

Think Ahead

ACCA

**政府合并
财务报告：
它们是如何
被使用的？**

ACCA 简介

ACCA (特许公认会计师公会) 是全球最具规模的国际专业会计师组织，为全世界有志投身于财务、会计以及管理领域的专才提供首选的资格认证。ACCA 目前在中国拥有 24,000 名会员及 61,000 名学员，并在北京、上海、成都、广州、深圳、沈阳、香港以及澳门共设有 8 个代表处。

ACCA 为全球 181 个国家的 178,000 名会员及 455,000 名学员提供支持，从雇主的技能需求出发，为会员和学员的事业发展提供完善的专业服务。ACCA 透过全球 92 个办事处和中心，以及全球超过 7,110 家认可雇主，为员工的学习与发展提供高标准服务。ACCA 致力于维护公共利益，提倡适度的会计监管方式，同时，通过开展国际化研究，不断提升会计行业的声誉与影响力。

ACCA 自 1904 年成立以来，一直秉承着独特的核心价值，即机遇、多元性、创新、诚信和责任。我们深信，会计师能够在经济发展的各个阶段创造价值。ACCA 致力于培养会计师的专业能力，支持采纳统一的国际准则。我们的价值观与各行各业的雇主保持一致，并且确信，ACCA 培养的是能够为企业增值的会计师。ACCA 让来自不同背景的有志之士都有机会进入财会行业，并且不断创新、修订并推广我们的专业资格，满足学员和雇主的多样化需求。

了解详情，请访问 ACCA 网站：www.accaglobal.com



本报告采集了一些编制政府合并财务报告国家的样本，研究了其使用情况。

本报告强调了政府合并财务报告中的信息对政策制定、财政透明和问责方面的重要支持作用，并对如何推动政府合并财务报告在更大范围内使用，支持可持续公共服务发展方面提出建议。

政府合并财务报告：它们是如何被使用的？

Danny Chow *，英国杜伦大学

Ronald Day，澳大利亚悉尼大学

Rachel Baskerville，新西兰惠灵顿维多利亚大学

Raili Pollanen，加拿大卡尔顿大学

Caroline Aggestam，丹麦哥本哈根商学院

* 通讯作者

当前的情势要求政府提高财政方面的透明度，并公开相关信息。本报告适时地就澳大利亚、加拿大、新西兰、瑞典和英国五个国家的政府合并财务报告的使用和用户情况发表相关见解。

权责发生制政府合并会计得到了许多评论家的推崇，认为其有助于宏观经济政策制定，加强议会审查和问责机制，推动政府通过整合会计信息系统实施更为全面的方案。而事实上，这些报告当前是怎么使用的，以及谁在使用这些报告，这些理论观点尚未得到事实的检验。这些观点在一个国家可行，是否就能够马上推广到另一个国家，这一点也尚无定论。本报告以调查为依据，旨在验证这些观点。

本研究对各类用户群体中的主要利益相关者进行了采访，并以学术文献综述作为补充。尽管被分析各国的政府合并财务报告使用和用户情况存在显著差异，但其中也有许多共同的现象和教训。以下为本研究的主要发现和建议。

主要发现

- 五国政府皆采用权责发生制合并会计，有效地促进了政府会计实践和体系的质量标准改革。以前各国政府会计主要采用收付实现制，而部分国家政府至今仍采用该原则。
- 以政府合并会计为基础的改革突出了当前会计和问责体系中的一些局限性，例如突出了少计债务或会计实践的不一致性问题，从而提高政府官员和审计师的持续改进意识。
- 从可比性的角度来看，各国在合并会计方法上的差异限制了其在全球的吸引力。各国划定合并会计范围的方式对当前合并财务报告的使用方式有着极大的影响。本研究发现各国政府是根据当地特点划定会计合并范围的，要么与当前公共部门界限的宪法规定相一致，要么向当前的政治局限性妥协。
- 金融市场、信用评级机构和其他分析师几乎不使用政府合并财务报告。例如，信用评级机构更倾向于使用具有统一标准的全球统计报告框架，例如联合国 / 欧盟统计报告，而不是政府合并财务报告。而且，并没有证据表明以一般公认会计原则（GAAP）为基础的合并财务报告有助于政府内部的宏观经济决策规划。
- 决定政府合并财务报告的使用和有效性的一个重要因素是初始的政治支持。政治家对政府报告的使用在很大程度上偏向于预算流程，这也是资源分配争夺的主要领域。从理论上讲，实施政府合并会计有利于议会审查。议会审查也取决于政治家是否具有更广泛的财务知识，所以这项工作只能由议会中的一些专家成员完成。
- 在本研究所涉及的许多国家中，保障议会委员会的建议得以实施完成的基础并不完善。通常情况下，鉴于存在更优先的事务，在这些国家几乎不存在增加审查工作和提高财务素养的政治意愿，尤其是当政府合并财务报告没有获得普遍的支持，而是被看做一种以会计为核心，进行合规报告和审计的职责时。

英国

- 在英国，受访者依旧很难找出一项根据政府合并财务报告（WGA-UK）做出的决策，尽管据称自其实施以来已带来诸多附加效益。例如，某些迹象表明，WGA-UK 通过提升大众关注的相关领域的形象来创造价值，例如公共部门养老金赤字、政府债务和或有负债的规模。
- 缺乏及时报告和政治意愿、持续审计鉴证问题，以及无法充分认识 WGA-UK 的潜在收益，这些都削弱了政府合并财务报告对潜在用户群体的有效性。

- 英国的许多受访者认为，有迹象表明议会逐渐地不再讨论报告数字如何构成，而开始就 WGA-UK 报告信息代表的政府政策和管理展开辩论。

澳大利亚

- 在澳大利亚，先前的研究主要集中在应该如何使用政府合并财务报告（WGR-AU）的一些规范性理念上，而不是报告的实际使用上。受访者指出议员一般不会使用或了解这些报告；媒体和公众对报告的关注度也很有限；信用评级机构对报告的使用也非常少。接受采访的财政部官员主要关注的是合规性问题，而不是这些报告的合理性；并且对于这些报告是否可以满足用户，特别是议员的需求，没有任何信心。他们认为议员更关注预算报告的合计值，特别是潜在的基于收付实现制的赤字。
- 在澳大利亚，除了用户需求外，还有其他几个因素影响着 WGR-AU 的合并和发展形式。这些因素包括历史和宪法逻辑，公共部门和私营部门权责发生制会计技术的趋同，部门中立会计准则以及关于应该采用何种权责发生制框架的争论。

新西兰

- 在新西兰，最近发生了一项重大变革。新成立的外部报告委员会（External Reporting Board, XRB）针对公共部门和非盈利部门制定了独立的报告框架，并根据国际公共部门会计准则（International Public Sector Accounting Standards, IPSAS）就新标准发布了一系列征求意见稿。考虑到新西兰政府合并财务报告（WGA-NZ）的用户范围，特别是政府自身以及信用评级机构，将政府合并财务报告制度化可能会促使行为和会计实践发生某些变革，这将有利于政府的运作。

- 新西兰的受访者能够发现财务报告和宏观经济层面的决策制定，以及加强公共部门资产的资本保值规划之间存在明显的关联。WGA-NZ 有着长期的合并财务报告历史，这有助于改善报告编制者和报告用户的关注点。

加拿大

- 对加拿大政府而言，政府合并财务报告主要被看做一种帮助遵守法律和职业会计要求的外部问责工具。它们并非被应用于各种程度的管理规划、决策制定或内部问责目的。尽管合并财务报告宣称的主要目标是向议会/省级立法部门负责，但这一用途实际上很难实现。而部门规划和优先事项以及绩效报告等其他文件在实现这一目标方面似乎更加重要。

瑞典

- 在瑞典，中央政府从 1996 年开始编制政府合并财务报告。而要强调的是，中央政府编制政府合并财务报告则是实施权责发生制会计的一个副产品。编制政府合并财务报告的基本目的并不是要加强公共部门的财务报告环境，而只是被看做权责发生制会计的一个额外收益。
- 在瑞典对于合并财务报告有一个正规的流程，其中“财务委员会”[finansutskottet]将在每年年底中央政府发布合并财务报告后立即对其进行审议。尽管有证据显示政府官员会使用合并财务报告，但国家预算和国家债务月报迄今为止仍然是政府决策中最重要和参考最多的文件。

设定未来方向

- 如果政府合并会计改革项目想要成功，而且能够服务于其本身的目的，那么政治家和主要的政府官员就必须做出重大努力。政府和政府合并财务报告编制者必须从一开始就要对报告的潜在用户有明确的了解。
- 为了使合并财务报告更加贴近用户，更有助于决策制定者，应该考虑在其中纳入预算和绩效报告，或许还应该与国际统计框架趋同，而不是仅仅考虑将它们用于以问责为目的的合规报告中。
- 议会和政府应该更具有前瞻性，通过合并财务报告来指导政策制定，因为其可以支持消费决策，突出代际公平程度。合并财务报告也可以作为推动财政管理变革的一个有效工具。
- 议员和政府官员需要提高基本的财务素养，从而推动对政府合并财务报告的有效审查。这一点可以通过入职培训和发展项目，外加一定的指导来实现。
- 议会应纳入相关机制，确保议会委员会提出的政府合并财务报告审查建议得以跟进。
- 为了提高合并财务报告的可用性和可得性，应该考虑简化报告的展示形式，同时保证信息的高水平和优质性。如果政府合并财务报告中包含更多具有前瞻性的信息和预测结果，更多地使用可获得的概要信息，并且有机会深入挖掘更多详细信息，那么会更有意义。
- 公众对所提供信息的信任要求合并财务报告不受审计鉴证的影响，而且应该在年末后，以一种方便用户的格式迅速编制。

在 20 世纪 90 年代末，英国政府有力申明了实施英国政府合并财务报告的诸多益处：即政府合并财务报告改革可以帮助制定宏观经济政策，加强议会审查和问责，为各级政府的会计信息系统带来急需的改善（英国财政部 1998）。

英国在澳大利亚和新西兰取得初期进展之后跟进采用了政府合并财务报告，这两国政府和其他部门的支持者也做出了相似的承诺。从表面上看，本研究中所涉及的五个国家均具有以议会问责为目的的成熟会计体系，某些国家还采用了联合国国民经济核算体系（System of National Accounts, SNA）等国际标准。如果一个国家对倡议者的支持性言论不予理睬，那么就无法充分认识改革现存制度的持续动力，以及此类改革的实际效用。

这就说明了国家需要超越口舌之争，了解在公共部门改革方面拥有相似历史和理念的国家的各级政府在协调会计实践上有哪些国际性的趋势。协调可以有多种形式。例如，一些国家效仿那些走在政府财务报告体系改革前列的国家的理念，比如英国、澳大利亚、新西兰、加拿大和瑞典的权责发生制政府合并财务报告。另外一些国家更倾向于采纳 IPSAS 等国际

标准，而不是实施政府合并财务报告等更加深入的改革。本研究旨在了解权责发生制政府合并财务报告的使用和用户情况。

ACCA 早期的一份关于政府合并财务报告的初步报告（Aggestam et al. 2014）对英国、澳大利亚、新西兰、加拿大和瑞典五个国家政府合并财务报告的相关学术文献进行了调查。其中有一项因素对研究造成了极大的困扰，尽管每个国家对权责发生制政府合并财务报告的应用赋予了极为不同的意义，但许多国家都使用了相似的术语（例如英国和新西兰：政府财务报表；澳大利亚：政府合并财务报告）¹。这一混淆表明了企业合并会计技术作为划分政府问责界限的理论概念，和界定政府做了什么和 / 或根据宪法政府应对什么负责的更为稳定的方法在使用上出现了分歧。表 1 表明了各国合并财务报告范围的主要差别。

