

- IASB有14名理事,每人有一票表决权。理事的资格标准首先是技术专长,还要具备相关的国际商业经历。
- 国际财务报告解释委员会(IFRIC)替代了原常务解释委员会(SIC),负责解释国际准则应用中的问题。
- IFRIC有12名委员,他们必须根据自己的独立意见行事,不是各自所属组织的代表。
- 2002年10月,美国会计准则制定机构—财务会计准则理事会(FASB)与IASB签订了谅解备忘录—“诺沃克协议”(NORWALK AGREEMENT),这项协议是美国在本国会计准则与国际会计准则实现趋同的承诺方面迈出的重要一步。
- 2002年6月,欧盟委员会颁布一项法规,要求欧盟成员国采纳IFRS,用于上市主体编制合并财务报表。对在欧盟成员国境内成立、且其证券(债权或者股权)在欧盟的受规管市场交易的公司,该法规适用于开始日为2005年1月1日或此后的会计期间。
- 欧盟委员会设立了一套认可机制。在此机制下,国际准则须经批准方可在欧盟法则下使用。负责认可的机构是会计监管委员会(ARC),该法定机构的代表来自各成员国,欧盟委员会的一名委员兼任会计监管委员会的主席。

4 国际趋同

国际会计准则委员会基金会(IASCF)是一个独立组织,有19名受托人。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。

IASCF有三个主要目标:

- 制定“一套高质量、可理解和可实施的全球会计准则,而这些准则要求财务报表能提供高质量、透明且可比的信息。”这些准则的制定应符合公共利益;
- 促进这些准则的使用和应用;
- 促使国家会计准则与IFRS在采用高质量解决方法的基础上趋同。

截至2005年初,已有100多个国家要求或者允许其管辖范围内的上市主体采用IFRS。

IASB的14名理事中,有7人负有与全球主要的国家会计准则制定机构进行正式联络的职责。这些理事均是所在国家的居民。现在的联络员来自:澳大利亚、新西兰、加拿大、法国、德国、日本、英国和美国。

IASB必须持续与各国的准则制定机构合作,确保实现全球统一会计准则的目标。2005年1月IASB发布消息,称已与日本会计准则理事会(ASBJ)共同实施一项计划,主要目标是减少IFRS与日本准则之间的差异。

如果一个主体在要求采用IFRS编制财务报表的地区注册,而该主体又在多个受规管市场上市,它可能需要根据不同的会计规定来编制财务信息,例如一个在欧盟注册的主体可能在伦敦和纽约交易所同时上市。根据欧盟实施IFRS的法规,凡在2005年1月1日或者此后编制的财务报表均须符合IFRS。但是,美国证券交易委员会(SEC)则要求在纽约交易所上市的主体根据美国公认会计原则(GAAP)来列报信息。

2005年4月SEC公布了一份“路线图”,决定分步取消采用IFRS编制财务报表的私募发行人须根据美国公认会计原则调整财务报表的要求。根据该路线图,这个目标最晚将在2009年实现。此声明进一步加强了FASB与IASB之间的合作,也表明最终达成全球公认财务报告准则这一目标的决心。

4.1 欧盟

如上所述,根据欧盟的IFRS法规,凡在欧盟成员国注册的主体,如有债权或者股权在欧盟的受规管市场交易,则必须依照IFRS编制合并财务报表。但是,这些主体所采纳的国际准则应是IASB已经公布并经欧盟委员会认可的。设立认可程序后,IASB作为一间非公立机构,不再具有对欧盟境内相关主体根据法规所采纳的会计准则的完全管理权。

这种认可机制的审核程序非常繁琐,近年来还受到一些政治游说的影响。审核过程中,还需要将这些准则翻译为目前25个成员国的20种欧盟官方语言。

ARC负责向欧盟委员会提供认可建议,它是在其技术支持机构即欧洲财务报告咨询小组(EFRAG)的协助下开展工作。EFRAG的成员是来自会计领域的专家、财务报表编制者和使用者,它在欧盟各国准则制定机构的支持下开展工作。该机构有两个职责,一是以积极主动的方式向IASB提出建议,二是提供认可建议。

EFRAG在两个层次运作:技术专家组TEG,由资深专家所组成,负责开展技术工作。欧洲组织监督委员会,确保欧盟的利益得到充分体现,提高EFRAG的声望。

EFRAG一般会在IASB公布有关准则时,提出征求意见性的建议;在IASB公布日期过后两个月内,将向ARC提出正式意见。

2005年2月末,欧盟委员会已经认可了须在2005年1月1日或者此后会计期间强制执行的全部准则。但是,“IAS 39 — 金融工具:确认与计量”的认可版本有别于IASB公布的版本,它对原来的版本作了两处修改。

第一处修改与套期会计有关。这项准则的欧盟认可版本删去了一些繁苛的条文,允许在组合的基础上对核心存款进行套期。之所以在这方面放宽限制,是因为欧盟委员会在与欧洲各大银行深入讨论后,认为IAS 39并没有充分考虑到许多欧洲银行运作其资产/负债管理系统的方式,特别是在一个固定利率的环境下。

第二处修改是对IAS 39的条款作出限制,删去准则中允许按公允价值计量任何金融负债并将公允价值的变动确认为损益的选择权。此修改与禁止按全部公允价值法计量所有负债的欧盟第四号公司法指令一致。

则理事会 (IASB) 的发起机构。IASCF 为独立组织, 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。

- IASCF 的成员构成被设计成能够代表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 名受托人时, 要考虑地域因素和专业背景。IASB 的理事由 IASCF 受托人任命。
- 《引言》中列明了 IASB 制定新准则的程序, 这其中涉及若干阶段, 有些是强制性的。
- 《引言》还阐述了 IASB 的目标和应循程序, 规定 IFRS 的适用范围、权限和时效, 同时列举了一些重要事项, 如: [《引言》9-10 段、12-13 段]
 - IFRS 适用于所有营利主体的所有通用财务报表;
 - IASB 的目标是要求相似的交易和事项按一致的方式进行会计处理;
 - IFRS 的粗字体段落和普通字体段落具有相同的权威。
- 财务报告是指向外部使用者提供一个主体的财务信息, 以帮助他们进行经济决策和评价这个主体的管理层的效率。
- 《框架》阐述了编制和列报财务报表所遵循的概念, 这些概念是构建财务报表的基础, 也为制定准则提供了一个平台。
- 《框架》并非会计准则, 所以没有载入编制或者列报财务报表的具体要求。
- 《框架》涵盖了许多特定的领域, 如:
 - 确定财务报表的使用者及其具体的信息需要;
 - 有关一个主体的财务状况、经营业绩和财务状况变化的信息的重要性;
 - 财务报表所依据的重要假设, 即权责发生制和持续经营假设;
 - 财务报表的质量特征, 即可理解性、相关性、可靠性和可比性;
 - 财务报表所包含的要素, 即按其经济特点划分的事项或者交易的大类;
 - 评估何时在财务报表中确认项目;
 - IFRS 中通用的计量基础。

4 财务报表的作用

财务报表的主要目标是提供一个主体的财务业绩、财务状况以及财务状况变化的信息, 以“帮助广大使用者作出经济决策”。财务报表的不足之处是只能提供过去的业绩, 而不能反映未来的业

绩。在评价一个主体通过有效的资源管理而在未来产生现金流量的能力时, 需要用到财务报表提供的信息。此外, 财务报表还反映了管理层的受托责任的履行情况。[《框架》12-14 段]

因为财务报表侧重于反映一个主体的财务业绩、财务状况以及财务状况的变化, 所以使用者可以通过评估所需的信息来衡量管理层有效地、持续地经营业务的能力。有效的现金管理是这个过程的关键环节, 因为它最终决定了一个主体能否持续地向员工和供应商付款, 及支付到期的融资成本。[《框架》15 段]

一个主体的财务状况受内外部多方面因素的影响。管理层如何应对这些因素及妥善地运用资源, 将会影响一个主体的持续经营能力。有关一个主体的资本结构的信息是非常重要的, 它不仅可以用来评估各期间须支付的持续融资成本, 还可据此判断该主体产生未来的资本资源的能力。

业务的扩张取决于一个主体是否有资源来收购第三方的业务, 或者通过内部投资来实现扩张。评估一个主体的长期偿付能力也很重要, 它是判断该主体能否履行未来义务的依据。[《框架》16 段]

财务报表的各个组成部分在提供整体业务经营信息方面发挥着重要性。这些组成部分反映了同一交易或者事项的不同方面, 综合理解它们是使用者评价一个主体的经营情况的关键。[《框架》20 段]

例 1

2005 年 1 月 1 日, 某主体借款 CU50,000 并按此价格购置了一套设备。2005 年 12 月 31 日, 在计算一年的折旧后, 该设备的账面金额为 CU45,000。

