

基于制度环境视角的公共部门 财务报告主体范围国际比较研究

陈思岑■

摘要:2020年1月,财政部发布了《政府财务报告编制办法(试行)》《政府部门财务报告编制操作指南(试行)》和《政府综合财务报告编制操作指南(试行)》,对政府财务报告主体范围作出修改。本文通过分析、总结不同国家政府财务报告主体范围存在差异的原因,认为修订后的我国政府财务报告主体范围符合当前政府会计改革的阶段性需求,并针对我国当前的制度环境及未来发展趋势提出准确界定政府财务报告主体、进一步完善政府会计准则和制度、选取恰当的合并方法、构建五级报告体系等建议。

关键词:公共部门;财务报告主体范围;制度环境

中图分类号:F235.1 **文献标志码:**A **文章编号:**1003-286X(2023)12-0072-06

合理确定报告主体范围是编制政府综合财务报告的前提和关键环节。以财务报告使用者及其信息需求为导向是划定报告主体范围的指导性原则。财务报告使用者及其信息需求取决于其所处的制度环境,故政府财务报告主体范围应基于制度环境进行分析界定。近年来,我国政府会计方面的诸多变革同样是建立在我国制度环境变迁基础之上的。因此,本文通过分析、总结不同国家在财务报告主体范围实践探索中存在差异的原因,对当前我国政府财务报告主体范围提出相关建议。

一、公共部门财务报告主体范围的国际经验

(一)“控制”概念

控制标准是以政府是否能够控制主体或交易作为政府财务报告主体的界定标准。公共部门会计准则中的“控制”概念最早由《国际公共部门会计准则第6号——合并和独立财务报表》(IPSAS 6)提出,主要借鉴了《国际会计准则第27号——合并财务报表和对附属公司投资的会计》(IAS 27)。IPSAS 6将权力和收益两个要素作为界定合并范围的依据。一方面,控制主体应具有支配或指导被控制实体的权力,包括能够就其财务和经营政策发出指示、能够罢免其管理机构的多数成员以及拥有会议的多数投票权;另一方面,控制主体需承担被控制实体所面临的风

险并有权享受被控制实体的净资产收益。国际公共部门会计准则委员会(IPSASB)在2015年以《国际公共部门会计准则第35号——合并财务报表》(IPSAS 35)取代IPSAS 6,进一步定义了控制标准,增加了收益的“可变”特征,并强调了权力与收益之间的关系,提出控制主体应能够利用其权力来影响被控制实体收益的性质或金额。

新西兰政府合并报表即是采用控制标准对公共实体进行合并。从1993年起新西兰就开始发布政府整体的合并报表。新西兰在其颁布的《公共财政法》(Public Finance Act, PFA)中提出,政府整体的合并报表采用IPSAS的“控制”概念为合并标

作者简介:陈思岑,厦门大学管理学院。

准。此外，加拿大、澳大利亚、瑞典和英国同样也采用控制标准界定公共部门的财务报告主体范围。

（二）“受托责任”概念

受托责任分为财务受托责任和政治受托责任，分别侧重于财务属性和政治属性。首先是财务受托责任。1991年美国州和地方政府会计准则委员会（GASB）在其制定的州和地方政府会计准则第14号公告（GASB 14）中提出了财务受托责任概念。GASB 14明确了政府负有受托责任的三种情形：政府能够将其意愿强加于该实体；实体可能向政府提供特定的财务利益或对政府施加特定的财务负担；实体在财政上依赖政府。具备以上情形之一的实体均应纳入政府财务报告主体范围。具体而言，当政府可以显著影响实体的计划、项目、活动或所提供服务的价格，就有能力“将其意志强加于实体”（如可能修改或批准实体预算，修改或批准影响收入的费率或费用变化，否决或修改实体管理机构的决定；任命、雇用、调动或解雇负责组织日常运作或管理的人员）。此外，如果政府在法律上有权享有或可以以其他方式访问实体的资源，则该实体与政府具有财务利益或负担关系，不一定在此期间进行了实际交易，也包括当实体以实质性方式向政府提供经济利益资产。在财务受托责任中，报告实体还包括政府在法律上或实质上义务为实体的赤字提供资金或必须向实体提供财务支持的实体。在这些情况下，公共政策可能会要求当地政府向实体提供财务支持，以增加向更广泛的公民群体提供服务的能力和负担能力。目前，美国州和地方政府主要采用财务受托责任界定公共部门

