

2014

国际财务报告准则基金会: 基于框架的 IFRS 教学资料

简要介绍: 采用基于框架的教学方法来讲授固定资产和其他非金融资产的会计处理



这份教学资料由国际财务报告准则（IFRS）基金会教育委员会的工作人员撰写，尚未得到国际会计准则理事会（IASB）批准。这份资料旨在为IFRS教学提供指引。你可以登录IFRS教育委员会网站获得更多的信息
www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Education.htm

这份出版物中，包括版权在内的一切权利都为 IFRS 基金会所有。

Copyright © 2014 IFRS Foundation®

30 Cannon 大街 | 伦敦 EC4M 6XH | 英国 | 电话: +44 (0)20 7246 6410

Email: info@ifrs.org | 网址: www.ifrs.org

声明: 国际财务报告准则基金会、作者、出版商不承担任何个人或实体因执行或不执行此出版物中所陈述的内容而导致的损失，无论这样的损失是由疏忽或其他原因引起的。此出版物中涉及的所有人名，公司名和地名都是虚拟的，如有雷同，纯属巧合。

使用权

虽然国际财务报告准则基金会鼓励你在授课中使用这份教学资料，但你必须遵守以下条款。具体参见以下网址

www.ifrs.org/IFRS/Pages/IFRS.aspx

请注意，使用（按照使用条款去使用）这份教学资料是免费的，但是我们保留将来对此进行修改的权利。

如果有下列情形，则你使用我们资料的权利会失效:

- 当这份教学资料过时了，你就不能再继续使用，或者向外提供这份资料
- 当你违反了使用条款

使用条款

1.1 根据使用条款，这份资料只能被用于教学。如果你想用作其他用途，请同我们联系，我们可能会同意或者拒绝给予你一个书面的授权证书。

纸质版的使用

- 1.2 除非你是复制这份资料的整体或者部分内容，并以独立文件的形式保存，否则，你不能使用或者复制，也不能允许他人使用或者复制在此教学资料中出现的商标。
- 1.3 为避免疑问，如果你将此教学资料中的整体或者部分内容加入你自己的文件中，你不能使用或者复制在此教学资料中出现的商标。
- 1.4 商标包括，但不限于，国际财务报告准则基金会和国际会计准则理事会的名字和图形商标。
- 1.5 当你只是摘录本出版物的纸质版中一些内容，将其拷贝，不管是所有的还是部分内容，你都必须确保：
 - 文件中包括版权致谢；
 - 文件中包括声明，此资料来源于国际财务报告准则基金会；
 - 文件中包括适当的声明；
 - 要对我们作为这份资料的作者的身份予以承认并致谢；
 - 摘录的内容需要准确地列示；且
 - 摘录的内容不具有误导性。

电子版的使用

- 1.6 跟电子版有关的使用：
 - 如果你要在自己的网站上使用这份教学资料（整体），你仅需要提供我们的网页链接。网页链接方式，在如下网站有详细介绍 www.ifrs.org/Pages/Terms-and-Conditions.aspx。
 - 如果你想把这份教学资料中的部分内容免费发放在你的网站上，或者作为幻灯片资料用于某个教学课程，你必须遵守上述第 1.5 条，且你不能使用或者复制，也不能允许他人使用或者复制在此教学资料中出现的商标。
 - 如果你想以电子版的形式使用这份资料作其他用途，请同我们[联系](#)，我们可能会同意或者拒绝给予你一个书面的授权证书。

如果你违反了这些使用权规定（任何一条），你应该立即停止使用，你还要根据我们的要求，归还或者销毁你已有的资料。

若有出版和版权问题，请以以下方式联系:

国际财务会计准则基金会出版部 | 30 Cannon 大街 | 伦敦 EC4M 6XH | 英国 | 电话: +44 (0)20 7332 2730 | Email: publications@ifrs.org

网址: www.ifrs.org

商标



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the 'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

采用基于框架的教学方法来讲授固定资产的会计处理

Michael J C Wells 国际财务报告准则基金会 教育委员会 总监

Ann Tarca, 国际财务报告准则基金会 教育委员会 前学术成员, 西澳大利亚大学商学院 会计系教授.

