

8 财务策略 Financial Affairs

政府财务报告改革需完善财务制度

《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》的出台为我国亮出政府“家底”提供了纲领性指南。这是一项系统工程,除了从技术层面解决好编制过程中的问题之外,相关配套措施的建设,尤其是在相关财务制度的完善上同样需要下足功夫。

中国人民大学商学院教授林钢:

配套制度改革应注重相互协调

国务院日前批转的财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》(下称“《改革方案》”)提出,要建立权责发生制政府综合财务报告制度还需同时实施几项配套措施,以保证改革顺利进行。

中国人民大学商学院教授林钢表示,《改革方案》的发布,标志着政府会计改革进入了实质性操作阶段,相关财务制度的修订非常必要,尤其应当注重制度之间的相互协调。

目标定位“怎么管”

目前我国行政事业单位财务制度包含的内容较为广泛,在林钢看来,行政单位有财务规则,事业单位有财务规则和财务制度,除此之外,政府采购、国库集中支付都属于财务制度的范畴。现有制度互相独立,没有形成一套完整的制度体系,这与《改革方案》的要求还有一定的差距。

“财务制度与会计制度分别规范什么样的内容,应当有一个分工。”林钢告诉记者,“在现行的财务制度中,包含会计要素的确认、计量、报表编制等相关内容,而这部分内容应当属于会计制度规范的范畴,在财务制度中没有必要出现。”林钢说。

林钢认为,下一阶段财务制度的修订应当从财务管理的角度出发,做好财务制度与会计制度的分工,直接规范如何管理财务工作,而不是考虑如何确认、计量和报告。

“财务制度通过规范怎样管理政府资产和负债来保证资产的完整性和负债的合理性,而通过会计确认、计量、报告真实地反映会计信息则是会计的基本职能。另外,财务管理还需要与效益挂钩。政府花出 100 块钱,会计如实记录下这 100 块钱,而财务制度还需要考量这 100 块钱是否花得合理,花出了效果。”林钢说。

改革注重系统设计

在采访过程中,林钢数次强调,在《改革方案》的要求下,实际上对相关财务制度定义的口径比之前要大。在权责发生制的基础上,有很多新内容需要纳入到财务制度中,还有诸多现有的规定需要进一步调整以适应权责发生制政府综合财报的要求。林钢建议,在改革的过程中,思路需要放宽,不能单纯地改革现有财务制度文件,而是要将相关财务制度的改革作为一个系统来整体看待,注重层次设计。

“我认为在改革的过程中不妨借鉴企业的做法。目前与国有企业相关的财务制度是企业财务通则,作为统领性的文件。在中层还有一些具体的制度规范,在最下层还有更加具体的管理办法。这 3 个层次互相之间能够衔接好,并且分工明确。类比政府会计,也可以考虑制定政府财务通则,作为整体政府财务管理统领性的文件。在财务通则统领下,可以继续出台单项制度或管理办法。从预算开始,到过程的监督,再到最后的评价,都可以在单项财务制度或管理办法中规范。”林钢如是说。

与此同时,林钢表示,这样的制度设计,已经将资产管理的相关内容包含在其中。他建议,资产管理中的诸多具体的内容,还可以出台单项制度。

另外,在《改革方案》的要求下,政府的财务管理实际上是建立在“两条线”基础之上的,一条是财务报告,另外一条是决算报告。政府综合财报以权责发生制为基础,决算报告以收付实现制为基础,林钢认为,这两方面内容如何管理,在下一阶段的财务制度改革中都应该体现出来。

另一方面,《改革方案》还提出要建立起财政总预算会计制度,这意味着将来的政府会计准则,一定会有财务会计要素和预算会计要素两方面的规定。林钢表示,政府相关资产,按照财务会计报告的角度怎么管理,和按照政府预算角度怎么管理,这两方面内容在



新的财务制度里,都需要进一步体现。

而对于政府“家底”中的新内容,林钢表示,将来在财务管理中同样不可或缺。“例如自然资源作为国有资产在将来的政府综合财务报告中肯定要纳入进来,既然会计要反映,那么其中的管理、监督和控制等内容就应当由财务管理来规范。”林钢告诉记者。

最后,林钢表示比较关注政府负债如何反映。“将来,负债管理是财务管理中的重点内容,现在备受关注的地方债问题,有多种存在形式,还有一些平台公司。这些在将来一定是财务规范的内容。”林钢说。

北京师范大学经济与工商管理学院会计系教授崔学刚:

财务制度改革需关注权责设置

党的十八届三中全会以来,建立权责发生制政府综合财务报告制度成为下一阶段国家提升治理能力的重要举措之一,而配套措施的进一步完善为这一制度的建立起到了保驾护航的作用。