财务报告主体范围。

其次是政治受托责任。政治受托责任标准下，所有履行政府职责的主体都是报告主体。由美国联邦政府会计准则咨询委员会（FASAB）发布的联邦财务会计概念公告第2号公告（SFFAC 2）提出，联邦政府由管理资源并负责运营（即提供服务）的组织组成，包括主要部门和独立机构。由此可见，美国联邦政府采用政治受托责任概念界定公共部门财务报告主体范围。

（三）“基金授权分配”概念

基金授权分配标准是以公共资金的分配作为政府财务报告主体的界定标准，凡主要由财政资金拨款资助的交易或实体均应纳入政府财务报告范围。法国、意大利、孟加拉国等国家均采用基金授权分配标准确定公共部门财务报告主体范围。例如，法国在其《公共会计规则》第62.1587条款（1962）及《审计法院法》第67.483条款（1967）中规定，公共部门实体边界包括所有由公共资金资助的实体。意大利在其《国家法》第259条（1958）和第51条（1982）中同样规定，定期向其提供公共资金的实体均应纳入公共部门财务报告范围内。

（四）界定标准的联系与区别

对于采用何种标准界定报告主体范围，学术界和实务界存在着许多争议。基金授权分配法虽然极大地便利了实务操作，但存在较多弊端。不仅因未涵盖非预算主体而无法完整反映政府负有受托责任的所有实体和交易，并且公共资金资助的非连续性也会损害不同年度间政府财务报告的可比性，甚至为政府调配财政资金流动、操纵财务报告提供了可能。

控制法和受托责任法则是主流的观点，分别对应决策制定及解除受托责任的财务报告目标。

一部分观点认为，源于企业合并财务报表的“控制”概念能够更好地满足各利益相关者的决策需求，因此以控制标准来界定政府财务报告主体较为恰当。但是，基于权力的控制概念在西方国家难以应用，因为它与议会、行政机构和司法机构之间的民主分权相冲突。此外，一些国家的地方政府在宪法上可能与联邦政府分离（如美国、澳大利亚、瑞士），给“控制”概念的应用带来困难。因此，部分学者提出“受托责任”概念。解除政府的公共受托责任是政府会计的最终目标，受托责任旨在向社会公众展示政府的财政资金分配情况和职责履行状况，更能够满足不同利益相关群体的需求。

同时，界定标准之间并非互斥，在界定报告主体范围时也可以采用多角度的综合分析。Walker（2009）提出，在使用控制标准的同时也应考虑资金是否来源于财政资助以及资产是否用于履行公众受托责任，前者涉及基金分配标准，后者则是受托责任的概念范围。实践中也确实存在多标准的情形，例如澳大利亚和意大利同时使用了控制标准和财务受托责任标准。

二、制度环境特征与财务报告主体范围分析

各国界定财务报告主体范围的实践探索各有异同，究其根源笔者认为是因为各国的制度环境存在差异。Lüder（1992）提出著名的权变模型，即政府会计的改革源于制度环境。基于权变模型，笔者认为制度环境对政

府财务报告制度的影响机制是：不同的制度环境决定了信息使用者的构成及其需求，信息使用者及其需求是确定政府财务报告目标的基础，政府财务报告目标将引导政府会计的改革方向，进而决定了政府财务报告制度构建中一系列的技术性选择，包括报告主体的界定。

（一）制度环境与信息使用者需求

陈立齐和李建发（2003）提出，政府会计在全球的崛起是由于民主社会和市场经济对受托责任的巨大需求。其深层含义是政府会计的基础是受托责任，而受托责任关系则是建立在民主政治以及市场机制之上的（路军伟，2014）。因此，笔者尝试分别从民主政治和市场机制两个视角探究不同制度环境下信息使用者的需求差异。

