

财政总预算会计和行政事业单位会计的 报表合并研究

—— 基于澳大利亚和我国的比较

耿建新 浦柳婷

摘要：财政总预算会计和行政事业单位会计的合并过程是形成本级政府合并财务报告的一个核心组成部分。回顾多年试点编制政府合并财务报告的经验，我国在财政总预算会计和行政事业单位会计的合并实践中仍存在着很多亟待解决的现实矛盾。澳大利亚是世界上较早进行政府会计权责发生制改革和编制政府合并财务报表的国家之一，已发展出较为完善的编制体系和方法。本文通过文献研究法和比较研究法，梳理中澳在财政总预算会计和行政事业单位财务报告合并领域的历史沿革、概念术语、准则规范和操作方式，结合我国两类财务报告合并过程可能存在的问题提出相关改进建议，以求推动政府会计改革进一步发展。

关键词：政府会计制度；财政总预算会计；行政事业单位会计；合并财务报告

中图分类号：F235.1 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)17-0030-07

一、引言

2013年11月，党的十八届三中全会明确把建立权责发生制政府综合财务报告制度作为改进预算管理制度和深化财税体制改革的一个重要方面。2014年12月，财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》（下称《改革方案》）明确提出建立健全包括政府部门财务报告和政府综合财务报告两方面的政府财务报告体系，客观反映政府的财务状况和运行情况。

根据《政府会计准则第9号——财务报表编制和列报》（2019年1月1日起

施行），我国政府合并财务报表按照合并级次分为部门（单位）合并财务报表、本级政府合并财务报表和行政区政府合并财务报表三级。在这一财务报告体系中，财政总预算会计和行政事业单位会计的合并过程是形成的本级政府合并财务报告的一个核心工作部分。在多年试点的基础上，财政部于2020年4月发布《关于开展2019年度政府财务报告编制工作的通知》，明确要求各地在8月31日前报送2019年度省级及所辖市、县级政府的综合财务报告，编制要求由部分省市试点转为全国统一。综上所述，研究这一合并过程具有理论必要性和实践可

行性。

澳大利亚是世界上较早进行政府会计权责发生制改革和编制政府合并财务报表的国家之一，已发展出较为完善的编制体系和方法，所以将澳大利亚的变革过程与我国的改革实践进行对比研究，有利于吸收其先进经验并结合我国实际进行完善创新，为我国政府合并财务报表的编制和政府会计改革进程助力。

