

披露、债务纠纷和财产损失等5个影响要素综合判断,每个影响要素均由低至高分为1、2、3(不重要,一般,重大)三个等级,综合影响取影响目标的最大分值。各影响目标风险影响程度的具体评定标准如表2所示。

3. 计算风险值。债务业务内部控制风险值(缺陷等级)根据由其导致的风险的影响程度和发生可能性确定。债务业务内部控制风险值的计算公式为:风险值(X)=风险发生可能性数值×风险等级值(风险影响程度)。

4. 风险排序评级。单位内部控制牵头部门或第三方机构根据上述确定的各风险点的风险值,对风险点从大到小进行排序,并分为重大风险、重要风险和一般风险三类。

(四) 提出债务业务风险防范和整改措施

1. 债务业务内部管理制度建设方面。根据业务流程和单位内部职能部门责任划分,制定规范且符合国家财经政策的债务、担保管理制度,并根据政策的调整和上级管理的需要不断完善。

2. 债务担保管理制度执行方面。建立健全债务、担保管理制度执行机制,确保债务、担保管理制度得到严格执行;完善单位内部监督机制,规范债务管理业务流程各环节的部门责任,提升内部控制制度的约束力和执行力。

3. 债务日常管理方面。加强对单位债务担保业务的日常管理,提升规范化和精细化管理水平,建立债务举借合规、债务和担保风险可控、监控及时、举借资金入账及时的工作机制;建立债务预算管理制,落实还款资金,定期核对债务信息,按时支付利息;规范债务偿还程序,正确处理账务,加强会计信息披露的准确性和及时性等。

(作者单位:陕西省公路局资金管理处)

责任编辑 鲍双双

香港政府综合财务报告体系建设的借鉴与启示

荆新 何淼

摘要: 2014年12月,国务院同意并批转的财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》(以下简称《改革方案》)揭示了政府会计目前面临的问题与局限,提出了以“权责发生制为会计核算基础”的切入点,确立政府会计的“三维结构”——政府财务会计、政府预算会计与政府成本会计。本文通过借鉴香港政府综合财务报告和政府账目的建设情况,提出关于我国权责发生制政府综合财务报告改革中会计核算基础、报告内容等方面的建议。

关键词: 香港;政府综合财务报告体系;内地;建设

一、香港政府综合财务报告的基本情况

香港政府自1993年成立工作组,就政府会计收付实现制会计核算基础进行评价和研究,在次年提出权责发生制报告方案并于当年年底在4个政府部门进行资源账目试验研究,至1996年增加到了10个,然而由于各部门对引入权责发生制会计核算基础的意见不一致导致引入工作的搁置。直到2002年香港政府才宣布开始引入权责发生制的会计核算基础。自此,每个财政年度,香港政府都会委托库务署发布当年收付实现制下的政府账目和权责发生制下的政府综合财务报表。

(一) 香港政府综合财务报告的内容和报告体系

香港政府的财务报告年度是每年4月1日到次年3月31日,并在次年12月由库务署发布中英文双语的以权责发生制为基础的周年政府综合财务报表,包括综合财务报表与资产保管报表。其中,综合财务报表又包括综合财务表现表(Consolidated Statement of Financial Performance)、综合财务状况表(Consolidated Statement of Financial Position)、综合现金流量表(Consolidated Cash Flow Statement)、应计制下的一般储备与收付实现制下的综合结余(财政储备)对账表、应计制与收付实现制下的盈余对账表和财务报表附注。同时,库务署也会发布中英文双语的以收付实现制为基础的政府账目,而各个政府部门也会发布本部门的财务报表。此外,权责发生制下政府综合财务报表中还会有“两制”对账表和以非财务信息为主的资产保管表,形成了权责发生制与收付实现制“两制”并行的、“分部门、有特色”的全面完善的财务报告体系。

