

IAS Plus 最新资讯.

国际会计准则理事会修订有关 IAS 37 中负债计量的建议

背景

国际会计准则理事会 (IASB) 曾于 2005 年发布一份征求意见稿 (下称“2005 征求意见稿”), 建议以新的国际财务报告准则取代《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》(IAS 37)。在考虑就 2005 征求意见稿收到的反馈意见后, IASB 于 2010 年 1 月 5 日发布征求意见稿 ED/2010/1《IAS 37 中负债的计量 (对 IAS 37 的建议修订有限度的重新征询公众意见)》(下称“2010 征求意见稿”)。2010 征求意见稿仅涉及建议取代 IAS 37 准则的修订的其中一部分, 并阐述了属于 IAS 37 范围的负债的计量要求。2010 征求意见稿:

- 澄清了计量对象;
- 强调了负债不得以假定的转让价格或取消价格计量;
- 增加了有关运用预计价值技术的指引; 以及
- 说明如何识别和计量相关的未来流出。

IASB 并未就 2005 征求意见稿中建议的其他修订重新征询公众意见, 因为 IASB 认为这些是相对细微的修订。

但是, 为协助利益相关方在运用建议准则的其他规定时了解 2010 征求意见稿中所建议的修订后的计量指引, IASB 在其网站上发布了一份 IASB 工作文件, 汇总了自 2005 征求意见稿发布以来作出的所有决议¹。此外, IASB 还将于 2010 年 2 月在其网站上发布有关建议的新国际财务报告准则的工作草案 (包括 2010 征求意见稿的指引)。2010 征求意见稿的征求意见截止期为 2010 年 4 月 12 日, IASB 计划在 2010 年第三季度发布新国际财务报告准则的终稿。

建议的计量指引的主要特征

现行的 IAS 37.36 要求负债以“履行现时义务所需支出的最佳估计”计量。此外, IAS 37.37 说明, “履行现时义务所需支出的最佳估计, 应是主体在报告期末履行该义务、或将该义务转让给第三方而支付的合理金额。”这些计量要求被批评为“含糊不清, 并导致实务中存在分歧”。2005 征求意见稿试图通过删除术语“最佳估计”并将 IAS 37.37 中的说明提升为一项原则来解决这些疑虑。但是, 利益相关方仍未能明确此处关于“履行”的含义, 并担心 2005 征求意见稿的建议可能导致实务中产生进一步的分歧。

IAS Plus 网站

已有超过一千万人次浏览 www.iasplus.com 网站。我们的目标旨在成为互联网上最全面的国际财务报告信息来源。敬请定期查阅

国际财务报告准则全球办公室
全球国际财务报告准则领导人
— 专业技术
Veronia Poole
ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

纽约 Robert Uhl iasplusamericas@deloitte.com
蒙特利尔 Robert Lefrancois iasplus@deloitte.ca

亚太地区

香港 Stephen Taylor iasplus@deloitte.com.hk
墨尔本 Bruce Porter iasplus@deloitte.com.au

欧洲—非洲

哥本哈根 Jan Peter Larsen dk_iasplus@deloitte.dk
法兰克福 Andreas Barckow iasplus@deloitte.co.de
约翰内斯堡 Graeme Berry iasplus@deloitte.co.za
伦敦 Elizabeth Chrispin iasplus@deloitte.co.uk
马德里 Cleber Custodio iasplus@deloitte.es
巴黎 Laurence Rivat iasplus@deloitte.fr

¹ 该决议汇总可从 <http://iasb.org/Current+Projects/IASB/Liabilities/Liabilities.htm> 获取。

为回应上述疑虑，2010征求意见稿保留了2005征求意见稿的计量原则，但扩充了有关说明和指引。建议的原则要求负债应以主体“为了消除现时义务而在报告期末合理地支付的”金额计量。2010征求意见稿建议，该金额应确定为下述金额中的最低者：

- 履行义务所需的资源的现值；或者
- 主体为取消义务而必需支付的金额；或者
- 主体为将义务转让给第三方而必需支付的金额。

根据建议，主体为消除或转让义务而必需支付的金额，将是交易对方或第三方要求支付的价格，加上取消或转让的任何费用。如果没有证据表明主体能够以较低的金額取消或转让义务，则主体应以履行义务所需的资源的现值计量该负债。

2010征求意见稿进一步建议，初始计量后因时间流逝而导致的负债账面金额变动应作为借款费用予以确认。

计量履行义务所需资源的现值

2010年征求意见稿建议，估计履行义务所需资源的现值时应该考虑：

- 预计的资源流出和时间价值；及
- 实际流出可能不同于预计流出的风险。

预计现值法

建议的计量指引阐明，当资源流出的金额或时间不确定时，主体应估计其预计价值（即，可能性范围内流出的加权平均值）。2010年征求意见稿进一步明确，预计价值无需经复杂计算，并且有限数量的分散结果和可能性通常已能够提供合理的估计。虽然预计价值很可能不等于最终支付的价值，但IASB相信，在资金提供者评估一项负债所需占用的主体资源价值的影响时，预计价值是一项相关的计量数据。

