

# 我国政府综合财务报告试编的难点与对策

苑雪芳 何正根

**摘要：**本文通过实地调研当前政府综合财务报告试编过程中遇到的难点后发现，当前亟待确定系统的政府财务报告分析方法和指标体系，并解决公共基础设施资产价值的计量和公务员养老金负债的计量列示问题。本文给出了两种财务分析方法和五类财务指标，并建议全面清查存量公共基础设施，根据情况采用四种不同的方法确定基础设施的价值，此外，确定公务员养老金缺口的精算现值，将其作为负债在政府资产负债表中列示。

**关键词：**政府财务报告；试编；难点；对策

财政部于2010年年底启动政府综合财务报告试编工作，目前试编范围已经扩大到全国所有省份及所属部分市县（区）。笔者通过调研发现，目前的政府财务报告试编工作存在一些难点亟需解决。

## 一、当前试编中遇到的难题

一是政府财务分析方法以及指标体系如何构成。财政部发布的《权责发生制政府综合财务报告试编指南》（以下简称《试编指南》）中，给出了四种政府财务分析方法和十余项财务指标，但分析方法较多地借鉴了企业财务分析方法，财务指标也略显系统性不足且缺少明确的判断标准。绝大多数省市在试编中只是在“政府财政经济状

况”部分机械地套用财务指标公式计算数值，缺少明显的意义指征和分析结论。

二是关于公共基础设施资产价值如何计量。目前大多数试编省市将公共基础设施作为“未在报表中列示但对政府财务状况有重大影响的项目”在报表附注中列示，其中个别省市将能够确认价值的基础设施部分在资产负债表内列示。公共基础设施资产价值的计量直接影响到政府资产负债表信息的可靠性，需尽快研究解决公共基础设施资产价值的计量问题。

三是公务员养老金负债如何计量和列示。2015年1月国务院发布《关于机关事业单位工作人员养老保险制度改革决定》，改革机关事业单位工作人员退休保障制度，实现养老金并轨。目前这一改革正在进行，相关政策问题也基本明确，需尽快研究确定公务员养老金负债的计量和列示问题。

## 二、相关问题的对策

（一）政府财务分析方法和指标体系的问题

对于政府财务状况的分析，可以采用历史数据分析法和预测数据分析法两种。历史数据分析法主要利用政府财务报表中的数据，并结合财务报表以外的经济、人口等信息，就政府当前的财务状况指标，以及过去到现在的趋势变化展开分析，发现演变趋势和变化原因，

从而判断政府的财政财务状况。预测数据分析法是在假设未来预测期内政府环境基本稳定的情况下，使用预测数据展开的财务分析。这种分析方法通常是在特定经济和社会人口假设下，对未来较长时期（50~70年）的收入、支出、结余或赤字，以及由此产生的净债务和净资产进行预测，分析变化趋势。有的将进一步将预测值折现后的现值代入预测模型，进而判断财政可持续性水平或者财政缺口的程度。

我国政府财务报表分析的指标体系可以分为财务情况分析指标、收入稳定性指标、支出刚性指标、资金储备能力指标和固定资产状况指标五大类。财务情况分析指标包括偿债率、金融资产负债率、逾期债务率和债务负担率；收入稳定性指标包括税收收入弹性、政府间转移收入比重和非税收入比重；支出刚性指标包括资产应急能力指标和债务支出比重；资金储备能力指标包括盈余比率和赤字率；固定资产状况指标包括公共基础设施成新率和固定资产可持续比率。

需要说明的是，两项固定资产状况指标，对于我国当前而言均存在较大的数据局限。但这两项指标体现着政府持续提供服务的能力，是判断财政长期可持续性的重要依据，并且涉及报告使用者关注的政府重大资源投入，因此条件具备时应当充分利用这两项资产分析指标。

## (二) 公共基础设施资产价值的计量问题

根据澳大利亚会计研究基金会的研究成果,基础设施应当具备四项基本特征:一是属于公共设施,二是与基本服务有关,三是无法移动,四是属于维持生活水平所必需。因此可以把符合这四项特征的价值可计量的政府资产作为公共基础设施,在我国政府财务报告中反映。从国际实践来看,在列示方式上,目前只有澳大利亚将公共基础设施作为独立的报表项目列示于政府资产负债表中,新西兰、美国等则根据各类基础设施的性质将其归类于资产负债表中不同的项目,并根据具体项目的列示要求决定是否以及如何对相应的基础设施进行反映。在反映程度上,新西兰、澳大利亚等政府财务报告对公共基础设施作了较完整的反映,而美国则根据基础设施的性质决定进行表内披露或者仅报告管理情况。可以看出,政府财务报告中反映公共基础设施的情况是国际惯例,但对于如何反映以及反映程度的问题,需要根据自身的实际情况作出选择。

