

国际会计准则改革动态

(第 15 期 2016. 7. 1-2016. 9. 30)

中国人民银行会计财务司

二〇一六年十月十七日

目录

(一) IASB 主席 Hans Hoogervorst 发表题为《更好的沟通》的演讲

(二) IASB 发布国际财务报告准则解释委员会 6 月会议纪要

(三) IASB 更新工作计划

(四) FASB 发布《信息披露框架-所得税信息披露要求的变化》会计准则更新征求意见稿

(五) IPSASB 发布《职工福利》和《重估资产减值》

(六) 国际财务报告准则基金会监管委员会公布工作计划

(七) FASB 发布《自身为普通合伙人的非盈利主体在哪些情况下应将其投资的有限合伙盈利主体或相似主体报表纳入合并范围》会计准则更新征求意见稿

(八) FASB 发布《财务报告概念框架-第 7 章: 列报》征求意见稿

(九) FASB 发布《现金流量表》会计准则更新

(十) IFAC 敦促 G20 呼吁全球使用国际财务报告准则

(十一) IIRC、IAAER、ACCA 和 IAASB 近期研究进展

(十二) IASB 发布《企业合并》修订稿

(十三) IASB 发布《保险合同》修订稿

(十四) FASB 发布《衍生品和套期》会计准则更新征求意见稿

(十五) FASB 发布《源自客户合同的收入》会计准则更新征求意见稿

(十六) FASB 发布《应收账款-不可退还的费用和其他费用》会计准则更新征求意见稿

(一)IASB 主席 Hans Hoogervorst 发表题为《更好的沟通》的演讲

6月30日，国际财务报告准则理事会（IASB）主席 Hans Hoogervorst 在瑞士苏黎世召开的国际财务报告准则基金会（IFRS Foundation）欧洲年会上，发表题为“更好的沟通”的演讲。主要内容如下：

1. IASB 最初目标的完成情况。IASB 在 2001 年设立时主要有改进现有会计准则和在全球推广 IFRS 这两个目标。目前 IFRS 已经成为全球财务领域适用最广泛的标准之一，且被广泛认为是高质量的。

2. 提升财务报告沟通的有效性。IASB 认为，有价值的信息通常淹没在“机械的”信息披露和冗长的财务报告中，除此之外，还有许多公司在财务报告中发布非财务信息，财务报告使用者很难在海量信息中找到对决策有用的信息。为了提升财务报告沟通的有效性，IASB 将重新审视财务信息列报、组织以及采用形式。

3. 工作方向。为了提高财务报告沟通的有效性，IASB 对现有工作进行了梳理，包括主要财务报表的结构改进、披露项目、重要性实务公告、带有权益特性的金融工具项目（FICE）和数字化报告等一系列工作，并保持对非财务报告领域的关注。

4. IASB 为 IFRS 实施提供支持。过去 IASB 通过多种渠道为世界各国采用国际财务报告准则提供了支持，但这一领域的工作还有待改进。IASB 已经成立了扩大的集中所有相关职能的工作

组，与其他组织保持合作，共同帮助各国实施 IFRS。

（二）IASB 发布国际财务报告准则解释委员会 6 月会议纪要

7 月 6 日，IASB 发布国际财务报告准则解释委员会（以下简称委员会）6 月会议纪要¹，主要包括以下讨论内容：

1. 披露项目：该项目致力于改善财务报告披露的有效性，包括披露原则、从准则层面检查披露效果等两个研究项目以及对三个准则²的小范围修订。委员会担心该项目的成果无法达到预期要求。

2. IFRS 基金会受托人会议：对 2016 年 5 月在印度雅加达召开的 IFRS 基金会受托人会议的结果进行回顾，包括：审核 IFRS 基金会的治理结构与工作效率、了解委员会通过磋商议程收到的意见建议以及如何将其用于工作计划的制定、听取印尼实施 IFRS 的情况以及保险合同准则的制定情况等。

3. 议程咨询³（Agenda Consultation）：讨论内容包括 2015 年议程咨询的反馈情况、2017-2021 年工作计划草案及制定方法、可用资源、草案进展情况等。

4. 科技问题。来自英格兰及威尔士特许会计师协会（IACEW）

¹ 该会议纪要记录了 6 月会议中的讨论内容，纪要中的观点不代表 IASB 或 IASB 中任何成员的观点，对 IFRS 应用的直接或间接评价无法说明 IFRS 的应用是否成功。最终成果以 IASB 官网公开发布的消息为准。

² 分别是《国际会计准则第 1 号-财务报表的列报》（IAS1）、《国际会计准则第 7 号-现金流量表》（IAS7）、《国际会计准则第 8 号-会计政策》（IAS8）。

