

国际会计准则改革动态

(第4期 2013.9.16-2013.12.31)

中国人民银行会计财务司

二〇一四年一月八日

目录

- (一) IFRSIC 召开会议讨论雇员福利等会计准则
- (二) IASB 召开 9 月例会讨论财务报表列报等会计准则
- (三) IOSCO 与 IFRS 基金会宣布加强合作
- (四) FASAC 发布 FASB 议程征求意见情况
- (五) 国际会计师职业道德准则理事会修订“治理层”定义
- (六) IASB 主席发表题为《巩固机构间的联系》的演讲
- (七) IOSCO 发布《证券监管目标和原则》第 6、第 7 项原则实施效果的调查报告
- (八) IASB 发布关于承租人会计准则的反馈意见汇总
- (九) IAIS 计划制定“全球保险风险资本标准”
- (十) IASB 发布会计准则咨询论坛 9 月会议纪要
- (十一) IFRSF 主席发表《通向实现全球会计准则的崎岖之路》的演讲
- (十二) IPSASB 就公共部门持有其他主体权益的会计处理发布五份征求意见稿
- (十三) CFA 协会公布关于金融工具减值模型的调查结果

- （十四）IFRS 咨询委员会举行会议讨论概念框架项目等内容
- （十五）IPSASB 发布《首次采用基于权责发生制的国际公共部门会计准则》征求意见稿
- （十六）IASB 调整部分会计准则制定项目完成时间
- （十七）IASB 召开 10 月例会讨论金融工具减值、收入确认等会计准则
- （十八）FASB 发布筹建阶段主体财务报告改进的征求意见稿
- （十九）IFRS 基金会受托人主席发表演讲强调全球统一会计准则的重要性
- （二十）IASB 修订金融工具会计准则，增加一般套期部分
- （二十一）IASB 正式发布对雇员福利会计准则的有限修订
- （二十二）IASB 召开 11 月例会讨论金融工具等内容
- （二十三）IASB 建议在 IAS 27 中恢复权益法选择权
- （二十四）IASB 主席 Hans Hoogervorst 发表题为“金融业为何与众不同”的演讲
- （二十五）IASB 召开 12 月例会讨论金融工具等会计准则
- （二十六）FASB 正式发布“公众企业主体”的定义
- （二十七）FASB 和 PCC 共同发布《非公众公司决策框架：非公众公司财务会计报告评估指南》正式稿

（一）IFRSIC 召开会议讨论雇员福利等会计准则

9 月 10-11 日，国际财务报告准则解释委员会（IFRSIC）于伦敦举行会议。会议主要内容如下：

1. IAS19 雇员福利

IFRSIC 认为，原征求意见稿对设定受益计划中的雇员或第三方的缴存款（contributions）处理方式过于复杂，建议将与雇员服务年限无关的缴存款直接冲减服务期的服务成本。

2. IFRS7 金融工具：披露

IFRSIC 建议修订对继续涉入下的金融资产转移披露的要求，如果金融资产转移的服务合同（serving contract）收取或承担的费用与转移的金融资产相关，则也应进行披露。

会议还就合并财务报表、金融工具列报、恶性通货膨胀经济中的财务报告、持有待售的非流动资产和终止经营等准则进行了讨论。

（二）IASB 召开 9 月例会讨论财务报表列报等会计准则

9 月 13 日、17 日和 18 日，IASB 于伦敦举行 9 月例会，并与 FASB 举行了联合会议。会议主要内容如下：

1. 财务报表列报

IASB 建议对《国际会计准则第 1 号：财务报表列报》（IAS 1）进行修订：**一是**针对“重要性”概念增加额外指引，根据具体情况决定披露的程度和重点，避免信息过量。**二是**在将负债分为流动性负债和非流动性负债时，综合考虑报告日负债的安排和导致

现金流出的时间。**三是**单独列报股权性投资产生的其他综合收益，并进一步按照是否可以重分类为损益进行细分。

2. 费率管制

IASB 初步定义了“费率管制”的框架如下：

（1）供应商对受费率管制的商品或服务，拥有排他性权利或近似权利；

（2）受费率管制的商品或服务是指具有相对刚性需求的必需品或类似性质商品；

（3）供应商有义务控制价格，并确保商品或服务的质量和可获得性；

（4）费率监管者的责任和权力是由法律或法规赋予的；

（5）价格在费率制定机制设定的区间时，实体具有一定程度的定价权；

（6）消费价格低于或高于费率监管允许的区间时，费率制定机制会自动进行调整；

（7）制定费率至少有两种方法：①基于预算成本、预估利润和预期销量进行确定；②基于历史业绩进行调整（考虑预估成本和收入与实际情况的偏差，是否达到激励目标）。

3. 金融工具：减值

IASB 担心当前的“预期信贷损失”减值模型无法及时识别在个体层面不显著，但却在投资组合层面迅速增加的信贷风险。因此 IASB 建议，在征求意见稿中增加关于如何识别风险的描述

性的例子，这些例子应能覆盖信用风险增加的主要表现形式。此外，IASB 主张保留减值损失模型第一阶段的“12 个月预期信贷损失计量”模型。并主张各国在界定“违约”时，规定的逾期期限最长不得超过 180 天，以确保逾期的期限标准一致。

4. 金融工具：分类和计量

IASB 和 FASB 联合会议认为，“本金”应指购买或拥有金融产品时的实际交易价格或成本，“利息”的含义应强调货币时间价值、信贷风险和金融资产的费用、利润率等因素，忽视对合同现金流影响很小的微量因素。其中，货币时间价值要考虑利率期限和金融工具的流动性，进行定性和定量评估。

