

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

国际财务报告准则卓越中心
美洲

D. J. Gannon
iasplusamericas@deloitte.com

亚太地区

香港

Stephen Taylor
iasplus@deloitte.com.hk

墨尔本

Bruce Porter
iasplus@deloitte.com.au

欧洲—非洲

约翰内斯堡

Graeme Berry
iasplus@deloitte.co.za

哥本哈根

Jan Peter Larsen
dk_iasplus@deloitte.dk

伦敦

Veronica Poole
iasplus@deloitte.co.uk

巴黎

Laurence Rivat
iasplus@deloitte.fr

IAS Plus网站

目前访问我们www.iasplus.com
网站的人数已超过四百一十万。
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。

《国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许权协议》（IFRIC 12）

国际财务报告解释委员会（IFRIC）于 2006 年 11 月 30 日发布了《国际财务报告解释公告第 12 号——服务特许权协议》（IFRIC 12）。该解释公告阐述了提供公共部门基础设施资产与服务（如，学校和道路）的私营营运商所采用的会计处理方法。该解释公告并未涉及服务特许权协议中政府（授权人）的会计处理。

该解释公告规定，对属于其范围的协议（见下文），营运商不应将基础设施资产确认为其不动产、厂场和设备，而应根据协议条款进行如下的确认：

- 一项金融资产（如果营运商在协议有效期内拥有无条件收取规定金额的现金或其他金融资产的权利）；或
- 一项无形资产（如果营运商的未来现金流量不固定——如，根据基础设施资产不同的使用情况而有所不同）；或
- 金融资产以及无形资产（如果营运商的回报部分源自金融资产、部分源自无形资产）。

该解释公告对自 2008 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效，并允许提前采用。

德勤全球国际财务报告准则领导人 Ken Wild 指出：

“IFRIC 12 是国际财务报告解释委员会持续时间最长的项目。委员会花了大量时间和资源来了解与公共基础设施项目有关的财务报告事项。IFRIC 12 澄清了此类项目中私营营运商采用的会计处理。

我个人一向认为，国际财务报告解释委员会制定的金融资产模式比无形资产模式更好。但是，一个不可否认的事实是，确实存在不会导致授予金融资产的协议，因此也无法进行相应的会计处理。无形资产模式中的某些会计结果（如，对收入的双重确认）并不理想，但却是根据现行会计文献得出的正确技术结果。作为解释机构，国际财务报告解释委员会无权凌驾于会计文献之上。”

范围

全球范围内存在各类不同的运营协议，政府或政府机构通过这些协议来签订各种服务合约安排，从而吸引私营营运商参与公共服务基础设施的开发、融资、营运和维护。

IFRIC 12 关注“公到私”的服务特许权协议（对此有不同的称呼，如“服务特许权”、“建造-运营-转让”或“修复-运营-转让”）中私营营运商采用的会计处理。这些协议通常涉及：私营营运商建造（或升级）公共服务基础设施、然后在指定期间内运营及维护基础设施。

然而，该解释公告并不适用于所有此类协议。其适用范围仅限于以下情况的“公到私”服务特许权协议：

- 授权人控制基础设施的使用；及
- 授权人在协议有效期结束时（通过所有权、权益或其他方式）控制基础设施的任何重大剩余利益。

控制基础设施的使用

如果授权人控制或监管与基础设施一起提供的服务、服务的提供对象以及服务的价格时，则应视为授权人控制基础设施的使用。

这种控制可以通过合同或其他方式（如，通过监管方）进行。作为该解释公告一部分发布的实施指南澄清，授权人并不需要完全控制价格——价格由授权人、合同或监管方监管（如，价格上限机制）就足够了。在此情况下应根据协议的实质进行确定。因此，在极少情况下应用的诸如价格上限等非实质性特征均被忽略。

重大剩余利益

对于这种情况，授权人对任何重大剩余利益的控制应为限制营运商出售或抵押基础设施的实际能力，并授予授权人在协议有效期内持续使用基础设施的权利。如果服务特许权协议结束时基础设施存在重大剩余利益，则该剩余利益必须归还给授权人才属于该解释公告的范围。

