国际会计准则理事会

《概念框架（讨论稿）》中文简介

一、国际会计准则理事会发布本讨论稿的原因

财务报告概念框架（以下简称概念框架）阐明了编制和列报财务报表的基本概念。国际会计准则理事会的初步观点认为，概念框架的主要作用是协助国际会计准则理事会识别在制定和修订国际财务报告准则过程中应当一致应用的概念。

尽管现行概念框架在国际会计准则理事会制定和修订国际财务报告准则过程中发挥了重要作用，但是国际会计准则理事会认为现行概念框架存在下列问题：

（1）未能包含很多重要领域。例如，现行概念框架中计量、列报和披露以及如何确认报告主体方面的指引很少。

（2）某些方面的指引并不明确。例如，资产和负债的定义仍然有改进的余地。

（3）现行概念框架很多方面已经过时，不能反映国际会计准则理事会当前的思路。例如，现行概念框架规定只有经济资源很可能流入或流出时才确认一项资产或负债。但是，国际会计准则理事会已经得出结论：在某些情况下，尽管经济资源流入或流出的可能性较小，确认资产或负债仍然可以提供有用信息。

2011年，国际会计准则理事会就其议程开展公开征询。大多数反馈者认为概念框架项目应该成为国际会计准则理事会的优先项目。因此，国际会计准则理事会重启了2010年曾中止的概念框架项目。

本讨论稿是发布修订后概念框架的第一步。本讨论稿意在获取对概念框架中若干事项的初步观点和评论，并且重点关注导致国际会计准则理事会出现实务操作问题的领域。因此，本讨论稿中所述问题并未囊括国际会计准则理事会计划纳入概念框架征求意见稿中的全部问题。本讨论稿阐述了国际会计准则理事会关于部分讨论议题的初步观点。但是，国际会计准则理事会并未对本讨论稿中的所有问题形成初步观点。

二、本讨论稿中的建议可能影响的有关方面

概念框架的主要作用是协助国际会计准则理事会识别在制定和修订国际财务报告准则过程中一致应用的概念（参见第一部分）。概念框架可以帮助国际会计准则理事会之外的其他方实现以下目标：

（1）理解并解释现行国际财务报告准则；

（2）在某一特定交易或事项不适用准则或解释时确定会计政策。

概念框架并非一项准则或解释，因此不会推翻任何准则或解释的规定。但是，对制定新准则或修订准则有重大影响。

修订的概念框架一经发布就会立即投入使用。但是，修订的概念框架并不必然导致现行国际财务报告准则发生变化。任何改变现行准则或解释的提议必须经过国际会计准则理事会应循程序（包括在国际会计准则理事会议程中正式立项）。

三、本讨论稿的主要内容

本讨论稿建议国际会计准则理事会应该对现行概念框架做出以下重大调整：

（1）对概念框架的主要目标进行重述；

（2）修订资产和负债的定义；

（3）在应用资产和负债的定义时提供额外指引；

（4）修订关于确认资产和负债确认时点的指引；

（5）增加关于终止确认资产和负债时点的指引；

（6）列报主体权益要求权的新形式；

（7）就概念增加一部分，帮助国际会计准则理事会选择在新准则、新修订准则或新准则解释、新修订准则解释中所使用的计量属性；

（8）增加列报和披露部分；

（9）区分损益和其他综合收益的原则。

以下各段总结了本讨论稿中各个部分的内容。

**1．第1部分——引言**

第1部分：

（1）介绍了概念框架项目的历史；

（2）介绍了讨论稿的制定过程和范围；

（3）解释讨论稿中如何影响现行准则以及本讨论稿中的示例；

（4）描绘概念框架的目标和状态；

（5）总结了现行概念框架第一章和第三章中财务报告目标和有效财务信息的定性特征，并解释了其如何影响本讨论稿的制定。

国际会计准则理事会对概念框架目标和状态的初步观点如下：

（1）修订概念框架主要目的是协助国际会计准则理事会识别在制定和修改国际财务报告准则过程中会一致应用的概念。

（2）概念框架可能帮助除国际会计准则理事会的其他利益方实现以下目标：

①理解并解释现行国际财务报告准则；

②当某一特定交易或事项尚无准则或解释时确定会计政策。

（3）概念框架并非一项准则或者解释因此不会推翻任何准则或解释的要求。

（4）在极少数情况下，为了实现财务报告的整体目标，国际会计准则理事会可能会发布一项新准则或修订准则，这些准则在某些方面与概念框架相矛盾。在这种情况下，国际会计准则理事会应当在准则的结论基础中指出新准则或修订准则中哪些方面偏离概念框架以及原因。