³ 议程咨询的目的在于：为公众就议程制定进程各个方面反馈意见提供一个正式渠道；进一步提高国际财务报告准则的公共受托责任及合理性，以提升国际财务报告准则在全球范围内应用的可行性。

信息技术部门的成员向大家作了报告，参会者就（1）科技如何改变会计标准的制订与使用；（2）前者对 IFRS 基金会的影响进行了讨论。

5. IFRS 16 的制订：以 IFRS 16 为例，介绍了一项准则的制订过程。

6. 经验交流。两家 IASB 会员单位⁴分别介绍了本机构的组织管理情况以及与 IFRS 有关工作的开展情况。

（三）IASB 更新工作计划

根据 2015 年议程咨询的反馈情况，国际会计准则委员会（IASB）于 7 月 20 日更新了工作计划，主要更新如下：

1、研究项目：

主动性披露项目-披露原则：预期将于 2016 年 10 月或 11 月发布讨论稿（在 2015 年 7 月的计划中为“6 个月内发布”）。

2、实施项目（主要项目）：

主动性披露项目-重要性实务声明：IASB 将在 3 个月内决定该项目的方向（之前是“6 个月内决定”）。

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 时一并应用《国际财务报告准则第 9 号—金融工具》，预期将在 3 个月内发布一项准则修订最终版（之前是“6 个月内发布”）。

3、实施项目（有限范围修订）：

会计政策和估计变更：预期将在 6 个月内发布讨论稿（之前

⁴ 国际公司治理组织（ICGN）与日本证券分析师协会（JSAA）。

是“6个月后发布”）。

“业务的定义”和“之前持有权益的会计处理”：该项目目前处于公开咨询阶段，预期将在6个月后决定项目的方向。

“国际财务报告准则年度改进：2014-2016年周期”：该项目目前处于草拟阶段，预期将在6个月内发布修订稿。

“国际财务报告准则年度改进：2015-2017年周期”：该项目目前处于草拟阶段，预期将在6个月内发布讨论稿。

（四）FASB发布《信息披露框架-所得税信息披露要求的变化》会计准则更新征求意见稿

7月26日，美国会计准则委员会（FASB）发布《FASB会计准则汇编740号主题-所得税》（Topic 740）会计准则更新征求意见稿，标题为“信息披露框架-所得税信息披露要求的变化”，旨在提高所得税的披露要求，征求意见截止时间为2016年9月30日。主要内容如下：

1、将现Topic 740中“公共主体”的表述由“public entity”变为“public business entity”⁵。

2、对现有所得税的披露要求进行修订。

（1）下列条款适用于所有的报告主体。

如果税法的变化会对报告主体产生影响，报告主体应披露税法变化情况。

在不区分国内、国外所得税支出（或收益）的条件下，披露持续经营收益（或损失）。

⁵ 后者为《会计准则汇编术语表》(Master Glossary of the Accounting Standards Codification)中的表述。

对报告主体在国内、国外持续经营的所得税支出（或收益）分别进行披露。

披露报告主体在国外、国内缴纳的所得税总额。向某国支付的所得税额占比较高时，也应对金额进行披露。

说明造成未分配外汇收入再投资计划变动的原因及对应收益的变动。

披露外国子公司持有的现金、现金等价物及有价证券情况。

无需再披露未来 12 个月内未确认税收利益的变动性质与范围或做出无法对变动范围进行评估的声明。

披露与政府达成的具有法律效力的协定，包括协定的有效期、政府对报告主体做出了哪些减轻税负的承诺、税负减轻的程度等。

（2）下列条款适用于公共主体。

在报告期初或期末对未确认税收利益⁶进行调整时，应区分是采用递延所得税资产方式还是现金方式。

在资产负债表中增加“未确认税收利益”项目。若公共主体未增加此项目，与未确认税收利益有关的金额应进行分项披露。

披露报告期内计价备抵⁷的确认与调整。

披露能弥补递延所得税资产移后扣减⁸的未确认税收利益总额。

⁶ 税收利益是指通过节税少缴纳的税款，通常被认为是纳税人的正当收益。

⁷ 指一项递延所得税资产中的税收利益很可能不实现的部分。

⁸ “移后扣减”为美国税收计算术语，指的是本年度的递延所得税资产因未实现税收利益造成的损失可用以后几年的税收利益来抵消，从而减少以后几年的纳税额。

披露调整幅度超过 5% 的项目每年的调整情况。

3、减少实务操作上的分歧。

明确公共主体在每个会计年度分别披露按联邦、州、国外政策，五年内及政策剩余年限中移后扣减的总额。公共主体还需要披露计提计价备抵前，符合联邦、州、国外移后扣减政策的递延所得税资产总额，并按“五年内”及“剩余年限”进行分类。

