

影响各国在财务报告守则和规定方面的差异的因素包括:

- 法律制度运作方式的差异;
- 不同的政治体制,如中央政府控制的程度;
- 不同的资本市场;
- 经济活动类型和规模的国际差异,从农业到金融服务,从发展中经济到工业化经济;
- 经济体系的国际影响力和开放程度;
- 经济稳定性和通货膨胀率;
- 文化差异;
- 会计行业的影响力;
- 各国在公司治理(行使对主体的权力和责任)结构和实务方面的差异。

各国在会计实务方面的差异已延续许多年,但是近期,会计行业面临压力,要在全球范围内协调财务报告守则和规定,以减少上述不一致之处。简言之,按交易产生地的会计准则以不同方式对相同交易进行报告的做法逐渐变得不可取。会计实务和财务报告应当成为通用语言。

例1-奔驰汽车公司(Daimler Benz)

德国汽车制造商奔驰汽车公司(在与克莱斯勒公司(Chrysler)合并之前)就是不一致的国家财务报告的典型案例。

奔驰汽车公司于1993年在美国上市,为此需要根据美国公认会计原则(GAAP)和德国公认会计原则报告。

人们可能认为按这两种公认会计原则报告的盈利应当相似(因为所列报的经济交易完全相同),实际情况却并非如此。根据美国公认会计原则,公司产生10亿美元的巨额亏损,而根据德国公认会计原则,公司获得3.7亿美元的利润。

上述差异完全是因为不同国家采用不同的会计实务所致。此类重大差异损害了财务报表的效用。

推动财务报告国际协调的多项要素包括贸易和资本市场的日益全球化。其中,信息技术的快速发展令投资者可以通过电子方式轻松地在各国之间调拨资金,使他们愿意进行跨国投资。

随着国际壁垒的打破,会计以外的制度出现了国际化的趋势,例如国际银行协议(如巴塞尔协定)和国际证券监管机构协议。

在全球范围内,使用国际财务报告准则(IFRS)的企业越来越多,反映出财务报告国际协调的发展趋势。该发展趋势符合业务的日益国际化。

IFRS	国家数目
要求所有上市公司均使用IFRS	32
要求某些公司使用IFRS	6
允许使用IFRS	32
将于2005年要求使用IFRS	25

目前有近100个国家使用或允许使用IFRS来编制财务报表,这标志着建立一套全球标准的目标已取得重大进展。上述名单中最重要的缺席者是美国,仍继续沿用自己的会计准则“用户手册”。但是,如稍后所述,美国的准则制定机构正密切与IASB合作。

4 通向财务报告协调的道路

4.1 国际会计准则委员会(IASC)

IASC是IASB的前身机构,于1973年6月成立。该机构是由十个国家或地区的会计团体协议发起设立,它们因此成为最初的委员,分别为澳大利亚、加拿大、法国、德国、日本、墨西哥、荷兰、英国、爱尔兰和美国。

此后,IASC不断扩大,加入了来自100多个国家的代表,而到2000年,IASC的成员包括104个国家的143个机构,代表了贰百多万名会计师。

IASC制定并发布了国际会计准则(IAS)。

2001年,IASC被IASB所取代。IASB建立了包括关联机构的新结构,财力也有显著增强。

IASB发布了IFRS,但是也采纳了IASC发布的所有IAS。除有具体相反说明外,手册各章节凡提及IFRS之处,均包括IAS。

4.2 国际证券事务监察委员会组织(IOSCO)

1995年,IASC着手进行一项旨在完成“全面核心准则”的任务。IASC与IOSCO签订的协议促成了此次任务。

IOSCO是一个证券监管机构的国际组织,其中各成员负责监管所属国家的投资市场。

3 会计准则的目的

会计准则的基本目标是确定编制财务报表的恰当会计实务。

会计准则就特定项目（如不动产估值）的处理在使用者与编制者之间建立共识。因此，财务报表应符合所有适用的会计准则。

4 会计准则的作用

财务报表的内容通常由各国法律确定，并指明披露的范围、方式和时间。但是，这些规定通常属高层次的，极少提供关于如何在实践中执行这些规定的详细指导（如有）。因此，会计准则的作用是将高层次的原则转化为主体可在实践中应用的合理程序。

会计准则可以建立在通称“基于规则的方法”或“基于原则的方法”上。

顾名思义，基于规则的方法是指制定有关一个主题的详细规则，以涵盖方方面面的可能性。如果详细的规则中并未涉及某个项目或交易，则应酌情确定在财务报表中的处理方式。在现实情况中，这种方法容易导致准则冗长而迂回，并使编制财务报表的过程变成“找漏洞”的过程，因为财务报表的编制者会试图找出规则中的漏洞，以回避会计要求。结果，准则制定机构被迫发布更多规则以弥补漏洞，如是重复。

美国的准则制定机构财务会计准则委员会（FASB）一直采用基于规则的方法发布准则。

基于原则的方法是指解释据以制定会计准则的一般原则，并提供关于主体如何达到这些原则的实际指导和说明。

IFRS是采用基于原则的方法而制定，同时也包含许多详细的规则。

例1

“IAS 17—租赁”中载有一项一般原则，即：

“融资租赁，指在实质上转移了与所有权相关的几乎全部风险和报酬的租赁。”

该准则进一步描述了什么是与所有权相关的风险和报酬。但是，由于该准则首先指明了上述一般原则，各主体必须确定租赁交易的整体实质，而非确定有关的租赁是否未达到所规定的标准之一。

相反，美国的租赁准则“财务会计准则公告（SFAS）第13号—租赁会计”采用了基于规则的方法。该准则规定，融资租赁（在美国，融资租赁的术语为“capital lease”而非“finance lease”）指符合四项标准中任何一项的租赁。若有关的租赁不符合规定的四项标准之一，则应归为经营租赁。

基于规则的方法看来似乎更为严格，但基于原则的方法更需要符合准则制定机构编写准则时的整体意图。

5 国际和国家会计准则

通常，主体必须遵守其登记国的会计规定。但是，许多主体属于大型跨国集团，可能在全球多个证券交易所上市。如果主体上市的各个国家采用不同的会计规定，则必须按多种不同的基准编制财务报表。

在现实情况中，主体通常采用其登记国的会计规定编制财务报表，但是会纳入因采用不同国家的会计准则而产生的差异列表。例如，英国石油公司（BP plc）和沃达丰集团（Vodafone Group plc）根据英国会计政策编制财务报表，但是他们在财务报表内提供了关于根据美国公认会计原则（US GAAP）所作的调整的全面调节信息。

近年来，关于采纳一套全球会计准则的呼声日益高涨。事实上，IFRS的应用早已十分普遍，而且，从2005年起，欧洲联盟的成员国也必须采用IFRS，令可以应用的会计准则的数量减少。虽然FASB与IASB已签订“谅解备忘录”（诺沃克协议），表示双方会合作开展项目，以设法令双方的会计准则在日后趋同，但是美国仍继续沿用自己的会计准则。

6 制定国际财务报告准则

6.1 IASCF

国际会计准则委员会基金会（IASCF）成立于2001年3月，属于非营利机构，而且是IASB的母主体。IASCF是一个独立组织，其受托人负责监督IASB和为其筹集所需资金，以便IASB履行准则制定机构的职能。

6.2 成员

IASCF成员的组成被设计成能够代表财务报表使用者和编制者的国际群体，也就是IASCF的受托人。选举这19名受托人考虑到地域因素和专业背景。IASB的理事由IASCF受托人任命。

