Think Ahead ACCA

政府合并财务报告：谁在使用？

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 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。

我们为全球 180 个国家的 170,000 名会员及 436,000 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 91 个办事处和中心，以及全球超过 8,500 家认可雇主，为员工的学习与发展提供高标准服务。

关于 ACCA 全球论坛

为促进自身工作，ACCA 特发起全球论坛创新项目，将来自全球各行各业以及学术领域广受敬重的思想家汇聚一堂，共议热点问题。

公共部门全球论坛

公共部门全球论坛是 ACCA 针对全球公共部门财会问题展开的一项先头工作。该论坛汇聚来自全球各国中央和地方政府及其他国家机构的高级领导，议程涵盖公共财政管理、预算编制、会计核算、审计、治理和监管等方面。

www.accaglobal.com/globalforums

© ACCA
2014 年 9 月

本报告综述了英国、澳大利亚、新西兰、加拿大和瑞典等五个国家政府合并财务报告使用情况的有关文献。

此项研究由两部分组成，本文为第一阶段，旨在探讨两个问题：当前是否做到透明，以及是否满足基本使用者的信息需求。

政府合并财务报告：谁在使用？

卡罗琳 • 阿格斯塔姆（Caroline Aggestam）
丹麦哥本哈根商学院

丹尼 • 周（Danny Chow）
英国杜伦大学

罗纳德 • 戴（Ronald Day）
澳大利亚悉尼大学

瑞丽 • 博莱能（Raili Pollanen）
加拿大卡尔顿大学

鸣谢

特别鸣谢中国注册会计师协会在本报告的中文翻译过程中给予的大力帮助！

1. 前言

过去二十年，经合组织成员国公共部门会计和问责制度取得了长足发展，主要体现在实施和 / 或考量先进的会计理念，如公共部门权责发生制合并财务报告等。支持在政府所有部门推行合并财务报告的核心理念是，通过提高政府部门之间关联的透明度，以及将不同部门的财政义务合并成一个统一的数字，加强问责。

为债务和资产等公共部门合并义务设立统一的一览数据的理念，对会计改革促进者来说极具吸引力，这不仅因为该理念提高了对财务报告透明度的关注度，也由于目前政府经济活动的复杂性导致公共部门的资产负债情况难以追踪。

本项研究目的是对五个国家的公共部门合并财务报告使用情况进行文献调查。这五个国家分别是英国、澳大利亚、新西兰、加拿大和瑞典。此项研究由两部分组成，本文为第一阶段，旨在探讨是否做到透明以及是否满足关键使用者信息需求这两个问题。对于推行政府合并财务报告需要哪些外部驱动因素，本文将提供新的洞察。

下一章概括介绍了通过比较性研究发现的关键问题，并针对未来研究提出了一些想法。其余各章则介绍了五个国家公共部门合并财务报告改革的历史背景，同时进行了文献综述。

2. 概要及重要发现

上世纪八十年代末和九十年代初，一些政府中盛行的“新公共管理”（New Public Management，NPM）改革似乎是推动这五个国家进行宏观层面会计改革的重要因素。改革实施的速度和政府合并财务报告（whole of government accounts，WGA）合并范围取决于该国的本地化和宪法驱动型结构。

在大多数国家，对于收付实现制拨款或以预算为中心的财务报告改革而言，从权责发生制财务报告拓展到合并财务报告主要被视为一项补充工作和必然的附加部分。

虽然对政府合并财务报告投入了大量精力和资源，但往往经过很多年之后，仍鲜少有人知道这种做法对广泛的使用者有用。过去的研究往往侧重于政府合并财务报告的预期使用情况，而非其对广泛使用者的有用性。因此有必要开展进一步研究，直接询问政府合并财务报告的使用情况、是否有用，以及实际操作中使用者需要哪类信息或报告以供决策和问责之用。我们希望第二阶段的研究将有助于解答这些问题。

澳大利亚关于公共部门合并财务报告的文献非常稀少，主要专注于会计趋同、对其应用的一些看法和观察。讨论的重点是政府合并财务报告能够带来哪些好处，而非已经带来的好处。文献明确了一些优势，包括提高对所有资源的控制；为决策优先事项提供更多的信息；根据优先事项更好地配置资源；以及向公众提供更充足的信息。同时它也指出，相比之下，金融市场、信用评级机构和其他分析师等实际使用者通常没有充分利用政府合并财务报告。

新西兰普遍被认为是首个在整个中央政府全面引入公共部门合并财务报告并实施公共部门改革的国家政府。因此经合组织等机构往往将其作为范例。虽然一些软性证据显示，部长、议会成员、首席执行官、首席财务官和业务经理等表达过财务管理和会计改革可能带来的好处，但对改革的成本以及不明确或意外的结果仍有一些担忧。

在英国，主要是前任工党政府在推动权责发生制公共部门财务报告合并。与澳大利亚和新西兰一样，其文献也非常有限，主要关注政府合并财务报告的使用而非其有用性。关于政府合并财务报告有以下三种看法：

- 通过扩大公共部门资产负债表和其他基于公认会计原则（GAAP）财务报表的覆盖范围，加强问责；
- 改善会计信息系统；
- 加强宏观经济决策。

有证据表明，国家审计署（National Audit Office，NAO）和议会公共账目委员会正在审议政府合并财务报告，但有关其有用性的辩论仍在继续。

尽管近三年来英国 WGA 的有关文献，但仍需开展大量工作来消除对连续三年审计资格认证的影响。对政府合并财务报告合并范围的不同意见、不一致的资产估值、不完整的机构合并抵消以及账务的及时性问题都会削弱其有用性。

加拿大政府实施覆盖整个政府范围的合并财务报表，是采用完全权责发生制会计制度的隐形渐进过程。加拿大政府不愿对拨款会计方式和部门财务报表进行升级，采用完全权责发生制会计制度。因此，权责发生制和政府合并财务报表并没有被用于管理规划、决策和控制目的，甚至其用途没有得到足够的认识。覆盖整个政府范围的合并财务报表主要用于对议会的问责报告。

瑞典学术文献主要关注会计变革给公共机构带来的影响以及公共部门的会计使用方式。瑞典公共部门会计信息使用多种多样，非常复杂。依赖中央政府补助的机构倾向于采用问责制进行财务报告。但是由于预算过程仍主要受收付实现制驱动，因此政治和规划层面较少采用权责发生制会计制度。

3. 合并会计改革的发展历史及背景

本章分别介绍了五个国家政府合并会计改革的历史背景。首先介绍了澳大利亚和新西兰，因为这两个国家率先倡导公共部门采用公认会计原则驱动的、权责发生制合并财务报告。

3.1 澳大利亚

澳大利亚和新西兰自称是公共部门财务改革的领军者，率先提出了权责发生制会计框架和报告技术，并制定了针对具体政府的会计准则，以指导公共部门和政府的财务报告（芬内尔和库珀 /Funnell & Cooper，1998 年；格思里 /Guthrie，1998 年；卡林 /Carlin，2005 年；戴 /Day，2009 年）。自上世纪八十年代中期以来，公众要求更加有效、更响应公众需求的政府服务，加上公共行政管理领域理念发生转变，认为公共部门应当像私营部门一样进行组织，这种现象被称为“新公共管理”（胡德 /Hood，1995 年）。因此，引入了一系列新公共管理改革，对政府会计和报告及公共部门财务管理进行彻底变革。这些变革的基础是 1994 年以来两大主要会计制度的发展，即权责发生制和整个政府层面的权责发生制合并财务报告。

政府层面的会计改革得到了广泛支持，因为人们认为收付实现制会计制度容易受到操纵，而且不能体现计划或活动的全部成本，因此无法实现健全的财务管理、绩效评估，也无法用来决定预算优先事项和有效的运营管理（巴雷特 /Barrett，2004 年）。财政官员则通过运用公共选择理论和新制度经济学等经济学观点将改革合理化。克里斯滕森（Christensen，2002 年，2005 年）和卡林（2005 年）认为新南威尔士的改革决定很大程度受到来自美国职业会计师事务所私营部门访问咨询顾问的影响。这些咨询顾问之所以能够说服政府进行改革，是因为他们以会计专家的身份，向政府推销其知识和经验，“提供将公共部门转变成私营部门翻版的现成解决方案”（劳福林和帕洛特 /Laughlin & Pallot，1998 年：396）。

权责发生制会计和相关预算编制技术以及政府合并财务报告（Whole of Government Reporting，WGR）据说能系统性地记录政府的非现金资产和非借款负债，能更好地衡量并向议会和公众报告成本控制、资产负债管理、服务提供等方面的效率，而不是只仅仅报告开支是否符合预算。澳大利亚对“政府合并”财务报告目的的定义具有一个独特的特征，即它是根据辖区而非国家进行合并。也就是说，合并范围体现的是澳大利亚联邦政府内单个政府的宪法边界，不存在全国性的合并。向联邦政府、六个州政府和两个与州几乎平级的领地政府提交单个合并财务报告。由于每个辖区负责自身的改革，因此这九个独立政府辖区的政府合并财务报告编制、时间和覆盖范围都各不相同，整整跨越了 14 年，1989 年第一个政府辖区开始编制合并财务报告，而最后一个辖区的合并工作 2003 年才完成（戴，2009 年；沃克尔 / Walker，2011 年）。

1989 年，首个引入政府合并财务报告的是新南威尔士审计委员会，而第一份经充分审计的权责发生制政府合并财务报告于 1993 年问世。因此新南威尔士成为编制政府合并财务报告的先驱，虽然新西兰 1992 年就被公认为首个发布完全权责发生制财务报告的主权国家（克里斯滕森，2003 年）。澳大利亚其他辖区政府也紧随其后，1995 年西澳大利亚开始着手准备，1997 年发布经审计的财务报告；联邦政府 1996 年开始准备，1998 年发布经审计的财务报告；维多利亚、昆士兰和南澳大利亚均于 1997 年开始准备，分别于 1997、1998 和 1999 年发布经审计的财务报告；而塔斯马尼亚和北领地则分别于 1999 年和 2003 年发布经审计的财务报告（维因斯和斯卡布罗 / Wines 和 Scarborough，2006 年；戴，2009 年；沃克尔，2011 年）。巴雷特（1996 年：56）认为这有助于决策，因为它们“提供了政府资源和义务的详细参考，有助政府（和其他部门）更好地评估财务状况，对主要会计总量进行中长期比较。”