(二) 香港政府财务报告的会计确认基础

从香港政府的财务报告内容看,香港政府财务会计实行的是权责发生制与收付实现制“两制”并行、互为补充的会计确认基础。以收付实现制为基准的“政府账目”包括综合账目、政

府一般收入账目以及各类基金,会交给立法会主席审阅。其用途有二,一是显示支付的款项符合立法机关核准的限额和涵盖范围,二是符合编制收支表的法定规定。以权责发生制为基准的综合财务报表,则完整反映政府拥有的资源、各类负债、运行成本和费用,对政府财政能力和财政责任进行科学有效的会计记录、分析评价和报告披露。

二、香港政府综合财务报告的主要特点

(一)“双基”并行、互为补充以及“分部门、有特色”

香港的政府财务会计是按照权责发生制和收付实现制两种会计确认基础(“双基”)分别编制同一财务年度的政府会计报告并发布。而政府各个部门的财务报告则是按照收付实现制为基础编制并发布的收支表。香港政府财务报告的特点是“分部门、有特色”,“分部门”是指报告不仅汇总了政府各部门财务信息的综合财务报表和政府账目,也有政府各部门单独的财务报表收支表。“有特色”一是指政府财务报告将报告与分析适当结合,以收付实现制为基础的政府账目中,每个基金除了财务报表外都附有审计署发布的针对该基金的审计报告,在政府账目的最后还有关于政府一般收入账目的差异分析,列示了收入总目和开支总目的预算与实际的差异数字和原因分析。二是政府会计遵循会计信息可用性等原则特设对账表和资产保管报表。以权责发生制为基础的政府综合财务报表中,不仅包含了通常所说的综合财务表现表、综合财务状况表和综合现金流量表“三类报表”和财务报表附注,还包括了“两制”并行下的综合结余(财政储备)对账表和盈余对账表,用来调整核对不同会计核算基础

下的资产负债、收入开支的差额。发布的资产保管报表主要内容是政府拥有的建筑物、基建资产及土地的非财务资料,用来补充政府在权责发生制综合财务报表中就这几类资产所提供的财务资料。

(二)地价与退休金等重点问题单独列示

香港政府财务报表的另一大特点是重点问题单独列示并处理。由于香港地少人多,资源紧张,土地问题一直是政府及民生关注的焦点问题。在权责发生制下的财务报表中,地价收入被单独列示并披露了各个明细科目,以备监管部门和社会公众质询。此外,政府直接提供的四类特殊人群的退休金计划(香港政府承袭西方社会的退休保险制度,政府将绝大多数市民的养老退休问题交由商业保险公司运行,由政府直接出资并管理的退休金计划只包括公务员、司法人员、孤寡以及尚存配偶及子女四类特殊人群的退休金)亦出现在报表附注中,其中包括退休金计划资产的预期回报率、未来薪酬增幅和运行成本以及退休金承担额现值等明细科目,以显示政府对该问题的重视。

三、对内地权责发生制政府综合财务报告改革的借鉴与启示

(一)“双基”长期并行并互补

香港政府财务会计的核算基础是权责发生制与收付实现制同时实行,而我国财政部发布的《政府会计准则——基本准则(征求意见稿)》中明确,政府会计由财务会计和预算会计构成,财务会计应当采用权责发生制,预算会计一般采用收付实现制。《改革方案》也明确,政府会计规则尚未全面建立之前,在现行政府会计制度的基础上,暂按照权责发生制原则和相关报告标准,编制出反映一级政府整体

财务状况的财务报告。由此可见,内地与香港政府会计的不同在于,内地政府财务会计完全遵循权责发生制,而香港政府财务会计则对同一项业务以权责发生制和收付实现制分别编制报表。

