

国 际 会 计 准 则

2003 年 9 月 19 日

国际会计准则(IAS)

目 录

Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.....	3
Preface	24
Procedure and Objective of IASB	27
IAS 1: Presentation of Financial Statements.....	33
IAS 2: Inventories.....	55
IAS 7: Cash Flow Statements	62
IAS 8: Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies.....	73
IAS 10: Events After the Balance Sheet Date.....	82
IAS 11: Construction Contracts	93
IAS 12: Income Taxes	101
IAS 14: Segment Reporting	134
IAS 15: Information Reflecting the Effects of Changing Prices.....	150
IAS 16: Property, Plant and Equipment.....	155
IAS 17: Leases.....	169
IAS 18: Revenue	180
IAS 19: Employee Benefits.....	188
IAS 20: Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	227
IAS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	233
IAS 22: Business Combinations.....	244
IAS 23: Borrowing Costs	270
IAS 24: Related Party Disclosures	275
IAS 26: Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	280
IAS 27: Consolidated Financial Statements	288
IAS 28: Investments in Associates	294
IAS 29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	301
IAS 30: Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions.....	308
IAS 31: Financial Reporting of Interests in Joint Ventures	319
IAS 32: Financial Instruments: Disclosure and Presentation.....	328
IAS 33: Earnings per Share	351
IAS 34: Interim Financial Reporting.....	365
IAS 35: Discontinuing Operations	376
IAS 36: Impairment of Assets.....	385
IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.....	410
IAS 38: Intangible Assets	426
IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement	452
IAS 40: Investment Property	504
IAS 41: Agriculture	520

Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

编制和呈报财务报表的基本框架

The IASB Framework is a conceptual accounting framework that sets out the concepts that underlie the preparation and presentation of financial statements for external users. It was approved in 1989. The IASB Framework assists the IASB:

- I in the development of future International Accounting Standards and in its review of existing International Accounting Standards; and
- I in promoting the harmonisation of regulations, accounting standards and procedures relating to the presentation of financial statements by providing a basis for reducing the number of alternative accounting treatments permitted by International Accounting Standards.

In addition, the Framework may assist:

- I preparers of financial statements in applying International Accounting Standards and in dealing with topics that have yet to form the subject of an International Accounting Standard;
- I auditors in forming an opinion as to whether financial statements conform with International Accounting Standards;
- I users of financial statements in interpreting the information contained in financial statements prepared in conformity with International Accounting Standards; and
- I those who are interested in the work of IASB, providing them with information about its approach to the formulation of accounting standards.

The Framework is not an International Accounting Standard and does not define standards for any particular measurement or disclosure issue.

In a limited number of cases there may be a conflict between the Framework and a requirement within an International Accounting Standard. In those cases where there is a conflict, the requirements of the International Accounting Standard prevail over those of the Framework.

世界上许多企业都编制并且向外部使用者呈报财务报表。虽然这些财务报表在国与国之间看上去可能相同，但实际上却存在着差别。这种差别可能是由于各种社会、经济和法律环境的不同所引起的，同时也可能是由于不同的国家在制定国家级标准时考虑到财务报表不同使用者的需要所引起的。

这些不同的环境，导致了财务报表要素亦即资产、负债、权益、收益和费用等不同定义的使用，同时还导致了使用不同的标准确认财务报表中的项目以及对不同计量基础的取舍。财务报表的范围和财务报表中的揭示内容，亦受到影响。

国际会计准则委员会受命通过寻求协调与编制和呈报财务报表有关的规定、会计准则和程序，来缩小这些差别。它认为，寻求进一步协调的最好办法，是将注意力集中在为了提供对经济决策有用的信息而编制的财务报表之上。

国际会计准则委员会理事会认为，为了这种目的而编制的财务报表，可以满足大多数使用者的共同需要。这是因为几乎所有的使用者都要作经济决策，例如：

- (1) 决定何时购入、持有或出售一项权益性投资；
- (2) 评价管理当局的保管或受托责任；
- (3) 评价企业向其职工支付工资和提供其他利益的能力；
- (4) 评价对企业贷款的保险程度；
- (5) 决定税务政策；
- (6) 决定可分配利润和股利；
- (7) 编制和使用国民收入统计指标；
- (8) 管理企业的活动。

然而，理事会认为，各国政府特别有可能为了自己的目的而规定不同的或额外的要求。但是这些要求不应当影响为其他使用者的利益而公布的财务报表，除非这些要求也能满足那些其他使用者的需要。

财务报表最通常是根据以可收回的历史成本为基础的会计模式和名义财务资本保全的概念加以编制的。虽然目前尚无要求变动的一致意见，为了达到提供对经济决策有用的信息的目的，其他的模式和概念可能更为适合。本结构则是为了适用于一系列的会计模式以及资本和资本保全的概念加以设计的。

引 言

目的和地位

1. 本结构确立了为外部使用者编制和呈报财务报表所依据的概念。本结构的目的是：

(1) 帮助国际会计准则委员会理事会制定将来的国际会计准则，并对现有的国际会计准则加以复审；

(2) 为减少国际会计准则所允许的备选会计处理方法的数目提供基础，藉以协助国际会计准则委员会理事会促进协调与编报财务报表有关的规定、会计准则和程序；

(3) 帮助国家级准则制定团体发展国家级准则；

(4) 帮助财务报表编制者应用国际会计准则和处理尚待列作国际会计准则题目的问题；

(5) 帮助审计师形成关于财务报表是否符合国际会计准则的意见；

(6) 帮助使用者理解按国际会计准则编制的财务报表中所包含的信息；

(7) 向关心国际会计准则委员会工作的人们提供关于制定国际会计准则的方法的资料。

2. 本结构并不是一份国际会计准则，因此不对任何特定的计量或揭示问题确定标准。本

结构的任何内容都不能取代任何具体的国际会计准则。

3. 国际会计准则委员会理事会承认，在一些有限场合，本结构与国际会计准则之间有所抵触。在发生抵触的那些情况下，应当以国际会计准则而不是以本结构的要求为准。然而，在发展未来准则和复审现有准则的过程中，国际会计准则委员会理事会将受本结构的指导，因此本结构与国际会计准则之间抵触情况的数目将随着时间的推移而减少。

4. 本结构将按照理事会的工作经验得到不时的修订。

范 围

5. 本结构涉及：

- (1) 财务报表的目标；
- (2) 决定财务报表的信息有用性的质量特征；
- (3) 构成财务报表的要素的定义、确认和计量；
- (4) 资本和资本保全概念。

6. 本结构涉及通用财务报表（下称“财务报表”），包括合并财务报表。这些财务报表至少应每年编报一次，并且要针对众多使用者对资料的共同需要。这些使用者中，有的可能要求并且有权得到属于财务报表内容以外的资料。然而，许多使用者则不得不依靠财务报表作为他们取得财务资料的主要来源，因此，编制和呈报这一类财务报表时应当考虑到他们的需要。专用财务报告，例如募股书和为税务目的而编制的计算表，不属于本结构所涉及范围。然而，在有关专用报告的要求允许时，本结构仍可适用。

7. 财务报表是财务报告过程的一部分。一套完整的财务报表通常包括资产负债表、损益表、财务状况变动表^①（它可以用多种方法呈报，例如以现金流量表或资金流量表呈报），以及作为财务报表不可分割部分的那些附注、其他报表和说明材料。财务报表还可能包括基于或源自上述报表并应随之一同阅读的附表和补充资料。例如，这些附表和补充资料可能涉及行业分部和地区分部方面的财务资料以及对价格变动影响情况的披露。然而，财务报表并不包括诸如董事报告、董事长声明书和管理当局讨论与分析材料之类的项目以及可能包含在财务报告或年度报告中的类似项目。

8. 本结构适用于所有商业、工业和经营性的报告企业的财务报表，无论这些企业属于公营部门还是私营部门。所谓报告企业是指有许多使用者依靠财务报表作为关于该企业财务资料主要来源的企业。

使用者以及他们对资料的需要

9. 财务报表的使用者包括现在和潜在的投资者、雇员、贷款人、供应商和其他商业债权人、顾客、政府及其机构与公众。他们利用财务报表以满足他们对资料的某些不同需要。这些需要包括：

(1) 投资者。风险资本的提供者以及他们的顾问关心他们投资的内在风险和投资报酬。他们需要资料来帮助他们决定是否应当买进、持有或卖出。股东们还关心帮助他们评估企业支付股利的能力的资料。

(2) 雇员。雇员及其代表性组织关心有关其雇主稳定性和获利能力方面的资料。他们还关心使他们评估企业提供报酬、退休福利和就业机会的能力的资料。

(3) 贷款人。贷款人关心那些能使他们确定自己的贷款和贷款利息在到期时能否得到支付的资料。

(4) 供应商和其他商业债权人。供应商和其他债权人关心那些能使他们确定欠他们的款项在到期时能否得到支付的资料。商业债权人只要不依赖企业继续作为其主要顾客，其对企业的关心在时间上就可能比贷款人要短。

(5) 顾客。顾客关心有关企业延续性方面的资料，尤其是当他们与企业有长期性联系或依赖企业时。

(6) 政府及其机构。政府及其机构关心资源的分配，因此也关心企业的活动。为了管理企业的活动、决定税收政策和作为国民收入等类似统计资料的基础，它们也需要资料。

(7) 公众。企业以各种方式影响公众的成员。例如，企业可能以多种方式对当地经济作出贡献，包括其雇请的人数和对当地供应商的惠顾。财务报表通过提供关于企业兴衰趋势、近期发展和活动范围方面的资料，可以对公众有所帮助。

10. 虽然上述使用者对资料的需要不可能完全由财务报表来满足，但是仍然存在着对所有使用者来说是共同的需要。因为投资者是企业风险资本的提供者，因此，为了满足他们的需要而提供的财务报表，也可以满足财务报表能够满足的其他使用者的大部分需要。

11. 企业的管理当局对企业财务报表的编制和呈报负有首要责任。企业管理当局也关心财务报表中所包括的信息，尽管它能够取得有助于其执行计划、决策和控制职责的其他管理和财务方面的资料。管理当局有能力决定这类附加资料的形式和内容，以满足其自己的需要。然而，对这一类信息的报告，不属于本结构的范围。但是，公布的财务报表都是以管理当局

所使用的关于企业财务状况、经营业绩和财务状况变动方面的资料为依据的。

财务报表的目标

12. 财务报表的目标是提供关于企业财务状况、经营业绩和财务状况变动方面的信息，这种信息对于很大一批使用者进行经济决策是有用的。

13. 为上述目的而编制的财务报表可以满足大部分使用者的共同需要，但是财务报表并不能提供使用者进行经济决策时可能需要的所有信息，因为财务报表主要反映了过去事件的财务影响，而且不一定提供非财务信息。

14. 财务报表还反映了管理当局对交托给它的资源的保管责任或受托责任的实施成果。使用者之所以希望评估管理当局的保管责任或受托责任，是为了能够作出经济决策。例如，这些决策包括是保存还是出卖其对企业的投资，是延聘还是调换管理人员。

财务状况、经营业绩和财务状况变动

15. 财务报表使用者所作的经济决策，要求评估企业产生现金和现金等价物的能力及其产生它们的时间性和确定性。例如，这种能力最终确定了企业向雇员支付工资、向供应商支付货款、利息偿付、归还贷款和对股东进行分配的能力。如果使用者得到的是集中说明企业财务状况、经营业绩和财务状况变动的资料，他们就能更好地评估这种产生现金和现金等价物的能力。

16. 企业的财务状况受其所控制的经济资源、其财务结构、其资金流动性和偿债能力以及其适应所处经营环境变化的能力的影响。关于企业所控制的经济资源和企业过去加工资源的能力的资料，有助于预测企业将来产生现金和现金等价物的能力。关于财务结构的资料，有助于预测今后借款的需要以及了解今后的利润和现金流量是如何在对企业拥有权益的那些人中间进行分配的，同时还有助于预测企业将来筹资成功的可能性。关于资金流动性和偿债能力的资料，有助于预测企业承兑其到期的财务承诺的能力。资金流动性是指在考虑了这一时期的财务承诺以后近期内现金的可用情况。偿债能力是指在较长的时期内用现金承兑到期的财务承诺的能力。

17. 关于企业的经营业绩尤其是其获利能力方面的资料，是评估企业今后有可能控制的经济资源的潜在变动所必需的资料。在这一方面，关于经营业绩的资料是重要的。关于经营业

绩的资料，有助于预测企业在现有资源基础上产生现金流量的能力，同时还有助于判断企业利用新增资源可能取得的效益。

18. 关于企业财务状况变动的资料，有助于评价企业在报告期内投资、筹资和经营等方面的活动。这种资料还有助于使用者评估企业产生现金和现金等价物的能力以及企业对使用那些现金流量的需要。在编制财务状况变动表时，可以有多种方法对资金加以定义，例如全部财务资源、营运资本、流动资产或现金。本结构不打算对资金规定定义。

19. 关于财务状况方面的资料主要是在资产负债表中提供的。关于经营业绩方面的资料主要是在损益表中提供的。关于财务状况变动的资料是在财务报表中通过一张单独的报表加以提供的。

20. 财务报表的各个组成部分是相互联系的，因为它们反映了相同交易或其他事项的不同方面。虽然每一张报表提供的资料有所不同，但是没有任何一张报表是仅为一种目的而提供的，也没有任何一张报表可以提供使用者特别需要的全部资料。例如，损益表如果不与资产负债表和财务状况变动表结合使用，就只能对经营业绩提供一种不完整的反映。

附注和附表

21. 财务报表还包括附注、附表和其他资料。例如，它们可能包括与使用者在资产负债表和收益表中所需要的项目相关的额外资料还可能包括对影响企业的风险和不确定性情况的揭示以及对于在资产负债表中确认的任何资源和义务（诸如矿藏储备）情况的披露。关于地区分部和行业分部的资料以及关于价格变动对企业的影响的资料也可能通过补充资料的方式加以提供。

基 本 假 定

权责发生制

22. 为了达到财务报表的目标，财务报表应根据会计的权责发生制加以编制。按照权责发生制，交易和其他事项的影响应当在它们发生时（而不是当现金或现金等价物收到或支付时办以确认，并且将它们在会计记录中加以记录，以及在与它们相关期间的财务报表中予以报告。按权责发生制编制的财务报表，不仅向使用者反映了涉及现金收付行为的过去发生的交易，而且也反映了将来支付现金的义务，代表将来可以收到现金的资源。因此，这些财务

报表提供了使用者在作出经济决策时最为有用的那种关于过去交易和其他事项方面的资料。

持续经营

23. 财务报表通常是按照这样一个假定加以编制的，即企业是一个经营中的实体并且在可以预见的将来将会持续经营。因此，可以假定企业既没有打算也没有需要进行清盘或大力削减其经营规模。如果有这种打算或需要，财务报表可能不得不按照另外不同的方法加以编制，如果是那样，则应揭示所用的方法。

财务报表的质量特征

24. 质量特征是指使财务报表提供的信息对使用者有用的那些属性。四项主要的质量特征是：可理解性、相关性、可靠性和可比性。

可理解性

25. 财务报表所提供的信息的一条基本质量特征就是要让使用者便于理解。为此目的，人们假定使用者对商业和经济活动以及会计有恰当的了解并且愿意花费适当的精力去研究信息。然而，有些关于复杂事项的信息由于它们与使用者作经济决策的需要相关而应包括在财务报表之中，不能仅仅因为这些信息对于某些使用者来说过于难以理解而将它们排除在财务报表之外。

相关性

26. 为了使信息有用，信息必须与使用者的决策需要相关。当信息能够通过帮助使用者评价过去、现在和未来事项或确认、更改他们过去的评价从而影响到使用者的经济决策时，信息就具有相关性。

27. 信息的预测作用和确认作用是相互联系的。例如，关于拥有资产的现有水平和结构的资料，在使用者致力于预测企业利用机遇和对付逆境的能力时，对使用者是有价值的。对于过去关于企业结构或计划安排的经营活动的结果等情况的预测，同样的资料则可以起到确认作用。

28. 关于财务状况和过去经营业绩的资料经常被加以使用，作为预测未来财务状况、经营业绩以及使用者直接关心的其他事项的基础。其他事项包括股利和工资支付、证券价格变

动及企业承兑到期承诺的能力等。资料要具有预测价值，不一定非要采取明确的预测形式。然而，关于过去交易和事项的资料的编列方式，可以提高根据财务报表进行预测的能力。例如，如果分别揭示非常、异常和非经常性的收益和费用项目，就可以提高收益表的预测价值。

重要性

29. 信息的相关性受其性质和重要性的影响。在某些情况下，单凭信息的性质就足以确定其相关性。例如，如果不管一个新分部在报告期内所取得的成果的重要性如何，对该新分部的报告都可能会影响对企业所面临的风险与机遇的评价。在另外一些情况下，性质和重要性都是重要的。例如，与经营业务相适应的各主要类别存货的持有金额。

30. 如果信息的遗漏或错报会影响使用者根据财务报表所作的经济决策，信息就具有重要性。重要性取决于在发生遗漏或错报的特定环境下所判断的项目或错误的大小。因此，重要性与其说是信息要成为有用所必须具备的基本质量特征，倒不如说是提供了一个门槛或取舍点。

可靠性

31. 为了使信息有用，信息还必须具有可靠性。当信息没有重要错误或偏向并且能够忠实反映其所拟反映或理当反映的情况以供使用者作依据时，信息就具备了可靠性。

32. 信息可能会具有相关性，但在性质或反映上可能会不那么可靠，以致确认这种信息可能会令人误解。例如，如果一项法律诉讼的赔偿要求的成立与否和金额大小都处在争执当中，虽然企业揭示赔偿要求的金额和情况可能是适宜的，但在资产负债表中确认赔偿要求的全部金额却可能是不适宜的。

忠实反映

33. 要使信息可靠，信息就必须忠实反映其所拟反映或理当反映的交易或其他事项。因此，举例来说，资产负债表就应忠实反映在报告日期符合确认标准的那些形成企业资产、负债和权益的交易和其他事项。

34. 大部分财务信息都可能遇到由于它不能完全忠实反映它所拟反映的情况而带来的风险。这并不是由于存有偏向，而是由于在辨认所要计量的交易和其他事项，或在设计和运用能够传递与那些交易和事项相对应的信息的计量和反映技术上，存在着固有的困难。在某些情况下，对项目财务影响的计量可能是那么地不确定，以致使企业在通常情况下对它们无法

在财务报表中加以确认。例如，虽然大多数企业随着时间的推移在内部都会产生商誉，但是要可靠地确认或计量这种商誉，通常是困难的。然而，在另外一些情况下，确认项目并且揭示在确认和计量方面存在着错误的风险，可能是恰当的。

实质重于形式

35. 如果信息要想忠实反映它所拟反映的交易或其他事项，那就必须根据它们的实质和经济现实，而不是仅仅根据它们的法律形式进行核算和反映。交易或其他事项的实质，不总是与它们的法律或设计形式的外在面貌相一致的。例如，企业将一项资产处理给另一单位，可以在文件中声称将法律所有权转让给该单位；然而，还可能存在协议，可以保证企业继续享有该项资产所包含的未来经济利益。在这种情况下，报告一项销售就不可能忠实反映所达成的交易（如果确有交易存在的话）。

中立性

36. 要使信息可靠，财务报表所包含的信息还必须具有中立性。也就是说，要不带有偏向。如果为了达到预定的成果或结果，通过对信息的选择和列报，使财务报表影响了决策或判断，那么，财务报表就不是中立的了。

审慎性

37. 然而，财务报表的编制者确实还必须考虑到许多事件和情况必然围绕着不确定性，例如，有疑问的应收帐款的可收回程度、厂房和设备的可能使用年限以及可能发生的要求保修的次数等。要对这类不确定性加以确认，则应揭示它们的性质和范围，并在编制财务报表过程中实施审慎性原则。审慎是指在不确定性条件下作出所需要的估计时，在实施必需的判断中加入一定程度的谨慎，以便不高估资产或收益，也不低估负债或费用。然而，实施审慎性原则并不允许诸如设立秘密储备金、过分地提取准备、故意压低资产或收益，或故意抬高负债或费用等，因为这样编制出来的财务报表不可能是中立的，从而也就不会具有可靠性。

完整性

38. 要使信息可靠，财务报表中的信息必须在重要性和成本的许可范围内做到完整。遗漏能造成信息虚假或令人误解，从而使信息不可靠并且在相关性上留有缺陷。

可比性

39. 使用者必须能够比较企业在不同时期的财务报表，以便明确企业财务状况和经营业绩的变化趋势。使用者还必须能够比较不同企业之间的财务报表，以使评价它们相对的财务状况、经营业绩和财务状况变动。因此，不论是对于某个企业的任何地方和不同时间，还是对于不同的企业，对于同类交易和其他事项的财务影响的计量与反映，都必须按照一致的方法进行。

40. 可比性这一质量特征有一个重要的含义，即应把编制财务报表所采用的会计政策、这些政策的变更以及变更的影响告诉使用者。使用者必须能够鉴别同一企业在不同时期以及不同企业对同类交易和其他事项所采用的会计政策之间的差别。遵循国际会计准则，包括揭示企业所采用的会计政策，有助于达成可比性。

41. 对可比性的要求，不应混同于单纯的统一性，并且不应允许其成为引进经过改进的会计准则的一种障碍。如果采用的政策不符合相关性和可靠性的质量特征，企业就不宜继续以相同的方式核算某一交易或其他事项。当存在更具相关性和更可靠性的备选方法时，如果企业仍保持会计政策不变，也是不适宜的。

42. 由于使用者希望比较企业在不同时期的财务状况、经营业绩和财务状况变动，财务报表反映以前各期的相应信息是重要的。

相关和可靠信息的限制因素及时性

43. 在报告信息的过程中如果有不恰当的延误，信息就失去了其相关性。企业管理当局可能需要权衡及时报告与提供可靠信息这两者的相对优点。为了在及时的基础上提供信息，往往在了解某一交易或其他事项的所有方面之前，就可能必须作出报告，这样就会损害可靠性。相反，如果要延误到所有方面都了解以后才予以报告，信息可能会相当可靠，但对于必须在事中作出决策的使用者来说，用处可能就会很小。为了在相关性和可靠性之间作出权衡，首先需要考虑的是如何最好地满足使用者作出经济决策的需要的问题。

效益和成本之间的平衡

44. 效益和成本之间的平衡，是一种普遍存在的限制因素，而不是一种质量特征。从信息中派生出来的效益应该超过提供它的成本。然而，评价效益和成本实际上是一种判断过程。而且，成本不一定落在享受效益的那些使用者身上。效益也可能被不属于信息提供对象的其他使用者所享受。例如，向贷款人提供进一步的资料可能能够降低企业的借款费用。根据以

上这些理由，在任何特定情况下，要进行成本效益测试，都是困难的。然而，财务报表的编制者和使用者，尤其是准则制定者，应当了解这一限制因素。

质量特征之间的平衡

45. 在实务中，在质量特征之间进行平衡或作出取舍，经常是有必要的。通常来说其目的是在各质量特征之间取得适当平衡，以便达到财务报表的目标。在不同的场合下判定质量特征的相对重要性，是一种专业判断的问题。正实和公正的观点 / 公正地反映

46. 财务报表经常被描述为真实和公正地反映了或公正地反映了企业的财务状况、经营成果和财务状况变动情况。虽然本结构不直接涉及这类概念，但是，对主要质量特征和恰当会计准则的应用，通常可以产生能够传递真实和公正的信息或公正地反映信息的财务报表。

财务报表的要素

47. 财务报表通过将交易和其他事项按照它们的经济特性分成大类，从而描绘交易和其他事项的财务影响。这些大类被称为财务报表的要素。与资产负债表中财务状况的计量直接有关的要素是资产、负债和权益。与损益表中经营业绩的计量直接有关的要素是收益和费用。财务状况变动表通常反映损益表要素并且反映资产负债表要素的变动，因此，本结构不确定此表特有的要素。

48. 在资产负债表和损益表中反映这些要素涉及一个进一步分类的过程。例如，资产和负债可以根据它们在企业业务中的性质和职能作出分类，以便按对使用者作出经济决策最为有用的方式反映信息。

财务状况

49. 与财务状况的计量直接有关的要素是资产、负债和权益。它们的定义如下：

(1) 资产是指作为过去事项的结果而由企业控制并且可以期望向企业流入未来经济利益的一种资源。

(2) 负债是指企业由于过去事项所产生的一种当前的义务，这种义务的结算预期会导致体现经济利益的企业资源的流出。

(3) 权益是指企业的资产在扣除其所有的负债以后的一种剩余利益。

50. 资产和负债的定义确定了它们的基本特点，但并没有试图规定它们在资产负债表中被确认以前需要满足的标准。因此，定义中包含的某些项目，并不能在资产负债表中被确认

为资产或负债，因为它们并不能满足在第 82—84 段中所讨论的确认的标准。尤其是在一项资产或负债被确认前，对未来经济利益将会流入或流出企业的期望必须足够肯定，以能够满足第 83 段中讨论的可能性标准。

51. 在评估某一项目是否满足资产、负债或权益的定义时，需要注意其基本实质和经济现实，而不仅仅是其法律形式。例如，在融资租赁的情况下，其实质和经济现实就是承租人通过承担支付约等于资产公允价值和有关财务费用的义务，换取了租赁资产在其使用年限的大部分时间内的使用所带来的经济利益。因此，融资租赁产生了满足资产和负债定义的项目，并且这些项目应在承租人资产负债表中加以确认。

52. 按现行国际会计准则编制的资产负债表可能包括了不能满足资产或负债定义、也不能列入权益部分反映的项目。然而，第 48 段所规定的定义却可以作为将来复审视有国际会计准则和进一步制定准则的基础。

资 产

53. 资产中所包含的未来经济利益，是指直接或间接地增加企业现金和现金等价物流量的潜力。这种潜力可能是生产性的，是企业经营活动的一部分。它也可能采取可以转化为现金或现金等价物的形式，或是采取能够减少现金流出的形式。例如，当一项备选的制造工艺能够降低生产成本时就是这种情况。

54. 企业通常使用其资产去生产产品或提供劳务，以满足顾客的欲望或要求；由于这些产品或劳务可以满足顾客的欲望或需求，因此，顾客愿意为此付出金钱，从而增加了企业的现金流量。现金本身就为企业提供服务，因为现金能够掌握其他资源。

55. 资产中所包含的未来经济利益可以若干方式流入企业。例如，一项资产可以：

- (1) 在生产供企业出售的产品或劳务中单独使用或与其他资产结合使用；
- (2) 换取其他资产；
- (3) 用于结算债务；
- (4) 分配给企业的所有者。

56. 许多资产，例如不动产、厂房和设备等，均具有实物形态。然而，实物形态对一项资产的存在并不是必不可少的。例如，如果专利权和版权可以期望为企业带来未来经济利益，并且它们能为企业所控制，那它们就是资产。

57. 许多资产，例如应收帐款和不动产等，是与包括所有权在内的法定权利相联系的。在确定一项资产的存在时，所有权也不是必不可少的，因此，以一项租赁财产为例，如果企

业能够控制期望它能给企业带来的利益，该项租赁财产就是一项资产。虽然，企业控制利益的能力通常是法定权利的结果，但是，即使是在没有法定控制权的情况下，一个项目也可能满足资产的定义。例如，一项从开发活动中取得的专有技术，只要企业能对它保密并且能够控制它所带来的利益，它可能就能满足资产的定义。

58. 企业资产来自于过去的交易或其他过去事项。企业通常用购买或生产的方式取得资产，但是其他交易或事项也可能产生资产，例如，在某一地区作为鼓励经济发展规划的一部分，企业可从政府处获得不动产以及矿藏等。期望在将来发生的交易或事项本身并不会产生资产，因此，举例来说，购买存货的意图本身并不满足资产的定义。

59. 发生支出与产生资产之间存在着密切的联系，但是这两者并不一定是同时发生的。因此，当企业发生支出时，可能能够证明正在寻求未来的经济利益，但是不能获得结论性证据，保证可以取得满足资产定义的项目。同样，没有发生相关支出，并不说明一个项目不能满足资产的定义，不可在资产负债表中予以确认。例如，捐赠给企业的项目就可能满足资产的定义。

负 债

60. 负债的一个基本特点，是企业具有当前的义务。义务是以某种方式行动或办事的职责或责任。作为约束性合同或法定要求的一种结果，义务可能具有法律上的强制性。例如，收到货物或劳务而发生的应付款项，通常就是这种情况。然而，义务还可能来自于正常的经营实践、习惯和保持良好业务关系或公道行事的愿望。例如，如果企业定了一条方针，即使产品在保修期期满后才发现缺陷，也决定修理，那么，预计在这类已售产品上面将要花费的金额就是负债。

61. 需要对当前的义务与未来的承诺作出区别。企业管理当局作出的在将来购买资产的决定，其本身并不会产生当前的义务。只有当资产交付时或者在企业签订了一份购买资产的不可撤消的协议时，通常才会产生义务。在后一种情况下，协议不可撤消的性质意味着不履行义务的经济后果。例如由于存在着一笔巨额罚款，使企业对如何避免将资源外流到对方毫无考虑余地。

62. 对当前义务的结算通常涉及企业交付含有经济利益的资源，以便满足对方的要求。结算当前的义务可以采用若干方式，例如：

- (1) 支付现金；
- (2) 转让资产；

- (3) 提供劳务；
- (4) 以另一义务替换该项义务；
- (5) 将义务转为权益。

义务也可以用其他方式了结，例如，债权人放弃或丧失其权利。

63. 负债来自于过去的交易或其他过去事项。因此，举例来说，购买货物和使用劳务会产生贸易应付款（除非已经预付或者在交货时支付），接受银行贷款会导致归还贷款的义务。企业也可能根据客户当年的购货情况将未来的折扣确认为负债，在这种情况下，过去货物的销售就是产生负债的交易。

64. 有些负债只能采用较大程度的估计才能予以计量。有些企业将这些负债称作准备金。在某些国家，这类准备金并不被认为是负债，因为负债的概念被定义得非常狭窄，以致负债仅包括不需作出估计就可确定的金额。第 49 段中对负债的定义，采取了较宽松的方式。因此，当一项准备金涉及当前的义务，并且能够满足定义的其余内容时，即使其金额有待估计，这项准备金仍然是负债。例如，为现有保修单需支付款项作出的准备金和为了承担退休金义务而提取的准备金等。

权 益

65. 虽然权益在第 49 段中被定义为一种剩余利益，但是在资产负债表中还可以作进一步分类。例如，在一家股份公司中，股东投入资金、留存收益、反映留存收益分配的储备金以及反映资本保全调整的储备金，均应单独反映。当企业进行分配或者以其他办法动用其权益的能力受到法律或其他限制时，如果上述分类能表明这种情况，那么，这种分类就与财务报表使用者的决策需要相关。这种分类还可以反映这样的事实，即在企业拥有所有者权益的各方，在收取股利和偿还资本方面具有不同的权力。

66. 准备金有时是根据规章或其他法律要求加以设立的，以便为企业或其债权人增加一份不受亏损影响的额外保障。其他的有些准备金则可能是根据国家税法的需要加以设立的，例如，当将一部分金额转移到这类准备金时可以获得税收减免，这类准备金就可能建立。因此，这些国法律、规章和税务法规而设立的储备金是否存在以及金额的大小，是与使用者决策需要相关的信息。转入这些储备金的金额属于留存收益的分配，而不是费用。

67. 在资产负债表中权益所反映的金额，取决于对资产和负债的计量。在通常情况下，权益的总金额只是偶然地与企业股票的市场总值相等，或者只是偶然地符合企业分项变卖其净资产或将企业整个经营实体出售所能筹集的资金总额。

68. 企业经常以独资经营、合伙经营、信托和各种形式的政府经营机构的方式从事商业、工业和经营活动。这类企业的法律和管理结构，经常与股份公司所适用的有所不同。例如，在这类企业对于向所有者或其他受益人分配权益范围内的金额，即使有所限制，也会是很少的。然而，本结构中关于权益的定义和其他内容对于这类企业也是适用的。

经营业绩

69. 利润常常用来作为计量经营业绩的指标，或者作为计量其他指标如投资报酬率或每股收益等的基础。与利润计量直接有关的要素是收益和费用。对收益和费用以至于利润的计量和确认，部分地取决于企业在编制财务报表时所使用的资本和资本保全概念。这些概念将在第 102 至第 110 段中加以讨论。

70. 收益和费用要素定义如下：

(1) 收益是指在会计期间内经济利益的增加，其表现形式为资产的流入或增值，或者是负债减少。从而导致权益的增加，但不包括与权益所有者出资有关的那些事项。

(2) 费用是指在会计期间内经济利益的减少，其表现形式为资产的流出或折耗，或者是产生了负债，从而导致权益的减少，但不包括与权益所有者分配有关的那些事项。

71. 收益和费用的定义，确定了它们的基本特征，但是没有打算规定它们在损益表中得到确认之前必须满足的标准。收益和费用确认的标准，将在第 82 至第 98 段中讨论。

72. 收益和费用在损益表中可以按不同的方式加以反映，以便提供与经济决策相关的信息。例如，将在企业正常活动过程中产生的那些收益和费用项目与不属于这一类的项目加以区分，是一种惯常的做法。这种区分的依据是，判断一个项目的来源是否与评价企业在将来产生现金或现金等价物的能力相关。例如，诸如变卖长期投资之类的偶然活动，不可能经常反复发生。按照上述方式对项目作出区分时，需要考虑企业以及其经营业务的性质。一家企业正常活动所产生的项目，对另一家企业来说也可能是非正常性的。

73. 将收益和费用项目加以区分并将它们按不同方式组合起来，还可以反映企业经营业绩的若干指标。这些指标包含的内容互有不同。例如，损益表可以反映毛利、税前正常活动的利润、税后正常活动的利润和净利润等。

收 益

74. 收益的定义包含了收入和利得。收入是在企业正常活动过程中产生的，并且有各种不同的名称，包括销售收入、服务费、利息、股利、使用费和租金等。

75. 利得是指满足收益的定义但可能是也可能不是在企业正常活动过程中产生的其他项目。利得代表了经济利益的增加，在这一点上与收入的性质没有差别。因此，在本结构中沒有将它列作一种单独的要素。

76. 举例来说，利得包括了那些变卖非流动资产所产生的收益。收益的定义还包括了本实现利得，例如，对有价值证券进行价值重估而产生的收益和由于长期资产的帐面价值增加而产生的收益。当将利得在损益表中予以确认时，通常将它们单独列示，因为了解利得的情况对于作出经济决策是有帮助的。利得经常只是报告其扣除有关费用后的净额。

77. 通过收益可以收到或增加各类资产，例如，通过交换货物和提供劳务可以获得现金、应收帐款、货物和劳务等。收益还可能来自于负债的清偿。例如，企业可以向贷款人提供货物和劳务，以结清偿还所欠贷款的未了债务。

费 用

78. 一费用的定义包含了损失以及在企业正常活动过程中发生的那些费用。举例来说，企业在正常活动过程中发生的费用包括销售成本、工资和折旧等。它们通常表现为诸如现金和现金等价物、存货、不动产、厂房和设备等资产的流出或折耗。

79. 损失是指满足费用的定义并且可能是也可能不是在企业正常活动过程中产生的其他项目。损失代表了经济利益的减少，在这一点上它们与其他费用的性质没有差别。因此，在本结构中不把它们列作单独的要素。

80. 例如，损失包括那些由火灾和洪水等灾难造成的损失以及变卖非流动资产所产生的那些损失。费用的定义还包括了未实现的损失，例如，企业借用外币时由于该种外币汇率提高的影响而发生的损失。将损失在损益表中确认时，通常将它们单独列示，因为了解损失的情况，对于作出经济决策是有帮助的。损失经常按其扣除有关收益后的净额予以报告。

资本保全调整

81. 对资产和负债的价值重估或重新申报，会导致产权的增加或减少。虽然这些增加或减少满足收益和费用的定义，但是根据某些资本保全的概念，它们并不列入损益表中。相反，这些项目作为资本保全调整或价值重估储备金列入权益。资本保全的这些概念将在本结构的第 102 至第 110 段加以讨论。

财务报表要素的确认

82. 确认是指将满足要素定义和第 83 段所规定的确认标准的项目列入资产负债表或损益表的过程。它涉及用文字和货币金额表示这一项目，并且将该金额计入资产负债表或损益表的总额之中。满足确认标准的项目，都应在资产负债表或损益表中得到确认。如果不确认这些项目，是无法通过揭示所采用的会计政策或通过附注或解释材料来加以补正的。

83. 满足要素定义的项目，如果满足了以下标准，就应当加以确认：

- (1) 与该项目有关的任何未来经济利益可能会流入或流出企业；
- (2) 该项目具有能够可靠计量的成本或价值。

84. 在评价一个项目是否满足以上标准从而是否有资格在财务报表中确认时，需要考虑第 29 和第 30 段中所讨论的重要性原则。要素之间的相互关系意味着，一个项目如果满足了某个特定要素的定义和确认标准，比方说满足了资产的定义和确认标准，就会自动地要求确认另一个要素，比方说是收益或负债。

未来经济利益的可能性

85. 在确认标准中所使用的可能性概念，是指与项目有关的未来经济利益将会流入或流出企业的不确定性程度。这一概念与表现企业经营所处环境特点的不确定性是相符合的。当编制财务报表时，可以根据所获得的证据，对与未来经济利益流动有关的不确定性程度进行评估。例如，当企业的一笔应收帐款可能将得到支付时，如果没有相反的证据，那么就可以正当地将这笔应收帐款确认为一项资产。然而，通常还需要考虑在某种程度上得不到支付的可能性，因此，代表经济利益将会减少的费用也需要加以确认。

计量的可靠性

86. 对于某个项目加以确认的第二条标准，是指该项目需要具有能够按本结构第 31—38 段所讨论的可靠性原则来加以计量的成本或价值。在许多情况下，必须对成本或价值作出估计。使用合理的估计，是编制财务报表过程中必不可少的步骤，而且这并不降低项目的可靠性。然而，当不能作出合理的估计时，就不能在资产负债表或损益表中确认项目。例如，一项诉讼的预期收入，可能同时满足资产和收益的定义以及作为确认的可能性标准，然而，如果不能可靠地计量该诉讼赔款的金额，它就不应作为一项资产或收益加以确认。但是，在报表附注、说明材料或附表中应揭示这一赔款要求的存在。

87. 如果一个在特定时点不能满足第 83 段确认标准的项目，由于随后的情况或事件，可能

在较晚的日期满足确认的标准。

88. 一个具备要素的基本特征但不满足确认标准的项目一仍然可以在报表附注、说明材料或附表中得到揭示。如果了解这一项目的情况被认为关系到财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和财务状况变动情况的评价，那么，揭示这一项目的情况就是合适的。

资产的确认

89. 当未来经济利益可能流入企业并且资产具有能够可靠计量的成本或价值时，就应在资产负债表中确认该资产。

90. 如果支出已经发生并且认为在本会计期间以后这种支出也不会导致经济利益流入企业，就不应当在资产负债中确认资产。相反，这类交易却导致在损益表中确认一项费用。这种处理方式并不意味着管理当局发生支出的目的不是为了产生未来经济利益，也不意味着管理当局受到了错误的引导。这只能表明在本会计期间以后经济利益将会流入企业的确定性程度不够，不足以将它确认为一项资产。

负债的确认 91. 当由于结算当前的义务而导致包含经济利益的资源很可能外流并且结算所发生的金额能够可靠地计量时，应当在资产负债表中确认一项负债。在实务中，按等比例尚未执行的合同的债务（例如已订货但尚未收到存货的负债）通常在财务报表中不作为负债加以确认。然而，这类债务可能满足负债的定义，并且在特殊情况下只要确认标准得到满足就可能有资格被确认。在这种情况下，如果确认这类负债，就需确认有关的资产或费用。

收益的确认

92. 当与资产的增加或负债的减少有关的未来经济利益的增加已经发生并且能够可靠地计量时，应在收益表中确认收益。这实际上意味着，确认收益的同时，也要确认资产的增加或负债的减少（例如，由于出售商品或劳务引起的资产的净增加，或由于免除应付债务而引起的负债的减少）。

93. 在实务中，确认收益（例如要求收入应当赚得）通常采用的程序，即为本结构中的确认标准的应用。这类程序的一般目的在于，将作为收益的确认只限于那些能够可靠地计量并且具有足够的确定性程度的项目。

费用的确认

94. 当与资产的减少或负债的增加有关的未来经济利益的减少已经发生并且能够可靠地

计量时，应在损益表中确认费用。这实际上意味着，确认费用是与确认负债的增加或资产的减少同时发生的（例如，预提应付职工款项或计提设备折旧等）。

95. 应根据所发生的费从与所取得的具体收益项目之间的直接联系，在收益表中确认费用。这一过程通常称为费用与收益的配比，涉及同一交易或其他事项直接产生或结合产生的收益和费用的同时确认或联合确认。例如，组成已售商品成本的各种费用要素，应在取得由于销售商品而取得的收益的同一时间加以确认。然而，在应用本结构规定的配比概念时，不允许在资产负债表中确认那些不满足资产或负债定义的项目。

96. 如果经济利益预期在若干会计期间产生，并且费用与收益的联系只能大致或间接地确定，费用应按系统和合理分配的程 序在损益表中加以确认。在确认与使用诸如不动产、厂房、设备、商 誉和商标之类资产有关的费用时，采用上述程序通常是必要的；在这种情况下确认的费用称为折旧或摊销。这些分配程序的目的，是在与这些项目有关的经济利益被消耗或到期的会计期间确认费用。

97. 当一项支出不能产生未来经济利益时，或者在一定程度上当未来经济利益不能符合或不再符合作为一项资产在资产负债表中加以确认的资格时，应立即在损益表中确认一笔费用。

98. 如果在没有确认一项资产的情况下发生了一笔负债，例如发生了产品保修的负债，也应在损益表中确认一笔费用。

财务报表要素的计量

99. 计量是指为了在资产负债表和损益表中确认和计列有关财务报表的要素而确定其货币金额的过程。这一过程涉及具体计量基础的选择。

100 财务报表可以在不同程度上以不同的结合方式采用一系列不同的计量基础。它们包括：

（1）历史成本。资产是按照购置它们时所付出的现金或现金等货物的金额，或是按照作为购置它们的报酬所付出的公允价值加以记录的。负债是按照在债务交换中所收到的收入金额，或是在某些情况下（例如所得税的情况）按照在正常业务过程中为偿还负债预计所要付出的

现金或现金等价物的金额加以记录的。

(2) 现行成本。资产是按照目前如要购置相同或类似资产将必须支付的现金或现金等价物的金额加以记载的。负债是按照目前结算债务所需要的现金或现金等价物本经贴现的金额加以记载的

(3) 可变现(结算)价值。资产是按照在正常处置过程中销售该项资产目前可以获得的现金或现金等价物的金额加以记载的。负债是按照它们的结算价值,即在正常业务过程中结算这些负债所要支付的现金或现金等价物的未经贴现的金额加以记载的。

(4) 现值。资产是按照在正常业务过程中预期这一项目可以产生的未来净现金流入的现行贴现价值加以记载的。负债是按照在正常业务过程中结算负债预期需要的未来净现金流出的现行贴现价值加以记载的。

101. 企业在编制财务报表时最为常用的计量基础是历史成本。历史成本通常也与其他计量基础结合起来使用。例如,存货通常是按成本和可变现净值两者中较低的一个价值列示的,有价证券则可能按市场价值列示,退休金负债则可以按其现值列示。此外,有些企业为了处理非货币性资产价格变动的影响,还采用现行成本基础,以弥补历史成本会计模式的不足。

资本和资本保全的概念

资本的概念

102. 大多数企业在编制财务报表时均采用资本的财务概念。根据资本的财务概念,资本如同投入的货币或投入的购买力,是企业净资产或权益的同义语;根据资本的实物概念,资本如同营运能力,被看作是以每日产量等为基础的企业的生产能力。

103. 企业应根据财务报表使用者的需要,选择适当的资本概念。因此,如果财务报表的使用者主要关心的是保全名义上的投入资本或投入资本的购买力,则应采用资本的财务概念。然而,如果使用者主要关心的是企业的营运能力,就应采用资本的实物概念。所选择的概念指出了在确定利润时需达到的目标,虽然在有效运用此概念时可能会有一些计量上的困难。

资本保全的概念和利润的确定

104. 第 102 段资本的概念产生了下列资本保全的概念：

(1) 财务资本的保全。根据这一概念，只有当期末净资产的财务（或货币）金额在扣除了这一期间对所有者的分配和所有者的投入以后超过期初净资产的财务（或货币）金额时，才算赚得利润。财务资本保全既可以用名义货币单位计量，也可以用不变购买力单位计量。

(2) 实物资本的保全。根据这一概念，只有当企业期末的实物生产能力（或营运能力）在扣除了这一期间对所有者的分配和所有者的投入以后超过期初的实物生产能力时，才算赚得利润。

105. 资本保全的概念关系到企业如何定义其试图保全的资本。由于它提供了计量利润的参考点，因此在资本的概念和利润的概念之间建立了联系。这是区分企业资本报酬与资本回收的前提条件，只有资产的流入超过保全资本所需要的金额，才可以看作是利润，也才可以看作是资本报酬。因此，利润是从收益中扣除费用（包括适当的资本保全调整）以后留存的剩余金额。如果费用超过了收益，剩余金额则为净亏损。

106. 实物资本保全的概念要求采用现行成本计量基础。然而，财务资本保全的概念并不要求使用特定的计量基础。根据这一概念，对计量基础的选择取决于企业试图保全的财务资本的类型。

107. 资本保全的两种概念的主要差别是在对企业资产和负债价格变动影响的处理上。一般来说，如果企业期末具有的资本与期初一样多，就保全了它的资本。而任何超过和大于保全期初资本所需要的金额，就是利润。

108. 根据财务资本保全的概念，当资本按名义货币单位定义时，利润代表了这一期间内名义货币资本的增加。因此，在这一期间内所持有资产在价格上的提高，通常称为持有利得，在概念上是利润。然而，只有到发生交换业务使得资产被处置时，才能确认这种利润。当财务资本保全的概念根据不变购买力单位定义时，利润代表了这一期间投入购买力的增加。因此，在资产价格提高中，只有超过价格一般水平的部分，才能看作是利润其余部分作为资本保全调整从而作为权益的一部分进行处理。

109. 根据实物资本保全的概念，当资本按实物生产能力定义时，利润代表了这一期间实物资本的增加。所有影响企业资产和负债的价格变动，都被认为是企业实物生产能力计量上的变动，因此，它们作为权益中一部分的资本保全调整处理，而不作为利润处理。

110. 对计量基础和资本保全概念的选择，将决定在编制财务报表中会计模式的使用。不同的会计模式表现出不同程度的相关性和可靠性，如同在其他方面一样，管理当局必须在相

关性和可靠性之间作出权衡。本结构适用于一系列会计模式，并且对按所选择的模式编制和呈报财务报表提供指导。目即，国际会计准则委员会理事会还不打算规定一种具体的模式，除非是在特殊情况下，例如对于以恶性通货膨胀经济的货币编报的企业。然而，这一意向亦将根据世界情况的发展进行回顾。

Preface

国际会计标准公告前言

本前言用以说明国际会计标准委员会（IASC）的目标和工作程序，并说明国际会计标准公告的适用范围和权威性。本前言于1982年11月修订，1983年1月公布，代替1975年公布（1978年修订）的前言。本前言经过批准的文本是国际会计标准委员会公布的英文本。

0 1 国际会计标准委员会成立于1973年6月29日，是澳大利亚、加拿大、法国、联邦德国、日本、墨西哥、荷兰、英国和美国的会计界组织之间达成一项协议的结果。经过修改的协议和章程签署于1982年11月。国际会计标准委员会由理事会执行日常工作。理事会最多包括十三个国家的代表和四个在财务报告方面利益相关的组织的代表。

目 标

0 2 国际会计标准委员会在章程中规定的目标是：

“（a）根据公众利益，制定和公布编报财务报表时应当遵循的会计标准，并推动这些标准在世界范围内被接受和遵守。

（b）为改进和协调与编报财务报表有关的条例、会计标准和程序进行广泛的工作。”

0 3 国际会计标准委员会和国际会计师联合会之间的关系，为双方达成的《双边协定》所确认。国际会计标准委员会的全体成员（与国际会计师联合会的成员相同）在协议修订本中承认，国际会计标准委员会在制定和发布国际会计标准上有完全和充分的自主权。

0 4 全体成员同意通过承担以下义务来支持国际会计标准委员会的目标：

“在各自的国家内公布国际会计标准委员会批准发布的每份国际会计标准，并尽力做到以下各条，以支持国际会计标准委员会的工作：

（1）保证公布的财务报表在所有带有重要性的方面均遵守国际会计标准，并且注明遵守国际会计标准的事实。

（2）劝说政府和标准制定机构，公布的财务报表应当在所有具有重要性的方面都遵守国际会计标准。

（3）劝说管理证券交易市场和工商业界的机关，公布的财务报表应当在所有具有重要性的方面都遵守国际会计标准，并且注明遵守国际会计标准的事实。

（4）保证审计员对于财务报表能在所有具有重要性的方面都符合国际会计标准，而使他们自己感到满意。

（5）在国际上提倡接受和遵守国际会计标准。”

公布的财务报表

0 5 0 2 和 0 4 两段所用的“财务报表”一词，包括资产负债表、收益表或损益表、财务状况变动表和标明属于财务报表一部分的附注、其他报表和说明。通常，财务报表是每年提供或发表一次，并由审计员就其作出报告。国际会计标准适用于任何商业、工业或营业性企业的这种财务报表。

0 6 这些企业的管理部门可以根据许多不同的办法，编制最适合自己内部管理使用的财务报表。但在财务报表发给他人时，例如在分发给股东、债权人、雇员和一般公众时，则应当符合国际会计标准。

0 7 编制财务报表和恰当地提供资料，都是企业管理部门的责任。审计员的责任是对财务报表提出意见并作出报告。

会计标准

0 8 在每一国家内，当地条例在不同程度上管理着财务报表的发布。这类当地条例包括和有关国家中管理机关颁发的会计标准职业会计团体公布的会计标准。

0 9 国际会计标准委员会成立以前，多数国家公布的会计标准之间在形式和内容上经常发生差别。国际会计标准委员会注意了解在各个题目上已经发布的征求意见稿或会计标准，并在此基础上制定供全世界范围采纳的国际会计标准。国际会计标准委员会的目标之一，是尽可能地协调不同国家之间相互分歧的会计标准和会计政策。

1 0 在执行修改现存标准和制定关于新题目的国际会计标准的任务中，国际会计标准委员会集中在主要问题上。因此尽量不使国际会计标准过于复杂，以至不能在世界范围内有效

地推行。国际会计标准委员会颁发的国际会计标准经常得到复查，以便考虑当前的状况和更新的需要。

1 1 国际会计标准委员会颁布的国际会计标准，并不凌驾于上述 0 8 段中提到的在一个特定国家内管理财务报表发布事宜的当地条例之上。根据本前言的解释，国际会计标准委员会成员的义务规定，如果在一切具有重要性的方面都已遵循国际会计标准，就应当公布这一事实。在当地条例与国际会计标准不同的规定时，国际会计标准委员会的当地成员应当尽力向有关当局说明与国际会计标准协调的益处。

标准的适用范围

1 2 具体的国际会计标准在应用方面的任何限制，都在有关的标准公告中加以说明。国际会计标准不准备用于无关紧要的项目。国际会计标准应从标准中规定的日期开始实行，如无相反说明，就不追溯到前期。

工作程序——征求意见稿和标准

1 3 一致同意的工作程序是，选择一些题目由筹划指导委员会去做详细研究。通过研究产生对一个特定题目的征求意见稿，供国际会计标准委员会理事会考虑。征求意见稿如经理事会三分之二以上通过，便分发给会计界团体，并且给政府、证券市场、管理机构、其他机构和其他利益有关方面。每一征求意见稿均给有适当的考虑和评议时间。

1 4 自国际会计标准委员会顾问组从一九八一年组成以来，他们的意见在各个重要决策阶段都得到了考虑。

1 5 然后，由于公开征求而收到的意见和建议便交由理事会审查，并根据需要修改征求意见稿。经修改的征求意见稿如取得理事会四分之三以上的批准，即可作为国际会计标准颁布，并自标准中规定的日期起开始生效。

1 6 在上述过程的某些阶段，为了促进某一问题的讨论，或为了给发表意见留出适当的时间，国际会计标准委员会理事会可以决定发布讨论稿。讨论稿须经理事会以简单多数批准。

投票

1 7 在上述 1 3 至 1 6 段所指的投票中，向理事会派出代表的每个国家和每个组织可有一票。

文 字

1 8 被批准的征求意见稿或标准的文本，是国际会计准则委员会发布的英文本。在理事会的许可下，各会员负责准备征求意见稿和标准的译本，这些译本可以用成员国本国的文字发布。译本应注明负责翻译的会计团体的名称，并说明是经批准文本的译本。

国际会计准则的权威性

1 9 不论是国际会计准则委员会还是会计职业界，单就其自身而言，都无权强制执行国际协议或要求遵守国际会计准则委员会会员，必须尽最大努力保证审计员按 0 4 （ b ）（ 2 ）段的规定办事。假若他们不遵守这个规定，要按 0 4 （ b ）（ 3 ）段的规定，采取适当的可能是纪律性的行动。这是国际会计准则委员会成员国应承担的最重要和最严肃的义务。

结 论

2 0 国际会计准则委员会成员相信，在其本国采用国际会计准则或表达未遵守标准的程度，将在今后若干年产生重要的影响。财务报表的质量将提高，一致的程度将增强。对了解财务报表所必要的资料将作为例行公事附在报表中以便参考。

Procedure and Objective of IASB

国际会计准则委员会的目标与程序

公布日期： 1 9 8 3 年 1 月

经济背景

0 1 世界上技术的发展给信息交流迅速带来从前梦想不到的改进，公众的视野日益国际

化，并因此越来越多地从国际情况出发去使用公司财务报告。

0 2 财务报表作为公司之间信息交流手段的用途，一直在稳步增加。目前广泛承认，财务报表是投资者、雇员组织、政府机关和许多其他组织的首要信息来源。

0 3 国际市场上的投资者需要确保他们在作投资估价时所依据的资料是运用他们本国承认的会计原则编制的，并且与源于任何国家的资料都具有可比性。利益相关的集团，例如雇员、政府机关和管理机构等，都只有在财务报表的编制是以恰当、平衡并且具有国际可比性的标准为依据时，才认为可以接受这些财务报表。

国际会计标准委员会（I A S C）的背景

历史

0 4 国际会计标准委员会成立于1973年6月，是澳大利亚、加拿大、法国、联邦德国、日本、墨西哥、荷兰、英国和美国的会计界组织达成协议的结果。当时，国际会计标准委员会的理事会便由这些国家组成。

0 5 现在，大约有五十个国家的职业会计界组织是国际会计标准委员会的成员，代表了全世界从事公众会计业务和在工业、金融、商业、教育和政府方面工作的男女会计专业人员。

0 6 1977年，会计界组织的国际性职业活动被组织到国际会计师联合会之下。1981年，国际会计标准委员会和国际会计师联合会一致同意，在制定国际会计标准和签发国际会计问题讨论文件方面，国际会计标准委员会具有充分和完全的自主权。

作用和目标

0 7 国际会计标准委员会的作用，是致力于发展和选用恰当、平衡，并且具有国际可比性的会计原则，同时提倡在编报财务报表时加以遵守。

0 8 具体地说，国际会计标准委员会章程中规定的目标是：

（a）按照公共的利益，制定和公布编报财务报表时应当遵守的会计标准，并推动这些标准在世界范围内被公认和遵守；

（b）为改进和协调与编报财务报表有关的条例、会计标准和程序，进行广泛的工作。

发展共同的国际方式

0 9 世界上有些国家早已对同一个问题形成了不同的原则，而另一些国家却还尚待考虑

这些问题，从而就需要协调会计原则。国际会计标准委员会希望通过以下各种途径，促成共同的国际方式：

（a）任何时候都可能有几个不同国家的全国性组织同时为相同的问题制定会计标准。为了避免提出相互矛盾的解决办法，国际会计标准委员会理事会敦促各成员组织，只要是两个或两个以上立法不同的国家提议就会计标准进行讨论，就应当邀请国际会计标准委员会参加。

（b）在某些过去没有制定会计标准的国家，可以采用国际会计标准作为他们国家自己的标准。这种情况下，当地的会计实务将会有所提高，国际上也会接受来自这种国家的财务报表。

（c）还有一些国家，在特定的问题上采用国际会计标准中确定的原则作为本国标准的基础，以便为特定的标准保证一定水平的质量和可比性。这种做法可以大大减少制定国家会计标准所需的时间和研究费用，从而可以使一个国家采用比单用本地资源要快得多的方案去制定标准。

（d）已经有本国标准的国家，可以将本国标准与国际会计标准相互比较，争取消除重大差别。

（e）对于那些在法律中包括关于会计实务的系统规定的国家，国际会计标准委员会的成员组织应当努力劝说有关当局，使之认识与国际会计标准协调的益处。

1 0 国际会计标准必须承认各国财务报表的编报者和使用者的具体需要，在针对提出的规定原则时，避免涉及各国标准中常常应有的细节。

1 1 这就是说，国际会计标准可能在某些问题的处理上远远走在一些国家的前面，但同时另一些国家又觉得国际会计标准实在只是一点点基本的东西。

1 2 会计在一定的程度上是惯例的问题。通过剔除不成熟的做法，国际会计标准减少了会计实务中供选择的做法，从而有助于协调会计标准。

1 3 国际会计标准委员会的工作的实质，是为了公共的利益在世界范围内协调和改进编制财务报表时采用的会计原则。尽管一些国家的要求更为详细，各国的具体情况也必须加以适应，但这些都不妨碍国际会计标准委员会目标的实现。

国际会计标准委员会的业务组织结构

1 4 随着对于会计观点和实务的协调工作的支持在全世界日渐扩大，根据实际可能性尽

量广泛地吸收利益相关方面参加标准制定过程的必要性已经越来越明显。

1 5 国际会计标准委员会认识到有必要具备充分的代表性，因此在组织结构上做出了不少重要变动。

国际会计标准委员会理事会

1 6 国际会计标准委员会的工作由理事会执行，并有专职秘书一人协助。理事会有十三个国家的代表。国际会计标准委员会的方针是，理事会成员的提名中最好至少有三个发展中国家。国际会计标准委员会章程允许理事会中最多包括四个不是职业会计团体但在财务报告方面利益相关的国际组织的代表。

国际会计标准委员会顾问组

1 7 代表着许多财务报表编制者和使用者的国际组织都参加了国际会计标准委员会顾问组。

1 8 国际会计标准委员会顾问组定期与理事会中各成员国的代表共同开会，使顾问组成员能够讨论国际会计标准委员会工作中产生的原则和政策问题，讨论影响国际会计标准公认程度的实际和概念问题。

筹划指导委员会

1 9 成立筹划指导委员会是为了考虑与某一会计专题有关的问题。筹划指导委员会均由四个成员国组成，只要有可能就应包括一个发展中国家。

2 0 非理事会中的成员组织系应邀参加筹划指导委员会，费用由国际会计标准委员会负担。与国家级标准制定机构的联系

2 1 国际会计标准委员会认为，为了充分了解各个国家级标准制定机构所面临的困难，需要有密切的联系。主要的接触是通过各成员国中的理事会代表或通讯员。

2 2 此外，国家级会计标准制定机构还受到国际会计标准委员会代表团的访问，讨论关于执行和协调标准的各种问题。

合作

2 3 国际会计标准委员会通过上述各种途径、发展与利益相关集团的合作，以便产生切

实有效的国际会计标准，并广泛地促进会计原则的协调工作。

国际会计标准委员会的业务程序

2 4 征求意见和展开评论的过程是国际会计标准委员会的成功所必须的。这一过程不仅为使财务报表的编制者、审计者和使用者能有机会对应当采用的会计标准发表意见，而且也保持国际会计标准的质量所必须。

2 5 在拟定标准的过程中，国际会计标准委员会理事会通过与来自有关行业集团和组织，包括保险统计员、银行、保险公司、租赁公司和估价员等行业集团和组织的有资格的人士进行磋商，来充实自身的专业特长。

2 6 顾问组的观点在每一个重要的决策阶段都得到国际会计标准委员会理事会的考虑。

2 7 征求意见和展开评论的程序如下：

（a）国际会计标准委员会理事会经过讨论，选定一项认为需要有国际会计标准的专题，并交派给一个筹划指导委员会。国际会计标准委员会的所有成员团体都应邀提交供考虑的材料。

（b）筹划指导委员会在国际会计标准委员会秘书的协助下考虑有关的问题，就该专题向理事会提出论点提纲。

（c）筹划指导委员会收取理事会的评论意见，并准备一份所提标准的初稿。

（d）初稿在理事会审查之后发给所有的成员团体，供他们评论。

（e）筹划指导委员会准备一份经修订的草案，经理事会中至少三分之二的成员通过后，作为征求意见稿公布，邀请所有的利益相关方面开展评论。

（f）在考虑草案的各个阶段，成员团体应向本组织内适当的会计研究委员会寻求指导。

（g）征求意见阶段（通常为六个月）结束时，评论意见提交国际会计标准委员会，并由负责该项目的筹划指导委员会加以考虑。

（h）然后，筹划指导委员会向理事会提交一份修改稿，供批准作为一份国际会计标准。

（i）一份标准的签发须经理事会最少四分之三的成员通过。此后，将该标准经过批准的文本寄发各成员团体供翻译和发表。

上述过程大约要用三年时间。

2 8 国际会计标准委员会理事会在上述过程中可能会确定签发供评论用的讨论稿，以更好地服务于研究中的专题需要。讨论稿的目的，可以是促进对一个尚不具备制定国际会计标

准条件的专题的讨论，也可以是确保有充分的时间去讨论关于一个复杂的会计问题的各种观点。

2 9 一份国际会计标准发布之后，对该项问题的各种观点和需要还要继续不断地进行了解。国际会计标准委员会经常从实际执行情况和是否需要修订这两个方面去审查标准的有效性。国际会计标准委员会随时根据当前情况修改文件，正如在关于价格变动对财务报表的影响的问题上已经做的那样。

对国际会计标准委员会的承认和支持

3 0 不论是国际会计标准委员会还是会计职业界，单凭其本身，都没有权力强制实行国际协议，或要求遵从国际会计标准。国际会计标准委员会的努力成功与否，要依靠在各自管辖范围内活动的许多不同的利益相关集团的承认和支持。

3 1 对国际会计标准委员会工作的承认来自下述组织：

（a）顾问组中包括的代表金融机构、财务经理、工会、雇主、股票交易所和财务分析员的国际组织。

（b）联合国和经济合作与发展组织。这两个组织从七十年代后期开始讨论会计和报告政策，而且都从一开始就邀请国际会计标准委员会参加。国际会计标准委员会一直参与了他们的有关讨论。

以上组织共同构成了国际会计标准委员会的顾问组，他们的看法和建议是标准制定过程的重要部分。他们分享看法的愿望，正是国际会计标准委员会所高度珍惜的承认。

3 2 对国际会计标准委员会工作的支持来自下述组织：

（a）代表职业会计团体的国际会计师联合会（以下简称联合会）。联合会完全支持委员会的工作、承认委员会是唯一有责任 and 权威就国际会计标准签发公告的机构并在这方面有充分的权威与外部机构谈判和联系，在世界范围内促进接受和遵守这些标准。在委员会和联合会的双边协定中有关的职业会计团体通过以下方式继续支持委员会的工作：

（1）发表国际会计标准委员会批准签发的每份国际会计标准；

（2）尽他们最大的努力劝说政府、国家级标准制定机构、管理机构以及金融和工商界，公布的财务报表应当在所有具有重要性的方面符合国际会计标准并报告这一事实；

（3）尽他们最大的努力去保证，审计师对于国际会计标准能在所有具有重要性的方面都得到遵守的问题而使自己感到满意。

(b) 在许多重要的经济中心长期支持国际会计标准委员会工作的国家级股票交易所。越来越多的股票交易所接受外国登记者按照国际会计标准编制的财务报表。

(c) 地区性会计师组织。例如，会计学者联合会 (The Grouped' Etudes)，亚洲和太平洋地区会计师联合会，欧洲会计师联合会，美洲会计协会。

国际会计标准委员会还承认与国家级和国际级管理界团体以及主要的工商学院保持接触的重要性。

前 途

3.3 会计标准的国际协调和改进要经过艰难道路。国际会计标准委员会将不懈地追求这一目标，为公众利益始终站在协调工作的中心并与所有其他愿意实现这一目标者合作。

3.4 对于这种协调工作，合作的愿望是必不可缺的。在职业会计团体的支持和友谊以及在财务报表的编制者和使用者的协作中，这种合作愿望都已经很明显。

3.5 会计实务的改进和协调的最重要的因素，将是国际会计标准和与其协调的国家级会计标准被当作会计和报告的最恰当基础的程度。越来越多的国家已经这样做了。他们认识到了国际会计标准在世界范围内的公认性的益处，认识到了国际会计标准的可比性和协调性所带来的优越性。

3.6 国际会计标准委员会相信，对委员会的宗旨和提议的越来越大的支持将会不断地产生成果，并将朝着会计标准的国际性协调的方向，促成切实的进步。

IAS 1: Presentation of Financial Statements

IAS 1: Presentation of Financial Statements supersedes:

IAS 1, Disclosure of Accounting Policies;

IAS 5, Information to be Disclosed in Financial Statements; and

IAS 13, Presentation of Current Assets and Current Liabilities.

IAS 1 (revised 1997) was approved by the IASC Board in July 1997 and became effective for financial statements covering periods beginning on or after 1 July 1998.

In May 1999, IAS 10: Events After the Balance Sheet Date, amended paragraphs 63(c), 64, 65(a) and 74(c). The amended text became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2000.

The following SIC Interpretations relate to IAS 1:

SIC 8: First-Time Application of IASs as the Primary Basis of Accounting; and

Summary of IAS 1

IAS 1 defines overall considerations for financial statements:

- Fair presentation
- Accounting policies
- Going concern
- Accrual basis of accounting
- Consistency of presentation
- Materiality and aggregation
- Offsetting
- Comparative information

Four basic financial statements: IAS 1 prescribes the minimum structure and content, including certain information required on the face of the financial statements:

- Balance sheet (current/noncurrent distinction is not required)
- Income statement (operating/nonoperating separation is required)
- Cash flow statement (IAS 7: Cash Flow Statements sets out the details)
- Statement showing changes in equity. Various formats are allowed:
 - The statement shows:
 - § (a) each item of income and expense, gain or loss, which, as required by other IASC Standards, is recognised directly in equity, and the total of these items (examples include property revaluations (IAS 16: Property, Plant and Equipment), certain foreign currency translation gains and losses (IAS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates), and changes in fair values of financial instruments (IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement)); and
 - § (b) net profit or loss for the period, but no total of (a) and (b). Owners' investments and withdrawals of capital and other movements in retained earnings and equity capital are shown in the notes.
 - Same as above, but with a total of (a) and (b) (sometimes called "comprehensive income"). Again, owners' investments and withdrawals of capital and other movements in retained earnings and equity capital are shown in the notes.
 - § The statement shows both the recognised gains and losses that are not reported in the income statement and owners' investments and withdrawals of capital and other movements in retained earnings and equity capital. An example of this would be the traditional multicolumn statement of changes in shareholders' equity.

Other matters addressed:

- Notes to financial statements
- Requires certain information on the face of financial statements
- Income statement must show:
 - revenue
 - results of operating activities
 - finance costs
 - income from associates and joint ventures
 - taxes
 - profit or loss from ordinary activities

- extraordinary items
- minority interest
- net profit or loss
- Offsetting (netting)
- Summary of accounting policies
- Illustrative Financial Statements
- Disclosure of compliance with IAS
- Limited "true and fair override" if compliance is misleading
- Requires compliance with Interpretations
- Definitions of current and noncurrent

国际会计准则第 01 号-财务报表列报

(1997 年修订)

目的

本准则的目的在于规定通用财务报表编制的基础，以确保企业自身的财务报表与其前期的财务报表以及其他企业的财务报表相互可比。为达到该目的，本准则提出了财务报表列报的总体要求，提供了有关财务报表结构的指南，还提出了财务报表列报内容的最低要求。具体交易和事项的确认、计量和披露在其他国际会计准则中规定。

范围

1. 本准则适用于根据国际会计准则编报的所有通用财务报表的列报。
2. 通用财务报表，指意在满足那些不能要求报告符合其特定信息需求的使用者需要的那类财务报表。通用财务报表包括单独提供或含在公开文件（如年度报告或招股说明书）中的财务报表。本准则对简明的中期财务信息不适用。本准则一视同仁地适用于单个企业的财务报表和企业集团的合并报表。不过，只要在会计政策说明中清楚地披露合并财务报表和母公司财务报表各自的编制基础，本准则并不阻止在同一份文件中，依据国际会计准则列报合并报表，而依据国家会计准则要求列报母公司财务报表。
3. 本准则适用于包括银行和保险企业在内的所有类型的企业。与本准则的要求一致且针对银行和类似金融机构的附加披露要求，在《国际会计准则第 30 号 银行和类似金融机构财务报表中的披露》中规定。
4. 本准则使用适合以盈利为目的的企业的术语，因而公共部门经营企业可运用本准则的要求。

打算运用本准则的非盈利、政府和其他公共部门企业，可能需要补充对财务报表中某些特定项目以及对财务报表本准则的说明。这类企业也可能需要提供一些财务报表的额外信息。

财务报表的目的

5. 财务报表是企业财务状况和经济业务的结构性财务描述。通用财务报表的目的是提供有助于广大使用者进行经济决策的有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。财务报表还反映企业管理部门对受托资源保管工作的结果。为达到该目的，财务报表应提供有关企业下列方面的信息：

- (1) 资产；
- (2) 负债；
- (3) 权益；
- (4) 收益和费用，包括利得和损失；
- (5) 现金流量。

这些信息，连同财务报表附注中的其他信息，有助于使用者预测企业未来的现金流量，尤其是产生现金等价物的时间和确定性。

对财务报表的责任

6. 企业的董事会和（或）其他管理机构对其财务报表的编制负责。

财务报表的组成

7. 一套完整的财务报表包括下列组成部分：

- (1) 资产负债表；
- (2) 损益表；
- (3) 一份反映①权益的所有变动；或②不是由业主资本交易和对业主的分派所引起的权益变动的报表。
- (4) 现金流量表；
- (5) 会计政策和说明性注释。

8. 鼓励企业在财务报表之外披露管理部门提供的财务评述，该评述应描述和解释企业财务业绩和财务状况的主要特征及其面临的主要不确定事项。这样的报告可以包括对以下方面的评述：

（1）决定业绩的主要因素和影响，包括企业经营所处环境的变化、企业对这些变化的瓜和这些变化产生的影响、企业对这些变化的瓜和这些变化产生的影响、企业为维持提高经营业绩而采取的投资政策（包括其股利政策）；

（2）企业筹资来源、举债政策及其风险管理政策；

（3）根据国际会计准则，其价值未在资产负债表中反映的企业实力和资源。

9. 许多企业在财务报表外提供诸如环境报告和增值表等附表，在环境因素影响重大和雇员被视作重要的使用者团体的行业尤其如此。如果企业的管理部门认为这类附表有助于使用者进行经济决策，则本准则鼓励其提供这类附表。

总体要求

公允列报和遵守国际会计准则

10. 财务报表应公允地反映企业的财务状况、经营业绩和现金流量。恰当地运用国际会计准则，并在必要时提供附加披露，在几乎所有民政部下都将生成公允列报的财务报表。

11. 根据国际会计准则编制财务报表的企业应披露这个事实。只有当财务报表遵守了每项适用的国际会计准则和每项适用的常设解释委员会的解释的全部要求时，该财务报表才能被认为是遵守了国际会计准则。

12. 不恰当的会计处理不能通过披露所采用的会计政策，或通过提供附注或说明性材料加以纠正。

13. 在极少数情况下，如果管理部门断定遵守某项准则的要求将导致误解，从而有必要背离该项要求以实现公允列报，则企业此时应披露：

（1）管理部门已断定财务报表公允地反映了企业的财务状况、经营成果和现金流量；

（2）除为实现公允列报而背离了某项准则外，企业在所有重要方面均已遵守了适用的国际会计准则；

（3）企业背离的那项准则、背离的性质，包括该项准则要求的处理方法、在那种情况下该处理方法导致误解的原因和现在采用的处理方法；

(4) 该种背离对企业每个列报期间的净损益、资产、负债、权益和现金流量所产生的财务影响。

14. 有时，财务报表被描述成“基于国际会计准则”或“遵守国际会计准则的重要规定”或“遵守国际会计准则的会计要求”。尽管很明显，该报表并未满足重要的披露要求（如果不是会计要求），但通常也没有进一步的信息。这种处理是使人误解的，因为它们降低了财务报表的可靠性和可理解性。为了确保那些声明遵守国际会计准则的财务报表符合国际范围内的使用者所要求的标准，本准则包括了一项总体要求，即财务报表应公允地列报，并提供了如何符合公允列报要求的指南，还进一步提供了如何确定有必要背离（国际会计准则）这种极少数情况的指南。本准则也要求着重披露造成背离的情况。存在与本国（会计准则的）要求发生冲突本身，不足以断言按国际会计准则编制的财务报表出现了背离情况。

15. 在几乎所有情况下，公允列报可以通过在所有重要方面遵守适用的国际会计准则来实现。公允列报要求：

- (1) 根据第 20 段规定选择和运用会计政策；
- (2) 按提供相关、可靠、可比和可理解的信息的方式列报信息，包括会计政策；
- (3) 当国际会计准则的要求不足以让使用者理解特定交易或事项对企业财务状况和财务业绩的影响时，提供附加信息。

16. 在极少数情况下，某项国际会计准则的某项特定要求的运用可能导致使人误解的财务报表。这只有在该准则所要求的处理方法很明显不恰当，因而公允列报不能通过运用该准则或单独地通过附加披露来实现时，才出现这种情况。

17. 评估是否有必要背离国际会计准则的某项特定要求时，应考虑如下因素：

- (1) 该要求的目的和为什么不能达到该目的，或为什么在特定情况下该目的是不相关的；
- (2) 企业不同于遵循该要求的其他企业的情况。

18. 由于要求背离（国际会计准则）的情况预期很少出现，且是否需要背离（国际会计准则）是一个极富争议和主观判断的问题，因而使用者能意识到企业没有在所有重要方面遵守国际会计是重要的。为使用者提供足够的信息，使其能对是否有必要背离（国际会计准则）作出有依据的判断，并使其能计算如被要求遵守该准则而产生的调整，也是重要的。国际会计准则委员会将监测引起其注意（比如，被企业、企业的审计人员和管理者）的那些“不遵守”的情况，并考虑是否需要通过解释或补充国际会计准则（如果恰当的话）来明确某些规定，以确保背离只在极少数情况下才是必要的。

19. 当企业根据一项国际会计准则的特别条款规定，在该准则生效日期以前采用时，需要披

露这一事实。

会外政策

20. 管理部门应选择和运用企业的会计政策，以使其财务报表遵守每项适用的国际会计准则和常设解释委员会的解释的所有要求。在不存在特定要求的情况下，管理部门应制定政策以确保财务报表提供符合以下要求的信息：

（1）对使用者的决策需求是相关的；

（2）是可靠的，表现为他们：

①真实地反映企业的经营业绩和财务状况；

②反映事项和交易的经济实质而不只是法律形式；

③是公正的；不偏不倚；

④是稳健的；

⑤在所有直要方面是完整的。

21. 会计政策，指企业在编制财务报表时采用的特定原则、基础、惯例、规则和程序。

22. 在缺乏特定的国际会计准则和常设解释委员会的解释时，管理部门应运用其判断来制定政策，所制定的会计政策应能为企业财务报表的使用者提供最有用的信息。在作这种判断时，管理部门应考虑如下因素：

（1）处理类似和相关问题的国际会计准则中的规定和指南；

（2）国际会计准则委员会的概念框架中设定的资产、负债、收益和费用的定义及相关的计量标准；

（3）其他准则制定团体的公告和认可的行业惯例（当且仅当这些公告和惯例与本段中的（1）和（2）一致时）。

持续经营

23. 在编制财务报表时，管理部门应对企业是否仍能持续经营进行评估。除非管理部门打算清算该企业，或打算中止经营，或别无选择只能这样做，否则财务报表应以持续经营为基础予以编制。当管理部门在做这种评估时意识到与某些事项或条件相关的高度不确定因素，而这些事项或条件可能引致人们对企业是否仍能持续经营产生巨大怀疑，则这些不确定因素应

予披露。如果财务报表不是以持续经营为基础编制的，则应披露这个事实，并披露财务报表编制的基础和企业不被认为是持续经营的原因。

24. 在评估持续经营假定是否恰当时，管理部门应考虑所有能获得的有关可预见未来的信息，这些信息至少（但不限于）应涵盖自资产负债表日起十二个月的时间。考虑的程度依各种具体情况而定。如果企业有获利经营的历史且易于获得财务资源，则会计持续经营基础是恰当的这个结论可以不需要作详细的分析就可以得出。在其他情况下，管理部门在确定持续经营假定对其是恰当的之前，可能需要考虑广泛的因素，包括目前和预期获利能力服务偿还计划和潜在融资替代资源。

权责发生制会计

25. 除现金流量表外，企业应按权责发生制会计编制其财务报表。

26. 在权责发生制会计下，交易和事项应在其发生时（而不是收到或支付现金或其等价物时）确认，在会计记录中记录，并在其相关期间的财务报表中报告。费用应以发生的成本和特定收益项目的收入之间的直接联系为基础在收益表中予以确认（配比）。但是，配比概念的运用不允许在资产负债表中确认那些不符合资产或负债定义的项目。

列报的一致性

27. 财务报表中项目的列报和分类，应自一个期间至下一个期间保持一致，除非：

（1）企业经营性质的重大变化或对其财务报表列报的审视表明，改变报表中项目的列报与分类将导致反恰当地列报事项或交易；

（2）国际会计准则或常设解释委员会的解释要求改变列报方式。

28. 一项重大的购买或处置事项，或对财务报表列报的审视，可能表明财务报表应以不同的方式列报。只有当修改过的结构可能持续，或当另外的列报方式的好处明显时，企业才应改变其财务报表的列报方式。当改变列报方式时，企业应按第 38 段的要求对其比较信息进行重新分类。只要修改过的列报方式与本准则的要求一致，则允许为遵守国家会计准则的规定而改变列报方式。

重要性和汇总

29. 每个重要项目应在财务报表中单独列报。不重要的金额应与具有类似性质或功能的金额

汇总，不必单独列报。

30. 财务报表是通过对大量的交易进行处理而生成的，这些交易按其性质或功能汇总成类。在汇总和分类过程的最后阶段是将浓缩和分类的数据列报，这些数据形成财务报表内的项目或附注中的项目。如果某项目单个看不重要，则应将其与财务报表内或附注中的其他项目汇总。但是，其重要程度不足以在财务报表内单独列报的项目，对于附注而言，却可能是足够重要的，从而应在附注中单独列报。

31. 就本准则而言，一项信息如果不披露就有可能影响使用者依据财务报表进行经济决策，则该信息是重要的。重要性依项目的规模和性质而定，规模和性质是根据其忽略的特定情况来判断的。在决定一个项目或一个汇总的项目是否重要时，项目的性质和规模应一起予以评价。依情况不同，或是项目的性质或是项目的规模可能是决定性因素。例如，具有同样性质和功能的各单项”资产的金额，即使单项金额大，也应予以合并。但是，性质或功能各异的大项目则应单独列报。

32. 重要性要求，如果生成的信息不重要，则不必符合国际会计准则的特定披露要求。

抵销

33. 除非另外的国际会计准则要求或允许抵销，否则资产和负债不能抵销。

34. 当且仅当出现以下情况之一时，收益和费用项目应予抵销：

（1）国际会计准则要求或允许抵消；

（2）同样或类似交易和事项形成的利得、损失和相关的费用不重要。这些金额应按第 29 段的要求予以汇总。

35. 单独列报重要的资产和负债、收益和费用是重要的。在收益表或资产负债表中进行的抵销，除非反映了交易或事项的实质，否则不能让使用者理解所进行的交易以及评价企业未来现金流量。扣除计价准备（如存货毁损准备和应收款坏帐准备）后的资产净额的报告不是抵销。

36. 《国际会计准则第 18 号 收入》定义了术语“收入”，并要求在考虑了企业许可的商业折扣和数量折扣金额后，以收到的或应收的代价物的公允价值来计量收入。在正常经营活动过程中，企业会进行不产生收入但附属于主要产生收入的活动的交易。如果列报能反映这些交易或事项的实质，则这些交易的结果应以同一交易形成的收益和相关费用相抵后的净额列报。例如：

(1) 非流动资产(包括投资和经营资产)处置形成的利得和损失,应按处置收入扣除该资产的帐面金额和相关销售费用后的余额报告;

(2) 根据与第三方的合同安排(例如,分包协议)所发生的可以报销支出应扣除相关的已报销金额;

(3) 非常项目可以扣除相关税款后的净额列报,少数股东权益以总额在附注中反映。

37. 此外,一组类似交易形成的利得和损失(例如,汇兑损益或为交易目的而持有的金融工具形成的利得和损失)应以净额报告。但是,如果这种利得和损失的规模、性质或影响程度重大,以致于《国际会计准则第 8 号 当期净损益、重大错误和会计政策的变更》要求单独披露它们,则这些利得和损失应单独报告。

比较信息

38. 除非国际会计准则允许或要求,否则应披露财务报表中所有数量信息的前期比较信息。当比较信息与理解当期财务报表相关时,应包括在叙述性和说明性信息中。

39. 有些情况下,以前期间的财务报表提供的叙述性信息在当期仍是相关的。例如,某法律争端的结果在最近的资产负债表日尚不确定,仍待解决,则该法律争端的详细情况应在当期披露。使用者可以从最近的资产负债表日存在的不确定事项以及当期为解决不确定事项而采取的措施的信息中获益。

40. 当修订财务报表中项目的列报或分类时,只要可行,比较金额应予重新分类以确保与当期可比;重新分类的性质、金额和原因应予披露。如果无法将比较金额重新分类,则企业应披露不能重新分类的原因,以及假设金额重新分类可能引起的变化的性质。

41. 无法为实现与当期可比而重新将比较信息分类的情况可能存在。例如,数据可能没有在以前期间按允许重新分类的方式收集,且重新生成这些信息又不切实际。在这种情况下,本应对比较金额进行调整的性质应予披露。《国际会计准则第 8 号 当期净损益、重大错误和会计政策的变更》涉及追溯运用的会计政策变更要求对比较信息所作的调整。

结构和内容

引言

42. 本准则要求某些信息在财务报表内披露；要求其他项目或者在财务报表内或者在附注中披露；并设计出推荐的格式作为本准则的附录，企业可以根据其自身的情况适当地遵循这些格式。《国际会计准则第 7 号 现金流量表》提供了现金流量表列报的结构。

43. 本准则在广泛的意义上使用术语“披露”，既包括每份财务报表表内列报的项目，也包括在财务报表附注中列报的项目。其他国际会计准则要求的披露按那些国际会计准则的要求提供。除非本准则或另外的准则有相反的规定，这些披露应或在相关财务报表内，或其附注中提供。

财务报表的界定

44. 财务报表应明确地予以界定，与同一份公布的文件中的其他信息区别开来。

45. 国际会计准则只适用于财务报表，不适用于年度报告中列报的其他信息或其他文件。因此使用者能够将使用国际会计准则编制的信息与对其有用但不受国际会计准则约束的其他信息区分开来是重要的。

46. 财务报表的每个组成部分应予明确地界定。此外，下列信息应优先列报，并在对恰当地理解所列报的信息显得必要时予以重复：

- (1) 报告企业的名称或其他确认方式；
- (2) 财务报表是涵盖单个企业还是企业集团；
- (3) 资产负债表日或财务报表涵盖的期间，视何者对财务报表的相关组成部分合适而定；
- (4) 报告货币；
- (5) 财务报表中列报数字的精确度。

47. 在财务报表的每页上注明页码及简略的栏目标题通常即符合了第 46 段的要求。在确定提供这些信息的最好方式时需要判断。例如，当财务报表是采用电子阅读时，可以不单独的页码；于是，以上项目应足够频繁地提供以确保对所提供信息的正确理解。

48. 财务报表通过以报告货币单位的千或百万单位来列报信息，通常可以使其更易理解。只要对列报的精确度予以披露，这样做是可以接受的，相关的信息不会丢失。

报告期间

49. 财务报表至少应按年提供。在例外情况下，如果企业的资产负债表日变更，年度财务报

来涵盖的期间长于或短于一年，除了财务报表涵盖的期间外，企业还应被这：

（1）使用非一年的期间的原因；

（2）收益表、权益变动、现金流量和相关附注的比较金额不可比的事实。

50. 在例外情况下，企业可能被要求或决定变更其资产负债表日。例如，企业被另一个具有不同资产负债表日的企业购置后，就是如此。出现这种情况时，重要的是使用者应知道当期反映的金额与比较金额是不可比的，且变更资产负债表日的原因应予披露。

51. 通常，应一贯地编制涵盖一年期的财务报表。但是，由于现实的原因，有些企业倾向于一个不是一年（例如 52 周）的期间报告。本准则不阻止这种做法，因为由此生成的财务报表不可能与那些一年期的财务报表形成重大不同。

及时性

52. 如果财务报表不能在资产负债表日后的合理期间内让使用者获得，则其有用性将受到损害。企业应能在资产负债表日后六个月内公布其财务报表。诸如企业经营的复杂性等因素，不足以成为无法及时报告的理由。更具体的时限在许多管辖权范围（译者注：指国家或地区）的法律和市场规则中明确。

资产负债表

流动/非流动的区分

53. 每个企业均应依据其经营的性质，确定是否在资产负债表内将流动和非流动资产、流动和非流动负债作为单独的类别列报。本准则的第 57 段至 65 段适用于作这种区分时的情况。当企业选择不作这种区分时，则资产和负债应概括地按其流动性列报。

54. 无论采用哪种列报方法，对于每个资产和负债项目，如果其含有自资产负债表日起十二个月内和十二个月外预期将收回或清偿的金额，则企业应披露超过十二个月后将收回或清偿的那部分金额。

55. 如果企业在一个清晰可辨的经营周期内供应商品或劳务，则在资产负债表内将流动和非流动资产和负债单独分类，能够通过将作为营运资本连续循环的净资产与用于企业长期经营的净资产区分开来提供有用的信息。它也可以突出在本经营周期内预期能实现的资产，以及

在同一期间内应偿还的负债。

56. 有关资产到期日的信息在评价企业的流动性和偿债能力时是有用的。《国际会计准则第 32 号 金融工具：列报和披露》要求披露金融资产和金融负债的到期日。金融资产包括应收帐款和其他应收款，金融负债包括应付帐款和其他应付款。有关非货币性资产（如存货）预期收回日和非货币性负债（如准备）的预期清偿日的信息也是有用的，而不论资产和负债是否作流动类和非流动类的划分。例如，企业应披露预期自资产负债表日起超过一年后收回的存货金额。

流动资产

57. 当某项资产符合以下条件之一时，应划分为流动资产：

- （1）预期能在企业经营周期的正常过程中实现，或持有以待出售或消耗；
- （2）主要为交易目的或短期而持有，且预期在资产负债表日后十二个月内实现；
- （3）是不受用途限制的现金或现金等价物资产。

所有的其他资产应划分为非流动资产。

58. 本准则使用术语“非流动”包括具有长期性质的有形、无形经营和金融资产。只要含义清楚，本准则并不禁止使用其他描述。

59. 企业的经营周期指介于进入生产过程的原材料的购买与其以现金或以易于转换成现金的某种工具的形式实现之间的这段时间。流动资产包括作为正常经营周期的一部分而出售、消耗和实现的存货应收帐款，即使它们不能预期在资产负债表日后十二个月内实现也是如此。如果有价证券预期能在资产负债表日后十二个月内实现，则其应划归为流动资产；否则，即划归为非流动资产。

流动负债

60. 当某项负债符合以下条件之一时，应划归为流动负债：

- （1）预期能在企业经营周期的正常过程中清偿；
- （2）在资产负债表日后十二个月内到期。

所有的其他负债应划分为非流动负债。

61. 流动负债可以按类似于流动资产分类的方式来分类。有些流动负债，如应付帐款、应付

雇员的费用及其他应计经营费用，构成企业正常经营周期中使用的营运资本的一部分。这些经营项目应划归为流动负债，即使它们预定在资产负债表日后超过十二个月的时间内才清偿也是如此。

62. 其他负债不作为本经营周期的一部分进行清偿，但预定在资产负债表日后十二个月内清偿。付息负债的流动部分、银行透支、应付股利。应付所得税和其他非交易应付款就是这方面的例子。为营运资本进行长期融资，且预定不在十二个月内清偿的付息负债是非流动负债。

63. 如果长期付息负债符合下列条件，则企业应持续地将其划归为非流动负债，即使其在资产负债表日起十二个月内到期也是如此：

(1) 原定期限是一个超过十二个月的期间；

(2) 企业打算长期为该负债进行再融资；

(3) 该打算通过再融资协议或在新安排支付协议明确，而这都在财务报表被批准之前完成。

根据本段的规定被排除在流动负债之外的任何负债金额，连同排除的理由，应在资产负债表来附注中披露。

64. 有些在下一个经营周期内到期的负债可能预期随企业的意愿再融资（译者注：借新债还旧债）或“滚动”，因而预期不动用企业现有的营运资本。这些负债形成企业长期融资的一部分，因而应划归为非流动类。但是，再融资不能随企业的意愿进行时（例如，没有再融资协议时就是这种情况），再融资不能认为是自动的，该负债也应划分为流动负债，除非在财务报表被批准之前再融资协议的完成能够提供证据表明在资产负债表日，该负债本质上是长期的。

65. 有些借款协议包括了借款人的保证（还款契约），该保证达到这样效果，即如果违反与借款人的财务状况有关的特定条款，则该负债随时可以被要求偿还。在这些情况下，只有当该负债符合以下条件时，才能被划归为非流动负债：

(1) 贷款人同意在财务报表被批准之前，不因条款被违反而提出还款要求；

(2) 资产负债表日后十二个月内不可能再发生违反事项。

财务报表内应列报的信息

66. 作为最低要求，财务报表内应包括反映下列金额的项目：

(1) 固定资产；

(2) 无形资产；

(3) 金融资产（不包括在（4）、（6）和（7）项下的金额）；

- (4) 用权益法核算的投资；
- (5) 存货；
- (6) 应收帐款和其他应收款；
- (7) 现金和现金等价物；
- (8) 应付帐款和其他应付款；
- (9) 《国际会计准则第 12 号—所得税》要求的所得税负债和所得税资产；
- (10) 准备；
- (11) 非流动付息负债；
- (12) 少数股东权益；
- (13) 发行的资本和公积。

67. 当国际会计准则有要求，或对于公允地反映企业的财务状况显得必要时，附加的项目、标题和小计金额应在财务报表内列报。

68. 本准则不规定项目的列报顺序或格式。第 66 段只是提供了在性质或功能方面不同而理应在财务报表内列报的一串项目。本准则附录中设计了示范格式。对以上项目的调整包括如下方面：

(1) 当另一项国际会计准则要求在财务报表内单独列报，或当一个项目的规模、性质或功能特别，因而单独列报有助于公允地反映企业的财务状况时，应增加项目；

(2) 为提供对全面理解企业的财务状况所必需的信息，可以按企业及其交易的性质对所用的描述和项目顺序进行修改。例如，为运用《国际会计准则第 30 号 银行和类似金融机构财务报表中应提供的信息》更具体的规定，银行应对以上描述进行修改。

69. 第 66 段所列的项目具有概括性质，因而无须对其他准则范围内的项目施以限制。例如，无形资产项目包括商誉和开发支出形成的资产。

70. 判断是否应单独列报附加项目应依据对以下方面的评估：

(1) 资产的性质和流动性及其重要性（在大多数情况下，它们决定是否单独列报商誉和开发支出形成的资产、货币和非货币资产以及流动和非流动资产）；

(2) 在企业范围内（该项目）的功能是否导致单独列报经营和金融资产、存货、应收款、现金和现金等价物的必要性；

(3) 负债的金额、性质和时间（例如，它们决定是否单独列报付息和非付息负债以及准备；在恰当情况下，还要进一步划分为流动或非流动类。）。)

71. 对性质或功能相异的资产和负债有时要采用不同的计量基础。例如，按《国际会计准则

第 16 号 固定资产》的规定，某些类型的固定资产可以成本记录，也可以重估金额记录。对不同类型的资产采用不同的计量基础暗示其性质和功能不同，因而应将其作为单独项目列报。

在资产负债表内或附注中列报的信息

72. 企业应在资产负债表内或资产负债表附注中，对根据企业的经营方式进行了恰当分类的报表项目的进一步二级分类进行披露。如果合适的话，每个项目应按其性质进行二级分类；应付或应收母公司、集团内的其他子公司、联营企业和其他关联方的款项应单独披露。

73. 在资产负债表内或附注中提供二级分类的详细程度依赖于国际会计准则的要求和涉及金额的规模、性质和功能。在第 70 段中提到的各项因素也应用于决定二级分类的基础。披露依各项目而变化，例如：

- （1）有形资产应按《国际会计准则第 16 号 固定资产》所描述的类别进行分类；
- （2）应收款应在交易客户、集团内其他成员的应收款金额、关联方应收款金额、预付款和其他金额之间进行分解；
- （3）存货应按《国际会计准则第 2 号——存货》的规定进一步分为商品、生产物资、原材料、在产品 and 产成品等类别；
- （4）按与企业经营相适应的方式分类的准备项目，应予分析，分别单独反映为雇员福利费提取的准备和其他项目准备；
- （5）权益资本和公积应予分析，分别单独反映缴入资本、股票溢价和各种公积的不同类别。

74. 企业应在资产负债表内或附注中披露下列内容：

- （1）对每类股本：
 - ①授权的股数；
 - ②已发行且已收到全额股款的股数、已发行但尚未收到全额股款的股数；
 - ③每股面值，或无面值股数；
 - ④年初和年末发行在外股数的调整；
 - ⑤各种权利，附于其上的各种优惠和限制，包括分派股利和偿还资本的限制；
 - ⑥企业自身持有、或企业的子公司或联营企业持有的企业股份；
 - ⑦为以期权和销售合约（包括期限和金额）方式发售而储备的股份；
- （2）股东权益中每项公积的性质和用途的说明；
- （3）对已建议但尚未正式批准交付的股利，包括（或未包括）在负债中的金额；

(4) 未确认的累积优先股股利额。

没有股本的企业（如合伙企业），应被白与以上要求的伯息对等的伯恩，以反映当期每一类别中的权益和权利，以及附于每一类别权益上的优惠与限制条件的变化情况。

收益表

在收益表内列报的信息

75. 收益表内至少应包括反映下列金额的项目：

- (1) 收入；
- (2) 经营活动的成果；
- (3) 融资成本；
- (4) 用权益法核算的联营企业和合营企业投资的利润和亏损份额；
- (5) 所得税费用；
- (6) 正常活动损益；
- (7) 非常项目；
- (8) 少数股东权益；
- (9) 当期净损益。

如果国际会计准则要求列报附加项目、标题和小计金额，或作这种列报对于公允地反映企业的经营业绩是必要的，则应在收益表内作这种列报。

76. 企业的各种活动、交易和事项的影响在稳定性、风险和可预测性方面是不同的。经营业绩组成要素的披露有助于理解所取得的业绩并评估将来的成果。附加的项目应包括在收益表中；且当修改所用的描述和项目顺序对于说明经营业绩的组成要素显得必要时，则应予修改。所考虑的因素应包括收益和费用项目不同组成部分的重要性、性质和功能。例如，银行应补充一些描述以便于适用《国际会计准则第 30 号——银行和非银行金融机构财务报表中应披露的信息》第 9 段至第 17 段的规定。收益和费用项目只有在符合第 34 段的标准时，才能抵销。

在收益表内或附注中列报的信息

77. 企业应在收益来内或收益来附注中用一种分类对苦用进行分析，该分类以企业范围内收

益和自用的性质或其功能为基础。

78. 鼓励企业在收益表内列示第 77 段要求的分析。

79. 费用项目应进一步细分以突出经营业绩中在稳定性、形成利润或亏损的潜在性和可预测性方面可能不同的一系列组成部分。这些信息应按二种方法中的一种来提供。

80. 第一种分析称作费用性质法（或称“支出性质法”）。费用按其性质（例如，折旧、原材料购买成本、运输费用、工资和薪水广告费用）在收益表内以总额反映，不在企业范围内不同的功能单位之间再分摊。这种方法只用于许多较小公司，为经营费用在各功能单位中进行分摊是没有必要的。使用费用性质法分类的例子如下：（括号表示需减去以计算净利润）

收入 X

其他经营收益 X

产成品和在产品的变动 X

耗用的原材料和易耗品 X

雇员成本 X

折旧和摊销费用 X

其他经营费用 X

经营费用总额 (X)

经营活动形成的利润 X

81. 当期产成品和在产品的变动表示对生产费用的调整，以反映生产使存货增加或超过生产量的销售使存货减少的情况。在有些管辖权范围内，当期产成品和在产品的增加紧接在以上分析中的收入之后列报。但是，所采用的列报方式并不意味着该金额代表收益。

82. 第二种分析称作费用的功能分类法或“销售成本”法，它将费用按其功能划分为销售成本、销售或管理活动等部分。这种方法通常能向使用者提供比按性质进行费用分类更相关的信息，但将费用分摊给各功能单位可能具有随意性且涉及到相当多的判断。使用费用的功能分类法分类的例子如下：

收入 X

销售成本 (X)

毛利润 X

其他经营收益 X

销售费用 (X)

管理费用 (X)

其他经营费用 (X)

经营利润 X

83. 将费用按功能划分的企业应披露关于费用（包括折旧、管理费用和雇员成本）性质的附加信息。

84. 选择销售成本法还是支出性质法依赖于历史和行业因素，以及企业组织的性质。两种方法均能提供哪些成本可能随企业的销售或生产水平直接或间接发生变化的信息。由于每种列报方法对不同类型企业均有合适之处，因此本准则要求基于最能公允地列报企业经营业绩组成要素的分类来作出方法选择。但是，由于关于费用性质的信息有助于预测未来现金流量，因而要求在使用销售成本法时作附加披露。

85. 企业应在收益表内或收益表的附注中，披露财务报表涵盖的期间已宣告或建议发放的每股股利金额。

权益变动

86. 作为其财务报表的单独组成部分，企业应提供反映下列内容的报表：

（1）当期净损益；

（2）按其他国际会计准则要求直接进入权益中的每个收益和费用、利得或亏损项目，以及这些项目的总额；

（3）按《国际会计准则第 8 号 当期净损益、重大错误和会计政策的变更》的基准处理方法处理的会计政策变更和重大更正的累积影响。

此外，企业应在财务报表内或附注中列报：

（4）与所有者的资本交易和给所有者的分派；

（5）期初和资产负债表日累积损益余额，以及当期变动；

86. 当期期初和期末每类权益资本、资本溢价和每项公积的帐面金额之间的调整情况，各项目的期初和期末之间的变动应单独披露。

87. 两个资产负债表日之间的企业权益变动，反映了财务报表中根据特定计量原则计量和披露的当期企业净资产或财富的增加或减少。除了与股东的交易（如资本投入和股利分配）产生的变化，权益的综合变动代表了当期企业活动形成的总损益。

88. 《国际会计准则第 8 号 当期净损益、重大错误和会计政策的变更》要求本期确认的所有收益与费用项目包括在当期净损益中；除非某项国际会计准则要求或允许企业不这么做。其

他准则要求利得和损失（例如，重估价盈余和损失以及某种外币折算差额）直接确认为权益变化，同与企业所有者之间的资本交易和给所有者的分派一样处理。由于在评估两个资产负债表日之间的企业财务状况时考虑所有的利得和亏损是重要的，本准则要求企业提供单独的财务报表以着重反映企业的总利得和损失，包括在权益中直接确认的那些利得和损失。

89. 可以有多种方式来满足第 86 段的要求。在许多管辖权范围内使用的方法采用多栏式格式，它对股东权益内每个要素的期初和期末余额之间进行调整，包括（第 86 段中）项目（1）至项目（6）。另一种做法是提供只列报（第 86 段中）项目（1）至项目（3）的单独财务报表。按这种方法，（第 86 段中）项目（4）至项目（6）应在财务报表附注中反映。本准则的附录对两种方法均有说明。无论采用哪一种方法，第 86 段均要求提供项目（2）的小计金额，以使使用者能得出当期企业的活动形成的总利得和损失。

现金流量表

《国际会计准则第 7 号 现金流量表》规定了现金流量表列报和相关披露要求。该准则指出，现金流量信息有助于为财务报表使用者提供对企业生成现金及等价物的能力，以及企业利用这些现金流量的需求进行评估的基础。

财务报表附注

结构

91. 企业财务报表附注应为：

- （1）提供关于财务报表的编制基础以及选择并运用于重要交易和事项的特定会计政策的信息；
- （2）披露国际会计准则要求、但不在财务报表的其地位置反映的信息；
- （3）提供不在财务报表内列报、但对于公允地反映却是必要的附加信息。

92. 财务报表附注应按系统的方式反映。资产负债表、收益表和现金流量表内的各项目应在附注的相关资料中交叉注释。

93. 财务报表附注应包括资产负债表、收益表、现金流量表和权益变动表内反映的金额的叙述性描述或更详细的分析，同时也包括诸如或有负债和承诺等附加信息。这些信息包括国际

会计准则要求和鼓励的信息以及为实现公允反映而必需的披露。

94. 附注通常按下列顺序列报，这种顺序有助于使用者理解财务报表，并将它们与其他企业的财务报表进行比较：

（1）遵守国际会计准则的声明（参见第 11 段）；

（2）计量基础和所运用会计政策的说明；

（3）对各财务报表内列报的项目予以注解的信息，按列报每个项目和每种财务报表的顺序排列；

（4）其他披露，包括：

①或有、承诺和其他财务方面的披露；

②非财务方面的披露。

95. 在某些情况下，在附注内改变特定项目的顺序可能是必要或必需的。例如，有关利率和公允价值调整的信息可能与关于金融工具的到期日的信息合并在一起，尽管前者是收益表披露而后者是资产负债表披露。但是，附注的系统结构应尽可能地予以保留。

96. 关于财务报表编制基础和特定会计政策的信息可能作为财务报表的单独组成部分予以反映。

会计政策的说明

97. 财务报表附注中会计政策部分应披露如下内容：

（1）编制财务报表时使用的计量基础；

（2）对于恰当地理解财务报表所必需的各项特定会计政策。

98. 除了财务报表中使用的特定会计政策外，使使用者知道所采用的计量基础（历史成本、现行成本、可实现净值、公允价值或现值）也是重要的，因为计量基础构成全部财务报表编制的基础。如果在财务报表中使用一种以上的计量基础，例如重估某些非流动资产，则提供每种计量基础适用的资产和负债类别的特征就足够了。

99. 在决定一项具体的会计政策是否应予披露时，管理部门应考虑披露是否能帮助使用者理解在已报告的业绩和财务状况中反映交易和事项的方式。企业可以考虑列报的会计政策包括（但不限于这些）如下方面：

（1）收入确认；

（2）合并原则，包括子公司和联营企业；

- (3) 企业合并;
- (4) 合营企业;
- (5) 有形和无形资产的确认和折旧/摊销;
- (6) 借款费用和其他支出的资本化;
- (7) 建造合同;
- (8) 房地产投资;
- (9) 金融工具和投资;
- (10) 租赁;
- (11) 研究与开发;
- (12) 存货;
- (13) 税项, 包括递延税项;
- (14) 准备;
- (15) 雇员福利费用;
- (16) 外币折算和套期;
- (17) 产业和地区分部的定义以及在分部之间分配费用的基础;
- (18) 现金及现金等价物的定义;
- (19) 通货膨胀会计;
- (20) 政府援助;

其他国际会计准则会特别要求披露以上领域的许多方面的会计政策。

100. 每个企业应考虑其经营性质和会计政策, 这是使用者期望针对该企业的类型所要求披露的内容。例如, 所有的私营企业被期望披露所得税 (包括递延所得税和所得税资产) 的会计政策。当企业拥有重大的国外营业或外币交易时, 使用者期望企业披露确认汇兑损益和对这些损益进行套期的会计政策。在合并财务报表中, 用于确定商誉和少数股东权益的会计政策应予披露。

101. 即使当期和以前期间反映的金额不重要, 会计政策也可能是重要的。披露现行国际会计准则没有规定, 而按第 20 段的要求选择并运用的各项政策的会计政策也是恰当的。

其他披露

102. 如果下列内容没有在与财务报表一起公布的其他信息中披露, 则企业应将其披露:

- (1) 企业所在地和法律形式、公司的国别以及注册总部的地址（或产业的主要地点，如果其与注册总部不在同一地点的话）；
- (2) 企业经营的性质及其主要活动的描述；
- (3) 母公司以及集团最高的母公司的名称；
- (4) 当期期末或当期平均雇员数量。

生效日期

103. 本国际会计准则对报告日期自 1998 年 7 月 1 日开始或以后的财务报表生效。鼓励及早采用。

104. 本国际会计准则替代 1994 年重述过并得到理事会批准的《国际会计准则第 1 号 会计政策的披露》、《国际会计准则第 5 号 财务报表中应披露的信息》和《国际会计准则第 13 号 流动资产和流动负债的列报》。

附录：示范财务报表结构（略）

IAS 2: Inventories

IAS 2, Inventories, became effective for financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1995.

In May 1999, IAS 10: Events After the Balance Sheet Date, amended paragraph 28. The amended text became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2000.

In December 2000, IAS 41: Agriculture, amended paragraph 1 and inserted paragraph 16A. The amended text is effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2003.

One SIC Interpretation relates to IAS 2:

SIC 1: Consistency - Different Cost Formulas for Inventories

Summary of IAS 2

- I Inventories should be measured at the lower of cost and net realisable value. Net realisable value is selling price less cost to complete the inventory and sell it.
- I Cost includes all costs to bring the inventories to their present condition and location.
- I If specific cost is not determinable, the benchmark treatment is to use either the first in, first out (FIFO) or weighted average cost formulas. An allowed alternative is the last in, first out (LIFO) cost formula. When LIFO is used, there should be disclosure of the lower of (i) net realisable value and (ii) FIFO, weighted average or current cost.
- I The cost of inventory is recognised as an expense in the period in which the related revenue is recognised.
- I If inventory is written down to net realisable value, the write-down is charged to expense. Any reversal

of such a write-down in a later period is credited to income by reducing that period's cost of goods sold.

I Required disclosures include:

- 2 accounting policy,
- 2 carrying amount of inventories by category,
- 2 carrying amount of inventory carried at net realisable value,
- 2 amount of any reversal of a write-down,
- 2 carrying amount of inventory pledged as security for liabilities,
- 2 cost of inventory charged to expense for the period, and
- 2 LIFO disclosures mentioned above.

国际会计准则第 2 号 存 货

(1993 年 11 月修订)

目 标

本号准则的目标，是对历史成本制度下存货的会计处理作出规定。作为一项资产所要确认并且需要结转到有关收入被确认时为止的成本金额，是存货会计的主要课题。本号准则对成本的确定及其随后费用的确认，包括其减记到可变现净值等，提供实务方面的指导。此外，本号准则还对费用分配到存货所采用的成本计算方法提供指导。

范 围

1. 本号准则适用于按历史成本制度编制的财务报表对存货的会计处理，但不包括对如下项目的会计处理：

(1) 根据建筑合同所产生的在建工程，包括与此直接有关的劳务合同（见国际会计准则第 11 号“建筑合同”）；

(2) 金融工具；

(3) 诸如牲畜、农产品、林产品、矿产品之类的生产者存货，在一定程度上它们是根据某些行业已经良好建立的实务按可变现净值加以计量的。

2. 本号准则替代于 1975 年批准的国际会计准则第 2 号“在历史成本制度下对存货的估价和呈报”。

3. 第 1 (3) 段所提到的存货，在生产的某些阶段是用可变现净值加以计量的。例如，

当农作物已经取得丰收或矿产品已经得到提炼并且根据远期合同或政府担保销售不成问题，或者当存在着同类市场而可以忽视销售失败的风险时，就会发生这种情况。这些存货不属于本号准则的范围。

定 义

4. 本号准则所使用的下列术语，其规定的含义如下：

存货，是指：

- (1) 在正常经营过程为销售而持有的资产；
- (2) 为这种销售而处在生产过程中的资产；
- (3) 在生产或提供劳务过程中需要消耗的以材料和物料形式存在的资产。

可变现净值，是指在正常经营过程中估计销售价格减去完工和销售估计所需费用后的净额。

5. 存货包括为再售目的而购入和持有的货物，例如包括由零售商购入并且为了再售而持有的商品，以及为了再售而持有的土地和其他不动产等。此外，存货还包括企业已经生产完毕的制成品、正在生产的在制品和在生产过程中等待使用的材料和物料等。在提供劳务的情况下，存货包括了如第 16 段所描述的劳务费用，对此费用企业尚未确认有关的收入（见国际会计准则第 18 号“收入”）。

存货的计量

6. 存货应按成本与可变现净值中的低者来加以计量。

存货的成本

7. 存货的成本应由使存货达到目前场所和状态所发生的采购成本、加工成本和其他成本所组成。

采购成本

8. 存货的采购成本由采购价格、进口税和其他税（企业随后从税务当局获得的退税除外）以及可以直接归属于购买制成品、材料和劳务的运输费、手续费和其他费用所组成。商业折扣、回扣和其他类似的项目，可以在确定采购成本时扣除。

9. 采购成本可能还包括汇兑差异。这种差异可能是最近购买了用外币计价的存

货而直接引起的。这种情况虽然发生得较少，但却是国际会计准则第 21 号“外汇汇率变动的影响”的备选处理方法所允许的。当一种货币发生了严重的贬值，并且对它没有套期保值的实际措施，由此影响到负债不能结算时，会产生汇兑差异。计入采购成本的只限于这些汇兑差异，并且要求是在最近采购存货时发生的。

加工成本

10. 存货的加工成本包括直接与单位产品有关的费用，诸如直接人工等。在将材料转化成制成品的过程中，会发生各种固定和变动的生产间接费用，存货的加工成本还包括对这些间接费用的系统分配。固定的生产间接费用是指无论生产数量多少都保持相对不变的那些生产间接费用，诸如工厂建筑物和设备的折旧、维修费以及工厂的行政管理费等。变动的生产间接费用是指随着生产数量直接或几乎直接变动的那些生产间接费用，诸如间接材料和间接人工等。

11. 将固定的生产间接费用分配到加工成本之中，所依据的是生产设备的正常能力。正常能力是指在正常情况下考虑了由计划维修所损失的能力以后在许多期间或季节预期能够达到的平均产量。生产的实际水平如果接近正常能力，也可以被采用。分配到各生产单位的固定间接费用的金额，不会因为生产低下或厂房闲置而有所增加。未被分配的间接费用应在它们发生的期间作为费用加以确认。在例外高产的期间，分配到每个生产单位的固定间接费用会减少，从而使存货按较低的成本被加以计量。变动的生产间接费用应根据对生产设备的实际使用，将它们分配到每个单位产品之中。

12. 生产过程可能导致同时间不止一种产品的生产。例如，当生产联合产品或主副产品时，就是这种情况。当每种产品的加工成本不能单独辨认时，需要在合理与一致的基础上将它们进行分配。举例来说，可以按照每种产品相对的销售价值，或在产品可以单独分辨的生产阶段进行分配，或在生产完工时进行分配。大多数副产品从其性质上说是不重要的，在这种情况下，副产品通常按可变现净值加以计量并且其价值从主产品的成本中予以扣除，结果，主产品的帐面金额与其成本将不会有重大差异。

其他成本

13. 其他成本只有当它们是在使存货达到目前场所和状态过程中发生时，才能列入存货成本之中。例如，将非生产性间接费用成为特定客户设计产品的费用列入存货成本，也可能是恰当的。

14. 不能列入存货成本并且应在它们发生的期间确认为费用的一些项目，可以举例如下：

- (1) 浪费的材料、人工或其他生产费用的不正常金额；
- (2) 储存费用，除非是那些在进入下一生产阶段之前的生产过程中所必需的费用；
- (3) 无助于使存货达到目前场所和状态的行政管理间接费用；
- (4) 销售费用。

15. 在有限制的情况下，借款费用可以包括在存货成本之中。这些情况在国际会计准则第 23 号“借款费用”所允许的备选处理方法中，已作了明确。

劳务提供者的存货成本

16. 劳务提供者的存货成本主要由直接从事提供劳务的人员的人工和其他费用所组成，包括监管人员的人工和可归属的间接费用等。与销售和一般行政人员有关的人工和其他费用不包括在内，但应在它们发生的期间确认为费用。

成本的计量技术

17. 存货成本的计量技术，诸如标准成本法和零售法等，如果其结果接近成本，就可以方便地采用。标准成本是根据材料和物料、人工、效率以及生产能力的正常水平制定的，应对其定期进行检查，如有必要，应根据当前状况予以修订。

18. 在零售行业，通常采用零售法用以计量大量快速周转的存货，因为它们具有类似的毛利额并且也不可能用其他的成本计算方法进行计量。存货的成本是通过将存货的销售价值减去适当比例的毛利额加以确定的。在使用毛利额比例时，需要考虑已经降低至其原来的销售价格以下的水平标价的存货。对每一零售部门，通常采用的都是平均比例。

成本计算方法

19. 对于通常不能互相交换的存货项目以及为特定项目生产和存放的货物或劳务，其成本应按它们个别成本的具体辨认法加以确定。

20. 成本的具体辨认法是指将具体的成本归属于可辨认的存货项目的方法。这对于为特定项目存放的存货来说，是一种恰当的处理方法，无论它们是买入还是生产的。然而，当存在大量通常可以互相交换的存货项目时，使用成本的具体辨认法是不恰当的。在这种情况下，可以采用挑选保留在存货的项目的方法，以便获得对这一期间净损益的预定结果。

基准处理方法

21. 存货的成本，除了第 19 段所处理的那些以外，应按先进先出法或加权平均成本法加以确定。

22. 先进先出法假定，先买入或生产的存货项目先卖出，结果保留在期末存货中的项目都是最近买入或生产的那些项目。按照加权平均成本法，每一项目的成本是根据期初类似项目的成本以及在这一期间买入或生产的类似项目的成本的加权平均数加以确定的。此平均数应根据企业的情况，或以期间为基础，或以每批新到货为基础加以计算。

允许的备选处理方法

23. 存货的成本，除了第 19 段所处理的那些以外，应按后进先出法加以确定。

24. 后进先出法假定，后购买或生产的存货项目先卖出，结果保留在期末存货中的项目，都是最先买入或生产的那些项目。

可变现净值

25. 如果存货遭到损坏，或者全部或部分遭到废弃，或者导致其销售价格降低，存货的成本就可能得不到补偿。此外，如果到完工或完成销售，所估计发生的费用有所增加，存货成本也可能得不到补偿。将存货成本减记到可变现净值这种实务，是与资产不能按照高于它们销售或使用预期能够实现的金额记载这种观点相吻合的。

26. 存货通常以逐项为基础，减记到可变现净值。但在某些情况下，将类似或相关的项目分组，也许是恰当的。当与同一生产线有关的存货项目具有类似的目的或最终用途，在相同的地理区域生产或销售，并且实际上也不可能将它们与这一生产线的其他项目分开估价时，就可能采用分组。存货不宜以分类为基础进行减记，例如将制成品分为一类，或将某一特殊行业或地理分部的所有存货都分成一类。劳务提供者通常就每项单独计算销售价格的劳务进行成本积累，因此，每一项这样的劳务就作为单独的项目处理。

27. 预计可变现净值，是以对存货预期可以实现的金额作出估计时能够获得的最可靠的证据为基础的。这些预计应考虑在会计期间结束以后所发生事项对价格或成本波动的直接影响，只要这类事项能够证实其在会计期间结束时所存在的状态。

28. 对可变现净值的预计，还应考虑持有存货的目的。例如，为满足公司销售或劳务合同而持有的存货量的可变现净值是以合同价格为基础的。如果持有的存货量超出了销售

合同所规定的数量，超出部分的可变现净值应以一般销售价格为基础。由于公司销售合同规定的数量超出了存货持有量所产生的或有损失以及由公司购货合同所产生的或有损失，应根据国际会计准则第 10 号“或有事项和资产负债表日以后发生的事项”加以处理。

29. 用于生产存货的材料和其他物料，不能减记到其成本以下，如果用其生产的制成品预计可按成本或更高的价格出售的话。然而，当材料价格的下跌可以表明制成品的成本将超过可变现净值时，那么该材料就应减记到可变现净值。在这种情况下，材料的重置成本可能是其可变现净值最可行的计量基础。

30. 在随后的每一个期间都需要对可变现净值作出新的估价。当以前使存货减记到其成本以下的条件不再存在时，被减记的金额需要转回，从而使新的帐面金额成为成本与经修订过的可变现净值两者中的较低者。例如，某一存货项目由于其售价降低而按可变现净值记帐，但在随后的期间该存货项目依然在库并且售价已经提高，在这种情况下，就需要按上述方法处理。

作为费用的确认

31. 当存货被出售时，这些存货的帐面金额应在有关收入被确认的期间作为费用被确认。存货因减记到可变现净值而被减记的任何金额以及存货的所有损失，都应在减记或损失发生的期间作为费用被确认。由于可变现净值增加使得存货被减记的金额有一部分需要转回时，被转回的任何金额应在转回的期间冲减已确认为费用的存货金额。

32. 将已售存货的帐面金额确认为费用的过程导致了费用与收入的配比。

33. 某些存货，例如作为自建物业、厂房和设备使用的存货等，可能应分配到其他资产帐户。按这种方式分配给其他资产的存货，应在这种资产的使用年限期间确认为费用。

揭 示

34. 财务报表应揭示如下内容：

- (1) 计量存货所采用的会计政策，包括所使用的成本计算方法等；
- (2) 存货的帐面总金额和适合企业情况分类的各类存货的帐面金额；
- (3) 按可变现净值记载的存货的帐面金额；
- (4) 根据第 31 段在会计期间确认为收入的任何减记金额的转回额；
- (5) 根据第 31 段导致在货的减记被转回的情况或事项；
- (6) 为负债作担保的存货的帐面金额。

35. 各类存货的帐面金额和这些资产的变化范围，对财务报表的使用者来说是有用的资料。存货一般分为商品、生产物料、材料、在制品和制成品。劳务提供者的存货可能就被描述为在制品。

36. 当存货的成本根据第 23 段所允许的备选处理方法采用后进先出法确定时，财务报表应该揭示资产负债表所反映的存货金额与以下任一金额之间的差额：

- (1) 根据第 21 段确定的金额与可变现净值两者中较低者；
- (2) 在资产负债表日的现行成本与可变现净值两者中较低者。

37. 财务报表应该揭示下列两者之一：

- (1) 在会计期间确认为费用的存货成本；
- (2) 在会计期间确认为费用，按性质分类，应用于收入的经营费用。

38. 在会计期间确认为费用的存货成本由先前包括在已售存货项目计量中的那些费用、尚未分配的生产间接费用和生产费用中的非正常金额所组成。企业根据情况需要还可能列入其他诸如销售费用之类的费用。

39. 某些企业采用了不同格式的损益表，以致在报表中揭示的是另一些金额，而不是在会计期间确认为费用的存货成本。根据这种不同的格式，企业揭示的是为这一期间的收入而使用，按其性质分类的经营费用的金额。在这种情况下，企业应将原辅材料、人工费用和其他经营费用作为所确认的费用，连同这一期间存货变动的净额一起加以揭示。

40. 将存货成本减记到可变现净值，可能由于其具有一定的规模、影响或者由于其性质，从而需要根据国际会计准则第 8 号“本期净损益、基本错误和会计政策的变更”的要求加以揭示。

生效日期

41. 本号国际会计准则，对从 1995 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表生效。

IAS 7: Cash Flow Statements

IAS 7, Cash Flow Statements, became effective for financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1994.

Summary of IAS 7

- I The cash flow statement is a required basic financial statement.
- I It explains changes in cash and cash equivalents during a period.

- l Cash equivalents are short-term, highly liquid investments subject to insignificant risk of changes in value.
- l Cash flow statement should classify changes in cash and cash equivalents into operating, investing, and financial activities.
- l Operating: May be presented using either the direct or indirect methods. Direct method shows receipts from customers and payments to suppliers, employees, government (taxes), etc. Indirect method begins with accrual basis net profit or loss and adjusts for major non-cash items.
- l Investing: Disclose separately cash receipts and payments arising from acquisition or sale of property, plant, and equipment; acquisition or sale of equity or debt instruments of other enterprises (including acquisition or sale of subsidiaries); and advances and loans made to, or repayments from, third parties.
- l Financing: Disclose separately cash receipts and payments arising from an issue of share or other equity securities; payments made to redeem such securities; proceeds arising from issuing debentures, loans, notes; and repayments of such securities.
- l Cash flows from taxes should be disclosed separately within operating activities, unless they can be specifically identified with one of the other two headings.
- l Investing and financing activities that do not give rise to cash flows (a nonmonetary transaction such as acquisition of property by issuing debt) should be excluded from the cash flow statement but disclosed separately.

