

财务报告准则第8号——经营分部>的改进(征求意见稿))(对《国际财务报告准则第8号——经营分部》(IFRS8)和《国际会计准则第34号——中期财务报告》(IAS34)的提议修订)。主要内容包括:澄清并强调合并两个经营分部必须满足的条件;要求主体披露执行首席经营决策者职能的人员或团体的职衔和职责;如果财务报表中的分部不同于年度报告及相关材料中其他地方报告的分部,则需要在财务报表附注中提供信息。理事会还建议修订IAS34,要求变更分部的主体提早提供上一中期重述的分部信息。

(二)《不动产、厂场和设备:达到预定可使用状态前的收益(征求意见稿)》。2017年6月,理事会发布了《不动产、厂场和设备:达到预定可使用状态前的收益(征求意见稿)》(对《国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备》的提议修订),旨在禁止从不动产、厂场和设备的成本中扣除以上资产达到管理层预定的可使用状态(包括位置与条件)过程中产生的出售收益。主体应将此类资产的出售收益和生产成本计入损益。

(三)《会计政策和会计估计(征求意见稿)》。2017年9月,理事会发布了《会计政策和会计估计(征求意见稿)》(对《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》的提议修订),旨在帮助主体对会计政策和会计估计进行区分。会计政策是整体目标,而会计估计是用于实现这一目标的输入值。此外,还建议修改会计估计的定义,并说明当财务报表中的项目无法可靠计量时,估计技术或估值技术的选择属于会计估计,而根据《国际会计准则第2号——存货》选择存货的成本计量方法(先进先出法或加权平均成本法)属于会计政策。

(四)《重要性的定义(征求意见稿)》。2017年9月,理事会发布了《国际财务报告准则重要性实务公告第2号:作出重要性判断》(简称实务公告)和《重要性的定义(征求意见稿)》。两项发布内容均为理事会披露动议中重要性项目的成果。实务公告为非强制性指引,旨在帮助主体编制一般目的国际财务报告准则财务报表时做出重要性判断。在征求意见稿中,理事会建议对《国际会计准则第1号——财务报表列报》和《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》进行相应修订,统一重要性的定义。

(财政部会计司供稿)

是发布了会计估计准则(ISA540)的征求意见稿。

IAASB于2015年启动了对《国际审计准则第540号——审计会计估计(包括公允价值会计估计)和相关披露》(ISA540)进行修订的项目,2017年4月,IAASB发布了新ISA540的征求意见稿(以下简称征求意见稿)。与现行准则相比,征求意见稿强化了对注册会计师实施风险评估程序的要求,并增加了注册会计师应对重大错报风险的工作力度。该征求意见稿的主要目标是帮助注册会计师获取充分、适当的审计证据,以评价会计估计及相关披露在适用的财务报告编制基础下是否合理,是否存在重大错报。征求意见稿指出,注册会计师对与会计估计相关的重大错报风险的识别、评估和应对主要受三方面因素的影响:会计估计本身的复杂程度、管理层需要运用职业判断的程度、估计不确定性。因此,征求意见稿将这三个因素考虑在内。征求意见稿还强调,在对会计估计进行审计的过程中,考虑复杂模型的运用、未来可预见的信息、被审计单位的内部控制将尤为重要。鉴于职业怀疑在会计估计审计中的重要性,征求意见稿作出了一些关键性的规定,旨在强化注册会计师对职业怀疑的运用,以及对潜在管理层偏见的考虑。征求意见稿适用于对所有会计估计的审计,包括对金融机构会计估计的审计。根据征求意见稿的规定,注册会计师需要首先考虑被审计单位与会计估计相关的固有风险,如果固有风险评估水平为“低”,注册会计师应当确定是否能够通过实施一项或多项具体的进一步审计程序获取充分、适当的审计证据。如果固有风险不为“低”,注册会计师应当针对估计的复杂程度、管理层判断以及估计不确定性三个方面设计并实施进一步审计程序。征求意见的截止日期为2017年8月。此外,IAASB在其2017年度会议上还对风险评估(ISA315)、集团审计(ISA600)、职业怀疑、会计师事务所层面和业务层面的质量控制(ISQC)、新兴外部报告等准则项目进行了研究讨论。

(中国注册会计师协会供稿)

国际公共部门会计准则建设情况

国际审计准则建设情况

国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)是国际审计准则的制定机构,其主要职责在于通过制定高质量的国际执业准则(包括审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则、相关服务准则和质量控制准则)并推进这些准则的国际趋同,来达到服务于公众利益的目的。2017年,IAASB的主要工作

国际公共部门会计准则理事会召开第一次会议

2017年3月7日至10日,国际公共部门会计准则理事会(IPSASB,以下简称理事会)2017年度第一次理事会会议在美国华盛顿召开。财政部会计司派员作为中方理事和技术顾问参加了会议。另外,受理事会邀请,中方代表还参加了3月6日在华盛顿举行的国际公共部门会计准则制定20周年研讨会。

一、基本情况

(一)关于研讨会情况

本次研讨会由国际货币基金组织(IMF)、世界银行(WB)和理事会共同举办,主题为“透明度及其他:在公共财务管理中发挥权责发生制的作用”,来自国际货币基金组织、世界银行、经济合作与发展组织(OECD)、国际会计师联合会和理事会等多个国际组织的近150名代表参加了会议。

研讨会为期1天,共分4个板块进行,先后有13位嘉宾发表演讲。第一板块主题为“权责发生制会计应用现状”。理事会主席伊恩·卡拉瑟斯在演讲中回顾了20年来国际公共部门会计准则的发展历程、分析了面临的挑战和机遇。来自经济合作与发展组织的两位专家通过对2016年一组问卷调查数据的分析,总结了经济合作与发展组织国家权责发生制会计的实践和改革经验。第二板块主题为“权责发生制会计强化公共财务管理”。来自世界银行和国际货币基金组织的5位专家,先后就金融稳定性与政府收入和费用的确认、权责发生制会计和公共投资项目、运用资产负债表管理财政风险等议题进行了演讲和互动讨论。第三板块主题为“为了更广泛的透明度而使用权责发生制会计信息”。来自加拿大权威信用评级公司(DBRS)、全球财政透明度倡议组织(GIFT)和国际货币基金组织统计部的3位专家,依次发表了题为“主权信用分析中权责发生制报告的优点”“公众视角下的财政信息质量问题”和“在政府财政统计(GFS)中使用权责发生制信息”的演讲。第四板块主题为“理论付诸实施:连接准则与改革”。围绕该板块主题,理事会前任主席安德烈亚斯·贝格曼做了题为“为使用权责发生制会计建立实证基础”的演讲,英国特许公共财务会计师公会(CIPFA)执行总裁罗布·怀特曼做了题为“采取统一系统的方法推进公共财务管理改革”的演讲,国际会计师联合会执行总裁法耶泽尔·乔杜里做了题为“改善公共财务管理:当下的受托责任观”的演讲。研讨会最后倡议全球各利益相关方联合起来,共同应对世界在公共治理方面所面临的挑战,共同为推进权责发生制会计的应用、提升各国公共财务管理水平、增强政府财务信息透明度做出努力。

经报财政部领导批准,中方代表在研讨会期间应邀接受了理事会安排的专访,介绍中国政府会计改革情况。

(二)关于理事会会议情况

本次会议为期4天,理事会全部18位理事、16位技术顾问和7名工作人员(含加拿大公共部门会计准则理事会1名工作人员)参加了会议。理事会咨询顾问组(CAG)主席、国际会计师联合会提名委员会代表和来自国际货币基金组织、世界银行、经济合作与发展组织、联合国发展计划署、欧盟统计局等国际组织的8位观察员列席了会议。来自美国联邦会计准则咨询委员会(FASAB)、美国政府问责办公室(GAO)、韩国财务和战略部以及国际货币基金组织的多名代表旁听了会议。在本次会议上,有3位新当选理事参加会议,他们分别是来自南非的琳迪·博德维希、意大利的弗朗西斯科·卡帕尔博和尼日利亚的克里斯·尼永,任期均来自2017年至2019年。

本次会议共设13项议程,涵盖6项行政议题和7个准则项目议题。按照惯例,在准则项目议题讨论之前,理事会

首先讨论通过了2016年12月份理事会会议纪要,然后听取了欧洲公共部门会计准则和国际财务报告准则的进展情况,以及公众利益委员会代表和理事会顾问组主席关于理事会治理及咨询工作进展的口头报告,最后由理事会技术总监对准则项目工作计划更新情况进行报告。

本次会议一项重要的行政议题是启动了理事会2019—2023年战略及工作计划制定项目,该项目计划在2018年12月之前完成。本次会议由理事会主席简要介绍了该项目的背景、潜在的计划和项目时间表等,强调理事会未来五年战略及工作计划将更加致力于服务公共财务管理的优先需要。另外,本次会议在理事会闭门会议之前还就2017年7月初拟在卢森堡举行的公共部门会计准则制定机构论坛的筹备及议程安排等情况进行了讨论,呼吁理事们以及各国准则制定机构积极参加、增进交流。