二、相关文献研究进展

概而言之，现有文献研究进展可概括为以下三方面：（1）从理论视角对合并过程涉及的事项进行探讨，提出展

基金项目：中国人民大学重大科研基金项目“国家资产负债表的会计角度分析”（18XNLG13）

作者简介：耿建新，中国人民大学教授，博士生导师；

浦柳婷，复旦大学硕士研究生。

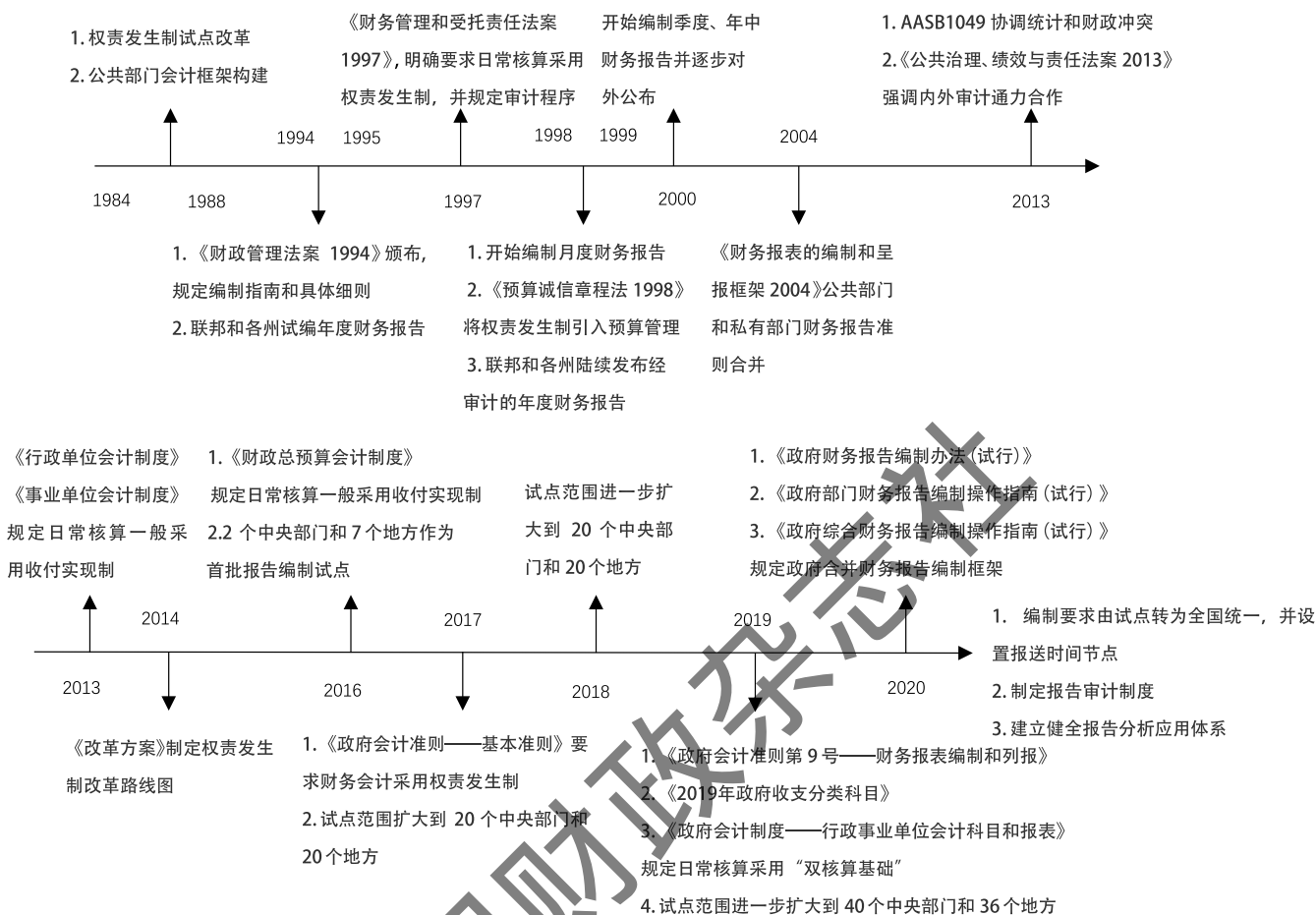


图1 中澳政府会计改革时间轴对比

望和建议。(2) 从实践视角对合并过程遇到问题进行总结, 指出需求研究的方向。(3) 从国际视角介绍和总结以澳大利亚为代表的政府会计改革先行国家合并政府财务报告的编制经验。从中可见, 我国在本领域的研究缺少将理论探讨、问题总结和经验介绍三方面结合起来的分析研究, 缺少直接的准则和案例对比, 应对问题建议的操作性也不强。故本文希望在前人理论研究的基础上, 将中澳政府合并财务报告准则和实践进行对比研究, 以吸收其有益的理论和实践, 结合现阶段反馈出的问题, 为我国财政总预算会计和行政事业单位会计合并的重难点问题提出可行而具体的改进参考。

三、中澳之间的比较研究

(一) 合并沿革层面的比较

在编制政府合并财务报告的进程方面, 澳大利亚先于中国近三十年便开始了权责发生制政府会计改革, 用了十几年的时间建立起了比较完善的政府合并财务报告编制体系; 而我国在从2013年开始改革到如今的七年间也逐步探索出了具有中国特色的政府会计改革道路和政府合并财务报告编制体系。图1展示了中澳权责发生制政府会计改革的时间轴对比。

澳大利亚进行权责发生制政府会计改革的方式是“一步到位”, 即直接从收付实现制转变为权责发生制, 发生在

20世纪90年代到21世纪初的短短十几年间。我们通过时间轴可以总结出其改革历程中涉及财政预算和部门单位合并部分的基本步骤: 一般政府部门和单位采用权责发生制进行日常核算并编制基本财务报表(资产负债表、收入费用表、现金流量表和权益变动表); 财政预算管理采用权责发生制; 编制财政和部门单位合并的政府财务报告(年度/年中/季度/月度); 完善报告的审计制度。据财政部赴澳大利亚考察团(2009)采访, 各政府部门对此项改革的普遍反映都经历了从压力巨大到逐步适应, 再到理解新制度科学性和优越性的过程。另外, 澳大利亚多个州也出台了有针对性的法律法规来规范合并财务报告的编

