

性,而对另一些存货由实物追查至盘点记录以验证盘点记录的完整性。同时,审计人员应注意深入实际而不能只从表面盘点数量。例如,在盘点货垛时,不能只从外部点数,应到高处查看货垛中间的码放是否与表层一致,另外对于有外包装的存货,应抽取一部分检查包装内的实物状况。四是对存货价值的关注。审计人员在监盘过程中,应保持应有的职业谨慎,充分关注存货的等级、质量等价值因素。同时,审计人员应执行必要的审计程序检查在产品的完工程度以及存货的毁损、陈旧、过时和残次情况等。

最后,盘其他是指审计人员除以上内容外应完成的的其他工作,包括对第三方持有被审计单位或被审计单位持有第三方存货的所有权、数量 and 价值的验证等。同时,审计人员应在存货监盘时取得本年度资产负债表日前后的出库单、入库单等资料的编号或复印件,为后续的截止测试提供审计基础。

3. 监盘的总结阶段

审计人员在监盘结束后,应关注被审计单位对于盘点差异的处理情况,并考虑其对会计报表的影响。同时,审计人员应对监盘情况进行总结,包括被审计单位存货的整体情况,相关内部控制制度的了解、评价的情况和重要的审计风险领域,存货抽查盘点的重点、难点以及发现的问题,重大差异处理情况等。审计人员应将监盘过程中获取和编制的资料同监盘小结一起整理形成工作底稿。■

(作者单位:青岛理工大学琴岛学院)

责任编辑 陈利花

亦谈政府综合财务报告的编制难点

周林林 ■

摘要: 本文从实务的角度,对编制政府综合财务报告的主体、内容、级次和合并抵销难点进行了剖析;对融资平台的特殊性及其与政府财报对接的难点进行了探索。

关键词: 政府综合财务报告;会计主体;合并抵销

《财务与会计》2015年第9、10期刊载了林钢、武雷的《政府会计改革难点问题的探讨》一文(以下简称“探文”),文章对政府综合财务报告编制的若干问题作了深入的探讨,阅后受益匪浅。笔者作为一名实务工作者,看问题的角度、方法可能与二位老师有所不同,故提出一些异议与二位作些商榷,并对该文没有述及的部分问题作些补充。

一、关于政府会计主体的分类问题

政府会计主体的界定是政府会计改革面临的首要问题,其意义在于确定政府综合财务报告的编制范围并按照正确的分类方法修订会计规范和组织实施。“探文”采用列举法列示了十类主要会计主体。笔者认为这里有两个问题值得商榷:

(一) 会计主体的分类

“探文”列举的十类会计主体显然是站在行政管理的角度,从法律的角度、行政管理的角度看是正确的。但从会计专业角度看,“行政管理主体”并非政府会计改革所需要的分类标准。笔者认为政府会计改革的难点有二:一是会计规范的修订,二是会计规范的实施。这两个问题的解决都离不开会计主体的分类,都得依据这些会计主体自身的特点而不是这些机构服务对象的特点进行改革。例如,各级党组织的工作对象包括若干行政、事业、企业单位的党组织,各级民主党派的工作对象也涉及若干行政、事业、企业单位中的民主党派组织。尽管它们的工作对象不同,但财政部门对这两种单位财务管理的要求却是相同的,都要遵守《行政单位会计制度》。“探文”将“各级党政组织会计主体”与“民主党派会计主体”作为政府会计改革中两类不同的会计主体是值得商榷的。

笔者认为,纳入政府综合财务报告的会计主体简而言之应当包括:由财政提供全部或部分运作经费的行政单位、事业单位,以及国有独资、控股、参股企业;如果按照《政府会计准则——基本准则》的口径,会计主体应

当包括“各级政府、各部门、各单位”。笔者的理解是：“各级政府”的会计主体是指各级政府预算会计和财务会计；“各部门”的会计主体是指由财政全额拨款、按照行政单位会计制度核算的政府部门和参照行政机构进行财务管理的人大、政协、党群、司法等政府机构会计主体。“各单位”的会计主体应由三部分构成：一是全额拨款或差额拨款的事业单位会计主体；二是由政府投资的各种融资平台公司会计主体；三是国有独资、控股、参股企业。在这里将融资平台会计主体单列是由其特殊性所决定的。融资平台的特殊性问题将在下文中阐述。

（二）会计主体分类的意义

从制度建设的角度看，政府会计规范的完善是一项时间紧、工作量大、难度大的系统工程。在财政部确定政府会计改革时间表的情况下，规范设计者必须抓住会计规范修订的重点和难点，才能如期完成政府会计改革任务，而会计主体的正确分类有利于抓住主要矛盾、解决主要问题。本着这样的思路，笔者从实务角度列出会计主体与会计规范修订任务表，供规范设计者参考（见表1）。

