



# 澳門核數師暨會計師 註冊委員會通訊

第二十九期 - 2012 年 4 月 (非賣品)

## 吉隆坡：出席多項國際會議

今年 3 月 25 至 28 日期間，委員會代表赴馬來西亞吉隆坡出席了亞洲、大洋洲地區的多項國際會議，包括亞洲——大洋洲會計準則制定機構組(AOSSG)非正式會議、《國際財務報告準則》(IFRS)地區政策論壇、以及 IFRS 研討會。出席代表表示，這些會議議程十分緊湊，短短數天內已對會計業的國際最新動態、焦點增加了瞭解，獲益良多。

### AOSSG 非正式會議

AOSSG 非正式會議於 3 月 25 日舉行，來自 15 個國家或地區的會計準則制定機構代表以及國際會計準則理事會(IASB)代表出席了會議。

會上提出有關“以一個發展中國家為試點、建立 IFRS 卓越中心”的初步建議，旨在幫助該國處理應用 IFRS 過程中遇到的困難，從而確保一致應用。AOSSG 會員對該項建議均表示支持。

此外，IASB 代表介紹了近期工作動態。隨後，與會者深入討論了多項 IFRS 技術項目，包括保險合同、租賃、金融工具減值項目、農業和外幣折算等等。最後，會議匯報了 11 月將於尼泊爾加德滿都舉行的第四次全體大會會議的籌備情況。

### 2012 年度 核數師暨會計師註冊委員會 成員

主席：容光亮  
正選委員：容志聰、容永恩、張少東、黎恆宣  
候補委員：高嘉儀、陸丹青、鄧添、梁潔歡

### IFRS 地區政策論壇

3 月 26、27 日，馬來西亞會計準則理事會(MASB)主辦了第 6 屆 IFRS 地區政策論壇。該論壇主要為亞大地區 IFRS 利益攸關者提供分享、交流平台，包括準則制定機構、監管機構、證券交易所、中央銀行、稅務部門、審計業界及學術界等等。是次論壇的主題為：“趨同與超越：成功應對轉變”。140 名各界代表出席了論壇，他們分別來自 22 個國家或地區及 10 個國際機構。

一連兩天的論壇安排了豐富的議題，與會者熱烈討論。其中，“IFRS 一致應用”的相關議題備受矚目。IFRS 為原則導向準則，應用過程中需要大量的職業判斷。故此，即使是全球統一的會計準則，若應用不一致，其價值也將大打折扣。因此，與會者討論了 IASB 的相關外展工作及革新的解釋方法。此外，為了為正確理解 IFRS 提供堅實的基礎，教學方式的創新，以及財務報表編製者、學者以及分析師之間的經驗分享，也都是重要的環節。

### IFRS 研討會

3 月 28 日，馬來西亞會計準則理事會(MASB)與國際財務報告準則基金會(IFRS Foundation)合辦 2012 年 IFRS 研討會。與會者主要為高級財務人員及其他有興趣人士。研討會上，IASB 技術人員對 IFRS 技術項目進行了深入的介紹，包括金融工具、合併財務報表、保險合同、租賃、收入確認和公允價值計量等等。

特別地，針對“IFRS 計量”議題，IASB 代表和業界代表分別從準則制定角度、實務應用角度展開介紹、討論。

目錄	頁數
吉隆坡：出席多項國際會議.....	1
2012 年度委員會成員.....	1
統計資料.....	1
考核試消息.....	2
培訓資訊.....	2
IFRS 項目最新進展：收入確認.....	3
經驗分享：我如何通過考試.....	4
2011 年度註冊名單.....	4

