

我国政府综合财务报告制度的特点分析和完善建议

戚艳霞(副教授)

(审计署审计科研所,北京 100086)

【摘要】2014年底,国务院批转了财政部发布的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》,明确了新时期建立健全政府综合财务报告制度的总体目标、改革内容和时间路线图,开启了我国政府会计改革和发展的新篇章。在此历史转折点,分析我国权责发生制政府综合财务报告制度在政府问责范围和治理价值上的重大改进,探析在建立健全权责发生制政府综合财务报告制度的过程中需要进一步关注和完善的重点和难点问题,具有重要的现实意义。

【关键词】政府综合财务报告;权责发生制;政府问责;国家治理

一、引言

党的十八届三中全会审议通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》和新修订的《预算法》确定了我国建立健全权责发生制政府综合财务报告制度的重要部署和立法要求。为了落实党和国家对政府会计改革的规划部署,2014年底,国务院批转了财政部发布的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》并要求认真贯彻执行,从而开启了我国政府会计改革的新篇章,明确了新时期建立健全政府综合财务报告制度的总体目标、改革内容和时间路线图。这将有力推动我国权责发生制政府综合财务报告制度改革道路上的研究力度和改革步伐。

本文在国家治理体系的总体框架下,考虑综合财务报告试编工作的经验积累和《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》的指导思想、改革要求,分析政府会计在实现从收付实现制预算会计转向权责发生制政府综合财务报告制度后,所提供的会计信息在政府问责范围和治理价值上的重大改进。并且以政府综合问责和良治为目标和评价标杆,探索在建立健全政府综合财务报告制度过程中需要进一步关注和完善的技术重点、难点问题以及体系衔接、制度协调和机制优化等问题。

二、从预算会计制度到政府综合财务报告制度:政府会计职能的根本变化

“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”对于政府会计改革意义深远,会影响到政府会计制度职能定位的变化,也将推动政府会计改革进入全面问责和良治的改革轨道。

“权责发生制政府综合财务报告制度”具有突出的特点,是在国家治理体系和目标下对于政府会计改革的整

体规划,在政府会计改革历程上具有里程碑式的意义。一方面,其不仅仅是在概念和信息范围上从“预算会计制度”向“财务报告制度”的拓展和延伸,更是从本质上突破了当前预算会计体系附属于预算和反映、监督政府预算执行的职能定位,更为强调政府会计信息和财务报告服务于政府高效管理与决策服务的职能,以满足内、外部信息使用者在加强政府财务管理、绩效评价和预算控制等多层次的信息需求。另一方面,改革要求凸显了影响制度效果的技术因素——权责发生制,直指影响政府会计体制制度机制的关键点和难点,也清晰界定了权责发生制的运用边界是政府综合财务报告。

(一)预算与政府会计的关系发生了根本性转变

政府综合财务报告制度变更了政府会计完全服务和聚焦于预算的状况,将政府会计职能从预算控制中“脱离”出来,从服务现代财政制度和国家治理的高度以及财政中长期可持续发展的长远视角,推动政府会计在更广泛的治理框架中发挥作用。

预算会计制度转向政府综合财务报告制度,实现了从关注制度供给方到关注制度需求方的转变,拓展了政府会计信息发挥作用的高度、广度和深度。从原来的注重立法机构和政府信息需求的“向上问责”转向满足立法机构、政府、社会公众等不同信息使用者进行决策、管理、监督、评价等多层次需求的制度,实现了“向上问责”和“向下问责”兼顾的全面、综合问责。

(二)会计核算焦点和核算目标发生了重大转变

政府会计改革正在努力满足财政管理改革的需求和国家宏观治理的需要,核算焦点从预算收支的过程性控制向财政资金使用、政府权责履行、政府行为绩效等结果性的管理、评价和问责转变,改变了传统的“重过程轻结

果”的制度弊端;核算目标从较为狭窄的“控制取向”向核算范围和作用价值更为广泛和综合的“管理取向”转变;核算范围从财务合规性问责向包含了财务问责和绩效问责的综合问责转变。

(三)实现了体制健全、制度完善和机制优化

政府会计改革从体制、制度和机制方面进行了健全、完善和优化,将单一的财务问责转变为兼顾“垂直问责”和“水平问责”的综合性问责。

在体制方面,从当前的预算会计体系中会计报告体系存在的“断层”和报告碎片化,向统一的、相互衔接的、完整的报告体系转变;在制度方面,协调实现了决算报告制度的完善和财务报告制度的健全;在机制方面,推动会计核算、报告和审计监督的各司其职和相互补充,为健全制度和有效执行制度提供了保障。

