

国际会计准则改革动态

(第 13 期 2016. 1. 1-2016. 3. 31)

中国人民银行会计财务司

二〇一六年四月一日

目录

(一) IASB 建立《中小企业国际会计准则》实施的问题反馈渠道

(二) FASB 发布《金融工具-总则》(Subtopic 825-10) 会计准则更新

(三) 欧洲推广 EPSAS 工作取得两项进展

(四) IASB 发布《国际财务报告准则第 16 号-租赁》(IFRS 16)

(五) IASB 对《国际会计准则第 12 号-所得税》(IAS 12) 进行小范围修订

(六) FASB 发布《薪酬-退休福利-设定受益计划》(Subtopic 715-20) 会计准则更新征求意见稿

(七) IASB 发布《国际会计准则第 7 号-现金流量表》(IAS 7) 修订稿

(八) 美国政府会计准则委员会 (GASB) 发布《租赁》(征求意见稿)

(九) 美国政府会计准则委员会 (GASB) 发布第 80 号声明
《针对特定主体的综合要求》

(十) IASB 更新工作计划

(十一) FASB 发布租赁会计准则更新

(十二) FASB 发布四项会计准则更新

(十三) FASB 发布《债务终止》会计准则更新

(十四) FASB 发布《衍生品和套期》会计准则更新

(十五) FASB 发布《投资：权益法和合营企业》会计准则
更新

(十六) IASB 更新工作计划

(十七) FASB 发布《源自客户合同的收入》会计准则更新

（一）IASB 建立《中小企业国际会计准则》实施的问题反馈渠道

1月4日,IASB宣布成功建立《中小企业国际会计准则》(IFRS for SMEs)¹实施的问题反馈渠道。通过该渠道,中小企业和其他利益团体能够十分便利地向IASB反馈《中小企业国际会计准则》实施过程中产生的问题。

IASB对反馈的问题通过以下两种方式进行处理,并对反馈组织或人员的信息保密。

1. 如果问题满足《中小企业准则实施小组有关工作参考和操作规程 (the Terms of Reference and Operating Procedures for the SMEIG)》第15段中的条件(由于准则不明晰造成“可能出现或已经出现非计划内或不一致实施结果”的问题,问题具有普遍性, SMEIG能够在问题处理上达成共识), SMEIG视情况出台非强制实施指引解决此类问题,指引一般采用问答形式。

2. 不满足第1条所列条件的问题,由IASB选择在更新教学材料或对中小企业国际会计准则进行定期审查时处理。

（二）FASB 发布《金融工具-总则》² (Subtopic 825-10) 会计准则更新

1月5日, FASB发布题为《金融工具-总则》(Subtopic

¹ 《中小企业国际会计准则》专为无公共问责要求 (public accountability) 且编制通用目的的财务报告的主体所制定。

² 《金融工具-总则》是《金融工具》(topic 825)下的子主题。

825-10)的会计准则更新,旨在回应当今复杂经济环境下改进金融工具会计模型的呼声,为财务报告使用者提供对决策更有用的信息。修订内容涉及金融工具的确认、计量和列报,主要变化有:

1. 对于公允价值能够可靠计量的权益工具投资(equity investment),报告主体应以公允价值计量(以权益法³计量的权益投资和导致被投资单位形成合并事项的权益投资除外),且其变动计入当期损益。对于公允价值不能可靠计量的权益工具投资,报告主体可选择以成本计量,并扣除已发生的减值损失,加上或减去权益工具投资因同一发行方相同或类似权益工具在有序交易⁴(orderly transaction)中可观察市场价格变动而引起的变动。

2. 简化减值评估程序,对公允价值不能可靠计量的权益工具投资进行定性评估。即在每个报告期间,持有权益证券的报告主体考虑是否发生下面的减值迹象,以判断该投资是否发生减值,如发生减值,权益工具投资必须以公允价值计量。

(1) 被投资单位的业绩表现、信用评级、资产质量或行业前景发生重大不利变化;

(2) 被投资单位所处的监管、经济或技术环境发生重大不

³ 指投资最初以投资成本计价,以后根据投资企业享有被投资单位所有者权益份额的变动对投资的账面价值进行调整的方法。国际上一般在投资比例达到或超过20%或25%时,使用权益法。