表1 中澳合并涉及的会计准则(部分)

| | 中国 | 澳大利亚 |
|-------------------------|--|---|
| 政府会计基本准则 | 《政府会计准则——基本准则》(2017) | 公共部门与私营部门共用一套会计准则 |
| | 《政府会计准则第9号——财务报表编制和列报》(2019) | |
| 财政总预算会计层面准则 | 《财政总预算会计制度》(2016) 《2019年政府收支分类科目》(2019) | AASB 118 收入(NFP) AASB 120 政府赠款和政府援助披露 |
| 行政事业单位/ 广义政府部门会计层面准则 | 《行政单位会计制度》《事业单位会计制度》(2013) 《行政事业单位会计科目和报表》(2019) | AASB 101 财务报表的列报(NFP) AAS 29 政府部门财务报告 |
| 政府合并财务报告层面准则 | 《政府财务报告编制办法(试行)》(2020) 《政府部门财务报告编制操作指南(试行)》(2020) 《政府综合财务报告编制操作指南(试行)》(2020) | AASB 127 合并和单体财务报表(NFP) AASB 1049 整体政府和广义政府部门财务报告 AAS 31 政府财务报告 AASB 1055 1994 预算报告和财务管理法案 |
| 审计层面 | 暂无 | 审计长法1997 联邦机构和公司法1997 公共治理、绩效和问责制法案2015 |

注: NFP为非盈利组织, AASB、AAS均为澳大利亚会计准则

表2 中澳合并概念层面对比

| | 中国 | 澳大利亚 |
|------------|---|---|
| 政府合并财务报告目标 | 反映一级政府整体财务状况、运行情况和财政中长期可持续性, 作为考核地方政府绩效、开展地方政府信用评级、评估预警地方政府债务风险、编制全国和地方资产负债表以及制定财政中长期规划和其他相关规划的重要依据; 政府财务报告使用者包括各级人民代表大会常务委员会、债权人、各级政府及其有关部门、政府会计主体自身和其他利益相关者 | 政府合并财务报告为使用者提供受托资源使用信息, 政府及其部门的财务状况、业绩和现金流量信息, 有助于评估政府及其部门对宏观的经济影响; 政府合并财务报告的使用者包括议员、公众、财务提供者、媒体和其他分析人员 |
| 与企业合并报表的关系 | 政府部门和企业分开使用两套会计准则, 企业合并报表准则中很多原则和理念不能直接应用到政府会计中 | 政府部门和企业共同使用一套会计准则, 而对于公共部门特殊事项的管理则要依据准则体系中相应的特定的几个准则 |
| 合并主体分级 | 财政总预算 | 中央级、省级、市级、县(区)级和乡(社区)级五级 |
| | 行政单位 | 人大、政协、一般政务部门、专业管理部门、公检法和党务部门、民主党派和群众团体等 |
| | 事业单位 | 科学、教育、文艺、广播电视、信息服务、医疗卫生、体育、气象、水利、地震、环保、社会福利等各个行业登记为事业法人的组织 |
| 合并原则 | 预算拨款关系和行政隶属关系相结合 | 主要采用“控制”概念合并受控实体 |

资料来源: 根据中国和澳大利亚会计准则整理

制, 如新南威尔士州的《公共财政与审计法 1983》、昆士兰州的《财务问责法案 2009》等。

我国权责发生制政府会计改革自2014年《改革方案》发布以来一直在高效推进。但对比澳大利亚的“一步到位”, 我国的政府会计改革方式可称为“兵分两路”。我们通过时间轴可以总结出截至目前改革历程中涉及财政预算和部门单位合并部分的基本步骤: 将权责发生制引入行政事业单位和财政预算并

编制基本财务报表(资产负债表、收入费用表), 同时保留收付实现制的预算管理体系, 分别编制合并预算决算报告和合并财务报告, 即两套报告并列、相互补充的报告体系。目前我国已经形成一套完善严密且行之有效的预算决算报告制度体系, 大多数省市地区均已通过财政部门官方网站披露年度合并决算报告。相对而言, 合并财务报告编制工作由2016年进入试点阶段, 2020年转为全国统一要求, 但结果至今尚未对外披露, 其中

