

29	所得税	《国际会计准则第12号——所得税》
30	外币折算	《国际会计准则第21号——汇率变动的的影响》
31	恶性通货膨胀	《国际会计准则第29号——恶性通货膨胀中的财务报表》
32	报告期后事项	《国际会计准则第10号——报告期后事项》
33	关联方披露	《国际会计准则第24号——关联方披露》
34	特殊活动	《国际会计准则第41号——农业》、《国际财务报告准则第6号——矿产资源的勘探和评价》
35	向《中小主体国际会计报告准则》的过渡	《国际财务报告准则第1号——首次采用国际财务报告准则》

二、发布《国际财务报告准则第9号——金融工具》

国际会计准则理事会于2009年11月12日发布了《国际财务报告准则第9号——金融工具》，自2013年1月1日起生效，允许提前采用。

(一) 适用范围。

《国际财务报告准则第9号——金融工具》适用于《国际会计准则第39号——金融工具：确认和计量》范围内所有的资产。

(二) 主要内容。

《国际财务报告准则第9号》将《国际会计准则第39号》范围内的所有金融资产划分两类——以摊余成本计量的金融资产和以公允价值计量的金融资产。

1. 债务工具。满足下面两个条件的债务工具可以以摊余成本计量，即(1)主体持有该金融资产的目的是收取合同现金流量，而不是在合同到期前出售以实现公允价值变动(商业模式测试)，并且(2)该金融资产的合同条款给出了具体现金流日期，且只是对本金和利息的支付(现金流量特征测试)。所有其他的债务工具都以公允价值计量且其变动计入损益。但是，对于满足摊余成本计量条件的债务工具，《国际财务报告准则第9号》也有限制地保留了公允价值选择权。《国际财务报告准则第9号》没有包含《国际会计准则第39号》现有的可供出售金融资产和持有至到期金融资产的分类。

2. 权益工具。所有《国际会计准则第39号》范围内的权益工具都应当以公允价值计量，且其变动计入损益。也就是说，非上市的权益工具也不能以成本计量。但是，对于不是为交易而持有的权益工具，主体可以选择在初始确认时将其公允价值计入其他综合收益(以下简称“OCI”)，只将股利确认为损益。《国际财务报告准则第9号》还为判断在什么情况下成本可能是公允价值的最佳估计提供了指南。

3. 衍生工具。所有衍生工具，包括与非上市的权益工具有关的衍生工具，都以公允价值计量。

4. 嵌入衍生工具。《国际财务报告准则第9号》没有嵌入衍生工具的概念，若混合合同的主合同与非主合同不可拆分，则作为整体计量。若必须对混合合同进行拆分，则遵照《国际会计准则第39号》的相关规定处理。作为整体计量的混合合同，其主合同如果不能满足摊余成本计量的合同现金流量特征测试，就应该以公允价值计量。

5. 重分类。如果主体持有债务工具的商业模式变化使得原来所做商业模式的评估不再适用，就必须对债务工具进行摊余成本计量和公允价值计量的重分类。

三、修订《国际会计准则第24号——关联方披露》

国际会计准则理事会于2009年11月4日公布了修订后的《国际会计准则第24号——关联方披露》，自2011年1月1日起生效，允许提前采用。

修订前的《国际会计准则第24号》要求与政府有关的主体，如果受政府控制或者重大影响，则该主体被要求披露和其他所有受同一政府控制或者重大影响的主体的交易信息。针对与政府有关的主体，修订后的《国际会计准则第24号》规定，报告主体被豁免披露与以下关联方发生交易的相关信息：(1)控制、共同控制报告主体或对其具有重大影响的政府；(2)因与报告主体受同一政府控制、共同控制或重大影响而成为关联方的另一主体。对于豁免的关联方交易，报告主体需要披露政府的名称、与报告主体的关系(即为控制、共同控制或重大影响)，以及单项或合并重要的交易性质和交易金额等。

