

借鉴加拿大经验深入推进我国政府会计改革

张均平

1981年加拿大成立了公共部门会计理事会(PSAB)。PSAB是制定公共部门会计准则的专业组织,受会计准则监督委员会(AcSOC)监督,AcSOC任命PSAB的成员,评价并向公众报告PSAB的业绩,PSAB向AcSOC报告工作。加拿大注册会计师协会(CPA Canada)为PSAB提供资金和相关资源支持,但PSAB与CPA Canada是平行关系,PSAB保持独立性,独立制定公共部门会计准则。

PSAB已发布了一整套较为完整的以权责发生制为基础的公共部门会计准则,它是加拿大公共部门编制财务报告的统一依据。当前,PSAB的工作重点是讨论如何完善公共部门会计准则概念框架,如何进一步与国际公共部门会计准则(IPSAS)对接,研究制定公共部门非财务信息报告指南,对职工福利、养老金计划等相关会计

准则进行修订。

加拿大公共部门会计在传统上与预算基础一致,采用收付实现制。由于加拿大各级政府部门在实践中认为收付实现制会计不能全面反映公共部门的资产负债信息,难以进行成本核算,开展财务绩效评价和衡量政府支付能力等也存在诸多困难,于是加拿大公共部门进行了从收付实现制向权责发生制的会计改革。在改革路径上先采用修正的权责发生制,逐步向完全的权责发生制过渡。在过渡期间,实行双系统运行,即既有财务会计系统,又有预算会计系统。但采用权责发生制的财务会计系统,与采用收付实现制的预算会计系统适度分离,由此产生的会计信息差异,如由公共部门财务报告中列示的盈余或赤字与预算执行的盈余或赤字一般存在差异,通过在报表附注等地方进行比较和说

明予以解决。

近年来,加拿大在尝试按照权责发生制要求对预算编制进行改革,从目前实践的情况看,实现起来比较困难。目前的有关要求是,预算范围与决算范围,及其会计基础保持一致,其差异要在部门财务报告中进行比较和反映。预算要建立在部门工作计划和任务排序(RPP,departmental report on plans and priorities),RPP主要以收付实现制为基础编制,但部分信息要求以权责发生制为基础。对未在RPP中以权责发生制为基础编制的财务信息,在部分内部管理报告上以及为满足部门特别报告要求,要按权责发生制进行重编和重述。这些新的补充财务信息要在部门财务报告中反映,并作为RPP的信息补充,并要求所用术语与假设应保持一致。

加拿大公共部门会计准则虽然在

有市场、有潜力、未获首次贷款的小微企业进行精准培植,开展“一对一”首次贷款培植帮扶活动。四是发展大数据金融。利用现有的各类数据和互联网信息技术,对企业精准画像和信用评级,开展企业特别是中小微企业线上贷款申请、自动审批、智能风控等服务。

(五)完善信息信用体系建设,维护好市场信用环境。一是整合信息数据库资源。分步整合央行征信系统、

国家应收账款融资服务平台、政府相关部门数据,以及市场化数据公司数据,最终建立全国统一、上下联动的金融信贷信息数据共享平台。引导各类金融机构和企业等接入,及时沟通企业信息、融资需求、信贷产品和服务模式,实现企业需求与金融资源供给的有效对接。二是构建企业资信评价系统。建立企业资信指标评价体系,完善失信违法名单认定标准,建立经营异常名录库和违法企业名录

库,形成企业资信档案。建立统一的联合惩戒平台,细化失信联合惩戒措施,加大失信查处力度,倒逼企业增强信用意识,净化信用环境。三是引导中介机构规范有序发展。切实加大对会计师事务所、信用评级机构执业质量的监督检查,加大对违法违规行为的处罚力度。■

(作者单位:中国社会科学院财经战略研究院)