**2．第2部分——财务报表要素**

第2部分讨论了资产和负债的定义。

**资产和负债的定义**

多年以来，资产和负债的定义帮助解决了准则制定过程中出现的很多问题。定义关注现实世界中与财务报表使用者相关且易于理解的经济现象（资源和义务）。

尽管如此，国际会计准则理事会认为仍然可以进一步明确定义。现行定义包含经济利益的预期流入或流出。有人认为这些指引说明资产或者负债是经济利益的最终流入或流出，而非潜在的资源或义务。为避免产生误解，国际会计准则理事会确立的初步观点认为应该修改定义更明确的表达下列观点：

（1）资产或负债是标的资源（或义务），而非经济利益的最终流入（或流出）；

（2）资产（或负债）必须能够带来经济利益的流入（或流出）。这些流入（或流出）可以是不确定的。

国际会计准则理事会提出如下建议的定义：

（1）资产是过去事项形成的由主体控制的现时经济资源。

（2）负债是过去事项形成的主体承担的转移经济资源的现时义务。

（3）经济资源是一项权利或者能够带来经济利益的其他有价值资源。

**不确定性**

本部分还讨论了不确定性是否应该包括在资产和负债的定义以及确认标准。国际会计准则理事会的初步观点是：

（1）资产和负债的定义不应该保留“预期”流入或流出的概念。资产必须能够产生未来经济利益；负债必须导致经济资源转移。

（2）在极少数不能确定资产和负债是否存在的情形下，概念框架不应该设定可能性门槛。如果某一特定类型的资产或负债存在与否具有高度不确定性，那么在制定或修订相关资产或负债准则时，国际会计准则理事会应做出决议决定如何处理不确定性问题。

（3）确认标准中不应该保留现行准则中关于可能性的内容。

**其他要素**

本部分还简略讨论了以下各表中主要元素的定义：损益表和其他综合收益（收益和费用）、现金流量表（现金收入和现金支出）以及所有者权益变动表（权益投入、权益资本以及不同类别权益之间的转换）。

**3．第3部分——支持资产和负债定义的额外指引**

第3部分讨论了国际会计准则理事会可以在资产和负债定义哪些领域增加进一步指引。

增加更多指引的原因有以下三条：

（1）第2部分提议对资产和负债的定义做出调整。进一步的指引将帮助理解提议的定义中所使用的术语。

（2）现行负债定义中某些方面不够明确，概念框架中提供的指引很少，使得不同准则中的内在原则看上去可能不一致。结果，国际会计准则理事会、国际财务报告准则解释委员会和其他机构就这些交易是否产生负债、如果产生及何时确认等问题难以达成一致意见。额外指引可以确定未来制定准则要求的使用的原则。

（3）由于国际会计准则理事会不断制定新准则，发布新指引，近些年来资产和负债现行定义的其他方面变得越来越清晰。例如，某些准则提供了如何识别合同权利和合同义务实质的指引。国际会计准则理事会认为将这些基本原则纳入概念框架意义重大。

第3部分提议下列事项：

（1）在以下方面提供指引支持资产的定义

①“经济资源”的含义；

②“控制”的含义。

（2）在以下方面提供指引支持负债的定义

①“转移经济资源”的含义；

②推定义务；

③“现时”义务的含义。

（3）在以下方面提供指引支持以上两个定义

①报告合同权利和合同义务的实质；

②亏损合同。

第3部分对推定义务和“现时”义务定义的讨论最为详细。国际会计准则理事会对于推定义务的初步观点是应该保留负债的现行定义——既包括法定义务也包括推定义务，此外提供更多指引区分推定义务和经济强制。

在对现时义务的定义进行讨论时，国际会计准则理事会注意到现时义务来源于过去事项。如果负债的金额可以根据获得的收益确定，或者根据报告主体在报告期末前的行为确定，那么视该义务来源于过去事项。但是，如果保留在一定条件下转移主体未来经济资源的规定，那么仍然不能明确过去事项是否足够产生现时义务。讨论稿总结出国际会计准则理事会可以作为制定概念框架指引讨论起点的三种不同观点：