1. 基于民主政治的信息使用者及需求。受托责任学派认为，受托责任是现代会计存在的根本原因（杨时展，1997），而公共受托责任则是政府会计的基石（路军伟和李建发，2006）。公共受托责任广泛地存在于政府及其管理部门与社会公众之间，可以归类为三个主要代理关系的层次：公务员对行政长官的受托责任（亦可扩展为下级部门对上级部门的受托责任）、行政部门对立法部门的受托责任和政府对社会公众的受托责任（陈立齐和李建发，2003）。政府对社会公众的受托责任可以进一步细化为政府对公民的受托责任以及政府对资源提供者的受托责任（贝洪俊，2004）。

多层次的受托责任是构成民主政治的基础。根据民主政治理论，政府的权力源自人民，政府基于人民授予的公共权力管理社会公共事务，并

承担相应的责任，如向社会提供企业或个人出于经济效益不愿提供、或出于能力原因无法提供的公共产品和服务（路军伟和李建发，2006）。而最高政府通过设置立法部门与行政部门之间的权力牵制以及分级授权，将公民赋予的公共权力逐层下放，最终履行公民赋予的受托责任。这便形成了一个“公民——最高政府——立法机构及次级政府——一级政府”的委托代理链条。基于这样的委托代理链条，对应产生了两类假定的财务报告信息使用者。

第一类是基于“公民——政府”委托代理关系的信息使用者，包括公民、纳税人以及公共产品使用者和公共服务接受者。他们通过财务报告对政府进行监督，以评价政府受托责任的履行情况，其需求包含三个层次。基础需求是关注特定的公共资源（公共预算或基金）是否遵循既定的程序、规则进行管理和使用，以评估政府受托责任的履行，即合规性财务受托责任。但是要全面评估政府受托责任的履行，更需要关注政府基于授权履行公共职能的情况，包括行使管理社会公共事务以及提供公共产品和公共服务，即运营受托责任。最高层次的需求是对政府未来偿债能力及长期财务可持续发展的信息，即财务受托责任。

第二类信息使用者是基于“最高政府——立法机构及次级政府——基本政府”的委托代理关系产生的，包括上级政府、主管部门、立法机构、监察机构以及审计机构。此类信息使用者处于提供政府财务报告的主体之外，虽然相比于公民等外部信息使用者，他们能通过机构间的联系获取更多政府财务信息，但与财务报告

主体之间依旧存在着信息不对称，需要通过报告主体的财务报告评估报告主体的受托责任履行情况。该群体信息的主要信息需求包含两类，一是监督和检查报告主体公共预算管理和使用的合法合规，关注报告主体合规性财务受托责任的履行，这是该群体基本的信息需求；二是评价报告主体基于公共权力的运营能力（即运营受托责任），这是这个群体根本的信息需求。

2. 基于市场机制的信息使用者及需求。政府对资源提供者的受托责任构成了市场机制的基础。虽然政府凭借公民赋予的公共权力能够强制征税以管理公共事务、提供公共产品和公共服务，但在大多数情况下有限的税收无法完全覆盖政府的资源耗费，因此政府需要通过市场获取资源，债务融资便是一个重要的渠道。当政府通过市场进行债务融资时，政府与债券投资者之间便形成了关于债务资源的委托代理关系，基于此产生了两类信息使用者。

首先是债务投资者。作为理性经济人，债券投资者希望投资能保值和增值。由于债券投资者具有“用脚投票”的能力，因此需要政府财务报告信息来评估政府的财政可持续性、偿债能力、资产限定情况，以作出投资决策。债券市场潜在的债务投资者亦是政府财务报告潜在的信息使用者。其次是评级机构，他们同样关注政府的财政可持续性、偿债能力。评级机构往往具有较高的专业水准和公信力，其职能是基于政府财务报告信息对政府债券进行评级，以帮助债券投资者及市场上潜在债券投资者做出决策。综上所述，基于市场机制的信息使用者最根本的信息需求是政府

