

附件 1:

征求意见稿
《财务报告概念框架：报告主体》

征求意见截止期为 2010 年 7 月 16 日

征询反馈意见

国际会计准则理事会（IASB）和美国财务会计准则委员会（FASB）对本征求意见稿中涉及的全部事项征询反馈意见。反馈意见如果能注意以下几点，将对我们很有帮助：

- （1）指出与反馈意见相关的特定段落；
- （2）包括清晰的理由阐述；
- （3）提供可供理事会考虑的替代选择方案。

反馈意见可以提交至国际会计准则理事会，也可以提交至美国财务会计准则委员会，两个理事会将共同考虑收到的反馈意见。

反馈意见必须以书面的形式于 2010 年 7 月 16 日以前提交。

欢迎对下列问题提供反馈意见：

1. 你是否同意报告主体是现有及潜在权益投资者、贷款人及其他资源提供者所关注的经济活动的特定领域，而且这些资源提供者不能直接获得是否需要向企业提供资源和这些资源是否被管理层有效利用的决策有用的信息（参见征求意见稿第 2 段和结论基础第 4 段至第 7 段）？如果不同意，为什么？

2. 你是否同意如果一个主体控制一个或一个以上的主体，那么该主体就应当编制合并财务报表？你是否同意控制一个主体的定义（参见征求意见稿第 7、8 段和结论基础第 18 段至第 23 段）？如果不同意，为什么？

3. 你是否同意如果主体的一部分的经济活动能够与主体的

剩余部分区分，并且与主体该部分有关的财务信息对于是否应向其提供资源是潜在决策有用的，那么主体的这部分可以作为报告主体？（参见征求意见稿第 6 段和结论基础第 10 段）？如果不同意，为什么？

4. 国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会正在共同制定适用于各种主体类型的关于合并的通用准则。你是否认为报告主体概念项目应当在合并准则发布之前完成？（参见结论基础第 27 段）？如果不是，为什么？

序言

1. 2008 年 5 月，国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会联合发布了讨论稿《关于改进财务报告概念框架：报告主体的初步意见》征询公众意见。

2. 理事会收到 84 份对讨论稿的反馈意见，在考虑了这些反馈意见和从其他渠道收到的意见的基础上修改形成了本报告主体征求意见稿，本征求意见稿包括了对原讨论稿中部分内容修改的理由。

3. 国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会共同发布本征求意见稿征询公众意见。这个项目是国际会计准则理事会财务报告概念框架项目的一部分，两个理事会的最终目标是以改进后的概念框架替代现行的概念框架。

4. 理事会在关于《财务报告的目标、决策有用财务报告信息的质量特征及其约束条件》中说明了为什么要修改现行的财务

报告概念框架以及两个理事会共同致力于制定一套通用概念框架的过程。为方便起见，该项目过程的部分内容再次说明如下。

建立通用的财务报告概念框架

5. 国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会认为对现行概念框架作全面、综合修订并不能够有效利用两个理事会的现有资源，因为两个理事会现行的概念框架在很多方面是一致的，似乎没有必要做根本性的修改。为此，两个理事会采取了另外一种方式，即主要关注现行概念框架的趋同和改进，优先考虑解决那些近期会带来准则制定效益的问题。

6. 理事会决定首先考虑适用于私有部门企业主体的概念，待适用于企业的概念制定完成之后，将考虑这些概念对其他类型主体的财务报告的适用性，例如私有部门的非营利主体和公共（政府）部门所属的企业主体。

7. 在财务报告概念框架本阶段，理事会主要考虑与报告主体相关的概念问题。其他正在进行的阶段考虑的概念包括：

- （1）财务报告的目标和财务报告信息的质量特征；
- （2）财务报表要素；
- （3）计量。

8. 在以后阶段，理事会将考虑列报和披露以及前述的将以前阶段的概念成果应用于其他类型主体的适用性等问题。

应循程序

9. 作为应循程序的一部分，理事会计划通过发布关于通用

的改进的概念框架的讨论稿和征求意见稿来征询各利益相关方的意见。在形成这些问题的初步意见之前，理事会也发布其他应循程序文件来寻求对这些特定问题的观点。理事会希望能够继续通过其他方式来征询意见，例如与国际会计准则理事会的国际财务报告准则咨询委员会、美国财务会计准则委员会的会计准则咨询委员会进行讨论，召开圆桌会议，与各利益相关方召开其他会议等。

概念框架的权威性

10. 国际会计准则理事会发布的《编报财务报表的框架》和美国财务会计准则委员会发布的财务会计概念公告目前都无法凌驾于权威准则之上，即使一些准则可能与概念框架不相一致。

11. 《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》中要求当某项交易和事项没有专门适用的准则和解释公告，也没有处理类似和相关问题准则和指南的时候，主体在根据国际财务报告准则编制财务报表时，应当考虑按照《编报财务报表的框架》作相应处理。

