

IFRS 聚焦 2014年总结



内容

[热点问题](#)

- [合并和合营安排](#)
- [所得税](#)
- [替代业绩衡量指标](#)
- [养老金会计](#)
- [征收费用](#)
- [持续经营](#)
- [减值](#)
- [其他主题](#)

[对截至2014年12月31日止年度强制生效的新会计准则、准则修订及解释公告](#)

- [对 IFRS 10、IFRS 12 和 IAS 27 的修订：投资主体](#)
- [对 IAS 32 的修订：金融资产和金融负债的抵销](#)
- [对 IAS 36 的修订：非金融资产可收回金额的披露](#)
- [对 IAS 39 的修订：衍生工具的变更和套期会计的延续](#)
- [对 IFRS 2 的修订：给予条件的定义](#)
- [对 IFRS 3 的修订：核算企业合并中的或有对价](#)
- [《国际财务报告解释公告第 21 号——征收费用》\(IFRIC 21\)](#)

[截至2014年12月31日止年度可提前采用的新的及经修订的国际财务报告准则](#)

- [主要联系人](#)

本《IFRS 聚焦》特刊阐述了可能与监管机构关注领域、当前经济环境或会计准则变更相关的截至 2014 年 12 月 31 日及以后年度的财务报告事项。

德勤最新的**全球经济展望**指出，全球经济继续呈现少许增长势头及若干疲弱迹象。尽管美国经济现时表现出稳步增长，但欧元区在复苏历程中却遭遇了一些挫折且仍旧非常脆弱。该报告同时强调了其他事项，包括中国经济增长减速、日本增加税收以及俄罗斯的油价下跌的影响。

因此，财务报表编制人在其经营所处的不同环境中将面临各种各样的挑战。此外，会计准则的实施将继续要求作出审慎考虑及运用重大判断。

本《IFRS 聚焦》特刊强调了上述某些考虑事项及监管机构可能关注的领域。

更多有用的资讯请参阅以下网站：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

热点问题

合并和合营安排

对于应用欧盟委员会认可的国际财务报告准则的主体而言，2014年是“一套五项”准则（包括《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》（IFRS 10），《国际财务报告准则第11号——合营安排》（IFRS 11）和《国际财务报告准则第12号——在其他主体中权益的披露》（IFRS 12））强制生效的首个年度，而对于全球范围内的其他地区，则已是应用该等准则的第二年。该等准则影响的广泛性及其应用时须运用的判断程度意味着这将是监管机构首要关注的重点领域。

IFRS 10 和 IFRS 11 所规定的基础会计模型概述起来较为简单，但却蕴藏着许多复杂性。

《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》（IFRS 10）

IFRS 10规定，当且仅当存在下列全部三项“控制”要素时，才应合并被投资者：

1. 拥有对被投资者的权力；
2. 承担或有权获得被投资者的可变回报；以及
3. 有能力通过对被投资者行使权力影响投资者的回报。

应用“控制”的定义

评估控制是否存在要求运用重大判断，并且很可能是许多监管机构的关注领域之一，因为IFRS 10 要求主体并非基于单一的准则要求，而是需要在评估包括其应用指南在内的所有相关因素后得出控制是否存在的结论。

IFRS 10 就评估控制时存在困难的情况提供了额外的应用指南，包括：

- （由投资者或其他方持有的）潜在投票权；
- 委托给另一方（“代理人”）的决策权；以及
- 仅旨在保护投资者利益、但未赋予投资者对于被投资者权力的权利。

“实际”控制

IFRS 10 阐明如果余下表决权被非常分散的股东持有且这些股东不可能联合起来否决投资者的任何决定，则不足 50%的投票权可赋予其持有者控制权。

投资主体

IFRS 10 包括一项对合并要求的豁免，其对于自 2014 年 1 月 1 日或以后日期开始的期间生效，要求投资主体应以公允价值计量其子公司且公允价值变动计入损益（提供与投资主体活动相关服务的子公司除外，投资主体仍须合并此类子公司）。

作为投资主体必须满足下列条件：

- 从一个或多个投资者处获得资金，其目的在于向此类投资者提供投资管理服务；
- 向其投资者承诺，对资金进行投资的唯一商业目的是为了从资本增值中获得回报、赚取投资收益或两者兼而有之；以及
- 以公允价值为基础计量和评价其实质上所有的投资的业绩。