这份资料极大地受益于由 IFRS 基金会组织的一系列基于框架的 IFRS 教学研讨会上收集的反馈和意见, 还受益于一些同仁的匿名评审。

简介

这份资料有两个部分。第一部分旨在解释什么是基于框架的教学方法, 以及为什么这种教学方法对于教师来说是重要且有用的。我们针对打算考取 Chartered Accountant (CA) 或者 Certified Public Accountant (CPA) 资格的三个不同阶段的学生, 讲解了基于框架的教学法是如何运行的, 整个讲解是以 IFRS 对固定资产的会计处理要求来展开的 (参考自 IAS 16 《固定资产 (译者注: 即不动产, 厂场和设备)》和中小企业 IFRS 的 Section 17 《固定资产》的会计处理)。

第二部分提供了一些教学资料, 可供第 1, 2 和 3 阶段的教学。第二部分旨在提供一些可以使用的参考资料和例子, 给教育者实施基于框架的教学方法时使用。第 1 阶段的材料包含了从 *财务报告的概念框架 (简称概念框架)* 中摘录出的相关内容, 以及 IAS 16 和 Section 17。它还包含了与固定资产的识别、确认、计量和终止确认中的判断与估计有关的例子和讨论题目。第 1 阶段的最后一个部分是一个辅导题目 (tutorial question), 以及参考答案。

第 2 阶段的材料包含了一些参考资料 (作为课前的预习资料) 和其它用于辅助固定资产和非金融资产教学的课程资料。它包含了从概念框架中摘录出的相关内容, IAS 16 和中小企业 IFRS 的 Section 17 的主要原则。它还包含了与固定资产的识别、确认、计量和终止确认中的判断与估计有关的例子和讨论题目。它还包括一些作业, 最后是一个辅导题目, 以及参考答案。

第 3 阶段的材料包含了一个综合案例。

第一部分: 基于框架的教学方法

概念框架

概念框架的目标是“保证 IFRSs 的一致性和内在的逻辑性” (IFRS 前言的第 8 段)。换句话说, 概念框架列举的是达成共识的概念, 而 IASB 制定会计准则都需要以这些概念为基础。因此, 绝大多数 IFRS 中要求的做法都是与概念一致的。然而, 准则的实施

总是受到成本约束¹，一些 IFRS 中要求的做法并不能最大化其财务信息质量特征，或者概念框架中的其他主要概念。

财务报告的通用目标是为了向现有的和潜在的投资者、贷款人和其他债权人提供实体的财务信息，便于他们做出给实体提供资源的决策。² 这些决策包括买、卖、持有权益或债务工具，提供或者结算贷款或者其他形式的信用（参见概念框架 OB2 段）。为了评估实体未来现金净流量的前景，现有的和潜在的投资者，贷款人和其他债权人需要关于实体资源和要求权的信息，以及实体的管理层和董事会运用资源行使职权的效率和效果（参见概念框架 OB4 段）。

概念框架的主要内容，是从财务报告的通用目标出发的，还包括有用的财务信息的质量特征，财务报表要素的定义和权责发生制的定义。由于概念框架中的上述方面，还有其他一些内容都与财务报告的通用目标有着内在逻辑性，因此，正确地理解财务报告的通用目标是开展基于框架的教学方法的基础。关注会计原则是非常重要的，因为它们贯穿着我们的讨论话题，也能在进行某项会计技术处理前解释清其中的机理，以及为什么要使用某种的会计方法来处理——这些基于会计原则的理解使得学生能够去处理一些闻所未闻的情形，然而，基于会计操作步骤的学习只能教会学生去处理那些他们熟悉的情形。

基于框架的教学方法

在讲授具体的 IFRS 会计处理时，基于框架的教学法会把这些会计处理与概念框架中的概念联系起来。换句话说，基于框架的教学法是把对实体的经济资源，要求权，以及经济资源和要求权的变化，还有其它交易和事项的会计处理和报告，与财务报告目标以及由财务报告目标引出的其他主要概念联系起来。

