



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
第三十六届会议
2019年10月30日至11月1日，日内瓦
临时议程项目4

审查国际会计和报告准则目前在公共和私营部门的进展情况

贸发会议秘书处的说明

内容提要

三十多年来，联合国会员国通过国际会计和报告准则政府间专家工作组，一直在为旨在促进世界各地企业提供高质量报告的努力作出贡献。提供可靠和国际可比财务报告的企业更有可能吸引国内外投资者的投资。在这方面，《国际财务报告准则》和《国际公共部门会计准则》发挥了关键的推动作用。本说明审查了自2018年国际会计和报告准则政府间专家工作组第三十五届会议以来《国际财务报告准则》和《国际公共部门会计准则》目前的进展情况。本说明又讨论了可持续性和与可持续发展目标企业报告有关的进展对财务报告议程的影响。本说明还讨论了有关合并公共部门财务报告和编制整体政府账目方面的主要问题。



目录

	页次
一. 导言	3
二. 审查《国际财务报告准则》目前的进展情况	3
三. 审查《国际公共部门会计准则》目前的进展情况	10
四. 合并公共部门财务报表	13
五. 供审议的问题	19

一. 导言

1. 国际贸易和投资需要关于企业业绩的国际可比数据。为解决这一问题，联合国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。自此以来，政府间专家工作组已成为联合国的一个开放和包容各方的论坛，三十多年来一直为会员国企业报告的一致性和可比性作出贡献，以此促进有利的投资和商业环境、可持续和包容性增长以及最近关于私营部门对实施《2030 年可持续发展议程》所作贡献的评估。

2. 具体而言，政府间专家工作组一直在协助各国建设和加强国家的监管、机构和人员能力，以使其各自管辖范围内的企业能够编写高质量的报告，满足资本提供方和其他决策者的需要。而这是通过应用贸发会议 2012 年开发和推出的“会计发展工具”等方式实现的。“会计发展工具”载有关于企业报告领域的国际准则、规范和最佳做法的参考资料。该工具的关键组成部分是《国际财务报告准则》和《国际公共部门会计准则》。

3. 政府间专家工作组在多届会议上讨论了《国际财务报告准则》和《国际公共部门会计准则》的实际实施问题，并在 2018 年 10 月 24 日至 26 日举行的第三十五届会议上请贸发会议秘书处第三十六届会议审查国际会计和报告准则目前在公共和私营部门的进展情况。

4. 贸发会议秘书处为此编写了本背景文件，以方便对这一主题的讨论。第二章审查了《国际财务报告准则》的近期进展，并审议了与可持续性/可持续发展目标报告的演变有关的议题及其对财务报告议程的影响。同样，第三章对《国际公共部门会计准则》进行了审查，第四章则审议了合并公共部门财务报表和编制整体政府账目的问题。第五章则概述了各国代表可能希望考虑讨论的问题。

5. 本说明以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工作¹为基础。结合第三十五届会议的工作阅读本说明有助于了解更多背景资料和相关情况。

二. 审查《国际财务报告准则》目前的进展情况

6. 本章概述了《国际财务报告准则》目前的进展情况，并在最后简要讨论了财务报告 and 可持续性报告之间的联系。

A. 财务报告的概念框架

7. 国际会计准则理事会 2018 年的一项重要进展是发布了经修订的财务报告概念框架。² 概念框架具有三重目的：(a) 协助国际会计准则理事会根据连贯一致

¹ TD/B/C.II/ISAR/86；贸发会议，2019 年，《国际会计和报告问题：2018 年审查》(联合国出版物，出售品编号：C.19.II.D.3, 日内瓦)。

² 概念框架是一项工具，主要是为了帮助国际会计准则理事会根据连贯一致的概念制定国际财务报告准则。概念框架对公司、投资人和其他参与财务报告者也是一份有用的文件。国际会计准则理事会，2018 年，“财务报告概念框架，项目摘要”。可查阅：<https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf>。

的概念制定《国际财务报告准则》，从而为投资人、贷款人和其他债权人提供有用的财务信息；(b) 在没有任何一条适用的《国际财务报告准则》或《国际财务报告准则》允许选择会计政策的情况下，协助财务报告编制者制定用于交易或其他事项的连贯一致的会计政策；(c) 协助所有各方理解和解释《国际财务报告准则》。国际会计准则理事会于 2018 年 3 月发布了经修订的概念框架，对国际会计准则理事会和国际财务报告准则解释委员会立即生效。对于其他各方和根据概念框架制定会计政策的编制者，经修订的概念框架自 2020 年 1 月 1 日或之后开始的报告期生效。³

1. 最近发布的《国际财务报告准则》的最新实际实施情况

《国际财务报告准则第 9 号：金融工具》

8. 2014 年 7 月，国际会计准则理事会发布了《国际财务报告准则第 9 号：金融工具》。这一准则自 2018 年 1 月 1 日起生效。关于权益工具，除为交易目的持有的权益工具和在企业合并中确认的或有对价以外，国际会计准则理事会规定，应在初始时按逐项工具作出不可撤销的选择。已对《国际财务报告准则第 9 号》的影响进行了研究。一个例子是欧盟委员会要求欧洲财务报告咨询组调查《国际财务报告准则第 9 号》的要求对权益工具长期投资的潜在影响。⁴

《国际财务报告准则第 15 号：与客户之间的合同产生的收入》

9. 《国际财务报告准则第 15 号：与客户之间的合同产生的收入》说明了根据国际财务报告准则进行报告的公司确认收入和提供相关披露的方式和时点。这项准则为确认与客户之间的所有合同提供了单一的、基于原则的五步法模型。2014 年 5 月，国际会计准则理事会发布了《国际财务报告准则第 15 号》。这项准则适用于 2018 年 1 月 1 日或之后开始的报告期。2016 年 4 月，国际会计准则理事会发布了对这项准则予以澄清的修改，与准则本身同日生效。大不列颠及北爱尔兰联合王国财务报告理事会发布了一份专题审查报告，以帮助公司提高按《国际财务报告准则第 15 号》(以及《国际财务报告准则第 9 号：金融工具》)提交的公司报告的质量。财务报告理事会对《国际财务报告准则第 15 号》的专题审查的结论包括《国际财务报告准则第 15 号》对会计政策的影响等。报告特别指出，对确认收入的时点的说明不清楚，例如，关于卖方何时将控制权转移给买方的措辞含糊。⁵

