

审计

## IAS Plus.

向德勤全球的客户和员工发布

德勤全球国际财务报告准则  
领导小组

国际财务报告准则全球办公室  
全球国际财务报告准则领导人  
Ken Wild  
[kwild@deloitte.co.uk](mailto:kwild@deloitte.co.uk)

国际财务报告准则卓越中心  
美洲

D. J. Gannon  
[iasplusamericas@deloitte.com](mailto:iasplusamericas@deloitte.com)

亚太地区

香港

Stephen Taylor  
[iasplus@deloitte.com.hk](mailto:iasplus@deloitte.com.hk)

墨尔本

Bruce Porter  
[iasplus@deloitte.com.au](mailto:iasplus@deloitte.com.au)

欧洲—非洲

约翰内斯堡

Graeme Berry  
[iasplus@deloitte.co.za](mailto:iasplus@deloitte.co.za)

哥本哈根

Jan Peter Larsen  
[dk\\_iasplus@deloitte.dk](mailto:dk_iasplus@deloitte.dk)

伦敦

Veronica Poole  
[iasplus@deloitte.co.uk](mailto:iasplus@deloitte.co.uk)

巴黎

Laurence Rivat  
[iasplus@deloitte.fr](mailto:iasplus@deloitte.fr)

IAS Plus网站

目前访问我们[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)  
网站的人数已超过六百二十万。  
我们的目标是在互联网上提供国际  
财务报告相关新闻的最佳综合  
资讯。敬请定期查阅。

### 2008年国际财务报告准则的改进

国际会计准则理事会（IASB）于 2008 年 5 月 22 日发布了名为“**2008 年国际财务报告准则的改进**”的最新准则（以下简称“准则”）。此为根据国际会计准则理事会年度改进项目发布的首项准则，旨在处理各项准则非迫切性的细微修订。准则包含 35 项修订，分为两部分：

- 第一部分 — 导致列报、确认或计量的会计处理发生变更的修订（汇总于下文的表 1）；及
- 第二部分 — 仅是术语或编辑性修订，理事会预期该等修订基本不影响或仅轻微影响有关的会计处理（汇总于下文的表 2）。

### 对征求意见稿的改动

先于准则发布的征求意见稿（于 2007 年 10 月发布）提出了 42 项修订建议。其中：

- 20 项建议无需作进一步审议即经理事会同意（但存在一些细微的编辑性改动和/或过渡性规定的改动）；
- 15 项建议在作进一步审议后经理事会同意（经进一步审议后所做改动的详情请参见表 1 和表 2 的相关部分）；
- 有关重编《国际财务报告准则第 1 号——首次采用国际财务报告准则》（IFRS 1）的建议已从改进项目中删除，并将作为单独的准则发布；及
- 余下的 6 项建议（列示于下文的表 3）因有关人员的工作及理事会的讨论未能及时完成而未在准则中反映。国际会计准则理事会仍未宣布该等修订是将构成下一次改进项目的一部分（预期将于 2008 年 10 月发布有关征求意见稿）、或者作为单独的征求意见稿重新发布以征求公众意见、还是将予放弃。

### 可能导致当前实务发生重大变更的修订

下文的表格列出了对各项准则的所有修订。许多修订仅涉及具体细节，从而即使其被国际会计准则理事会认定为属于导致会计处理变更的修订（准则的第一部分），在实务上亦不一定会构成重大影响。

然而，若干修订在相关情况下可能会对财务报表构成重大影响。各项修订明确了会计处理要求（与原会计实务中的会计处理不相同），其中主要的新要求或经修订的要求如下：

- 明确了如果母公司承诺一项出售其控制股权的计划、但仍保留非控制股权，子公司的资产和负债应划归为持有待售。（《国际财务报告准则第 5 号》（IFRS 5）——参见第 3 页）；
- 对于之前用于租赁的不动产、厂场和设备，在该等资产停止出租且持有待售时应重分类为存货；处置该等资产的收益应确认为收入。（《国际会计准则第 16 号》（IAS 16）——参见第 3 页）；
- 对低于市场利率的政府贷款所产生的政府补助的确认（《国际会计准则第 20 号》（IAS 20）——参见第 4 页）；
- 在主体有权取得购买的商品的时点之后（或对于服务，在接受服务的时点之后），不允许将广告和营销费用确认为一项资产（《国际会计准则第 38 号》（IAS 38）——参见第 5 页）；及
- 将用于投资的在建房地产归类为《国际会计准则第 40 号》（IAS 40）定义的投资性房地产，从而该房地产以公允价值计量（如果这是主体对投资性房地产的一般会计政策且在建房地产的公允价值能够可靠计量）（IAS 40——参见第 5 页）。

