

国际会计准则改革动态

(第1期 2013.1.1-2013.3.31)

中国人民银行会计财务司

二〇一三年五月二十三日

目录

- (一) SEC 通过新审计准则，强调审计师的沟通
- (二) FASB 拟豁免非公众公司和非营利组织的公允价值披露
- (三) 巴塞尔委员会修订银行业流动性覆盖率相关规定
- (四) 多个欧洲国家会计准则制定机构对建立会计准则咨询论坛的计划联合提出意见
- (五) IPSASB 发布《公共部门通用目的财务报告概念框架》前四章
- (六) ESMA 发布调查报告称企业在商誉等资产减值的披露上未严格执行相关国际会计准则
- (七) FASB 拟修改关于回购协议的会计准则
- (八) EFRAG 对一般套期会计复核草稿提出意见
- (九) IASB 主席 Hans Hoogervorst 发表题为“寻求财务报告准则一致应用”的演讲
- (十) IFRS 基金会发布《2013 年国际财务报告准则分类标准》

征求意见稿

（十一）IASB 拟修订资产减值会计中关于披露要求

（十二）IASB 与国际综合报告委员会正式开展建立综合报告框架的合作

（十三）FASB 发布关于“累计其他综合性收益重分类金额披露”的会计准则改进

（十四）FASB 发布资产负债表日后事项的 XBRL 实施指南

（十五）IFRS 基金会受托人公布关于国际战略等议题的会议纪要

（十六）FASB 发布关于金融工具确认与计量的会计准则征求意见稿

（十七）IFRS 基金会受托人发布修订的《应循程序手册

（十八）IASB 举行会议讨论会计准则等事项

（十九）FASB 提议扩展衍生工具会计准则中的基准利率范围

（二十）FASB 发布关于所得税会计准则修订的征求意见稿

（二十一）IASB 拟规定衍生品替代与套期会计终止的豁免事项

（二十二）FASB 发布关于负债准则的修订稿

（二十三）FASB 修订关于外币事项会计准则

（二十四）IASB 发布修订的金融工具减值模型征求意见稿

（二十五）美国财务会计基金会更新《美国公认会计准则汇编》

（一）SEC 通过新审计准则，强调审计师的沟通

近期，美国证券交易委员会（SEC）正式通过了美国公众公司会计监督委员会（PCAOB）公布的新审计准则——《与审计委员会的沟通》（AS16）。新准则强调沟通在审计中的重要性，要求审计师提高沟通的相关性与及时性，在重大审计事项、财务报表质量评价、重大异常交易信息、审计总体计划、专家使用情况、沟通中的困难、持续经营评估、审计报告的强调事项等问题上与审计委员会进行沟通。

新准则将自 2012 年 12 月 15 日起正式实施。届时将取代临时审计准则《AU sec. 310——独立审计人员的任命》和临时审计准则《AU sec. 380——与审计委员会的沟通》。SEC 还决定将新准则和相关修订应用于《2012 年推动中小企业法案（JOBS）》中定义的“快速增长型公司”的审计。

（二）FASB 拟豁免非公众公司和非营利组织的公允价值披露

1 月 7 日，美国财务会计准则委员会（FASB）发布了一份征求意见稿，拟对非公众公司和非营利组织的公允价值披露予以豁免。该文件提出，由于非公众公司与非营利组织财务状况表中的某些项目并未按照公允价值标准进行计量，因此不适用关于披露“按整体分类的公允价值计量中的公允价值级次（第 1、2 或 3 级）”的规定。

该文件征集意见的截止时间为 1 月 22 日。

（三）巴塞尔委员会修订银行业流动性覆盖率相关规定

1 月 7 日，巴塞尔银行监管委员会公布了对新巴塞尔协议下的流动性覆盖率（LCR）相关规定的正式修订，主要是扩大了高流动性资产的范围，并推迟了 LCR 新规的全面实施时间。主要内容包

