

# 共建平台 互动交流 合作共赢

## ——亚洲-大洋洲会计准则制定机构组成立并召开第一次会议

本刊记者 ■

**2009**年11月4-5日,亚洲-大洋洲会计准则制定机构组(AOSSG)第一次全体会议在马来西亚首都吉隆坡举行。此次会议由马来西亚会计准则理事会(MASB)承办。来自亚洲、大洋洲地区的21个国家和地区会计准则制定机构的100多位代表出席了会议。我国作为AOSSG的发起国,由财政部会计司司长、中国会计准则委员会委员刘玉廷率团参会。本次会议通过了章程性的《谅解备忘录》和《AOSSG工作组运作程序指南》等文件,选举马来西亚担任AOSSG首任主席国。会议集中讨论了金融工具、收入确认、公允价值计量和财务报表列报4个工作组提交的工作材料,并研究了下一步的工作计划。

### 一、AOSSG成立的背景及总体情况

#### (一) AOSSG构想的酝酿提出并付诸实施

AOSSG的构想最初由中国在2008年10月举行的国际财务报告准则亚洲年会上提出。之后,在我国的主导下,联合澳大利亚、韩国、日本、马来西亚、新加坡、新西兰等国会计准则制定机构,共同倡议成立AOSSG,并于2009年4月17日在北京成功举行了AOSSG筹备会议。

筹备会议上,在中方的积极工作和斡旋下,代表们普遍认为,在会计准则日益全球化趋同尤其是应对国际金融危机的背景下,本地区会计准则制定机构应当团结协作,构建与美国和欧盟三足鼎立的本地区会计准则制定机构平台,参与国际财务报告准则的制定,增强话语权,为建立和完善统一的高质量全球会计准则体系做出贡献。与此同时,本地区各国会计准则制定机构应当本着公众利益,协调立场,与相关方面加强合作,共同促进本地区经济繁荣稳定。会议代表们一致赞同成立AOSSG,并决定于2009年11月在马来西亚召开第一次AOSSG全体会议。

#### (二) 本次会议的总体情况

在本次会议上,与会代表讨论并通过了《谅解备忘录》,同时宣布AOSSG正式成立。《谅解备忘录》确定了AOSSG的目标、组织结构、工作制度等,为AOSSG的可持续、规范化运作确立了日常机制:

1. AOSSG的目标是:(1)促进本地区各国家和地区采用国际财务报告准则,或与国际财务报告准则趋同;(2)促进本地区各国家和地区一致应用国际财务报告准则;(3)协调本地区对国际会计准则理事会(IASB)技术活动的建议;(4)与政府、监管机构和其他地区性组织和国际组织合作,提高本地区财务报告的质量。

2. AOSSG的主席由各成员轮流担任,负责组织技术工作、联系IASB、召集临时会议等工作。AOSSG的日程工作由秘书处负责,担任主席的组织同时履行秘书处职责。

3. AOSSG设立若干技术工作组,由部分成员组织自愿组成,负责研究参与IASB技术活动的意见和立场,并提交AOSSG全体会议审议,通过后即为AOSSG对IASB的正式意见。形成和提交的AOSSG意见,并不妨碍各成员以自身名义向IASB提交不同意见。

4. 主席国代表AOSSG向IASB提交意见,秘书处负责与IASB和各成员国的日常联系。每次全体会议后要发布联合公报,公布会议的讨论情况和相关决定。

为指导具体的技术工作,会议还讨论并通过了《AOSSG工作组运作程序指南》。该文件主要规定了AOSSG技术工作组的组织建立、牵头国的责任和义务、日常运作、建议起草和讨论程序、会议与联系等内容。

本次会议在讨论金融工具、收入确认、公允价值计量和财务报表列报4个技术议题的基础上,研究了下次会议的议题,并形成了本次会议的联合公报。联合公报的主要内容包括:(1)宣布AOSSG正式成立;(2)AOSSG目标等《谅解备忘录》的主要内容;(3)技术议题的讨论情况及其结论;(4)