在《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》(下称“《改革方案》”)中,特别提到了为保障改革顺利进行,需要修订完善相关财务制度。对此,北京师范大学经济与工商管理学院会计系教授崔学刚认为,这是为了更好地发挥国家治理的作用,而为了实现这一目标,财务制度必须作出改变。

权责发生制引入推动制度改革

政府综合财务报告的编制是建立在权责发生制会计基础之上的,这意味着,过去政府以收付实现制为基础的会计核算工作将会产生一定的变化。相应地,会计制度在这一轮改革中也会作出改变。

崔学刚告诉记者,权责发生制的引入带来了会计核算要素方面很多的改变,比如资产中固定资产折旧、长期资产摊销、应收账款和预付账款,以及负债中的应付账款和预收账款等。

此外,政府不使用权责发生制,长期资产不摊销、固定资产不折旧,那么不论是企业还是政府、事业单位,就会导致一个基本问题,就是成本计算不完整、资产评估不准确。崔学刚举例解释说,过去的高校财务报表中,固定资产从购入开始一直保持原来价值不变,但实际中,由于长期使用,固定资产的磨损已经使得其价值大大损耗,且在市场上实际价值已经远远降低,而账面上一直保持不变,这会导导致资产定价不准确,出现账面资产多于实际资产。同时,由于成本计算不全带来的第二个问题出现——会计信息失真。崔学刚表示,成本计算不全,资产定价不准确无法反映政府单位的实际经济状况,成本核算也偏离了实际情况。

另外,权责发生制的引入还在会计核算的应收、预收账款,应付、预付账款等方面带来了改变。

现行的行政事业单位财务制度正是缺失应收、应付、预付账款,而这些方面的缺失带来的严重后果是单位权责不清晰。崔学刚表示,国家治理最重要的是划清权责,权责不清会给国家治理带来许多问题。

除此之外,会计信息不能反映政府和事业单位真实的财务状况、经营成果,甚至因为

现金流量表采用的也是收付实现制,所以连现金流量情况反映得也不准确。其实这个问题是由成本核算不全、资产定价不准确、会计信息失真和权责边界不清晰等问题共同导致,是所有问题反映出的最直观的结果。崔学刚告诉记者:“数据失真会带来财务分析比率失真,导致财务分析、经营决策分析就不能起到辅助政府管理、资金管理的功能。”财务制度与会计制度之间关系非常密切,是相互配合用于政府部门、事业单位中做账、确定资产和报告会计信息的一套完整制度体系。基于此,崔学刚认为,权责发生制政府综合财务报告制度的建立必须配合着相关财务制度的改革才能够顺利进行。

《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》包括 4 个部分,包括建立健全政府核算体系,报告体系,审计和公开机制,以及财务报告分析体系。这 4 个体系不是独立存在的,而是相辅相成的,并在此基础上,财务制度需作出的相应改变。

崔学刚认为,财务制度的改革首先是建立明确的产权关系,这应当在资产管理制度当中体现出来。“资产管理是权责发生制的前提,同时又是权责发生制核算责任边界后形成结余资产权限进一步管理的前提。”资产管理制度涉及到资产的采购、定价、折旧、摊销、保管、报废处理等。在权责发生制下,资产进行折旧后,在账面上显示的就是资产的重置价值。而在这些资产处理之后,就会由资产转向结余,资产处理价值越高,结余资金也就越多。

“比如,过去财政体制来讲,高校资产的完整性、定价的准确性受到了一定的影响。财务制度不发生改变的话,成本核算没法准确。成本核算没办法准确,会计的基本功能就没有了。”崔学刚告诉记者。

崔学刚表示,财务制度改革的第二个重要方面是限定负债权限,也就是责任边界问题,包括负债的确认以及支付方式等。负债必须在权限范围之内,首先要划分事权和财权,其次是必须履行公开透明的披露制度。这与权责发生制政府综合财务报告制度也是一脉相承的。

在此基础上,崔学刚认为,现行财务制度中关于资产定价的大部分规定都可能会做出改变。过去没有计提折旧,资产价值一直是不变的。现在,计提折旧之后,资产价值就变成重置价值,资产处理之后就会变成结余,结余会增多。

另外,负债类相关规定也有可能改变。尤其是政府负债的责任边界可能会做出进一步的规范。“首先要划分事权和财权,第二是必须履行公开透明的,包括招标、管理义务披露的制度。这和权责发生制财务报告是一脉相承的。”崔学刚说。

财务制度在资产和负债的改变都会在本成本和收入上体现出变化。结余的趋向、使用和分配的变化,甚至是整个体系都会发生变化。党的十八届三中全会后提出跨年度预算平衡机制,而财务制度在成本收入上的改变,也是因为要配合跨年度预算平衡。