1. 高流动性资产的范围除原规定的一级和二级资产外，还可包括符合一定条件的居民抵押贷款、普通股和企业债券。这些资产被称为“二级 B 类资产”，总额乘以一定折扣比例后计入高流动性资产总量，不能超过高流动性资产的 15%或二级资产的 40%。

2. LCR 新规分步达标。2015 年 1 月 1 日前，银行须保持最低 60%的流动性覆盖率，今后四年每年递增 10 个百分点，直至 2019 年 1 月 1 日前达到最终的 100%流动性覆盖率。

背景：LCR 规定是巴塞尔委员会为加强全球资本与流动性监管、增强银行业弹性所实行的关键举措，于 2010 年 12 月首次公布。该规定界定了高流动性资产的概念，将流动性较好的资产分为两级。一级资产为现金、主权债券等，按照总额的 100%计入总量；二级资产为信用评级在 AA-或以上的公司债等，按照总额的 85%计入总量。在此基础上，定义“流动性覆盖率”指标为“高流动性资产（折算后的余额）/未来 30 天内总现金流出量”。该指标的达标比例应不低于 100%。

（四）多个欧洲国家会计准则制定机构对建立会计准则咨询论坛的计划联合提出意见

1月9日，国际财务报告准则基金会公布了德国（德国会计准则制定委员会）、法国（法国会计准则管理局）、英国（英国财务报告委员会）和意大利（意大利会计局）提交的联合函件。

上述会计准则制定机构在函件中表示：理解IASB的建议，即建立会计准则咨询论坛（ASAF），在IASB和各国家准则制定机构之间建立稳定和正式的工作关系。但上述机构认为当前的方案存在一些不足。如未充分认识到合作所带来的好处，未能明确ASAF的基本目标，没有确定ASAF成员的委任方式，过多的强调了“合作”而较少的强调了“交流”等等。

上述机构还对ASAF的组成提出了建议：一是在选择成员时应优先考虑采用IFRS的国家；二是不应向区域性机构提供过多的优先权；三是建议ASAF的主席和副主席应由选举产生。四是认为如果控制论坛规模可能会使重要的地区准则制定机构被排除在外。

背景：国际财务报告准则基金会于2012年11月1日发布了有关创建会计准则咨询论坛（ASAF）的建议，以便于准则制定机构向IASB提供有关专业技术方面的建议及反馈意见。最初计划的ASAF成员规模为12席（美、欧、亚太地区各3席，非洲1席，其他2席），成员任期两年，一年召开四次例会。

（五）IPSASB发布《公共部门通用目的财务报告概念框架》

前四章

1月11日，国际公共部门会计准则委员会（IPSASB）发布

了《公共部门通用目的财务报告概念框架》（以下简称《概念框架》）制定工作第一阶段的成果，即《概念框架》最终稿的第一至四章。介绍了概念框架在国际公共部门会计准则中的重要性、通用目的财务报告的适用范围和使用者、会计信息的质量特征和报告主体等。

IPSASB 制定《概念框架》的工作分为四阶段。后三阶段的制定内容分别为：财务报告各要素的定义与确认；财务报告要素的计量；财务报告的披露。

（六）ESMA 发布调查报告称企业在商誉等资产减值的披露上未严格执行相关国际会计准则

1 月 7 日，欧洲证券及市场管理局（ESMA）发布了一份关于商誉等无形资产减值测试以及披露情况的调查报告。报告选取了 235 份由资产中商誉（goodwill）较多的企业所发布的财务报告，发现不符合国际会计准则第 36 号——资产减值（IAS36）相应披露要求的情况较为普遍，主要分为以下五方面：

1. 大约 70%的财务报告未能有效、详细地披露对投资者有用的现金流量预测关键假设。

2. 对于净资产账面金额超过其股票市值的企业，仅有半数在财务报告中提及了敏感性分析。

3. 60%的企业在财务报告中采用折现现金流量法确定公允价值减去处置费用后的可回收金额。但未按照 IAS 36 要求考虑更多不同的条件。

4. 15%以上的企业在财务报告中披露了超过 3%的长期增长率。ESMA 认为在当前的经济环境中使用超过 3%的长期增长率似乎过于激进且过分乐观，并可能导致长期增长率被高估。

