

国际会计准则改革动态

(第 12 期 2015.10.1-2015.12.31)

中国人民银行会计财务司

二〇一六年一月七日

目录

- (一) FASB 发布针对多项准则的会计准则改进 (征求意见稿)
- (二) FEE 发布关于新企业报告编制方法构想的报告
- (三) IASB 主席发表题为《关于计量的重要研究》的讲话
- (四) IPSASB 发布两份公共部门会计准则征求意见稿
- (五) IFRIC 发布针对多项会计准则的解释征求意见稿
- (六) IASB 发布最新项目工作计划
- (七) ECON 发布对 IFRS 9 的研究成果
- (八) IASB 发布 IFRS 使用说明的征求意见稿
- (九) IASB 发布新租赁会计准则制定项目的更新说明
- (十) FASB 主席发表有关制定会计准则的主题演讲
- (十一) ASBJ 发布《概念框架中的会计确认标准》讨论稿
- (十二) IASB 发布关于 IAS 40 修订建议的征求意见稿
- (十三) IASB 发布 IFRS 年度改进项目的征求意见稿
- (十四) FASB 发布简化递延税款分类的会计准则更新
- (十五) FASB 发布明确“业务”定义的会计准则更新征求

意见稿

(十六) FASB 发布《披露框架——公允价值计量披露要求的变化》会计准则更新征求意见稿

(十七) IASB 拟修订《国际财务报告准则第 4 号——保险合同》(IFRS 4)

(十八) IASB 主席 Hans Hoogervorst 发表题为《IFRS 的 2015 及未来》的演讲

(十九) IASB 推迟《投资企业与其联营或合营企业之间的资产转让或投入》修订稿生效日期

(二十) FASB 发布 2016 年 GAAP 财务报告分类标准

(二十一) IASB 发布投资者联合扩大会议总结报告

（一）FASB 发布针对多项准则的会计准则改进（征求意见稿）

9月30日，FASB发布一份会计准则更新（征求意见稿），内容针对FASB于2014年发布的第2、3、7、18号会计准则改进¹。征求意见稿主要更新内容如下：

1、取消相关会计准则改进的生效日，同时允许私营公司放弃效用性评估。

取消上述会计准则改进的生效日，实质上是让上述会计改进立即生效。同时，根据现行会计变更与差错更正（Accounting Changes and Error Corrections, Topic 250）准则的规定，当一项新的会计准则改进强制生效后，私营公司如计划采用该会计准则改进则必须对其进行效用性评估（assessment of preferability）。征求意见稿拟允许私营公司在首次采用上述会计准则改进时放弃效用性评估，从而有助于降低私营公司的经营成本。

2. 修改“无形资产-商誉和其他（Topic 350）”与“衍生工具和套期保值（Topic 815）”两项会计准则改进（即2014年第2号、3号改进）的过渡指引，一是允许私营公司变更商誉方面的会计处理方法时不进行追溯调整；二是私营公司在首次选择时，对符合相应条件的应收账款及固定利率掉期交易可采用简易

¹ 上述四项会计改进分别对应以下会计准则主题，即无形资产-商誉和其他（Intangibles-Goodwill and Other, Topic 350）、衍生工具和套期保值（Derivatives and Hedging, Topic 815）报表合并（Consolidation, Topic 810）以及企业合并（Business Combinations, Topic 805）。

对冲会计法²，一旦采用不得变更。

此次更新的征求意见截止日期为 2015 年 11 月 16 日。

（二）FEE 发布关于新企业报告编制方法构想的报告

10 月初，欧洲会计师联合会（FEE）发布了一份报告，提出了关于新企业报告编制方法（CORE & MORE）的设想。

根据该设想，企业报告由“CORE”和“MORE”两部分组成，其中“CORE”部分是综合性报告，让报告使用者了解公司业务的核心元素，获得关键财务数据以及其它一些重要的信息，通常包含如下内容：企业使命及愿景、经营战略与目标、风险管理、包括内部控制在内的公司治理、财务报表、重要业绩指标、财务及非财务信息分析、未来规划及预测、审计报告等。而“MORE”部分是前者的补充及扩展，涵盖的信息更加详细具体，可以包括诸如人权、知识产权、风险管理报告等任何企业认为对利益相关者有价值的信息。

这种新的企业报告方法具有三大优势：一是让信息发布更及时；二是企业更新个别信息时不会影响报告的其他部分；三是满足不同利益相关者的需求。

FEE 表示，发布该报告的目的是为了引发讨论，该报告是名为“Cogito”的系列思考成果的一部分，并不代表 FEE 的官方态度。

（三）IASB 主席发表题为《关于计量的重要研究》的讲话

² 即在符合特定条件的现金流掉期会计中，企业可以用结算价格而不是公允价值作为计量依据。

10月12日，IASB主席 Hans Hoogervorst 在 IFRS 基金会与香港会计公会联合举办的会议上，发表了题为《**关于计量的重要研究**》(The big question of measurement) 的讲话，重点介绍了《财务报告概念框架(讨论稿)》(Conceptual Framework Exposure Draft) 中“计量”这一章节，分析了历史成本和现值两种计量基础的优劣，讨论了损益表的重要性以及其他综合收益(OCI)的作用。

