



贸易和发展理事会  
投资、企业和发展委员会  
国际会计和报告准则政府间专家工作组  
第三十五届会议  
2018年10月24日至26日，日内瓦  
临时议程项目4

## 在公共和私营部门实际执行国际会计和报告准则的问题

### 贸发会议秘书处的说明

#### 内容提要

本说明探讨了国际财务报告准则和国际公共部门会计准则的实际执行问题。说明重点介绍了近年来发布的关于金融工具和收入等议题以及针对租赁和保险等部门的国际财务报告准则的实际影响。此外，它概述了国际公共部门会计准则的执行现状以及与监管、制度和技术层面有关的实际执行问题。



## 导言

1. 联合国会员国早在四十多年前就指出，活跃的私营部门在建设生产能力、提高贸易量并最终促进实现经济和社会发展目标方面具有重要作用。企业需要来自国内外的投资，以增强生产能力，并在日益一体化的全球市场中保持竞争力。提供可靠和可比财务报表的实体更有可能吸引投资。四十多年来，联合国一直致力于促进全球企业提供可靠和可比的财务和非财务报告。为此，经济及社会理事会于 1982 年 10 月成立了国际会计和报告准则政府间专家工作组。

2. 过去二十年来，在私营和公共部门的会计和财务报告领域、审计和鉴证领域以及会计师教育和资格认证领域，涌现出大量的国际准则。贸发会议通过政府间专家工作组，为成员国更好地理解 and 更加全面和有效地执行这些准则做出了贡献。

3. 关于国际财务报告准则，政府间专家工作组在一系列年度届会上专门讨论了实际执行中出现的问题。贸发会议秘书处编写了背景文件和国家案例研究，以促进更好地理解 and 审议这些问题。<sup>1</sup> 此外，政府间专家工作组近年来还审查了合规监测和执行机制在公司报告要求方面的实际操作问题，并发布了指导材料。<sup>2</sup>

4. 多年来，政府间专家工作组年度届会的代表不断要求就国际公共部门会计准则的实际执行问题举行讨论。因此，秘书处组织了一系列关于这一议题的技术讲习班。

5. 本说明旨在促进政府间专家工作组第三十五届会议关于在公共和私营部门实际执行国际会计和报告准则问题的讨论。第一章论述了国际财务报告准则的实际执行方面，简要介绍了国际会计准则理事会并概述了全球目前的实际执行情况。接着围绕最近发布、将在当前和随后的财务报告周期生效的准则，阐述了实际执行问题。第二章简要介绍了国际公共部门会计准则的背景，并讨论了与监管、制度和技术层面有关的实际执行问题。第三章提出了结论和代表可能希望审议的问题。

## 一. 国际财务报告准则的实际执行

### A. 背景

6. 会计行业主导了会计准则的全球化。会计行业的全球化最初体现在 1904 年举办的第一届世界会计师大会。这个四年一次的大会至今仍在举行；下届大会定于 2018 年 11 月举行。1973 年，16 个专业会计组织成立了国际会计准则委员会。自成立起到 2001 年 2 月，该委员会颁布了一系列国际会计准则，其常设解释委员会发布了对这些准则的解释。2001 年，国际会计准则理事会成立，取代

<sup>1</sup> 贸发会议，2008 年，《国际财务报告准则的实际执行：吸取的经验教训》(联合国出版物，出售品编号 E.08.II.D.25，纽约和日内瓦)。

<sup>2</sup> 贸发会议，2017 年，《为高质量公司报告进行的合规监测和执行：良好做法指南》(联合国出版物，纽约和日内瓦)。

了国际会计准则委员会。理事会采纳了已经颁布的准则及相关解释；理事会将全套准则和解释称为国际财务报告准则。

7. 目前的这套准则包含 25 项国际会计准则，17 项国际财务报告准则和 18 项解释。接受理事会调查的 166 个辖区中，144 个辖区要求其资本市场上的全部或大多数国内公共会计实体采用国际财务报告准则。<sup>3</sup> 在全球最大的 88 家证券交易所上市的 49,000 家公司中，有 27,000 家采用国际财务报告准则。采用准则的国家的国内生产总值共计 46 万亿美元。<sup>4</sup>

## B. 当前和即将出现的实际执行问题

8. 目前实施的这套国际财务报告准则对几乎所有企业都意味着重大改变。它对保险合同的会计处理作出了有史以来最大的改革，对金融工具和租赁的会计处理以及收入的确认和计量作出了重大调整。当前的实施计划事关重大，以至于国际证券委员会组织在 2016 年发布了《新会计准则实施声明》。<sup>5</sup> 声明强调，应尽早评估新准则对公司财务报表的影响，《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》要求披露预期影响。国际证券委员会组织建议，上市公司应尽早提供定性披露，并在发布方进一步评估执行情况后，提供定量披露。