⁴ 有序交易,是指在计量日前一段时期内相关资产或负债具有惯常(usual and customary)市场活动的交易。清算或亏本削价抛售(distress sale)等被迫交易不属于有序交易。

利变化；

(3) 被投资单位经营所处的地域或行业等市场条件发生重大不利变化；

(4) 权益工具投资的账面价值，低于相同或类似投资善意要约的购买价格、被投资单位提出要约的出售价格或在完整拍卖程序中给出的价格；

(5) 对持续经营能力造成重大疑虑的事项，如经营现金流量为负，营运资本出现赤字，违反法定资本要求 (noncompliance with statutory capital requirements) 或发生债务违约。

3. 非公共事业主体持有的金融工具以摊余成本计量时，不再需要披露金融工具的公允价值；公共事业主体持有的金融工具以摊余成本计量时，仍要求在财务报告或附注中披露公允价值和公允价值计量层次⁵，但不再要求披露确定公允价值时使用的方法和重要假设。公共事业主体持有的金融工具以公允价值计量时，仍需在年度报告中披露确定公允价值所使用的方法和重要假设，但使用第三层次参数来计量公允价值时，无需披露“重要但不可观察”参数的数量。

⁵ FASB 规定，公允价值在计量时应分为 3 个层次。第一层次是企业于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；第二层次是企业于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。

4. 公共主体持有的金融工具以摊余成本计量且需披露公允价值时，须统一使用脱手价格⁶（exit price）计量公允价值。

5. 报告主体使用公允价值选择权，对某金融负债以公允价值计量时，因金融工具特有信用风险（instrument-specific credit risk）变化引起的金融负债公允价值变动额应在其他综合收益中确认为利得与损失。当该金融负债终止确认时，应将上述利得或损失转入当期损益。

在考虑公允价值变动总额时，企业应剔除由市场风险变化引起的变动（如无风险利率或基准利率的变化），单独考虑因金融工具特有信用风险变化造成的公允价值的变化。

6. 要求在资产负债表或财务报告附注中，按照计量分类和形式（如证券、借款或应收账款）列示金融资产和金融负债。

7. 明确报告主体评估与可供出售证券有关的递延所得税资产的计价备抵⁷时，应综合考虑报告主体持有的其它递延所得税资产⁸。

公众主体可自 2017 年 12 月 15 日之后开始的会计年度起，在年度报告和中期报告中应用本更新。其他报告主体可自 2018

⁶ 在之前的实践中，GAAP 允许报告主体在确定某项资产的公允价值时选择两种方式：脱手价格（exit price）和入账价格（entry price）。脱手价格是指出售金融工具能收到的价格。入账价格是指购买金融工具需支付的价格。

⁷ 计价备抵也称为估价备抵又称抵消账户，是指一项递延所得税资产中的纳税利益可能无法实现的部分。

⁸ IASB 收到的反馈显示，在实践中部分报告主体评估该类递延税资产的计价备抵时，并未综合考虑其持有的其他递延税资产，造成了评估方式的不一致。

年 12 月 15 日之后开始的会计年度起,在年度报告中应用本更新;
自 2019 年 12 月 15 日之后开始的会计年度起,在中期报告中应
用本更新,并可自 2017 年 12 月 15 日之后开始的会计年度起,
提前应用。

(三) 欧洲推广 EPSAS 工作取得两项进展

近期,欧洲推广公共部门会计准则(EPSAS)工作取得两项
主要进展:

1. 欧洲议会(European Parliament)于 2015 年 12 月举办
EPSAS 研讨会,并于 2016 年 1 月发布反馈报告。此次研讨会的
主题为《如何实现更可靠、透明的会计系统之“如何设计 EPSAS
而使欧盟预算在成员国得到更好地执行?”》。来自欧盟委员会、
欧洲中央银行(ECB)、各国会计和财政部门的专家针对各国 EPSAS
实施管理的现状和面临的挑战进行了研讨。反馈报告总结了研讨
会上各专家分享的观点,包括对预算框架指令(Budgetary
Frameworks Directive)的评价、执行 EPSAS 的成本和效益分析
以及强化公共部门会计系统应用的重要性等。