山东大学管理学院副教授路军伟:

制度设计体现继承和创新

《改革方案》中政府会计准则和政府会计

制度将各司其职,既为政府财务会计与预算会计体系的构建奠定了坚实基础,也展现了继承和发展之间的关系。

长期以来,不少人简单地认为,政府会计改革就是用政府会计准则代替现有的预算会计制度。其实则不然。既然《改革方案》将政府会计计划分为财务会计和预算会计,那么亟需解决的问题是如何规范两个体系以及如何协调两个体系。

从国外经验来看,准则主要是规范财务会计的,且是报告导向的,而预算会计则主要遵循预算中的一些概念和规则,财务会计和预算会计的协调主要通过标准账户系统来实现。这个标准账户系统主要解决的是会计科目的设置和核算内容问题,这其实就是我国会计制度所要解决的问题。

因此,不难看出,仅建立政府会计制度,难以建立政府财务会计系统,而只发展政府会计准则,则意味着无法规范预算会计以及很好地协调财务会计和预算会计之间的关系。

我国长期以来实行的是预算会计制度,这种安排既体现了改革的继承性,也展现了改革的创新性。

《改革方案》既勾画了我国政府会计改革未来的宏伟蓝图,也描绘出了政府会计的具体改革路径,周密部署了各种配套性保障措施。以政府会计准则、政府会计制度为基础的政府财务报告制度,以财务报告编制方法和审计来促进政府财务报告质量,可以说方案勾画出了政府会计改革的未来宏伟蓝图,令人欢欣鼓舞。

政府会计改革绝非简单的技术性变革,它是一项涉及面广、过程复杂且敏感的改革,诸如在相关法律以及其他与其冲突的制度必须做出相应变化,也必须多机构协调合作。《改革方案》未雨绸缪,不但设计了合理的改革路径,还从多方面加以保障,不但改革路径明确,改革时间表也十分清晰。

中南财经政法大学政府会计研究所所长张琦:

改革配套措施周全

《改革方案》不仅提出了改革路径与行动策略,更为我国未来政府会计改革的实施提出了周全的配套方案。在政府综合财务报告的编制质量方面,该方案明确提出了建立健全政府财务报告编制的内部控制体系,并积极开展政府财务报告审计。在政府综合财务报告的应用与社会价值方面,该方案倡导利用综合财务报告对政府进行财务分析,并用于对政府的信用评级。在政府综合财务报告改革的实施路径方面,该方案提出了进一步健全政府财务制度,优化政府的财政管理信息系统,确保了方案的顺利实施。周全的配套考虑保障了该方案的顺利实施。

中国人民大学商学院教授荆新:

《改革方案》科学先进

针对政府会计系统“三维结构”的各自功能、特点,专项《改革方案》明确提出研究起草政府会计准则,研究修订财政总预算会计制度,研究推进政府成本会计,确定了涵盖政府财务会计准则、政府预算会计制度和政府成本会计规程的规范体系结构,具有科学先进性。

东南大学经济管理学院副院长陈立志:

制度改革选择务实

《改革方案》按照准则与制度并行的思路设计政府会计规范体系建设的内容。在明确政府会计基本准则、具体准则及应用指南的建设的同时,也明确了政府会计制度的健全与完善的任务。这是借鉴我国企业会计规范体系建设思路与充分考虑实际情况的一种务实选择。

财政部制定政府会计准则、政府财务报告编制办法和操作指南,修订完善相关财务会计制度等。地方财政部门、审计部门等负责准则与制度的实施与政府会计信息的运用。同时,《改革方案》提出了修改和完善相关配套法规,为实施提供了保障措施。

(中会)

会计规范体系需有序并互相衔接

■王彦

目前我国规范政府会计核算的主要是会计制度,共有 20 多项。除了仅适用于事业单位的事业单位会计准则之外,没有统领整个政府会计核算规范的基础规范,也没有编制政府整体会计报告的会计规范。而依据目前的会计规范,很难达到编制政府整体综合财务报告的制度要求。因此,需要进行制度创新,建立统分有序、相互衔接的会计规范体系。

建立适应政府综合财务报告编制要求的会计规范体系,应当从两个方面入手:一是从规范设置方面要增加会计准则和财务报告制度;二是从规范内容方面要适当区别财务会计和预算会计。这样的会计规范体系包括:基本准则,具体准则,会计核算制度,财务报告制度。