三、权责发生制政府综合财务报告制度的特点

与现行预算会计体系相比,权责发生制政府综合财务报告在整合信息、满足不同信息使用者的多维度需求、推动政府会计微观信息与宏观财政经济状况分析的衔接、注重反映政府财政财务管理的政策实施和成效等方面实现了重大进步。

(一)报告目标由“向上问责”转变为“多方位问责”

《财政总预算会计》中强调预算会计“应当符合预算法的要求,适应国家宏观经济管理和上级财政部门及本级政府对财政管理的需要”,即,预算会计报告以“向上问责”为主,满足政府进行财政管理的需要。

《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》则强调政府综合财务报告的总体目标是“开展政府信用评级、加强资产负债管理、改进政府绩效监督考核、防范财政风险等提供支持,促进政府财务管理水平提高和财政经济可持续发展”。

《政府会计准则——基本准则》(2014年12月的征求意见稿)进一步强调“政府财务报告使用者包括债权人、政府自身和其他利益相关者”、“政府决算报告使用者包括政府自身和其他利益相关者”。

为此,政府综合财务报告不仅包括向上级财政、向人大等“向上问责”,也包括向公众、部门管理者等“向下问责”和“平行问责”。

(二)报告内容由单纯的预算执行转变为整体层面的财务状况和运营情况

《财政总预算会计》的核算内容为“预算执行的核算、反映和监督”。《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》则要求“适度分离政府财务会计与预算会计、政府财务报告与决算报告功能,全面、清晰反映政府财务信息和预算执行信息”,既关注对反映过程控制的预算执行信息的反映,又凸显了提供政府整体层面的财务状况、运营情况以及政府财政经济状况和政府财政财务管理情况的

现实需求。

为此,报告信息反映的内容由单一地聚焦于预算这个核心,向兼顾预算、管理、问责等多核心转变,以更好地满足信息使用者多维度的信息需求。

(三)通过权责发生制政府财务报告助力政府财务管理,兼顾不同核算基础的决算报告和财务报告的差异比较

《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》强调在政府综合财务报告中采用权责发生制。核算基础的转变,一方面适应了当前加强财政风险控制和进行绩效管理的客观需要,全面核算政府的资产、负债,更为及时、准确地反映财务状况,也有助于提供政府运营收入、费用和评价运营结果的信息,为开展政府信用评级、加强资产负债管理、改进政府绩效监督考核、防范财政风险等提供支持;另一方面,有助于提供更为长远的信息,反映财政中长期可持续发展状况,推动政府用“长远眼光”规范管理和统筹配置资源。

虽然《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》力推权责发生制在政府财务报告中的使用,但仍然坚守在决算报告中采用收付实现制。为此,在过去三年的实践探索过程中,《财政部关于印发〈2011年度权责发生制政府综合财务报告试编办法〉的通知》(以下简称《试编办法》)要求比较收付实现制下的预算收入支出与权责发生制下政府收入费用的差异,以帮助信息使用者全面把握预算控制和政府运营情况。比较分析收付实现制下的预算赤字与权责发生制下赤字的不同,有利于科学、准确地判断政府的运营能力以及未来对于财政资金的需求,也有利于评判政府的财政可持续发展能力,促使政府做出科学决策。

(四)制度规范由分散的、相互脱节的制度向统一的财务报告制度转变

《2011年度权责发生制政府综合财务报告试编办法》第七条规定:“编制政府财务报表,应以一般预算会计报表、基金预算会计报表、国有资本经营预算会计报表、财政专户会计报表(包括农业综合开发财政专户会计报表、国际金融组织贷款转贷会计报表、外国政府贷款转贷会计报表、财政专户管理资金会计报表等)、部门决算报表、固定资产投资决算报表、公益性国有企业财务会计决算报表、土地储备资金财务报表、非公益性国有企业财务会计决算报表、物资储备资金财务报表等为基础,结合相关财务资料,根据经济事项实质进行抵销、调整、合并”。

政府综合财务报告是对在现有分散的预算会计制度下不同财政资金的预决算报表的进一步整合,并且在整合过程中实现了报告基础的转变。为此,报告由原来分散的、相互之间存在脱节的制度向在同一编制框架内的相互可比的综合的财务报告转变,由原来以收付实现制为

基础但同时存在权责发生制部分调整的混合、碎片化的信息,向更有利于信息使用者把握全局和重点选择使用的整合信息转变。这种转变更为适应当前信息使用者的政府综合问责需求,也是契合新公共治理向公共治理范式转变的信息整合要求,更有利于在信息整合的基础上实现体制的衔接,从而推动制度的衔接和机制的优化。

