



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
第三十九届会议
2022年11月1日至3日，日内瓦
临时议程项目4

审查国际会计和报告准则在私营部门和公共部门的实际实施工作

贸发会议秘书处的说明

摘要

本说明阐述国际财务报告准则和国际公共部门会计准则的实施状况和在适用过程中出现的实际问题，以便利国际会计和报告准则政府间专家工作组第三十九届会议审议这些问题。本说明阐述了国际财务报告准则在全世界的实施状况、准则制定活动和项目的现状以及会在不久的将来生效的已完成准则。文中讨论了适用国际财务报告准则第9号(金融工具)、国际财务报告准则第17号(保险合同)以及国际财务报告准则对中小企业的实际挑战。此外，还介绍了国际公共部门会计准则的总体实施情况和公共部门会计准则委员会目前的标准制定活动。本说明还着重阐述了一些实际应用问题，如从现金收付制向权责发生制过渡、雇员福利和租赁等等。最后，以国际财务报告准则和国际公共部门会计准则两者为背景，介绍了监管、体制和人力建设方面的实施问题。



一. 导言

1. 联合国通过国际会计和报告准则政府间专家工作组，一直在为旨在制定会计和报告准则的全球努力作出贡献，以期促进世界各地的企业和组织进行可靠和可比的财务和可持续性报告。关于企业业绩和财务状况的高质量公司报告有助于投资流动，公共部门实体的高质量会计和报告有利于推动善治和支持稳健的财务管理。自 1982 年成立以来，政府间专家工作组一直是一个开放和中立的论坛，成员国可以在这个论坛上就各种会计和报告问题进行讨论并发表意见。
2. 过去二十年来，在私营部门采用国际财务报告准则，在公共部门采用国际公共部门会计准则编制财务报表的做法在世界范围内广泛传播。政府间专家工作组一直在协助各国建设和加强监管、体制和人员能力，以使各自管辖范围内的实体能够编制高质量的财务报告，满足决策者、资本提供者和其他利益攸关方的需求。
3. 政府间专家工作组开发的“会计发展工具包”是分析会计改革对与全球标准和准则接轨的影响和结果的关键。该工具有助于了解国际财务报告准则和国际公共部门会计准则等国际准则的采用状况，以及加以改进和支持所面临的挑战和问题，特别是在发展中国家。通过使用这个工具，政府机构可以确定需要支持的领域以及差距和弱点，确定政策和优先事项并调配资源。
4. 政府间专家工作组第三十八届会议强调，需要在管辖区一级采取进一步措施，支持实施在全球层面制定的可持续性报告准则。在这方面，第二章述评国际财务报告准则的近期准则制定动态，以及实际实施问题。第三章述评国际公共部门会计准则的近期发展和主要实际实施挑战。
5. 政府间专家工作组在前几届会议上讨论了国际会计和报告准则在私营和公共部门的实际实施情况，提供了有用的背景资料和更广泛的背景。¹

二. 国际财务报告准则的实际实施

A. 背景和实施概况

6. 全球上市公司采用国际会计准则理事会(IASB)发布的国际财务报告准则进行财务报告，在公司报告和治理的国际趋同中发挥了关键作用。目前，全世界有 144 个管辖区要求国内上市公司使用国际财务报告准则(见表)。在许多管辖区，如欧洲联盟，采用国际财务报告准则是法定的。² 国际财务报告准则是会计和财务报告全球趋同的关键。³

¹ TD/B/C.II/ISAR/86; TD/B/C.II/ISAR/90。

注：本述评不涵盖可持续性报告领域的发展和实际执行问题，有关这个问题的讨论见 TD/B/C.II/ISAR/101。

² 例如，见 https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/financial-reporting_en。

注：脚注中提及的网址访问日期一律为 2022 年 8 月。

³ A Jansson, 2020, Global financial reporting convergence: A study of the adoption of IFRS by the Swedish accountancy profession, *Competition and Change*, 24(5):429–449.

国际财务报告准则实施状况

区域	要求采用国际财务报告准则	允许采用国际财务报告准则	法规既不要求也不允许采用国际财务报告准则	监测的管辖区总数
欧洲	43	1	0	44
非洲	36	1	1	38
美洲	27	8	2	37
亚洲和大洋洲	25	3	6	34
中东	13	0	0	13
共计	144	13	9	166

资料来源：国际财务报告准则基金会。

B. 即将出台的准则和项目概况

7. 在过去两年中，国际会计准则理事会通过讨论文件和征求意见稿，在审议某些专题方面取得了进展，本节做有关说明。这些专题仍在讨论。一旦最后确定并生效，就可能对实际实施产生影响。

1. 主要财务报表项目

8. 国际会计准则理事会在一项关于改善财务报告沟通的倡议下，重点关注提高财务报表的沟通实效。⁴ 该倡议包括以下主题的项目：主要财务报表、披露及管理层的评论。这些项目的目标是改进为财务报表用户提供的信息。第一个项目旨在帮助财务报表用户更好地理解和比较公司通用财务报表中公布的信息，通过该项目提出的变革侧重于帮助公司向财务报表用户提供有用的信息，并提高所提供信息的可比性、可理解性和相关性。拟议的变革包括用新的标准取代关于财务报表列报的国际会计准则第1号，并进一步审议征求意见稿中关于一般列报和披露的建议，包括要求一个实体在损益表中按职能报告经营开支时，在附注中披露对其经营开支性质的分析，以及其他专题，如：披露某一管理业绩计量和国际财务报告准则规定的可直接可比总额之间的差异对税收的影响和对非控制性权益的影响，并在单一附注中界定和披露非常规收入和费用，以及对具有特定主营业务活动的实体使用权益法核算的来自联营企业和合营企业的收入和费用的附注结构和分类。次级项目包括一个关于管理业绩计量和分列的项目。⁵

2. 管理绩效衡量

9. 国际会计准则理事会正致力于改进管理业绩衡量标准的纪律，这些标准是由公司管理层制定的，而不是根据国际财务报告准则界定的。简化此类计量报告的目的是使投资者更容易找到和了解这些计量，并使其与国际财务报告准则财务报表中的信息相一致。

⁴ 见 <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/primary-financial-statements/#about>.

