

我国政府综合财务报告主体界定问题探析

苑雪芳

摘要：随着我国政府综合财务报告试编工作的逐步深入，当前试行的报告主体范围在实践中暴露出诸多问题。本文在分析当前问题的基础上，从理论层面剖析财务报告主体并确定我国政府综合财务报告的“双主体”模式，进而结合我国具体实际给出实体主体和基金主体界定标准，并进一步根据标准的满足程度划分实体主体的层次，针对实际问题对四类单位的主体身份进行具体认定，以期解决我国当前政府综合财务报告试编工作中面临的难题。

关键词：政府财务报告；实体主体；基金主体；界定标准

2014年年底，国务院批转财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》，明确了我国政府综合财务报告制度改革的基本问题和初步实施方案，政府综合财务报告制度改革进入总体设计和实施准备阶段。基于此，本文对我国政府综合财务报告的主体界定问题展开探讨。

一、当前政府综合财务报告主体界定存在的问题

《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》)中指出，政府综合财务报告的主体包括两个

层面：一是本级政府财政；二是纳入部门决算管理范围的行政单位、事业单位、社会团体。此外，为了反映政府管理国有资产受托责任履行情况，《试编指南》规定，土地储备资金、公益性国有企业、物资储备资金等也应纳入报告范围。不难看出，《试编指南》对政府综合财务报告主体作了总体规定，但对一些具体问题的处理却没有明确。首先，对于情况复杂的事业单位主体，仅是简单地从部门决算的角度进行了界定，而未考虑其经济属性以及承担的社会功能等，致使纳入政府综合财务报告的事业主体主体的范围不尽合理。其次，对于公益性国有企业的界定未给出明确的标准。在实际操作中，地方政府根据自身实际情况和多方面考虑，确定的公益性国有企业的范围差别很大，有的省市将公益性的政府融资平台公司作为公益性国有企业在合并报表时进行分项合并，有的省市则将全部政府融资平台公司划为公益性国有企业，还有的省市根据国有企业所处的行业确定其公益性。可以说，由于纳入政府综合财务报告的公益性国有企业主体的界定标准不明确，致使试编中各地标准不统一、口径不一致，地方间的政府综合财务报告数据缺乏应有的可比性。

笔者认为，要准确界定我国政府综合财务报告的主体，首先需要划分我国

政府综合财务报告主体的基本类型，即确定主体模式，而后针对不同的报告主体类型明确主体界定标准，从而界定出我国政府综合财务报告主体的范围。

二、我国政府综合财务报告的主体模式

政府作为一个复杂而专业的组织，从整体上对公共资源委托方承担受托责任并履行报告义务，而在其内部，这种受托责任往往会通过某种途径进行分解从而形成不同的报告主体。具体来讲，一种是组织结构受托责任分解路径，即根据职能分工以及政府单位的隶属关系，通过组织结构进行层层分解。根据这种分解思路，可以将承担受托责任的各个政府部门及其所属的承担进一步分解的受托责任的单位，构造为政府财务报告主体，对不同的政府部门和单位所承担的受托责任的履行情况进行报告。另一种是业务类型受托责任分解路径，即根据政府各种不同类型的业务活动，对政府所承担的受托责任加以分解。按照这种分解思路，可以根据不同类型的业务活动设立的基金构造为政府财务报告主体，对各自不同性质的业务活动所承担的受托责任进行报告。因此，政府财务报告主体应当从实体和基金两个维度进行考量。实体维度秉承组织结构受托责任分解模

式,以政府实体作为财务报告主体(简称为实体主体),将承担不同公共职能的各个组织的资源流动情况作为政府财务报告的对象。基金维度则秉承业务类型受托责任分解模式,以政府基金作为财务报告主体(简称为基金主体),将具有不同业务性质的各个基金的资源流动情况作为政府财务报告的对象。实体主体和基金主体可以独立也可以同时作为政府财务报告的主体。

