



行业发展研究资料 (No.2017-1)

《经合组织成员国权责发生制会计实务 与改革经验》要点摘编

公共部门会计权责发生制改革是当前中的一个热点问题。2017年3月,国际会计师联合会(IFAC)和经济合作与发展组织(OECD)联合发布了题为《经合组织成员国权责发生制会计实务与改革经验》的调查报告,内容涉及 OECD 国家公共部门会计采用权责发生制的情况、经验与挑战等。现将该报告主要内容予以编译,供参考。

中国注册会计师协会编
二〇一七年四月二十日

《经合组织成员国权责发生制会计实务与改革经验》 要点摘编

2017年3月，国际会计师联合会（IFAC）和经济合作与发展组织（OECD）联合发布了题为《经合组织成员国权责发生制会计实务与改革经验》的调查报告（以下简称报告）。这次调查2015年11月启动，2016年6月完成，以OECD的全部34个（截至2015年底）成员国为调查对象，采用向各国财政主管机关发放调查问卷的形式，内容涉及OECD国家公共部门会计采用权责发生制的情况、经验与挑战等。报告内容摘要如下：

一、OECD国家公共部门财务报告采用权责发生制的情况

（一）总体情况

从调查情况来看，在OECD全部34个成员国中，有25个国家（约占73%）表示其公共部门年度财务报告是以权责发生制为基础编制的，而在2003年，只有25%的国家这样做。3个国家（约占9%）表示其编制基础正在向权责发生制转变。6个国家（约占18%）表示其仍然采用收付实现制为基础编制年度财务报告。

在仍然采用收付实现制的6个国家中，爱尔兰和挪威表示正在考虑是否同时采用权责发生制和收付实现制，意大利和卢森堡已经计划向权责发生制转变，只有德国和荷兰表示其没有采用权责发生制的计划，但在荷兰，已经有部分机构率先采用了权责发

生制。

(二) 关于财务报告列报的内容

报告指出，在那些仍然采用收付实现制的国家，以及正在向权责发生制转变的国家中，其公共部门在期末通常只设置一张主要报表，如现金流量表或预算执行差异比较表。这类国家中有一半还披露简化的或不完整的资产负债表和损益表，作为主表的补充信息。这类国家提供的财务信息通常不限于现金交易。其中 3 个国家还提供了现金余额、债务、担保、承诺等信息，这说明这类国家也认识到有必要对资产和负债建立清单并计价。

在那些已经采用权责发生制的国家，尽管权责发生制并没有运用于国际准则所要求的全部主要报表和披露，但是其公共部门财务报告通常能够提供更多的信息。据统计，所有这些国家的财务报告中都包括以权责发生制为基础编制的资产负债表（或财务状况表）、损益表（或财务业绩表）以及报表附注。除此之外，84%的国家还披露预算执行差异比较表，76%的国家披露现金流量表，72%的国家披露净资产变动情况表，44%的国家披露管理层评论。这类国家资产负债表中列报的资产和负债范围亦有差别，主要体现在是否列报土地和建筑物、基础设施、应收税款、国防资产、衍生品、养老金负债、社会福利、政府和社会资本合作(PPP)相关资产和负债、自然资源和历史文化遗产。其中，不列报 PPP 与养老金可能是担心资产负债表中巨额负债不好看。

二、OECD 国家公共部门预算编制采用权责发生制的情况

从调查情况来看，在 OECD 全部 34 个成员国中，有 21 个国家（约占 62%）在编制预算时采用收付实现制，但其中许多国家在预算中提供债务、承诺和担保的信息；3 个国家（约占 9%）在编制预算时，部分项目采用权责发生制；10 个国家（约占 29%）在编制预算时采用权责发生制。

在采用权责发生制的 10 个国家中，有 6 个国家编制整套的预测性财务报表；4 个国家编制简要财务报表。

从发展趋势看，越来越多的国家在预算编制时采用权责发生制。

三、OECD 国家采用权责发生制的经验与挑战

（一）各国权责发生制改革的实施和完成情况

在过去 20 年中，越来越多的国家从纯粹的收付实现制向权责发生制转换。从调查情况来看，大部分国家已经完成了权责发生制改革，有些国家的改革仍在进行中，只有少部分国家表示从未考虑进行权责发生制改革。

从已经完成权责发生制改革的国家来看，不同国家，其改革的目标和范围存在明显差距。例如，英国的改革包括所有公共部门实体向权责发生制的转变以及权责发生制预算的引入，而法国的改革只强调在中央政府预算层级上实施权责发生制会计。权责发生制也存在很多的变种。

少部分国家未考虑进行权责发生制改革，其主要原因是缺少政治支持。例如，德国担心改革的成本高于收益，荷兰则认为以

收付实现制为基础编制的预算和财务报告已经足以提供所有必要的信息。

（二）权责发生制改革带来的好处

报告指出，权责发生制改革是各国公共管理改革的一部分。信息使用者的需求引导了改革的设计。报告对各国进行权责发生制改革的动机进行了分析，表明权责发生制改革可以带来如下好处：

