

国际会计准则改革动态

(第9期 2015.1.1-2015.3.31)

中国人民银行会计财务司

二〇一五年四月三日

目录

(一) IASB 发布《披露建议：对 IAS1——财务报表列报的修订》

(二) FASB 发布 2015 年会计准则改进第 1 号《利润表——非经常性损益项目》

(三) FASB 发布《所得税》会计准则 (Topic 740) 两项改进建议的征求意见稿)

(四) IASB 发布最新项目工作计划

(五) IPSASB 发布 5 项关于持有其他主体权益会计处理的公共部门会计准则

(六) IASB 主席发表题为“瑞士和国际财务报告准则”的演讲

(七) IASB 召开 2 月例会讨论收入等会计准则

(八) FASB 拟改进《衍生工具和套期保值》准则相关披露

(九) FSB 和 IOSCO 共同发布第二版“非银行非保险类全球系统性重要金融机构认定标准”征求意见稿

(十) IASB 介绍保险合同项目当前进展

(十一) IASB 主席发表演讲强调养老金会计重要性

（一）IASB 发布《披露建议：对 IAS1——财务报表列报的修订》

2014 年 12 月 18 日，IASB 发布《披露建议：对 IAS1——财务报表列报的修订》，对《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》（IAS 1）进行部分修订，主要内容如下：

1、重要性：明确企业对重要性的考虑适用于财务报表整体（主报表、报表附注），也适用于某项准则的特定披露要求。企业应根据项目的重要性来确定其列报方式，不应通过汇总或分解信息的方式使有用信息变得模糊。

2、资产负债表、损益及其他综合收益表：明确企业可汇总列报报表中不重要的列报项目，但若某项目与企业的财务状况相关，企业应视其重要性对该项目予以分解列报。此次修订还新增有关小计项目（subtotals）列报的额外指引。

3、其他综合收益项目的列报：明确企业应将其他综合收益项目分为两类，一类是来自以权益法核算的对联营或合营企业投资的其他综合收益，另一类是其他来源的其他综合收益。

4、附注：明确企业可灵活设计报表附注的结构，并就如何确定附注的顺序提供指引。

相关修订自 2016 年 1 月 1 日起生效，允许提前采用。

（二）FASB 发布 2015 年会计准则改进第 1 号《利润表——非经常性损益项目》

2015 年 1 月 9 日，FASB 发布 2015 年会计准则改进第 1 号《利

润表——非经常性损益项目》(Subtopic 225-20), 删除“非经常性项目 (extraordinary item)”概念, 简化利润表列报。

根据此前美国公认会计准则 (US GAAP) 要求, 报告主体的交易或事项首先默认为经常性活动 (ordinary and usual activity), 当有足够的证据显示某项交易或事项不经常发生时, 应将其确认为非经常性项目, 从日常经营成果中区分出来, 在综合收益表中单独列示, 在计算每股收益时, 也应分别列报考虑非经常性项目之前和之后的数据。准则修订后, 企业无需在损益表中单独列报非经常性项目, 而应将该项目与其他收益项目合并。

修订后的准则自 2015 年 12 月 15 日及之后期间的报表中开始采用, 允许提前采用, 企业对相关的调整可采用未来适用法或追溯调整法。

(三) FASB 发布《所得税》会计准则 (Topic 740) 两项改进建议的征求意见稿)

1 月 22 日, FASB 针对《所得税》(Topic 740) 发布两项会计准则改进建议的征求意见稿:《资产内部转移》和《资产负债表中递延所得税的分类》。主要内容如下:

1、《资产内部转移》

现行准则规定, 因资产内部转移而导致的当期和递延所得税应在资产对外出售时确认。征求意见稿拟要求企业在资产内部转移时便确认由此导致的当期和递延所得税。

2、《资产负债表中递延所得税的分类》

现行准则要求，企业应在资产负债表中将递延所得税资产或负债划分为流动性和非流动性两项，征求意见稿建议取消这一规定，要求企业在资产负债表中将递延所得税资产和负债全部划分为非流动性资产或负债。

征求意见稿拟要求公众公司自 2016 年 12 月 15 日之后的年度报告和中期报告开始采用上述修订，不允许提前采用；其他企业则从 2017 年 12 月 15 日之后的年度报告，以及自 2018 年 12 月 15 日之后的中期报告开始采用。

