

# 国际会计准则改革动态

(第2期 2013.4.1-2013.5.31)

中国人民银行会计财务司

二〇一三年六月七日

## 目录

- (一) IASB 发布关于“费率管制”的信息征询
- (二) FASB 建议改进“已终止经营业务”的披露
- (三) 会计准则咨询论坛召开首次会议
- (四) IASB 主席发表演讲, 强调短期和长期目标并重
- (五) 国际公共部门会计准则委员会发布关于通用目的财务报告概念框架的征求意见稿
- (六) 二十国集团财长和央行行长再次呼吁实现会计准则趋同
- (七) FASB 改进关于清算会计基础的会计标准
- (八) IASB 发布有关监管递延账户的征求意见稿
- (九) IASB 举行会议讨论宏观套期会计等内容
- (十) IASB 发布租赁会计征求意见稿
- (十一) IASB 发布有关征收费用会计处理的新解释公告
- (十二) IASB 召开5月会议讨论金融工具分类和计量等问题
- (十三) 国际财务报告准则基金会发布2012年度报告

### **（一）IASB 发布关于“费率管制”的信息征询**

3 月 28 日，IASB 发布了关于“费率管制(Rate Regulation)”的信息征询文件。

“费率管制”是指政府或监管部门对垄断市场上的服务或产品价格的限定。此次发布的文件向利益相关者提出了一些问题，包括“哪些类型的商品或服务需遵循讨论文件所述的应予以考虑的费率管制？”、“管制目标是什么？”、“管制产生了何种权利或义务？”等等。IASB 希望通过这些问题了解关于费率管制结果的有用信息，以及 IASB 是否应当就此类结果的会计处理制定具体指引。

该项目曾于 2009 年 7 月发布征求意见稿，由于未达成一致意见而被搁置。近期 IASB 已重新启动该项目。

### **（二）FASB 建议改进“已终止经营业务”的披露**

4 月 2 日，美国财务会计准则委员会（FASB）发布了一项关于“已终止经营业务”的建议会计准则改进，主要内容包括：

1. 将“已终止经营业务”定义为实体（包括公众企业、非公众企业以及非盈利组织）已弃置或准备出售的主要业务条线或主要地理区域的业务。

2. 规定实体应就已终止经营业务提供额外披露信息，如业务终止经营前，主要相关收入和费用在损益表中的反映情况，以及主要现金流在现金流量表中的分类等。

3. 要求实体在财务报告中披露重大但不符合已终止经营业务披露要求的弃置情况，如对税前利润的影响等。

FASB 认为，征求意见稿发布后，将能在更大程度上实现与《国际财务报告准则第 5 号——持有待售的非流动资产和终止经营》（IFRS 5）的趋同。

### （三）会计准则咨询论坛召开首次会议

4 月 8 日至 9 日，首次会计准则咨询论坛（ASAF）会议在伦敦召开。会议签署了谅解备忘录，约定 ASAF 的宗旨是：简化国际财务报告准则基金会、IASB 与其他全球准则制定机构之间关系，将各区域的重要见解融入 IASB 的技术工作之中，并就当前最重大的事项提供反馈意见。ASAF 成员在会议上对 IFRS 的概念框架进行了讨论，并列席了 IASB 和 FASB 关于金融资产减值的总结会。

ASAF 是 IASB 倡导成立的技术咨询机构，由 12 名成员和一名无表决权的主席组成，计划每年举行 3 至 4 次面对面会议，讨论国际财务报告准则项目的重大战略性技术问题。成员列表如下：

| 地区            | 成员                             |
|---------------|--------------------------------|
| 非洲<br>(共 1 席) | 南非财务报告准则委员会，由泛非洲会计师联合会（PAFA）支持 |
| 美洲            | 加拿大会计准则理事会、美国财务会计准则委员会、由       |

|                   |                                                                              |
|-------------------|------------------------------------------------------------------------------|
| (共 3 席)           | 巴西会计公告委员会作为代表的拉丁美洲准则制定机构小组 (GLASS)                                           |
| 亚洲/大洋洲<br>(共 4 席) | 日本会计准则理事会、澳大利亚会计准则理事会、 <b>中国会计准则委员会</b> 、由香港会计师公会作为代表的亚洲-大洋洲准则制定机构小组 (AOSSG) |
| 欧洲<br>(共 4 席)     | 德国会计准则委员会、欧洲财务报告咨询小组 (EFRAG)、西班牙会计和审计协会、英国财务报告委员会                            |

