

# 政府财务信息披露动因及路径选择

刘玉峰<sup>1</sup>, 王家俊<sup>2</sup>, 姚申申<sup>1</sup>

**【摘要】**在建设服务型、阳光型政府的新时期,社会公众对政府财务信息披露的诉求日益强烈,政府需要完善以权责发生制为核算基础的政府财务报告体系,更为系统全面地披露政府财务信息。本文在剖析我国政府财务信息披露存在的问题及其成因的基础上,借鉴西方国家政府及国内企业财务信息披露的经验,为网络经济环境下推进我国政府财务信息披露改革提出内外部的总体设想,并从内容、方式和时间层面提出了路径选择的建议。

**【关键词】**政府财务信息;信息披露;网络经济环境

**【中图分类号】**F235.1

**【文献标识码】**A

**【文章编号】**1004-0994(2016)02-0070-4

## 一、引言

随着我国公共财政改革的深入推进,服务型、阳光型政府的理念开始为公众熟知。2008年我国《政府信息公开条例》实施;2011年中共中央在《国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要》中提出:“进一步推进政府会计改革,逐步建立政府财务报告制度”;2013年中共中央、国务院印发的《党政机关厉行节约反对浪费条例》要求“进一步健全会计制度,准确核算机关运行经费”;2013年党的十八届三中全会明确提出,要“建立跨年度预算平衡机制,建立权责发生制的政府综合财务报告制度,建立规范合理的中央和地方政府债务管理及风险预警机制”;2014年李克强总理在十二届全国人大二次会议上要求“所有财政拨款的‘三公’经费都要公开,打造阳光财政,让群众看明白、能监督”。

然而,从我国目前情况来看,不管是反腐倡廉工作存在的制度建设缺乏整体性等问题,还是财政监督工作存在的监督方式相对滞后和被动等问题,以及纳税人知情权存在的实践性不足和缺乏保护等问题,都说明了政府财务信息披露状况尚难以让公众满意。而且,我国关于政府财务信息披露模式的研究还比较有限,针对政府财务信息披露的动因及路径选择的研究尚比较鲜见。鉴于此,本文将通过剖析政府财务信息披露的驱动因素,借鉴国外政府及我国企业的财务信息披露体系,为我国政府财务信息披露提出有益的设想。

## 二、政府财务信息的供求矛盾及驱动因素

### (一)公共受托责任履行与政府财务信息的供求矛盾

政府与公众之间存在的委托代理关系,决定了政府对公众负有公共受托责任。委托关系建立之后,受托人应以最大的善意、最经济有效的办法,并最严格地按照当事人的意思完成受托人所托付的任务(杨时展,1990)。公众赋予各级政府执行公共权利的重要决策权,同时需要政府公开披露使用权力的方式,因此政府需要向社会公众公开客观、可靠的财务信息。然而,目前政府财务信息的产生和传递机制还存在诸多不足,以致产生了政府与公众之间财务信息的供求矛盾。政府披露财务信息是为了让利益相关者了解政府的业绩(朱福兴、上官敬芝,2008),如果政府主动公开财务信息,则更能说服潜在投资者(如债权人、供应商和金融捐助者)提供财务资源。

为了解脱政府受托责任,学者们从构建政府综合财务报告、评价政府绩效报告、完善政府财务信息系统等多方面对政府财务信息披露进行了研究(石英华,2006;李建发等,2009;常丽,2011;何玉、王开田,2012;张琦,2013)。研究表明,政府财务信息的供求矛盾导致了财务信息披露中存在各种问题。本文从这些问题的成因入手,解读驱动政府披露财务信息的因素,深入剖析我国政府财务信息披露中尚待优化的问题。

**【基金项目】**国家自然科学基金项目“政府会计与地方政府行为交互作用机理研究:基于经济发展方式转变视角”(项目编号:71172064);全国统计科研计划重点项目“政府财务信息披露指数构建与质量评价研究”(项目编号:2014LZ58);江苏高校哲学社会科学项目“政府财务信息披露的驱动因素与传导机制:基于制度变迁与冲突协调视角”(项目编号:2015SJB836);江苏省高校研究生科研实践计划项目“公共受托责任下的政府财务信息披露动因与实现机制研究”(项目编号:SJZZ\_0140);江苏大学大学生科研立项资助项目“政府财务信息披露质量及其评价研究:基于预算、统计与会计相融合的视角”(项目编号:13C173)