以上交易在财务报表中列报如下。

现金流量表

因流出 CU50,000, 现金和现金等价物减少。该金额列在投资活动项下, 表示预计该资产未来将产生经济利益。在融资活动项下, 贷款金额列示为现金流入。支付的利息也要列入现金流量表。

资产负债表

确认设备账面金额 CU45,000, 表明资产寿命为 10 年, 或者 (如在计算折旧费时考虑了未披露的残值的话) 更短时间。这表明通过该资产的使用和最终出售, 预计其至少可以产生与此金额相等的经济利益, 否则便要确认减值损失。这笔贷款的本金部分和应计利息反映在负债项下。

损益表

折旧费列入损益表。比较当年和上年的利润, 可以估计出这项新资产所产生的收入是否超过了其产出成本。贷款利息也将列为费用。

资产可以具有实物形态,但这对界定一项资产来说并不是必不可少的。有些无形资产如许可证等,也能像机器设备等有形资产一样产生未来经济利益。[《框架》56段]

资产来自于过去的事项,例如购置土地或者生产存货。未来的交易或事项,或者购买资产的意图或承诺,均不会产生资产。不过,这样的意图或承诺应该可以提供相关的信息以列报于财务报表。[《框架》58段]

支出的发生不一定导致资产的确认。举例而言,研究活动发生的支出不会产生资产,而应根据“IAS 38—无形资产”确认为费用。在此情况下,并不是管理层没有预期到研究活动发生支出的结果能产生未来经济利益,而是在发生支出的时候,对获得这些经济利益的可能性的衡量还不能达到必要的确定程度。[《框架》59段、90段]

例5

某主体刚在生产区的空位安装了一台新处理设备。新设备需要全面调试以保证正常运行。调试工作由同一生产区负责其他设备维护的员工进行。

最近一个月的时间分析显示,有关员工调试新设备的时间占70%,维护原有设备的时间占30%。当月,公司就雇用这些员工产生开支CU200,000。这笔款项在以下的资产和开支间进行划分:

- CU140,000确认为新设备成本,因为这是使设备达到能够产生未来经济利益的状态所发生的支出;
- CU60,000确认为费用,因为这是保持(而不是改善)原有设备的盈利能力所发生的支出。

6.2 负债

负债有几个基本特征,即:一个主体必须有因过往事项而产生的当前义务,而结算该义务预期会导致该主体的资源外流。义务是指主体有职责或责任以某种方式行事。义务通常产生于可以依法强制执行的合同安排,但这并不是义务的必要条件,因为过往的经营惯例也可能引发这样的预期,即:一个主体将会以某种方式行事,进而导致义务的产生。如果一项负债满足这些标准,就应该在财务报表中予以确认。[《框架》46段、60段、91段]

将过去的义务与未来的承诺加以区分很重要。一个主要的区别是,未来的承诺是可以避免的。未来的承诺可能是相关信息,需要在财务报表中披露,但这并不会导致一项负债立即得到确认。[《框架》61段]

准备也属于负债,即使它的计量可能需要重大的判断和估计。但是,只要可以作出可靠的估计,就应该在财务报表中确认负债。

6.3 权益

权益是指“主体的资产在扣除其所有的负债以后的一种剩余利益”。列报权益时,还可以作进一步分类,例如股东投入资金、留存收益、反映资本保全调整的公积等。这种分类列报有助于财务报表的使用者理解哪些项目可供分配,以及哪些项目的分配受到法律限制。[《框架》49段、65段]

权益中的公积可能是根据会计规定(如不动产的重估)设立,或是根据法律规定设立,以便为一个主体的债权人提供保障。转入公积的金额属于留存收益的分配,而不是费用。[《框架》66段]

6.4 收益

收益包含收入和利得。收入是在一个主体正常活动过程中转移商品或者劳务而产生的。根据主体的日常业务性质,收入可以有多种形式,包括销售收入、佣金、租金、特许权使用费、利息和股利等。

利得是代表经济利益的增加但不符合收入的定义的项目。举例而言,原先用来产生经济利益的一台机器变卖后所产生的利润,就是利得。[《框架》74段、76段]

当资产的增加或者负债的减少使经济利益增加时,应在损益表中确认收益。这实际上意味着,确认收益的同时,也要确认资产的增加或者负债的减少。[《框架》92段]

6.5 费用

费用的定义不仅包含在一个主体正常活动过程中发生的费用,还包含因资产的未来经济利益减少所导致的损失。举例而言,原材料采购款、雇员工作的工资成本以及非流动资产的折旧和摊销等,均为费用。[《框架》78段、79段]

当资产的减少或者负债的增加使经济利益减少时,应在损益表中确认费用。这实际上意味着,确认费用的同时,也要确认资产的减少或者负债的增加。[《框架》94段]

在损益表中,费用的确认与收益的产生之间有着直接的联系,这就是通常所说的权责发生制概念。在此过程中,同一交易或事项所产生的收益和费用要同时确认。但是,在应用IFRS规定的权责发生制概念时,不允许在资产负债表中确认不符合资产或负债定义的项目。[《框架》95段]

当一项支出不能产生未来经济利益时,或者在发生了一项负债时没有相应确认一项资产的情况下,应立即在损益表中确认费用。[《框架》97段、98段]

7 计量

《框架》对各种要素的计量并没有作详细规定,只是简要阐述了四个基础,并指出主体在列报财务报表的主要项目时最为常用的计量基础是历史成本。[《框架》101段、102段]

《框架》这一节只提到对于以非现金形式的资产作为交换对价取得的资产,采用对价资产的公允价值来计量历史成本。与此不同的是,许多国际会计准则(如“IAS 16—不动产、厂房和设备”、“IAS 39—金融工具:确认与计量”、“IAS 40—投资性不动产”等)以及将要发布的前五项IFRS中的四项准则,均涉及在初始确认后即可采用公允价值计量的规定或者选择权。可以说IASB当前的许多工作缺乏坚实的概念基础,而《框架》正是要提供这样一个基础。

资产可以具有实物形态,但这对界定一项资产来说并不是必不可少的。有些无形资产如许可证等,也能像机器设备等有形资产一样产生未来经济利益。[《框架》56段]

资产来自于过去的事项,例如购置土地或者生产存货。未来的交易或事项,或者购买资产的意图或承诺,均不会产生资产。不过,这样的意图或承诺应该可以提供相关的信息以列报于财务报表。[《框架》58段]

支出的发生不一定导致资产的确认。举例而言,研究活动发生的支出不会产生资产,而应根据“IAS 38—无形资产”确认为费用。在此情况下,并不是管理层没有预期到研究活动发生支出的结果能产生未来经济利益,而是在发生支出的时候,对获得这些经济利益的可能性的衡量还不能达到必要的确定程度。[《框架》59段、90段]

例5

某主体刚在生产区的空位安装了一台新处理设备。新设备需要全面调试以保证正常运行。调试工作由同一生产区负责其他设备维护的员工进行。

最近一个月的时间分析显示,有关员工调试新设备的时间占70%,维护原有设备的时间占30%。当月,公司就雇用这些员工产生开支CU200,000。这笔款项在以下的资产和开支间进行划分:

- CU140,000确认为新设备成本,因为这是使设备达到能够产生未来经济利益的状态所发生的支出;
- CU60,000确认为费用,因为这是保持(而不是改善)原有设备的盈利能力所发生的支出。

6.2 负债

负债有几个基本特征,即:一个主体必须有因过往事项而产生的当前义务,而结算该义务预期会导致该主体的资源外流。义务是指主体有职责或责任以某种方式行事。义务通常产生于可以依法强制执行的合同安排,但这并不是义务的必要条件,因为过往的经营惯例也可能引发这样的预期,即:一个主体将会以某种方式行事,进而导致义务的产生。如果一项负债满足这些标准,就应该在财务报表中予以确认。[《框架》46段、60段、91段]

将过去的义务与未来的承诺加以区分很重要。一个主要的区别是,未来的承诺是可以避免的。未来的承诺可能是相关信息,需要在财务报表中披露,但这并不会导致一项负债立即得到确认。[《框架》61段]

准备也属于负债,即使它的计量可能需要重大的判断和估计。但是,只要可以作出可靠的估计,就应该在财务报表中确认负债。

6.3 权益

权益是指“主体的资产在扣除其所有的负债以后的一种剩余利益”。列报权益时,还可以作进一步分类,例如股东投入资金、留存收益、反映资本保全调整的公积等。这种分类列报有助于财务报表的使用者理解哪些项目可供分配,以及哪些项目的分配受到法律限制。[《框架》49段、65段]

权益中的公积可能是根据会计规定(如不动产的重估)设立,或是根据法律规定设立,以便为一个主体的债权人提供保障。转入公积的金额属于留存收益的分配,而不是费用。[《框架》66段]

