

国际会计准则改革动态

(第 10 期 2015. 4. 1-2015. 6. 30)

中国人民银行会计财务司

二〇一五年七月三日

目录

- (一) FASB 更新《利息——利息估算》会计准则
- (二) IASB 发布资本市场咨询委员会会议纪要
- (三) IASB 主席 Hans Hoogervorst 发表题为“面向世界经济的财务报告准则”的演讲
- (四) FASB 更新多项美国公认会计准则
- (五) 日本 FSA 发布企业采用 IFRS 情况调查报告
- (六) 国际财务报告准则基金会发布 2014 年度报告
- (七) FASB 发布《企业合并》会计准则改进征求意见稿
- (八) FASB 发布关于保险公司信息披露的会计准则改进
- (九) IASB 发布对中小企业国际财务报告准则的有限修订
- (十) IASB 拟推迟 IFRS 15 的实施时间
- (十一) IASB 发布《财务报告概念框架(征求意见稿)》
- (十二) IFRS 基金会和 IASB 联合发布《IFRS 分类应用：监管者指引》
- (十三) FASB 发布《投资——权益法和合营企业》会计准则：简化权益法的核算(征求意见稿)

(十五)IASB 完成《国际财务报告准则第3号-企业合并》(IFRS

3) 实施后复核

(十四) FASB 发布 2015 年第 10 号会计准则改进

(十六) IASB 发布小范围修订养老金会计的征求意见稿

(十七) IASB 主席 Hans Hoogervorst 发表题为“历史成本与公允价值并非相距很远”的演讲

（一）FASB更新《利息——利息估算》会计准则

4月7日，FASB更新了《利息——利息估算》会计准则，以简化债券发行成本的列示。更新后的准则要求企业在资产负债表中，将债券发行成本作为债券账面价值的直接抵减项列示（与债券折价一样）。并且将摊销的债券发行成本从递延费用改列入利息费用。

新准则将分批实施。公众企业应在起始日在2015年12月15日之后的会计年度¹，遵循更新后的准则编制年度和半年度报告。其他企业则应分别在2015年12月15日和2016年12月15日以后的会计年度，开始按照更新后准则编制年度和半年度报告。允许提前采用。

（二）IASB发布资本市场咨询委员会会议纪要

4月9日，IASB发布了资本市场咨询委员会（CMAC）2015年2月27日会议纪要。主要内容如下：

1、关于欧洲财务报告咨询委员会（EFRAG）发布的个别财务报告讨论稿

2014年9月，EFRAG发布了关于个别财务报告（separate financial statements，对应于“合并财务报告consolidated financial statements”）的讨论稿，论述了个别财务报告在经济决策中的作用，分析了在国际会计准则（IFRS）框架下编制个别财务报告存在的技术问题。经讨论，CMAC认为在IFRS框架下，同时编制个

¹ 美国会计准则允许企业自行选择会计年度起始日期。

别财务报告和合并财务报告较为有益。

2、关于恶性通货膨胀下的财务报告（IAS 29）的修订

近期，有人提议IASB更改恶性通货膨胀的定义，将恶性通货膨胀的判定标准由“3年累积通胀率超过100%”改为“3年内每年8%”。CMAC成员考虑多方面因素后认为不应降低恶性通货膨胀指标阈值。

3、关于所得税

所得税计量由于其复杂性及未能提供有用信息而一直为报表使用者所诟病。针对所得税，CMAC成员讨论了以下几方面内容：一是税务信息的使用及其有用性；二是投资者力图获得关于有效税率和不同管辖区税制区别的信息；三是关于递延所得税折现问题。

4、关于披露计划

CMAC成员针对IASB提供的披露计划最新进展，讨论了如何提高债务披露质量。

背景：资本市场咨询委员会（CMAC）是一个向IASB提供资本市场意见和建议的独立咨询组织。CMAC委员包括投资者、金融分析师、评级机构等资本市场财务报表使用者。CMAC的主要职责包括：为准则制定及准则规划提供意见；协助IASB处理投资者关系；对投资者运用财务报表信息的方式进行反馈；提示IASB及时对不足之处进行改进。