### 歡迎讀者投稿

#### 核數師暨會計師註冊委員會

地址：澳門南灣大馬路 575,579 及 585 號  
財政局大樓 16 樓

電話：(853) 8599 0168

傳真：(853) 2838 9177

電郵：crac@dsf.gov.mo

網址：www.dsf.gov.mo

#### 會計準則查詢熱線

(853) 2833 6886 按 5 字

## 統計資料

截至 2012 年 3 月 31 日，在“核數師暨會計師註冊委員會”註冊的註冊核數師、註冊會計師及註冊核數公司的數目如下：

註冊核數師	109 人
註冊會計師	160 人
註冊核數公司	13 間

考試消息

2011年第二期註冊考核試成績已於今年1月公佈。其中,3名考生成功考獲註冊會計師的執業註冊資格。總結2011年兩期考核試,共有8名考生考獲了執業註冊資格(註冊核數師:1名;註冊會計師:7名)。過往三年的考試情況見附表。

今年第一期考核試的報名工作已於3月1日至16日期間進行,111人報考(註冊核數師:15人;註冊會計師:96人)。考核試的舉行日期為今年5月26日至6月9日期間的週

六及週日,地點將於稍後公佈的確定名單中列出。敬請留意!如有查詢,請瀏覽委員會網頁或於辦公時間內致電委員會。

年份	參加考試人次		考獲人數	
	註冊核數師	註冊會計師	註冊核數師	註冊會計師
2011	14	138	1	7
2010	14	130	3	6
2009	22	134	2	4

培訓資訊

審計工作坊及中國增值稅改革

一年初始,萬象更新。新的一年裡,為不斷鞏固及提高業界的專業水準,委員會仍致力與外地會計專業團體合作舉辦培訓課程。2012年打頭炮的培訓課題有審計工作坊和中國增值稅改革,報名情況均十分踴躍,共207人次獲取錄,其中,176人次出席了課程。

審計工作坊

——計劃工作、評估風險及應對措施

3月10日,委員會與澳洲會計師公會合作,推出題述工作坊。該工作坊課時達6小時,圍繞最新《國際審計準則》相關規定,輔以案例教學形式展開。工作坊上,導師以輕鬆、詼諧的互動教學方式啟迪學員主動思考、繼而引出具體規定。

工作坊一開始,導師強調《國際審計準則》屬國際會計師聯合會(IFAC)發佈的數類準則之一,僅適用於對歷史財務信息的審計。若審計師從事其他業務,則分別適用其他準則,包括《國際審閱準則》、《國際其他鑒證業務準則》及《國際相關服務準則》。其次,導師提醒學員應注意區分《國際財務報告準則》(IFRS)與《國際審計準則》(ISA),前者是編製財務報表時遵守的準則,後者則是審計師從事審計業務時所遵守的準則。

工作坊中,針對主題,導師主要介紹了3項《國際審計準則》的規

定,包括《國際審計準則第300號計劃審計工作》、《國際審計準則第315號通過瞭解被審計實體及其環境識別和評估重大錯報風險》及《國際審計準則第330號針對評估的重大錯報風險採取的應對措施》。

據介紹,審計程序可劃分為4個階段:計劃、風險評估、風險應對、覆核和報告;而具體審計工作更可進一步細分為“初步業務活動”、“計劃活動”以及“瞭解被審計實體及其環境”等等,分別由不同的審計準則規範。但是,需要特別強調的是:審計是一個逐漸累積、且不斷修正的過程,例如:計劃階段中的“計劃活動”和風險評估階段中的“瞭解被審計實體及其環境”的相關工作將貫穿審計過程的始終。而通過設計和實施與評估風險相應的恰當應對措施,如進一步審計程序,審計師可獲取充分、適當的審計證據,為審計工作的總體覆核和形成適當審計意見提供基礎。

中國的增值稅改革

——如何影響投資者?

背景(編輯按):2011年11月16日,財政部和國家稅務總局發佈了經國務院同意的《營業稅改徵增值稅試點方案》等一系列重要文件,明確從2012年1月1日起,在上海市交通運輸業和部分現代服務業開展營業

稅改徵增值稅試點。這是繼2009年1月1日增值稅轉型實施,允許全國範圍內的所有增值稅一般納稅人抵扣其新購進設備所含的進項稅額後,增值稅擴圍替代營業稅,成為增值稅改革另一個重要舉措。自此正式拉開了營業稅改徵增值稅的序幕。

