

政府整体财务报告编制的国际经验及其借鉴

张曾莲

(北京科技大学经济管理学院, 北京, 100083)

摘要: 政府整体财务报告能反映一级政府乃至一国的综合财务状况、运营成果和现金流量。西方各国编制政府整体财务报告在很多方面运用了企业合并财务报告模型, 各级政府报告实体的定义大多基于控制基础, 同时注重了协调合并报表与国家账户。借鉴这些经验, 我国政府整体财务报告应以控制为基础, 具体包括资产负债表、收入支出表、现金流量表、预算执行情况表和附注等。编制程序宜逐级调整合并: 各受控会计主体编制各自财务报表; 行政事业单位按部门逐级汇总; 财政部门汇总形成本级行政单位财务报表和事业单位财务报表; 财政总预算会计将各受控会计主体的财务报表予以合并; 上级政府将其下级政府的财务报表逐级汇总。

关键词: 会计工作; 财务报告; 合并财务报告; 财务报告编制程序

中图分类号: F235.1

文献标识码: A

文章编号: 1672-3104(2010)05-0076-07

很多政府采用的会计和管理系统都是伴随着新公共管理原则和方法的改进和发展^[1]。在新公共管理下, 决策有用信息观让位于公共受托责任信息观^[2]。通常政府会计改革的目标是执行符合公认会计原则(GAAP)的应计制财务报告, 逐渐趋同于企业会计系统。澳大利亚、新西兰和英国是最早整合政府和企业两套会计系统的领导者^[3]。在学术文献上, 很多学者仍呼吁谨慎地将企业会计运用到公共部门, 以避免不利的结果(Broadbent, 2008)。西方国家通常在公共管理议程下, 采用政府合并财务报告或者政府整体财务报告以获得政府政策财务影响的全球视野^[4]。通常, 政府合并财务报告采用与企业合并财务报告一样的标准编制, 但在哪些主体应包括在政府合并财务报告中, 和是否这些报表是必要的这两个问题上, 没有达成一致意见^[5]。欧洲很多国家采取了初步措施, 例如, 德国、法国和意大利(Grossi and Mussari, 2008)。本文从国际比较视角考察政府合并账户(Whole of government accounts, WGA), 为我国政府整体财务报告的编制提供经验和启示。

一、政府整体财务报告编制的国际经验

新西兰、澳大利亚、英国和北美是新公共管理改

革的积极推进者, 其中一项重要的改革是引入政府整体财务报告。各国引入的进程差异很大, 其中英国最激进。

我们看看各国政府整体财务报告的实际做法。

新西兰是首个采用政府合并财务报告的国家: 1989年的公共财政法案要求政府编制合并报表。最初, 采用权益会计的国有企业和皇冠实体(Crown entities)包含在合并报表中。合并资产负债表包括国企和皇冠实体的净盈余和其他主体的净值。然而, 2002年7月后, 新西兰合并报表的内容发生了变化, 新的合并报表采用完全线性合并会计基础(fully line-by-line consolidated accounting basis)(即购买法)。年度财务报告必须包括所有皇冠实体的利益——所有的国企、议会的所有部门、新西兰储备银行和其他被控制的实体。但是, 合并报表不包括地方政府, 因为地方政府不受中央政府控制。权益会计仍然被高校采用。合并报表由新西兰审计署审计。目前, 皇冠实体采用等效于国际财务报告的新西兰准则(New Zealand equivalents to International Financial Reporting Standards, NZIFRS), 在将国际财务报告准则运用到新西兰政府会计时做了很多调整^[6]。