### 准则 9：金融工具

9. 准则 9 取代国际会计准则 39，提出了许多金融工具的公允价值计量规定。准则 9 是国际会计准则理事会对金融危机的回应，也是因为需要以一个更好操作的准则取代准则 39。然而，由于准则是分阶段发布的，情况变得复杂。分类和计量部分于 2009 年发布，准则于 2015 年完成，但没有涉及宏观套期问题，在这方面，准则 39 仍然有效。分阶段发布的一方面原因是，认为随着每一部分的完成，最好让有关方立刻获得改进的报告。

10. 在金融危机初期，许多银行表示，在市场下跌时使用公允价值作为金融工具的计量基础导致了灾难性的乘数效应。然而，后来的分析表明，公允价值会计对危机没有什么影响，但一个重要问题是准则 39 不允许在损失实际发生前确认信用损失。<sup>6</sup> 这样的后果是银行不会提前发出贷款组合质量下降的信号。因此，当损失发生时，银行的损益账户就会出现大量核销。

### 预期信用损失备抵

11. 这方面的变化可以说是最大的。准则 9 引入了三阶段贷款评估法。在第 1 阶段，编制者衡量贷款组合未来 12 个月的预期信用损失。当确定整组的信用风险显著增加时，贷款进入第二阶段。风险显著增加的一个标志是贷款逾期超过

<sup>3</sup> 见 [www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis](http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis)。注：脚注中提到的所有网站均于 2018 年 8 月访问。

<sup>4</sup> P Pacter, 2017, *Pocket Guide to International Financial Reporting Standards: The Global Financial Reporting Language* (International Financial Reporting Standards Foundation, London).

<sup>5</sup> 见 [www.iasplus.com/en/news/2016/12/iosco](http://www.iasplus.com/en/news/2016/12/iosco)。

<sup>6</sup> 例如，见 ME Barth and WR Landsman, 2010, How did financial reporting contribute to the financial crisis? *European Accounting Review*, 19(3):399-423。

30 天。在这种情况下，确认整个存续期预期信用损失，按货币的时间价值减值。当单项贷款被认为发生信用减值时，达到第三阶段。针对特定类型的金融工具有更详细的规则，例如那些购买时已视为信用减值的资产。

12. 这种方法需考虑预期损失，可能是实施中最困难的一点。起草该准则时提出的问题包括：“银行使用哪些信息？”以及“银行看得多远？”新准则要求银行使用有理有据的信息，可以是贷款方的信息，例如财务状况恶化，也可以是宏观经济因素。银行可使用内部数据，例如统计趋势，也可使用外部数据。可以使用历史数据，但必须根据情况的任何变化进行调整。

13. 对于银行、审计方以及监管和执行机构而言，这都是一个具有挑战性的领域。不过，银行需要记录它们的决策过程和依据的数据，并予以披露。

### 分类与计量

14. 准则 9 简化了分类和计量方法。它将资产分为三类，每一类有不同的计量方法。根据实体可观察到的商业模式，确定资产类别如下：

(a) 持有至到期且仅收取利息和本金的金融资产。资产按摊余成本计量。针对复杂的工具有一些规则，确定收益是否可视为利息和本金；

(b) 持有至到期但也可出售的金融资产。这种方法认可银行通常每天重新平衡其投资组合，因此要求银行确认可能用于此目的的持有部分，与长期持有的资产区分。资产在资产负债表中以公允价值计量，在其他综合收益项下报告公允价值的变动。<sup>7</sup> 出现会计配比不当时，可使用公允价值计量；

(c) 以上述两类商业模式以外的方式持有的金融资产。这类资产以公允价值计量且其变动计入损益。但是，以非交易目的而持有的权益工具除外。这类权益工具仍以公允价值计量，但其变动计入其他综合收益而非损益。在这种情况下，收到的股息计入损益。

15. 关于金融负债，国际会计准则理事会表示，有关方未要求对准则 39 中的规定作出任何改动，因此基本在准则 9 中予以保留。一个很大不同是不再要求将嵌入式衍生品分离出来。

### 套期

16. 准则 9 简化了风险套期的会计规则，例如针对航空燃料价格的波动进行原油期货的套期，以及针对部分风险，例如金融工具 60% 的外汇风险进行套期。<sup>8</sup> 此外，准则 9 还引入了一项关于套期成本的新披露要求，旨在更好地告知用户与套期保值相关的损益。实体必须披露其风险管理策略以及这些策略可能如何影响主要财务报表。准则 9 不涉及宏观套期。关于这一问题，国际会计准则理事会一

<sup>7</sup> 其他综合收益包括“根据其他国际财务报告准则规定，未在损益中确认的各项利得和损失(包括重新分类调整)”(国际会计准则 1, 第 7 段)。

<sup>8</sup> 例如，见国际财务报告准则基金会，2014 年，[理事会]完成金融工具会计改革，新闻稿，7 月 24 日，其中指出：“[准则]9 引入了一个改动很大的套期会计模式，加强了有关风险管理活动的披露。新模式是对套期会计的重大改革，将会计处理与风险管理活动挂钩，使实体能够更好地在财务报表中反映风险管理活动。”