3月27日,委員會與特許公認會計師公會合作,推出題述專題座談會。在短短的2.5小時座談會中,導師深入淺出地介紹了此項改革的來龍去脈,包括增值稅和營業稅的原理、運作方式、會計處理及優缺點;以上海為試點,將營業稅併入增值稅的原因所在;上海稅改前後的會計處理比較,以及其對企業決策的影響;上海稅改對國內省市間招商引資方面競爭力的影響,以及哪些省市已申請推行改革。此外,針對增值稅和營業稅的一般稅率存在較大差距,分別為17%和3%或5%,增值稅、營業稅內部不同稅目的稅率差異,以及相關稅例的特殊規定,導師還分享了稅收籌劃方式和案例。

據介紹,國內3項重要流轉稅(即增值稅、營業稅和消費稅)的徵稅對象,可簡單概況為貨物、服務和高檔消費品。2011年,增值稅和營業稅收入佔國內稅收總收入的比重已超過40%。這兩種稅種對企業營運有極大的影響,因只要銷售貨物或提供服務,企業就必須繳納稅款,而不論企業是否盈利。

## 收入確認：經修訂徵求意見稿

去年 11 月，國際會計準則理事會 (IASB) 與美國財務會計準則委員會 (FASB) (簡稱“兩會”) 發佈了“收入確認”項目經修訂之徵求意見稿，旨在改善相關國際財務報告準則及美國公認會計原則，並促成兩者間的趨同。早在 2008 年 12 月，兩會發佈了該項目的討論稿。2010 年 6 月，兩會發佈了徵求意見稿，意見截止日為當年 10 月；其後，兩會根據近千封意見函修訂了該份徵求意見稿。考慮到“收入確認”對所有實體財務報告的重要性，為避免新準則出人意表，兩會決定再出徵求意見稿。該徵求意見稿及其簡介可於 IASB 網頁 www.ifrs.org 下載，簡介概要如下 (中文翻譯僅供參考，以 IASB 網頁所載內容為準)。

### 核心原則

徵求意見稿的核心原則為：主體確認的收入應反映其向客戶轉讓已承諾的商品或服務，金額為主體預計有權收取的對價。其應用包括五個步驟：一、識別與客戶簽訂的合同；二、識別單獨的履約義務；三、確定交易價格；四、將交易價格分攤至單獨的履約義務；五、履行履約義務、確認收入。

#### 一、識別與客戶簽訂的合同

合同是指兩方或多方簽訂的協議，該協議產生的權利和義務可強制執行。合同可以是書面合同、口頭合同或默認合同，而默認合同由主體商業慣例形成。一般情況下，徵求意見稿的建議適用於主體與客戶簽訂的每份合同。特殊情況下，若滿足一定條件，需要將幾份合同合併處理。

#### 二、識別單獨的履約義務

履約義務是指合同中訂定的向客戶提供商品或服務的承諾。若主體在合同中承諾提供多項商品或服務，應將可明確區分的商品或服務作為單獨的履約義務進行核算。若商品或服務不可明確區分，主體可將其與其他商品或服務合併進行核算。此後，若主體辨認出部分商品或服務可明確區分，也應單獨核算。符合下列標準之一的商品或服務視為可明確

區分：

1. 主體經常單獨銷售該商品或服務；
2. 客戶能夠通過使用該商品或服務獲益，而使用方式有兩種：一是單獨使用；二是與客戶隨時可獲得的其他資源一起使用。

此外，若一組商品或服務同時滿足以下兩項條件，即該組已承諾的商品或服務中的某項目不可明確區分，則主體應將該組商品或服務視為一項單獨的履約義務進行核算。

1. 組內各商品或服務高度相關，且主體於轉讓時需提供重大服務，以便將該組商品或服務整合為與客戶約定的合併項目；
2. 為履行合同，需對該組商品或服務進行重大修改或按照客戶需求定制。

最後，徵求意見稿還提供應用指南，幫助主體辨認特定情況下的履約義務。例如，向客戶提供商品過程中，若牽涉第三者，主體需要確認其履約義務是提供商品或僅作為代理人、為銷售商品提供中介服務。

