

略论政府财务报告制度的建立

武汉科技学院 李闻一

【摘要】 本文从我国政府财务报告基本概念、新公共管理的核心理念、公共受托责任的解除和公共财政体制的建设四个方面分析了建立我国政府财务报告的理由。

【关键词】 政府财务报告 必要性 目标

一、建立政府财务报告制度的必要性

目前,我国建立了政府预算执行情况报告的基本概念,但还没有建立政府财务报告的基本概念。当然,国民经济和社会发展计划执行情况报告与政府工作报告也披露了一些政府财务信息。政府预算执行情况报告采用文字形式报告政府预算的执行情况,其中既有事实数据,也有对事实数据的分析。但是,预算执行报告并不能让全国人大代表等使用者全面解除政府的财务受托责任,因为其未能完整地反映政府的各种财务受托责任及其履行情况,如国有资产的情况、对外投资的情况、地方政府负债的情况、政府向国际金融机构和国外政府借款的情况等。这与没有建立政府财务报告的基本概念密切相关。因此,我们应借鉴国际上一些先进的做法。

国际会计师联合会公立单位委员会在1991年3月发布的研究报告第1号《中央政府的财务报告》中将财务报告定义为满足主体外部使用者共同的信息需求而编制的通用财务报告。外部使用者获得另外信息的权利、能力或财务是有限的。虽然财务报表是财务报告的核心,但是,其他的财务信息,如业绩计量和预算的信息,也可以包括在财务报告中。国际会计师联合会公立单位委员会在其2000年5月发布的《国际公立单位会计准则第1号——财务报表的呈报》中对公立单位应当呈报的财务报表做了全面系统的规范。

美国会计准则顾问委员会在《联邦财务会计概念第1号公告——联邦财务报告的目标》中指出:联邦政府的财务报告为制定政策、项目活动、评价绩效及其他目的提供信息。美国政府会计准则委员会在《政府会计准则委员会公告第34号——州与地方政府的基本财务报表及管理讨论与分析》中指出:州和地方政府的财务报告是由管理讨论与分析、政府层面和基金层面的基本财务报表、财务报表附注和规定的补充信息组成。政府层面财务报表的报告重点是政府作为一个经济实体的财务状况和业务活动成果,它主要提供净资产表和业务活动情况表两张基本报表;基金层面财务报表的报告重点是当期财务资源的流入、流出和余额以及可用于拨款的数额和政府遵守财政法规的情况。

当然,在建立我国政府财务报告基本概念时,既要我国的国情出发,又要以全面、完整反映政府财务受托责任为出发点;既要反映财务信息,又要反映非财务信息;既要完善

政府预算执行情况报告、资产负债表、收入支出表,又要增添借款表、承诺表等。基于以上认识,我国的政府财务报告是指以货币形式对一个主体的交易和事项及其经济后果进行记录、报告及解释的过程,以满足信息使用者需求而编制的以财务信息为主要内容、以财务报表为主要形式,全面系统地反映政府公共受托责任的综合报告。

二、“新公共管理”的运用需要政府财务报告的支持

20世纪80年代以来,一种新的管理方法即“新公共管理”席卷西方各国和大部分发展中国家。“新公共管理”主要是由20世纪初发展起来的古典泰勒主义的管理原则所构成,即强调商业管理的理论、方法、技术及模式在公共管理中的应用。德国学者Gernod Gruning指出,新公共管理的“确凿无疑的特征”至少包括20种,如削减预算、绩效责任、绩效稽核、民营化、审计的改善、财政管理的改善、使用者付费等。其核心理念就是强调减少或消除公共部门与私营部门的差别,并强调从侧重过程的受托责任转为重视结果的报告责任,其实质是站在“企业化政府”的高度,将社会公众的要求与政府职责的关系定位为会计学意义上的“受托(报告)责任”关系。经济合作与发展组织(OECD)也认为,在各个层级之间、监督与执行机构之间、公共的或私人的各生产单位之间应当引进一种更为契约化、更具参与性、选择更为自由的关系,建立这种关系就是新公共管理理论的运用。

我国学者结合我国实际情况对新公共管理理论进行了深入研究。陈振明在《评西方的“新公共管理”范式》一文中将“新公共管理”的研究纲领或范式特征归纳为以下八个方面:①强调职业化管理;②明确的绩效标准和绩效评估;③项目预算与战略管理;④提供回应性的服务;⑤公共服务机构的分散化和小型化;⑥竞争机制的引入;⑦采用私人部门的管理方式;⑧管理者与政治家、公众的关系的改变。目前,我国正在将对新公共管理的研究成果逐步运用于实践。这主要是由于我国市场体制的逐步完善以及加入WTO背景下公共管理发展的需要。一是加入WTO这一历史性事件对新公共管理实践起到了极大的推动作用。在WTO规则下,政府不再是单一的公共服务主体,其职能中管制、审批部分的权力将大规模释放甚至取消,而信息资源的公开发布程度和贸易政策、法规透明度的提高,使政府内部结构变革成为必然(罗辉

等,2002)。二是新公共管理得以发展的社会基础在于公民民主和参政意识的不断提高。历史和现实都证明,如果没有公民参与,公共权力的运行就可能偏离社会公共目标,甚至导致公共权力的异化现象(薄贵利,2000)。

在国外成功经验的影响下和国内改革的推动下,我国新公共管理的聚焦点在于建设高效率的政府、民主的政府以及公开的政府。新公共管理从理论到实践都强调政府的绩效,强调对政府绩效进行有效的监督,政府需要评价其自身绩效,社会公众作为政府财务资源的提供者,也有权利和义务来监督政府的运营效率。政府绩效评价是对政府完整运营效果的综合评价,也是考查其受托责任履行情况的核心内容。而对政府的绩效评价和政府运营效率的监督,都需要透明、完整、及时的政府财务报告,但我国目前还没有真正意义上的政府财务报告,只有与之相接近的预算执行情况报告。因此,为及时反映政府绩效和公共受托责任的完成情况,满足公众对政府绩效的了解,有必要建立政府财务报告制度。

