

国际会计准则改革动态

(第8期 2014.10.1-2014.12.31)

中国人民银行会计财务司

二〇一五年一月九日

目录

(一) EFRAG 对 IASB《投资公司：合并报表豁免的应用》(征求意见稿) 提出反馈意见

(二) IASB 主席 Hans Hoogervorst 发表题为“保持资本主义的诚实”的演讲

(三) FASB 发布《利息——利息估算》征求意见稿

(四) FASB 发布《薪酬——退休福利》征求意见稿

(五) FASB 发布修订《每股收益》准则的征求意见稿

(六) FASB 发布修订《公允价值计量》准则的征求意见稿

(七) FASB 更新《衍生工具和套期保值》会计准则

(八) IASB 更新工作计划

(九) FASB 更新《企业合并》会计准则

(十) IASB 发布《股份支付交易的确认和计量》修订征求意见稿

(十一) IASB 主席 Hans Hoogervorst 发表题为“建立可信

的资本市场联盟”的演讲

（十二）FASB 发布《金融服务——投资公司：关于对其他投资公司投资的披露》（征求意见稿）

（十三）IASB 发布《披露建议：对 IAS7 的修改建议（征求意见稿）》

（十四）FASB 发布 2014 年第 18 号会计准则改进《商业合并中可辨认无形资产会计计量》

（一）EFRAG 对 IASB 《投资公司：合并报表豁免的应用》 （征求意见稿）提出反馈意见

10 月 1 日，欧洲财务报告咨询小组（EFRAG）发布对 IASB 于 6 月份发布的《投资公司（investment entity）：合并报表豁免的应用》（征求意见稿）的反馈意见，主要内容如下：

1、同意 IASB 在征求意见稿中提出的第一条意见，即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、部分反对 IASB 第二条意见。IASB 建议，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。EFRAG 则建议不对合并范围施加过多限制。

3、部分反对 IASB 第三条意见。IASB 在征求意见稿中提出，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。EFRAG 则认为应允许非投资公司对合营的投资公司以公允价值计量。

（二）IASB 主席 Hans Hoogervorst 发表题为“保持资本主义的诚实”的演讲

10 月 2 日，IASB 主席 Hans Hoogervorst 出席 2014 年 IOSCO（国际证监会组织）大会，并发表题为“保持资本主义的诚实”的演讲，强调会计准则在加强资本市场的公司治理方面所发挥的重要作用。主要内容概括如下：

金融危机已经清晰地表明，全世界，特别是欧洲和新兴市场国家应更多地转向资本市场融资。然而，资本市场也不能完全避免道德风险，可能导致管理层与股东之间产生经典的“委托—代理”冲突。高质量的会计准则能够提高透明度，“保持资本主义的诚实”，完善公司治理，有效地调和上述冲突。这是 IASB 和 IOSCO 的共同目标。近期公布的关于 IFRS 在全球范围使用情况的调查结果显示，IFRS 是加强公司治理的优先选择。

IASB 仍需做大量工作。以租赁为例，现有的租赁准则未能完整地披露表外租赁义务，这些未列报的义务使投资者难以了解公司的真实负债水平，也难以促使管理层切实承担责任。由此可见，高质量会计准则对于完善的公司治理是不可或缺的要素。

（三）FASB 发布《利息——利息估算》征求意见稿

10 月 14 日，FASB 发布《利息——利息估算（Imputation of Interest）》征求意见稿，以简化债券发行费用的列报。根据此项修订，债券发行费用不确认为递延项目，而作为债券票面金额的减项，列报于资产负债表中。债券发行费用摊入利息收支（interest expense or income）中。采用该准则的企业应追溯调整。