5. 大约 25%的企业在财务报告中披露了平均折现率而非针对每个重大现金产出单元 (cash generating unit) 的特定折现率。ESMA 敦促企业使用并披露单独的折现率，以避免掩盖与财务报表使用者相关的信息。

(七) FASB 拟修改关于回购协议的会计准则

1 月 15 日，FASB 发布了针对《转让与后续服务：关于回购协议中回购资产的有效控制和回购融资会计处理》的修订意见稿，意见反馈截止日为 2013 年 3 月 29 日。

判断回购协议中金融资产的转移是一项销售还是表内担保借款的决定性因素，是转让人是否仍对转移的资产保持有效控制。根据现行准则的规定，资产转让人如果在转移资产时签订了以固定价格回购原资产或“实质相同”资产的协议，则认为转让人仍对资产保持了有效控制，应将其确认为一项借款。但如果转让人因（金融）资产届时到期而不能回购原资产，则认为转让人未保持有效控制，应将资产转移确认为销售。修订意见稿则认为，这两种情况下转让人均实质上承担了转移资产的收益和风险，从而均对资产保持了有效控制，因此均应将相应的资产回购确认为一种担保借款。

(八) EFRAG 对一般套期会计复核草稿提出意见

1 月 17 日，欧洲财务报告咨询小组（EFRAG）对 IASB 于 2012 年 9 月发布的，《国际财务报告准则第 9 号-金融工具》（IFRS 9）中套期会计部分的复核稿（以下简称复核稿）发表了意见。EFRAG 认可对套期会计模型的重要改进，同时认为：复核稿提出的一般套期会计模型仍然较为复杂，因为它交叉引用了 IFRS 9 的现行要求以及《国际会计准则第 39 号-金融工具：确认和计量》（IAS 39）中的宏观套期会计要求，并且复核稿的部分内容仍然不够清晰，缺乏可读性。EFRAG 表示，考虑到该复核稿的重要性，计划在 2 月份之前对此文件进行进一步的更深度分析。

（九）IASB 主席 Hans Hoogervorst 发表题为“寻求财务报告准则一致应用”的演讲

1 月 17 日，IASB 主席 Hans Hoogervorst 在伦敦卡斯商学院发表题为“寻求财务报告一致应用”的演讲。Hoogervorst 先生回顾了欧洲对国际财务报告准则的应用情况，指出 IFRS 在欧洲的应用总体来说是成功的。虽然目前世界各国在国际财务报告准则的应用方面仍存在差异，但其带来的全球可比性仍远高于过去众多不同的国家准则并存的情况。他还概述了 IASB 现正牵头开展的下述五个领域：

1. 与诸如欧洲财务报告咨询小组（EFRAG）和亚洲-大洋洲准则制定机构小组（AOSSG）等组织更深入合作，制定能够在全范围内一致应用、审计和实施的以原则为导向的准则。

2. 在主要准则和解释公告生效两年后完成对该等准则和解

释公告的实施后复核，如《国际财务报告准则第 8 号-经营分部》（IFRS 8）和《国际财务报告准则第 3 号-企业合并》（IFRS 3）的实施后复核。

3. 扩大国际财务报告准则解释委员会（IFRSIC）的范围和责任，为 IFRIC 提供更快速有效地作出回应所需的工具，避免在实务中的差异。

4. 加快制定培训材料。

5. 扩大与证券监管机构在国际和地区层面的合作。

（十）IFRS 基金会发布《2013 年国际财务报告准则分类标准》征求意见稿

1 月 18 日，国际财务报告准则基金会（IFRS Foundation）发布了关于《2013 年国际财务报告准则分类标准》的征求意见稿。文件要求，将截至 2013 年 1 月 1 日发布的国际财务报告准则转换为可扩展商业报告语言（XBRL）格式，并合并了 2012 年发布的，供提前采用者使用的所有国际财务报告准则分类标准临时版本。该文件的征求意见截止期为 2013 年 3 月 18 日。

