

国际会计准则改革动态

(第6期 2014.4.1-2014.6.30)

中国人民银行会计财务司

二〇一四年七月二十日

目录

- (一) FASB发布2014年会计准则更新第8号
- (二) IASB 发布宏观套期会计征求意见稿
- (三) 国际财务报告准则基金会公布截至2014年4月的 IFRS 应用调查情况
- (四) IASB 修订《国际财务报告准则第 11 号-合营安排》
- (五) IASB 副主席发表讲话讨论制定全球金融标准的重要性和面临的挑战
- (六) IASB 修订《国际会计准则第 16 号——不动产、厂房和设备》和《国际会计准则第 38 号——无形资产》
- (七) 国际审计与鉴证准则理事会发布《国际审计准则修改建议——加强对财务报表披露的审计(征求意见稿)》
- (八) IASB 与 FASB 联合发布《客户合同收入》会计准则
- (九) IASB 建议调整投资公司豁免编制合并报表的范围
- (十) IASB、FASB 召开六月联席会议

（一）FASB发布2014年会计准则更新第8号

4月10日，财务会计准则委员会（FASB）发布2014年会计准则更新第8号——公司或其他组织在终止经营其局部业务时的会计处理指导意见。该修订调整了关于终止经营业务的报告标准和披露范围，预计将增强美国公认会计准则（US GAAP）和国际财务报告准则（IFRS）的趋同程度，主要内容如下：

此次修订规定了报告终止经营业务的标准，规定只有因报告主体处置局部业务时引起的战略转移（strategic shift）已经或即将“对组织的运营和财务业绩产生重大影响”时，才对其终止经营业务进行列报，对于常规性的、经营主体运营和业绩影响不重大的无需列报。“对经营主体战略产生重大影响”的情况包括出售主要地理区域业务，企业的主要经营行业，或者一项权益法核算的投资等。

此次修订还扩大了已终止经营业务的披露范围，要求向财务报表使用者提供有关终止经营业务的资产、负债、收入以及费用等更多信息，同时还要求报告主体披露虽不符合终止经营报告要求，但因终止经营而产生的税前净利润或损失。

（二）IASB发布宏观套期会计征求意见稿

4月17日，国际会计准则委员会（IASB）发布宏观套期会计的征求意见稿，征求意见稿针对经营主体的宏观套期活动，设计了一种以利率风险为分析基础（但不限于利率风险），在财务报表中反映动态风险管理的会计处理方法，并称其为投资组合价

值重估法 (Portfolios Revaluation Approach 以下简称“PRA”)。主要内容如下：

1、PRA 的会计处理核心思想是：在动态风险管理过程中，当所管理的风险发生变动时，将投资组合风险敞口的重估变动和风险管理工具（衍生金融工具）的公允价值变动同时计入当期损益。

2、使用现值法对投资组合风险敞口进行重估。即将涉及动态风险管理的资产和负债在未来一段时期各时点的预计现金流贴现为现值，与风险管理工具公允价值的变动影响相抵，选取的利率变量为内部转移定价交易利率。

3、征求意见稿认为，相比较现有套期会计规定，PRA 的操作较为简单易行，被套期项目和套期工具之间不需要一一对应，从而可以充分利用银行内部之间的资产负债管理和业务单元使用的转移定价机制，使用现有的动态风险管理数据实现风险管理目的。

4、征求意见稿认为，可将应用 PRA 的意图区分为目标动态风险管理和抵消风险两类，并相应提供了解决方案。

征求意见截止日期为 2014 年 10 月 17 日。

背景：宏观套期是经营主体的一种基于开放式投资组合风险，而非个别合同的动态风险管理活动。在经营中，主体的投资组合随着时间而变动，需要频繁地对其产生的风险净头寸进行风险确认、分析和抵消。现行套期会计要求被套期项目和套期工具

一一对应，不适用于反映动态风险管理。为此，IASB 计划用新的金融工具会计准则（IFRS 9）取代原准则（IAS 39），其中计划的一部分是制定关于宏观套期和一般套期的会计新规则。2012 年 5 月，IASB 又决定把 IFRS 9 中涉及宏观套期的部分作为一个单独的项目进行。该征求意见稿的发布意味着该项目完成了第一阶段。