6.4 收益

收益包含收入和利得。收入是在一个主体正常活动过程中转移商品或者劳务而产生的。根据主体的日常业务性质,收入可以有許多不同的形式,包括销售收入、佣金、租金、特许权使用费、利息和股利等。

利得是代表经济利益的增加但不符合收入的定义的项目。举例而言,原先用来产生经济利益的一台机器变卖后所产生的利润,就是利得。[《框架》74段、76段]

当资产的增加或者负债的减少使经济利益增加时,应在损益表中确认收益。这实际上意味着,确认收益的同时,也要确认资产的增加或者负债的减少。[《框架》92段]

6.5 费用

费用的定义不仅包含在一个主体正常活动过程中发生的费用,还包含因资产的未来自来经济利益减少所导致的损失。举例而言,原材料采购款、雇员工作的工资成本以及非流动资产的折旧和摊销等,均为费用。[《框架》78段、79段]

当资产的减少或者负债的增加使经济利益减少时,应在损益表中确认费用。这实际上意味着,确认费用的同时,也要确认资产的减少或者负债的增加。[《框架》94段]

在损益表中,费用的确认与收益的产生之间有着直接的联系,这就是通常所说的权责发生制概念。在此过程中,同一交易或事项所产生的收益和费用要同时确认。但是,在应用IFRS规定的权责发生制概念时,不允许在资产负债表中确认不符合资产或负债定义的项目。[《框架》95段]

当一项支出不能产生未来经济利益时,或者在发生了一项负债时没有相应确认一项资产的情况下,应立即在损益表中确认费用。[《框架》97段、98段]

7 计量

《框架》对各种要素的计量并没有作详细规定,只是简要阐述了四个基础,并指出主体在列报财务报表的主要项目时最为常用的计量基础是历史成本。[《框架》101段、102段]

《框架》这一节只提到对于以非现金形式的资产作为交换对价取得的资产,采用对价资产的公允价值来计量历史成本。与此不同的是,许多国际会计准则(如“IAS 16—不动产、厂房和设备”、“IAS 39—金融工具:确认与计量”、“IAS 40—投资性不动产”等)以及将要发布的前五项IFRS中的四项准则,均涉及在初始确认后即可采用公允价值计量的规定或者选择权。可以说IASB当前的许多工作缺乏坚实的概念基础,而《框架》正是要提供这样一个基础。

若一个主体认为新会计政策追溯应用于所有期间并不切实可行,应说明理由,并指明从何日起应用新政策及如何实施政策。

若一个主体决定不在新准则或解释的强制实施日之前采纳该准则或解释,应披露此事实。该主体应估计新规定在实施当年对其所造成的影响,若无法进行此类披露,应说明原因。另外还要详细披露有关准则或解释的名称、强制实施日期、以及主体预期采纳新规定的日期。[IAS 8.30段、8.31段]

6 会计估计

一个主体在编制财务报表时需要作出估计,这是编制财务报表的一般过程的一部分。纳入估计并不会使信息变得不可靠。当交易时间或者金额不确定时,需要作出估计。在按照“IAS 37—准备、或有负债和或有资产”计算准备金时,通常需要采用估计。举例而言,某主体因销售有缺陷的产品而遭到法律索赔,该主体获知有人提出索赔并且咨询了法律意见,但是在达成和解之前,该主体无法针对有关的法律责任准确计提准备金。在此情况下,应对可能的义务结算作最佳估计并根据IAS 37确认准备。因此,该主体可以对索赔事项作出可靠估计,并在年底确认金额,这样就为财务报表使用者提供了高度相关的信息。在财务报表的许多其他方面,如资产使用年限、可疑债务、存货过时和公允价值等,经常也会用到估计。[IAS 8.32-34段]

当获得更多信息后,需要对先前的估计加以修订,以反映最新情况。报告估计的过程具有高度重复性,这是为了确保在任何时点均能反映最新信息。

会计估计的修订不同于会计政策的变更,但是在某些情况下,可能无法区分会计估计变更与会计政策变更。对于这样的变更,要作为估计变更来处理,所以不适合对前期的财务报表作追溯调整。[IAS 8.35段]

一个主体应报告发生变更的当期和/或前期(如适当)的估计变更。举例而言,如果非流动资产的使用年限发生变化,相应的估计变更就可能影响到以往期间,因为前期的折旧或者摊销可能因此增加或者减少。[IAS 8.36段、8.37段]

例5

某主体在一座大型厂场的建设期末估计,其20年的拆卸成本为CU30,000,000。按5%折现,现值为CU11,300,000。这项成本被列入资产成本之中,根据IAS 16计提相应准备金。该主体采用成本模式计量厂场价值。

5年后,需要对拆卸成本的估计加以调整。由于技术改造,目前估计15年的拆卸成本为CU25,000,000,适用的折现率为4%。

5年后,折现的解除将令原来的准备金增至CU14,400,000。

若CU25,000,000在15年内按4%折现,则现值为CU13,900,000,所以准备金减少了CU500,000(CU14,400,000 - CU13,900,000)。

厂场的账面金额也减少了同等金额,在剩余的15年内按“IFRIC 1—现有退役、复原和类似负债的变动”进行折旧。

6.1 披露

一个主体修改了在财务报表中确认的估计后,应对变更的性质和具体金额予以说明,以确保财务报表使用者理解估计变更的原因,以及变更对当期和未来期间业绩的影响。如无法切实评估对未来期间的影响,应披露此事实。

诺基亚集团(Nokia Corporation) 2003年财务报表节选

“2002年集团录得客户融资减值费用净额279,000,000欧元。其中,将与MobileCom有关的应收贷款减记到估计可收回金额,从而产生减值费用292,000,000欧元,同时部分收回了2001年就Dolphin注销的款项1,300,000,000欧元。”

2003年,由于公司收到MobileCom以法国电信后偿可转换永久债券形式偿付的贷款,2002年就MobileCom确认的减值费用转回了226,000,000欧元。”

7 差错的处理

一个主体在编制财务报表时可能出现差错,它涉及到确认、计量、列报或者信息披露等方面。当信息漏报或者错报时,就会出现差错,它和初始的会计估计不同,当日后获取更多信息时,可能需对估计作修订。差错包括计算错误、列报错误和欺诈。

“一个主体没有运用或者错误运用在编制财务报表时可以获得的信息”,便会出现差错。根据IAS 8对前期差错的定义,此类信息是指可以合理地预期在编制财务报表时加以考虑的信息。[IAS 8.5段]

若一个主体在编制财务报表的当期发现差错,应当加以调整,以反映准确信息。如在有关财务报表获准公布之后的会计期间发现错误,此时便无法对这些财务报表作调整,对于这样的前期差错,应作追溯调整,以确保承自前期的状况得到正确列报。

若差错是在发现的期间而非发生的期间被报告,当期业绩可能会失真,此时要对当期财务报表的比较期间(如与该差错有关)作追溯调整。否则,应在适当范围内对已列报的最早期间的期初余额作调整。[IAS 8.42段]

例6

某主体2005年(在2004年财务报表获准公布后)进行了一次全面的经营回顾,希望查明2004年毛利上升的原因。调查结果显示,2004年财务报表的数字有一处错误,错误是由于误解一封外来的电子邮件所致。2004年的资产负债表列报了一批价值CU2,000,000的存货,但事实上这批货物已在该日之前售出。

当产品涉及加工过程时,该过程产生的费用应计入分摊成本。直接生产和加工费用,以及分摊的间接生产费用,也应计入存货成本,间接生产费用包括生产设备折旧、厂房维修和工厂管理人员的工资等。存货成本不包括总部的成本费用,因为它不属于直接产生的生产费用。[IAS 2.12段]

例2

以下是企业在正常生产过程中可能产生的常见费用,下列清单列出了应计入存货成本的费用项目。

	计入存货成本
原材料	是
半加工材料	是
材料折扣	是
不可收回的关税和税金	是
生产人员雇佣成本	是
主管人员雇佣成本	是
管理人员雇佣成本	否
机器维护成本	是
生产场所的设施成本(租金、不动产税、能源成本)	是
生产不动产、厂场和设备的折旧费	是
会计、人事和人力资源等支持部门的设施成本	否
生产场所使用的信息技术系统成本	是
支持部门使用的信息技术系统成本	否
仓储成本	仅限于原材料或部分加工的项目所必需的仓储成本
销售和分销成本	否

间接生产费用与产量的关系相对独立,而直接生产费用则随产量而变化。间接生产费用应根据正常的生产能力分配至各个生产单位。正常生产能力按多年的平均产量而定,当中要考虑正常的计划内生产停顿,如计划的维修、节假日停产等。实际的生产如与计划不符,则不应调整分配。当产量低于预期时,相应部分的间接生产费用不应计入存货成本,而应直接在损益表中确认为费用。[IAS 2.13段]