（1）观点1：现时义务必须来源于过去事项并且严格无条件执行。如果主体在理论上可以避免未来经济资源的转移，那么就不存在现时义务。

（2）观点2：现时义务必须来源于过去事项并且实际上无条件执行。如果主体没有实际能力避免未来转移资源的行为，那么认为该义务实际上是无条件执行的。

（3）观点3：现时义务必须来源于过去事项，但对主体的未来行为可能是条件性的。

国际会计准则理事会目前反对观点1。但是，对于究竟采纳观点2还是观点3，国际会计准则理事会还并未形成初步观点。

**4．第4部分——确认和终止确认**

第4部分讨论了：

（1）确认：主体应该何时在主体资产负债表中将经济资源报告为资产或者义务报告为负债？

（2）终止确认：主体应该何时从资产负债表中移除资产或负债？

国际会计准则理事会对确认的初步观点为：主体应确认所有资产和负债，除非国际会计准则理事会在制定或修订某一特定准则时决定由于以下两种因素的存在主体不需要或者不应该确认一项资产或负债：

（1）确认这项资产（或负债）不能在合理成本内为财务报告使用者提供相关信息或不能提供足够的相关信息；

（2）任何计量方法都不能如实反映资产（或负债）以及资产（或负债）的变化，即使披露了所有必要的说明和解释。

现行概念框架并未讨论终止确认的问题。国际会计准则理事会的初步观点为当资产或负债不再满足确认标准时终止确认该项资产或负债。但是，对于主体保留部分资产或负债的事项，在制定或修订特定准则时，国际会计准则理事会应该确定主体如何能更好地描述交易导致的变化。下面是几种可能的方法：

（1）增加披露；

（2）列报不同于初始权利或义务单列项目的其他权利或义务单列项目，以表明风险的集中；

（3）继续确认原有的资产或负债，并将转移中收到的款项作为借款，支付的款项作为授予的借款处理。

**5．第5部分——权益的定义以及负债和权益要素的区分**

第5部分讨论了权益的定义、计量和不同种类权益的列报，以及如何区分负债和权益工具。它解决了如下问题：

（1）财务报表并未明确说明对主体有前期要求权的权益工具如何影响投资者未来现金流量。

（2）现行国际财务报告准则对于区分金融负债和权益工具并未应用一致的负债定义。这导致在负债的定义上出现例外事项。这些例外事项非常复杂、难于理解并且很难应用，导致使用标准不一致，也让解释委员会收到大量准则解释申请。这些不一致性使得财务报表难于理解并给予主体钻空子的机会。

国际会计准则理事会的初步观点如下：

（1）概念框架应该保留对权益的现行定义，即权益为主体拥有的资产减负债后的剩余权益。

（2）概念框架应该说明国际会计准则理事会应根据负债的定义来区分负债和权益工具。这会出现两种结果：

①发行权益工具的义务并非负债；

②当且仅当报告主体清算时产生的义务不属于负债。

（3）主体应当：

①在每个报告期末重新计量每项权益要求权。当制定或修订某一特定准则时，国际会计准则理事会确定该计量为直接计量还是对总权益的分配。

②在权益变动表中确认计量金额的变化，作为不同权益类别之间财富的转移。

（4）如果主体没有发行权益工具，那么将要求权最次级工具作为权益要求权处理并进行适当的披露。国际会计准则理事会需要在制定或修订特定准则时考虑是否采用这种方法，以及如果采用何时采用。

**6．第6部分——计量**

现行概念框架对计量以及何时采用何种计量方法的指引十分有限。第6部分描述了国际会计准则理事会可以纳入修订后概念框架中的指引，帮助国际会计准则理事会在制定新准则或修订准则中规定计量要求。本部分具体包括：