2. 欧洲委员会(European Commission)发布 EPSAS 概念框架
草案(EPSAS Conceptual Framework)。EPSAS 概念框架草案的
主要章节是《公共部门主体通用财务报告概念框架》⁹
(Conceptual Framework for General Purpose Financial
Reporting by Public Sector Entities)的替代方案。两者之

⁹ 国际公共部门会计准则委员会(IPSASB)于 2014 年 10 月发布。

间的差异在于草案更加注重公民的受托责任、强调代际公平（intergenerational equity）¹⁰和可持续性。此外，草案提议以非对称谨慎性原则（asymmetric prudence）代替中立原则（neutrality）：即损失要先于收益确认。在其他章节中，该草案界定了 EPSAS 框架的其他内容，如资产和负债标准、公共部门的会计特质等。

背景：根据“欧洲核算体系 2010（European system of accounts 2010）”，欧洲委员会（European Commission）基于权责发生制对各国实施预算监管，而欧盟各国公共部门使用不同的会计基础，这就使得委员会从各国得到数据后需要进行权责发生制转换。因此，委员会呼吁建立欧洲公共部门会计准则（EPSAS）。

2012 年，委员会完成国际公共部门会计准则（IPSAS）适用性公开征集意见（public consultation on suitability of IPSAS）项目，大部分意见认为 EPSAS 的制订不能完全照搬 IPSAS，但可以参考 IPSAS 的相关内容。为了取得各方对制订 EPSAS 的支持，2013 年，委员会组织召开题为“推进 EPSAS 应用”的会议。2015 年，委员会成立了 EPSAS 工作组以及专家小组，同年 9 月，制订了 EPSAS 概念框架。

（四）IASB 发布《国际财务报告准则第 16 号-租赁》（IFRS 16）

¹⁰ 代际公平（intergenerational equity）是指当代人消费发展的同时不能损害后代人的发展权利。

1月13日，IASB发布《国际财务报告准则第16号-租赁》(IFRS 16)，以替代《国际会计准则第17号-租赁》(IAS 17)、《国际财务报告解释公告第4号-确定一项安排是否包含租赁》(IFRIC 4)、《国际会计准则委员会常设解释委员会第15号解释公告-经营租赁-激励措施》(SIC-15)、《国际会计准则委员会常设解释委员会第27号解释公告-评价涉及租赁法律形式的交易的实质》(SIC-27)。

IFRS 16于2019年1月1日起的会计年度开始生效。采用《国际财务报告准则第15号-源自客户合同的收入》(IFRS 15)的企业允许提前采用。

背景：为解决因经营租赁与融资租赁采用显著不同的会计处理导致财务报表可比性降低，以及因租赁安排而面临的风险敞口所提供的信息有限等问题，IASB与FASB开展了联合研究项目，以研究新的租赁会计处理方法。双方在承租人对所有租赁均应确认资产和负债、租赁的定义等方面达成了一定共识，但在承租人是否需要区分融资租赁与经营租赁而采用不同的会计模型等方面仍有不同意见。在此背景下，IASB发布了IFRS 16，FASB也将在2016年初发布新租赁准则。

(五) IASB对《国际会计准则第12号-所得税》(IAS 12)进行小范围修订

1月19日，IASB发布《确认未实现损失所形成的递延所得税资产》，对《国际会计准则第12号-所得税》(IAS 12)进行小

范围修订，明确了持有以公允价值计量的债务工具所形成的递延所得税资产应如何计量。主要变化有：

1、增加了一个范例¹¹。A 企业在第 1 年初以 1000 货币单位购买了一项债务工具，5 年后到期受偿本金 1000 货币单位，每年收到 2% 的利息。现实际利率为 2%，债务工具以公允价值计量。第 2 年末，由于市场利率升至 5%，债务工具的公允价值降至 918 货币单位。如果计税基础不变，该项债务工具在第二年末产生的可抵扣暂时性差异为 $1000-918=82$ 货币单位，并可在未来期间抵扣应纳税所得额，那么可抵扣暂时性差异在当期形成递延所得税资产。