6.3 准则制定程序

IASB用以制定新准则的程序载于《引言》中，通常涉及下列阶段（以斜体标示者为必要阶段）：

- 工作人员审核与议题有关的事项，包括IASB《框架》的应用，并对与事项有关的国家规定和守则进行研究；
- 与国家准则制定机构交换意见（以确定相关准则在各国家或地区的可接受程度）；

- 当期利润或者损失；
- 直接在权益而非损益表中报告的每个项目；
- 当期的总收益或费用，即上述两个项目的总和与少数股东所占份额应清楚分开；
- 当期会计政策变更或差错更正的影响。

此外，IAS 1规定应对每种公积（包括留存收益）进行全面调整以及单独列报直接与股东进行的任何交易的金额，尤其是单独列报所作的分配（如支付的股利）。[IAS 1.97段]

该准则随附的指南中载有权益变动表示例。

4.5 现金流量表

现金流量信息向财务报表的使用者提供用以评估一个主体产生现金的能力及其如何在经营中应用现金的信息。现金流量表的编制要求载于“IAS 7—现金流量表”。

4.6 财务报表附注

财务报表附注提供额外的相关信息，以确保使用者完全了解一个主体的财务报表。附注有多种形式，如叙述性披露，将财务报表的各组成报表内所列报的信息分类，或提供资产负债表中未确认但是与财务报表的理解有关的额外信息。[IAS 1.103段]

财务报表附注应提供关于财务报表的编制基础的信息，并阐述所遵循的具体的会计政策以及管理层在应用这些政策时所作出的判断。此外，还应提供有关未来的关键假设和所作估计的不确定性的信息，因为这些假设和估计可能导致日后必须作出重大调整。若出现此类情况，应提供关于这些项目的性质及其在资产负债表日的账面金额的信息。附注应按系统顺序列报，如采用财务报表的各组成报表中项目的列报顺序，并且主要的组成报表与附注之间应全面交互参照。

财务报表附注中应提供关于整个主体的具体信息，如主体成立的所在国、主体所在地、主体的法定形式及其注册地址，并提供关于主体的经营性质及其主要活动以及其母公司与（如适宜）集团最终母公司的名称的信息。此外，还应提供在财务报表获准发行前建议或宣布派发但是尚未确认为当期分配的股利的信息，并披露相关的每股金额以及未确认的任何累积优先股股利金额。[IAS 1.125段，1.126段]

5. 总体要求

本章余下部分中有关IAS 1的大部分资料涉及IASB《框架》中所述的一般原则在财务报表内的具体应用。

5.1 公允列报和遵守IFRS

IAS 1规定，财务报表应当对主体的财务状况、经营业绩和现金流量进行公允列报。

公允列报指根据IASB《框架》中的定义和确认标准如实反映交易、其他事项和情况的影响。根据IAS 1，可以认为，应用国际准则以及任何有关解释和披露的结果即为公允列报。[IAS 1.13段]

若一份财务报表遵守国际财务报告准则（IFRS），则该财务报表应就此提供一份明确和毫无保留的声明。此披露只可在财务报表遵守所有IFRS规定的情况下作出；管理层不得选取对其有利的规定。[IAS 1.14段]

IAS 1阐述了管理层在得出遵守IFRS会带来误导、从而导致与IASB《框架》中所述的财务报表的目标相冲突的结论时应遵循的程序。在现实生活中，这种情况极为罕见。但是，如果出现这种情况，管理层可背离具体规定，不过前提是不会导致与该主体经营时所处的监管框架相矛盾。如果背离一项国际准则，则必须就此作出充分解释，包括说明导致背离的情况，确定背离对所报告的所有期间产生的影响并明确阐述背离的内容。[IAS 1.17-19段]

5.2 抵销

除非准则中明确要求或允许抵销，否则资产和负债不能相互抵销。这是因为抵销项目或计算项目的净额会令财务报表的使用者更难以理解过往交易和评估未来的现金流量。

5.3 其他要求

为使财务报表具有可比性，在编制财务报表时需要遵循若干总体要求，详情如下。

5.3.1 持续经营

在编制一份财务报表时，管理层应假定主体将在可预见的未来持续经营业务，除非根据特定原因作出其他假设。这就是持续经营概念。尤其当管理层就事件的预期结果进行估计时，须应用持续经营概念，如应收账款的可收回性和非流动资产的使用年限。[IAS 1.23段]

5.3.2 权责发生制概念

财务报表应采用权责发生制概念编制。简言之，权责发生制概念指资产的确认须在应收取资产时而非实际收取资产时，负债的确认须在应支付负债时而非实际支付负债时。权责发生制概念与现金流量表的编制无关，因为现金流量表纯粹以现金流量为基础。[IAS 1.25段]

5.3.3 列报的一致性

为帮助财务报表在不同年度和不同主体间进行比较，必须采用一致方式列报和划分项目。只有当新准则或经修订准则要求进行更改，或主体的经营性质出现重大变化，以致新列报方式更为适用时，方可更改列报方式。[IAS 1.27段]

9 实际应用和示例

IAS 18包含一个附录，其中载有关于如何在各种特定情况下应用IAS 18的概念的示例。下文阐述了几种常见的应用。

9.1 委托销售

根据此类安排，买方收取商品并承诺代原卖方销售。尽管买方收取商品，但是实际上他是以代理人的身份代表原卖方行事。原卖方只在买方将商品销售给第三方时，才会确认销售，因为正是在此时，卖方转移了与商品所有权有关的主要风险和报酬。

这种处理方式也适用于销售和退货交易，即直到商品被出售给第三方后才会确认收入。

例4

某主体通过多个零售店销售新兴艺术家录制的音乐。零售店可在收货后三个月内将未售出的产品退回。这些艺术家在商业市场中的价值没有经过验证，因此无法确定能否成功销售他们的音乐。

该主体无法确定零售店退货的时间。只有当零售店卖出音乐或三个月退货期间到期时，才不存在此不确定性。在零售店卖出音乐后，与所有权有关的风险和报酬才得到了转移。

该主体应在三个月的退货期间结束后，或（如果较早）在零售店卖出音乐后（可根据零售店要求的每月退货量确定）确认收入。

9.2 出版物订购

如果订购一系列出版物，而每份出版物的价值相近，应在订购期内用直线法确认收入。如果每份出版物的价值不同，应参照总订购价格，根据个别出版物的价值来确认收入。

9.3 包含在产品价格中的服务费

若商品的销售价格中包含与产品的持续服务有关的费用，而且此服务成分可以辨别，则应将其递延并在服务合同的期限内确认为收入。

例5

在当前会计期间的最后一天，某主体按议定价格CU800,000将一套新系统移交给了客户。该价格中包括未来两年的售后服务费用。据估计，提供此服务所需的成本为每年CU48,000，而该主体从服务合同中赚得20%的毛利。

售后服务收入应被递延，并在未来两年内确认，而且其中应包含合理的利润，此利润通常参照类似合同计算。售后服务合同的递延收入将为每年CU60,000（成本和占销售价格20%的毛利）。