征求意见截止时间为 2014 年 12 月 15 日。

（四）FASB 发布《薪酬——退休福利》征求意见稿

10 月 14 日，FASB 发布《薪酬——退休福利》征求意见稿，修订设定收益计划资产的计量方式。

设定收益计划是由雇主支持的养老金固定收益计划，该计划下员工在退休时可获得的福利金额是确定的。员工交存的养老金所形成的投资组合称为设定收益计划资产，由雇主负责管理，风险也由雇主承担。许多企业会将此类资产交给专门的资产管理公司运作，由其向企业报告资产运作以及净值变动情况。

由于美国公认会计准则（US GAAP）允许企业的年度报表日不一定在月末日，因此 FASB 此次发布的征求意见稿规定，当企业的年度报表日并非月末日时，企业可以选取离年度报表日最近的自然月月末日作为计量日，以设定收益计划资产在该日的公允价值计量值为基础，加上（假如企业选定的计量日在报表日之前）或减去（假如企业的计量日在报表日之后）计量日与报表日之间新投入的计划资产，作为报表日的设定收益计划资产金额。在披露报表日的设定收益计划资产明细时，企业应单独列示计量日与报表日期间的变动资产。

征求意见截止时间为 2014 年 12 月 15 日。

（五）FASB 发布修订《每股收益》准则的征求意见稿

10 月 30 日，FASB 发布修订《每股收益》（Topic 260）准则的征求意见稿，明确同一控制下企业之间发生转让交易时，业主有限责任公司（Master Limited Partnership，以下简称 MLP）前期列报每股收益的会计处理。

征求意见稿拟规定，如果 MLP 的普通合伙人（General Partner）向 MLP 转让净资产，且该交易被确认为同一控制下企

业间的交易，MLP 应将被转让净资产在转让前产生的全部累计损益分配给普通合伙人，然后追溯调整前期列报的普通合伙人的每股收益，有限合伙人（Limited Partner）的每股收益无需调整。同时，MLP 应披露在转让交易发生前后分配损益权利的变化情况，以便于计算每股收益。

征求意见截止时间为 2015 年 1 月 15 日。

背景：业主有限责任合伙企业是介于公司制企业和合伙制企业之间的一种企业组织形式，既具有公司制企业的权益流动性和有限责任的特征，又具有合伙企业的避免双重纳税优势，通常由一名普通合伙人和数名有限合伙人出资组成。其中普通合伙人出资占总出资的比重很小，负责企业经营管理，对企业债务承担无限责任；有限合伙人出资占总出资额的绝大多数，并以出资额为限对 MLP 企业债务承担有限责任。

（六）FASB 发布修订《公允价值计量》准则的征求意见稿

10 月 30 日，FASB 发布了修订《公允价值计量》（Topic 820）的征求意见稿，调整“以净资产价值计量的投资”的披露方式。

“以净资产价值计量的投资”是指企业按照所持有的被投资企业净资产份额（被投资企业每股净资产乘以投资人持有股数），衡量其公允价值的投资。修改后的准则征求意见稿规定，此类投资无需按照公允价值“三层级”¹在报表中分类。征求意见稿还规

¹ IASB 和 FASB 的公允价值准则均规定公允价值应按照“三层级”分类。I 级层次：指在活跃市场上有相同的资产或负债的报价信息时，使用该报价信息所估计的公允价值。II 级层次：指在活跃市场上没有相

定企业只需披露已**选择**使用这种计量方法的投资情况，不需要披露**适用但未采用**上述方法的投资情况。征求意见截止时间为 2015 年 1 月 15 日。

（七）FASB 更新《衍生工具和套期保值》会计准则

11 月 3 日，FASB 更新《衍生工具和套期保值》（Topic 815）会计准则。

FASB 规定，如果嵌入式衍生品的经济特性和风险与主合同不具有密切相关关系，则发行或投资混合金融工具的企业应将嵌入衍生品从主合同中分离，并单独计量。因此，如果股票形式的混合金融工具的主合同更接近于债务工具，而嵌入式衍生品为权益型，则认为其经济特性和风险与主合同不是密切相关，应予以分离；反之，如果主合同更接近于权益工具，则债务型的嵌入式衍生品应予以分离。