表1是以会计主体特点为标志的分类，如果以“行政管理主体”为标志进行分类则难以归纳出会计规范修订任务。在会计规范贯彻和实施时，依然须以会计主体特点为分类标志，分行业进行学习培训和布置工作。由此可见，以会计主体特点为标志的分类是政府会计改革中应当采用的分类方法。

二、关于政府综合财务报告的合并抵销问题

笔者认为，政府会计改革的重点是编制政府综合财务报告；政府综合财务报告的难点在于政府合并报表的编制；政府合并报表编制的难点在于

表1

准则分类	单位	会计主体	准则	制度
各级政府	本级政府	预算会计及财务会计	政府会计基本准则（已发布） 政府会计具体准则（待发布）	政府准则应用指南（待发布） 总预算会计师制度（已发布）
各部门	政府部门	行政会计	行政单位会计准则（待发布）	行政单位会计制度（待修订）
各单位	事业单位	事业会计	事业单位会计准则（待发布）	事业单位会计制度（待修订）
	融资平台	平台会计	融资平台会计准则（待发布）	融资平台会计制度（待发布）
	国有企业	企业会计	企业会计准则（待修订）	企业会计应用指南（待修订）

合并抵销事项。因此研究政府合并报表中的抵销事项具有积极的意义和应用价值。一般工商企业的抵销事项集中在企业集团或母子公司间。与一般工商企业相比，政府综合财务报告的内部抵销事项则复杂得多，其主要表现在以下四个方面：

（一）抵销事项中的会计主体

“探文”论述政府合并报表时涉及的会计主体仅有政府本级、行政单位和事业单位。笔者需要补充的是：政府综合财务报告除上述三类主体外，还应包括融资平台和国有企业。无论是从合并抵销的工作量看，还是从合并抵销的难度看，融资平台和国有企业都是研究政府综合财务报告合并抵销事项不可忽视的会计主体。融资平台是我国特殊时期、特定条件下产生的特殊企业，它的内部抵销事项比其他几个会计主体更复杂，难度也更大。

（二）抵销事项的内容

“探文”中合并抵销事项仅包括内部往来和内部拨款。从实务角度看，除这两项外还有内部投资和内部交易。

“内部投资”是指政府、政府部门或事业单位对融资平台或国有企业股本金的投入。“探文”认为：“将企业的货币资金与行政事业单位的货币资金、企业的负债与行政事业单位的负债等合并在一起没有实际意义，因此政府部门编制合并资产负债表时，不需要进行抵销处理，应以‘对外投资’项目单独列示”。对此笔者难以认同。

笔者认为：政府综合财务报告涉及的企业有三类：融资平台、国有独资企业、国有控股和参股企业。对它们应当区别对待：对于国有控股、参股企业而言，这类企业的资产并非全为国有资产，这类企业的债务也并非全为政府债务，因此这些企业用“对外投资”项目单独列示是可以的；融资平台则不同，融资平台由政府投资，并且部分地行使财政职能，它的资产就是政府的资产，它为政府项目取得的贷款就是政府债务。从合并报表的机理看，融资平台应当纳入政府财报的范围，进行全额合并；对于国有独资企业，从理论角度看应当作为政府财报的范围进行全额合并。但从实务角度看，国有独资企业数量多、规模大，合并抵销业务纵横交错。建议前期因合并条件不具备，暂视同对外投资，待条件成熟时再进行全额合并。

“内部交易”是指政府、政府部门或事业单位通过交易行为获得融资平台或国有企业财产所有权、使用权或服务的行为以及国有独资企业之间的交易行为。其常见的交易行为包括：购买、租赁、有偿代建、劳务购买等。如：融资平台为政府有偿代建公共基础设施、政府购买国有独资企业的产品等。

（三）抵销的级次

1. 政府综合财务报告的级次多。不同级次的政府综合财务报告包含着不同级次的会计主体。如市级财报包

含区县级政府、市级政府部门、市级事业单位、市级融资平台、市级国有企业等会计主体；省级政府综合财务报告则包含各市级政府、省级政府部门、省级事业单位、省级融资平台、省级国有企业等会计主体。

2. 各级政府综合财务报告的抵销事项难以在本级财报抵销完毕是政府综合财务报告编制中最难解决的问题。企业合并报表的范围有一个暨定界限，除股权发生变动外，这个界限一般不会发生变动。但政府合并报表是动态的，只要财报级次改变，则“内部”一词范围就要发生变动。由此而产生合并抵销事项的级次问题，即“本级次合并抵销事项”和“非本级合并抵销事项”，产生这些问题的原因是资金划拨路径与合并抵销路径不一致。