《国际财务报告准则第 16 号：租赁》

10. 《国际财务报告准则第 16 号：租赁》自 2019 年 1 月 1 日或之后开始的报告期生效。采用《国际财务报告准则第 16 号》将导致资产负债表中确认的租赁债

³ 同上。

⁴ 关于欧洲财务报告咨询组的相关参考材料和报告见 <https://www.efrag.org/Activities/1606201553344223/EFrag-Research-Project-Equity-Instruments---Impairment-and-Recycling> (2019 年 8 月 16 日访问)。

⁵ 见财务报告理事会，2018 年，“《国际财务报告准则第 15 号》的专题审查：对采用准则第一年的中期披露的审查”，可查阅：<https://www.frc.org.uk/getattachment/1d8558b8-73bf-4a13-bec7-9c350bfcc1ba/IFRS-15-thematic-report-2-November-2018-v2.pdf>。

务大幅增加。根据新的要求，在许多情况下，承租人将在初始确认租赁时确认同等数额的租赁资产(又称“使用权”资产)和租赁负债。租赁负债代表使用适当利率贴现的未来租赁付款额的现值。这种计算方法类似于被取代的《国际会计准则第 17 号：租赁》此前对融资租赁的要求。国际财务报告准则基金会已就采用《国际财务报告准则第 16 号》发布了带有实例的指导材料。⁶ 特许金融分析师协会于 2019 年发表了一篇论文，⁷ 其中审查了一些公司(包括遵循《国际财务报告准则》或美利坚共和国公认会计原则的公司)最近的租赁披露，以突出投资人应当重点关注的内容。披露对于理解作为租赁债务计算方法基础的关键假设，如所用的贴现率至关重要。

《国际财务报告准则第 13 号：公允价值计量》

11. 2018 年底，国际会计准则理事会发布了《〈国际财务报告准则第 13 号：公允价值计量〉的实施后审查报告》。⁸ 审查报告得出结论认为，《国际财务报告准则第 13 号》正在按照预期发挥作用。具体而言，(a) 《国际财务报告准则第 13 号》所要求的信息对于财务报表的使用者有用，(b) 《国际财务报告准则第 13 号》的一些领域，主要是需要作出判断的领域，在实施工作中存在挑战。

2. 将在今后生效的《国际财务报告准则》和其他项目

《国际财务报告准则第 17 号：保险合同》

12. 《国际财务报告准则第 17 号：保险合同》自 2021 年 1 月 1 日或之后开始的报告期生效，在已采用《国际财务报告准则第 9 号》和《国际财务报告准则第 15 号》的情况下允许提前采用。

13. 保险合同结合了金融工具和服务合同的特点。此外，许多保险合同产生的现金流在很长一段时期内具有很大的可变性。因此，《国际财务报告准则第 17 号》：

- (a) 将对未来现金流的现值计量与按照合同提供服务期间的利润确认结合起来；
- (b) 保险服务业绩(包括保险收入)与保险财务收入或支出分开列报；
- (c) 要求实体就在损益项下确认所有保险财务收入或支出或在其他综合收入项下确认部分保险财务收入或支出作出会计政策选择。

⁶ 见 <http://efrag-website.azurewebsites.net/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fweb-publishing%2FMeeting%20Documents%2F1605130941352768%2FIFRS%2016%20Presentation.pdf&AspxAutoDetectCookieSupport=1> (2019 年 7 月 10 日访问)。

⁷ 特许金融分析师协会报告有用地突出了美国公认会计原则与《国际财务报告准则第 16 号》在处理承租人会计方面的主要区别。关于公认会计原则，财务会计准则委员会的“会计准则最新情况，2016 年 2 月，租赁(第 842 号专题)”允许两种不同的租赁处理方式：融资租赁和经营租赁。《国际财务报告准则第 16 号：租赁》要求承租人将所有租赁确认为融资租赁。见特许金融分析师协会，2019 年，《租赁：投资人对新准则应当了解的内容》，第 5 页。

⁸ 可查阅：<https://www.ifrs.org/-/media/project/pir-ifrs-13/published-documents/pir-ifrs-13-feedback-statement-dec-2018.pdf>。

14. 国际会计准则理事会目前正在对《国际财务报告准则第 17 号》提出有针对性的修改建议，以应对利益攸关方提出的关切和挑战。2019 年 6 月，国际会计准则理事会发布了《征求意见稿：对〈国际财务报告准则第 17 号〉的修改》，提出了对《国际财务报告准则第 17 号》的修改建议。⁹ 鉴于这些修改建议，《国际财务报告准则第 17 号》的生效日期可能会推迟。

《国际财务报告准则第 3 号：企业合并》

15. 《国际财务报告准则第 3 号：企业合并》的主要前提是，收购方按所支付对价的公允价值对收购成本进行计量，将这项成本根据其公允价值分摊至可识别的已收购资产和已承担负债，将其余成本分摊至商誉，并立即在损益项下确认任何超出所支付对价(“廉价收购”)的已收购资产和已承担负债。收购方披露的信息让使用方能够评估收购的性质和财务影响。

16. 在这方面，国际会计准则理事会发布了《业务的定义(对〈国际财务报告准则第 3 号〉的修改)》，目的是解决实体在判断收购的是一项业务还是一组资产时遇到的困难。这些修改对收购日期为自 2020 年 1 月 1 日或之后开始的首个年度报告期开始之日或之后的企业合并生效。¹⁰

利率基准改革

17. 应二十国集团的要求，监管机构正在准备更换广泛使用的银行同业拆借利率。¹¹ 这一行动促使国际会计准则理事会在 2018 年开展了一个研究项目，考察了银行同业拆借利率改革对财务报告可能造成的影响。

18. 2019 年 5 月，国际会计准则理事会发布了《征求意见稿：利率基准改革》，其中载有对《国际财务报告准则第 9 号》和《国际会计准则第 39 号》的修改建议。¹²

履行合同的成本

19. 国际会计准则理事会发布的《征求意见稿：亏损合同——履行合同的成本》(2018 年)建议修改《国际会计准则第 37 号：准备、或有负债和或有资产》。¹³ 修改明确了实体为评估合同是否亏损而确定履行合同成本时应包括哪些成本。然而，对公司关于亏损合同的信息披露没有新的要求。

⁹ 可查阅：<https://www.ifrs.org/-/media/project/amendments-to-ifs-17/ed-amendments-to-ifs-17.pdf?la=en>。

¹⁰ 相关文件见 <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifs-3-business-combinations/> (2019 年 7 月 10 日访问)。