此次更新进一步明确了“股票形式的混合金融工具”主合同（Host Contract）性质的判断标准。企业应考虑混合金融工具所有明确的和隐含的实质性条款和特点，包括可能单独分离计量的嵌入式衍生品（Embedded Derivative Feature）的经济特性和风险，并依据相关事实和环境对这些条款和特点进行权衡后，判断主合同的实质更接近于债务工具还是权益工具。此次更新还给出了关于股票形式的混合金融工具通常包含的条款和具有的

同但有相似的资产或负债的报价。III级层次：当不具备应用 I、II 级的条件时，则应用III级层次，即以其他反映市场参与者对资产或负债定价时所使用的参数为依据确定公允价值。

特征。

新准则将分批实施。公众企业应在 2015 年 12 月 15 日以后的会计年度（即该会计年度的起始日落在 2015 年 12 月 15 日之后），遵循更新后的准则编制年度和半年度报告。其他企业则应在 2015 年 12 月 15 日以后的会计年度，遵循更新后准则编制年度报告，并在 2016 年 12 月 15 日以后的会计年度，遵循更新后准则编制半年度报告。允许提前采用新准则。

（八）IASB 更新工作计划

近期，国际会计准则理事会（IASB）更新了工作计划，主要更新了《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS 3）实施情况复核的反馈日期、理事会对通货膨胀研究项目和新增的业绩报告研究课题的讨论日期等。修改后的主要项目时间表如下：

项 目	现 状	下一步工作	预计完成时间
概念框架—综合 IASB 项目	重新审议	发布征求意见稿	2015 年第一季度
金融工具—宏观套期会计	讨论稿	征询公众意见	2014 年第四季度
保险合同	重新发布征求意见稿	重新审议	2014 年第四季度
租赁	重新发布征求意见稿	形成国际财务报告准则终稿	2015 年下半年
主动披露—披露原则	理事会讨论	形成讨论稿终稿	2015 年第二季度
主动披露—修订《国际会计准则第 1 号》（IAS 1）	征求意见稿	形成国际财务报告准则终稿	2014 年第四季度
主动披露—协调筹资活动产生的负债 （Reconciliation of Liabilities from Financing activities）	重新审议	发布征求意见稿	2014 年第四季度

中小企业国际财务报告准则——全面审查 (Comprehensive Review)	征求意见稿	重新审议	2014 年第四季度
受费率管制的活动	讨论稿	征询公众意见	2014 年第四季度、 2015 年第一季度

（九）FASB 更新《企业合并》会计准则

11 月 17 日，FASB 更新《企业合并：下推会计》会计准则（Topic 805）。更新后的准则要求，被收购方在其控制权发生变化时，可选择是否在购买日开始采用下推会计。对于最近一次控制权变动事项，若被收购方在变化当期未选择采用下推会计，仍可在后续会计期间选择采用，并作为会计政策变更处理。被收购方应及时披露相关信息，便于财务报表使用者评估采用下推会计产生的影响。新准则于 2014 年 11 月 18 日生效。

背景：下推会计（Push Down Accounting）是指企业合并时，被收购方使用收购方的计量基础编制其个别财务报表，将收购方在合并时所获得净资产的公允价值，调整下推到被收购方所编制的个别财务报表中。被收购方在采用下推会计时，应在个别财务报表中，按照合并后的公允价值（而不是合并前的账面价值），反映每项资产和负债。此外，被收购方还应确认因采用下推会计产生的商誉，并将收购方已确认的议价收购利得（Bargain Purchase Gains，指收购方因收购价低于公允价值而取得的收益中下推至被收购方的部分）计入资本公积。