基金主体与实体主体在功能和作用上各有侧重。以基金为主体的财务报告能够细化政府在不同活动领域的受托责任,发挥两点作用:一是对于外部信息使用者而言,可以反映政府使用公共财务资源的预算遵从性,即合规性受托责任的履行情况;二是对于内部信息使用者而言,有利于加强以基金为主体的内部财务管理与控制,满足监督需要。以政府实体为主体的财务报告可以全面系统地反映政府层面的广泛受托责任,其有两个作用:一是对于外部信息使用者而言,可以完整反映政府的财政财务状况和运营业绩等;二是对于内部管理者而言,可以促使其积极提升运营绩效,并为决策提供全面的信息。

我国政府目前存在使用目的限定相对宽松的资金和一些严格限定资源用途的资金,其中后者不仅要求资金自我收支平衡,还要求由资金运用而形成的资产只能用于该资金活动,负债也由该资金承担,比如财政层面的国际金融组织贷款转贷资金、三峡建设资金、社会保险基金等。我国现行的政府预算会计体系采用的是政府实体主体和基金主体共存的模式,后者如上面提到的几种资金,它们均设有自求平衡的全套账户体系,并编制独立的资产负债表和收支表,这种对于专项资金核算和报告的预算会计体系设置,是确定政府财务报告主体的关键考虑因素。

综合以上两方面,笔者以为我国政府综合财务报告应当采用实体主体和基金主体并存的双主体模式。在双主体模式下,对于严格限定资源用途的基金之外的资金,以政府实体为主体进行报告,对于严格限定资源用途的基金,则以基金为主体编报财务报告。这种双主体模式适应我国政府的实际情况,即政府对资源的运用具有较大自主权,同时某些资源被法定限制用途,同时这也是与我国现行政府预算会计体系相适应的财务报告主体模式。进一步地,我国政府综合财务报告主体的确切范围,即应当包括哪些具体的实体主体和基金主体,需要根据明确的主体界定标准进行判定。

三、我国政府综合财务报告主体的界定标准

1. 实体主体的界定标准

根据列示方式和反映程度的不同,可以将我国政府综合财务报告实体主体划分为第一层核心层、第二层次核心层和第三层外围层,其中,处于核心层和次核心层的报告主体信息能够在政府财务报表中被相对完整地反映出来,外围层报告主体则仅在报表的相关项目或者表外进行列示。

以我国政府综合财务报告的目标为导向,本着划分主体不漏不多、标准清晰易于把握的原则,可以将实体主体的判定标准概括为三点:一是属于国有单位,即单位财产所有权属于国家的单位;二是属于非营利组织,即不以营利为目的,并且其全部或大部分服务免费提供或者低于成本收费;三是政府拥有控制权,这主要针对政府与社会共同出资建立的(非营利)组织,以政府享有的所有权是否达到控制标准作为判定依据。

进一步地,对于以上界定标准的满足程度和适用情况依据实体主体的不

同层次而有所区分。具体来讲,如果为政府拥有全部财产权的单位,应当同时满足前两条标准,如果为混合所有的组织机构,则需要同时满足后两条标准才能够划入核心层或次核心层报告主体的范围。通过对判定标准的综合运用,可以将不属于政府、不履行政府职能的单位全部排除在核心层或次核心层报告主体之外。而对于外围层报告主体的界定,仅满足第一条标准或者第三条标准的非核心层或次核心层主体,就应当作为外围层主体在政府综合财务报告中对其信息进行披露。

按照以上界定标准,我国政府综合财务报告实体主体的三个层次可以划分为:基本政府(包括财政层面非独立核算资金)和政府职能部门(包括部门层面非独立核算资金,此处不包括物资储备专项资金)——承担政府职能的、非营利性的事业单位和国有企业,以及公立或政府控制的混合所有制非营利组织等——营利性国有企业、企业化管理的事业单位,以及政府控制的混合所有制营利组织等。

2. 基金主体的界定标准

我国政府综合财务报告基金主体包括自有基金和受托基金两大类。对于自有基金而言,其界定标准应当包括六点:一是由政府进行管理;二是具有限定性资金用途,提供资源的政府财政或者法律对该资源的用途有专门限定;三是具有独立的财产权力和偿债义务,即提供资源的政府财政或者法律要求该限定性资源形成的资产由该项资源独立拥有,负债则由该项资源的资产偿还;四是独立核算,即管理该项资源的政府单位需要设立和提供区别于单位其他资源的自我平衡的财务报表;五是单独编制政府预算;六是资金的产权属于国有,即设立和主要活动的资金来源均由政府提供,并且基金净资产所有权最终属于国有。这六项标准中,第

