

国际会计准则改革动态

(第3期 2013.6.1-2013.9.15)

中国人民银行会计财务司

二〇一三年九月二十三日

目录

- (一) IASB 修订《国际会计准则第 36 号—资产减值》
- (二) FASB 新主席宣布 FASB 未来的工作计划
- (三) 国际财务报告准则基金会发布部分司法管辖区国际财务报告准则应用概况
- (四) FASB 修订投资公司会计准则
- (五) 美国注册会计师协会发布中小型企业财务报告框架
- (六) 国际财务报告准则咨询委员会举行会议讨论概念框架等多项内容
- (七) 欧洲议会通过新的《会计指令》和《透明度指令》
- (八) EFRAG 发布关于《对金融工具 (IFRS9) 的有限修订: 分类和计量》的现场测试报告
- (九) 日本商业会计委员会建议扩大 IFRS 的使用范围
- (十) IASB 召开 6 月例会, 讨论《中小主体国际财务报告准则》的综合复核和年度改进等内容
- (十一) IASB 再次发布关于保险合同的征求意见稿
- (十二) IASB 发布《微型企业应用<中小企业国际财务报告准则

>指引》

(十三) IASB 修订 IAS39 对衍生工具和套期会计的部分规定

(十四) IASB 主席就国际财务报告准则现状及发展等问题发表演讲

(十五) IASB 回应欧盟委员会关于长期融资的“绿皮书”

(十六) FASB 将联邦基金有效掉期利率纳入基准利率范围

(十七) IFRIC 举行会议讨论多项会计准则的改进事项

(十八) IASB 就财务报告概念框架发布讨论稿

(十九) IASB 完成对 IFRS 8 实施后复核

(二十) IASB 举行 7 月例会讨论金融工具会计准则等多项内容

(二十一) IAASB 建议改进审计报告格式

(二十二) IPSASB 发布《公共部门通用目的财务报告概念框架的序言》初稿

(二十三) FASB 拟提出“公众商业实体”的定义

(二十四) 特许金融分析师协会对财务报告披露改革提出建议

(二十五) 国际审计与鉴证准则理事会主席发表演讲介绍审计报告改进

(二十六) FASB 和 IASB 相继发布新版会计准则分类标准的征求意见稿

(二十七) IASB 理事会成员分析新保险合同会计准则主要特色

(二十八) IASB 主席发表题为《欧洲与通往全球会计准则之路》的演讲

(二十九) EFRAG 反对 IASB 监管递延账户征求意见稿

（一）IASB 修订《国际会计准则第 36 号—资产减值》

5 月 29 日，IASB 发布对《国际会计准则第 36 号—资产减值》（IAS 36）的修订，主要内容如下：

1. 降低有关资产可回收金额的披露要求。假如一个现金产出单元（产生现金流的最小资产组合）已分摊了重大商誉，或具有不确定使用寿命的无形资产，原准则要求，无论当期是否已确认减值损失，都必须披露其可回收金额；而修订稿只要求在报告主体已发生减值损失的情况下，披露可回收金额。

2. 确定资产发生减值时须披露的信息。如果主体已在报告期间针对单项资产（包括商誉）或现金产出单元确认或转回了一项减值损失，则要求披露有关资产公允价值计量的额外信息，包括所采用的公允价值估值技术及变更，以及该资产公允价值计量所属的公允价值层级，对于属于公允价值层级第 2 层和第 3 层的项目，还需披露计量时所使用的假设。此外，如果主体在确认或转回减值损失时，采用了现值技术计算可回收金额，则要求主体披露所采用的折现率。

该修订将于 2014 年 1 月 1 日后实施，并向前追溯。

（二）FASB 新主席宣布 FASB 未来的工作计划

5 月 30 日，即将就任 FASB 主席的 Russell Golden 在第 32 届“美国证券交易委员会暨财务报告协会年度会议”上发表演讲，介绍了 FASB 未来的工作计划。具体如下：

1. 强化与 IASB 的合作，完成双方在收入确认、金融工具确

认与计量、租赁、减值、保险等项目的趋同工作。

2. FASB 已通过网络问卷调查的形式征求项目优先顺序的意见。目前的备选工作包括完善信息披露框架、套期、养老金会计、负债和权益等。调查结果将于近期公布。

3. 继续加强与私营公司委员会（PCC）的合作，提高私营公司会计准则质量，以满足用户对私营公司财务报表的需求。

4. 修订完善《FASB 会计准则汇编》（目前正在修订负债和所有者权益的部分）。

（三）国际财务报告准则基金会发布部分司法管辖区国际财务报告准则应用概况

6 月 5 日，国际财务报告准则基金会（IFRS Foundation）公布了包括 G20 全部国家在内的 66 个司法管辖区，应用国际财务报告准则（IFRS）的统计概况。主要如下：

1. 几乎所有司法管辖区（63 个）已公开承诺支持采用高质量的全球通用会计准则。

2. 几乎所有司法管辖区（65 个）愿意将 IFRS 作为全球通用的会计准则。

3. 大部分司法管辖区（55 个）已采用 IFRS。其中 50 个司法管辖区要求所有的上市公司采用 IFRS，约 30 个司法管辖区要求，除上市公司外的其他公司（主要包括金融企业和大型非上市公司）也要采用 IFRS。5 个司法管辖区要求除金融企业外的上市公司采用 IFRS。

4. 已采用 IFRS 的司法管辖区均表示很少自行修改准则，所做的修改大部分为有限、暂时的措施，影响不大。

5. 在采用 IFRS 的 55 个司法管辖区中，有 32 个要求在审计报告中提及对 IFRS 的遵循情况，17 个要求审计报告中提及对欧盟采用的 IFRS 的遵循情况，其他 6 个要求审计报告提及对当地财务报告准则（本土化的 IFRS）的遵循情况。

