浅谈我国政府财务报告改革

罗晓华

（江西财经大学公共管理学院　南昌　330013）

【摘要】本文从我国政府财务报告存在的问题出发，充分考虑我国社会政治经济文化的特点和政府行政管理水平，借鉴国外政府财务报告研究的实践经验，对我国政府财务报告的内容、项目、体系等方面提出了改革的建议。

【关键词】政府财务报告　改革　绩效

财务报告是报告主体对一定会计期间财务活动乃至所有的经济活动所进行的全面系统的总结和报告，是为满足外部使用者共同的信息需求而编制的。政府财务报告全面系统地反映了政府的财务状况，是披露政府财务信息的一种规范化途径。随着市场经济的发展和经济体制改革的深入，我国现有的政府预决算报告制度已显落后，难以满足各方面信息使用者的需求，必须革新政府的预决算财务报告制度，为立法机关和社会公众及时提供与国际接轨、涵盖政府整个经济工作的政府财务报告。为此，本文拟对政府财务报告改革问题作初步探讨。

一、我国现行政府财务报告存在的问题

1. 政府财务报告的披露方式比较分散。我国的财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计中均规定了相应的一套财务报表，但各财务报表自成体系、分别编报，没有一套能完整集中地反映各级政府的资产、负债和净资产全貌的合并财务报表，人大代表等政府财务报告的主要使用者凭借分散的财务报表难以全面、系统地考核和评价政府财务受托责任的履行情况。与此同时，政府的受托责任也难以向这些政府财务报告的主要使用者全面解除。

2. 政府财务报告披露的信息不够全面，比较简单。现行财务报告只能反映预算收支执行情况，未能全面反映政府和行政事业单位整个的财务状况，一些资产产权（股权）、债权、债务的情况没有核算或者核算得比较粗略，即使是收支情况也未能与预算项目协调配合，难以充分反映预算收支的执行结果。其主要缺陷是：①对政府固定资产的核算和反映不全；②未能对政府投资进行全面的披露和报告；③无法全面准确地记录和反映政府的负债状况；④缺乏对政府财务业绩分析信息的披露和报告。

3. 财务报表项目列示不科学，影响会计信息的真实性。一是资产负债表的项目列示不科学。在现行报表结构下，收入类和支出类项目既在资产负债表中反映，又在收入支出表中反映，造成毫无意义的重复列示。这不仅让报表之间内容重复，而且使得资产总额、负债与基金总额虚增。二是收入支出表的科目设计不合理，难以操作。我国收入支出表基本上采取收支总额对比的方式，未能详细提供各类资金的收支余超情况，不便于进行财务分析。由于实行收付实现制，当期应付未付的支出未能列支，从而虚增了结余；应付未付的款项不作负债处理，成为隐性债务，核算的真实性受到很大影响。

4. 预算会计财务报告体系不够健全。我国政府财务报告体系包括资产负债表、收入支出表及附表、财务报表附注和财务情况说明书。对若干重要的附表没有规定，连“基本数字表”也未作规定；对财务报表附注和财务情况说明书只作了简略的提示。从总体上看，政府财务报告体系比较单一，难以全面揭示政府受托责任中的财务信息和非财务信息，不仅立法机关和社会公众难以进行监督，财政部门自己也缺少宏观决策所需的重要信息。

二、改革我国政府财务报告的具体思路

政府财务报告应当全面、完整、系统地反映政府的财务状况及其财务活动结果。为此，有必要编制政府层面的合并财务报表，使合并财务报表能全面反映政府整体的财务状况和运营成果。

在报告的内容方面，各级政府向本级人民代表大会提交的财政预决算报告主要反映的是财政预算收支和预算执行情况，因此要加强对财政资金使用所形成的固定资产、政府举借债务的构成和总额及偿还情况、财政资金的使用情况和效果、预算外资金收支等等方面作必要的信息披露。

1. 政府财务报告应提供政府财务收支情况的全面信息。政府财务报告的内容不仅仅是预算资金的收支情况，它应包括政府所有的财务收支活动情况，即包括政府所有部门、单位的所有收入，如税收、带有税收性质的各项收费、根据提供商品或服务的成本取得的收入、接受捐赠、转移收入以及借入的债务、政府及各个部门与各个单位所有的费用性支出、资本性支出、转移支出以及还债支出。政府财务报告必须把政府所有的收入和支出纳入报告的范围，使政府财务报告能够真正反映政府所有的收入和支出的去向，并判断这些收入和支出是否符合政府预算及相关财经法规的规定。

（1）报告应当提供财政收支执行情况与批准的预算之间的比较信息。

(2)规范收入支出表,使政府财务报告提供的财务收支信息更加全面清晰。

一是政府收入支出表要按各类财政资金收支各自对比计列的原则编制。对一般预算资金、基金预算资金、专用基金、预算外资金等各类财政资金按收入、支出、转账收支、结余分设四栏，其中转账收支是指财政部门内部各类财政资金之间的划转收支(调入资金和调出资金),系准收入、准支出性质。各类财政资金有关栏目的数量关系是：收入-支出+调入资金-调出资金=结余。