国际会计准则第 7 号 现金流量表

(1992 年 12 月修订)

目 的

有关企业现金流量的信息，有助于为财务报表的使用者评价企业形成现金和现金等价物的能力以及企业使用这些现金流量的需要提供依据。使用者进行经济决策，需要对企业形成现金和现金等价物的能力及其时间性与确定性作出评价。

本号准则的目的是要求提供企业现金和现金等价物变化的信息。这种信息采用现金流量表的形式加以提供。该表对会计期间源于经营、投资和融资业务的现金流量进行了分类。

范 围

1. 企业应根据本号准则的要求编制现金流量表，并且应将它作为每期需呈报的财务报表的不可分割的一部分来加以呈报。

2. 本号准则替代于 1977 年 6 月批准的国际会计准则第 7 号“财务状况变动表”。

3. 企业财务报表的使用者关心企业是如何形成现金和现金等价物的。不论企业业务的性质如何，也不论是否可如同金融机构一样，将现金视作企业的产品，都是如此。企业需要现金，基本上是出于相同的原因，尽管其创造收益的主营业务可能不同。企业需要用现金来从事经营、偿付债务，并向投资者提供回报。因此，本号准则要求所有企业呈报现金流量表。

现金流量信息的作用

4. 当现金流量表结合其他财务报表一起使用时，所提供的信息能使使用者评价企业净资产的变动、财务结构（包括流动性和偿债能力），以及企业为适应环境和时机的变化而影响现金流量的金额和时间的能力。现金流量的信息有助于评价企业形成现金和现金等价物的能力，并使使用者能够建立评价和比较不同企业未来现金流量的现值的模式。它还提高了不同企业经营业绩报告的可比性，因为它消除了对相同交易和事项采用不同会计处理的影响。

5. 关于以往现金流量的信息常用来作为未来现金流量的金额、时间和确定性的指标。它还有助于复核过去对未来现金流量所作估计的准确性，以及检查获利能力、净现金流量与价格变动影响之间的关系。

定 义

6. 本号准则所用的下列术语具有特定的含义：

现金，包括库存现金和活期存款。

现金等价物，是指随时能转变为已知金额的现金的短期投资，其流动性高，价值变动的风险小。

经营业务，是指创造收益的主营业务以及不属于投资或融资业务的其他业务。

投资业务，是指取得和处理长期资产以及不包括现金等价物在内的其他投资。

融资业务，是指导致企业的权益资本以及借款的规模和结构产生变化的业务。

现金和现金等价物

7. 持有现金等价物的目的，是为了满足支付短期现金的需要，而不是为了投资或其他目

的。能作为现金等价物的投资，必须可以随时转变为已知金额的现金，并且价值变动的风险较小。因此，一项投资，当其期限较短时，如期限为从购买日期开始三个月或不到三个月，通常才可作为现金等价物。权益性投资不包括在现金等价物之内，除非其实质上属于现金等价物。例如，在靠近到期日购买的并且规定了赎回日期的优先股即属此类。

8. 银行借款一般视为融资业务。但是，在有些国家，需要即时偿还的银行透支也属于企业现金管理的一部分。在这种情况下，银行透支也包括在现金和现金等价物之中。这种筹资举措的特点是银行往来余额经常在结存和透支之间波动。

9. 现金流量不包括现金或现金等价物的组成项目之间的变动，因为这些内部组成部分是企业现金管理的一部分，而不属于经营、投资和融资业务。现金管理包括将多余现金投资于现金等价物。

现金流量表的呈报

10. 现金流量表应按经营、投资和融资业务分类报告当期的现金流量。

11. 企业应以最适合企业业务的方式，呈报源于经营、投资和融资业务的现金流量。根据业务分类提供信息，可以使使用者据以评价这些业务对企业财务状况、企业现金和现金等价物的金额的影响。这类信息还可以用于评价这些业务之间的关系。

12 一项单一的交易可能包括列作不同分类的现金流量。例如，当以现金偿还贷款的利息和本金时，利息因素可以归类为经营业务，本金因素则归类为融资业务。

经营业务

13. 经营活动形成的现金流量的金额是一个重要的指标，通过它可以判断在不依靠外部资金来源的情况下，企业经营形成的现金流量是否足以偿还贷款、维持企业的经营能力、派发股利以及进行新的投资。有关以往经营形成的现金流量具体构成的资料，结合其他资料，有助于预测未来经营形成的现金流量。

14. 源于经营业务的现金流量主要来自企业创造收益的主营业务。因此，这些现金流量一般产生于决定企业净损益的交易或其他事项。源于经营业务的现金流量列举如下：

- (1) 销售产品和提供劳务所获得的现金收入；
- (2) 特许权、服务费、佣金和其他收益的现金收入；

- (3) 向货物供应者和劳务提供者支付现金;
- (4) 向雇员或代雇员支付现金;
- (5) 保险企业在有关保险金、索赔、年金和其他保险单利益方面的现金收入和现金支出;
- (6) 缴纳所得税的现金支出或税款退还, 除非这些收支能具体确认为属于融资或投资业务;
- (7) 签订交易或贸易合同而形成的现金收入或支出。

有些交易, 如出售厂房, 可能会产生应计入净损益的利得或损失。但是, 与该类交易有关的现金流量属于源于投资业务的现金流量。

15. 企业出于商业交易目的, 可能持有证券或贷款, 这种情况类似于专为出售而购买的存货。因此, 购买和出售交易证券形成的现金流量归类为源于经营业务。与此类似, 金融机构的预付现金和贷款通常归类为经营业务, 因为这与企业创造收益的主营业务有关。

投资业务

16. 单独揭示源于投资业务的现金流量是重要的, 因为这种现金流量代表了有多少支出已用于为了产生未来收益和现金流量的投资业务。源于投资业务的现金流量列举如下:

- (1) 购置不动产、厂房和设备。无形资产及其他长期资产的现金支出。这些支出包括与已资本化的开发费用以及自行建造的不动产、厂房和设备有关的支出;
- (2) 出售不动产、厂房和设备、无形资产及其他长期投资的现金收入;
- (3) 购买其他企业的权益或债务工具以及合营企业中的权益的现金支出 (不包括购买视同现金等价物的证券或出于商业交易目的持有的证券的现金支出);
- (4) 出售其他企业的权益或债务工具以及合营企业中的权益的现金收入 (不包括出售视同现金等价物的证券或出于商业交易目的持有的证券的现金收入);
- (5) 给其他方的预付现金和贷款 (不包括金融机构的预付现金和贷款);
- (6) 其他方偿还预付现金和贷款的现金收入 (不包括金融机构的预付现金和贷款);
- (7) 期货合同、远期合同、期权合同和掉期合同的现金支出, 一 74 一但不包括出于商业交易目的的合同或归类为融资业务的现金支出;
- (8) 期货合同、远期合同、期权合同和掉期合同的现金收入, 但不包括出于商业交易目的的合同或归类为融资业务的现金收入。

如果一项合同按对某一认定状况的套期保值进行核算, 该合同的现金流量应以同样的方

式归类为被套期保值状况的现金流量。

融资业务

17. 单独揭示融资业务形成的现金流量是重要的，因为这有助于资本提供者预计企业对未来现金流量的要求。源于融资业务的现金流量列举如下：

- (1) 发行股票或其他权益性工具的现金收入；
- (2) 因赎回企业股份而付给其所有人的现金；
- (3) 通过债券、贷款、票据、公司债、抵押以及其他短期或长期借款所获得的现金收入；
- (4) 偿还贷款的现金支出；
- (5) 承租人偿还与融资租赁有关的未清偿债务的现金支出。

源于经营业务的现金流量的报告

18. 企业应按下列方法中的一种报告源于经营业务的现金流量：

- (1) 直接法，即揭示现金收入总额和现金支出总额的主要类别；
- (2) 间接法，即在净损益的基础上，调整非现金性交易的影响，调整过去或未来经营业务现金收入或支出的任何递延或应计项目，以及与源于投资与融资的现金流量有关的收入或费用项目。

19. 应鼓励企业采用直接法报告源于经营业务的现金流量。直接法提供了有助于估计未来现金流量但不能通过间接法获得的信息。在直接法下，主要类别的收入总额和现金支出总额的信息可通过下列途径之一获得：

- (1) 企业的会计记录；
- (2) 按下列事项调整销售收入、销售成本（金融机构为利息收入和类似收入、利息费用和类似费用）以及损益表内的其他项目：

- ① 当期存货和经营性应收应付款项的变动；
- ② 其他非现金项目；
- ③ 对投资或融资的现金流量产生现金影响的其他项目。

20. 在间接法下，源自经营业务的净现金流量通过按下列事项调整净损益来确定：

- (1) 当期存货和经营性应收、应付款项的变动；

(2) 非现金项目，如折旧、准备、递延税项、未实现的外汇损益、联营企业的未分配利润以及少数股权；

(3) 对投资或融资的现金流量产生现金影响的所有其他项目。

在间接法下，源于经营业务的净现金流量，还可以通过列示损益表内的收入和费用项目以及当期存货和经营性应收、应付款项的变动情况来反映。

源于投资和融资业务的现金流量的报告

21. 企业应单独报告源于投资和融资业务的现金收入总额和现金支出总额的主要类别，但第 22 段和第 24 段所述的现金流量应以净额为基础予以报告。

以净额为基础报告现金流量

22. 源于下列经营、投资或融资业务的现金流量应以净额为基础予以报告：

- (1) 当现金流量反映了顾客而不是企业的业务时，代顾客收取和交付的现金；
- (2) 周转快、金额大、期限短的项目的现金收入和支出。

23. 第 22 (1) 段所指的现金收入和支出列举如下：

- (1) 银行活期存款的吸收和偿还；
- (2) 投资企业代顾客持有的资金；
- (3) 为物业所有者代收并转付给所有者的租金。

第 22 (2) 段所指的现金收入和支出是指为以下项目预付和偿还的款项：

- (1) 与持信用卡的顾客有关的大额款项；
- (2) 投资项目的购买和出售；
- (3) 其他短期借款，如期限为三个月或三个月以内的借款。

24. 金融机构源于下列各项业务的现金流量应以净额为基础予以报告：

- (1) 吸收和偿还有固定到期日的存款的现金收入和支出；
- (2) 向其他金融机构拆放和提取存款；
- (3) 对顾客的预付现金和贷款以及预付现金和贷款的收回。

外币现金流量

25. 外币交易产生的现金流量应以企业的报告货币加以记录，外币金额应按现金流量形成日期的报告货币与外币之间的汇率进行换算。

26. 国外附属公司的现金流量应采用现金流量形成日期的报告货币与外币之间的汇率进行换算。

27. 报告以外币计价的现金流量，应采用与国际会计准则第 21 号“外币汇率变动影响的会计”一致的方法。该准则允许使用与实际汇率接近的汇率。例如，某一期间的加权平均汇率可以用于记录外币交易或换算国外附属公司的现金流量。但是国际会计准则第 21 号不允许采用资产负债表日的汇率来换算国外附属公司的现金流量。

28. 外币汇率变动所产生的未实现损益不是现金流量。但是，汇率变动对所持有的或到期的以外币计价的现金和现金等价物的影响应在现金流量表中报告，以便调节期初和期末的现金和现金等价物。该项金额应与源于经营、投资和融资业务的现金流量分开呈报，并且如果现金流量按期末汇率报告，还应包括可能存在的换算差异。

非 常 项 目

29. 与非常项目有关的现金流量应按源于经营、投资或融资业务作适当的归类，并单独揭示。

30. 与非常项目有关的现金流量在现金流量表中应按源于经营、投资或融资业务作单独的揭示，以便让使用者能够理解它们的性质以及它们对企业目前和未来现金流量的影响。这些揭示是在国际会计准则第 8 号“非常项目、基本错误和会计政策的变更”要求揭示非常项目的性质和金额的基础上的补充要求。

利息和股利

31. 由已收取和已支付的利息和股利产生的现金流量应分项单独揭示。每一项目均应按各期一致的方法将其归类为经营、投资或融资业务。

32. 在某一期间已支付的利息的总额，不论它是否在损益表中已确认为费用，或者根据国际会计准则第 23 号“借款费用”所允许的备选方法已予以资本化，都应在现金流量表中揭示。

33. 就金融机构而言，已支付的利息和已收取的利息与股利，通常被归类为源于经营业务的现金流量。但是，就其他企业而言，如何对该现金流量分类尚未达成共识。已支付的利息和已收取的利息与股利可以归类为源于经营业务的现金流量，因为它们涉及净损益的确定。另外已支付的利息和已收取的利息与股利也可以归类为源于融资业务的现金流量和源于投资业务的现金流量，因为它们是获得资金来源或投资回报的成本。

34. 已支付的股利可以归类为源于融资业务的现金流量，因为它是获得资金来源的成本。另外，已支付的股利也可归类为源于经营业务的现金流量的组成部分，以便帮助使用者确定企业用源于经营业务的现金流量支付股利的能力。

所 得 税

35. 所得税的现金流量应单独揭示，并应归类为源于经营业务的现金流量，除非能具体确认其源于融资和投资业务。

36. 所得税由产生现金流量的交易所产生，这些现金流量在现金流量表中被归类为源于经营、投资或融资业务的现金流量。纳税支出可能容易被确认为源于投资或融资活动，但有关税金的现金流量通常却难以辨认，并可能在不同的期间由所依存的交易的现金流量所产生。因此，已付的税金通常可归类为源于经营业务的现金流量。但是，当能确认税金的现金流量是由某项交易所产生，而该交易又能产生归类为源于投资或融资业务的现金流量时，将税金的现金流量归类为源于投资或融资业务是恰当的。如果税金的现金流量已分配给一种以上的业务，已付税金的总额应予以揭示。

对附属公司、联营企业和合营企业的投资

37. 当采用权益法或成本法核算对联营企业或附属公司的投资时，投资者仅限于在现金流量表中报告其自身和被投资企业之间的现金流量，如股利和预付款项。

38. 企业如采用比例合并方法报告其在共同控制实体中的权益（见国际会计准则第 31 号

“合营中权益的财务报告”)，在合并现金流量表中应包括其在共同控制实体的现金流量中的份额。企业如采用权益法报告该权益，在现金流量表中应包括有关共同控制实体的现金流量，以及它与共同控制实体之间的分配和其他款项往来。

附属公司和其他经营单位的收购和出售

39. 收购和出售附属公司及其他经营单位所形成的现金流量总额；应归类为源于投资业务单独呈报。

40. 企业应揭示本期与收购和出售附属公司及其他经营单位有关的下列各项的总额：

- (1) 收购或出售的总价款；
- (2) 收购或出售价款中用现金或现金等价物支付的部分；
- (3) 在收购或出售的附属公司和经营单位中，现金和现金等价物的金额；
- (4) 在收购或出售的附属公司和经营单位中，按各主要类别汇总的现金和现金等价物之外的资产和负债余额。

41. 以同一项目单独反映收购和出售附属公司及其他经营单位对现金流量的影响，同时单独揭示所取得或处理的资产和负债的金额，有助于将该类现金流量与源于其他经营、投资和融资业务的现金流量区分开来。出售对现金流量的影响，不应在收购形成的现金流量中扣除。

42. 作为收购和出售的价款而支付或收取的现金的总额，在现金流量表中应按减去所收购或出售的附属公司和其他经营单位的现金和现金等价物之后的净额予以报告。

非现金交易

43. 不需使用现金或现金等价物品的投资和融资交易不应包括在现金流量表内。这类交易应采用提供与投资 and 融资业务相关的所有信息的方式，在财务报表的其他地方加以揭示。

44. 很多投资和融资业务尽管确实影响企业的资本和资产结构，但对目前的现金流量没有直接影响。将非现金交易排除在现金流量表之外，是与现金流量表的目的相一致的，因为这些项目不涉及当期的现金流量。非现金交易列举如下：

- 以直接形成有关负债方式或融资租赁方式购置资产；
- 以发行股份方式收购企业；

将债务转换为权益。

现金和现金等价物的构成

45. 企业应揭示现金和现金等价物的构成，并应呈报在现金流量表中的金额与在资产负债表中报告的同等项目的金额之间的对照。

46. 鉴于在世界范围内现金管理实务和融资安排有所不同，为了遵循国际会计准则第 1 号“会计政策的揭示”的要求，企业应揭示确定现金和现金等价物的构成所采用的政策。

47. 确定现金和现金等价物所采用的政策的变化的影响，例如：以前作为企业投资组合一部分考虑的金融工具分类变化的影响，应根据国际会计准则第 8 号“非常项目基本错误和会计政策的变更”来报告。

其 他 揭 示

48. 企业应揭示其持有的但不能供集团使用的大额现金和现金等价物的金额，并一同提供管理当局说明。

49. 在很多情况下，企业所持有的现金和现金等价物不能供集团使用。例如，附属公司在存在外汇管制和其他法律限制的国家从事经营活动，其持有的现金和现金等价物不能供母公司和其他附属公司用于一般用途。

50. 附加信息关系到使用者对企业财务状况和偿债能力的理解，因此，应鼓励连同管理当局的说明一起揭示这种信息。附加信息包括：

(1) 可用于未来经营业务和结算资本承诺的未动用借款额度的金额，对使用该额度的限制条件应作出说明；

(2) 在采用比例合并法时所报告的与合营企业中的权益有关的，源于经营、投资和融资各业务的现金流量的总额；

(3) 在维持经营能力所需现金流量之外的、表明经营能力增加的现金流量的总额；
所报告的各个行业分部和地区分部的经营、投资和融资业务所产生的现金流量的金额（见国际会计准则第 14 号“按分部报告财务信息”）。

51. 单独揭示能够表明经营能力的现金流量和维持经营能力所需的现金流量，有助于使用者确定企业是否的足够的投资来维持其生产能力。企业没有足够的投资来维持其经营能力，可能是出于目前偿债或向所有者分配的目的，而损害了未来的获得能力。

52. 揭示分部的现金流量，能使使用者更好地理解总体业务的现金流量与其组成部分的

现金流量之间的关系，以及分部现金流量的获取能力和变动情况。

生 效 日 期

53. 本号国际会计准则，对从 1994 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表生效。

IAS 8: Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies

IAS 8 (revised 1993), became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1995.

IAS 8 disclosure requirements for discontinued operations have been replaced by IAS 35: Discontinuing Operations. IAS 35 became operative for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1999.

IAS 40: Investment Property, amended paragraph 44, which also is now set in bold italic type. IAS 40 was operative for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2001.

One SIC Interpretation relates to IAS 8:

SIC 8: First-Time Application of IASs as the Primary Basis of Accounting.

Summary of IAS 8

- I Separate disclosure of extraordinary items of profit or loss is required on the face of the income statement, after the total of profit or loss from ordinary activities. Such extraordinary items are rare and beyond management control. Examples are expropriation of assets and effects of natural disasters.
- I Items of income or expense arising from ordinary activities that are abnormal because of their size, nature or incidence are separately disclosed, usually in the notes.
- I A change in accounting estimate should be reflected prospectively. The nature and effect of the change should be disclosed, even if the effect will only be significant in a future period. If the effect cannot be quantified, that fact should be disclosed.
- I A correction of a fundamental error should be treated as a prior period adjustment (benchmark) or recognised in current profit or loss (allowed alternative). The nature and effect of the change in the current and prior periods should be disclosed.
- I A change in accounting policy should be treated retrospectively by restating all prior periods presented and adjusting opening retained earnings (benchmark). If the adjustments relating to prior periods cannot be reasonably determined, the change may be accounted for prospectively. An allowed alternative for the adjustment arising from a retrospective change in accounting policy is to include it in the determination of the net profit or loss for the current period.
- I Disclosure is required of the reasons for and effect and accounting treatment of the change.
- I A change in accounting policy should be made only if required by statute or by an accounting standard-setting body, or if the change results in a more appropriate presentation of financial statements.
- I IAS 8 disclosure requirements for discontinued operations have been replaced by IAS 35.

国际会计准则第 8 号 本期净损益、基本错误和会计政策的变更

(1993 年 12 月修订)

本期净损益、基本错误和会计政策的变更

(1993 年 12 月修订)

目 的

本号准则的目的是对损益表中某些项目的分类、揭示和会计处理作出规定，以便使所有的企业均在一致的基础上编制和呈报损益表。这不仅增强了与企业前期财务报表的可比性，而且也增强了与其他企业财务报表的可比性。因此，本号准则要求对非常项目进行分类和揭示，并且揭示正常经营活动所产生的损益中的某些项目。本号准则还对会计估计的变化、会计政策的变更以及基本错误的更改规定了处理方法。

范 围

1. 本号准则应在损益表呈报由正常活动和非常项目产生的损益，以及在对会计估计的变化、基本错误的更改和会计政策的变更进行核算时予以采用。

2. 本号准则替代于 1977 年批准的国际会计准则第 8 号“非常项目、前期项目和会计政策的变更”。

3. 本号准则涉及对本期净损益中某些项目的揭示。除了按其他国际会计准则，包括国际会计准则第 5 号“财务报表应揭示的信息”所要求的其他揭示外，还应作出这些揭示。

4. 本号准则还涉及与中断经营有关的某些揭示，但不涉及与中断经营有关的确认与计量问题。

5. 非常项目、基本错误和会计政策的变更的税务影响应按国际会计准则第 12 号“所得税会计”的要求进行核算和揭示。国际会计准则第 12 号中提到的“特殊项目”，应视为本号准则所定义的“非常项目”。

定 义

6. 本号准则所用的下列术语，具有特定的含义。

非常项目，是指由明显区别于企业正常活动的事项成交易所产生的收益或使用，因此不会经常或定期发生。

正常活动，是指企业所从事的作为其业务组成部分的所有活动，以及企业为促进这些活动的完成附带或因这些活动而产生的相关活动。

中断经营，是一项经营项目的出售或放弃的结果，该经营项目代表了企业一个独立、主要的业务种类，并且该经营项目的资产、净损益和活动能够从实物上、经营上和财务报告的目的上加以区分。

基本错误，是指本期发现的错误，它们是如此重大以致使以前某一期或若干期的财务报表在发布时，就不再被认为是可靠的。

会计政策，是指企业在编制和呈报财务报表时所采用的具体原则、基础、惯例、规则和实务。

本期净损益

7. 除非国际会计准则另有要求或允许有别的做法，否则，在本期确认的所有收益和费用项目，均应计入本期净损益之中。

8. 通常，本期确认的所有收益和费用项目，均应计入本期净损益。这包括非常项目和会计估计变化的影响。然而，也可能存在某些项目不能计入本期净损益的情况。本号准则涉及两类这样的情况：基本错误的更改和会计政策变更的影响。

9. 其他国际会计准则涉及一些可能满足概念结构中收益或费用的定义，但通常不能计入净损益的项目。这方面的例子包括价值重估盈余（见国际会计准则第 16 号“不动产、厂房和设备”）以及由换算国外实体的财务报表所产生的利得和损失（见国际会计准则第 21 号“外汇汇率变动的影响”）。

10. 本期净损益由以下内容组成，其中每一项均应在损益表上予以揭示：

- （1）正常活动产生的损益；
- （2）非常项目。

非常项目

11. 每一项非常项目的性质和金额均应单独揭示。

12. 实际上，包括在本期净损益中的所有收益和费用项目都是在企业正常的经营活动过程中产生的。因此，只是在极少数情况下，事项和交易才会产生非常项目。

13. 事项或交易是否属于企业的正常活动，取决于与企业正常业务相关的事项或业务的性质，而不是取决于这些事项预计发生的频率。因此，某一事项或交易对一个企业来说可能是非常项目，对另一企业来说则可能不是。例如，因地震而蒙受的损失可能被许多企业认为是非常项目。然而，因地震产生的投保人的索赔，对于给该风险进行保险的保险公司来说，却不能被视为非常项目。

14. 对大多数企业而言，通常产生非常项目的事项或交易的情况包括：

- (1) 资产被没收；
- (2) 地震或其他自然灾害。

15. 每一项非常项目的性质和金额，可以在损益表上揭示，如果在报表附注中揭示，则所有的非常项目的总金额，应在损益表上揭示。

正常活动的损益

16. 如果正常活动的损益中收益和费用项目金额较大、性质特殊或影响较大，以致揭示它们关系到对企业本期业绩的说明，在此情况下，应单独揭示这些项目的性质和金额。

17. 虽然在第 16 段中描述的收益和费用项目不是非常项目，但这些项目的性质和金额对于财务报表的使用者了解和预测企业财务状况和业绩可能至关重要。这些信息通常应在财务报表附注中予以揭示。

18. 根据第 16 段的规定，应对收益和费用项目作单独揭示的情况包括：

- (1) 将存货的价值减记至其可变现净值，或将不动产、厂房和设备价值减记至其可收回的金额以及这类减记金额的转回；
- (2) 企业活动的重整和重整费用准备金的转回；
- (3) 不动产、厂房和设备项目的处置；
- (4) 长期投资的处置；
- (5) 中断经营；
- (6) 诉讼清算；
- (7) 其他准备金的转回。

中断经营

19. 如果对投资或其他主要资产的处置可能很重要，就需要对有关收益或费用项目进行揭示。有时企业会出售或放弃一项能与其他业务活动相区别的单独和主要的经营项目，比如根据国际会计准则第 14 号“按分部报告会计信息”所确定的分部。如果这构成本号准则定义的中断经营，则第 20 段中所要求的揭示是与财务报表的使用者相关的。

20. 对每一项中断经营，均应作出如下的揭示：

- (1) 中断经营的性质；
- (2) 根据国际会计准则第 14 号“按分部报告财务信息”所报告的行业和地区分部；
- (3) 为会计的目的所确认的中断的生效日期；
- (4) 中断的方式（出售或放弃）；
- (5) 中断所产生的损益以及用于计量该损益的会计政策；
- (6) 本期正常经营活动形成的收入和损益，以及前期列报的相应金额。

21. 中断经营的结果通常应计入正常活动的损益之中。然而，在极少数情况下，中断经营明显不是由正常活动的事项或交易引起的，因而不会经常或定期发生，由中断所产生的收益或费用应作为非常项目处理。例如，如果一个附属公司被外国政府没收，由此形成的收益或费用可以视为非常项目。第 20 段的揭示要求适用于所有的中断经营，包括那些导致非常项目产生的中断经营。

22. 如果在财务报表签发日期就已经知道经营项目在资产负债表日以后发生中断或将要发生中断，应按第 20 段规定的要求进行揭示，并且所揭示的信息应以能够可靠地估计为限。

会计估计的变化

23. 由于受经营活动内在的不确定因素的影响，许多财务报表项目不可能被精确地计量，而只能加以估计。估计过程涉及根据最近所能获得的资料作出的判断。比如，需要估计的事项包括坏帐、存货的废置、折旧性资产的使用年限或其经济利益被消耗的预期模式。合理运用估计是编制财务报表的基本程度，并不会因此削弱财务报表的可靠性。

24. 如果估计所依据的情况发生变化或由于新的信息、更多的经验或后来的发展，可能需要对估计进行修订。按其性质，对估计的修订并不会引起对非常项目或基本错误定义的调

整。

25. 有时，很难区分会计政策的变更和会计估计的变化。在这种情况下，应将这种变化看成是会计估计的变化，并作出恰当的揭示。

26. 会计估计的变化的影响，应计入下列会计期间的净损益之中。

(1) 发生变化的期间（如变化仅影响本期）；

(2) 发生变化的期间和未来期间（如变化对两者均有影响）。

27. 会计估计的变化可能只影响本期，也可能对本期和未来期间均有影响。例如，对坏帐金额估计的变化只影响本期，因此，应立即确认。但是，折旧性资产的估计使用年限或其经济利益被消耗的预期模式的变化，既影响本期的折旧费用，又影响该资产剩余使用年限内各期的折旧费用。在上述两种情况下，与本期有关的变化影响应在本期确认为收入或费用，而对未来会计期间的变化影响（如果有的话），则应在未来期间予以确认。

28. 会计估计的变化的影响，应包括在与以前为该估计所使用的相同的损益表类别之中。

29. 为了确保财务报表在不同期间之间的可比性，当以前计入正常活动的损益中的估计发生会计估计的变化时，这种变化的影响仍应计入净损益的那一组成部分之中。当对以前列为非常项目的估计作出会计估计的变化时，这种变化的影响也应作为非常项目予以报告。

30. 凡对本期产生重大影响，或预计对以后有期会产生重大影响的会计估计的变化的性质和金额，都应进行揭示。如果不易确定金额，应揭示该事实。

基本错误

31. 以前某一期或若干期的财务报表的错误有可能在本期发现。这些错误可能产生于计算错误、会计政策应用错误、曲解事实、弄虚作假或粗心大意。对这些错误的更改通常应计入本期净损益之中。

32. 在极少数情况下，某项错误会对以前某一期或若干期的财务报表产生重大影响，从而使那些财务报表在其公布日就不再被认为具有可靠性。这种错误被称为基本错误。例如，一项不能执行的欺诈性合同的大额在产品或应收帐款，被列入前期财务报表之中。更改与前期有关的基本错误需要重新陈述可比资料或呈报附加的匡算资料。

33. 基本错误的更改可与会计估计的变化区别开来。就会计估计的性质而言，它只是个近似值，当获取了更多的信息时，估计可能需作修订。而以前无法可靠估计的或有事项的损益，并不构成基本错误的更改。

基准处理方法

34. 与前期有关的基本错误的更改金额，应通过调空留存收益的期初余额予以报告。除非无法做到，否则，应重新表述可比资料。

35. 财务报表如包括以前期间的可比资料，应如同基本错误在其发生当期已经更改一样予以呈报。因此，与呈报每一期间有关的更改金额，均应计入各相应期间的净损益之中。与将更改金额包括在财务报表的可比资料中之前的期间有关的更改金额，应调整最早期间的留存收益的期初余额。任何与以前期间有关的其他资料，如以往财务数据的汇总，均应重新表述。

36. 可比资料的重新表述并不一定会导致对已经股东批准或者已向管理当局注册或申报的财务报表进行修改。但国家法律可能会要求修改这类会计报表。

37. 企业应揭示下列内容：

- (1) 基本错误的性质；
- (2) 本期和以前各期所呈报的更改金额；
- (3) 与将更改金额包括在可比资料中之前的期间有关的更改金额；
- (4) 重新表述的可比资料或无法重新表述的有关情况。所允许的备选处理方法

38. 基本错误的更改金额应计入本期净损益之中。可比资料应按与前期财务报表所报告的同样方式予以呈报。按第 34 段的要求编制的附加匡算资料应予以呈报，除非无法做到这一点。

39. 基本错误的更改结果应计入本期净损益之中。但还应呈报附加资料（通常以单独栏目呈报），以便像已将基本错误在其发生的当期更改一样来反映本期以及以前各呈报期的净损益。对于要求在财务报表中包括与以前期间所呈报的财务报表一致的可比资料的国家，可能需要采用这种方法。

40. 企业应揭示下列内容

- (1) 基本错误的性质；
- (2) 在本期净损益中确认的更改金额；
- (3) 在呈报匡算资料的各期所包括的更改金额，以及将更改金额包括在匡算资料中以前的期间与这些期间有关的更改金额。如果不能呈报匡算资料，应揭示这一事实。

会计政策的变更

41. 使用者需比较企业在一个时期内的财务报表，以判断其财务状况、业绩和现金流量的趋势。因此，通常每期都应采用相同的会计政策。

42. 会计政策的变更只能按法令或会计准则制定机构的要求进行，或是在变更能更恰当地反映企业财务报表中的事项或交易时进行。

43. 如果新的会计政策能够产生更相关或更可靠的关于企业财务状况业绩或现金流量的信息，则能够对企业财务报表中的事项或交易作出更恰当的反映。

44. 下列情况并非会计政策的变更：

(1) 对实际上与以前发生的事项或交易不同的事项或交易采用的会计政策；

(2) 对以前未出现过的或不重要的事项或交易采用新的会计政策。

初次采用将资产以重估价值入帐的会计政策，属于会计政策的变更，但这涉及根据国际会计准则第 16 号“不动产、厂房和设备”或根据国际会计准则第 25 号“投资会计”作出的价值重估（如果合适的话）。因此，本号准则的第 49—57 段不适用于这类会计政策的变更。

45. 会计政策的变更可根据本号准则的要求采用追溯应用法或未来应用法。追溯应用法导致对各事项和交易采用新的会计政策，并如同过去一直在使用那样。因此，新会计政策应从这些项目的初始日开始应用。未来应用法是指将新会计政策应用于变更后出现的事项和交易，不需对以前期间的相应项目进行调整。因为没有重新计算现有余额，因此既不需调整留存收益的期初余额，也不需在报告本期净损益时作出调整。但是，新的会计政策应从变更日开始应用于现有余额。例如企业可能决定变更其对借款费用的会计政策，并按国际会计准则第 23 号“借款费用”允许的备选处理方法将该费用资本化。在采用未来应用法时，新的会计政策仅适用于会计政策变更日以后的借款费用。

国际会计准则的采用

46. 如果因采用国际会计准则而引起会计政策的变更，只要可能，应根据该国际会计准则中的特别过渡性规定进行会计处理。在没有过渡性规定的情况下，应根据第 49 段、第 52 段和第 53 段中的基准处理方法，或接第 54 段、第 56 段和第 57 段所允许的备选处理方法处理会计政策的变更。

47. 国际会计准则中的过渡性规定可能要求采用追溯应用法或未来应用法处理会计政策

的变更。

48. 如果企业尚未采用国际会计准则委员会已经公布但尚未生效的新的国际会计准则，应鼓励企业揭示未来的会计政策变更的性质并估计变更对净损益和财务状况将带来的影响。

会计政策的其他变更 基准处理方法

49. 会计政策的变更应采用追溯应用法，除非无法合理确定所产生的与前期有关的调整金额。所产生的任何调整应作为对留存收益期初余额的调整予以报告。除非无法做到，否则，可比资料应重新表述。

50. 财务报表如包括以前期间的可比资料，应如同新的会计政策一直被使用一样予以呈报。因此，为反映新的会计政策，可比资料应作重新表述。与将调整金额包括在财务报表之前的期间有关的调整金额，应调整最早呈报期间的留存收益的期初余额。任何有关以前期间的其他资料，比如以往财务数据的汇总，也应重新表述。

51. 可比资料的重新表述并不一定会导致对已经股东批准或者已向管理当局注册或申报的财务报表进行修订。但是国家法律可能会要求修改这类会计报表。

52. 根据第 49 段的要求，如果对留存收益期初余额的调整金额不能合理确定，应采用未来应用法变更会计政策。

53. 如果会计政策的变更对本期或所呈报的以前任何一个期间有重大影响，或者可能对以后期间有重大影响，企业应揭示以下内容：

(1) 变更的原因；

(2) 为本期和所呈报的各期作出的调整金额；

(3) 与将调整金额包括在可比资料中之前的期间有关的调整金额；

(4) 可比资料被重新表述或无法做到这一点的实际情况。会计政策的其他变更 允许的备起处理方法。

54. 除非无法合理确定所产生的与以前期间有关的调整金额，否则，应采用追溯应用法变更会计政策。所产生的任何调整金额均应计入本期净损益之中。可比资料应按在以前期间财务报表中所报告的那样予以呈报。并且，根据第 49 段要求，附加匡算的可比资料也应予以呈报，除非无法做到这一点。

55. 由于会计政策的变更而产生的调整金额，应计入本期净损益之中。但是，还应呈报附加的可比资料（通常以单独栏目呈报），以便如同新的会计政策一直在运用那样来反映本期

和所呈报的以前期间的净损益和财务状况。对于要求在财务报表中包括与以前期间所呈报的财务报表一致的可比资料的国家，可能需要采用这种方法。

56. 如果不能合理确定根据第 54 段的要求计入本期净损益的金额，会计政策的变更则应采用未来应用法。

57. 如果会计政策的变更对本期或所呈报的以前任何一期有巨大影响，或者可能对以后期间有重大群响，企业应揭示以下内容。

(1) 变更的原因；

(2) 在本期净损益中确认的调整金额；

(3) 在呈报匡算资料的各个期间所包括的调整金额，以及与将调整金额包括在财务报表中之前的期间有关的调整金额。如果呈报匡算资料不可行，则应揭示这种事实。

生 效 日 期

58. 本号国际会计准则，对从 1995 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表生效。

IAS 10: Events After the Balance Sheet Date

IAS 10 was approved by the IASC Board in March 1999 and became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2000.

Summary of IAS 10

- | an enterprise should adjust its financial statements for events after the balance sheet date that provide further evidence of conditions that existed at the balance sheet;
- | an enterprise should not adjust its financial statements for events after the balance sheet date that are indicative of conditions that arose after the balance sheet date;
- | if dividends to holders of equity instruments are proposed or declared after the balance sheet date, an enterprise should not recognise those dividends as a liability;
- | an enterprise may give the disclosure of proposed dividends (required by IAS 1: Presentation of Financial Statements) either on the face of the balance sheet as an appropriation within equity or in the notes to the financial statements;
- | an enterprise should not prepare its financial statements on a going concern basis if management determines after the balance sheet date either that it intends to liquidate the enterprise or to cease trading, or that it has no realistic alternative but to do so;
- | there should no longer be a requirement to adjust the financial statements where an event after the balance sheet date indicates that the going concern assumption is not appropriate for part of an enterprise;
- | an enterprise should disclose the date when the financial statements were authorised for issue and who gave that authorisation. If the enterprise's owners or others have the power to amend the financial statements after issuance, the enterprise should disclose that fact; and

- I an enterprise should update disclosures that relate to conditions that existed at the balance sheet date in the light of any new information that it receives after the balance sheet date about those conditions.

国际会计准则第 10 号—资产负债表日后事项

(1999 年修订)

本国际会计准则于 1999 年 3 月经国际会计准则委员会理事会批准，对报告期自 2000 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度财务报表有效

引 言

《国际会计准则第 10 号—资产负债表日后事项》，取代了原《国际会计准则第 10 号—或有事项和资产负债表日后发生的事项》中未被《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》取代的那些部分。新准则作出了以下有限的变更：

(1) 关于财务报表批准报出日的新的披露要求；

(2) 删除了将资产负债表日后、财务报表批准报出前所提议或宣告发放的、属于财务报表涵盖期间的股利确认为负债的选择。企业对要求披露的这种股利，可以在资产负债表中作为权益的一个单独组成部分反映，也可以在财务报表附注中披露；

(3) 确定了如在资产负债表日后获得关于与资产负债表日存在的情况相关的新信息，企业应该更新与该情况相关的披露；

(4) 删除了关于当资产负债表日后事项表明持续经营假设对企业的一部分不再适用时应调整财务报表的要求。根据《国际会计准则第 1 号—财务报表的列报》，持续经营假设适用于企业整体；

(5) 对调整事项和非调整事项示例作了某些改进；

(6) 各种起草方面的改进。

目 的

本准则的目的是规范：

(1) 企业应在何时就资产负债表日后事项调整其财务报表；

(2) 企业应对财务报表批准报出日和资产负债表日后事项作出的披露。

本准则还要求，如果资产负债表日后事项表明持续经营的假设不再适用，企业不应在

持续经营的基础上编制其财务报表。

范 围

1. 本准则适用于资产负债表日后事项的会计处理和披露。

定 义

2. 本准则使用的下列术语，其定义为：

资产负债表日后事项，指在资产负债表日和财务报表批准报出日之间发生的有利和不利事项。事项可以分为两种：

- (1) 对资产负债表日已经存在的情况提供证据的事项（资产负债表日后调整事项）；
- (2) 表明资产负债表日后发生的情况的事项（资产负债表日后非调整事项）。

3. 财务报表批准报出的程序，依管理结构、法律规定和财务报表编制和定稿程序的不同而异。

4. 在某些情况下，要求企业在财务报表报出后将其财务报表交由股东批准。在这种情况下，财务报表的批准报出日是原报出日，不是股东批准财务报表日。

示例

企业的管理层在 20X2 年 2 月 28 日完成了 20X1 年 12 月 31 日财务报表的草表。20X2 年 3 月 18 日，董事会审核了财务报表并批准报出。企业在 20X2 年 3 月 19 日宣布其利润及其选定的其他财务信息。20X2 年 4 月 1 日，财务报表备好可供股东和其他人取用。股东年会于 20X2 年 5 月 15 日批准了财务报表，然后，经批准的财务报表于 20X2 年 5 月 17 日报送监管机构。

财务报表的批准报出日是 20X2 年 3 月 18 日（董事会批准报出日）。

5. 在某些情况下，要求企业的管理层对监事会（仅由非经理人员组成）报送其财务报表并取得批准。在这种情况下，财务报表的批准报出是在管理层批准报给监事会时。

示例

20X2 年 3 月 18 日，企业的管理层批准财务报表报给监事会。监事会仅由非经理人员组成并可能包括雇员和其他外部利益的代表。监事会于 20X2 年 3 月 26 日批准财务报表。财务报表于 20X2 年 4 月 1 日备好供股东和其他人取用。股东年会于 20X2 年 5 月 15 日收到财务报表，然后，财务报表于 20X2 年 5 月 17 日报送监管机构。

财务报表的批准报出日是 20X2 年 3 月 18 日（管理层批准报送监事会的日期）。

6.资产负债表日后事项包括截至财务报表批准报出日的所有事项，即使这些事项发生于公布利润或其他选定的财务信息之后。

确认和计量

资产负债表日后调整事项

7.企业应调整其财务报表中已确认的金额，以反映资产负债表日后的调整事项。

8.下面是资产负债表日后调整事项的例子，这些事项要求企业调整其已在财务报表中确认的金额，或确认以前未确认的项目：

（1）资产负债表日后法院诉讼案件的结案，因为其证实了企业在资产负债表日已存在的现时义务，要求企业调整已确认的准备，或确认一项准备，而不是仅仅披露一项或有负债；

（2）资产负债表日后收到的信息，表明资产在资产负债表日已减值，或以前为该项资产确认的减值损失金额需要调整。例如：

①资产负债表日后发生的客户的破产，通常证实了在资产负债表日应收账款损失已经存在，企业需要调整应收账款账户的账面金额；

②资产负债表日后存货的销售，可能提供了其在资产负债表日可变现净值的证据；

（3）资产负债表日后确定的资产负债表日前的购入资产的成本，或售出资产的收入；

（4）资产负债表日后确定的利润分配额或红利支付额，如果企业由于资产负债表日前事项的结果，有在资产负债表日作出这种支付的现时法定或推定义务（参见《国际会计准则第 19 号—雇员福利》）；

（5）表明财务报表不正确的欺诈或差错的发现。

资产负债表日后非调整事项

9.企业不应为资产负债表日后的非调整事项而调整其财务报表中已确认的金额。

10.资产负债表日后非调整事项的一个例子是资产负债表日和财务报表批准报出日之间投资市价的下跌。投资市价的下跌通常与资产负债表日的投资状况无关，但反映了以后期间发生的情况。因此，企业不调整该项投资在财务报表中确认的金额。类似地，企业不更新该项投资在资产负债表日披露的金额，虽然根据第 20 段的要求可能需要作出补充披露。

股 利

11.对权益性工具（参照《国际会计准则第 32 号—金融工具：披露和列报》中的定义）持有者来说，如果股利是在资产负债表日后提议或宣告发放的，企业不应在资产负债表日将这些股利作为负债确认。

12.《国际会计准则第 1 号—财务报表的列报》，要求企业披露资产负债表日后、财务报表批准报出前提议或宣告发放的股利金额。《国际会计准则第 1 号》允许企业通过以下方式之一作出这种披露：

- (1) 在资产负债表中作为权益的一个单独组成部分；或
- (2) 在财务报表附注中。

持续经营

13.如果管理层打算在资产负债表日后清算企业或停止营业，或除此之外没有切实的方案可供选择，则企业不应在持续经营的基础上编制其财务报表。

14.资产负债表日后经营成果和财务状况的恶化，可能表明需要考虑持续经营假设是否仍然适用。如果持续经营假设不再适用，且影响十分广泛，则本准则要求会计基础的根本改变，而不是在原来的会计基础上对已确认金额进行调整。

15.《国际会计准则第 1 号—财务报表的列报》要求作出某些披露，如果：

- (1) 财务报表没有在持续经营基础上编制；
- (2) 管理层意识到可能对企业继续保持持续经营能力产生重大怀疑的相关事项或情况的重大的不确定性，而要求披露的事项或情况可能在资产负债表日以后才出现。

披 露

批准报出日

16.企业应披露财务报表批准报出的日期和由谁作出的批准。如果企业的所有者或其他人有权对报出的财务报表进行修改，企业应披露这一事实。

17.了解财务报表的批准报出日，对于使用者来说是重要的，因为财务报表不反映这一日期以后的事项。

更新关于资产负债表日情况的披露

18.如果企业在资产负债表日后获得关于资产负债表日存在情况的信息，企业应根据新信息，更新与这些情况相关的披露。

19.在某些情况下，企业需要更新在其财务报表中的披露，以反映资产负债表日后获得的资料，即使这些资料不影响企业在财务报表中已确认的金额。需要更新披露的一个例子是资产负债表日后取得了关于资产负债表日已存在的或有负债的证据。除考虑根据《国际会计准则第 37 号—准备，或有负债和或有资产》现在是否应确认一项准备外，企业还应根据证据更新关于或有负债的披露。

资产负债表日后非调整事项

20.如果资产负债表日后的非调整事项非常重要，以致于不作披露将会影响财务报表使用者作出正确评价和决策的能力，则企业应对每一重要类别的资产负债表日后非调整事项披露如下信息：

- (1) 事项的性质；
- (2) 对财务影响的估计，或不能作出这种估计的说明。

21.下面是资产负债表日后非调整事项的例子，这些事项可能非常重要，以致于不进行披露将会影响财务报表使用者作出正确评价和决策的能力：

(1) 资产负债表日后较大的企业合并（《国际会计准则第 22 号—企业合并》要求在这种情况下作出专门披露）或主要子公司的处置；

(2) 宣布一项终止经营的计划，处置属于终止经营的资产或清偿属于终止经营的负债，或签订出售这种资产或清偿这种负债的约束性协议（参见《国际会计准则第 35 号—终止经营》）；

- (3) 资产的大量购买和处置，或政府对主要资产的征用；

- (4) 资产负债表日后的火灾对主要生产工厂的毁坏;
- (5) 宣布、或开始实施较大的重组 (参见《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》);
- (6) 资产负债表日后较大的普通股交易或潜在的普通股交易 (《国际会计准则第 33 号—每股收益》鼓励企业披露对除资本化发行和股票分割以外的这类交易的描述);
- (7) 资产负债表日后资产价格或汇率非正常的重大变化;
- (8) 对当期和递延所得税资产和负债有重大影响的、在资产负债表日后生效或宣布的税率变化或税法变化 (参见《国际会计准则第 12 号—所得税》);
- (9) 发生了重大的承诺或或有负债, 例如, 提供重大的担保;
- (10) 开始了一项产生于资产负债表日后事项的重大的诉讼。

生效日期

22. 本国际会计准则对报告期自 2000 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度财务报表有效。

23. 1998 年,《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》取代了《国际会计准则第 10 号—或有事项和资产负债表日后发生的事项》中关于或有事项的部分。本准则取代该项准则其余的部分。

对现有国际会计准则的修改

本准则对下列现有国际会计准则进行了修改。所有删除部分加上阴影并用删除线标示, 所有增加部分加上阴影。

更新对《国际会计准则第 10 号》的参照

下述对《国际会计准则第 10 号—或有事项和资产负债表日后发生的事项》的参照, 改为对《国际会计准则第 10 号—资产负债表日后事项》的参照:

《国际会计准则第 21 号—汇率变动的影响》(第 46 段)

《国际会计准则第 22 号—企业合并》(第 97 段)

《国际会计准则第 33 号—每股收益》（第 45 段）；

《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》（第 75 段）。

下述对《国际会计准则第 10 号—或有事项和资产负债表日后发生的事项》的参照，改为对《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》的参照：

《国际会计准则第 19 号—雇员福利》（第 35 段）；

《国际会计准则第 32 号—金融工具：披露与列报》（第 73 段）。

在下列各处，术语“[财务报表的]批准”和“批准的[财务报表]”，由术语“[财务报表]的批准报出”和“批准报出的[财务报表]”所取代：

《国际会计准则第 1 号—财务报表的列报》[第 63 段（3），第 64 段和 65 段（1）]；

《国际会计准则第 19 号—雇员福利》[第 20 段 20（2）]；

《国际会计准则第 22 号—企业合并》（1998 年修订）[第 30 段和 31 段（3）]；

《国际会计准则第 35 号—终止经营》（引言第 8 段和附录二第 4 段）；

《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》（附录三，例 10）。

《国际会计准则第 1 号—财务报表的列报》[第 74 段（3）]

（3）资产负债表日后但在批准报出财务报表前已提议或宣告的股利金额；

《国际会计准则第 2 号—存货》（第 28 段）

28. 对可变现净值的估计也应考虑持有存货的目的。例如，为满足公司销售或劳务合同而持有的存货，其可变现净值应以合同价格为基础计算。如果持有存货的数量大于销售合同订购量，超出部分的存货可变现净值应以一般销售价格为基础计算。准备或或有负债可能产生于确定销售合同所要求的数量超过所持有存货数量或产生于确定购买合同。这些准备或或有负债由《国际会计准则第 37 号—准备，或有负债和或有资产》规范。

《国际会计准则第 11 号—建造合同》（第 45 段）

45. 企业应根据《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》披露所有或有负债和或有资产。或有负债和或有资产可能由诸如保证费用、索赔款、罚款或可能的损失而引起。

《国际会计准则第 12 号—所得税》（第 88 段）

88. 企业应根据《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》披露任何与纳税有关的或有负债和或有资产。或有负债和或有资产可能产生于诸如与税务部门之间未解决的争端。类似地，当在资产负债表日后执行或宣布税率或税法的改变时，企业应披露这些改变对当期和递延所得税资产和负债的重大影响（参见《国际会计准则第 10 号—资产负债表日后事项》）。

《国际会计准则第 18 号—收入》（第 36 段）

36. 企业应根据《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》，披露任何或有负债和或有资产。或有负债和或有资产可能由于诸如保证费用、索赔款、罚款或可能的损失所引起。

《国际会计准则第 19 号—雇员福利》（第 125 段和第 141 段）

125. 按《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》的要求，企业应披露由离职后福利义务引起的或有负债信息。

141. 当接受辞退福利提议的雇员数量不确定时，就存在一项或有负债。如《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》所要求的，企业应披露有关或有负债的信息，除非清偿负债导致的现金流出的可能性非常小。

《国际会计准则第 20 号—政府补助会计和政府援助的披露》（第 11 段）

11. 一旦政府补助被确认，任何相关或有负债或或有资产都应按《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》的规定进行处理。

《国际会计准则第 28 号—对联营企业投资会计》（第 26 段）

26. 根据《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》，投资者应披露：

- （1）其在联营企业的或有负债和同样承担或有责任的资本承诺中的份额；
- （2）由于投资者对联营企业的全部负债负有个别责任而导致的或有负债。

《国际会计准则第 30 号——银行和类似金融机构财务报表中的披露》（第 26 段，27

段，50 段和 51 段）

26. 银行应披露下列或有负债和承诺：

(1) 延长不可撤销的信贷承诺的性质和金额，其不可撤销是因为这些信贷承诺不是银行不冒承担大笔罚金或巨额费用的风险而能自行取消的。

(2) 因资产负债表表外项目产生的或有负债和承诺的性质和金额，包括与下列事项有关的：

① 直接信贷的替代项目，包括一般债务担保、银行承兑担保和用作贷款和证券的财务担保的备用信用证；

② 与某些交易有关的或有负债，包括履约保函，投标保函、保单和与特定交易有关的备用信用证；

③ 由运送货物引起的、短期内可自行清偿的、与贸易有关的或有负债，例如，以货物交运单据为证明的跟单信用证；

④ 资产负债表中未确认的销售和回购协议；

⑤ 与利率或汇率有关的项目，包括互换、期权和期货；

⑥ 其他承诺、票据发行便利和循环承销便利。

27. 《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》一般地涉及或有负债的会计处理和披露。该准则特别与银行有关，因为银行常常介入许多类型的或有负债和承诺，有的是可撤销的，有的是不可撤销的。这些事项涉及的金额往往很大，比其他商业企业类似事项的金额大得多。

50. 任何为一般银行风险（包括未来损失和其他不可预见的风险或者或有事项）预提的金额，应当作为留存收益的分配单独披露。这类金额的减少而形成的贷项，应作为留存收益的增加，不应包括在当期净损益的确定中。

51. 除了根据第 45 段确定的贷款和预付款损失外，当地情况和法律可能要求或允许银行为一般银行风险（包括为未来损失或其他不可预见的风险）预提一定的金额。银行可能还被要求或允许为或有事项预提一定的金额。这种为一般银行风险和或有事项计提的金额并不符合按《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》规定的对准备的确认条件。因此，银行应将这样的金额确认为留存收益的分配。这对于避免可能引起高估负债、低估资产、不披露应计项目和准备以及避免歪曲净损益和权益的机会，是必要的。

《国际会计准则第 31 号—合营中权益的财务报告》（第 45 段）

45.合营者应披露下列或有负债的总额，除非损失的可能性很小，披露时应与其他或有负债的金额分别开来：

（1）合营者已经发生的、与其在合营中的权益有关的或有负债以及其在与其他合营者共同发生的各项或有负债中所占的份额；

（2）合营者在合营本身可能要承担责任的或有负债中所占的份额；

（3）合营者可能要为其他合营者的负债承担责任而发生的或有负债。

《国际会计准则第 35 号——终止经营》（第 20 段，21 段，29 段和 30 段）

20. 终止经营是《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》定义的重组的一种。《国际会计准则第 37 号》为本准则的某些要求提供了指南，包括：

（1）本准则第 16 段（2）所称的“详细、正式的终止经营计划”指什么；

（2）本准则第 16 段（2）所称的“公告了该计划”指什么。

21. 《国际会计准则第 37 号》规定了何时应确认准备。在有些情况下，使企业承担义务的事项发生在财务报告期结束后、但在财务报表批准报出前。本准则第 29 段要求披露这种情况下的终止经营。

29. 如果初始披露事项发生在企业财务报告期结束后、但在财务报表批准报出之前，那么这些财务报表应就其所涵盖的期间提供第 27 段指定的披露。

30. 例如，以 20X5 年 12 月 31 日为财务年度结束日的某企业的董事会于 20X5 年 12 月 15 日批准了一项终止经营计划，并于 20X6 年 1 月 10 日公告了该计划。董事会于 20X6 年 3 月 20 日批准报出了 20X5 年度财务报表。20X5 年度的财务报表应包括第 27 段所要求的披露。

32. 前段中所指的资产处置、负债清偿及约束性销售协议可能与初始披露事项同时发生，也可能在初始披露事项发生的当期或以后期间发生。根据《国际会计准则第 10 号—资产负债表日后事项》的规定，如果在财务年度结束后、董事会批准财务报表报出前，实际上出售了归属于终止经营的一些资产，或签定了一项或数项约束性销售协议，则应在财务报表中提供第 31 段所要求的披露，如果不披露会影响财务报表使用者作出正确评价和决定的能力的话。

IAS 11: Construction Contracts

IAS 11, became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1995.

In May 1999, IAS 10: Events After the Balance Sheet Date, amended paragraph 45. The amended text was effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2000.

Summary of IAS 11

- I If the total revenue, past and future costs, and the stage of completion of a contract can be measured or estimated reliably, revenues and costs should be recognised by stage of completion (the "percentage-of-completion method").
- I Expected losses should be recognised immediately.
- I If the outcome cannot be measured reliably, costs should be expensed, and revenues should be recognised to the extent that costs are recoverable ("cost recovery method").
- I Disclosure requirements include (for each major contract or class of contracts):
 - 2 Amount of contract revenue recognised.
 - 2 Method for determining that revenue.
 - 2 Method for determining stage of completion.
 - 2 For contracts in progress, disclose aggregate costs incurred, recognised profits or losses, advances received, and retentions.
 - 2 Gross amount due from customers under the contract(s).
 - 2 Gross amount owed to customers under the contract(s).

国际会计准则第 11 号 建筑合同

(1993 年 12 月修订)

目 的

本号准则旨在对与建筑合同有关的收入与成本的会计处理作出规定。由于建筑合同所从事的活动的性质,使得合同规定的活动的开始日期与活动的完成日期隶属于不同的会计期间。因此,建筑合同会计的主要问题,是如何将收入与成本分配于开展建筑工程的不同会计期间。在确定何时在损益表中将合同收入和合同成本确认为收入和费用时,本号准则使用了“编制和呈报财务报表的结构”中所建立的确认标准。本号准则也为应用这些标准提供实务方面的指导。

范 围

1. 本号准则适用于建筑商财务报表中关于建筑合同的会计处理。

2. 本号准则替代于 1978 年批准的国际会计准则第 11 号“建筑合同会计”。

定 义

3. 本号准则所使用的下列术语，具有特定含义：

建筑合同，是指为了建造一项资产或者一项在设计上、工艺上、功能上以及最终目的或用途上相互关联或依赖的资产的组合项目而专门签订的合同。

固定造价合同，是指建筑商同意按固定造价或固定单价结算工程价款的合同，这类合同有时还带有成本上升的条款。

成本加成合同，是指建筑商在补偿了合同所允许的或用其他方式确定的成本的基础上，再按上述成本计算的一定百分比或一笔定额收取费用的合同。

4. 建筑合同可以为建造一项资产而签订，诸如建造桥梁、建筑物、水坝、管道、道路、船舶或隧道等。建筑合同也可能涉及建造几项在设计上、工艺上、功能上以及最终目的或用途上相互关联或依赖的资产，这类合同的例子包括建造提炼装置和其他厂房或设备的复杂部件。

5. 为本号准则的目的，建筑合同还包括以下两项：

- (1) 与建造资产直接有关的提供劳务的合同，例如提供项目管理人员和设计师的服务；
- (2) 拆除或重建资产的合同以及拆除资产后修复环境的合同。

6. 建筑合同可用各种方法签订，在本号准则中归类为固定造价合同和成本加成合同两种。有的建筑合同可能兼有上述两种合同的特征，如有的成本加成合同具有商定的价格上限。在这种情况下，建筑商在决定是否确认合同收入和合同费用时，应考虑本号准则第 23 段和第 24 段的所有条件。

建筑合同的合并与分割

7. 本号准则的要求通常可以分别适用于各单项建筑合同。但在某些情况下，为反映某项合同或一组合同的实质，有必要将本号准则应用于某项合同中可单独区分的部分或一组合同。

8. 当某项合同涉及几项资产并同时满足下列条件时，每一项资产的建造均应视为一项单独的建筑合同处理：

- (1) 每项资产均有各自的施工计划；

(2) 每项资产都经单独商议, 并且建筑商与客户都能够接受或拒绝与该项资产有关的合同中的条款;

(3) 每项资产的成本和收入都能够认定。

9. 当满足下列条件时, 无论是与一个或几个客户签订的一组合同, 均应视为一项单独的建筑合同处理:

(1) 该组合同是按一揽子方式议定的;

(2) 各合同之间联系紧密, 它们实际上是一项具有总体利润的单项工程中不可或缺的一部分;

(3) 各合同是同时或依次连续进行的。

10. 建筑合同可根据客户的选择订有或修订有建造附加资产的条款。当满足下列条件时, 该项附加资产的建造应视同单独的建筑合同处理:

(1) 该项附加资产与原合同中涉及的资产在设计、工艺、功能等方面迥然不同;

(2) 在商定该项附加资产的价款时, 不必考虑原合同的价格因素。

合 同 收 入

11. 合同收入应包括:

(1) 合同中最初议定的价款;

(2) 在以下的限度内由于建筑工程的变更、索赔和奖励可能带来的收入:

①它们可能产生收益;

②它们能够可靠地计量。

12. 合同收入应按已收或应收价款的公允价值予以计量。由于受未来事项的结果的制约, 合同收入的计量受到许多不确定因素的影响。随着未来事项的发生和不确定因素的解决, 需经常修订估计。因此, 合同收入的金额可能会在不同的期间有所增加或减少, 例如:

(1) 合同最初订立后, 建筑商和客户可能会商量合同的变更和索赔, 从而增加或减少了随后期间的合同收入;

(2) 固定造价合同中商定的收入金额, 可能会由于成本上升的条款而有所增加;

(3) 由于建筑商延误完工期限而产生的罚金, 可能会减少合同收入;

(4) 如果固定造价合同中涉及固定单价, 那么, 一旦产量增加, 合同收入也就相应增加。

13. 所谓变更是指客户提出的就合同所规定的施工范围作出变更。它可能导致合同收入

的增加或减少。例如，对建造资产的规格或设计以及工期作出变更。当符合下列条件时，这种变更应包括在合同收入中：

- (1) 客户可能会批准变更，并且这种变更会产生收入的金额；
- (2) 收入的金额可以可靠地计量。

14. 所谓索赔是指建筑商试图向客户或第三者索取金额，作为对没有包括在合同价款中的成本的补偿。例如，由客户造成的延误、规格说明或设计上的错误、工程变更的争议等均可能产生索赔。对由索赔产生的收入金额的计量，存在着很大的不确定性，通常取决于谈判的结果。因此，只有在满足下列条件时，索赔才能作为合同收入：

- (1) 谈判已达到一定的高级阶段，以致客户很可能会接受索赔要求；
- (2) 客户可能接受的索赔金额能够可靠地计量。

15. 奖励金是因建筑商达到或超过了一定的工程标准而得到的额外款项。例如合同可能规定在提前完工的情况下向建筑商支付一笔奖励金。当符合下列条件时，奖励金可以包括在合同收入中：

- (1) 合同的进度表明建筑商可以达到或超过规定的工程标准；
- (2) 该项奖励金额可以可靠地计量。

合 同 成 本

16. 合同成本应包括下列各项：

- (1) 与特定合同直接有关的费用；
- (2) 在一般的情况下能够归属于合同所从事的活动并且能够分配给该合同的费用；
- (3) 根据合同的条款应由客户负担的其他费用。

17. 与一个特定合同直接有关的费用包括：

- (1) 施工现场的人工费用，包括现场监管费用；
- (2) 工程用料成本；
- (3) 合同所用的厂房和设备的折旧费用；
- (4) 将机器、设备和材料移至和移离施工现场的费用；
- (5) 厂房和设备的租赁费用；
- (6) 与该施工合同直接有关的设计和技术援助费用；
- (7) 预计的改正和保证费用，包括预计保养费用；

(8) 第三方的索赔款。

这些费用有可能被偶然的没有在合同中包括的收入冲减，如剩余材料的销售收入和合同结束时机器设备的变卖收入。

18. 在一般的情况下能够归属于合同所从事的活动并且能够分配给特定合同的费用包括：

- (1) 保险费；
- (2) 与特定合同没有直接关系的设计和技术援助费用；
- (3) 施工管理费。

上述费用应按系统、合理的方法予以分配，并且应将这些方法一致地应用于所有具有类似性质的费用。分配方法是建立在正常的合同所从事的活动的活动的基础上的。施工管理费包括诸如工程前期与施工过程中人工的工资。在一般情况下可以归属于合同所从事的活动并且能够分配给特定合同的费用，还包括建筑商按国际会计准则第 23 号“借款费用”中所允许的备选处理方法处理的借款费用。

19. 根据合同的条款应由客户负担的其他费用，可能包括由合同条款规定的需补偿的某些一般管理费用和开发费用。

20. 不能归属于合同所从事的活动或者不能分配给特定合同的费用，不能包括在合同成本之中。

这些费用包括：

- (1) 合同中没有规定予以补偿的一般管理费用；
- (2) 销售费用；
- (3) 合同中没有规定予以补偿的研究与开发费用；
- (4) 未用于特定合同的闲置厂房和设备的折旧费用。

21. 合同成本包括可归属于某项合同的从获得某项合同开始直至合同完成时为止期间的成本。但是，为了获得合同所发生的与合同直接有关费用，如果它们能够单独认定并且可以可靠地计量，同时很有可能获得这个合同，则应将这些费用作为合同成本的一部分予以包括。当为获得合同所发生的费用已在它们发生的期间确认为费用时，如果合同在以后的期间获得，它们就不应包括在合同成本之中。

合同收入和费用的确认

22. 当建筑合同的成果可以可靠地预计时，与该合同有关的合同收入和合同成本可以根

据资产负债表日的工程活动完工进度分别确认为收入和费用。建筑合同的预计损失应根据第 36 段立即确认为费用。

23. 在固定造价合同的情况下，当满足下列所有条件时，建筑合同的成果可以可靠地预计：

- (1) 合同的总收入能够可靠地计量；
- (2) 与合同有关的经济利益可能流入企业；
- (3) 在资产负债表日，完成合同的成本和合同完工进度能够可靠地计量；
- (4) 归属于合同的成本可以清楚地认定并且可靠地计量，从而使实际发生的合同成本能与事先的估计数相比较。

24. 在成本加成合同的情况下，当满足下列所有条件时，建筑合同的成果可以可靠地预计：

- (1) 与合同有关的经济利益可能流入企业；
- (2) 不管是否获得特别补偿，归属于该合同的合同成本能够清楚地认定并且可靠地计量。

25. 根据合同的完工进度确认收入和费用，通常称为完工百分比法。采用完工百分比法，需要将合同收入与达到这一完工进度所发生的合同成本相配比，从而导致按完工比率报告收入、费用和利润。该方法为本期施工活动的范围和成果提供了有用的信息。

26. 采用完工百分比法时，应在施工的会计期间的损益表中将合同收入确认为收入。合同成本通常也在施工的有关会计期间的损益表中确认为费用。但是，一旦所预期的合同总成本超过了合同总收入，超过的部分就应按第 36 段的要求立即确认为费用。

27. 建筑商可能已经发生了与合同未来活动有关的合同成本。这类成本如果将来可能得到补偿，应作为资产予以确认。这类成本代表了应向客户收取的款项，通常应归类为合同的在建工程。

28. 只有当与合同有关的经济利益可能流入企业时，建筑合同的成果才能够可靠地预计。但是，已包括在合同收入中并且已在损益表中确认的金额，当其可收回性存在不确定因素时，无法收回的金额或者不再可能收回的有关金额，应确认为费用，而不应作为对合同收入金额的调整。

29. 当企业签订了具有以下条款的合同后，企业一般就能够作出可靠的预计：

- (1) 合同各方对待建资产可实施的权利；
- (2) 交换的价款；
- (3) 结算的方式和条件。

企业通常还需要有一个有效的内部财务预算和报告制度。随着工程的进展，企业需复核和修订（如果必要的话）合同收入和合同成本的预计。但这种修订的需要并不意味着合同的成果不能够可靠地预计。

30. 合同完工的进度可用多种方法加以确定。企业应使用能够可靠地测算已完工程的方法。根据合同的性质。这些方法包括：

- （1）截至目前为止已完工工程所发生的成本占合同预计总成本的比例；
- （2）观察工程施工情况；
- （3）合同工程的实物完成比例。

向客户收取的进度款和预收款，并不能反映合同的完工进度。

31. 当根据截至目前所发生的合同成本确定完工进度时，只有那些能够反映施工进度的合同成本才能包括在截至目前所发生的成本中。不包括在内的合同成本有：

- （1）与合同未来活动有关的合同成本，例如，已运至施工地点，或者已做好使用准备但在施工过程中尚未安装或使用的材料的成本（除非这些材料是为该合同专用的）；
- （2）根据分包合同在施工前预付给分包商的款项。

32. 当建筑合同的成果不能可靠地预计时：

- （1）只有当已发生的合同成本可能获得补偿时，才能确认收入；
- （2）合同成本应在其发生的当期确认为费用。

建筑合同的预计损失应根据第 36 段的要求立即确认为费用。

33. 在合同进行的早期，通常很难可靠地预计该合同的成果。不过，企业的已发生合同成本还是可能得到补偿的。因此，合同收入的确认仅限于预计获得补偿的已发生成本的范围。因为合同的成果不能可靠地预计，因此，也就不能确认利润。然而，即使合同的成果不能可靠地预计，合同总成本仍有可能超过合同总收入。在这种情况下，预计合同总成本超过合同总收入部分，应根据 36 段的要求立即确认为费用。

34. 不可能得到补偿的合同成本应立即确认为费用。所发生的合同成本不可能得到补偿并且应立即确认为费用的情况包括：

- （1）合同不具备完全的实施条件，即它们的有效性存在严重问题；
- （2）合同完工与否取决于未决的诉讼或正在进行中的立法；
- （3）合同涉及可能被没收或征用的财产；
- （4）客户已无承担义务的能力；
- （5）建筑商已无能力完成合同或按合同承担义务。

35. 当使得合同的成果不能可靠地预计的不确定因素不再存在时，与建筑合同有关的收入与成本应根据第 22 段而不是根据第 32 段的要求进行确认。

预计损失的确认

36. 当合同总成本可能超过合同总收入时，预计损失应立即确认为费用。

37. 在确定这种损失的金额时，通常不需考虑：

- (1) 合同工程是否已经开始；
- (2) 合同工程的完工进度；
- (3) 不是作为第 9 段所述的单项建筑合同处理的其他合同预计产生的利润金额。

估计的变化

38. 完工百分比法是在累计的基础上在各会计期间估算当期的合同收入和合同成本。因此，对合同收入和合同成本估计的变更的影响，或对合同的成果估计的变更的影响，应作为会计估计的变化予以核算（参见国际会计准则第 8 号“本期净损益、基本错误和会计政策的变更”）。在发生变化时，应在变化的当期及随后的期间内按变化后的估计数在损益表中确认收入和成本的金额。

揭 示

39. 企业应揭示：

- (1) 在本期确认为收入的合同收入的金额；
- (2) 确定本期所确认的合同收入所采用的方法；
- (3) 所采用的确定合同完工进度的方法。

40. 企业应在资产负债表日对在建合同揭示以下内容：

- (1) 截至报告日已发生的成本和所确认的利润（减去所确认的损失）的总额；
- (2) 收到的预收款金额；
- (3) 保留款的金额。

41. 保留款是客户尚未支付的进度款，只有当工程达到了合同规定的各项条件或当缺陷

已经作了修正以后才予以支付。进度款是无论客户是否已经支付均结转到合同已完工程的款项。预收款是建筑商在有关工程尚未完成以前向客户已经收取的款项。

42. 企业应呈报下列资料：

- (1) 作为资产反映的应向客户收取的合同工程的总金额；
- (2) 作为负债反映的应向客户支付的合同工程的总金额。

43. 对于已发生成本加上所确认利润（减去所确认损失）的金额超过进度款的所有在建合同中来说，应向客户收取的合同工程的总金额是下列项目之间的净额：

- (1) 已发生的成本加上所确认的利润；
- (2) 已确认的损失与进度款的合计数。

44. 对于进度款超过已发生成本加上所确认利润（减去所确认损失）的金额的所有在建合同中来说，应向客户支付的合同工程的总金额是下列项目之间的净额：

- (1) 已发生的成本加上所确认的利润，减去
- (2) 已确认的损失与进度款的合计数。

45. 企业应按国际会计准则第 10 号“或有事项和资产负债表日后发生的事项”的要求揭示或有得和或有损失。或有得和或有损失可能是由于保养费用、索赔费用、罚金或可能的损失等项目所引起的。

生 效 日 期

46. 本号国际会计准则，对从 1995 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表生效。

IAS 12: Income Taxes

IAS 12 (revised 1996), became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1998.

IAS 12 was amended in May 1999 by IAS 10: Events After the Balance Sheet Date. The amended text was effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2000.

IAS 12 was amended further in April 2000 to revise cross-references and terminology as a result of the issuance of IAS 40: Investment Property. The amended text was effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2001.

In October 2000, the IASC Board approved limited revisions to IAS 12. The revisions addressed the accounting treatment for income tax consequences of dividends. The revised text was effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2001.

The following SIC Interpretations relate to IAS 12:

- | SIC 21: Income Taxes - Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets; and
- | SIC 25: Income Taxes - Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders.

Summary of IAS 12

- | Accrue deferred tax liability for nearly all taxable temporary differences.
- | Accrue deferred tax asset for nearly all deductible temporary differences if it is probable a tax benefit will be realised.
- | Accrue unused tax losses and tax credits if it is probable that they will be realised.
- | Use tax rates expected at settlement.
- | Current and deferred tax assets and liabilities are measured using the tax rate applicable to undistributed profits.
- | Non-deductible goodwill: no deferred tax.
- | Unremitted earnings of subsidiaries, associates, and joint ventures: Do not accrue tax.
- | Capital gains: Accrue tax at expected rate.
- | Do not "gross up" government grants or other assets or liabilities whose initial recognition differs from initial tax base.

国际会计准则第 12 号—所得税

(1996 年修订)

本准则中以粗体标示的段落，应与本准则的背景资料和实施指南以及《国际会计准则公告前言》的内容一并阅读。国际会计准则不拟应用于不重要的项目（参见《前言》第 12 段）。

目 的

本准则的目的是规定所得税的会计处理。所得税会计的基本问题是如何核算以下(1)和(2)所指事项的当期和未来纳税后果：

- (1)在企业的资产负债表中确认的资产(负债)账面金额的未来收回(清偿)；
- (2)在企业的财务报表中确认的当期交易和其他事项。

资产或负债的确认，意味着报告企业预期将收回或清偿该项资产或负债的账面金额。如果账面金额的收回或清偿很可能使未来税款支付额大于(小于) 没有纳税后果的收回或清偿数额，那么本准则要求，除了少数例外，企业应确认一项递延所得税负债(递延所得税资产)。

本准则要求企业采用与核算交易和其他事项本身一样的方法核算其纳税后果。因此，对在收益表上确认的交易和其他事项，任何相关的纳税影响也在收益表上确认。对直接在权益中确认的交易和其他事项，任何相关的纳税影响也直接在权益中确认。类似地，在企业合

并中确认递延所得税资产和负债会影响企业合并所产生的商誉或负商誉的金额。

本准则也涉及未利用可抵扣亏损和未利用税款抵减产生的递延所得税资产的确认、所得税在财务报表中的列报以及与所得税有关的信息披露。

范 围

1.本准则适用于所得税会计。

2.在本准则中，所得税包括各种以应税利润为基础的国内和国外税额。所得税也包括应由子公司、联营企业或合营企业支付的、对分配给报告企业的利润的征税，例如预扣税。

3.在某些税收管辖区内，如果部分或全部净利润或留存收益用于分配股利，那么应付所得税将按较高或较低的税率计算；而在其他一些税收管辖区内，如果部分或全部净利润或留存收益用于分配股利，那么所得税可能返还。本准则不规定企业何时或如何核算报告企业的股利和其他利润分配的纳税后果。

4.本准则不涉及政府补助(参见《国际会计准则第 20 号—政府补助会计和政府援助的披露》)或投资税款抵减的核算方法。但是，本准则涉及可能由这些补助或投资税款抵减产生的暂时性差异的核算。

定 义

5.本准则使用的下列术语，其含义为：

会计利润，指一个期间内扣除所得税费用前的净损益。

应税利润(可抵扣亏损)，指一个期间内根据税务部门制定的规程确定的利润(亏损)，据此交付(收回)所得税。

所得税费用(收益)，指包括在本期净损益确定中的当期所得税和递延所得税的总金额。

当期所得税，指根据一个期间的应税利润(可抵扣亏损)计算的应付(可收回)所得税金额。

递延所得税负债，指根据应税暂时性差异计算的未来期间应付所得税金额。

递延所得税资产，指根据以下各项计算的未来期间可收回的所得税金额：

(1)可抵扣暂时性差异；

(2)未利用的可抵扣亏损结转后期;

(3)未利用的税款抵减结转后期。

暂时性差异, 指在资产负债表内一项资产或负债的账面金额与其计税基础之间的差额。暂时性差异可能是以下两种之一:

(1)应税暂时性差异, 指在确定收回或清偿该资产或负债的账面金额的未来期间的应税利润(可抵扣应税收益额的亏损)时, 将导致应税金额的暂时性差异;

(2)可抵扣暂时性差异, 是在确定收回或清偿该资产或负债的账面金额的未来期间的应税利润(可抵扣应税收益额的亏损)时, 将导致可抵扣金额的暂时性差异。

一项资产或负债的计税基础, 指计税时归属于该资产或负债的金额。

6.所得税费用(收益), 由当期所得税费用(收益)和递延所得税费用(收益)组成。

计税基础

7.一项资产的计税基础是当企业收回该资产的账面金额时, 就计税而言可从流入企业的任何应税经济利益中予以抵扣的金额。如果这些经济利益是不纳税的, 那么该资产的计税基础即为其账面金额。

示例

- 一台机器的成本为 100。计税折旧 30 已在当期和以前期间抵扣, 剩余成本将在未来期间作为折旧或通过处置作为一项减项抵扣。使用该机器产生的收入是应税的; 处置该机器时产生的利得是应税的, 产生的亏损在计税时可以抵扣。该机器的计税基础是 70。
- 应收利息的账面金额为 100, 相关的利息收入按收付实现制征税。该应收利息的计税基础是零。
- 应收账款的账面金额为 100, 相关的收入已包括在应税利润(可抵扣亏损)中。该应收账款的计税基础是 100。
- 应收子公司股利的账面金额为 100, 对股利不征税。从实质上说, 该资产的全部账面金额是可抵扣经济利益的。因此, 该应收股利的计税基础是 100。
- 一项应收贷款的账面金额为 100。该贷款的归还不会产生纳税后果。该贷款的计税基础是 100。

8. 一项负债的计税基础是其账面金额减去该负债在未来期间计税时可抵扣的金额。对于预收收入，所产生负债的计税基础是其账面金额减去未来期间非应税收入的金额。

示例

- ❑ 流动负债包括账面金额为 100 的应计费用。计税时，相关的费用将以收付实现制予以抵扣。该应计费用的计税基础是零。
- ❑ 流动负债包括账面金额为 100 的预收利息收入。相关的利息收入按收付实现制予以征税。该预收利息收入的计税基础是零。
- ❑ 流动负债包括账面金额为 100 的应计费用。计税时，相关的费用已抵扣。该应计费用的计税基础是 100。
- ❑ 流动负债包括账面金额为 100 的应计罚款。计税时，罚款不可抵扣。该应计罚款的计税基础是 100。
- ❑ 一项应付贷款的账面金额为 100。该贷款的归还不会产生纳税后果。该贷款的计税基础是 100。

9.有些项目有计税基础，但没有在资产负债表中确认为资产和负债。例如，研究费用在确定其发生当期的会计利润时，被确认为费用，但要到确定以后期间的应税利润(可抵扣亏损)时才允许作为抵扣项目。该研究费用的计税基础，即税务部门允许在未来期间作为抵扣项目的金额与零账面金额之间的差额，是会产生递延所得税资产的可抵扣暂时性差异。

10.如果资产或负债的计税基础不十分明显，考虑本准则依据的基本原则是有帮助的：只要资产或负债的账面金额的收回或清偿可能使未来税款支付额大于(小于)不产生纳税后果情况下的收回或清偿金额，那么除了少数例外，企业应确认递延所得税负债(资产)。例如，第 52 段后的例 3 说明了这种情况：当资产或负债的计税基础取决于预期收回或清偿的方式时，考虑这项基本原则可能会有所帮助。

11.在合并财务报表中，暂时性差异应通过将合并财务报表中的资产和负债的账面金额与适当的计税基础进行比较来确定。在应呈送合并纳税申报表的那些税收管辖区内，该计税基础应参照合并纳税申报表确定。在其他税收管辖区内，计税基础应参照集团内每个企业的纳税申报表确定。

当期所得税负债和当期所得税资产的确认

12.当期和以前期间的当期所得税，如果未支付，则应确认为一项负债。如果当期和以前期间已支付的金额超过那些期间应付的金额，则超过的部分应确认为一项资产。

13.与能够向前期结转以收回以前期间的当期所得税的可抵扣亏损相关的利益，应确认为一项资产。

14.当可抵扣亏损用于收回以前期间的当期所得税时，企业应在亏损发生的期间将该利益确认为一项资产，因为该利益很可能流入企业，而且能够可靠地计量。

递延所得税负债和递延所得税资产的确认

应税暂时性差异

15.各种应税暂时性差异均应确认为递延所得税负债，除非递延所得税负债是由以下(1)或(2)所产生：

(1)计税时其摊销金额不能抵扣的商誉；

(2)具有以下特征的交易中的资产或负债的初始确认：

①不是企业合并；

②交易时，既不影响会计利润也不影响应税利润(可抵扣亏损)。

但是，对于与对子公司、分支机构和联营企业的投资以及在合营企业中的权益相关的应税暂时性差异，应根据第 39 段确认递延所得税负债。

16.资产的确认，意味着该资产的账面金额在未来期间将以流入企业的经济利益的形式收回。当该资产的账面金额超过其计税基础时，应税经济利益的金额也将超过计税时允许抵扣的金额。这个差额就是应税暂时性差异，在未来期间支付所产生的所得税义务构成一项递延所得税负债。当企业收回该资产的账面金额时，应税暂时性差异将转回，企业将获得应税利润，这使得经济利益很可能以税款支付的方式流出企业。因此，本准则要求确认所有递延所得税负债，只是对第 15 段和 39 段所描述的某些情况可以例外。

示例

某项资产，成本为 150，账面金额为 100。计税累计折旧为 90，税率为 25%。该资产的计税基础为 60(成本 150 减计税累计折旧 90)。为收回账面金额 100，企业必须赚得应税收益 100，但只能抵扣计税折旧 60。所以，当企业收回该资产的账面金额时，要支付所得税 10(40×25%)。账面金额 100 与计税基础 60 之间的差额 40 是应税暂时性差异。为此，企业应

确认一项递延所得税负债 $10(40 \times 25\%)$ ，以表示其收回该资产的账面金额时将支付的所得税。

17.当收益或费用被包含在某一期间的会计利润中但被包含在另一期间的应税利润中时，就会产生一些暂时性差异。这种暂时性差异通常称为时间性差异。以下是这种暂时性差异的例子，它们是应税暂时性差异，因而产生递延所得税负债：

(1)利息收入按时间比例基础包含在会计利润中，但在某些税收管辖区内，可能要等收到现金时才包含在应税利润中。就这种收入而言，在资产负债表中确认的应收款项的计税基础为零，因为该收入只在收到现金时才影响应税利润； (2)用于确定应税利润(可抵扣亏损)的折旧可能与用于确定会计利润的折旧不同。暂时性差异是资产的账面金额与其计税基础之间的差额，其中计税基础是该资产的原始成本减去税务部门在确定当期和前期应税利润时允许就该资产进行的各种抵扣后的余额。采用加速折旧计税时将产生应税暂时性差异，并产生递延所得税负债(如果计税折旧比会计折旧慢，则产生可抵扣暂时性差异，并产生递延所得税资产)； (3)在确定会计利润时，开发费用可以资本化并在未来期间摊销，但在确定其发生期间的应税利润时予以抵扣。这种开发费用的计税基础为零，因为它们已经从应税利润中抵扣了。暂时性差异是开发费用的账面金额与其零计税基础之间的差额。

18.暂时性差异也产生于以下情况：

(1)购买式企业合并的成本，依据所取得的可辨认资产和负债的公允价值分配计入这些可辨认资产和负债，但计税时不作相应的调整(参见第 19 段)；

(2)资产被重估，而计税时不作相应的调整(参见第 20 段)；

(3)企业合并产生的商誉或负商誉(参见第 21 段和第 32 段)；

(4)初始确认时，资产或负债的计税基础不同于其初始账面金额，例如，当企业从相关资产的免税政府补助中获得利益时(参见第 22 段和第 33 段)；

(5)对子公司、分支机构和联营企业的投资或在合营企业中的权益的账面金额与投资或权益的计税基础不同(参见第 38 段至 45 段)。

企业合并

19.在购买式企业合并中，依据所取得的可辨认资产和负债在交易日的公允价值，将购买成本分配计入这些可辨认资产和负债。当所取得的可辨认资产和负债的计税基础不受企业合并影响或所受影响各不相同，会产生暂时性差异。例如，当资产的账面金额增加至公

允价值但该资产的计税基础仍保持为以前业主的成本时，就会导致形成递延所得税负债的应税暂时性差异。所产生的递延所得税负债会影响商誉(参见第 66 段)。

以公允价值计价的资产

20.国际会计准则允许某些资产以公允价值计价或重估(例如，可参见《国际会计准则第 16 号—不动产、厂场和设备》和《国际会计准则第 25 号—投资会计》)。在有些税收管辖区内，重估资产或将其重述为公允价值会影响当期的应税利润(可抵扣亏损)。结果，该资产的计税基础被调整，没有暂时性差异产生。在其他税收管辖区内，资产的重估或重述并不影响重估或重述期间的应税利润，因此该资产的计税基础不调整。但是，账面金额的未来收回将会导致应税经济利益流入企业，而计税时可抵扣的金额则与那些经济利益的金额不同。重估后的资产的账面金额与计税基础之间的差额是暂时性差异，会产生递延所得税负债或资产，即使以下情况也是如此：

(1)企业不打算处置该资产。在这种情况下，该资产重估后的账面金额将通过使用而收回，这将产生超过未来期间计税时可抵扣折旧金额的应税收益； (2)如果将该资产的处置收入投资于类似资产，资本利得税将被递延。在这种情况下，资本利得税在销售或使用该类似资产时最终会成为应付所得税。

商 誉

21.商誉是购买成本超过购买方在所取得的可辨认资产和负债的公允价值中的权益的部分。许多税务部门不允许商誉的摊销额在确定应税利润时作为一项可抵扣费用；而且，在这种税收管辖区内，当子公司处置其基本经营业务时，商誉的成本通常是不可抵扣的。在这样的税收管辖区内，商誉的计税基础为零。商誉的账面金额与其零计税基础之间的差额是一项应税暂时性差异。但是，本准则不允许确认所产生的递延所得税负债，原因在于商誉是一项剩余值，确认递延所得税负债将会增加商誉的账面金额。

资产或负债的初始确认

22.暂时性差异可能产生于资产或负债的初始确认。例如，一项资产的部分或全部成

本在计税时不得抵扣的情况就是如此。核算这种暂时性差异的方法依导致该资产初始确认的交易的性质而定：

(1)在企业合并中，企业确认任何递延所得税负债或资产，并由此影响商誉或负商誉的金额(参见第 19 段)；

(2)如果交易影响会计利润或应税利润，企业确认任何递延所得税负债或资产，并在收益表内确认所产生的递延所得税费用或收益(参见第 59 段)；

(3)如果交易不是企业合并，且既不影响会计利润也不影响应税利润，那么除了第 15 段和第 24 段所提的例外情况，企业可能会确认所产生的递延所得税负债或资产，并按同一金额调整该资产或负债的账面金额。这种调整将使财务报表表达不清楚。因此，本准则不允许企业在初始确认或后续确认时确认所产生的递延所得税负债或资产(参见下页的示例)；而且，企业不应随着该资产的折旧而确认未确认的递延所得税负债或资产的后续变化。

23.根据《国际会计准则第 32 号—金融工具：披露和列报》的要求，复合金额工具(例如，可转换债券)的发行者将工具的负债成份划归负债，而将权益成份划归权益。在某些税收管辖区内，初始确认时负债成份的计税基础等于负债和权益成份的初始账面金额之和。由初始确认权益成份所产生的应税暂时性差异和由初始确认负债成份所产生的应税暂时性差异予以分开。这样，第 15 段(2) 所提的例外情况就不适用。因而，企业应确认由此产生的递延所得税负债。根据第 61 段，递延所得税直接借记入权益成份的账面金额；根据第 58 段，递延所得税负债的后续变化应在收益表中作为递延所得税费用(收益)予以确认。

用于说明第 22 段(3)的示例

企业打算使用一项成本为 1000 的资产，在其 5 年的使用年限内一直使用，然后再处置，残值为 0。税率为 40%。该资产的折旧在计税时不能抵扣。一旦处置，任何资本利得不纳税，任何资本损失不可抵扣。

当企业收回该资产的账面金额时，企业将赚得应税收益 1000，支付所得税 400。企业不确认由此产生的递延所得税负债 400，原因在于它是由该资产的初始确认所产生的。

下一年，该资产的账面金额为 800。在赚得的应税收益 800 中，企业将支付所得税 320。企业不确认递延所得税负债 320，原因在于它是由该资产的初始确认所产生的。

可抵扣暂时性差异

24.如果很可能获得能利用可抵扣暂时性差异来抵扣的应税利润，应将全部可抵扣暂时性差异确认为递延所得税资产，除非递延所得税资产是由以下原因产生：

(1)根据《国际会计准则第 22 号—企业合并》，作为递延收益处理的负商誉；

(2)具有以下特征的交易中的一项资产或负债的初始确认：

①不是企业合并；

②进行交易时，既不影响会计利润也不影响应税利润(可抵扣亏损)。

但是，与对子公司、分支机构和联营企业的投资以及在合营企业中的权益相关的可抵扣暂时性差异，应根据第 44 段确认为递延所得税资产。

25.负债的确认意味着该负债的账面金额在未来期间将通过含有经济利益的资源流出企业来清偿。当资源从企业流出时，其部分或全部金额可以在晚于负债确认期间的某个期间确定应税利润时抵扣。在这种情况下，负债的账面金额和其计税基础之间存在一项暂时性差异。相应地，如果有关的所得税可以在未来期间收回，即该部分负债允许在确定应税利润时予以抵扣，就会产生一项递延所得税资产。类似地，如果一项资产的账面金额小于其计税基础，由于在未来期间可因此而收回所得税，故该差额会产生一项递延所得税资产。

示例

企业将应计产品保修成本 100 确认为一项负债。该产品保修成本需于该企业支付索赔时才能抵扣税款。税率为 25%。

该负债的计税基础是零(账面金额 100，减去可在未来期间计税时就该负债抵扣的金额)。在以账面金额清偿该负债时，企业的未来应税利润减少 100，同时，相应地减少其未来所得税支出 25(100×25)。账面金额 100 与计税基础零之间的差额是一项可抵扣暂时性差异 100。因此，如果该企业很可能在未来期间赚得足够的应税利润，以便从减少的所得税支付额中获益的话，那么它应确认一项递延所得税资产 25(100×25)。

26.以下是一些产生递延所得税资产的可抵扣暂时性差异的例子：

(1)退休福利费用可以在确定雇员提供劳务期间的会计利润时抵扣，但当企业将分摊的费用付给一项基金时，或当企业支付退休金时，才能在确定应税利润时抵扣。负债的账面金额与其计税基础之间存在一项暂时性差异，该负债的计税基础通常为零。由于在支付对基金的投入或支付退休金时，因减少应税利润而使经济利益流入企业，这项暂时性差异会因此形成一项递延所得税资产。

(2)研究费用在确定其发生当期的会计利润时被确认为费用，但直到以后期间才允许

在确定应税利润（可抵扣亏损）时作为抵扣项目。该研究费用的计税基础，即税务部门允许其在未来期间作为减项的金额，与零账面金额之间的差额是一项会形成递延所得税资产的可抵扣暂时性差异。

(3)在购买式企业合并中，依据所取得的已确认资产和负债在交易日的公允价值，将购买成本分配计入这些已确认的资产和负债。负债在购买时确认，但相关的成本要等到以后期间才在确定应税利润时抵扣，这就会产生一项形成递延所得税资产的可抵扣暂时性差异。如果所取得的可辨认资产的公允价值小于其计税基础，也会产生一项递延所得税资产。在这两种情况下，产生的递延所得税资产都会影响商誉(参见第 66 段)。

(4)某些资产可以以公允价值计价，或被重估，但计税时不作相应调整(参见第 20 段)。如果资产的计税基础大于其账面金额，会产生一项可抵扣暂时性差异。

27.可抵扣暂时性差异的转回使得在确定未来期间的应税利润时发生抵扣。但是，只有当企业赚得足够的应税利润以抵销抵扣金额时，表现为所得税支付额减少的经济利益才流入该企业。因此，只有当能用来抵扣暂时性差异的应税利润很可能获得时，企业才能确认递延所得税资产。

28.当存在与同一税务部门 and 同一纳税主体相关的、并预期在以下(1)或(2)所指期间转回的、足够的应税暂时性差异时，可用来抵扣暂时性差异的应税利润是很可能获得的：

(1)与可抵扣暂时性差异的预期转回期相同的期间；

(2)递延所得税资产导致的可抵扣亏损可以向前期或向后期结转的期间。

在这种情况下，递延所得税资产应在可抵扣暂时性差异产生的期间确认。

29.当不存在与同一税务部门 and 同一纳税主体相关的、足够的应税暂时性差异时，确认递延所得税资产应受到以下（1）或（2）条件的约束：

(1)在与可抵扣暂时性差异的转回相同的期间内(或在形成递延所得税资产的可抵扣亏损可以向前期或向后期结转的期间)，企业很可能有与同一税务部门 and 同一纳税主体相关的、足够的应税利润。在估计其是否在未来期间有足够的应税利润时，企业不应考虑预计在未来期间产生的可抵扣暂时性差异形成的应税金额，因为这些可抵扣暂时性差异形成的递延所得税资产本身就要求有未来应税利润以资利用；

(2)企业具有在恰当期间产生应税利润的税务计划机会。

30.税务计划机会是指：企业在可抵扣亏损或税款抵减向后期结转逾期之前的特定期内，为创造或增加应税收益而采取的行动。例如，在某些税收管辖区内，可能通过以下方式创造或增加应税利润：

- (1)对利息收益是以已收到还是以应收为基础计税作出选择;
- (2)将从应税利润中进行某些抵扣的要求权递延;
- (3)出售,或许又租回那些已经增值但未调整计税基础来反映这种增值的资产;
- (4)出售产生非应税收益的资产(例如,在某些税收管辖区内的政府债券)以购买产生应税收益的另一项投资。

如果税务计划机会将应税利润从较后的期间提前至较前的期间,那么,利用可抵扣亏损或税款抵减向前期结转的机会,仍然要取决于在未来产生暂时性差异以外的来源的存在。

31.如果企业有最近亏损的记录,它应考虑第 35 段和 36 段中的指南。

负商誉

32.本准则不允许确认与负商誉相关的可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产,负商誉是按《国际会计准则第 22 号—企业合并》的规定,作为递延收益处理的。这是因为,负商誉是一项剩余值,而递延所得税资产的确认将增加负商誉的账面金额。

资产或负债的初始确认

33.在资产初始确认时形成递延所得税资产的一个例子是,与某项资产有关的非应税政府补助在确定该资产账面金额时已予扣除,但计税时却不能从该资产的应折旧金额(即其计税基础)中扣除;该资产的账面金额小于其计税基础,从而产生一项可抵扣暂时性差异。政府补助也可能作为递延收益处理,在此种情况下,递延收益与零计税基础之间的差额是一项可抵扣暂时性差异。无论企业采用何种列报方法,都不能确认由此产生的递延所得税资产,原因如第 22 段所述。

未利用可抵扣亏损和未利用税款抵减

34.如果很可能获得能利用尚未利用的可抵扣亏损和未利用的税款抵减来抵扣的未来应税利润,对于未利用可抵扣亏损和未利用税款抵减的向后期结转,应确认一项递延所得税资产。

35.未利用可抵扣亏损和未利用税款抵减结转后期产生的递延所得税资产的确认标准,与可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产的确认标准相同。但是,未利用可抵扣亏损的存在足以表明未来应税利润可能不会获得。因此,在企业有最近亏损记录的情况下,只有当企业有足够的应税暂时性差异,或存在令人信服的其他证据表明企业将来能够获得足够的、可以利用尚未利用的可抵扣亏损或未利用的税款抵减来抵扣的应税利润时,企业才确认一项

由未利用可抵扣亏损或税款抵减产生的递延所得税资产。在这种情况下，第 82 段要求披露递延所得税资产的金额以及支持其确认的证据的性质。

36.企业估计获得可利用尚未利用的可抵扣亏损或未利用的税款抵减来抵扣的应税利润的可能性时，应考虑以下标准：

(1)企业是否有足够的、与同一税务部门 and 同一纳税主体相关的应税暂时性差异，该差异将产生能利用尚未逾期的未利用可抵扣亏损或未利用税款抵减来抵扣的应税金额；

(2)企业是否在未利用的可抵扣亏损或未利用的税款抵减逾期前，很可能获得应税利润；

(3)未利用可抵扣亏损是否由不大可能再出现的可辨明的原因形成；

(4)企业是否可获得税务计划机会(参见第 30 段)，该机会将在未利用可抵扣亏损或未利用税款抵减的可利用期间产生应税利润。

如果不是很可能获得能够利用尚未利用的可抵扣亏损或未利用的税款抵减来抵扣的应税利润，就不能确认递延所得税资产。

未确认递延所得税资产的重估

37.在每一个资产负债表日，企业要对未确认的递延所得税资产重新估价。企业确认以前未确认的递延所得税资产，应以未来应税利润使收回递延所得税资产成为很可能为前提。例如，贸易条件的改进，可能使企业更有可能在未来产生足够的应税利润，从而使递延所得税资产满足第 24 段或第 34 段设立的确认标准。另一个例子是，企业在合并日或以后重新估价递延所得税资产(参见第 67 段和第 68 段)。

对子公司、分支机构及联营企业的投资和合营企业中的权益

38.如果对子公司、分支机构及联营企业的投资和合营企业中的权益[即母公司或投资者占子公司、分支机构、联营企业或被投资企业的净资产(包括商誉的账面金额在内)的份额]的账面金额与该投资或权益的计税基础(通常是成本)不一致时，会产生暂时性差异。这些差异也可能在若干不同的情况下产生，例如：

(1)子公司、分支机构、联营企业和合营企业存在未分配利润；

(2)母公司和其子公司分处在不同的国家时，汇率发生变化；

(3)对联营企业投资的账面金额减少到其可收回金额。

如果母公司在其单独财务报表中以成本或重估价对投资计价，那么在合并财务报表

中的暂时性差异可能与母公司单独财务报表内该投资的相关暂时性差异不一致。

39.对于所有与对子公司、分支机构及联营企业的投资和合营企业中的权益相联系的应税暂时性差异，企业应确认一项递延所得税负债，但满足以下两个条件的则例外：

- (1)母公司、投资者和合营者能够控制该暂时性差异转回的时间；
- (2)该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

40.当母公司控制了其子公司的股利政策时，就能够控制与该项投资相关的暂时性差异(包括由未分配利润及任何外币折算差额产生的暂时性差异)转回的时间。而且，当暂时性差异转回时，却常常难以确定应付的所得税金额，因此，当母公司已经确定那些利润在可预见的将来不予分配时，母公司不应确认递延所得税负债。同样的考虑适用于对分支机构的投资。

41.企业应以其本身的货币核算构成其经营整体组成部分的国外经营的非货币性资产和负债(参见《国际会计准则第 21 号—汇率变动的影响》)。如果国外经营的应税利润或可抵扣亏损(从而非货币性资产和负债的计税基础)以外币确定，汇率变动会产生暂时性差异。因为这种暂时性差异与国外经营本身的资产和负债相关，而不是与报告企业在该国外经营的投资相关，报告企业应确认由此产生的递延所得税负债或(遵从第 24 段规定的)递延所得税资产。该递延所得税应借记或贷记入收益表(参见第 58 段)。

42.联营企业的投资者不能控制该联营企业，通常也不能决定其股利政策。因此，如果没有协议要求联营企业的利润在可预见的将来不予分配，投资者应确认与联营企业投资相关的应税暂时性差异所产生的递延所得税负债。在有些情况下，如果投资者收回其在联营企业的投资成本，有可能难以确定将来应付的税款，但能够断定应付的税款将等于或大于一个最低金额。在这种情况下，递延所得税负债应以这个金额计量。

43.合营企业各方之间的协议，通常涉及利润分配，并明确对这些问题的决策是否要求得到所有合营者或合营者的特定多数的同意。如果合营者能够控制利润分配，并且该利润在可预见的将来不是很可能被分配，就不能确认递延所得税负债。

44.只有当以下情况成为很可能时，企业才能对所有由在子公司、分支机构及联营企业中的投资和合营企业中的权益产生的可抵扣暂时性差异，确认一项递延所得税资产：

- (1)暂时性差异在可预见的未来将转回；
- (2)未来能够获得能用暂时性差异抵扣的应税利润。

45.要确定与在子公司、分支机构及联营企业中的投资以及在合营企业中的权益相关的可抵扣暂时性差异是否应确认一项递延所得税资产时，企业应考虑第 28 段至第 31 段设立

的指南。

计 量

46.本期和以前期间形成的当期所得税负债(资产)，应按已执行的或到资产负债表日实质上已执行的税率(和税法)计算的、预期应付税务部门(从税务部门返还)的金额计量。

47.递延所得税资产和负债，按预期实现该资产或清偿该负债的期间的税率计量，依据的是已执行的或到资产负债表日实质上已执行的税率(和税法)。

48.当期和递延所得税资产和负债通常按已执行的税率(和税法)计量。但是，在某些税收管辖区内，政府对税率(和税法)的宣布对实际执行有重大影响，实际执行可能在宣布之后几个月。在这些情况下，所得税资产和负债应采用已宣布的税率(和税法)计量。

49.当不同的税率适用于不同水平的应税收益时，递延所得税资产和负债应以预期适用于暂时性差异预计转回期间的应税利润(可抵扣亏损)的平均税率计量。

50.如第3段所说明的那样，本准则不规定企业应在何时或如何核算报告企业的股利和其他利润分配的纳税后果。

51.递延所得税负债和资产的计量，应反映在资产负债表日从企业预期收回或清偿其资产和负债账面金额的方式中推算出的纳税后果。

52.在有些税收管辖区内，企业收回(清偿)其资产(负债)的账面金额的方式可能影响以下一个或同时影响以下两个方面：

- (1)当企业收回(清偿)其资产(负债)的账面金额时适用的税率；
- (2)资产(负债)的计税基础。

在这种情况下，一个企业应采用与收回或清偿的预期方式相一致的税率和计税基础，来计量递延所得税负债和递延所得税资产。

示例 1

某项资产的账面金额为 100，计税基础是 60。如果出售该资产，则适用税率 20%；税率 30%适用于其他收益。

如果企业预期不再继续使用该资产而是将其出售，则应确认一项递延所得税负债 8($40 \times 20\%$)；如果企业预期保留该资产并通过使用来收回其账面金额，则应确认一项递延所得税负债 12($40 \times 30\%$)。

示例 2

某项资产的成本为 100，账面金额由 80 重估为 150。计税时没有作相应的调整。累计计税折旧为 30；税率为 30%。如果该资产以超出成本的价格出售，则累计计税折旧 30 将包括在应税收益中，但超出成本的销售收入将不纳税。

该资产的计税基础是 70，同时存在一项暂时性差异 80。如果企业预期通过使用该资产收回其账面金额，它必须创造应税收益 150，但只能抵扣折旧 70。由此，存在一项递延所得税负债 24($80 \times 30\%$)。如果企业预期通过立即出售(收入 150)该资产收回其账面金额，则递延所得税负债可计算如下：

应税 递延	
暂时性差异 税率 所得税负债	
累计计税折旧 30 30% 9	
超出成本的收入 50 0% —	

总计 80 9	
=====	

(注：根据第 61 段，因重估价而产生的附加递延所得税应直接借记入权益。)

示例 3

沿用示例 2，但如果该资产以超出成本的价格出售，则累计计税折旧将包括在应税收益中(按 30%征税)；在扣减物价上涨调整的成本 110 后，出售收入将按 40%征税。

如果企业打算通过使用该资产收回其账面金额，它必须创造应税收益 150，但只能抵扣折旧 70。以此为基础，计税基础是 70，存在一项应税暂时性差异 80，同时还存在一项递延所得税负债 24($80 \times 30\%$)，与示例 2 相同。

如果企业打算通过立即出售该资产收回其账面金额 150，则企业将能扣减物价上涨调整的成本 110。净收入 40 将按 40%征税。此外，累计计税折旧 30 将包括在应税收益中，按 30%征税。由此，计税基础是 80(110 减 30)，存在一项暂时性差异 70，同时还存在一项递延所得税负债 25($40 \times 40\% + 30 \times 30\%$)。如果在本例中计税基础当时还不明显，那么考虑第 10 段设立的基本原则可能是有帮助的。

(注：根据第 61 段，因重估价而产生的附加递延所得税应直接借记入权益。)

53.递延所得税资产和负债不应折现。

54.以折现基础来可靠地确定递延所得税资产和负债，要求详细地排定每一项暂时性差异转回的时间。在许多情况下，这种时间排定不是切实可行的或相当复杂。因此，要求对递延所得税资产和负债折现是不恰当的。如果允许但不要求折现，将会导致企业之间的递延所得税资产和负债不可比。因此，本准则不要求或不允许对递延所得税资产和负债折现。

55.暂时性差异应依据资产或负债的账面金额来确定，即使账面金额本身是以折现基础确定也是如此，退休福利义务即是此例(参见《国际会计准则第 19 号—雇员福利》)。

56.在每一个资产负债表日，应对递延所得税资产的账面金额予以查核。如果不再是很可能获得足够的应纳税利润以允许利用递延所得税资产的部分或全部利益，企业应该减少该项递延所得税资产的账面金额。当又可能获得足够的应纳税利润时，这种减少金额应当转回。

当期和递延所得税的确认

57.交易或其他事项的当期和递延所得税影响的核算，应与该交易或事项本身的核算一致。第 58 至 68 段贯彻了这项原则。

收益表

58.当期和递延所得税，应确认为收益或费用并包括在该期的净损益中，但由以下(1)或(2)产生的所得税例外：

- (1)在相同或另一个不同的期间直接在权益中确认的交易或事项(参见第 61 至 65 段)；
- (2)购买式企业合并(参见第 66 至 68 段)。

59.多数递延所得税负债和递延所得税资产产生时，收益或费用包括在某一期间的会计利润中，但包括在另一个不同期间的应纳税利润(可抵扣亏损)中。所产生的递延所得税应在收益表内确认。例如以下两种情况：

(1)当利息、使用费或股利的收取有推延并根据《国际会计准则第 18 号—收入》按时间比例法包含在会计利润中，但却以收付实现制包含在应纳税利润(可抵扣亏损)中时；

(2)当开发费用已根据《国际会计准则第 38 号—无形资产》予以资本化，并一直在收益表内摊销，而计税时却在其发生时抵扣时。

60.递延所得税资产和负债的账面金额可能改变，即使相关的暂时性差异的金额没有改变时也是如此。例如，这可能由以下改变引起：

- (1)税率或税法的改变；

(2) 递延所得税资产可收回性的重新估计；

(3) 资产的预期收回方式的改变。

所产生的递延所得税应在收益表内确认，但当其与以前借记或贷记入权益的项目相关时，可以例外(参见第 63 段)。

直接贷记或借记入权益的项目

61.如果当期所得税和递延所得税与在相同或不同期间直接贷记或借记入权益的项目相关，那么它们应直接贷记或借记入权益。

62.国际会计准则要求或允许某些项目直接贷记或借记入权益。这些项目的例子包括：

(1)因不动产、厂场和设备价值重估(参见《国际会计准则第 16 号—不动产、厂场和设备》)或长期投资价值重估 (参见《国际会计准则第 25 号—投资会计》) 引起的账面金额的改变；

(2)因追溯应用的会计政策的变更或重大差错的更正，而对留存收益的期初余额进行的调整(参见《国际会计准则第 8 号—当期净损益、重大差错和会计政策变更》)；

(3)折算国外实体的财务报表而形成的汇兑差额(参见《国际会计准则第 21 号—汇率变动的影响》)；

(4)初始确认复合金融工具的权益成份时形成的金额(参见第 23 段)。

63.在特殊情况下，可能难以确定与贷记或借记入权益的项目相关的当期或递延所得税金额。例如，以下情况出现时，可能就是这样：

(1)当存在累进所得税税率，并且不可能确定对应税利润(可抵扣亏损)中具体项目征税时所采用的税率时；(2)当税率或其他税法的改变，影响与以前贷记或借记入权益的项目(全部或部分)相关的递延所得税资产或负债时；(3)当企业决定确认或不再全部确认一项递延所得税资产，且该递延所得税资产与以前贷记或借记入权益的项目(全部或部分)相关时。

在这些情况下，与贷记或借记入权益的项目相关的当期和递延所得税，应以所涉及的税收管辖区内该主体的当期和递延所得税的合理匡算分摊额为基础，或以获得该情况下更为合理的分摊额的其他方法为基础。

64.《国际会计准则第 16 号—不动产、厂场和设备》没有规定企业是否应在每年将重估过的资产的折旧或摊销额与以成本为基础的折旧或摊销额之间的差额，从重估价盈余转至留存收益。如果企业做这种结转，则所结转金额应是相关递延所得税的净额。类似的考虑

适用于处置不动产、厂场和设备或投资时所作的结转(参见《国际会计准则第 25 号—投资会计》)。

65.当资产计税时被重估价,且该重估与以前期间的会计重估相关,或与预期在未来期间进行的会计重估相关时,那么该资产重估和计税基础调整的纳税影响都应在发生的当期借记或贷记入权益。但是,如果计税时重估与以前期间的会计重估不相关时,或与预期在未来期间进行的会计重估不相关时,那么,计税基础调整的纳税影响应在收益表内确认。

企业合并产生的递延所得税

66.正如第 19 段和第 26 段(3)所说明的那样,暂时性差异可能产生于购买式企业合并。根据《国际会计准则第 22 号—企业合并》,在购买日,企业应将递延所得税资产(在其满足第 24 段设立的确认标准时)或递延所得税负债确认为可辨认资产和负债。从而,这些递延所得税资产和负债会影响商誉或负商誉。但是,根据第 15 段(1)和第 24 段(1),企业不应确认商誉本身形成的递延所得税负债(如果商誉的摊销不能在计税时抵扣,也不应确认为作为递延收益处理的非应税负商誉形成的递延所得税资产)。

67.由于企业合并,购买方可能认为它很可能收回自己在企业合并前没有确认的递延所得税资产。例如,购买方可用其未利用的可抵扣亏损的利益去抵扣被购买方的未来应税利润。在这些情况下,购买方应确认一项递延所得税资产,并在确定购买时产生的商誉或负商誉时将其考虑进去。

68.当购买方在购买日没有将被购买方的递延所得税资产确认为可辨认资产但该递延所得税资产随后在购买方的合并财务报表中被确认时,产生的递延所得税收益应在收益表内予以确认。此外,购买方:

(1)应对商誉的账面总金额和相关的累计摊销额进行调整,如同在企业合并日已将递延所得税资产确认为可辨认资产所记录的金额那样;

(2)应将商誉账面净额的减少额确认为一项费用。

但是,购买方不确认负商誉,也不增加负商誉的账面金额。

示例

某企业购买了一个拥有可抵扣暂时性差异 300 的子公司。购买时的税率是 30%。所产生的递延所得税资产 90,在确定此项购买形成的商誉 500 时,没有被确认为一项可辨认资产。商誉在 20 年内摊销。购买后两年,企业估计未来应税利润很可能足以使其获得各种可抵

扣暂时性差异的利益。

企业确认一项递延所得税资产 90($300 \times 30\%$)，同时在收益表内确认递延所得税收益 90。企业也应减少商誉成本 90 和累计摊销额 9(代表两年的摊销额)。余额 81 在收益表内确认为一项费用。结果，商誉的成本和相关的累计摊销额，被分别减至 410 和 41，它们是如同在企业合并日已将递延所得税资产 90 确认为可辨认资产所记录的金额。

如果税率增加到 40%，企业应确认一项递延所得税资产 120($300 \times 40\%$)，同时在收益表内确认递延所得税收益 120。如果税率降低到 20%，企业应确认一项递延所得税资产 60($300 \times 20\%$)，同时确认递延所得税收益 60。在这两种情况下，企业也应减少商誉成本 90 和累计摊销额 9，并将余额 81 在收益表内确认为一项费用。

列 报

所得税资产和所得税负债

69. 在资产负债表中，所得税资产和所得税负债应与其他资产和负债分开列报。递延所得税资产和负债应与当期所得税资产和负债区分开来。

70. 当企业在其财务报表上对流动和非流动资产和负债作区分时，它不应将递延所得税资产(负债)归类为流动资产(负债)。

抵 销

71. 只有出现以下情况时，一个企业才能抵销当期所得税资产和当期所得税负债：

- (1)企业拥有抵销已确认金额的法定行使权；
- (2)企业打算以净额基础结算，或同时变现该资产和偿付该负债。

72. 虽然当期所得税资产和负债应单独确认和计量，但它们在资产负债表中互抵时应遵从类似于《国际会计准则第 32 号—金融工具：披露和列报》所确立的标准。当期所得税资产和所得税负债与同一税务部门征收的所得税相关而且该税务部门又允许企业按单一的净额支付税款或接受返还时，该企业通常就具有用当期所得税负债去抵销当期所得税资产的法定行使权。

73. 在合并财务报表中，集团中的一个企业的当期所得税资产与该集团内的另一个企业的当期所得税负债互抵的条件，是只有所涉及的企业具有按单一的净额支付税款或接受返还的法定行使权，且企业打算支付或接受这一净额，或是同时收回该资产和清偿该负债。

74.只有当以下情况出现时，企业才能将递延所得税资产和递延所得税负债互抵：

(1)企业具有把当期所得税负债抵销当期所得税资产的法定行使权；

(2)递延所得税资产和递延所得税负债与同一税务部门对以下①或②征收的所得税相关：

①同一纳税主体；

②不同的纳税主体，这些主体打算以单一的净额基础结算当期所得税负债和资产，或者打算在预期清偿或收回递延所得税负债或资产的重大金额的每一个未来期间，同时变现这些资产和偿付这些负债。

75.为避免要求详细地排定每一项暂时性差异转回的时间，本准则要求企业将同一纳税主体的递延所得税资产与递延所得税负债互抵，条件是仅当递延所得税资产和负债与同一税务部门征收的所得税相关，而且企业具有将当期所得税负债与当期所得税资产互抵的法定行使权。

76.在少数情况下，企业可能拥有法定行使的抵销权，同时又打算在某些期间而非其他期间结算抵销后的净额。在这些少数情况下，可能要求详细地排定时间,以可靠地确定：是否在同一个期间内，一个纳税主体的递延所得税负债产生税款支付的增加，而另一个纳税主体的递延所得税资产引起税款支付的减少。

所得税费用

与正常经营活动形成的损益相关的所得税费用(收益)

77.与正常经营活动形成的损益相关的所得税费用(收益)应在收益表内列报。

递延国外所得税负债或资产的汇兑差额

78.《国际会计准则第 21 号—汇率变动的影响》要求将某些汇兑差额确认为收益或费用，但没有规定这些差额应在收益表内什么位置列报。相应地，当国外递延所得税负债或资产的汇兑差额在收益表内确认时，这些差额可以归类为递延所得税费用(收益)，如果认为这种列报对财务报表的使用者最为有用的话。

披 露

79.所得税费用(收益)的主要组成部分应单独披露。

80.所得税费用(收益)的组成部分可能包括:

(1)当期所得税费用(收益);

(2)在本期确认的、对以前期间的当期所得税所作的调整;

(3)与暂时性差异的产生和转回相关的递延所得税费用(收益)的金额;

(4)与税率改变或开征新税相关的递延所得税费用(收益)的金额;

(5)以前未确认的可抵扣亏损、税款抵减,或以前期间用于减少当期所得税费用的暂时性差异所产生的利益的金额; (6)以前未确认的可抵扣亏损、税款抵减,或以前期间用于减少递延所得税费用的暂时性差异所产生的利益的金额;

(7)根据第 56 段,将递延所得税资产减记,或转回以前减记的递延所得税资产所产生的递延所得税费用;

(8)与会计政策的变更和重大差错相关的所得税费用(收益)的金额,该金额包括在根据《国际会计准则第 8 号—当期净损益、重大差错和会计政策变更》中允许选用的处理方法确定的本期净损益中。

81.以下内容也应单独披露:

(1)与借记或贷记入权益的项目相关的当期或递延所得税的总额;

(2)与本期内已确认的非常项目相关的所得税费用(收益);

(3)用以下一种或两种形式对所得税费用(收益)和会计利润之间的关系作出说明:

①在所得税费用(收益)与会计利润乘以适用税率的乘积之间进行数字调节,并披露计算适用税率的基础; ②在平均实际税率与适用税率之间进行数字调节,并披露计算适用税率的基础;

(4)与以前的会计期间相比,适用税率发生改变的说明;

(5)在资产负债表未确认其递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、未利用可抵扣应税收益额的亏损和未利用税款抵减的金额(以及满期日,如果有的话); (6)与对子公司、分支机构及联营企业的投资和合营企业中的权益相联系的暂时性差异的总额;对此,并不确认递延所得税负债(参见第 39 段);

(7)就每一类暂时性差异以及每一类未利用可抵扣亏损和未利用税款抵减而言:

①在每一个报告期的资产负债表内确认的递延所得税资产和负债的金额;

②在收益表内确认的递延所得税收益或费用的金额(如果从资产负债表内确认的金额的变化看不明显的话); (8)就已终止经营而言,与以下①和②相关的所得税费用;

①终止经营的利得或损失;

②已终止经营当期的正常经营活动形成的损益,以及每一个列报前期的对应金额。

82.企业应披露递延所得税资产的金额和支持其确认的证据的性质,当:

(1)该递延所得税资产的利用取决于未来应税利润超过因转回现存应税暂时性差异所形成的利润的部分;

(2)在递延所得税资产相关的税收管辖区内,该企业在当期或前期发生了亏损。

83.企业应在收益表内或财务报表附注中披露每个非常项目的性质和金额。当在财务报表附注中作这种披露时,所有非常项目的总金额减去相关所得税费用(收益)的总额,应在收益表内披露。虽然财务报表使用者可能认为披露与每一个非常项目相关的所得税费用(收益)是有用的,但有时却难以将所得税费用(收益)在这些项目之间分摊。在这些情况下,与非常项目相关的所得税费用(收益)可以用总额披露。

84.第 81 段(3)要求的披露使财务报表使用者能了解所得税费用(收益)和会计利润之间的关系是否正常,同时也能了解在未来可能影响这种关系的重要因素。所得税费用(收益)和会计利润之间的关系可能受到诸如免税收入、在确定应税利润(亏损)时不能抵扣的费用、可抵扣亏损和国外税率等因素的影响。

85.在说明所得税费用(收益)和会计利润之间的关系时,企业应使用能给财务报表使用者提供最有意义的信息的适用税率。通常,最有意义的税率是企业居住地所在国的国内税率,它是适用的国家所得税税率和按基本相同的应税利润(可抵扣亏损)计算的地方所得税税率合在一起的税率。但是,对在几个税收管辖区内经营的企业来说,把在各别税收管辖区内使用国内税率所作的分别调节汇总起来,可能更有意义。下面的示例说明了适用税率的选择如何影响数字调节的列报。

说明第 85 段的示例

19X2 年,某企业在其自己的税收管辖区内(国家甲)的会计利润是 1500(19X1 年为 2000),在国家乙的会计利润是 1500(19X1 年为 500)。国家甲的税率是 30%;国家乙的税率是 20%。在国家甲计税时,费用 100(19X1 年为 200)是不可抵扣的。

下面是调节为国内税率的示例: 19X1 19X2

会计利润 2500 3000

按国内税率 30% 计算的所得税 750 900

计税时不可抵扣的费用的纳税影响 60 30

国家乙低税率的影响 (50) (150)

所得税费用 760 780

下面是按每个国家的税收管辖区的分别调节汇总编制调节表的例子。根据这种方法，报告企业自己的国内税率与其他税收管辖区的国内税率之间的差额，其影响并不作为一个单独的调节项目。企业可能需要论述税率或是不同税收管辖区内赚得的利润的汇总数的重大变化，以说明适用税率的改变，如第 81 段(4)所要求的那样。

会计利润 2500 3000

按适用于有关国家的利润

的国内税率计算的所得税 700 750

计税时不可抵扣的费用的纳税影响 60 30

所得税费用 760 780

86.平均实际税率是用会计利润除所得税费用(收益)的商。

87.要计算对子公司、分支机构及联营企业的投资和合营企业中的权益(参见第 39 段)所产生的未确认的递延所得税负债的金额，通常不是切实可行的。因此，本准则要求披露潜在的暂时性差异的总金额，而不要求披露递延所得税负债。但是，如果可行的话，应鼓励企业披露未确认的递延所得税负债金额，因为财务报表使用者可能发现这种信息有用。

88.企业应根据《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》《国际会计准则第 10 号—或有事项与资产负债表日后发生的事项》，披露任何与纳税有关的或有负债利得和或有资产损失。或有负债利得和或有资产损失可能产生于诸如与税务部门之间未解决的争端。类似地，当在资产负债表日后执行或宣布税率或税法的改变时，企业应披露这些改变对其当期和递延所得税资产和负债的重大影响。(参见《国际会计准则第 10 号—资产负债表日后事项》)。

生效日期

89.本准则对报告期自 1998 年 1 月 1 日或以后日期开始的财务报表有效。如果企业对报告期自 1998 年 1 月 1 日以前开始的财务报表运用本准则，那么该企业应披露其运用本准

则而不是 1979 年批准的《国际会计准则第 12 号—所得税会计》这一事实。

90.本准则取代 1979 年批准的《国际会计准则第 12 号—所得税会计》。

附录一：暂时性差异的示例

本附录只是说明性的，不是本准则的组成部分。附录的目的是说明本准则的运用，以帮助明晰其含义。

(一)产生应税暂时性差异的情况的示例

各种应税暂时性差异都会产生递延所得税负债。

影响收益表的交易

1.利息收入有推延，它按时间比例基础包含在会计利润中，但却按收付实现制包含在应税利润中。

2.商品销售收入在交付商品时包含在会计利润中，但当收到现金时才包含在应税利润中。[注：也存在与存货相关的可抵扣暂时性差异，相关说明见以下(二)3] 3.为计税目的对资产采取加速折旧。

4.开发费用已经资本化，并将分摊计入收益表，但在确定发生当期的应税利润时已予抵扣。

5.预付费用已在确定当期或以前期间的应税利润时，按收付实现制予以抵扣。

影响资产负债表的交易

6.资产的折旧在计税时不能抵扣，且在资产被出售或报废时，也不能为了计税的目的而予以抵扣。[注：本准则第 15 段(2)禁止确认所产生的递延所得税负债，除非该资产是在企业合并中取得的；同样的规定见本准则第 22 段] 7.借款人以收到的款项(等于到期时应支付的金额)扣除交易成本后的实得额记录贷款。以后，该贷款的账面金额由于交易成本摊入会计利润而增加。在最初确认贷款的那个期间，为计税目的已将该交易成本抵扣[注：(1)应税暂时性差异是确定当期或以前期间的应税利润时已抵扣的交易成本额减去摊入会计利润的累计金额之后的余额；(2)由于贷款的初始确认影响应税利润，因而本准则第 15 段(2)的例外情况不适用。为此，借款人应确认递延所得税负债。]

8.应付贷款在初始确认时，以收到款项的净额计量，即扣除了交易成本。交易成本

在贷款的期限内摊入会计利润。这些交易成本在确定未来、当期和以前期间的应税利润时是不可抵扣的。[注：(1)应税暂时性差异是未摊销的交易成本额；(2)本准则第 15（2）段禁止确认所产生的递延所得税负债。]

9.复合金融工具(如可转换债券)的负债成份，以到期时应付的金额扣除属于权益成分的那一部分实得现金收入后折成现值计量(参见《国际会计准则第 32 号—金融工具：披露和列报》)。在确定应税利润(亏损)时，这项折现值是不可抵扣的。[注：(1)应税暂时性差异是未摊销的折现值，参见附录二例 4；(2)企业应确认所产生的递延所得税负债，并将递延所得税直接计入权益成份的账面金额，参见本准则第 23 段和第 61 段。根据第 58 段的要求，递延所得税负债的后续变化应作为递延所得税费用(收益)在收益表中确认。]

公允价值调整和重估价

10.短期投资或金融工具以超过成本的公允价值计价，但计税时并不作相应的调整。

11.企业重估其不动产、厂房和设备(按《国际会计准则第 16 号—不动产、厂房和设备》中允许选择的方法)或长期投资(见《国际会计准则第 25 号—投资会计》)但并不为计税目的作相应的调整。(注：本准则 61 段要求将相关的递延所得税直接借记入权益)

企业合并和合并报表

12.资产的账面金额在购买式企业合并时增加至公允价值，但计税时并不作相应的调整。(注：在初始确认时，产生的递延所得税负债会增加商誉或减少负商誉，参见本准则第 66 段)

13.商誉的摊销额在确定应税利润时是不能抵扣的，且商誉的成本在处置该企业时也是不能抵扣的。[注：本准则第 15 段(1)禁止确认产生的递延所得税负债]

14.集团内部交易产生的未实现损失，通过包含在存货或不动产、厂房和设备的账面金额中的方式予以消除。

15.子公司、分支机构、联营企业或合营企业的留存收益包含在合并留存收益中，但在将利润分配给报告母公司时，应支付所得税。(注：本准则第 39 段规定，在母公司、投资者或合营者能够控制暂时性差异转回的时间，并且该暂时性差异在可预见的将来不可能转回时，不能确认产生的递延所得税负债)

16.对国外子公司、分支机构及联营企业的投资或在国外合营企业中的权益受到汇率变动的影响。[注：(1)可能有一项应税暂时性差异，也可能有一项可抵扣暂时性差异；(2)本准则第 39 段规定，在母公司、投资者或合营者能够控制暂时性差异转回的时间，并且该暂时性差异在可预见的将来可能无法转回时，不能确认所产生的递延所得税负债。]

17.企业以其本身的货币核算构成报告企业经营整体部分的国外经营中非货币性资产的成本，但该国外经营的应税利润和可抵扣亏损却以外币确定。[注：(1)可能有一项应税暂时性差异，也可能有一项可抵扣暂时性差异；(2)当有一项应税暂时性差异时，所产生的递延所得税负债应予确认，因为它与国外经营本身的资产和负债相关，而不是与报告企业在该国外经营的投资相关(本准则第 41 段)；(3)递延所得税借记入收益表，参见本准则第 58 段。]

恶性通货膨胀

18.非货币性资产以资产负债表日当时的计量单位重述(参见《国际会计准则第 29 号——在恶性通货膨胀经济中的财务报告》)，但计税时并不作相应调整。[注：(1)递延所得税借记入收益表；(2)除重述外，如果非货币性资产又被重估，与重估相关的递延所得税资产借记入权益，而与该重述相关的递延所得税则借记入收益表。](二)产生可抵扣暂时性差异的情况的示例

各种可抵扣暂时性差异都会产生一项递延所得税资产。但是，有些递延所得税资产可能不符合本准则第 24 段的确认标准。

影响收益表的交易

1.当雇员提供劳务时，退休福利费用将在确定会计利润时予以抵扣；但直到企业支付退休金，或者将其投入一项基金时，才在确定应税利润时予以抵扣。(注：当诸如产品保修成本或利息等其他费用在确定应税利润时按收付实现制予以抵扣时，也会产生类似的可抵扣暂时性差异)

2.在财务报表内资产的累计折旧额大于至资产负债表日计税时所允许的累计折旧额。

3.资产负债表日之前出售的存货的成本，在商品或劳务交付时予以抵扣以确定会计利润；但在收到现金时，才在确定应税利润中予以抵扣。[注：正如“(一)2.”所说明的那样，也存在一项与相关应收账款相联系的应税暂时性差异。]

4.存货项目的可实现净值，或不动产、厂房和设备项目的可收回金额，小于以前的账面金额，且企业因此减少该资产的账面金额，但减少的金额要到该资产被出售时才为计税目的而予以确认。

5.在确定会计利润时，将研究费用(或开办或其他筹备费)确认为费用，但要到以后某个期间，才在确定应税利润时允许将其作为抵扣项目。

6.收益在资产负债表中被递延，但已包含在当期或以前期间的应税利润中。

7.作为递延收益包含在资产负债表中的政府补助，在未来期间无需纳税。(注：本准

则第 24 段禁止确认产生的递延所得税资产，也可参见本准则第 33 段)

公允价值调整和重估

8.短期投资或金融工具以低于成本的公允价值记录，但计税时并不作相应的调整。

企业合并和合并报表

9.在购买式企业合并中，负债以公允价值予以确认，但相关的费用要到以后的某个期间才在确定应税利润时予以抵扣。(注：所产生的递延所得税资产减少商誉或增加负商誉，参见本准则第 66 段。)

10.负商誉作为递延收益包含在资产负债表中，但该收益将不包含在应税利润中。

(注：本准则第 24 段，禁止确认所产生的递延所得税资产)

11.集团内部交易产生的未实现利润从存货、不动产、厂房和设备等资产的账面金额中剔除，但计税时并不作相应调整。

12.对国外子公司、分支机构及联营企业的投资或在合营企业中的权益受到外汇汇率变动的影响。[注：(1)可能有一项应税暂时性差异，也可能有一项可抵扣暂时性差异；(2)本准则第 44 段要求，仅当以下情况成为可能时，企业才确认一项递延所得税资产：①暂时性差异在可预见的未来将转回；②未来可获得能用暂时性差异冲减的应税利润。]

13. 企业以其本身的货币核算构成报告企业经营整体组成成分的国外经营中的非货币性资产，但该国外经营的应税利润或可抵扣亏损却以外币确定。[注：(1)可能有一项应税暂时性差异，也可能有一项可抵扣暂时性差异；(2)如果有一项可抵扣暂时性差异，则在能够获得足够的应税利润时，所产生的递延所得税资产才予确认，因为它与国外经营自己的资产和负债相关，而不是与报告企业在该国外经营的投资相关(本准则第 44 段)；(3)递延所得税资产应借记入收益表，参见本准则第 58 段。]

(三) 资产或负债的账面金额等于其计税基础的情况的示例

1.应计费用已在确定企业本期或以前期间的当期所得税负债时予以抵扣。

2.应付贷款以最初收到的金额计量，这项金额与在该贷款到期时应偿付的金额相等。

3.应计费用不能在计税时予以抵扣。

4.应计收益将不予计税。

附录二：说明性的计算和列报

本附录只是说明性的，不是本准则的组成部分。附录的目的是说明本准则的运用，以帮助明晰其涵义。提供收益表和资产负债表的摘录，是为表明以下所描述交易对财务报表的影响。这些摘录不一定与其他国际会计准则的各项披露和列报要求相一致。

本附录中的各个示例均假定所涉及的企业只有所描述的那些交易。

示例 1：应折旧资产

某企业以 10000 买入一台机器，将在 5 年的预计使用年限内以直线法计提折旧。计税时，该机器用年折旧率 25% 按直线法折旧。可抵扣亏损可以抵扣前 5 年的应税利润。在第 0 年，企业的应税利润是 5000，税率是 40%。

企业将通过使用该机器生产商品进行销售来收回其账面金额。因此，该企业的当期所得税的计算如下：

年 份

1 2 3 4 5

应税收益 2000 2000 2000 2000 2000

计税折旧 2500 2500 2500 2500 0

应税利润(可抵扣亏损) (500) (500) (500) (500) 2000

以税率 40% 计算的所得税费用(收益) (200) (200) (200) (200) 800

企业应在第一年至第四年的年末确认一项当期所得税资产，因为它将获取抵扣第 0 年应税利润的可抵扣亏损利益。

与该设备相关的暂时性差异和产生的递延所得税资产和负债，以及递延所得税费用和收益有如下示：

年 份

1 2 3 4 5

账面金额 8000 6000 4000 2000 0

计税基础 7500 5000 2500 0 0

应税暂时性差异 500 1000 1500 2000 0

期初递延所得税负债 0 200 400 600 800

递延所得税费用(收益) 200 200 200 200 (800)

期末递延所得税负债 200 400 600 800 0

企业应在第一年至第四年确认递延所得税负债，因为应税暂时性差异的转回将在随

后的年份中产生应税收益。企业的收益表有如下示：

年 份	1	2	3	4	5
收益	2000	2000	2000	2000	2000
折旧	2000	2000	2000	2000	2000
税前利润	0	0	0	0	0
当期所得税费用(收益)	(200)	(200)	(200)	(200)	800
递延所得税费用(收益)	200	200	200	200	(800)
所得税费用(收益)总额	0	0	0	0	0
本期净利润	0	0	0	0	0

示例 2：递延所得税资产和负债

本示例涉及某企业在 X5 和 X6 两年的情况。在 X5 年，执行的税率是应税利润的 40%。在 X6 年，执行的税率是应税利润的 35%。

慈善捐赠在其支付时确认为一项费用，且计税时是不可抵扣的。

在 X5 年，有关部门通知该企业，它们打算就硫排放而起诉该企业。虽然到 X6 年 12 月份，起诉状还未送至法院，但企业在 X5 年确认了一项负债 700，该项金额是对应付这场诉讼的罚款的最好估计。计税时，罚款是不可抵扣的。

在 X2 年，企业发生了一项新产品开发费用 1250。这项费用已在 X2 年计税时予以抵扣。在会计上，企业已将这项支出资本化，并在五年期内按直线法摊销。在 X4 年 12 月 31 日，这项开发成本的未摊销余额是 500。

在 X5 年，为给退休人员提供保健福利，企业与在岗雇员签订了协议。当雇员提供劳务时，企业将这项计划的成本确认为一项费用。在 X5 年和 X6 年，企业没有为这种福利作任何支付。如果支付给退休人员，计税时保健费用是可抵扣的。企业已认定，可用来冲减所产生的递延所得税资产的应税利润是很可能获得的。

建筑物按直线法进行折旧，在会计上，年折旧率是 5%；而计税时，年折旧率为 10%。机动车按直线法进行折旧，在会计上，年折旧率是 20%；而计税时，年折旧率为 25%。在会计上，在资产的购置年份可计入整年的折旧。

在 X6 年 1 月 1 日，建筑物重估为 65000，企业估计该建筑物的剩余使用年限从重估日起算还有 20 年。重估不影响 X6 年的应税利润，税务部门也不调整该建筑物的计税基础以

反映该重估。在 X6 年，企业将 1033 从重估价盈余转入留存收益。它表示的是建筑物的实际折旧额(3250)与以建筑物的成本为基础的相应折旧额(1660，它是 X6 年 1 月 1 日账面金额 33200 除以剩余使用年限 20 的商)之间的差额 1590，减去相关的递延所得税 557(参见本准则第 64 段)。

当期所得税费用

X5 X6

会计利润 8775 8740

加：

会计上的折旧 4800 8250

慈善捐赠 500 350

环境污染罚款 700 —

产品开发成本 250 250

保健福利 2000 1000

17025 18590

减：

计税时的折旧 (8100) (11850)

应税利润 8925 6740

按税率 40% 计算的所得税费用 3570

按税率 35% 计算的所得税费用 2359

不动产、厂场和设备的账面金额

成本 建筑物 机动车 总额

X4 年末的余额 50000 10000 60000

X5 年增加数 6000 — 6000

X5 年末的余额 56000 10000 66000

X6 年初重估价对

累计折旧的消除 (22800) — (22800)

X6 年初的重估价 31800 — 31800

X6 年初的余额 65000 10000 75000

X6 年的增加数 — 15000 15000

65000 25000 90000

累计折旧 5% 20%

X4 年末的余额 20000 4000 24000

X5 年的折旧额 2800 2000 4800

X5 年末的余额 22800 6000 28800

X6 年初的重估价 (22800) — (22800)

X6 年初的余额 — 6000 6000

X6 年的折旧额 3250 5000 8250

X6 年末的余额 3250 11000 14250

账面金额

X4 年末 30000 6000 36000

X5 年末 33200 4000 37200

X6 年末 61750 14000 75750

不动产、厂场和设备的计税基础

成本 建筑物 机动车 总额

X4 年末的余额 50000 10000 60000

X5 年增加数 6000 — 6000

X5 年末的余额 56000 10000 66000

X6 年的增加数 — 15000 15000

X6 年末的余额 56000 25000 81000

累计折旧 10% 25%

X4 年末的余额 40000 5000 45000

X5 年的折旧额 5600 2500 8100

X5 年末的余额 45600 7500 53100

X6 年的折旧额 5600 6250 11850

X6 年末的余额 51200 13750 64950

计税基础

X4 年末 10000 5000 15000

X5 年末 10400 2500 12900

X6 年末 4800 11250 16050

X4 年末的递延所得税资产、负债及所得税费用

账面金额 计税基础 暂时性差异

应收账款 500 500 —

存货 2000 2000 —

产品开发成本 500 — 500

投资 33000 33000 —

不动产、厂场和设备 36000 15000 21000

资产总额 72000 50500 21500

当期应付所得税 3000 3000 —

应付账款 500 500 —

应付罚款 — — —

保健福利负债 — — —

长期负债 20000 20000 —

递延所得税 8600 8600 —

负债总额 32100 32100

股本 5000 5000 —

重估价盈余 — — —

留存收益 34900 13400

负债和权益总额 72000 50500

暂时性差异 21500

递延所得税负债 $21500 \times 40\%$ 8600

递延所得税资产 — — —

递延所得税负债净额 8600

X5 年末的递延所得税资产、负债及所得税费用

账面金额 计税基础 暂时性差异

应收账款 500 500 —

IAS 14: Segment Reporting

IAS 14, became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 July 1998.

