

IFRS 聚焦

国际会计准则理事会发布《国际财务报告准则第14号——监管递延账户》

内容

为何发布该新准则？

哪些主体符合采用该新准则的条件？

采用 IFRS 14 将产生哪些会计影响？

如何列报监管递延账户余额？

IFRS 14 要求提供哪些额外披露？

何时采用该等新规定？

本期《IFRS 聚焦》概述了《国际财务报告准则第 14 号——监管递延账户》（IFRS 14）中的规定。IFRS 14 规范了费率管制所产生的监管递延账户余额的会计处理。IFRS 14 仅供在其原公认会计原则下确认监管递延账户余额的国际财务报告准则首次采用者使用。

内容概要

- IFRS 14 允许符合条件的国际财务报告准则首次采用者继续采用其原公认会计原则中有关费率管制的会计政策（除有限变更）。
- IFRS 14 要求在财务状况表中单独列报监管递延账户余额，并在损益及其他综合收益表中单独列报上述余额的变动情况。
- 须作出相关披露以识别导致确认监管递延账户余额的费率管制形式的性质和相关风险。
- IFRS 14 对自 2016 年 1 月 1 日或以后日期开始期间的主体首份国际财务报告准则年度财务报表生效，允许提前采用。

为何发布该新准则？

由于国际财务报告准则缺乏针对受费率管制活动会计处理的具体指引，国际会计准则理事会（IASB）收到了若干有关提供此类指引的请求。为此，IASB 于 2012 年 9 月启动了有关受费率管制活动的综合项目。该综合项目目前尚处于研究阶段，相关的讨论文件预计将于 2014 年较晚时间发布。

但是，IASB 担心缺乏相关指引可能会阻碍从事受费率管制活动的主体采用国际财务报告准则。据此，IASB 决定新增一个额外阶段以制定一项有限范围的准则，从而为尚未采用国际财务报告准则但按照其原公认会计原则确认监管递延账户余额的受费率管制主体提供一种短期的暂时性解决方案。

更多有用的资讯请参阅以下网站：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

将 IFRS 14 作为一项有限范围的准则予以发布并非旨在预测上述综合项目的结果（该综合项目旨在处理监管递延账户余额是否符合《概念框架》中资产和负债定义的更广泛问题）。取而代之的是，IFRS 14 是一项暂时性解决方案，旨在通过确保监管递延账户余额及其变动情况的相关金额已在财务报表中明确界定来推广国际财务报告准则的采用并协助提高可比性。

观察

IASB 发布的此项暂行准则在性质上类似于以往发布的暂行准则（即，《国际财务报告准则第 4 号——保险合同》（IFRS 4）和《国际财务报告准则第 6 号——矿产资源的勘探和评价》（IFRS 6））。在一项综合性国际财务报告准则被制定之前，此类暂行准则实际上令原公认会计原则下的现行规定继续有效。采用 IFRS 4 和 IFRS 6 的经验表明，鉴于相关问题的复杂性，“暂时”可能意味着一段相当长的时期。

哪些主体符合采用该新准则的条件？

当主体满足下列条件时，允许（但不要求）其采用 IFRS 14：

- 首次采用国际财务报告准则；
- 参与受费率管制的活动；以及
- 按照其原公认会计原则确认监管递延账户余额的金额。

因此，若主体之前按照其原公认会计原则在财务报表中确认监管递延账户余额，则其仅可在采用国际财务报告准则时采用 IFRS 14。

该准则其中一个较为复杂的方面在于识别哪些类型的费率管制属于该准则的范围。费率管制的定义为“设定就商品或服务可向客户收取的价格的框架，且该框架须由费率监管机构监督和/或批准”。费率监管机构是指经法令或法规授权可设定约束主体的费率或费率范围的机构。

涉及自我监管活动（即，无须遵循由费率监管机构监督和/或批准的定价框架的活动）的主体不符合采用 IFRS 14 的条件。因此，IFRS 14 不适用于那些在市场上占主导地位且决定实施自我监管以免在被认为滥用其主导地位时可能受到政府干预的主体。相反，此类主体须接受正式费率监管机构的监管。但是，若满足以下条件，实施自我监管的主体可能符合采用该准则的条件：

- 主体自身的治理机构或关联方出于客户利益并确保主体的总体财务生存能力而在规定的框架内订立价格；以及
- 该框架由经法令或法规授权的机构监督和/或批准。

观察

IFRS 14 之前发布的征求意见稿建议，该准则仅适用于受费率管制的体系（在该体系下，获准采用的费率旨在收回主体在提供受管制商品或服务时允许确认的成本）。IASB 经过重新审议并考虑了上述征求意见稿收到的反馈意见后，该条件已被删除。IASB 基于减少采用国际财务报告准则的障碍并避免被视为对有关费率管制的现行综合项目的结果产生误导的目的作出了这一决定。IASB 认为，将 IFRS 14 的适用范围局限于目前按照其原公认会计原则确认监管余额的首次采用者可充分限制按照国际财务报告准则确认监管递延账户余额的主体的总数。