¹¹ 如德勤所述，银行同业拆借利率“是一种参考利率，代表以特定的货币和期限组合以及在特定的银行同业定期拆借市场中获得无担保资金的成本，如伦敦银行同业拆借利率、欧元银行同业拆借利率和东京银行同业拆借利率”(见 <https://www.iasplus.com/en/news/2019/05/ibor-reform>, 2019 年 7 月 10 日访问)。2018 年 6 月，国际会计准则理事会决定在当前研究议程中列入一个研究项目，以评估可能停止使用银行同业拆借利率对财务报告的影响。

¹² 可查阅：<https://www.ifrs.org/-/media/project/ibor-reform/ed-ibor-reform-may-19.pdf>。

¹³ 可查阅：<https://www.ifrs.org/-/media/project/onerous-contracts-cost-of-fulfilling-a-contract-amendments-to-ias-37/ed-onerous-contracts-december-2018.pdf>。

具有权益特征的金融工具

20. 2018 年 6 月，国际会计准则理事会发布了一份讨论文件，其中审议了在将金融工具分类为负债还是权益方面所作的改进。¹⁴ 这份文件更加具体地说明了金融工具的发行公司应当如何在财务报表中对其进行分类。

21. 国际会计准则理事会指出，金融工具分类方面的挑战可能会在实践中导致多种多样的会计方法，使投资人难以评估和比较公司的财务状况和业绩。此外，投资人还要求提供更好的信息，特别是关于权益工具的信息。

披露倡议：披露原则

22. 2019 年 3 月，国际财务报告准则基金会发布了一份文件，总结了国际会计准则理事会关于“披露倡议：披露原则”研究项目的工作。¹⁵ 国际会计准则理事会已在披露倡议下完成了四个项目：

(a) 对《国际会计准则第 1 号》的修改。2014 年 12 月，国际会计准则理事会发布了对《国际会计准则第 1 号：财务报表的列报》的修改，以消除行使判断的障碍。修改自 2016 年 1 月 1 日或之后开始的报告期生效。¹⁶

(b) 对《国际会计准则第 7 号》的修改。2016 年 1 月，国际会计准则理事会发布了对《国际会计准则第 7 号：现金流量表》的修改，以改进对融资活动引起的负债变化的披露。修改自 2017 年 1 月 1 日或之后开始的报告期生效。

(c) 《重要性实务说明》。2017 年 9 月，国际会计准则理事会发布了《国际财务报告准则实务说明第 2 号：就重要性水平作出判断》。《重要性实务说明》载有非强制性指导意见，以帮助实体在编制《国际财务报告准则》通用财务报表时就重要性水平作出判断。

(d) 重要性的定义(对《国际会计准则第 1 号：财务报表的列报》以及《国际会计准则第 8 号：会计政策、会计估计变更和差错》的修改)。2018 年 10 月，国际会计准则理事会发布了这些修改。修改对重要性定义如下：“如果能够合理预期某项信息被遗漏、错报或模糊可能影响通用财务报表的主要使用者依据特定报告主体之财务信息的财务报表所作出的决策，则该项信息具有重要性”。¹⁷ 修改将自 2020 年 1 月 1 日或之后开始的报告期生效。国际会计准则理事会发现，一些编制者在将信息列入财务报表时判断其是否具有重要性方面遇到困难，故作此修改。

¹⁴ 见 <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/financial-instruments-with-characteristics-of-equity/comment-letters-projects/dp-fice/> (2019 年 7 月 10 日访问)。

¹⁵ 国际会计准则理事会，2018 年，《披露倡议：披露原则》。可查阅：<https://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/disclosure-initiative-principles-of-disclosure/project-summary/di-principles-of-disclosure-project-summary.pdf?la=en> (2019 年 7 月 10 日访问)。

¹⁶ 见 <https://www.ifrs.org/projects/2014/disclosure-initiative-amendments-to-ias-1/> (2019 年 7 月 10 日访问)。

¹⁷ 见 <https://www.ifrs.org/news-and-events/2018/10/iasb-clarifies-its-definition-of-material/> (2019 年 8 月 20 日访问)。

23. 2017 年 10 月，国际财务报告准则基金会发布了《改进财务报告中的沟通：让披露更有意义》。¹⁸ 报告提供了案例分析，说明了一些公司是如何改进财务报表中的沟通的。

3. 其他项目

《中小企业国际财务报告准则》

24. 《中小企业国际财务报告准则》是为小型公司量身定制的准则。这项准则侧重于贷款人、债权人和中小企业财务报表的其他使用者的信息需求，他们主要关注的是关于现金流、流动性和偿付能力的信息。¹⁹ 《中小企业国际财务报告准则》针对的是未在证券交易所上市的公司。

25. 《中小企业国际财务报告准则》最初发布于 2009 年 7 月。国际会计准则理事会在 2015 年对《中小企业国际财务报告准则》进行了首次全面审查。此后又发布了若干国际财务报告准则，包括《国际财务报告准则第 9 号：金融工具》、《国际财务报告准则第 13 号：公允价值计量》、《国际财务报告准则第 15 号：与客户之间的合同产生的收入》、《国际财务报告准则第 16 号：租赁》。国际会计准则理事会正在拟定一项索要信息的请求，以便就是否以及如何更新《中小企业国际财务报告准则》以及目前尚未纳入《中小企业国际财务报告准则》的修改征求意见。

26. 国际会计准则理事会计划分别于 2019 年和 2020 年发布另外两份重要磋商文件，其主题分别为商誉与减值以及受到费率监管的活动。²⁰

财务报告和可持续性报告

27. 过去三年间，贸发会议国际会计和报告准则政府间专家工作组一直致力于促进可持续性报告的进一步协调，以期支持可持续发展目标的监测和审查机制。具体而言，可持续发展目标 12——“可持续消费和生产”——的具体目标 12.6 鼓励各个公司，特别是大公司和跨国公司，采用可持续的做法，并将可持续性信息纳入其报告周期。可持续发展目标指标 12.6.1 要求提供发布可持续性报告的公司数量的数据。为促进这些活动的实施，贸发会议最近发布了《实体对落实可持续发展目标所作贡献报告的核心指标指南》。²¹

28. 《2030 年议程》和可持续发展目标报告对财务报告发展趋势的影响日增。例如，2019 年 4 月，在联合王国剑桥举行的气候相关财务报告会议上，国际会

¹⁸ 可查阅：<https://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/better-communication-making-disclosures-more-meaningful.pdf>。