的财务受托责任。

(二) 使用者信息需求与财务报告主体界定

财务报告主体的界定方法取决于财务报告标准制定者对各类信息使用者及其需求的重视,而不同的信息使用者及其需求受到的重视程度往往与制度环境息息相关。

1. 合规性受托责任与资金授权分配标准。信息使用者的关注重点是合规性受托责任,他们关注的是报告主体在履行受托责任的过程中是否遵照预算法律法规、合同规则以及特定的程序获取、运用和管理公共资金。因此,使用公共资金的实体需要纳入报告主体中,即采用资金授权分配标准界定财务报告主体范围。

法国是单一制国家。法国曾经历了一千多年的封建君主专制制度,使得公民的民主意识相对较为薄弱,因此对政府会计信息的关注度较低。而作为公民代表的议会在与政府的关系中同样处于弱势地位。虽然法国议会具有预算审查权、立法权和监督权,但是在立法权和监督权上的作用十分微弱,这使得议会对政府会计信息的需求相对较小,很大程度上仅限于审核政府预算的执行情况。相较之下,政府尤其是中央政府拥有更强势的权力,地方政府在行政上隶属于中央政府。一方面,中央政府掌握着财政大权,能够控制地方政府所分配到的公共资源;另一方面,中央政府对地方政府的预算和其他财政进行监督。基于这样的政治体制,中央政府是法国政府会计的主要使用者。对于法国中央政府而言,政府会计只是预算体系的附属物,主要目标是行政控制,即合规性受托责任是中央政府的关注重点,因此法国政府财务报告采

用基金授权分配标准来界定报告主体范围。

2. 运营受托责任与控制标准。当信息使用者的关注重点是运营受托责任时,其关注的是报告主体的运营状况,那么可能影响报告主体运营状况的实体均应纳入报告主体中。控制标准可以满足其关注重点,实施控制标准需要有一个可以对其他实体施加绝对权力的实体。

新西兰是议会制君主立宪制国家,议会不仅是国家的最高立法机关,而且是最高国家权力机关,拥有对政府的绝对控制权。同时,议会将行政权力赋予政府,掌握行政权的政府对议会负责并接受议会监督。为了评估政府对行政权力的行使及运营情况,公共部门财务报告需要体现运营受托责任的履行情况。此外,从市场机制角度,新西兰作为单一制国家,其地方政府债券的发行、流通和偿还受到中央政府的严格规制,地方政府自主发债的权利相对较小。由于市场上的政府债券竞争较少,因此债券投资者的信息需求未得到充分的关注,因而新西兰政府选择以控制标准界定报告主体范围。

3. 运营受托责任与政治受托责任标准。值得注意的是,“控制”概念在西方国家难以应用,因为它与议会、行政机构和司法机构之间的民主分权相冲突,也无法在联邦政府与地方政府相互独立的国家中实现。而政治受托责任标准可以满足西方国家的运营受托责任信息需求。

三权分立是美国政治制度的重要特征。三权分立、权力制衡可以确保职权的恰当行使并防止任何一种职权受到滥用,也使得不存在任何一个实体可以对其他实体施加绝对的

权力,其关注的是运营受托责任。此外,美国联邦政府由公民间接选举产生,政府与公民之间的受托责任关系相对模糊,公民的信息需求在一定程度上并未受到足够的重视。而在市场经济方面,联邦政府作为最高行政机关,政治上的绝对权威性和经济上的强大资源获取能力使其在债券市场拥有垄断地位,债券投资者和评级机构的信息需求同样未受到重视。因此,运营受托责任是美国联邦政府的关注重点,联邦政府采用政治受托责任作为报告主体的界定标准。

4. 财务受托责任与财务受托责任标准。当信息使用者的关注重点是财务受托责任时,其关注报告主体的偿债能力以及财务可持续性,与政府存在财务利益或财务负担关系的实体均应纳入报告主体,即采用财务受托责任标准。