（三）IASB 主席 Hans Hoogervorst 发表题为“面向世界经

济的财务报告准则”的演讲

4月15日，国际财务报告准则理事会（IASB）主席 Hans Hoogervorst 在加拿大多伦多国际财务报告准则基金会董事会议上，发表了题为“面向世界经济的财务报告准则”的演讲。主要内容如下：

1、IASB 的宗旨目标是“发展 IFRS，促进世界资本市场更加透明、可靠和有效”。今后，IASB 将通过增强财务信息的质量和可比性来增强透明度；通过降低投资者和市场之间的信息不对称来增强可靠性；通过帮助投资者来确认全球的机会与风险来增强有效性。

2、国际财务报告准则（IFRS）全球化进展。138 个司法管辖区中的 114 个已经要求上市公司全部或大部分采用 IFRS，大多数司法管辖区全面采用 IFRS。IFRS 在欧洲、拉美、非洲已经通行多年，在亚洲，IFRS 也在逐步推广。研究显示绝大多数国家能够很好地遵循 IFRS。

3、下一步准则制定工作。IASB 在去年完成了几项工作计划中的重要项目，如金融工具会计准则（IFRS 9）和收入会计准则（IFRS 15），此外 IASB 也在努力制定保险会计准则，积极地与世界各地的保险行业密切合作，相关工作接近尾声。

（四）FASB 更新多项美国公认会计准则

FASB 近期连续发布四项会计准则改进（Accounting Standard Update, ASU），主要内容如下：

1、《养老金——退休福利》会计准则（Topic 715）

4 月 15 日发布的 2015 年 4 号会计准则改进（ASU No. 2015-04）规定，对会计年度截止日为非月末日的企业，在会计年末计量固定收益计划（defined benefit plan）的资产或负债时，可采用距会计年度截止日最近的月末日的公允价值。同时，对于最近月末日与会计年度截止日之间发生的重大事件，若该事件由企业引起（如计划修订、结算或削减），应相应调整公允价值以反映重大事件的影响；若不是由企业引起（如市价或利率变动），则不应对此进行调整。

新准则将分批实施。公众企业应在 2015 年 12 月 15 日以后的会计年度（即该会计年度的起始日落在 2015 年 12 月 15 日之后，下同），遵循更新后的准则编制年度和半年度报告。其他企业则应在 2016 年 12 月 15 日以后的会计年度，遵循更新后准则编制年度报告，并在 2017 年 12 月 15 日以后的会计年度，遵循更新后准则编制半年度报告。允许提前采用。

2、《无形资产——商誉及其他——内部使用——应用软件》会计准则（Subtopic 350-40）

根据 4 月 15 日发布的 2015 年 5 号会计准则改进（ASU No. 2015-05），若云计算协议包含软件使用授权，协议中的软件使用授权部分应作为软件单独计量；若云计算协议不包含软件使用授权，则应将协议整体作为服务计量。

新准则将分批实施。公众企业应在 2015 年 12 月 15 日以后

的会计年度，遵循更新后的准则编制年度和半年度报告。其他企业则应在 2015 年 12 月 15 日以后的会计年度，遵循更新后准则编制年度报告，并在 2016 年 12 月 15 日以后的会计年度，遵循更新后准则编制半年度报告。允许提前采用。

3、《每股收益》会计准则（Topic 260）

根据 4 月 30 日发布的 2015 年 6 号会计准则改进（ASU No. 2015-06），如果业主有限责任合伙企业（Master Limited Partnership，MLP）²的普通合伙人（General Partner）向 MLP 转让净资产，且该交易被确认为同一控制下企业间的交易，MLP 应将被转让净资产在转让前产生的全部累计损益分配给普通合伙人，然后追溯调整前期列报的普通合伙人的每股收益，有限合伙人（Limited Partner）的每股收益无需调整。同时，MLP 应披露在转让交易发生前后分配损益权利的变化情况，以便于计算每股收益。