的复杂与困难不言而喻。

从中澳对比中可见, 虽然中澳由于政治体制、经济背景和社会文化等方面的差异在政府会计改革方面的道路选择有所不同, 但其改革的基本目标和步骤有很大相似之处, 即目标上都追求权责发生制给政府财务报告信息带来的价值提升、核算上都经历了从收付实现到权责发生的方法过渡, 实践中都经历了试点阶段的经验总结。同时, 作为“先行者”的澳大利亚也有着许多值得借鉴之

表3 中澳合并操作层面对比

| | 中国 | 澳大利亚 |
|--------------|-------------------------------|---|
| 核算基础 | 预算管理采用收付实现制 财务管理采用权责发生制 | 预算和财务管理均采用权责发生制 |
| 会计要素 | 预算会计采用“五要素” 财务会计采用“八要素” | 资产、负债、权益、收入和费用“五要素” |
| 合并分工情况 | 均由财政部门负责统筹 | |
| 合并抵销程序 | 完全合并法, 但与企业会计中 母子公司抵销有很大不同 | 完全合并法, 与企业会计中 母子公司的抵销类似 |
| 合并报表类型 | 资产负债表、收入费用表和报 表附注 | 资产负债表、综合收益表、 现金流量表、权益变动表和报表附注 |
| 合并报表 报送时间 | 仅有年度 | 年度、年中、季度和月度 |
| 审计方式 | 目前尚未出台有关政府会计 报告审计方面的法律和准则 | 出台《审计长法1997》《联邦机构和公司法1997》 《公共治理、绩效和问责法案2015》等多部法律规范 |
| 合并财务 信息披露 | 由试点转为全国, 但尚未对外 披露 | 披露时间序列完整, 及时性高 |

资料来源：根据中国和澳大利亚会计准则整理

处, 如完善的准则体系、统一的核算基础、高效会计处理的年中/季度/月度报告编制、相对完善的合并报告审计制度等(见表1)。

(二) 合并概念层面的比较

在编制合并财务报告的概念运用层面, 本文主要从中澳政府会计基本准则中涉及的合并目标和合并主体、合并原则三大方面展开对比(见表2)。

从表2中可以看出, 中澳在合并概念层面具有以下几点异同:

在合并目标方面, 中澳政府合并财务报告的整体目标都强调了“解除受托责任”和“提升决策有用”的双重属性, 稍偏重于“受托责任”的履行, 且均关注到了多维度的信息使用者, 采用使用者信息需求导向。

在与企业合并报表关系方面, 我国政府合并财务报表与企业合并财务报表分属于两大体系, 彼此间无论是原则理念、科目设置还是合并方法都不能直接套用, 甚至行政单位和事业单位的会计制度都有所不同, 这加大了合并财务报告的编制难度。澳大利亚则有着公营部门和私营部门公用一套会计准则的优势, 便利了合并过程, 目前已经能够编

制成整体政府(Whole Government)财务报告, 包括广义政府部门(General Government)、公共非金融公司(PNFC)和公共金融公司(PFC), 并可与统计局数据进行账项核对。

在合并主体方面, 中澳的分级和分类有所不同。我国财政预算分为中央、省、市、县和乡五级, 行政和事业单位编制划分较为复杂, 合并顺序层层向上, 结构比较“垂直化”。澳大利亚财政预算则分为联邦政府、州政府和地方政府三级, 编制合并财务报告的主体为联邦政府和州政府而不包括地方政府(Walker, 2009; 李建发等, 2016), 其下属的“行政”和“事业”单位统称为广义政府部门, 结构较为“扁平化”。除新南威尔士州在1997年之前采用“预算部门”和“非预算部门/法定机关”的分类, 1997年后, 联邦政府和所有州都采用了“广义政府部门”这一分类进行合并和披露(Walker, 2011)。这种“扁平化”虽然提升了合并速度, 但也不可避免地会造成信息的可比性和系统性下降: 如2018-2019财年新南威尔士州的广义政府部门合并实体的罗列较为混乱, 不易分清其中的领属关系。