表 1：各国合并财务报告范围和主要豁免机构比较

国家	主要合并财务报告体系	主要豁免机构
英国	单组合并财务报告： <ul style="list-style-type: none"> ● 中央政府 ● 所有地方政府 ● 国营公司 	<ul style="list-style-type: none"> ● 议会 * ● 国家审计署 * ● 国有银行
澳大利亚	独立合并财务报告： <ul style="list-style-type: none"> ● 联邦政府 ● 六个州以及两个领地政府（例如新南威尔士州、维多利亚州） ● 所有地方市政府 	<ul style="list-style-type: none"> ● 整个澳大利亚作为一个单一实体，不编制合并财务报告
新西兰	合并财务报告： <ul style="list-style-type: none"> ● 中央政府（包括官方机构和国有企业） ● 所有地方政府实体 	<ul style="list-style-type: none"> ● 中央政府合并财务报告独立于地方政府
加拿大	独立合并财务报表： <ul style="list-style-type: none"> ● 联邦政府 ● 十个省和三个领地政府（例如安大略省、育空地区） ● 所有地方政府 	<ul style="list-style-type: none"> ● 整个加拿大作为一个单一实体，不编制合并财务报告 ● 不包括国营企业（GBE）
瑞典	独立合并财务报告： <ul style="list-style-type: none"> ● 中央政府 ● 所有地方政府 	<ul style="list-style-type: none"> ● 整个瑞典作为一个单一实体，不编制合并财务报告

* 把议会排除在外是为了突出议会在对政府问责上的重要作用，因此不能作为 WGA-UK 的一部分。

¹ 为了明确起见，本报告涉及特定项目时用国家代码表示（例如 WGA-UK），其他情况下则使用政府合并财务报告这一一般说法（例如加拿大和瑞典）

尽管如此，各国也有一个共同的现象，即合并会计都被看做推动政府其他部门改革的一个重要催化剂。

正如 Aggestam et al (2004) 所建议的，这种差异性可以对这些国家公共部门的会计实践造成重大影响。但是各国也有一个共同的现象，即合并会计都被看做推动政府其他部门改革的一个重要催化剂。不论何种变革计划，在设想和 / 或实施阶段都可能遭到阻力。这是由政府合并会计改革的本质决定的，改革明确提出重新界定政府活动的司法权限、问责的范围以及财政透明度。

因此当前研究的目标是通过研究政府合并财务报告的实际使用情况，对此类报表的“使用”和“用户”概念进行更加深入细致的了

解，从而解决早期文献综述 (Aggestam et al 2014) 中提出的一些尚未解决的问题。本研究采用实证研究法，对所有五个国家主要公共部门和政府机构的工作人员进行了采访。受访者包括那些深入参与建立合并财务报告体系的人员、财务 / 财政部门的工作人员、审计师、负责议会审查的人员、政策制定者和信用评级机构等外部用户。下一节将详细阐述本研究所使用的方法。正文包括五个章节，分别包括每个国家的案例研究。倒数第二章将对各国案例中出现的共同和不同现象进行对比分析。最后一章为总结部分。

2. 研究方法

本报告中对政府合并财务报告的使用和用户的研究是建立在对那些了解，或以个人身份（过去和现在）参与政府合并财务报告整体结构建立的重要人士的采访基础上的。

此外，采访中还加入了学术文献和文献分析中的信息。大多数访问通过面对面的方式进行，通过数字技术记录访谈内容，并进行专业录制。

对受访者的筛选并非随机进行，而是根据他们的工作职责、在政府 / 公共部门或更加广泛的议会问责体系中的角色来选择。许多受访者与他们在其他国家同等职位的人也十分熟悉，因此我们根据受访者的工作地点，而不是他们讨论的主题或国籍进行编号，从而区分不同的受访者。由于本研究保证匿名进行，而且某些匿名规定相当严格，因此仅允许提及受访者所在的广义职能部门，不能提及他们工作（或参与）的特定机构的名称。

所有五个国家的受访者均来自财政和 / 或财务职能部门人员（承担标准制定、合规报告或预算规划角色），是对议员或政客如何使用会计报告具有一定洞见，以及参与政府报告、统计和 / 或宏观经济政策审计的人士。在有些国家，受访者还包括来自信用评级机构的外部用户。总而言之，在从 2014 年 9 月到 2015 年 3 月为期六个月的调研期间，我们共进行了 28 次采访，其中英国六次、澳大利亚五次、新西兰六次、加拿大六次、瑞典五次。其中三次采访包括一名以上的受访者，每次采访一般持续一个小时（个别采访会延长至两小时）。在瑞典，有两次采访是用英语进行，另外两次用瑞典语，采访内容通过人工录制，由本报告的其中一位作者进行翻译。

英国最初的重点是希望通过 WGA-UK 合并财务报告项目，将各类中央政府报告和地方政府以及营公司的报告整合起来。

3.1 前言

英国最初的重点是希望通过 WGA-UK 合并财务报告项目，将各类中央政府报告和地方政府以及营公司的报告整合起来。文献综述部分也表明了这一政府项目的实施是为了实现双重目的，通过合并财务报告帮助政府制定宏观经济政策，加强公共部门问责。该项目对宏观经济政策的重视被看做是解决当时英国政治关切的一种尝试，这些关切包括：当前的体系不足以提供关于资产保值的综合情况，养老金负债缺口，以及财政部会计职能部门和公共部门其他领域的财政管理之间缺乏一致性。

本章重新回顾了研究之初确定的英国部分的研究议程 (Aggestam et al. 2014)，其中提到了应该加强对 WGA-UK 当前使用方式的了解。通过下列方法得出的研究结果使我们对政府合并财务报告的使用有了全面的了解。

- 跟踪对“使用”和“用户”在修辞上进行定义的一般方式
- 确定重要用户，以及他们如何阐释 WGA-UK 的使用和有效性；及
- 研究 WGA-UK 发展的一些结果，以及政府会计和问责实践的相关出版物。

3.2 定义“用户”和“使用”

在对 WGA-UK 的范围界定研究中，据称“WGA 的主要预期潜在用户为政府中的主要规划者和管理者，包括部长级官员，因为 WGA 可以帮助制定新的财政政策框架。其他潜在用户则包括更广泛意义上的政府规划者和管理者群体、议会特选委员会以及个别议会成员，他们应该可以从政府更加透明的财务报告和会计中获益”(英国财政部 1998: 第 2.2 段)。

1988 年英国工党根据《财政稳定法案》(Code for Fiscal Stability) 实施“新”的财政政策框架，后来的联合政府则根据 2011 年制定的《预算责任及国家审计法案》(Budget Responsibility and National Audit Act) (第 10 章第 1 部分 c.4) 废止了该框架。这一政治程序反映了其中一位受访者 (英国采访 1) 的观点：WGA-UK 已经脱离了提高财政部内部财政 (宏观经济) 和问责 (财务报告) 职能部门的凝聚力和透明度的最初目的，成为一项关注点较窄的会计实践，因为随着时间不断推移而进行的持续变革已经削弱了它作为一种财政工具的初始动力。尽管在英国财政部、行政部和内阁中，有一小部分具有高度影响力且有能力的个人推动着 WGA-UK 的改革，他们对于应该如何利用 WGA-UK 来加强政府的管理和问责有着清晰的见解，但是由于这类改革相对专业，而且改革依赖于有影响力的个人的持续支持，因此一旦这些个人放弃或改变政治优先事项，WGA-UK 项目就很容易受到影响。

其他受访者 (英国采访 4: 两名受访者同时受访) 同意关于实施 WGA-UK 背后的推动力的观点，并且认为自 2011 年 WGA-UK 发布后，当前的重点在于如何使审计走上正轨，以及从审计这一过程本身和不受鉴证约束的 WGA-UK 中提取价值。受访者也同意 WGA-UK 目前被认为可以改善会计信息体系和过程。尽管如此，受访者也承认，从一开始就没有足够的资源来解决 WGA-UK 项目在制定和发布后阶段中所面临的无数挑战。而在英国财政部门，WGA-UK 的可行性通常取决于当时的政治优先事项。对项目早期的支持在中途戛然而止，而且政府在后期也因为 2008-2009 年的全球金融危机注意力越来越分散，没有在项目中投入充足的资源，也未能在 2010 年政府大选之前完成这一项目。

政府领导层的更替以及政治优先事项的不断变化意味着当前政府的关注点阻碍了对WGA-UK的使用的广泛思考，例如宏观经济政策或现金价格，而是集中在会计合规一类较为狭隘的事务上。因此，一位采访者表示（英国采访1），财务报告咨询委员会（Financial Reporting Advisory Board, FRAB）在撰写关于出版后的WGA-UK使用评审时，废了很大力才在政府中找到一位根据WGA-UK报告进行决策的人。尽管早期的WGA-UK出版物以会计为核心，但是也有迹象表明，英国公共账目委员会（Public Accounts Committee, PAC）正在试图重新将WGA-UK作为问责机制实施的一个焦点，从而对公共财务进行管理。下一部分将研究关于WGA-UK使用的解读以及在受访者中的有效性。

3.3 解读政府合并财务报告的有效性

一位受访者（英国采访1）通过对比WGA-UK与当前正在实施的体系，提出了一个关于WGA-UK的价值的重要问题，即需要对构成报告的源数据进行检验。在联合国或者欧洲联盟的要求下，大多数政府早已建立了统计会计体系。由于WGA-UK和欧洲体系的财务报告（ESA 2010）2010的国民账户都从个别政府部门提交至英国财政部的报表中提取了大量数据，因此WGA-UK项目在早期就确定的一个成就之一就是突出了改善数据系统的必要性。

虽然支撑WGA-UK发展的IT系统在不断改进（例如取代在线合并信息系统COINS的中央会计和报告在线系统OSCAR），但这一系统仍然未经检验，因为一些较低层级的数据仍然不可靠，无法追踪到数据来源，这就降低了报告的透明度（英国采访1）。比如，审计总长对所有五份WGA-UK报告（2009/2010年到2013/2014年）的审核突出了少部分政府部门长期存在的问题对合并过程的影响，比如国防部多次未能提交质量合格的账目，并且指出了中央政府和地方政府在处理资产的方式上的不一致性。

尽管与国民账户职能具有重叠性，而且合并实践遭遇了持续挫败，WGA-UK的支持者（比如英国采访2）指出这一报告能够从整体上创造价值，包括在更广泛的大众群体所关切的领域，例如医疗过失索赔、核武器退役和养老金方面的债务增长。此外，WGA-UK还充当了政府各部门协调会计政策急需的催化剂，强调了更好地管理资产的需求，因为先前高层管理者并没有有效的可用措施来进行资产置换规划。倡议者（英国采访2）还认为WGA-UK需要突出落入部门界限之间的资产，这些资产迄今为止仍未包括在报表中，或者至少不是公开可见的。

但是从一位参与政府账目审查的议会成员（英国采访3）的角度来看，WGA-UK被普遍认为缺乏用户友好性，无法鼓励非专家或非会计人士更加充分地参与到所发布的报告和随后的议会辩论中。由于许多，甚至大部分议会成员都是一般人士，因此他们一致认为WGA-UK必须更加简单易用，更切合议会成员的需求（英国采访1、2、3）。例如，WGA-UK仍然以一种一大组合并财务报告的面目出现，读者很难了解国民账户、公共部门净亏损和WGA-UK净负债之间的细微差别（英国采访2）。