¹⁹ 这份准则长约 250 页；可查阅：<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/> (2019 年 7 月 10 日访问)。

²⁰ 见 <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/> 和 <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/rate-regulated-activities/> (2019 年 7 月 10 日访问)。

²¹ 贸发会议，2019 年(联合国出版物，出售品编号：C.19.II.D.11，日内瓦)。

计准则理事会主席在题为“可持续性报告可以做到和无法做到的”的演讲中指出可持续性报告的重要性，还阐述了它与财务报告的关系。²²

29. 国际会计准则理事会主席指出，国际会计准则理事会正在努力通过管理评论项目等手段，改进更为广泛的财务报告工作。实务说明(管理层评论)正在更新，将更加侧重于无形资产，并纳入对公司就包括气候变化在内的可持续性问题进行报告的要求，如果这些问题对其业务产生实质性影响的话。²³

30. 2017年7月，金融稳定委员会气候相关财务披露工作队发布了气候相关财务风险披露报告，其中指出，气候相关风险是影响几乎所有行业的不可分散风险。报告还为实体如何在财务报告中披露可持续性信息进行重要性评估提供了一项框架。²⁴

31. 一项相关倡议是企业报告对话，²⁵ 这是由国际综合报告委员会召集的一个平台，²⁶ 目的是促进企业报告框架、准则和相关要求之间的连贯性、一致性和可比性。2019年3月通过企业报告对话平台发布的一篇文章讨论了可持续发展目标和企业报告的未来。²⁷ 其中确定了企业报告如何能够表明哪一项可持续发展目标与公司的商业模式相关，使公司和投资人能够侧重于最有可能影响财务表现的可持续发展目标。这篇论文还阐述了推动财务信息和非财务信息整合的重要性。2019年7月，企业报告对话平台发表了另一篇文章，其中突出强调了透明度和问责制在对话参与者框架中的重要性。报告指出，透明度和问责制构成共同基础，有助于产生更大的影响，如改善资本市场和其他方面的决策。²⁸ 贸发会议秘书处为国际会计和报告准则政府间专家工作组第三十六届会议另行编写了一份背景文件，其中更详细地讨论了公司的可持续发展目标报告(TD/B/C.II/ISAR/89)。

²² 可查阅：<https://www.ifrs.org/news-and-events/2019/04/speech-iasb-chair-on-sustainability-reporting/> (2019年7月10日访问)。

²³ 例如，欧洲联盟第2014/95/EU号指令制定了大型公司披露非财务信息和多元化信息的规则。该指令修正了第2013/34/EU号会计指令。自2018年起，公司必须在年度报告中纳入非财务报表(见https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting_en; 2019年7月10日访问)。

²⁴ 可查阅：<https://www.fsb-tcfd.org/wp-content/uploads/2017/06/FINAL-2017-TCFD-Report-11052018.pdf>。

²⁵ 见<https://corporatereportingdialogue.com/publication/sdgs-and-the-future-of-corporate-reporting/> (2019年7月10日访问)。企业报告对话的参与方有：碳排放披露项目、气候披露准则理事会、全球报告倡议、国际会计准则理事会、国际综合报告委员会、国际标准化组织和可持续性会计准则理事会。

²⁶ 见<https://integratedreporting.org/corporate-reporting-dialogue/> (2019年7月10日访问)。

²⁷ 国际综合报告委员会，2019年，“可持续发展目标和企业报告的未来”，可查阅：<http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2019/02/The-Sustainable-Development-Goals-and-the-future-of-corporate-reporting-1.pdf>。

²⁸ 企业报告对话，2019年，“理解透明度和问责制的价值”，可查阅：<https://corporatereportingdialogue.com/wp-content/uploads/2019/07/Understanding-the-value-of-transparency-and-accountability-paper-1.pdf>。

三. 审查《国际公共部门会计准则》目前的进展情况

32. 在公共部门会计研究中，“采用”被描述为将国际准则(如《国际公共部门会计准则》)的要求纳入地方法规的过程。²⁹ 这可能会导致多套不同准则共存；例如，地方法规内可以嵌入《国际公共部门会计准则》的要求。随着时间推移，趋同进程会使会计要求趋近于相同的原则。可以通过将国际准则的变化逐步落实到当地情况中来开展趋同进程。在公共部门内，《国际公共部门会计准则》与地方会计和财务报告要求之间可能发生趋同。在国家范围内，各报告层级(如中央政府与市政当局)之间也有可能发生趋同。

1. 最近发布的《国际公共部门会计准则》的最新情况

33. 国际公共部门会计准则委员会 2019-2023 年战略和工作计划列出了该委员会在这五年期间的工作和优先事项。³⁰

34. 截至 2019 年 6 月，国际公共部门会计准则委员会发布了最新的《国际公共部门会计准则》与《国际财务报告准则》协调一致情况看板。³¹ 看板显示了各项《国际公共部门会计准则》与相应的《国际财务报告准则》之间协调一致的程度。2019 年 1 月，国际公共部门会计准则委员会对协调一致情况看板进行了更新，以纳入《国际公共部门会计准则第 42 号：社会福利》。³²

《国际公共部门会计准则第 41 号：金融工具》

35. 《国际公共部门会计准则第 41 号：金融工具》目的是提高金融资产和金融债务信息的相关性。它将取代《国际公共部门会计准则第 29 号：金融工具(确认和计量)》。《国际公共部门会计准则第 41 号》引入了以下内容：

- (a) 经简化的金融资产分类和计量要求；
- (b) 具有前瞻性的减值模型；
- (c) 灵活的对冲会计模型。

36. 《国际公共部门会计准则第 41 号》的生效日期为 2022 年 1 月 1 日，但可以提前采用。经济合作与发展组织 2019 年关于爱尔兰权责发生制会计的报告³³ 表

²⁹ 例如，见 Pacter P, 2005 年，“究竟何为趋同？”，《国际会计、审计和业绩评价杂志》，2:67-83，可查阅：<https://www.iasplus.com/en/binary/resource/2005ijaape.pdf>；Brusca I 和 Martínez JC, 2015 年，“采用《国际公共部门会计准则》：公共部门会计现代化和协调一致的挑战”，《国际行政学评论》，82(4):724-744。

³⁰ 详情见 http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Strategy-Work-Plan-Consultation-Summary2_0.pdf。

³¹ 可查阅：http://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/Agenda%20Item%201.5%20IPSAS%20IFRS%20Alignment%20Dashboard_June%202019.pdf。

