

# 中美军队财务报表体系比较及启示

张健光 王琳 王福平

(武警工程学院 西安 710086)

**【摘要】** 本文对美国军队财务报表的构成进行了分析,将美国军队财务报表体系与我国军队财务报表体系进行了比较,并提出了我国军队财务报表体系的改进思路。

**【关键词】** 财务报表体系 合并净成本表 资产负债表

财务报告是财务信息的主要载体,是实现财务报告目标的手段,而财务报表又是财务报告的核心。财务报表之间的比较是对财务报告之间的比较的进一步深入和具体化。从而可以认为,财务报表是实现财务报告目标的具体手段,每个财务报表提供的信息一般都是为了实现一个或多个具体的财务报告目标,财务报表之间又互为补充。

## 一、美国军队财务报表的构成

美国军队(简称“美军”)财务报表由六个主表和五个附表组成,六个主表是合并资产负债表、合并净资产变动表、合并净成本表、联合预算资源表、联合资金来源表、受托管理活动表,五个附表是合并过程资产负债表、合并过程净资产变动表、合并过程净成本表、联合过程预算资源表、联合过程资金来源表。这些报表要同时提供本年度和上年度的数据,因此是比较报表。

**1. 合并资产负债表。**合并资产负债表分为上下两个部分,即“报告式”,是按“资产=负债+净资产”的会计等式设计的报表,其报表要素有资产、负债、净资产三个。

资产是指国防部拥有或基于信用能力控制的任意一项具有经济价值的项目。负债是指因国防部因接受联邦或非联邦实体的商品或劳务所欠的款项,包括相关的人员费用。净资产是指美国政府在国防部中的净投资额(实际上还包括国防部各种商业活动的收入和资产处理利得),它包括国防部所有的经济业务,即拨款业务、商业营运业务和信用基金业务。净资产账户反映了资产与负债的差额。

**2. 合并过程资产负债表。**合并过程资产负债表是合并资产负债表的附表,其内容是对主表各项目数字来源和计算过程的再现。合并过程资产负债表的左侧列示的项目与合并资产负债表完全一致,横向分别列示普通基金、资本营运基金、汇总数、主体间抵销数、本年度合并数和上年度合并数。其中,普通基金和资本营运基金又按不同的子报告主体分别列示。

**3. 合并净成本表。**合并净成本表是用于揭露报告主体净营运成本各组成部分的信息的报表。净营运成本等于报告主体发生的总成本减去实现的收入、其他利得和损失。合并净成本表从计划成本开始,首先加上未分配到计划的成本,然后减

去未分配到计划的实际收入,从而得到净营运成本。其中,计划成本包括计划产出的全部成本和任何可以直接分配到计划产出的成本,也包括任何非产出成本和其他主体提供服务的成本,而不管报告主体是否给予了相应的补偿。计划成本又分为政府单位间成本和与公众相关的计划成本。政府单位间成本是指购买其他联邦政府报告主体的商品或服务产生的成本;与公众相关的计划成本是指公众提供商品或服务所发生的成本,如服务合同价款、军职或文职人员的工资和福利等。

**4. 合并过程净成本表。**合并过程净成本表是合并净成本表的附表,反映的内容是对主表各项目数字来源和计算过程的再现。合并过程净成本表的左侧列示的项目与合并净成本表相同,只是计划成本可以根据报告主体的具体情况分成几个计划,横向分别列示普通基金、资本营运基金、汇总数、主体间抵销数、本年度合并数和上年度合并数。其中:普通基金和资本营运基金又按不同的子报告主体分别列示。

**5. 合并净资产变动表。**合并净资产变动表是反映报告主体期初净资产、导致本期内净资产变动的项目和期末净资产的报表。合并净资产变动表与合并净成本表有勾稽关系,两个报表中净营运成本项目的数值相等。合并净资产变动表中有九个项目,分别是净营运成本、资金来源、净营运成果、前期调整、累计营运成果净变动、未支出的拨款增加/减少、净资产变动、净资产——期初、净资产——期末。其中:净营运成果是指资金来源与净营运成本的差额;资金来源主要由拨款使用、税收和其他非交换收入、捐赠——非交换收入、其他单位支出的资金、转移——转入、转移——转出、其他、资源来源总计(除交换收入)这几个小项构成;前期调整是指上年度数据出现错误或因会计政策变更而需要追溯调整的项目的发生额。