#### (四) IASB 主席发表演讲，强调 IASB 短期和长期目标并重

4 月 9 日，IASB 主席 Hans Hoogervorst 先生发表了题为《会计和长期投资——“购买并持有”不等于“购买并盼有”》的演讲，审视了会计和投资之间的关系，指出短期信息有助于实现长期投资目标；反驳了有关“过度采用公允价值”加重了金融危机的说法；指出公允价值会计通常提供了“有关已注入系统中的有害金融工具的更及时信息”，而 IASB 没有采纳某些对保险会计征求意见稿的建议，也是因为此类建议将导致人为地降低波动性。其结论是：因长期目标而忽视当前短期波动的行为，意味着将“购买并持有”转变为“购买并盼有”。

Hoogervorst 指出，IASB 不会只瞄准长期目标但却忽视短期风险。国际财务报告准则力图为短期和长期提供最大限度的透明度，始终为长期投资者提供其所需要的全部信息。

## **（五）国际公共部门会计准则委员会发布关于通用目的财务报告概念框架的征求意见稿**

4月17日，国际公共部门会计准则委员会（IPSASB）发布了《公共部门主体通用目的财务报告的概念框架：通用目的财务报告中的陈述》的征求意见稿（以下简称征求意见稿）。征求意见稿是IPSASB“公共部门通用目的财务报告概念框架项目”的第4阶段成果，主要对通用目的财务报告（General Purpose Financial Reports, GPFs）中的“陈述（presentation）”做出了相关规范。适用于通用目的财务报告的报表主体和附加信息披露部分。

征求意见稿将GPFs中的“陈述”定义为挑选信息，并选择展示的位置和确定结构。“陈述”内容应考虑用户对经济等方面信息的需求，怎样才能实现财务报告的目标，并考虑财务报告中对披露信息的定性要求和限制。

背景：IPSASB的“公共部门通用目的财务报告概念框架项目”分为4个阶段。第1阶段征求意见稿涵盖了概念框架的作用和权威性、通用目的财务报告的目标和使用者的通用目的财务报告中所包含信息的质量特征及报告主体等内容。2012年11月，IPSASB发布了该项目的第2阶段和第3阶段的征求意见稿，主要征求财务报表中的要素确认和财务报表中资产负债计量等方面的意见。此次发布的征求意见稿是该项目的第4阶段成果。

## **（六）二十国集团财长和央行行长再次呼吁实现会计准则趋**

同

4月18-19日，二十国集团（G20）财长和央行行长在华盛顿举行会议并发布了最终联合公报，再次呼吁IASB和FASB在2013年年底之前，完成关键项目以建立全球统一高质量会计准则。这是继2012年年底的墨西哥会议后，二十国集团（G20）对建立全球统一高质量会计准则的再次呼吁。

与会者还就当前全球经济形势、G20“强劲、可持续、平衡增长框架”、国际金融架构改革、金融部门改革以及长期投资融资等议题进行了讨论。

#### **（七）FASB改进关于清算会计基础的会计标准**

4月22日，财务会计准则委员会（FASB）发布了《会计准则改进一第2013-07号财务报表列示（205号主题）：清算会计基础》，阐明了上市公司、私人企业以及非营利性组织编制报表时使用清算会计基础的时间和方式。该准则将于2013年12月15日起生效。

清算（liquidation），是预期终止一切经营活动的实体，将资产转化为现金或其他资产，并结清债务的过程。FASB认为，一个计划清算的实体必须在编制财务报表时，为财务报告的使用者提供涵盖通用信息的会计基础，使报表使用者能够更好预见实体在处置资产结清债务后向投资者进行分配的情况。

在新准则下，计划清算实体应在清算“即将开始”时，使用清算会计基础编制财务报告。“即将开始”的时点是实体的相

关组织架构在下一步行动中几乎不可能存在之时，并且：（a）清算计划的批准人或批准集体，有权使该项计划生效，同时，其他实体几乎不可能阻止该计划的实施；（b）清算计划正在被其他不可抗力所推动（例如，非自愿破产）。使用清算基础编制财务报表时需披露实体在清算方面的资源和义务，包括：（1）清算前提下预期收回的现金资产；（2）其他会计准则所规范的负债，但实体不能预计这些债务未来必然免除；（3）清算中预计会发生的处置成本。

#### **（八）IASB 发布有关监管递延账户的征求意见稿**

4月25日，国际会计准则理事会（IASB）发布《监管递延账户》（Regulatory Deferral Accounts）的征求意见稿。该征求意见稿是IASB“费率管制（Rate Regulation）”研究项目的一部分，主要内容如下：