（十一）IASB 拟修订资产减值会计中关于披露要求

1 月 18 日，IASB 发布了征求意见稿 ED/2013/1《非金融资产可回收金额的披露（对 IAS 36 的建议修订）》。该征求意见稿建议：

1. 降低有关资产可回收金额披露要求。这是参照《国际财务报告准则第 13 号-公允价值计量》（IFRS 13）内容对《国际会计

准则第 36 号-资产减值》(IAS 36)作出的相应修订。原准则要求,无论当期是否已确认减值损失,都必须披露已分摊重大商誉或具有不确定使用寿命的无形资产总体账面金额中的每一个(或一组)现金产出单元的可回收金额。而建议的修订将仅要求在报告主体已减值损失的情况下,才披露单项资产或现金产出单元的可回收金额。

2. 澄清当资产发生减值时须提供的披露。征求意见稿建议,当资产发生减值或转回,从而根据资产的公允价值减处置成本计算可回收金额时,需要披露下列信息:一是所采用的公允价值估值技术及该估值技术的任何变更;二是该资产公允价值计量所属的“公允价值层级”;三是对于属于公允价值层级第 2 层和第 3 层的项目,公允价值计量所使用的主要假设,包括明确要求如果采用现值技术,则必须披露所使用的折现率。

(十二) IASB 与国际综合报告委员会正式开展建立综合报告框架的合作

2 月 4 日,IASB 主席 Hans Hoogervorst 与国际综合报告委员会(IIRC)执行总裁 Paul Druckman 签署了一项谅解备忘录,就建立综合报告框架(Integrated Reporting Framework)开展正式合作。

该备忘录的主要内容是:1. 明确双方合作目标是:努力建立全球协调、透明的报告框架、标准和要求,推动实现报告一致性、可比性,提高报告的有用性。2. 双方确认:IIRC 的主要职责是

建立和维持国际认可的适用的综合报告框架，IFRS 基金会的主要职责是建立国际一致认可并适用的财务报告准则，促进准则的采纳运用。双方在建立综合报告框架方面具有互补性。财务报告是综合报告框架的整体组成部分，也是其关键支柱。3. 双方承诺：在尊重各自主要职责的完整性基础上，建立便利的常规、频繁和有效的信息交流渠道，探索拓展和加强合作的多元化途径。

背景：IIRC 是由公司、投资者、会计业、证券业、监管当局、学术界以及准则制定者等各界代表组成的组织，其工作目标是建立一个全球性的综合报告框架，帮助机构在发布的各种报告（财务报告、公司治理报告、可持续发展报告等）中，更清晰、精确地披露关于战略、治理、未来预期等重要信息，提高这些信息的可比性。

（十三）FASB 发布关于“累计其他综合性收益重分类金额披露”的会计准则改进

2 月 5 日，FASB 发布了一项关于累计其他综合性收益重分类金额披露的会计准则改进（No. 2013-02），以提高财务报告在这方面的透明度。

该项改进的主要内容是，要求公司按照美国公认会计准则（US GAAP）的要求，在损益表中，披露重大的累计其他综合性收益重分类金额对损益表**具体项目**的影响，或在附注中披露详细信息。实际上新规定并未对现有的披露内容的要求做出改变，只是限定了在报表中披露该部分信息的位置。

公众公司的全部报告期间均应遵循这项改进(中期和年度报告),自2012年12月15日以后开始的报告期间开始执行;私人公司仅需在年度报告中遵循这一改进,自2013年12月15日以后开始的报告期间执行。

(十四) FASB 发布资产负债表日后事项的 XBRL 实施指南

2月11日,FASB发布《美国公认会计准则财务报告分类标准实施指南—日后事项》,这是美国发布的首个可扩展商业报告语言(XBRL)实施指南。

该实施指南在美国公认会计准则财务报告分类标准(US GAAP Financial Reporting Taxonomy, UGT)基础上,为日后事项制订了一些普遍性的披露要求,并展示了四项资产负债表日后事项的披露模式,包括:股利分配和新股发行决定、回购普通股、新信贷工具、商业并购。