征求意见截止日期为 2015 年 5 月 29 日。

（四）IASB 发布最新项目工作计划

1 月 20 日-22 日，IASB 在伦敦召开 1 月份例会，并宣布了主要项目的最新工作计划：

1、《租赁》会计准则：计划于 2015 年下半年发布正式稿。

2、《概念框架》：计划于 2015 年 1 季度发布征求意见稿。

3、《中小企业国际财务报告准则 综合评述 2012-2014》：计划于 2015 年上半年发布修订稿。

4、《国际会计准则第 28 号 联营及合营企业投资》(IAS 28)：计划于 2015 年 2 季度发布小幅修订的征求意见稿。

5、《披露建议：披露原则》：计划于 2015 年 2 季度发布讨论稿。

（五）IPSASB 发布 5 项关于持有其他主体权益会计处理的公共部门会计准则

近日，国际公共部门会计准则委员会（IPSASB）发布 5 项关于持有其他主体权益的公共部门会计准则，主要内容如下：

1、发布《国际公共部门会计准则第 34 号——单独财务报表》（IPSAS 34）和《国际公共部门会计准则第 35 号——合并财务报表》（IPSAS 35），未来将取代现行《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）。IPSAS 35 重新定义“控制”概念，侧重于强调某实体通过其权力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。此外，IPSAS 35 还引入 IFRS 10 中的“投资主体（investment entities）”概念。认为公共部门在合并报表中也可参照 IFRS 10 的做法计量对投资主体的投资，即以公允价值计量，并将变动计入损益。IPSAS 35 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、《国际公共部门会计准则第 36 号——在联营和合营企业的投资》（IPSAS 36），未来将取代《国际公共部门会计准则第 7 号——联营中的投资》（IPSAS 7）。与 IPSAS 7 的最大区别是新准则将适用范围扩展到了合营企业，要求采用权益法核算在合营企业中的投资（包括暂时性投资）。

3、《国际公共部门会计准则第 37 号——合营安排》（IPSAS 37），未来将取代《国际公共部门会计准则第 8 号——合营中的权益》（IPSAS 8）。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)，而 IPSAS 37 将合营安排分为共同经营和合营企业两类。共同经营的各方分别在资产确认所拥有的被投资企业的资产份额，并在负债方确认所承担的被投资企业负债义务，同时分摊相应的收入和费用份额；而合营企业各方对企业净资产拥有权利，因此将对被投资企业的投资确认为长期股权投资，采用权益法核算。

4、《国际公共部门会计准则第 38 号——在其他主体中权益的披露》(IPSAS 38)汇总了 IPSAS 6、7 和 8 中的相关披露规定，并提出了一些新的要求，包括未纳入合并财务报表范围的结构化主体¹中权益的披露。

上述五项准则的生效日期均为 2017 年 1 月 1 日，必须整体采用，鼓励提前采用。

背景：IPSASB 是国际会计师联合会 (IFAC)² 下属常设机构，其目标是制定全球通用的公共部门会计与财务报告标准，即国际公共部门会计准则 (IPSAS)。目前英国、法国、加拿大和新西兰等国家在公共部门全部或部分采用 IPSAS，另有 80 多个国家和地区支持采用 IPSAS。

此次发布的五份会计准则主要参照 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

¹ 结构化主体，是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体。

² 国际会计师联合会 (IFAC) 成立于 1977 年，目前其成员为来自 114 个国家的 156 个会计师执业团体，包括我国的注册会计师协会。其目标是努力发展会计师行业，促进其准则在全球范围内的协调统一。

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)。

(六) IASB 主席发表题为“瑞士和国际财务报告准则”的演讲

2 月 2 日,国际财务报告准则基金会受托人(IFRS Foundation Trustees)在瑞士苏黎世召开了利益相关者会议。IASB 主席 Hans Hoogervorst 做了题为“瑞士和国际财务报告准则”的演讲, 简略内容如下:

根据 IASB 的调查, 绝大部分的国家和地区已接受国际财务报告准则(IFRS)。在少数仍未强制使用 IFRS 的国家和地区, 如日本、中国和印度等国中, IFRS 也得到了更广泛地应用。

瑞士是首批允许采用国际会计准则的国家之一, 然而近期也出现了瑞士公司放弃 IFRS 的情况, 主要原因是担心财报复杂和过度披露。针对这个问题, IASB 认为, 财务报告的复杂冗长是经济现实日益复杂的真实写照。IASB 不断在“尽可能多地提供信息”与“保持财报编制者的成本可控”之间权衡。例如在对商誉、养老金以及租赁会计的处理上, IFRS 虽然更为复杂, 但能为投资者提供更相关的信息。

IASB 的首要目标仍然是如实反映经济现实, 同时也在努力降低 IFRS 的复杂性。2014 年 12 月, IASB 发布了《国际会计准

则第1号——财务报表列报》(IAS 1)的修订稿,鼓励企业运用职业判断来确定需要在财务报表中披露的信息。IASB 下一个目标是在 IFRS 中找出和制定一整套通用披露原则,并计划在 2015 年就这一议题发布一份讨论稿。

(七) IASB 召开 2 月例会讨论收入等会计准则

2 月 18-20 日,IASB 在伦敦举行 2 月例会,讨论了多项会计准则。主要内容如下:

1、拟调整中小企业国际财务报告准则的审查程序

会议初步决定:(1)对中小企业财务报告准则的全面审查,应在前一次审查形成修正案两年后开始。(2)在两次全面审查期间,IASB 将根据中小企业准则实施组(the SME Implementation Group)的意见,考虑是否有必要对尚未纳入修订范围或需要紧急修订的财务报告准则进行临时审查。

2、披露要求

会议初步决定,IFRS 应增加补充指南,描述综合收益表中的异常和非经常性项目,还应在新的披露标准中提供关于主体在会计报表中披露非 IFRS 信息的指导。此外,损益表中息税前利润(EBIT)和利息、税项、折旧及摊销前利润(EBITDA)的列报应符合 IFRS 的规定。

3、租赁

会议重新审议了 2013 年 5 月发布的租赁会计征求意见稿(2013 ED)的提议,并特别讨论了以下议题:

(1) 关于之前分类为经营租赁的租赁活动，在首次采用租赁会计准则后过渡期的有关规定。在承租人方面，会议初步决定：允许承租人在过渡期内，选择完全追溯法或追溯调整法。如选择追溯调整法，承租人应在初次应用新租赁标准之日，确认初次应用的累积影响，相应调整留存收益期初余额，并应使用剩余租赁付款额的现值计量租赁负债。折现率可采用承租人在初次应用日的增量借款利率，允许对具有合理相似特征的租赁资产组合使用单一折现率。而在出租人方面，会议初步决定，出租人对初次应用时持续存在的任何租赁都应使用现行会计准则，但转租情况下的转租方除外。

(2) 关于售后回租交易在过渡期的规定。会议初步决定出售方（承租方）应采用与初始应用日时持续存在的融资租赁或经营租赁相同的方法核算过渡期的售后回租账务。

(3) 关于转租在过渡期的规定和转租折现率。转租方应根据首次租赁和转租的剩余合同期限，重新评估初次应用日即存在的经营性转租，判断在新租赁标准下是否应将其分类为经营租赁或融资租赁。对于在新租赁标准下分类为融资租赁的转租合同，转租方应将其视为初次应用日当日签订的新融资租赁合同进行核算。如果转租被分类为融资性租赁，而且不能很容易确定转租内含利率时，允许转租人采用头次租赁的折现率对转租进行核算。

(八) FASB 拟改进《衍生工具和套期保值》准则相关披露

2月24日，FASB针对美国公认会计准则（US GAAP）中《衍生工具和套期保值》（主题815，Topic 815）部分，发布会计准则改进（Accounting Standard Update）征求意见稿，建议修订“包含嵌入式衍生工具的混合金融工具”的披露要求，要求企业在中期和年度财务报告附注中，将嵌入式衍生工具和其主合同一一对应，并披露其计量属性、期末余额、当期对损益的影响，以及归属于资产负债表和损益表上的具体项目名称。

现行准则要求分别披露嵌入式衍生工具和相关主合同，征求意见稿认为，鉴于嵌入式衍生工具和相关主合同同属于一份法律协议，将其对应披露有助于提高报表透明度和有用性。

国际财务报告准则（IFRS）中目前尚无类似规定。

征求意见稿截止日期为2015年4月30日。

（九）FSB和IOSCO共同发布第二版“非银行非保险类全球系统性重要金融机构认定标准”征求意见稿

3月4日，金融稳定理事会（FSB）和证券委员会国际组织（IOSCO）共同发布了第二版“非银行非保险类全球系统性重要金融机构（Non-Bank Non-Insurer Global Systemically Important Financial Institutions，NBNI G-SIFIs）认定标准”征求意见稿。此次是在2014年1月征求意见稿基础上修订后再次公开征询意见。

FSB首先明确了以下基本原则：（1）该认定标准的总体目标是识别非银行非保险类全球系统性重要金融机构，因为其财务困

境或无序倒闭可能对全球金融稳定造成威胁；（2）该认定标准的总体框架应与识别银行和保险类全球系统性重要金融机构的方法基本一致。在此基础上，征求意见稿提出了五项基本判定指标，包括企业规模、业务关联性、可替代性、复杂程度和跨国经营情况，并针对五类实体（金融公司、市场中介机构、私募基金（private funds）、投资基金、资产管理公司）细化了各项评估指标和评估指导方法。

在判定 NBNI G-SIFIs 的“门槛”方面，征求意见稿建议：对于金融公司、市场中介机构以及不属于上述五类的非银行非保险类金融机构，其总资产原则上不应低于 1000 亿美元。征求意见稿目前仍未确定私募基金、投资基金和资产管理公司划入 NBNI G-SIFIs 的规模下限，初步确定私募基金的总名义风险敞口（gross notional exposures）原则上不低于 4000 亿美元，并对后两类金融机构的“门槛”分别提出了一些参考标准。