### 生效日期及过渡性规定

征求意见稿建议所有修订均对自 2009 年 1 月 1 日或以后日期开始的会计报告年度生效。仅当主体在同一日采用所有建议的修订（连同《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》（2007 年修订版）（IAS 1））时，才允许提前采用。几乎所有的征求意见稿的反馈函均反对这一“非此即彼”的处理方法，国际会计准则理事会考虑了该等反对意见。在准则的终稿中，各项修订的生效日期及过渡性规定是相对独立的，但是在某些情况下，仅当主体在同一日采用对另一项准则的修订时，才允许提前采用某一项特定的准则（详情参见下文的各项准则）。

大部分修订对自 2009 年 1 月 1 日或以后日期开始的会计报告年度生效，允许提前采用，且应予追溯应用。

对在 2009 年 1 月 1 日予以追溯应用的一般规则的例外规定如下：

- 对《国际财务报告准则第 5 号——持有待售的非流动资产和终止经营》（IFRS 5）的修订自 2009 年 7 月 1 日或以后日期开始的会计报告年度生效。除非主体在同一日同时应用《国际会计准则第 27 号》（2008 年修订版）（IAS 27），否则不允许在 2009 年 7 月 1 日之前提前采用。通常应在主体首次采用 IFRS 5 之日起对这些修订采用未来适用法，但须遵循《国际会计准则第 27 号》（IAS 27）（2008 年修订版）的过渡性规定；
- 对《国际会计准则第 27 号》（IAS 27）的修订**必须**在主体首次采用 IFRS 5 之日起采用未来适用法；
- 下述修订**允许**自 2009 年 1 月 1 日（或提前采用之日）起采用未来适用法：
  - 《国际会计准则第 28 号——联营中的投资》（IAS 28）（关于披露及减值的修订）；及
  - 《国际会计准则第 31 号——合营中的权益》（IAS 31）（披露）。
- 下述修订**必须**自 2009 年 1 月 1 日（或提前采用之日）起采用未来适用法：
  - 《国际会计准则第 19 号——雇员福利》（IAS 19）：对缩减和过去服务成本的修订仅适用于在 2009 年 1 月 1 日或以后发生的福利变更；
  - 《国际会计准则第 20 号——政府补助的会计和政府援助的披露》（IAS 20）：有关修订适用于在 2009 年 1 月 1 日或以后开始的期间内收到的低于市场利率的政府贷款；
  - 《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》（IAS 40）：仅当在建投资性房地产的公允价值是在提前采用日之前即已确定时，允许主体在 2009 年 1 月 1 日之前对在建的投资性房地产应用有关修订；及
  - 《国际会计准则第 41 号——农业》（IAS 41）：（修订仅涉及折现率和额外的生物转化）。

表 1: 导致列报、确认或计量的会计处理发生变更的修订 (准则的第一部分)

准则	修订主题	详情	对征求意见稿的改动
IFRS 5	子公司控制股权的出售计划	如果母公司承诺一项导致其丧失对子公司控制权的出售计划, 无论出售后主体是否将保留非控制股权, 子公司的资产和负债均应划归为持有待售。	明确了此类情况下的披露要求 (新的第 36A 段)。 明确了必须满足持有待售的一般标准。 生效日期与 IAS 27 (2008 年修订版) 一致 (即自 2009 年 7 月 1 日起生效)。
IAS 1	衍生工具的流动/非流动分类	对 IAS 1 (2007 年修订版) 第 68 段和 71 段进行修订, 明确了按照 IAS 39 划分为交易性的金融工具并非总是必须列报为流动资产/负债。	措辞变更, 更清晰表明 IAS 1 和 IAS 39 中的类似术语是相互关联的。 结论基础中增加了进一步的解释。
IAS 16	可收回金额	在可收回金额的定义中, 术语“公允价值减去销售费用”取代了“销售净价”, 以便与 IFRS 5 和 IAS 36 所用的措辞一致。	无。
IAS 16/ IAS 7	出租资产的出售	不时向其他方出售之前用于租赁的不动产、厂场和设备的主体, 应在该等资产停止出租且持有待售时, 按其账面金额将其转为存货。出售该等资产的收益应按照 IAS 18 确认为收入。  制造或取得该等资产的现金支出、以及出租和出售该等资产的现金收入均应归入经营活动。	明确了当在正常生产经营中持有待售的资产转为存货时, IFRS 5 并不适用。
IAS 19	缩减与负值的过去服务成本	明确: <ul style="list-style-type: none"> <li>当一项计划的修订导致福利减少时, 未来服务减少的影响为一项缩减, 任何过去服务减少的影响为负值的过去服务成本;</li> <li>当归属于过去服务的福利发生变更导致设定受益义务现值减少时, 则产生负值的过去服务成本;</li> <li>当未来的工资提高与针对过去服务应付的福利款相关时, 产生缩减。</li> </ul> 此外, IAS 19 第 111 段中“重要性”(materiality)的相关表述已被“重大”(significant)所取代。	新增了左栏的第二点和第三点 (征求意见稿中未提及)。 同时理事会同意, 该等修订仅适用于在 2009 年 1 月 1 日 (或提前采用之日) 或以后日期发生的福利变更。