相关的未来流出

如果承担的义务是向交易对方支付现金，2010征求意见稿建议资源的未来流出应是预计支付的现金加上任何相关费用（例如，外部或内部法律费用）。但是，如果承担的义务是在未来日期提供服务并且该项服务存在市场，2010征求意见稿规定流出金额将是主体预计在未来日期向代其提供该服务的承包商所支付的金额；如果该项服务不存在市场，则2010征求意见稿要求主体根据预计发生的成本及提供该服务所产生的利润率，估计其在未来日期向另一方提供服务所收取的金额。

将利润率明确地包括在建议的负债计量之中导致IASB的15名成员中有6名对2010征求意见稿提出异议。这些IASB成员对负债计量包含假定的利润率存有疑虑，认为这将导致负债初始确认及终止确认期间的财务业绩信息不恰当。

对未来流出的金额、时间和可能性的估计应以管理层的判断为基础，并以类似交易的经验及（某些情况下）独立专家的意见作为补充。

2010征求意见稿建议提供一项有限豁免，规定对于属于《国际会计准则第18号——收入》（IAS 18）和《国际财务报告准则第4号——保险合同》（IFRS 4）范围的交易产生的亏损性合同，无需遵循通过提供服务履行义务所适用的计量原则。此类合同应继续参照主体预计履行合同义务将发生的成本来计量，以免在IASB完成相关项目之前导致亏损性销售和保险合同的计量实务发生变更。

折现率

2010征求意见稿进一步建议，将预计流出折算至其现值所使用的折现率应反映对时间价值的当前市场评估及该负债的特定风险（除非已通过采用2010征求意见稿建议的其他两种方法考虑了有关风险——参见下文）。

风险调整

2010征求意见稿建议，对于实际流出可能不同于预计流出的风险，主体应通过计量为消除该风险所支付的超过预计流出现值的合理金额来考虑该风险。此类风险调整可通过调整对未来流出的估计、所使用的折现率、或计算未来流出的预计现值并加入风险调整来实现。

示例 — IAS 37与2010征求意见稿中建议的对比

主体A正就客户提出的CU 1,000,000的法律索赔进行抗辩。根据法律意见，主体A的管理层估计该项索赔成功并且主体A须向客户支付CU 1,000,000的几率为40%，而主体A抗辩成功从而无需向客户支付任何金额的几率为60%²。

根据现行IAS 37的要求，在上述情况下无需确认任何准备，因为资源的流出并不视为“很可能”（即，多半会发生）。该法律索赔满足或有负债的定义，并且应根据IAS 37.86进行适当披露。

2005征求意见稿建议“流出可能性”的标准应从IAS 37的确认原则中删除，并应在计量中反映。修订后的要求将导致确认所有可能导致资源流出的负债，即使流出的可能性较低。因此，根据该建议，在上述情况下将确认一项负债，因为该法律索赔将导致资源的流出。IASB网站内的决议汇总指出，IASB重新确认了其之前作出的在准则终稿中删除可能性确认标准的决定。

根据2010征求意见稿建议的具体指引，假设实际流出不同于预计流出的风险几率为5%，该负债的计量如下：

按预计价值（即，可能性范围内的流出的加权平均值）计量

结果（现值）	可能性	金额
CU 1,000,000	40%	CU 400,000
CU 0	60%	CU 0
		CU 400,000
	风险调整（5%）	CU 20,000
	合计	CU 420,000

2 假设存在现时义务

若需获得有关Deloitte Touche Tohmatsu的更多资料，请登录我们的网站www.deloitte.com。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球 140 个国家，凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识，协助客户在世界各地取得商业成功。德勤 150,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

德勤的专业人士融合在以恪守诚信、卓越服务、同心协力和融贯东西为本的德勤企业文化中。德勤团队崇尚持续学习、愿意迎接挑战以及注重专业发展。德勤专业人士积极推动企业社会责任，建立公众的信任，为所在的社群带来积极的影响。

Deloitte（“德勤”）泛指根据瑞士法律组成的社团性质的组织 Deloitte Touche Tohmatsu（“德勤全球”），以及其一家或多家成员所/公司。每一个成员所/公司均为具有独立法律地位的法律主体。请参阅www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤全球及其成员所法律结构的详细描述。

本出版物仅包含一般性信息，其并不能构成会计、税务、法律、投资、咨询或其他专业建议或服务。本出版物不能取代此类专业建议或服务，读者不应依赖本资料中的任何信息作为可能影响其自身或者其业务决策的基础。在作出任何可能影响个人财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。

虽已尽力确保本出版物中所含信息准确无误，但德勤不对该等资料作出任何保证，且德勤及任何相关主体不因任何人士或主体依赖本出版物所含的信息而承担任何责任。读者应自行承担因依赖本出版物内容而产生的任何风险。

©2010 德勤版权所有 保留一切权利。

由德勤创意工作室（伦敦）设计与编制。1964A