其他报告主体在每个会计年度分别披露按联邦、州、国外政策移后扣减的总额以及政策失效时间。

（五）IPSASB 发布《职工福利》和《重估资产减值》

7 月 28 日，国际公共部门会计准则委员会（IPSASB）发布《国际公共部门会计准则第 39 号-职工福利》（IPSAS 39）和《重估资产减值》⁹。

1. IPSAS 39 于 2018 年 1 月 1 日起生效，《国际公共部门会计准则第 25 号-职工福利》（IPSAS 25）同时废止，报告主体可以提前采用，主要变化如下：

（1）报告主体不可选择推迟确认设定受益计划净负债¹⁰的变化（即缓冲法）。

（2）为设定受益计划引入净利息方法。

（3）修改了设定受益计划和多雇主计划的若干披露规定。

（4）员工或第三方向设定受益计划缴纳的款项被用于与职

⁹ 《重估资产减值》主要针对《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）进行修订。

¹⁰ 设定受益计划存在资产时，报告主体应当将设定受益计划义务现值减去设定受益计划资产公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产。

工服务有关¹¹的简单供款计划时，可以简化缴纳要求。

(5) 去除了 IPSASB 认为在实践中已不再必需的综合社会保障计划的相关规定。

2. 《重估资产减值》在 IPASA 21 与 IPASAS 26 中增加了不动产、厂房、设备和无形资产的重估模型。

(六) 国际财务报告准则基金会监管委员会公布工作计划

8 月 2 日，国际财务报告准则基金会监管委员会 (IFRS Foundation Monitoring Board, 以下简称委员会) 发布了工作计划，主要包括三个部分：

1、受托人对 IASB 的监督情况：委员会计划对受托人监督 IASB 工作情况的报告出具意见，与受托人就 IASB 认为公众比较关注的会计事项进行磋商，如收入确认、金融工具等会计准则的制定、修订与施行。

2、受托人的工作情况：委员会计划继续开展受托人结构和有效性的审查，跟进修订国际财务报告准则基金会章程的提案¹²办理情况，审查受托人使用 IFRS 基金会基金的计划。此外，委员会还会参与受托人的提名和审批。

3、对委员会现任理事开展定期审查¹³，与国际证监会 (IOSCO) 共同考虑理事的轮换事宜并实施。委员会还计划增设一个常任理事席位。

¹¹ 职工提供服务会导致设定受益计划义务现值的增加。

¹² 于 2016 年 6 月 10 日提交。

¹³ 每 3 年审查一次。

（七）FASB 发布《自身为普通合伙人的非盈利主体在哪些情况下应将其投资的有限合伙盈利主体或相似主体报表纳入合并范围》会计准则更新征求意见稿

8月3日，美国会计准则委员会（FASB）发布《FASB 会计准则汇编 958 号主题-非盈利主体》（Topic 958）下第 810 号子主题《合并报表》（Subtopic 958-810）会计准则更新征求意见稿，题为“自身为普通合伙人¹⁴的非盈利主体（NFPs）在哪些情况下应将其投资的有限合伙盈利主体或相似主体报表纳入合并范围”，明确当 NFPs 作为有限合伙盈利主体的普通合伙人时，享有对合伙盈利主体的控制权，不受其在所有者权益中所占份额的影响，应将合伙盈利主体的报表纳入合并范围，除非合伙盈利主体中的有限合伙人拥有实质性¹⁵的“反驳权（kick out rights）”或“参与权（participating rights）”。此外，本次更新还明确了以下几个方面的内容：

1、NFPs 按如下条件依次进行判断是否应将目标主体¹⁶报表纳入合并范围，得出肯定结论时纳入合并范围，得出否定结论时进入下一条件：（1）目标对象是否为特殊目的实体（SPE），且符合 Subtopic 958-810 中 25-8 段的条件；（2）NFPs 能否通过直

¹⁴ 合伙企业分普通合伙与有限合伙。普通合伙的合伙人均为普通合伙人，对合伙企业的债务承担无限连带责任；有限合伙的合伙人由至少一个普通合伙人以及若干有限合伙人构成，有限合伙人仅按出资额对债务承担有限偿还责任。

¹⁵ 在进行表决时，如果有限合伙人的票数能超过简单多数（部分情况下可以少一些），就能使上述权力达到“实质性”要求。在测算“实质性”要求是否满足时，由普通合伙人持有的票数、与普通合伙人共同控制的主体持有的票数以及普通合伙人相关利益主体持有的票数均不能视作有限合伙人持有的票数。