1. 在尚未确定“监管递延账户”的余额应作为资产还是负债的情况下，暂将其按照借贷方向称为“监管递延账户借方余额”和“监管递延账户贷方余额”，取代过去常用的术语“监管资产”和“监管负债”。

2. 允许（但不强制要求）采用国际财务报告准则的主体，继续使用其所在地司法管辖区许可的会计政策，对“监管递延账户”余额进行确认、计量和减值计算。

3. 要求主体：（1）在财务状况表（即资产负债表）中单列“监管递延账户”余额；（2）在损益和其他综合收益表中单列该类账

户的余额变动；（3）列报“扣除监管递延余额变动净额后的基本和稀释的每股收益金额”。

4. 要求披露与“监管递延账户”余额相关的规定和风险因素。包括：经监管机构准许，用于计算监管递延账户余额的折现率；主体预期收回或摊销监管递延账户的借方余额；预期转回监管递延账户的贷方余额以及期限等等。

该征求意见稿的征求意见截止日期为 2013 年 9 月 4 日。

### **背景：**

“费率管制”是指政府或监管部门对垄断市场上的服务或产品价格的限定。部分尚未采用 IFRS 的国家要求，实体不立即在损益表中确认某些涉及“费率管制”业务的支出和收入，而是资本化后计入资产负债表，因此形成的资产负债表项目称为“监管递延账户”，可能体现为借方或贷方余额。IASB 计划通过“费率管制（Rate Regulation）”项目，研究是否应将此类收支确认为资产或负债，以及是否应针对此类情况制定相应的会计准则。

### **（九）IASB 举行会议讨论宏观套期会计等内容**

2013 年 4 月 23-25 日，国际会计准则理事会（IASB）在伦敦举行了 4 月份会议。会议讨论了会计准则概念框架、财务报表要素、计量原则、宏观套期会计等内容。

### **关于概念框架的主要目的**

此前对概念框架的主要目的的描述是“明确财务报告和列报中的概念，协助 IASB 在未来发展 IFRS，以及审视 IFRS”。此次

会议决定在讨论稿中更加突出其它利益相关者如何从概念框架中获益。

### **关于“财务报表要素”**

会议将资产定义为“一个组织在过去事项中控制的，未来可从中获取经济利益的资源”；将负债定义为“一个组织在过往事项中产生的当前义务，解除义务会使经济利益从该组织中流出”。相比旧定义，新定义重新强调了“控制”和“过往事项”的概念。此外，根据会计准则咨询论坛（ASAF）的建议，会议讨论了“不确定性”，并认为：不确定性的存在反映在一项事物的确认中，而不确定性的概率反映在事物的计量中。

### **关于计量原则**

会议认为，特定计量方法所提供信息的相关性，取决于其如何影响财务报表。采用特定计量方法的成本不能超过向报表使用者提供相关信息所带来的收益。计量方法的数量应该是能提供相关信息的最小必须数量。应该避免计量方法中的不必要变化，如有变化应清楚解释改变的必要性。

### **关于宏观套期会计**

会议初步决定，在对宏观套期业务进行会计计量时，允许（实体）选择适用 IAS39 或者 IFRS9 的相关要求。尽管这样做可能会导致出现两种宏观套期会计计量模型并存的情况，但会议仍然认为这样做带来的潜在的好处大于成本。

会议还讨论了《中小型企业国际财务报告准则》等内容。

## **(十) IASB 发布租赁会计征求意见稿**

5月16日，国际会计准则理事会（IASB）发布征求意见稿《租赁》（ED/2013/6）。主要内容如下：

### **1. 租赁开始日，主体必须将一项租赁业务划分为 A 或 B 类。**

A 类租赁一般指动产租赁业务，B 类租赁一般指不动产租赁业务。但以下情形例外：

（1）如果一项动产的租赁业务同时满足下列条件，则应归为 B 类租赁：

**一是**租赁期仅涵盖相关资产全部经济寿命的非重大部分；

**二是**租赁开始日，租赁付款额的现值仅占相关资产公允价值相对不重大的一部分。

（2）反之，如一项不动产租赁业务满足下列条件，则归为 A 类租赁：

**一是**租赁期涵盖相关资产剩余经济寿命的主要部分；

**二是**租赁开始日，租赁付款额的现值几乎相当于相关资产的全部公允价值。

### **2. 承租方会计处理：**

#### **（1）初始确认**

租赁开始日，承租人应根据固定付款额、可变租赁付款额、预计将由承租人支付的余值担保金额等确认“租赁付款额”，并采用出租人向承租人收取的利率或承租人的新增借款利率，对租赁付款额折现后，确认为一项负债。同时，承租人应按租赁负债