《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》（IFRS 11）

IFRS 11 规定，“共同控制”当两个或多个投资者通过合约安排分享控制权（如 IFRS 10 所定义），要求相关活动的决策权需要分享控制权的参与方一致同意时才存在。

然后，合营安排的投资者必须决定其是否享有与安排相关资产的权利和承担负债的义务，还是对安排的净资产享有权利。如果属于前者，投资者必须确认其在*共同经营*中的资产、负债、收益和费用份额；如果属于后者，则应当对*合营企业*中的投资运用权益法核算。

合营企业 – 还是共同经营？

合营安排的分类，特别是在确定得出单独法人主体的存在不影响合营安排参与方享有对该主体资产的直接权利以及该主体负债的义务的结论的“其他事实和情况”时，已发现存在问题，这已成为国际财务报告准则解释委员会（IFRIC）当前议题。

11 月的《IFRIC 最新资讯》包括了作出上述确定的某些方面的意向性决定。

- 解释委员会指出，对“其他事实和情况”的评估应关注该等事实和情况是否产生针对资产的可执行权利及针对负债的义务。
- 委员会同时探讨了应如何基于特定事实背景评估“其他事实和情况”。例如，仅凭存在特定条件（如，产出按市场价格出售、来自第三方的融资、及产出的性质）是否可作为分类的决定性因素。委员会指出，所有该等因素单独而言均不可成为决定性因素。据此，主体将需要运用判断来确定合营安排的分类。

预计将于 2015 年年初确认上述立场。

《国际财务报告准则第 12 号——在其他主体中权益的披露》（IFRS 12）

IFRS 12 的其中一个关键要素是要求披露在应用其“姊妹”准则——IFRS 10 和 IFRS 11 时所作的重大判断。例如，须披露在得出下列结论时所考虑的重大判断及假设：

- 尽管投资者持有另一主体超过半数的投票权，但并未控制该主体；或者尽管投资者未拥有主体过半数的投票权，但仍然控制该主体；
- 持有的在单独法人主体中的合营安排是一项共同经营；或者
- 主体是一个投资主体。

此外，IFRS 12 要求披露关于主体在其他主体中权益的若干信息。

重大非控制性权益的披露

国际财务报告准则解释委员会于 2014 年 9 月临时得出暂时结论，指出发行人应当运用判断来识别为符合 IFRS 12 就披露具有重大非控制性权益之子公司中权益的目标而需披露的信息。

IFRS 12 要求主体披露的财务信息能够令使用者了解集团的构成及非控制性权益在集团活动和现金流量中的权益。为达到这一目标，主体应当评估相对于其合并财务报表的重要性并考虑定量和定性因素（例如，子公司的性质）。解释委员会同时指出，应当针对具有重大非控制性权益的每一家子公司或子集团单独作出评估。

IFRS 12 特别规定，在要求披露的项目中主体应当披露对于具有对报告主体而言重大的非控制性权益的每一家子公司的归属于非控制性权益的损益及累积的非控制性权益。如果报告主体的子公司具有非控制性权益并同时拥有旗下的子集团，则报告主体必须运用判断来确定符合 IFRS 12 要求的最佳方式：是单独披露其部分拥有的本身是母公司的子公司的信息，还是在子集团层面上进行披露。

预计委员会将于 2015 年年初最终确定上述事项的考虑结果。

与主体在结构化主体中权益相关的风险的性质

关于与纳入合并范围及未纳入合并范围的结构化主体相关的风险的性质及变动的具体披露要求很可能成为监管机构的关注领域。IFRS 12 要求主体所披露的信息能够令其合并财务报表使用者评价与主体在纳入合并范围的结构化主体中权益相关的风险的性质及变动。