2、当企业评估未来应税所得是否可以使用某项可抵扣暂时性差异进行抵扣时，应考虑税法是否对应税所得的抵扣进行限制。如果税法没有限制，则企业可综合使用所有可抵扣暂时性差异；如果税法对应税所得的抵扣进行了限制（例如，因资本损失产生的可抵扣暂时性差异只能抵扣应税资本利得），则企业只能使用合适且同类型的可抵扣暂时性差异。

3、递延所得税资产的账面价值不能超过未来应税所得，否则应减计递延所得税资产的账面价值。企业在评估是否有足够的未来应税所得时，应将未来应税所得扣除因递延所得税资产转回

¹¹ 准则中规定，“当某类资产以公允价值计量或重估，但计税基础不变，如果该资产的计税基础大于账面价值，则产生的可抵扣暂时性差异（Deductible Temporary Difference）可确认为递延所得税资产”。本修订为该规定增加了一个范例。

时产生的税收减免的部分，与可抵扣暂时性差异进行比较。

4、在对未来应税所得进行估计时，应考虑是否存在资产未来可收回金额高于其当前账面价值的情形，尤其是以公允价值计量的资产。

上述修订于 2017 年 1 月 1 日后的会计年度开始生效，允许提前采用。采用时应以追溯法进行调整。

（六）FASB 发布《薪酬-退休福利-设定受益计划》 (Subtopic 715-20) 会计准则更新征求意见稿¹²

1 月 26 日，FASB 发布《薪酬-退休福利-设定受益计划》(Subtopic 715-20) 会计准则更新征求意见稿，旨在修订发起受益设定计划或其他退休后计划的信息披露要求，主要变化如下：

删除披露养老金累计负债 (Pension Accumulated Benefit Obligation, ABO) 分项与汇总金额、计划资产¹³的公允价值总额¹⁴、预计将计划资产返还给企业的金额和时点、由保险合同的雇主或关联方向计划参与者支付的未来年受益额 (annual benefit)、雇主或关联方之间的重大交易等信息。

增加披露计划说明、现金余额计划 (cash balance plans) 和其他既定利率计划的加权平均利率 (Weighted-average

¹² 《薪酬-退休福利-设定受益计划》(Subtopic 715-20) 是《薪酬-退休福利》(Subtopic 715) 的子主题，此次会计准则更新是 FASB 披露框架项目的一部分，旨在提升财务报告附注披露的有效性，更加清晰地表述一般公认会计准则 (GAAP) 所要求的信息。

¹³ 设定受益计划形成的资产。

¹⁴ 原准则要求当 ABO 金额超过计划资产公允价值时，需披露计划资产的公允价值。

interest crediting rate)、以净资产价值为简便方法来计量的资产的数量信息和描述性信息、对计划负债或资产的重大变化原因说明、非公众实体预估的医疗费趋势率 (assumed health care cost trend rates) 变动百分之一所造成的影响等信息。

征求意见稿还要求, 受益设定计划和其他退休后计划应按照国家国内计划和国外计划分别披露。

征求意见截止时间为 2016 年 4 月 25 日。

(七) IASB 发布《国际会计准则第 7 号-现金流量表》(IAS7) 修订稿

1 月 29 日, 国际会计准则理事会 (IASB) 发布《国际会计准则第 7 号-现金流量表》(IAS 7) 修订稿。本次修订旨在进一步明确 IAS7 的信息披露要求, 以改善向财务报表使用者提供的实体筹资活动信息质量, 解决投资者目前无法从财务报表中了解实体现金流量 (特别是有关筹资活动的管理) 的疑虑。

IASB 在修订后的 IAS 7 中要求披露如下由实体筹资活动产生的负债¹⁵变动信息: (1) 筹资活动现金流量变动; (2) 获得或丧失对子公司或其他业务的控制而产生的变动; (3) 汇率影响变动; (4) 公允价值变动; (5) 其他变动。