在停产期间,间接生产费用应在产生时确认为费用,而不能作递延处理,直到随后期间生产恢复正常再确认。即使随后期间的生产计划高于预期(为弥补生产不足),亦不应对这些费用作递延处理。当主体的生产超过正常水平时,标准的间接生产费用回收率将会使被计入的固定生产费用超过实际发生的金额。为避免这一点,应减少分配到每个生产单位的费用,从而使存货的估值不高于其实际成本。

例3

某主体的下年预算中包括下列项目:

间接生产费用	合计CU660,000
停产维护	第6个月
产量一件	每月20,000件 合计220,000件
间接生产费用回收率—CU660,000/220,000	每件CU3

该主体计划按CU3/件的比率,收回间接费用。

当年的间接费用符合预算,而完成产量为:

- 1-6月和9-11月每月完成20,000件;
- 7、8月生产设备发生重大故障,每月减产至10,000件;
- 12月该主体实行轮班制以弥补前期生产不足,因此产量提升至40,000件。

间接生产费用按以下方式处理:

- 1-6月间和9-11月间: $CU3 \times 20,000 \text{ 件} = CU60,000$, 计入存货成本。
- 7月和8月: 间接费用为 $CU3 \times 10,000 \text{ 件} = CU30,000$, 计入存货成本。可收回的金额CU90,000在损益表中确认为费用。
- 12月: 单件产品的间接费用回收率减少为 $CU60,000 / CU40,000 = CU1.5 / \text{件}$, 即实际单位成本。据此可得 $CU1.5 \times 40,000 \text{ 件} = CU60,000$ 。

成本分配要定期重估,以确定原来的分配是否合适。新生产线或新产品的成本相对而言在初期会较高,因为其效率在一段期间内仍有改善的空间。这些改善将会直接影响成本,所以应据此调整成本分配。

当主体有多于一条生产线使用同一个设备时,如果可行,应按实际情况分配成本。如果不能按实际情况划分成本,则应在“合理而一贯的基础上”进行分配。类似的方法也适用于生产工序中有副产品的情况。举例而言,传统的奶酪生产工艺会从凝乳中分离出乳清,这种乳清就是奶酪生产的副产品,可以用来生产奶油。[IAS 2.14段]

有些生产工序会产生废弃物,它可以作为原材料回收利用,也可以作为废弃物销售。例如在生产塑料模制件时,会产生融化的塑料废物,它们可以用于日后的模塑生产。对于这种情况,应尽可能按实际情况在模制件与废弃物之间分配成本,还要根据一定比例的损耗数字来确定回收利用的原材料成本。

“消耗性零配件和存货

消耗性零配件和存货按购置价值与销售净值的较低者计量。部分与飞机有关的零配件连同飞机一起按成本与市价的较低者估值。考虑到废弃因素，对其价值作适当扣减。”

如果设备停运会给主体的整体运营造成重大影响，可能需要持有备用设备。由于备用设备可能会以与所替换的实际设备相似的方式，在不止一个期间内使用，所以应确认为PPE。备用设备的规格或产能往往偏低一些，因为其使用时间通常较短。发电厂等公用行业均有大量辅助、备用设备，它们通常在高峰时段投入使用，以配合主力电厂并网发电，或者在现有电厂突然断电时投入应急。备用的电脑服务器也很常见，它们一般用于虚拟主机服务，以确保服务不间断。[IAS 16.8段]

当接受政府补助来购置PPE项目时，应按照“IAS 20—政府补助会计和政府援助的披露”，根据主体对此类补助的会计政策来确定该资产的账面金额。如果主体的政策是在该资产在购买价格中直接扣除这些补助，那么就IAS 16而言，所得净额就是该资产的“成本”。[IAS 16.28段]

5.1 资产的交换

以现金支付一个PPE项目时，现金金额就是该资产的成本。但是，主体也可用资产而非现金的形式来支付PPE项目。在交换非金钱资产时，所获得资产应按公允价值确认，除非有关的交换交易缺乏商业实质，或者所获得或所放弃资产的公允价值无法可靠地计量。

当所获得与所放弃的资产的公允价值均能可靠地计量时，应按所放弃资产的公允价值来确认所获得资产。凡因交换交易产生的损益，应在损益表中确认。[IAS 16.24段、IAS 16.26段]

例1

甲主体于12月31日购置了一批设备以赶做一份特别订单。这批设备的公允价值为CU475,000，卖方是乙主体。由于甲主体现金流量紧张，双方谈判一度陷入困境，甲主体遂决定将工厂后面的一块闲置土地出让给乙主体，作为购置设备的对价。该土地可能被重新开发，用于建设住宅项目。在甲主体的财务报表中，该土地按原始成本CU250,000列账，近期经公开市场估值为CU520,000。

虽然这块土地不能立即产生经济利益（现为闲置状态），但设备可以，因此上述交换具有商业实质。甲主体按所放弃资产的公允价值CU520,000来计量设备成本，并在损益表中确认收益CU270,000。

评估商业实质时，要考虑现金流动会否随交换交易而产生。基本而言，如果主体的现金流动因为交换交易而改变，就具有商业实质。IAS 16列明了判断交换交易的商业实质的两个具体测试：[IAS 16.25段]

- 所放弃资产的现金流动形式应不同于所获得资产。要根据现金流动的金额、时间及相关风险来评估现金流动形式。对于交易中所交换的资产的公允价值应具有商业实质而言，这种差异应视为有重要意义；或
- 受交换交易所影响的那部分业务的未来（税后）现金流的现值，应因为该交换而改变。同样，对于交易中所交换的资产的公允价值应具有商业实质而言，这种影响的规模应有重要意义。

参照可比较市场交易来确定公允价值，能确保可靠的计量。即使不存在可比较市场交易，主体还是能够得出可靠的公允价值，只要所作的估算没有重大偏差，或者可以对每项估算进行合理地评估。

如果交换交易缺乏商业实质，或者主体不能可靠地计量任何一种资产的公允价值，则应按所放弃资产的账面金额来确认所获得资产。[IAS 16.24段]

5.2 退役费用

如主体有义务实施恢复工程，应将场地退役和场地清理的费用计入PPE项目成本。退役或拆除义务常见于开采行业和生产工序可能造成周边地区污染的行业。

主体应评估其是否因为过往事项而负有将土地恢复至原来状态的现时义务。这方面的评估应按照“IAS 37—准备、或有负债和或有资产”来进行。确有义务的，应计提准备，而准备金额应计入资产成本。

例2

某主体（财政年度截止于12月31日）自2005年1月1日起开始在一处场地进行核发电。该电厂及其生产过程于2005年产生如下负债：

- 1 电厂于使用年限届满时退役。按50年计，估计现金流出金额为CU800,000,000。适用于该负债的特定风险的折现率为每年2.5%。2005年1月1日，该负债的现值为CU233,000,000 ($CU800,000,000 \div 1.025^{50}$)，处理为电厂成本，在其使用年限内折旧；
- 2 管理生产过程中产生的废物。该负债随每个产出单位递增，按CU100/产出单位加以计量，应在实际投产10年后支付。2005年生产了5,000个单位，适用的折现率为每年4%。2005年12月31日，该负债的现值为CU337,782 ($(5,000 \times CU100) \div 1.04^{10}$)，确认为2005年损益表上的一项费用，并用该产出赚得的收入加以抵销。

关于哪些款项应计入资产退役和恢复工程的成本，IAS 16只提供有限指引，而结论基础却给出了详细的解释，可为实践中应用IAS 16提供有用的帮助。

根据IAS 16的规定，凡因资产退役而确认的费用，应以对主体的下述义务的初始估计为准，即：

- 在购买PPE项目后产生的义务；
- 因在特定期间使用该资产所产生的义务。

如主体安装了机器并须在场地使用期结束后加以拆除，则应将拆除费用计入机器的原始成本。同样，如在后续年度使用机器时给场地造成额外、必须复原的破坏，也应将这部分费用计入各期间的机器成本。

迪克能源公司 (Duke Energy) 2003年财务报表节选

迪克能源公司的财务报表是根据美国公认会计原则编制,但是如上文“商业背景”中所述,IFRS 5是基于同等美国标准制定。

管理层讨论和分析节选

“在根据SFAS 144 确定资产符合“为出售而持有”类别的归类标准的时间时需要运用判断力。2003年12月31日,除归类为“为出售而持有”的资产外,迪克能源公司还打算处置若干其他资产。目前与潜在买家的谈判……已进行到不同阶段。”

