

《政府部门财务报告编制操作指南 (试行)》主要变化及实施难点探讨

徐菁 许国平 金军

2019年12月12日,财政部正式修订发布《政府部门财务报告编制操作指南(试行)》(以下简称《部门指南》),本文简要分析《部门指南》修订背景和意义,详细阐述其主要变化,并结合现状对执行难点进行探讨提出建议,希望能对部门财务报告编制起到借鉴作用。

一、修订背景和意义

政府部门财务报告由政府部门(单位)编制,反映其财务状况和运行情况,是政府财务报告重要组成部分。实施政府部门财务报告制度对于提升部门(单位)财务管理水平,推进国家治理体系和治理能力现代化具有重要意义。

按照国务院《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》)要求,2015年财政部发布了《政府财务报告编制办法(试行)》和《政府综合财务报告编制操作指南(试行)》《政府部门财务报告编制操作指南(试行)》三项制度,2016年印发《关于开展2016年度政府财务报告编制试点工作的通知》,正式启动政府部门财务报告编制工作,随后试点范围不断扩大。

为确保政府财务报告改革实施到位,近年来财政部又出台了一系列规

定,尤其是2017年发布2019年1月1日起施行的《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(以下简称《政府会计制度》)。该制度构建了“双功能、双基础、双报告”的会计核算模式,从制度层面解决了政府部门财务报告编制核算基础问题。原收付实现制会计制度基础上制定的编制办法和操作指南已经不适应新形势的要求,因此2019年财政部对政府财务报告编制办法及操作指南三项制度进行了全面修订,尤其是《部门指南》做出了较大调整。修订后的《部门指南》与《政府会计制度》有效衔接,为及时、完整、正确编制政府部门财务报告提供了制度保障。

二、修订前后主要变化

(一) 编制范围发生变化

修订后,部门财务报告编制范围由原来“纳入部门决算管理范围的行政单位、事业单位和社会团体”修改为“部门及部门所属的行政事业单位,不包括企业(集团)下属事业单位”“与同级财政部门有预算拨款关系的社会团体”,调整重点是明确不同管理方式下的部分事业单位是否纳入编制范围。

在政府部门财务报告试点编制阶

段,范围确定为与部门决算管理口径一致,便于组织开展试点工作。随着改革深入,要全面反映政府及政府部门整体情况,就必须重新界定部门财务报告编制范围。部门所属的自收自支事业单位和企业化管理事业单位从性质上讲,仍是国家为了社会公益目的,由国家机关或其他组织举办的,从事教育、科研、文化、卫生、体育等活动的社会服务组织,是政府整体的组成部分。将其纳入政府部门财务报告编制范围有利于全面反映政府整体财务状况和运行情况。另外,企业(集团)下属事业单位财务数据已并入企业(集团)财务报表,政府持有股权企业通过权益法在政府综合财务报告“长期股权投资”等报表项目予以反映。为避免重复,修订后的《部门指南》不要求其编制政府部门财务报告。

(二) 编制步骤发生变化

修订后,单位会计报表编制步骤由原来“填列会计账簿数据、编制调整分录、计算加总数据、生成会计报表”四步骤转变为“填写基础信息、填列报表项目”两步骤。主要变化包括:

1. 删除了有关编制调整分录、计算加总数据、生成会计报表的相关规定。原行政事业单位的会计制度以收付实

作者简介:徐菁、许国平,杭州市财政局;
金军,浙江省财政厅预算执行局一级主任科员。

现制为主,通过编制调整分录实现向权责发生制报表数据的转换,在手工填制情况下还需编制调整工作底稿、计算加总、试算平衡才能生成报表数据。现行《政府会计制度》在财务会计核算中全面引入了权责发生制,各单位财务会计核算生成的数据可直接填列报表项目,软件系统自动生成相应会计报表。

2.要求按照《单位基础信息填报说明》填写基础信息。从近几年部门财务报告编制情况来看,单位填写基础信息已是必经步骤,但旧《部门指南》对此未有提及。修订后的《部门指南》将这一实际操作步骤规范化、制度化。

3.报表数据来源从会计账簿转变为单位会计报表。修订后的《部门指南》规定“各单位按照《会计报表项目对照表》,将本单位会计报表中的资产、负债、净资产、收入和费用类项目填入资产负债表、收入费用表对应项目”。《政府会计制度》第四部分规定了财务报表的格式和内容,要求单位根据登记完整、核对无误的账簿记录和其他有关资料编制财务报表,这一规定为“按会计账簿填报数据”向“按单位会计报表填报报表项目”转变奠定了基础。

