

2014

IFRS 基金会：基于框架的 IFRS 教学资料

## 第 2 阶段- 固定资产及其它非金融资产



这份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信息  
[www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm](http://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](mailto:info@ifrs.org) | 网址: [www.ifrs.org](http://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](http://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，此份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](http://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与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](mailto:publications@ifrs.org)  
网址: [www.ifrs.org](http://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’, ‘IASC Foundation’, ‘IASCF’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IASs’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

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。

## 第 2 阶段: 教学资料

---

本部分提供在第 2 阶段 (如 CA 或 CPA 考试中的财务报告课程) 使用的教学资料<sup>1</sup>。这些教学资料包括:

- 参考资料——课前阅读清单;
- 课堂资料——辅助 IFRS 关于固定资产要求 (如 IAS16《固定资产》 (译者注: 即不动产, 厂场和设备) 以及中小企业 IFRS Section17《固定资产》) 的教学;
- 学生笔记——解释、示例以及与固定资产有关的识别、确认、计量、终止确认以及列报与披露的讨论问题, 此外还有固定资产会计处理中典型估计与判断的讨论;
- 作业问题; 以及
- 辅导问题及其参考答案。

第 2 阶段的教学资料目的在于帮助教师提高学员理解 IFRS 中的判断及其他估计的能力。通过对以下问题及示例还有关于判断和估计的设定问题、任务及辅导材料的讨论, 教师可以提供富有意义的学习体验, 这有助于全面理解 IFRS, 从而提高学员们在依据 IFRS 进行固定资产会计处理以及报告时做出判断的能力。

---

<sup>1</sup> 本系列中的教学资料同样可单独地用于第 1 阶段 (如想考取 CA/CPA 资格的学生上的第一门财务报告课程) 和第 3 阶段 (CA/CPA 考前的课程)。每一阶段使用的资料应在《简要介绍: 采用基于框架的教学方法来讲授固定资产的会计处理 (Introduction to a Framework based teaching approach to accounting for property, plant and equipment) 》指引下阅读。

## 第 2 阶段: 参考资料

---

- 财务报告概念框架;
- IAS 16 《固定资产》及中小企业 IFRS Section 17 《固定资产》;
- IAS 23 《借款费用》及中小企业 IFRS Section 25 《借款费用》;
- IFRS 5 《持有待售非流动资产和终止经营》;
- IFRS 13 《公允价值计量》
- IFRIC 1 《现有退役、复原和类似负债的变动》; 以及
- IFRIC 18 《从顾客处转移资产》。

## 第 2 阶段: 课堂资料

---

- *IFRS 指南*(包括了准则全文以及 IASB 发布的带有交叉索引及其他注释的文件);
- 中小企业 IFRS (包括中小企业 IFRS 结论基础);
- IFRS 基金会: 中小企业国际财务报告准则培训资料: 模块 17——固定资产;
- 根据国际财务报告准则编制财务报表的, 固定资产金额显著的部分企业财务报告;
- IFRS 解释委员会考虑(或正在考虑)的关于固定资产的问题(注意: 解释委员会未考虑某些特定问题的原因已包括在 IFRSs 指南一书脚注中);
- 如果有的话, 正由 IASB 考虑的其他固定资产的相关问题;
- 已发布的与固定资产相关的 IFRS 监管决定;
- 关于固定资产的 IFRS 报告的相关新闻报道;
- 学生笔记(下面提供一套笔记的范本示例);
- 课堂中或自学讨论问题(下面提供一些例子);
- 可能的作业题。

## 第 2 阶段: 学生笔记

---

### 导言

将 IAS16 的目标（第 1 段）与中小企业 IFRS 的 Section17 与概念框架制定的财务报告目标联系起来<sup>2</sup>。

通用财务报告的目标，是向现有和潜在投资者、贷款人和其他债权人提供有关报告主体的财务信息，以利于其作出向主体提供资源相关的决策。此类决策涉及购买、出售或持有权益工具和债务工具、提供或者结清贷款或其他信用工具（*概念框架 OB2 段*）。概念框架的其他方面——报告主体、有用财务信息的质量特征和约束、财务报表要素、确认、计量、列报与披露）从逻辑上讲，均源于目标（*概念框架 OB1 段*）。

IFRSs 以概念框架为基础（IFRSs 前言第 8 段）。

为了评估主体的未来现金净流入前景，现实和潜在的投资者、贷款人和其他债权人需要掌握关于主体所拥有资源方面的信息、对主体要求权方面的信息以及主体管理层和治理委员会履行使用主体资源的责任的效率和效果方面的信息。（*概念框架 OB4 段*）

具有相关性的财务信息，是指能够让使用者作出不同决策的信息。当这些信息完整、中立且没有差错时，它们得到了如实反映。

许多主体的固定资产的信息也对现实的和潜在的投资者、贷款人和其他债权人在做出决策时有用。对于那些固定资产金额重大的主体（比如制造商的设备，汽车租赁公司的车队、零售商的折扣店、以及服务行业里有些企业的办公大楼）来说，折旧费（代表了固定资产服务潜能的消耗）在计量其财务业绩时通常是个重要项目。

IAS 16 的目标是规定固定资产的会计处理，以便财务报表使用者能够掌握主体在其固定资产方面的投资以及这些投资变动的信息（IAS16 第 1 段）。根据 IFRS 和中小企业 IFRS 提供主体相关及如实表述的信息通常需要估计和判断。

### 讨论问题

以下三种场景中的每一种，你认为主体的固定资产的哪些信息是有用的？为什么你认为这些信息有用？

在讨论每一个场景时，下列一般要点应予考虑（除了每一场景中的资产特定要点）：

- 财务报告的通用目标不是为显示主体的价值，而是提供有助于现实和潜在的投资者、贷款人和其他债权人评估主体价值的信息。（*概念框架 OB7 段*）
- 财务信息使用者做出决策时，他们需要考虑其他来源的相关信息，比如一般经济状况及预期、政治事件与政治气氛、行业和公司前景。（*概念框架 OB6 段*）

---

<sup>2</sup> 中小企业 IFRS Section 2: 概念与普遍原则包含了来自 *概念框架* 的概念。

- 为了评估主体的未来现金净流入前景，现实和潜在的投资者、贷款人和其他债权人需要掌握关于主体所拥有资源方面的信息、对主体要求权方面的信息以及主体管理层和治理委员会履行使用主体资源的责任的效率和效果方面的信息。此类责任的例子包括保护主体资源免受诸如价格和技术变化等经济因素的不利影响、确保主体遵守相关法律、规章和合同条款。（*概念框架* OB 4 段）
- 在进行这些评估时，使用者需要主体控制的不同资源的信息，因为不同的资源对主体预期未来现金流量有不同的影响。有些资源能直接产生预期未来现金流量，有些则不直接产生（或者通过资源的组合才能产生现金流量），比如，渔民的现金产生单元包括渔船、捕鱼执照以及商誉。（*概念框架* OB 14 段）

*场景 1:* 你决定是否购买一家核能行业公司的股份。

- (a) 潜在投资者是否购买权益取决于他们预期从投资中获得回报，如股利、本金及利息或者股价增长。这些关于回报的预期取决于潜在投资者对主体未来现金流量的数额、时间以及不确定性的评估。（*概念框架* OB 3 段）
- (b) 因为核能发电需要在高度专业化和严格监管的设施中大量地投资，且需要长期时间的建造，因此，有关主体的核电站剩余服务潜能的信息将对潜在投资者的购买决策是重大的。对于那些使用成本模式的主体来说，与资产成本相关的累计折旧（对重估价模式来说，累计折旧额根据资产账面总金额的变化按比例重新计算）能够显示出资产服务潜力伴随使用被消耗的程度（见 IAS16 第 35(a)段）。减值损失以及对于使用重估价模式的资产来说的重估价损失有助于确定资产的状况以及产生未来现金净流入能力的下降程度<sup>3</sup>。使用重估价模式时，关于重估价的信息能够提供一个从市场角度看待电站收入创造能力和预期变化的财务影响的信息。而使用成本模式时，关于核电站当前收入创造能力的类似信息只能在减值（及减值转回）时呈现。
- (c) 使用其他主体的可比数据进行的比率分析有助于投资者估计主体使用核电站带来预期未来经济利益的效率（这些未来经济利益将产生对投资者的回报，比如未来的股利及未来股价的上涨）。

*场景 2:* 发电厂（见场景 1）正决定是否向电力分销商，即电网（这是向电力消费者输出电力的主体）提供商业信用。电力分销商唯一的重要资产是配电基础设施（固定资产）和交易性的应收款。

- (a) 潜在的贷款人作出是否提供信用的决策，取决于本金返还、利息支付以及他们预期的其他回报。债权人的期望回报取决于他们对主体未来现金净流入的金额、时间和不确定性（前景）的评价。（*概念框架* OB 3 段）。
- (b) 进一步说，如果电力分销商经营出现问题，将对终端用户获取电厂电力产生负面影响，因此电厂会发现在评估是否向电网供应电力时，有关电力分销商偿债能力和流动性的信息也是有用的，即使电厂并未在其潜在顾客（电力分销商）的剩余资产中享有权益。因此，为分电网络安全，电厂很可能关注顾客创造超过经营所需现金净流入的能力

<sup>3</sup> 减值问题将在与减值相关的单独教学资料中讨论。

- (c) 与场景 1 相似，了解电网基础设施的寿命与状况非常重要——如果网络瘫痪，将会中断电厂的电力供应。如果电网的配电固定资产接近重置阶段，存在行业内可能无法偿还之前拖欠电力款的风险。

场景 3: 你正考虑是否出售已持有超过 10 年的一家养牛场的股份。这家养牛场的唯一重要的固定资产就是农场土地，这些土地 100 多年前买的，现在周边已是非常快速发展的新兴金融中心。

- (a) 现实的投资者作出出售或持有权益工具的决策取决于他们对投资这些工具的期望回报，例如股利、本利支付以及市价上升。投资者的期望回报，取决于他们对主体未来现金净流入金额、时间和不确定性前景的评估。(概念框架 OB3 段)。
- (b) 在本场景中，现实的投资者必须评估，若是管理层未能将其最大的资产（土地）最高且最好的使用，其财务影响是非常显著的。周边土地的用途从农业转向高层建筑(典型的金融中心)意味着，主体将明显的创造更高的未来现金流量，这可以通过在土地上建造高层办公楼或将土地出售给地产开发商实现。
- (c) 如果主体使用重估价模式的话，对土地定期按公允价值进行的重新计量能够反映土地得到的最高及最好的使用，投资者也能获得关于主体所拥有资源方面的信息以评估主体管理层有效使用其资源的受托责任的能力。
- (d) 如果主体使用成本模式的话，投资者将可能缺少相关信息以做出是持有还是出售资产的决策，这些信息包括向那些有意于将土地转变成金融区的开发商出售土地(获得巨大利润)能够带来的潜在现金流量。此时，缺少现行价值信息，将影响投资者评估主体管理层履行使用主体资源的受托责任的效率和效果。

场景 4: 农场主(见场景 3)正与银行商谈一笔贷款。土地用于贷款抵押。资金用于拓展业务。

- (a) 现实和潜在的贷款和其他债权人作出提供或者结清贷款或其他信用工具的决策，取决于本金返还、利息支付情况以及他们期望的其他回报。投资者、贷款人和其他债权人的期望回报，取决于他们对主体未来现金净流入金额、时间和不确定性前景的评估。(概念框架 OB 3 段)。
- (b) 不管土地原有用途是什么，现在它们将被作为潜在贷款的抵押品。如果主体使用重估价模式计量其土地，按公允价值定期对土地进行重估价将更好地反映其是否得到最高且最好的使用。每一报告期末，贷款人将获得更多的关于抵押品的相关信息。<sup>4</sup> 如果逐日使用成本模式计量其土地，贷款人可能会缺少相关的信息，比如，土地是否足以为其债务提供抵押。

---

<sup>4</sup> 关于公允价值计量的信息，参见 IFRS13 的第 9 段。

## 识别—固定资产的分类

将 IAS16 (第 2-5 段以及第 6 段中的固定资产的定义) 和中小企业 IFRSs 的 Section 17 (第 17.1–17.3 段) 的辨认要求与财务报告概念框架中的财务报告目标和财务报表要素联系起来。

关于主体财务状况（主体的资源以及对资源的要求权）和一个期间经营业绩（除了直接从投资者和债权人处获取额外资源以外的经济资源以及对这些资源要求权的变动）的信息对于评估主体过去和未来产生现金流量的能力是有帮助的。这些信息显示了报告主体可用经济资源增长的程度，也显示了报告主体通过经营活动，而不是来自投资者或债权人处获取额外资源，来创造现金净流入的能力。（*概念框架* OB 12 段和 13 段）。

财务报表反映交易和其他财务事项的财务影响，是根据交易和其他事项的经济特征，把它们分成大类，这些大类就是财务报表要素。与资产负债表内财务状况的计量直接联系的要素是资产、负债和权益；与全面收益表内经营业绩的计量直接联系的要素是收益和费用（*概念框架* 4.2 段）。

当主体对以下问题的回答均为“是”时，它可以根据 IAS16 将一个项目确认为固定资产：

- **问题 1:** 报告主体有资产吗？
- **问题 2:** 这一资产是一项固定资产吗？
- **问题 3:** 这一固定资产项目在 IAS16（或者中小企业 IFRS 的 Section 17）规范范围内吗？

### *问题 1—报告主体有资产吗？*

资产是指企业过去的交易或事项形成的，由企业控制的预期会给企业带来经济利益的资源。（*概念框架* 第 4.4a 段）。资产预期会给企业带来经济利益，是指资产直接或间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。这种潜力可以来自主体日常的生产经营活动。带来经济利益的方式可以是现金或现金等价物形式，也可以是减少现金或现金等价物流出的形式，比如革新制造流程以降低产品成本。（*概念框架* 第 4.8 段）。

就以下每一示例，辨认主体是否拥有一项资产。



### **例1: 海里的鱼——能控制吗?**

主体在海洋里捕鱼。

*海里的鱼是捕鱼主体的资产吗?*

这些鱼不由捕鱼主体控制。因此，它们不是捕鱼公司的资产。

### **例2: 严格经营条件——控制?**

主体建造核电站发电并出售给顾客（社会大众成员）。主体在政府授予的严格管辖范围内经营。违反经营流程将可能导致政府机构收回其经营电站的牌照。<sup>5</sup>主体将遵照牌照要求运营核电站，直至 50 年后核电站废弃。

*发电站是发电主体的资产吗?*

电站是发电主体的资产——发电主体建造的有形资源（过去的事项），根据所获资格，可由发电主体控制来发电（控制），出售电站将预期从顾客处带来未来现金流入（未来经济利益）。

主体在严格的牌照条件下运营核电站，并不会妨碍它控制这一电站。

### **例3: 勘探设备——是预期未来经济利益吗?**

主体购买深海钻机勘探石油和天然气，这一勘探需在政府颁发的两年许可内，而且必须在划定的国家边境海域的专门区域内。如果主体在两年的勘探许可期限内找到石油或天然气，或者这两者皆有，政府将向其支付相当于探明油气储量估计市场价值的 1% 的金额。如果没有找到油气，主体将一无所获。对该地区的地质调查显示，只有 10% 的概率在许可证覆盖海域会发现油气。而且即使在许可海域内存在油气，管理层估计也只有 20% 的可能会在许可期间内勘探到。根据许可条件，钻机要在两年许可期限结束时拆除和回收。

*钻机是石油勘探者的资产吗?*

钻机是勘探企业的资产——这是一项企业主体购买（过去的事项）的有形资源，由勘探主体自主使用（控制）以在特定地区寻找石油和天然气，勘探成功将预期带来由政府向勘探企业流入的现金（未来经济利益）。

### **从顾客处转移资产——是谁在控制?**

在某些情况下，需要作出重大判断来确定一个特定交易是否会导致一项固定资产转移至主体（见 IFRIC18 后附描述性示例第 IE1-IE9 段提到的例 1 至例 3，这些例子侧重于在从顾客处转移资产的不同协议中资产的定义是否得到满足）。

这些例子中的基本问题是判断在这些协议中，是谁控制了资产。

<sup>5</sup> 这样的协议并非 IFRS12 中定义的特许服务权协议（见 IFRS12《特许服务权协议》或者中小企业 IFRS Section34“特殊活动”的第 34.12 段）

## 问题2—被识别出的资产（这是问题1涉及的问题）是一项固定资产吗？

资产负债表和全面收益表要素（如资产）的列报涉及次级分类的过程。例如，资产和负债可以根据它们在主体业务中的功能性质进行分类以提供有助于使用者作出经济决策时最有用的信息(概念框架第 4.3 段)。例如，主体的资产（土地）分类成固定资产<sup>6</sup>（如果持有土地是为了生产用或提供商品或劳务或是管理目的）、投资性房地产<sup>7</sup>（持有目的是为获得租金收益、资本升值或是两者兼有），或是存货<sup>8</sup>（持有是为了在日常业务中以备出售）。这样的分类能够提供更相关且如实反映的信息从而对使用者更加有用。

如果取得的土地的未来用途尚未确定呢？当期尚未确定未来用途的土地被归属于投资性房地产，其原因在于以后决定使用该自用的土地作为存货或开发而作为房地产，都是一种投资决策(IAS40 结论基础的第 B67(B)(ii)段)。

例 2 中的发电站是能源发电公司的一项固定资产(IAS16 第 6 段)—它有实物形态（有形的），用于发电（生产中使用），预期使用期将近 50 年（超过一个会计期间）(发电站资产是 IAS16（以及中小企业 IFRS 的 Section17）—参见问题 3)。

即使例 3 中的钻机满足固定资产的定义—它有实物形态（有形的），用于海床下的勘探石油和天然气(持有用于提供服务)，预期使用超过 2 年（超过一个会计期间)—它的确认和计量不在 IAS16 规范范围之内(第 3(c)段<sup>9</sup>)。IAS 16 不适用于以下讨论的勘探和评估资产的确认和计量(因此问题 3 的回答是否定的)。