除该实施指南外,FASB同时还在其网站上发布了首个UGT的样式指南(style guide)。为使用UGT的用户提供了设计上的参考。

背景: UGT是可扩展商业报告语言(XBRL)中的一系列分类标识。通过在财务报告中使用这一分类标识,企业可以通过电脑自动对财务报表信息进行组织、分类、检索,提高报表的可比性。

(十五) IFRS 基金会受托人公布关于国际战略等议题的会议纪要

2月13日,IFRS基金会受托人发布了其于1月22日-24日

在香港召开的受托人会议纪要，此次会议的主要内容：

1. 讨论 IFRS 基金会受托人的国际战略。会议认为促使美国采纳 IFRS 仍旧是个重要的目标，但非唯一目标，基金会受托人计划与 G20 国家，以及金融稳定理事会（FSB）、国际货币基金组织（IMF）、国际证监会组织（IOSCO）等其他国际组织合作，进一步寻求这些组织对实现全球单一会计准则目标的支持。

2. 会议认为应深入研究可扩展商业报告语言（XBRL）在 IASB 内部的应用，重点研究怎样运用国际财务报告准则分类标准（IFRS Taxonomy），使财务报表满足编报要求，并帮助报表使用者利用相关信息。

3. IASB 主席 Hans Hoogervorst 向受托人会议报告了收入确认、租赁、保险合同和减值等四项准则及其趋同方面的进展，以及近期计划安排，包括于 2013 年年中最终完成收入确认准则，于 2013 年上半年发布租赁和保险合同两项准则的征求意见稿，与 FASB 联合商讨减值模式，于 2013 年完成，于 2013 年下半年完成《概念框架》（讨论稿），等等。

4. 会议还通过了修订的《应循程序手册》（Due Process Handbook）以及相关文件。

（十六）FASB 发布关于金融工具确认与计量的会计准则征求意见稿

2 月 14 日，FASB 发布了名为《金融工具（总则）：金融资产与负债的确认与计量》的会计准则改进（征求意见稿），涵盖金

融工具的确认、分类、计量以及披露等多方面内容。由于关于金融工具减值的会计准则征求意见稿已于 2012 年 12 月单独发布，此次改进未包含该部分内容。

1. 征求意见稿主要内容：

金融资产三分类。 资产的分类依据是合同现金流特征 (contractual cash flow characteristics)，以及商业模式 (business model)。当金融工具的合同现金流特征是仅包括本金和利息支付时，如果商业模式是以收取合同现金流为目的，应以摊余成本计量。而如果商业模式是既收取合同现金流，同时又准备出售，则应以公允价值计量，变动计入其他综合收益（但对于这种情况，允许企业选择以公允价值计量，变动计入损益）。如果金融工具的合同现金流特征不符合上述条件，应以公允价值计量，变动计入损益。对于确实难以获得公允价值的权益投资，允许以成本计量。当金融资产的商业模式发生重大改变时，允许对金融资产进行重分类。

金融负债以摊余成本或公允价值计量。 对金融负债的计量取决于报告主体预期清偿这些债务的方式，当企业计划随后转让金融负债，或金融负债来自于做空 (short sale)，或企业计划将金融负债与指定的金融资产相匹配时，可以对金融负债采用公允价值计量。否则应采用摊余成本计量。

调整目前准则下的公允价值选择权。 1. 取消了对权益法核算投资的公允价值选择权。2. 将对大多数金融工具的无条件选择权

改为有条件的选择权。即，当企业对金融资产和负债的净敞口以公允价值计量时，允许企业对资产和负债的组合以公允价值计量，变动计入损益。对于适用公允价值选择权的金融负债，由于金融工具自身信用风险变动导致的公允价值的变动应计入其他综合性收益而非净收益。

