

美国政府财务报告模式的沿革及启示



□ 李 蕾 曹雨露

政府财务报告是政府会计的“产品”，它向社会公众提供有助于分析和评价政府的受托业绩及受托责任履行情况的财务信息，信息使用者可以据此作出相关决策。政府财务报告在政府与社会公众之间架起一座重要的信息沟通桥梁，发挥着不容忽视的作用。我国在政府财务报告的构建方面，尚处于刚刚起步阶段，还有许多需要完善的地方。本文旨在对美国政府财务报告模式的沿革作一介绍，并简要分析其特点，以期为我国政府财务报告问题的研究与探讨提供一些有益的启示。

一、美国政府财务报告模式的历史沿革

1、联邦政府财务报告

美国联邦政府财务报告分为本级财务报告和合并财务报告。被确定为联邦报告主体的每个联邦机构、项目和预算账户，都应提供本级财务报告。本级财务报告包括预算报表和四张基本权益报表。此外，还要提供包括管理当局讨论和分析、项目业绩计量报告、财务报表附注等必要的补充信息。

由于在美国联邦政府会计中，唯一的经济实体是整个联邦政府，因此，在本级财务报告编制的基础上，还要编制整个政府的合并财务报告，这有利于财务报告的使用者了解整个联邦政府的受托责任履行情况。联邦政府的合并财务报告要求形式上与本级财务报告相类似，但内容上需要提供更加综合的信息。合并财务报告主体包括美国联邦政府行政、立法、司法及各联邦机构，以避免报告主体的不完整而造成信息缺失并进而对使用者的决策产生误导。

美国联邦政府财务报告的“其他报告”中要求提供联邦政府财政决算报告。财政决算报告也是分层次的。它既可以在各个联邦机构、分支机构、项目、单个或多个预算账户的基础上编制，以便考察各个水平上的预算情况；也可以以整个联邦政府作为财务报告主体编制，以便从整个联邦政府的角度审视预算执行情况。但是为了增加这些信息的可靠

性，需要独立审计人员提供鉴证意见。

2、州和地方政府财务报告

(1)基金财务报告模式

20世纪六七十年代，美国州和地方政府财务报告主要以单个基金及账户组报表为主，所以通常称为基金财务报告模式。州和地方政府按照法律法规、行政法令、合同协议的限定设立基金和账户组，每一个基金和账户组都有与其他基金相独立的收入、支出、资产、负债和基金余额等要素，以反映基金财务资源收支及资产负债情况。为反映各个基金和账户组的财务活动情况及结果，明确各自的受托责任，每一个基金和账户组都必须单独编制和报送财务报表。在基金会计模式下，基金报表必须遵循“单个基金→某种基金→某类基金”的顺序编制和汇总，最终形成以州和地方政府为报告主体的财务报表。基金财务报表主要包括反映基金财务收支情况的“收入、支出及基金余额(权益)变动表”和反映基金财务状况的“资产负债表”。

(2)“金字塔”型财务报告模式

随着政府会计的发展，单纯以基金和账户组为基础的财务报表渐渐不能完全满足信息使用者的需求。20世纪80年代以来，“金字塔”型财务报告模式逐渐为公众所接受，成为具有代表性的州和地方政府财务报告模式，“金字塔”型财务报告模式亦称综合年度财务报告模式。该模式下的财务报告是州和地方政府在财政年度内对各项行政事业活动情况和结果所作的全面、综合和系统总结的书面报告。它除了反映政府财务业绩和财务受托责任外，还必须综合反映非财务的业绩和政治、社会、法律的受托责任。综合年度报告是政府正式的年度财务报告，它覆盖所有的组成单位和所有的基金和账户组，内容包括简介部分、财务部分和统计部分。

财务部分是综合年度财务报告的主体，它由审计报告和财务报表及附注组成。审计报告是政府综合年度财务报告必须提供的一份重要报告，未经审计师签署鉴证意见不

能直接对外报送或公布。财务报表是一个完整的体系,它根据不同使用者的需要,设计一套繁简程度不同、层次分明的财务报表;所提供的信息自上而下地由概括到详细,依次为高度浓缩和概括的财务情况总表、通用财务报表(合并报表)、按基金类型编制的联合财务报表以及单个基金及账户组报表。这个由简到繁的报表体系构成了“金字塔”型财务报表的基本结构,也是将综合年度财务报告模式称为“金字塔”型财务报告模式的原因。