下次会议及其有关议题等。

## 二、技术工作组议题的讨论情况

本次AOSSG全体会议对金融工具、收入确认、公允价值计量和财务报表列报等4个技术议题进行了深入研讨,就有关问题达成了共识,为IASB下一步制定和完善有关国际准则提供了重要参考。

### (一) 关于金融工具项目

受金融危机的影响和G20峰会呼吁简化金融工具会计处理、提高金融工具透明度的要求,IASB于2009年3月份启动了大幅度修改现行金融工具会计准则,以全面替换《国际会计准则第39号——金融工具:确认与计量》的工作(以下简称金融工具项目),并将该项目分成分类与计量、减值、套期和金融资产转移等四个部分,分步推进。由于该项目的改革对于企业尤其是金融企业影响较大,因此AOSSG将其作为第一次会议讨论的重要议题。

#### 1. 关于金融工具分类和计量

澳大利亚会计准则理事会(AASB)技术总监安格斯·汤普森首先向会议介绍了IASB《金融工具:分类与计量》项目的最新动态,尤其就IASB对该项目的最新决定与2009年7月发布的征求意见稿的有关内容作了比较,对其中变动比较大的方面作了说明:(1)关于准则的适用范围。征求意见稿适用于金融资产和金融负债,新的决定将金融负债排除在外,仅适用于金融资产。(2)关于金融资产的分类。将由现行的四分类(按公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、持有至到期投资、贷款和应收款项、可供出售金融资产)改为两分类(按公允价值计量的金融资产和按摊余成本计量的金融资产)。分类标准为企业管理金融资产的商业模式和金融资产的合同现金流特征。此前的征求意见稿为金融资产的基本贷款特征和以合同收益为基础进行管理两个标准,新的决定在两个标准的内容和判断顺序上都作了适当调整。(3)关于没有公开报价的权益工具投资。新的决定要求以公允价值计量,但是在特殊情况下可以将成本作为其公允价值的最佳估计,而征求意见稿没有这一应用指引。(4)关于金融资产重分类。新的决定允许企业在商业模式发生变化时进行重分类,而征求意见稿则禁止重分类。(5)关于企业持有的非交易目的的权益工具投资的股利。新的决定允许将其计入当期损益(如果其的确为投资回报的话),而征求意见稿不允许将其计入当期损益,只能将其计入其他综合收益。

刘玉廷在发言中指出,中国对于IASB简化金融工具会计处理的方向表示支持,但对两个方面表示关切:一是新的金融工具分类与计量准则出台后会不会导致公允价值应用范围的扩大,中方希望新旧准则之间能够保持平稳过渡;二是对于没

有公开报价的权益工具投资,如果采用公允价值计量,在实际操作中将有较大难度,不利于会计信息质量的提高。刘玉廷的发言得到了澳大利亚、韩国等国家或者地区的响应,认为IASB在许多新的决策方面尽管根据社会各界的反应已经做了一定幅度的修改和调整,但新准则到最后正式发布前,还需就相关问题做进一步完善。

#### 2. 关于金融资产减值

AASB项目经理克里斯蒂·恩基介绍了IASB《金融资产减值》项目的有关背景情况、初步决策和需要讨论的问题。与会代表就IASB拟采用的金融资产减值的预期现金流模型进行了热烈讨论,并提出了大量质疑。澳大利亚代表提出了一系列疑问:预期现金流模型难道一定会导致减值损失的提前确认?非贷款金融资产的减值是否应当给予更多关注?是否应当有迹象来判断减值及其转回?基于加权平均概率法计算的违约率是否恰当?预测未来现金流量是否现实可行?泰国、日本等代表指出,预期损失模型是在巴塞尔委员会新资本协议有关规定的基礎上发展而来的,但又不同于新资本协议的方法,其实务操作尚无先例,有关必要性和可行性值得作进一步探讨。