联合会议还就金融资产的或有特征和预付特征进行了讨论，IASB 建议 FASB 修改会计准则更新（ASU）中关于惩罚性利率的指引，以防带有惩罚性利率的金融工具不能通过合同现金流测试（即现金流只包含本金和对利息的支付）。

会议还讨论了合营安排和雇员福利等会计准则。

（三）IOSCO 与 IFRS 基金会宣布加强合作

9 月 16 日，国际证监会组织（International Organization of Securities Commissions, IOSCO）与 IFRS 基金会（IFRS Foundation）发布《关于国际财务报告准则的合作议定书的声明》，指出双方将在 IFRS 制定和实施一致性上加强合作。IFRS 基金会将 IOSCO 纳入 IASB 和基金会的工作团队，及时考虑其意见；IOSCO 将每年组织 IFRS 执行机构讨论会议，邀请 IASB 及其

成员参加，讨论 IFRS 执行问题；双方还将定期交流有关 IFRS 制定与修改、执行进展等问题。

（四）FASAC 发布 FASB 议程征求意见情况

9 月 17 日，财务会计准则顾问委员会（Financial Accounting Standards Advisory Council, FASAC）发布了利益相关人关于 FASB 议程意见的调查结果。利益相关人认为 FASB 未来 3-5 年应就概念框架、披露框架、财务报表列报、对冲性金融工具、股权性金融工具及养老金重点开展工作，并希望 2 年内解决概念框架、披露框架以及金融工具问题。

（五）国际会计师职业道德准则理事会修订“治理层”定义

9 月 23 日，国际会计师职业道德准则理事会（IESBA）发布公告，修订了《职业会计师道德守则》中“治理层”（Those Charged with Governance）的定义，以与国际审计准则（ISA）保持一致。IESBA 对治理层的新定义是：“对实体的战略目标和会计责任相关的职责负有监管责任的个人或组织（如作为受托人的公司）。在某些司法区，公司的治理层可能包括管理者自身。”相比旧定义，新定义允许“组织”作为治理层，并增加了特殊情况下管理者自身也可能成为治理层的说明。修订内容将于 2014 年 1 月 1 日生效。

（六）IASB 主席发表题为《巩固机构间的联系》的演讲

9 月 23 日，IASB 主席 Hans Hoogervorst 在 IFRS 基金会“世界准则制定机构会议”上发表了题为《巩固机构间的联系》的演

讲。演讲指出，IFRS 基金会收集了司法管辖区 IFRS 应用概况信息，与国际证监会组织（IOSCO）开展了合作，成立了会计准则咨询论坛（ASAF），各项工作取得了长足进展；同时，演讲强调准则制定机构应抵御既得利益的游说，继续帮助基金会开展工作。

背景：世界准则制定机构会议（World Standard Setters conference）是由国际财务报告准则基金会（IFRS Foundation）组织的年度会议。会议主要讨论内容是 IFRS 在世界范围的采用、世界准则趋同，以及由 IASB 通报 IFRS 的改进等。

（七）IOSCO 发布《证券监管目标和原则》第 6、第 7 项原则实施效果的调查报告

9 月 30 日，国际证监会组织（IOSCO）发布关于《证券监管目标和原则》（即所谓的“The IOSCO Principles”，是金融稳定论坛所提出的“对于健全的金融体系至关重要并应予以优先实施的十二项标准和准则”之一）第 6、第 7 项原则实施效果的调查报告，认为风险识别原则的实施取得了明显成效。

金融危机后，IOSCO 认为现有监管要求和框架未能充分识别证券市场面临的风险，证券监管机构有必要在应对系统性风险和维护金融稳定方面发挥更重要作用，因此于 2010 年在《证券监管目标和原则》中加入了目前的第 6、第 7 项原则。其中，第 6 项原则要求监管机构根据自身权限，自主制定或协助制定有关监控、化解和管理系统性风险的工作流程；第 7 项原则要求监管机

构自主制定或协助制定定期审查自身监管范围的工作流程。

调查报告显示，参加调查的 31 个司法管辖区（包括中国）的证券监管机构：（1）为实施这些监管原则做了大量工作；（2）在制定识别系统性风险的流程和程序方面进展明显；（3）仍需进一步研究如何管理和化解系统性风险；（4）许多成员已经非正式地自查了监管的范围，IOSCO 认为这有助于更好地描述成员自身的责任，权力和目标，实现监管目标。

调查报告提出了十点建议，涵盖四个方面：**一是在监管的架构方面**，应整合现有的风险管理框架，明确定义系统性风险，清晰界定监管当局的责任，以及审查监管的范围；**二是监管者应保证数据的可获得性、可靠性和高质量**，并对其进行系统地数据分析，还应与市场参与各方合作，了解风险并审视证券市场的发展现状；**三是在现有法规框架下**，加强内部和跨境的监管合作与协调；**四是在文化和资源方面确保监管有效**。

（八）IASB 发布关于承租人会计准则的反馈意见汇总

10 月 3 日，国际会计准则理事会（IASB）的工作人员发布了投资者及分析师对租赁会计准则征求意见稿的部分反馈意见汇总。主要问题及相应反馈如下：

1. 承租人是否应在资产负债表中确认因租赁形成的资产负债

信用分析师普遍认为，现有财务报告对经营租赁的信息反映不能满足需求，承租人应将租赁相关的资产和负债确认在资产负

债表中，这有利于显著改进承租人的财务报告。但权益分析师的观点并不一致。

2. 承租人是否应在损益表中区别处理两种租赁

大多数投资者及分析师同意，不动产的租赁与设备、车辆等动产的租赁之间存在经济差异，一些租赁业务实质上转移了租赁资产的所有权，而其他租赁业务仅仅转移了租赁资产的使用权。因此，对不同业务的租赁费用采用不同模式处理的做法，能更贴近租赁业务的经济本质。