在移交系统时应确认的收入为CU680,000 (CU800,000 - (2 x CU60,000))。

9.4 广告佣金

当有关广告推出后，确认媒体通讯（如系列广告等）的收入。

9.5 专营权费

因使用专营协议中授予的连续权利而收取的费用，应在提供服务时或使用权利时确认为收入。

9.6 代理交易

当一方以代理人身份代另一方（委托人）行事时，不应确认收入。在此类交易中，销售所得并不代表代理人的收入，因为实际上，代理人充当另一方的“中介”。在此类交易中，代理人通常收取佣金，而这应收取的佣金才应被记录为代理人的收入。

10 SIC-31—涉及广告服务的易货交易

如上文所述，过去某些主体因采用过度激进的收入确认政策而被诟病，他们所用的方法之一就是某一主体用自己网站上的广告位交换另一主体网站上的广告位。虽然没有产生现金或其他对价，但是各主体会确认与这些项目有关的收入和成本，藉以提高收入和他们在投资者眼中的价值。

“SIC 31：收入—涉及广告服务的易货交易”规定，除非符合特定条件，否则在这些情况下不能确认收入，因为此类交易的公允价值通常无法可靠地予以计量；这意味着不符合收入的定义。

11 本章回顾

本章阐述了与收入在损益表中的确认方式和时间有关的主要问题。

本章的主要内容是：

- IAS 18的目标、适用范围、定义和披露要求；
- 收入的计量方式；
- 确认商品销售、劳务和其他项目，如佣金和酬金；
- 在“免息购买”情况下对收入中利息部分的处理方式。

如果一项资产由许多不同部分组成，这些部分应分开识别，如下文例3所示。因此，如果一项资产的组成部分被定期更换，例如更换飞机内的座椅，则额外成本将取代该项资产原组成部分的成本。

IAS 16还规定，如果出现大检查或大修，并假设大检查或大修符合确认标准，则检查或维修费用应确认为不动产、厂场和设备项目的账面金额的一部分。例如，一架飞机在经历某个飞行时数后需要接受大检查。未经检查，该飞机不能继续飞行。

5 初始确认后的计量

在按成本对不动产、厂场和设备项目进行初始确认后，主体可选择如何这些不动产、厂场和设备项目在期间的会计处理方法。主体可使用“成本模式”（即不动产、厂场和设备项目的账面金额仍为成本减去累积折旧和累积减值损失），或“重估模式”（即不动产、厂场和设备项目的账面金额为重估日的公允价值减去累积折旧和累积减值损失）。[IAS 16.29段, 16.30段]

6 成本模式和折旧

成本模式规定，资产的初始成本减去残值后的金额（即应折旧金额），应在资产的使用年限内折旧。通过这种方式，主体在每个期间扣除资产成本净额的一部分，当资产的使用年限结束时，其全部的成本净额已从损益表中扣除。每个期间，资产负债表中所列资产的账面金额均应按折旧费用进行相应扣减。

资产会一直折旧下去，直至其账面金额为零或达到主体期望能在资产的使用年限终了时通过出售换得的价值，即资产的残值。在每个期间，主体应基于资产的使用年限已经终了的假设，评估其残值。[IAS 16.51段]

资产的使用年限指主体使用资产预期期限。[IAS 16.6段]

资产的账面金额是其在资产负债表中被确认的金额；此时，它代表资产的成本减去迄今为止与资产有关的累积折旧费用。

折旧与资产的价值无关，因为它是一种在资产的使用年限内分摊其成本的方式。为此，如果资产的现值增加，并不代表不需要对资产进行折旧。

主体应采用系统方式在不动产、厂场和设备项目的使用年限内分摊其折旧费用。此方式应反映主体享有未来经济利益的模式。例如，如果预期一台机器在其整个使用年限内具有大致相同的生产水平，则最好按固定金额进行折旧（这种方法称为直线法）。[IAS 16.50段, 16.60段]

IAS 16还特别提到两种其它的折旧方法。第一种是产量法，即对资产在其使用年限内将达到的产量进行估计。每个期间从损益表中扣除的金额将按该期间的生产水平确定。第三种是“余额递减法”。如果采用此方法，随着资产的老化，所扣除的折旧额将逐年递减，因为主体会从逐年减少的资产账面金额中扣除固定比率的费用。此方法有时会被用于新汽车。

每个期间的折旧费用通常应在损益表中确认。[IAS 16.48段]

例2

某主体以CU10,000的价格购入一项资产。预计该项资产的使用年限为十年，十年之后将被废弃。该项资产没有残值。

直线法

在该项资产十年的使用年限内，每年扣除的折旧费用将为：

$$\text{CU}10,000 / 10\text{年} = \text{每年CU}1,000。$$

产量法

在十年的使用年限内，预计该项资产将生产100,000单位的产品。生产计划如下：

年度	产量	折旧费用
1	5,000	$\text{CU}10,000 \times (5/100\text{单位}) = \text{CU}500$
2	8,000	$\text{CU}10,000 \times (8/100\text{单位}) = \text{CU}800$
3	10,000	$\text{CU}10,000 \times (10/100\text{单位}) = \text{CU}1,000$
4	12,000	$\text{CU}10,000 \times (12/100\text{单位}) = \text{CU}1,200$
5	16,000	$\text{CU}10,000 \times (16/100\text{单位}) = \text{CU}1,600$
6	16,000	$\text{CU}10,000 \times (16/100\text{单位}) = \text{CU}1,600$
7	12,000	$\text{CU}10,000 \times (12/100\text{单位}) = \text{CU}1,200$
8	9,000	$\text{CU}10,000 \times (9/100\text{单位}) = \text{CU}900$
9	7,000	$\text{CU}10,000 \times (7/100\text{单位}) = \text{CU}700$
10	5,000	$\text{CU}10,000 \times (5/100\text{单位}) = \text{CU}500$

余额递减法

每年按余额递减基础以25%的比率计算折旧费用。在本例中，假设当十年的估计使用年限终了时，该项资产具有极小、可以忽略不计的价值。

与资产相关的政府补助应按下列任一方式在资产负债表中列报：将补助确认为递延收益，并按资产的使用年期系统地在损益表中确认，或直接从资产的账面金额中扣除（冲减）。如果采用冲减法，应扣除资产的折旧费用，然后按资产的使用年期在损益表中平均地确认补助。[IAS 20.24段]

此处理方式同样适用于按公允价值计量的非货币性补助。[IAS 20.24段]

例2

2004年1月1日，某主体以CU100,000的价格购买了一件设备，并打算按直线法在五年的经济使用年期内对设备进行折旧，而且设备并无残值。同样在2004年1月1日，该主体获得CU10,000的政府补助，以资助购买此设备。

根据冲减法，该主体应在截至2004年12月31日止年度的损益表以及该日期的资产负债表中以下列方式列报补助和设备：

资产负债表

	CU	
固定资产		
成本	90,000	(CU100,000减去补助CU10,000)
折旧	(18,000)	(CU90,000 / 5年)
账面净值	72,000	

损益表

费用：	折旧	CU18,000
-----	----	----------

根据递延收益法，该主体应在截至2004年12月31日止年度的损益表以及该日期的资产负债表中以下列方式列报补助和设备：

资产负债表

	CU	
固定资产		
成本	100,000	
折旧	(20,000)	(CU100,000 / 5年)
账面净值	80,000	
递延收益	8,000	(CU10,000减去在当年的损益表中确认的金额CU2,000)

损益表

费用：	折旧	CU20,000
收益：	递延收益	CU2,000 (CU10,000 / 5年)