**6. 合并过程净资产变动表。**合并过程净资产变动表是合并净资产变动表的附表,反映的内容是对主表各项目数字来源和计算过程的再现。合并过程净资产变动表的左侧列示的项目与合并净资产变动表相同,横向分别列示报告主体的子主体、汇总数、主体间抵销数、本年度合并数和上年度合并数。

**7. 联合预算资源表。**预算资源表是指提供报告主体预算资源获得情况和期末预算资源存在状况信息的报表,资金部

分或全部来源于预算资源的报告主体均要编制该表。从2000年起,预算资源表要提供上年度的适当信息以便于信息使用者进行比较,即编制比较报表。美国白宫管理与预算局没有要求将预算资源表进行合并,美军可以有选择地编制联合报表。预算资源表由三个部分组成,分别是预算资源、预算资源状况、支出,它们依次反映预算资源来源方式和总额、期末预算资源存在状况以及预算资源支出情况的信息。从预算资源表可以看出,预算授权、期初非责任余额、上年度实际净转移和源于补偿的消耗权等项目反映预算资源的来源渠道,承担责任、期初责任余额净值等项目反映预算资源的用途,其他项目是预算资源开支的调整项目。

**8. 联合过程预算资源表。**联合过程预算资源表是联合预算资源表的附表,反映的内容是对主表各项目数据来源和计算过程的再现。联合过程预算资源表的左侧列示的项目与联合预算资源表相同,横向分别列示报告主体的子主体、本年度联合数和上年度联合数。

**9. 联合资金来源表。**联合资金来源表主要提供的是报告主体使用总资源的信息,以及解释如何将这些资源用于未交付的商品、服务提供资金、购置资产、偿还负债及向主体的净营运成本提供资金。此表用于报告合并净成本表中使用的应计基础数量和联合预算资源表中使用的责任基础数量之间的差异,并使二者协调一致。

联合资金来源表由以下项目组成:责任和非预算资源、不向主体的净营运成本提供资金的资源、不需要资金或产生资源的营运成本部分、净营运成本。联合资金来源表与合并净资产变动表、联合预算资源表具有勾稽关系。

**10. 联合过程资金来源表。**联合过程资金来源表是联合资金来源表的附表,反映的内容是对主表各项目数据来源和计算过程的再现。联合过程资金来源表的左侧列示的项目与联合资金来源表相同,横向分别列示报告主体的子主体、本年度联合数和上年度联合数。

**11. 受托管理活动表。**受托管理活动表是为财政部普通基金归集非交换收入的主体或其他接受收入的主体编制的报表,受托管理活动表能够反映报告主体的受托责任履行情况。当报告主体受托收入与其中心任务相比不具有实质重要性时,不需要编制受托管理活动表,只要在相关附注中揭示该部分收入的处理情况即可。受托管理活动表分为三个部分,即归集的资源、归集的处理、受托管理归集净值。由于“归集的资源”的数值始终与“归集的处理”的数值相等,因此受托管理归集净值始终为零。

## 二、美国军队财务报表体系与我国军队财务报表体系的比较

**1. 美军财务报表体系中大多设置了合并净资产变动表、合并净成本表、受托管理活动表。**美军的合并净资产变动表反映报告主体的资产在一个财年内如何由期初数变动为期末数。我国军队(简称“我军”)的资产负债表分为本级报表和合并报表(又称汇总报表),但没有要求提供期初数,因而不是比较报表。也就是说,我军会计的资产负债表不涉及报告主体在

整个报告期的净资产变动信息,我军会计对于具体说明报告期内净资产变动情况的报表并不是十分急需。但是,合并净资产变动表有利于说明报告主体履行受托责任的情况,能为信息使用者提供其所需要的重要财务信息,因此随着我军加强经费使用效果和效率的考核,有必要提供类似于合并净资产变动表的财务报表。

合并净成本表用来反映美军具有商业性质的活动的净成本(总成本-收入)。由于我军基本上不实行商业运作,另外我军禁止从事生产经营活动,因而我军主表中不需要有专门反映成本的报表,也就不需要编制类似于合并净成本表的财务报表。