表 1：导致列报、确认或计量的会计处理发生变更的修订（准则的第一部分）

准则	修订主题	详情	对征求意见稿的改动
IAS 19	福利计划的管理费用	修订“福利计划资产的收益”的定义，要求当福利计划的管理费用未反映在计量设定受益义务时所采用的精算假设中时，才可以扣减该费用。	无。
IAS 19	术语“到期”被取代	对“短期雇员福利”及“其他长期雇员福利”的定义进行修订，以福利“到期待结算”取代了原术语“到期”。	准则的终稿将术语确定为“到期待结算”，而征求意见稿中则为“雇员获得享有福利的权利”。
IAS 19	对或有负债的指引	删除有关或有负债“确认”的表述，因为其与IAS 37中主体不应确认或有负债的规定不符。	无。
IAS 20	低于市场利率的政府贷款	有关修订要求此类贷款产生的收益应作为政府补助核算 — 根据IAS 39确定的贷款初始账面金额与实际收到的款项之间的差额计量。	明确了政府补助的适当计量方法。 同时理事会同意，该等修订应用于始于2009年1月1日（或提前采用之日）或以后日期的期间内收到的政府贷款，并采用未来适用法。
IAS 23	借款费用的组成部分	有关具体组成部分的描述被IAS 39指南中有关实际利率法的表述所取代。	无。
IAS 27	单独财务报表中对持有待售的子公司、共同控制主体及合营企业的投资的计量	有关修订要求，在母公司单独财务报表中按照IAS 39核算的对子公司、共同控制主体及合营企业的投资，在其划归为持有待售（或包括在划归为持有待售的处置组中）时，应继续按照IAS 39进行核算。	过渡性规定改为，对该项修订自主体首次采用IFRS 5之日起采用未来适用法。
IAS 28/ IAS 32/ IFRS 7	当联营中的投资是以公允价值计量且其变动计入损益时须作的披露	明确了按照IAS 39以公允价值核算联营中的投资的有关披露要求（即，除IFRS 7所要求的披露外，仅必须作出IAS 28要求的某些披露）。	过渡性规定改为允许采用未来适用法。 结论基础中增加了进一步的解释。
IAS 28	联营中的投资的减值	明确了联营中的投资应作为单个资产进行减值测试。因此，投资方采用权益法记录的减值损失不应冲减按权益法核算的投资余额中包含的任何商誉。此类减值损失应以联营投资的可收回金额的增加额为限在后续期间转回。	过渡性规定改为允许采用未来适用法。 结论基础中增加了进一步的解释。
IAS 29	对历史成本财务报表的描述	有关修订反映了在历史成本财务报表中，某些资产和负债可以按现行价值计量的事实（如，按公允价值计量的不动产、厂场和设备）。	无。
IAS 31/ IAS 32/ IFRS 7	当共同控制主体中的权益是以公允价值计量且其变动计入损益时须作的披露	明确了按照IAS 39以公允价值核算的共同控制主体中的权益的有关披露要求（即，除IFRS 7所要求的披露外，仅必须作出IAS 31要求的某些披露）。	过渡性规定改为允许采用未来适用法。 结论基础中增加了进一步的解释。