采用 IFRS 14 将产生哪些会计影响？

符合条件且选择在其首份国际财务报告准则财务报表中采用 IFRS 14 的主体，将继续采用其原公认会计原则下的会计政策对监管递延账户余额予以确认、计量、减值和终止确认。本质上，这意味着就此类余额而言，主体原公认会计原则下的有关规定将继续适用。

但是，IFRS 14 引入了下文所述的特定列报和披露要求。

若符合条件的主体选择采用该准则，则应将该等规定应用于其所有受费率管制活动产生的全部监管递延账户余额。

IFRS 14 不适用于按照其他准则的规定允许或应确认为资产或负债的金额。因此，此类金额不得计入监管递延账户余额。

所以，监管递延账户余额是指按照其他准则的规定不应确认为资产或负债的、但根据费率管制体系符合递延条件的任何费用（或收益）账户的余额。

观察

IASB 刻意避免采用“监管资产”和“监管负债”等术语，以免对其综合项目（该综合项目尚在考虑监管递延账户余额是否符合《概念框架》中资产或负债的定义）的结果产生误导。取而代之的是，IFRS 14 要求将此类余额作为监管递延借方余额或监管递延贷方余额列示。

此外，其他准则将继续适用且可能亦需应用于监管递延账户余额以使其适当地反映在财务报表中。

应用指南阐述了该新准则与其他国际财务报告准则之间的相互影响。下表列明了涉及其他准则的例外情况和有关豁免及适用的额外列报和披露要求。

准则	应用
《国际会计准则第 10 号——报告期后事项》（IAS 10）	应考虑报告期末与财务报表批准报出日之间所发生事项的影响，对在确定监管递延账户余额时所使用的各类估计和假设作出调整。
《国际会计准则第 12 号——所得税》（IAS 12）	与监管递延账户余额相关的递延所得税资产和递延所得税负债不得作为 IAS 12 规定的递延所得税资产（负债）总额的一部分列示，而是应列示为下列两者之一： <ul style="list-style-type: none">• 相关的监管递延账户余额的一部分；或• 作为相关的监管递延账户余额旁的单列项目。 类似地，与监管递延账户余额相关的递延所得税资产和递延所得税负债变动不得作为 IAS 12 规定的收益表或其他综合收益表中的所得税费用（收益）单列项目的一部分列示，而是应列示为下列两者之一： <ul style="list-style-type: none">• 监管递延账户余额变动的一部分；或• 作为监管递延账户余额变动的相关单列项目旁的单列项目。
《国际会计准则第 33 号——每股收益》（IAS 33）	针对所列示的每一项每股收益金额，列示不包括监管递延账户余额的变动净额的基本每股收益和稀释每股收益的额外计量结果。
《国际会计准则第 36 号——资产减值》（IAS 36）	应采用主体原公认会计原则下的会计政策来识别、确认、计量和转回其已确认监管递延账户余额所发生的减值。 <p>但是，就包含监管递延账户余额的现金产出单元而言，IAS 36 的规定适用于该现金产出单元。主体应采用 IAS 36 的指引来确定监管递延账户余额就减值测试目的是否构成该现金产出单元账面金额的一部分。若针对该现金产出单元识别出一项减值损失，则该项减值损失应按照 IAS 36 的规定予以确认。</p>

准则	应用
《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS 3）	<p>若采用 IFRS 14 的主体购买某项业务，则购买方应在购买日针对被购买方的监管递延账户余额采用其原公认会计原则下有关确认和计量监管递延账户余额的会计政策。被购买方的监管递延账户余额应在合并财务报表中确认（无论被购买方是否在其自身财务报表中确认此类余额）。</p> <p>但是，若购买方并未确认监管递延账户余额且随后购买了确认监管递延账户余额的子公司，则购买方不符合采用 IFRS 14 的条件。</p>
《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）	<p>IFRS 5 的计量要求不适用于监管递延账户余额。</p> <p>若终止经营包含受费率管制的活动，则监管递延账户余额的变动不得计入 IFRS 5 规定的单列项目。取而代之的是，与终止经营相关的监管递延账户余额变动应在收益表中列示为下列两者之一：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 监管递延账户余额变动的一部分；或 • 作为与损益相关的监管递延账户余额其他变动的相关单列项目旁的单列项目。 <p>类似地，若处置组包含监管递延账户余额，则此类余额不得计入 IFRS 5 规定的单列项目。取而代之的是，构成处置组一部分的监管递延账户余额应列示为下列两者之一：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 监管递延账户余额的一部分；或 • 作为在其他相关的监管递延账户余额旁的单列项目。
《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》（IFRS 10）	<p>若母公司按照 IFRS 14 的规定在其合并财务报表中确认监管递延账户余额，则应对其所有子公司的监管递延账户余额采用同样的会计政策（无论该等子公司是否在其自身财务报表中确认此类余额）。</p>
《国际会计准则第 28 号——在联营企业和合营企业中的投资》（IAS 28）	<p>就采用权益法核算的投资而言，按照 IFRS 14 确认监管递延账户余额的投资者应在采用权益法时，应对其联营企业和合营企业的监管递延账户余额采用同样的会计政策（无论该联营企业或合营企业是否在其自身财务报表中确认此类余额）。</p>
《国际财务报告准则第 12 号——在其他主体中权益的披露》（IFRS 12）	<p>应提供以下额外披露：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 针对主体每一个拥有重大非控制性权益的子公司，披露计入分摊至非控制性权益的损益中的监管递延账户余额的变动净额； • 对于根据 IFRS 12 须披露汇总财务信息的所有主体（即，每个拥有重大非控制性权益的子公司、每个重大的合营企业和所有其他合营企业的汇总信息、每个重大的联营企业和所有其他联营企业的汇总信息），披露监管递延借方余额的总额、监管递延贷方余额的总额和此类余额的变动净额（分别列示在损益与其他综合收益中确认的金额）；以及 • 披露在丧失对子公司控制权时确认的、因终止确认该子公司的监管递延账户余额而形成的利得或损失部分。

