

IAS Plus 最新资讯.

2009年总结

本简讯对2009年12月及之后的会计期间生效的、新的及经修订的国际财务报告准则和国际财务报告解释委员会（IFRIC）制定的解释公告提供了概括性汇总。虽然截至本简讯的发布日期已颁布了多项会计公告（见下页），但只有1项准则、4项解释公告和若干对现行准则的修订必须在截止于2009年12月的会计期间采用。但是，新的及经修订的准则和解释公告通常允许主体在其生效日之前提前采用（详情请参见个别的准则和解释公告）。

下文提供有关新的及经修订的准则和解释公告的高度概括性的汇总，并同时提供适用的链接，以供查阅以往发布的更为详细地阐述特定准则或解释公告的IAS Plus简讯。您可通过www.iasplus.com查阅以往发布的所有IAS Plus简讯。然而，主体应始终参考有关准则和解释公告原文，以识别影响主体特定状况的所有变更。

如果主体在某项准则或解释公告生效日之前提前采用该项准则或解释公告，通常要求披露这一事实。

即使主体不打算在其生效日之前提前采用某项准则或解释公告，也需要了解其发布之后的有关进展，以遵循《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》

（IAS 8）的规定，在财务报表内披露已发布但尚未生效的准则和解释公告的潜在影响。

对于提前采用某项准则和解释公告，主体应审慎考虑当地的认可或其他法律程序的影响。例如，欧盟尚未认可若干列示于下页的准则和解释公告。有关的进一步详情请参阅刊载于www.efrag.org的《欧盟认可进度报告》。

此外，主体应审慎处理某些准则及解释公告的生效日期相互关联的情况。在某些情况下不允许主体在其生效日之前提前采用某项准则或解释公告，除非主体也同时采用国际会计准则理事会（IASB）指定的与该项准则或解释公告相关联的其他准则和/或解释公告。

IAS Plus 网站

已有超过一千万人次浏览
www.iasplus.com网站。我们的目标旨在成为互联网上最全面的国际财务报告信息来源。敬请定期查阅

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

纽约 Robert Uhl iasplusamericas@deloitte.com
蒙特利尔 Robert Lefrancois iasplus@deloitte.ca

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

哥本哈根 Jan Peter Larsen dk_iasplus@deloitte.dk
法兰克福 Andreas Barckow iasplus@deloitte.co.de
约翰内斯堡 Graeme Berry iasplus@deloitte.co.za
伦敦 Veronica Poole iasplus@deloitte.co.uk
马德里 Cleber Custodio iasplus@deloitte.es
巴黎 Laurence Rivat iasplus@deloitte.fr

新的及经修订的准则和解释公告

以下为截至 2009 年 12 月止已发布的新的及经修订的准则和解释公告完整清单，此类准则和解释公告对截止于 2009 年 12 月 31 日及以后的会计期间生效。下表列示的所有简讯均可从 www.iasplus.com/iasplus/iasplus.htm 获取。

对截止于 2009 年 12 月 31 日的会计期间生效

新准则		对自以下或之后的日期 开始的会计期间生效	所发布的 IAS Plus 简讯
IFRS 8	经营分部	2009 年 1 月 1 日	2006 年 12 月 英文版 中文版
《中小型企业 的国际财务报告 准则》	中小型企业 的国际财务报告 准则	立即可供采用	2009 年 7 月 英文版 中文版
对现行准则的修订			
IFRS 1 和 IAS 27	对子公司、共同控制主体或联 营企业的投资成本	2009 年 7 月 1 日	2008 年 5 月 英文版 中文版
IFRS 2	可行权条件和取消	2009 年 1 月 1 日	2008 年 1 月 (只有 英文版)
IFRS 7	改进有关公允价值和流动性风 险的披露	2009 年 1 月 1 日	2009 年 3 月 英文版 中文版
IAS 1	财务报表的列报	2009 年 1 月 1 日	2007 年 9 月 英文版 中文版
IAS 23	借款费用	2009 年 1 月 1 日	2007 年 4 月 (只有 英文版)
IAS 32 和 IAS 1	可卖回金融工具及清算产生的 义务	2009 年 1 月 1 日	2008 年 2 月 (只有 英文版)
IAS 39	关于嵌入衍生工具评估的解释	截止于 2009 年 6 月 30 日 或以后日期的年度期间	2009 年 3 月 英文版 中文版
多项准则	国际财务报告准则的改进	不同的生效日期（大部分 于 2009 年 1 月 1 日生效）	2008 年 5 月 英文版 中文版
新解释公告			
IFRIC 13	客户忠诚度计划	2008 年 7 月 1 日	2007 年 6 月 英文版 中文版
IFRIC 15	房地产建造协议	2009 年 1 月 1 日	2008 年 7 月 英文版 中文版
IFRIC 16	国外经营净投资套期	2008 年 10 月 1 日	2008 年 7 月 英文版 中文版
IFRIC 18	客户转让的资产	适用于自 2009 年 7 月 1 日之后转让的资产	2009 年 2 月 英文版 中文版