IAS 14 (revised) applies to enterprises whose equity or debt securities are publicly traded, including enterprises in the process of issuing equity or debt securities in a public securities market, but not to other economically significant entities.

IAS 36, Impairment of Assets, sets out certain disclosure requirements for reporting impairment losses by segment.

Summary of IAS 14

Basis of Segment Reporting:

- | Public companies must report information along product and service lines and along geographical lines
- | One basis of segmentation is primary, the other is secondary
- | Segment accounting policies the same as consolidated.

Segment Disclosures:

- | The following should be disclosed for each primary segment:
 - revenue (external and intersegment shown separately); --operating result (before interest and taxes);
 - carrying amount of segment assets;
 - carrying amount of segment liabilities;
 - cost to acquire property, plant, equipment, and intangibles;
 - depreciation and amortisation;
 - non-cash expenses other than depreciation;
 - share of profit or loss of equity and joint venture investments;
 - the basis of inter-segment pricing.
- | The following should be disclosed for each secondary segment:
 - revenue (external and intersegment shown separately);
 - carrying amount of segment assets;
 - cost to acquire property, plant, equipment, and intangibles;
 - the basis of inter-segment pricing.

Segment definition:

- | Segments are organisational units for which information is reported to the board of directors and CEO unless those organisational units are not along product/service or geographical lines, in which case use the next lower level of internal segmentation that reports product and geographical information.
- | Never construct segments solely for external reporting purposes.
- | 10% materiality thresholds.
- | Segments must equal at least 75% of consolidated revenue

国际会计准则第 14 号 分部报告

(1997 年修订)

目的

本准则的目的是为按分部报告财务信息（关于企业生产不同类型产品和劳务以及企业不同地区经营的信息）制定原则，以帮助财务报表使用者：

- (1) 更好地理解企业以往的业绩；
- (2) 更好地评估企业的风险和收益；
- (3) 从整体上对企业做出更有根据的判断。

许多企业提供系列产品和劳务，或在具有不同的利润率、发展机会、未来前景和风险的地区经营。关于一个企业产品和劳务的不同类型以及在不同地区经营的信息（常称作分部信息），对于评估多种经营或跨国经营企业的风险和收益是相关的，但这些信息可能不能根据总数数据确定。因此，分部信息被普遍地认为对满足财务报表使用者的需要是必须的。

范围

1. 本准则适用于遵从国际会计准则的整套公布的财务报表。
2. 正如《国际会计准则第 1 号 财务报表列报》所规定的那样，一整套财务报表包括一份资产负债表、收益表、现金流量表和一份表明权益变动的报表以及附注。
3. 本准则适用于其权益或债务证券公开交易，以及正处于在公开证券市场上发行权益或债务证券过程中的企业。
4. 如果，一个证券不公开交易的企业遵照国际会计准则编制财务报表，则鼓励其自愿按分部披露信息。
5. 如果一个证券不公开交易的企业选择在遵照国际会计准则编制的财务报表中自愿地披露部分信息，则该企业应完全遵从本准则的要求。
6. 如果一份财务报告既包括证券公开交易的企业的合并财务报表，也包括母公司或一个或多个子公司的单独财务报表，分部信息只需以合并财务报表为基础列报。如果子公司本身就是证券公开交易的企业，则它应在其本身的单独财务报告中列报分部信息。
7. 类似地，如果一份财务报告既包括证券公开交易的企业的合并财务报表，也包括该企

业在其中拥有财务权益并按权益法核算的联营企业或合营企业的单独财务报表，分部信息只需以该企业的财务报表为基础列报。如果按权益法核算的联营企业或合营企业本身就是证券公开交易的企业，则它应在其本身的单独财务报表中列报分部信息。

定义

其他国际会计准则的定义

8. 本准则使用的下列术语，具有《国际会计准则第 8 号 当期净损益、重大错误和会计政策的变更》和《国际会计准则第 18 号 收入》所规定的含义：

经营活动，指企业主要产生收入的活动以及不是投资或融资活动的其他活动。

会计政策，指企业编报财务报表时采用的特定原则、基础、惯例、规则和做法。

收入，指企业本期正常活动中形成的、导致权益增加（不包括投资者出资所导致的权益增加）的经济利益的总流入。

产业分部和地区分部的定义

9. 本准则使用的术语“产业分部”和“地区分部”具有下列含义：

产业分部，指一个企业可区分的组成部分，该组成部分提供单项产品或劳务，或一组相关的产品或劳务，并且承担着不同于其他产业分部所承担的风险和收益。在确定产品和劳务是否相关时应考虑的因素包括：

- （1）这些产品或劳务的性质；
- （2）生产过程的性质；
- （3）这些产品或劳务对应的客户的类型或类别；
- （4）销售这些产品或提供劳务所使用的方法；
- （5）（如果适用的话）管理环境的性质，如银行、保险或公共事业。

地区分部，指一个企业可区分的组成部分，该组成部分在一个特定的经济环境内提供产品或劳务，并且承担着不同于在其他经济环境中经营的组成部分所承担的风险和收益。在确定地区分部时应考虑的因素包括：

- （1）经济和政治情况的相似性；

- (2) 在不同地区的经营之间的关系；
- (3) 经营的接近性；
- (4) 某一特定地区与经营相关的特定风险；
- (5) 外汇控制规定；
- (6) 潜在的货币风险。

应报告分部，指按前面的定义确定的产业分部或地区分部，对这些分部本准则要求其年分部信息。

10. 第 9 段中关于确定产业分部和地区分部的因素不是按特定的顺序列示的。

11. 单个产业分部不包括具有重大不同风险和收益的产品和劳务。虽然就产业分部定义中的一个或多个因素而言，可能存在不相似之处，但包括在单个产品分部中的产品和劳务就大多数因素而言应是相似的。

12. 类似地，一个地区分部不包括在具有重大不同风险和收益环境中的经营。一个地区分部可能是单个国家、二个或多个国家的组合、或者是一个国家内的一个区域。

13. 风险的主要来源影响着大多数企业如何组织和管理。因此，本准则第 27 段指出，企业的组织结构及其内部财务报告系统是确定其分部的基础。企业的风险和收益既受其经营的区域分布（其产品在此生产或其劳务提供活动以此为基地）的影响，也受其市场分布（其产品在此销售或劳务在此提供）的影响。地区分部的定义允许地区分部以下列两者之一为基础：

- (1) 企业的生产或劳务设施以及其他资产的分布；
- (2) 其市场和客户的分布。

14. 企业的组织和内部报告结构通常能表明其主要区域风险来自其资产分布（其销售的源头）还是其客户分布（其销售的目的地）。相应地，企业应依这种结构来确定其地区分部应以其资产分布为基础，还是以其客户分布为基础。

15. 确定产业分部或地区分部的构成涉及对某些金额的判断。在作这种判断时，企业管理层应考虑本准则设立的按分部报告财务信息的目标，以及《国际会计准则委员会编制和提供财务报表的框架》所确立的财务报表质量特征。这些质量特征包括所要报告的有关企业不同系列的产品和劳务、在特定地区经营的财务信息的相关性、可靠性和在不同期间的可比性，以及这些信息对从整体上评价企业的风险和收益的有用性。

分部收入、费用、成果、资产和负债的定义

16. 本准则使用的下列其他术语具有特定的含义：

分部收入，指在企业收益表中报告的、可以直接归属于某分部的收入，以及企业收入中能按合理的基础分配给其分部的相关部分，不论这些收入是从对外部客户的销售还是从与同一企业的其他分部的交易中取得的。分部收入不包括：

（1）非常项目；

（2）利息和股利收益，包括因预付或借给其他分部款项所赚取的利息，但当该分部的经营主要是金融性质时，不在此例；

（3）投资转让形成的利得或债务的消除形成的利得，但当分部的经营主要是金融性质时，不在此例。

仅当企业在联营、合营或按权益法核算的其他投资中的损益份额包括在合并收入或企业总收入中时，才包括在分部收入中。

分部收入包括合营者在根据《国际会计准则第 31 号 合营中权益的财务报告》按比例合并核算的联合控制实体的收入中的份额。

分部费用，指可以直接归属于某分部的因该分部经营活动所形成的费用，以及能按合理的基础分配给某分部的某项费用的相关部分，包括与对外部客户销售和与同一企业的其他分部的交易有关的费用。分部费用不包括：

（1）非常项目；

（2）利息，包括因预收或向其他分部借款所承担的利息，但当该分部的经营主要是金融性质时，不在此例；

（3）投资转让形成的损失或债务的消除形成的损失，但当分部的经营主要是金融性质时，不在此例；

（4）企业在联营、合营或按权益法核算的其他投资的损失份额；

（5）所得税费用；

（6）一般管理费、总部的费用以及其他在企业层次上形成的、与整个企业相关的费用。但是，有些在企业层次上发生的费用是代表某部分的。当这些费用与分部的经营活动相关，且能直接归属于或按合理的基础分配给该分部时，属于分部费用。

分部费用包括合营者在根据《国际会计准则第 31 号 合营中权益的财务报告》按比例合并核算的联合控制实体的费用中的份额。

对于主要是金融性质的分部经营，只有当利息收益和利息费用在合并财务报表或企业的财务报表中以净额反映时，这些利息收益和利息费用才可以以一个单项净额在分部报告中反

映。

分部成果，指分部收入减分部费用后的差额。分部成果在对少数股东权益进行调整前确定。

分部资产，指分部在其经营活动中使用的，并可直接归属于该分部或能按合理的基础分配给该分部的那些经营资产。

如果分部的分部成果包括利息或股利收益，则其分部资产包括相关的应收款、贷款、投资或其他产生收益的资产。

分部资产不包括所得税资产。

只有当按权益法核算的投资产生的损益包括在分部收入中时，分部资产才包括该投资。分部资产包括合营者在根据《国际会计准则第 31 号 合营中权益的财务报告》按比例合并核算的联合控制实体的资产中的份额。

分部资产根据扣除了在企业资产负债表中作为直接抵销项反映的相关备抵后的余额确定。

分部负债，指分部的经营活动形成的，以及可直接归属于该分部或能按合理的基础进行分配的那些经营负债。

如果分部的分部成果包括利息费用，则其分部负债包括相关的付息负债。

分部负债包括合营者在根据《国际会计准则第 31 号 合营中权益的财务报告》按比例合并核算的联合控制实体的负债中的份额。

分部负债不包括所得税负债。

分部会计政策，指编制和列报合并集团或企业的财务报表时采用的会计政策，以及与分部报告特别相关的那些会计政策。

17. 分部收入、分部费用、分部资产和分部负债的定义包括可直接归属于一个分部的那些项目的金额，以及可按合理基础分配给一个分部的那些项目的金额。企业以其内部财务报告系统作为确定可直接归属于或可按合理基础分配给分部的那些项目的起点。也就是说，存在一种假定，即计量应报告分部的分部收入、分部费用、分部资产和分部负债时，那些为内部财务报告目的已按分部确定的金额就是可直接归属于或可按合理基础分配给分部的金额。

18. 但是，在有些情况下，为内部财务报告目的，收入、费用、资产或负债可能已按企业管理层理解但可能被外部使用者认为是主观的、任意的或难以理解的基础分配给了分部。这种分配不可能构成本准则中分部收入、分部费用、分部资产和分部负债定义中所指的合理基础。相反，为内部财务报告目的，企业可能选择不分配某些收入、费用、资产和负债项目，

即使那样做的合理基础存在也是如此。这种项目应依照本准则中的分部收入、分部费用、分部资产和分部负债的定义分配。

19. 分部资产的例子包括用于分部经营活动的流动资产、融资租赁下的固定资产（参见《国际会计准则第 17 号 租赁》）以及无形资产。如果折旧或摊销的特定项目包括在分部费用中，则相关的资产也应包括在分部资产中。分部资产不包括用作一般企业目的或总部目的的资产。合理的分配基础存在时，分部资产包括两个或多个分部共有的经营资产。分部资产包括可直接归属于或可按合理基础分配给某分部的商誉；分部费用包括商誉的相关摊销额。

20. 分部负债的例子包括应收账款和其他应付款、应计负债、客户预付款、产品担保准备和其他与商品和劳务准备相关的索赔款。分部负债不包括借款、与融资租赁下的固定资产相关的负债（参见《国际会计准则第 17 号 租赁》）以及其他为融资目的而非经营目的所承担的负债。如果利息费用包括在分部成果中，相关的付息负债应包括在分部负债中。其经营主要不是金融性质的分部的负债不包括借款和类似的负债，因为分部成果代表经营损益而不是融资净损益。并且，因为债务常常是以整个企业为基础在总部一级发行的，因而通常不可能直接归属或合理分配付息负债给分部。

21. 分部资产和分部负债的计量，包括对企业购并中购入的公司可辨认分部资产和可辨认分部负债的原金额的调整，即使作这些调整只是为了编制合并财务报表，且不在母公司或子公司单独的财务报表中记录，也是如此。类似地，如果固定资产在购置后已按《国际会计准则第 16 号 固定资产》中允许选用的会计处理方法重估，则分部资产的计量应反映这些重估。

22. 关于费用分配的一些指南可以在其他国际会计准则中找到。比如，《国际会计准则第 2 号 存货》第 8—16 段对分配和摊销费用给有存货提供了指南；《国际会计准则第 11 号 建造合同》第 16—21 段对分配和摊销费用给建造合同提供了指南。这些指南对于将费用分配或摊销给分部可能是有用的。

23. 《国际会计准则第 7 号 现金流量表》就银行透支是作为现金的一个组成部分还是作为借款反映，提供了指南。

24. 分部收入、分部费用、分部资产和分部负债应在集团内余额和集团内交易作为合并程序的一部分被剔除之前确定，但当这种集团内余额和交易发生在单个分部内的集团企业之间时，可以例外。

25. 虽然用于编制和列报整个企业的财务报表的会计政策也是基本的分部会计政策，但是分部会计政策还包括特别与分部报告相关的会计政策，如分部的确定、分部内转移定价的方法以及将收入和费用分配给分部的基础。

确定应报告分部

主要和次要的分部报告形式

26. 企业风险和收益的主要来源和性质决定其主要分部报告形式是产业分部还是地区分部。如果企业的风险和收益率主要受其生产的产品和劳务的差异的影响，报告分部信息的主要形式应是产业分部，按地区报告的信息则是次要的。类似地，如果企业的风险和收益率主要受其在不同的国空或其他地区经营这方面的影响，报告分部信息的主要形式应是地区分部，按相关产品和劳务和组合报告的信息则是次要的。

27. 企业的内部组织和管理结构及其内部对董事会和总经理报告的制度，通常是确定企业面临的风险的主要来源和性质以及不同的收益率的基础，从而也是确定哪种报告形式是主要的，哪种报告是次要的基础。但出现以下（1）和（2）的情况时，可以例外：

（1）如果企业的风险和收益率强烈地同时受生产的产品及劳务的差异和经营所在地区的差异的影响（这可通过管理公司和内部对董事会及总经理报告的“矩阵法”反映出来），则企业应使用产业分部作为其主要分部报告形式，将地区分部作为次要的分部报告形式；

（2）如果企业的内部组织和管理结构及其内部对董事会和总经理报告的制度，既不以单项产品或劳务，或相关产品 / 劳务的组合为基础，也不以地区为基础，则该企业的董事会和管理层应决定企业的风险和收益率是较多地与其生产的产品和劳务相关，还是较多地与其经营所在的地区相关，从而决定应选择以产业分部还是以地区分部作为主宰的分部报告形式，而另一种则作为次要报告形式。

28. 对大数企业，风险和收益的主要来源决定了企业如何组织和管理。企业的组织和管理机构及其内部财务报告制度，通常为其分部报告目的提供了其主要风险和收益来源的最好证据。因此，除了在少数情况下，企业应在其财务报表中以其对内向最高管理层报告一致的基础报告分部信息。其风险和收益的主要来源成为其主要的分部报告形式。其风险和收益的次要来源成为其次的分部报告形式。

29. 如果企业的风险和收益率强烈地同时受其生产的产品和劳务的差异及其经营所在的

地区的差异的影响，“矩阵列报”通常能提供有用的信息。本准则不要求，但也不禁止“矩阵列报”。（“矩阵列报”指产业分部和地区分部均作为主要的分部报告形式，并在每种分部的基础上，作充分的部分披露。）

30. 在有些情况下，企业的组织和内部报告可能独立形成，既与其生产的产品和劳务的类型差异无关，也与其经营所在的地区无关。比如，内部报告可能只是按法人主体组织的，从而形成由不相关产品与劳务的组合构成的内部分部。在这些不常见的情况下，内部报告的分部资料不符合本准则的目的。因而，第 27 段（2）要求企业的董事会和管理层确定该企业的风险和收益是更多地受产品 / 劳务的影响，还是更多地受地区的影响，从而选择是以产业分部还是地区分部作为其分部报告的主要基础。目的是取得一个与其他企业之间的合理可比度，提高形成的信息的可理解性，满足投资者、债权人和其他人士表达的对与产品 / 劳务和地区相关的风险和收益的信息的需要。

产业分部和地区分部

31. 企业对外报告的产业分部和地区分部应是那些为评价其过去的经营业绩并作出有关资源未来分配决策的目的，而应向董事会和总经理报告其信息的组织单位；但第 32 段的情况不在此列。

32. 如果企业的内部组织和管理结构及对董事会和总经理的内部财务报告制度，既不以单项产品或劳务，或相关产品 / 劳务的组合为基础，也不以地区为基础，第 27 段（2）要求企业的董事会和管理层应依据其对哪一部分反映了企业风险和收益的主要来源的估计，选择以产业分部还是地区作为企业主要的分部报告形式，而另一种则作为次要报告形式。在此种情况下，企业的董事会和管理层必须以本准则第 9 段定义中的因素而不是以其对董事会和总经理的内部财务报告制度为基础，决定对外报告的产业分部和地区分部，以与下面（1）、（2）和（3）一致：

（1）如果内部对董事会和总经理报告的一个或多个分部是以第 9 段定义中的因素为基础确定的产业分部或地区分部，而其他分部不足以此为基础确定的，则以下（2）应只适用于那些不符合第 9 段定义的内部分部（也就是说，不应符合定义的内部报告分部作进一步分类）；

（2）对于那些不符合第 9 段定义、对董事会和管理层报告的分部，该企业的管理层应转向下一个较低的按产品和劳务或区域报告信息的内部分部层次，以与第 9 段的定义相符；

（3）如果这种内部报告的较低层次分部符合以第 9 段的因素为基础的产业分部或地区分

部的定义，第 34 段和第 35 段确定应报告分部的标准应运用于该分部。

33. 根据本准则，大多数企业将其产业分部和地区分部确定为组织单位，有关这些单位的信息应报告给董事会（尤其是起监督作用的非经理层董事，如果有的话）和总经理（高级经营决策人员，某些情况下可能是若干人组成的小组），以评价每个单位过去的经营业绩并作出有关的资源未来分配决策。而且，即使企业由于其内部分部不是按产品 / 劳务或地区确定而必须适用第 32 段的要求，它也将转向下一个较低的技产品和劳务或地区报告信息的内部分部层次，而不是只为外部报告目的设分部。为外部报告目的，转向企业的组织和管理结构以及其内部财务报告制度，以确定产业分部或地区分部的方法，有时称作“管理法”；为内部信息报告用的组织单位，有时称作“营业分部”。

应报告分部

34. 两个或多个本质上相似的内部报告产业分部或地区分部可以合并为单个产业分部或地区分部。只有符合以下条件（1）和（2）时，两个或多个产业分部或地区分部才能认为是本质上相似：

- （1）它们陈报了相似的长期财务业绩；
- （2）它们在第 9 段定义的所有因素方面都是相似的。

35. 如果一个产业分部或地区分部的大部分收入通过对外部客户的销售赚取，并且符合以下三个条件中的一个，则它应确定为一个应报告分部：

- （1）其通过对外部客户的销售和与其他分部交易赚取的收入占有所有分部（内部的和外部的）总收入的 10% 或更多；
- （2）其分部成果（无论是利润还是亏损），在盈利时，占有所有分部合并成果的 10% 或更多；在亏损时，占有所有分部合并成果的 10% 或更多，视哪个的绝对金额更大来定；
- （3）其资产占有所有分部总资产的 10% 或更多。

36. 如果内部报告分部位于第 35 段各重要性的临界值之下，则：

- （1）该分部可以称作一个应报告分部，而不管其规模如何；
- （2）如果不照（1）那样做，则该分部可以与一个或多个其他相似的、也位于第 35 段各重要性的临界值之下的内部报告分部合并成一个单独的应报告分部（如果两个或多个产业分部或地区分部均有第 9 段对应定义中的大多数因素，则它们是相似的）；
- （3）如果该分部不单独报告或合并，则其应作为一个未分配的调节项目包括进去。

37. 如果归属于应报告分部的外部总收入占合并或企业总收入的比重不足 75%，则在至少 75% 的合并或企业总收入包括在应报告分部之前，附加的分部应确定为应报告分部，即使其达不到第 35 段中 10% 的临界值也是如此。

38. 本准则的 10% 临界值并不打算作为确定财务报告各方面的重要程度的一项指南，而只是用于确定应报告产业和地区分部。

39. 通过将应报告分部限制在通过对外部客户的销售赚取其大部分收入的分部，本准则不要求将垂直结合经营的不同层次确认为单独的产业分部。但是，在有些行业，现行实务是将某些垂直结合的活动报告为单独的产业分部，即使它们并不产生重大的外部销售收入。例如，许多国际石油公司，即便将大多数或全部的“上游”产品（原油）内部转移到其提炼部门，仍将其上游活动（勘探和生产）和“下游”活动（提炼和销售）分别报告为单独的产业分部。

40. 本准则鼓励但不要求将垂直结合活动作为独立分部自愿报告，并附上适当的说明，包括第 75 段要求的对分部间转移定价基础的披露。

41. 如果一个企业的内部报告制度将垂直结合的活动作为独立分部对待，且该企业不准备将其作为产业分部对外报告，则在确定外部应报告产业分部时，销售分部应合并到采购分部；但这样做缺乏合理基础时不在此例；此时，销售分部应作为一个未分配的调节项目包括进去。

42. 对由于达到相关的 10% 临界值而在上期或确定为应报告分部的分部，如果企业的管理层认为其仍是重要的，即使其收入、成果和资产全都不超过 10% 临界值，仍应确定为当期应报告分部。

43. 如果分部由于达到相关的 10% 临界值而在当期确认为应报告分部，则为比较目的列示的前期分部资料应予重述，以反映作为独立分部的新的应报告分部，即使在该分部前期没有达到 10% 临界值的情况下也是如此；如果这样做不切实际，则不在此列。

分部会计政策

44. 分部信息应根据编报合并集团或企业的财务报表时采用的会计政策进行编制。

45. 存在一个假定，即企业的董事会和管理层在编制其合并或整个企业的财务报表时选用的会计政策，是其认为最适合于外部财务报告目的的会计政策。由于分部信息的目的是帮助财务报表使用者更好地从整体上理解企业，并对其作出更有根据的判断，本准则要求在编

制分部信息时采用董事会和管理层选用的会计政策。但这并不意味着合并时采用的或企业的会计政策应运用于应报告分部，好像分部是独立存在的报告主体。在整个企业层次上运用特定的会计政策详细计算出来的结果，如果存在合理的分配基础，则应分配给各分部。例如，养老金计算通常是就整个企业来进行的，但是整个企业的数据可以根据各分部的薪水和人口统计资料分配给各分部。

46. 本准则不禁止对以合并或企业财务报表采用的会计政策之外的基础编制的附加分部信息进行披露。不过，这些信息应是内部报告给董事会和总经理，让其作出有关分配资源给分部的决策，并估计其经营业绩；同时，这些附加信息的计量基础应清楚地予以描述。

47. 当且仅当与两个或多个分部联合使用的资产相关的收入和费用也分配给这些分部时，这些资产才应分配给这些分部。

48. 资产、负债、收入和费用项目分配给分部的方式依赖于诸如这些项目的性质、分部进行的活动以及分部的相对自主性等因素。规定一个为所有企业所采用的分配基础是不可能，也是不恰当的。如果进行分配的唯一基础是任意的或难以理解的，则强制分配与两个或多个分部都相关的企业资产、负债、收入和费用项目也是不恰当的。同时，分部收入、分部费用、分部资产和分部负债的定义是相互联系的，因而最终的分配应是一致的。因此，当且仅当与联合使用的资产相关的收入和费用可以分配给这些分部时，这些资产才应分配给这些分部。例如，当且仅当相关的折旧或摊销费在计量分部成果时被扣减的情况下，一项资产才应包括在分部资产中。

披露

49. 第 50—67 段就企业的主要分部报告形式，规定了对应报告分部要求的披露。第 68—72 段就次要分部报告形式，规定了要求的披露。尽管第 68—72 段要求非常少的按次要基础的披露，本准则仍鼓励企业就每个应报告次要分部，提供第 50—67 段所确定的所有主要分部披露。第 74—83 段强调了若干其他分部披露问题。本准则附录 2 说明了这些披露准则的运用。

主要报告形式

50. 第 51—67 段的披露要求应以企业的主要报告形式为基础运用于每个应报告分部。

51. 企业应披露每个应报告分部的分部收入。销售给外部客户赚取的分部收入应分开报

告。

52. 企业应披露每个应报告分部的分部成果。

53. 企业不依赖人为分配便能计算出分部净损益或某些分部成果以外的其他分部获利能力的计量数据时，本准则鼓励企业在分部成果外披露这些金额，同时附上恰当的说明。如果那种算结果是根据合并或企业财务报表采用的会计政策以外的基础得出的，则企业应在其财务报表中对计量基础作明确说明。

54. 对收益表中分部成果以上的分部业绩计量结果的一个例子是销售毛利。收益表中分部成果以下的分部业绩计量结果的例子有来自正常经营活动的损益（或所得税前或所得税后）和净损益。

55. 企业应披露每个应报告分部的分部资产的帐面总额。

56. 企业应披露每个应报告分部的分部负债的帐面总额。

57. 企业应就每个应报告分部披露当期购置预期在超过一个期间的期限内使用的分部资产（固定资产和无形资产）而发生的总成本。虽然有时将此视作资本增加或资本支出，但根据本原则要求的计量应以权责发生制为基础，而不是以收付实现制为基础。

58. 企业应就每个应报告分部披露包括在分部成果中的当期分部资产的折旧和摊销费用总额。

59. 本准则鼓励但不要求披露金额大、性质特别或影响大、将其披露能贴切地说明当期每个应报告分部的经营业绩的那些分部收入和分部费用项目的全额和性质。

60. 《国际会计准则第 8 号 当期净损益、重大错误和会计政策的变更》第 16 段指出，“如果正常活动损益中的收益和费用项目金额大、性质特别或影响大，因而披露它们能贴切地说明企业当期的经营业绩，则这些项目的性质和金额应予以单独披露。”《国际会计准则第 8 号》举出了若干例子，包括存货和固定资产减记、重组准备、固定资产和长期投资处置、中止营业、清算以及准备的转回。本准则第 59 段不打算改变这些从正常经营活动至非常项目（如《国际会计准则第 8 号》中的定义）形成的收入和费用项目的分类，或改变这些项目的计量。但是，第 59 段鼓励的披露，确实改变了从企业层次到分部层次为披露目的而对这些项目的重要性予以评价的水平。

61. 企业应就每个应报告分部披露重大非现金金自费用（不包括第 58 段要来作单独披露的折旧和摊销费用）的总额，这些费用应包括在分部费用中，从而在计算分部成果时扣除。

62. 《国际会计准则第 7 号 现金流量表》要求企业提供现金流量表，单独报告经营活动、投资活动和筹资活动形成的现金流量。《国际会计准则第 7 号 现金流量表》指出，披露每个

应报告产业和地区分部的现金流量信息，对于理解企业的总体财务状况、流动性和现金流量是相关的。《国际会计准则第 7 号 现金流量表》鼓励披露这种信息。本准则也鼓励披露《国际会计准则第 7 号 现金流量表》所鼓励披露的分部现金流量。此外，本准则鼓励披露包括在分部收入中从而增加分部成果的重大非现金收入。

63. 提供《国际会计准则第 7 号 现金流量表》鼓励的分部现金流量披露的全业，不需要同时披露第 58 段要求披露的折旧和摊销费、第 61 段要求被压的非现金费用。

64. 企业应就每个应报告分部 披露在联营、合营或按权益法核算的其他投资中净损益份额的总额，前提是所有这些联合的经营实质上均在该单个分部内。

65. 虽然依据前段披露了单项总额，每个联营、合营或按权益法核算的其他投资应分别予以评价，以确定其经营是否实质上均在一个分部内。

66. 如果企业在联营、合营或按权益法核算的其他投资中净损益份额的总额按应报告分部披露，则在这些联营和合营中的投资总额也应按应报告分部予以披露。

67. 企业应提供按应报告分部披露的信息和在合并或企业财务报表中的汇总信息之间的调节情况。在提供调节情况时，分部收入应调节至企业从外部客户赚取的收入（包括不含在分部收入中的、企业从外部客户赚取的收入额的披露）；分部成果应调节至企业经营损益和企业海损益的相应计量结果；分部资产应调节至企业资产；分部负债应调节至企业负债。

次要分部信息

68. 第 50—70 段规定了根据企业主要报告形式，应用于每个应报告分部的披露要求。第 69—72 段规定了根据企业次要报告形式，应用于每个应报告分部的披露要求，即：

（1）如果企业的主要形式是产业分部，所要求的次要形式披露在第 69 段中规定；

（2）如果企业的主要形式是以资产分布为基础的地区分部（企业的产品在这里生产或其提供劳务的营业以此为基础），所要求的次要形式披露在第 70 段和第 71 段中规定；

（3）如果企业的主要形式是以客户分布为基础的地区分部（企业的产品在这里销售或劳务在这里提供），所要求的发形式披露在第 70 段和第 72 段中规定。

69. 如果企业报告分部信息的主要形式是产业分部，则其也应报告下列信息：

（1）对于对外部客户的销售收入占对所有外部客户的销售的企业总收入的 10% 或更多的每个地区分部，披露以客户地区分部为基础，从该地区的外部客户赚取的分部收入；

（2）对于分部资产占有所有地区分部总资产的 10% 或更多的每个地区分部，披露按资产的

地区分布的分部资产的帐面总额；

(3) 对于分部资产占有所有地区分部总资产的 10%或更多的每个地区分部，披露按资产的地区分布的、当期购置预期在超过一个期间的期限内使用的分部资产（固定资产和无形资产）发生的总成本。

70. 如果企业报告分部信息的主要形式是地区分部（以资产分布为基础或以客户分布为基础），则企业也应就其对外部客户的销售收入占对所有外部客户的销售的企业总收入的 10%或更多，或其分部资产占有所有产业分部总资产的 10%或更多的每个产业分部，报告下列信息：

(1) 来自外部客户分部收入；

(2) 分部资产的帐面总额；

(3) 当期购置预期在超过一个期间的期限内使用的分部资产（固定资产和无形资产）发生的总成本。

71. 如果企业报告分部信息的主要形式是以资产分布为基础的地区分部，并且其客户分布不同于其资产分布，则企业也应就其对外部客户的销售收入占对所有外部客户的销售的企业总收入的 10%或更多的每个以客户为基础的地区分部，报告对外部客户销售所赚取的收入。

72. 如果企业报告分部信息的主要形式是以客户分布为基础的地区分部，并且企业的资产分布不同于其客户分布，则企业应就其对外部客户的销售收入或分部资产占相关合并或总企业金额的 10%或更多的每个以资产为基础的地区分部，报告如下分部信息：

(1) 按资产的地区分布的分部资产的帐面总额；

(2) 当期购置预期在超过一个期间的期限内使用的分部资产（固定资产和无形资产）发生的总成本。

示范性的分部披露

73. 本准则附录 2 就本准则所要求的主要和次要报告形式提供了示范性披露。

其他披露问题

74. 如果其信息报告给董事会和总经理的产业分部或地区分部由于其赚取的大部分收入来自对其他分部的销售，因而不是应报告分部，而它对外部客户的销售赚取的收入依然占销

售给所有外部客户的企业总收入 10%或更多，则企业应披露这个事实，并披露（1）对外部客户的销售收入额和（2）对其他分部的内部销售收入额。

75. 在计量和报告与其他分部的交易形成的分部收入时，分部间转移应以企业实际用于这些转移的价格为基础计量。分部门转移定价的基础和有关的变更应在财务报表中予以披露。

76. 对分部信息有重大影响、为分部报告所采用的会计政策的变更应予披露；如果可行话，为比较目的提供的前期分部信息应予重述。这种披露应包括变更性质的说明、变更的原因、比较资料已重述或重述不可行的事实和变更形成的影响（如果可以合理确定的话）。如果企业改变其分部分类，且由于不可行而没有根据新的基础重述前期分部信息，则为可比目的，企业应在其改变分部分类的年度就旧的和新的分部划分基础报告分部资料。

77. 企业采用的会计政策的变更应按《国际会计准则第 8 号 当期净损益、重大错误和会计估计变更》处理。《国际会计准则第 8 号》规定，会计政策变更只能是依据法令或会计准则制定机构的要求，或者如果这种变更将更能恰当地反映企业的财务报表中的事项或交易，才可进行。

78. 影响分部信息的、在企业层次上采用的会计政策的变更，应按《国际会计准则第 8 号 当期净损益、重大错误和会计估计变更》处理。除非一项新的国际会计准则另有规定，否则《国际会计准则第 8 号》要求会计政策的变更应采用追溯适用法，并且在可行的情况下重述前期资料（基准处理方法），或将变更形成的累计调整产包括在当期净损益中（允许选用的处理方法）。采用基准处理方法时，前期分部信息将予重述。而采用允许选用的处理方法时，如果经营项目能分给配或合理地分摊给分部，则含在企业净损益中的累积调整应包括在分部成果中。在后一种情况下，如果其金额大、性质特别或影响大，因而披露它们能贴切地说明企业当期的经营业绩时，《国际会计准则第 8 号》可能要求单独作这种披露。

79. 有些会计政策变更特别地与分部报告相关。这方面的例子包括分部分类的变更，以及向分部分配收入和费用的基础发生变更。这种变更对报告的分部信息可能有重大影响，但不会改变按企业报告的汇总财务信息。为让使用者理解这种变更并评价发展趋势，在可行的情况下，为比较目的而包括在财务报表中的前期分部信息应予重述以反映新的会计政策。

80. 为分部报告目的，第 75 段要求分部间转移应根据企业实际用于这些转移价格为基础计量。企业改变其实际用于分部间转移定价的方法，不能算是会计政策变更，因而也不需要依据第 76 段的要求重述前期分部资料。但是，第 75 段要求披露这种变更。

81. 如果不在财务报表中或在财务报告中的其他地方披露，则企业应就主要的和次要的报告形式，说明包括在每个报告的产业分部中的产品和劳务的类型，同时说明每个报告的地

区分部的构成。

82. 为评价诸如需求、投入的价格或其他生产因素的改变，以及替代产品和工序的开发等事项对产业分部的影响，有必要了解该分部从事的活动。类似地，为评价经济和政治环境的改变对地区分部的风险和收益率的影响，了解该地区分部的构成是重要的。

83. 不需要单独报告已达不到数量临界值但以前报告过的分部。例如，由于需求下降或管理决策的改变，或由于分部的一部分经营已转让或与其他分部合并，使得它们可能已达不到那些临界值。就为什么以前报告过的分部不再需要报告作出的解释，可能也有助于证实市场份额下降和企业决策改变的预期。

生效日期

84. 本国际会计准则对报告期从 1998 年 7 月 1 日或以后开始的财务报表有效。鼓励较早地采用。如果企业将本准则而不是原《国际会计准则第 14 号 按分部报告财务信息》运用于报告期从 1998 年 7 月 1 日以前开始的财务报表，则应披露这一事实。如果财务报表包括先于本准则生效日期的期间的比较信息或较早自愿采用本准则，则为遵从本准则的规定而包括进去的分部资料应予重述；如不可行，则企业应披露这一事实。

IAS 15: Information Reflecting the Effects of Changing Prices

Note: This standard is not mandatory.

Board Statement October 1989

At its meeting in October 1989, the Board of IASC approved the following statement to be added to IAS 15, Information Reflecting the Effects of Changing Prices:

"The international consensus on the disclosure of information reflecting the effects of changing prices that was anticipated when IAS 15 was issued has not been reached. As a result, the Board of IASC has decided that enterprises need not disclose the information required by IAS 15 in order that their financial statements conform with International Accounting Standards. However, the Board encourages enterprises to present such information and urges those that do to disclose the items required by IAS 15."

Summary of IAS 15

Disclosure requirements:

Enterprises applying IAS 15 should disclose the following information on a general purchasing power or a current cost basis:

depreciation adjustment;

cost of sales adjustment;

monetary items adjustment; and

the overall effect of the above and any other adjustments

国际会计准则第 15 号 反映价格变动影响的信息

(1981 年 11 月公布, 1994 年 11 月格式重排)

范 围

1. 在确定一个企业的经营成果和财务状况时需要作出计量, 本号准则适用于反映价格变动对这种计量的影响。

2 本号国际会计准则替代国际会计准则第 6 号“价格变动在会计上的反映”。

3. 本号准则适用于收入、利润、资产或职工人数水平在所经营的经济环境中是重要的企业。当母公司财务报表和合并财务报表一起呈报时, 本号准则所要求的信息只需在合并信息的基础上予以呈报。

4. 如果母公司已在本号准则所要求的基础上呈报了合并的信息, 则在母公司所在国中经营的附属公司不再需要呈报本号准则所要求的信息。对于不在母公司所在国中经营的附属公司来说, 只有当该国中经济上重要的企业呈报类似的信息已是一种公认的做法时, 才需提供呈报准则所要求的信息。

5. 为了使财务报告能够提供更多的信息, 应鼓励其他单位也呈报反映价格变动的影响的信息。

说 明

6. 作为各种个别的或一般的经济和社会力量造成的结果, 物价随着时间发生变动。个别的力量, 如供求关系的变化和工艺技术的改变, 会造成个别物价显著的和各自独立的升降。此外, 一般力量会导致一般物价水平的变动, 从而导致货币一般购买力的变动。

7. 在多数国家中, 财务报表是按历史成本的会计基础加以编制的, 除了那些不动产、厂房和设备可能已重新估价, 或者存货或其他流动资产的价值减低至可变现净值以外, 并不考虑一般物价水平的变动, 也不考虑所持有资产的个别价格的变动。本号准则所要求提供的信息, 其目的是为了使企业财务报表的使用者能够意识到价格变动对企业经营成果的影响。但是, 不论是按照历史成本法还是按照反映价格变动影响的方法编制, 财务报表都不打算直接表明整个企业的价值。

对价格变动的反映

8. 适用本号准则的企业，应使用反映价格变动影响的会计方法，呈报能够揭示第 21 — 23 段所述项目的信息。

9. 作为用来反映价格变动影响的财务信息，可以由很多种方法来编制。一种方法是用一般购买力来反映财务信息；另一种方法是确认资产的个别价格变动，用现行成本代替历史成本；第三种方法是结合上述两种方法的特点。

10 构成上述反映方法的基础，是两种确定收益的基本方法。一种方法是在保持企业股东权益的一般购买力的情况下确认收益；另一种方法是在保持企业的一定经营能力的情况下确认收益，它可能包括也可能不包括一般物价水平的调整。

一般购买力法

11. 一般购买力法涉及到按照一般物价水平的变动重新申报财务报表中的一些项目或者所有项目。这种方法主要强调，一般购买力的重新申报，改变的只是计算的单位，并不改变其所依据的计量基础。在这种方法下，通过采用适当的指数，收益通常能反映一般物价水平变动对折旧、销售成本和净货币性项目的影响，并且是在保持了企业股东权益的一般购买力后才报告的。

现行成本法

12. 现行成本法体现在许多不同的方法中。一般来说，这些方法是用重置成本作为主要的计量基础。但是，如果重置成本高于可变现净值和现值，则通常以可变现净值和现值中较高者作为计量基础。

13. 一项特定资产的重置成本，通常是依据一项新的或旧的类似资产，或一项具有类似生产能力或使用潜力的资产的现行购置成本求得的。可变现净值通常是指资产的现行净销售价格。现值是指资产的未来净收入经适当的贴现计算后的现行估计价值。

14. 个别物价指数，经常用来作为计算某些项目的现行成本的手段，特别是当最近没有涉及这些项目的交易发生，没有价目表可查，或者价目表已不切实际时。

15. 现行成本法一般需要确认个别物价的变动对企业折旧和销售成本的特殊影响。这些方法大多还需要应用某些形式的调整，这些调整一般认为价格变动和企业财务之间有相互影响。但是，正像第 16—18 段所讨论的那样，对这些调整应采用何种形式，却存在着分歧。

16. 有些现行成本法要求作出调整，以便反映价格变动对包括长期负债在内的所有净货币性项目的影响。这样，当物价上升时，持有净货币性资产应反映损失，持有净货币性负债则应反映收益，当物价下降时，情况则正好相反。另外一些方法则将这种调整制。目点眼目项特；于包括在企业营运资本中这两种类型的调整都确认，，均是企业经营能力的重要，就是要在保持企业的经营的货币性资产和货币性负债的项无论是非货币性资产，还是货币性因素。上述现行成本法的一个正常能力后再来确认收益。

17. 另一种意见认为，如果资产是用借款提供资金，在损益表中就不需要确认资产所增加的重置成本。根据这种意见采用的方法，就是在保持由股东提供资金的企业的那部分经营能力后，再报告收益。例如，可以按借入资金占借款和权益资本的合计数的比例，通过减少对折旧、销售成本的调整总额，并且根据调整方法的要求减少对货币性营运资本的调整总额来达到这个目的。

18 有些现行成本法采用一般物价指数来调整股东权益的金额。当资产的重置成本在本期内的增加小于股东权益的购买力在同一期以内的减少时，这种方法表示企业中的股东权益已按照一般购买力得到了保持。有时，对这种计算作出注释，仅仅是为了能对按一般购买力计算的资产净值和按现行成本计算的资产净值作出比较。在其他方法下，即在保持企业股东权益的一般购买力后再确认收益的情况下，两种净资产数字的差额可以作为应归股东的利得或损失加以处理。

目 前 状 况

19. 尽管有时在主要的或补充的财务报表中，需要用上述各种反映价格变动的方法来提供财务信息，但对这个问题，国际上尚无一致的意见。因此，国际会计准则委员会认为，在考虑要求企业采用一项全面而统一的反映价格变动的制度来编制主要的财务报表以前，还需要通过进一步的试验。同时，如果按历史成本呈报主要财务报表的企业还提供反映价格变动影响的补充信息，将会有助于解决这个问题。

20. 对这种信息应包括哪些项目，有很多不同的建议。这些建议包括从注明损益表的几个项目，一直到广泛的资产负债表和损益表的揭示。这就需要有一个国际上确立的应包括在

这种信息中的项目的最小数目。

最低限度的揭示

21. 应揭示的项目是：

- (1) 对不动产、厂房和设备的折旧的调整全额或已调整的金额；
- (2) 对销售成本的调整金额或已调整的金额；
- (3) 与货币性项目有关的调整（在按所采用的会计方法确定收益时，如果已对这类调整进行了考虑，则应揭示借款或股东权益的影响）；

(4) 上述第（1）条、第（2）条和某些情况下第（3）条，以及按所采用的会计方法予以报告的反映价格变动影响的任何其他项目的调整结果的全面影响。

22. 在采用现行成本法时，不动产、厂房和设备以及存货的现行成本应予以揭示。

23. 企业应表述计算第 24—25 段所要求的资料所采用的方法，包括所采用的任何指数的性质。

24. 第 21—23 段所要求的信息应作为补充信息予以提供，除非这种信息已在主要财务报表中进行了呈报。

25. 在大多数国家，这种信息是对主要财务报表的补充，但不是作为财务报表的一部分。本号准则不适用于企业在编制其主要财务报表时需要使用的会计和报告政策，除非那些财务报表是按反映价格变动的影响的基础加以呈报的。

其他的揭示

26. 应鼓励企业提供附加的揭示，特别是在企业的具体情况下对这种信息的重要性的讨论，对纳税准备或纳税余额的任何调整的揭示通常是有用的。

生效日期

27. 本号国际会计准则替代国际会计准则第 6 号“价格变动在会计上的反映”，并对从 1983 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表生效。

IAS 16: Property, Plant and Equipment

IAS 16, Property, Plant and Equipment, became effective on 1 January 1995.

In July 1997, IAS 16 was amended by IAS 1: Presentation of Financial Statements.

In April and July 1998, various paragraphs of IAS 16 were revised to be consistent with IAS 22: Business Combinations, IAS 36: Impairment of Assets, and IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. The revised Standard (IAS 16 (revised 1998)) became operative for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 July 1999.

In April 2000, the scope of IAS 16 was amended by IAS 40: Investment Property. IAS 40 is operative for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2001.

In January 2001, the scope of IAS 16 was amended by IAS 41: Agriculture. IAS 41 is operative for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2003.

The following SIC Interpretations relate to IAS 16:

SIC 14: Property, Plant and Equipment - Compensation for the Impairment or Loss of Items; and

SIC 23: Property, Plant and Equipment - Major Inspection or Overhaul Costs.

Summary of IAS 16

Property, plant and equipment should be recognised when (a) it is probable that future benefits will flow from it, and (b) its cost can be measured reliably.

Initial measurement should be at cost.

Subsequently, the benchmark treatment is to use depreciated (amortised) cost but the allowed alternative is to use an up-to-date fair value.

Depreciation:

Long-lived assets other than land are depreciated on a systematic basis over their useful lives.

Depreciation base is cost less estimated residual value.

The depreciation method should reflect the pattern in which the asset's economic benefits are consumed by the enterprise.

If assets are revalued, depreciation is based on the revalued amount.

The useful life should be reviewed periodically and any change should be reflected in the current period and prospectively.

Significant costs to be incurred at the end of an asset's useful life should either be reflected by reducing the estimated residual value or by charging the amount as an expense over the life of the asset.

Revaluations (allowed alternative):

Revaluations should be made with sufficient regularity such that the carrying amount does not differ materially from that which would be determined using fair value at the balance sheet date.

If an item of PP&E has been revalued, the entire class to which the asset belongs must be revalued (for example, all buildings, all land, all equipment).

Revaluations should be credited to equity (revaluation surplus) unless reversing a previous charge to income.

Decreases in valuation should be charged to income unless reversing a previous credit to equity (revaluation surplus).

If the revalued asset is sold or otherwise disposed of, any remaining revaluation surplus either remains as a separate component of equity or is transferred directly to retained earnings (not through the income statement).

If an asset's recoverable amount falls below its carrying amount, the decline should be recognised and charged to income (unless it reverses a previous credit to equity).

Gains or losses on retirement or disposal of an asset should be calculated by reference to the carrying amount.

Required disclosures include:

Reconciliation of movements.

Capital commitments.

Items pledged as security.

If assets are revalued, disclose historical cost amounts.

Change in revaluation surplus.

国际会计准则第 16 号 不动产、厂房和设备

(1993 年 12 月修订)

目 的

本号准则的目的是规定不动产、厂房和设备的会计处理。不动产、厂房和设备的会计的基本问题是资产确认的时间、其帐面金额的确定、与它们有关的需确认的折旧费用，以及对帐面金额的其他损耗的确定和会计处理。

本号准则要求一项不动产、厂房和设备在其满足“编制和呈报财务报表的结构”中对一项资产的定义和确认标准时确认为资产。

范围

1. 本号准则适用于对不动产、厂房和设备的会计处理，除非有另外的国际会计准则，要求或允许采用不同的会计处理方法。

2. 本号准则替代于 1981 年批准的国际会计准则第 16 号“不动产、厂房和设备的会计”。本号准则还替代 1976 年批准的国际会计准则第 4 号“折旧会计”中有关不动产、厂房和设备的折旧部分。本号准则所包含的原则的应用可能也适合像长期无形资产那样的其他资产，同时，国际会计准则第 4 号“折旧会计”仍然适用于这样的资产。

3. 本号准则不适用于：

(1) 森林及类似的再生性自然资源；和

(2) 矿产权，矿产、石油、天然气和类似的非再生性资源的勘探和开采。

然而，对于在发展或保持上述第 (1) 或第 (2) 条所包含的活动或资产时使用的，但又能与这些活动或资产分开的不动产、厂房和设备，适用本号准则。

4. 在某些情况下，国际会计准则允许使用与本号准则所规定的不同的方法，来决定对不动产、厂房和设备的帐面金额的初始确认。例如，根据对负商誉的所允许的备选处理方法，

国际会计准则第 22 号“企业合并”，要求对在企业合并中取得的不动产、厂房和设备最初用公允价值计量，即使它大于成本。然而，在这种情况下，对这些资产的会计处理的所有其他方面，包括折旧，均应按本号准则的要求予以确定。

5. 国际会计准则第 25 号“投资会计”，允许企业将投资物业作为不动产处理，以符合本号准则的要求，或作为长期投资处理，以符合国际会计准则第 25 号“投资会计”的要求。

6. 本号准则不涉及对完整反映物价变动影响的制度的应用（见国际会计准则第 15 号“反映价格变动影响的信息”和国际会计准则第 29 号“在恶性通货膨胀经济中的财务报告”）。但是，采用这种制度的企业需要遵循本号准则的所有方面，只有涉及到初始确认后的不动产、厂房和设备的计量方面的部分可以除外。

定 义

7. 本号准则所使用的下列术语，具有特定的含义：

不动产、厂房和设备，是指符合下列条件的有形资产：

（1）企业为了在生产或供应商品或劳务时使用、出租给其他人，或为了管理的目的而持有；并且

（2）预期能在不止一个的期间内使用。

折旧，是指将一项资产的可折旧金额在其使用年限内作有规则的分配。

可折旧金额，是指一项资产的成本，或在财务报表中替代成本的其他金额，减去它的残值。

使用年限，是指：

（1）一项资产预期为企业所使用的时间期限；或

（2）企业预期从这项资产中获得的产品数量或类似的单位。

成本，是指在购置或建造一项资产时，为获得该项资产所支付的现金或现金等价物的金额，或者给予的其他价款的公允价值。

残值，是指企业期望在一项资产的使用年限结束时获得的，除去它的预期清理费用后的净额。

公允价值，是指在一项公平交易中，由熟悉情况并自愿交易的双方能将一项资产进行交换的金额。

帐面金额，是指一项资产在减去它的任何累计折旧以后计入资产负债表内的金额。

可收回的金额，是指企业预期从一项资产的未来使用中可收回的金额，包括此项资产在清理时的残值。

不动产、厂房和设备的确认

8. 一项不动产、厂房和设备在以下条件下应确认为一项资产：

- (1) 与核资产有关的未来经济利益可能流入企业；和
- (2) 该资产对企业的成本能可靠地计量。

9. 不动产、厂房和设备通常是一个企业总资产中一个主要部分，因而在企业财务状况的呈报中极为重要。而且，确定一项支出是代表一项资产还是代表一项费用，对一个企业的经营成果的报告有着重要影响。

10. 在判断一个项目是否满足确认的第一个标准时，企业需要根据在初始确认时可以获得的证据，来评估未来经济利益流动的程度。如果未来经济利益流入企业存在足够的确定性，就必须保证企业能获得该资产的报酬，并能承担相应的风险。只有当风险和报酬同时转移给企业时，这种保证才具有效应。在这种保证成立之前，获得这项资产的交易通常可以取消并且不需要巨额罚金，因此，该项资产未被确认。

11. 确认的第二个标准通常容易满足，因为证明资产购置行为的交换凭证，确定了资产的成本。对于一项自己营建的资产来说，资产成本的可靠计量，可以从与企业外部的团体就该项资产营建过程中所使用的材料、人工和其他投入的购买而进行的交易中得到。

12. 在确定什么构成了单独的不动产、厂房和设备项目时，如果需要将定义中标准应用于特殊情况或特殊类型的企业，需要进行判断。比较适当的做法是分别合计不重要的项目，如模具、工具和冲模，并对合计值运用这些标准。大多数零部件和维修设备，通常视为存货并在其消费后被确认为费用。然而，当企业期望在不止一个的期间内使用主要配件和备用设备时，这些主要配件和备用设备就符合不动产、厂房和设备的条件。类似的，如果零配件和维修设备只能与不动产、厂房和设备项目结合使用，并且预期其使用是不规则的，那么，它们也可以作为不动产、厂房和设备予以核算，并在不超过有关资产的使用年限的期限内进行折旧。

13. 在某些情况下，比较适当的做法是把花费在某项资产上的总支出分配给该资产的各个组成部分，并分别对每个组成部分进行核算。当各组成部分的资产具有不同的使用年限，或以不同的方式给企业带来利益，从而必须使用不同的折旧率和折旧方法时，就是这种情况。

例如，如果一架飞机和它的发动机有不同的使用年限，它们应视为独立的折旧性资产。

14. 企业可能会因为安全或环境原因购置一些不动产、厂房和设备。企业为了能从其他资产中获得未来经济利益。其购置可能是必须的 虽然它们不直接增加任何特定的现存不动产、厂房和设备的未来经济利益。处于这种情况时，这种不动产、厂房和设备的购置可被视为资产加以确认，此时，这种购置能使企业从有关资产中获得超过它们没有购置时所能获得的未来经济利益。然而，这些资产只能在以下的程度上被确认，即这种资产及其有关资产所产生的帐面金额不能超过它们的可收回总额。例如，一个化学制品生产厂可能不得不安装一道新的化学处理工序，以便于在生产和贮藏化学危险品时符合环保要求；有关工厂的改进措施可以在可收回金额的程度上被确认为一项资产，因为没有这些措施，企业就不能制造和销售化学品。

不动产、厂房和设备的初始计量

15. 符合确认为资产条件的不动产、厂房和设备项目，最初应按其成本进行计量。

成本的构成

16. 不动产、厂房和设备项目的成本，应由其购买价格，包括进口税和不能退回的购买税，以及任何使资产达到预期工作状态的直接可归属成本所组成。在计算购买价格时，应减去任何有关的商业折扣和回扣。直接可归属成本的内容如下：

- (1) 场地整理费用；
- (2) 首次运输和装卸费用；
- (3) 安装费用；
- (4) 专业人员（例如建筑师、工程师等）的服务费用。

17. 当不动产、厂房和设备项目的延期付款超过了一般的信用期限时，它的成本就是现金价格的等价物。这一金额与付款总额之间的差额被确认为信用期间的利息支出，除非此差额已按照国际会计准则第 23 号“借款费用”中所允许的备选处理方法进行了资本化处理。

18. 管理和其他一般间接费用不属于不动产、厂房和设备成本的组成部分，除非它们是能直接归属于资产的购买或使资产达到其工作状态的资本成本。类似的，开办费和类似的生产前准备费用也不形成一项资产的成本，除非它们是使资产达到其工作状态所必需的。在资产达

到预期操作情况之前所发生的初期操作损失应确认为费用。

19. 通过使用与购置资产相同的原则，可以确定一项自己营建的资产的成本。如果企业在正常经营过程中为销售而制造了类似的资产，这种资产的成本一般与生产待售的资产的成本相同（见国际会计准则第 2 号“存货”）。因此，在计算这种成本时，应消除任何内部利润。类似的，在生产自己营建的资产时所发生的，由报废的材料、人工，或其他资源引起的异常金额的成本，不应包括在资产的成本之中。国际会计准则第 23 号“借款费用”，对利息费用被确认为不动产、厂房和设备的成本的组成部分，制定了必须满足的一些标准。

20. 在融资租赁下由承租人持有的资产的成本，应采用国际会计准则第 27 号“租赁会计”中所确定的原则来确定。

21. 不动产、厂房和设备的帐面金额，可能由于适当的政府补助金而降低。关于这一点，可参考国际会计准则第 20 号“政府补助会计和对政府援助的揭示”。

资产的交换

22. 一项不动产、厂房和设备可能是在交换或部分交换一项不同的不动产、厂房和设备或其他资产时获得的。这一项目的成本应按所收到的资产的公允价值来计量，它相当于所放弃资产的公允价值，经过所转移的任何现金或现金等价物的调整以后的金额。

23. 一项不动产、厂房和设备可能是在交换一项类似的资产时获得的。这种类似的资产在相同的商业行业具有类似的用途，并且具有类似的公允价值。一项不动产、厂房和设备也可能出售，以换取在一项类似的资产中的权益。在这两种情况下，因为获利过程是不完整的，因此，在交易中也不确认任何利得或损失。相反，新的资产的成本就是所放弃的资产的帐面金额。但是，所收到的资产的公允价值可能提供了所放弃的资产发生了损耗的证明。在这种情况下，所放弃的资产应减记价值，并且这些减记价值应分配给新的资产。交换类似的资产的例子包括飞机、旅馆、服务中心和其他不动产的交换。如果其他的像现金之类的资产作为这种交易的一部分而被包括，这就表明所交换的项目并没有类似的价值。

后续支出

24. 当超过原先确定的现在资产的业绩标准的未来经济利益有可能流入企业的，与某项已被确认的不动产、厂房和设备有突的后续支出，应增加该资产的帐面金额。而所有其他的

后续支出，应在其发生的期间确认为费用。

25. 用于不动产、厂房和设备的后续支出，只有当它能改善资产的状况，并超过其原先确定的业绩标准时，才能被确认为一项资产。能导致未来经济利益增加的改良措施，举例如下：

改良一座厂房，以延长其使用年限，包括增加其生产能力；

改进机器部件，以大大改善产品质量；和

采用新的生产工序，以大大降低原先确定的生产成本。

26. 不动产、厂房和设备的维修或维护方面的支出，是用来恢复维持一个企业预期从原先确定的资产的业绩标准中获得的未来经济利益的。因此，它通常在发生时被确认为费用。举例来说，于厂房和设备的维修或检修费用通常被确认为费用，因为它是恢复而不是增加原先确定的业绩标准。

27. 对于在购入一项不动产、厂房和设备以后发生的支出适当的会计处理，取决于在初始计量和确认有关的不动产、厂房设备项目时所考虑的情况，以及该后续支出是否可以收回。例如，当不动产、厂房和设备项目的账面金额已经考虑了经济利益的丧失时，用来恢复该资产的预期未来经济利益的后续支出可以予以资本化，其条件是账面金额不能超过资产的可收回金额。当一项资产的购买价格已经反映了企业在未来的发生支出的义务时（该支出是使资产达到工作状态所必需的），也是这种情况。像这样例子可能是一幢待装修的楼房的购置。在这种情况下，后续开支在它从该资产的未来使用中可收回的限度内增加该资产的账面金额。

28. 某些不动产、厂房和设备项目的主要组成部分可能需要定期进行重置。例如，一个炉子在使用了特定的小时数以后，可能要更换衬里，或者飞机的座位和门廊等内部设施，在机体的寿命期内可能需要更换多次。这些组成部分应按单项资产予以核算，为它们具有与它们相关的不动产、厂房和设备的使用年限不同。因此，只要第8段的确认标准被满足，在重置或更新该组成部分时发生的支出应作为一项单独的资产的购置来核算并且被重置的资产应予以核销。

初始确认以后的计量基准处理方法

29. 当不动产、厂房和设备已被初始确认为一项资产以后，它们应按其成本减去任何累计折旧后的金额入账，并应根据第56段的要求将资产的价值减记到其可收回的金额。允许的备选处理方法

30. 当不动产、厂房和设备被初始确认为一项资产以后，它们应按价值重估后的金额予

以入帐，即按其在重估日公允价值减去任何时随后累计折旧后的金额入帐。应经常有效则地进行价值重估工作，以便使帐面金额与在资产负债表日按公允价值确定的金额之间不会发生太大的差别。

价值重估

31. 土地和建筑物的公允价值通常是指它的现有用途的市场价值。这种现有用途的市场价值是以该资产在相同或者类似的商业活动中将被继续使用为先决条件的。该价值通常是由合格的专业评估人员进行的评估来决定。

32. 厂房和设备的公允价值通常是经评估后确定的市场价值。当因为厂房和设备的特殊性质和因为除了作为连续商业活动的一部分外，它们很少出售，从而没有市场价值的依据时，它们可以按照折旧后的重置成本进行估价。

33. 在确定公允价值时，不动产、厂房和设备应按它的现有用途的基础进行估价。然而，当某种资产有可能在用途上发生变化时，应按照与它具有相同使用、目的的类似资产的基础进行估价。例如，一方面按其使用中的价值对工厂和工厂内的设备进行估价，另一方面却按重建为商业中心的土地的公开市场价值对工厂厂址进行估价，这种做法是不恰当的。

34. 价值重估的频率取决于被重估的不动产、厂房和设备的公允价值的变动。当一项已被重估的资产的公允价值与它的帐面金额相差很大时，需要进行进一步的价值重估。一些不动产、厂房和设备项目的公允价值可能会发生重大的和不稳定的变动，这就需要每年进行价值量估工作。对于公允价值变动不显著的一些不动产、厂房和设备来说，不需进行频繁的价值重估。相反，每隔三年或五年进行一次价值重估就已经足够了。

35. 当对某项不动产、厂房和设备进行价值重估时，在重估日的任何累计折旧可按如下一种方法处理：

(1) 按照该资产帐面总额的变动按比例地重新表述累计折旧，以便使重估后的资产的帐面金额等于它的重估金额。当一项资产通过对折旧后的重置成本以指数调整的方式进行价值重估时，经常使用这种方法；

(2) 从该资产的帐面总额中冲销累计折旧，并按该资产价值重估后的金额重新表述净值。例如，当建筑物按其市场价值进行价值重估时，就经常使用这种方法。

由于对累计折旧的重新表述或冲销而引起的调整金额形成了帐面金额的增加或减少，这将在第 39 段和第 40 段中涉及。

36. 当对一项不动产、厂房和设备进行价值重估时，该资产所属的整类不动产、厂房和设备都应进行价值重估。

37. 一种类型的不动产。厂房和设备是指在企业经营过程中，具有类似的性质和用途的一组资产。以下是各种单独的类型例子：

- (1) 土地；
- (2) 土地和建筑物；
- (3) 机器；
- (4) 船只；
- (5) 飞机；
- (6) 汽车；
- (7) 家具用品；和
- (8) 办公设备。

38. 属于同一种类型的不动产、厂房和设备中的项目应同时进行价值重估，以避免资产的选择性重估，以及在财务报表中将不同日期的成本 and 价值的混合体的金额作出报告。然而，只要一种类型的资产的价值重估可以在短时间内完成，并且重估价始终保持最新，一种类型的资产就可以在滚动的基础上进行价值重估。

39. 当作为价值重估的结果而使一项资产的帐面金额增加时，这个增加的金额应直接贷记以价值重估盈余为标题的扶掖中。然而，当价值重估的增加额被用来转回以前被确认为减值的同一项资产的价值重估的降低额时，在这一程度内，它应确认为一项收益。

40. 当作为价值重估的结果而使一项资产的帐面金额减少时，这个降低的金额应确认为一项费用。然而当价值重估的降低额并未超过为同一项资产所保持的价值重估盈余时，在这一程度内，该降低额应直接从任何的相类价值重估盈余中扣除。

41. 包括在权益中的价值重估盈余在其实现时，可以直接转入保留盈余中。整个盈余可在资产报废或处置时实现。然而，某些盈余可在企业使用该资产时实现。在这种情况下，所实现的盈余额，就是以重估后资产帐面金额为基础的折旧额与以资产原始成本为基础的折旧额之间的差额。从价值重估盈余到保留盈余之间的转帐并不经过损益表。

42. 由于对不动产、厂房和设备进行价值重估而产生的对所得税的影响（如果有的话），应根据国际会计准则第 12 号“所得税会计”进行处理。

43. 不动产、厂房和设备的可折旧金额应在其使用年限内，按系统的基础进行分配。所采用的折旧方法应反映企业消费该资产的经济利益的模式。每一期间的折旧费用应确认为费用，除非它能包括在另一项资产的帐面金额中。

44. 当体现在一项资产中的经济利益被企业消费时，该资产的帐面金额应减少以反映这种消费，通常是计算一项折旧费用。即使资产的价值超过它的帐面金额，仍应计算折旧费用。

45. 体现在不动产、厂房和设备中的经济利益，主要是通过对资产的使用被企业消费的。但是，当资产闲置时，诸如技术陈旧和磨损之类的其他因素经常可以导致原本期望从这项资产中得到的经济利益的减少。因此，在决定一项资产的使用年限时，需要考虑以下所有的因素：

（1）企业的资产的预期用途。用途可参考该资产的预计生产能力或实际产量加以评估；

（2）预计物理磨损。它取决于各种经营因素，例如该资产被使用的轮班次数、企业的修理和维护计划，以及资产闲置时的管理和维护；

（3）由生产的变化或改进，或者由市场对该资产所生产的产品或所提供的劳务的需求的变化而引起技术陈旧；

（4）对资产使用的法律或类似的限制，例如有关租赁的到期日期。

46. 一项资产的使用年限是根据该资产对企业的预期效用来确定的。企业的资产管理政策可能涉及到在一段特定的时间以后，或在消费了体现在该资产的部分经济利益以后对资产的处理。因此，一项资产的使用年限可能会短于它的经济寿命。对不动产、厂房和设备的使用年限的估计实际上是一种判断，这种判断是以企业对类似资产的经验为依据的。

47. 土地和建筑物是可区分的资产，并且为了会计上的目的可以单独地加以处理，即使它们是一起购置的。土地通常具有无限寿命，因此，不提取折旧。建筑物具有有限的寿命，因此，是折旧性资产。一块建有建筑物的土地的升值并不会影响该建筑物的使用年限的确定。

48. 在减去一项资产的残值后，就能确定该项资产的可折旧金额。实际上，一项资产的残值往往是不重要的，因此，它在可折旧金额的计算中也是不重要的。当采用基准处理方法并且残值可能很重要时，应在购置日对残值作出估计。残值并不随着以后的价格变化而有所提高。然而，当采用所允许的备选处理方法时，在随后的任一资产重估日均要进行新的估计。这种估计是根据在估计日的类似资产的当时的残值作出的，这些类似资产已经达到使用年限的末期，并且是在与将要使用的资产类似的环境中进行操作的。

49. 当一项资产的购买使企业在该资产使用年限结束时需花费重要的拆卸、搬运或重组

费用时，这些费用应在资产的使用年限按如下一种方法确认为费用。

(1) 在确定该资产的残值时减去估计的上述费用，从而提高每年的折旧费。由此产生的任何负的帐面金额，应确认为一项负债；或者

(2) 当在确定残值时，如果没有减去估计费用，可将这种费用在资产使用年限内确认为一项单独的费用，从而可以在该资产使用年限结束时，已为这些费用提足了负债准备金。

50. 许多折旧方法可以按系统的基础，在资产的使用年限内，用来对该资产的可折旧金额进行分配。这些方法包括：直线法、余额递减法和单位合计法。直线折旧法在资产的使用年限内可以产生一个不变的费用。余额递减法则在资产的使用年限内产生不断减少的费用。单位合计法则以资产的预期使用或产量为基础产生费用。一项资产所选择使用的方法，应以经济利益的预期模式为基础，并且应在各期之间一致地应用，除非该资产的经济利益的预期模式发生了变化。

51. 某一期间的折旧费通常应确认为一项费用。但是，在某些情况下，体现在一项资产中的经济利益被企业在制造其他资产时吸收，并不产生一项费用。在这种情况下，折旧费用构成了其他资产的成本的一部分，并且应包含在其帐面金额中。例如，生产厂房和设备的折旧就应包括在存货的加工成本中（见国际会计准则第 2 号“存货”）。类似的，用于开发活动的不动产、厂房和设备的折旧，可以包括在按照国际会计准则第 9 号“研究与开发费用”的有关规定进行资本化的开发费用中。

使用年限的复审

52. 应该定期地对不动产、厂房和设备等项目的使用年限进行复审，并且，如果预计值与以前的估计有很大的不同，就应该调整当期和以后期间的折旧费。

53. 在一项资产的使用年限内，对使用年限估计的不恰当可能越来越明显。例如，为改善资产的状态使其超过原定的业绩标准而花费在该资产上的后续支出可能会延长该资产的使用年限。相反的，技术上的变化或市场对产品需求的转变可能会缩短该资产的使用年限。在这种情况下，使用年限，从而当期和以后期间的折旧率，都要加以调整。

54. 企业的修理和维护政策也可能影响一项资产的使用年限。这种政策可能会导致该资产使用年限的延长，或是它的残值的提高。但是，采用这样的政策并不否定提取折旧费用。

折旧方法的复审

55. 用于不动产、厂房和设备的折旧方法应定期地复审。并且，如果那些资产的经济利益的预期模式有很大变化，折旧方法应有所改变以反映这种模式的变化。这种变化应作为会计估计的变化予以核算，并且对当期和以后期间的折旧费加以调整。

帐面金额的收回

损耗

56. 一项成一组相同的不动产、厂房和设备项目的帐面金额应定期地加以复审，以便确定可收回金额是否已降低到帐面金额以下。当发生这样的下降现象时，帐面金额应减少到可收回金额。所减少的金额应立即确认为一项费用，除非它与以前的价值重估结果相反，在这种情况下它应按第 40 段的要求从权益中冲销。

57. 一项不动产、厂房和设备的成本或重估价值一般是按系统的基础在该资产的使用年限中加以回收的。如果一项或一组相同的资产的有用性减少了，例如由于损毁或技术陈旧或其他经济因素，可收回金额可能会低于该资产的帐面金额。在这种情况下，有必要对资产进行冲减。当一项不动产、厂房和设备在投入使用前，或者在其使用年限中闲置了很长一段时间，那么，资产的冲减可能也是必要的。

58. 单项资产或一组相同资产的可收回金额可以单独地予以确定，并且可以单项资产或一组相同的资产为基础将帐面金额减少至可收回金额。但是，有可能存在不能用这种基础来估计可收回金额的情况，例如，当一家工厂中的所有厂房和设备都用于同一目的时，每一项相关资产的帐面金额，应按最小一组资产的可收回金额的总减少金额作按比例减少。这组最小的资产小组是指有可能确定可收回金额的小组。在确定可收回金额时，本号准则并不要求或排除现金流量的贴现。

可收回金额的随后增值 基准处理方法

59. 一项资产的可收回金额的随后增值，如果已根据第 29 段的基准处理方法作了处理。那么，当导致冲减或冲销的情况和事件不再存在并且有足够证据表明新的情况和事件将会持续很长的一段时间时，它们应该被转回。转回的金额应减去如果冲减或冲销设有发生本应确

认为折旧的金额。

可收回金额的随后增值 所允许的备选处理方法

60. 一项资产的可收回金额的随后增值，如果已按照第 30 段所允许的备选处理方法作了处理，那么，应根据第 39 段的要求进行核算。

报废和处置

61. 不动产、厂房和设备项目，在处置时，或者当该资产永久性不再使用并且预期从它的处置中不能得到未来经济利益时，应从资产负债表中剔除。

62. 由一项不动产、厂房和设备的报废或处置产生的利得或损失，应确认为估计的处置净收入与资产的帐面金额之间的差额，并且应在损益表中确认为收益或费用。

63. 当一项不动产、厂房和设备在第 23 段所叙述的情况下与类似的资产进行交换时，所购置的资产的成本应等于处置的资产的帐面金额，并且不产生利得或损失。

64. 售后租回交易，应根据国际会计准则第 17 号“租赁会计”的要求予以核算。

65. 退出积极使用并等待处置的不动产、厂房和设备，应按它的帐面金额和可变现净值两者中较低的一个金额入帐。

揭 示

66. 财务报表应按照每种类型的不动产、厂房和设备，揭示如下内容：

（1）为确定帐面总额而使用的计量基础。当不止一种基础被使用财，应指示每一种基础下每类资产的帐面总额；

（2）所使用的折旧方法；

（3）使用年限或所使用的折旧率；

（4）期初和周末的帐面总额和累计折旧额；

（5）期初和期末帐面金额的比较：

增加；

处置；

由企业合并产生的购置；

按第 30、39、40、60 段的要求进行价值重估而引起的增加或减少；

第 56 段中所叙述的帐面金额的减少；

第 59 段中所想述的转回；

折旧；

由对国外实体的财务报表进行换算所引起的兑换净差额；

其他变动。

67. 财务报表还应提示：

(1) 在确定不动产、厂房和设备等项目的可收回金额时，预期的未来现金流量是否已贴现成现值；

(2) 有关产权方面的限制的存在和金额以及作为负债抵押的不动产、厂房和设备；

(3) 与不动产、厂房和设备有关的重建费用的会计政策；

(4) 在营建过程中，由不动产、厂房和设备引起的支出金额；

(5) 为购置不动产、厂房和设备而承诺的金额。

68. 折旧方法的选择和资产使用年限的估计，是判断的问题。因此，对所采用的折旧方法和所估计的使用年限或折旧率的揭示，可以给财务报表的使用者提供一种有用的信息，使他们可以重新考察由管理当局所选用的各种政策，并能与其他企业进行比较。由于同样的原因，还有必要揭示在某一期间所分配的折旧额，以及在这一期末的累计折旧额。

69. 企业应揭示这些会计估计的变化的本质和影响，如果它们在当期具有重大的影响或者根据国际会计准则第 8 号“本期净损益、基本错误和会计政策的变更”预计对随后的期间具有重大的影响。这种揭示可能会来自与以下内容有关的估计的变化：

(1) 残值；

(2) 拆卸、搬运或重组费用；

(3) 使用年限；

(4) 折旧方法。

70. 当不动产、厂房和设备按重估价值入帐时，应揭示以下内容：

(1) 对资产进行价值重估所采用的基础；

(2) 价值重估的有效日期。

(3) 是否有独立的评估人员参加；

(4) 用来确定重置成本的任何指数的性质；

(5) 如果资产按成本减去折旧后的金额入账，本应包括在财务报表中的每一种类型的不动产、厂房和设备的账面金额；

(6) 价值重估盈余，应指出本期的空前情况以及将该余额分配给股东的任何限制。

71. 财务报表的使用者还会发现下列信息也与他们的需要有关：

(1) 暂时闲置的不动产、厂房和设备的账面金额；

(2) 任何已提完折旧但仍在使用的不动产、厂房和设备的账面金额；

(3) 已退出积极使用并待处理的不动产、厂房和设备的账面金额；

(4) 当使用基准处理方法时，与账面金额相差很大的不动产、厂房和设备的公允价值。

因此，一般都鼓励企业揭示这些金额。

生效日期

72. 本号国际会计准则，对从 1995 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表生效。

IAS 17: Leases

IAS 17, became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1999.

In April 2000, various paragraphs were amended, and a paragraph inserted, by IAS 40: Investment Property. IAS 40 is effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2001.

In January 2001, various paragraphs were amended by IAS 41: Agriculture. IAS 41 is effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2003.

One SIC Interpretation relates to IAS 17:

SIC 15: Operating Leases - Incentives.

Summary of IAS 17

Finance leases are those that transfer substantially all risks and rewards to the lessee.

Lessee should capitalise a finance lease at the lower of the fair value and the present value of the minimum lease payments.

Rental payments should be split into (i) a reduction of liability, and (ii) a finance charge designed to reduce in line with the liability.

Lessee should calculate depreciation on leased assets using useful life, unless there is no reasonable certainty of eventual ownership. In the latter case, the shorter of useful life and lease term should be used.

Lessee should expense operating lease payments.

For lessors, finance leases should be recorded as receivables. Lease income should be recognised on the basis of a constant periodic rate of return.

For a sale and leaseback that results in a finance lease, any excess of proceeds over carrying amount should

be deferred and amortised over the lease term.

IAS 17 (revised) requires enhanced disclosures by lessees, including disclosure of rental expenses, sublease rentals, and a description of leasing arrangements.

IAS 17 (revised) requires enhanced disclosures by lessors, such as disclosure about future minimum rentals and amounts of contingent rentals included in net profit or loss.

IAS 17 (revised) requires that a lessor should use the net investment method to allocate finance income. The net cash investment method is no longer permitted.

国际会计准则第 17 号 租赁

(1999 年修订)

目的

本准则的目的是，为出租人和承租人规定与融资租赁和经营租赁有关的恰当的会计政策和披露。

范围

1. 本准则适用于除以下方面以外的所有租赁的会计核算。

(1) 开采或使用诸如石油、天然气、木材、金融等自然资源及其他矿产权的租赁协议；

(2) 诸如电影、录像、剧本、文稿、专利和版权等项目的许可协议。 2. 本准则适用于转换资产使用权的协议，即使其可能要求出租人提供与这些资产的运行或维护有关的大量服务。另一方面，本准则不适用于不将资产使用权从合约的一方转让给另一方的服务合约。

定义

3. 本准则所使用的下列术语，其含义为：

租赁，指在一个议定的期间内，出租人将某项资产的使用权让与承租人，以换取一项或一系列支付的协议。

融资租赁，指本质上转移了与一项资产所有权有关的几乎全部风险和报酬的一种租赁。所有权最终可能转移，也可能不转移。

经营租赁，指融资租赁以外的另一种租赁。

不可撤销租赁，指只在以下情况下才可撤销的租赁：

- (1) 发生某些极为罕见的意外事件；
- (2) 经出租人同意；
- (3) 承租人与原出租人经同样资产或类似资产签订新的租赁合同；
- (4) 承租人支付一笔足够大的额外款项，以致于在租赁开始时可以合理肯定租赁会继续下去。

租赁开始日，指租赁协议日与租赁双方就主要条款作出承诺日两者之中的较早者。

租赁期。指承租人签约租赁资产的不可撤销期间；如承租人有权选择继续租赁该资产，而且在租赁开始时就可以合理确定承租人将会行使这种选择权，则不论是否再支付租金，续租期也算在租赁期内。

最低租赁付款，相在租赁期内，承租人将会支付或可能被要求支付的款项（不包括或有租金、服务成本以及由出租人支付但可偿还的税金）以及：

- (1) 就承租人而言，由其担保或由其关联方担保的金额；
- (2) 就出租人而言，由承租人或其关联方，或者一个在财务上能够履行担保的独立第三方，对出租人担保的资产残值。

但是，如承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购价预计又足够低于行使选择权时的公允价值，因而在租赁开始时就可以合理确定将会行使这项选择权，则最低租赁付款额应包括租赁期最低支付额，以及承租人行使购买选择权应支付的款项。

公允价值，指在正常交易中，熟悉情况的交易双方自愿交换资产或清偿债务的金额。

经济年限，指以下两者之一：

- (1) 从经济角度看，一项资产预期可为一个或多个使用者使用的期间；
- (2) 一个或多个使用者预计可从该资产获得的产品数量或类似计量单位。

使用年限，指从租赁期开始、且不受租赁期限限制的预计剩余期间，企业预期在该期间消耗该资产包含的经济利益。

经担保残值，指：

- (1) 就承租人而言，由承租人或承租人关联方担保的那一部分残值（担保的金额是无论如何也应支付的最大金额）；
- (2) 就出租人而言，由出租人或由与出租人无关、但在财务上能够履行担保义务的第三方担保的那一部分残值。

未经担保的残值，指出租人能否将其变现无法保证，或只由出租人关联方给予担保的那一部分租赁资产残值。

租赁投资总额，指从出租人的角度看，融资租赁中最低租赁付款与属于出租人的未经担保的残值之和。

未实现融资收益，指以下两者之差额：

- (1) 从出租人的角度看，融资租赁中最低租赁付款与属于出租人的未经担保的残值之和；
- (2) 用租赁内含利率对上述(1)折现后的现值。

租赁投资净额，指租赁投资总额减去未实现融资收益后的余额。

租赁内含利率，指在租赁开始日，使最低租赁付款与未经担保的残值之和的现值总额等于租赁资产的公允价值的贴现率。

承租人另行借款的利率，指承租人在类似的租赁中须支付的利率；或者在不能确定这种利率时，承租人在租赁开始日为购买租赁资产借入同样期限和同样风险的资金而需要承担的借款利率。

或有租金，指金额不固定、而是以除时间长短以外的其他因素（如销售百分比、使用量、物价指数、市场利率等）为依据计算的那部分租赁付款额。

4. 租赁的定义，包括规定了承租人履行议定的条款后取得该项资产产权的选择权的资产租用合同。这类合同有时称作租购合同。

租赁的分类

5. 本准则对租赁的分类，是以与租赁资产所有权有关的风险和报酬归属于出租人或承租人的程度为依据的。风险包括：由于生产能力的闲置或工艺的陈旧可能造成的损失，以及由于经济状况的改变所可能造成的收益变动。报酬是指：在资产的经济年限内对盈利活动的预期，以及因资产增值或残值变现可能产生的利得。

6. 如果一项租赁实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬，那么该项租赁应归类为融资租赁。如果一项租赁实质上没有转移与资产所有权有关的全部风险和报酬，那么该项租赁应归类为经营租赁。

7. 出租人与承租人之间的交易以双方之间的租赁协议为基础，因此，恰当的做法是使用一致的定义。不过，将这些定义应用于双方所处的不同情况，有时可能会引起出租人和承租人对同一租赁采用不同的归类方法。

8. 一项租赁是归类为融资租赁还是经营租赁，依赖于交易的实质而不是合同的形式。通常，导致一项租赁归类为融资租赁的情况如下：

(1) 租赁期结束时，资产的所有权转让给承租人；

(2) 承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购价预计足够低于行使选择权时的公允价值，因而在租赁开始时就可合理确定承租人将会行使这项选择权；

(3) 即使资产的所有权不转让，但是租赁期占资产使用年限的大部分；

(4) 租赁开始时，最低租赁付款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值；

(5) 租赁资产性质特殊，以致于如果不作较大调整，只有承租人才能使用。

9. 以下某一情形或几种情形一起也能导致一项租赁归类为融资租赁：

(1) 如果承租人撤消该租赁，而撤消所导致的出租人的损失由承租人承担；

(2) 残值的公允价值波动形成的利得或损失归于承租人（例如，以相当于租赁结束时转让价额的绝大部分的金额返还租金）；

(3) 承租人能够以大大低于市场租价的租金继续该租赁至第二个期间。

10. 在租赁开始日对租赁进行分类。当出租人和承租人某个时候同意改变租赁合同的条款（不是通过续租），改变后的条款若在租赁开始日就有效时，可能会导致租赁的不同分类（按第 5 至 9 段的标准），则修订后的协议应视为一项新的协议。但是，从会计的角度看，估计的变更（例如，经济年限或租赁资产估计残值的变更）或情形的改变（例如，承租人违约）不会导致租赁的重新分类。

11. 土地和建筑物的租赁，同其他资产租赁一样，应归类为经营租赁或融资租赁。然而，土地的特征是通常没有确定的经济年限。如果到租赁期满时，土地所有权预期不会转让给承租人，则承租人实质上不会得到与所有权有关的所有风险和报酬。为这项租赁所支付的租费，代表预付租赁付款，需按受益方式在租赁期内分期摊销。

承租人财务报表中的租赁

融资租赁

12. 承租人应以等于租赁开始时租赁资产公允价值的金额与最低租赁付款额的现值中的较低者，在其资产负债表上将融资租赁换认为资产和负债。在计算最低租赁付款的现值时，如租赁内含利率能够确定，则将其作为折现率，否则应采用承租人另行借款的利率。

13. 交易和其他事项应按其实质和财务本质，而不是仅按法律形式进行。就融资租赁而

言，租赁协议的法律形式是承租人可能没有获得租赁资产的法定所有权，而其实质和财务本质是，承租人以承担支付大致等于租赁资产的公允价值和有关融资费用的责任，换取在租赁资产大部分经济年限内获得使用租赁资产的经济利益。

14. 如果这种租赁交易不反映在承租人的资产负债表中，则企业的经济资源和所负责任的程度都将被低估，因而会歪曲财务比率。因此，恰当的做法是，将一项融资租赁确认为一项资产和一项支付未来租赁付款的负债。在租赁开始时，资产和未来租赁付款负债应以相同的金额在资产负债表中予以确认。

15. 为租赁资产而承担的负债在资产负债表上作为租赁资产的减项列报是不恰当的。如果为在资产负债表内列报负债而区分流动负债和非流动负债，则应对租赁负债作同样的区分。

16. 租赁活动经常会发生初始直接费用（例如，为租赁协议进行谈判并对租赁协议进行公证）。确认为可直接归属于承租人为融资租赁所进行的活动的费用，应记作确认为租赁资产金额的一部分。

17. 租赁付款额应按比例分别计入融资费用、减少尚未结清的负债。融资费用应分摊于租赁期的各个期间，以使各期的负债余额形成一个固定的期间利率。

18. 实务中，在将融资费用分摊到租赁期的各个期间时，为简化计算，有时可以采用某些近似的计算方法。

19. 融资租赁在每一个会计期间产生租赁资产的折旧费以及融资费用。对租赁资产的折旧政策应采用与自有应折旧资产一致的折旧政策。确认的折旧费用应按《国际会计准则第 4 号—折旧会计》和《国际会计准则 16 号—固定资产》规定的基础计算确定。如不能合理确定承租人在租赁期满后是否将取得资产的所有权，则资产应在租赁期和使用年限两者孰短的期限内计提完折旧。

20. 租赁资产的应计折旧额，应按与承租人对自有应计折旧资产所采用的折旧政策相一致的基础，在预计使用期限内系统地分摊到每个会计期间。如可以合理确定承租人在租赁期满时将获得资产的所有权，则预计使用期限就是该资产的使用年限；否则，资产应在租赁期或其使用年限两者孰短的期限内进行折旧。

21. 资产的当期折旧费与融资费用之和很少与该期应付租赁款相等，因此，简单地把应付租赁款确认为利润表中的一项费用是不恰当的。相应地，租赁开始日后，租赁资产与相关负债的金额不太可能相等。

22. 为确定一项租赁资产是否已减值，也就是说，何时才能认定从该资产上将获得的预期未来经济利益小于其账面金额，企业应运用有关资产减值的国际会计准则，该准则为以下

方面做出了若干规定：企业应如何检查其资产的账面金额；如何确定资产的可收回金额；何时应确认减值损失或转记减值损失。

23. 除按《国际会计准则第 32 号—金融工具：披露和列报》的要求外，承租人应对融资租赁作如下披露：

(1) 每类资产在资产负债表日的账面净额；

(2) 资产负债表日最低租赁付款额总额与其现值之间进行的调节。此外，企业应于以下期间披露对资产负债表日最低租赁付款总额及其现值：

①不迟于一年；

②迟于一年但不迟于五年；

③迟于五年；

(3)在当期收益中确认的或有租金；

(4) 资产负债表日根据不可撤消转租赁合同预期将收到的未来最低转租赁付款总额；

(5) 包括（但不限于）以下方面的承租人重大租赁条款的一般说明：

①确定或有租金付款额的基础；

②续租或购买选择权及调整租金条款的存在及其期限；

③租赁协议规定的限制，如对股利、新的债务和新的承租的限制。

24. 此外，《国际会计准则第 16 号—固定资产》中的披露要求，应运用于承租人作为购置资产进行核算的融资租入资产的金额。

经营租赁

25. 在经营租赁中，除非另外的系统方法能代表使用者受益的时间形态，否则租赁付款应在租赁期内按直线法确认为利润表中的一项费用。

26. 对于经营租赁，除非另外的系统方法能代表使用者受益的时间形态，否则租赁付款（不包括保险及维护等服务费用）应在租赁期内按直线法确认为收益表中的一项费用，即使实际支付并不按这个基础。

27. 除按《国际会计准则第 32 号—金融工具：披露和列报》的要求外，承租人应对经营租赁作如下披露：

(1) 就以下每个期间，披露不可撤消经营租赁下未来最低租赁付款总额：

①不迟于一年；

②迟于一年但不迟于五年；

③迟于五年；

(2) 资产负债表日根据不可撤消转租赁合同预期将收到的未来最低转租赁付款总额；

(3) 确认在当期收益中的租赁和转租赁付款。按最低租赁付款额、或有租金额和转租赁付款额单独反映；

(4) 包括（但不限于）以下方面的承租人重大租赁条款的一般说明：

①确定或有租金付款额的基础；

②续租或购买选择权及调整租金条款的存在及其期限；

③租赁协议作出的限制，如对股利、新的债务和新的承租的限制。

出租人财务报表中的租赁

融资租赁

28. 出租人应在其资产负债表内确认已用于融资租赁的资产，并以相当于租赁投资净额将其列作应收款。

29. 在融资租赁中，与所有权有关的所有风险和报酬，实质上已被出租人转移，因此，出租人应将应收租赁款视为对其投资以及服务的补偿和回报，作为本金回收和财务收益处理。

30. 财务收益的确认，应基于反映出租人在融资租赁中未收回投资净额上所产生的固定期间回报率的方式。

31. 出租人应按系统而合理的基础将财务收益分摊于租赁期。收益的分摊应基于反映出租人在融资租赁中未收回投资净额上所产生的固定期间回报率的方式。与会计期间有关、但不包括服务成本的租赁付款，应冲减租赁投资总额，既减少本金，也减少未实现财务收益。

32. 对用于计算出出租人租赁投资总额的预计未经担保的残值，应定期审核。如预计未经担保的残值在减少，则应修正租赁期内的收益分摊方式，已入账金额的减少应立即确认。

33. 出租人在洽谈和安排租赁时，通常会发生佣金和律师费等初始直接费用。对融资租赁，这些初始直接费用是为取得财务收益而发生的，因而可立即确认为费用或在租赁期与该收益配比。后一种处理方法可以是，在这些初始直接费用发生时将其确认为一项费用，并将未实现财务收益中相当于初始直接费用的金额在同一期间确认为收益。

34. 制造商或经销商出租人应按企业在现销时通常所遵循的政策，将销售利润或亏损计

人当期收益。如人为地引用低利率，则销售利润应限于采用商业利率时所能得到的利润。初始直接费用应于租赁开始时确认为利润表中的一项费用。

35. 制造商或经销商常常提供顾客购买或者租赁一项资产的选择权。制造商或经销商出租人的融资租赁资产，会产生两种收益：

（1）相当于按扣除所有适用的数量折扣或商业折扣的正常售价现销出租资产所形成的利润或亏损；

（2）租赁期间的财务收益。

36. 制造商或经销商出租人在融资租赁期开始时记录的销售收入，应为该资产的公允价值；如按商业利率计算的、应归出租人的最低租赁付款的现值比该资产公允价值小，则为该现值。在租赁期开始时确认的销售成本，等于租赁资产的成本（如成本不同于账面金额时，则为账面金额）减去未经担保的残值的现值后的余额。销售收入与销售成本间的差额，即为销售利润，这部分利润应按企业遵循的销售政策予以确认。

37. 为了吸引顾客，制造商或经销商出租人有时会人为地用低利率报价。使用这种低利率的结果，将使交易形成的总收益中的超额部分在销售时就被确认。如人为地引用低利率，销售利润应限于采用商业利率时所能得到的利润。

38. 初始直接费用通常在租赁期开始时确认为一项费用，因为它们主要与制造商或经销商赚取销售利润有关。

39. 除按《国际会计准则第 32 号—金融工具：披露和列报》的要求外，承租人应对融资租赁作如下披露：

（1）在资产负债表日租赁投资总额与应收最低租赁付款的现值之间进行调节。此外，企业应于以下期间披露资产负债表日租赁投资总额和应收租赁付款额的现值：

①不迟于一年；

②迟于一年但不迟于五年；

③迟于五年；

（2）未实现的财务收益；

（3）应计作出租人收益的未经担保的残值；

（4）不可收回的应收最低租赁付款的累计准备；

（5）在收益中确认的或有租金；

（6）出租人重大租赁条款的一般说明。

40. 作为增长的标志，披露扣除会计期间增加的新业务方面的未实现收益以及已撤消租

赁的相关金额后的总投资额，也常常是有用的。

经营租赁

41. 出租人应按资产的性质，在其资产负债表上列示经营租赁资产。

42. 经营租赁形成的财务收益应按直线法在租赁期内确认为收益；如另外的系统方法更能代表从租赁资产获取的利益减少的时间形态，则为例外。

43. 赚取租赁收益时发生的费用（包括折旧费），应确认为费用。租赁收益（不包括提供保险和维护等服务的收入）应在租赁期内按直线法确认，即使收入的实际收取方式不是这样。如其他系统方法更能代表从租赁资产获取的利益减少的时间形态，则为例外。

44. 为赚取经营租赁的租金收入而特别发生的初始直接费用，可以递延，并按租金收益的确认比例，在整个租赁期内加以分摊；也可以在费用发生的当期确认为费用。

45. 租赁资产的折旧，应采用与出租人的类似资产通常所采用的折旧政策相一致的政策；折旧费应按《国际会计准则第4号—折旧会计》和《国际会计准则第16号—固定资产》规定的基础计算。

46. 为确定一项租赁资产是否已减值，也就是说，何时才能认定从该资产上将获得的预期未来经济利益小于其账面金额，企业应运用有关资产减值的国际会计准则，该准则为以下方面作出了若干要求：企业应如何检查其资产的账面金额；如何确定资产的可收回金额；何时应确认减值损失或转记减值损失。

47. 制造商或经销商出租人在经营租赁时并不确认销售利润，因为这不能等同于销售。

48. 除按《国际会计准则第32号—金融工具：披露和列报》的要求外，出租人应对融资租赁作如下披露：

（1）每类资产在资产负债表日的账面总金额、累积折旧额、累计减值损失：

- ①当期在收益中确认的折旧费；
- ②当期在收益确认的减值损失；
- ③当期转记收益的减值损失；

（2）在以下期间，以总额披露不可撤销经营租赁下的未来最低租赁付款：

- ①不迟于一年；
- ②迟于一年但不迟于五年；
- ③迟于五年；

- (3) 在收益中确认的或有租金总额；
- (4) 出租人重大租赁条款的一般说明。

售后租回交易

49. 售后租回交易，是指卖主将一项资产出售后又将这项资产租赁回来。租赁付款和售价通常是相互关联的，因为它们是以一揽子方式进行谈判的。售后租回交易的会计处理依所涉及的租赁类型而定。

50. 如售后租回交易形成一项融资租赁，销售收入超过账面金额的部分，不应立即在卖主兼出租人的财务报表中确认为收益，而是将其递延并分摊于整个租赁期。

51. 如租回是一项融资租赁，这种交易是出租人提供资金给承租人并以资产作为担保的一种方式。由于这个原因，把销售收入超过账面金额的部分作为收益是不恰当的。这项超出金额应予递延并分摊于整个租赁期。

52. 如售后租回交易形成一项经营租赁，而且交易明显是按公允价值达成的，则利润或损失应立即予以确认。如售价低于公允价值，则利润或损失应立即予以确认；但若损失将由低于市价的未来租赁付款补偿时，则应将其递延，并按租赁付款比例摊于预计的资产使用期限内。如售价高于公允价值，其高出公允价值的部分应予递延，并在预计的资产使用期限内摊销。

53. 如租回是一项经营租赁，并且租赁付款和售价是按公允价值确定的，则实际上就是一项正常的销售，任何利润或损失应立即予以确认。

54. 对经营租赁，在售后租回交易发生时，如果公允价值低于资产的账面金额，则相当于公允价值和账面金额之间差额的损失，应立即予以确认。

55. 对融资租赁，无需作这种调整；但发生减值时，则为例外。在出现减值的情况下，应按有关资产减值的国际会计准则，将资产的账面金额减记至可收回金额。

56. 出租人和承租人的披露要求，同样适用于售后租回交易。根据有关对重大租赁条款作出的说明规定，应当披露售后租回协议或条款的特殊规定。

57. 售后租回交易可能符合《国际会计准则第 8 号—当期净损益、重大错误和会计政策变更》第 16 段的单独披露标准。

过渡性规定

58. 鼓励但不要来追溯运用本准则。如不追溯运用本准则，则以前存在的融资租赁余额应视为已由出租人确定，从而应按本准则的规定进行会计处理。

生效日期

59. 本国际会计准则对报告期从 1999 年 1 月 1 日或以后开始的财务报表有效。如企业将本准则运用于报告或从 1999 年 1 月 1 日以前开始的财务报表，则应披露已运用本准则而不是 1982 年批准的《国际会计准则第 17 号—租赁》这一事实。

60. 本准则取代 1982 年批准的《国际会计准则第 17 号—租赁》。

IAS 18: Revenue

IAS 18, became operative for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1995.

Summary of IAS 18

Revenue should be measured at fair value of consideration received or receivable. Usually this is the inflow of cash. Discounting is needed if the inflow of cash is significantly deferred without interest. If dissimilar goods or services are exchanged (as in barter transactions), revenue is the fair value of the goods or services received or, if this is not reliably measurable, the fair value of the goods or services given up.

Revenue should be recognised when:

significant risks and rewards of ownership are transferred to the buyer;

managerial involvement and control have passed;

the amount of revenue can be measured reliably;

it is probable that economic benefits will flow to the enterprise; and

the costs of the transaction (including future costs) can be measured reliably.

For services, similar conditions apply by stage of completion if the outcome can be estimated reliably.

Interest revenue is recognised on a time-proportion basis using the effective interest rate.

Dividend revenue is recognised when the shareholder's right to receive the dividend is legally established.

If revenue has been recognised but collectibility of a portion of the amount is doubtful, bad debt expense should be recognised when the revenue is recognised.

Revenues and related expenses must be matched. If future related expenses cannot be measured reliably, revenue recognition should be deferred.

Required disclosures include:

Revenue recognition accounting policies.

Amount of each significant category of revenue recognised.

Amount of revenue from exchanges of goods or services.

国际会计准则第 18 号 收入

(1993 年 12 月修订)

目 的

在编制和呈报财务报表的结构中，收益被定义为会计期间经济利益的增加，其表现形式为因资产的流入或增加、负债的减少而导致的权益的增加，但不包括由于投资者出资而引起的权益的增加。收益包括收入和利得。收入是指企业在正常经营业务中所产生的收益，可以有各种名称，包括销售收入、服务收费、利息、股利和使用费。本号准则旨在阐明对于一定类型的交易和事项形成的收入所作的会计处理。

对收入的会计处理，主要问题在于确认收入的时间。收入应在未来的经济利益很可能流入企业，并且能够可靠地计量时予以确认。本号准则将明确何时适用以上标准对收入进行确认。此外，本号准则还将提供运用这些标准的实务指南。

范 围

1. 本号准则适用于对以下交易和事项所形成的收入的会计处理：

(1) 销售商品；

(2) 提供劳务；以及

(3) 他人使用企业的资产而产生的利息、使用费和股利。

2. 本号准则替代于 1982 年发布的国际会计准则第 18 号“收入的确认”。

3. 商品包括企业为出售而生产和外购的商品，如零售商购进的商品，或持有的待售土地以及其他不动产。

4. 提供劳务，其典型方式是企业在承诺的期限内完成合同所约定的劳务。该劳务可仅限于一个会计期间，也可跨越多个会计期间。某些劳务合同与建筑合同直接相关，如项目经理和建筑师所提供的劳务。由这些合同所产生的收入不在本号准则中涉及，而应参照国际会计准则第 11 号“建筑合同”所规定的对建筑合同的要求来处理。

5. 他人使用企业的资产所产生的收入，有以下形式：

(1) 利息，是指因使用企业的现金或现金等价物而支付或应付给企业的费用；

(2) 使用费，是指因使用企业的长期资产，如专利权、商标权、著作权和计算机软件等而支付给企业的费用；以及

(3) 股利，是指股东根据其所拥有的资本份额而分得的利润。

6. 本号准则不涉及由以下方式产生的收入：

(1) 租赁协议（见国际会计准则第 17 号“租赁会计”）；

(2) 采用权益法核算的由投资产生的股利（见国际会计准则第 28 号“对联营企业投资的会计”）；

(3) 保险公司的保险合同；

(4) 金融资产和金融负债的公允价值的变动或变现（在“金融工具”的准则中涉及）；

(5) 其他流动资产的价值变动；

(6) 牲畜、农林产品的自然增长；以及

(7) 矿产的开采。

定 义

7. 本号准则所使用的下列术语，具有特定的含义：

收入，是指企业在一定的期间内，由正常经营活动所产生的经济利益的流入的总额。该流入仅指引起权益增加的部分，而不包括企业投资者出资引起的部分。

公允价值，是指熟悉有关情况并自愿交易的买卖双方在一项公平交易中，就资产的交换或者负债的结算所达成的价格。

8. 收入仅包括在企业自己的帐户中所收到的和应收到的经济利益的流入的总额。代第三方收取的销售税、产品和服务税以及增值税之类的金额不是所引起的经济利益，虽流入企业但不增加企业的权益，因此不包括在收入之内。类似地，在代理经销中，代理商的经济利益的流入总额包括代供应商收取的金额，但并不引起该代理企业权益的增加。该项代供应商收取的金额不属于收入，而佣金的金额则属于收入。

收入的计量

9. 收入应以已收或应收的价款的公允价值进行计量。

10. 交易所产生的收入额通常由企业与资产的购买方或使用方所达成的协议来决定。该项金额是以企业已收或应收的价款的公允价值为根据，并考虑了企业允诺的商业折扣和数量折扣进行计量的。

11. 在大多数情况下，这种价款采用了现金或现金等价物的形式，而收入的金额是已收到或应收的现金或现金等价物的金额。但是当现金或现金等价物的流入被延迟时，该价款的公允价值将低于已收或应收的现金的名义金额。例如，企业在销售商品时可能向买方提供无息信贷，或从买方手中接受一张利率低于市场利率水平的应收票据作为价款。一旦上述安排实际上构成一项融资交易，该价款的公允价值应通过对所有的未来收入采用设定的贴现率进行贴现后来确定。该设定贴现率可以根据下列数额比较清楚地确定：

(1) 具有类似信用等级的公司发行类似票据所采用的通行利率；或

(2) 将票据的名义金额贴现为商品或劳务的现行的现金销售价格所采用的折现率。

该价款的公允价值与名义金额之间的差额，应根据第 29 和第 30 段的规定，确认为利息收入。

12. 在交换或互换具有类似性质和价值的商品或劳务时，这种交换不能视为产生收入的交易。这种情况较多地发生在石油或牛奶等商品上，供应商为了各自所需，定期和定点地交换或互换在不同地点存放的存货。只有当销售商品或提供劳务换取了不同的商品或劳务时，该交换才可认定为产生收入的交易。收入应按收到的商品或劳务的公允价值进行计量，并根据所转移的现金或现金等价物的金额进行调整。当收到的商品或劳务的公允价值不能可靠地予以计量时，收入就按所提供商品或劳务的公允价值进行计量，并根据所转移的现金或现金等价物的金额进行调整。

交易的确认

13. 本号准则中的确认标准，通常可以单独地运用于各项交易。但在某些情况下，为了反映交易的实质，有必要运用该标准确认单项交易中的可分割部分。例如，当一个产品的售价中包括了一项可分割的售后服务费用，该金额应作递延处理，并在服务实际提供的期间再确认为收入。相反地，当两项或两项以上的交易互相联系紧密，以致不整体考虑这一系列交易便无法理解其商业效果时，确认标准就应同时运用于上述两项或两项以上的交易。例如，企业可能在出售商品的同时，单独约定日后回购该商品，因此上述交易的实质效果将被否定。在此情况下，这两项交易应合并处理。

商品销售

14. 当以下所有的条件均得到满足时应确认商品销售的收入：

- (1) 企业已将与商品所有权有关的主要风险和报酬转移给买方；
- (2) 企业不再继续保留与所有权有关的管理权或不再对已售出商品进行实际的控制；
- (3) 收入的金额能够可靠地予以计量；
- (4) 与该交易有关的经济利益很可能流入企业；以及
- (5) 与该交易有关的已发生或将要发生的费用能够可靠地予以计量。

15. 在评价企业在何时向买方转移了与所有权有关的主要风险和报酬时，需要对交易的情况进行调查。在大多数情况下，与所有权有关的风险和报酬的转移是与所有权的转移或实物向买方的转手同时发生的，如大多数的零售交易。而在其他情况下，与所有权有关的风险和报酬的转移与所有权的转移或实物的转手并不同时发生。

16. 如果企业保留了与所有权有关的主要风险，该交易就不是一项销售，因此，收入也不能予以确认。企业保留与所有权有关的主要风险，可能有多种方式。例如，在下列情况下，企业就可能保留了与所有权有关的主要风险和报酬：

- (1) 企业保留了对正常保修条款没有包括的不满意的产品或劳务进行补偿的义务；
- (2) 从一项特定的销售中获取的收入将必然地取决于买方从该商品的销售中所获得的收入；
- (3) 船运货物有待安装，并且该安装是企业尚未执行完毕的合同中的重要组成部分；以及

(4) 买方有权根据销售合同规定的理由退货，并且企业无法确定发生退货的可能性。

17. 如果企业仅仅保留与所有权有关的一项不重要的风险，该交易即构成一项销售，其收入即可予以确认。例如，卖方仅仅是为了确保收到货款而保留了商品的所有权。在这种情况下，如果企业已将与所有权有关的主要风险和报酬转移，该交易便构成一项销售，其收入也应予以确认。又如，在零售交易中卖方承诺顾客如果不满意可以退货，这也是一个企业保留与所有权有关的不重要风险的例子。在这种情况下，只要卖方能够可靠地预计未来的退货量，并根据历史经验和其他相关因素为退货损失确认一项负债，便可以确认该销售的收入。

18. 收入仅在与交易有关的经济利益很可能将流入企业时，方可予以确认。在某些情况下，一直要到收到了价款或消除了不确定性，经济利益才有可能进入企业。例如，可能无法确定外国政府当局是否会允许将在外国销售的款项汇回本国。一旦获准，这种不确定性即得到消除，收入也就可以确认。但是，一旦已包括在收入中的一项金额能否收到变得不确定，这项无法收到的或很可能无法补偿的金额应确认为一项费用，而不是作为对原已确认的收入的一项调整。

19. 与同一交易或其他事项有关的收入和费用应同时加以确认。该过程通常被称为收入与费用的配比。当确认收入的其他条件已经满足时，对包括在货物发运后发生的保修费和其他费用在内的费用，通常可以可靠地予以计量。但是当这些费用无法可靠地予以计量时，收入也不能予以确认。在此情况下，因销售商品而已经收到的任何价款均应作为负债予以确认。

提 供 劳 务

20. 当涉及提供劳务的交易的结果能够可靠地予以预计时，与此项交易有关的收入应根据资产负债表日该交易完成的程度予以确认。当以下所有的条件均得以满足时，交易的结果就能够可靠地予以预计：

- (1) 收入的金额能够可靠地予以计量；
- (2) 与该交易有关的经济利益很可能流入企业；
- (3) 在资产负债表日该交易完成的程度能够可靠地予以计量；以及
- (4) 交易过程中已发生的费用和完成交易所需的费用能够可靠地予以计量。

21. 根据交易的完成程度确认收入的方法通常称为完成百分比法。根据这种方法，应将收入在提供劳务的会计期间予以确认。以这种基础来确认收入，能够提供反映会计期间内劳务活动及其成果的有用信息。国际会计准则第 11 号“建筑合同”也要求按这种基础来确认收

入。该准则的要求一般适用于确认涉及提供劳务的交易所形成的收入及其有关费用。

22. 收入仅在与交易有关的经济利益很可能流入企业时可予以确认。但是，一旦已被确认的收入中的一项金额能否收到变得不确定，该项无法收到的或很可能无法得到补偿的金额应确认为一项费用，而不是作为对原已确认的收入的一项调整。

23. 企业一旦就以下方面与交易的另一方达成一致意见，通常便能够作出可靠的预计：

- (1) 各方对于劳务的提供和获取具有强制执行权；
- (2) 交换的价款；以及
- (3) 结算的方式与条件。

企业通常有必要建立有效的内部财务预算和报告制度。随着劳务的提供，企业应检查收入的预计数，并在必要时进行修订。但需要修订并不意味着交易结果是不能够可靠地预计的。

24. 交易的完成程度可以用多种方法加以确定。企业应采用能够可靠计量所完成的劳务的方法。根据交易的性质，这些方法可能包括：

- (1) 完工工作测量法；
- (2) 迄今已完工劳务占全部应提供劳务的百分比法；或
- (3) 迄今已发生费用占预计交易总费用的百分比法。只有反映迄今已完工劳务的费用才可计算在迄今已发生费用内。只有反映迄今已完工或将要提供的劳务的费用才可计算在预计交易总费用内。

从顾客处收取的进度付款和预付款通常并不反映已完工的劳务量。

25. 在实务中，如特定期间内劳务完成的作业项数不确定，则应采用直线法在此特定期间内确认收入，除非有证据表明其他方法能更好地反映完成程度。如果某种特别的作业比其他任何作业 更为重要，应推迟到该重要作业完成后才确认收入。

26. 当涉及提供劳务的交易的结果不能得到可靠的预计时，收入的确认仅限于已经确认能够得到补偿的费用数额。

27. 在交易的初期，通常无法可靠地预计交易的结果。然而，企业很可能对已发生的交易费用能够得到补偿。因此，收入的确认仅限于已发生并预计能够补偿的费用。如果交易的结果不能够可靠地予以预计，则不能确认利润。

28. 当交易结果不能够可靠地予以预计，并且发生的费用将很可能无法收回时，不能确认收入，而应确认为费用。一旦导致合同结果难以可靠预计的不确定性消失，则可按第 20 段而不是第 26 段的规定，对收入进行确认。

利息、使用费和股利

29. 在以下情况下, 对他人使用企业的资产所产生的利息、使用费和股利, 应根据第 30 段的规定确认为收入:

- (1) 与交易有关的经济利益很可能流入企业; 和
- (2) 收入的金额能够可靠地予以计量。

30. 收入应按以下基础予以确认:

- (1) 利息应以时间为基础, 考虑资产的实际收益率, 按比例加以确认;
- (2) 使用费应以应计制为基础, 根据有关协议的性质加以确认; 和
- (3) 胜利应以股东收取款项的权力为基础加以确认。

31. 资产的实际收益率, 是指将资产使用年限内预计收到的一系列本来现金收入贴现后等于资产的初始帐面价值的贴现率。利息收入包括所有的折价、溢价或债券帐面价值与其到期金额之间的其他差额的摊销金额。

32. 当未支付的利息已在收购一项产生利息的投资前按应计制入帐时, 对以后收到的利息应在购置投资项目的前后期间进行分配、其中只有分配给购置后的部分才能确认为收入。如宣告发放的权益性证券的股利来源于购置前的净收益, 则该股利应从证券成本中扣除。如该分配未经仲裁难以作出, 只要该股利明显是权益性证券部分成本的补偿, 就应确认为收入。

33. 使用费应按应计制根据有关协议的条款予以记帐, 并通常按这一基础予以确认, 除非根据协议的规定, 按其他有规则的恰当基础予以确认将更为合理。

34. 收入仅在与交易有关的经济利益很可能流入企业时, 方可予以确认。然而, 一旦已包括在收入中的一项金额能否收到变得不确定时, 无法收到的或很可能无法得到补偿的金额应确认为一项费用, 而不是作为原已确认的收入的一项调整。

揭 示

35. 企业应揭示:

(1) 确认收入所采用的会计政策, 其中包括确定涉及提供劳务的交易的完成程度所采用的方法;

(2) 在本期确认的包括以下收入项目在内的各类重大收入的金额:

①销售商品;

- ②提供劳务；
- ③利息；
- ④使用费；
- ⑤股利；以及

(3) 包括在各类重大收入项目中的由商品或劳务的交换所产生的收入金额。

36. 企业应根据国际会计准则第 10 号“或有事项与资产负债表日以后发生的事项”，揭示任何或有利得和或有损失。或有利得和或有损失可能由诸如保修费用、索赔、罚款及其他可能的损失所致。

生 效 日 期

37. 本号国际会计准则，对从 1995 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表生效。

IAS 19: Employee Benefits

IAS 19, became effective for financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1999.

Certain paragraphs were amended in May 1999 by IAS 10: Events After the Balance Sheet Date. The amended text became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2000.

IAS 19 was amended in 2000 to change the definition of plan assets and to introduce recognition, measurement and disclosure requirements for reimbursements. The amendments became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2001.

Summary of IAS 19

POST-EMPLOYMENT BENEFITS INCLUDING PENSIONS

Defined Contribution Plans

Contributions of a period should be recognised as expenses.

Defined Benefit Plans

Current service cost should be recognised as an expense.

All companies use the projected unit credit method (an accrued benefit method) to measure their pension expense and pension obligation.

Projected benefit methods may not be used.

The discount rate is the interest rate on high quality corporate bonds of maturity comparable to plan obligations.

Measure plan assets and reimbursement rights at fair value.

Present defined benefit obligations net of plan assets. Present reimbursement rights as a separate asset.

A net pension asset on the balance sheet may not exceed the present value of available refunds plus the available reduction in future contribution due to a plan surplus.

If the net cumulative unrecognised actuarial gains and losses exceed the greater of (a) 10% of the present value of the plan obligation and (b) 10% of the fair value of plan assets, that excess must be amortised over a period not longer than the estimated average remaining working lives of employees participating in the plan. Faster amortisation, including immediate income recognition for all actuarial gains and losses, is permitted if an enterprise follows a consistent and systematic policy.

Past service cost should be recognised over the average period until the amended benefits become vested.

The effect of termination, curtailment, or settlement should be recognised when the event occurs.

OTHER EMPLOYEE BENEFITS

Including vacations, holidays, accumulating sick pay, retiree medical and life insurance, etc.

Accrual basis during period of employee service.

TABLE COMPARING IAS 19 (REVISED 2000) WITH U.S. GAAP

	IAS 19	USA
Actuarial valuation methods	Projected Unit Credit only	Projected Unit Credit only
Measurement date	Balance sheet date	Up to 3 month before B/S date

Attribution of benefit to periods:	?/TD>	?/TD>
<i>Attribution starts</i>	When employee becomes entitled to benefits (conditional or unconditional)	When plan grants credit
<i>Attribution ends</i>	When entitlement is no longer conditional on future service	Pension costs: end of service OPEBs: full eligibility
<i>Attribution method</i>	Note 1	Note 2
Discount rate	Rate on high quality corporate bonds at B/S date	Effective settlement rate / return on high-quality fixed-income investments
Measurement assumes future benefit increases?	If part of formal or constructive terms of the plan	If regular or automatic
Actuarial gains and losses	Optional 10% corridor (note 3)	Optional 10% corridor (note 3)
Spread past service cost for current and former employees?	Note 4	Yes
Past service cost - amortisation basis	Straight-line	Employee / year
Additional minimum liability in certain cases?	No	Pensions - yes OPEBs - no
Measurement of plan assets	Fair value (note 5)	Market Related or Market Value
Limit on recognition of an overall asset	Yes (note 6)	No

Curtailment and settlement loss: timing of recognition	When occurs	When probable
Include unrecognised actuarial gains/losses (A) and past service cost (P) in:	?/TD>	?/TD>
<i>Curtailment gains and losses?</i>	A+P	P
<i>Settlement gains and losses?</i>	A+P	A
Multi-employer plans with defined benefit characteristics	Use defined benefit accounting	Use defined contribution accounting
Analyse balance sheet and income statement?	Yes	Yes
Delayed transition allowed?	Yes (note7)	Yes (note7)

Notes:

Plan benefit formula (but use straight-line if formula is back-loaded)

Pension costs: plan benefit formula, unless back-loaded. OPEBs: straight-line unless front-loaded

Inside 10% corridor: may ignore. Outside 10% corridor: must amortise, but may recognise faster.

Spread over average period until the amended benefits become vested

New IAS 19 - do not use discounted cash flows if a market value (not clear under old IAS 19)

Asset limited to unrecognised actuarial losses and past service cost, plus present value of available refunds and reductions in future contributions.

New IAS 19 - may spread transitional increase (not decrease) in liability over up to 5 years. Old IAS 19, USA and UK - may spread transitional increase or decrease over remaining working life (USA - longer in some cases).