（1）描述了财务报告目标和会计信息质量特征如何影响计量要求。

（2）描述并讨论了以下几种计量方法：

①以成本为基础的计量；

②现行市价，包括公允价值；

③其他以现金流为基础的计量。

（3）讨论如何采用某一恰当的计量方法。

国际会计准则理事会在计量问题上的初步观点为：

（1）计量的目标是有助于如实反映下列相关信息：

①主体的资源、主体的要求权以及资源和要求权的变化；

②主体管理层履行义务使用公司资源的效率和效果。

（2）对所有资产和负债采用单一计量基础不能为财务报表使用者提供最相关的信息。

（3）当选择某一项目的计量属性时，国际会计准则理事会应当考虑这种计量属性能在资产负债表、损益表及其他综合收益表中提供何种信息。

（4）某一计量属性的相关性取决于投资者、债权人以及其他债务人如何评估资产或负债影响未来现金流的方式。因此，选择计量属性时：

①对某一特定资产应该取决于资产如何贡献未来现金流；

②对某一特定负债应该取决于主体如何结算或履行该项负债。

（5）应当采用尽可能少的计量属性来提供给最相关的信息。要避免计量属性发生不必要的改变，如果发生改变需要做出解释。

（6）某一计量属性给财务报表使用者带来效益应该大于成本。

**7．第7部分——列报和披露**

现行概念框架并没有提供有关列报和披露的指引。第7部分描述了修改的概念框架中可以增加哪些指引帮助国际会计准则理事会在新准则或修订准则中确定列报和披露要求。本部分具体包括以下内容：

（1）在主要财务报表中的列报，包括：

①主要财务报表的目标；

②合并、分类和抵销的概念；

③主要财务报表之间的关系。

（2）在财务报表附注中的披露，包括

①财务报表附注的目标；

②财务报表附注的范围。

（3）重要性。

（4）国际会计准则理事会在确定披露形式和列报要求时应该考虑：

①披露的目标；

②沟通原则；

③用电子形式发布财务报表的意义。

国际会计准则理事会对列报和披露的初步观点是：

（1）主要财务报表的目标是提供关于确认的资产、负债、权益、收益、费用、权益变动以及现金流量的汇总信息，这些项目的分类和金额汇总有助于财务报表使用者做出是否向主体提供资源的决定。

（2）财务报表附注的目标是为财务报表使用者提供有关主要财务报表的以下额外有用信息：

①资产、负债、所有者权益、收入、费用、所有者权益变动以及主体的现金流量；

②主体管理层履行义务时利用公司资源的效率和效果。

（3）为了实现披露目标，国际会计准则理事会通常要求对以下事项进行披露：

①报告主体整体；

②在主体的主要财务报表中确认的金额，包括金额的变化额（例如项目的分解、结转、调节）；

③主体未确认的资产和负债的性质以及程度；

④由主体资产和负债（不论确认还是未确认）引发的风险的性质和程度；

⑤可能会影响列报和披露金额的方法、假设和判断以及方法、假设和判断的变化。

（4）现行概念框架中明确说明重要性。因此国际会计准则理事会并不提议在概念框架中修订或增加关于重要性的指引。但是，国际会计准则理事会考虑在概念框架项目之外编制重要性的额外指引或教育材料。

（5）如果预测性的信息与现行资产和负债或者对报告期间存在的资产和负债相关，则财务报表附注应包含这些信息。

**8．第8部分——综合收益表中的列报**

现行概念框架并没有明确讨论应该在损益表还是其他综合收益中列报财务业绩。但是，国际会计准则理事会2011年议程征询的反馈意见认为，报告财务业绩是国际会计准则理事会应解决的关键议题之一（包括其他综合收益的使用和转回）。

第8部分讨论了：

（1）损益表和其他综合收益的目标；

（2）概念框架是否应该要求列报损益总额或小计，是否应该要求或允许转回的存在；

国际会计准则理事会的初步观点为：

（1）概念框架应当要求列报某些项目收益或费用被转回后的损益总额；

（2）应当将其他综合收益的使用限制在由于计量方法的改变导致资产和负债变化的项目中。但是，并不是所有重新计量都适用于其他综合收益的确认。第8部分讨论了两种可用来确认哪些计量可能包含在其他综合收益中的方法。

**9．第9部分——其他问题**

第9部分讨论了：

（1）国际会计准则理事会在现行概念框架第一章《通用财务报告的目标》和第三章《会计信息质量特征》所采用的方法。国际会计准则理事会并不会从根本上重新考虑这两章的内容。但是，如果概念框架其余部分强调这些章节中某些领域需要理清或者需要进一步修改时，国际会计准则理事会可能会对这些章节做出调整。第9部分还讨论了一些学者提出的关于这些章节应该如何处理受托责任、可靠性和审慎性的问题。

