

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 and 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

计准则第29号——金融工具：确认和计量》和《国际公共部门会计准则第30号——金融工具：披露》。

《国际公共部门会计准则第28号——金融工具：列报》取代了《国际公共部门会计准则第15号——金融工具：披露与列报》。该准则规定了如何从发行方的角度将金融工具划分为金融资产、金融负债和权益工具；相关利息、股利、损失和利得的分类；以及金融资产和金融负债应予抵销的情况。其中，包括对公共部门非交换交易下产生的金融资产或金融负债的列报指南。

《国际公共部门会计准则第29号——金融工具：确认和计量》，对金融资产、金融负债和相关非金融项目买卖合同的确认和计量作出了规定，包括优惠贷款、以零对价或名义对价提供财务担保合同等公共部门特有的问题。该准则中，将金融工具分为4类：以公允价值计量且其变动计入盈余或赤字的金融资产或金融负债、持有到期投资、贷款和应收款项、以及可供出售金融资产。

《国际公共部门会计准则第30号——金融工具：披露》，主要明确了金融工具所产生的风险敞口定性和定量信息披露要求。该准则要求，报告主体应在其财务报表中提供信息披露，使财务报表使用者能够评估金融工具对主体财务状况和业绩的重要性，主体在报告期间和报告期末承受金融工具所产生的风险的性质和程度，以及主体如何管理这些风险。与这些风险相关的披露透明度越高，财务报表使用者对报告主体风险和回报的判断就会更加可靠。该准则是对《国际公共部门会计准则第29号——金融工具：确认和计量》和《国际公共部门会计准则第30号——金融工具：披露》中金融资产和金融负债的确认、计量和列报原则的补充。

上述3项准则将于2013年1月1日生效。

(二)发布无形资产方面准则。为规范公共部门无形资产的会计处理及相关信息披露，国际公共部门会计准则委员会于2010年1月发布了《国际公共部门会计准则第31号——无形资产》。根据该准则，公共部门无形资产应以成本进行初始计量，以非交换交易取得的无形资产，初始成本以取得日的公允价值进行计量。对于公共部门特有的非物质遗产资产，按照该准则，如主体确认一项非物质遗产资产，则必须应用该准则的披露要求，允许但不强制要求应用该准则的计量要求。对于公共部门通过法律、法规等赋予的权利和权力，如征税权、碳排放交易机制等，该准则未予以规定。

二、发布年度改进准则

国际公共部门会计准则委员会于2010年12月发布了年度《改进公共部门会计准则》。该准则改进主要包括两部分：第一部分是保持与国际财务报告会计准则(IFRSs)趋同的准则修改。纳入改进的国际公共部门会计准则包括：第1号《财务报表的列报》、第2号《现金流量表》、第9号《交换交易收入》、第13号《租赁》等。第二部分是针对国际公共部门会计准则自身的发展，对现有准则进行修改，这是2010年新增加的一项改进内容。纳入改进的国际公共部门会计准则包括：第9号《交换交易收入》、第12号《存货》、第20号《相关方披露》、第21号《非现金产出资产的减值》等。

三、发布征求意见稿

(一)发布《概念框架：第一阶段》征求意见稿。在前期征询意见并进一步修改的基础上，国际公共部门会计准则委员会于2010年12月发布了《概念框架：第一阶段》征求意见稿，拟对公共部门主体通用目的财务报告(以下简称财务报告)的使用者、财务报告的目标、财务报告的信息质量特征、报告主体、合并报告主体等方面作出规定。征求意见稿认为，财务报告的使用者包括服务的接受者或其代表，如公民及其代表、立法机构和监督检查机构；资源的提供者及其代表，如纳税人、捐赠者、贷款者等。财务报告的目标包括“受托责任”和“决策有用”双重目标。财务报告的信息范围包括财务状况、财务绩效、现金流量、有关预算信息、服务提供成效、预测性财务及非财务信息、描述性报告等。财务报告信息质量特征包括相关性、公允表达、可理解性、及时性、可比性和可验证性等6个方面，同时，对信息质量的约束性条件则包括重要性、成本-效益、以及不同信息质量特征之间的权衡。