直有一个项目，但其提案基本上被拒绝，而准则 9 现已定稿。<sup>9</sup> 理事会继续就此问题开展工作，预计将在适当时候就备选提案进行磋商。

### 实际执行

17. 澳大利亚国民银行率先采用准则 9(澳大利亚会计准则理事会准则 9)。该银行编写了一份投资者简报，解释准则 9 的影响，并指出它必须将整体减值准备提高 7.25 亿澳元，尽管这是根据留存收益调整的。数据显示，预期信用损失准备方法将导致比按照准则 39 更早地确认减值准备。该银行表示，新的资产分类意味着其更大比例的贷款将按摊余成本计量，欢迎能够以公允价值计量持有至到期或持有待售且变动计入损益的资产。

### 对保险公司的克减

18. 保险界面临资产负债表的两项重大变化，即 2018 年的准则 9 和 2021 年关于保险合同的准则 17。保险公司注意到，可能出现这样一种情况，即资产负债表的资产部分将在 2018 年使用公允价值，而负债部分直到 2021 年才使用公允价值，从而将会计错配产生的某些会计波动带进资产负债表。<sup>10</sup>

19. 2016 年 9 月，国际会计准则理事会针对当时的《国际财务报告准则第 4 号——保险合同》发布了一项修正，为保险公司提供两个克减选择，以度过三年过渡期。保险公司可将过渡期产生的任何波动转移到其他综合收益项下，即“覆盖法”，或主要涉及保险业务的公司可推迟到 2021 年适用准则 9，即“延期法”。

### 准则 15：与客户之间的合同产生的收入

20. 准则 15 于 2018 年 1 月生效。关于对应的原准则，即《国际会计准则第 11 号——建筑合同》和《国际会计准则第 18 号——收入》，几乎没有具体指导。采用了国际财务报告准则的国家可能注意到，准则 15 比原准则规定更细，因此可能引起执行问题。

21. 准则 15 基于对履约义务的识别。<sup>11</sup> 适用该准则假定编制者识别与客户的合同、分析履约义务、将总的合同价格按比例分摊至各单项履约义务。履行单项履约义务即确认收入，不一定要等到履行整个合同。

22. 许多交易、可能大多数交易都只涉及一项履约义务，那么分析就很直接。当存在不止一项履约义务时，准则 15 的适用就变得复杂，确认是否存在一项以上履约义务本身也是一个难题。例如，如果出售电话时规定了使用运营商网络的最低期限，通常电话本身就不另外收费了。不过，这项合同的确包含两项或更多

<sup>9</sup> 这一议题的讨论文件概要及有关方的反馈，见国际会计准则理事会，2015 年，动态风险管理会计处理：对宏观套期运用组合重估法，议程文件 4。

<sup>10</sup> 例如，见欧洲保险公司首席财务官论坛 2016 年 1 月 20 日致国际会计准则理事会的信，可查阅 [www.cfoforum.eu/letters/CFOF\\_IE\\_Comment\\_Letter\\_on\\_IFRS\\_9\\_Deferral.pdf](http://www.cfoforum.eu/letters/CFOF_IE_Comment_Letter_on_IFRS_9_Deferral.pdf)。

<sup>11</sup> 根据准则 15，履约义务指“与客户的合同中作出的向客户转移以下内容的承诺：(a) 可明确区分的一项商品或服务(或一组货物或服务)；或(b) 本质相同且交付模式相同的可明确区分的一系列商品或服务”。

项准则 15 意义下的履约义务，即提供电话和提供网络使用权。准则 15 规定必须依据单项履约义务的零售价格，按比例分摊合同价格。

### 准则 16：租赁

23. 准则 16 将于 2019 年 1 月实施。承租人对租赁的会计处理将发生根本性改变，但出租人的会计处理基本保持不变。承租人的资产负债表预计将发生变化，表现为资产和负债的增加，但在实际操作中也有例外。准则 16 是与美利坚合众国财务会计准则委员会共同制定的，与该理事会的准则基本、但不完全吻合。<sup>12</sup>

24. 之前的准则——《国际会计准则第 17 号》于 1997 年 12 月发布时，预计这一新的会计处理和报告方式将大大改变资产负债表。然而，其主要影响是租赁合同内容的变化，导致租赁合同涵盖较短的期限，以便列为经营租赁，保留在资产负债表外。此类租赁合同可以延期，以便终身使用，分阶段是为了避免资本化。

25. 根据准则 16，承租人控制并非微不足道的资产的使用权超过 12 个月时，必须在资产负债表中确认租赁资产和租赁债务和/或负债。不过，该资产可归类为无形的使用权资产，在资产负债表中单列一项，也可按照准则 17 的要求，根据标的资产的性质归类为有形的非流动资产。在损益账户中，通常在租赁期内按直线法对该资产进行摊销，租金费用拆分为融资成本和租赁债务减少额。这意味着虽然整个租赁期内的租金可能不变，但在租赁初期，即负债最多且融资成本最高时，从损益中扣除的金额更高。这与美国公认的会计原则有很大不同，后者允许直线扣除。

### 执行问题

26. 取决于实体以租赁方式融资的程度，准则 16 的实施或多或少面临困难。但是，所有上市公司在确定其租赁合同时都可能存在初始成本。不同集团对租赁的集中控制有不同的安排。子公司可能有权在不经过中央或主要办公室特别许可的情况下签订小额租赁合同，在这种情况下，可能没有任何关于经营租赁的中央文件。