可供截止于 2009 年 12 月 31 日的会计期间提前采用

新准则		对自以下或之后的日期 开始的会计期间生效	所发布的 IAS Plus 简讯
IFRS 9	金融工具：分类和计量	2013 年 1 月 1 日	2009 年 11 月 英文版 中文版
对现行准则的修订			
IFRS 1	有关首次采用国际财务报告准则的对《国际财务报告准则第 1 号》的修订	2009 年 7 月 1 日	2008 年 12 月 英文版 中文版
	针对首次采用者的额外豁免	2010 年 1 月 1 日	2009 年 8 月 英文版 中文版
IFRS 2	集团内现金结算的以股份为基础的支付	2010 年 1 月 1 日	2009 年 6 月 英文版 中文版
IFRS 3 和 IAS 27	企业合并	2009 年 7 月 1 日	2008 年 1 月 英文版 中文版
IAS 24	关联方披露	2011 年 1 月 1 日	2009 年 11 月 英文版 中文版
IAS 32	配股的分类	2010 年 2 月 1 日	2009 年 10 月 英文版 中文版
IAS 39	符合条件的被套期项目	2009 年 7 月 1 日	2008 年 7 月 英文版 中文版
多项准则	国际财务报告准则的改进	不同的生效日期	2009 年 4 月 英文版 中文版
新解释公告			
IFRIC 17	向所有者分配非现金资产	2009 年 7 月 1 日	2008 年 12 月 英文版 中文版
IFRIC 19	以权益工具消除金融负债	2010 年 7 月 1 日	2009 年 12 月 英文版 中文版
对现行解释公告的修订			
IFRIC 14	最低资金要求的预付款	2011 年 1 月 1 日	2009 年 12 月 英文版 中文版

对截止于2009年12月31日的会计期间生效

**《国际财务报告准则第 8 号——经营分部》（IFRS 8）
2009 年 1 月 1 日生效**

IFRS 8 取代了《国际会计准则第 14 号——分部报告》（IAS 14）。IFRS 8 的核心原则是要求其债务或权益工具在公开市场上进行交易的主体披露有关其报告分部的信息，以使财务报表使用者能够评价主体所从事经营活动的性质和财务影响，以及其经营所处的经济环境。经营分部是指可获得单独财务信息的主体的某一组成部分，并且主体的首席经营决策者会对该部份进行定期评估以决定如何分配资源和评价其业绩。

在采用 IFRS 8 后，对主体分部的识别是否发生变更取决于主体以往对 IAS 14 的应用。IAS 14 要求主体采用风险和报酬法来识别两类分部（业务分部和地区分部），主体的“对关键管理人员的内部财务报告制度”仅仅是识别此类分部的起点。

与 IAS 14 相比，IFRS 8 并未定义分部收入、分部费用、分部经营成果、分部资产和分部负债；也未要求采用与编报主体财务报表相一致的会计政策编制分部信息。因此，根据 IFRS 8，除受到内部报告实务的限制外，主体将有更多自由选择权来决定哪些项目应纳入分部损益。

**《中小型企业国际财务报告准则》
发布后立即可供采用**

《中小型企业国际财务报告准则》向符合条件的主体提供了一个可用于替代现行整套国际财务报告准则的替代框架。《中小型企业国际财务报告准则》旨在提供给无需向公众承担责任并必须或选择向外部使用者发布通用财务报表的主体（中小型企业）使用。基本来说，如果主体的债务或权益工具在市场上公开交易、或者如果主体是金融机构或其部分主要业务是受客户委托持有并管理其财务资源的其他主体，则视为需向公众承担责任。

《中小企业的国际财务报告准则》是在整套国际财务报告准则基础上编制的一套独立会计原则，但已予简化以适应中小企业的需要。主要的简化内容如下：

- 删减了国际财务报告准则中与典型中小型企业并不相关的某些主题；
- 由于为中小型企业提供了简化的方法，因此不允许采用整套国际财务报告准则中的某些会计政策处理方法；
- 简化了整套国际财务报告准则中的许多确认和计量原则；
- 披露事项大大减少；及
- 简化准则中的语言 and 解释。

简化后，与整套国际财务报告准则相比，《中小企业的国际财务报告准则》中适用于中小企业的会计要求减少了超过90%。

如果财务报表是采用《中小企业的国际财务报告准则》编制，附注（及（如适用）审计报告）中的列报基础应表述为遵循《中小企业的国际财务报告准则》。《中小企业的国际财务报告准则》没有指定生效日期，因为是否采用《中小企业的国际财务报告准则》（以及采用的时间）是由各司司法管辖区自行决定。

对IFRS 1和IAS 27的修订：对子公司、共同控制主体或联营企业的投资成本 **2009年7月1日生效**

对《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）及《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》（IAS 27）的修订，涉及首次采用国际财务报告准则时对子公司、共同控制主体及联营企业的投资成本的计量，并解决了因之前遵循IAS 27应用成本法追溯确定投资成本的要求所导致的，在某些情况下首次采用者必须付出过多成本或努力所产生的疑虑。

修订后，IFRS 1允许已选择按成本核算此类投资的首次采用者使用“认定成本”法计量该成本。在单独核算每一项个别投资的基础上，投资的认定成本可确定为：

- 于主体过渡到国际财务报告准则的当日在其单独财务报表中的公允价值（根据《国际会计准则第39号——金融工具：确认和计量》（IAS 39）确定）；或者
- 在该日期按原公认会计原则核算的账面金额。

新的修订允许首次采用者对每项投资分别选择采用的计量方法——因此，某些投资可根据IAS 27的一般规定进行计量，而某些投资则可按认定成本计量；对于按认定成本计量的投资，按公允价值还是按原公认会计原则核算的账面金额进行计量的选择，将根据每项个别投资来决定。

同时，修订删除了IAS 27中要求区分收购前和收购后的股利的规定。IAS 27现时采用《国际会计准则第18号——收入》（IAS 18）的一般规定，并要求在主体获得收取股利的权利时，将其收到的来自子公司、共同控制主体和联营企业的股利计入损益。