在合并原则方面, 我国目前采用便于操作的“财政领拨关系和行政隶属关系相结合”原则, 具体表述为: 部门及部门所属的行政事业单位, 与同级财政部门有预算拨款关系的社会团体。而澳大利亚更加注重“控制”概念的运用: AAS 31规定, 如果政府有能力支配另一个实体的财政和经营政策, 使其能够与自己一起运作以实现自己的目标, 那么就可以认定该政府“控制”了这个实体; 另外, 这并不代表政府一定要负责或管理该实体的日常业务。主体是否被政府“控制”的认定主要依据两个因素: (1) 主体是否对议会、行政部门或者特定部长负有受托责任。(2) 政府是否拥有主体净资产剩余分配权。一个具体的判断标准是政府必须有权要求一个实体的资产被用于实现政府目标, 手段可以是交换资产、利用他们提供符合政府目标的商品和服务、为他们的使用要价、用以清偿债务或者持有。另外, 通过澳大利亚的实践来看, 统一“控制”原则下的实际合并实体在不断调整、与时俱进, 如联邦政府在2015~2016财年不再合并移民和难民复审仲裁法庭等实体, 同时新增合并数字转换机构等实体。

(三) 合并操作层面的比较

在编制合并财务报告的操作层面, 本文综合现有文献研究角度, 从核算基础和会计要素、合并分工、合并抵销程序、合并报表类型和报送时间、审计方式和合并信息披露几方面展开中澳比较(见表3)。

1. 核算基础。如前文所述, 澳大利亚在财政预算会计方面早已全面引入了权责发生制的核算基础, 虽然统一会计核算基础方便了财政预算会计和政府部门会计的合并, 但另一方面也提升了预算管理理解的难度。政府预算会计改用权责发生制后其收支等事项确认的基础为: 不论是否发生现金交易, 只要发

生了经济价值的产生、转换、交换、转让或消失,就记录这一价值的变动,如应计养老金负债、应计公共债务利息、资本的折旧与摊销等。另外,税收收入的确认和计量也是一个典例。税收是澳大利亚财政收入的主要来源,且需要通过权责发生制进行核算,在受到经济条件和最终纳税时间影响的情况下,估算税收收入就会遇到困难,因此联邦政府采用经济事务处理法(ETM)和税务责任法(TLM)确认税收收入。前者主要用于处理商品及服务税、消费税、关税等税种,当政府已经通过立法的方式对税收进行控制并获取其所产生的未来经济利益,且收入可以可靠计量时就可以确认收入。后者主要用于处理所得税、养老金税等税种,政府需要提前对纳税人的税务责任进行评估,或者等到收到税款时才可以确认收入,相较而言更为保守。

我国目前由于尚不具备“一步到位”实施完全权责发生制的条件,《改革方案》明确了“适度分离政府财务会计与预算会计、政府财务报告与决算报告功能”的目标,发展出了独特的“双系统、双基础、双报告”的核算体系,在预算会计领域保留收付实现制的核算基础,在财务会计领域采取权责发生制作为核算基础。这种双体系核算基础虽然适应了我国在过渡阶段的操作实际,但增加了日常双分录核算和期末合并抵销工作的复杂性。

2. 会计要素。AASB 101 规定了澳大利亚公共部门和私营部门共同使用的五种会计要素,即与财务状况相关的资产、负债和权益,以及与经济业绩相关的收益和费用。在合并财务报告层面,其主要使用的也是这五种要素。其中“收入”要素衡量会计期间经济利益的增加,而“费用”概念取代了“支出”概念,核算为生产政府服务产出而消耗或使用的经济资源价值,与权责发生制的核算基础相符。

根据《政府会计准则——基本准则》(2017),我国财政总预算会计采用“五要素”模式,包括预算收入、预算支出两个预算会计要素和资产、负债、净资产三个财务会计要素;而行政和事业单位会计采用“八要素”模式,包括预算收入、预算支出、预算结余三个预算会计要素和资产、负债、净资产、收入和支出五个财务会计要素。其中“预算收入”指政府或单位依法取得的非偿还性的当期可支用资金,“预算支出”则指政府或单位按照批准的预算所发生的资金耗费及损失,体现强化预算管理的需要(于国旺,2007)。

通过横向和纵向比较可知,我国财政总预算会计没有独立的权责发生制“收入”和“费用”会计要素。而在合并抵销方面,由于政府合并财务报表的核算基础是权责发生制,所以就需要将财政总预算会计“预算收入”和“预算支出”两个要素中涉及收付实现制的处理全部调整为权责发生制。如财政总预算会计中的“国有资本经营预算收入”“动用预算稳定调节基金”“债务收入”“债务转贷收入”等科目不能作为权责发生制下的“收入”,“安排预算稳定调节基金”的“债务还本支出”“债务转贷支出”等科目不能作为权责发生制下的“费用”等,这样的项目在编制报表的过程中需要进行抵销。