从概念层面上讲，不同类型的资产和负债的确认和计量并无太大差异;<sup>10</sup> 准则层面上讲则有明显不同。比如，初始确认后，固定资产要么用成本模式计量，要么用重估价模式计量（这是一种会计政策选择），而投资性房地产则要么用成本计量要么用公允价值计量（IFRS 里允许这样的选择，而在中小企业 IFRS 中则需要视具体情况<sup>11</sup>而定）。存货按成本与可实现净值孰低计量，而与农业活动<sup>12</sup>有关的生物资产—活的动物或植物—则按公允价值减去估计销售时费用计量(见 IAS 41《农业》第 12 段)。因此，

<sup>6</sup> 固定资产是指具下列特征的有形项目：(a)用于生产、提供商品或劳务、出租或为了行政管理目的而持有的；(b)预期使用寿命超过一个会计期间 (IAS 16 第 6 段)。

<sup>7</sup> 投资性房地产，指为赚取租金或为资本增值，或两者兼有而（由业主或融资租赁的承租人）持有的房地产（土地或建筑物，或建筑物的一部分，或两者兼有），但不包括：(a)用于商品或劳务的生产或供应，或用于管理目的的房地产；或者(b)在正常经营过程中销售的房地产。

<sup>8</sup> 存货，指下列资产之一：(a)在正常经营过程中持有的待售的；(b)为出售而仍处于生产过程中的；或者(c)在生产或提供劳务过程中将消耗的材料或物料( IAS 2《存货》第 6 段)。

<sup>9</sup> 见 IFRS6《矿产资源勘探和评估》第 16 段。

<sup>10</sup> 概念框架中只是列举出一些不同的计量惯例（而非计量概念），包括历史成本、现行成本、可实现价值和现值（见概念框架第 4.55 段）。除了考虑财务报表目标以及财务信息质量特征之外，概念框架并未提供何时应用何种计量基础的指南。

<sup>11</sup> 根据中小企业 IFRS，在可持续基础上能够可靠且无需太高成本地计量公允价值时，投资性房地产可按公允价值计量，如果还有其他投资性房地产的话，其计量按照成本扣除累计折旧和累计资产减值，作为固定资产处理。

<sup>12</sup> 农业活动是指主体对为了出售将生物资产转化为农产品或其他生物资产的管理。( IAS 41《农业》第 5 段)。

资产的次级分类(比如, 固定资产或存货)是重要的, 因为这一分类决定了这一资产进行会计处理和报告应适用的准则。

### 重分类

在资产负债表中将资产“土地”列报为固定资产、投资性房地产或者存货, 取决于土地在主体业务中的功能; 因为在资产负债表上进行这一次级分类, 有助于做出经济决策。

注意: 与农业活动有关的土地按固定资产处理或者按投资性房地产处理取决于不同情况下哪一准则(IAS 16 或 IAS 40 《投资性房地产》)更为合适(IAS 41 结论基础第 B55 段)。

因此, 按照业务中的资产功能进行报表上的次级分类的概念, 伴随土地在业务变化时功能发生的改变, 它在资产负债表上的次级分类也会发生改变。比如, 当土地不再对外出租而是收回自用时, 它就由投资性房地产转变成了固定资产了(IAS 40 第 57(a) 段)。类似的, 土地如果开发准备出售时, 它就由固定资产变成了存货。准备出售土地, 但未进行重新开发, 并不需将其由固定资产重新分类成存货。然而, 如果主体已承诺计划出售土地, 土地在其当前状况下仅根据出售此类资产的通常和惯用条款即可立即出售, 并且出售必须极可能发生, 那么主体应将该土地划归为持有待售的非流动资产, 因为其账面金额将主要通过出售而不是持续使用得以收回。(IFRS 5 第 6-8 段)。

### 问题3—这项固定资产排除在 IAS16 和中小企业 IFRS 的 Section17 之外吗?

有些满足固定资产定义的项目并不适用 IAS16。这些例外来自固定资产的一般分类原则。满足固定资产定义的项目如果在另一准则要求或者允许采用不同的会计处理时, 则不适用 IAS16(见 IAS 16 第 2 段)。因此, IAS 16 不适用于:

- (a) 根据 IFRS5 被划分为持有待售<sup>13</sup>的固定资产;<sup>14</sup>
- (b) 与农业活动<sup>15</sup>有关的生物资产<sup>16</sup> (见 IAS 41 《农业》);<sup>17</sup>

<sup>13</sup> 分类原则: 如果一项非流动资产(或处置组)的账面金额将主要通过出售而不是持续使用得以收回, 主体应将该非流动资产(或处置组)划归为持有待售(见 IFRS 5 第 6 段)。为使不同主体间的分类具有可比性, 也与美国 GAAP 保持一致, 同时为避免滥用, 这一原则应用时应遵守 IFRS5 的 7-14 段中的具体要求。(IFRS5: 结论基础第 BC18-27 段)。

<sup>14</sup> 提供有关待处置资产的信息能够帮助使用者分析未来现金流量的时间、金额和不确定性。(IFRS5: 结论基础第 BC17 段)。

<sup>15</sup> 农业活动是指主体为了出售将生物资产转化为农产品或其他生物资产时的生物转化的管理 (IAS 41 第 5 段)。

<sup>16</sup> 生物资产指活的动物或植物 (IAS 41 第 5 段)。

<sup>17</sup> 提供与农业活动相关的生物资产的信息有助于评估预期未来现金流量的时间、数额与不确定性。对这些资产进行特别的会计处理并于其他资产分开列报能产生有用的信息, 因为“农业活动的性质导致了使用传统的会计模式会产生不确定性或矛盾, 尤其是因为与改变生物资产性质的生物转化(生长、蜕化、生产和繁殖)有关的重要事项, 难以用历史成本和以实现为基础的会计模式进行处理”(IAS 41:结论基础第 B4 段)。

- (c) 勘探和评估资产的确认与计量(见 IFRS6《矿产资源勘探和评估》);或是
- (d) 矿权和诸如石油、天然气和类似的不可再生资源等矿产储量。

然而, IAS16 的有关规定适用于主体用来开发或维持以上(b)-(d) 项的资产(见 IAS 16 第 3 段), 因为主体用于上述项目的固定资产的特征与其他固定资产的特征相似( IAS 16 结论基础第 BC4 段)。

例 2 中的电站资产适用 IAS16, 而例 3 中的钻机则不适用(原因如上所述)。

针对以下每一例子, 辨认固定资产项目, 并指出该固定资产项目应按 IAS16(或中小企业 IFRS 的 Section17)或其他 IFRS(或中小企业 IFRS 的其他部分)进行会计处理。

#### **例 4: 牛与农具**

主体拥有一个养牛场, 这些牛就是其农业活动的存货。主体还拥有运送饲料的卡车和拖车。

尽管牛也可以说符合固定资产的定义——它们是在超过一个会计期间的时间内, 用于繁殖小牛的有形资产——由于属于与农业活动有关的生物资产, 它们应按 IAS41《农业》的要求作为生物资产处理。它们不适用 IAS 16。

即使卡车和拖车用于农场经营, 它们仍应被分类为固定资产。它们是在超过一个会计期间的时间内, 用于繁殖小牛的有形资产。这里不属于固定资产分类原则的例外情况, 因为卡车和拖车不是与农业活动相关的生物资产。它们适用 IAS16。

#### **例 5: 种植果树的土地**

主体拥有并管理一个苹果园(包括果树及生长的土地)。

即使果树(根据 IAS41 处理为生物资产)附着于并在主体的土地上生长, 土地仍然被分类为一项固定资产。这是一项在超过一个报告期的时间内用于提供产品(苹果)的有形资产。对固定资产分类原则的例外并不适用于土地, 因为土地既不是活着的动物或植物(即它不是一项生物资产)。进而, 尽管土地与农业活动有关, 它不能根据 IAS41 进行会计处理, 因为土地不是一项 IAS41 第 5 段所定义的生物资产。土地适用 IAS16。

注意: 尽管果树满足固定资产的定义——他们是在一年以上时期用于生产苹果的有形资产——因为与农业活动有关的生物资产的特定例外, 果树应根据 IAS41 进行会计处理, 记录为生物资产(所以果树不适用 IAS16)。

#### **例 6: 看门狗**

保安公司拥有随同保安人员提供安全服务的看门狗。

看门犬符合生物资产定义——它是活着的动物(见 IAS 41 第 5 段)——也符合 IAS16 的固定资产定义, 因为它们是在一年以上时期提供安保服务的有形资产。

不适用 IAS16 的生物资产情形在这里并不适用于看门犬，因为它们与农业活动（尽管看门犬由主体控制，主体管理这些狗的生物转化——导致生物资产质量或数量发生变化的生长、蜕化、生产和繁殖的过程——是为了出售或将这些狗转为农产品或其他生物资产）无关。因此，这些看门犬适用 IAS16。

### 例7: 养鸟

主体饲养鸚鵡用来出售。

这些鸚鵡满足生物资产的定义——它们是活的动物（见 IAS 41 第 5 段）它们也同时很可能满足 IAS16 中的固定资产定义，因为它们是在超过一个会计期间被用于提供商品的有形资产。

这些鸚鵡属于不适用 IAS16 的生物资产，因为它们与农业活动（主体管理这些鸚鵡的生物转化——导致生物资产质量或数量发生变化的生长、蜕化、生产和繁殖的过程——是为了出售或将这些鸚鵡转为农产品或其他生物资产）有关。因此，它们不适用 IAS16，而是适用 IAS 41。

### 例8: 鸟类动物园

从笼养鸚鵡中，动物园可以获得两种主要的收入：(a)销售饲养的鸚鵡（这是典型的饲养行为）；(b)销售门票供公众观赏鸚鵡（这是旅游服务）。

这些鸟类满足生物资产的定义——活着的动物(IAS 41 第 5 段)。它们也同时满足 IAS16 中关于固定资产的定义，因为它们是在超过一个会计期间的时间内用于提供商品或服务的资产。

因为饲养活动并非旅游活动的附带品[这两种收入都是显著的]，这些鸟类可能属于不适用 IAS16 (即使从旅游角度来看是显著的)的生物资产，因为它们与农业活动(主体管理这些鸟类的生物转化——导致生物资产质量或数量发生变化的生长、蜕化、生产和繁殖的过程——是为了出售或将其转化为其他生物资产)有关。因此，它们可能不适用 IAS16(更可能适用 IAS41)。

注意: 如果饲养活动不显著（比如，只是观赏活动的附带活动），那么如果没有反证，就不能适用例外情形，根据 IAS16，这些鸟类将被当做固定资产进行会计处理。在一些动物园的运营中，需要作出重要判断以确定饲养活动是否重大。

### 例9-11: 持有以备出售固定资产

IFRS5 的应用指南（附在 IFRS5 之后，但并非 IFRS5 的一部分）中提供了例 1-3，列出了几种是否符合持有待售定义的情况。判断一项资产或处置组<sup>18</sup>是否持有待售很重要，因为持有资产待售将要和其他非流动资产区分进行分类和计。

<sup>18</sup> 参见 IFRS5 附录 A，术语表中的处置组的定义。

## 分类判断

一般情况下将固定资产与其他资产区分开来并不困难。但是，在有些情况下，需要特别进行判断，比如上面的例 8(禽类动物园)。其他例子包括：

- 某些房地产的一部分用于赚取租金或资本增值，而另外一部分则用于商品或劳务的生产或供应，或用于管理目的。如果这些部分能够分别出售（或采用融资租赁的方式分别出租），则主体应分别核算这些部分。如果这些部分不能分别出售，则只有在不重要的部分是用于商品或劳务的生产或供应，或用于管理目的的情况下，才能将该项房地产视为投资性房地产(见 IAS 40 《投资性房地产》第 10 段)。
- 在某些情况下，主体向其持有的房地产的使用者提供辅助服务，比如业主想其承租人提供保安和维修服务。确定辅助服务是否过大，从而使得该项房地产不符合投资性房地产的条件可能非常困难。大多情况下，保安和维修服务可能是不重大的，因此办公楼仍可被分类成投资性房地产。然而，有些公司在出租装修完整的办公楼时，提供了一整套服务，比如信息技术系统以及管理服务。这些安排具有服务提供的性质，因此这些财产将被分类为业主所有的固定资产进行会计处理。我们可以找到不少例子，从而发现判断这些服务是否不重大并不容易。(IAS 40 《投资性房地产》第 11-13 段)。

在确定一项房地产是否符合投资性房地产的条件时，主体应制定判断标准，使作出的判断一贯地符合投资性房地产的定义(IAS 40 《投资性房地产》第 14 段)。

## 再确认

将 IAS16 (第 7-14 段) 和中小企业 IFRSs 的 Section 17 (第 17.4-17.8 段) 的确认要求与财务报告概念框架中的财务报告目标和财务报表要素联系起来。

财务报告的通用目标<sup>19</sup> 构成了概念框架的基础。概念框架的其他方面——报告主体、有用财务信息的质量特征和约束、财务报表要素、确认、计量、列报与披露) 从逻辑上讲, 均源于目标(概念框架: OB 第 1 段)。

确认时将符合要素(如资产) 定义并满足确认标准(见下文) 的项目记入资产负债表或全面收益表的过程。确认涉及一个项目的文字和货币金额的描述并将该金额记入资产负债表或者全面收益表(见概念框架 4.37 段; 更新了术语定义并增加了示例)。

### 确认标准

与概念框架中要素确认的概念(概念框架 4.38 段) 一致, 固定资产的一般确认标准是: 固定资产的成本应确认为资产, 当且仅当:

- (a) 与该项目相关的未来经济利益很有可能流入主体; 以及
- (b) 该项目的成本能够可靠地计量 (IAS 16 第 7 段)。

主体应在固定资产成本发生时根据确认原则评估其成本。这些成本包括为购置或建造固定资产项目而发生的初始成本以及为添置、部分替换或维修该项目而发生的后续成本 (IAS 16 第 10 段)。

使用固定资产项目的成本而非固定资产项目本身这一概念, 而且将单一确认原则运用于所有支出(初始及后续支出), 有利于保持一致性, 无需涉及固定资产项目的构成问题, 单一确认原则符合《框架》的规定 (IAS 16 BC10 段)。

在支出发生时, 将其确认为资产或费用并不太困难。首先, 确认为固定资产时, 必须满足资产的定义, 其次, 必须满足上述两个确认标准。

### 可能未来经济利益

当一项支出满足资产定义时, 一般也就满足了固定资产的第一项确认标准(可能的未来经济利益) (概念框架第 4.4 段), 因为主体取得固定资产就是为了通过固定资产的使用直接(如使用机器生产产品以备出售) 或间接(如办公大楼容纳员工管理那些创造现金流的业务) 创造收益。换句话说, 管理层通常不会购买固定资产, 除非使用固定资产很可能带来未来经济利益。

尽管概念框架中使用了可能性这一概念来描述一个项目带来未来经济利益的不确定程度, 但概念框架中并未对可能性进行定义。因此, 在不同的国际财务报告准则间, 确认标准在具体要求上可能并不一致, 比如, IAS37 《准备、或有负债与或有资

<sup>19</sup> 通用目的财务报告的目标是提供报告主体的财务信息, 而且所提供的财务信息应有助于现实的和潜在的投资者、贷款人和其他债权人作出是否向主体提供资源的决策。此类决策涉及购买、出售或者持有权益工具和债务工具、提供或者结清贷款或其他信用工具。(概念框架: OB 第 2 段)。

产》中，“可能性”意味着与项目相关的未来经济利益流入或流出主体“发生的可能性比不发生大”（超过 50%）（如，在决定一项现时义务是否确认为负债时）。这些情况下，结果可能是双向的——如果流出的可能性超过 50%，则应确认为负债，相反，如果流出的可能性只有 50% 或者更低，则这一义务不能确认为负债。这样，它就无法进入主体的资产负债表。当固定资产项目的成本包括弃置或其他义务的初始估计金额时，相关负债的确认会在资产初始确认时影响其计量。

注意：有的 IFRS 要求在满足要素定义时确认要素（例如，一项资产或负债）时，资产上附带的权利和负债上附带的义务引起的现金流的不确定性也要同时反映——例如，根据 IFRS 9，用公允价值计量金融资产（或者金融负债）。

### **例 12: 备用发电机(安全设备)**

一家私立医院安装了两台相同的备用发电机。当正常供电中断时，由第一台备用发电机提供电力，当第一台备用发电机也坏了时，再启用第二台备用发电机。

这两台备用发电机都是固定资产。备用设备使用寿命超过一个会计期间，尽管何时使用并不可预期。使用第 2 台备用发电机可能很遥远。然而主体仍将从中获得未来经济利益。因为它能控制设备是实实在在的。在一些监管法律下，会要求医院必须安装备用发电机，即使没有强制性的要求，医院仍需有随时可用的备用发电机。医院为病人提供的其他安全措施也能在电力中断时带来预期经济利益的流入，因为这将增加病人选择该医院的可能性，或者能因此支付更高的费用，也可能两者兼有。更重要的是，备用发电机保护了医院在电力中断时因免遭因病人痛苦、受伤或死亡带来的重大财务损失。

换句话说，尽管备用发电机本身并不一定能直接带来未来经济利益，但是它们能使主体获得比没有这些备用发电机时更多的未来经济利益。因此，它们满足了初始确认的标准。

### **例 13: 日常服务(维修与保养)**

每个月，主体的维修人员都会对机器设备可移动部件擦拭润滑油以减少摩擦，使得机器能有效运转。维修人员还会旋紧螺丝和皮带，更换垫圈及其他价值不高的小部件，修补油漆。

尽管维修人员的薪金、消耗品以及他们使用的一些部件的成本虽然有可能是为获得未来经济利益发生的，但是却未充分达到按一般确认原则确认为资产账面金额的确定标准，因此主体应在固定资产的日常维护费用发生时将其确认为当期损益 (IAS 16 结论基础第 BC12 段)。

### **例 14: 替换部件**

主体是生产农业用化学品的，法律要求每隔 6 个月需检查其化学加工厂的防护内壁是否遭受腐蚀。如果检查出主体的防护内壁有损坏，则必须立即更换。经验显示，



防护内壁平均每 4 年需更换一次。工厂的其他部件的估计经济寿命是 20 年。本报告期，主体更换了防护内壁。

更换防护内壁的成本是为获得未来经济利益而发生的——没有更换的话，主体不能使用工厂生产化学品。换句话说，更换防护内壁的成本满足第一条确认标准，因为它使得主体可以通过生产和销售化学品带来未来经济利益的流入。因此，根据 IAS16 第 13 段应用指南所描述的一般确认原则（假设成本可以可靠确定）更换的防护内壁被确认为一项资产（构成化学加工厂成本的一部分。（IAS 16 结论基础第 BC6 段）。