如果能纠正这一做法，那么所带来的回报会非常高。这位议会成员（因英国采访3）明确地提到了WGA-UK在激励议会进行更好的财务规划方面的价值，因为许多规划和辩论的进行仍然是以收付实现制基础，而不是权责发生制或合并财务报告的形式。尽管如此，WGA-UK报告的复杂性也意味着议会成员在很大程度上依赖于国家审计署（National Audit Office, NAO）对WGA-UK的建议，但是后来这也被看作一种应有的行事和工作方式（英国采访3）。议会成员所面临的其他障碍还包括WGA-UK报告不够及时，这是进行更为有效的审查的一个障碍，而且WGA-UK报告并非为人们普遍所知或进行普遍传播。这位受访者强调了议会成员缺乏会计知识意味着他们通常要努力从政治角度作出决定，是否需要资本投资或借贷来为其提供资金，而不是参与到政治紧缩对策中，或者过度依赖借贷来弥补由于国家资产管理不善而造成的短期赤字。另一个不太明显却实实在在的弱点是对专家和/或积极性极高的议会成员（例如最近的前公共账目委员主席玛Margaret Hodge）²参与对WGA-UK的审查的过度依赖，英国必须建立相关体系，确保有更多的专家级别议会成员可以利用，而不是依赖好运气，能碰上个别积极的议会成员，或者NAO的帮助。

² 在本文撰写之时，英国议会及其委员会在2015年5月份由于普选而解散。新的委员会正在重组之中。

支持者认为政府更加充分地参与 WGA-UK 项目所产生的催化作用能够极大地改善问责制，但这需要政府在工作方式上保持深度一致。

3.4 成果与影响

实施 WGA-UK 层级的合并财务报告可以使英国财政部与政府部门中的财务团队更好地开展合作，特别是国防部和卫生部等高资产和负债部门（英国采访 2）。因为 WGA-UK 团队和财务团队通过这种全新的方式开展合作后将会建立起一个全新的可信任数据库（例如来自真实交易而非预测的数据）。也希望这种工作方式能够打破过去存在（现在仍然存在）在政府内部的制度暗仓，而这些地方的规划在很大程度上是以部门为基础，独立于英国的整体资产负债表之外（英国采访 3）。这种工作方式还可以帮助量化关于长期融资的争论，例如已经承诺的未来收入来源（英国采访 2）。

许多受访者认为，有迹象表明议会逐渐不再讨论 WGA-UK 中的数字是如何建立起来的，而开始就政府合并财务报告信息作为政府政策和管理的一个表现展开辩论（英国采访 2、4）。因此，尽管重新回到宏观经济规划可能还需时日，但有证据表明至少在某些层级的议会委员会辩论和英国财政部的内部管理上，WGA-UK 成功地改变了内部的思维方式。

尽管出现了如此种种的使用迹象，但是通过对比来看，WGA-UK 仍然非常具有国家特色。来自英国一家信用评级机构的一位受访者（英国采访 5）表示，信用评级机构的模式仍然依赖于 / 基于国民账户（如 ESA2010）数据，对于债务违约评估而言，这些数据被认为更具有普遍可比性和相关性。这是因为这些模式关注的是国家 / 政府政策和政治风险，这些政策和风险决定着是否会违约，而且从资产负债表的角度来看，注意力主要被导向在整体债务上，只有流动性最高的资产才可以被用来偿还债务。换一种方式来说，信用评级的模式就

是在资产负债表的负债方面，采用欧洲统计局（Eurostat）对各级政府（中央政府，地方政府，社会保障）总债务的定义。而在资产方面，只有那些流动性足够高，能够货币化和转换成现金（或者已经是现金）以偿还债务的资产才能被纳入资产负债表中。这意味着现金加上一定的流动财务资产；也就是一般意义上的股本。在账目中并没有考虑更广范围的资产，因为信用评级机构主要担心的是当债务到期的时候，是否有足够的流动性以满足债务偿还义务。这一模式的焦点十分明确，在这种模式中根据一个国家的储备货币状况在计算中排除了一个国家重组债务的能力（在定义上为非违约）或者一个国家印钱的能力（英国采访 5）。

3.5 总结

WGA-UK 改革当前所处的位置反映了改革倡导者和那些更希望保持 ESA10 等现有国际惯例的人士之间的内部战争。支持者认为政府更加充分地参与 WGA-UK 项目所产生的催化作用能够极大地提高问责制，但这需要政府在工作方式上保持深度一致。受访者也承认财务信息的流动可以帮助决策，但是这一事项通常会被其他政府部门内部的制度惰性（即使在英国财政部门，不同的团队也有各自的优先事项，从而削弱了 WGA-UK 的紧迫性）。WGA-UK 项目由一小部分会计专家主导，但仍需要财政部门其他高级管理者的支持；会计技能提高培训以及提高各级政府的专业性也是一个问题；而且还有一个进退两难的情况是，既希望各层政府拥有较大的自主权，还希望通过广泛使用 WGA-UK，从财务和长远的角度对财务经济管理进行严格的控制。要想让其他政府层级相信 WGA-UK 的有效性十分困难，因为英国财政部是此类报告所带来的更大透明度的主要受益者。

在澳大利亚，除了用户的信息需求外，其他因素也可能会推动合并财务报告的形成和 WAR-AU 的发展。

4.1 前言

在本研究第一阶段的对比分析中，发现了几个具有国家特征的问题，这些问题对于如何改变商业部门对采用合并财务报告的概念，使其顺应 WGR-AU 在当地的发展有着非常重大的影响。由于历史、制度和法律背景不同，各部门采取了不同的道路和方法，因此产生了不同的报告框架、合并范围和会计准则。

在澳大利亚，除了用户的信息需求外，其他因素也可能会推动合并财务报告的形成和 WAR-AU 的发展。例如，历史和制度逻辑深刻地影响着以政治/地理观念为基础的多重合并范围的划定，而不是仅有一个以主权国家经济控制观念为基础的单一合并范围。另外一个因素是，自 20 世纪 90 年代末，澳大利亚的标准制定者采用了一项部门中立会计准则政策，其中私营部门标准，包括澳大利亚会计准则委员会 (AASB) 2005 年所采用的国际财务报告准则 (International Financial Reporting Standards, IFRS) 已经分别应用在私营和公共部门。

预算和政府合并财务报告在澳大利亚的发展还受到另外一个重要因素的影响，即对权责发生制报告框架选择的争夺上，这也导致了从 1999 年到 2009 年出现了一段“双重权责发生制报告阶段”。这一事件的出现是因为 1998 年实施的《预算诚实法案》(Charter of Budget Honesty Act) 要求以外部准则标准为基础编制预算报告。法案中规定的新报告要求与基于联合国国民账户体系 (SNA 93) 的全球财务统计 (GFS) 报告框架的发展一致。尽管 WGR-AU 继续基于 GAAP 制定，大多数辖区还是在全球财务统计 (GFS) 的基础上编制主要预算报告，其他辖区则倾向于采用 GAAP，还有一些辖区分别在这两种基础上编制主要报告 (Wines and Scarborough 2006; Day 2011)。因此用户对此感到困惑 (Challen and Jeffrey 2003)，这也促使财务报告委员会 (Financial Reporting Council) 在 2002 年向 AASB 下达了一项指令，要求在 WGR-AU 和一般政府部门 (GGS) 报告的会计准则中将这两个框架进行整合 (Ryan et al. 2007;

Day 2009)。随着 AASB 1049 政府合并财务报告和一般政府部门报告在 2007 年的发布，两个框架的整合也基本实现，完全运行则是在 2009 年，现在已经成为年度 WGR-AU 报告、预算预测和最终预算结果报告的制定基础，尽管月度预算报告仍然以全球财务统计 (GFS) 为基础。

4.2 定义“用户”和“使用”

在澳大利亚的背景下，有一个关键的问题是：学术和执业相关文献主要关注的是关于应该如何使用 WGR-AU 的一些规范性观念，对这些报告的用户，及其实际使用情况和有效性的实证研究十分有限而且并不充分 (Walker 2009)。例如，官方法律和政府文件很少提及报告的用户和使用情况，这种情况一部分是因为采用了以原则为导向的财务报告框架。《澳大利亚概念框架》(Australian Conceptual Framework)，包括《会计概念声明 1》(Statement of Accounting Concept 1) (AARF 1990a)，列出了报告实体的概念，以确定哪些实体需要编制一般用途财务报告 (GPFR) 并采用 AAS 标准。私营或公共部门的报告实体的定义是：“……一个实体 (包括经济实体) 有合理理由认为用户是为了从财务报告中获取信息这一一般目的而存在，这些信息将帮助他们做出或评估关于稀有资源分配的决策” (AARF 1990b: 第 5 段)。

澳大利亚国家审计署 (ANAO 2009) 提供了一份公共部门实体和 WGR-AU 的实际和潜在用户详细清单作为指导，但并没有明确列出它们所期待的这些报告的用途和实际的 (使用) 用途。这份清单包括部长和政府、议会委员会和议员个人、纳税人、广义上的社区、员工、商品和服务外部供应商、政府、产业和社区群体所提供的商品和服务的受益人和其他接受者，以及媒体。其他评论者，例如 Micallef et al. (1994) 还在他们的常规用户清单中纳入了公众、分析师、信用评级机构、借款人和贷款人，以及政府债券的投资者。他们还提供了一些特殊利益群体的详细例子，例如消费者协会、贸易联盟、环保群体、专业组织、工会以及说客。

3 SAC 3 第 9 段 (AARF, 1990b) 指出，这一概念包括所有类型的报告实体的一般用途财务报告，不论是法律、行政还是经济实体。因此这一概念也包括所有类型的政府实体，包括政府部门、法定机构，以及作为一个整体的联邦、州、领地和地方政府。

支持者认为政府更加充分地参与 WGA-UK 所产生的催化作用可以极大地提高问责制，但是这又要求政府部门在工作方式上的高度一致性。

4.3 解读政府合并财务报告的有效性

与此形成对比的是，澳大利亚所有的受访者都持有这样的观点：几乎没有证据表明议会成员在使用 WGR-AU，可能的例外情况是报告对他们在议会公共开支委员会或特定部门的工作有特别的作用（澳大利亚采访 1）。即便如此，一位熟悉英国 WGA-UK 和澳大利亚 WGR-AU 的受访者表示议会成员可能主要依赖于财政部、财政厅等官方机构的建议，或者从审计总长的报告中获取他们所需要的零星消息。为了支持这一观点，一位议会成员，同时也是一位新任命的影子部长（澳大利亚采访 5）表示：“我从未担任过部长，也的确从来没有利用 WGR-AU 进行决策的经历。就我所知，对于新议会成员，并没有如何使用政府合并财务报告、预算预测和最终预算结果等财务报告方面的培训。”

就其他用户而言，一位财政部官员（澳大利亚采访 1）指出：“对于此处的用户群体是哪些人，并没有多少可见性，因为他们显然不希望自己的存在被明确地觉察到。”这位官员还指出“报告虽然在这里被提出，但在那里似乎并没有落到实处”，他总结道：“我并没有感觉到公众有特别参与到其中的任何一部分”。WGR-AU 利用低下的一个原因在于政府中的部长和议会议员对报告信息的可靠性缺乏信心。例如，澳大利亚采访 1 的受访者表示，新南威尔士州政府在 2013/14 年之前，每年都可以持续收到合格的报告。而在 2012/13 年经历了进一步鉴证实际结果和预测结果之间的错误和差异情况后，这变成了一个大问题。因此新南威尔士州审计总长讽刺地说道，新南威尔士州政府甚至没能力经营一家糖果铺。