除了澳大利亚会计准则（Australian Accounting Standards，AAS）对政府合并财务报告编制和发布的一些要求，1998 年《预算诚信章程法案》（Charter of Budget Honesty Act）也要求编制《最终财政结果报告》（FBO Report），要求体现预算和一般政府部门（GGS）整个财年的财政结果，以及基于外部财务报告准则被确认的任何偏离。2000 年，联邦政府和州 / 领地政府之间达成《统一提交框架》（UPF），要求《最终财政结果报告》应当符合澳大利亚统计局（ABS，2000 年）根据《联合国国民账户体系》（SNA，93）制定的权责发生制《政府财政统计》（GFS）框架。但是一些政府则采用双轨制，也提交基于公认会计原则编制的《最终财政结果报告》，或者突出某一种报告框架（并进行加总），另一个框架则作参考之用，这就给许多使用者造成了困惑（戴，2011 年）。在 2009 年开始使用澳大利亚会计准则委员会（AASB）第 1049 号准则《政府整体和一般政府部门财务报告》后，《政府财政统计》和《澳大利亚会计准则》（公认会计原则）框架得以趋同，被用于《政府合并财务报告》和《最终财政结果报告》中。尽管如此，文献中还是就各种会计准则变革对使用者带来的影响感到担忧，本报告将在 4.1 节中进行详细探讨。

3.2 新西兰

新西兰普遍被认为是首个在中央政府上下全面引入公共部门合并财务报告的国家政府，主要采用《官方机构财务报表》形式提交（帕洛特，1994 年；格思里，1998 年；莱尔 / Lye，1998 年；巴雷特，2001 年）。1989 年《公共财政法案》（Public Finance Act）对此类官方机构合并报告编制做出了要求（莱尔等，2005 年），并可被视为上世纪八十年代末公共部门行政改革所引起广泛革命的一部分。国际会计师联合会的公共部门委员会（即现在的国际公共部门会计准则委员会）认为这些改革是根据中央投入控制、现金预算拨款和报告对失调管理系统的根本改善。而新的公共部门管理运营则建立在问责和责任基础之上，同时伴以对会计和财务报告进行广泛改革，包括实施完全权责发生制会计制度和政府合并财务报告（公共部门委员会，1994 年）。

和澳大利亚一样，新西兰并没有将会计动机视为财务报告举措的唯一驱动因素，而是作为公共部门管理改革计划的组成部分（麦卡洛克和鲍尔 /McCulloch & Ball，1982 年）。辛普金斯（Simpkins，1998 年）认为，重大会计和预算编制发展的主要驱动因素是新一任政府担心公共部门会被认为非常低效和宏观经济管理极其不善。辛普金斯（1998 年）和麦金利（2000 年）指出，主要的驱动因素是不断增加的财政赤字；要求提高公共服务的透明度和问责制；对中央拨款控制的不满和部级官员的不满和失望，认为现行制度没有提供足够的信息来让他们进行决策。

麦金利（2000 年）指出，新西兰政府的规模较易于实施改革。例如，新西兰政府结构和其他威斯敏斯特体系之间存在差异（新西兰没有上议院、议会规模较小），让首相（同时兼任财政部长）更容易在短期内推行综合改革计划而没有太大阻力。来自包括政治层面和官方职能层面（如财政部和审计署）公共部门领导的支持，促进了就改革必要性快速达成一致意见，并有利于其随后的实施（公共部门委员会，2003 年）。

1989 年的《公共财政法案》是新西兰新公共管理运动及随后的政府合并财务报告发布的立法核心组成部分。该立法通过实施基于成果的预算制度，撤销了之前很多有关议会拨款过程的行政控制，将重点放在成果（产出）而非拨款（投入）上。它也使执行者对各自所管控职能的财务管理负责。官方政府部门和实体负责实施公认会计原则，包括完全权责发生制会计制度，这在 1991 年已最终实现，随后于 1992 年开始着手准备第一份官方机构政府合并财务报表。1993 年，通过使用改良后的权益会计法，进一步扩大合并范围，包括国有企业和其他官方机构实体或政府行使所有控制权的公共部门。这使新西兰成为首个以完全权责发生制实施经审计政府合并财务报告的国家。之后的立法，即 1994 年《财政责任法案》（Fiscal Responsibility Act）制定了将会计改革与财政政策相挂钩的原则，要求政府定期发布短期和长期财政战略前瞻预测性报表。

新西兰会计准则审核委员会（NZASRB）和澳大利亚会计准则委员会（AASB）同意就两国间会计和财务报告要求达成一致；尽管这实际上更像是一个单向过程， 澳大利亚占据主导。同样，两国国内的准则制定方还颁布同时适用于私营和公共部门的部门（交易）中立准则，除非认为某特定问题需要进行具体的单独处理（辛普金斯，1989 年）。在澳大利亚带头实施两年后，2007 年，新西兰也采用了本国相当于《国际财务报告准则》（IFRS）的准则（即《新西兰国际会计准则》（NZ IFRS）），当适用公益实体时，以部门中立方式实施。但是 2011 年，政府决定推翻这项政策，从采用一套部门中立的会计准则改为多部门差异化准则方法，并于 2012 年 3 月宣布一项新的会计准则框架，分别于 2012 年和 2016 年分部分实施。

新框架包括独立的外部报告委员会（External Reporting Board，XRB），基于 2013 年《财务报告法案》建立，负责监督下属的新西兰会计准则委员会（New Zealand Accounting Standards Board，NZASB） 并为其制定策略。目前，新西兰会计准则委员会颁布了一系列新的差异化财务报告声明，要求对“营利实体”、属于公共部门的“公益实体”以及非营利公益实体等采用不同准则。公共部门公益实体新准则于 2014 年 7 月 1 日生效，主要以国际公共部门会计准则委员会（International Public Sector Accounting Standards Board，IPSASB）发布的国际公共部门会计准则（International Public Sector Accounting Standards，IPSAS）为基础。

3.3 英国

英国议会系统中，要求执行委员会编制年度预算以及最新的成套账目供议会审查通过，但这个过程有时被认为是走过场，存在问责缺陷（布莱泽尔 / Brazier，2007 年）。英国议会的综合性特点意味着其成员要依靠审计师（主计审计长 (C&AG)）的专业技术和建议对政府进行问责，该体系可以追溯到 1866 年的《国库与审计部门法案》（Exchequer and Audit Departments Act）。这种体系依靠收付实现制拨款账户，并认为政府可以通过引入类似私营部门的权责发生制会计和预算（拨款）来进行系统现代化建设（即资源会计和预算制度，简称“RAB”）。

在 1994 年最初提议进行政府财务报告改革以前，英国议会认为，鉴于涉及的变化非常巨大，因此有必要合并政府所有扩展的权责发生制财务报表，以便更清楚地了解整体情况。（主计审计长，1995 年：第 32 条）。合并范围最初包括中央政府，以及可能的地方政府和公共企业，视进一步研究的可行性而定。然而，当时执政的保守党政府拒绝合并英国公共部门权责发生制财务报告（即政府合并财务报告），因为政府想专注于发展资源会计和预算制度。因此，尽管议会对政府合并财务报告感兴趣，但直到 1997 年政府换届前一直没有正式的承诺。

1997 年，当选的工党政府在英国政府合并财务报告范围界定研究（英国财政部，1998 年）中提出，将政府合并财务报告与新经济政策如《财政稳定法案》（Code for Fiscal Stability）明确联系起来，并将其视为一项基础性政策，支持新政府试图修复过去轻率宏观经济决策的声誉（周等人 / Chow et al，2007 年）。范围界定研究中，对政府合并财务报告提出了三项要求：通过提高透明度改善对议会的问责；完善经济决策；加强公共部门会计信息系统。

范围界定研究设想，政府合并财务报告将对政府现行会计信息系统如国民账户进行补充，由根据一般公认会计原则获得的数据替换统计数据。政府合并财务报告的规模也有显著扩大，从仅限于中央政府的合并，到包括地方政府和公共企业等其他公共部门领域。这也是为什么英国财政部（2003 年，第 3.26 段）坚称，英国政府合并财务报告是世界上最全面的公共部门合并财务报告，因为它已超越中央政府等组织界限，覆盖整个公共部门。

对政府合并财务报告和资源会计与预算制度（《政府资源与会计法案 2000》）的立法催生了一个新的机构——即财务报告咨询委员会（Financial Reporting Advisory Board，FRAB），来提供建议并监督政府合并财务报告会计准则的实施情况。主计审计长除了保留审计中央政府机构单个财务报告的历史责任外，该立法还显著扩大了其责任范围，赋予其新的权力，如审计政府合并财务报告的合并情况。尽管如此，目前非中央政府机构的审计机构，如审计地方政府的审计委员会，审计公共企业的私营部门审计师等，则保留了其作为所代表机构主要审计师的角色。其他利益相关方，如媒体、学术界和公众成员在治理安排方面只扮演外设角色，充当整个过程的外部观察员，因此不得不依靠改革监督机构提供的进展报告，如主计审计长及其国家审计署（NAO）团队、财务报告咨询委员会、议会特别委员会（如公共账户委员会和财政委员会），以及英国财政部自身的报告。

3.4 加拿大

财务管理改革，其中包括全政府范围完全权责发生制合并财务报表，是加拿大政府较广泛行政改革工作的一部分。财务管理改革工作，至少其相关表述，早在几十年前就已经开始，可以追溯到加拿大政府机构皇家委员会（1962 年）以及财政管理和问责法皇家委员会（1979 年）的著述（贝克和雷尼 / Baker & Rennie，2006 年；博莱能和路易雪 – 拉普安特 / Pollanen & Loiselle–Lapointe，2012 年）。和其他盎格鲁 – 撒克逊国家不同，加拿大各辖区采用新公共管理实践极其缓慢，而且范围远不如其他盎格鲁 – 撒克逊国家广泛（波利特和博科尔特 / Pollitt & Bouckaert，2004 年）。

上世纪八十年代和九十年代初，保守党政府时代开始的很多改革工作似乎都没有取得显著持久成果就销声匿迹了（波利特和博科尔特，2004 年）。九十年代末，自由党政府当政后，加拿大开始出现更加温和且政治中立的方法，之后几年中开展的很多改革一直幸存至今（欧赫蒙 /Ohemeng，2014 年）。由于加拿大联邦部长不像新西兰和英国等其他统一国家的部长那样有权推动国家层面的重大改革，因此加拿大的改革是渐进式的，强调政府间分担和合作，通常似乎联系较松散，而且持续时间较短（波利特和博科尔特，2004 年）。

自 2006 年自由党政府下台后，接任的保守党政府并没有体现出继续并改善上届政府行政改革的兴趣（博莱能和路易雪 – 拉普安特，2012 年）。由于权利集中在总理和一些关键部长和幕僚手中（奥库恩 /Aucoin，2012 年），权宜之举的政治决策似乎压倒行政改革和科学决策。不过需要指出的一个例外是，在 2006 年《联邦问责法案》（Federal Accountability Act）出台后，部门和机构成立审计委员会应要成立（谢普德 / Shepherd，2011 年）。