（2）财务报告中业务模型的使用——本讨论稿并没有定义业务模型的概念。但是，国际会计准则理事会的初步观点是，如果在制定新准则或修订准则时考虑主体如何开展业务，则财务报表可以为财务报表使用者提供更相关的信息。

（3）计量单元——国际会计准则理事会初步观点为在制定或修订特定准则时通常已经确定计量单元，在选择计量单元时应该考虑有用信息的定性特征。

（4）持续经营——国际会计准则理事会已经识别出可能与持续经营假设相关的三种情形（在计量资产和负债时，当确认负债时以及当披露主体信息时）。

（5）资本保全——当开展高通货膨胀的项目时，国际会计准则理事会可能会重新考虑资本保全的概念。国际会计准则理事会计划在单独对资本保全立项之前保留现行概念框架中对资本保全的描述与讨论。

四、本项目的下一步工作

本讨论稿为初步意见，后续可能会发生变化。国际会计准则理事会在制定修订的概念框架征求意见稿时会考虑本讨论稿收到的意见。国际会计准则理事会计划在2015年最终完成修订的概念框架。

五、意见征询

国际会计准则理事会欢迎大家对讨论稿中所有事项进行评论，特别是针对提出的问题。

反馈意见应当包含如下内容：

（1）回答所述问题；

（2）指明反馈意见相关的具体段落；

（3）包含清晰的理由；并且

（4）如有，包含国际会计准则理事会应当考虑的备选方法。

反馈意见者不必回答所有的问题，同时也鼓励就其他事项提出反馈意见。

反馈意见应当以书面形式在2014年1月14日之前提交。

六、征求意见的主要问题

**第1部分 引言**

**问题1**

第1.25段至第1.33段指出了概念框架的拟定目的和地位。国际会计准则理事会的初步意见如下：

（1）修订后概念框架的主要目的是协助国际会计准则理事会明确在制定和修订国际财务报告准则时应当一致使用的概念；

（2）在极少数情况下，为了满足财务报告的总体目标，国际会计准则理事会可能会决定发布与概念框架某一方面存在冲突的新准则或修订准则。如果发生这种情况，国际会计准则理事会将在该准则的结论基础部分，描述与概念框架出现的不符以及出现不符的原因。

您是否同意这些初步意见？为什么？

**第2部分 财务报表要素**

**问题2**

第2.6段至第2.16段讨论了资产和负债的定义。国际会计准则理事会提议资产和负债的定义如下：

（1）资产是过去事项形成的由主体控制的现时经济资源。

（2）负债是过去事项形成的主体承担的转移经济资源的现时义务。

（3）经济资源是一项权利或者能够带来经济利益的其他有价值资源。

您是否同意上述定义？为什么？如果不同意，您建议做哪些改动，理由是什么？

**问题3**

第2.17段至第2.36段讨论了不确定性是否应该涵盖在资产和负债的定义中，以及资产和负债的确认标准中。国际会计准则理事会的初步意见如下：

（1）资产和负债的定义不应该保留“预期”流入或流出的概念。资产必须能够产生未来经济利益；负债必须导致经济资源转移。

（2）在极少数不能确定资产和负债是否存在的情形下，概念框架不应该设定可能性门槛。如果某一特定类型的资产或负债存在与否具有高度不确定性，那么在制定或修订相关资产或负债准则时，国际会计准则理事会应做出决议决定如何处理不确定性问题。

（3）确认标准中不应该保留现行准则中关于可能性的内容。

您是否同意上述意见？为什么？如果不同意，您有什么建议，理由是什么？

**问题4**

第2.37段至第2.52段简要讨论了损益表和其他综合收益（收益和费用）、现金流量表（现金收入和现金支出）以及所有者权益变动表（权益投入、权益资本以及不同类别权益之间的转换）。

您对上述项目有何意见？将它们确认为财务报表要素，会提升概念框架的质量吗？

**第3部分 资产和负债定义的额外指引**

**问题5**

第3.39段至第3.62段讨论了推定义务。讨论稿考虑了将负债定义减小至仅包括由法律或等效手段强制执行的义务的可能性。然而，国际会计准则理事会暂时倾向于保留现有的负债定义——即囊括了法定和推定义务——并提供更多指引，以帮助区分推定义务和经济强制。指引会厘清第3.50段中所列的事项。