(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。2009年，IAASB在3项工作上取得重大进展：一是明晰项目(Clarity Project)获得国际认可，审计准则国际趋同取得积极进展；二是采取措施促进明晰项目新准则的贯彻实施；三是制定发布1项新准则，全面修订审阅业务、代编业务和其他鉴证业务准则。

一、审计准则国际趋同的最新进展

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。2008年底，IAASB圆满完成了明晰项目，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，得到了包括世界银行、巴塞尔银行监管委员会、证券委员会国际组织(IOSCO)、联合国经贸(united nations conference on trade and development)、世界证券交易联合会、事务所论坛等国际组织的认可和欢迎。其中，证券委员会国际组织在2009

年6月11日发表声明,对明晰项目的成果表示欢迎,鼓励证券监管机构接受按照明晰后的国际审计准则对跨境证券发行和上市执行的审计业务,并支持证券监管机构和相关主管部门在制定国内使用的审计准则时考虑明晰后的国际审计准则。重新获得证券委员会国际组织的认可,表明明晰化后的国际审计准则是一套高质量、可执行的准则,得到了世界监管机构的认同。

明晰项目的完成,极大地促进国际审计准则在全球的采用,推动审计准则国际趋同进程。全球已有126个国家或地区使用国际审计准则或基于国际审计准则制定本国准则。其中,欧盟委员会继2006年以法律形式原则上同意采用一套国际性审计准则后,在2009年朝着最终采用国际审计准则又迈出了重要一步。

2009年6月,欧盟委员会就采用国际审计准则公开征求社会各界意见,同时还公布了一份研究报告,分析了欧盟采用国际审计准则的成本效益。研究表明,总体而言,欧盟采用国际审计准则将带来重大净收益。欧盟采用国际审计准则将使审计报告在欧盟内外部得到更多认可,带来的收益将超过增加的审计成本。2009年10月征求意见截止后,欧盟对收到的反馈意见进行了分析整理,并于2010年3月公布了反馈意见分析报告。报告显示,绝大多数反馈者(91%)赞成在欧盟层面采用国际审计准则;大多数反馈者(78%)支持在所有企业(包括需要审计的较小型企业)的法定审计中采用国际审计准则。

二、与准则贯彻实施相关的工作

明晰项目完成后,IAASB将工作转向为准则实施提供支持。为此,IAASB在3个方面开展工作:一是建立明晰项目中心网站,二是及时发布相关指引性文件,三是监控准则实施情况。

(一)明晰项目中心网站。

IAASB在其网站上建立了明晰项目中心专题,用于介绍明晰项目、明晰化后的准则的结构、IAASB用于监控准则实施的工作,提供常见问题回答以及准则讲解课件。讲解课件包括视频和幻灯片,可以帮助审计师了解准则的下列重要事项:(1)IAASB修订准则的原因;(2)发生重大变化的准则的要求;(3)IAASB在作出这些要求时的主要考虑。2009年,IAASB发布了下列7项课件:明晰项目介绍、工作底稿和中小企业审计的考虑、与治理层沟通、沟通内部控制缺陷、会计估计审计、关联方和集团审计。

(二)相关指引性文件。

为了帮助审计师针对有关方面作出特殊考虑,向其提供更加具体的指导,IAASB在2009年制定了3项指引性文件。2009年1月,发布题为《在当前经济环境下对持续经营的审计考虑》的审计实务提示,针对金融危机和经济下滑对被审计单位持续经营能力的影响,强调了持续经营准则及其他相关准则中与当前经济环境相关的领域,为审计师评价管理层使用持续经营假设的适当性提供额外指引,提醒审计师对新的不确定性或导致财务状况恶化的流动性和信用风险问题保持警觉。

2009年9月,发布题为《根据被审计单位的不同规模和复杂程度执行国际审计准则》的问题与解答,解释了如何根据被审计单位的不同规模和复杂程度以有效和有效率的方式执行国际审计准则的要求,并针对需要开展的审计工作、记录和职业判断等问题作出了解答。

2009年11月,发布题为《与财务报表审计中使用函证程序相关的新兴实务问题》的审计实务提示,提醒审计师对函证过程保持控制,对可能损害函证有效性的情形保持警觉,强调在决定使用函证、设计和实施函证以及评价收到的回复时需要特别关注的领域。

