



准备—— 初现端倪的 重大会计变更

对《国际会计准则第37号》的拟议修订

—

kpmg.com/ifrs

2024年11月



准备——初现端倪的重大会计变更



热点问题概述

随着商业环境的不断演变，企业在对较为复杂的交易和不确定事项进行会计处理时，可能会面临额外的挑战。

对准备 (provisions) 的会计处理就是其中一个方面，其引发了以下长期存在的问题。

- 企业如何确定是否存在现时义务，以及何时确认准备？
- 企业计量准备时应包含哪些成本？
- 企业计量长期准备时使用什么折现率？

为回应上述问题，国际会计准则理事会 (International Accounting Standards Board, 简称IASB) 提议澄清《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》(IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*) 中的相关要求，并撤销《国际财务报告解释公告第21号——征税》(IFRIC 21 *Levies*)。



主要影响

根据提议：

- 某些准备可能更早、逐步确认；和
- 某些准备的金额可能增加。

取决于企业的义务性质及其现有的会计政策，提议将产生不同的影响。

企业需做出新的判断——例如，估计企业是否预计达到未来的阈值，以履行基于阈值的义务。



下一步

企业应采取以下行动：

- 考虑相关修订的提议；
- 评估其潜在影响；和
- 向IASB提供意见反馈。

请参考本指南进行分析。

IASB的提议关注哪三个主要领域?