一是有助于公允反映各国的公共财政状况，评估各国政府运营所耗费的全部成本，并有助于引入或强化绩效文化，推动实现公共管理的现代化。

二是有助于提高透明度和问责制。例如提高财政透明度和促进科学决策，满足对外报告的要求等。

三是有助于战略性资源管理。例如，帮助政府将战略转化为行动，为决策提供更多的信息，提高公共部门对预算、支出、财务进行管理的能力等。

四是有助于增强成本意识，加强成本管理。例如，对资产和负债进行记录，包括对基础设施资产和员工福利等的核算，能够有助于评估公共部门耗用的所有资源，衡量公共部门运营的成果。

这些国家认识到，为满足内外部信息使用者的需求，财务报告应当全面反映政府的收入、费用、资产和负债。财务报告需要同时有较广的覆盖范围，提供整个公共部门的信息，包括中央和地方政府，或至少对某一层级的政府的全面反映。权责发生制会

计改革，尤其是在基于国际准则的情况下，被认为是实现这些目标的手段。

（三）权责发生制改革中的挑战与建议

报告指出，进行权责发生制改革的国家，在改革进程中遇到不少共有的挑战：

一是资产和负债的确认与计量。这被认为是改革的预备阶段所遇到的最具挑战性的问题。很多国家对其拥有和确认的资产，尤其是非金融资产等，缺少可靠和完整的记录，更别说对这些资产进行计价了。对公务员和军职人员的养老金负债、PPP的确认和报告，有理论概念上的挑战，也有计价方面的挑战。

二是新信息系统的引入。这是大多数国家在改革的实施阶段遇到的最大挑战。引入一种新的信息系统本身就是一件具有挑战性的事。在改革中，不仅要引入新的系统，还要保证新系统能够支持权责发生制这种新的会计基础，更增加了其挑战性。

三是修改相关的法律。因为这需要与国家的政治领导人沟通以获得其支持。合并报表的编制、在约定的时间内编制完成财务报表也有困难。

针对各种挑战，各国也提出了一些应对挑战的建议：

一是在改革之初就要认识到工作的复杂性，对改革工作排出步骤，并给予各机构足够的时间来完成改革工作。改革也可以分阶段进行，以有助于管控改革中遇到的挑战，最大程度上降低失败的风险。

二是尽可能在改革的较早阶段确定对信息系统的要求，并采用现成的商业化系统和与该系统配套的业务处理流程。

三是财政主管机关需要进行强有力的领导、高效的项目管理与合作，包括给予充分的培训和指导，成立专项工作小组。

四是要重视人力资源管理和相关人员的能力建设。这些国家强调了拥有懂得权责发生制会计、信息系统和合并报表的员工或咨询人员的重要性。

（四）改革目标的实现程度

约一半国家的财政部认为改革预期的好处已经充分实现，约1/3认为已经部分实现，其余的则反映现在尚不能评估结果。这些国家的财政部门认为透明度的提高和问责制的改善是改革主要的积极成果。一个有趣的对比是，在一些已经采用完全权责发生制的国家，其财政部门认为还应当进一步改革完善：

一是对外部利害关系人利用信息的情况，还不太满意。这是由于：议员们对权责发生制下产生的信息兴趣有限；有关政府运营的全部成本的信息并不总能获得，或者即使能够获得，也缺乏评估分析工具和方法以能够使用这些信息；公共部门的管理者主要对拨款流程负责，对使用权责发生制产生的信息动力不足；采用权责发生制对于管理流程效率的提高作用有限。

二是出于宏观财政目的，对权责发生制产生的信息的利用仍不平衡。许多国家反映，在进行财政预测时，权责发生制会计信息利用有限，现金余额、净债务仍然是关键的财政数字和政治辩

论的焦点。但澳大利亚、新西兰、英国反映，在将会计核算基础与财政报告的涵盖内容进行协调后，会计信息的有用性提高了。

最近正采取一些新的举措，以增进权责发生制产生信息的用户友好性和对预算决策的有用性。这些举措包括：缩短财务报表的编制时间，使用管理层评论、简化并优化财务报告流程，通过权责发生制会计信息将公共管理的效率告知公民和决策者，利用信息技术提高信息的可获得性，在财务报表附注中加入关键指标等。

（本文由中国注册会计师协会专业标准与技术指导部供稿

执笔：唐建华、赵际喆）

未经中国注册会计师协会许可，任何单位或个人不得将本资料用于商业目的。作其他目的引用时，请予注明。
网址：<http://www.cicpa.org.cn>
责任编辑：研究发展部

地址：北京市海淀区西四环中路
16号院2号楼
邮政编码：100039
电子邮箱：yjzl@cicpa.org.cn