(三)准则实施效果评估。

评估准则实施效果,旨在帮助IAASB确定是否需要改进准则,实现预期目标。2009年,IAASB进行了第一阶段的工作:从采用和实施明晰化后准则的国家或地区收集信息,吸取经验和教训。2010年将继续开展,将收集信息的范围扩大至包括监管机构、国家准则制定机构、会计师事务所、IFAC中小事务所委员会、最高审计机关国际组织。今后这项工作将成为IAASB持续完善准则的固定组成部分。

三、准则制定工作

(一)国际审计准则。

1. 利用内部审计工作准则。2009年,IAASB开始修订《国际审计准则第610号——利用内部审计工作》。考虑到审计师和内部审计人员之间的有效互动将为外部审计提供很大帮助,修订这项准则的目的是,在审计师对利用内部审计工作作出恰当决策和过度依赖之间予以平衡的基础上,考虑如何更好地实现二者的互动。对于如何评价和利用内部审计,修订后的准则将提供一个更有效的框架。

2. 其他信息准则。近年来,含有已审计财务报表的企业年度财务报告或其他类似文件中包含的其他信息的范围发生了显著变化,质量明显提升,对财务报表使用者作出正确的决策的重要性更强。鉴于此,IAASB在2009年开始修订《国际审计准则第720号——审计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息的责任》。在修订过程中,IAASB考虑准则应当涵盖的其他信息的范围,审计师对其他信息的责任等。

3. 审计复杂金融工具项目。国际金融危机爆发以来,日益恶化的全球证券市场使审计公允价值变得更加困难,由此产生了制定相关准则提供指导的需求。2009年,IAASB开始修订《国际审计实务公告第1012号——审计衍生金融工具》,将其予以更新和扩展以解决与审计金融工具相关的问题。2009年10月,IAASB发布了题为《审计复杂金融工具》的咨询文件,就相关问题征询意见。

(二)国际审阅业务准则和代编财务信息准则。

修订国际审阅业务准则和代编财务信息准则,与中小事务所和中小企业的的需求尤其相关。为了减轻中小企业的负担,某些国家或地区已经或者正在考虑对中小企业审计予以豁免。而在某些情况下,中小企业可能出于自愿或应财务报表使用者(如银行)的要求,需要委托审计师对其财务报表实施审计或其他鉴证业务。由此产生了审计的替代服

务的需求。2009年, IAASB开始修订《国际审阅准则第2400号——财务报表审阅业务》和《国际相关服务准则第4410号——代编财务信息》, 计划在2010年发布征求意见稿。

(三)其他鉴证业务准则。

1. 服务机构控制鉴证报告准则。2009年12月, IAASB正式发布了《国际鉴证业务准则第3402号——服务机构控制鉴证报告》(ISAE 3402)。这是IAASB在国际鉴证业务框架下制定的第一项其他鉴证业务具体准则。这项准则规范了如何对服务机构控制的描述、设计和运行有效性进行鉴证, 有助于满足使用服务机构的被审计单位, 以及按照国际审计准则执行审计业务的审计师的需要。根据ISAE 3402出具的报告能够提供《国际审计准则第402号——对被审计单位利用服务机构的审计考虑》(ISA 402)要求的恰当审计证据。

2. 温室气体排放信息鉴证业务准则。2009年10月, IAASB在制定温室气体排放信息鉴证业务准则方面取得重大进展, 发布了一项题为《温室气体声明鉴证业务》的咨询文件。这项咨询文件针对一系列问题征求意见, 例如, 鉴证报告使用者认为使用性最强的报告形式是什么, 如何确定鉴证业务要求的性质和范围, 准则如何与法律法规实现最佳融合, 如何将鉴证业务一般程序运用于温室气体排放鉴证业务等。

(中国注册会计师协会供稿)

