以提升财政透明度为导向完善政府会计体系

广东商学院　赵合云

【摘要】本文介绍并评价了政府会计财政透明度的国际性规范，分析了我国预算会计与国际性规范要求的差距，从而提出我国有必要以提升财政透明度为导向，从政府会计范围、政府会计基础、政府财务报告等方面着手，建立起一套能够充分反映政府财务状况的透明度高的政府会计体系。

【关键词】财政透明度　预算会计　政府会计

财政透明度是透明度问题在公共财政领域中的延伸。国际货币基金组织（IMF）在《财政透明度手册》中将“财政透明度”定义为：向公众公布政府结构与职能、财政政策取向、公共部门账目和财政筹划。为提升各国财政透明度，IMF还在其正式发布的《财政透明度示范章程——宣言和原则》和《财政透明度手册》中，系统地确立了所有国家都应予以支持的有关财政透明度的四项基本原则及其具体实施要求，为评价各国的财政透明度提供了统一的国际性规范（见下表）。

原则	最低实施要求
明确角色和责任	按联合国国民经济核算体系（SNA）（1993）或政府财政统计（GFS）（1998）定义和报告广义政府的财政信息；确认政府持有的股权；审查预算外活动；预算外纳入正式的预算决策过程；确认主要的准财政活动；以预算法界定财政管理责任；征税与税务管理有明确的法律基础。
信息的公共可得性	预算外活动包括在预算和报告中；预算中包含有两年的预算数及其修订数；预算中包含有中央政府主要的或有负债和税收支出数；预算中包括有主要的准财政活动数据；按年度报告中央政府债务水平与结构且不滞后六个月；公布财政报告示范。
公开预算准备与执行	制定中期预算框架；预算中包括一份财政风险量化评估报告；预算及账户分类覆盖所有一般政府活动；预算中应有经济、功能、管理分类数据；财政交易以总值计量；预算中包含综合余额数据；预算中包含有所采用的会计标准的说明。
确保数据真实	中央政府决算数据与预算拨款一致；中央政府决算经独立的外部审计师审计；确保将外部审计结果报告立法机关并采取补救行动；外部审计标准与国际标准相一致；宏观经济预测中使用的工作方法和假设应是公开的和可以利用的。

财政透明度的国际性规范隐含着对政府会计的基本要求。提高政府会计的透明度，提供高质量的政府会计信息，是提升财政透明度的有效途径。

一、从政府会计视角看财政透明度的国际性规范

从财政透明度的国际性规范可以看出，财政透明度强调的是及时、系统、充分地披露所有相关（与公众需要相关）的财政信息，而宏观的财政信息必须通过微观的会计系统产生。也就是说，政府会计系统作为确认、计量、记录和报告政府和政府单位财务收支活动及其受托责任履行情况的微观信息系统，其所提供的信息和财政透明度密切相关；反过来，财政透明度的国际性规范隐含着对政府会计的基本要求。

1. 明确角色和责任原则对政府会计的基本要求。这一原则的实施要求共有七项，显然，其中的关键就是要明确政府活动的范围和界定政府的职能，而这和政府会计范围的确定密切相关。因为政府会计的范围包括两个方面：政府会计应当涵盖哪些部门和机构；政府会计应当核算这些部门和机构的哪些活动。这两方面其实就是分别由政府活动的范围和政府职能决定的。首先，政府活动的范围决定了政府应涵盖的部门和机构。IMF关于政府活动范围的定位是“广义政府”，并将其定义为所有以履行政府职能为主要活动的机构，因此包括所有中央政府单位和次级政府单位，以及所有主要提供非市场性服务、由政府单位控制并提供主要资金来源的非营利机构，这就要求政府会计应当报告所有这些单位的财政信息。其次，政府的职能决定政府活动的内容。IMF对“政府职能”所下的定义是通过非市场性服务以及收入与财富的再分配来履行公共政策的相关职能，其资金来源于税收收入和非政府部门的其他强制性收费。IMF认为，所有的政府职能均为财政活动，当然也包括一些主要由从事货币或商业活动的非政府公共部门执行的“准财政活动”。这就要求政府会计应当核算包括准财政活动在内的所有财政活动。

