

来续约但并未确认的合同组的保险获取现金流确认为一项资产,并在期末对该类资产进行可收回性评估。将合同服务边际分摊至除保险保障服务外的投资活动服务,投资活动服务包括对于不具有直接参与分红特征的保险合同向保单持有人提供的投资回报服务,以及对于具有直接参与分红特征的保险合同代保单持有人管理基础项目的投资相关服务。对于所分出合同为亏损合同的情形,在初始确认时对持有的比例再保险合同确认一项利得。资产负债表列示的层级从合同组变更为合同组合。浮动收费法下的风险缓释选择权扩展至持有的再保险合同的金融风险。与获取的保险合同及浮动收费法下风险缓释相关的新的过渡期例外规定。对于与保险合同取得前已经发生的赔案有关的负债,在采用修正追溯法或公允价值法时,可将其作为已发生赔款负债。对于浮动收费法下风险缓释选择权,不得追溯,仅当企业在适用该选择权之前或同时已指定风险缓释关系,方可在过渡日或之后未来适用该选择权。

(四)《与单项交易形成的资产和负债相关的递延所得税——对〈国际会计准则第12号——所得税〉的修订建议(征求意见稿)》。2019年7月,理事会发布了对《国际会计准则第12号——所得税》的修订建议,以澄清与租赁、弃置义务等同时导致主体确认资产和负债的特定交易相关的递延所得税的会计处理。征求意见稿建议,对于由单项非企业合并交易形成的资产和负债,在初始确认时产生相同金额的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的,应分别确认递延所得税资产和递延所得税负债,不能适用递延所得税确认豁免条款。

(五)《会计政策的披露——对〈国际会计准则第1号——财务报表列报〉和〈国际财务报告准则实务公告第2号:就重要性作出判断〉的修订建议(征求意见稿)》。2019年8月,理事会发布了对《国际会计准则第1号——财务报表列报》和《国际财务报告准则实务公告第2号:就重要性作出判断》的修订建议,旨在向财务报表使用者提供更有用的会计政策披露信息。征求意见稿的主要内容如下:建议将《国际会计准则第1号——财务报表列报》中关于主体披露其重大的会计政策的要求修改为披露重要的会计政策。建议对《国际会计准则第1号——财务报表列报》进行相关修订,并在《国际财务报告准则实务公告第2号:就重要性作出判断》中增加相关示例,以帮助主体运用重要性概念进行会计政策披露。

(六)《一般列报和披露(征求意见稿)》。2019年12月,理事会发布了《一般列报和披露(征求意见稿)》,重点就损益表中业绩信息的列报和披露提出了改进建议,同时对现金流量表和财务状况表进行了有限修订。主要内容包括:一是建议在损益表中增加经营损益、经营损益以及来自一体化的联营企业和合营企业的收益和费用、息税前损益等小计项目,并要求将收益和费用按经营活动、联营企业和合营企业、投资活动和筹资活动等进行分类列报。对于主营业务为投资或向客户提供融资服务的主体,还应当在经营利润中列报来自投资活动和融资活动的收益或费用。二是建议引入“一体化的联营企业和合营企业”和“非一体化的联营

企业和合营企业”的定义,要求主体将采用权益法进行会计处理的联营企业和合营企业划分为与其主要业务活动一体化的联营企业和合营企业或者非一体化的联营企业和合营企业。同时建议要求主体分别提供关于“一体化的联营企业和合营企业”和“非一体化的联营企业和合营企业”的相关信息。三是建议描述主要财务报表和附注的作用,并提出了同时适用于主要财务报表列报和附注披露的信息汇总和分解的原则及一般要求,包括主体应首先识别由单项交易或其他事项产生的资产、负债、权益、收入和费用,根据是否具有共同特征对上述项目进行分类,在主要财务报表中列示为同一行的项目应当至少具备一个共同特征,需按特征细分的重大项目可在附注中单独披露等。四是要求主体在财务报表中基于费用的性质或者功能对经营费用进行分析和列报,主体在选择按性质或功能列报经营费用时应考虑盈利的驱动因素、管理层内部报告方式、行业惯例等因素。五是建议在损益表中单独列示或者在财务报表附注中单独披露非经常性损益,并对引起非经常性损益的事项进行描述。六是建议在损益小计项目的附注中披露管理绩效指标,说明所披露指标能代表管理层对主体财务业绩看法的理由,披露管理绩效指标与财务报表中最直接可比的小计或总计项目之间的调节过程等。七是改进现金流量表,将经营利润作为间接法的唯一调节起点,取消关于利息和股利的分类选择。

