

# 西方国家政府会计专题讲座 (六)

## —— 美国政府的财务报告 (2) ——

◎ 陈立齐

前一个专栏讨论了美国政府整体的合并财务报表 (Consolidated Financial Statements)。本专栏将讨论部门一级的财务报告。有兴趣的读者可以利用附录中的互联网链接查看讨论到的相关信息。请注意,“机构”(agency)一词通常用来指任何美国政府组织(organization),无论其规模和复杂程度。美国人民也常用“联邦政府”(federal government)一词来指“美国政府”(United States Government)。这两个名词可以互换使用。本专栏将再次使用问答的形式。

问:在哪里可以找到美国政府部门的财务报表?

答:一个联邦机构的年度财务报表通常包含在其绩效和责任报告 (Performance and Accountability Report, PAR)中。用美国交通部作为一个例子,描述财务的内容差不多占了该部门 400 多页的《2008-09 年绩效和责任报告》的一半。报告的其余部分介绍了部门如何履行其使命,并展示了各种非财务业绩指标。部门报告在提交给总统和国会后就成为公开信息。本专栏的附录提供了连接到许多美国政府机构绩效和责任报告的互联网链接。

问:部门年度财务报告中包括哪些财务报表?

答:与整个美国政府一样,部门财务报表包括了一张资产负债表 (balance sheet), 一张净成本表 (statement of net cost) (即经营业绩表), 和一张净资产变动表 (statement of changes in net position)。这几张表都包含了报告年度和上一年度的数据比较。此外,各部门还发布预算资源表 (statement of budgetary resources)。一些部门,如负责收税的美国国税局 (Internal Revenue Service), 编制了一张资源托管活动表 (statement of custodial activities)。因为这些资源不属于他们。

问:部门的资产负债表与整个政府的资产负债表有何不同?

答:部门的资产负债表也采用了合并 (consolidation) 的形式,部门内各下级单位间的交易结果被抵消。但是,部门的资产负债表显示“政府内部的资产”(intra-governmental assets)和“政府内部的负债”(intra-governmental liabilities)。这些都是发布报告的部门和美国政府其他部门之间进行交易的结果。各部门间交易的结果在编制美国政府合并财务报表时被抵消。

政府内部的资产包括“存在国库的资金余额”(fund balance with Treasury); 净资产部分包括“未用拨款”(unexpended appropriations)。这种情况的出现是因为部门将其要求国库进行支付的国会授权视为一种资产。未用拨款因此被确认为一个部门的净资产的一部分。净资产的其他部分反映了基于实际发生的交易和事件的累积结果。

问:部门如何展示其运营结果 (result of operations)?

答:所有部门都编制一张净成本表 (statement of net cost); 在表中,部门所赚取的收入 (earned revenue) 用来抵销总成本 (gross cost, 即总费用, total expense)。由于税收收入是属于美国政府而不是各个部门,净运营成本或收入 (net operating cost or revenue) 这个概念并不适用于部门 (净运营成本等于净成本减去税收收入)。因此净成本是一个部门运营的结果。如前所述,代理美国政府征收管理资源的机构 (如财政部) 必需将托管活动和他们自己的运营活动分开。

问:预算资源表展示了什么?

答:部门的预算资源 (budgetary resources) 是部门从美

国会得到的使用公共资金的各种法律授权 (authority)。预算资源的最常见形式是拨款 (appropriations)。拨款是给机构进行支出或签订契约 (将会导致开支) 的授权。除了规定金额, 拨款还指定了用途和资金来源。有些机构可以被授权在接收到拨款前借款或签订合同。有些机构也可被授权保留和使用征集到的服务费 (user fees), 这就是所谓的支出权 (spending authority)。因此, 一个机构的预算资源是拨款、借款权 (borrowing authority)、合同权 (contract authority) 和支出权的总和。预算资源表主要说明不同类型的预算资源的来源和用途。

问: 既然已经有净成本表, 为什么还需要预算资源表?

