

IASB 发布《财务报告概念框架（征求意见稿）》（第二期） - 致同研究之 IFRS 系列（二十四）

简介

2015 年 5 月 28 日，国际会计准则理事会（IASB）发布了《财务报告概念框架（征求意见稿）》（以下简称“征求意见稿”），对现行概念框架进行修改或修订的问题提出了相关建议，并向全球公开征求意见。我们对征求意见稿中变化的内容分两期进行介绍，本期介绍关于计量、列报和披露及综合收益表列报的内容；上期介绍了关于财务报告概念框架的目标和地位、财务报表要素、资产和负债定义的额外指引、确认和终止确认及权益的定义以及负债和权益要素区分的内容（详见致同研究之 IFRS 系列（二十三））。截至 2016 年 3 月 2 日，IASB 共收到 233 份反馈意见函。

一、项目背景

财务报告概念框架阐明了编制和列报财务报表的基本概念，主要作用是协助 IASB 界定在制定和修订国际财务报告准则过程中应当一致应用的概念。

2006 年 10 月，IASB 和美国财务会计准则委员会（FASB）在联合会议上决定设立财务报告概念框架项目，复核并修订概念框架。该项目确定了 8 个阶段的内容，包括目标和质量特征、要素和确认、计量、报告主体、列报和披露、目标和现状、适用于非营利主体和待解决问题等。在这 8 个阶段中，仅有目标和质量特征已经确定终稿，于 2010 年 9 月发布并作为现行概念框架的第一章和第三章。该项目由于工作重点变更及进展缓慢而导致其于 2010 年被中止。

2012 年 9 月，IASB 正式重启了曾中止的概念框架项目，新项目不再是与 FASB 实施的联合项目，而是 IASB 单独开展的项目。而且 IASB 不再旨在对概念框架进行实质性修订，而是着重关注尚未涵盖的主题或具有明显不足而需要处理的主题。

2013 年 7 月 18 日，IASB 发布了讨论稿《对财务报告概念框架的复核》，其中提出了 IASB 认为需要对现行概念框架进行修改或修订的问题的相关建议。涉及的内容包括对概念框架的主要目标进行重述、修订资产和负债的定义、资产和负债确认和终止确

认时点、权益的定义以及负债和权益要素的区分、多种计量属性、列报和披露、区分损益和其他综合收益的原则等。征求意见截止期为 2014 年 1 月 14 日。IASB 在考虑大家的反馈意见后，从讨论稿中的几种观点或方法中选择一种 IASB 认为最可行、受到最多认可的观点或方法，形成征求意见稿。

二、征求意见稿中的主要意向性决定

IASB 在征求意见稿中作出的主要意向性决定包括：

（一）计量

现行概念框架对计量以及何时采用何种计量方法的指引十分有限。IASB 关于计量目标的意向性决定为：

（1）不界定单独的计量目标。

（2）将计量对财务报告的整体目标描述为：计量是将企业的资源和要求权以及相关变化用货币形式定量化的过程，该信息有助于信息使用者评价企业未来现金流量和管理层对企业经济资源的受托责任。

IASB 关于计量的质量特征的意向性决定包括：

（1）明确了当 IASB 选择一项计量基础时，应当考虑财务状况表和综合收益表中会计处理结果的性质和相关性。

（2）明确了与项目相关的不确定性水平是在选择计量基础时应当考虑的因素。如果一项计量基础具有较高程度的不确定性，该事实本身并不意味着计量不能提供相关信息。

（3）当描述与一个项目的计量相关的不确定性时，不使用“可靠性”术语。

（4）保留计量中关于如实表达的内容。

（5）如实表达本身并不必然产生有用的信息，表达的信息还必须具有相关性。

（6）解释了需要权衡产生一项新的或者不同的计量基础的收益要大于增加的成本或复杂性。这将取代讨论稿中应当采用尽可能少的计量属性来提供最相关的信息的相关内容。

（7）保留了讨论稿中关于计量基础的必要和不必要变化的讨论。

（8）保留了讨论稿中关于其他强化质量特征的讨论。

（9）明确指出成本效益原则是 IASB 在选择计量基础时应当考虑的一项因素。

IASB 决定以现金流量为基础的计量技术的目标是正常地使用概念框架中规定的某一种计量基础。如果 IASB 在一项具体准则中使用以现金流量为基础的计量技术，但是该计量技术未在概念框架中描述，那么应当在该准则的结论基础中解释原因。