“本级次合并抵销事项”是指本级会计主体间发生的，可以在本级政府综合财务报告中合并抵销的事项。“非本级合并抵销事项”是指本级会计主体与本级政府综合财务报告以外会计主体间发生的、必须通过上级政府综合财务报告方能合并抵销的事项。例如，某市交通融资平台除了与本级次有关会计主体发生抵销事项外，还与省交通厅有抵销事项。其中，与本级次有关会计主体发生的抵销事项属“本级次合并抵销事项”，与省交通厅发生的抵销事项则属于“非本级合并抵销事项”。因“非本级合并抵销事项”发生时未经本级财政“过渡”，则该事项无法在本级政府综合财务报告中合并抵销，只能在上级政府综合财务报告编制时合并抵销。

（四）抵销难题的解决

按常规思路，不能在本级综合财报中合并抵销的事项应按级次、单位名称、业务内容、金额等列表造册，并随同本级财报上报。如：某市级政府融资平台获得国家民航管理局经市级

财政拨入的机场建设补助资金5亿元，则融资平台与市级财政发生的拨款属“本级次合并抵销事项”，在编制市级政府综合财务报告时可直接合并抵销。但市级财政获得国家民航局的补助资金未经省财政，这时市级财政只能列表上报，省财政无法抵销只能再次列表上报，直至财政部编制中央政府综合财务报告时才能合并抵销。这种办法的优点是思路直观，便于理解，数据准确；缺点是增加各级财报抵销工作量，显得十分繁琐和复杂。这时“非本级合并抵销事项汇总表”的设计就显得十分重要。这种思路是否可行还有待于实践的检验，欢迎同仁对此思路进行讨论。

三、对融资平台特殊性的讨论

（一）融资平台的特殊性

1. 职能的特殊性。融资平台通过顶替政府融资人的角色，承担着融资、土地开发、公共基础设施建设三大职能，完成了应由财政实施的社会再分配过程。

2. 经营目的的特殊性。融资平台虽然名义上是企业，但经营目的不是为了获得利润，而是代替政府融资，以完成政府建设任务为经营目的。

3. 债务的特殊性。（1）融资平台不是为了企业自身经营的需要或发展去融资，而是为地方政府公益项目或准公益项目的建设去融资。（2）对于既有自营业务，又承担政府项目的融资平台而言，由于政府债务与企业债务没有界限和判别标准，偿债责任无法认定。

4. 会计核算的特殊性。融资平台基于其特殊职能产生了土地出让金返还、委托代建、土地开发成本、完工项目移交、代管政府资产、政府调拨资金、政府债务界定、专项拨款收支等特殊业务。现有《企业会计准则》均未

有涉及，实际存在的业务又缺少会计规范，没有会计制度、核算办法、指导、解释、答疑、培训等可供参考，这客观上给会计人员出了一道难题，政府也难以获得准确的债务信息。

（二）融资平台特殊性对政府综合财务报告的影响

1. 脱离关系困难。地方政府过度依赖于融资平台的融资、投资功能；融资平台过度依赖于地方政府对债务风险的分担。这种双向依赖决定了它们在短期内难以脱离关系。在地方政府存量债务偿还完毕前，融资平台还须继续承担以下职能：（1）由政府提供资金，按照原有债权债务关系，偿还存量债务本金和利息。（2）编制竣工财务决算，为承建的政府项目嵌入政府综合财务报告提供依据。（3）为未完工程的建设继续融资。（4）由政府提供资金，偿还后续工程的债务本金和利息。（5）对于向投资方向发展的融资平台，将长期为政府综合财务报告提供政府项目在建工程的投资完成额数据和竣工决算数据。

2. 财务信息混乱。在融资平台特殊业务缺乏会计规范条件下，让会计人员通过“自由裁量”方式进行职业判断是不现实的，宏观调控数据失真也就成为必然。笔者调查中发现，一些融资平台没有完整的核算思路。会计人员账务处理的自由裁量权较大，会计处理的科学性、合理性因人而异；科目余额反映的金额并非会计制度定义的内容，使得会计报表无法汇总，即使汇总也没有任何应用价值，这将给政府综合财务报告的编制形成极大的障碍。

3. 偿债责任难以界定。融资平台实际执行的职能和经营目的使其“双面人”的角色难以避免。现实工作中，既有自营业务又承担政府项目的融资平台十分普遍。融资平台的法定代表