27. 准则 16 更加突出了什么样的合同是服务合同而不是租赁合同的问题。这是一个可能导致执行问题的边界问题。将低价值资产作为例外情况也可能给执行造成困难。国际会计准则理事会对准则 16 的影响分析指出，理事会在开展关于低价值资产的宣传工作时，建议将低价值资产定义为全新时价格低于 5,000 美元的资产，例如个人电脑。但是，这很有可能成为实施该准则以及监管机构开展审计和执行工作的灰色地带。

### 实施做法

28. 在新兴经济体集团 2018 年 5 月在吉隆坡举行的一次会议上，国际财务报告准则基金会的实施支助小组介绍了准则 16 的实施困难以及准则 16 对企业的影

<sup>12</sup> 国际会计准则理事会的版本在某些细节上有别于美国财务会计委员会的版本，特别是对物业租赁的处理和小额租赁的减损规则（《世界会计报告》，2016 年 2 月）。与美国公认会计原则的比较，见国际财务报告准则基金会，2016 年，《影响分析：准则第 16 号》。

响。<sup>13</sup> 实施该准则将改变公司在以前归类为经营租赁的租赁方面的财务指标，具体如下：

- (a) 资产负债表结构：负债和资产都将增加，从而提高了债务股本比；
- (b) 损益表：经营成本将下降，但融资成本将增加，导致利息保障倍数降低；
- (c) 现金流量表：部分经营性现金流将变为融资性现金流。

### 准则 17：保险合同

29. 准则 17 可能会成为国际会计准则理事会迄今为止制定的最具影响力的准则。在对于保险公司应当如何编制财务报表意见不一、许多国家的方法不具有可比性的背景下，该准则引入了针对全球保险合同的单一、可比的会计方法。准则 17 于 2017 年 5 月发布，直到 2021 年 1 月才生效。过渡期之长，反映了大多数公司在适用该准则时可能遇到的技术困难。

30. 准则 17 将保险合同定义为“保险公司在一段时间内接受特定风险以赚取保险费”的合同。该准则的目的是确保合同涵盖期间的合同收入计入损益。困难在于许多保险合同的索赔是在合同期之后提出的。因此，即使是一年期的合同也会带来可能延续数年的一系列索赔。因此，保险公司需要在每个报告日估算尚未提交的索赔，并从分配的合同收入中扣除这些金额。准则 17 引入了“合同履行现金流”这一术语，它构成了保险公司负债或资产的一部分。准则 17 要求估算还要考虑到合同的未来利润率和风险调整。如果估算显示合同不盈利，应立即确认为亏损合同。<sup>14</sup> 这方面的一个关键是，保险公司需要在每个报告日系统地更新估算和假设。这意味着贴现率将反映当前的市场状况，还将重新评估对未来解除合同的预期。有些合同，特别是长期合同，保费中包含投资的因素。准则 17 要求将其拆分并单独核算。

31. 实施准则 17 将对大多数公司造成困难，因此国际会计准则理事会提供了三年的准备期。国际财务报告准则基金会通过一个关于实施及其他外联活动的过渡期支助小组提供支持。技术人员在世界标准制定者、新兴经济体集团以及国际财务报告准则咨询委员会的会议上就实施问题作了介绍。

### 当前举措

32. 本说明中讨论的新准则已经或将会对财务报告产生重大影响。国际会计准则理事会暂不打算启动类似规模的其他准则制定项目，但正在开展一些旨在改进财务报告的项目，将在今后提出实施要求。这些项目的主要目的是改善沟通；还有几个项目旨在解决国际财务报告准则中相对模糊的领域，另有几个项目旨在略微改进当前准则。

<sup>13</sup> 见 [www.ifrs.org/groups/emerging-economies-group/#meetings](http://www.ifrs.org/groups/emerging-economies-group/#meetings)。

<sup>14</sup> 亏损合同指任何被视为最终亏损的合同，适用于任何在报告年度结束后仍然有效的合约。国际财务报告准则要求对此类合同的可能结果进行估算，如果预计不盈利，应在当前结果中计提全部预计损失(国际会计准则第 15 号和第 37 号)。

## 针对中小企业的准则

33. 国际会计准则理事会于 2009 年首次发布《中小企业国际财务报告准则》，后发布了稍加修订的版本，于 2015 年生效。这些准则是一个独立、综合的会计基础，完全没有提及完整版国际财务报告准则，并且在许多方面与完整版不同。理事会的目标是至少每三年修订一次准则，并且只纳入已经实施的国际财务报告新准则。国际财务报告准则基金会称，从 166 个辖区的情况来看，有 86 个国家要求或允许采用中小企业国际财务报告准则。