为回应股利确认的新规定可能导致不适当利润确认的关注，《国际会计准则第36号——资产减值》（IAS 36）亦作出相应修订，引入了新的减值迹象。

在评估是否需要进行全面减值测试时，主体必须考虑是否已确认来自投资的股利及是否可获得以下证据：

- 单独财务报表中投资的账面金额超过了合并财务报表中被投资方净资产的账面金额；或
- 股利超过了子公司、共同控制主体或联营企业在股利宣告期间的综合收益总额。

对IFRS 2的修订：可行权条件和取消 **2009年1月1日生效**

对《国际财务报告准则第2号——以股份为基础的支付》（IFRS 2）的修订明确了可行权条件的定义，以及交易对方取消以股份为基础的支付安排的会计处理。

可行权条件是在以股份为基础的安排中，交易对方（雇员或其他方）为取得现金、其他资产或主体的权益工具而必须满足的条件。对IFRS 2的修订：

- 明确可行权条件是确定主体能否取得服务从而导致授予交易对方权利的条件；
- 限定可行权条件的定义仅包括服务条件和业绩条件；以及
- 修订了业绩条件的定义，要求除实现指定的业绩目标外还需完成一定的服务期限。

在以股份为基础支付安排中，除服务条件和业绩条件外的所有其他特征均不认为是可行权条件。

IFRS 2（修订版）明确指出，在估计授予的权益工具的公允价值时，主体应考虑：

- 所有非行权条件（即，除服务条件和业绩条件外的所有其他条件）；以及
- 属于市场条件的可行权条件（即，与主体权益工具的市场价格相关的条件——例如，达到特定的股价）

对IFRS 2的修订同时明确，对所有取消（无论是由主体或其他方取消）的会计处理方法均应一致。根据IFRS 2，权益工具的取消应作为提前可行权予以核算，因此应立即确认任何原本应确认但尚未确认的金额。因取消而支付的任何金额（不超过权益工具的公允价值）应作为权益的回购处理。任何超过所授予的权益工具公允价值的支付金额应确认为费用。

如果以股份为基础支付包含负债部分，该负债应以取消或结算当日的公允价值计量。为结算该负债部分而支付的任何金额应作为负债的消除核算。

对IFRS 7的修订：改进有关公允价值和流动性风险的披露 **2009年1月1日生效**

对《国际财务报告准则第7号——金融工具：披露》（IFRS 7）的修订增加了在财务状况表中确认的与公允价值计量相关的披露要求。针对这些增加的披露要求，修订中引入了公允价值披露的三个层级。在准则的结论基础中，IASB明确指出这些层级仅与披露（而不是计量）相关——IAS 39中的公允价值计量层级与IFRS 7要求的披露并不存在关联。额外的披露要求汇总如下：

- 公允价值计量整体归类的公允价值层级；
- 公允价值层级第一层和第二层之间的重大转移以及转移的理由；
- 对于公允价值层级第三层的公允价值计量，期初余额至期末余额的调节；
- 如果适用于第三层公允价值计量的任何假设的变更将导致公允价值的显著变化，应披露其性质和影响。

对流动性风险披露要求的修订

修订通过变更流动性风险的定义以规定流动性风险仅包括通过交付现金或其他金融资产清偿的金融负债，阐明了IFRS 7要求纳入到期限分析的项目的范围。这导致主体通过交付其自身权益工具或非金融资产来清偿的金融负债被排除在外。

此外，修订列明了针对衍生和非衍生金融负债的不同的流动性风险披露要求：

- 对于非衍生金融负债（包括签发的财务担保合同），到期期限分析必须说明剩余的合同到期日；以及
- 对于衍生金融负债，如果剩余的合同到期日对了解现金流量的时间至关重要，则到期期限分析必须包含剩余的合同到期日。对于所有贷款承诺以及诸如可变利率金融工具的现金流量套期中的利率互换，情况就是如此。

《国际会计准则第1号——财务报表的列报》（修订版）（IAS 1（修订版）） **2009年1月1日生效**

IAS 1（修订版）的大部分正文已予重新编写，并有许多术语变更，包括个别财务报表标题的变更（例如，“资产负债表”现称为“财务状况表”）。大多数的修订并非实质性变更。

IAS 1修订版最重要的影响如下：

- 引入了一项新要求：当主体追溯应用一项会计政策、或对其财务报表项目作追溯重述、或对其财务报表项目进行重新分类（通常被称为需编制第三份资产负债表）时，应列报一份截至最早比较期间期初的财务状况表；
- 引入了综合收益表，综合收益表用于列报“其他综合收益”或应在权益变动表之外列报的、非因与所有者的资本交易导致的权益变动（例如，不动产、厂房和设备重估产生的利得和损失）；
- 所有收益和费用项目（包括在损益之外确认的项目）必须采用以下方式之一列报：
 - 在一份报表（“综合收益表”）内列报；或者
 - 在两份报表（一份单独的“收益表”和一份“综合收益表”）内列报；

- 不再允许主体在附注中列报与其所有者以所有者身份进行的交易——权益变动表必须作为单独的财务报表进行列报；以及
- 引入了有关其他综合收益各项目列报的新的具体要求。

**《国际会计准则第23号——借款费用》
(修订版) (IAS 23 (修订版))**

2009年1月1日生效

对IAS 23的修订取消了原准则中可将所有借款费用立即确认为费用的选择。对于与购置、建造或生产符合条件的资产相关的借款费用，经修订的IAS 23要求将其作为此类资产成本的一部分予以资本化。所有其他借款费用均应在发生时确认为费用。

对IAS 23的修订通常应采用未来适用法，适用于资本化开始日为IAS 23 (修订版) 的生效日 (2009年1月1日，或者由主体指定的任何更早的日期) 或以后日期的、与符合条件的资产相关的借款费用。因此，如果主体之前已采用将所有借款费用立即确认为费用的会计政策，则：

- 对于在IAS 23 (修订版) 生效日之前发生的与符合条件的资产有关的借款费用，不要求对其财务报表作追溯重述；
- 对于在生效日之前已经开始 (即已符合IAS 23中开始资本化的条件) 的项目在生效日之后发生的借款费用，也不要求应用资本化的政策。