一项标准是政府资源(包括政府受托资源)区别于非政府资源的重要特征,第二至五项标准是基金区别于非基金型资源的主要方面,最后一项特征是政府自有基金区别于受托基金的根本特征。

对于受托基金而言,政府仅对其行使代管职能,并不拥有资源所有权以及相应的收益权和最终处置权,因此对受托基金主体的判定需要满足八项标准:一是具有限定性资金用途,提供资源的合约或者法律对该资源的用途有明确限定;二是具有独立的财产权力和偿债义务,具体来讲,提供资源的合约或者法律要求该项资源形成的资产和负债由其自身独立拥有或承担;三是单独编制基金预算;四是独立核算,即受托管理单位需要针对该资源设立和提供区别于单位其他资源的自我平衡的财务报表;五是由政府进行管理;六是全部或大部分资金由非政府单位或个人提供;七是有明确的非政府受益人;八是基金所有权不属于国有。这八项标准中,前四项标准是基金区别于非基金型资源的主要方面,第五项标准是政府资源区别于非政府资源的根本特征,后三项标准则是政府受托基金区别于自有基金的重要特征。

按照以上标准,目前我国政府综合财务报告基金主体包括中央财政层面的国际金融组织贷款转贷资金、地方土地储备资金、社会保险基金等。其中,政府自有基金报告主体应当与核心层和次核心层实体报告主体一同,在政府综合财务报表中合并反映,以保证政府作为整体的财务信息的完整性,合并反映的同时,自有基金报表还可以再做单独披露。而受托基金由于自身的特殊性质应当在政府综合财务报告中独立披露。

四、四类单位的报告主体身份界定



图/罗春晓

针对调研省市在试编过程中遇到的报告主体界定问题,本文在以上探讨的基础上,对自收自支的事业单位、非营利性国有企业、公用事业领域的国有企业和政府出资的社会团体四类单位的报告主体身份作出具体认定。

第一,自收自支的事业单位,主要包括两类:一是从事非营利性经营活动的单位,政府通过对其人员编制、资产配置、服务任务等的影响或控制,对其运营活动进行干预;二是实行企业化管理的营利性单位,政府不干预其经营活动。其中,第一类事业单位属于国有非营利组织,符合次核心层报告主体的界定标准,应当认定为次核心层报告主体;第二类事业单位则属于国有营利性组织,应当认定为外围层报告主体。

第二,非营利性国有企业,主要包括政策性国有金融机构、政府融资平台公司以及执行政府储备任务的非营利性公司等。这些企业不以营利为目的而成立,其活动或者是代为政府筹资,或者是为落实政府的经济政策,或者是政府管理活动的延伸。政府对这些企业的经营进行干预,同时负有其筹措资金和偿还贷款的责任。因此,非营利性国有企业应当作为政府综合财务报

告的次核心层报告主体。

第三,公用事业领域的国有企业,比如给排水、供电、煤气、城市公共交通等行业的国有企业。虽然其提供的产品和服务的价格通常受到政府管制,但这主要是由于该类企业经营的自然垄断性而非自身的国有属性,不应当视为政府对企业运营的干预,而政府对部分企业的补贴则是对企业实行政策性低价而给予的补偿,应当视为对企业利润损失的弥补,故该类企业属于自主经营的国有营利性组织,应当作为外围层报告主体在政府综合财务报告中进行列示。

第四,政府出资的社会团体,包括政府独立出资以及政府与社会共同出资的社会团体。这些社会团体首先是非营利组织。对于前者,团体资产由国有资产独立出资形成,其财产所有权属于国有,应当划为次核心层政府财务报告主体;对于后者,如果国有资产和团体自有资产能够明确区分,应当按照规定的政府控制权标准进行判定,如果国有资产与团体自有资产无法清晰地分开,则应当作为次核心层财务报告主体。

(作者单位:北京外国语大学)

责任编辑 王雅涵