¹⁶ 指 NFPs 投资的主体。

接或间接多数投票权控制盈利主体（非有限合伙或相似主体）的财务利益；（3）NFPs 是否作为普通合伙人，并能控制有限合伙盈利主体或相似主体¹⁷；（4）NFPs 是否通过合同控制目标主体。

3、《FASB 会计准则汇编 810 号主题-合并报表》会计准则更新（2015 年第 2 号更新，题为“对合并报表分析的修订”）对部分术语进行了修订，如反驳权、保护权¹⁸（protective rights），本次更新将相关术语编入，并对指南作了相应修订。

4、《FASB 会计准则汇编 825 号主题-金融工具》下第 10 号子主题《总则》（Subtopic 825-10）会计准则更新（2016 年第 1 号更新，题为“金融资产与金融负债的确认与计量”），就持有其他主体的股票或所有者权益的核算给出了指引，本次更新也作了相应修订。

本次修订适用于在有限合伙企业中作为普通合伙人的 NFPs，且其合伙人是作为有限合伙人的盈利组织或类似组织；报告主体选择提前应用 2015 年第 2 号更新的，也可提前应用本次更新，并采用修正追溯法或追溯法进行调整；未应用 2015 年第 2 号更新的，应于应用 2015 年第 2 号更新的同时应用本次更新。

征求意见反馈截止时间为 2016 年 10 月 3 日。

（八）FASB 发布《财务报告概念框架-第 7 章：列报》征求

¹⁷ 如果有限合伙盈利主体或相似主体使用公允价值计量合伙利益，或者有限合伙盈利主体或相似主体处于特殊行业（如建筑业），使得普通合伙人只需以比率法来计算其向有限合伙盈利主体或相似主体的投资情况时，将第（3）条视作否定结论。

¹⁸ 赋予利益方保护其利益不被侵犯的权利，不构成利益方对主体的控制。

意见稿

8月11日，美国会计准则委员会（FASB）发布《财务报告概念框架-第7章：列报》征求意见稿，主要有下内容：

1、提出了财务报告与财务报表的目标：能向现有和潜在的投资者、贷款人等提供报告主体的财务信息，以提高他们在购买、出售、持有权益或债务工具，提供或收回贷款以及其他信用活动方面的决策能力。

2、明确了资产、负债、权益、损益、综合收益、利润、现金流等项目列报的意义与要求。

3、FASB拟将征求意见稿作为未来列报准则制定的基础，并通过以下手段来提高使用者评估未来现金流量的能力：一是将确认的单个项目进行有效组合形成报表项目与小计¹⁹；二是明确资产、负债和权益之间的关系以及这些项目的变动对综合收益及现金流的影响。

征求意见截止时间为2016年11月9日。

背景：概念框架是明确财务报告和列报中的基本概念的框架性文件。自2004年起，IASB和FASB共同开展制定概念框架的联合项目。但在2010年末双方推迟了该项目的实施。2012年9月，IASB重新单独开展该项目，决定不对框架进行实质性修订，而是着重关注尚未涵盖的主题（如，列报和披露）和因具有明显

¹⁹ FASB认为，报告主体如果按报告期经营活动全部细节来提供完全的信息，不仅困难且极费成本，即使报告主体做到了，大量的数据也会给使用者带来理解和使用上的困难；如果列报项目层次太高过于集中，也会损失有用信息。因此，需要对项目进行适当的简化、集中，使之既有意义、也便于理解。

不足而需要处理的主题，并在 2013 年发布了讨论稿。FASB 也于 2014 年 1 月重新启动概念框架的修订，并于 2014 年 3 月发布《财务报告概念框架-第 8 章：财务报表附注》征求意见稿、2016 年 8 月发布《财务报告概念框架-第 7 章：列报》征求意见稿。

（九）FASB 发布《现金流量表》会计准则更新

8 月 26 日，美国会计准则委员会（FASB）发布《FASB 会计准则汇编 230 号主题-现金流量表》（Topic 230）会计准则更新，标题为“现金收入、现金支出分类”，旨在解决现金流量表中现金收入和现金支出的分类和列报标准不一问题。本次更新明确了八类特定现金流事项的分类列报。

1. 提前还款或偿还债务本金，列为筹资活动现金流出。

2. 零息债务工具或其他票面利率显著低于市场实际借款利率的债务工具的结算：偿付债务利息部分的现金支出属于经营活动现金流出；偿付债务本金部分的现金支出属于筹资活动现金流出。