受托管理活动表主要反映报告主体代表美国联邦政府机构对财政部普通基金的受托管理情况。由于我军后勤(联勤)财务不负责与之相同或类似的业务,因而未设计也不需要设计类似于受托管理活动表的财务报表。

**2. 美军的联合资金来源表类似于企业的现金流量表,我军没有类似的财务报表。**联合资金来源表反映报告主体如何将资源用于未交付的商品、服务提供资金、购置资产、偿还负债及向主体的净营运成本提供资金,是一个综合性的报表,既包括预算资源信息又包括非预算资源信息,同时也是一个协调合并净成本表和联合预算资源表差异的报表,其功能类似于企业的现金流量表。我军的预算经费收支报告表、预算外经费收支报告表、其他经费收支报告表反映的均是纯消耗性支出的信息。由于没有直接从事商业运作的业务,报告主体资金流动性的强弱一般不会有信息使用者关心,另外我军会计采用了修正的收付实现制,从而不需要编制具有现金流量表功能的财务报表。

**3. 附表、附注的设计理念不一致。**我军附表设计的目的包括:①对主表相关项目予以进一步说明,如预算经费支出明细报告表;②加强对实物资产的监督和管理(同时兼有第一个目的),如库存物资明细报告表和固定资产明细报告表。

美军的报告主体只编制合并报表或联合报表,不编制本级报表,其附表都是合并/联合过程报表,是为了反映合并前各子主体的财务状况。因此,美军附表设计的目的是增强主表的可理解性,并揭示合并或联合前各部分的具体信息。美军把对主表中相关项目的说明放在附注中(这也是美军附注最多可达242页的原因),而且美军的附注多以表格的形式出现,与我军的附表类似,这就是我军多出三张附表的重要原因。

**4. 美军的合并资产负债表与我军的资产负债表的比较。**

(1)编制时依据的会计等式不同。资产负债表编制时依据的会计等式不同,其直接原因是资产负债表的要素不同,根本原因是美军与我军的预算执行管理方法不同。美军会计的预算类科目是一个相互平衡的科目体系,实际发生的收支与预算类科目不发生直接关系;而我军会计的预算类科目是以明细科目的方式出现,而且利用其直接计算收支,因而在资产负债表中多出了“收入”和“支出”这两个要素。

(2)报告格式不同。美军的合并资产负债表采用“报告式”,从上到下分别是资产、负债、净资产,这种格式可以使信

息使用者更容易理解报告主体资本保值增值方面的信息。我军的资产负债表采用“账户式”，表格的左右两侧相等，强调的是财务管理的安全性，即报告主体在经费使用上的收支平衡。美军的合并资产负债表与我军的资产负债表所要强调的重点不同，从而采用了不同的报告格式。

(3)美军的合并资产负债表没有收入和支出要素。其原因是美军的联合预算资源表、联合资金来源表、合并净资产变动表相当于经营性单位的利润表，反映了收入、支出和净资产的状况。其中：联合预算资源表是根据预算类科目(4000类)编制，联合资金来源表是反映非预算财务资源来源状况的报表。从而，合并资产负债表不必重复反映资金的来源和运用情况。我军用于反映经费收支的报表有三张，即预算经费收支报告表、预算外经费收支报告表和其他经费收支报告表，它们提供的信息比较分散，因此客观上需要在资产负债表中列示各种经费收入和支出的综合信息。

(4)美军的合并资产负债表是比较报表，我军的资产负债表不是。形成这一差异的原因是管理方法的不同，但美军的合并资产负债表能够提供更多的信息，有利于考查报告主体本年度的财务状况。编制比较报表的规定是从2000年起实施的，1999年则不要求比较数据(军事退休信息基金除外)。比较数据可以直接地反映各项目本年度与上年度的变动情况，在我军财务报表体系中不存在合并净资产变动表的情况下，提供比较数据显得更为重要。