加拿大政府采用权责发生制会计制度被视为“自联邦制时代以来联邦政府会计制度的最大变革”（威瑟玛 / Wiersema，2004 年；贝克和雷尼 /Baker 和 Rennie 引用，2006 年：84）。政府宣布决定采用完全权责发生制会计制度作为 1995 年预算流程的一部分。行政方面，将权责发生制会计制度的实施作为《财务信息战略》（FIS）的一部分予以执行，这也是对加拿大政府审计管理现代化独立审查小组所提出建议的回应。此时，权责发生制会计制度只适用于政府范围的财务报表，部门和机构则没有被要求采用权责发生制编制财务报表。

采用权责发生制的主要压力来自加拿大审计长公署（Office of the Auditor General of Canada，OAGC）。在一些审计报告中，加拿大审计长公署讨论了采用权责发生制财务报告对加拿大政府的潜在好处（贝克和雷尼，2006 年）。2002/2003 年度联邦全政府范围财务报表和 2003 联邦预算首次正式依据完全权责发生制进行编制。在 2002 年的报告中，加拿大审计长公署敦促政府解决剩下的主要会计问题，如税收收入的权责制、资本资产的估值以及环境和养老金负债的会计方法等，这些问题拖累了改革的实施步伐。报告还强调，政府承诺的权责发生制预算编制和拨款研究并没有取得重大进展(加拿大审计长公署，2002 年)。

加拿大审计长公署和加拿大特许会计师协会（Canadian Institute of Chartered Accountants，CICA）支持政府实施权责发生制会计制度。接下来的十年间，加拿大特许会计师协会发布了一个政府财务报告模式和若干公共部门会计准则及指南。省 / 领地政府于 2000 年代中期实施完全权责发生制，但直到 2009 年才要求市级政府对有形资本资产进行资本化和摊销（比彻姆 / Beauchamp，2009 年；加拿大特许会计师协会，2004 年）。联邦政府的经验和加拿大特许会计师协会的工作促进了省 / 领地政府的实施，但多数市级政府已经受省级法律的要求，采用《公共部门会计（PSA）手册》（比彻姆，2009 年）。但关于省级和市级实施权责发生制会计制度的文献微乎其微，或许因为这些问题已不再新颖或者特殊。

同样，加拿大也没有关于全政府范围的合并财务报表（汇总）的文献。2005 年，通过修订政府报告实体标准的规定，加拿大特许会计师协会满足了合并要求（加拿大特许专业会计师协会 /CPA Canada，2014 年）。但这些标准似乎早已被政府接受，并且作为广泛权责发生制会计制度的一部分同时并逐渐整合起来。例如，加拿大公共账户常务委员会（加拿大众议院，2006 年）向议会报告指出，修订后的 2006 年政府实体包括五个合并基础（此前未合并），减少了 51 亿美元开放赤字，然后紧接着讨论了突出的权责发生制会计问题。2011–2012 年度政府财务报表首次被明确冠名为“合并财务报表”。

3.5 瑞典

和上面讨论的多数国家一样，上世纪八十年代末、九十年代初，瑞典出现关于新公共管理改革的各种想法主要为国内担忧所导致，当时瑞典想缩小福利规模（奥尔森和萨林 – 安德森 / Olson 和 Sahlin–Andersson，1998 年）。但是和盎格鲁 – 撒克逊国家的发展不同，虽然已采用权责发生制并引入了合并，但瑞典的新公共管理改革并没有通过基于会计制度的具体计划来进行定义。瑞典改革的另一个特点是，政府和学术界一直保持密切的合作关系。这种合作始于上世纪七十年代，即瑞典采用权责发生制会计制度是二十多年前。

例如，学者布罗斯特罗姆和奥尔森（Brorström & Olson，1985 年）直接参与了为地方政府制定会计模式的行动研究（除学术研究外、或引起的学术研究，与政府改革者共同开展的各种咨询工作）。布罗斯特罗姆和奥尔森（Brorström & Olson ，1985 年）提出了针对两个组织层级制定的会计模式：合并层面的会计模式和部门层级的会计模式。这两个模式随后于上世纪七十年代末在两个地方政府推行。通过其工作开发的模式激发了公共部门引入商业会计理念的广泛兴趣，最终导致瑞典中央政府在 1993 年采用权责发生制会计制度（奥尔森和萨林 – 安德森，1998 年）。

在采用权责发生制之前，公共部门会计实践长期以来一直没有统一，各级政府（市、县和国家级）各自制定自身的会计政策和制度（奥尔森和萨林 – 安德森，1998 年）。地方政府自 1980 年以来，通过改编企业会计制度为己所用，并为此与学术界密切合作。此外，在政府各层级引入并实施合并财务报告的过程中，学术界还扮演了尤为重要的作用（瑞典城市联盟，1989 年；伯格文等 / Bergevärn et al.，1995 年；格洛西和塔格森 / Grossi & Tagesson，2007 年）。

国家层面，瑞典政府成立了半独立机构——国家金融管理局（ESV），负责管理和汇编财务和统计数据。此外，国家金融管理局还就国外各种会计改革理念的优势 / 成本向政府提供建议。2001 年，有关瑞典中央政府权责发生制会计制度的研究指出，“一个新的会计模式不仅使监督政府项目和活动总成本等绩效成为可能，还促进分析更加具体的信息，如产品单位成本等”（国家金融管理局，2001 年：6）。国家金融管理局还表示，财政管理改革提高了中央政府层面的财务透明度和控制水平（国家金融管理局，2001 年：7）。尽管如此，它也着重指出了仍有待解决的一个关键问题，即预算和会计之间的联系。

在瑞典，合并问题并没有被视为是不同于权责发生制的单独问题。相比之下，各类文献都认为，合并是权责发生制会计制度理所当然的一个方面，同时也是中央政府实施权责发生制会计制度不可或缺的一部分。自 1996 年以来，提交中央政府合并年度财务报告已经写进法律（国家金融管理局，2001 年：27）。在之后的文件中，国家金融管理局解释道，提交政府合并年度财务报告并非改革的目的，而是改革所带来的可能性之一，这或许暗指英国及其他国家编制的不同合并财务报告（国家金融管理局，2013 年：21）。

3.6 小结

新公共管理运动的普及及其在上述五个国家的推广似乎推动了宏观层面的改革，但也有必要考虑改革开展的速度、多大程度上适合于本地和宪法规定的国家体制情况等。对在采用合并财务报告技术方面取得较大进步的国家，如澳大利亚、新西兰和英国，改革者认为有必要通过纳入经济决策动机超越收付实现制财务报告，作为改善现行会计体系问责制的补充。将从权责发生制财务报告拓展到合并财务报告视为一项补充性工作，是改革收付实现制拨款或以预算为中心财务报告的自然附加内容。在英国，对实行合并会计制度仍存在一些争论，但在新西兰和澳大利亚，此类改革已被视为是组织 / 机构变革广泛新公共管理过程不可或缺的一部分。即使在加拿大和瑞典等进行较小规模合并的国家，也在监督其他公共部门会计制度的发展。

4. 文献综述

本节综述上述所有五个国家公共部门合并会计制度改革的学术文献及相关从业者文献。

4.1 澳大利亚

根据沃克尔（2009 年）的研究，尽管很多政府和国家拥有发布此类财务报告的经验，包括澳大利亚政府辖区，但有关公共部门合并会计和政府合并财务报告的文献却鲜少。澳大利亚文献主要集中在以下两个方面：

- 趋同问题，包括私营部门和公共部门准则的统一，以及随后的政府财政统计和政府合并财务报告中基于公认会计原则的会计制度的统一；
- 对政府合并财务报告使用情况及有用性的看法、观察和一些有限的实证研究。

趋同问题

自 2000 年引入新的监管框架以来，一些统一和趋同战略影响了政府合并财务报告及其使用者。首先是私营和公共部门准则制定机构的趋同，其结果是制定了适用于营利和非营利部门的一套统一准则，采用部门中立方法。文献对这种方法主要持批判态度，认为这种做法并不恰当，因为公共部门的特征和职能各不相同（见沃克尔，1989 年；巴顿，1999 年、2002 年、2005 年；埃尔伍德和纽贝里，2006 年）、衡量某些公共部门交易和资产的独特问题（见卡内基和沃奈泽尔，1999 年；卡内基和韦斯特，2003 年），以及不同的问责和宪法目标或判决都要求采用不同的方式（见纽贝里，2003 年；罗布和纽贝里，2007 年；沃克尔，2009 年）。此外，2002 年 6 月颁布的、体现国际统一和趋同政策的财政报告委员会（Financial Reporting Council，FRC）指令也要求，从 2005 年开始采用澳大利亚国际财务报告准则，并采用部门中立方法将其应用于公共部门。持批评意见的人士也指出这种做法不恰当，因为国际财务报告准则最初是针对营利部门而设计，这意味着澳大利亚将和多数国家背道而驰（戴和格思里，2008 年；戴，2011 年）。尽管越来越多国家开始采用《国际公共部门会计准则》（IPSAS），甚至新西兰转而制定国家差异化准则，包括主要以《国际公共部门会计准则》为基础的公共部门实体准则，但财政报告委员会和澳大利亚会计准则委员会仍坚持执行该政策。

其他趋同问题的结果是，2002 年 12 月财政报告委员会发布第二条指令，要求澳大利亚会计准则委员会制定一套准则，在政府合并财务报告和一般政府部门财务报告中融合《政府财政统计》和公认会计原则。此举旨在终结不同财务报告框架（现金权责发生制《政府财政统计》和 / 或权责发生制公认会计原则）的不同使用，并减少使用者对应该使用哪一套财务报告框架或汇总其使用的困惑。在做出这个决定时，没有证据表明融合后的公认会计原则 /《政府财政统计》是最佳选择，或者具有更高的可比性，相比其他方法，减轻了使用者的困惑或提高了报告质量。此外，该指令将提高合规成本，但公共部门实体和报告使用者将从中获得怎样的切实好处尚不得而知（考夫曼 / Kaufman，2004 年；巴雷特，2001 年；戴和格思里，2008 年）。即使在澳大利亚会计准则委员会第 1049 号准则发布之后，要求所有政府辖区都采用可比较的融合报告框架，联邦成员国政府还是根据《政府财政统计》编制了 2008/2009 年度一般政府部门财务报告，只有在会计准则能提供更好的财务选择时才进行调整（巴顿 /Barton，2011 年）。根据科泊尔等人（Kober et al.，2013 年）的研究，“不愿完全采用该准则表明公共部门是否适用澳大利亚会计准则仍有尚待解决的问题。”