如何确定是否存在**现时义务**，
以及**何时确认**准备



计量准备时应包含
哪些**成本**



企业**计量**长期准备时使用
什么**折现率**



根据IASB的提议，某些准备可能会**更早、逐步**确认，且某些准备的金额可能会**增加**。

何时确认准备

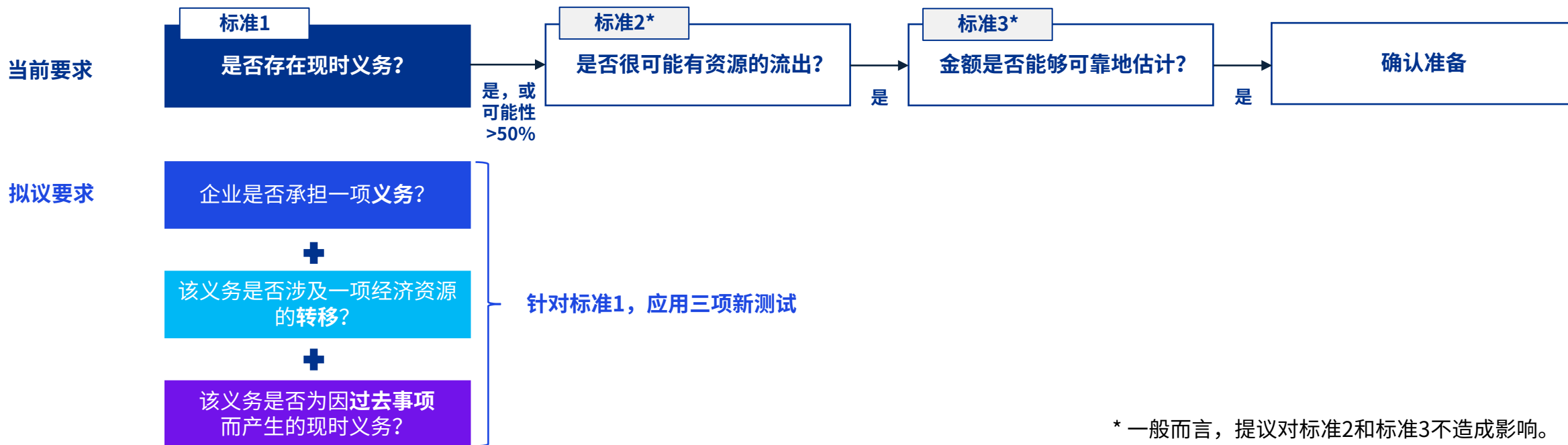
根据《国际会计准则第37号》，企业在满足以下3项标准时确认准备：

- 企业因过去事项而承担了**现时义务**（标准1）；
- 很可能有经济资源流出（标准2）；和
- 金额能够可靠地估计（标准3）。

企业对于应用标准1提出了疑问，特别是有关气候相关承诺和基于阈值的义务的方面。

作为回应，IASB提出：

- **针对标准1设置三项新测试**，以确定是否存在现时义务；
- 有关**基于阈值的义务**的具体指引；和
- 新的示例，以替代《国际财务报告解释公告第6号——参与废弃电器和电子设备特定市场产生的负债》（IFRIC 6 *Liabilities arising from Participating in a Specific Market – Waste Electrical and Electronic Equipment*）和《国际财务报告解释公告第21号》。



* 一般而言，提议对标准2和标准3不造成影响。

确定现时义务的新测试：义务测试

企业是否承担一项义务？



该义务是否涉及一项经济资源的转移？



该义务是否为因过去事项而产生的现时义务？

根据提议，企业在确定自身是否承担义务时，需要回答以下三个问题。



如果企业获取特定经济利益或采取行动，是否存在追究**责任**的**机制**？



企业是否对**另一方**负有该责任？



如果企业获取利益或采取行动，是否**具有实际能力避免**承担该责任？

目前，企业在确定是否因过去事项而承担现时义务时，考虑其避免清偿义务的能力。根据提议，**测试的重点**将从避免经济资源转移的能力**转变为避免承担法律或其他特定机制规定的义务的实际能力**。

因此，企业可能需要逐步且更早地确认某些准备。



确定现时义务的两项新测试：转移测试

企业是否承担一项义务?



该义务是否涉及一项经济资源的转移?



该义务是否为因过去事项而产生的现时义务?

提议引入了一项新的特定测试，要求企业评估以下内容：



其义务是否有潜在可能性要求企业转移一项经济资源；和



经济资源是否向另一方转移。



新测试**不考虑**转移的**可能概率**，因为这仍属于标准2判定的一部分——即资源是否很可能流出。

经济资源的转移**不是指**经济资源的**交换**，除非经济资源交换的条件对企业不利。此外，转移也可能取决于某个具体的不确定未来事项。

确定现时义务的两项新测试：过去事项测试

企业是否承担一项义务？



该义务是否涉及一项经济资源的转移？



该义务是否为因过去事项而产生的
现时义务？

提议将重点从在某一具体时点产生义务的事项转移到促成该义务产生的某项活动上。

根据提议，如果企业存在以下情况，则**因过去事项而承担现时义务**：



企业获取**经济利益**或**采取行动**；和



因此，企业将会或可能需要转移**经济资源**。



根据当前的《国际会计准则第37号》，过去事项，无论其性质如何，均指在某一时点发生的事项。

根据提议，如果企业在一段时间内获取经济利益或采取行动，那么**现时义务**也会在**一段时间内**产生。

有关基于阈值的义务的提议

《国际会计准则第37号》目前并未就基于阈值的义务提供具体指引。在该问题上，企业采用《国际财务报告解释公告第21号》。

根据《国际财务报告解释公告第21号》，对于经常性定期征收的税项，企业在达到相关阈值的某一时点予以确认。如果某项征税取决于多个特定行动，则在采取最后一项行动时产生一项负债。

根据提议，当企业预计其所开展的、与某个阈值相关联的活动，将导致企业在合规期末超过该项阈值时，**现时义务将会**在企业开展相关活动的过程中**累积**。例如，就某项排放义务而言，如果企业预计污染物排放将超过合规期的阈值，则现时义务会随着污染物排放而产生。若企业同时满足标准2和标准3，企业将确认一项准备。