34. 暂无更新计划；国际会计准则理事会 2016 年投票决定在 2019 年初开始新一轮更新。中小企业国际财务报告准则实施小组为 2020 年更新进行审查时，基本将以本说明讨论的国际财务报告新准则为对象。但是，由于金融机构和保险公司不得采用中小企业国际财务报告准则，中小企业国际财务报告准则应该不受准则 17 的影响。现有准则包括对商业公司使用的金融工具的有限指南，这些准则可能会因准则 9 的定稿而略有改动。准则 15 和准则 16 通常以某种形式适用于中小企业，由于这些企业可能是租赁融资的主要使用者，它们因准则 16 的实施而受到的影响可能比大公司更大。中小企业重大租赁资产的确认可能与上市公司不同。

## 二. 国际公共部门会计准则的实际执行

### A. 背景

35. 国际公共部门会计准则是一项可有助于政府会计现代化的工具，许多国家已经努力采用这套准则。第一套国际公共部门会计准则于 2000 年 5 月发布。本章重点介绍了实施过程中可能出现的关键实际问题。监管设置、机构安排、技术会计和财务报告等领域可能出现实际困难，更广泛地发展公共部门会计专业方面也可能出现问题和挑战。这些准则由国际公共部门会计准则委员会制定，供地方、区域和国家政府及相关政府实体采用，并作为一种机制，使不同国家的公共部门财务报告更加趋同。<sup>15</sup>

36. 世界各国采用准则的情况越来越受到成员国关注。<sup>16</sup> 与此同时，政策制定者、监管者和学者越来越关注公共部门会计和报告全球趋同的最新动态。在关于公共部门会计做法的地方、区域和全球趋同的辩论中，问责和透明经常被认为是推动趋同的关键要素。二十年来，国际公共部门会计准则委员会及其制定的准则日益成为公共部门会计领域国际标准化和参考的焦点。该委员会是一个独立的标准制定委员会，其工作得到国际会计师联合会的支持。自 1997 年以来，委员会制定并发布了一套基于权责发生制和一套基于收付实现制的国际公共部门会计准

<sup>15</sup> I Brusca and JC Martínez, 2016, Adopting International Public Sector Accounting Standards: A challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting, *International Review of Administrative Sciences*, 82(4):724–744.

<sup>16</sup> 同上。另见，例如，特许公认会计师公会，2017 年，国际公共部门会计准则的实施：现状与挑战，可查阅 [www.accaglobal.com/uk/en/professional-insights/global-profession/ipsas-implementation-current-status-and-challenges.html](http://www.accaglobal.com/uk/en/professional-insights/global-profession/ipsas-implementation-current-status-and-challenges.html)。



则。<sup>17</sup> 此外，委员会还编写了三套推荐做法指南，分别涉及：报告实体财务的长期可持续性、财务报表讨论和分析、报告服务绩效信息。

37. 自 2015 年以来，委员会的主要战略目标是通过更多地采用权责发生制国际公共部门会计准则，加强全球公共财务管理和知识，具体做法是：<sup>18</sup>

- (a) 制定高质量的公共部门财务报告准则；
- (b) 编写针对公共部门的其他出版物；
- (c) 宣传国际公共部门会计准则及采用这些准则的好处。

38. 委员会在颁布国际公共部门会计准则时采用了一定的正当程序和工作程序。委员会在制定准则时遵循结构化的公开流程，让公共部门财务报告的利益相关方，包括直接受准则影响的报表编制者和使用者，有机会发表意见，并由委员会审议这些意见。

## B. 现有准则和即将实施的准则概述

39. 2017 年，委员会发布了关于金融工具的第 62 号征求意见稿，其中提出了新的简化的金融资产分类和计量要求，前瞻性的减值模型以及基于原则的灵活的套期会计模型。第 62 号征求意见稿旨在使金融工具的会计核算与关于金融工具的准则 9 保持一致，并提出了针对公共部门的修改建议。<sup>19</sup> 这种方法借鉴了公共和私营部门的最佳做法，同时力求考虑到公共部门的特殊性。

40. 委员会还在 2017 年发布了关于社会福利的第 63 号征求意见稿，其中涉及对退休、失业和残疾津贴等社会福利的会计核算，旨在提高一致性和透明度，改进公共部门实体对社会福利计划的报告。在大多数辖区，社会福利计划占政府支出的很大一部分。第 63 号征求意见稿定义了社会福利，并提出了社会福利计划的确认和计量要求。

41. 2017 年底，委员会发布了关于收付实现制财务报告的经修订的国际公共部门会计准则，该准则于 2019 年 1 月 1 日生效，鼓励尽早采用。修订旨在应对已观察到的采用该准则的一些主要障碍。此外，委员会还发布了关于公共部门并购的准则 40，首次针对公共部门对实体和业务的并购进行会计核算的需要，提出了一项国际会计准则。准则 40 将公共部门的并购划分为合并和收购。

42. 2018 年 1 月，委员会发布了关于租赁的第 64 号征求意见稿。关于租赁的项目是为了与关于租赁的准则 16 保持一致。在拟定第 64 号征求意见稿的过程中，委员会适用了其关于审查和修改国际会计准则理事会文件的程序的政策文件。通过该程序，国际公共部门会计准则委员会建议对承租人采用准则 16 下的使用权模式。不过，委员会决定不对出租人采用准则 16 下的风险和回报随附于所有权