2. 信息的公共可得性原则对政府会计的基本要求。这一原则的实施要求共有六项，这六项又可分为三大方面：预算信息；资产和负债信息；各级政府的合并财务状况。其中，预算信息涵盖了所有的预算和预算外活动；资产和负债信息的提供则要求政府应当在资产负债表内披露所有的资产（分为非金融资产和金融资产）和负债，且政府应当对或有事项、税收支出和准财政活动在可能的情况下予以计量并进行充分的披露。此外，要求编报各级政府的合并财务报告甚至整个广义政府的合并报告，以反映各级政府的整体情况。

要满足这一原则的实施要求，以下条件是必需的：①政府

会计范围应该涵盖所有的预算和预算外活动。②必须采用权责发生制政府会计。因为只有采用权责发生制才能全面反映政府的资产和负债,涵盖政府的所有公共交易。③政府财务报告应当是一份综合报告,不仅应当反映政府财务信息,还应当涵盖部分预算信息、其他公共部门的相关信息以及绩效评价信息等;不但需要提供每级政府的合并报告,还应尽可能提供包括各级政府在内的广义政府的合并报告。

3. *公开预算准备与执行原则对政府会计的基本要求。*这一原则要求政府在向公众提供的预算报告中，应当说明财政政策的目标、宏观经济的框架、预算政策和主要财政风险等。IMF认为，提高财政透明度必须通过采用权责发生制会计来解决，比如财政风险的评估和披露、预算项目的投入产出分析、政府财政状况指标(如政府总体差额)的计量等。

4. *确保数据真实原则对政府会计的基本要求。*财政透明度的国际性规范告诉我们，保证财政数据的真实性应当通过达到高质量的数据标准和进行公开、独立的监督两个方面来实施。达到高质量的数据标准主要包括对预算收支的准确预测、采用公认的会计标准、财政数据内部的交叉核对和与其他数据的协调,并通过有效的内部控制(包括内部审计)来实现。公开和独立的监督则包括国家审计机关的独立审计，外部专家对财政和宏观经济预测的评估以及国家统计机关通过独立编制财政统计数据来对财政数据的质量进行核实。对此,IMF认为,各国政府的政府会计和财务报告应当以《国际公共部门会计准则》作为高质量的数据标准。此外,还需要通过独立的外部审计,辅之以国家统计等,对政府财务报告的真实性把最后一道关。

二、我国预算会计与国际性规范要求的差距

1. *现行预算会计范围过窄。*①广义政府的会计范围在我国并没有建立。事业单位、国有企业和非营利组织等的职能和性质至今仍然纷繁复杂。②对财政活动的确认不全面、不真实。总预算会计无法实时追踪发生于各支出单位的财政交易信息,行政事业单位会计与总预算会计的财政信息不一致。③没有确认政府的股权。总预算会计对政府的投资支出仅确认为当期的财政支出，而对进入国有企业的国有股权并没有进行反映和核算。也就是说,财政投资款项一旦由财政拨出,就脱离政府预算的管理，进入行政事业单位或国有企业的核算环节,所以无法真实地反映政府资产。④一些主要的准财政活动没有确认。按照财政透明度的实施要求,如果其他公共部门(中央银行、公共金融机构、非金融公共企事业)从事了广泛的准财政活动,则应纳入政府会计范围,但我国目前的预算会计并没有全面地对这部分内容加以确认和计量。