3. 对征求意见稿建议的一揽子附注披露的意见

投资者及分析师大体支持征求意见稿提出的建议，即提供相关披露，以协助财务报表使用者区分财务报表中自有资产和租赁资产的财务影响。

背景：2013年5月，IASB发布了租赁会计准则的征求意见稿。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。而征求意见稿则按照“租赁资产是否属于不动产”的原则（同时规定了例外情况），将租赁业务区分为“A类（动产）租赁”和“B类（不动产）租赁”。并分别规定了承租方和出租方的会计处理。承租方对两类租赁会计处理的主要不同是：在确认租赁业务形成的资产后，A类租赁按照直线法摊销该租赁资产；B类租赁则将实际租赁付款额全部确认为费用，减去当期的利息费用后作为租赁资产的每期摊销金额。

（九）IAIS 计划制定“全球保险风险资本标准”

10月9日,国际保险监管协会(International Association of Insurance Supervisors, IAIS)宣布在2016年前针对“国际活跃保险集团”¹制定“全球保险风险资本标准(risk based global insurance capital standard, ICS)”,以增强其抵御风险的能力,并于2017年至2018年进行实地模拟测试和修订,2019年实施。另外,IAIS还计划于2014年制定“后援资本金要求(backstop capital requirements, BCRs)”,对“全球系统性重要保险机构”²提出附加资本金要求,帮助其具备更高的吸收损失能力。

背景:

IAIS是保险业监管的重要国际组织,成立于1994年,成员为来自近140个国家中,200多个司法管辖区的保险监管机构代表。自2010年起,为了加强对“国际活跃保险集团”的监管,IAIS开始制定监管的“共同框架”(ComFrame)。IAIS未来将把此次宣布制定的风险资本标准纳入“共同框架(ComFrame)”。

(十) IASB 发布会计准则咨询论坛9月会议纪要

10月16日,国际会计准则理事会(IASB)工作人员发布会

¹ 国际活跃保险集团(internationally active insurance groups, IAIG)的范围由IAIS界定,考虑的指标包括国际活跃度、集团的界定、集团的业务范围。目前,全球有90余家跨国保险集团入围,但尚未发布最终认定的名单。

² 全球系统性重要保险机构(Global Systemically Important Insurers, G-SII)的名单由IAIS发布,考虑的指标包括规模、国际活跃度、不可替代性、非传统非保险业务和关联性五项,并辅以一定的监管调整认定。首批G-SII名单在2013年7月公布,包括安联保险、AIG等9家保险公司,其中中国平安集团是唯一来自新兴市场和发展中国家的保险集团。未来名单还将继续扩大。

计准则咨询论坛（ASAF）2013 年 9 月召开会议会议纪要，涉及租赁、金融工具和概念框架等多个会计准则相关项目。

1. 披露

ASAF 成员基本同意对《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》（IAS 1）的修订意见，并建议 IASB 应研究如何增强会计政策的针对性，以及考虑在披露会计政策时是否应与对应的附注放在一起。不过部分 ASAF 成员反对增加净负债调节表。

2. 保险合同

ASAF 总体上赞同 IASB 改革保险合同的大方向，但部分成员担心目前的保险合同征求意见稿的部分规定可能会导致会计错配，例如要求主体在“其他综合收益”中确认因初始与现时折现率不同而导致的保险合同余额差异等。

3. 租赁

ASAF 成员均支持 IASB 要求承租人在资产负债表中确认与租赁业务相关的资产负债。但部分成员认为承租人采用“双重模式”计量租赁费用过于复杂。

4. 宏观套期

ASAF 讨论了 IASB 工作人员的宏观套期会计投资组合重估方法汇总，并建议该模型应（1）谨慎延伸其涵盖的风险范围，（2）考虑该模型如何处理基于预期管理的金融产品（如活期存款）。

5. 金融工具减值

ASAF 成员主要讨论了 IASB 提出的预期信贷损失模型。ASAF

成员同意，无论对个别资产或投资组合资产，一旦有合理的、可支持性的信息，包括前瞻性的信息表明金融资产出现显著性信用风险增加时，这些信息都应作为判断预期信贷损失风险的考虑因素。部分成员建议明确“12个月预期信贷损失”的概念，比如将其定义为“预期未来12个月内发生违约事件所导致的全生命周期信贷损失”。

6. 审慎概念框架

今年4月份时，欧洲财务报告咨询组（EFRAG）与法国、德国、意大利和英国的准则制定机构联合发布了一份关于审慎概念的公告。ASAF成员讨论了这份公告，以及IASB是否应重新将审慎概念引入概念框架的问题。许多ASAF成员认为，为避免混淆，应将“审慎”概念界定为“不确定性环境下的谨慎行为”，并确保使用这一概念能增强信息有用性。此外如果在概念框架中重新引入审慎概念，则应防止会计主体滥用这一概念调节利润。

（十一）IFRSF 主席发表《通向实现全球会计准则的崎岖之路》的演讲

10月16日，国际财务报告准则基金会（IFRS Foundation）召开受托人会议。国际财务报告准则基金会主席 Michel Prada 在题为“通向实现全球会计准则的崎岖之路”的演讲中提出：（1）国际财务报告准则（IFRS）在欧洲取得的成果必须加以保护，欧洲应在不对IFRS做重大变更的前提下应用IFRS，以保证准则的完整性。（2）社会期望准则提高一致性和增加透明度，这有时会

使准则的制定过程显得复杂、冗长。但 IASB 力争在公众利益和效率间取得平衡。(3) IASB 将通过建设会计准则咨询论坛、加强与国际证监会组织等国际和地区组织的合作等方式,继续改革和发展全球会计准则。