结构化主体

是没有将投票权或类似权利作为确定主体控制方的决定性因素而设计的主体，例如当投票权仅与行政管理工作相关，以及相关活动由合同安排主导。

对于纳入合并范围及未纳入合并范围的结构化主体，有关披露应注重所提供的财务或其他支持，以及在未来提供此类支持的任何要求或意图。

对于未纳入合并范围的结构化主体，同时须披露下列信息：

- 关于结构化主体的性质、目的、规模与活动的定性和定量信息，以及结构化主体如何获得融资；
- 以表格形式披露针对在未纳入合并范围的结构化主体中的权益所确认的资产和负债，及此类权益产生的最大损失敞口；以及
- 向未纳入合并范围的结构化主体提供的任何支持，以及提供此类支持的义务或意图。

无论结构化主体是否由主体发起，均需提供上述信息。对于由主体发起但主体不拥有权益的未纳入合并范围的结构化主体，还需提供额外披露（主体如何界定其发起的主体、主体预期的收益和收益类型、及报告期内转让至该结构化主体的资产的账面金额）。

针对资产和负债的重大限制

根据 IFRS 12，主体必须披露限制其获得或使用集团资产或清偿集团负债之能力的重大限制（如，法定、监管和合同限制）的详情。相关例子包括影响在集团各主体之间转移现金或其他资产之能力的限制，及可能限制股利支付、公司间贷款的发放或偿付、及集团内部其他资本分配的担保或其他要求。

所得税

递延所得税资产的确认和计量

金融危机及随后一段较长时期的经济低迷导致许多主体均确认了可抵扣亏损。在此情况下，须特别留意源自该等亏损的递延所得税资产的确认，因为这取决于是否将产生能实现此类所得税利益的足够的未来应税利润的评估。

近期亏损的历史

根据《国际会计准则第 12 号——所得税》（IAS 12），近期亏损的历史是可能无法获得转回递延所得税资产的未来应税利润的有力证据。

为确认源自可抵扣亏损的递延所得税资产，主体需要提供可证明将获得未来应税利润的证据。此类证据的示例可包括重大新合同、订货量增加、或对非盈利分部的处置。IAS 12 并未对确定可获得应税利润的“前瞻”期间作出具体时间限制（虽然根据相关法例其显然不能延伸至可抵扣亏损到期后的任何期间）。所使用的期间长度将取决于一系列主体特定因素，包括主体过往的盈利能力、预算控制的准确性及预期的未来活动。

须披露证明在该等情况下递延所得税资产的确认的证据的性质。

确认公司内唯一单项资产的递延所得税

国际财务报告准则解释委员会于 2014 年 7 月得出结论认为，如果子公司仅有一项资产并且母公司预期通过出售子公司股份来收回该资产的账面金额，若税法规定分别归属于资产和股份的计税基础，则母公司必须在其合并财务报表中确认与该资产以及股份相关的递延所得税（除非适用 IAS 12 所述的特定例外情况，并取决于递延所得税资产的可收回性）。

不确定的纳税状况

监管机构关注的另一个重要主题是不确定纳税状况的确认和计量。国际财务报告准则解释委员会目前已将该主题纳入其议程。所讨论的其中一项事项是在分析不确定纳税状况的确认和计量时，是应当考虑《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》（IAS 37）还是 IAS 12。IAS 12 第 12 段就当期所得税资产和负债的确认提供了指引，并规定若针对当期和前期支付的金额超出该等期间的应付金额，超出的部分应确认为一项资产。因此，解释委员会于 2014 年 7 月得出结论认为，IAS 12 就不确定纳税状况的确认提供了相关指引。

在 2014 年 11 月，解释委员会意向性地决定制定一份解释公告草案，为不确定纳税状况产生的所得税资产和负债的计量提供指引。该项目将基于下述意向性决定：

- 所有所得税状况均将纳入该项目的范围；
- 主体应针对为每一不确定纳税状况提供相关信息的计量单元作出判断；
- 主体应通过使用最可能产生的金额或预计价值来估计预期向税务机关支付（或能够从其收回）的金额，这取决于主体预期哪一种方法能更好地对不确定纳税状况的解决进行预测；以及
- 计量应基于税务机关将检查向其报告的金额并充分了解所有相关信息的假设（即，假设存在全面“审查风险”）。

替代业绩衡量指标

国际财务报告准则并未规定的衡量指标的使用（可采用财务报表中额外单列项目，或在年报或其他文件的其他位置的形式提供有关信息（除其他名称外，有时也被称为“经调整的业绩衡量指标”或“非公认会计原则衡量指标”））已在 2014 年引发大量讨论，**国际证监会组织（IOSCO）**和**欧洲证券及市场管理局（ESMA）**均已针对该主题草拟了相关指引，而**国际会计师联合会（IFAC）**发布了关于使用“补充财务衡量指标”的建议。