³² 可查阅：http://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/Agenda%20Item%201.7%20IPSAS%20IFRS%20Alignment%20Dashboard_March%202019%20-%20revised.pdf。

³³ 经济合作与发展组织，2019 年，“爱尔兰的财务报告状况：报告草案”，可查阅：[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=GOV/PGC/SBO\(2019\)2/DRAFT&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=GOV/PGC/SBO(2019)2/DRAFT&docLanguage=En) (2019 年 7 月 10 日访问)。

明，与其实施国际公共部门会计准则关于金融工具的现行准则，不如考虑提前采用《国际公共部门会计准则第 41 号》。

《国际公共部门会计准则第 42 号：社会福利》

37. 国际公共部门会计准则委员会发布了《国际公共部门会计准则第 42 号：社会福利》，³⁴ 其生效日期为 2022 年 1 月 1 日。在发布《国际公共部门会计准则第 42 号》的同时，国际公共部门会计准则委员会还发布了相关的《征求意见稿第 67 号：集体和个人服务以及紧急救济(对〈国际公共部门会计准则第 19 号〉的修改)》，以处理大量的政府重大支出问题。也就是说，《国际公共部门会计准则第 42 号》是涉及非交换交易产生的债务和支出以及与这类交易互补的交换和非交换交易收入的若干相关举措之一。³⁵

38. 《国际公共部门会计准则第 42 号》规定了如何处理由国家向符合资格标准的特定个人或家庭所提供的现金转移，这些现金转移用于减轻社会风险的影响、满足社会需求。

2. 《国际公共部门会计准则》目前的发展进程

征求意见稿：集体和个人服务以及紧急救济

39. 《征求意见稿第 67 号：集体和个人服务以及紧急救济(对〈国际公共部门会计准则第 19 号〉的修改)》涉及用于集体和个人服务以及紧急救济的交易。³⁶

《征求意见稿第 67 号》是国际公共部门会计准则委员会更广泛的非交换支出项目的一部分，其中就集体和个人服务以及紧急救济提出了要求。公共部门会计准则委员会的非交换支出项目的目的是制定新的或经修订的准则，提供对除社会福利以外的非交换交易提供者适用的确认和计量要求。应当指出，制定非交换支出会计要求的第一步是发布关于收入和非交换支出会计的磋商文件，这份文件已于 2017 年 8 月发布。

关于计量的磋商文件

40. 2019 年 4 月，国际公共部门会计准则委员会发布了一份关于计量的磋商文件，其中阐述了公共部门是如何确定计量基础的。³⁷

41. 国际公共部门会计准则委员会指出，在完成概念框架后，它意识到有必要使《国际公共部门会计准则》的计量要求和指导意见与概念框架所载的原则更加一致。因此，应当修订《国际公共部门会计准则》的计量要求，以使其与概念框架

³⁴ 可查阅：<http://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-42-social-benefits>。

³⁵ 国际公共部门会计准则委员会发布了一份关于收入和非交换支出会计的磋商文件，其中讨论了关于确认具有履约义务或规定的交易收入的两种可能办法。在该磋商文件中嵌入了建议与《国际财务报告准则第 15 号》保持一致的内容。

³⁶ 国际公共部门会计准则委员会，2018 年，“集体和个人服务以及紧急救济”，可查阅：<http://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-67-collective-and-individual-services-and-emergency-relief> (2019 年 7 月 10 日访问)。

³⁷ 可查阅：<http://www.ifac.org/news-events/2019-04/ipsasb-seeks-comments-measurement-proposals> (2019 年 7 月 10 日访问)。

的计量概念更加一致，出于这一考虑，国际公共部门会计准则委员会的计量项目于 2017 年开始。

42. 2019 年的磋商文件确定了在公共部门实体的资产和负债计量中最常用的计量基础。磋商文件建议制定单一准则，就主要计量基础提供定义和指导，而其他《国际公共部门会计准则》将继续就应当使用具体哪种计量基础提供指导。

《欧洲公共部门会计准则》

43. 2011 年 11 月 8 日发布的欧洲理事会关于成员国预算框架要求的第 2011/85/EU 号指令第 16 条第 3 款要求欧洲联盟委员会在 2012 年 12 月 31 日之前评估《国际公共部门会计准则》对欧洲联盟成员国的适用性。欧洲联盟委员会关于这一事项的报告的主要建议之一是，在整个欧洲联盟的各级政府实施一套统一的权责发生制会计准则，与欧洲账户体系保持一致。³⁸

44. 为处理这一问题，欧统局于 2012 年 2 月就《国际公共部门会计准则》就欧洲联盟成员国的适用性开展了一次公开磋商。这次关于《国际公共部门会计准则》适用性和欧洲联盟公共部门统一权责发生制会计准则的磋商被认为是在整个公共部门建立信任的重要组成部分。³⁹ 公开磋商得出的总体结论是，欧洲联盟成员国认为，⁴⁰ 欧洲联盟不适宜采用《国际公共部门会计准则》，而应制定《欧洲公共部门会计准则》。然而，报告经审议后得出结论认为，《国际公共部门会计准则》对可能的欧洲联盟统一账户是“无可争辩的参考”。

45. 虽然在欧洲联盟一级尚未就统一会计准则作出任何决定，但可以根据以下指示性时间表实施一项整个欧洲联盟范围的会计框架：(a) 第一阶段，在中短期，在 2016 年至 2020 年期间促进权责发生制会计，如《国际公共部门会计准则》，并同时制定《欧洲公共部门会计准则框架》(即《欧洲公共部门会计准则》的治理、会计原则和准则)，从而提高成员国的财政透明度；(b) 第二阶段，在中长期，通过在 2025 年之前实施《欧洲公共部门会计准则》，解决成员国内部和之间的可比性问题。

46. 已经开发了一门关于欧洲公共部门会计的在线课程并免费提供。学生和专业人士可以了解一些欧盟国家公共部门会计的不同方法和传统。此外，课程内容还包括关于《国际公共部门会计准则》的讲座。⁴¹

³⁸ 现行的 2010 年欧洲账户体系是欧洲联盟内报告政府财政统计数据所依据的标准(见 <https://ec.europa.eu/eurostat/web/esa-2010>, 2019 年 7 月 10 日访问)。

³⁹ Aggestam-Pontoppidan C 和 Brusca I, 2016 年, “统一欧洲联盟成员国公共部门会计工作的第一步: 战略与前景”, 《公共资金与管理》, 36(3):181-188。

