

IFRS 聚焦

IASB发布一套对国际财务报告准则的有限范围修订

内容

提及《概念框架》的内容（对 IFRS 3 的修订）

不动产、厂场和设备 – 预定用途前的收入（对 IAS 16 的修订）

亏损性合同 – 履行合同的成本（对 IAS 37 的修订）

2018-2020 年国际财务报告准则年度改进

本《IFRS 聚焦》简讯涵盖国际会计准则理事会（IASB）近期发布的一系列对国际财务报告准则（IFRS）的有限范围修订。具体修订包括：

- 提及《概念框架》的内容 – 对《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS 3）作出的修订
- 不动产、厂场和设备 – 预定用途前的收入 – 对《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》（IAS 16）作出的修订
- 亏损性合同 – 履行合同的成本 – 对《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》（IAS 37）作出的修订
- 2018-2020 年国际财务报告准则年度改进

IASB 发布了一系列对国际财务报告准则的有限范围修订：

- 对 IFRS 3 的修订：
 - 对 IFRS 3 作出了更新，从而使其提及 2018 年《概念框架》而非 1989 年《框架》；
 - 在 IFRS 3 中新增一项要求，规定对于属于 IAS 37 或《国际财务报告解释公告第 21 号》（IFRIC 21）范围的交易及其他事项，购买方应当应用 IAS 37 或 IFRIC 21（而非《概念框架》）来识别其在企业合并中承担的负债；以及
 - 在 IFRS 3 中增加了一项明确规定，即购买方不得确认在企业合并中取得的或有资产。
- 对 IAS 16 的修订禁止从不动产、厂场和设备项目的成本中扣除出售在使资产达到能够以管理层预定的方式运转的必要位置和状态过程中生产的项目所得的任何收入。取而代之的是，主体应在损益中确认出售此类项目的收入和生产此类项目的成本。
- 对 IAS 37 的修订明确“履行合同的成本”包括“与合同直接相关的成本”。与合同直接相关的成本可以是履行该合同的增量成本，也可以是与履行合同直接相关的其他成本的分摊。
- 发布的一套年度改进包括下述细微修订：
 - 作为首次采用者的子公司（对 IFRS 1 的修订）；
 - 终止确认金融负债的“10%”测试中的费用（对 IFRS 9 的修订）；
 - 租赁激励措施（对 IFRS 16 的示例 13 的修订）；
 - 公允价值计量中的所得税（对 IAS 41 的修订）。
- 除对 IFRS 16 的修订外，所有修订均对自 2022 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效；对 IFRS 16 的修订仅涉及一个示例，因此并未规定生效日期。

请参阅以下网站了解更多信息：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

提及《概念框架》的内容（对 IFRS 3 的修订）

背景

IASB 于 2018 年发布修订后的《概念框架》，且当时 IFRS 准则包含的大部分提及《框架》的内容均更新为 2018 年《概念框架》。然而，IFRS 3 其中一个段落继续提及 1989 年《框架》，因为更新此段落可能会使主体在应用 IFRS 3 时产生冲突。

由于 2018 年《概念框架》中的资产和负债定义不同于 1989 年《框架》的资产和负债定义，所产生的潜在冲突可能导致所确认的某些余额产生收购后的第 2 天利得或损失。

在征求意见稿中，IASB 列出了对 IFRS 3 的三项可能修订，这些修订将更新 IFRS 3，而不会显著改变 IFRS 3 的要求。有关修订现已确定终稿。

有关修订

这些修订对 IFRS 3 作出了更新，从而其提及 2018 年《概念框架》而非 1989 年《框架》。同时在 IFRS 3 中新增了一项要求，规定对于属于 IAS 37 范围的义务，购买方应当应用 IAS 37 来确定在购买日是否存在因过去事项产生的现时义务。对于属于《国际财务报告解释公告第 21 号——征税》（IFRIC 21）范围的征税，购买方应当应用 IFRIC 21 来确定在购买日是否发生了导致产生税项支付负债的义务事项。

最后，IASB 在 IFRS 3 中增加了一项明确规定，要求购买方不得确认在企业合并中取得的或有资产。

观察

即使在修订前，IFRS 3 也禁止确认在企业合并中取得的或有资产。该禁止规定可从确认原则推断得出，并在 IFRS 3 的结论基础中得到确认。然而，IFRS 3 本身并未对此作出明确规定。为改变这一状况，IASB 在 IFRS 3 中增加了一个段落以明确针对或有资产的要求，并澄清取代提及《框架》的内容不会改变这些要求。

生效日期

有关修订对购买日在自 2022 年 1 月 1 日或以后日期开始的首个年度报告期间期初或之后的企业合并生效。如果主体同时或在更早期间应用与更新后的《概念框架》一同发布的所有其他更新后的提及《概念框架》的内容，则允许提前采用。