6. 有 29 个司法管辖区已采用中小型企业国际财务报告准则，另有 8 个司法管辖区正在考虑使用中小型企业国际财务报告准则。

同日，国际会计准则委员会（IASB）主席 Hans Hoogervorst 在香港的亚洲大洋洲政策论坛发表演讲，介绍了这一 IFRS 应用概况。Hans Hoogervorst 表示，他为调查结果深感鼓舞，并认为即将发布的其他地区的情况不会有很大差异。这反映了全球已普遍采用 IFRS，并且预计未来的采用者也不会对 IFRS 做太多修改。但他也认为，目前 IASB 的工作仍有改进空间。一是某些重要经济体，例如日本、美国、中国和印度，目前尚未采用或未全面采用 IFRS；二是各经济体在采用 IFRS 时，应不仅仅只是采用准则本身，还应更加重视准则应用的恰当性和一致性。

背景：国际财务报告准则基金会于 2012 年开展了关于国际财务报告准则在全球的应用情况调查。调查问题包括：是否支持逐步采用高质量全球通用会计准则、国际财务报告准则的采用情况（针对国内和境外公司）、《中小型企业国际财务报告准则》的

采用等。

（四）FASB 修订投资公司会计准则

6月7日，FASB发布了《会计准则改进—第2013—08号，金融服务—投资公司（946号主题）：范围、计量和披露要求的修订》。主要内容有：

1. 明确“投资公司”的界定标准，主要包括：从投资者获得资金，并为投资者提供投资管理服务；公司的经营目的和唯一的实质性活动是获得资本增值或投资收益；除了资本升值或投资收益以外，公司及其子公司不得从投资对象和关联方获得所有者权益以外的其他收益，等等。

2. 要求投资公司采用公允价值计量其在其他投资公司中持有的非控制性所有者权益。

3. 要求投资公司披露额外信息，包括该公司是一家投资公司的事实，以及投资公司提供给投资方的财务支持信息等等。

此修订于2013年12月15日正式生效。

（五）美国注册会计师协会发布中小型企业财务报告框架

6月11日，美国注册会计师协会（AICPA）发布了“中小型企业财务报告框架”（FRF for SMEs），对中小型企业编制财务报表的过程进行了简化。主要特点如下：

1. 与US GAAP相比，该报告框架的资产、负债、收入和费用的确认、计量及披露更加简单实用，在满足报告使用者信息需求的前提下尽可能的简化了报告内容，使信息披露更具针对性。

2. 报表编制更具备灵活性，企业可以根据报表使用者实际需求编制财务报表。

3. 将应计所得税法与其他传统会计处理方法相结合，减少了传统会计处理与税法规定不同所导致的递延税款差异。

4. 以历史成本为主要计量基础。

5. 中小型企业可自行选择是否使用该报告框架。

背景：考虑到中小型企业的财务报告编制能力和适用范围，会计准则制定机构一般针对其另行制定会计准则。IASB 于 2009 年发布中小企业国际财务报告准则（IFRS for SMEs），目前已有 80 多个国家或地区采纳使用。我国也于 2011 年发布了《小企业会计准则》，自 2013 年起在小企业范围内施行。

（六）国际财务报告准则咨询委员会举行会议讨论概念框架等多项内容

6 月 10—11 日，国际财务报告准则咨询委员会在伦敦举行会议。会议主要讨论了概念框架的修订、对金融工具（IFRS9）的有限修订等议题，主要内容如下：

1. 关于概念框架的修订

IASB 不再对财务报告目标、报告主体（已完成未发布）、会计信息质量特征等章节内容进行重新讨论修订，将在现有基础上继续完善概念框架项目，并将于 2013 年 7 月发布征求意见稿。另外，概念框架项目将不再作为 IASB 与美国财务会计准则委员会（FASB）的联合项目，也不再分阶段进行。

2. 关于对金融工具（IFRS9）的有限修订

会议回顾了 IASB 发布的有关 IFRS9 征求意见稿中的主要提议和收到的反馈：几乎所有反馈者均同意：现金流只包含本金和利息的金融资产也可能存在“修正的经济关系”（modified economic relationship）；对是否新增“以公允价值计量，变动计入其他综合收益（FV-OCI）”的金融资产类别，支持和反对意见的数量基本持平，且支持者希望该项修订尽早生效。部分反馈意见认为，目前这一修订更加复杂，与原来的 IFRS9 降低复杂性的目标相悖。

IASB 和 FASB 将自 2013 年 7 月起对这些项目进行联合复审，计划在 2013 年底完成。

会议还对有关 IASB 项目的最新资讯、采用国际财务报告准则（IFRS）的成本与效益、会计准则咨询论坛、国际财务报告准则咨询委员会的角色和构成、中小企业国际财务报告准则等议题进行了讨论。

（七）欧洲议会通过新的《会计指令》和《透明度指令》

6 月 13 日，欧洲议会投票通过了新的《会计指令》和《透明度指令》。其主要内容如下：

1. 新的《会计指令》简化了小型企业财务报表编制，减少报表附注信息量。在新指令下，小型企业只需编制资产负债表、损益表和附注即可满足监管要求，无需编制现金流量表等其他报表，从而减少了小企业的行政管理成本。《会计指令》还引入了

一项新的规定《向政府支付的款项信息披露报告》，要求大型跨国采掘和采伐公司在财务报告中按照国别披露为了获取自然资源向经营活动所在地政府支付的款项金额，从而确保企业之间竞争环境的公平性。

2. 新的《透明度指令》主要内容：（1）要求上市公司披露所持有的能产生经济效益的主要金融工具；（2）取消强制上市公司发布季度财务信息的规定。这是因为欧盟相关组织在评估后，认为通过半年度及年度财务业绩的强制披露要求，投资者利益已经可以得到充分保证。