该修订指出实体可向报告使用者提供期初期末余额变动情况表, 列示由筹资活动所引起的负债项目由现金、非现金原因所

¹⁵ 由筹资活动产生的负债, 其过去或未来产生的现金流在现金流量表中被划入因筹资活动所产生的现金流。

导致的变化，从而满足披露要求。该修订还指出筹资活动产生的负债变动信息应单独披露。

该修订采用未来适用法，应于 2017 年 1 月 1 日或以后日期开始的会计年度采用，允许提前采用，实体无需列报较早期间的比较信息。

背景：2013 年，IASB 于启动了披露动议项目，作为正在开展的财务报告概念框架项目的补充。IAS7 的修订是披露动议项目的组成部分，目标是改善向报表使用者提供的关于实体筹资活动和流动性的信息。2015 年 10 月，IASB 决定将流动性部分与负债调整部分（实体筹资活动所形成）进行拆分，分别修订。后者的修订工作目前已经完成。

（八）美国政府会计准则委员会（GASB）¹⁶发布《租赁》（征求意见稿）

2 月 8 日，美国政府会计准则委员会（GASB）发布《租赁》（征求意见稿），对租赁的定义¹⁷、期限、终结与调整、承租人与出租人的会计处理、准则的适用范围等内容进行了规定，主要目

¹⁶ GASB 于 1984 年成立，位于美国康涅狄格州，是一家独立的私营部门，受美国财务会计基金会（Financial Accounting Foundation）监管。经美国州政府、地方政府、美国会计委员会（State Boards of Accountacny）以及美国注册会计师协会（AICPA）授权，GASB 负责为美国州政府及地方政府修订会计与财务报告标准，致力于推动政府财务报告为纳税人、政府工作人员、投资人等提供更多有效信息。

¹⁷ 征求意见稿将租赁定义为：在一段时期内转移非金融资产使用权的合同。非金融资产包括但不限于房屋、土地、交通工具与设备。

的在于统一各州政府和地方政府除短期租赁¹⁸和融资租赁之外的非金融资产租赁业务（包括运输工具、大型设备和建筑物等的租赁，但不包括捐赠资产以及无形资产租赁等）的会计处理与信息披露要求。

征求意见稿要求，政府作为承租方时，应将租赁所承担的债务和所获得的租赁资产使用权，分别确认为一项负债和一项无形资产，并应在财务报告中披露如下信息：（1）与租赁资产相关的摊销费用；（2）与租赁负债相关的利息费用；（3）在报表附注中对租赁业务信息（包括租赁合同信息）进行适当披露。政府作为出租方时，应分别确认租赁所产生的应收账款和递延收益，并应在财务报告中披露如下信息：（1）租赁收益；（2）与应收账款相关的利息收入；（3）在报表附注中对租赁业务信息（包括租赁合同信息）进行适当披露。

征求意见稿适用于所有符合租赁定义的合同，征求意见截止时间为 2016 年 5 月 31 日。

（九）美国政府会计准则委员会（GASB）发布第 80 号声明《针对特定主体的综合要求》

2 月 11 日，美国政府会计准则委员会（GASB）发布第 80 号声明《针对特定主体的综合要求》（GASB Statement No. 80），进一步明确其第 14 号声明《财务报告主体》（GASB Statement No. 14）的列报要求。声明规定州政府和地方政府所属的公立医

¹⁸ 租赁期限在 12 个月以内。

院等特定的独立非盈利性主体，应与政府内设部门或政府特定业务相类似，一并纳入政府整体财务报告中进行列报。这一规定解决了目前实务中关于政府独立持有的非盈利主体列报方式差异较大的问题，改善了其财务报表的信息质量，提高了可比性。

该声明的相关规定于2016年6月15日或以后日期开始的会计年度采用，允许提前采用。

(十) IASB 更新工作计划

IASB于2月更新了工作计划。与以往相比，IASB开始限定草案或准则的最终发布时间。

IASB更新了两个重要项目的工作计划，分别是“概念性框架项目”（由公开咨询阶段进展至分析阶段）与“披露项目-披露原则”（由分析阶段进展至草拟讨论稿阶段）。具体实施项目工作计划更新如下：