（三）国际财务报告准则基金会公布截至 2014 年 4 月的 IFRS 应用调查情况

近期，国际财务报告准则基金会（IFRS Foundation）完成了对 130 个国家和地区（包括所有 G20 国家）关于国际财务报告准则（IFRS）应用情况的问卷调查。调查最新结果（截至 2014 年 4 月 14 日）如下：

1、122 个国家和地区公开表示支持建立一套高质量的全球统一会计准则（阿尔巴尼亚、百慕大群岛、开曼群岛、埃及、中国澳门、巴拉圭、苏里南和瑞士除外）。

2、124 个国家和地区支持 IFRS 成为全球统一的会计准则；6 个未表态（百慕大群岛、开曼群岛、埃及、中国澳门、苏里南和瑞士）的国家地区中，有 3 个（百慕大群岛、开曼群岛和瑞士）已普遍在上市公司中采用 IFRS。

3、105 个国家和地区要求国内全部或大多数上市公司采用 IFRS，其中 102 个已经采用，哥伦比亚等 3 个国家将于 2014 年开始采用；其余 25 个国家和地区中：14 个允许但不强制采用

IFRS，3 个要求金融机构采用 IFRS，2 个（印度尼西亚和泰国）正在准备完全采用 IFRS，另 7 个（中国、中国澳门、美国、玻利维亚、埃及、几内亚比绍、尼日尔）采用国家或地区自主制定的准则。

4、在 105 个采用 IFRS 的国家和地区中：有 97 个要求其国内所有上市公司采用 IFRS，8 个要求其除金融机构以外的国内上市公司采用 IFRS；超过 90%的国家和地区还要求或允许国内全部或大部分非上市公司采用 IFRS。

5、已采用 IFRS 的国家和地区对 IFRS 准则很少作出修改，大多修改部分也仅仅是该国家或地区正式采用 IFRS 相关准则前的临时性、过渡性措施。

6、有 76 个国家和地区的审计报告提及被审计公司会计准则符合 IFRS；另有 33 个国家和地区（31 个欧盟成员国及欧盟本身和阿尔巴尼亚）的审计报告提及被审计公司符合欧盟采用的 IFRS 相关准则。

7、有 63 个国家和地区要求或允许其国内中小企业采用 IFRS；另 16 个国家和地区也有类似措施的考虑。

（四）IASB 修订《国际财务报告准则第 11 号-合营安排》

5 月 6 日，IASB 发布对《国际财务报告准则第 11 号-合营安排》（IFRS 11）的修订。主要内容如下：

当共同经营活动构成一项业务（即能够对其进行经营管理的活动及资产组合，且管理目标在于向投资者或其他所有者、员工、

参与者直接提供股息回报、降低成本或实现其他经济利益)时,对购买共同经营中权益的行为,应当运用《国际财务报告准则第3号-企业合并》(IFRS 3)及其他准则中对企业合并的相关原则进行核算。包括:

- 1、按公允价值计量可辨认资产和负债(符合其他准则规定的例外情况的除外);
- 2、将与购买相关的成本确认为费用(发行债务或权益证券的成本除外);
- 3、确认递延所得税资产和递延所得税负债(因商誉的初始确认产生的递延所得税负债除外);
- 4、将所转移的对价超过购买日可辨认净资产金额的部分确认为商誉;
- 5、必须披露 IFRS 3 及其他准则要求提供的与企业合并相关的信息;
- 6、如果主体购买了共同经营中的额外权益,之前所持有的权益不予重新计量。

企业对 IFRS 11 的修订应采用未来适用法。该修订自 2016 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效,允许提前采用,但应披露提前采用这一情况。如果在较早期间内采用对 IFRS 11 的修订,则必须同时采用对 IFRS 1 的修订。

(五) IASB 副主席发表讲话讨论制定全球金融标准的重要性和面临的挑战

5月7日，IASB副主席 Ian Mackintosh 在英国曼彻斯特商学院发表题为“关于制定通用财务标准的重要性及所面临的挑战”的讲话。

讲话第一部分分析当前的全球资本市场的发展现状。认为当前的商业环境中竞争已成为常态，国家壁垒已不复存在，跨国界的交易越发频繁。单个国家甚至是区域性的办法已不足以在全球范围内管理相互关联的资本市场。

第二部分提出全球经济需要国际公认的标准必要性。不同的会计标准会导致不同的经济后果，多种报告方式不仅增加交易成本，阻碍资本有效配置，同时也妨碍了监管部门基于一致的财务业绩衡量方法来制定监管措施。