附注：无论采用哪种方法，总体的利润结果都一样，只是列报方式不同而已。

5.2 与收益相关的补助

与收益相关的政府补助指与资产相关的政府补助以外的其他政府补助。在满足任何确认条件后，此类补助应在损益表中确认。与收益相关的政府补助可作为收益单独列报，或在“其他收益”下列报或从相关支出中扣除。

6 政府补助：其他问题

6.1 偿还政府补助

如果主体必须偿还政府补助，例如由于未能满足附加于政府补助上的条件，则应按照“IAS 8—会计政策、会计估计变更和差错”将政府补助作为会计估计变更进行处理。[IAS 20.32段]

6.2 与经营活动没有特定联系

“SIC-10：政府援助—与经营活动没有特定联系”考虑了在以下情况中提供的政府援助：没有在政府援助上附加与主体的经营活动有特定联系的条件。提供此类政府援助的目的是（例如）鼓励主体在特定行业或地区经营。

尽管此类政府补助与主体的特定活动并无联系，但是它们符合政府补助的定义，因此应根据IAS 20的一般要求进行确认。

7 披露

IAS 20 规定，主体必须在财务报表中披露充分的信息，以便使用者能够理解政府补助对主体的财务报表具有的影响。

主体应披露其在处理政府补助时所采用的会计政策（包括列报）以及在财务报表中确认的政府补助的性质和范围。同时，还应披露虽然没有在财务报表中确认，但是主体从中获得直接利益的任何其他政府援助，例如政府提供的免费服务。[IAS 20.39段]

此外，主体还应对尚未履行的任何条件或与已确认的政府援助相关的其他或有事项作出解释。[IAS 20.39段]

一般而言，主体在选定会计政策后，须贯彻应用于其所有的投资性不动产，即不允许主体同时按成本和公允价值两种模式来计量其不动产。此原则是基于主体能够可靠地计量投资性不动产的公允价值这一假设而确立。但是，如有例外，则即使主体采用按公允价值计量投资性不动产的会计政策，也可按成本计量个别不动产。如果主体采用两种模式来处理投资性不动产，应披露原因，并在可行情况下提供一系列公允价值估计。[IAS 40.53段，40.78段]

如果主体按公允价值计量投资性不动产，应持续使用此会计政策。[IAS 40.55段]

4.3 公允价值模式

如果主体在初始确认投资性不动产后采用公允价值模式，应在每个资产负债表日按公允价值评估不动产。投资性不动产的公允价值的变动应立即在损益表中确认，构成重新计量期间的损益的一部分。[IAS 40.35段]

投资性不动产的公允价值指在公允交易中，知情各方自愿据以进行不动产交换的价格。[IAS 40.5段]

公允价值应反映资产负债表日的市场状况。在一个活跃市场中，位于相同地点和具有相同状况的类似不动产的现价将是公允价值的最佳证据。必须认识到，公允价值是有明确时间性的（因为市场状况会变化），因此，应在每个资产负债表日进行估值。[IAS 40.38段]

例2

某主体拥有两项投资性不动产，即X和Y，它们的公允价值如下：

	2002年12月31日	2003年12月31日
	百万CU	百万CU
不动产X	15	20
不动产Y	10	8

这两项不动产是2001年1月购入，最初成本均为CU9,00,000。

该主体采用公允价值模式来评估其所有的投资性不动产。

下列金额应在截至2003年12月31日止年度的财务报表中确认：

损益表

	百万CU
不动产X(收益)	5
不动产Y(支出)	2
年内净贷记余额	3

资产负债表

	百万CU
不动产X	20
不动产Y	8
总计	28

5 用途发生变化之后的转换

不动产用途的变化可能导致该不动产不再被确认为投资性不动产。下表列出可以证明不动产的用途发生变化的证据以及不动产的用途发生变化后的处理方式。[IAS 40.57段]

用途发生变化的证据	会计处理
主体自行占用不动产。	该项不动产目前由业主占用，因此应根据IAS 16确认为由主体使用的不动产。 如果按公允价值计量投资性不动产，则其在用途发生变化之日的公允价值应作为推定成本处理，以方便日后的会计处理。[IAS 40.60段]
主体开发不动产是为了届时可以出售。	该项不动产是在正常营业过程中为出售而持有，因此应重新归类为“存货”并按照“IAS 2—存货”处理。 如果按公允价值计量投资性不动产，则其在用途发生变化之日的公允价值应作为推定成本处理。[IAS 40.60段]
主体开发不动产是为了在开发工作完成后继续将其出租。	应根据IAS 40继续将该项不动产作为投资性不动产持有。
原本由主体占用的建筑物被腾空，以便出租予第三方。	该项不动产不再属于自用不动产，因此应转换为投资性不动产，并按照IAS 40处理。 如果按公允价值计量投资性不动产，则应于该项不动产的用途发生变化之日对其进行重估，而产生的任何差额应根据IAS 16确认为重估。[IAS 40.61段]

- 了解与减值的辨认和计量有关的重要原则；
- 了解可以在后继期间转回减值的情况和转回的程度；
- 通过基本计算将对IAS 36的知识理解运用到特定情况之中。

3 IAS 36的目标、适用范围和定义

IAS 36适用于所有资产，但是该准则明确排除的资产除外。IAS 36最常用于根据“IAS 16—不动产、厂场和设备”处理的不动产、厂场和设备以及根据“IAS 38—无形资产”处理的无形资产等资产。该准则还适用于某些金融资产，即子公司、联营企业和合营企业。所有其他金融资产的减值应根据“IAS 39—金融工具：确认与计量”处理。[IAS 36.2段]

主体必须在每个报告日评估是否存在减值迹象。如有的话，应当核算有关资产的可收回金额并与其账面金额进行比较。

此外，无论当期是否出现任何减值迹象，只要出现三种特定情况，便应每年评估资产的可收回金额，以确定是否存在减值。

这三种情境是：[IAS 36.10段]

- 如果主体拥有经辨认具有不确定使用年限的无形资产；
- 如果主体拥有尚不适于使用的无形资产；
- 如果企业合并导致了商誉的产生。

如果出现上述情况，主体可于期内随时进行减值测试，不过前提是应于各期间的相同时间进行。

4 减值过程中的主要阶段

辨认和处理减值损失的过程分为以下阶段：

- (i) 评估资产是否存在减值迹象。注意，如果不存在减值迹象，而且没有出现上述的例外情况，则无须采取进一步行动；
- (ii) 如果存在减值迹象，则计量资产的可收回金额；
- (iii) 将资产的账面金额减少至其可收回金额，并通常将产生的损失在损益表中作为独立披露的费用处理。

4.1 第一阶段—减值迹象

IAS 36确定了两种可以显示减值的信息来源。[IAS 36.12段]

(i) 外部信息来源包括：

- 资产市价大幅下跌。例如，这种情况可能会在新竞争对手进入市场后发生；
- 主体经营所处的技术、市场、经济或法律环境出现重大变动。可能纯粹只是因为客户的品味有变；
- 市场利率上升。

(ii) 内部信息来源包括：

- 资产已经陈旧过时或者发生损坏；
- 资产的使用方式或预期使用方式发生重大变化，包括资产被闲置和计划终止或重组使用资产的部门；
- 资产的经营绩效低于预期，例如，资产产生的实际净现金流量低于预算。