在采用基于框架的教学法时，首先要给学生讲解财务报告的目标，概念框架中涉及的其它主要概念，以及特定的交易或者事项中应关注的经济实质。然后，课堂上可以探讨哪些反映实体的经济资源和对实体的要求权（以及这些资源和要求权的变化）的信息对现有的和潜在的投资者、贷款人和债权人作出评估实体未来现金净流量是有用的（即学生应该将经济现象同财务报告目标联系起来）。

这份资料谈及了以下步骤：

- (a) 首先，识别交易中的要素（例如资产，负债或所有者权益）。
- (b) 其次，探讨如何对已识别的要素进行分类（例如，资产被划分为固定资产）。在这份资料中，这种教学方法在这个问题上的要求体现为编制会计分录，写出会计科目（例如，借：资产——固定资产）。

¹ 在制定准则过程中，在运用成本约束理念时，IASB 会评估提供特定信息的收益，是否超过了提供和使用这些信息的成本（概念框架 QC38 段）（译者注，即为概念框架中质量特征第 38 段）。

² 很多使用者无法直接要求实体提供信息，而必须依赖于通用财务报告原则，才能获取大量他们需要的信息（概念框架 OB5 段）（译者注，即为概念框架中结论基础第 5 段）。因此，他们被认为是财务报表的首要使用者。

(c) 第三，讲授相关的 IFRS 会计处理方法。

(d) 最后，还可以让学生了解 IASB 讨论稿 (Discussion Paper) 或者征求意见稿中 (Exposure Drafts) 的主要原则，如果这些讨论稿或者征求意见稿中的内容被采用，它们将替代现有的 IFRS 要求的会计处理方法。教师可以围绕着这些资料引导学生进行讨论。

采用基于框架的教学法，可以丰富教学内容，因为需要探讨准则要求的会计处理方法（或者建议的会计处理方法）有多大程度是与概念框架中设定的财务报告目标是相符的。此外，在一些地区，既有 IFRS，又有本地的公认会计原则（本地 GAAP），如果本地的公认会计原则跟 IFRS 采用的是类似的概念框架，那么，在开展基于框架的教学方法时，也可以同时讲授这两套准则，以保证教学效果和提高教学效率。

由于概念框架的目标保证了 IFRS 的内在一致性和逻辑性，采用基于框架的教学方法，将 IFRS 要求的会计处理方法，财务报告目标，IFRS 包含的以及发展变化中的概念联系起来，可以使学生们更为综合和全面理解 IFRS。此外，讲授 IFRS 的教师还可以向学生解释，有的 IFRS 要求的会计处理方法无法最大化其质量特征或者概念框架中的其他主要概念的原因是由于受到了成本效益原则的影响。IASB 对这些的解释通常放在准则的结论基础部分 (Basis for Conclusions) 中，但这些内容不构成特定准则的一个部分。有时，为了发布具体准则，需要达成一些妥协。在这种情况下，有的 IASB 成员并不完全赞同草拟的准则的会计处理方法（或者有的对特定的会计处理方法持反对意见），这些异议 (Dissenting Opinion) 也会被写入准则中。让学生阅读这些异议是有用的，这可以进一步帮助学生提高职业判断能力，而这些职业判断能力也是运用概念框架去“构思”具体准则的过程中必需的(例如，参见 IAS 38 无形资产中的异议)。

基于框架的教学方法不仅适用于 IFRS 的教学，也适用于其他类似会计处理方法的教学，以提高教学的效果和效率——在教学中要强调其他会计处理方法与 IFRS 相似之处，也要指出其他会计方法与 IFRS 不同之处。

很大程度上，要按照 IFRS 来编制财务报表，就必须依赖于估计、判断和模型，而不是依赖于一些具体的描述。由于概念框架建立了若干概念，而这些概念存续在估计、判断和模型中，因此，它为使用估计判断，解决会计问题提供了基础。例如，当遇到某种交易、事项或者情形，没有明确的 IFRS 会计处理方法时，则需要管理层运用他们的判断，来开发和使用某种会计政策，其目的是如实地反映给使用者以经济决策相关的信息（即要中立、完整和如实地提供实体的财务状况，经营成果和现金流量的信息，反映经济现象的经济实质）（参见 IAS 8 《会计政策、会计估计变更和差错更正》的第 8 段）。运用层级³中的第二级要求管理层在做这些判断时，参考和考虑概念框架中定义、确认标准、计量(参见 IAS 8 第 11 段)。⁴

³ 当运用 IAS 8 的条款时，在 IAS 8 第 11 段中，要考虑的资源 (降序的方法，也就是最重要的排最前) 也被称作“层级”。

⁴ 更多关于基于框架的教学方法的资料，请参见下面这篇发表的文章：Wells, M. (2011) Framework-based teaching of principle-based standards, *Accounting Education: An international journal* Vol. 20 No. 4: 373:385.