答: 这两张表都是必要的, 因为它们虽然不同, 但是相互补充。因为签订购买货物和服务的合同最终需要政府作出现金支付, 合同责任 (obligations) 和没有被合同限制的余额 (unobligated balance) 是显示预算资源的已用和可用情况的最重要信息。此信息在使用合同责任基础 (obligation basis) 会计编制的预算资源表中报告。管理与预算办公室 (Office of Management and Budget) 第 A-11 号通告 (circular), 制定了预算执行报告的编制规则。当收到货物或服务时, 合同责任变成了负债 (应付账款) 的增加。因此资产或费用 (联邦会计所谓的总成本) 也会同时增加。资产在资产负债表中报告, 费用在净成本表中报告。这两张财务报表采用权责发生制 (accrual basis) 会计, 遵循联邦会计准则咨询委员会 (Federal Accounting Standards Advisory Board, FASAB) 制定的适用于美国政府的公认会计准则 (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP)。当然, 美国财政部里的财务管理处 (Financial Management Service) 还有一个现金会计系统, 跟踪支付给商品或服务提供商和其他各方的现金。

问: 这是否意味着美国政府及其部门保持了两套账目?

答: 人们往往认为编写多套账目是欺诈行为。上述的美国政府状况并不是这样的。当政府支出过程展开时, 有必要全程监督。合同责任在预算会计系统 (budgetary accounting system) 中记录; 资产, 负债, 收入及费用在事后的财务会计制度 (financial accounting system) 中以权责发生制记录; 现金会计系统 (cash accounting system) 跟踪现金支出、收入和现金余额。这些系统不是多余的, 全都是必要的。由于它们是密切相关的, 所以应该被整合 (integrated) 在一起。

问: 联邦财务报表区分专用和非专用基金 (earmarked and non-earmarked funds)。这些基金是什么?

答: 基金是财务实体, 也是会计实体。作为财务实体, 基金拥有财务资源, 并可能有自己的负债。作为会计实

体, 基金有自己的财务记录和财务报表。专用基金由具体指定的收入无期限地为指定利益或活动提供财务资源, 各期余额自动进入下期。在财务报表中区分专用和非专用基金加强了专用资金的受保障地位, 因为非专用基金的来源是一般收入 (general revenues), 并有年度限制。

问: 为什么美国政府部门要编制年度财务报表?

答: 最直接的答案是, 法律要求各部门编制其年度财务报表, 并提交审计。1990 年通过的首席财政官 (Chief Financial Officers) 法案要求 25 个最大的联邦机构发布其经审计的财务报表。后来旨在改进财务管理的法案将这项要求扩大到涵盖几乎所有的联邦机构。可信赖的机构财务报表是整个政府财务报表的必要组成部分。此外, 各部门利用其财务报表, 向总统、国会和美国人民汇报它们的财务责任。

问: 谁审计联邦机构的财务报表?

答: 美国政府问责办公室 (Government Accountability Office, GAO) 有权审计整个政府和几乎所有联邦机构的合并财务报表。但是, 大部分机构的部门内审主管 (Inspectors General) 审计其财务报表。他们自己进行审计, 或将工作外包给私人部门审计事务所, 但负责质量保障。与一些国家 (如英国) 不同, 美国国会不正式批准或者不批准政府的财务报表。当然, 在行使国会的监督职能中, 国会委员会可以审议各部门的财务管理和报告实践。

问: 谁监管部门的财务报告?

答: 一个部门的财务报表由其首席财务官编制, 该部门的首长对其内容负责。管理与预算办公室 (OMB) 的联邦财务管理办公室 (Office of Federal Financial Management) 是直接监管部门财务报告的机构。管理与预算办公室是总统行政办公室 (Executive Office of the President) 的一部分。管理与预算办公室的有关条例载于管理与预算办公室第 A-136 号通告 “财务报告要求” (Financial Reporting Requirements) 中。该通告解释了 FASAB 准则, 对机构提出了具体要求和指南, 例如规定每个财政年度结束后 45 天内各个机构必须提交年度财务报告、业绩和责任报告。

问: 你对美国政府部门财务报告的整体评价如何?

答: 谁能反驳财政问责和透明度这些理念呢? 与整个政府财务报告的情况一样, 机构的财务报告页数越来越多, 内容越来越复杂。很少有人有时间和专业知识了解财务报表本身。管理层讨论与分析 (Management's Discussion and Analysis) 可能更容易被一般公众所理解。一个更简明的 “国民指南” (citizen's guide) 或许能吸引更多的读者。联邦政府会计师越来越多地面临着利用各种媒体以简明扼要的方式传递复杂的财务信息的挑战。