⁴⁰ 欧洲联盟委员会, 2013 年, “评估《国际公共部门会计准则》对成员国的适用性——公开磋商”, 第 8 页, 可查阅: <http://ec.europa.eu/eurostat/about/opportunities/consultations/ipsas> (2019 年 7 月 10 日访问)。

⁴¹ 见 <http://offene.uni-rostock.de/online-course-european-public-sector-accounting/> (2019 年 7 月 10 日访问)。

四. 合并公共部门财务报表⁴²

47. 在许多情况下，公共部门的几个实体在一个组织(一个经济实体) 为一个共同目的一起工作。合并是以合并方式提交组成一个报告实体的所有实体的财务报表的过程。正如特许注册会计师协会 2017 年题为《整体政府账目：⁴³ 谁在使用它们？》⁴⁴ 的报告所述，在整个政府范围内推行合并账目背后的核心理念是，通过提高政府机构之间关联的透明度，以及将各个机构的财政义务合并为一个单一实体，从而加强问责。

48. 正如欧统局 2018 年发布的一份报告所述，中央政府一级的合并信息可以提供关于政府实施政策情况的有用信息，某个部委的相关财务信息则反映了该部委对中央政府总体政策的贡献。⁴⁵ 因此，在合并一级编制的信息与在个别实体一级编制的信息可能满足不同使用者的需求。这两级的政治和管理责任有所不同，反映各级所作决策的影响的财务报表有助于问责和决策。在考虑编制合并财务报表时可能出现的主要问题可分为以下三个领域，⁴⁶ 前两个领域是概念性问题，是满足问责和决策需求的关键方面：

- (a) 确定应在哪一级编制合并财务报表；
- (b) 确定合并的范围；
- (c) 编制合并财务报表的相关成本和复杂性，这是一个组织问题。

49. 只有在公共部门实体能够提供高质量的财务报表时，合并才有意义。因此，合并往往是公共部门会计改革的最后阶段。

50. 为按照国际公共部门会计准则进行合并，国际公共部门会计准则委员会的概念框架对报告实体进行了定义。随后，以下国际公共部门会计准则解释了涉及合并的各项准则所包含的要求：

⁴² 本章根据从一些重要报告汇编的资料编写：欧统局，2018 年，关于合并财务报表的《欧洲公共部门会计准则》议题文件，可查阅：<https://circabc.europa.eu/sd/a/76234623-73ae-4765-9345-193d38d00ad2/Issue%20paper%20on%20consolidation%20of%20financial%20statements.pdf>；欧统局，2017 年，关于统一会计科目表的国家办法的《欧洲公共部门会计准则》议题文件，可查阅：<https://circabc.europa.eu/sd/a/54519783-fa35-41f6-b60f-dd0d9510faa9/Issue%20paper%20on%20chart%20of%20accounts.pdf>；Chow DSL、Pollanen R、Baskerville R、Aggestam-Pontoppidan C 和 Day R，2019 年，“合并政府账目的有用性：比较研究”，《公共资金与管理》，39(3):175–185；特许注册会计师协会分别于 2015 年和 2014 年发布的两份报告，“合并政府账目：它们是如何使用的？”，可查阅：https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/ea-consolidated-government-accounts-v4.pdf，以及，“整体政府账目：谁在使用它们？”，可查阅：<https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/public-sector/tech-tp-woga-whole-of-government.pdf>。

⁴³ “整体政府账目”这一术语在不同司法管辖区的用法不同。在联合王国，整体政府账目指的是所有各级政府(即国家、地区和地方政府)账目的合并。在澳大利亚等联邦共和国，国家始终是拥有主权的，因此，整体政府账目指的从来不是各级政府账目的合并。

⁴⁴ 见 <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/public-sector/tech-tp-woga-whole-of-government.pdf>。

⁴⁵ 可查阅：<https://circabc.europa.eu/sd/a/76234623-73ae-4765-9345-193d38d00ad2/Issue%20paper%20on%20consolidation%20of%20financial%20statements.pdf>。

⁴⁶ 例如，相较于欧统局，2018 年。

- (a) 《国际公共部门会计准则第 35 号，合并财务报表》；
- (b) 《国际公共部门会计准则第 36 号，在联营和合营实体的投资》；
- (c) 《国际公共部门会计准则第 37 号，合营安排》；
- (d) 《国际公共部门会计准则第 38 号，在其他实体中的披露》。

51. 根据《国际公共部门会计准则》(以及《国际财务报告准则》)等准则，合并财务报表包括哪些账目是基于控制的概念来确定的。

确定合并的范围

52. 合并范围包括哪些实体是基于控制的概念来确定的。合并财务报表应当包括控制实体的账目和所有受控实体的账目。

53. 以下定义在这一背景下具有相关性：

(a) 控制：一个实体控制另一个实体时，该实体因参与另一个实体而承担或有权从中获得可变利益，并有能力通过对另一个实体的权力影响这种利益的性质和数额；

(b) 控制实体：拥有一个或多个受控实体的实体；

(c) 受控实体：受另一个实体控制的实体，包括非法人实体，如合伙企业；

(d) 经济实体：由控制实体和任何受控实体组成的一组实体。有时也用其他术语来指经济实体，包括行政实体、财务实体、合并实体或集团。

会计科目表在促进合并方面的作用

54. 使用统一的会计科目表也有助于简化合并进程并使其更有效率。⁴⁷ 因此，如果一个国家内的所有政府实体寻求今后编制合并财务报告，通常会建议对其会计科目表进行统一。统一会计科目表为某一特定政府级别(中央政府、州政府和地方政府)和国家一级的合并都提供了便利。采用了统一会计科目表的国家实例有：巴西、爱沙尼亚和葡萄牙。

55. 组织合并进程意味着建立标准的会计科目表和程序，例如抵销政府内部交易和余额。以下是权责发生制会计改革方面的实例，其中制定统一的会计科目表一直是启用合并财务报表的固有组成部分。这些实例取自近期研究以及欧统局 2017 年和 2018 年的研究。⁴⁸

⁴⁷ 欧统局，2017 年，关于统一会计科目表的国家办法的《欧洲公共部门会计准则》议题文件，可查阅：<https://circabc.europa.eu/sd/a/54519783-fa35-41f6-b60f-dd0d9510faa9/Issue%20paper%20on%20chart%20of%20accounts.pdf>。

⁴⁸ 同上；欧统局，2018 年，关于合并财务报表的《欧洲公共部门会计准则》议题文件，可查阅：<https://circabc.europa.eu/sd/a/76234623-73ae-4765-9345-193d38d00ad2/Issue%20paper%20on%20consolidation%20of%20financial%20statements.pdf>。