（十）IASB 发布《股份支付交易的确认和计量》修订征求意见稿

11月25日，IASB发布《股份支付²交易的确认和计量》(IFRS 2)修订征求意见稿，明确了可行权条件³对以现金结算的股份支付计量的影响、以净额结算的股份支付的分类、以现金结算的股份支付重分类为以权益结算的会计处理。主要内容如下：

1. 可行权条件对以现金结算的股份支付计量的影响

对于以现金结算的股份支付，企业应在等待期⁴内确认职工提供的货物或服务，以对预计可行权权益工具数量的最佳估计为基础，确认企业因该类股份支付承担负债的公允价值，如后续信息表明可行权权益工具数量与此前估计不同的，企业应当进行调整。在可行权日，企业应调整至实际可行权水平。企业获得的货物或服务的最终累计金额应等于最终结算的现金金额。

企业在估算以现金结算的股份支付所承担负债的公允价值时，需考虑可行权条件中的市场条件（如，可行权的目标股价）和非可行权条件（如，低于可行权目标股价的股价）的影响。在

² 股份支付，是指企业为了获取职工以及其他方提供的服务而授予权益工具，或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。按支付方式不同，股份支付可分为以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付。前者是指企业以股份或其他权益工具作为对价进行结算；后者是指企业以股份或其他权益工具为基础计算确定对价，但交付时以现金或其他资产结算。

³ 可行权条件是指能够确定企业是否得到职工或其他方提供的服务、且该服务使职工或其他方具有获取股份支付协议规定的权益工具或现金等权利的条件；反之，为非可行权条件。可行权条件分为服务期限条件和业绩条件。前者是以员工的服务期限为行权条件，后者则是以业绩目标为条件。业绩条件根据业绩目标所采用的指标不同，又可分为市场条件和非市场条件。市场条件是指股票市场指标，比如，股价、股价增长率等；非市场条件是指财务指标和销售目标等。

⁴ 等待期是指授予日和可行权日之间的时间段。授予日是指股份支付协议获得批准的日期，可行权日是指可行权条件得到满足，职工和其他方具有从企业取得权益工具或现金的权利的日期。

调整预计可行权权益工具数量时，企业还需考虑可行权条件中的非市场条件（如，财务指标、销售目标）。

2. 以净额结算的股份支付的分类

本次修订明确，若以权益结算的股份支付中包含净额结算（net settlement）特征，则仍应归为“以权益结算的股份支付”。

所谓净额结算特征是指，对于员工因获得股份支付而可能产生的纳税义务，有些企业会从股份支付中预扣应纳税金额。相应的，股份支付协议的条款允许或要求企业在确认股份支付义务时，从“预计行权时向职工发行的权益工具总数”中直接减去与应纳税金额等值的权益工具数额。

3. 以现金结算的股份支付重分类为以权益结算的会计处理

以现金结算的股份支付变更为以权益结算，企业应从变更日起，按照“以权益结算的股份支付”的要求进行会计处理，将变更日承诺授予的权益工具的公允价值计入所有者权益，不再确认变更日前企业以现金结算的股份支付形成的负债，两者之间的差额计入当期损益。

此次发布的征求意见稿建议对修订后的准则采用未来适用法。但是，当企业掌握足够的信息且排除了“后见之明”（Hindsight，即知晓事件结果后，高估事前判断的准确性）的影响时，也可使用追溯调整法。

征求意见截止日期为 2015 年 3 月 25 日。

（十一）IASB 主席 Hans Hoogervorst 发表题为“建立可信

的资本市场联盟”的演讲

12月1日，在布鲁塞尔举行的欧洲议会委员会（European Parliament Committee）经济与货币事务会议上，国际会计准则委员会（IASB）主席 Hans Hoogervorst 发表题为“建立可信的资本市场联盟”的演讲。主要内容如下：