## (二) 政府财务信息披露存在的问题

在建设服务型、阳光型政府的新时期,社会公众对政府财务信息披露的诉求日益强烈,为了提高政府财务信息的质量,提升政府的公信力,必须首先明晰目前阶段政府财务信息披露中存在的问题。

1. 财务信息披露不对称。我国现行的预算会计制度更多地强调政府组织内部和相关部门的政府财务信息使用者对信息的需求,而负责立法的各级人民代表大会及其常务委员会、负责监督的各级审计机关和社会公众、其他利益相关者对政府财务信息的需求却常常被忽视,致使公众由于被信息边缘化而难以履行社会监督的义务。不仅如此,政府内部的上、下级机关之间也由于财务信息披露不对称问题而出现监督盲区(刘子怡、陈志斌,2014)。

2. 披露信息的内容不全面。政府层面的财务报表通常是由部门报表合并而成的(黄志霞,2004),从现有的政府预算和最终报告中,只能看到政府预算收支的执行情况和结果,却缺少政府债权债务的情况。目前的政府会计体系所提供的财务信息侧重于预算资金的收支核算,却无法反映中央及地方政府的全面财政状况、公共资金的配置成本、政府公共服务方面的可持续性、政府的资产和负债状况等,导致政府财务信息披露方式不规范、披露内容不全面(石英华,2006)。

3. 信息披露透明度不高。国家的权力属于人民,广大民众具有知情权和监督权。为了满足不同使用者的需要,政府不仅应该通过固定渠道及时公开政府财务信息,而且这些财务信息应该能全面反映政府的受托责任、运营业绩、财政风险和财务风险。然而,我国的政府综合财务报告制度尚未完善,政府的财务信息也无法全面、公开、透明地对外披露,利益相关者无法对政府的财务信息进行系统分析,政府的资源使用效率也无法得到公众的有效监督。

## (三) 政府财务信息披露问题的成因

1. 预算会计体系不健全。20世纪90年代末的预算会计改革重构了我国预算会计体系,然而我国政府所能提供的预决算信息,只是政府预算收支计划及其执行情况,却缺乏对政府的资产负债、财政风险等的披露和分析。就政府内部而言,财务信息披露不对称,使得政府在进行财政政策选择和预算编制时缺少了足够的信息支撑;而从政府外部监督而言,政府财务信息披露的内容有限,导致政府财务状况透明度不高,立法机关难以对法律法规及时进行修正,监督部门和公众难以对公共资源的配置和使用效率进行有效监督。

2. 会计核算基础的制约。目前,政府及各部门多数依旧以现金的实际收付作为确认收入和支出的依据,即实行收付实现制。收付实现制将收入和费用的归属期间与现金收支行为的发生紧密地联系在一起,造成了无论与现金收支行为相挂钩的经济业务是否实际发生,这些现金收支均记作收入和费用,导致政府财务报告反映的财务信息并不准确和完整,

且缺乏相关性。因此,我国政府职能的转变、透明政府的建设和财政体制的改革等都需要政府采用权责发生制的会计核算基础。

3. 反馈监督机制不完善。随着我国经济的发展,会计监督越来越重要。彭启发和武璟(2015)调查了117个市级政府,发现“只有一个政府网络披露了本年度的审计报告”。在我国,官方的审计机构作为政府部门,必然会影响审计监督的作用,对政府预算报告的真实性没有直接保证。我国全国人民代表大会对政府预算报告进行审查是重要的监督机制,审查时间一般为一个月,而国外政府的立法机关对预算报告的审核时间一般是两个月以上。例如,印度的立法机关对预算报告的审查期有75天,德国政府预算的立法机关审查时间为四个月,美国国会预算审核会持续八个月。审查时间的长短从侧面反映出我国政府财务信息监督和反馈机制需要改进。

## (四) 政府财务信息披露的传导机制与驱动因素

在关于政府财务信息披露的方式、途径等的研究文献中,学者们认为政府财务信息披露的驱动因素主要包括经济因素(Hepworth, 2001; 邢俊英, 2006)、政治因素(Ingram, 1984; 陈志斌, 2009; 戚艳霞等, 2010)、技术因素(Baker, Renne, 2006; 李元, 2008)等。