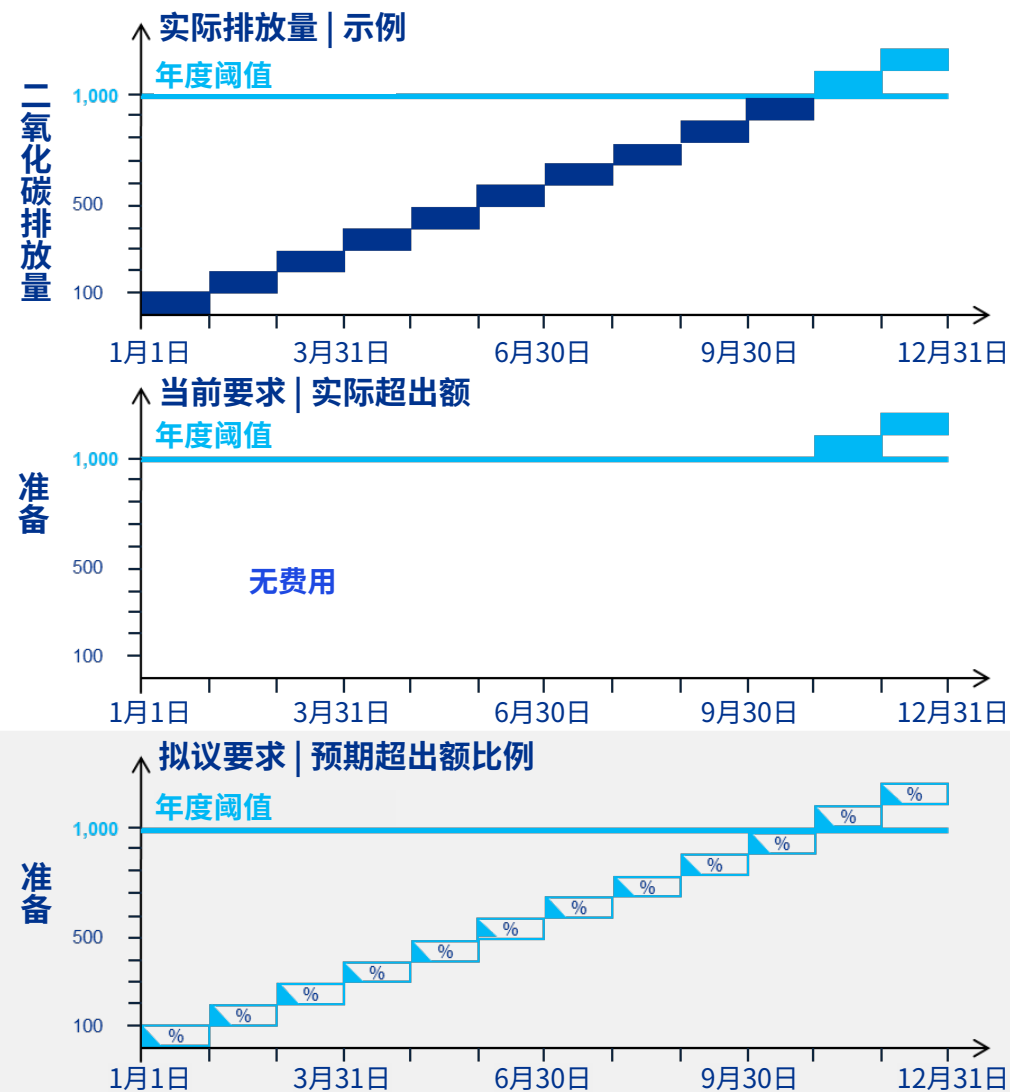
如果经济资源的转移取决于多项特定行动，那么企业将在采取第一项行动并且没有实际能力避免采取其他行动时，承担现时义务。