OPEBs = Other Post-employment Benefits

国际会计准则第 19 号 雇员福利

目 的

本准则的目的是规范雇员福利的会计处理和披露。本准则要求企业：

- (1) 在雇员提供了服务以换取将在未来支付的雇员福利时，确认一项负债；
- (2) 在企业消耗了雇员为换取福利而提供的服务所产生的经济利益时，确认一项费用。

范 围

1.本准则适用于雇主对雇员福利的会计核算。

2.本准则不涉及雇员福利计划的报告（参见《国际会计准则第 26 号—退休福利计划的会计和报告》）。

3.本准则适用于各种雇员福利，包括根据以下各项提供的福利：

- (1) 根据企业与雇员个人、雇员团体或他们的代表所签订的正式计划或其它正式协议；
- (2) 根据法律要求或通过行业安排，企业需要向全国、州、行业或其它多雇主计划注入资金；

(3) 由于非正式的惯例所导致的推定义务。当企业没有现实选择而只能支付雇员福利时，因非正式的惯例而导致推定义务。推定义务的一个例子是，企业非正式的惯例一旦变化，将导致企业与雇员关系的不能接受的损害。 4.雇员福利包括：

(1) 短期雇员福利，如对现有雇员提供的工资、薪金和社会保障提存金、带薪年假和带薪病假、利润分享和奖金（如果应在期末后 12 个月内支付）和非货币性福利（如医疗保障、住房、汽车、无偿提供商品或服务，或对所购商品或服务提供补贴）；

(2) 离职后福利，如养老金、其它退休福利、离职后人寿保险和离职后医疗保障；

(3) 其它长期雇员福利，包括长期服务休假或高等院校教师的休假年、节日或其它长期服务福利、长期伤残福利以及利润分享（如果在期末以后 12 个月内不全部支付）、奖金和递延酬劳；

(4) 辞退福利；

(5) 权益计酬福利。

由于以上（1）至（5）的每一类福利均有不同特征，本准则对每一类福利都单独作了规定。

5.雇员福利包括提供给雇员或其被赡养人的福利，可以直接支付（或供应商品或服务）给雇员、其配偶、子女或其他被赡养人或支付给其它方面（如保险公司）进行结算。

6.为企业提供服务的雇员可以是专职、兼职、永久、不定期或临时的。本准则所称雇员，包括董事和其他管理人员。 定 义

7.本准则使用的下列术语，其含义为：

雇员福利，指企业为换取雇员提供的服务而给予的各种形式的报酬。

短期雇员福利，指在雇员提供相关服务的期末以后 12 个月内应全部支付的雇员福利（辞退福利和权益计酬福利除外）。

离职后福利，指雇佣结束后应付的雇员福利（辞退福利和权益计酬福利除外）。

离职后福利计划，指企业为一个或多个雇员提供离职后福利的正式或非正式安排。

设定提存计划，指如下的离职后福利计划：根据这种计划，企业向一个独立实体（一项基金）支付固定提存金，如果该基金不能拥有足够资产以支付与当期和以前期间雇员服务相关的所有雇员福利，企业不再负有进一步支付提存金的法定义务或推定义务。

设定受益计划，指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

多雇主计划，指满足以下条件的设定提存计划（国家计划除外）或设定受益计划（国家计划除外）：

- （1）集合了各个非共同控制企业提存的资产；
- （2）运用这些资产为一个以上企业的雇员提供福利，不以辨明雇佣企业为基础确定提存和受益的水平。

其它长期雇员福利，指雇员在提供相关服务的期末以后 12 个月内不全部支付的雇员福利（离职后福利、辞退福利和权益计酬福利除外）。

辞退福利，指由以下原因之一引起的应付雇员福利：

- （1）企业决定在正常退休日期之前终止对雇员的雇佣；或
- （2）雇员决定自愿接受精减以换取福利。

权益计酬福利，指满足以下条件之一的雇员福利：

- （1）雇员有权取得企业（或其母公司）发行的权益性金融工具；或
- （2）企业对雇员负有义务的金额取决于企业发行的权益性金融工具的未来价格。

权益薪酬计划，指企业据以为一个或多个雇员提供权益薪酬福利的正式或非正式安排。

既定雇员福利，指不以未来雇佣为条件的雇员福利。

设定受益义务的现值，指企业在不扣除任何计划资产的情况下，为履行当期和以前期间雇员服务产生的义务所需要的预期未来支付的现值。

当期服务成本，指雇员当期服务导致的设定受益义务现值的增加额。

利息费用，指由于福利接近一个结算期间而引起的某一期间设定受益义务现值的增加。

计划资产，指一个实体（一项基金）持有的、满足所有下述条件的资产（报告企业发行的不可转让金融工具除外）：

- （1）该实体在法律上独立于报告企业；
- （2）该基金的资产只能用于履行雇员福利义务，不能支付给企业自己的债权人，也不能返还给企业（或只有在基金的剩余资产足以清偿计划的义务的情况下，才能返还给企业）；
- （3）基金拥有足够的资产，企业不再负有直接支付相关雇员福利的法定义务或推定义务。

公允价值，指在公平交易中，熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换或负债清偿的金额。

计划资产的回报，指计划资产产生的利息、股利和其它收入，以及计划资产实现和未实现的利得或损失，减去管理该计划的费用及计划本身应付的税款。

精算利得和损失，包括：

- （1）经验调整（以前精算假设与实际发生情况之间差别的影响）；
- （2）精算假设变化的影响。

过去服务成本，指在当期引入离职后福利计划或其它长期雇员福利，或离职后福利或其它长期雇员福利发生变化，导致雇员前期服务的设定受益义务现值的增加，过去服务成本可以是正的（引入或提高福利）或负的（降低现有福利）。

短期雇员福利

8.短期雇员福利包括的项目如：

- （1）工资、薪金和社会保障提存金；

(2) 短期的带薪缺勤（如带薪年假和带薪病假），该缺勤预期在雇员提供相关服务的期末以后 12 个月内发生；

(3) 雇员提供相关服务的期末以后 12 个月内应付的利润分享和奖金

(4) 现有雇员的非货币性福利（如医疗、住房、汽车和无偿提供商品或服务，或对所购商品或服务提供补贴）。

9.短期雇员福利的会计处理通常比较简单，因为计量义务和费用时不需进行精算假设，也不可能产生任何精算利得或损失。另外，短期雇员福利义务在非折现基础上计量。

确认和计量

各种短期雇员福利

10.当雇员在一个会计期间为企业提供了服务，企业应对为获得该服务预期支付的短期雇员福利的非折现金额加以确认：

(1) 在扣除了任何已付金额后，确认为一项负债（应计费用）。如果已经支付的金额超过了福利的非折现金额，且这笔预付金额将导致未来支付的减少或现金返还，企业应将超过部分确认为一项资产（预付费用）；

(2) 确认一项费用，除非其它国际会计准则要求或允许将福利包括在资产的成本中（参见《国际会计准则第 2 号—存货》和《国际会计准则第 16 号—不动产、厂场和设备》）。

第 11、14 和 17 段说明了企业应怎样将这一规定应用于带薪缺勤和利润分享及奖金计划形式的短期雇员福利。

短期带薪缺勤

11.企业应按以下规定对第 10 段中所述带薪缺勤形式的短期雇员福利的预期费用进行确认：

(1) 在累积带薪缺勤的情况下，于雇员提供了服务从而增加了其未来带薪缺勤权利时；

(2) 在非累积带薪缺勤情况下，于缺勤发生时。

12.企业可能对各种原因引起的雇员休假进行补偿，包括度假、生病和短期伤残、产假（做父亲或做母亲）、参加陪审团和服兵役。带薪缺勤权利分为两类：

(1) 累积的

(2) 非累积的。

13.累积带薪缺勤可以结转后期，如果本期的权利没有用完，可以在未来期间使用。

累积带薪缺勤可以是既定的（亦即，雇员离开企业时对未行使的权利有权获得现金支付）也可以是非既定的（雇员在离开时其未行使的权利无权获得现金支付）。当雇员提供服务，从而增加了未来带薪缺勤权利时，就产生了一项义务。即使带薪缺勤是非既定的，该义务依然存在并应予以确认，虽然雇员在使用累积非既定权利之前离开的可能性会影响到这项义务的计量。

14.企业应计量累积带薪缺勤的预期费用，作为资产负债表日因累计未行使权利而导致的预期支付的追加金额。

15.前段说明的方法中对义务的计量，只是由于福利累积这一事实而预计将追加的支付金额。在许多情况下，企业可能无需进行详细计算，就能估计未使用的带薪缺勤中不会存在重大的义务。例如，带薪病假义务只有经正式或非正式认定可以将未用带薪病假用作带薪假期的情况下，才可能具有重要性。

第 14 段和第 15 段示例

某企业有 100 名雇员，每人每年可享受 5 个工作日带薪病假，未使用病假可以向后结转 1 个公历年度。病假首先从当年的权利中扣除，其次从上年结转的余额中扣除（以后进先出为基础），在 20×1 年 12 月 31 日，每个雇员平均未使用权利是 2 天，在依据过去的经验并预期该经验继续适用的基础上，企业预期，有 92 名雇员在 20×2 年会享受不超过 5 天的带薪病假，其余 8 名雇员每人将平均享受 6 天半病假。

企业预期由于 20×1 年 12 月 31 日的累计未行使权利，将支付另外 12 天的病假工资（8 名雇员每人 1 天半），因此，企业确认一项等于 12 天病假工资的负债。

16.非累积带薪缺勤不结转后期：如果当期权利没有行使完，就予以取消，雇员在离开企业时对未使用的权利无权获得现金支付。病假工资（如果过去未行使的权利不能增加未来的权利）、产假（做父亲或做母亲）和参加陪审团或服兵役的带薪缺勤通常是属于这种情况。企业只有在雇员缺勤时才能确认负债或费用，因为雇员服务并不能增加其福利金额。

利润分享和奖金计划

17.只有在下述情形下，企业应对第 10 段中所述的利润分享和奖金支付的预期费用进行确认：

（1）由于过去事项的结果，企业现在负有作出这类支付的法定义务或推定义务；

(2) 可以对义务作出可靠的估计。

只有在企业除了支付没有其它现实选择时，才存在一项义务。

18.按照一些利润分享计划，雇员只有在企业工作一定期间，才能分享利润。这样的计划产生了推定义务，因为雇员如果在企业工作到特定期限末，其提供服务就会增加企业应付的金额。这种推定义务的计量反映了一种可能性，即一些雇员可能在离职时没有得到利润分享的支付。

第 18 段示例

利润分享计划要求企业将其当年净利润的一定份额支付给全年为企业提供服务的雇员。如本年内没有雇员离开，当年全部利润分享支付比例为净利润的 3%。企业估计，人员流动将使支付比例降低至净利润的 2.5%。

企业将当年净利润的 2.5%确认为一项负债，同时确认一项费用。

19.企业可能没有支付奖金的法定义务。但是，某些情况下，企业却有支付奖金的惯例。此时，企业就具有一项推定义务，因为企业除了支付奖金没有其它现实选择。推定义务的计量反映了一些雇员离职时没有得到奖金的可能性。

20.只有在下述情形之一下，企业才能对其利润分享或奖金计划的法定或推定义务进行可靠估计：

- (1) 计划的正式条款中包括用于确定福利金额的公式；
- (2) 在财务报表批准报出之前企业确定了要支付的金额；
- (3) 过去的惯例为企业的推定义务金额提供了明显证据。

21.利润分享和奖金计划义务产生于雇员的服务而不是产生于与企业所有者之间的交易。因此，企业将利润分享和奖金计划的费用确认为一项费用，而不是净利润的分配。

22.如果利润分享和奖金支付在雇员提供服务的期末以后 12 个月内未全部到期，这些支付就是其它长期雇员福利（参见第 126 至 131 段），如果利润分享和奖金支付符合权益计酬福利的定义，企业应对其按第 144 至 152 段的规定进行处理。

披 露

23.虽然本准则对短期雇员福利不要求作出特定披露，其它国际会计准则可能要求披露。例如，《国际会计准则第 24 号—关联方披露》要求企业披露关键管理人员的雇员福利信息。《国际会计准则第 1 号—财务报表的列报》要求企业披露员工成本。

离职后福利：设定提存计划和设定受益计划的区别

24. 离职后福利包括，例如：

- （1）退休福利，如养老金；
- （2）其它离职后福利，如离职后人寿保险和离职后医疗保障。

企业提供的离职后福利安排是离职后福利计划。企业的所有此类安排均适用本准则，无论是否建立了一个单独实体来接受提存金和支付福利。

25. 离职后福利计划可区分为设定提存计划或设定受益计划，取决于计划的主要条款和条件所包含的经济实质。在设定提存计划下：

（1）企业的法定或推定义务仅限于其同意向基金提存的金额。因此，雇员所收到的离职后福利金额取决于企业（或许还有雇员）向离职后福利计划或保险公司支付的提存金金额，联同提存金所产生的投资回报；

（2）结果是，精算风险（福利将比预期的少）和投资风险（投资的资产将不足以支付预期的福利）要由雇员承担。

26. 当企业通过以下方式具有法定或推定义务时，企业的义务就不仅限于其同意向基金提存的金额，以下是这种情况的例子：

- （1）不仅仅与提存金金额相关的计划福利公式；
- （2）通过计划间接地或直接地对提存金特定回报作出担保；
- （3）导致推定义务的非正式惯例。例如企业过去曾增加对前雇员的福利以保持与通货膨胀同步，即使没有法定义务要求这样，推定义务就可能产生。

27. 在设定受益计划下：

- （1）企业的义务是为现有的及以前的雇员提供已同意的福利；
- （2）精算风险（福利费用将比预期的多）和投资风险实质上由企业承担。如精算或投资的实际结果比预期的差，企业的义务可能会增加。

28. 以下第 29 至 42 段就多雇主计划、国家计划及保险福利下的设定提存计划和设定受益计划间的区别作了说明。

多雇主计划

29. 企业应根据计划的条款（包括正式条款之外的推定义务）将多雇主计划区分为设定提存计划或设定受益计划。当多雇主计划是设定受益计划时，企业应当：

- （1）采用与其它设定受益计划相同的方式核算其对设定受益义务、计划资产和与计划相关的费用的份额；

(2) 披露第 120 段要求的信息。

30.对属于设定受益计划的多雇主计划，如得不到足够的信息运用设定受益会计，企业应当：

(1) 按第 44 至 46 段所述，对计划视同设定提存计划进行核算；

(2) 披露：

① 该计划是设定受益计划这一事实；

② 得不到足够信息将该计划按设定受益计划进行核算的理由； (3) 该计划出现盈余或亏损可能影响未来提存金金额时，应追加披露：

① 任何可得到的关于盈余或亏损的信息；

② 用于确定盈余或亏损的基础；

③ 对企业的影响，如果有的话。

31.设定受益多雇主计划的一个例子是：

(1) 计划是根据支付需要注入资金，即，提存金金额按预期足以支付同期应当支付的福利金额进行确定；雇员当期赚得的未来福利将用未来的提存金支付；

(2) 雇员福利取决于雇员服务的时间，参加计划的企业应当为退出计划时雇员所赚得的福利支付提存金，除此之外，企业没有退出计划的现实途径。这样的计划对企业产生了精算风险：如果资产负债表日雇员已经赚得的福利的最终费用大于预期金额，企业将不得不增加提存金，或者说服雇员接受减少的福利。因此，这样的计划是设定受益计划。

32.对属于设定受益计划的多雇主计划，如果可得到足够的信息，企业对其在设定受益义务、计划资产和与计划相关的离职后福利费用中的比例份额，应按照与任何其它设定受益计划同样的方式进行核算。但是，在一些情况下，企业可能无法识别其在计划基本财务状况和经营业绩中所占的份额，来为会计核算提供足够的可靠性。这种情况可能发生，如果：

(1) 企业无法获得满足本准则要求的有关该计划的信息；

(2) 该计划使参加的企业面临与其它企业现在和以前的雇员相关的精算风险。结果是，没有一致和可靠的基础将义务、计划资产和费用分配到参加计划的各别企业中去。

在此情况下，企业应将其视为一项设定提存计划进行核算，并披露第 30 段所要求的追加信息。

33.多雇主计划与集合管理计划是有区别的。集合管理计划只是单个雇主计划的集合，使参与计划的雇主将他们以投资为目的的资产联合起来，降低投资管理和行政费用，但不同雇主对其雇员的福利要求是分开的。集合管理计划不会产生特别的会计问题，因为容易

获得信息以将它们与任何其它单一雇主计划同样处理，并且这样的计划不会使参与企业面临与其它企业现在和以前的雇员相关的精算风险。本准则的定义要求企业根据计划的条款（包括任何正式条款之外的推定义务）将集合管理计划归类为设定提存计划或设定受益计划。

34.将处于共同控制下的各个不同企业（例如母公司与其子公司）提存的资产联合起来的设定受益计划不是多雇主计划。因此，企业应将所有这样的计划处理为设定受益计划。

35.《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》《国际会计准则第 10 号—或有事项和资产负债表日后发生的事项》要求企业确认某些或有负债，或披露有关信息。在多雇主计划中，或有负债可能产生的情形如：

（1）与其它参与企业相关的精算损失，因为每一参与多雇主计划的企业都要分担任何其它参与企业的精算风险；或

（2）根据计划条款，如果其它企业停止参与，对计划资金不足负有注入资金的责任。

国家计划

36.企业对国家计划应按多雇主计划同样的方式进行核算（参见第 29 和 30 段）。

37.国家计划通过立法建立，包括所有企业（或某一特定类别的企业，如特定行业），由国家或地方政府或不受报告企业控制或影响的机构（如为该目的建立的自治代理机构）经营。企业建立的某些计划，不仅提供可用以替代否则将包括在国家计划中的强制性福利，而且提供追加的自愿福利，这样的计划不是国家计划。

38.国家计划按其性质作为设定受益计划还是设定提存计划，取决于企业按计划所负有的义务。许多国家计划是根据支付需要进行资金注入：提存金金额按预期足以支付同期应付的福利金额加以确定，雇员当期赚得的未来福利将用未来的提存金支付。然而，在大多数国家计划下，企业没有法定或推定义务支付那些未来福利：其唯一的义务就是支付当期应付的提存金，如果企业停止雇佣国家计划内的人员，它就没有义务支付自己雇员在以前年度赚得的福利。因为这一原因，国家计划一般是设定提存计划。然而，在极少情况下，当国家计划是设定受益计划时，企业应遵从第 29 段和第 30 段规定的处理方法。

保险福利

39.企业可以支付保险费的方式为离职后福利计划注入资金。企业应将这样的计划处理为设定提存计划，除非企业对下述任一情况负有（直接地或通过计划间接地）法定或推定义务：

（1）到期直接支付雇员福利；或

(2) 如果承保人没有全额支付与当期或以前期间雇员服务相关的未来雇员福利, 则进一步支付提存金。

如果企业保留这样的法定或推定义务, 企业应将该计划处理为设定受益计划。

40.通过保险合同保险的福利, 不必与企业对雇员福利的义务有直接或自动的关系。包含保险合同的离职后福利计划与其它注入资金的计划一样, 在会计和注资方式之间适用同样的区分。

41.当企业通过向一项保险单支付提存金, 为离职后福利义务注入资金, 企业(直接地、通过计划间接地通过设立未来保险费机制, 或通过承保人的关联方关系)承担法定或推定义务, 保险费的支付并不意味着一项设定提存安排。为此, 企业:

(1) 将保险单的权利确认为一项资产(如果保险单由企业自己持有)或是作为一项计划资产(如果该计划的保险单权利符合计划资产的定义);

(2) 将其对雇员的义务作为一项负债处理, 就象没有保险合同那样。

42.当保险单标明的是某一项计划参与者或一组计划参与者的名称, 企业对合同的任何损失不负有法定或推定义务时, 企业没有义务支付雇员福利, 只有承保人有支付福利的责任。在此合同下, 固定保险费的支付, 在本质上是雇员福利义务的履行, 而不是对履行该义务的投资。因而, 企业不再具有一项资产或一项负债。故企业将这样的提存金处理为对设定提存计划的支付。

离职后福利: 设定提存计划

43.设定提存计划的会计核算比较简单, 因为报告企业在每一期间的义务取决于该期间提存的金额。因此, 在计量义务或费用时不需要精算假设, 也没有产生精算利得或损失的可能性。另外, 计量该义务时采用非折现基础, 但雇员提供相关服务的期末以后 12 个月内不全部到期的除外。

确认和计量

44.当雇员在一个期间为企业提供了服务, 企业应确认为换取该服务应付给设定提存计划的提存金:

(1) 在扣除任何已付提存金后作为一项负债(应计费用)。如果已付提存金超过了资产负债表日之前服务应得的提存金, 且该预付将导致诸如未来支付的减少或现金返还, 企业应将超过部分确认为一项资产(预付费用);

(2) 作为一项费用, 除非其它国际会计准则要求或允许将该提存金包括在资产的成

本中（例如，参见《国际会计准则第 2 号—存货》和《国际会计准则第 16 号—不动产、厂房和设备》）。

45.若支付给设定提存计划的提存金在雇员提供相关服务的期末以后的 12 个月内不全部到期，应使用第 78 段中规定的折现率对其折现。

披 露

46.企业应披露为设定提存计划确认的费用金额。

47.《国际会计准则第 24 号—关联方披露》要求，企业应当披露为关键管理人员的设定提存计划支付的提存金信息。

离职后福利：设定受益计划

48.对设定受益计划的会计核算比较复杂，因为计量义务和费用时需要运用精算假设，并有产生精算利得和损失的可能性。另外，义务是在折现的基础上计量的，因为它们可能要在雇员提供相关服务后的许多年才履行。

确认和计量

49.设定受益计划可能是不注入资金的，或者可能全部或部分地由企业（有时由其雇员）以交纳提存金给法律上独立于报告企业的实体或基金形式注入资金，由其支付雇员福利。基金福利的到期支付不仅取决于基金的财务状况和投资业绩，而且取决于企业补偿基金资产短缺的能力（或意愿）。因此，企业在实质上承担着与计划相关的精算风险和投资风险。其结果是：设定受益计划所确认的费用并不一定是本期应付的提存金金额。

50.企业对设定受益计划的会计核算包括以下步骤：

（1）运用精算技术对雇员当期和以前期间服务所应得的福利金额进行可靠估计。这需要企业确定有多少福利是归属于当期和以前期间的（参见第 67 至 71 段），并对影响福利费用（参见第 72 至 91 段）的人口变量（如雇员的流动率和死亡率）和财务变量（如未来工资和医疗费用的增加）作出估计（精算假定）。

（2）运用预期累积福利单位法对福利进行折现，以确定设定受益义务的现值和当期服务成本（参见第 64 至 66 段）；

（3）确定任何计划资产的公允价值（参见第 102 至 104 段）；

（4）确定精算利得和损失的总额和应确认的精算利得和损失的金额（参见第 92 至 95 段）；

(5) 当引入或变更一项计划时, 确定由此导致的过去服务成本(参见第 96 至 101 段);

(6) 当缩减或结算一项计划时, 确定由此导致的利得或损失(参见第 109 至 115 段)。企业如有一个以上的设定受益计划时, 应对每一重要计划单独运用以上步骤。

51. 在某些情况下, 采用估计、平均或简便计算方法可以提供本准则所要求的详细计算的可靠近似值。

推定义务的核算

52. 企业不仅应核算设定受益计划正式条款下的法定义务, 而且应核算非正式的惯例产生的任何推定义务。当企业没有现实选择而只能支付雇员福利时, 非正式惯例将导致推定义务的产生。推定义务的一个例子是: 企业的非正式惯例发生变化, 会导致企业与雇员的关系产生不可接受的损害。

53. 设定受益计划的正式条款可能允许企业终止对该计划的义务。但是, 对于企业来说, 如果雇员仍留在企业而取消一项计划是很困难的。因此, 如无相反的证据, 核算离职后福利时, 应假定在雇员的剩余工作年限内, 企业目前承诺的福利将会持续下去。

资产负债表

54. 确认为设定受益负债的金额应当是以下项目金额的总计净额:

- (1) 资产负债表日设定受益义务的现值(参见第 64 段);
- (2) 加上根据第 92 至 93 段规定处理的未予确认的任何精算利得(减去任何精算损失);
- (3) 减去尚未确认的任何过去服务成本(参见第 96 段);
- (4) 减去用于直接履行义务(参见第 102 至 104 段)的计划资产(如果有的话) 在资产负债表日的公允价值。

55. 设定受益义务的现值是抵扣所有计划资产公允价值前的总义务。

56. 企业应定期地确定设定受益义务的现值和计划资产的公允价值, 使财务报表中确认的金额与资产负债表日应确认的金额不会产生重大差异。

57. 本准则鼓励但并不要求企业在计量所有重大离职后福利义务时有注册精算师参与。出于实务操作原因, 企业可以要求注册精算师在资产负债表日之前对义务进行详细估价。然而, 该估价结果应当根据至资产负债表日的所有重大交易或其它重要变化(包括市场价格和利率的变化) 进行调整。

58. 根据第 54 段确定的金额可能是负的(一项资产)。企业对产生的资产应按下述两

项孰低者计量：

(1) 按第 54 段确定的金额；

(2) 以下两项的总计净额：

① 所有未确认的精算损失和过去服务成本（参见第 92、93 和 96 段）；

② 以该计划的资金返还形式或是以减少对该计划的未来提存金形式得到的经济利益的现值。这些经济利益的现值应使用第 78 段规定的折现率确定。

59.当设定受益计划注入的资金过多，或在某些情况下确认了精算利得时，可能产生一项资产。在此情况下，企业应确认这项资产，因为：

(1) 企业控制了一项资源，即能够利用盈余获得未来利益；

(2) 这一控制是过去事项的结果（企业支付的提存金和雇员提供的服务）；

(3) 企业能够以减少未来支付提存金或现金返还形式得到未来经济利益，这种未来经济利益或者直接给予企业，或者间接地划归出现亏损的另一计划。

60.第 58 段（2）的限制并不能超越对某些精算损失（参见第 92 段和 93 段）和某些过去服务成本（参见第 96 段）的推延确认。但是，这些限制确能超越第 155 段（2）中的过渡性选择。第 120 段（3）⑥要求企业披露因为第 58 段（2）的限制而未确认为资产的金额。

第 60 段示例

某设定受益计划具有以下特征：

义务的现值 1100

计划资产的公允价值 （1190）

（90）

未确认的精算损失 （110）

未确认的过去服务成本 （70）

最初采用本准则时根据第 155 段（2）未确认的负债的增加 （50）

按照第 54 段确定的负值 （320）

可得到的未来返还和未来提存金减少的现值 100

第 58 段（2）的限制金额计算如下：

未确认的精算损失 110

未确认的过去服务成本 70

可得到的未来返还及未来提存金减少的现值 100

限制金额 280

280 小于 320，因此，企业确认一项资产 280，并披露由于“限制”使资产的帐面价值降低了 40（参见第 120 段（3）⑥）。

收益表

61.企业应将以下金额的总计净额确认为一项费用（取决于第 58 段（2）的限制）或收入，除非其它国际会计准则要求或允许将它们包括在资产的成本中：

- （1）当期服务成本（参见第 63 至 91 段）；
- （2）利息费用（参见第 82 段）；
- （3）任何计划资产的预期回报（参见第 105 至 107 段）；
- （4）按照第 92 段和 93 段确认的精算利得和损失；
- （5）按照第 96 段要求企业确认的过去服务成本；
- （6）任何缩减或结算的影响（参见第 109 段和 110 段）。

62.其它国际会计准则要求将某些雇员福利费用包括在资产成本中，如存货或不动产、厂场和设备（参见《国际会计准则第 2 号—存货》和《国际会计准则第 16 号—不动产、厂场和设备》）。包括在这些资产成本中的任何离职后福利费用均包括了第 61 段所列组成项目的适当比例。

确认和计量：设定受益义务的现值和当期服务成本

63.设定受益计划的最终费用可能受到许多变量的影响，如最终工资、雇员的流动率和死亡率、医疗费趋势以及已注入资金的计划中计划资产的投资收益。计划的最终费用是不确定的，这种不确定性可能在较长一段时间内存在。为计量离职后福利义务的现值和相关的当期服务成本，有必要：（1）运用精算估价方法（参见第 64 至 66 段）；

- （2）将福利归属于服务期间（参见第 67 至 71 段）；
- （3）进行精算假设（参见第 72 至 91 段）。

精算估价方法

64.企业应运用预期累积福利单位法确定其设定受益义务的现值和相关的当期服务成本，合适的话，还包括过去服务成本。

65.预期累积福利单位法（有时被称为按服务比例的应计福利法或服务/年数福利法）认为，每一期间的服务会增加一个单位的福利权利（参见第 67 至 71 段），对每一单位单独计量，形成最终义务（参见第 72 至 91 段）。

66.企业需对所有离职后福利义务进行折现，即使有部分义务在资产负债表日以后 12 个月内到期。

第 65 段示例

在服务终止时支付整笔福利，等于每一服务年度最终工资的 1%。第 1 年的工资是 10000，并设想每年增长 7%（复利）。使用的折现率是每年 10%，下表列示了对于一个预计在第 5 年末离开的雇员如何形成该项义务，假定精算假设没有变化，为简便起见，本例中略去为反映该雇员可能在早些或晚些时候离开而需要另外作出的调整。

年份 1 2 3 4 5

福利归属于：

——以前年度 0 131 262 393 524

——当年（最终工资的 1%） 131 131 131 131 131

——当年和以前年度 131 262 393 524 655

期初义务 — 89 196 324 476

利率为 10% 的利息 — 9 20 33 48

当期服务成本 89 98 108 119 131

期末义务 89 196 324 476 655

注：

1.期初义务是归属于以前年度的福利现值。

2.当期服务成本是归属于当年的福利现值。

3.期末义务是归属于当年和以前年度的福利现值。

将福利归属于服务期间

67.企业在确定设定受益义务的现值和相关的当期服务成本（合适的话，还包括过去

服务成本)，应根据计划的福利公式将福利归属于相应的服务期间。但是，如果雇员在以后年度的服务将导致其福利水平大大高于以前年度，企业应按直线法将福利归属于以下期间：

（1）雇员的服务第一次导致获得计划福利之日（不管该福利是否以继续服务为条件）；至

（2）按照计划，除来自工资增长外，雇员的继续服务不会带来福利的显著增加之日。

68.预期累积福利单位法要求企业将福利分配给当期（确定当期服务成本）和当期及以前期间（藉以确定设定受益义务现值）。企业将福利归属于提供离职后福利义务所产生的期间。这一义务随着雇员提供服务以获取企业在未来报告期间预计支付的离职后福利而产生。精算技术允许企业以足够的可靠性计量该义务，以便为负债的确认提供依据。

第 68 段示例

1.一项确定受益金计划提供整笔福利，退休时对每一服务年度支付福利 100。

福利 100 归属于每一年，当期服务成本是 100 的现值，设定受益义务的现值是 100 的现值乘以到资产负债表日为止的服务年数。

如果该福利是在雇员离开企业时立即支付，当期服务成本和设定受益义务的现值反映了雇员预期离开日的情形。因此，由于折现的影响，它们将小于如果雇员在资产负债表日离开所确定的金额。

2.一项计划对每一服务年度提供最终工资 0.2%的月养老金。该养老金自 65 岁时开始支付。

从预计退休日到预计死亡日之间应付估计最终工资 0.2%的月养老金在预计退休日的现值，即为应归属于每一服务年度的福利金。当期服务成本是该项福利的现值。设定受益义务的现值是每月养老金支付额（最终工资的 0.2%）的现值乘以到资产负债表日为止的服务年限。当期服务成本和设定受益义务的现值要进行折现，因为养老金自 65 岁时才开始支付。

69.在设定受益计划下，即使福利是以未来雇佣为条件（换句话说，它们不是既定的），雇员的服务仍会导致企业义务的增加，在每一既定日前的雇员服务会增加推定义务，因为在每一个连续的资产负债表日，在有权享有福利前，雇员必须提供的未来服务值会减少。在计量其设定受益义务时，企业会考虑一些雇员可能不会满足任何既定要求的可能性。类似地，虽然某些离职后福利，如离职后医疗福利，只有在发生特定事件、且雇员不再受雇时才能支付，但是雇员提供服务使其在特定事件发生时有权获得该福利就产生了一项义务。发生特定事件的可能性会影响该义务的计量，但并不能决定该义务是否存在。

第 69 段示例

1. 一项计划对每一服务年度支付福利 100。该福利在服务 10 年以后才是既定的。

福利 100 归属于每一年，在最初 10 年的每一年，当期服务成本和义务的现值反映雇员也许不会完成 10 年服务的可能性。

2. 一项计划对服务的每一年支付福利 100，不包括在 25 岁以前提供的服务。该福利立即是既定的。

没有福利归属于 25 岁以前的服务，因为那一日以前的服务不会产生福利（有条件的或无条件的）。福利 100 归属于每一后续年度。

70. 义务将增加至雇员的继续服务不会导致福利金额显著增加之日为止。因此，所有的福利均归属于截至该日或该日之前的期间。按计划的福利公式，福利归属于各别会计期间。但是，如果雇员在以后年度的服务将能获得比以前年度更高得多的福利，企业应将福利按直线法分摊，直到雇员继续服务不会导致福利金额的显著增加之日为止。这是因为雇员在整个期间的服务将最终导致那一较高水平的福利。

第 70 段示例

1. 一项计划在服务 10 年后支付既定的整笔福利 1000，计划对后续服务不再提供进一步福利。

福利 100（1000 除以 10）归属于最初 10 年中的每一年。在最初 10 年每一年的当期服务成本反映雇员也许不会完成 10 年服务的可能性。不再有福利归属于后续期间。

2. 一项计划对 55 岁仍受雇佣且已工作了 20 年、或者是 65 岁时仍受雇佣而不考虑其服务期长短的所有雇员支付整笔退休福利 2000。

对于在 35 岁前加入的雇员，其服务首次获得该计划福利的年龄是 35 岁（雇员可以在 30 岁时离开、在 33 岁时回来而不影响福利的金额或时间）。福利是以未来服务为条件的。另外，55 岁以后的服务不会导致福利的进一步增加。对于这些雇员，企业将福利 100（2000 除以 20）归属于从 35 岁到 55 岁的每一年。

对于那些在 35 岁和 45 岁之间加入的雇员，20 年之外的服务不会导致福利的进一步增加。对这些雇员，企业将福利 100（2000 除以 20）归属于最初 20 年的每一年。

对在 55 岁加入的雇员，10 年之外的服务不会导致福利的进一步增加。对这些雇员，

企业将福利 200（2000 除以 10）归属于最初 10 年的每一年。

对于所有雇员，当期服务成本和义务的现值反映雇员也许不会完成必要服务期间的可能性。 3.一项离职后医疗计划对离职时已服务 10 年以上、20 年以下的雇员，报销其离职后医疗费用的 40%，对于离职时服务期间超过 20 年或更长的雇员，报销 50%。

根据计划的福利公式，企业将预计医疗费用现值的 4%（40%除以 10）归属于最初 10 年的每一年，1%归属于第二个 10 年的每一年（10%除以 10）。每一年的当期服务成本反映了雇员可能不会完成必要的服务期限以获得全部或部分福利的可能性。对于预期在 10 年内离职的雇员，没有福利可归属。

4.一项离职后医疗计划对服务超过 10 年但不到 20 年离职的雇员的离职后医疗费用报销 10%，而对服务 20 年或更长年限之后离职的雇员报销 50%。

以后年度的服务将导致比以前年度获得高得多的福利。因此，对于预期在 20 年或更多年之后离职的雇员，企业按照第 68 段以直线法对福利进行归属。20 年之外的服务不会导致福利的进一步增加。因此，归属于最初 20 年每一年的福利是预期医疗费用现值的 2.5%（50%除以 20）。

对于预期在 10 年与 20 年之间离职的雇员，归属于最初 10 年每一年的福利是预期医疗费用现值的 1%，对于这些雇员，没有福利归属于在 10 年之后与预计离职日之间的服务。

对预期在 10 年内离职的雇员，没有福利归属。

71.当福利金额是每一服务年度最终工资的固定比例时，未来工资增长将会影响用于履行因资产负债表日以前的服务而存在的义务所需要的金额，但不会产生追加义务。因此：

（1）就第 67 段（2）而言，工资增长不会导致进一步的福利，即使福利的金额取决于最终工资

（2）归属于每一期间的福利金额是与福利相关联的工资的固定比例。

第 71 段示例

雇员有权享受 55 岁以前每一服务年度最终工资 3%的福利。

估计最终工资 3%的福利归属于 55 岁以前的每一年，这是根据计划雇员继续服务不会导致福利金额显著增加的日期，对那一年龄后的服务不再有福利归属。

精算假设

72.精算假设应客观公正和相互可比。

73.精算假设是企业对确定提供离职后福利最终费用的各种变量的最佳估计。精算假设包括：

(1) 关于有权获得福利的当期或以前雇员（和他们的被赡养人）未来特征的人口统计假设，人口统计假设有关事项如：

- ① 雇佣期间和雇佣期后的死亡率；
- ② 雇员的流动比率，伤残比率和提前退休比率；
- ③ 计划范围内成员有权享受福利的被赡养人的比例； ④ 医疗计划下的诉求比率；

(2) 财务假设，有关项目如：

- ① 折现率（参见第 78 至 82 段）；
- ② 未来工资和福利水平（参见第 83 至 87 段）；
- ③ 在有医疗福利的情况下，未来医疗费用包括管理诉求和福利支付的费用（如果重大的话）；
- ④ 计划资产预期回报率（参见第 105 至 107 段）。

74.精算假设如果既不是轻率的也不是过于保守的，就是客观公正的。

75.精算假设如果反映了如通货膨胀、工资增长率、计划资产的回报和折现率等因素之间的经济关系，即是相互可比的。例如，取决于某一给定未来期间特定通货膨胀水平的假设（如关于利率、工资和福利增加的假设），都假定在那一期间具有相同的通货膨胀水平。

76.企业以名义条款（设定的）确定折现率和其它财务估计，除非真实的条款（通货膨胀调整）更可靠，例如，处于恶性通货膨胀经济中（参见《国际会计准则第 29 号—恶性通货膨胀经济中的财务报告》），或是福利与指数挂钩、而且与同一货币和条款的指数挂钩的债券有一个成熟的市场。

77.财务假设应基于资产负债表日对履行义务期间的市场预期。

精算假设：折现率

78.用于折现离职后福利义务（包括注入资金的和未注入资金的）的比率应参考资产负债表日高质量公司债券的市场收益率确定。没有成熟债券市场的国家，应使用政府债券在资产负债表日的市场收益率。公司债券或政府债券的币种和条款应与离职后福利义务的币种和预计条款一致。

79.具有重要影响的精算假设是折现率。折现率反映了货币的时间价值而不是精算或

投资风险。此外，折现率并不反映企业债权人对企业的特定信贷风险，也不反映未来经历可能与精算假设不同的风险。

80.折现率反映了福利支付的预计时间。实践中，企业通常采用反映福利支付的预计时间、金额以及用以支付福利的货币的简单加权平均折现率来达到这一点。

81.某些情况下，可能没有与所有的福利支付预计期限相配比的、其期限足够长的债券的成熟市场。在此情况下，企业应运用适当期间的当期市场利率来折现短期付款，通过外推当期市场利率的收益率曲线估计长期折现率。对应在公司或政府债券的最终到期日以后支付的那部分福利的折现率而言，设定受益义务的现值总值不大可能特别敏感。

82.计算利息费用，是将整个期间设定受益义务的现值乘以在期间开始时确定的折现率，并考虑该义务的任何重大变化。该义务的现值将不同于资产负债表中确认的负债，因为负债是在抵扣了任何计划资产的公允价值之后确认的，而一些精算利得和损失和一些过去服务成本并没有立即确认。（附录一说明了利息费用的计算）

精算假设：工资、福利和医疗费用

83.离职后福利义务应在反映以下各项因素的基础上计量：

- （1）预计未来工资增长；
- （2）资产负债表日计划条款中设定的福利（或这些条款之外产生的任何推定义务）；
- （3）影响设定受益计划下应付福利的任何国家福利水平的预计未来变化；仅仅由于：
 - ① 在资产负债表日前，已对改变国家福利水平作出规定； 或
 - ② 历史或其它可靠证据表明国家福利将以某种预期方式变化，例如与一般物价水平或一般工资水平的未来变化相一致。

84.对未来工资增长的估计要考虑通货膨胀、资历、提升和其它相关因素，如雇佣市场的供需情况。

85.如果一项计划的正式条款（或这些条款以外的推定义务）要求企业在未来期间改变福利，义务的计量应反映这些变化。这种情况发生在，比如：

- （1）企业过去有增加福利的历史，例如为了减轻通货膨胀影响，并且没有迹象表明这种情况在未来会变化； 或
- （2）财务报告中已确认了精算利得，如果由于计划条款（或条款之外的推定义务）或由于法律规定，企业必须将计划的盈余用于计划参与者的福利（参见第 98 段（3））。

86.精算假设不反映资产负债表日在计划的正式条款（或推定义务）中未设定的未来福利变化。这种变化将导致：

(1) 过去服务成本，在它们改变了变化前的服务所导致的福利的限度内；

(2) 变化以后期间的当期服务成本，在它们改变了变化后的服务所导致的福利的限度内。

87.某些离职后福利与国家退休福利水平或国家医疗保障水平等变量相关。基于历史和其它可靠证据，这些福利的计量要反映这些变量的预期变化。

88.关于医疗费用的假设应考虑由于通货膨胀或医疗费用的特定变化所引起的医疗服务费用的预期未来变化。

89.离职后医疗福利的计量，需要就未来诉求的水平、频率及满足这些诉求的费用作出假定。企业基于自身历史数据对未来医疗费用进行估计，并在必要时辅以其它企业、保险公司、医疗机构或其它来源的历史数据。对未来医疗费用的估计要考虑技术进步的影响，健康保障使用或提供方式的变化的影响，以及计划参与者健康状况变化的影响。

90. 诉求的水平和频率与雇员（及其被赡养人）的年龄、健康状况、性别尤其相关，或者还与其它因素如地理位置相关。因此，要对历史数据进行调整，以反映当期人口组合与作为其基数的历史人口数据的不同之处，如有可靠证据证明历史趋势将不再继续时也应应对历史数据进行调整。

91. 某些离职后健康保障计划要求雇员向计划包括的医疗费用支付提存金。对未来医疗费用的估计应在资产负债表日计划条款的基础上（或是基于这些条款之外的任何推定义务基础上）考虑这样的提存金。这些雇员提存金的变化导致了过去服务成本，或者在适用时，缩减了过去服务成本。满足这些诉求的费用可能由于从国家或其它医疗机构处获得福利而降低（参见第 83 段（3）和第 87 段）。

精算利得和损失

92. 在按照第 54 段计量设定受益负债时，如果上一报告期末累计未确认精算利得和损失净额超过以下两者中的较大者，企业应将部分精算利得和损失确认为收入或费用（按 93 段的规定）：

(1) 该日期设定受益义务现值的 10%（在抵扣计划资产前）；

(2) 该日期任何计划资产公允价值的 10%。

这些限制应对每一设定受益计划单独计算和运用。

93. 每一设定受益计划应确认的精算利得和损失的部分，是按第 92 段确定的差额部分除以参加该计划的雇员预计平均剩余工作年限求得的。但企业可以采用任何系统方法更快捷地确认精算利得和损失，前提是对利得和损失都适用同样的基础，并且不同期间的基础

要一致。即使精算利得和损失符合第 92 段的限制，企业也可以运用这样的系统方法。

94. 精算利得和损失可以产生于设定受益义务现值的增加或减少，或任何相关计划资产公允价值的增加或减少。产生精算利得和损失的原因包括，如：

（1）未预计的过高或过低的雇员流动率、提前退休率或死亡率，或是过高或过低的工资、福利（如果计划的正式或推定条款规定，在通货膨胀下增加福利）或医疗费用的增长；

（2）对未来雇员流动，提前退休或死亡，或工资、福利（如果计划的正式或推定条款规定，在通货膨胀下增加福利）、医疗费用增长等估计因素变化的影响；

（3）折现率变化的影响；

（4）计划资产实际回报与预期回报的差额。（参见 105 至 107 段）

95. 长期来讲，精算利得和损失可能互相抵销。因此，对离职后福利义务的估计最好是视作围绕最佳估计的区间（或“廊道”）。允许但并不要求企业确认在该区间内的精算利得和损失。本准则要求企业至少确认该区间以外正负 10% 的精算利得和损失的特定部分。（附录一说明了对精算利得和损失的处理）。本准则也允许运用系统方法快速确认，前提是这些方法满足了第 93 段规定的条件。这些允许的方法包括，例如，对于区间内外的所有精算利得和损失均立即确认。第 155 段（2）③解释了对后继精算利得进行会计处理时需要考虑过渡性负债的任何未确认部分。

过去服务成本

96. 在按第 54 段计量设定受益负债时，企业应在直线法基础上在福利成为既定以前的平均期间内将过去服务成本确认为一项费用，如果在引入或改变设定受益计划后福利立即成为既定，企业应立即确认过去服务成本。

97. 当企业引入一项设定受益计划或是对现有的一项设定受益计划的应付福利进行调整时，就产生了过去服务成本。这些改变对应于雇员在有关福利成为既定的以前期间的服务，因此，过去服务成本要在该期间确认，而不问该成本是针对以前期间雇员服务的事实。过去服务成本按因调整而产生的负债的变化额计量（参见第 64 段）。

第 97 段示例

企业执行一项养老金计划，对每一服务年度提供最终工资 2% 的养老金。该福利在服务 5 年后成为既定。在 20X5 年 1 月 1 日，企业对从 20X1 年 1 月 1 日开始的每一服务年度养老金提高到每年最终工资的 2.5%，在作出该调整的那一天，从 20X1 年 1 月 1 日到 20X5 年 1

月 1 日的服务追加福利的现值为：

在 1/1/X5 服务超过 5 年的雇员 150

在 1/1/X5 服务少于 5 年的雇员

（到既定日的平均年限：3 年） 120

270

企业立即确认 150，因为这些福利已成为既定。企业从 20X5 年 1 月 1 日起在 3 年内按直线法确认 120。

98.过去服务成本不包括：

（1）以前假定的工资增长额与实际发生额之间的差额对支付以前年度服务产生的福利义务的影响（因为精算假设允许预计工资，所以没有过去服务成本）；

（2）当企业具有支付养老金增长的推定义务时，对可自行决定的养老金增加的高估和低估（因为精算假设允许这种增长，因而没有过去服务成本）；

（3）财务报表中已确认的精算利得导致的福利调整的估计，如果企业由于计划的正式条款（或这些条款以外的推定义务）或由于法律规定，有责任将该计划的盈余用于计划参与者的福利，即使该福利的增加并没有正式给予[所导致的义务的增加是精算损失而不是过去服务成本，参见第 85 段（2）]；

（4）在没有新的福利或福利改进的情况下，雇员达到了既定要求以后既定福利的增加（没有过去服务成本，因为估计福利费用随着服务的提供已确认为当期服务成本）；

（5）计划调整降低了未来服务的福利的影响（缩减）。

99.当引入或改变福利时，企业应编制过去服务成本摊销表。保持用以识别和实施该摊销表的后继变化所需的详细记录则不是切实可行的。此外，只有在缩减或结算时，该影响才可能具有重要性。因此，只有在缩减或结算的情况下，企业才能对过去服务成本的摊销表进行修订。

100.当企业降低现有设定受益计划的应付福利，所导致的设定受益负债的减少部分应在既定前的平均期间内确认为（负值的）过去服务成本。

101.当企业降低现有设定受益计划下的某些应付福利，同时，增加计划中相同雇员的其它福利，企业应将该变动处理为单一的净变动。

确认和计量：计划资产

计划资产的公允价值

102.按第 54 段确定资产负债表中应确认的金额时，要先扣除计划资产的公允价值。当得不到市场价格时，应估计计划资产的公允价值；例如，通过运用折现率对未来预计现金流量进行折现，既反映与该计划资产相关的风险，又反映到期日或资产预计处置日（或，如果没有到期日，则为至相关义务履行的预计期间）的价值。

103.计划资产不包括报告企业应付但未付给基金的提存金，也不包括由企业发行并由基金持有的任何不可转换金融工具。

104.当包括保险单的计划资产按照计划刚好与应付福利的部分或全部金额和时间安排相匹配时，保险单中按照计划的权利应以与相关义务相同的金额计量。

计划资产的回报

105.计划资产的预期回报是收益表中确认的费用的一部分。计划资产预期回报与计划资产实际回报之间的差额是精算利得或损失；在确定与第 92 段规定的 10%限制区间相比较的净额时，应将该差额包括在设定受益义务的精算利得和损失中。

106.计划资产预期回报是期初基于市场预期相关义务在整个期间内的回报。计划资产预期回报反映了由于实际支付给基金的提存金及基金实际支付的福利引起的本期持有的计划资产公允价值的变化。

107.在确定计划资产预期和实际回报时，除了已包括在精算假设中用以计量义务的费用外，企业应扣除预期行政费用。

第 106 段示例

20X1 年 1 月 1 日，计划资产的公允价值是 10000，未确认精算利得累计净额是 760。20X1 年 6 月 30 日，该计划支付福利 1900，收到提存金 4900。20X1 年 12 月 31 日，计划资产的公允价值是 15000，设定受益义务的现值是 14972，20X1 年义务的精算损失是 60。

20X1 年 1 月 1 日，基于该日市场价格，报告企业作出了以下估计：

%

扣除基金应付税款后的利息和股利收入 9.25

计划资产实现和未实现的利得（税后） 2.00

行政费用 （1.00）

预计回报率 10.25

20X1 年，计划资产预计和实际回报如下：

10000 持有 12 个月，回报率为 10.25% 的回报 1025

3000 持有 6 个月，回报率为 5% 的回报

（相当于按年回报率 10.25%，每 6 个月一次复利计息） 150

20X1 年计划资产的预计回报 1175

20X1 年 12 月 31 日计划资产的公允价值 15000

减 20X1 年 1 月 1 日计划资产的公允价值 （10000）

减收到的提存金 （4900）

加支付的福利 1900

计划资产的实际回报 2000

计划资产预计回报（1175）与计划资产实际回报（2000）之间的差额是精算利得 825。因此，未确认精算利得累计净额是 1525（760 加 825 减 60），按第 92 段，限制区间设定在 1500（以下两者中较大者：① 15000 的 10% 和 ② 14972 的 10%）。在后继年度（20X2 年），企业在收益表中确认精算利得 25（1525 减 1500）除以有关雇员预计平均剩余工作年限。

20X2 年计划资产的预计回报将基于 1/1/X2 日对义务整个寿命期间的回报的市场预期。

企业合并

108. 在购买方式的企业合并中，企业以义务的现值减去任何计划资产的公允价值，确认由离职后福利产生的资产和负债（参见《国际会计准则第 22 号—企业合并》），义务的现值包括所有以下各项，即使购买方在购买日还没有进行确认：

- （1）购买日以前产生的精算利得和损失（不管是否在 10% 的区间内）；
- （2）购买日前由于福利变化或是引入一项计划而产生的过去服务成本；
- （3）按照第 155 段（2）的过渡性条款，被购方未予确认的金额。

缩减和结算

109. 当发生缩减或结算时，企业应确认设定受益计划的缩减或结算的利得或损失，缩减或结算的利得或损失应包括：

- （1）导致的设定受益义务现值的变化；

(2) 导致的计划资产公允价值的变化;

(3) 按照第 92 段和第 96 段, 以前未予确认的任何有关精算利得和损失及过去服务成本。

110. 在确定缩减或结算的影响前, 企业应运用当期精算假设 (包括当期市场利率和其它当期市场价格) 对义务 (和有关计划资产, 如果有的话) 重新计量。

111. 当企业发生以下情况之一时, 将发生缩减:

(1) 明确表示减少计划所包括的雇员数量; 或

(2) 对设定受益计划的条款进行修订, 使当期雇员未来服务的重要部分不再享有福利或只享有降低的福利。

缩减可能产生于单独的事件, 如工厂的关闭, 一部分营业的终止或一项计划的中止或搁置。如果缩减利得或损失的确认可能对财务报表产生重大影响, 该事件就具有足够的重要性, 可以确认为缩减。缩减通常与重组相关, 因此, 企业将在核算相关重组的同时核算缩减。

112. 结算产生于企业进行某项交易, 从而消除了设定受益计划应提供的部分或所有福利的法定或推定义务, 例如, 一整笔款项支付给计划参与者或代表计划参与者支付, 从而使他们不再拥有特定离职后福利的权利。

113. 按照保险单, 如果承保人不能支付与当期和以前期间雇员服务有关的全部未来雇员福利, 企业保留了进一步支付提存金的法定或推定义务 (参见第 39 段), 这种权利的取得并不是结算。

114. 如果计划终止使义务得到结算, 计划不再存在, 此时结算与缩减同时发生。但是, 如果一项计划被另一项本质上相同的提供福利的新计划所替代, 则该项计划的终止不是缩减或结算。

115. 当缩减只与计划中所包含的部分雇员有关, 或者只有部分义务结算, 利得或损失中包括了以前未确认的过去服务成本和精算利得和损失 (及按第 155 段 (2) 尚未确认的过渡性金额) 的成比例份额。这个成比例的份额在缩减或结算前后的义务现值基础上确定, 除非另一基础在该种情况下更合适。例如, 可能运用同一计划中缩减或结算产生的利得首先抵销与该计划相关的任何未确认的过去服务成本。

第 115 段示例

企业终止了一个业务分部, 并且该已终止分部的雇员不再享有进一步的福利。这是一项没有结算的缩减。当立即在缩减前运用当期精算假设 (包括当期市场利率和其它当期市

场价格)时,企业负有一项设定受益义务,其净现值为1000,计划资产的公允价值为820,未确认精算利得累计净额为50。一年以前企业首次采用本准则,使净负债增加了100,企业选择在5年内确认(参见第155段(2)),缩减使得该义务的净现值减少了100,降到900。

在以前未确认的精算利得和过渡性金额中,10%(100/1000)与通过缩减消除的义务部分有关,因此,缩减的影响如下:

缩减前	缩减利得	缩减后
义务的净现值	1000	(100) 900
计划资产公允价值	(820)	— (820)
	180	(100) 80
未确认精算利得	50	(5) 45
未确认过渡性金额	(100X4/5)	(80) 8 (72)
资产负债表中确认的净负债	150	(97) 53

列 报

抵 销

116.只有在以下情形下,企业应将一项计划的资产与另一项计划的负债相抵销:

(1) 企业具有运用一项计划的盈余去履行另一计划义务的法定执行权;

(2) 企业打算在净额基础上履行义务,或者是,在一项计划中实现盈余的同时履行其它计划中的义务。

117.抵销标准类似于《国际会计准则第32号—金融工具:披露和列报》中所设定的标准。

区分流动/非流动

118.一些企业对流动资产和负债与非流动资产和负债进行区分。本准则不特别规定企业是否应对离职后福利引起的资产和负债的流动和非流动部分进行划分。

离职后福利费用的财务构成

119.本准则不特别规定企业是否应将当期服务成本、利息费用和计划资产预期回报单列为收益表表内收入或费用的单独项目。

披 露

120.企业应披露以下关于设定受益计划的信息:

- (1) 企业确认精算利得和损失的会计政策;
- (2) 对计划的类型的一般表述;
- (3) 资产负债表中确认的资产和负债的调节, 至少表明:
 - ① 完全没有注入资金的设定受益义务在资产负债表日的现值;
 - ② 全部或部分注入资金的设定受益义务在资产负债表日的现值 (扣除计划资产公允价值前);
 - ③ 资产负债表日所有计划资产的公允价值;
 - ④ 资产负债表中未确认的精算利得或损失净额 (参见第 92 段);
 - ⑤ 资产负债表中未确认的过去服务成本 (参见第 96 段);
 - ⑥ 因为第 58 段 (2) 的限制, 未确认为资产的金额;
 - ⑦ 资产负债表中确认的金额。
- (4) 包括在计划资产公允价值中的以下各项金额:
 - ① 报告企业自身的每一类金融工具;
 - ② 报告企业占有的不动产或使用的其它资产。
- (5) 期间内资产负债表中确认的净负债 (或资产) 的变动情况调节表;
- (6) 在收益表中确认的下列各项的费用总额, 以及包含这些项目的收益表中的单列项目:
 - ① 当期服务成本;
 - ② 利息费用;
 - ③ 计划资产预期回报;
 - ④ 精算利得和损失;
 - ⑤ 过去服务成本;
 - ⑥ 所有缩减或结算的影响;
- (7) 计划资产的实际回报;
- (8) 资产负债表日使用的主要精算假设, 合适的话, 包括:
 - ① 折现率;
 - ② 财务报表列报的各期所有计划资产的预期回报率;
 - ③ 预计工资增长率 (以及计划中正式条款或推定条款规定的、作为未来福利增长基础的指数或其它变量的变化);
 - ④ 医疗费增长趋势比率;

⑤ 运用的其它重要精算假设。

企业对每一精算假设应以绝对数值（例如以绝对百分比）披露，而不是只披露不同比率或其它变量间的差额。

121.第 120 段（2）要求对计划的类型进行一般表述。这种表述应当作出必要的区别，例如，固定工资养老金计划与最终工资养老金计划的区别，以及和离职后医疗计划的区别。不要求详列细节。

122.当企业有一种以上设定受益计划时，可以按总额披露，并对每一计划单列分开披露，或是以认为最有力的方式分类披露。运用以下标准区分类别会很有用：

（1）按计划的地理位置，如区分国内的计划和国外的计划；或

（2）按计划是否取决于重大的不同风险，例如，区分固定工资下的养老金计划与最终工资养老金计划和离职后医疗计划。

当企业按计划的类别以总额披露时，这样的披露应采用加权平均的方式，或按相对小的区间进行分类披露。

123.第 30 段要求对视为设定提存计划处理的多雇主设定受益计划增加披露。

124.按《国际会计准则第 24 号—关联方披露》要求，企业应披露以下方面信息：

（1）与离职后福利计划的关联方交易；

（2）关键管理人员的离职后福利。

125.按《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》《国际会计准则第 10 号—或有事项和资产负债表日后发生的事项》的要求，企业应披露由离职后福利义务引起的或有负债事项信息。

其它长期雇员福利

126.其它长期雇员福利包括，例如：

（1）长期带薪缺勤，如长期服务休假和高等院校教师的离职休假；

（2）节日或其它长期服务福利；

（3）长期生理残疾福利；

（4）雇员提供服务的期末 12 个月后或更长时间后的应付利润分享和奖金；

（5）在赚得福利的期末 12 个月后或更长时间后支付的递延酬劳。

127.其它长期雇员福利的计量通常并不与离职后福利的计量具有同样的不确定性。此外，其它长期雇员福利的引入或改变很少引起大额的过去服务成本。因此，本准则要求对

其它长期雇员福利采用相对简化的会计处理方法。这种方法区别于离职后福利会计处理方法之处在于：（1）精算利得和损失立即确认且不应用区间限制；

（2）全部过去服务成本立即确认。

确认和计量

128.对其它长期雇员福利确认为负债的数额应是下述的净额总计：

（1）资产负债表日设定受益义务的现值（参见第 64 段）；

（2）减资产负债表日直接用以履行义务的 plan 资产的公允价值（如果有的话）（参见第 102 至 104 段）。

在计量负债时，企业应运用第 49 至 91 段，不包括第 54 段和 61 段。

129.对其它长期雇员福利，企业应将以下各金额的净额总计确认为费用或收入（取决于第 58 段），除非另一国际会计准则要求或允许将它们包括在资产的成本中：

（1）当期服务成本（参见第 63 至 91 段）；

（2）利息费用（参见第 82 段）；

（3）任何计划资产的预期回报（参见第 105 至 107 段）；

（4）应全部立即确认的精算利得和损失；

（5）应全部立即确认的过去服务成本；

（6）任何缩减或结算的影响（参见第 109 至 110 段）。

130.其它长期雇员福利的形式之一是长期残疾福利。如果福利金额取决于服务期限，提供服务时就产生了义务。对该义务的计量反映了需要支付的可能性和预期支付期限的长度。如果福利金额对任何残疾雇员都一样而不考虑其服务年限，这些福利的预期成本在残疾事件发生时即应确认。

披 露

131.虽然本准则不要求对其它长期雇员福利作特定披露，其它国际会计准则可能要求披露，如，披露该福利引起的对解释企业当期经营成果相关的费用的金额、性质和发生的频率（参见《国际会计准则第 8 号—当期净损益、重大差错和会计政策变更》）。按《国际会计准则第 24 号—关联方披露》的要求，企业应披露关键管理人员的其它长期雇员福利。 辞退福利

132.本准则单独对辞退福利作出规定，因为引起义务增加的事件是辞退而不是雇员

服务。

确 认

133.只有当企业明显表明处于以下任何一种情形时，企业应将辞退福利确认为一项负债或一项费用：

- (1) 在正常退休日期前终止对一个雇员或一群雇员的雇佣；
- (2) 为鼓励雇员自愿接受精减而作出提供辞退福利的提议。

134.只有当企业有正式的具体辞退计划并且没有撤回该计划的现实可能性时，才明确表明企业承诺实施辞退。具体计划至少应包括：

- (1) 所在地、职位及将被辞退雇员的大约数量；
- (2) 对每一工作类别或职位的辞退福利；
- (3) 计划实施的时间。实施应尽快开始，辞退工作完成期间应当比较短，从而使计划的重大调整不大可能。

135.企业可以按照法律、与雇员或他们的代表签定的合同或其它协议，或基于商业惯例的推定义务、习惯或平等的意愿，承诺当其终止对雇员的雇佣时进行支付（或提供其它福利），这样的支付是辞退福利。辞退福利是典型的一整笔支付，但有时也包括：

- (1) 间接通过雇员福利计划或者直接提高退休福利或其它离职后福利；
- (2) 在雇员不再提供给企业带来经济利益的进一步服务的情况下，工资支付到某一特定通知期末。

136.某些雇员福利无论雇员因何种原因离开都要支付。这些福利的支付是确定的（取决于任何既定的或最低服务要求），但其支付时间是不确定的。虽然这样的福利在一些国家被表述为辞退补偿或辞退费用，但它们是离职后福利而不是辞退福利，企业应将其作为离职后福利进行会计处理。一些企业对雇员提出的自愿辞退（实质上是离职后福利）比企业提出的要求雇员非自愿辞退支付更低水平的福利。非自愿辞退应付的追加福利是辞退福利。

137.辞退福利不会给企业带来未来经济利益，应立即确认为一项费用。

138.企业确认辞退福利时，可能也必须处理退休福利或其它雇员福利的缩减（参见第 109 段）。

计 量

139.当辞退福利在资产负债表日后超过 12 个月支付时，应使用第 78 段规定的折现

率进行折现。

140.在鼓励自愿接受精减的提议下，辞退福利的计量应基于预期接受该提议的雇员的数量。

披 露

141.当接受辞退福利提议的雇员数量不确定时，就存在一项或有负债事项。如《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》《国际会计准则第 10 号—或有事项和资产负债表日后发生的事项》所要求的，企业应披露有关或有负债事项的信息，除非清偿负债导致的现金流出损失的可能性非常小。

142.《国际会计准则第 8 号—当期净损益、重大差错和会计政策变更》要求：如果披露有关费用的金额、性质和发生的频率对解释企业当期经营业绩具有相关性时，企业应披露费用的性质和金额。辞退福利可能导致需要按照该准则要求披露的费用。

143.《国际会计准则第 24 号—关联方披露》要求企业应披露关键管理人员的辞退福利。 权益计酬福利

144.权益计酬福利包括以下形式：

- (1) 以低于发行给第三方的公允价值发行给雇员的股份、认股期权和其它权益工具；
- (2) 现金支付，支付金额取决于报告企业股票的未来市场价格。

确认和计量

145.本准则不规定对权益计酬福利的确认和计量要求。

披 露

146.以下所要求的披露意在使财务报表的使用者能够估价权益计酬福利对企业的财务状况、经营业绩和现金流量的影响。权益计酬福利可以：

(1) 通过要求企业发行权益性金融工具或转换金融工具，从而影响企业的财务状况。例如当雇员或雇员酬劳计划持有认股期权或已部分满足了使其在未来获得认股期权的既定条款；

(2) 通过减少企业支付用以换取雇员服务的现金或其它雇员福利的金额，从而影响企业经营业绩和现金流量。 147.企业应披露

(1) 权益计酬计划的性质和条款（包括任何既定条款）；

(2) 权益计酬计划的会计政策；

(3) 财务报表中确认的权益计酬计划的金额；

(4) 期初和期末被权益计酬计划持有的（及在认股期权下由雇员持有的）、企业自己的权益性金融工具的金额和条款[包括（适用的话），分配股利和表决权、转换权、行使日期、行使价格和到期日]。应特别指明雇员期初和期末对这些工具的既定权利；

(5) 企业当期发行给权益计酬计划或雇员（或由权益计酬计划将企业自己的权益性金融工具分配给雇员）的权益性金融工具的金额和条款[包括（适用的话），分配股利和表决权、转换权、行使日期、行使价格和到期日]及从权益计酬计划或雇员处得到的任何对价的公允价值；

(6) 按照期内权益计酬计划行使的认股期权的数量、行使日期和行使价格；

(7) 期内终止的由权益计酬计划持有的或该计划下由雇员所持有的认股期权的数量；

(8) 报告企业给予权益计酬计划的或代表权益计酬计划给予的贷款和担保的金额和主要条款。

148.企业也应披露：

(1) 期初和期末由权益计酬计划持有的、企业自己的权益性金融工具（认股期权除外）的公允价值；

(2) 企业当期发行给权益计酬计划或雇员、或是由权益计酬计划发行给雇员的企业自己的权益性金融工具（认股期权除外）在发行日的公允价值。

如果无法确定权益性金融工具（认股期权除外）的公允价值，这一事实应予披露。

149.企业有一种以上权益计酬计划时，可以按总额披露，按每一计划披露，或者按被认为对估价企业根据该计划发行权益性金融工具的义务和当期这些义务的变化最有用的组合方式进行披露。这样的组合可以按例如所包括雇员群体的所在地及资历区分。当企业对每一类计划按总额披露时，这样的披露应以加权平均或按相对小的区间形式提供。

150.当企业向雇员或雇员酬劳计划发行了认股期权时，可以总额披露，或是以被认为对估价可能发行的股份的数量和时间安排及可能收到的现金最有用的方式分类。例如，区分“多付款”（行使价格高于当时市场价格）期权与“少付款”（当时市场价格高于行使价格）期权可能会有用。另外，对于行使价格或行使日期所占区间较大的期权，不进行总额披露而采用分组合并披露可能会更有用。

151.第 147 和 148 段要求的披露意在符合本准则的目的，如果企业有以下情况，满

足《国际会计准则第 24 号—关联方披露》的要求，可能要求追加披露：

- （1）为关键管理人员提供的权益计酬福利；
- （2）以企业的母公司发行权益性工具的形式提供的权益计酬福利；
- （3）与权益计酬计划进行的关联方交易。

152.在对权益计酬计划没有特定的确认和计量要求的情况下，有关该计划中运用的报告企业金融工具公允价值的信息将对财务报表的使用者有用。但是，由于对确定认股期权公允价值的合适方法还缺乏一致意见，本准则不要求企业披露其公允价值。

过渡性规定

153.本部分规定了对设定受益计划的过渡性处理。当第一次采用本准则核算其它雇员福利时，企业应运用《国际会计准则第 8 号—当期净损益、重大差错和会计政策变更》。

154.初次采用本准则，企业应确定该日设定受益计划的过渡性负债：

- （1）在初次采用日义务的现值（参见第 64 段）；
- （2）减去在采用日用以直接履行义务（参见第 102 至 104 段）的计划资产（如果有的话）的公允价值；
- （3）减去按第 96 段应在以后期间确认的任何过去服务成本。

155.如果过渡性负债大于同一日期按企业以前会计政策应予确认的负债，企业应作出不可变更的选择，将增加的负债部分确认为按第 54 段的设定受益负债的一部分：

- （1）按《国际会计准则第 8 号——当期净损益、重大差错和会计政策变更》立即确认。或
- （2）作为一项费用自采用日起在不超过 5 年期间内按直线法摊销。如果企业选择（2），企业应：

- ① 在计量资产负债表中确认的所有资产时运用第 58 段（2）的限制；
- ②在每一资产负债表日披露仍未予确认的增加金额及当期确认的金额；
- ③限制后继精算利得（但不是负值的过去服务成本）的确认：如果按第 92 段和 93 段确认精算利得，企业确认的这一精算利得仅限于累计未确认精算利得（在该精算利得确认之前）的净额超过过渡性负债的未确认部分；
- ④在确定结算或缩减的任何后继利得或损失时，包括未确认的过渡性负债的相关部分。

如果过渡性负债小于同一日按企业原有会计政策应予确认的负债，企业应按《国际

会计准则第 8 号—当期净损益、重大差错和会计政策变更》立即确认这一减少额。

156.初次采用本准则时，会计政策变化的影响包括所有以前期间产生的精算利得和损失，即使它们落在符合第 92 段规定的 10%的限制区间内。

第 154 段至 156 段示例

1998 年 12 月 31 日，企业资产负债表中包括一项养老金负债 100。企业 1999 年 1 月 1 日采用本准则，按本准则，此时义务的现值是 1300，计划资产公允价值是 1000。1993 年 1 月 1 日，企业提高了养老金（非既定福利费用：160；当日至既定日的平均剩余期间：10 年）

过渡影响如下：

义务的现值 1300

计划资产的公允价值（1000）

减：以后期间将予确认的过去服务成本（ $160 \times 4/10$ ）（64）

过渡性负债 236

已确认负债 100

负债增加 136

企业对增加的 136 可以选择立即确认或是在不超过 5 年的时间内确认，一经选择，不得改变。

除非不可操作，企业也应重述比较信息（《国际会计准则第 8 号》中的基准处理方法）或列报追加匡算比较信息（《国际会计准则第 8 号》中的允许选用的处理方法）。

按本准则，1999 年 12 月 31 日义务现值为 1400，计划资产的公允价值是 1050。自采用本准则之日起累计未确认精算利得净额是 120260。参加该计划的雇员的预计剩余工作年限为 8 年。企业采用按第 93 段允许的立即最低要求确认所有精算利得和损失的会计政策。

第 155 段（2）②③所作限制的影响如下，实务中，这种限制很少产生重大影响：

累计未确认精算利得净额 260

“区间”（140 和 105 中较大者）（140）

超过数 120

累计未确认精算净利得 120

过渡性负债的未确认部分（ $136 \times 4/5$ ）（109）

应确认的最大利得（第 155 段（2）②） 11

如果没有 155 段（2）③所作的限制，企业应按第 93 段在 2000 年确认精算利得 15（120/8）。但是，企业确认该精算利得仅限于累计未确认精算利得的净额（120）超过过渡性负债未确认部分（109）。因此，2000 年确认的精算利得限于 11。

生效日期

157.本国际会计准则对报告期自 1999 年 1 月 1 日或以后日期开始的财务报表有效。鼓励提前采用。如果企业将本准则运用于报告期自 1999 年 1 月 1 日前开始的财务报表，应对已以本准则取代 1993 年通过的《国际会计准则第 19 号—退休福利费用》这一事实予以披露。

158.本准则取代 1993 年通过的《国际会计准则第 19 号—退休福利费用》。

IAS 20: Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

IAS 20, became effective for financial statements covering annual periods beginning on or after 1 January 1984 and was reformatted in 1994 to adopt the revised format adopted for International Accounting Standards from 1991 onwards.

In January 2001, the scope of IAS 20 was amended by IAS 41: Agriculture. The amendment becomes effective for financial statements covering annual periods beginning on or after 1 January 2003.

One SIC Interpretation relates to IAS 20:

SIC 10: Government Assistance - No Specific Relation to Operating Activities.

Summary of IAS 20

Grants should not be credited directly to equity. They should be recognised as income in a way matched with the related costs.

Grants related to assets should be deducted from the cost or treated as deferred income.

国际会计准则第 20 号 政府补助会计和对政府援助的揭示

(1983 年 4 月公布, 1994 年 11 月格式重排)

范 围

1. 本号准则适用于对政府补助的会计处理和揭示, 以及对其他形式的政府援助的揭示。

2. 本号准则不涉及下列内容:

(1) 在反映物价变动影响的财务报表或类似性质的补充资料中, 由于对政府补助进行会计处理所产生的特殊问题;

(2) 以利益形式提供给企业的政府援助。这种援助可用于确定应税收益, 也可在所得税负债的基础上加以确定或限制 (诸如所得税免征期、投资税减免、加速折旧所产生的税项减免和降低所得税率等); 以及

(3) 政府对企业所有权的参与。

定 义

3. 本号准则所使用的下列术语, 具有特定的含义:

政府, 是指政府、政府机构和地方、国家或国际的类似团体。

政府援助, 是指政府为了专门对符合一定标准的某个企业或一系列企业提供经济利益而采取的行为。本号准则所涉及的政府援助, 不包括只是通过采取影响企业一段经营环境的行为而间接提供的利益, 诸如在开发区内提供基础设施, 或者给竞争对手施加贸易限制。

政府补助, 是指政府以向一个企业转移资源的方式, 来换取企业在过去或未来按照某项条件进行有关经营活动的那种援助。这种补助不包括那些无法合理作价的政府援助以及不能与正常交易分清的与政府之间的交易。

与资产有关的补助, 是指这样的政府补助, 其基本条件是: 有资格取得补助的企业必须购买、建造或以其他方式购置长期资产。还可能有附加的条件, 如限制资产的类型或位置, 或者购买或持有这些资产的期间。

与收益有关的补助, 是指除了与资产有关的补助以外的其他政府补助。

可免于归还的贷款, 是指贷款人同意在某些规定的条件下不要求归还的贷款。

公允价值, 是指熟悉情况并自愿交易的买卖双方在一项公平交易中将一项资产进行交换的金额。

4. 不论是在所给援助的性质上，还是在援助的一般附加条件上，政府援助都可以采取多种形式。援助的目的可能是为了鼓励企业采取某项行为。而这项行为，如果不提供援助，企业通常不会采取。

5. 企业接受政府援助对于呈报财务报表有以下两个理由：第一，如果资源已经发生转移，就必须为这种转移的会计处理找出恰当的方法。第二，需要说明企业由于这些援助在报告期内受益的程度。这样便于将一个企业的财务报表与其前期的财务报表以及与其他企业的财务报表进行比较。

6. 政府补助有时也有其他称呼，诸如补贴、补助金或奖赏。

政 府 补 助

7. 政府补助，包括以公允价值计价的非货币性政府补助，只有在以下两条得到合理的肯定时，才能予以确认。

(1) 企业将符合补助所附的条件；和

(2) 补助即将收到。

8. 除非具有合理的保证企业能符合补助所附的条件，并且即将收到补助，否则，政府补助不能予以确认。收到一笔补助本身并不能提供结论性的证据，证明补助所附的条件已经或即将满足。

9. 收取补助的方式，并不影响对补助采用的会计处理方法。因此，不论是收到现金，还是减少对政府的负债，都应以同样方式对补助进行会计处理。

10. 对于政府提供的可免予归还的贷款，如果可以合理地保证企业将满足免予归还贷款的条件，则可作政府补助处理。

11. 一旦确认一项政府补助，任何有关的或有事项，都应按国际会计准则第 10 号“或有事项和资产负债表日以后发生的事项”进行处理。

12. 政府补助应有规则地在会计期间确认为收益，以便将它们与需要弥补的有关费用相比配。政府补助不应当直接贷记股东权益。

13. 政府补助的会计处理方法主要有两种：资本法，在这种方法下，将补助直接贷记股东权益；收益法，在这种方法下，将补助作为某一期或若干期的收益。

14. 支持资本法的论点如下：

(1) 政府补助是一种财务手段，应该在企业的资产负债表中处理，而不应该通过损益表

来抵销其融资的费用项目。由于预计不必归还，补助应直接贷记股东权益；和

（2）在损益表中确认政府补助是不恰当的，因为它们不是赚来的，而是在没有相关费用的情况下由政府给予的一种补助。

15. 支持收益法的论点如下：

（1）由于政府补助是由股东以外的资金来源取得的，所以不应该直接贷记股东权益，但应该在适当期间内确认为收益；

（2）政府补助很少是无偿的。企业是通过符合补助的条件并履行随之而来的义务而获得这些补助的。因此，它们应该确认为收益，并与打算用补助来弥补的有关费用相配比；

（3）像所得税和其他税金是从收益中开支的一样，政府补助作为财政政策的一种延伸，在损益表中也对政府补助加以处理是合乎逻辑的。

16. 收益法的根本点在于，按照系统和合理的基础，将政府补助在各会计期间确认为收益，以便将它们与有关费用相配比。政府补助如果以收款为基础，确认收益则不符合权责发生制的会计假定（见国际会计准则第 1 号“会计政策的揭示”）。并且，如果收款不是在一个期间发生的，只有当不存在将补助分配到各个期间的基础时，才能以收款为基础来确认收益。

17. 在大多数情况下，企业确认与政府补助有关的成本或费用的期间，是容易确定的。因此，可以将与费用的确认相配比的补贴额，在确认有关费用的相同期间内确认为收益。类似的，与折旧性资产有关的补助，一般应按这些资产计提折旧的比例在各会计期间内确认为收益。

18. 与不计提折旧的资产有关的补助，可能还需要企业完成某些义务，因此，应在为完成义务而发生费用的有关期间，将这种补助确认为收益。例如，一项对土地的补助可能是以在规定位置上建造建筑物为条件，在建筑物使用期内将这种补助确认为收益，可能是恰当的。

19. 有时，所取得的补助是一揽子财务或财政援助的一部分，并因此而附带着不少条件。在这些情况下，应小心确定生产成本和费用的情况，因这些成本和费用是决定补助是否在会计期间获得的基础。有可能需要按一种基础分配一部分补助，而按另一种基础分配另一部分补助。

20. 一项政府补助，如果为了弥补企业已发生的费用或损失而成为应收项目，或是在将来不发生有关费用的情况下，为了立即向企业提供财务支持而成为应收项目，则应在该项补助成为应收项目的当期确认为收益。如果合适的话，则应确认为非常项目（见国际会计准则第 20 号“本期净损益、基本错误和会计政策的变更”）。

21. 在某些情况下，政府补助可能是为了立即向一个企业提供财务支持，而不是作为企

业承担特定费用的一种奖励。这些补助可能只限于个别企业，而不适用于整类受益人。对于这些情况，可能宜在企业有资格接收补助的期间内，将补助确认为收益，如果适当的话则将补助确认为非常项目，并通过揭示来保证可以清楚地了解它的影响。

22. 一项政府补助可能作为对企业过去会计期内已发生的费用或损失的补偿，而成为企业的应收项目。对于这种补助，应当在其成为应收项目的时期内确认为收益。如果适当的话则可确认为非常项目，并通过揭示保证可以清楚地了解它的影响。

非货币性的政府补助

23. 政府补助可能采用将非货币性资产，诸如土地和其他资源转移给企业使用的方式。在这些情况下，对非货币性资产通常需要确定公允价值，并且对补助和资产均按公允价值进行会计处理。有时还采用一种变通办法，按名义金额记录资产和补助。

与资产有关的补助的呈报

24. 在资产负债表中呈报与资产有关的政府补助，包括按公允价值计价的非货币性补助时，既可将补助作为递延收益，也可以在确定资产帐面价值时将补助额扣除。

25. 在财务报表中呈报与资产有关的补助（或补助的适当部分）时，有两种方法可供选择。

26. 一种方法是将补助列作递延收益，并按照系统和合理的基础，在资产的使用年限内确认为收益。

27. 另一种方法是在确定资产帐面价值时将补助额扣除。通过减少折旧费用的方式，在折旧性资产的使用年限内将补助确认为收益。

28. 资产的购买和有关补助的收入，可能会使企业的现金流量有较大的变动。因此，为了反映在资产上的投资总额，这些变动在企业的现金流量表中通常作为单独项目加以揭示，不管在资产负债表的呈报上是否从有关资产中扣除补助。

与收益有关的补助的呈报

29. 与收益有关的补助有时可以单独地，或是在“其他收益”之类的栏目下，作为损益

表中的贷方项目予以呈报。备选的方法是，在报告有关费用时将其减去。

30. 上述第一种方法的支持者认为，将收益项目和费用项目抵销是不恰当的，应将费用和补助分开，以便与不受补助影响的其他费用作出比较。第二种方法的支持者则认为，如果企业不能得到补助则不会发生费用，因此，在呈报费用时如不抵销补助，可能会引起误解。

31. 在呈报与收益有关的补助时，上述两种方法都认为是可接受的。为了对财务报表有恰当的理解，揭示这种补助可能是必要的。通常，揭示这种补助对任何需要单独反映的收益或费用项目的影响是恰当的。

政府补助的归还

32. 一项政府补助当其成为应当归还的项目时，应作为对会计估计的修订进行会计处理（见国际会计准则第 8 号—本期净损益、基本错误和会计政策的变更）。○ 归还一项与收益有关的补助，首先应冲减为这种补助设置的递延收益的未摊销余额。如果归还金额超过了未摊销递延收益，或者不再存在递延收益时，归还额应立即直接确认为费用。归还一项与资产有关的补助，在会计记录上是根据归还额增加资产的帐面金额，或减少递延收益的余额。在没有补助的情况下，本应提取的那些累计折旧补提额，应当立即确认为费用。

33. 与资产有关的补助需归还的那些情况，要求能够考虑对资产新的帐面金额可能发生的损失。

政府援助

34. 本号准则第 3 段对政府补助所下的定义，不包括那些不能合理确定价值的某些方式的政府援助，也不包括不能与企业的正常交易加以区分的与政府之间的交易。

35. 不能合理地给定价值的政府援助的例子，有免费的技术或市场咨询和提供担保等。对企业的一部分销售负责的政府采购政策，则是不能与企业正常交易加以区分的政府援助的一个例子。受益的存在也许是毫无疑问的，但是任何企图把企业的交易活动和政府援助区分开的做法，都是武断的。

36. 由于上述例子中企业受益的重要性，可能需要揭示这种援助的性质、范围和期限，以使财务报表不被误解。

37. 无息或低息贷款是政府援助的一种形式，但其受益无法通过推算利息去计算。

38. 在本号准则中，政府援助不包括由于改善一般运输条件和通讯网络而提供的基础设施，也不包括提供诸如灌溉和水脉等经过改造的设施，这些援助是在持续不断的基础上，为整个地方社会提供的福利。

揭 示

39. 下列事项应当予以揭示：

- (1) 对政府补助采取的会计政策，包括在财务报表中所采用的呈报方法；
- (2) 在财务报表中确认的政府补助的性质和范围，以及关于企业已直接受益的其他形式的政府援助的说明；
- (3) 已确认为政府援助的未满足的附加条件，以及其他或有事项。

过渡性规定

40. 当企业首次采用本号准则时，应该：

- (1) 遵守揭示方面的要求（如适合的话）；和
- (2) 采取下述两种做法之一：
 - ①按照国际会计准则第 8 号“本期净损益、基本错误和会计政策的变更”的规定，为会计政策的变更调整财务报表。
 - ②只对在本号准则生效后才成为应收或应归还项目的补助或补助的一部分，使用本号准则的会计规定。

生 效 日 期

41. 本号国际会计准则，对从 1984 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表生效。

IAS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

IAS 21, became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after

1 January 1995.

IAS 21 does not deal with hedge accounting for foreign currency items (other than items that hedge a net investment in a foreign entity). IAS 39, Financial Instruments: Recognition and Measurement deals with this topic.

The following SIC Interpretations relate to IAS 21:

SIC 7: Introduction of the Euro;

SIC 11: Foreign Exchange - Capitalisation of Losses Resulting from Severe Currency Devaluations; and

SIC 19: Reporting Currency - Measurement and Presentation of Financial Statements Under IAS 21 and IAS 29.

Summary of IAS 21

Foreign currency transactions

Transactions should be translated on the date of the transaction. Thus, income statement items are translated at the average exchange rate.

Investments in foreign entities that are integral to the operations of the parent

Subsequently, monetary balances should be translated at the closing rate, and nonmonetary balances at the rate that relates to the valuation basis. This means the rate on acquisition date for nonmonetary assets carried at historical cost and the rate at valuation date for revalued nonmonetary assets.

Differences on monetary items should be taken to income, unless the items amount to a net investment in a foreign entity, in which case they are reported in equity until the asset or liability is disposed of.

The financial statements of foreign operations that are integral to the operations of the parent should be treated as above.

Investments in other foreign entities

Financial statements of other entities should be translated using closing rates for balance sheets and transaction rates (or, in practice, average rates) for income and expenses. Differences should be taken directly to equity.

Disclosures:

translation differences included in net income

analysis of translation differences in equity

changes in rates after balance sheet date

foreign exchange risk management policies

国际会计准则第 21 号 外汇汇率变动的影响

(1993 年 12 月修订)

目 的

企业可以用两种方式从事对外的活动。它可能具有用外币计价的交易活动，也可能具有国外的经营。为了使外币交易和国外经营在企业财务报表中得到反映，交易必须以企业的报告货币来表述，国外经营的财务报表也必须换算成企业的报告货币。

在对外币交易和国外经营的会计处理中，主要问题是决定使用何种汇率以及如何在财务报表中确认汇率变动的影响。

范 围

1. 本号准则适用于：

(1) 对外币计价的交易的会计处理；和

(2) 通过合并、比例合并或权益法对已包括在企业的财务报表中的国外经营的财务报表进行换算。

2. 本号准则不涉及对外币项目进行长期保值所作的会计处理，但对国外实体投资净额进行套期保值而产生的外币负债所引起汇兑差额的分类，则可以例外。套期保值会计的其他方面，包括运用套期保值会计的标准，将在国际会计准则第 32 号“金融工具”中涉及。

3. 本号准则替代于 1983 年批准的国际会计准则第 21 号“外汇汇率变动影响的会计”。

4. 本号准则不对企业呈报财务报表所使用的货币作出特别的规定。然而，企业通常应采用其所在国的货币作为报告货币。如果企业采用不同的货币，本号准则要求揭示使用该种货币的原因。本号准则还要求揭示报告货币发生任何变更的原因。

5. 本号准则不涉及企业为了方便那些习惯使用另一种货币的读者或类似目的，而将财务

报表由报告货币再换算为另一种货币的情况。

6. 本号准则不涉及在现金流量表中,对由外币交易形成的现金流量和国外经营的现金流量的换算进行呈报的问题(见国际会计准则第7号“现金流量表”);

定 义

7. 本号准则所使用的下列术语,具有特定的含义:

国外经营,是指活动基地或活动范围在报告企业所在国以外的国家的报告企业的附属公司、联营企业、合营企业或分支机构。

国外实体,是指其活动不属于报告企业活动有机组成部分的那种国外经营。

报告货币,是指呈报财务报表所采用的货币。

外币,是指企业报告货币以外的货币。

汇率,是指两种货币交换的比率。

汇兑差额,是指用报告货币按不同的汇率报告相同数量的外币而产生的差额。

即期汇率,是指在特定日期的当天兑换两国货币的汇率。

期末汇率,是指资产负债表日的即期汇率。

对国外实体的投资净额,是指报告企业在国外实体净资产中的权益份额。

货币性项目,是指企业拥有的货币和应以货币结算的资产和负债。其他的资产和负债都是非货币性项目。

公允价值,是指在一项公平交易中,由熟悉情况并自愿交易的双方交换一项资产或结算一项负债的金额。

外 币 交 易

初始确认

8. 外币交易是指以外币计价或要求以外币结算的一种交易,包括企业在下列情况下产生的交易:

- (1) 买入或卖出以外币计价的商品或劳务;
- (2) 借入或借出以外币为收付金额的款项;

(3) 成为尚未履行的外币交易合同的一方；

(4) 购置或处理以外币计价的资产，或者产生或结算以外币计价的债务。

9. 外币交易在初次确认时，应按交易日报告货币和外币之间的汇率将外币金额换算成报告货币予以记录。

10. 交易日的汇率通常是指即期汇率。为了便于核算，常常使用接近交易日的汇率。例如，一个星期或一个月的平均汇率可能用于在当期发生的所有外币交易。但是，如果汇率波动较大，那么使用一个时期的平均汇率是不可靠的。

在随后资产负债表日的报告

11. 在每一个资产负债表日：

(1) 外币货币性项目应以期末汇率予以报告。

(2) 以外币历史成本计价的非货币性项目应采用交易日汇率予以报告。

(3) 以外币公允价值计价的非货币性项目应采用确定价值时存在的即期汇率予以报告。

12. 一个项目的帐面价值应按有关的国际会计准则加以确定。例如，某些金融工具以及不动产、厂房和设备可能以公允价值或历史成本计量的。不管帐面价值是以历史成本还是以公允价值确定的，为外币项目所确定的这郁金额均应根据本号准则的要求以报告货币来报告。

汇兑差额的确认

13. 第 15—18 段就外币交易的汇兑差额规定了本号准则所要求的会计处理方法。这些段落包括了对由于某种货币的贬值或严重贬值（对于这种贬值没有实际的套期保值措施，并且影响到近期购置以外币计价的资产而直接产生的负债无法结算）所产生的汇兑差额的基准处理方法。第 21 段还对这类汇兑差额规定了所允许的备选处理方法。

14. 本号准则不涉及对外币项目套期保值的会计处理，只涉及对国外实体投资净额进行套期保值而产生的外币负债所引起的汇兑差额的分类。套期保值会计的其他方面，包括运用套期保值会计的标准、要求对汇兑差额的确认以及套期保值会计的中止采用等，将在国际会计准则第 32 号“金融工具”中涉及。

15. 由于结算货币性项目，或者按不同于在本期最初记录的或在前期财务报表中所运用的汇率报告货币性项目而产生的汇兑差额，应在其形成的当期确认为收益或费用，但按第 17

段和第 19 段的要求处理的汇兑差额除外。

16 由外币交易所产生的任何货币性项目，当其发生日与结算口之间的汇率发生变动，就会产生汇兑差额。如果交易在其发生的相同的会计期间内结算，所有的汇兑差额均应在该期确认。然而，如果交易在随后的会计期间结算，则自本期至结算期之间的各会计期间确认的汇兑差额，应按那期间的汇率的变动予以确定。

对国外实体的投资净额

17. 在本质上属于企业对国外实体的投资净额一部分的货币项目所形成的汇兑差额，一直到处置该项投资净额之前，在企业财务报表中均应归类为权益项目，而在对该项投资净额进行处置时，应按第 37 段的要求，将它们确认为收益或费用。

18. 企业可能对国外实体没有应收或应付的货币性项目。在可以预见的将来，既无计划也不可能进行结算的项目，实质上构成了企业对该国外实体投资净额的增加或减少。这类货币性项目可能包括长期应收款或借款，但不包括应收货款或应付货款。

19. 对企业在外国实体中的投资净额进行套期保值而产生的外币负债所形成的汇兑差额，一直到处置该项投资净额之前，在企业财务报表中均应归类为权益项目，而在对该投资净额进行处置时，应按第 37 段的要求，将它们确认为收益或费用。

所允许的备选处理方法

20. 对第 21 段所涉及的汇兑差额的基准处理方法，在第 15 段中已作了规定。

21. 汇兑差额可能由于货币的贬值或严重贬值而产生，如果对这种贬值没有实际的套期保值措施，并且这种贬值又影响到近场购置以外币计价的资产而直接形成的负债无法结算，那么，由货币贬值所产生的这类汇兑差额可以包括在有关资产的帐面金额中，但条件是经过调整的这一帐面金额，不能超过重置成本和销售或使用该资产时可以收回的金额两者中较低的一个金额。

22. 当企业能够结算因购置资产而产生的外币负债，或可以对其进行套期保值时，则汇兑差额不应包括在资产的帐面金额中。但是，当负债无法结算而且不存在实际的套期保值措施，例如，由于外汇管制而不能进行套期保值，汇兑损失便直接构成资产成本的一部分。因此，根据所允许备选的处理方法，以外币发票购入的资产的成本，被视为企业在结算近期购

置该资产所直接形成的负债时最终必须支付的报告货币的金额。

国外经营的财务报表

国外经营的分类

23. 采用何种方法对国外经营的财务报表进行换算，应根据与报告企业有关的融资方式和经营方式而定。为此，国外经营可划分为“属于报告企业经营有机组成部分的国外经营”和“国外实体”两种。

24 属于报告企业经营有机组成部分的国外经营所从事的业务，如同报告企业经营业务的扩展。例如，这种国外经营可能只限于销售从报告企业进口的商品，并将收入汇回给报告企业。在这种情况下，报告货币和国外经营所在国的货币之间的汇率变动，几乎立即影响报告企业的现金流量。因此，汇率变动影响的是国外经营所持有的货币性项目，而不是报告企业对国外经营的投资净额。

25 相反，国外实体在积累现金和其他货币性项目、发生费用、创造收益，甚至安排借款时，主要都使用当地货币。它也可能进行外币交易，包括以报告货币进行的交易。如果报告货币与当地货币之间的汇率发生变动，无论对国外实体还是对报告企业的经营所形成的现在或将来的现金流量，几乎都不会产生直接影响。汇率的变动只影响报告企业对国外实体中的投资净额，却不会影响国外实体所持有的货币性或非货币性项目。

26. 以下方面所表明的国外经营是国外实体而不是属于报告企业经营有机组成部分的国外经营。

（1）虽然报告企业可以控制国外经营，但国外经营所从事的活动相对于报告企业的经营活动具有极大的自主性；

（2）与报告企业的交易占国外经营业务的比例不高；

（3）国外经营活动所需要的资金主要依靠自身经营或在当地借款来筹措的，而不是向报告企业筹措的；

（4）国外经营的产品或劳务的人工、材料和其他费用，主要是以当地货币而不是以报告货币支付或结算的；

（5）国外经营的销售主要是以报告货币以外的货币进行的；和

（6）报告企业的现金流量与国外经营的日常活动相脱离，不直接受国外经营活动的影响。

从原则上讲，根据与上面所列条件有关的真实信息，可以对每种经营作出恰当的分类。在某些情况下，将国外经营划分为国外实体或报告企业经营有机组成部分的国外经营的界限，可能不清楚。因此，为了确定一个恰当的分类，需要作出适当的调整。

属于报告企业经营有机组成部分的国外经营

27. 属于报告企业经营有机组成部分的国外经营的财务报表，应按第 8 22 段规定的标准和程序进行换算，将这种国外经营的交易现为报告企业本身的交易。

28. 在对国外经营的财务报表的各个项目进行换算时，应将其全部交易视为报告企业本身的交易。资产、厂房和设备的成本和折旧应按该资产购置日的汇率换算；如果该资产是以公允价值入帐的，也可以使用评估日的汇率换算。存货的成本应按该成本发生时存在的汇率换算。资产的可收回金额或可变现净值应按它们确定时的汇率换算。例如、如果存货项目的可变现净值是以外币确定的，则该价值应以确定这变现净值之日的汇率进行换算。可采用的汇率因此通常是期末汇率。将报告企业财务报表中资产的帐面价值减记至其可收回金额或可变现净值时，可能需要作出调整，即使在国外经营的财务报表中并不一定需要作出这样的调整。另一方面，国外经营的财务报表中的调整，可能需要在报告企业的财务报表中调回。

29. 为便于核算，通常使用接近交易发生日的汇率，例如，一个星期或一个月的平均汇率可以用于该期发生的所有外币交易。但是，如果汇率波动很大，那么在一个期间使用平均汇率是不可靠的

国外实体

30. 在对并入报告企业财务报表的国外实体的财务报表进行换算时，报告企业应采取下列程序：

(1) 国外实体的资产和负债，无论是货币性的还是非货币性的，都应以期末汇率进行换算；

(2) 国外实体的收益和费用项目应以交易发生日的汇率进行换算。除非国外实体是以恶性通货膨胀经济中的货币进行报告的。在这种情况下，收益和费用项目应以期末汇率进行换算；以及

(3) 所产生的全部汇兑差额应当计入权益，直到净投资被处置为止。

31. 为便于核算，通常采用接近交易发生日的汇率，例如，某期间的平均汇率，常常用来换算国外经营的收益和费用项目。

32. 国外实体的财务报表的换算，导致了由以下事项形成的汇兑差额的确认问题：

(1) 按交易发生日的汇率换算收益和费用项目，按期末汇率换算资产和负债项目；

(2) 对国外实体的期初净投资进行换算所采用的汇率，不同于以前对它报告时所用的汇率；以及

(3) 国外实体中权益的其他变动。

这些汇兑差额不能在当期确认为收益或费用。因为汇率的变动对国外实体的经营或报告企业的经营所产生的当前和未来的现金流量几乎没有影响或不直接产生影响。如果国外实体被合并但它不是被全资拥有，那么因换算而产生的并可计入少数股权的累计汇兑差额的部分，应分配计入合并报表中的少数股权并予以报出口。

33. 由于购置国外实体而产生的任何商誉，以及由于购置该国外实体而对资产和负债的帐面金额所进行的任何调整，应按下列任何一种方法处理：

(1) 作为国外实体的资产和负债处理，并按第 30 段的规定，以期末汇率进行换算；

(2) 作为报告企业的资产和负债处理，它们或者已用报告货币表述，或者已是外币非货币性项目，应根据第 11 (2) 段的规定按交易发生日的汇率予以报告。

34. 当国外实体的财务报表并入报告企业的财务报表时，应采用正常的合并程序，例如，抵销附属公司帐上的集团内部往来帐户的余额，以及集团内部交易（见国际会计准则第 27 号“合并财务报表和对附属公司投资的会计”和国际会计准则第五号“合营中权益的财务报告”）。但是，集团内部公司之间短期或长期的货币性项目所产生的汇兑差额，不能与集团内部公司之间其他余额所产生的相应金额相抵销，因为货币性项目代表了一项将一种货币转告换成另一种货币的约定，并且它使报告企业承担着因汇率变动而产生利得或损失的风险。相应地，在报告企业的合并财务报表中，应将这种汇兑差额继续确认为收益或费用，如果产生第 17 段所描述的情况的话，则应计入权益，直到净投资被处置为止。

35. 如果国外实体的财务报表的编制日期与报告企业不一致，为了将报表并入报告企业的财务报表中，国外实体通常采用与报告企业一致的编制日期。如果这样做不切实际，国际会计准则第 27 号“合并财务报表和对附属公司投资的会计”规定，允许采用报告日期相差不超过 3 个月的财务报表。在这种情况下，国外实体的资产和负债应以其资产负债表日的汇率换算。根据国际会计准则第 27 号“合并报表和对附属公司投资的会计”以及国际会计准则第 28 号“对联营企业投资的会计”的要求，如果国外实体的资产负债表日至报告企业资产负债

表日汇率波动较大，应作调整。

36. 以恶性通货膨胀经济中的货币编报的国外实体的财务报表，在其换算成报告企业的报告货币之前，应按国际会计准则第 29 号“在恶性通货膨胀经济中的财务报告”的要求进行重述。当企业所处的经济环境不再是恶性通货膨胀经济，并且当国外实体停止按国际会计准则第 29 号“在恶性通货膨胀经济中的财务报告”的要求编制和呈报财务报表时，企业应使用以停止之日的计量单位表述的金额，作为历史成本来换算报告企业的报告货币。

国外实体的处置

37. 在处置国外实体时，已递延并且与该国外实体有关的汇兑差额的累计金额，应在确认处置的利得或损失的当期确认为收益或费用。

38. 企业可能通过销售、清算、赎回股本，或者全部或部分地放弃该实体等方式处置在外国实体中的权益。股利的支付只有在其构成投资的返回时，才形成处置的一部分，在部分处置的情况下，只有以有关的累积汇总差额为基础按比例算出的份额，才能计入利得或损失中。外国实体的账面价值的减记不能构成部分处置。相应地，在减记时，不能确认递延兑换损益。

国外经营分类的变化

39. 如果国外经营的分类发生变化，适用于变化后的分类的换算程序应于分类变化之日起采用。

40. 与报告企业相联系的国外经营的筹资和经营方式的变化，可能导致该国外经营分类的变化。当属于报告企业经营有机组成部分的国外经营被重新划分为外国实体时，在重新划分的当日，因非货币性资产换算而产生的汇兑差额应当计入权益。当一个外国实体被重新划分为属于报告企业经营有机组成部分的国外经营时，则在变化之日，非货币性项目的换算金额应作为其在变化的当期和后续期间的历史成本。递延的汇兑差额一直到该外国经营被处置时，才能确认为收益或费用。

外汇汇率的所有变动汇兑差额的纳税影响

41. 外币交易的损益，以及换算国外经营的财务报表所产生的汇兑差额，可能均会产生有关的纳税影响，它们应按照国际会计准则第 12 号“所得税会计”的要求进行会计处理。

揭 示

42. 企业应当揭示：

- (1) 包括在当期净损益中的汇兑差额；
- (2) 单独列作权益项目的汇兑差额净值，以及这种汇兑差额在期初和期末之间的增减额；
- (3) 在本期产生并已按第 21 段所允许的备选处理方法计入资产的帐面金额中的汇兑差额的金额。

43. 如果报告货币不同于企业所在国的货币，应揭示说明使用不同货币的原因。报告货币变动的原因也应加以揭示。

44. 如果一个重要的国外经营的分类发生变化，应揭示以下内容：

- (1) 分类变化的性质；
- (2) 变化的原因；
- (3) 分类变化对股东权益的影响；
- (4) 如果分类的变化发生在最早呈报期的期初时，对每一呈报前期净损益的影响。

45. 企业应揭示按第 33 段的要求选择的、用于换算购置国外实体时形成的商誉和公允价值的调整方法。

46. 企业应揭示资产负债表日以后发生的汇率变动对外币货币性项目或国外经营的财务报表的影响，如果这种变动如此重大，若不作揭示将会影响财务报表使用者作出恰当评价和决策的能力的话（见国际会计准则第 10 号“或有事项和资产负债表日以后发生的事项”）。

47. 鼓励企业揭示其外币风险管理的政策。

过渡性规定

48. 当企业第一次应用本号准则时，应在期初将已递延并且已在前期计入权益的汇兑差额的累计金额单独归类加以揭示，除非该金额无法合理地确定。

生 效 日 期

49. 本号国际会计准则，对从 1995 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表生效。

IAS 22: Business Combinations

IAS 22, became effective for annual financial statements for periods beginning on or after 1 January 1995.

In October 1996, certain paragraphs were revised to be consistent with IAS 12: Income Taxes. The revisions became operative for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1998.

In July 1998, various paragraphs of IAS 22 were revised to be consistent with IAS 36: Impairment of Assets, IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, and IAS 38: Intangible Assets, and the treatment of negative goodwill was also revised. The revised Standard (IAS 22 (revised 1998)) became operative for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 July 1999.

In October 1998, the IASC staff published separately a Basis for Conclusions for IAS 38, Intangible Assets and IAS 22 (revised 1998). The portion of the Basis for Conclusions that refers to the revisions made to IAS 22 in 1998 is available in an Adobe Acrobat document.

In 1999, various paragraphs were amended to be consistent with IAS 10: Events After the Balance Sheet Date. The amended text became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2000.

The following SIC Interpretations relate to IAS 22:

SIC 9: Business Combinations - Classification either as Acquisitions or Unitings of Interests;
and

SIC 22: Business Combinations - Subsequent Adjustment of Fair Values and Goodwill Initially Reported.

Summary of IAS 22

Two types of business combinations

Acquisitions: All business combinations are presumed to be acquisitions, and accounted for using the purchase method, except in very limited circumstances, designated a 'uniting of interests';

and

Uniting of interests: A uniting of interests is an unusual business combination in which an acquirer cannot be identified. Such combinations must be accounted for by the pooling of interests method.

Acquisition (Purchase Method of Accounting)

Definition: A business combination in which one of the enterprises (the acquirer) obtains control over the net assets and operations of another enterprises (the acquiree) in exchange for the transfer of assets, incurrence of a liability, or issue of equity.

For an acquisition, assets and liabilities should be recognised if it is probable that an economic benefit will flow and if there is a reliable measure of cost or fair value.

Assets and liabilities of the acquired company are included in the consolidated financial statements at fair value (acquirerVs purchase price).

The difference between the cost of the purchase and the fair value of the net assets is recognised as goodwill.

there is a rebuttable presumption that goodwill has a maximum useful life of 20 years. Consistent with the amortisation requirements for intangible assets in IAS 38, Intangible Assets, if there is persuasive evidence that the useful life of goodwill will exceed 20 years, an enterprise should amortise the goodwill over its estimated useful life and:

test goodwill for impairment at least annually in accordance with IAS 36, Impairment of Assets;
and

disclose the reasons why the presumption that the useful life of goodwill will not exceed 20 years from initial recognition is rebutted and also the factor(s) that played a significant role in determining the useful life of goodwill.

The Standard does not permit an enterprise to assign an infinite useful life to goodwill.

If goodwill is written down for impairment, the writedown is not reversed.

The benchmark treatment is not to apply fair valuation to the minority's proportion of net assets; the allowed alternative is to fair value the whole of the net assets.

Fair values are calculated by reference to intended use by the acquirer.

a provision for restructuring costs may only be recognised at the date of acquisition where the restructuring is an integral part of the acquirer's plan for the acquisition and, among other things, the

main features of the restructuring plan were announced at, or before, the date of acquisition so that those affected have a valid expectation that the acquirer will implement the plan.

Recognition criteria for such a provision are based on those in IAS 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, except that IAS 22 requires a detailed formal plan to be in place no later than three months after the date of acquisition or the date when the annual financial statements are approved if sooner (IAS 37 requires the detailed formal plan to be in place at the balance sheet date). This difference from IAS 37 acknowledges that an acquirer may not have enough information to develop a detailed formal plan by the date of acquisition. It does not undermine the principle that no restructuring provision should be recognised if there is no obligation immediately following the acquisition.

IAS 22 also places strict limits on the costs to be included in a restructuring provision. For example, such provisions are limited to costs of restructuring the operations of the acquiree, not those of the acquirer.

negative goodwill should always be measured and initially recognised as the full difference between the acquirer's interest in the fair values of the identifiable assets and liabilities acquired less the cost of acquisition.

IAS 22 requires negative goodwill to be presented as a deduction from (positive) goodwill. It should then be recognised as income as follows:

to the extent that negative goodwill relates to expectations of future losses and expenses that are identified in the acquirer's plan for the acquisition and that can be measured reliably, negative goodwill should be recognised as income when the identified future losses and expenses occur; and

to the extent that it does not relate to future losses and expenses, negative goodwill not exceeding the fair values of the non-monetary assets acquired should be recognised as income over the remaining average useful life of the depreciable/amortisable non-monetary assets acquired. Negative goodwill in excess of the fair values of the non-monetary assets acquired should be recognised as income immediately.

Uniting of Interests (Pooling of Interests Method of Accounting)

Definition: A business combination in which the shareholders of the combining enterprises combine control over the whole of their net assets and operations, to achieve a continuing mutual sharing in the risks and benefits attaching to the combined entity such that neither party can be

identified as the acquirer. Criteria:

the substantial majority of voting common shares of the combining enterprises are exchanged or pooled;

the fair value of one enterprise is not significantly different from that of the other enterprise;

the shareholders of each enterprise maintain substantially the same voting rights and interests in the combined entity, relative to each other, after the combination as before.

Carrying amounts on the books of the combining companies are carried forward.

No goodwill is recognised.

Prior financial statements are restated as if the two companies had always been combined.

Basis for Conclusions -- 1998 Revisions

The IASC Board issued its Basis for Conclusions for the 1998 Revisions.

IAS 22, together with the Basis for Conclusions for the 1998 revisions, is included in:

国际会计准则第 22 号 企业合并

(1998 年修订)

目的

本准则的目的是对企业合并的会计处理作出规定。本准则既包括一个企业被另一个企业购买，也包括难以辨别谁是购买者的这样一种不常见的股权联合。购买会计涉及确定购买成本、将该成本分摊于被购企业的可辨认资产和负债、以及在购买时和购买后对形成的商誉或负商誉进行会计处理。其他会计问题包括确定少数股权金额、在一段期间内购买而产生的会计问题、购买成本的后续变化或对资产负债确认的后续变化以及要求披露的事项等。

范围

1. 本准则适用于企业合并会计

2. 企业合并有各种不同的方式，这些方式受法律、税收或其他原因的制约。它可能涉及一个企业购买另一个企业的股权或对一个企业净资产的购买。企业合并可能通过发行股票或转让现金、现金等价物或其他资产来实现。这种交易可能发生在参与合并企业的股东之间，

或者一个企业和其他企业的股东之间。企业合并可能涉及建立一个新企业以控制参与合并的企业，一个或一个以上参与合并的企业的净资产转让给另一个企业、或者一个或一个以上参与合并的企业的解体。如果交易的实质与本准则中企业合并的定义一致，那么无论采用何种特殊结构合并，本准则中所包含的会计核算和披露要求都是适合的。

3. 企业合并可能产生一种母子公司关系，其中，购买企业为母公司而被购企业为购买企业的子公司。在这种情况下，购买企业应将本准则应用于其合并财务报表中。它将在被购企业中的股权作为对子公司的投资在其单独财务报表中反映（参见《国际会计准则第 27 号—合并财务报表和在子公司投资的会计》）。

4. 企业合并可能涉及购买另一个企业的净资产（包括商誉），而不是购买另一个企业的股份。这种企业合并不形成母子公司关系。在这种情况下，购买企业应在其单独财务报表中应用本准则，并相应地在其合并财务报表中也应用本准则。

5. 企业合并可能导致法定兼并。虽然不同国家对法定兼并的要求各不相同，但是法定兼并通常是在两个公司之间按下列任一种方法进行的兼并：

- （1）一个公司的资产和负债转让给另一个公司，前者解散；
- （2）两个公司的资产和负债转让给一个新公司，原先的两个公司都解散。

许多法定兼并是企业集团重整或重组的一部分。由于它们是在共同控制下的企业之间的交易，因而本准则不涉及此类问题。但是，导致两个公司成为一个企业集团的成员公司的企业合并应按本准则的要求在合并财务报表中作为购买或股权联合处理。

6. 除第 5 段描述的情况外，本准则不涉及母公司单独财务报表。为满足各种需要，单独财务报表应按不同国家不同的报告实务要求编制。

7. 本准则不涉及：

- （1）共同控制下的企业相互之间的交易；
- （2）合营企业的权益（参见《国际会计准则第 31 号—合营企业中的财务报告》）和合营企业的财务报表。

定义

8. 本准则所使用的下列术语，其含义为：

企业合并，指通过一个企业与另一个企业的联合或获得对另一个企业净资产和经营活动控制权，而将各单独的企业组成一个经济实体。

购买，指通过转让资产、承担债务或发行股票等方式，由一个企业（购买企业）获得对另一个企业（被购企业）净资产和经营活动控制权的企业合并。

股权联合，指参与合并的企业的股东，联合控制他们全部或实际上是全部的净资产和经营活动，以便继续对合并后实体分享利益和分担风险的合并。合并后实体的哪一方都不能认定为是购买企业。

控制，指对一个企业的财务和经营政策实施管理，从而自其活动中获得利益的权利。

母公司，指拥有一个或一个以上子公司的企业。

子公司，指被另一个企业（即母公司）所控制的企业。

少数股权，指子公司净经营成果和净资产的一部分所应归属的权益，既不为母公司直接拥有，也不由母公司通过子公司间接拥有。

公允价值，指熟悉情况并自愿的双方，在公平交易的基础上进行资产交换或债务结算的金额。

货币性资产，指持有的货币及将以固定或可确定金额的货币收取的资产。

购买日，指被购企业对净资产和经营活动的控制权实际上转让给购买企业的日期。

企业合并的性质

9. 在企业合并会计中，购买与股权联合具有本质的不同，因而交易的实质应在财务报表中反映。相应地，每一种情形应采用不同的会计方法。

购买

10. 在几乎所有的企业合并中，总有一个参与合并的企业能够控制其他参与合并的企业，从而能够辨别出哪个是购买企业。一个参与合并的企业控制了其他参与合并的企业一半以上有表决权的股份时，便可认为获得了控制权，除非在某些例外情况下，能够清楚地证明这种所有权不构成控制。即便一个合并方未获得其他合并方一半以上的表决权，它也仍有可能被认为是购买方，条件是合并的结果使得一个合并的企业：

- （1）通过与其他投资者之间的协议，获得对其他企业一半以上表决权的权力；
- （2）通过法律或协议，获得决定其他企业财务和经济政策的权力；
- （3）获得任命或解除其他企业董事会或对等决策团体大多数成员的权力；

(4) 获得其他企业董事会会议或同等决策团体会议中多数席位的权力。

11. 虽然有时难以辨别哪一方是购买方，但常常有迹象表明购买企业的存在。例如：

(1) 一个企业的公允价值大大地超过其他参与合并企业的公允价值。在这种情况下，较大的企业是购买企业；

(2) 企业合并通过以现金换取有表决权的股份来实现。在这种情况下，放弃现金的企业是购买企业；

(3) 企业合并使得一个企业的管理部门能够控制合并后企业管理集团的选举。在这种情况下，处于控制地位的企业是购买企业。

反向购买

12. 有时，一个企业获得了另一个企业股份的所有权，但交易的一部分以发行足额有表决权的股票作为出价，结果导致合并后企业的控制权转给了股份已被购买企业的所有者。这种情况称作反向购买。虽然法律上可以将发行股份的企业视为母公司或与原先一样的企业，但现在控制着合并后企业的股东所属的企业才是购买企业，它享有第 11 段中所述的同等表决权或其他权力。发行股票的企业应认为已被其他企业购买；后者应认定为购买企业，并将购买法运用于发行股票企业的资产和负债。

股权联合

13. 在例外情况下，或许无法辨别出哪一个是购买企业。与一方占支配地位的兼并不同，参与合并的企业的股东签订一项本质上平等的协议，共同控制其全部或实际上全部的净资产和经营权。此外，参与合并的企业管理者共同管理合并后主体，其结果是，参与合并的企业的股东共同分担和分享合并后主体的风险和利益。这种企业合并应作为股权联合核算。

14. 如果参与合并的企业之间不能本质上对等地交换有表决权的股票，那么共同分担风险和分享利益通常是不可能的。这种交换确保了参与合并企业的相对所有权，从而使它们在合并后企业中的相对风险和利益得到保留，并使各方的决策权得以延续。但是，为使股份的对等交换有效，一个参与合并企业股份上的权利不能有重大的减少，否则该方的影响将被削弱。

15. 为了达到对合并后主体共同分担风险和分享利益的目的：

(1) 参与合并的企业的所有权的普通股，如果不是全部，至少也应是绝大多数参与交换或合并；

(2) 一个企业的公允价值不能与另一个企业的公允价值相差很远；

(3) 合并之后，各企业的股东在合并后主体中应大体保持与合并前同样的表决权和股权。

16. 如果出现以下情况，对合并后主体共同分担风险和分享利益的可能性会减少，而能够辨别出哪个是购买企业的可能性会增加：

(1) 参与合并企业的公允价值的相对平等性减少，交换所得的所有权的普通股的百分比下降；

(2) 财务安排使一部分股东相对于另一部分股东处于优势地位，而这种安排可能在企业合并之前或合并之后起作用；

(3) 一方在合并主体中占有的权益份额依其在企业合并之前所控制的那个企业在合并后表现如何而定。

购买

购买会计

17. 以购买方式进行的企业合并应采用本准则第 19 段至第 76 段所述的购买会计方法进行核算。

18. 采用购买法核算购买企业的原则类似于核算购买其他资产的原则。因为购买企业涉及的是为换取对另一个企业净资产和经营活动的控制权而转让资产、承担债务或发行资本的交易。购买法以成本作为记录购买的基础，其成本的确定取决于购买交易。

购买日

19. 自购买日起，购买企业应当：

(1) 将被购企业的经营成果并入损益表中；

(2) 在资产负债表中，确认被购企业的可辨认资产和负债以及因购买而形成的商誉或负商誉。

20. 购买日是被购企业的净资产和经营的控制权实质上转让给购买企业的日期，也是购

买法开始应用的日期。自购买日起，即自被购企业的控制权实质上转让给购买企业起，被购企业的经营成果应并入购买企业的财务报表中。实质上，购买日即是购买企业开始行使其对企业的财务和经营决策权以便从其活动中获得利益之日。只有满足了各项为保护相关各方权益所必需的条件，才能认为控制权转让给了购买企业。但是，这并不必然地要求按照法律结束或完成某项业务之后才能将控制权实际转让给购买企业。在评价控制权是否已经实际转移时，需要考虑购买的实质。

购买成本

21. 购买应按其成本核算。该成本即支付的现金或现金等价物的金额或者交易发生日购买企业为取得对其他企业净资产的控制权而放弃的其他购买对价的公允价值，加上可直接归入购买成本的费用。

22. 购买涉及一项以上的交易时，购买成本应是单个交易成本的合计数。购买分步骤实现时，购买日与交易日之间的区分是重要的。尽管购买核算始于购买日，然而应采用的是每一个交易日确定的成本和公允价值资料。

23. 放弃的货币性资产和承担的负债应按交易日的公允价值计量。购买对价的结算递延时，考虑到结算时可能发生溢价或折价，购买成本应是购买出价的现值，而不是应付款项的名义价值。

24. 确定购买成本时，如果市场不是过于动荡或狭小而使市价不可靠，则购买企业发行的有价证券应当采用其公允价值，即交易日市价去计量。特定日期的市价不可靠时，需要考虑公布购买条款前后适当期间价格波动的影响。如果市场价格不可靠，或者没有牌价，则购买企业发行的证券的公允价值应参照其在购买企业公允价值中所占股权份额，或者参照在被购企业公允价值中的份额，按两者之中比较明显的一个确定。以现金代替有价证券支付给被购企业股东的购买价也可能作为放弃的公允价值金额的凭据。购买的各个方面，包括影响谈判的各项重要因素，都应予以考虑；独立估价可用作确定发行的有价证券公允价值的辅助手段。

25. 除了购买价，购买企业可能发生一些与购买有关的直接费用，其中包括注册和发行权益证券的费用、支付给为实现购买而聘请的会计师、法律顾问、评估师和其他咨询人员的业务费用。一般管理费用，包括维持购买部门的费用，以及其他不能直接计入所核算的特定购买事项的费用，不应包括在购买成本中，而应在发生的当期确认为费用。

可辨认资产和负债的确认

26. 按第 19 段的要求确认的购入可辨认资产和负债，应是被购买企业在购买日存在的那些资产或负债，以及按第 31 段确认的负债。当且仅当符合以下条件时，它们才能在购买日单独地予以确认：

（1）相关的未来经济利益将很可能流入购买企业，或隐含经济利益的资源将很可能流出购买企业。

（2）其成本或公允价值可以可靠地计量。

27. 按第 26 段的要求确认的资产或负债在本准则中被描述为可辨认资产和可辨认负债。不符合这些确认标准的购入资产和负债对购买形成的商誉或负商誉金额会产生影响，其原因在于商誉或负商誉是以购买成本扣除确认的可辨认资产和负债之后的余额确定的。

28. 购买企业能够控制的可辨认资产和负债可能包括那些以前没有在被购企业财务报表中加以确认的资产和负债。这也许是因为购买前，它们不具备确认的条件。例如，由于购买企业赚得足够的应纳税收益，使被购企业的纳税亏损产生的税收上的好处具备了确认为可辨认资产的条件。

29. 根据第 31 段，由购买企业的意图或行为而行成的负债，不应在购买日予以确认。对于因购买而预期会发生的未来损失或其他费用，也不应确认为负债，无论这些损失或费用是与购买企业有关，还是与被购买企业有关。

30. 第 29 段所指的负债不是被购买企业在购买日的负债。因而他们对购买成本的分配是不相关的。但是，本准则包含了对这项一般原则的一个特定例外。这个例外发生在以下情况出现时：购买企业已制定了与被购买企业的经营有关的计划，从而作为购买的直接效果产生了一项义务。由于这些计划是购买企业购买计划不可分割的一部分，本准则要求企业为由此产生的成本确认一项准备（参见第 31 段）。就本准则而言，购入的可辨认资产和负债包括按第 31 段的要求确认的准备。第 31 段规定了严格的条件，以确保这些计划成为购买计划不可分割的一部分，同时确保在较短的时间内（购买日后三个月末和财务报表批准日两者中较早者），购买企业已制定了计划，这些计划要求企业按《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》的要求确认一项重组准备。如果该计划未以预期的方式或在预期的时间内（参见第 75 段）施行，本准则要求企业将这种准备转回，并披露有关这种准备的信息（见第 92 段）。

31. 在如买日，当且仅当符合以下条件时，购买企业应在被购买企业当日还不存在一项负债时就确认一项准备：

(1) 在购买日或之前，购买企业已制定出计划的要点，其涉及终止或减少被购买企业的经苦活动，且与以下方面有关：

①因终止雇佣而对被购买企业的雇员给予补偿；

②关闭被购买企业的设施；

③拆除被购买企业的生产线；

④终止被购买企业的一些亏损性合约，原因是被购买企业在购买日或之前已与合约方磋商过，这些合约将予终止；

(2) 在购买日或之前，通过公告计划要点，引起了受计划影响的各方对计划即将实施的有效预期；

(3) 在购买日后三个月和年度财务报表批准日两者中较早的那个日期，购买企业已将计划要点反映在详细的正式计划中，至少明确了：

①涉及的经营的全部或一部分；

②受影响的主要地点；

③因将被解雇而予以补偿的雇员的所在的地点、职能及大致人数；

④将予承担的支出；

⑤计划实施的时间。

按本段的要求确认的准备，应只涉及以上 (1) ①至④所列项目的费用。

购买成本的分配

基准处理方法

32. 按第 26 段的要求确认的可辨认资产和负债应以下列的合计数计量：

(1) 交易日购入的可辨认资产和负债的公允价值（以购买企业在交易中获得的股权份额为限）；

(2) 购买前子公司可辨认资产和负债的账面金额中少数股权所占的份额。

商誉或负商誉应按本准则的要求进行会计处理。

33. 购买成本应分配于按本准则第 26 段的要求确认的可辨认资产和负债，分配时应参考这些资产和负债在交易日的公允价值。但是，购买成本仅与购买企业购人的可辨认资产和可辨认负债的百分比相关。因此，如果购买企业没有购入其他企业的全部股份，产生的少数股权应按购买前子公司净可辨认资产的账面金额中少数股权所占的份额反映。这是因为少数股权所占的份额并不构成实现购买交易的一部分。

允许选用的处理方法

34. 按本准则第 26 段要求确认的可辨认资产和负债应按购买日的公允价值计量。商誉或负商誉应按本准则的要来进行会计处理。少数股权应按其在根据第 26 段的要求来确认的可辨认资产和负债的公允价值中所占份额反映。

35. 根据这种方法，无论购买企业购人的是其他企业的全部资本还是只有部分资本，或者是直接购入的该资产，购买企业已获控制权的可辨认净资产都应以其公允价值反映。因此，任何少数股权均应按其在子公司可辨认净资产公允价值中所占的份额反映。

逐次购买股份

36. 一项购买可能包括一次以上的交易。在股票交易所分阶段逐次购买股票的方式即是一例。出现这种情况时，每次重大交易都应分别处理，以确定购人的可辨认资产和负债的公允价值以及由该交易形成的商誉或负商誉的金额。这便使得在每一重要阶段都要对各单项投资的成本与购买企业在所购可辨认资产和负债的公允价值中所占股权的份额，逐步进行比较。

37. 如果通过逐次购入股份的方式实现购买，则可辨认资产和负债的公允价值可能在每个交易日均不相同。如果与购买相关的所有可辨认资产和负债在逐次购入股份时以公允价值重述，则与购买企业以前持有的股权有关的任何调整均属于重估价，并按重估价核算。

38. 在符合企业购买条件之前，交易可能视为在联营企业中的投资，并根据《国际会计准则第 28 号—联营企业中的投资会计》，采用权益法核算。倘若如此，从概念上讲，应自采用权益法起，就确定购入的可辨认资产和负债的公允价值并确认商誉或负商誉。如果该投资在以前未能视作联营，则应于每一次重要交易日确定可辨认资产和负债的公允价值，并且自购买日起确认商誉或负商誉。

确定购入可辨认资产和负债的公允价值

39. 确定所购入可辨认资产和负债公允价值的一般指南如下：

（1）有价证券，按其现行市价确定；

（2）非有价证券，按综合考虑市盈率、股利率以及同类企业类似证券的预期增长率等特性之后得出的估计价值确定；

（3）应收款，按恰当的现行利率计算的应收金额的现值减去坏账准备以及收账费用确定。但短期应收款的名义金额与其折现值之间的差额不大时，对短期应收款不要求按折现计算。

（4）存货：

①产成品和商品，按其售价减除（1）销售费用和（2）参照类似产成品和商品的利润而为购买企业的销售工作建立的合理利润备抵确定；

②在产品，按其产成品的售价减除（1）完工尚需发生的成本（2）销售费用和（3）参照类似产成品的利润，为完工和销售工作而建立的合理的利润备抵确定；

③原材料，按其现行重置成本确定。

（5）土地和建筑物，按其市场价值确定。

（6）厂房和设备，通常按评估确定的市场价值确定。由于厂房和设备的性质特别或由于其除作为持续经营企业的一部分外很少出售，从而缺乏市价的依据时，应按其折旧后的重置成本确定；

（7）《国际会计准则第 38 号一无形资产》定义的无形资产，按下列方式确定的公允价值确定：

①参照《国际会计准则第 38 号一无形资产》定义的活跃市场价格；

②如果不存在活跃的市场，依据可获得的最好信息，以在与熟悉情况且自愿的双方之间的公平交易中，为该资产支出的金额确定（《国际会计准则第 38 号一无形资产》为确定企业合并中获得的无形资产的公允价值提供了进一步的指南）。

（8）对确定受益金计划中的净雇员福利资产或负债，按确定受益金义务的现值扣除任何计划资产的公允价值后的余额确定。但只有在企业将来很可能从计划中获得退额或减少未来的提存金额的情况下，才能确认一项资产。

（9）所得税资产和负债，按由于纳税亏损而产生的税收利益金额或根据净损益计算的应付税款金额确定，这些金额是从企业购买形成的合并后主体或集团的角度来估计的。所得税

资产或负债，应在考虑了将可辨认资产和负债重述至其公允价值对纳税的影响后确定但不用折现。所得税资产包括购买企业在企业合并之前未确认的递延所得税资产。由于企业合并，这些资产现在符合了《国际会计准则第 12 号—所得税》规定的确认标准。

（10）应付账款和应付票据、长期债务、短期负债、应计项目和其他应付赔款，按以恰当的现行利率计算的应支付债务金额的现值确定。但是，如果短期负债的名义金额与折现金额之间的差额不大，则可不要按新现计算。

（11）被购买企业的亏损性合约和其他可辨认负债，按以恰当的现行利率确定的应支付债务金额的现值来确定。

（12）根据第 31 段的要求，为中止或缩减的经营活动而确认的准备，根据《国际会计准则第 37 号—准备、或有资产和或有负债》的规定确定。

以上某些指南假定公允价值通过折现确定。当指南未提及折现时，确定可辨认资产和负债的公允价值时不一定通过折现。

40. 如果一项无形资产的公允价值无法通过参照一个活跃的市场（如《国际会计准则第 38 号—无形资产》所指）来计量，在购买日所确认的该无形资产金额，应以购买不产生或不增加负商誉为限（参见第 59 段）。

购买产生的商誉 确认和计量

41. 交易发生时，购买成本超过购买企业在所购可辨认资产和负债的公允价值中的股权份额的部分，应作为商誉并确认为一项资产。

42. 购买企业时产生的商誉所代表的是购买企业指望取得未来经济利益而发生的支出。该项经济利益可能由于购买的可辨认资产的协同作用而形成，也可能形成于某些资产，这些资产在单个考虑时并不符合在财务报表中加以确认的标准，而购买企业却准备在购买企业时为之发生支出。

43. 商誉应以成本减去累计摊销额和累计减值损失后的余额计录。

摊销

44. 商誉应在其使用年限内系统地摊销。摊销期限应反映对未来经济利益预知流入企业的期间的最好估计。这里存在一个可以反驳的假定，即商誉的使用年限从其初始确认起不超

过 20 年。

45. 所使用的摊销方法应反映商誉产生的未来经济利益预期被消耗的方式。应采用直线法摊销。除非有令人信服的证据表明在该种情况下其他方法更为合适。

46. 每期的摊销额应确认为费用。

47. 随着时间的推移，商誉在消减，反映出其服务潜力在下降。在某些情况下，商誉的价值似乎并未随着时间的推移而减少。这是因为最初购入的产生经济利益的潜力，被随后商誉的提高所形成的经济利益潜力逐步替代。也就是说，购入的商誉为内部自助商誉所替代。

《国际会计准则第 38 号一无形资产》禁止将内部自创商誉确认为资产。因此，将商誉按最佳估计的有用年限系统地进行摊销是恰当的。

48. 在估计商誉的有用年限时，需要考虑许多因素。它们是：

(1) 所购入企业的性质及其预计寿命；

(2) 与商誉相关的行业的稳定性及预计寿命；

(3) 类似企业或行业中商誉的特征以及类似企业的典型生命周期的公开信息；

(4) 所购入企业的产品过时、需求变化和其他经济因素的影响；

(5) 单个或集体关键雇员的预期服务年限，以及所购入的企业能否被另一套管理班子有效地进行管理；

(6) 为从购入的企业获得预期未来经济利益所需维护支出和资金水平，以及企业达到这个水平的能力和意图；

(7) 竞争者或潜在竞争者可能采取的行动；

(8) 对购入的企业施以控制的期限，以及影响其有用年限的法律、条例和合同规定。

49. 由于商誉代表着来自协同作用或不能单独确认的资产的未来经济利益，因而要估计其有用年限往往是困难的。有用年限超长，对这种有用年限估计的可靠性越低。本准则的假定是，商誉在初始确认后，其有用年限通常不超过 20 年。

50. 在极少情况下，可能会存在有说服力的证据，表明商誉的有用年限将超过 20 年而达到某个年限。虽然这样的例子难以找到，但还是存在着这样的可能：商誉与某项或某组可辨认资产明显相关，因而可以合理预期购买企业能够在该项或该组可辨认资产的使用年限内获益。在这些情况下，商誉的有用年限不超过 20 年的假定可以被推倒，而且：

(1) 企业应根据最佳估计的有用年限对商誉进行摊销；

(2) 企业至少每年估计一次商誉的可收回金额，以确定是否发生了减值损失（参见第 56 段）；

(3) 企业应披露假定（不超过 20 年一译者注）被推翻的理由，以及在确定商誉的有用年限时起重要作用的因素（参见第 88 段 (2)）；

51. 商誉的有用年限总是有限的。其不确定性要求对商誉的有用年限作出谨慎的估计，但不要求对其寿命作不切实际的短估。

52. 很少能找到（即使有）有说服力的证据，表明应以直线法以外的方法对商誉进行摊销，特别是其他方法形成的累计摊销额比直线法少时，更是如此。摊销方法的使用应保持前后期一致，除非商誉产生的预期经济利益的方式发生了变化。

53. 当对购买交易进行核算时，可能出现这样的情况，即购买形成的商誉不能反映预期流入购买企业的未来经济利益。例如，自商谈购买出价起，购入的可辨认净资产产生的未来现金流量就在减少。在这种情况下，企业应按《国际会计准则第 36 号—资产减值》对商誉进行减值测试，并相应地核算减值损失。

54. 摊销期和摊销方法至少应在每年末进行一次检查。如果商誉的预期有用年限与以前的估计有巨大不同，则摊销期限应相应地改变。如果商誉产生经济利益的预期方式有重大变化，则摊销方法应予改变以反映变化了的方式。这种方法的变化应按《国际会计准则第 8 号—当期净损益、重大错设和会计政策变更》的规定作为会计估计变更处理，调整当期和未来期间的摊销费用。

账面金额的可收回性—减值损失

55. 为确定商誉是否减值，企业应运用《国际会计准则第 36 号—资产减值》。该准则解释了企业应如何检查其资产的账面金额，如何确定资产的可收回金额，何时应确认或转记已确认的减值损失。

56. 除遵从《国际会计准则第 36 号—资产归位》的要求外，企业至少应于每个财务年度未按《国际会计准则第 36 号—资产归值》的要求，对在从初始确认时起超过 20 年的期间摊销的商誉的可收回金额进行估计，即使没有情况表明其发生了减值也是如此。

57. 有时，企业难以确定商誉是否已发生减值，其有用年限较长时尤其如此。为此，作为最低要求，本准则要求企业在商誉的有用年限自初始确认起超过 20 年的情况下，每年对其可收回金额进行计算。

58. 对商誉进行年度减值测试的要求，适用于商誉的当前总预计有用年限超过 20 年（自初始确认时起）的情况。因此，如果商誉的有用年限在初始确认时预计少于 20 年，但该预计

有用年限后来被延长，超过了 20 年（自初始确认时算起），则企业应按第 56 段的要求进行减值测试，同时按第 88 段（2）的要求进行披露。

购买产生的负商誉

确认和计量

59. 在交易日，购买企业在购入的可辨认资产和负债的公允价值中的权益金额超过其购买成本的部分，应确认为负商誉。

60. 负商誉的存在可能表明可辨认资产已被高估，可辨认负债已被消除或低估。重要的是，在确认负商誉前应确保这种情况不会发生。

61. 就那些与在购买企业的购买计划中明确且能够可靠地计量的、但不代表购买日的可辨认负债的损失和费用（见第 26 段）相关的负商誉而言，其应在未来损失和费用确认时在收益表中确认为收益。如果这些可辨认未来损失和费用在预期期间不予确认，则负商誉应按第 62 段（1）和（2）的要求处理。

62. 就那些与在购买日能够可靠计量的可辨认预期未来损失和费用不相关的负商誉而言，其应按如下方式在收益表中确认为收益：

（1）未超过购入的可辨认非货币性资产的公允价值的负商誉金额，应在购入的可辨认应折旧/应摊销资产的剩余加权平均使用年限内，以系统的方法确认为收益；

（2）超过购入的可辨认非货币资产的公允价值的负商誉金额应立即确认为收益。

63. 就有些负商誉而言，它们与购买企业的购买计划中所认定的、预计将来会发生的损失和费用不相关联，当所购得的可辨认应折旧/应摊销资产中所体现的未来经济利益被消耗时，这些负商誉就成为利得而被确认为收益。如果是货币性资产，利得应立即作为收益予以确认。

列报

64. 在资产负债表中，负商誉应在商誉所属类别中，作为报告企业资产的减项予以列报。

由于未来或有事项对购买出价进行调整

65. 如果购买协议规定了允许由于某项或多项未来或有事项而对购买出价进行调整的条款，并且如果调整很可能发生并能够可靠地计量，则应在购买日将调整额计入购买成本中。

66. 购买协议可能允许根据某一项或若干未来事项对购买出价进行调整。调整可能是对未来期间予以保持或将要达到的特定盈利水平的或有调整，也可能是对作为予以保持的购买对价的一部分发行的证券的市场价格的或有调整。

67. 初次核算购买交易时，即使存在某些不确定因素，通常仍能对购买出价所作的调整额作出估计而不降低信息的可靠性。如果未来事项没有发生，或者估计数需要修订，则应对购买成本进行调整并可能对商誉或负商誉产生间接影响（依情况而定）。

购买成本的后续变化

68. 如果影响购买出价金额的或有事项在购买日后得到了解决，从而对支付金额可以作出可靠的预计，则应对购买成本进行调整。

69. 企业购买之后，如果被购企业的经营成果超过或低于约定水平，企业购买的条款可能允许对购买出价作出调整。如果调整随之成为可能，并且其余额能够可靠地估计，则购买企业应将额外出价作为对购买成本的调整，并可能对商誉或负商誉产生间接影响（依情况而定）。

70. 在某些情况下，购买企业可能要向出售人作补充支付，作为对购买出价减少的补偿。例如，购买企业已保证以发售证券或债券的市场价格作为出价，且为恢复最初确定的购买成本而不得不再次发行证券或债券就属这种情况。在这种情况下，不增加购买成本；相应地，也不调整商誉或负商誉。增加发行的证券或债券代表着初次发行时的溢价的减少或折价的增加。

后续确认或可辨认资产和负债价值的变动

71. 企业购入的、在最初核算购买交易时不符合第 26 段设立的单独确认标准的那些可辨认资产和负债，应在其以后符合标准时加以确认。如果购买以后，附加的证据有助于估计最初核算购买交易时确定的那些可辨认资产和负债的金额，则应调整所购可辨认资产和负债的账面金额。如果有必要，分配到商誉或负商誉上的金额还应就以下情况进行调整：

(1) 根据《国际会计准则第 36 号—资产减值》的规定，调增商誉的账面金额不应超过其可收回金额；

(2) 这项调整应在购买后的第一个会计年度末进行（根据第 31 段的要求确认的可辨认资产除外，它应采用第 31 段（3）规定的时限）。

除此之外，应对可辨认资产和负债的调整作为收益或费用予以确认。

72. 被购企业的可辨认资产和负债可能由于在购买时不符合可辨认资产和负债确认标准或购买企业没有意识到它们的存在，因而在购买交易发生时未得到确认。类似地，当额外的证据有助于估计该可辨认资产或负债在购买日的价值时，需要调整购买日确定的可辨认资产和负债的公允价值。如果对可辨认资产或负债的确认或者对账面价值的调整发生在自购买日后开始的第一个会计年度（不包括期中）末之后，则应确认收益或费用而不是调整商誉或负商誉。这种时限长度尽管是主观规定的，但可防止对商誉和负商誉无限地重估和调整。

73. 根据第 71 段的要求，如果在购买后的第一个年度末以前，发现购入的可辨认资产发生减值损失，且该减值损失与发生在购买之后的特定事项或情况变化不相关，则商誉的账面金额应予调整。

74. 如果在企业购买之后，自购买日后开始的第一个会计年度末之前，购买企业意识到在企业购买时就已经存在一项债务，或存在一项与购买日后的特定事项或情况变化不相关的减值损失，则商誉的增加不应超过《国际会计准则第 36 号—资产减值》所规定的可收回金额。

75. 如果因为中止或减少被购买企业的经营活动而按照第 31 段的要求确认了准备，则当且仅当以下情况发生时，将这些准备转回：

(1) 经济利益的流出不再是很可能的；

(2) 详细的正式计划①将不以该计划既定的方式实施，或②将不在该计划设定的时间内实施。

这样的转回应作为对商誉或负商誉（以及少数股东权益，如果适用的话）的调整来反映，从而不作为收益或费用确认。调整后的商誉的金额，应在其剩余有用年限内摊。调整后的负商誉的金额应按第 62 段（1）和（2）的规定处理。

76. 通常，没有必要对按第 31 段的要求确认的准备作后续调整，因为要求有详细的正式计划确定将予承担的支出。如果在预期的期间支出没有发生，或预计不再发生，则有必要对中止或减少被购买企业的经营活动而确认的准备进行调整；相应地，还应对商誉或负商誉

的金额作出调整（如果适用的话，还有少数股东权益）。如果事后根据《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》的要求确认任何义务，则企业应确认相应的费用。

股权联合

股权联合会计

77. 股权联合应采用第 78 段、第 79 段和第 82 段规定的股权联营法进行会计处理。

78. 采用股权联营法时，合并后企业的财务报表中应包括参与合并的企业在发生联营的当期以及披露的所有可比期间的财务报表项目，犹如从列报的最早期间起就已经联合在一起。如果股权联合日是在某财务报表中所包括的最近一期资产负债表编报日之后，那么作为联营一方的企业不应将联合股权包括在其财务报表中。

79. 账面换出股本的金额加上现金或其他资产形成的额外出价与账面换入股本的金额之间的差额，应调整股东权益。

80. 股权联合的实质在于不发生企业购买交易，并且继续分担和分享企业合并之前就存在的风险和利益。采用股权联营法使得联营后的企业的会计处理，好似单个企业仍象过去一样继续经营，尽管企业现在已被共同拥有和管理。因此，在汇总财务报表时所作的变动极小。

81. 既然股权联合形成一个合并主体，那么该主体应采用一套统一的会计政策。因此，合并主体应按其现存的贴面金额确认参与合并各方的资产、负债和权益。只是为了统一合并各方的会计政策并使这些政策贯穿于报表所反映的所有期间，才有可能作些调整，因而不能确认新的商誉或负商誉。类似地，联营各方之间的所有交易结果，无论发生在股权联合之前还是之后，都应在编制合并主体的财务报表时抵消。

82. 与股权联合有关的支出，应在其发生的当期确认为费用。

83. 与股权联合有关的支出，包括注册费、向股东提供信息的费用、中间人佣金和顾问费，以及参加与完成企业合并的雇员的薪金和其他费用。这些支出也包括对以前的单独业务进行合并时发生的费用或损失。

各种企业合并

所得税

84. 在有些国家，企业合并的会计处理可能与该国所得税法要求的方法不一致。因此而形成的递延所得税负债和递延所得税资产，应按《国际会计准则第 12 号—所得税》的要求予以确认。

85. 因被购企业应税亏损的结转所形成的潜在经济利益或其他递延所得税资产，未被购买企业在购买日确认为可辨认资产，却可能在此后实现。出现这种情况时，购买企业应按《国际会计准则第 12 号—所得税》的规定，将此利益确认为收益。此外，购买企业还应：

（1）将商誉的账面总金额和相关累计摊销额，调整为假定递延所得税资产已在企业合并日被确认为一项可辨认资产而应予确认的金额；

（2）将商誉的账面净额的减少确认为一项费用。

但是，这个过程不应产生负商誉，也不增加负商誉的账面金额。

披露

86. 对于各种企业合并，都应于合并发生的当期，在财务报表中披露：

（1）参与合并企业的名称和情况说明；

（2）合并的会计方法；

（3）会计核算上的有效合并日期；

（4）因企业合并而产生，但企业决定处置的各种营业。

87. 对于购买方式的企业合并，应于合并发生的当期，在财务报表中披露如下附加内容：

（1）所购有表决权股份的百分比；

（2）企业的购买成本，以及对已付或将来有可能支付的购买出价的说明。

88. 对于商誉，财务报表应披露：

（1）采用的摊销期限；

（2）如果商誉在超过 20 年的期限内摊销，商誉的有用年限从初始确认起不超过 20 年的假定被推翻的理由。在列举这些理由时，企业应说明在确定商誉的有用年限时起重要作用的因素；

（3）如果商誉不采用直线法摊销，说明所采用的其他方法，以及采用该方法比直线法更恰当的理由；

（4）在收益表中包含商誉摊销金额的项目名称；

(5) 商誉的账面金额在期初和期末之间的调整, 其应反映:

- ①期初总额和累计摊销额 (加计了累计减值损失);
- ②当期增加确认的商誉;
- ③由于可辨认资产和负债的随后确认或价值变化引起的调整;
- ④当期撤销确认的、与所处置的全部或部分业务相关的商誉;
- ⑤当期确认的摊销额;
- ⑥根据《国际会计准则第 36 号—资产减值》在当期确认的减值损失 (如果存在的话);
- ⑦根据《国际会计准则的 36 号—资产减值》在当期转回的减值损失 (如果存在的话);
- ⑧本期发生的其他账面金额变化 (如果存在的话);
- ⑨期末账面总金额和累计摊销额 (加计了累计减值损失)。

以上项目不要来提供比较信息。

89. 企业在说明确定商誉的有用年限超过 20 年摊销期过程中起重要作用的因素时, 应考虑第 48 段所列的各项因素。

90. 除第 88 段 (4) ⑥和⑦所要来的信息外, 企业还应根据《国际会计准则第 36 号—资产减值》披露有关已减值商誉的信息。

91. 对于负商誉, 财务报表应按月:

(1) 对那些按第 61 段的要求处理的负商誉, 预期未来损失和费用的金额和发生时间的说明;

(2) 负商誉确认为收益的期间;

(3) 在收益表中反映负商誉确认为收益的项目名称;

(4) 负商誉的账面金额在期初和期末之间的调整, 其应反映:

- ①期初负商誉总额和已确认为收益的负商誉的累计金额;
- ②当期增加确认的负商誉;
- ③由于可辨认资产和负债的随后确认或价值变化产生的调整;
- ④当期撤销确认的、与所处置的全部或部分业务相关的负商誉;
- ⑤当期确认为收益的负商誉, 其中应单独披露按第 61 段的要求确认为收益的那部分负商誉 (如果存在的话);
- ⑥本期发生的其他账面金额变化 (如果存在的话);
- ⑦期末负商誉总额和已确认为收益的负商誉的累计额。

以上项目不要求提供比较信息。

92. 《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》的披露要求，适用于按第 31 段的要求为终止或减少被购买企业的经营活动而确认的准备。按《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》的规定，这些准备应作为单独的一类准备予以披露。此外，这些准备的账面总金额应就每个单项企业合并予以披露。

93. 在企业购买中，如果可辨认资产和负债的公允价值或购买出价，只能在发生购买的当期期末临时确定，则应作出陈述说明理由。如果以后对这种临时确定的公允价值进行调整，应披露这些调整并在相关会计期的财务报表中予以说明。

94. 对于股权联合方式的企业合并，应于合并发生的当期，在财务报表中披露如下附加内容：

（1）发行股份的说明和发行数量，以及各企业为实行股权联合而交换的有表决权股份的比例；

（2）各企业提供的资产和负债；

（3）合并后企业财务报表的净损益中所包括的各企业在合并日以前的销售收入、其他业务收入、非常项目和净损益。

95. 对合并财务报表的一般披露要求包括在《国际会计准则第 27 号—合并财务报表和对子公司投资的会计》中。

96. 对于资产负债表日后实现的企业合并，应披露第 86 段至第 94 段要求的资料。如果难以做到这种披露，则应披露这一事实。

97. 如果合并发生在资产负债表日后、某一参与合并的企业的财务报表批准发布之前且这一信息十分重要，不披露便会影响财务报表的使用者进行恰当的评价和决策的能力，就应予以披露（参见《国际会计准则第 10 号—资产负债表日后事项》）。

98. 在某些情况下，实施合并可能允许被合并企业扶持续经营假定编制财务报表，而这对参与合并的一方或双方或许本来是不可能的。例如，一个现金流量发生困难的企业与一个易于获得现金的企业合并，而后者又能将获得的现金用于需要现金的企业，就会发生这种情况。在这种情况下，在现金流量发生困难的企业的财务报表中披露这种信息，具有相关性。

过渡性规定

99. 在本准则生效日（或采纳本准则的日期，视何者为早），企业应按下列表格中的规定实施。除表格中另有具体规定者，本准则应追溯采用，除非无法也到。

100. 在本准则生效日（或更早的日期）采纳本准则形成的影响，应按《国际会计准则第 8 号—当期净损益、重大错误和会计估计的变更》予以确认。也就是说，或调整最早列报期间的期初留存收益金额（《国际会计准则第 8 号—当期净损益、重大错误和会计估计的变更》规定的基准处理方法），或调整当期净损益（《国际会计准则第 8 号—当期净损益、重大错误和会计估计的变更》允许选用的处理方法）。

101. 如果本准则的过渡性规定允许有选择，则在按本准则公布的第一份年度财务报表中，企业应披露所采用的过渡性规定。

过渡性规定 商誉和负商誉的重述

情形

要求

1. 属购买方式的企业合并，且其财务报表所覆盖期间的起始日早于 1995 年 1 月 1 日。

（1）商誉（负商誉）冲销公积。

鼓励但不要求重述商誉（负商誉）予以重述，则：

①对 1995 年 1 月 1 日以前所有购买合并产生的准则誉和负商誉均予重述；

②按本准则第 41 段（59）的要求，在购买日确定分配到商誉（负商誉）上的金额，并相应地确认商誉（负商誉）；

③根据本准则第 44-4 段（61-63）的要求确定自购买日以来商誉的累计摊销额（作为收产益确认的负商誉的累计额），并相就应予以确认。

（2）商誉（负商誉）已作为一项资产（递延收益）进行了初始确认，介确认的金额不同于按本准则第 41 段（59）的规定应予分配的金额。

鼓励但不要求重述商誉（负商誉）。如果对商誉（负商誉）予以重述，应采用上术情形 1（1）的要求。

如果对商誉（负商誉）上的金额，应视作是恰当的。对于商誉的摊销（负商誉的确认为收益），参见下述情况 3 和 4。

2. 属于购买方式的企业合并，且其财务报表所覆盖期间的起始日为 1995 年 1 月 1 日或之后、本准生效之前（或在采用本准则的日期之前，如果采用之日早于生效日）。

（1）在购买日，购买成本超过购买企业在可辨认资产和负债的公允价值中的权益。

如果商誉被确认为一项资产，且在购买日分配给商誉的金额是按本准则第 41 段的规定确定的，则参见下述情形 3 或 4 有关摊销的过渡性规定。

否则，应按如下规定处理：

①按本准则第 41 段的要求确定在购买日应该分配到商誉上的分配，并相应地确认这项商誉；

②按《国际会计准则第 22 号 企业合并（1993 年修订）》的要求确定该项商誉的累计摊销额，并相应地予以确认（《国际会计准则第 22 号 企业合并（1993 年修订）》规定的 20 年上限有效）；

③根据本准则的要求将商誉的剩余账面金额在剩余有用年限内摊销（具体处理见下述情形 4）。

（2）在购买日：

①购买成本低于购买企业在可辨认资产和负债的公允价值中的权益；且，

②减少购入的可辨认非货币性资产的公允价值，直到超过部分完全消除（《国际会计准则第 22 号》（1993 年修订）中的基准处理方法）。

鼓励但不要求重述商誉（负商誉）。如果对商誉（负商誉）予以重述，则：

①对 1995 年 1 月 1 日后所有企业合并产生的负商誉均予重述；

②按本准则第 59 段的要求在购买日确定分配到负商誉上的金额，并相应地确认这项负商誉；

③按《国际会计准则第 22 号 企业合并》（1993 年修订）的要求应确认为收益的负商誉的相关累计金额，并相应地予以确认；

④在购入的可辨认应折旧/应摊销非货币资产的剩余加权平均使用年限内，负商誉的剩余帐面金额确认为收益（具体处理见下述情形 4）。

如果负商誉不予重述，则对购买日分配到负商誉上的金额（如果存在的话），应视作是恰当的。关于负商誉确认为收益，见下述情形 3 或 4。

（3）在购买日：

①购买成本低于购买企业在可辨认资产的负债的公允价值中的权益；且，

②当消除超过部分而减少购入的可辨信非货币性资产的公允价值（《国际会计准则第 22 号 企业合并（1993 年修订）》中允许选用的方法）。

如果负商誉已确认，且在购买日分配到负商誉上的金额是按本准则第 59 段的规定确定的，则参见下述情形 3 或 4 有关负商誉确认为收益的过渡性规定。

否则，应按如下规定处理：

①按本准则第 59 段的要求确定在购买日分配到负商誉上的金额，并相应地确认这项负商誉；

②确定按《国际会计准则第 22 号 企业合并（1993 年修订）》的要求应确认为收益的负商誉的相关累计金额，并相应地予以确认；

③在购入的可辨认应折旧/应摊销非货币资产的剩余加权平均使用年限内，将负商誉的剩余账面金额确认为收益（具体处理见下述情形 4）。

过渡性规定一摊销商誉（负商誉确认为收益）

情形

要求

3. 商誉已被确认为一项资产，但以前未予摊销或摊销费用视为零。

负商誉起初被确认为资产负债表中的一个单独项目，但后来并未确认为收益的负商誉金额视为零。

重述商誉（负商誉）账面金额犹如商誉的摊销额（确认为收益的负商誉金额）一直是按本准则的规定确定的（见第 44 段至 54 段（61-63））。

4. 商誉（负商誉）以前已被摊销（确认为收益）

不要因以前年度的累计摊销额（确定为收益的累计负商誉金额）和按本准则的规定计算的累计摊销额之间有差额，而对商誉（负商誉）账面金额予以重述，且：

①将商誉的账面金额在根据本准则的规定确定的剩余有用年限内摊销（见第 44 段至 54 段）；

②将负商誉的账面金额在购入的可辨认应折旧/应摊销非货币资产的剩余加权平均使用年限内确认为收益（见第 62 段（1））。

（即：任何变更的处理，应与《国际会计准则第 8 号 当期净损益、重大差错和会计估计的变更》对会计估计所要求的处理方法一致。）

生效日期

102. 本准则对报告期自 1999 年 7 月 1 日或以后开始的财务报表有效。鼓励较早地运用。

如果企业将本准则应用于 1999 年 7 月 1 日之前开始的年度财务报表，则企业应：

(1) 披露这一事实；

(2) 同时采用《国际会计准则第 36 号—资产减值》、《国际会计准则第 37 号—准备、或有负债和或有资产》和《国际会计准则第 38 号—无形资产》。

103. 本准则替代 1993 年批准的《国际会计准则第 22 号—企业合并》。

IAS 23: Borrowing Costs

IAS 23 became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1995.