对权责发生制报告框架（公认会计原则或《政府财政统计》）是否是最有用的框架存在一些争论，多数人倾向于《政府财政统计》。例如，查伦和杰弗里（Challen & Jeffrey，2003 年：49）指出，“政府财务报告最认真的使用者，包括金融市场、金融评论员、评级机构、澳大利亚储蓄银行和澳大利亚统计局，都关注基于《政府财政统计》的报告。”巴雷特（2004 年：16）还指出，《政府财政统计》更适合政府报告，因为其性质、目的和用途不同，也因为它是专门为政府而设计，以满足其经济分析的需求。巴顿（2009 年和 2011 年）采用某种分析方法概述政府的角色和活动，以及从中通过逻辑推理得到的信息，从而得出结论：应将《政府财政统计》用于政府的预算报告和管理系统。维因斯和斯卡布罗（Wines & Scarborough，2006 年）对双重权责发生制报告阶段（2000–2009）到澳大利亚会计准则委员会第 1049 号准则颁布实施之间，九个政府辖区对报告框架的使用情况进行了研究，在此基础上，戴（2011 年）研究发现，一些政府辖区更倾向于将公认会计原则或《政府财政统计》（或两者同时）作为主要的报告基础和重要总量，虽然使用的主要框架是《政府财政统计》和《政府净营运收支结余总量》。

政府合并财务报告的使用、使用者和有用性

澳大利亚很多研究都谈到了政府合并财务报告的使用，而非其使用者和有用性。因此，研究方法通常是规范性的，争论的焦点是对政府合并财务报告可带来好处的表述，而非它们已经带来的好处（即有用性概念）。例如，米卡拉夫（Micaleff，1997 年）指出，政府合并财务报告将为议员、媒体、信用评级机构、政府融资者、其他政府和普通民众带来非常大的好处；并且可以帮助确保不同辖区财务信息的一致性和可比性。前财政部官员梅洛（Mellor，1996 年）认为，政府合并财务报告能充分体现政府的财务状况，披露政策的影响、当前和未来纳税人较长期的负担分担情况，重点关注整体资源和责任的管理，并在汇报信息方面引入惩戒纪律和诚信原则。她认为政治家使用政府合并财务报告有不少好处，如提高对所有资源的控制，提供更好的信息供决定优先事项，以及根据优先事项更合理地配置资源。此外，它们还能帮助公众获得更多信息，从而更好地评估政府绩效。然而，查伦和杰弗里（Challen & Jeffrey，2003 年）指出，事实上，金融市场、信用评级机构和其他分析师通常很少使用政府合并财务报告，因为其公开发布往往较晚，而且“报告和相应年度主要预算文件不具可比性”。自澳大利亚会计准则委员会第 1049 号准则颁布以来，这些问题或许已不复存在。

前联邦共和国政府总审计长帕特•巴雷特（Pat Barrett）整体上是支持政府合并财务报告的，但也指出一些不确定性、不一致的地方和固有局限，并表达了对政府合并财务报告是否能作为衡量一国财富的标准、以及是否能充分满足议会问责需求的担忧（巴雷特，2001 年）。他还质疑了私营部门的利润率、流动性和偿付能力等概念对政府的适用性，并且指出，鉴于政府较广泛的社会和政治考量议程，净盈余或赤字并不具有同等重要的意义。这些规范性研究结论需要更多理论支持，但沃克尔（2009 年）认为，“直到最近，对于其理论原因的讨论仍然非常有限。”他推测，虽然很多人广泛支持政府应当采用权责发生制编制政府合并财务报告，但“相关文献中对于这些报告的目标读者以及其所提供信息的目的等仍有不同意见。”

然而，采取实证方法进行的研究以及注重使用者（而非使用）的研究却得出了完全不同的结论。例如，琼斯和普格里斯（Jones & Puglisi，1997 年）将《澳大利亚会计准则第 29 号——政府部门财务报告》（澳大利亚会计研究基金会，1996 年，现已撤销）提出的理由，在高级政府部门官员身上进行测试，询问他们自己是否会使用这些报告，所在部门是否有外部使用者需要依据这些报告来进行经济决策。测试根本不像《澳大利亚会计准则第 29 号》中所声称的那样，认为这些一般用途的财务报告能够满足各类使用者的需求。最有可能的使用者是议会，而他们认为议会属于内部而非外部使用者，因为它“……或有无限制的权力要求政府部门提供这些财务信息”（琼斯和普格里斯，1997 年：122）。马克和瑞恩（Mack & Ryan）调查了政府部门财务报告的使用者，以判断这些报告是否恰当，假设这些报告可以帮助决策；但他们发现，报告更多用于财政问责和公共问责，而非决策用途（马克和瑞恩，2006 年）。但是这些调查的一个缺陷是，他们主要针对的是政府部门报告而非政府合并财务报告的使用者和使用情况。

就根据收付实现制、权责发生制公认会计原则和权责发生制《政府财政统计》等编制报告所提供信息对政府部门决策的有用性看法，科泊尔等（2010 年）对内外部使用者和报告编制者进行了调查。结果表明，基于公认会计原则编制的报告信息主要满足公共各部门使用者和报告编制者的决策需求（科泊尔等，2010 年：283），这似乎和此前认为《政府财政统计》更受青睐的研究结果相矛盾。他们认为，这可能是因为受访者仍在使用公认会计原则，因此这或许体现了这些受访者对《政府财政统计》不熟悉，因为研究中，对《政府财政统计》更熟悉的外部使用者显然对《政府财政统计》有用性有更高的评价。研究的局限之一在于，调查针对的是政府部门级别的《政府财政统计》–公认会计原则统一情况，因此对于政府合并财务报告的使用者和编制者情况或许有所不同。此外，他们仅就两种权责发生制框架（公认会计原则和《政府财政统计》）调查了使用者认知，而没有考察趋同的公认会计原则 –《政府财政统计》框架。科泊尔等（2013 年）后续研究中调查了不同公共部门利益相关方，询问在使用《政府财政统计》、公认会计原则或趋同的《澳大利亚会计准则委员会第 1049 号准则》框架之后，选定政府合并财务报告项目的会计处理和体现方式是否恰当。结果表明，受访者对政府财政总量的认识大体上与《澳大利亚会计准则委员会 第 1049 号准则》框架的表述相一致，支持了认为准则有助改善表现形式的用途这一看法。研究结果还表明，受访者对项目的具体会计处理有不同偏好，但总体上对公认会计原则或《政府财政统计》并无偏好。他们从中得出结论，认为使用者会选择最恰当的处理方式，而不是笼统地青睐某种体系，因此这也一定程度上支持了《澳大利亚会计准则委员会第 1049 号准则》框架提出的趋同方法。

小结

对政府合并财务报告发展及其使用和有用性的规范性研究的文献回顾显示，政府合并财务报告选择使用的报告框架并没有得到最终解决，也并没有实现国际统一。此外，除了最近一些研究，对政府合并财务报告和一般政府部门财务报告使用及有用性的规范性研究和有限的实证研究大体上不尽如人意，且重点不够突出。因此，有必要开展进一步研究，直接询问使用者对上述两种报告的使用情况及其有用性，以及他们需要什么样的信息或报告来满足决策和问责需求。

4.2 新西兰

新西兰公共部门改革被其他国家和机构如经合组织视为公共部门改革范本（见保尔，1994 年；公共部门委员会，1994 年；加拿大审计署，1995 年；戈德芬奇 /Goldfinch，1998 年；辛普金斯，1998 年；纽贝里和庞特 – 纽拜 /Newberry & Pont–Newby，2009 年）。尽管如此，戈德芬奇（1998 年）指出，虽然有一些证据显示公共部门的效率有显著提高，但有可能被高估。他认为，效率改善很难衡量，而且部分可能归功于其他因素，如合规的改善、监管放松、技术进步和政治意愿等。

帕洛特（2001 年）对此表示赞同，认为，由于改革效果很难从更广泛的经济改革其他效果中独立出来，因此即使它们能够衡量，评估资源和预算编制改革效率和有效性的差异也并非易事。尽管如此，她还是指出：

通过……学者、咨询师、中央机构和审计局、政府指定的工作方和海外观察者等开展一系列研究获得的软性证据，……管理者和政治家总体上都认为，成果的规范性已逐步显著，目标更明确，开支更有针对性，透明度得以提高……并且似乎任何层面都不会支持回到收付实现制会计制度和投入控制制度。（帕洛特，2001 年）

此外，她还指出，向权责发生制转变和会计体系权力下放改善了部门可获得的信息，通过改善对债权人和债务人的管理以及能够做出明智选择，从而更有效地进行管理，部门也能够更有针对性地进行开支（巴洛特，2001 年）。同样，她指出在“政府整体”层面，由于可获得信息的范围和明确性有很大提高，财务报表的综合性超过了私营部门企业能够获得的报表，因此能更完整地体现资产、负债、收入和开支情况，从而更好地体现财务绩效和状况。这有助更好地评估当前决策的长期后果，帮助确认高风险战略，同时能够比较实际表现和拟定目标。她的结论是：

“即使可能对于政府机构财务报表本身的价值存有疑虑，但当报表成为政府整体问责周期的有机构成时，这些质疑将难以持续下去。但是最终的问责取决于议会、特别委员会和掌握一定技能，有时间、资源和动力来利用现有强大信息的广大公众。”（巴洛特，2001 年）

《公共部门委员会临时报告》第 2 号（公共部门委员会，1994 年）也表达了类似的看法，认为：

“更好的会计制度和财务报表编制不应被视为最终目的……各方都必须认可对自身的好处——部门管理者需要看到能更好地管理资源；议员应看到有可能提高效率和问责；而政策制定者则将获得更好的信息。”

尽管一些来自部长、议会成员、首席执行官、首席财务官和运营经理等的证据表明，他们将从财务管理和会计改革中获益，但对于改革的成本和无法识别或意想不到的后果仍有一些担忧（戈德芬奇，1998 年；帕洛特，2001 年；罗布和纽贝里，2007 年）。例如戈德芬奇（1998 年）指出，这些担忧包括：报告和合规导致成本增加；注重短期财务和可量化的指标衡量（而忽视定性或其他无形措施）；忽视所有权问题；实行变革时可观的过渡成本；以及一些改革和部门结构脱钩所导致的问责缺失。帕洛特（2001 年）指出担忧包括：

- 满足信息要求而购买协议和监督报告所花费的时间和产生的成本；
- 实施财务管理激励机制；及
- 绩效考核的恰当性，特别是产出、结果和战略成果等方面之间的关联性。

文献中提到的影响政府合并报告使用及有用性的其他问题包括，合并范围的变化，最初在 1992 年并没有包含国有企业，但后来通过修改后的权益会计法，实行颇有争议的单行合并，纳入了国有企业；然后是对所有权控制的狭隘定义，并包括将“适用于公益实体时”的前提作为偶尔不实行公认会计原则的理由。文献中突显出的另一个问题是对重组公共部门、政府财务管理和报告的担忧，特别是对宪法及降低问责的影响（波士顿等，1991 年；罗布和纽贝里，2007 年；纽贝里和庞特 – 纽拜，2009 年）。