对IAS 32和IAS 1的修订：可卖回金融工具及清算产生的义务
2009年1月1日生效

对《国际会计准则第32号——金融工具：列报》(IAS 32) 的修订涉及可卖回金融工具的分类及仅在清算时才产生的义务，旨在提供“短期的有限范围的修订”，以避免IAS 32的一般原则产生出人意料的结果。

修订后，可卖回金融工具仅当满足下列所有条件时才能作为权益列报：

- (i) 在清算时持有人有权按股份比例获得主体的净资产；
- (ii) 金融工具属于最次级的工具类别且在该类别中的所有工具均具有相同的特征；

(iii) 该工具没有其他符合金融负债定义的特征；以及

(iv) 在金融工具存续期内归属于该工具的预计现金流量总额实质上是基于损益、已确认净资产的变动、或者主体已确认和未确认净资产的公允价值变动 (不包括任何工具本身的影响)。此类损益或已确认净资产的变动按照相关的国际财务报告准则进行计量。

除了上述条件外，主体不得拥有具有与上述 (iv) 项同等的条款的以及实质上限制或确定了返还给可卖回金融工具持有人的剩余利益的其他金融工具。

对于规定主体仅在清算时才需按股份比例向另一方交付主体净资产的义务的工具或工具的组成部分，其可分类为权益的标准与上述各项相同，除了标准 (iii) 和 (iv) 不适用。标准 (iii) 不适用是因为如果金融工具的组成部分符合负债的定义 (清算本身的权利除外)，则该部分将作为金融负债单独确认且该工具将作为复合金融工具 (即同时包含负债和权益组成部分的工具) 列报。标准 (iv) 不适用是因为如果在金融工具的存续期内需向工具持有人支付任何现金流量，将导致清算时的最终应付金额减少。

IAS 1同时作出修订，以引入有关作为权益列报的可卖回工具的新披露要求。

对IAS 39和IFRIC 9的修订：关于嵌入衍生工具评估的解释
对截止于2009年6月30日或以后日期的年度期间生效

于2008年10月发布的对IAS 39的修订允许主体在限定情况下将特定为交易而持有的金融资产从“以公允价值计量且其变动计入损益”类别重分类至其他类别。对《国际财务报告解释公告第9号——嵌入衍生工具的重估》(IFRIC 9) 及IAS 39的修订澄清，主体在重分类日必须评估嵌入衍生工具是否与主合同紧密相关。

修订后，IFRIC 9明确规定除以下两种情况之外，禁止对嵌入衍生工具是否分拆进行重估：

- (a) 合同条款的变化将重大影响原混合工具合同的现金流量；以及
- (b) 金融工具自以公允价值计量且其变动计入损益类别重分类为其他金融资产类别。

**《国际财务报告准则的改进》(2008年5月)
生效日期: 不同准则有不同生效日期
(大部分于2009年1月1日生效)**

这是根据IASB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——各项修订的详情请参阅德勤于2008年5月发布的IAS Plus简讯。

**《国际财务报告解释公告第13号——客户忠诚度计划》(IFRIC 13)
2008年7月1日生效**

针对有关主体为激励客户购买其商品或劳务而向客户提供奖励(在解释公告中称为“奖励积分”)的做法,该解释公告阐述该等主体应将这些奖励积分作为销售交易的一部分进行会计处理。常见的例子为航空公司和酒店的忠诚度计划以及信用卡的积分计划。IFRIC 13阐述了授予奖励积分的主体应采用的会计处理,其适用于满足下列条件的客户忠诚度奖励积分:

- 主体授予其客户的奖励积分,作为《国际会计准则第18号——收入》(IAS 18)所述的销售交易(即销售商品、提供劳务或由客户使用主体的资产)的一部分;以及
- 在满足某些进一步的资格条件后,客户才能在将来将该奖励积分兑换为免费的或折扣的商品或劳务。

IFRIC 13要求提供奖励的主体将产生奖励积分的销售交易作为“多重因素收入交易”核算,并将已收或应收对价的公允价值在授予的奖励积分和销售交易的其他组成部分之间进行分配。无论奖励(折扣的商品或劳务)是由主体提供、还是由第三方提供,该会计处理方法均适用。对属于其范围的协议,IFRIC 13明确禁止将收到的对价全额确认为收入、并将提供奖励的费用作为单独负债的处理方法。

**《国际财务报告解释公告第15号——房地产建造协议》(IFRIC 15)
2009年1月1日生效**

IFRIC 15阐述了直接或通过承包商间接进行房地产建造的主体对收入及相关费用的核算。属于IFRIC 15范围的协议被称为“房地产建造协议”,且可以包括其他商品或服务的交付。IFRIC 15阐述了两个(相关的)问题:

- 确定一项房地产建造协议属于《国际会计准则第11号——建造合同》(IAS 11)的范围还是属于IAS 18的范围;以及
- 应何时确认房地产建造的收入。

IFRIC 15就“建造合同”(属于IAS 11范围)及其他房地产建造协议(属于IAS 18范围)之间的区分提供了若干有限的额外指引。主体需审慎检查涉及房地产建造的协议,以确定其应按IAS 11还是IAS 18进行核算。受影响最大的主体很可能是那些从事多个单位开发的房地产建造主体。

对属于IAS 18范围且涉及提供商品的某些协议,IFRIC 15引入了一项新概念,即:可以“在建造进展的过程中持续地”满足IAS 18的收入确认标准。在这种情况下,收入应采用完工百分比法参照完工进度予以确认。

**《国际财务报告解释公告第16号——国外经营净投资套期》(IFRIC 16)
2008年10月1日生效**

IFRIC 16明确了三个主要事项,汇总如下:

- 风险是源自(a)国外经营及母公司的功能货币的外币风险敞口,还是源自(b)国外经营的功能货币及母公司合并财务报表中的列报货币的外币风险敞口。IFRIC 16得出结论,列报货币并不构成主体可应用套期会计的风险敞口。因此,只有因母公司自身的功能货币与其国外经营的功能货币不同而产生的汇兑差额,才可指定为套期风险;
- 集团内哪一个主体可以持有国外经营净投资套期的套期工具;特别是:持有国外经营净投资的母公司是否必须同时持有套期工具。IFRIC 16*得出结论,套期工具不能由国外经营自身持有;以及
- 当主体处置投资时,对于套期工具以及被套期项目,主体应如何确定需由权益重分类至损益的金额。IFRIC 16得出结论,必须应用IAS 39来确定与套期工具相关的外币折算准备中需由权益重分类至损益的金额,同时必须对被套期项目应用《国际会计准则第21号——汇率变动的影响》(IAS 21)。

* 在2009年4月发布的年度改进中,对IFRIC 16的修订删除了对可以持有套期工具的主体的限制。请参阅2009年4月发布的IAS Plus简讯。

《国际财务报告解释公告第18号——客户转让的资产》（IFRIC 18）

适用于自2009年7月1日或以后日期收取的客户转让的资产

IFRIC 18的发布是为了解决资产接收方对“客户”转让的不动产、厂场和设备实务中多种不同的会计处理。对于许多订立此类协议的主体而言，IFRIC 18可能导致递延确认收入或者增加收入确认的金额（取决于主体原本采用的会计政策）。

IFRIC 18得出结论，当被转让的不动产、厂场和设备项目满足《编报财务报表的框架》下的资产定义时，接收该项目的主体应在其财务状况表内确认该资产。IFRIC 18强调，主体必须控制资产才能对其进行确认，并指出所有权本身并不足以证明存在控制。

在主体确定不动产、厂场和设备项目符合确认为资产的条件后，IFRIC 18要求主体按照《国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备》（IAS 16）确认该资产，因此该资产的成本在初始确认时应按公允价值计量。

如果协议仅包含一项服务（如，将客户接入公用事业网络，并就持续供应的商品或服务收取与其他客户相同的费用），则主体应根据IAS 18第20段，在服务履行时确认收入。如果识别出多于一项的服务，所接收资产的公允价值应在各项服务之间进行分摊，且应对每一项服务分别应用IAS 18的确认标准。如果持续提供服务是作为协议的一部分，则针对该服务确认收入的期间通常应根据与客户订立的协议条款来确定。如果协议并未指定特定的期间，则收入确认的期间不应超过用于持续提供服务的被转让资产的有用寿命。

当主体收到客户转让的现金时，必须首先确定该协议是否属于IFRIC 18的范围。如是，应如上所述分析转让的项目是否主体的资产；如果是主体的资产，应如何核算所履行交易的贷方。

可供截止于2009年12月31日的会计期间提前采用

请注意，如果在其生效日之前提前采用某项准则或解释公告，通常要求披露这一事实。如果对截止于2009年12月的会计期间未采用下述准则和解释公告，财务报表编制人将需要考虑IAS 8.30的要求，即要求考虑和披露已发布但尚未生效的准则和解释公告的潜在影响。

财务报表编制人还需要考虑当地的认可或其他法律程序（请参见本简讯的引言部分）。

《国际财务报告准则第9号——金融工具》（IFRS 9）

2013年1月1日生效

IFRS 9引入了有关金融资产分类和计量的新要求，并自2013年1月1日起生效，允许提前采用。预计IFRS 9将于2010年增加有关金融负债分类和计量、金融工具终止确认、减值和套期会计的新要求，从而IFRS 9最终将完全取代IAS 39和IFRS 7。对于IFRS 9未涵盖的属于IAS 39范围的金融工具，提前采用IFRS 9的主体将继续采用IAS 39的其他会计要求（如，金融负债的分类和计量、金融资产和金融负债的确认和终止确认、金融资产的减值、套期会计等）。

现时属于IAS 39范围的所有已确认金融资产将以摊余成本计量或者以公允价值计量。(1) 在以收取合同现金流量为目标的业务模式下持有；并且(2) 其合同现金流量仅仅是本金和未付本金的利息付款额的债务工具（如，应收贷款）通常必须以摊余成本计量。所有其他债务工具必须以公允价值计量且其变动计入损益。IFRS 9提供了公允价值选择权作为以摊余成本计量的替代方法（须满足某些特定的条件）。对于未采用公允价值选择权被指定为以公允价值计量且其变动计入损益的债务工具，如果主体有关金融资产的商业模式目标发生改变从而之前的模式不再适用，则应当在以公允价值计量且其变动计入损益类别与以摊余成本计量类别之间进行重分类。

当债务工具没有追索权（即，出借人的索赔仅限于借款人的特定资产）时，有必要考虑贷款是否仅代表支付本金和利息的合同现金流量。

IFRS 9要求主体审核基础资产或现金流量以作出该决定。如果贷款条款产生任何其他现金流量、或其限制现金流量的方式导致现金流量并不代表本金和利息付款额，则该贷款不得以摊余成本计量。

所有属于IFRS 9范围的所有权益投资在财务状况表中均以公允价值计量，并且在没有作出特别选择的情况下利得和损失均计入损益。仅当权益投资并非为交易而持有时，主体才能在初始确认时作出不可撤销的选择，将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益（只有股利收入是计入损益，除非股利明确代表投资成本一部分的收回）。

尽管IFRS 9要求所有权益投资均以公允价值计量，但仍包含有关何时成本可能是公允价值的最佳估计以及何时成本可能并不代表公允价值的指引。属于IFRS 9范围的所有衍生工具均须以公允价值计量，包括通过交付无标价权益工具进行结算的衍生工具。但是在限定情况下，成本可以作为对公允价值的适当估计。

