

从公共受托责任视角谈军队财务报告改革

陈志 刘实

(军事经济学院研究生四队 武汉 430035 解放军76111部队 武汉 430035)

【摘要】 本文基于公共受托责任观,论述如何提高军队会计报告的透明度和公信力,使更多的人对军费使用情况进行管理与监督。这对于提高军费的使用效率,获得社会的认可支持,争取进一步的资源投入具有重要的意义。

【关键词】 公共受托责任 财务报告 会计信息披露 军费

公共受托责任,即社会公众在财产无偿让渡的基础上让公共部门掌握并管理了公共资源,从而产生了公共部门在使用公共资源时对社会公众的财产负责并通过财务报告向社会公众定期汇报的义务。军事资源作为一种军队受托管理的公共资源,军队有义务向资源委托人提供明晰的受托责任履行情况信息。出于军事和政治因素的考虑,军费开支往往需要保守秘密,但这不应该成为军内少数腐败分子对会计信息弄虚作假、暗箱操作的借口。随着我国经济社会的发展和公民权利意识的提高,越来越多的利益相关者对军队会计信息有着诉求和期待。提高军队财务报告的透明度和公信力,使更多的人对军费使用情况进行管理与监督,对于提高军费的使用效率,获得社会的认可支持,争取进一步的资源投入具有重大的意义。

一、军队财务报告的内容及其受托责任内涵

受托责任理论认为:受托责任关系建立以后,作为受托人,应以最真诚的态度、最有效的办法、最严格的程序按照委托人的意志完成其所托付的任务。在受托人完成受托任务以后,还应当通过财务报告总结性地向委托人反映受托责任的履行情况,经委托人同意后,受托责任方能予以解除。军队的公共受托责任关系具有其特殊性:人民代表大会代表社会公众将公共资源通过编制财政总预算的方式委托给政府,社会公众与政府形成第一层受托责任关系;政府通过其职能部门财政部将公共资源委托给军队,形成政府与军队的第二层受托责任关系;军队内部按照既定的预算编制体制,逐级分配公共资源,形成军队内部上级与下级间的第三层受托责任关系。军队财务报告正是对这三层公共受托责任关系的职责履行情况进行总结考评的最终手段。

现行我军会计制度中尚未提出真正意义上的“财务报告”概念,只是规范了军队各种会计主表、附表及报表

说明的结构组成和编制方法。①主表包括资产负债表、预算经费收支报告表、预算外经费收支报告表和其他经费收支报告表,分别报告军队单位总体的财务状况、国家拨款的军费收支情况和军队开展对外有偿服务等额外经费的收支情况等;②附表包括预算经费支出明细报告表、库存物资明细报告表和固定资产明细报告表,主要报告军费支出明细以及军队实物资产的存量情况;③报表说明包括特殊事项的情况说明,重要项目的明细资料及其他有助于理解和分析会计报表的信息。

事实上,理想中的军队财务报告为解除其公共受托责任,除提供上述的数据资料,还应实现以下职能。对单位领导和上级部门,应提供包括单位的总体财务状况、预算执行情况和预算外成本收益情况等能反映本级经济状况并帮助各级进行财经决策的信息;对人民代表大会或是社会公众,应当在不泄露军事秘密的前提下尽可能地公开各类财务信息,以说明军队经济状况健康与否,证明预算执行是否合规、成本效益是否合理,以获得外部的管理建议,争取外界的认可支持。也就是说,从公共受托责任关系来看,军队财务报告不但要客观、真实、全面、系统地向各层级的资源委托人反映会计核算结果,而且应当为单位领导和上级部门甚至社会公众提供明晰、实用的财务信息,实现科学决策。归纳起来,军队财务报告应兼具反映与管理的职能。

二、目前军队财务报告存在的问题

当前,在我军内部,大家对受托责任之于财务报告的意义认识不够深刻。从军事资源受托人的角度讲,财务报告流于形式,会计信息片面失真现象较为普遍,受托人难以通过财务报告进行管理决策,有效履行其受托责任;从军事资源委托人的角度看,由于个别单位为了局部利益,伪造会计事项、粉饰财务报告的事件时有发生,财务报告权威性不高、公信力不强,报表信息不能满足委托人了解

受托责任信息的需求,因而上级委托人只有通过频繁检查、统计评估等其他方式了解下级的受托责任履行情况。

结合军队财务报告的反映及管理职能,现行会计报告制度主要存在以下不足:

1. 没有全面真实地反映会计核算结果。首先,无法清晰反映单位的财产分布状况与资源组成结构。资产负债表本属于反映会计主体某一固定时点财务状况的静态会计报表,应当依据“资产=负债+净资产”的恒等式来编报。但是,我军目前的资产负债表不但包含了资产、负债、净资产等静态要素,还包含了收入与支出等动态要素,这种混合编制的资产负债表,既违反了行业通行的做法,也不易于准确体现单位的资产状况。