⁵ 见 <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2018/july/asaf/ap2-pfs-moving-to-standard-setting.pdf>.

3. 汇总和分列

10. 国际会计准则理事会寻求改进在附注中以及在主要财务报表中作为细目对交易和其他事项进行汇总和分列的要求。⁶ 不同类型的收入和费用项目的分列和单独列报对于投资者了解业绩至关重要。许多与损益项目相关的分列要求是个别国际财务报告准则规定的。然而，还需要有涵盖其他情况的一般性要求。国际会计准则理事会在提案中表示，分列应反映损益项目之间共有特征的程度，更多的不同特征意味着更有可能需要分列。

4. 动态风险管理

11. 2022 年，国际会计准则理事会讨论了对动态风险管理模型结构的改进，以决定在财务报表中确认哪些金额以及应在何处确认。此外，国际会计准则理事会还讨论了是否将该项目从研究方案转为标准制定方案。⁷ 该模式力求使实体能够在财务报表中更好地反映自身的动态风险管理战略，并向报表用户提供有用的信息。国际会计准则理事会正在考虑改变模型的结构，要求在财务状况报表中以公允价值计量指定的衍生工具；以及在此类报表中将动态风险管理调整确认为以下各项中的较低者(绝对金额)：从模型开始时指定衍生产品的累计收益或损失，以及自模型开始时，可归因于重新定价风险(由于利率变化)的风险缓解意图公允价值的累计变化，使用基准衍生工具作为代理进行计算。⁸ 这样，设定衍生工具的公允价值变动与动态风险模式调整之间的差额将在损益表中得到确认。⁹

5. 商誉和减值

12. 国际会计准则理事会根据一份关于这一问题的讨论文件，决定从 2021 年 9 月起优先开展进一步的工作，就企业合并的一揽子披露做出初步决定，并分析商誉后续会计反馈的特定方面。¹⁰ 这一国际会计准则理事会项目的重点，是为投资者提供更好的信息，以了解收购商誉的动机，以及随着时间的推移，商誉方面的预期是否得到满足。从会计角度来看，商誉是一个具有挑战性的话题。最近在国际会计准则理事会进行的讨论涉及到开展额外的研究，探讨估计商誉的使用寿命及其减少的模式是否可行，以及过渡到摊销模式的潜在后果。¹¹

6. 价格受管制业务

13. 国际会计准则理事会继续审议征求意见稿中关于监管资产和监管负债的建议。例如，关于价格受管制业务的项目针对的是公用事业公司，这些公司受制于

⁶ 见 <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/september/iasb/ap21d-pfs-principles-of-aggregation-and-their-application-in-the-primary-financial-statements-and-the-notes.pdf>.

⁷ 见 <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/dynamic-risk-management/>.

⁸ 见 <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/dynamic-risk-management/discussion-paper/published-documents/dp-accounting-for-dynamic-risk-management.pdf>.

⁹ 见 <https://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2022/may/drm>.

¹⁰ 见 <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/dp-goodwill-and-impairment/>.

¹¹ 见 <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/>.

规定它们可以向客户收取多少费用以及何时收取费用的法规。¹² 公司使用不同的会计模式报告这一规定的影响。然而，目前提供的信息并不完整。国际会计准则理事会正寻求一种会计模式，以改善向投资者提供的关于公司权利和义务的信息。

7. 管理层评论

14. 2010 年，国际会计准则理事会发布了《管理层评论实务说明》，为按照国际财务报告准则编制的财务报表相关评论的列报提供了一个广泛的、不具约束力的框架。2021 年 5 月，国际会计准则理事会发布了一份关于管理层评论的征求意见稿，提出了关于编写此类评论的全面新框架的建议，以取代实务准则。¹³

8. 共同控制下的企业合并

15. 国际财务报告准则第 3 号规定了合并和收购的报告要求，但没有具体说明如何报告涉及同一集团内公司之间业务转让的交易。这种交易在全球许多国家都很常见。由于国际财务报告准则中存在这一空白，公司报告合并的方式各不相同。一份关于共同控制下企业合并的讨论文件阐述了国际会计准则理事会对如何填补这一空白的初步看法。¹⁴ 国际会计准则理事会讨论了收到的反馈，这将有助于国际会计准则理事会决定是否以及如何根据文件中的观点制定详细的提案。

9. 中小企业标准

16. 目前，87 个管辖区要求或允许中小企业采用国际财务报告准则。¹⁵ 国际会计准则理事会已经开始考虑对中小企业国际财务报告准则进行第二次全面审查，侧重于特定章节，以便与国际财务报告准则会计准则的新要求保持一致。国际会计准则理事会的目标是公布一份征求意见稿，就审查范围内的新要求提出中小企业国际财务报告准则修正案。将制定拟议的修正案，将与全面的国际财务报告准则的会计准则接轨作为起点，并适用与中小企业相关、简单和忠实列报的原则，包括评估成本和效益，以确定是否以及如何进行接轨。¹⁶

C. 实际实施问题

17. 本节讨论实施国际财务报告准则中与监管、体制和人的能力发展相关的总体务实考虑。报告强调了过去两年在哥伦比亚、危地马拉、肯尼亚和南非实施“会计发展工具包”的深刻见解。此外，还讨论了某些国际财务报告准则的技术实施挑战。

¹² 见 <https://www.ifrs.org/news-and-events/calendar/2022/march/accounting-standards-advisory-forum/>.

