

IASB 发布《财务报告概念框架（征求意见稿）》（第一期） - 致同研究之 IFRS 系列（二十三）

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；下期将会介绍关于计量、列报和披露及综合收益表列报的内容。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）概念框架的目标和地位

1. IASB 界定的概念框架的主要目标为：

（1）协助 IASB 制定和修改 IFRS；

（2）当某一特定交易或事项尚无准则或解释规定时，帮助财务报表编制者确定会计政策；

（3）帮助所有利益相关者理解并解释现行国际财务报告准则。

2. 现行概念框架的地位保持不变，即概念框架并非一项准则或者解释公告，不会凌驾于任何准则或解释公告之上。

3. 财务报表编制者在应用概念框架的特定内容时不应当受到限制。

4. 在极少数情况下，IASB 可能会偏离概念框架的某些内容。在这种情况下，IASB 应当在准则的结论基础中解释偏离的原因。

（二）财务报表要素

1. 资产和负债的定义

IASB 对资产和负债的定义作出的意向性决定如下：

（1）资产应当被视为权利或者一揽子权利，而不是标的对象本身或者其他。IASB 指出，在许多情况下，企业将把一揽子权利整体作为一项资产处理，并将资产描述为标的对象。仅当需要提供相关信息，并且符合成本效益原则时，企业才能把一揽子权利中的权利单独处理。

（2）对未来经济利益的考虑应作为经济资源的支持性证据，而不是作为资产和负债的定义。

（3）“经济资源”的定义不应当包括“价值的其他来源”，经济资源的定义中应当包括广义的“权利”概念，以包括专有技术等。

（4）负债定义中的“现时”限定应当保留，也应当加入到资产的定义中。

（5）资产和负债的定义中均应保留“因过去事项产生的”。

关于资产和负债定义中不确定性的意向性决定如下：

(1) 资产和负债的定义中不应当保留“预期”的流入或流出的概念。

(2) “经济资源”的定义强调了一项经济资源必须可能产生经济利益。“可能”一词表明经济利益必须是来源于经济资源内在的一些特征。不需要针对这些极少情况设定一个可能性的下限。

因此，基于上述考虑，IASB对资产和负债定义的意向性决定如下：

(1) 资产是因过去事项产生的企业控制的现时经济资源。

(2) 负债是因过去事项产生的企业转移经济资源的现时义务。

(3) 经济资源是有可能产生经济利益的权利。

2. 收益和费用的定义

IASB根据资产和负债定义的变化对收益和费用定义作出的意向性决定如下：

(1) 收益应当定义为会导致所有者权益增加，与所有者投入无关的资产增加或者负债减少。

(2) 费用应当定义为会导致所有者权益减少，与向所有者分配利润无关的资产减少或者负债增加。

(3) 关于收益和费用列报的讨论移到列报和披露章节。

(4) 概念框架不再包括对日常活动的考虑。

(5) 收益不再区分为收入和利得，费用不再区分为费用和损失。

IASB还决定在概念框架中不再定义所有者权益变动表要素和现金流量表要素。因此，会计要素将仅包括资产、负债、权益、收益和费用。

(三) 资产和负债定义的额外指引

IASB认为，概念框架应当解释与待执行合同相关的资产和负债的性质，主要包括：

(1) 强制执行合同包含了一项交换经济资源的权利和义务，该权利和义务的组合构成了一项单独的资产或负债。

(2) 如果企业签订了一个远期合同，在未来日期购入一项资源，那么企业的资产通常是购买标的资源的权利，而不是标的资源本身。但是，在某些情况下，购买资源的远期合同可能给予购买者对该资源的控制权，在这种情况下，购买者应当同时确认一项控制标的资源的资产和为获得该标的资源支付义务的负债。

为理解是否确认待执行合同和其他远期合同产生的权利和义务的影响，需要考虑如何对这些权利和义务进行计量。IASB 决定概念框架不应当强调待执行合同资产和负债的计量，而是应当采用概念框架中计量的一般概念。在现行实务中，待执行合同和其他远期合同按下列原则进行计量：

(1) 如果合同将导致企业接受以成本计量的资产，则该合同以零进行计量，除非企业为该资产预付了款项，或者，该合同已变为亏损合同。

(2) 如果该合同将导致企业移交商品或劳务，该合同以零计量，除非合同变为亏损合同。

(3) 如果合同将导致企业接受或移交一项金融工具，该金融工具以公允价值进行初始和后续计量，则该合同以公允价值进行计量。

(四) 确认和终止确认

现行概念框架明确，确认是指将符合要素定义和现行概念框架规定的确认标准的项目纳入资产负债表或收益表的过程。IASB 决定概念框架不应当制定所有情形下确认资产或负债的标准，而是应当描述是否确认资产或负债应当考虑的因素。这些因素应当包括是否信息为财务报告使用者提供有用信息，以及提供信息的成本符合成本效益原则。

现行概念框架既未明确终止确认的含义，也未规定应在何时终止确认。由于缺乏终止确认的概念支撑，不同准则采用了不同的终止确认方法和标准，导致会计处理缺乏一致性。终止确认的标准必须使企业的权利和义务及其变动得到最好的反映和描述。在绝大多数情况下，当一项资产或负债不再满足确认标准时，终止确认即可实现上述目标。但是，当企业的一项交易保留了一项资产或一项负债的一部分时，可以采用全部终止确认、部分终止确认和继续初始确认的方法，在制定或者修订具体准则时，IASB 就必须确定怎样才能最好地描述因交易而导致的变化。

几种可能的方法包括：

(1) 增加披露；

(2) 将保留的权利或义务以单独的行项目列报，该单独列报的行项目与初始权利或义务的行项目不同，以突出风险更加集中；

(3) 继续确认原有的资产或负债，并将转移中收到的款项作为借款，支付的款项作为授予的借款处理。

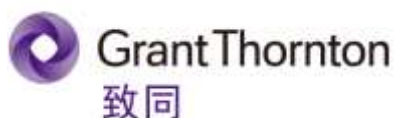
(五) 权益的定义以及负债和权益要素的区分

现行国际财务报告准则对于区分金融负债和权益工具并未应用一致的负债定义。这导致出现例外事项。这些例外事项非常复杂、难于理解并且很难应用。IASB 作出的意向性决定如下：

(1) 概念框架应当保留现行对负债和权益的两分法。

(2) 不提供区分负债和权益工具的详细指引。

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。