(十二) IPSASB 就公共部门持有其他主体权益的会计处理发布五份征求意见稿

10 月 21 日,国际公共部门会计准则委员会(IPSASB)发布五份征求意见稿(ED 48-52),修订了公共部门持有其他主体权益的会计处理。正式稿发布后,将取代现行的《国际公共部门会计准则第 6 号——合并财务报表和单独财务报表》(IPSAS 6)、《国际公共部门会计准则第 7 号——联营中的投资》(IPSAS 7)和《国际公共部门会计准则第 8 号——合营中的权益》(IPSAS 8)。征求意见稿具体内容如下:

1. 《单独财务报表》(ED 48)和《合并财务报表》(ED 49)。ED 48 基本与 IPSAS 6 中对应内容相同。ED 49 则重新定义了“控制”的概念,侧重考察“某实体影响另一实体收益情况的能力”,并对如何评估控制提供了更多指引,还引入“投资主体(investment entity)”概念。通常投资主体以公允价值计量其控制的 investment entity,变动计入损益表。ED 49 要求,控制投资主体的公共部门,在合并财务报表中仍以同样方式计量该投资主体的投资。ED 49 与 IPSAS 6 的另一个显著不同是,要求将“暂时控制的实体”纳入报表合并范围,不得豁免,实现与政府统计报告

相应规定的一致。

2. 在联营和合营企业的投资 (ED 50)。内容与 IPSAS 7 基本相同, 区别在于 ED 50 要求对联营企业 (joint venture) 的投资也采用权益法核算, 并且不允许对暂时性投资采用不同的会计政策。

3. 合营安排 (ED 51)。ED 51 与 IPSAS 8 的主要不同是, ED51 提议将合营安排分为共同经营和合资经营两类。在共同经营中, 合营各方对资产拥有权利, 并对负债承担义务; 在合资经营中, 合营各方对净资产拥有权利 而 IPSAS 8 将合营安排分为三种 (共同控制实体、共同控制经营和共同控制资产)。

4. 《在其他主体中权益的披露》(ED 52), 主要汇总了 IPSAS 6-8 中的相关披露规定, 并提出了一些新的要求。

背景: 此次发布的五份征求意见稿主要参照 IASB 于 2011 年 5 月发布的所谓 “一套五项” 准则, 即《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》(IFRS 10)、《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》(IFRS 11)、《国际财务报告准则第 12 号——在其他主体中权益的披露》(IFRS 12)、《国际会计准则第 27 号——单独财务报表》(IAS 27) 和《国际会计准则第 28 号——联营和合营企业中的投资》(IAS 28)。部分内容做了适当修改, 如允许在合营和联营中使用权益法核算等。

(十三) CFA 协会公布关于金融工具减值模型的调查结果

金融危机后, FASB 和 IASB 各自提出了关于金融工具减值

的会计计量模型。特许金融分析师（CFA）协会于 2013 年 7 月对此开展了相关的全球调查，并于近期发布调查结果，主要如下：

1. 92%的受访者认为，FASB 和 IASB 应该就金融工具减值的会计处理采用趋同的方法。

2. 46%的受访者认为，公允价值能够最准确地披露关于信贷损失的有用信息，这一比例超过了选择预期减值模型的人数比例（41%）。许多受访者表示，希望财务报表能同时披露金融工具的公允价值和预期减值损失。

3. 在回答“如果必须选择一个预期减值模型，你更支持哪种方案”时，支持 IASB 方案的人数（47%）略超过支持 FASB 方案的人数（44%），双方的支持阵营存在明显的地区差异。FASB 方案的支持率在美洲占优，IASB 模型则在亚太地区及欧洲、中东、非洲占据优势。此外，在利息收入的处理模式上，52%的受访者支持采用 IASB 模型，37%的受访者支持采用 FASB 模型。

4. 其他调查结果还包括：72%的人认为在预计未来减值时应考虑资金时间价值；67%的人认为考虑时间价值的方式应是精确而非粗略的；48%的人认为市场有效利率是计算时间价值的最佳利率。调查结果还显示，受访者认为最重要的披露内容是：预计损失时所使用的假设和技术、信贷质量的信息、坏账核销政策、折现率等。

（十四）IFRS 咨询委员会举行会议讨论概念框架项目等内容

10月14-15日，IFRS咨询委员会在伦敦举行会议。会议主要议题及意见如下：

1. 金融资产减值。委员会强调了在减值方面实现趋同的解决方案的重要性。

2. 租赁。要求议事日程委员会在2014年2月会议作出有关如何继续开展租赁项目的安排。

3. IFRS实施后的维护。委员会支持现行方向，但要保持谨慎。要求清晰区分权威材料和非权威材料，避免产生误用非权威材料的风险。强调共同制定的准则在实施后也应保持趋同，应建立相应机制使得对准则的修改和解释也趋同。

4. 效益分析（即IASB在修订会计准则前从成本收益角度分析修订的必要性）。委员会支持开展效益分析，认为分析范围的广度应能满足概念框架中规定的财务报告的目标，并且IASB也应允许各利益方自行开展相关分析。

5. 概念框架项目。大多数成员认为，应允许今后制定的新准则在极少数情况下与概念框架不一致，但这种不一致应有合理的理由，并应检查其是否说明了概念框架存在固有缺陷。

会议还讨论了有关IASB项目的最新进展、IFRS在日本的应用、委员会的角色和构成等议题。

（十五）IPSASB发布《首次采用基于权责发生制的国际公共部门会计准则》征求意见稿

10月24日，国际公共部门会计准则委员会（IPSASB）发布

《首次采用基于权责发生制的国际公共部门会计准则》征求意见稿（ED 53）。为首次采用公共部门会计准则（IPSAS，该准则以权责发生制为会计基础）的部门提供操作指引。主要内容如下：