比利时

56. 中央政府实体在联邦公共服务部门的授权下可以选择适用比利时私法法人统一会计科目表或比利时非营利组织统一会计科目表。其原因是，在联邦公共服务部门和公共规划服务部门推出企业资源规划系统时，除联邦公共服务部门、公共规划服务部门和社会保障基金以外，一些中央政府实体的本地财务报告和统计报告系统已经建立并在运行。因此，与企业资源规划系统建立了接口，使这些中央政府实体能够为合并和统计报告目的交流其数据。

57. 中央政府实体如果选择保留其私法法人或非营利组织会计科目表，就必须通过与公共部门实体适用的统一会计科目表相关联的映射表来交流其数据。

58. 在比利时，采用统一会计科目表的目的是提高可比性以及增加在合并实体之间分享最佳做法的可能性。这样可以使会计做法更加一致。此外，采用统一会计科目表还能为合并进程提供便利。

巴西

59. 直到 2014 年，巴西每个联邦实体(中央政府、各州和市政当局)都有自己的会计科目表。这意味着公共实体的会计人员可以在该表中自由更改、删减或增加科目。随着巴西公共会计与《国际公共部门会计准则》的趋同进程，制定了新的会计科目表结构，称为“公共部门会计科目规划”。新会计科目表中的某些科目如果与合并目的相关，则会受到限制。⁴⁹

葡萄牙

60. 葡萄牙财政部于 2013 年任命了国家会计准则委员会，以便在葡萄牙的公共部门采用基于《国际公共部门会计准则》的财务会计准则。此后，作为权责发生制会计改革的一部分，葡萄牙还采用了统一会计科目表。

61. 该国的《会计和预算与财务报告准则》以及《概念框架》和《多层面会计科目计划》共同构成了编制公共部门实体财务报告的基础，预计除附注外，还将包括四份主要财务报表：资产负债表、财务执行情况表(按性质)、现金流量表、权益变动表。新的《公共行政部门会计准则》将每个公共实体视为一个报告实体；但它为较小且风险较低的实体制定了简化制度。公共行政部门会计准则由预算、财务和管理方面的会计子系统组成。其目标是在一般政府部门全面实施权责发生制会计，将其与预算子系统目前使用的经修改的收付实现制联系起来。

62. 统一会计科目表适用于所有各级政府(中央政府、地区政府和地方政府)。纳入整体政府账目的所有实体都应使用标准会计科目表。地方实体可以调整当地的会计科目表，但出于合并目的，应将其映射到中央的统一会计科目表中。

⁴⁹ 见 Jorge S, Vaz de Lima D、Pontoppidan C 和 Dabbicco G, 2019 年, “会计科目表在公共部门会计中的作用”。可查阅: https://openarchive.cbs.dk/xmlui/bitstream/handle/10398/9723/Jorge_VazdeLima_AggestamPontoppidan_Dabbicco.pdf?sequence=1 (2019 年 7 月 10 日访问)。

合并方式

63. 本节从审议统一会计科目表在编制公共部门合并财务报表过程中的作用转而侧重于这类合并的准备过程。研究表明，不同国家的合并范围因各种因素而异。将以下列国家实例对此进行说明。

澳大利亚

64. 在澳大利亚，包括政府控制的公法法人在内的合并财务报表在财政年度结束后的 5 个月内公布。

爱沙尼亚

65. 所有公共部门实体都使用标准会计科目表，其中包括 240 个资产科目、340 个收入科目和 450 个支出科目。国家共享服务中心负责管理合并软件，该软件可以在非常有限的时间范围内获得财务报告。所有公共实体必须在当月结束后 30 天内将财务信息输入合并系统。整体政府账目摘要(带有有限附注)按季度编制，年度整体政府财务报表在 4 月 30 日之前编制完成。此后由国家审计署对年度整体政府财务报表进行审计，并在 8 月 30 日前提提交议会。

66. 爱沙尼亚的合并财务报表是在不同级别编制的：⁵⁰

- (a) 中央政府一级，包括国家和受其控制的实体；
- (b) 地方政府一级，包括所有地方政府单位和受其控制的实体；
- (c) 一般政府部门一级，包括属于一般政府部门的所有实体，但不包括中央或地方政府控制的公法法人；
- (d) 整体政府一级，包括属于各自经合并的公共部门的所有实体(一般政府部门，以及中央或地方政府控制的公法法人)。

67. 爱沙尼亚会计法要求编制整体政府账目。该国已制定编制整体政府账目的目标如下：(a) 概述该国的财务状况、财务执行情况和现金流；(b) 提供履行国际财务报告义务所需的信息。

68. 根据《国际公共部门会计准则》等国际会计准则，每个政府级别(中央政府和地方政府)的合并范围包括控制实体控制的所有实体。

意大利

69. 2019 年发布的一份研究报告侧重于了解了意大利地方政府的合并情况。⁵¹ 这项研究考察了加入试验期并在自愿基础上实施合并财务报表的地方政府。

70. 研究结果表明，技术原因和政治原因都影响了地方政界人士(在管理者的支持下)加入试验期的决定；此外，研究结果还表明，地方政府的规模和债务水平等其他变量也具有相关性。

⁵⁰ 合并财务报表以爱沙尼亚文提供，可查阅：<https://www.rahandusministeerium.ee/et/riigi-raamatupidamine> (2019 年 7 月 10 日访问)。

⁵¹ Santis S、Grossi G 和 Bisogno M, 2019 年，“地方政府自愿采用合并财务报表的驱动因素”，《公共资金与管理》。

71. 这项研究的一个宝贵发现是，试验期可能具有重要作用，就这一情况而言，试验期使地方政府获得了更多关于会计准则和合并财务报表结构的知识，同时还提高了雇员技能。

72. 研究结果突出表明了技术原因和政治原因与地方政府自愿实施合并财务报表的相关性。为促进合并财务报表的实施，研究报告建议中央政府鼓励地方政府追求合法性，即改善公民对其财务执行情况看法。此外，中央政府还应通过专门培训课程或发布手册提供技术援助。

联合王国

73. 联合王国政府编制的整体政府账目涵盖中央和地方政府以及公法法人(包括中央银行)。在中央政府一级，政府部门编制的合并财务报表包括其机构、正常交易机构和附属机构。分权政府，即北爱尔兰、苏格兰和威尔士也在各自的级别编制合并账目。地方政府实体为自己的集团(即包括附属机构)编制合并账目。