这意味着企业将**更早、逐步确认某些准备**。



提议将重点从超出阈值转移到与阈值相关联的活动上——例如，从超出排放阈值转移到污染物排放上。

提议还要求管理层在整个报告期间做出**新的判断和估计**，包括是否会超出某个阈值。



计量准备时包含的成本

《国际会计准则第37号》并未就计量准备时应包含哪些成本提供具体指引。因此，企业使用的方法因准备的性质及其会计政策而异。

例如，为亏损合同计提的准备通常包括增量成本和其他直接成本的分摊金额。这与判断合同是否为亏损合同的测试方法相一致。

但是，法律索赔准备可能仅包含与向外部律师和索赔人支付的款项相关的增量成本。

根据提议，企业在计量**任何准备**时，将包含**所有直接成本**。这些成本包括：

- 增量成本；和
- 与清偿义务直接相关的其他成本的分摊金额。



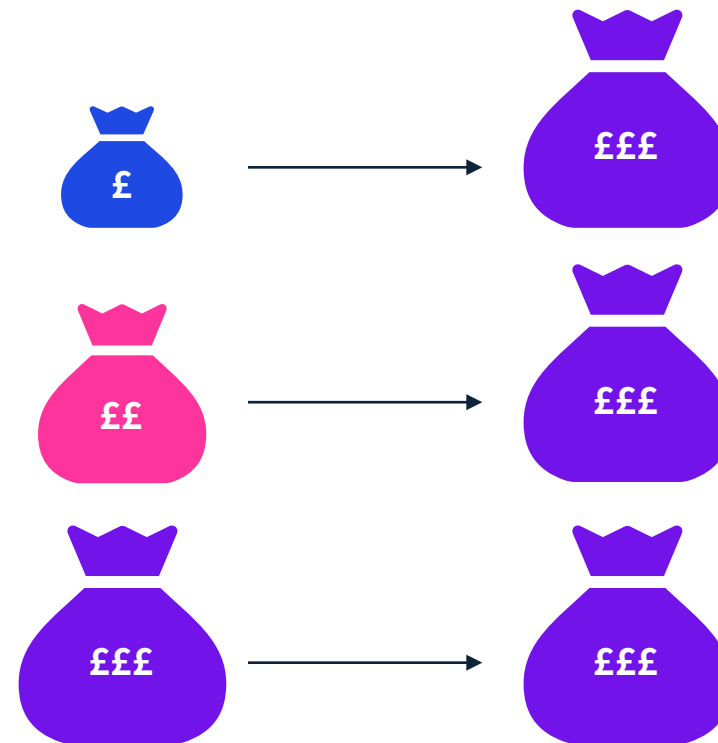
提议可能会使某些准备的金额**增加**——例如，目前仅使用增量成本进行计量的准备。

例如，计量法律索赔准备时，除向外部律师和索赔人支付的款项之外，还将包含内部法律团队薪资成本和其他相关成本的分摊金额。

企业可能需要制定**新的流程**来识别所有直接成本及分摊方法。

当前做法 | 计量结果因准备的性质而异

拟议要求 | 所有直接成本



- 准备仅包含增量成本
- 准备包含在不同依据上确定的成本
- 准备包含所有直接成本

计量长期准备时使用什么折现率

为了反映计量准备时的货币时间价值，《国际会计准则第37号》要求企业使用反映负债特有风险的税前折现率。

由于《国际会计准则第37号》未提供详细指引，企业在确定折现率的方法上存在差异。一些企业使用无风险利率，而另一些企业则根据不履约风险或自身信用风险对折现率进行调整。

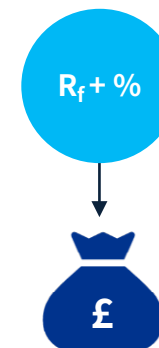
根据拟议方法，企业将使用**无风险利率**，且不会根据诸如不履约风险或自身信用风险等作进一步的调整。

当前做法 | 不统一

无风险利率



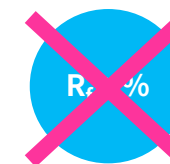
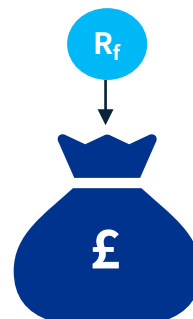
VS



