

# 美国联邦政府综合财务报告 解读及对我国的启示

郑岩■

建立以权责发生制为基础的政府财务报告制度,已经成为国际公认的公共财政管理发展方向。我国财政部已于2010年年底启动了权责发生制政府综合财务报告试编工作,2012年全国有23个省(自治区、直辖市、计划单列市)试编了政府综合财务报告。本文通过对美国联邦政府财务报告的解读,分析其对我国建立政府综合财务报告制度的启示。

## 一、美国联邦政府综合财务报告概述

美国政府会计包括联邦政府和州与地方政府两个独立的政府会计体系,政府财务报告相应也包括联邦政府和州与地方政府两套截然不同的报告体系。联邦政府于每个财年(当年10月1日至次年9月30日)发布两个报告,即总统预算报告和政府财务报告,共同反映政府财政收支运行情况。总统预算报告以收付实现制为基础,提出未来一年的支出计划和可用的财务资源,报告前一财政年度的财政收支和运营结果。政府财务报告则向总统、国会和美国人民提供以权责发生制为基础的,有关政府运营成本、可用资源及资产负债等情况的综合报告,并综述政府的财务总体前景。其中,美国联邦政府财务报告又分为本级财务报告和合并财务报告,前者由被确定为联邦报告主体的每个联邦部门与单位负责编制,后者由美国财政部通常按照公认会计准

则(GAAP)有关政府机构适用的会计准则进行编制,其核心是基于企业财务报告模式形成的6张财务报表(净费用表、运营与净资产变动表、净营运成本和统一预算赤字调节表、统一预算和其他活动现金余额变动表、资产负债表、社会保险表),同时还包括“国民指南”、非技术性的“管理层讨论及分析”、内部控制问题分析和美国政府问责办公室(GAO)的审计报告、财务报表及附注、长期财政预测等多项内容。

## 二、美国联邦政府综合财务报告解读

无论从形式上还是实质内容上,美国政府财务报告模式都以更好地满足报告使用者信息需求为使命而不断完善。本文主要对目前美国联邦政府综合财务报告的各主要部分进行详细介绍。由于社会保险表从2006财年开始纳入联邦政府合并财务报表范围,它不和其他权责发生制的财务报表相关联,这里暂不介绍。

(一)“财政部长的来信”和“国民指南”

“财政部长的来信”向美国公民简要介绍政府目前的赤字状况、本届政府减少赤字的一系列举措、成效及政府未来政策的侧重点。“国民指南”是为提高公众对政府财政的理解而专设的,包括美国政府财政所处的位置、未来的发展方向以及体现上述内容的重要指标。一是

预算赤字及净运营成本情况,包括本财年政府预算赤字和净营运成本数额及同比增减情况。由于联邦预算以现金制核算,而财务报告以应计制核算,所以二者会产生一定差额。二是收入和支出情况,包括本财年联邦政府实现的收入和支出总量及构成。三是资产和负债情况,包括截至本财年末政府持有的资产和债务状况明细。

(二)“管理层讨论及分析”和政府问责办公室的审计报告

这一部分除了进一步分析“国民指南”中的主要内容外,将讨论重要的财政问题和可能影响政府财政中长期可持续性运作的重要情况。一是本财年财务报告审计结果。《首席财务官法案》规定需要发布经审计的24个部门和另外11个重要部门(法律未要求审计)审计意见。二是本财年美国经济运行情况,这为政府财务结果的讨论提供了一个更宽的背景和环境。三是长期财政可持续性的测算情况,用以测算现行财政政策是否具有可持续性。四是财务系统、内部控制和法律合规性,包括财务报告经审计符合《联邦财务管理改进法案》的联邦机构数以及审计人员对联邦机构与财务报告有关的法律法规进行的合规性测试情况等。五是财务管理的进展和重点目标,包括三个方面,即提高质量、效用和财务信息的透明度,反对浪费、欺诈和滥用的行为,以及帮助机构最大限度地发挥其有限财政资源的效用。