澳大利亚联邦政府于1999年开始使用政府合并财务报告。澳大利亚会计准则第31号——政府财务报告(AAS 31)规定联邦政府、州政府和地方政府需要编

制应计制基础的政府合并财务报告。但是,不需要编制合并地方政府、州政府和联邦政府的财务报表。合并报告的主体是每一层级的政府,及受政府控制的实体(包括一般政府部门以外的实体)。联邦高校没有被纳入合并财务报告,但是其净资产被确认为联邦政府财务报告的一项投资。联邦政府合并财务报告包括200多个实体,从2006年起按照AASs和AIFRS的要求编制,由澳大利亚国家审计署(ANAO)审计。合并报表的编制分为两个阶段:首先合并一般政府部门,然后合并非财务公司和财务公司。最近,澳大利亚采取了重要的措施来协调宏观经济和微观会计。2008年7月后,澳大利亚会计准则委员会(AASB 1049)规定GAAP和政府财政统计(GFS)的差异应该按照政府合并财务报告和一般政府部门财务报告的要求来处理。在某些情况下,AASB 1049必须采用GAAP原则。在其他情况下,除了GAAP信息外,AASB 1049还要求或允许编制政府财政统计信息,协调两个框架并解释两者的差异。AASB 1049认为一般政府部门财务报告(一个政府仅仅合并一般政府部门内部的实体)和政府合并财务报告两者存在差异。AASB 1049也要求披露额外的信息,例如,协调关键财政统计和预算信息(包括原始预算信息和解释原始预算与实际数字之间的差异)。政府合并财务报告和一般政府部门财务报告都包括资产负债表、确认所有收支的运营表、现金流量表和附注。^[7]

英国《政府资源和会计法案(2000)》要求财政部为每个履行公共职能的实体,以及部分或全部由公共资金支持的实体准备政府整体财务报告,具体的合并范围包括英格兰、苏格兰、威尔士、北爱尔兰的1300多个公共实体。这些实体分为三类:①中央政府。包括政府部门资源账户、国家贷款基金账户等核心政府财政基金、非部门公共实体、养老金计划(包括中央政府养老金计划、国民保健服务、教师等其它非基金性的雇员养老金计划)、部门资源账户中未包括的国民保健服务实体等。②地方当局。包括各类议会;消防机构、警察机构、缓刑委员会、旅客运输机构;废物处理机构、资源保护局;地方教育当局及学校等。③公营企业。包括国有行业、其它公营公司、营运基金等。英国因此成为第一个将如此广泛的实体纳入合并账户的国家。最初的动机是编制一系列2004至2005财政年度的中央政府的合并账户,然后在2006至2007财政年度提供完全经审计的政府合并财务报告。由于当时国际财务报告准则(IFRS)同时被私人部门和公共部门采用,政府合并财务报告的发布被推迟到2009至2010财政年度,使它们能够按照IFRS编制,并且有

时间协调中央政府和地方政府的会计政策^[8]。

加拿大和美国也编制中央和地方政府合并报表,但没有提供一级政府财务报告。加拿大的公共账户包括中央政府和那些依赖公共资金作为他们主要收入来源并且受政府控制的实体。这要求公司和其他实体的账户必须按照政府会计进行调整。美国财政部编制包括148个部门和机构的联邦政府财务报告,但法律没有要求立法机构和司法机构提供经审计的财务报表或者提供应计制会计数据给政府整体财务报告^[9]。

西班牙根据IFRS的企业会计模型修正公共部门会计框架,将国际公共部门会计准则(IPSASs)作为改革的方向。尽管服务分权导致很多实体企业化,以避免公共部门的很多要求(例如债务控制),各级政府都不强制要求提供合并报表。主要难题是企业化实体运用了不同于公共部门的会计准则,导致各个实体的数字和财务信息缺乏可比性。政府会计准则基于企业会计准则制定,但在公共部门财务报告的特定事项上仍存在差异。合并预算执行会计包括主要实体和受控制的管理实体,这意味着协调和消除内部交易的必要性,但是不要求提供预算执行合并报告^[10]。虽然中央政府不提供合并报表,但提供各部门汇总的财务报表。例如,2006年西班牙政府财务报告包括三个独立的文件:①一般政府或管理公共部门财务报告(包括129个实体,其中119个被整合到报告中,包括一般政府管理部门和健康服务部门)。投资于被控制实体考虑其成本,而不是基于权益会计方法。②政府公司财务报告,它采用企业会计。③公共非营利组织财务报告。若合并报告继续推进,这三类部门应该合并,财务公司也应该合并进来。难题是每类实体采用不同的会计准则,首要解决的难题是协调它们的账户。IPSASs的引入,使得一般政府和采用企业会计的其他公共实体的信息更容易可比。国际通用管理协会(IGAE)负责制定政府会计准则,通过学习其他国家的经验编制合并报告。IGAE也根据欧洲系统国家账户(the European System of National Accounts)编制西班牙国家账户。这项任务将使协调合并信息和宏观经济信息更加容易^[11]。