国际评估准则动态

国际评估准则理事会发布新版《国际评估准则》征求意见稿。

国际评估准则理事会(IVSC)进一步完善国际评估准则的努力, 是响应全球和各国(地区)监管机构进一步提升国际评估准则呼吁的结果。特别需要指出的是, 二十国集团(G20)在2009年4月的伦敦峰会后发布的《关于加强金融体系稳定性的声明》中, 倡导了“国际评估准则应用的透明性和一致性”这一原则。《国际评估准则》力求明确各类评估业务所适用的概念和原理, 以进一步提升评估工作的一致性、透明性及其公信力。作为国际评估准则理事会的准则制定机构, 国际评估准则委员会(IVSB)发布《国际评估准则》征求意见稿, 旨在为为期3个月的意见征求期间内广泛征求意见和建议, 以确保新版《国际评估准则》能如期于2011年1月份正式发布。

国际评估准则委员会主席克里斯·斯隆(Chris Thorne)先生指出: “无论是应用于财务报告中, 还是服务于合规性监管, 或为担保贷款以及并购交易提供支持, 评估工作早已广泛地应用于金融及其他领域, 并为各行各业所倚赖。国际评估准则委员会将致力于相关的制度框架建设, 以确保评估专业意见的可信度和一致性, 从而促进各类市场的运行效率。我们力争通过对《国际评估准则》的发展和完善, 进一步扩大其使用领域以达成上述目标。”国际评估准则理事

会管委会主席迈克·普拉达(Michel Prada)进一步认为: “国际金融危机, 以及对公允价值会计计量的广泛讨论, 引发了对评估工作在重塑金融体系中不可或缺作用的热议。在当前的经济形势下, 围绕着评估工作的市场波动性与不确定性依然存在, 采纳统一的评估准则来实现最佳的执业实践和最完善的执业道德是至关重要的。”

中国资产评估协会副会长、秘书长刘萍女士为现任国际评估准则理事会(IVSC)管委会委员。中国资产评估协会理事、普华永道(中国)合伙人陈少瑜先生为现任的国际评估准则委员会委员。

(中国资产评估协会供稿 王铁武 杜元钰执笔)

国际公共部门会计准则动态

2009年, 国际公共部门会计准则委员会发布了1项新准则, 6项准则的征求意见稿(其中, 4项准则已于2009年12月经委员会会议批准)和1项准则咨询意见书, 就公共部门金融工具、无形资产、主体合并、财政长期可持续性等有关事项征求公众意见。

一、发布新准则

为规范公共部门农业生产活动的会计处理和相关信息披露, 国际公共部门会计准则委员会于2009年12月发布了《国际公共部门会计准则第27号——农业》, 对处于生长、蜕化、生产和繁殖期间生物资产和收获时期农产品初始计量的会计处理, 以及对相关信息的披露作出规定, 但准则未涉及收获后农产品的会计处理。准则规定, 生物资产应按公允价值进行计量; 当公允价值无法可靠计量时, 应按成本进行计量。鉴于《国际公共部门会计准则第23号——非交换交易收入(税收和转移)》已对政府补助相关事项作出规定, 第27号准则未对生物资产相关政府补助的会计处理另行作出规定, 但要求采用非交换交易方式获取的生物资产也应按公允价值进行计量。该准则将于2011年4月1日起生效。

二、发布征求意见稿和咨询意见书

(一)发布《金融工具: 列示》、《金融工具: 确认和计量》和《金融工具: 披露》3项征求意见稿(此3项准则已于2009年12月经委员会会议批准)。鉴于国际公共部门会计准则中缺乏金融工具确认和计量方面的准则, 且此前制定的《国际公共部门会计准则第15号——金融工具: 披露和列报》相关规定已无法适应实际需要, 国际公共部门会计准则委员会于2009年4月发布了《金融工具: 列示》、《金融工具: 确认和计量》、《金融工具: 披露》3份征求意见稿, 拟对公共部门金融工具的列示、确认、计量和相关信息披露作出全面规定。与15号准则相比, 《金融工具: 列报》的主要特点是明确了金融工具列示为金融资产、金融负债或权益工具的原则; 《金融工具: 披露》的主要特点是明确了披露金融工