

# 基于透明度视角的 政府财务报告公告制度改革

应益华(副教授)

(韶关学院经济管理学院 广东韶关 512005)

**【摘要】**政府财务报告通过一种结构化和程式化的信息建立一种信息共享机制,形成有效的利益表达、协调和反馈机制,扩大社会公众参与政府财政治理的范围。进行基于透明度视角的政府财务报告公告制度研究,有助于回应性治理(要求政府做正确的事)、负责任的治理(谨慎管理公共资源,提高资源利用效率)、问责性治理(政府应对自己的行为向选民负责)的实现。

**【关键词】**政府财务报告 公告制度 财政 透明度

政府治理归根结底是个选择的过程,这种选择除了对公平和效率的追求之外,还应当有其他的价值诉求,如对社会公众的参与程度、公民精神的培育等,过程的优化取决于参与治理各方的认知模式以及在治理中所具有的地位。财务报告通过一种结构化和程式化的信息建立一种信息共享机制,形成有效的利益表达、协调和反馈机制,扩大社会公众参与政府财政治理的范围,确保其对财政管理的知情权、参与权和监督权,培育和维持社会公众参与政府事项的兴趣,从而更多地参与政府治理各个环节。

## 一、财政透明度的内涵

政府善治是一个宽泛意义上的概念,包括了参与、透明度、受托责任、问责、公平、包容、公平等原则,其本质就是利益多元化的自主行动者通过一个可以不断扩展的、反馈的、可靠的和对社会公众负责的一个合作体系。

柯比茨和克雷格(Kopits and Craig, 1998)对财政透明度的初始定义是“向公众最大限度地公开关于政府结构和职能、财政政策意向、公共部门账户和财政预测的信息”。从这个概念上讲,衡量财政透明度的最直接有效的依据是公众获得的财政信息。财政透明度是公共财政的本质特征,其和宽泛意义上的受托责任构成政府治理的重要组成部分,是实现政府善治的重要支柱。

政府“善治”是实现宏观经济稳定、资源配置效率和公平及可持续发展的关键,健全的财务管理(包括财政透明度)又是政府善治的重要组成部分。财政透明度是指对政府财政信息公开的状态描述,强调其向社会公众公开相应财政信息的广度和深度,即社会公众能够获得可靠、及时、综合、可理解及国际可比的信息,意味着信息的共

享机制和政府行动的开放性。

## 二、财政透明度的意义

1. 降低交易成本,加强政府治理。提高财政透明度是强化政府治理的重要手段。2007年国际货币基金组织(IMF)修订的《财政透明度守则》明确了财政透明度的四个原则:对政府责任和作用的澄清;开放的预算过程;公众获取信息的可能性;对真实性的保证。从该原则可以看出,财政透明度意味着开放、沟通、参与、回应和问责,有助于减少政策环境的不确定性。

开放的财政信息是实现人大监督、审计监督和社会监督的前提,也是实现受托责任的重要基础,便于及时和顺畅地解决经济生活中面临的各种问题,防止内部人利用这些信息谋取私利。信息的尽量公开能够有效减少拥有信息者和不拥有信息者之间财富的转移,是预防腐败的重要工具。

对政府责任和作用的澄清是其他原则的逻辑基础,预算编制、执行和报告的公开则是核心。公共获取信息的可能性是保证,受托责任要求开放、透明、信息提供及问责。在政府向社会提供服务的过程中,受托责任链条较长,将内部和外部受托责任要求进行整合是政府的重要治理安排。

2. 改变信息不对称的现状。彭韶兵、周兵(2009)认为,“委托关系的间接性和管理关系的直接性,导致了权力的非对称性,进而出现‘弱勢委托人’与‘强势代理人’的局面。委托人与代理人之间的力量悬殊,会因代理人的自私属性、监督机制缺失、信息不对称等因素而不断加大,导致权力寻租、过失与渎职等问题出现,公共权力的公共属性异化为私人价值取向的可能性进一步增大”。

一个开放、有效和参与度高的管制安排是实现政府受托责任安排的有效路径。财政透明度的基本原理是,通过公开的信息确保社会公众准确评价政府真实的财政状况和政府服务的真实成本及效益。在政府财政信息的披露过程中,政府作为信息的供给方,社会公众作为信息的需求方,供求双方之间存在不同的动机和信息偏好,只有通过充分的信息披露和交流,才能实现信息共享的目标,从而形成利益的合理均衡。一旦提供信息产生的社会福利超出信息的提供成本,就会产生财政透明“度”问题。

**3. 恢复社会公众信任。**信任是一个模糊的概念,不同的人可能因为不同的原因而信任不同的对象,因此信任是一个主观的评价过程。信任在一个健康和弹性的民主社会中扮演着重要的角色,信任可表述为“A(主体)信任B(主体)会做X”。这一表述中的“X”一般来说包括了两点内容: B有“能力”完成某项行动和B有“意愿”完成该项行动。