第三部分介绍了为实现全球通用会计标准目标所取得的进展。根据目前的调查，100多个国家要求全部或大部分的上市公司使用 IFRS，而其余的大部分国家同意以某种形式使用 IFRS。几乎所有国家都公开承诺会采取全球通用的会计准则，并表达了采用 IFRS 是实现这一承诺的最佳途径。

第四部分阐述了制定全球通用会计准则所面临的“3s”挑战。包括国家主权（sovereignty）、组织结构（structure）、标准化（standardization）。

国家主权方面的挑战主要是一些政府担心采用通用的会计准则会弱化其国家主权。为此，IASB 决定制定相关会计准则来解决宏观套期，同时使准则制定过程能更多采纳全球的意见，拥

有高水平的国际多样性。例如，在 IASB 的技术成员来自约 30 个不同国家，咨询机构的成员也高度国际化。此外，2013 年创建了会计准则咨询论坛（ASAF），在标准制定过程中强调多边合作。

组织结构方面的挑战主要是 IASB 是私有机构，在长期运作中如何在效率和合法性上寻求平衡。作为独立专家组成的私有机构，IASB 将始终坚持决策过程的公开透明和咨询活动的强包容性，公开 IASB 每次会议文件内容。并且在所有项目的启动、开发、生效上都通过咨询的方式来决定，避免闭门造车。在监督方面，IASB 由 22 个来自世界各地的受托人监督，同时受托人又由负责公共资本市场的监督委员会任命，这种组织结构会继续追求法律效力和效率之间的平衡。

标准化方面的挑战主要源于制定单一、通用的准则受多种因素的影响，包括不同国家间的文化偏好、商业惯例和会计传统。为此，IASB 致力于平衡各种观点，保证地区局部利益与准则全球覆盖要求一致。

（六）IASB 修订《国际会计准则第 16 号——不动产、厂房和设备》和《国际会计准则第 38 号——无形资产》

5 月 12 日，国际会计准则委员会发布了对《国际会计准则第 16 号——不动产、厂房和设备》（IAS 16）及《国际会计准则第 38 号——无形资产》（IAS 38）的修订。主要内容如下：

1、修订后的 IAS 16 禁止主体对不动产、厂房和设备项目使

用以收入为基础的折旧方法。因为业务产生的收入不仅只包含因消耗资产所产生的经济利益的流入，同时也包含其他产生投入和过程，例如销售活动中销售量和销售价格的变化。

2、修订后的 IAS 38 规定，将收入作为费用摊销计量基础的两项前提是：收入和消耗资产所产生的经济利益之间存在很强的相关性，以及收入取决于无形资产权利。

3、修订后的 IAS 16 与 IAS 38 认为商品或服务的销售价格预期下降可能表明资产在技术上或商业上存在经济贬值，可以反映出资产内含的未来经济利益也在减少，在折旧的计提上允许采用余额递减法。

IASB 要求企业在采用此修订时使用未来适用法。该修订于 2016 年 1 月 1 日生效，允许提前采用。

（七）国际审计与鉴证准则理事会发布《国际审计准则修改建议——加强对财务报表披露的审计（征求意见稿）》

5 月 14 日，国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）发布《国际审计准则修改建议——加强对财务报表披露的审计（征求意见稿）》，建议对多项国际审计准则作出修订，以更好地规范财务报表披露行为。主要修订建议包括：

1、明确国际审计准则（ISAs）中涉及的所有“财务报表”概念均涵盖披露内容。

2、增加早期审计中对披露内容进行审计的指引，便于审计师提前对披露内容给予适当关注。

3、增加对披露内容重大错报风险的确认、评估和应对的内容。

4、详细说明审计师在评估披露错报和形成审计意见时的相关期望。

征求意见截止日期为 2014 年 9 月 11 日。

（八）IASB 与 FASB 联合发布《客户合同收入》会计准则

5 月 28 日，IASB 与 FASB 联合发布了《客户合同收入》会计准则。IASB 的准则为《国际财务报告准则 15 号——客户合同收入》，FASB 的准则名称为《2014 年第 9 号会计准则更新：客户合同收入》，标志着双方完成了收入准则联合制定项目。