2. *预算会计的确认基础存在局限。*目前,我国的政府预算会计基本上采用现金制基础对预算收支进行会计确认。但现金制会计本身具有一定的局限性，不能满足财政透明度的要求。①难以全面确认和披露政府公共部门的资产和负债情况。根据IMF对财政透明度的要求，政府会计应当确认和披露政府公共部门的所有资产和负债信息，但其中有些资产和负债(如政府担保、养老金负债以及资产折旧等许多非现金交易和事项)的信息只有在权责发生制会计下才能很好地进行确认和披露。②不能提供未来的信息。现金制会计基础主要面向过去,不能提供未来的现金流动的信息。因此,诸如财政风险的评估和披露、预算项目的投入产出分析、政府财政状况指标(如政府总体差额)的计量等与财政透明度密切相关的项目在现金制会计下无法实现。③不能准确地进行成本和费用核算。现金制会计基础更侧重于经济活动的现金流反映,很难真实、准确地反映政府提供公共产品和公共服务的成本耗费和效率水平,不利于提供行政效率和绩效考核方面的信息。

3. *政府财务报告系统提供的信息不完整,质量难以保证。*我国现行预算会计报表主要关注与预算执行直接相关的现金流信息，导致一些与预算收支没有直接关系的重要会计信息的遗漏,不能全面、完整地反映各级政府的资源状况、负债和资金使用效果等。考虑到政府财务报告的质量问题,IMF在其财政透明度的实施要求中明确指出，政府财务报告需要经过审计后再向社会公众及其他使用者公布。但我国的实际情况是，每年的预算执行情况经过立法机关批准后就向社会公布并开始执行，审计机关一般只是事后对预算执行结果进行审计,这显然难以保证其质量。

三、以提升财政透明度为导向改革预算会计,拓展政府会计体系

提高政府会计透明度,提供高质量的政府会计信息,是提升财政透明度的有效途径。这就要求我们有必要按照IMF发布的《财政透明度示范章程——宣言和原则》和《财政透明度手册》的要求,从政府会计范围、政府会计基础、政府财务报告等方面着手，建立起一套能够充分反映政府财务状况的透明度高的政府会计体系。

1. *将预算会计范围扩展为政府会计范围。*①现行预算会计系统必须进行大的整合。考虑到财政透明度对政府会计范围的要求与我国的实际情况，我国现阶段主要应该对事业单位会计的归属进行重新界定。要把从事财政活动和准财政活动的事业单位(主要是公立非企业化管理的事业单位)会计纳入政府会计范围,其他的则纳入企业会计范围(当然,私立的非营利组织会计应纳入《民间非营利组织会计制度》范畴)。如此,我国的政府会计体系得以初步形成(具体包括总预算会计、行政单位会计和公立非企业化管理的事业单位会计)。②总预算会计必须有能力实时追踪发生于各支出机构的财政交易信息。这就要求统一会计科目和预算分类,原则上所有的会计主体只能使用相同的会计科目和预算分类记录财政交易,这是实现信息在支出机构与核心部门(通常是财政部门)之间实时运输的基础,以确保固定资产、政府持有的股权等相关信息的全面、完整。③要将政府会计范围扩展到支出周期的每个阶段,特别是需要有能力追踪对财政管理至关重要的承诺信息,如政府担保、养老金负债等。

2. *将现金制基础扩展为修正的现金制。*虽然应计制基础会计要比现金制基础会计能够提供更为全面、更有价值的公共财政信息,但实际情况告诉我们,我国政府会计转向应计制基础的条件尚不成熟。考虑到财政透明度的要求,我国政府会

公允价值应用下的盈余管理

河北经贸大学会计学院　康　霞　邸丛枝

【摘要】本文从分析我国新会计准则体系中涉及公允价值应用的几个具体准则入手,指出我国上市公司可能存在的滥用公允价值的盈余管理行为,并对公允价值的推广使用提出相关建议。

【关键词】新会计准则　公允价值　盈余管理

一、概念界定

1. 公允价值。美国财务会计准则委员会在2000年2月发布的第7号财务会计概念公告正文前面的术语表中，将公允价值定义为：在交易双方自愿的前提下当前资产的购置或出售金额。公允价值亦称公允市价、公允价格。我国新会计准则将公允价值定义为:在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