1. 适用范围。ED 53 适用于首次采用 IPSAS 的公共部门。

2. 过渡期规定。ED 53 允许公共部门主体在采用 IPSAS 的过渡期间不遵循许多国际公共部门会计准则。例如，首次采用者自采用 IPSAS 之日起，可以在最长达 3 年的时间内不按照 IPSAS 的规定确认或计量投资性房地产、生物资产、无形资产、金融工具等资产以及负债。

3. 认定成本的使用。首次采用者在无法获取可靠历史成本信息的情况下，可以选择重置成本等其他计量属性，以确定存货、投资性房地产、厂房和设备等不动产、无形资产、金融工具和服务特许权协议等资产价值。

4. 列报和披露。首次采用者应用了过渡期豁免规定后，应在财务报告中披露使用豁免规定后对财务报表的公允列报和 IPSAS 遵循情况的影响程度；应在附注中披露从按原会计准则编制的财务报表到按 IPSAS 编制报表的调节表；应披露根据 IPSAS 要求对资产、负债、收入和支出进行确认、计量和列报的进展情况，同时披露其计划何时和如何全面遵循 IPSAS 的要求。

该征求意见稿的反馈截止时间为 2014 年 2 月 15 日。

（十六）IASB 调整部分会计准则制定项目完成时间

IASB 更新了其工作计划，将以下项目的完成时间推迟至

2014 年第一季度：关于宏观套期会计的讨论文件、受费率管制活动的准则终稿（临时国际财务报告准则），以及收入确认准则终稿。同时，还宣布推迟多个小范围项目的完成时间。修改后的主要项目时间表如下：

项目	现状	下一项目步骤	预计完成时间
概念框架 — 综合 IASB 项目	讨论文件	重新审议	2014 年第一/二季度
金融工具 — 减值	重新审议	国际财务报告准则终稿	2014 年第一/二季度
金融工具 — 一般套期会计	重新审议	国际财务报告准则终稿	2013 年第四季度
金融工具 — 宏观套期会计	研究/审议	讨论文件	2014 年第一季度
金融工具 — 针对《国际财务报告准则第 9 号》(IFRS 9)有限范围的重新考虑（分类和计量）	重新审议	国际财务报告准则终稿	2014 年第一/二季度
保险合同	重新发布征求意见稿	重新审议	2013 年第四季度
租赁	重新发布征求意见稿	重新审议	2013 年第四季度
受费率管制的活动 — 临时国际财务报告准则	征求意见稿	国际财务报告准则终稿	2014 年第一季度
受费率管制的活动 — 综合项目	研究/审议	讨论文件	2014 年第一季度
收入确认	重新审议	国际财务报告准则终稿	2014 年第一季度

（十七）IASB 召开 10 月例会讨论金融工具减值、收入确认等会计准则

10 月 28 日 - 11 月 1 日，IASB 在伦敦举行 10 月例会，并与 FASB 举行了联合会议。会议主要内容如下：

1. 关于投资者及其联营/合营企业之间的资产出售或投入

(IFRS 10/IAS 27)

会议建议 IASB 在征求意见稿《投资者及其联营/合营企业之间的资产出售或投入》中明确以下内容：“涉及子公司的交易”不仅指出售或捐赠子公司，而是包括任何失去子公司控制权的事项；“因失去子公司控制权而导致的利得或损失”应包括资产重分类对损益的影响；在对子公司的投资是按权益法核算时，可按照 IAS 28 的规定，按照不受资产受让影响的股东所占权益的比例确认其利得或损失。

2. 关于共同经营中权益的购买 (IFRS 11)

会议同意，IFRS 11 中的“共同经营中权益的购买”应适用《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》(IFRS 3) 的相关规定，同时建议增加额外的指引。

背景： IASB 于 2012 年建议，共同经营者应根据《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》(IFRS 3) 及其他相关准则的规定核算“构成业务的共同经营中权益的购买”。

3. 受费率管制的活动：临时准则

会议决定继续对“受费率管制的活动 (rate-regulated activities)”适用临时准则，同时对“监管账户 (regulatory account balance)”相关的项目增加进一步的指引。

4. 关于财务报表列报 (IAS 1)

会议建议，一是暂不将对“净债务 (net debt)”的披露要求纳入此次对 IAS 1 的修订。理由是“净债务”这一概念需要进

一步深入研究和分析，以使财务报告使用者理解披露净债务的意义，而且引入净债务的概念相当于在 IFRS 中突然增加了新披露要求。因此建议在其他关于披露的中期项目中讨论净债务问题。

二是会议认为，在考虑负债被划为流动负债还是非流动负债时，应考虑该负债在资产负债表日的状况，并结合 IAS 10 的要求，考虑期后事项的影响。

5. 关于金融工具：减值

会议讨论了今年 3 月份 IASB 发布的“金融工具：预期信用损失（征求意见稿）”收到的反馈意见。

（1）会议同意，应对自初始确认以来信用风险已显著增加的金融工具确认全生命周期预期信贷损失。

（2）关于征求意见稿对何时确认全生命周期损失的指引是否已足够充分的问题。

会议认为，应在征求意见稿关于评估信用风险变化的指引中增加以下内容。**一是**评估信用风险时，应考虑与特定金融工具相关的指标。**二是要**强调，在违约事实发生之前，信用风险已显著增加。**三是**进一步强调“以潜在信用风险是否增加作为判断的原则”。例如，如果已发行的金融工具利率因信用风险变化而发生波动，那么新发行的金融工具（即使还未有报价）可能也面临同样风险。**四是**列举提供有关非借款人特定信息（non-borrower-specific information）的例子，如宏观经济信息等，这类信息可用于评估信用风险是否明显增加。