2004年第一季度,迪克能源公司就……发电……业务获得258,000,000美元的税后收益。2003年12月31日,估计公允价值减销售费用被归类为“为出售而持有”。2004年取得的收益弥补了2003年取得的亏损。2003年12月31日的估计公允价值是根据第三方的出价得出……迪克能源公司决定最终接受的出价可能高于最初确定的公允价值。2004年4月,迪克能源公司以1,200,000,000美元的总价完成销售……,导致第二季度产生40,000,000美元的额外税后收益。”

会计政策附注节选

“迪克能源公司运用SFAS 144中的标准确定何时将资产归类为“为出售而持有”。在归类后……长期资产或资产组合将按账面金额或公允价值减销售费用的较低者计量,同时不再进行折旧,而且资产或资产组合将在……资产负债表中独立列报。”

附注12“为出售而持有的资产”节选

“2003年,迪克能源公司决定出售部分涡轮机和相关设备……结果产生566,000,00美元的亏损,该亏损代表账面价值超出估计公允价值……减估计销售费用……的差额。涡轮机的公允价值主要根据可资比较的第三方销售交易得出。”

为出售而持有的资产和负债的分开归类对一间主体资产负债表内所列的小计具有直接影响,并因此可能对业绩和流动比率造成影响。

8 本章回顾

本章阐述了为出售而持有的非流动资产的报告要求。

本章的主要内容是:

- 应用IFRS 5的规定;
- 与确认和计量为出售而持有的非流动资产以及辨认应归类为“为出售而持有”的资产有关的主要原则;
- 在具体情况下针对为出售而持有的资产实践IFRS 5的规定。

第11章 投资性不动产

1 商业背景

过去十年中,商用不动产投资的收益表现已超过许多市场中股票和债务投资的收益表现。由于股票市场持续低迷的回报以及长久以来债务工具面临的低利率,导致投资者将资本重新投入到不动产市场中。

各主体出于种种原因投资于不动产,其中包括随着市价上升可能从资本增值中获得的可观回报以及从租金收入中获得的收益。一个主体通常出于自身业务的考虑而持有不动产,以便安排办公场所、行政设施或生产。不动产有助于大型退休基金和其他主要投资集团分散它们的投资组合。

与不动产资本增值相比,财务报表中租金收入的处理基本上不会引起争议,而前者却经常涉及复杂的商业流程。一个主体可能会出于增值和增加对租户的吸引力的考虑而开发不动产。发展项目可能按组合基础开发,由一个主体独立或联合其他开发商共同进行。例如,一个知名零售租户加盟某个购物中心可能会导致附近不动产的租金收益提高及市价增加。单靠时间的推移并不能创造价值。

这种商业环境给财务报告及其诠释带来挑战。市价通常被视为最有效的计量投资性不动产的方式。但是,经济情况和商用不动产市场中出现的短期问题容易导致波动。在损益表中直接确认市价的变动将会令一个主体的经营业绩和每股收益的计量出现波动。由于估值变动只会因重新计量而产生,因此它们不一定会导致现金流量的差异。

业界普遍认为,按一系列过时的历史成本计量投资性不动产不能适当反映由不动产价值的变动所导致的波动。使用历史成本与商用不动产投资者的商业目标(即产生资本增值)相悖。

商用不动产所处的税务和法律环境十分复杂。商用不动产的收购与出售以及相关的融资交易通常采用多种不同的结构和安排进行。投资性不动产的确认和持续计量产生无数的相关财务报告问题。

2 学习目标

本章阐述了投资性不动产的确认和计量。

学完本章后,应能:

- 辨认投资性不动产以便根据“IAS 40—投资性不动产”进行确认;
- 了解和应用投资性不动产的确认和计量标准;
- 了解IAS 40中不同计量模式的应用所造成的影响;

有关投资性不动产会计政策的变动的影响……总结如下:

总权益增加

	采纳IAS 40 (经修订)的影响	递延税产生的相应变化	净额
	百万美元	百万美元	百万美元
2003年1月1日			
投资性不动产	142	-	142
租赁土地付款	(17)	-	(17)
联营企业和合营企业	719	(303)	416
递延税	-	(80)	(80)
总权益	844	(383)	461

“对2003年损益的影响是就这些不动产公允价值的变动扣除231,000,000美元。”

主体可能需要仔细考虑哪种计量基础为其所持有的投资性不动产提供最合适的会计政策。在此过程中需要考虑若干因素。主要从事与投资性不动产的管理无关的业务运作(如传统的制造业)的主体可在业务过程中一直采用成本模式。它可能认为这种模式有助于编制更为一致的财务报表。例如,该主体可能认为它所拥有的投资性不动产是随交易(如企业合并)的主要结果附带产生。但是该主体可能会认为拥有投资性不动产可提供不错的投资回报,因此将作为一项资产继续持有。

从事投资性不动产业务的主体可能拥有多项不动产,而尽管每项不动产可能产生独立于其他不动产的经济利益,其业务仍属于投资性不动产业务。在此情况下,主体可能会认为任何一种计量方法均可作为财务报表的使用者提供一致和相关的信息。然而,鉴于投资性不动产业务的性质,即经济利益是通过租金收入和通过所持有的不动产的增值产生,公允价值模式可能会更准确地反映该主体各期间的经营业绩,因此采用公允价值模式。

若采用公允价值模式,投资性不动产须于各资产负债表日按公允价值计量,而任何变动将直接计入损益表。虽然公允价值只在评估当日准确,但是它为预测投资性不动产的投资潜力提供了有用的起点。IAS 40鼓励由具有适当资格和经验而且独立于有关主体的专业人士评估公允价值。但是,这不是一项规定。相反,IASB决定,应由各主体自行决定其组织内是否有具备充分资格和经验的人员可适当地评估公允价值。这个决定导致计量过程中存在出现倾向性的可能。

若采用公允价值模式,公允价值的变动将直接影响主体在各期间的绩效比率。

例3

2002年1月1日,某主体(财政年度截止于12月31日)以CU11,000,000的价格收购了一项投资性不动产。估计土地部分占购买价的CU1,000,000。建筑物的使用年限为25年。该主体并未拥有其他投资性不动产。

建筑物在各期末的公允价值如下:

2002年12月31日——CU12,000,000
 2003年12月31日——CU10,500,000
 2004年12月31日——CU9,700,000
 2005年12月31日——CU11,000,000

若不计算与建筑物有关的任何折旧费用,则该主体每年在投入CU42,000,000资本的基础上赚取CU34,000,000税前利润。假设各期末所投入的资本保持不变,均为CU42,000,000(排除投资性不动产的影响)。

成本模式

每年折旧:

CU10,000,000 / 25年 = CU400,000

投入资本所产生的回报:

$(CU3,400,000 - CU400,000) / (CU42,000,000 - CU400,000) = 7.2\%$

公允价值模式

采用公允价值模式对该主体所投入资本产生的回报具有以下影响:

2002年: $(CU3,400,000 + (CU12,000,000 - CU11,000,000)) / (CU42,000,000 + (CU12,000,000 - CU11,000,000)) = 10.2\%$

2003年: $(CU3,400,000 + (CU10,500,000 - CU12,000,000)) / (CU43,000,000 + (CU10,500,000 - CU12,000,000)) = 4.6\%$

2004年: $(CU3,400,000 + (CU9,700,000 - CU10,500,000)) / (CU41,500,000 + (CU9,700,000 - CU10,500,000)) = 6.4\%$

2005年: $(CU3,400,000 + (CU11,000,000 - CU9,700,000)) / (CU40,700,000 + (CU11,000,000 - CU9,700,000)) = 11.2\%$

在一个波动的不动产市场中,这两种计量模式对该主体的财务报表和绩效比率具有截然不同的影响。

投资性不动产的公允价值指“在公允交易中,知情和自愿的双方据以进行不动产交换的金额”。公允价值按照扣除预期因销售不动产所产生的成本前的金额计量。公允价值最好的证据是在一个活跃的市场中取得的现价。[IAS 40.36段, 40.37段]

“自愿的双方”指买卖双方;任何一方均非被迫加入交易。卖方愿意按在现有市况中能合理取得的最好价格出售不动产。在评估不动产的售价时不应考虑卖方的具体情况;相反,应根据整体市场情况确定价格。买方希望不受任何强迫地购买不动产,并愿意支付公允市价。若考虑到当地的市况,卖方提出的价格远远高于当前市价,则可能说明买方并非自愿达成交易。[IAS40.42段, 40.43段]

7.2 少数股东权益

在企业合并中确认的商誉是以母公司的所有权权益为基础，而不是基于母公司因企业合并所控制的商誉的金额，由此带来的影响是可归属于少数股东权益的商誉无法在财务报表中得到确认。[IAS 36.91段]

对于作为非独资子公司的现金产出单位，在评估其可收回金额时，应对商誉的账面金额进行名义加总以计入商誉的少数股东部分，使其代表100%所有权，这是因为整个现金产出单位的可收回金额是与它（即整个子公司）所控制的资产有关的，需要与整个现金产出单位的账面金额进行比较，包括它所控制的加总后的商誉。凡与商誉有关的减值损失将在归属于母公司的金额与归属于少数股东权益的金额之间分摊，而会计记录中只是确认前一项金额。[IAS 36.92段、36.93段]