(二)发布《服务特许权协议：授予方》征求意见稿。为应对《国际财务报告解释公告第12号——服务特许权协议》(IFRIC 12)中私营部门作为运营方的会计处理，规范公共部门服务特许协议中作为授予方的会计处理，国际公共部门会计准则委员会于2010年2月发布了《服务特许权协议：授予方》征求意见稿，拟对服务特许权协议中授予方有关资产、负债的确认、计量、披露等作出规定。根据征求意见稿，服务特许权协议的一个核心特征是，通过合同形式保证运营方代表政府部门将服务提供给公众。这类协议下，运营方要负责基础设施的一部分管理和相关服务工作；授予方控制或监管经营方的收费定价，以及提供服务的对象；在协议结束后，由授予方控制服务特许权资产的剩余权益。

四、发布咨询意见书

(一)发布《概念框架：第二阶段》咨询意见书。国际公共部门会计准则委员会于2010年12月发布了《概念框架：第二阶段》咨询意见书，拟对公共部门会计要素定义及确认标准进行探讨。咨询意见书中，讨论了“资产负债观”和“收入费用观”两种衡量财务绩效的观点，以及在公共部门的适用性。在此基础上，分别提出两种观点下各自适合的会计要素。咨询意见书还从公共部门的特征出发，分析了公共部门资产、负债以及相关权利和义务的特殊性，并探讨了公共部门资产、负债、收入、费用的定义以及有关确认标准。该咨询意见书中，没有对上述要素分类、定义、确认等问题给出倾向性意见，以期最大范围地咨询各方面意见。

(二)发布《概念框架：第三阶段》咨询意见书。国际公共部门会计准则委员会于2010年12月发布了《概念框架：第三阶段》咨询意见书，拟对公共部门适用的计量属性及特征进行探讨。咨询意见书中，讨论了历史成本、市场价值、重置成本等几种公共部门常用计量属性特征，并分别进行了利弊分析。同时，提出了“剥夺价值”模型(deprival value model)，又被称为“主体价值”模型，用来反映主体由于丧失

有关资产需要得到的补偿。该模型是在特点环境下选择主体最大相关性的计量方法。该咨询意见书中,没有对上述计量属性及模型的选择给出倾向性意见,以期最大范围地咨询各方面意见。

(财政部国库司供稿 陆阳春执笔)

国际会计会议动态

一、欧盟国际会计审计发展大会

2010年2月8日,国际会计审计发展大会在比利时布鲁塞尔举行。此次会议由欧盟委员会举办,来自世界50个国家和地区的400多名代表参加了会议。参会的有国际会计准则理事会(IASB)、国际审计和鉴证理事会(IAASB)、独立审计监管机构国际论坛(IFIA)等国际组织。中国财政部会计司司长刘玉廷和监督检查局副局长郎进兴率团参加会议,证监会也派代表参会。

会议着重讨论了国际财务报告准则实施经验、有关国家会计准则国际趋同进展情况、审计准则国际化、独立审计公共监管与国际合作等问题,起到了互动交流、共商解决方案、促进会计审计行业健康发展的效果,在全球会计审计职业界和金融界引起了较大反响。

会议首先邀请欧盟、中国、加拿大和巴西4个已经实现会计准则国际趋同或者正在趋同的国家或地区介绍经验,以供全球分享,共同推进国际金融市场透明度的提高。财政部会计司司长刘玉廷应邀作了题为《中国企业会计准则建设、趋同、实施与等效的经验》的演讲,全面介绍了中国企业会计准则制定、实施、趋同、等效等方面的经验和实际做法。会计准则国际趋同的中国模式,赢得了世界的瞩目、认可与肯定。