背景：指令（Directive）是欧盟立法的一种主要形式，是欧盟为协调各成员国现行法律不一致而制定的最低标准法律要求，允许各国在遵守指令的前提下，针对本国情况适当做出差异化的规定。此次发布的《会计指令》适用于在欧洲经济区注册的全部有限责任公司，《透明度指令》则适用于所有在欧盟境内正规证券交易市场上市的公司。

（八）EFRAG 发布关于《对金融工具（IFRS9）的有限修订：分类和计量》的现场测试报告

6月17日，欧洲财务报告咨询小组（EFRAG）发布了关于《对金融工具（IFRS9）的有限修订：分类和计量》的现场测试报告，报告内容如下：

1. 测试结果显示，许多金融资产无法通过合同现金流量特征测试。很多银行业和保险业当前将这些金融工具按摊余成本计

量，或划分为可供出售类金融资产，未来它们将更多地计入“以公允价值计量，变动计入损益”（FV-PL）类金融资产。

2. 目前，金融资产分拆（Bifurcation，即对复合金融资产中的衍生工具和资产分别处理）的使用范围有限。部分银行业者表示其目前采用公允价值选择权而不是分拆，以避免会计错配。

3. 现行准则下的可供出售类金融资产大部分将记为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益”（FV-OCI）类金融资产。近一半的参与者打算将 FV-OCI 这一分类应用到战略持股和其他权益投资中，希望以此减少损益波动。

4. 由于金融工具如果无法通过合同现金流特征测试，将需要使用公允价值第三层级计量，一些来自银行业和保险业的参与者预计新要求将降低财务信息的可靠性。此外，部分参与者预计新要求的实施存在困难。

背景：IASB 在 2012 年 11 月 28 日发布了《对〈国际财务报告准则第 9 号—金融工具〉的有限修订：分类和计量》征求意见稿。EFRAG 联合一些国家会计准则制定机构就征求意见稿对现行金融资产分类和计量的影响开展了现场测试。此次测试共有 37 个公司参加，其中银行业 17 个，保险业 4 个，其他行业 16 个。

（九）日本商业会计委员会建议扩大 IFRS 的使用范围

6 月 19 日，日本商业会计委员会（BAC）召开会议，讨论日本如何更多地使用国际财务报告准则（IFRS），并于 6 月 20 日发布了最终报告。该报告主要内容如下：

1. 放宽自愿使用国际财务报告准则的实体资格。报告建议删除两条原有的旧标准，不再要求使用国际财务报告准则的实体必须是上市公司，也不再要求有国际融资或业务活动。报告建议：如果一个实体能正确按照国际财务报告准则编制合并财务报表，即允许其使用国际财务报告准则。

2. 报告建议日本启动本国会计准则与国际财务报告准则趋同程序，由日本会计准则委员会（ASBJ）初步评估，再由金融服务管理局批准。

3. 报告认为，除了那些不披露合并财务报表的主体或其他管制行业，其他行业应简化单独财务报表披露。

（十）IASB 召开 6 月例会，讨论《中小主体国际财务报告准则》的综合复核和年度改进等内容

6 月 18 日—19 日，IASB 在伦敦举行了会议，讨论《中小主体国际财务报告准则》的综合复核和年度改进（2010—2012 年和 2011—2013 年周期）等议题。本次会议还包括与 FASB 的联合会议，双方就《金融工具：分类与计量》的有限修订进行了讨论。

1. 关于《金融工具：分类与计量》的有限修订

IASB 和 FASB 分别介绍了各自收到的《金融工具：分类与计量》征求意见反馈。

2. 关于《中小主体国际财务报告准则》的综合复核

会议拟在修订“第 29 章—所得税”时，考虑政府补助的具体纳税豁免范围。同时还通过了以下问题的修订建议：

(1) 修订“第 29 章—所得税”中关于递延所得税资产和负债的抵销条款，明确在抵销递延所得税资产和递延所得税负债时，主体需要考虑项目未到期成本和免税项目的影响。

(2) 修订“第 9 章—合并财务报表和单独财务报表”中母公司不需要列报合并报表的条件。删除了“除了为在一年内出售或处置而收购的子公司外，母公司没有其他子公司，则母公司不需要列报合并报表”的条款。

(3) 将“第 12 章—其他金融工具”中与租赁相关的条款调整到“第 2 章—租赁”。

(4) 调整“第 12 章—其他金融工具”中的混合工具负债部分的计量规定。从原来的总是按摊余成本计量，修订为“混合工具负债部分的会计处理与它作为单独金融负债的会计处理保持一致”（注：混合工具是指既包含负债要素又包含权益要素的金融工具）。

(5) 建议集团在计量“以股份为基础支付”业务时，参照《国际财务报告准则第 2 号—以股份为基础支付》(IFRS 2) 中，有关“以现金结算的股份支付交易”的会计规定。

(6) 取消“第 26 章—以股份为基础支付”中部分条款的主体限制。

3. 年度改进（2011—2013 年周期）

国际财务报告准则 2011—2013 年周期的年度改进征求意见稿（ED）于 2012 年 11 月发布，其征求意见期截至 2013 年 2 月。

在收到的意见函的基础上，工作人员对部分修正案做了一些增量变化，会议通过了这些修订。最终的修订稿预计于 2013 年第四季度发行，IASB 建议修订稿于 2014 年 7 月 1 日强制生效。

4. 年度改进（2010—2012 年周期）

会议讨论了年度改进（2010—2012 年周期），主要是进一步明确《以股份为基础的支付》（IFRS2）中“与服务期相关的业绩目标长度”。IASB 计划于 2013 年第四季度发布 2010—2012 年度改进。