刘玉廷认为IASB提出的资产减值预期现金流模型存在以下问题:一是概念层面的问题,即预期现金流法与现行概念框架不一致。按照现行概念框架,会计处理必须遵循权责发生制会计基础,只有当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用才计入当期损益,而预期现金流模型依赖于对未来信用损失变化的预计,不以损失是否已发生为基础确认减值损失,缺乏概念框架支持。二是实施层面的问题。预期现金流模型的应用,需要企业为各种类型的金融工具建立评价模型、收集模型所需要的必要数据、对其进行验证、建立预测所需要的信息系统,以及计算合理的实际利率、进行回溯测试等,企业为此需要花费较大成本,并且会大大增加减值会计处理的复杂性,成本效益不明显,操作难度大。三是应用范围层面的问题。由于预期现金流模型适用于所有采用摊余成本计量的金融资产,因此一般工商企业的应收款项也需要按照预期现金流模型确认减值损失,但一般工商企业普遍缺乏像银行那样的贷款信用损失数据库等有关信息,要求对其采用预期现金流模型进行减值测试几乎不可行。四是监管层面的问题。采用预期现金流模型确认减值损失带有大量的主观判断,容易导致利润操纵,而且不容易验证,不利于加强监管。刘玉廷的发言要点最后作为本届AOSSG会议对金融资产减值项目讨论的一致意见,写入会议联合公报,彰显了中国对相关问题研究的深度和国际影响力。

#### (二) 关于收入确认项目

收入确认项目是IASB和FASB的合作项目。IASB已于2008年12月份发布了收入确认的讨论稿(DP),计划在2010



年第2季度发布收入确认的征求意见稿(ED), 2011年完成IASB和FASB在收入确认上的趋同要求。该项目的目标是实现对不同行业收入确认原则的趋同、简化和明晰收入确认原则, 通过消除不一致和存在的缺陷, 为解决问题提供严格的框架、提高可比性、简化编制方法等, 以改进财务报告。该项目的讨论稿中提出的建议主要包括: (1) 对与客户签订的合同(包括商品销售合同和长期合同)采用同一种收入确认模式; (2) 完成了合同规定的履约义务时才确认收入, 将商品或劳务转移至客户时, 也就是客户获得了对商品或劳务的控制权时, 意味着完成了履约义务; (3) 所确认收入的金额为交易价格中分摊至履约义务的金额。IASB近期与FASB进行讨论后, 对讨论稿中所提的建议作出了修改: (1) 决定以控制作为收入确认的原则, 并将控制定义为企业当前能够主导商品或劳务的使用并从中获益的能力; (2) 能够表明存在控制的迹象通常有付款、法定权利、有能力出售、实际占有、定制、继续涉入等; (3) 在商品或劳务持续转移的情况下, 应将交易价格分摊至合同组成部分(contract segments)而不是各个履约义务, 合同组成部分包括企业有市场证据支持的一个或多个履约义务, 证明该组成部分可以单独出售。

与会代表就与收入确认相关的议题进行了广泛讨论。刘玉廷提出了如下意见: (1) 收入确认准则修改的核心是引入以控制为基础的判断标准, 但控制概念在会计准则中涉及多个项目, 如企业合并、合并财务报表、关联方等, 能否针对不同会计准则项目在控制概念上达成完全一致可能存在难度。在收入确认中使用的控制概念应区别于在企业合并、合并财务报表、关联方等会计准则使用的控制。控制不可能分次完成。在采用控制模式确认时应包含风险报酬转移概念, 并应细化指南。(2) 在会计准则中长期合同包括租赁、保险合同、建造合同等, 就中国

实际情况而言, 对建造合同采用完工百分比法确认收入, 如果引入控制概念意味着取消完工百分比法, 这在中国是行不通的。中国有些建造合同是一揽子方式签订的, 并且合同的各个组成部分不存在市场交易的情况, 如果取消完工百分比法而采用IASB工作人员提出的合同组成部分法确认收入, 可能会带来两种后果, 要么等到合同完工时一次性确认收入, 要么由企业自主确定不同组成部分的价格, 造成人为操纵, IASB应对这两种后果予以高度重视。(3) 确认收入时只强调控制不强调货款的可收回性, 而将可收回性作为应收账款资产质量评估因素, 可能会造成