欧盟建立资本市场联盟的前提是要建立相应的规则体系，而单一的高质量会计准则，比如国际财务报告准则（IFRS），是实现资本市场联盟的重要基础。IASB 希望通过引入 IFRS 从而将责任制与透明度引入欧洲资本市场。欧洲议会委员会目前正在就 IFRS 对欧盟的影响进行评估，IASB 对此也将做出积极反馈。IASB 正在重新评估 IFRS 的信息披露要求，以期减少冗余信息披露。

下一步，IASB 将确保审慎原则在新财务报告概念框架（Conceptual Framework for Financial Reporting）中的运用，避免高估资产、利润以及低估负债；在充分响应欧盟评估意见的同时，IASB 也将继续保持其独立性，综合考虑全球使用者的共同利益，避免受特殊利益方影响。

（十二）FASB 发布《金融服务——投资公司：关于对其他投资公司投资的披露》（征求意见稿）

12月4日，美国会计准则委员会（FASB）发布针对会计准则《金融服务——投资公司》（Topic 946）的改进建议征求意见稿。主要修订有两项：

一是关于主基金-联接基金（master-feeder arrangement）。

此前的规定是，凡受 1940 年《投资公司法》监管的此类基金，其联接基金在披露自身财务报告的同时，应披露其主基金的财务报告，而征求意见稿将这一范围扩大到所有主基金-联接基金。

二是关于投资公司，此前的规定是，凡不受 1940 年《投资公司法》监管的投资公司，应披露其通过投资基金（investee fund）持有的，且公允价值超过合并报表主体净资产 5% 的单项投资的相关信息，而征求意见稿要求所有的投资公司一律作此披露。

新准则将适用于《金融服务——投资公司》准则规范的在其他投资公司中持有投资的投资公司，征求意见截止日期为 2015 年 2 月 17 日。FASB 将根据收到的意见反馈后再决定正式稿生效日期。

背景：为提高运作效率、节约成本，美国大多数对冲基金采用主基金-联接基金这一投资安排。资金通过可能分散在全球的联接基金汇总到主基金进行投资，产生的收益在联接基金间分配。

（十三）IASB 发布《披露建议：对 IAS7 的修改建议（征求意见稿）》

12 月 18 日，IASB 发布《披露建议：对 IAS7 的修改建议（征求意见稿）》。主要包括：

1、主体应披露融资活动（不包括股权融资）的每一项现金流项目在报告期期初与期末的数据调整信息，包括期初期末余额、期间变动情况，并将期间变动分为融资活动现金流的变动、

获得或丧失子公司或其他业务而导致的现金流变动、因公允价值或汇率变动而导致的非现金流的变动等，使投资者能够了解主体在报告期内债务及其变动情况。

2、扩大原 IAS7 中有关主体流动性信息披露的范围要求，建议增加披露限制主体现金及现金等价物使用决策的相关信息，包括因外币现金及现金等价物汇回而产生的纳税义务等信息。

IASB 希望通过此次修订，改进财务报告中有关融资活动（不包括股权融资）以及主体流动性状况的信息披露。

征求意见截止日为 2015 年 4 月 17 日。

（十四）FASB 发布 2014 年第 18 号会计准则改进《商业合并中可辨认无形资产会计计量》

12 月 23 日，FASB 发布 2014 年第 18 号会计准则改进《商业合并中可辨认无形资产的会计计量》，主要内容是向非公众公司提供一项会计政策选择权，即商业合并中获得的可辨认无形资产满足以下两个条件之一时，可不再将其与商誉分离，也无需单独确认。这两个条件是：

1、该无形资产与客户相关，且无法单独出售或授权；或

2、该无形资产是某种竞业禁止条款（noncompetition agreement，例如转让股份的原股东或因合并离职的员工，在一段时期内不得进入合并后的新公司所在的行业）。

非公众公司部分可单独出售或授权的，与客户相关的无形资产则仍应单独确认，如抵押服务权、商品供应合同、核心存款和

客户信息等。

自 2015 年 12 月 15 日起，非公众公司应在适用该准则的第一笔交易发生时，选择是否执行会计政策选择权。