4.3 英国

1998 年，英国工党政府主要推动了公共部门权责发生制财务报告的合并。提出了主张使用政府合并财务报告的三个原因：通过扩大公共部门资产负债表和其他基于公认会计原则财务报告覆盖的范围来改善问责，改进会计信息系统，以及提高宏观经济决策能力（周等，2007 年和 2008 年；希尔德和乔治欧 / Heald & Georgiou，2009 年和 2011 年）。对私营部门实行合并财务报告的好处并不包括第三点——即对宏观经济的潜在益处。相反，长期以来，私营部门的合并财务报告一直被认为是提高企业集团间联系透明度的一种方式，有助使用者更好地了解集团的净资产和综合利润（有记录的更全面覆盖范围，见周等人，2007 年：42；沃克尔，2009 年：203）。

针对经济政策考量而编制公共部门资产负债表的计划并非始于英国政府合并财务报告。相反，公共部门净值和其他财政措施可以追溯到上世纪八十年代英国会计师和经济学家之间的有关辩论（或许更早以前，因为会计师帮助制定了联合国国民账户体系；参见铃木 / Suzuki，2003 年）。这些早期的宏观经济学理念虽然在上世纪九十年代早期被保守党政府拒绝，因为当时政府更注重发展资源会计和预算编制体系；但在 1998 年英国政府合并财务报告规划中已被重新提出。除了记录资产或过去交易产生的负债外，这些计划也考虑覆盖未来资产或养老金和产生税收收入潜力等负债。

但是，周等人对 1998 年之前文献的回顾（2007 年：34）发现，设法实行这种资产负债表有值得考虑的实际问题。英国政府合并财务报告最近的计划已经放弃了经济决策好处的提法，因此英国公共账户委员会在评审 2010/11 年度政府合并财务报告时得出结论，认为英国财政部需开展进一步工作，将政府合并财务报告从会计行为转变为能够帮助公共财务管理和报告的手段（公共账户委员会，2013 年，第五页第一段）。

在英国政府合并财务报告编制期间，将采用一系列重要的概念性理由来支持扩展政府合并财务报告，不仅包括过去也包括未来债务。现已停刊的系列刊物《长期报告》提供了英国财政部对政府合并财务报告覆盖范围和界线的有关洞见。图 4.1、4.2 和 4.3 说明了对政府合并财务报告等的建议，显示了不同会计制度对公共部门资产和负债的覆盖范围（所有图表均来源于英国财政部，2003 年）。

图 4.1 凸显的是现行政府财务报告的覆盖范围，图 4.2 显示了（随后提议的）英国政府合并财务报告资产负债表的覆盖范围，而图 4.3 则为预测数据以及经济学家理想情况下希望使用和报告的历史数据。从理论角度出发，如上述图表中所体现，利用政府合并财务报告来帮助经济规划的呼声很强烈。财务报告咨询委员会前成员、公共账户委员会顾问大卫 • 希尔德及其同事乔治 • 乔治欧强调指出，从宏观经济角度出发，1998 年政府合并财务报告的构想，目的旨在超越国民账户的数据（图 4.1），从而改善宏观经济政策和财政透明度的参考数据（希尔德和乔治欧，2011 年：447）。

如图 4.1 所示，体现一组账户的一个假设限制因素是，主要关注国民账户的债务措施，没有考虑资产报告（与图 4.2 形成鲜明对比），事实上资产报告很重要，因为它凸显了哪些资产受损并且需要替换。过去，英国政府试图通过推迟资产替换来解决债务和赤字问题，结果导致基础设施严重退化。希尔德和乔治欧(2011 年）补充指出，通过关注政府采购资产的规模，如学校、医院和通过资产负债表外融资计划进行的交通基础设施建设，政府合并财务报告还有助凸显资本匮乏问题。其作用是通过报告较高的已付资本利息，在资产负债表上体现债务。此外，更完整的图 4.2 还突出了应对老龄化问题的代价，以及应对老龄化所需要的养老金和其他福利制度的筹资结构。在英国实行政府合并财务报告之前，如此庞大的养老金负债仍然没有体现在资产负债表上，政府财务报告的公共使用者很难发现和解释这些问题。

尽管有三年来英国政府合并财务报告的有关文献，但仍需开展大量工作来消除对连续三年审计资格认证的影响。审计资格认证中的主要问题有：

- 对政府合并财务报告合并范围的不同意见；
- 不一致的资产估值；
- 实体间不完整的财务报告合并抵消；
- 对政府合并财务报告中所合并部分单个机构持续的审计资格认证；
- 地方当局持有学校资产的估值问题。

前四个资格认证问题都是首份政府合并财务报告发布之前主计审计长一直突出强调的长期问题，但仍有待解决。

图4.1：国民账户净负债计量

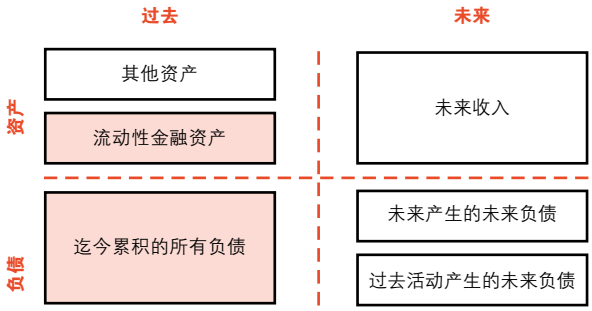


图4.2：权责发生制资产负债表

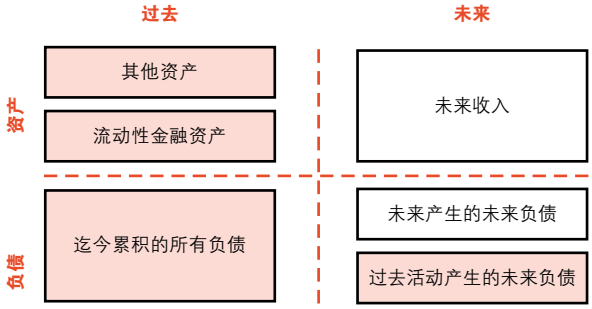
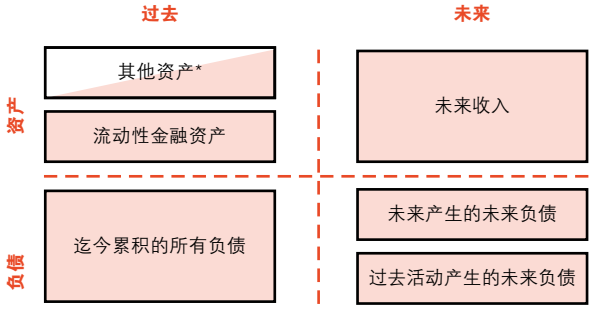


图4.3：综合预测



* 综合预测通常只包括金融资产。

4.4 加拿大

加拿大政府没有像英国、澳大利亚和新西兰那样开展全国范围的合并工作，而是分别在联邦、省级和市级政府这三个主要政府层面合并财务报告。根据《宪法法案》（Constitution Act）（加拿大司法部，1867 年）所规定的联邦政府和省级政府责任，各级政府相对独立和自治。虽然市级政府归省级政府管辖，但它们也有相对高度的运行独立性（诺伊和罗斯 / Noe & Ross，2004 年）。因此，无法依法对这三级政府的财务报表进行合并。

报告实体和会计准则

“控制”理念对决定政府报告实体以及进行财务报告合并的机构是不可缺少的。2005 年修订的《注册会计师公共部门会计手册》（以下简称为《PSA 手册》）第 1300 节将“控制”定义为“……治理另一机构财务和运营政策的权力”（加拿大特许专业会计师协会，2014 年）。控制的指标包括：任命治理机构成员；规定其根本目的；限制其决策权；长期指导其政策；否决、推翻或修改其政策等。需要根据机构实际情况综合考量此类证据。政府监管某机构的能力，或者机构财政上对政府的依赖，都不构成控制。满足这些控制条件的政府机构将被综合到进行整个政府合并财务报告的统一报告实体中。由于决定报告实体需要主观判断，因此不同辖区之间的解读或有不同。

过去二十年，《PSA 手册》（2012 年生效）第 1201 节建议的政府财务报表结构和内容已经过多次评审和修订。由于很多政府忽视了 1997 年通过的报告模式，尽管如此，经过六年的广泛谘商，这个项目已在两年内得以重新启动（琼斯•丹宁 /Jones Denning，2003 年）。目前的模式包括四个财务报表：合并财务状况表、合并经营状况表、合并净债务变化表和合并现金流量表。此外，这些报表中还应明确体现应采取以下五个计量措施：

- 净负债：衡量金融资产和负债的差额，体现偿还过去交易所需要的未来收入；
- 净负债变动：衡量财务状况的变化，体现一定期间内收入是否足以覆盖开支；
- 年度盈余或赤字：衡量一定期间内收入相比开支的盈余或不足，体现之前净资产状
- 况是否能够维持；
- 累积盈余或赤字：衡量净经济资源（资产），显示提供未来服务的能力；

年度现金流：衡量一定期间现金的变化，体现资金的来源和使用。

然而，《PSA 手册》中的公共部门会计准则并不适用所有政府机构。一些机构应当使用该手册，有些应当使用《国际财务报告准则》，而还有一些则可以有更多选择。根据会计目的，可以将公共机构分为四类：

- 联邦、省级和市级政府，包括其合并机构；
- 政府经营企业（GBE）；
- 政府非营利性组织（GNFPO）；
- 其他政府组织（OGO）。

政府经营企业是开展类似私人企业商业活动的独立法律实体。政府非营利性组织是政府依法成立的非营利机构，在非政府慈善部门可以有对手方。其他政府组织是任何其他政府控制的机构，可能销售商品 / 服务，或依靠政府其他层面的补助。这四类机构应当使用的会计准则在下一章表 5.1 中有详细说明。政府经营企业没有包含在合并财务报告中，而是采用修订后的权益法作为投资予以计算。

但是联邦、省级和领地政府自愿遵守加拿大特许专业会计师协会的公共部门会计准，因为加拿大特许专业会计师协会没有权力规定主

权政府的会计准则。另一方面，省级《市政府法案》（Municipal Acts）要求市级政府必须遵守《PSA 手册》。2000 年代，省级和市级政府或省级要求的新合并实体在实施权责发生制会计制度时似乎并没有遇到不可克服的障碍。到 2010 年，除了安大略省的大学，所有省都合并了学校、大学、大专和医院的财务报告（加拿大特许会计师协会，2011 年）。省级公共账目并没有包含市级。但当整个政府范围从 2002/2003 年度开始实行完全权责发生制财务报表之后不久，联邦层面进一步的会计改革却戛然而止（加拿大审计长公署，2002 年，2006 年，2010 年，2011 年）。除非所有政府都使用相同的会计准则并保持合并工作的统一，否则合并财务报告的可靠性、可比性和用途都将受到影响。

