

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,将取得的收取租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。

四是关于集团审计。部分会计师事务所提出,对于权益法核算的重要组成部分,难以执行集团审计准则的要求。报告指出,虽然组成部分的定义没有作出实质性修订,但集团审计师对重要组成部分审计工作的性质和范围加大了,对集团审计承担全部责任。因此,对于重要组成部分的审计工作,集团审计师要保持一定的参与程度,要参与风险评估工作,并对组成部分审计师应对特别风险而实施的进一步审计程序进行评价。

(二)相关指导性文件。为了向审计师执行国际审计准则提供更加具体的指导,IAASB在2010年制定了多项指导性文件。2010年11月,发布了题为《关于重大异常或高度复杂交易的特殊考虑》的问题解答,针对在风险评估、形成审计意见、与治理层沟通时如何对重大异常和高度复杂交易进行特殊考虑,提供了详细指导。

2010年,IAASB陆续补充《明晰项目常见问题解答》,针对集团审计、准则施行日期、如何运用明晰化后的准则执行中小企业审计和公共部门实体审计等问题作出解答。

为进一步宣传明晰项目成果,IAASB制作了两份材料。一是《明晰化后的国际审计准则:概括介绍和相关指南》,旨在使准则采用者对明晰化后的准则有一个总括性的了解;二是《为什么国际审计准则适用于公共部门审计?》,解释国际审计准则对公共部门实体审计的适用性。

此外,IAASB还陆续发布了下列5项准则讲解课件:书面声明,利用专家的工作、重要性、评价错报和审计报告。

二、与准则修订相关的工作

(一)利用内部审计工作准则。考虑到内部审计的发展以及外部审计师对内部审计工作利用程度的提高,IAASB自2009年开始修订《国际审计准则第610号——利用内部审计师的工作》,2010年7月发布了征求意见稿。征求意见稿旨在通过制定一个更有效的框架,评价和利用内部审计师的工作以提高外部审计师的工作效率。

(二)代编财务信息准则。修订代编财务信息准则,旨在满足中小事务所和中小企业的需要,这是IAASB为满足其财务报告需求而采取的第一项措施。对于那些不需要进行法定审计也不开展自愿审计的小型企业,执业者通过开展代编财务信息业务,可以运用其会计领域的专长为小型企业管理层编制和列报历史财务信息,从而为小型企业内部和外部的利益相关者提供相关财务信息。

IAASB于2009年开始修订《国际相关服务准则第4410号——代编财务信息》,2010年10月发布征求意见稿。征求意见稿体现了三项修订原则:一是将代编业务与审计、审阅等鉴证业务清晰地区分开来;二是由于执业者在编制财务信息时运用会计领域的专长并遵守执业准则和道德守则,使代编财务信息业务对于使用者而言更加有效;三是使代编财务信息业务能够以符合成本效益的原则开展。

(三)模拟财务信息鉴证报告准则。考虑到全球资本市场的统一程度和模拟财务信息在投资决策中的作用日益提高,IAASB在2010年4月发布了《其他鉴证业务准则第

3402号——对编制包含在招股说明书中的模拟财务信息过程的鉴证报告》征求意见稿,用以规范对编制模拟财务信息过程开展的鉴证业务,提高社会公众对模拟财务信息的信心。征求意见稿对审计师执行工作的性质和范围作出规定并提供指引,涵盖业务承接至出具报告的全部过程,并提供了鉴证业务报告参考格式。

(四)国际审计实务公告。在目前的国际审计准则体系中,除国际审计、审阅、质量控制、其他鉴证业务和相关服务准则外,还有6项国际审计实务公告。分别是《国际审计实务公告第1000号——银行间函证程序》、《国际审计实务公告第1004号——银行监管机构和银行外部审计师之间的关系》、《国际审计实务公告第1006号——银行财务报表审计》、《国际审计实务公告第1010号——财务报表审计中对环境事项的考虑》、《国际审计实务公告第1012号——衍生金融工具的审计》、《国际审计实务公告第1013号——电子商务对财务报表审计的影响》。

这些实务公告在效力上低于国际审计准则,并且大部分已经过时,与明晰化后的国际审计准则不一致。因此,这些实务公告的去留问题,就成为IAASB完成明晰项目后亟待明确的事项。2010年10月,IAASB发布题为《取消现行国际审计实务公告——澄清新的国际审计实务公告的效力和位置》的征求意见稿。

征求意见稿明确了对现行6项实务公告的初步处理意见。由于只有第1004、1006和1012号在实务中使用较多,因此,其余3项实务公告将被取消且不再采取进一步措施;第1004号将被取消,但由于相关内容对审计实务还有一定的指导意义,IAASB将考虑以何种形式予以保留;第1006号将被取消,但IAASB将考虑开展一项新的项目来解决银行财务报表审计的相关问题;现行第1012号将被取消,IAASB已发布审计复杂金融工具的征求意见稿,将以此取代现行第1012号。

征求意见稿还指出,今后IAASB将根据环境的变化针对审计的特定方面制定新的实务公告,但这些新的实务公告仅仅是向审计师提供进一步的解释、说明和指导,并不作为额外的强制性要求。

(中国注册会计师协会供稿)

国际公共部门会计准则动态

2010年,国际公共部门会计准则委员会发布了4项准则、1项对现有准则的改进准则、2项征求意见稿和2项咨询意见书。

一、发布准则

(一)发布金融工具方面准则。为规范公共部门金融工具会计核算和信息披露,2010年1月,国际公共部门会计准则委员会发布了一揽子金融工具准则,包括《国际公共部门会计准则第28号——金融工具:列报》、《国际公共部门会