例12

甲主体收购了乙主体的60%权益，并按“IFRS 3—企业合并”在合并财务报表中确认商誉CU300。

乙主体整体上被视作一个能够产生独立现金流量的最小资产组合，因此被确认为单一的现金产出单位。由于商誉构成了该现金产出单位的一部分，乙主体至少要每年进行一次减值测试。

经减值测试，确定该现金产出单位的可收回金额为CU2,000。

该现金产出单位中可辨认净资产的账面金额为CU3,000，应将商誉计入账面金额来评估当期是否发生减值。包括归属于少数股东权益的金额在内，商誉的名义加总金额为CU500（CU300 / 60%）。加总后的账面金额代表了构成该现金产出单位的子公司的100%权益，共计CU3,500。

因此，子公司账面金额的减值损失为CU1,500（可收回金额2,000减经调整账面金额CU3,500）。

减值损失分摊至该现金产出单位的各项资产，首先从商誉开始分摊。

	商誉 (60%所有权) CU	商誉 (40%少数股东权益) CU	可辨认净资产 CU
账面金额	300	200	3,000
减值—CU1,500	(300)	(200)	(1,000)
计入减值损失后的账面金额	—	—	2,000

用减值损失抵减名义少数股东权益商誉和实际确认商誉，甲主体因此在财务报表上确认减值合计CU1,300。分摊至少数股东权益商誉的CU200是名义金额，因商誉中的少数股东权益部分未予确认，所以财务报表中也没有确认该名义金额。

7.3 减值损失的转回

除了在每个报告期末评估有无减值迹象外，主体还需要考虑以往确认的减值是否已被转回。转回减值损失的证据可能来自于当初确认减值损失时所考虑的内部信息或者外部信息。

只有当资产的潜在服务能力已经提高时，才能确认减值损失的转回。需要改变原先在计算可收回金额时所作的估计，如当初评估的现金流量的金额或时间，或是折现率。一项资产的可收回金额增加，也许只是随着时间推移和现金流量的变现越来越近而展开折现所致。如果可收回金额只是由于这个原因而增加，则不允许进行减值转回，因为该资产的潜在服务能力并没有提高。[IAS 36.114段]

确认减值损失的转回，应符合以下限制：由于减值损失的转回而增加的资产账面金额，不能高于该资产原先未确认减值时的账面金额（减去未确认减值情况下本应在后续期间进行的折旧）。

例13

2005年12月31日，某主体下属一个现金产出单位的账面金额为CU3,000,000。因存在减值迹象而该单位的公允价值减销售费用的差额可忽略不计，该主体于是根据使用价值来估计该单位的可收回金额，具体如下：

CU000	2006	2007	2008	2009	2010	合计
现金流入	630	1,140	860	570	993	4,193
现金流出	190	340	260	170	298	1,258
盈余	440	800	600	400	695	2,935
折现系数	1/1.07	1/1.07 ²	1/1.07 ³	1/1.07 ⁴	1/1.07 ⁵	
现值/使用价值	411	699	490	305	495	2,400

该主体确认该单位减值损失CU600,000。

2006年12月31日，该单位账面金额（扣除2006年折旧费用）为CU2,070,000。该主体根据以下经修改估计，作了进一步减值复核：

CU000	2007	2008	2009	2010	合计
现金流入	1,300	920	640	1,050	3,910
现金流出	347	270	190	330	1,137
盈余	953	650	450	720	2,773
折现系数	1/1.07	1/1.07 ²	1/1.07 ³	1/1.07 ⁴	
现值/使用价值	891	568	367	549	2,375

以前期确认的减值损失的转回限额为限，2006年应在损益表中确认减值损失转回金额CU305,000（CU2,375,000—CU2,070,000）。

- **当期所得税**—指主体应根据当期应税利润或者可抵扣亏损缴纳或者收回的所得税金额；
- **递延所得税**—这是一种会计计量结果而不是政府实际征收的税款，它是指已经发生的交易应在未来期间缴纳或者返还的税额。
- IAS 12没有规定当期所得税的计算方法，因为这在很大程度上取决于各个国家或地区适用的税务规则，但IAS 12要求主体将未缴纳的所得税确认为负债，将超额缴纳的可收回所得税确认为资产。[IAS 12.12段]
- 当期所得税负债或资产应根据应向税务机关缴纳的税额，或者应由税务机关返还的税额，予以计量。[IAS 12.46段]
- 损益表中确认的所得税费用是当期所得税和递延所得税的合计金额，它们都计入当期损益。[IAS 12.5段]
- 递延所得税一般用资产负债表负债法计算，这种方法以对暂时性差异的评估为基础。暂时性差异是指资产负债表上的资产或负债的账面金额与该项目为税务目的而用的金额（即税基）之间的差额。[IAS 12.5段]
- 暂时性差异可以分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。应纳税暂时性差异是在资产的账面金额高于其税基，或是在负债的账面金额低于其税基时产生的。可抵扣暂时性差异是在资产的账面金额低于其税基，或是在负债的账面金额高于其税基时产生的。[IAS 12.5段]
- 当主体辨认到应纳税暂时性差异时，应确认递延所得税负债。当主体辨认到可抵扣暂时性差异时，应确认递延所得税资产。[IAS 12.15段、12.24段]
- 递延所得税资产或负债的计算方法是用暂时性差异乘以有关税率。
- 主体应在资产负债表日对递延所得税资产的账面金额进行复核，以确认是否仍有可能在抵扣未来应税利润后收回账面金额。[IAS 12.56段]
- 资产重估一般不会使当期所得税成为应付项目，但未来期间的资产的收回将导致主体产生应税款项。以成本为基础、可为税务目的抵扣的金额，不同于以重估金额为基础的会计金额。因此，被重估资产的账面金额与其税基之间的差异，就是暂时性差异。[IAS 12.20段]
- 对子公司、分公司、联营企业及合营企业的投资也可能产生暂时性差异。[IAS 12.39段、12.44段]

4 税基

一项资产或负债的税基，是指“为税务目的归属于该资产或负债的金额”。资产的税基，是指为税务目的可以从该资产产生的未来利润中抵扣的金额。如果从一项资产流入主体的经济利益是无须纳税的，那么该资产的税基就是其账面金额。[IAS 12.5段、12.7段]

负债的税基，是指其账面金额减去未来期间为税务目的可予抵扣的金额。对于预收的、因而在资产负债表上递延处理的收入，递延收益的税基就是其调整后的账面金额，调整方法是用递延收益的账面金额减去该收入在未来期间的无须纳税部分。[IAS 12.8段]

例1

情境1—某主体的流动资产中有CU20,000的预付出的保费，未来期间可进行税务抵扣。

该保费的税基为CU20,000，因为其全部账面金额可在未来期间作税务抵扣。

情境2—某主体就预收收益确认流动负债CU400,000，未来期间需要纳税。

该负债的税基就是其账面金额CU400,000。

情境3—某主体根据一项设定受益退休计划确认设定受益负债CU500,000，但直到对该计划供款后才能进行税务抵扣。

该负债的税基为零，因为其全部账面金额可在未来期间作税务抵扣。

情境4—某主体两年前按成本CU1,000,000确认了一项非流动资产，其根据全部成本采用直线法按年率15%进行税务折旧。

这项非流动资产的税基为CU700,000，因为前两年中每年按成本的15%进行折旧，所以税基应是未来期间可作税务抵扣的金额，即成本的70%。

未被确认为资产或负债的项目可能也有税基，其金额是被确认到某一期间的损益表中，而这个期间与该项目需要纳税或者进行税务抵扣所在的期间不一致。例如，不符合“IAS 38—无形资产”之无形资产定义的研究费用，应在发生时确认为费用，但是直到后续期间才能成为可抵扣的税务费用。因此，该项目的税基就是未来期间可进行税务抵扣的金额，而该金额与该项目零账面金额之间的差异，就是可抵扣暂时性差异。[IAS 12.9段]

5 应纳税暂时性差异

《框架》对资产的定义是“过往事项形成并由主体控制的一种资源，该资源预期会给主体带来经济利益”。资产的账面金额是可以通过获取未来经济利益加以收回的。当资产的账面金额不同于其税基时，就产生了暂时性差异。资产的账面金额高于税基的，就是应纳税暂时性差异，而在未来期间从收回账面金额中缴纳所得税的义务，就是递延所得税负债。[IAS 12.16段]

在其2005年财务报表中, 经销商将确认:

	CU
损益表	
收入: 直接销售	24,351
销售成本: 买价	(21,000)
利润	3,351
融资收益: $8\% \times (\text{CU}24,351 - \text{CU}8,750)$	1,248
资产负债表	
应收款项: $\text{CU}24,351 - \text{CU}8,750 + \text{CU}1,248$	16,849

经销商或制造商在协商和安排租赁时产生的初始成本, 不得如其他类型出租人一样确认为应收的初始融资应收款项的一部分。相反, 因为这些成本“主要与赚取制造商或经销商的销售利润有关”, 所以它们在租赁安排开始时列支费用。[IAS 17.46段]

7.2 披露

对出租人的一些披露规定载于IAS 17中。也应参考IAS 32。[IAS 17.47段]

通过使用财务报表节选来阐述出租人应就融资租赁所做的披露。

德国林德集团 (Linde Group) 2003年财务报表节选

会计政策—租赁会计节选

“若租赁将经济所有权转移至承租人, 则租赁协议被归类为融资租赁。所有其他租赁交易属经营租赁。德国林德集团公司同时作为出租人和承租人订立租赁协议。”

当林德作为融资租赁下持有资产的出租人订立协议时, 客户应付的未来最低租赁付款净额在金融服务应收款项中披露。融资收益是根据反映林德净投资的固定定期回报率类型进行确认。”

财务报表—[22]应收款项和其他资产节选

“金融服务应收款项

在其金融服务业务过程中, 林德集团公司担任客户的直接出租人, 而融资性租赁下的租赁付款净额按“IAS 17租赁”披露为应收款项。”

融资租赁下的应付款项的相关数据如下:

百万欧元	2003年12月31日	2002年12月31日
总投资	217	206
一年内到期	72	64
一到五年内到期	142	140
五年以上到期	3	2
最低租赁付款的现值	190	178
一年内到期	63	55
一到五年内到期	125	122
五年以上到期	2	1
未赚取融资收益	27	28

“纳入总投资的有出租人应计的未担保残值28,000,000欧元 (2002年: 27,000,000欧元)。”

应收款项包括与不可撤销转租有关的最低租赁收款189,000,000欧元 (2002年: 179,000,000欧元)。或有租金主要在所用机器运转时间可能发生, 并已确认入收益, 且在2003财政年度无关紧要。”

[31] 金融服务的负债

“[这些负债]也包括对租赁公司的中租赁设备的已担保残值59,000,000欧元, 而这些已担保残值超出租赁设备公允价值的10%。”

8 经营租赁—出租人

若出租人提供经营租赁, 则其保留所有权的风险和报酬, 并因此应按其性质确认资产。例如, 经营租赁下提供的计算设备应确认为归入非流动资产项下的不动产、厂房和设备的一部分。[IAS 17.49段]

若租赁资产为不动产、厂房和设备项目, 则其应按IAS 16折旧并按IAS 36做必要的减值测试。就折旧采用的会计政策应与就类似资产采用者一致。应通常采用直线折旧法。租赁的折旧和其他有关持续成本应根据相关的会计准则在其产生时确认入损益。[IAS 17.53段、17.54段]

应收租赁收益通常应按直线法在租期内确认。与就承租人的方法一致, 若能更公允地反映从向第三方出租资产所得利益的模式, 可采用不同的分摊基准。[IAS 17.50段]

- 功能货币指“主体经营业务所在的主要经济环境的货币”，而主要经济环境“通常指主体主要产生和消费现金的经济环境”。[IAS 21.8段、21.9段]
- 在一个集团中，每一个主体均应确定其功能货币，而非采用在集团通用的单一货币。
- 主体可选择列报其财务报表的货币；选定的货币就是其列报货币。[IAS 21.8段]
- 主体应按交易发生当日的即期汇率以其功能货币记录外币交易。为便于实际应用本规定，只要汇率波动不大，主体可以使用平均汇率。[IAS 21.21段、21.22段]
- 在每个资产负债表日应进行以下外币折算。[IAS 21.23段]

项目	汇率
货币性项目	期末汇率，即在资产负债表日的即期汇率。
按历史成本计量的非货币性项目	初始交易日期的汇率。
按公允价值计量的非货币性项目	确定公允价值之日的汇率。

- 货币性项目是指主体持有的货币，以及将以固定或可确定金额的货币收取的资产或清偿的负债。所有其他项目为非货币性项目。[IAS 21.8段]
- 汇兑差额通常应直接在损益表中确认为当期损益的一部分。然而，若直接在权益中确认非货币性项目的损益，则因折算该项目所产生的任何汇兑差额也应列作权益的一部分。[IAS 21.28段、21.30段]
- 若基础经济活动发生变化，以致主体的功能货币发生变化，则应从有关情况发生变化之日起按照未来适用法采用新功能货币。所有金额均应在发生变化之日重新折算成新功能货币。[IAS 21.35段]
- 集团的合并财务报表应按照“IAS 27—合并和单独财务报表”编制。尽管集团内部的余额一般均予抵销，但因集团内部的货币性资产或负债而产生的汇兑差额不得抵销。这些汇兑差额源自集团的货币风险，故一般在当期合并损益表中列报。[IAS 21.45段]
- 因收购境外经营而产生的商誉及对所收购资产和负债的公允价值进行的调整，应被视为境外经营的一部分，采用境外经营的功能货币计量，并在每个资产负债表日按期末汇率折算。[IAS 21.47段]
- 若处置境外经营，则作为权益的一部分进行递延处理的任何汇兑差额构成处置所得损益的一部分。因此，这些金额应从权益中剔除并在处置发生期内的损益表中确认。[IAS 21.48段]

4 功能货币

就IAS 21而言，主体须辨认其功能货币，即其经营业务所在的主要经济环境的货币，也就是说，主体主要产生和消费现金的国家。

若主体在某一国家或地区内注册成立且大部分业务均在该国家或地区经营，则该国家或地区的货币应为该主体的功能货币。实际上，许多主体均跨国经营，集团主体或业务分部遍布世界各地。在这些情况下，管理人员必须根据现存的事实，对每个主体和分部的功能货币作出有理有据的判断。若主体的功能货币不明显，则须解释某一货币被确认为功能货币的原因，这有助于使用者理解该主体的业务营运。

IAS 21为协助辨认主体的功能货币提供以下指南。前三个要点被视为最具说服力的证据。[IAS 21.9段、21.10段]

在确定主体的功能货币时应考虑以下方面：

- 主要影响商品和劳务的销售价格的货币；
- 竞争力和法规对主体定价结构有主要影响的国家的货币；
- 主要影响主体成本的货币；
- 用来融资的货币；
- 通常用来保留客户付款的货币。

境外经营是指在不同于报告主体所在的国家或以不同于报告主体所用的货币来经营业务的任何子公司、联营、合营或分支机构。被视为主体业务不可分割部分的境外经营应与该主体采用同一功能货币。然而，若境外经营独立于“母公司”而运行，则应采用不同的功能货币。用于辨认集团中各种境外经营的功能货币所采用的方法的应用应具有一致性。[IAS 21.8段]

若主体的业务营运发生改变，以致辨认其功能货币的主要经济环境发生变化，则主体的功能货币可能会改变。这不是会计政策的变化，而是源于情况的变化；因此，新功能货币应从发生变化之日起按照未来适用法加以应用。采用新功能货币时，应于情况变化之日将所有项目及其比较金额重新折算成新的功能货币的金额。在发生变化之日折算成新功能货币的非货币性项目的账面金额应视为其历史折算金额。[IAS 21.37段]

例1

某主体多年以前开始在考钮(Cornu)以功能货币CU开展贸易。几年后，该主体开始向使用N\$货币的纳尼亚(Narnia)出口产品，以N\$计算销售额。又过几年，该主体在纳尼亚设立分支机构，作为小型制造单位，产生的费用和获取的销售收入均以N\$计量。随着考钮的需求下降，2004年年底，该主体在纳尼亚的业务活动占其业务活动的75%。

2005年年初，该主体的管理人员总结，纳尼亚现已成为其主要经济环境，并于2005年1月1日将其功能货币由CU转变为N\$。

若该主体在2004年12月31日的权益和净资产为CU800,000，汇率为N\$3: CU1，则当N\$成为其功能货币时，该主体的权益和净资产为N\$2,400,000。

5 定义

有关金融工具的定义载于上文。衍生工具的定义才是关键定义。

衍生工具通常具有名义金额，如一定数量的股份或合同中指定的其他数量。例如，远期货币合同具有货币金额，即使持有人或卖方无须在合同订立之初投入或收取该金额。但这并非一项规定，而且衍生工具可能要求支付固定款项，或根据与名义金额无关的某未来事项的结果支付浮动款项。例如，若某合同规定，当商品价格增长5%或更多时支付CU1,000固定款项，则该合同属于衍生工具。[IAS 39.AG9段]