注意：旧的防护内壁的账面金额应被终止确认，因为它已被更换（换句话说，工厂只有一个防护内壁了——即新的内壁）。

### **例 15: 大检查—固定资产持续运转的前提条件**

主体是一家公务航空服务公司，根据民航局要求，它的喷气式飞机需每隔两年进行一次故障大检查。本报告期进行了一次大检查。

检查的成本是为获得未来经济利益而发生的——没有检查，主体不能使用其飞机提供商用航空服务。换句话说，检查的成本满足第一条确认标准，因为它使得商务航空服务提供商可以从顾客处获得了未来经济利益。因此，根据 IAS16 第 14 段应用指南所描述的一般确认原则（假设成本可以可靠确定）这些检查服务成本被确认为一项资产，构成飞机成本的一部分。（IAS 16 结论基础第 BC6 段）。

注意：分配至旧服务的账面净值应予终止确认，因为资产的这些部分已被替换。

### **可靠计量**

当一项固定资产首先满足资产定义是，它通常也同时满足了确认的第二个标准。在某些情况下，一项固定资产的成本可以精确计量（比如，当主体支付 CU1200 的现金取得一台复印机用于管理活动）（译者注：CU 即 currency unit，货币）。而有些时候，成本需要依靠估计（比如，一项固定资产如果不存在活跃市场，是通过政府补助方式获得的，或者一项固定资产是通过企业合并和其他资产一起取得）。自建固定资产的成本可能需要许多估计，比如一家砖制造商建造一个零售折扣店，其成本将包括使用的自己生产的砖的成本（这些成本包括了大量估计，比如包括窑炉折旧在内的固定费用的分摊）还有根据 IAS23 分配的借款费用。然而，重要是要记住编制财务报表时运用合理的估计是很重要的，并不影响信息的可靠性（概念框架第 4.41 段）。所以，这些估计不影响我们确认资产。

### **计量单元 (unit of account)**

计量单元是确认一个项目、项目的组合或者一个项目的某一部分时使用的单元。IAS 16 没有描述确认用的计量单元。因此，在将确认标准运用于某个主体的特定情况时，需要运用判断。对于一些个别不重要的项目，诸如模具、工具和冲模等，将其归并为一个总额，并将确认标准运用于该总额可能是恰当的（IAS 16 第 9 段）。在作出这

些判断时，管理层应注意财务报告的通用目标以及源自这一目标的其他概念（如财务信息的质量特征，尤其是相关性与如实反映）。

注意：计量单元（确认一个项目使用的计量单元）不应与主体用于对其固定资产项目计提折旧时使用的计量单元混淆起来——如果固定资产每个部件的成本与该项目总成本相比是重大的，则该部件应单独计提折旧（IAS 16 第 43 段）。

下面的例子用来根据 IAS16 辨认企业合并中取得的固定资产（例如，什么是“计量单元”）

### 例 16: 制造工厂

一个主体购买了一家从废纸中生产蛋盒的工厂。这个工厂包括一栋生产大楼（剩余经济寿命期 30 年，除了在购买日十年后需更换屋顶）、一个废纸粉碎机、一台制浆机、五台可独立操作的叉车（用来在大楼里运送原材料和产成品）以及 1000 个低值可循环使用的模具将纸浆压塑成蛋盒。

在购买日，各项资产公允价值如下<sup>20</sup>：

- 工厂大楼: CU1,000,000 (结构 = CU800,000 和 屋顶 = CU200,000);
- 碎纸机: CU2,000,000;
- 制浆机: CU6,000,000;
- 叉车: 每台 CU15,000-CU25,000 (合计 CU80,000 );以及
- 模具: 每个 CU1-CU100 (合计 CU20,000)。

IAS 16 并未指明一个固定资产项目的计量单元，在特定主体环境下就需要用到判断。在做出判断时，管理层需注意财务报告的通用目标以及由此而来的其他概念（比如，财务信息的质量特征，特别是相关性与如实反映）。

在购买日，很有可能，工厂的单个大楼、碎纸机、制浆机的金额都是重大的。然而，单个模具的金额没有超过 100CU，即其金额不是重大的。因此，他们可以被分类为固定资产的一个单一项目。进一步的，如果合计的价值是不重大的（另一种判断），那么模具无需被辨认为一个单独的固定资产项目。

在确定叉车个别金额是否不够重大需要更多的判断。最贵的叉车每台需 CU25000。所有的因素与环境（不只是叉车的价值占企业合并总成本的比重）在进行判断时都需考虑。

---

<sup>20</sup> 公允价值是在计量日市场参与者在有序交易中出售资产将收取的价格或转移负债将支付的价格（IFRS13 的第 9 段）。

## 重大性

在评估一个固定资产项目是否符合确认标准，从而可以在财务报表中进行确认，主体需要考虑《概念框架第三章：有用财务信息的质量特征》中的重要性。<sup>21</sup> 要素之间的内在联系意味着一个项目如果符合某一特定要素，比如资产的定义和确认标准，自动地，也将要求确认另一个其他的要素，比如收入或负债（概念框架 4.39 段）

例 17 中的主体违反 IFRS 吗？

### 例 17: 重大性

一个规模巨大，盈利的跨国上市公司，财务报表上的金额是百万级别的，在初始确认时，将金额小于 1000CU 的固定资产项目确认为费用。在应用这一政策时，会导致主体将 800 个在当期取得的，总成本为 10 万 CU 的固定资产项目确认为一项费用。

如果没有反证，主体将不重要固定资产项目确认为费用的会计政策并不违背 IFRS，因为这些固定资产项目不仅个别来看并不重大，累积来看同样不重大。

### 讨论问题

在什么情况下，主体在例 17 中的政策会导致财务报表的重要差错？

相关因素包括，在什么时候，当应用这一政策时的累积影响会影响使用者基于财务报表做出的决策。（比如，个别来看不重要的资产被确认为当期费用后，累积起来的金额是重大的）。

<sup>21</sup> 如果省略或误报信息，将影响使用者基于特定报告主体的财务信息作出的决策，则该信息具有重要性。换句话说，重要性具有相关性的一般特征，只不过它必须考虑特定主体，需要考虑信息的性质和金额，因此，IASB 并未对重要性设定具体的金额标准。（概念框架 QC11 段）。

## 计量

将 IAS16 中的计量要求（第 6 段与第 15-66 段）及中小企业 IFRS 的 Section17 中的计量要求（第 17.9-17.26 段）与概念框架中阐述的财务报告目标、质量特征和计量“概念”联系起来。

### 引言

通用目的财务报告的目标<sup>22</sup>构成概念框架的基础。概念框架的其他方面，包括计量，都是与这一目标逻辑上一致的（见概念框架 OB1）。

计量是指为了在财务状况表与综合收益表内确认和列示财务报表要素而确定其货币性金额的过程（见概念框架第 4.54 段，更新为新的术语）。

然而，概念框架（见第 4.55 段与 4.56 段）注意到，有一系列计量基础在不同程度上被使用，且在财务报表中形成不同的组合，示例如下：

- (a) 历史成本——资产以其被获取时所支付的现金或现金等价物的金额或对价的公允价值来记录；
- (b) 现行成本——资产以其相同或等价资产如果在当前被获取所需支付的现金或现金等价物的金额入账；
- (c) 可变现价值（结算价值）——资产以其如果在当前有序处置中被出售所能获得的现金或现金等价物的金额入账；
- (d) 现值——资产以项目预期在正常经营过程中所产生未来现金净流入的折现价值入账。

概念框架也提到了市场价值的使用。但是，这一计量基础在概念框架中未被描述（更多信息见 IFRS13）。

制定准则时，在成本效益约束条件的限制下，IASB 选择那些在实现财务报告目标的方向上走得最远的计量基础（或计量基础的组合）（见概念框架 BC3.4 与 BC3.5）。因此，特别是对于初始计量之后的计量，对于不同类别的资产，IFRS 规定不同的计量。例如，初始计量之后：

- (a) 金融工具以公允价值或摊余成本计量（见 IFRS9 第 5.2.1 段）；
- (b) 存货以成本与可实现净值孰低计量（见 IAS2 第 9 段）；
- (c) 在联营企业中的投资使用权益法来计量（见 IAS28 第 16 段）；
- (d) 无形资产和固定资产使用成本模式或重估价模式来计量（见 IAS38 第 72 段及 IAS16 第 29 段）；

<sup>22</sup> 通用目的财务报告的目标是向现存和潜在的投资者、贷款人及其他债权人提供关于报告主体的财务信息，这些信息对于他们向该主体提供资源的决策是有用的。这些决策包括购买、出售、或持有权益和债务工具，提供或处置贷款和其他形式的信用（见概念框架 OB2）。

- (e) 投资性房地产使用成本模式或公允价值模式来计量（见 IAS40 第 30 段）；
- (f) 生物资产，当其与农业活动有关时，以公允价值减出售成本来计量（见 IAS41 第 12 段）；及
- (g) 持有待售的非流动资产以账面金额（根据其他准则，如 IAS16 来确定）与公允价值减出售成本孰低来计量（见 IFRS5 第 15 段）。

在很大程度上，财务报告是建立在估计、判断和模型之上，而非精确描述。概念框架为这些估计、判断和模型构建基础性概念（见概念框架 OB11）。

当资产或负债参考不确定（有一定范围的可能结果）的未来现金流量来计量时，有必要将可能结果的范围减少为某个单一计量值（例如，某一期望值）。结果分布的期望值是其算术平均值（即，结果的概率加权之和）。例如，考虑某交易具有三种可能结果：

- (a) 40%的概率有 CU100 的现金流
- (b) 30%的概率有 CU200 的现金流
- (c) 30%的概率有 CU500 的现金流

该现金流的期望值为  $(40\% \times \text{CU}100) + (30\% \times \text{CU}200) + (30\% \times \text{CU}500) = \text{CU}250$ 。

期望值技术是在资产或负债的当前价值金额无法被直接观察时计算该金额的一种技术。IFRS 与中小企业 IFRS 要求主体以期望值计量特定资产与负债，或规定使用期望值技术可以满足的某个计量目标（如公允价值），例如，IFRS3《企业合并》（用于计量或有负债与或有对价），IAS37《准备、或有负债与或有资产》（用于计量涉及大量项目的准备）及 IAS36《资产的减值》（用于计量在用价值）。

为预期现金流所指定的金额、时间与可能性经常存在风险与不确定性。这些风险与不确定性可以在现金流估计或利率中得以体现。但是，相同的不确定性不可以都体现在这两项中（即，不能双重计算风险）。

IFRS13 对计量公允价值提供了指引。

### 固定资产的初始计量

为了提供对于现有与潜在投资者、贷款人及其他债权人在向主体提供资源决策有用（见概念框架 OB2）的报告主体固定资产相关信息，固定资产项目在其初次有资格被确认为一项资产时以其成本计量（见 IAS16 第 15 段）。

为了如实反映成本，该成本包括：

- (a) 购买价格，包括进口关税及不可退款的采购税，扣除商业折扣与回扣；
- (b) 将该资产置于指定地点并使之达到能按管理层意图进行运转所必须的状态的直接可归属成本。应用指引见 IAS16 的第 17 与 19-22 段；
- (c) 根据 IAS23，将直接归属于购置、建造或生产某合格资产（例如，建造需两年

才能达到适用意图的某制造厂)的借款费用资本化为该资产成本的一部分(应用指引见 IAS23)。这样做要比将所有借款费用都确认为费用更能如实反映资产的成本(见 IAS23 结论基础的 BC9);及

- (d) 主体在获取项目时,或在特定时期出于制造存货以外的目的而使用项目所发生的拆卸、搬运和场地清理义务的成本的初始估计金额(见 IAS16 第 16 段),根据 IAS37《准备、或有负债与或有资产》来计量(见 IAS16 第 18 段),这些成本的变动根据 IFRIC1 来处理。

成本是:

- 已支付的现金或现金等价物的金额;或是
- 为获取某资产而在其购置或建造时所付出其他对价的公允价值;或是
- 根据诸如 IFRS2《股份支付》等其他 IFRSs,进行初始确认时归属于该资产的金  
额,如适用。

(IAS16 第 6 段)

固定资产项目的成本是其确认日等值现金价格。例如,如果付款被延期到超过正常赊销期,该付款的现值就是成本(见 IAS16 第 23 段)。

要计量上述项目(b)和(c)所涉及的成本,可能需要重大估计和其他判断。使用的合理估计是编制财务报表的基本部分,且不能损害其可靠性(见概念框架第 4.41 段),记住这一点很重要。因此,这样的估计不妨碍对一项资产的确认。

将成本确认为某固定资产项目的账面金额在该项目被置于指定地点并使之达到能按管理层意图进行运转所必须的状态之时截止(见 IAS16 第 20 段)。

#### 讨论问题——借款费用

2007 年,IASB 修订 IAS23,取消将所有借款费用都确认为发生期间费用的选择权。相反,在 2009 年制定中小企业 IFRS 时,IASB 决定,不允许将借款费用资本化为某资产的部分成本(见中小企业 IFRS BC120)。而是要求中小企业将借款费用确认为发生期间的费用(见中小企业 IFRS 第 25.2 段)。IAS23 的范围仍然被限制为借款费用,而不处理权益的实际成本或推定成本(见 IAS23 第 3 段)。

问题 1: 根据 IAS23,将借款费用资本化为一项固定资产项目的部分成本,会在多大程度上为(现有和潜在)投资者、贷款人及其他债权人在向主体提供资源的决策中提供有用信息?

讨论可能包括,对于内部开发资产与从第三方购买资产,资本化借款费用是否可以提升二者成本之间的可比性。可能讨论的一些问题包括:

- 从第三方购买资产的成本是否包括该资产开发阶段所发生的作为融资成本



贷：固定资产（核电厂成本） CU8,000

调整后，该资产的账面金额为 CU82,000（CU120,000 减 CU8,000 再减 CU30,000），将在该资产剩余 30 年的使用寿命中进行折旧，下一年的折旧费用为 CU2,733（CU82,000÷30 年）。

与成本计量“原则”保持一致，IAS16 提供了应用指引，包括：

(a) 如果固定资产项目的付款被延期到超过正常除销期，等值现金价格与付款总额之间的差额被确认为除销期间的利息，或者根据 IAS23，这样的利息可以被资本化（见 IAS16 第 23 段）。

(b) 如果某客户转移一项固定资产项目给主体，且该项目符合资产的定义，根据 IAS16 第 24 段，该主体在初始确认中以该项目的公允价值来计量其成本（见 IFRIC18 第 11 段）。

(c) 如果某固定资产项目是以非货币性资产换取的，获得的该固定资产项目以公允价值计量，除非：

(i) 该互换交易不具有商业实质（见 IAS16 第 25 段）；<sup>25</sup>或者

(ii) 所收到与所放弃资产的公允价值均不能可靠计量<sup>26</sup>，此时，该资产的成本以所放弃资产的账面金额来计量。

IAS16 并不是独立于其他 IFRSs 的要求的，它规定了对固定资产成本计量原则的豁免情形。例如，在融资租赁下承租人所持有的固定资产项目的成本应根据 IAS17《租赁》来确定（见 IAS16 第 27 段）。另外，根据 IAS20《政府补助会计与政府援助的披露》，某固定资产项目的账面金额可能要扣除政府补助（见 IAS20《政府补助会计与政府援助的披露》第 24 段）。

其他 IFRSs 也规定了在特定情况下首次确认固定资产的成本计量。例如，以下情况总体来说符合 IAS16 中的成本计量原则：

(a) 在企业合并中所获得的固定资产成本以其购买日的公允价值来计量（见 IFRS3《企业合并》第 18 段）；

(b) 在以权益结算的股份支付交易所获得的固定资产成本以收到的固定资产的公允价值来计量（见 IFRS2《股份支付》第 10 段）；<sup>27</sup>及

(c) 在以现金结算的股份支付交易所获得的固定资产成本以所承担的负债的公允价值来计量（见 IFRS2 第 30 段）。

### 例 19：延期付款

某主体以 CU1,210,000 两年无息的价格赊购一项厂房。

<sup>25</sup> 如果某交易对主体经济利益没有可识别的影响，就不具有商业实质（见 IAS16 结论基础 BC21）。

<sup>26</sup> 关于应用指引，见 IAS16 第 26 段。

<sup>27</sup> 在收到的固定资产无法被可靠估计的极少数情况下，主体参考所授予的权益工具的公允价值来计量该固定资产的成本。



假定合适的折现率为每年 10%，该厂房的成本（即等值现金价格）应被估计为 CU1,000,000（未来付款额的现值——计算：CU1,210,000 未来付款额  $\times 1/(1.1)^2$ ）。同时确认相应负债 CU1,000,000。

注：折现的展开导致在购买后的第一与第二个 12 个月期间确认于损益的利息费用分别为 CU100,000 与 CU110,000。另外，购买后两年，CU1,210,000 的负债（CU1,000,000+CU100,000+CU110,000）在结算该债务时被终止确认。

### 例 20：退役负债<sup>28</sup>

某主体从 20X0 年 1 月 1 日开始拥有并运营一座核电厂。该厂预期经济寿命为 40 年，该主体有意在此期间持续经营该厂。该厂的成本为 CU120,000，包括在其经济寿命期末退役的相关义务 CU10,000。初始确认时，计量该义务如下：40 年后加权平均风险调整的估计应付现金流 CU70,400，以 5% 的年利率来折现。

*问题：该主体的管理层在计量退役负债作出必要的重大估计与判断时需要考虑哪些因素？*

讨论点可能包括：

(a) 使用估计是编制财务报表的基本部分，且不能损害其可靠性。这一点在估计准备（provisions）时，尤其突出，因为就其性质而言，准备要比财务状况表中的大多数其他项目更具有不确定性。几乎在所有情况下，要确认一项准备，就要做出足够可靠的估计。