¹³ 见 <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/management-commentary/>.

¹⁴ 见 <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/business-combinations-under-common-control/discussion-paper-and-comment-letters-business-combinations-under-common-control/>.

¹⁵ 见 <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the-ifrs-for-smes/ifrs-for-smes/2021/september-2021-ifrs-for-smes-update/>.

¹⁶ 见 <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/2019-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes-standard/summary-of-iasb-tentative-decisions.pdf>.

1. 法律和监管方面

18. 实施国际财务报告准则需要在国家一级做大量准备工作，以确保国际财务报告准则相对于其他现有国家法律和准则的权威性。¹⁷ 最近采用“会计发展工具包”的四个国家颁布了法律，要求各自管辖范围内的实体在编制财务报表时采用国际财务报告准则。如果没有法律支持，实施国际财务报告准则就更具挑战性。需要明确规定负责监管通用财务报告的机构的作用和责任，以避免与负责银行和保险的审慎监管机构等其他监管机构重叠。国际财务报告准则的实施往往伴随着国际审计准则的采用。最近应用“会计发展工具包”的所有国家都是这种情况，这意味着监管者需要在法律、规章或政策中具体规定编制财务报表和审计的标准。还需要具体规定适用于微型企业和中小型企业报告和审计制度。

2. 体制安排

19. 国际财务报告准则的有效实施和执行需要具备法律上得到承认、人员和资金充足的机构。例如，在南非，财务报告准则理事会和约翰内斯堡证券交易所监督国际财务报告准则的实施。负责实施的不同机构之间的协调至关重要。例如，在哥伦比亚，部门间会计委员会将不同的政府实体汇集在一起，以实现活动的一致性。在最近应用“会计发展工具包”的某个国家，联络实体的工作缺乏足够的资金支持被认为是一个限制因素。最近对 54 个非洲国家的研究发现，缺乏体制能力被认为是实施国际财务报告准则的最大障碍。例如，42 个国家有得到承认的会计机构，但其中有些国家没有为监管会计行业提供所需的法律支持。

3. 人的能力建设

20. 国际财务报告准则的实施要求会计机构确保会计人员得到良好的培训并了解最新的准则。“会计发展工具包”最近的应用结果表明，这是一个具有挑战性的领域。会计行业缺乏有能力的个人，这对实施国际财务报告准则造成了障碍。在某些情况下，对审计师的认证和许可缺乏要求。会计师需要根据国际财务报告准则接受财务报告方面的持续教育和培训，执法机构需要掌握国际财务报告准则，以便有效履行职责。调查结果表明，在一些国家，持续专业发展不是一项规定，缺乏关于国际财务报告准则高级专题的教育和培训方案。发展中经济体可以通过教育和培训、质量审查、调查和专业会计师纪律提高财务报告 and 审计的质量。

4. 技术实施问题

21. 关于保险合同的国际财务报告准则第 17 号将于 2023 年 1 月生效，已经有迹象表明在实施方面存在技术挑战。¹⁸ 国际财务报告准则第 9 号的实施后审查揭示了一些技术挑战。此外，例如在巴西，中小企业实施国际财务报告准则的情况表明，需要进一步协调不同规模企业，包括微型企业的相称会计和报告要求。

¹⁷ 见 <https://www.ebizproject.com/the-issues-of-implementing-ifs-in-developing-countries/>.

¹⁸ 一份国际精算附注说明了国际财务报告准则第 17 号的应用，目的是使精算师熟悉可能采取的方法，并展示该行业可能如何处理这一问题。见 https://www.actuaries.org/iaa/IAA/Publications/IANs/IAA/Publications/international_actuarial_notes.aspx.

(a) 保险合同

22. 国际财务报告准则第 17 号是一个适用于所有保险合同的全球标准化会计模式，对保险公司的负债估值做出了重大改变。保险合同负债将被计算为未来保险现金流的现值，并有风险准备金。国际财务报告准则第 17 号的实施为各辖区的保险公司带来了新的会计挑战。

23. 如果不提及国际财务报告准则第 9 号，对国际财务报告准则第 17 号的讨论就是不完整的，国际财务报告准则第 9 号导致了资产估值和收入确认的变化。¹⁹ 国际财务报告准则第 9 号的实施可以为基础设施投资的信用风险产生新的建模方法，这可以为监管资本费用的重新调整提供进一步的动力。