Hans Hoogervorst 认为，在选择计量基础时，历史成本和现值并不是完全对立冲突的，历史成本在某种程度上是基于公允价值的，公允价值反映的各种缺陷也常常可能体现在历史成本核算上。他提出了三个选择计量基础的原则：第一，如果经营活动的本质是将某些资产与其他资产组合起来以生产商品或提供服务，通常应该考虑使用历史成本；第二，如果经营活动的本质是在活跃市场上进行资产或负债的交易，通常应该考虑使用现值计量；第三，如果某项资产或负债对市场因素或其它固有风险具有高度敏感性，通常应该考虑使用现值计量。此外，现金循环周期的长短也可以作为计量基础选择的参考依据。

Hans Hoogervorst 指出，损益的重要性在于能反映报告主体在特定期间内经营业绩，损益应包含企业所有收入和支出，除非某项收入或支出的剔除能提高报表信息的相关性。而这类为提高相关性而剔除的收入或支出即作为其他综合收益，能在一些明显违背常理的会计行为中(如自身债务公允价值下降导致收入虚

增的情况)发挥作用。但他强调,应严格规范和明确其他综合收益的使用,帮助提高报表信息的相关性。

(四) IPSASB 发布两份公共部门会计准则征求意见稿

10月15日,国际公共部门会计准则委员会(IPSASB)发布《重估资产减值》及《改进国际公共部门会计准则(2015版)》的征求意见稿。

1. 《重估资产减值》征求意见稿(ED 57)修订了《国际公共部门会计准则第21号——非现金产出资产的减值》(IPSAS 21)和《国际公共部门会计准则第26号——现金产出资产的减值》(IPSAS 26)的部分内容,主要修订内容为:

(1) 调整适用范围。规定IPSAS 21及IPSAS 26分别适用于《固定资产》(IPSAS 17)和《无形资产》(IPSAS 31)中,以重估价值计量的非现金产出资产及现金产出资产的减值。

(2) 调整减值确认方式。对于重估资产,按IPSAS 21及IPSAS 26计量的减值损失直接确认为损益,以其它减值标准计量的减值损失确认为重估减少额。

(3) 调整重估范围。当确认某项资产的减值损失时,企业不需要对这项资产所属类别的其他资产进行重估。

2. 《改进国际公共部门会计准则(2015版)》征求意见稿(ED58)的主要内容为:

(1) 概念框架的改进:为了与公共部门财务报告的概念框架保持一致,IPSAS对概念框架的内容做了相应修订,内容涉及

会计信息质量特征、会计政策及选择运用政策所使用的信息等方面。特别是在第3章质量特征部分，改进稿将采用“真实表述”而非“可靠性”作为会计信息的质量特征。

(2) 一般改进：一是持有可供出售的非流动资产和非持续经营条件下的会计处理不再参考国际或国内的会计准则；二是阐明 IPSAS32 和 IPSAS17 在资产记账方式上的不一致。

(3) 政府财政统计报告的改进：修改两个会计科目，将“弹药”科目修改为“军事存货”，将“专业军用设备”科目修改为“武器系统”。

(4) 与 IFRS 趋同方面的改进：定义生产性植物³，因生产性植物满足 IPSAS17 中固定资产的定义，产出模式也类似于固定资产，故在改进稿中将生产性植物纳入 IPSAS17 适用范围。

征求意见截止日期为 2016 年 1 月 15 日。

(五) IFRIC 发布针对多项会计准则的解释征求意见稿

10 月 21 日，国际会计准则解释委员会 (IFRIC) 发布《所得税不确定性的会计处理》(Uncertainty over Income Tax Treatment) 和《外汇现金交易与预付报酬》(Foreign Currency Transactions and Advance Consideration) 的征求意见稿。

1、《所得税不确定性的会计处理》征求意见稿主要解决因以下情形产生的问题：在会计实践中，因不确定性事项导致企业

³生产性植物是用来生产或供应农产品，预计生产周期超过一个会计年度，一般不会作为农产品出售的植物类资产。

所得税发生税金支付或返还时，《国际会计准则第 12 号——所得税会计》（IAS 12）中的递延所得税资产和负债的会计确认与计量与现行税法存在差异。征求意见稿主要内容如下：