企业应在 2015 年 12 月 15 日以后的会计年度（即该会计年度的起始日落在 2015 年 12 月 15 日之后），遵循更新后的准则编制年度和半年度报告。允许提前采用新准则。

4、《公允价值计量》准则（Topic 820）

5 月 1 日，FASB 更新了《公允价值计量》会计准则（Topic

² 业主有限责任合伙企业（MLP）是介于公司制企业和合伙制企业之间的一种企业组织形式，既具有公司制企业的权益流动性和有限责任的特征，又具有合伙企业的避免双重纳税优势，通常由一名普通合伙人和数名有限合伙人出资组成。其中普通合伙人出资占总出资的比重很小，负责企业经营管理，对企业债务承担无限责任；有限合伙人出资占总出资额的绝大多数，并以出资额为限对 MLP 企业债务承担有限责任。

820)，调整“以净资产价值计量的投资”的披露方式。“以净资产价值计量的投资”是指企业按照所持有的被投资企业净资产份额（被投资企业每股净资产乘以投资人持有股数），衡量其投资的公允价值。准则规定，企业无需按公允价值“三层级”³分类披露此类投资，且只需披露已选择使用这种计量方法的投资情况，不需披露适用但未采用上述方法的投资情况。

公众公司应在 2015 年 12 月 15 日以后的会计年度（即该会计年度的起始日落在 2015 年 12 月 15 日之后），遵循更新后的准则编制年度和半年度报告。其他企业应在 2016 年 12 月 15 日以后的会计年度，遵循更新后的准则编制年度和半年度报告。允许提前采用。

（五）日本 FSA 发布企业采用 IFRS 情况调查报告

四月底，日本财务服务机构（Financial Services Agency，FSA）发布了一份关于日本企业采用 IFRS 情况的调查报告。

日本上市公司自 2010 年起可以自愿选择采用国际会计准则。在过去的两年里，采用国际会计准则的公司数量翻了一倍。截至 2015 年 3 月，有 75 家公司已经或计划采用国际会计准则，占东京股票交易所上市公司总市值的 18.5%。预计 2015 年底该数字将达到 100 家以上，相应比例将超过 20%。

³ IASB 和 FASB 的公允价值准则均规定公允价值应按照“三层级”分类。I 级层次：指在活跃市场上有相同的资产或负债的报价信息时，使用该报价信息所估计的公允价值。II 级层次：指在活跃市场上没有相同但有相似的资产或负债的报价。III 级层次：当不具备应用 I、II 级的条件时，则应用 III 级层次，即以其他反映市场参与者对资产或负债定价时所使用的参数为依据确定公允价值。

FSA 调查了日本公司自愿采用国际会计准则的原因，认为主要包括：（1）提高公司管理效率；（2）增强与竞争对手的可比性；（3）加强与国际投资者的沟通；（4）更好地反映企业经营状况；（5）促进与国际金融市场的联系。

（六）国际财务报告准则基金会发布 2014 年度报告

5 月 5 日，国际财务报告准则基金会（IFRS Foundation）发布 2014 年度报告，主要包括三方面内容：一是介绍 IFRS Foundation 当年相关工作；二是介绍其下设的 IASB 在会计准则制定方面的工作；三是披露 IFRS Foundation 当年财务收支。

IASB 主席 Hans Hoogervorst 在年度工作报告中回顾了 2014 年 IASB 在国际会计准则制定、国际会计准则采用、IASB 与 FASB 的共同项目、新工作推进计划以及与投资者联系等方面取得的重大进展。主要包括：

（1）金融工具会计准则。2014 年，IASB 发布了《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（IFRS 9）最终稿。IFRS 9 包括金融资产分类和计量、金融工具减值和套期会计三部分。该准则将于 2018 年 1 月 1 日开始生效，允许提前采用。