在公共领域,社会公众作为政府委托代理关系中的最终代理人(信任者),对作为信任对象的政府的信任取决于其是否有能力判断政府能力和意愿。信息是维系社会公众和政府之间委托代理关系最重要的因素,一旦政府没有能力或缺少意愿为社会公众谋求福祉,则会导致社会公众对其信任的丧失。因此,信任可以从信任者和信任对象两个角度去分析。

从信任者的角度而言,政府信息透明度越高,其参与治理的程度越高,其对政府决策的影响更为直接,对信任对象的满意度就越高,其对信任对象的监督和控制能力越强,对信任对象的信任就越强。从政府(信任对象)的角度而言,其能力和意愿的最终表现结果决定了社会公众(信任者)对政府(信任对象)的信任程度,而这种最终表现结果要为社会公众所观察到。在复杂和多元的社会中,无论从信任者还是信任对象角度而言,信任的维持都必须依赖信息的可靠传递。

**4. 有利于减少和预防腐败。**腐败是政府面临的重要伦理问题,其有悖于正义公平的原则,是影响竞争力的重要因素,同时危及国家的道德、政治、经济和社会福利,造成稀有资源的浪费,削弱了政府的合法性。

合法性是社会公众对政府权威和政治秩序自觉认可和接受的程度,合法性构成政府治理的民意基础,同时也是政府治理的后果。

解释腐败的一个著名的公式是:  $C=M+D-A$ 。即: 腐败=垄断+自由裁量权-受托责任。腐败往往植根于政府所处的特定的历史、文化、政策等,在政府公共资源的配置过程中,程序和结果的不透明将为公共权力的滥用提供机会,公共契约的不完整、信息的不充分和财政管理体制的不健全,使得机会主义行为泛滥,进一步扭曲公共支

出的决策,导致公共支出的无效或低效,进而造成严重的经济后果。

**5. 降低各种风险。**评价政府财政政策的可靠性,就是评价未来财政政策执行中可能遇到的各种风险,财政透明度在评价和管理财政风险方面发挥着重要的作用。尽管提高财政透明度不能消除财政风险,但是及时、可靠的公共财政报告能够帮助决策者和社会公众了解和回应这些风险。

**6. 有利于节省开支,评价其效率和效果。**政府配置资源的意志,实质上是社会成员意志的集合,其科学性取决于政府组织形式和政治决策程序的完善程度。政府决策是经过一定程序确定的,民主立法机构是该决策的重要部门,政府预算经常涉及在相互竞争的项目之间分配资源,尽管很难用成本效益原则来对这些项目进行评估,但是仍然可以通过项目产出(效率)和结果(效应)评价其效果。

效果是指政府活动是否达到了预期的目标,在无序的环境中,经济人的作用体现非常明显,在这种情况下,可能会出现预算松弛现象,政府部门有追求预算最大化的倾向,在争取预算资源时倾向于提出更多的资金需求。通过高度可比性的报告,社会公众对政府预算的公开指责和辩护能促进政府改进管理,提高其预算编制的准确性,促使政府在预算安排上削减不必要的管理开支,防止公共资源被滥用,从而提高政府支出的效率,减少浪费,节省开支。

### 三、基于透明度视角谈政府财务报告公告制度改革

**1. 建立政府财务报告的信息流、资金流的有机统一机制。**政府会计的核心是聚焦现金流、提高透明度和控制力、增强政府对公众的责任感,而不是像企业会计那样以利润或损失为核心。韦伯认为,任何一种真正的统治关系都包含着一种特定的最低限度的服从愿望,任何统治都企图唤起并维持对它的“合规性”的信仰。这种信仰构成了统治的可靠基础。

透明度的核心是信息的自由流动,测度透明度高低的重要指标就是看访问政府信息的受限程度或者说政府向社会公众公开财政信息的广度和深度。政府拥有的信息作为政府的一项核心战略资产,财政信息披露是政府治理的重要组成部分,也是实现政府合规性的一种重要手段。在民主社会中,预算是实现政府目标和限制政府权力的手段和问责工具,在其变革过程中,有两个问题反复涉及,即“对谁负责”和“为什么目的负责”的问题。政府会计的规范与否决定了预算信息是否可靠。在信息需求源和供给源日益多元化的社会体制中,确保预算编制、执行过程中的信息流和资金流的有机统一,以“预算管理为主线,资金管控为核心,信息披露为基础”机制的有效统一,

才能保证财政信息成为主要的直接信息源,而不至于被其他渠道的信息源所淹没。

2. 建立“三公经费”专项公告制度。深化重点领域和关键环节改革,健全反腐败法律制度,是科学、有效地防治腐败的关键。“三公经费”[出国(境)费、车辆购置及运行费、公务接待费]作为政府腐败的“重灾区”,是社会公众高度关注的核心信息,因此应建立“三公经费”信息的强制性披露制度,并对其概念、披露口径、形式和标准进行统一规范,适时对“三公经费”披露情况进行专项审计,并将专项审计情况对外公布。