4.2 第二阶段—计量可收回金额

如果资产的账面金额（例如厂场项目的成本减去截至目前的累积折旧费用）超过其可收回金额，则说明资产发生减值，即资产的价值出现损失。

资产的可收回金额指其公允价值减去销售费用后的金额与其“使用价值”两者中的较高者。公允价值指在公允交易中，买卖双方自愿通过销售获取的金额。[IAS 36.6段]

“使用价值”是指预期从单项资产或一个现金产出单位产生的未来现金流量。由于此类现金流量可能涉及多个期间，因此应根据货币的时间价值（即根据他们的现值）折现。计算时，需要考虑与资产和主体相关的特定风险。

资产使用价值的计算涉及两个步骤。第一步是估计资产预期会产生的未来现金流入和流出。流入应包括对资产的最终处置的估计。

第二步是对估计的现金流量进行折现，以得出一个现值。采用的折现率应当是无风险利率，经调整能够反映与特定资产和主体相关的风险。此风险调整利率应反映投资者在下列情况中要求获得的回报：投资于预期产生的类似现金流量的资产的回报。风险调整利率适用于折现过程，可显示主体的风险报酬状况。

并非在所有情况下均须计算资产的公允价值和现值。如果这两者之一高于资产当前的账面金额，则说明不存在减值。尤其是对不动产而言，如果存在一个活跃的市场，则公允价值的计算会相对简单和便宜。

- 制定了详细、正式的计划，其中包括辨认将要进行重组的业务区域和地点、对受影响雇员人数的估计、可能需要的重组成本和估计涉及的时间表；

- 已经向受影响的各方通告重组计划。通告中应提及时间表，否则主体应已开始进行重组。如果受影响地点正在搬迁或拆卸资产，证明重组计划业已开始。在发出通告后，主体应在短期内开始实施计划，以减少计划出现重大变动的可能性。

重组准备应只包括重组所产生的直接支出。与主体未来的活动相关的成本不应作为重组准备的一部分，如搬迁或重新培训员工的成本。[IAS 37.80段]

4.2 或有负债和或有资产

或有负债或资产应在财务报表中披露，而非在资产负债表中确认。[IAS 37.27段, 37.31段]

除非为清偿负债而流出资源的可能性极小，否则应披露或有负债。如果资源流出的可能性极小，则无须作出披露。

当预期经济利益很有可能流入时，应披露或有资产。例如，某主体正在寻求的法律索赔就属于一项或有资产，因为虽然该主体很有可能从中获得某些财务利益，但是法律索赔的结果具有不确定性。

如果资源很有可能流出，则应确认准备而非披露或有负债。但是，对资产而言，经济利益“很有可能流入”只会导致或有资产的披露；如果要确认一项资产，则经济利益的流入应当“基本可以肯定”。

5 计量

5.1 最佳估计

要确认准备，主体必须于资产负债表日计算履行现时义务所需支出的最佳估计。最佳估计是指主体为履行义务或将义务转让予第三方而合理支付的金额。[IAS 37.36段]

通常，管理层必须作出若干判断以得出有关一项准备的最佳估计。这些判断应以类似交易的经验和（如适宜）独立专家的建议作为支持。在进行估计时，管理层应考虑资产负债表日之后发生的事件的结果，例如，如果某零售企业发现，引发退货的销售额的比例在新财政年度最开始几周有所增加，则增加的比例应用以估计上一财政年度结束时的准备数额。如果有多种可能的结果，应采用概率加权数据。

如果对一项义务的最佳估计为CU10,000，而产生支出的可能性为55%，则最佳估计应为CU10,000，而非CU10,000的55%。

在进行估计时，管理层需要考虑与可能发生的结果有关的风险和不确定性。

例2

某企业销售的产品附带一年的保修期。如果2003年销售的所有产品需要进行小维修，维修成本将为CU100,000。如果销售的所有产品需要进行大维修，维修成本将为CU500,000。

预计2003年销售的产品中80%没有缺陷，15%具有轻微缺陷，5%具有严重缺陷。

2003年12月31日，该主体需要计提的维修准备金为：

	CU
80%的产品不需要维修	-
15%需要进行小维修 15%×CU100,000	15,000
5%需要进行大维修 5%×CU500,000	25,000
对所需准备的最佳估计	40,000

5.2 现值

履行义务所需的支出可能在资产负债表日之后一段较短时间内产生，此时可以忽略货币的时间价值。但是，如果资源的流出预期会在义务产生后一段较长时间内发生，则管理层在估计准备时应考虑货币的时间价值的影响。[IAS 37.45段]

采用的折现率应当是税前折现率，以反映当前市场对货币的时间价值的评估以及负债具有的特定风险。各期间释放的折现应作为融资成本在损益表中列报。[IAS 37.47段]

5.3 其他计量问题

履行义务所需的金额可能将取决于若干未来事项。例如，如果预期会出现能令未来的清理成本降低的技术发展，则管理层在评估准备时应考虑这些未来事项的预期影响。

在计量准备时，不应考虑预期处置资产所得的收益。IAS 37并不凌驾于其他准则之上，因此此类收益应根据相关准则处理。对于厂场和设备，适用的相关准则为“IAS 16—不动产、厂场和设备”。[IAS 37.51段]

6 补偿、准备的变动和使用

有时候，主体可以依靠另一方（如保险公司或提供保修的供应商）来补偿其清偿准备所需的全部或部分支出。主体通常保留与清偿准备有关的合同义务，即便另一方未能作出补偿。IAS 37规定，只有当主体基本肯定会获得补偿时，才可确认补偿。如果只是很有可能获得补偿，则应将补偿视为或有资产处理，并予以披露。如果可以确认与补偿有关的资产，则该资产应在资产负债表中作为单独资产列报，而且不可与任何尚未清偿的准备抵销。确认的任何补偿资产不应超过相关准备的金额。[IAS 37.53段]

如果一个项目在财务报表中的账面金额低于计税时的价值，则可能产生递延所得税资产。

与递延所得税负债一样，如果递延所得税资产是因为以下交易而产生，则不应予以确认：不属于企业合并的交易，或在确认时既不影响会计利润也不影响应税利润的交易。[IAS 12.24段]

递延所得税余额的确认和计量可通过一些步骤来确定，本章其他部分将对这些步骤作出说明。

6.1 账面金额与税基

主体应确定一项资产或负债在资产负债表中的账面金额与作计税用的价值，即其税基。如果这两项金额之间存在差异，则主体可能需要确认递延所得税资产或负债。

资产的税基是指可以从该资产产生的未来利润中抵扣作计税用的金额。简言之，资产的税基是指资产在当期作计税用的金额。

例2

某主体的资产负债表中记录着一项资产，即应收利息CU500。虽然这笔利息要到资产负债表日之后才能收到，但是由于它是在当期产生，因而在损益表中记录为收益。为此，该资产在资产负债表日的账面金额为CU500。

在收到现金后，即下个期间，这笔利息将会计税。在当期计税时，该利息资产没有价值，因此其税基为零。

负债的税基是指其账面金额低于在未来期间计税时可抵扣的任何金额。

例3

某主体将其产生的费用CU1,000确认为当期负债，但是直至其资产负债表日仍未支付这笔费用。当该主体在下个期间支付时，这笔费用将完全免税。

因此，该负债在资产负债表日的账面金额为CU1,000。

税基为零，即账面金额CU1,000减去在未来期间计税时可抵扣的金额，即CU1,000。

6.2 计算暂时性差异

暂时性差异是指一项资产或负债在资产负债表中的账面金额与其税基之间的差额。

暂时性差异可能是以下两种之一：[IAS 12.5段]