上述指引均指出，替代的业绩衡量指标应当：

- 予以明确界定，如适当地与等效的“公认会计原则”衡量指标相调节；
- 在各期间内一致地使用；以及
- 实现平衡（如，在确定利得和损失是否应排除在“基础利润”的衡量之外时）。

在某些司法管辖区，替代业绩衡量指标的一个常见例子是“特殊项目”的列报。应用上述指引将意味着如果减值作为特殊项目列报，则任何后续的回转均应按相同方式予以列报。

在若干司法管辖区内，替代业绩衡量指标的使用和列报须遵循特定的监管要求，这意味着被某一司法管辖区认可的实务可能不为另一司法管辖区所接受。因此，主体在使用此类衡量指标前，应当考虑对其报告有司法管辖权的监管机构的要求。

养老金会计

雇员福利成本（特别是设定受益计划）的核算仍然是经常引起监管机构关注的一个复杂领域，部分原因是其涉及高价值资产和负债。该领域可能产生很多问题，其中的若干问题阐述如下。

精算假设

设定受益义务包含涵盖多个年度的现金流量，其可能因一系列因素（例如，成员的寿命、成员退休时的薪金及（如果是医疗福利，成员本身的健康问题）而发生变化。因此，确定其现值涉及在选择适当的精算假设时运用重大判断——其中细微的变动可能会对记录的负债的价值构成重大影响。

《国际会计准则第 19 号——雇员福利》（IAS 19）要求同时披露所采用的重大精算假设以及设定受益义务对此类假设可能发生的合理变化的敏感性。

精算假设包括但不限于折现率和死亡率假设，已成为及预计仍将是监管机构的重点关注领域。

在货币层次对债券市场的评估

确定适当折现率的其中一个重要环节是评估是否存在高质量公司债券的成熟市场，或者折现率是否应当基于政府债券的市场收益率确定。

为应对如何在共同使用同一货币的区域市场内作出的该评估的不确定性，IAS 19 于 2014 年 9 月作出修订以澄清该评估应当在货币层次而非国家层次进行。

该项对 IAS 19 的修订对自 2016 年 1 月 1 日或以后日期开始的期间生效，允许提前采用。

确认源自设定受益计划盈余的资产

确定“资产上限”（IAS 19 中的定义为“可以通过计划退款或减少未来对计划提存金形式获得的任何经济利益的现值”）的影响可能颇具挑战性，因为这要求全面了解雇主及计划受托人的权利以确定是否存在可用于增加向成员支付的福利、用于购买作为现有福利担保的年金或返还给雇主的任何盈余资产。

获取该了解的要求并非仅适用于具有盈余的计划，因为《国际财务报告解释公告第 14 号——对设定受益资产的限制、最低资金要求及其相互作用》（IFRIC 14）规定，在确定是否应当针对向计划缴纳提存金的法定或合同“最低资金要求”确认额外负债时，需要考虑是否可获得返还资金或减少未来提存金的情况。

国际财务报告准则解释委员会目前已将在受托人可自行决定增加福利的情况下主体能否就源自独立受托人管理的设定受益计划可获得的返还资金确认一项资产的分析纳入其议程。在 2014 年 9 月的会议上，解释委员会决定建议对 IFRIC 14 作出修订，以澄清主体基于返还资金确认为资产的盈余金额不应包括第三方（例如，计划受托人）拥有将其用于其它目的（例如，增加向计划成员支付的福利）的单方面权利的金额。解释委员会同时预期该等修订将澄清，假定在分期逐步结算的情况下，如果第三方可单方面决定结束计划从而阻止分期逐步结算，主体并不拥有获得盈余的返还资金的无条件权利。

风险管理及资产-负债匹配策略

许多主体均寻求制定策略以管理大型、不确定及长期承诺（如设定受益计划）的固有风险。

此类策略可采取各种形式，包括：

- 引入由雇主和计划成员分担部分风险的非纯设定受益模型的计划（例如，目标给付计划或现金余额计划）；
- 获取产生密切反映计划福利支付需求的资产（例如，保单或寿命掉期）；以及
- 将主体的资产（例如，不动产）用作向设定受益计划注资义务的担保。