目前的难点还在于公共基础设施资产价值的计量问题。从国际实践来看,对于基础设施价值的计量没有一定之规和惯例可循。以国有公路为例,新西兰所有与公路有关的设施建筑均以考虑折旧后的重置成本作为计量属性,在资产负债表的“国有土地”项列示,而公路所处的土地则以净现值计量列示于资产负债表的“土地建筑物”项目。澳大利亚对于国有公路采用的是历史成本计量属性,在历史成本不可得时以重置成本计量,在资产负债表的“基础设施”项目列示。美国将路基视为代管土地不予表内列示,路面设施改良物等需要定期维修更换的则以历史成本计量并计提折旧,作为“一般资产”在资产负债表中列示。对于我国而言,多种原因致使公共基础设施资料大量缺失,价值难以确定,因

此需要对公共基础设施存量进行全面清查,根据各单位提供的基础设施资料的不同情况,采用不同的方法确定基础设施资产的价值。具体来讲,可以区分不同的情况采用四种方法:

第一种情况,对于有完整原始数据的公共基础设施,直接取值,按照已经使用的年限计提折旧,确定基础设施净值。

第二种情况,对于未确定使用年限的公共基础设施,可以根据其不同的属性或设计使用年限来确定折旧年限,计算基础设施净值。

第三种情况,对于存在翻新、改造等大修工程的公共基础设施,可以采用物价指数法确定其重置成本,进而根据综合成新率进行估值。其具体公式为:基础设施评估值=被评估基础设施重置成本×综合成新率;被评估基础设施重置成本=基础设施账面原值×物价变动指数;物价变动指数采用定基指数法,定基指数=评估基准日物价指数/基础设施建造时物价指数。

第四种情况,对于无法确定账面原值的公共基础设施,可以采用市场法对其进行估值,参照同种或同类基础设施的现行价格,通过调整确定其评估值。

此外,对于公共基础设施除表内列示以外,还应当在报表附注中作必要的补充说明。具体来讲,报表附注中至少应当披露以下信息:公共基础设施的分类、数量以及采用的计量属性和折旧方法;公共基础设施的预计使用年限、预计净残值和折旧率;公共基础设施的期初和期末价值、累计折旧额、当期确认的折旧费用;计划处置的公共基础设施名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和处置时间等。

## (三) 公务员养老金负债的计量和列示问题

在试编过程中,由于相关政策尚不明朗并且没有强制性要求和具体规定,

绝大多数省市并未在财务报告中反映公务员养老金负债的情况。从国际实践来看,新西兰政府根据参加政府退休金计划的全部工资资料,得到精算结果进而将退休基金提拨不足部分作为退休金负债计入政府资产负债表,并在财务报表附注中补充提供精算相关比率,如通货膨胀比率、年调薪比率等,而与员工相关的符合确认原则的各项应计给付则与其他政府应予确认的负债合计后一并作为“准备与应计”项目列示于政府资产负债表。澳大利亚政府则将公职人员的退休金负债以及与其有关的项目应计给付一并列示于资产负债表中,其中各项负债均以精算结果为依据,同时在附注中补充详细的信息。美国联邦政府将与公职人员和军人退休金计划相关的负债,作为“联邦员工与退伍军人应付福利”项目在资产负债表中列示,并在附注中详细披露细项和精算相关比率。可以看出,三国政府虽然具体的列示项目不同,但是均将公职人员退休金提拨不足部分按照精算结果列示于政府资产负债表中。

对于我国而言,根据以往的公务员福利政策,公务员养老金负债作为政府法定义务属于政府的契约性负债,而随着2015年1月《关于机关事业单位工作人员养老保险制度改革的决定》的出台,公务员养老政策发生重大变化,机关事业单位与企业等城镇从业人员统一实行社会统筹和个人账户相结合的基本养老保险制度。笔者认为,虽然实行了养老金并轨,但是公务员作为政府的工作人员,政府对其退休后的生活仍然负有直接的保障责任,因此,公务员养老金仍应区别于其他社会养老金,应当确定公务员养老金缺口的精算现值,将其作为负债在政府资产负债表中列示。

(作者单位:北京外国语大学)

中国人民银行)

责任编辑 王雅涵