<sup>17</sup> 见 [www.ipsasb.org/publications-resources](http://www.ipsasb.org/publications-resources) 和 [www.ifac.org/publications-resources/reviced-cash-basis-ipsas](http://www.ifac.org/publications-resources/reviced-cash-basis-ipsas)。

<sup>18</sup> [www.ifac.org/publications-resources/ipsasbs-strategy-2015-forward-leading-through-change](http://www.ifac.org/publications-resources/ipsasbs-strategy-2015-forward-leading-through-change)。

<sup>19</sup> [www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments/](http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments/)。委员会于 2018 年 6 月批准了关于金融工具的准则 41。

模式，而是决定对出租人也采用使用权模式。委员会还为出租人和承租人提出了针对公共部门特许租赁的新指南。

43. 2018年4月，委员会发布了关于改进国际公共部门会计准则的第65号征求意见稿，其中针对利益攸关方提出的问题提出了一般性改进意见，并提出了一些修正，以便与国际财务报告准则保持一致。此外，委员会还发布了一份关于2019-2023年拟议战略和工作计划的咨询文件，该文件强调了国际公共部门会计准则在公共财务管理改革中的重要性，并提出了通过增加采用权责发生制准则以加强全球公共财务管理的战略目标。

44. 最后，委员会在2017年发布了关于遗产项目的咨询文件，并在2018年发布了关于收入和非交换费用的会计核算的咨询文件。委员会工作人员已发布了关于适用重要性原则编制财务报表的工作人员问答文件，其中概述了国际公共部门会计准则中关于重要性的现有规定。<sup>20</sup>

### C. 实际执行

45. 《国际准则：国际会计师联合会2017年全球状况报告》<sup>21</sup>强调，要提供高质量的公共财务信息，首先需要政府承诺执行国际公认的财务报告准则。报告指出，诸如国际公共部门会计准则等财务报告准则有助于全面掌握报告实体的财务表现和状况。此外，国际会计师联合会还强调，这一过程受到国家优先事项、资源和相关性的驱动。成员组织必须确定它们应采取何种级别和类型的行动，以促进和支持采用准则，国际会计师联合会为其提供帮助，指导它们制定促进和支持采用准则的路线图。

46. 普华永道关于各国政府会计和报告的调查——《政府会计和报告的新时代》第二版——指出，预计非洲和拉丁美洲的财务报告做法将发生最大变化，其次是亚洲，因为许多国家政府正结合更广泛的公共财务管理改革——通常得到国际机构捐助者的资助——开展这一项目。<sup>22</sup>

#### 非洲

47. 近年来，非洲许多国家采用了国际公共部门会计准则，一些国家正打算正式采用这些准则，作为财务管理改革方案的一部分。在非洲采用这些准则的部分激励措施和方案由捐助者提供资金。普华永道的调查显示，有17个非洲国家表示打算改为采用权责发生制。

#### 亚太地区

48. 二十世纪九十年代后期发生危机后，南亚国家开始对私营和公共部门进行财务管理改革。受危机影响最严重的国家包括印度尼西亚、大韩民国和泰国，马来西亚和菲律宾等国也受到影响。国际货币基金组织和世界银行等捐助方要求进行公共财务管理改革，包括采用基于国际公共部门会计准则的权责发生制会计方

<sup>20</sup> 相关播客见 [www.ifac.org/news-events/2017-06/ipsasb-staff-podcast-materiality](http://www.ifac.org/news-events/2017-06/ipsasb-staff-podcast-materiality)。

<sup>21</sup> [www.ifac.org/publications-resources/international-standards-2017-global-status-report](http://www.ifac.org/publications-resources/international-standards-2017-global-status-report)。

<sup>22</sup> [www.pwc.com/rw/en/publications/pw-ipsas-survey.html](http://www.pwc.com/rw/en/publications/pw-ipsas-survey.html)。

法。孟加拉国、印度、尼泊尔和巴基斯坦采用了与收付实现制国际公共部门会计准则一致的准则。<sup>23</sup>

### 东欧

49. 东欧国家已着手采用国际公共部门会计准则。但是，关于准则实施进程的出版物并不像在其他地区那样可广泛获得。

### 拉丁美洲和加勒比

50. 南美洲许多国家正开始采用国际公共部门会计准则，作为捐助者推动和资助的财务管理改革方案的一部分。<sup>24</sup> 智利和秘鲁已率先采取行动，其他国家希望在 2021 年之前采用这些准则。国际公共部门会计准则委员会指出，南美洲下列国家的国家政府、机构和组织已采用或计划采用这些准则：巴西、哥伦比亚、哥斯达黎加、巴拿马和秘鲁。<sup>25</sup>

### 西欧

51. 经济合作与发展组织与国际会计师联合会和“现在问责”倡议合作，于 2017 年对选定国家的财务报告做法进行调查，向全部 34 个成员国的财政部或同等机构发出了调查问卷。<sup>26</sup> 结果显示，大多数成员国在过去几十年对其财务报告做法进行了改革和现代化。