对于主合同是一项属于IFRS 9范围的金融资产的情况，IFRS 9没有保留IAS 39中混合合同的嵌入衍生工具的概念。因此，由于并非与金融资产主合同紧密相关而按照IAS 39应单独以公允价值计量且其变动计入损益的嵌入衍生工具，将不再进行分离。取而代之的是，金融资产的合同现金流量应作为整体进行评估，并且如果金融资产的任何现金流量不代表IFRS 9所述的本金和利息付款额，则该资产整体应以公允价值计量且其变动计入损益。

对于金融资产产生的收入是由发行人以优先于其他多项与合同挂钩工具的顺序进行支付的情形，IFRS 9规定此类工具的现金流量必须满足特定条件才能被视为本金和利息的付款额。其中一个例子是，特殊目的主体发行份额票据从而为债务义务提供抵押，而对各份额的支付具有不同的优先级别，导致某些份额相对优于或次于其他份额。

IFRS 9对自2013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，要求予以追溯应用。但业务模式的评估应在首次采用日（即主体首次采用IFRS 9的日期）进行。

* 在IASB 2008年12月举行的会议中，修订为2009年1月1日生效。

此外，应基于首次采用日存在的事实和情况，将金融工具指定为“以公允价值计量且其变动计入损益”或“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益”、或解除之前“以公允价值计量且其变动计入损益”的指定。于2012年1月1日之前的日期首次采用IFRS 9的主体将被豁免重述前期财务信息。

《国际财务报告准则第1号——首次采用国际财务报告准则》（修订版） （IFRS 1（修订版））

2009年7月1日生效*

2008年11月发布的IFRS 1（修订版）旨在完善IFRS 1的结构——并未引入任何新的或经修订的技术内容。该修订旨在通过重新组织及将大量例外情况和豁免移至附录，令IFRS 1更加清晰和更易遵循。同时，经完善的结构亦使准则能够更好地适应未来的变更。

理事会同时借此机会删除了已过时的过渡性规定并作出若干细微的措辞修订。

IFRS 1（修订版）：针对首次采用者的额外豁免

2010年1月1日生效

对IFRS 1的修订为首次采用者提供与石油和天然气资产及包含租赁的协议相关的额外豁免。

对石油和天然气资产的豁免

IASB发布了《针对首次采用者的额外豁免》（对IFRS 1的修订），允许采用原会计处理基准的首次采用者选择在国际财务报告准则的过渡日根据以下基准计量相关的石油和天然气资产：

- 按主体采用的原公认会计原则确定的金额计量勘探和评价资产；以及
- 成本中心按主体采用的原公认会计原则确定的金额计量的开发和生产阶段的石油和天然气资产。主体应采用当日的储备量或储备值按比例将该金额分摊到成本中心的基础资产。

选择采用该豁免的主体必须在国际财务报告准则过渡日对勘探和评价资产及开发和生产阶段的资产进行减值测试。勘探和评价资产应按照《国际财务报告准则第6号——矿产资产的勘探和评价》（IFRS 6）进行测试，而开发和生产资产则应按照《国际会计准则第36号——资产减值》（IAS 36）进行测试。任何识别出的减值损失必须在过渡日予以确认。

不动产、厂场和设备成本中包含的与处置相关负债

如果对开发或生产阶段的石油和天然气资产选择采用上述认定成本的相关豁免要求，主体必须：

- 按照《国际会计准则第37号》（IAS 37）计量国际财务报告准则过渡日的处置、复原及类似的负债；及
- 将上述负债金额与国际财务报告准则过渡日主体按原公认会计原则确定的负债账面金额之间的差额直接计入留存收益。

对租赁的豁免

额外豁免的增加将进一步放宽对某些首次采用者的约束。新的豁免要求适用于某些首次采用者，其按原公认会计原则对一项协议是否包含租赁所作的评估，除日期与《国际财务报告解释公告第4号》（IFRIC 4）要求的日期不同外，其余与IFRIC 4一致。根据该豁免要求，如果按照原公认会计原则对一项协议是否包含租赁所作的决定与应用《国际会计准则第17号——租赁》（IAS 17）及IFRIC 4产生的结果相同，那么，首次采用者将无需按原公认会计原则重新对该确定作出评估。

对IFRS 2的修订：集团内现金结算的以股份为基础的支付 2010年1月1日生效

对《国际财务报告准则第2号——以股份为基础的支付》（IFRS 2）的修订为集团主体之间以股份为基础的交易支付的会计处理提供了额外指引。修订后的IFRS 2明确规定，取得商品或服务的主体只有在满足以下条件时才将交易确认为以权益结算的以股份为基础的交易：

- 授予的奖励是主体自身的权益工具；或
- 主体并不负有结算交易的义务。

在所有其他情况下，主体应将交易作为以现金结算的以股份为基础的交易计量。

负责结算交易的主体（或股东）只有在交易是以其自身权益工具结算时才将其确认为一项以权益结算的以股份为基础的交易。在所有其他情况下，结算奖励的主体应将交易确认为以现金结算的以股份为基础的交易。

鉴于子公司及母公司层面的分类可能不同，取得商品或服务的主体确认的金额可能与结算交易的主体确认的金额和在合并财务报表中确认的金额不同。集团内部的偿付安排不影响上述集团结算的以股份为基础的交易分类原则的应用。

IFRS 2的范围同时作出了修订，以澄清IFRS 2适用于所有以股份为基础的交易，不论以股份为基础的交易中取得的商品和服务是否能够单独辨认。无法辨认的商品和服务应在授予日按以股份为基础的交易支付的公允价值与可辨认商品和服务之间的差额计量。

有关上述领域的指引原本包括在《国际财务报告解释公告第8号——〈国际财务报告准则第2号〉的范围》（IFRIC 8）和《国际财务报告解释公告第11号——〈国际财务报告准则第2号〉：集团和库藏股交易》（IFRIC 11）之中，该两项解释公告将于有关修订生效日起撤销。