对混合金融工具的规定。对于现金流不仅限于利息和本金的混合金融资产，无需拆分嵌入式衍生金融工具，整体以公允价值计量，变动计入损益。但对混合金融负债仍然要求拆分。

2. 征求意见稿与 IASB 提出相应准则（不包括金融工具减值部分）的主要异同

在目前 IASB 和 FASB 目前各自提出的金融工具会计准则方案中，金融资产都按照合同现金流特征和商业模式来进行分类，并且都计划将金融资产分为三类。双方在金融资产重分类上的规定基本相同，并且都允许企业运用公允价值选择权。对金融负债都要求除例外情况外以摊余成本计量。

双方的主要区别在于一些细节方面。比如 IASB 方案 (IFRS 9) 允许企业在初始确认时（不可撤销地）选择将权益性投资以公允价值计量，变动计入其他综合收益，而 FASB 方案（本征求意见稿）要求所有权益性投资在初始确认时均以公允价值计量，变动计入损益，除非其公允价值确实难以获得。此外，双方在金融资产重分类后的报表反映日期，公允价值选择权的具体运用规则，以及金融负债的例外情况上也有一些较小的差别。

（十七）IFRS 基金会受托人发布修订的《应循程序手册》

2 月 18 日，IFRS 基金会受托人发布了修订的《应循程序手册》（Due Process Handbook）。该手册阐述了 IASB 和 IFRS 准则解释委员会在制定或修订 IFRS 时所应遵循的程序，但关于 XBRL 的内容将另做规定，不包含在此手册中。

相比上一版应循程序手册，修订稿在程序方面的主要变动在于：明确规定 IASB 应对已实施的准则进行三年一期的公开回顾；扩展对新准则效果的评估，使其贯穿准则制定全过程等等。其他较大的变动还包括：建立“研究”程序，为制定准则“立项”；强调概念框架的重要性；授权 IASB 可以通过非正式程序启动对准则的小范围修改；细化了实施后复核的规定；并将征求意见稿的最短时间区间从 30 天延长到 60 天，将二次征求意见稿的最短时间区间从 120 天缩短为 60 天。

（十八）IASB 举行会议讨论会计准则等事项

2 月 18 日-22 日，IASB 在伦敦召开会议，期间通过视频与 FASB 举行了联合会议。会议讨论的主要内容是：

1. 《概念框架》：明确《概念框架》的首要目标是协助 IASB 制定未来国际财务报告准则，复核现有准则，并帮助报表编制者针对现有准则未涉及的交易与事项，制定相应的会计准则。

2. 套期会计：会议认为，场外交易衍生品的交易对手由场外交易对象变为集中交易对手时，通常其他交易条款也会发生变动，在制定 IAS 39 和 IFRS 9 有关套期会计终止的豁免规定时，

应考虑这一情形。

3. 租赁：FASB 和 IASB 双方共同确认，在融资租赁、资本租赁、销售租赁和直接融资租赁的过渡中，出租人和承租人无须对其持有的资产和负债的账面金额进行调整，并在修改的租赁征求意见稿中增加对此类资产和负债的后续计量指南。

4. 保险合同：IASB 决定，在计量承保人因商业合并而获得已生效的保险合同时，应将合并日作为合同的开始日，合并日当天的合同公允价值作为已赚保费；对因商业合并而获得的保险合同，承保人首次实施保险合同准则时，产生的损益应调整留存收益而非商誉。

5. 收入确认：IASB 和 FASB 双方共同确认，（1）主体应对客户合同收入进行分类，并披露收入的性质、金额、时间和不确定性如何受经济因素的影响，还应解释未分解的收入信息与披露的报告分部之间的关系。（2）合同余额调节：主体应披露前期已完成（或部分完成）的履约义务在本期所确认的收入信息，并仍然需披露尚未完成的履约义务信息；（3）首次实施：主体可采用追溯调整等多种过渡方法实施新的收入准则，首次实施新准则的累计影响作为实施当年留存收益期初余额的调整项。实施当年，主体还需额外披露新准则实施对报表项目的影响，以及解释新旧准则下报告结果的重大差异。新收入准则在 2017 年 1 月 1 日起开始实施。