“政府财务信息披露主要牵涉利益相关者之间的利益博弈”(潘俊等,2014),不同环境、不同利益相关者的行为和诉求不同(路军伟,2010),政府内部利益相关者对政府财务信息披露存在抵触,而外部使用者获得政府财务信息途径匮乏(张琦等,2009),二者间的利益矛盾驱动和牵制了政府财务信息的披露。“会计促进政治文明”(周守华、刘国强,2014),政府财务信息的公开和披露能提高财政透明度、增强政府公信力,政治文明的发展也会反作用于政府,促使政府披露更多可理解、可信赖的信息。我国新公共管理改革更注重建设高效、民主、公开的政府(王庆东、常丽,2004)。信息革命给信息传输和处理带来了翻天覆地的变化,网络环境下的政府财务信息披露具有及时性、多样性、量大面广和成本低等特征(赵建勇,2002)。政府财务信息的披露来源更为丰富,披露方式更具多样性,披露时效性更强,网络在线数据库的信息容量也大幅扩展,有助于提高政府财务信息披露透明度,有助于政府解脱公共受托责任(Moon,2002)。

## 三、国外政府和国内企业财务信息披露经验

相比我国而言,发达国家对政府财务信息披露的探索较早,经验丰富;企业财务信息披露体系的构建已有明显成效,值得学习。研究和分析这些改革和实践情况,借鉴其可取之处,以改善我国政府财务信息披露的现状,推进我国公共财政和政府会计的改革。

### (一) 国外政府财务信息披露的经典模式

对政府财务信息披露进行改革的多数国家,曾面临着不同程度的经济危机,导致其财政支出压力日益严重,最终导

## □ 财政·税务

致其在预算管理方面进行改革。发达国家的改革探索可以为我国的政府财务信息披露改革提供借鉴。

1. 法国模式。大部分欧洲大陆国家采用法国模式,而法国最具代表性。法国模式的政府会计主要体现其预算功能,中央政府的预算采用修正的收付实现制,而地方政府采用修正的权责发生制。政府财务报告是上一财政年度的收支情况和资产负债情况,与我国现有的政府财务报告有相似之处。同时,法国与美国或欧盟的其他成员国相比,具有该模式的超前之处,即完整的社会责任财务信息披露框架。这使法国成为推动社会责任会计普及的主要国家之一。

2. 美国模式。美国是当今世界上财务信息披露规范最完善、最成熟的国家。美国在1933年的《证券法》中首次规定开始实行财务信息公开制。20世纪初美国的政府会计改革,在地方政府的财务管理中引入一系列企业会计程序和方法,同时建议其编制政府财务报告,实行权责发生制和复式记账法。美国只在政府财务报告中采用权责发生制,而预算编制保留收付实现制。财务报告中提供的信息自上而下、由概括到详细,每个层次的财务报表都附有财务报表附注,并可以单独对外报送。在美国,政府预算和财务报告的编制工作都比较公开透明,尊重了纳税人的知情权,保证社会公众能够依法监督政府。

3. 澳大利亚模式。拥有较为完善的政府财务信息披露的法律规范体系是澳大利亚模式的特点,而且权责发生制的会计核算基础在澳大利亚模式的预算编制及政府财务报告中被全面采用。在该模式中,政府的财务报告主要包括运营报表、财务状况表、现金流量表及附注,并采用了合并财务报告的形式,其中涵盖了政府所有的资产、负债、收入和费用。

### (二)国内企业财务信息披露的实践与启示

我国已发展得相对比较成熟的企业财务信息披露系统,也可由政府选择财务信息披露模式和路径提供借鉴。

1. 完善的企业财务信息披露规范。《公司法》、《会计法》、《证券法》、《企业会计准则》、《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则》和《股票发行与交易管理暂行条例》等构成了我国企业会计规范体系,在政府财务信息的披露中也离不开法律规范。

2. 严格的企业财务信息内部控制机制。我国上市公司内部控制的任务主要是加强内部审计制度建设,建立内部审计机构。企业财务信息的外部审计主要依靠注册会计师的审查。政府财务信息披露也需要依靠内外部共同监督,才能保证财务信息的可靠。