会计信息的使用

虽然审计长一再敦促，但联邦政府拨款仍然采用收付实现制进行核算，部门的财务报表也没有经过审计（加拿大审计长公署，2006 年，2010 年，2011 年）。因此，需要开展进一步工作来将拨款和财务报表相统一起来；同时认为权责发生制只是一种官僚作法，对各部门毫无用处（加拿大审计长公署，2006 年；博莱能和路易拉蓬，2012 年）。此外，很多部门财务报表都是根据修订后的权责发生制进行编制，并不直接符合政府范围的合并财务报表。这些做法弱化了部门财务报表的可比性，使其变得“不可审计”（加拿大审计长公署，2010 年）。可靠性的降低还可能带来不良的广泛经济、社会和政治后果（博莱能，2012 年））。

加拿大政府实行完全权责发生制的决定主要受对合法性要求的驱动（博莱能和路易拉蓬，2012 年）。因此其首要目标是作为控制机制，对立法者和监督机构负责，也作为良好治理的标志，而不是为了成为有用的管理决策工具（拉普希等 /Lapsley et al.，2009 年；阿那波蒂和拉普希 /Arnaboldi & Lapsley，2009 年；皮娜等 / Pina et al.，2009 年）。这些做法导致了资源浪费、效率低下和潜在好处丧失。部门和机构仍保持过去的“重复”会计制度供管理决策之用。政府范围的合并财务报表要求维持和传播权责发生制会计信息也因此被视为技术官僚行为或负担。这些做法会导致政府范围的合并财务报表对高级行政官员和管理者的规划、决策和控制工作毫无价值，其主要功能变成作为向议会报告的问责工具。

加拿大政府一直反对完全执行公共部门会计准则，这只能被解释为缺少政治意愿。根据目前的自愿职业方法，可以忽略容易引起争议和有争议的问题。这些行为还进一步体现在对政府报告模式的反感上（琼斯•丹宁，2003 年），以及最近两个有关实体报告和拨款提案的流产上（加拿大特许会计师协会，2009 年）。由于加拿大特许会计师协会提出的实体报告原则不受欢迎，因此加拿大特许会计师协会“重新调整了”该项目，并于 2012 年提出了两个独立但相关的关于拨款使用及相关方交易的公开草案。第一份提案仍在“重新披露”过程中；由于缺乏共识，加拿大特许会计师协会终止了第二份提案。这些例子说明公共部门准则制定的一个重要标准是政府自愿采用新准则。

加拿大分散的政治、法律和行政环境下，很多公共部门管理者和政治家非常依赖预算和其他工具来进行规划、决策和控制。由于公共部门预算包括一些法律文件，将开支权放在授权法律限制之内（加拿大特许会计师协会，2004 年），因此它们始终非常重要。虽然早期的财务改革专注于预算和开支管理，例如 1994 年的“审慎预算编制”结构性方法（乔伊斯 /Joyce，2008 年），但九十年代末还是出现了更具综合性的基于结果的管理工具。基于结果的综合工具可以将预测和实际资源与部门及政府层面的活动、计划和战略成果相挂钩（乔伊斯，2011 年）。由于这些制度能够整合财务和非财务信息，因此合并财务报表等财务信息对管理规划、决策和控制的作用可能减弱。

结论

加拿大政府实行政府合并财务报表是一个隐形的渐进过程，也是实施完全权责发生制会计制度的一项附加内容。但加拿大政府不愿对拨款和部门财务报表的会计制度进行升级，采用完全权责发生制。因此，权责发生制会计制度以及政府合并财务报表并没有用于管理规划、决策和控制，甚至认为没有用。预算，加上部门财务报表和基于结果的管理工具，似乎仍是关键的财务管理机制。政府范围合并财务报表的主要用途是向议会作问责报告。

4.5 瑞典

瑞典学术文献重点关注公共机构会计制度变革的影响以及会计制度在公共部门的使用方法；没有探讨合并性质的具体文件。尽管如此，回顾文献仍有助了解瑞典公共部门会计制度变革的推动因素。

上世纪八十年代和九十年代的研究重点主要是地方政府的会计制度，这一定程度上体现了地方政府能够自由制定自身的财务报告准则。由于瑞典学术界和政府机构的合作关系（即“行动研究”），考虑到其实际使用和错误使用问题，布罗斯特罗姆和奥尔森（Brorström & Olson，1985 年）讨论了地方政府会计制度应如何变革。他们的文章探讨了为地方政府制定的两种具体会计模式。通过作者自己的行动研究（布罗斯特罗姆，1982 年；奥尔森，1983 年），这些模式于上世纪七十年代末在两个地方政府得以实施。

几年后，伯格文和奥尔森探讨了瑞典 1862 年到八十年代期间市级会计制度的发展，重点关注瑞典改革的后果。他们对市、城市联盟和议会的分析（伯格文和奥尔森，1989 年）重点放在考察会计制度益处的有关传说是如何发展和制度化的。他们的研究还扩展到对瑞典和挪威市级会计制度的比较性历史研究，着眼于会计制度本身制度化的过程（伯格文，1995 年）。这里的会计制度被认为包含两个方面：规范体系和行动体系。规范、行动及其环境之间的关系将根据源自机构理论和组织学习的理念予以探讨。

学习模式通常普遍认为有两种：意识形态模式和层次模式。不管采用何种学习模式，规范都和会计环境密切相关。伯格文（1985 年）指出，意识形态模式下，主要通过行为体系产生关联，而层次模式下则是通过规范体系产生关联。这里得出的一个结论是，“取决于规范体系强迫行动体系做出响应的强度，会计制度所涉及的学习过程将体现出或多或少的差异。”（伯格文，1985 年：1）

在另一项比较研究中，马蒂森（Mattisson）和同事分析了瑞典和芬兰地方政府实行权责发生制会计改革过程的异同。他们推断认为，相比芬兰地方政府，瑞典地方政府财务报告的做法更倾向于问责（马蒂森等，2004 年）。他们还解释道，在瑞典，中央政府是地方政府的最重要利益相关方之一，并且利用财务报告作为监督工具，确保地方政府遵守平衡预算法定要求以及有关中央政府资金筹措等的其他需要。而芬兰的地方政府则更独立于中央政府。这体现在出于预算和财务控制目的，市政委员会和各城市不同级别组织对权责发生制会计信息的更广泛使用。对北欧国家的其他比较研究也抓住了是以决策为中心还是以问责为中心的问题，例如格洛西和塔格森（Grossi & Tagesson，2007 年）得出结论，认为瑞典市政会计委员会（Swedish Council for Municipal Accounting，SCMA）的准则更倾向于财务报告的问责目的。

鲍尔森（2006 年）分析了瑞典中央政府权责发生制会计制度的变革，重点考察了两类主要使用者：政府官员和机构管理者。他发现，相比在预算政治和决策中的使用，权责发生制会计信息较多用于管理。

他补充道，这个结果和瑞典中央政府最初引入权责发生制会计制度的初衷一致，即支持绩效管理和其他公共管理创新。这也意味着，权责发生制会计制度对实现瑞典中央政府财务管理目标的作用或许还牵涉到第三个目标，即对中央政府资源更高效且有效的使用（瑞典财政部，2000 年）。瑞典预算政治中没有采用权责发生制，这或许和中央政府预算仍采用收付实现制有关。

鲍尔森总结认为，他的研究结果支持了其他实证研究的发现，即权责发生制会计信息对公共组织来说用处不大。事实上，更详尽的数据分析明确显示，该总体结果并没有充分体现瑞典中央政府对权责发生制会计信息的使用情况。首先，鲍尔森的采访对象指出权责发生制会计信息的适用范围相对较大，但很难将这种使用和预算过程的某个阶段或某些具体决策挂钩。这些信息并没有直接被用在这些情况中，而是成为机构和政府办公室不同情况下都可以使用的一般信息来源。

总而言之，瑞典公共部门会计信息使用多种多样，非常复杂。依赖中央政府补助的机构倾向于采用问责制进行财务报告；由于预算过程仍主要由现金驱动，因此政治和规划层面较少使用权责发生制。

5. 讨论和研究议程

基于公认会计原则下的合并目的在于为整个机构引入统一的利润数据，实现准则趋同。但上述文献综述表明，对政府利润的定义非常多样，本文考察的五个国家权责发生制合并会计模式发展的方式也各不相同。表 5.1 概括了上文讨论的主要差异，特别突出了政府结构、合并范围和议会问责制度方面的差异。

分析表明，在使用政府合并财务报告的背景下，针对公共部门应用，在决定重塑商业部门合并概念的方式方面，宪法或管辖范围因素起着重要作用。全球性或一般性合并理念的本地化对结果有着重大影响，主要取决于政府优先事项或当务之急，而不一定是使用者的需求。澳大利亚、加拿大和瑞典的联邦制政府结构使这些国家根据辖区进行合并，体现了控制的政治概念和问责界线，而不是公认会计原则所依据的经济目标。新西兰和英国采用的合并模式则更加广泛，特别注重宏观经济角度的（政府决策而非公共问责用途）可用性。就表面意义而言，将公认会计原则的合并理念应用于本地（即各国）需求的方式，提出了一些值得进一步探讨的问题。

首先，一方面是内部（政府机构）改变公认会计原则合并模式概念间的平衡，另一方面则是利用这类复杂模式改善问责制度的公众需求，这两方面需要进行进一步比照。推动更复杂的公认会计原则合并会计制度的需求似乎主要来自政府改革内部，而这也只限于当资源配置政治仍然处在预算层面时，并且得到了会计价值统计学概念的支持（如联合国的国民账户系统），而非公认会计原则。

这就带来了第二个问题，即，国家和 / 或机构争夺影响力、或明或暗的竞争或“权力之争”。这种竞争表现在三个方面。

首先是会计价值的统计学概念与公认会计原则概念之争，这出现在所有关于事前还是事后价值理念利弊的争论中（即相关性还是可靠性之争）。

其次是私营部门与公共部门的区别之争：关于澳大利亚和新西兰跷跷板一样的协调公共 / 私营部门会计准则的方法，可以提出很多问题。新西兰在实行一段时间的部门中立、与澳大利亚相关部门密切合作之后，最近又回归了对公共部门实行独立的准则。在英国、加拿大和瑞典也会出现这种模糊的界线，这些国家强大的会计职业机构和两个部门之间专业知识的顺畅交换（如瑞典学术界）也保证了各种想法从私营部门向公共部门扩散。所有国家都特别信赖未经验证的“新公共管理”理论的华丽说辞，认为私营部门的理念能被成功调整，可以全面解决公共部门长期存在的问题，特别是合并会计制度。

最后一个竞争的层面是在国家准则和全球准则制定者之间：目睹国际公共部门会计准则（IPSAS）影响力日益增加以及国家准则制定者之间合作 – 竞争关系的日趋紧张，准则制定者们一方面知道更加统一的准则会带来很多好处，但同时也担心失去对自己管辖范围的自治权。欧盟推行欧洲公共部门会计准则（EPSAS）就是新出现的一个例子。