在最后一个议程即理事会闭门会议上,中方代表围绕如何进一步提升理事会工作提出了3条建议:一是理事会项目多、任务重,会议对准则项目的讨论应更加聚焦事先拟解决的问题,以尽可能实现预定的进度目标。二是在讨论具体会计方法选择时,理事会对于遵循概念框架与解决实务问题之间应当建立基本的权衡标准,并一致遵循。三是对于某些争议较大的技术项目,理事会会议纪要应当更加详细地记录和体现不同观点,以供相关方面学习和参考。

二、准则项目议题讨论及表决情况

(一)遗产

该项目旨在对遗产相关的会计处理及披露提供更具体的要求和指引,目标是制定一项新的准则或对现行《国际公共部门会计准则第17号——不动产、厂场和设备》(IPSAS 17)和《国际公共部门会计准则第31号——无形资产》(IPSAS 31)进行修订。该项目处于起草咨询文件阶段。2016年12月会议上,理事会原则性通过咨询文件草案前3章内容。

在本次会议上,工作人员提交的材料中将该项目咨询文件由6章改为7章(主要是将原第4章拆分为两章,新的第4章为遗产资产的确认和计量,第5章为遗产资产的后续计量),并对相关各章内容按照上次会议精神及本次会前理事们提前审议所提意见进行了修改。本次会议首先对咨询文件第1—3章内容进行了逐页审议,大家对于再次修改完善的内容基本表示赞同,对重新调整的文件结构也给予认可。会议着重对第4—7章内容进行了讨论和逐页审议,合理吸收了理事们提出的具体修改建议。

中方代表就咨询文件内容提出了一些文字修改建议,并着重对咨询文件中有关“通常都可能对遗产资产赋予货币价值”“相对于遗产资产缺失货币价值,对遗产资产进行货币价值计量更可能为使用者提供可理解的信息”的初步结论提出了异议。中方代表指出,上述论断有失偏颇,在很多情况下,对遗产资产进行货币计量并不具有可行性,强行对遗产资产赋予货币价值也未必较不赋予货币价值更易于信息使用者理解。就中国情况而言,大量的遗产资产,比如长城、故宫、颐和园等,并不适宜采用历史成本、市场价格、重置

成本等计量属性进行计量,很多的利益相关者认为这些遗产资产是无价的,其遗产价值难以估价,硬性对其赋予货币价值并确认为政府资产负债表项目,将比仅对其进行实物管理和维护更加误导信息使用者。会议接受中方代表质疑,决定修改上述论断的措辞。中方代表建议在咨询文件中对上述论断的表述进行限定,比如增加“在某些情况下”的限定词。会议经讨论,结合各国情况,最后确定增加“在大多数情况下”的限定词。另外,法国理事在审议第4章时,提出在某些特定情况下可以采用“1单位货币价值”对遗产资产进行计量,并建议在咨询文件中补充该内容。理事会对法国理事现场提交的具体文字建议展开了讨论,决定在咨询文件中加以吸收。中方代表在发言中肯定了这种观点的合理性,但对采用“1单位货币价值”计量的情况举例中的不完善之处进行了分析,并提出了相应的修改建议,得到会议采纳。

经过逐页审议,全体理事一致表决通过了遗产项目的咨询文件。该咨询文件计划在2017年4月份公开发布,征求意见期为5个月。

(二)收入及非交换性费用

该项目旨在参照《国际财务报告准则第15号——与客户之间的合同产生的收入》(IFRS15)中采用的履约义务法,对理事会现行准则中的收入会计[涉及《国际公共部门会计准则第9号——交换性交易收入》(IPSAS9)、《国际公共部门会计准则第11号——建造合同》(IPSAS11)和《国际公共部门会计准则第23号——非交换性交易收入:税收和转移》(IPSAS23)]进行修订,并建立非交换性费用会计的进一步指南。该项目处于起草咨询文件阶段。

按照议程安排,本次会议对修改完善后的咨询文件进行讨论和表决。相对于12月份的咨询文件,新的咨询文件由原来的6章调整为7章,主要是从原来第4章内容中拆分出第5章内容,进一步探讨解决IPSAS23执行中的问题。理事会对此无不同意见。

理事会首先对咨询文件第1—3章的修改内容进行审议,除个别理事建议对三类交易的划分依据及合理性进行补充说明外,绝大多数理事表示赞同。本次会议重点讨论第4章的内容,主要讨论是否以及如何采用公共部门履约义务法和交换/非交换性交易法对B类交易(即具有履约义务但不能全面满足IFRS15履约义务法运用条件的交易)进行会计处理。在本章中,工作人员针对B类交易提出3种备选处理方法,请理事会决定是否在咨询文件中指出理事会所倾向的方法,但在讨论中,理事们普遍认为3种方法的范围和边界不清晰,并围绕如何改进展开了讨论。经讨论,会议确定针对B类交易,在咨询文件中提出以下3大类处理方法:一是保留现行IPSAS23,但增加交换性交易和非交换性交易划分的指南。二是对IPSAS23进行修订,以解决非交换交易中的时间条款问题。三是采用公共部门履约义务法。在第二种备选方法中,会议又确定提出5种备选子方法:(1)改进对包含时间条款的收入确认结果的披露。(2)将时间条款分类为条件条款(确认负债)。(3)扩展“强制执行性”的概念。(4)将时间条款产生的义务确认为“其他义务”(而非负债)。(5)

将时间条款下产生的贷方项目确认为净资产/权益,后续转回收入。

关于第4章的讨论,中方代表提出两方面意见:一是对第二大类方法的范围和边界提出了质疑,建议对该类方法下修改IPSAS23的内容是否仅限于解决时间条款问题进行明确。中方代表认为,在第二大类方法下,交换性和非交换性交易的划分难点问题仍然存在,对其提供更多指南也应包括在该类方法的范围中。中方建议得到会议采纳,将在咨询文件中对此做出说明。二是第二种备选方法中的第二种子方法明显不符合概念框架,不适宜作为理事会提出的备选方法。理事会主席回应,鉴于大多数理事不反对将该方法作为备选方法,暂且先保留在咨询文件中听取各方面意见。

随后,理事会对剩余几章内容进行了简要讨论。关于第6章非交换性费用的初始确认问题,理事会经讨论决定从对称性角度考虑,留待收入确认方法基本确定后再讨论费用确认问题。本次会议没有对咨询文件第4—7章内容进行逐页审议,理事会主席责成工作人员对咨询文件相关内容做进一步修改完善后,提交2017年6月份会议审议并表决。

(三)租赁

该项目旨在根据2016年1月IASB发布的《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS16)对《国际公共部门会计准则第13号——租赁》(IPSAS13)进行修订。该项目处于征求意见稿起草阶段。在2016年9月会议上理事会做出决议,公共部门出租方采用与承租方相对称的使用权模型,但在出租方使用权模型会计处理方法上存在争议,2016年12月理事会就此问题也未达成一致。

在本次会议上,工作人员继续就出租方使用权模型会计提出的以下两种处理方法进行论证:一是继续确认基础资产,并在确认应收租赁款时确认一个贷项(credit entry),后续逐期将该贷项确认为收入。二是终止确认部分基础资产,将剩余部分重分类为剩余资产,并确认应收租赁款和一个贷项以及租赁费用。工作人员从以下5个方面对这两种方法的优劣进行了比较分析:(1)与理事会现有准则文件的一致性。(2)与承租人使用权模型会计的一致性。(3)后续对其他IPSAS的修订。(4)公共部门特定问题。(5)公众利益考虑。结论是第一种方法显著优于第二种方法。中方代表发言支持第一种方法,除对工作人员技术分析表示赞同外,认为第一种方法不仅会简化会计实务,而且更加符合公共部门会计利益相关方的信息使用需求。特别是,租赁一方对租赁实物资产的确认有助于公共部门主体受托责任的履行以及加强公共部门资产管理。另外,中方代表建议在准则征求意见稿的结论基础部分阐明理事会对两种方法所做的分析及取舍,以便于各方参考和评论。中方建议得到回应和采纳。在最后的表决中,全部理事均支持方法一。但是,关于对该方法下贷项的确认问题,理事会在讨论中存在分歧。工作人员提出了3种可能的方式:一是确认为负债。二是确认为收入。三是确认为其他义务。但这3种方式各有利弊,第一种方式不符合负债定义。第二种不符合租赁实质。第三种不属于概念框架中所规定的会计要素。对于这一问题,会议决定结合收入与非交换性费用项目的相关问题一并考虑。

另外,本次会议就租赁议题还讨论了以下3个问题:(1)关于零租金或名义金额租赁。经讨论,理事会一致认为,这种类型的租赁实质上属于出租人对承租人的捐赠或补助,对于此类交易应当在非交换性费用准则中规范。(2)关于售后租回交易。理事会同意在征求意见稿正文和结论基础中包含售后租回交易的草案,但由于该交易的会计处理涉及收入准则中对于售后回购的会计处理,理事会决定在IPSAS9未修改前暂不包含IFRS15中关于售后回购的指南。(3)关于承租人对租赁负债重估、租赁重整、合同分拆、租赁期间的会计处理,工作人员没有发现公共部门主体和私营部门主体存在重要差异,所以建议采用IFRS16的处理原则,理事会经过讨论后表示同意。