#### 三、確定交易價格

交易價格為主體向客戶提供商品或服務、預計有權收取的對價，但不包括為第三方代收的款項 (如銷售稅)。確定交易價格時，需考慮以下幾方面因素：

1. 變動對價。若合同中承諾的對價金額是變動的，主體需採用預期值 (即概率加權平均值) 或最有可能的金額估計交易價格。具體選擇取決於主體判斷哪一種方法可更好地預測有權收取的對價金額。
2. 貨幣時間價值。若合同含有重大的融資成分，主體需調整承諾的對價金額，以反映貨幣時間價值。在評估融資成分是否重大時，需考慮多項因素。此外，為方便實務操作，在合同開始時，若主體預計轉讓商品或服務的日期與客戶付款日之間的間隔在 1 年之內 (包括 1

- 年)，則無須進行相關調整。
3. 非現金對價。應按公允價值計量非現金對價。若主體無法可靠地估計其公允價值，則按照承諾的商品或服務的單獨售價進行計量。
4. 應付客戶對價。若主體支付對價予客戶或其他向客戶購貨的第三方，主體應將該應付對價作為交易價格的減項進行核算。其中，支付形式包括現金支付、賒銷或其他可與公司抵銷債務的形式。上述核算要求不適用應付對價系換取可明確區分的商品或服務的情況。

此外，在確定交易價格時，主體不需考慮客戶信用風險 (即應收款項的可收回性) 的影響。而應按照國際財務報告準則第 9 號——金融工具 (若未採用該準則，則為國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量) 或會計準則匯編第 310 號——應收款項 (ASC Topic 310) 的相關要求對該影響進行核算。在初始計量和後續計量中，任何相關損益均須於“收入”項目附近獨立列報。

#### 四、將交易價格分攤至單獨的履約義務

主體應基於履行合同各項單獨履約義務、預計有權收取的對價，將交易價格分攤至各項履約義務。即以合同開始時各項履約義務的單獨售價作為分攤基礎。若未能通過觀察直接取得單獨售價，主體應估計之。

徵求意見稿還規定了在何種情況下，需將某項折扣或或有款項分攤至合同的某一或某些履約義務，而非全部履約義務。

交易價格所有後續變動的處理：以合同開始時的分攤基礎分攤至各項單獨履約義務。其中，對於已履約的履約義務，應在交易價格變動當期，將分攤金額確認為收入或作為收入的減項核算。

(下轉第 4 版)

(上接第3版)

## 收入確認： 經修訂徵求意見稿 (續)

### 五、履行履約義務、確認收入

主體應於轉讓合同承諾之商品或服務時，即履行履約義務時確認收入。而所謂轉讓，指客戶取得商品或服務的控制權。客戶取得商品或服務的控制權，可劃分為兩種類型：一是在一段時間內持續轉移控制權；二是在某一時點轉移控制權。主體應首先判斷是否屬於第一種類型，若否，則作為第二種類型處理。

#### 在一段時間內持續轉移控制權

若符合下列標準之一，視為在一段時間內持續轉移控制權，即履行履約義務，應持續確認收入。

1. 主體的履約行為為創建或改良了一項資產(如在產品)，且即時為客戶所控制；
2. 主體的履約行為並未創建一項其他替代用途的資產，但滿足以下任一條件：
  - 1) 主體履約時，客戶取得並消耗了相關利益；
  - 2) 若由其他主體負責餘下履約義務，該主體無須重新執行大量已完成的履約義務；
  - 3) 對已完成的履約義務，主體有權收款；此外，主體計劃信守承諾、履行合同。

對於在一段時間內持續轉移控制權的履約義務而言，主體應以能夠衡量履約義務完成進度的方法確認相關收入。有產出法和投入法兩種類型的方法，採用時應保持一貫性。

#### 在某一時點轉移控制權

主體確定控制權的轉移時點時，需考慮(但不限於)下列指標：

1. 主體有權收取與該資產相關的收入；
2. 客戶取得該資產的法律權屬；
3. 主體已轉移該資產的實物；
4. 客戶取得該資產的主要風險和報酬；
5. 客戶已接受該資產。