（2）IASB 与 FASB 的共同项目，包括收入确认、租赁和保险等。2014 年，IASB 与 FASB 共同发布了《国际财务报告准则第 15 号——收入确认准则：客户合同收入》（IFRS 15）。在租赁合同方面，双方迄今已两次共同发布租赁合同征求意见稿，并在大多数方面达成一致，计划于 2015 年发布正式稿。保险合同曾

是双方的共同项目之一，但后期 IASB 计划独立发布该项准则，目前已两次发布保险合同征求意见稿，预计在近期解决大部分现存争议，并争取发布正式稿。

（3）关于概念框架。概念框架是明确财务报告和列报中的基本概念 of 的框架性文件。2014 年 IASB 发布讨论稿（Discussion Paper），2015 年计划发布征求意见稿（Exposure Draft）。

报告还介绍了对生产性生物资产、个别财务报表下的权益法、主动披露等准则的重大修订，以及截至 2014 年底，对现行会计准则的小范围修订和解释的进展情况。

（七）FASB 发布《企业合并》会计准则改进征求意见稿

5 月 21 日，美国会计准则委员会（FASB）发布关于《企业合并》（Topic 805）会计准则改进（Accounting Standards Update, ASU）的征求意见稿，以简化企业合并中的会计计量。

FASB 规定，如果购买方在报表日尚未完成对企业合并的准确会计计量，则有关资产以暂估金额列示。此前的旧规定要求：在企业合并后的资产评估期（measurement period）内，只要购买方获得新的影响暂估价值的信息，就应对合并日暂估的资产价值进行追溯调整，并同步调整商誉以及折旧、摊销等项目。修订后的准则拟规定，评估期结束后，即当购买方完全确定对暂估价值的调整金额时，才进行相应的追溯调整。

征求意见截止时间为 2015 年 6 月 6 日。

（八）FASB 发布关于保险公司信息披露的会计准则改进

5月21日,FASB发布2015年第9号会计准则改进,旨在改善对保险公司的信息披露要求,主要包括:

1、保险公司应按年披露关于未偿付索赔额和索赔调整支出(unpaid claims and claim adjustment expenses)的相关信息。

2、披露信息时,保险公司应选取合适的汇总和区分方式,确保有用信息清晰展现。

3、保险公司应披露用于计算未偿付索赔额和索赔调整支出的假设和模型的重大变动情况。

4、保险公司应在年报和半年报中根据第944号会计准则(Topic 944),披露未偿付索赔额和索赔调整费的滚存(rollforward)情况。

5、其他额外披露信息。

对于公众公司,新准则自2015年12月15日之后的会计年度开始实施,或从2016年12月15日后的半年度开始实施。其他公司的实施起始日相应各推迟一年。

(九) IASB 发布对中小企业国际财务报告准则的有限修订

5月26日,IASB基于首次综合性复核(comprehensive review)的结果,发布了对中小企业国际财务报告准则(IFRS for SMEs)的有限修订。主要包括:

1、允许对财产、厂房和设备进行重新估值。

2、在递延所得税的确认和计量方面与国际会计准则趋同。

修订后的准则将自2017年1月1日起施行,允许提前采用。

背景：IASB 于 2009 年 7 月 9 日发布了参照 IFRS 的中小企业国际财务报告准则。自 2012 年起，为及时评估是否有必要跟进 IFRS 的改革，IASB 决定每三年对其进行一次综合性复核，首次综合性复核工作于 2015 年 5 月结束。

（十）IASB 拟推迟 IFRS 15 的实施时间

5 月 26 日，IASB 发布一份征求意见稿，提议将《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》(IFRS 15) 的施行时间从 2017 年 1 月 1 日推迟至 2018 年 1 月 1 日，仍然允许提前采用。