二、借鉴国际经验,编制我国政府整体财务报告的设想

我国应综合借鉴上述国家的经验,致力于构建政府整体财务报告,以真实、公允地反映一级政府的财务状况、运营结果和现金流量。

首先,政府整体财务报告在很多方面运用了企业合并财务报告模型。部门中立政策是很多准则制定的

主旨,因为私人部门的目标、框架和准则不应该赋予特权或者被公共部门采用。这对于采用修正现金制预算报告,并且预算报告相对于财务报告来说处于主导地位在我国具有重要意义,合并报告可能首先在预算报告中编制,再延伸到政府财务报告^[12]。

其次,对各级政府而言,报告实体的定义应该基于控制基础。根据IPSAS 6(合并财务报表和单独财务报表),目前我国在全国推行政府整体财务报告的时机还不成熟,合并账户的引入是一个渐进的过程。合并财务报表可以权益会计基础开始编制,仅包括那些被政府控制而且采用相同会计准则的实体,包括政府公司的净盈余和资产负债表上的净值。这可以避免协调不同会计准则的难题。同时,实体的会计系统应相互融合,以方便合并报表的编制过程。公共部门引入国际公共部门会计准则,政府公司引入国际财务报告准则,这能使单个报表紧密地结合起来^[13]。

第三,协调合并报表和国家账户是编制政府整体财务报告努力的方向。这对我国尤其重要,《预算法》确立了预算在宏观经济中的地位。调整公共部门预算和会计数字,不仅仅是汇总账户,也要求分实体单独披露。这个过程是使预算和会计紧密结合和使实体之间会计具有可比性的第一步,这是我国公共部门有效执行合并政策的重要前提。

第四,各级政府需要为编制合并财务报表做出努力。从上述国家得出的一个经验是中央政府的高层次政策不是推动政府整体财务报告发展的最重要工具^[14]。政府整体财务报告在很大程度上取决于低层次的政策,使各级政府有机的统一起来。

第五,当政府整体财务报告很复杂时,它可以分为三类部门:一般政府、非财务公司和财务公司。政府合并会计应该披露三类合并部门并消除它们的内部交易,以编制合并报告^[15]。这有利于它们与宏观经济账户的比较与协调。

基于以上思想,笔者现提出编制我国政府整体财务报告的基本设想。

(一) 政府整体财务报告的主体

政府整体财务报告是将很多实体看成一个整体,编制合并财务报表。其中,报告主体是政府财务报告覆盖的部门、机构、公司或非营利组织(整体的每一个成员被称为一个实体)^[16]。界定主体很重要,因为包含或排除特定组织将对政府整体报告产生重大影响。根据IPSAS 6,报告主体应包括所有政府经济主体,包括控制主体和被控制主体。控制这个概念需要重新界定,目前国际上还没有一致看法。IPSAS 将被控制主体定义为一个主体受另一个有权决定其财务和运营政