3. 企业合并时的或有对价支付。

（1）合并中的收购方在企业合并日确定为或有负债，且合并日后没有立即现金支付对价的事项，应区分筹资活动现金流出和经营活动现金流出进行反映。现金支付在合并日确定的或有负债金额内的部分列为筹资活动现金流出，超出部分列为经营活动现金流出。

（2）合并日后立即以现金支付对价的事项，列为投资活动

现金流出。

4. 保险理赔。从保险理赔中获得的现金赔付应根据保险责任范围进行分类。对于一次性赔付的保险赔偿，报告主体应根据损失的性质进行分类列报。

5. 公司（包括银行）持有的寿险保单的结算。寿险保单结算产生的现金收入应列为投资活动现金流入；购买寿险保单产生的现金支出可列为投资活动、经营活动或投资活动和经营活动组合的现金流出。

6. 权益法²⁰核算下投资者获得的收益分配。报告主体从适用权益法的被投资者处获得现金分配，可选择以下会计处理方法进行分类：

（1）累计盈余法：使用权益法核算时，来自被投资者的收益分配一般属于投资回报，应分类为经营活动现金流入。但是，若累计收益分配数减去以前期间已确认为投资返还的收益分配数后的金额超过投资者确认的累计股权收益，超出部分应视为投资返还，分类为投资活动现金流入。

（2）实质判断法：来自被投资者的收益分配，在报表中的分类应取决于该项分配实质上由被投资者的何种行为产生。如果该项分配是投资者从被投资者处获得的投资回报，则应记为经营

²⁰ 当投资公司对被投资公司经营活动有重大影响能力时采用的股权投资会计处理方法，即长期股权投资账户随着被投资公司中权益变动而加以调整，真实反映在被投资公司所拥有权益的一种方法。在权益法下，投资企业的投资收益就是在被投资企业税后利润中按其持有被投资企业发行在外股份的比例应分得的数额，而不管投资企业是否以股利形式分配利润。

活动现金流入；如果该项分配是被投资者对投资者的投资返还，则应记为投资活动现金流入²¹。

7. 证券化交易受益权。转让人在金融资产证券化过程中获得受益权，应反映为非现金活动；转让人从应收账款证券化中取得的现金收益应该在报表中披露为投资活动现金流入。

8. 单独识别现金流和优势原则（predominance principle）的运用。

对于包含多种现金流的现金收入、支出事项，应该首先考虑适用一般公认会计原则（GAAP）中的特别指引（specific guidance）。若无适用的特别指引，报告主体应根据现金收入的来源和现金支出的用途在筹资、投资或经营活动中的实质，对每项现金流单独分类。对于包含多种现金流事项且无法根据来源和用途单独区分现金流的，根据占主要的现金流的来源或用途进行分类。

本更新适用所有需要披露现金流量表的盈利和非盈利主体。公共主体应于 2017 年 12 月 15 日（包括会计年度里的中期会计年度）应用本更新；其他主体应于 2018 年 12 月 15 日后开始的会计年度以及 2019 年 12 月 15 日后开始的中期会计年度应用本更新，可以提前应用本更新（包括在中期会计年度提前应用）。应用时应以追溯法进行调整。

²¹ 投资者采用实质判断法的前提是，掌握关于被投资者行为的有效信息。如不可获得有效信息，投资者应改用累计盈余法，在会计报告中注明会计政策的变更，并采用追溯法进行调整。

（十）IFAC 敦促 G20 呼吁全球使用国际财务报告准则

8 月 26 日，国际会计师联合会（IFAC）向将于 9 月 4-5 日在中国举行的 G20 会议发出倡议，倡议希望达成的目标是：

一、强化企业和公共部门的诚信治理结构

1. 强化治理建设，打击欺诈和腐败行为，恢复公众信任；
2. 提高公共部门管理水平，鼓励公共部门采用权责发生制进行会计核算，将公共部门纳入金融稳定理事会（FSB）的管理；
3. 推广综合报告²²（integrated reporting）的使用。

二、创建合作、协同、灵活的全球监管环境

1. 建立有利于监管的一致性准则，在全球范围内进行推广；
2. 明确国际准则的重要性；
3. 提升全球一致性；
4. 呼吁税务合作；
5. 成立一个 G20 常设机构秘书处。

IFAC 在倡议使用国际准则时特别提到 IFRSs，建议 G20 呼吁使用以下准则：国际财务报告准则（IFRSs）、国际审计准则、国际会计师职业道德准则理事会制定的会计职业道德准则中对审

²² 2010 年创建的国际综合报告委员会（IIRC）提出了综合报告的概念，即综合报告是以一种可以反映企业所处的社会、环境和商业等背景的方式，对企业战略、治理、业绩和前景等重要信息进行整合并列示的报告制度。