（十一）IASB 再次发布关于保险合同的征求意见稿

6 月 20 日，IASB 发布了修订后的《保险合同（征求意见稿）》（ED/2013/7）。征求意见稿主要内容如下：

1. 计量模型：主体应当采用当前价值法计量保险合同（注：在此方法下，主体应评估保险合同融合的各种财务和服务要素，根据这些要素组合所产生的现金流入和流出对保险合同进行计量，并假设主体在到期时向保单持有人履行给付和赔付义务）。

2. 资产负债表上的反映：保险合同在资产负债表上反映的金额包括两部分内容：一是对主体因履行合同而产生的未来现金流，并考虑风险、不确定性和货币时间价值的影响；二是合同服务边际（contractual service margin，即该保险合同的预期盈利，在以往的文件中被称作“剩余边际”）。

3. 损益表上的反映：主体应分别确认承保业绩的影响和折现率变动的影响，即在损益中确认以摊余成本为基础（amortised

cost basis) 的利息费用, 在“其他综合收益”中确认初始折现率计量的保险合同账面余额与现时折现率计量的保险合同账面余额的差异。同时, 主体应将投资成分(即保险合同规定主体在未发生保险事故时也需返还给保单持有人的金额)从在损益及其它综合收益表中列报的保险合同收入和已发生赔案中剔除。

4. 生效日及过渡办法。主体在切实可行的情况下, 应依据《国际会计准则第 8 号—会计政策、会计估计变更和差错》应用本国际财务报告准则进行追溯调整。若追溯应用不切实可行, 允许保险人使用所有能够合理获取的客观信息对合同服务边际进行估计。

背景: IASB 于 2004 年发布《国际财务报告准则第 4 号—保险合同》(IAS 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。为消除保险合同会计处理方法的实质性差异, IASB 近年来推动制定新的保险会计准则, 并于 2010 年 7 月和近期先后两次发布保险合同准则征求意见稿。

保险合同会计准则最终正式稿发布后, 将取代《国际财务报告准则第 4 号—保险合同》(IAS 4)。具体生效时间由国际会计准则理事会确定。

(十二) IASB 发布《微型企业应用<中小企业国际财务报告准则>指引》

6 月 27 日, IASB 发布《微型企业应用<中小企业国际财务报告准则>指引》(A Guide for Micro-sized Entities Applying the

IFRS for SMEs)。该指引主要内容如下：

1. 微型企业一般具有如下特征：（1）员工很少，通常是个体经营；（2）总资产和营业收入较低；（3）未在其他公司投资；未持有或发行复杂的金融工具；未发行股份或股票期权用来换取货物或服务。

2. 该指引指出，微型企业发生的交易如果不能在该指引中找到相关条款，则需在《中小企业国际财务报告准则》找相应适用条款。

背景：2009年，IASB发布了《中小企业国际财务报告准则》。该准则适用于不承担公众受托责任，但需向外部使用者公布通用目的的财务报表的中小企业。IASB此次发布的指引摘取了《中小企业国际财务报告准则》中与微型主体相关的条款，以方便微型企业使用，并未修改关于资产、负债、收益和费用的确认和计量原则。

（十三）IASB 修订 IAS39 对衍生工具和套期会计的部分规定

6月27日，IASB发布了《衍生工具的变更和继续运用套期会计（对〈国际会计准则第39号—金融工具：确认和计量〉的修订）》。该修订认为，如果套期衍生工具的变更符合下述所有标准，则主体应继续运用套期会计处理：

1. 衍生工具的变更必须是因法律法规要求或引入新法律法规所致；

2. 变更的结果是中央交易对手（CCP，或称清算组织或清算机构）替代衍生品原交易对手（场外对手）而成为新的交易对手；

3. 对套期工具的修改必须是仅限于为实现交易对手的替代所必需的修改，包括涉及担保品规定、应收款和应付款余额的抵销权、所收取费用等变更；不包括对到期期限、付款日期、合同现金流量及其计算基础的变动。

这一修订将自 2014 年 1 月 1 日施行，允许提前采用，但必须提供相应的披露。该修订应追溯应用。

背景：2009 年 9 月，二十国集团（G20）在匹兹堡峰会上提出了“所有标准化场外衍生工具合约在 2012 年底前在交易所或电子交易平台买卖，并通过中央交易对手结算所结算”的承诺。世界各国对该承诺给予了积极响应，未来所有的柜台交易衍生工具均将进行中央清算。由于衍生工具合约进行中央清算将导致交易对手的变更，为避免主体因为衍生工具变更而终止运用套期会计所带来的影响，IASB 认为迫切需求对 IAS39 进行修订。除对 IAS 39 作出修订外，IASB 还决定对预计将于 2013 年第三季度发布的《国际财务报告准则第 9 号—金融工具》（IFRS9）中套期会计相关内容作出修订。

（十四）IASB 主席就国际财务报告准则现状及发展等问题发表演讲

6 月 27 日，国际会计准则理事会（IASB）主席 Hans Hoogervorst 先生在阿姆斯特丹举行的国际财务报告准则基金会

大会上发表演讲。主要内容如下：

1. 介绍了全球采用国际财务报告准则的情况，认为国际财务报告准则在全球的应用取得了明显的进步。

2. 介绍了 IASB 的工作计划，就 IASB 的三个重要项目—减值、保险会计和概念框架发表了主要看法。

(1) 减值。IASB 于 2013 年 3 月 7 日发布的征求意见稿《金融工具：预计信用损失》(ED/2013/3) 中提出的新模型，真实反映了基础交易的经济实质。

(2) 保险合同会计。IASB 于 2013 年 6 月 20 日发布的征求意见稿《保险合同》(ED/2013/7)，将改变目前不同公司的保险合同会计处理方法存在较大差异的现状。