绝对的权力必然导致绝对的腐败,阳光是最好的“消毒剂”,通过承载了政府特质信息载体的公开,通过满足社会公众“知情权”,实现一种低成本但高效的制约和监督机制,有效降低政府官员设租和寻租的机会,减少其自由裁量权,以有效防范政府治理过程中的道德风险,遏制腐败。

3. 建立多维的信息披露机制。高质量的会计信息并不一定能带来高质量的报告,会计信息的报告是确认和计量之外的一个环节,是会计信息质量的另一个方面。信息披露的透明度取决于三个方面:①确认和计量本身质量的高低;②政府监管部门和外部信息使用者的监督;③政府传播信息渠道的畅通程度。目前,政府会计信息在披露内容和形式方面均受到部分质疑,公众很难区分是政府隐瞒、误报还是因为技术原因未披露相关信息。政府总是要面临完全信息披露带来的利益和相关风险,并可能试图规避社会公众的监督,尤其是对一些敏感性信息的控制。政府在向社会提供公共服务的过程中,需要向社会公众提供各种及时、透明和可靠的信息。信息的流动涉及沟通渠道长度的问题。沟通渠道的长短将影响原始信息的失真性和时效性。这些信息可以通过传统媒体、网络、数据库和博客等媒介进行整合并对外发布,确保新公共管理“公民参与”的理念渗透到政府公共政策的制定过程中。

4. 明确披露的形式和内容。政府财政信息作为一种公共物品,提供强制性的信息披露从两个方面产生社会价值:第一个方面是增强了财政信息的可比性;第二个方面是对政府信息需求的增加。但是作为一种公共产品,政府部门本身并没有强烈的动机去披露这些信息,因此为确保会计信息的需求能够得到满足,必须对政府财政信息的披露进行必要的管制。

信息披露水平由信息的供给与需求关系决定,影响政府信息披露透明度的主要因素有:政府内部激励因素(包括正向激励和负向激励)以及外部压力因素。政府信息包罗万象,针对政府财政而言,披露什么样的财政信息,取决于政府会计准则的完善程度。笔者在此引用卡

门·卡巴·佩雷斯和安东尼·曼努埃尔·洛佩斯·埃尔南德的研究结论予以说明。

财务报告目标	财务报告类型	益处
证明报告期间与法规和预算的一致性	简单的现金业务报表	有限的益处:支出预算的历史记录为未来的分析和预算提供了基础,但是详细的补充报表可以加强实用性
评价报告期间政府的财政状况与变化	以修正的应计制为基础,反映当期的财政资产和负债数据	相当大的益处:为控制资产和负债提供了一种机制,还为会计系统的可靠性加了一把“锁”
说明报告期间政府控制的所有资源以及这些资源的变动	以完全的应计制为基础,反映政府控制的资源及其变动情况	通过提供信息使总资产的使用和成本的分布更加公平
提供足够的信息,以反映服务提供的成本或者资源管理的结果	以应计制为基础,此外还具有与财政绩效或非财政绩效指标相关的额外报表	相当大的益处:首次提供与政府的财政投入相关的产出指标。然而,其价值取决于是否建立了一套有意义的非财政指标以及监控信息的可靠性

#### 四、结论

公开和透明是公共财政的最基本要求,政府财务报告作为一种公共产品,在资源配置和实现监督方面发挥着重要的作用。对其内容和形式进行明确,既可以避免粗糙模糊的数据制约社会公众的参与问题,减少政府在披露会计信息自由裁量的选择空间,也便于各级政府之间的比较。因此应当定期公告可靠、及时、相关的财务报告信息,包括政府中长期规划、年度预算、预算调整、预算执行情况、年度决算、财务报告、预算与决算之间偏差的趋势和其审计报告。

在信息的有用性和公允性得到保障的前提下,披露的信息越具体、信息量越大,则信息的可利用性越强。如果没有真正公开或公开的内容不全面,或选择性公开,都将直接影响到公开的独立性和公正性,也会影响到监督的效果。政府信息种类繁多,所以应建立一种以原则为导向的信息披露机制,除了明确不能披露的信息(如涉及到损害公共安全领域和社会公共利益等,并由政府承担相应的举证责任),其他各种信息均应对外披露。

#### 主要参考文献

1. 魏明海.会计信息质量经验研究的完善与运用.会计研究,2005;3
2. 约翰·L.米克塞尔著.白彦锋,马蔡琛译.公共财政管理:分析与运用.北京:中国人民大学出版社,2005
3. 彭军,邓淑莲.财政管理透明度的市场实现机制:美国的经验及其启示.公共行政评论,2009;1
4. 雷宇.财务会的信任功能.会计研究,2012;3