早期的学术文献（Challen and Jeffrey 2003）也表明，一些用户，比如金融市场、信用评级机构和其他分析师一般情况下几乎不使用 WGR-AU，因为报告在为大众可用之前会有滞后性，而且“报告不能与相关年份的主要预算文件进行比较。”尽管这些特定的障碍大部分已经被消除，但是一位接受采访的澳大利亚信用评级机构管理者（澳大利亚采访 3）表示，WGR-AU 仅在一小部分信用评级评估（大约 20%）中使用，而且包括的指标相对较少。例如现金赤字、债务随时间的变化和净债务。

4.4 成果与影响

专业和政府财务/财政文件倾向于强调 WGR-AU 的目的是加强问责和透明度（例如，见澳大利亚注册会计师公会 2012），并且表明这与宏观经济政策的关联不大，此观点与澳大利亚受访者的一致。这是因为澳大利亚 WGR-AU 高度碎片化，是根据体制/地理合并范围（例如九个独立的政府辖区和独立的地方政府）组织起来的，而不是一个就 WGA-AU 而言，面向整个主权国家，或者面向所有层级的公共部门的单一政府合并财务报告。

当问到澳大利亚合并财务报告范围时，一位受访者说道：“核心问题是我们为什么要这样做？我认为在英国和澳大利亚的目的是不一样的。在英国，它更多围绕的是公众对公共部门有什么了解，并为此提供一个合并的视角，并且的确是从宏观经济的角度来看待你想怎样部署整个公共部门的资源，但这并不是澳大利亚所采用的方案。”（澳大利亚采访 1）。

根据澳大利亚采访 1 的受访者表示，澳大利亚的方案是，为独立政府辖区编制 WGR-AU 一般用途财务报告，从而反映各自的历史和制度控制范围和政府层级。这就限制了 WGR-AU 的潜在用户和有效性，因为这不能代表整个公共部门的宏观经济状况，降低了政治家、媒体和信用评级机构对报告的兴趣。

相对比而言，1998 年制定的权责发生制 GFS 框架为政府辖区提供了一个能够为政府所用的权责发生制的替代性报告框架，这一框架以宏观经济统计概念、类别和集合为基础。这导致了在接下来十年中不同的政府辖区采用了不同的框架和集合（即“双重权责发生制报告阶段”），具有极大的不可比较性、不一致性，并为用户造成了困扰。随着 2009 年 AASB 1049 的实施，这一问题已经在很大程度上得以解决，AASB 1049 将权责发生制 GFS 和 GAAP 融合成一个单一的报告框架，用于九个联邦/州/领地政府报告实体制定 WGR-AU 和一般政府部门财务报告（以及最终预算结果报告）。

财政部门的受访者对这一成果表示支持。例如，澳大利亚采访 2 的受访者认为 AASB 1049 “使一系列财务报告在编制的过程中能够广泛遵循统计和会计要求以及两个体制界限，确保 GGS 部门在经济中的影响力，以及合并范围更大的 WGR-AU 建立在会计准则控制概念基础上”（澳大利亚采访 2）。

他们也反映并不清楚 GFS 支持者和 GAAP 支持者之间存在任何紧张关系。因此，两个相互竞争框架的使用这一长期问题的解决，以及对报告作出一系列常规要求的会计准则的可用性帮助解释了财政部门受访者对合规的态度，以及他们在报告有了更多确定性和可比较性之后所持有的积极观点。

4.5 总结

从财务报告合规的角度来看，大多数受访者对 WGR-AU 所能带来的潜在好处表示支持。例如，受访的财政部官员并没有觉得主要机构或 GAAP 和统计框架的参与者之间存在任何冲突。财政部门官员（澳大利亚采访 2、4）对 GAAP 和 GFS 在根据 AASB 1049 编制的报告中的整合持肯定态度，因为早前曾尝试分别公布的两组数据给议员和其他用户造成了困扰。另外一个潜在的可见好处是，WGR-AU 可以为关于当前的公共开支对代际公平性的影响的艰难辩论带来启示（澳大利亚采访 1）。

尽管如此，所有的受访者在评估 WGR-AU 的使用方面都更加小心谨慎。一位财政部官员（澳大利亚采访 2）认为大多数议会成员并没有使用 WGR-AU，甚至不能理解报告。此外，有一个常见的观点是，议员和其他利益群体的关注点在预算上，特别是基本的现金余

额，也就是联邦政府所考虑的预算底线（澳大利亚采访 2、4）。一位信用评级机构管理者（澳大利亚采访 3）表示他的主要关注点在其他措施上，而不是更广泛的 WGR-AU 上，对 GGS 合并财务报告的关注也十分有限，仅关注一小部分的数字指标⁴。但是这位管理者也表示经审计的 WGR-AU 能使人相信报告中的政府数据，这些数据随后将成为基准，与纳入信用评级模型的其他数据质量进行比较。

除了议会对此缺乏兴趣外，大众对 WGR-AU 所表现出的冷漠也加剧了这一问题，从媒体对 WGR-AU 数据的极少报道便可以体现出来（澳大利亚采访 4）。财政部官员（例如澳大利亚采访 2）认为媒体对预算更感兴趣，一部分原因是政府通过预算来体现那些会对民众产生影响的事项，而且记者们不会注意到 WGR-AU。媒体关注点的不同也反过来推动政治家把注意力坚定地集中在预算上（澳大利亚采访 2、4）。

另外一个常见的话题是，受访者认为 WGR-AU 使用起来较为困难，或者按照当前的形式难以获得，并且就如何改进这些情况提出了几点建议，其中包括在简化报告表述的同时保留高质量的信息（澳大利亚采访 2），包括概要信息（澳大利亚采访 1、2）。使 WGR-AU 简明易懂则是一个更加艰难的任务，“如果我们真的想让公众参与到报告中来，就必须将它真实地呈现出来，这样人们才会参与其中”（澳大利亚采访 1）。其他受访者的建议还包括在报告中纳入具有前瞻性的信息，有效利用现代技术，使概要信息在同一水平呈现，利用相关设施深入挖掘 WGR-AU 信息，以及挖掘更详细信息的可能性（澳大利亚采访 2）。

⁴ 这些包括收入水平和经济前景、预算灵活性、预算执行情况、流动性、负债/收入和或有负债。

新西兰实施部门中立会计准则已经有二十年了，但以 IFRS 为基础的准则对公共部门的适用性，特别是新西兰政府合并财务报告（WGA-NZ）方面的问题还没有完全解决。

5.1 前言

从 1993 年的《财务报告法案》（Financial Reporting Act）时期开始，新西兰就开始采用部门中立政府财务报告，而且从 1993 年到 2013 年，这一财务报告准则始终适用于公共部门（政府）和私营部门（商业和非营利组织）。中立部门方案中的一个反常现象是，就在 1989《公共财务法案》（Public Finance Act）引入了官方机构（即中央政府）GAAP 合并财务报告要求不久之后，政府合并财务报告开始不再受合并准则（SSAP-8）的约束。直到 2001 年，中立部门合并准则（FRS-37）会计准则委员会才正式批准在新西兰中央政府层级实施合并财务报告。

新西兰实施部门中立会计准则已经有二十年了，但以 IFRS 为基础的准则对公共部门适用性，特别是 WGA-NZ 方面的问题还没有完全解决。2009 年会计准则委员会发布了一份讨论文件，就在新西兰公众利益实体（PBE）和非盈利实体中从部门中立新西兰—国际财务报告准则（NZ-IFRS）到应用一系列特定的 IPSAS 这一拟定转变征求意见。在这份讨论文件中，委员会多次在成本效益分析中提到了以更好的服务满足“用户需求”，促使委员会决定实施部门特定准则。

作为此次讨论结果的一部分，在 2011-12 财年，用于 WGA-NZ 的 GAAP 规定发生了一个重要的变化：新成立的外部报告委员会（External Reporting Board）为公共和非盈利部门制定了一个独立的财务报告框架，就 PBE 的报告准则发布了一系列征求意见稿。这一贯穿整体的 PBE 报告准则涵盖了 1 级实体（即“大型机构”，总开支超过 3000 万新西兰元，其中包括在 WGA-NZ 中合并的实体）报告。

5.2 定义“用户”和“使用”

鉴于 WGA-NZ 合并财务报告已经实施了 12 年，对于新西兰的受访者来说，在即将引入的基于 IPSAS 的 PBE 准则下是否编制合并财务报告已不成问题。有远见的新西兰用户和报表编制者可能会认为编制合并财务报告的优点是 WGA-NZ 自 1990 年以来的部分或局部转变：从部门中立的 NZ GAAP 转变为部门中立的基于 IFRS 的 GAAP，并且重新使用适用于 WGA-NZ 的部门具体的新西兰准则（基于 IPSAS）。正如一名受访者提到：“问题在于，新准则是否能提供额外价值，能否提高部门报告的质量？我认为目前还不能作出判断。我们或许还需要再过十年才能得出结论。但我认为，既然我们已经选择了一条路，就需要长期地走下去，并且还要和各层次的财务报表用户、编制者和审计者一同进行优质的准则实施后审核，从而来验证此次标准细分是“不幸的实验”还是对未来作出的一次贡献”（新西兰采访 4）。

在采访中我们对 WGA-NZ 报告的用户有了共识：

- 经济学家以及金融性机构，如新西兰经济研究所（NZIER），其与金融机构以及银行的关注点有细微差别，而后者靠政府数据做出判断和决策
- 以经济利益为导向的市场以及信用评级机构
- 学术界
- 政府机构中的主要用户是政客个人以及比个体政客更强有力的政党。
- 财政部，利用政府其他部门的信息为自己服务
- 政府的其他部门，利用本部门和其他部门的信息来做出关于策略、工作方式以及与部长一同工作的判断。

这样的介绍对用户来说并不陌生。尽管如此，有人认为信用评级机构的报告具有特殊功用，因为从某种程度上来说，国际公共部门会计准则理事会（IPSASB）可能会把信用评级机构视为重要用户。“在IPSAS的基本概念框架中有这样的描述：财务报表主要是为资源提供者及其代理人以及享受服务者及其代理人提供服务。‘代理人’是非常重要的部分。因此，我们或许可以看出对WGA-NZ报告研究最多的、关于财务报表提问最多的就是信用评级机构，因为他们向贷款方提供服务，由我们买单（新西兰采访2）。”

从信用机构代表的角度来看，实现国家间的可比性很重要。这就要求这些机构在符合WGA-NZ的同时还要符合基于IMF的政府财政统计体系，这显得非常重要。在新西兰财政部的支持下，新西兰统计局已经开发了一个政府财政统计系列报告。或许从中可以看出，世界上的任何信用评级机构使用WGA-NZ时都需要依据“政府财政统计体系”（由IMF制定）得出的数据作为补充。操作复杂度并不是问题，问题的关键在于各国间的可比性。

5.3 解读政府合并财务报告的有效性

XRB的准则框架文件中指出了任何成本效益分析都要将可比性考虑在内，因为新西兰大多数大型实体都在全球背景下运营。财务报告尤其是合并财务报告的另一个属性特征是“易懂性”，在采访中人们也认为这一点很重要。“财务报告应该易于读懂，这是我们从政府合并财务报告中获得第一大好处。现在，无论如何人们都能看懂损益账目，随着《会计入门》的出现，人们也能看懂资产负债表。此外，大多数商业人士也必须看得懂报告。我们是一个农业大国……事实上农民也懂账（新西兰采访2）。”

另一位受访者提到WGA-NZ的可信度：“在新西兰，人们广泛接受并信任来自WGA-NZ的信息……尽管我们国家人口相对较少，但一般说来大家都信任该信息，认为是可信可用的。我想在澳大利亚和英国这些信息可能会受到更多质疑”（新西兰采访3）。