(3) 双重报告模式

“金字塔”型财务报告模式在综合所有基金和账户组报表的基础上,提供了各层次繁简程度不同的财务信息,在一定程度上满足了不同使用者的需要,但这个报告模式也只是对基金和账户组报表的进一步加工整理而已,合并的基金报表并不能完全反映报告主体真实的财务收支情况和财务状况。所以自20世纪90年代初起,美国政府会计准则委员会(GASB)就致力于政府财务报告模式的改进。在调查中委员会发现,使用者并不认为按基金类型分类合并的信息就是有用的信息,如果将某些重要的单个基金的信息嵌入基金类型,反而会使这些重要信息变得模糊。例如,特种收入基金类型可能包括某些单个基金,其中有的用于处理从联邦政府筹集资金的活动,有的用于处理从州政府筹集资金的活动,还有的用于处理从地方政府筹集资金的活动,如果将这些单个基金全部合并到特种收入基金,那么,单个基金的信息就会变得模糊。1999年1月,政府会计准则委员会经过长时间的研究和准备,最终发布了第34号准则公告——《州和地主政府的基本财务报告——及管理讨论与分析》。根据该公告,州和地方政府的财务报告模式为双重报告模式,它由管理讨论与分析、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等组成。

第34号准则公告与以往公告的不同之处突出地表现在其规定基本财务报表由政府层面财务报表和基金层面财务报表组成,两套财务报表分别在一定程度上满足相应的政府财务报告的目标。GASB将这种财务报告模式称为双重报告模式。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。基金层面的财务报表对以往按基金类型分类合并的报告模式进行了改进,区分主要基金和次要基金。GASB将普通基金及相应的基金列为主要基金,其他基金对政府报告主体是否重要根据该基金的财务资源在报告主体中所占的比重予以确认。

二、美国政府财务报告的特点及启示

从美国政府财务报告的模式不难看出,美国联邦政府

与州和地方政府财务报告是两套截然不同的报告体系,它们依据各自的法律法规和会计与财务报告准则编制,两者之间没有必然的内在联系,这是美国联邦政治体制在政府会计中的鲜明写照。但是,不论是联邦政府财务报告还是州和地方政府财务报告,它们都包含了规范详尽的内容,展现了渐趋合理的报告体系,满足了不同使用者的需求,有许多方面是值得我们借鉴的。

1. 政府财务报告准则的规范

美国政府财务报告模式的不断完善与创新首先依赖于其报告准则的规范。成立于1984年的美国政府会计准则委员会是美国制定州和地方政府会计准则的权威机构,它每年出版的《政府会计与财务报告准则汇编》中都专列一部分对政府财务报告进行详细的规范。从1990年5月发布第11号公告——《计量侧重点与会计基础——政府基金运营报表》开始,GASB就致力于政府财务报告模式的改进,并提出了多种财务报告模式的方案。虽然这期间受到各方面的阻力以致于到1999年第34号准则公告才最终确立了政府财务报告模式,但GASB的努力对于美国政府财务报告体系的不断完善起着不可估量的作用。

1997年我国财政部根据社会主义市场经济的要求,对预算会计制度进行了较为全面的改革,先后制定并颁布了《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》。根据《政府收支预算科目》和《总预算会计制度》规定的科目、口径、核算方法和编制要求,各级政府总预算会计报表经逐级报送、审核、汇总后,形成整个国家的预算收支决算报表。但是,这次预算会计制度改革的出发点是重新构建我国预算会计体系,而不是建立政府会计体系,不能适应客观经济环境不断变化的需要。这表现在我国各级政府总预算会计报表只提供预算执行情况与财政收支活动形成的资产和负债、净资产的情况,未就与政府职能相关的其他方面提供财务信息。可以说,我国各级政府至今还没有编制过一份全面、完整的政府财务报告。事实证明,市场经济越发展,政府财务信息越重要,确立完整的政府财务报告概念、规范政府财务报告准则已经成为我国政府会计发展中亟待解决的问题。