3. 合并分工情况。以澳大利亚联邦政府为例,参与合并的各部门需要于每年8月15日前,即上财年结束(6月30日)后2个半月内向联邦财政部提交上财年年度财务报告,由联邦财政部负责合并报告的机构进行合并总报告的编制。这一过程在统一的会计核算信息系统中完成,信息共享和沟通程度较高。

我国《政府财务报告编制办法(试行)》(2020)规定,财政部(中央)和各级财政部门(地方)是政府财务报告编制管理工作的主管部门,负责审核本级

政府各部门财务报告,合并编制本级政府综合财务报告;同时还需要负责组织本部门所属单位财务报告编制及软件使用的布置与培训、组织本部门财务报告数据的分析利用等多项工作。财政部在2020年规定各地需在8月31日前将省、市和县级财务报告报送财政部。

4. 合并抵销和调整程序。由于公共部门和私营部门使用统一会计准则,澳大利亚政府财政预算部门和其他政府部门合并抵销程序与企业会计中子母公司的抵销类似。根据AAS 31,“母公司理论”或者说“剩余实体”理论被广泛应用于联邦政府、新南威尔士州、昆士兰州等大部分地区。在广义政府部门内部,采用完全合并方法合并。根据AASB 127,主要合并程序如下:(1)对实体层面使用的不同会计政策进行修正,以确保在合并时采用一致的会计政策,一般以控制实体的会计政策为准。(2)控制实体逐项合并被控制实体的资产、负债、权益、收入和费用。(3)抵销控制实体对被控制实体投资的账面金额和母公司对每个子公司的股本部分。(4)单独确认并披露被控制实体中不属于控制实体的损益和净资产。(5)完全冲销合并双方内部交易产生的收入、费用和股息。

而在我国,财政总预算和行政事业单位之间的抵销调整虽也采用完全合法,但与企业抵销处理有着很大不同。根据《政府综合财务报告编制操作指南(试行)》(2020),主要合并程序如下:(1)抵销政府部门之间的经济业务或事项。(2)抵销财政和部门之间的经济业务或事项。(3)调整抵销财政内部的经济业务或事项。这其中,“调整”是指按照权责发生制原则对财政总预算会计报表中的预算收入和预算支出,调整为应归属于当期的收入和费用。另外,考虑到抵销工作的复杂性,我国目前按照重要性原则设定了10万元抵销门槛,规定不同部门的单位之间债权债务事项年末余额

和收入费用事项本期累计发生额若不超过10万元则可选择不抵销。这种抵销门槛的规定能够简化抵销操作,但也降低了财务信息的可靠性和可比性。目前我国合并抵销操作仍处于初期实验阶段,上述合并程序需要经过实践的检验。

从比较中可知:第一,在合并方法上,中澳虽然均采用完全合并法,但澳大利亚采用子公司抵销方法,运用体系较为成熟,这就为月度和季度这种高频次合并报表的编制提供了基础;第二,在抵销调整事项上,我国相较于澳大利亚,除了内部经济业务和事项的抵销之外,还多了对财政总预算会计报表中的预算收入和预算支出进行收付实现制到权责发生制转换的调整。

5. 合并财务报表类型与时间。在合并报表类型上,根据AASB 1049,澳大利亚政府综合财务报告中的报表包括整体政府合并报表和广义政府合并报表,其中,编制广义政府合并报表是常态。广义政府合并报表主要包括四种主表和报表附注,主表分别为资产负债表、综合收益表、现金流量表和权益变动表。在报表附注部分,涉及合并的信息有参与合并的实体,以及各报表实际数和预算数的差异和解释。在合并报表时间上,澳大利亚政府合并报告的编制时间分为年度、年中、季度和月度几种。以新南威尔士州为例,月度和季度报告的主体只包括广义政府部门,而年中和年度财务报告的主体则包括整个政府,即不仅包括广义政府部门,还包括PNFC和PFC。

在我国政府综合财务报告中,合并财务报表主要包括两种主表和报表附注,主表分别为合并资产负债表和合并收入费用表,在报表附注中还应该说明会计报表包含的主体范围。目前我国政府综合财务报告仅以年度为单位进行编制,且尚未对外披露。