因此，由新西兰政府发布的WGA合并财务报告在符合财务报告的一些核心属性特征的同时，还要具有一定成本效益。由新西兰XRB发布的会计准则框架中对在会计准则实施和原则中运用成本效益的方式有明确的“官方”规定：成本和收益从不同的角度理解会产生差异。话虽如此，但是明确成本并不容易，而且成本经常经特殊的会计准则衡量和确认中产生。

我们还意识到，新西兰政府推行会计体制改革的背后有强烈的政治意愿支持，但是这样有利的情形受环境因素影响很大，不能移植到其他国家。“我觉得没有人会真正认为美国政府无法建立一个良好的会计体系。他们能在很多大洲打响战役，我认为只要他们愿意，他们会有能力建立一个会计体系。关键还是看政治意愿，并非可行性、成本、规模或类似的因素”（新西兰采访1）。

5.4 成果与影响

鉴于用户的范围——尤其是使用WGA的政府本身和信用评级机构，从采访中得出的看法是合并财务报告体制化可能导致行为和会计操作发生变化，但这些都利于政府执政。具体来说，受访者能够看到报告与宏观经济层面的政策制定之间有明显的联系，以及报告与改善公共部门资产的资本保值计划间的联系。“我们获得这些认识的一种方式就是通过整合所有

我们知道的入账信息，这使我们能够为政府制定财政政策和总体财政目标提供建议，什么是可实现的，什么是具有挑战性的。我们进行尝试，从而制定财政目标，可实现的同时具有挑战性……因此我们以这些财务报表作为预测的起点”（新西兰采访2）。“实际上，我们一开始是看资产构成的用途、资产状况以及这些资产是否能满足未来需求。因此我们是以财务报表提供的信息为坚实基础，来制定我们的资本投资策略”（新西兰采访2）。

在实践中，公共部门报告中反映的地区变化程度确保了每个辖区都得到发展，并且不断改善当地的财政报表，以满足用户需求，虽然有小部分在政府中举足轻重并被指定参加国际论坛的人士已经对此有所认识。就WGA合并财务报告而言，可比性和“易懂性”在本研究报告中已被视为有价值的目标。

5.5 总结

WGA-NZ报告很久前就已经开始编制合并财务报告，目前财务报表编制者及其用户关注的重点已经有所转变。部门中立方式的可持续性或合并财务报告问题已经不再是争论的焦点。市级公共利益实体报告也形成了将地方权威贸易实体与地方政府公益实体进行合并的机制。在采用部门中立报告（现已结束）期间，新西兰从中获得的好处之一就是它允许公共部门的个人转至私营部门，具体而言，它允许私营部门的高管转至公共部门，并成为市值几十亿美元的国家政府或地方政府的部门主管或首席财务官（CFO）。从目前来看，2015年大众的关注点显然在于WGA-NZ中基于IPSAS的准则所带来的影响，以及作为回应利益相关者对新框架中产生问题的关注，其相应的监管措施能否奏效。

加拿大的合并财务报告主要为三个政府级别，分别是联邦/省/市合并财务报告。

6.1 前言

加拿大的合并财务报告主要为三个政府级别，分别是联邦/省/市合并财务报告。根据1867年宪法法案规定的省和联邦责任，各级别的报告被视为自主且相对独立的。加拿大权威的会计准则制定者加拿大特许专业会计师协会（CPA Canada）以及公共部门会计委员会（Public Sector Accounting Board, PSAB）只能向联邦和省府建议而不能要求实施某项会计准则。然而，21世纪初期，联邦政府的财务报告采用全面的权责发生制会计，省府在随后的几年内也采用该准则。2005年，加拿大特许会计师协会（Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA）⁵修订了一个政府合并财务报告实体的准则（CPA Canada 2014）。2011/12 联邦政府财务报告首先明确被命名为“合并财务报告”，并使用新的实体定义。截至2010年，各省也都修订了省级报告中的报告实体定义并将学校、大学、学院和医院（除了安大略省的大学）纳入报告合并范围。这些学校、大学、学院和医院之前并未并入合并范围（CICA 2011）。根据省级法律规定，居于省管辖下的各市须遵循 PSAB 准则。2009年以来，各市被要求完全资本化和摊销有形资产，并提交合并财务报告（Beauchamp 2009; CICA 2004），但明确规定无须与省级报告合并。

关于加拿大公共部门会计准则的研究很少，这些研究关注的是权责发生制会计的采用和实施，而不是合并财务报告。例如，Baker and Rennie（2006）研究了联邦政府决定采用权责发生制会计的影响因素，并得出结论，称加拿大审计总署（Office of Auditor General of Canada, OACG）和 PSAB 起到重要作用。在一项比较研究中，Buhr（2012）称，PASB 的成立和 CICA 制定的独立的公共部门会计准则是加拿大政府较为缓慢地逐步采用权责发生制会计的主要原因⁶。Pollanen and Loiselle-

Lapointe（2012）推断，加拿大联邦政府采用权责发生制会计是受合法性要求的驱使，以便向立法者和监督机构展示透明度、问责制和良好的治理。在政府内部，许多管理者视权责发生制会计为额外的负担，而非有效的管理工具。

6.2 定义“用户”和“使用”

政府合并财务报告是加拿大公共账目的主要组成部分，加拿大公共事务和政府服务部（The Canada, Public Works and Government Services Canada）（2014）将其目的界定为：“这些合并财务报告的根本目的是向议会、进而向公众提供信息，从而促进议会和公众理解与评价政府负责的财务及其资源的所有性质和范围”。

从此定义可以清楚地看到，加拿大政府合并财务报告的主要目标用户是议会和国会议员所代表的更广大的公众，这大体上得到了加拿大受访者的证实⁷。受访者（加拿大采访 2、3）称，《财务行政法案》（Financial Administration Act）要求在议会中提交经审计的财务报告。公共账目委员会（PAC）首先对财务报告和审计总署的报告进行审查，并就报告提供的问责进行评估（加拿大采访 2、3）。另一位受访者（加拿大采访 1）也对此事进行了说明：“首要目标是透明度……因此，要向国会议员和更广大的公众提供关于其税款实际去向的基本财务信息……第二个目标是问责”（加拿大采访 1）。

然而，看上去政府合并财务报告似乎并不是 PAC 所依赖的唯一的财务文件。加拿大的公共账目包括三卷，并且“共有 2,500 页，合并财务报告只是其中的一小部分”（加拿大采访 2）。合并财务报告（高度概括版本）和审计总署的报告是第一卷；第二卷包括部门税收和支出的明细；第三卷提供更多的详细信息和分析。

⁵ 加拿大特许专业会计师协会的前身，2013年，加拿大三大会计师协会合并为加拿大特许专业会计师协会。
⁶ 然而，值得注意的是，和上市公司一样，加拿大政府业务实体，如官方企业，必须使用 IFRS。

⁷ 提到的其他潜在外部用户有：媒体（加拿大采访 1）、贷款方（加拿大采访 2、3）、债券评级机构和信用评级机构（加拿大采访 5）。

6.3 解读政府合并财务报告的有效性

大多数受访者主要视政府合并财务报告为遵守法律和专业要求的外部问责工具，这与 Pollanen and Loisele-Lapointe (2012) 的发现一致。除了政府合并财务报告外，部门规划、优先项目和绩效报告等文件也是议会的主要问责工具。一位受访者(加拿大采访6)说道：“议会议员掌握的信息更多吗？是的。他们认为自己掌握的信息更多吗？不……他们可能需要政府有能力将财务信息与绩效数据、战略目标和运营目标联系起来。”

针对议会问责制的合并财务报告的局限性可能在于其复杂性，要理解这些报告最起码得具备一些会计知识。据一位受访者(加拿大采访1)称，只有一小部分议员(20-30位)密切关注财务报告，对更好地理解财务报告表现出强烈的兴趣，并付诸努力。对大多数议员来说，把时间用来解决选民的问题比用来试图理解公共账目更有政治意义。正如一位受访者(加拿大采访1)指出的：“由于议员不是会计师或者金融专家……他们实际上让他人帮助其分析和理解数字，并从中受益……因此，不要期望他们一定会检查公共账目，因为公共账目实际上并不是为他们编制的。”⁸

另外，还有一位受访者(加拿大采访6)称，问责制和组织文化的重大变化是由2006年联邦问责法案引起的，该法案任命副部长为“会计主管”，具有特殊的财务监督责任，直接向议会报告。因此，“他们有责任对控制体系进行有效治理和监督……在廉洁……(和)高效方面。”承担这些责任需要具备财务素养。这位受访者总结道：“(结果)，内部报告的使用率急剧上升，并更具纪律性，这给财务人

员造成了巨大压力，他们要编制具有相关性的内部报告……随之的压力在于提高……财务素养……必须理解财务报告和成本性质，并将所有这些事物联系起来”（加拿大采访6）。

至于决策和控制目的，大多数受访者认为不同的利益相关者具有不同的需求，单一的目的并不适用所有的人。例如，一位受访者(加拿大采访6)称“你需要一组不同的财务报告来制定公共政策决策，并最终做出资源配置决定”。另一位受访者(加拿大采访1)称，对于宏观经济分析和决策，加拿大的宏观经济国家账目系统仍然是主要的信息来源；顺便说一下，该系统与加拿大公共账目并没有完全整合，这使得综合分析十分困难。

不过，另一位受访者(加拿大采访5)解释道，审计过程呈片段化，部门审计委员会通常只对部门年度财务报告(2006年推出，是部门绩效报告流程的一部分，但并未经审计)感兴趣：“政府合并财务报告对各部门并没有什么意义，因为每个部门都有自己的数据、预算和拨款，所以每个政府部门不会用政府整体的报告”。

《财务行政法案》(Financial Administration Act)在2009年得到修正，要求各部门、机构和官方企业从2011/12财政年开始也要编制和公布季度财务报告(加拿大财政委员会秘书处2015)。一位身处政治高层的参议员受命领导修正本法，他对财务报告感兴趣，这实属罕见。然而，这些报告仍然是以支出为基础，且未经审计，对于这些报告的价值看法不一。一位受访者(加拿大采访5)认为这未必是一个大问题，因为各部门和政府整体对重要性的标准差别非常大。

⁸ 据加拿大采访1受访者称，“公共账目是为审计总署编制的，用来证实政府……具有积极的控制框架……一直根据PSAB标准来管理资金，而且(政府的)内部控制系统实际上是有效且可行的。”

虽然提高透明度和改善问责制是高尚的目标，但是会计改革带来的政治争端和负面影响使这些目标受到一些争议，所以至今仍未实现。

不过，另一位受访者（加拿大采访 6）对这些季度财务报告的用户提出了质疑。尽管该受访者承认，全面的权责发生制会计极大地提高了政府财务报告的相关性，比如可以解释养老金的或有负债和政治决策的全部资金投入成本，但是该受访者也表示急需考虑其他绩效信息：“我认为与组织的战略目标具有有意义的联系，或者与组织的运营控制要求联系起来的高质量财务信息非常重要……如果对政策目标、客户和进行报告的风险不够敏感，你的报告就无相关性。”（加拿大采访 6）。