在全额确认收入的同时确认坏账损失的情况。

### (三) 关于公允价值计量项目

IASB于2005年9月将公允价值计量项目列入工作议程, 2006年11月在美国《财务会计准则公告第157号——公允价值计量》的基础上发布了讨论稿, 在2008年10月发布了公允价值计量专家组报告《在不再活跃的市场上对金融工具进行公允价值计量》, 在2009年5月28日发布了征求意见稿《公允价值计量》, 预计将在2010年第二或第三季度发布最终准则。

此次会议上, 刘玉廷作为牵头国负责人主持了对公允价值计量议题的讨论, 并代表工作组介绍了工作组的意见: (1) IASB征求意见稿中的定义和原则过于复杂, 可操作性有待提高。征求意见稿重新定义了公允价值, 并引入了“最大和最好使用”、“市场参与者”、“最有利市场”、“在用”前提和“交换”前提等新概念, 给财务报表编制者、审计师、使用者和监管机构都带来了很大挑战。这些概念无论在新兴市场经济国家还是发达国家, 都尚未深入人心。因此, 建议IASB适当简化上述原则和概念的表述, 以增强公允价值计量国际财务报告准则的可理解性和可操作性。(2) 新兴市场经济国家的公允价值计量输入值质量不高, 应考虑其他手段作为补充。征求意见稿以是否来自市场为标准划分公允价值计量输入值的级次, 并最优先考虑来自市场的输入值, 但由于市场经济体制正在完善过程中等诸多原因, 新兴市场经济的市场报价等输入值质量不高, 以此为基础进行公允价值计量可能导致财务报表的剧烈波动, 甚至无法准确反映被计量对象的真实价值。(3) 应更多考虑公允价值计量对非金融工具的适用性。现行征求意见稿较多考虑的是金融工具公允价值的计量, 对非金融资产公允价值计量考虑不够, 有关公允价值估值原则和方法如何应用到非金融资产上, 需要予以明确。(4) 新兴市场使用公允价值计量的指南。

征求意见稿在其结论基础中认为,在新兴市场和发达市场进行公允价值计量不应使用不同原则,因此不需要向新兴市场提供运用公允价值计量的指南。但由于新兴市场经济国家的利益相关方普遍需要慎重对待对公允价值及其计量问题,而且公允价值最初是美国等少数发达市场的产物,因此IASB应当向新兴市场经济国家提供运用公允价值计量的指南。

在对公允价值计量讨论情况的最后总结中,刘玉廷司长表示AOSSG公允价值计量工作组将按照讨论情况修改其向IASB反馈的意见,继续跟进IASB的公允价值计量准则制定进展,同时倡议新兴市场经济国家向IASB提出意见时,不仅限于提出问题,而且要提出新兴市场经济有哪些特殊情况,并提供解决问题的办法和修改建议。

#### (四) 关于财务报表列报项目

财务报表列报项目是IASB与FASB目前的重要趋同项目,IASB打算在2011年6月30日之前完成新财务报表列报准则项目上的所有重要工作。2008年10月,IASB发布了财务报表列报的讨论稿。