(b) 准备的计量原则——主体在报告期末理性地结算该负债，或将其转移给第三方所应支付的金额。主体在计量所估计的结算金额时要应用判断。此时，现金流折现的计算已经被用于计量准备。假定 40 年的提前期，应估计预期恢复环境的未来现金流量的金额与时间，并确定适当的风险调整因素与折现率。

(c) 可能影响被要求结算某义务的金额的未来事项（例如，将减少场地恢复成本的未来技术的改变）只有在有足够客观证据显示这些未来事项会发生时才被反映于准备的金额中。因此，主体不能预期某项全新技术的发展。

### 例 21：资产互换

某航空公司以一架已飞行三年的喷气式客机与某特定机场的着陆权换取一架新喷气式客机。由此，该航空公司将终止在该机场提供服务。

*问题 1：这一交换具有商业实质吗？请给出理由。*

该主体的管理层必须考虑 IAS16 第 25 段中所讨论的因素。基于所提供的信息，这样的交易看起来具有商业实质（所收到资产与所转让资产在现金流量结构上有所区别），由此，对于主体的经济实质具有可识别的影响。

<sup>28</sup> 见 IFRIC1 演示案例的示例 1，演示案例作为 IFRIC1 的附件，但并非其组成部分。

*问题 2：根据 IAS16，以其公允价值计量新飞机的成本（并终止确认就飞机与着陆权），会在多大程度上为（现有和潜在）投资者、贷款人及其他债权人在向主体提供资源的决策中提供有用信息？*

以其交换日的公允价值来计量新飞机的成本向那些使用财务报表做决策的人提供了相关信息。在确定资产未来产出对主体未来现金净流入的贡献能力方面，该资产公允价值的相关信息可以提升信息的预测价值。

同样地，以公允价值计量处置收入向那些使用财务报表做决策的人提供了相关信息。另外，由于这种处理与通过出售处置固定资产的会计处理相一致，可比性也得以提升。

*问题 3：在计量所收到飞机的公允价值时，主体的管理层可能需要做哪些估计与判断？*

主体的管理层需要考虑市场对该资产定价时将使用的假设，包括与风向相关的任何假设。这可能涉及对该资产的最高最佳使用的确定，以及基于这种使用的估值（此例中，可假定为商用飞行，即该飞机被主体投入使用的目的）。估值可能需要确定合适的估值技术与计算所必须的输入值。此例中，尤其是同样资产的公开可获得交易很可能会被主体所获得，因此，就没有必要做太多判断。

## **例 22：资产互换**

在某独立交易中，例 21 中的航空运营商以一架相似的已飞行四年的喷气式客机换取一架已飞行四年的喷气式客机。管理层参与该互换的目标是，通过确认向其他方处置飞机的利润来增加主体当年的利润（被放弃的飞机账面金额显著低于换入飞机的公允价值）。

*问题 1：该互换具有商业实质吗？请给出理由。*

该主体的管理层必须考虑 IAS16 独立 25 中所讨论的因素。基于所提供的信息，这样的交易看起来不具有商业实质（所收到资产与已转移资产在现金流结构上没有什么区别）。

*问题 2：可以违反 IAS16 而确认一项固定资产处置利得吗？（如管理层所愿）？*

如果交易缺乏商业实质，被放弃的资产必须以其账面金额进行终止确认，被换取的资产必须以被放弃资产的账面金额来确认——处置不产生利得（或损失）（见 IAS16 第 24 段）。因此，确认处置利得将违反 IAS16。

## **例 23：客户向主体转移某固定资产项目<sup>29</sup>**

某主体与客户签订一项协议，外包该客户的信息技术（IT）功能。作为该协议的一部分，客户将其现有 IT 设备所有权转移给主体。起初，主体必须使用该设备来提供外包协议所要求的服务。该主体有责任维护设备，并在认为有必要时更换设备。该设备的使用寿命估计为三年。外包协议要求，要以某固定价格提供十年的服务，该价格比

<sup>29</sup> 见 IFRIC1 的附件但并非其组成部分的演示案例的示例 3。

主体在未转移 IT 设备情况下索要的价格要低。

此例中，事实表明，该 IT 设备是主体的一项资产。

*问题 1：根据 IAS16 和 IFRIC18，以公允价值计量该 IT 设备的成本，会在多大程度上为（现有和潜在）投资者、贷款人及其他债权人在向主体提供资源的决策中提供有用信息？*

由于主体认为已经符合资产的定义，该交易的经济实质是，主体收到 IT 设备，作为交换，主体向客户提供固定价格的外包服务（包含于该协议中的一项独立可识别的服务，也是用于换取受让 IT 设备所要提供的唯一服务）。为了与这些经济实质相一致，根据 IAS16 第 24 段，主体在初始确认时以公允价值计量所收到的 IT 设备，并将在实施服务时（外包协议的十年期内）确认源于该交换交易的收入。

相对于基于历史成本的计量，以公允价值计量资产可能会向使用者提供更相关的信息。在确定资产未来产出对于主体未来现金净流入能力的贡献时，该资产公允价值的相关信息可能会提升信息的预测价值。

*问题 2：在计量所收到的 IT 设备的公允价值时，主体的管理层可能需要作出哪些估计与判断？*

主体的管理层可能需要考虑市场对该资产定价时所使用的假设，包括风险的相关假设。这涉及对该资产最高最佳使用的确定，以及基于这种使用的估值（此例中，可假定 IT 相关服务的提供就是这种使用）。估值可能需要确定合适的估值技术与计算所必须的输入值。此例中，对于在该交易中所涉及的相似条件下基本相同资产的公开可获得交易，很容易被主体获得信息，因此，就没有必要做太多判断。

#### **例 24：企业合并中获得的固定资产**

某航空公司在企业合并中获得十架喷气式客机的机队。这些飞机在购买日已飞行两到三年。

*问题 1：根据 IFRS3，以购买日的公允价值计量飞机成本，会在多大程度上为（现有和潜在）投资者、贷款人及其他债权人在向主体提供资源的决策中提供有用信息？*

航空公司获得对企业净资产（含这十架飞机）的控制，这与合并的经济实质相一致，根据 IFRS，在购买日以其公允价值确认于财务报表中。因此，财务报表使用者可以更好地评估所做出的初始投资的价值，及这些投资的后续业绩，并将它们与其他主体的业绩相比较。另外，通过对几乎所有获得的资产与承担的负债以公允价值进行初始确认，购买法将市场对这些资产和负债相关未来现金流价值预期的更多相关信息包含于财务报表中，提升了信息的相关性（见 IFRS3《企业合并》结论基础 BC25）。

IASB 还认为，企业合并会计处理的其他方法将提供更不相关的信息。例如，如果使用“权益结合”法，这些飞机将以被合并主体资产和负债的账面金额来

处理。相对于以其他方法提供的信息，由于更少的预测价值（见概念框架独立 QC7、QC8 和 QC10）和反馈价值（见概念框架独立 QC9-QC10），这些金额更不相关（见 IFRS3 BC38）。此外，IASB 注意到，一般概念上交换交易应按照交换项目的公允价值进行会计处理，权益结合法是一个例外。由于权益结合法根据合并前交易各方账面金额来记录合并，它无法记录并因而使管理层不对合并中所做出的投资承担责任（见 IFRS3 BC41）。

*问题 2：在计量所获得的飞机的公允价值时，主体的管理层可能需要作出哪些估计与判断？*

一般来说，主体的管理层需要考虑市场对该资产定价时所使用的假设，包括风险的相关假设。该资产可以作为单独资产或某组资产来计量其公允价值，公允价值应基于此来确定（见 IFRS13 第 13 段）。包括资产的状况与所在位置，出售或使用资产的限制条件，资产的特征（见 IFRS13 第 11 段）都必须在计量日公允价值中予以考虑。此例中，主体应着眼于与所获得飞机（在状况上）相似的飞机。如果飞机的机龄不同，每架飞机的公允价值可能要分别予以确定。

这将涉及对该资产最高最佳使用的确定，以及基于这种使用的估值（此例中，可假定为商用飞行，即该飞机被主体投入使用的目的）。该计量可能需要考虑特定事实与环境及计量的必要输入值，以确定适当的估值技术（见 IFRS3 第 61、67 和 68 段及 IFRS13 BC149 和 BC150）。另外，可能有必要考虑由多种估值技术范围所表明的估值范围（见 IFRS13 第 63 段）。此例中，源于相似资产交易的可观察值有可能被主体获得，因此可以降低计量的主观性。<sup>30</sup>

### **例 25：股份支付交易所获得的固定资产**

某航空公司向某飞机制造商发行自身股份 1,000,000 股，以换取 20 架新喷气式客机的机队。

*问题 1：根据 IFRS2，以公允价值计量所获得飞机的成本，会在多大程度上为（现有和潜在）投资者、贷款人及其他债权人在向主体提供资源的决策中提供有用信息？*

以公允价值计量股份支付交易（此例中包括新飞机机队的“获得”）可确保这些交易被如实反映于财务报表中，并与主体发行权益工具为对价而收到资源的其他交易相一致（见 IFRS2 结论基础 BC85）。

*问题 2：在计量所获得的飞机的公允价值时，主体的管理层可能需要作出哪些估计与判断？*

一般来说，主体的管理层需要考虑市场对该资产定价时所使用的假设，包括风险的相关假设。该资产可以作为单独资产或某组资产来计量其公允价值，公允价值应基于此来确定。该资产的特征，包括该资产的状况与所在位置，以及出售或使用该资产的限制条件，都必须在计量日公允价值中予以考虑。

<sup>30</sup> 参考 IFRS13 第 91-99 段关于公允价值披露的要求。

此例中，由于飞机是新资产，主体应着眼于涉及与所获得飞机相同或相似类型（包括相似的定制与调整）的新飞机出售的最近交易。

*更高级的讨论问题——以下案例中每项固定资产项目的成本是什么？*

### 案例 1

20X1 年 1 月 1 日，某主体支付 CU1 百万（译者注：为便于接下来的金额讲解，案例中保留了 million 的中文翻译），换取某固定资产项目的可转让选择权，该固定资产价值 CU100 百万。该选择权必须以现金净结算。20X1 年 12 月 31 日，该选择权的公允价值为 CU10 百万。20X2 年 1 月 1 日，主体收到该合同的结算金 CU10 百万。

仅当该选择权作为某套期关系的一部分时，它才可能影响到固定资产的成本（取决于套期关系的类型）。例如，如果主体承诺要购买资产，该套期就可能被指定为对某项未确认的确定性承诺的公允价值套期。此时，该固定资产的初始成本将因其被确认前所确认的累计套期利得或损失而作出调整。

如果固定资产的购买被认为是一项高度可预测的交易，该套期就被指定为现金流量套期，直至该固定资产被确认或购买固定资产的确定性承诺被实施。此时，累积于现金流量套期准备的金额（套期关系的有效部分）要被包含于该固定资产的初始成本中。

注：该选择权符合衍生工具的定义——其价值随着特定类型机器价格的变动而变动，无需初始投资并在未来某日（20X2 年 1 月 1 日）结算。由于该合同必须以现金净结算，它必须根据 IFRS9《金融工具》（见 IFRS9 第 2.1 段和 IAS39 第 5 段）来处理。因此，该主体必须在承诺日确认金融资产 CU1 百万，并在 20X1 年 12 月 31 日重新计量为 CU10 百万。除非适用特定套期会计，该期权的公允价值在 20X1 年的变动应被确认为截止于 20X1 年 12 月 31 日的当年损益。

### 案例 2

20X2 年 1 月 1 日，某主体购买并获得某固定资产项目。购买协议要求，在该主体于 20X2 年 1 月 1 日取货时付款 50%（CU50,000），在 20X2 年 12 月 31 日最终付款 CU55,000。为了补偿货币的时间价值后果，延期付款额比尾款多 CU5,000。

根据 IAS16 第 23 段，固定资产项目的成本价格是该项目于确认日的等值现金价格。如果第二次付款被延期到超过正常赊销期，该资产在确认日的等值现金价格就是 CU100 百万，而 CU5 百万则被确认为 20X2 年的一项费用（融资费用），这与该交易的经济实质相一致。

### 案例 3

20X1 年 1 月 1 日，某主体承诺购买一项于 20X2 年 12 月 31 日交货的固定资产项目。该不可撤销购买协议要求，预付款应在 20X1 年 1 月 1 日全额支付。为了补偿货币的时间价值后果，CU100 百万的预付款要比该购买承诺如果指定在 20X2 年 12 月 31 日

付款的金额（CU121 百万）要少 CU21 百万。

也就是说，20X1 年 1 月 1 日，该主体签订了一项远期购买合同，要在 20X2 年 12 月 31 日交换并结算这一固定资产项目，结算金额是 CU121 百万。

20X2 年 12 月 31 日，该固定资产项目的公允价值是 CU140 百万。也就是说，如果该主体没有签订购买固定资产项目的远期合同，20X2 年 12 月 31 日当天交货的价格就应该是 CU140 百万。

根据概念框架与 IAS16，固定资产项目的成本是多少（主体在首次确认固定资产项目时应以什么金额计量它）：

(a) CU100 百万，该机器现金付款额；

(b) CU121 百万（该机器现金付款额 CU100 百万+CU100 百万预付款“折现的展开”CU21 百万，即，如果主体在 20X1 年 1 月 1 日签订一项于 20X2 年 12 月 31 日实物交割的远期合同将会出现的现金出售价格）；还是

(c) CU140 百万，主体于 20X2 年 12 月 31 日实物交割时该机器的公允价值？

注：本案例的讨论可能更适合用于第 3 阶段的教学。

以下文件可用于促进班级讨论：

(a) 议程文件《存货供应合同的长期预付款》，IFRS 解释委员会（2012 年 1 月）

(<http://www.ifrs.org/Meetings/Documents/110112AP11Accretinginterestonlongtermprepayments.pdf>)

(b) IASB 征求意见稿《源于客户合同的收入修订版征求意见稿》。特别是第 58-62 段 ([http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec\\_EDII\\_Standard.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec_EDII_Standard.pdf))。

#### 案例 4

某主体的功能性货币单位（CU）有所波动（但不是恶性通货膨胀），要进口一项固定资产项目。20X1 年 1 月 1 日，该主体承诺购买一项于 20X1 年 12 月 31 日交货的固定资产项目。合同要求，20X1 年 1 月 1 日预付款 50%，尾款在交货时支付（两笔付款，每笔为外币 FCU10 百万）。然而，由于汇率波动，该主体在 20X1 年 1 月 1 日付款 CU50 百万，20X1 年 3 月 31 日付款 CU40 百万。

假定该机器从 20X1 年 1 月 1 日至 3 月 31 日的价格变动影响只与汇率波动有关，该固定资产项目的初始成本为以下哪一项：

(a) CU90 百万，为该机器所支付的现金（CU40 百万+CU50 百万）；

(b) CU100 百万（对于预付款和尾款都应用 20X1 年 1 月 1 日（机器购买协议签订日）的汇率）；还是

(c) CU80 百万（该机器现金付款的 CU90 百万减去预付款汇兑利得 CU10 百万；或应用 FCU 名义金额在确认日可适用的汇率）？

注：本案例的讨论可能更适合用于第 3 阶段的教学。

尽管从概念上看，案例 4 中的问题与案例 3 中的相似，IAS21《汇率变动的影 响》仅适用于案例 4。假定不适用套期会计，要特别参考 IAS21 第 21 段和 23 段。

### 案例 5

20X1 年 1 月 1 日，某主体为一项可转让期权（transferable option）支付 CU1 百万，该期权可以 CU100 百万获得某项固定资产项目。该期权要求资产的实物交割（而不是现金净结算）。这类固定资产高度专业，很少生产——该主体通过获得该期权，以寻求确保能购买该固定资产。20X1 年 12 月 31 日，该期权的公允价值为 CU10 百万。20X2 年 1 月 1 日，该主体行权，并交给供应商 CU100 百万，换取该固定资产项目。

该固定资产项目的成本是多少：

(a) CU100 百万，为该机器所支付的现金；

(b) CU101 百万（为选择权所支付的现金 CU1 百万+为机器所支付的现金 CU100 百万）；还是

(c) CU110 百万（放弃获得机器的选择权的公允价值 CU10 百万+为机器所支付的现金 CU100 百万）？

注：本案例的讨论可能更适合用于第 3 阶段的教学。

### 初始确认之后的计量（后续计量）

根据 IAS16 第 29 段，主体可以针对每一类固定资产选择成本模式或重估价模式作为其会计政策。<sup>31</sup>中小企业 IFRS 要求使用成本模式（见中小企业 IFRS 第 17.15 段）——它不允许使用重估价模式。

#### 成本模式

根据成本模式，被初始确认为一项资产后，固定资产项目以其成本减累计折旧及累计减值损失入账（见 IAS16 第 30 段）。

在用土地一般不消耗其服务潜能。因此，除了诸如采石场和垃圾场等特例外，土地具有无限期使用寿命，因此不提折旧（IAS16 第 58 段）。具有不确定使用寿命的土地要以成本减累计减值损失来处理。

#### 重估价模式

根据重估价模式，被初始确认为一项资产后，存在可以被可靠计量的公允价值的固定资产项目以重估价金额入账，即重估价日的公允价值减后续累计折旧及后续累计减值损失。重估价必须足够有规律性地进行，以确保其账面金额与报告期末使用该资产的公允价值所确定的金额没有实质性差别（见 IAS16 第 31 段）。重估增值（或减值）被确认为收益（或费用），要被分类为综合收益表中的其他综合收益。但是，如果主体已经使用成本模式（而不是重估价模式），重估增值应在减值范围被确认为减值的转回，收益部分要被确认为损益（IAS36 第 19 和 40 段）。

<sup>31</sup> 某类固定资产是指在其性质与在主体经营中用途方面相似的某组资产。

注：对于固定资产的重估价模式不同于投资性房地产的公允价值模式（见 IAS40《投资性房地产》及中小企业 IFRS 第 16 章《投资性房地产》）。

IAS16 第 31-42 段对适用重估价模式提供了指引。

IFRS13 定义公允价值，为计量公允价值设置单项准则框架，并规定公允价值计量的相关披露。重估价模式的应用需要计量一项资产在重估价日的公允价值——必须使用 IFRS13 的指引来确定其公允价值。