(3) 概念框架。IASB 计划于 2013 年 7 月发布关于概念框架项目的讨论文件，该文件涉及 IASB 认为框架中至关重要且需要予以关注的领域。

3. 阐述了切实改进财务报告披露的十点相关计划。

(十五) IASB 回应欧盟委员会关于长期融资的“绿皮书”

7 月 5 日，IASB 就《欧洲经济的长期融资》的绿皮书向欧盟委员会 (EC) 进行了回复，重点关注了欧盟委员会提出的有关采用公允价值会计原则和投资者短期行为之间潜在关系的问题。

IASB 承认公允价值会计准则可能是导致短期投资行为的诸多因素之一，但是在某些情况下，只有公允价值能够获取金融工具在复杂现金流量方面的有效信息。这并不意味着 IASB 准备对

金融工具全面采用公允价值模式计量。但是，即使是长期投资者也需要采用短期、可靠、公正的效益计量方法来跟踪其投资并管理账户。

背景：2013年3月25日，欧盟委员会发布了一份关于《欧洲经济的长期融资》的绿皮书，主要向公众咨询长期融资的定义和特点，长期融资与经济的关系及如何获得长期融资。绿皮书对公允价值是否导致了投资者的短期主义行为进行了提问。

（十六）FASB 将联邦基金有效掉期利率纳入基准利率范围

7月17日，美国财务会计准则委员会（FASB）发布了一项会计准则改进建议，将联邦基金有效掉期利率（又称隔夜指数掉期利率，OIS）纳入套期会计中的基准利率范围，并不再要求主体对类似的套期活动指定相同基准利率。该项改进于2013年7月17日生效。

背景：套期是指使用金融工具，以抵消被套期项目公允价值或现金流量的变动。在现金流量套期中，FASB将金融工具的利率分为无风险利率和信用升水两部分，规定套期会计准则只适用于计量对冲无风险利率部分的波动。无风险利率一般用基准利率代替。基准利率的定义是“活跃金融市场上被广泛认可的，高信用债务人的债务总体利率”，包括美国政府国库券利率和LIBOR掉期利率，以及此次新增的联邦基金有效掉期利率。此次将该利率纳入基准利率范围，主要是考虑到2008年金融危机以来，对该利率套期的需求显著增加。而IASB的套期会计准则不区分两

部分利率波动，因此没有明确指定基准利率。

（十七）IFRIC 举行会议讨论多项会计准则的改进事项

7月16-17日，国际财务报告准则解释委员会（IFRIC）在伦敦召开会议，会议对多项会计准则改进项目进行了讨论，形成了1项临时议程决议，提出了4项审议项目修订建议。

临时议程决议

关于《国际会计准则第19号-雇员福利》（IAS19），会议确定采用税前折现率计算设定收益负债（defined benefit liability，又称养老金固定收益计划，是由雇主支持的养老金计划，该计划下每位员工在退休时可获得的福利金额是确定的，投资风险和投资组合管理由雇主负责）。

审议项目修订建议

（1）关于《国际财务报告准则第10号-合并财务报表》（IFRS 10）/《国际会计准则第28号-对联营企业投资的会计》（IAS 28），会议认为，投资企业与其联营或合营企业之间发生资产转让交易时，对于产生的利得或损失是否全额确认，取决于交易的资产是否构成一项《国际财务报告准则第3号-企业合并》（IFRS 3）所规定的“业务”。目前，IFRS 3将“业务”定义为“一组能为投资者或其他所有者带来收益的，可管理、运作的资产和活动的集合”，会议认为该定义不够清晰，建议进一步明确定义。

背景：IFRS 10认为母公司丧失对子公司的控制权时，应全部确认收益或损失，而IAS 28要求部分确认与其联营企业或合

营企业交易所产生的收益或损失。2012年，IASB发布了《投资企业与其联营或合营企业之间的资产转让或投入（征求意见稿）》，建议如果转让或投入的有关资产不构成IFRS 3所规定的“业务”时部分确认利得或损失，如果构成“业务”，则全额确认相关利得或损失。

（2）关于《国际会计准则第16号-不动产、厂房和设备》（IAS 16）/《国际会计准则第38号-无形资产》（IAS 38），会议建议在不违背折旧和摊销基本原则（按照资产未来产生经济利益的方式计提折旧和摊销，而非按照其本身经济价值的消耗方式）的前提下，可有限使用以收入为基础的折旧和摊销方法。

（3）关于《国际财务报告准则第11号-合营安排》（IFRS 11），委员会建议，在构成一项《国际财务报告准则第3号-企业合并》（IFRS 3）所规定的“业务”时，合营中并购收益的会计处理应按照IFRS 3要求进行处理。

（4）关于《国际会计准则第28号-对联营企业投资的会计》（IAS 28），对于投资企业应享有的被投资单位有关净资产变动时，会议认为应分不同情况来处理。当被投资单位的购买选择权交易（如，实施以权益结算的股份支付）导致净资产变动时，投资企业应确认为权益；而除此之外的情况下，当投资企业对被投资单位应享有的净资产份额减少时，应确认为损益。投资企业对被投资单位应享有的净资产份额增加时，应确认为增量投资成本。

（十八）IASB就财务报告概念框架发布讨论稿

7月18日，国际会计准则理事会（IASB）发布了综合讨论文件《财务报告概念框架的复核》（DP/2013/1），征集意见截止日期为2014年1月14日。该讨论文件分为9个章节，主要包括了以下几个主题：

1. 修订了资产和负债的定义。讨论文件将资产定义为“因主体过去事项形成的，当前由主体控制的经济资源（能够产生经济利益的权利或其它价值来源）”。将负债定义为“由主体过去事项形成的、将导致经济资源转移的当前义务”。与资产和负债的原有定义¹相比，新的定义删除了“概率”的概念，不再提及经济利益的“预期”流入或流出。