One SIC Interpretation relates to IAS 23:

SIC 2: Consistency - Capitalisation of Borrowing Costs.

Summary of IAS 23

The benchmark treatment is to treat borrowing costs as expenses.

The allowed alternative is to capitalise those directly attributable to construction.

If capitalised and funds are specifically borrowed, the borrowing costs should be calculated after any investment income on temporary investment of the borrowings. If funds are borrowed generally, then a capitalisation rate should be used based on the weighted average of borrowing costs for general borrowings outstanding during the period. Borrowing costs capitalised should not exceed those actually incurred.

Capitalisation begins when expenditures and borrowing costs are being incurred and construction of the asset is in progress.

Capitalisation suspends if construction is suspended for an extended period, and ends when substantially all activities are complete.

国际会计准则第 23 号 借款费用

(1984 年 7 月公布，1993 年 12 月修订)

目 的

本号准则旨在说明借款费用的会计处理。本号准则通常要求将借款费用立即予以费用化，然而，作为所允许的备选处理方法，本号准则也允许将那些可直接归属于相关资产的购置、建造或生产的借款费用予以资本化。

范 围

1. 本号准则适用于借款费用的会计处理。
2. 本号准则替代于 1983 年批准的国际会计准则第 23 号“借款费用的资本化”。
3. 本号准则不涉及权益（包括不属于负债的优先股资本）的实际成本或估算成本。

定 义

4. 本号准则所使用的下列术语，具有特定的含义：

借款费用，是指企业发生的与借入资金有关的利息和其他费用。

相关资产，是指须经过较长准备期才能达到可以使用或可销售状态的资产。

5. 借款费用可以包括：

- （1）银行透支、短期借款和长期借款的利息；
- （2）与借款有关的折价或溢价的摊销；
- （3）安排借款所发生的附加费用的摊销；
- （4）按照国际会计准则第 17 号“租赁会计”确认的与融资租赁有关的财务费用；
- （5）作为利息费用调整的外币借款产生的汇兑差额部分。

6. 相关资产的例子，有需要较长准备期才能将其达到可销售状态的存货、制造车间、电力设备和物业投资。其他的投资，以及常规性生产或生产周期较短且重复大量生产的存货，则不是相关资产。那些在购置时就已有预定用途或准备销售的资产也不是相关资产。

借款费用 基准处理方法

确 认

7. 借款费用应于它们发生的当期确认为费用。
8. 在基准处理方法下，借款费用应在发生的当期确认为费用，而不管借款是如何运用的。

揭 示

9. 财务报表应提示为借款合用所采用的会计政策。

借款费用 所允许的备选处理方法

确 认

10. 借款费用应在发生的当场确认为费用，除非按第 11 段的要求已达到可资本化的程度。
11. 直接归属于相关资产的购置、建造或生产的借款费用，应作为该项资产成本的一部分予以资本化。符合资本化条件的借款费用的金额应按本号准则确定。
12. 在所允许的备选处理方法下，直接归属于某项资产的购置、建造或生产的借款费用，应包括在该项资产的成本之中。当借款费用可能为企业带来未来经济利益并且该费用能够可靠地计量时，应将其作为资产成本的一部分予以资本化。其他借款费用应在其发生的当期确认为费用。

符合资本化条件的借款费用

13. 直接归属于相关资产的购置、建造或生产的借款费用，是指那些如果不为相关资产发生支出即可避免的借款费用。当企业专门为获得某项指定的相关资产借入资金时，与该相关资产直接相关的借款费用就很容易认定。
14. 要确认特定借款和相关资产之间的直接关系，以及要确定哪些是可避免的借款可能会比较困难。例如，当企业的融资活动集中调配时，就会发生此困难。当集团使用一系列债务工具以不同利率借入资金，同时根据不同的基础将这些资金借给集团内其他资本化的开始企业时，也会产生困难。其他复杂性来源于集团在高通货膨胀经济条件下经营，使用外币借款或与外币有关的借款，以及来源于汇率的变动。因此，确定直接归属于相关资产的购置的借款费用金额是困难的，需要进行判断。

15. 对于专门为获取某项相关资产借入的资金，符合资本化条件而计入该资产成本的借款费用的金额，应为借款期内发生的实际借款费用，减去该借款用于临时投资所带来的任何投资收益。

16. 对某项相关资产的筹资安排，可能使企业获得借入资金，并且在该资金的一部分或全部用于相关资产的开支之前，已发生了有关的借款费用。在这种情况下，资金往往在用于相关资产的开支以前，用作临时投资。在确定本期应予以资本化的借款费用的金额时，应从所发生的借款费用中扣除这种借入资金带来的全部投资收益。

17. 对于不是专门为获取相关资产而借入和使用的资金，符合资本化条件的借款费用的金额，应采用将资本化比例乘上发生在该项资产上的支出的方式来确定。资本化比率应是借款费用相对于企业当期尚未偿还的所有借款，而不仅仅是为获得某项资产而专门借入的借款的加权平均数。一个期间予以资本化的借款费用的金额不能超过在这期间内发生的借款费用的金额。

18. 在某些情况下，在计算借款费用的加权平均数时，应包括母公司和附属公司的全部借款。在其他情况下，各个附属公司只应使用借款费用对其本身借款的加权平均数。

相关资产的帐面金额超过可收回金额的部分

19. 当相关资产的帐面金额或预期最终成本大于可收回金额或可变现净值时，帐面金额应按其他国际会计准则的要求予以减记或冲销。在某些情况下，减记或冲销的金额应按其他的国际会计准则的要求加以转回。

资本化的开始

20. 作为相关资产的一部分成本的借款费用，应从以下时间开始予以资本化：

- (1) 该资产的开支发生时；
- (2) 借款费用发生时；
- (3) 资产达到预定使用或销售状态所必要的准备工作正在进行时。

21. 在相关资产上的开支，只包括那些导致支付现金，转让其他资产或承担付息负债的支出。收到与该资产有关的任何进度付款和补助都应扣减开支（见国际会计准则第 20 号—政府补助会计和对政府援助的揭示）。一个期间内该资产的平均帐面金额，包括以前已资本化

的借款费用，通常等于该期间内资本化比率所适用的开支的合理近似值。

22. 为资产达到预定使用或销售状态所必需的活动，远远不止资产的实体建造。它们还包括实体建造前的技术性与管理性工作，例如，在开始实体建造之前，围绕取得许可证而进行的工作。然而，在没有发生为改变资产状态而进行的生产或开发活动前，持有资产则不属于这类工作。例如，土地开发引起的借款费用，应于相关开发活动进行期间予以资本化。然而，为建房屋而购置土地所发生的借款费用，在持有土地但没有进行相应开发活动时，不具备予以资本化的条件。

资本化的暂时中止

23. 在开发活动发生中断的一个较长期间内，应暂停对借款费用资本化。

24. 在为资产达到预定用途或销售状态而进行的准备活动发生中断的一个较长期间内，可能发生借款费用。这些费用是持有部分完工的资产的费用，不具备予以资本化的条件。但是当大量的技术及管理工作仍在执行时，借款费用通常不暂时停止资本化。若暂时延误是为使资产达到预定用途或销售状态进行的准备过程的一个必要部分，对借款费用资本化通常也不能暂停。例如，在使存货达到成熟状态所必需的一个较长的期间内，或由于水位较高而推迟造桥，如果在所涉及的地区在造桥期间出现高水位是正常的，在这些延长的期间内，均应继续对借款费用予以资本化。

资本化的停止

25. 当为使相关资产达到预定用途或销售状态的所有准备工作实际上已完成时，应停止对借款费用的资本化。

26. 当资产的实体建造结束时，尽管日常管理工作仍在继续，一项资产已准备用于预定用途或准备销售。如果有少数工作（例如根据购买者或使用者的要求对房屋装修等）尚未完成，也表明所有工作实质上已经完成。

27. 当相关资产的建造的各个部分分别完成，并且每个部分在其他部分继续建造中已可使用时，则在为使那一部分达到预定用途或销售状态的所有必需的准备工作实际上已完成时，应停止对借款费用的资本化。

28 例如，一个包含几个建筑物的企业停车场，每一个建筑物都能独立使用，就是在相关

资产中，每一部分在其余部分仍在建造中即可使用的例子。以下是一个在任何部分能够使用之前，必须完成相关资产的例子：一个工厂，包含了几道工序，它们在同一厂址工厂不同的部分相继运作，如钢铁工厂等。

揭 示

29. 财务报表应揭示：

- (1) 为借款费用所采用的会计政策；
- (2) 本期将借款费用于以资本化的金额；
- (3) 确定符合资本化条件的借款费用的金额所使用的资本化比率。

过渡性规定

30. 当采用本号准则构成了会计政策的变更时，企业应根据国际会计准则第 8 号“本期净损益、基本错误和会计政策的变更”来调整其财务报表。企业还可以根据所允许的备选处理方法，只是在本号准则生效以后，将已发生的符合资本化标准的借款费用于以资本化。

生 效 日 期

31. 本号国际会计准则，对从 1995 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表生效。

IAS 24: Related Party Disclosures

IAS 24 was approved by the Board in March 1984. It was reformatted in 1991, however no substantive changes were made to the original approved text.

Summary of IAS 24

Related parties are those able to control or exercise significant influence. Such relationships include:

Parent-subsidiary relationships (see IAS 27: Consolidated Financial Statements).

Entities under common control.

Associates (see IAS 28: Investments in Associates).

Individuals who, through ownership, have significant influence over the enterprise and close members of their families.

Key management personnel.

Disclosures include:

Nature of relationships where control exists, even if there were no transactions between the related parties.

Nature and amount of transactions with related parties, grouped as appropriate

国际会计准则第 24 号 对关联者的揭示

(1984 年 7 月公布, 1994 年 11 月格式重排)

范 围

1. 本号准则适用于对关联者以及报告企业与其关联者之间的交易的处理。本号准则中的要求适用于各个报告企业的财务报表。

2. 本号准则仅适用于第 3 段所述、第 6 段所修正的那些关联者之间的相互关系。

3. 本号准则仅涉及下列第 (1) — (5) 段所述的那些关联者之间的相互关系:

(1) 直接地或通过一个或若干个中间者间接地控制报告企业, 或是被报告企业所控制以及和报告企业共同受控制的那些企业 (其中包括控股公司、附属公司和其他附属公司);

(2) 联营企业 (见国际会计准则第 28 号 “对联营企业投资的会计”);

(3) 直接或间接地拥有报告企业有表决权的股份, 并对该企业具有重大影响的那些个人及其关系密切的家庭成员;

(4) 重要的管理人员, 即有权力和责任来进行计划、指挥和控制报告企业活动的那些人员, 包括公司的董事和高级职员以及与这些人关系密切的家庭成员;

(5) 由上述第 (3) 段或第 (4) 段所述人员直接或间接地拥有重大表决权的企业, 或是这种人员能够对其施加重大影响的企业。它包括由报告企业的董事或主要股东拥有的企业, 以及与报告企业拥有共同的重要管理人员的那些企业。在考虑各种可能的关联者之间的相互关系时, 应注意相互关系的实质, 而不仅仅是法律形式。

4. 不需要对交易作出揭示的情况有:

(1) 在合并财务报表中，对有关集团内部之间的交易不需要作出揭示；

(2) 当母公司财务报表与合并财务报表一起提供或公布时，在母公司的财务报表中不需要对交易作出揭示；

(3) 如果母公司与全资附属公司在同一国家经营并在该国提供合并财务报表，在全资附属公司的财务报表中不需要对交易作出揭示；

(4) 在国家控制的企业的财务报表中，对与其他国家控制的企业的交易不需要作出揭示。

定 义

5. 本号准则所使用的下列术语，具有特定的含义：

关联者，是指在制订财务或经营决策中，如果一方有能力控制另一方，或对另一方施加重大影响，则认为它们是有关联的。

关联者之间的交易，是指在关联者之间相互转移资源或义务，不论是否收取价新。

控制，是指直接地或通过附属公司间接地拥有一个企业半数以上，或相当大姑量的表决权，并且根据章程或协议，有权指挥该企业的财务与经营政策。

重大影响（为本号准则的目的），是指参加企业财务和经营政策的制订，但不控制这些政策。施加重大影响可以通过若干途径，通常可以通过出席董事会的方式，但也可以通过诸如参加政策的制定过程、重要的公司间交易、管理人员的交换、技术资料上的依赖性等方式。重大影响可以通过股份的拥有、章程或协议达到。对于拥有股份的情况，重大影响应按照国际会计准则第 28 号“对联营企业投资的会计”中的定义来假定。

6. 在本号准则中，下列情况不视为是关联者：

(1) 尽管有上述第 3 (4) 段和第 3 (5) 段的规定，但是因为两个公司具有一位共同的董事，这两个公司不认为是关联者（但是有必要考虑这位董事在两个公司的相互交易中，能够影响双方政策的可能性，并评估这种可能性）；

(2) ①资金提供者；

②工会；

③公用事业；

④政府部门和机构。

不应当仅以日常往来为由而视其为关联者（虽然它们可能限制一个企业的行动自由，或是参与其决策过程）。

(3) 与企业发生大量业务的单个买主、供应商、专销商、批发商或一般代理商（不应仅仅由于因此产生的经济依赖性而视其为关联者）。

关于关联者的问题

7. 与关联者之间的相互关系，是商业活动的通常特征。例如，企业经常通过附属公司或联营企业从事一部分单独的经营活动，并且为了投资或贸易的目的购买其他企业的股权，而且此股权份额之大，足以使投资公司对被投资者的财务和经营决策施加重大的影响。

8. 与关联者之间的相互关系可能会对报告企业的财务状况和经营成果发生影响。关联者之间的交易活动，在无关联者之间可能不会发生。并且，关联者之间的交易可能不会按与无关联者之间的交易相同的金额进行。

9. 即使与关联者之间的交易不发生，企业的经营成果和财务状况也可能会受到关联者之间相互关系的影响。仅是这种相互关系的存在，就可能足以影响报告企业与其他各方的交易。例如，一家附属公司在其母公司购买了另一家与其以前的贸易伙伴经营相同业务的附属公司以后，就可能中断与该贸易伙伴的关系。此外，某一方可能因另一方的重大影响而不采取行动。例如，一家附属公司可能受其母公司的指示不进行研究和开发活动。

10. 对于管理部门而言，确定不导致交易的影响效果，有内在的困难。本号准则不要求揭示这种效果。

11. 在会计上确认资源的转移通常依据各方同意的价格。在无关联者之间的价格是一项公平价格。而关联者之间在定价过程中可能具有一定程度的灵活性，这一点在无关联者之间是不会出现的。

12. 关联者之间的交易可采用多种方法进行定价。

13. 关联者之间的交易有一种定价方法是根据不受控制的可比价格，即参照在一个经济上可比较的市场上向与卖方无关联的 — 302 — 买方出售可比产品的情况来制订价格。当在一项关联者之间的交易中提供产品或劳务，并且其有关条件与正常商业交易的条件相似时，就经常使用这种方法。这一方法还常常用于确定财务费用。

14. 如果货物在销售给独立的一方之前，在各关联者之间发生转移，通常使用再售价格法。即从再售价格中扣减一笔毛利，其扣减额应能弥补再售者成本并赚取适当的利润，以便得出再售者应付的转移价格。在确定与再售者的贡献相适应的报酬时，有一些需要运用判断的问题。这一方法也可用于其他资源的转移，诸如权利与劳务等。

15. 已另一种方法是成本加成法，即要求在供应商的成本上增加适当的附加额。在确定可归属的成本要素和附加额时都可能发生一些困难。类似行业的可比销售利润率或资金利润率是有助于确定转移价格的几种尺度。

16. 关联者之间的交易的价格，有的不是根据上述第 13—15 段所述的方法确定的。有时甚至不计价格，例如，免费提供管理服务和延长免息债务信用期限等。

17. 有时，若不存在相互关系，则交易就不会发生。例如，一个将其大部分产品以成本价销售给母公司的公司，如果母公司不购买这些产品，可能就找不到另外的买主。

揭 示

18. 在很多国家，法律要求财务报表对某些类别的关联者给予揭示。尤其是将注意力集中于与企业董事的交易，特别是他们的报酬与借款，因为他们与企业的关系具有信托性质。此外，国际会计准则第 5 号“财务报表应揭示的信息”，要求揭示公司之间重大的交易，对集团内公司和联营公司的投资，以及与集团内公司、联营公司和董事们往来的余额。国际会计准则第 27 号“合并财务报表和对附属公司投资的会计”与国际会计准则第 28 号“对联营企业投资的会计”，要求揭示重要的附属公司和联营企业的名单。国际会计准则第 8 号“本期净损益、基本错误和会计政策的变更”，要求揭示非常项目以及由企业正常经营活动产生的收益与费用项目（它们需达到这样的规模、性质和影响，以致对它们的揭示对说明企业在这期间的经营业绩是至关重要的）。

19. 在下列情况下，关联者之间的交易可能导致报告企业在它们影响的当期作出揭示：

- （1）货物（产成品或半成品）的购买和销售；
- （2）不动产或其他资产的购买和销售；
- （3）劳务的提供或取得；
- （4）代理安排；
- （5）租赁安排；
- （6）研究和开发的转让；
- （7）许可证安排；
- （8）理财（包括现金或实物的贷款或权益分配）；
- （9）担保和抵押；
- （10）管理合同。

20. 在存在控制的情况下，不论在关联者之间是否发生了交易，关联者之间的相互关系均应予以揭示。

21. 为便于财务报表的读者了解关联者之间的关系对报告企业的影响，在存在控制的情况下，不论关联者之间是否发生了交易，揭示关联者之间的相互关系都是恰当的。

22. 如果在关联者之间发生了交易，则报告企业应揭示关联者之间的相互关系的性质，以及为了了解财务报表所必须了解的交易类型与交易要素。

23. 为了了解财务报表所必须了解的交易要素一般包括：

- (1) 对交易数量的说明，不论是以金额还是以适当的比例加以说明；
- (2) 未结算项目的金额或适当的比例；
- (3) 定价政策。

24. 性质类似的项目可以用汇总的方式予以揭示，除非为了了解关联者之间的交易对报告企业财务报表的影响而需要分别予以揭示。

25. 集团成员之间的交易不需在合并财务报表中揭示。因为合并财务报表对母公司和附属公司已作为同一报告企业来提供资料。在按权益法核算的情况下，与联营企业的交易不应略去，而应作为与关联者之间的交易来单独揭示。

生效日期

26. 本号国际会计准则，对从 1986 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表生效。

IAS 26: Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans

IAS 26, was approved by the IASC Board in June 1986 and reformatted in 1991. No substantive changes were made to the original approved text.

Summary of IAS 26

This Standard applies to accounting and reporting by retirement benefit plans.

It establishes separate standards for reporting by defined benefit plans and by defined contribution plans.

国际会计准则第 26 号--退休金计划的会计和报告

(1987 年 1 月公布，1994 年 11 月格式重排)

范围

1. 本号准则适用于对退休金计划的报告（当这类报告被编制时）。
2. 退休金计划有时被称作各种其他的名称，如“养老金”、“一退休计划”或“退休金安排”。本号准则将退休金计划视为有别于计划参加者的雇主的报告主体。所有其他国际会计准则在未被本号准则取代的范围内皆适用于退休金计划的报告。
3. 本号准则涉及将全部参加者作为一个整体的退休金计划的会计和报告，而不涉及向各个参加者提供的关于其退休金权利的报告。
4. 国际会计准则第 19 号“退休金费用”是关于在有退休金计划的雇主的财务报表中确定退休金计划的费用。因此，本号准则是对国际会计准则第 19 号的补充。
5. 退休金计划可以是规定供款的计划或规定退休金的计划。许多退休金计划要求建立接受供款和支付退休金的独立基金，该项基金不一定要有独立的法律身份，也不一定要有信托人。不论是否建立该种基金，也不论是否有信托人，本号准则皆适用。
6. 将资产投资于保险公司的退休金计划，应遵循和私人投资安排一样的核算和筹资要求。因此，他们属于本号准则的范围，除非与保险公司的合同是以具体参加者或一组参加者的名义签订，并且退休金计划的义务完全是保险公司的责任。
7. 本号准则不涉及其他形式的雇佣津贴，如解雇补偿、延期付酬安排、长期供职人员的带薪休假、特殊的提前退休或精简计划、医疗福利计划或红利计划。政府社会保障之类的安排也不属于本号准则的范围。

定义

8. 本号准则所使用的下列术语的含义，与国际会计准则第 19 号“退休金费用”所规定的含义相同。

退休金计划，是指企业对雇员在其终止服务时或终止服务之后，向其提供退休金的安排（或按年支付或一次付清），该退休金或雇主为此提供的金额，应在雇员退休之前，根据有关文件的条款或企业的惯例，予规定供款的计划，是指根据供款形成的基金以及它的投资收益

来确定应支付的退休金金额的退休金计划。

规定退休金的计划，是指通常根据雇员的工资和服务年限，采用公式来确定应支付的退休金金额的退休金计划。

设立基金，是指为了承担未来支付退休金的义务而向企业以外的实体（基金组织）转移资产。

本号准则还使用下列术语：

参加者，是指退休金计划的成员以及有权从退休金计划领取退休金的其他人员。

可供支付退休金的保险统计现值，是指退休金计划的资产，减去了已承诺退休金的保险统计现值以外的负债。

已承诺退休金的保险统计现值，是指因已提供了劳务而由退休金计划预计支付给现有各过去雇员的款项的现值。

既定退休金，是指按退休金计划的规定，获得退休金的权利不以继续雇佣为条件的退休金。

9. 一些退休金计划拥有雇主以外的发起人，本号准则也适用于对该类计划的报告。

10. 大多数退休金计划都以正式协议为依据。有些计划虽然是非正式的，但鉴于雇主以往的惯例，也承担一定程度的义务。有些计划允许雇主有限制地承担计划下的义务，如果雇员仍将被留用，雇主通常难取消计划。适用于正式计划的会计和报告的基础同样适用于非正式计划。

11. 很多退休金计划规定建立独立的基金，据以向基金供款，并从中提取退休金。该类基金可由基金资产的独立管理者经营。这些人在有些国家被称为信托人。本号准则所用的信托人这一术语即指这些人，而不论是否已构成信托关系。

12. 退休金计划一般分为规定供款的计划和规定退休金的计划，每种计划都各有明显的特点。在偶然情况下，也存在兼有两种特点的计划。本号准则将该类混合计划视为规定退休金的计划。

规定供款的计划

13. 规定供款的计划的报告应包括可用于退休金的净资产报表以及对设立基金的政策说明。

14. 在规定的计划之下，参加者未来退休金的金额是根据雇主、参加者或两者

提供的款项以及基金的经营效率和投资收益确定的。雇主通常以向基金供款来履行其义务。一般不需要保险统计师的建议，虽然，有时为了根据当前供款水平以及未来供款和投资收益的变动水平，来估计可能获得的未来退休金，仍需要采纳保险统计师的意见。

15. 参加者关心退休金计划的活动，因为它直接影响到他们未来退休金的水平。参加者想知道供款是否已经收到，是否实行了适当的控制措施，以保护受益人的权利。雇主则关心退休金计划的经营是否有效和公允。

16. 对规定供款的计划的报告，目的在于定期提供有关退休金计划和投资的业绩的信息。该目的通常通过提供包括以下内容的报告取得：

- (1) 关于本期重要活动、有关计划变化的影响以及计划的成员、条款和状况的说明；
- (2) 关于本期内交易和投资的业绩，以及期末该计划的财务状况报告；
- (3) 投资政策的说明。

规定退休金的计划

17. 规定退休金的计划的报告应包括：

(1) 说明下列内容的报表：

- ①可用于退休金的净资产。
- ②已承诺的退休金的保险统计现值，应按既定退休金和非既定退休金分别揭示；
- ③由此产生的盈余或亏绌。

(2) 可用于退休金的净资产的报表，应包括下列内容之一：

- ①按既定退休金和非既定退休金分别揭示的已承诺退休金保险统计现值的附注；
- ②该信息在随附的保险统计报告中的备查索引。

在报告日，如果未进行保险统计估价，应采用最近一次估价为基础，并揭示估价的日期。

18. 出于第 17 段的目的，承诺退休金的保险统计现值应根据退休金计划的有关条款所承诺的退休金来确定。这里所指的有关条款，是指按至今提供的服务确定退休金的条款，而至今提供的服务既可采用现有工资水平也可采用预测工资水平加以确定，但应揭示所采用的基础。如果保险统计假设发生了变化，并对已承诺退休金的保险统计现值产生重大影响，该影响也应予以揭示。

19. 报告应说明已承诺退休金的保险统计现值与可用于退休金的净资产之间的关系，

以及为已承诺退休金设立基金的政策。

20. 在规定退休金的计划下，已承诺退休金的支付，取决于退休金计划的财务状况，供款者对退休金计划的未来供款能力，以及退休金计划的投资业绩和经营效率。

21. 规定退休金的计划需要保险统计师的定期建议，来评价退休金计划的财务状况，检查保险统计假设，提议未来的供款水平。

22. 规定退休金的计划的报告，目的是定期提供关于财务来源和退休金计划的活动信息。这些信息可用于评价资金积累和退休金金额之间的关系。为达到这一目的，通常要提供包括以下内容的报告：

(1) 关于本期重要活动、有关计划任何变化的影响，以及计划的成员、条款和状况的说明；

(2) 关于本期内交易和投资的业绩，以及期末该计划的财务状况的报告；

(3) 保险统计资料，作为报告的一部分或单独报告均可；

(4) 投资政策的说明。

至已承诺退休金的保险统计现值

23. 退休金计划预期支付退休金的现值，可以用现行工资水平，或者用参加者到达退休时的预测工资水平进行计算和报告。

24. 采用现行工资水平计算的理由包括：

(1) 已承诺退休金的保险统计现值，作为目前应归属于退休金计划的各个参加者的总额，能够比采用预测工资水平计算更为客观，因为采用现行工资水平计算，包含的假设较少；

(2) 由于工资提高而增加的退休金，在工资提高时才成为退休金计划的义务；

(3) 采用现行工资水平计算的。已承诺退休金的保险统计现值的金额，一般更接近在退休金计划终止或中断时的应付金额。

25. 采用预测工资水平计算的理由包括：

(1) 财务信息应在持续经营的基础上编制，而不需考虑必须作出的假设和估计；

(2) 在以最终工资为准的计划之下，退休金是参照退休或接近退休时的工资确定的，因此，必须预测工资、供款水平和回报率；

(3) 在大多数设立基金是以工资预测为基础的情况下，如果不进行工资预测，可能会造成在退休金计划没有过分筹集基金时，报告中却显示过分筹集基金，或者在退休金计划

筹集基金不足时，报告中却显示资金充足。

26. 以现行工资水平为基础确定的已承诺退休金的保险统计现值，应在退休金计划的报告中作出揭示，其目的在于说明在报告日对参加者应得退休金所承担的义务。揭示以预测工资水平为基础确定的已承诺退休金的保险统计现值，目的在于说明在持续经营基础上将会形成的潜在义务的大小，而持续经营通常也是设立基金的基础。除了揭示已承诺退休金的保险统计现值外，可能还需要提供充分的说明，以便明确指出在阅读已承诺退休金的保险统计现值时应当与有关的背景联系起来。这种说明可以是计划未来筹集基金是否恰当的资料，也可以是以工资预测为基础的设立基金的政策资料。这可以列入财务资料或保险统计师的报告中。

保险统计估价的频率

27. 在很多国家，保险统计估价的时间间隔是三年以上。在报告日，如未进行保险统计估价，则应采用最近的估价作为基础，并揭示估价的日期。

报告内容

28. 对于规定退休金的计划，应以下列其中一种方式呈报信息，这些方式反映出揭示和呈报保险统计资料的不同做法：

(1) 在报告中包括一张报表，说明可用于退休金的净资产、已承诺退休金的保险统计现值以及产生的盈余或亏细。退休金计划的报告还包括关于可用于退休金的净资产的变动表，以及已承诺退休金的保险统计现值的变动表。报告中可能包括一份单独的保险统计师的报告，补充说明已承诺退休金的保险统计现值；

(2) 在报告中包括一张可用于退休金的净资产的报表，以及可用于退休金的净资产变动表。已承诺退休金的保险统计现值在报表附注中揭示。该报告还可能包括一份保险统计师的报告，补充说明已承诺退休金的保险统计现值；

(3) 在报告中包括一张可用于退休金的净资产的报表，以及可用于退休金的净资产变动表，而已承诺退休金的保险统计现值则包含在独立的保险统计师的报告中。

在以上各种形式中，均可以一并呈报其性质相当于管理当局报告或董事报告的信托人报告以及投资报告。

29. 赞同第 28（1）段和（2）段所述方式的人士认为，采用这些方式提供的已承诺退休金的数据和其他资料，有助于使用者评价退休金计划的现状和退休金计划的义务被履行的可能性。他们还认为，财务报告本身应当内容完整，而不应依赖于随附的报表。但有些人士认为，第 28（1）段所述的方式可能给人造成存在负债的印象，而在他们看来，已承诺退休金的保险金现值并不具备负债的全部特点。

30. 赞同第 28（3）段所述方式的人士认为，已承诺退休金计划的保险统计现值，不应该按第 28（1）段所述的方式包括在可用于退休金的净资产的报表中，甚至不应该在第 28（2）段所述的附注中揭示，因为这样将会和退休金计划的资产直接比较，而这种比较可能是不正确的。他们强调，保险统计师不必将已承诺退休金的保险统计现值与投资的市场价值作比较，但可以估算预期获自投资的现金流量的现值。因此，赞同这种方式的人士认为，这种比较不可能反映保险统计师对退休金计划的总体评价，并且可能被误解。有些人士还认为，不论是否提供数据，有关已承诺退休金的资料只应当包括在能作出恰当解释的独立的保险统计师的报告中。

31. 本号准则赞成在独立的保险统计师的报告中，允许揭示有关已承诺退休金的信息，而不接受反对将已承诺退休金的保险统计现值予以数量化的观点。因此，对于第 28（1）段和（2）段所述的方式，只要在财务资料中援引并随附了包括已承诺退休金保险统计现值的保险统计报告，本号准则即将其视为第 28（3）段所述的方式予以接受。

所有的退休金计划的资产的估价

32. 退休金计划的投资应以公允价值列示。如果是有价证券，公允价值就是市场价值。当对计划所持有的投资难以估计公允价值时，应说明不采用公允价值的理由。

33. 如果是有价证券，公允价值往往就是市场价值，因为这被认为是对在报告日的证券以及当期投资的业绩的最有用的衡量尺度。那些具有固定赎回价值，并且已经被购入的与计划的义务或计划特定部分的义务相配比的证券，可以按到期前的固定回报率确定的最终赎回价值的金额来列示。当难以估计计划所持有投资的公允价值时，例如在完全拥有一家企业时，应说明不采用公允价值的原因。对按市场价值或公允价值以外的金额列示的投资，一般还应揭示公允价值。基金营运所用的资产，应根据适用的国际会计准则进行核算。

揭示

34. 对退休金计划的报告，不论是规定供款的计划还是规定退休金的计划，还应包括以下资料：

- (1) 可用于退休金的净资产变动表；
- (2) 重要会计政策的概要；
- (3) 计划以及本期计划空动的影响的说明。

35. 退休金计划提供的报告可按实际情况包括以下内容：

(1) 揭示以下事项的可用于退休金的净资产的报表：

- ①恰当分类的期末资产；
- ②资产估价的基础；
- ③超过可用于退休金的净资产的5%或某一类别或类型的证券金额的5%的单项投资的详细资料；

- ④对雇主所作投资的详细资料；
- ⑤除已承诺退休金的保险统计现值以外的负债；

(2) 说明以下事项的可用于退休金的净资产变动表：

- 雇主的供款；
- 雇员的供款；
- 投资收益，如利息和股利；
- 其他收入；
- 已付或应付的退休金（应进行归类，如退休金、死亡或残疾津贴款项一次总付等）；
- 管理费用；
- 其他费用；
- 所得税；
- 出售投资的损益和投资价值的变动；
- 与其他退休金计划之间的划拨；

(3) 关于基金政策的说明；

(4) 对于规定退休金的计划，以退休金计划的条款所承诺的退休金为基础,按照所提供的服务采用现行工资水平或预测工资水平，反映已承诺退休金的保险统计现值（该退休金可按既定退休金和非既定退休金分类）；这一资料可以列入随附的并且应当和有关财务资料联系起来阅读的保险统计报告中；

(5) 对于规定退休金的计划，说明所作的重要保险统计假设以及计算已承诺退休金的保险统计现值所用的方法。

36. 退休金计划的报告所包括的关于计划的说明，可以作为财务资料的一部分，也可以列在单独的报告中，内容可以包括：

- (1) 雇主的名称和所包括的雇员群体；
- (2) 领取退休金的参加者的数量以及其他参加者的数量，根据情况作适当分类；
- (3) 计划的类型，即规定供款或规定退休金；
- (4) 参加者是否按计划供款的附注；
- (5) 对已向参加者承诺的退休金的说明；
- (6) 对计划终止条款的说明；

(7) 在报告所包括的期间内，第(1) — (6)项的变动。列举使用者容易取得的介绍退休金计划的其他文件，而在报告中只包括随后变化的资料，这也是常见的做法。

IAS 27: Consolidated Financial Statements

IAS 27 was approved by the IASC Board in June 1988 and reformatted in 1994. No substantive changes were made to the original approved text.

In December 1998, certain paragraphs were amended to replace references to IAS 25, Accounting for Investments, by references to IAS 39, Financial Instruments: Recognition and Measurement.

In October 2000, paragraph 13 was amended to make the wording consistent with similar paragraphs in other related International Accounting Standards.

One SIC Interpretation relates to IAS 27:

SIC 12: Consolidation - Special Purpose Entities.

Summary of IAS 27

A subsidiary is defined as a company controlled by another enterprise (the parent).

If a parent has one or more subsidiaries, consolidated financial statements are required.

All subsidiaries must be included, unless control is temporary or if there are severe long-term restrictions on the transfer of funds from the subsidiary to the parent.

Intragroup balances and transactions and resulting unrealised profits must be eliminated.

The difference between reporting dates of consolidated subsidiaries should be no more than three months from the parentVs.

Uniform accounting policies should be followed for the parent and its subsidiaries or, if this is not practicable, the enterprise must disclose that fact and the proportion of items in the consolidated financial statements to which different policies have been applied.

In the parentVs separate financial statements, subsidiaries may be shown at cost, at revalued amounts, or using the equity method.

Required disclosures include:

Name, country, ownership, and voting percentages for each significant subsidiary.

Reason for not consolidating a subsidiary.

Nature of relationship if parent does not own more than 50% of the voting power of a consolidated subsidiary.

Nature of relationship if the parent does own more than 50% of the voting power of a subsidiary excluded from consolidation.

The effect of acquisitions and disposals of subsidiaries during the period.

In the parentVs separate financial statements, a description of the method used to account for subsidiaries.

国际会计准则第 27 号 合并财务报表和对附属公司投资的会计

(1989 年 4 月公布, 1994 年 11 月格式重排)

范 围

1. 本号准则适用于编制与呈报受母公司控制的企业集团的合并财务报表。
2. 本号准则亦适用于母公司单独编制的财务报表中对附属公司投资的会计处理。
3. 本号准则替代国际会计准则第 3 号“合并财务报表”, 但不替代该准则中对联营企业投资的会计处理的部分 (见国际会计准则第 28 号“对联营企业投资的会计”)。
4. 国际会计准则前言中所称的“财务报表”一词包括了合并财务报表。因此, 合并财务报表应根据国际会计准则编制。

5. 本准则不涉及：

（1）关于企业合并及其对合并的影响，包括对企业合并所产生的商誉在内的会计处理方法（见国际会计准则第 22 号“企业合并”）；

（2）对联营企业的会计处理方法（见国际会计准则第 28 号“对联营企业投资的会计”）；

（3）对合营企业投资的会计处理方法（见国际会计准则第 31 号“合营中权益的财务报告”）。

定 义

6. 本号准则所使用的下列术语，具有特定的含义：

控制（在本号准则中），是指具有支配一个企业的财务和经营政策，以便从其经营活动中获取利益的能力。

附属公司，是指被另一个企业（称为母公司）控制的企业。

母公司，是指拥有一个或多个附属公司的企业。

集团，是指母公司及其所有附属公司。

合并财务报表，是指将集团视作单个企业呈报的财务报表。

少数股权，是指附属公司的净经营成果和净资产中不直接归属，亦不通过附属公司间接归属母公司的部分。

合并财务报表的呈报

7. 除第 8 段所提到的母公司之外，母公司均应编制合并财务报表。

8. 一个本身完全被其他企业拥有的母公司，不需要呈报合并财务报表。在母公司几乎被其他企业完全拥有的情况下，如取得少数权益所有者的同意，也不需要呈报合并财务报表。这类母公司应说明不编制合并财务报表的理由，以及在其单独编制的财务报表中关于附属公司会计处理的基础。公布合并的财务报表的名称和注册办事处也应予以揭示。

9. 母公司财务报表的使用者通常关心并需要获知集团整体的财务状况、经营成果和财务状况的变动情况。合并财务报表满足了使用者的这种需要，它以揭示单个企业的财务信息的方式来揭示集团的财务信息，而不考虑各个经济实体之间的法律界限。

10. 一个本身完全被其他企业拥有的母公司，可以不呈报合并财务报表。因为其母公司

不一定有这样的要求，而其他使用者的需要又完全可以通过其母公司的合并财务报表得到满足。在有些国家，一个几乎被另一企业完全拥有的母公司，如已取得少数权益所有者的同意，也可以免于呈报合并财务报表。几乎完全拥有通常是指母公司拥有 90% 或以上的表决权。

合并财务报表的范围

11. 一个提供合并财务报表的母公司应合并所有的附属公司，不论是国外的还是国内的，但第 13 段所指的附属公司除外。

12. 合并财务报表应包括由母公司控制的所有企业，但不包括由于第 13 段所述原因而排除在外的附属公司。如母公司直接或通过附属公司间接控制一个企业过半数的表决权，即可认为存在控制权，除非在特殊情况下，能清楚地表明这种所有权并不构成控制。如符合以下条件，即使当母公司拥有另一企业半数或半数以下的表决权，也存在着控制权。

- (1) 根据与其他投资者的协议，拥有半数以上的表决权；
- (2) 根据法规或协议，拥有统驭企业财务和经营政策的能力；
- (3) 有权任免董事会或类似管理机构的大部分成员；
- (4) 在董事会或类似管理机构的会议上，有权投多数票。

13. 附属公司在下列情况下不列入合并的范围：

- (1) 由于收购和持有附属公司是专门为了在近期内出售，因此控制是暂时的；
- (2) 附属公司长期在严格限制条件下经营，严重削弱了它向母公司转移资金的能力。

对于这类附属公司，应视同投资，按国际会计准则第 25 号“投资会计”进行核算。

14. 有时，附属公司会因其经营活动不同于集团的其他企业而被排除在合并范围之外，根据这些理由将其排除在外并不合理，因为对这些附属公司进行合并，同时在合并财务报表中对附属公司不同的业务加以进一步的揭示，可以提供更好的信息。例如，国际会计准则第 14 号“按分部报告财务信息”所要求作出的揭示，有助于说明集团内不同经营业务的重要性。

合并的程序

15. 在编制合并财务报表时，母公司及其附属公司的财务报表采用将资产、负债、权益、收入和费用等相同项目逐项相加的方式进行合并。为了使合并财务报表将集团视作单个企业来提供财务信息，应采取以下步骤：

(1) 抵销母公司对各个附属公司投资的帐面金额和母公司占各个附属公司权益中的份额(见国际会计准则第 22 号“企业合并”,该准则也阐述了对合并所产生商誉的处理方法);

(2) 确定予以合并的附属公司报告期内净收益中的少数权益,以此调整集团的收益,以便得出应归属母公司股东的净收益;

(3) 确定予以合并的附属公司净资产中的少数权益,并在合并资产负债表中与负债和母公司股东权益分开列示。净资产中的少数股权包括:

①根据国际会计准则第 22 号“企业合并”计算的最初合并回的金额;

②在合并日以后少数股东应占权益的份额的变动。

16. 将附属公司的留存利润分配给母公司时,母公司或附属公司的应付税金应根据国际会计准则第 12 号“所得税会计”进行核算。

17. 集团内往来余额、集团内交易以及由此产生的未实现利润应金额抵销。由集团内交易产生的未实现亏损也应报销,除非成本不能收回。

18. 集团内往来余额和集团内交易,包括销售收入、费用和股利,应金额抵销。由集团内交易产生的,包括在诸如存货和固定资产等资产的帐面金额中的未实现利润,也应金额抵销。在计算资产帐面金额时扣除的,由集团内交易形成的未实现亏损也应抵销,除非成本不能收回。由于抵销集团内交易形成的未实现利润和亏损而产生的时间性差异,应根据国际会计准则第 12 号“所得税会计”进行会计处理。

19. 如果用于合并的财务报表按不同的报告日编制,对于发生在这些日期与母公司财务报表的日期之间的重大交易或其他事项的影响应进行调整。在任何情况下,报告日之间的差距应不超过三个月。

20 在编制合并财务报表时所使用的母公司和附属公司的财务报表,通常应按同一日期编制。当报告日不同时,附属公司出于合并的目的,通常采用与集团相同的日期编制财务报表。在不能这样做时,如差距不超过三个月,可以按不同的报告日编制财务报表。根据一致性原则的要求,报告期的长短和报告日的差距,在各期之间应当相同。

21. 编制合并财务报表,对在相似情况下相同的交易和其他事项,应采用统一的会计政策。如不能采用统一的会计政策来编制合并财务报表,应当说明这一情况,同时应说明在合并财务报表中采用不同会计政策的项目的比例。

22. 在很多情况下,如果集团的某一成员,对类似情况下的相同交易和事项,采用了不同于合并财务报表所采用的会计政策,其财务报表在用于编制合并财务报表时,应作适当的调整。

23. 附属公司的经营成果，应从购买之日起并入合并财务报表。根据国际会计准则第 22 号“企业合并”，购买日是指对所购买的附属公司的控制权实际上转移至购买者的日期。所处置的附属公司的经营成果，直到处置日才应包括在合并财务报表中，处置是指母公司停止控制附属公司的日期。处置附属公司的收入，与其在处置日的资产扣除负债后的帐面金额的差额，应在合并损益表中确认为处置附属公司的利润或损失。为确保财务报表在各个会计期间的可比性，通常需要提供关于购买和处置附属公司对报告日的财务状况，报告期经营成果的影响，以及对上期相应金额的影响的补充资料。

24. 对某一企业的投资，应从该企业不再属于附属公司的定义范围，并且也不成为国际会计准则第 28 号“对联营企业投资的会计”所定义的联营企业之日起、根据国际会计准则第 25 号“投资会计”进行核算。

25. 停止成为附属公司之日的投资的帐面金额，应作为以后的投资成本。

26. 少数股东权益在合并财务报表中，应与负债和母公司的股东权益分开列示。集团收益内的少数股东权益也应分别列示。

27. 在予以合并的附属公司中，少数股东应占的亏损可能超过少数股东在附属公司中的权益。超过的部分以及应归属少数股东的亏损，除了少数股东有约定义务并能够弥补的亏损以外，应冲减多数权益。如附属公司以后报告利润，所有这些利润均应分配给多数股东，直至以前由多数股东承担的少数股东的亏损额已收回为止。

28. 如果附属公司拥有发行在外的累积优先股，并且为集团外部所持有，不论股利是否已宣布发放，母公司应在调整附属公司优先股的股利之后，计算其利润或亏损的份额。

在母公司单独编制的财务报表中

对附属公司投资的会计

29. 在母公司单独编制的财务报表中，对合并财务报表已包含的附属公司的投资，应当采用如下其中一种方法进行处理：

(1) 采用国际会计准则第 28 号“对联营企业投资的会计”所规定的权益法进行核算；
或

(2) 根据母公司关于长期投资的会计政策，以成本或重估价列示（见国际会计准则第 25 号“投资会计”）。

30. 对未纳入合并范围的附属公司的投资，在母公司单独编制的财务报表中，应根据国际会计准则第 25 号“投资会计”，视同投资进行核算。

31. 在很多国家，母公司都单独编制财务报表，以满足法律或其他要求。

揭 示

32 除第 8 段和第 21 段所要求的揭示外，还应揭示下列事项：

（1）在合并财务报表中重要附属公司的名单，包括名称、注册国家或居住国、所有权的比例，以及所持表决权的比例（如果它与所有权的比例不同的话）；

（2）合并财务报表中的以下事项（如适用的话）：

①附属公司不合并的理由；

②母公司与未直接拥有或者未通过附属公司间接拥有半数以上表决权的附属公司之间的关系性质；

③直接拥有或通过附属公司间接拥有半数以上表决权，但由于缺乏控制权而不是附属公司的企业的名称；

④购买或处置附属公司，对报告日的财务状况、报告或经营成果以及对前期相关金额的影响；

（3）在母公司单独编制的会计报表中，对附属公司核算的方法的说明。

生 效 日 期

33. 本号国际会计准则，对从 1990 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表生效。

IAS 28: Investments in Associates

IAS 28 was approved by the IASC Board in November 1988 and reformatted in 1994. No substantive changes were made to the original approved text.

In July 1998, certain paragraphs were revised to be consistent with IAS 36: Impairment of Assets.

In December 1998, IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement, replaced references to IAS 25, Accounting for Investments, by references to IAS 39.

In March 1999, amendments were made to conform terminology and references in IAS 28 to that in IAS 10: Events After the Balance Sheet Date, and IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.

In October 2000, certain paragraphs were revised to be consistent with similar paragraphs in other related International Accounting Standards. The amended paragraphs become effective when an enterprise applies IAS 39 for the first time.

The following SIC Interpretations relate to IAS 28:

SIC 3: Elimination of Unrealised Profits and Losses on Transactions with Associates; and

SIC 20: Equity Accounting Method - Recognition of Losses.

Summary of IAS 28

An associate is an enterprise, other than a subsidiary or joint venture, over which the investor has significant influence. Significant influence means the power to participate in financial and operating policy decisions. Such influence is presumed to exist if the investor owns more than 20 per cent of the associate.

Associates should be accounted for by the equity method in consolidated financial statements. However, if an investment was acquired and held exclusively with an intent to dispose of it in the near future, it should be accounted for by the cost method.

In parent company accounts, associates can be reported at equity or as long-term investments (cost or revalued amounts).

An investor should discontinue using the equity method if (a) it ceases to have significant influence over the associate or the associate operates under long-term restrictions that impair its ability to transfer funds to the investor.

Under the equity method, the investor recognises its proportionate share of the associate's reported net profit or loss whether or not remitted as a dividend. The investor must amortise any goodwill implicit in the investment.

Equity-method investments are reported as non-current assets in the investor's balance sheet.

The carrying amount of an equity-method investment should be reduced to recognise non-temporary impairment.

国际会计准则第 28 号 对联营企业投资的会计

(1989 年 4 月公布, 1994 年 11 月格式重排)

范 围

1. 本号准则适用于投资者对联营企业投资的会计处理。
2. 本号准则替代国际会计准则第 3 号“合并财务报表”中涉及对联营企业投资的会计处理的部分。

定 义

3. 本号准则所使用的下列术语, 具有特定的含义:

联营企业, 是指投资者对其具有重要影响, 但又不是投资者的附属公司或合营企业的那种企业。

重大影响, 是指对被投资企业的财务和经营政策具有参与决策的权力, 但并不控制这些政策。

控制 (在本号准则中), 是指具有支配一个企业的财务和经营政策, 以便从其经营活动中获取利益的权力。

附属公司, 是指被另一个企业 (称为母公司) 控制的企业。

权益法, 是指这样一种会计方法, 根据这种方法, 投资最初按照成本予以记录, 随后再根据投资者在购买后占被投资者净资产中的份额的变动对投资进行调整。损益表反映了被投资者经营成果中属于投资者的份额。

成本法, 是指按照成本记录投资的一种会计方法。损益表中反映的投资收益, 仅限于投资者在购买后从被投资者产生的累计净利润中收到的分配额。

重大影响

4. 如果投资者直接拥有或通过附属公司间接拥有被投资者 20% 或以上的表决权, 即认为投资者具有重大影响, 除非能够清楚地表明并非如此。相反, 如果投资者直接拥有或通过附属公司间接拥有被投资者 20% 以下的表决权, 即认为投资者不具有重大影响, 除非能明显地

表现出这种影响。所有权基本上或大部分为另一投资者拥有，并不排除某个投资者具有重大影响。

5. 投资者存在的重大影响，通常可以通过下列一种或若干种方式来证实：

- (1) 在被投资者的董事会或类似权力机构中设有代表；
- (2) 参与政策制定过程；
- (3) 投资者与被投资者之间存在重要的交易；
- (4) 交换管理人员；
- (5) 提供重要技术资料。

权益法

6. 在权益法下，投资最初按成本予以记录，在购买日以后，通过增加或减少帐面金额来确认投资者占被投资者利润或亏损的份额。从被投资者处收取的分配额，冲减投资的帐面金额。对于没有列入损益表中的被投资者权益的变动，所引起的投资者占被投资者权益中比例的变化，也可能必须调整投资的帐面金额。该类变动包括由于对不动产、厂房和设备投资的价值重估、外币换算差额以及企业合并差额调整所引起的变动。

成本法

7. 在成本法下，投资者以成本记录对被投资者的投资。投资者确认的收益，仅限于投资者在购买日以后，从被投资者产生的累计净利润中收到的分配额。收到的分配额超过这种利润的部分应作为投资的回收，并应根据国际会计准则第 25 号“投资会计”冲减投资的成本。

合并财务报表

8. 在合并财务报表中，对联营企业的投资应按权益法进行核算。但是，如果取得和持有投资只是为了在近期内出售的，则应按成本法进行核算。

9. 在收到利润分配额的基础上确认收益，对于投资者从联营企业投资中获得的收益，也许不是适当的计量尺度。因为收到的利润分配额和联营企业的业绩可能没有什么联系。由于投资者对联营企业具有重大影响，投资者对联营企业的业绩有一定的责任，因此，对其投资

收益也有一定的责任。投资者通过扩大其合并财务报表的范围，计入在这类联营企业的业绩中归属自己的份额，来反映这种责任，并由此提供关于收益与投资的分析资料，这种资料可用来计算更为有用的比率。因此，采用权益法可以提供投资者关于净资产和净收益的资料更丰富的报告。

10. 如果联营企业在严格的长限制的条件下经营，严重削弱了它向投资者转移资金的能力。在这种情况下，对联营企业的投资应采用成本法予以核算。对联营企业的投资，如果是专为在近期内出售而取得和持有，也采用成本法进行核算。

11. 从以下日期起，投资者应中止采用权益法：

- (1) 投资者对联营企业不再具有重大影响，但仍保留其部分或全部投资；
- (2) 由于联营企业在严格的长限制的条件下经营，严重削弱了它向投资者转移资金的能力，从而不宜再使用权益法。

在该日期的投资的帐面金额，应作为以后的投资成本。

投资者单独编制的财务报表

12. 提供合并财务报表的投资者，在单独编制其财务报表时，对联营企业的投资，应该：

- (1) 根据在投资者的合并财务报表中对联营企业采用的方法，采用权益法或成本法进行核算；或
- (2) 根据长期投资的会计政策，按照成本或丞估价全额列示（见国际会计准则第 25 号“投资会计”）。

13. 编制合并财务报表，本身并不排除投资者提供单独编制的财务报表的需要。

14. 不提供合并财务报表的投资者在单独编制其财务报表时，对联营企业的投资，应该：

- (1) 在投资者提供合并财务报表的假定情况下，按联营企业所适用的权益法或成本法进行核*；或
- (2) 根据长现投资的会计政策，按照成本或重估价金额列示（见国际会计准则第 25 号“投资会计”）。假如投资者在提供合并财务报表的情况下，对联营企业本应采用权益法的，则投资者应这揭示如果采用权益法将会发生的影响。

15. 拥有对联营企业投资的投资者，可能由于没有附属公司而不提供合并财务报表。这类投资者应与那些提供合并财务报表的企业一样，提供有关对该联营企业投资的相同资料。

权益法的应用

16. 权益法适合采用的许多程序，都类似于国际会计准则第 27 号“合并财务报表和对附属公司投资的会计”中规定的合并程序。而且，收购附属公司所采用的合并程序所依据的一般性概念，对购买联营企业的投资也适用。

17. 对联营企业的投资，应自其符合联营企业的定义之日起，按照权益法予以核算。在购买一项投资时，对于购买成本与投资者占联营企业可辨认净资产的公允价值中的份额之间的差额（不论是正数或负数），均应按照国际会计准则第 22 号“企业合并”进行核算。对于购买日以后投资者占损益中的份额应作适当调整，以便对以下内容进行核算：

（1）根据公允价值计算的折旧性资产的折旧；

（2）投资成本与投资者占可辨认净资产公允价值中的份额之间的差额的摊销。

18. 投资者在应用权益法时，应采用联营企业最近的财务报表。这些报表通常按与投资者的财务报表相同的日期编制。如果投资者的报告日期与联营企业的报告日期不同，为了供投资者使用，联营企业通常应编制与投资者相同日期的财务报表。在不能这样做时，可以采用按不同报告日期编制的财务报表。按照一致性原则的要求，报告期的长短与报告日期的差别，各期应该相同。

19. 在采用具有不同报告日期的财务报表时，对于在联营企业的财务报表日期和投资者的财务报表日期之间，由投资者与联营企业之间发生的重大事项或交易所产生的影响，应当予以调整。

20. 投资者的财务报表，对于类似情况下的同样的交易和事项，通常应采用统一的会计政策加以编制。在很多情况下，如果联营企业采用的会计政策，不是投资者在类似情况下对同样的交易和事项所采用的会计政策，应用权益法时采用这种联营企业的财务报表，应作出适当的调整。如果这类调整不便于计算，就应当揭示这一情况。

21. 如果联营企业具有发行在外的可累积优先股，并且为集团外部所持有，则不管股利是否已经宣布发放，投资者均应在调整优先股股利后，计算它在利润或亏损中的份额。

22. 在权益法下，如果投资者在联营企业亏损中的份额，等于或超过了投资的帐面金额，投资者一般应中止登记更多的亏损份额，投资应按价值为零予以列报。登记更多的亏损，仅限于投资者由于为联营企业担保或以其他方式承担债务，而为联营企业履行责任所发生的债务或支出。如果联营企业此后报告利润，投资者只有在其应占利润的份额与未确认的净亏损的份额相等以后，才能重新确认其应占利润的份额。

23. 当联营企业的投资价值出现非暂时性的贬值时，应冲减投资的帐面全额以确认这种贬值，这种冲减应按各项投资分别确定。

24. 当对联营企业的投资价值出现非暂时性的贬值时，应减少帐面价值来确认这种贬值。由于对联营企业的许多投资对于投资者各具重要性，投资的帐面金额应按每个联营企业分别确定。

所 得 税

25. 由于对联营企业投资而发生的所得税，应根据国际会计准则第 12 号“所得税会计”进行核算。

或 有 事 项

26. 根据国际会计准则第 10 号“或有事项和资产负债日表以后发生的事项”，投资者应揭示。

- (1) 投资者可能也要负责的它在联营企业的或有事项和资本承诺中占有的份额；
- (2) 由于投资者对联营企业的所有债务负有连带责任而发生的事项。

揭 示

27. 除第 14 段所要求的揭示以外，以下事项应予以揭示：

- (1) 重要联营企业的名单和适当的说明，包括所有权的比例。如果所有权的比例与表决权的比例不同，还应揭示所持有的表决权的比例；
- (2) 对该项投资所使用的核算方法。

28. 按权益法核算的对联营企业的投资，在资产负债表中应归类为长期资产，并作为单独项目予以揭示。投资者占该类投资损益中的份额在损益表中应作为单独项目予以揭示。投资者在非常项目和前期项目中的份额也应单独予以揭示。

生 效 日 期

29. 本号国际会计准则，对从 1990 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表生效。

IAS 29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

IAS 29, was approved by the IASC Board in April 1989 and reformatted in 1994. No substantive changes were made to the original approved text.

The following SIC Interpretation relates to IAS 29:

SIC 19: Reporting Currency - Measurement and Presentation of Financial Statements Under IAS 21 and IAS 29.

Summary of IAS 29

Hyperinflation is indicated if cumulative inflation over three years is 100 per cent or more (among other factors).

In such a circumstance, financial statements should be presented in a measuring unit that is current at the balance sheet date.

Comparative amounts for prior periods are also restated into the measuring unit at the current balance sheet date.

Any gain or loss on the net monetary position arising from the restatement of amounts into the measuring unit current at the balance sheet date should be included in net income and separately disclosed.

国际会计准则第 29 号 在恶性通货膨胀经济中的财务报告

(1989 年 7 月公布，1994 年 11 月格式重排)

范 围

1. 本号准则适用于以恶性通货膨胀经济中的货币进行报告的企业的主要财务报表，包括合并财务报表。

2. 在恶性通货膨胀经济中，以当地货币报告经营成果和财务状况而不作重新表述是没有用处的。货币丧失购买力的速度，使得对在不同时间（甚至在同一会计期间）发生的交易和

其他事项进行金额上的比较，也会使人产生误解。

3. 本号准则并不确定判断是否发生恶性通货膨胀的绝对通货膨胀率。什么时候需要按照本号准则的规定重新表述财务报表，是一个运用判断力的问题。恶性通货膨胀由一个国家经济环境的特点所显示，这些特点包括但不限于以下内容：

(1) 一般公众倾向于以非货币性资产或某种相对稳定的外币来保存自己的财富。持有的当地货币将立即用于投资以保持购买力；

(2) 一般公众以相对稳定的外币而不是以当地货币来考虑货币金额。报价时，可能以该种外币为单位；

(3) 赊销赊购的发生须在价格上补偿赊帐期间预计的购买力损失，即使赊帐的期间很短；。

(4) 利率、工资及价格与物价指数挂钩；

(5) 三年累计通货膨胀率接近或超过 100%。

4. 较好的办法是，按照同一恶性通货膨胀经济的货币报告的所有企业，自同一日期开始采用本号准则。但是，对于任何一个企业，如果从其报告期间的一开始就发现其报告所用的货币所属的国家存在着恶性通货膨胀，那么，本号准则也适用于这种企业的财务报表。

财务报表的重新表述

5. 作为各种特定或一般的政治、经济和社会力量的结果，物价随时间发生变动。特定的力量，诸如供求变化和技术上的变化，可能引起个别物价各自独立的重大增减。此外，一般的力量可能引起一般物价水平的变动、从而导致货币的一般购买力的变动。

6. 在大多数国家，主要财务报表都是以历史成本的会计基础加以编制的，除了对不动产、厂房和设备以及投资可能进行价值重估外，既不考虑一般物价水平的变动，也不考虑所持有资产的特定价格的上涨。但是，也有一些企业，以反映所持有资产的特定价格变动的现行成本法为基础，呈报主要的财务报表。

7. 在恶性通货膨胀经济中，财务报表不论是以历史成本法还是以现行成本法为基础加以编制，只有当它们用资产负债表日的计量单位来表示时，它们才有用处。因此，本号准则适用于以恶性通货膨胀经济的货币进行报告的企业的主要财务报表。本号准则所要求提供的资料，不允许作为未进行重新表述的财务报表的补充资料。此外，也不鼓励在重新表述之前单独呈报财务报表。

8. 以恶性通货膨胀经济的货币进行报告的企业的财务报表，不论是以历史成本法还是以现行成本法为基础加以编制的，均应以资产负债表日的计量单位来列示。国际会计准则第 5 号“会计报表应揭示的信息”所要求的上或相应数据以及更早时期的任何资料，也应以资产负债表日的计量单位来列示。

9. 货币资金净额上的利得或损失，应计入净收益中并单独予以反映。

10. 根据本号准则重新表述财务报表，不仅需要运用某些程序，而且需要进行判断。与经过重新表述的财务报表中所包括金额的精确性相比，在各个会计期间一致地应用这些程序和判断更为重要。

按历史成本编制的财务报表

资产负债表

11. 尚未以资产负债表日的计量单位表示的资产负债表的金额，应采用一般价格指数进行重新表述。

12. 货币性项目不需进行重新表述，因为它们已以资产负债表日的计量单位来表示。货币性项目是指持有的货币以及需要以货币收付的项目。

13. 按照协议与物价变动挂钩的资产和负债，例如与指数挂钩的债券和贷款，应按协议作出调整，以便确定在资产负债表日的未结算金额。这些项目应按调整后的金额在重新表述的资产负债表上列示。

14. 其他所有的资产与负债均属非货币性的。某些非货币性项目已按资产负债表日的金额列示，例如，可变现净值和市场价值，因此不需进行重新表述。其他所有非货币性资产和负债均应进行重新表述。

15. 大多数非货币性项目均是按照成本或者成本减去折旧列示的。因此，它们是以购买日的金额表示的。为了确定各个项目的经重新表述的成本或者该成本减去折旧的金额，要用从购买日至资产负债表日的一般物价指数的变动来调整历史成本和累计折旧。因此，不动产、厂房和设备、投资、原材料和商品存货、商誉、专利权、商标以及类似资产均应自购买之日起加以重新表述。半成品和产成品的存货，则应自购买成本与加工成本发生之日起加以重新表述。

16. 不动产、厂房和设备项目的购置日期的详细资料可能无法获得或难以估计。在这些

罕见的情况下，在首次采用本号准则的会计期间，可能有必要利用对这些项目价值的独立的专业评估，作为重新表述的基础。

17. 在本号准则要求对不动产、厂房和设备进行重新表述的期间，一般物价指数可能难以获得。在这些罕见的情况下，可能有必要作出估计，例如，以报告货币和相对稳定的外币之间的汇率变动为基础作出估计。

18. 有些非货币性项目，既不按购置日的金额列示，也不按资产负债表日的金额列示，例如，在早些日期经过价值重估的不动产、厂房和设备。在这些情况下，帐面金额应从价值重估之日起加以重新表述。

19. 根据相应的国际会计准则，经过重新表述的非货币性项目的金额，当它超过了从该项目的未来使用（包括变卖或以其他方式处理）中可以收回的金额时，就应当予以扣减。因此，在这种情况下，不动产、厂房和设备、商誉、专利权和商标经重新表述的金额应当减至可收回的金额，存货的经重新表述的金额应当减至可变现净值，短期投资的经重新表述的金额应当减至市场价值。

20. 按照权益法核算的被投资企业，可能以恶性通货膨胀经济的货币进行报告。这类被投资企业的资产负债表和损益表应根据本号准则进行重新表述，以便计算其净资产和经营成果中属于投资者的份额。当经过重新表述的被投资企业的财务报表以外币表示时，它们应以期末汇率进行换算。

21. 通货膨胀的影响通常应在借款费用中予以确认。既对借款筹资的资本支出进行重新表述，又将补偿同一期间通货膨胀的那一部分借款费用予以资本化，是不恰当的。这一部分借款费用应在这些费用发生的当期确认为费用。

22. 企业可以根据一种允许其延期付款又不发生明显的利息费用的协议购置资产。如果无法计算利息金额，这类资产应从付款日期而不是从购买日期开始加以重新表述。

23. 国际会计准则第 ZI 号“外汇汇率变动的影响”允许企业在货币发生严重贬值后不久，将借款的汇兑差额计入资产的帐面金额。当资产的帐面金额从资产的购置日期开始进行重新表述时，这种做法对于以恶性通货膨胀经济的货币进行报告的企业，是不适合的。

24. 在采用本号准则的第一个报告期的期初，除了留存收益和价值重估盈余以外，所有者权益的组成部分，应从出资或以其他方式形成之日起，采用一般物价指数加以重新表述。以前各期发生的价值重估盈余应予以冲销。重新表述后的留存收益，应从重新表述的资产负债表中的其他金额中计算得出。

25. 在第一个报告期的期末以及随后的期间，所有者权益的所有组成部分，均应在从该

报告期的期初开始采用一般的物价指数进行重新表述。如果出资日期在期初之后，则应从出资日期开始进行重新表述。所有者权益在本期的变动，应当按照国际会计准则第 5 号“财务报表应揭示的信息”加以揭示。

损益表

26. 本号准则要求损益表中的所有项目均以资产负债表日的计量单位来表示。因此，所有的金额均应从收益和费用项目最初记录在财务报表中的日期开始，按照一般物价指数的变动进行重新表述。货币性资金净额的利得或损失

27. 在通货膨胀期间，如果资产和负债没有与物价水平挂钩，那么，拥有货币性资产超过货币性负债的企业将损失购买力，而拥有货币性负债超过货币性资产的企业将增加购买力。在这一种货币性资金净额上的利得或损失，可以从非货币性资产、所有者权益和损益表项目的重新表述，以及与一般物价指数挂钩的资产和负债的调整所产生的差额中得出。这一种利得或损失可以通过一般物价指数的变动，根据本期货币性资产和货币性负债之间的差额的加权平均数作出估计。

28. 货币性资金净额的利得或损失应计入净收益中。按照协议与物价变动挂钩的资产和负债，如果已根据本号准则第 13 段的要求作了调整，这种调整数应当与货币性资金净额的利得或损失进行抵销。损益表中的其他项目，如利息收入和费用以及与投资资金或借入资金有关的外汇兑换差额，也应与货币性资金净额发生联系。尽管这些项目是分项揭示的，但是，如果在损益表中将它们与货币性资金净额的利得或损失一同呈报，可能是有益益的。

按现行成本编制的财务报表

资产负债表

29. 按现行成本列示的项目不需进行重新表述，因为它们已经以资产负债表日的计量单位来表示。资产负债表中的其他项目则应根据第 11—25 段的要求进行重新表述。

损益表

30. 按现行成本编制的损益表，在重新表述以前，一般应按照有关交易或事项发生时的现行成本进行报告。销售成本和折旧按照消耗时的现行成本入帐；销售费用和其他费用按照它们发生时的货币金额入帐。因此，所有的金额均需采用一般物价指数重新表述为资产负债表日的计量单位。

货币性资金净额的利得或损失

32. 货币性资金净额的利得或损失应根据第 27 段和第 28 段的要求进行核算。但是，按现行成本编制的损益表，可能已经包含了根据国际会计准则第 15 号“反映价格变动影响的信息”所作的，反映物价变动对货币性项目影响的调整。该类调整是货币性资金净额利得或损失的一部分。

税金

32. 根据本号准则对财务报表所作的重新表述，可能会引起应纳税所得和会计收益之间的差异。这些差异应根据国际会计准则第 12 号“所得税会计”进行核算。

现金流量表

33. 本号准则要求现金流量表中的所有项目均以资产负债表日的计量单位来表示。

对应的数据

34. 上一报告期的对应数据，无论是根据历史成本法还是根据现行成本法编制的，均应采用一般物价指数加以重新表述，以便按照报告期末的计量单位呈报可比的财务报表。需要揭示的关于前期的资料，也应按照报告期末的计量单位来表示。

合并财务报表

35. 以恶性通货膨胀经济的货币进行报告的母公司，可能会有也是以恶性通货膨胀经济的货币进行报告的附属公司。这类附属公司的财务报表，在并入母公司提供的合并财务报表之前，应当根据报告采用的货币所属国家的一般物价指数进行重新表述。如果这类附属公司是国外附属公司，其经过重新表述的财务报表应按照期末汇率进行换算。附属公司的财务报表如不采用恶性通货膨胀经济的货币进行报告，则应根据国际会计准则第 21 号“外币汇率变动的影响”进行处理。

36. 如果是不同报告日期的财务报表被合并，所有的项目，不论是货币性的还是非货币性的，均应以合并财务报表日期的计量单位加以重新表述。

一般物价指数的选择与使用

37. 根据本号准则对财务报表进行重新表述，要求采用反映一般购买力变动的一般物价指数。较好的办法是，以相同经济的货币报告的所有企业，采用相同的指数。

恶性通货膨胀消失的经济

38. 当经济中恶性通货膨胀消失，企业不再根据本号准则编制和呈报财务报表时，企业应以上一报告期末的计量单位表示的金额，作为随后的财务报表的帐面金额的基础。

揭 示

39. 下列事项应予以揭示：

(1) 财务报表和以前各期的对应数据，已根据报告货币一般购买力的变动作了重新表述，因而已按资产负债表日的计量单位列示的事实。

(2) 财务报表是以历史成本法还是以现行成本法为基础编制的。

(3) 资产负债表日的物价指数的类别与水平，以及本期和上或物价指数的变动。

40. 本号准则所要求作出的揭示，是为了说明在财务报表中处理通货膨胀的影响的基础。也是为了提供理解这一基础和由此产生的金额所需要的其他资料。

生 效 日 期

41. 本号国际会计准则，对从 1990 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表生效。

IAS 30: Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions

IAS 30, was approved by the IASC Board in June 1990 and reformatted in 1994. No substantive changes were made to the original approved text.

In 1998, certain paragraphs were amended to replace references to IAS 25, Accounting for Investments, by references to IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement.

In 1999, certain paragraphs were amended to replace references to IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date, by references to IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, and conform the terminology used to that in IAS 37.

Summary of IAS 30

This standard prescribes special disclosures for banks and similar financial institutions.

A bank's income statement should group income and expense by nature and should report the principal types of income and expense.

Income and expense items may not be offset except (a) those relating to hedges and (b) assets and liabilities for which the legal right of offset exists.

Specific minimum line items for income and expenses are prescribed.

A bank's balance sheet should group assets and liabilities by nature.

Assets and liabilities may not be offset unless a legal right of offset exists and the offsetting is expected at realisation.

Specific minimum line items for assets and liabilities are prescribed.

Disclosures are required of various kinds of contingencies and commitments, including off-balance-sheet items.

Disclosures are required of information relating to losses on loans and advances.

Other required disclosures include:

Maturities of various kinds of liabilities.

Concentrations of assets, liabilities, and off-balance-sheet items.

Net foreign currency exposures.

Market values of investments.

Amounts set aside as appropriations of retained earnings for general banking risks.

Secured liabilities and pledges of assets as security.

国际会计准则第 30 号 银行和类似金融机构财务报表应揭示的信息

(1990 年 8 月公布, 1994 年 11 月格式重排)

范 围

1. 本号准则适用于银行和类似金融机构（以下称为银行）的财务报表。

2. 本号准则所指的“银行”一词，包括有一项主要业务是以贷款和投资为 B 的而吸收存款和借款并且是属于银行或类似法规范围内的所有金融机构。不论这些企业的名称中是否具有“银行”的字样，本号准则皆适用。

3. 银行是世界范围内重要的并具有影响力的经营部门。大多数个人和组织都要作为存款人或借款人来利用银行。银行通过与管理机构和政府的密切关系，以及通过政府对其实施的法规，在维持对货币制度的信心方面发挥着重要的作用。因此，人们普遍地关注银行的经营状况，尤其是银行的偿债能力和变现能力，以及银行不同种类的业务所附带的相对风险程度。银行的经营活动不同于其他的商业企业，因而，会计和报告的要求也不同。本号准则承认银行的特殊需要。本号准则还鼓励就涉及变现能力和风险的管理以及控制方面的事宜，提供对财务报表的说明。

4. 本号准则是对适用于银行的其他国际会计准则的补充，除非在其他准则中特别指明不适用于银行。

5. 本号准则适用于银行单独编制的财务报表和合并财务报表。如果某一集团从事银行业务，本号准则适用于在合并基础上的那些银行业务。

背 景

6. 银行财务报表的使用者需要相关、可靠和可比的信息，这些信息应能帮助他们评价银行的财务状况和经营业绩，同时有助于他们作出经济决策。他们还需要能使他们较好地理解银行业务的特点的信息。尽管银行受到监管，并向管理机构提供公众通常得不到的资料，使

用者仍需要这样的信息。因此，在对银行管理当局属于合理要求的限度内，银行财务报表中揭示的信息应当足够全面，以满足使用者的需要。

7. 银行财务报表的使用者关心银行的变现能力和偿债能力，并关心与资产负债表中确认的资产和负债有关的风险，以及与资产负债表表外项目有关的风险。变现能力是指在存款和其他财务承诺到期时，可以获得足够的资金以满足提款和付款的需要的能力。偿债能力是指资产超过负债的差额，因而也就是指银行资本的充足性。银行面临着变现能力的风险以及由于币值波动、利率变动、市场价格变化和对方破产引起的风险。这些风险可能已反映在财务报表中，但是，如果管理当局提供对财务报表的说明，详细描述其对银行业务的风险进行管理和控制的措施，使用者就能更好地了解情况。

会 计 政 策

8. 银行采用不同的方法对其财务报表中的项目进行确认和计量。虽然需要将这些方法协调一致，但是它都不属于本号准则的范围。为了遵循国际会计准则第 1 号“会计政策的揭示”的要求，从而能使使用者理解编制财务报表的基础，应当揭示涉及下列各项的会计政策：

- (1) 主要收入种类的确认（见第 10 段和第 11 段）；
 - (2) 投资证券和交易证券的估价（见第 24 段和第 25 段）；
 - (3) 导致在资产负债表中确认资产和负债的那些交易和其他事项，与只形成或有事项和承诺事项的那些交易和其他事项之间的区别（见第 26 29 段）；
 - (4) 确定贷款和预付款的损失，以及注销不能收回的贷款和预付款的基础（见第 43—49 段）；
 - (5) 确定一般银行风险费用的基础，以及对这种费用的会计处理方法（见第 50 52 段）。
- 在这些事项中，有些已在现有的国际会计准则中涉及，有些可能需在今后涉及。

损 益 表

9. 银行应呈报按性质对收入和费用进行分类的损益表，并揭示收入和费用的主要类别的金额。

10. 除了符合其他国际会计准则的要求之外，损益表或财务报表附注所揭示的内容，应包括但不限于 7 列收入和费用项目：

- (1) 利息和类似收入;
- (2) 利息费用和类似费用;
- (3) 股利收入;
- (4) 手续费和佣金收入;
- (5) 交易证券产生的利得减去损失;
- (6) 投资证券产生的利得减去损失;
- (7) 其他经营收入;
- (8) 贷款和预付款损失;
- (9) 管理费用;
- (10) 其他经营费用。

11. 银行业务产生的主要收入类型, 包括利息、手续费、佣金和交易收益。各类收入应分别揭示, 以便能使使用者评价银行的经营业绩。这些揭示的资料, 是对国际会计准则第 14 号“按分部报告财务信息”要求揭示收入来源的补充。

12. 银行业务产生的主要费用类型, 包括利息、佣金、贷款和预付款损失、与投资的帐面金额减少有关的费用和管理费用。各类费用应分别揭示, 以便能使使用者评价银行的经营业绩。

13. 除了与会期保值交易有关的, 以及与已根据第 23 段相抵销的资产和负债有关的收入和费用之外, 收入和费用项目不应相互抵销。

14. 除了与套期保值交易有关的, 以及与已根据第 23 段所述方法抵销的资产和负债有关的抵销情况之外, 如果将收益和费用项目相抵销, 则将妨碍使用者对银行单项业务的经营业绩和获自特定种类的资产的收益作出评价。

15. 获自下列各项的利得和损失通常以净额为基础予以报告:

- (1) 交易证券的出售和帐面金额的变动;
- (2) 投资证券的出售;
- (3) 外汇交易。

16. 利息收入和利息费用应分别揭示, 以便更好地理解利息净额的构成和变动原因。

17. 利息净额是利率和借贷金额两者作用的结果。因此, 要求管理当局提供关于报告期内平均利率、平均收息资产和平均付息负债的说明。在有些国家, 政府通过按大大低于市场水平的利率, 向银行提供存款和其他信用额度的方式帮助银行, 在这种情况下, 管理当局的说明通常应揭示这些存款和信用额度的范围及其对净收益的影响。

资产负债表

18. 银行应呈报按性质划分和排列资产和负债的资产负债表，以使反映其相对的流动性。

19. 除了其他国际会计准则的要求之外，资产负债表的揭示内容和财务报表附注应包括，但不限于下列资产和负债：

（1）资产：

现金与中央银行的往来余额；

国库券和其他可向中央银行再贴现的票据；

为交易目的而持有的政府证券和其他证券；

向其他银行投放的资金和对其他银行的贷款和预付款；

在其他货币市场投放的资金；

对客户的贷款和预付款；

投资证券。

（2）负债：

来自其他银行的存款；

其他货币市场的存款；

所欠其他存款人的金额；

存款证；

本票和其他书面立据的负债；

其他借入资金。

20. 对银行资产和负债进行分类的最有用方法，是按它们的性质进行分类，并按其流动性的大致顺序进行排列，这与资产和负债的偿还期大体一致。流动性项目和非流动性项目不分开呈报，因为银行的大多数资产和负债均能够在近期内变现或结算。

21. 区分与其他银行的往来余额和与货币市场的其他部分、其他存款人的往来余额，可以提供相关的信息，因为这些信息能使人理解银行对其他银行和货币市场的关系和依赖性。因此，银行应单独揭示：

（1）和中央银行的往来金额；

（2）投放其他银行的资金；

（3）投放其他货币市场的资金；

- (4) 来自其他银行的存款；
- (5) 来自其他货币市场的存款；
- (6) 其他存款。

22. 银行一般不知道其存款证的持有人，因为存款证通常在公开市场交易。因此，银行应单独揭示通过发行自己的存款证或其他可转让票据而获得的存款。

23. 资产负债表列示的资产和负债的金额，不应通过与其他负债或资产的冲减而抵销，除非存在于以抵销的法律权利，并且抵销反映了资产或负债变现或结算的期望。

24. 如果交易证券和可流通投资证券的市场价值不同于财务报表的帐面金额，银行应揭示证券的市场价值。

25. 区分交易证券、投资证券和其他投资是重要的。交易证券是为在短期内重新出售而购入和持有的可流通证券。投资证券是为获得收益或资本增值目的而购入和持有的证券，通常保留至到期日为止。交易证券和可流通投资证券的市场价值，如不同于在财务报表中的帐面金额，应根据国际会计准则第 25 号“投资会计”予以揭示。在银行的财务报表中，将贷款、预付款和类似交易作为投资处理是不妥当的。

包括资产负债表表外项目在内的或有事项和承诺事项

26. 银行应根据国际会计准则第 10 号“或有事项和资产负债日以后发生的事项”的要求，揭示下列或有事项和承诺事项：

(1) 延长不可撤销的信贷的承诺事项的性质和金额，因为银行不可能不冒发生大笔罚款或兼用的风险就可以自行撤销这些承

(2) 由资产负债表表外项目产生的或有事项和承诺事项的性质和金额，包括与以下事项有关的项目：

①直接信贷的替代手段，包括用作贷款和证券财务担保的一般债务担保、银行承兑担保和备用信用证。

②与某项交易有关的或有事项，包括与特定交易有关的履约保证书、投标保证书、保单和备用信用证；

③由货物运送引起的短期内自行消除的与贸易有关的或有事项，例如，以有关货物作为抵押的跟单信贷；

④在资产负债表中未予确认的那些售后购回协议。

⑤与利息和汇率有关的事项，包括掉期、期权和期货；

⑥其他承诺事项、票据发行额度和周转性的承销额度。

27. 国际会计准则第 10 号“或有事项和资产负债日以后发生的事项”，一般性地涉及了或有事项的会计处理和揭示要求。本号准则与银行特别有关，因为银行常常介入许多类型的或有事项和承诺事项，其中有些是可撤销的，有些是不可撤销的，这些事项往往金额很大，比其他工商企业大得多。

28. 很多银行还涉及目前未在资产负债表中确认为资产或负债，但会产生或有事项或承诺事项的交易。这些资产负债表的表外项目通常代表了银行业务的重要组成部分，而且可能对银行面临的风险度具有重要的影响。这些事项可以增加或减少其他风险，例如，可以通过对资产负债表中的资产或负债的套期保值交易来做到这一点。资产负债表的表外项目可能产生于代顾客进行的交易或银行自行进行的交易。

29. 财务报表的使用者需要了解银行的或有事项和不可撤销的承诺事项，因为这些事项可能对银行的变观能力和偿债能力提出要求，具有发生潜在损失的内在可能性。使用者还要求获得关于银行所从事的资产负债表表外交易的性质和金额的充分信息。

资产和负债的偿还期

30. 银行应揭示以资产负债日至合同到期日的剩余期限为基础，将资产和负债按相关偿还期分类的分析资料。

31. 资产和负债的偿还期与利率的配比和有控制地错开，对银行的管理当局至关重要。对银行来说，一直保持完全的配比是少见的，因为所从事的业务往往是条件不确定或类型不同的。错开状态可能提高获利能力，但也可能增加损失的风险。

32. 在评价银行的变观能力以及受利率和汇率变动的影响程度时，资产和负债的偿还期以及银行在计息负债到期时以可接受成本进行替换的能力，都是重要的因素。为了提供与评价变现能力相关的信息，银行至少应揭示将资产和负债按相关的偿还期分类的分析资料。

33. 对个别资产和负债按偿还期分类，在银行之间有所差别，对具体资产和负债的适用性也有所不同。所采用的期间的例子包括：

(1) 一个月以内；

(2) 一至三个月；

(3) 三个月至一年；

(4) 一年至五年；

(5) 五年以上。

这些期间经常可以合并，例如，对于贷款和预付款可以按一年以下和一年以上划分限期。如果是在某一时期内分期偿还，每期偿还的金额应分配至合同约定或预期收款或付款的期间。

34. 重要的是，银行对资产和负债所采用的偿还期应当一致。这可以明确偿还期的配比程度，以及相应产生的银行对其他变现资金来源的依赖程度。

35. 偿还期可用下列术语表示：

(1) 到还款日为止的剩余期限；

(2) 到还款日为止的原定期限；

(3) 到利率可能发生变化的下一个日期为止的剩余期限。

按到还款日为止的剩余期限分析资产和负债，提供了评价银行变现能力的最佳基础。银行也可以按到还款日为止的原定期限来揭示偿还期，以提供有关其融资策略和经营策略的信息。此外，银行可以按到利率可能发生变化的下一个日期为止的剩余期限来揭示偿还期的分类，以说明其面临的利率风险程度。管理当局也可以在财务报表的说明中，提供关于利率风险及其管理和控制这种风险的方式的资料。

36. 在很多国家，银行的存款可以随时提取，银行提供的预付款可以随时要求收回。但在实务中，这些存款和预付款往往在长时期内保留，而未提取或偿还。因此，实际还款的日期迟于合同约定的日期。但是，尽管合同约定的偿还期往往不是实际的偿还期，银行仍应按合同约定的偿还期来揭示分析资料，因为合同约定的偿还期反映了银行的资产和负债所附带的变现能力的风险。

37. 银行的有些资产没有合同约定的到期的期限，通常就作为资产变现的预计日期。

38. 使用者根据银行揭示的对偿还期分类的资料来评价其变现能力，应当与当地银行的实务，包括银行获取资金的能力相联系。在有些国家，短期资金在正常情况下可从货币市场取得，或者在紧急情况下可从中央银行取得。在其他国家，情况则不是这样。

39. 为了使使用者全面了解偿还期的分类情况，可能需要用关于在剩余期限内还款的可能性的资料来补充财务报表中应揭示的资料。因此，管理当局可以在财务报表的说明中，提供有效期限的资料以及关于管理和控制与不同的偿还期和利率相关的风险影响的方法的资料。

资产、负债和资产负债表表外项目的聚集

40. 银行应揭示其资产、负债和资产负债表表外项目的重要聚集情况。这些资料应按地理区域、客户或行业类别或其他风险的聚集情况来揭示。银行还应揭示受外汇风险影响的重要项目的净额。

41. 银行应揭示其资产分布和负债来源的重要聚集情况，因为它可用以指明银行资产和银行可取得的资金在变现中所包含的潜在风险。这些资料是按地理区域、客户或行业类别或银行具体环境的其他风险的聚集情况来揭示的。关于资产负债表表外项目的类似分析资料和说明也是重要的。地理区域可以包括单个国家、国家类别或国家内的地区；客户资料可按部门分类，如政府、公共机构和工商企业。这些资料的揭示是对国际会计准则第 14 号“按分部报告财务信息”所要求揭示的分部信息的补充。

42 揭示受外汇风险影响的重要项目的净额，可以用于指明由于汇率变动引起的损失的风险。

贷款和预付款的损失

43. 银行应揭示下列事项：

(1) 规定将不可收回的贷扶和预付合确认为使用并予以核销的基础的会计政策；

(2) 本月内贷款和预付款损失准备的详细变动增况。应分别列示将不能收回的贷扶和预付扶的损失确认为本或法用的金额，将核销的贷改和预付合计入本期报益的金额，以及将本期收回的在以前已核销的贷改和预付放作为收入的金额；

(3) 在资产负债表日为发新和预付新的损失提取准备的累计金额；

(4) 在资产负债表内来计提利息的贷扶和预付款的累计金额，以及用来确定这类贷改和预付款的帐面金额的基础。

44. 除了可以具体认定的损失和经验表明已存在于贷扶和预付款中的潜在损失以外，为贷款和预付款的损失计提的损失准备金额，应作为留存收益的分配进行核算、该项金额的减少所产生的贷项会引起留存收益的增加，在确定本期净损益时则不包括在内。

45. 在正常经营过程中，由于贷款、预付款和其他信贷项目部分或全部不能收回，银行不可避免会遭受损失。已具体认定的损失金额应确认为费用，并应作为贷款和预付款的损失准备抵减相应种类的贷款和预付款的帐面金额。未具体认定但经验表明在贷款和预付款中存在的潜在损失的金额，也应确认为费用，并应作为贷款和预付款的损失准备抵减贷款和预付

款的帐面总额。对这些损失的评估取决于管理当局的判断，但重要的是管理当局对损失的评估方法应前后期一致。

46. 除了具体认定的损失和经验表明在贷款和预付款中存在的潜在损失以外，当地环境或法律可能要求或允许银行计提贷款和预付款的损失准备。计提的金额代表了对留存收益的分配，而不是确定本期净损益的费用。与此类似，该金额的减少产生的贷项会引起留存收益的增加，但在确定本期净损益时却不包括在内。

47. 银行财务报表的使用者需要了解贷款和预付款的损失对银行财务状况和经营业绩的影响。这将有助于他们判断银行运用其资源的效率。因此，银行应揭示在资产负债表日为贷款和预付款的损失计提损失准备的累计金额，以及本期内损失准备的变动。损失准备的变动，包括本期收回的在以前期间核销的金额，均应单独揭示。

48. 银行可能决定不计提贷款或预付款的利息，例如，在借款人拖欠支付利息和本金超过一定期限的情况下。银行应揭示在资产负债表日本计提利息的贷款和预付款的总额，以及用以确定这种贷款和预付款帐面金额的基础。同时，还需要揭示是否确认这类贷款和预付款的利息收入以及不计提利息对损益表的影响。

49. 当贷款和预付款不能收回时，它们应予以核销，并冲减损失准备。在某些情况下，只有当所有必要的法律程序均已完成，并且损失的金额可以最终确定时，它们才能予以核销。在其他情况下，例如，借款人在一个规定期限内未偿付任何利息或到期的本金，它们则核销得更早一些，由于核销不能收回的贷款和预付款的时间不同，在类似情况下，贷款和预付款的总额和损失准备的总额可能有很大差别。因此，银行应揭示核销不能收回的贷款和预付款的政策。

一般银行风险

50. 除了根据国际会计准则第 10 号“或有事项和资产负债表日以后发生的事项”的规定必须计提的损失准备以外，对包括未来损失和其他不可预见的风险或有事项在内的一般银行风险所计提的损失准备的金额，应作为留存收益的分配单独揭示。减少该项金额产生的贷项会引起留在收益的增加，在确定本期净损益的则不包括在内。

51. 除了根据第 45 段确定的贷款和预付款的损失费用之外，当地环境或法律可能要求或允许银行对包括未来损失或其他不可预见风险在内的一般银行风险计提准备。除了国际会计准则第 10 号“或有事项和资产负债表日以后发生的事项”要求为或有事项计提的损失准备以

外，银行还可能被要求或允许对其他或有事项计提准备。这些准备的提取可能引起高估负债、低估资产或不公开的预提事项或准备，因而提供了歪曲净收益和权益的机会。

52. 如果本期净损益中包括了对一般银行风险或额外或有事项计提的不公开的损失准备的影响，或包括了冲转该金额所产生的不公开的贷项的影响，损益表就不能提供关于银行经营业绩的相关和可靠的信息。与此类似，资产负债表如果包括了高估的负债、低估的资产或不公开的预提事项和准备，就不能提供关于银行财务状况的相关和可靠的信息。

作为担保品抵押的资产

53. 银行应揭示设有担保的负债的总额以及作为担保品抵押的资产的性质和帐面金额。

54. 在有些国家，法律或本国惯例要求银行将资产作为担保品抵押，以保障某笔存款和其他负债。抵押涉及的金额往往很大，因此，可能对评价银行的财务状况有重大影响。

信 托 活 动

55. 银行通常以信托人或其他受托人的身份进行活动，因而需要代为个人、信托基金、退休金计划和其他机构掌管或存放资产。如果信托人或类似关系有法律依据，这些资产就不是银行的资产，因此，不包括在银行的资产负债表中。如果银行从事了大量的信托业务活动，鉴于银行未履行信托义务可能产生负债，银行在其财务报表中应揭示从事这些活动的事实以及这些业务活动的范围。出于该目的，信托活动不包括保险箱保管业务。

关联者的交易

56. 国际会计准则第 24 号“对关联者的揭示”一般性地涉及了报告企业与其关联者之间的相互关系和交易。在有些国家，法律或管理机构禁止或限制银行与关联者进行交易，而在其他国家，则允许这种交易。在允许这种交易的国家，国际会计准则第 24 号“对关联者的揭示”与编制银行的财务报表有特别的关系。

57. 关联者之间的某些交易可能与非关联者之间的交易有不同的条件。例如，在相同情况下，与非关联者相比，银行可能向关联者预付更大金额的款项并接较低的利率计息。与涉

及非关联者的情况相比，预付款或存款在关联者之间的划拨可能会更快一些，手续会更简单一些。即使是在银行日常业务中发生的与关联者的交易，关于这类交易的资料也是与使用者的需要相关的，并且国际会计准则第 24 号“对关联者的揭示”也要求揭示这些资料。

58. 当银行介入了与关联者的交易时，应揭示为了理解银行的财务报表所需的与关联者关系的性质、交易的类型和交易的要素。为遵循国际会计准则第 24 号“对关联者的揭示”的要求，通常应揭示的要素包括银行对关联者的贷款政策，以及下列各项包含的与关联者交易有关的金额或比例：

(1) 各项贷款和预付款、存款和承兑以及本票；揭示的资料可以包括期初和期末未偿付的总额，以及本期预付款、存款、还款和其他变动；

(2) 各项主要类别的收入、利息费用和佣金支出；

(3) 本期为贷款和预付款的损失确认的费用的金额，以及在资产负债表日提取损失准备的金额；

(4) 不可撤销的承诺事项和或有事项，以及资产负债表表外项目引起的或有事项。

生 效 日 期

59. 本号国际会计准则，对从 1991 年 1 月 1 日成以后开始的会计期间的银行财务报表生效。

IAS 31: Financial Reporting of Interests in Joint Ventures

IAS 31 was approved by the IASC Board in November 1990 and reformatted in 1994. No substantive changes were made to the original text.

In July 1998, conforming changes were made to render IAS 31 consistent with IAS 36: Impairment of Assets. The revised text (IAS 31 (revised 1998)) became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 July 1999.

In December 1998, certain paragraphs were amended to replace references to IAS 25, Accounting for Investments, by references to IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement.

In March 1999, amendments were made to render IAS 31 consistent with the terminology in

IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.

In October 2000, the Standard was amended to ensure consistency with related International Accounting Standards with respect to terminology in IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement.

One SIC Interpretation relates to IAS 31:

SIC 13: Jointly Controlled Entities - Non-Monetary Contributions by Venturers.

Summary of IAS 31

A joint venture is a contractual arrangement subject to joint control. These are of three types:

Jointly controlled operations.

Jointly controlled assets.

Jointly controlled entities.

Jointly controlled operations should be recognised by the venturer by including the assets and liabilities that it controls and the expenses that it incurs and its share of the income that it earns from the sale of goods or services by the venture.

Jointly controlled assets should be recognised on a proportional basis.

Jointly controlled entities should be recognised in consolidated financial statements as follows:

The benchmark treatment is proportional consolidation (see IAS 27: Consolidated Financial Statements).

The allowed alternative is the equity method (see IAS 28: Investments in Associates).

However, interests held for resale or under severe long-term restrictions should be treated as investments.

国际会计准则第 31 号 合营中权益的财务报告

(1990 年 12 月公布, 1994 年 11 月格式重排)

范 围

1. 本号准则适用于合营中权益的会计处理, 以及在合营者和投资者的财务报表中对合营资产、负债、收入和费用的报告, 而不论合营活动是在何种结构或形式下发生的。

定 义

2. 本号准则所使用的下列术语，具有特定的含义：

合营，是指双方或多方从事共同控制的某项经济活动的合同约定。

控制，是指统取某项经济活动的财务和经营政策，藉以从中获取利益的能力。

共同控制，是指合同约定的对某项经济活动共同享有的控制。

重要影响，是指参与某项经济活动的财务和经营决策的权力，但不控制或共同控制这些政策。

合营者，是指合营的某一方，并且是对合营具有共同控制权的一方。

合营的投资者，是指合营的某一方，但不是对合营具有共同控制权的一方。

比例合并法，是指这样一种会计和报告方法，根据这种方法可以将合营者在共同控制实体各项资产、负债、收入和费用中所占的份额与合营者财务报表中的类似项目逐项合并，或是在合营者财务报表中作为单独的项目予以报告。

权益法，是指这样一种会计和报告方法，根据这种方法可以将合营者在共同控制实体中的权益最初按成本记录，以后按购买后合营者所占共同控制实体净资产的份额的变动进行调整。损益表反映了合营者在共同控制实体的经营成果中所占的份额。

合营形式

3. 合营有很多不同的形式和结构。本号准则将其分为三大类别：共同控制的经营、共同控制的资产和共同控制的实体，这些都符合合营的定义。

所有的合营都具有以下特点：

- (1) 两个或两个以上的合营者受合同约定的约束；
- (2) 合同约定建立了共同控制。

合同约定

4. 合同约定的存在，使涉及共同控制的权益与投资者具有重要影响的对联营企业的投资区分开来（见国际会计准则第 28 号“对联营企业投资的会计”）。没有合同约定建立的共同控

制的活动，不是本号准则所指的合营。

5. 合同约定可由多种方式证明，例如，合营者之间的合同或讨论纪要。在某些情况下，这类约定列入合营的章程或其他规定中。合同约定不论采取何种形式，它通常是书面的，并且涉及下列事项：

- (1) 合营的活动、期限和报告责任；
- (2) 合营董事会或类似管理机构的任命以及合营者的表决权；
- (3) 合营者的出资；
- (4) 合营者所占合营产品、收入、费用或业绩的份额。

6. 合同约定对合营建立了共同控制。这样的要求确保任一合营者都不处于单方面控制合营活动的地位。合同约定列明，对合营目标至关重要的决策要求得到合营者的一致同意，而有的决策只要求得到规定的多数合营者的同意。

7. 合同约定可能指定一个合营者为合营的经营者或管理者。经营者并不控制合营，而是根据合营者按合同约定确定的并且交给经营者的财务 and 经营政策进行运作。如果经营者拥有统驭经济活动的财务和经营政策的能力，就控制了合营。那么，这种合营就成为经营者的附属公司而不再是合营。

共同控制的经营

8. 有些合营的经营涉及对合营者的资产和其他资源的使用，而不是建立一个公司、合伙企业或其他实体，或独立于合营者自身的财务结构。各个合营者使用自己的不动产、厂房和设备，拥有自己的存货。每个合营者还产生自己的费用和负债，筹集自己的资金，这也是其自己的责任。合营的活动可以由合营者的雇员随合营者的类似活动一起进行。合营协议通常规定在合营者之间分配销售共同产品的收益以及共同产生的费用的方法。

9. 共同控制经营的一个例子，是两个或两个以上的合营者结合其经营活动、资源和专长，来共同制造、推销和发售某一特定的产品，例如飞机。制造过程的不同部分是由各个合营者完成的。各个合营者承担其自己的成本，分享飞机销售的收益，这种份额由合同约定来确定。

10. 关于在共同控制的经营中的权益，合营者应在单独编制的财务报表中，从而在合并财务报表中确认以下事项：

- (1) 其所控制的资产和其所产生的负债；
- (2) 其所产生的使用和在合营销售货物或提供劳务的收益中所占的份额。

11. 由于资产、负债、收入和费用已在合营者单独编制的财务报表中确认，从而也已在合并财务报表中确认。因此，当合营者在呈报合并财务报表时，对这些项目不必作出调整或采取其他合并程序。

12. 合营本身可能不需要有单独的会计记录，从而也就不需要编制财务报表。但是，合营者可以编制管理报表，以便使他们可以评价合营的经营业绩。

共同控制的资产

13. 有些合营涉及合营者共同控制并且往往是共同拥有一项或多项资产，提供或购置这些资产是为了供合营所用，并为合营者获取收益。每个合营者可以分享这些资产的产出，负担所发生的费用的约定份额。

14. 这些合营不涉及建立公司、合伙企业或其他实体，或与合营者本身独立的财务结构。每一合营者通过其在共同控制的资产中的份额来控制在未来经济利益中的份额。

15. 石油、天然气和采矿业的很多活动涉及共同控制的资产。例如，一些产油公司可能共同控制和经营一条输油管道。每一合营者使用该管道来运输自己的产品，并为此按约商定的比例分担该管道的经营费用。共同控制资产的另一例子是，两个企业共同控制一项物业，各自获取一份租金，并承担一份费用。

16. 关于共同控制的资产中的权益，合营者应在单独编制的财务报表中，从而在其合并财务报表中，确认下列事项：

(1) 其在共同控制的资产中的份额，按资产的性质分类；

(2) 发生的负债；

(3) 为了合营而与其他合营者共同发生的负债的份额；

(4) 销售或使用在合营的产品中所占的份额而产生的收益，以及在合营所发生的费用中所占的份额；

(5) 发生的与合营中权益有关费用。

17. 关于在共同控制的资产中的权益，每一合营者应将下列事项记入其会计帐目，并在单独编制的财务报表中，从而在合并财务报表中确认下列事项：

(1) 在共同控制的资产中的份额，按资产性质分类而不是作为一项投资。例如，在共同控制的输油管道中的份额应归类为不动产、厂房和设备；

(2) 发生的任何负债。例如，为其资产份额融资而发生的费用；

(3) 在与其他合营者共同发生的与合营有关的负债中所占的份额；

(4) 销售或使用在合营的产品中所占的份额而产生的收益，以及在合营发生的费用中的所占的份额；

(5) 发生的与合营中权益有关费用。例如，与为合营者在资产中的权益融资有关费用，以及与出售在产品中的份额有关费用。

由于资产、负债、收入和费用已在合营者单独编制的财务报表中确认，从而也已在合并财务报表中确认，因此，合营者在呈报合并财务报表时，不必对这些项目进行调整或采取其他合并程序。

18. 对共同控制的资产的会计处理反映了合营的实质和经济现实，往往也反映了合营的法律形式。合营本身单独设置的会计记录可能只限于合营者共同发生，并根据他们所约定的份额最终由合营者承担的那些费用。合营可能不编制财务报表，但可以编制管理报表，以便评价合营的经营业绩。

共同控制的实体

19. 共同控制的实体是一种涉及建立公司、合伙企业或其他实体的合营，在其中每个合营者拥有一份权益。除了合营者之间的合同约定确立了对该实体的经济活动的共同控制之外，该实体的经营方式与其他企业相同。

20. 共同控制的实体控制着合营的资产，发生负债和费用，并赚取收益。它可以用自己的名义签订合同和为合营活动筹集资金。每一合营者有权分享共同控制实体的成果，尽管有些共同控制实体也涉及分享合营的产品。

21. 共同控制实体的一个常见的例子，是两个企业为了合并经营在某一特定行业中的业务，而将有关的资产和负债转入共同控制的实体中。另一例子是企业在国外与该国政府或其他机构相联合，建立一个由该企业和该国政府或机构共同控制的独立实体，并开始经营业务。

22. 很多共同控制的实体在实质上与被称为共同控制的经营和共同控制的资产的那些合营相似。例如，合营者可能出于税务或其他原因，将一项共同控制的资产，如输油管道，转入共同控制的实体。与此类似，合营者也可能把将要共同经营的资产提供给共同控制的实体。有些共同控制的经营还涉及建立共同控制的实体来处理特定方面的业务，例如，产品的设计、推销、发售和售后服务。

23. 共同控制的实体和其他企业一样，根据国家有关的规定和国际会计准则，保持自己的会计记录，编制和呈报财务报表。

24. 每一合营者通常向共同控制的实体提供现金或其他资产。这些资产应记入合营者的会计帐目，并在合营者单独编制的财务报表中确认为一项对共同控制的实体的投资。

合营者的合并财务报表基准处理方法 比例合并注

25. 在合并财务报表中，合营者应采用比例合并法的两种报告形式之一来报告其在共同控制的实体中的权益。

26. 在合并财务报表中报告在共同控制的实体中的权益，至关重要的是合营者应反映合同约定的实质和经济现实，而不是合营的特定结构或形式。在共同控制实体中，合营者通过其在合营的资产和负债中的份额来控制其在未来经济利益中的份额。如果合营者采用了第 28 段所述的比例合并法的两种报告方式之一来报告其在共同控制实体的资产、负债、收入和费用中的权益，合同约定的实质和经济现实就在合营者的合并财务报表中得到反映。

27. 采用比例合并法，意味着合营者的合并资产负债表包括了其所占共同控制的资产的份额以及其所占共同负责的负债的份额。合营者的合并损益表则包括了其所占共同控制的实体的收入和费用中的份额。适用于比例合并法的许多程序与对附属公司投资的合并程序相似，国际会计准则第 27 号“合并财务报表和对附属公司投资的会计”对此作了规定。

28. 比例合并法可以采用不同的报告形式。合营者可以将所占共同控制的实体的各项资产、负债、收益和费用的份额与在其合并财务报表中的类似项目逐项合并。例如，合营者可以将其所占共同控制的实体的存货的份额和合并集团的存货合并，将其所占共同控制的实体的不动产、厂房和设备的份额和合并集团的相同项目合并。另一种方法是合营者可以在合并财务报表中单列项目反映其所占共同控制的实体的资产、负债、收益和费用的份额。例如，合营者可以将其所占共同控制的实体的流动资产的份额作为合并集团流动资产的一部分单独反映，将其所占共同控制的实体的不动产、厂房和设备的份额作为合并集团的不动产、厂房和设备的一部分单独反映。两种报告方式的结果都是报告相同金额的净收益以及各大类资产、负债、收益和费用。两种方式本号准则都可以接受。

29. 不论采用何种方式进行比例合并，都不直通过其他负债或资产的扣减来抵销资产或负债，或者通过其他费用或收益的扣减来抵销收益或费用，除非存在抵销的合法权利，并且抵销反映了资产变现或负债结算的预计情况。

30. 合营者应自停止共同控制某一共同控制的实体之日起停止采用比例合并法。

31. 合营者应自停止分享对共同控制的实体的控制之日起停止采用比例合并法。发生这种情况的例子有，合营者出售其权益，或共同控制的实体受到外部限制而不再能够达到其目标。

允许的备选处理方法 权益法

32. 在合并财务报表中，合营者应采用权益法报告其在共同控制的实体中的权益。

33. 有些合营者采用国际会计准则第 28 号“对联营企业投资的会计”中所阐述的权益法，报告其在共同控制的实体中的权益。那些认为不宜将控制项目和共同控制项目予以合并的人士支持采用权益法，那些认为合营者对共同控制的实体具有重大影响但不是共同控制的人士也支持采用权益法。本号准则不推荐采用权益法。因为比例合并法更好地反映了合营者在共同控制的实体中的权益的实质和经济现实，即对合营者所占未来经济利益的份额的控制。但是，在报告共同控制的实体中的权益时，本号准则允许将权益法作为一种允许备选的处理方法加以采用。

34. 合营者应自其停止对共同控制的实体分享共同控制或不再具有重大影响之日起中止采用权益法。

基准和允许的备选处理方法的例外

35. 合营者应根据国际会计准则第 25 号“投资会计”将下列权益视作投资进行会计处理：

(1) 8 是为了在近期内出售而取得和持有的在共同控制的实体中的权益；

(2) 长期处于严格限制的条件 T 经营，并且向合营者转移资金的能力受到严重削弱的共同控制的实体中的权益。

36. 如果只是为了在近期内出售而取得和持有在某一共同控制的实体中的权益，不论是比例合并法还是权益法都不宜采用。如果共同控制的实体长期在严格的限制条件下经营，向合营者转移资金的能力受到严重削弱，也不宜采用这些方法。

37. 自共同控制的实体成为合营者的附属公司之日起，合营者应根据国际会计准则第 27 号“合并财务报表和对附属公司投资的会计”来核算其权益。

合营者单独编制的财务报表

38. 投资者在合营中的权益如果没有共同控制，应根据国际会计准则第 25 号“投资会计”予以报告。如投资者对合营具有重要影响，应根据国际会计准则第 28 号“对联营企业投资的会计”予以报告。

39. 在很多国家，合营者呈报单独的财务报表以满足法律或其他要求。编制这种单独的财务报表是为了满足多方面的需要，其结果是在不同的国家中采用不同的报告实务。因此，本号准则不表明倾向于某一具体处理方法。

合营者和合营之间的交易

40. 当合营者向合营提供或出售资产时，对产生于该交易的那部分利得或损失的确认应反映交易的实质。如资产为合营所留用，并且合营者已转移了资产所有权的重大风险和报酬，合营者应确认的只是可归属其他合营者的权益的那部分利得。如果提供或出售资产带来了流动资产可变现净值的降低或长期资产帐面金额非暂时性的减少的证据，合营者应确认损失的全部金额。

41. 如果合营者为合营购买资产，在将该资产出售给独立的第三方之前，合营者不应确认其所占产生于该交易的合营利润中的份额。合营者应按确认利润相同的方式，确认其应占产生于这些交易的损失的份额。但是，如果损失代表了流动资产可变现净值的降低或长期资产帐面金额的非暂时性的减少，就应立即予以确认。

在投资者财务报表中对合营中权益的报告

42. 投资者在没有共同控制的合营中的权益，应根据国际会计准则第 28 号“对联营企业投资的会计”予以报告。

合营的经营者

43. 合营的经营者或管理者应根据国际会计准则第 18 号“收入”来核算取得的管理费。

44. 合营者中的一位或若干位可以作为合营的经营者或管理者。鉴于这种职责，通常应

向经营者支付管理费。该管理费应由合营作为费用予以核算。

揭 示

45. 根据国际会计准则第 10 号“或有事项和资产负债表日以后发生的事项”，合营者应与其他或有事项的金额分开揭示下列或有事项的总额，除非损失发生的可能性很小。

(1) 合营者发生的与其在合营中权益有关的或有事项，以及其在与其他合营者共同发生的或有事项中的份额；

(2) 合营者可能承担责任的在合营本身的或有负债中的份额；

(3) 由于合营者对其他合营者的负债可能承担责任而发生的或有事项。

46. 根据国际会计准则第 5 号“财务报表应揭示的信息”，合营者应与其他承诺事项分开揭示与合营中权益有关的下列承诺事项的总额：

(1) 与合营中权益有关的合营者的资本承诺，以及在与其他合营者共同产生的资本承诺中其所占的份额；

(2) 合营者在合营本身的资本承诺中的份额。

47. 合营者应揭示在重要合营中的权益的清单和说明，以及在共同控制的实体中拥有所有权的比例。采用比例合并法逐项报告形式或采用权益法报告在共同控制的实体中的权益的合营者，应揭示与合营中权益有关的各项流动资产、流动负债、收益和费用的总额。

48. 由于没有附属公司而不提供合并财务报表的合营者，应揭示第 45、46 和第 47 段所要求的资料。

49. 由于没有附属公司而不编制合并财务报表的合营者，应如同提供合并财务报表的那些合营者一样，提供关于在合营中权益的资料。

生 效 日 期

50. 本号国际会计准则，对从 1992 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表生效。

IAS 32: Financial Instruments: Disclosure and Presentation

Recognition and measurement of financial instruments are addressed in a separate IASC standard, IAS 39, Financial Instruments: Recognition and Measurement. IAS 39 requires certain

disclosures about financial instruments in addition to those required by IAS 32.

IAS 32, was approved by the IASC Board in March 1995.

In December 1998, certain paragraphs were amended and a paragraph inserted to reflect the issuance of IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement.

In October 2000, the Standard was amended to eliminate disclosure requirements that become redundant as a result of IAS 39. The changes to IAS 32 become effective when an enterprise applies IAS 39 for the first time.

The following SIC Interpretations relate to IAS 32:

SIC 5: Classification of Financial Instruments - Contingent Settlement Provisions;

SIC 16: Share Capital - Reacquired Own Equity Instruments (Treasury Shares); and

SIC 17: Equity - Costs of an Equity Transaction.

Summary of IAS 32

Presentation

Financial instruments should be classified by issuers into liabilities and equity, which includes splitting compound instruments into these components.

Classification reflects substance, not form.

An obligation to deliver cash or other financial asset is debt.

Mandatorily redeemable preferred stock is debt.

Split accounting is required for compound financial instruments (such as convertible securities).

The cost of a financial liability (interest) is deducted in measuring net profit or loss.

The cost of equity financing (dividends) are a distribution of equity.

Offsetting on the balance sheet is permitted only if the holder of the financial instrument can legally settle on a net basis.

Disclosures

Terms and conditions.

Interest rate risk (repricing and maturity dates, fixed and floating interest rates, maturities).

Credit risk (maximum exposure and significant concentrations).

Fair values of financial instruments.

Financial assets carried at a value in excess of fair value.