策的主体控制,使它能够从控制主体的活动中受益。控制可能被延伸为多种方式:控制主体拥有直接或间接的权力来影响另一个主体的净资产或权益;在被控制主体清算或者非清算分配时,控制主体有权享有大部分净资产或权益;控制主体能够控制被控制主体按照其设定的目标来运营;控制主体需要承担被控制主体的剩余债务^[17]。由于公共部门结构复杂,很难决定哪些主体应归类为被控制主体。例如,澳大利亚联邦政府或州政府投资的高校是否该认定为被控制主体。Barrett(1997)认为这类高校应该认定为被控制主体,纳入合并范围。Miley(2002)指出澳大利亚高校面临两难的困境:州政府认为联邦政府应当将高校纳入合并范围;联邦政府则认为州政府应当将高校纳入合并范围。

界定报告主体的范围也有必要——不管它是与联邦政府、州政府、自治区政府,还是地方政府有关。图1描述了政府整体财务报告的范围。通常认为每级政府都应该编制合并报表,全国所有的公共部门也可以看成一个报告主体,英国就有这样的合并报告,但澳大利亚没有提供全国所有公共部门合并报告,而是由联邦政府、州政府和地方政府分别编制各自的合并报表。这可能是由于澳大利亚每个州都有自己的立法,也独立于联邦政府。澳大利亚这种分级提供政府合并报告的做法受到了学术界的批评,Miley(2002)认为州政府有能力控制地方政府,应该将地方政府纳入其合并范围。澳大利亚会计准则第31号(AAS 31)却认为,州政府没有控制地方政府,因为州政府不能出售地方政府的资产;地方政府的治理主体,不管是被选举的议员还是被聘的管理者,都是按照地方政府的利益来配置资源。Moll(2004)认为“政府整体”意味着涵盖整个公共部门的一系列财务报表,如果地方政府或其他公共部门(例如高校)被排除在政府整体财务报告之外,政府整体这个概念将不正确。国际公共部门会计准则委员会(IPSASB, 2005)却认为中央政府编制的政府整体财务报告并不一定是这个国家所有的公共部门,因为其他层级的政府不一定被中央政府控制。

其他定义财务报告主体的方法是关注国家账户(national accounts)(ESA, 1995; GFSM, 2001),其中,一般政府包括所有的非市场生产者和主要通过从其他部门强制支付来融资的部门。所有被政府主体控制的非财务公司和准公司被归类为非财务公司部门。因此,政府包括三类部门:一般政府部门、公共非财务公司和公共财务公司。图2描述了宏观经济观的财务报告主体及三类部门的差异。在一般政府部门中,能够识别不同的组成部门(箭头下的矩形)。能够很好的将一般政府部门及其组成部门融合在一起是因为政府主

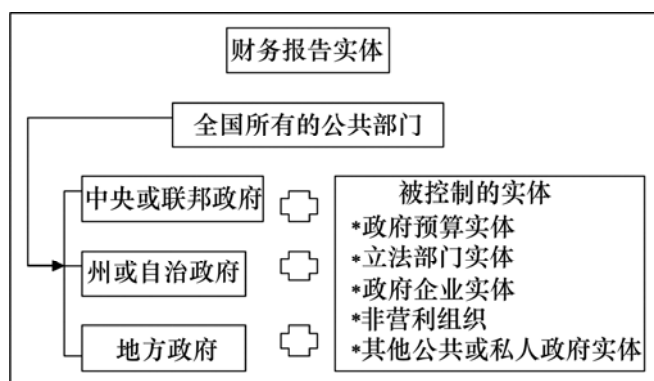


图1 政府整体财务报告的范围

(注：资料来源于国外相关文献并经笔者结合我国国情改进。)