（1）适用范围。该解释主要适用于按 IAS 12 确认和计量递延所得税资产和负债时出现所得税不确定事项的情形，这些不确定性事项会影响应税利润、税基、税收抵免和税率。

（2）处理方式。一是要假定税务部门掌握了充分的信息，有权且必定会对报税的所有项目进行检查；二是要基于“是否能够有效说明不确定性”的标准来选择课税方法；三是必须评估所选择的课税方式是否能获得税务部门认可。如果被认可的概率较大，企业对申报事项的应税利润、税基、未利用的可抵扣亏损和税收抵免、税率的会计处理应与所选择的课税方式相关规定保持一致；如果被认可的概率较小，企业有两种确认方法供选择，一种是概率最大法，即按被认可概率最大的税额进行确认；一种是预期价值法，即对所有可能的被认可税额以概率加权的方法进行确认。

（3）披露要求。企业对所得税不确定性会计处理的披露应遵循《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》（IAS 1）、《国际会计准则第 12 号——所得税会计》（IAS 12）和《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债及或有资产》（IAS 37）的要求。

2、《外汇现金交易与预付报酬》征求意见稿主要解决因以下情形产生的问题：在实践中，以外币计价的交易按《国际会计准

则第 21 号——汇率变动的的影响》(IAS 21) 进行报告，当因交易产生的资产、支出、收入进行确认前就已完成相关报酬的收付，报告选择的即期汇率往往不同。征求意见稿主要内容如下：

(1) 适用范围。该解释稿适用的情形是：报酬以外币计价，报酬收付先于相关资产、费用和收益的确认，预付资产或合同负债为非货币性质⁴。

(2) 处理方式。即期汇率应按以下两个日期孰早为准：预付资产或合同负债的初始确认日期和相关资产、费用和收益在财务报表中的确认日期。如果交易是分阶段确认的，则每个阶段都应确定相应的即期汇率，分阶段确认所采用的即期汇率应以各阶段的交易日期为准。

(3) 转换调整。企业在初次使用该解释稿中的处理方法时，有两种调整方式可供选择：一是按《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》(IAS 8) 的规定对交易进行追溯调整；二是对初始确认日期晚于企业初次使用该解释稿中处理方法的报告期期初的资产、支出或收入进行前瞻调整，同时对初始确认日期晚于企业初次使用该解释稿中处理方法的前一个报告期期初的资产、支出或收入进行前瞻调整，第二项调整作为第一项调整的对比在当期财务报表中列示。

⁴ 当企业在相关资产、支出或收入确认前就支付或收到全部或部分报酬，企业一般会确认非货币性质的资产或负债。非货币资产表示企业收取货币或服务的权利（即预付资产），非货币负债表示企业交付货币或服务的义务（即合同负债），当相关资产、支出或收入按规定确认时，相应非货币资产或负债即终止确认。

征求意见截止时间为 2016 年 1 月 19 日。

(六) IASB 发布最新项目工作计划

10 月 26 日，IASB 宣布了主要项目的最新工作计划：

1、《租赁》会计准则：计划在 3 个月内发布正式稿。

2、《概念框架》：计划在 6 个月内发布项目说明定稿 (Decide Project Direction)。

3、《披露建议——披露原则》：计划 6 个月内发布讨论稿。

4、《保险合同》会计准则：计划于 6 个月后发布正式稿。

5、《披露建议——重要性原则的实际运用说明》：计划 6 个月后发布研究项目说明定稿。

6、《披露建议——会计政策与会计估计的变化》：计划 6 个月后发布征求意见稿。

7、《动态风险管理——宏观对冲的组合重估法》：计划 6 个月后发布讨论稿。

8、《利率管制活动》：计划于 6 个月后发布讨论稿。

(七) ECON 发布对 IFRS 9 的研究成果

10 月 27 日，欧洲议会下属的经济和货币事务委员会 (ECON) 发布了对《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》(IFRS 9) 的研究成果，主要包括以下 4 项研究内容：

1、《IFRS 9 对金融稳定和监管规则的意义》。这份报告研究了 IFRS 9 中预期损失模型⁵对金融监管规则的影响以及对金融稳

⁵ 在该模式下，对金融资产减值的初始计量基于预期现金流量确认利息收入，后续减值损失通过对预期信

定的潜在意义。认为与《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认与计量》（IAS 39）采用的实际损失模型⁶相比，预期损失模型能提高减值测试的时效性和损失确认金额的全面性，有效缓解顺周期效应，有利于加强对金融机构的监管。此外，预期损失模型还能提高贷款损失会计处理的透明度，有利于维护金融市场稳定。

2、《IFRS 9 与国际会计准则应用原则》。欧盟对国际会计准则的应用必须满足 3 个原则：（1）准则的真实与公允；（2）有益于欧洲公共利益；（3）生成的会计信息满足可理解性、相关性、可靠性和可比性的质量特征。报告认为，IFRS 9 用预期损失模型取代实际损失模型，没有从根本上改变 IAS 39 中关于金融工具的会计处理方法，也没有违背上述 3 项原则的规定，因此建议欧盟采用该准则。