(财政部会计司供稿)

国际审计准则建设情况

国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)是国际审计准则的制定机构,其主要职责在于通过制定高质量的国际执业准则(包括审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则、相关服务准则和质量控制准则)并推进这些准则的国际趋同,来达到服务于公众利益的目的。2019年,IAASB的主要工作如下:

一、正式发布风险评估审计准则(ISA 315)

2016年初,为解决原国际审计准则第315号实施后发现的问题,IAASB启动了对《国际审计准则第315号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》(ISA 315)进行修订的项目。2018年7月,IAASB发布了ISA 315修订文本的征求意见稿,2019年12月,IAASB正式发布了修订后的ISA 315(以下简称ISA 315(修订))及相关准则体系内在一致性修订。

ISA 315(修订)进一步明确和强化了有关要求,并丰富了应用指南的内容,使风险识别和评估过程更扎实、更具有一致性。与现行准则相比,ISA 315(修订)主要在下列方面作出修订:

在了解被审计单位及其环境方面,单独强调了解适用

的财务报告编制基础。对于了解内部控制,要求区分直接控制和间接控制的性质,明确各自的范围;明确需要识别哪些控制,以评估控制的设计并确定控制是否得到执行。引入新的概念和定义,并对个别原有定义进行修订。为使注册会计师以更一致和扎实的方式识别和评估重大错报风险,ISA 315(修订)引入了“重大类别的交易、账户余额和披露”“相关认定”“固有风险范围”和“固有风险因素”等新的概念。考虑到注册会计师在识别特别风险时遇到的困难和挑战,ISA 315(修订)对特别风险的定义作出了修订。此外,ISA 315(修订)还要求分别评估固有风险和控制风险。进一步强调注册会计师在风险评估过程中保持职业怀疑的重要性,并强化与运用职业怀疑有关的审计工作底稿要求。强化与信息技术有关的考虑,包括在附录中增加了解信息技术和信息技术一般控制的内容,及在应用指南中增加与运用自动化工具和技术有关的考虑,以使准则与时俱进。提高准则的可调适性,在应用指南中单独强调了对可调适性的考虑,并通过较复杂情况和较不复杂情况的对比进行说明。

新准则将对会计期间开始于2021年12月15日及以后的财务报表审计有效,允许并鼓励提早采用。

二、发布三项质量管理方面准则征求意见稿 (ISQM 1 ISQM 2 ISA 220)

2019年2月8日,IAASB发布了三项质量管理方面准则修订文本的征求意见稿,分别是《国际质量管理准则第1号——会计师事务所对执行财务报表审计或审阅、其他鉴证或相关服务业务实施的质量管理》(以下简称ISQM 1(征求意见稿))、《国际质量管理准则第2号——项目质量复核》(以下简称ISQM 2(征求意见稿))、《国际审计准则第220号——对财务报表审计实施的质量管理》(以下简称ISA 220(征求意见稿))。征求意见的截止日期为2019年7月1日。

(一)关于《国际质量管理准则第1号——会计师事务所对执行财务报表审计或审阅、其他鉴证或相关服务业务实施的质量管理(征求意见稿)》。

ISQM 1(征求意见稿)是对原《国际质量控制准则第1号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》(以下简称ISQC 1)的修订,阐述了会计师事务所建立质量管理体系的责任,包括新的质量管理方法。