(b) 金融工具

24. 自 2018 年 1 月生效的国际财务报告准则第 9 号改变了信贷损失在财务报表中的确认方式。例如，通过用预期信贷损失方法取代已发生信贷损失方法，它要求银行在信贷周期的早期(从发起阶段开始)确认损失，并在信贷风险增加时增加准备金，同时纳入前瞻性信息。国际会计准则理事会开展了国际财务报告准则第 9 号的实施后审查进程。²⁰ 对征求信息请求作出答复的大多数人都认为，一般来说，这些要求起到了预期的作用，表明没有必要进行根本性的改变。然而，反馈意见还表明，国际会计准则理事会可以通过澄清仅支付本金和利息要求的具体方面，帮助各实体保持一致的适用。关于后一项要求的大多数反馈意见涉及以下方面：与环境、社会和治理报告有关的特征，以及当金融工具具有这些特征时，如何评估一项金融资产是否仅支付未偿现金流本金的本金和利息(这使资产符合以摊余成本计量的条件)；与合同挂钩的票据，²¹ 即与合同挂钩的票据要求所适用的交易范围以及如何适用这些要求，包括与合同挂钩的票据要求和具有无追索权特征的金融资产要求之间的相互作用问题。

25. 一些管辖区在应用国际财务报告准则第 9 号时遇到了各种挑战。²² 例如，在亚洲和太平洋地区，银行和公司在遵守国际财务报告准则第 9 号方面面临的巨大挑战是新的减值模式，该模式要求公司为预期的信贷损失提取准备金。这一原则在全球范围内带来了巨大的挑战，因为公司要尝试建立模式并获得建模估计所需的数据。世界银行在最近一项关于新兴市场的研究中，根据各管辖区对实施国际财务报告准则第 9 号时面临的挑战和采取的补救措施的思考，以及在疫情期间吸取的经验教训，为正在向使用国际财务报告准则第 9 号过渡或打算这样做的国家提供了一套高级别政策建议。²³ 已经实施国际财务报告准则第 9 号的国家必须解

¹⁹ 见 <https://thedocs.worldbank.org/en/doc/758831545325065732-0030022018/How-Transparency-Can-Contribute-to-Development-November-2018-IFRS-Conference-A-Jobst>.

²⁰ 见 <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/may/iasb/ap3-ccfc-prioritising-pir-findings.pdf>.

²¹ 国际财务报告准则第 9 号的要求将合同挂钩票据描述为发行人使用多种合同挂钩票据优先向金融资产持有人付款的交易类型，这些票据会产生集中的信用风险。

²² 见 <https://www.eba.europa.eu/eba-notes-significant-efforts-ifrs-9-implementation-eu-institutions-cautions-some-observed>.

²³ 见 <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/35373>.

决以下关键问题：疫情如何影响信用风险的显著增加？；在这样一个不确定的环境中，银行能估计预期的信用损失吗？

(c) 中小企业

26. 在巴西，关于中小企业国际财务报告准则的案例研究表明，在该国大约 500 万家微型企业中，这些准则被认为过于复杂。联邦会计委员会发布了微型企业的简化会计要求。中型企业的现实与小型企业的现实明显不同，因此，截至 2023 年，巴西将根据公司规模实施以下几套准则：大型企业，国际财务报告准则；中型企业，中小企业国际财务报告准则；小型企业，单独的准则；微型企业，单独的准则。²⁴ 后两种准则与中小型企业国际财务报告准则相一致，考虑到这些公司的特点和行政活动可用资金的限制，做了一些简化。尽管引入了这些变革，但让中小企业的会计师参与监管程序并提供培训以确保他们有足够的知识来应用准则仍将是一项挑战。最近的一项研究详细阐述了中小型企业面临的挑战，强调了国际财务报告准则教育的重要性，指出巴西的专业会计机构通常不为这类企业提供国际财务报告准则课程，尽管巴西的大多数公司是中小型企业，但这类企业的国际财务报告准则高等教育培训不足或缺乏。²⁵

三. 国际公共部门会计准则的实际实施

A. 背景和执行情况概述

27. 几十年来，公共部门会计和报告问题一直列在全球专业会计界的议程上。1986 年，国际会计师联合会成立了公共部门委员会，通过研究和出版物解决公共部门会计问题。2004 年，作为国际会计师联合会全面重组的一部分，公共部门委员会被公共部门会计准则委员会取代。公共部门会计准则的目的，是确保一个实体以往各期的财务报表与其他实体的财务报表具有可比性。²⁶ 采用公共部门会计准则委员会发布的公共部门会计准则不是强制性的。因此，各国政府需要作出的决定是，完全采用国际公共部门会计准则，部分采用国际公共部门会计准则(即只采用某些准则)，修改某些准则，或是根本不采用国际公共部门会计准则。包括联合国系统在内的一些国家以及国际和区域组织正在采用国际公共部门会计准则。按照国际公共部门会计准则编制的财务报表更具可信度，因为这些准则被认为是强有力的，是由全球公认的专家按照严格的正当程序制定的。

28. 国际会计师联合会在《国际公共部门财务问责指数：2021 年状况报告》中强调，提供高质量公共部门财务信息的进程始于政府承诺实施国际公认的财务报告准则。²⁷ 在公共部门，该指数监测的 165 个管辖区中有 40 个(24%)已经不加修

²⁴ 见 <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the-ifrs-for-smes/ifrs-for-smes/2022/march-2022-ifrs-for-smes-update/>.

²⁵ FJA Gonçalves, AAF De Moura and FYS Motoki, 2022, What influences the implementation of IFRS for SMEs[small and medium-sized enterprises]? The Brazilian case, *Accounting and Finance*, 62 (2):2947–2992.