会议最后责成工作人员根据本次会议决议完善租赁准则征求意见稿草案,提交2017年6月会议进一步审议。

(四)社会福利

该项目旨在识别政府产生特定社会福利费用和负债的情形及方式,研究如何在财务报表中确认和计量此类费用和负债,最终可能形成一个独立的准则。该项目处于征求意见稿起草和完善阶段。在此前的4次会议中,理事会决定将义务事项法和保险法作为处理社会福利的两种备选方法,但一直未对该项目的范围和社会福利的定义达成一致意见。

本次会议中,理事会首先讨论了社会福利的定义。工作人员在2016年12月份会议讨论基础上,对社会福利提出了两种备选定义,但争议很大,认为两个定义都不完备。中方代表发言指出了两种定义的不足,例如不应在定义中增加“社会群体的大部分”的概念,以免产生“社会群体的大部分具体是什么标准”“为何社会群体大部分包括在定义中、小部分不在其内”等新的歧义。经过反复讨论,理事会最终将社会福利的定义修改为:社会福利是由公共部门主体提供的符合以下特征的福利:(1)提供给满足资格标准的特定个人和(或)家庭。(2)为了减轻社会风险的影响。(3)为解决社会总体的需要。(4)不是普遍可接受的服务。另外,关于现金社会福利、实物社会福利、补偿、社会保险、社会保障和社会援助的定义,理事会决定在征求意见稿其他各部分内容确定之后再讨论。

随后,理事会对保险法的适用范围进行了讨论。工作人员在讨论前对《国际财务报告准则第17号——保险合同》(IFRS17)草案最新内容进行了介绍,提出保险法适用于符合下列条件的社会福利计划:(1)其旨在通过缴费人的缴费全额筹资。(2)有证据表明公共部门主体管理该等社会福利计划的方式与保险合同签发人管理保险合同的方式相同。另外,无需对即将发布的IFRS17所规定的保费分配法作出任何修改,当满足相关条件时,编者应能采用该方法。保险法应为可选方法。理事会经表决全部同意上述提议,并且决定在征求意见稿中提议编者采用IPSAS39中提供的关于折现率的指引(而非IFRS17中的规定),提议在保险法下计量社会福利时不考虑风险调整因素。

本次会议还对义务事项法中的“关键参与事项”义务事件和“随时间推移累计负债”义务事件是否应当包含在征求意见稿之中、义务事项法产生义务事件的时点和确认标准

等进行了讨论,但未形成决议。由于该项目需要讨论的问题较多,理事会决定将本项目征求意见稿的批准时间从2017年6月推至9月,并定于6月会议上继续讨论剩余问题。

(五)金融工具

该项目属于国际公共部门会计准则与国际财务报告准则趋同项目,目的是对理事会现行的金融工具准则包括《国际公共部门会计准则第28号——金融工具:列报》(IPSAS 28)、《国际公共部门会计准则第29号——金融工具:确认和计量》(IPSAS 29)和《国际公共部门会计准则第30号——金融工具:披露》(IPSAS 30)进行修订,以与《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS 9)继续保持趋同。该项目处于起草征求意见稿阶段。在2016年12月的会议中,理事会完成了对项目征求意见稿的逐页复核,并就征求意见稿的主要内容及应用指南达成一致意见。

本次会议就该项目有4项议题:一是由于金融工具准则的变化对其他国际公共部门会计准则的修订。经审议,理事会同意工作人员在征求意见稿中对此内容的提议。二是自理事会制定有关金融工具的IPSAS 28—30之后,国际会计准则理事会的金融工具准则已作出若干修订,此类细微修订是由于国际会计准则理事会的年度改进及其他有限范围修订项目所致,工作人员建议将此类细微修订连同对其他IPSAS的修订一起纳入征求意见稿,理事会表示同意。三是针对2016年12月会议中理事会的提议所采取的行动,建议采纳过渡性规定即针对具备或有支付特征的优惠贷款制定额外的过渡性规定。此外,建议的生效日期为准则发布后的36个月。理事会均同意工作人员提议。四是关于该项目的进程。会议决定对于本项目征求意见稿余下的非权威性部分,将于4月19—21日在阿姆斯特丹举行的特别工作组面对面会议中进行复核,目标是提供完整的征求意见稿及改进后的概览文件供理事会在6月会议上批准。

(六)基于收付实现制的国际公共部门会计准则

收付实现制国际公共部门会计准则于2003年1月发布。该项准则由两部分组成:第1部分明确了申明其财务报表遵循了国际公共部门会计准则的报告主体必须采用的要求。第2部分为鼓励性披露要求,明确了基于受托责任和决策有用而需提供的额外信息,并支持主体向权责发生制财务报告过渡以及采用权责发生制国际公共部门会计准则。收付实现制国际公共部门会计准则在提高以收付实现制为基础的主体财务报告质量以及支持主体向权责发生制国际公共部门会计准则过渡方面发挥着重要作用。但是,理事会注意到只有少数司法管辖区编制了全面遵循收付实现制国际公共部门会计准则要求的财务报表。理事会专项工作组在审议收付实现制国际公共部门会计准则的操作性后发现,纳入收付实现制国际公共部门会计准则第1部分的合并财务报表编制要求以及外部援助和第三方支付的相关信息披露要求已成为全面采用国际公共部门会计准则的主要障碍。

理事会于2016年2月就对收付实现制国际公共部门会计准则作出的修订发布第61号征求意见稿(下称第61号征求意见稿),征求意见截止时间为2016年7月31日。第61号征求意见稿建议将收付实现制国际公共部门会计准则第1

部分中的合并财务报表编制要求、外部援助和第三方支付的相关信息披露要求进行移除,并修改为鼓励性要求纳入第2部分。这些修订将消除采用收付实现制国际公共部门会计准则的主要障碍,同时建立清晰、可实现的过渡路径以推动权责发生制国际公共部门会计准则的采用。

本次会议听取了工作人员关于61号征求意见稿反馈意见情况的简要口头报告,决定于6月份对该项目进行审议和表决。

(七)公共部门计量

现行国际公共部门会计准则的计量要求规定了各类不同的计量基础,其中多项准则采用公允价值计量。理事会《概念框架》的发布以及IFRS13对公允价值定义作出修订的综合影响,使得许多国际公共部门会计准则的现行计量要求与《概念框架》产生不一致,其中关于公允价值的定义和运用也与IFRS13的相关规定产生了不一致。因此,理事会开展该项目的目的是为了:(1)修订国际公共部门会计准则中有关计量及其披露要求的规定。(2)就重置成本和履约成本的运用提供进一步的指引。(3)解决在计量时对交易成本(包括借款费用)的会计处理。理事会于2015年6月批准了项目概要,此后该项目一直处于待启动状态。

本次会议重新启动了该项目。工作人员对该项目进行了简要介绍,并就项目范围、时间表和重新修订的项目概要听取了理事会的意见和建议。在讨论中,中方代表指出,该项目概要有关项目范围是否包括金融工具准则并不清楚,建议对此加以明确。理事会主席回应指出尽管理事会在金融工具修订项目中达成公共部门金融工具准则对公允价值的运用十分接近国际财务报告准则有关金融工具的相关规定,但该项目概要应当阐明对金融工具准则的考虑也包括在本项目范围之内。

国际公共部门会计准则理事会第二次会议

2017年6月27日至30日,国际公共部门会计准则理事会(IPSASB,以下简称理事会)2017年度第二次理事会会议在卢森堡召开。财政部会计司派员作为中方理事和技术顾问参加了会议。

一、基本情况

本次会议为期4天,由欧盟统计局承办。理事会17位理事、15位技术顾问和8名工作人员参加了会议。理事会咨询顾问组(CAG)主席及相关成员,来自联合国、国际货币基金组织、世界银行、经济合作与发展组织、联合国发展计划署、欧盟委员会、欧盟统计局等国际组织的10位观察员列席了会议。来自欧盟委员会、欧洲审计院、捷克财政部、葡萄牙财政部、韩国财务和战略部、美国联邦会计准则咨询委员会、加拿大公共部门会计委员会、英格兰及威尔士特许会计师协会、肯尼亚公共部门会计准则委员会、孟加拉国注册会计师协会和德勤、安永会计师事务所等20多名代表旁听了会议。欧盟统计局官员在会议开幕时到场致辞,并在会议结束时作总结发言。

本次会议共设12项议程,涵盖5项行政议题和7个技

术项目议题。按照惯例,在技术项目议题讨论之前,理事会首先讨论通过了2017年3月份理事会会议纪要,然后听取了欧洲公共部门会计准则和国际财务报告准则的进展情况,以及理事会对外交流活动和治理工作进展的口头报告,最后由理事会技术总监对准则项目工作计划更新情况进行报告。