那么，到底谁是公共部门合并财务报告的使用者，他们受到不同国家 / 机构 / 政治竞争怎样的影响？这或许是最重要的问题，也是在专业文献和学术文献中最容易被忽视的问题。对澳大利亚和新西兰政府合并财务报告使用情况的学术调查表明，和一般的说法相反，出于公共问责目的而使用的情况很有限。有趣的是，似乎决定资源分配的预算过程仍然是重大监督、争论和政治活动发生的最主要舞台。

表 5.1：五个国家政府 / 公共部门财务报告情况比较

	澳大利亚	新西兰	英国	加拿大	瑞典
政府结构	三层： 联邦 州 地方政府	两层： 中央政府 地方政府	两层： 中央政府 地方政府	三层： 联邦政府 省级 / 领地政府 市政府	三层： 中央政府 地区政府 地方政府
会计准则	澳大利亚会计准则委员会第 1049 号准则：《政府整体和一般政府部门财务报告》 A 澳大利亚相当于国际财务报告准则的准则，对公共部门有具体规定	对公益实体和盈利实体（新西兰改编的国际财务报告准则）的不同准则 非营利公益实体根据《国际公共部门会计准则》改编	针对英国公共部门改编的《国际财务报告准则》	针对政府的《公共部门财务报告》（PSA） 针对政府经营企业的《国际财务报告准则》 《公共部门财务报告》或针对非营利组织修订的《公共部门财务报告》；所有政府机构的《公共部门财务报告》（或《国际财务报告准则》，若进行公开问责的话）	政府颁布的法令：《预算法案》（2011 年，第 10 章）
合并界线的定义	政府控制实体	政府公益实体	公共性质或主要由公共资金资助的机构	治理机构金融和运营政策的权力	定义为“法人”的中央政府；合并其控制下的所有部门
合并中包括的机构	各层级内和层级间的所有政府都各自独立合并 不包括地方政府	中央政府，包括议会办公室和国有企业 不包括地方政府	中央和地方政府；公共企业 不包括议会、皇室家庭和总审计长	各级政府分别合并 不包括政府经营企业	合并所有政府机构 不包括政府所有企业和一般养老金基金
议会审查	公共账户委员会（PAC） 各级政府的审计长	财政和开支委员会 新西兰审计局审计长	公共账户委员会 财政委员会 主计审计长	公共账户常务委员会（议会委员会） 财政委员会（内阁委员会）	瑞典国家审计局 瑞典国家金融管理局（ESV）
发布情况	新南威尔士：自 1993 年以来 联邦：自 1998 年以来。其他州和领地 1995–2003 年间	自 1992 年以来	2009/10 年度政府合并财务报告 2010/11 年度政府合并财务报告 2011/12 年度政府合并财务报告	1995–2013 年加拿大公共财务报告	自 1996 年以来发布的中央政府合并财务报告
最新报告	2012–2013 年度政府合并财务报告	2012/2013 年度政府合并财务报告	2012/13 年度政府合并财务报告 总资产：1.3 万亿英镑 总负债：2.6 万亿英镑	2012/13 年度加拿大公共财务报告 总资产：4080 亿加元 总负债：1.011 万亿加元	政府年度财务报告（国家损益表，2012 年） 总资产：12850.78 亿瑞典克朗 总负债：11776.31 亿瑞典克朗

至少在英国，由于已经连续三年发布政府合并财务报告，议会现在兴趣越来越大，但对政府合并财务报告如何填补预算过程的差距仍然没有答案。这也是澳大利亚会计制度面临的问题。澳大利亚双重利润财务报告导致议员非常困惑。

在确认真实使用者身份以及如何使用合并财务报告问题上，本文通过提出的问题，强调了有必要重新考察机构的结构和编制合并财务报告的过程。然而无论出于怎样的善意，政府或准则制定者所认为、想象或构建的使用者存在性，需要放在真实世界检验。对真实世界使用者（不管他们是谁，也不管他们身在何处）使用合并会计报告向政府问责的能力可以提出相关问题：他们是否有能力理解和解读财务报告，能否行使必要的权力要求进行变革，如私营部门使用者可以行使权力退出（如出售股票）或发出呼声（如表决高管薪酬）。作为本项研究的扩展，研究者将尝试回答这里提出的问题，寻找真实使用者，以更好地理解影响他们使用公共部门合并财务报告的问题。

参考文献

阿那波蒂和拉普希（（2009 年），）论权责发生制会计制度的实施：冲突和模糊”，《欧洲会计评论》，18 (4): 809–36。

奥库恩（2012 年），“威斯敏斯特体系新政治治理：中立公共行政和管理绩效的风险”，《治理：国际政策、行政和机构期刊》，25 (2): 177–99。

澳大利亚统计局（2000 年），“信息文件：权责发生制政府和财政统计”（堪培拉：AGPS 出版社）

澳大利亚会计研究基金会和公共部门会计准则委员会（1996 年），《澳大利亚会计准则第 29 号 ——政府部门财务报告》，6 月（现已撤销）

贝克和雷尼（2006 年），“推动加拿大联邦政府实行权责发生制会计制度的因素：机构视角”，《加拿大会计观察》，5 (1): 83–112。

鲍尔（1994 年），“政府再造：新西兰政府财政部的启示”，《政府会计师期刊》，第 43 号，秋：19–28。

巴雷特（1996 年），“澳大利亚审计署在政府财务报告的编制中扮演重要角色”，澳大利亚注册会计师协会，66 (2): 56–7。

巴雷特（2001 年），“国家财富”，在国家公共部门大会上的演讲，3 月 29 日。

巴雷特（2004 年），“澳大利亚政府会计和审计发展”，在印度注册会计师协会的讲话，3 月 12 日。

巴顿（1999 年），“公共和私营部门会计 – 同中有异”，《澳大利亚会计评论》，9 (2): 22–31。

巴顿（2002 年），“公共部门会计：通用报告框架? 答辩”，《澳大利亚会计评论》，12 (3): 41–5。

巴顿（2005 年），“职业会计准则和公共部门：不相配”，《Abacus》，41 (2): 138–58。

巴顿（2009 年），“澳大利亚公共部门财务管理改革项目对会计制度的使用和滥用”，《Abacus》，45 (1): 221–48。

巴顿（2011 年），“政府为何应该采用政府财务统计会计制度”，《Abacus》，47 (4): 411–44。

比彻姆（2009 年），“变化中的城市”，《特许会计师杂志》<http://www.camagazine.com/archives/print-edition/2009/sep/regulars/camagazine29518.aspx>，2014 年 3 月 7 日登陆访问。

伯格文和奥尔森（1989 年），“改革和传言：瑞典市政会计发展历史”，《会计、审计和问责期刊》，2 (3), 22–39。

伯格文和奥尔森（1995 年），“市政会计制度化：瑞典和挪威比较研究”，《斯堪的纳维亚管理期刊》，11 (1), 25–41。

布罗斯特罗姆（1982 年），Planeringspolitik eller resultatpolitik: Användning och utformning av kommunala bokslut. Karlshamn, Doxa Ekonomi，1982 年

布罗斯特罗姆和奥尔森（1985），“作为地方政府查询系统的会计模式”，《财务问责和管理》，1 (2): 129–43。

布莱泽尔（2007 年），“财政迷宫：议会、政府和公共资金”，《议会事务》，60 (2): 346–55。

加拿大审计署（1995 年），《实现更好治理：新西兰的公共部门改革（1984–1994）及其对加拿大的启示》（渥太华：审计长公署）。

加拿大司法部（1867 年），《宪法法案》<http://laws.justice.gc.ca/eng/Const/Const_index.html>，2014 年 3 月 9 日登陆访问。

加拿大下议院（2006 年），《公共账户 2006》，公共账户常务委员会报告<http://www.parl.gc.ca/HousePublications/Publication.aspx?DocId=2560008&Language=E&Mode=1&Parl=39&Ses=1>，2014 年 5 月 31 日登陆访问。

加拿大政府机构皇家委员会（1962 年），《政府机构皇家委员会报告》<http://epe.lac–bac.gc.ca/100/200/301/pco–bcp/commissions–ef/glassco1962–eng/glassco1962–eng.htm>，2014 年 5 月 31 日登陆访问。

加拿大财务管理和问责皇家委员会（1979 年），《财务管理和问责皇家委员会报告》<http://epe.lac–bac.gc.ca/100/200/301/pco–bcp/commissions–ef/lambert1979–eng/lambert1979–eng.htm>，2014 年 5 月 31 日登陆访问。

卡特琳（2005 年），“论权责发生制会计制度和报告对公共部门的影响”，《财务问责与管理》，21 (3): 309–36。

卡内基和韦斯特（2003 年），“权责发生制会计制度是否适合公共部门？”，《澳大利亚公共管理期刊》，62 (2): 83–6。

卡内基和沃奈泽尔（1999 年），“公共部门财务报告作为资产相关修辞辨析”，《澳大利亚会计评论》，9 (1): 16–21。

查伦和杰弗里（2003 年），“协调政府财务统计制度和一般公认会计准则”，《澳大利亚会计评论》，13 (2): 48–52。

加拿大特许专业会计师协会（2014 年），《PSA 手册》<http://edu.knotia.ca.proxy.library.carleton.ca/knowledge/Home.aspx?productid=1>，2014 年 2 月 24 日登陆访问。

周、亨弗里和摩尔（2007 年），“英国政府合并财务报告的发展：主张、实际复杂性和未来研究议程建议”，《财务问责与管理》，23 (1): 27–54。

周、亨弗里和摩尔（2008 年），《英国政府合并财务报告》，特许公认会计师公会研究报告 101 号（伦敦：注册会计师教育信托）。

克里斯滕森（2002 年），“公共部门的权责发生制会计制度：新南威尔士政府的案例”，《会计历史》，7 (2): 93–124。

克里斯滕森（2003 年），“无需从零开始：在公共部门应用企业会计制度”，《澳大利亚会计评论》，13 (2): 22–7。

克里斯滕森（2005 年），“第三只手：私营部门咨询顾问对公共部门会计变革的作用”，《欧洲会计评论》，13 (3): 447–74。

加拿大特许会计师协会（2004 年），《加拿大政府预算编制采用的会计制度》，研究报告（多伦多）。

加拿大特许会计师协会（2009 年），《实体财务报表：原则声明》<http://www.docstoc.com/docs/45108864/Entity-Level-Financial-Statements>， 2014 年 5 月 30 日登录访问。

加拿大特许会计师协会（2011 年），《公共部门会计委员会 2010-2011 年度报告》<http://www.frascanada.ca/public-sector-accounting-board/news-and-publications/annual-reports/item53328.pdf>， 2014 年 5 月 30 日登录访问。

主计审计长（1995 年），《政府的资源会计和预算编制》，1994-95 年度会议，下议院 123（伦敦：HMSO 出版社）。

加拿大特许专业会计师协会（2014 年），《PSA 手 册 》<http://edu.knotia.ca.proxy.library.carleton.ca/knowledge/Home.aspx?productid=1> ，2014 年 2 月 24 日登录访问。