### 讨论问题

**问题 1：**重估价模式与成本模式会在多大程度上为（现有和潜在）投资者、贷款人及其他债权人在向主体提供资源的决策中提供有用信息？

讨论点可能包括：

- (a) 两种模式之间的区别；
- (b) 当前信息（重估价模式）对于信息决策有用性的影响；
- (c) 在使用重估价模式时计量独特固定资产项目的公允价值所面临的挑战；及
- (d) 在使用成本模式时计量独特固定资产项目的残值所面临的挑战。

公允价值的定义涉及市场参与者之间所收到或支付的价格，由此，相对于用于成本模式中过时的基于成本的计量值，用于重估价模式中的资产当前市价很可能更能反映该资产产生现金净流入的潜能。

另外，重估价模式提供了资产市场价格变动的相关信息。这一信息对于确定主体产生现金净流入的未来能力可能是有用的。（见概念框架 OB19）。

**问题 2：**（在成本模式与重估价模式之间）会计政策选择的存在会在多大程度上影响潜在投资者或潜在债权人在可选投资方案之间的选择？请给出理由。

在主体能够在可选择的计量基础中做出选择时，资产的账面金额可能由于计量该资产时所使用的会计政策而产生很大的差别。为了在可选投资方案中作出选择，潜在投资者或债权人有必要确定会计政策选择的影响，以确保选择使用不同计量基础的主体之间的可比性（排除不同会计政策的影响）。如果使用更不相关计量基础的主体的财务信息可以被调整，能与使用更相关计量基础的主体的财务信息进行比较，信息的决策有用性就会得到提升。披露未被主体选择使用的可选方案的相关信息可以提升使用者作出必要调整以实现可比信息的能力。因此，根据 IAS16 第 77 (e) 段，对于每一项重估价类别的固定资产，该资产在成本模式下将被确认的账面金额必须予以披露。同样，在使用成本模式时，在公允价值与账面金额之间差别重大时，第 79 (d) 段鼓励披露固定资产的公允价值。<sup>32</sup>

### 折旧

<sup>32</sup> 另一个例子——在主体选择对投资性房地产采用成本模式时，必须披露其投资性房地产在报告日的公允价值（见 IAS40 第 79 (e) 段）。因此，IAS40 的披露允许与更相关计量的比较（见 IAS40 结论基础 B4 和 B50）。



折旧是资产应折旧金额在其使用寿命内的系统性分摊（见 IAS16 第 6 段）。在使用成本模式时，折旧概念本质上是一种成本分摊技术。它反映资产服务潜能的消耗。因此，主体从资产的历史成本（如果使用重估价模式，就是公允价值）中扣除残值来确定该资产的应折旧金额（IAS16 BC29）。由于通货膨胀或其他原因，主体预期资产价值的增值，不能不顾及计提折旧的需要。

资产的折旧始于其被置于指定地点并使之达到能按管理层意图进行运转所必须的状态之时。资产的折旧终于以下二者更早之时：该资产根据 IFRS5 被分类为持有待售之日及该资产被终止确认之日。因此，在资产成为闲置或从积极使用中退役之前不能终止折旧，除非资产已经全额折旧。但是，在使用工作量法折旧下，不生产时折旧费用可以为零。

### **例26：折旧的开始与终止**

20X1 年 1 月 1 日，某主体获得一部新机器。

1 月，该机器被安装于主体的经营场所。

2 月，该机器被调试生产具有特定特征的产品。

3 月，该机器开始被测试并“微调”。31 日，该机器已经准备好以主体的技术参数来运转。

4 月，主体的员工被培训使用该新机器。

5 月，该机器由于主体的经营关闭而不运转——员工请假，外部承包商实施对主体厂房的修理与维护。

6 月，由于产品在开始阶段的初始低订单，该机器在不盈利的水平下运转。

管理层预期在 10 年内均衡地消耗该机器的服务潜能。

20X5 年 12 月 31 日，由于所生产的产品需求下降，主体中止运转该生产设备。但是，该设备被维护在可工作的状态，主体预期，在普遍经济环境好转，产品的需求由此增长时，它将被恢复使用（主体没有放弃该厂房）。

20X7 年 1 月 1 日，主体重新开始运转该生产设备。

20X8 年 12 月 31 日，出于对某独立第三方主动报价的回应，主体立即出售了该机器。

*问题 1：主体何时开始折旧该机器？*

根据 IAS16 第 55 段，主体应从 20X1 年 3 月 31 日——机器将以管理层意图的方式运转之日——开始折旧该机器。

*问题 2：如有必要，主体必须在何时暂停该机器的折旧？*

根据 IAS16 第 55 段，在资产暂时闲置时，不暂停折旧机器。

*问题 3：主体必须在何时终止折旧该机器？*

根据 IAS16 第 55 段，折旧终止于以下二者更早之时：资产根据 IFRS5 被分类为持有待售之日，资产被终止确认之日或在资产已经全额折旧之时。此例中，折旧终止于 20X8 年 12 月 31 日，此时该机器被终止确认（此例中，该资产从没有被分类为持有待售——回应主动报价而立即出售——直至其被终止确认，该项目的使用寿命为始于 20X1 年 1 月 1 日的 10 年，即，它还没有被全额折旧）。

### 残值

资产的残值被定义为，如果资产的预期使用寿命已满，并处于使用寿命期末的预期状态，主体当前从处置该资产中获得的扣除估计处置费用后的估计金额（见 IAS16 第 6 段）。根据 IAS16，至少在每一报告期末，残值必须被评审。也就是说，如果资产在主体预期要处置之时已经变旧并有所损耗，残值就是主体对该资产当前（财务报告日）可能收到的金额（扣除处置费用）。因此，由于过去事项而预期资产残值的增加将影响折旧金额，预期损耗效果以外的对残值未来变动的预期不影响折旧金额（见 IAS16 结论基础 BC29）。

20X0 年 12 月 31 日，例 27 中的航天器的残值是多少？

### 例 27：残值

20X0 年 12 月 31 日，某主体完成建造一部要提供太空旅行娱乐的航天器。该航天器成本为 CU100 百万（含强制检查成本）（译者注：保留了 million 的中文翻译）。该主体有意在航天器的整个经济寿命期间使用它。虽然主体预计可以在经济寿命期末以 CU10 百万出售航天器，但它有意摧毁该航天器，以阻止其竞争对手有机会获取航天器中的独特技术。管理层估计，摧毁航天器的成本大约为 CU1 百万。

20X0 年 12 月 31 日，管理层必须估计航天器的残值，估计金额为，如果航天器的预期使用寿命已满，并已达到其使用寿命期末的预期状态，主体于 20X0 年 12 月 31 日从处置航天器中获得的扣除估计处置费用后的估计金额（见 IAS16 第 6 段）。这一计量不同于主体预期在经济寿命期末出售航天器的 CU10 百万——预期损耗效果以外的对残值未来变动的预期不影响折旧金额（见 IAS16 结论基础 BC29）。

注：与基础性经济实质相一致，管理层摧毁资产的意图与航天器的残值计量不相关。也就是说，航天器的摧毁是其被摧毁期间的减值损失。

### 使用寿命

使用寿命被定义为：

- (a) 主体使用资产的预期期间；或者
- (b) 主体预期从资产使用中获得的产品或类似单位的数量。

(见 IAS16 第 6 段)<sup>33</sup>

如果资产的残值没有变动，直线法折旧会导致使用寿命期间费用的费用不变，而工作量法会导致基于预期使用程度或产量的费用 (IAS16 第 62 段)。主体选择最能反映资产内含的未来经济利益预期消耗方式的折旧方法。除非未来经济利益预期消耗方式发生变动，所运用的方法应在各期间保持一致。(IAS16 第 62 段)。

使用寿命是可以被主体使用的整个期间。因此，有限使用寿命的资产的折旧始于其被置于指定地点并使之达到能按管理层意图进行运转所必须的状态之时 (见 IAS16 第 55 段)。无论闲置与否都要折旧，这样，财务报表才能反映资产在被持有期间所发生的服务潜能的消耗 (见 IAS16 BC31)。

由于持有待售资产的账面金额原则上将通过出售而不是未来运转来回收，对于持有待售资产的会计处理是一个估值过程<sup>34</sup>，而非分配过程 (见 IFRS5BC29)。因此，持有待售的固定资产不折旧 (见 IAS16 第 55 段)。取而代之的是，如果其公允价值减出售成本低于账面金额，就以这一较低的金額入账 (见 IFRS5 第 15 段)。

20X0 年 12 月 31 日，例 27 中的航天器的使用寿命有多长？

### 例 27 (续): 使用寿命

航天器被设计为 150 次外太空飞行能力。但是，航空监管部门要求，航空器必须在其第 100 次外太空飞行结束或建造日之后 5 年二者孰早之时退役。主体有意在航天器的整个经济寿命期间使用它。管理层预计，随着太空旅游娱乐新奇性的降低，每次飞行收入将会每年显著递减。早期游客所支付的溢价非常重要，以至于预计总收入会逐年减半。

管理层预计，航天器将于 20X1 年飞行 5 次，20X2 年 15 次，20X3 年 20 次，20X4 年 60 次，并将于 20X4 年 12 月 31 日退役。

由于最合适的折旧方法是工作量法 (如下)，从 20X0 年 12 月 31 日起该航天器的使用寿命将为 100 次飞行 (主体预期从航天器所获得的飞行次数)。每一次飞行预期会消耗航天器 1% 的服务潜能。(参考以下关于折旧方法的讨论与示例。)

### 用于折旧的计量单元

用于折旧的计量单元不同于固定资产项目的计量单元。其成本与固定资产项目总成本显著相关的项目每一部分应分别折旧，因为使用近似技术对项目整体进行折旧 (例如，将项目作为整体使用加权平均使用寿命) 将导致折旧不能如实反映主体各重

<sup>33</sup> 资产的使用寿命不同于其经济寿命。经济寿命是以下二者之一：(a) 资产预期被一个或多个使用者在经济上可用的期间；或者 (b) 资产预期被一个或多个使用者使用所获得的产品或类似单位的数量 (IAS17《租赁》第 4 段)。

<sup>34</sup> IFRS5 规定的估值过程实际上限制对持有待售资产的减值处理 (以及减值损失的转回)；它不允许将持有待售资产的账面金额增至其公允价值减出售成本。

大部件的不同预期（见 IAS16 BC26）。

因此，仅仅出于计量目的（不考虑列报与披露），主体应将涉及固定资产项目的初始确认金额分配给其各重大部件，并分别对每一部件计提折旧。例如，将一架飞机的机身与发动机分开折旧可能是恰当的。

计量单元的折旧通常不要求主体将固定资产项目再细分成许多组成部分。在细分的结果很重要时，例如，当重要部件的使用寿命相互之间区别很大时，管理层要使用判断来确定。例如，一栋建筑的电梯与空调装置可能比该建筑外壳的寿命要短。然而，如果空调装置和电梯相互之间具有相似的寿命，而且都没有残值，它们就可以被组合起来，作为一个单独部分来处理。

例 27 中航天器的哪些部分应分别折旧？

### 例 27 (续)：部件的折旧

主体经营航天业务所在地的监管航天旅行的政府部门要求，作为运营的一项条件，航天器必须在开始商业飞行之前通过其代理机构的检查，因此，无论航天器飞行的次数多少，每两年都必须通过一次检查。20X0 年 12 月，实施了第一次检查，主体耗费成本 CU20 百万（译者注：保留了 million 的中文翻译）。

尽管主体没有义务这么做，它还是有意在航天器飞行 50 次后更换其软装部分。归属于该软装部分的成本约为 CU100,000。主体预计不会更换航天器的其他部分。

由于检查部分相对于航天器的总成本是重大的（CU120 百万之外的 CU20 百万），检查部分必须与航天器的其他部分分开折旧。另外，航天器检查部分的使用寿命（2 年）、残值（零）和折旧方法（直线法）都与其他部分有重大区别。

注：由于软装部分相对于航天器的成本并不重大（CU120 百万之外的 CU100,000），软装部分不必与航天器的其他部分分开折旧。

### 折旧方法

在不同环境下，需要使用不同折旧方法，在资产的使用寿命中以系统性的基础来分摊其应折旧金额（例如，直线法、余额递减法和工作量法）。但是，所使用的折旧方法必须最能反映资产未来经济利益预期被主体所消耗的方式（见 IAS16 第 62 段）。

使用预期在主体经营中使用资产而产生的收入作为折旧的方法并不恰当，因为它反映源于经营业务的经济利益的产生方式（该资产只是其中的一部分），而不是内含于该资产中的经济利益的消耗方式（参考发布于 2012 年 12 月的征求意见稿《可接受的折旧与摊销方法的澄清》）。也就是说，内含于资产中的经济利益的消耗反映了该资产服务潜能的消耗。这个概念与基于收入的折旧有很大区别。

20X0 年 12 月 31 日，例 27 中航天器的最恰当折旧方法是什么？

### 例27 (续): 折旧方法

最恰当的折旧方法是“产量”法（主体预期从航天器中获得的飞行次数）。该折旧方法最能反映内含于该资产中未来经济利益的预期消耗方式，因为每次飞行预期都会消耗航天器服务潜能的 1%。

然而，由于航天器检查部分的服务潜能单独以时间为基础而被消耗（例如，它不受航天器飞行次数的影响），只有检查部分应以直线法计提折旧。

注：虽然 20X1 年的主体预期收益占航天器预期在其使用寿命期间产生的收益过半（53.333% 或 8/1535）（因为源于使用航天器的总收入预期每年减半），主体不能将该资产相应比例的成本确认为 20X1 年的折旧费用（主体不能使用基于收入的折旧）。

### 会计估计的变更

根据 IAS16，每一固定资产项目的残值与使用寿命都必须至少在每一财务年度末被审查，如果预期与之前的估计有区别，根据 IAS8 《会计政策、会计估计变更和差错》，在会计估计变更时，必须说明变更的原因。

同样地，如果内含于资产中的未来经济利益的预期消耗方式有重大变化，至少在每一财务年度末也要审查应用于该资产的折旧方法，变更折旧方法以反映消耗方式的变化。这种变更也是会计估计的变更，因为它是主体将折旧确认为消耗资产未来经济利益的会计政策在所使用技术上的变更（见 IAS16 BC33）。

中小企业 IFRS 要求，仅当迹象表明自上一报告日起已经发生重大变化才需要审查（残值、折旧方法或使用寿命）。

例 28 中，主体于 20X5 年将确认多少折旧费用？

### 例28: 会计估计变更

20X1 年 1 月 1 日，主体获得一项固定资产项目（成本 CU1,000,000），管理层：

- (a) 认为直线法是最恰当的折旧方法；
- (b) 估计该资产的使用寿命为 8 年；
- (c) 参考活跃市场，计量其残值为 CU200,000。

20X5 年，该固定资产项目被管理层重新评估，如下：

- (a) 直线法被认为是最恰当的折旧方法；
- (b) 计量该项目自 20X5 年 1 月 1 日起还有 5 年的使用寿命；
- (c) 估计该项目的残值为零。

<sup>35</sup> 8:4.:2:1 (共 15) 反映四年期间（预期主体使用航天器的期间）每年收入减半的模式。因此，8/15 反映预期在 20X1 年赚取的收益占总收益的比例。

20X5年1月1日，该固定资产项目的账面金额是CU600,000（成本CU1,000,000减累计折旧CU400,000）。由于20X5年的估计使用寿命与残值都已变更，截止于20X5年12月31日的年度折旧为CU120,000（应折旧金额CU600,000÷剩余使用寿命5年）。

对于被确认为固定资产项目的部分成本的现有退役、复原或类似负债，IFRIC1规定如果发生了以下事项，必须作出相应会计处理以反映其影响：

- (a) 需要结清义务的经济利益内含其中的资源（例如现金）估计流出量的变更；
- (b) IAS37第47段所定义的基于市场的当前折现率的变更（包括货币时间价值与负债特定风险的变更）；以及
- (c) 反映时间流逝的增长（也被称为折现的展开）。

### **例29和30：会计估计的变更**

根据IAS37，固定资产项目的这类成本组成部分也是一项负债，IFRIC1的演示案例1和2演示了主体在使用成本模式与重估价模式时分别如何处理这种变更，演示案例是IFRIC1的附件，但不是其组成部分。

### **减值**

固定资产的减值，如有，要根据IAS36《资产减值》来确定。IAS16中的减值原则规定，资产不应以高于可收回金额入账。“可收回金额”是以下二者孰高：资产的公允价值减出售成本，源于资产的预期未来现金流量的现值——在用价值。

这份笔记资料不解释IFRS对固定资产减值的要求，因为资产减值是一个单独的主题。

## 终止确认

将 IAS 16（第 67–72 段）和中小企业 IFRS 的 Section 17（第 17.27–17.30 段）对终止确认的要求，与概念框架中财务报告目标和信息质量联系起来。

虽然概念框架提供了“概念”，用于判断一项资产何时被确认进入主体财务状况表中（确认标准），但是它没有提供类似的概念，用于判断一项资产何时被移出主体财务状况表（终止确认的标准）。因此，对资产终止确认的标准散落于 IFRS 各个具体准则层面，它们也不一定都是一致的。在大多数情况下，进行资产终止确认的判断并不难。然而，在有的情况下，终止确认不一定发生在其不再满足初始确认为特定资产的条件时。而且，当资产不再满足资产的定义时，也不一定就是要对其进行终止确认。在下列时候，固定资产要终止确认其账面价值，一是该固定资产处于处置状态，二是该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益，终止确认的时点在上述两者中的较早一点（见 IAS 16 第 67 段）。

请参考销售商品中收入的确认方法，来判断何时应确认处置固定资产的利得（IAS 16 第 69 段）。

IFRS 要求费用的金额不会去抵减收入的金额（见 IAS 1 第 32 段），然而，对固定资产的处置利得或者损失的列报有所不同，IAS 16 第 68 段指明了当对固定资产终止确认时，直接在损益（in profit or loss）中反映固定资产的处置利得或者损失（除非出现 IAS 17 中规定的情况，销售了固定资产，再将其租回）。IAS 16 也禁止把处置固定资产的收益作为商品销售收入，因为主体可能有多笔类似金额的商品销售收入，其获得商品销售收入比处置固定资产的收益更频繁。因此，财务报表的使用者可以思考从主体处置固定资产的利得与主体正常经营活动的区别，以及它们对评估主体过去业绩和预测未来现金流量有何不同影响（见 IAS 16 中的结论基础 BC35 段）。

正如上述所言，IASB 认为主体从正常经营活动，包括租赁资产业务和销售资产业务中获得的收益应确认为租赁收入和销售收入，因为列报出总的销售收入比只提供销售资产的净利得或损失，能更好地反映主体的正常经营活动（见 IAS 16 中的结论基础 BC35 段）。因此，根据 IAS 16 第 68 A 段，如果在正常经营活动中，一个主体把其用于租赁的固定资产作为常规性销售，则当停止租赁转做销售时，需按照账面价值将固定资产转为存货。因此，需根据 IAS 18《收入》，把销售这种资产的收益确认为收入。当正常经营活动中用于销售的资产被转为存货时，IFRS 5 将不再适用。

### 例31: 销售

在 20X5 年 12 月 31 日，主体销售了其用于制造商品的机器，售价为 CU1,500，机器的账面价值为 CU1,000（按历史成本计提了折旧后）。

在 20X5 年 12 月 31 日<sup>36</sup>，主体：

<sup>36</sup> 假设在这一天的时候满足了以下所有条件：(a) 主体已经将商品所有权上的重大风险和报酬转移给了购买方；(b) 主体既没有保留与商品所有权相联系的继续管理权，也不再对售出商品实施有效控制；(c)

- (a) 终止确认资产—固定资产: 机器 (CU1,000);
- (b) 确认获得的资产—金融资产: 现金 (CU1,500); 和
- (c) 确认收益—利得或损失: 处置固定资产利得 (CU500).