(3) 会议认为，应将“**违约概率**的变化”，而不是“**预期信用损失**的变化”作为判断是否应确认全生命周期预期信用损失的依据，且可以只考虑未来 12 个月的违约概率，而不是全生命周期的违约概率。除非有充分证据证明前者不能再作为评估信用风险变化的依据。

(4) 会议认为，当金融工具无需再预计整个生命周期内的预期信用损失时，应重新基于未来 12 个月内的预计信用损失确认减值。

(5) 关于两项简化操作

会议讨论了征求意见稿中提出的两项简化操作。**一是**征求意见稿建议将“还款逾期达 30 天”作为金融工具的信用风险显著提高的判断标准；**二是**主体是否无需评估“低信用风险金融工具”的信贷风险。会议同意将逾期 30 天作为判断信用风险增加的简易标准，即除非有充分的反对证据推翻这一认定，否则应对逾期超过 30 天的金融工具确认其全生命周期预期信用损失。不过会议并未就是否采用后一项操作标准达成一致意见，而是提出应进一步明确何为“低信用风险”。会议认为，低信用风险应具备以下特征：违约风险低、短期内借款人履约能力强、长期内借款人能力可能会降低，但不一定是商业和经济环境变差所致。

(6) 预期信用损失的计量

会议讨论了计算金融工具预期信用损失时所使用的折现率。IASB 要求工作人员对此编制一套相关指引，优先考虑使用实际

利率作为折现率。为增强可操作性问题，可考虑对折现率设定一个可选择范围。

（十八）FASB 发布筹建阶段主体财务报告改进的征求意见稿

11 月 7 日，FASB 发布关于筹建阶段主体财务报告改进的征求意见稿，删除美国公认会计准则（US GAAP）中的“筹建阶段主体”概念以及相关的会计处理规定，以消除 US GAAP 中对筹建阶段主体和其他报告主体在列报、企业合并等方面的不同要求。意见反馈截止时间为 2013 年 12 月 23 日。

（十九）IFRS 基金会受托人主席发表演讲强调全球统一会计准则的重要性

日前，IFRS 基金会受托人主席 Michel Prada 在东京举行的财务会计准则基金会大会上发表了演讲，强调了全球统一会计准则的重要性。

演讲表达了对某些司法管辖区“选择性应用”IFRS 的担忧。某些司法管辖区选择性地采用 IFRS 某些方面的内容，并修改其他方面的内容以符合当地的偏好。Prada 先生认为，各司法管辖区应全面采用全球统一的会计准则，以向投资者提供“真实的全球可比性”。

Prada 先生介绍了 IFRS 在全球化方面的进展。在过去五年内，新增了 25 个国家或地区要求其所有或大部分上市公司应用 IFRS。然而，一些大型经济体仍未完全采用 IFRS。如美国的进

度慢于预期，其证监会（SEC）尚未做出是否认可 IFRS 的最终决定；中国已经与 IFRS 实现了实质性的趋同，仍需进一步推进趋同工作；日本则尚未强制规定全面过渡至 IFRS。因此上述国家仍应继续努力。

（二十）IASB 修订金融工具会计准则，增加一般套期部分

11 月 19 日，IASB 正式发布修订后的《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（IFRS 9，以下简称“新准则”），将一般套期部分加入 IFRS 9，以取代《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》（IAS 39）的相关部分。新准则仍将套期分为现金流量套期、公允价值套期和对国外营业净投资的套期三类，主要修订内容如下：

1. 扩大被套期项目范围

现行 IAS 39 只允许将金融项目风险组成部分指定为被套期项目。新准则规定，符合条件的非金融项目的风险组成部分、衍生工具、组合和净头寸也可指定为被套期项目。

2. 扩大套期工具范围

新准则允许将以公允价值计量且变动计入损益的金融工具指定为套期工具，并引入了新的会计处理方法以减少损益波动性。

3. 取消原有的套期有效性规定

IAS 39 要求，套期“有效”的条件是其实际抵销结果必须在 80%至 125%的范围内。新准则仍然要求被套期项目和套期工具

之间必须存在某种经济联系，但取消了原准则 80-125%的明确门槛，以及有关追溯测试套期有效性的规定，同时要求披露实际存在的套期无效部分。该项修订是新准则与 IAS 39 最主要的区别。

4. 改进信息披露

相比 IAS 39，新准则增加了以下事项的披露：主体的风险管理策略、套期活动形成的现金流量以及套期会计对财务报表产生的影响。同时，新准则要求在财务报表中的同一个注释中披露所有套期信息，不因套期类型不同而分别披露。

5. 有关套期会计的政策选择

目前采用 IAS 39 第 81A 段的规定，将公允价值套期会计应用于利率风险的组合套期的主体，可以选择继续按此规定核算组合套期，同时将新准则的规定应用于其他套期。主体也可以选择整体采用 IAS 39 或新准则核算全部套期（例如，希望继续采用 IAS 39 的主体，必须继续在 80-125%的区间内执行有效性测试、不能从增加的符合条件的被套期项目和套期工具中受益），直至 IASB 完成宏观套期会计部分为止。

6. 此次修订的其他内容

IFRS 9 规定，对于以公允价值计量的金融负债，如因主体自身信用恶化而导致其公允价值下跌，相应产生的“收益”应计入其他综合收益。此前版本的 IFRS 9 要求这一规定需待金融工具会计准则的分类与计量部分全部制定完成后实施，而新准则规定，主体可单独适用此项规定。