戴和格思里（2008 年），“澳大利亚政府合并财务报告：在变化监管环境中的早期采用”，政府合并财务报告：国际趋势研习会，锡耶纳，8 月 31 日到 10 月 2 日。

戴（2009 年），“澳大利亚实施政府合并财务报告”，《公共资金与管理》，29 (4): 229-34。

戴（2011 年），“双重权责发生制预算报告路径：澳大利亚经验：2000-2009 报，第 13 届国际政府会计比较研究（CIGAR）大会：连接公共部门和非营利部门会计制度，比利时根特，六月。

埃尔伍德和纽贝里（2006 年），“商业和公益实体通用概念框架”，《会计和商业研究》，36 (1): 19-32。

安永（2012 年），“对 27 个欧盟成员国公共会计和审计实践的概述和比较”，为欧盟统计局准备，12 月 19 日。

瑞典国家金融管理局（2001 年），《瑞典中央政府的权责发生制制度》。

瑞典国家金融管理局（2013 年），《与国际会计准则等的比较》，向瑞典政府提交的报告。

芬内尔和库珀（1998 年），《澳大利亚公共部门会计制度和问责》（新南威尔士大学出版社：悉尼）。

戈德芬奇（1998 年），“评估新西兰公共部门改革：好处是否被夸大？”，《亚洲公共管理期刊》，20（12 月）: 203-32。

格洛西和塔格森（2007 年），“地方政府合并财务报告：国际公共部门会计准则委员会和瑞典市政会计委员会比较分析”，工作报告系列 2007：4（克里斯蒂安斯塔德：克里斯蒂安斯塔德大学）。

格思里（1998 年），“权责发生制会计制度在澳大利亚公共部门的应用：华丽说辞还是现实？”,《财务问责与管理》, 14 (1):.1-18。

希尔德和乔治欧（2009 年），“英国政府合并财务报告的发展：概念、技术和时间表问题”，《公共资金和管理》，29 (4): 219-27。

希尔德和乔治欧（2011 年），“英国政府合并财务报告的宏观财务作用”,《Abacus》, 47 (4): 446-76。

英国财政部（1998 年），《政府合并财务报告》（伦敦：英国财政部）。

英国财政部（2003 年），《长期公共财务报告：面对老龄化的财政可持续性》，12 月（伦敦：TSO 出版社）。

胡德（1995 年），“二十世纪八十年代新公共管理：变奏曲”。《会计、组织和与社会》，20 (2–3): 93–109。

加拿大政府审计现代化独立评审委员会（1997 年），《加拿大政府审计现代化独立评审委员会报告》，BT22–52/1997E（渥太华：加拿大政府）。

琼斯 • 丹宁（2003 年），“多信息模式”，《特许会计师杂志》（4 月）：41–4。

琼斯和普格里斯（1997 年），“澳大利亚会计准则第 29 号对澳大利亚公共部门的适用性：质疑”，《Abacas》，33 (1): 115–32。

乔伊斯（2008 年），“审慎预算规划和预算过程的有效性：加拿大联邦政府经验”，工作工作 47<http://www.queensu.ca/sps/publications/workingpapers/47–Joyce.pdf>，2014 年 5 月 31 日登陆访问。

乔伊斯（2011 年），“加拿大政府的绩效信息和创新”，收录于格雷厄姆（编辑的）《公共部门开支管理创新：联邦共和国的国别案例》（伦敦：联邦秘书处 / 加拿大公共管理学院），13–28。

科泊尔、李和吴（2010 年），“权责发生制：澳大利亚公共部门在不同会计制度下对财务信息用途的认识”，《财务问责与管理》，26 (3), 8 月 : 267–96。

科泊尔、李和吴（2013 年），“公认会计原则、《政府财政统计》和澳大利亚会计准则委员会第 1049 号准则，公共利益相关方的认知”，《会计和财务》，53: 471–96。

拉普斯里、穆萨里和鲍尔森（2009 年），“论公共部门权责发生制的采用：不言自明却又问题重重的改革”，《欧洲会计评论》，18 (4): 719–23。

劳福林和帕洛特（1998 年），“趋势、规律和影响因素：一些思考”，收录于奥尔森、格思里和亨弗里（编辑的）《全球警示：国际财务管理变革》，（挪威卑尔根：卡贝拉学术出版社），376–99。

莱尔（1998 年），“新西兰王室财务报表的演变”，墨尔本大学研讨会，2 月。

莱尔、佩雷拉和拉赫曼（2005 年），“新西兰权责发生制王室（政府）财务报表的演变”，《会计、审计和问责期刊》，18 (6): 780–815。.

马克和瑞恩（2006 年），“反思澳大利亚政府部门一般用途财务报告的理论支持”，《会计、审计和问责期刊》，19 (4): 592–612。

马蒂森、纳西和塔格森（2004 年），“公共部门会计创新：瑞典和芬兰地方政府权责发生制会计改革过程比较分析”，在第 27 届欧盟会计协会年度大会上的报告，4 月 1–3 日，捷克布拉格。

麦卡洛和鲍尔（1992 年），“公共部门管理改革背景下的会计制度”，《财务问责与管理》，8 (1): 7–12。

麦金利（2000 年），“新西兰改革：理论上可行，实际如何？”，麦金利向香港公务员培训发展处的报告，11 月。

梅洛（1996 年），“政府为何应当编制资产负债表”，《澳大利亚公共管理期刊》，55 (1): 78–81。

米卡拉夫（1997 年），“澳大利亚会计准则第 31 号——面向全局”，《澳大利亚注册会计师协会》，67 (2): 38–9。

纽贝里（2003 年），“部门中立和新公共管理激励机制：影响公共部门的使用”，《澳大利亚会计评论》，13 (2): 28–34。

纽贝里和庞特 – 纽拜（2009 年），“新西兰政府合并财务报告：控制的所有权形式”，《公共资金与管理》，29 (4): 235–42。

诺伊和罗斯（2004 年），《市级财务法》（万锦市：加拿大律商联讯）。

加拿大审计长公署（2002 年），“第五章：加拿大政府财务管理和控制”，《加拿大审计长向下议院所作的报告》<http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/20021205ce.pdf>，2014 年 3 月 9 日登陆访问。

加拿大审计长公署（2006 年），“第一章：管理政府财务信息” <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/parl_oag_200605_01_e_14958.html>，2014 年 3 月 9 日登陆访问。

加拿大审计长公署（2010 年），“向公共账户常务委员会所做的公开声明，经审计的部门财务报表” <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/osh_20101021_e_34334.html>，2014 年 3 月 10 日登陆访问。

加拿大审计长公署（2011 年），“第一章：管理政府财务信息” <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/parl_oag_200605_01_e_14958.html>，2014 年 3 月 13 日登陆访问。

欧赫蒙（2014 年），“新公共治理：加拿大公共管理的变化格局”，收于康泰和罗伯戈（编辑的）《21 世纪加拿大公共管理》（纽约：CRC 出版社），21–40。

奥尔森和萨哈林 – 安德森（1998 年），“发达福利国家的会计制度转型：瑞典”，发表于奥尔森等人《全球警示：新公共财务管理国际发展之辩》（奥斯陆：Akad. Forlag 出版社）。

帕洛特（1994 年），“新西兰政府权责发生制财务报告的发展”，《国际会计发展》，7: 289–310。

帕洛特（1996 年），“新西兰国家政府会计和预算编制创新”，《政府非营利会计研究》，9: 323–48。

帕洛特（2001 年），“十年回顾：新西兰资源会计和预算制度的经验”，《财务问责与管理》，17 (4): 383–400。

鲍尔森（2006 年），“公共部门权责发生制会计制度：瑞典中央政府的经验”，《财务问责与管理》，22 (1): 47–62。

皮娜、托雷斯和叶塔诺（2009 年），“欧盟地方政府权责发生制会计制度：一种方法，多种手段”，《欧盟会计评论》，18 (4): 765–807。

博莱能（2002 年），“财务报表和报告对加拿大政府的重要性”，《FMI》期刊，13 (3): 26–9。

博莱能和路易拉蓬（2012 年），“加拿大政府会计改革：关于权责发生制会计制度应用及影响的探索性研究”，《财务问责与管理》，28 (4): 359– 77。

波利特和博科尔特（2004 年），《公共管理改革：比较分析》（第二版）（纽约：牛津大学出版社）。

公共账户委员会（英国）（2013 年），“财政部：政府合并财务报告 2010–2011 务，2012–2013 年度第 37 份报告，下议院 867（HMSO 出版社）。

公共部门委员会（1994 年），“在政府实施权责发生制会计制度：新西兰经验”，临时报告第 1 号（国际会计师联盟）。

公共部门委员会（2003 年），审计政府合并财务报表：新西兰经验”，临时报告第 2 号，（国际会计师联盟）。

罗布和纽贝里（2007 年），“全球化：政府会计和国际财务报告准则”，《社会经济评论》，5 (4): 725–54。

谢普德（2011 年），“部门审计委员会和治理：让管理和问责成为自上而下的优先事项，《加拿大公共管理》，54 (2): 277–304。

国家损益表（2012 年），国民收入、资产负债表和现金流等——部分依据国家金融管理局 2012 年国家年度报告，国家金融管理局 2013：24。

辛普金斯（1998 年），“预算编制和会计问题：新西兰”，向国际会计师委员会联盟：执行论坛所做报告，华盛顿特区，4 月 30 日。

铃木（2003 年），“宏观经济现实认识论：会计制度角度的凯恩斯主义革命”，《会计、组织和社会》，28: 471–517。

瑞典城市联盟（1989 年），市政综合报告（斯德哥尔摩：瑞典城市联盟）。

联合国、欧盟统计局、国际货币基金组织、经合组织、世界银行（1993 年），《国民账户体制 1993》，F 系列第 2 号第 4 次审议（纽约：联合国）。

沃克尔（1989 年），“公共和私营部门会计准则是否应当统一？”，引自格思里、帕克和山德（编辑）《公共部门：会计和审计当代读本》（悉尼：哈考特 – 布雷斯 – 乔万诺维奇出版社）。

沃克尔（2009 年），“公共部门合并财务报告评估”，《Abacas》，45 (2): 171–220。

沃克尔（2011 年），“公共部门合并财务报告准备问题”，《Abacas》，47 (4): 477–500。

维因斯和斯卡布罗（2006），“澳大利亚联邦、州和领地政府预算平衡数据比较”，《澳大利亚公共管理》月期刊，65 (3): 74–89。

TECH-TP-WOGA

地址：英国伦敦林肯因河广场 29 号特许公认会计师公会 WC2A 3EE
（ACCA 29 Lincoln’s Inn Fields London WC2A 3EE United Kingdom）
电话：+44 (0)20 7059 5000
网址： www.accaglobal.com