其次,没有有效体现前后期的比较与趋势性的变化。目前我军的会计报表实际上只是对报告期内的各项会计核算资料进行分门别类地罗列,没有将前后会计期间的核算数据进行对比,进而无法体现会计主体财务状况的变化趋势,使得会计报表中的数据成了一个个孤立的单元,难以发现其中的经济规律。

再次,报表数据缺乏准确度与可靠性。现行我军会计报表数据不实、信息失真的现象还普遍存在。这既有汇总时上下级数据重复,业务处理期间不一致等技术原因,也有有意编报虚假会计报表、粉饰业绩、掩盖问题等人为原因,还与各级领导对报表编制把关不严、审核报表工作流于形式密不可分。

2. 没有切实有效地发挥管理决策作用。首先,没有提供明晰易懂的信息。现行军队会计报表数据是由计算机自动生成和汇总,基本上没有经过加工处理,数据要么简单粗糙,要么错综复杂,非专业人员难以看懂,严重影响到会计报表的实用性。其次,缺少对相关指标的披露。现行军队会计报表主要只是反映预算资金的收入、支出与结存情况,对于预算执行情况、资金使用绩效这类重要的管理指标都没有很好地反映出来。同时,诸如债权债务分布情况、资金来源构成情况等一些决策管理者尤为关注的具体指标也都分散在有关报表的庞大数据中,没有直接进行披露。再次,缺乏对会计报表信息的运用。现行制度对于如何运用会计报表的信息,并没有进行深入探讨和做出明确规范,各级各部门似乎也只把编制会计报表当成一年会计核算工作的终结,一旦上报上级就束之高阁,很少再去过问。日常管理需要某种数据资料时,往往弃报表数据不用,而采用临时统计的办法,会计报表的信息对部队决策管理的意义没有体现出来。

三、基于公共受托责任的军队财务报告改革

通过改革军队财务报告,改变现行军队会计片面强调核算工作的形式和流程,对于会计信息披露的时间、范围与内容却较少涉及的问题,逐步提高军队会计信息的

透明度和公信力,设计能客观、真实地披露军队单位全面的资产、负债信息,反映预算执行情况和整体财务状况的财务报告体系,并加强审计监督,借助外界力量对军队财务报告进行审核,最大限度地满足资源委托人对军队会计信息的需求。

1. 以核算为基础,拓展财务报告的范围与维度。一方面要扩大财务报告的披露范围,鉴于军队会计包括预算会计与财务会计两个方面,会计核算应既能提供预算管理需要的经费收支信息,又能提供绩效评价需要的财务成本信息。因此,在对预算执行情况进行重点评价的同时,还要对整体财务状况进行精细考量。另一方面要增加财务报告的时间维度,使报告数据既要包含数量信息,又要包含时间信息,不仅能反映会计主体某一特定期间内的数据资料,而且要能够体现前后期的相互比较,从而了解经济指标的变动趋势,总结财务活动的发展规律。

2. 以需求为导向,优化财务报告的内容与形式。满足决策者的信息需求,是建立财务报告体系的根本目标。在报告的内容上,不能局限于对账簿数据的归纳总结,还应从多渠道收集信息,全方位地反映单位的财务成果和资金绩效。凡是单位党委或上级领导关注的事项和需要的指标,都要尽可能在财务报告中予以披露,以增强报告的实用性。在报告的形式上,不能满足于资产负债表、经费收支表等总括性报表中披露的信息,还应设计一些专项报表,对重要事项进行单独报告和具体分析;不能简化成对报表数字的罗列,还应增加报表附注和财务情况说明书中的信息含量,采用文字说明,力求使财务报告清晰明了、通俗易懂,切实提高报告信息的使用价值。

3. 以审计为依托,确保财务报告的真实与权威。针对目前军队会计报表数据不实、信息失真的问题,除了有制度设计缺陷的原因,更有会计执行不当的原因。究其根本,缺乏外部力量的审查与把关,一厢情愿地期望会计人员和财务部门通过自查自纠来提高财务报告的质量。我国《会计法》就有规定,企业财务报告必须经过注册会计师及其所在会计师事务所审核并出具审计报告后,才能对外公布并具有法律效力。因此,军队财务报告可比照企业会计的做法,借助第三方力量加强对财务报告的审核。在不改变现有编制规范的情况下,可以考虑依托外部审计,在各大单位推行年度财务报告审计制度,强化审计部门对财务报告编报工作的参与,确保财务报告的真实性与权威性。

主要参考文献

1. 路军伟.基于公共受托责任的双轨制政府会计体系研究.厦门大学博士论文,2007
2. 盖卫东,曾令波,王刚.军队会计核算体系改革探讨.军事经济学院学报,2011;7