注意: 这是对 IAS 1 《财务报表列报》第 32 段的例外——其规定收入和费用不能互相抵消 (即分别按总额进行列报) ——然而, IAS 16 第 68 和 71 段要求以净额列报 (即直接在损益中反映固定资产终止确认的收益或者损失)。此外, 主体可能有多笔类似金额的商品销售收入, 其获得商品销售收入比处置固定资产的收益更频繁, 因此处置固定资产的利得不能划分为商品销售收入 (IAS 18 《收入》)(见 IAS 16 中的结论基础 BC34 段)。此外, 主体持有资产的目的决定了销售这种资产是确认为收入还是处置利得 (如正常经营活动中的销售 (存货销售), 是确认为收入)。

### 例 32: 持有待售的大楼

自从购买了总部大楼后, 管理层预计大楼的使用寿命为 50 年。在决定出售大楼之前, 主体打算一直使用这栋大楼, 直至使用寿命结束, 预计大楼在使用寿命结束时已经没有了价值。拆毁大楼也不大可能获得多大的现金流入。管理层预计大楼带来的未来经济利益平均地分配在其 50 年的使用寿命中。

在 20X5 年 12 月 31 日, 主体决定实施一项计划, 那就是出售总部大楼给愿意购买的买家。主体打算先腾空这栋大楼, 再把它交付给购买者。出售这样的资产, 通常情况下, 也是需要一些时间去腾空大楼的。很可能, 主体将在接下来几个月出售这栋大楼。

在 20X5 年 12 月 31 日:

- (a) 大楼的账面价值为 CU1,000,000 (历史成本 CU2,000,000 减去累计折旧 CU1,000,000);
- (b) 大楼的公允价值为 CU3,000,000; 以及
- (c) 预计销售成本为 CU300,000.

在 20X6 年 2 月 2 日, 主体以 CU3,100,000 的价格销售了这栋大楼, 并为此花费了 CU250,000 的销售费用。

*问题 1: 根据概念框架, IFRS 5 和 IAS 16, 请解释在截止于 20X5 年 12 月 31 日和 20X6 年 12 月 31 日的财务年度中, 主体应如何反映这栋大楼的处置。*

在 20X5 年 12 月 31 日, 当大楼变成即将出售的状态时, 对持有待售的资产的使用就类似于通过出售来转回其账面价值。因此, 不再需要计提折旧, 因为对这项资产的账务处理重点关注的是估值, 而不是价值的分摊。在 20X5 年 12 月 31 日, 大楼应重分类, 其从固定资产(一种非流动资产)划分到持有待售的非流动资产

---

收入的金额可以可靠的计量; (d)相关的经济利益很可能流入主体(e) 与交易相关的已发生或将发生的成本能够可靠计量 (见 IAS 16 第 69 段)。



产（现在大楼满足了流动资产的定义，所以以流动资产列示），并采用账面价值与公允价值减销售成本孰低法计量——持有这项资产的价值将通过出售资产来实现，因此在资产计量中，也要反映出这个性质。在有的情况下（然而这个例子中没有），还要在损益中确认减值损失（如果账面价值大于公允价值减销售成本）——这与固定资产的计提减值的原则是相符的。

在 20X6 年 12 月 31 日，主体必须在损益中确认 CU1,850,000 的资产处置收益。

*问题 2: 如果主体遵循的是中小企业 IFRS，你对问题 1 的回答会有什么不同吗？*

与 IFRS（见 IFRS5）不同，*中小企业 IFRS* 并不划分持有待售的非流动资产。因此，根据 *中小企业 IFRS*，从 20X5 年 12 月 31 日到其处置日期 20X6 年 2 月 2 日，主体要继续对固定资产计提折旧。然而，用于大楼的使用用途发生了变化，根据第 17.19 段，主体应当修正对大楼残值的预计。根据重新修正的残值，如果残值超过了账面价值，就停止对大楼计提折旧。

注：第 17.26 段（根据第 27.9(f)段）指出，计划处置一项非流动资产时，要出于做减值测试的目的，计算资产的可收回金额。在这个例子中，不需要计提减值准备，因为公允价值减去销售成本后，依然是超过账面价值的。

### **例 33: 遗弃 (abandonment)**

在 20X5 年 10 月，主体决定停止生产棉线，这是该主体主要的生产经营活动。因此，主体遗弃了棉纺厂中的所有东西。棉纺厂中的所有经营活动在 20X6 年 6 月 30 日停止。

*问题 1: 根据概念框架和 IFRS explain, 解释为什么在截止于 20X5 年 12 月 31 日的财务报表中，棉纺厂的现金流还是被认为是持续经营。*

根据 IFRS 5, 棉纺厂在 20X5 年不满足非持续经营的定义（它们既不是已经被出售也不是正在出售中）。根据将遗弃棉纺厂的决定的经济实质，在 20X5 年 12 月 31 日（它的财务年度末），按照 IAS 36 《资产减值》，主体应该对棉纺厂做减值测试。因为资产的剩余账面价值是通过继续的使用来转回的（而不是通过出售），主体将继续对棉纺厂计提折旧，直至最终被处置。

### **例 34: 收入 (总额列报) 或者利得 (净额列报)**

一家自行车连锁店将自行车用于短期出租或者销售。那些用于出租的自行车通常会使用两到三年，最终商店把它们作为二手车销售。

*根据概念框架和 IAS 16, 请解释在截止于 20X5 年 12 月 31 日的财务年度中，主体应到如何列示这些二手自行车的处置。*

在正常经营活动中，主体有规律地销售二手自行车（固定资产项目），这些自行车之前是用于出租的。因此，根据 IAS 16 第 68 段，当自行车被停止用于出租而即将出售时，主体需要将自行车按照账面价值转入存货。根据 IAS 18《收入》，出售自行车的获得应确认为收入。<sup>37, 38</sup> 根据 IASB 的观点，列报出总的销售收入比只提供销售资产的净利得或损失，能更好地反映主体的正常经营活动（见 IAS 16 中的结论基础 BC35C 段），因为主体可能有多笔类似金额的商品销售收入，其获得商品销售收入比处置固定资产的收益更频繁。因此，财务报表的使用者会思考正常经营活动中的收入与主体处置固定资产这种“一次性”的，不常发生的事项之间的区别，以及它们对评估主体过去业绩和预测未来现金流量有何不同影响。

---

<sup>37</sup> 注：当正常经营活动中用于销售的资产被转为存货时，IFRS 5 将不再适用。

<sup>38</sup> 注：IASB 认为 IASs 2, 16 和 18 中的披露方面的要求会指导主体向信息使用者披露相关信息（见 IAS 16 结论基础 BC35D 段）。

将 IAS 16（第 73–79 段）与中小企业 IFRS 的 Section 17（第 17.31–17.32 段）对列报和披露的要求，与概念框架中财务报告目标和信息质量联系起来。

财务报告的通用目标<sup>39</sup>是概念框架建立的基础。概念框架中的其它部分，包括列报和披露，都需要在逻辑上与财务报告的目标一致（见概念框架 OB1 段）。

固定资产的账面价值需在财务状况表中以单独一项来列示（见 IAS 1 第 54(a) 段）。这份资料讲解了如何识别固定资产（属于 IAS 16 的范围），以及讲解了固定资产分类，以提供最有用的信息给财务报表使用者，帮助他们进行经济决策（见概念框架第 4.3 段）。例如，按照使用功能对土地进行子分类，以提供最有用的信息给财务报表使用者，帮助他们进行经济决策，因此，土地可以被划分为固定资产（如果土地被用作生产经营活动，或者被用作为了提供商品和服务的活动中的行政管理活动），也可以被划分为投资性房地产（如果持有土地是为了获得租金或者价值增值，或者二者兼有），还可以被划分为存货（如果土地被作为正常经营活动中商品来销售）。此外，当土地（一项非流动资产）的账面价值是通过出售来转回，而非通过继续使用来转回时，它应该被划分为持有待售的非流动资产（见 IFRS 5 第 6 段）。在划分资产时，有时需要作出重要的判断。

固定资产也必须进行子分类。同一类别中的固定资产具有类似的性质以及在主体经营活动中类似的使用用途（IAS 16 第 37 段）。与多数 IFRS 的应用一样，在确定分类原则的过程中，需要职业判断。

如果主体采用重估价模型来计量其中的一些固定资产，那么所有处于这个分类中的固定资产都需要同时做估价测试<sup>40</sup>（见 IAS 16 第 36 和 38 段）。

### 例 35: 子分类原则(固定资产的分类)

主体拥有如下固定资产:

- (a) 财产 A: 一块空置的土地，主体计划在上面修建新的总部行政管理大楼;
- (b) 财产 B: 一块土地，其被用作垃圾填埋场;
- (c) 财产 C: 一块土地，上面盖的是现在使用中的行政管理大楼;
- (d) 财产 D: 一块土地，上面盖的办公室是直销办公室（direct sales office）;
- (e) 财产 E1–E10: 十个独立的打折卖场（译者注：即奥特莱斯），以及它们所建之处的土地;

<sup>39</sup> 财务报告的通用目标是向现有的和潜在的投资人、贷款人或其他债权人提供关于主体的财务信息，帮助他们做出是否提供资源给主体的决策。这些决策包括购买、出售或持有权益和债务工具，提供或收回贷款或者其他形式的借款（见概念框架第 OB2 段）。

<sup>40</sup> 要求同时进行估价（或者采用滚动的基础进行估价）是为了避免在对同一类别的固定资产进行估价时的主观性。

- (f) 设备 A: 在总部和直销大楼办公室的电脑系统, 用于集成打折卖场中销售点电脑系统 (译者注: 即 POS 机) 的信息;
- (g) 设备 B: 在每个打折卖场销售点电脑系统;
- (h) 行政管理大楼和销售大楼的家具和装饰; 以及
- (i) 在打折卖场中的摆设和装饰。

### 讨论问题

在讨论完下面的问题后, 请思考, 上述资产是否应当作为单独的一项来反映。给出答案的同时, 谈谈其中的原因。

*问题 1: 没有修建房屋的土地是否应该与修建了房屋的土地分开, 单独划分为一类?*

当决定土地是否要跟修建的房屋单独划分时, 要考虑到资产在主体经营活动中的特性和使用用途。因此, 空置的土地和修建了房屋的土地并不具有类似的特性——它们应该被分作不同类别的固定资产。

*问题 2: 被作为垃圾填埋场的土地是否要与闲置的土地单独划分?*

作为垃圾填埋场的土地与闲置的土地使用目的不同, 因此, 在固定资产分类中, 作为垃圾填埋场的土地与闲置的土地属于不同类别。

*问题 3: 主体的打折卖场与办公大楼在性质和使用用途上, 是否有足够不同, 因而打折卖场应该单独被划分为一类?*

在这种情况下, 需要职业判断——总的来说, 为了主体的经营, 所有的大楼都会发挥自己的贡献。然而, 它们是如何贡献的, 方式却是不同的, 因此, 有人认为它们应该被分作不同的类别。当判断是否要把某项土地和房屋单独划分为一类时, 要考虑到重大性原则 (打折卖场和办公大楼的账面价值占有所有土地和房屋的账面价值的比重)。

*问题 4: 既然组织中的电脑设备是集成的, 它们是否应该被单独划分为一类资产?*

用途类似, 和性质类似的资产应该被划为固定资产中一个单独子类。与问题 3 类似, 管理层需要运用职业判断, 考察设备的重大性, 以决定设备的分类是否合适 (即单独划分为一类资产)。虽然组织中的电脑设备是集成的 (例如, 可以打通组织中电脑设备的接口), 但这并不决定所有的电脑设备作为固定资产中的单独一类。

注: 在进行这种分类判断时, 重大性 (足够影响主要的信息使用使用者根据财务报表信息来进行决策) 是一种重要的考量因素。

IAS 16 第 73——79 段描述了固定资产的披露要求。这些披露信息通常都是在财务报表附注中的，包括：

- (a) 编制财务报表的基础和采用的具体会计政策（见 IAS 1 第 112(a)段）。例如，对每类固定资产，主体需要披露其计量基础（如成本模型还是重估价模型），折旧方法（例如，直线法，余额递减法或者个别认定法）以及预计使用寿命（或者折旧率）。
- (b) 披露主体在财务报告年度末，为未来的和其他主要不确定性所做的假设，这些不确定性是导致以后财务年度中资产和负债的账面价值的重大调整的重要风险（见 IAS 1 第 125 段）。例如，当修建核电站时，弃置义务就应确认为一项负债，因此要对拆卸和搬迁核电站，以及让所处土地恢复使用的成本进行评估和假设，这些假设也需要在财务报表附注中披露。
- (c) 在主要会计政策汇总中或者财务报表附注的其它部分中披露职业判断，这些判断并非估计中需要的判断，且这些判断会影响主体会计政策的选择，也会对财务报表中确认的金额产生重大影响（见 IAS 1 第 122 段）。例如，在管理层决定其拥有的某项特别的和重要的大楼是投资性房地产还是固定资产的过程中，它们运用了重要的职业判断。
- (d) 披露 IFRSs 要求披露的信息，这些信息没有在财务报表的其它地方列示（见 IAS 1 第 112(b)）。例如，IAS 16 特别指出要披露，固定资产在财务年度期初和期末的总的账面价值和累计折旧（包含了累计的减值准备），以及在财务年度期初和期末的账面价值是如何调节的（reconciliation）：
  - (i) 新增加额；
  - (ii) 划为持有待售的资产或者根据 IFRS 5 和其他处置的要求，被划为将处置的持有待售的资产组中的资产；
  - (iii) 从企业合并中获得的固定资产；
  - (iv) 根据 IAS 36，反映在其它综合收益中的，估价增值或减值而导致的减值准备的计提或者转回；
  - (v) 根据 IAS 36，反映在损益表中的减值准备的计提；
  - (vi) 根据 IAS 36，反映在损益表中的减值准备的计提的转回；
  - (vii) 折旧；
  - (viii) 当财务报表从功能货币折算为另一种报告货币时，包括将境外经营折算报告主体的列报货币时，产生的外币报表折算差额；以及
  - (ix) 其它变化。
- (e) 提供那些没有在财务报表的其它地方列示的信息，但这些信息对理解它们非常有用（例如，为了公允地反映主体的情况，而需要做的额外的披露）（见 IAS 1 第 15 和 112(c)段）。

在这部分资料中，还讲解了在固定资产的终止确认涉及的以下问题：

- (a) IFRS 的列报原则要求不能将费用与收入进行抵减，然而，与 IFRS 的列报原则不同，从固定资产终止确认中获得的利得或损失是以净额的方式反映在损益中；
- (b) 固定资产的处置收益并不确认为收入；以及
- (c) 如果主体是既出租又出售同一件资产，应该确认租金和出售的收入（而不是仅确认租金收入和从出售中获得的净利得或损失）。

## 会计政策变更，过渡期条款和生效日期

将 IAS 16（IAS 8 第 14–31 段和第 50–53 段，以及 IAS 16 第 80–81F 段）中对会计政策变更，过渡期条款和生效日期的要求，以及中小企业 IFRS 的 Section 17（第 10.8，10.11 和 10.12 段）中的要求，与概念框架中财务报告目标和信息质量联系起来。

财务报表的使用者需要对比各个时期主体财务状况、经营业绩和现金流量的情况，并分析其趋势。在各个时期，特别是前后时期，主体需要采用相同的会计政策（见 IAS 8 第 5 段）。因此，主体需要在前后会计期间，对固定资产采取一致的会计政策。然而，只有当出现下列情况时，主体会进行会计政策变更：

- (a) IFRS 要求进行会计政策变更（例如，发布了新的会计准则或者会计准则进行了修订）；或者
- (b) 进行会计政策变更是为了提供可靠和更相关的信息，反映主体的交易或者事项，或者主体财务状况、经营业绩和现金流量的情况（见 IAS 8 第 14 段）。

例如，从固定资产计量的成本模型变更为重估价模型，可以更及时地计量财务状况表中固定资产的价值和折旧情况。

为了使得财务报表的使用者可以对比各个时期主体的财务报表，对会计政策变更的一般处理方法是追溯调整，即好似主体一直都采用的是新的会计政策，因此重新计算那些可比的数据（见 IAS 8 第 19 和 23 段）。然而，考虑到成本约束因素（见概念框架 QC35–QC39），IASB 提出了不用采用追溯调整的例外情形，这种情形经常运用于新旧准则交替的过渡期间（见 IAS 8 第 19(a) 段）。例如，从固定资产成本模型变更为重估价模型，需参考的是 IAS16 号，而不是适用会计政策变更（见 IAS 8 第 17 段）。此外，IAS16 第 81–81F 描述了过渡时期的条款和 IAS16 生效日期。

IAS 8 第 28–31 段具体讲解了会计政策变更的披露要求。

## 第 2 阶段: 作业

---

### 作业 1

请找一家上市公司的年度合并财务报表，这家公司需拥有固定资产，且按照 IFRS 编制财务报表（可以从公司的网页上直接下载年报）。替其母公司的董事会写一页纸的执行概要（executive summary），说明集团对固定资产进行账务处理和报告的有效性。

### 作业 2

请找到一些很难划分其类别（即识别为资产后，很难决定应该采用哪项 IFRS）的固定资产(或其它有形资产)。可能的查找来源包括：

- (a) 上市公司的按照 IFRS 编制的财务报表;<sup>41</sup>
- (b) 已发布的证券监管机构的监管决定;
- (c) 会计师事务所的报告; 以及
- (d) 新闻媒体的报道.