无风险利率 + 不履约风险/信用风险/其他调整

拟议要求 | 仅包含无风险利率

无风险利率



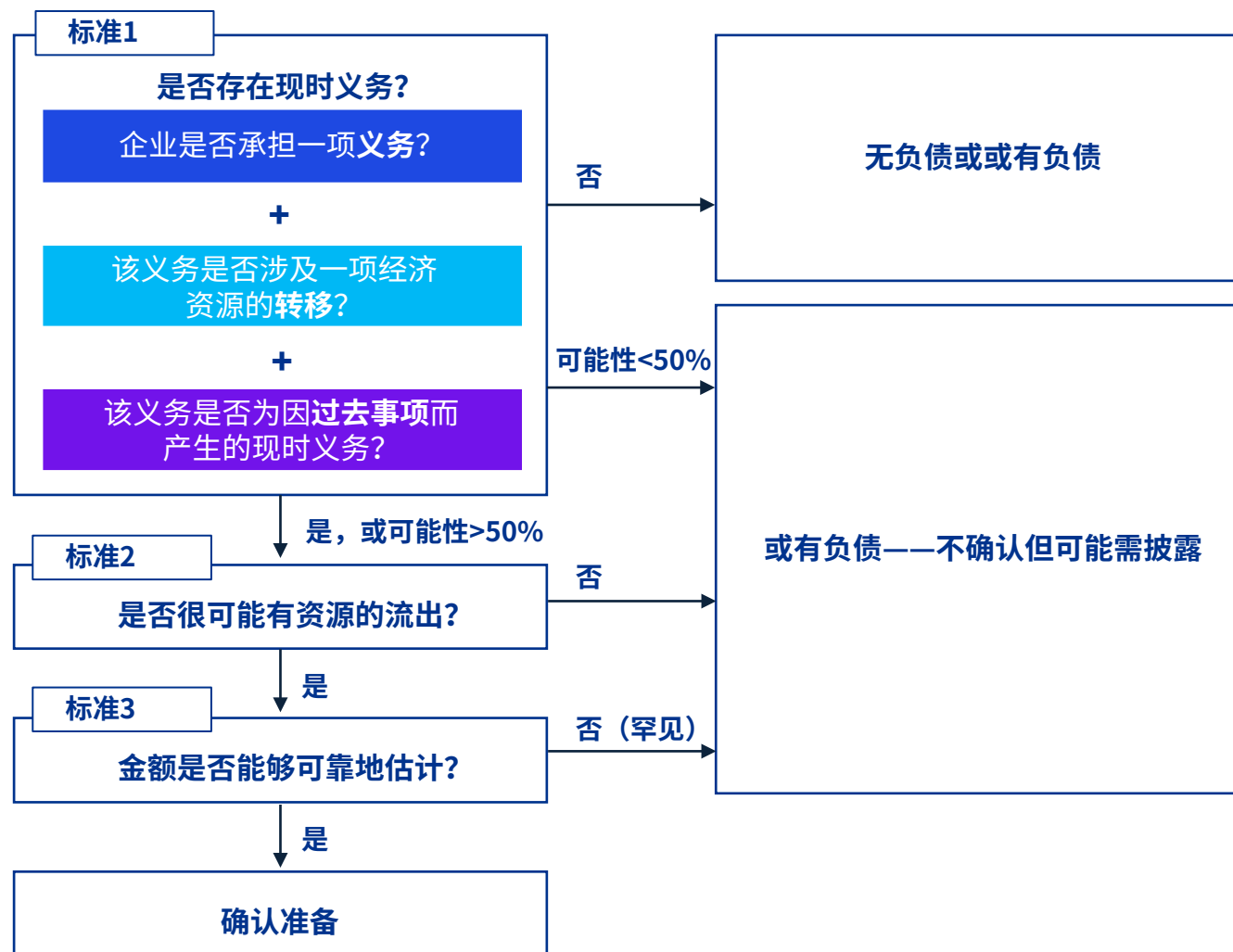
无风险利率 + 不履约风险/信用风险/其他调整



提议可能会导致某些准备的金额**增加**，例如目前使用经风险调整的折现率计量的准备。

提议还可能导致准备的金额变得重要，并需要确认。例如，如果某企业使用经风险调整的折现率计量在遥远未来执行某项退役工作的准备，那么目前企业可能会认为该折现后金额并不重要。