- (a) 应税暂时性差异，指在收回或清偿资产或负债的账面金额的未来会计期间，将导致产生应税金额，即一个项目的账面金额高于其税基；或者

- (b) 可抵扣暂时性差异，指在收回或清偿资产或负债的账面金额的未来会计期间，将导致产生可抵扣金额，即一个项目的账面金额低于其税基。

例4

例2和例3中的暂时性差异为：

例2：应收利息的账面金额CU500减去其税基零——暂时性差异为CU500。

例3：负债的账面金额CU1,000减去其税基零——暂时性差异为CU1,000。

由此可见，上述两个例子中的暂时性差异均为应税暂时性差异，因为账面金额均高于税基。

6.3 确定递延所得税

递延所得税负债是指根据应税暂时性差异计算的未来期间应付的所得税金额。因此，应税暂时性差异将会产生递延所得税负债。[IAS 12.5段]

递延所得税资产是指“根据可抵扣暂时性差异计算的未来期间可收回的所得税金额”。[IAS 12.5段]

此外，用以减少主体的未来所得税负债的可抵扣亏损和税收抵免也可能产生递延所得税资产。只有当主体很可能从中获得利益时，即在可抵销应税利润的未来期间将会产生应税利润时，才可就可抵扣亏损和可收回税款确认递延所得税资产。因此，可抵扣暂时性差异会产生潜在的递延所得税资产。[IAS 12.34段]

递延所得税资产或负债的计算方法为暂时性差异乘以相关税率。

在计算递延所得税资产或负债时所采用的税率应是预期在变现资产或清偿负债时会应用的税率。这些税率应根据截至资产负债表日止已生效或实质生效的税法计算。[IAS 12.47段]

例5

某主体在摩尔达维亚经营业务，并签订了一份长期合同，内容涉及在该国建造一条高速公路。截至2003年12月31日止年度，该主体在其损益表中确认了CU4,000,000的合同收益，虽然预期要到截至2005年12月31日止年度才能收到相关款项。

摩尔达维亚的税务规则规定，企业必须按现金收付制纳税。

截至2003年12月31日止年度，摩尔达维亚企业所适用的税率为30%，但是该国政府投票决定于2004年减至29%。据传，2005年该税率将降至28%，但是政府尚未正式宣布。

用以确定递延所得税余额的税率应为29%，因为该税率是主体在获得资产时预期会使用的税率。2003年（即产生暂时性差异的年度）的30%的税率与此不相关。28%的税率可在

5 区分融资和经营租赁

在上例中，方案2明显属于融资性安排，因此应归类为融资租赁。但是，如果P公司只租用厂地和机器一年，并合共支付CU24,000，则说明P公司使用资产的时间仅占资产使用寿命的一小部分，因此实际上不算“购买”资产。此时，该安排不属于融资性交易，而属于租赁交易，因此应作为经营租赁处理。租赁的会计处理方式随出租人所持租赁的类型而改变。

在现实情况中，有时很难区分这两种租赁交易，因为有关的安排可能会非常不同，而且经常兼具融资租赁和经营租赁的特点。为此，IAS 17提供了详细的指引，以帮助主体进行正确的区分。

5.1 风险和报酬

租赁的分类应根据出租人向承租人转移与所有权相关的风险和报酬的程度来进行。如果某租赁转移了通常与一项资产所有权相关的几乎全部风险和报酬，应归类为融资租赁；反之，则应归类为经营租赁。[IAS 17.8段]

下表显示了一项资产所有权产生的主要风险和报酬的例子。

例2

风险	报酬
<p>在下列情况中可能会产生损失：</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 由于需求不足，导致资产闲置了一段时间； ■ 由于技术上过时，导致资产的价值降低； ■ 支付资产的保养和维修费用。 	<p>在下列情况中可能会产生收益：</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 通过使用资产而产生利润； ■ 在几乎整个使用年限内使用资产； ■ 未来出售增值资产所带来的潜在收益。

5.2 显示存在融资租赁的情况

除上文所述的指引外，IAS 17还阐述了通常导致租赁被归类为融资租赁的具体情况（个别或共同）。这些情况包括：

- 租期结束时，资产的所有权转移给承租人（此类安排有时称为租购）
- 虽然到合约结束时资产的所有权没有自动地转移给承租人，但是承租人有权选择购买资产。该选择权价格的确定，是在合理情况下可以肯定承租人会行使选择权。换言之，在该选择权的行使日，其价格会远远低于资产的预期公允价值（此类安排有时称为廉价购买选择权）；

- 虽然到租期结束时资产的所有权没有转移，但是租期占资产的经济寿命的大部分。因此，到租期结束时，资产实际上再没有能力产生未来经济利益；

- 资产的性质特殊，只有承租人可以在不作重大修改的情况下使用；

- 承租人根据租赁应付的最低租赁付款额的现值几乎相当于资产全部的公允价值。此时，承租人实际已支付了资产的全部购买价，因此在处理资产时应犹如已通过融资性安排购买了资产一般。

公允价值是指“在一个公允交易中，知情自愿的双方据以进行资产交换或者负债清偿的金额”。[IAS 17.4段]

资产的经济寿命是指预期资产能为一位或多位使用者带来经济利益的总期间。[IAS 17.4段]

最低租赁付款额是指承租人根据租赁协议应向出租人支付的最低金额，其中包括根据协议应付的所有金额，例如出租人或任何与之相关方为承租人担保的任何金额。此外，如果承租人在协议结束时具有购买资产的选择权，并且预期会因为“价格优惠”而行使该选择权，则此金额也构成最低租赁付款的一部分。[IAS 17.4段]

除上述情况外，IAS 17还提供了另外三种可能导致租赁被归类为融资租赁的情况：

- 承租人承担取消租赁所带来的损失；
- 租期结束时公允价值的波动由承租人承担；
- 承租人可选择以远低于市场租金的价格（通常称为“象征性租金”）续租。

要辨认一项涉及土地和建筑物的租赁的特点，应分开考虑这两个元素。土地一般被视为拥有无限的使用寿命，因此相关租赁通常被归类为经营租赁，除非该租赁具有其他特点，如土地的所有权被转移给承租人，则另当别论。[IAS 17.4段]

6 承租人的会计处理

6.1 概述

下文基本概述了两种租赁的确认要求。

融资租赁的确认

- 资产负债表
 - 确认一项非流动资产
 - 将租赁义务的总额（即尚未支付的总额，包括分期偿还的款项和截至目前的融资费用）确认为一项负债

3 IAS 19的目标、适用范围和定义

IAS 19适用于所有主体对提供雇员福利的会计处理,但是适用IFRS 2者除外。不论福利是否作为正式合同的一部分提供,该准则均适用。[IAS 19.1段]

雇员福利是指主体为换取雇员的服务而给予的各种形式的报酬,例如现金奖励、退休福利和私营医疗保健。[IAS 19.7段]

由于下列情况而导致了一些会计处理问题:

- 与某些形式的雇员福利相关的估值问题;
- 福利的确认时间,因为提供福利的期间不可能总是与雇员提供服务的期间一致。

IAS 19研究了下列不同形式的雇员福利:

- 短期雇员福利;
- 离职后福利;
- 其它长期雇员福利;
- 辞退福利。

4 短期雇员福利

4.1 所有短期福利

短期雇员福利是指在雇员提供服务的期间结束后12个月内到期的雇员福利(不包括辞退福利)。[IAS 19.7段]