国际会计准则委员会认为,鉴于 IFRS 15 发布晚于预期,延迟一年生效的决定将为会计主体提供更多时间,以适应修改后的准则。

（十一）IASB 发布《财务报告概念框架（征求意见稿）》

5 月 28 日，IASB 发布了 2015 年第 3 号征求意见稿——《财务报告概念框架》，共包括引言、8 个章节和 2 个附录，主要内容如下：

引言部分主要介绍了背景信息，描述了概念框架的目的，即发展和完善各项国际财务报告准则（IFRSs），不推翻任何一项具体的准则。

第 1 章：财务报告的一般目标。本部分突出强调提供与评估管理层工作相关信息的重要性。

第 2 章：有用财务信息的质量特征。建议再次引入关于“审

慎”概念的明确参考，将审慎性定义为：在不确定条件下进行判断时需要的谨慎行为。认为真实性陈述应揭示一个经济现象的实质而不仅仅是陈述它的法律形式。

第 3 章：财务报告和报告主体。征求意见稿认为财务报告的目的是向财务报告使用者提供用于评估企业未来净现金流入和评估管理层工作相关的资产、负债、所有者权益、收入和费用等信息。征求意见稿还对持续经营假设进行了详细陈述，并对报告主体的概念和范围进行了讨论，认为通常合并财务报告比非合并财务报告更能向财务报告使用者提供有用的信息。

第 4 章：财务报告要素。本部分主要对资产、负债、所有者权益、收入和费用进行了定义。资产是指由过去事项形成的能够被企业现在控制并能带来潜在经济利益的经济资源。负债是由过去事项形成的企业需要转移经济资源的一项现时义务。所有者权益是企业资产减去负债后剩余的利益。收入是指与股东捐赠无关的，导致所有者权益增加的资产增加或负债减少的事项。费用是指与股利分配无关的，导致所有者权益减少的资产减少或负债增加的事项。

第 5 章：确认和终止确认。只有符合资产、负债和所有者权益定义的项目才能在资产负债表中确认；只有符合收入或费用定义的项目才能在财务业绩报表中确认。确认标准有 3 条：一是能够向使用者提供关于企业资产、负债、收入、费用以及权益变化信息的财务报告；二是能够向使用者提供真实列报资产、负债、

收入、费用以及权益变化信息的财务报告；三是提供信息产生的收益远大于提供信息的成本。征求意见稿中终止确认的条件是通过实现两个目标来确定：一是能够真实反映交易或其他事项导致终止确认后的剩余资产和负债状况；二是能够真实反映该交易或其他事项导致的企业资产和负债的变化。

第 6 章：计量。本部分主要讨论了历史成本计量、现值计量（包括公允价值、按现金流量法计算出来的现值）以及两种计量方法提供信息的优缺点。在选择计量基础时，需考虑的因素主要包括相关性、真实性列报、强化质量特征、与初始计量相关事项等。考虑到财务报告的目标、提供有用信息的质量特征以及成本限制，可能导致针对不同的资产、负债和收入、费用项目，采用不同的计量基础。

第 7 章：列报和披露。本部分主要讨论了财务报告应包括哪些信息以及这些信息如何进行披露和列报等内容，并拟将综合收益表（statement of comprehensive income）的名称修订为财务业绩表（statement of financial performance）。

第 8 章：关于资本和资本保持的概念。本部分基本沿用当前现有的概念框架。

总体而言，此次正式发布的征求意见稿相比现行概念框架：**一是**完善了计量、财务状况（包括其他综合收益的使用）、列报与披露、终止确认、报告主体方面的内容；**二是**澄清了现行框架中关于披露信息原则、审慎的重要性、计量不确定性的影响等不