注意：如果服务特许权协议结束时基础设施不存在重大剩余利益（通常称为“终生服务特许权协议”），则该协议并未被排除在该解释公告的范围之外。如果终生服务特许权协议满足上述的控制标准，则无论哪一方控制任何残留的非重大剩余利益，协议均属于该解释公告的范围。

会计模式

该解释公告处理的关键事项是营运商如何对基础设施的权利进行会计处理。

IFRIC 12 确立的第一条原则是，在符合上述“授权人控制”标准的协议中，基础设施不得确认为营运商的不动产、厂场和设备，因为营运商并不控制基础设施的使用。相反，营运商获得的权利是代表授权人为提供公共服务而运营基础设施的权利。根据协议规定的营运商有权享有的经济利益，营运商必须确定其获得的资产性质是金融资产还是无形资产（或两者的结合）。

IFRIC 12 对于将予确认的资产的性质的要求汇总如下：

营运商的权利	分类	示例
营运商拥有无条件从授权人处或在授权人的指示下获得现金或其他金融资产的权利。	金融资产	<ul style="list-style-type: none"> • 营运商在协议有效期内向授权人收取的金额固定。 • 营运商有权在协议有效期内向用户收费，但任何的不足金额均由授权人补偿。
营运商有权根据服务的使用情况收费，收取的金额视公众使用服务的程度而定。	无形资产	<ul style="list-style-type: none"> • 营运商有权在协议有效期内向用户收费。 • 营运商有权在协议有效期内根据服务的使用情况向授权人收费。
收取的对价一部分是金融资产、一部分是无形资产。	金融资产及无形资产	<ul style="list-style-type: none"> • 营运商在协议有效期内向授权人收取固定金额并有权向用户收费。

下文将详述上述每一个模式的会计处理，有关示例请参见 IFRIC 12。

金融资产

属于该类别的典型协议是营运商建造或升级基础设施，并被允许在固定期间内运营该基础设施并在运营期间获得双方商定的收入。

与建造或升级基础设施有关的收入和费用根据《国际会计准则第 11 号——建造合同》（IAS 11）在协议规定的建造期内计入损益。因此，根据 IAS 11 的要求，费用将参照建造项目完工进度进行确认。合同收入是提供建造服务而应向授权人收取的金额的公允价值——在实务中可能按各个报告期末在建资产的公允价值减去以前期间确认的收入金额计量。

当期确认的建造收入应确认为金融资产。金融资产根据《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》（IAS 39）的要求核算为：

- 贷款或应收款项；或
- 可供出售的金融资产；或
- 如果符合相关的条件，可在初始确认时指定为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产。

如果金融资产作为贷款或应收款项或可供出售的金融资产核算，IAS 39 要求将采用实际利率法计算的利息确认为损益。

无形资产

属于该类别的典型协议是营运商建造或升级基础设施，并被允许在建造完成后的固定期间内营运该基础设施。营运商的收入并非固定——如，根据基础设施资产的使用情况而有所不同。

建造阶段的会计处理与上述产生金融资产的协议的会计处理相同。合同收入为相关期间内提供建造服务而收取的无形资产的公允价值。在该建造期内，营运商的资产应划归为无形资产。

进一步的收入将在实际收取金额时进行确认。与金融资产模式中收取的金额作为对金融资产的部分偿付处理不同，在无形资产模式中，无形资产是通过摊销而不是偿付来抵减。因此，收入在无形资产模式中被确认了两次——一次是在以建造服务换取无形资产时确认，另一次是在收取付费时确认。

根据该解释公告确认的无形资产应遵循《国际会计准则第 38 号——无形资产》（IAS 38）的要求在其有用寿命内予以摊销。IFRIC 明确规定折旧利率法是不可接受的。IFRIC 还考虑了 IAS 38 的表述“几乎不存在令人信服的证据表明存在比采用直线法更低的累计摊销额的摊销方法”。但应注意，国际会计准则理事会（IASB）后来确认，IAS 38 的该段落不得被视为暗示依据使用情况的可靠估计的折旧法永远是不恰当的。

