府财务报告双主体模式设计的目的，一是为了方便政府层面财务报表的编制，二是为了提供更为详尽的财务信息以满足信息使用者的需求，三是为了加强财务管理以便于掌握各种基金的增减情况，加强对专

用基金的监控。但是在基金主体层面上，选择何种基金、基金的核算数量要达到何种程度才能真实地反映政府履行公共受托责任，需要很高的职业判断能力，同时也需要国家做出比较明确的规定。

综上所述，要提高政府财务报告质量，对政府财务报告主体的确定，既不能简单地采用单一的模式，仅以行政事业单位及政府作为报告主体，也不能简单地照搬西方国家财务报告双主体模式，而是要充分考虑国情，在了解我国政府会计信息使用者，尤其是社会公众对政府会计信息的现实需求基础上，结合成本与效益原则，来确定有利于推进我国政府会计改革的财务报告主体模式。

1. 确定政府财务报告主体的原则。
一是重要性原则。在确定政府财务报告主体时，既要考虑记账主体和报告主体所反映内容的充分性，也要在充分保证会计信息真实性的基础上，考虑报告内容的重要性，以保证不产生信息超载。
二是成本效益原则。在确定政府财务报告主体时，如果采用双主体模式，必须对基金主体做出数量上的限定，否则可能会影响到政府会计信息披露的效率和效果。

2. 现阶段我国政府财务报告主体模式的构建。笔者认为，为保证政府会计信息披露质量，结合我国预算会计核算的特点，现阶段我国政府财务报告主体应采用修正的双主体模式，即以报告主体为主，基金主体为辅，侧重于完善整个政府层面会计信息的披露，对基金信息，则是有选择地进行重点披露，不重要的基金应作为合并主体进行反映。

采用修正的双主体模式将有利于政府会计人员对财务报告主体的理解和掌握，降低人员的培训成本。而基金主体在核算和披露方面可以参照以往专项基金的做法，做好两种制度的衔接工作。■

(作者单位：广西财经学院会计系
财政部机关服务中心)
责任编辑 张璐怡