6. IASB 近期工作计划

金融工具：预计在 1 季度发布减值的征求意见稿，2 季度完成套期会计准则。

保险合同：预计在 2 季度发布征求意见稿（原定为 2013 年上半年）。

受费率管制活动：预计在 2 季度发布临时准则的征求意见稿并完成综合项目的信息征询（原定为 2013 年上半年），并在 4 季度完成综合项目讨论稿（原定为 2013 年下半年）。

IAS 41 生产性生物资产的修订，以及 IAS 27 独立财务报表权益法的修订：预计在第 2 或第 3 季度完成征求意见稿（原定于 2013 年第 2 季度）。

IFRS 3 的实施后复核项目：预计于第 2 或第 3 季度开始（原定于第 1 或第 2 季度开始）。

（十九）FASB 提议扩展衍生工具会计准则中的基准利率范围

2 月 21 日，FASB 发布了《会计准则改进建议—衍生工具及套期保值》（征求意见稿）。基准利率变化导致对冲交易的现金流变化是一项主要风险。此前在原有的衍生工具及套期保值准则中，只有美国政府的国库券（UST）的利率和伦敦银行同业拆放利率（LIBOR）的掉期利率被视为基准利率。而从 2008 年的金融危机以来，对联邦基金有效掉期利率（或称隔夜指数掉期利率，OIS）对冲的披露和需求显著增加了。因此该提案建议将 OIS 也作为基准利率。

（二十）FASB 发布关于所得税会计准则修订的征求意见稿

2 月 21 日，FASB 发布了《会计准则改进建议一所得税》（征求意见稿）。征求意见稿规定：部分或全部未确认的税收收益，原则上在财务状况表中应列示为递延所得税资产的减项。例外情况是：对不允许税收抵减而导致的额外所得税，若税法规定不得采用经营净损失结转或税收抵减的方式处理，应将其在财务状况表中列示为负债。

（二十一）IASB 拟规定衍生品替代与套期会计终止的豁免事项

2 月 28 日，IASB 发布关于《IAS 39—金融工具：确认与计量（衍生品的替代与套期会计延续）》的修改建议，并征求意见。未来这些修改也会包含在《IFRS 9—金融工具》中。该征求意见稿规定了衍生品替代与套期会计终止的例外事项，主要内容是：

若衍生品金融工具的替代满足以下条件，则主体应继续延续套期会计处理：1. 因法律法规而引起的衍生品替代；2. 替代的结果是中央交易对手（CCP，或称清算组织或清算机构）替代衍生品原（场外）交易对手而成为新的交易对手；3. 对原衍生品条款仅进行必要的修订，仅限于与衍生品初始交易对手即为中央交易对手（CCP）时相一致的条款，包括由于衍生品替代而导致的担保要求的变动，与中央交易对手（CCP）抵消应收应付款的权利以及中央交易对手（CCP）对此的费用收取规定。

（二十二）FASB 发布关于负债准则的修订稿

2月28日，FASB发布了一项会计准则改进《会计准则汇编第405号-负债》，希望以此改进财务报告使用者对于财务报表之间信息的可比性，并降低财务报表编制的复杂性和编制成本。

该准则规定：在报告日，确定由连带责任所产生的全部数额的负债的条件是：1. 报告主体同意支付和共同债务人共有的债务。2. 报告主体预期会代表其共同债务人支付任何额外的金额。新准则还要求会计主体像披露其他负债一样披露该负债的性质和金额。这里负债的范围包括债务安排，其他合同义务，以及已决诉讼。

（二十三）FASB 修订关于外币事项会计准则

3月4日，FASB发布了《会计准则汇编第830号-外币事项》，规定在以下情况之一发生时，母公司应在财务报告中，将海外子公司、非营利的资产组以及对外国企业的投资的外币累计折算调整额全部计入当期损益：