用这些你找到的例子，解释：

- (a) 为什么你觉得这些项目很难分类;
- (b) 你是否同意该主体的分类方法; 以及
- (c) 是否存在其它的分类方法，这种方法可以给投资者，贷款人以及其他债权人（现有的和潜在的）提供更有用的财务信息。

参考 IAS 16 和其它相关的 IFRSs，对你的观点作出解释。

### 作业 3

请找到一些固定资产，它们需要在特定的时间间隔期更换重要的配件，或者在不那么频繁，也没有规律的间隔期更换重要的配件。可能的查找来源包括：

- (a) 上市公司的按照 IFRS 编制的财务报表;
- (b) 已发布的证券监管机构的监管决定;
- (c) 会计师事务所的报告; 以及
- (d) 新闻媒体的报道.

用这些你找到的例子，解释：

- (a) 你是否同意该主体对更换部件的账务处理; 以及
- (b) 对更换部件采取单独的折旧方法，是否可以给投资者，贷款人以及其他债权人（现有的和潜在的）提供更有用的财务信息。

参考 IFRS 和中小企业 IFRS，对你的观点作出解释。

---

<sup>41</sup> 见 IAS 1 《财务报表的列报》第 122 段。

#### 作业 4

请找若干按照 IFRS 编制财务报表的上市公司的财务报表，其中固定资产采用了不同的折旧方法，预计使用年限和残值。

你的任务是解释以下问题：

- (a) 你是否同意你找的财务报表的主体所采用的估计，请给出你的理由；
- (b) 是否存在不同的主体对类似固定资产采用不同估计的情况，如果有，请指出它们为什么会不同；
- (c) 如果 IASB 对某中固定资产规定了特定的折旧率和使用年限（例如，每年计提的折旧费用为电脑的历史成本的 25%），这样是否能更好地满足财务报告的通用目标；
- (d) 如果 IASB 规定只能采用一种固定资产的计量模型，这样是否能更好地满足财务报告的通用目标——如果是，你会选择哪种计量模型，且请给出你的理由；以及
- (e) 是否存在 IASB 没有规定的计量模型，能给现有的和潜在的投资者，贷款人和债权人更有用的信息；例如，公允价值模型或者历史成本模型（不计提折旧和减值准备）能否较 IASB 的计量模型提供更有用的信息？



## 第 2 阶段: 辅导资料

---

下面是一个辅导资料中的例子，用于增进学生的知识，和理解 IAS16 成本模型中使用的基本的判断和估计。在第 2 阶段中，将辅导资料中的例子与其它 IFRSs 融合，是适当的。

20X1

在 20X1 年 9 月 1 日，主体购买了一块工业用地，价格为 CU200,000，还购买了一台机器放置与这块地上，价格为 CU1,000,000。<sup>42</sup> 机器是用于生产一种销售给第三方的化学药品的。

在主体使用机器之前，需要安装，调试和测试机器。在主体测试完之后，需要监管机构检查和测试，以确保机器可以用于商业生产。下面列示的是 20X1 年 9 月 1 日到 20X1 年 12 月 1 日间发生的成本：

- (a) 安装费用: CU25,000 (其中 CU5,000 与桶的内衬的安装有关——见下);
- (b) 调试费用: CU60,000;
- (c) 测试费用: CU15,000; 以及
- (d) 监管机构检查机器的费用: CU100,000.

监管机构在 20X1 年 12 月 1 日授予了主体可以进行生产的认证。

主体预计可以使用这台机器生产 100,000 单位的化学药品。然而，为了达到这个目标，根据机器的法定要求，一旦它的生产量达到 50,000 单位后，必须由监管机构对机器做大的检查。

只有当检查出的所有问题都解决后，机器才可以继续生产剩余的 50,000 单位（即总共生产 100,000 单位）。在生产了 100,000 单位后（即在检查前生产了 50,000 单位，在检查后生产了 50,000 单位），按照行业规定，机器没有使用价值了，主体应当移除这台机器，并将放置机器的土地恢复到以前状态。

除此之外，监管机构要求机器在每生产 20,000 单位产品后，需更换机器上的桶的内衬。更换内衬的工程师必须取得监管机构认可的资格。

另外，在使用寿命期间内，一旦要挪动机器到其他的场所，都必须对挪动带来的问题做一个重要的检查。当恢复生产前，必须完这样的检查，才能继续开工。

在 20X1 年 12 月 31 日 (财务报告期末)，管理层对机器做了如下的预计：

---

<sup>42</sup> 除了土地和机器外，该主体还购买了房屋和仓储柜，但为了方便讲解，在辅导资料中，我们忽略了房屋和仓储柜的购买。

- (a) 当机器生产了 50,000 单位之后，会发生检查成本（按现在发生的此类费用的金额估计）：CU100,000.
- (b) 当机器生产了 50,000 单位之后，与检查成本有关的成本（按现在发生的此类费用的金额估计）：CU220,000.
- (c) 更换内衬和安装内衬的成本（按现在发生的此类费用的金额估计）：CU140,000 (其中 CU135,000 是新更换的内衬的成本，CU5,000 是安装成本).
- (d) 支付给第三方的专家评估土地需要恢复的费用: CU100,000.
- (e) 如果在 20X1 年 12 月 31 日，机器已经生产了 100,000 单位，则拆毁机器，主体将从处置中获得的金额为: CU200,000.

## 20X2–20X5

在 20X2 年 1 月 1 日，主体开始使用机器来生产化学药品（即在 20X1 年 12 月中，机器都是闲置的）。

管理层在 20X2–20X5 年间，所做的估计都是不变的(也就是保持着在 20X1 年 12 月 31 日的估计)。然而，由于用机器生产化学药品，会对土地造成越来越多的污染，因此，这会增加恢复土地到原始状态的义务，预计每生产 1 单位产品都会增加恢复土地的成本 CU1。

在 20X2 年，该机器生产了 4,000 单位产品。在接下来的三年中 (20X3–20X5)，机器每年生产了 12,000 单位。

在 20X4 年，在生产了 4,000 单位产品后，主体更换了内衬，花费包括安装成本在内的费用，共计 CU144,000。

## 20X6

在 20X6 年 1 月 1 日，主体又更换了内衬，花费包括安装成本在内的费用，共计 CU148,000。

在 20X6 年 9 月 1 日，在机器生产了第 45,000 单位产品后，生产被中断了 4 个月。监管机构对机器进行了检查，并要求对检查出来的问题进行修理和矫正。这些修理工作是由独立的第三方机构提供服务的，主体为此支付了 CU200,000。

在 20X6 年 12 月 31 日，在独立第三方机构完成了重大的检修服务工作后，监管机构又重新检查，最终认可机器可以继续开工运转。主体为此支付的检查费用为 CU100,000。

## 20X7

在 20X7 年 1 月 2 号，生产重新开始。

在 20X7 年，机器生产了 10,000 单位产品。

## 20X8

在 20X8 年 12 月 31 日，由于在 20X8 年底出现了新的科学技术，使得对环境的恢复成本变得不再重要了 (CU1)。此外，人们发现机器上使用的部件的可以用作其他用途，管理层估计如果机器达到了预计使用寿命（即生产了 100,000 单位产品）后，处置机器，将可以收到 CU300,000。

在生产了 5,000 单位产品后，主体又更换了内衬，花费包括安装成本在内的费用，共计 CU150,000。

在 20X8 年，机器生产了共计 10,000 单位产品。

## 20X9

在 20X9 年 9 月 1 日，由于之前没有预料的一些因素，主体决定进行战略变化，其承诺出售土地和机器给独立第三方，价格为 CU1,200,000。<sup>43</sup> 主体的管理层对外宣布了这个决定，对于那些操作机器的雇员，由于主体不能再给他们提供职位了，这些雇员可以选择自愿离职(voluntary redundancy packages)。

在 20X8 年，机器生产了 10,000 单位产品(其中 9,000 单位是在 20X9 年 9 月 1 日之前生产的)。

## 20Y0

在 20Y0 年 3 月 1 日，在又生产了 2,000 单位产品后，销售的机器的所有权上的风险和报酬都转移给了独立第三方。

---

<sup>43</sup> 其中，土地的售价是 CU300,000。

**问题:**

**问题 1:** 在 20X1 年 12 月 31 日，主体拥有的土地和机器的成本，使用年限，可折旧金额分别是多少？假设，独立地来看各项成本的数额，都是足够重大的。

**问题 2:** 根据 IAS 16 《固定资产》，解释将如何对监管机构的检查成本和随后的服务成本进行账务处理。并请你计算出具体金额来支持你的结论。

**问题 3:** 根据行业规定，主体需要恢复环境到以前状态，对此义务，请问主体应当如何进行账务处理。由于这是一个未来义务，假设折现的影响不具有重大性，可以忽略不计。并请你计算出具体金额来支持你的结论。

**问题 4:** 根据 IAS 16 号，在机器的预计使用寿命里，主体应当如何计提折旧。并请你计算出具体金额来支持你的结论。

**问题 5:** 如果主体采用直线法计提折旧是适当的，请讨论你对问题 4 的回答会有何变化。并请你计算出具体金额来支持你的结论。

**问题 6:** 如果主体是按照中小企业 IFRS 来编制财务报表，你对上述**问题 1-5** 的回答会有何变化？

## 第 2 阶段: 辅导资料—参考答案

### 问题 1—成本

|                       | CU        |
|-----------------------|-----------|
| 机器                    |           |
| 购买价格                  | 1,000,000 |
| 安装成本                  | 25,000    |
| 调试成本                  | 60,000    |
| 测试成本                  | 15,000    |
| 初次检查成本—监管机构           | 100,000   |
| 恢复环境的义务               | 100,000   |
|                       | <hr/>     |
| 在 20X1 年 12 月 31 日的成本 | 1,300,000 |
|                       | <hr/>     |
| 土地—购买价格               | 200,000   |

### 问题 1—在 20X1 年的折旧金额和使用年限

| 机器    | 初次检查成本部分  | 内衬部分                    | 其它部分        | 总计          |
|-------|-----------|-------------------------|-------------|-------------|
| 成本    | CU100,000 | CU140,000 <sup>44</sup> | CU1,060,000 | CU1,300,000 |
| 残值    | —         | —                       | (CU200,000) | (CU200,000) |
|       | <hr/>     |                         |             | <hr/>       |
| 可折旧金额 | CU100,000 | CU140,000               | CU860,000   | CU1,100,000 |
|       | <hr/>     |                         |             | <hr/>       |
| 使用年限  | 50,000 单位 | 20,000 单位               | 100,000 单位  |             |

#### 土地

土地具有永久的使用年限，因为土地的潜在服务价值并不会随着使用而减少。所以，对土地不计提折旧。

### 问题 2—检查成本

1. 检查是机器可以运转的必要条件。因此，为了进行初次检查（在开始使用机器之间进行的）支付的费用构成了机器的成本（见 IAS 16 第 11 和 14 段）。
2. 相对于机器的总成本，检查成本的数额是重大的，且检查成本的使用年限与机器成本的其它组成部分的使用年限不同，因此，根据 IAS 第 14 段，检查成本“部分（component）”需要单独计提折旧（见 IAS 16 第 14 段和第 43–45 段）。检查成本部

<sup>44</sup> 注: 根据 20X1 年 12 月 31 日的内衬更换成本预估

分的预计使用期间是生产 50,000 单位产品的期间，而内衬部分的预计使用期间是生产 20,000 单位产品的期间，机器其它部分的预计使用期间是生产 100,000 单位产品的期间。

3. 对初次检查成本部分的折旧方法为工作量法（unit of production method，又称产量折旧法），每生产 1 单位产品，计提 CU2 折旧（即  $\frac{1}{50,000} \times$  初次检查成本 CU100,000），因为这种方法能最准确地反映主体预计对检查服务的潜在服务能力的消耗——即每生产 1 单位的产品，检查的潜在服务能力就被消耗了  $\frac{1}{50,000}$ 。然而，只生产了 45,000 单位时，就开展了下一次的检查。因此，初次检查部分尚有账面价值 CU10,000 没有折旧（即因为下一次检查提前进行了，还有 5,000 单位的服务潜能未被消耗， $CU2 \times 5,000$ ），这部分金额将在 20X6 年，第二次检查开展时，被确认为损益（in profit or loss）。<sup>45</sup>
4. 在 20X6 年，再度开展检查时，需将支付给监管机构的款项确认为负债。根据 IAS 16，满足了资产的确认条件——预期将从检查中获得未来经济价值的增加（因为如果没有第二次检查，再生产 5,000 单位产品后，主体的生产经营活动将被迫停止，而开展了第二次检查，则检查之后还能再生产 50,000 单位产品），检查成本可以可靠计量（推测监管机构会根据检查费用的金额，给主体开具发票）——因此，相应地，需要确认固定资产（也是一种资产）账面价值的增加（见 IAS 16 第 14 段）。这部分构成固定资产成本组成部分的“新”的检查成本，将单独计提折旧，预计残值为零（因为主体预计将消耗掉所有的检查的服务潜能<sup>46</sup>），折旧期间为接下来的 50,000 单位的产品生产期间。
5. 20X7 年和 20X8 年对检查部分的折旧金额为每年 CU20,000（即  $\frac{10,000}{50,000} \times$  第二次的检查成本 CU100,000）。
6. 在 20X9 年，管理层承诺要出售机器。在这个时点，根据 IFRS5，这台机器（机器的全部）都将从固定资产转出，转为持有待售的非流动资产。因此，在 20X9 年 12 月 31 日的财务状况表上，应采用账面价值与公允价值减销售成本孰低法计量。在以 20X9 年 12 月 31 日截止的财务年度内，检查部分的折旧期间是从 1 月 1 日（财务期间开始日）到 9 月 1 日（其被划分为持有待售的非流动资产）。因此，在 20X9 年的检查部分的折旧金额为 CU18,000（ $\frac{9,000}{50,000}$  单位  $\times$  CU100,000）。在 20X9 年随后生产 1,000 单位产品的时间里，以及在 20Y0 年生产 2,000 单位产品的时间里，都不需要计提折旧，因为机器已经被划分为持有待售的固定资产（其不再是固定资产）。<sup>47</sup>

<sup>45</sup> 在 20X6 年，发生了会计估计变更（预计使用寿命变更），因为在 20X6 年之前，主体预计要生产 50,000 单位产品后才会进行检查。

<sup>46</sup> 注：即使主体决定在使用机器进行一段时间的产品生产后，出售机器，这部分的检查费用的残值依然为零，因为，一旦移动机器，就必须再次进行检查。

<sup>47</sup> 对持有待售的资产的账面价值的转回，是通过出售来实现，而非通过未来经营而实现的，对持有待售资产的账务处理重在估值，而非价值分摊（见 IFRS 5 结论基础 BC29 段）。因此，持有待售的固定资产不需要计提折旧（见 IAS 16 第 5 段）。如果公允价值减去销售成本的金额比账面价值低，则需要按照较低的金額计量（IFRS 5 第 15 段）。

7. 在这个例子中，土地和机器都转为持有待售资产时，它们的账面金额不需要重新计量（因为它们的公允价值减去销售成本后是 CU1,200,000，超过了它们的账面价值），因此，在 20Y0 年 3 月 1 日，当主体终止确认这项资产时，再终止确认第二次检查成本的剩余账面价值。

### 问题2—服务成本

8. 在机器初次运作之时，主体并无机器需要服务（译者注：这里指的是检查出现问题后，由独立第三方提供的修理矫正服务）的现实义务。因此，机器开始服务之前，都无需确认负债。
9. 当服务提供方提供了服务后，主体就需将此支付义务确认为一项负债。根据 IAS16，满足了资产的确认条件——预期将从服务中获得未来经济价值的增加（因为如果独立第三方提供的服务，主体就无法通过检查，无法取得可开工认可，主体的生产经营活动将被迫停止，不能再继续生产 50,000 单位产品），且服务成本可以可靠计量（推测服务提供方会根据服务费用的金额，给主体开具发票）——因此，相应地，需要确认固定资产（也是一种资产）账面价值的增加。
10. 虽然服务成本增加了资产的账面价值，但是并不将此单独作为机器成本中一个项目（见 IAS 16 第 43 段。。
11. 因此，对服务成本部分的折旧，是放在“其他组成部分”中一起计提折旧的，折旧期间是主体预计将用这台机器生产产品的期间（即很可能是生产 50,000 单位产品<sup>48</sup>）。

### 问题3—恢复环境的义务

1. 主体有义务恢复安装（包括检查）机器的所用土地的环境，因此，在初次确认机器成本时，要涵盖这部分恢复环境的义务。主体应根据 IAS 37 《准备，或有负债和或有资产》来计量这部分成本（等于支付的义务，即负债）（见 IAS 16 第 16(c) 段）。在这个例子中（见上面的问题 1），主体在初始确认时，需确认负债 CU100,000，同时将此金额确认为资产（构成机器的成本的组成部分）。
2. 根据 IAS 《存货》，随着机器生产产品的进行，存货越来越多，恢复环境的义务越发增加（IAS 16 第 18 段）。在这个例子中，预计每生产 1 单位产品都会增加恢复土地的成本 CU1（译者注，是在 20X2 年到 20X5 年中做出的预计），主体需确认负债，同时将此金额确认为资产（构成存货的成本的组成部分）。
3. 需要在每个财务报告期末重新计量这一负债（根据 IAS 37）。如果与此相关的固定资产（例如这个例子中的机器）是采用成本法计量的，负债的变动金额要增加<sup>49</sup>或者减少固定资产在此期间的成本，除非要减少的金额超过了固定资产的账面价值。如果