## D. 实际执行挑战

52. 本节将讨论法律和监管在采用权责发生制国际公共部门会计准则方面的作用，包括在采用准则期间可能出现的制度问题，并将回顾部分技术问题。最后，本节将讨论统计报告和基于预算的报告在权责发生制财务报告方面的作用、技能发展以及实施成本问题。

### 法律和监管

53. 公共部门会计与其所处的政治、经济、法律和社会环境息息相关。因此，政治制度和法律框架普遍对政府会计准则的采用和实施具有重大影响。实施国际公共部门会计准则可能带来法律上的修改以及新的法规和治理做法。这些工作可能复杂而耗时，并且因国家而异。关于准则，可在政府的不同级别对会计做法进行管理，具体可能因国家而异。一种典型的划分是地方政府、州政府和中央政府。国家决定采用这些准则时，可能需要决定采用的范围，是在地方政府、州政

<sup>23</sup> 特许公认会计师公会，2017 年。

<sup>24</sup> 同上。

<sup>25</sup> [www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-June-2016-2.pdf](http://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-June-2016-2.pdf)。

<sup>26</sup> [www.ifac.org/publications-resources/accrual-practices-and-reform-experiences-oecd-countries](http://www.ifac.org/publications-resources/accrual-practices-and-reform-experiences-oecd-countries)；成员国包括：澳大利亚、奥地利、比利时、加拿大、智利、捷克、丹麦、爱沙尼亚、芬兰、法国、德国、希腊、匈牙利、冰岛、爱尔兰、以色列、意大利、日本、大韩民国、卢森堡、墨西哥、荷兰、新西兰、挪威、波兰、葡萄牙、斯洛伐克、斯洛文尼亚、西班牙、瑞典、瑞士、土耳其、大不列颠及北爱尔兰联合王国、美国。

府还是中央政府一级。此外，在监管方面，国家可能需要考虑法律上和标准制定的复杂性。

### 制度安排

54. 在公共部门，法律和监管设置往往与制度安排密切相关。国家和政府越来越重视各地在实施国际公共部门会计准则时面临的挑战。因此，在着手采用准则时，一个重要的出发点是确保对会计制度安排的相对复杂性进行评估。一国会计安排的复杂性可能取决于该国适用的会计法律、规则和标准的数量。适用的会计法律越多，国家的会计安排越复杂。<sup>27</sup> 政府的级别可能影响制度安排的复杂性。例如，欧盟范围内的一项研究发现，设有州一级政府的成员国的会计安排最复杂。<sup>28</sup> 一些国家选择在更大的金融改革背景下改革制度安排，不局限于采用国际公共部门会计准则。在考虑采用准则时，还需要考虑财务审计的制度安排。

### 执行级别

55. 研究表明，不同政府的会计安排差异很大。政府的级别设置对采用国际公共部门会计准则有影响。已经注意到，设有州一级政府的国家的会计安排最复杂。政府在确定准则的实施范围时需要考虑到政府的不同级别。

### 技术挑战

56. 着手采用国际公共部门会计准则的国家可能在不同领域遇到技术挑战。最先出现的一个挑战可能是确定采用准则的方式。国际货币基金组织建立了一个从收付实现制向权责发生制分阶段过渡的模式。<sup>29</sup> 认识到分阶段采用准则有不同的方式和方法，有助于理解技术标准层面的实施挑战。根据现有研究和报告，采用准则的主要技术挑战可分为：与损益表和资产负债表有关的挑战，以及编制财务报表方面更广泛的挑战，包括预算报告和权责发生制财务报告的核对以及合并财务报告。除了具体的技术挑战之外，在权责发生制财务报告数据的质量和确保报告及时性方面，总体存在挑战。

57. 编制符合准则的损益表可能意味着收入确认方面的具体挑战。收入的会计处理被特许公认会计师公会称为主要挑战之一。<sup>30</sup> 编制符合准则的资产负债表涉及与该表的具体内容有关的挑战。经济合作与发展组织、国际会计师联合会和“现在问责”倡议的调查显示，由于这一领域的挑战，各国在编制资产负债表方面取得的进展不一。

<sup>27</sup> Ernst and Young, 2012, *Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 [European Union] Member States* (London).

<sup>28</sup> 同上。

<sup>29</sup> International Monetary Fund, 2016, *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector* (Washington, D.C.).