此次征求意见稿的截止日期为 2015 年 5 月 29 日。

（十）IASB 介绍保险合同项目当前进展

3 月 16 日，国际会计准则理事会（IASB）发布一份名为《非分红型保险合同》的材料，简要描述了 IASB 当前对非分红型保险合同会计计量模式的主要决定以及理由，主要如下：

1、保险合同采用“单一会计方法（single accounting approach）”。（1）该方法的目标是提供关于主体义务的与市场一致的信息；（2）要求体现未来赔款的货币时间价值；（3）反映投

资活动的风险；（4）分别反映承保业绩与投资活动业绩；（5）用与其他非保险业务可比的方式，确认与承保活动提供服务相关的收入和支出。

2、非分红型保险合同的会计核算步骤：（1）确认保险合同的依据是存在显著保险风险，与现行准则一致。（2）初始计量。保险合同的计量应考虑履行该合同相关的所有预期现金流信息，某些情况下主体可选择简化计量方法。（3）后续计量。在每一个报告期内，主体应用现金流、折扣率和风险的最新假设来重新计量该保险合同，且主体应确认未来承保服务提供期间（而非当期）对该服务变更估计的影响。（4）列报。与承保活动提供服务相关的收入和支出应与其他非保险业务可比。该部分在前期征求意见稿的基础上，根据反馈意见进行了调整，不再要求所有保险合同的变动都列入当期损益³。（5）披露。IASB 在 2013 年保险合同征求意见稿基础上，进一步扩展披露内容，要求披露的信息包括：对财务报表中数据的解释、所采用的重大判断以及保险合同的风险。

背景：IASB 于 2004 年发布《国际财务报告准则第 4 号——保险合同》（IFRS 4），允许不同公司使用根据当地产品和法规发展的会计模型核算保险合同。为消除由此导致的保险合同会计处

³ 具体而言，若保险合同的变动与当期和前期提供的服务相关，则变动导致的影响确认为当期损益；如果变动与未来期间提供的服务相关，则调整合同服务边际（contractual service margin，即保险合同的预期盈利），并在未来期间确认为损益。此外，与财务活动相关的利息费用也可拆分为锁定利率（以成本为基础确定）的利息费用和折现率变动导致的利息支出，前者在损益中体现，后者在其他综合收益中列示。

理的不统一，IASB 于 2010 年和 2013 年先后两次发布保险合同准则征求意见稿。下一步，IASB 将继续审议修改针对分红型保险合同的通用模型。预计保险合同会计准则最终版将晚于 2015 年发布。

（十一）IASB 主席发表演讲强调养老金会计重要性

3 月 12 日，IASB 主席 Hans Hoogervorst 在苏格兰爱丁堡召开的国家养老基金协会投资大会上，发表题为“不当会计核算滋生不良政策”（Bad accounting breeds bad policies）的演讲，强调了金融危机后养老金会计核算的重要性，以及 IASB 在修订养老金会计准则方面的进展情况。主要内容如下：

目前许多国家的公共部门未对养老金及其他退休后福利进行确认和计量。即使在一些已核算养老金债务的国家，养老金负债也没有完全并入公共部门的资产负债表，因此尽管公共部门的养老金债务比希腊政府债务还要大，养老金债务问题并未充分暴露。在私营部门方面，虽然国际财务报告准则要求各公司提供养老金债务的最新可比信息，但披露情况仍不很理想。

这些赤字主要是由长期极低利率推动形成的。而只要欧洲仍然面临沉重的债务威胁，极低利率的货币政策将持续存在。短期的“非常规”可能成为长期的“新常态”。由于难于预测趋势到底是短期或长期，因此会计核算不能仅仅提供历史成本信息，还需要反映当前状况。

IASB 对《国际会计准则第 19 号——雇员福利》（IAS 19）

的修订要求不得推迟确认精算利得和损失，同时要求在其他综合收益中，列示因重新计量养老金净资产或净负债所产生的变动，有效避免了损益和每股收益数额的巨大波动。

目前欧洲和全世界的很多公司开始向员工提供混合型养老金计划（hybrid pension schemes）。虽然混合型养老金计划可能对公司而言更有偿付能力，但从会计角度来说，这些计划既不属于“设定提存计划”，也不属于“设定收益计划”²，因此 IASB 已经决定开始研究适用于所有养老金计划类型的养老金会计核算方法。

² 设定提存计划是指企业向一个独立主体（通常是基金）支付固定提存金，与基金资产有关的风险（如通货膨胀、投资风险等）完全由雇员个人承担。而设定收益计划下，雇主承诺并将确保养老金的提存金及基金资产投资收益之和满足雇员退休时的养老金福利，与基金资产相关的风险全部由企业承担。