为了便于信息使用者对政府资金收支的情况和绩效进行评价、判断和监督。在政府财务报告中,至少应该向报告使用者提供二级明细科目内容。预算收入类科目可报告以下二级科目:政府税收收入、国有资产经营收益、行政性收费收入、专项收入、海域矿区使用费收入、其他收入、预算调拨收入、国内债务收入、国外债务收入等。预算支出类科目可报告以下二级科目:经济建设支出、事业费支出、行政管理支出、国家安全支出、对外援助支出、债务利息支出、专项支出、其他支出、内债还本支出、外债还本支出等。这样,更加明细的报告内容可以满足报告使用者日益增加的信息需求。

二是行政事业单位收入支出表也要按各类资金收支对比计列的原则编制。如事业单位按事业性收支、经营收支、专款收支、基建收支、专用基金收支等类别编制。各类资金有关栏目的数量关系与政府收支表相同。行政事业单位的事业支出、经费支出等科目,也应设置必要的二级科目和三级科目,在会计报表附表中列示其明细数据。

(3)政府财务报告应当全面、客观、真实地反映政府的成本费用。政府财务报告不应只是简单报告预算支出或经费支出情况。我国现行的预算支出反映的只是按批准预算或经费拨款和有关规定所发生的货币支出，而不是与受托责任相对应的财务支出。而政府的成本费用则从财务支出角度,综合了货币支出和物化支出,较客观、真实地反映了政府公共部门的耗费水平。为反映政府公共部门的成本费用情况,美国政府会计准则委员会(GASB)第34号准则公告推荐的公共部门净成本表值得借鉴。这张报表反映了各政府公共部门财政年度的总支出、提供公共服务依法取得的总收入、需要由公共预算拨款的数额等情况。我们可以借鉴国外的经验,充分考虑受托责任相对应的财务支出,在政府财务报告中全面、客观、真实地反映政府的成本费用。

(4)增加反映政府承担管理社会保障资金的有关内容。基于我国社会保障的涉及面极其广泛,体系庞大,享受社会保障的人数众多，资金数额巨大，是国家资源的一个重要组成部分，如果不把社会保障统筹资金收支活动纳入我国政府财务报告体系，势必无法反映各种社会保障统筹形成的基金的收支情况及管理情况。尤其是现阶段我国正在积极筹备社保基金直接入市，如何保持其偿付能力并且不断提高其收益率无疑已经成为重要问题，在政府财务报告中理所当然地反映其收支与管理情况，以向社会公众和有关监督部门报告政府受托责任的履行情况。

在会计核算方法上，应在收付实现制的基础上逐步引入权责发生制的核算方法。对于本期应负担的未来社会保障的要求,可按照权责发生制核算的要求,将本期应分担的经济责任列入年度支出预算，在拨付社保基金时，列报当年财政支出，使影响政府可持续发展的社会保障等支出需求在各会计期间得以均衡负担,避免在以后年度因人口老化、政策改变和环境恶化等原因而带来过大的支出压力。

2. *政府财务报告应提供政府绩效方面的信息*。政府绩效在西方也被称为公共生产力、国家生产力、政府业绩、政府作为等。从字面含义上说,它包含着政府所做的成绩和所获得的效益的意思;从其内涵来讲,应包括政府成本、政府效率、政治稳定、社会进步、良性发展、持续运行的含义。按照新公共管理的思路,我国新一届政府开始实行问责制。

目前人事部《中国政府绩效评估研究》课题组提出了一套适用于我国地方政府绩效评估的指标体系。该体系共分3层,包括职能指标、影响指标和潜力指标。该指标体系由3个一级指标、11个二级指标以及33个三级指标构成,适用于全面系统地评估我国地方各级政府特别是市县级政府的绩效和业绩状况及可持续发展能力。可以说,这一评估体系的出台为我国政府财务报告的改革提供了良好的政治环境。

由于非营利性和追求公共利益目标，政府公共部门不可能像私人部门(企业)那样,可以以股东财富增长、财务状况改善、经营实力增强等财务指标反映其受托业绩。而现行的预算会计报表或财政收支决算报告也不能反映这种受托业绩。尽管财务指标能够在一定程度上反映政府公共部门的财务受托业绩,如遵循法定预算情况、公共财务实力及公共财务健全性等,但政府公共部门花钱办事,要反映公共资金的使用效果或公共支出效率。其效果或效率主要体现在维护国家安全和社会稳定、促进社会公平和经济增长,以及提高国家或地方政府竞争实力等方面，且多数情况下不能按定量的思维进行量化反映,只能通过定性分析加以描述。

考虑政府公共部门绩效衡量的复杂性，许多绩效难以量化反映的事实，原来的财政收支决算报告中决算说明书或财务情况说明书可改进为财务报告附注。同时,借鉴GASB第34号准则公告的做法,要求政府财务报告提供管理讨论与分析等内容,用特定的议题、图形、图表和表格等形式,对涉及财务、非财务的事项及相关的受托业绩加以描述。

主要参考文献

1. 王庆东,常丽.新公共管理与政府财务信息披露思考.会计研究,2004;4

2. 贝洪俊.基于新公共管理的政府财务报告研究.预算管理与会计,2005;5