IASB 决定不提供一项单一的或者默认的计量基础，征求意见稿中包括以下内容：

(1) 考虑财务报告的目标、有用信息的质量特征以及成本效益原则很可能导致 IASB 对不同的资产和负债选择不同的计量基础。

(2) 当确定一项资产或负债的计量基础时应当考虑的因素包括：①资产或负债如何产生未来现金流量，这将部分取决于商业活动的性质。②资产或负债的特征。

(3) 当计量基础的选择需要依赖相关事实和情况时，需要考虑每项因素的相对重要性。

(4) 如果能更好地反映业务活动的性质，在财务状况表中选择一种计量基础，而在综合收益表中选择不同的计量基础也可能是恰当的。

IASB 关于初始计量的意向性决定如下：

(1) 采用历史成本和现值为计量基础。

(2) 删除一些准则层面的细节，与计量部分的战略目标相一致。

(3) 删除在等价交换时初始计量通常不重要的表述。

(4) 澄清了仅当交易成本不包括在成本以内或者可以忽略不计时，成本和公允价值才是相同的。

规定了四种情形下的初始计量，具体分析如下：

(1) 等价交换的初始计量

交换交易包括：通过交换现金或其他资产取得一项资产，或者通过承担支付现金或其他资产的债务而取得一项资产；通过交换现金或其他资产获取一项服务，或者通过承担支付现金或其他资产的债务而获取一项服务；发行一项负债或权益工具交换现金或其他资产，或发行一项负债或权益工具而取得收取现金或其他资产的权利。

如果一项交换交易是非关联方之间谈判的结果，任何一方都不存在财务困境，也未受到其他压力，则放弃和收到的对价通常被认为等于其价值。在这种情况下，资产或负债的初始计量既可以视为成本，也可以视为公允价值，因为两者相等。最容易理解的方法是使用与后续计量相匹配的计量基础。因为如果采用公允价值进行后续计量，把初始计量描述为以成本计量，就会造成混乱。反之亦然。

(2) 非等价交换的初始计量

两个价值不同的项目进行交换的情况就较为复杂。

如前所述，取得资产的成本或承担负债的所得等于所放弃对价或所收到对价的公允价值。但是，这种处理方法存在两个问题，一是无法确认经济损失或利得，二是无法确认交易中未予明确表述的成分。因此，对于一项非等价交换而产生的资产和负债，如果不使用所放弃或所收到对价的公允价值计量，企业可以：

其一，以所取得资产或所承担负债的公允价值计量资产或负债，按下述方法处理公允价值与所放弃或所收到对价公允价值的差额。

如果交易是与以投资者身份的权益投资者之间达成的交易，差额确认为权益投入或者权益分配。如果交易中未列明的成分可以辨认，则应进行会计处理。在其他情况下，将差额确认为交易利得或损失。但是，这样处理有违取得资产或发生负债“首日”无利得或损失的传统观念。涉及非等价交换的明显利得或损失并不常见。但如果交易的一方处于困难状态而极度希望进行交易，这种情况也会发生。此时，真实利得或损失即会产生。

其二，如果放弃或收到的对价是企业自身的权益工具，以所收到或所放弃资产的公允价值、灭失或发生负债的公允价值来计量权益工具。这种处理方法符合企业自身权益工具不产生利得或损失的理念。