在本次会议行政议题讨论中,有3个方面值得关注:一是关于欧洲公共部门会计准则(EPSAS)的进展情况。以国际公共部门会计准则(IPSASs)为起点研究制定EPSAS,是欧盟委员会在欧洲主权债务危机之后启动的一项政府会计改革项目,旨在为欧盟各层级政府采用一套协调的、基于权责发生制的会计标准提供指引,以提高欧盟各成员国财政会计信息的透明度和可比性。根据工作计划,EPSAS首先要解决信息透明度问题,其次解决信息可比性问题,最后是实施问题。围绕信息透明度问题,项目组2017年将启动10个技术项目,同时还将积极加强与欧盟各成员国之间的交流,以进一步提高对EPSAS的认同。但是,由于欧盟各成员国在权责发生制会计改革方面进展不一,对IPSASs的认可度也不尽相同,因此,在欧盟层面制定并实施EPSAS的前景尚不明朗。二是关于南美国家政府会计改革动向。加强理事会与全球各国准则制定机构和国际机构的交流,是提升IPSASs国际影响力的必要举措,也是强化IPSASs制定程序的现实需要。因此,理事会要求各位理事及技术顾问加强与本区域相关公共部门的联系,积极开展理事会及其准则方面的宣传,此举也将作为考核评价理事履职的重要依据。在本次会议上,来自巴西的雷奥拉多理事报告了其在巴西的对外交流活动。从其报告中了解到,巴西等南美国家出于摆脱经济危机和改善公共部门财务管理的需要,近年来积极推进权责发生制政府会计改革,以提高政府财政信息的透明度。同时,该报告指出,IPSASs符合巴西等拉美国家政府会计改革的需要,拟通过进一步评估后做出是否采用IPSASs的决定。三是关于理事会咨询顾问组的咨询活动。自2016年理事会咨询顾问组(CAG)成立以来,积极加强和提升自身治理能力,并不断深化对技术项目的外部咨询。咨询顾问组已初步形成在理事会会议前一天召开会议、一年召开两次会议的工作机制,会议内容不仅涉及理事会长期战略和项目计划,还对理事会重要技术项目提供咨询,咨询意见侧重于从反映公众利益诉求的角度提出。此外,针对本次会议上个别理事提出的理事会如何处理咨询顾问组意见的问题,理事会主席回应将在各准则项目的结论基础中对咨询组意见的吸收情况进行适当说明。

此外,理事会于6月29日与会计欧洲(Accountancy Europe)所属的公共部门小组(PSG)举行了座谈会,就双方工作进展情况及关心的问题进行了互动交流。本次会议期间理事会还讨论了即将于7月3日至4日在瑞士召开的一年一度的公共部门会计准则制定机构论坛事宜。

二、技术项目议题讨论及表决情况

(一)表决通过的准则项目

1.收入及非交换性费用

该项目旨在参照《国际财务报告准则第15号——与客户之间的合同产生的收入》(IFRS15)中采用的履约义务法,对理事会现行准则中的收入会计[涉及《国际公共部门会计准则第9号——交换性交易收入》(IPSAS9)、《国际公共部门会计准则第11号——建造合同》(IPSAS11)和《国际公共部门会计准则第23号——非交换性交易收入:税收和转移》(IPSAS23)]进行修订,并建立非交换性费用会计的进一步指南。理事会已就该项目进行多次讨论。

本次会议主要对该项目咨询文件第1—3章的修改内容进行了审议,对咨询文件第4—7章进行了逐页审议,对咨询文件中所列出的理事会对相关问题的初步意见及需要咨询的问题进行了表决,并对咨询文件征询意见期进行了讨论。最终,理事会全票通过了《收入及非交换性费用会计》咨询文件,于2017年8月发布,征询意见截至2017年12月,为期4个月。

批准通过的咨询文件共分7章,第1章为概述,第2章为收入确认准则,第3章为根据履约义务对公共部门交易进行分析(划分为A、B、C三类交易),第4章为针对B类交易的收入确认方法,第5章为IPSAS23中的资本补助和无偿服务会计处理问题,第6章为非交换性费用的确认方法,第7章为非合同性应收款项和应付款项的计量。咨询文件的核心内容是关于公共部门收入的确认方法。在咨询文件中,公共部门交易被划分为A、B、C三类:A类为不含履约义务和限定条款的收入和非交换性费用交易,按照IPSAS23的原则进行处理;C类为IFRS15范围内的收入交易,按照IFRS15中规定的履约义务法进行处理;B类为包含履约义务的收入和非交换性费用交易,但履约义务不满足IFRS15中交易的所有特征。因此,收入确认的核心问题是如何对B类交易进行会计处理。经过反复讨论,理事会表决同意采用公共部门履约义务法对B类交易进行会计处理,但同时在咨询文件中给出备选方法,即修订IPSAS23的交换/非交换法,在这一方法下,又提出5种备选子方法以解决现行IPSAS23存在的问题(特别是时间条款问题):(1)增加交换性交易和非交换性交易划分的指南。(2)改进对包含时间条款的收入确认结果的披露。(3)将时间条款分类为条件条款(直接确认负债)。(4)将时间条款产生的义务确认为“其他义务”(而非负债)。(5)将时间条款下产生的贷方项目确认为净资产/权益,后续转回收入。

2. 金融工具(对IPSAS28-30的更新)

该项目属于国际公共部门会计准则与国际财务报告准则趋同项目,目的是对理事会现行的金融工具准则包括《国际公共部门会计准则第28号——金融工具:列报》(IPSAS28)、《国际公共部门会计准则第29号——金融工具:确认和计量》(IPSAS29)和《国际公共部门会计准则第30号——金融工具:披露》(IPSAS30)进行修订,以与《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS9)继续保持趋同。该项目处于拟发征求意见稿阶段。在2016年12月和2017年3月的会议上,理事会已完成了对项目征求意见稿正文的逐页审议,并责令工作人员会同该项目工作组对征求意见稿其他内容,特别是其中有关公共部门特定指南和示例进行审

核,在本次会议中提供完整的征求意见稿供理事会批准。

本次会议着重对项目工作组审核征求意见稿正文以外的材料中涉及的几个问题及相关完善建议进行了讨论。理事会同意针对公共部门特点就优惠贷款是否单纯为本金和利息支付的评估、含有非交换成分权益工具优惠成分的计算、实际利率法的应用、货币黄金、预付远期合同等在应用指南中补充相关说明或增加相关示例,也同意工作人员和项目工作组提出的保留IPSAS29中对套期会计的选择权以及相对宽松的过渡安排的建议。

理事会全票通过了第62号征求意见稿——《金融工具(对IPSAS28—30的更新)》,于2017年8月发布,征询意见截至2017年12月,为期4个月。

(二)讨论的准则项目

1. 租赁

该项目旨在根据2016年1月IASB发布的《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS16)对《国际公共部门会计准则第13号——租赁》(IPSAS13)进行修订。该项目处于征求意见稿起草阶段。在2016年9月会议上理事会做出决议,公共部门出租方采用与承租方相对称的使用权模型。在2017年3月会议上,理事会对出租方使用权模型会计处理方法做出决议,即出租方继续确认基础资产,并在确认应收租赁款时确认一个贷项,后续逐步将该贷项确认为收入。

本次会议主要对以下事项及建议进行了审议:一是根据公共部门特点对IFRS16中相关术语进行修改。二是基于IFRS16对本项目的范围进行微调,对“初始直接成本”“租赁内涵利率”的定义进行修订,并在租赁定义中保留“合同”一词。三是对短期租赁和低价值租赁的出租方会计提供确认豁免选择权。四是对于如何识别租赁、实质上固定的租赁付款额和承租人在租赁期开始日前对基础资产的涉入等,采用与IFRS16相同的应用指南。五是为了更好体现公共部门租赁特征,在征求意见稿中删除有关制造商或经销商出租人的指南。六是对于出租方会计中租赁合同分拆与相关准则关系的指南,采用现行IPSAS9中的内容,而不是IFRS15中的内容,因为理事会尚未引入IFRS15。七是根据公共部门特征及现行IPSASs,对出租人会计中有关租赁修改(lease modifications)的条款和指南进行调整。八是按照IFRS16中的要求对低于市场条款的售后租回业务进行会计处理。九是关于出租人会计中有关计量问题,主要包括应收租赁款的初始计量和后续计量、未赚取收入的初始计量和后续计量、租赁修改、基础资产和转租的计量。经过逐一讨论,理事会基本同意工作人员所提建议,但关于低于市场条款的售后租回业务,会议决定不应直接采用IFRS16的会计处理方法,而是应分析该类售后租回业务的经济实质而采用优惠租赁会计方法或IFRS16的会计方法。

除以上事项之外,本次会议重点对出租方会计中贷项(credit entry)处理问题进行了讨论。工作人员此前提出了3种可能的处理方法:一是确认为负债。二是确认为净资产。三是确认为其他义务。除此之外,需要理事会作出决定的是,这一贷项应当列示在财务报表中哪一具体位置以及以何种名称列示。理事会围绕上述问题进行了讨论,但未达成

一致意见。理事会主席最后建议在9月份会议中对上述贷项问题做进一步讨论,并继续修改完善征求意见稿,特别是在项目工作组帮助下研究提出出租方基础资产计量的完整方案,提交9月份会议审议。