此次会议上,韩国会计准则理事会(KASB)主席徐正雨主持了财务报表列报项目的讨论。在讨论中,刘玉廷指出,中国不支持对现有财务报表的内部结构和列报项目进行大幅度改革。主要基于以下三方面原因:第一,现有的财务报表列报结构和项目在实务中应用良好,对现行列报的编制大幅度调整,不符合成本效益原则。一方面,讨论稿的列报格式必然带来巨大的会计系统改造和人员培训的成本。另外在中国,上市公司和大中型企业刚实施新企业会计准则不久,准则频繁的巨大变动对于报表的编制者和使用者都会造成困难和困惑。另一方面,讨论稿列报模式所要反映的信息,目前通过财务报表附注以及财务报表分析的手段基本都能实现,与花费的成本相比,讨论稿的改变所能带来的好处有限。第二,讨论稿所建议的列报结构过度强调“决策有用性”,而提供会计信息的另一个主要目标——“经营责任”的地位有所下降。他认为IASB和FASB的合作要避免仅从发达国家的立场出发,应该考虑广大发展中国家的实际情况。第三,在中国,对财务报表结构如此重大的改变涉及对现行法律法规的修订问题,实施上存在困难。韩国、泰国、马来西亚、新加坡等国家代表纷纷表示,认为这一情况并非中国所独有,存在一定的普遍性。

刘玉廷还对讨论稿中的具体问题发表了意见。他指出,与间接法相比,直接法与讨论稿中建议的内在一致性和分解性目标更加一致,并能提供大量间接法未涵盖的信息。而间接法所提供的调节信息可以通过讨论稿所建议的调节表提供。因此,中国支持采用直接法列报经营活动现金流量。目前中国的企业会计准则规定,企业应当采用直接法编报现金流量表,同时要求在附注中提供以净利润为调节得到经营活动现金流量

的信息(间接法),该规定在实务中应用良好。因此,他认为采用直接法列报现金流量表所产生的成本并非严重问题。

### 三、AOSSG下一阶段的工作

在本次会议上,AOSSG成员们还就下一阶段的工作进行了讨论。会议决定应当根据本次会议讨论的情况,继续深入研究现有的金融工具、收入确认、公允价值计量和财务报表列报等4个技术项目。会议还讨论了是否需要增加研究项目,如果需要,应当增加哪些项目等问题。经过讨论,大家一致认为应当增加合并财务报表、租赁、保险合同、排放权和伊斯兰金融财务报告等5个项目,作为下一阶段有关工作组和下一次全体会议的重要议题。

### 四、会议取得的重要成果

本次AOSSG全体会议的成功召开,既是亚洲、大洋洲地区会计准则制定机构取得在国际财务报告准则制定活动中话语权的一个良好开端,也是我国会计准则国际趋同工作跃升到一个新层次、新高度的标志。会议主要取得了以下重要成果:

(一) 影响国际财务报告准则制定的三足鼎立的格局基本形成

在目前的国际财务报告准则制定和国际趋同活动中,美国和欧盟一直发挥着主导作用。AOSSG的成立标志着美、欧、亚大三足鼎力格局的形成。IASB主席戴维·泰迪表示,IASB希望亚洲、大洋洲发挥更大作用,而AOSSG将为本地区发出更强声音,在全球准则制定中拥有更大话语权。

(二) 中国倡议成立AOSSG,协助成功召开第一次会议并在各项事务中发挥主导作用,亚大地区会计领导者地位凸现

AOSSG主要是在中国的倡导下成立的,这对我国会计改革和国际影响力的提升起到了重要作用。在AOSSG第一次会议的筹备和会议期间,中方协调日本、韩国、澳大利亚等国的立场,与马来西亚财政部、有关方面等进行了多次交流,并协助MASB就多个问题统一思想,协调观点,有效地保证了本次AOSSG会议的顺利进行。各方在本次会议上已认识到,在AOSSG机制下,中国的观点和支持举足轻重,中国在AOSSG框架下对亚大区各项会计事务实质上发挥了主导作用。这一次AOSSG会议也启示我们,只有国力强盛、本国自身的会计工作做好做实做专,国际发言权和影响力才会越大。我国广大会计理论和实务工作者应当积极行动起来,增强责任感、使命感和自信心,不必妄自菲薄,按照G20峰会的有关倡议和后金融危机时代对会计工作的新要求、新变化,展开深入研究和探讨,积极提供第一手资料和研究成果,充分利用好AOSSG这一平台,或直接向IASB提出意见,为建立全球统一的高质量会计准则做出贡献。■