美国州和地方政府官员由公民直接选举产生,因此政府与选民之间的公共权力受托责任清晰且直接。同时,个人所得税是美国最大的税种,由于税种性质的直接性,纳税人自我身份认同感强烈(路军伟和田五星,2014)。此外,美国公民平均受教育水平相对较高。鉴于上述原因,美国公民对州和地方政府的财务报告关注度较高,不仅关注政府合规性受托责任,还进一步关注政府的偿债能力以及财务可持续性,即财务受托责任。美国具有高度发达的资本市场,州和地方政府的财政资金来源除税收外,还有大部分通过资本市场筹集,其中政府债券是一个重要的渠道。由于债券投资者具有“用脚投票”的能力,且存在数量众多、层级不同的地方政府,鉴于其特征相似性和资金的稀缺性,地方政府之间以及与企



图 / 中铁大桥局

业之间存在显著的融资竞争关系(路军伟和田五星, 2014), 因此债券投资者的需求受到地方政府的高度重视。此外, 评级机构通常具有较高的专业水准和公信力, 往往会引导债券投资者的判断, 因此地方政府同样十分重视评级机构的信息需求。债券投资者和评级机构的主要关注点也是财务受托责任, 因而美国州和地方政府选择以财务受托责任标准界定报告主体范围。

三、基于我国制度环境的建议

(一) 我国制度环境分析

在我国政府会计发展的早期, 公民和债券投资者对政府财务报告信息的需求和使用意愿并不高, 因此早期的我国政府会计准则制定更着重关注各级政府以及立法机关的信息需求, 将关注重点放在预算管理上, 主要是满足公共管理中公共预算管理和控制对会计信息的需求(路军伟和李建发, 2006)。我国对政府财务报告的探索和实践亦是从预算部门开始的。

2015年颁布的《政府部门财务报告编制操作指南(试行)》规定, “政府部门财务报告由纳入部门决算管理范围的行政单位、事业单位和社会团体逐级编制”, 即基于资金授权分配标准界定政府财务报告主体范围。

近年来, 我国国民平均教育水平不断提高, 公民的委托主体意识以及问责意识逐渐增强; 随着网络技术的发展信息的获取和传播成本不断降低, 公众参与使用政府财务信息的积极性显著提高。因此, 公民对政府财务报告信息的关注度和需求度有了很大的提高。同时中央政府不断从法律法规层面探索引导地方政府规范融资, 《预算法》规定地方政府可以在国务院规定的限额内, 通过发行地方政府债务的方式筹措, 这推动了债券市场的建立和发展。随着政府债券市场的逐步建立, 债券投资者以及债券评级机构将成为政府财务信息的重要使用者。

(二) 财务报告主体范围建议

财务报告信息使用者构成及其

需求的变化要求我国政府财务报告制度作出改革, 基于资金分配的报告主体范围过于狭窄, 难以反映政府的财务状况和运营情况。2020年1月, 财政部发布《政府财务报告编制办法(试行)》《政府部门财务报告编制操作指南(试行)》和《政府综合财务报告编制操作指南(试行)》等三项制度。此次修订的重要调整就是对报告主体的范围作出了修改, 将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, 与同级财政部门有预算拨款关系的社会团体”。具体而言, 在原规定编制范围的基础上, 将部门所属的自收自支事业单位和企业化管理事业单位补充纳入编制范围。新增的两类单位虽与财政不存在预算拨款关系, 但仍是为了社会公益目的提供社会服务的组织, 这表明修订后的政府财务报告编制范围在原有的资金授权分配标准上进一步考虑了政治受托责任标准。此外, 《政府综

合财务报告编制操作指南(试行)》规定,政府持有股权的国有企业在一级政府层面并入报告主体,这意味着修订同样考虑了控制标准。总体而言,修订后的编制范围符合当前我国政府会计改革的阶段性需求。针对我国当前的制度环境及未来发展趋势,对于政府财务报告主体的相关问题,笔者提出以下建议。