2. 社会福利

该项目旨在识别政府产生特定社会福利费用和负债的情形及方式,研究如何在财务报表中确认和计量此类费用和负债,最终可能形成一个独立的准则。该项目处于征求意见稿起草和完善阶段。在此前的会议中,理事会决定将义务事项法和保险法作为处理社会福利的两种备选方法。在2017年3月的会议中,理事会对该项目的范围和社会福利的定义达成一致意见,但对于义务事项法产生义务事件的时点和确认标准等未形成决议,要求工作人员继续研究并提交6月份会议讨论。

本次会议围绕该项目主要讨论了以下议题:一是关于社会福利项目与非交换性费用项目的协调问题。理事会同意工作人员的分析和建议,以及无需对社会福利采用的会计处理方法做出变更的结论。二是关于义务事项法下产生义务事件的时点和确认标准问题。工作人员向理事会提出两种方法:(1)将“存活(Being alive)”作为确认和计量社会福利的资格条件。(2)不将“存活”作为确认的资格条件,而是在符合门槛资格条件(如是否退休等)时确认社会福利,仅将“存活”作为计量时考虑的因素。两种方法对社会福利负债确认和计量的结果差别很大,第一种方法仅将发放下一期福利之前满足“存活”资格及其他确认条件的事项确认为负债,而第二种方法将所有满足门槛条件的事项确认为负债,不仅包括当期的负债,还包括未来各期仍满足门槛条件的负债。该项目工作组倾向采用第一种方法,拟将第二种作为备选方法。鉴于该问题对于本项目的推进至关重要,理事会围绕两种方法进行了激烈讨论,但未达成一致意见,最终,理事会投票表决通过了理事会主席提出该项目的推进方案,即以第一种方法为基础起草和完善征求意见稿,并将第二种方法作为备选方法适当体现在征求意见稿文件中,以更好地征求各方面意见。三是关于工作人员就完善征求意见稿所提出的系列文字、内容方面的建议。理事会基本表示同意。

3. 公共部门特定金融工具

本项目旨在针对流通中货币、货币黄金、特别提款权(SDR)、国际货币基金组织配额(IMF Quota Subscription)等公共部门特有的金融工具项目制定会计指引,最终可能形成一个单一准则或者几项准则,或对现行准则提供额外的应用指引。2017年7月,理事会发布了该项目咨询文件,征求意见期截至2017年12月。工作人员对咨询文件反馈意见进行了整理和分析,总体性的意见集中于该项目的范围问题,工作人员将有关该问题的反馈意见归纳为4类:一是理事会对该项目不应再采取任何行动。二是遵循咨询文件确定的范围,继续推进该项目。三是扩大咨询文件确定的范围,增加诸如储备资产等内容。四是建立中央银行综合财务报告框架。在本次理事会会议前一天召开的咨询顾问组会议上,理事会根据以上反馈意见,从理事会是否有资格推进

该项目和该项目的范围是否符合公众利益两个角度,就该项目范围等问题咨询了咨询顾问组的意见。

本次会议理事会听取和讨论了咨询顾问组对该项目的反馈意见。咨询顾问组认为,理事会有必要按照咨询文件的范围研究制定这方面的会计准则或指南,咨询文件所确定的项目范围符合公众利益。理事会赞同咨询顾问组的意见,责令工作人员按照咨询文件确定的范围推进该项目,并继续整理分析其他具体的反馈意见,提交未来会议讨论。

4. 公共部门计量

2017年3月理事会重新启动了公共部门计量项目,旨在实现以下3个目标:(1)修订国际公共部门会计准则中有关计量及其披露要求的规定。(2)就重置成本和履约成本的运用提供进一步的指引。(3)解决在计量时对交易成本(包括借款费用)的会计处理。本次会议之前,该项目工作组通过问卷方式征求了理事们对该项目研究问题优先顺序的意见和建议。

本次会议主要包括4方面的内容:一是进一步确认本项目中相关研究问题。工作人员通过对问卷进行分析,认为该项目研究问题中无需增加其他事项或子项,且该项目不应旨在处理IFRS与IPSASs在计量方面的差异,仍然应当将减少IPSASs与政府财政统计(GFS)报告指引之间的不必要差异作为项目关注重点。理事会经过讨论,基本赞同上述分析结论。二是确定本项目工作时间表。除了将交易成本问题改至本次会议讨论外,上次会议确定的时间表没有发生其他变化,理事会未提出不同意见。三是确认有关交易费用的建议。工作人员在分析交易费用对资产或负债计量重要影响的基础上,建议项目工作组在复核公共部门会计准则计量基础时,要进一步考虑交易费用问题。理事会对此表示赞同。四是讨论关于公共部门借款费用会计处理的修改建议。关于借款费用的会计处理,工作人员提出4种方法:(1)保留现行《国际公共部门会计准则第5号——借款费用》(IPSAS5)的规定,即将所有借款费用确认为当期费用,但保留在符合条件时对借款费用进行资本化的选择权。(2)与《国际会计准则第23号——借款费用》(IAS23)趋同,对于符合资本化条件的所有借款费用必须进行资本化处理。(3)采用理事会《第35号征求意见稿——借款费用》的处理,即除对符合征求意见稿所规定资本化条件的专门借款费用进行资本化处理外,其他借款费用都确认为当期费用。(4)与政府财政统计(GFS)指引相一致,将所有借款费用确认为当期费用,不允许资本化。经过讨论,理事会同意草拟一份修订IPSAS5的征求意见稿供下次会议审议,但在修订方案(即借款费用会计处理方法)的选择上,并未形成共识。

(三)理事会战略和工作计划项目

2017年3月会议上,理事会启动了2019—2023年战略及工作计划制定项目,该项目计划在2018年12月之前完成。

本次会议上,理事会主席从2023年的愿景、权责发生制会计应用现状及展望、理事会面临的挑战、理事会的战略目标、新的战略及2019年以后的工作计划等方面,概述了本项目进展情况。理事会咨询顾问组主席从公共利益的考虑、拟定的战略主题优先顺序、咨询和对外交流的方法等3个方

面对该项目提出了建议。另外,本次会议将理事、技术顾问和观察员分为5组,对该项目梳理出的5个专题进行了分组讨论,5个专题分别为公共部门特定项目的制定、与IFRS的持续趋同、改进财务报告交流、提升权责发生制信息的应用和IPSASs的采用和实施。理事会决定就这5个专题继续征求有关各方的意见和建议,并在7月召开的公共部门会计准则制定机构论坛中做深入讨论。

国际公共部门会计准则理事会第三次会议

2017年9月19日至22日,国际公共部门会计准则理事会(IPSASB,以下简称“理事会”)2017年度第三次理事会会议在加拿大多伦多召开。财政部会计司派员作为中方理事和技术顾问参加了会议。

一、基本情况

本次会议为期4天,由理事会主席伊恩·卡拉瑟斯主持,理事会17位理事、16位技术顾问和9名工作人员参加了会议。理事会咨询顾问组主席托马斯·穆勒·马奎斯·博杰以及来自联合国、国际货币基金组织、世界银行、经济合作与发展组织等国际组织的7位观察员列席了会议。来自日本注册会计师协会、法国公共部门会计准则委员会、韩国财务和战略部、韩国公共财政协会、韩国政府会计与财政统计中心、马来西亚总会计师部、巴基斯坦成本和管理会计师协会、奥道明大学(Old Dominion University)等十多名代表旁听了会议。

本次会议共设11项议程,涵盖6项行政议题和5个技术项目议题。按照惯例,在技术项目议题讨论之前,理事会首先讨论通过了2017年6月份理事会会议纪要,然后听取了欧洲、加拿大和日本公共部门会计准则的进展情况,以及理事会与公共利益委员会(PIC,理事会的监督机构)、咨询顾问组(CAG,理事会的咨询机构)沟通情况的口头报告,最后由理事会技术总监对准则项目工作计划更新情况进行报告。在讨论理事会工作计划更新时,中方代表发言指出了工作计划列表新增部分(下年度各项目预期咨询期间的安排)存在的以下问题:一是应当将改进项目也列示在新增部分,以全面反映所有项目公开征求意见的时间安排。二是由于公共部门计量、基础设施资产咨询稿的最终通过时间难以确定,可能会影响到预计征求意见期间的不确定性,进而影响新增列表部分的有用性。中方代表发言得到技术总监的响应和采纳。

关于不同国家和地区公共部门会计准则改革的最新动向,有以下方面值得关注:一是关于加拿大公共部门会计准则动向。加拿大理事介绍了加拿大公共部门会计最新动向。加拿大公共部门采用公共部门会计理事会(PSAB)制定的准则编制权责发生制财务报告已有多年的历史。适应国际公共部门会计准则(IPSAS)日渐完善以及越来越多国家开始采用IPSAS的新形势,为了持续保持加拿大在公共部门会计准则方面的国际领先地位,PSAB正在专立项目研究确定其国际化战略,即下一步加拿大公共部门准则制定方向。可能的选择包括4项:(1)PSAB继续按照现有做法制定发