6.4 成果与影响

虽然提高透明度和改善问责制是高尚的目标，但是会计改革带来的政治争端和负面影响使这些目标受到一些争议，所以至今仍未实现。例如，一位受访者（加拿大采访 6）间接地提到了“实体定义之战”，而另一位受访者（加拿大采访 4）则更为直接，称省级争端为“真枪真刀的打斗”。一些省级财政部门反对 PSAB 准则及其重新定义省级报告实体的努力，PSAB 将教育、医疗和市政府⁹等之前的非合并部门纳入了省级报告实体。两位受访者也就潜在的政治“手腕”提出了警告。议会、省级立法机关及其公共账目委员会的作用受制于党派政治（加拿大采访 4）。对于政客来说，透明度未必是“好事”，因为它往往会招致反对派、公众和媒体的更多质疑（加拿大采访 1）。因此，对于政客来说，这与支持更加透明的会计制度的运动是自相矛盾的。正如一位受访者总结的：“提供给议会或公众的越多，遭到的质疑越多；透明度越高，问责越多……这么做并不一定符合政府的利益”（加拿大采访 1）。

6.5 总结

受访者一致认为，在过去 10 到 15 年，加拿大各级政府的会计、财务报告和问责制都取得了巨大进步，不过，也指出一些需要改进的方面，比如一些不统一的或者未得到充分整合的会计实践和制度。政府合并财务报告主要被视为遵守法律和职业会计要求的外部问责工具，而不是用来制定管理规划、控制和任何意义的决策目标的工具。尽管议会问责是其主要目标，但是部门规划、优先项目和绩效报告等文件对于议会问责也非常重要。然而，一定程度上由于缺乏主要目标用户——议员的参与，受访者所提的“使用”和“用户”具有很大的猜测性，难以核实。不过，一位受访者称，“用户问题”和财务报告未得到充分利用的问题也不一定仅仅局限于公共部门：“我认为，这些问题同样存在于以盈利为目的的实体财务报告……我觉得要弄清楚用户以及用户实际上做什么或者不做什么非常困难……非盈利实体、盈利实体以及政府的财务报告整体上没有得到充分利用”（加拿大采访 5）。

⁹ 市政府游说成功，免于被纳入省级报告中。安大略省的大学也没有被纳入其中。

在瑞典，合并财务报告是由中央和地方这两个不同层级的政府分别制定的。

7.1 前言

自 1996 年起，瑞典法律明文规定中央政府每年需提交年度合并财务报告（ESV 2001: 27）。这意味着瑞典的报表合并模式与澳大利亚和加拿大的模式相类似，均是根据以宪政为基础的合确定并范围，而并非面向公共部门或者中央政府整体。

多年来中央政府和地方政府的职能划分已发生了变化¹⁰。出于民主原因，中央政府的很多责任都转移给了地方政府和其他机构。例如，权力下放至地方政府据称是为了维持公共部门决策者和公民之间持续的互动交流。瑞典的两层级合并财务报告包括中央和地方两个层次，很大程度上反映了瑞典政府的组织方式。瑞典中央政府早期在重组中采纳了新公共管理（New Public Management, NPM）理论，但却雄心勃勃地对政府职能进行分割，实现政策制定和政策实施的分工（Paulsson 2011）。瑞典以权责发生制为基础的会计制度可追溯至上世纪七十年代。最早开始采用权责发生制会计制度的是地方政府，随后中央政府进行跟进，并于 1993 年开始采用这一会计原则。

瑞典的学术文献主要关注的是会计制度的变化对公共机构的影响以及公共部门如何运用会计制度，并没有专文论及合并财务报告的本质。然而，调查相关文献、了解瑞典公共部门中会计制度驱动型变化背后的作用因素仍然是非常有益的。20 世纪 80 年代和 90 年代的研究主要以地方政府的会计体系为主导，这从某种程度上反映了他们有权制定各自的财务报告准则。

现如今，每个会计主体每月都需要编制财务信息报告，并将电子版发送至瑞典国家财政管理局（National Financial Management Authority, ESV）的数据库。这个管理机构每年的财务业绩报表和财政状况报表都会合并进中央政府年度财务报告（见 ESV 2001）。这意味着中央政府年度财务报告（Central Government Annual Report）对税收、开支、资产、负债以及影响政府借款净额的支付进行了合并。政府可以决定豁免某些营运、资产等进入合并范围。根据预算法案及其辅助文件，政府的定义是根据法规，而不是受其控制的主体范围进行界定的。按中央政府年度财务报告辅助文件的规定，瑞典国民收入养老金体系¹¹和瑞典国家银行（Riksbanken）并不在合并范围之内（见 ESV 2013）。

7.2 定义“用户”和“使用”

2013 年中央政府的年度财务报表提供了从预算信息、合规报告到宏观经济政策等各方面的信息：“政府通过这份文件记录了 2013 年的国家经济成果。报表包含财政政策目标监督、收入结算和补助以及其他财务许可、损益表、资产负债表、现金流转表、债务变动表、国家信用担保的会计及风险分析、国家认证、支出和来自欧盟的补助。它结合了国家审计署根据一年中的绩效审计编写的审计报告和政府对此做出的响应行动。”（瑞典政府，2013）¹²。

在瑞典的环境中，政府和议会是中央政府合并财务报告提供的财务信息的主要用户。中央政府的主要财务管理部门包括财政部、司法部、瑞典国债办公室、瑞典行政发展署、瑞典统计局、瑞典国家审计署和 ESV。其中 ESV 在瑞典公共部门的会计和财务管理中起着关键作用。ESV 向政府汇报并与政府及其它机构密切合作，它的活动也是由政府进行资助的。

¹⁰ 1992 年的瑞典地方政府法案（Swedish Local Government Act）管控着市政辖区的划分，并规定了市政府和郡议会的组织方式和权利范围。此外该法案还包含关于民选代表、市议会、执行管理局和委员会的相关规定。

¹¹ 瑞典语名为“AP-fonderna”。

¹² 译自瑞典语原文。

“合并财务报告是额外的成果……一开始对此并没有要求。”

尽管如此，需要注意的是，中央政府编制合并财务报告并不是公共部门采用权责发生制会计的所有目标。相反，正如瑞典采访1中所说：“合并财务报告是额外的成果……一开始对此并没有要求。”瑞典采访2受访者也表达了类似的观点。

在瑞典，合并财务报告并没有被看做是与权责发生制互相独立、截然不同的一种制度。恰恰相反，（瑞典的）学术文献认为合并财务报告是权责发生制会计理所当然的一部分，也是中央政府实施权责发生制不可或缺的一部分。正如在7.1节所述，自1996年起，瑞典法律明文规定中央政府每年需提交年度合并财务报告（ESV 2001: 27）。在随后的一份文件中（ESV 2013），也可能是间接参考了英国和其他国家的不同合并财务报告，ESV解释道，递交中央政府年度合并财务报告并非改革的目标，而是改革所带来的一种可能的结果（次级产物）。

瑞典的所有受访者都能够预想到从收付实现制到权责发生制合并财务报告的转变所带来的规范性效益，并从理论的角度出发，考虑这类账户如何为决策者提供信息。例如，如果有一项资产准备出售，就需要考虑交易的资产负债表效应和预算的现金投入。所有受访者（瑞典采访1、2、3、4）都强调财务报告的时效性是保证合并财务报告得到有效使用的关键因素。

尽管受访者称权责发生制会计和相应的中央政府合并财务报告确实发挥着重要作用，提供了资产和负债的全景图，但他们同时也认为国家预算仍然是政府实施经济政策、议会行使财政权利的主要手段。然而正如一位受访者所强调的，只有将中央政府合并财务报告和国家预算两者的信息相结合，中央政府的财政状况和财政事务才能做到完全透明化。

7.3 解读政府合并财务报告的有效性

为了解瑞典中央政府权责发生制财务信息的使用和使用情况，Paulsson（2006）分析了瑞典中央政府权责发生制会计的变化。他主要关注两组用户，即政府官员和机构管理者，结果发现权责发生制财务信息在管理中的使用率高于预算政治和政策制定。他补充道，研究结果与瑞典中央政府引入权责发生制会计的最初意图高度一致，比如旨在支持绩效管理和其他公共管理创新。这还意味着，权责发生制会计制度在瑞典中央政府实现财务管理目标中发挥的作用很可能与第三个目标有关，即实现中央政府资源利用的高效性和有效性（Finansdepartementet 2000）。

本研究中的大多数瑞典受访者一致同意（中央政府）运用了合并财务报告，但却难以清楚地说出使用合并财务报告对政府行为和议会问责过程的影响程度究竟有多大。和本研究中其他国家的情形一样，熟悉本国公共审计流程的受访者认为应当促进合并财务报告的使用：“中央政府合并财务报告没有得到应有的重视。”（瑞典采访3）

这与2001年对ESV的一项研究发表的观点非常相似，ESV认为权责发生制财务信息常被置于次要地位。议会通过的预算一部分遵循收付实现制，另一部分遵循修正后的权责发生制。而中央政府合并财务报告则全部以权责发生制为基本原则。这意味着有必要统一会计结构，使得对权责发生制和收付实现制（在很多情况下，为修订的权责发生制）的财务分析更加方便。这也导致了瑞典的会计模型复杂难懂（见ESV2001）。

另一位受访者评论说导致议会使用中央政府合并财务报告受限的原因在于它们规模庞大、错综复杂。正如一位受访者所述，通常情况下，只有特别会计委员会（Finansutskottet）才会关注合并财务报告的细节。所有瑞典受访者一致认为中央政府合并财务报告的直接使用主要限于瑞典公共账目委员会。

然而，关于设立中央政府编制合并财务报告的一个关键的间接效益和结果，瑞典采访 4 的受访者说道：“权责发生制会计的应用和中央政府合并财务报告的设立使得瑞典的治理和内部管控框架得到强化。这是编制合并财务报告的一个重要的间接效益。”

但目前，合并财务报告和权责发生制会计在欧盟得到了更多的政治关注，他们已决定发展并采用欧洲公共部门会计准则（EPSAS）。在讨论 WGA 报告的潜在效益（或劣势）的背景下，一位受访者强调：“欧洲关于 EPSAS 的讨论使焦点重新转移到了欧洲公共部门会计中采用的权责发生制原则。这能带来积极效果，我们将有可能看到关于瑞典合并财务报告的讨论重新燃起”。（瑞典采访 3）

国家审计部门指出，考虑使用像英国等国家的政府合并财务报告可能对瑞典有潜在的益处。在讨论 EPSAS 的背景下，一位受访者认为 WGA 合并财务报告会对瑞典有益，因为它能促进关于债务的全面认识。而其他受访者不赞成采用英国式 WGA 报告，声称它并不适合瑞典的国情。相反，对盎格鲁 - 撒克逊式合并财务报告持较强怀疑态度的人表示瑞典的合并模式应该反映其公共部门和政府的组织方式。

例如，法律规定公共部门会计和商业部门的审计应该分开，而盎格鲁 - 撒克逊国家却并

没有对这两类部门进行划分，而且很少有限制其人员流动，正如两位受访者（瑞典采访 1、2；这些受访者同时接受采访，但并非在所有问题上都持同样的观点）所解释的那样：“在（瑞典）私营部门中，有一个审计组织，与国际组织相关联。瑞典政府部门工作人员不可能担任这个组织的成员，而这在其他国家却是允许的。比如在英国，你可以同时在政府和私营部门任职……在瑞典我们会计师都是政府审计师，没有义务遵守其他国家需要遵守的这些国际准则。”

7.4 成果与影响

在探讨瑞典中央政府财务报表的使用情况时，我们有一个重要的发现，即要想开发一个最能反映国家治理方式的合并模式是需要花一定时间的。本研究中的所有受访者一致强调推动会计和财务报告得到改善的关键因素之一就是加强绩效管理。在编制合并财务报告时这个观点同样成立，因此导致了两层级合并体系（分别为中央政府和地方政府两个层次）的建立。这个体系被视为瑞典政府和公共部门管理方式的最佳体现。