表 1：导致列报、确认或计量的会计处理发生变更的修订（准则的第一部分）

准则	修订主题	详情	对征求意见稿的改动
IAS 36	用于确定包含商誉的现金产出单元或使用寿命不确定的无形资产之可回收金额的会计估计的披露	当使用已折现的现金流量估计公允价值减去销售费用后的金额时，有关修订扩展了相关的披露要求，包括： <ul style="list-style-type: none"> <li>• 管理层预计产生现金流量的期间；</li> <li>• 用于推断现金流量预测值的增长率；及</li> <li>• 预测现金流量所采用的折现率。</li> </ul>	准则终稿包含了较少的披露要求。
IAS 38	广告和营销活动	有关修订明确了主体可就广告或营销费用确认一项预付资产的情形。允许确认一项资产的时点截止于主体有权取得购买的商品或接受服务之时。 特别指明邮寄产品目录是广告和营销活动的形式之一。	国际会计准则理事会终稿中准确修改了有关商品取得的表述，要求当主体“有权取得”商品而不是“实际取得”商品时确认一项费用 — 着重于主体的权利而非取得实物。增加了主体何时有权取得商品及何时收到服务的进一步指引。  准则的终稿同时引入一项规定，特别指明邮寄产品目录是广告和营销活动的形式之一。  结论基础中增加了进一步的解释。
IAS 38	以产量法进行摊销	删除当认为采用产量法导致比直线法更低的累计摊销额时，则禁止采用该方法的措辞。当得出的摊销额能够反映无形资产内含的预计未来经济利益的预期实现方式时，主体可以采用产量法。	对结论基础进行修订，以明确该修订不仅适用于特许服务权协议，而且适用于所有的无形资产。
IAS 39	将衍生工具归入或划出以公允价值计量且其变动计入损益类别的重分类	IAS 39 禁止在初始确认后，将金融工具重新归入或划出以公允价值计量且其变动计入损益的类别。有关修订列出若干不视为被禁止的重分类情况下的变动。	该修订的终稿同时明确，采用 IFRS 4 对承保人金融资产的重新分类并不属于被禁止的重分类。
IAS 39	在分部层次指定和记录套期	删除了有关在分部层次指定套期工具的表述。	无。
IAS 39	公允价值套期会计停止时适用的实际利率	明确了当 IAS 39 应用指南第 8 段适用时，应使用根据 IAS 39 第 92 段规定的公允价值套期会计停止时计算的、经调整的实际利率来重新计量被套期项目。	无。



表 1：导致列报、确认或计量的会计处理发生变更的修订（准则的第一部分）

准则	修订主题	详情	对征求意见稿的改动
IAS 40/ IAS 16	将来被用作投资性房地产的处于建造或开发过程中的房地产	有关修订把将来被用作投资性房地产的处于建造或开发过程中的房地产纳入 IAS 40 的范围。此类房地产原属于 IAS 16 的范围。	针对在建房地产的公允价值不能够可靠计量的情形，增加了额外的指引。  过渡性规定改为，对该等修订采用未来适用法，且仅当公允价值在拟提前采用日之前即已确定时，才允许提前采用。
IAS 41	用于计算公允价值的折现率	现行 IAS 41 要求用于确定公允价值的折现率必须为税前比率。有关修订要求采用当前市场确定的比率，但允许根据用于确定公允价值的估值方法采用税前或税后的比率。	过渡性规定改为对该等修订采用未来适用法。
IAS 41	额外的生物转化	删除了在使用已折现的现金流量计算生物资产公允价值时，禁止考虑“额外的生物转化”的规定。  此外，修订了“农业活动”的定义以包含生物资产的收获。	放弃了修改“生物转化”的定义的建议，而是修订了“农业活动”的定义以包含生物资产的收获。  过渡性规定改为对该等修订采用未来适用法。