金融危机后人们认识到企业的价值由多种因素决定，不动产、现金等财务性或有形因素易于在财务报表中反映，而智力资本、企业竞争力和能源安全等无形因素则难以反映。综合报告有助于企业清晰地反映其对所有类型资源的利用情况，以及短期、中期、长期的收益状况，这有利于投资者管理风险和配置资源。

计独立性的要求，以及国际公共部门会计准则（IPSAS）。

（十一）IIRC、IAAER、ACCA 和 IAASB 近期研究进展

1. 8月26日，国际综合报告委员会（IIRC）、国际会计教育与研究协会（IAAER）及特许公认会计师公会（ACCA）联合发布了两项关于综合报告的研究报告。

报告一研究了综合报告的使用及有用性。通过访谈资深市场参与者和其他报告重要使用者，了解金融资本提供者对综合报告的看法，以及综合报告提供的潜在决策有用信息。报告强调了投资者对信息的需求，说明了推广综合报告使用的难点。

报告二从公司报告编制者、审计师和报告使用者的视角，研究了综合报告的实质性（materiality）和简洁性（conciseness）问题。报告收集了近年来会计从业者在判断综合报告实质性和简洁性方面的实践及问题。

2. 8月15日，国际审计和鉴证准则委员会（IAASB）发布了一项讨论稿，题为《提高新形式外部报告²³（Emerging Forms of External Reporting）可靠性：鉴证业务（Assurance Engagements）的十项挑战》。讨论稿研究了能够提高可靠性的各种内外部影响因素，这些因素包括外部报告的新形式、专业服务报告类型、鉴证业务操作中的难点和对提高可靠性有帮助的指引类型。

²³ 新形式外部报告的出现是为了满足利益相关者对经济主体新的、更广泛的信息需求。目前，已经发展出了多种新形式的外部报告，以及对应的报告框架和准则，会计信息使用者对外部报告的形成和运用已经达成一些共识，但仍存在许多不一致。

（十二）IASB 发布《企业合并》修订稿

9月6日，国际会计准则委员会（IASB）发布了《国际财务报告准则第3号-企业合并》（IFRS3）修订稿，对业务²⁴的定义进行了明确，对IFRS3的应用进行简化，旨在解决会计实务中业务定义过于宽泛、应用业务定义存在困难等问题。主要内容如下：

1. 明确构成业务的要素

业务必须包括有助于企业创造产出的投入和实质性的加工处理过程(process)。确认为业务的资产组合，不需要囊括创造产出所使用的全部投入和加工处理过程，也不需要考虑市场参与者对被收购资产组合的整合能力。

2. 缩小产出的定义范围

产出专指提供给顾客的商品和服务（与IFRS15²⁵保持一致），包括投资收入和其他收益，不包括向投资者、其他所有者、成员或参与者提供的其他经济利益，不包括较低成本形式的回报。

3. 提供新的评估方式以简化IFRS3的应用

步骤一：评估资产的公允价值集中度：所取得的总资产的公允价值²⁶是否都集中在单项资产或一组类似的资产上？若是，则该资产组合不构成业务；若不是，则进入评估步骤二。

²⁴ 业务是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合，该组合一般具有投入、加工处理过程和产出能力。

²⁵ 《国际财务报告准则第15号—客户合约收入》。

²⁶ 总资产包括收购取得的所有投入、合同、加工处理过程、劳动力和其他无法识别的无形资产。总资产的公允价值，可以通过将支付对价的公允价值和所承担的负债的公允价值相加来确定。

步骤二：评估加工处理过程的实质性：资产组合是否包括投入和能增加产出的实质性加工处理过程？若出现以下三种评估结果，可将资产组合确认为业务：一是资产组合有产出，且包括具有唯一性或稀缺性的加工处理过程；二是资产组合有产出，且包括组织良好的、可完成重要加工处理过程的熟练劳动力；三是资产组合没有产出，但包括组织良好的、可完成重要加工处理过程的熟练劳动力，以及将投入转化为产出的关键性加工处理过程。

4. 评估一项加工处理过程是否被外包

报告主体可以通过签订合约获得外包劳动力。尽管外包合同本身并不是实质性的过程，但外包劳动力可以执行实质性的加工处理过程。报告主体需要评估外包劳动力是否实际控制了（即取得了）该加工处理进程。评估过程中，应对合约的期限和续约条款加以考虑。

5. 新增示例

该征求意见稿中列举了 11 个示范案例，涉及房地产、制药、传媒、制造业、科技、石化、银行业等行业。

（十三）IASB 发布《保险合同》修订稿

9 月 12 日，国际会计准则委员会（IASB）发布了《国际财务报告准则第 4 号-保险合同》（IFRS4）修订稿，旨在解决《国际财务报告准则第 9 号-金融工具》（IFRS9）与即将出台的新的