此外，為幫助主體確定多種特殊情況下控制權的轉移時點，徵求意見稿制定了相關應用指引。例如，回購協議、寄售協議以及開票持有協議。

## 經驗分享

# 我如何通過考試？

### 複習策略：全面複習、掌握細節

談到複習策略，兩位新晉註冊會計師均認為“全面複習、掌握細節”是取勝關鍵！千萬不要存僥倖心理。此外，對於每一科目而言，在系統、全面地複習一遍後，必須花時間再進行數次的全面瀏覽，以做到融會貫通！當然，首遍複習是最費時和費神的，隨後幾次的複習速度可不斷加快，卻是不可或缺的。在全面複習的大前提下，還須掌握細節！對於稅務知識和商法典而言，必須清楚理解相關法例每一條文。兩位新晉註冊會計師分享了各自的經驗，如複習往年試題、參加坊間應試課程，對理解條文均有很大的幫助。此外，還須特別注意是否有新法規或修訂，並掌握相關處理。

### 應試技巧：選定題目、分配時間

“應試技巧”是兩位新晉註冊會計師非常強調的一點。首先是題目的選擇。針對部分科目可選題目作答，一位新晉註冊會計師分享了自己的經驗教訓：題目做到一半時，臨時改變主意、選擇其他題目，因而浪費了寶貴時間。另一位新晉註冊會計師則指出：拿到考卷後應快速瀏覽題目，並選定擬作答的題目，然而全力以赴作答。其次是時間的分配，須要按題目分值粗略計算每道題目的作答時間，應避免花太多時間在同一道題目上、而導致沒有足夠時間作答其他題目。最後是作答技巧。在時間分配的前提下，應盡量全面地、完整地作答。

對於有志投身核數、會計業的青年人來說，通過考核試獲取註冊資格可謂踏上了人生一個重要的台階！本期通訊採訪了兩位去年成功通過考核試的新晉註冊會計師，他們真誠地分享了以下經驗，藉此勉勵考生。

### 科目搭配：先難後易

註冊會計師的筆試科目包括：一般會計、成本會計、稅務知識及商法典。而現行考試制度下，考生於一個考試週期內的四次考試通過該四門科目，便可取得註冊資格。對於考試科目的搭配，一位新晉註冊會計師採取了“2+2”的策略：先考兩門，後考兩門。而另一位新晉註冊會計師雖然首次報考了三門，但僅主攻其中兩門；科目選擇方面，以“先難後易”為原則。概括而言，受時間所限，每次報考兩門較為合理，且應先考自己不熟悉的科目，再考自己比較有把握的科目。

### 參考資料：緊扣大綱、中文為主

合適的參考資料或參考書無疑是備考的關鍵。應以考試大綱作為起點，準備相關法規資料或選擇參考書。對於一般會計和成本會計而言，因應自己的教育背景，其中一位新晉註冊會計師同時選擇了英文版及中文版(台灣)的參考書；而另一位則選擇了國內註冊會計師考試的參考書。前者更強調：因考核試以中文進行，複習過程中，英文版的參考書僅作輔理解之用，仍應以中文版的參考書為主。此外，稅務知識和商法典屬開卷考試科目，自製標籤有助快速查找。經驗總結：參考資料須緊扣大綱、不可遺漏，並以中文為主。

## 2011 年度核數師及會計師名單

截至 2011 年 12 月 31 日止於委員會註冊的核數師及會計師名單已於今年 2 月刊登於《澳門特別行政區公報》(第 8 期，第二組)。

該名單係根據《核數師暨會計師註冊委員會規章》第八條第一款制定，以註冊年期排序，並分成兩部份：1. 以個人名義註冊，載有姓名及職業住所；2. 以公司名義註冊，載有商號或公司名稱及其住所。

有興趣人士亦可於委員會網頁 [www.dsf.gov.mo](http://www.dsf.gov.mo) 瀏覽及下載該名單。