第 1, 2 和 3 阶段的课堂教学

鉴于上述原因，基于框架的教学方法能让学生在终身学习过程中，更好地、持续地更新 IFRS 的知识，提升胜任能力。

基于框架的教学方法适用于各个水平的IFRS教学。然而，课程授课目标不同，要求层次的不同，会使得课程覆盖不同的IFRS，也决定了IFRS与其他相关问题(例如，财务，税务，经济和统计)的融合度不同。同样地，课程授课目标不同，要求层次的不同，也会使得运用估计和判断的水平不同，可以是简单了解，也可以是理解，还可以是掌握、运用。下面的表格列示了针对处于取得CA或者CPA资格的三个阶段的学生，基于框架的教学法是如何开展的：

- (a) 第1阶段: 第一次接触财务会计的学生;
- (b) 第2阶段: 在取得CA或者CPA资格的半程中的学习财务会计的学生; 和
- (c) 第3阶段: 即将取得CA或者CPA资格的学生。

考虑到在全世界范围内取得CA/CPA的方法很多，对上述阶段的定义比较宽泛。在三个阶段的教学中，我们不建议把固定资产作为一个单独的问题来展开。相反，我们提供这些教学资料，就是希望教师们只要讲授固定资产，或者与固定资产相关的其他问题(例如，减值，公允价值计量，计提准备)时，都能在任意三个阶段的教学中可以使用这些资料。

	第 1 阶段	第 2 阶段	第 3 阶段
参考资料：准则和别的公告	摘录于概念框架和相关准则中 IFRS 基本原则	包括概念框架全文、IFRS 原则，跟讲授的问题相关的 IFRS 的要求的全文	包括概念框架全文、IFRS 原则，跟讲授的问题相关的 IFRS 的要求的全文，本地的公认会计准则（如有），IASB 讨论稿（DPs）中的和征求意见稿（EDs）中的核心原则。
建议的课程资料	<ul style="list-style-type: none"> • 参考资料(见上); • 笔记 (Notes) (参见 Part 2 中固定资产的例子); 和 • 辅导材料 (Tutorials) (参见 Part 2 中固定资产中的辅导材料). 	<ul style="list-style-type: none"> • 参考资料 • <i>IFRS 的指南 (A Guide through IFRS)</i> (可以在课堂上或者开卷考试中使用); • IFRS 基金会对小企业 IFRS 的培训单元 (可以从网站 www.ifrs.org 中免费获得); • IFRS 财务报表(可以从公司的网站上免费获得，或者从学校的数据库中下载，或者 	<ul style="list-style-type: none"> • IFRS 的指南 (可以在课堂上或者开卷考试中使用); • IASB 讨论稿和征求意见稿 (可以从网站 www.ifrs.org 中免费获得); • 本地的公认会计原则; • IFRS 财务报表(可以从公司的网站上免费获得，或者从学校的数据库中下载，或者从 EDGAR 在线中下载); • 已发布的监管机构的监管决

		从 EDGAR 在线中下载); • 相关的公布的法规性的决定 (例如 ESMA ⁵ 的决定—可以从 ESMA 网站中免费获取); • 相关新闻报道; 笔记 (参见以后对固定资产的例子); 和 • 辅导材料.	定 (例如 ESMA—可以从 ESMA 网站中免费获取); • 相关新闻报道; • 高级辅导材料; 和 • 综合案例学习.
IFRS 判断和估计	启发学生 IFRS 判断和估计的意识 一些构想: • 视频或网络剪辑资料; • 课堂讨论; 和 • 基本辅导材料	开发学生进行一些 IFRS 判断和估计的能力 一些构想: • 视频或网络剪辑资料; • 课堂讨论; • 高级辅导材料; • 小组竞赛; • 已发布的财务报表节选; • 一些法规性的意见节选; 和 • 相关新闻报道节选	开发学生进行 IFRS 判断和估计的胜任能力 一些构想: • 视频或网络剪辑资料; • 课堂讨论; • 高级辅导材料; • 案例学习; • 小组竞赛; • 已发布的财务报表节选; • 一些法规性的意见节选; 和 • 相关新闻报道节选.
IFRS 的综合问题	很少, 如果有的话	中等重要	重要
与其他一些跟会计有关的要求相关而形成的综合问题 (例如, 审计, 财务, 税务)	很少, 如果有的话.	中等重要	重要