在核算此类安排时应保持审慎并考虑诸如下述事项：

- 风险分担计划应当作为设定受益性质还是设定提存性质的计划进行核算；
- 旨在匹配计划负债的资产的估值，包括其是否满足符合条件的保单的定义，从而应按设定受益义务的价值计量；以及
- 主体向设定受益计划发行的任何证券是否满足计划资产的定义（请注意，该定义并不包括报告主体发行的不可转让的金融工具）。

此外应注意的是，IAS 19 要求披露的事项中包括：设定受益计划的特征、任何注资安排的描述及计划或主体所使用的任何资产-负债匹配策略的管理风险的描述（包括使用的年金及如寿命掉期等的其他技术）。

征收费用

《国际财务报告解释公告第 21 号——征收费用》（IFRIC 21）对自 2014 年 1 月 1 日或以后日期开始的期间生效，阐述了涉及向政府支付的多种款项（其并非违反法例的罚款或罚金，也非为取得资产或服务的付款，且并不属于其他准则（如 IAS 12）的范围）的负债的确认。因此，IFRIC 21 适用于如房产税及参与特定行业（如银行业）而征收的费用等项目。

在确定应确认负债的时点时，IFRIC 21 采用了对 IAS 37 的严格解释，规定该时点（由法例规定）应为主体的活动引发须支付征收费用之时。

应用该等规定需要全面了解相关法例，且在某些情况下可能导致对在一段时间内确认征收费用成本的以往实务作出变更。

持续经营

持续经营假设是财务报表编制的基本原则。不景气的经济状况导致参与编制年报和财务报表的所有各方均面临挑战。

《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》（IAS 1）要求管理层评估主体的持续经营能力。在进行该评估时，管理层必须考虑关于未来（至少但不仅限于财务报表日后的 12 个月）的所有可获得的信息。当管理层断定存在可能导致对主体持续经营能力产生重大质疑的重大不确定性时，主体必须披露该等不确定性。

持续经营假设 – 重大判断的披露

在某些情况下，管理层可能仅当对降低可能导致该不确定性的风险的潜在方法进行审慎评价之后，才能够断定不存在涉及主体持续经营能力的重大不确定性。

国际财务报告准则解释委员会近期得出结论认为，在这种情况下，在评价过程中考虑的判断和假设属于 IAS 1 第 122 段的披露要求的一部分，其规定主体须披露管理层在应用主体会计政策过程中所作的判断。

单独或汇总而言可能对持续经营假设产生重大质疑的情况或事件可通过其他有利因素缓解。例如，主体未能正常偿还其债务的影响可被管理层通过其他方式维持充足现金流量的计划（如，处置资产、重新安排贷款偿还时间或获取额外资本）抵销。类似地，丧失主要供应商可通过获得另一适当的供应来源缓解。

主体为降低持续经营风险所考虑的策略必须切实可行且合理预期能够解决预计的问题，而管理层必须很可能有效地落实相关计划。

针对风险和持续经营的司法管辖区要求

在若干司法管辖区内，对一般风险（特别是持续经营风险）的评估须遵循有关治理（例如，针对拟评估的预测期间）和披露的要求。在编制财务报表时，除考虑 IAS 1 的要求外，还应当考虑任何此类要求。

处于财务困境的主体还应考虑任何司法管辖区的限制（例如，在无力偿债的情况下针对交易的限制）。

减值

监管机构持续关注金融资产和非金融资产的减值。

应当特别关注针对减值测试的关键假设（例如，有关商品价格的假设）。全球石油和煤炭价格自 2014 年年初起出现下跌，这很可能是涉及此类资源供应链（从开采至运输及从精炼至销售）的主体在执行减值复核时需考虑的关键因素。相反，预计某些主体可能从商品购买成本的降低中受益，从而需要考虑是否须转回已发生的减值。