3、《IFRS 9 与 IAS 39 在希腊债务危机中的实证研究》。2009-2011 年期间，希腊主权信用评级急剧下降，该研究报告分别运用预期损失模型和实际损失模型对 2009-2011 年期间各个阶段的希腊国债进行减值相关的会计计量，结果显示使用预期损失模型计提减值的时间早于实际损失模型，但晚于按公允价值计提损失的模式，数量上也较小。

4、《FASB 与 IASB 基于预期损失的金融工具减值会计处理方

用损失的重估予以确认。

⁶ 在该模式下，对金融资产的减值只有当存在客观证据表明贷款已经发生减值时，才可以按贷款的摊余成本和预期未来现金流量的现值之差计提贷款减值准备金。

式对比》。该报告列举了自 2009 年以来，IASB 与 FASB 为计量金融工具因信用风险所发生的减值，在研究预期损失方面所开展的工作，并在一些关键要素上对 IASB 与 FASB 所采用的方法进行了比较。这些要素包括使用范围、损失的确认和计量、以 FVOCI（公允价值变动计入其他综合收益）进行计量的金融资产的处理、购入信用受损金融资产的处理、利息收入的确认等。该报告认为，FASB 与 IASB 当前所采用的减值方式均凝结了大量的心血（包括两者之间多次试图在这方面融合统一），也都具有理论与现实基础。FASB 倾向于更早的确认预期损失以保证损失准备的充足性，IASB 则通过预期损失估计的变化来反映经济的稳定性。但两者之间的不同仍会增加企业编制报表的难度与成本，未来 FASB 与 IASB 在会计标准统一上将面临更大的压力。

（八）IASB 发布 IFRS 使用说明的征求意见稿

10 月 28 日，IASB 发布了 IFRS 使用说明（Practice Statement）中的“财务报表重要性原则的应用”征求意见稿，以明确重要性原则的概念以及在财务报表编制中的应用方法。主要内容如下：

1、重要性原则的特征。该征求意见稿基于《财务报告概念框架（征求意见稿）》，将判定重要性的原则描述为：“某项财务信息的遗漏或失真是否会影响财务报告主要使用者的决策”。重要性原则普遍适用于一般目的财务报告的编制，编制者应评估财务信息对报表主要使用者的决策影响程度，在评估时应结合个体

评估与整体评估，并考虑定性与定量因素。

2、财务信息在报表中的列报与披露。企业在编制财务报表时，应充分考虑提供的财务信息是否有助于报表使用者评估企业未来净现金流量以及企业资源管理的情况。IASB 提供了评估的三个步骤：（1）评估主要的财务报表中应包含哪些信息；（2）评估报表附注中应披露哪些信息（包括对适当性的评估）；（3）对财务报表进行整体评估。通过上述步骤权衡披露财务报表信息，并保证报表的全面性和可理解性。IASB 强调，企业披露信息时，不能以无关信息掩盖重要事实或者将不同性质和功能的重要事项进行归并，从而降低财务报表的可理解性。

3、信息遗漏或失真。对信息遗漏或失真的重要性评估必须采取个别评估和整体评估相结合的方式。如果重要信息的遗漏或失真所造成的后果整体上可以相互抵消，此类遗漏或失真仍然属于重要事项。此外，故意遗漏或使信息失真也属于重要事项。

4、确认与计量。当企业在考虑对其认为不重要的项目是否需遵循 IFRS 某条规定时，要应用重要性原则，当 IFRS 相关规定会对企业财务报表产生重大影响，那么企业应严格遵循这些规定。此外，当企业利用会计差错来故意粉饰企业财务业绩、财务状况和现金流时，其财务报表必然会违反 IFRS 的规定。

征求意见截止时间为 2016 年 2 月 26 日。

（九）IASB 发布新租赁会计准则制定项目的更新说明

10 月 29 日，IASB 发布新租赁会计准则制定项目的更新说明，

对“租赁”进行了重新定义：租赁是承租人用对等的报酬来交换一定期间某项资产使用权的协议。在租赁期内，承租人拥有对租赁资产的直接支配权，并有权获取租赁期间使用该资产带来的所有经济效益。

此外，说明中还包括新准则的应用指引草案，附带了一些说明“租赁”新定义的范例。

（十）FASB 主席发表有关制定会计准则的主题演讲

11月4日，联合国贸易和发展会议（UNCTAD）在瑞士日内瓦召开第32届国际会计标准政府间工作组（ISAR）年会，FASB主席Russell Golden在会议上做主题演讲。