2. 关于确认与终止确认。一般而言，应确认全部资产和负债。但如果某项资产或负债与实体不相关，或其相关性很小，确认没有意义，或者资产、负债不能充分公允地列报，则IASB允许不确认该资产或负债。框架还将首次包含终止确认的概念。IASB建议，如果资产或负债不再符合确认标准，应当终止确认。

3. 权益。IASB继续使用目前关于权益的定义：即主体的资产扣除其所有负债后的剩余利益，并建议通过更详尽的权益变动表反映不同类别的权益之间的变动情况。

4. 计量。IASB进一步探讨了计量的概念，并描述了不同类别的计量目标及如何识别适当的计量。IASB认为，不应要求资

¹ 在原来的IFRS概念框架中，资产定义为“由主体过去的事项形成的，由主体控制的，预期能给主体带来未来经济利益流入的资源”，负债定义为“由主体过去事项形成的现时义务，处置该义务将导致预期经济利益流出”。新的定义主要是去掉了“预期”。

产负债表的所有项目采用相同的计量方法，每一种计量方法均应在资产负债表和综合收益表列报相关的信息。

5. 列报和披露。新增了关于列报和披露的相关内容，主要介绍财务报表和财务报表附注的目的。IASB 建议，财务报表列报信息的主要目的是概括地提供关于确认资产、负债、权益、收入、费用等有用信息。报表附注披露信息的主要目的是，提供关于已确认和未确认资产负债的额外有用信息。IASB 还对披露的重要性定义、披露范围、与报表使用者的沟通原则等提出了建议。

6. 综合收益表。IASB 建议同时保留损益和其他综合收益，并列示两者的总和。所有收益和费用原则上均应在损益中列示，但与资产和负债估值变动相关的项目一般应在其他综合收益中列示，并允许转入损益。

背景：现行概念框架自 1989 年引入以来基本上未发生任何变化。2004 年，IASB 和 FASB 决定复核并修订概念框架，2010 年由于工作重点变更中止该项目。2012 年 9 月，IASB 正式将该项目再次添加至其议程，并决定对其做出两项重大变更：一是不再将其列为与 FASB 实施的联合项目，而是 IASB 单独开展的项目；二是不对框架进行实质性修订，而是着重关注尚未涵盖的主题（如，列报和披露）和因具有明显不足而需要处理的主题。此次发布讨论文件后，IASB 计划在 2014 年第三季度发布征求意见稿，并于 2015 年 9 月确定新概念框架的终稿。

（十九）IASB 完成对 IFRS 8 实施后复核

7月18日，IASB完成对《国际财务报告准则第8号-经营分部》（IFRS 8）首次实施后复核。复核的总体结论是IFRS 8已经实现了其目标，主要结论如下：

1. 管理层和投资者利用“管理层视角”（management perspective）能更高效地进行沟通。

2. 实施IFRS 8成本较低，并且该准则与FASB相关指引以较小代价实现了趋同。

3. 财务报告编制者普遍认为该准则应用良好，并获得会计业界（审计员、会计师事务所、会计标准制定者和监管者）的支持。

4. 很多人认为，按客户的国别报告收入的做法很有帮助。

不过，投资业界的观点并不一致。部分投资者表示认可IFRS 8，也有部分投资者认为，按照IFRS 8的规定，管理层对经营业务的看法会影响报告分部的披露情况，从而可能掩盖该实体的真实管理架构，或掩饰个别分部的亏损。

IASB将就实施后复核中发现的问题与FASB进行讨论，以确保与美国公认会计原则的趋同。

背景： IFRS 8是关于要求上市公司以及正计划发行融资工具的企业披露其经营分部信息的会计准则。2006年11月发布，2009年1月实施。IFRS 8的主要内容是，界定了“经营分部”、“报告分部”的概念，以及对报告分部的披露要求。其中，经营分部主要是指：实体中能产生业务收入和支出业务费用，其经营成果定期受主要管理层评估，以确定向其分配的资源，可提供详

细的财务信息的部分。报告分部是满足以下任一条件的经营分部或者经营分部的集合：（1）其报告的营业收入，包括对集团内部和外部的报告收入占有所有经营分部对内和对外收入总和的 10%或更多；（2）其报告的盈利或亏损的绝对值占有所有盈利的经营分部的盈利总额，或所有亏损的经营分部的亏损总额的 10%或更多；（3）其总资产占有所有经营分部总和的 10%或更多。

（二十）IASB 举行 7 月例会讨论金融工具会计准则等多项内容

7 月 23-25 日，IASB 在伦敦举行 7 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：分类和计量

IASB 和 FASB 讨论了金融工具分类和计量的联合审议项目。FASB 提议针对金融工具要建立一个全新的分类和计量模型，而 IASB 则提议仅对《国际财务报告准则第 9 号—金融工具》中金融工具的分类和计量做适当修订。因此，IASB 和 FASB 认为该主题需要重新联合审议，并预计在 2013 年底完成下列计划。

一是 IASB 应考虑 IFRS9 中关于“自身信用”条款的过渡问题和 IFRS9 的生效日期，同时在 IFRS9 中增加套期会计的内容。

二是 联合审议“业务模式评估”（business model assessment）的相关问题：是否仍然维持金融资产的“三分类”；怎样表述“业务模式”的目标；是否提供更多的指南来指导实务操作中的业务模式评估，等等。

三是联合审议“合同现金流特征评估”(Contractual cash flow characteristics assessment)的相关问题：采用摊余成本计量的目的是什么；将“合同现金流是否仅代表对本金和利息的支付”作为判断金融工具计量模式的基本原则，其目的是什么；“本金”和“利息”，以及“货币时间价值”等概念的确切涵义；以及在特殊场景下，如因非重大事项、或有事项、提前支付或展期，使得金融工具现金流不仅仅代表对本金和利息的支付时，是否不符合“合同现金流仅代表对本金和利息的支付”的判断标准，等等。