1. 母公司上述海外投资的终止确认导致对外国企业的完全清算，或实质上相当于完全清算。

2. 母公司对相关外国企业的投资比例发生了改变，并且：

—在该投资采用权益法的情况下，这一改变符合准则汇编第805号中对分步收购的定义。或该改变导致终止使用权益法核算该投资。

—在该投资不采用权益法核算的情况下，这一改变导致母公司丧失对外国企业的控制。

（二十四）IASB 发布修订的金融工具减值模型征求意见稿

3 月 7 日，IASB 发布《金融工具：预期信贷损失》（征求意见稿）。此次发布的征求意见稿在 2009 年发布的《金融工具：摊余成本和减值》（征求意见稿）和 2011 年与 FASB 联合发布的《金融工具：减值》（补充文件）的基础上进行了修订，适用于以摊余成本计量或指定以公允价值计量但其变动计入其他综合性收益（FVOCI）的金融工具，以及应收账款和应收租赁款、贷款承诺、财务担保合同等包含信贷风险的金融工具。

征求意见稿将“预期信贷损失”定义为“主体因遭遇付款违约等信贷事件时对其未来损失的估计”，要求主体在初始获得或购得上述金融工具时，即应确认其预期信贷损失，而不再按照目前准则中“已发生损失”减值模型的规定，只在损失事项实际发生后才确认减值。

按照信贷质量状况，该模型对金融工具分三个层次进行减值确认和计量：1. 信贷质量自初始确认以来并未显著恶化或近面临较低信贷风险的金融工具，应按“12 个月预期信贷损失”（12-month expected credit losses）模型确认减值，其应计利息仍按标的资产的总持有成本计算（不扣减预期信贷损失）。2. 信贷质量自初始确认以来已发生严重恶化，但仍无客观证据证明会发生信贷损失事件的金融工具，应按“全生命周期预期信贷损失”（lifetime expected credit losses）模型确认减值，但其应计利息仍按标的资产的总持有成本计算（不扣减预期信贷损

失)。3. 已有客观证据证明金融工具发生减值的，应按“全生命周期预期信贷损失”模型确认减值，且其应计利息按金融工具的净持有成本计算（减去预期信贷损失）。

“全生命周期预期信贷损失”是指金融工具因违约而导致的预期信贷损失的现值，按照生命周期内金融工具的平均预期损失乘以其相应的损失发生可能性计算汇总。“12个月预期信贷损失”是指金融工具未来12个月发生违约的可能性乘以一旦违约所产生的全生命周期预期信贷损失，而不是指金融工具预期在未来12个月内发生的现金流损失，也不是预期在未来12个月内会发生的实际违约而导致的信贷损失。

征求意见稿的意见征求时间截止 2013 年 7 月 5 日。

背景：金融危机后，现行会计准则因未能及时披露信贷损失而遭到批评。为此 IASB 和 FASB 共同发起了重新修订金融工具会计准则的项目。但因最终未能完全协商一致，FASB 在 2012 年 12 月单独发布了《会计准则改进建议：金融工具—信贷损失》（征求意见稿）。FASB 的方案相比 IASB 的最大不同是采用了“当前预期损失”模型（Current Expected Credit Loss, CECL），要求在报表日将基于当前信贷风险预期的，合同现金流中不可能收回的部分全部确认为减值，而不考虑金融工具信贷质量是否发生显著恶化。

此次发布的征求意见稿在正式完成后，将作为《国际财务报告准则第 9 号—金融工具分类与计量》（IFRS 9）的组成部分，

相应取代现行的 IAS39 中关于金融工具减值的规定。

（二十五）美国财务会计基金会更新《美国公认会计准则汇编》

3 月 11 日，美国财务会计基金会（FAF）印发了更新的《会计准则汇编》。该汇编是美国公认会计准则（US GAAP）的唯一官方版本，共分约 90 个会计主题，不包含关于政府会计准则的内容。

汇编共分四卷：第一卷包括一般原则（主题 105），列报（主题 205 至 280），资产（主题 305 至 360），负债（主题 405 至 480），和权益（主题 505）的标准。第二卷包括有关收入（主题 605）的标准，费用（主题 740 至 705），以及交易领域会计准则的起始部分（主题 805 至 815）。第三卷包括其余的交易领域会计（主题 820 至 860），和工业领域会计准则的起始部分（主题 905 至 944）。第四卷包括其余工业领域会计准则（主题 946 至 995）。