四、政府综合财务报告制度化建设中需要进一步探索的内容

虽然《权责发生制政府综合服务报告制度改革方案》明确了政府会计改革的方向、总体目标、体制机制、实现路径和制度保障,但是在推动现行预算会计制度向权责发生制政府综合财务报告的改革目标推进的过程中,还需要在试编工作的道路探索基础上,进一步考虑确认基础的过渡和衔接、综合财务报告的合并主体和合并标准、政府业务活动和内部交易的抵销、综合财务报告与审计报告的关系,以及如何通过综合财务报告和审计报告的整合推动财政透明度的落地等具体的问题,推动技术层面、制度层面和机制层面的协调有序推进,满足建立现代财政制度、促进财政长期可持续发展和推进国家治理现代化的要求。

(一)加强对权责发生制的运用范围、运用程度以及实施路径的探析

政府财务管理目标的多样性、业务活动的广泛性、财政资金使用过程中多环节、政府行为和财政资金使用结果影响的延伸性,决定了权责发生制在政府部门的运用要比在营利性组织中更为复杂,考虑的因素更为综合。政府管理中一些活动市场机制的缺失,也导致了权责发生制计量数额的不可获取或者存在不确定性。

如何克服长期采用收付实现制预算会计制度的“路径依赖”,实现从收付实现制向权责发生制的顺利转轨,也是在政府会计改革中面临的必然挑战。为此,未来有必要深入探析权责发生制的运用范围、运用程度、实现过渡和衔接的路径等问题。另外,还要分析政府会计与预算的衔接、政府会计与财政统计的关系、政府会计与政府审计的整合等体制、制度方面的系统化协调发展需求。

(二)加强对政府综合财务报告的合并范围、合并标准、内部交易业务处理和财务报告编制方法的探析

政府综合财务报告的合并范围、合并标准是影响报告所提供信息的广度和信息整合情况的重要因素。在从“预算会计制度”这个供给方视角的制度转向“政府综合财务报告”这个需求方视角的制度过程中,立法机构、政府和公众等不同信息使用者的监督、决策和问责等不同信息需求以及国家治理的宏观需求等,都是影响合并范围的因素,也会影响核算的财政资金、政府行为的作用范围和结果。而合并标准,决定了被合并方的哪些信息能够

进入合并财务报告,直接影响到纳入政府整体财务报告的单位。

国际上不同国家采用不同的合并标准,比如英国和国际公共部门会计准则理事会(IPSASB)选择“控制”标准,美国选择的是“财务责任”的标准,澳大利亚采用的是“控制+财务责任”的标准。我国需要在充分考虑我国国家治理目标和财政管理体系的基础上,适当借鉴国外做法,进而做出合理选择。

政府内部业务类型较大、影响金额较大,内部业务抵销分录的全面性和科学性直接影响到向信息使用者提供的政府综合财务报告信息的准确性。为此,在编制政府综合财务报告过程中,需要制定专门的内部交易的会计处理规则。

政府综合财务报告的编制既可以在各组织日常会计处理的基础上汇总得到,也可以通过汇总被合并方的财务报告而得到。政府综合财务报告是合并财务报告,其与机构财务报告的关系,也是需要重点关注的一个方面。为了保证政府综合财务报告与机构财务报告的可比性,我国可以借鉴美国的做法,在经过审计的机构财务报告的基础上编制政府综合财务报告。

(三)加强对政府综合财务报告与审计报告之间关系的探析,推动政府问责和治理目标的实现

提供经审计的可靠、相关、全面的政府综合财务报告是接受市场约束和监督的前提,是向市场提供高质量的会计信息并推动市场在资源配置中起决定性作用的前提,也是有效监督、评价政府和建立问责政府、效能政府的基础。

《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》中明确了财政部门 and 审计部门各尽其责的要求,但是如何合力发挥作用和满足信息使用者的需求则是进一步需要研究的问题。

是否需要借鉴国际经验,开展对政府综合财务报告的审计并将审计报告作为综合财务报告体系的一个组成部分,是在政府综合财务报告制度的建立健全过程中需要考虑的、涉及财务报告信息监督和质量保证的重点内容。如何在政府综合财务报告体制健全、制度完善和机制优化过程中协调实现政府综合财务报告与财务报告审计的整合,增强政府财务报告信息的公信力,推动财政透明度从目标层面落实到可操作层面等问题,是改革过程中必然面临的重要挑战。

主要参考文献

国务院.关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知.国发[2014]63号,2014-12-12.

【基金项目】国家社科基金青年项目(项目批准号:13CGL028);中国博士后科学基金(项目批准号:2014T70091)