2. 政府财务报告内容的完善

从美国政府财务报告模式的发展来看,不论是联邦政府财务报告还是州和地方政府财务报告,内容都相当丰富、详尽,几乎涵盖了政府所有的活动和财务活动的细节情况,不仅提供政府预算执行的详细情况及结果,而且包含了大量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,这些信息既有财务信息也有非财务信息。从形式来看,双重模式下的政府层面财务报告要求净资产表区分“资本资产投资扣除相关负债后的净额”、“限定性净资产”和“非限定性净资产”三个组成部分,而业务活动情况表中收

国际会计准则的新趋势

——国际会计准则委员会目前研究的项目及启示

□ 王瑞华

2001年国际会计准则委员会进行了战略性改组,改组后新的国际会计准则委员会设有管理委员会、理事会、咨询委员会和解释委员会四个机构。其中国际会计准则理事会(IASB)是制定会计准则的核心部门,全权负责国际财务报告准则(IFRS)及其他相关文件的制定。本文拟对目前IASB正在开展的工作项目作一介绍,并分析由此带给我们的启示。

一、IASB正在进行的工作项目

2001年9月IASB正式提出了需要立即着手研究的9个项目,这些项目按其目的不同,可以分成三类:1、以发挥IASB

领导作用、推进会计准则统一化为目的的项目:(1)保险合同;(2)企业合并I(研究权益结合法的存废、商誉的会计处理等);(3)业绩报告(全部已确认利得和损失表);(4)基于股权支付的报酬。2、使IFRS更加适用的项目:(1)首次采用IFRS(修改);(2)金融企业的活动:披露与揭示国际会计准则(IAS)第30号“有关银行和类似金融机构财务报表中的披露”的修改。3、改进现行IFRS的项目:(1)IFRS前言的修改;(2)现行IFRS的改进;(3)IAS第32号“金融工具:披露和列报”以及IAS第39号“金融工具:确认与计量”的修改。其后,随着形势的发展和现实的需要,IASB又增加了“概念——收益、负债和权益”、“特殊目的实体和合并”等项目。

入也要区分项目收入和一般收入,并列示非常项目和特别项目。从实质来看,双重模式下的基金层面财务报告摒弃了原有按基金类型分类合并的报告模式。可见,无论从形式上还是实质上,美国政府财务报告模式的发展都秉承着更好地满足报告使用者信息需求的使命,使报告内容不断合理完善。

我国目前提供政府财务信息的主要对外报告是“政府预算执行情况报告”,该报告除了反映年度预算收支情况及结果外,没有提供更多的财务信息,特别是关于政府财务状况的信息。除此之外,“国民经济与社会发展计划执行情况报告”以及《政府工作报告》也在某种程度上反映了影响政府财务活动过程及结果的信息,但报告的重点不在于财务状况,因财务信息含量少。政府财务报告内容的分散性是我国现行政府财务报告的主要缺陷之一。因此,应构建合理的政府财务报告框架、规范报告内容,从而完善我国的政府财务报告体系。

3、政府财务报告的鉴证

尽管美国政府财务报告的模式不断变化,但是各种报告模式都要求政府财务报告在对外公布前应经过权威机构审计。特别是还要求审计报告列示于财务报告的第一项,足

见其地位的重要。独立审计人员对于政府受托责任履行及其依从预算情况进行客观的评论与鉴证,一方面有利于政府财务报告的使用者作出正确的决策,同时解析了政府受托责任的履行情况;另一方面也有利于提高公共财政资金使用效率和效果,督促政府官员尽职尽责、高效廉洁地开展工作,避免贪污腐败案件的发生。

我国现行的政府财务报告体系只是要求各级财政机关对总预算会计报表进行审核。一般包括政策性审查和技术性审查两个方面。其中政策性审查是对各项预算收入和支出是否按国家政策、法令和有关财经纪律等规定执行进行审查,而技术性审查是对报表数字关系是否正确、有无技术性差错等情况进行审查。总预算会计报表的审核一般采用上级财政机关审核和组织各级地方财政机关会计人员互审两种方法。虽然审核财务报告对保证政府财务信息的质量有一定的作用,但是它只侧重于提高政府财务信息的合法合规性,而忽略了更为重要的客观公允性。由此看来,建立政府财务报告的鉴证机制是维护我国政府财务报告体系正常运作的有力手段。

(作者单位:厦门大学会计系 大庆石油管理局)

责任编辑 张玉伟