²⁶ 见 <https://www.ipsasb.org/standards-pronouncements>.

²⁷ 见 <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index-2020>.

改地采用了公共部门会计准则。然而，在许多情况下，由于影响政府决策的国家政治和经济立场，不同管辖区的采用方法有所不同。许多国家赞成逐步采用权责发生制公共部门会计准则，53个管辖区(32%)参照公共部门会计准则采用了经修订的公共部门会计准则，以符合当地情况或国家标准。

29. 国际会计师联合会根据国际公共部门会计准则的采用情况将各国分组如下：0, 未采用；1, 部分采用；2, 完全采用。第一组国家可能使用权责发生制会计，但尚未以任何形式正式采用国际公共部门会计准则。第二组国家使用基于现金的公共部门会计准则或仅使用某些准则。第三组国家使用完整、最新版本的国际公共部门会计准则。²⁸ 行政和法律制度以及现有人力、技术和财政资源的差异意味着，即使在一个国家内，中央政府实体和地方或分权机构之间的会计要求也可能不同。因此，很难明确界定公共部门会计准则的国际实施状况。²⁹

30. 此外，采用国际公共部门会计准则意味着政府的重大变革，特别是在发展中国家，通常会带来的挑战包括，从现金收付制转向权责发生制会计制度；采用新的技术基础设施支持权责发生制会计和报告；公共部门专业会计师的继续教育；确保基于国际公共部门会计准则的财务信息的用户接受培训，以理解和使用数据进行决策；嵌入新的体制结构和职能以支持公共部门会计准则的实施。国际公共部门会计准则的采用在全球范围内取得了进展，但一些挑战依然存在，特别是在提高公共部门会计师的能力和落实健全的体制结构以支持基于国际公共部门会计准则的报告方面。

31. 本节介绍自上次审查以来的区域最新情况。³⁰

1. 非洲

32. 国际会计师联合会在《国际准则：2019年全球状况报告》中指出，2020-2025年，非洲将更多采用权责发生制准则(9个管辖区)。例如，2013年，坦桑尼亚联合共和国政府在各级政府采用了基于权责发生制的公共部门会计准则，国家会计师和审计师委员会通过参加政府为监督实施情况而设立的国家指导委员会，在公共部门会计准则实施过程中发挥了关键作用。

2. 亚洲和太平洋

33. 国际会计师联合会在《国际准则：2019年全球状况报告》中指出，2020-2025年，亚洲(17个管辖区)采用权责发生制准则的情况将会增加。亚洲开发银行在2020年强调，加强亚洲及太平洋的财务管理能力包括注重采用公共部门会计准则，尤其包括提高私营和公共审计专业人员的财务审计质量，支持采用国际公共部门会计准则，发展亚洲开发银行发展中国家成员的执行机构和最高审计机构工作人员的财务管理和审计职能能力。³¹

²⁸ V Tawiah, 2022, The effect of IPSAS adoption on governance quality: Evidence from developing and developed countries, *Public Organization Review*.

²⁹ M Gómez-Villegas, I Brusca and A Bergmann, 2020, IPSAS in Latin America: Innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money and Management*, 40:7:489-498.

³⁰ TD/B/C.II/ISAR/86.

³¹ 见 <https://www.adb.org/projects/52113-001/main>.

3. 东欧

34. 东欧国家正在采用国际公共部门会计准则。³² 公共部门会计和报告方案是一个区域和国家一级的方案，针对西巴尔干和欧洲联盟东部伙伴关系国家，支持按照国际标准和良好做法发展公共部门会计和财务报告框架。³³ 这些国家正在2025年之前及之后实现公共部门会计和财务报告的现代化。³⁴ 大多数管辖区已经开始了某种形式的公共部门会计改革，转向权责发生制会计，这有可能进一步加强当前的人力资源能力建设，并有助于协调联合改革努力。欧洲联盟成员国以及处于加入欧洲联盟过程中的国家(阿尔巴尼亚、黑山、北马其顿、塞尔维亚)或希望加入的国家(摩尔多瓦共和国、乌克兰)的例子表明，公共部门会计改革似乎主要是由外部因素驱动的，如欧洲联盟要求根据欧洲国民和区域账户体系(2010年)对财政报告采用权责发生制会计的指令，以及欧统局制定和实施欧洲公共部门会计准则的倡议。³⁵

4. 拉丁美洲和加勒比

35. 在拉丁美洲，公共部门会计改革正在进行，公共部门会计准则正在成为引入权责发生制会计的参考。巴西、智利、哥伦比亚和哥斯达黎加正在推进公共部门会计准则的实施，但速度和实现程度不同。厄瓜多尔、萨尔瓦多、危地马拉、巴拿马和巴拉圭已在法律上认可公共部门会计准则，并正在努力实施。最大的进步是会计机构的制度化、财政管理方面公共技术专家的专业化以及公共部门资产信息的改进。这有助于保持财政稳定。³⁶

5. 西欧

36. 欧洲联盟内部的公共部门会计准则方法更具自愿性和渐进性，侧重于提高中短期的财政透明度和中长期的可比性。³⁷ 最近对九个管辖区的研究详细说明了偏离或不采用国际公共部门会计准则的原因。³⁸

³² 关于《国际公共部门会计准则》的国家实施案例，见 <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-03353-8>.