布加拿大公共部门会计准则。(2)PSAB基于IPSAS制定发布加拿大公共部门会计准则。(3)不再制定加拿大公共部门会计准则,改为采用IPSAS但保留有限例外情况。(4)完全采用IPSAS。该项目计划于2020年3月前完成。在推进该项目过程中,PSAB将开展以下方面工作:(1)进行IPSAS和加拿大公共部门会计准则的比较分析,研究两者之间的差异以及差异性质和对加拿大公共部门实务的影响。(2)开展采用IPSAS的国别分析,分析相关国家和地区采用IPSAS面临的挑战和获得的相关利益,以及IPSAS是否适用于这些国家和地区内的所有公共部门主体。(3)分别于2018年3月和2019年3月发布两份咨询稿,在咨询稿中展示上述不同国际化战略选择下的具体案例,广泛听取社会各界意见。二是关于日本公共部门会计改革动向。日本理事邀请来自日本注册会计师协会的代表介绍了日本公共部门会计的最新情况。日本中央政府和地方政府均采用收付实现制基础编制财务报告,社会各界对权责发生制政府财务报告信息的认可度正在逐步提升,认为权责发生制应当是政府会计准则发展的方向。为了推动政府财务报告由收付实现制基础向权责发生制基础转变,日本注册会计师协会成立专门的公共部门会计准则委员会,就制定权责发生制政府会计准则进行研究,并与理事会建立了合作机制,就日本采用国际公共部门会计准则与日本大藏省、中央银行和国际事务部等进行沟通。三是关于欧洲公共部门会计准则(EPSAS)的进展情况。欧洲公共部门会计准则项目组代表介绍了欧洲公共部门会计准则的最新进展。根据欧盟委员会关于欧洲公共部门会计改革的要求,自2017年6月份理事会会议之后,项目组开展了一系列推广活动,加强与欧盟各成员国之间的交流,以进一步提高相关方面对EPSAS的认同。项目组还启动了10个优先技术项目,以提高欧洲公共部门财务会计信息的透明度,这些项目与理事会正在开展的项目有相同之处,项目组希望在相关项目上加强与理事会的合作,以加快欧洲公共部门会计准则的制定进展。

在会议最后一个议程即理事会闭门会议上,理事会就本次会议进行了总结,就理事会工作机制进行了讨论,拟在未来更多地借助任务组(Task Forces,由理事担任任务组主席并负责推进具体项目)的工作,加快推进准则制定进程。有关如何进一步发挥工作组(Task Based Group)和任务组的作用,将在下一次理事会会议上讨论。

二、技术项目议题讨论及表决情况

(一)表决通过的准则项目

1. 社会福利准则项目

该项目旨在识别政府产生特定社会福利费用和负债的情形及方式,研究如何在财务报表中确认和计量此类费用和负债,最终可能形成一个独立的准则。该项目处于征求意见稿完成阶段。在2017年6月会议中,理事会对社会福利项目与非交换性费用项目的协调问题、义务事项法下产生义务事件的时点和确认标准问题进行了讨论,最后确定“将‘存活’(Being alive)作为确认社会福利的资格条件”,由此将由下一期福利受益人全部资格条件(包括“存活”条件)

都满足的事项所引起的现实义务确认为负债。理事会以上述方法为基础完善征求意见稿,并将确认满足门槛条件的所有负债的方法(该方法并不将“存活”作为负债确认条件,而仅作为计量考虑的因素)作为备选方法适当体现在征求意见稿文件中,以更好地征求各方面意见。

本次会议主要议题:一是审议工作人员根据上次会议指示对征求意见稿所做的修改以及新增内容。二是审议该项目披露要求和征询意见问题。三是对批准该征求意见稿进行表决。经逐页审议,会议通过了修改和新增的内容,并重点讨论了以下两个问题:一是为满足使用者需求,征求意见稿中有关社会福利未来义务或未来现金流量的披露要求应当如何确定。对此提出了5种选择:(1)不做额外披露。(2)披露下一报告期内的现金流量。(3)披露现行受益人的未来义务(或未来现金流量)。(4)披露现行受益人和现行参与人的未来义务(或未来现金流量)。(5)披露现行受益人、现行参与人和未来参与人的未来义务(或未来现金流量)。中方代表指出,方法(1)和(2)存在披露信息不足的问题;方法(3)能够较好地解决理事会之前对社会福利信息披露的关切,并能够保持报表附注披露内容与财务报表中列示金额之间的内在联系,同时也便于操作和执行;方法(4)和(5)将打破报表附注披露内容与财务报表中列示金额之间的内在联系,这种情况下将使得理事会已经发布的《建议实务指南第1号——主体财务长期可持续性报告》(RPG1)的报告内容与社会福利准则披露内容之间产生交叉,造成两者范围、作用不清,给使用者带来困扰。综合比较5种方法,支持选择方法(3)。大部分理事表态支持方法(3),也有个别理事支持方法(2)或方法(4)。经进一步讨论,理事会主席责成工作人员从处理好与RPG1的关系、对使用者最为有用、成本效益原则等方面考虑,将上述5种方法缩小为两种方法:将原方法(2)改进为披露未来5年社会福利的现金流量;原方法(4)。同时责成工作人员起草两种方法下的具体披露示例。理事会进一步对工作人员展示的两种方法示例进行了讨论,最后决议采用第一种方法,即披露未来5年社会福利未折现现金流量。理事会认为这一披露方法最符合成本效益原则。二是是否应当将RPG1有关主体财务长期可持续性的报告指南改为强制执行要求。按照理事会的标准体系,PRG系列不同于IPSAS(为具有强制执行力的准则),均为实务指南,不具有强制执行力。在社会福利项目推进过程中,理事会认识到财务报表及其附注信息不能完全满足所有使用者对社会福利信息的需求,虽然RPG1的披露指南可以指导主体弥补财务报表及其附注信息提供上的不足,然而RPG1是非强制执行的。因此,本次会上提出是否应当开展将RPG1强制化的项目,以及是否应当在社会福利准则征求意见稿征询意见问题中增加这样一个问题。针对该问题,理事会展开了讨论。部分理事认为政府财政长期可持续性信息对于利益相关方十分重要,应当予以强制化以及增加以上征询意见问题;部分理事则认为RPG1发布时间不长,不宜在较短的时间内做如此大的变动,而且在社会福利征求意见稿中提出此问题并不是最佳选择。中方代表指出,披露财务长期可持续信息对于公共部门主体利

益相关方十分重要,但应当充分考虑各国家和地区执行这一披露要求的能力,特别是理事会目前正在开展的2019—2023年战略和工作计划中将推进IPSAS在全球的采用列为重要的战略主题,在考虑是否应当将RPG1强制化的问题上,应当结合战略和工作计划目标一并考虑。结合理事们的发言,理事会主席最终确定,在社会福利征求意见稿中提出这一问题以充分征求各方面意见,同时在制定未来战略和工作计划过程中对这一问题做深入调研。最终,理事会以14票赞成、3票反对、1票缺席的结果通过了“第63号征求意见稿——社会福利”,于2017年10月发布,征询意见期5个月。此外,会议责成工作人员密切联系3位投反对票的理事,起草其反对理由以体现在会议纪要中,并将3位理事所赞成的社会福利负债确认方法以适当方式体现在征求意见稿中。

2. 收付实现制IPSAS修订项目

该项目旨在对理事会发布的唯一一项收付实现制IPSAS进行有限修订,其修订内容主要是将该准则第1部分(强制要求)中有关合并财务报表编制要求、外部援助和第三方支付的相关信息披露要求进行移除,纳入第2部分作为鼓励性规定。上述修订内容将有利于解决该准则实际执行中的障碍问题,并较好地体现理事会鼓励各国家和地区向权责发生制会计和采用IPSAS过渡的意图。该项目公开征求意见已经结束,本次会议主要对根据征求意见情况修改提交的准则送审稿进行审议,并对是否通过该项目进行表决。

经讨论和审议,理事会基本赞同该准则修订内容及提交的该准则修订送审稿。中方代表就提出的个别具体问题发表了意见,得到采纳。最终,参会理事一致表决通过了该项目。修订后的收付实现制IPSAS核稿后正式发布。

(二) 讨论的准则技术项目

1. 租赁

该项目旨在根据2016年1月国际会计准则理事会发布的《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS16)对《国际公共部门会计准则第13号——租赁》(IPSAS 13)进行修订。该项目处于征求意见稿起草阶段。在前期会议上,理事会做出决议,公共部门承租方会计与IFRS16趋同,而公共部门出租方会计不同于IFRS16,采用与承租方相对称的使用权模型,即出租方继续确认基础资产,并在确认应收租赁款时确认一个贷项,后续逐步将该贷项确认为收入。

本次会议主要对3项议题及建议进行了讨论:一是关于出租方基础资产的计量问题。争议的焦点在于在理事会确定的出租方会计模式下是否存在重复记账(double-counting)问题。中方代表认为:(1)在理事会确立的新出租方会计模式下,出租方资产负债表中将出现“基础资产”和“租赁应收款”两个资产项目,从而基础资产所包含的服务潜能或经济利益的一部分或大部分将被重复反映在资产负债表上,带来重复记账问题。(2)提交本次会议的征求意见稿仅考虑了基础资产后续采用公允价值模式计量情况下从公允价值金额中扣除应收租赁款的问题,并未明确基础资产后续采用成本计量情况下如何解决重复记账问题,这将可能带来同一资产在公允价值计量模式下的账面金额小于在成