责任编辑 雷艳 梁冬妮

很多方面参照了企业会计准则,但不是照抄照搬。比如对资产减值事项就充分考虑了公共部门持有资产的特殊性质,规定了不同于企业会计准则的减值计算方法。

加拿大公共部门会计准则执行情况

加拿大联邦、10个省和3个大区、全国各县市三级政府的所有政府机构、政府所有或控制的企业与机构,如公立学校等,都要全面执行PSAB制定的公共部门会计准则。加拿大的公立大学、美术馆等公共部门原来执行的是非营利组织会计准则,不是公共部门会计准则,这给政府部门编制合并财务报告带来困难,为此加拿大PSAB和相关方面要求这些部门都要加拿大还建立以权责发生制为基础的公共部门合并财务报告制度。加拿大政府合并报表的编制工作,受财政部、财政委员会和税务总署的联合指导,目前编制的合并报表包括政府资产负债合并表、政府运行与累计赤字合并报表、政府现金流量合并报表、政府净负债变动合并报表、政府合并报表附注。安大略省政府的合并财务报表由各个厅的合并收入基金和300多个省控企业组成。

合并报表的范围采用渐进性扩大的方法。在推行合并报表之初,实行所有权标准,即只合并政府拥有所有权的部门、机构和企业。试行成功取得经验后,即从所有权标准扩大到控制权标准,目前已将政府能够控制的各个部门和机构(如公立学校等)都纳入政府财务报告合并范围。在合并范围内统一会计政策,并抵消内部交易对合并财务报表的影响。由于政府部门间、政府部门与政府机构间的内部往来、收支业务等工作量很大,给

抵消内部交易工作带来很大挑战,是加拿大在编制政府合并财务报告中面临的重要难题,这也是加拿大公共部门实行渐进性会计改革的重要原因。

相关配套措施

1. 审计鉴证。对公共部门执行会计准则的情况,要进行审计鉴证。加拿大各级政府均有被议会指定的法定审计长,由法定审计长对政府及部门的财务报告是否遵循公共部门会计准则发表审计意见。以安大略省为例,该项审计占其整个审计业务的10%的工作量。根据审计法,审计长应就合并财务报表是否遵循公共部门会计准则表达意见,公共部门可请会计师事务所进行审计,但审计须在审计长的指导下进行并向其报告,在没有会计师事务所审计的情况下,审计长负责其审计,以确保所有公共部门全面执行会计准则。BC省成立有财务内审与咨询服务厅(LAAS),LAAS是唯一负责为BC省政府和各公共部门提供内部审计和咨询服务的部门,一项重要的任务就是保证公共部门会计准则得以准确执行。

2. 专家咨询。比如,安大略省国库编制财务报表的专业会计与省审计厅的审计人员对如何按PSAB准则处理“教师退休金计划”和“公职人员联盟退休金计划”存在较大分歧,为解决这一问题,省政府组建了退休金融资产专家咨询小组,专家小组由在退休金计划管理、退休金计划精算模型和公共部门会计准则等方面的会计专家、法律专家和退休金专家组成。经研究,专家组认为属于省政府的两个退休金计划的净资产部分,应该列入省政府的财务报表之中,这将使资产负债表列示更为准确。省政府最后

接受了专家组的意见。专家咨询在加拿大公共部门会计准则制定与执行过程中发挥着重要作用。

3. 会计信息化。加拿大政府财政委员会秘书处(TBS)致力于推进会计信息交互平台(GCIP),这是会计信息共享、大数据分析和合作的支柱。GCIP实现中央数据互换,财务管理、人事管理和信息管理数据无缝对接与交换,这些系统不管运用何种技术方式,但都必须按照“一次告诉”原则(tell us once)操作,也就是说只要立法和政策允许,所有数据只要在一个系统一次输入,其他系统即可调用,不需要重复输入。在信息互换的同时,加拿大政府正在推进手机应用战略、应用界面战略(API)。信息互换、移动应用和界面友好,构成政府数据服务的主要因素。