保险合同准则（IFRS17）生效日期不一致的问题²⁷。修订稿向签发适用 IFRS4 的保险合同的报告主体提供两项可选方案：

1. 覆盖法：在 IFRS17 生效前，采用 IFRS9 编制的损益表与采用 IAS39 时有差异²⁸，报告主体可将这部分差额从损益表转入其他综合收益；

2. 递延法：如报告主体的主要业务是签发适用 IFRS4 的保险合同，且尚未采用 IFRS9，则报告主体可在 2021 年 1 月前继续使用 IAS39。

采用覆盖法的报告主体在其首次应用 IFRS9 时应以追溯法对相应金融资产进行调整；采用递延法的报告主体可自 2018 年 1 月 1 日起的三个会计年度内使用该方法。

（十四）FASB 发布《衍生品和套期》会计准则更新征求意见稿

9 月 8 日，美国会计准则委员会（FASB）发布《FASB 会计准则汇编 815 号主题-衍生品和套期²⁹》（Topic230）会计准则更新征求意见稿，标题为“改进套期会计”，目的是在财务报表中更好地反映报告主体的风险管理活动影响，征求意见稿截止时间为

²⁷ IFRS4 规定“采用 IFRS4 时一并采用 IFRS9”。IFRS9 将于 2018 年 1 月 1 日生效，取代现行的《国际会计准则第 39 号-金融工具：确认和计量》（IAS39）。另外，IASB 将在 6 个月内出台 IFRS17 以取代现行的 IFRS4，预计生效日期不早于 2020 年。由于 IFRS9 生效时间早于 IFRS17，这将导致报告主体在短期内反复调整某些金融资产的会计处理方法，影响财务报告的稳定性。

²⁸ 在 IFRS9 规定下应以公允价值计入损益表的金融资产，在 IAS39 规定下可能应以摊余成本法计量，或分类为可供出售资产。

²⁹ 指企业为管理外汇风险、利率风险、价格风险、信用风险等，指定金融工具为套期工具，以使套期工具的公允价值或现金流量变动，预期抵销被套期项目全部或部分公允价值或现金流量变动的风险管理活动。套期分为公允价值套期、现金流套期和境外经营净投资套期。

2016年11月22日。主要内容如下：

1. 总则

新增了对定量套期目标的定性披露³⁰指引、对公允价值套期中调整计算基础的披露指引，修订了对公允价值套期和现金流套期的表格披露指引。

2. 套期确认

报告主体应对套期关系的初始有效性进行定量评估（在套期开始时即确定为完全有效的套期关系除外），评估时间可选择从套期开始到季度有效性评估之间的任何时候。

套期开始时，需确定后续套期有效性评估采用定量评估还是定性评估。

可将证券业和金融市场协会（SIFMA）掉期利率作为基准利率。

预期债务工具交易中为利率风险指定被套期目标时，若报告主体预期交易固定利率债务工具，应将基准利率变化引起的现金流变动指定为被套期风险；若报告主体预期交易浮动利率债务工具，应将合同利率变化引起的现金流变动指定为被套期风险；若报告主体不确定未来交易何种债务工具，则其指定为被套期风险的现金流变动要涵盖以上两种可能。

对于非金融资产、非现有合同（not-yet-existing

³⁰ 定性披露指的是披露报告主体从事套期的风险管理策略和风险管理目标。

contract)³¹，须判断能否将合同特定内容变化引起的现金流变动指定为被套期风险。

在对一组预期交易进行套期时，采用主要条款比较法 (critical terms match method)³²；

不适用短期法 (shortcut method) 的报告主体可改用长期法 (long-haul method) 进行套期有效性评估。

对于预付金融工具，报告主体在计算被套期目标因利率风险产生的公允价值变动时，可以仅考虑基准利率变化如何影响主体在到期日前提前结算债务工具的决策。

使用部分期限套期 (partial-term hedge) 管理利率风险时，报告主体可以将金融工具剩余期限内某一时段受利率变化影响的现金流作为被套期项目。

对浮动利率金融工具进行现金流套期时，可将合同利率 (浮动利率) 指定为被套期项目；

对预期非金融资产交易进行现金流套期时，可将合同特定内容变化导致的现金流变动指定为被套期项目。

3. 公允价值套期

在对利率风险进行套期时，报告主体可采用基准利率利息法

³¹ 一些报告主体预期将在短期内进行非金融项目交易，但在交易合同正式成立前，合同内容或执行时间可能发生变化，导致报告主体在预期交易发生前面临价格风险。因此，报告主体认为在合同成立前，对预期买卖的非金融项目进行现金流套期，对于价格风险管理十分重要。FASB 认可此意见，允许报告主体对符合一定要求的非现有合同进行现金流套期会计处理。