金融资产以及无形资产

当营运商分别收取金融资产及无形资产作为对价，则必须对各组成部分分别进行会计处理。在初始确认时，资产按已收或应收对价的公允价值予以确认。在实务中，这意味着如果营运商在某种程度上获得了可以向授权人收取或在授权人指示下收取现金的合同权利，则一项金融资产应被确认。所支付对价的公允价值超出已确认金融资产公允价值的任何差额将被确认为无形资产。

其他事项

借款费用

除非营运商已经根据该解释公告确认为一项无形资产，否则属于 IFRIC 12 范围内的协议发生的借款费用将在发生时确认为费用。在这种情况下，借款费用可根据《国际会计准则第 23 号——借款费用》（IAS 23）的基本规则予以资本化。

在金融资产模式下，因为金融资产不符合 IAS 23 关于符合条件资产的定义，因此借款费用不能资本化。

维修和维护

根据 IFRIC 12 的要求，协议条款规定的任何维护或修复基础设施的义务都必须根据《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》（IAS 37）的要求进行确认和计量。

披露

IFRIC 12 并未包含任何披露要求。关于服务特许权协议相关信息的披露要求请参阅《国际会计准则解释公告第 29 号——服务特许权协议：披露》（SIC 29）（之前曾使用的标题为“披露——服务特许权协议”）。

为与IFRIC 12 的术语保持一致，对SIC 29的相应修订分别用“营运商”和“授权人”取代“特许权营运商”和“特许权授权人”。此外，SIC 29 还将在IFRIC 12实施后要求营运商披露以下信息：

- 服务协议如何分类；及
- 以建造服务换取金融资产或无形资产的期间内所确认的收入和损益金额。

对 IFRIC 4 的相应修订

针对IFRIC 12 征求意见稿的若干反馈意见都关注到征求意见稿似乎与《国际财务报告解释公告第 4 号——确定一项协议是否包含租赁》（IFRIC 4）的范围有所重叠。IFRIC 承认二者确实存在重叠，这样会导致主体在同时符合两项准则的范围标准时可能无所适从。在发布IFRIC 12 时，IFRIC 同时修订了 IFRIC 4 的范围，规定若同时符合两项准则的范围标准，应以 IFRIC 12 为准。

生效日期和过渡性规定

IFRIC 12 将从自2008年1月1日或以后日期开始的会计期间生效，且允许提前采用。如果主体在2008年1月1日以前的会计期间采用 IFRIC 12，则应披露这一事实。

根据《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》（IAS 8）的基本原则，因采用 IFRIC 12 而产生的任何会计政策变更应予追溯应用。

然而，如果针对任何特定的服务特许权协议无法追溯应用，则营运商必须：

- 确认列报的最早财务报告期间期初存在的金融资产及无形资产；
- 将此类金融资产及无形资产之前的账面金额（无论之前如何归类）作为该日的账面金额；及
- 除非减值测试并不切实可行（在这种情况下，应在当期的期初对资产执行减值测试），否则应在该日对相应的金融资产及无形资产执行减值测试。

首次采用者

根据前述的规定，允许在2008年1月1日或以后日期开始的会计期间内首次采用国际财务报告准则的主体采用IFRIC 12 的过渡性条款。

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。

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”）、其成员所/公司、以及他们的附属机构和关联机构。德勤全球是一个由全球各地众多的成员所/公司组成的组织，致力于提供卓越的专业服务及咨询。德勤全球重视客户服务，并在逾 140 个国家切实执行其全球性客户服务战略。德勤依托由约 150,000 名专业人士组成的全球网络，在审计、税务、企业管理咨询和财务咨询等四个领域为超过五成的全球最大型企业以及全国性大型企业、公共机构、当地的重要客户以及众多发展迅速的全球性公司提供专业服务。作为社团组织的德勤全球并不提供上述服务，由于法律规定及其他原因，某些成员所/公司不会在所有四个专业领域提供服务。

作为一家根据瑞士法律组成的社团性质的组织，德勤全球和其任何成员所/公司之间对其相互的行为、疏忽或遗漏不承担任何责任。每一成员所/公司是一个冠以“Deloitte”、“Deloitte & Touche”、“Deloitte Touche Tohmatsu”、“德勤”或其他相关名称独立运营的法律实体。

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或采取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。

©2006 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。