4.《会计报表项目对照表》种类大大减少。新旧《部门指南》均有要求单位按照《会计报表项目对照表》填写相关数据。现行《政府会计制度》对原有行政单位、事业单位和各项行业事业单位会计制度归并统一,制度类型大大减少。因此,修订后的《部门指南》《会计报表项目对照表》从原有的十三类缩减为政府会计制度、民间非盈利组织会计制度和企业管理的事业单位三类,篇幅大大缩减。

(三) 编制内容发生变化

政府部门财务报表由会计报表和会计报表附注构成,修订后部门会计报表种类及内容发生了较大变化,会计报表

附注内容也有所调整。主要变化包括:

1.主要会计报表由三种精简为两种。修订后《部门指南》会计报表保留了资产负债表和收入费用表,删除了当期盈余与预算结余差异表。部门财务报告编制范围调整以后,与部门决算编制范围不一致,在编制政府合并财务报表层面,当期盈余与预算结余总额缺乏比较的基础和意义。删除该表,并不影响大部分行政事业单位按照《政府会计制度》要求编制本单位当期盈余与预算结余差异表。

2.收入费用表由一张表格改为两张表格。根据现行政府会计准则制度规定,各单位要分别从单位活动类型和经济性质分类两个维度核算反映收入费用情况。为满足部门(单位)财务管理需要,修订后的《部门指南》将收入费用表设计为两张表格。

3.会计报表项目与《政府会计制度》衔接,发生较大变化。以资产负债表资产类报表项目为例,增加了“待摊费用”“其他流动资产”“工程物资”“研发支出”“文物文化资产”“保障性住房原值(保障性住房累计折旧、保障性住房净值)”“长期待摊费用”“待处理财产损益”项目;删除了“公共基础设施在建工程”项目;将“应收账款”变更为“应收账款净额”项目,“其他应收款”变更为“其他应收款净额”项目;“长期投资”拆分为“长期股权投资”和“长期债券投资”项目;非流动资产下的“其他资产”明确为“其他非流动资产”项目等。

4.会计报表附注内容与实际操作相结合,突出重点。

(1)将“会计报表包含的主体范围”项目更名为“合并范围”项目,增加合并范围发生变化详细说明变动情况的要求。

(2)将“重要会计政策和会计估计”项目更名为“重要会计政策和会计估计变更情况”项目,要求对本年发生的重

要会计政策和会计估计变更说明内容、原因、受其重要影响的项目名称和金额等。不再要求对会计报表重要项目含义、确认原则、计量方法等会计政策以及具体会计方法进行解释说明。

(3)在“会计报表重要项目的明细信息及说明”项目中增加了保障性住房明细表、非同级财政拨款收入明细表、业务活动费用明细表、单位管理费用明细表等;不再要求编制与公共基础设施相关的在建工程明细表。同时,为满足抵销需要应收账款及其他应收款明细表进一步细化。

(4)删除“未在会计报表中列示的重大事项”项目。将原该项目下有关重要或有事项说明,公共基础设施、文物文化资产、保障性住房、自然资源等重要资产种类和实物信息等内容移至“需要说明的其他事项”项目下。

(5)充实“需要说明其他事项”项目。除上述内容外,增加要求说明以名义金额计量的资产名称、数量等情况及采用名义金额计量的理由;说明使用债务形成的固定资产、公共基础设施、保障性住房等资产的账面价值、使用情况、收益情况及与此相关债务偿还情况等内容。

(四) 抵销规则发生变化

修订后,编制抵销分录章节增加了抵销门槛设置,已计提坏账准备冲回等内容。具体而言:

1.设置抵销阈值,减轻单位工作负担。修订后的《部门指南》规定“对于单位和单位之间的债权债务事项,年末余额不超过10万元的,可以不进行抵销。对于单位和单位之间收入费用事项,本年累计发生额不超过10万元的,可以不进行抵销。具备条件的须应抵尽抵,不受阈值限制。”从中央和地方试点情况看,政府单位之间发生的债权债务、收入费用等事项,低于10万元的业务量很大,但这些事项发生的总金额并不大。

基于现实情况,按照重要性原则,修订后的《部门指南》设定了10万元的抵销阈值,并强调10万元以下且可以确认一致的内部交易事项,原则上应抵尽抵,不受门槛限制。设置抵销门槛对财务报表的可靠性及政府财务状况分析不会产生太大的实际影响,却可以大幅减轻单位工作量。

2. 补充已计提坏账准备冲回相应规定。《政府会计制度》要求事业单位对收回不需上缴财政的应收账款和其他应收款计提坏账准备。编制政府部门合并财务报表时为准确反映资产负债情况,修订后的《部门指南》对政府单位之间发生已计提坏账准备的债权债务事项,要求按债权债务原值编制抵销分录外,还要按已计提的坏账准备进行冲回处理:借记“坏账准备”,贷记“累计盈余”(以前年度计提金额)“其他费用”(当期补提或冲减的金额)。