概览——修订后的准备确认指引



其他前沿资讯及资料

在LinkedIn上关注
“KPMG IFRS”，
或访问
kpmg.com/ifrs，
了解最新资讯。

不论您是刚接触还是正在使用现行国际财务报告会计准则，您都能找到有关国际财务报告会计准则最新发展的简明概要、复杂要求的详细指引，以及披露范本与披露资料一览表等实用工具。

IFRS Today
(国际财务报告会计准则热点探析)
针对国际财务报告会计准则的最新洞察与指引



Insights into IFRS®
(剖释国际财务报告会计准则)
帮助您将国际财务报告会计准则应用于实际交易和安排



气候报告一站通
财务报告影响



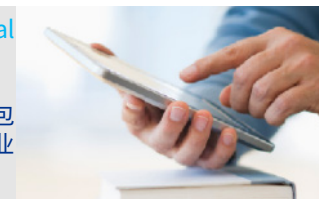
应对不确定性 |
财务报告资源中心
财务报告影响



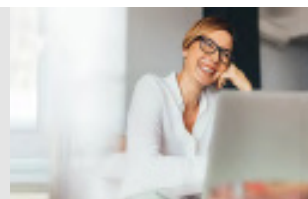
IFRS toolkit
(国际财务报告会计准则工具包)
针对应用国际财务报告会计准则的洞察



Guides to financial statements
(财务报表指南)
财务报表指南——包括以往指南及行业补充资料



ISSB Standards Today
(国际可持续准则理事会热点探析)
针对国际财务报告可持续披露准则的洞察与指引



Connected Reporting Today
(关联性财务报告热点探析)
实现战略、可持续与财务信息的一体化





kpmg.com/ifrs

刊物名称：《准备——初现端倪的重大会计变更》

刊物编号：137881

发布日期：2024年11月

© 2024 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

© 2024 本刊物为KPMG IFRG Limited发布的英文原文“Provisions – Major accounting changes on the horizon”（“原文刊物”）的中文译本。如本中文译本的字词含义与其原文刊物不一致，应以原文刊物为准。原文刊物的版权及所有相关权利均归KPMG IFRG Limited所有，原文刊物的所有译本/改编本的所有相关权利亦归KPMG IFRG Limited所有。

毕马威的名称和标识均为毕马威全球组织中的独立成员所经许可后使用的商标。

毕马威国际准则小组（KPMG International Standards Group）是KPMG IFRG Limited的一部分。

毕马威是指毕马威国际有限公司内的全球组织或一个或多个成员所，它们都是独立的法人实体。毕马威国际有限公司（“毕马威国际”）是一家英国私营担保有限公司，并不对客户提供服务。有关毕马威架构的更多详情，请访问<https://home.kpmg/governance>。

所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

本刊物包含国际财务报告准则基金会（IFRS® Foundation）的版权©资料。版权所有，不得转载。KPMG IFRG Limited经国际财务报告准则基金会许可，转载相关资料，转载和使用权受到严格限制。更多有关国际财务报告准则基金会及其资料使用权的信息，请访问www.ifrs.org。

免责声明：在适用法律允许的范围内，国际会计准则理事会、国际可持续准则理事会和国际财务报告准则基金会概不对任何人士因本刊物或本刊物任何译本而产生的索赔或任何性质的损失（包括直接的、间接的、附带损失或间接损失、惩罚性损害赔偿、罚款或成本）承担任何责任，无论是在合同纠纷、侵权还是其他方面（包括但不限于任何疏忽行为或不作为责任）。

本刊物所载资料不构成任何建议，亦不应替代具有适当资质的专业人员所提供的服务。

“*ISSB™*”为IFRS Foundation的商标，“*IFRS®*”、“*IASB®*”、“*IFRIC®*”、“*IFRS for SMEs®*”、“*IAS®*”和“*SIC®*”为IFRS Foundation的注册商标。KPMG IFRG Limited根据许可证包含的条款和条件予以使用。如需了解IFRS Foundation的商标正在哪些国家/地区予以使用和/或已经注册，请联系IFRS Foundation。