会计核算制度的定位是规范政府会计核算的会计科目设置、账务处理、会计报表及其编制。与企业不同的是,所有政府单位的会计信息都要层层汇总、合并。这就要求对政府会计的会计要素项目、会计科目、核算口径、账务处理等,都要保持高度一致。与企业会计可以有弹性地对待会计准则指南中规定的会计科目和账务处理不同,政府会计核算制度中规定的会计科目、核算口径、账务处理等,都应具有强制性,会计核算必须遵守。所以,对政府会计登记账簿和编制会计报表的规范,采用会计制度形式会更有利于保证会计信息汇总质量。另外,我国长期以来政府会计核算规范都采用制度形式,保留会计制度形式的会计核算规范更有利于实务操作人员接受。

编制政府综合财务报告对会计核算制度的要求是:会计核算制度中要规定预算会计科目和财务会计科目;在会计科目的使用上,要规定预算会计核算和财务会计核算采用的不同会计核算基础,采用各自相应的账务处理方法;对会计报表设置,要包括按照权责发生制基础编制的资产负债表和收入费用表。

财务报告制度的定位是规范政府综合财务报告编制,因此是编制政府综合财务报告的直接规定依据。财务报告制度的内容主要有:政府综合财务报告包含的子报告主体范围,财务报告的编报频率,财务报告包括的内容(会计报表、报表附注和文字说明等),各层级会计单位、各政府部门在依照会计制度编制的会计报表基础上,对财务报告会计报表的汇总、合并编制,各级财务报告报表附注和报告说明的内容要求,各级财务报告的报送程序,以及各个有关报告主体的职责分工等。

(作者为中国人民大学商学院教授)

石文先:制定司法会计鉴定准则

全国政协委员、众环海华专业服务机构集团总裁石文先认为,我国司法会计鉴定存在立法不完善、技术不成熟、行业发展缓慢的局面。加强会计司法鉴定工作顶层和系统化设计,已成为行业健康发展的迫切要求。

石文先说,司法会计鉴定在我国尚缺乏统一的技术标准和规范。在缺乏统一的具有法律效力的技术标准指导和依据的情况下,司法会计鉴定人员往往只会注重传统的会计思维,而不会或不注重复合运用法律思维进行工作,鉴定意见难免有偏差,甚至不符合审判机关的证据要求。

石文先建议,加强司法会计鉴定的顶层制度设计,制定国家统一的“司法会计鉴定准则”。“司法会计鉴定准则”的重点应放在两个方面:制定司法会计鉴定人考核标准,规范司法会计鉴定人管理;建立统一的司法会计鉴定实施程序和技术标准规范。以此来确保鉴定的科学性,提高鉴定质量。

石文先建议将司法会计鉴定纳入政府采购目录。按照国务院《关于政府向社会力量购买服务的指导意见》,目前会计、审计、工程造价等专业服务都已纳入政府购买服务目录,政府为此都建立有专门的财政预算。司法会计鉴定工作作为重要的专业技术服务,政府也理应将其纳入政府购买服务目录。

(张维)

兰云升:发挥总会计师依法治企的作用

■李一硕

在今年的全国两会上,全国政协委员、中油财务公司总经理兰云升提交了一份“充分发挥总会计师在依法治企中的作用”的提案。

有着多年财会工作经验的兰云升表示,总会计师作为企业财务、会计政策的制定者与执行者,是企业领导层中的重要成员,本应在推动依法治企、提高公司治理水平、维护市场经济秩序、促进社会和谐发展等领域发挥重要作用。

据了解,在 1991 年国务院颁布《总会计师条例》、1999 年修订颁布《会计法》后,明确了总会计师在企业中的作用与地位,从法律层面上保证了总会计师行使职能。2006 年国

资委出台《中央企业总会计师工作职责管理暂行办法》,则进一步强调了总会计师的监管作用。

“相关制度对具有更高决定权的非财务领导人员约束力不强,从而导致法规政策和制度执行不到位,总会计师职能发挥不足。特别是当前国有企业中存在的大量腐败现象说明现行治理体系仍有较大漏洞,部分国企高管法治思维淡漠、法治防线薄弱,与总会计师不受重视、其职能受到削弱不无关系。”兰云升说。

近几年的多个企业案例证明,缺少总会计师的重要监督作用,是许多企业特别是大型国企一把手滥用权力、大搞“一言堂”,监督失控,最后导致国有资产巨额损失的重要原

因之一。

因此,兰云升认为,为充分发挥总会计师在依法治企中的重要作用,应进一步强化总会计师的职能定位,赋予其相应权利,不断完善企业治理机制。

“要明确总会计师的法律地位和管理职能。”兰云升表示,可以借鉴国际惯例,在《公司法》、《国有资产管理法》等重要经济组织法规方面明确总会计师的法律地位,规定国有独资和控股企业必须设立总会计师,并明确总会计师是企业最高决策层人员之一,由出资人聘任和解聘,对出资人负责,并赋予其相应的权利和责任。

“应明确总会计师的职责定位与考核机制。”兰云升建议尽快改变长期以来将总会