三、实施难点

浙江省于2017年全面启动政府部门财务报告编制工作,结合近几年编制实际及2019年度《政府会计制度》的执行情况,笔者认为编制高质量的政府部门财务报告存在以下难点:

(一) 会计核算复杂性增加,业务处理难度提高

2019年实施的《政府会计制度》规定了五大财务会计要素、三大预算会计要素,共计103个一级会计科目。科目细化能更科学合理地反映单位经济业务,但也增加了会计工作精细化程度和难度。如果会计人员对政策学习不到位,就会出现科目使用错误、会计信息失真的问题。在实际工作中也出现了会计人员不能跳出固有思维圈,沿用以前会计科目产生错误的现象。

《政府会计制度》规定财务会计采用权责发生制,预算会计采用收付实现制,对于纳入部门预算管理的现金

收支业务,在进行财务会计核算的同时,要求进行预算会计核算。我国行政事业单位已经适应了收付实现制基础下的预算会计核算模式,对诸如固定资产折旧、无形资产摊销、应收账款计提坏账准备、长期股权投资使用权益法等较为复杂的权责发生制经济业务处理捉襟见肘,出现漏记、错记现象。另外,按照权责发生制原则合理判断跨期收支不仅涉及会计部门,还需要采购部门、业务部门、资产管理部门等提供基础数据,实际中往往存在这些部门和人员置身事外、或因基础工作未到位没有提供相关数据的情况,造成核算缺失。

(二) 资产内容不断丰富,对资产管理水平提出挑战

资产负债表是政府部门财务报告的核心报表,修订后的《部门指南》与《政府会计制度》相衔接,要求反映诸如公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等各类经管资产。

从实际情况来,目前极少有单位对这些经管资产进行会计核算。例如:公共基础设施已经出台准则并于2018年1月1日实施,2019年度的部门财务报告中反映数据的单位寥寥无几,也基本没有单位在财务报表附注中披露实物信息。一方面行政事业单位在以往的会计核算中没有将这些资产纳入核算范围,由业务部门进行统计、管理,财务部门没有相关资产数据,主观上也不愿意增加工作量予以核算;另一方面这些资产往往存在历史遗留问题、管理权属不清、核算主体不明确、计价困难、资料不全等问题,财务部门没有充足的人力和能力去确认计量。

另外,从日常工作来看要正确计提折旧(摊销),核算资产新增报废、分摊跨期收支等业务也需要资产管理部门提供更加及时、细化、准确的数据。但目前基层单位资产管理人员多为兼职

人员,难以科学合理地提供数据。在重购建、轻管理的传统模式下,在会计核算和资产管理严重脱节的现状下,政府部门财务报告要全面反映政府资产困难重重。

(三) 对账任务加剧,抵销成为编制难点

政府部门财务报表和综合财务报表都属于合并财务报表范畴,为了避免虚增金额,要对政府内部各主体之间的债权债务、收入费用等事项进行抵销处理。本次修订虽然设置10万元的抵销阈值,大大减轻了工作量,但抵销仍是编制工作的难点问题。

首先,目前的核算软件还不能根据支付或收入信息按抵销要求自动对债权债务科目、收入费用科目分单位明细核算,需要会计人员手工鉴别设置,大大增加了工作量。实际操作中不少单位没有按照制度要求对这些科目分单位明细核算。

其次,现行抵销分录需要双方在科目对应、金额一致情况下方可抵销,这就需要会计人员对内部交易进行筛选,按照重要性原则提前开展对账工作。但在实际中,单位往往在编报时才发现双方数据科目不一致,有的单位不做沟通核对直接上报,增加了主管部门、财政部门的工作量;有的单位虽然填了明细项目但由于无法联系对方,或对方拒不更改,为避免写说明,人为调整到“其他单位”;更有单位核算不到位或为了减轻工作量,不愿意甄别、对账直接放入“其他单位”。

第三,修订后的《部门指南》对坏账准备要求区分以前年度计提、当期补提或冲回金额分不同科目冲转,较为复杂。基层单位会计人员专业素质较低,有可能出现无法理解、漏记或错记现象。

此外,现实中存在因会计核算差异,两个单位无法抵销的情况。

(四) 财务分析要求提高,为各项决策提供支撑

财务分析是部门财务报告的重要组成部分,如果说财务报表是体检报告单,那财务分析就像是医生对患者进行的详细诊断。《改革方案》明确要求建立健全政府财务报告分析应用体系,要求部门加强财务分析,充分利用财务报告反映的信息,加强对资产状况、债务风险、成本费用、预算执行情况的分析,促进预算管理、资产负债管理和绩效管理有机衔接。但现有政府部门财务分析远达不到《改革方案》的要求,单位重报表数据、轻报告分析情况十分普遍,递交的财务分析大多质量不高、可用性不强。