与英国等国家相比，瑞典是一个小国，因此瑞典公共部门的会计准则虽然与 IFRS/IPSAS 相一致，但却比英国要简单得多。一位受访者说道：“更简单的会计准则让合并变得更加便捷容易”（瑞典采访 3）。中央政府合并财务报告的使用是通过政府财政委员会（finansutskottet）所管理的年度评审的形式进行的。所有受访者一致认为，通常情况下合并财务报告并不是决策的主要信息来源，但在这个过程中预算提案和月度国债报告起到重要的作用。

所有受访者一致认为中央政府合并财务报告是瑞典公共部门财务管理中不可或缺的要素。

瑞典采访 3 的受访者还表示，有迹象表明媒体和其他利益相关者可能并不了解如何看懂并使用合并财务报告中的信息，因此他们更喜欢使用预算提案和国债报告等更熟悉的文件。

7.5 总结

所有受访者一致认为中央政府合并财务报告是瑞典公共部门财务管理中不可或缺的要素。部分受访者认为（中央政府）合并财务报告已得到充分使用。即便如此，另一些受访者强调，中央政府合并财务报告的使用还是非常有限的，因此还有很大的提升空间，需要进一步加强这些财务报表能提供的信息的宣传和使用力度。

瑞典中央政府合并财务报告的一个优点在于发布非常及时，通常会在年终的 4 个月之内发布。高时效性有助于提高其有效性。这份报告一经发布，就被递送给议会公共账目委员会，并在六个月后的公共账目委员会六月会议上被纳入考虑范围。此外，所有受访者都强调，中央政府合并财务报告的编制为瑞典中央政府提供了一幅财务状况和绩效的全景图，尽管有些人对盎格鲁 - 撒克逊式的合并概念是否适用于瑞典这样的国家持怀疑态度。

欧洲关于 EPSAS 的讨论使焦点重新转移到了瑞典公共部门会计制度中采用的权责发生制原则和合并财务报告。ESV 和瑞典国家审计署等部门都发布了白皮书，特别论述了瑞典合并财务报告中运用的特殊会计原则。在权责发生制会计准则（如 IPSAS）政策辩论中通常强调这种会计制度和财务报告实践可以提高问责机制。同时，预算仍然是公共部门进行决策的主要工具。这就让人怀疑财务会计和财务报告在提高问责机制方面是否会起到所期望的作用。为强化政策辩论，还应鼓励就预算、财务报表和问责制以及决策制定之间的关联（和差距）展开辩论。

本研究通过考察瑞典的合并财务报告制度指出了及时发布合并财务报告的重要性。采访显示，在瑞典推行 WGA 会计制度被视为一种潜在的危险，会削弱时效性从而降低这类报告的有效性。瑞典的所有采访均表明，在改造欧洲的财务会计和财务报告制度的时候，需从成本效益的角度认真考虑。此外，为提高基于权责发生制的财务报告信息利用率、实现所宣称的效益，还需对会计和财务报告培训的作用进行进一步的政策讨论。

对于所有五个国家而言，一个突出的现象是如何根据每个国家的体制构成来划分合并范围，而不是通过遵守一个合并报表的通用或会计观念来确定这类范围。

8.1 对比分析

对于所有五个国家而言，一个突出的现象是如何根据每个国家的体制构成来划分合并范围，而不是通过遵守一个报表合并的通用或会计观点来确定这类范围。例如，在澳大利亚和加拿大等联邦制国家，权责发生制合并财务报告反映了州和省的界限。这些国家没有通过对单个合并的辖区进行加总来合并整个国家的账目，但是中央集权程度较高的国家（如英国和新西兰）则会对整个中央政府的账目进行合并。英国的情况比较特殊，因为合并范围不单单取决于控制或体制辖区，还包括哪些项目在整个国家层面上获得了资金支持，涵盖地方政府甚至是公营公司等类似的准普通机构。与之相反，瑞典的政府合并会计范围则反映了该国中央分权的性质，地方政府享有中央政府给予的自治权。因此，这些有关政府体制构成的不同观念提供了理解政府合并财务报告之用途的背景，更重要的是有助于确定这些政府合并财务报告的用户。

在英国，有两个长期存在的议题主导着政府合并财务报告的设计和使用——使用会计方法来阐明宏观经济政策问题（例如，长期债务的累积，比如未获得资金支持的公共服务部门的养老金、公共部门与私营部门合作的基础设施债务，以及或有负债）的政治意愿，以及对建立一个为政府各个层面提供支持的更具一致性和综合性且以会计方法为基础的信息系统的需求。此外，政府还表示，WGA-UK 将成为比英国国民经济核算报表更为可靠的信息源，因为审计总长（Comptroller and Auditor General, C&AG）会对前者进行审计。目前，WGA 在宏观经济管理中的应用还很有限，因为政府的主要目标是继续改善支持会计基础设施的基本要素，以便省去审计审核的流程。该研究还发现，一些受访者对 WGA 除以会计为核心的功能（如合规报告和审计）之外的使用价值有所怀疑，因为其他的会计系统能与 WGA 相媲美，如政策规划和资源分配的预算，以及用于全球宏观经济对比的 ESA2010 核算标准。WGA 的支持者坚定地认为，如果该系统不能替代国民经济核算报表，至少可以对后者进行补充，但是已明确确定的外部用户（如信用评级机构）仅将后者视为进行主权违约风险建模的源数据。从审计的角度而言，所有五份 WGA-UK 报告的审核都有助于阐明政府各个层面长期存在的会计和问责问题。

在澳大利亚，学术界和执业人员的辩论关注于 WGR-AU 的规范性应用，但对这些报表在其当前形式下的实际使用情况和有效性的实证研究还十分缺乏。在政府合并会计的悠久历史中，各国采取了一些不同的道路和方法，现在这些道路和方法在当代财务报告政策和实践中得到了巩固。这包括对权责发生制会计技术的早期采用；与私营部门报告模式相一致的趋势；对部门中立的会计准则政策的采用（包括对 IFRS 的应用）；以及 AASB 1049 的发布，其整合了权责发生制 GFS（统计的）和 GAAP 报告框架，用于编制 WGR-AU 和 GGS 财务（和最终预算结果）报告。

在某些方面，这些先进和根深蒂固的发展趋势限制了未来与其他已经开发或正在开发不同道路和方法的国家之间进行折中与协调的可能性。但是，有关如何确定 WGR-AU 的用途，澳大利亚与其他国家的经验存在一些相似之处。例如，和英国与加拿大的情况一样，政府合并会计似乎主要被视作合规报告和审计的一种工具。遵守体制界限的报告框架也限制了其在全国层面上助力宏观政策制定的有效性；联邦制的加拿大也面临着同样的问题。最后，和许多本研究中审视的国家一样，现实中有关澳大利亚政府政策的辩论似乎主要在预算层面开展，用于在 GFS（即统计的）层面上而非在 WGR-AU 层面上进行全球对比。

与之相反，在新西兰，受访者对政府合并会计表现出更为支持的态度。一方面，可以想象这归因于这个国家的规模较小，这使得编制合并财务报告在该国相比在英国而言更加容易也更加及时。另一方面的原因是，WGA 早在 20 世纪 90 年代初期就在新西兰兴起了，目前已经发展得比较成熟。新西兰政府的单一制结构也意味着相比邻国澳大利亚而言，这类报表可以更贴近宏观经济考量和资产管理的实际情况。受访者的明确立场（有些受访者曾参与过以权责发生制为基础的“新公共管理运动”的先锋团体活动）也有助于形成对新西兰 WGA 更为乐观的看法。此外，我们还注意到，各大会计师事务所为支持会计和审计准则发展、助力政府政策制定、进而公开其资源和知识库所进行的投资，是新西兰 WGA 能够获得持续支持的又一个因素。

首先，合并财务报告本身的性质让其成为了提升整个公共部门会计实践标准的有效方法。在许多国家，会计实践仍然严重依赖于收付实现制。

在加拿大，政府会计核算的高度碎片化，加上不同机构和政治派系之间的实力较量，以及各省联邦自治的体制结构，使得该国在法律上和实践中都不大可能实现与英国相当的报表合并规模。然而不像澳大利亚联邦，加拿大的CICA（后来成为了新成立的加拿大特许专业会计师的创始成员）是部门特定会计准则的坚定支持者，这与澳大利亚的部门中立标准相反（最初新西兰也是采用这种标准）。相反，该观点认为合并财务报告主要用于提升透明度，但对它们的价值仍然存在疑问，因为受访者很难阐明这些账目对于议员的有效性和用途。我们所接触的议员对本研究的话题依然表现出漠不关心或毫无兴趣的态度。

瑞典的情况更为特殊，因为它虽然采用了许多盎格鲁-撒克逊国家的“新公共管理”改革观点，但是其重视共识与合作的政治和政府体制催生了一种不同的问责制度，该制度更清楚地描述了商业领域和公共领域。然而，与我们所研究的其他盎格鲁-撒克逊国家一致，受访者之间也存在一个共同的问题，即政府合并财务报告的用途和用户呈现出各不相同的情况。审计报告、进行体制改进并优化资产管理似乎是权责发生制政府合并财务报告行动的最大收益。但是预算和欧盟规定的统计报表仍然是政治家、议员们用于决策和问责职能的主要报表集合。

8.2 研究结果综述

要总结政府合并财务报告的价值，在所有五个案例中可以得出许多共同的现象。首先，合并财务报告本身的性质让其成为了提升整个公共部门会计实践标准的有效方法。在许多国家，会计实践还是严重依赖收付实现制。根据

其定义，合并财务报告还意味着必须对会计系统进行整合，本研究通过突出现存系统的局限性、制度流程中的分歧，以及对政治家提升自身财务素养的需求，揭示了实施合并财务报告的价值。

第二，在概念层面上，本研究还突出了会计师在尝试构建一个全球化和/或统一的会计架构时所面临的挑战，因为议员通常更愿意采用收付实现制的预算方法，而经济学家对统计报告更为偏爱，因为后者在国际上受到更为广泛的应用和接纳。各国之间以合并会计为基础的系统的步伐非常不一致，使得从宏观经济的角度来看，尽管GAAP和统计系统从政府机构获取数据的方式有很大的重叠，但是其相对联合国/欧盟规定的统计报告系统而言竞争力还不够。因此，使用政府合并财务报告的方式取决于国家所处的具体环境。

在英国，对于议员而言，政府合并财务报告提升了大规模长期债务所产生的问题的重要性，并且成为了许多公共部门机构，包括编制统计报表的国家统计局（Office of National Statistics, ONS）获得可靠数据的来源。与之相反，澳大利亚政府努力使政府合并财务报告更有效，其做法是通过发布AASB 1049，将GAAP和它们的GFS统计报告框架进行整合，归于WGR-AU和GGS报告系统之下。而对于新西兰而言，由于该国的规模较小，使得其能够快速调整，维持其先锋地位，而不用面临国家规模所带来的各种问题。一位信用评级机构的代表会同意Newberry的观点（Newberry 2011），即WGA-NZ报告培养了对常规政府统计之外的公共部门或有负债的认识。其他正在评估全球经济相对风险和缺陷的机构也会喜欢这个用途。

如果政府合并会计改革计划想要成功，使用合并 WGA 想要达到预期目的，政治家和关键政府官员必须做出重大承诺。

在加拿大，公共合并财务报告的主要预期用途仍与统计意义上的国家账目的用途有很大不同，即议会的问责和在制定宏观政策决定中的有效性各不相同。在瑞典，为使合并财务报告更容易实施和使用，政府决定修改国际 GAAP，这为中央政府的合并财务报告的及时发布提供了支持。然而，在所有这五个国家中，围绕政府合并财务报告产生问题所展开的辩论一般仅限于专家界，并未获得媒体或非专家政客的广泛认识和使用。