如何列报监管递延账户余额？

采用 IFRS 14 的主体必须将监管递延账户借方余额和监管递延账户贷方余额单列。监管递延账户余额不应按流动或非流动进行划分。取而代之的是，应将其列示于扣除监管递延账户余额前的资产总额（负债总额）小计之后，并在其后列示资产（负债）和监管递延账户借方（贷方）余额的总和。

以下示例说明了财务状况表的资产部分可按下列方式列示（负债的列报与之相似）。

非流动资产	XXX
流动资产	XXX
资产总额	XXX
监管递延账户借方余额	XXX
与监管递延账户余额相关的递延所得税资产*	XXX
资产和监管递延账户借方余额总额	XXX

* 相关的递延所得税资产亦可在监管递延账户借方余额单列项目中列示。

与在其他综合收益中确认的项目相关的当期监管递延账户余额的变动净额应在其他综合收益表中单独列示。随后将重分类（即“再循环”）至损益的变动净额和随后不会重分类的变动净额必须分别作为单列项目列示。

监管递延账户余额的剩余变动净额（不包括未反映在损益中的变动，例如购买）应作为单列项目在损益中列示。应当列示不包括监管递延账户余额的变动净额的收益和费用小计。

以下示例说明了收益表可按下列方式进行列报。

收入	xxx
销售成本	(xxx)
毛利	xxx
其他收益	xxx
分销成本	(xxx)
管理费用	(xxx)
其他费用	(xxx)
融资费用	(xxx)
税前利润	xxx
所得税费用	(xxx)
不包括监管递延账户余额的变动净额的本年度利润	xxx
与损益相关的监管递延账户余额的变动净额	xxx
与损益相关的监管递延账户余额产生的递延所得税的变动净额*	(xxx)
本年度利润和监管递延账户余额的变动净额	xxx

* 相关的递延所得税变动亦可在监管递延账户余额的变动净额单列项目中列示。

IFRS 14 要求提供哪些额外披露？

上表涵盖了 IFRS 14 要求采用 IAS 33 和 IFRS 12 的主体提供的额外披露。

此外，IFRS 14 还包含特定的披露要求以便财务报表使用者能够对每一类受费率管制活动的性质和相关风险、以及费率管制对主体财务状况、财务业绩和现金流量的影响进行评价。此类披露包括：

- 对每一类受费率管制活动的说明；
- 针对每一类监管递延账户余额的期初与期末账面金额之间的调节；
- 用以反映适用于每一类监管递延账户余额的货币时间价值的回报率或折现率；以及
- 主体预计将收回（或摊销）每一类监管递延账户借方余额或转回每一类监管递延账户贷方余额的账面金额的剩余期间。

观察

上述列报和披露要求所依据的首要原则为：继续采用与原公认会计原则相符的受费率管制会计处理所产生的影响应在财务报表中与资产、负债和其他活动的结果分开列示。单独列示监管递延账户余额及其变动情况将增强与不符合条件或选择不采用该新准则的受费率管制主体的财务报表以及并无受费率管制活动的主体之间的可比性。

何时采用该等新规定？

IFRS 14 适用于自 2016 年 1 月 1 日或以后日期开始期间的主体首份国际财务报告准则年度财务报表，允许提前采用。

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	ifrs@deloitte.ca
拉丁美洲	Fermin del Valle	ifrs-LATCO@deloitte.com
美国	Robert Uhl	iasplusamericas@deloitte.com

亚太地区

澳大利亚	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
中国	Stephen Taylor	ifrs@deloitte.com.cn
日本	Shinya Iwasaki	ifrs@tohatsu.co.jp
新加坡	Shariq Barmaky	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	Andreas Barckow	ifrs@deloitte.de
意大利	Franco Riccomagno	friccomagno@deloitte.it
卢森堡	Eddy Termaten	ifrs@deloitte.lu
荷兰	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
俄罗斯	Michael Raikhman	ifrs@deloitte.ru
南非	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
西班牙	Cleber Custodio	ifrs@deloitte.es
英国	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@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。欲了解更多信息,请联系德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)。

由德勤创意工作室(伦敦)设计与编制。32744A