《国际财务报告准则第3号——企业合并》（修订版）（IFRS 3（修订版）） 《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》（修订版）（IAS 27（修订版））

2009年7月1日生效

IFRS 3（2008年修订版）和IAS 27（2008年修订版）于2008年1月联合发布，并导致其他准则的相应修订，特别是对《国际会计准则第28号——联营中的投资》（IAS 28）和《国际会计准则第31号——合营中的权益》（IAS 31）的修订。

这两项准则修订版引入的最重大的修订如下：

- 实现企业合并所发生的成本（如，撮合交易的中介费用、咨询、法律、会计、估值及其他专业费用或顾问费）应在发生的当期确认为费用。发行债务或权益证券所发生的成本应继续按照IAS 32和IAS 39确认。
- 如果购买方先前在被购买方持有权益，购买方应按获得控制权之日的公允价值重新计量先前持有的权益，且相关的利得或损失应计入损益。
- 术语“非控制性权益”取代了“少数股权”。在购买日，购买方可针对个别不同的交易分别作出选择：被购买主体中的非控制性权益可以按公允价值、或者按其在被购买方可辨认净资产中所占的比例份额进行计量。
- 在购买日，商誉应按下列金额的差额进行计量：
 - 1) 转移的对价在购买日的公允价值；加上 2) 任何被购买方中非控制性权益的金额；以及 3) 购买方先前持有的被购买方权益在购买日的公允价值；以及
 - 取得的可辨认资产及承担的负债在购买日的净额。

- 一旦获得控制权，所有不涉及丧失控制权的所有者权益的后续增加及减少均应作为所有者之间的交易核算。商誉不予重新计量或调整，并且不就此类交易确认任何利得或损失。而非控制性权益的变动与所支付与收到对价的公允价值之间的差额，应直接在权益中确认并归属于母公司的所有者。
- 购买的代价（包括或有对价）应按购买日的公允价值计量。购买日后发生的事项导致的变更（如，被购买方实现特定收益目标或达到特定的股价）应计入损益。
- IAS 27（修订版）要求主体将非控制性权益所占的损益份额归属至非控制性权益，即使这导致非控制性权益产生负数余额。
- 当母公司丧失对子公司的控制权时，母公司应按其账面金额终止确认所有资产、负债和非控制性权益。任何在前子公司中保留的权益应自丧失控制权之日起按其公允价值确认。丧失控制权产生的利得或损失应计入损益。

对IFRS 3的修订引起的其他重要变更包括：

- 扩充了准则的范围，以涵盖共同主体之间的企业合并以及仅依据合同达成的企业合并；
- 针对替代以股份为基础的支付的奖励是否转移对价的一部分、以及初始确认时对回购权的计量，引入了特定指引；及
- 明确主体在购买时需要重新评估契约性协议的分类（保险合同和租赁除外，对于租赁，原先作出的融资租赁或经营租赁的分类应予保留）。这与金融工具、嵌入衍生工具及套期关系的评估尤其相关。

IFRS 3（修订版）和IAS 27（修订版）的过渡性规定较为复杂，读者应参考这两项准则的详细规定。对于购买日是在2009年7月1日或以后日期开始的年度报告期间的企业合并，应采用未来适用法应用IFRS 3（2008）。允许提前采用——虽然修订后的准则不适用于在2007年6月30日之前开始的年度报告期间。IAS 27（2008）对自2009年7月1日或以后日期开始的年度期间生效，允许提前采用。

如果主体在2009年7月1日之前采用IFRS 3（2008），则必须同时采用IAS 27（2008）；反之亦然。

《国际会计准则第24号——关联方披露》（修订版）（IAS 24（修订版））

2011年1月1日生效

修订后的IAS 24简化了受政府控制、共同控制或重大影响的主体（以下简称“与政府相关的主体”）的披露要求并澄清了关联方的定义。

修订前的IAS 24没有针对与政府相关主体的特定豁免。许多主体（特别是在政府对主体施加广泛控制的环境下）发现在实务中难以识别所有与政府相关的主体并对涉及此类主体的关联方交易和余额加以量化。

因此，修订后的IAS 24部分豁免了与政府相关的主体的披露要求。特别是，对于报告主体与下述各关联方的交易和未结算余额（包括承诺），报告主体可豁免遵循IAS 24的总体披露要求：

- 对报告主体实施控制、共同控制或重大影响的政府；以及
- 另一关联方主体，而该主体是因报告主体与其均由同一政府控制、共同控制或实施重大影响而成为关联方。

但是，若报告主体豁免遵循总体披露要求，修订后的IAS 24要求报告主体披露下列与交易及相关未结算余额有关的信息：

- 政府的名称及其与报告主体关系的性质（即，控制、共同控制还是重大影响）；
- 足够详尽的下列信息：
 - 每一个别重大交易的性质和金额；以及
 - 每一类汇总而言重大（而非个别而言重大）的其他交易之范围的定性或定量披露。

修订后的IAS 24简化了关联方的定义，澄清了关联方的实际含义并消除了若干不一致性。

汇总而言，修订后的关联方定义是基于以下原则：

- 在评估关联方关系时，重大影响被视为等同于与关键管理人员的关系，因此该等关系并不如存在控制或共同控制时那样紧密；
- 受同一方控制或共同控制的两个主体互为关联方；
- 如果一方对某个主体实施控制或共同控制，并同时另一主体实施重大影响，则（其实施重大影响的）联营企业及（其实施共同控制的）合营企业互为关联方；
- 如果两个主体受同一主体的重大影响，该两个主体并不互为关联方；以及
- 关联方关系的处理的对称性。如果修订后的关联方定义将某一主体视为另一主体的关联方，则该另一主体也应将该主体视为关联方。