第三，此处所展示的对于政府合并财务报告的发展和使用的对比研究体现了本研究中解释这五个国家内部和彼此之间的发展和当代实践的难度。这包括历史/体制背景的差异；合并范围；所包含的政府和实体层级；以及会计和报告框架的选择。此外，报表合并概念和用于描述其发展和当代实践的术语的选择也有细微差别。因此，对于专家们而言，要表达对合并财务报告的理解是一件复杂且困难的事，因此议员们和其他潜在的用户群体会发现这些报告在当前形式下很难理解，这并不奇怪，因为他们并非都是专家，可能也没有财务背景，在满足他们其他的需求时缺乏直接的可比性和有效性。

8.3 建议

如果政府合并会计改革计划想要成功，合并 WGA 要达到预期目的，政治家和重要政府官员必须做出重大承诺。然而，这些配合计划实施的政治行动很难在最佳的时机实现，因此这仍然是任何会计相关改革的巨大挑战。当前，在本研究中分析的大多数国家中，除新西兰外，尚没有国家颁布真正的政治激励措施来从整体上转变为使用政府合并会计系统进行政策制定。要使这类改革更符合用户的实际情况并对决策制定有所帮助，必须考虑合并政府预算职能，也许还要考虑与国际统计框架进行整合，而不仅仅是出于问责目的进行合规报告。从英国的角度看，还需要纳入相应的机制，以确保对审查 WGA-UK 的议会委员会所提出的建议进行跟进。

从澳大利亚的角度看，需要对 WGR-AU 进行慎重审核，以便确定该框架对用户是否有用，或者需要对其进行重新设计，以便更符合用户需求。此外，澳大利亚的准则制定者也需要根据其他国家的重大发展来考虑本国部门中立方法的适用性。例如，新西兰最近改变了其部门中立的方法，转而采用了其自己的公共部门特定的标准，该标准主要基于 IPSAS。在加拿大，一直存在这样的需求，即整合各个不同的财务（以及统计）信息系统，以便增强信息的可比性、连续性、及时性和有效性，这样做不仅是出于财务报告的目的，而且还有助于规划、决策制定和问责机制。在瑞典，政府和其他机构花费了很长时间开发了一个合适的模式，该模式恰当地代表该国的管理方式。这表明，要把事情做对，不应操之过急，而应仔细考虑合并财务报告如何助力国家的管理，政治家应该采用更为慎重和长期的方法来改革政府的财务报告。

AARF	Australian Accounting Research Foundation
AAS	Australian Accounting Standards
AASB	Australian Accounting Standards Board
ANAO	Australian National Audit Office
AU1 to AU5	Australia based anonymous participants
C&AG	Comptroller and Auditor General, in the UK
CA1 to CA6	Canada based anonymous participants
CFO	Chief Financial Officer
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
CPA Australia	Certified Practising Accountants, Australia
CPA Canada	Chartered Professional Accountants, Canada
EPSAS	European Public Sector Accounting Standards
ESA2010	European System of Accounts, 2010 version
ESV	Swedish National Financial Management Authority
EU	European Union
GAAP	Generally Agreed Accounting Principles
GBE	Government Business Enterprises, Canada
GFS	Global Financial Statistics, Australia
GGG	General Government Sector, Australia
GPFR	General Purpose Financial Reports, Australia
HM Treasury	Her Majesty's Treasury (UK)
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMF	International Monetary Fund
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
NPM	New Public Management
NSW	New South Wales, Australia
NZ1 to NZ4	New Zealand based anonymous participants
NZIER	New Zealand Institute for Economic Research
ONS	Office for National Statistics, the UK
PBE	Public Benefit Entities, New Zealand
PSAB	Public Sector Accounting Board, Canada
SAC	Statement of Accounting Concept, Australia
SE1 to SE4	Sweden based anonymous participants
SSAP	Statement of Standard Accounting Practice, New Zealand
UK1 to UK5	UK based anonymous participants
UN	United Nations
WGA-NZ	Whole of (Central) Government Accounts in New Zealand
WGA-UK	Whole of Government Accounts in the UK
WGR-AU	Whole of Government Reports in Australia
XRB	External Reporting Board, New Zealand

- AARF (Australian Accounting Research Foundation) (1990), Statement of Accounting Concept No. 1 Definition of the Reporting Entity (SAC1), <http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/SAC1_8-90_2001V.pdf>
- AARF (Australian Accounting Research Foundation) (1990), Statement of Accounting Concept No. 2 Objective of General Purpose Financial Reporting, <http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/SAC2_8-90_2001V.pdf>
- Aggestam, C., Chow, D., Day, R. and Pollanen, R. (2014), *Whole of Government Accounts: Who is Using Them?*, ACCA research report (London: ACCA).
- ANAO (Australian National Audit Office) (2009), *Preparation of Financial Statements by Public Sector Entities*, an ANAO Better Practice Guide.
- Australian Accounting Standards Board (2008), *AASB 1049: Whole of Government and General Government Financial Reporting*, October 2007.
- Baker, R. and Rennie, M. D. (2006), 'Forces Leading to the Adoption of Accrual Accounting by the Canadian Federal Government: An Institutional Perspective', *Canadian Accounting Perspectives*, 5 (1): 83–112.
- Baskerville, R. and Bradbury, M. (2008), 'The "NZ" in "NZ IFRS": Public Benefit Entity Amendments, 2008', *Australian Accounting Review Forum*, 18 (3): 185–90.
- Baskerville, R. and Newby, S. (2002), 'Due Process Failure in Sector-Neutral Accounting Standard-setting', *Financial Accountability and Management*, 18 (1): 1–24.
- Beauchamp (2009), 'Municipalities on the Move', *CA Magazine* <<http://www.camagazine.com/archives/print-edition/2009/sep/regulars/camagazine29518.aspx>>, accessed 7 March 2014.
- Bradbury, M. and van Zijl, T. (2007), 'International Financial Reporting Standards and New Zealand Loss of Sector Neutrality', *Research in Accounting Regulation*, 19: 35–51.
- Brady, K. (2007), 'Do NZ IFRS Meet the Public Sector's Needs? *Chartered Accountants Journal*, 86 (10): 19.
- Brady, K.B. (2009), *The Auditor General's Views on Setting Financial Reporting Standards for the Public Sector*, Discussion paper, Office of the Controller and Auditor General. <<http://www.oag.govt.nz/2009/financial-reporting-standards/docs/financial-reporting-standards.pdf>>.
- Buhr, N. (2012), 'Accrual Accounting by Anglo-American Governments: Motivations, Developments, and Some Tensions over the Last 30 Years', *Accounting History*, 17 (3–4): 287–309.
- Canada, Public Works and Government Services Canada (2014), *Public Accounts of Canada 2014*, Volume 1, Section 2, Consolidated Financial Statements of the Government of Canada and Report and Observations of the Auditor General of Canada (Preface) <<http://www.tpsgc-pwgsc.gc.ca/recgen/cpc-pac/2014/vol1/s2/index-eng.html>>, accessed 25 March 2015.
- Canada, Treasury Board of Canada Secretariat (2015), *Quarterly Financial Reporting (QFR)* <<http://www.tbs-sct.gc.ca/fm-gf/ktopics-dossiersc/fmpr-ftm/fmpr-ftm-eng.asp>>, accessed 23 January 2015.
- Challen, D. and Jeffery, C. (2003), 'Harmonisation of Government Finance Statistics and Generally Accepted Accounting Principles' *Australian Accounting Review*, 13 (2)48–52.
- CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants) (2004), *Accounting Bases Used in Canadian Government Budgeting*, Research Report (Toronto).
- CICA (2011), *Public Sector Accounting Board 2010–2011 Annual Report* <<http://www.frascanada.ca/public-sector-accounting-board/news-and-publications/annual-reports/item53328.pdf>>, accessed 31 May 2014.
- CPA Australia (2012), *Promoting Improved Transparency, Accountability and Economic Policy for Governments*, October.
- CPA Canada (Chartered Professional Accountants Canada) (2014), *CPA Public Sector Accounting Handbook* <<http://edu.knotia.ca/proxy.library.carleton.ca/knowledge/Home.aspx?productid=1>>, accessed 24 February 2014.
- Day, R. (2009), 'Implementation of Whole-of-Government Reports in Australia', *Public Money and Management*, 29 (4): 22–34.
- Day, R. (2011) 'Dual Accrual Budget Reporting Frameworks: The Australian Experience of Divergence and Convergence: 2000–2009', *13th Biennial Comparative Inter-Governmental Accounting Research CIGAR Conference 2011– 'Bridging Public Sector and Non-profit Sector Accounting'*, Ghent, Belgium, 10 June 2011.
- ESV (2013), *Comparison with International Accounting Standards etc., Report to the Swedish Government*. See <<http://www.oecd.org/gov/budgeting/Sweden%20-%20ESV%20report.pdf>>
- ESV (The Swedish Financial Management Authority/ Ekonomistyrningsverket) (2001), *Accrual Accounting in Swedish Central Government*.
- Finansdepartementet (2000), *Ekonomisk styrning för effektivitet och transparens*, Ds 2000:63 (Stockholm). See <<http://www.regeringen.se/contentassets/90d9b06937d440f0ab8f24c2ee7a8e2c/remissammanstallning-ds-200063-ekonomisk-styrning-for-effektivitet-och-transparens>>
- HM Treasury (1998), *Whole of Government Accounts* (London: HM Treasury).
- IFAC (2014), *Accountability Now! Strategy and Approach*.
- Likierman, A. (2000), 'Changes to Managerial Decision-taking in U.K. Central Government', *Management Accounting Research*, 11: 253–61.
- McCormack, L. (2007), 'Performance Budgeting in Canada', Chapter 1, *OECD Journal on Budgeting*, 7 (4): 1–18.
- Micaleff, F., P. Sutcliffe, and Doughty, P. (1994), *Financial Reporting by Governments*, Discussion Paper No. 21 (Australian Accounting Research Foundation).
- Newberry, S. (2011), *Whole of Government Accounting in New Zealand: A Review of WGA Financial Reports from 1993 to 2010*, Abacus, 47(4): 501–24.
- Paulsson, G. (2006), 'Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden', *Financial Accountability & Management*, 22 (1): 47–62.
- Paulsson, G. (2011). 'From a Political Will to Action – Challenges in Managing Central Government Activities'. Paper presented at the 13th biennial CIGAR Conference, Ghent, Belgium, 9–10 June 2011.
- Pollanen, R. and Loiselle-Lapointe, K. (2012), 'Accounting Reform in the Government of Canada: Exploratory Evidence on Accrual Accounting Adoption and Impact', *Financial Accountability & Management*, 28 (4): 359–77.
- Ryan, C., Guthrie, J. and Day, R. (2007), 'The Politics of Financial Reporting and Consequences for the Public Sector', *Abacus*, 43 (4): 474–87.
- Swedish Government (2013). *Årsredovisning för staten 2013*. Regeringens skrivelse, 2013/14:101.
- Walker, R.G. (2009) 'Public Sector Consolidated Statements – An Assessment', *ABACUS*, 45 (2) June.
- Warren, K. (2012), 'Developing a Government's Balance Sheet – Does it Improve Performance?', *Public Money and Management*, 32(1): 9–14.
- Wines, G. and Scarborough, H. (2006), 'Comparing Australian Commonwealth, State and Territory, Budget Balance Numbers', *Australian Journal of Public Administration Australia*, 65 (3), September: 74–89.

EA-CONSOLIDATED-GOVERNMENT-ACCOUNTS