2. 盈余管理。国外有代表性的定义:Schipper(1989)认为,盈余管理是企业管理当局为了获取某些私人利益(而非仅仅为了中立地处理经营活动),有目的地干预对外财务报告过程的“披露管理”;Scott(1997)认为,盈余管理是经营者在一系列的可选择会计政策中选择那些使自身或公司市场价值最大化的会计政策行为。国内学者陆建桥(1998)认为,盈余管理是企业管理人员在会计准则允许的范围之内，为了实现自身效用的最大化或企业价值的最大化做出的会计选择;张永奎、刘峰(2002)认为,盈余管理是上市公司因特定目的对盈利进行操纵的行为。

可见，学术界对于盈余管理的界定分歧主要集中于盈余管理是否在会计准则或者公认会计原则所允许的范围之内。本文界定的盈余管理是在会计准则所允许的范围之内，企业为实现自身价值最大化所做出的有目的性的会计选择，包括

计最好先采用修正的现金制，待条件成熟时再逐步向修正的应计制会计、应计制会计过渡。比如,在税收收入中,对那些具有可靠确认基础和收到可能性极大的项目(如财产税),可以在预计当期或毗邻期间收到并用于安排在当期或以后期间支出时确认;在政府运营支出中,对日常运营性物资消耗应当按连续基础采用实耗法而不是按期间基础采用购买法确认当期支出，对涉及多个会计期间的大宗服务消耗也应当采用跨期摊配的会计程序，在相关期间确认为支出；对于财政体制结算、税收还返、补助款项收支,应当按照权责关系在应归属的会计期间确认。

3. 将预算执行情况报告扩展为政府财务报告。按照提升财政透明度的要求改进我国政府会计，应当将我国现行的预算执行情况报告扩展为政府财务报告，建立健全我国政府财务报告体系,使其涵盖所有相关的政府财务活动内容。

首先,确定政府财务报告体系的构成。政府财务报告不仅应反映政府财务信息(包括提供资产负债表,反映政府的全部金融资产、非金融资产和负债信息),还应涵盖部分预算信息、其他公共部门相关信息以及绩效评价信息。为此,我国政府财务报告可以包括六张主要财务报告:资产负债表,政府营运表,现金流量表,预算执行情况表,承诺与或有事项表,资本性支出表。

其次,编制政府层面财务报告。编制政府层面财务报告是提升财政透明度的要求,也是政府会计发展的趋势,应该积极借鉴国外的先进经验,结合现在正要进行的预算会计改革,研究编制方法、编制报表的种类。

再次,规范政府财务报告的信息披露。参照财政透明度的国际性规范,考虑到我国的实际情况,政府财务报告向公众提供的财政信息至少应当包括以下五个方面：①政府财政活动的所有信息;②其他公共部门的准财政活动(如公立学校和医院以低于市场价格的收费提供教育和医疗服务),鉴于准财政活动的确定和量化非常困难，可以只要求披露重要准财政信息的性质及对财政状况的影响；③中央政府的或有负债对财政的影响(如政府担保、赔偿保证)以及税收支出(如减免税额、降低税率等)的定量信息;④公布政府资产负债表,包括政府全部负债、金融资产、非金融资产的所有信息;⑤政府财政报告的合并信息。

最后,参照财政透明度的国际性规范,我国政府财务报告需要经过审计后再向社会公众及其他使用者公布。

主要参考文献

1. 王雍君.全球视野中的财政透明度:中国的差距与努力方向.国际经济评论,2003;4

2. 晏晨晖.论财政透明度、良好公共治理与构建民主财政.当代财经,2006;6

3. 程晓佳.财政透明度与政府会计改革.会计研究,2004;9

4. 陈小悦,陈立齐.政府预算与会计改革.北京:中信出版社,2002