国际会计准则第 32 号 金融工具：揭示和呈报

(1995 年 6 月公布)

目 的

风云变幻的国际金融市场，导致了各种金融工具的广泛使用，从诸如债券之类的传统初级工具，到诸如利率掉期之类的各种形式的衍生工具，不一而足。资产负债表表内和表外金融工具对企业财务状况、经营业绩和现金流量具有相当的重要性，本号准则的目的，是为了增进财务报表使用者对这一重要性的了解。

本号准则对表内金融工具的呈报规定了某些要求，并指出了应予以揭示的关于表内（已经确认）和表外（未经确认）金融工具的信息。呈报准则涉及到金融工具在负债和权益之间的分类，有关利息、股利、损失和利得之间的分类，以及金融资产与金融负债应予以相互抵销的情况等。揭示准则涉及到关于影响与金融工具有关的企业未来现金流量的金额、时间和确定性的因素，以及适用于这些工具的会计政策等方面的信息。此外，本号准则还要求揭示这样一些信息，包括企业使用金融工具的性质和范围、它们所服务的业务目的、与它们有关的风险，以及管理当局控制这些风险所使用的政策等。

范 围

1. 本号准则应在呈报和揭示关于各种已经确认和未经确认的金融工具方面的信息时加以应用。但下列项目除外：

(1) 对附属公司的权益，其定义见国际会计准则第 27 号“合并财务报表和对附属公司投资的会计”；

(2) 对联营企业的权益，其定义见国际会计准则第 28 号“对联营企业投资的会计”；

(3) 合营中权益，其定义见国际会计准则第 31 号“对合营中权益的财务报告”；

(4) 雇主和计划中对雇员就业后各种福利包括退休金所承担的义务，见国际会计准则第 19 号“退休金费用”以及国际会计准则第 26 号“退休金计划的会计和报告”；

(5) 在雇员股票认购权和股票购买计划下雇主应承担的义务；

(6) 由保险合同所产生的义务。

2. 虽然本号准则不适用于企业对附属公司的权益，但却适用于母公司的合并财务报表中所包括的所有金融工具，不管这些金融工具是由母公司还是由其附属公司持有或发行的。类似地，本号准则还适用于在合营中持有或发行，并且直接包括在合营者财务报表或通过比例合并包括在合营者财务报表中的金融工具。

3. 保险合同，是指保险人承担在某一特定期间内发生或发现的事件或情况所产生的可认定损失风险的合同，包括死亡（在年金保险的情况下涉及年金保险受益人的生存）、疾病、残废、财产损失、对他人造成伤害和业务中断等。然可，当金融工具采用了保险合同的形式但是却主要涉及到金融风险（见第 43 段）的转移时，例如，由保险或其他企业签发的某些金融再保险合同和担保投资合同等，本号准则的条款还是适用的。具有保险合同义务的企业，在呈报和揭示与这些义务有关的信息时，应考虑应用本号准则的条款是否合适的问题。

4. 具体涉及到某些金融工具的其他国际会计准则，包含了额外的呈报和揭示方面的要求。例如，国际会计准则第 17 号“租赁会计”和国际会计准则第 26 号“退休金计划的会计和报告”，就分别加入了对融资租赁和退休金计划投资方面的特别揭示要求。此外，其他国际会计准则的某些要求，特别是国际会计准则第 5 号“财务报表应揭示的信息”和国际会计准则第 30 号“银行和类似金融机构财务报表应揭示的信息”的一些要求，也适用于金融工具。

定 义

5. 本号准则所使用的下列术语，具有特定的含义：

金融工具，是指能对一家企业产生金融资产同时又能对另一家企业产生金融负债或权益工具的任何合同。

金融资产，是指属于以下各项的任何资产：

- (1) 现金；
- (2) 从另一家企业收取现金或其他金融资产的契约性权利；
- (3) 在潜在有利的条件下与另一家企业交换金融工具的契约性权利；
- (4) 另一家企业的权益工具。

金融负债，是指具有下列契约性义务的任何负债：

- (1) 将现金或其他金融资产交付给另一家企业的契约性义务；或
- (2) 在潜在不利的条件下与另一家企业交换余职工具的契约性义务。

权益工具，是指能够证明企业资产扣除其所有负债后的剩余权益的任何合同。

货币性金融资产和金融负债（也称为货币性金融工具），是指可以收到或条要付出固定金额或可确定金额的货币的金融资产和金融负债。

公允价值，是指熟悉任况和自愿的各方在一项公平交易中，能够将一项资产进行交换或将一项负债进行结算的金额。

市场价值，是指在一个市场上，由于用官全国工具应获得的或者由于购买金田工具应付出的金额。

6. 在本号准则中，“合同”是指两方或两方以上的各方之间所签订的这样一份协议，它具有清楚的但又是签约各方几乎无法避免的经济结果，因为这种协议通常具有法律上的强制性。合同，在这里是指金融工具可以采用各种形式，并且不一定需要采用书面形式。

7. 在第 5 段的定义中，“企业”一词包括个人企业、合伙企业、公司团体和政府代理机构等。

8. 在对金融资产和金融负债的定义部分中，本身已包含了金融资产和金融工具的词语，但这些定义并不是循环的。当存在着交换金融工具的契约性权利或义务时，用以交换的工具就会产生金融资产、金融负债和权益工具，可以建立一连串的契约性权利或义务，但它最终将导致现金的收取或支付，或者是权益工具的购买或发行。

9. 金融工具既包括初级工具，例如，应收帐款、应付帐款和权益证券等，也包括衍生工具，例如，金融期权、期货、远期合约、利率掉期和货币掉期等。衍生金融工具，无论已经确认或未经确认，只 要满足金融工具的定义，就应按本号准则处理。

10. 衍生金融工具产生了某些权利和义务，这些权利和义务具有在签约各方之间将所依据的初级金融工具所固有的一个或一个以上的金融风险，转移到衍生金融工具上面的效果。在合同开始时，衍生金融工具不会导致所依据的初级金融工具的转移。即使在合同到期时，这种转移也本一定发生。

11. 诸如存货、不动产、厂房和设备之类的实物资产以及诸如专利权和商标权之类的无形资产，不是金融资产。对这类实物资产和无形资产的控制，可以创造产生现金流入或增加其他资产的机会，但不会产生收取现金或其他金融资产当前的权利。

12. 诸如预付费用之类的资产，因为其未来的经济利益是收取货物或劳务，而不是收取现金或其他金融资产，因此，它们不是金融资产。类似地，诸如递延收入和大多数担保债务之类的项目也不是金融负债，因为与它们有关的可能的经济利益的流出是交付货物和劳务，而不是交付现金或其他金融资产。

13. 不具有契约性规定的负债或资产，例如，作为法定要求的结果而由政府征收的所得税等，既不是金融负债，也不是金融资产。所得税会计在国际会计准则第 12 号“所得税会计”中涉及。

14. 不涉及金融资产转移的契约性权利和义务，不属于金融工具的定义范围。例如，由商品期货合同产生的某些契约性权利（义务），只能通过收取（交付）非金融资产得以了结。类似地，由租用某项实物资产的经营租赁所产生的契约性权利（义务），也只能通过收取（交付）劳务得以了结。在以上两种情况中，一方收取非金融资产或劳务的契约性权利以及另一方相应的义务，并不会为任何一方产生收取、交付或交换金融资产的当前的权利或义务。

15. 实施契约性权利的能力或满足契约性义务的要求，可能是绝对的；在未来事件发生时，它可能是偶然的。例如，金融担保是放款人从担保人那里取得的收取现金的契约性权利，如果借款人无力偿还，担保人相应的契约性义务是付款给放款人。由于过去的交易或事件（假定是担保），产生了契约性权利和义务，即使放款人实施其权利的能力和担保人执行其义务的需要，对借款人将来无力偿还的情况来说都是偶然的。或有的权利和义务满足金融资产和金融负债的定义，虽然许多这样的资产和负债并不符合财务报表中的确认标准。

16. 企业发行或交付自己的权益工具（如股票选择权或认股证等）的义务，本身也是一种权益工具，并不是金融负债，因为企业没有义务交付现金或其他金融资产。类似地，企业购买向另一方赎回其自己的权益工具的权利所花费的费用，应作为其权益的减项，而不是作为一项金融资产。

17. 由于合并一家附属公司而使企业的资产负债表可能产生的少数股东权益，不是企业的金融负债或权益工具。在合并财务报表中，企业应根据国际会计准则第 27 号“合并财务报表和对附属公司投资的会计”来反映其他股东在其附属公司中的权益和收益。因此，在附属公司被归类为权益工具的金融工具，当被母公司所持有，或被母公司在其合并资产负债表中单独作为少数股东权益而与其本身的股东权益分别列示时，这种金融工具在合并中会被剔除。而在附属公司被归类为金融负债的金融工具，在母公司合并资产负债表中仍然被列示为负债，除非作为集团内部往来余额在合并中剔除。母公司在合并中的会计处理，并不影响附属公司在其财务报表中的呈报方法。

呈报

负债和权益

18. 金融工具的发行人应根据在初始确认时的契约性安排的实质以及金融负债和权益工具的定义，将金融工具或其组成部分划分为负债或权益。

19. 金融工具的实质，而不是其法律形式，决定着它在发行人资产负债表中的分类。实质和法律形式通常是一致的，但并不总是一致。例如，一些金融工具采取了权益的法律形式但实质上却是负债。金融工具第一次被确认时，根据对其实质所作的评估，对金融工具作出分类。这种分类需要持续到每一个随后的报告日，直至金融工具从企业资产负债表中剔除为止。

20. 将金融负债从权益工具中区分出来的关键是，发行金融工具的一方（发行人）存在着这样的契约性义务，发行人需要在对已潜在不利的条件下将现金或其他金融资产交付给另外一方（持有人），或者是与持有人交换其他金融资产。当存在着上述契约性义务时，所发行的金融工具就满足了金融负债的定义，不管这种契约性义务的结算方式如何。对发行人履行义务的能力的限制，例如，缺乏外币渠道或需要经过有关当局批准后才能付款等，并不否定在此工具下发行人的义务或持有人的权利。

21. 当金融工具不产生上述契约性义务，即发行金融工具的一方不需要交付现金或其他金融资产，或者不需要在对已潜在不利的条件下交换其他金融工具时，这种金融工具就是权益工具。虽然权益工具的持有人有权收取按比例分配的股利或权益的其他分配金额，但是发行人却并不具有作出这类分配的契约性义务。

22. 当优先股规定了要求发行人在固定或可确定的未来日期，按照固定或可确定的金额强制赎回的条件时，或者当优先股给予持有人要求发行人在某一个特定或以后的日期，按照固定或可确定的金额赎回其股份的权利时，这种优先股就满足了金融负债的定义，并且应该归类为金融负债。没有明确建立这种契约性义务的优先股，可能会通过其条款和条件间接地建立这种契约性义务。例如，没有强制要求赎回或者是由持有人有权选择赎回的优先股，可能具有合同规定的加速股利，这样，在可预见的将来这种股利率预计将会很高，因此，从经济上来说发行人将不得不赎回此工具。在这种情况下，将它归类为金融负债是恰当的，因为发行人几乎无权避免赎回这种工具。类似地，如果标明是一种股票的某种金融工具给予了持有人，在很可能发行的未来事项发生时可以要求赎回的选择权，那么，将这种股票在初始确认时归类为金融负债，可以反映这种工具的实质。

发行人对混合工具的分类

23. 既包含负债要素又包含权益要素的金融工具的发行人，应根据第 18 段的要求将工具的组成部分作出单独划分。

24. 本号准则要求在发行人的资产负债表中分别反映由某个金融工具产生的负债要素和权益要素。由单个金融工具而不是由两个或两个以上的工具所同时产生的负债和权益，这更是一件形式掩盖实质的事情。将单个工具中所包含的负债和权益的组成部分按照它们的性质分别呈报，可以更加如实地反映发行人的财务状况。

25. 为了资产负债表呈报的目的，发行人应分别确认这样一种金融工具的组成部分，它为发行人产生了初级金融负债，又给予这种工具的持有人将其转换为发行人的权益工具的选择权。可以由持有人转换为发行人的普通股之类的工具，就是这种工具的例子。对发行人来说，这种工具由两部分组成：金融负债（具有交付现金或其他金融资产的契约性安排）和权益工具（在特定时期内具有保证持有人将其转换为发行人普通股的权利）。发行这种工具，实际上与同时发行具有提前结算条款的债务工具和可以购买普通股的认股证，或者与发行附带认股证的债务工具，它们的经济效果是相同的。因此，在任何情况下，发行人都应该在其资产负债表中分别反映负债和权益要素。

26. 将可转换工具的负债和权益的组成部分作出划分，不会因为行使转换权利的可能性发生变动而需要修订，即使行使转换权利对某些持有人来说经济上是有利的。持有人并不总是按可能的预想方式行使权利，因为各持有人之间由于转换所产生的税务结果是不相同的，而且，转换的可能性是不时变化的。只有当这种工具通过转换，工具到期或者发生了其他交易时，发行人需在将来付款的义务才能得到解除。

27. 金融工具可能包括既不属于发行人金融负债又不属于发行人权益工具的组成部分。例如，某种工具可能既给予持有人在结算时收取诸如商品之类的非金融工具的权利，又给予持有人将这种权利交换发行人股份的选择权。发行人应从混合工具的负债组成部分中划出权益工具（交换选择权）进行单独确认和呈报，不论这些负债是金融负债还是非金融负债。

28. 本号准则并不涉及金融资产、金融负债和权益工具的计量问题，因此，也就不规定分配包含在单个金融工具中的负债和权益要素的账面金额的具体方法。可采用的方法大致有：

（1）将较易于计量的组成部分所单独确定的有关金额从整个工具中扣除后，再将剩余的金
额分配给比较不易于计量的组成部分（通常是权益工具）；和

（2）分别计量负债和权益的组成部分，在必要的范围内以匡算比例的基础调整上述金额，使得各组成部分的总额相等于整个工具的金
额。

在初始确认时，分配给负债和权益组成部分的帐面金额，总是等于该工具的帐面金额。在单独确认和反映该工具的各个组成部分时，不会产生利得或损失。

29. 根据第 28 段描述的第一种方法，可转换成普通股的债券的发行人，可以按照不含有有关权益组成部分的负债的现行市场利率，将一系列需要在将来支付的利息和本金金额加以贴现，以此首先确定金融负债的帐面金额。而将该工具转换成普通股的选择权所代表的权益工具的帐面金额，可通过从整个混合工具的金额中扣除金融负债的帐面金额来确定。根据第二种方法，发行人需要直接确定选择权的价值，其办法或是参考类似选择权（如存在的话）的公允价值，或是使用期权定价模式。为各组成部分确定的价值，然后需要在必要的范围内按匡算比例的基础作出调整，以保证分配到各组成部分的帐面金额的合计数等于可以从可转换债券中收取的金额。

利息、股利、损失和利得

30. 与归类为金融负债的金融工具或金融工具的组成部分有关的利息、股利、损失和利得，应在损益表中作为费用或收益予以报告。分配给归类为权益工具的金融工具的持有人的金额，发行人应直接扣减权益。

31. 金融工具在资产负债表中的分类，决定了与该工具有关的利息、股利、损失和利得，是否划分为费用或收益，以及是否在损益表中予以报告。因此，对被划归为负债的股票支付股利，就如同为债券支付利息一样列为费用并在收益表中予以报告。类似地，与划归为负债的工具偿还资金或重筹资金有关的利得和损失应在收益表中报告，而与划归为发行人权益工具偿还资金或重筹资金有关的利得和损失应作为权益的变动予以报告。

32. 被划作为费用的股利，在损益表中既可以与其他负债的利息一起反映，也可以作为一个单独项目予以反映。应根据国际会计准则第 5 号“财务报表应揭示的信息”和国际会计准则第 30 号“银行与类似金融机构财务报表应揭示的信息”的要求，对利息和股利进行揭示。在某些情况下，由于利息和股利在诸如税务减免之类的事项方面存在着重大的差别，因此，需要将它们在收益表中分开揭示。应根据国际会计准则第 12 号“所得税会计”要求，揭示税务影响的金额。

金融资产和金融负债的抵销

33. 企业在下列情况下应将金融资产和金融负债相互抵销并在资产负债表中报告净额：

（1）具有抵销已确认金额的法律强制权；并且

（2）打算以净额为基础进行结算，或打算同时变现资产和结算负债。

34. 本号准则要求以净额为基础呈报金融资产和金融负债，其前提是净额能够反映两项或两项以上单独的金融工具结算后预计将来可为企业带来现金流量。当企业有权收取或支付一项单独的净额并打算这样做时，实际上它只有一项单独的金融资产或金融负债。在其他情况下，金融资产和金融负债应彼此分别反映，使之符合它们作为企业资源和义务的性质。

35. 将已确认的金融资产和金融负债相互抵销并反映抵销后净额，这并不等于停止确认金融资产或金融负债。抵销不会导致利得或损失的确认，而停止确认金融工具不仅会导致先前已确认的项目从资产负债表中剔除，而且还会导致利得或损失的确认。

36. 抵销权是债务人按照合同或其他文件将所欠债权人的全部或部分金额进行结算或者消除的法定权利。其方式是将债权人欠其的金额用来抵销其欠债权人的金额。在少数情况下，如果是由三方签订了一份清楚规定债务人抵销权的协议，债务人可能具有将第三方欠其的金额用来抵销其欠债权人的金额的法定权利。由于抵销权是一种法定权利，因此，支持该权利的条件可能会根据每一个法律司法权的不同而有所不同，必须详细了解哪些法律适用于各方之间的关系。

37. 由于存在着将金融资产与金融负债相互抵销的强制性权利，从而影响了与金融资产和金融负债有关的权利和义务，并且可能会严重地影响企业对信用风险和流动风险的披露。但是，权利的存在本身并不足以构成抵销的基础。在没有打算同时行使权利和进行结算时，企业未来现金流量的金额和时间都不会受到影响。当企业打算同时行使权利和进行结算时，以净额为基础来呈报资产和负债，能够更恰当地反映企业预期未来现金流量的金额和时间以及这些现金流量被暴露的风险。在不具备法定权利的情况下，由一方或双方打算以净额为基础进行结算，这并不足以证明抵销是正当的，因为与个别金融资产和金融负债有关的权利和义务仍然没有改变。

38. 企业结算特定资产和负债的计划可能会受到其正常经营业务、金融市场的要求和其他情况的影响，从而限制了按净额结算或同时结算的能力。当企业具有抵销权但不打算按净额结算或者同时变现资产和结算负债时，应根据本号准则第 66 段的要求将这种权利对企业信用风险的影响予以揭示。

39. 同时结算两种金融工具的情况也许会发生，例如通过有组织的金融市场的结算行的操作或者通过面对面的交易来结算。在这些情况下，现金流量实际上等同于一个单一的净额，

并且信用风险或流动风险也没有暴露。在另外情况下，企业可能通过分别收取和支付款项来结算两种工具，从而使该资产金额的信用风险或该负债金额的流动风险予以暴露。这类风险的暴露尽管比较短暂，但却可能是很重要的，因此，只有当交易是在同一时间发生时，才能考虑同时变现金融资产和结算金融负债。

40. 第 33 段所说的条件一般不能得到满足，在以下情况下抵销通常是不恰当的：

（1）当使用几种不同的金融工具用来超越一种单一的金融工具的特征时（例如，“合成工具”）；

（2）当由金融工具所产生的金融资产和金融负债具有相同的基本风险（例如，在远期合同或其他衍生工具组合中的资产和负债），并且涉及到不同的对应方时；

（3）当金融资产或其他资产被用来作为无追索权金融负债由担保品时；

（4）当金融资产被债务人为了解除债务用于信托并且这些资产尚未被债权人接受用来结算债务时（例如，偿债基金的安排等）；或

（5）当产生损失的事项所发生的义务，可以根据保险单中的索赔从第三方得到补偿时。

41. 一个与同一对应方进行一系列金融工具交易的企业，可能会与该对方签订一份“总抵销协议”。这种协议规定，当任何一份合同发生违约或中止时，就需要对协议所包括的所有金融工具用一个单一的净额进行结算。这种协议常常被金融机构加以使用，作为对破产事项以及导致对方不能履行义务的其他事项所造成的损失提供保护。总抵销协议通常会产生抵销权，只有在具体的违约事项发生以后，或者是在出现了正常经营过程中预计不会出现的其他情况下，该抵销权才具有强制性，并且会影响单个金融资产和金融负债的变现和结算。除非能够同时满足第 33 段中的两条标准，否则，总抵销协议不能提供抵销的基础。当满足总抵销协议条件的金融资产和金融负债被抵销时，应根据第 66 段的要求，揭示该协议对企业信用风险暴露的影响。

揭 示

42. 本号准则所要求揭示的目的是，提供能够增进理解资产负债表表内和表外金融工具对企业财务状况、经营业绩和现金流量的重要性，并且有助于评价与这些金融工具有关的未来现金流量的金额、时间和确定性的资料。除了提供关于特定金融工具的余额和交易方面的具体资料以外，还鼓励企业讨论使用金融工具的范围、相关的风险以及所服务的经营目的等。对管理当局为控制与金融工具有关的风险所采取的政策进行讨论，包括诸如风险暴露的套期保

值、避免不适当的风险聚集以及为降低信用风险所作的抵押品担保要求之类事项的政策，将提供一份独立于在某一特定时间发行在外的该特定工具的有价值的额外透支。有些企业是在其财务报表的附加评论部分提供这类资料，而不是将其作为财务报表的一部分。

43. 金融工具的交易，将导致一家企业承担或转移给另一家企业承担以下所述的一种或多种金融风险。所要求的揭示是要提供有助于财务报表使用者，评价与已经确认和未经确认的金融工具有关的风险范围的资料。

（1）价格风险。有三种价格风险：货币风险、利率风险和市场风险。

①货币风险是指金融工具的价值因外汇汇率的变化而波动的风险；

②利率风险是指金融工具的价值因市场利率的变化而波动的风险；

③市场风险是指金融工具的价值因市场价格的变动而波动的风险。

不论这种变动是由针对个别证券或其发行人的因素引起的，还是由影响市场中交易的所有证券的因素引起的。

“价格风险”一词不仅体现了潜在损失，还体现了潜在利得。

（2）信用风险。信用风险是指由于金融工具的一方不能履行义务而导致另一方发生财务损失的风险。

（3）流动风险。亦称为融资风险，是指企业在融资中遇到困难，以至不能履行与金融工具有关的承诺的风险。流动风险还可能因为不能立即接接近公允价值的价格出售金融资产而产生。

（4）现金流量风险。现金流量风险是指与货币性金融工具有关的未来现金流量在金额上发生波动的风险。例如，在浮动利率债务工具的情况下，这种波动会导致金融工具的实际利率的变化，但通常不会导致其公允价值发生相应变化。

44. 本号准则既不规定所要求揭示的信息的格式，也不规定其在财务报表中的位置。就已经确认的金融工具而言，只要所需要的信息已经在资产负债表的表上加以呈报，它就没有必要再在财务报表的附注中进行重复。然而对于未经确认的金融工具而言，在附注或附表中提供其信息则是揭示的主要方式。这种揭示可以根据工具的性质和其对企业的相对重要性，将文字表述与定量数字结合起来。

45. 决定特定金融工具揭示的详细程度，是一件需要考虑这些工具的相对重要性而作出判断的事情。有必要在对财务报表的使用者没有帮助的过分详细的超重财务报表与过于综合从而藏匿了重要信息这两者之间作出平衡。例如，当企业是拥有大量具有类似特征的金融工具的一方，并且其中没有一项单独的合同特别重要，按特定类别的工具提供概括的信息是恰

当的。另一方面，当某项工具代表了企业资本结构中的一个重要因素，那么，提供关于此单项工具的具体信息可能就是重要的了。

46. 企业管理当局应按照所要揭示的信息的性质将金融工具进行分类。分类时需要考虑这些事项，如工具的特征、它们是否获得确认或未经确认，如已确认其采用的计量基础如何等等。一般来说，应根据区分以成本计价的项目和以公允价值计价的项目的基础进行分类。当附注或附表揭示的金额与已确认的资产和负债相关时，应提供足够的信息，以便与资产负债表中的有关项目相对照。如果企业是本号准则没有涉及的金融工具的一方，诸如退休金计划或保险合同下的义务，当这些工具构成了一类或几类金融资产或金融负债时，它们应与本号准则所涉及的那些金融资产和金融负债分开揭示。

条款、条件和会计政策

47. 对于每一类全因资产、全出负债和权益工具，无论已经确认或未经确认，企业均应揭示下列资料：

(1) 关于金融工具的使用范围和性质方面的资料，包括可能会影响未来现金流量金额、时间和确定性的主要条款和条件；和

(2) 所采用的会计政策和方法，包括所使用的确认标准和计量基础。

48. 金融工具的合同条款和条件是影响该工具所涉及各方的未来现金收付的金额、时间和确定性的重要因素。如果已经确认和未经确认的工具（无论是从单项考虑还是从分类考虑）对于企业当前的财务状况或其将来的经营成果是重要的，就需要揭示它们的条款和条件。如果从单项考虑没有一个单独的工具，对于特定企业的未来现金流量是重要的，就应根据对类似工具恰当的分类来描述这些工具的基本特征。

49. 当企业持有或发行了金融工具，无论是单项或是一类，就产生了第 43 段所述的潜在重大的风险暴露，可能需要揭示的条款和条件包括：

(1) 本金金额、设定金额、面额或其他类似的金额，对某些衍生工具（诸如利率掉期等）来说，上述金额可能是未来付款所依据的金额（称为名义金额）；

(2) 到期、截止或行使日期；

(3) 工具的任何一方具有的提前结算的选择权，包括该选择权可能被行使的期间或日期，以及行使价格或价格范围；

(4) 工具的任何一方具有的将该工具转换为，或者交换为其他金融工具或某些其他的资

产或负债的选择权，包括该选择权可能被行使的期间或日期，以及转换或交换比例；

(5) 对工具的本金金额预计未来现金的收入或付出的金额和时间，包括分期偿还和任何偿债基金或类似的要求；

(6) 关于利息、股利或其他对本金的期间报酬所设定的比例或金额，以及支付的时间；

(7) 在金融资产的情况下所持有的抵押品，或在金融负债情况下所具有的担保品；

(8) 在与某项工具有关的现金流量不是以企业的报告货币为计价货币的情况下，指出收入或支出所需要的货币；

(9) 在一项工具准备用于交换的情况下，揭示在交换中将获得的工具的关于上述第(1) — (8)项的资料；

(10) 如果被违反将会严重地改变任何其他工具的任何条件或附属条约（例如，在一份债券条约中规定的最大负债与权益比例如果被违反，债券的全部本金金额即作为到期并且需要立即支付）。

50. 如果在资产负债表中对某项金融工具的呈报不同于该工具的法律形式，企业需要在财务报表的附注中说明该工具的性质。

51. 如果能够阐明可能影响企业未来现金流量的金额、时间和确定性的各单项工具之间的任何关系，将会增强关于金融工具的使用范围和性质的信息的有用性。例如，当企业持有某种股票投资又为此买入了认估期权，就可能存在着套期保值的关系，揭示这种关系则是重要的。类似地，揭示“合成工具”中各组成部分之间的关系也是重要的，诸如按浮动利率借入但又签订了浮动对固定利率掉期合同的借款所产生的固定利率负债等。在每一种情况下，企业都应根据各项金融资产和金融负债的性质，将它们单独或归类反映在资产负债表中。由于资产和负债之间存在的关系，使得风险暴露的程度有所改变，财务报表的使用者可以从第49段所述的那类信息中了解这一情况，但在某些情况下还需要作出进一步的揭示。

52. 由于对金融工具存在着备选的会计处理方法（诸如国际会计准则第25号“投资会计”所允许的那些方法），从而使企业揭示其会计政策变得格外重要。根据国际会计准则第1号“会计政策的揭示”的要求，企业应清晰和简明地揭示所有重要的会计政策，包括所采用的基本原则以及将这些原则应用于企业经营过程中产生的重大交易和情况的方法。在金融工具的情况下，这类揭示包括：

(1) 决定何时在资产负债表中确认金融资产或金融负债，以及何时停止使用对它确认所采用的标准；

(2) 在初始确认和后续确认时应用于金融资产和金融负债的计量标准；

(3) 对金融资产和金融负债所产生的收益和费用加以确认和计量的基础。

53. 可能有必要揭示相关会计政策的各类交易包括：

(1) 当对转移方的金融资产具有持续利益时，将该金融资产转移，例如，金融资产的证券化、重购协议和反向重购协议；

(2) 当负债到期时为了偿还负债，在转移时不解除转移方债务的情况下将金融资产转移给信托基金，诸如实际解除（债务）信托基金等；

(3) 作为用来合成购买或发行单项工具的效果而设计的一系列交易的一部分而分开购买或发行金融工具；

(4) 作为对风险暴露的套期保值而购买或发行金融工具；

(5) 购买或发行在发行日期设定利率与现行市场利率不同的货币性金融工具。

54. 为了提供适当的信息，以便使财务报表的使用者了解金融资产和金融负债计量的基础，会计政策的揭示不仅需要指出成本、公允价值或一些其他的计量基础是否已经应用于特定类别的资产或负债，而且还需要指出应用这些基础的方法。例如，对于以成本为基础计量的金融工具，企业可能需要揭示它对以下项目是如何进行核算的：

(1) 购买或发行成本；

(2) 货币性金融资产的溢价和折价；

(3) 与诸如以商品价格作为指数的债券之类的货币性金融工具有关的，可以确定未来现金流量的预计金额的变动；

(4) 对应从货币性金融资产中及时收款产生重大不确定性影响的情况的变化；

(5) 金融资产的公允价值降低至它们的帐面金额以下；

(6) 重组的金融负债。

对于以公允价值计量的金融资产和金融负债，企业应指出其帐面金额是按照公布的市场价格、独立评估和现金流量贴现分析，还是按照其他的适当方法加以确定的，并且需要揭示运用这些方法所作的任何重要假定。

55. 企业应揭示在损益表中报告与金融资产和金融负债有关的，已实现和未实现的利得和损失、利息、其他收益和费用项目的基础。这类揭示应包括关于对用于套期保值的金融工具产生的收益和费用进行确认所采用的基础的资料。当企业以净额为基础来反映收益和费用项目时，即使在资产负债表中相应的金融资产和金融负债尚未抵销，如果其影响是重大的，应揭示这样反映的原因。

利率风险

56. 对于每一类金融资产和金融负债，无论已经确认或未经确认，企业均应提示关于其利率风险暴露方面的信息，包括：

- (1) 合同规定的重新定价日期或到期日期，两者中较早的一个；和
- (2) 实际利率（如果适用的话）。

57. 企业应揭示现行利率水平在将来发生变化而影响的风险方面的信息。市场利率的变化，对于由合同确定的与某些金融资产和金融负债有关的现金流量（现金流量风险），以及对于其他一些金融资产和金融负债的公允价值（价格风险）具有直接的影响。

58. 到期日期或者发生较早的重新定价日期方面的信息，可以表明利率被固定的时间的长短，而关于实际利率的信息可以表明利率被固定的水平。上述信息的揭示，为财务报表的使用者提供了评价企业所暴露的利率价格风险，从而评价企业潜在的利得或损失的基础。对于在到期前按照市场利率重新定价的工具来说，揭示到下一次重新定价为止的期间，比揭示到到期时为止的期间更为重要。

59. 为了补充关于合同所规定的重新定价日期和到期日期方面的信息，当预计的重新定价日期和到期日期与合同规定的日期发生重大差别时，企业应选择揭示关于这些日期的信息。例如，当企业能够以合理的可靠性对将在到期前偿还的固定利率的抵押贷款金额作出预测，并且能够使用这一数据作为管理利率风险暴露的基础时，这类信息可能尤其具有相关性。附加的信息包括对管理当局预测未来事项所依据的事实的揭示，并且需说明关于重新定价日期和到期日期的假定，以及这些假定与合同规定的日期是如何的不同等。

60. 企业应指出其金融资产和金融负债中的哪一项：

- (1) 暴露了利率价格风险，例如具有固定利率的货币性金融资产和金融负债等；
- (2) 暴露了利率现金流量风险，例如随市场利率变化的浮动利率的货币性金融资产和金融负债等；
- (3) 不会暴露利率风险，例如对权益性证券的某些投资。

61. 货币性金融工具的实际利率（实际收益率），是指当用于现值计算时能产生该工具帐面金额的那一利率。现值计算应将该利率应用于从报告日期开始一直到下一个重新定价（到期）日期为止的一系列未来现金收入或支出的金额，以及应用于在那一日期的帐面金额（本金金额入对于以摊余成本计价的固定利率的金融工具来说，此利率是历史比例；对于浮动利率的工具或以公允价值计价的工具来说，此利率是现行市场利率。实际利率有时也被称为至

到期日期或到下一次重新定价日期的收益率水平，并且应是该工具在这一期间的内部收益率。

62. 第 56 (2) 段的要求，适用于涉及到本来付款的债券、票据和类似的货币性金融工具，而这种未来付款会对持有人和发行人产生反映货币时间价值的报酬和成本。但是，此要求并不适用于诸如不产生可确定实际利率的非货币性和衍生工具之类的金融工具。例如，当诸如利率衍生之类的工具（包括掉期、远期利率协议和期权等）随着市场利率的变化而暴露出价格和现金流量风险时，对实际利率的揭示是无关紧要的。然而，在提供实际利率的信息时，企业应揭示对诸如利率掉期之类的套期保值或“转换”交易的利率风险暴露的影响。

63. 当金融资产由于诸如证券化之类的交易的原因从资产负债表中被剔除时，企业可能还保留着与它们有关的利率风险暴露。类似地，不在资产负债表中确认金融资产或金融负债的交易也可能导致利率风险暴露，例如，按固定利率借出资金的承诺等。在这种情况下，企业应揭示有助于财务报表使用者理解其风险暴露的性质和范围的信息。在证券化或类似转移金融资产的情况下，这种信息通常包括转移的资产的性质、它们的设定本金、利率和到期的期限，以及产生剩余的利率风险暴露的交易的条款。在承诺借出资金的情况下，所作的揭示通常包括需要借出资金的设定本金。利率和到期期限，以及导致风险暴露产生的交易的重要条款。

64. 企业经营业务的性质及其金融工具活动的范围，决定了利率风险方面的信息是以文字的形式呈报，还是用表格方式呈报，或者是将这两种方法结合使用。当一家企业具有许多存在着利率价格风险或现金流量风险的金融工具时，它应采用如下的一种或一种以上的方法呈报信息：

(1) 可以将暴露利率价格风险的金融工具的帐面金额以表格的形式呈报，在呈报时，应由合同规定在以下期限内到期或重新定价的那些金融工具作出分类：

- ①在资产负债表日以后的一年内；
- ②从资产负债表日开始的一年以上但不到五年的期限内；
- ③从资产负债表日开始的五年以上的期限内。

(2) 当企业的业绩受到利率价格风险暴露的水平或该风险暴露的变化的严重影响时，需要揭示更详细的信息。例如，诸如银行之类的企业可能需要分类单独揭示由合同规定在以下期限内到期或重新定价的金融工具的帐面金额：

- ①在资产负债表日以后的一个月內；
- ②在资产负债表日以后的一个月到三个月的期限内；
- ③在资产负债表日以后的三个月到十二个月的期限内。

(3) 类似地，企业可以通过表格指出其利率现金流量的风险暴露，该表格应指出在未来不同的时期内到期的，各类浮动利率的金融资产和金融负债的帐面总金额。

(4) 可以为个别金融工具揭示利率方面的信息，或者为一类金融工具呈报加权平均利率或利率的范围。企业应将以不同货币计价的工具或实际上具有不同信用风险的工具分成单独的类别。

65. 在某些情况下，企业可能可以通过指出市场利率现行水平的假定性变化对金融工具的公允价值、未来收益和现金流量的影响，来提供关于利率风险暴露方面的有用信息。这类利率敏感性的信息，以在资产负债表日假定市场利率发生1%的变动作为依据。利率变动的影响包括与浮动利率金融工具有关的利息收入和利息费用的变化，以及由于固定利率的工具的公允价值的变化所产生的利得或损失等。予以报告的利率敏感性可能仅限于利率的变动对在资产负债表日手头的生息金融工具的直接影响，因为利率的变动对金融市场或个别企业的间接影响通常不能进行可靠的预测。当揭示关于利率敏感性的信息时，企业应指出编制该信息的基础，包括任何重要的假定。

信用风险

66. 对于每一类金融资产，无论已经确认或未经确认，企业均应揭示关于其信用风险暴露方面的信息，包括：

(1) 最能代表在资产负债表日其最大信用风险暴露的金额（不考虑在其他方不能履行金融工具的义务的情况下任何抵押品的公允价值）；和

(2) 重要的信用风险的采集。

67. 企业应提供关于信用风险方面的信息，以便使财务报表的使用者能够评价由于对应方不能履行其义务，而导致从资产负债表日手头的金融资产中所获得的未来现金流入的减少程度。这类不能履行义务的情况，导致了在企业收益表中确认财务损失。第66段没有要求企业揭示关于对将来产生亏损的可能性所作的评估。

68. 在不考虑从抵押品的变现中可能收回一部分金额的情况下揭示信用风险暴露的金额（“企业最大的信用风险暴露”），其目的是：

(1) 向财务报表的使用者提供对已经确认和未经确认的金融资产的信用风险暴露金额加以一致计量的基础；

(2) 考虑最大的损失风险与已经确定的金融资产的帐面金额，或以其他方式在财务报表

中揭示的、未经确认的金融资产的公允价值不同的可能性。

69. 在已经确认的金融资产具有信用风险暴露的情况下，资产负债表中的资产帐面金额在扣除了适当的损失准备金后，通常已反映了信用风险暴露的金额。例如，在以公允价值计价的利率掉期的情况下，在资产负债表日的最大损失风险通常就是帐面金额，因为它反映了在违约的情况下按现行市场利率更换掉期的成本。在这些情况下，除了资产负债表所必须提供的信息之外，不需要提供额外的揭示。另一方面，如第 70 和第 71 段的例子所表明的那样，企业从某些已经确认的金融资产中产生的最大潜在损失可能与其帐面金额，以及诸如其公允价值或本金金额之类的其他揭示金额存在很大差别。在这种情况下，提供额外的揭示是必要的，以便满足第 66（1）段的要求。

70. 具备抵销金融负债的法律强制权的金融资产，在资产负债表中不应以扣除负债后的净额加以反映，除非打算以净额为基础进行结算或打算同时进行结算。然而，当企业根据第 66 段的要求在提供信息时，应揭示法定抵销权的存在。例如，如果企业对于某项金融负债具有法定的抵销权，当企业在以同等的金额或更大的金额结算该金融负债之前，由于有一笔应收变卖金融资产的收入，企业就有能力行使该抵销权，以避免在对应方违约的情况下发生损失。然而，当企业通过延长金融资产期限的方式对付或者极可能对付违约情况时，如果修订的条款使得收入回收的时间推迟到需要结算负债的日期以后，就可能存在信用风险的暴露。为了使财务报表的使用者了解在某一特定时点信用风险暴露已降低的程度，当金融资产根据其条款预计可收回款项时，企业应揭示抵销权的存在和影响。当存在抵销权的金融负债在金融资产之前结算时，如果在该负债结算之后对应方发生违约情况，企业就暴露了相当于该资产全部帐面金额的信用风险。

71. 企业可能签订一份或一份以上的旨在降低信用损失的风险，但不能满足抵销标准的“总抵销协议”。当一份总抵销协议可以显著地降低与未能抵销同一对应方金融负债的金融资产有关的信用风险时，企业应提供关于该协议的影响方面的信息。这类揭示应指出：

（1）只有当金融资产变现后应付给同一对应方的金融负债将得到结算时，根据总抵销协议与该金融资产有关的信用风险才能消除；

（2）由于信用风险受到根据协议进行的每一项交易的影响，因此需指出在资产负债表日以后的短期内，通过总抵销协议降低企业总体信用风险暴露的程度发生显著变化的情况。

企业还需要揭示总抵销协议中决定降低其信用风险程度的条款。

72. 当不存在着与未经确认的金融资产有关的信用风险，或者当最大的风险暴露等于根据第 47 段揭示的工具的本金金额、设定金额、面额或其他类似合同金额或根据第 77 段揭示

的公允价值时，不需要按照第 66（1）段的要求作出额外的揭示。然而，就某些未经确认的金融资产来说，由于其他方对基本工具的违约而确认的最大损失可能与根据第 47 和第 77 段揭示的金额有显著的不同。例如，企业可能有权通过将未经确认的金融资产与未经确认的金融负债相抵销的方式来降低用其他方式将会产生的损失。在这种情况下，除了提供根据第 47 和第 77 段所作的揭示外，还应根据第 66（1）段的要求作出揭示。

73. 对另一方债务的担保，使得担保人暴露了信用风险，在作出第 66 段所要求的揭示时应考虑到这一点。例如，这种情况可能会由于证券化交易而产生，在证券化交易中，企业依然面临着与已在资产负债表中剔除的金融资产有关的信用风险。根据交易的可追索性条款，如果企业对资产的购买者负有赔偿信用损失的义务，应揭示从资产负债表中剔除的资产的性质、根据合同应向该资产收取的未来现金流量的金额和时间、追索性债务的条款以及在这一债务下可能产生的最大损失（还需参照国际会计准则第 10 号“或有事项和资产负债表日以后发生的事项”）。

74. 如果信用风险的聚集在关于企业的性质和财务状况的其他揭示中显示不明显，并且在其他方违约的事项中会导致重大的损失风险，应对信用风险的聚集加以揭示。找出重要的聚集，是管理当局考虑了企业及其债务人的情况以后行使判断的事情。国际会计准则第 14 号“按分部报告财务信息”，对找出信用风险聚集可能会产生的所处行业分部和地区分部，提供了有效的指导。

75. 信用风险的聚集可能会因为对个别债务人或一组债务人（他们具有类似的特征，以致他们履行债务的能力预计会受到经济或其他状况的变化的影响）的风险暴露而产生。可能产生风险聚集的特征包括债务人所从事的活动的性质，例如他们所经营的行业，所从事活动的地理区域以及各组借款人信誉的程度等。例如，石油和煤气行业的设备制造商，通常具有销售其产品应收取的商业应收帐款，而这些应收帐款得不到支付的风险会受到石油和煤气行业的经济变化的影响。通常接国际规模贷款的银行可能具有贷给不发达国家而尚未收回的大额贷款，银行收回这些贷款的能力可能会受到当地经济状况的影响。

76. 对信用风险聚集的揭示，应包括对认定每一次聚集所分担的特征的描述，以及对与分担这一特征的所有已经确认和未经确认的金融资产有关的最大信用风险暴露金额的描述。

公允价值

77. 对于每一类金融资产和金融负债，无论是已经确认还是未经确认，企业均应揭示有

关公允价值的信息。当受到及时性或兼用的限制，而不能以足够的可靠性确定金融资产或全因负债的公允价值时，应连同揭示与其公允价值有关的基本金融工具的主要特征方面的信息来揭示这一事实。

78. 公允价值方面的信息在确定企业总体的财务状况和制定与各个金融工具有关的决策时，被广泛地应用于商业目的。它还与财务报表使用者所作的许多决策有关，因为在许多情况下它反映了金融市场对与金融工具有关的预计未来现金流量的现值的判断。公允价值方面的信息允许对实际上具有相同经济特征的金融工具作出比较，不管这些金融工具的目的如何以及它们是何时，并且是由何人发行或购买的。公允价值通过指出购买、出售或持有金融资产以及发生、保持或解脱金融负债的决策的影响，为评价管理当局的管理责任提供了一项客观的基础。当企业没有按公允价值将金融资产或金融负债记载在资产负债表中时，应通过补充的揭示来提供公允价值方面的信息。

79. 金融资产或金融负债的公允价值可以通过几种公认方法中的其中一种加以确认。对公允价值信息的揭示，应包括揭示所采用的方法以及在其应用中所作的任何重要假定。

80. 公允价值的定义所依据的是，假定企业是一个持续经营的实体，没有计划或没有需要进行清盘，显著减少其营业规模，或按不利条件从事交易。因此，公允价值不是企业在一项被迫交易、非自愿清盘或被扣压货物的销售中将收取或支付的金额。然而，企业在确定金融资产和金融负债的公允价值时，应考虑其当前的情况。例如，企业决定在最近出售套现的金融资产的公允价值应由预计可从销售中收取的金额来加以确定。从立即销售能够变现的现金金额，将受到诸如该资产在市场当前的流动性和深度等因素的影响。

81. 当金融工具在活跃和流动的市场中进行交易时，其市场报价经过对在实际交易所发行的交易费用作出调整后，为公允价值提供了最好的依据。对于持有的资产或将要发行的负债来说，其合适的市场报价通常是现行的买方出价；对于将要买入的资产或持有的负债来说，其合适的市场报价通常则是现行的卖方报价或索价。当没有现行的买方出价和卖方报价可供参考时，可以用最近一次交易的价格作为当前的公允价值的依据，但条件是在该交易日期与报告日期之间的经济情况没有发生重大的变化。当企业具有相配比的资产和负债状况时，使用市场中间价作为建立公允价值的基础是恰当的。

82. 当处在一个没有频繁活动的市场，市场没有良好地建立（例如，某些“场外交易”市场），或者相对于需要估价的金融工具的交易单位的数量而言只有少量单位进行了交易，市场报价可能就不能作为金融工具的公允价值的依据。在这些情况下，以及在不能获得市场报价的情况下，可以使用估价技术来确定公允价值，从而满足本号准则的要求。在应用现金流

量贴现分析时，企业应使用实际上具有相同条款和特征（包括债务人的信誉程度、合同利率固定的剩余期限、归还本金的剩余期限以及还款的币种等）的金融工具的现行市场利率的相等比率，作为贴现率。

83. 企业金融资产或金融负债的公允价值，无论是由市场价值还是由其他方式确定的，都应考虑在交换或结算基本金融工具时所发生的费用。交易费用可能包括所得税和关税，支付给代理人、顾问、经纪人和交易商的费用和佣金，以及由管理机构或证券交易所征收的费用等。

84. 当金融工具不是在有组织的金融市场中交易时，企业不适合确定和揭示一个单一的金额来代表公允价值的估计值。相反，揭示一个可以可靠地相信金融工具所处的金额范围，或许更有帮助。

85. 当不能以足够的可靠性确定公允价值以致遗漏揭示公允价值的信息时，应提供金融资产和金融负债的帐面金额与其公允价值之间可能产生的差额的信息，以便帮助财务报表的使用者作出判断。除了需要说明遗漏的原因和与其价值有关的金融工具的主要特征以外，还需提供这些工具的市场的信息。在某些情况下，根据第 47 段所揭示的工具的条款和条件，可以提供关于该工具的特征方面的足够的信息。当有足够的理由可以这样做时，企业管理当局应提出它对不能确定公允价值的金融资产和金融负债的公允价值与其帐面金额之间的相互关系的意见。

86. 在正常商业信用条件下的应收帐款和应付帐款的帐面金额接近公允价值。类似地，没有具体规定到期情况的储蓄负债的公允价值是在报告日期即时应付的金额。

87. 对于在资产负债表中不是以公允价值记载的某类金融资产或金融负债来说，应提供关于它们的公允价值方面的信息，以便对帐面金额和公允价值作出比较。因此，应将已经确认的金融资产和金融负债的公允价值进行分类，并且规定只有当其有关的帐面金额可以抵销时它们才能抵销。未经确认的金融资产和金融负债的公允价值，应为一类或几类与已经确认的项目分别反映，并且只有当它们满足为已经确认的金融资产和金融负债制定的抵销标准时，它们才能抵销。按超过公允价值的金额记载的全出资产

88. 当企业按超过公允价值的金额记载一项或一项以上的金回资产时，企业应用示如下内容：

（1）按这些个别资产或其适当的分类，揭示它们的帐面金额和公允价值；

（2）说明为什么没有降低帐面金额的原因，包括为管理当局相信帐面金额可以收回提供理由的证据的性质等。

89. 管理当局在确定可望从金融资产中收回的金额，以及在金融资产的帐面金额超过其公允价值的情况下决定是否降低资产的帐面金额时，需要行使判断。第 88 段所要求的信息向财务报表的使用者，提供了有助于理解管理当局行使判断和有助于评价资产的帐面金额在将来降低的可能性的基础。在适当的情况下，应将第 88 (1) 段所要求的信息分类，以便反映管理当局不降低帐面金额的原因。

90. 根据第 47 段的要求，揭示关于企业确认金融资产减值的会计政策，有助于解释特定的金融资产可以按超过其公允价值的金额予以记载的原因。此外，企业应提供可以使管理当局有理由认为资产的帐面金额在将来能够收回的原因和证据。例如，打算一直持有到期日为止的固定利率贷款，可能会因为利率的提高而使其帐面金额有所降低。在这种情况下，贷款人不可能降低帐面金额，因为没有证据表明借款人可能违约。

对预期未来交易的套期保值

91. 当金融工具作为对预期未来交易有关的风险套期保值而对该金融工具进行核等时，企业应提示如下信息：

- (1) 对预期交易的说明，包括到它们预计发生时为止的时期；
- (2) 对套期保值工具的说明；和
- (3) 任何递延或未经确认的利得或损失金额，以及确认为收益或费用的预计时间。

92. 企业的会计政策应指出金融工具作为套期保值的工具而加以核算的情况，以及适用于该工具的特别确认和计量方法的性质。第 91 段所要求的信息有助于企业财务报表的使用者了解对预期未来交易套期保值的性质和影响。当套期保值是为若干项预期未来交易而作出，或者由若干项金融工具作出套期保值时，上述信息可以用合并的方式提供。

93. 根据第 91 (3) 段揭示的金额，包括为预期未来交易的套期保值而使用的金融工具的应计利得和损失，不需考虑这些利得和损失是否已在财务报表中得到确认。应计利得或损失可能尚未实现，但是可能因为将套期保值的工具按公允价值记载，从而已将它们记录在企业的资产负债表之中。如果套期保值的工具是按成本基础记载的，应计利得或损失可能未被确认；如果套期保值的工具已经出售或结算，应计利得或损失可能已经实现。然而，在任何二种情况下，在完成套期保值交易之前，套期保值的工具的应计利得或损失都不会在企业损益表中得到确认。

其他的揭示

94. 当额外的揭示可以增强财务报表的使用者对金融工具的理解时，应鼓励额外的揭示。
可能需要揭示如下的信息：

- (1) 在本期已经确认为收益或费用的金融资产和金融负债的公允价值的变化总额；
- (2) 不是为预期未来交易套期保值的套期保值工具的递延或未经确认的利得或损失的总额；
- (3) 在已确认金融资产和金融负债的年度中帐面金额的平均合计数，在未确认金融资产和金融负债的年度中本金金额、设定金额、名义金额或类似的金额的平均合计数，以及在所有金融资产和金融负债的年度中公允价值的平均合计数（尤其是当在资产负债表日手头现存的金额不能代表当年手头现存的金额时入

过渡性规定

95. 当本号准则首次采用而不能获得关于前期的可比信息时，就不需要呈报这类信息。

生效日期

96. 本号国际会计准则，对从 1996 年 1 月 1 日或以后开始的会计期间的财务报表生效。

IAS 33: Earnings per Share

IAS 33 was approved by the IASC Board in January 1997 and became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1998.

In 1999, the Standard was amended to replace references to IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date, by references to IAS 10: Events After the Balance Sheet Date.

The following SIC Interpretation relates to IAS 33:

SIC 24: Earnings Per Share - Financial Instruments and Other Contracts that May Be Settled in Shares.

Summary of IAS 33

IAS 33 applies only to publicly-listed companies.

Disclose basic (undiluted) and diluted net income per ordinary share on the face of the income statement with equal prominence.

For each class of common having different dividend rights.

Diluted EPS reflects potential reduction of EPS from options, warrants, rights, convertible debt, convertible preferred, and other contingent issuances of ordinary shares.

Numerator for basic EPS is profit after minority interest and preference dividends.

Denominator for basic EPS is weighted average outstanding ordinary shares.

"If converted method" to compute dilution from convertibles.

"Treasury stock method" to compute dilution of options and warrants.

Pro forma EPS to reflect issuances, exercises, and conversions after balance sheet date. Use net income to assess whether dilutive.

Will be effective for financial reporting periods beginning on or after 1 January 1998.

国际会计准则第 33 号 每股收益

目 的

本准则的目的是规定确定和列报每股收益的原则，这些原则将改进同一期间不同企业之间和同一企业不同会计期间的业绩比较。本准则着重于每股收益计算时分母的确定。即使每股收益数据由于确定收益的会计政策不同而存在局限性，但使分母的确定保持一致性可改进财务报告。

范 围

股份公开交易的企业

1. 本准则适用于普通或潜在普通股公开交易的企业，以及正处于在公开的证券市场上发行普通股或潜在普通股过程中的企业。

2. 当公布母公司财务报表和合并财务报表时，本准则要求披露的信息仅需要以合并资料为基础列报。

3. 母公司财务报表使用者通常关心并需要了解集团总体的经营成果。

股份不公开交易的企业

4. 没有公开交易的普通股和潜在普通股但披露每股收益的企业，应按本准则的要求计算和披露每股收益。

5. 没有公开交易的普通股和潜在普通股的企业，不要求披露每股收益。但是，如果选择披露每股收益的这些企业根据本准则的原则计算每股收益，则可保持企业财务报告的可比性。

定 义

6. 本准则所使用的下列术语，其含义为：

普通股，指（参与当期净利润分配的权利）次于各种其他类别权益工具的一种权益工具。

潜在普通股，指可能赋予其持有者普通股权利的一种金融工具或其他合约。

认股证或认股选择权，指使其持有者拥有购买普通股权利的金融工具。

7. 只有在诸如优先股等其他种股份参与当期净利润分配以后，普通股才能参与。一个企业可能有不只一种普通股。同种类普通股有收取股利的同等权利。

8. 潜在普通股的释例有：

（1）可转换成普通股的债务或权益工具，包括优先股：

（2）认股证或认股选择权；

（3）允许员工取得普通股作为其一部分酬劳的员工计划和其他股份购买计划；

（4）一旦满足合同协议中的特定条件（如购买一个企业或其他资产）时将发行的股份。

9. 所使用的下列术语，具有《国际会计准则第 32 号金融工具：披露和列报》所规定的含义。

金融工具，指形成一个企业的金融资产并形成另一个企业的金融负债或权益工具的合同。

权益工具，指证明拥有企业资产（扣除所有负债）中的剩余权益的合同。

公允价值，指熟悉情况并自愿的双方，在公平交易的基础上进行资产交换或债务结算的金额。

计 量基本每股收益

10. 基本每股收益应按可分配给普通股股东的当期净损益除以当期发行在外普通股的加权平均数计算。

收益--基本

11. 计算基本每股收益时，可分配给普通股股东的当期净损益应为当期扣除优先股股利后的净损益。

12. 在一个期间内确认的、包括所得税费用、非常项目和少数股东权益在内的所有收益和费用项目应包括在当期净损益中（参见《国际会计准则第 8 号当期净损益、重大错误和会计政策的变更》）。为计算可分配给普通股股东的当期净损益，应将可分配给优先股股东的净利润额（包括当期优先股股利），从当期的净利润中扣除。

13. 应从当期净利润中扣除的优先股股利金额如下：

（1）当期宣告发放的非累积优先股股利金额；

（2）当期累积优先股要求的优先股股利全部金额，无论这些股利是否已宣告发放。当期优先股股利金额不包括属于以前期间、但在当期支付或宣告发放的累积优先股股利金额。

每股--基本

14. 计算基本每股收益时，普通股的数量应为当期发行在外普通股的加权平均数。

15. 当期发行在外普通股的加权平均数，反映了某些时点由于较多或较少的股份发行在外，从而引起期间内股东的资本金额可能发生变化这样一个事实。它是期初发行在外普通股股数按当期赎回或发行的普通股股数乘以时间权数调整的结果。时间权数是特定股份发行在外的天数占当期总天数的比例；在许多情况下，一个合理的加权平均估计数是足够的。

释例--股份加权平均数

	20X10101 年初 余额	20X1 年 5 月 31 日收现发行新股	20X1 年 12 月 1 日付现购买库藏 股	20X1 年 12 月 31 日年末余额
已发行股数	2,000	800	...	2,800
库藏股数	300	...	250	550

发行在外股数	1,700	2,500	2,250	2,250
--------	-------	-------	-------	-------

加权平均计算：

$1,700 \times 5/12 + (2,250 \times 6/12) + (2,250 \times 1/12) = 2,146$ 股，或

$(1,700 \times 12/12) + (800 \times 7/12) - (250 \times 1/2) = 2,146$ 股

16. 在许多情况下，从发行款项应收之日（通常指其发行之日）起，普通股即应包括在股份加权平均数中。例如：

- (1)以收现方式发行的普通股应在应收现金日包括进去；
- (2)因普通股或优先股股利自愿再投资而发行的普通股应在股利支付日包括进去；
- (3)由于债务工具转换成普通股而发行的普通股应自停计利息日起包括进去；
- (4)为代替其他金融工具的利息或本金而发行的普通股应自停计利息日起包括进去；
- (5)为结算企业的债务而发行的普通股应自结算日起包括进去；
- (6)作为购买一项非现金资产的购价而发行的普通股应自购买日起包括进去；
- (7)为给企业提供劳务而发行的普通股应随劳务的提供包括进去。

在以上或其他情况下，普通股包括进去的时间应根据发行所附的具体条款和条件确定。与发行有关的合同的实质应予充分地考虑。

17. 作为购买式企业合并购价的一部分而发行的普通股应自购买日起包括在股份加权平均数中，因为购买方将被购买方的经营成果并入了其自购买日起的收益表中。作为股权联合企业合并的一部分而发行的普通股应包括在列报各期的股份加权平均数的计算中，因为合并企业的财务报表是将合并企业视作一起就存在而编制的。因此，用于计算股权联合企业合并中的基本每股收益的普通股股数是合并后其股份发行在外的企业的对等股数的数字。

18. 当普通股以部分支付的方式发行时，这些部分支付的股份应作为股普通股的一部分处理，其数额限于有权参与当期与全额支付的普通股有关的股利分配的份额。

19. 在满足某些条件时即可发行的普通股（或有发行股）应视为发行在外的股份，应自各项必要条件满足之日起，包括在基本收益计算中。可退回（依撤消而定）的发行在外普通股应作为或有发行股处理。

20. 当期和所有列报期间发行在外普通股的加权平均数，应根据已改变了发行在外普通股股数、但不发生资源相应变化的事项调整，而不是根据潜在普通股的转换进行调整。

21. 不发生资源的相应变化也可以发生普通股，或减少发行在外普通股的数量。这些例子包括：

- (1) 一项资本化或红利发放（在某些国家称作股票股利）；
- (2) 一项以任何其他发入表示的红利因素，如以一项权利发放给现有股东表示的红利因素；
- (3) 一项股份分割；
- (4) 一项反向股份分割（股份合并）。

22. 在一项资本或红利发放或一项股份分割中，普通股发行给现有股东，不要求另外的补偿。因此，发行在外的普通股数量增加，但资源却不增加。该事项发生之前发行在外的普通股数量，应按发行有外普通股的比例变化进行调整，就好像该事项在最早列报期间的其实就已发生一样。例如，在一项 2 送 1 红利发入中，发入之前发行在外的普通股数，乘以一个系数 3 便得到新的股份总数量，或乘以一个系数 2 便得到增加的股份的数量。

23. 就以上第 21 段（2）而言，在行使或转换潜在普通股时，普通股的发行通常不产生一项红利因素，因为潜在普通股通常按全额发行，结果会导致企业可获得的资源的比例变化。在一项权利发放中，行使价格通常小于该股份的公允价值。因此，这种权利发入包括一项红利因素。用于计算权利发放前积压期基本每股收益的普通股数量，是该发放之前发行在外的普通股数量，乘以下列因素的结果：

临近行使权利时每股公允价值 / 理论上每股行使权公允价值

每股理论行使权公允价值，通过临近行使权利时每股公允价值的总额加入行使权利的所得款项中，再除以行使权利后发生在外普通股股数来计算。如果在行使日前，权利本身将与股份分开来单独公开交易，则这种计算中所用的公允价值应选择股份和权利一起交易的最后一天的收盘价。

稀释每股收益

24. 计算稀释每股收益时，可分配给普通股股东的净利润和发行在外的普通股股数应根据所有具稀释性的潜在普通股的影响予以调整。

25. 当本期发行在外的具稀释性潜在普通股全部转换时，稀释每股收益的计算与基本每股收益的计算是一致的。即：

(1) 配给普通股的净利润，由于当期根据具稀释性潜在普通股计算确认的税后股利和利息金额而增加，并依据具稀释性潜在普通股转换形成的收益或费用的其他的变化调整。

(2) 发行在外普通股的加权平均数，由于假定全部具稀释性潜在普通股已转换而一直发

行在外的、新增的普通的加权平均数而增加。

收益稀释的释例

释例--红利发放

20X0 年的净利润 180

20X1 年的净利润 600

截止 20X1 年 10 月 1 日发行在外普通股数 200

20X1 年 10 月 1 日 红利发放

20X1 年 9 月 30 日每一股发行在外普通股送 2 股

$200 \times 2 = 400$

20X1 年每股收益

$600 / (200 + 400) = 1.00$

调整后的 20X0 年

每股收益

$180 / (200 + 400) = 0.3$

由于这种红利发放是一种不要求补偿的发放，该发入应视同其于 20X0（最早的报告期间）期初前就已发生。

释例--权利发放

净利润 20X0 年：1,100

20X1 年：1,500

20X2 年：1,800

权利发行之前发行在外的股份：

500 股

权利发放：

每 5 股发行在外普通股可购买 1 股新股（共 100 股新股）

行使价格：5.00

最后行使权利日：20X1 年 3 月 1 日

临近 20X1 年 3 月 1 日行使权利时每股公允价值：11.00

理论上每股行使权公允价值的计算 (所有发行在外普通股的公允价值+从行使权利中收到的总金额)/(权利行使前发行在外普通股股数+行使权利时发行的普通股股数)

$((11 \times 500 \text{ 股}) + (5 \times 100 \text{ 股})) / (500 \text{ 股} + 100 \text{ 股})$

理论上每股行使权价值=10.00

调整系数的计算

$(\text{行使权利之前每股的公允价值}) / (\text{理论上每次股行使权价值}) = 11.00 / 10.00 = 1.1$

每股收益的计算

20X0

20X1

20X2

原来的报告的 20X0 年每股收益：1,100/500 股=2.20

因权利发放而重述的 20X0 年的每股收益：1,100/ (500 股×1.1) =2.00

包括权利发放影响在内的 20X1 每股收益：

$1,500 / (500 \times 1.1 \times 2/12 + 600 \times 10/12) = 2.54$

20X2 年每股收益：1,800/600 股=3.00

26. 计算稀释第一线股收益时，按第 11 段的要求计算的当期可分配给普通股股东的净损益，应根据下列积压项的税后影响进行调整。

(1) 在按第 11 段的要求计算可分配给普通股股东的净利润时已经扣除的具稀释性潜在普通股的股利；

(2) 根据当期具稀释性潜在普通股计算确认的利息；

(3) 由于具稀释性潜在普通股的转换而形成的收益或费用的其他变化。

27. 潜在普通股转换成普通股后，与这些潜在普通股有关的股利、利息和其他收益或费

用将不再发生。取而代之的是，新的普通股将有权参与可分配给普通股股东的净利润的分配。因此，按第 11 段的要求计算的、可分配给普通股股东的当期净利润，会由于具稀释性潜在普通股一旦转换成普通股后所节省的股利、利息和其他收益或费用而增加。与潜在普通股有关的费用包括手续费和反映为收益调整的折价或溢价（见《国际会计准则 32 号金融工具：披露和列报》）。股利、利息和其他收益或费用的金额，应按由企业负担的、应分配给这些项目的税额调整。

释例一可转换债券

净利润 1,004

发行在外的普通股 1,000

基本每股收益 1.00

可转换债券 100 每 10 张债券可转换成 3 股普通股

与可转换债券的负债有关的、本年度的利息费：10

与该利息费用有关的当期和递延所得税 4

注：利息费用包括初次确认负债成份时形成的折价的摊销（见《国际会计准则第 32 号金融工具：披露和列报》）。

调整后的净利润： $1,004 + 10 - 4 = 1,010$

债券转换形成的普通股的数量：30

用于计算稀释每股收益的普通股数量： $1,000 + 30 = 1,030$

稀释每股收益： $1,010 / 1,030 = 0.98$

28. 有些潜在普通股的转换可能导致其收益或费用的相应变化。例如，与潜在普通股有关的利息费用的减少和由此产生的当期净利润的增加，可能导致与非分离性雇员利润分配计划相关的费用的增加。计算稀释每股收益时，当期净损益应按这种收益或费用的相应变化作调整。

每股稀释

29. 计算稀释每股收益时，普通股股数应为按第 14 段和第 20 段的要求计算的普通股的加权平均数，加全部具稀释性潜在普通股转换成普通股时将发行的普通股的加权平均数。具稀

释性潜在普通股应视为在当期初或者（如比期初晚）潜在普通股发行日已换成普通股。

30. 具稀释性潜在普通股转换时将发行的普通股股数，根据潜在普通股的条款确定。计算时应假定，从潜在普通股持有者的角度，按最有利的转换率或行使价格转换。

31. 下如在计算简单每股收益时那样，其发行依赖于某些事项出现的普通股应视为是发行有外的；并在符合条件时（事项出现），包括在稀释每股收益计算中。或有发行普通股应自当期初起（或，如比期初晚，则自或有普通股协议日起包括在内。如果不符合条件，则包括在稀释每股收益计算中的或有发行的普通股股数，应以在报告期末即为或有期末时可发行的普通股股数为基础理论。如果或有期已过仍不符合条件，则不允许重述。本段的条款同样适用于满足一定条件时即可发行的潜在普通股（或有发行潜在普通股）。

32. 子公司、合营企业或联营企业可能发行或转换成子公司、合营企业或联营企业的普通股、或报告企业的普通股的潜力在普通股。如果子公司、合营企业或联营企业的这些普通股对报告企业的合并基本每股收益有稀释影响，则其应包括在稀释每股收益计算中。

33. 计算每股收益时，企业应假定行使了该企业的稀释选择权或其他具稀释性潜在普通股。来自这些发行的假定发行收入应被认为已按公允价值从发行中收取。已发行普通股股数和将按公允价值发行的普通股股数之间的差额，应作为无补偿的普通股发行处理。

34. 以上所指的公允价值应以当期普通股的平均价格为基础计算。

35. 如果选择权和其他股份购买协议将使得普通股以低于公允价值的价格发行，则其具可稀释性。稀释金额为公允价值减发行价格。因此，计算稀释每股收益时，每项这样的安排应视作由以下两部分组成：

（1）当期内以其平均公允价值发行一定数量普通股的一项合约。拟将这样发行的股份是公允地定价的，并假定为既不具稀释性也不具反稀释性。在计算稀释每股收益时不考虑它们。

（2）无补偿发行剩余普通股的一项合约。这些普通股不产生发行收入，对可分配给发行在外的普通股的净利润没有影响。因此，这些股份是具稀释性的；在计算稀释每股收益时，它们应加到发行在外普通股股数中。

释例--股份选择权对稀释每股收益的影响

20X1 年净利润 1,200,000

20X1 年发行在外普通股的加权平均数 500,000 股

20X1 年每股普通股的平均公允价值 20.00

20X1 年选择权中的股份加权平均数 100,000 股

20X1 年选择权中的股标行使价格 15.00

每股收益的计算

每股 收益 股份

20X1 年的净利润 1,200,000

20X1 年发行在外加权平均普通股股数 500,000

基本每股收益 2.40

选择权中的股数 100,000

按公允价值发行的股数:

$(100,000 \times 15.00) / 20.00 * (75,000)$

稀释每股收益 2.29 1,200,000 525,000

*注:股份总数只是由于计算时无补偿发行股数(25,000)的增加而增加的,因此,收益没有增加(参见第 35 段 (2))。

36. 这种计算选择权和其他股份购买协议影响的方法,会与在某些国家采用的库藏股法产生同样的结果。这并不意味着,企业进行了一项购买其自身股份的交易,这种交易在某些情况下可能是不可行的,或者在某些管辖权内是不合法的。

37. 对于部分支付股份无权参与财务期间股利分配的情况,该部分支付股份应被视作购股证或选择权的对等物。

具稀释性潜在普通股

38. 当且仅当潜在普通股转换成普通股会减少每股持续政党经营净利润时,潜在普通股才能视为具有稀释性。

39. 一个企业应使用持续政党经营净利润作为“控制因素”,该“控制因素”被用于判定潜在普通股具稀释性还是具反稀释性。持续政党经营净利润,是指在扣除优先股股利和分离出与非持续经营有关的项目后的政党经营(参见《国际会计准则第 8 号当期净损益、重大错误与会计政策变更》的定义)的净利润;因此,它分离出了非常项目以及会计政策变更和重大错误的更正的影响。

40. 如果潜在普通股转换成普通股会增加持续政党经营每股收益或减少持续政党经营每

股亏损，则该潜在普通股是具反稀释性的。具反稀释性的潜在普通的影响在计算稀释每股收益时不予考虑。

41. 在考虑潜在普通股是具稀释性还是具反稀释性时，潜在普通股每次或系列发行应单独而不是汇总地予以考虑。考虑潜在普通股时沿用的顺序可能影响其是否具稀释性。因此，为使基本每股收益稀释最大化，潜在普通股的每次或系列发行应按最具稀释性到最少具稀释性的顺序予以考虑。

42. 潜在普通股应在其发行在外期间予以加权。报告期内被撤消或允许终止的潜在普通股，只能根据其发行在外的期间比例包括在稀释每股收益计算中。报告期内已转换成普通股的潜在普通股应包括在从当期期初至转换日的稀释每股收益计算中；从转换日起，形成的普通股应包括在基本和稀释每股收益中。

重述

43. 如果发行在外普通股或潜在普通股的数量由于一项资本化或红利发放或股份分割而增加，或由于一项反向股份分割而减少，则各列报期间的基本和稀释每股收益的计算应追溯调整。如果这些变化发生在资产负债表日后、财务报表公布日前，则对这些变化以及列报的以前各期财务报表的每股计算，应以新的股数为基础。此外，各列报期间的基本和稀释每股收益应根据以下（1）和（2）调整：

（1）根据《国际会计准则第 8 号当期净损益、重大错误与会计政策变更》的基准处理方法处理的重大错误的影响和会计政策变更引起的调整（按基准处理方法处理）；

（2）股权联合合并的影响。

44. 企业有能因所使用的假定的改变或潜在普通股转换成发行在外的普通股而重述任何报前期的稀释每股收益。

45. 当资产负债表日后发生的普通股交易或潜在普通股交易（不是资本化发行和股份分割）十分重要，以致于不予披露将影响财务报表使用者作出适当评价和决策的能力时（参见《国际会计准则第 10 号资产负债表日后事项》），企业被鼓励披露对普通股交易或潜在普通股交易的描述。这种交易的释例包括：

（1）以取得现金方式发行股份；

（2）发行股份所收款项用于偿还债务或资产负债表日发行在外的优先股；

（3）赎回发行在外的普通股；

- (4) 将资产负债表日发行的在外的潜在普通股转换（或行使）成普通股；
- (5) 发行股份认购证、股份选择权或可转换证券；
- (6) 符合导致发行或有发行的条件。

释例确定将具稀释性的证卷包括在加权平均股数计算中的顺序

收益—可分配给普通股股东的净利润 10,000,000

发行在外普通股 2,000,000

年内一股普通股的平均公允价值 75,000

潜在普通股

选择权 100, 000 行使价格为 60

可转换优先股 800, 000 股，每股拥有累计股利 8。

每一股优先股可转换成 2 股普通股。

利率 5%的可转换债券 名义金额 100, 000, 000。每 1, 000 债券

可转换成 20 股普股。 没有影响确定利息

费用的溢价或折价摊销额。

税率 40%

潜在普通股转换时可分配给普通股股东的收益的增加额

收益的增加 普通股股数的增加 新增股每股收益

选择权

收益的增加 0

无补偿发行的新增股份

$100, 000 \times (75-60) / 75 = 20,000$

可转换优先股

净利润的增加 $8 \times 800000 = 64,000$

新增股份 $2 \times 800000 = 1,600,000$

4.00

利率 5%的可转换债券

净利润的增加

$100,000,000 \times 0.005 \times (1-0.4) = 3,000,000$

新增股份 $100,000 \times 20 = 2,000,000$ 1.50

稀释每股收益的计算

可分配净利润	普通股份	每股
如所设条件 10,000,000	2,000,000	5.00
选择权 20,000		
10,000,000	2,220,000	4.95

具稀释性

利率 5%的 3,000,000	2,000,000	
可转换债券 13,000,000	4,020,000	3.23

具稀释性

可转换优先股 6,400,000	1,600,000	
19,400,000	5,620,000	3.45

反稀释性

由于考虑可转换优先股时稀释每股收益会增加(从 3.23 增至 3.45),因而可转换优先股是反稀释性的,且在计算稀释每股收益时不予考虑。这样,稀释每股收益是 3.23。

本例没有说明可转换金融工具在负债和权益之间如何划分,或相关利息和股利在费用和权益之间如何划分(如《国际会计准则第 32 号金融工具:披露和列报》所要求的)。

46. 每股收益金额不能因资产负债表日后发生的这类事项而调整,因为这笔交易不影响用于产生当期净损益的资本金额。

列报

47. 企业应在收益表中按照每类拥有参与当期净利润分配的不同权利的普通股,列报基本和稀释每股收益。企业应以同等突出的方式列示各列报期间的基本和稀释每股收益。

48. 本准则要求企业列报基本和稀释每股收益,即使所披露的金额是负值(每股损失)也是如此。

披露

49. 企业应披露下列内容：

(1) 在计算基本和稀释每股收益时作为分子的金额，以及将这些金额调整为当期损益的过程；

(2) 在计算基本和稀释每股收益时作为分母的普通股的加权平均数，以及在分母之间进行调整的过程。

50. 产生在普通股的金融工具和其他合约可能含有影响基本和稀释每股收益计算的条款和条件。这些条款和条件可能决定潜在普通股是否具稀释性；如果具稀释性，它们还可能决定对发行在外普通股的加权平均数的影响，以及对可分配给普通股股东的净利润后续调整的影响。无论《国际会计准则第 32 号金融工具：披露和列报》是否要求披露这些条款和条件，本准则鼓励作这种披露。

51. 如果企业除披露基本和稀释每股收益之外，还用净利润报告的组成部分而不是当期可分配给普通股股东的净损益披露每股金额，则这些金额应采用按本准则要求确定的普通股的加权平均数计算。如果采用一个净利润的组成部分，而这个组成部分在收益表上不是以一个单列的项目报告，则应提供所采用的组成部分和在收益表上报告的单列项目之间的调整。基本和稀释每股收益金额应以同等突出的方式披露。

52. 企业可能希望披露比本准则要求更多的信息。这种信息可能有助于使用者评价企业的业绩，并可能采用净利润的不同组成部分的每股金额的形式。本准则鼓励作这些披露。但是，当披露这些金额时，分母应按本准则的要求计算，以确保所披露的每股金额的可比性。

生效日期

53. 本准则对报告期从 1998 年 1 月 1 日或以后开始的财务报表有效。鼓励较早地运用。

IAS 34: Interim Financial Reporting

IAS 34 was approved by the IASC Board in February 1998 and became effective for financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1999.

In April 2000, Appendix C was amended by IAS 40: Investment Property. The amended text

became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2001.

Summary of IAS 34

IAS 34, Interim Financial Reporting:

contains both presentation and a measurement guidance,
defines the minimum content of an interim financial report, and
sets out the accounting recognition and measurement principles to be followed in any interim financial statements.

IAS 34 does not specify which enterprises must publish interim financial reports, how frequently, or how soon after the end of an interim period. Those are deemed matters that are best left to be decided by law or regulation. IAS 34 applies if an enterprise is required or elects to publish an interim financial report in accordance with International Accounting Standards. In IAS 34, IASC expresses encouragement that public enterprises ought to provide, at least, half-yearly reports within 60 days after mid-year.

IAS 34 defines the minimum content of an interim financial report as a condensed balance sheet, condensed income statement, condensed cash flow statement, condensed statement showing changes in equity, and selected explanatory notes. An enterprise might choose to go beyond that and present full financial statements or something in between full and condensed. If condensed financial statements are provided, they must contain, at a minimum, the same headings and subtotals as were in the enterprise's latest annual financial statements, plus only selected notes.

Interim financial statements, complete or condensed, must cover the following periods:

a balance sheet at the end of the current interim period, and comparative as of the end of the most recent full financial year;

income statements for the current interim period and cumulatively for the current financial year to date, with comparative statements for the comparable interim periods of the immediately preceding financial year;

a statement of changes in equity cumulatively for the current financial year to date and comparative for the same year-to-date period of the prior year; and

a cash flow statement cumulatively for the current financial year to date and comparative for

the same year-to-date period of the prior financial year.

The notes in an interim financial report are viewed primarily as an update since the last annual report. Examples of those kinds of notes would include disclosures about changes in accounting policies, seasonality or cyclicity, changes in estimates, changes in outstanding debt or equity, dividends, segment revenue and result, events occurring after balance sheet date, purchases or disposals of subsidiaries and long-term investments, restructurings, discontinuing operations, and changes in contingent liabilities or contingent assets.

Because research has shown that an investor is much better able to use interim information to make forecasts if recurring and nonrecurring cash flow and earnings data are segregated, IAS 34 requires special disclosures about unusual events and transactions.

Enterprises are required to apply the same accounting policies in their interim financial reports as in their latest annual financial statements. The frequency of an enterprise's reporting - annual, half-yearly, or quarterly - does not affect the measurement of its annual results. To achieve that objective, measurements for interim reporting purposes are made on a year-to-date basis.

An appendix to IAS 34 contains guidance for applying the basic recognition and measurement principles at interim dates to such items as employer payroll taxes, periodic maintenance costs, provisions, year-end bonuses, contingent lease payments, intangible assets, pensions, compensated absences, income taxes, depreciation, inventories, foreign currency translation, and impairments.

国际会计准则第 34 号

中期财务报告

目标

本准则的目标是规定中期财务报告最基本内容，并规定中期完整或简明的财务报表中应采用的确认和计量原则。及时和可靠的中期财务报告可以帮助投资者、债权人和其他人士了解企业获利和产生现金流量的能力及其财务状况和流动性。

范围

1. 本准则不强制规定哪些企业应公布中期报告，间隔多长，或一个中期期末后多长时间公布中期报告。但是，政府、证券监管机构、证券交易所和会计团体通常要求其债券或权益证券公开交易的企业公布中期报告。如果企业被要求或自行选择依据国际会计准则公布中期报告，应采用本准则。国际会计准则委员会鼓励那些公开交易的企业提供符合本准则规定的确认、计量和披露原则的财务报告。特别地，鼓励公开交易的企业：

（1）至少提供截至其财务年度前半年末的中期财务报告；

（2）在中期期末以后 60 天内提供其中期报告。

2. 每类财务报告，无论是年度报告还是中期报告，在评价其是否符合国际会计准则时具有独立性。在一个特定的财务年度，可能出现企业没有提供中期财务报告，或提供的财务报告不符合本准则要求等情况，这并不妨碍企业的年度财务报表与国际会计准则保持一致。

3. 如果一个企业的中期财务报告被描述成是符合国际会计准则，则其应符合本准则的所有要求。在这点上，第 19 段要求作某些披露。

定义

4. 本准则所使用的下列术语，其含义为：

中期，指短于一个完整的财务年度的财务报告期间。

中期财务报告，指包括涵盖一个中期的套完整的财务报表（“财务报表”词见《国际会计准则第 1 号 财务报表列报》的规定）或一套简明的财务报表的财务报告。

中期财务报告的内容

5. 《国际会计准则第 1 号》将“一套完整的财务报表”界定为包括如下组成部分：

（1）资产负债表；

（2）收益表；

（3）反映①权益变动；或②与业主的资本交易和给业主的分派所引起的权益变动以外的权益变动的报表；

（4）现金流量表；

（5）会计政策和说明性附注。

6. 考虑及时和成本效益原则，也为避免重复以前已报告过的信息，企业可能被要求或可

能自行选择在中期提供较其年度财务报表少的信息。本准则将中期财务报告的最基本内容界定为包括简明的财务报表和选择的说明性附注，中期报告旨在提供比最近那套完整的年度财务报表更新的信息。相应地，中期财务报告注重新的活动、事项和情况，不重复以前已报告过的信息。

7. 本准则决不禁止或阻拦企业在其中期财务报告中公布一套完整的财务报表（“财务报表”见《国际会计准则第1号》的规定），而不是简明的财务报告和选择的说明性的附注，本准则也不禁止或阻拦企业在简明的中期财务报表中包括比本准则所规定的最基本项目或选择的说明性的附注更多的内容，本准则中的确认和计量指南也适用于完整的中期财务报表，这些财务报表既包括本准则要求的所有披露（尤其是第16段规定的选择附注披露），也包括其他国际会计准则要求的披露。

中期财务报告的基本组成部分

8. 中期财务报告至少应包括下列组成部分：

- （1）简明资产负债表；
- （2）简明收益表；
- （3）反映①权益变动；或②与业主的资本交易和给业主的分派所引起的权益变动以外的权益变动的简明报表；
- （4）简明现金流量表；
- （5）选择的说明性附注。

中期财务报告的格式和内容

9. 如果企业在其中期财务报告中公布一套完整的财务报表，这些报表的格式和内容应符合《国际会计准则第1号》为一套完整的财务报表所设立的要求。

10. 如果企业在其中期财务报告中公布一套简明的财务报表，这些简明报表至少应包括最近的年度财务报表中列出的每个标题和小计项目和本准则要求的选择的说明性附注。如果缺少某些额外的项目或附注将使简明中期财务报告产生误导，则还应将这些额外项目或附注包括在内。

11. 基本和稀释每股收益应在中期收益表内列报，无论收益表是完整的还是简明的。

12. 《国际会计准则第 1 号》提供了有关财务报表结构的指南，并包括一个附录：“示范性的财务报表结构”，该附录为主要标题和小计项目提供了进一步的指南。

13. 虽然《国际会计准则第 1 号》要求反映权益变动的报表作为企业财务报表的单独组成部分列报，但是该准则允许有关资本交易和给业主的分派引起的权益变动的信息，或者在表内，或者在附注中反映，企业就反映权益变动的中期报表所采用的格式，应与其最近的年度财务报表所采用的格式一致。

14. 如果企业最近的年度财务报表是合并报表，则中期财务报告应按合并基础来编制，母公司的单独财务报表与最近的年度财务报告中的合并报表不一致，如果企业的年度财务报告除包括合并财务报表外，还包括母公司的单独财务报表，本准则既不要求也不单上将母公司单独的财务报表包括在企业的中期财务报告中。

选择的说明性附注

15. 企业中期财务报告的使用者也可以取得该企业最近的年度财务报告，因此，中期财务报告的附注中无需提供最近的年度财务报告中已报告过的，那些不十分重要的更新信息。

16. 如果重要且不在中期财务报告以外的其他地方披露，则企业在中期财务报表的附注中至少应包括下列信息。这些信息通常应以“年初至今”为基础报告。但是，企业也应披露对于理解本中期显得重要的事项或交易。

(1) 项中期财务报表采用了与最近年度财务报表一致的会计政策和计算方法的声明，或如果这些政策或方法已变更，对变更的性质和影响的描述；

(2) 对中期经营的季节性或周期性的说明性评述，

(3) 由其性质、大小或影响程度而特别，且影响资产、负债，权益、净收益或现金流量的项目的性质和金额；

(4) 本财务年度的以前中期已报告过的金额的预计变更的性质和金额，或在以前年度财务报告过的金额的预计变更的性质和金额，如果这些变更对本中期有重要影响的话；

(5) 债务和权益证券的发行、回购和提前偿还；

(6) 为普通股和其他股分别支付的股利（总额或每股股利）；

(7) 产业分部或地区分部的分部收入和分部成果，视产业分部还是地区分部为企业分部报告的主要基础而定（只有当《国际会计准则第 14 号 分部报告》要求企业在其年度财务报表

中披露分部数据时，才要求企业在中期财务报告中披露分部数据)；

(8) 发生在中期期末之后，未在中期财务报表中反映的重要事项；

(9) 中期内企业结构变化的影响，包括企业合并、子公司和长期投资的购买或处置、重组和中止营业；

(10) 自上一个年度资产负债表以来发生的或有负债或或有资产的变化。

17. 第 16 段要求披露的种类的范例列示如下。单项国际会计准则为其中的许多项目的披露提供了指南。

(1) 存货减记至可实现净值，以及这项减记的转记；

(2) 固定资产、无形资产或其他资产的减值损失的确认，以及减值损失的转记；

(3) 重置成本准备的转记；

(4) 固定资产项目的购买和处置，

(5) 购买固定资产的承诺；

(6) 诉讼清偿；

(7) 以前报告过的财务数据中存在的重大错误的更正；

(8) 非常项目；

(9) 债务违约或后来未纠正的债务契约的违约；

(10) 关联方交易。

18. 其他国际会计准则规定了应在财务报表中所作的披露，就其而言，财务报表指通常包括在年度财务报告和有时包括在其他报告中的那类整套财务报表。如果企业中期财务报告只包括简明的财务报表和选择的说明性附注而非一套完整的财务报表，则不要求作其他国际会计准则所要求的披露。

与国际会计准则保持 致的说明

19. 如果企业的中期财务报告与本准则保持 致，则应对此予以披露。只有中期财务报告符合每项适用的准则和每项适用的常设解释委员会解释公告的所有要求时，才能认为是与国际会计准则保持 致。

要求列报中期报表的期间

20. 中期报告应包括如下期间的中期（简明或完整的）财务报表：

（1）截至本中期期末的资产负债表和截至上 个财务年度末的比较资产负债表；

（2）本中期的收益表和本财务年度年初累积至今的收益表，并提供上 个财务年度可比中期（当期和年初至今）的收益表；

（3）反映本财务年度年初累积至今权益变动的报表，以及上 个财务年度年初至今可比期间的比较报表；

（4）本财务年度年初累积至今的现金流量表，以及上 个财务年度年初至今可比期间的比较报表。

21. 对于经营具有高度季节性的企业，截至中期财务报告日前十二个月的信息以及前一个十二个月的比较信息可能是有用的。因此，鼓励那些经营具有高度季节性的企业除提供第 20 段所要求的信息外，提供这种信息。

22. 附录 1 针对半年报告和季度报告的企业，说明了要求列报的期间。

重要性

23. 为编制中期财务报告而决定如何确认、计量、分类或披露某项目时，应对中期财务数据的重要性进行评估。在评估重要性时，应认识到与年度财务数据相比，中期计量可能在更大程度上依靠估计。

24. 国际会计准则前言指出：“国际会计准则不打算运用于不重要项目。”国际会计准则概念框架指出：“如果信息的省略或差错会影响使用者根据财务报表作出的经济决策，该信息就具有重要性。”《国际会计准则第 8 号 当期净损益、重大差额和会计政策的变更》要求单独披露重要的特别项目、非常的一般项目、中止营业、会计政策的变更、重大错误和会计政策的变更。《国际会计准则第 8 号》没有对重要性提供量化指南。

25. 虽然为编制财务报表而对重要性进行评估时需要运用判断，但是，为便于理解中期数据，本准则还是以中期数据本身为基础拟定确认和计量政策。因此，特别和非经常项目、会计政策或估计变更以及重大差错应以与中期数据相关的重要性为基础予以确认和披露，以避免由于不披露而产生误导性干扰。最重要的目标是确保中期财务报告囊括与理解企业中期财务状况和经营成果相关的所有信息。

年度财务报表中的披露

26. 如果中期报告的前项估计金额在财务年度的最后一个中期内发生了重大的变化，而该最后中期的财务报告不单独公布，则该估计变更的性质和金额应在该年度财务报表的附注中披露。

27. 《国际会计准则第 8 号》要求披露对本期有重大影响或对以后期间预计有重大影响的估计变更的性质和（如果可行话）金额。本准则第 16 段（4）要求在中期财务报告中作类似的披露。这方面的例子包括在财务年度的以前中期已报告过的最后一个中期内发生的存货减值、重组或减值损失等方面估计的变更。第 26 段要求的披露与《国际会计准则第 8 号》的要求一致，但在范围上较窄，仅与估计变更有关。不要求企业在其年度财务报表中包括额外的中期财务信息。

确认和计量

与年报一致的会计政策

28. 企业应在中期财务报表中采用与其年度财务报表所采用的会计政策相一致的会计政策，但在最近一个年度财务报表日后已作出，并在下一个年度财务报表中反映的会计政策变更可以例外。不过，企业报告的频率（年报、半年报或季报）不应影响年报结果的计量。实现这个目标，中期财务报告的计量应以年初至今为基础。

29. 要求企业在中期财务报表和年度财务报表中采用同样的会计政策，似乎让人觉得进行中期计量是将每个中期作为一个独立的报告期来进行的。但是，第 28 段通过对企业报告的频率不影响年度成果计量的说明，表明了一个中期是一个较大的财务年度的一部分。年初至今计量可能涉及在本财务年度的以前中期已报告过的金额的估计变更。但是，确认中期的资产、负债、收益和费用的原则，应与年度财务报表采用的原则一致。

30. 说明：

（1）在中期确认和计量存货减记、重组或减值引起的损失的原则，应与企业只编制年度财务报表时采用的原则一致。但是，如果这些项目在一个中期确认和计量，且在该财务年度内后续中期发生估计变更，则最初的估计应在后续的中期通过应计一项额外的损失或转记以前已确认的金额来改变。

（2）在中期期末不符合资产定义的一项费用不应在资产负债表中递延，既不能等待未来信

息，看其是否已符合资产的定义，也不应用于平衡财务年度内各中期的利润。

（3）应在每个中期确认所得税，确认时应依据预期在整个财务年度采用的加权平均年所得税税率的最好估计。如果年度所得税税率发生变化，在一个中期确认的所得税费用金额可能需要在该财务年度后续中期予以调整。

31. 根据《编制和提供财务报表的框架》（简称“框架”），确认指“将符合要素定义并符合确认标准的项目计入资产负债表或收益表的过程。”资产、负债、收益和费用的定义对于年度和中期财务报告日的确认是重要的。

32. 对于资产，在中期报告日和企业的财务年结束日应采用相同的未来经济利益测试。根据其性质，某些费用如果在财务年度结束时不具资产资格，在中期报告日也同样不具资产资格。类似地，中期报告日的一项负债必须代表该日的现有义务，正如其在年度报告日所代表的那样。

33. 收益（收入）和费用的基本特征是资产和负债的相关流入和流出已经发生。如果这些流入和流出已经发生，相关的收入和费用应予确认；否则，就不应予以确认。框架指出，“如果与资产的减少或负债的增加有关的未来经济利益的减少已发生，且可以可靠地予以计量，则应在收益表中确认费用……。框架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。”

34. 在计量财务报表中报告的资产、负债、收益、费用和现金流量时，只编制年度报告的企业能够考虑整个年度可利用的信息。事实上，其计量是以年初至今为基础的。

35. 编制半年报告的企业在对前六个月的财务报表进行计量时，可利用到年度中间或稍后可获得的信息，而在对十二个月的财务报表进行计量时，可利用到年末或稍后可获得的信息。十二月期的计假将反映前六个月期报告过的金额的可能估计变更，在前六个月的中期财务报告中已报告的金额不追溯调整。但是，第 16 段（4）和第 26 段要求披露重大会计变更的性质和金额。

36. 比半年更频繁报告的企业应利用每套财务报表编制时可利用的信息，以年初至今为基础计量每个中期的收益和费用，在本中期报告的收益和费用金额将反映该财务年度中本中期之前的中期报告的金额的估计变更，对前中期报告的金额不追溯调整。但是，第 16 段（4）和第 26 段要求披露重大会计变更的性质和金额。

季节性、周期性或偶然性收入

37. 如果企业财务年度末预计或递延财务年度内季节性、周期性或偶然性收入不合适的话，则在中期报告日也不应预计或递延这些收入。

38. 这方面的例子包括：股利收入、特许权使用费和政府补助。此外，有些企业一贯地在财务年度的某些中期赚取比在其他中期更多的收入，零售商的季节性收入就是一例，这些收入应在其发生时予以确认。

财务年度中不均匀发生的费用

39. 当且仅当在企业的财务年度末预计或递延年度中不均匀发生的费用是恰当时，在编制中期报告时才能对这类费用进行预计或递延。

确认和计量原则的采用

40. 附录 2 提供了采用第 28 至 39 段设立的一般性确认和计量原则的例子。

估计的运用

41. 在中期财务报告中采用的计量程序应设计为能够确保形成的信息是可靠的，且与理解企业的财务状况和经营成果相关的所有重要的财务信息都恰当地得到披露。虽然年度和中期报告中的计量均常常基于合理的估计，编制中期财务报告通常要求运用比年度财务报告更多的估计。

42. 附录 3 提供了中期运用估计的例子。

以前已报告中期的重述

43. 会计政策的变更（不包括 项新国际会计准则为之设立过渡性规定的变更）应通过如下方式反映：

（1）如果企业采用《国际会计准则第 8 号》基准处理方法，则重述本财务年度内以前各中期的财务报表，以及以前财务年度内可比中期的财务报表（见第 20 段）；

（2）如果企业采用《国际会计准则第 8 号》允许选用的处理方法，则重述本财务年度内以

前各中期的财务报表。在这种情况下，以前财务年度的可比中期不需要重述。

44. 第 43 段的目的是确保某一单项会计政策在整个财务年度中一贯地运用于一种特定类型的交易，根据《国际会计准则第 8 号》的规定，会计政策的变更应通过追溯运用来反映，并在可能的情况下，重述以前期间的财务数据。但是，如果与以前财务年度相关的调整金额不能合理地确定，则根据《国际会计准则第 8 号》的规定，新的会计政策应适用于未来。允许选用的方法是将全部累积追溯调整额包括在会计政策变更期间的净损益中。第 43 段规定的原则的结果，是要求本财务年度内的会计政策变更追溯地运用于财务年度的期初。

45. 为使本财务年度内的会计政策变更在中期报告日得到反映，必将允许两种不同的会计政策运用于单个财务年度内的一种特定类型的交易，结果将是中期分摊的困难、经营成果的歪曲、中期信息分析的复杂和难以理解。

生效日期

46. 本国际会计准则对财务报表自 1999 年 1 月 1 日或以后开始的财务报表有效。鼓励较早地运用本准则。

IAS 35: Discontinuing Operations

IAS 35 was approved by the IASC Board in April 1998 and became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1999.

This Standard supersedes certain requirements previously contained in IAS 8: Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies.

In 1999, various paragraphs were amended to conform to the terminology used in IAS 10: Events After the Balance Sheet Date and IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.

Summary of IAS 35

The objectives of IAS 35 are to establish a basis for segregating information about a major operation that an enterprise is discontinuing from information about its continuing operations and to specify minimum disclosures about a discontinuing operation.

IAS 35 is a presentation and disclosure Standard. It focuses on how to present a discontinuing

operation in an enterprise's financial statements and what information to disclose. It does not establish any new principles for deciding when and how to recognise and measure the income, expenses, cash flows, and changes in assets and liabilities relating to a discontinuing operation. Instead, it requires that enterprises follow the recognition and measurement principles in other International Accounting Standards.

A discontinuing operation is a relatively large component of an enterprise - such as a business or geographical segment under IAS 14: Segment Reporting - that the enterprise, pursuant to a single plan, either is disposing of substantially in its entirety or is terminating through abandonment or piecemeal sale.

IAS 35 requires that disclosures about a discontinuing operation begin at the earlier of the following:

- an enterprise has entered into an agreement to sell substantially all of the assets of the discontinuing operation; or

- its board of directors or other similar governing body has both approved and announced the planned discontinuance.

Required disclosures include:

- a description of the discontinuing operation;

- the business or geographical segment(s) in which it is reported in accordance with IAS 14: Segment Reporting;

- the date that the plan for discontinuance was announced;

- the timing of expected completion (date or period), if known or determinable;

- the carrying amounts of the total assets and the total liabilities to be disposed of;

- the amounts of revenue, expenses, and pre-tax profit or loss attributable to the discontinuing operation, and related income tax expense;

- the amount of any gain or loss that is recognised on the disposal of assets or settlement of liabilities attributable to the discontinuing operation, and related income tax expense;

- the net cash flows attributable to the operating, investing, and financing activities of the discontinuing operation; and

- the net selling prices received or expected from the sale of those net assets for which the enterprise has entered into one or more binding sale agreements, and the expected timing thereof,

and the carrying amounts of those net assets.

Financial statements for periods after initial disclosure must update those disclosures, including a description of any significant changes in the amount or timing of cash flows relating to the assets and liabilities to be disposed of or settled and the causes of those changes.

The disclosures would be made if a plan for disposal is approved and publicly announced after the end of an enterprise's financial reporting period but before the financial statements for that period are approved. The disclosures continue until completion of the disposal.

Comparative information for prior periods that is presented in financial statements prepared after initial disclosure must be restated to segregate the continuing and discontinuing assets, liabilities, income, expenses, and cash flows. This improves the ability of a user of financial statements to make projections.

Appendices to IAS 35 provide (a) illustrative disclosures and (b) guidance on how prior period information should be restated to conform to the presentation requirements of IAS 35.

国际会计准则第 35 号—中止经营

目的

本准则的目的是特定报告中止经营信息的原则，从而通过区分中止经营和持续经营信息，提高财务报表使用者对企业现金流量、盈利能力及财务状况进行预测的能力。

范围

1. 本准则适用于所有企业的所有中止经营。

定义

中止经营

2.中止经营指满足以下条件的企业的组成部分：

（1）按一项单独计划，企业实质上对该部分进行整体处置（如在一项单独交易中出售该部分或以该部分的所有权换入其他企业的股份后分给企业的股东），或对该部分进行逐项处置（如逐项出售该部分的资产及清偿其负债），或通过废弃来终止该部分；

（2）该部分代表一项独立的主要业务或一个主要经营地区；

（3）进行财务报告时，该部分可与其他经营区分开来。

3. 按定义中条件（1）（第 2 段（1）的规定，可对中止经营进行整体或逐项处置，但通常都是按一项总体计划来中止整个部分。

4. 企业对某部分进行整体出售时，结果可能是净利得，也可能是净损失。就这种中止经营而言，虽然其所有权和控制可能在以后才实际转移，但约束性销售协议只在一个日期签定。同时，对销售方的付款可能发生在协议签定时、资产转让时或在一段未来期间。

5. 除了对某重要部分进行整体处置，企业也可以通过零星处置（逐项或较小组合）方式出售该部分的资产和清偿其负债以对其中止和处置。进行零星处置时，虽然总体结果可能是净利得或净损失，但出售单项资产或清偿单项负债的结果却可能是净损失或净利得。同时，约束性销售协议的签定并不限于某一天。相反，资产的出售和负债的清偿可能会持续数月或更长的时间，财务报告期末可能处置期中间。为符合中止经营的定义，处置活动必须按一项单独并协调的计划进行。

6. 企业可能通过放弃而不是实质上出售资产的方式终止一项经营。如果放弃的经营满足定义中的条件，则为中止经营。但是，改变营业范围或经营满足定义中的条件，因为该经营的范围虽已改变但仍处于持续状态。

7. 企业经营因市场因素的影响关闭设备，放弃产品甚至生产线，或调整劳动力规模。虽然这些终止行为本身通常不是本准则中所指中止经营，但它可能会与中止经营有关。

8. 有些活动本身并不一定满足第 2 段（1）的条件，但与其他情况结合在一起时却可能满足条件。这些活动包括：

（1）一条生产线或一项服务的逐步取消；

（2）中止某项持续业务中的数项产品（有时，这个过程相对较短）；

（3）将某项特定业务的一些生产或销售活动，从一个地区移至另一个地区；

（4）为改进生产或节约其他成本而关闭某项设备；

（5）出售经营活动与母公司或其他子公司相似的子公司。

9. 《国际会计准则 14 号-分部报告》所定义的应报告产业部或地区部，通常满足中止经营

定义中的条件（2）（第2段（2）），也就是说，它代表了一项独立的主要业务或一个主要营业地区。《国际会计准则14号-分部报告》中所定义的分部的一部分也可能满足定义中的条件（2）。对于在单个产业或地区分部经营，从而不报告分部信息的企业来说，其主要产品或劳务业务也可能满足中止经营定义中的条件。

10. 《国际会计准则14号 分部报告》允许但不要求将垂直结合经营的不同阶段认定为单独的产业分部。这种分部可能满足中止经营定义中的条件（2）。

11. 如果企业的某组成部分同时满足以下条件，则说明该部分进行财务报告时可与其他营业区分开来（即定义中的条件（3）（第2段（3）））：

- （1）其经营性资产和负债可直接归属于它；
- （2）其收益（毛收入）可直接归属于它；
- （3）至少其大多数的经营性费用可直接归属于它。

12. 如果资产、负债、收益和费用将在某部分被出售、放弃或以其他方式处置时被剔除，那么说明它们可直接归鉴别于该分部。利息和其他财务费用仅在其有关债务以类似的方式归属于某中止经营时，才说明其可归属于该中止经营。

13. 如本准则所定义，中止经营预期不会很频繁地发生。一些不属于中止经营的变化可能符合重组的定义（见《国际会计准则第37号 准备、或有负债和或有资产》）。

14. 同时，一些不经常发生，且不符合中止经营或重组的事项，可能会产生一些收益或费用项目。这些项目因其规模、性质或影响有助于解释企业的当期业绩，从而应按《国际会计准则第8号 当期净损益、重大错误和会计政策普通更》的规定予以披露。

15. 本准则将处置企业某组成部分看作是中止经营，本身不意味着企业的持续经营能力存在问题。《国际会计准则第1号 财务报告列表》要求披露与企业持续经营能力有关的不确定性，以及企业不能持续经营的结论。

初始披露事项

16. 就中止经营而言，初始披露事项指以下两个事项中较早发生者：

- （1）企业就归属于中止经营的几乎所有资产签定了一项约束性销售协议；
- （2）企业董事会或类似管理机构批准了一项详细、正式的中止经营计划，并公告了该计划。

确认和计量

17. 企业应动用其他国际会计准则中所设立的确认和计量原则，来确定何时及如何确认与中止经营有关的资产、负债、收入、费用及现金流量的变化。

18. 本准则不设立任何确认和计量原则，而是要求企业遵循其他国际会计准则中设立的确认和计量原则。可能与此相关的两个准则是：

(1) 《国际会计准则第 36 号-资产减值》；

(2) 《国际会计准则第 37 号-准备、或有负债和或有资产》。

19. 就终止雇佣福利的确认而言，可能相关的其他准则有《国际会计准则第 19 号-退休金费用》；而就这类资产的处置而言，可能相关的其他准则包括《国际会计准则第 16 号-固定资产》。

准备

20. 中止经营是《国际会计准则第 37 号-准备、或有负债和或有资产》所定义的重组的一种。该准则为本准则的某些要求提供了指南，包括：

(1) 本准则第 16 段 (2) 所称“详细、正式的中止经营计划”指什么；

(2) 本准则第 16 段 (2) 所称“公告了该计划”指什么。

21. 《国际会计准则第 37 号 准备、或有负债和或有资产》规定了何时应确认准备，并对财务报告期结束后、董事会批准财务报告前发生的、使企业承担义务的事项作了规定。本准则第 29 段要求披露这种情况下的中止经营。

减值损失

22. 中止经营计划的批准和公告，表明中止经营中的资产可能已发生减值，或以前所确认的这些资产的减值损失应予以增加或转回。因此，按《国际会计准则第 36 号 资产减值》的规定，企业应估计中止经营的各项资产的可收回价值（资产销售净价与其使用价值中的较高者），并确认减从此损失或以前的减值损失的转回（如果有的话）。

23. 将《国际会计准则第 36 号-资产减值》用于中止经营时，企业应确定中止经营的资产的可收回价值是按单项资产还是按现金产出单位进行评估的（《国际会计准则第 36 号-资产减值》将现金产出单位定义为，从持续使用中产生现金流入的最小的可辨认资产组合，而该资

产组合的持续使用很大程度上独立于其他资产或资产组合)。例如:

(1) 如果企业实质上对中止经营进行整体出售,那么在中止各项资产不可能独立于其他资产产生现金流入。因此,应将中止经营作为一个整体来确定可收回价值。若发生了减值损失,则应按《国际会计准则第 36 号-资产减值》的规定将其分摊至中止经营中的各项资产。

(2) 如果企业以其他方式(如进行逐项出售)处置中止经营,那么除非资产被组合一起出售,否则应确认各单项资产的可收回价值;

(3) 如果企业放弃中止经营,则应按《国际会计准则第 36 号-资产减值》的规定确定各单项资产的可收回价值。

24. 在公告了中止经营计划后,与中止经营的潜在购买者的谈判或实际的约束性销售协议可能表明,中止经营的资产可能倒发生进一步减值,或以前期间对这些资产确认的减值损失可能已减少。如果出现上述事项,企业应按《国际会计准则第 36 号-资产减值》的规定,重新估计中止经营的资产的可收回价值,并确认形成的减值损失或转回以前的减值损失。

25. 约束性销售协议中的价格是资产(现金产出单位)的销售净、或确定资产(现金产出单位)使用价值时所使用的最终处置产生的估计现金流入的最好证明。

26. 中止经营的账面价值(可收回价值)包括能以合理和一致的基础分摊至该中止经营的商誉的帐面价值(可收回价值)。

列报和披露

初始披露

27. 企业应在(第 16 段定义的)初始披露事项发生当期及以后期间的财务报表中披露与中止经营有关的以下信息:

(1) 中止经营的描述;

(2) 按《国际会计准则第 14 号-分部报告》报告的产业分部或地区分部;

(3) 初始披露事项的发生日及其性质;

(4) 中止经营预期完成的日期或期间(如已知或可确定);

(5) 在资产负债表日,全部待处置资产和负债的帐面价值;

(6) 当期中止经营中政党活动所产生的收入、费用、税前利润或损失的金额,以及《国际会计准则第 12 号- 所得税第 81 段(8)》所要求的与此相关的所得税费用;

(7) 当期中止经营、投资和筹资活动产生的净现金流量的金额；

28. 为进行本准则要求的披露而计量中止经营的资产、负债、收入、费用、利得、损失及现金流量时，如果这些项目将有中止经营完成时被处置、清偿、减少或剔除，那么它们可以归至该项中止经营。如果这类项目在中止活动完成后仍存在，则不应被分摊至该项中止经营。

29. 如果初始披露事项出现在企业财务报告期结束后、但在财务报表获董事会或类似管理机构批准之前，那么这些财务报表应就其所涵盖的期间提供第 27 段指定的披露。

30. 例如，财务年度于 20X5 年 12 月 31 日结束的某企业的董事会于 20X6 年 1 月 10 日公告了此计划。董事会于 20X6 年 3 月 20 日批准了 20X5 年度的财务报告。20X5 年度的财务报告应包括第 27 段所要求的披露。

其他披露

31. 如果企业对中止经营的资产和负债进行了处置或清偿，或就此签定了约束性销售协议，那么应在事项发生当期的财务报表中披露以下信息：

(1) 对归属于中止经营的资产的处置或负债的清偿应予确认的利得或损失，应披露税前利得或损失的金额，以及《国际会计准则第 12 号 所得税》第 81 段 (8) 所要求的与这些利得或损失有关的所得税费用。

(2) 企业为之签定一项或数项约束性销售协议的那些净资产的（扣除预期处置成本后的）销售净价或价格幅度、这些现金流量预期流入的时间，以及这些净资产的帐面价值。

32. 前段中所指的资产处置、负债清偿及约束性销售协议可能与初始披露事项同时发生，也可在初始披露事项发生的当期或以后期间发生。按《国际会计准则第 10 号-资产负债表日后事项》的规定，如果在财务年度结束后、董事会批准财务报表前，实际上出售了归属于中止经营的一些资产，或就此签定了一项或数项约束性销售协议，那么应在财务报表中提供第 31 段所要求的披露。

更新披露

33. 除了第 27 和 31 段要求的披露外，企业应在初始披露事项发生当期以后期间的财务报表中说明，与待处置资产或待清偿负债有关的现金流量金额或时间的所有重大变化，以及导致这些变化的事项。

34. 应予披露的事项和活动包括，就资产签定的约束性销售协议的性质和条款、拆分资产、以资产的所有权换入单独的权益证券后分给企业的股东以及相关的法律或规定。

35. 第 27 或 34 段所要求的披露，应在直至并包括中止经营完成当期的各期间的财务报表中持续提供。如果计划实质上已完成或放弃，那么即使购买方尚未完成对销售方的款项支付，也应认为中止经营已经完成。

36. 如果企业放弃或撤消一项以前作为中止经营报告的计划，则应披露这一事实及其影响。

37. 对前段所指影响的披露，应包括就中止经营而确认的以前减值损失或准备的转回。

对各中止经营的分别披露

38. 本准则所要求的所有披露应按各中止经营分别进行。

所要求披露的列报

在财务报表或其附注中列报

39. 第 27 至 37 段所要求的披露可在财务报表或其附注中提供，但对中止经营中因资产处置或负债清偿而确认的税前利得或损失金额的披露（第 31 段（1）应在收益中提供。）

40. 鼓励在收益表和现金流时表中分别提供第 27 段（6）和（7）所要求的披露。

不应列为特别项目列报

41. 中止经营不应作为特别项目列报。

42. 《国际会计准则第 8 号 当期限净损益、重大错误和会计政策变更》将特别项目定义为“明显区别于企业政党活动的事项或交易的收益或费用，因此不期望经常或定期发生”《国际会计准则第 8 号-当期净损益、重大错误和会计政策变更》中列举的两个特别项目是资产征用和自然灾害，它们都可以是不受企业管理部门控制的事项。按本准则的定义，中止经营必须以企业管理部门出售或以其他方式处置业务的主要部分的单项计划为基础。

术语“中止经营”的限制使用

43. 不满足本准则中止经营定义的重组、交易或事项不应称作中止经营。

说明性披露

44. 附录 1（略去未译）对本准则所要求的列报和披露提供了示例。

以前各期的重述

45. 初始披露事项发生后编制的财务报表中列报的以前各期的比较信息，应按类似于第 27 至 43 段所要求的方式进行重述，以区分持续经营和中止经营的资产、负债、收入、费用和现金流量。

46. 附录 2 对前段的应用作了说明。

在中期财务报告中的披露

47. 中期财务报告的附注应说明自最近的年度报告期末以来，与中止经营有关的所有重大活动或事项，以及有待处置资产和待清偿负债有关的现金流量金额或时间的任何重大变化。

48. 上述原则与《国际会计准则 34 号-中期财务报告》的方法是一致的，即，中期财务报告的附注应说明自上一个年度报告日以来的重大变化。

生效日期

49. 本国际会计准则对报告期自 1999 年 1 月 1 日或以后开始的财务报表生效。鼓励对本准则公布后结束的会计期间的财务报告提前采用本准则。

50. 本准则替代了《国际会计准则第 8 号—当期净损益、重大错误和会计政策变更》的第 19 至 22 段。

IAS 36: Impairment of Assets

IAS 36 was approved by the IASC Board in April 1998 and became effective for annual financial

statements covering periods beginning on or after 1 July 1999.

In July 1998, the approval of IAS 38, Intangible Assets, and IAS 22, Business Combinations, resulted in changes in cross-references and terminology in IAS 36. In addition, IAS 38 added a definition of "active market" to the Standard. Finally, a minor wording inconsistency in Appendix A was corrected.

In April 2000, IAS 40, Investment Property, amended the scope of the Standard. The amendment is became operative for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2001.

Summary of IAS 36

IAS 36 addressed mainly accounting for impairment of goodwill, intangible assets and property, plant and equipment. The Standard includes requirements for identifying an impaired asset, measuring its recoverable amount, recognising or reversing any resulting impairment loss, and disclosing information on impairment losses or reversals of impairment losses.

IAS 36 prescribes how an enterprise should test its assets for impairment, that is:

the procedures that an enterprise should apply to ensure that its assets are not overstated in the financial statements;

how an enterprise should assess the amount to be recovered from an asset (the "recoverable amount"); and

when an enterprise should account for an impairment loss identified by this assessment.

Fundamental Requirement of IAS 36

An impairment loss should be recognised whenever the recoverable amount of an asset is less than its carrying amount (sometimes called "book value");

Other Requirements of IAS 36

the recoverable amount of an asset is the higher of its net selling price and its value in use, both based on present value calculations;

net selling price is the amount obtainable from the sale of an asset in an armVs length transaction between knowledgeable willing parties, less the costs of disposal;

value in use is the amount obtainable from the use of an asset until the end of its useful life and from its subsequent disposal. Value in use is calculated as the present value of estimated future cash

flows. The discount rate should be a pre-tax rate that reflects current market assessments of the time value of money and the risks specific to the asset;

an impairment loss should be recognised as an expense in the income statement for assets carried at cost and treated as a revaluation decrease for assets carried at revalued amount;

an impairment loss should be reversed (and income recognised) when there has been a change in the estimates used to determine an asset's recoverable amount since the last impairment loss was recognised;

the recoverable amount of an asset should be estimated whenever there is an indication that the asset may be impaired. IAS 36 includes a list of indicators of impairment to be considered at each balance sheet date. In some cases, the International Accounting Standard applicable to an asset may include requirements for additional reviews;

in determining value in use, an enterprise should use:

(a) cash flow projections based on reasonable and supportable assumptions that reflect the asset in its current condition and represent management's best estimate of the set of economic conditions that will exist over the remaining useful life of the asset. Estimates of future cash flows should include all estimated future cash inflows and cash outflows except for cash flows from financing activities and income tax receipts and payments; and

(b) a pre-tax discount rate that reflects current market assessments of the time value of money and the risks specific to the asset. The discount rate should not reflect risks for which the future cash flows have been adjusted;

if an asset does not generate cash inflows that are largely independent from the cash inflows from other assets, an enterprise should determine the recoverable amount of the cash-generating unit to which the asset belongs. A cash-generating unit is the smallest identifiable group of assets that generates cash inflows that are largely independent of the cash inflows from other assets or group of assets. Principles for recognising and reversing impairment losses for a cash-generating unit are the same as those for an individual asset. The concept of cash-generating units will often be used in testing assets for impairment because, in many cases, assets work together rather than in isolation. IAS 36 includes guidance and examples on how to identify the cash-generating unit to which an asset belongs and further requirements on how to measure an impairment loss for a cash-generating unit and to allocate this loss between the assets of the unit;

an impairment loss recognised in prior years should be reversed if, and only if, there has been a change in the estimates used to determine recoverable amount since the last impairment loss was recognised. However, an impairment loss should only be reversed to the extent the reversal does not increase the carrying amount of the asset above the carrying amount that would have been determined for the asset (net of amortisation or depreciation) had no impairment loss been recognised. An impairment loss for goodwill should only be reversed if the specific external event that caused the recognition of the impairment loss reverses. A reversal of an impairment loss should be recognised as income in the income statement for assets carried at cost and treated as a revaluation increase for assets carried at revalued amount;

when impairment losses are recognised or reversed an enterprise should disclose certain information by class of assets and by reportable segments. Further disclosure is required if impairment losses recognised or reversed are material to the financial statements of the reporting enterprise as a whole; and

on first adoption of IAS 36, the requirements should be applied prospectively only, that is, prior periods will not be restated.