3. 企业财务信息披露信用评估制度。实施信息披露信用考核机制是为了进一步提高财务信息的决策有用性,未能达到财务信息披露标准的企业将被限制经营规模、融资程度等,从而保证社会资源得到优化配置。类似地,政府财务信息披露质量的评价同样也能保证政府绩效的真实性。

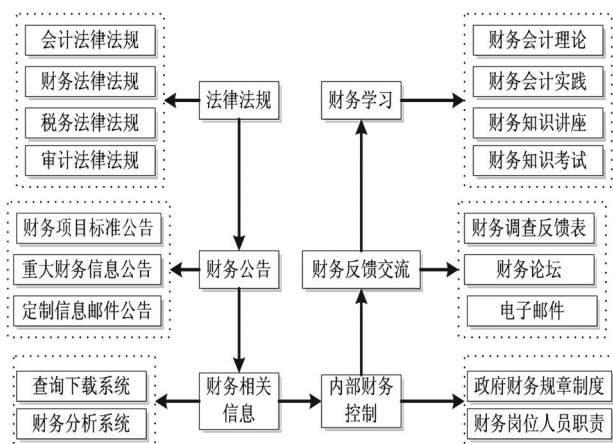
## 四、网络经济环境下政府财务信息披露的路径

国外政府和国内企业财务信息披露的实践情况,揭示了财务信息披露主体应根据自身情况建立规范、完整、及时的披露模式。我国政府可以将这些实践经验化为己用,促进政府实现财务信息更充分、更及时、更规范的披露,同时在网络经济的大环境下,寻求新颖的、更易于大众接受的披露方式,以期有利于构建更好的政府财务信息披露模式。

### (一)网络经济环境下政府财务信息披露的模式构建

相对于传统政府信息披露方式,网络经济环境下政府财务信息披露方式发生了重大转变,主要包括电子公文、电子税务、电子邮件及网络论坛等。这些新的披露方式不仅重构了政府与社会公众之间的关系,便于企业和公民更好地参政议政,还打破了时间和空间的限制,有助于构建一个集及时性、透明化、可理解性等特征于一体的政府财务信息披露模式。

在政府财务信息披露模式的框架构建中,结合网络经济环境的特点,具体可设置法律法规、财务公告、财务相关信息、内部财务控制、财务反馈交流和财务学习六个模块,如下图所示:



政府财务信息网络披露模式框架

由上图可知,政府财务工作中首先要做到遵守相关的法律法规,以这些法律法规作为财务监督的依据。政府财务信息的公告采用完全公开的形式,及时发布社会公众普遍关心的政府财务信息,对诸如上级行政部门、内部高级行政人员等特定信息用户可采用邮件等形式特告知。政府财务信息系统作为政府信息系统的核心,提供了网上查询、下载财务信息的通道,不仅如此,该财务信息系统还可以对信息进行实时财务分析,为满足公众等利益相关者对财务信息的可理解性和可用性需求提供保障。财务信息的公开披露离不开政府的内部财务控制机制,后者不仅可以确保政府财务信息质量,而且为财务信息的反馈和交流建立了保障。政府财务信息的披露内容和形式应该与时俱进,需要政府财务工作者持续地学习和交流,只有财务人员掌握了扎实的理论知识,具备了较强的实践能力,才能确保财务信息的披露质量。

## (二) 网络经济环境下政府财务信息披露的总体理论设想

政府财务信息披露的实施需要有机结合一系列相互支持、相互关联的法律法规和监管政策条款;实施机制必须要有明确的、可执行的、连续性的奖励和惩罚机制和条件,这是实现该机制的核心。基于政府财务信息披露的实施机制,还需要建立一个切实有效的保障体系,在考虑网络经济环境的影响下实现政府财务信息的安全披露。

1. 政府财务信息披露的外部理论设想。政府财务信息披露的外部环境很大程度地影响着财务信息披露的质量。为了保障政府财务信息披露及时、有效,需要从制定符合网络环境的政府会计处理的法律法规开始,以具有针对性的法律法规保障政府财务信息在网络传播中的安全性,同时,随外部环境的变化不断地完善这些规范。不仅如此,还需要会计师事务所等社会机构肩负起监督政府财务信息披露的责任。例如,请第三方的注册会计师针对政府的财政状况、经营成果及现金使用等情况独立地发表政府综合财务报告的审计意见,从而进一步加强网络经济环境下的外部监督。