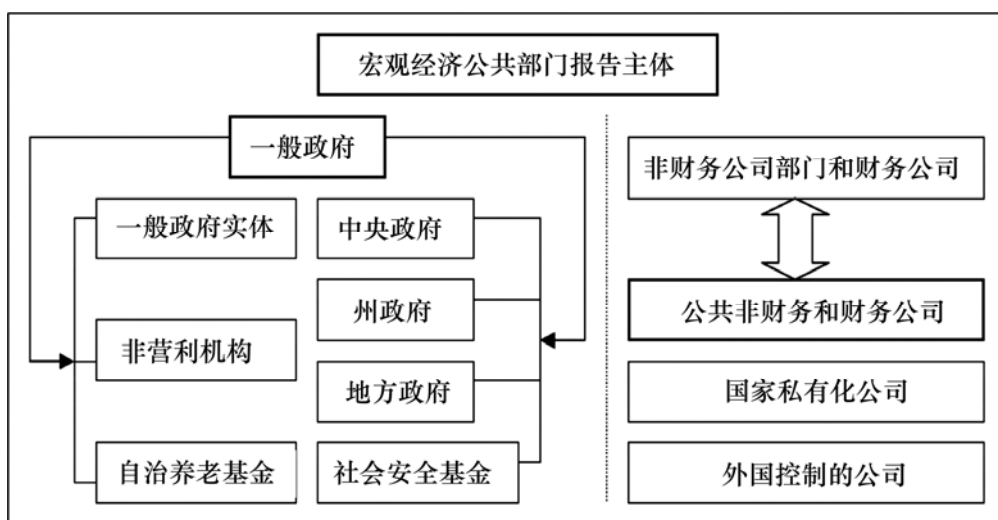


图2 政府整体的宏观经济信息

(注：资料来源于国外相关文献并经笔者结合我国国情改进。)

体、一般政府部门和宏观经济公共部门是紧密联系在一起的。虽然财务报告主体应该根据经济角度的控制观来定义，合并财务报告也应该披露一般政府部门以提供有用的信息给统计基础报告。从这方面说，IPSAS 22(一般政府部门财务信息的披露)要求被选举的政府披露一般政府部门的信息。非财务公司部门和财务公司部门也应该区分。

采用政府控制导向的政府合并财务报告符合我国国情和宏观管理的要求。1998年预算会计改革后的控制导向直接体现在预算会计目标中：强调会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求，适应预算管理和有关方面了解政府整体财务状况及收支结果的需要。这次会计改革将“为预算管理服务”扩大到“为国家宏观经济管理服务”。要建立和发展社会主义市场经济，就必须坚持和完善以公有制为主体的经济制度，体现在会计模式上，就是要将代表公有制的政府利益放在会

计模式的首位。政府会计应该为国家提供与社会资源配置、政府职能转换、建立新公共管理框架等重大决策相关的财务信息，同时也为实现国有资产保值增值和政府微观财务控制提供制度保证。目前，各级政府是我国政府合并财务报告最主要的使用者之一。各级政府对于财务信息的需求主要目的在于宏观经济管理和决策。政府合并财务报告的主体应该以控制为基础确定，并对控制从权力和利益两个条件来定义。政府控制的权力条件体现为：对主体关键人员的人事任免权；对主体收支预算或资产负债财务活动计划的审批权；对主体净资产的大多数所有权；对主体产品或服务的定价权。对政府控制的利益条件体现在：从主体获取剩余经济利益；从主体获取服务潜能；承担主体剩余负债的风险；向主体提供预算经费。当权力条件之一和利益条件之一同时具备时，可确认控制成立，该主体应当纳入合并范围。具体而言，我国政府整体

财务报告的主体包括:以法律、国务院或财政部规章规定其预算或财务管理方法的资金会计主体;行政单位和国有事业单位等单位会计主体;国有公司(企业)会计主体(包括一般竞争性的国有参股公司;国有独资或国有控股的公共公司;国有独资的地方金融公共公司)。