### (三) 核心财务报表

一是净费用表,以“净费用=总费用-赚取的收益±精算损益”为框架,提供联邦政府每财年提供福利和服务的成本信息。二是运营与净资产变动表,以“期末净财务状况=税收和其他收入-净费用-其他影响净财务状况的调整事项和未匹配交易项+期初净财务状况+由于错误更正和会计政策的变更对期初财务状况的调整”为框架,提供联邦政府营运结果的信息。三是净营运成本和统一预算赤字调节表,以“营运净成本-属于运营成本组成部分但不属于预算赤字的部分+属于预算赤字组成部分但不属于运营成本的部分=综合预算赤字”为框架,用于调节营运和净财务状况变动表上的净财务状况数额与综合预算赤字的差异,实质是调节预算收支、营运成本的权责发生制与营运收益的收付实现制之间的差异。四是统一预算和其他活动现金余额变动表,以“综合预算赤字+预算中的非现金支出调整数+影响现金余额的非预算项目=现金和其他货币资产变动数”为框架,用来调节一个财年内综合预算赤字与现金及其他货币资产的变动差额。五是资产负债表,以“资产=负债+净财务状况”为框架,披露联邦政府的资产、负债和净财务状况。资产负债表里还列示了上述4张报表中相关指标的具体数值,5张报表中的相关信息可以相互比对和验证,构成一个整体报表,以全面反映联邦政府的综合财务状况。

### 三、对我国构建政府综合财务报告制度的启示

首先,政府财务报告的信息应系统全面。美国联邦政府的综合财务报告基本涵盖了联邦政府所有的运营活动和财务状况:既包括联邦政府预算执行的详细情况及结果的信息,也包括反映政府财务受托责任和持续提供公共服务能力方面的信息,还包括根据经济形势进行的中长期财政可持续性的判断等信



息。而目前我国的政府财务信息主要是概括说明年度财政预算收支及其执行情况,不够全面,普通公众很难据此获得关于政府财务状况的大部分信息。

其次,政府财务报告必须具有客观真实性和较强的实用性。一方面,政府问责办公室对美国联邦政府综合财务报告的审计可以拒绝发表意见,也可以保留意见,而且审计报告可以直言未来财政的不可持续性并提出改进建议;另一方面,为加强公众对政府财政的理解,美国联邦政府的财务报告中专门设置了“国民指南”,以通俗易懂、简洁明了的语言描述政府当前的财政状况和未来发展趋势,在涉及政府核心财务信息的财务报表前后,附有详细介绍每张报表的编制原理和重要内容的详细注解,充分体现了方便报表使用者的宗旨。而我国政府财务信息的绝大部分散落在总预算会计、行政和事业单位会计各个自成体系的会计报表中,报表使用者无法方便直观地得到有关整个政府财务状况的信息,大大降低了我国政府财务信息的真实性和实用性。

再次,规范的政府财务报告准则是编报的基础。美国政府财务报告模式的不断完善与创新主要依赖于其报告准则的规范。1984年成立的美国政府会计准则委员会(GASB)每年都会对政府财务

报告进行详细的规范。而我国虽然对预算会计制度进行了较为全面的改革,先后制定并发布了一系列法律法规,但目前还没有确立完整的政府财务报告概念和规范的政府财务报告准则。因此,我国应由财政部制定统一规范的政府会计准则,进而明确政府会计中有关会计主体、核算对象、记账基础、财务报告的基本规范等重大基础性事项,在此基础上逐步完善。

最后,公允的政府财务报告审计监督机制是保证报表客观真实的关键。美国联邦政府合并财务报告由审计署审计,审计报告提交给总统、国会议长,并附在联邦政府合并财务报告中向社会公开。联邦政府财务报表审计依赖于对政府内部控制的审查,但由于联邦部门内部控制上存在的缺陷影响了合并财务报表数据的可靠性和可审计性,政府问责办公室从1998年首次审计开始,一直对联邦政府年度合并财务报表出具拒绝表示意见的审计报告。目前我国尚未建立规范的政府审计体系,如果在重构我国政府财务报告制度的同时没有同步建立起完善的政府审计规范与之相配套,那么政府财务报告的真实性和实用性就无法保证,重构的政府财务报告制度应有的作用也就很难发挥出来。根据美国的经验教训,我国的政府财务报告审计不应主要依赖各部门的内部控制,应通过优化政府综合财务报表的编制程序,不断提高审计部门为政府财务报告出具审计意见的积极性和可能性。此外,在构建政府综合财务报告制度的同时,应积极配合公共财政阳光化、提高预算透明度、政务信息公开等改革的推进,将公民热切关注的政府税收如何支配、政府提供公共服务的效率、政府购买等重要政府财务信息向立法机关和公众公开,充分接受立法机构和广大民众的监督。■

(作者单位:哈尔滨商业大学财政与公共管理学院)

责任编辑 鲍双双