³² 通过比较套期工具和被套期项目的主要条款，以确定套期是否有效的方法。如果套期工具和被套期项目的所有主要条款均能准确地匹配，可认定因被套期风险引起的套期工具和被套期项目公允价值或现金流量变动可以相互抵销。

(benchmark rate coupon method), 即在计算被套期项目的公允价值变动时, 以套期开始时合同息票的基准利率利息现金流为准³³。仅当套期开始时被套期项目的市场收益率高于基准利率时可使用此方法。

套期有效性评估范围内的套期工具和被套期项目的公允价值变动, 应与套期损益一并计入损益表的同一项目。

修改了对套期无效的披露要求。

4. 现金流套期

套期有效性评估范围内(包括预期交易套期)的套期工具公允价值变动计入其他综合收益, 并在套期产生损益时转入损益表; 有效性评估之外的套期衍生工具的公允价值变动(如时间价值)计入损益表。(与套期损益列在同一项目下)

沿用评估套期有效性和无效性的三种方法: 可变现现金流变动法(the change in the variable cash flows method)、衍生品假定法(the hypothetical derivative method)以及公允价值变动法(the change in fair value method)³⁴。

明确了套期衍生工具在套期开始时无市场交易的情况下, 定期进行现金结算的现金流套期的收益如何进行重分类。

5. 境外净投资套期

套期有效性评估范围内的套期工具公允价值变动总额计入

³³ 现行的 GAAP 要求采用总利息法(total coupon method), 即以息票的全部利息现金流为准。

³⁴ 我国常见的套期有效性评估方法包括主要条款比较法、比率分析法和回归分析法。

累计其他综合收益的外币折算调整项，并在套期产生损益时转入损益表，与套期损益列在同一项目下。

不再列示因套期不足³⁵（underhedge）导致的套期无效。

（十五）FASB 发布《源自客户合同的收入》会计准则更新征求意见稿

9月19日，美国会计准则委员会（FASB）发布了《FASB 会计准则汇编 606 号主题-源自客户合同的收入》（Topic 606）会计准则更新征求意见稿，标题为“补充修订”。该征求意见稿针对实务中的收入确认问题和技术咨询问题，对准则进行技术性修订和改进，主要内容如下：

1. 贷款保证金：明确了适用《FASB 会计准则汇编 460 号主题-保证金》（Topic 460）（非产品或服务担保）的保证金，不在 Topic 606 的适用范围内。

2. 合同资产与应收账款：改进了关于应收账款确认列报的示例，消除了原例暗含的报告主体不能在一项应收账款到期前对之进行确认的误导信息。

3. 退款义务：修订了确认应收账款及退款义务的示例。

4. 广告费用：现行的《其他资产和递延成本-资本化广告费用》（Subtopic 340-20）和新的费用资本化指引《其他资产和递延成本-客户合同》（Subtopic 340-40）存在矛盾，因此，Topic 606 将会取代 Subtopic 340-20 中的大部分指引。在 Topic 606

³⁵ 即套期工具的公允价值变动或现金流变动不能全部抵消被套期项目的变动。

生效前，原采用 Subtopic 340-20 对广告费用资本化的报告主体需要改为采用 Subtopic 340-40。

征求意见截止时间为 2016 年 10 月 4 日。

(十六)FASB 发布《应收账款-不可退还的费用和其他费用》 会计准则更新征求意见稿

9 月 22 日，美国会计准则委员会 (FASB) 发布了《FASB 会计准则汇编 310 号主题-应收账款-不可退还的费用和其他费用》(Subtopic 310-20) 会计准则更新征求意见稿，标题为“可赎回债券的溢价摊销”，旨在解决实务中对溢价摊销期限的争议。

此更新缩短了溢价购买的可赎回债券的溢价摊销期限，要求在债券的第一个赎回日之前将溢价全部摊销。折价购买的可赎回债券的会计处理不受影响，可继续摊销折价至债券到期。

此更新生效日期待定，所有溢价购买可赎回债券的报告主体适用此更新。征求意见稿的截止时间为 2016 年 11 月 28 日。

背景：根据现行的美国通用会计准则 (GAAP)，对于溢价购买的可赎回债券，报告主体一般在该金融工具的整个有效期内摊销溢价，这导致可赎回债券被赎回时，未被摊销的溢价被计提为损失。