造成这一情况主要原因有三方面,一是一篇深入的财务分析报告需要编制人员有较高专业水平和综合能力,目前行政事业单位会计疲于应付日常核算,专业能力普遍达不到要求。二是单位领导对财务分析并未给予足够重视,写好写差一个样,财务人员为提高分析质量意愿不强。三是与企业财务报告相比,政府部门财务分析刚刚起步,缺少完整的指标体系、明确的评价标准和科学系统的分析方法。财务分析要为报表使用者服务任重道远。

四、相关建议

(一) 规范会计实务操作,夯实编报数据基础

财务报告数据来源于会计基础工作的各个环节,夯实会计基础工作,规范会计实务操作,对于保障政府部门财务报告质量有着十分重要的意义。首先,建议财政部门、主管部门加强宣传、培训,积极创造条件,督促单位全面贯彻落实《政府会计制度》及各项政府会计准则。其次,建议单位领导加强对政府财务报告改革的重视,提高各部门的认识,完善诸如合同管理、采购管理、

资产管理等相关制度,加强部门间配合和信息流转流程,支持财务人员及时获取各项基础数据。最后,建议单位财务人员要改变观念,加强学习,将新制度不偏不倚落实到位,确保部门财务报告编报质量。

(二) 开展清产核资,提高资产管理水平

财政部曾于2016年组织开展全国范围的行政事业单位国有资产清查工作,但清查范围并未触及经管资产;目前在报送的资产年报,单位上报的经管资产数据也不全面。因此首先建议资产主管部门会同相关职能部门在2016年度清查基础上尽快开展清产核资工作,重点关注单位公共基础设施、文物文化资产、保障性住房、政府储备物资等以前关注较少的资产,明确这些资产的核算主体。其次建议加强顶层设计,资产主管部门应尽快完善相关制度、出台各项经管资产具体操作指南及实施细则。最后建议各单位按照先易后难原则,有计划、有步骤将经管资产纳入资产系统、会计核算体系等,提高资产管理水平,夯实部门财务报告资产数据。

(三) 加强信息化建设,实现数据共享

信息化是实现财务规范化、精细化管理,确保部门财务报告质量的有效手段。首先,建议完成政府财务报告系统、会计核算系统、资产管理系统、部门决算系统、政府采购系统、国库集中支付系统、非税收入管理系统等系统的对接,一方面实现信息共享共用,避免重复劳动,减轻单位负担,提高数据准确性;另一方面通过财务报告系统和各平台数据的勾稽和互联,将财务分析触角延伸到业务前端,提高分析质量。其次,建议强化各个系统的功能,例如:会计核算系统根据收支信息能自动筛选、识别内部交易事项,完成相关科目分类分单位明细核算要求;财务报告

系统在处理大量信息数据中能顺畅运转,对账、分析、修改、查询等操作更加高效、科学;政府资产管理系统内容更为全面,能对经管资产开展统一管理和实时监控等。

(四) 加强业务培训,提升会计人员专业素质

政府部门财务报告工作的顺利开展依赖于高素质的专业队伍,部门财务报告编制中暴露的很多问题都是行政事业单位会计人员专业水平不到位的问题。加强财务人员整体水平刻不容缓,建议从以下几方面开展工作,多管齐下为部门财务报告编制提供智力支撑:一是强化对现有从业人员业务培训,积极借助继续教育、大轮训、专题培训、专家授课等手段,多形式、多层次地开展培训活动,帮助单位会计切实掌握、搞懂新制度、新知识,弄会、弄通相关业务。二是增加高校相应课程,为政府财务报告改革储备高素质人才。三是积极探索会计服务外包模式,直接提高会计力量薄弱单位的财务管理水平。四是完善政府会计人才评价激励机制,加强对优秀人才和复合型人才的培养等。

(五) 推行财务报告审计和公开制度,形成良性循环

建立健全政府财务报告审计和公开制度是《改革方案》提出的一项重要任务,也是确保政府财务报告改革实施到位的坚实保障。通过政府部门财务报告审计,对报告数据的准确性、真实性和规范性进行专业判断,及时发现政府财务管理中的问题及缺陷,提出整改建议,提高编制水平。按照规定流程将部门财务报告向社会公开,提高政府部门财务状况、运行情况的透明度,有助于考核评价政府部门受托责任履行情况,督促单位落实责任,改进各方工作,提高报告质量。

责任编辑 张璐怡