7. 推迟强制实施时间

新准则取消了旧版 IFRS 9 关于 2015 年 1 月 1 日起强制实施的要求，未规定具体实施时间，鼓励主体提前采用。

背景：

套期是指使用一些工具，通过其公允价值或现金流量的变动来抵消被套期项目公允价值或现金流量的变动风险。套期会计（hedge accounting）是对这一关系的会计计量。金融危机以来，主流意见认为现行的 IAS 39 过于以规则为导向，且对套期会计的适用范围限制较多，增加了风险管理活动所引起的利润波动性。为此，IASB 将套期会计作为金融工具会计准则制定项目的内容之一（其他内容包括金融工具分类与计量和金融工具减值），并先后于 2010 年和 2012 年发布了套期会计征求意见稿。

在制定套期会计时，IASB 决定将开放式投资组合的组合（或“宏观”）套期会计与一般套期会计分开处理，首先设立一般套期会计模型的原则，然后再考虑其如何适用于宏观套期，此次发布的套期会计只包含一般套期部分，IASB 计划于 2014 年发布宏观套期会计的初步讨论稿。

（二十一）IASB 正式发布对雇员福利会计准则的有限修订

11 月 21 日，IASB 正式发布《设定受益计划：雇员提存金（对〈国际会计准则第 19 号——雇员福利〉（IAS 19）的修订）》，以解决 IAS 19 中关于员工或第三方供款等相关会计处理规定的复杂和不一致问题。此次修订明确：对于金额仅与员工提供的服务

有关，而与服务年限无关（例如按照薪酬的固定比例计提，而不考虑员工的服务年限）的提存金，主体可以选择（非必须）将其直接扣减服务成本。而对于与服务年限有关的提存金，应遵照 IAS 19 中对福利总额的会计处理。

这一修订自 2014 年 7 月 1 日起生效，并应追溯应用，允许主体提前采用。

（二十二）IASB 召开 11 月例会讨论金融工具等内容

11 月 20 - 22 日，IASB 于伦敦举行 11 月例会，并与 FASB 举行了联合会议。会议主要内容如下：

1. 金融工具分类与计量（有限修订）

会议确定将金融资产分类为以下三种计量类别：以公允价值计量且其变动计入损益（FVPL）、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益（FVOCI）和以摊余成本计量。

关于重分类日，IASB 和 FASB 同意采用 IFRS 的口径，将其界定为业务模式变更后的首个报告日。

2. 金融工具减值

会议讨论了贷款授信和财务担保合同预期信用损失的估计，认为估计预期信用损失时，应涵盖主体承担信用风险和被授信者可能提取贷款的整个期间；主体应考虑在预计已提取贷款的信用损失时所使用的折现率，并采用与该利率相同或近似的利率来折现未提取的贷款授信部分的预期信用损失。

关于以公允价值计量且其变动计入其他综合收益（FVOCI）

的金融资产。会议决定，以 FVOCI 计量的金融资产也应适用预期信用损失模型；预期信用损失反映了管理层预期的信用损失，而不是市场对信用风险的评估。

关于利息收益的计算和列报。会议认为，利息净收入是对经济收益的最好反映。

关于初始确认时信用已受损的金融资产。会议建议，再次审查对该类金融资产的会计准则相关内容，并在出台最终标准时提供更多的指引。

关于应收账款和应收租赁款的简化减值模型。会议认为，主体对于符合条件的具有融资性质的应收账款，应按照全生命周期预期信用损失的金额确认其减值准备。

此外 IASB 还决定 2017 年 1 月 1 日之前不强制实施 IFRS 9。

3. 其他内容

会议还做出如下决定和计划：于 2013 年 12 月发布 IFRS 2（关于既得条件）的最终修订稿；不再对收入确认会计准则和 IFRS 11（关于共同经营中权益的购买）征求意见；对租赁会计准则的出租人模型再做修改；预计在 2014 年一季度发布 IFRS 10/IAS 28（关于投资者及其联营/合营企业之间的资产出售或投入）以及关于受费率管制的活动的研究项目的修订稿。

（二十三）IASB 建议在 IAS 27 中恢复权益法选择权

12 月 2 日，国际会计准则理事会（IASB）发布了《国际会计准则第 27 号——合并财务报表和单独财务报表》（IAS 27）的

修订意见稿，建议允许母公司使用权益法在单独财务报表中核算其在子公司、合营企业和联营中的投资。

现行 IAS 27 不允许在母公司单独财务报表中选择权益法核算对子公司和联营企业的投资。而某些司法管辖区又规定，母公司应在单独财务报表中采用权益法计量对子公司、合营企业和联营企业中的投资。因此，在应用国际财务报告准则（IFRS）并有上述权益法规定的司法管辖区，部分公司需编制两套财务报表以同时满足 IAS 27 和当地法律的要求。IASB 认为此次修订能够降低合规成本，同时能够向投资者提供关于净资产与损益评估的有用信息。

征求意见稿截止日期为 2014 年 2 月 3 日。

（二十四）IASB 主席 Hans Hoogervorst 发表题为“金融业为何与众不同”的演讲

2013 年 12 月 3 日，IASB 主席 Hans Hoogervorst 先生在由英格兰及威尔士特许会计师协会（ICAEW）和国际财务报告准则基金会联合举行的“金融机构国际财务报告准则大会”上发表了题为“金融业为何与众不同”的演讲，阐述了现值计量对金融业的重要性，以及当前金融工具准则（IFRS 9）各子项目的进展状况。

（二十五）IASB 召开 12 月例会讨论金融工具等会计准则

12 月 12 日，IASB 于伦敦举行 12 月例会。会议讨论的主要内容如下：

1、金融工具减值

关于贷款授信和财务担保合同，会议初步决定：（1）在对贷款授信和财务担保合同（除了周转信贷协定）的预期信用损失进行估计时，应以企业约定提供信用的合同期间作为损失的预估期间；（2）在对未提取的贷款授信部分预计信用损失时，应采用与预估已提取贷款信用损失时相同的折现率；（3）企业若不能单独确认未提取贷款授信部分的预期信用损失，应将其与已提取贷款部分预期信用损失的坏账准备在报表中合并列示。