<sup>48</sup> 假设法律不允许主体生产了 50,000 单位产品后再继续生产（即这项服务是在生产完 45,000 单位产品后再发挥作用的，因此，机器总的使用寿命降低为生产 95,000 单位产品）。

<sup>49</sup> 当折现的影响很重大时，由折现引起的负债的增加，要在损益中确认为财务费用（而不是加入机器的成本中）。

负债的减少金额超过了固定资产的账面价值，则超出的部分要立即确认为损益。调整后的资产可折旧金额要在剩余的预计使用寿命中分摊（见 see IFRIC 1）。在这个例子中，在 20X8 年 12 月 31 日，该负债确认在资产状况表上的金额为 CU165,000（初次估计的 CU100,000 加上由于生产，累计生产了 65,000 单位存货而造成的恢复土地的义务）。在 20X8 年 12 月 31 日，机器的账面价值大于了负债的减少金额 CU99,999 (CU100,000 减去 CU1)，则这 CU99,999 需要全额减少机器的账面价值。<sup>50</sup> 根据 IFRIC 1 第 BC6 段，因存货引起的负债的变化额的账务处理要遵循 IAS 2。在 20X8 年 12 月 31 日，需按照每单位 CU1 的价格计算，将 CU65,000 在未出售的存货上冲销，； CU65,000 中剩余未冲销的部分<sup>51</sup>将确认为损益。假如在 20X8 年 12 月 31 日，尚有 500 单位存货未出售，则 CU500 将从存货中冲销，而 CU64,500 将确认为损益。

## 问题 4—折旧

### 重要的组成部分

1. 跟总的成本相比，每个部分的成本都是重要的（重要性程度足够大，以至于需要使用不同的使用寿命或折旧方法），因此需要安装各个部分分别计提折旧（见 IAS 16 第 43 段）。然而，如果重要的组成部分的预计使用寿命和折旧方法相同时，可以合并在一起计提折旧（见 IAS 16 第 45 段）。见 IAS 16 第 14 段也说明了检查费用要单独作为一个部分计提折旧。因此，机器的初次检查费用（预计使用寿命= 生产 50,000 单位产品的期间）必须与机器其它部分（预计使用寿命= 生产 100,000 单位产品的期间）区别开来，单独计提折旧。同样地，内衬也要单独计提折旧，因为内衬的成本足够重大，且预计使用寿命是生产 20,000 单位产品的期间。

### 折旧方法

2. 主体必须采用工作量法来对机器计提折旧，因为这种方法最好地反映与机器有关的经济利益的预期实现方式——机器的最大生产能力是生产 100,000 单位产品。然而，在 20X6 年，在生产了 45,000 单位产品后，主体修改了对生产总量的估计，因为管理层在这个时候决定再继续用机器生产 50,000 单位产品（即生产的总量是 95,000 单位产品）。
3. 工作量法也同样适用于对初次检查成本，后续的检查成本和每次更换内衬的成本的折旧计提，因为这种方法最好地反映与机器各个部件的经济利益的预期实现方式。例如，在生产完 50,000 单位产品，就需要进行第二次检查，使得总的生产能力达到 100,000 单位产品。

### 什么时候开始和什么时候停止机器的折旧

<sup>50</sup> 不用计算，我们都应该知道固定资产的账面价值大于负债减少的金额 CU99,999 的，因为其预计残值是大于负债减少的金额 CU99,999。

<sup>51</sup> 根据已提供的信息，无法确定由未出售存货带来的恢复环境义务的会计估计的变化。



4. 虽然在 20X1 年 12 月 1 日，机器就已经达到了管理层期望的预计使用状态，但是由于主体采用的是工作量法计提折旧，所有部件的折旧都将开始于 20X2 年 1 月 1 日（即第一单位产品开始生产的时间）。
5. 同样地，也正是因为采用了工作量法（只有在生产产品的过程中，折旧费用才会增加），在机器得到服务的期间（译者注：这里指的是检查出现问题后，由独立第三方提供的修理矫正服务），不用对机器计提折旧（即在 20X6 年生产中断的四个月里，折旧也暂停了）。
6. 在 20X9 年 9 月 1 日，当机器被重分类出固定资产，被划入持有待售非流动资产 (IAS 16) 时，主体停止了对机器计提折旧，因为 IFRS 5 要求对持有待售非流动资产的计量要反映出持有待售的资产的账面价值的转回，是通过出售来实现，而非通过生产来实现的。IFRS 5 认为这种计量的方法帮助现有和潜在的投资者、贷款人和债权人提供更有用的财务信息，来预测主体未来能从机器中获得的相关现金流量。

#### *对检查成本部分计提折旧*

7. 在 20X2–20X5 年，初次检查成本 CU100,000（见上面的问题 1），需要在生产 50,000 单位产品的期间内分摊（即每生产 1 单位产品，分摊折旧 CU2），因为每生产 1 单位产品，初次检查成本的预期服务价值就被消耗了  $\frac{1}{50,000}$ 。因此，在 20X2 年，生产了 4,000 单位产品，就需要计提折旧费用 CU8,000；而在 20X3–20X5 年中，每年生产了 12,000 单位产品，就需要每年计提折旧费用 CU24,000。
8. 在 20X6 年，当开始进行第二次检查时，上一次检查剩余的账面价值 CU10,000 将被终止确认（见 IAS 16 第 14 段）。
9. 在 20X7 和 20X8 年，每年计提的“新”检查成本部分折旧为 CU20,000（即  $\frac{1}{50,000} \times$  生产了 10,000 单位  $\times$  总的“新”检查成本 CU100,000，其中 50,000 是在机器出售以前预计将生产的产品数量）。
10. 在 20X9 年，检查成本部分的折旧为 CU18,000（即  $\frac{1}{50,000} \times$  20X9 年在机器被划分为持有待售的非流动资产之前生产的 9,000 单位产品  $\times$  总的“新”检查成本）。
11. 在 20X9 年，即使机器被划为持有待售非流动资产后，又生产了 1,000 单位产品，依然不用计提折旧，因为机器已经重分类，被划入了持有待售非流动资产了。
12. 在 20Y0 年，依然不用计提折旧，因为机器已经重分类，被划入了持有待售非流动资产了。

#### *对机器内衬部分计提折旧*

13. 在 20X2–20X4 年，初次使用的机器内衬的成本 CU140,000 需要在生产 20,000 单位产品间分摊（即每单位产品分摊 CU7），因为每生产 1 单位产品，内衬成本的预期服务价值就被消耗  $\frac{1}{20,000}$ 。因此，在 20X2 年，生产了 4,000 单位产品，就需要计提折旧费用 CU28,000。在 20X4 年，生产了 4,000 单位产品后，主体需要更换新的内衬，这个内衬的成本被资本化，计入机器成本中，此时，原先的内衬的成本已计提完折旧。新的内衬的成本需要在生产 20,000 单位产品间分摊（即每单位产品分

摊 CU7.2)。因此，在 20X4 年，有 4,000 单位的产品生产，是按照每单位 CU7 计提的内衬折旧，而有 8,000 单位的产品生产，是按每单位 CU7.2 计提的内衬折旧，即总额为 CU85,600。

14. 在 20X5 年底，当生产了第 40,000 单位产品后，第二次更换的内衬的成本 CU144,000 已经计提完毕。
15. 在 20X6 年开始时，第三次更换的内衬的成本被资本化，计入了机器成本中。虽然 20X6 年生产的产品数量发生了变化，在 20X6 年 1 月 1 日，依然会预计再生产 55,000 单位产品（译者注：总生产量为 100,000 单位产品，此前已经生产了 45,000 单位产品），因此第三次更换的内衬的成本应该在生产 20,000 单位产品间分摊。第三次内衬的折旧计提额为每单位产品分摊 CU7.4。
16. 在 20X8 年，生产了 5,000 单位产品后，主体需要进行第四次内衬更换，第四次更换的内衬的成本被资本化，计入了机器成本中，且此时，第三次更换的内衬成本已经计提完毕。此时，主体预计将在继续生产 35,000 单位产品（译者注：总生产量为 95,000 单位产品，此前已经生产了 60,000 单位产品）。第四次更换的内衬的成本应该在生产 20,000 单位产品间分摊。第四次内衬的折旧计提额为每单位产品分摊 CU7.5。
17. 在 20X9 年，内衬部分的折旧数额为 CU67,500（即机器被划为持有待售非流动资产前生产的 9,000 单位产品 × 每生产 1 单位产品需提折旧额 CU7.5）。在 20X9 年，即使机器被划为持有待售非流动资产后，又生产了 1,000 单位产品，依然不用计提折旧，因为机器已经重分类，被划入了持有待售非流动资产了。
18. 在 20Y0 年，即使机器又生产了 2,000 单位产品，依然不用计提内衬的折旧，因为机器已经重分类，被划入了持有待售非流动资产了。

#### *对机器其它部分计提折旧*

19. 在 20X2–20X5 年，需将机器其它部分的可折旧金额 CU860,000（见上面的问题 1）在生产的期间里分摊，而 100,000 单位产品是主体计划使用这台机器的生产量。I 换句话说，在 20X2–20X5 年，每生产 1 单位产品，分摊折旧 CU8.6，因为每生产 1 单位产品，机器其它部分的预期服务价值就被消耗了  $\frac{1}{100,000}$ 。主体非常确定，将在一定时期内更换机器内衬，并对机器进行检查，进行相应的检修，使得机器有能力生产 100,000 单位产品。因此，在 20X2 年，生产了 4,000 单位产品，就需要计提折旧费用 CU34,400；而在 20X3–20X5 年中，每年生产了 12,000 单位产品，就需要每年计提折旧费用 CU103,200（即生产了 12,000 单位 × 每单位计提折旧 CU8.6）。
20. 在 20X6 年，当第二次检查开展时，机器的预计使用寿命是生产 95,000 单位产品的期间（即从 20X6 年 1 月 1 日起，剩余的使用寿命是生产 55,000 单位产品的期间（见上面的问题 2））。根据 IAS 8 《会计政策，会计估计变更和差错》，会计估计变更（调整了预计使用寿命）采用未来适用法，在变更当年（20X6 年）确认损益，在以后年度也确认因此带来的影响（即从 20X7 年开始，直至机器被终止确认）（见 IAS 8 第 36 段）。因此，根据 IAS 8，20X6 年的折旧金额要用未来适用法计算，用

修改后的会计估计，计算得出的金额为 CU46,909（即在 20X6 年 1 月 1 日剩余的可折旧额 CU516,000 ÷ 预计生产数量 55,000 单位 × 实际生产数量 5,000 单位）。

21. 在 20X6 年底，服务（译者注：独立第三方提供的检修服务）的成本要加入机器成本的组成部分。在 20X7 年开始时，该部分的可折旧金额为 CU669,091。这部分可折旧金额将在生产 50,000 单位产品的期间分摊，根据 20X7 年的生产量，应分摊的折旧金额为 CU133,818。
22. 在 20X8 年，机器的预计残值从 CU200,000 上升到 CU300,000（这个数额是按现在出手这种使用寿命结束的机器的价格来估计的）。根据 IAS 8，会计估计变更应采用未来适用法。因此，在计算 20X8 年的折旧时，要考虑这个预计残值变化的影响。最终计算的折旧金额为 CU108,818，因为在机器报销之前，预计还将生产 40,000 单位产品，因此， $\frac{1}{40,000} \times 20X8$  年实际生产的 10,000 单位 ×（在 20X8 年 1 月 1 日剩余的可折旧金额 CU535,273 减去预计机器残值的增加 CU100,000）。此外，在 20X8 年 12 月 31 日，恢复环境的义务降低为 CU1。因此，机器的账面价值将减少 CU99,999。
23. 20X9 年的折旧金额为 CU67,937【即  $\frac{1}{30,000} \times$  在 20X9 年该机器被划分为持有待售非流动资产前生产的 9,000 单位 ×（在 20X8 年 1 月 1 日剩余的可折旧金额 CU535,273 减去环境恢复义务的变化 CU199,999，再减去 20X8 年已计提折旧 CU108,818）】。
24. 在 20X9 年，即使机器被划为持有待售非流动资产后，又生产了 1,000 单位产品，依然不用计提折旧，因为机器已经重分类，被划入了持有待售非流动资产了。
25. 在 20Y0 年，即使机器又生产了 2,000 单位产品，依然不用计提折旧，因为机器已经重分类，被划入了持有待售非流动资产了。

折旧的过程:

|   | 检查       | 内衬                    | 其它所有部分                 | 总计        |
|---|----------|-----------------------|------------------------|-----------|
| <b>在 20X1 年 12 月 31 日的成本</b><br>(见问题 1) | 100,000  | 140,000               | 1,060,000              | 1,300,000 |
| 预计残值                                    | -        | -                     | (200,000)              | (200,000) |
| 可折旧金额                                   | 100,000  | 140,000               | 860,000                | 1,100,000 |
| 20X2 年的折旧                               | (8,000)  | (28,000)              | (34,400)               | (70,400)  |
| 20X3 年的折旧                               | (24,000) | (84,000)              | (103,200)              | (211,200) |
| 20X4 年的折旧                               | (24,000) | (85,600) <sup>a</sup> | (103,200)              | (212,800) |
| 20X4 年发生的成本                             | -        | 144,000               | -                      | 144,000   |
| 20X5 年的折旧                               | (24,000) | (86,400)              | (103,200)              | (213,600) |
| 在 20X5 年 12 月 31 日的可折旧<br>金额            | 20,000   | -                     | 516,000                | 536,000   |
| 20X6 年发生的成本                             | -        | 148,000               | -                      | 148,000   |
| 20X6 年的折旧                               | (10,000) | (37,000)              | (46,909)               | (93,909)  |
| 20X6 年的减值                               | (10,000) | -                     | -                      | (10,000)  |
| 20X6 年发生的成本                             | 100,000  | -                     | 200,000                | 300,000   |
| 在 20X6 年 12 月 31 日的可折旧<br>金额            | 100,000  | 111,000               | 669,091                | 880,091   |
| 20X7 年的折旧                               | (20,000) | (74,000)              | (133,818)              | (227,818) |
| 在 20X7 年 12 月 31 日的可折旧<br>金额            | 80,000   | 37,000                | 535,273                | 652,273   |
| 20X8 年发生的成本                             | -        | 150,000               | -                      | 150,000   |
| 预计残值的增加                                 | -        | -                     | (100,000)              | (100,000) |
| 20X8 年的折旧                               | (20,000) | (74,500) <sup>b</sup> | (108,818) <sup>c</sup> | (203,318) |
| 20X8 年的会计估计变更                           | -        | -                     | (99,999)               | (99,999)  |
| 20X9 年的折旧 <sup>d</sup>                  | (18,000) | (67,500)              | (67,937) <sup>e</sup>  | (153,437) |
| 在 20X9 年 8 月 31 日的可折旧<br>金额             | 42,000   | 45,000                | 158,519                | 245,519   |
| 预计残值                                    | -        | -                     | 300,000                | 300,000   |
| 在 20X9 年 8 月 31 日的账面价<br>值              | 42,000   | 45,000                | 458,519                | 545,519   |

<sup>a</sup> 20X4 年的内衬的折旧 = (CU7 × 4,000) + (CU7.2 × 8,000) = CU85,600.

<sup>b</sup> 20X8 年的内衬的折旧 = (CU7.4 × 5,000) + (CU7.5 × 5,000) = CU74,500.

<sup>c</sup> 20X8 年的折旧 = (CU535,273 减去预计残值的增加 CU100,000) ÷ 40,000 × 10,000 = CU108,818.

<sup>d</sup> 根据 IFRS5, 在 20X9 年的生产量是 9,000 单位, 因此折旧金额是按生产量 9,000 单位计算的, 在此之后, 机器被划分为持有待售的资产。

<sup>e</sup> 20X9 年的折旧 = (CU535,273 减去预计残值的增加 CU100,000, 减去 20X8 年的折旧 CU108,818, 减去恢复环境的义务的变化 CU99,999) ÷ 30,000 × 9,000 = CU67,937.

**问题 5—如果主体采用直线法计提折旧, 会怎样?**

根据 IAS 16 第 60 段，折旧方法需要反映与固定资产有关的经济利益的预期实现方式。因此，折旧方法是由这种实现方式决定的。折旧方法不是任意选用的（即折旧方法不是一种会计政策选择）。在这个辅导资料中，决定采用的折旧方法是工作量法（见上面的问题 4）。如果主体的实际情况发生了变化，使得其它折旧方式能更好地反映与机器有关的经济利益的预期实现方式，例如，直线法能更好地反映与机器有关的经济利益的预期实现方式，在这种情况下，主体可以采用直线法计提折旧：

- (a) 主体需要估计机器的预计使用寿命，这个寿命是从时间角度出发的寿命（即机器的服务潜能可能被消耗的年数）；
- (b) 应从 20X1 年 12 月 1 日开始计提折旧（因为这个时候机器已经到达了安装地点，并且已经达到了管理层期望的预计使用状态）；
- (c) 在 20X6 年，在机器生产中断的期间，依然要继续计提折旧；
- (d) 在 20X8 年，主体的会计估计发生了变化，会导致机器的账面价值和残值都发生变化，与工作量法的处理方式一样，需要确认因此带来的折旧费用；以及
- (e) 与工作量法的处理方式类似，当固定资产被重分类到持有待售的非流动资产后，折旧就需要停止。

#### **问题 6—如果主体遵循的是中小企业 IFRS，会怎样？**

如果主体遵循的是中小企业 IFRS 来编制财务报表，则：

- (a) 一直计提折旧，直至 20Y0 年 3 月 1 日。中小企业 IFRS 没有对持有待售的非流动资产做特别的计量要求。在中小企业 IFRS 下，主体要对持有待售的非流动资产做减值测试（当有可能的证据显示需要做减值测试时）。
- (b) 从最近的财务年度期初起，如果发现影响资产使用的因素发生变化，如出现了重大的未预期的损耗，技术革新和市场价格的变化，这些因素变化都预示着会计估计变化时，需复核以前的会计估计（残值和预计使用寿命）和采用的折旧方法；且根据 IAS 16，主体至少需要在每年，财务年度期末的时候，进行这样的复核。