³³ 见 <https://cfr.worldbank.org/programs/pulsar> 和 <https://www.worldbank.org/en/region/eca/brief/pulsar>。
注：目前的受益国是阿尔巴尼亚、亚美尼亚、阿塞拜疆、白俄罗斯、波斯尼亚和黑塞哥维那、克罗地亚、格鲁吉亚、黑山、北马其顿、摩尔多瓦共和国、塞尔维亚和乌克兰。

³⁴ 见 <https://cfr.worldbank.org/publications/stocktaking-public-sector-accounting-and-reporting-environment-pulsar-beneficiary> 和 <https://cfr.worldbank.org/index.php/node/4331>.

³⁵ 见 <https://cfr.worldbank.org/publications/pulsar-drivers-public-sector-accounting-reforms>.

³⁶ M Gómez-Villegas, I Brusca and A Bergmann, 2020.

³⁷ 见 M Bekiaris and T Paraponti, 2022, Examining the status of IPSAS adoption at the country level: An analysis of the OECD[Organisation for Economic Co-operation Development] member States, *Journal of Accounting and Organizational Change*, 可查阅 <https://doi.org/10.1108/JAOC-02-2021-0023>; https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2021-06/LIVIA%20SHINN%20STRAKOVA_Eurostat_First%20Time%20IPSAS%20Adoption.pdf.

³⁸ T Polzer, G Grossi and C Reichard, 2022, Implementation of the international public sector accounting standards in Europe: Variations on a global theme, *Accounting Forum*, 46(1):57–82.

B. 即将出台的标准和项目概述

37. 2021 年，国际公共部门会计准则委员会发布了以下四份征求意见稿：76，概念框架更新，第 7 章，财务报表中资产和负债的计量；77，计量；78，不动产、厂房和设备；79，持有待售和终止经营的非流动资产。³⁹ 这些征求意见稿是一起发布的，目的是统一拟议的共同计量原则，并确保整个指南草案在适用这些原则的方式上保持一致。理事会在 2020-2022 年发布了更多的征求意见稿，这将在本节中讨论，同时还将述评理事会正在进行的标准制定计划。

1. 标准的改进

38. 征求意见稿 80 提出了改进若干国际公共部门会计准则的建议，作为正在进行的准则调整的一部分，并于 2021 年 9 月结束征求意见。

2. 概念框架更新

39. 征求意见稿 81 是一个有限范围项目的第二稿，目的是修订特定领域的概念框架：提议更新框架中涉及使财务报告有用的财务信息属性的章节，即财务报表的质量特征和组成部分；并包括以下内容：澄清审慎在公共部门财务报告中的作用；资产和负债的订正定义；在确定一个实体是否有负债时，澄清什么构成资源转移；并调整了关于债务的指南，为框架用户提高清晰度。⁴⁰

3. 退休福利计划

40. 征求意见稿 82 的目的是提高公共部门实体在多雇主退休福利义务方面的透明度和问责制，力求为公共部门退休福利计划的财务报表建立会计、列报和披露要求。该征求意见稿以国际会计准则第 26 号为基础，但在以下几个方面有所不同：⁴¹

(a) 国际会计准则第 26 号允许在财务报表、附注或外部文件中列报固定福利计划的退休福利债务；征求意见稿 82 要求在财务报表的正面进行陈述，特别是仅在财务状况表上进行陈述。

(b) 国际会计准则第 26 号不要求按公允价值计量计划资产；征求意见稿 82 有这一要求。

(c) 国际会计准则第 26 号允许使用预计或当前工资估算承诺退休福利的现值；征求意见稿 82 仅保留预计工资。

(d) 国际会计准则第 26 号没有提到现金流量表；征求意见稿 82 条提出，应当要求退休福利计划编制现金流量表。

41. 征求意见稿 82 的范围包括所有类型的公共部门退休福利计划，无论是正式的还是非正式的；注册的或未注册的；单雇主的、多雇主的或国家计划的。然

³⁹ 见 <https://www.ipsasb.org/news-events/2021-04/ipsasb-issues-package-measurement-related-exposure-drafts>.

⁴⁰ 见 <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-02/ipsasb-proposes-important-limited-scope-updates-its-conceptual-framework>.

⁴¹ 见 <https://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-ed-82-retirement-benefit-plans>.

而，该稿不适用于通过福利或社会保障方案提供的养老金，也不适用于向所有公民提供养老金的社会保障计划。征求意见稿 82 于 2022 年 8 月 1 日结束征求意见。⁴²

4. 租赁

42. 将于 2025 年 1 月 1 日生效的国际公共部门会计准则第 43 号以国际财务报告准则第 16 号为基础，引入了使用权模式，取代了国际公共部门会计准则第 13 号中关于所有权附带风险和回报的模式。关于出租人，公共部门会计准则第 43 号在很大程度上延续了公共部门会计准则第 13 号的模式。⁴³ 公共部门会计准则第 43 号的主要好处是，要求承租人在所有租赁中确认这些资产和负债，因此增加了租赁合同产生的资产和负债的透明度，以及提高了从出租人购买资产的承租人的各财务报表的可比性。

5. 待售及终止经营的非流动资产

43. 将于 2025 年 1 月 1 日生效的国际公共部门会计准则第 44 号以国际财务报告准则第 5 号为基础，具体规定了待售资产的会计处理以及已终止业务的列报和披露。其中包括额外的公共部门要求，特别是，如果待售资产的账面价值大大低于公允价值，就应当披露以账面价值计量的这些资产的公允价值。⁴⁴