够明确之处；三是更新了一些过时的内容，例如在资产负债定义中引入“可能性（probability）”概念。

该征求意见稿截止日期为 2015 年 10 月 26 日。

背景：现行的概念框架制定于 1989 年。2004 年，IASB 和 FASB 决定共同启动概念框架修订工作。后来由于优先级别变化以及项目进度缓慢，IASB 于 2010 年完成项目 A 阶段后放弃。根据 2011 年议程咨询（agenda consultation）时参与者要求，IASB 于 2012 年 9 月重启该项目，但不再将其作为联合项目。项目目标是在不对现行框架进行实质性修订的基础上，最终把若干有助于指导、评估和发展会计准则的基本概念汇成一个连贯、协调和一致的体系，重点突出有价值信息的披露。2013 年 6 月 IASB 发布了讨论稿（Discussion Paper），此次发布的是征求意见稿（Exposure Draft）。

（十二）IFRS 基金会和 IASB 联合发布《IFRS 分类应用：监管者指引》

6 月 3 日，IFRS 基金会和 IASB 联合发布了《IFRS 分类应用：监管者指引》。该指引是 IFRS 基金会和 IASB 数字化报告主题的一部分，是为了帮助监管者和证券交易所发展和应用结构化电子填报。本指引对 IFRS 分类进行了介绍，对在填报系统中如何应用进行了详细描述，并列举了实际样例。

（十三）FASB 发布《投资—权益法和合营企业》会计准则：简化权益法的核算（征求意见稿）

6月5日，美国财务会计准则委员会（FASB）发布《投资—权益法和合营企业》会计准则（Topic 323）⁴：简化权益法核算（征求意见稿），旨在保证会计信息有效性的同时，简化会计准则的复杂性，降低成本。本次更新主要调整了关于权益法核算方法的规定以及相关披露：

1、基础差额（basis difference）

现行《投资—权益法和合营企业》会计准则要求在权益法核算时，投资方应确认收购日可辨认资产和所承担负债的公允价值。可辨认资产和所承担负债的公允价值与其账面价值之间的差额即为基础差额，该差额在后续期内对净收入会产生影响。修正案建议取消对基础差额的确定，在收购日，投资方只需确定其投资成本，无需确认可辨认资产和所承担负债的公允价值。

2、追溯使用权益法

投资方因追加投资等原因，在被投资方的所有者权益提高时，对于符合条件可以使用权益法核算的投资，现行准则要求投资方必须采用追溯法，在该投资持有期内，调整每期经营业绩、留存收益。修正案建议取消这一规定，投资方无需进行收购日基础差额公允价值分配，同时也无需调整之前的收益。

⁴ 美国《公认会计原则》（GAAP）的概念先会计准则而产生，以致两者常被混用。FASB为重整GAAP体系，启动了《汇编与检索项目》（Codification and Retrieval Project），对GAAP级次作了重新划分，整理完成FASB《会计准则汇编》（FASB Accounting Standards Codification），将《会计准则汇编》确定为适用于非政府主体（Nongovernmental Entities）的GAAP的唯一权威来源，从2009年7月1日起正式启用。此后，FASB对《会计准则汇编》的修订将通过发布《会计准则更新公告》（Accounting Standards Updates）进行。

3、披露

修正案建议投资方披露以下内容：（1）会计准则转变的性质与原因。投资方需要在采用新会计准则第一个会计年度以及过渡期内的第一个会计年度披露上述内容。同时，投资方需要在采用新会计准则的第一个会计年度内，披露可比期或年度内已摊销的基础差额；（2）该修正案生效后，投资方在被投资方的所有者权益提高时，追溯使用改进后权益法的，无需披露。

意见征求截止日期为 2015 年 8 月 4 日。

（十四）FASB 发布 2015 年第 10 号会计准则改进

6 月 12 日,美国财务会计准则委员会（FASB）发布 2015 年第 10 号会计准则改进（ASU No.2015-10），对《会计准则汇编》（FASB Accounting Standards Codification）进行技术修订，对《会计准则汇编》进行了进一步的解释澄清，修订了可能引起使用者误解的少量内容，预计不会显著增加大部分企业的管理成本。

