2011

中国会计年鉴

第十三部分 附录

中国财政杂志社

中国财政杂志社

国际财务报告准则动态

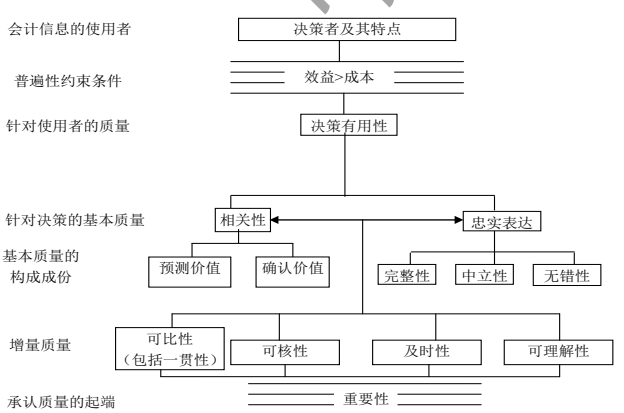
2010年，国际会计准则理事会主要发布了《财务报告概念框架》的第1章《通用财务报告的目标》和第3章《有用财务信息的质量特征》、《国际财务报告准则第9号——金融负债分类与计量》，同时，发布了《保险合同》、《收入确认》等多项准则征求意见稿，具体如下：

一、发布《财务报告概念框架》的第1章《通用财务报告的目标》和第3章《有用财务信息的质量特征》

2010年9月，国际会计准则理事会主要发布了《财务报告概念框架》的第1章《通用财务报告的目标》和第3章《有用财务信息的质量特征》。

《财务报告概念框架》的第1章《通用财务报告的目标》指出，财务报告的通用目标，是用来帮助一系列广大的使用者（他们无权、无能力，也缺乏资源去寻求在企业管理层提供的财务报告以外的信息）进行经济决策（包括评估受托责任）所需的会计信息。通用财务报告的目标是整个财务会计概念框架的基础，财务会计概念框架的其他方面，如报告主体、有用财务信息的质量特征及其局限性、财务报表的要素、会计确认、计量与列报等从逻辑上看均受到通用财务报告的目标的确定的影响。

《财务报告概念框架》的第3章《有用财务信息的质量特征》共提出了12项有用财务信息的质量特征，并分为三个层次：第一层次将“决策有用性”作为总的信息质量特征；第二层次以“相关性”与“忠实表达”作为针对决策有用性的基本质量特征，其中“相关性”由“预测价值”和“确认价值”构成，“忠实表达”由“完整性”、“中立性”和“无错性”构成；第三层次将“可比性”（包括“一贯性”）、“可核性”、“及时性”和“可理解性”为增量质量特征。具体如下图所示：



二、发布《国际财务报告准则第9号——金融负债分类与计量》

2010年10月，国际会计准则理事会发布了关于金融资产和负债分类与计量的最终准则，从2013年1月1日起生效。

除金融负债公允价值计量选择权外，《国际财务报告准则第9号——金融负债分类与计量》保留了《国际会计准则第39号——金融工具：确认与计量》关于金融负债分类与计量的规定。

对于指定以公允价值计量的金融负债利得或损失的处理，《国际财务报告准则第9号——金融负债分类与计量》规定，因自身信用风险导致的公允价值的变动应计入其他综合收益，其他因素导致负债公允价值的变动直接计入损益，除非，将信用风险导致的公允价值变动计入其他综合收益产生或扩大了在损益处理上的会计不匹配。

《国际财务报告准则第9号——金融负债分类与计量》采用IFRS7提出的近似方法，辨认和计量信用风险导致的公允价值变动，即主体应将不归属于市场风险导致的公允价值变动视作为自身信用风险对公允价值的影响，除非主体认为其他的方法能更可靠地计量出信用风险导致的负债公允价值的变动，但无论采用何种方法都应最大化使用可观察的市场输入值。