政府各部门、单位、机构等会计信息数据互换和共享是加拿大推进公共部门会计准则的重要技术保障。加拿大政府透明度很高,编制和披露各级政府公共账簿信息,特别是各种类型的合并财务报表,并提供财务会计、预算会计的各类明细与分析说明。这些工作的完成得力于先进的会计信息化技术。

加拿大公共部门会计信息披露与会计数据应用情况

(一)会计信息披露可视化

联邦财政部、安大略等省区财政部门注重用数据可视化工具帮助公众理解各类财政报告和财务报表。交互式数据可视化工具主要用于公开的《加拿大公共账簿》(卷1),让公众对其中的资金与费用等详细信息有充分的理解,其内容包括:财务报告讨论与分析,政府合并财务报表;审计



来源：昵图网

部门对政府合并财务报表的观察与报告；政府收入、成本与累计赤字；应付账款与应计负债；非金融资产、合同义务等。可完全分类数据表单工具主要用于公开的《加拿大公共账簿》（卷2），让公众可以概括分析政府收支明细，和（卷3）附加信息与分析中的支付明细，比如对专业服务和特别服务的支出明细；取得土地、建筑、机器设备等的支出明细等。为增强透明度，加拿大还提供各种可下载数据工具。

（二）运用会计数据加强风险管理
全面、及时、可靠的会计信息数据，大大提高了加拿大公共部门的风险管理水平。以BC省为例，该省带头采用ISO31000风险管理标准并用于政府管理。BC省政府风险管理办公室给政府雇员每人提供一份CAS/ISO31000风险管理资料，并在全省推行ERM风险管理系统。各政府部门、

国家控制的企业、代理机构、委员会、卫生与教育等机构建立自己的风险管理系统。风险管理系统与政府预算、决策等系统相联，可实现数据互换和共享。

BC政府制定有《核心政策与程序风险管理手册》，规定了政府各部门风险管理的责任。制定有《资本资产管理框架指引》，将ERM的管理原则运用于政府资本资产管理之中，各部门职工可从政府内网中获得相关资料，并在政府内网上交流风险管控。对于需要用补偿、赔偿等财政资金支出方式处理的政府财务风险由政府风险管控办公室集中管控，包括审查和批准补偿、赔偿事项，代表各政府部门、政府管控的机构、企业等采购防范风险的保险，帮助建立防范财务风险的其他可选择方案，包括自我保险等。

为做好风险管理工作，政府风险管控办建立内网，与各部门及全省公

共部门职工进行网上交流探讨，内容包括：如何协助处理保险问题包括如何购买保险，保险类型、数量和相关合同语言的建议，关于政府项目或政府采购项目风险评价的帮助、补偿与赔偿等的批准情况等。

（三）推行循证决策

循证决策（evidence-based decision making）必须以充分可靠的信息作基础，加拿大高质量的会计信息有力地支撑了这一决策方式在公共部门的推广应用。安大略省财经委2015年7月成立了循证决策卓越中心，目标是为财经委的决策提供有力的证据。在循证决策卓越中心工作的有政策顾问、评估咨询师、量化经济学家、行为科学家。中心设四个处：一是定量分析与建模处，主要职能是用数据和证据来评估和考核项目，尤其是疑难重大项目，提供定量分析，建立量化模型，进行支出预测。通过数据分析为省政

府重大决策提出建议。二是卓越中心处，主要职能是项目评估和考核，宣传循证在决策中的作用。三是行为见解处，主要职能是通过分析人们的心理找到最佳办法，实现政府的目的。四是中心资源处，主要职能是短期输出资源到需要的部门。

循证决策在加拿大联邦政府几乎涵盖各个领域，从医疗卫生到基础设施建设，凡是涉及重大项目、重大支出、重大决策，都要运用循证决策方法。加拿大10个省和3个大区对循证决策方法都有不同程度的运用。这就推动了加拿大公共部门的会计从传统的预算会计向财务会计转变，再从财务会计到管理会计的逐步转型。在会计转型过程中，加拿大会计信息数据的开发与管理，发挥了重要作用。2018年9月10日加拿大联邦政府对核心公共基础设施调查报告指出：跨地区跨部门全面、客观、可比较的核心基础设施资产现状和绩效数据，是对基础设施基础项目进行循证决策的重要基础。