人和高级管理人员由地方政府官员兼任,人员、资金、财产统一调度使用,政企边界很模糊。这种盈利与非盈利项目在同一公司运行产生的直接后果是:融资平台自营业务无法准确确认盈利水平;自营业务成本和政府项目建设成本不能准确分配;为公司自营业务产生的债务和为政府项目产生的债务没有明显的界限,债务无法分割,偿债责任无法认定。这也是导致融资平台财务乱象的原因之一。

(三)关于融资平台实务难点的建议

1. 关于账目清理问题。融资平台按照财政部颁布的统一核算办法清理账目,可以说是“必由之路”。笔者建议设计初次执行政府会计准则时,应要求融资平台在特殊业务会计准则(或制度)的基础上,按照地方政府债务界定标准,对成立以来的账目按照制度的要求理账、调账。为了减少会计人员的工作量,建议先用调表不调账的方式梳理出平台公司科目余额,然后按照政府债务判别标准分离出政府项目资产负债表科目余额,再按末级科目余额进行会计软件初始化。从初始化日开始,将融资平台会计分录中涉及政府项目资产负债表的分录重复登记一次,则可形成完整的政府项目资产负债信息,适时提供宏观管理所需要的地方政府债务数据。

2. 关于自营业务与政府项目报表的分离。同时从事自营业务与政府项目的融资平台,存在着自营业务与政府项目的分离问题。这种分离应满足四项标准才能“嵌入”政府综合财务报告。所谓“嵌入”是指:将融资平台财务报告中涉及政府资产和政府债务的财务信息纳入政府综合财务报告的路径和方法。这四项检验标准是:(1)融资平台自营业务与政府项目按照政府会计准则的界定标准进行核算分离。(2)融资平台的资产负债表分离成两

张报表:自营业务资产负债表和政府项目资产负债表。分离后的两张报表应与分离前的公司报表保持数据勾稽关系。(3)分离后的政府项目资产负债表应保持自身的基本平衡关系。(4)分离后的政府项目资产负债表各科目余额应当与账簿记录保持一致。

3. 关于报表对接问题。政府综合财务报告与融资平台报表分属两个不同的会计核算体系,二者的项目、口径、内容难以一致,也无法直接合并汇总。因市县级基层核算单位比较多,这个问题可能更加突出。笔者建议在融资平台编制的政府项目资产负债表与政府综合财务报告之间增加一张“转换报表”,将融资平台报表的项目根据核算内容调整为政府综合财务报告的项目。转换报表在这里相当于水管的异径接头。为了保证转换前后的数据衔接,可将转换前和转换后的项目同时列示一张表中,并保证数据平衡关系。以融资平台为政府代建项目为例,融资平台编制的政府项目报表反映的项目名称是“政府项目开发成本”或“预付工程款”,但对于政府而言则是在建工程。因此融资平台的“政府项目开发成本”和“预付工程款”均应列入政府综合财务报告的“在建工程”。这种思路不仅适用于融资平台,同样适用于政府综合财务报告与事业单位、国有独资企业的对接。

4. 关于合并抵销事项。融资平台与地方政府间的特殊关系形成三类经济交往:一是属于行政行为的投资、无偿代建;二是属于交易行为的回购、租赁、有偿代建等;三是既不属于行政行为,也不属于交易行为的往来业务。这三类业务是融资平台在合并抵销事项上有别于行政单位、事业单位、国有企业的特别之处。其中,第一类事项应当与从融资平台分离出来的政府项目报表进行抵销。第二类事项取

决于政府会计改革的顶层设计:如果将国有独资企业视为政府综合财务报告中的会计主体,则融资平台自营业务与本级会计主体间发生的交易应视同内部交易进行合并抵销。如果将国有独资企业视为对外投资,则这类交易不属于合并抵销事项。第三类事项则应区分往来业务是与政府项目有关还是与自营业务有关。如果与政府项目有关则应合并抵销;如果与自营业务有关,这种往来业务可参照第二类事项的处理原则办理。

(作者单位:江苏省淮安市审计局)

责任编辑 武献杰

主要参考文献

- [1]《中国地方政府融资平台研究》课题组,中国财税发展研究报告——中国地方政府融资平台研究[R],北京:中国财政经济出版社,2011.
- [2]蒲丹琳、王善平.官员晋升激励、经济责任审计与地方政府投融资平台债务[J].会计研究,2014,(5):88-93.
- [3]高旭东、刘勇.中国地方政府融资平台研究[R],北京:科学出版社,2013.
- [4]周林林.政府融资平台监管措施改革研究[J].中国财经信息资料,2013,(25):12-17.
- [5]贾康.编制政府账本需考虑中国国情[N].中国会计报,2015-03-13(3).
- [6]陈立齐.中国应立足国情编制基于权责发生制的政府综合财务报告[N].中国会计报,2014-06-27(7).