(二) 政府整体财务报告的编制程序

IPSAS 6 规定,编制合并财务报表时,主体通过把资产、负债、净资产/权益、收入和费用等各相同项目逐项相加,来合并控制主体及受控制主体的财务报表。为了使合并报表能将经济主体视作单一经济主体来列报财务信息,应采取如下步骤:控制主体对各受控主体投资的账面金额,与其在各受控主体中所占的净资产/权益份额相互抵消;对被合并受控主体的盈余或赤字属于少数股权的部分应予以确定;被合并控制主体净资产/权益中的少数股权应与控制主体所占的权益分开确定。净资产/权益中的少数股权包括原合并日的少数股权金额以及合并日以后权益变动中少数股权的份额。如果存在潜在表决权,则应当以当前的所有权为基础分配给控制主体和少数股权的盈余/赤字份额以及权益变动,而无需考虑潜在表决权可能执行或转换。经济主体内部往来余额、交易、收入和费用,应全额抵消。编制合并财务报表时,所有的控制主体和纳入合并范围的受控主体的财务报告日应相同;对类似环境中的相似交易和其他事项应采用统一的会计政策。

对我国而言,政府整体财务报告的编制程序为:

①年终,各受控会计主体按现行制度编制各自的财务报表;②行政事业单位按部门逐级汇总,由主管会计单位将本部门汇总的财务报表报财政部门,汇总过程中应将部门内部的往来对应数额相互抵消;③财政部门分别按照行政单位和事业单位再次汇总,形成本级行政单位财务报表和事业单位财务报表;④财政总预算会计在现行总预算会计财务报表基础上,从国资委取得国有股权(不包括地方金融公共公司股权)统计数据并据此调整报表,在资产类增加国有资本金,在净资产类增加投资基金,把国债转贷业务从暂存款、暂付款调整到债权债务项目下;⑤财政总预算会计将各受控会计主体的财务报表予以合并,内部交易应相互抵消,其他同类项目直接相加,得到一级政府整体财务报告;⑥上级政府将其下级政府的财务报告逐级汇总,最后得到全国政府整体财务报告。

(三) 政府整体财务报告的内容

IPSAS 6 规定,政府合并财务报表应披露如下内容:重要的受控主体;某受控主体未纳入合并范围的

事实;未纳入合并范围的受控主体的单独或在经济主体内部的财务信息概述,包括总资产、总负债、收入以及盈余/赤字的金额;当控制主体拥有受控主体不多于50%的所有权股份,和不多于50%的表决权股份时,该受控主体的名称,以及控制存在的方式;控制主体拥有被投资者50%以上的表决权或潜在表决权但不构成控制的原因;当受控主体财务报表用于编制合并财务报表时,应披露该受控主体财务报表的报告日,受控主体的报告日或者报告期间与控制主体的不同,应披露受控主体的报告日和报告期间,披露采用与控制主体不同报告日或报告期间的原因;受控主体以现金股利、偿还贷款或预付款形式向控制主体转移资金的能力受到重大限制的性质和程度。

我国政府合并财务报表具体包括资产负债表、收入支出表、现金流量表、预算执行情况表等,以提供政府整体财务信息。在附注中,通过综合讨论与分析以及各类统计分析报告,对政府整体财务状况和运营结果进行分析。由于政府整体财务报告的合并对象包括财政总预算会计、预算外资金财政专户会计、国际金融组织贷款转贷会计、行政单位会计、事业单位会计、各种基金会计、企业会计等多种会计制度下的会计主体,各种会计制度使用的会计科目差别很大,政府整体财务报告的项目设计不宜太细,否则无法兼顾众多会计主体的需要,更不能为了全面覆盖而将所有会计制度的会计科目全部照搬进去。否则,政府整体财务报告显得非常繁杂,不利于反映政府整体财务状况、经营成果和现金流量。因此,各报表的项目应以主要大类列示,这样既兼顾各种会计制度,又简单明了。比如资产负债表设置货币资金、应收与预付款项、存货、债权、投资、固定资产和其他资产。政府财务报告由于确认标准与计量属性的限制,难以全面反映政府所有授权事项的履行情况。对于那些难以满足严格确认标准,无法纳入政府财务报告范围的政府授权事项,可以通过其他信息系统在政府整体财务报告中披露。政府整体财务报告的编制通过整合财务报告的其他竞争性信息源弥补政府财务报告计量属性单一的缺陷,能较完整地反映政府授权事项的履行情况。