⁵ ESMA is 欧洲证券及市场管理局 (European Securities and Markets Authority). 见网址 <http://www.esma.europa.eu/>

IFRS 与固定资产的会计处理

各地在应用 IFRS 时，很多人发现固定资产的会计处理是一项挺大的挑战 (Upton, 2010).⁶ 在一些地区，之前的会计处理经常受到税收规定或中央政府计划的影响或管制，而这些会计处理方法不是旨在为资源配置决策提供更多财务报告信息的。而在另外一些地区，会计准则虽然与 IFRS 有着相似的概念，但是还制定了一些条规性的，或者行业性的指南，而不是让管理层去根据固定资产的情况来做判断。由于 IFRS 是面向全球所有行业的企业而制定的一个原则性的准则，所以，它没有如此条规性的，或者行业性的指南。因此，运用 IFRS 时，需要使用自己自己的判断和估计。这份资料显示了如何开展基于框架的教学，让学生学习 IFRS，能更好地掌握运用 IAS 16《固定资产》和中小企业 IFRS 的 Section 17《固定资产》的会计处理中的估计和判断。

下面的表格列示了针对处于取得CA或者CPA资格的三个阶段的学生，基于框架的教学法是如何来讲授固定资产的会计处理和报告的：

	第 1 阶段	第 2 阶段	第 3 阶段
参考资料：准则和它的公告	<ul style="list-style-type: none"> 摘录于概念框架中的：目标，质量特征，要素定义和确认标准；和 IAS 16 中的主要原则：固定资产的定义，成本，重估价，折旧，减值和终止确认。 	<ul style="list-style-type: none"> 概念框架； IAS 16 和/或 中小企业 IFRS 的 Section 17；和 IAS 16 的结论基础。 	<ul style="list-style-type: none"> 概念框架； IASs 16, 23 和 36, IFRS 5 和 IFRIC 1； 相关准则中的结论基础部分； IASB 讨论稿 (DPs) 中的和征求意见稿 (EDs) 中的主要原则；和 本地公认会计原则。
IFRS 判断和估计	启发学生在计提折旧中的基本的估计意识 (例如折旧方法，使用年限，和残值)。	开发学生进行一些 IFRS 判断和估计的能力 (这些判断和估计参见 IFRS 基金会小企业 IFRS 的培训单元模块 17 的第 25 - 27 页)，可以通过使用以下内容：例如，已发布的财务报表，已发布的政策性决定和相关的新闻报道	开发学生进行 IFRS 判断和估计的胜任能力，可以通过以下方法，例如，运用案例学习的方式，案例中要包含职业估计判断，还可以使用已发布的财务报表，发布的监管性决定和相关的新闻报道
IFRS 的综合问题	很少，如果有的话	对 IFRSs 3, 5, 10 & 11, IASs 1, 8, 10, 12, 17, 20, 21, 23, 27, 34, 36, 37 & 38, IFRICs 1 & 18 和 SIC 25 的介绍	综合问题变得很重要，通常包括 IFRSs 3, 5, 10 & 11, IASs 1, 8, 10, 12, 17, 20, 21, 23, 27, 31, 34, 36, 37 & 38, IFRICs 1 & 18 和 SIC 25.
与其他一些跟会计有关的要求相关而形成的综合问题	很少，如果有的话	有时与审计，财务，税务问题综合	进一步与审计，财务，税务问题综合

⁶ Upton, W. Depreciation and IFRS, 2010. 可参见以下网址

<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Occasional-Education-Notes.aspx>