不动产、厂场和设备 – 预定用途前的收入（对 IAS 16 的修订）

背景

IAS 16 规定，直接可归属成本包括测试资产是否正常运转而发生的费用，扣除使其达到能够以管理层预定的方式运转的必要位置和状态过程中生产的项目的出售净收入。

各主体在应用 IAS 16 的要求时存在差异 – 一些主体仅扣除在测试过程中出售所生产项目的收入，其他主体则扣除在使资产达到能够以管理层预定的方式运转的必要位置和状态（即，可供使用）前的所有出售收入。对于某些主体而言，从不动产、厂场和设备项目成本中扣除的收入可能重大并且可能超过测试成本。

有关修订

IASB 决定修订 IAS 16，以禁止从不动产、厂场和设备项目成本中扣除出售在该资产可供使用前生产的项目所得的收入（即，在使资产达到能够以管理层预定的方式运转的必要位置和状态过程中所产生的收入）。因此，主体应在损益中确认此类出售收入及相关成本。主体应根据《国际会计准则第 2 号——存货》（IAS 2）计量这些项目的成本。

IASB 同时决定澄清“测试资产能否正常运转”的含义。IAS 16 现具体规定该测试为评估资产的技术和物理性能是否能够用于生产或供应商品或服务、出租给其他方或用于管理目的。

如并未在综合收益表中单独列示，财务报表应披露纳入损益的、与并非主体正常经营活动产生的所产生项目相关的收入和成本金额，以及综合收益表内包含该等收入和成本的具体单列项目。

观察

征求意见稿并未提出关于识别和计量成本的任何要求，然而，IASB同意有关识别成本可能须运用广泛判断、进而可能导致主体在如何识别和计量成本的方面存在差异的意见。

因此，IASB决定要求主体在识别和计量成本时应用IAS 2，因为IAS 2的要求阐述了识别和计量成本的框架，但未作出过度规范，并且如果主体确定所出售的生产的项目是其正常经营活动的产出，则已经要求主体应用IAS 2来识别和计量相关的成本。

生效日期和过渡

有关修订对自2022年1月1日或以后日期开始的年度期间生效。允许提前采用。

有关修订应予以追溯应用，但仅适用于在主体首次采用有关修订的财务报表列报的最早期间期初或之后，达到能够以管理层预定的方式运转的必要位置和状态的不动产、厂场和设备项目。主体应将首次采用有关修订的累计影响确认为对列报的最早期间期初的留存收益（或权益的其他组成部分，如适当）期初余额的调整。

亏损性合同 – 履行合同的成本（对IAS 37的修订）**背景**

IAS 37并未就主体在评估合同是否属于亏损性合同时应考虑哪些成本提供任何指引。就某些合同而言，对IAS 37中亏损性合同要求的不同解释可能对订立该等合同的主体产生重大影响。

有关修订

IASB决定修订IAS 37，明确规定“履行合同的成本”包括“与合同直接相关的成本”。与合同直接相关的成本同时包括履行该合同的增量成本（例如，直接人工或材料成本）以及与履行合同直接相关的其他成本的分摊（例如，为履行合同所使用的不动产、厂场和设备项目的折旧费用的分摊）。

观察

在征求意见稿中，IASB建议包括与合同直接相关和不直接相关的成本的示例。这些示例是以《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》（IFRS 15）为基础的。

在修订终稿中，IASB决定将上述示例替换为对与合同直接相关的成本类型更笼统的描述，即履行合同的增量成本和与履行合同直接相关的其他成本的分摊。IASB认为更笼统的描述可适用于所有类型的合同，而不仅仅是提供商品或服务的合同，从而避免不同IFRS准则的示例措辞略有差异的影响的问题，并提供一个框架，在框架内主体可以运用判断来确定是否包括或排除特定成本。

生效日期和过渡性规定

有关修订对自2022年1月1日或以后日期开始的年度期间生效。允许提前采用。

主体应针对在主体首次采用有关修订的年度报告期间期初尚未履行所有义务的合同应用有这一修订。不重述比较数据。取而代之的是，主体应将首次采用该修订的累计影响确认为对首次采用日留存收益或权益的其他组成部分（如适当）期初余额的调整。

2018-2020 年度改进

IASB发布《2018-2020年国际财务报告准则年度改进》，该公告包括因IASB年度改进项目对4项IFRS准则作出的修订。

作为首次采用者的子公司（对 IFRS 1 的修订）

《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）第 D16(a)段允许成为首次采用者的时间迟于其母公司的子公司按母公司合并财务报表应包含的账面金额计量其资产和负债。

有关修订将上述豁免扩大至所有境外经营的累计折算差额。因此，运用 IFRS 1:D16(a)所述豁免的子公司现时也可选择基于母公司的国际财务报告准则过渡日，按母公司合并财务报表应包含的账面金额计量所有境外经营的累计折算差额，前提是并未因合并程序和母公司取得子公司时的企业合并的影响作出任何调整。类似的选择亦适用于运用 IFRS 1:D16(a)所述豁免的联营企业或合营企业。

有关修订对自 2022 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效。允许提前采用。

观察

征求意见稿建议应用 IFRS 1:D16(a)的主体必须运用有关修订现时引入的涵盖范围更广的豁免。然而，对征求意见稿的反馈意见表明，在某些情况下主体可能发现使用母公司报告的金额来计量累计折算差额会很麻烦。因此，IASB 决定允许但不强制要求应用 IFRS 1:D16(a)的子公司针对累计折算差额运用上述豁免。