对我国政府会计改革的启示与借鉴

加拿大公共部门会计准则执行的主体包括政府、政府各部门相关机构、政府拥有或控制的企业，范围很广，包含政府会计，因此其做法与经验对我国政府会计改革有重要的借鉴意义。

（一）政府会计改革是一项系统工程，各相关部门协作配合、稳步推进，是政府会计改革的重要前提

从加拿大的经验看，政府会计改革是提高政府管理能力、加强国家治理的重要途径，意义重大，影响深远。但政府会计改革政策强、涉及面广、专业要求高、成本费用大，需要相关职能部门协作配合、稳步推进。

一是政府会计准则的制定要相对独立、不受干扰。在加拿大即使CPA Canada是PSAB的出资方，但也不能干预PSAB对会计准则的制定。PSAB虽受AcSOC监督，但在会计准则的制定方面，仍然保持独立，这可以使PSAB完全按照加拿大公共部门的实际作出科学判断，从而制定出高质量高水平的公共部门会计准则。

二是尊重政府会计准则的权威性、统一性，各职能部门要各司其职、各尽其责，把推进政府会计改革作为本部门的重要工作目标和任务。加拿大政府财政部门把公共部门会计准则作为编制政府财务报告的统一依据，各级各相关部门必须严格遵守、没有例外，审计部门对各政府部门、机构单位等进行公共部门会计准则执行情况审计和检查。统一部署、协作配合是政府会计改革成功的关键。

三是从实际出发、从易到难、稳步推进、逐步深入。加拿大公共部门会计改革从收付实现制到修正的权责性制用时很长，从修正的权责发生制到全面的权责发生制的转变仍在进行之中。在职工福利等会计处理上，用会计估计多于会计精算。在合并报表方面从合并的部门上是逐步扩大，从地区上是先试行再推广。这使得加拿大公共部门会计改革比较平稳顺利。

四是充分发挥专家智库的作用。政府会计准则在执行过程中涉及许多复杂的实务问题，需要进行专业分析和判断，会计专家智库的咨询服务必不可少。

（二）建立会计信息交互平台，实现会计信息数据互联互通，提高会计信息化水平，是政府会计改革的重要保障

加拿大政府高度重视信息管理

系统架构统一、数据标准一致，高度重视云服务、智能化服务等信息技术的运用。部门间、部门的各信息系统之间信息互联、数据互通，有力保障了公共部门会计业务的处理。从加拿大制定和实施的一系列IM&IT战略来看，我国会计信息化可以借鉴其经验，从IM和IT两方面深入推进：一是在IM即信息管理上，重点是打造互联互通的信息管理平台、建立并实行标准化的信息数据结构、整合并提升各会计信息管理系统的功能；二是在IT即信息技术方面，重点是大力推进互联网、云服务、人工智能、区块链等信息技术在会计管理中的应用。要把会计信息化建设作为推进政府会计改革、加强财政经济管理、提高国家治理能力的重要抓手。

（三）充分运用政府会计信息数据服务国家重要决策、重要项目，推进政府部门会计从核算型向管理决策型转变，是政府会计改革的重要目标

我国要通过政府会计改革提高政府会计信息质量，同时创新会计服务方式，充分利用好会计信息数据为经济改革和发展服务。加拿大政府将循证决策方法运用于财政管理之中，是重要的会计服务方式创新，这不仅加强了会计信息的应用、提高了决策管理质量，同时又进一步强化了会计信息质量要求，进一步推动了政府会计改革，从而形成了相互促进、相互支持的良性循环。我国可以借鉴加拿大的经验，将政府会计改革与行政事业单位管理会计体系建设、内部控制体系建设、绩效评价、风险管理等结合起来，统筹安排，多管齐下，从而使各项工作相得益彰。■

（作者单位：湖北省财政厅）

责任编辑 张蕊