1. 准确界定政府财务报告主体。随着我国制度环境的不断变革,一方面,公众赋予政府财务信息更多关注,对政府公共权力和财务行为进行监督并形成有效约束;另一方面,一个庞大的地方政府债券市场呼之欲出。为满足信息使用者的需求,政府财务报告既要反映政府的运营受托责任履行情况,也要体现财务受托责任履行情况。因此,我国政府财务报告的界定标准应综合采用政治受托责任标准、财务受托责任标准以及控制标准。基于上述标准,政府报告主体将涵盖履行政府职能的实体、与政府存在财务利益或财务负担关系的实体(无论关系是现存的还是潜在的),以及政府享有权力并能通过权力的使用享受其可变收益的实体。

在具体实践中,政府财务报告主体的组成单位可能包含行政机构、事业单位、社会团体以及国有企业。其中,行政单位作为履行政府职能的核心实体和主要组成部分应被纳入报告实体中;事业单位根据其履行的职能类别,将从事公益服务的单位纳入报告主体范围;与政府存在财务利益或财务负担关系的社会团体应纳入报告主体;除国有独资企业、国有控股公司这两类政府控制的实体外,国有参股公司同样与政府存在财

务依赖关系,因此也应纳入报告主体范围。

2. 完善政府会计准则和制度。现阶段我国政府会计领域多项制度并存,财政总会计、行政单位会计和事业单位会计制度核算口径和方法不一,造成报告实体间会计信息可比性不高。因此,持续推进政府会计准则的制定,并进一步完善政府会计制度,增强报告主体组成单位财务信息的可比性,是将更广泛的实体纳入政府财务报告主体范围的根本前提。

3. 选择恰当的合并方法。纳入报告主体范围的实体应选取恰当的合并方法并入报告主体中。行政事业单位由于在行政关系上完全隶属于政府,故应采用完全合并法;与政府存在财务依赖关系的社会团体也应采用完全合并法;国有企业由于体量巨大,直接并入报表容易掩盖其他实体的财务信息,因此应采用权益法合并。

4. 构建五级报告体系。为满足信息使用者不同层次的使用需求,报告主体应自下而上逐层合并,提供不同报告范围的政府财务报告:对应纳入主体范围的单位编制财务报告;对部门范围内的单位进行合并形成部门财务报告;合并一级政府范围内的各部门,同时合并本级财政总预算会计报表、部门财务报表、土地储备资金财务报表、物资储备资金会计报表,编制一级政府综合财务报表;对于县级以上的一级政府,将本级政府综合财务报告与下级政府综合财务报告进行合并,形成行政区政府综合财务报告;最终形成整个政府的综合财务报告,形成五级报告体系。■

(作者单位:厦门大学管理学院)

责任编辑 樊柯馨

主要参考文献

[1] 陈立齐,李建发. 国际政府会计准则及其发展评述[J]. 会计研究, 2003, (9): 49-52.

[2] 路军伟. 制度环境、信息需求与政府财务报告[J]. 北京工商大学学报(社会科学版), 2014, 29(5): 15-22.

[3] 路军伟,田五星. 政府会计改革:驱动因素与变革效率——基于政治伦理、市场逻辑与组织行为的视角[J]. 会计研究, 2014, (2): 20-26+94.

[4] Lüder K. A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment[J]. Research in governmental and nonprofit accounting, 1992, 7(1): 99-127.

[5] Walker R G. Public sector consolidated statements——an assessment[J]. Abacus, 2009, 45(2): 171-220.

[6] Carini C, Teodori C. Reporting Entity in the Consolidated Financial Statements: Theory and Case Study[M] Tools, Strategies, and Practices for Modern and Accountable Public Sector Management. IGI Global, 2020: 65-96.

[7] Teodori C, Veneziani M, Carini C, et al. The Reporting Entity Concept in the Public Consolidated Financial Statement[J]. International Journal of Business and Social Science, 2018, 9(1): 11-21.