您是否同意这一初步意见？为什么？

**问题6**

第3.63段至第3.97段讨论了负债定义中“现时”的含义。现时义务是从过去事件中产生的。如果将要通过参考报告期间主体获得的利益或者发生的活动确定负债金额，那么，义务将被视为从过去事件中产生的。然而，如果经济资源转移的任一条件仍然依赖于企业的未来经济活动，那么尚不清楚这类过去事件是否足以产生现时义务。讨论稿提出了三种不同观点，以供国际会计准则理事会为概念框架制定指引：

（1）观点1：现时义务必须来源于过去事项并且严格无条件执行。如果主体在理论上可以避免未来经济资源的转移，那么就不存在现时义务。

（2）观点2：现时义务必须来源于过去事项并且实际上无条件执行。如果主体没有实际能力避免未来转移资源的行为，那么认为该义务实际上是无条件执行的。

（3）观点3：现时义务必须来源于过去事项，但对主体的未来行为可能是条件性的。

国际会计准则理事会已经初步否决了观点1。然而，尚未就采用观点2或观点3达成初步意见。

您支持哪种观点（或者现时义务时存在的任何其他观点）？请说明理由。

**问题7**

对于本部分支持资产和负债定义的其他指引，您是否还有其他的意见？

**第4部分 确认和终止确认**

**问题8**

第4.1段至第4.27段讨论了确认标准。国际会计准则理事会初步认为，主体应该确认全部资产和负债，除非国际会计准则理事会在制定和修订特定准则时基于以下原因，规定不需要或不应当确认一项资产或负债的情形：

（1）确认这项资产（或负债）不能在合理成本内为财务报告使用者提供相关信息或不能提供足够的相关信息；

（2）任何计量方法都不能如实反映资产（或负债）以及资产（或负债）的变化，即使披露了所有必要的说明和解释。

您是否同意这一初步意见？为什么？如果不同意，您建议作何改动，理由是什么？

**问题9**

正如第4.28段至第4.51段所指出的，国际会计准则理事会初步认为，主体应该在一项资产或负债不再符合确认标准时终止确认该项资产或负债。（这是第4.36（a）段所述的控制法）。但是，主体保留了资产或负债的一部分时，国际会计准则理事会应该在制定或修订特定准则时，确定企业将如何最好地反映交易引起的资产或负债变动。可能的方法包括：

（1）增加披露；

（2）列报不同于初始权利或义务单列项目的其他权利或义务单列项目，以表明风险的集中；

（3）继续确认原有的资产或负债，并将转移中收到的款项作为借款，支付的款项作为授予的借款处理。

您是否同意这一初步意见？为什么？如果不同意，您建议作何改动，理由是什么？

**第5部分 权益的定义以及负债和权益工具的区分**

**问题10**

第5.1段至第5.59段讨论了权益的定义，不同类别权益的计量和列报，以及如何区分权益工具和债务工具。国际会计准则理事会的初步意见如下：

（1）概念框架应该保留对权益的现行定义，即权益为主体拥有的资产减负债后的剩余利益。

（2）概念框架应该说明国际会计准则理事会应根据负债的定义来区分负债和权益工具。这会出现两种结果：

①发行权益工具的义务并非负债；

②当且仅当报告主体清算时产生的义务不属于负债。

（3）主体应当：

①在每个报告期末重新计量每项权益要求权。当制定或修订某一特定准则时，国际会计准则理事会确定该计量为直接计量还是对总权益的分配。

②在权益变动表中确认计量金额的变化，作为不同权益类别之间财富的转移。

（4）如果主体没有发行权益工具，那么将要求权最次级工具作为权益要求权处理并进行适当的披露。国际会计准则理事会需要在制定或修订特定准则时考虑是否采用这种方法，以及如果采用何时采用。