<sup>30</sup> 特许公认会计师公会，2017年。

## 与统计报告的联系

58. 政府财政统计数据为财政监测提供了基础。《2014 年政府财政统计手册》是国际货币基金组织发布的一系列国际统计方法指南的一部分。<sup>31</sup> 此外，国际公共部门会计准则委员会于 2012 年启动了一个项目，旨在减少国际公共部门会计准则与公共部门政府财政统计报告指南之间的差异。<sup>32</sup> 委员会注意到，使用单一的综合财务信息系统，既根据国际公共部门会计准则编制报表，又编制政府财政统计报告，将大有裨益。这种方法将缩短后者的编制时间和成本以及所需努力，同时有望改进报告的源数据，并在报告质量、包括及时性方面产生连锁效应。还有望提高这两类报告的可理解性和可信度。

## 基于预算与基于权责发生制的报告

59. 政府在采用更为复杂的权责发生制预算编制之前，可决定采用权责发生制会计作为第一步。大多数政府目前采用的是收付实现制会计。采用权责发生制财务报告可能导致事前信息和事后信息的暂时不一致。例如，财务报表将包括应计制费用，而预算将继续以现金支出为基础。但是，正如 2014 年《政府财政统计手册》指出的，在此期间积累的权责发生制会计经验以及基于权责发生制的历史数据可能有助于最终顺利过渡到权责发生制预算编制。在进行预算报告和年度财务报告时，如果在采用权责发生制会计与采用权责发生制预算编制之间存在时间差，可能会出现一些问题。在这种情况下，需要在过渡期保持编制适当的收付实现制报告的能力，直至完全过渡到权责发生制预算编制。

## 技术能力

60. 政府和公共部门可能不具备执行国际公共部门会计准则所需的技能、能力和人员配备水平。许多国家都面临这一挑战。实施准则需要有提高技能的培训计划，此外，还面临招聘和留住熟练运用准则的专门人员的额外压力。困难不仅在于缺乏核心知识和对准则的理解；相关挑战还包括准则和指导材料的翻译。特许公认会计师协会确定的技能差距涉及若干报告领域，特别是财务报表附带的阐明财务数据对用户的意义的附注。<sup>33</sup> 采用准则可能不仅意味着对技能的要求突然加大，还意味着财务文化和思维方式的转变，以充分利用专业会计师提供的机会来提升价值。除需要技术技能外，还可能需应对特定国家的语言挑战。例如，在阿布扎比，政府要求以阿拉伯文提交财务报表。<sup>34</sup> 国家的总体会计能力将影响公共部门招聘和留住优秀员工的能力，实施准则将需要提高技能。这可能导致员工在获得此类技能后离职。这些挑战也可被视为发展现有员工能力的机会。为此，应考虑在使用内部工作人员与顾问等外部资源之间取得良好平衡。

<sup>31</sup> [www.imf.org/external/np/sta/gfsm/](http://www.imf.org/external/np/sta/gfsm/).

<sup>32</sup> [www.ifac.org/publications-resources/ipsass-and-government-finance-statistics-reporting-guidelines](http://www.ifac.org/publications-resources/ipsass-and-government-finance-statistics-reporting-guidelines).

<sup>33</sup> 特许公认会计师公会，2017 年。

<sup>34</sup> 同上。

### 实施成本

61. 不论是从财务报告，还是审计角度来看，都不应低估国际公共部门会计准则的实施成本。<sup>35</sup> 培训、聘用专业的外部顾问、升级信息技术和开发适当的指导和翻译工具都将产生费用。还需要充足的财政资源，专门用于有针对性的利益攸关方参与以及其他参与和宣传活动。特许公认会计师公会审查的大多数国家都采用了国际公共部门会计准则，并实施了更广泛的公共财务管理改进计划，这需要额外的投资。

62. 几十年来，许多国家在公共会计领域推行了重大改革，因此公共实体的财务报告发生了重大改变。新的会计系统不仅提供收付实现制预算信息，回答了人们对合法和合规问题的关切，还提供有关公共资源的有效利用和供应的信息。公共部门会计领域的改革旨在为决策者以及出于问责目的改进财务报告。

63. 采用国际公共部门会计准则，可能在监管设置、制度安排、会计技术问题和财务报告等方面面临实际挑战，在广泛发展公共部门会计专业方面也可能面临问题和挑战。未来几年，可能需要进一步研究解决具体国家的实施问题。

## 三. 结论和前进方向

64. 本说明探讨了国际财务报告准则的实际执行问题，强调了近年来发布的准则的影响，还探讨了国际公共部门会计准则的实际执行问题，概述了准则的实施现状。

65. 关于国际财务报告准则，国际会计和报告准则政府间专家工作组第三十五届会议的代表不妨审议以下问题：

- (a) 国际财务报告准则目前在全球范围内的实施情况如何？
- (b) 准则的执行是否具有可比性和一致性？
- (c) 监督、合规和执行机关是否在全球范围内以一致和可比的方式开展工作？
- (d) 在全球范围内实施准则带来了哪些主要收益？
- (e) 全球一些大的辖区尚未执行国际会计准则理事会发布的准则。这些辖区是否有可能在今后几年执行准则？
- (f) 国家和企业在执行准则时面临哪些主要挑战？
- (g) 需要在全局层面开展哪些工作，以推动在更多地方——特别是发展中国家和经济转型国家——进一步执行准则？

66. 关于国际公共部门会计准则，代表不妨审议以下问题：

- (a) 国际公共部门会计准则目前在全球范围内的实施情况如何？
- (b) 执行准则遇到了哪些主要挑战？

<sup>35</sup> 同上。

- (c) 针对公共部门实体编制的财务报告，是否有明确界定且全球公认的鉴证准则？
  - (d) 需要开展哪些工作，以促进成员国就执行准则分享经验？
-