衍生工具的决定性特点在于所要求的初始投资净额低于预期对市场因素的变化具有类似反应的其他种类的合同。例如，购入的期权合同符合该定义，因为其期权费低于为获得与该期权挂钩的相关金融工具所需的投资。

例3

两个主体订立CU和N\$10年期固定货币掉期。CU和N\$的当前利率分别是4%和6%。在订立合同之初，CU:N\$的当前汇率是2:1。合同规定最初互换CU2,000和N\$1,000。

双方分别支付年息而没有相互抵销其金额分别为CU80 (4%×CU2,000) 和N\$60 (6%×N\$1,000)。10年后，掉期终止，原始本金退还。

由于开始时按照公允价值互换，表明初始投资为零，其价值随指定汇率而变化，并且在未来某一日期结算，因此，该货币掉期符合衍生工具的定义。

衍生工具的定义包括须于未来某一日期结算的要求，该结算可能按总额或净额基准进行。虽然期权的期满不需要提供进其他的对价，但也属于一种结算。

常见类型的衍生工具包括：

- 掉期；
- 买入期权或发行期权（认购期权和认沽期权）；
- 期货；
- 远期交易。

衍生工具附带的相关变量包括：

- 利率；
- 汇率；
- 商品价格；

■ 股价；

■ 信用相关变量。

在确定是否存在衍生工具时，应考虑到交易的实质。当非衍生工具交易实质上导致衍生工具产生时，此类交易应合并并作为衍生工具处理。

例4

两个主体按照相同条款，互相提供相同金额的贷款，只是其中一项利率是固定利率而另一项利率是浮动利率。由于两个主体订有净额结算协议，因此在交易之初没有本金转让。

实质上，这两笔交易的影响是无初始投资的利率掉期。由于不存在初始投资净额，但存在相关变量，并将于未来进行结算，因此符合衍生工具的定义。衍生工具的定义并不包括净额结算要求，因此即使没有净额结算协议，也一样。

6 负债和权益的分类

负债和权益的分类及其在资产负债表中的列报，对于使用者理解主体因其资产和负债而面临的风险和报酬至关重要。该分类对于确定关键比率（如资本负债比率和权益回报）极其重要。衍生金融负债须按公允价值列账的规定，可能导致财务报表的计量结果出现波动，而若将金融负债归类为权益工具，则不会出现此波动。

金融工具的实质（而非法律形式），决定其在财务报表中的分类。若发行人必须或可能须向另一方交付现金或另一金融资产，或按潜在不利条款与持有人交换金融资产或金融负债，则该工具属于负债。若发行人并没有无条件权利，以避免用现金或另一金融资产结算义务，则该义务符合金融负债的定义。[IAS 32.15段、32.19段]

避免结算的权利必须可以无条件行使。若结算选择权由持有人选择，并可能导致避免结算，则该权利不属于可无条件行使的权利，因而发行人应将该工具记录为金融负债。当发行人或持有人有权选择以现金或以股份换取现金的形式来结算时，该工具仍然属于金融负债，除非所有结算选择均将导致其成为权益工具。[IAS 32.26段]

若义务的合同金额通过价值与该义务相等的可变动数目的股份来结算，则该合同义务属于金融负债。[IAS 32.21段]

由于优先股通常按照各种条款和条件发行，因此很难辨认其属于金融负债或权益工具。可强制赎回的优先股或可由持有人选择赎回的优先股属于金融负债，因为存在交付现金的义务或潜在义务。[IAS 32.18段]

不可赎回优先股和可由发行人选择赎回的优先股属于权益，因为不存在于未来某一时间转让金融资产的义务。但是，若发行人通知持有人，其有意赎回股份，则产生义务，而优先股必须重新归类为金融负债。应考虑这些股份所附带的权利，以确定相关工具的实质，从而便于分类。例如，若股利由发行人全权酌情确定，则优先股应归类为权益。

- 若主体必须在完整的财务报表中列报了其主要分部报告形式的分部信息，则应更新此类信息。
- 中期期间结束后发生的、没有反映在中期财务报表中的重大事项。
- 主体的结构在中期期间所发生的任何变化，如企业合并、处置或终止经营。
- 自上年度资产负债表日以来，或有负债和或有资产发生的变动。

上述信息旨在确保中期财务报表的使用者全面了解主体在当期的财务业绩和在中期期间结束时的财务状况。因此，可能须予披露的信息类型包括存货价值减少、不动产、厂场及设备的减值损失、以及关闭部分业务等重大业务经营决策。

在评估信息应在中期财务报表中披露时，重要性是一项重要的衡量标准。重要性应根据如不披露相关信息“会否影响使用者所作的经济决策”来评估，并应参照中期财务信息确定。该评估可能在很大程度上需要依靠估计。[IAS 34.23段]

古奇集团 (Gucci Group NV) 2003年财务报表节选

附注1—编制基准节选

“古奇集团（“本集团”；“本公司”）截至2003年7月31日的合并资产负债表、截至2003年及2002年7月31日止六个月合并损益表、合并现金流量表和合并股东权益与综合收益变动表并未经过审计。管理层认为，为公允列报这些中期财务报表所需进行的一切调整（仅包括正常的重复性调整）均已包括在内。这些中期业绩未必代表全年业绩。2003年1月31日的资产负债表节选自2003财政年度年报中的资产负债表（“2002年年报”）。

2003年半年度合并财务报表是按IAS 34“中期财务报告”编制。在编制这些财务报表时，本集团已遵照本公司2002年年报所用的相同会计政策。于及截至2003年7月31日止期间的半年度财务报表应与本公司2002年年报列载的经审计合并财务报表及附注一并阅读。”

附注9股东权益节选

股本

“当期，本集团以总成本281,600,000美元回购了3,203,987股股份。购回股份将作为库存股持有，并在公司员工按照公司的股票期权计划行使其股票期权后重新发行给员工。”

已付股利

“2003年5月24日，监事会批准了每股普通股0.50美元的股利。在股东于2003年7月16日股东周年大会上通过年度报表后，本公司派付了股利。2002年分派的股利为每股0.50美元。”

附注11资产负债表日后事项节选

“2003年11月4日，首席执行官Domenico De Sole和创作总监Tom Ford宣布，他们无意续签在目前定于2004年期满的合同。古奇集团的监事会已建立委员会来甄选继任人。De Sole先生和Ford先生证实他们将任职至2004年4月30日，以协助新管理层顺利过渡。”

另外，在编制全年财务报表时，若任何在中期期间作出的估计在截至主体年终前的期间内发生重大改变，则必须给予解释。“IAS 8—会计政策、会计估计变更和差错”规定，若估计的某一变更已对现有财务报表产生重大影响或预计会对未来财务报表产生此类影响，主体须提供说明。上述要求同样适用于中期财务报表的编制。[IAS 34.26段、34.27段]

5.1 比较信息

比较信息应作为财务信息的一个组成部分在中期财务报表中列报。比较信息为财务报表使用者提供评估当前业绩水平的衡量基准，以及评估主体财务状况的起点。

虽然主体可以比较中期期间与以往的全年财务报表所涵盖的期间，但如果业务具有较强季节性，则这种比较并没有太大价值。大多数企业都在某种程度上受其最终产品的季节性或其他周期性事件的影响。以消费电器和技术市场为例，虽然看似与季节性变动没有直接联系，但采用相关技术的最终产品大多在临近圣诞节期间售出。因此，开发和生产活动在上半年较为活跃，而销售则在下半年较为突出。汽油销售是另一种不明显的季节性业务，美国汽油消费量在春季和夏季取得30%的增长，因为已进入所谓的“驾驶季节”。

因此，若关注焦点是业绩，则应列报相似期间的比较信息。就损益表、现金流量表和权益变动表而言，比较期间应是相似的年初至今的期间，而资产负债表的比较日期应是上次列报的会计期间的期末。

古奇集团 (Gucci Group NV) 财务报表节选

古奇集团编制的2003年中期财务报表由简明财务报表组成，具体如下：

- 2003年7月31日合并资产负债表，以及2002年12月31日的比较数字；
- 截至2003年7月31日止六个月的合并损益表、合并权益变动表和合并现金流量表，以及2002年相同六个月的比较数字。

6 确认和计量

如上文所述，中期财务报表应采用与上年全套财务报表一致的会计政策编制，以确保编制过程中的计量和确认一致。IAS 34规定，中期期间应视为时期较长的财政年度的一部分，而不是作为一个独立期间。

在编制中期和全年财务报表时应采用一致原则，但这会导致在后继期间进行调整。例如，在中期财务报告中，主体可能会就在该中期以后纠正在该中期所犯的工作失误而确认了结索赔的费用，该费用应在获得相关收益的期间确认。在整个财务年度结束时，主体应重新估算该费用，并在下半年期间确认任何估计增加。[IAS 34.28段、34.29段]