本计量模式下账面金额的现象,从而产生难以为使用者所理解的会计信息。(3)在基础资产成本计量模式下,应当明确该资产出租所引起的资产减值相关问题,从而解决资产重复记账问题。中方代表观点得到新西兰、德国等理事的响应。经进一步讨论,会议认为该项目与投资性房地产、减值等诸多准则之间存在关联,责成工作人员设计流程图表清晰反映这些关联关系,并清晰展示出出租人模式下的全面的会计处理。二是关于优惠租赁情形下租赁付款额应采用的折现率。工作人员和部分理事建议采用市场利率,也有部分理事建议采用承租人借款利率。会议最终决议采用市场利率,并在准则征求意见稿结论基础中反映相关争议。三是关于优惠租赁情形下出租方对于所确认的贷项金额中的优惠成分的会计处理。征求意见稿中,优惠租赁下,出租方将确认“应收租赁款”(租赁付款额的公允价)和“优惠费用”(优惠成分的公允价)两个借项,同时确认“负债(未实现收入)”一个贷项(租赁付款额和优惠成分公允价的合计数)。有理事于会前质疑“负债(未实现收入)”贷项中的优惠成分金额难以理解。对此,工作人员会前提出6种解决方案,会上进一步缩小为两种解决方案:(1)将上述贷项优惠成分直接计入净资产。(2)出租方以成本计量优惠租赁,从而不确认优惠费用和贷项优惠成分。中方代表支持第二种方法,并指出第一种方法存在不能反映出出租人出租资产相关义务的缺陷,将一定程度扭曲租赁经济实质,第二种方法简便易行,且能增强出租人会计信息的可理解性。中方代表观点得到部分理事的响应,但因争议较大,会议最终责成工作人员进一步研究,提交下次会议审议。

2. 公共部门计量

该项目最初在2015年6月经理事会批准启动,后因种种原因中止。2017年3月理事会重新启动了公共部门计量项目,该项目旨在实现3个目标:(1)修订国际公共部门会计准则中有关计量及其披露要求的规定。(2)就重置成本和履约成本的运用提供进一步的指引。(3)解决在计量时对交易成本(包括借款费用)的会计处理。在2017年6月会议上,理事会进一步确定将如何在IPSAS中吸收《国际财务报告准则第13号—公允价值计量》(IFRS13)内容纳入该项目范围,并确定将公共部门概念框架中的计量目标用于交易费用的处理。

本次会议首先由工作人员系统介绍了国际公共部门概念框架中计量规定、IFRS13主要内容及后评估情况、政府财政统计手册报告指南和国际评估准则的主要内容,进而由工作人员及相关任务组建议推进该项目的根本方法为:运用公共部门会计概念框架确定各项IPSAS中公共部门特殊计量问题,并包括一个子项目研究可以运用IFRS13公允价值方法的领域。同时,工作人员及任务组还识别出本项目需解决的公共部门特定负债计量事项。理事会基本表示赞同,但强调为节约资源、提高项目研究效率,该项目必须与正在开展的遗产、基础设施资产等项目保持协同。

本次会议还讨论了借款费用的处理问题,工作人员提请考虑是否应当取消《国际公共部门会计准则第5号——借款费用》(IPSAS5)中有关某些借款费用资本化的选择权,从

而与政府财政统计手册有关借款费用一律费用化的要求保持一致。理事会认为对于该问题,尚需做进一步深入研究和讨论,并需结合对其他交易费用的处理一并考虑。

3. 基础设施资产

该项目为理事会于本次会议重新启动的新项目,旨在研究将《国际公共部门会计准则第17号——不动产、厂场和设备》(IPSAS17)应用于基础设施资产存在的实际问题,进而为基础设施资产会计提供具体指引。该项目最终可能形成修订的IPSAS17,或一项独立IPSAS,或一项建议实务指南(RPG)。

本次会议主要讨论该项目的《项目大纲》,其内容涉及立项背景、立项目标、项目研究的主要问题、工作方法及时间表等。在总的工作方法上,该项目拟首先深入研究公共部门主体采用IPSAS17对基础设施资产进行会计处理所面临的实际困难和问题,待研究阶段结束后再正式确定该项目推进方案。理事会对此表示赞同,并进一步围绕该项目拟研究的问题开展讨论。中方代表建议,应当在《项目大纲》所提出的研究问题基础上增加对基础设施资产确认问题的研究。中方代表结合中国公共基础设施管理现状及公共基础设施准则制定经验指出,对于正在向权责发生制公共部门会计过渡的国家和地区,公共基础设施的确认是所面临的一大难题。主要原因是公共基础设施一般在所有权上属于国家,在使用上面向社会公众,且管理体制复杂,所涉及的管理主体可能涉及多个公共部门主体,甚至不同层级政府,因此判断基础设施资产的“控制”主体是实务中面临的难题。该项目应当研究现有的IPSAS17及概念框架中所给出的判断“控制”的指标或迹象是否足以指导基础设施资产确认的会计实务。中方代表发言得到南非、罗马尼亚、巴西等理事的赞同和响应,并得到会议采纳。此外,会议还对个别理事提出的基础设施资产后续支出资本化/费用化、与资本性预算关系等问题开展了讨论。

(三)理事会战略和工作计划项目

2017年3月会议上,理事会启动了2019—2023年战略及工作计划(以下简称战略计划)制定项目,该项目计划在2018年12月之前完成。自启动该项目以来,工作人员开展了一系列广泛的调研活动,并在2017年6月会上由理事会对初步确定的战略主题及项目进行了讨论。本次会议主要对工作人员提交的战略计划草案进行初步审议,内容涉及战略目标、战略主题、战略主题和项目的确定因素、具体的计划项目、战略管理等方面。其中,有关战略主题,初步确定为5个方面:一是制定公共部门特定事项会计准则。二是保持与国际财务报告准则(IFRS)的趋同。三是制定相关指引,以满足使用者更广泛的财务报告需求。四是积极宣传权责发生制在增强公共财政管理能力方面的作用。五是推动IPSAS的采纳和执行。在前两个主题下,计划开展若干项目。

理事会围绕战略计划草案内容开展了讨论,对进一步修改草案提出了若干建议。中方代表发言就战略目标的具体表述、战略主题确定因素与相关解释之间的匹配性等提出了具体意见和建议,得到澳大利亚、南非、美国等理事的赞

同和响应,并被会议采纳。最终,会议责成工作人员根据本次会议情况对战略计划草案进一步完善,于10月份征求公共利益委员会(PIC)、咨询顾问组(CAG)的意见,进而提交下次会议审议通过后对外公开征求意见。

国际公共部门会计准则理事会第四次会议

2017年12月5日至8日,国际公共部门会计准则理事会(IPSASB,以下简称理事会)2017年度第四次理事会会议在加拿大多伦多召开。财政部会计司派员作为中方理事和技术顾问参加了会议。

一、基本情况

本次会议为期4天,由理事会主席伊恩·卡拉瑟斯主持,理事会17位理事、15位技术顾问和8名工作人员参加了会议。理事会咨询顾问组主席托马斯·穆勒·马奎斯·博杰以及来自联合国、国际货币基金组织、世界银行、经济合作与发展组织等国际组织的8位观察员列席了会议。来自亚太会计师联合会、加拿大公共部门会计理事会、肯尼亚公共部门会计准则委员会、安永会计事务所和阿联酋国家审计局、乌干达农牧渔业部、阿布扎比会计局、毛里求斯总会计师部等十多名代表旁听了会议。

本次会议共设11项议程,涵盖6项行政议题和5个技术项目议题。在技术项目议题讨论之前,理事会首先讨论通过了2017年9月份理事会会议纪要,然后听取了欧洲公共部门会计准则进展情况,理事会与公共利益委员会(PIC,理事会的监督机构)、咨询顾问组(CAG,理事会的咨询机构)沟通情况和有关国际公共部门会计准则研究情况的口头报告,最后由理事会技术总监对准则项目工作计划更新情况进行报告。

二、技术项目议题讨论及表决情况

(一)表决通过的项目

1. 租赁

该项目旨在根据2016年1月国际会计准则理事会(IASB)发布的《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS16)对《国际公共部门会计准则第13号——租赁》(IPSAS 13)进行修订。在前期会议上,理事会做出决议,公共部门承租方会计与IFRS16相趋同,而公共部门出租方会计不同于IFRS16,采用与承租方相对称的使用权模型,即出租方继续确认基础资产,并在确认应收租赁款时确认一个贷项,后续逐步将该贷项确认为收入。

本次会议目标是表决通过租赁项目征求意见稿。在表决之前,理事会对工作人员提出的相关议题进行了讨论,主要包括征求意见稿的结构、有关优惠租赁的处理、出租人和承租人的披露、过渡性规定、对其他公共部门会计准则的修订以及结论基础中特定事项等。其中,重点讨论的是关于优惠租赁情形下出租方对于所确认的贷项金额中的优惠成分的会计处理。经过逐页审议,参会理事一致表决通过《第64项征求意见稿——租赁》,征求意见期设定为4个月。于2018年1月底印发,评论期截至5月31日。