Russell Golden历数了自1929年以来美国发生的数次经济金融危机，认为引发危机的一个重要因素是缺乏高质量的财务报告，并得出以下结论：（1）会计准则的首要目标是提高财务报告的真实性，公司在资本市场的盈亏判别主要基于其业绩，而这必须取决于自身财务报告的真实性和准确性；（2）会计准则制定工作在推进高质量财务报告过程中发挥了重要的作用，这需要会计准则与审计准则制定者、证券监管机构等多方共同努力，以提高财务报告的真实性和相关性。

Russell Golden还简要介绍了FASB目前开展的旨在提高财务报告透明度的两个项目：一是制定新租赁会计准则，提高公司在租赁交易中对租赁资产和负债进行会计确认的透明度和可比性；二是运用预期信用损失模型对金融资产减值进行合理确认，

要求企业在资产负债表中反映考虑信贷资产预期损失后的金融资产净值。

（十一）ASBJ 发布《概念框架中的会计确认标准》讨论稿

11月12日，日本会计准则委员会（ASBJ）发布了题为《概念框架中的会计确认标准》的讨论稿，建议IASB在《财务报告概念框架》中仍然保留“可能性”会计确认标准（probability criterion）。

ASBJ在讨论稿中分析了“可能性”标准在财务报告概念框架中发挥的作用，认为取消该标准会有以下后果：（1）影响会计准则制定的连贯性；（2）提高财务信息获取的成本，从而降低信息的有用性；（3）降低会计准则的可理解性。

ASBJ同时认为并不是所有的会计确认事项都适用于“可能性”标准，并就“可能性”标准的适用情形提出以下建议：

如果某项资产或负债的确认基于交易事项⁷形成的权利或义务，那么该项确认没有必要使用“可能性”标准。反之，如果某项资产或负债的确认基于交易之外的事项形成的权利或义务，那么该项确认应该使用“可能性”标准。

背景：IASB现有《财务报告概念框架》中关于某项要素的确认必须同时满足以下两个条件：（a）与该要素有关的经济利益很可能流入或流出企业；（b）该要素的成本或者价值能够可靠地计量。其中条件a与“可能性”标准显著相关。2015年5月，

⁷附带价值的事物在各主体间的传递，如购买或销售行为。

IASB 发布了《财务报告概念框架》修订的征求意见稿，建议修改会计确认标准，取消了“可能性”标准，将资产或负债确认的条件变更为相关性、真实反映和成本/收益原则。

（十二）IASB 发布关于 IAS 40 修订建议的征求意见稿

11 月 19 日，IASB 发布题为《投资性房地产的转换》（Transfers of Investment Property）的征求意见稿（ED/2015/9），主要针对《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》（IAS 40）的部分内容提出修订建议。具体情况如下：

目前 IAS 40 没有明确对处于建造或开发过程中的资产，如果其用途发生明显改变，是否能由存货转换成投资性房地产。

征求意见稿建议明确：当且仅当企业某项资产的用途发生改变，且改变用途后开始满足或不再满足投资性房地产的定义，才能进行投资性房地产与其他资产之间的转换。该征求意见稿尚未明确修订具体生效日期。

征求意见截止时间为 2016 年 3 月 18 日。

（十三）IASB 发布 IFRS 年度改进项目的征求意见稿

11 月 19 日，IASB 发布题为《2014-2016 年国际财务报告准则年度改进项目》（Annual Improvements to IFRSs 2014-2016 Cycle）的征求意见稿（ED/2015/10），主要针对《国际财务报告准则第 1 号——首次采用国际财务报告准则》（IFRS 1）、《国际财务报告准则第 12 号——在其他主体权益的披露》（IFRS 12）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)的部分内容提出修订建议。具体情况如下:

1. 关于 IFRS 1。主要删除了首次使用 IFRS 时在金融工具列报、雇员福利、投资主体评估等方面的豁免条款。IASB 认为, 由于与上述条款相关的豁免期限已过, 这些豁免条款实际上已无效。IASB 还指出制定这些豁免条款的预期目标已经完成。

2. 关于 IFRS 12。主要明确了 IFRS 12 中其他主体权益披露要求的适用范围。规定 IFRS 12 中的披露要求(第 10-16 段内容除外)同样适用于企业在其他主体中按《国际财务报告准则第 5 号——持有待出售的非流动资产和终止经营》(IFRS 5)的规定被归类为持有待售、待分配给股东及非连续经营的权益。