12. 美国财务会计准则委员会的会计准则汇编第 105-10-05 部分论述了财务会计概念公告不具有权威性。如果一项交易或者事项的指南不包括在法定的公认会计原则中，那么主体必须首先考虑相似交易或事项的会计准则，然后考虑其他来源的非权威指南（包括财务会计概念公告）。虽然现在还没有严格的计划，但是美国财务会计准则委员会希望能够在完成概念框架项目的时候

候重新考虑财务会计概念公告的权威性，其目的是提升其权威性。

概要

报告主体

1. 报告主体是现有及潜在权益投资者、贷款人及其他资源提供者所关注的经济活动的特定领域，而且这些资源提供者不能直接获得是否需要向企业提供资源和这些资源是否被管理层有效利用的决策有用的信息。

2. 当一个主体具有主导另一个主体的活动并能从中获得利益（或者止损）的权力时，一个主体就控制了另一个主体。如果主体控制一个或者多个主体，那么该主体就应当编制合并财务报表。

3. 如果主体的一部分的经济活动能够与主体的剩余部分的经济活动客观地区分，并且与主体该部分有关的财务信息对于是否应向其提供资源是潜在决策有用的，那么主体的这部分可能作为报告主体。

财务报告概念框架：报告主体

简介

1. 通用财务报告的目标是提供关于报告主体的、有助于决策是否需要向企业提供资源和这些资源是否被管理层有效利用的财务信息。报告主体概念有助于促进这个目标的实现。

描述

2. 报告主体是现有及潜在权益投资者、贷款人及其他资源提供者所关注的经济活动的特定领域，而且这些资源提供者不能直接获得是否需要向企业提供资源和这些资源是否被管理层有效利用的决策有用的信息。

3. 报告主体有以下三个特征：

（1）主体正在从事、已经从事或者将从事经济活动；

（2）这些经济活动能够与其他主体的经济活动和主体所在的经济环境客观地区分；

（3）有关主体经济活动的财务信息是资源提供者决定是否需要向企业提供资源和这些资源是否被管理层有效利用的决策有用的信息。

这三个特征是界定报告主体的必要但非充分条件。

4. 界定报告主体在某些情况下需要考虑正在从事、已经从事或者将从事经济活动的界限。法律主体不是报告主体界定的必要条件也不是充分条件。报告主体可能包括不止一个法律主体，也可能包括一个法律主体的某一个部分。

5. 一个从事经济活动且没有控制任何其他主体的法律主体可能符合一个报告主体的条件。大多数情况下，法律主体都可能是报告主体，但是，单一的法律主体也可能不是报告主体，例如，一个法律主体与其他法律主体的经济活动混合在一起且不能客观地分离时，该法律主体很可能就不是报告主体。在一些国家或地区，这些主体在法律上是否是单独的主体可能会有疑问。

6. 如果主体的一部分的经济活动能够与主体的剩余部分的经济活动客观地区分，并且与主体该部分有关的财务信息对于是否应向其提供资源是潜在决策有用的，那么主体的这部分可能作为报告主体。例如，潜在的权益投资者正在考虑购买主体的一个分支机构或者部门，该分支机构或者部门可以作为一个报告主体。

合并财务报表

7. 当一个主体具有主导另一个主体的活动并能从中获得利益（或者止损）的权力时，一个主体就控制了另一个主体。

8. 如果一个主体控制另一个主体，那么控制主体给权益投资者、贷款人及其他资源提供者带来的现金流量和其他收益显著地取决于从被控制主体取得的现金流量和其他收益，相应地取决于主体的活动和控制主体对于活动的主导。因此，如果主体控制一个或者多个主体，那么该主体就应当编制合并财务报表。合并财务报表很可能给最大数量的报表使用者提供决策有用的信息。

9. 两个或两个以上主体可能共同拥有主导另一个主体的活

动并能从中获得利益（或者止损）的权力。在这种情况下，这两个或两个以上的主体都不能单独控制另一个主体。因此，这些主体都不需要以合并为基础来列示自身和该另一个主体的信息。

10. 如果一个主体对其他主体有重大影响，表示该主体不控制其他主体。实际上该主体并不具有能够主导其他主体活动的权力，不能构成对其他主体的控制权。

其他类型的财务报表

母公司单独财务报表

11. 一个控制主体可能需要编制财务报表以提供它对所控制主体投资及其投资回报的信息，而不仅仅是所控制主体的经济资源、要求权和这些经济资源及要求权的变化信息。将这样一份母公司单独财务报表与合并财务报表同时列报可能提供有用的信息。

汇总财务报表

12. 汇总财务报表包括两个或两个以上共同受控制的主体的信息。汇总财务报表不包括控制主体的信息，而且通常是在控制主体不编制财务报告时编制。汇总财务报表可以提供有关该组共同受控制的主体的有用信息。