(5)美军的合并资产负债表与我军的资产负债表的要素的具体涵义不同。尽管美军会计和我军会计对于资产的定义均认为是主体拥有或者控制的一项经济资源或项目，但是对资产项目内容的认识略有不同。美军与我军财务报表共有的资产项目主要有货币性资产、固定资产、库存物资、应收款项、预付款项，不同的是我军会计把对下拨款作为资产项目，美军会计把对下拨款作为净资产的减少。究其原因，美军会计有专门的拨款基金，属于净资产类，当发生拨款业务时，就将发生的款项视为经济资源的减少；我军会计把拨出的预拨款看做是一项可以控制的“经济资源”。对于负债要素的定义，我军会计认为负债是需要“以资产偿付或核销”的项目，美军会计认为负债只包括赊购商品和劳务所形成的项目。这也就是说，我军会计把上级的预拨款作为本级的负债，美军会计不将上级的预拨款作为本级的负债。这一区别源于美军会计与我军会计对资产认识的差异。

(6)美军联合预算资源表与我军预算(外)经费收支报告表的项目分类方法不同。尽管联合预算资源表与预算(外)经费收支报告表的用途是一致的，但在信息提供上，报表各项目的分类层次不一样。预算(外)经费收支报告表是根据预算(外)经费科目表填列，而联合预算资源表则是根据资金的来源方式和开支去向进行总的分类。从表面上看，二者有点相似，但联合预算资源表对各项目分类的层次更高一些。由于我军的预算科目表是根据资金的具体用途进行分类，从而变动性大，而且信息的综合性差；而美军的联合预算资源表的项目综合性更强，提供的信息更加全面。

### 三、我国军队财务报表体系的改革思路

1. 保留资产负债表，将预算经费收支报告表、预算外经费收支报告表和其他经费收支报告表合并为经费收支报告表，增加汇总/联合过程报表这一附表。目前的资产负债表可以综合反映报告主体的财务状况，是实现相关子报告目标的重要报表，必须继续保留并进行完善。预算经费收支报告表、预算外经费收支报告表和其他经费收支报告表虽然能够反映经费的来龙去脉，但项目分类过于详细，提供信息的可用性差，同时也无法满足预算改革的要求，从而需要合并为经费收支报告表。在报表数量上，美军虽然比我军多出四个主表，但都不适用于我军会计，因而我军会计不需要增加主表。

当前，我军报告主体需要编制本级报表和汇总报表，与美军的合并/联合报表类似。如果一个报告主体所报告的单位多于一个，信息使用者就无法得知各单位的具体财务信息。为了使汇总报表更容易理解，可以考虑增加汇总/联合过程报表，并提供各项目的年初数。另外，我军现有的附表也要求编制汇总/联合过程报表，因此需要增加的汇总过程报表有汇总过程资产负债表、汇总过程经费收支报告表、汇总过程库存物资明细报告表。虽然也要求编制预算经费支出明细报告表和固定资产明细报告表的汇总报表，但只需要加总各报告主体的数字即可，没有需要消除的项目，因此可以编制相应的联合过程报表。如果把现有的三张明细表改为附注的内容，那么所需要增加的汇总过程报表只有汇总过程资产负债表和汇总过程经费收支报告表。

2. 对资产负债表进行改良。第一，要素种类应该与国际接轨，只使用资产、负债和净资产三个要素。资产、负债、净资产要素可以清晰地反映报告主体的财务状况，收入和支出要素的内容应该在其他财务报表中反映，如经费收支报告表。第二，资产负债表的平衡关系应由“资产=负债+净资产+收入-支出”变为“资产=负债+净资产”。资产负债表的要素改变后，报表编制时所依据的会计等式也必然随之改变。第三，根据收入和支出的内容单独编制经费收支报告表，取代预算经费收支报告表、预算外经费收支报告表和其他经费收支报告表，同时把收支类的明细科目相应提升为总分类科目。第四，编制比较报表。提供各项目的期初数和期末数，以便于进行比较，使报表反映的信息更加直观。第五，预拨款问题。在军队会计实务中，拨出预拨款的单位一般没有收回所拨款项的可能，将其作为资产不太合适；同样，收到预拨款的单位也没有必要将其作为负债项目，因为这些款项是根据国家和军队的有关规定合法取得，只是在具体数字上还不够精确，需要开支完毕后进行核销。为此，在净资产项目中设立“拨款基金”和“未开支的拨款”项目，当发生预拨款业务时，调整拨款单位的“拨款基金”项目和收款单位的“未开支的拨款”项目的数额。

#### 主要参考文献

1. 孙凡,张健光.中美军队固定资产会计核算之比较.军队审计,2002;8
2. 刘兴云.中西会计比较研究.成都:西南财经大学出版社,1996