(四) 政府整体财务报告的优缺点

政府财务报告和预算的编制对决策制定过程和履行受托责任目的都有用。Barrett(1997)认为合并财务报告的公布是政府向更高财政透明度和履行受托责任前进的基石。每个受政府控制的部门的个体财务报表只能提供其整体财务状况和经济成果的部分信息,合并报告观认为合并报告仅仅反映组织与外部第三方的交易和余额。同样,提供合并信息有助于信息使用者对

政府的资产和负债、收入和支出,以及现金流量有一个整体的理解,有利于制定实现政府整体目标的决策,更有利于反映国家的经济状况。Evans 和 King(2004)认为政府整体财务报告能导致公共部门会计政策的现代化和符合潮流。为了将两类信息结合起来,合并报表应该披露一般政府部门的信息,这能增强财务报告的透明度,更好地理解政府的市场和非市场活动的关系、财务报告和统计基础财务报告的关系(IPSAB, 2005)。

编制和理解政府合并财务报告也面临一些问题。

①会计政策的差异。编制政府整体财务报告需要将所有公共部门遵循的会计政策协调一致,制定一套充分一致的会计政策和惯例。但现实情况是不同公共部门遵循的会计政策不尽一致。②政府整体财务报告的质量难以保证。由于政府整体财务报告涉及所有公共部门,不只是财政部门自身的工作,需要其它公共部门的支持与配合。而目前各国政府整体财务报告的编制仍处于试点阶段,尚未有法定程序明确各公共部门的义务,所以财政部门只能劝说各部门予以配合。如果某些部门的财务报告质量不过关,必然会影响政府整体财务报告的质量。③信息系统仍存在缺陷。政府整体财务报告依赖的信息系统还不够完善,不能很快收集信息,尤其是对地方政府财务信息的收集存在一定难度。④政府合并财务报告准则是否与私人部门合并报告准则一样,还是需要考虑公共部门的特殊性,例如预算的重要性,基础设施资产和强调提供公共服务而不是营利。笔者认为虽然合并会计能将企业合并会计方法运用到公共部门,但需要做很多调整以适应公共部门的特点。⑤协调不同会计准则编制合并报告的难题。这可以通过进行合并调整或者在公共部门推行通用会计政策来解决(CIPFA, 2004)。使用者阅读合并财务报告时,也需要考虑合并报告编制的准则。⑥编制合并报表时,需要消除内部交易,使合并财务报告仅仅反映外部交易,也只有这样才能避免错误的结果和内部交易。但难题是,不同的主体同时采用相同的账户进行内部交易,而且组织内部的交易是否是内部交易也难以识别,尤其是需要合并很多主体的不同活动时。⑦由于各种公共部门之间的控制和受托责任关系,使得合并报告审计难度很大。⑧政治环境一定程度上也影响着政府整体财务报告的编制。

总之,编制政府合并财务报告的目的是反映一级政府的综合财务状况、经营成果和现金流量。陈立齐(2010)认为政府的部门多,且内部复杂,作为外界人士,如要对政府财政能一目了然,合并财务报表乃是一个捷径。但是,政策制定者和管理者通常只关心他

们的部门和项目的情况,而不是整个政府的情况。即使预算是以“统一预算”编制并批准的,预算的执行仍然是分散的。政府财务是由各单位、项目或基金组成的。政策制定者和管理者倾向于保护他们自己的地盘,关注自己的职责,业绩报告和预算执行报告是关于特定的责任中心。这种微观的心态与合并财务报表的宏观视野实是背道而驰的。对此项工作,各级政府特别是地方政府积极性不高,思想顾虑比较多,不愿意公开本级政府的合并财务报告。因此,这项工作必须自上而下才能推动,必须有相应的法律法规作为保障。