加上以下项目的金额，确认一项使用权资产：

**一是**租赁开始日或之前向出租人支付的任何租赁付款额；

**二是**承租人发生的任何初始直接费用。

## （2）后续计量

负债方：A类和B类租赁均采用摊余成本法进行后续计量，根据内含利率计算确认利息费用，并根据利息费用和支付租金的差额，调整租赁负债余额。

资产方：A类租赁将使用权资产按照直线法摊销，费用计入损益，资产余额线性递减（相当于计提折旧）。B类租赁也将使用权资产进行摊销，每期摊销金额为实际的租赁付款额（全部确认为费用）减去当期利息费用后的余额。

## （3）期间变动

租赁开始日后，如果租赁付款额的预计金额发生变动，应重新评估租赁负债和使用权资产。与当期有关的调整额应直接反映在损益中，与以后期间有关的调整应计入使用权资产。

# 3. 出租方会计处理：

## （1）A类租赁

初始确认时，出租人采用向承租人收取的利率，将租赁付款额折现，确认为资产方的“应收租赁款”。同时按照任何无担保余值的现值、未包括在租赁应收款中的可变租赁付款额以及与剩余资产相关的利润分配额的总和确认一项剩余资产（大致可理解为除了已约定的固定租金之外的，未来预期能收到的其他收益现

值，比如到期时处置租出资产的收益）。同时终止确认已出租的资产。初始成本以及上述会计处理的借贷方差额计入损益表。

后续计量时，出租人分别根据租赁应收款和剩余资产内含的利率计算两项资产的利息收入。收到的租金扣除利息收入后，余额视为对投资本金的收回（类似于贷款资产的会计处理）。

## （2）B 类租赁

租金收入全额确认为收入，租出资产仍然正常计提折旧，不予终止确认或重分类。

### 背景：

现行租赁会计准则按照“是否实际取得资产”的原则，将租赁分为经营租赁和融资租赁两类，融资租赁的承租方需要在资产负债表内确认租入的资产。在实际操作过程中，部分企业将融资租赁包装成经营租赁，不予确认相应资产，从而掩盖了自身风险。因此，IASB 与 FASB 自 2010 年起对租赁会计进行重新审议。

此次征求意见稿相比现行租赁会计准则，最大的不同是将租赁业务区分为“A 类租赁”和“B 类租赁”。在具体会计处理方面，

“A 类租赁”和“B 类租赁”分别基本等同于现行准则的“融资租赁”和“经营租赁”的会计处理方式。但租赁分类的原则发生了重大改变，从判断“是否实际取得资产”变为判断“租赁资产是否属于不动产”。IASB 的理由是：**出租的货物、机器的价值会在使用中因折旧、磨损而显著减少，而不动产在租赁过程中，价值不会受到严重影响，往往还会产生升值。**因此，对承租人，租

入动产可视为通过融资取得了一项可摊销的资产，应同时确认摊销费用和财务费用；而租入不动产应视为获得了资产的使用权，应按照实际支付的租金金额确认租赁费用。对于出租人而言，租出的动产应视为转移给了承租人，同时获得了一项能产生利息收入的新资产。而租出不动产应视为一种“投资”，相应获得投资收益。

目前 FASB 也已发布相应的征求意见稿《会计准则更新建议一租赁（第 842 号议题）》。两份征求意见稿的截止日期均为 2013 年 9 月 13 日。

#### **（十一）IASB 发布有关征收费用会计处理的新解释公告**

5 月 20 日，IASB 发布了《国际财务报告解释公告第 21 号：征收费用》（IFRIC 21）。主要内容如下：

1. 明确有关支付征收费用的负债应在“按照相关法规引发征收费用支付的活动”发生时予以确认。

2. 确认此类负债的原则是：如果导致义务事项在一段时间内发生，则应逐步确认相关负债；如果在达到最低门槛时引发一项义务，则应在达到该最低门槛时确认相关负债。

该解释公告将自 2014 年 1 月 1 日起生效。

#### **（十二）IASB 召开 5 月会议讨论金融工具分类和计量等问题**

5 月 21-24 日，IASB 召开 5 月会议。主要内容如下：

##### **1. 收入确认项目**

重点关注了首次采用国际财务报告准则者的过渡办法。会议建议首次采用者在采用收入确认准则时不采用 IASB 和 FASB 在今年 2 月份提出的替代性过渡方式，且应在采用 IFRS 时，追溯调整“最早比较期之前已完成的合同”对权益的影响。