与现行ISQC 1相比,ISQM 1(征求意见稿)的重大变化主要包括下列方面:提出新的质量管理的方法。新的质量管理的方法要求在会计师事务所层面强调领导层进行积极质量管理的责任,同时能够灵活地运用于不同规模会计师事务所的不同性质的业务。相对于原有的质量控制的方法,质量管理的方法更突出风险导向,且更具前瞻性。修订有关质量管理体系组成部分的内容。ISQM 1(征求意见稿)对质量管理体系的八个组成部分及其相互关系进行了阐述,并明确了针对各组成部分的要求。增加有关会计师事务所风险评估程序的内容。ISQM 1(征求意见稿)要求会计师事务所利用风险评估程序,针对质量管理体系的其他七个组成部分,制定质量目标,识别和评估质量风险,设计和实施风险

应对措施。增加有关网络和服务提供商的内容。ISQM 1(征求意见稿)指出,会计师事务所要始终对其质量管理体系负责,不允许因遵守网络要求、使用网络或服务提供商提供的服务,而违反国际质量管理准则的要求。提高了准则的可调适性。强调会计师事务所可以根据自身及其业务的性质和具体情况进行质量管理,并要求会计师事务所在制定质量目标、识别和评估质量风险以及设计和实施应对措施时,运用职业判断,建立征求意见稿要求之外的质量目标、质量风险及应对措施。

(二)关于《国际质量管理准则第2号——项目质量复核(征求意见稿)》。

ISQM 2(征求意见稿)为新拟定的准则,旨在强化项目质量复核方面的要求。ISQM 2(征求意见稿)主要在下列方面作出了要求:明确项目质量复核的目标,会计师事务所针对项目实施项目质量复核,项目质量复核是就项目组作出的重大判断和以此得出的结论作出的客观评价。明确项目质量复核人员的任命和资格要求。ISQM 2(征求意见稿)指出,任命项目质量复核人员的职责应由会计师事务所内部具有相关专业知识和技能以及适当权限的人员承担。项目质量复核人员应符合相应的资格标准,并满足一定的资格限制。明确实施项目质量复核的性质、时间安排和范围,并针对项目质量复核的工作底稿提出要求。明确项目质量复核人员及项目组的责任。ISQM 2(征求意见稿)强调,项目质量复核人员不是项目组成员。执行项目质量复核,并不减轻项目合伙人在管理和实现业务质量方面的责任,也不改变项目组需要执行程序的性质、时间安排和范围。ISQM 2(征求意见稿)适用于所有规模的事务所。与准则同步发布的解释性材料中,解释了如何在业务的具体性质和情形下运用该准则。

(三)关于《国际审计准则第220号——对财务报表审计实施的质量管理(征求意见稿)》。

与现行准则相比,ISA 220(征求意见稿)的重大变化主要包括下列方面:明确了审计业务项目合伙人在审计质量管理中的角色和职责。ISA 220(征求意见稿)强调,项目合伙人在项目层面对管理和实现审计业务质量承担总体责任,应当充分适当地参与整个审计过程。明确了会计师事务所、项目合伙人以及项目组成员之间的关系。ISA 220(征求意见稿)指出,会计师事务所对质量管理体系负责,项目合伙人对管理和实现审计业务质量承担总体责任,并进一步阐述了项目合伙人如何指导、监督、复核项目组成员的工作。增加对注册会计师运用职业怀疑的指导,进一步强调了注册会计师在执行审计业务时运用职业判断和保持职业怀疑的重要性,并对可能影响职业怀疑的情形作了举例。体现了不断发展变化的环境对审计准则的影响。ISA 220(征求意见稿)指出,项目合伙人以及项目组成员应当在执行业务以及进行会计师事务所质量管理时,制定恰当的政策和程序,并合理运用技术和知识资源。

IAASB预期将于2020年9月完成对三项质量管理方面准则的修订。此外,IAASB在其2019年度会议上还对集团审计(ISA 600)、商定程序(ISRS 4400)、较不复杂实体审计、