对IAS 32的修订：配股的分类 **2010年2月1日生效**

根据对IAS 32的修订，如果主体按比例向其所有现有股东提供与其自身非衍生权益工具同类的配股权、期权和认股权，则这类以固定数额的任一货币来换取固定数量主体自身非衍生权益工具的、IAS 32.11中定义的权益工具以外的配股权、期权或认股权，应归类为权益工具。

对IAS 39的修订：符合条件的被套期项目 **2009年7月1日生效**

对IAS 39的修订明确了两个与套期会计相关的问题。

将通货膨胀认定为被套期风险

仅当通货膨胀的变化是已确认的金融工具的合同所明确规定的现金流量的一部分时，才可以对通货膨胀进行套期。如果主体购买或发行与通货膨胀挂钩的债券，则可能属于这种情况。在这种情况下，主体需面临因未来通货膨胀变化所带来的现金流量风险敞口，而该风险敞口可以应用现金流量套期。因此，有关修订不允许主体在公允价值套期中将已发行或已购买的固定利率债券的通货膨胀部分指定为被套期风险，因为IASB认为该部分无法单独辨认且无法可靠地计量。有关修订同时明确，由于固定利率金融工具公允价值中的无风险或基准利率部分通常能够单独辨认和可靠地计量，因此可以对该部分进行套期。

用期权进行套期

在对金融或非金融项目进行套期时，IAS 39允许主体将购入的期权（或净购入的期权）指定为套期工具。主体可以将期权指定为对被套期项目现金流量或公允价值发生高于或低于特定价格或其它变量（即，单方风险）的变更的套期。有关修订明确指出期权的内在价值（而非时间价值）反映一种单方风险，因此，被整体指定的期权不可能完全有效。购入的期权的时间价值并非影响损益的预期交易的组成部分。因此，如果主体将期权整体指定为预期交易所产生的单方风险的套期，则会产生无效套期的情况。或者，主体可以根据IAS 39的规定选择排除时间价值以提高套期的有效性。由于上述指定，期权时间价值的变动将立即计入损益。

《国际财务报告准则的改进》(2009年4月) **生效日期：不同准则有不同生效日期** **(大部分于2010年1月1日生效)**

这是根据IASB年度改进项目发布的第二项综合准则，旨在处理各项准则非迫切性的细微修订。准则包含对12项国际财务报告准则的修订——各项修订的详情请参阅德勤于2009年4月发布的IAS Plus简讯。

《国际财务报告解释公告第17号——向所有者分配非现金资产》(IFRIC 17) **2009年7月1日生效**

IFRIC 17就主体以非现金资产作为股利向其股东进行分配的适当会计处理提供指引。

IFRIC 17明确，当股利已适当地批准且主体无法再作出改变时，则应确认应付股利。国际财务报告解释委员会（IFRIC）得出的最重要结论是，股利应按已分配资产的公允价值计量，且该金额与已分配资产的原账面金额之间的差额应在主体结算应付股利时计入损益。这一会计处理方式将改变许多国家/地区的有关实务。

IFRIC 17并不适用于非现金资产在分配前后均受同一方或相同的多方最终控制（如，同一控制下的主体之间的非现金资产分配）的情形，而这是进行此类分配时最常见的情况。

IFRIC 17同时导致对《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）关于分配非现金资产的适当会计处理的相应修订。

《国际财务报告解释公告第19号——以权益工具消除金融负债》（IFRIC 19）
2010年7月1日生效

IFRIC 19解决了发行权益工具以消除全部或部分金融负债（通常称为“负债权益互换”）的各主体的不同会计处理。IFRIC 19得出结论，为了消除负债而发行的权益工具构成所支付的对价；该对价应以发行的权益工具的公允价值计量，除非其公允价值不能可靠地确定。在这种情况下，权益工具应以所消除的负债的公允价值计量。发行的权益工具的公允价值与所消除的负债的账面金额之间的差额应计入损益。

如果发行权益工具是为了消除部分金融负债，主体应评估所支付的部分对价是否对未结算的负债部分构成了调整。

对IFRIC 14的修订：最低资金要求的预付款
2011年1月1日生效

对《国际财务报告解释公告第14号——〈国际会计准则第19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）的修订旨在更正IFRIC 14无意造成的会计上的后果：根据IFRIC 14，在某些情况下不允许主体将最低资金提存金的预付款确认为一项资产。

原IFRIC 14没有考虑到设定受益计划的盈余可能是由对未来最低资金提存金的预付款所产生，从而无意中减少了IAS 19第58段所规定的由最低资金提存金的自愿预付款所产生的可获得经济利益。如果主体需遵循与未来利益相关的提存金的最低资金要求，原IFRIC 14第20段将以减少未来提存金形式获得的经济利益限定为下述金额的现值：

- (a) 每年估计的未来服务成本；减去
- (b) 当年度的未来应计受益所要求的最低资金提存金的估计值。

根据IFRIC 14第20段，如果存在与未来服务相关的提存金的最低资金要求，通过减少未来提存金获得的经济利益（以及应确认为一项资产的盈余额）由下述两部分构成：

- (a) 减少未来服务的未来最低资金要求提存金的任何金额，因为主体已提供预付款（即，主体在被要求支付之前已经支付的任何金额）；以及
- (b) 各期间估计的未来服务成本减去同期就该期间未来服务需要支付的最低资金提存金的估计值（如果不存在(a)项所述的针对此类提存金的预付款）。

而且，IFRIC 14阐明，当在特定期间根据上述(b)项计算的金额可能是负值时（即，当期最低资金提存金的估计值超过同期估计的未来服务成本），根据上述(b)项计算的总额永远不能小于零。因此，通过减少未来提存金获得的经济利益至少应相当于预付款的金额（如有）。

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。

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主体。请参阅 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，且德勤及任何相关主体不因任何人士或主体依赖本出版物所含的信息而承担任何责任。读者应自行承担因信赖本出版物内容而产生的任何风险。

©2009 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。1620A