6. 审计方式。澳大利亚审计制度完善进程大致与全面实施权责发生制的政

府会计的时间相吻合(赵军营,2019)。在制度规范上,澳大利亚出台了《1997审计长法》《预算报表诚信法1998》《公共治理、绩效和责任法案2015》等多部法律规范联邦政府和州政府的政府合并财务报告的审计。在审计机构上,澳大利亚政府财务报告审计机构主要分为两个层次,即负责所有公共部门审计的审计总署和各部门内部的审计机构和审计委员会,强调内外部机构的通力合作和经验分享,以节约审计资源;另外,联邦及各州审计署间不存在隶属关系。在时间要求上,以联邦政府合并财务报告为例,财政部需要在上财年结束后5个月内(次年1月30日)将政府合并财务报告送交联邦审计署审计,季度和月度合并财务报告则没有审计要求。在质量要求上,澳大利亚建立了审计署岗位责任制和审核制,对审计结果多次复核,并对相应违规人员进行处罚。在公开制度上,政府合并财务报告的独立审计报告需要在提交给议会后公开披露,一般与合并财务报告一并披露,并由财政大臣和审计长签名,接受社会监督。

而我目前尚未出台有关政府会计报告审计方面的法律和准则,仅在《政府财务报告编制办法(试行)》(2020)中规定政府各部门、各单位应当对本部门、本单位财务报告真实性、准确性、完整性、规范性进行初审并负责;各级政府财政部门应当对部门财务报告的准确性、完整性、规范性进行复审;各级政府财政部门需要对合并财务报告的准确性、完整性、规范性进行初审并负责;上级财政部门应当对下级政府综合财务报告的准确性、完整性、规范性进行复审。因此,我国在此部分需要借鉴澳大利亚等国家的现行经验,以尽快完善合并财务报表的审计工作安排。

7. 合并财务信息披露。澳大利亚联邦政府和州政府财政部门是进行合并财务报告信息披露的主体,以下分析以最

早编制政府合并财务报告的新南威尔士州为例。从披露时间上看,其财政局官网上可查到的年度合并财务报告最早为2001~2002财年,且每次披露时间都在该财年结束后的六个月以内,可见时间序列完整、及时性强。从披露内容上看,财年政府综合财务报告主要分为三大部分,第一部分是州财政报告,主要包括经济情况概览和财务分析,分为广义政府部门和整个政府两部分;第二部分是州政府部门账户总额,主要包括编制依据的法律和准则、独立审计报告和财务报表及附注,其中财务报表分为广义政府部门和整个政府两部分;第三部分是统一框架下的成果报告,包括一般政府、公共非金融公司(PNFC)、非金融公共部门(NFPS)和公共金融公司部门(PFCS)四种汇总报告,可见条理清晰、内容丰富、可读性强。值得一提的是,新南威尔士州在最新财年(2018~2019)的合并财务报告中还披露了政府在主要信用评级机构标准普尔和穆迪都维持着3A的最高信用评级的信息,加强了合并财务信息的可靠性。

而我国目前政府综合财务报告信息尚未对外披露。

四、做好我国政府会计合并的政策性建议

(一) 增加对政府会计改革进程的信心

一方面,澳大利亚二十余年的权责发生制政府会计改革历程虽然经历曲折道路,但总体来说进展顺利,能为我国提供良好的借鉴范本;另一方面,我国从2013年开始的改革在短短七年间也成效颇丰,“双系统”制度已从初具雏形延伸至了不断完善。基于以上两点,我们有充分的理由相信,只要政府会计领域研究人员和工作人员不断进行改革实践和经验总结,我国政府会计一定可以探索出一条具有中国特色的先进道路,进

一步提升财政和国家资产信息透明度，提升国家治理水平。

(二) 健全有关合并范围的会计准则制度体系

澳大利亚政府会计准则采用“控制”判断实体合并范围，列有详细的判断准则，财政合并主体和广义政府部门被合并主体机构设置较为简单，结构“扁平化”。而我国行政事业单位层级和编制复杂，仅凭目前“部门及部门所属的行政事业单位，与同级财政部门有预算拨款关系的社会团体”的笼统表述很可能造成实际操作中的困难和混乱。所以需要各财政部门总结合并实践，出台有关指导方案甚至准则，来细化规范纳入合并范围的行政事业单位和其合并归属，必要时可借鉴澳大利亚的“控制”原则。