1. “国际财务报告准则年度改进：2014-2016年周期”：分析阶段（之前是草拟征求意见草案阶段）；

2. “国际财务报告准则年度改进：2015-2017年周期”：IASB将在“6个月内”决定该项目的方向；

3. 采用《国际财务报告准则第4号-保险合同》时一并应用《国际财务报告准则第9号-金融工具》：分析阶段，IASB将在3个月内决定该项目的方向；

4. 对《国际财务报告准则第 8 号-经营部门》相关内容进行明确¹⁹，征求意见稿发布日期限定在 2016 年 5 月；

5. 对以股份为基础的支持交易的分类和计量进行明确，相关准则发布日期限定在 2016 年 5 月；

6. 对《国际财务报告准则第 15 号-源自客户合同的收入》相关内容进行明确，准则发布日期限定在 2016 年 3 月至 4 月；

7. 业务的定义，征求意见稿发布日期限定在 2016 年 5 月；

8. 披露项目，将《国际会计准则第 7 号-现金流量表》的修订工作从计划中移除²⁰；

9. 对“前期持有的权益-因构成业务的共同经营而获得控制或共同控制权”重新计量，征求意见稿发布日期限定在 2016 年 5 月。

（十一）FASB 发布租赁会计准则更新

2 月 25 日，FASB 发布《FASB 会计准则汇编 842 号主题-租赁》（Topic 842）会计准则更新²¹，旨在通过在资产负债表确认租赁资产与负债、披露租赁关键信息等手段，提高信息透明度与可比性。

¹⁹ 目前该准则已经实施，IASB 对实施后的效果进行了检验，并决定就相关内容进行明确。

²⁰ 该准则已在 2016 年 1 月 29 日发布。

²¹ 《FASB 会计准则汇编 842 号主题-租赁》与《国际财务报告准则第 16 号-租赁》是 FASB 与 IASB 所开展的联合研究项目的成果，会计准则改革动态第 86 期对联合研究项目的有关情况进行了说明。

本次更新最关键的部分在于承租方需要在资产负债表中就租赁行为确认租赁资产与负债，以对应承租方的权利和义务²²。对于融资租赁，承租方应（1）确认一项使用权资产和一项租赁负债，并以租赁费用之和的现值进行初始计量；（2）在综合收益中分别确认租赁负债的利息支出以及使用权资产的摊销；（3）在现金流量表中分类列示因融资行为产生的租赁负债偿还和因经营行为产生的租赁负债利息支出以及可变支出。对于经营租赁，承租方应（1）确认一项使用权资产和一项租赁负债，并以全部租赁费用之和的现值进行初始计量；（2）确认租赁成本，并使用一般直线法将租赁成本在租赁期内进行分配；（3）在现金流量表中分别列示因经营活动产生的各项现金支出。

该更新未对出租方会计处理进行较大改动，一些针对性的改进也是为了让出租方会计处理能更好的与承租方会计处理以及相关通用会计准则²³（GAAP）相统一，包括：对一些术语进行了修改；调整租赁收入确认原则，使之与出售收入确认原则相似，即出租方如果未向承租方转移标的资产的控制权，不能在初始确认时确认标的资产的收入；不再对房地产出租使用单独的出租方会计模型。

公共实体、发行或持有证券（已在证券交易所或场外市场交易、登记或挂牌）的非盈利实体、职工福利计划等应于2018年

²² 之前仅有融资租赁需要确认使用权资产和租赁负债。

²³ 主要指《FASB 会计准则汇编 606 号主题-来自客户合同的收入》（Topic 606）。

12月15日后开始的会计年度(包括会计年度里的中期会计年度)应用本更新;其他实体应在2019年12月15日后开始的会计年度以及2020年12月15日后开始的会计年度中的中期会计年度应用本更新。

(十二) FASB 发布四项会计准则更新

3月7日,FASB发布系列会计准则更新,包括《FASB会计准则汇编350号主题-无形资产:商誉和其他》(Topic 350)、《FASB会计准则汇编805号主题-企业合并》(Topic 805)、《FASB会计准则汇编810号主题-合并报表》(Topic 810)、《FASB会计准则汇编815号主题-衍生品与套期》(Topic 815)等会计准则更新,主要就之前会计准则更新²⁴的生效日期与过渡条款进行修订,一是将生效日期修改为立即生效;二是允许私营会计主体首次应用上述更新时不作适用性评估,但后续的会计政策变更仍应按《FASB会计准则汇编250号主题-会计变更与差错更正》(Topic 250)的规定进行会计处理。