短期雇员福利包括:

- 工资、薪金以及社会保障供款;
- 带薪短期假期,例如带薪年假、带薪病假和带薪产假/陪产假。当预期此类假期应在雇员提供服务的期间结束后12个月内发生,方符合定义;
- 在雇员提供服务的期间结束后12个月内应付的利润分享和奖金;
- 非货币性福利,例如私营医疗保健和公司汽车。

如“IAS 1—财务报表的列报”所述,主体应采用权责发生制概念来编制财务报表。就负债应用权责发生制概念,意味着主体应在负债变得到期应付而非实际支付时予以确认。因此,短期福利应在雇员向主体提供可享有此类福利的服务时确认。福利通常应作为费用处理,而年终时任何未支付的余额应确认为负债。[IAS 19.10段]

4.2 短期带薪假期

带薪假期是指雇员缺席工作、但仍获得某种付款的期间,如带薪年假和带薪病假。这些福利分为两类:

- 累积假期。是指在雇员的服务期间产生并可结转至未来期间和在未期间使用的福利,如带薪年假;
- 非累积假期。是指雇员有权享受,但是如果当期不使用,则通常不能结转至下一期间的福利,如带薪病假。

提供累积带薪假期的费用应在雇员提供可享受此类福利的服务时确认。如果雇员在报告期间结束时仍未使用某福利,而主体预期会提供此福利,则应将其确认为负债。[IAS 19.11段, 19.14段]

提供非累积带薪假期的费用应在使用假期的当期确认为费用。[IAS 19.11段]

例1

某主体拥有5位雇员,每位雇员每年拥有20天带薪假期,每日薪水按CU50计算。未使用的假期可结转至下一年。

这5位雇员为该主体工作了一整年,因此享有20天的带薪假期。该主体应在损益表中将下列金额确认为费用:

$$5\text{位雇员} \times 20\text{天} \times \text{CU}50 = \text{CU}5,000$$

年内,5位雇员中的4位享用全部带薪假期,而另一位享用了16天,余下4天可结转至下个期间。该主体应在期末将下列金额确认为负债:

$$1\text{位雇员} \times 4\text{天} \times \text{CU}50 = \text{CU}200$$

4.3 利润分享和奖金计划

在下列情况中,主体应将提供利润分享安排和奖金发生的支出确认为费用和相应的负债: [IAS 19.17段]

- 主体因过往事项而具有提供此类付款的现时的法定或推定义务(即,付款是雇员劳动合同的一部分,或主体具有支付奖金的惯例);
- 能够可靠地估计该义务。

- 1) 2004年2月18日发出通知,截至2003年12月31日欠款CU100,000的某客户已清盘。该主体在财务报表中就此客户计提了特定准备CU20,000,而没有计提一般准备。

这属于调整事项,因为它提供了有关在资产负债表日确认的一项准备的最新信息。该准备应上调为CU100,000。

- 2) 2004年4月6日发行供股,以筹集CU1,500,000进行一项收购。

这属于应予披露的非调整事项,因为供股是在资产负债表日之后发行,但是考虑到其重要性,应在财务报表中予以披露。

- 3) 2004年5月28日,该主体的保险公司确认,他们将就在2003年12月24日发生的火灾中被毁坏的存货支付CU500,000。该主体曾索赔CU650,000,并将此金额作为应收款项纳入财务报表。

这属于调整事项,因为它与在资产负债表日确认的一项资产有关。应收款项应下调为CU500,000。

7 股利

如果主体在资产负债表日之后建议或宣布就权益股份派发股利,该股利不符合负债的定义,因此不能在资产负债表日确认为负债。要确认负债,主体首先应在资产负债表日承担义务。由于支付股利的义务只在主体宣布派发股利之后才产生,因此应在这一日(即宣派日)确认负债。如果主体在资产负债表日之后建议或宣布派发股利,应在财务报表附注中就此进行披露。[IAS 10.12段]

例2

某主体(财政年度截止于12月31日)近期的财务日程已纳入下列各项:

	获董事批准发行	获股东年度大会批准
2002年财务报表	2003年2月28日	2003年5月3日
2003年财务报表	2004年2月28日	2004年5月4日

普通股股利	董事建议派发	董事宣布派发	获股东年度大会批准
2002年末期股利	2003年2月28日	否	是
2003年中期股利	2003年8月31日	是	否
2003年末期股利	2004年2月28日	否	是

该主体将按下列方式在其2002年、2003年和2004年的财务报表中处理上述股利:

财务报表:	2002年	2003年	2004年
2002年末期股利	在附注中披露	计入权益变动表	—
2003年中期股利	—	计入权益变动表	—
2003年末期股利	—	在附注中披露	计入权益变动表

8 持续经营

财务报表通常按“持续经营”基准编制;该基准假设主体将在可预见的未来持续经营。但是,如果管理层决定其在资产负债表日之后打算对主体进行清盘或终止经营,或除此之外没有切实的方案可供选择,则主体不应按持续经营基准编制财务报表。[IAS 10.14段]

相反,主体应采用更符合当时情况的编制基准,但是IAS 10并未提供具体的指引。主体应根据“IAS 1—财务报表的列报”披露编制基准的变动。

9 额外披露要求

除披露非调整事项或在资产负债表日之后宣派的股利外,主体还应披露财务报表获准发行的日期和批准人。该日期非常重要,因为在该日期之后发生的事项不会在财务报表中确认或披露。[IAS 10.17段]

如果在资产负债表日之后出现与在资产负债表日已存在情况有关的信息,应更新最初的披露以反映此新信息。[IAS 10.19段]

10 本章回顾

本章阐述了资产负债表日后发生的事项的处理。

本章的主要内容是:

- IAS 10的目标、适用范围、定义和披露要求;
- IAS 10的概述;
- 调整和非调整事项;
- 股利的确认;
- 按持续经营基准编制。

續上頁

贷款和应 收款项	无	具有固定或可确定付款的非 衍生金融资产, 但是不包括 在市场中报价和被指定为 属于为交易持有或待出售类 别的金融资产	摊销成本	损益表
持有至到 期的投资	无	具有固定或可确定付款以及 固定到期日的非衍生金融资 产, 但是前提是主体打算长 期持有这些资产, 而且这些 资产不属于上述任何类别		

10.2 金融负债

在初始确认后, 金融负债通常按“采用实际利率法计算的摊余成本”计量。摊销成本的原则和实际利率的使用已在上文金融资产部分讨论过。[IAS 39.47段]

但是, 主体可选择按公允价值计量金融负债并将其公允价值的变动直接在当期的损益表中确认。[IAS 39.47段]

如果衍生工具负债与不能可靠地计量公允价值的无报价权益性工具的转移有关或以此种工具进行结算, 则应按成本计量。[IAS 39.47段]

如果金融资产被转移, 但是由于主体仍参与其中某些业务, 以致不能终止确认, 则与此有关的任何金融负债应根据特殊规则(如下文所述)计量。[IAS 39.47段]

10.3 确定公允价值

如上文所定义, 公允价值是指在一个公平交易的买卖中, 据以进行资产或负债交换的价值。

公允价值的定义涉及一项假设, 即主体将在可预见的未来持续经营, 即主体属于持续经营主体(如IASB《框架》和“IAS 1—财务报表的列报”所述)。

如果金融资产或负债具有市场报价, 此报价应为其公允价值, 代表主体在资产负债表日可就资产获得的价格或可据以清偿负债的价格。

适当的市价通常是所持资产和将要发行的金融负债的当前出价, 以及所持负债和将要购买的资产的要价。资产的出价是指第三方愿意就资产支付的购买价, 而要价是指第三方据以出售资产的最低价。