国际会计准则第 36 号 资产减值

目的

本准则的目的是，规定企业用以确保其资产以不超过可收回价值（recoverable amount）的金额进行计量的程序。如果资产的帐面价值超过通过使用或销售而收回的价值，该资产就是按超过其可收回价值计量的，如果是这样，该资产应视为已经减值，本准则要求企业确认资产减值损失。本准则也规定了企业何时应冲回资产减值损失，以及减值资产的有关披露内容。

范围

1. 本准则适用于除下述资产以外的所有资产减值的会计核算：

- (1) 存货（参见《国际会计准则第 2 号 存货》）；
- (2) 建造合同形成的资产（参见《国际会计准则第 11 号 建造合同》）；
- (3) 递延所得税资产（参见《国际会计准则第 12 号 所得税》）；
- (4) 雇员福利形成的资产（参见《国际会计准则第 19 号 雇员福利》）；
- (5) 包括在《国际会计准则第 32 号 金融工具：披露和列报》范围内的金融资产。

2. 本准则不适用于存货、建造合同形成的资产、递延所得税资产或雇员福利形成的资产，因为适用于这些资产的现行国际会计准则已经包含了有关其确认和计量的特定要求。

3. 包括在《国际会计准则第 32 号 金融工具：披露和列报》范围内的金融资产，其减值损失的会计核算取决于国际会计准则委员会有关金融工具项目的结果。以下投资属于金融资产，但《国际会计准则第 32 号 金融工具：披露和列报》没有包括，因而本准则也适用于这些金融资产：

- (1) 《国际会计准则第 27 号 合并财务报表和对子公司投资的会计》中定义的子公司；
- (2) 《国际会计准则第 28 号 对联营企业投资的会计》中定义的联营企业；
- (3) 《国际会计准则第 31 号 合营中权益的财务报告》中定义的合营企业。

4. 根据其他国际会计准则，以重估价值（公允价值）计量的资产，如按《国际会计准则第 31 号 固定资产》以重估价值作为允许选用的方法计量的资产，本准则也适用。但是，认定某项重估资产是否已经减值，取决于用以确定其公允价值的基础：

(1) 如果资产的公允价值是其市场价值，则资产的公允价值与其销售净价之间的唯一差额是处置该资产的直接增量费用：

①如果处置费用很低，则重估资产的可收回价值必然接近于、或大于其重估价值（公允价值）。在这种情况下，如果已经执行了重估价规定，则重估资产不可能减值，没有必要估计其可收回价值。

②如果有一定的处置费用，则重估资产的销售净价仍然小于其公允价值。因此，如果重估资产的使用价值小于其重估价值（公允价值），则重估资产将会减值。在这种情况下，如果已经执行了重估价规定，则企业应运用本准则以确定资产是否已经减值。

(2) 如果资产的公允价值是以市场价值以外的基础确定的，则重估价值（公允价值）可能大于、或小于其可收回价值。因此，在执行了重估价规定以后，企业还应运用本准则以确定资产是否已经减值。

定义

5. 本准则所使用的术语，定义如下：

可收回价值，指资产的销售净价与其使用价值二者之中的较高者。

使用价值（value in use），指预期从资产的持续使用和使用期限结束时的处置中形成的估计未来现金流量的现值。

销售净价，指在熟悉情况的交易各方之间自愿进行的正常交易中，通过销售资产而取得的、扣除处置费用后的金额。

处置费用，指可直接归属于资产处置的增量费用，不包括融资费用和所得税费用。

减值损失，指资产的帐面价值超过其可收回价值的差额。

帐面价值，指在资产负债表中确认的、扣除累计折旧（摊销）和累计减值损失后的资产价值。

折旧（摊销），指资产的可折旧金额在其使用期限内所进行的系统分配。

可折旧金额，指财务报表中资产的成本或替代成本的其他金额，扣除残值后的金额。

使用期限，指

（1）资产预期为企业所使用的期间；或

（2）企业预期可从资产中获得的产品数量或类似产品数量的单位。

现金产出单位（cash generating），指从持续使用中产生现金流入的最小的可辨认资产组合，而该资产组合的持续使用很大程度上独立于其他资产或资产组合。

总部资产（corporate assets），指有助于评估中的现金产出单位和其他现金产出单位产生未来现金流量的、除商誉之外的资产。

认定可能已经减值的资产

6.第 7 到 14 段规定了应于何时确定资产的可收回价值。这些规定使用资产一词，同时适用于单个资产或现金产出单位。

7.如果资产的帐面价值超过其可收回价值，则资产已经减值。第 9 到 11 段规定了资产可能已经发生减值损失的某些迹象：如果存在任何一种迹象，企业应对其可收回价值进行正式估计。如果不存在已经发生潜在的资产减值损失的迹象，本准则不要求企业对其可收回价值进行正式估计。

8. 在每一个资产负债表日，企业应估计是否存在资产可能已经减值的迹象。如果存在这

样的迹象，企业应估计资产的可收回价值。

9. 在估计资产是否存在减值的迹象时，企业至少应考虑下述迹象：

外部信息来源：

（1）资产的市价在当期下跌，下跌的幅度大大高于因正常的时间推移或正常使用而发生的下跌；

（2）技术、市场、经济或法律等企业经营环境，或资产提供服务的市场，在当期或未来期间发生重大变化，对企业产生负面影响；

（3）市场利率或市场其他投资报酬率在当期已经提高，从而可能影响企业计算资产使用价值时采用的折现率，从而大幅度降低资产的可收回价值；

（4）企业净资产的帐面价值大于其资产的市场资本化金额。

内部信息来源：

（1）有证据表明，资产已经陈旧过时或发生损坏；

（2）资产的使用方式或程度已经发生或将要发生重大变化，对企业产生负面影响，如计划中止或重组业务，或在预定的日期之前进行处置；

（3）内部报告提供的证据表明，资产的经营业绩已经或将要不及预期。

10. 第 9 段所列举的并没有穷尽所有的迹象，企业可以认定资产减值的其他迹象。在这些情况下，也要求企业确定资产的可收回价值。

11. 从内部报告中获得的表明资产可能已经减值的证据包括：

（1）为获取资产而发生的现金流量，或随后为经营或维护该资产而发生的现金需求，远远高于最初的预算；

（2）与预算相比，资产的实际现金净流量或经营损益已经明显恶化；

（3）资产的预算现金净流量或经营利润大幅度下跌，或者预算损失大幅度增加；

（4）如果当期数字与未来期间的预算数字相加，其结果是经营损失或现金净流出。

12. 在认定是否需要估计资产的可收回价值时，需要运用重要性概念。例如，如果以前的计算表明，资产的可收回价值远远高于其帐面价值，如果没有发生导致该差额缩小的事项，企业没有必要重新估计该资产的可收回价值。类似地，以前的分析可能表明，资产的可收回

价值对于第 9 段中列示的一种或多种迹象的反应并不灵敏。

13. 作为第 12 段的一个示例，如果市场利率或市场其他投资报酬率在当期已经提高，在下述情况下，不要求企业对资产的可收回价值进行正式估计：

(1) 如果企业计算资产使用价值时采用的折现率不可能受到市场利率提高的影响。例如，短期利率提高可能不会对计算具有较长剩余使用期限的资产价值时采用的折现率产生重大影响，或

(2) 如果企业计算资产使用价值时采用的折现率可能受到市场利率提高的影响，但是，以前进行的可收回价值灵敏度分析表明：

①由于未来现金流量也可能增加，因此，可收回价值不可能大幅度下跌。例如，在某些情况下，企业可能有能力表明，它可调整其收入以弥补市场利率提高的影响；或

②可收回价值的下跌不会导致重大的减值损失。

14. 如果有迹象表明资产可能已经减值，这可能说明，需要根据适用于该资产的国际会计准则，重新评估和调整资产的剩余使用期限、折旧（摊销）方法或残值，即使这项资产没有确认减值损失，

可收回价值的计量

15. 本准则将可收回价值定义为资产的销售净价与其使用价值二者之中的较高者，第 16 到 56 段是对可收回价值的计量的规定。这些规定使用资产一词，同时适用于用于单个资产或现金产出单位。

16. 并不是总需要同时确定资产的销售净价与其使用价值。例如，如果资产的销售净价与其使用价值中的任何一项超过其账面价值，资产就没有减值，因而没有必要估计其他金额。

17. 资产即使没有在活跃市场上交易，也能够确定其销售净价。但是，有时侯不可能确定资产的销售净价，因为对在熟悉情况的交易各方自愿进行的正常的交易中销售资产的可收回价值作出可靠估计，没有基础。在这种情况下，资产的使用价值可视为其可收回价值。

18. 如果没有理由相信资产的使用价值远超过其销售净价，则资产的销售净价可视为其可收回价值，对于所持有的待处置资产而言，往往属于这种情况，这是因为，资产的持续使用到处置为止所产生的未来现金流量可能很少，待处置资产的使用价值主要是处置净收入。

19. 除非资产持续使用产生现金流入不可能独立于其他资产或资产组合，应确定单个资产的可收回价值。如果是这样，应确定资产所从属的现金产出单位的可收回价值，除非存在

下达情况：

(1) 资产的销售净价高于其帐面价值；或

(2) 资产的使用价值估计接近于其销售净价，并且能够确定其销售净价。

20. 某些情况下，估计、平均以及简便计算方法等可能为本准则所述确定销售净价或使用价值的详细计算提供合理近似值。

销售净价

21. 资产销售净价的最好证据是正常交易中确定销售协议中规定的价格，用可直接归属于资产处置的增量费用加以调整。

22. 如果没有确定销售协议 (binding sale agreement)，但存在一个活跃市场，则销售净价是资产的市场价格扣除处置费用后的金额。通常，恰当的市场价格是当前的投标价格。如果当前投标价格不易于获取，则最近交易价格可能为估计销售净价提供一个基础，如果交易日和估计日之间经济环境没有发生重大变动的話。

23. 如果没有确定销售协议或活跃市场，则销售净价应建立在可获取的最好信息的基础上，以反映资产负债表日，在熟悉情况的双方自愿进行的正常交易中，企业处置资产能够获取的、扣除资产处置费用后的金额，在确定此金额时，企业应考虑同一行业类似资产最近文易的结果。销售净价不反映强制销售价格，除非管理部门被迫立即销售资产。

24. 除已经确认为负债的那部分费用以外的处置费用，例如，律师费用、印花税以及类似的交易税、搬运费用以及资产达到销售状态而发生的直接增量费用，应在确定销售净价时扣除，但是，与资产处置而进行的缩减或重组业务有关的辞退福利（如《国际会计准则第 19 号 一雇员福利》所定义的）和费用，不是资产处置的直接增量费用。

25. 有时，资产处置会要求购买者承担债务，并且，对于资产和负债，只有一个销售净价。第 77 段规定了如何处理这种情况。

使用价值

26. 估计使用价值时，需要采取以下步骤：

(1) 估计资产持续使用以及最终处置所带来的现金流量；

(2) 采用适当的折现率对未来现金流量进行折现。

估计未来现金流量的基础

27. 计量使用价值时：

（1）现金流量预计应建立在合理且有根据的假设基础上，该假设代表管理部门对资产剩余使用期限内整个经济状况的最好估计。对外部信息应予以较多的关注。

（2）现金流量预计应建立在管理部门已经通过的最近财务预算或预测的基础上。建立在这些预算或预测基础上的项目最多应涵盖五年的期间，除非有理由证明更长的期间是合理的。

（3）在最后预算或预测所涵盖的期间以外的现金流量预计，对随后期间应使用稳定或递减的增长率，通过对建立在预算或预测基础上的预计进行推断的方式予以估计，除非有理由证明递增的增长率是合理的。这个增长率不应超过企业在其中经营的产品、行业或国家的长期平均增长率，或资产在其中使用的市场增长率，除非更高的增长率有理由证明是合理的。

28. 通常情况下，如果期间超过五年，对未来现金流量的详细、清晰、可靠的财务预算或预测不易于获取。由于这个原因，管理部门对未来现金流量的估计应基于最多为五年的最近预算或预测。如果管理部门确信，这些预计可靠，并且能够表明，基于过去的经验，它有能力对更长的期间作出准确预测，则管理部门可基于对超过五年的期间的预算和预测来使用现金流量预计。

29. 直至资产使用期限结束为止的现金流量预计，是采用随后期间的增长率通过对建立在财务预算或预测基础上的现金流量预计加以推断而估计出来的。这个增长率应是稳定的或是递减的，除非增长率的提高与产品或行业寿命周期所表现的客观信息相吻合，如果恰当的话，该增长率是零或负数。

30. 如果经济环境有利，则竞争者很可能进入市场，从而限制增长，因此，从长期来看（例如，20 年），企业很难超过企业在其中经营的产品、行业或国家的平均历史增长率，或资产在其中使用的市场增长率。

31. 在使用财务预算或预测信息时，企业应考虑该信息是否反映了合理且有根据的假设，以及是否代表了管理部门对资产剩余使用期限内整个经济环境的最好估计。

估计未来现金流量的因素

32. 未来现金流量的估计应包括：

(1) 资产持续使用所产生的现金流入的预计；

(2) 为通过资产的持续使用产生现金流入而必需发生的现金流出预计（包括使资产达到使用状态而发生的现金流出），以及可直接归属于、或在合理且一贯的基础上分摊于资产上的现金流出预计；

(3) 在资产的使用期限结束时，通过处置资产而收回或支付的现金净流量，如果有的话。

33. 未来现金流量的估计以及折现率反映了物价由于通货膨胀而持续上涨的一贯假设，因此，如果折现率包括了物价由于通货膨胀而上涨的影响，则未来现金流量是在名义折现率基础上进行估计，反之，未来现金流量是在真实折现率基础上进行估计（但包括未来特定物价的上涨或下跌）。

34. 现金流出预计包括能够直接归属于、或在合理且一贯的基础上分摊于资产上的未来营业费用。

35. 如果资产的帐面价值没有包括其为达到使用或销售状态而发生的所有现金流出，则未来现金流出的估计应包括预期在资产达到使用或销售状态以前而发生的现金流出的估计。例如，在建建筑物、尚未完工的开发项目。

36. 为了避免重复计算，未来现金流量的估计不包括：

(1) 很大程度上独立于评估中的资产就能够产生现金流量的资产，其持续使用所产生的现金流入（例如，诸如应收款项等金融资产）；

(2) 与已经确认为负债的义务有关的现金流出（例如，应付款项、养老金或准备）。

37. 应以资产的当前状况为基础来估计其未来现金流量。未来现金流量估计数不包括预期从下述事项中产生的估计未来现金流入或流出：

(1) 企业尚未承诺的未来重组；

(2) 对资产加以改良或改进，从而使其超过原评估业绩水平而发生的未来资本支出。

38. 由于资产的未来现金流量是以资产的当前状况为基础进行估计的、因此，使用价值不反映：

(1) 预期从企业尚未承诺的未来重组中产生的未来现金流出、相关的费用节省（例如，雇员费用的削减）、或利益；

(2) 资产加以改良或改进、使其超过原评估业绩水平而发生的未来资本支出、或者从该未来支出中获得的相关未来利益，

39. 重组是一项由管理部门计划和控制、使企业的经营范围或经营方式发生重大变化的方案，有关准备、或有负债和或有资产的国际会计准则将就何种情形视作企业承诺重组作出

规定。

40. 如果企业已经承诺重组，则有些资产可能受到重组的影响。一旦企业承诺重组，则：

(1) 确定使用价值时，未来现金流量的估计数应反映重组所节省的费用和其他利益（建立在管理部门已经通过的最近财务预算或预测的基础上）；

(2) 重组的未来现金流出估计数，应根据将来有关准备、或有负债和或有资产的国际会计准则中的重组条款进行处理。

附录么中的例 5，阐述了未来重组对使用价值计算的影响，

41. 在企业对资产加以改良或改进，从而使其超过原评估业绩水平而发生资本支出之前，未来现金流量的估计数不包括由于该支出而产生的估计未来现金流入。

42. 未来现金流量的估计数包括为维持或保持资产的原评估业绩水平所必需的未来资本支出。

43. 未来现金流量的估计数不包括：

(1) 筹资活动产生的现金流入或流出；

(2) 所得税收入或支出。

44. 估计未来现金流量所反映的假设是与确定折现率的方式相一致的，否则，某些假设的影响将重复计算或被忽略，由于已经对未来现金流量的估计数进行了折现而考虑了货币时间价值，因此，这些现金流量不包括筹资活动产生的现金流量。类似地，既然折现率是在税前确定的，因此，未来现金流量也应在税前估计。

45. 在资产的使用期限结束时，通过处置资产而收回或支付的现金净流量的估计数，应等于熟悉情况的双方自愿进行的公平交易中，企业预期从资产处置中获取的、扣除估计的资产处置费用后的金额。

46. 在资产使用期限结束时，确定通过资产处置而收回或支付的现金净流量估计数的方式，与确定资产销售净价的方式是类似的，除非估计以下现金净流量：

(1) 企业采用评估日已经达到使用期限的类似资产的流行市价，该类似资产的使用环境与被评估资产将会在其中使用的环境相似；

(2) 这些价格根据由于通货膨胀而导致的未来物价上涨和特定物价上涨（下降）的影响作了调整。但是，如果从资产持续使用中产生的未来现金流量的估计数和折现率没有包括通货膨胀的影响，那么，这种影响也应从资产处置所产生的现金净流量的估计数中剔除。

外币未来现金流量

47. 未来现金流量是以其产生时的货币进行评估的，然后以该货币的恰当折现率进行折现。企业采用资产负债表日的外汇汇率折算其获得的未来现金流量现值。

折现率

48. 折现率应是反映货币时间价值的当前市场评价以及资产特有风险的税前折现率。折现率不应反映据以调整了未来现金流量估计数的风险。

49. 反映货币时间价值的当前市场评价和资产特有风险的折现率，是指如果投资者计划通过投资获得的现金流量在金额、时间和风险方面与企业所预期的资产的金额、时间和风险相当，投资者将会要求的报酬，该折现率是通过对类似资产产生前市场交易中的内含利率，或具有单一资产或资产组合的上市公司的加权平均资本成本进行评估得出，该单个资产或资产组合的服务潜力和风险与评估中的资产相类似。

50. 如果特定资产的利率不易于直接从市场上获得，企业应使用替代利率以估计折现率，其目的是，在可能的情况下，估计下述要素的市场评价：

- (1) 资产使用期限结束时整个期间的货币时间价值；
- (2) 未来现金流量在金额或时间方面偏离估计数的风险。

51. 作为评估的起步，企业可能要考虑下述利率：

- (1) 采用类似资本资产定价模型技术确定的企业加权平均资本成本；
- (2) 企业的增量借款利率；
- (3) 其他的市场借款利率。

52. 对这些利率应予以调整，以便：

- (1) 反映市场在评价与预期现金流量有关的特定风险所采用的方式；
- (2) 剔除与预期现金流量无关的风险。

对诸如政治风险、货币风险、价格风险以及现金流量风险等，应予以关注。

53. 为避免重复计算，折现率不应反映未来现金流量估计数为之调整的风险。

54. 折现率独立于企业的资本结构以及为购买资产所采用的筹资方式、因为预期从资产中获得的未来现金流量独立于企业购买资产所采用的筹资方式。

55. 如果利率基础是税后的，应对其加以调整以反映税前利率。

56. 通常，企业使用单一折现率估计资产的使用价值。但是，如果使用价值对不同期间

的风险差异或利率的期间结构反应灵敏，则企业应在不同的未来期间采用不同的折现率。

资产减值损失的确认和计量

57. 第 58 到 63 段规定了单个资产减值损失的确认和计量要求，现金产出单位减值损失的确认和计量在第 88 到 93 段中规定。

58. 当且仅当资产的可收回价值小于其帐面价值时，资产的帐面价值应减计至可收回价值，减计的价值即为资产减值损失。

59. 资产减值损失应在损益表中立即确认为 项费用，除非根据另 项国际会计准则，例如，根据《国际会计准则第 16 号 固定资产》中允许选用的会计处理方法，该资产是以重估价计量。根据该国际会计准则，重估价资产减值损失应作为重估价值降低进行处理。

60. 重估价资产的减值损失应在损益表中确认为一项费用，但是，在重估价资产减值损失没有超过该资产的重估价准备的范围内，减值损失直接贷记重估价准备。

61. 如果减值损失的估计数超过相关资产的帐面价值，当且仅当另 项国际会计准则有要求时，企业应确认 笔负债。

62. 在确认 项资产减值损失后，资产的折旧（摊销）费用应在未来期间予以调整，以便在资产剩余使用期限内，在系统的基础上摊销已调整资产的帐面价值扣除其残值（如果有的话）后的金额。

63. 如果已经确认了资产减值损失，应根据《国际会计准则第 12 号 所得税》，通过比较调整后的资产帐面价值与其纳税基础，确定相关的递延所得税资产或负债。

现金产出单位

64. 第 65 到 93 段对认定现金产出单位、确定其帐面价值以及确认其减值损失作出了规定。

现金产出单位的认定

65. 如果存在资产可能减值的迹象，应估计单个资产的可收回价值。如果不可能估计单个资产的可收回价值，则企业应确定现金产出单位资产的可收回价值。

66. 如果存在下述情况，则不可能确定单个资产的可收回价值：

（1）资产的使用价值估计与其销售净价并不接近（例如，从资产的持续使用中产生的未来现金流量估计不是很少而可忽略不计）

（2）资产持续使用不可能在很大程度上独立于其他资产产生现金流量，如果是这样，只能确定现金产出单位资产的使用价值和可收回价值。

示例

某矿业企业自己拥有一条铁路以支持其采矿生产，该铁路只能以报废价值出售，并且该铁路持续使用不可能在很大程度上独立于矿业企业的其他资产而产生现金流入。

估计该铁路的可收回价值是不可能的，因为不能确定铁路的使用价值，而且其很可能不同于其报废价值。因此，企业估计现金产出单位（即整个矿山）的可收回价值。

67. 在第 5 段中，现金产出单位被定义为从持续使用中产生现金流入的最小的可辨认资产组合，该资产组合的持续使用很大程度上独立于其他资产或资产组合。对现金产出的认定涉及判断。如果不能确定单个资产的可收回价值，则企业应认定从持续使用中产生现金流入的最小资产组合，该资产组合在很大程度上从持续使用中产生独立的现金流入。

示例

汽车企业根据同政府签订的合同提供服务，该合同要求汽车企业在五条单独的线路上提供最低限度的服务，投入每条线路上的资产和每条线路产生的现金流量能够分别认定。其中一条线路发生重大亏损。

由于企业没有权利提早结束任何一条汽车线路，因此，通过持续使用、很大程度上独立于其他资产或资产组合所产生的现金流入的最小可辨认现金流入是五条线路合并产生的现金流入。每一条线路的现金产出单位是汽车企业整体。

68. 从持续使用中产生的现金流入是从报告企业以外的其他企业收到的现金和现金等价物，在认定资产或资产组合的现金流入是否在很大程度上独立于其他资产或资产组合的现金流入时，企业应考虑下述因素：管理部门如何监管企业的经营活动（诸如，生产线、营业、

单个场所、地区或其他方式)、管理部门对企业的资产和经营是持续行去还是进行处置是如何作决策的,附录 A 中的示例 1 举例说明了认定现金产出单位的例子。

69. 如果一项资产或资产组合生产的产品存在活跃市场(《国际会计准则第 38 号 无形资产》将活跃市场定义为满足以下所有条件的市场:(1)市场中的交易项目是同质的;(2)通常可在任何时候找到自愿的买方和卖方;(3)公众可获知价格。译校者注),即使部分或所有的产品都是内部使用,该资产或资产组合也应作为一个现金产出单位。如果是这样,管理部门对产品的未来市场价格的最好估计数应当:

(1) 在评估与内部使用的产品有关的未来现金流入时,用来确定该现金产出单位的使用价值;

(2) 在评估与内部使用的产品有关的未来现金流出时,用来确定企业其他现金产出单位的使用价值。

70. 即使资产或资产组合生产的部分或所有产品都被企业的其他部门使用(例如,处于生产过程中的中间产品),如果企业能在活跃市场销售该产品,则此资产或资产组合应视为一个单独的现金产出单位,这是因为该资产或资产组合能够通过持续使用产生现金流入,该资产或资产组合的持续使用很大程度上独立于其他资产或资产组合。在使用与这样的现金产出单位有关的、建立在财务预算或预测基础上的信息时,如果内部转移价格没有反映管理部门对现金产出单位生产的产品的未来市场价格的最好估计时,企业应调整此信息。

71. 除非能够证明有理由变动,否则,对于同一资产或资产类别,现金产出单位在各期间的认定应保持一致。

72. 如果企业断定,在以前期间属于不同现金产出单位的资产,或者构成现金产出单位的资产类别,已经发生变动,则如果现金产出单位的资产减值损失已经确认或冲回,并且从总体上来说,在财务报表中金额重大,第 117 段要求对现金产出单位作特定的披露。

现金产出单位的可收回价值和账面价值

73. 现金产出单位可收回价值的计量采用销售净价与使用价值孰高原则,同时参见本准则第 16 到 56 段的有关规定。

74. 现金产出单位账面价值的确定应与其可收回价值的确定方法保持一致。

75. 现金产出单位的账面价值:

(1) 仅包括下列资产的账面价值,即,直接归属于、或能在合理和一致的基础上分摊到

现金产出单位、且可带来未来现金流量的资产，在确定现金产出单位的使用价值时、要对未来现金流人加以估计。

(2) 不包括已确认负债的帐面价值，除非如果不考虑该负债，就无法计量现金产出单位的可收回价值。

这是因为在确定现金产出单位的销售净价和使用价时，并不包括与不属于该现金产出单位的资产有关的现金流量，也不包括与已在财务报表上确认的负债有关的现金流量。(见本准则第 24、36 段)

76. 当为进行可收回性评价而对资产加以组合时，现金产出单位必须包括在持续使用中为企业带来长期现金流量的所有资产，否则，有时尽管现金产出单位表现为可全部收回，实际上资产已发生减值损失，在有些情况下，尽管某些资产有助于现金产出单位为企业带来未来现金流量，但他们不能以合理且一致的基础分摊到现金产出单位，比如，商誉和总部资产。本准则第 79 至 87 段将解释在测试现金产出单位减值时，如何处理这类资产。

77. 在计量现金产出单位的可收回价值时，需要考虑某些已确认的负债。这通常是在处理现金产出单位时要求购买者接管一项负债的情况下发生。在这种情况下，现金产出单位的销售净价(或最终处置的估计现金流量)，应综合考虑现金产出单位所属资产的估计销售价格和负债，再减去处置成本。为使现金产出单位的帐面价值与其可收回价值的比较有意义，在计算现金产出单位的使用价值和帐面价值时，需减去负债的帐面价值。

示例：

一公司有某国开矿，该国法律要求矿产所有者必须在完成开采后将该地区恢复原貌。恢复费用包括表土覆盖层的重置，因为其在矿山开发前必须移走。表土覆盖层一旦移走，就应确认一笔表土覆盖层重置准备。该准备计入矿山成本，并在矿山使用期限内提取折旧。为恢复费用所提取的准备的帐面价值为 500，等于恢复费用现值。

企业正在对矿山进行减值测试。矿山所属现金产出单位是整座矿山，企业已收到愿以约 800 的价格购买该矿山的定单，该价格已考虑了重置表土覆盖层成本。矿山的处置费用可忽略。矿山使用价值约 1200，不包括恢复费用。矿山帐面价值 1000。

现金产出单位的销售净价为 800，该价格考虑了恢复费用。现金产出单位的使用价值在考虑恢复费用后估计为 700 (1200 - 500)。现金产出单位的帐面价值为 500，即矿山的帐面价

值（1000）减去重置准备（500）。

78. 就实务而言，在认定现金产出单位的可收回价值时，有时还需考虑并不属于该现金产出单位的资产（例如，应收项目或其它金融资产）或一些已在财务报表上确认的负债（例如，应付项目、养老金或其它准备项目）。此时，上述资产（负债）的帐面价值会增加（或减少）该现金产出单位的帐面价值。

商誉

79. 购买企业时产生的商誉所代表的是可望取得未来经济利益而发生的支出。该项经济利益可能由于购买的总部资产的协同作用而形成，也可能形成于某些不能单独在财务报表上予以确认的资产。商誉并不能独立于其它资产或资产组合而为企业带来现金流量，所以作为单个资产的商誉，其可收回价值是无法确定的，既然如此，当有迹象表明商誉可能已发生减值时，必须确定商誉所属现金产出单位的可收回价值。将此价值与该现金产出单位的帐面价值相比较，如有减值损失，按本准则第 88 段加以确认处理。

80. 在测定现金产出单位是否减值时，企业应确定与该现金产出单位相关的商誉是否已在财务报表中确认。如果已确认，企业必须：

（1）进行 次自下而上的测定，即：

①商誉的帐面价值是否能在合理、一致的基础上分摊到评估中的现金产出单位；

②比较现金产出单位的可收回价值与帐面价值（包括已分摊的商誉的帐面价值，如果存在），并按本准则第 88 段确认减值损失。

企业必须进行自下而上测定的第二步，即使商誉的帐面价值不能在合理、一致的基础上分摊到评估中的现金产出单位；

（2）如果在自下而上的测定中，企业不能将商誉的帐面价值以合理、一致的基础分摊到评估中的现金产出单位，企业还须完成 次自上而下的测定，即：

①确定最小的现金产出单位，该现金产出单位包含评估中的现金产出单位，并且估计商誉的帐面价值能在合理、一致的基础上对其进行分摊（即上一级现金产出单位）；

②比较上一级现金产出单位的帐面价值与可收回价值（包括分摊的商誉帐面价值）。如有损失，按本准则第 88 段加以确认。

81. 测定现金产出单位的减值时，企业必须考虑有助于现金产出单位为企业带来未来现金流量的所有商誉。如果商誉的帐面价值能在合理、一致的基础上分摊，企业只需施行自下

而上测定。如果商誉的帐面价值不能在合理、一致的基础上分摊，企业需施行自上而下的测定（见附表 A，例 7）。

82. 自下而上测定确保企业确认现金产出单位的任何减值损失，包括以合理、一致的基础分摊的商誉减值损失，当商誉不能在合理、一致的基础上分摊时，自下而上测定和自上而下测定相结合以确保企业确认：

（1）不包括商誉在内的现金产出单位的资产减值损失；

（2）商誉的减值损失，由于企业在自下而上测定中已将所有可能减值的资产考虑在内，自上而下测定对上一级现金产出单位所确认的资产减值损失只与分摊的商誉有关。

83. 在自上而下测定时，企业通常需要确定上一级现金产出单位的可收回价值，除非有明显证据表明上一级现金产出单位没有发生减值。（见本准则第 12 段）

总部资产

84. 总部资产包括单个资产或资产组合，例如总部办公楼、分厂、电子数据处理设备或研究中心等。对于特定的现金产出单位，企业的结构决定了一项资产是否满足本准则关于总部资产的定义，总部资产的关键特征在于脱离了其它资产或资产组合，它们不能独立地为企业带来现金流量，而且其帐面价值不能全部分摊到评估中的现金产出单位。

85. 因为总部资产不能单独为企业带来现金流量，当管理部门决定处置该项资产时，其可收回价值是无法确定的，所以，如果有迹象表明一项总部资产可能已发生减值，则需确认其所属现金产出单位的可收回价值，与现金产出单位的帐面价值相比较，如有损失，按本准则第 88 段处理。

86. 在测定现金产出单位的减值时，企业必须确认所有与评估中的现金产出单位有关的总部资产。对于每一项已确认的总部资产，企业应按本准则第 80 段处理，即：

（1）如果总部资产的帐面价值能在合理、一致的基础上分摊到评估中的现金产出单位，企业只能采用自下而上测定；

（2）如果总部资产的帐面价值不能在合理、一致的基础上分摊到评估中的现金产出单位，企业必须同时采用自下而上测定和自上而下测定。

87. 附录 A 中的例 8 给出如何处理总部资产的例子。

现金产出单位的减值损失

88. 当且仅当现金产出单位的可收回价值低于其帐面价值时，企业才必须确认减值损失，同时按以下顺序抵减资产帐面价值：

- (1) 抵减分摊到现金产出单位的商誉的帐面价值；然后，
- (2) 根据现金产出单位中各项资产的帐面价值，按比例抵减其他资产。

以上帐面价值的减少，应作为单个资产的减值损失，按本准则第 59 段予以确认。

89. 在按第 88 段分摊资产减值损失时，资产的帐面价值不能减少到低于以下两者中的最高值：

- (1) 销售净价（如果可确定）；
- (2) 使用价值（如果可确定）；
- (3) 0。

应当分摊到资产的减值损失金额，应按比例分摊到现金产出单位中其它资产上。

90. 分摊到现金产出单位的商誉帐面价值，应先于现金产出单位中其它资产加以减记，这是由其性质决定的。

91. 如果没有实用的方式估计现金产出单位中每项资产可收回价值，既然现金产出单位中的所有资产是共同发挥作用的，本准则要求将减值损失在除商誉外的其它资产间进行任意分摊。

92. 如果单个资产的可收回价值无法确定（见本准则第 66 段）：

(1) 如其帐面价值大于销售净价和按本准则第 88、89 段的规定进行分摊的结果二者中更高者，必须对该资产确认减值损失。

(2) 如果相关现金产出单位没有减值，单个资产不能确认减值损失，即使资产的销售净价已低于其帐面价值。

示例：

一设备发生物理损坏，工作效率有所下降，但仍在继续使用。该设备的销售净价已低于其帐面价值。在持续使用中，该设备并不独立为企业带来现金流量。包括该设备、并能在持续使用中独立带来现金流量的最小可辨认资产组合为该设备所属生产线。该生产线的可收回价值表明其作为一个整体并没有发生减值。

假设一：管理部门通过的预算和预测表明并没有承诺重置该设备。

该设备的可收回价值无法单独计量，由于其使用价值：

(1) 可能不同于其销售净价；

(2) 只能按设备所属现金产出单位（生产线）来计量；

由于生产线没有发生损坏，该设备不能确认减值损失。然而，企业也许需要重新估计该设备的折旧年限或折旧方法，更短的折旧期间或更快的折旧方法也许更能反映资产的预计剩余使用年限或其能为企业带来的经济效益。

假设二：管理部门计划重置该设备，并将其在不远的将来卖出。估计到处置该设备时止，其持续使用带来的现金流量为 0。

由于可以估计该设备的帐面价值与其销售净价相近，从而可以确定该设备的可收回价值，而不必考虑其所属现金产出单位（生产线），企业应确认资产减值损失，既然该设备的销售净价已低于其帐面价值。

93. 在按本准则第 88 和 89 段进行处理后，未抵减完的资产减值损失余额，只有在其它国际会计准则有相应规定的情况下，才能作为现金产出单位中 项负债予以确认。

资产减值损失的冲回

94. 本准则第 95 到 101 段对以前年度资产或现金产出单位已确认的资产减值损失冲回作了规定。其中，“资产”一词同时指单个资产或现金产出单位，本准则第 102 到 106 段针对单个资产，第 107 到 108 段针对现金产出单位，第 109 到 112 段针对商誉。

95. 企业必须在每个资产负债表日判定是否已有迹象表明以前年度确认的资产减值损失不再存在或已减少。如果是，企业必须估计该项资产的可收回价值。

96. 企业在判定是否已有迹象表明以前年度确认的资产减值损失不再存在或已减少的过程中，至少应考虑以下因素：

外部信息

(1) 资产的市价当期已大幅下跌；

(2) 技术、市场、经济或法律等企业经营环境，或资产提供服务市场在当期或未来期间发生重大变化，对企业产生正面影响；

(3) 当期市场利率或市场投资报酬率已经降低，并可能影响企业计算资产使用价值时采用的折现率，从而大幅度提高资产的可收回价值；

内部信息

(4) 资产使用或预计使用方式和使用程度已经发生或在最近将来将要发生重大改变，对企业有正面影响。如当期发生资本支出，对资产加以改良或改进，从而使其超过原评估业绩水平；计划中止或重组资产所属业务。

(5) 内部报告所提供的证据表明，资产的经营业绩已经或将会比预期的好。

97. 本准则第 96 段中列出的判定资产减值损失减少的几个迹象是与本准则第 9 段相对应的，企业在判断是否需要将以前年度确认的资产减值损失冲回及确认资产的可收回价值时，需遵循重要性原则。

98. 如果有迹象表明已确认的资产减值损失不再存在或已减少，即使没有冲回减值损失，企业也需要按照国际会计准则有关规定对该项资产的剩余使用年限，折旧（摊销）方法或残值进行重估并予以调整，

99. 企业在前次确认资产减值损失以后，只有在计算资产的可收回价值中所使用的估计发生改变时，才能冲回以前年度已确认的资产减值损失。此时，资产的帐面价值必须增加至其可收回价值。这里的增加即为资产减值的冲回。

100. 资产减值损失的冲回反映一项资产在使用或出售方面的潜在服务能力，比确认资产减值损失时有所提高，企业应认定那些引起资产潜在服务能力提高的估计改变，这些改变包括：

(1) 可收回价值的计量基础发生变化（如，是以销售净价、还是以使用价值为基础）；

(2) 如果可收回价值的计量是以使用价值为基础的，未来估计现金流量在数量或时间上的改今或折现率的改变；

(3) 如果可收回价值的计量是以销售净价为基础的，销售净价估计的改变。

101. 一项资产的使用价值高于其帐面价值，也许仅仅是由于正常的时间推移而导致未来现金流入的折现值提高（有时称作折现的展开），资产的服务潜力并没有提高，此时不能将资产减值损失冲回，即使资产的可收回价值已高于其帐面价值。

单个资产减值损失的冲回

102. 由于资产减值的冲回而增加的资产帐面价值，不能高于资产以前年度没有确认资产

减值损失时的帐面价值（减去摊销或折旧）。

103. 任何资产帐面价值高于资产以前年度没有确认资产减值损失时帐面价值（减去摊销或折旧）部分，属于重估增值，在对重估增值进行核算时，企业应采用相关国际会计准则。

104. 资产减值损失的冲回应立即在损益表中作为收益确认，除非企业按照其它国际会计准则要求，资产是以重估值入帐遵例如，采用 IAS16 “固定资产”所允许的其它处理方法》重估资产减值损失的冲回应作为重估值增加，遵照相关国际会计准则规定进行处理。

105. 重估资产减值损失冲回应直接贷记股东权益，计入重估准备科目。但是，如果重估资产的减值损失前期已计入费用，减值损失冲回应确认为当期收益。

106. 资产减值损失冲回被确认后，该资产的折旧应按新帐面价值予以调整。

现金产出单位减值损失的冲回

107. 对于现金产出单位减值损失的冲回，企业应按以下顺序增加资产的帐面价值：

- （1）按现金产出单位中除商誉以外的资产帐面价值的比率，增加帐面价值；然后，
- （2）在满足本准则第 104 段的条件下，增加分摊到现金产出单位的商誉的帐面价值（如果有）；

以上帐面价值的增加，应作为单个资产的减值损失冲回，按本准则第 104 段予以确认。

108. 按本准则第 107 段将资产减值损失冲回在现金产出单位中进行摊销时，资产帐面价值不应高于以下两者中较低者：

- （1）资产可收回价值（如果可确定）；
- （2）如果以前年度没有确认资产减值损失所确定的资产帐面价值（减去摊销和折旧）。应当分摊到资产的减值损失冲回，应按比例分摊到现金产出单位中其它资产上。

商誉减值损失的冲回

109. 作为本准则第 99 段的例外情况，已确认的商誉减值损失不能在以后期间冲回，除非：

- （1）由于没有预料到的非正常外部事件的再次发生所造成的减值损失；
- （2）随后发生的外部事件抵消了（1）中事件的影响。

110. 将要发布的国际会计准则禁止企业确认自创商誉确认（《国际会计准则第 38 号 无

形资产》已于 1999 年 1 月 1 日开始生效 译校者注)。自创而誉的可收回价值的任何增加都可能是其价值的增加, 除非该增加明显是由于特殊的外部事件而造成的。

111. 本准则不允许由于估计的改变而对商誉减值损失予以冲回(如, 折现率的改变, 或与商誉有关的现金产出单位的未来现金流量在时间或数量上的改变)。

112. 特殊外部事件指非企业所能控制的事件, 包括导致企业经营业务、或赢利能力显著下降的新法规的出台。

披露

113. 企业必须在财务报表中按资产类别披露以下事项:

- (1) 计入当期损益的资产减值损失及其在损益表中所在项目;
- (2) 当期资产减值冲回金额及其在损益表中所在项目;
- (3) 当期直接抵减权益的资产减值损失金额;
- (4) 当期直接确认为损益的资产减值损失冲回。

114. 同类资产指企业生产经营活动中使用的具有相似性质的资产。

115. 本准则第 113 段所要求的披露有时也可与同类资产其它信息一起披露, 例如, 按《国际会计准则 16 号 固定资产》要求, 企业在期初、期末对固定资产帐面价值的进行调节, 减值信息可以包括其中。

116. 企业在采用《国际会计准则第 14 号 分部报告》时, 对每个报告分部, 必须基于企业报告形式(参见国际会计准则第 14 号)揭示如下信息:

- (1) 企业当期在损益表中已确认的及直接抵减权益的资产减值损失金额;
- (2) 企业当期在损益表中已确认的及计入权益的资产减值损失冲回金额。

117. 如果当期确认或冲回的资产减值损失对报告企业的财务报表存在重大影响, 企业必须披露:

- (1) 导致资产减值损失的确认或冲回的环境和事件;
- (2) 已确认或冲回的资产减值损失金额;
- (3) 对于单个资产:

①资产性质;

②在企业基本报告形式(见《国际会计准则第 14 号 分部报告》)的基础上, 资产所属报告分部;

(4) 对于现金产出单位；

①有关现金产出单位的描述（例如生产线、设备、车间、地理区域，ISA14 或其他准则中定义的报告实体）；

②在企业基本报告形式（见《国际会计准则第 14 号 分部报告》）的基础上，某类资产已确认的减值损失或冲回金额；

③如现金产出单位资产范围改变，企业必须披露目前和以前资产范围及改变的原因。

(5) 资产（现金产出单位）的可收回价值是其销售净价或使用价值；

(6) 如果可收回价值是销售净价，用以计量销售净价的基础（如依据活跃市场或其它）；

(7) 如果可收回价值是使用价值，目前及以前估计所使用的折现率。

118. 如果当期已确认（冲回）的资产减值损失总额对于理解报告企业的财务报表是重要的，企业必须对以下事项作简要描述：

(1) 资产损失减值（资产损失冲回）的主要资产类别，本准则第 117 段没有要求对此加以披露；

(2) 导致确认资产减值损失（冲回）的事件和环境，本准则第 117 段没有要求对此加以披露。

119. 鼓励企业披露当期确认资产（现金产出单位）可收回价值时所采用的关键假设。

过渡性规定

120. 本准则应当仅采用未来适用法。由于采用本准则而产生的资产减值损失（资产减值损失冲回）应按本准则讲行确认（即，如果资产不是以重估价计价，其减值损失计入当期损益。重估资产的减值损失（资产减值损失冲回）应作为重估增值的减少（增加））。

121. 在采用本准则之前，关于资产减值损失的确认及冲回，许多其它准则中也有类似规定。但是，由于本准则在如何计算可收回价值及如何确认现金产出单位等方面的具体规定，也许导致企业对以前评估的修改。由于很难追溯确定原来在确定可收回价值时所使用的估计，在采用本准则时，不要求企业执行《国际会计准则第 18 号 本期净损益、重大差错和会计政策变更》中所规定的会计政策变更的基准处理方法或允许选用的处理方法。

生效日期

122. 本准则对报告日期自 1999 年 7 月 1 日开始或以后的财务报表生效。同时也鼓励企业提前采用。如果企业在 1999 年 7 月 1 日之前开始的期间采用，必须对此加以披露。

附录（略）

IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

IAS 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, was approved by the IASC Board in July 1998 and became operative for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 July 1999.

Summary of IAS 37

IAS 37 requires that:

provisions should be recognised in the balance sheet when, and only when: an enterprise has a present obligation (legal or constructive) as a result of a past event; it is probable (i.e. more likely than not) that an outflow of resources embodying economic benefits will be required to settle the obligation; and a reliable estimate can be made of the amount of the obligation;

provisions should be measured in the balance sheet at the best estimate of the expenditure required to settle the present obligation at the balance sheet date, in other words, the amount that an enterprise would rationally pay to settle the obligation, or to transfer it to a third party, at that date. For this purpose, an enterprise should take risks and uncertainties into account. However, uncertainty does not justify the creation of excessive provisions or a deliberate overstatement of liabilities. An enterprise should discount a provision where the effect of the time value of money is material and should take future events, such as changes in the law and technological changes, into account where there is sufficient objective evidence that they will occur;

the amount of a provision should not be reduced by gains from the expected disposal of assets (even if the expected disposal is closely linked to the event giving rise to the provision) nor by expected reimbursements (for example, through insurance contracts, indemnity clauses or suppliers' warranties). When it is virtually certain that reimbursement will be received if the enterprise settles the obligation, the reimbursement should be recognised as a separate asset; and

a provision should be used only for expenditures for which the provision was originally

recognised and should be reversed if an outflow of resources is no longer probable.

IAS 37 sets out three specific applications of these general requirements:

a provision should not be recognised for future operating losses;

a provision should be recognised for an onerous contract - a contract in which the unavoidable costs of meeting the obligations under the contract exceed the expected economic benefits; and

a provision for restructuring costs should be recognised only when an enterprise has a detailed formal plan for the restructuring and has raised a valid expectation in those affected that it will carry out the restructuring by starting to implement that plan or announcing its main features to those affected by it. For this purpose, a management or board decision is not enough. A restructuring provision should exclude costs - such as retraining or relocating continuing staff, marketing or investment in new systems and distribution networks - that are not necessarily entailed by the restructuring or that are associated with the enterprise's ongoing activities.

IAS 37 prohibits the recognition of contingent liabilities and contingent assets. An enterprise should disclose a contingent liability, unless the possibility of an outflow of resources embodying economic benefits is remote, and disclose a contingent asset if an inflow of economic benefits is probable

国际会计准则第 37 号 准备、或有负债和或有资产

目的

本准则的目的是确保将适当的确认标准和计量基础运用于准备、或有负债和或有资产，并确保在财务报表的附注中披露充分的信息，以使使用者能够理解它们的性质、时间和金额。

范围

1. 本准则适用于所有企业对以下各项之外的准备、或有负债和或有资产的会计核算：
 - (1) 以公允价值计量的金融工具形成的准备、或有负债和或有资产；
 - (2) 执行中的合同（除了亏损的执行中的合同）形成的准备、或有负债和或有资产；
 - (3) 保险公司与保单持有人之间签订的合同形成的准备、或有负债和或有资产；以及

- (4) 由其他国际会计准则规范的准备、或有负债和或有资产。
2. 本准则适用于不是以公允价值计量的金融工具（包括担保）。
3. 执行中的合同是指双方均未履行任何义务或双方均同等程度地履行了部分义务的合同。本准则不适用于执行中的合同，除非它是亏损的。
4. 本准则适用于保险公司的准备、或有负债和或有资产，但不适用于其与保单持有人之间签订的合同形成的准备、或有负债和或有资产。
5. 如果其他国际会计准则规范了特定的准备、或有负债和或有资产，企业应运用该准则而不是本准则，例如，关于以下项目的准则也规范了特定的准备：
- (1) 建造合同（参见《国际会计准则第 11 号建造合同》）；
- (2) 所得税（参见《国际会计准则第 12 号所得税》）；
- (3) 租赁（参见《国际会计准则第 17 号租赁》），但是，《国际会计准则第 17 号》未对已变为亏损的经营租赁的核算提出具体要求，因而本准则应适用于这些情况；
- (4) 雇员福利（参见《国际会计准则第 19 号—雇员福利》）。
6. 一些作为准备处理的金额可能与收入的确认有关，例如企业提供担保以收取费用，本准则不涉及收入确认，《国际会计准则第 18 号收入》明确了收入确认标准，并就确认标准的应用提供了实务指南，本准则不改变《国际会计准则第 18 号》的规定。
7. 本准则将准备定义为时间或金额不确定的负债，在某些国家，“准备”也与一些项目相联系使用，例如折旧，资产减值和坏账：这些是对资产账面金额的调整，本准则不涉及。
8. 其他国际会计准则规定了支出是作为资产还是作为费用处理，本准则不涉及这些问题，相应地，本准则既禁止也不要求对提取准备时所确认的费用予以资本化。
9. 本准则适用于重组（包括中止营业）准备，重组符合中止营业的定义时，《国际会计准则第 35 号中止营业》可能要求提供附加的披露。

定义

10. 本准则中使用的下列术语，其定义为：

准备，指时间或金额不确定的负债。

负债，指因过去事项而发生的企业的现时义务，该义务的结算预期会导致含经济利益的资源流出企业。

义务事项，指形成法定或推定义务的事项，这些法定或推定义务使企业没有现实的选择，

只能结算该义务。

法定义务，指因以下任意项而发生的种义务：

- (1) 合同（通过其明确的或隐含的条款）；
- (2) 法规；
- (3) 法律的其他实施。

推定义务，指因企业的行为而产生的种义务，其中：

- (1) 由于以往实务的成型做法、公开的政策或相当明确的当前声明，企业已向其他方面表明它将承担特定的责任；
- (2) 结果，企业使其他方面建立了个有效预期，即它将解除那些责任。

或有负债，指以下二者之：

- (1) 因过去事项而产生的潜在义务，其存在仅通过不完全由企业控制的个或数个不确定未来事项的发生或不发生予以证实；
- (2) 因过去事项而产生、但因下列原因而未予确认的现时义务：
 - ① 结算该义务不是很可能要求含经济利益的资源流出企业；或
 - ② 该义务的金额不可以足够可靠地计量。

或有资产，指因过去事项而形成的潜在资产，其存在仅通过不完全由企业控制的个或数个不确定未来事项的发生或不发生予以证实。

亏损合同，指种合同，根据该合同履行义务发生的不可避免费用超过了预期获得的经济利益。

重组，指项由管理部门计划和控制、并重大地改变了企业的经营范围或进行该经营的方式的方案。

准备和其他负债

11. 准备可以与诸如应付账款和应计项目等其他负债区分开来，因为准备的结算所要求的未来支出的时间或金额是不确定的。而比较来说：

- (1) 应付账款指为已收或已提供的、并已开发票或已与供应商达成正式协议的货物或劳务进行支付的负债；

(2) 应计项目指为已收或已提供的、但还未支付、开出发票或与供应商达成正式协议的货物或劳务进行支付的负债，包括应付给雇员的金额（例如，与应计的假期支付有关的金额）。虽然有时需要对应计项目的金额或时间进行估计，但其不确定性要比对准备估计时面临的不确定性小得多。

应计项目经常作为应付帐款和其他应付款的部分进行报告，而准备则单独地进行报告。

准备与或有负债的关系

12. 一般意义上讲，所有准备都是或有性质的，因为它们在时间或金额上是不确定的，但是，在本准则中，“或有”这个术语用于不予确认的资产和负债，因为它们的存在仅通过不完全由企业控制的一个或数个不确定未来事项的发生或不发生予以证实，另外，术语“或有负债”用于不满足确认条件的负债。

13. 本准则在准备和或有负债之间作出了区分：

(1) 准备---确认为负债（假定能作出可靠的估计），因为它们是现时义务，而且结算该义务很可能要求含经济利益的资源流出；

(2) 或有负债不确认为负债，因为它们是①潜在义务，企业是否存在一个会导致含经济利益的资源流出的现时义务还未得到证实，或是②不满足本准则确认条件的现时义务（因为结算该义务不是很可能要布含经济利益的资源流出，或者不能对该义务的金额作出相当可靠的估计）。

确认

准备

14. 以下条件均满足时应确认准备：

- (1) 企业因过去事项而承担项现时的法定或推定义务；
- (2) 结算该义务很可能要求含经济利益的资源流出企业；
- (3) 该义务的金额可以可靠地估计。

如果这些条件没有满足，不应确认准备。

现时义务

15. 在极少的情况下，会不清楚是否存在现时义务。在这些情况下，如果考虑所有可获得的证据后，发现在资产负债表日有可能存在现时义务，那么可以认为该过去事项导致了现时义务。

16. 在几乎所有的情况下，过去事项是否已导致了一项现时义务是明确的，在极少的情况下，例如在法律诉讼中，特定事项是否已发生或这些事项是否已产生了一项现时义务，可能存在争议。在这样的情况下，企业应通过考虑所有可获得的证据，包括专家的意见等，来确定资产负债表日是否存在现时义务。应予考虑的证据包括资产负债表日后事项提供的附加证据。在这些证据的基础上：

- (1) 如果资产负债表日有可能存在现时义务，则企业应确认一项准备(假定满足确认条件)；
- (2) 如果资产负债表日有可能不存在现时义务，除非含经济利益的资源流出的可能性极小(见第 86 段)，否则企业应披露一项或有负债。

过去事项

17. 形成现时义务的过去事项称为义务事项。对于作为义务事项的事项，企业必须没有现实的选择，只能结算该事项形成的义务。仅当以下事项之一发生时才出现这种情况：

- (1) 义务的结算通过法律来执行；
- (2) 就推定义务而言，事项(可能是企业的行为)使其他方面建立了一个有效预期，即企业将结算该义务。

18. 财务报表反映企业报告期末的财务状况，而不反映企业未来可能的财务状况。因此，对未来经营活动所发生的费用不确认准备。只有在资产负债表日存在的负债才能在企业资产负债表上予以确认。

19. 仅对与企业未来行为(例如，未来经营活动)无关的过去事项产生的义务确认准备。这种义务的例子有：对违法的环境破坏的处罚或清除费用，这两者不论企业的未来行为如何，其结算均会导致含经济利益的资源流出企业，同样地，企业应在有义务纠正已造成的破坏的范围内，对油井或核反应堆的拆撤费用确认准备。相反，因商业压力或法律要求，企业可能打算或需要发生支出以在未来按特殊方式经营(例如，在特定类型的工厂安装烟尘过滤器)。

因为企业能借助其未来行为避免未来支出，例如，改变经营方法，所以对于该未来支出，企业不承担现时义务，不确认准备。

20. 义务总是涉及义务所属的另一方，但是没有必要知道义务所属该方的身份，实际上义务可能属于公众。因为义务总是涉及对另一方的承诺，所以管理部门或董事会的决定在资产负债表日并不形成推定义务，除非该决定在资产负债表日之前已经以一种相当具体的方式传达给那些受影响的方面，以使他们建立了一个有效预期，即企业将解除其责任。

21. 因法律变化或企业行为（例如，相当具体的公开声明）形成了一项推定义务，一项不立刻形成义务的事项可能会在以后形成义务。例如，在造成环境污染时，可能没有义务治理污染，但是，如果一项新的法律要求治理现有污染，或企业用一种形成推定义务的方式公开承担了治理义务的责任时，环境污染将成为义务事项。

22. 如果拟议中的新法律的具体条文还未定稿，那么仅在该法律基本肯定会象起草的那样颁布时才形成义务。本准则中，这样的义务视作法定义务，围绕法律颁布的情况之间存在的差别，使得确定促成某项法律基本肯定会颁布的单个事项是不可能的。很多情况下，在法律颁布之前，无法判断该项法律是否基本肯定会颁布。

含经济利益的资源很可能流出

23. 对于满足确认条件的负债，不仅必须存在现时义务，而且结算该义务很可能要求含经济利益的资源流出，本准则中，如果该事项很可能发生，即该事项发生的可能性比其不发生的可能性大，则资源流出或其他事项被认为是很可能的，现时义务不是很可能存在时，除非含经济利益的资源流出的可能性极小（见第 86 段），否则企业应披露一项或有负债。

24. 如果有很多类似的义务（例如，产品保证或类似合同），则结算时要求资源流出的可能性应通过总体考虑该类义务来确定，虽然对于某个项目而言，资源流出的可能性小，但很可能需要流出一些资源以总体结算该类义务。如果出现这种情况，则应确认项准备（假定其他确认条件也能满足）。

义务的可靠估计

25. 估计的使用是财务报表编制过程中必不可少的一部分，且不削弱财务报表的可靠件，这一点对于准备来说尤其如此，因为从性质看，准备比大多数其他资产负债表项目更具不确

定性。除了极少情况，企业均能确定可能结果的范围，从而能对义务作出估计，该估计足够可靠地用于确认准备，

26. 在极少情况下，不能作出可靠的估计，因此存在不能确认的负债。该负债应作为或有负债予以披露（见第 86 段），

或有负债

27. 企业不应确认或有负债。

28. 除非含经济利益的资源流出的可能性极小，否则或有负债应按第 86 段要求的那样予以披露，

29. 企业联合和各自对某项义务负有责任时，义务中预期由其他方面结算的部分应作为或有负债处理，企业对很可能要求含经济利益的资源流出的那部分义务确认准备，除非极少情况下不能对该义务作出可靠的估计。

30. 或有负债可能不按最初预料的方式发展，因此，应对它们进行持续的评价，以确定含经济利益的资源流出的可能性是否已变为很可能，如果对应以前作为或有负债处理的事项的未来经济利益流出的可能性变为很可能了，则应在可能性发生变化当期的财务报表上确认一项准备（除非在极少情况下不能作出可靠的估计）。

或有资产

31. 企业不应确认或有资产。

32. 或有资产通常由导致经济利益可能流入企业的未计划的事项或其他未预料到的事项形成。索赔是或有资产的一个例子。企业通过法律程序提出索赔，其结果具有不确定性。

33. 或有资产不应在财务报表中予以确认，因为确认或有资产可能会导致那些可能永远不会实现的收益得到确认。但是，收益基本肯定会实现时，相关资产已不是或有资产，此时将其确认是恰当的，

34. 经济利益很可能流入时，应按第 89 段的要求披露或有资产。

35. 应对或有资产进行持续评价，以确保情况的发展在财务报表中得到适当的反映。经济利益基本肯定会流入时，该资产和相关收益应在变化发生当期的财务报表上予以确认。经济利益只是很可能会流入时，企业应披露该或有资产（见第 89 段）。

计量

最好估计

36. 确认为准备的金额应是资产负债表日结算现时义务所要求支出的最好估计。

37. 结算现时义务所要求支出的最好估计，应是企业在资产负债表日结算该义务，或在此时将该义务转让给第三方而合理支付的金额。在资产负债表日结算或转让义务通常不可能发生或是异常昂贵，但是，企业为结算或转让该义务进行合理支付的金额的估计，提供了资产负债表日结算现时义务所要求支出的最好估计。

38. 结果和财务影响的估计由企业管理部门根据判断，同时辅之以类似交易的经验和（某些情况下）独立专家出具的报告来确定。应考虑的证据包括资产负债表日后事项提供的附加证据。

39. 围绕予以确认为准备的金额的不确定性，可根据情况采用不同的方式处理，如果予以计量的准备涉及大量的项目，则应基于其相关的可能性，对各种可能结果进行加权来对义务进行估计，这种估计的统计方法称为“预期价值法”。因此，给定金额的损失的可能性不同（比如说 60%或 90%）时，准备的金额也是不同的，如果存在可能结果的连续范围，且该范围中每一点和其他各点的可能性一样，则范围内的各点均可采用。

40. 计量一项单项义务时，单个最可能的结果可能是该负债的最好估计。但是，即使在这种情况下，企业也应考虑其他可能的结果，如果其他可能的结果大部分均比最可能的结果的金额高或低，则最好估计将是一项较高或较低的金额，例如，如果企业不得不纠正其为客户建造的主要厂房中存在的严重失误，则单个最可能金额可能是一次补救成功须花费的费用 1000 万元，但是，如果存在重大的可能性，有必要作进一步的补救，则应提取一项较大金额的准备。

41. 准备在税前计量，因为准备的税后结果及变化，应按《国际会计准则第 12 号所得税》进行处理，

风险和不确定性

42. 不可避免地围绕很多事项和情况的风险和不确定性，应在计算准备的最好估计时予

以考虑。

43. 风险描述结果的变化，风险调整可能增加负债计量的金额。在不确定的情况下进行判断需要谨慎，以使收益或资产不会高估，费用或负债不会低估，但是，不确定性并不说明应提取过多准备和故意夸大负债，例如，如果一个特别相反结果的预计费用是在谨慎的基础上进行估计的，那么该结果不能人为地认为比实际的情况更可能。需要谨慎以避免对风险和不确定性进行重复调整，高估准备。

44. 应按第 85 段（2）的要求披露与支出金额相关的不确定性。

现值

45. 如果货币时间价值的影响重大，准备的金额应是结算义务预期所要求支出的现值。

46. 因货币时间价值的影响，与资产负债表日后不久发生的现金流出有关的准备，比与较后发生的同样金额的现金流出有关的准备更加负有义务。因此，影响重大时，准备应予折现。

47. 折现率应是反映货币时间价值的当前市场评价及该负债特有风险的税前折现率。折现率不应反映未来现金流量估计已为其调整的风险。

未来事项

48. 对于可能影响结算业务所需金额的未来事项，如果有足够的客观证据表明它们将发生，则应在准备金额中予以反映。

49. 预期的未来事项可能对计量准备特别重要。例如，企业可能认为，在项目结束时清理场地的费用将因未来技术的变化而降低。确认的金额应反映技术上合格且公正的观察者所作出的合理预测。这些预测是该观察者考虑了清理场地时可使用技术等因素的所有证据后作出的。因此，恰当的做法是，将与应用现有技术过程中积累的经验有关的预计费用减少额，或现有技术应用于比以前进行过的更大或更复杂的清理项目的预期费用，在预测中考虑。但是，除非得到相当客观的证据的支持，否则企业不应应对全新的清理技术的发展进行预期。

50. 如果存在相当客观的证据表明，新法规基本肯定会颁布，那么新法规的潜在影响应在计量现时义务时予以考虑。实务中出现的情况的多样化使确定一个在每种情况下均能提供充足、客观证据的单独事项是不可能的。所要求的证据包括，需要什么样的法规、是否在适

当的时候基本肯定会颁布和实施，在很多情况下，直至新法规颁布，才存在相当客观的证据。

资产的预期处置

51. 资产预期处置形成的利得不应在计量准备时予以考虑。

52. 资产预期处置形成的利得不应在计量准备时予以考虑，即使该预期处置与形成准备的事项密切联系也是如此。企业应在涉及相关资产的国际会计准则规定的时点确认资产预期处置形成的利得。

补偿

53. 如果结算准备所要求支出的部分或全部预期会由另方补偿，那么当且仅当如果企业结算该义务，就基本评定会收到补偿时，确认该补偿。该补偿应作为项单独的资产处理。对补偿确认的金额不应超过准备的金额。

54. 在收益表中，与准备有关的费用可以扣除对补偿确认的金额后的净额列报。

55. 有时，企业能够让另一方支付结算准备所要求支出的一部分或全部（例如，通过保险合同、豁免条款或供应商的保证），另一方可能补偿企业已付的金额或直接支付这项金额。

56. 在大多数情况下，企业仍对所讨论的全部金额负有责任，以至于第三方出于某种原因未能支付时，企业不得不结算全部金额。在这种情况下，应对负债全额确认准备；而且，应在企业结算该负债时就基本肯定会收到补偿的情况下，对预期的补偿确认一项单独的资产。

57. 在某些情况下，第三方未能支付时企业对所讨论的费用不负有责任，在这种情况下，企业对这些费用不承担义务，因而不应将其包括在准备中。

58. 如第 29 段指出的那样，企业联合和各自负责的某项义务中，预期由其他方面结算的部分应作为或有负债处理。

准备的变化

59. 在每个资产负债表日，应对准备进行检查并予以调整，以反映当前的最好估计。结算该义务不再是很可能要求含经济利益的资源流出时，准备应予转记。

60. 如果使用折现，则应在各期增加准备的账面价值，以反映时间的流逝。这项增加应作为利息费用予以确认。

准备的使用

61. 准备应仅仅用于最初为其确认的支出。

62. 只有与原准备有关的支出才能冲减该准备，将支出冲减原先为其他目的确认的准备会隐藏两个不同事项的影响。

确认和计量原则的应用

未来经营亏损

63. 对未来经营亏损不应确认准备，

64. 未来经营亏损不符合第 10 段中负债的定义，以及第 14 段为准备设定的一般确认条件。

65. 对未来经营亏损的预期，表明特定的经营资产可能发生减值。企业应按《国际会计准则第 36 号资产减值》对这些资产进行减值测试。

亏损合同

66. 如果企业有项亏损合同，那么该合同下的现时义务应作为准备予以确认和计量。

67. 很多合同（例如，一些日常订单）可以在不须支付给对方补偿的情况下取消，因此不存在义务，其他一些合同对合同当事人同时确立了权利和义务，如果某些事项使一项合同成为亏损合同，则该合同属于本准则范围的内容，且存在应予确认的负债，那些不是亏损的执行中的合同不在本准则规范，

68. 本准则将亏损合同定义为一种合同，根据该合同履行义务发生的不可避免费用超过了预期获得的经济利益，一项合同下不可避免费用反映了退出该合同的最低净费用，即履行该合同的费用与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中较低者，

69. 在为亏损合同设立单独准备之前，企业应对该合同标的资产发生的减值损失进行确

认（参见《国际会计准则第 36 号资产减值》）。

重组

70. 以下是可能符合重组定义的事项的例子：

- (1) 一组业务的转让或终止；
- (2) 在一个国家或地区的营业场所的关闭，或营业场所由一个国家或地区移至另一个国家或地区；
- (3) 管理结构的变化，例如，取消一个层次的管理部门；
- (4) 对企业经营性质和经营重点有重大影响的重要重组。

71. 仅在满足第 14 段为准备设立的一般确认条件时，才能对重组费用确认准备，第 72--83 段对如何将一般确认条件应用于重组，提供了指南。

72. 重组的推定义务仅在个企业有以下情况时产生：

- (1) 有项详细、正式的重组计划，该计划至少明确了以下事项：
 - ①涉及的营业或营业的部分；
 - ②受影响的主要经营场所；
 - ③因终止服务而将得到补偿的雇员的分布、职能和大概人数；
 - ④将承担的支出；
 - ⑤计划何时实施；
- (2) 通过开始实施该计划，或向那些受具影响的方面通告该计划的主要方面，已使那些受影响的方面建立了个有效预期，即企业将实施该重组。

73. 通过拆卸厂房、出售资产或者公开宣布计划的主要方面等，可以提供企业已经开始实施重组计划的证据，公开宣布重组的具体计划，只有在其通过一种特定方式并相当详细（即明确了计划的主要内容）以至于使其他方面（诸如客户、供应商和雇员或其代表）建立了一个有效预期（即企业将进行重组）时，才构成一项排定义务。

74. 为了使计划在传达给那些受影响的方面时足以形成推定义务，该计划的实施需要尽早安排，并在不可能再对计划作重大修改的时间限度内完成，如果预期重组开始之前将有长时间的延迟，或重组将持续一段不合理的长时间，那么该计划现在不可能使其他方面建立一个企业承诺重组的有效预期，因为该时间限度内企业有机会改变其计划。

75. 管理部门或董事会在资产负债表日前作出的重组决定，在资产负债表日不形成一项

推定义务，除非企业在资产负债表日之前已经开始实施重组计划，或以一种相当特定的方式将重组计划的主要方面传达给那些受影响的方面，使他们建立一个企业将实施重组的有效预期。

在某些情况下，企业仅在资产负债表日之后才开始实施重组，或将其主要方面传达给那些受其影响的方面，如果重组很重要，以至于不对其进行披露将影响财务报表的使用者作出正确的评价和决定，那么根据《国际会计准则第 10 号或有事项和资产负债表日后事项》的规定，可能要求对此予以披露。

76. 虽然推定义务不只是因管理部门的决定产生的，但义务可能因这种决定及其他以前的事项产生，例如，与雇员代表就解雇费进行的协商或与购买者就转让一项营业进行的谈判，可能已经完成只等董事会批准，一旦获得批准，并传达给了其他方面，而且满足第 72 段的条件，企业就承担了一项重组的推定义务。

77. 在某些国家，最终决策权属于董事会，其成员包括管理部门以外的利益代表（例如，雇员），或董事会作出决策前必须通知这些代表。因为董事会作出这些决策涉及与这些代表的沟通，因此这项决策可能形成一项重组的推定义务。

78. 直到企业承诺转让，即签有个约束性的转让协议，才产生营业转让的义务。

79. 即使企业已作出决定转让某项营业并公开宣布该决定，直到确定了购买者并签有约束性的转让协议，才说明对转让作出了承诺。在签有约束性转让协议之前，企业可以改变主意，而且如果根据可接受条款找不到购买者，企业完全可以采取其他行动。如果转让营业构成重组的一部分，应按《国际会计准则第 36 号资产减值》的要求，对该营业的资产作减值测试。如果转让仅是重组的一部分，则在约束性转让协议签订之前，可能对重组的其他部分产生了一项推定义务。

80. 重组准备应仅仅包括重组引起的直接支出，即重组所必需的，但与企业持续进行的活动无关的直接支出。

81. 重组准备不包括以下发生的费用：

- （1）再培训或安置留用职员；
- （2）推销；
- （3）投资新系统或销售网络；

这些支出与未来经营活动有关，在资产负债表日不是重组义务，这些支出应以与重组无关的基础进行确认。

82. 截止重组日发生的可辨认未来经营亏损不包括在准备中，但当它们与第 10 段定义的亏损合同有关时，可以例外。

83. 按第 51 段的要求，在计量重组准备时，不应考虑资产预期处置形成的利得，即使资产的转让构成重组的一部分也是如此。

披露

84. 对于每类准备，企业应披露：

- (1) 期初和期末的帐面价值；
- (2) 当期增加的准备，包括对现存准备部分的增加；
- (3) 本期使用的金额（即发生并冲销准备的金额）；
- (4) 当期转回的未使用金额；
- (5) 本期因时间流逝而增加的折现金额，以及折现率的变化。

不要求提供比较信息。

85. 对于每类准备，企业应披露以下内容：

- (1) 义务性质的简短描述，以及经济利益最终流出的预期时间；
- (2) 有关这些经济利益流出的金额或时间的不确定性的说明。如果必须提供充足的信息，那么企业应按第 48 段的要求，披露就未来事项所作的主要假设；
- (3) 预期补偿的金额，说明就该预期补偿已确认的资产的金额。

86. 除非结算时经济利益流出的可能性极小，否则企业应在资产负债表日就每类或有负债简短地披露其性质，并在可行的情况下，再披露：

- (1) 其财务影响的估计（按第 36--52 段进行计算）；
- (2) 与流出的金额或时间有关的不确定性的说明；
- (3) 补偿的可能性。

87. 在确定哪些准备或或有负债可以合并为一个类别时，必须考虑这项目的性质是否相当类似，以至可用一个单独的说明来满足第 85 段（1）和（2）以及第 86 段（1）和（2）的要求，因此，将与不同产品保证有关的金额作为单独一类准备处理可能是恰当的，但将与

一般担保有关的金额和受法律程序约束的金额作为单独一类准备处理则是不适当的。

88. 如果准备和或有负债由相同的一系列情况形成，企业应按第 84--86 段的要求进行披露，披露的方式应表明该准备和或有负债之间的关系。

89. 如果经济利益很可能流入，企业应在资产负债表日简短地披露或有资产的性质。并在可行的情况下，再披露其财务影响的估计数，该估计数按第 36--52 段中设立的原则进行计算。

90. 披露或有资产以避免就收益产生的可能性提供误导信息是重要的。

91. 如果因不可行而没有披露第 86 和 89 段要求的信息，则应说明该事实。

92. 在极少的情况下，披露第 84--89 段所要求的部分或全部信息，预期会严重损害处在与其他方面就准备、或有负债或或有资产发生争端的企业的地位。在这样的情况下，企业不需要披露这些信息，但应披露该争端的般性质、以及没有披露该信息的事实和原因。

过渡性规定

93. 在其生效日期（或之前）采用本准则所造成的影响，应作为首次采用本准则当期留存收益期初余额的调整数予以报告。鼓励但不要求企业调整最早列报期间的留存收益期初余额，并重述比较信息。如果不重述比较信息，应披露该事实。

94. 本准则与《国际会计准则第 8 号---当期净损失、重大错误和会计政策变更》要求的处理不同，《国际会计准则第 8 号》要求重述比较信息（基准处理方法），或按应予披露的重述基础提供附加的匡算比较信息（允许选用的处理方法）。如果这样做不可行，则属例外。

生效日期

95. 本准则对报告期从 1999 年 7 月 1 日或以后开始的财务报表生效。鼓励较早地采用。如果企业在 1999 年 7 月 1 日之前采用本准则，应披露这事实。

96. 本准则替代了《国际会计准则第 10 号---或有事项和资产负债表日后事项》中涉及或有事项的规定。

IAS 38: Intangible Assets

IAS 38 was approved by the IASC Board in July 1998 and became operative for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 July 1999.

IAS 38 supersedes:

IAS 4, Depreciation Accounting, with respect to the amortisation (depreciation) of intangible assets; and

IAS 9, Research and Development Costs.

In 1998, IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement, amended a paragraph of IAS 38 to replace the reference to IAS 25, Accounting for Investments, by reference to IAS 39.

One SIC Interpretation relates to IAS 38:

SIC 6: Costs of Modifying Existing Software.

Summary of IAS 38

IAS 38 applies to all intangible assets that are not specifically dealt with in other International Accounting Standards. It applies, among other things, to expenditures on:

advertising,

training,

start-up, and

research and development (R&D) activities.

IAS 38 supersedes IAS 9, Research and Development Costs. IAS 38 does not apply to financial assets, insurance contracts, mineral rights and the exploration for and extraction of minerals and similar non-regenerative resources. Investments in, and awareness of the importance of, intangible assets have increased significantly in the last two decades.

The main features of IAS 38 are:

an intangible asset should be recognised initially, at cost, in the financial statements, if, and only if:

(a) the asset meets the definition of an intangible asset. Particularly, there should be an identifiable asset that is controlled and clearly distinguishable from an enterprise's goodwill;

(b) it is probable that the future economic benefits that are attributable to the asset will flow to the enterprise; and

(c) the cost of the asset can be measured reliably.

This requirement applies whether an intangible asset is acquired externally or generated internally. IAS 38 also includes additional recognition criteria for internally generated intangible assets;

if an intangible item does not meet both the definition, and the criteria for the recognition, of an intangible asset, IAS 38 requires the expenditure on this item to be recognised as an expense when it is incurred. An enterprise is not permitted to include this expenditure in the cost of an intangible asset at a later date;

it follows from the recognition criteria that all expenditure on research should be recognised as an expense. The same treatment applies to start-up costs, training costs and advertising costs. IAS 38 also specifically prohibits the recognition as assets of internally generated goodwill, brands, mastheads, publishing titles, customer lists and items similar in substance. However, some development expenditure may result in the recognition of an intangible asset (for example, some internally developed computer software);

in the case of a business combination that is an acquisition, IAS 38 builds on IAS 22: Business Combinations, to emphasise that if an intangible item does not meet both the definition and the criteria for the recognition for an intangible asset, the expenditure for this item (included in the cost of acquisition) should form part of the amount attributed to goodwill at the date of acquisition. This means that, among other things, unlike current practices in certain countries, purchased R&D-in-process should not be recognised as an expense immediately at the date of acquisition but it should be recognised as part of the goodwill recognised at the date of acquisition and amortised under IAS 22, unless it meets the criteria for separate recognition as an intangible asset;

after initial recognition in the financial statements, an intangible asset should be measured under one of the following two treatments:

(a) benchmark treatment: historical cost less any amortisation and impairment losses; or

(b) allowed alternative treatment: revalued amount (based on fair value) less any subsequent amortisation and impairment losses. The main difference from the treatment for revaluations of property, plant and equipment under IAS 16 is that revaluations for intangible assets are permitted only if fair value can be determined by reference to an active market. Active markets are expected to be rare for intangible assets;

intangible assets should be amortised over the best estimate of their useful life. IAS 38 does not permit an enterprise to assign an infinite useful life to an intangible asset. It includes a rebuttable presumption that the useful life of an intangible asset will not exceed 20 years from the date when the asset is available for use. IAS 38 acknowledges that, in rare cases, there may be persuasive evidence that the useful life of an intangible asset will exceed 20 years. In these cases, an enterprise should amortise the intangible asset over the best estimate of its useful life and:

(a) test the intangible asset for impairment at least annually in accordance with IAS 36: Impairment of Assets; and

(b) disclose the reasons why the presumption that the useful life of an intangible asset will not exceed 20 years is rebutted and also the factor(s) that played a significant role in determining the useful life of the asset;

required disclosures on intangible assets will enable users to understand, among other things, the types of intangible assets that are recognised in the financial statements and the movements in their carrying amount (book value) during the year. IAS 38 also requires disclosure of the amount of research and development expenditure recognised as an expense during the year; and

IAS 38 is operative for annual accounting periods beginning on or after 1 July 1999. IAS 38 includes transitional provisions that clarify when the Standard should be applied retrospectively and when it should be applied prospectively.

To avoid creating opportunities for accounting arbitrage in an acquisition by recognising an intangible asset that is similar in nature to goodwill (such as brands and mastheads) as goodwill rather than an intangible asset (or vice versa), the amortisation requirements for goodwill in IAS 22: Business Combinations are consistent with those of IAS 38.

国际会计准则第 38 号 无形资产

目的

本准则的目的是对其他国际会计准则中没有具体涉及的无形资产的会计处理进行规范。本准则要求，当且仅当特定条件满足时，企业应确认无形资产。本准则亦对如何计量无形资

产的账面金额作了规定，并就无形资产的特定放过提出了要求。

范围

1. 本准则应适用于所有企业除以下各项之外的无形资产的会计核算：

(1) 由其他国际会计准则规范的无形资产；

(2) 《国际会计准则第 32 号 金融工具：披露和列报》中定义的金融资产；

(3) 矿产权，以及矿产、石油、天然气和类似非再生性资源的勘探支出或开发和采掘支出；

(4) 保险公司与保单持有人之间签订的合同所产生的无形资产。

2. 如果其他国际会计准则涉及了特定类型的无形资产，那么企业应运用该项准则而不是本准则。例如，本准则不适用于以下各项无形资产：

(1) 企业在正常经营过程中为出售而持有的无形资产（见《国际会计准则第 2 号 存货》和《国际会计准则第 11 号 建造合同》）；

(2) 递延所得税资产（见《国际会计准则第 12 号 所得税》）；

(3) 属于《国际会计准则第 17 号 租赁》范围内的租赁；

(4) 雇员福利所形成的资产（见《国际会计准则第 19 号 雇员福利》）；

(5) 企业合并中形成的商誉（见《国际会计准则第 22 号 企业合并》）；

(6) 《国际会计准则第 32 号 金融工具：披露和列报》中定义的金融资产。金融资产的确认和计量由以下准则规范：《国际会计准则第 27 号 合并财务报表和对于公司投资的会计》、《国际会计准则第 28 号 在联营企业投资的会计》、《国际会计准则第 31 号 合营中权益的财务报告》和《国际会计准则第 39 号 金融工具：确认和计量》。

3. 一些无形资产可能会以实物为载体，例如磁盘（对计算机软件而言）、法律文件（对许可证或专利权而言）或胶片式确定一项包含无形和有形要素的资产应按《国际会计准则第 16 号 不动产、厂场和设备》核算，还是作为一项无形资产而按本准则核算，需要进行判断，以评价哪个要素更重要。例如，一台计算机控制的机械工具没有特定计算机软件就不能正常运行时，则说明该软件构成相关硬件不可缺少的组成部分，从而该软件应作为固定资产核算。同样的原则适用于计算机控制系统。如计算机软件不是相关硬件不可缺少的组成部分，则该软件应作为无形资产核算。

4. 本准则还适用于广告、培训、开办活动、研究与开发活动支出等。研究与开发活动的

目标是开发知识。因此，虽然这些活动可能会产生有实物形态的资产（例如，样品），但该资产的实物要素次于其无形要素（即含在实物要素中的知识）。

5. 就融资租赁而言，标的资产可能是有形的，也可能是无形的。初始确认后，承租人应按本准则的规定核算因融资租赁而持有的无形资产。电影、录像、戏剧、手稿、专利权和版权等项目的许可证协议中的权利不在《国际会计准则第16号—租赁》范围之内，而在本准则范围之内。

6. 如果某些活动或交易特殊，可能需要用其他方式进行会计处理，那么该活动或交易可能会被排除出某项国际会计准则的范围。采掘业中因石油、天然气和矿产的勘探或开发和采掘而发生的支出、保险公司与其保单持有人之间签订的合同就属于上述情况。因此，本准则不适用于这类活动所发生的支出。但是，本准则适用于采掘业或保险公司使用的其他无形资产（例如计算机软件）和发生的其他支出（例如开办费用）。

定义

7. 本准则中使用的下列术语，其定义为：

无形资产，指为用于商品或劳务的生产或供应、出租给其他单位、或管理目的而持有的、没有实物形态的、可辨认非货币资产。

资产，指由于过去事项而由企业控制的、预期会导致未来经济利益流入企业的资源。

货币资产，指持有的货币以及将以固定或可确定金融的货币收到的资产。

研究，指为获取新的科学或技术知识而进行的具有创造性和有计划的调查。

开发，指在开始商业性生产或使用前，待研究成果或其他知识应用于新的或具有实质性改进的材料、装置、产品、工序、系统或服务的计划或设计。

摊销，指在无形资产的使用年限内系统地分摊其应折旧金额。

应折旧金额，指资产的成本或财务报表中代替成本的其他金额，减去其残值后的余额。

使用年限，指资产预期由企业使用的年限或企业预期从资产的使用中获得的产量或类似计量单位的数量。

成本，指资产购置或生产时，支付的现金或现金等价物的金额，或其他对价的公允价值。

残值，指在资产使用年限末，减去预计处置成本后，企业预期从资产上获得的净额。

公允价值，指熟悉情况并自愿的双方，在公平交易的基础上进行资产交换或债务结算的金额。

活跃的市场，指满足以下所有条件的市场：

- (1) 市场交易的项目是同质的；
- (2) 通常可在任何时候找到自愿的买方和卖方；
- (3) 价格公开。

减值损失，指资产的账面金额超过其可收回金额的余额。

账面金额，指在资产负债表上确认的资产的金额，减去累计摊销额和累计减值损失后的余额。

无形资产

8. 企业在科学或技术知识、新工序或系统的设计和推广、许可证、知识产权、市场知识和商标（包括商标名称和报刊名）等无形资源的获得、开发、维护和提高方面，经常会消耗资源或承担负债。这些大的类别中包括的项目通常有：计算机软件、专利、版权、电影、客户名单、抵押服务权、捕捞许可证、进口配额、特许权、客户或供应商的关系、客户的信赖、市场份额和销售权。

9. 第8段中描述的项目并不都满足无形资产的定义，即可辨认性、对资源的控制和存在未来经济利益。如果本准则涉及的某项目不满足无形资产的定义，那么为获得它或在内部创造它发生的支出应在发生时确认为费用。但是，如果该项目是在企业购买合并中获得的，那么它构成购买日所确认商誉的一部分（见第56段）。

可辨认性

10. 无形资产的定义要求无形资产是可辨认的，以便与商誉清楚地区分开来。企业购买合并中产生的商誉代表了购买者预期商誉将产生未来经济利益而进行的支付。未来经济利益可能产生于购人的可辨认资产之间的协同作用，也可能产生于那些单项看不符合在财务报表上确认的资格、但购买者在作购买支付时准备为之进行支付的资产。

11. 如果无形资产是可分的，那么它可以与商誉清楚地区分开来。如果企业可以出租、出售、交换或分配归属于某资产的特定未来经济利益，而不必同时处置用在同样的获利活动中的其他资产所引起的未来经济利益，那么该资产是可分的。

12. 可分性不是可辨认性的必要条件，因为企业可按其他方式辨认资产。例如，如果无

形资产是与一组资产一起获得的，那么交易中可能包括法定权利的转移，这可使企业辨认该无形资产。类似地，如果内部项目的目的是为企业创造法定权利，那么这些权利的性质可能有助于企业辨认潜在的、内部产生的无形资产。此外，即使某资产只能与其他资产一起产生未来经济利益，如果企业可以辨认该资产引起的未来经济利益，那么该资产也是可辨认的。

控制

13. 如果企业有权获得潜在资源的未来经济利益，并能约束其他方面获取这些利益，那么说明该企业控制了该资产。企业控制无形资产引起的未来经济权益的能力一般因在法庭上可强制执行的法定权利而产生。在无法定权利时，证明控制的存在较为困难。但是，权利的法定强制性并不是控制的必要条件，因为企业可用其他方法来控制未来经济利益。

14. 市场和技术知识可以产生未来经济利益。如果该知识受到版权、贸易协议约束（如果允许）等法定权利或雇员保密法定职责的保护等，那么说明该企业控制了这些利益。

15. 企业可能有一组熟练员工，并能认定因培训形成的。能导致未来经济利益的员工技术长过情况。企业可能预期员工将持续地将其技术贡献于企业。但是，企业通常无法对因拥有一组熟练员工和培训所引起的预期未来经济利益实施足够的控制，因而不能认为这些项目满足无形资产的定义。出于类似的原因，特定的管理或技术才能不可能满足无形资产的定义，除非其使用以及预期从中获得未来经济利益受法定权利的保护。

16. 企业可能拥有客户组合或市场份额，并由于为建立客户关系和信赖付出了努力而期望这些客户继续与企业打交道。但是，因为缺乏法定权利来保护或缺乏其他方式来控制与客户的关系或客户对企业的信赖，所以企业一般无法对客户关系和客户信赖引起的经济利益实施足够的控制，从而不能认为这些项目（客户组合、市场份额、客户关系、客户信赖）满足无形资产的定义。

未来经济利益

17. 无形资产引起的未来经济利益可能包括销售产品或提供劳务的收入、成本“节约”或企业使用该无形资产引起的其他利益。例如，在生产工序中使用智能化技术，可以降低对未来生产成本，而不是增加未来收入。

无形资产的确认和初始计量

18. 将某项目确认为无形资产要求企业能证明该项目满足以下条件：

- (1) 无形资产的定义（见第 7—17 段）；
- (2) 本准则设立的确认条件（见第 19—55 段）。

19. 当且仅当满足以下条件时，无形资产应予确认：

- (1) 归属于该资产的未来经济利益很可能流入企业；
- (2) 该资产的成本可以可靠地计量。

20. 企业应使用合理并有证据的假定来评价未来经济利益的可能性，这些假定代表企业的管理部门对资产使用年限内将存在的一系列经济状况的最好估计。

21. 企业应依照初始确认时可获得的证据，尤其是外部证据，运用判断来评价归属于资产使用的未来经济利益流入的确定程度。

22. 无形资产应以成本进行初始计量。

单独获得

23. 如果某项无形资产是单独获得的，那么该无形资产的成本一般可以可靠地计量。购买对价是以现金或其他货币资产的形式支付时，更是如此。

24. 无形资产的成本包括其购买价指（含进口税和不能退还购进税）以及可直接归属于使资产达到预定使用状态的支出。可直接归属支出包括法律服务费等。任何销售折扣和折让均应在计算成本时扣除。

25. 如果为无形资产进行的支付超过了正常信用期，那么其成本应是现金价指等价物；其与支付总额之间的差额，除非按《国际会计准则第 23 号 借款费用》中允许选用的处理方法予以资本化，否则应在信用期内确认为利息费用。

26. 如果无形资产是以报告企业的权益工具交换获得的，那么该资产的成本应是所发行权益工具的公允价值，它等于该资产的公允价值。

作为企业合并的一部分获得

27. 按《国际会计准则第 22 号—企业合并（1998 年修订）》的规定，如果无形资产是在

企业购买合并中获得的，那么该无形资产的成本应以购买日相关公允价值为基础确定。

28. 为确定企业合并中获得的无形资产的成本（即公允价值）是否可以足够可靠地计量以便单独确认，需要进行判断。活跃的市场中的报价提供了公允价值最可靠的计量（见第 67 段）。恰当的市场价指一般是现行出价。在无法获得现行出价的情况下，如果交易日和资产公允价值估计日之间的经济情况没有发生重大变化，那么可以最近的类似交易的价格为基础来估计公允价值。

29. 如果对应资产不存在活跃的市场，那么其成本应反映购买日企业基于可获得的最好信息，在初悉情况并自愿的双方进行公平交易中，未获得该资产所支付的金额。在确定该金额时，企业应考虑类似资产近期交易的结果。

30. 经常进行独特无形资产购买和出售的某些企业已开发出间接估计无形资产公允价值的技术。这些技术可用于企业购买合并中所获得的无形资产的初始计量，条件是这些技术为了估计本准则中所指的公允价值，并能反映相关无形资产所属行业的现行交易和实务。如果适用，这些技术应包括用反映现行市场交易的因素乘以某些资产获利指标（例如收入、市场份额和营业利润等）进行估计的方法，或对资产引起的预计未来净现金流量进行折现的估计方法。

31. 按本准则以及《国际会计准则第 22 号—企业合并（1998 年修订）》中对可辨认资产和负债的确认要求：

（1）购买方应对满足第 19 段和 20 段中确认条件的无形资产予以确认，即使该无形资产未在被购买方的财务报告中确认也是如此；

（2）如果作为企业购买合并的一部分获得的无形资产的成本（即公允价值）不能可靠地计量，那么该资产不可确认为单独的无形资产，但应包括在商誉中（见第 56 段）。

32. 除非对企业购买合并中获得的无形资产存在活跃市场，否则《国际会计准则第 22 号—企业合并（1998 年修订）》要求将无形资产的初始确认成本限定为在购买日不致形成。或增加负商誉的一项金额。

以政府补助的形式获得

33. 在有些情况下，可以政府补助的形式免费或仅支付名义对价获得无形资产。政府将机场着陆权、经营广播或电视台的特许权、进口许可证或配额或获得其他限制性资源的权利等无形资产移让或分配给企业时，就可能出现以上情况。按《国际会计准则第 20 号—政府补

助会计和政府援助的披露》的规定，企业可以选择以公允价值对无形资产和补助进行初始确认。如果企业不选择以公允价值对资产进行初始确认，则可以名义金额（按照《国际会计准则第 20 号—政府补助会计和政府援助的披露允许的其他处理方法》，加上可直接归属于使资产达到预期使用状态所需支出，对资产进行初始确认。

资产交换

34. 无形资产可能通过与不同类无形资产或其他资产的交换或部分交换而取得。这些无形资产的成本应以收到的资产的公允价值计量，该公允价值等于所放弃资产的公允价值经过转出的现金或现金等价物金额调整后的数额。

35. 无形资产可能通过与在同行业中用途相似且公允价值相似的同类资产相交换而取得。无形资产也可能被出售以换取相似资产上的权益。在这两种情况下，因为获利过程尚未完成，因而不应对交易的利得或损失予以确认。换言之，新的资产的成本即为所放弃资产的账面金额。但是收到的资产的公允价值可能表明所放弃的资产发生减值损失。在这种情况下，应就放弃的资产确认减值损失，并将减值后的账面金额归至新资产。

内部产生的商誉

36. 内部产生的商誉不应确认为资产。

37. 在有些情况下，为创造未来经济利益需发生支出，但这类支出不会产生满足本准则确认条件的无形资产。这类支出经常被认为有助于形成内部产生的商誉。内部产生的商誉不应确认为资产，因为它不是成本可以可靠计量并由企业控制的可辨认资源。

38. 任何时点上，企业的市价与其可辨认净资产的账面金额之间的差额，可能反映影响企业价值的一系列因素。但不能认为这种差额代表了企业所控制的无形资产的成本。

内部产生的无形资产

39. 评价内部产生的无形资产是否符合确认资格有时是困难的。通常，企业难于：

- （1）确定是否存在以及何时存在将产生可能未来经济利益的可辨认资产；
- （2）可靠地确定该资产的成本。在有些情况下，内部产生无形资产的成本不能与维护或

提高企业内部产生的商誉或进行日常经营的成本区分开来。

因此，除了要遵循无形资产确认和初始计量的一般要求外，企业还应将以下第 40 55 段中的要求和指南应用于所有内部产生的无形资产。

40. 为评价内部产生的无形资产是否满足确认条件，企业应将资产的形成过程分为：

（1）研究阶段；

（2）开发阶段

虽然本准则已对术语“研究”和“开发”作了界定，但在本准则中，术语“研究阶段”和“开发阶段”具有较广的含义。

41. 如果企业不能区分创造无形资产的内部项目的研究阶段和开发阶段，那么该企业应将项目支出均视同研究阶段的支出处理。

研究阶段

42. 研究（或内部项目的研究阶段）不会产生应于确认的无形资产。研究（或内部项目的研究阶段）的支出应在其发生时确认为费用。

43. 本准则认为，在项目的研究阶段，企业不能证明存在将产生可能未来经济利益的无形资产。因此，该支出总应在其发生时确认为费用。

44. 研究活动的例子有：

（1）以获取新知识为目的的活动；

（2）研究成果或其他知识的应用研究、评价和最终选择；

（3）材料、设备、产品、工序、系统或劳务替代品的研究；

（4）新的或改进过的材料、设备、产品、工序、系统或劳务的可能替代品的配制、设计、评价和最终选择。

开发阶段

45. 当且仅当企业可证明以下所有各项时，开发（或内部 项目的开发阶段）产生的无形因产应予确认：

（1）使用或销售，完成该无形资产在技术上可行；

（2）有意完成该无形资产并使用或销售它；

(3) 有能力使用或销售该无形资产；

(4) 该无形资产可以产生可能未来经济利益。其中，企业应证明存在无形资产输出的市场（即不只是交易无形资产的市场）或无形资产本身的市场（即单纯的无形资产市场）；如果该无形资产将在内部使用，那么应证明该无形资产的可利用性；

(5) 为完成该无形资产开发，并使用或销售该无形资产，有足够的技术、财务资源和其他资源的支持；

(6) 对归同于该无形资产开发阶段的支出，可以可靠地计量。

46. 有些情况下，处在项目的开发阶段，企业可确定一项无形资产，并证明该资产将产生可能未来经济利益。这是因为项目的开发阶段比研究阶段进了一步。

47. 开发活动的例子有：

(1) 生产前或使用前的样品和模型的设计、建造和测试；

(2) 台新技术的工具、夹具、模具和冲模的设计；

(3) 不具有商业性生产经济规模的试验室的设计、建造和营运；

(4) 新的或改进过的材料、设备、产品、工序、系统或劳务的所选替代品的的设计、建造和测试。

48. 在证明无形资产如何产生可能未来经济利益时，企业应按《国际会计准则第 36 号—资产减值》中的原则来评价将从该资产中获得的未来经济利益。如果该资产仅能与其他资产一起产生经济利益，则企业应运用《国际会计准则第 36 号—资产减值》中设立的现金产生单位（译者注：指能产生现金的最小单位）概念。

49. 是否有可利用的资源来完成、使用无形资产并从中获取经济利益，可以通过阐明存在所需的技术、财务和其他资源以及企业可获得这些资源的业务计划等来证明。在特定情况下，企业可以通过获取出借人愿意资助该计划的声明来证明外部资金的可利用性。

50. 企业的成本计算体系通常可以可靠地计量内部产生的无形资产的成本，例如获得版权或特许权、或者开发计算机软件时发生的薪金和其他支出。

51. 内部产生的商标、刊头、报刊名、客户名单和本质上类似的项目不应确认为无形资产。

52. 本准则认为，总的来说，内部产生的商标、刊头、报刊名、客户名单和本质上类似的项目的支出不能与业务开发成本区分开来。因此，这类项目不应确认为无形资产。

内部产生的无形资产的成本

53. 内部产生的无形资产的成本是，自无形资产首次满足第 19 20 段和第 45 段的确认条件后所发生支出的总额。第 59 段禁止重述以前年度财务报告或中期报告中确认为费用的支出。

第 53 段的示例

某企业正在开发一道新的生产工序。在 20X5 年发生的支出为 1,000，其中，900 是该企业 12 月 1 日前发生的，10 是 12 月 1 日至 12 月 31 日之间发生的。该企业可以证明：在 20X5 年 12 月 1 日，生产工序满足无形资产的确认条件。含在工序中专有技术的可收回金额（包括工序可使用前完成它所需的未来现金流出）估计是 500。

20X5 年末，生产工序应以成本 100（确认条件满足日即（20X5 年 12 月 1 日后发生的支出）确认为一项无形资产；20X5 年 12 月 1 日前发生的支出 900 应确认为费用，因为直到 20X5 年 12 月 1 日才满足确认条件。该支出将永远不能构成资产负债表上确认的生产工序的成本的一部分。

20X6 年，发生的支出为 2,000。20X6 年末，含在工序中专有技术的可收回金额（包括工序可使用前完成它所带发生的未来现金流出）估计是 1,900。

20X6 年末，生产工序的成本是 2100（20X5 年末确认的支出 100 加上 20X6 年确认的支出 2 000）。为使减值损失确认前工序的账面金额（2,100）调整为其可收回金额（1,900），企业应确认一项减值损失 200。如果满足《国际会计准则第 36 号—资产减值》中减值损失转回的要求，该项损失将在以后期间转回。

54. 内部产生的无形资产的成本包括，可直接归属或依合理和一致的基础分摊于该资产的创造、生产并使其达到预定使用状态的所有支出。通常，该项成本包括以下内容：

- （1）产生无形资产时使用或消耗的材料和劳务费支出；
- （2）直接参与产生无形资产的人员的薪金、工资和其他与雇员有关的成本；
- （3）直接归属于产生该资产的支出，例如注册费和用于产生该资产的专利权和特许权摊销；
- （4）产生该资产所需并可依合理和一致的基础分摊给该资产的间接费用（例如，固定资产折旧、保险费和租金的分摊）。间接费用的分摊应依将间接费用分摊给存货的基础来进行（见

《国际会计准则第 2 号—存货》)。《国际会计准则第 23 号—借款费用》设立了将利息确认为内部产生的无形资产成本的一部分的标准。

55. 以下各项不构成内部产生的无形资产的成本：

(1) 销售费用、管理费用和其他一般性间接费用，但当其可以直接归属于使资产达到预定使用状态时则除外；

(2) 资产达到预定运行状态前发生的可清楚辨认的无效和初始运作损失；

(3) 为运作该资产而培训职员所发生的支出。

费用的确认

56. 无形项目发生的支出应在不发生时确认为费用，除非：

(1) 它构成满足确认条件的无形资产的成本的一部分（见第 18 55 段）；

(2) 该项目是在企业自买合并中取得的，并且不能确认为一项无形资产。在这种情况下，该支出（包括在购买成本中）在购买回应构成分摊至商誉（负商誉）的金额的一部分（见《国际会计准则第 22 号—企业合并（1998 年修订）》）。

57. 有些情况下，支出是为了向企业提供未来经济利益而发生的，但没有取得或产生可予确认的无形资产或其他资产。在这些情况下，该支出应在发生时确认为费用。例如，研究支出总是应在其发生时确认为费用（见第 42 段）。其他应在发生时确认为费用的支出的例子有：

(1) 开办活动支出（开办费用），除非按照《国际会计准则第 16 号—固定资产》，该种支出应包括在固定资产项目成本中。开办费用可能包括设立法定主体时发生的法定和文秘方面的费用等设立费用、开设一间新的门市部或开展一项新业务的支出（开业前费用）、或开始新的经营的支出或开始新产品或工序投产的支出（经营前费用）；

(2) 培训活动支出；

(3) 广告和营销活动支出；

(4) 企业部分或全部重新安置或重组的支出。

58. 第 56 段不阻止交付商品或提供劳务前发生的预付款确认为资产。

不确认为资产的以前费用

59. 报告企业在以前年度财务报告或分期财务报告中初如确认为费用的无形项目支出，不应在以后确认为无形资产成本的一部分。

后续支出

60. 无形资产在其购置或完成后发生的支出应在发生时确认为费用，除非：

- (1) 该支出很可能使资产产生超过其原来预定的绩效水平的未来经济利益；
- (2) 该支出可以可靠地计量和分摊至该资产。

若这些条件满足，后续支出应计入无形资产的成本。

61. 如果已确认无形资产所发生的后续支出是为了保持资产原先预定的绩效水平，那么该支出应确认为费用。在许多情况下，无形资产的性质是这样的：不能确定后续支出；很可能提高，还是只保持这些资产引起并流入企业的经济利益。另外，将这些支出直接分摊至特定的无形资产而不是整项业务常常是有困难的。因此，购入的无形资产初始确认后或内部产生的无形资产完成后所发生的支出，极少会导致无形资产成本的增加。

62. 与第 51 段一致，商标、刊头、报刊名、客户名单和本质上类似的项目（不论是从外部购入的还是在内部产生的）所发生的后续支出只能确认为费用，以避免确认内部产生商誉。

初始确认后的计量

基准处理方法

63. 初始确认后，无形资产应以其成本减去累计摊销额和累计减值损失后的余额作为其账面余额。

允许选用的处理方法

64. 初始确认后，无形资产应以重估价作为其账面金额，即其重估日的公允价值减去回后发生的累计摊销和随后发生的累计损失后的余额。为进行重估，公允价值参考活跃的市场予以确定。重估应足够频繁地进行，以使账面金额不会重大地背离资产负债表日运用公允价值确定的账面金额。

65. 允许选用的处理方法不允许：

- (1) 对以前未确认为资产的无形资产进行重估；
- (2) 以非成本的金额初始确认无形资产。

66. 允许选用的处理方法应在资产已初始确认后予以运用。但是，如果因为自创过程完成前无形资产不满足确认条件，从而只是该无形资产的一部分成本确认为资产，那么允许选用的处理方法可以用于该整项资产（见第 53 段）。此外，允许选用的处理方法也可能用于以政府补助的形式获得、并以名义金额确认的无形资产（见第 33 段）。

67. 虽然也可能出现具有第 7 段所描述的特征的活跃市场，但对于无形资产而言，这种市场通常不存在。例如，在某些地方，对那些可以自由转让的出租车牌照、捕捞许可证或生产配额，可能存在活跃的市场。但是，对于商标、报刊刊头、音像和电影出版权、专利或商标名称，可能不存在活跃的市场，因为每种这样的资产是独一无二的。此外，虽然无形资产可以买和卖，但合约却是在单个买者和卖者之间进行谈判，交易相对地不频繁。由于这些原因，为一项资产支付的价格，可能不能为另一项资产的公允价值提供足够的证据。最后，价格常常不公开。

68. 重估次数应根据被重估无形资产公允价值的波动情况而定。当被重估的资产的公允价值与其账面价值相差太大时，有必要作进一步的重估。有些无形资产历经公允价值重大而无规则的波动，因而需要每年进行重估。对于那些公允价值波动微小的无形资产，没有必要作如此频繁的重估。

69. 对一项无形资产重估时，该无形资产重估日的累计摊销额应按以下方法之一处理：

- (1) 根据该资产贴面总价值的变化，按比例重新计算累计摊销额，使该资产重估后的贴面金额等于重估价。
- (2) 将累计摊销额从该资产的账面总价值中扣除，净额重述至该资产的重估价。

70. 如果某项无形资产被重估，那么间于该类别的其他无形资产都要进行重估。

71. 某类无形资产，是指在企业经营中具有类似性质和用途的资产的一种分组。对同一类无形资产中的项目的重估应同时进行，以避免有选择地进行重估，以及因不同日期重估而造成财务报表上列示的金额既有成本又有重估价。

72. 如果在某类已重估的无形资产中的某项无形资产因为没有对应的活跃市场而不能重估，那么该资产应以成本减去累计摊销额和减值损失后的余额作为其账面价值。

73. 如果某项已重估的无形资产的公允价值不再可以参考活跃的市场予以确定，那么该项无形资产的账面金额，应以最近一个互信日参考活跃的市场确定的重估价减去随后发生的

累计摊销额和随后发生的减值损失后的余额确定。

74. 对已重估无形资产不存在活跃的市场的事实表明，该资产可能减值，需要按《国际会计准则第 36 号—资产减值》进行测试。

75. 如果该资产的公允价值可以在随后的计量日参考活跃的市场确定，那么从该日起应运用允许选用的处理方法。

76. 如果无形资产的账面金额因重估价而增加，那么增值应以重估价盈余科目直接贷记股东权益（注：即直接以重估价盈余项目在股东权益中反映）。但是，如果该增值是同一资产以前被确认为费用的重估减值后的恢复，那么该重估增值确认为盈余科目。

77. 如果无形资产的账面金额因重估价而减少，那么减少额应确认为费用。但是，就同一资产而言，如果重估减值没有超过重估价盈余科目的贷方余额，那么该重估减值应直接借记重估价盈余科目。

78. 计入权益中的累计重估价盈余可以在盈余实现时直接转入留存收益。全部的盈余可以在该资产报废或处置时实现。但是，某些盈余可能随着企业使用资产而实现。在这种情况下，已实现的盈余等于基于资产重估后的账面金额进行的摊销和基于原始成本本应进行的摊销之间的差额。从重估价盈余转入留存收益不通过收益表。

摊销

摊销期

79. 无形资产的应折旧金额应在其使用年限的最好估计内系统地摊销。存在一个可以予以反驳的假定，即无形资产自可利用之日起，其使用年限不超过 20 年。摊销应自无形资产可利用之日起开始。

80. 随着体现在无形资产中的经济利益为企业所消耗，该资产的账面金额应予减少，以反映这种消耗。这可以通过在无形资产的使用年限内系统地将其成本或重估价（扣除残值）摊销为费用来实现。资产的公允价值或可收回金额是否将增加，不影响对无形资产进行摊销。在确定无形资产的使用年限时，需要考虑的多项因素有：

（1）企业对该资产的预期使用情况，以及是否资产可能有效地由另外的管理小组管理；

（2）该资产通常的生产寿命周期，以及有关以类似方式使用的类似资产的使用年限估计的公开信息；

- (3) 技术、工艺或其他方面变得过时；
- (4) 该资产经营的行业的稳定性和资产生产的产品或劳务的市场需求变化；
- (5) 现在或潜在的竞争者预期采取的行动；
- (6) 为从该资产获得预期未来经济利益并保持公司稳定所要求的维护支出的水平，以及达到这个水平的预算；
- (7) 对该资产的控制期限，以及对该资产使用的法律或类似限制，如相关租赁合约的到期日；
- (8) 是否资产的使用年限依赖于企业其他资产的使用年限。

81. 考虑到以往技术迅速地在变化，计算机软件和许多其他无形资产对技术过时较为敏感。因此，其使用年限可能较短。

82. 对无形资产使用年限的估计，随着使用年限的增加而变得不可靠。本准则采用了一项假定，即无形资产的使用年限不可能超过四年。

83. 在极少的情况下，可能存在令人信服的证据表明某项无形资产的使用年限是一个长于 20 年的特定期间。在这些情况下，使用年限通常不超过 20 年的假定应予反驳，而且企业：

- (1) 应在其使用年限的最好估计内摊销该无形资产；
- (2) 至少应每年对该无形资产的可收回金额进行估计，以确定是否发生了减值损失（见第 99 段）；
- (3) 披露假定为何应予反驳的原因，以及在决定该资产使用年限时起重要作用的各项因素（见第 111 段（1））。

示例

1. 企业购买了一项为期 60 年的水力发电专有权。水力发电的成本比其他方式发电的成本要低得多。企业预期发电站周围的区域在至少 60 年的时间内对电力有大的需求。

企业应在 60 年内摊销发电专有权，除非有证据表明其使用年限比 60 年短。

2. 企业购买了一项为期对年的收费高速公路的专有权。尚无计划在该公路服务的区域建造其他公路。企业预期该公路至少要用 30 年。

企业应在 30 年内摊销经营公路权，除非有证据表明其使用年限比 30 年短。

84. 无形资产的使用年限可能非常长，但总是确定的。不确定性说明应运用稳健原则估

计无形资产的使用年限，但不能说明应选择一个不切实际的短期使用年限。

85. 如果对无形资产产生的经济利益的控制，是通过确定期间内被赋予的法定权利取得的，那么该无形资产的使用年限不应超过其法定期限，除非：

(1) 法定权利是可以重续的（比如展期）

(2) 重续是基本确定的。

86. 可能存在法律和经济的因素影响无形资产的使用年限：经济因素确定未来经济利益将取得的期间；法律因素可能限制企业控制其他人获取这些利益的期间。使用年限应是由这些因素确定的期间中较短者。

87. 除其他因素外，下列因素将表明法定权利的重续是基本确定的：

(1) 无形资产的公允价值没有随着最初确定的逾期日的临近而降低，也没有按超过重续潜在权利的成本减少；

(2) 有证据（可能基于以往的经验）表明，法定权利将重续；

(3) 有证据表明为获得法定权利而必需的条件（如果要求的话）将予满足。

摊销方法

88. 所使用的摊销方法应反映企业消耗无形资产的经济利益的方式。如果该种方式不能可靠地确定，那么应采用直线法。每期的摊销额应确认为费用，除非其他的国际会计准则允许或要求其计入其他资产的账面金额。

89. 存在多种方法在无形资产的使用年限内系统地分摊其应折旧金额。这些方法包括直线法、递减余额法和生产总量法。所使用的方法应基于经济利益的预计消耗方式，并一致地运用于不同期间，除非从该资产上获取的经济利益的预计消耗方式发生变化。几乎不存在令人信服的证据说明应采用会导致比直线法更低的累计摊销额的摊销方法。

90. 摊销通常应确认为费用。但是，有时体现在无形资产中的经济利益，不会导致费用，而是由企业吸收在其他资产的生产中。在这些情况下，摊销费用形成其他资产成本一部分，并包括在其账面金额中。例如，在生产过程中使用的无形资产的摊销应包括在存货的账面金额中（见《国际会计准则第2号—存货》）。

残值

91. 无形资产的残值应假定为零，除非：

(1) 存在第三方，其承诺在无形资产的使用年限结束时购买该无形资产；

(2) 该无形资产存在活跃市场，并且：

①残值可以根据该市场确定；

②这种市场在该无形资产的使用年限末很可能存在。

92. 无形资产的应折旧金额应在扣除其残值后确定。非零残值表明企业将于该无形资产经济寿命结束前处置该无形资产。

93. 如果采纳基准处理方法，残值应采用该无形资产购买日已到预计使用年限，且在类似于该资产被使用的情况中经营的类似资产的通行售价来预计。

摊销期和摊销方法的检查

94. 摊销期和摊销方法至少应在历个财务年度末进行检查。如果资产的预期使用年限与以前的估计相差很大，那么摊销应作相应的改变。如果该资产的经济利益的预期消耗方式发生重大变化，那么摊销方法应予改变以反映这种变化。这些变化应处理为《国际会计准则第 8 号 当月净损益、重大差错和会计政策的变更》所指的会计估计变更，调整当月和未来期间的摊销额。

95. 在无形资产寿命期内，其预计使用年限可能变得明显不合适。比如，无形资产的使用年限，可能由于改进资产状况的后续支出而延长。其中，资产状况的改进，使该资产的绩效超过最初预定的标准。此外，资产减值损失的确认可能表明摊销期需要改变。

96. 预期从无形资产上流入企业的未来经济利益的流入方式可能发生变化。比如，相对于递减余额摊销法，直线法可能变得明显不合适。许可证代表的权利的使用，由于经营计划的其他部分的未决诉讼而被延迟，是这种情况的又一个例子。在这种情况下，从该资产流入的经济利益可能直到以后期间才能收到。

账面金额的可收回性 减值损失

97. 在确定无形资产是否减值时，企业应运用《国际会计准则第 36 号—资产减值》。该项国际会计准则解释了企业应如何检查其资产的账面金额，如何确定资产的可收回金额，以及何时确认或转回减值损失。

98. 根据《国际会计准则第 22 号—企业合并（1998 年修订）》，如果减值损失发生在企业购买合并中购入的无形资产购入后开始的第一个会计年度末以前，那么减值损失应确认为对购买日分配给该无形资产的金额，以及商誉（负商誉）的调整。但是，如果减值损失与购买日后发生的特定事项或情况的变化有关，那么该减值损失应按《国际会计准则第 36 号—资产减值》予以确认，而不能作为对分配给购买日确认的商誉的金额的调整。

99. 除包括在《国际会计准则第 36 号—资产减值》中的要求外，企业至少应在每个财务年度末对下列无形资产的可收回金额进行估计，即使没有迹象表明该无形资产已减值也是如此：

（1）可利用的无形资产；

（2）在从可利用之日算起超过 20 年的期间内摊销的无形资产。

可收回金额应按《国际会计准则第 36 号—资产减值》确定，并相应地确认减值损失。

100. 无形资产产生足以补偿其成本的未来经济利益的能力，在其可利用之前，具有很大的不确定性。因此，本准则要求，至少每年对尚不可利用的无形资产的贴面金额进行减值测试。

101. 有时，要确定某项无形资产是否可能减值是困难的，因为并不必然地会存在明显的（技术）过时的证据。当资产有较长的使用年限时，情况尤其如此。为此，作为最低要求，本准则要求对使用年限自可利用之日算起超过 20 年的无形资产，每年计算一次可收回金额。

102. 如无形资产当前总的预计使用年限从其可利用时算起超过 20 年，就应对其进行年度减值测试。因此，如果在初始确认时无形资产的使用年限预计不超过 20 年，但该使用年限由于后续支出使得认可利用之日起超过 20 年，那么企业应按第 99 段（2）的要来进行减值测试，同时作第 111 段（1）所要求的披露。

报废和处置

103. 无形资产应在处置或没有未来经济利益预期从其使用和后续处置流入时，终止确认（从资产负债表中剔除）。

104. 无形资产的报废或处置形成的利得或损失，应根据净处置收入和资产的账面金额之间的差额确定；并在收益表中确认为收益或费用。

105. 如果无形资产在第 35 段所指情况下与类似资产进行交换，那么获得的无形资产的成本应等于处置的无形资产的贴面金额，从中不产生利得或损失。

106. 从经营中退出并准备处置的无形资产，应在该资产从经营中退出之日以其账面金额反映。在每个财务年度末，企业至少应根据《国际会计准则第 36 号—资产减值》对该无形资产进行减值测试，并相应地确认减值损失。

披露

一般

107. 企业应对无形资产进行分类，并在每类中注意区分内部产生的无形资产和其他无形资产进行如下披露：

- (1) 使用年限或所使用的摊销率；
- (2) 使用的摊销方法；
- (3) 期初和期末账面总金额和累计摊销额（与累计减值损失合计）；
- (4) 包括了无形资产摊销额的收益表项目；
- (5) 表明期初和期末账面价值之间调整的事项：

①添置，对内部开发和企业合并导致的添加应单独说明；

②报废和处置；

③本期根据第 46 段、第 76 段和第 77 段进行重估价而形成的增加或减少；以及根据《国际会计准则第 36 号 资产减值》的规定，直接在权益中确认或从权益中转出的减值损失（如果有的话）而形成的增加或减少；

④根据《国际会计准则第 36 号 资产减值》的规定，本期在收益表中转出减值损失（如果有的话）；

⑤根据（国际会计准则第 36 号 资产减值）的规定，本期从收益表中转出的减值损失（如果有的话）；

⑥本期确认的摊销额；

⑦对国外实体的财务报表进行折算时形成的净汇兑差额；

⑧本期账面金额的其他变化。

不要求提供比较信息。

108. 某类无形资产，是指在企业经营中具有类似性质和用途的资产的一种分组。单个分类的例子包括：

- (1) 商标名称；
- (2) 报刊刊头；
- (3) 计算机软件；
- (4) 许可证和特许权；
- (5) 版权、专利和其他行业性的财产权、服务和经营权；
- (6) 处方、配方、模型、设计和样板；
- (7) 开发中的无形资产。

如果将以上分类细拆（合并）成更小（更大）的类能够给财务报表使用者提供更相关的信息，那么应那样做。

109. 除了披露第 107 段（5）③至⑤所要求的信息外，企业还应披露《国际会计准则第 36 号 资产减值》所要求的有关已减值无形资产的信息。

110. 企业应根据《国际会计准则第 8 号—当期净损益、重大差错和会计政策变更》的要求，披露对当期有重大影响或预期对以后期间有重大影响的会计估计变更的性质和影响。这种被震可能因以下各项的变化而引起：

- (1) 摊销期；
- (2) 摊销方法；
- (3) 残值。

111. 出务报表还应披露如下内容：

(1) 如果无形资产在超过 20 年的期限内摊销，那么应披露为什么无形资产的使用年限从该资产可利用之日算起不超过 20 年的假设被反驳的原因。在给出的原因中，企业应描述在确定使用年限时起得要作用的因素；

(2) 从整体看，对企业的财务报表具有直要影响的单项无形资产的内容描述、账面金额和剩余摊销期；

(3) 对以政府补助的方式获得并以公允价值进行初始现确认的无形资产（见第 33 段），应披露：

- ①对这些资产初始确认的公允价值；
- ②其账面金额；
- ③后续计量时是根据基准处理方法还是允许选用的处理方法；

(4) 所有权被限制的无形资产的存在性及其金额，以及作为债务担保的无形资产的账面金额；

(5) 对无形资产购买所承诺的金额

112. 当企业描述在决定摊销或超过 20 年的无形资产的使用年限时起重要作用的因素时，应考虑第 80 段所列示的所有因素。

根据允许选用的无形资产记录的无形资产

113. 如果无形资产以重估价反映，则应披露如下内容：

(1) 按无形资产的类别：

①重估价的有效日期；

②已重估的无形资产的账面金额；

③已重估的无形资产根据第 63 段基准处理方法记录时，本应包括在财务报表中的账面金额；

(2) 期初和期末与无形资产有关的重估价金额，其表明当期的变化及其对余额分配给股东的限制。

114. 为披露起见，可能有必要将各类已重估无形资产合并成较大的类。但是，如果合并的结果是：后续计量时分别根据基准处理和允许选用的处理方法计量其余额的各类无形资产合并在一起，则不应进行这种合并。

研究与开发支出

115. 财务报表应披露本期确认为费用的研究与开发支出总额。

116. 研究与开发支出由直接归属于研究或开发活动或能够以合理和一致的基础分摊给这些活动的所有支出构成（见第 54 55 段为进行第 115 段要求的披露而应予包括的支出类别提供的指南）。

其他信息

117. 鼓励但不要求企业提供如下信息：

(1) 在用但已金额摊完的无形资产的描述；

(2) 企业控制、但由于不满足本准则的确认条件或由于在本准则生效前已购入或已产生而未予确认的重大无形资产的简短描述。

过渡性规定

118. 在本准则生效日（或在生效日之前采用本准则的日期），企业应运用下表中确立的原则。在表中详细说明的情况以外的各种情况下，企业应追溯运用本准则，除非其无法做到这一点。

119. 下面的表格要求，当有必要剔除不再满足本准则确认条件的项目，或无形资产以前的计量结果与本准则确立的原则有矛盾时，应追溯运用本准则。从未摊销或虽已重估但不是以活跃市场为准则的无形资产就是这方面的例子。在其他情况下，要求或（在某些情况下）允许追溯运用确认和摊销要求。

120. 在生效日对（或更早）因采用本准则形成的影响，应按《国际会计准则第8号—当期净损益、重大差错和会计政策变更》的要求予以确认。也就是说，调整最早列报期间留存收益的期初余额（基准处理方法）或当期净利润（允许选用的处理方法）。

121. 在根据本准则首次编制的年度财务报表中，如果过渡性规定允许进行选择，那么企业应披露采纳的过渡性规定。

过渡性规定 确认情况要求

1. 无形项目已被确认为一项单独的资产（不管是否确认为一项无形资产），并且在本准则生效日（或生效日之前采用本准则的日期），该项目不满足无形资产的定义或确认条件。

(1) 该项目是在企业购买合并中获得的

① 将该项目重新分摊至同一购买合并所产生的商誉（负商誉）中；

② 应视同该项目一直包括在购买日确认的商誉（负商誉）中，来对购买日确认的商誉（负商誉）进行追溯调整。例如，如果商誉已被确认为一项资产并已予摊销，则应视同该项目一直包括在购买日确认的商誉中，来估计本应确认的累计摊销额，同时相应地调整商誉的账面金额。

(2) 该项目不是在企业购买合并中获得的（例如，它是单独获得或是在内部产生的）

终止确认该项目（即将其从资产负债表上剔除）。

2. 无形项目已被确认为一项单独的资产（不管是否确认为一项无形资产），并且在本准则生效日（或生效日为前采用本准则的日期），该项目满足无形资产的定义和确认条件。

（1）该资产以成本进行初始确认

将该资产归为无形资产。该资产的初始确认成本被认为已合理确定。见下述第 4 和第 5 种情况下后续计量和摊销的过渡性规定。

（2）该资产以成本以外的金额进行初始确认

①将该资产归为无形资产；

②以成本（或以成本进行初始确认后的重估价）减去按本准则确定的累计摊销额后的余额，重新估计该资产的账面金额。

如果不能确定该无形资产的成本，则应终止确认该资产（即将其从资产负债表上剔除）。

0

3. 在本准则生效日（或生效日之前采用本准则的日期），某项目满足无形资产的定义的确认条件，但其以前未被确认为资产。

（1）该无形资产是在企业购买合并中获得的，并构成已确认商誉的一部分

鼓励但不要求确认该无形资产。如果确认该资产，则应当：①成本（或重估价）减去按本准则确定的累计摊销额后的余额计量该资产的账面金额；

②视同该项目从未包括在购买日确认的商誉中，来对购买日确认的商誉进行追溯调整。

例如，如果商誉已被确认为一项资产并已予摊销，则应估计将该无形资产单独分离出来对商誉累计摊销额的影响，同时相应地调整商誉的账面金额。

（2）该无形资产不是在企业购买合并中获得的（例如，它是单独获得或是在内部产生的）不应确认该资产。

过渡性规定 按基准处理方法计量的无形资产的摊销情况

要求

4. 该资产以前未予摊销或者摊销费用被认为是零

应视同该资产累计摊销额一直按本准则确定，来重述该资产的账面金额。

5. 该资产以前已予摊销。按本准则确定的累计摊销额与以前确定的累计摊销额不同（因为摊销期和/或摊销方法不同）

不应因以前年度的累计摊销额与按本准则确定的累计摊销额之间的差额，而重述该无形

资产的账面金额。在按本准则确定的该资产的剩余使用年限内，摊销该资产的账面金额（即，任何变化均作为会计估计的变更处理 见第 94 段）。

过渡性规定 重新估价的无形资产

情况

要求

（1）该资产存在活跃的市场

在本准则生效日（或生效日之前采用本准则的日期），应参照该活跃市场对该资产进行重新估价。

（2）该资产不存在活跃的市场

①剔除重新估价的影响；

②以成本减去按本准则确定的累计摊销额后的余额计量该资产的账面金额。

生效日期

122. 本国际会计准则对报告期自 1999 年 7 月 1 日或以后开始的年度财务报表有效。鼓励较早地采用。如果企业将本准则运用于报告期从 1999 年 7 月 1 日前开始的年度财务报表，企业应当披露这一事实，并同时采用《国际会计准则第 22 号—企业合并（1998 年修订）》和《国际会计准则第 36 号—资产减值》。

123. 本准则替代了《国际会计准则第 4 号—折旧会计》中对无形资产摊销（折旧）的规定，以及《国际会计准则第 9 号—研究和开发费用》。

IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement

IAS 39 became effective for annual financial statements covering financial years beginning on or after 1 January 2001. Retrospective application is not permitted.

In October 2000, the IASC Board approved five limited revisions to IAS 39 and other related International Accounting Standards (IAS 27, IAS 28, IAS 31, and IAS 32) to improve specific paragraphs and help ensure that the Standards are applied consistently. These changes become

effective when an enterprise applies IAS 39 for the first time. The revisions:

- require consistent accounting for purchases and sales of financial assets for each category of financial assets using either trade date accounting or settlement date accounting;

- eliminated a requirement in IAS 39 as originally approved for a lender to recognise collateral received from a borrower in its balance sheet;

- provide more explicit requirements for impairment recognition;

- require consistent accounting in the consolidated financial statements for temporary investments in equity securities in accordance with IAS 39 and other International Accounting Standards; and

- eliminated redundant disclosure requirements for hedges in IAS 32.

Summary of IAS 39

Under IAS 39, all financial assets and financial liabilities are recognised on the balance sheet, including all derivatives. They are initially measured at cost, which is the fair value of whatever was paid or received to acquire the financial asset or liability.

An enterprise should recognise normal purchases and sales of financial assets in the market place either at trade date or settlement date. Certain value changes between trade and settlement dates are recognised for purchases if settlement date accounting is used.

Transaction costs should be included in the initial measurement of all financial instruments.

Subsequent to initial recognition, all financial assets are remeasured to fair value, except for the following, which should be carried at amortised cost:

- (a) loans and receivables originated by the enterprise and not held for trading;

- (b) other fixed maturity investments with fixed or determinable payments, such as debt securities and mandatorily redeemable preferred shares, that the enterprise intends and is able to hold to maturity; and

- (c) financial assets whose fair value cannot be reliably measured (generally limited to some equity securities with no quoted market price and forwards and options on unquoted equity securities).

An enterprise should measure loans and receivables that it has originated and that are not held for trading at amortised cost, less reductions for impairment or uncollectibility. The enterprise need

not demonstrate an intent to hold originated loans and receivables to maturity.

An intended or actual sale of a held-to-maturity security due to a non-recurring and not reasonably anticipated circumstance beyond the enterprise's control does not call into question the enterprise's ability to hold its remaining portfolio to maturity.

If an enterprise is prohibited from classifying financial assets as held-to-maturity because it has sold more than an insignificant amount of assets that it had previously said it intended to hold to maturity, that prohibition expires at the end of the second financial year following the premature sales.

After acquisition most financial liabilities are measured at original recorded amount less principal repayments and amortisation. Only derivatives and liabilities held for trading (such as securities borrowed by a short seller) are remeasured to fair value.

For those financial assets and liabilities that are remeasured to fair value, an enterprise will have a single, enterprise-wide option either to:

- (a) recognise the entire adjustment in net profit or loss for the period; or
- (b) recognise in net profit or loss for the period only those changes in fair value relating to financial assets and liabilities held for trading, with the non-trading value changes reported in equity until the financial asset is sold, at which time the realised gain or loss is reported in net profit or loss. For this purpose, derivatives are always deemed held for trading unless they are designated as hedging instruments.

IAS 39 requires that an impairment loss be recognised for a financial asset whose recoverable amount is less than carrying amount. Guidance is provided for calculating impairment.

IAS 39 establishes conditions for determining when control over a financial asset or liability has been transferred to another party. For financial assets a transfer normally would be recognised if (a) the transferee has the right to sell or pledge the asset and (b) the transferor does not have the right to reacquire the transferred assets. With respect to derecognition of liabilities, the debtor must be legally released from primary responsibility for the liability (or part thereof) either judicially or by the creditor. If part of a financial asset or liability is sold or extinguished, the carrying amount is split based on relative fair values.

Hedging, for accounting purposes, means designating a derivative or (only for hedges of foreign currency risks) a non-derivative financial instrument as an offset in net profit or loss, in

whole or in part, to the change in fair value or cash flows of a hedged item. Hedge accounting is permitted under IAS 39 in certain circumstances, provided that the hedging relationship is clearly defined, measurable, and actually effective.

Hedge accounting is permitted only if an enterprise designates a specific hedging instrument as a hedge of a change in value or cash flow of a specific hedged item, rather than as a hedge of an overall net balance sheet position. However, the approximate income statement effect of hedge accounting for an overall net position can be achieved, in some cases, by designating part of one of the underlying items as the hedged position.

For hedges of forecasted transactions that result in the recognition of an asset or liability, the gain or loss on the hedging instrument will adjust the basis (carrying amount) of the acquired asset or liability.

IAS 39 supplements the disclosure requirements of IAS 32 for financial instruments.

The new Standard is effective for annual accounting periods beginning on or after 1 January 2001. Earlier application is permitted as of the beginning of a financial year that ends after issuance of IAS 39.

On initial adoption of IAS 39, adjustments to bring derivatives and other financial assets and liabilities onto the balance sheet and adjustments to remeasure certain financial assets and liabilities from cost to fair value will be made by adjusting retained earnings directly.

IAS 39 Implementation Guidance

When the IASC Board voted to approve IAS 39 in December 1998, the Board instructed its staff to monitor implementation issues and to consider how best to respond to such issues and thereby help financial statement preparers, auditors, financial analysts, and others understand IAS 39 and those preparing to apply it for the first time.

In March 2000, the IASC Board approved an approach to publish implementation guidance on IAS 39 in the form of Questions and Answers (Q&A) and appointed an IAS 39 Implementation Guidance Committee (IGC) to review and approve the draft Q&A and to seek public comment before final publication. Also, the IAS 39 Implementation Guidance Committee may refer some issues either to the IASB's International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) or to IASB.

In July 2001, the IGC issued a consolidated set of IAS 39 Implementation Guidance - Questions and Answers approved as of 1 July 2001. The document contains questions and answers (Q&A) that have been approved for issuance in final form. The Q&A are based largely on inquiries received by IASC or by national standard-setters.

There is also a publication, Accounting for Financial Instruments - Standards, Interpretations and Implementation Guidance, which is available from IASB Publications. That book contains the current text of IAS 32 and IAS 39, SIC Interpretations related to the accounting for financial instruments as well as those IAS 39 Implementation Guidance Questions and Answers that had been approved in final form as of 1 July 2001.

In November 2001, the IGC issued a document with the final versions of 17 Q&A and two illustrative examples that were issued in draft form for public comment in June 2001. That document replaces pages 477-541 in the publication Accounting for Financial Instruments - Standards, Interpretations, and Implementation Guidance, which was published in July 2001. Draft Questions 10-22, 18-3, 38-6, 52-1, and 112-3 were eliminated in the final document, primarily because the issues involved are being addressed in the Board's current project to amend IAS 39. All IAS 39 Implementation Guidance Committee Q&As issued in final are included in the Bound Volume International Accounting Standards 2002.