(十三) FASB 发布《债务终止》²⁵会计准则更新

3月8日,FASB发布《债务终止》(Subtopic 405-20)会计

²⁴ 包括(1)2014年第2号会计准则更新:允许私营企业在预计受益年限(超过十年的按十年计算)内以直线法摊销商誉,并允许应用简化的商誉减值模型。(2)2014年第3号会计准则更新:允许私营企业使用简化的套期会计方法计量利率互换。(3)2014年第7号会计准则更新:对终止经营业务的报告标准和披露范围进行调整。(4)2014年第18号会计准则更新:非公众公司可选择不再将商业合并中获得的可辨认无形资产与商誉分离,也无需单独确认。

²⁵ 《债务终止》是《FASB会计准则汇编405号主题-债务》(Topic 405)下的子主题。

准则更新，明确（1）企业因发行预付费储值产品²⁶而产生的债务应按 Topic 405-20 中金融性负债的相关规定进行确认；（2）当该产品持有人到期未选择兑付时，企业应按照《FASB 会计准则汇编 606 号主题-源自客户合同的收入》（Topic 606）中违约的相关规定进行会计处理。

公共会计主体、非盈利会计主体和职工福利计划应于 2017 年 12 月 15 日之后开始的会计年度（包括会计年度里的中期年度）应用本更新，其他会计主体应于 2018 年 12 月 15 日之后开始的会计年度和 2019 年 12 月 15 日以后开始的会计年度中的中期会计年度应用本更新，允许提前应用。应用本更新时应采用追溯法或修正追溯法²⁷进行调整。

（十四）FASB 发布《衍生品和套期》会计准则更新

FASB 于 2016 年 3 月 10 日与 14 日发布《FASB 会计准则汇编 815 号主题-衍生品和套期》（Topic 815）的两项会计准则更新。主要包括：

1. 《衍生品合同变更对既有套期关系的影响》。该项更新明确：按照 Topic 815 确认为套期工具的衍生品金融工具，如果只有交易对手发生变动，但仍满足 Topic 815 其他套期会计标准，无需终止确认原有的套期关系。

²⁶ 预付费储值产品以实物或电子形式发行，本身具有货币价值，能够用于商品或服务的支付。

²⁷ 追溯法对债务存续期间各个会计年度债务的留存收益进行调整；修正追溯法只对应用更新的第一个会计年度期初留存收益进行调整，调整时考虑应用更新的累计影响。

2. 《债务工具中的或有看涨（看跌）期权》。该项更新明确：会计主体只通过“四步骤决策法”来评估能加快主合同本金偿还的或有看涨（看跌）期权是否满足“清晰且紧密联系”的标准²⁸，如果不满足标准，则应独立于主合同单独核算。

公共会计主体应自 2016 年 12 月 15 日之后开始的会计年度（包括会计年度里的中期年度）应用上述更新，其他会计主体应自 2017 年 12 月 15 日之后开始的会计年度和自 2018 年 12 月 15 日之后开始的会计年度里的中期年度应用上述更新。应用第一项更新时应采用未来适用法或修正追溯法进行调整²⁹，应用第二项更新时应采用修正追溯法进行调整³⁰。

（十五）FASB 发布《投资：权益法和合营企业》会计准则更新

3 月 15 日，FASB 发布《FASB 会计准则汇编 323 号主题-投

²⁸ Topic 815 规定，嵌入式衍生品满足一定条件时，应与主合同分离单独核算，其中一项条件是“嵌入式衍生品的经济与风险特征不能清晰、紧密的与主合同相关联”。对于如何判断该项条件是否满足，当前实践中有两种方法：第一种认为利率和信贷风险是判断条件是否满足的唯一依据；第二种方法认为会计主体应通过“四步骤决策法”判断条件是否满足，即：

（1）回报是否随变动条件而调整；（2）回报是否与除利率或信贷风险外潜在因素的变动挂钩；（3）负债是否包含大幅溢价或折价；（4）看涨（看跌）期权是否有行权的可能性。

²⁹ 只对符合以下条件的衍生工具进行调整：（1）衍生工具在某一会计期间里，有过未清偿状态。（2）衍生工具曾作为套期工具。（3）套期关系的变化或终止只因交易对手方发生变动。