2. 金融工具：减值

IASB 和 FASB 分别介绍了各自的预期信用损失会计处理的征求意见稿所收到的反馈意见情况。总体情况看，IASB 的方案（初始确认 12 个月的预期信用损失）收到的反馈意见更为具体，正面评价也更多。FASB 的方案（初始确认生命周期全部信用损失）较受投资者欢迎，但财务报表编制者的意见比较偏负面。

3. 与客户之间的合同产生的收入确认。

会议对合同收入的可回收性、合同识别后的确认、交易金额确认的最低限额三方面的内容进行了讨论。

一是关于可回收性。对不带有重大融资成分的客户中反映的客户预计信用损失，需要按“价格折扣”和“亏损”分别进行处理，而区分这二者的关键在于导致未来现金流不确定的原因。

二是关于合同识别后的确认。收入模型的第一步是合同的识

别。当合同不满足合同收入的确认要求时，应按照其他相关的准则进行确认并做出解释（例如：合同识别为租赁合同，则按照租赁的相关准则进行确认）；对于主体日常活动之外的非金融资产转移，应按照 IFRS 和 US GAAP 所规定的有关控制原则来确定资产终止确认的时点，并按照有关计量的要求确定资产终止确认时的损益金额。

三是关于确认金额的最低限度要求。当主体不能确认全部交易金额时，主体应确认能确定的金额。

4. 费率管制活动。“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。此次会议主要讨论了两种类型的“费率管制活动”，一种是基于成本（cost-based）的费率管制，另一种是基于激励机制（incentive-based）的费率管制（包括最高限价和收入上限调节）。基于成本的费率管制侧重于关注实际投入（即管制对象的营运成本、资本成本、投资回报率、递延账户实际成本等）和估计成本之间的偏差。基于激励机制的费率管制侧重于关注目标产出。

会议还讨论了《中小企业国际财务报告准则》的综合复核、IFRS3 实施后的复核等内容。

（二十一）IAASB 建议改进审计报告格式

7 月 25 日，国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）发布题为《关于审计报告：新增以及修订的国际审计准则的建议稿》的文件，建议对审计报告格式做出变更，主要包括：

1. 在上市公司审计报告中增加“关键审计事项”内容。关键审计事项是指审计师通过职业判断，认为对当期财务报表审计最重要的事项。

2. 增加关于遵循独立性和其他职业道德的声明，并注明所遵循的职业道德规定的来源。

3. 审计师需与治理层沟通识别出的重大风险。

4. 增加关于持续经营的内容，对管理层使用持续经营基础假设是否恰当，以及该假设是否存在重大不确定性做出评价。

征求意见截止时间为 2013 年 11 月 22 日。

（二十二）IPSASB 发布《公共部门通用目的财务报告概念框架的序言》初稿

7 月 31 日，国际公共部门会计准则委员会（IPSASB）发布了《公共部门通用目的财务报告概念框架序言》初稿，主要内容是界定了公共部门的特征，为国际公共部门会计准则（IPSASs）和实务指引提供基础。IASASB 认为，公共部门是为公众提供服务的非营利性机构，相比私人部门的主要特征如下：

1. 公共部门资金的主要来源是非交换性交易（non-exchange transaction，如征税）。这是一种不等价交换，或者说是无偿的强制性行为，这提升了财务报告的问责目标的重要性。

2. 公共部门的预算必须经过审核批准。预算审批数和实际执行数的差异十分重要，有助于提高预算的准确性。

3. 公共部门的资产主要是非盈利性、公益性的，其目的是为

提供服务而非产生现金流量。此类资产可能有助于形成某个国家或地区的历史文化特征，或反映自然界有重要意义的领域。

4. 一般来说，公共部门会长期存续，其制定的项目计划可能影响久远，因此有必要从更长远的角度考察主体财务状况。

5. 公共部门承担着监管和调控职能。这些职能所产生的权利和义务难以确认为资产和负债。

6. 尽管目标不同，公共部门通用目的财务报告与政府统计报告之间存在密切联系和许多共同点。IPSASB 在制定概念框架时，已考虑了统计报告的需求，尽量使相关信息通用化，能同时用于两类报告。

（二十三）FASB 拟提出“公众商业实体”的定义

8月7日，FASB 发布一份会计准则改进的征求意见稿，主要内容是新增“公众商业实体（public business entity）”概念。根据文件，满足以下任一条件的都可归为“公众商业实体”：

1. 按照美国证券交易委员会（SEC）要求编制或提供财务报表；

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监管机构；

3. 为准备发行或出售证券，按照监管机构要求编制并报送财务报表；

4. 拥有（或间接持有）可在场内或场外市场自由交易的证券；

5. 持有可自由交易的证券，并受法律或监管要求定期公布

财务报表。

背景：FASB 发布这一征求意见稿的目的主要是为其正在制定的“非公众公司决策框架”的涵盖范围划定口径。符合“公众商业实体”概念的实体一般将不被纳入“非公众公司决策框架”中。未来随着后续工作的推进，FASB 还期望通过对该概念的界定，配合其他后续工作，逐步改变现行的美国公认会计准则（US GAAP）中，对“公众实体（public entity）”和“非公众实体（nonpublic entity）”的概念界定不统一的现状。

（二十四）特许金融分析师协会对财务报告披露改革提出建议

近期，特许金融分析师协会（CFA institute）发布了题为《财务报告披露：投资者对透明度、信任和数量的看法》的报告，从投资者角度提出了完善披露框架的建议。报告提出，此前 IASB 等各方在考虑财务报告披露改革时，主要是从财务报表编制人、会计师和审计师的角度出发考虑问题，而非从投资者的角度。根据 CFA 协会于 2012 年 2 月在其成员中开展的调查，许多投资者认为：财务报告披露的重点应该是提高披露的有效性和完整性，提高披露透明度，整合信息并突出重要事项。当财务报表披露变得更为有效时，无需再通过披露来弥补列报的不足，很多低效率的披露事项将会自动消失，不用刻意地为了减少披露数量而减少。该报告还从重要性、科技、成本效益、相关的行为要素等方面讨论了准则制定机构在改进披露方面需要考虑的内容。