如果无法取得出价和要价, 所采用的价格应是最近一次交易的价格, 前提是假设从交易日起金融工具的公允价值并未出现重大变动。

如果金融工具没有活跃市场, 则其公允价值应采用估值技术估计。在采用此类技术时, 可通过尽量多使用市场信息来实现一个更为可靠的估计, 从而尽量少依赖主体的特定信息。在采用估值技术时, 还应考虑近期在自愿双方之间发生的任何交易以及类似金融工具的公允价值。

11 重新分类

一旦金融资产或负债被归入某个类别, 则只有在符合若干条件的情况下才可重新分类。

金融资产或负债不能重新归为公允价值计量其变动计入损益类别或从该类别分出。[IAS 39.50段]

如果与持有至到期日的金融资产有关的情况发生变化, 以致该项资产不再适合归入此类别, 则应重新分类为可供出售的金融资产。当主体改变初衷, 决定立即出售资产而非持有至到期日时, 便会出现上述情况。在重新分类后, 金融资产应按公允价值计量, 而重新分类所导致的损益应在权益中确认。[IAS 39.51段, 39.55段]

如果持有至到期的资产的某些部分在到期日之前被出售, 而余下一个金额, 则余额应重新分类为可供出售的金融资产。[IAS 39.52段]

如果金融资产或负债纯粹因主体无法可靠地计量其公允价值而并未按公允价值计量, 但是在后继期间能可靠地计量, 则应按公允价值计量。按公允价值计量金融资产时产生的损益应在损益表中确认, 如果该损益来自可供出售的金融资产则作为权益的一部分确认。[IAS 39.53段, 39.55段]

如果情况发生变化, 以致不再适合继续按公允价值计量金融资产或负债, 则此类项目在计量发生变化之日的账面金额应为其新成本, 或摊余成本(如适宜)。当主体改变初衷或公允价值不再能可靠地计量时, 便会出现上述情况, 虽然在现实中这并不多见。[IAS 39.54段]

如果金融资产或负债的计量方法从公允价值转为成本或摊余成本, 则此前记录在权益中的任何损益应按下列方式处理: [IAS 39.54段]

- 如果金融资产属于持有至到期类别, 则此前作为权益的一部分确认的任何损益应在截至到期日止的余下期间按实际利率法在损益表中摊销; 或
- 如果金融资产没有固定的到期日, 则损益应仍保留在权益中, 直至金融资产被出售, 在那时, 损益应成为在损益表中确认的处置所得最终损益的一部分。

5.4 必须报告哪些内容?

鉴于披露分部信息的目的是为财务报表的使用者提供额外信息,因此在列报分部信息时应采用与列报主体的财务报表一致的会计政策。[IAS 14.44段]

主要和次要报告形式的披露要求各不相同。下表总结了适用于每一种可报告分部的主要披露要求: [IAS 14.49段至14.72段]

	主要	次要
分部收入: 内部	是	
分部收入: 外部	是	是
分部业绩	是	
分部资产	是	是
分部负债	是	
分部收购的非流动资产	是	是
分部折旧/摊销	是	
构成分部费用一部分的其他重要非现金费用	是	

分部收入是指直接归属于分部的收入以及占主体(或集团)在损益表中报告的总收入的合理比例且直接归属于分部的收入。分部收入应包括对外部客户以及对其他报告分部的销售额;还应包括主体占按比例合并财务报表的联营企业的收入部分。如果主体占联营企业和合营企业的损益部分被纳入合并收入,则分部收入也应包括相应部分。[IAS 14.16段]

分部费用是指直接归属于分部的费用以及占主体在正常经营活动中产生的费用的合理比例的费用。分部费用不包括利息和税款,以及主体(而非分部)产生的一般管理费用。分部费用也明确剔除了因销售投资而产生的损失以及主体占采用权益法处理的联营企业或合营企业的损失部分。[IAS 14.16段]

分部业绩仅指分部收入减去分部费用。

分部资产和负债是指分部在其经营活动中使用的经营资产和负债。这些资产和负债将由分部直接使用或按合理比例分配至分部。分部资产和负债不包括应退或应付税款。这意味着可能存在未分配至任何特定分部的集中持有的资产和负债。此外,如果资产由一个以上的分部持有,则只在相关收入和费用也进行分配的情况下,才分配至各分部。[IAS 14.16段, 14.47段]

例2

某主体经营着多个业务分部,包括零售分部。租赁的店铺以及这些店铺持有的存货可分配至零售分部。该主体的总办事处资产、税务资产和负债以及借贷不能在零售分部和其他分部之间进行分配。分销和仓储设施可按合理比例在使用资产的分部之间分配。

除上述披露外,主体也可辨别包含在其主要报告形式的分部收入和费用中的任何重大金额。此披露旨在提供与分部业绩有关的额外信息。[IAS 14.59段]

主体可根据“IAS 7—现金流量表”提供分部现金流量信息。若提供此类信息,不需要对非现金金额(如折旧)作出披露。[IAS 14.63段]

作为主要报告形式披露的一部分,主体应提供分部信息中的主要项目与整个财务报表的详细对账信息,如收入、业绩、资产和负债。[IAS 14.67段]

如果一个主体的主要报告形式是以资产所在地为基础的地区分部,而这些地点与主体的客户所在地不同,则主体也应按客户所在地披露对外部客户的收入。只有当基于客户的地区分部的收入占主体总收入的10%或以上时,才需要披露此额外的分部收入分析。如果主要分部披露是以客户所在的地区分部为基础,而分部资产的所在地与这些地点不同,应作出类似披露。[IAS 14.71段, 14.72段]

内部报告的业务或地区分部可能占外部总收入的10%,但是由于其大部分的销售额是对内部客户的销售额,因此未被作为可对外报告的分部。此时,主体应披露该事实以及按内部和外部销售额划分的收入。[IAS 14.74段]

各分部之间的销售额应按转移时的实际金额计量。主体应披露此定价基准及其当期发生的任何变化。[IAS 14.75段]

对分部报告具有重大影响的分部报告会计政策变动,主体应特别显示出来,并在可行的情况下,重报比较分部信息以反映此类变动。若此类变动导致分部的辨别发生变化,而且由于不可行而未能重报比较分部信息,则应在发生变动的年度报告原有和新的分部基准。这样做是为了确保使用者仍可进行一些有用的比较。[IAS 14.76段]

6 终止经营: IFRS 5—列报和披露

6.1 终止经营

投资者需要评估终止经营对未来业务的财务影响,而IFRS 5提供了可帮助他们进行此类评估的信息。

若主体终止其业务活动的某个组成部分,应作出披露。通常,对终止经营的披露应在相关组成部分终止之前进行,即当相关组成部分被归类为“为出售而持有”时。

一个主体的组成部分包括从经营和财务报告角度而言可与该主体其他部分清楚区分的业务经营和现金流量。

终止经营是指一个主体的已被处置或被归类为“为出售而持有”的组成部分。该组成部分应代表主体的业务经营中一个独立的主要业务范围或地区。该组成部分的实际关闭应为一个单一计划的一部分。