您是否同意这一初步意见？为什么？如果不同意，您建议作何改动，理由是什么？

**第6部分 计量**

**问题11**

第6.6段至第6.35段讨论了财务报告目标和有用财务信息的质量特征是如何影响计量的。国际会计准则理事会的初步意见如下：

（1）计量的目标是有助于如实反映下列相关信息：

①主体的资源、主体的权益要求权以及资源和要求权的变化；

②主体管理层履行义务使用公司资源的效率和效果。

（2）对所有资产和负债采用单一计量基础不能为财务报表使用者提供最相关的信息。

（3）当选择某一项目的计量属性时，国际会计准则理事会应当考虑这种计量属性能在资产负债表、损益表及其他综合收益表中提供何种信息。

（4）某一计量属性的相关性取决于投资者、债权人以及其他债务人如何评估资产或负债影响未来现金流的方式。因此，选择计量属性时：

①对某一特定资产应该取决于资产如何贡献未来现金流；

②对某一特定负债应该取决于主体如何结算或履行该项负债。

（5）应当采用尽可能少的计量属性来提供给最相关的信息。要避免计量属性发生不必要的改变，如果发生改变需要做出解释。

（6）某一计量属性给财务报表使用者带来效益应该大于成本。

您是否同意这一初步意见？为什么？如果不同意，您支持何种确定资产或负债计量方法的其他方式？

**问题12**

正如第6.73段至第6.96段所讨论的，问题11中列示的国际会计准则理事会的初步意见影响着资产的后续计量。国际会计准则理事会的初步意见如下：

（1）如果资产的使用能够间接产生未来现金流量，或者资产能够与其他资产结合使用产生现金流量，通常以成本为基础的计量方法能够比市场价格提供更具相关性和可理解性的信息。

（2）如果资产能够通过出售直接产生未来现金流量，当前的脱手价格可能提供相关信息。

（3）如果金融资产的合同现金流量变动性不显著，并且主体持有该金融资产以收取合同现金流量，以成本为基础的计量方法很可能提供相关信息。

（4）如果主体能够通过使用资产获得收益，该资产的特定计量方法将取决于该单项资产对主体的重要性。

您是否同意上述初步意见和提议的指引？为什么？如果您不同意，请阐述您支持的其他方法。

**问题13**

第6.97段至第6.109段讨论了国际会计准则理事会关于负债后续计量的初步意见。国际会计准则理事会的初步意见如下：

（1）基于现金流量的计量方法可能是唯一没有既定条款的计量负债的可行方法。

（2）基于成本的计量方法通常会提供以下最相关信息：

①将根据合同条款清偿的负债；

②服务的合同义务（履约义务）。

（3）当前市场价格可能会提供与负债转移有关的最相关信息。

您是否同意上述提议的指引？为什么？如果您不同意，请描述您支持的其他方法。

**问题14**

第6.19段阐明了国际会计准则理事会对于一些金融资产和金融负债（如衍生产品）的初步观点，基于资产产生未来现金流量或者负债清偿（或履行）方式的计量方法，可能不会为评估预期未来现金流量提供非常有用的信息。例如，在下列情形下，对于持有以收取合同现金流量的金融资产或者根据条款清偿的金融负债，基于成本的信息可能不会为评估预期未来现金流量提供有用信息：

（1）如果最终现金流量与初始成本联系不紧密；

（2）如果合同现金流量存在显著变动，以成本为基础的计量方法可能无法运作，因为该方法将无法简单地在金融资产或金融负债的整个生命周期中分摊利息费用;

（3）如果市场因素变动对资产或负债价值有不成比例的影响（即资产或负债高杠杆运作）。

您是否同意这一初步意见？为什么？

**问题15**

对于本部分有关计量的讨论，您是否还有其他意见？

**第7部分 列报和披露**

**问题16**

本部分列示了国际会计准则理事会对于概念框架应该涵盖的列报与披露指引的范围和内容的初步意见。在形成初步意见的过程中，国际会计准则理事会主要受两个因素影响：

（1）概念框架的主要目的，即协助国际会计准则理事会制定和修订具体准则（参见第1部分）；

（2）国际会计准则理事会拟在披露领域开展的其他工作（参见第7.6段至7.8段），包括：

①涉及《国际会计准则第1号》、《国际会计准则第7号》和《国际会计准则第8号》的研究项目，以及对于财务报表列报项目收到反馈意见；

②对《国际会计准则第1号》的修订；

③有关“重要性”术语的额外指引或教育材料。

在此背景下，您是否同意国际会计准则理事会的初步意见，即概念框架对于列报和披露的指引应该涵盖以下范围和内容：

（1）在主要财务报表中列报：

①什么是主要财务报表；

②主要财务报表的目标；

③分类和汇总；

④抵消；

⑤主要财务报表之间的关系。

（2）在财务报表附注中的披露包括：

（1）财务报表附注的目标；

（2）财务报表附注的范围，包括与满足财务报表附注目标相关的信息和披露的类型，前瞻性信息和比较信息。

您的理由是什么？如果您认为需要额外指引，请注明应该在概念框架中包含的与列报与披露有关的额外指引。

**问题17**

第7.45段介绍了国际会计准则理事会对于现行概念框架中重要性概念的初步意见。为此，国际会计准则理事会不建议在概念框架中修改或添加有关重要性概念的指引。然而，国际会计准则理事会正在考虑在概念框架项目之外的项目中制定有关重要性的补充指引或教育材料。