6. 关于借款费用的修订

44. 该指南解决了公共部门特有的问题，重点是当相关实体或集中贷款方案借入资金时，与借贷成本资本化相关的交易。该指南说明了直接归属于合格资产的收购、建造或生产的借款成本可以资本化的程度，并有助于编制与此类重要公共部门交易相关、具有忠实代表性和可比性的财务报告信息。⁴⁵

7. 自然资源

45. 关于自然资源的协商文件是公共部门会计准则委员会制定公共部门自然资源确认、计量、列报和披露指南的第一步。⁴⁶ 一个关键问题是，一种自然资源能否在通用财务报表中被确认为一项资产。该文件包括以下几个部分：讨论自然资源的描述；讨论与每个主题相关的活动的会计核算；资产确认标准的应用；每个主题的计量考虑因素；披露方面的考虑。

8. 2022 年工作方案

46. 公共部门会计准则委员会 2022 年工作方案包括关于以下关键专题的项目：财务报表的列报；差别报告；以及关于推进公共部门可持续性报告的全球协商进

⁴² 见 <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-04/ipsasb-seeks-comments-retirement-benefit-plans-proposals>.

⁴³ 见 <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-43-leases>.

⁴⁴ 见 <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-05/ipsasb-issues-ipsas-44-non-current-assets-held-sale-and-discontinued-operations>.

⁴⁵ 见 <https://www.ipsasb.org/publications/amendments-ipsas-5-borrowing-costs-non-authoritative-guidance>.

⁴⁶ 见 <https://www.ipsasb.org/publications/consultation-paper-natural-resources>.

程。⁴⁷ 此外，该委员会还推出了一个国际准则数字网关中心，以指导会计行业采用国际公共部门会计准则。⁴⁸ 2022年5月，该委员会发布了一份关于推进公共部门可持续性报告的咨询文件。⁴⁹

C. 实际执行问题

47. 本节根据实施“会计发展工具包”获得的见解、学术研究的结果以及专业会计组织和其他发展伙伴开展的工作，讨论了实施国际公共部门会计准则过程中与监管、机构和人的能力发展相关的总体实际考虑。

1. 法律和监管方面

48. 公共部门会计准则的实施需要最高级别的利益攸关方支持和政治支持。在某些情况下，应明确提出并说明引入国际一级制定的准则以取代现有国家公共部门会计准则的必要性。这项决定可能需要立法或政策支持。最近采用“会计发展工具包”的四个国家正在采用基于国际公共部门会计准则的国家公共部门会计准则。贸发会议和国际会计师联合会联合委托进行的一项关于菲律宾实际实施国际公共部门会计准则的案例研究说明了该国逐步实施基于国际公共部门会计准则的国家准则的办法。⁵⁰ 此外，有必要评估当前国家法律和监管框架与国际惯例的兼容性和合规程度。建议制定和颁布公共部门会计基本法。更新法律和监管框架方面的延误可能会损害改革的整体成功。⁵¹

2. 体制安排

49. 成功实施国际公共部门会计准则所需的作用和责任，通常分配给一个国家的多个机构。财务报表的编制是特定条例规定的各实体的责任，审计工作由独立实体进行，如最高审计机构或审计长办公室，视国家监管传统而定。国际公共部门会计准则的实施可能意味着应用全球公认的审计标准。例如，菲律宾的一项案例研究表明了该国引入基于国际审计和鉴证准则理事会发布的《国际审计准则》的国家审计准则，作为公共部门财务报告改革的一部分的方式。另一个需要强有力机构支持的领域，是会计及精算和估值等相关学科的专业能力发展。重要的是要澄清在管辖范围内谁负责制定公共部门准则或批准或认可公共部门会计准则，因为这类准则是由公共部门会计准则委员会发布的。负责确保公共部门财务健全管

⁴⁷ 见 <https://www.ipsasb.org/publications/mid-period-work-program-consultation-summary> 和 <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-05/ipsasb-adds-four-projects-its-2022-work-program>.

⁴⁸ 见 <https://www.ipsasb.org/news-events/2021-11/ipsasb-announces-eis-digital-platform-navigate-international-public-sector-accounting-standards>.

⁴⁹ 见 <https://www.ipsasb.org/publications/consultation-paper-advancing-public-sector-sustainability-reporting>.

⁵⁰ 见 <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/case-study-adoption-international-public-sector-accounting-standards-philippines>.

⁵¹ 世界银行的工具，如机构和治理审查，是侧重于关键公共机构运作的分析报告的例子。见 <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/11334>.

理的不同机构之间也需要协调。例如，泛非会计师联合会发布了专业会计组织指南，为已经开始或即将开始实施国际公共部门会计准则的政府提供技术支持。⁵²

3. 人的能力建设

50. 会计教育是会计实践的基础，因此，不断受到审查，作为努力弥合理论教育和实际应用之间的差距的一部分。⁵³ 公共部门会计教育在政府正常运作中发挥着重要作用。世界银行指出，在推广国际公共部门会计准则的过程中，国家利益攸关方、会计师、审计师、非政府组织和议会预算办公室的工作人员必须获得培训机会，以深入理解国际公共部门会计准则，包括其好处，并创造改革动力。至关重要是，要使这些利益攸关方能够在知情的情况下讨论如何在国家体系中应用和调整原则和准则，以及对于准则一经采纳是否能得到适当应用做出评估。⁵⁴