任何受影响的主体均应确保将预计商品价格变动的影响一致地纳入其收入预测和成本预测之中。

其他需考虑的重要因素包括：

- 基于减值测试目的恰当地识别现金产出单元和现金产出单元组；
- 用于不同目的（如，商誉减值测试和递延所得税资产的减值测试）的现金流量预测的一致性；
- 有关主体业绩与以往年度预测的适当分析。在前期现金流量预测未能实现时，应当审慎考虑当前的假设是否合理及可获得支持；
- 将产生的现金流量的货币，特别是在该货币相对于报告主体功能货币发生贬值的情况下；以及
- 鉴于当前市场趋势，现金流量预测是否可获支持。

监管机构同时关注为说明所执行的减值复核须提供的披露及关键假设结果的敏感性（如适用）。

IFRS 聚焦简讯《2013 年总结》包含对现时仍然相关的事项的广泛分析。该刊物可通过下列链接查阅：

英文：<http://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-focus/2013/closing-out-2013>。

中文（《德勤会计聚焦》）：http://www.casplus.com/pubs/files/DAF_131231.pdf。

其他主题

当然，上述内容并未涵盖所有事项；许多其他事项也很可能引起监管机构的关注。

- 现金流量表 – 确保非现金交易（例如，可转换债务的转换）未被错误地包括在内，避免不恰当地以净额列报现金流入和流出，审慎地按性质将现金流量归类为经营活动、投资活动或筹资活动。
- 将金融工具归类为债务或权益 – 这仍是个具挑战性的领域，特别是在结算的时间或方法取决于或有事件或任一方可行使的选择权时。在确定此类工具的分类前应当审慎考虑其列明的条款。
- 法律事项及相关风险 – 因法律或监管事项产生的负债的不确定性是众多行业内的主体均需面对的一个现实问题。在财务报表中适当反映这一情况必然涉及运用判断，以确定是否需确认一项负债，以及如果需要确认负债，负债应按什么价值计量。这也是须适当披露所运用的判断及所存在的不确定性的另一个重要领域。
- 会计估计变更 – 2014年3月的《IFRIC 最新资讯》指出，国际财务报告准则解释委员会认为，用于进行会计估计的方法应仅在变更可“产生可靠及同等或更相关的估计”时才作出变更。委员会建议对《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》（IAS 8）作出修订，而该项修订现已被作为国际会计准则理事会（IASB）披露计划的一部分。
- 收入确认 – 《国际财务报告准则第15号——与客户之间的合同产生的收入》（IFRS 15）（对自2017年1月1日或以后日期开始的期间生效）的实施将要求许多主体重新考虑其收入确认政策。然而，即使根据现行准则，主体也必须审慎确保仅当服务已实施或商品控制权已转移给客户时才确认收入。当合同涵盖一系列商品和/或服务的提供时，在各项要素之间适当地分摊收入同样十分重要。

就 IFRS 15 而言，同时值得注意的是，若干监管机构强调 IAS 8 关于已发布但尚未生效的准则的要求 – 期望在可行的范围内于 2014 年财务报表中披露 IFRS 15 可能产生的影响。

对截至 2014 年 12 月 31 日止年度强制生效的新会计准则、准则修订及解释公告

有关下列新的及经修订的准则的进一步详情，请参阅：

<http://www.iasplus.com/en/tag-types/global/newsletters/ifrs-in-focus>

国际财务报告准则

经修订的准则：

对《国际财务报告准则第 10 号》（IFRS 10）、《国际财务报告准则第 12 号》（IFRS 12）和《国际会计准则第 27 号》（IAS 27）的修订：投资主体

对《国际会计准则第 32 号》（IAS 32）的修订：金融资产和金融负债的抵销

对《国际会计准则第 36 号》（IAS 36）的修订：非金融资产可收回金额的披露

对《国际会计准则第 39 号》（IAS 39）的修订：衍生工具的变更和套期会计的延续

对《国际财务报告准则第 2 号》（IFRS 2）的修订：给予条件的定义

对《国际财务报告准则第 3 号》（IFRS 3）的修订：核算企业合并中的或有对价

新解释公告：

《国际财务报告解释公告第 21 号——征收费用》（IFRIC 21）

除对 IFRS 2 和 IFRS 3 作出的修订外（适用于授予日和购买日分别为 2014 年 7 月 1 日或以后日期的以股份为基础支付交易及企业合并），上述每一项修订均适用于自 2014 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间且应当予以追溯应用（在某些情况下适用特定的过渡性规定）。