（3）非交换交易的初始计量

非交换交易也可能导致资产和负债的确认。例如，无对价取得一项资产或产生一项负债，或者交易之外的事项产生了一项资产或一项负债。

如果发生了上述两种情况，取得的资产或发生的负债应以零计量，这种情况应与未确认资产或负债加以区分。在某些情况下，《国际会计准则第 20 号——政府补助的会计和政府援助的披露》允许这样处理。但是，以零计量该项目，不大可能提供相关的信息。如果后续计量是以成本为基础的计量，这并不排除使用诸如现行市场价格和以现金流量为基础的其他计量方法来确定认定成本。为了避免计量方法的不必要变化，初始计量应与后续计量保持一致。

（4）内部建造资产的初始计量

内部建造的资产，在完工时应使用与后续计量相同的计量基础进行计量。

其一，如果该资产将基于成本进行后续计量，则该资产在完工时按成本计量。在这种情况下，不得使用现行市场销售价格作为认定成本。其二，如果该资产将基于现行市场价格进行后续计量，则该资产在完工时按现行市场价格计量。其三，如果该资产将基于现金流量基础进行后续计量，则该资产在完工时按现金流量基础进行计量。

此外，IASB 还指出初始确认的计量基础应当与后续计量基础相一致，但是并不阻止以下情况：

（1）在某些情况下，初始计量采用现值作为认定成本。

(2) 如果能够增加提供信息的相关性，那么计量基础可以发生变化。

(二) 增加列报和披露部分

IASB 的意向性决定包括以下内容：

(1) 每项准则应当有一项关于披露和列报要求的明确目标。为了实现披露目标，IASB 通常要求对以下事项进行披露：

① 报告主体整体的信息；

② 在企业的主要财务报表中确认的金额，包括金额的变化额（例如行项目的分解、结转、调节表）；

③ 企业未确认的资产和负债的性质以及程度；

④ 由企业资产和负债（不论确认还是未确认资产和负债）引发的风险性质和程度；

⑤ 可能会影响列报和披露金额的方法、假设和判断以及相关变化。

(2) 制定披露和列报要求来促进有用财务信息的有效协调。

(3) 在征求意见稿中包括讨论稿中建议的协调原则。

(4) 取消概念框架中关于电子格式财务报告的讨论。

关于列报和披露的范围和内容，IASB 的意向性决定包括：

(1) 不再采用讨论稿中提出的“主要财务报表”概念。

(2) 明确主要财务报表的目标是提供关于已确认的资产、负债、权益、收益、费用、权益变动以及现金流量的汇总信息，这些按照一定方式分类和汇总的信息有助于财务报表使用者做出是否向企业提供资源的决定。

(3) 明确 IASB 在制定准则时通常应当考虑的披露。

(4) 保留了讨论稿中关于预测信息披露的讨论。

(5) 保留了讨论稿中关于可比信息的分类、汇总和抵消的指引。

(三) 综合收益表的列报

现行概念框架并没有明确讨论应该在损益表还是其他综合收益中列报财务业绩。IASB 的意向性决定为：

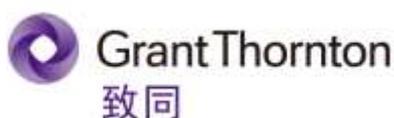
(1) 要求列报损益的总额或者小计。

(2) 损益是企业当期业绩信息的主要来源，但是强调其并不是企业当期业绩信息的唯一来源，例如，其他综合收益中的信息也提供了当期业绩的信息。

(3) 描述了损益的双重目标，即反映企业当期利用经济资源产生的回报和提供评价未来现金流量的有用信息。

(4) 所有的收入和费用项目都应当包括在损益中，除非 IASB 在某些具体准则中决定将其计入其他综合收益更能提高信息的相关性。

注：致同的分析成果是基于公开发布的准则及其相关规定，《致同研究之 IFRS 系列》不应视为专业建议。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



www.grantthornton.cn

© 2016 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。