准则规定，企业应在将已承诺的货物或服务转移至客户时确认收入，并以企业预期从货物或服务的转移中有权获取的支付对价来确认收入金额。企业对收入的确认分为以下五步：**1、确认与客户订立的合同。**合同应具备商业实质并满足其他特定标准，比如企业应评估从货物或服务转移中所能够获取相应对价的可能性，准则允许企业在某些情况下将多个合同合并为一个合同进行会计计量，还规定了企业对合同变更的会计计量。**2、确认企业在合同中的履约义务。**履约义务是指企业向客户转移合同中所指定的货物或服务的承诺。企业需要考虑客户能否单独或连同其他资源从合同中所指定的货物或服务中获取收益，以及能否将转移所指定的货物或服务的承诺与合同中的其他承诺区分开来。**3、确定交易价格。**即企业预期从货物或服务的转移中有权获取的对

价。通常情况下，交易价格是固定的，某些情况下，交易价格是对可变对价或除现金之外对价的估计。

4、分摊交易价格。企业通常会在独立售价的基础上（若独立售价难以确定，企业会对此进行估计），将交易价格在每一货物或服务间进行分摊；有时，交易价格还包含了整个合同或合同特定部分的价格折扣，这种情况下，准则要求企业在交易价格分配时，将折扣归属在具体的货物或服务上，而不是平均进行分配。

5、在履约义务完成时确认收入。企业应在履行合同义务将承诺的货物或服务转移至客户时确认收入。企业可能在某一时点或某一时期内完成履约义务，如在某一时期内完成履约义务，企业应选择适当的衡量标准，依据义务履行的不同进度来确认收入比例。

准则还对合同成本的会计计量作了规定，对因获得合同而额外付出的成本，预计能够得到弥补时，企业可将其确认为一项资产。企业为履行合同而付出不在其他准则规定范围内的成本，若满足以下条件，可确认为一项资产：1、与合同（或特定预期合同）直接相关的成本；2、该成本能够为企业在履行合同时提供相关资源或提升资源利用率；3、该成本预期能够得到弥补。

准则要求，企业应披露下列定量或定性的信息：1、已确认的客户合同收入，包括不同类别的收入；2、合同余额，包括合同期初余额与期末应收余额，合同资产和合同负债；3、合同履约情况，包括企业何时履行合同义务以及待履约合同的交易价格；4、重大判断及其变动；5、将获得或履行合同成本确认为资

产的信息。

该准则将自 2017 年 1 月 1 日起开始实施，允许提前采用。

（九）IASB 建议调整投资公司豁免编制合并报表的范围

6 月 11 日，国际会计准则理事会（IASB）发布题为《投资公司：合并报表豁免的应用》的征求意见稿，建议修订《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》（IFRS 10）和《国际会计准则第 28 号——在联营企业和合营企业中的投资》（IAS 28）中，关于投资公司（investment entity）豁免编制合并财务报表的规定。主要修订建议包括：

1、公司是否可豁免编制合并财务报表，与该公司是否受投资公司控制，以及投资公司是否对其以公允价值计量**无关**。

2、投资公司将子公司纳入合并范围的前提是，子公司本身并非投资公司，且活动也属于投资公司服务的进一步拓展。

3、非投资公司对投资公司为合营关系（而非控股）时，不能对其以公允价值计量。

征求意见截止时间为 2014 年 9 月 15 日。

（十）IASB、FASB 召开六月联席会议

2014 年 6 月 17 日至 19 日，FASB 和 IASB 召开了六月份联席会议，讨论的主要内容有：

1、租赁

FASB 和 IASB 一致同意，除非租赁合同符合理事会在 2014 年 4 月会议中所述的合同组合条款的相关要求，否则中间出租人

(对于同一项资产既是承租人也是出租人)应将首次租赁和转租作为两个独立的合同进行会计处理(首次租赁作为承租方进行会计处理,转租时作为出租方进行会计处理),不应抵消不符合准则要求的租赁资产和租赁负债,以及与首次承租和转租相关的租赁收入和支出。

2、递延所得税资产的确认

IASB初步决定修订所得税准则(IAS 12)。企业应整体评估各项可抵扣暂时性差异的抵税价值。如果税法限制了可抵扣暂时性差异的使用,则企业应整体评估符合税法限制条件的各项可抵扣暂时性差异的抵税价值。此外,对于以公允价值计量的大部分资产或已减值的资产,如果资产很可能恢复至其账面价值,企业应确认资产的恢复。