目的

本准则的目的是，为在工商企业财务报表中确认、计理和披露金融工具制定原则。

范围

本准则应运用于所有企业中除以下之外的各项金融工具；

(1) 按《国际会计准则第 27 号-合并报表和在子公司投资的合计》、《国际会计准则第 28 号-在联营企业的投资》和《国际会计准则第 31 号-在合营中权益的财务报告》核算的在子公司、联营企业和合营中的权益；

(2) 《国际会计准则第 17 号-租赁》适用的租赁合同下的权利和义务；但是，在出租资

产负债表上确认的租赁应收款，应遵循本准则的终止规定（见第 35 至 65 段和第 169 段（7）），而且本准则应运用于嵌在租赁合同中的衍生工具（见第 22 至 26 段）；

（3）《国际会计准则第 19 号-雇员福利》适用的雇员福利计划下的雇主资产和负债；

（4）《国际会计准则第 32 号-金融工具：披露和列报》定义的保险合同下的权利和义务，但本准则应运用于嵌在保险合同中的衍生工具（见第 22 至 26 段）；

（5）报告企业发行的权益工具，包括划为报告企业股东权益的期权、认股权证和其他金融工具（但是，这些金融工具的持有者应将本准则运用于这些金融工具）；

（6）要求在债务人不能偿还到期款项时代行支付的金融担保合同，包括信用证（《国际会计准则第 37 号-准备、或有资产和或有负债》为确认和计量金融担保、保证义务和其他类似工具提供了指南）。但是，须按特定利证券价格、商品价格、信用等级、汇率、价格或利率指数、或其他变量的变动进行支付的金融担保合同，应遵循本准则的规定。而且，本准则要求确认由于第 35 至 65 段设立的终止确认准则而发生或保留的金融担保。

（7）企业合并中的或有对价合同（见《国际会计准则第 22 号-企业合并》第 65 至 76 段）；

（8）要求根据气候、地理或其他实物变量进行支付的合同（见第 2 段），但本准则应运用于嵌在这类合同中的其他类型的衍生工具（见 22 至 26 段）。

2. 要求根据气候、地理或其他实物变量进行支付的合同，通常用作保单。（基于气候变量的合同有时称作天气衍生工具。）在这处情况下，支付的金额根据企业遭受失计算。按本准则第 1 段（4），保险合同下的权利和义务排除在本准则范围之外。理事会认为，根据这类合同中的某些合同支付的款项与企业的损失不相关。尽管理事会考虑过将这类衍生工具纳入本准则范围，但还是认为，给出能区分“保险型”和“衍生型”合同的可操作定义，需作进一步研究。

不改变与下列各项有关的要求：

（1）母公司按《国际会计准则第 27 号-合并报表和在子公司投资的会计》第 29 段至 31 段的规定，在其单独财务报表中对子公司的投资的核算；

（2）投资者按《国际会计准则第 28 号-在联营企业的投资》第 12 至 15 段的规定，在其单独财务报表中对联营实体的投资的核算；

（3）合营者按《国际会计准则第 31 号-在合营中权益的财务报告》第 35 段和第 42 段的规定，在合营者或投资者单独财务报表中对合营企业的投资的核算。

（4）按《国际会计准则第 26 号-退休福利计划的会计和报告》核算的雇员福利计划。

4. 有时，企业投资于其他企业的权益证券（称作“战略投资”），目的在于与被投资企业

建立或保持长期经营关系。投资企业应运用《国际会计准则第 28 号-在联营企业的投资》，以确定因为投资者对联营企业有重大影响而对这项投资运用权益法是否恰当。类似地，投资者应运用《国际会计准则第 31 号-在合营中权益的财务报告》，以确定对这项投资运用比例合并法或权益法是否恰当。如果权益法和比例合并法均不恰当，则企业应将本准则运用于这项战略投资。

5. 本准则应运用于保险公司中除保险合同产生的权利和义务（按第 1 段（4）予以排除）以外的金融资产和金融负债。国际会计准则委员会正在进行一项有关保险合同会计的项目。该项目将涉及保险合同产生的权利和义务。有关嵌在保险合同中的金融工具的指南，见第 22 至 26 段。

6. 本准则应运用于允许合同各方用现金或其他金融工具结算的商品合同。但具有以下特征的商品合同不包括在内：

- （1）签订并继续满足企业预期购买、出售或使用要求；
- （2）在其开始时被指定为了该目的（即购买、出售或使用）；
- （3）预期通过交割结算。

7. 如果企业签订的实际上是按净额结算的抵销合同，则不能认为这些合同是满足企业预期购买、出售或使用要求而签订的。

定义

引自国际会计准则第 32 号的定义

8. 本准则所使用的下列术语，具有《国际会计准则第 32 号-金融工具：列报和披露》中的规定的含义：

金融工具，指形成一个企业的金融资产并形成另一个企业的金融负债或权益工具的合同。

金融资产，指下列资产：

- （1）现金；
- （2）从另一个企业收取现金或另一金融资产合同权利；
- （3）在潜在有利的条件下，与另一个企业交换金融工具的合同权利；
- （4）另一个企业的权益工具。

金融负债，指属于下列合同义务的负债：

(1) 向另一个企业交付现金或另一金融资产的合同义务；

(2) 在潜在不利的条件下，与另一个企业交换金融工具的合同义务。

权益工具，指证明拥有企业资产（扣除所有负债）中的剩余权益的合同（见第 11 段）。

公允价值，指熟悉情况并自愿的双方，在公平交易的基础上进行资产交换或债务结算的金额。

9. 针对以上定义，《国际会计准则第 32 号;金融工具-列报和披露》指出，术语“企业”包括独资企业、合伙企业、公司制企业和政府机构。

增加的定义

10. 本准则使用的下列术语，具有以下特征的金融工具：

衍生工具的定义

衍生工具，指具有以下特征的金融工具：

(1) 其价值随特定利率、证券价格、商品价格、汇率、价格或利率指数、信用等级或信用指数、或类似变量的变动而变动；

(2) 不要求初始净投资，或与对市场条件变动具有类似反应的其他类型合同相比，要求较少的净投资；

(3) 在未来日期结算

四类金融资产的定义

为交易而持有的金融资产或金融负债，指主要为从价格或交易商保证金的短期波动中获利，而购置的金融资产或承担的金融负债。一项金融资产不论因何种原因购置，如果它属于投资组合的组成部分，且有证据说明最近该组合可实际获得短期收益，则该金融资产应归类为交易而持有的金融资产（见第 21 段）。对于衍生金融资产和衍生金融负债，除非它们被指定且是有效的套期工具，否则应认为是为交易而持有的金融资产和金融负债。（见第 18 段有关为交易而持有的负债的例子）。

持有至到期的投资，指具有固定或确定金额和固定期限，企业明确打算并能够持有至到期的金融资产（见第 80 至 92 段）。企业发起的贷款和应收款项不包括在内。

企业发起的贷款和应收贷款，指企业直接向债务人提供资金、商品或劳务所形成的金融

资产。但打算立即或在短期内就转让的贷款和应收款项不包括在内，而应划为为交易而持有的金融资产。在本准则中，企业发起的贷款和应收款项不应包括在持有至到期的投资内，而应单独地归为一类（见第 19 至 20 段）。

可供出售的金融资产，指不属于以下三类的金融资产：（1）企业发起的贷款和应收款项；（2）持有至到期的投资；（3）为交易而持有的金融资产（见第 21 段）。

与确认和计量有关的定义

金融资产或金融负债的摊余成本，指初始确认时用以计量金融资产或金融负债的金额经以下调整后的余额：（1）减去偿还的本金；（2）加或减初始确认额与到期金额之差额的累积摊销额；（3）减因资产减值或资产不能收回而减记载的价值（直接或通过备抵账户）。

实际利率法，指用金融资产或金融负债的实际利率计算摊销额的方法。其中，实际利率，指将从现在开始至到期日或下一个以市场为基础的重新定价日预期会发生的未来现金支付额，精确地折现为金融资产或金融负债的当前账面净值所运用的利率。这项计算应包括合同各方之间的支付或收到的各项费用和百分点。实际利率有时被称作是至到期日或下一个重新定价日的平均收益率，是该期间金融资产或金融负债的内含收益率（见《国际会计准则第 18 号-收入》第 31 段和《国际会计准则第 32 号-金融工具：列报和披露》第 61 段）。

交易费用，指可直接归属于金融资产或金融负债的购置的新增费用（见第 17 段）。

确定承诺，指在确定的未来某日或某几日以确定价格交换确定数量资源的、具有约束力的协议。

资产的控制，指获得该资产创造的未来经济利益的权力。

终止确认，指将金融资产或金融负债或它们的某部分从企业的资产负债表中剔除。

与套期有关的定义

套期，从会计的角度看，指指定一项或多项套期工具，使其公允价值变动能全部或部分抵销被套期项目的公允价值或现金流量变动。

被套期项目，指具有以下特征的资产、负债、确定承诺或预期未来交易：（1）使企业面临公允价值变动或未来现金流量变动风险；（2）在套期会计中，被指定为被套期对象（见第 127 至 135 段有关被套期项目定义的说明）。

套期工具，（在套期会计中）指被指定的衍生工具或（在有限的情况下）另外的金融资产或负债，其公允价值变动或现金流量变动预期抵销指定的被套期项目的公允价值变动或现金流量变动（见第 122 至 126 段有关套期工具定义的说明）。根据本准则，在套期会计中，只有对外汇汇率变动风险进行套期时，非衍生金融资产或负债才可以被指定为套期工具。

套期有效性，指通过套期工具抵销可归属于被套期风险的公允价值或现金流量变动所能达到的程度（见第 146 至 152 段）。

其他定义

证券化，指金融资产转化为证券的过程。

回购协议，指将金融资产转让给另一方以换取现金或其他对价，并对等地承担在未来日期按所收现金或其他对价及利息回购该项金融资产的义务的协议。

定义的详细说明

权益工具

11. 企业可能有可以通过交付金融资产或自身的权益证券来结算的合同义务。在这各情况下，如果结算该义务所需权益工具的数量，随着其公允价值的变动而变化，以致于交付的权益证券的公允价值总额总是与该合同义务的金额相等，则说明该义务的承担风者没有经受权益证券价格波动引起的利得或损失风险。这种义务应作为企业的金融负债，因而属于本准则规范的范围（按第 1 段（5））。

12. 企业可能有远期、期权或其他衍生工具，其价值随企业自身的权益主送的市场价格以外的因素的变动而变动，但企业可以选择或被要求用其自身的权益证券结算。在这种民政部下，企业应将这些工具核算为衍生工具，而不是权益工具，原因在于这各工具的价值与企业的权益变动无关。

衍生工具

13. 衍生工具的典型例子是期货合同、远期合同、掉期合同和期权合同。衍生工具通常

有名义金额，它指货币金额、股份数量、重量或体积单位数量，或在合同中规定的其他单位的数量。但是，衍生工具不要求持有者或签发方在合同开始时投入或收取名义金额。不过，由于某些与名义金额无关的未来事项，衍生工具可能要求作固定支付。比如，如果六月期伦敦银行同业拆放利率增加 100 基点（basis points，指利率计算基点，一基点为 1% 的 1%；译注），合同可能要求支付固定金额 1000。在这个例子中，没有规定名义金额。

14. 对于买入或卖出非金融资产或负债的承诺，如果报告企业打算在企业经营过程中通过实物交割进行结算，同时又不能通过与对方协商或签订抵销合同进行净额结算，则其不应作为衍生工具而应作为待执行合同。净额结算指基于公允价值的变动进行现金支付。

15. 衍生工具的一项明确条件是，相对于对市场条件具有类似反应的其他合同，它要求很少的初始净投资。期权合同符合衍生工具定义，因为期权价格大大小于为获得与期权相关的潜在金融工具所要求的投资。

16. 如果企业订立合同购买金融资产，且合同条件明确应在按所涉及市场的规则或惯例通常要求的时间内交付该资产（有时称为“正常方式”合同），则交易日和结算日之间的固定价格承诺是符合衍生工具定义的远期合同。本准则对这种正常方式合同规定了特别的会计处理方法（见第 30 至 34 段）。

17. 交易费用包括（1）支付给代理商、顾问、经销商的手续费和佣金；（2）监管机构和证交所征收的款项；（3）证券交易税。交易费用不包括债券溢价或折价、筹款费用和内部管理费用或持有成本的摊销。

18. 为交易而持有的负债包括：（1）不属于套期工具的衍生负债；（2）交付空头卖方（即卖出尚未拥有的证券的企业）所借证券的义务。一项负债用于为交易活动筹措资金，不说明该负债是为交易而持有的负债。

企业发起的贷款和应收款项

19. 对于因参与另一借出方的贷款所形成的贷款如果企业在该借出方发起贷款的当日就提供了资金，则所取得的贷款属于企业发起的贷款。但是，获得在一组贷款或应收款项中的权益（比如，与证券化联系在一起）是购买行为而不是“发起”行为。因为企业没有直接提供货币、商品、劳务给予潜在的债务人，也没有在潜在贷款或应收款项发起日，通过与其他借出方共同参与的贷款获得其权益。本质上是购买以前发起的贷款的交易，不是企业发起的贷款。例如，对未合并的特定目的实体的贷款。其中，特定目的实体是为融资来购买其他实

体发起的贷款而设立的实体。对于企业合并中取得的贷款如果被购买企业对其作了类似分类，则该贷款应认为是由购买企业发起的。这种贷款应在购买时，按《国际会计准则第 22 号-企业合并》的规定进行计量。通过辛迪加贷款取得的贷款是发起的贷款，因为各借出方参与了该贷款的发起，直接为债务为提供了资金。

20. 由企业购入而非发起的贷款和应收款项，应适当地归类为持有至到期、可供出售或为交易而持有的金融资产。

可供出售的金融资产

21. 如果金融资产不能适当地归为三种其他类型的金融资产（即为交易而持有的金融资产、持有至到期的金融资产、企业发起的贷款和应收款项），则其应归为可供出售的金融资产。如果一项金融资产属于同类资产组合的组成部分，且对该资产组合存在某种交易方式，使企业从价格或交易商保证金的短期波动中获取利润，则该项金融资产应归类为为交易而持有的金融资产。

嵌入衍生工具

22. 有时，一项衍生工具可能是包括该衍生工具和主合同在内的混合（组合）金融工具的组成部分。结果，组合工具的部分现金流量，以类似于单独存在的衍生工具的变动方式变动。这种衍生工具有时称作“嵌入衍生工具”。嵌入衍生工具使得本由该合同要求的现金流量的一部分事全部根据特定的利率、证券价格、商品价格、汇率、价格或利率指数，或其他变量等进行修改。

23. 嵌入衍生工具在符合以正月条件时，应与主合同分开，并根据本准则的规定作为衍生工具核算；

- （1）嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同的经济特征和风险没有密切关系；
- （2）与嵌入衍生工具的条款相同的单独工具符合衍生工具的定义；
- （3）混合（组合）工具不按公允价值计量，公允价值的变动也不计入净利润（或亏损）。

如果嵌入衍生工具被分开，则当主合同本身就是金融工具时，应按本准则的规定核算；如果不是，则按其他适用的国际会计准则的规定核算

24. 在下列例子中，嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同没有密切关系（见第 23 段

(1))。在这些情况下，假定第 23 段 (2) 和 (3) 的条件也符合，则企业应根据本准则的要求将嵌入衍生工具与主合同分开来核算。

(1) 企业所持权益工具的卖出期权与主权益工具没有密切关系。

(2) 嵌在企业所持权益工具中的买入期权，从持有者角度看，与主权益工具没有密切关系（从发行者有权要求这么做入期权是发行方的权益工具。此时，该买入期权应排除出本准则规范的范围）。

(3) 将债务展期（至到期日）的期权或自动展期条款，除非在展期时对市场利率同时进行调整，否则与主债务合同没有密切关系。

(4) 由于内含在主合同和嵌入衍生工具中的风险不同，按权益指数计算支付的利息或本金（即利息或本金按权益股份的价值指数确定），与主债务工具或保险合同没有密切关系。

(5) 由于内含在主合同和嵌入衍生工具中的风险不同，按商品指数计算支付的利息或本金（即利息或本金按商品价格指数确定），与主债务工具或保险合同没有密切关系。

(6) 嵌在债务工具中的权益转换特征，与主债务工具没有密切关系。

(7) 以大额折价或溢价发行的债务（不包括可按累积金额买回或卖出的债务，如零息债券）的买入或卖出期权，与该债务没有密切关系。

(8) 嵌在主债务工具中并允许一方（“受益方”）将资产（企业可能实际拥有，也可能不实际拥有这项资产）的信用风险转移给另一方（“担保方”）的安排（称作信用衍生工具），与主债务工具没有密切关系。

25. 另一方面，在以下例子中，嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同的经济特征和风险有密切关系。在这些情况下，按本准则的规定，企业不应将嵌入衍生工具与主合同分开来核算：

(1) 嵌入衍生工具与利率或利率指数相联系，其能改变根据主债务合同支付或收取的利息额（也就是说，本准则不允许将浮动利率债务作为具有嵌入衍生工具的固定利率债务处理）。

(2) 债务工具发行时，如果嵌入利率上限等于或高于市场利率，或嵌入利率下限等于或低于市场利率，且该利率上限或利率下限与主工具不具有杠杆关系，则该嵌入的利率下限或上限被认为与债务工具的利率有密切关系。

(3) 嵌入衍生工具是以外币表示的一串本金或利息支付。这种衍生工具不应与主合同分开，因为《国际会计准则第 21 号：汇率变动的影响》要求，整个主货币项目的外币折算利得或损失应计入净利润（或亏损）。

(4) 主合同不是金融工具，该合同要求按以下货币进行支付：①该主合同的重要一方所

处的经济环境中的货币；②在国际商业交往中日常用作对购入或交付的相关商品或劳务进行标价的货币（如对原油交易进行标价的美元）。也就是说，这种合同不应视作是一项嵌入了外币衍生工具的主合同。

（5）嵌入衍生工具是预付期权，该期权的执行价格不会形成重大利得或损失。

（6）嵌入衍生工具是嵌在利息或本金剥离中的预付期权。该嵌入衍生工具有以下特征：①最初因为将收取金融工具的合同现金流量的权利分离而形成（此处所指金融工具本身不包含嵌入衍生工具）；②不包含没有在原主债务合同中所列的条款。

（7）对于租赁主合同，嵌入衍生工具是指：①与通货膨胀有关的指数，如租赁付款比消费价格得出的指数（假定该租赁不是通过举债运作的，且该指数与企业自身经济环境中的通货膨胀有关）；②基于相关销售确定的或有租金。

（8）嵌入衍生工具是利率或利率指数，它不会用下列方式改变根据主合同支付的净利息额：①持有者将不收回几乎全部账面投资，或②（就属于负债的衍生工具而言）发行者将支付超过两倍于开始时的市场利率的利率。

26. 如果本准则要求企业将嵌入衍生工具从其主合同中分开，但企业不能在购买时或在随后的财务报告日单独地计量这项嵌入衍生工具，则企业应将整个组合合同视作为交易而持有的金融工具。

确认

初始确认

27. 当且仅当成为金融工具合同条款的一方时，企业应在其资产负债表上确认金融资产或金融负债（有关金融资产的“正常方式”购买见第 30 段）。

28. 根据第 27 段的规定，企业应将衍生工具隐含的各种权利或合同义务确认为资产或负债。

29. 以下是运用第 27 段中的原则的若干例子：

（1）不附条件应收款项和应付款项，应在企业成为合同的一方，从而拥有收取现金的法定权利或承担支付现金的法定义务时，确认为资产或负债；

（2）由于购买或销售商品或劳务的确定承诺而将予购买的资产和将要承担的负债，只有到合同双方中至少一方履约以致于该方有权收取资产或有义务交付资产时，才能予以确认。

例如，收到确定订单的企业不能在承诺时就确认一项资产（发出订单的企业也不能确认一项负债），而应延迟到所订的商品或劳务已装运、交会或运出后再行确认。

（3）但是，与以上（2）相反，远期合同；在未来日期以确定价格购买或销售特定金融工具或商品（受本准则限定）的承诺；应于承诺日确认为资产或负债，而不应等到交换实际发生日再来确认。当企业成为远期合同的一方时，权利和义务的公允价值通常相等，结果该远期合同的公允价值净额为零；只有权利和义务的公允价值净额（即不为零的情况）才能确认为资产或负债。但是，合同的任何一方均从合同签订之日起就面临着价格变动风险。无论从买方还是从卖方角度看，在企业成为远期合同的一方时，该远期合同就满足第 27 段的确认原则，即使在当日公允价值净额可能为零也是如此，远期合同的公允价值可能在未来成为一项净资产或负债，这要取决于货币的时间价值和该远期合同中标的工具或商品的价值；

（4）当金融期权的持权者或立权者成为该合同一方时，该金融期权应确认为资产或负债；

（5）已计划的未来交易，不管其发生的可能性有多大，均不是企业的资产或负债。因为，直到财务报告日，企业没有成为由于未来交易而能够在未来收到资产或要求在未来交付资产的合同的一方。

交易日会计还是结算日会计

30. “正常方式”购买金融资产，应运用第 32 至 33 段规定的交易日或结算日会计进行确认。所使用的方法对第 10 段所确定的四类金融资产的每一类，均应一致地运用。金融资产的“正常方式”出售，应运用结算日会计予以确认。

31. 对于金融资产购买和出售合同，如果其要求在市场中的规则或惯例通常约定的时间内该项资产，则该合同（有时称“正常方式”合同）属于本准则定义的金融工具。交易日和结算日之间的固定价格承诺，符合衍生工具定义；铺张浪费是远期合同。但是，由于这种承诺持有期较短，因此，在本准则中，这种合同不确认为衍生金融工具。

32. 交易日是指企业承诺购买资产的日期。交易日会计是指在交易日确认将要收到的资产及因之应承担的负债。在结算日（即所有权转移日）之前，通常不开始确认该资产和相应负债的利息。

33. 结算日是指资产交付给企业的日期。结算日会计是指在资产转让给企业的那天确认该项资产。运用结算日会计时，企业根据第 106 段的规定核算将要收到的资产在交易日至结

算日期间内公允价值的变动所采用的方法，应与根据本准则核算购入资产的方法保持一致。也就是说，公允价值的变动，对于以成本或摊余成本入账的资产将不予确认；对划分为为交易而持有的资产，则应计入净利润（或亏损）；对于划分为可供出售的资产，则应计入净利润（或亏损）或权益中（见第 103 段）。

34. 下面的例子说明第 30 至 33 段和本准则后面对各种金融资产公允价值变动的计量和确认所作规定的运用。

20X1 年 12 月 29 日，企业承诺购买一项金融资产，成交价为 1000（含交易费用），系承诺（交易）日该金融资产的公允价值。20X1 年 12 月 31 日（期末）和 20X2 年 1 月 4 日，该金融资产的公允价值分别为 1002 和 1003。该项金融资产的入账金额，将依据对其如何划分、以及是运用交易日会计还是结算日会计等而定。图示如下：

结算日会计

余额

持有至到期日的投资;按摊余成本入账

可供出售的资产��重新计量至公允价值，且公允价值变动在权益中反映

为交易而持有和可供出售的资产��重新计量至公允价值，且公允价值变动有利润或亏损中反映

20X1/12/29

金融资产

负债

20X1/12/31

应收款项

金融资产

负债

权益

(公允价值调整)

留存收益

(通过净利润或亏损)

②①----

(2)

2

(2)

20X2/1/14

应收款项

金融资产

负债

权益

(公允价值调整)

留存收益

(通过净利润或亏损)

1000

1003

(3)

1003

(3)

终止确认

金融资产的终止确认

35. 当且当对构成金融资产或金融资产的一部分的合同权利失去控制时，企业应终止确认该项金融资产或该项金融资产的一部分。如果企业行使了合同中规定的获利权利、这些权利逾期或企业放弃了这些权利，则表明企业对这些权利失去了控制。

36. 如果某金融资产转让给了另外的企业，但该转让不符合第 35 段规定的终止确认条件，则出让方应将该交易确认为抵押借款，在这种情况下，出让方回购已转让资产的权利不是衍生工具。

37. 判断企业是否已对金融资产失去控制，即要看该企业（出让方）的情况，还要看受让方的情况。如果任何一方的情况表明出让方对已转让资产仍然保留控制，则出让方不应将该资产从其资产负债表上剔除。

38. 如果出现以下情况，则说明出让方尚未失去对已转让资产的控制，因此不能终止确认该资产：

(1) 出让方有权回购已转让资产，除非已转让资产易于在市场上购得或回购价格正是回购当时的公允价值；

(2) 在实际上给受让方提供为换取转让资产而收到的资产上的“出售者回报”时，出让方不公被赋予权利同时承担义务回购或赎回已转让资产。“出售者回报”相当于受让方贷款给转让方，财时要求转让方用已转让资产全额担保的情况下，受让方所能获得的回报。

(3) 已转让资产不易从市场上获得，且出让方通过与受让方之间的总回报掉期保留了几乎全部所有权风险和报酬，或出让方通过受让方持有的不附条件的已转让资产卖方期权保留

了几乎全部所有权风险（总回报掉期给转让的一方提供市场回报和信用风险的同时，也给另一方提供以利息指数为基础的支付，如伦敦银行同业拆借利率支付。

交易日会计

余额

持有至到期日的投资;按摊余成本入账

可供出售的资产 重新计量至公允价值，且公允价值变动在权益中反映

为交易而持有和可供出售的资产 重新计量至公允价值，且公允价值变动有利润或亏损中反映

20X1/12/29

金融资产

负债

1000

(1000)

1000

(1000)

1000

(1000)

20X1/12/31

应收款项

金融资产

金融负债

权益

(公允价值调整)

留存收益

(通过净利润或亏损)

1000

(1000)

1002

(1000)

(2)

2

1003

(1000)

(2)

20X2/1/14

应收款项

金融资产

负债

权益

(公允价值调整)

留存收益

(通过净利润或亏损)

1000

1003

(3)

1003

(3)

39. 在第 38 段（1）的情况下，如果出让方有权按固定价格回购已转让资产，但因该固定价格不一定就是回购当时的公允价值，从而使该项资产在市场上不易获得，则不能终止确认该资产。例如，一组抵押贷款的转让方赋予出让方按固定价格回购同样贷款的权利，则不会导致终止确认。

40. 出让方通过以下方式可能拥有权利或承担义务回购或赎回已转让资产：（1）远期购买合同；（2）具有大致相同的执行价格的所持买入期权和所立卖出期权；或（3）其他方式。

但是，如果回购价格是回购当时的公允价值，则（1）中的远期购买合同和（2）中期权的组合本身，均不中以保持对一项已转让资产的控制。

（1）受让方可以随意将已转让资产出售，或用已转让资产为与其全部公允价值大致相同的资产进行抵押；

（2）受让方是一个特殊目的的实体，其许可的活动受到限制。特殊目的实体本身或该实体受益权益的持有者，几乎能够获得已转让资产上的所有利益。（注：但是，即使出让方终止确认了这项资产，在某些情况下，按《国际会计准则第 27 号-合并财务报表和对子公司投资的会计》和《国际会计准则委员会解释公告第 12 号-合并：特殊目的实体的合并》的规定，出让方也可能要求对特殊目的实体予以合并）

42. 第 38 段和第 41 段不能分开来理解。例如，某银行将一项贷款转让给了另一家银行，但为保留出让银行与其客户的关系，不允许受让方银行将该贷款出让或用其进行抵押。虽然不能转让或抵押使人觉得受让方没有获得控制，但在这个例子中，如果出让方没有权利或不能回购已转让的那项资产，则该转让属于销售交易。

43. 一旦终止确认，以下（1）和（2）之间的差额应计入当其净利润（或亏损）：

（1）转让给另一方的资产（或其一部分）的账面价值；

（2）收到或应收的款项与为反映已在权益中报告的该项资产的公允价值而在前期进行的调整之和。

担保物的会计处理

44. 如果债务人将担保物交给债权人，同时允许债权人随意出售该担保物或以该担保物进行再抵押，则：

（1）债务人应将担保物与没有用作担保物的资产区别开来披露；

（2）债权人应在其资产负债表上将该担保物确认为资产，并按公允价值进行初始计量；同时，还应将归还该担保物的义务确认为负债。

45. 如果因为债务人有权并能立即通过替换成其他担保物或终止合同等方式赎回担保物，使债权人不能出售或再抵押该担保物，则债权人不应在其资产负债表上终止确认该担保物。

46. 为说明第 44 段原则的运用，假定：（1）A 转让并交给 B 特定证券，但这项交易不符合在 A 的账上终止确认的条件；（2）B 拥有此抵押物，可以随意出售或抵押它，为反映该担保物，A、B 应做如下分录：

A 的账上（“借入方”）：

借：充作抵押物的证券 XX

贷：证券 XX

（从未受限制资产中分离出已抵押资产）

借：现金 XX

贷：负债 XX

（记录抵押借款）

B 的账上（“借出方”）：

借：作为担保物而持有的证券 XX

贷：退返证券的义务 XX

（反映 B 对资产的控制和将其退回给 A 的义务）

借：应由款项 XX

贷：现金 XX

（记录抵押贷款）

金融资产的部分终止确认

47. 如果企业将金融资产的一部分转让给其他企业但保留另一部分，则该金融资产的账面价值应按出售日保留部分和出售部分相关的公允价值，在这两部分之间进行分摊。利得或损失应按已出售部分的收款予以确认。在极度少的民政部下，保留的那部分资产的公允价值不可以可靠地计量，此时，该部分资产应按零入账。金融资产的全部账面价值应分配给售出的部分，同时应确认利得或损失；确认额为以下（1）因转让而收到的款项；（2）该金融资产以前的账面价值加或减为反映该项资产的公允价值而在权益中报告过的前期调整额（“成本回收”法）。

48. 第 14 段的例子有：

（1）将一项债券的本金和利息现金流量分离出来，将它们中的一部分出售给另一方，但保留其他部分；

（2）出售一组应收款项，但保留对该组应收款项的服务权以收取一项费用（所收费用超过服务成本），由此也形成一项服务权资产（见第 50 段）。

49. 为说明第 47 段的运用，假定账面价值为 100 的应收款项以 90 出售。出售企业保留对这些应收款项服务的权利，以换取预期超过服务成本的费用；但服务权的公允价值不可以可靠地予以计量。在这个例子中，损失 10 应予确认，而服务权则以零记录。

50. 以下例子说明出让方如何核算服务权予以保留的销售或证券化交易。某企业发起的贷款 1000，在 9 年的预计年限内，按年率 10%收取利息。该企业将本金 1000，以及按年率 8%收取利息收益的权利，以 1000 出售给另一个企业。出让方将持续地对这项贷款提供服务。合同规定，履行这些服务的补偿是收取未出售的那部分利息收益的一半（即，200 个基点中的 100 点）。剩下未出售的那部分利息收益的另一半，即为利息剥离应收款项。在转让日，包括服务权在内的贷款的公允价值规律 1100，其中 40 属于服务资产的公允价值，60 属于利息剥离应收款项的公允价值。贷款账面价值 1000 按如下方法分摊：

占公允价值 分摊的			
	公允价值	总额的百分比	账面价值
已售贷款	1000	91.0%	910
服务资产	40	3.6%	36
利息剥离应收款项	60	5.4%	54
总 计	1100	100.0%	1000

出让方将确认贷款出售利得 90,即净收款 1000 和分摊的账面价值 910 之间的差额。出让方的资产负债表上也将报告资产 36 和利息剥离应收款项 54。服务资产是一项无形资产，按《国际会计准则第 38 号-无形资产》的规定核算。

与新金融资产或负债相联系的资产终止确认

51. 如果企业转让整项资产的控制权，但转让中产生了新金融资产（即新产生的金融资产;译注），或承担了新金融负债，则企业应以公允价值确认这些新金融资产或新金融负债，并按以下两者之间的差额确认交易利得或损失：

（1）因转让而收到的款项；

（2）已售金融资产的账面价值，加可能承担的新金融负债的公允价值，减取得的新金融资产的公允价值，再加或减为反映该项资产的公允价值而在权益中报告过的前期调整额。

52. 第 51 段的例子有：

（1）出售一组应收款项，同时承担一项义务，在这些应收款项的回收额低于特定水平时，对应收款项的购买者给予补偿；

(2) 出售一组应收款项，但保留对之服务的权利，以收取一项费用。将要收到的费用少于服务成本，从而导致对应该项服务义务的负债。

53. 以下例子说明第 51 段的运用。A 将特定应收款项转让给 B，一次性收取固定金额。对于从 B 收取的现金，A 不承担支付未来利息的义务。但是，A 向 B 担保特定金额的应收款项违约损失。交易的结果，A 失去但 B 却获得了对该应收款项的控制；实际损失中超过担保金额的部分将由 B 来承担。现在，B 不公拥有内含在应收款项中收取现金的合同权利，还拥有从 A 获服担保的合同权利。根据第 51 段的规定：

(1) B 应在其资产负债表上确认该应收款项，而 A 应将该应收款项自其资产负债表上剔除，因为该应收款项已出售给了 B；

(2) 担保应处理为因转让而产生的单独的金融工具，A 应将其确认为金融负债，而 B 应将其确认为金融资产。实务中，B 可将该担保包括在应收款项中。

54. 在极少情况下，新金融资产和新金融负债的公允价值不可以可靠地予以计量。在这各情况下：

(1) 如果形成了新金融资产但不可以可靠地对其予以计量，则该金融资产的初始账面价值应为零；以下两项之间的差额应确认利得或损失：

①（因转让应收款项而）收到的款项；

②已终止确认金融资产以前的账面价值，加或减为反映该项资产的公允价值而在权益中报告过的前期调整额。

(2) 如果承担了新金融负债但不可以可靠地对其予以计量，则该金融负债初始账面价值的确定，不应导致对该项交易确认利得；如《国际会计准则第 37 号：准备、或有负债和或有资产》要求确认准备，则应确认损失。

第 95 至 102 段对何时应认定公允价值可以可靠地计量，提供了指南。

55. 为说明第 54 段 (2)，因转让应收款项而收到的款项超过其账面价值的部分，不应计入净利润（或亏损），而应在资产负债表上确认为负债。

56. 如果按本准则的规定将担保确认为负债，则应持续地将该担保确认为担保方的负债，并以公允价值（如果公允价值不可以可靠地予以计量，则以其原入账金额）予以计量，直至其逾期。如果担保涉及大量的项目，则该项担保的入账价值应依据所有可能结果和相关概率通过加权平均法确定。

金融负债的终止确认

57. 当且仅当金融负债（或金融负债的一部分）消除时（也就是说，当合同中规定的义务解除、取消或逾期时），企业才能从资产负债表上将其剔除。

58. 以下任意一种情况均符合第 57 段的条件：

（1）债务人通过偿还债权人解除了债务。其中，用于偿债的通常有现金、其他金融资产、商品或劳务。

（2）债务人通过法定程序或与债权人协商，在法律上解除了对该项债务（或其一部分）的主要责任（债务人可能给予了担保的事实，并不必然地意味着不符合这项条件）。

59. 付款给包括信托机构在内的第三方（有时称作“实质上消除”），本身并不能解除债务人对债权人的主要责任，因为并非法定解除。

60. 尽管法定解除（因法院的裁定或由债权人）将会导致一项负债的终止确认，但是，如果不符合第 35 至 57 段为被转让非现金金融资产设立的终止确认条件，企业仍应确认一项新负债。不符合这些终止确认条件时，已转让资产不应从出让方的资产负债表上剔除；同时，出让方应确认与已转让资产有关、金额可能等于已终止确认负债的一项新负债。

61. 在借入方和借出方之间交换条款几乎不同的债务工具，属于旧债务的清偿，其应导致终止确认该项债务并确认一项新债务工具。类似地，现存债务工具条款的重大修改，不管是否由于债务人发生重大的财务困难，均应作为原债务的清偿。

62. 就第 61 段而言，如果新条款下的现金流量（含支付的费用扣除收到的费用后的净额）折现值，则说明新旧条款完全不同。如果债务工具的交换和条款的修改作为清偿核算，则发生的成本或费用应确认为一部分清偿利得或损失。如果债务工具的交换和条款的修改不作为清偿核算，则发生的成本或费用应作为对该负债账面价值的调整项目并在已个性借款的剩余期限内进行摊销。

63. 已清偿或转让给另一方的负债（或其一部分）的账面价值，包括相关未摊销成本，与为此支付的金额之间的差额，应计入当期净利润（或亏损）。

64. 在某些情况下，债权人会解除债务人进行支付的现时义务，但在承担主要责任的那方违约的情况下债务人仍有进行支付的义务。在这种情况下，债务人：

（1）应按其担保义务公允价值确认一项新金融负债；

（2）应将以下两项之间的差额确认为利得或损失：

①收到的任何款项；

②原金融负债的账面价值（包括相关的未摊销成本）减去新金融负债的公允价值后的余

额。

金融负债的部分终止确认或与新金融资产或负债相联系的终止确认

65. 如果企业转让金融负债的一部分给其他企业，而将剩下的部分保留；或转让整项金融负债，但同时产生一项新金融资产或承担一项新金融负债，则该企业应按第 47 至 56 段的规定核算此类交易。

计 量

金融资产和金融负债的初始计量

66. 当金融资产和金融负债初始确认时，企业应以其成本进行计量。就金融资产而言，成本指放弃的对价的公允价值；就金融负债而言，成本指收到的对价的公允价值。交易费用应计入各金融资产和金融负债的成本。

67. 放弃收到的对价的公允价值，通常参照交易价格或其他市场价格确定。如果这些市场价格不可以可靠地确定，则对价的公允价值应按所有未来现金支出或收入的总额来估计；如果折现的影响很大，则应先对现金收入或支出采用通行的市场利率进行折现。折现率为具有相同信用等级的发行方的类似工具（在币种、期限和利率类型或其他因素方面类似）适用的通行利率（见《国际会计准则第 18 号-收入》第 11 段）。作为第 66 段的例外情况，第 160 段要求某些套期利得和损失计入相关被套期金融资产最初的成本。

金融资产的后续计量

68. 为初始确认后计量金融资产，本准则将金融资产划分为四类：

- （1）企业发起但不是为交易而持有的贷款和应收款项；
- （2）持有至到期的投资；
- （3）可供出售的金融资产；
- （4）为交易而持有的金融资产。

69. 初始确认后，企业应以公允价值计量金融资产（包括属于资产的衍生工具），销售或其他处置时可能发生的交易费用不须抵扣。但是，以下类型的金融资产不按此规定而应按第 73 段的规定进行计量。

(1) 企业发起但不是为交易而持有的贷款和应收款项；

(2) 持有至到期的投资；

(3) 在活跃的市场上没有标价且其公允价值不可以可靠地予以计量的金融资产（见第 70 段）。

被指定为被套期项目的金融资产，按本准则第 121 至 165 段有关套期会计的规定进行计量。

70. 存在一项假定，即对于大多数可供出售或为交易而持有的金融资产，其公允价值可以可靠地予以计量。但是，这项假定对于那些在活跃市场上没有标价，而合理估计公允价值的其他方法对其又不十分合适或不好操作的权益工具投资（包括实质上属于权益工具的投资；见第 71 段），可能不成立。对于与上市的权益工具有关且须通过交会这种权益工具才能结算的衍生工具，这项假定也可能不成立。参见第 95 段至 102 段有关估计公允价值的指南。

71. 没有设定期限且其回报依企业的业绩而定的特别参与权，实质上属于权益工具投资。

72. 如果某项金融资产要求按公允价值进行计量，但其公允价值小于零，则企业应按第 93 段的规定将其作为金融负债核算。

73. 不在第 69 段要求按公允价值计价之列、且有固定期限的那些金融资产，应运用实际利率法，以摊余成本计量。没有固定期限的那些金融资产应以成本计量。所有金融资产应按第 109 至 119 段的规定，进行减值检查。

74. 没有设定利率的短期应收款项，除非计算利息的影响重大，否则应以原发标金额进行计量。

75. 企业发起但不是为交易而持有的贷款和应收款项，无论是否打算将其持有至到期日，抱歉应以摊余成本来计量。

76. 对于浮动利率金融工具，为反映市场利率变动而周期性地重估可确定现金流量，会改变货币金融资产的实际收益率。这种现金流量的变动，应在该资产的剩余期限内予以确认；如果该资产按市场价重新定价，也可以在下一个重新定价日予以确认。对于最初按到期日应偿付本金的初始确认的浮动利率金融资产，重新估计未来利息支付对该资产的账面价值没有重大影响。

77. 下面的例子说明交易费用是如何与为交易而持有的金融资产的初始和后续计量发生联系的。某项资产以 100 购入，发生的佣金为 2。最初，该资产以 102 入账。在下一个财务报告日，该资产的市场标价仍然是 100。如果此时将该资产出售，则需付的佣金为 3。在这促情况下，该资产应以 100 计量（不考虑销售时可能发生的佣金），损失 2 应计入当期净利润

（或亏损）。

78. 企业应将《国际会计准则第 21 号-外汇汇率变动的影响》，运用于该准则规定为货币性项目并以外币反映的金融资产。根据《国际会计准则第 21 号-外汇汇率变动的影响》，货币性项目的汇兑损益应计入净利润（或亏损），除非该货币性项目被指定为是现金流量套期中的套期工具（见第 121 至 165 段）。除汇兑损益外，任何已确认的这类货币性项目的公允价值变动，应按第 103 段的规定核算。对于不属于《国际会计准则第 21 号-外汇汇率变动的影响》所指货币性项目的金融资产（比如，权益工具），任何已确认的公允价值变动，包括该项变化中可能与外汇汇率有关的部分，应按第 103 段的规定核算。根据本准则中有关套期会计的规定（见第 121 至 165 段），如果在某项非衍生货币性资产和某项非衍生货币性负债之间存在套期关系，则这些金融工具的公允价值变动应计入净利润（或亏损）。

持有至到期的投资

79. 如果符合以下条件之一，则说明企业没有明确打算将具有固定到期日的金融资产投资持有至到期日：

（1）企业只打算在一个不确定的期间内持有该项金融资产；

（2）企业因以下情况随时准备将该项金融资产出售（不重复发生且企业可能无法合理预期的情况导致的金融资产出售不在此例）：市场利率或风险变化、流动性需要、可供选择投资的可用性和收益率的变化、资金来源和期限的变化或外汇风险变化；

（3）发行方有权以大大低于摊余成本的金额结算该项金融资产。

80. 变动利率债务证券可能符合持有至到期的投资的条件。大多数权益证券，可能不是持有至到期的投资，因为它们没有确切的期限（比如，普通股），或持有方可能收到的金额会以事先不能确定的方式变动（比如，普通股），或持有方可能收到的金额会以事先不能确定的方式变动（比如，股票期权、认股权证和认股权）。就持有至到期的投资而言，固定或可确定支付额和固定到期日，指规定了支付持有方的金额（比如，债务利息和本金）和支付日期的合同安排。

81. 发行方可赎回的金融资产要符合持有至到期日投资的条件，须是持有方打算并且能够将其持有到被赎回时或到期日，同时持有方将收回其几乎所有账面价值。所指可赎回期权如果实施的话，只会加速该项资产到期。但是，如果该项金融资产的赎回方式使持有方不能收回其几乎所有账面价值，则该项金融资产不能归类为持有至到期的投资。在确定账面价值

是否将几乎全部收回时，企业应考虑支付的溢价和已资本化的交易费用。

82. 可以卖出的某项金融资产（即折有方有权要求发行方在到期前偿还或赎回这项金融资产），只有在持有方有明确打算且能够将该投资持有至到期而不实施卖出期权时，才能归类为持有至到期的投资。

83. 在本年度或前两个年度，如果企业在到期前不是按下列方式之一，而是按持有至到期的投资额中较小的部分出售、转让或行使了一项卖出期权（这里所指“较小”是相对于持有至到期投资组合总额而言的），则企业不应将任何金融资产归类为持有至到期的投资：

（1）离到期日或实施买入期权日很近时销售，以致于市场利率的变动对金融资产的公允价值不会资产重大影响；

（2）企业通过计划支付或预付方式收加在金融资产的几乎全部本金后销售；

（3）因企业不能控制、不重复发生及企业不能合理预期的独立事项而销售。

第 90 段和第 92 段阐述了公允价值和摊余成本之间的重新分类。

84. 本准则中，对于大多数金融资产来说，公允价值是比摊余成本更合适的计量属性。持有至到期的投资是一个例外，不过这也只能是当企业有明显打算且能够将这项投资持有至到期才如此。当企业的行为让人们对其打算以及是否能将这项投资持有至到期产生怀疑时，第 83 段排除了在一个合理的期间内存在这种例外的可能性。

85. 在决定企业是否有明确意图且能否将投资持有至到期时，企业不应考虑极为少见的“灾难性景象”，如银行挤兑或影响保险公司类似情况。

86. 如果到期前出售是因为下列情况发生的，则其可能符合第 83 段的条件，从而不会产生人们怀疑企业是否打算持有其他投资至到期这类问题：

（1）发生方的信用等级极度恶化；

（2）税法的变动，其将消除或大大缩小持有至到期投资利息的税收豁免权（此处不指对适用于利息收益的边际税率的修改）；

（3）较大的企业合并或处置（比如，分部的出售），其促使出售或转让持有至到期的投资，以保持企业现有利率风险头寸或信用风险政策（虽然企业合并本身是企业能控制的一个事项，但为保持利率风险头寸或信用风险政策而改变投资组合，可能是随之发生的事项，企业不能预期）；

（4）法律或法规要求的变动，其大大地改变了构成可允许投资的成分或某些类型投资的最高限额，从而促使企业处置持有至到期投资；

（5）监管部门要求大量增加行业的资本，促使企业通过出售持有至到期的投资来缩减规

模；

(6) 用作法定风险资本的持有至有期投资的风险权重的大大增加。

87. 如果出现以下任何一种情况，则说明企业缺乏可证实的能力将具有固定期限的金融资产投资有至到期：

(1) 企业没有可利用的财务资源来持续为投资进行融资，这种情况持续直至到期日；

(2) 企业没有可利用的财务资源来持续为投资进行融资，这种情况持续直至到期日；

(3) 企业受制于现存法律或其他限制，其可能促使企业改变持有该金融资产至到期的打算（但是，发行方的买入期权并不必然地会促使企业改变持有该金融资产至到期的打算；见第 81 段）。

88. 第 79;87 段所描述的情形之外的情况，可能表明企业没有明确的打算或能够持有某项投资至到期。

89. 企业不仅应在金融资产最初购入时，还应在每个资产负债表日，对将持有至到期的投资持至到期的打算和能力进行评价。

90. 如果由于意图或能力发生改变，使得以摊余成本记录某项持有至到期的投资变得不恰当，则企业应以公允价值对其重新计量；相关账面价值与公允价值之间的差额，应按第 103 段的规定进行核算。

91. 类似地，如果一种可靠的计量属性现在可用于某金融资产，而以前不行，则该项资产应以公允价值重新予以计量；相关账面价值和公允价值之间的差额，应按第 103 段的规定进行核算。

92. 如果由于意图或能力发生改变，或出现公允价值不再可以可靠计量这种极度罕见的情况，或者可为第 83 段所指的“前两个会计年度”现已过去，使得以摊余成本而非公允价值记录该项金融资产更合适，则在情况发生变化当日，该金融资产资产负债表的公允价值账面金额应成为其新的摊余成本。按第 103 段的规定以前已直接在权益中确认的该资产形成的利得或损失，应按以下方式核算：

(1) 对于有固定期限的金融资产，以前已直接在权益中确认的利得或损失，应在持有至到期投资的剩余限内进行摊销。新摊销成本和到期金融之间的差额，应在该金融资产的剩余年限内进行摊销；摊销额作为收调整项目处理，类似于溢、折价的摊销；

(2) 对于没有固定期限的金融资产，以前已直接在权益中确认的利得或损失应留在权益中，直至该金融资产被出售或处置时，再一并计入净利润（或亏损）中。

金融负债的后续计量

93. 初始确认后，企业应以摊余成本计量各种金融负债（不包括为交易而持有的负债以及属于负债的衍生工具）。在初始确认后，企业应以公允价值计量为交易而持有的负债以及属于负债的衍生工具；但对于与未上市权益工具（其公允价值不可以可靠地计量）有关，且须通过交付这种权益工具进行结算的衍生负债，则应以成本计量。指定为被套期项目的金融负债，应根据本准则第 121 至 165 段有关套期会计的规定进行计量。

94. 企业应将《国际会计准则第 21 号-外汇汇率变动的影响》，运用于该准则规定为倾向性项目并以外币反映的金融负债。根据《国际会计准则第 21 号-外汇汇率变动的影响》，倾向性项目的汇兑损益应计入净利润（或亏损），除非该货币性项目被指定为是现金流量套期中的套期工具（见第 121;165 段）。除汇兑损益外，任何已确认的这类货币性项目的公允价值变动，应按第 103 段的规定核算。对于不属于《国际会计准则第 21 号-外汇汇率变动的影响》所指货币性项目的金融负债（比如，企业发生的某些法定可赎回优先股），任何已确认的公允价值变动，包括该项变化中可能与外汇汇率有关的部分，应按第 103 段的规定核算。根据本准则中有关的部分，应按第 103 段的规定核算。根据本准则中有关套期会计的规定（见第 121 至 165 段），如果在某项非衍生货币性资产和某项非衍生货币性负债之间存在套期关系，则这些金融工具的公允价值变动应计入净利润（或亏损）。

公允价值计量的考虑

95. 如果出现以下任何一种情况，则可认为金融工具的公允价值是可以可靠计量的：

- （1）合理的公允价值估计的范围对该工具而言不会发生重大波动；
- （2）在范围内的各种估计的概率可以合理地确定，并用于估计公允价值。

通常，企业能够对金融工具的公允性做出估计，且估计数足以可行地用在财务报表中。有时，合理的公允价值估计的范围波动很大，且不同结果的概率又很难确定，以致于单项公允价值估计的有用性得不到众认可。

96. 公允价值可以可靠地计量的情况有：（1）在活跃、公开的证券市场上有公开标价的金融工具；（2）等级由独立评价机构评定，且现金流量可以合理估计的债务工具；（3）具有以下特征金融工具：对其存在恰当的计价模型；输入该模型的数据由于取自活跃的市场而可以可靠地予以计量。

97. 金融资产或金融负债的公允价值可以通过若干通用模型之一来确定。计价技术应体现市场参与者用于估计其公允价值的假定，这些假定包括预付率、预计信用损失率、利率或折现率。第 167 段（1）要求披露运用于估计公允价值的方法和重要假定。

98. 公允价值定义中暗含着一项假定，即企业是持续经营的不打算或不需要清算、大大地缩减其经营规模或按不利条件进行交易。因此，公允价值不是企业在强制性交易、非自愿清算或亏本销售中收到或支付的金额。但是，企业在确定金融资产和金融负债的公允价值时，应考虑当前的情况。例如，企业打算即时变现的金融资产的公允价值，应按其从这种销售中预期收到的金额来确定。从即时销售中获得的现金，将受到当前流动性和该资产市场深度等因素的影响。

99. 在活跃市场上的公开标价通常是公允价值的最好证据。所持资产或将予以发生的负债的恰当标价，通常是当前出价；而对于将要购入的资产或所持负债，则是当前的开价或叫价。不能获得当前出价或开价时，如果交易日和报告日之间的公允价值提供证据。如果企业有匹配的资产头寸和负债头寸，也可以恰当地使用市场中间价作为确定公允价值的基础。

100. 如果金融工具市场不活跃，则为获得公允价值的可靠量度，须调整公开标价。如果市场上没有频繁的交易、市场没有完备地建立（比如，某些“柜台”市场）、或相对将要计价的金融工具交易量只有较小的量在交易，则标价可能不能代表该工具的公允价值。在某些交易量相对小的情况下，较大宗交易的标价可以从该金融工具的造市者处获得。在其他情况和不能获得标价的情况下，为符合本准则的要求，可以采用估计技术来足够可靠地确定公允价值。金融市场中成熟地发展起来的技术包括：参照另外几乎一样的工具的当前市场价值、折现现金流量分析以及期权定价模型。在运用折现现金流量分析时，企业应采用具有几乎相同期限和性质的金融工具的通行回报率作为折现率。其中，所指期限和性质包括：债务为的信用等级、剩余期限（合同利率在此期限内固定）、本金偿还的剩余期限以及进行支付时所采用的货币等。

101. 如果对整项金融工具不存在市场价格，但对其组成部分却存在市场价格，则公允价值应以相关市场价格为基础确定。如果对某项金融工具不存在市场但对与其类似的金融工具却存在市场，则该金融工具的公允价值应以该类似金融工具的市场价格为基础确定。

102. 有许多情况不是第 95 至 101 段所列举的那样。在这些情况下，合理的公允价值估计的范围波动可能不重大。企业通常能够估计外购金融资产的公允价值。企业不可能购入一项金融工具，对于该项金融工具，有购买后预期不能可靠地计量其公允价值。国际会计准则委员会的框架指出：“在许多情况下，成本或价值必须估计；合理估计的采用是编制财务报表

的重要组成部分，且不损害其可靠性。”

重新计量至公允价值形成的利得和损失

103. 不构成套期关系组成部分（见第 121 至 165 段）的金融资产或金融负债的公允价值变动形成的、已确认利得或损失，应按如下原则予以报告：

（1）为交易而持有的金融资产或金融负债形成的利得或损失，应计入形成当期的净利润（或亏损）（在这点上，衍生工具除非指定为是套期工具，否则始终应认为是为交易而持有的金融资产或金融负债；见第 122 段）；

（2）可供出售的金融资产形成的利得或损失应按以下两种方式之一报告：

1. 计入其形成当期的净利润（或亏损）；

2. 在该金融资产被转让、收回或处置之前，或在该金融资产发生减值之前（见第 117 至 119 段），通过权益变动表直接在权益中确认（见《国际会计准则第 1 号-财务报表的列示》第 86 段至 88 段）。被转让、收回或处置、发生减值时，以前在权益中确认的累积利得或损失应计入当期净利润（或亏损）。

104. 企业应选择第 103 段（2）①或②作为其会计政策，并将这引起政策运用于各项可供出售的金融资产（套期除外；见第 121 段）。

105. 《国际会计准则第 8 号-当期净损益、重大错误和会计政策变更》规定，会计政策的自愿变更，只能在这种变更使企业的财务报表更能适当地反映交易或事项时才能进行。理事会认为，几乎不可能会出现从第 103 段（2）段①变更为第 103 段（2）②这处情况。

106. 如果企业采用结算日会计确认金融资产的购置（见第 30 段），则将要收到的金融资产的公允价值在交易日至结算日这个期间所发生的变动，对于以成本或摊余成本记录的资产，不应确认；但对于重新计量至公允价值的资产，则应按第 103 段的规定，将这种公允价值变动计入净利润（或亏损）或列作权益项目。

107. 由于金融资产是否被指定是为交易而持有的投资，是按最初购置时的目的决定的，因此，对于那些正被重新计量至公允价值的金融资产，企业不应在持有该资产时将其划出交易类金融资产。只有最近实际存在短期获利方式，使得企业有理由将某项金融资产重新归类为交易类金融资产，企业才能作这种再分类（见第 21 段）。

不重新计量至公允价值的金融资产和负债形成的利得和损失

108. 对于以摊余成本记录的金融资产和金融负债（第 73 至 93 段），企业应在它们终止确认、减值或摊销时，将相关利得或损失计入净利润（或亏损）。但是，如果在这些金融资产或负债（被套期项目）和套期工具（如第 121 至 152 段的描述之间存在套期关系，则企业应按第 153 至 164 段的规定核算这些利得或损失。

金融资产的减值和不可收回

109. 如果金融资产的账面价值大于其预计可收回金额，则表明该项金融资产发生了减值。企业应在每个资产负债表日进行评价，以判断是否存在客观证据表明某项资产或某组资产可能发生减值。如果存在这种证据，则企业应估计该项资产或该组资产的可收回金额，并按第 111 段（针对以摊余成本记录的金融资产）或第 117 段（针对重新计量至公允价值的金融资产）的规定确认减值损失。

110. 表明某项金融资产或某组金融资产发生减值或不可收回的客观证据包括（站在资产的持有方看）：

- （1）发行方发生严重的财务困难；
- （2）合同实际违约，比如利息或本金支付方面的违约或拖欠；
- （3）由于与借入方财务困难有关的经济或法律方面的原因，借出方给予借入方平时不愿做出的让步；
- （4）发生方很可能破产或进行其他财务重组；
- （5）在前一个财务报告期间，确认了该项资产的减值损失；
- （6）由于财务困难，致使该金融资产的活跃市场消失；
- （7）以往应收账款的回收方式表明就上帐款组合的面值不能全部收回。

由于企业的证券不再公开交易致使活跃市场消失，不能算作减值的证据。企业信用等级下降与其他可利用的信息一并考虑时，可能会成为减值的证据，但其本身不是减值的证据。

以摊余成本记录的金融资产

111. 如果企业很可能不能按贷款、应收款项或以摊余成本记录的持有至于期投资的合同条款收回到期金额（本金和利息），则说明已发生减值或坏账损失。损失的金额为以下两者之

间的差额：（1）资产的账面价值；（2）以金融工具最初的实际利率对预期未来现金流量进行折现后的金额（可收回金额）。与短期应收款项有关的现金流量通常不予折现（见第 74 段）。资产的账面价值应直接或通过运用坏账备抵（视情况定），减至其预计可收回金额。损失金额应计入当期净利润（或亏损）。

112. 对于单项看金额重大的一组金融资产，减值和不可收回金额可以按单项资产分别予以确认和计量。对于类似金融资产的组合，减值和不可收回金额可按组合进行确认和计量。

113. 以摊余成本记录的金融资产的减值，应采用金融工具最初的实际利率来计量。因为以现行市场利率折现，实际上是对那些本准则认为可按摊余成本计量的金融资产，也要示按公允价值计量。如果贷款、应收款项或持有至到期的投资的利率变动，则按第 111 段计量可收回金额的折率，应是合同规定的实际利率。作为这种公允价值计算方法的替代方法，债权人可以基于金融工具的公允价值，运用可观察的市场价格计量减值。如果金融资产被抵押，且可能取消抵押物的赎回权，则持有方应以抵押物的公允价值为基础计量减值。

114. 在后续期间，如果减值或坏账损失降低，且这种降低客观上与减记之后发生的事项（如债务人信用等级的提升）的联系，则金融资产的减决金额应直接或通过调整备抵转销。转销不应导致该金融资产的账面价值超过不确认减值情况下转销的摊余成本。

115. 对于因公允价值不可以可靠计量而未以公允价值记录的金融资产，企业应在每个资产负债表日，通过分析预期现金净流入来检查金融资产的账面价值（见第 69 段（3）），看是否发生了减值。如果出现减值的迹象，则这类金融资产的减值损失额，应为其账面价值与按类似金融资产的现行市场利率折现的预期未来现金流量的现值（可收回金额）之间的差额。

确认减值后的利息收益

116. 一旦金融资产减记至其预计可收回金额，利息收益随后应以计量可收回金额时对未来现金流量进行折现采用的利率来确认。另外，在最初确认减值损失后，企业还应在随后的财务报告日地该资产进行检查，看是否发生了进一步的减值（见第 110 段（5））。《国际会计准则第 18 号;收入》第 30 段提供了有关未减值金融资产的利息收益确认的指南。

重新计量至公允价值的金融资产

117. 如果以公允价值记录的金融资产的损失（可收回金额低于原购置成本），已按第 103

段（2）②的规定直接在权益中确认，且存在客观证据（见第 110 段）表明该资产已减值，则已直接在权益中确认的累积净损失额应从权益中转出，计入当期净利润（或亏损），即使该金融资产没有终止确认。

118. 已从权益中转出并计入当期净利润（或亏损）的损失金额，指金融资产的购置成本（减支付的本金和摊销额）与现行公允价值（对权益工具）或可收回金额（对债务工具）之间的差额，减以前计入净利润（或亏损）的该资产减值损失。重新计量至公允价值的债务工具的可收回金额，指类似金融资产的现行市场利率折现的预期未来现金流量的现值。

119. 在后续期间，如果以公允价值记录的金融资产的公允价值或可收回金额增加，且增加额客观上与减值损失计入净利润（或亏损）后发生的事项有关，则该损失应予转销，转销的金额计入当期净利润（或亏损）。

某些金融服务行业的公允价值会计

120. 在有些国家，基于国家法律或通行的行业惯例，某些金融服务行业的企业几乎均以公允价值计量各项金融资产。在某些国家，这些行业包括：共同基金、单位信托、证券经纪商和保险公司。根据本准则，如果这些企业的金融资产按本准则的规定归类为可供出售或为交易而持有的金融资产，则其可以继续以公允价值计量其金融资产。

套期

121. 如果在套期工具与被套期相关项目之间存在套期关系（如第 122 至 152 段所述），则企业应按第 153 至 164 段的规定核算相关利得或损失。

套期工具

122. 虽然在套期会计中，本准则没有对某项衍生工具因为符合第 142 段的条件而可以被指定为是套期工具的情形（签出的期权除外 见第 124 段）施以限制，但非衍生金融资产或负债只有在其是对外币风险进行套期时，才能在套期会计中被指定为套期工具。作这种限制的原因在于计量衍生工具和非衍生工具的基础不同。在本准则中，衍生工具通常被认为是为交易而持有或为套期而持有的金融工具，因而应进行再计量，以体现公允价值（与公允价值不

可以可靠计量的未上市权益工具挂钩，且必须通过交付这种权益工具进行结算的衍生工具除外）；公允价值的变动计入净利润（或亏损），但如果衍生工具是现金流量套期，则计入权益。另一方面，非衍生工具有时以公允价值计量，公允价值的变动计入净利润（或亏损），有时虽然也以公允价值计量，但公允价值的变动计入权益，甚至还有可能按摊余成本进行计量。不加限制地允许非衍生工具被指定为套期工具，将会导致计量的不一致。

123. 企业自身的权益证券，既不是企业的金融资产，也不是企业的金融负债，因而也不是套期工具。

124. 套期涉及在套期工具与被套期项目的公允价值变动之间或在归属于它们的现金流量变动之间按比例冲销收益。企业签出期权的潜在损失可能会大大地超过相关被套期项目的潜在利得，这就是说，签出期权在降低净利润（或亏损）风险方面是无效的。因此，除非签出期权被指定为是冲销购入期权的期权，否则该签出期权不是套期工具。这里所指签出期权也包括嵌在另外的金融工具中的签出期权，如用于对可赎回债券进行套期的签出期权，相反，购入期权有等于或大于亏损的潜在利得，因此其有可能减少由公允价值或现金流量变动形成的利润或亏损风险，从而，购入期权可以作为套期工具。

125. 就外汇汇率变动风险而言，以摊余成本记录的持有至到期的投资可能是有效套期工具。

126. 公允价值不可以可靠地计量的金融资产或金融负债不可能是套期工具。但对于具有如下特征的非衍生金融工具来说，此结论不适用：

- （1）用外币标价；
- （2）被指定为是外币风险套期；
- （3）其外币部分可以可靠地计量；

被套期项目

127. 被套期项目可以是已确认的资产或负债、未确认的确定承诺或未确认但预期很可能发生的未来交易（“预期交易”）。被套期项目可以是：（1）单项资产、负债、确定承诺或预期交易；（2）一组具有类似风险特征的资产、负债、确定承诺或预期交易，与发放的贷款和应收款项不同，持有至到期投资不可能是针对利率风险的对被套期项目，因为指定某项投资为持有至到期的投资，不涉及核算利率的相关变动。但是，就汇率变动风险和信用风险而言，持

有至到期的投资可以是被套期项目。

128. 如果被套期项目是金融资产或负债，则在套期有效性可以计量的情况下，该金融资产或金融负债可以是只对与其现金流量或公允价值的一部分有关的风险的被套期项目。

129. 如果被套期项目是非金融资产或负债，则该非金融资产或负债应被指定为外币风险或全部风险的套期项目。因为要将可归属于除外币风险外的特定风险的现金流或公允价值变动恰当地予以分离和计量是困难的。

130. 非金融资产或金融负债组成要素或部分的价格变动，通常对可以与市场利率或债券价格变动的影响可比的项目的价格，有可预测并可单独计量的影响，因此，非金融资产或金融负债只能整个地作为被套期项目。

131. 如果符合以下条件，则单项套期工具可以被指定为一种以上风险的套期：（1）被套期风险可以清楚地认定；（2）套期的有效性可以证实；（3）能够确保存在对该套期工具和不同风险头寸的指定。

132. 如果将类似资产或类似负债加以组合并对其套期，则在改组合内的单项资产或负债将共担被套期风险，而且，可归属于该组合的各项目的被套期风险的公允价值变动，预期大致会与可归属于该组合被套期风险的公允价值总变动成比例。

133. 由于套期的有效性必须通过比较套期工具（或类似套期工具的组合）和被套期工具（或类似被套期工具的组合）的公允价值或现金流量变动来评价，因此，将套期工具与净头寸总额而非特定敏套期项目（比如，具有类似期限的所有固定利率资产和固定利率负债的净额）比较，并不符合运用套期会计的条件，但是，通过将基础项目的一部分指定为被套期头寸，便大致可以获得对套期会计的净损益同样的影响（这里所指套期会计是针对这种套期关系而言的），比如，假定银行使用有类似特征风险和期限的资产 100 和负债 90，并希望对净风险 10 进行套期，则银行可以将其资产的 10 指定为被套期项目，如果这些资产和负债是固定利率工具（对公允价值套期而言）或它们均是变动利率工具（对现金流量套期而言），则可以运用这种指定，类似地，如果企业有一项确定承诺，以外币 100 进行购置活动，同时还有一项确定承诺，以外币 90 进行销售活动，则该企业可以通过购入一项衍生工具并将其指定为与确定购买承诺 100 之中的 10 有关的套期工具，对净额 10 进行套期。

134. 在套期会计中，只有涉及企业以外的某一方的衍生工具可以被用作套期工具。虽然集团内的各公司或公司内的各个部门可能与集团内的其他公司或公司内的其他部门进行套期交易，但这种交易形成的利得或损失在合并报表时应予剔除，类似地，在单个主体内的经营分部之间的交易形成的衍生工具也应剔除。因此，公司间和公司内部的衍生工具在合并报表

时，不具备运用套期会计的条件。

135. 在企业合并中购入一项营业的确定承诺，除非是针对外汇风险，否则不可以是被套期项目，因为被套期的其他风险无法具体辨认和计量。此属于一般营业风险的套期。

套期会计

136. 套期会计应对称地确认对套期工具和被套期相关项目公允价值变动形成的净利润（或亏损）产生的抵消影响。

137. 套期关系指以下三类之：

（1）公允价值套期，指对已确认资产或负债或这些资产或负债中可辨认部分的公允价值变动风险的套期。所指公允价值变动可归属于特定风险且影响所报告的净收益。

151. 本准则不规定评价套期有效性的统一方法，企业套期策略的文件将包括评价有效性的程序。这些程序将声明，评价是否包括全部套期工具利得或亏损，套期工具的时间价值是否排除，企业至少应在其编制年报或中报时对有效性进行评价。如果套期工具和整个被套期资产或负债（与选定的现金流量对应）或被套期预期交易的关键条款相同，则企业可以认定，可归属于被套期风险的公允价值或现金流量变动，预期在套期开始时和以后期间将持续全部抵销。比如，企业可能假定：在符合以下条件时，远期合同中的商品预期购买套期将是高效的，并且在净利润（或亏损）中予以确认将是有效的：

（1）远期合同购买与被套期预期购买在购买时间、地点、数量和商品类型方面均相同；

（2）远期合同在开始时的公允价值为零；

（3）远期合同的折价或溢价的变动不在评价有效性时考虑，而是直接计入净利润（或亏损）；或预期交易的预期现金流量基于该商品的预期价格而变动。

152. 在评价套期的有效性时，企业通常需要考虑货币的时间价值，被套期项目的固定利率不需要精确地与指定为公允价值套期的掉期的固定利率匹配。付息资产或负债的变动利率与指定为现金流量套期的掉期的变动利率无须相同，掉期的公允价值来自其净额结算，如果掉期的固定利率和变动利率按同样金额变动，则其可以怎不影响净额结算的情况下予以改变。

公允价值套期

153. 如果公允价值套期在财务报告期内符合第 142 段的条件，则应按以下原则核算：

(1) 以公允价值重新计量套期工具形成的利得或损失应立即在净利润（或亏损）中确认；

(2) 可归属于被套期风险的被套期项目的利得或损失，应调整被套期项目的账面价值，并立即在净利润（或亏损）中予以确认。即使被套期项目以公允价值计量，且公允价值的变动按第 103 段（2）的规定直接在权益中确认，这项原则依然适用。如果被套期项目以成本计量，这项原则也适用。

154. 以下说明第 153 段如何运用于因利率变动而引起固定利率债券投资公允价值变动风险的套期。这个例子是从持有方的角度来叙述的，第一年，投资者购买了债务证券 100，其被归类为可供出售的投资，第一年末，现行公允价值是 110，因此，增加的部分 10 应在权益中列示，资产负债表上债券投资的账面价值相应增加至 110。为了对价值 110 进行保值，持有方购买了衍生工具进行套期，到第二年末，衍生工具有利得 5，债务证券公允价值降低相应金额。

投资者第一年的记录：

借：债务证券投资 100

贷：现金 100

（反映证券的购入）

借：债务证券投资 10

贷：公允价值增加（含在权益中） 10

（反映证券公允价值的增加）

投资者第二年的记录：

借：衍生资产 5

贷：利得（计入净利润（或亏损）） 5

（反映衍生资产公允价值的增加）

借：损失（计入净利润（或亏损）） 5

贷：债券投资 5

（反映债券投资公允价值的减少）

第二年末，债务证券投资的账面价值是 105，衍生资产的账面价值是 5，利得 10 在债务证券售出前在权益中列示，并按第 157 段的规定予以摊销。

155. 如果只是可归属于被套期项目的特定风险被套期，则与该套期无关的已确认被套期项目公允价值变动，应按第 103 段规定的两种方式之一予以报告。

156. 如果出现下列任何一种情况，则企业应停止继续运用第 153 段规定的套期会计：

(1) 套期工具逾期、被出售、被中止或被执行(为此,如果套期工具替换或转换成另外的套期工具构成企业明确的套期策略的一部分,则这种替换或转换不能认为是逾期或中止);

(2) 该套期不再符合第 142 段规定的运用套期会计的条件。

157. 被套期附息金融工具账面价值的调整,应摊入净利润(或亏损)。被套期项目应就可归属于被套期风险

的公允价值变动加以调整。企业应在这种调整停止前就开始摊销。至被套期项目到期时,所作调整应全部摊完。

现金流量套期

158. 如果现金流量套期在财务报告期内符合第 142 段的条件,则应按以下原则核算:

(1) 确定是有效套期的那部分套期工具利得或损失(见第 142 段),应通过权益变动表直接在权益中确认(见《国际会计准则第 1 号 财务报表列报》第 86 至 88 段);

(2) 无效部分应按如下原则报告:

①套期工具是衍生工具的,立即计入净利润(或亏损);

②套期工具不是衍生工具的(这种情况有限),按第 103 段的规定报告。

159. 具体地说,现金流套期应按如下原则核算:

(1) 与被套期项目有关的权益中的单独项目,应调整

为以下两者之中较少者(以绝对金额表示):

①套期工具的累积利得或损失,需用以抵销从套期行始就累积的被套期项目预期未来现金流量变动(扣除第 158 段(2)涉及的无效部分);

②从套期开始时就累积的被套期项目预期未来现金流量变动的公允价值。

(2) 套期工具(不是有效套期)剩余的利得或损失,应根据第 103 段和第 158 段的规定恰当地计入净利润(或亏损)或言接在权益中列示。

(3) 如果企业针对特定套期关系的明确的风险管理策略,没有将套期工具利得或损失或相关现金流量的特定部分包括在套期有效性的评价中(见第 142 段(1)),则未包括的这部分利得或损失应按第 103 段的规定予以确认。

160. 如果被套期确定承诺或预期交易导致资产或负债的确认,则在确认资产或负债时,应将依据第 158 段的规定在权益中直接确认了的相关利得或损失从权益中转出,计入该资产或负债初始购置成本或其他账面价值。

161. 计入资产或负债初始购置成本或其他账面价值中的套期工具利得或损失，应在随后该资产或负债影响净利润（或亏损）时（比如在折旧费用、利息收益或费用、或销售成本确认的期间）计入净利润（或亏损）中，关于资产减值和存货可变现净值的其他国际会计准则（见《国际会计准则第 36 号—资产减值》和《国际会计准则第 2 号 存货》的规定，适用于预期交易套期形成的资产。

162. 对于第 160 段未涉及的各种现金流量套期，已在权益中确认的金额应在与被套期确定承诺或预期交易影响净利润（或亏损）的同一个或几个期间计入净利润（或亏损）（比如，预期销售实际发生时）。

163. 如果发生以下任何一种情况，则企业应停止继续运用第 158 至 162 段规定的套期会计：

（1）套期工具逾期、被出售，被中止或被执行（为此，如果套期工具替换或转换成另外的套期工具构成企业明确的套期策略的一部分，则这种替换或转换不能认为是逾期或中止）。在这种情况下，套期有效时（见第 158 段（1））起初便已在权益中直接报告的套期工具累积利得或损失，仍应单独保留在权益中，直至预期交易发生。预期交易发生时，应运用第 160 段和 162 段的原则。

151. 本准则不规定评价套期有效性的统一方法，企业套期策略的文件将包括评价有效性的程序。这些程序将声明，评价是否包括全部套期工具利得或亏损，套期工具的时间价值是否排除，企业至少应在其编制年报或中报时对有效性进行评价。如果套期工具和整个被套期资产或负债（与选定的现金流量对应）或被套期预期交易的关键条款相同，则企业可以认定，可归属于被套期风险的公允价值或现金流量变动，预期在套期开始时和以后期间将持续全部抵销。比如，企业可能假定：在符合以下条件时，远期合同中的商品预期购买套期将是高效的，并且在净利润（或亏损）中予以确认将是有效的：

（1）远期合同购买与被套期预期购买在购买时间、地点、数量和商品类型方面均相同；

（2）远期合同在开始时的公允价值为零；

（3）远期合同的折价或溢价的变动不在评价有效性时考虑，而是直接计入净利润（或亏损）；或预期交易的预期现金流量基于该商品的预期价格而变动。

152. 在评价套期的有效性时，企业通常需要考虑货币的时间价值，被套期项目的固定利率不需要精确地与指定为公允价值套期的掉期的固定利率匹配。付息资产或负债的变动利率与指定为现金流量套期的掉期的变动利率无须相同，掉期的公允价值来自其净额结算，如果掉期的固定利率和变动利率按同样金额变动，则其可以怎不影响净额结算的情况下予以改变。

公允价值套期

153. 如果公允价值套期在财务报告期内符合第 142 段的条件，则应按以下原则核算：

- (1) 以公允价值重新计量套期工具形成的利得或损失应立即在净利润（或亏损）中确认；
- (2) 可归属于被套期风险的被套期项目的利得或损失，应调整被套期项目的账面价值，并立即在净利润（或亏损）中予以确认。即使被套期项目以公允价值计量，且公允价值的变动按第 103 段（2）的规定直接在权益中确认，这项原则依然适用。如果被套期项目以成本计量，这项原则也适用。

154. 以下说明第 153 段如何运用于因利率变动而引起固定利率债券投资公允价值变动风险的套期。这个例子是从持有方的角度来叙述的，第一年，投资者购买了债务证券 100，其被归类为可供出售的投资，第一年末，现行公允价值是 110，因此，增加的部分 10 应在权益中列示，资产负债表上债券投资的账面价值相应增加至 110。为了对价值 110 进行保值，持有方购买了衍生工具进行套期，到第二年末，衍生工具有利得 5，债务证券公允价值降低相应金额。

投资者第一年的记录：

借：债务证券投资 100

贷：现金 100

（反映证券的购入）

借：债务证券投资 10

贷：公允价值增加（含在权益中） 10

（反映证券公允价值的增加）

投资者第二年的记录：

借：衍生资产 5

贷：利得（计入净利润（或亏损）） 5

（反映衍生资产公允价值的增加）

借：损失（计入净利润（或亏损）） 5

贷：债券投资 5

（反映债券投资公允价值的减少）

第二年末，债务证券投资的账面价值是 105，衍生资产的账面价值是 5，利得 10 在债务

证券售出前在权益中列示，并按第 157 段的规定予以摊销。

155. 如果只是可归属于被套期项目的特定风险被套期，则与该套期无关的已确认被套期项目公允价值变动，应按第 103 段规定的两种方式之一予以报告。

156. 如果出现下列任何一种情况，则企业应停止继续运用第 153 段规定的套期会计：

（1）套期工具逾期、被出售、被中止或被执行（为此，如果套期工具替换或转换成另外的套期工具构成企业明确的套期策略的一部分，则这种替换或转换不能认为是逾期或中止）；

（2）该套期不再符合第 142 段规定的运用套期会计的条件。

157. 被套期付息金融工具账面价值的调整，应摊入净利润（或亏损）。被套期项目应就可归属于被套期风险

的公允价值变动加以调整。企业应在这种调整停止前就开始摊销。至被套期项目到期时，所作调整应全部摊完。

现金流量套期

158. 如果现金流量套期在财务报告期内符合第 142 段的条件，则应按以下原则核算：

（1）确定是有效套期的那部分套期工具利得或损失（见第 142 段），应通过权益变动表直接在权益中确认（见《国际会计准则第 1 号 财务报表列报》第 86 至 88 段）；

（2）无效部分应按如下原则报告：

①套期工具是衍生工具的，立即计入净利润（或亏损）；

②套期工具不是衍生工具的（这种情况有限），按第 103 段的规定报告。

159. 具体地说，现金流套期应按如下原则核算：

（1）与被套期项目有关的权益的单独项目，应调整为以下两者之中较少者（以绝对金额表示）：

①套期工具的累积利得或损失，需用以抵销从套期行始就累积的被套期项目预期未来现金流量变动（扣除第 158 段（2）涉及的无效部分）；

②从套期开始时就累积的被套期项目预期未来现金流量变动的公允价值。

（2）套期工具（不是有效套期）剩余的利得或损失，应根据第 103 段和第 158 段的规定恰当地计入净利润（或亏损）或言接在权益中列示。

（3）如果企业针对特定套期关系的明确的风险管理策略，没有将套期工具利得或损失或相关现金流量的特定部分包括在套期有效性的评价中（见第 142 段（1）），则未包括的这部分

利得或损失应按第 103 段的规定予以确认。

160. 如果被套期确定承诺或预期交易导致资产或负债的确认，则在确认资产或负债时，应将依据第 158 段的规定在权益中直接确认了的相关利得或损失从权益中转出，计入该资产或负债初始购置成本或其他账面价值。

161. 计入资产或负债初始购置成本或其他账面价值中的套期工具利得或损失，应在随后该资产或负债影响净利润（或亏损）时（比如在折旧费用、利息收益或费用、或销售成本确认的期间）计入净利润（或亏损）中，关于资产减值和存货可变现净值的其他国际会计准则（见《国际会计准则第 36 号—资产减值》和《国际会计准则第 2 号 存货》的规定，适用于预期交易套期形成的资产。

162. 对于第 160 段未涉及的各种现金流量套期，已在权益中确认的金额应在与被套期确定承诺或预期交易影响净利润（或亏损）的同一个或几个期间计入净利润（或亏损）（比如，预期销售实际发生时）。

163. 如果发生以下任何一种情况，则企业应停止继续运用第 158 至 162 段规定的套期会计：

（1）套期工具逾期、被出售，被中止或被执行（为此，如果套期工具替换或转换成另外的套期工具构成企业明确的套期策略的一部分，则这种替换或转换不能认为是逾期或中止）。在这种情况下，套期有效时（见第 158 段（1））起初便已在权益中直接报告的套期工具累积利得或损失，仍应单独保留在权益中，直至预期交易发生。预期交易发生时，应运用第 160 段和 162 段的原则。

（2）套期不再符合第 142 段规定的运用套期会计的条件。在这种情况下，套期有效时（见第 158 段（1））起初便已在权益中直接报告的套期工具累积利得或损失，仍应单独保留在权益中，直至承诺交易或预期交易发生。承诺交易或预期交易发生时，应运用第 161 段和第 162 段的原则。

（3）承诺或预期交易预期不会发生。在这种情况下，已直接在权益中报告的相关累积净利得或损失应在当期净利润（或亏损）中报告。

在国外实体净投资的套期

164. 在国外实体净投资的套期（见《国际会计准则第 21 号 外汇汇率变更的影响》，应按类似于现金流量套期的处理原则核算：

(1) 判定是有效套期的那部分套期工具利得或损失（见第 142 段），应通过权益变动表直接在权益中确认（见《国际会计准则第 1 号 财务报表列报》第 86 至 88 段）；

(2) 无效部分应按如下原则报告：

①套期工具是衍生工具的，立即计入净利润（或亏损）；

②套期工具不是衍生工具的（这种情况有限），按《国际会计准则第 21 号 外汇汇率变更的影响》第 19 段的规定报告。

与套期的有效部分相关的套期工具利得或损失，应按外汇折算损益归类方式进行归类。

如果套期不具备运用特别套期会计的条件

165. 如果由于不符合第 142 段的标准而使套期不具备运用特别套期会计的条件，则初始确认后，以公允价值计量的被套期项目的公允价值变动形成的利得和损失，应按第 103 段规定的两种方式之一，予以报告，属于衍生工具的套期工具的公允价值调整应在净利润（或亏损）中报告。

披露

166. 财务报表应包括《国际会计准则第 32 号 金融工具：披露和列报》所要求的披露，但是该项准则所要求的有关公允价值补充性披露（见第 77 段和第 88 段）不适用于那些以公允价值记录的金融资产和金融负债。

167. 以下内容应包括在会计政策披露中，作为《国际会计准则第 32 号 金融工具：披露和列报》第 47 段（2）要求的披露的一部分：

(1) 用于估计以公允价值记录的金融资产和金融负债的公允价值的方法和重要假定。其中，对金融资产，应分重要类别单独反映（《国际会计准则第 32 号 金融工具：披露和列报》第 46 段就如何确定金融资产的类别提供了指南）。

(2) 初始确认后，以公允价值计量的那些可供出售的金融资产的公允价值变动形成的利得和损失，是否计入当期净利润（或亏损），或直接在权益中确认，直至这些金融资产被处置。

(3) 对于第 4 段定义的四类金融资产中的每一类，金融资产的“正常方式”购买是在交易日核算，还是在结算日核算（见第 30 段）。

168. 在运用第 167 段（1）时，企业应披露包括预付率、预计信用损失率、利率或折现率。

169. 财务报表应包括下列所有与套期有关的附加披露：

（1）描述企业财务风险管理目标和政策，包括其对每类主要类型的预期交易进行套期的政策（第 142 段（1））；

例如，就与未来销售有关的风险的套期而言，该项描述应说明被套期风险的性质，大致有几个月或几年的预期未来销售已被套期，在这些未来月份或年价中大致的销售比例又是多少。

（2）就以下指定的公允价值套期、现金流量套期和在国外实体净投资的套期，单独地披露：

①对套期的描述；

②被指定为该项套期的套期工具的金融工具的描述，及其在资产负债表日的公允价值；

③被套期风险的性质；

④对于预期交易的套期，预期交易预计发生的期间、预期交易形成的利得或损失何时计入净利润（或亏损）以前对其运用过套期会计但预计不可能再发生的预期交易的描述。

（3）如果在现金流量套期中被指定为套期工具的衍生和非衍生金融资产和负债形成的利得或损失，通过权益变动表直接在权益中确认，则应披露：

①当期直接在权益中确认的金额；

②从权益中转出后计入当期净利润（或亏损）的金额；

③当期从权益中转出后，加至被套期预期交易中的资产或负债的购置成本或其他帐面价值的初始计量中的金额（见第 160 段）。

170. 财务报表应包括下列所有与金融工具有关的附加披露：

（1）如果将可供出售的金融资产重新计量以与公允价值 致（不包括与套期有关的资产）形成的利得或损失，通过权益变动表直接在权益中确认，则应披露：

①当期直接在权益中确认的金额；

②从权益中转出后计入当期净利润（或亏损）的金额；

（2）如果对可供出售或为交易而持有的全部金融资产而言，其公允价值可以可靠地予以计量这项假定已不成立（见第 70 段），从而企业须以摊余成本计量这些金融资产，则应披露这个事实，同时还要说明这些金融资产的性质、帐面价值以及为什么其公允价值不能可靠地予以计量，如果可能的话，还要说明其公允价值估计很可能落入的范围。再者，如果公允价

值以前不能可靠计量的金融资产被出售，则应披露这个事实，并披露出售时该类资产的账面价值，已确认的利得或损失金额；

(3) 披露金融资产和金融负债形成的重大收益、费用、利得和损失项目（无论其计入净利润（或亏损）还是作为权益的独立组成部分）。为此，应作如下披露：

①单独披露利息收益总额、利息费用总额（均以历史成本为基础）

②对于购入后调整至公允价值的可供出售的金融资产，其终止确认形成的、计入当期净利润（或亏损）的总利得和损失，应单独地加以报告，以与已确认资产和负债的公允价值调整（已计入当期净利润（或亏损））形成的总利得和损失区别开来（对于为交易而持有的金融资产和负债，不要求作类似于“实现”与“未实现”利得和损失的区分）。

③企业应披露按第 116 段的规定对已减值贷款应计的、但尚未收现的利息收益金额。

(4) 如果企业进行了证券化或签订了回购协议，则应就发生在当前财务报告期的这些交易和发生在以前财务报告期的交易形成的剩余留存利息，单独披露：

①这些交易的性质和范围，包括相关担保的说明、有关用于计算新利息和留存利息公允价值的关键假设的数量信息，

②金融资产是否已终止确认。

(5) 如果企业已将某金融资产重新划分为以摊余成本而非公允价值报告的金融资产（见第 92 段），则应披露重新分类的原因；

(6) 应就每类重要金融资产（《国际会计准则第 32 号 金融工具：披露和列报》第 46 段对金融资产的分类提供了指南），单独地披露对其确认的减值损失的性质和金额，以及转销的减值损失。

生效日期和过渡

171. 本国际会计准则对于报告期自 2001 年 1 月 1 日或以后开始的财务报表有效。允许提前采用，但只能从 1999 年 3 月 15 日（本准则发布日）以后结束的财务年度开始采用。不允许追溯运用本准则。

172. 过渡到本准则时应遵循以下原则：

(1) 在本准则生效日期以前期间的财务报表中遵循的确认，终止确认、计量和套期会计政策不应改变，从而这些财务报表也不必重述；

(2) 对于首次运用本准则的财务年度开始前发生的、企业以前也确实将其指定为套期的

交易，应按未来适用法运用本准则的确认、终止确认和计量规定。因此，如果以前指定的套期不符合第 142 段规定的有效套期条件，且套期工具仍然持有，则自本准则首次运用的财务年度开始，套期会计不再是合适的。以前财务年度的会计处理不应追溯调整，以符合本准则的要求。第 156 段和第 163 段解释了如何中止运用套期。

(3) 在首次运用本准则的财务年度开始时，企业应在其财务报表上将衍生工具确认为资产或负债，并以公允价值进行计量（与公允价值不能可靠地予以计量的未上市权益工具有关，且必须通过交付这种权益工具来结算衍生工具不在此列）。由于所有衍生工具（不包括拖定的套期工具）被认为是为交易而持有的工具，因此，以前的账面价值（可能为零）与衍生工具的公允价值之间的差额，应确认为对首次运用本准则的财务年度的期初留存收益余额的调整（属于指定套期工具的衍生工具不在此列）。

(4) 在首次运用本准则的财务年度开始时，企业应将以公允价值计量，哪些金融资产和负债应以摊余成本计量，企业同时还应恰当地重新计量这些资产。所有以前账面价值的调整，应确认为对首次运用本准则的财务年度的期初留存收益余额的调整。

(5) 在首次运用本准则的财务年度开始时，现存资产和负债公允价值套期中的资产负债表头寸，应调整其账面价值以反映套期工具的公允价值。

(6) 企业首次运用本准则之前的套期会计政策，如果已包括将现金流量套期形成的利得或损失作为资产和负债递延，在首次运用本准则的财务年度开始时，这些递延的利得和损失应予重新归类，作为权益的单独组成部分（不过，这些交易应符合第 142 段规定的标准），从而按第 160 至 162 段的规定进行核算。

(7) 在首次运用本准则的财务年度开始前发生的交易不应追溯地指定为套期。

(8) 如果证券化、转让或其他终止交易先于首次运用本准则的财务年度开始时发生，则这些交易的核算不应为符合本准则的要求而追溯调整。

(9) 在首次运用本准则的财务年度开始时，企业应按本准则第 11 段的规定将金融工具划分为权益或负债。

IAS 40: Investment Property

IAS 40, Investment Property, became effective for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2001.

This Standard supersedes IAS 25, Accounting for Investments, with respect to accounting for

investment property. IAS 25 was withdrawn when this Standard came into effect.

In January 2001, IAS 41: Agriculture, made a minor amendment to the scope of IAS 40. The amended text is operative for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2003.

Summary of IAS 40

Scope

IAS 40 covers investment property held by all enterprises and is not limited to enterprises whose main activities are in this area.

Investment property is property (land or a building - or part of a building - or both) held (by the owner or by the lessee under a finance lease) to earn rentals or for capital appreciation or both.

Investment property does not include:

property held for use in the production or supply of goods or services or for administrative purposes (see IAS 16, Property, Plant and Equipment);

property held for sale in the ordinary course of business (see IAS 2, Inventories);

property being constructed or developed for future use as investment property - IAS 16 applies to such property until the construction or development is complete, at which time the property becomes investment property and IAS 40 applies. However, IAS 40 does apply to existing investment property that is being redeveloped for continued future use as investment property;

an interest held by a lessee under an operating lease, even if the interest was a long-term interest acquired in exchange for a large up-front payment (see IAS 17: Leases).

forests and similar regenerative natural resources (see IAS 41: Agriculture); and

mineral rights, the exploration for and development of minerals, oil, natural gas and similar non-regenerative natural resources (see project on Extractive Industries).

Accounting Models

Under IAS 40, an enterprise must choose either:

a fair value model: investment property should be measured at fair value and changes in fair value should be recognised in the income statement; or

a cost model (the same as the benchmark treatment in IAS 16, Property, Plant and Equipment): investment property should be measured at depreciated cost (less any accumulated impairment

losses). An enterprise that chooses the cost model should disclose the fair value of its investment property.

An enterprise should apply the model chosen to all its investment property. A change from one model to the other model should be made only if the change will result in a more appropriate presentation. The Standard states that this is highly unlikely to be the case for a change from the fair value model to the cost model.

In exceptional cases, there is clear evidence when an enterprise that has chosen the fair value model first acquires an investment property (or when an existing property first becomes investment property following the completion of construction or development, or after a change in use) that the enterprise will not be able to determine the fair value of the investment property reliably on a continuing basis. In such cases, the enterprise measures that investment property using the benchmark treatment in IAS 16 until the disposal of the investment property. The residual value of the investment property should be assumed to be zero. The enterprise measures all its other investment property at fair value.

国际会计准则第 40 号--投资性房地产

目的

本准则的目的是规范投资性房地产的会计处理和相关披露要求。

范围

1、本准则适用于投资性房地产的确认、计量和披露。

2、除其它问题外，本准则涉及在融资租赁承租人财务报表中投资性房地产的计量和经营租赁出租人财务报表中投资性房地产的计量。本准则不涉及《国际会计准则第 17 号--租赁》所包括的下列事项：

- (1) 融资租赁或经营租赁的划分；
- (2) 投资性房地产赚取的租赁收益的确认（参见《国际会计准则第 18 号--收入》）；
- (3) 在经营租赁承租人财务报表中房地产的计量；

(4) 在融资租赁出租人财务报表中房地产的计量；

(5) 售后租回交易的会计；

(6) 融资租赁和经营租赁的披露。

3、本准则不适用于：

(1) 森林和类似再生性自然资源；

(2) 矿产权、矿产勘探开采、石油、天然气和类似非再生性自然资源。

定义

4、本准则使用的下列术语，其含义为：

投资性房地产，指为赚取租金或为资本增值，或两者兼有而（由业主或融资租赁的承租人）持有的房地产（土地或建筑物，或建筑物的一部分，或两者兼有），但不包括：

(1) 用于商品或劳务的生产或供应，或用于管理目的的房地产；

(2) 在正常经营过程中销售的房地产。

自用房地产，指为用于商品或劳务的生产或供应，或用于管理目的而（由业主或融资租赁的承租人）持有的房地产。

公允价值，指在公平交易中，熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换的金额。

成本，指资产购置或建造时，为取得该资产而支付的现金或现金等价物的金额、或其它对价的公允价值。

账面金额，指在资产负债表中确认的资产金额。

5、房地产投资是为了赚取租金或资本增值，或两者兼有。因此，投资性房地产产生的现金流量在很大程度上独立于企业持有的其它资产。这一点将投资性房地产与自用房地产区分开来。商品或劳务的主产或供应过程中使用的房地产（或用于管理目的的房地产）产生的现金流量不仅归属于该项房地产，而且归属于在生产或供应过程中所使用的其它资产。《国际会计准则第 16 号--不动产、厂场和设备》适用于自用房地产。

6、投资性房地产的示例如下：

(1) 为长期资本增值而持有的土地，不包括在正常经营过程中为短期销售而持有的土地；

(2) 尚未确定未来用作的土地（如果企业尚未确定将其持有的土地用于自用还是用于在正常经营过程中的短期销售，则持有的土地应视为用于资本增值）；

(3) 报告企业拥有（或报告企业在融资租赁下持有）并在一项或多项经营租赁下租出的建筑物；

(4) 准备在一项或多项经营租赁下租出的空闲建筑物。

7、以下项目为不属于投资性房地产的示例，因而应排除在本准则范围之外：

(1) 持有的为在正常经营过程中销售或为销售而处于建造或开发过程中的房地产（参见《国际会计准则第 2 号--存货》，例如，为了在不久的将来处置或为开发和零售而专门取得的房地产；

(2) 为第三方在建或在开发的房地产（参见《国际会计准则第 11 号--建造合同》；

(3) 自用房地产（参见《国际会计准则第 16 号--不动产、厂场和设备》）包括（除其它资产外）持有的将来用于自用的房地产，持有的为将来开发并随后作为自用的房地产，雇员占用的房地产（无论雇员是否按市场价支付租金）以及待处置的自用房地产；

(4) 为将来作为投资性房地产而正在建造或开发过程中的房地产。这种房地产在建造或开发活动完成之前，适用《国际会计准则第 16 号--不动产、厂场和设备》，待建造或开发活动完成时，该项房地产成为投资性房地产，适用本准则。但是，对于已经是投资性房地产、目前正在进行改建以来为将来继续作为投资性房地产使用的，则适用本准则。

8、某些房地产的一部分用于赚取租金或资本增值，另外一部分则用于商品或劳务的生产或供应，或用于管理目的。如果这些部分能够分别出售（或采用融资租赁方式分别出租），则企业应分别核算这些部分。如果这些部分不能分别出售，则只有在不重要的部分是用于商品或劳务的生产或供应，或用于管理目的情况下，才能将该项房地产视为投资性房地产。

9、在某些情况下，企业向其持有的房地产的使用者提供辅助服务。如果该服务在整个协议中只是一个不十分重要的组成部分，则企业应将该项房地视为投资性房地产。例如，办公楼的业主向其承租人提供保安和维修服务。

10、在另外一些情况下，提供的服务构成相对重要的组成部分。例如，如果一家企业拥有并经营一家旅馆，则向客人提供的服务就是整个协议的一个重要组成部分。因此，自营旅馆是自用房地产，不是投资性房地产。

11、可能很难确定辅助服务是否重要，从而使该项房地产不符合投资性房地产的条件。例如，旅馆有业主有时根据管理合同将某些责任转移给第三方。这类管理合同的条款差别很大。一个极端的情况是，业主可能仅是将某些日常职能委托出去，但仍保留经营旅馆所产生的现金流量变化的重大风险。

12、在确定一项房地产是否符合投资性房地产的条件时，需要进行判断。企业应制

定判断标准，使做出的判断符合投资性房地产的定义，并与第 5--11 段的相指南相一致。第 66 段（1）要求企业披露在难以划分时所采用的判断标准。

13、根据《国际会计准则第 17 号--租赁》，承租人不能将在经营租赁下持有的房地产资本化。因此，承租人不应将其在这类房地产上的权益视为投资性房地产。

14、在某些情况下，企业将其拥有的房地产出租给其母公司或本企业在内的合并财务报表中，该项房地产不符合投资性房地产的条件，因为从整个集团来看该房地产属于自用房地产。但是，从拥有房地产的单个企业来看，如果符合了第 4 段中的定义，该项房地产就是投资性房地产。因此，出租人在其单独的财务报表中应将该项房地产作为投资性房地产。

确认

15、投资性房地产应确认为一项资产，如果当：

- （1）与投资性房地产相关的未来经济利益很可能流入企业；
- （2）投资性房地产的成本能够可靠地计量。

16、要确定某一项目是否符合第一项确认标准，企业需要在初始确认时，根据可取得的证据对相关未来经济利益流入的确定程度做出估计。第二项确认标准通常易于满足，因为证明资产购置的交易本身就表明了它的成本。

初始计量

17、投资性房地产初始应按其成本计理。交易费用包括在初始计量之中。

18、投资性房地产的购置成本包括买价任何可直接归属于投资性房地产的支出。例如，可直接归属于投资性房地产的支出包括法律服务的职业收费、财产转让税和其它交易费用等。

19、自建投资性房地产的成本指投资性房地产建造或开发完工日的成本。在完工日之前，企业应采用《国际会计准则第 16 号--不动产、厂场和设备》。在完工日，房地产成为投资性房地产，应采用本准则（参见下述第 51 段（5）和第 59 段）。

20、启动费（使房地产达到工作状态所必需的启动费除外）、在投资性房地产达到计划的占用水平之前发生的初始经营亏损、或在房地产的建造或开发过程中浪费的材料、人工或其它资源等不正常损失，不作为投资性房地产的成本。

21、如果投资性房地产的付款额延期支付，其成本就是其与现金价格相等的金额。该项金额与总支付金额之间的差额应确认为赊销期内的利息费用。

后续支出

22、如果超出原先对已有投资性房地产估计的业绩标准的未来经济利益很可能流入企业，也已确认的某项投资性房地产相关的后续支出应增加投资性房地产的账面金额。所有其它后续支出应在发生的当期确认为费用。

23、对取得投资性房地产后发生的支出的恰当的会计处理，依对相关投资进行初始计量和确认时对有关情况的考虑而定。例如，如果确定某项投资性房地产的账面金额时，考虑了未来经济利益的损失，为恢复该资产的预期未来经济利益而发生的后续支出应当资本化。与此相同的情形还有，某项资产的买价反映了企业为使该资产达到工作状态在未来必须发生支出的义务。这方面可以举的一个例子是：一幢需要整修的建筑物的购置。在这种情况下，后续支出应增加账面金额。

初始确认后的计量

24、企业应选择第 27--49 段的公允价值模式或第 50 段的成本模式作为其会计政策，并且将选定的会计政策采用于其全部投资性房地产。

25、《国际会计准则第 8 号--当期净损益、重大差错和会计政策变更》规定，只有能够在企业财务报表中对事项或交易进行更恰当的列报的情况下，才能作自愿变更会计政策。从公允价值模式变更为成本模式不大可能导致更恰当的列报。

26、本准则要求所有企业为计量目的（公允价值模式）或为披露目的（成本模式）而确定投资性房地产的公允价值。鼓励但不要求企业根据具独立资格的评估师的评估确定投资性房地产的公允价值。具独立资格的评估师应具有认可的相关专业资格，并具有对所评估的投资性房地产的地理位置和种类方面的近期经验。

公允价值模式

27、初始确认后，选择公允价值模式的企业应按公允价值计量其全部投资性房地产，

但不包括第 47 段所描述的特例情形。

28、投资性房地产公允价值变动产生的利得或损失应计入变动发生期间的净损益中。

29、投资性房地产的公允价值通常就是其市场价值。公允价值应为在资产负债表日符合公允价值定义的、在市场上可以合理取得的最可能的价格。它是销售者能够合理取得的最好价格，购买者能够合理取得的最有利的价格。这种估评不包括在特殊条件或情形下夸大或缩小的估计价格，例如不规范的融资、售后租回，与销售有关的任何人所给予的特殊对价或让步等。

30、企业确定的公允价值不应扣除企业在销售或其它处置过程中可能发生的交易费用。

31、投资性房地产的公允价值反映资产负债表日而不是该日之前或之后实际的市场状态或状况。

32、估计的公允价值是指指定日期的特定时点上的价值。由于市场和市场状况可能发生变化，因此在另外一个时点上估计的价值就可能不正确或不恰当。公允价值的定义同时假设销售合同的交易和完成是同步的，没有任何价格上的差异。而这种价格上的差异在熟悉情况并自愿的当事人进行的公平交易中，如果交易和完成不是同步的，是可能出现的。

33、除其它问题外，投资性房地产的公允价值反映了当期租赁所产生的租金收益和一种合理并有说服力的假设，这种假设代表了市场对于熟悉情况并自愿的当事人根据目前的状况，可能对未来租赁所产生的租金收益所持的看法。

34、在公允价值的定义中提到了"熟悉情况的、自愿的当事人"。在这里，"熟悉情况"是指自愿的购买者和自愿的销售者双方都对投资性房地产的性质和特征、其实际和潜在的用途以及资产负债表日的市场状态相当熟悉。

35、自愿购买者是指自愿而不被迫购买。该购买者既不过分急于也不准备按任意价格购买。该购买者是根据当前市场的实际情况和当前的市场期望，而不是根据无法证实或预料其存在的假想的或假设的市场进行购买的。假设的购买者不会支付高于市场价格的价格。目前的投资性房地产的业主包括在市场的组成者中。

36、自愿销售者既不是一个过分急于出手，也不是一个准备接受任何价格的被迫的销售者，更不是一个准备坚持要求按超出目前市场合理的价格的价格出售的销售者。自愿销售者愿意在经过适当的推销后，根据市场条件以在公开市场上所能取得的最好价格出售其投资性房地产，不管那个价格是多少。实际投资性房地产的业主的实际情况不在考虑之列，因为自愿销售者是一个假设的业主。

37、"经过恰当的推销后"这一表述是指投资性房地产将会按最恰当的方式在市场上出现，以使其能够按照可合理取得的最好价格处置。在市场上陈列时间的长短可能随市场状况而异，但必须使投资性房地产足以引起足够数量的潜在购买者的注意。陈列期间应假设发生在资产负债表日之前。

38、公允价值的定义提到了公平交易。公平交易指在不存在特别或特殊关系（该关系可使交易价格不具市场特征）的当事人之间进行的交易。该交易假定是在非关联方之间进行的，各方各自独立发生行为。

39、公允价值最好的证据通常是在同一地点和相同条件的活跃市场对相似的房地产的现时价格以及相似的租赁和其它合同所确定的现时价格。企业应注意辨别房地产在性质、地理位置或状况方面的差异，或与房地产有关的租赁和其它合同条款方面的差异。

40、在不存在第 39 段所描述的活跃市场的现时价格的情况下，企业应考虑种种不同来源的信息，包括：

（1）不同性质、状况或地理位置的活跃的房地产市场的现时价格（或不同租赁或其它合同所确定的现时价格），对其进行调整以反映那些差异；

（2）不太活跃市场的近期价格，对其进行调整以反映自按这些价格发生交易之日以来经济状况的变化；

（3）根据对未来现金流量的可靠估计所作的折现的现金流量预测，辅以任何现有的租赁和其它合同条款以及（如果可能的话），诸如相同地理位置和条件情况下相似资产的当前市场租金等，采用反映当前市场对现金流量的金额和时间的不确定性的估价的折现率。

41、在某些情况下，上段所列的各种来源可能会对投资性房地产的公允价值得出不同的结论。为了在相对小的公允价值的合理估计范围内成达对公允价值最可靠的估计，企业应考虑出现这些差异的原因。

42、在特殊情形下，有证据清楚地表明，当企业首次取得一项投资性房地产时（或某项现有房地产在完成建筑或开发活动后，或改变用途后首次成为投资性房地产时），公允价值的合理估计范围差异极大，不同结果的可能性极难估计，从而否定了公允价值单一估计的有用性。这种情况可能表明房地产的公允价值将无法在持续基础上可靠确定（参见第 47 段）。

43、正如《国际会计准则第 36 号--资产减值》所定义的那样，公允价值有别于使用价值。公允价值反映了市场参与者的知识和估计，也反映了与市场参与者相关的各种因素。与之相对，使用价值反映了企业的知识和会计，也反映了只针对于特定企业的种种特定实体因素，这些因素一般不适用于其它企业。例如，公允价值不反映：

- (1) 将不同地理位置的房地产进行组合所产生的附加值；
- (2) 投资性房地产与其它资产之间的协同作用；
- (3) 针对于目前业主的法定权利或法律约束；
- (4) 针对于目前业主的税收利益或税收负担。

44、在确定投资性房地产的公允价值时，企业应避免重复计算在资产负债表中以单独资产或负债确认的资产或负债。例如：

(1) 电梯或空调等设备往往是某一项建筑物的完整组成部分，通常应包括在投资性房地产之中，而不是单独作为不动产、厂场和设备确认；

(2) 如果某一间办公室与配备的家具一道出租，办公室的公允价值通常包括家具的公允价值，因为租金收益是配备了家具的办公室的收益。在投资性房地产的公允价值中包括家具的情况下，企业不应将家具作为一项单独的资产确认；

(3) 投资性房地产的公允价值不包括预付的或应计的经营租赁收益，因为企业将其确认为一项单独的负债或资产。

45、投资性房地产的公允价值不反映为提高或改善房地产而发生的未来资本性支出，也不反映由未来资本性支出所产生的相关未来利益。

46、在某些情况下，企业预期与某项投资性房地产相关的支出（不是与已确认的金融负债相关的支出）的现值会超过相关现金收入的现值。企业根据《国际会计准则第 37 号--准备、或有负债和或有资产》来确定是否确认一项负债以及如何对这类负债予以计量。

无法可靠计量公允价值

47、一个允许例外的假定是企业将能够在持续基础上可靠确定投资性房地产的公允价值。但是，在特例情形下，有证据清楚地表明，当企业首次取得投资性房地产时（或某项现有房地产在完成建造或开发活动后，或改变用途后首次成为投资性房地产时），企业将无法在持续基础上对投资性房地产的公允价值进行可靠确定。这种情况只有在可比的市場交易不经常发生，并且公允价值的备选估价无法取得（例如，根据折现的现金流量预测的）情况下才可能出现。在这种情况下，企业应采用《国际会计准则第 16 号--不动产、厂场和设备》中的基准处理方法计量该项投资性房地产。投资性房地产的残值应假定为零。在该项投资性房地产处置之前，企业应一直采用《国际会计准则第 16 号》进行会计处理。

48、即使由于前一段所给出的原因出现了特例情形，企业被迫采用《国际会计准则

第 16 号》中的基准处理方法计量某一项投资性房地产，企业其它所有投资性房地产还应按公允价值计量。

49、如果企业原先按公允价值计量某一项投资性房地产，即使可比的市场交易变得不经常发生或市场价格变得不易取得，在该项投资性房地产处置（或变为目的，或企业为以后在正常经营过程中销售而开始开发）之前，企业仍应一直按公允价值对其进行计量。

成本模式

50、在初始确认之后，选择成本模式的企业应采用《国际会计准则第 16 号--不动产、厂场和设备》中的基准处理方法，即按成本减去累计折旧和任何累计减值损失，计量其全部投资性房地产。

转换

51、只有当下列情况证明用途发生改变的情况下，投资性房地产才可能转换成其它资产或从其它资产转换成投资性房地产：

- （1）开始自用，相应地由投资性房地产转换成自用房地产；
- （2）为销售而开始开发，相应地由投资性房地产转换成存货；
- （3）结束自用，相应地由自用房地产转换成投资性房地产；
- （4）与另一方开始一项经营租赁，相应地由存货转换成投资成投资性房地产。

52、上述第 51 段（2）要求只有当为销售而开始开发房地产从而证明其用途发生了变化时，企业才可将该项房地产由投资性房地产转换成存货。如果企业决定处置某项不需进一步开发的投资性房地产，在终止确认（从资产负债表中消除）之前，企业应继续将其作为投资性房地产而不是作为存货进行会计处理。类似地，如果企业为在将来继续作为投资性房地产使用而开始对某项现有投资性房地产进行改建，改建期间企业继续将其作为投资性房地产，而不是将其重新划归为自用房地产。

53、第 54 段--59 段步及企业对投资性房地产采用公允价值模式的情况下所适用的确认和计量问题。在企业采用成本模式的情况下，投资性房地产、自用房地产和存货之间的相互转换不应改变所转换房地产的账面金额，也不改变该项房地产计量或披露的成本。

54、如果将按公允价值计价的投资性房地产转换成自用房地产或存货，根据《国际

会计准则第 16 号》和《国际会计准则第 2 号》进行后续会计处理的房地产的成本应是其用途改变之日的公允价值。

55、如果一项自用房地产转换为一项将按公允价值计价的投资性房地产，在用途改变日之前采用《国际会计准则第 16 号》。企业应在用途改变之日，对根据《国际会计准则第 16 号》核算的该项房地产的账面金额与其公允价值之间的任何差额，采用与《国际会计准则第 16 号》中价值重估相同的方式进行处理。

56、在自用房地产成为按公允价值的投资性房地产之前，企业应持续地对该项房地产计提折旧并确认发生的任何减值损失。企业应在用途改变之日，对根据《国际会计准则第 16 号》核算的该项房地产的账面金额与其公允价值之间的任何差额，采用与《国际会计准则第 16 号》中价值重估相同的方式进行处理。换言之：

（1）房地产账面金额的任何减少额均应在当期净损益中确认。但是，如果重估盈余中包括了该项房地产的重估金额，则减少的金额应冲减重估盈余；

（2）账面金额的任何增加额应按下列规定进行处理：

1) 增加额中相当于转回以前该项房地产的减值损失的部分，应在当期净损益中确认。在当期净损益中确认的金额不得超过将账面金额恢复为如果以前没有确认减值损失应当已确定的账面金额（减除折旧后的净额）所必需的金额；

2) 增加额的任何余额应直接贷记作为权益的重估盈余。对于投资性房地产的后续处置，包括在权益中的重估盈余可以转为留存收益。从重估盈余向留存收益的转化不通过收益表。

57、对于将存货转换为一项将按公允价值计价的投资性房地产，转换之日房地产的公允价值与其原先的账面金额之间的任何差额均应在当期净损益中确认。

58、将存货转换为一项将按公允价值计价的投资性房地产的会计处理应与存货销售的会计处理相一致。

59、当企业完成一项将按公允价值计价的自建设投资性房地产的建造或开发活动时，在完成之日该项房地产的公允价值与其原先的账面金额之间的任何差额应在当期净损益中确认。

处置

60、当投资性房地产处置或永久退出使用，且预期没有来自处置的未来经济利益流

入时，应终止确认投资性房地产（从资产负债表中消除）。

61、销售或订立一项融资租赁合同可能会导致一项投资性房地产的处置。在确定投资性房地产的处置日时，企业应采用《国际会计准则第 18 号--收入》规定的确认商品销售收入的标准，并参考其附录中的相关指南。通过订立一项融资租赁合同或通过售后租回的方式进行的处置，适用《国际会计准则第 17 号--租赁》。

62、应根据投资性房地产的报废或处置的净处置收入与该项资产的账面金额之间的差额，确定由此所产生的利得或损失，并应在收益表中确认为收益或费用（除非《国际会计准则第 17 号--租赁》对售后租回有不同要求）。

63、处置投资性房地产所产生的应收对价，初始应按公允价值确认。尤其是，如果投资性房地产的付款额延期支付，则收到的对价初始应按与现金价格相等的金额予以确认。对价的名义金额和与现金价格相等的金额的之间的差额，应根据《国际会计准则第 18 号》以考虑了应收款的实际收益率因素的时间比例为基础确认为利息收入。

64、企业应恰当地根据《国际会计准则第 37 号--准备、或有负债和或有资产》或其它国际会计准则，核算企业在处置了某项投资性房地产之后仍保留的任何负债。

披露

公允价值模式和成本模式

65、除《国际会计准则第 17 号--租赁》规定的披露外，还应披露下列内容。根据《国际会计准则第 17 号》，投资性房地产的业主应作为出租人披露经营租赁。根据《国际会计准则第 17 号》，在融资租赁下持有投资性房地产的企业作为承租人披露该项融资租赁，并作为出租人披露企业转租的任何经营租赁。

66、企业应披露：

（1）在难以划分的情况下（参见第 12 段），企业制定的有关区分投资性房地产与自用房地产、持有用于在正常经营过程中销售的房地产的标准；

（2）在确定投资性房地产的公允价值时所采用的方法及重要假设，包括说明由于房地产的性质和缺乏可比的市场数据，公允价值的确定是取得了市场证据还是更多的依赖于其它因素（企业应披露这些因素）；

（3）（在财务报表中计量或披露的）投资性房地产的公允价值依赖于具独立资格的

评估师所作评估的程度，具独立资格的评估师应具有认可的相关专业资格，并具有对所评估的投资性房地产的地量位置和种类方面的近期经验。如果不存在这种评估，应披露这一事实；

（4）包括在收益表中的租金收益；

1）来自投资性房地产的租金收益；

2）在当期产生租金收益的投资性房地产发生的直接经营费用（包括修理和维护费用）；

3）在当期不产生租金收益的投资性房地产发生的直接经营费用（包括修理和维护费用）；

（4）存在投资性房地产变现能力限制的情况与相应金额，或存在对收益和处置收入汇回的限制的情况与相应金额；

（5）包括对投资性房地产进行购置、建造或开发、修理、维护或保养等内容在内的重要合同义务。

公允价值模式

67、除第 66 段的披露要求外，采用第 27--49 段规定的公允价值模式的企业还应披露当期期初和期末对投资性房地产账面金额的调节，表明下列内容（不要求可比信息）：

（1）增值，分别披露由购置所导致的增值和由资本化后续支出所导致的增值；

（2）采用企业合并方式购置所导致的增值；

（3）处置；

（4）公允价值调整所产生的净利得或净损失；

（5）对国外实体的财务报表进行折算时所产生的净汇兑差额；

（6）转换成存货和自用房地产或由存货和自由房地产转换而来的投资性房地产；

（7）其它变化。

68、在特例情形下，即企业采用《国际会计准则第 16 号--不动产、厂场和设备》（由于缺乏可靠的公允价值，参见上述第 47 段）中的基准处理方法计量投资性房地产，前一段要求的调节应将与该项投资性房地产有关的金额和与其它投资性房地产有关的金额分别披露。此外，企业还应披露：

（1）对该项投资性房地主的说明；

（2）对公允价值无法可靠计量的原因的解釋；

- (3) 如果可能, 公允价值很可能处于的估计范围;
- (4) 对不按公允价值计价的投资性房地产进行处置时;
 - 1) 企业处置了不按公允价值计价的投资性房地产的事实;
 - 2) 该项投资性房地产销售时的账面金额;
 - 3) 确认的利得或损失的金额。

成本模式

- 69、除第 66 段要求的披露外, 采用第 50 段规定的成本模式的企业还应披露:
- (1) 使用的折旧方法;
 - (2) 使用年限或使用的折旧率;
 - (3) 当期期初和期末的账面总金额和累计折旧 (与累计减值损失合计);
 - (4) 当期期初和期末投资性房地产的账面金额的调节, 表明下列内容 (不要求可比信息):
 - 1) 增值, 分别披露由购置所导致的增值和由资本化后续支出所导致的增值;
 - 2) 采用企业合并方式购置所导致的增值;
 - 3) 处置;
 - 4) 折旧
 - 5) 根据《国际会计准则第 36 号--资产减值》的要求, 当期确认的减值损失以及转回的减值损失的金额;
 - 6) 对国外实体的财务报表进行折算时所产生的净汇兑差额;
 - 7) 转换成存货和自用房地产或由存货和自由房地产转换而来的投资性房地产;
 - 8) 其它变化;
 - (5) 投资性房地产的公允价值。在第 47 段所描述的特例情形下, 在企业无法可靠确定投资性房地产的公允价值的情况下, 企业应披露:
 - 1) 对该项投资性房地产的说明;
 - 2) 对公允价值无法可靠计量的原因的解釋;
 - 3) 如果可能, 公允价值很可能处于的估计范围。

过渡性规定

公允价值模式

70、在公允价值模式下，企业应将在本准则生效之日（或之前）采用本准则所产生的影响，作为对首次采用本准则的期间的留存收益期初余额的调整额。此外：

（1）如果企业在以往期间曾公开（在财务报表中或以其它方式）披露了其投资性房地产的公允价值（以符合第 4 段中公允价值的定义和第 29--46 段中的指南为基础确定），则鼓励但不要求企业：

- 1）对公开披露了公允价值的所列报的最早期间留存收益的期初余额进行调整；
- 2）重述那些期间的可比信息；

（2）如果企业以往没有公开看披露（1）中所述的信息，则企业不必重述可比信息，但应披露这一事实。

71、本准则要求根据《国际会计准则第 8 号--当期净损益、重大举措和会计政策变更》对会计政策变更采用基准处理方法和允许选用的处理方法两种不同的处理方法。《国际会计准则第 8 号》要求重述可比信息（基准处理办法）或披露在重述基础上附加匡算的可比信息（允许选用的处理方法），除非在实务中行不通。

72、当企业首次采用本准则时，对留存收益期初余额的调整包括投资性房地产重估盈余中金额的重新分类。

成本模式

73、《国际会计准则第 8 号》适用于企业首次采用本准则并选择采用本准则并选择采用成本模式时所产生的任何会计政策变更。会计政策变更的影响包括投资性房地产重估盈余中金额的重新分类。

生效日期

74、本国际会计准则对报告期自 2001 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度财务报表有效。鼓励提前采用。如果企业将本准则运用于自 2001 年 1 月 1 日以前开始的报告期，则应披露这一事实。

75、本准则在投资性房地产方面取代《国际会计准则第 25 号--投资会计》。

IAS 41: Agriculture

IAS 41, becomes effective for financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2003.

Summary of IAS 41

IAS 41 prescribes the accounting treatment, financial statement presentation and disclosures related to agricultural activity.

Recognition and Measurement

biological assets should be measured at their fair value less estimated point-of-sale costs, except where fair value cannot be measured reliably;

agricultural produce harvested from an enterpriseVs biological assets should be measured at its fair value less estimated point-of-sale costs at the point of harvest. However, this Standard does not deal with processing of agricultural produce after harvest. IAS 2: Inventories, or another applicable International Accounting Standard should be applied in accounting for agricultural produce after the point of harvest;

there is a presumption that fair value can be measured reliably for a biological asset. However, that presumption can be rebutted only on initial recognition for a biological asset for which market-determined prices or values are not available and for which alternative estimates of fair value are determined to be clearly unreliable. Once the fair value of such a biological asset becomes reliably measurable, an enterprise should measure it at its fair value less estimated point-of-sale costs;

if an active market exists for a biological asset or agricultural produce, the quoted price in that market is the appropriate basis for determining the fair value of that asset. If an active market does not exist, an enterprise uses market-determined prices or values (such as the most recent market transaction price) when available;

in some circumstances, market-determined prices or values may not be available for an asset in its current condition. In these circumstances, an enterprise uses the present value of expected net

cash flows from the asset discounted at a current market-determined pre-tax rate in determining fair value;

a gain or loss arising on initial recognition of biological assets and from the change in fair value less estimated point-of-sale costs of biological assets should be included in net profit or loss for the period in which it arises;

a gain or loss arising on initial recognition of agricultural produce should be included in net profit or loss for the period in which it arises;

the Standard does not establish any new principles for land related to agricultural activity. Instead, an enterprise follows IAS 16: Property, Plant and Equipment, or IAS 40: Investment Property, depending on which standard is appropriate in the circumstances. Biological assets that are physically attached to land are recognised and measured at their fair value less estimated point-of-sale costs separately from the land;

an unconditional government grant related to a biological asset measured at its fair value less estimated point-of-sale costs should be recognised as income when the government grant becomes receivable. If a government grant related to a biological asset measured at its fair value less estimated point-of-sale costs is conditional, including where a government grant requires an enterprise not to engage in specified agricultural activity, an enterprise should recognise the government grant as income when the conditions attaching to the government grant are met;

if a government grant relates to a biological asset measured at its cost less any accumulated depreciation and any accumulated impairment losses, IAS 20: Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance, should be applied.

Disclosure

The Standard includes the following new disclosure requirements for biological assets measured at cost less any accumulated depreciation and any accumulated impairment losses:

a separate reconciliation of changes in the carrying amount of those biological assets;

a description of those biological assets;

an explanation of why fair value cannot be measured reliably;

the range of estimates within which fair value is highly likely to lie (if possible);

the gain or loss recognised on disposal of the biological assets;

the depreciation method used;

the useful lives or the depreciation rates used; and
the gross carrying amount and the accumulated depreciation at the beginning and end of the period.

In addition:

If the fair value of biological assets previously measured at cost less any accumulated depreciation and any accumulated impairment losses subsequently becomes reliably measurable, an enterprise should disclose a description of the biological assets, an explanation of why fair value has become reliably measurable, and the effect of the change; and

significant decreases expected in the level of government grants related to agricultural activity covered by this Standard should be disclosed.

国际会计准则第 41 号——农业

目的

本准则的目的是规范农业活动的会计处理、财务报表列报和披露。

范围

1. 当以下事项涉及农业活动时，本准则适用其会计处理：

- (1) 生物资产
- (2) 收获时的农产品
- (3) 本准则 34-45 段涉及的政府补助

2. 本准则不适用于：

(1) 与农业活动相关的土地（见《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》以及《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》）。

(2) 与农业活动相关的无形资产（见《国际会计准则第 38 号——无形资产》）。

3. 本准则只适用于作为企业生物资产收获物的农产品在收获时的核算，该时点之后适用存货和其他国际会计准则。因此，本准则不涉及收获后农产品的加工，例如种植葡萄的

制酒商将葡萄加工成葡萄酒。虽然这种加工可能是农业活动自然和逻辑上的延伸，并且可能与生物转化有相似之处，但是这种加工并不包括在本准则所称的农业活动的定义之内。

4. 下表给出了生物资产、农产品加工收获后加工而得的产品例子：

生物资产	农产品收获后加工而得产品
绵羊	羊毛 毛线 地毯
人工林场中的林木	原木 木料
农作物	棉花 茎果 棉线 衣服 食糖
奶牛	牛奶 乳酪
猪	宰杀后的猪 猪肉 肠 熏制火腿
灌木	茎叶 茶叶 焙制的烟草
葡萄树	鲜葡萄 葡萄酒
果树	采摘的水果 加工后的水果

定义

有关农业的定义

5. 本准则使用的下列术语，其含义为：

农业活动，指企业对生物资产转化为可售生物资产、农产品或其他生物资产的生物转化过程的管理。农产品，指企业生物资产的收获品。

生物资产，指活的动物或植物。

生物转化，指导致生物资产质量或数量发生变化的生长、蜕变、生产、繁殖的过程。

生物资产集群，指类似动物或植物的组合。

收获，指农产品从生物资产上分离，或生物资产的生长过程的结束。

6. 农业活动包括了多种多样的活动。例如，牲畜饲养、林业、一年生或多年生物收获、果树种植栽培、花木培植、水产养殖（包括养鱼）。各种农业活动存在有如下共同特点：

（1）转化的能力。动物和植物能够进行生物转化。

（2）转化的管理。通过增强或者至少是稳定转化发生所必须的条件，管理能够促成生物转化的发生（例如营养、湿度、温度、地力和光照）。这种管理使农业活动与其它活动区分开来。例如，从未经管理的资源中收获（如海洋渔业和原始森林的采伐）并不是农业活动。

(3) 转化的计量。对生物转化带来的质量(遗传价值、密度、成熟期、脂肪层、纤维强度)变化和数量(产果量重量、立方米、纤维的长度或直径)变化的计量和监控成为管理的日常职能。

7. 生物转化产生下列结果:

(1) 通过以下途径资产发生变化: 1) 生长(动物域植物数量的增加或质量的提高); 2) 蜕化(动物或植物数量的减少或质量的退化); 3) 繁育(产生新的动物域植物);

(2) 产生农产品, 如橡浆、茶叶、羊毛、牛奶等。

一般定义

8. 本准则所使用的下列术语, 其含义为:

活跃市场, 指具备下列所有条件的市场:

- (1) 市场内的交易品是同质的;
- (2) 任何时间均可以正常找到自愿的买者和卖者;
- (3) 价格信息对公众公开。

账面价值, 指资产在资产负债表中的资产确认价值。

公允价值, 指在公平交易中, 熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换或债务清偿的金额。

政府补助, 定义见《国际会计准则第 20 号--政府补助会计和政府援助的披露》。

9. 资产的公允价值取决于其当前的位置和条件。因此, 例如, 某牧场中牲畜的公允价值为相关市场中类似牲畜的价格减去将牧场中的牲畜运到市场的运费和其他费用。

确认和计量

10. 企业只有在以下情况下才能确认生物资产:

- (1) 企业因过去交易的结果而控制该资产;
- (2) 与该资产相关的经济利益很可能流入企业;
- (3) 该资产的公允价值或成本能够可靠地计量。

11. 在农业活动中, 控制可以通过以下证据表明: 牲畜的法定所有权, 牲畜购买、出生、断奶时的标志牌或戳印等。未来的经济利益一般通过测定重要的物理特征加以估算。

12. 除了在准则第 30 段所述的公允价值无法可靠计量的情况外，在初始确认和各个资产负债表日，生物资产均应按其公允价值减去预计至销售将发生的费用计量。

13. 从企业生物资产上收获的农产品应按其公允价值减去预计至销售将发生的费用计量。计量的结果是适用《国际会计准则第 2 号--存货》或其他国际会计准则时该农产品当日的成本。

14. 预计至销售将发生的费用包括，支付给经纪人和经销商的手续费，管理机构和商品交易所的征费，交易税及其他税。预计至销售将发生的费用不包括运费或其他将资产运至市场所必须的费用。

15. 将生物资产或农产品按照重要特征（如畜龄、动植物生长时间或质量）进行分组有助于生物资产或农产品公允价值的确定。企业应选择与市场中用作定价基础相符的特征。

16. 企业经常签订在未来某个时日销售生物资产或农产品的合同。在决定公允价值时，合同价格并非一定是相关的。因为公允价值反映的是自愿买者和卖者愿意达成交易的当前市场的情况。因此，生物资产或农产品的公允价值并不因合同的存在而调整。在有些情况下，销售生物资产或农产品的合同可能是一项亏损合同，该类合同的定义见《国际会计准则第 37 号--准备、或有负债和或有资产》。《国际会计准则第 37 号》适用于亏损合同。

17. 如果某生物资产或农产品存在活跃市场，该市场中的报价则为决定该资产公允价值的恰当基础。如果企业能够进入不同的活跃市场，企业应利用最相关市场的信息。例如，如果一个企业能够进入两个活跃市场，它应使用它准备使用的市场的价格信息。

18. 如果活跃市场不存在，企业根据情况，选用下列一种或多种方法决定公允价值：

（1）在从交易日到资产负债表日间经济环境没有发生重大变化的情况下，则为最近的市场交易价格；

（2）按资产差别进行调整过的类似资产的价格；

（3）行业基准，如以每出口货柜（ecporttray）、每蒲耳、每公顷表示的果园的价值，以千克肉品表示的牲畜价格。

19. 在某些情况下，本准则第 18 段中列出的信息来源可能会导致与生物资产或农产品的公允价值不同的结果。企业应考虑上述差异的原因，并在相对狭小的合理估计范围内，对公允价值做出最可靠的估计。

20. 在某些情况下，无法取得生物资产或农产品在现存条件下的市场价格或价值。在这些情况下，企业应利用该资产的预期现金净流量按当前市场的税前利率折现后确定公允价值。

21. 计算预期现金净流量现值的目的是确定生物资产在其当前地点和条件下的公允价值。企业在决定应使用的恰当的折现率和估计预期现金流量时应考虑这一目的。考虑生物资产的现存条件时，不应包括未来可以增加生物资产价值的企业未来活动和进一步的生物转化活动，如增强企业未来生物转化、收获和销售的活动。

22. 企业（确定公允价值时）不应该包括因为该项资产融资、付税或收获后更新种植生物资产（例如，林地采伐后更新造林的费用）而发生的现金流量。

23. 在达成公平交易的价格时，熟悉情况的自愿双方考虑了现金流量变动的可能性。因为公允价值要反映这种变动的可能性，所以企业在确定现金流量变动时考虑了预期现金流量变动和折现率变动，或两者某些变动的组合。在确定折现率时，企业应使用与估计预测现金流量相同的假设，以避免某些假设的影响被忽视或被重复计算。

24. 有时成本大致等同于其公允价值。特别是当：

（1）从最初种植费用发生至今，几乎没有发生生物转化（例如，在资产负债表日前刚刚种植的果树种籽）

（2）预期生物转化对价格的影响是不重要的（例如，为期 30 年的菠萝生产周期中最初几年的生长）。

25. 生物资产一般地在实体上附着在土地上（例如，人工林地中的树木）。因此，资产集合可能存在活跃市场，但附着在土地上的生物资产都可能没有单独的活跃市场。如生物资产、土地和土地改良形成一个资产组合。企业可以使用资产组合的信息决定生物资产的公允价值，例如，从上述资产集合的公允价值中减去土地和土地改良的公允价值来确定生物资产的公允价值。

损失和利得

26. 按照公允价值减去预计至销售将发生的费用进行生物资产初始确认产生的利得或损失，以及生物资产公允价值减去预期至销售将发生的费用后的余额变动产生的利得或损失，应包括在其发生期间的净损益之内。

27. 因为确定公允价值减去预计至销售将发生的费用时，要减去预计至销售将发生的费用，所以初始确认生物资产可能会产生损失。所以初始确认一项生物资产也可能产生利得，例如牲畜出生。

28. 按照公允价值减去预计至销售将发生的费用进行农产品初始确认产生的利得或损失，应包括在其发生期间的净损益之内。

29. 由于收获农产品而对其进行初始确认可能会产生利得或损失。

公允价值无法可靠计量

30. 本准则是假设生物资产的公允价值能够可靠地计量。但是，如果生物资产的市场价格或价值无法确定，并且公允价值的其他估计方法明显不可靠，上述假设对于初始确认无法成立。在此情况下，生物资产应该按照其成本减去累计折旧和累计减值损失计量。生物资产的公允价值一旦能够可靠计量，企业应该按照公允价值减去预计至销售将发生的费用计量。

31. 只有在初始确认时，本准则第 30 段中的假设才有可能无法成立。企业一旦使用公允价值减去预计至销售将发生的费用计量生物资产，应持续使用该方法直至处置该生物资产。

32. 在各种情况下，企业均应按照收获时公允价值减去预计至销售将发生的费用计量农产品。本准则认为农产品收获时的公允价值总是能够可靠确定。

33. 企业应按照《企业会计准则第 32 号——存货》，《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》和《国际会计准则第 36 号——资产减值》的规定，确定成本、累计折旧和累计减值损失。

政府补助

34. 按照公允价值减去预计至销售将发生的费用计量的生物资产，对无条件的政府补助应在补助成为应收款项时，计入收入。

35. 按照公允价值减去预计至销售将发生的费用计量的生物资产，对有条件的政府补助条件包括：要求企业不得从事某项特定农业活动）应在达到政府补助要求的条件时，计入收入。

36. 政府补助的条件和期限各不相同。例如，某项政府补助可能会要求企业在特定地区耕种 5 年。如果耕种不满 5 年，企业应退回全部政府补助。在这种情况下，企业在耕种满 5 年前不应将政府补助确认为收入。如果政府允许企业按照耕种时间保留部分政府补助，企业以时间为分配基础将政府补助确认为收入。

37. 如果生物资产按照成本减去累计折旧和累计减值损失计量（见本准则第 30 段），

与该项生物资产相关的政府补助应该适用《国际会计准则第 20 号--政府补助会计和政府援助的披露》。

38. 如果生物资产按照公允价值减去预计至销售将发生的费用计量，并且政府补助条款要求企业不得从事特定农业活动，本准则的会计处理要求与《国际会计准则第加号》不成。《国际会计准则第加号》只适用于那些与按照成本减去累计折旧和累计减值损失计量的生物资产相关的政府补助。

列报

39. 企业应在资产负债表上单独列示生物资产的账面价值。

披露

一般要求

40. 企业应披露当期内由于初始确认生物资产和农产品产生的利得和损失，以及生物资产的公允价值减去预计至销售将发生的费用的变化产生的利得和损失的总额。

41. 企业应对各组生物资产分别加以说明。

42. 本准则第 41 段所要求的披露可以采用文字叙述方式或者定量说明方式。

43. 本准则鼓励企业对各组生物资产采用定量说明方式加以披露。如果恰当，披露时要区分消耗性生物资产和生产性生物资产，或者成熟生物资产和未成熟生物资产。例如，企业应分组披露消耗性生物资产和生产性生物资产的账面金额。企业可以将上述两组进一步按成熟生物资产和非成熟生物资产划分。这些划分所提供的信息有利于估计未来现金流量的时点。企业应披露分类的基础。

44. 消耗性生物资产是指将收获为农产品或出售的生物资产。消耗性生物资产的例子包括：准备用来生产肉品的牲畜、存栏待售的牲畜、养殖的鱼、玉米和小麦等庄稼、长成后准备作为原木的树木。生产性生物资产是指消耗性生物资产以外的生物资产。例如，产奶的牲畜、葡萄树、果树、保留树干但收获柴薪的树木。生产性生物资产具备自我生长性，不是农产品。

45. 生物资产也可以划分为成熟生物资产和未成熟生物资产。成熟生物资产对于消

耗性生物资产来说，是指那些具有收获特征的部分，对于生产性生物资产来说，是指那些可以连续收获的部分。

46. 如果没有通过其他渠道披露，财务报表应当说明：

- (1) 涉及每组生物资产的活动性质；
- (2) 非财务指标或对实物数量的估计：1) 期末备组生物资产；2 本期内农产品的产出。

47. 企业应该披露确定各类农产品收获时公允价值和各组生物资产的公允价值所运用的方法和重要假设。

48. 企业应该披露当期内收获的农产品在收获时的公允价值减预计至销售将发生的费用。

49. 企业应该披露：

- (1) 所有权受到限制的生物资产的账面金额以及所有权受到限制的情况；作为抵押品的生物资产的账面金额；
- (2) 因开发或购买生物资产而承担义务的金额；
- (3) 与农业活动相关的财务风险的管理战略。

50. 企业应提供当期期初与期末生物资产账面价值变动的调节表。不要求提供比较数据。调节表包括：

- (1) 因公允价值减去预期至销售将发生的费用的变化而产生的利得或损失；
- (2) 因购买而新增加的部分；
- (3) 因出售而减少的部分；
- (4) 因收获而减少的部分；
- (5) 因企业合并而增加的部分；
- (6) 因折算境外实体的财务报表而产生的净差额；
- (7) 其他变化。

51. 生物资产的公允价值减去预期至销售将发生的费用会因市场价格变动和实物的变动而变动。单独披露实物变动和价格变动信息有利于评估当期业绩或预测未来，特别是在生产周期长于一年情况下。在此情况下，鼓励企业进行分组披露，或者将计入净损益的资产公允价值减去预计至销售将发生的费用的变动，按照实物变动和价格变动原因分别披露。一般而言，当生产周期短于一年时，上述信息披露的有用性不如对生产周期长于一年的（生物

资产)的类似披露(例如养鸡、种植谷类)。

52. 生物转化导致一系列实物变化--生长、蜕化、生产、繁殖。每一变化都是可观测和可测定的。每项实物变化都与未来经济利益直接相关。因收获而导致生物资产公允价值变化同时也是实物变化。

53. 农业活动经常面临着天气、病害和其他自然灾害的侵袭。如果发生上述事件,考虑到其规模、性质或发生频率,如果有助于了解企业当期的业绩,企业应该按照《国际会计准则第 8 号--当期净损益、重大差错和会计政策变更》的规定披露收入和费用相关项目的性质和金额。例如,严重的病疫、洪水或干旱、大面积的虫害等。

生物资产的公允价值不能够可靠计量时的补充披露要求

54. 当企业按照成本减去累计折旧和累计减值损失计量生物资产时,应披露生物资产的下列信息:

- (1) 生物资产的描述;
- (2) 对公允价值不能够可靠计量的原因的解釋;
- (3) 如果可能,公允价值高度可靠所处的估计期间;
- (4) 使用的折旧方法;
- (5) 使用的折旧期限和折旧率;
- (6) 期初和期末的账面原值和累计折旧(包含累计减值损失)。

55. 如果当期内按照成本减去累计折旧和累计减值损失计量生物资产(见本准则第 30 段),企业应单独披露处置该项生物资产而确认的利得或损失。按本准则第 50 段的要求编制的调节表应单独披露与该部分生物资产相关的金额。另外,调节表还应包括下列已计入净损益的项目的金额:

- (1) 减值损失;
- (2) 减值转回;
- (3) 折旧。

56. 按照成本减去累计折旧和累计减值损失计量的生物资产,如果公允价值在当期内变得能够可靠计量时,企业应披露下列信息:

- (1) 对该项生物资产的描述;
- (2) 对公允价值变为能够可靠计量的原因的解釋;

(3) 变化的影响。

政府补助

57. 下列事项如与本准则涉及的农业活动相关，企业应披露：

- (1) 在财务报表中确认的政府补助的性质和概述；
- (2) 未履行的与政府补助相关联的条件或其他或有事项；
- (3) 预计的政府补助的声大减少。

生效日期和过渡性规定

58. 本准则对自 2000 年 1 月 1 日或以后开始的财务报表有效。鼓励提前使用。如果企业在 2003 年 1 月 1 日前开始的期间采用，应披露这一事实。

59. 本准则没有制定任何特别的过渡性规定。采用本准则时，应遵循《国际会计准则第 8 号——当期净损益、重大差错和会计政策变更》的规定。