51. 政府间专家工作组在前几届会议的议事工作中指出，公共部门长期缺乏合格的会计师。公共部门专业人员在专业会计组织中的代表性很低。例如，亚洲及太平洋会计师联合会专业会计组织进行了一项调查，这些组织的成员代表了来自30个管辖区的约180万名专业合格会计师，其中只有约12万人(8%)在公共部门工作。⁵⁵ 这些组织在协助公共部门机构建设适当应用公共部门会计准则的必要专业能力方面发挥着重要作用。最近应用“会计发展工具包”的四个国家中，有三个国家有专门的专业会计组织，能够满足公共部门机构会计人员的需求。有迹象表明，为公共部门会计师开发定制培训的这类组织的数量正在增加。特许会计师协会是制定专门针对公共部门会计准则的培训方案的先驱组织之一。此外，为协助希望按照权责发生制公共部门会计准则进行报告的政府和政府实体，国际会计师联合会开发了一套培训师培训材料，通过为期五天的课程提供，介绍当前的一套国际公共部门会计准则。⁵⁶ 在坦桑尼亚联合共和国，由于对符合公共部门会计准则的高质量和透明财务报表的需求日益扩大，国家会计师和审计师委员会推出了公共部门会计准则证书课程。

52. 公共部门会计准则的实施是一项跨学科工作。国际公共部门会计准则等全面的权责发生制准则要求为计量目的进行精算估计，例如在公共部门机构雇员的养老金福利方面。不动产、厂房和设备项目可能经常需要专业人员进行估价，以确定记入实体会计记录的项目的账面金额。在许多发展中国家，这类专业人员短缺，这些领域的能力建设需求十分迫切。

4. 技术实施问题

53. 国际公共部门会计准则的实施通常是分阶段进行的，而不是一次性的，这往往在技术和财务上具有挑战性。分阶段的方法需要首先采用和实施基于现金的公共部门会计准则，然后是可能纳入经修改的现金收付制的公共部门会计准则的迁

⁵² 见 <https://www.pafa.org.za/resources/pafa-ipsas-implementation-roadmap>.

⁵³ 见 S Karatzimas, J Heiling and C Aggestam-Pontoppidan, 2022, Public sector accounting education: A structured literature review, *Public Money and Management*.

⁵⁴ 见 <https://cfr.worldbank.org/publications/pulsar-drivers-public-sector-accounting-reforms>.

⁵⁵ 见 <http://www.capa.com.my/paos-engaging-with-the-public-sector/>.

⁵⁶ 见 <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/train-trainer-introduction-ipsas-module-1-introduction>.

移阶段，然后在一段合理的规定时间之后，采用和实施基于权责发生制的公共部门会计准则。与权责发生制公共部门会计准则相比，现金收付制的公共部门会计准则没有表明预期成果和所用资源之间的明确关联。各国使用现金收付制公共部门会计准则的方式各不相同。有最近数据的若干国家实例：⁵⁷

(a) 博茨瓦纳。2010 年《财务报告法》要求遵守国际公共部门会计准则，并授权会计监督机构强制遵守。注册会计师协会指出，政府采用了以国际公共部门会计准则为参考的经修订的现金收付制准则，并计划到 2023 年过渡到权责发生制的公共部门会计准则。

(b) 塞浦路斯。财政部与外聘顾问合作，考虑到所有相关部委、审计办公室和内部审计处的意见和评论，为公共部门向权责发生制会计过渡编制了一份综合行动计划。部长会议于 2016 年通过了行动计划，并授权总会计师采取一切必要行动，与所有职能部委、部门和独立机构合作实施该计划。

(c) 尼泊尔。自 2009 年以来，会计准则委员会一直在根据现金收付制的国际公共部门会计准则制定公共部门会计准则。特许会计师协会指出，政府计划在 16 个部委实施国家公共部门会计准则，并在有形基础设施和交通部以及妇女、儿童和社会福利部试行。

(d) 塞拉利昂。总会计师办公室采用了现金收付制的国际公共部门会计准则。目前没有过渡到权责发生制公共部门会计准则的计划，但正在讨论设计一个路线图，以提高公共部门报告的质量和全面性，其中还将考虑采取措施，应对与认定和评估固定资产和自然资源有关的挑战，以及设计和运行一个有效的综合财务管理信息系统。

四. 供进一步讨论的问题

54. 本说明着重介绍了国际财务报告准则和国际公共部门会计准则的近期动态以及实施过程中出现的实际问题。除了本说明中提出的问题之外，出席国际会计和报告准则政府间专家工作组第三十九届会议的代表不妨审议以下问题：

(a) 是否存在限制全球进一步采用国际财务报告准则和国际公共部门会计准则的障碍？

(b) 采用国际财务报告准则和国际公共部门会计准则的益处多大程度上得到切实实现？

(c) 在实施国际财务报告准则和国际公共部门会计准则的监管、体制和人员能力建设方面有哪些重要的经验教训？

(d) 为了促进国际财务报告准则和国际公共部门会计准则的实施，各国是否存在需要进一步开展能力建设的领域？

⁵⁷ 见 <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/botswana>;
http://www.treasury.gov.cy/treasury/treasurynew.nsf/page74_en/page74_en?opendocument 和
<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/cyprus>; <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/nepal>; <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/35096>.

(e) 为了支持各国实际实施国际财务报告准则和国际公共部门会计准则，政府间专家工作组如何能够推进在“会计发展工具包”方面的工作？