表 2：预期基本不影响或仅轻微影响会计处理的修订（准则的第二部分）

准则	修订主题	详情	对征求意见稿的改动
IFRS 7	财务费用的列报	通过修订 IFRS 7 的应用指南，解决 IAS 1 与 IFRS 7 之间的潜在冲突，以明确利息收入并非财务费用的组成部分。	无。
IAS 8	应用指南的法律地位	有关修订明确了随国际财务报告准则发布的应用指南并非准则不可分割的一部分，在选择和应用会计政策时并不强制要求遵循该等应用指南。	修订的终稿进行了一些修改，考虑了国际财务报告准则不同类型指引的不同权限。
IAS 10	在报告期末之后宣告的股利	明确了报告期末之后宣告的股利为何不会导致确认一项负债的相关解释。	无。
IAS 18	贷款的发生成本	消除了 IAS 39 与 IAS 18 指南之间，对应予递延并确认为对实际利率的调整的金融资产发生成本的定义的不一致性。IAS 18 根据 IAS 39 中交易费用的定义进行了修订。	对于 IAS 18 指南中主体因作出属于 IAS 39 范围之外的贷款承诺而收取的承约费，亦作出了类似的修订。
IAS 20	与其他国际财务报告准则的术语相一致	修订 IAS 20 所使用的术语，使其与同等定义或更广泛使用的术语相一致。	无。
IAS 29	与其他国际财务报告准则的术语相一致	修订 IAS 29 所使用的术语，使其与同等定义或更广泛使用的术语相一致。	无。
IAS 34	中期财务报告中每股收益的披露	有关修订明确，仅当主体属于 IAS 33 所规定的范围时，才要求在中期财务报告中列报基本的和稀释的每股收益。	无。
IAS 40	与 IAS 8 的术语相一致	修订有关表述以确保其与 IAS 8 的要求相一致。	无。
IAS 40	用于出租的投资性房地产	明确了采用公允价值模式时，如何计量用于出租的投资性房地产。	无。
IAS 41	农产品和产品的例子	删除了将“原木”作为农产品的例子（并以“采伐木”取代），因为原木已在收获后经过加工处理，应被视为产品。	无。
IAS 41	销售时费用	将 IAS 41 中的术语“销售时费用”和“估计的销售时费用”改为“销售费用”，以确保其与 IFRS 5、IAS 2 和 IAS 36 相一致。	无。

表 3: 未被纳入《2008年国际财务报告准则的改进》终稿的 2007年10月征求意见稿的修订建议

准则	修订建议的主题	修订建议的详情（现“暂时搁置”）
IAS 1	遵循国际财务报告准则的声明	建议针对采用国际财务报告准则作为其财务报表编制基础、但无法作出明确且无保留地遵循国际财务报告准则声明的主体，规定额外的披露要求。建议要求主体披露若全面遵循国际财务报告准则编制财务报表，这些财务报表将有哪些不同。
IAS 1	可转换工具的流动/非流动分类	建议明确负债可能通过发行权益工具来清偿与将该负债划归为流动或非流动无关。通过修订流动负债的定义，建议允许将可转换工具的负债部分划归为非流动（前提是主体拥有无条件地通过转让现金或其他资产的方式将清偿延期至会计期间后至少十二个月的权利），尽管主体可能随时被要求以股份进行清偿。
IAS 17	土地和建筑物租赁的分类	建议删除有关土地租赁分类的指引，以消除与租赁分类一般指引的不一致性。
IAS 17	或有租金	建议与经营租赁相关的或有租金应在其发生时（而不是按照现行IAS 17的规定按直线法）予以确认，以使融资租赁和经营租赁在或有租金的会计处理上保持一致。
IAS 39	衍生工具的定义	建议修订IAS 39中衍生工具的定义，以限定与合同某一方特有的非金融变量相挂钩的合同的范围。
IAS 39	将提前偿付贷款的罚金作为与主合同紧密相关的嵌入衍生工具处理	建议明确如果提前偿付选择权的行权价格通过减少再投资风险产生的经济损失补偿了贷款人的利息损失，则该提前偿付选择权与主债务合同紧密相关。

若需获得有关 Deloitte Touche Tohmatsu 的更多资料，请登录我们的网站 [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球 140 个国家，凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识，协助客户在全球各地取得商业成功。德勤 150,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

德勤的专业人士融合在以恪守诚信、卓越服务、同心协力和融贯东西为本的德勤企业文化中。德勤团队崇尚持续学习、愿意迎接挑战以及注重专业发展。德勤专业人士积极推动企业社会责任，建立公众的信任，为所在的社群带来积极的影响。

Deloitte (“德勤”) 泛指根据瑞士法律组成的社团性质的组织 Deloitte Touche Tohmatsu (“德勤全球”)，以及其一家或多家成员所/公司。每一个成员所/公司均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 [www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) 中有关德勤全球及其成员所法律结构的详细描述。

本出版物仅包含一般性信息，其并不能构成会计、税务、法律、投资、咨询或其他专业建议或服务。本出版物不能取代此类专业建议或服务，读者不应依赖本资料中的任何信息作为可能影响其自身或者其业务决策的基础。在作出任何可能影响个人财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。

虽已尽力确保本出版物中所含信息准确无误，但德勤不对该等资料作出任何保证，且德勤及任何相关实体不因任何人士或实体依赖本出版物所含的信息而承担任何责任。读者应自行承担因依赖本出版物内容而产生的任何风险。

©2008 德勤版权所有 保留一切权利。

由德勤创意工作室（伦敦）设计与编制。