自身信用风险导致的负债公允价值变动，一旦计入其他综合收益，《国际财务报告准则第9号——金融负债分类与计量》禁止在任何时候转回至损益，但是允许在该综合收益实现时调整权益结构，从其他综合收益转移至累积未分配利润。

三、发布多项准则征求意见稿

（一）发布关于改进套期会计的征求意见稿。2010年10月，国际会计准则理事会发布《套期会计》征求意见稿，希望通过简化套期会计的条件，尤其是降低有效套期的条件，使实务中更多有效套期交易能够适用套期会计，如建议删除80%～125%的套期有效性条件，以基于最佳套期比例确定有效套期金额；允许将组合或净头寸以及非金融工具的特定风险指定为套期项目；允许将以公允价值计量且其变动计入损益的金融工具指定为套期工具等。这些建议更能使套期会计与公司的风险管理实务保持一致，更多的套期业务能适用套期会计，从而降低了套期交易利得或损失对损益造成的波动。此外，国际会计准则理事会还建议改进期权时间价值的处理、公允价值会计方法、套期关系终止和重设的处理等，使套期会计的结果更忠实反映公司利用套期交易实施的风险管理。

（二）发布关于改进收入确认准则的征求意见稿。现行国际财务报告准则关于建造合同收入（《国际会计准则第11号》）与一般销售收入的确认原则（《国际会计准则第18号》）不一致。为建立单一的收入准则确认模式，2010年6月，国际会计准则理事会发布关于收入确认的征求意见稿。该征求意见稿建立了基于合同的收入确认模型，将合同对价分配给合同包含的每一项履约义务，当公司通过转移商品或劳务实现履约义务时，将该履约义务分配到的合同对应确认为收入。除持续转移商品或服务的合同外，完工百分比法将不再适用。尽管国际会计准则理事会希望所提出的模型能适用于所有行业的收入确认，但不同行业提供的商品或

中国财政杂志社

服务存在显著差异，在解决诸如合同对价的确认和分配、履约义务的辨认、商品或服务控制权是否转移等问题的上可能需要不同的行业指南。

（三）发布改进租赁准则的征求意见稿。现行租赁准则将租赁交易区分为经营租赁和融资租赁，适用完全不同的会计模式。由于区分经营租赁与融资租赁的标准过于武断和规则化，且在实际很难一致运用，使得现行租赁准则为主体表外融资提供了空间，并降低会计信息的可比性。从2006年起，国际会计准则理事会就将租赁准则列入议程项目，目的是采用单一的租赁会计模式，使租赁交易导致的所有资产和负债及相关损益都在财务报表中予以确认。

2010年7月，国际会计准则理事会发布了关于改进租赁准则的征求意见稿。该征求意见稿包括承租人会计和出租人会计两个方面。关于承租人会计，该征求意见稿提出“使用权资产模式”，承租人根据租赁合同将租赁期内使用租赁资产的权利确认资产，同时将偿付租金的义务确认为负债。关于出租人会计，该征求意见稿建议采用双重会计模式，根据出租人是否保留了与租赁资产有关的重要风险和报酬，将租赁分为两种类型，分别采用履约义务法和终止确认法。在履约义务法下，出租人被认为向承租人提供了一项使用其经济资源的权利，以获取租金。出租人并没有丧失对租赁资产的控制权，在租赁期内应继续确认该租赁资产。在租赁合同签署日，出租人取得了一项收取租金的权利，应将其确认为资产；同时，确认一项向承租人允许其使用租赁资产的义务，该义务随着承租人在租赁期内使用租赁资产而逐期清偿。在终止确认法下，出租人被认为转移部分或全部租赁资产，以获取收取租金的权利。由于出租人在租赁期内将不再控制租赁资产的使用权，出租人应终止确认代表租赁资产使用权部分的资产，将取得的收取资金的权利确认为一项资产。