关于过渡和效果分析，会议初步决定：（1）企业初次采用预期信用损失模型时，应根据《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计与差错变更》（IAS 8）的要求进行追溯调整；（2）企业在追溯调整时，可应用征求意见稿中提出的“低信用风险排除法”，以确认金融工具的信用风险是否显著增加；（3）企业应通过分析可获得的最佳信息，估计初次确认的信用风险。若无法在初始确认时确认风险，则应在每个报表日根据信用状况评估金融工具的损失情况，直至终止确认；（4）会议决定完善应用指南和案例，指导企业评估信用风险。

3、金融工具分类与计量

会议决定扩展 IFRS 9 中的公允价值选择权，允许所有“以公允价值计量且变动计入其他综合收益”的金融资产在初始确认时，选择是否以公允价值计量，且将其价值变动计入损益，以减少计量及确认的不一致性。这一选择不可撤销。

4、公允价值计量：计量单位

会议决定：（1）对于只包括一级金融工具，且资产的市场风险实质性趋同的投资组合，其计量结果应为净头寸乘以市场一级价格；（2）在涉及对分公司、联营、合营公司投资进行公允价值计量的会计准则征求意见稿中，增加关于此类投资组合应如何计量的案例示范。

（二十六）FASB 正式发布“公众企业主体”的定义

12 月 23 日，FASB 正式发布会计准则 2013 年第 12 号更新，对“公众企业实体”（以下简称“公众公司”）概念作了定义。根据这项更新，满足以下任一条件的企业都属于公众公司：

1、按照美国证券交易委员会（SEC）要求编制并报送财务报表。

2、按照 1934 年证券交易法修订案，或依据该法案颁布的相关法律法规的要求，编制财务报表并报送除 SEC 以外的其他监管机构；

3、为发行或出售可交易证券，按照监管机构要求编制并报送财务报表；

4、已发行可在场内或场外市场交易的证券，或对其负有连带偿还责任；

5、持有可交易的证券，并且按照法律、合同或监管机构要求，需编制 US GAAP 下的财务报表并定期公布。

背景：FASB 发布这项更新的主要目的是为其“非公众公司

决策框架”划定适用范围。凡不符合公众公司概念的企业可被纳入“非公众公司决策框架”。

（二十七）FASB 和 PCC 共同发布《非公众公司决策框架：非公众公司财务会计报告评估指南》正式稿

12 月 23 日，FASB 和非公众公司理事会（Private Company Council, PCC）共同发布了《非公众公司决策框架：非公众公司财务会计报告评估指南》（以下简称《指南》）正式稿。主要内容如下：

1、该指南涵盖的非公众公司，是指不符合“公众公司”概念定义，并经监管方和利益相关方允许采用替代性会计计量方案的企业。

2、该指南认为，非公众公司在以下五个方面显著不同于公众公司，从而对财务报告以及会计准则产生不同的需求：**一是**主要财务报告使用者人数较少，有条件自己持续跟踪公司的运营财务状况，对公司发布的定期财务报告的时效性和详细程度的要求不高。**二是**主要财务报告使用者（投资者）缺乏退出投资的方式，因此更关注财务报告中关于投资回报的内容，如股利、利息、本金偿还、股票回购、企业合并等；**三是**出于避税或满足监管要求等目的，非公众公司的所有权及资本结构一般都更为复杂多样化，需要在关联方交易方面披露更多信息；**四是**非公众公司的专业会计人才相对较少，很少参与会计准则的制定和跟踪，因此应尽可能创造机会使其参与会计准则制定，准则的用语应浅显；**五**

是非公众公司跟踪准则升级的速度较慢，应对非公众公司留出更充裕的会计准则施行前准备时间。

3、该指南认为，在确定非公众公司的会计计量替代方案时，FASB 和 PCC 需考虑下述五方面内容：**一是**选择合适的确认和计量方式，考虑该方案是否能以合理的成本提供有用的相关信息。**二是**确定披露要求，考虑目前 US GAAP 的披露规定是否适合大多数非公众公司的需要。**三是**确定列报要求，考虑是否非公众公司已被允许豁免提供相似信息，或计划披露的信息不会对典型的非公众公司财务报表使用者产生重大影响，或不列报该信息（而在脚注中披露）不会显著影响财务报表的可比性。满足其中一项条件的可以考虑采用替代性的规定。**四是**确定施行时间。原则上，对于 FASB 制定的会计准则更新，应允许非公众公司在公众公司执行一年后再执行。对于针对非公众公司的会计准则修订，应首先应用在年报中，再应用在中期报告中。具体推迟时间由 FASB 根据紧急程度等考虑因素确定。**五是**选择适用的过渡方法，从是否影响重要信息披露、是否影响报表使用者的理解等角度多方面评估，考虑非公众公司在追溯采用新的会计准则时是否可采用简易变通的方案，降低非公众公司过渡的难度。

背景：非公众公司理事会（Private Company Council, PCC）由美国财务会计基金会（FAF）于 2012 年发起设立，其目标是与 FASB 共同制定一套标准，以此衡量会计准则是否适用于非公众公司，最终为原先只能适用 US GAAP 的非公众公司提供一套替代

性的会计确认、计量、披露和列报的方案以及过渡指导。为此，FASB 和 PCC 希望通过制订《指南》，明确自身在选择替代性会计计量方案时所需要评估的各个方面，以及每个方面的影响因素。