2. 理事会战略和工作计划(2019—2023)

2017年3月会议上,理事会启动了2019—2023年战略及工作计划(以下简称战略计划)制定项目,该项目计划在2018年12月之前完成。自启动该项目以来,工作人员开展了一系列的调研活动,并在2017年9月会议上由理事会对工作人员提交的战略计划草案进行初步审议,内容涉及战略目标、战略主题、战略主题和项目的确定因素、具体的计划项目、战略管理等方面。其中,有关战略主题,初步确定为5个方面:一是制定公共部门特定事项会计准则。二是保持与国际财务报告准则(IFRS)的趋同。三是制定相关指引,以满足使用者更广泛的财务报告需求。四是积极宣传权责发生制在增强公共财政管理能力方面的作用。五是推动IPSAS的采纳和执行。在前两个主题下,计划开展若干准则项目。

本次会议首先由理事会主席通报了9月份以来公共利益委员会(PIC)和咨询顾问组(CAG)对战略计划草案的评论和反馈建议,主要涉及该文件制定程序、调研方式和对象、项目优先顺序选择的标准、当前工作计划与未来计划的关系等。其次,与会理事讨论了工作人员根据各方反馈意见对战略计划草案的修改情况,以及草案中列出的需要评论的问题。然后,本次会议参会代表(包括理事、技术顾问、观察员和工作人员)分4组,对战略计划咨询文件下一步拟开展的调研方式进行了讨论。讨论主要围绕如何组织圆桌会议、如何开展国家和地区性活动、如何向特定机构和人员发送信函等3个主题展开。最后,参会理事一致表决通过《理事会战略和工作计划(2019—2023)》咨询文件,于2018年1月公布,评论期截至6月15日。

(二)讨论的准则技术项目

1. 公共部门计量

2017年3月理事会重新启动了公共部门计量项目,该项目旨在实现以下3个目标:(1)修订国际公共部门会计准则中有关计量及其披露要求的规定。(2)就重置成本和履约成本的运用提供进一步的指引。(3)解决在计量时对交易成本(包括借款费用)的会计处理。在2017年9月会议上,理事会决定本项目采用征求意见稿和咨询文件同步推进的方式进行,责成工作人员和工作组形成项目征求意见稿大纲和咨询文件大纲供本次会议讨论,并强调为节约资源、提高项目研究效率,该项目必须与正在开展的遗产、基础设施资产等项目保持协同。

本次会议首先由工作人员介绍了本项目征求意见稿和咨询文件的大纲,并就完成本项目的路线图提出两种方案。两种方案都拟在2018年12月完成项目征求意见稿和咨询文件,所不同的是,第一种路线下该项目将分为两个阶段,第一阶段拟在2020年3月前完成,第二阶段在2021年6月之前最终完成;第二种路线不划分阶段,项目直至2021年6月前完成。理事会对上述内容进行了讨论,未形成结论。其次,理事会对工作人员提出的识别IPSAS中公共部门计量需求的复核方法进行了讨论。工作人员提出的复核方法包括以下要点:(1)优先满足公共部门特定的计量需求。(2)不改动每一项IPSAS的“基本计量原则”。(3)对于与IFRS

趋同的 IPSAS 在计量方面采用一致的原则。经过讨论, 理事会基本同意上述建议。最后, 理事会讨论了公共部门计量与国际公共部门会计准则概念框架相关的几个问题, 特别是关于概念框架所规范的财务报表计量与其他目的报告计量的关系。

2. 遗产

该项目旨在对遗产相关的会计处理及披露提供更具体的要求和指引, 目标是制定一项新的准则或对现行《国际公共部门会计准则第 17 号——不动产、厂场和设备》(IPSAS 17) 和《国际公共部门会计准则第 31 号——无形资产》(IPSAS 31) 进行修订。2017 年 4 月份, 该项目咨询文件公开发布, 评论期截至 9 月 30 日, 共收到 40 份反馈意见。

本次会议主要听取了工作人员对该项目咨询文件反馈意见的分析情况, 不涉及决议事项。由于理事会工作计划调整, 本项目推迟到 2018 年 12 月继续讨论。

3. 基础设施资产

该项目为理事会于 2017 年 9 月份重新启动的新项目, 旨在研究将《国际公共部门会计准则第 17 号——不动产、厂场和设备》(IPSAS 17) 应用于基础设施资产存在的实际问题, 进而为基础设施资产会计提供具体指引。该项目最终可能形成修订的 IPSAS 17, 或一项独立 IPSAS, 或一项建议实务指南 (RPG)。9 月份理事会对《项目大纲》进行了初步讨论, 并责令工作人员深入研究公共部门主体采用 IPSAS 17 对基础设施资产进行会计处理所面临的实际困难和问题, 待研究阶段结束后再正式确定该项目推进方案。

本次会议听取了工作人员对该项目中期研究报告。报告指出, 本项目已经确定的研究问题包括基础设施资产的折旧、后续计量、分类及构成、控制权、资本化和维护费用、剩余服务潜力的计量等。本项目有限的研究资料主要来自英国、南非的相关准则和欧洲公共部门会计准则有关基础设施的讨论稿, 未来研究还需更多的实务案例。此外, 根据 CAG 的建议, 本项目最终成果倾向于形成针对 IPSAS 17 的应用指南。由于理事会工作计划调整, 本项目推迟到 2018 年 12 月继续讨论。

(三) 理事会战略和工作计划项目

2017 年 3 月会议上, 理事会启动了 2019—2023 年战略及工作计划制定项目, 该项目计划在 2018 年 12 月之前完成。

本次会议上, 理事会主席从 2023 年的愿景、权责发生制会计应用现状及展望、理事会面临的挑战、理事会的战略目标、新的战略及 2019 年以后的工作计划等方面, 概述了本项目进展情况。理事会咨询顾问组主席从公共利益的考虑、拟定的战略主题优先顺序、咨询和对外交流的方法等 3 个方面对该项目提出了建议。

另外, 本次会议将理事、技术顾问和观察员分为 5 组, 对该项目梳理出的 5 个专题进行了分组讨论, 5 个专题分别为公共部门特定项目的制定、与 IFRS 的持续趋同、改进财务报告交流、提升权责发生制信息的应用和 IPSASs 的采用和实施。理事会决定就这 5 个专题继续征求有关各方的意见和建议。

(财政部会计司供稿)

国际会计 会议情况

一、国际财务报告准则基金会受托人例行会议

2017 年 5 月 23 日至 25 日, 国际财务报告准则基金会(以下简称基金会)在日本东京举行受托人 2017 年度第二次例会, 财政部副部长朱光耀作为中国受托人出席本次会议。这是朱光耀自 2017 年 2 月就任中国受托人以来参加的首次受托人会议。本次会议除例行讨论各专门委员会工作报告、行政总裁和理事会主席报告外, 重点讨论了会计准则与金融稳定的关系、保险合同准则的发布实施、基金会与亚洲—大洋洲会计准则制定机构组(AOSSG)合作计划和亚太办公室发展战略等重要议题。

2017 年 11 月 7 日至 9 日, 基金会在巴西圣保罗举行受托人 2017 年度第三次例会, 财政部会计司派员作为中国受托人朱光耀的代表参加本次会议。会议就受托人主席遴选、副主席选任和分委员会人员调整、国际会计准则理事会办公地点调整、保险合同准则的全球认可和实施、基金会与世界银行的合作等议题进行了讨论。

二、国际财务报告准则基金会监督委员会例行会议

2017 年 10 月 18 日, 基金会监督委员会在西班牙马德里举行 2017 年度第二次例会, 财政部会计司派员作为监督委员会委员、财政部副部长余蔚平的代表参加本次会议。监督委员会是国际财务报告准则制定的最高权力机构, 在基金会治理中发挥着日益重要的作用。本次会议重点讨论了基金会受托人主席遴选情况并对主席候选人进行面试、以及受托人利益冲突政策等重要议题, 并听取了受托人主席通报基金会工作进展、理事会副主席通报国际财务报告准则制定情况等报告。

三、国际财务报告准则咨询委员会会议

2017 年 4 月 4 日至 5 日, 国际财务报告准则咨询委员会 2017 年第一次例会在英国伦敦召开, 财政部会计司派员代表司长高一斌(任咨询委员会委员)参加了本次会议。会议主要讨论了最新发布的金融工具准则在金融稳定方面发挥的作用、国际财务报告准则基金会为推广国际财务报告准则开展的教育培训活动 etc 等议题, 听取了国际财务报告准则基金会受托人和国际会计准则理事会主席对近期工作进展的报告, 以及欧洲证券监管机构关于会计分类标准的报告。

2017 年 10 月 17 日至 18 日, 国际财务报告准则咨询委员会 2017 年第二次例会在英国伦敦召开, 财政部会计司司长高一斌作为中国的咨询委员出席了此次会议。会议主