（四）发布关于改进保险合同准则的征求意见稿。由于各国或地区保险合同和保险实务差异很大，建立统一的保险合同准则一直是困扰准则制定机构的难题。国际会计准则理事会在1997年就启动了保险合同项目，具体分为两个阶段：第一阶段主要解决保险合同的定义、准则的范围等问题，结果是国际会计准则理事会在2004年发布了《国际财务报告准则第4号——保险合同》；第二阶段主要解决保险合同负债的计量，并于2010年7月发布了征求意见稿。

由于绝大多数保险合同的保险人都是直接通过向投保人赔付的方式清偿其保险义务，该征求意见稿建议采用合同预期现金流量而不是公允价值（向假定的第三方转移合同的现金流量）计量保险负债。在计量方法上，该征求意见稿提出采用“组成模块法”，即将合同现金流量分为三部分：未来现金流量期望值、现金流量时间价值和边际。该征求意见稿进一步将边际分为风险调整边际（反映保险风险的不确定性）和残余边际（消除首日损益）。在列报方面，该征求意见稿建议每一组保险合同形成的保险资产或保险负债应以单独的项目在财务状况表中列示，综合收益表主要列报风险调边际和残余边际的变化，以反映保险合同的业绩。该列报模式将所有与保险合同相关的现金流入视为预收保费（存入保证金），将所有现金流出视为分期偿还的款项，充分反映了保险合同对收益表的影响与财务状况表中保险负债之间的关系，与保险负债计量模式保持一致，同时区分预收保费与保费收益，避免了如何在各期间分配保费的难题。

（财政部会计司供稿）

国际审计准则动态

作为国际审计准则（ISAs）的制定机构，国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）的职责是通过制定高质量的审计、审阅、其他鉴证业务、质量控制和相关服务准则，促进国际准则和国家准则间的趋同，服务公众利益。2010年，IAASB在两项工作上取得重大进展：一是采取措施促进明晰项目新准则的贯彻实施；二是修订现行准则。

一、与准则贯彻实施相关的工作

明晰项目是国际审计准则的改进项目，旨在澄清对审计师的工作要求，提高准则理解和执行的一致性。2009年2月，IAASB圆满完成明晰项目，在国际审计准则建设方面取得重大突破。明晰化后的国际审计准则，得到了国际组织、各国和地区的认可和欢迎，有效促进了国际审计准则在全球的采用，推动了审计准则国际趋同进程。

为了推动国际审计准则的有效执行，IAASB继续在两个方面开展工作，为准则实施提供支持：一是开展准则实施监控项目，二是制定相关指导性文件。

（一）准则实施监控项目。准则实施监控项目，是从采用和实施明晰化后准则的国家或地区收集信息，总结和分享经验，并确定是否需要采取进一步措施促进准则的有效实施。整个项目分为两部分，第一阶段是准则实施前的监控，了解在准则采用过程中遇到哪些困难，是否需要额外的指导等。第二阶段是准则实施后的监控，对准则实施近两年的情况进行监测。

IAASB自2009年开始开展这项工作，2010年11月发布项目进展报告，总结了第一阶段的监控情况：

一是关于准则体例和要求。大家普遍认为明晰化后准则结构清晰、体例合理；进行实质性修订的准则要求更加严格，作出这一改变是合理的，恰当应对了全球金融危机的大环境；但同时也表示，在小型企业审计中以符合成本效益原则的方式执行明晰化后的准则，可能存在困难。

二是关于准则实施。制定一个全面的实施计划对于有效执行准则非常关键。对于采用明晰化后准则的国家和地区，要制定和宣传准则采用战略，安排准则翻译，制定培训计划等。对于采用明晰化后准则的会计师事务所，要更新审计方法和软件，培训公司员工，尽早与被审计单位审计委员会沟通准则明晰化的影响。

三是关于准则翻译。非英语国家的准则采用者表示，准则中部分语句过长、过于复杂、使用差别细微的词语，给翻译工作造成一定困难。

中国财政杂志社