对 IFRS 10、IFRS 12 和 IAS 27 的修订：投资主体

有关修订对符合“投资主体”定义的主体（如，特定投资基金）提供一项无需遵循 IFRS 10 将子公司纳入合并范围的豁免。此类主体必须按照《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（IFRS 9）或《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》（IAS 39）以公允价值计量且其变动计入损益的方式计量其在特定子公司中的投资。在适用的情形下，该项豁免的应用不是可选的，而是强制性的。

有关修订将“投资主体”定义为符合下列条件的主体：(i) 从一个或多个投资者处获得资金，其目的在于向此类投资者提供投资管理服务；(ii) 向其投资者承诺，对资金进行投资的唯一商业目的是为了从资本增值中获得回报、赚取投资收益或两者兼有之；及 (iii) 以公允价值为基础计量和评价其实质上所有的投资的业绩。

有关修订同时在 IFRS 12 和《国际会计准则第 27 号——单独财务报表》（IAS 27）中引入了涉及投资主体的新披露要求。

投资主体 – 应用合并豁免

IASB 于 2014 年 10 月意向性地决定修订 IFRS 10，以确认编制合并财务报表的豁免适用于作为投资主体子公司的母公司主体（即使投资主体以公允价值计量该子公司）。

有关该主题的修订终稿预计将于 2014 年年底发布。

投资主体 – 计量单元

投资主体必须按照 IFRS 9（或 IAS 39）以公允价值计量且其变动计入损益的方式计量其在子公司中的投资。然而，尚未明确是仅涉及 IFRS 9（或 IAS 39）中投资的计量基础，还是同时规定了此类投资的计量单元（从而指出计量单元应为单项金融工具）。

IASB 于 2014 年 9 月发布了征求意见稿 ED 2014/4，建议作出修订以规定在子公司、合营企业或联营企业中投资的计量单元是投资整体，但若投资是由拥有活跃市场标价的金融工具组成（即“第 1 层”投资），则该投资的公允价值计量将以未经调整的标价为基础（即，价格（P）x 数量（Q））。建议现时采用不同方法的主体密切关注该项目的进展。

对 IAS 32 的修订：金融资产和金融负债的抵销

对《国际会计准则第 32 号——金融工具：列报》（IAS 32）的修订澄清了与抵销规定有关的现有应用问题。特别是，有关修订澄清了“当前具有法律上可执行的抵销权”和“同时变现和结算”（该事项可能与涉及结算所的交易尤为相关）的含义。

对 IAS 36 的修订：非金融资产可收回金额的披露

对《国际会计准则第 36 号——资产减值》（IAS 36）的修订规定，对于已分摊重大金额的商誉或使用寿命不确定的无形资产的现金产出单元（或现金产出单元组），若在相应期间内并未确认任何减值或减值的转回，则无需披露该现金产出单元（或现金产出单元组）的可收回金额（该要求原本作为发布《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》（IFRS 13）的相应修订被无意地引入）；以及对于已确认或转回减值的资产和其可收回金额是使用公允价值减处置费用予以确定的资产，引入了额外的披露要求。

对 IAS 39 的修订：衍生工具的变更和套期会计的延续

有关修订允许在衍生工具变更为某一结算所交易对方且符合特定条件的情况下可继续采用套期会计（IAS 39 和 IFRS 9 的套期会计章节）。

对 IFRS 2 的修订：给予条件的定义

作为年度改进项目 2010-2012 周期的一部分，《国际财务报告准则第 2 号——以股份为基础的支付》（IFRS 2）中“给予条件”和“市场条件”的定义已作出修改，并新增了“业绩条件”和“服务条件”的定义，以澄清此类条件应如何在以股份为基础的支付的费用的确认和计量中反映。

对 IFRS 3 的修订：核算企业合并中的或有对价

作为年度改进项目 2010-2012 周期的一部分，对《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS 3）的修订澄清，所有归类为资产或负债的或有对价均应在每个报告日按公允价值计量。

《国际财务报告解释公告第 21 号——征收费用》（IFRIC 21）

IFRIC 21 就何时将政府征收的费用确认一项负债提供了指引（同时适用于按照《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》（IAS 37）核算的征收费用，及收费时间和金额均确定的征收费用），规定：