笔者认为,内地区域广阔,各地区经济和社会发展不平衡,因此建立权责发生制的政府综合财务报告制度宜逐步推进。收付实现制应作为政府会计改革的对比标准并应较长期保留。

一是发挥其辅助政府会计改革的作用。首先,虽然权责发生制政府会计在海南省进行了试点并取得了一定成效,但在全国范围内推行应考虑各地区社会经济的不同以及改革涉及面广,技术性、政策性和敏感性较强等特点。收付实现制下的报表应成为权责发生制会计报表的对比与参考,以供实务界和理论界讨论研究,来完善权责发生制政府会计改革。其次,在权责发生制政府会计改革刚开始阶段,权责发生制会计核算基础尚未建立完善,财务报告制度还未形成,成熟的会计准则尚未发布,如果在财务会计领域单独以权责发生制来编制报表势必会造成一定的疏漏和问题,也不利于监督和管理,进而影响改革进程。

二是发挥其监管作用。笔者认为,虽然传统意义上权责发生制更利于对组织的成本核算、监督管理和绩效考核,但收付实现制在政府会计范畴内也同样有监督管理和绩效考核的作用。香港政府在每个财政年度发布的收付实现制报表中即明确,编制收付实现制报表的目的是“显示支付的款项符合立法机关核准的限额和涵盖范围以及符合编制收支表的法定规定”,这说明收付实现制下的财务报表具有监督政府是否按照法律规定进行收支和编制活动的作用。同时,收付实现制下关于政府一般收入账目中的收入



图 / 孙进山

和开支差异分析也同样可作为考核政府绩效和预算执行情况的依据。

三是从中长期来看,“两制”并行能够带来互补效益,“两制”并行下特设的对账表则能够帮助政府和社会公众更好地监管和了解公共财政,提高政府会计信息质量。

(二) 建立资产保管制度

在香港政府权责发生制下的政府综合财务报表中,资产保管报表列示了政府拥有的建筑物、基建资产及土地的非财务信息,用来补充政府在权责发生制综合财务报表中就这几类资产所提供的财务资料,以提高政府综合财务报表中固定资产的会计信息质量。同时,在固定资产的会计政策中明确规定了能够入账的固定资产类型。

在内地,国家所有并管理的建筑物、基建资产和土地数量庞大、种类繁多,为权责发生制政府会计改革中国有资产清查带来了巨大的工作量。哪些类型、用途的建筑物、基建资产或土地能够作为固定资产在权责发生制下入账、计量就成为一个迫在眉睫的问题。笔者建议,对于建筑物、基建资产以及土地这几类数目庞杂、数额

影响巨大的固定资产,应建立资产保管制度或受托制度并发布资产保管报表或受托报表。土地资源信息可单独列报披露,使政府财务报表中关于土地资源的内容由“财务状况”扩展至更具前瞻性的“财务环境信息”,全方位披露关于土地资源的各项信息。同时此建议也适用于权责发生制下整个固定资产的记录计量和报告。

(三) 建立“双基”并行下的对账表制度

基于权责发生制改革的进程和上文中对于两种会计确认基础的分析,“双基”并行可能会成为今后一段时期内的常态,因此建立“两基”并行下的对账表制度就势在必行。香港政府发布的综合财务报表中包括了权责发生制下的一般储备与收付实现制下的综合结余(财政储备)对账表和权责发生制与收付实现制下的盈余对账表两类对账表。前者针对“两制”下资产与负债的调整额,后者则列示了“双基”下收入与开支的不同。在内地权责发生制政府会计改革中,笔者认为同样需要此类对账表,这不仅能够帮助政府会计核算人员熟悉权责发生制的会计

核算要求,也能帮助政府管理人员和政府会计研究人员全面掌握“双基”下资产与负债、收入与开支的差异与调整,从而提高政府会计管理水平和政府会计信息质量。

(作者单位:中国人民大学商学院)

责任编辑 李卓

主要参考文献

[1] 何淼,程晓佳.政府土地资源会计核算与信息披露研究[J].财务与会计,2012,(11).

[2] 贺敬平,王森林,杨晓林.权责发生制在我国政府财务会计中的应用——基于海南政府会计改革试点的案例分析[J].会计研究,2011,(6).

[3] 郭励军,吴昊华.政府会计改革——论权责发生制的引入[J].会计之友,2013,(1).

[4] 李雷.香港政府会计体系及其借鉴[J].财会通讯,2012,(3).