三、公共受托责任成为政府财务报告的主要目标

政府是依法行使国家行政事务权力的机关,政府实现其职能需要有充足的经济资源作保证。由于政府代表国家意志进行公共财政资源的筹集、使用和管理,从而必然要受到资源提供者(社会公众)及其代表、国家法令、合同协议及其他约定的限制,必须对资源使用的经济性、有效性和使用效果负责,这就是广泛存在着政府及其管理当局与社会公众之间的公共受托责任。为界定或解除政府及其管理当局的公共受托责任,根据委托代理理论和公共选择理论,需要有相应的政府会计系统对政府履行公共管理职能过程中所耗费的资源及取得的绩效加以确认、计量、记录和报告,以如实反映各级政府部门职责的实现情况。同时也有利于政府履行公共受托责任,进行评价和监督工作。

公共选择理论认为,在政治市场上行为主体并不会因为他们处于政治市场中就会改变其在经济市场中表现出的“经济人”特性;相反,这种“经济人”特性将使他们受到权力、职位、社会名望及其相关物质利益的驱使,从而谋求个人效用最大化,有可能使公共选择的结果偏离公共目标,使所设置的公共机构不能够代表公众利益、不能发挥应有的公共职能。依据公共选择理论,为了防止或尽量减少政府机构或政府官员牺牲委托人利益而做出有利于自身最优福利实现的公共选择,有必要采用一定手段并形成一种机制来对政府的公共选择以及运行中耗费的资源、公共选择的运行效果进行计量、记录和报告,使政府行为和政府目标受制于国家和人民的利益,便于人民监督和评价,以最大限度地缩小政府机构或政府官员与公众之间的利益分歧,使政府职能和目标以及政府的公共选择达到帕累托最优。

政府会计的主要目标是通过政府财务报告将政府履行受托责任的情况提供给委托人。也就是说,公共受托责任的履行情况必然是政府财务报告的主要内容。对此,美国财务会计准则委员会(FASB)、美国政府会计准则委员会(GASB)以及美国全国政府会计委员会(NCGA)都进行了系统的研究,FASB认为财务报告的目标关键在于向资源提供者及其他信息使用者提供有利于资源分配决策的有用信息。NCGA更

明确指出,政府及政府单位财务报告的全面目标是为经济政治社会决策、界定与控制受托责任及财务管理提供信息,为评价政府管理和政府组织业绩提供依据。GASB认为政府会计应向公民及其代表立法机构和监督机关、投资者、债权人、捐赠人以及其他有关人士提供确定受托责任履行情况和评价履职水准以及资源运用情况的信息。

但是,我国目前缺乏对政府财务报告目标的理论研究,如缺乏对我国政府财务报告的使用者及其信息需求的研究、缺乏对我国政府财务报告的最高目标和具体目标的研究等。

四、我国公共财政体制建设需要建立政府财务报告制度

在建国以后的较长历史时期里,我国实行的是中央集权的计划经济体制,财政管理统收统支,国家直接有计划地对社会产品和国民收入进行分配和再分配。财政管理的主要工作是安排每年的财政预算收支,反映相关信息;各单位会计,包括国有企业会计、行政事业单位会计,其任务主要是核算每期财务收支状况。在这个阶段,由于财政管理较为单一、信息使用者较少,几乎不存在对政府财务报告的需求。

改革开放以后,我国开始逐步由计划经济向市场经济过渡。相应地,国家财政管理体制也进行了一系列的渐进式改革,比如对国有企业减税让利、税利分流,恢复发行国债,拨改贷等。之后,按照十四大提出的建立社会主义市场经济体制的要求,财政部又对预算会计制度进行了重大改革,其目标仍然是为了满足国家宏观预算管理的需要,其核心仍然是反映单位财务收支情况。在这个阶段,政府财务报告的概念和名称还没提出,更谈不上将公共受托责任作为政府财务报告的主要目标,因此对信息使用者所需要的公共受托责任信息无法从资产负债表、收入支出总表、支出明细表和附表上获得,对政府财务报告的构建更是空中楼阁。

从21世纪初起,我国财政管理体制开始进行重大改革,改革的目的是建立与市场经济体制和行政管理体制相适应的公共财政体制,改革的措施包括部门预算、国库集中支付、收支两条线、政府采购、绩效评价以及参照国际惯例改革政府预算收支科目等。在社会进步、经济发展、人们需求多样化的今天,“公共性”已成为公共财政的本质特征,政府不再承担或者较少介入私人产品的提供。公共财政的基本理念是“取之于民,用之于民”。人民与政府之间形成了一种委托与受托关系,政府承担着公共受托责任。如何真正执政为民、取信于民?如何保证政府与企业、人民群众之间的沟通渠道畅通?解决这些问题,实现政府职能的转换和建立科学的、规范化的公共财政管理体制,根据国际经验和我国的实践,需要建立起与之相适应的政府财务报告制度。

主要参考文献

- ① 欧文·E·休斯,彭和平等译.公共管理导论.北京:中国人民大学出版社,2001
- ② 罗辉,谢晰,阮横俯.WTO和新公共管理视角下的我国政府改革趋势探析.理论探讨,2002;1
- ③ 袁宗舜,韩洪灵,张思群.公共受托责任、新公共管理与我国政府会计改革.财务与会计,2004;4
- ④ 陈志斌.公共受托责任:政治效应、经济效率与有效的政府会计.会计研究,2003;6