- 导致产生支付征收费用负债的责任事件，是引发征收费用支付的活动。
- 如果责任事件是在一段时期内发生，则应渐进地确认相关负债。
- 如果责任事件是在达到最低门槛时引发，则应在达到该最低门槛时确认负债。

截至 2014 年 12 月 31 日止年度可提前采用的新的及经修订的国际财务报告准则

《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》（IAS 8）第 30 段规定，主体应当考虑及披露已发布但尚未生效的新的及经修订的国际财务报告准则的潜在影响。

下表所列的内容以 2014 年 11 月 30 日为截止日。同时应当考虑及披露应用 IASB 于 2014 年 11 月 30 日后、但在财务报表报出之前发布的任何新的及经修订的国际财务报告准则的潜在影响。

应始终考虑任何当地的认可或其他法律法规程序对主体能否提前采用国际财务报告准则的影响。

国际财务报告准则	生效日期
新准则	
《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》	2018 年 1 月 1 日*
《国际财务报告准则第 14 号——监管递延账户》	其首份年度国际财务报告准则财务报表涵盖自 2016 年 1 月 1 日或以后日期开始期间的首次采用者
《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》	2017 年 1 月 1 日
经修订的准则	
对 IFRS 10 和 IAS 28 的修订：投资者与其联营企业或合营企业之间的资产出售或投入	2016 年 1 月 1 日
对 IFRS 11 的修订：核算共同经营中权益的购买	2016 年 1 月 1 日
对 IAS 16 和 IAS 38 的修订：澄清折旧和摊销的可接受方法	2016 年 1 月 1 日
对 IAS 16 和《国际会计准则第 41 号——农业》（IAS 41）的修订：生产性植物	2016 年 1 月 1 日
对 IAS 19 的修订：设定受益计划：雇员提存金	2014 年 7 月 1 日
对 IAS 27 的修订：单独财务报表中的权益法	2016 年 1 月 1 日
年度改进：2010 – 2012 周期	2014 年 7 月 1 日**
年度改进：2011 – 2013 周期	2014 年 7 月 1 日
年度改进：2012 – 2014 周期	2016 年 1 月 1 日

* 对于 2018 年 1 月 1 日之前开始的期间，如果首次应用的相关日期是在 2015 年 2 月 1 日前，则可采用 IFRS 9 较早前的版本。

** 请参见上文关于对 2014 年 7 月 1 日或以后日期的交易生效的 IFRS 2 和 IFRS 3 修订的详情。

主要联系人

全球国际财务报告准则领导人
Veronica Poole
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

加拿大	Karen Higgins	iasplus@deloitte.ca
拉丁美洲	Claudio Giaimo	iasplus-LATCO@deloitte.com
美国	Robert Uhl	iasplusamericas@deloitte.com

亚太地区

澳大利亚	Anna Crawford	iasplus@deloitte.com.au
中国	Stephen Taylor	iasplus@deloitte.com.hk
日本	Shinya Iwasaki	iasplus-tokyo@tohatsu.co.jp
新加坡	Shariq Barmaky	iasplus-sg@deloitte.com

欧洲—非洲

比利时	Thomas Carlier	BEIFRSBelgium@deloitte.com
丹麦	Jan Peter Larsen	dk_iasplus@deloitte.dk
法国	Laurence Rivat	iasplus@deloitte.fr
德国	Andreas Barckow	iasplus@deloitte.de
意大利	Franco Riccomagno	friccomagno@deloitte.it
卢森堡	Eddy Termaten	luisplus@deloitte.lu
荷兰	Ralph ter Hoeven	iasplus@deloitte.nl
俄罗斯	Michael Raikhman	iasplus@deloitte.ru
南非	Nita Ranchod	iasplus@deloitte.co.za
西班牙	Cleber Custodio	iasplus@deloitte.es
英国	Elizabeth Chrispin	iasplus@deloitte.co.uk

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司,以下称“德勤有限公司”),以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

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逾 150 个国家,凭借其世界一流和高质量专业服务,为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越,树立典范。

本文件中所含数据乃一般性信息,故此,并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身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。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。

© 2014 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。40617A