会议邀请了克罗地亚、南非、韩国介绍本国建立独立审计公共监管体系的经验。还邀请了IFIAR主席斯蒂夫·梅杰和公众公司会计监管理事会(PCAOB)国际部主任朗达·施奈尔介绍有关独立审计公共监管国际合作问题。

二、新加坡国际财务报告准则地区政策论坛

2010年5月12~13日,国际财务报告准则地区政策论坛在新加坡举行,这是继2005年首次政策论坛在澳大利亚悉尼举行之后的第四次会议。本次会议由新加坡会计准则委员会举办,得到了新加坡财政部和会计与公司监管局的大力支持,来自亚洲和大洋洲地区(以下简称亚大地区)以及美国、英国等10几个国家和地区共100多名代表参加了会议。国际财务报告准则基金会和国际会计准则理事会对本次论坛高度重视,派出了包括受托人杰弗里·露西、莫翰达斯·派、岛崎宪明、罗伯特·格鲁伯,以及国际会计准则理事会主席戴维·泰迪、理事山田辰己、国际事务总监韦恩·奥普顿等在内的庞大代表团参加会议。中国财政部会计司处长陆建桥和立信大华会计师事务所合伙人吴寿元分别

代表中国会计准则制定机构和审计职业界参加会议。陆建桥和吴寿元分别就中国企业会计准则国际趋同的最新进展与基本主张、金融危机对审计职业发展的影响等作了大会发言。

会议着重讨论了国际财务报告准则的最新进展及其挑战、国际财务报告准则在亚大地区的趋同进展及其策略、财务报告各利益相关方对国际财务报告准则发展的要求与影响,以及亚大地区如何更加深入地参与国际财务报告准则的制定等问题,对于推动全球高质量会计准则的建立、扩大亚大地区的影响力将起到十分积极的作用。

本次论坛讨论的一个重要议题是研讨各国在应用国际财务报告准则时的策略问题。会议对应用国际财务报告准则究竟应当采取趋同策略还是直接采用策略进行了热烈讨论。中国代表团积极参与,踊跃发言,观点鲜明,引起与会代表的共鸣,并得到会议的高度重视,充分体现了近年来中国会计准则建设和实施国际趋同后国际影响力的提升。

三、中国财政部——国际会计准则理事会高层会议

2010年6月30日至7月1日,中国财政部——国际会计准则理事会高层会议在北京举行。财政部副部长王军与IASB主席戴维·泰迪爵士举行了会谈。会议由中国财政部会计司司长刘玉廷主持,来自中国财政部、国际会计准则理事会、香港会计师公会的50多名代表参加了会议。在高层会议之前,6月21~25日,IASB派出约翰·史密斯和张为国两位理事以及国际活动总监韦恩·奥普顿、金融工具项目高级经理马丁·弗里德霍夫在北京召开了金融资产减值预计现金流法专家顾问组会议,召集国内主要金融机构、会计师事务所和有关监管部门召开金融工具圆桌会议听取意见,同时与中国财政部会计司会计准则制定人员举行了技术会谈。在这一系列会议中,中方与IASB就会计准则国际趋同策略、国际会计最新动态、正在制定或修订中的国际财务报告准则重要项目等充分讨论,深入交换意见,并在多个问题上达成了共识。

按照二十国集团(G20)的要求,国际会计准则理事会正在加倍努力制定一套全球统一的高质量会计准则。中国财政部积极响应G20倡议,于2010年4月2日发布了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》(以下简称路线图),明确了中国企业会计准则持续国际趋同的基本立场和时间安排。此次会议的召开为贯彻落实路线图、深化中国与IASB的互动交流创造了良好平台,有助于中国全面参与国际财务报告准则的制定,提升国际财务报告准则质量、权威性和全球公认性,并取得了积极成效,受到IASB的高度评价。

四、中欧会计审计合作会谈

2010年7月2日,欧盟委员会内部市场与服务总司资本自由流动、公司法、企业治理司司长皮埃尔·德尔索一行访问中国财政部,与会计司、监督检查局举行会谈,就会计审计合作问题深入交换了意见,并签署了联合声明。