(二十五)国际审计与鉴证准则理事会主席发表演讲介绍审计报告改进

8月16日,国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)主席 Arnold Schilder 教授,在哥伦比亚举行的地区经济增长会计计量与会计责任年会(CReCER)上发表演讲,介绍了IAASB 7月发布的《关于审计报告:新增以及修订的国际审计准则的建议稿》中对审计报告的改变及其意义。

(二十六)FASB 和 IASB 相继发布新版会计准则分类标准的征求意见稿

8月30日,FASB发布了2014年版美国公认会计准则财务报告分类标准(US GAAP Financial Reporting Taxonomy)征求意见稿。9月9日,IASB发布了2013年国际财务报告准则分类标准(IFRS Financial Reporting Taxonomy)阶段性征求意见稿。这两份征求意见稿针对过去一年会计准则的变更进行修订,并改进了原有的分类模式。两份征求意见稿的截止时间分别为2013年10月31日和2013年11月11日。

(二十七)IASB 理事会成员分析新保险合同会计准则主要特色

9月6日,IASB 理事会成员 Patrick Finnegan 发表了题为《曲折的道路:IASB 的保险合同项目》的文章,文章认为,新保险合同会计准则征求意见稿(以下简称“征求意见稿”)构建了编制、列报保险合同信息的完整框架,能使财务报告更好地反

映保险合同的经济意义，并向投资者披露影响实体保险合同收入和现金流的因素，从而更好地做出投资决策。征求意见稿使用当前价值法计量保险合同负债，在以下三个关键方面对财务报表编制人和投资者产生影响：

1. 在其他综合收益中反映折现率调整的影响

征求意见稿建议以期末利率计量保险合同负债现值，将使用初始利率折现的，因摊销而导致的负债变动计入损益，将因折现率变动导致的负债现值变动计入其他综合收益。这有利于投资者从基于成本的视角研究“损益”中的保险合同，同时又能够了解利率的变动如何影响保险负债的价值。

2. 改进保险合同收支的列报

IASB 认为，应该根据每个阶段所提供服务的价值，而不是根据收到的保费来计量收益。因此征求意见稿建议，将当期保险合同负债的减少视为当期承保服务价值的体现，并确认为保险合同收益。这种做法统一了 IASB 和 FASB 在其他合同收益方面的处理做法，也使人身险和非人身险的收益处理做法相一致。

3. 首先在合同服务边际中反映未来现金流的变动

新征求意见稿与 2010 年提出的保险合同征求意见稿都建议将保险合同负债分为两部分。第一部分是包含了风险边际和时间价值调整的“履约现金流”，该部分可视为保险公司为履约所需付出的成本现值，第二部分是合同服务边际（contractual service margin），它是保费等未来收入的现值减去履约现金流

后的剩余部分，实际上是尚未实现的利润。此次征求意见稿的改进是在每个报告期末，当未来保费收入现金流发生变动时，首先调整“合同服务边际”，当“合同服务边际”不足以抵消支出的增加时，超出部分计入损益。IASB 希望这项修订能减少估值引起的收益波动。

背景：IASB 曾于 2004 年发布《国际财务报告准则第 4 号—保险合同》(IAS 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。为消除保险合同会计处理方法的实质性差异，IASB 近年来推动制定新的保险会计准则，并曾于 2010 年 7 月发布征求意见稿。此次于 2013 年 6 月发布的《保险合同（征求意见稿）》(ED/2013/7) 主要内容如下：

1. 计量模型：主体应当采用当前价值法计量保险合同，使用报表日的利率计量并调整保险合同负债的现值，而非历史利率。

2. 保险合同在资产负债表上反映的金额包括两部分内容：一是对主体因履行合同而产生的未来现金流，并考虑风险、不确定性和货币时间价值的影响；二是合同服务边际 (contractual service margin)，即该保险合同的预期盈利。

3. 主体应分别确认承保业绩的影响和折现率变动的的影响，即在损益中确认以摊余成本为基础 (amortised cost basis) 的利息费用，在“其他综合收益”中确认初始折现率计量的保险合同账面余额与现时折现率计量的保险合同账面余额的差异。

保险合同会计准则最终正式稿发布后，将取代《国际财务报

告准则第 4 号—保险合同》(IAS 4)。具体生效时间由国际会计准则理事会确定。

(二十八) IASB 主席发表题为《欧洲与通往全球会计准则之路》的演讲

9 月 9 日, IASB 主席 Hans Hoogervorst 在柏林举行的安永 IFRS 年会上发表了题为《欧洲与通往全球会计准则之路》的演讲。演讲肯定了欧盟、IASB 和 IFRS 之间的关系是协调的, 积极的, 介绍了 IASB 在准则统一、租赁会计、减值模型、保险合同等几项重点工作上的进展情况, 并介绍了今后工作的重心——概念框架的构建及相关的披露问题。

(二十九) EFRAG 反对 IASB 监管递延账户征求意见稿

9 月 10 日, 欧洲财务报告咨询小组 (EFRAG) 致函 IASB, 反对其提出的监管递延账户征求意见稿。IASB 于 4 月 25 日发布了这份征求意见稿, 核心内容是允许 (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。但 EFRAG 认为, 这种做法会导致首次应用 IFRS 并需要使用该临时准则的实体 (继续使用原 GAAP 确认监管递延账户余额) 和首次应用 IFRS 但不需要使用该临时准则的实体之间缺乏可比性。

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。