3. 关于 IAS 28。主要明确以下内容: 企业向联营或合营企业(该企业被风投组织、共同基金、信托公司或类似的主体直接或间接持有)投资, 可以根据《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》(IFRS 9)的规定, 在对这些投资进行初始确认时, 逐笔选择以公允价值计量且其变动计入当期损益。此外, 对于自身不是投资主体, 但在联营或合资的投资主体中持有股份的企业, 在使用权益法核算其在投资主体子公司的权益时, 可以选择与投资主体相同的、以公允价值计量的方式。企业在投资主体处于如下阶段时均可进行选择: (1) 联营或合资企业在初始确认时即为投资主体; (2) 联营或合资企业改变为投资主体后; (3) 联营或合资的投资主体首次成为母公司后。

征求意见截止时间为 2016 年 2 月 17 日。

（十四）FASB 发布简化递延税款分类的会计准则更新

11 月 20 日，FASB 发布《资产负债表中递延所得税的分类》会计准则更新（ASU No. 2015-17），主要针对《FASB 会计准则汇编第 740 号——所得税》（Topic 740）的部分内容进行修订，旨在简化递延所得税在企业资产负债表中的分类。

现行的美国公认会计准则要求企业将递延所得税资产与负债在分类资产负债表⁸中按流动性来分类。然而报表使用者认为，这种分类方式可能需要花费较高的成本，并且可能不适用于需要在将来某一时点进行转回的递延所得税资产或负债。所以此次更新将此类递延所得税资产或负债统一归类为非流动性资产与负债。

此项更新适用于所有提供分类资产负债表的主体，其中：公众企业应在 2016 年 12 月 15 日之后的会计年度，遵循更新后的准则编制中期、年度财务报告；其他企业则应在 2017 年 12 月 15 日之后的会计年度，遵循更新后的准则编制年度财务报告，在 2018 年 12 月 15 日之后的会计年度遵循更新后的准则编制中期财务报告。

（十五）FASB 发布明确“业务”定义的会计准则更新征求意见稿

11 月 23 日，FASB 发布题为《明确“业务”的定义》的会计

⁸ 分类资产负债表是指将账户组成小类进行报告的资产负债表，以帮助使用者快速掌握公司的财务状况，为决策者提供更多的信息。

准则更新征求意见稿，主要针对《FASB 会计准则汇编第 805 号——企业合并》(Topic 805) 的部分内容进行修订，旨在明确该准则对“业务”的定义，从而有助于投资者判断某项交易是收购（或处置）资产还是企业合并⁹。具体如下：

现行 Topic 805 虽然规定了“业务”应具备的三个要素：投入、加工处理及产出，但未明确满足“业务”定义的最小投入及加工处理的量，导致不同的人对“业务”定义有不同理解¹⁰，而产出被定义为向投资者及所有人以红利、更低的成本或其它经济利益的方式提供回报的能力，又使得许多交易能轻易地满足这一定义¹¹。众多报表使用者认为当前“业务”的定义过于宽泛，导致许多属于资产购置的交易被归类为企业合并。此外，使用当前对“业务”的定义来判断交易的性质很困难。

2. 修订内容。该征求意见稿主要进行了如下修订：（1）增加的条款：将“业务”描述为：“一组完整的资产或行为，通过管理和加工处理后，能达到以红利、低成本或其他经济利益的形式直接向投资者、成员、参与者等提供回报的目标”；说明了资产或行为组合“暂无产出但有产出的能力”、“有产出，同时有投入与加工处理”、“有产出但没有投入与加工处理”的三种情况以及

⁹ 如果企业通过交易获得了某一项或多项资产或行为的组合，被购买方（资产或行为的原所有者）无法将这些组合形成业务，则该交易不构成企业合并。

¹⁰ 比如，在房地产交易市场，交易参与者可以租用一栋房屋（投入），稍加处理（加工处理）后向他人出租然后获得租金收入（产出），按原“业务”定义，可将上述资产或行为的组合定义为业务。

¹¹ 比如，一台新购置的机器一般可以降低运行成本，这也符合现有“产出”的定义。

判断的依据；说明了不能定义为“业务”的特殊情况及判断的依据、“业务”定义的应用举例。（2）修改的条款：修改“产出”的定义，对符合“业务”定义要求的最小投入及加工处理的量进行了规定，增加“市场参与者”的词条解释索引，修改了“商誉”在判断时所能起的作用，删除了暂时没有产出的资产或行为组合是否满足“业务”定义的判断方法。

征求意见截止日期为 2016 年 1 月 22 日。

（十六）FASB 发布《披露框架——公允价值计量披露要求的变化》会计准则更新征求意见稿

12 月 3 日，FASB 发布《披露框架——公允价值计量披露要求的变化》会计准则更新征求意见稿，针对《FASB 会计准则汇编 820 号主题——公允价值计量》（Topic 820）的部分内容进行修订，旨在改进财务报告附注信息披露的有效性。主要变化包括：

1、删除四项不能够提供有效信息的披露要求，包括：在第一层次和第二层次¹²之间转换的金额及原因；确定各层次之间转换时点的政策；第三层计量使用的估值政策和流程；非上市公司重新按第三层次公允价值计量时，报告期末未实现利得或损失的变化。