您是否同意这一方法？为什么？

**问题18**

第7.48段至第7.52段讨论了披露要求的形式，包括国际会计准则理事会的初步意见，即当国际会计准则理事会在制定或修订国际财务报告准则中的披露指引时，应该考虑第7.50段中的沟通原则。

你是否同意沟通原则应该纳入到概念框架中？为什么？如果您同意纳入，您是否同意提议的沟通原则？理由是什么？

**第8部分 综合收益表中的列报——损益和其他综合收益**

**问题19**

第8.19段至第8.22段讨论了国际会计准则理事会关于概念框架应当要求设置损益的总计项或小计项的初步意见。

您是否同意这一初步意见？为什么？

如果不同意，您认为在国际会计准则理事会制定或修订准则时，仍然可以要求设置损益的总计项或小计项吗？

**问题20**

第8.23段至第8.26段讨论了国际会计准则理事会对于概念框架应该允许或要求先前在其他综合收益中列示的项目，后续期间在损益中列示即转回的初步意见。

您是否同意这一初步意见？为什么？如果您同意，您认为在其他综合收益中列示的所有收益和费用项目都应当转回至损益吗？为什么？

如果您不同意，您将会如何进行现金流量套期的会计处理？

**问题21**

在本讨论稿中，研究了两种描述哪些项目应当在其他综合收益中列示的方法：窄口径方法（第8.40至第8.78段中所述的方法2A）和宽口径方法（第8.79至第8.94段所述的方法2B）。

您支持哪种方法，为什么？

如果您支持其他方法，请描述这一方法，并解释为什么您认为此方法比讨论稿中的方法更为可取。

**第9部分 其他问题**

**问题22**

现行概念框架的第1章和第3章

第9.2段至第9.22段阐释了2010年发布的现行概念框架中的章节，以及这些章节是如何规定受托责任、可靠性和审慎性概念的。如果概念框架的剩余部分凸显了需要阐释或修订的领域，国际会计准则理事会将对这些章节进行修订。然而，国际会计准则理事会并不打算从根本上重新考虑这些章节的内容。

您是否同意这样的做法？请说明理由。

如果您认为国际会计准则理事会应该考虑修改这些章节（包括这些章节是如何规定受托责任、可靠性和审慎性概念的），请说明变动以及变动的原因，并请尽可能准确解释变动将如何影响概念框架的剩余部分。

**问题23**

业务模式

第9.23段至9.34段讨论了业务模式概念。本讨论稿未对业务模式概念进行定义。然而，国际会计准则理事会的初步意见是，如果国际会计准则理事会在制定或修订特定准则时考虑主体开展业务活动的模式，财务报表将更具相关性。

您认为国际会计准则理事会在制定或修订特定准则时，应该考虑业务模式概念吗？为什么？

如果同意，您认为业务模式概念在哪些领域中将是有益的？

国际会计准则理事会应该对“业务模式”进行定义吗？为什么？如果您认为应该对“业务模式”进行定义，您将如何定义？

**问题24**

计量单元

第9.35段至第9.41段讨论了计量单元。国际会计准则理事会的初步意见是，通常将会在国际会计准则理事会制定或修订特定准则时确定计量单元，在选择计量单元时，国际会计准则理事会应该考虑有用财务信息的质量特征。

您是否同意这一初步意见？为什么？

**问题25**

持续经营

第9.42段至第9.44段讨论了持续经营。国际会计准则理事会已经确定了与持续经营假设相关的三种情形（对资产和负债进行计量时，识别负债时，以及披露主体相关信息时）。

是否存在与持续经营假设相关的其他情形？

**问题26**

资本保全

第9.45段至第9.54段讨论了资本保全。国际会计准则理事会计划在修订的概念框架中保留现有资本保全概念的描述和讨论，基本维持不变，直到制定或修订高通货膨胀会计准则需要改动时，才进行改动。

您是否同意这一初步意见？为什么？请说明理由。