74. 国家医疗服务体系、信托机构、国有企业和公立学校也编制合并财务报表。整体政府账目是按照《国际财务报告准则》(经调整适用于公共部门)编制的财务报表。整体政府账目根据 2000 年《政府资源和账目法》提交下议院(议会)。因此，联合王国在整个公共部门编制合并财务报表。⁵² 合并财务报表在财政年度结束后的 12 至 14 个月内发布。

整体政府账目的挑战

75. 合并政府账目对政策制定工作是否有用从更详细的研究中可窥一斑。在公共部门编制合并财务报表的另一个国家是新西兰，该国认为合并政府账目是有用的。在加拿大，关于其益处的讨论侧重于提高对政府运营成本的认识，而在澳大利亚和瑞典，这类信息不用于政策目的。⁵³

76. 关于合并财务报表的《欧洲公共部门会计准则》议题文件(欧统局，2018 年)突出说明了与编制合并财务报表有关的三大问题：

- (a) 确定应在哪一级编制合并财务报表；
- (b) 确定合并的范围；
- (c) 编制合并财务报表的相关成本和复杂性。

77. 确实，报告实体可以定在不同级别：中央政府、地方政府甚至更低一级(如部门一级)。每个级别的范围都包括属于(被认为属于)该级别的实体。除此以外，还应分析编制整体政府账目，即列报一个国家内的所有公共部门实体的账目是否适宜。至于应在哪一级编制合并财务报表，则通常由国家、州或地方法律或法规确定。

⁵² 联合王国政府已发布第八次整体政府账目。整体政府账目可查阅：<https://www.gov.uk/government/publications/whole-of-government-accounts-2016-to-2017> (2019 年 7 月 10 日访问)。

⁵³ Chow D 等人，2019 年；特许注册会计师协会，2015 年。

78. 就确定合并范围的方法作出决定是最常提及的技术性/概念性挑战。⁵⁴ 关键的概念性问题是，编制合并账目时根据的仅仅是控制的概念，还是控制的概念和实体活动的性质须两者兼顾。《国际公共部门会计准则》和《国际财务报告准则》等国际会计框架要求将控制实体控制下的所有实体(包括从事市场活动或商业活动的公法法人)纳入合并范围。

79. 欧统局关于合并财务报表的《欧洲公共部门会计准则》议题文件⁵⁵ 还强调，在欧洲范围内，如果遵循欧洲账户体系的报告范围，将需要确定对公法法人的投资(这一项目随后在合并中将被抵销)的会计处理。可能的会计处理包括采用权益法对投资予以报告，并按成本或公允价值对其进行计量。

80. 在应用国际会计框架内的合并规则时，可能会出现技术困难和(或)实际困难。可能发生的困难有：

- 确定合并范围，包括判断是否存在控制，以及是否和在多大程度上可以使用重要性阈值来决定哪些实体可以被排除在合并范围之外。
- 合并过程，包括向合并范围内所有实体收集信息、集团内抵销、统一会计政策(包括针对从事商业活动的公法法人)。

81. 此外，欧统局的《欧洲公共部门会计准则》议题文件还指出，经济实体内各实体之间的余额和交易，包括收入和支出，应全部抵销。已计入资产或负债(例如，在库存或固定资产项下)的政府内部交易的内部损益也应全部抵销。在具有不同财务制度的一系列实体之间收集信息的实际挑战不容低估。

整体政府账目的益处

82. 例如，根据联合国政府的报告，编制和发布合并财务报表的主要益处有：

- (a) 整体政府账目用于支持政府对财政风险独立审查的应对办法，并由议会委员会进行审查。
- (b) 中央政府合并账目为议会专设委员会审查并为趋势数据提供了机会。
- (c) 地方政府合并账目为当地纳税人审查提供了有益的机会。

83. 欧统局 2018 年研究报告对爱沙尼亚、斯洛伐克和联合王国的合并做法进行了研究，这些国家的政府确定了与编制整体政府账目有关的益处。⁵⁶

84. 这些益处包括：

- (a) 增加本国公共部门资产和负债的透明度并对其作出全面报告，使资产负债表可以接受审查。
- (b) 改善资产利用和负债管理(明显列出的负债将得到管理)，并因此提高整个公共部门的财务纪律。

⁵⁴ 例如，见特许注册会计师协会，2018 年，“国际公共部门会计准则的实施：现状与挑战”，可查阅：https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf。

⁵⁵ 欧统局，2018 年。

⁵⁶ 同上。

- (c) 改善风险管理(例如, 由于或有负债得到报告)。
- (d) 为以下工作奠定基础: (一) 为加强公共财政管理制定主要业绩指标; (二) 扩大管理改革(成本效益、成果管理制)。
- (e) 为财政可持续性报告和统计报告提供有用信息来源。
- (f) 在供资方和其他感兴趣的利益攸关方当中提高公信力。

五. 供审议的问题

85. 本说明介绍了《国际财务报告准则》和《国际公共部门会计准则》的目前进展情况, 以及关于合并公共部门财务报表和编制整体政府账目的考虑因素。这些进展对会员国, 特别是尚未实施《国际财务报告准则》和《国际公共部门会计准则》的会员国具有重大影响。为应对与改革国家会计和报告制度有关的挑战, 以满足投资人、其他资本提供方和决策者的要求, 出席国际会计和报告准则政府间专家工作组第三十六届会议的代表可以讨论以下问题。

86. 关于《国际财务报告准则》, 可以审议以下问题:

- (a) 在实施最近发布的《国际财务报告准则》方面, 有哪些重要的经验教训?
- (b) 国家和企业在实施新的《国际财务报告准则》时, 是否遇到任何特殊挑战?
- (c) 在确保以可比和一致方式实施近年来生效的《国际财务报告准则》方面, 有哪些可用的全球机制?
- (d) 在实施最近发布的《国际财务报告准则》方面, 有哪些主要的益处?
- (e) 世界上仍有许多国家尚未实施《国际财务报告准则》。今后几年可能的趋势是什么?

87. 关于《国际公共部门会计准则》以及合并公共部门财务报表和整体政府账目, 代表们不妨审议以下问题:

- (a) 在全球范围内实施《国际公共部门会计准则》有哪些良好做法?
- (b) 如何才能促进及时编制公共部门财务报告?
- (c) 会员国如何培养成功实施《国际公共部门会计准则》所需的人员能力?
- (d) 整体政府账目的主要挑战和益处是什么?