¹² FASB 规定，公允价值在计量时应分为 3 个层次。第一层次是企业在计量日能获得相同资产或负债在活跃市场上报价的，以该报价为依据确定公允价值；第二层次是企业在计量日能获得类似资产或负债在活跃市场上的报价，或相同或类似资产或负债在非活跃市场上的报价的，以该报价为依据做必要调整确定公允价值；第三层次是企业无法获得相同或类似资产可比市场交易价格的，以其他市场参与者对资产或负债定价时所使用的、相对资产本身足够重要的参数为依据确定公允价值。

2、调整三项要求，包括：非上市公司重新按第三层次计量公允价值不必调整期初余额；只有在被投资企业公开声明或告知投资企业其清算资产或清算资产约束解除的时间安排时，投资企业才需要披露上述时间安排；仅需披露到报告日止的计量不确定性。

3、新增两项要求，包括：当公允价值计量层次变化时，企业需按照层次披露应计入当期其他综合收益的未实现利得或损失总额（或净资产变化）；使用第三层次计量公允价值时，企业应当披露所使用参数的范围、加权平均值和时间段。

征求意见截止时间为 2016 年 2 月 29 日。

背景：披露框架项目（Disclosure Frame Work Project）致力于改善财务报告信息披露的有效性，主要包含两项内容，一是制定框架以推动 FASB 在披露要求上达成一致，二是企业谨慎实践披露要求。2014 年 3 月，FASB 发布《财务报告概念框架—第 8 章：财务报告附注》（Conceptual Framework for Financial Reporting—chapter 8: Notes to Financial Statements）。之后，以此为指导制定了《披露框架——公允价值计量披露要求的变化》会计准则更新征求意见稿。

（十七）IASB 拟修订《国际财务报告准则第 4 号—保险合同》（IFRS 4）

12 月 9 日，IASB 发布修订 IFRS 4 征求意见稿，旨在解决因

IFRS 9 与新保险合同生效日不同而可能引发的问题¹³。该征求意见稿为企业在会计处理方法上提供了两个选择：

1、叠加法 (Overlay Approach)

当符合以下条件时，企业可计算金融资产按 IFRS 9、IAS 39 确认的损益，并将两者的差额由损益调整至其他综合收益。

(1) 企业是首次使用 IFRS 9，或此前仅遵循 IFRS 9 关于“以公允价值计量且变动计入损益的金融负债”的列报规定。

(2) 金融资产与属于 IFRS 4 范围的保险合同有关，在 IFRS 9 下以公允价值计量且变动计入损益，在 IAS 39 下以摊余成本计量或属于可供出售资产。

采用叠加法调整的金额应在利润表和其他综合收益表中单独列示，该金额对损益相关项目的影响应在损益表中或财务报告附注中披露，首次采用 IFRS 9 的企业在使用叠加法时还应对金融资产进行追溯性调整。

2、延迟法 (Deferral Approach)

在 2021 年 1 月 1 日前，主营业务属于 IFRS 4 范围，未采用 IFRS 9 或仅遵循 IFRS 9 关于“以公允价值计量且变动计入损益的金融负债”列报规定的企业，可暂时豁免使用 IFRS 9。

征求意见截止时间为 2016 年 2 月 8 日。

¹³ IASB 计划制订新保险准则以替代 IFRS 4。由于 IASB 希望新保险准则发布后有至少三年实施期，其强制生效期将晚于 IFRS 9 的强制生效期（2018 年 1 月 1 日），这可能导致损益的波动、会计错配、高成本等问题。

（十八）IASB 主席 Hans Hoogervorst 发表题为《IFRS 的 2015 及未来》的演讲

12 月 10 日，IASB 主席 Hans Hoogervorst 在于美国华盛顿举办的美国注册会计师协会（AICPA）年会上发表了题为《IFRS 的 2015 年及未来》的演讲，总结了 2015 年 IASB 的工作成绩，并对未来进行了展望。

Hoogervorst 指出，2015 年 IASB 做到了以下几点：一是 IASB 同 FASB 趋同项目已接近完成，最近还发布了收入确认准则和租赁会计准则的更新；二是 IFRS 在亚洲最大经济体（日本、中国、印度）获得进一步推广；三是 IFRS 在美国被越来越广泛地采用。

Hoogervorst 表示，2016 年 IASB 和 IFRS 基金会将要开展包括组织结构有效性在内的三项征询；今后，IFRS 会更加注重信息相关性，以使财务报告披露更为有效、更易理解。