(三) 细化由收付实现制到权责发生制的调整事项

澳大利亚的财政预算会计和一般政府部门会计由于均采用权责发生制这一单一核算基础，在编制合并财务报告时省去了核算基础转换的复杂工作，也形成了日常核算中利用权责发生制对会计要素确认和计量的原则。而采用双核算基础的我国就面临着合并时将预算会计收付实现制的核算结果调整为权责发生制核算结果的过程，虽然我国近期已经出台了试行操作指南对其一些调整事项进行规范，但还远远不够。税收收入的确认时点、隐性负债的计量等问题都需要进一步结合权责发生制的原则深入研究和规范，澳大利亚经验或可作为借鉴。

(四) 优化政府会计信息系统，加强财政部门 and 行政事业单位间的财务信息共享

澳大利亚财政与广义政府部门合并的高效率是建立在高度财务信息共享和部门数量较少的基础上的，而我国合并财务报告的编制主体单位是各级财政部门，数量繁多的行政事业单位不

直接参与编制工作，且运用的记账软件和系统也不统一，会极大增加财政部门的工作量，降低合并工作效率。所以，我们需要优化政府会计信息系统，尽量统一记账软件、便利信息传输渠道，加强财政部门 and 行政事业单位间的对账和信息共享。

(五) 加强合并财务报告审计建设

澳大利亚成熟的审计制度体系为我国合并财务报告的审计制度提供了优良范本：强化各行政事业单位和财政部门内部审计、按照合并的层级关系层层建立对合并报告的外部审计、建立审计机构责任制和复核制，对审计过程发现的较大差错和违规事项的相关责任人进行处罚，并在公开披露的合并财务报告中附上带有审计长签字的独立审计报告。

(六) 探索合适的合并财务报告列报和披露框架

澳大利亚已经形成了较成熟的政府合并财务报告列报和披露框架，符合及时性、可比性、可靠性等会计信息质量要求。而我国合并财务报告尚未对外披露，同时还面临着合并预算报告体系和合并财务报告体系如何互相补充、并行的问题。对此，我国可以深入研究澳大利亚合并财务报告的列报和披露框架，同时根据我国已要求披露的合并预算报告的内容进一步选择需要披露的信息和资料，并设计列报和披露框架，在此基础上进一步提高合并财务信息的及时性、可比性、可靠性。

(七) 丰富合并财务报告的用途

澳大利亚广义政府部门合并财务报告不仅仅直接服务于其众多信息使用者，还与财政统计建立了对账关系，服务于国家资产负债表的编制，且需要在合并财务报表附注中披露财务报告和统计报告之间的对账过程。既然我国合并工作量如此之大，自然需要将结果“物尽其用”才符合成本效益原则，故可以

借鉴澳大利亚的做法，将编制合并财务报告的过程和国家财政统计的过程结合起来，相互促进，丰富合并财务报告的用途。

责任编辑 武献杰

主要参考文献

- [1] 财政部赴澳大利亚考察培训团. 澳大利亚政府财务报告制度改革及对我国的启示 [J]. 预算管理与会计, 2009, (5): 10-14.
- [2] 赵西卜. 对建立政府综合财务报告几个难点问题的思考 [J]. 财务与会计, 2015, (17): 60-62.
- [3] 李建发, 赵军营. 权责发生制政府综合财务报告制度下政府合并财务报表编制问题研究 [J]. 财政研究, 2016, (12): 2-13+49.
- [4] 潘晓波, 杨海峰. 我国政府合并财务报表研究: 主体及合并标准 [J]. 会计研究, 2018, (4): 3-10.
- [5] 卢真, 陈莹. 澳大利亚政府预算制度 [M]. 北京: 经济科学出版社, 2015.
- [6] 戚艳霞, 王成. 澳大利亚权责发生制政府预算与会计改革的分析与借鉴 [J]. 会计与经济研究, 2015, 29 (6): 28-42.
- [7] 赵军营. 澳大利亚政府合并财务报表编制经验与启示 [J]. 财会通讯, 2019, (22): 117-122.
- [8] 于国旺. 中澳政府财务报告概念框架的比较及启示 [J]. 财会通讯, 2007, (11): 91-93.
- [9] 财政部国库司. 五项内容构建澳大利亚政府财务报告框架 [N]. 中国会计报, 2015-06-25.
- [10] 林钢, 武雷. 政府会计改革难点问题探讨(下)——会计信息生成模式及综合财务报告编制问题 [J]. 财务与会计, 2015, (10): 64-68.