背景：自 2009 年 9 月《会计准则汇编》⁵生效起，利益相关者可以通过反馈机制提出意见，要求对汇编进行修改和解释。2010 年 11 月，FASB 代理主席在 FASB 日程中增加一项长期有效的的项目，要求重视收到的反馈意见，周期性地有限范围修订以及细微增量修订。本次改进就是通过该项目进行的技术性修订。

（十五）IASB 完成《国际财务报告准则第 3 号-企业合并》

⁵ 《会计准则汇编》于 2009 年 7 月 1 日对外发布，于 2010 年 9 月 15 日以后的中期或年度期生效。

(IFRS 3) 实施后复核

6 月 17 日，国际会计准则理事会（IASB）完成了对于《国际财务报告准则第 3 号—企业合并》（IFRS 3）实施后复核（PIR）⁶。复核工作总体上肯定了新会计准则中的会计核算要求，但也发现准则的部分内容需要开展更深入的研究，如商誉的会计核算。

此次复核的范围覆盖了企业合并项目的全部内容，以及因该项目导致其他会计准则修订的内容。IASB 通过三个渠道来搜集复核信息：学术文献或相关报告、来自投资者和其他报表使用者的反馈意见以及来自财务报告编制者、审计人员和监管者的反馈意见。同时，IASB 在世界范围内组织了超过 60 场相关会议。

学术文献的复核信息显示学术界对于 IFRS 3 以及相关准则中的会计核算要求的肯定。投资者对于商誉的会计核算存在不同意见，部分投资者认为应回归到原有的分期摊销的会计核算方式。财务报告编制者、审计人员以及监管者反馈了 IFRS 3 实施过程中面临的挑战，如合并业务定义，计量或有对价（contingent consideration）、或有负债、无形资产的公允价值等。

背景：国际会计准则委员会（IASB）在 1983 年颁布了《国际会计准则第 22 号—企业合并》（简称 IAS 22），对企业合并的会计处理方法提出了购买法和权益结合法。此后 IAS 22 于 1993

⁶ IASB 在新会计准则以及主要修订生效两年后开展 PIR，目的在于检查新准则或有关修订是否达到预期目的。

年和 1998 年两次修订。2004 年 3 月 31 日，IASB（IASC 改组后形成）完成与 FASB 合作项目第一阶段的工作，发布 IFRS 3 替代原 IAS 22，规定企业必须采用购买法处理合并，禁止将合并中产生的商誉分期摊销，并要求根据减值测试进行减值处理。项目第二阶段发布了购买法相关的应用指南，并于 2008 年 1 月对 IFRS 3 进行了修订，修订包括业务和企业合并的定义，公允价值计量的披露要求等内容。

（十六）IASB 发布小范围修订养老金会计的征求意见稿

6 月 18 日，IASB 发布养老金会计的小范围修订征求意见稿，涉及《国际会计准则第 19 号—雇员福利》（IAS 19）和《国际财务报告准则解释公告第 14 号—国际会计准则第 19 号：对设定受益资产的限制、最低资金要求及其相互作用》（IFRIC 14），主要内容如下：

1、确定受益计划返还资金的可获得性。现行 IAS 19 要求企业通过比较盈余⁷与计划资产上限⁸，选择两者之间的较低者在财务报表中确认为计划净资产。其中，资产上限的确定需要企业明确返还资金计划。现行 IAS 19 基于企业对返还资金是否具有无条件权利（unconditional right），来判断返还资金的可获得性。

本次征求意见稿中，在确定返还资金可获得性时，增加了对参与计划的其他方（parties）因素的考虑。通过评估其他方对返

⁷ 通过计划资产的公允价值减去设定受益义务现值的差额来确定盈余。

⁸ 根据 IFRIC 14，资产上限是指可以通过计划返还的资金或者减少未来向计划提存资金而获得的经济利益的现值，或者综合考量两者确定的经济利益的现值。

还资金的影响力，来确定受益计划的返还资金。

（1）对于逐步结算模式⁹，增加了对企业是否具有无条件权利的判断依据：若受益计划的其他方（如计划受托人）能在没有该企业允许的情况下结束该计划，说明该企业对返还资金没有无条件权利；