最后，Hoogervorst 希望美国能够更积极参与到 IFRS 的制定过程中来。

（十九）IASB 推迟《投资企业与其联营或合营企业之间的资产转让或投入》修订稿生效日期

12 月 17 日，IASB 发布《投资企业与其联营或合营企业之间的资产转让或投入》修订稿终稿，将生效时间无限期延后，直到权益法会计处理研究项目完成。

2014 年 9 月，针对投资者与其联营或合营企业之间因资产转让或交易所产生的利得或损失的确认问题，IASB 发布《投资

者与其联营或合营企业之间的资产转让或投入》修订稿¹⁴，生效日期为 2016 年 1 月 1 日，允许提前采用。2015 年 7 月，IASB 决定将该问题作为权益法会计处理研究项目的一部分，研究项目完成后可能会再次对《国际会计准则第 28 号—对联营和合营的投资》（IAS 28）进行修订。为了避免企业在短时期两次调整会计准则，IASB 决定推迟《投资企业与其联营或合营企业之间的资产转让或投入》修订稿的生效时间，但企业仍可提前采用。

（二十）FASB 发布 2016 年 GAAP 财务报告分类标准

12 月 17 日，FASB 发布了 2016 年 GAAP 财务报告分类标准（以下简称分类标准）¹⁵，目前正在等待美国证监会（SEC）的最终确认。2016 年分类标准以 2015 年分类标准为基础修订，因分类标准简化倡议¹⁶、会计准则更新、行业（包括保险、金融服务等）变化、索引项目¹⁷（Reference Project）等原因，2016 年分类标准除增加少量标签外，还废除了一部分标签，并修改了部分标签定义和索引。同时，2016 年分类标准还增加了“变动标记”

¹⁴ 《投资者与其联营或合营企业之间的资产转让或投入》修订稿是对《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—对联营和合营的投资》（IAS 28）的小幅修订。

¹⁵ GAAP 财务报告分类标准是一组以可扩展商业报告语言（XBRL）格式编制的计算机可识别标签，企业可以利用其对标准样式财务报表以及相关附注中数以千计的财务数据进行精确标注。这些标签使得计算机能够自动搜索、组织和处理数据，从而让投资者、分析师、新闻人士以及监管机构能够便捷地获取并分析数据。

¹⁶ 分类标准简化倡议始于 2014 年，包括废除使用频率较低的标签，废除概念模糊的标签、只保留对同一事物进行描述的不同标签的其中一个等。

¹⁷ 索引项目是指：检查所有含有 SEC 索引（SEC references）的标签，当 SEC 索引是多余的或标签能够索引至 FASB 会计标准汇编（Accounting Standards Configuration）中 S99 章中的相关内容，就删除标签中的 SEC 索引。

(Change Label)，用来记录分类标准中相关要素的变动日期及变动情况。

(二十一) IASB 发布投资者联合扩大会议总结报告

12月23日，IASB针对投资者联合扩大会议发布了题为“损益信息能否更有效”的总结报告，概括了与会者的主要观点，包括：

一是从损益表获得的财务信息非常关键。通常，损益是投资者分析的起点。当然，投资者和贷款机构仍需要完整的财务报告去合理评价企业的业绩表现、净资产质量和盈利质量。

二是鉴于目前IFRS关于其他综合收益的指引较为复杂、难于理解，建议IASB应准确地定义财务绩效，明确其他综合收益的含义和重要性，并说明在实践中如何区别损益和其他综合收益。同时，出于可比性考虑，企业对利润表中的综合收益项目进行分解时应保持一致。

三是鉴于投资者经常使用非一般公认会计准则（NON-GAAP）业绩衡量指标来评估和测量企业经营现金流量，建议IASB单独建立一组统一的NON-GAAP业绩衡量指标，如息税、折旧、摊销前利润（EBITDA）和息税前利润（EBIT）。

四是商誉是影响资产负债表和利润表的重要事项，建议IASB重新对该领域进行研究。

五是赞成重新引入“谨慎性”概念。与会者指出，之前IASB在定义“谨慎性”时，仅关注不确定性背景下管理层做出决策时

的谨慎性实践。实际上，“谨慎性”概念可以更加广泛，以帮助报表使用者评估企业管理情况，了解管理层是否开展了股东认为不合理的风险活动。

背景：2015年10月22日，由欧洲财务报告咨询组（EFRAG）、欧洲金融分析师协会（EFFAS）、意大利财务顾问和分析师协会（AIAF）和IASB在米兰召开投资者联合扩大会议，主题为“损益信息能否更有效”，旨在推动欧洲各国对于财务报告概念框架的深入讨论；获得使用者（特别是对不准备向IASB或EFRAG递交意见信的使用者）的意见与建议并进行讨论。会上，由财务报告使用者、学者、IASB和EFRAG的代表组成的讨论小组以及其他会议参与者讨论了损益、其他综合收益的重要性及当前相关会计准则的局限。