《政府信息公开条例》对县级以上政府只要求公开财政预决算报告,没有要求公开政府的财务报告。因此,除了抓紧政府合并财务报告制度的技术性研究以外,还要抓紧推动立法的进程。由于中央政府能够控制省政府、市政府、县政府和镇政府,因此将各级政府都纳入中央政府财务报表的合并范围。可以首先要求地方省市县三级政府提供政府合并财务报告,并将其与预决算报告一同提交人大审议。

参考文献:

- [1] 财政部赴澳大利亚考察培训团. 澳大利亚政府合并财务报表[J]. 预算管理与会计, 2009(6): 21.
- [2] 广东省预算会计研究会课题组. 编制政府会计年度“合并资产负债表”的研究[J]. 预算管理与会计, 2009(2): 35.
- [3] 陈毅. 建国六十年来中国政府责任的变化与展望[J]. 中南大学学报(社会科学版), 2010(6): 69.
- [4] 黄伟, 罗佳. 服务型政府: 和谐社会建设进程中政府改革的目标选择[J]. 湖南科技大学学报(社会科学版), 2009(9): 73.
- [5] 陈志楣, 丁家乐. 我国政府行政高运行成本分析[J]. 北京工商大学学报(社会科学版), 2005(11): 105.
- [6] AASB. Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting [M]. Melbourne: AASB 1049, 2007: 221.
- [7] Broadbent J, Guthrie. Public sector to public services: 20 years of contextual accounting research [J]. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 2008(2): 129-169.
- [8] Chow D, Humphrey C, Moll. Developing whole of government accounting in the UK: grand claims, practical complexities and a suggested future agenda [J]. Financial Accountability & Management, 2007(1): 27-54.
- [9] Christensen T, Lægreid. The whole of government approach to public sector reform [J]. Public Administration Review, 2007(6): 1059-1065.
- [10] Srocke I. Consolidated financial accounting of public sector entities according to IPSAS and reform endeavours in Germany [M]. Oslo: Paper presented at the EIASM Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms, 2004: 221.

- [11] Grossi G, Tagesson. Consolidated Financial Reports in Local Government: A Comparative Analysis of IPSASB and SCMA [M]. Kristianstad: Kristianstad University College, 2007: 123.
- [12] Moll J, Chow D, Humphrey C. Questions of value: an analysis of experiences with whole of government accounting in UK, New Zealand and Australia [M]. Singapore: Paper presented at the Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, 2004: 263.
- [13] IPSASB. Disclosure of Financial Information about the General Government Sector [M]. New York, 2006: 9.
- [14] Lande E, Rousseau. The opportunities and difficulties of implementing consolidated financial statements in French local government [M]. Bourmistrov: A. and Mellemvik, F. International Trends and Experiences in Government Accounting (Cappelen Akademisk Forlag, Oslo), 2005: 243.
- [15] Miley F. An Examination of Whole of Government Financial Reporting [M]. Melbourne: CPA Australia, 2002:132.

International experience and establishment of whole of government financial reporting

ZHANG Zenglian

(University of Science and Technology Beijing, Beijing 100083, China)

Abstract: Whole of government financial reporting can reflect comprehensive financial position, operation result and cash flow of one level of government or even one country. Experience of western countries indicates that we can study experience from business combination financial report, the main body should based on control foundation, and it is very important to coordinate merge report and national account. As our country, whole of government financial report should take control as a basis, including property debt table, income disbursement table, cash flow indicator, budget implementation situation table and annotation specifically and so on. Establishment step is progressive adjustment merge: controlled accountant body establishes financial report respectively; Administration institution progressive compiles according to department; The finance department compiles to shape administrative unit finance report and institution finance report of the same level government; Overall financial budget accountant merges financial report of each controlled accountant body; The higher authority government progressive compiles its subordinate government's financial report, finally obtains the national government overall financial report.

Key Words: accountancy; financial report; consolidated financial report; establishment step of financial report

[编辑: 汪晓]