（2）明确返还资金金额的范围：可以确定为受益计划净资产的返还资金不包含受益计划的其他方能够用于其他目的的金额，这些目的通常影响参与受益计划的雇员的收益。

2、受益计划的修改、缩减或结算。现行 IAS 19 规定当受益计划在一个报表周期内修改、缩减或结算，企业需要更新用于计量受益计划资产、受益义务的精算假设，以此计算受益计划变化所带来的成本。本次征求意见稿建议当一项受益计划在一个报表周期内修改、缩减或结算时，企业参照以下指引进行处理：

（1）当一项受益计划净负债（或资产）的重估是以 IAS 19 第 99 章节为依据进行处理时：当期服务成本¹⁰以及重估后下一期的净利息与此次重估精算假设应保持一致；企业以受益计划净负债（或资产）的重估为基础，确定后续期间的净利息。

（2）受益计划修改、缩减或结算之前的当期服务成本和净利息不受过去服务成本¹¹或结算损益的影响。

⁹ 逐步结算模式是指，在所有参与计划的雇员离开该项计划之前，企业随着时间的推移逐步结算所承担的计划负债。

¹⁰ 当期服务成本是指雇员当期服务导致的设定受益义务现值的增加额。

¹¹ 过去服务成本是指由于计划修改（引入、取消、或改变计划）或缩减（企业显著减少计划涵盖的雇员数）所致雇员前期服务的设定受益义务现值的变化金额。

该征求意见稿截止日期为 2015 年 10 月 19 日。

背景：IAS 19 规范了企业对提供的雇员福利的会计处理和披露要求。涉及的雇员福利主要包括：短期雇员福利、离职后福利、其他长期雇员福利以及辞退福利。其中，企业用以提供离职后的福利安排称为离职后福利计划，可分类为设定提存计划和设定受益计划。在设定提存计划下，雇员离职后的福利金额取决于企业向该计划提存的金额，以及提存金产生的投资回报，精算风险和投资风险由雇员承担；而设定受益计划是指由企业承诺对退休职工提供一定数目的养老金收入，持续支付至退休职工去世之时，精算风险和投资风险是由企业承担的。

（十七）IASB 主席 Hans Hoogervorst 发表题为“历史成本与公允价值并非相距很远”的演讲

6 月 29 日，IASB 主席 Hans Hoogervorst 在法国巴黎 IFRS 基金会会议上，发表了题为“历史成本与公允价值并非相距很远”的演讲。主要内容如下：

IASB 的宗旨目标是“发展 IFRS，促进世界资本市场更加透明、可靠和有效”。在概念框架中，IFRS 将计量技术分成了两类：历史成本法和现值法（包括公允价值）。公允价值计量需要针对各种变化进行充分的更新，而历史成本法只需进行部分甚至极少的更新。基于这一实际，对于上述两种计量模式的争论焦点往往集中在两者的相关性和可靠性上。Hans Hoogervorst 认为，历史成本同样需要一定程度的现值计量来保持其相关性，并非一成不

变，也存在滥用的可能性。所有在使用公允价值计量时出现的漏洞，同样存在于历史成本法中。因此，IASB 在最近发表的概念框架征求意见稿中，依然坚持采用历史成本和现行价值计量并存的计量模式。对于上述两种计量方法的应用，Hans Hoogervorst 概括了以下三点：

1、若经济活动的本质是通过利用某项资产与其他资产一同来生产产品或服务，一般倾向于使用历史成本法；

2、若经济活动的本质是在活跃市场中来交易资产和负债，一般倾向于使用现值法；

3、若一项资产或负债对于市场因素或其他风险有高度敏感性，一般倾向于使用现值法。