此外，会议决定，适用《国际会计准则第 8 号—会计政策、会计估计变更和差错》(IAS 8)的主体在披露因采用新 IFRS 而受的影响时，无需逐项披露财务报表中各项目的调整数。

## 2. 宏观套期会计项目

与会人员主要讨论了两项问题。一是如何在财务报表中反映宏观套期所导致的价值波动。二是怎样选择价值重估模型中的投资组合。但与会人员未能就第二个问题达成一致意见。

在损益表的列报方面，IASB 提出了两种方法：一是稳定净利息收入法 (Stable net interest income approach)，该方法将净利息收入和价值重估收入区分列示。二是实际净利息收入法 (Actual net interest income approach)，该方法不改变现有的列报方式，只在损益表中“净利息收入”项下新增一个项目单独反映风险管理措施产生的损益情况。大多数与会者建议讨论稿应同时列示两种方法。

在资产负债表列报方面，IASB 提供了三种可供选择的方法：逐项汇总法 (Line-by-line balance sheet gross up)、新增项目变动汇总项法 (Separate lines for aggregate gross adjustments to assets and liabilities) 和单项净值法 (Single

net balance sheet line item), 这三种方法的区别在于, 第一种方法要求列示每一项资产和负债的价值变动情况, 第二种方法在资产和负债方分别新增项目, 反映各自汇总的价值变动情况; 第三种方法只显示资产和负债价值变动的轧差后的净值。大多数参会代表更偏向于第二种方法。

### **3. IFRS9 (关于金融工具: 分类和计量的有限范围修订)**

合同现金流测试。即使金融资产本金与货币时间价值及信贷风险之间的经济关系 (economic relationship) 发生了改变, 仍可以提供仅包括本金偿付和利息的现金流。因此, 与会人员认为 IASB 当前对金融资产“合同现金流测试”的规定仍然不够清晰, 可操作性不够强, 希望在下一稿中能有所改进。

关于新增的第三类金融资产分类 (“以公允价值计量, 变动计入其它综合收益 (FVOCI)”), 大多数与会代表同意增加这一金融资产分类。部分代表原则同意增加这一分类, 同时建议将其作为 “剩余分类”, 计量那些不能归入 “以摊余成本计量” 和 “以公允价值计量, 变动计入损益” 的金融资产。还有代表建议不增加这一金融资产分类。会议因此未能达成一致意见。

关于公允价值选择权。与会代表同意 IFRS9 中规定的公允价值选择权, 应扩展至 “以公允价值计量、变动计入其他综合收益” 的金融资产。

会议还讨论了《中小企业国际财务报告准则》的综合复核, 以及概念框架等内容。

### **(十三) 国际财务报告准则基金会发布 2012 年度报告**

5 月 27 日，国际财务报告准则基金会（IFRS Foundation）发布了 2012 年度报告，主要回顾了 2012 年 IASB 在国际财务报告准则制订方面的进展，并展望了未来准则修订工作。

关于 IFRS9 项目。IASB 表示，在金融工具分类与计量方面，已于 2012 年 11 月份发布了“分类和计量：对 IFRS9(2010 年版)的有限修订”；在金融工具减值方面，决定采用一个两阶段模型确认预期信贷损失，并计划于 2013 年初发布修订征求意见稿（注：现已发布）；在套期保值方面，已于 2012 年 9 月份发布了工作底稿。在宏观套期会计方面（该项目主要关注：未被包括在套期保值会计要求之内的公开投资组合），计划在征求意见稿发布前完成一个讨论稿。

IASB 与 FASB 的共同项目（包括收入确认、租赁、保险合同等），目前正在推进中。其中租赁和保险合同预计将于 2013 年发布征求意见稿。

报告还介绍了费率监管活动、概念框架等其他会计准则制定项目的目前的进展与计划，以及截至 2012 年底，对现行会计准则的小范围修订和解释的进展情况。

2013 年，IASB 将继续重点关注与 FASB 的三个趋同项目：收入确认、金融工具和租赁，以及与 FASB 的合作项目：保险合同。其中“收入确认”预计于 2013 年底前完成。