2. 政府财务信息披露的内部理论设想。通过组织财务学习,提高政府财务人员的素质,并增强其业务能力和网络财务安全防范意识。财务人员不仅需要掌握扎实的财务理论基础,也需要能熟练运用网络技术。面对知识快速更新和经济金融活动灵活多变的时代,政府的财务人员要有不断汲取新知识的能力,根据国际金融的创新趋势和资本的形态变化,更好地披露政府财务信息。此外,政府财务人员还需要建立安全可靠的网络财务系统。

## (三) 完善政府财务信息披露的实施路径

1. 披露内容上的路径设计。政府会计的改革应该以制度的设定为首要任务,在综合政府会计准则体系、政府会计制度、政府财务规则和财务制度等规范后,逐步建设政府财务信息披露的标准体系。在考虑政府经济、政治、技术等驱动因素和内外环境影响因素的基础上,兼顾制度、组织、技术的局限,进行政府财务信息披露模式的选择。在进行政府会计改革的过程中,内容上应该选择分类别的、循序渐进的改革路径。在目前阶段,根据政府不同类别的经济业务,应以全面地反映政府财务信息为目标,灵活地发挥收付实现制和权责发生制各自的优势,审慎地推进权责发生制改革,逐步采用权责发生制作为政府会计的核算基础。最终在政府财务信息披露的内容方面,形成从制度到模式再到会计基础的一系列改革和完善。

2. 披露方式上的路径设计。按政府财务信息披露的强度将信息披露方式分为激进式、稳健式和渐进式(潘俊等,2014)。我国的政府财务信息披露一直采用传统的稳健式,以政府的预算报告和政府财务报告为主要披露形式,但目前我国政府综合财务报告尚未完善,不能反映出政府完整、准确

的财务信息,难以对政府履行公共受托责任的情况、公共资源的配置效率进行评价。因此,在网络经济环境下,为了改革和完善政府综合财务报告,我国可以采用“渐进式”的政府财务信息披露方式,并借助一些定期或不定期公开的经济文件等其他形式进行政府财务信息的披露,待时机成熟时,再向“激进式”的披露方式改进。

3. 披露时间上的路径设计。政府财务信息披露的内容和方式需要改进和完善,在完善的过程中,对于改进时间也需要格外注意。政府财务信息披露实践的初期计划,可以从相关法律法规的修订和完善开始,为政府财务信息披露制定更完备的披露标准和依据。同时,应建立与政府综合财务报告制度相配套的内部控制机制,进一步提高政府内部审计机构的独立性和中立性;在政府财务信息披露实践的长期计划中,强化外部审计和监督对政府财务信息披露的保障作用,利用网络的传播力量和媒体的舆论压力,有效保障社会公众及时、详尽地获取政府财务信息的权利。

## 五、结束语

政府财务信息的披露有利于提高政府透明度和政府信誉,解脱其受托责任。本文立足于探讨政府财务信息披露的驱动因素与披露路径选择,以网络经济环境为背景,首先探讨了政府财务信息披露弊端并剖析其成因,其次归纳研究了政府财务信息披露的驱动因素,以此为政府财务信息披露的路径选择奠定基础;然后结合多种国外的披露模式,并借鉴了我国企业财务信息披露成果,融合二者实践经验,为我国政府财务信息披露路径从内容、方式、时间等方面提出建议,以期有助于进一步推动我国的政府会计改革。

## 主要参考文献:

- 常丽.公共绩效管理 with 政府财务信息披露全景图的构建[J].财政研究,2012(11).
- 常丽.公共财政框架下的政府财务信息供求分析[J].财政研究,2011(12).
- 黄志震.中新政府财务信息披露体系的比较[J].财会月刊,2004(23).
- 李元.国外政府会计改革研究述评[J].当代财经,2008(7).
- 刘子怡,陈志斌.政府财务信息披露、绩效评价与地方政府投资行为[J].人文杂志,2014(11).
- 刘子怡.政府效率与地方政府融资平台举债——基于31个省级政府财务披露信息的实证分析[J].现代财经(天津财经大学学报),2015(2).
- 路军伟.我国政府会计改革取向定位与改革路径设计——基于多重理论视角[J].会计研究,2011(8).
- 作者单位:1.江苏大学财经学院,江苏镇江212013; 2.江苏省财会教育中心,南京210024