³⁰ 本更新生效时，会计主体应对当前会计年度的期初债务工具余额进行调整。当过去独立于债务工具主合同单独核算的嵌入式衍生品不再需要单独核算，那么债务工具的账面价值在应用更新的那天调整为与主合同的账面价值与嵌入式衍生品的公允价值之和。

资：《权益法和合营企业》(Topic 323) 会计准则更新，取消追溯性调整的要求³¹。

本次更新明确：(1) 投资符合权益法核算条件时，投资者调整为权益法核算，投资者新增被投资单位权益份额所花费的成本计入之前投资的账面价值；(2) 投资者持有可供出售股票时，投资者应在投资符合权益法核算条件之日起，将投资持有期间的全部未实现损益³²在其他综合收益中进行确认。

会计主体应自 2016 年 12 月 15 日开始的会计年度（包括会计年度里的中期年度）应用本更新。

(十六) IASB 更新工作计划

IASB 于 3 月更新了工作计划。相应对部分准则草案或终稿可能完成的时间进行了修订。具体实施项目工作计划更新如下：

1、对《国际财务报告准则第 4 号——保险合同》(IFRS 4) 的修订：采用 IFRS 4 时应一并应用《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》，预期将在 6 个月内发布一项新准则(原计划在 3 个月内决定该项目方向)；

2、根据实施情况对《国际财务报告准则第 8 号——经营分部》相关内容进行明确，预期将在 6 个月内发布征求意见草案(原

³¹ 本次更新发布之前，当一项投资因投资者享有被投资单位的所有者权益份额或影响力提高而适用于权益法核算时，投资者必须逐步追溯调整投资持有期间的账面价值、经营业绩和留存收益。

³² 未实现损益：在不将资产出售套现的前提下，由于资产价值的上升和下降而导致的损益，由于这类损益需要将资产出售时才会实现，因而称为未实现损益。

计划在 2016 年 5 月发布)；

3、对以股份为基础的支付交易的分类和计量进行明确，预期将在 6 个月内发布相关准则（原计划在 2016 年 5 月发布）；

4、对《国际财务报告准则第 15 号——源自客户合同的收入》相关内容进行明确，收入确认准则过渡小组（TRG）讨论后决定将相关准则发布日期由“2016 年 3 月至 4 月”变为“2016 年 4 月”；

5、负债分类，预期在 6 个月后发布相关准则（原计划在 6 个月内发布）。

（十七）FASB 发布《源自客户合同的收入》会计准则更新

3 月 17 日，FASB 发布《FASB 会计准则汇编 606 号主题-源自客户合同的收入》（Topic 606）会计准则更新。主题是“报告主体为交易主体方或代理方情形下的支付对价（收入以总额或净额列报）”，明确在某项交易涉及其他交易方时，报告主体应对其在交易中的地位进行判断，进而确定其应确认的收入金额。

报告主体向客户提供货物或服务时，如果涉及其他交易方，报告主体应判断货物或服务是由其自身提供（即报告主体是交易主体方）还是由其安排其他交易方提供（即报告主体是交易代理方）。当报告主体为交易主体方时，以提供货物或服务所能得到的支付对价总额确认收入；当报告主体为交易代理方时，以安排其他交易主体提供货物或服务所能得到的酬金或佣金确认收入。

作出上述判断的依据是看报告主体是否拥有对合同约定特

定货物或服务的控制权。当交易主体拥有合同约定的货物或服务的控制权时，报告主体即为交易主体方，反之，则为代理方。

公共主体、非盈利主体、职工福利计划等应于 2017 年 12 月 15 日后开始的会计年度（包括会计年度里的中期会计年度）应用本更新，可以在 2016 年 12 月 15 日后开始的会计年度提前应用；其他主体应在 2018 年 12 月 15 日后开始的会计年度以及 2019 年 12 月 15 日后开始的会计年度中的中期会计年度应用本更新，可以在 2016 年 12 月 15 日后开始的会计年度（包括会计年度里的中期会计年度）提前应用。

所有报告主体在应用本更新时应进行追溯性调整。