终止确认金融负债的“10%”测试中的费用（对 IFRS 9 的修订）

《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（IFRS 9）规定，如果债务工具的现有借款人与放款人之间进行的交换的条款存在显著差异（包括对现有金融负债或金融负债的一部分的条款的实质性修改），应当终止确认该金融负债并确认一项新金融负债。

如果新条款下的剩余现金流量折现后的现值与原金融负债的剩余现金流量折现后的现值存在至少 10% 的差异，则新旧条款存在显著差异（“10%”测试）。

有关修订澄清了主体在评估是否终止确认金融负债时应用“10%”测试的情况下，应包括的费用。主体应仅包括主体（借款人）与放款人之间支付或收取的费用，包括主体或放款人代表其他方支付或收取的费用。

有关修订对自 2022 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效。允许提前采用。应采用未来适用法对主体首次采用有关修订之日或以后日期发生的修改和交换应用有关修订。

租赁激励措施（对 IFRS 16 的修订）

《国际财务报告准则第 16 号——租赁》（IFRS 16）示例 13 将与租赁改良相关的补偿作为相关事实的一部分。该示例并未充分清晰地说明与该补偿是否符合 IFRS 16 中租赁激励措施的定义相关的结论。

为解决有关租赁激励措施会计处理的任何潜在混淆，有关修订现删除了示例中有关租赁改良的补偿的说明。

由于对 IFRS 16 的修订仅涉及一个示例，因此并未规定生效日期。

公允价值计量中的所得税（对 IAS 41 的修订）

在 2008 年，IASB 从《国际会计准则第 41 号——农业》（IAS 41）中删除了使用税前折现率来计量公允价值的要求。然而，当时并未删除 IAS 41:22 中使用税前现金流量来计量公允价值的要求。

为消除上述冲突，IASB 现删除了 IAS 41 中主体在计量公允价值时不应包括纳税现金流量的要求。这将确保 IAS 41 规定的公允价值计量与《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》（IFRS 13）使用内部一致的现金流量和折现率的要求保持一致，并使财务报表编制人能够确定使用税前或税后的现金流量和折现率来进行最适当的公允价值计量。

有关修订对自 2022 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效。允许提前采用。应采用未来适用法（即，针对主体首次采用有关修订之日或以后日期的公允价值计量）应用这一修订。

进一步信息

如您对上述一套有限范围修订有任何疑问，请向您的德勤日常联系人反映或联络本《IFRS 聚焦》所列的联系人。

德勤会计研究工具(DART)是汇集会计和财务披露文献的综合在线技术资料库。

[载于 DART 的 iGAAP](#) 让您能够查阅国际财务报告准则(IFRS)各项准则全文，并提供下列内容的链接：

- 就按照 IFRS 准则进行报告提供指引的德勤具权威性的最新 iGAAP 手册；及
- 为采用 IFRS 准则报告的主体提供的财务报表范例。

如需申请订阅 DART，请点击[此处](#)提出申请并选择 iGAAP 订阅计划。

请点击[此处](#)了解关于 DART 的更多信息，包括订阅计划的定价。

主要联系人

全球国际财务报告准则领导人

Veronica Poole
ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

阿根廷	Fernando Lattuca	arifrscoe@deloitte.com
加拿大	Karen Higgins	ifrsca@deloitte.ca
墨西哥	Miguel Millan	mx_ifrs_coe@deloittemx.com
美国	Robert Uhl	iasplus-us@deloitte.com

亚太地区

澳大利亚	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
中国	Gordon Lee	ifrs@deloitte.com.cn
日本	Shinya Iwasaki	ifrs@tohatsu.co.jp
新加坡	James Xu	ifrs-sg@deloitte.com

欧洲 – 非洲

比利时	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
丹麦	Jan Peter Larsen	ifrs@deloitte.dk
法国	Laurence Rivat	ifrs@deloitte.fr
德国	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
意大利	Massimiliano Semprini	ifrs-it@deloitte.it
卢森堡	Martin Flaunet	ifrs@deloitte.lu
荷兰	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
俄罗斯	Maria Proshina	ifrs@deloitte.ru
南非	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
西班牙	Jose Luis Daroca	ifrs@deloitte.es
瑞士	Nadine Kusche	ifrsdesk@deloitte.ch
英国	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

Deloitte.

Deloitte (“德勤”)泛指一家或多家德勤有限公司, 以及其全球成员所网络和它们的关联机构 (统称为“德勤组织”)。德勤有限公司 (又称“德勤全球”) 及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体, 相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为及遗漏承担责任, 而对相互的行为及遗漏不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤是全球领先的专业服务机构, 为客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家与地区的成员所网络及关联机构 (统称为“德勤组织”) 为财富全球 500 强企业约 80% 的企业提供专业服务。敬请访问 www.deloitte.com, 了解德勤全球约 312,000 名专业人员致力成就不凡的更多信息。

本通讯中所含内容乃一般性信息, 任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构 (统称为“德勤组织”) 并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前, 您应咨询合格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何 (明示或暗示) 陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。

© 2020。欲了解更多信息, 请联系德勤有限公司。