

对 2016 年财务报告产生影响的 IFRS – 致同研究之 IFRS 系列（二十六）

简介

本文对编制报告期截至 2016 年的财务报告时应予考虑的新的国际财务报告准则 (IFRS) 提供了概括性汇总，有助于了解未来将会影响 IFRS 的最新变化。

新准则生效日期——基于 2016 年 11 月 30 日发布准则

准则	准则或解释的名称	生效会计期间 (开始或以后)	是否生效
多个准则	2010-2012 年周期年度改进	2014 年 7 月 1 日	已生效
多个准则	2011-2013 年周期年度改进	2014 年 7 月 1 日	已生效
IAS 19	设定受益计划：雇员供款（修订 IAS 19）	2014 年 7 月 1 日	已生效
IAS 16;IAS 38	澄清折旧与摊销的可接受方式（修订 IAS 16 与 IAS 38）	2016 年 1 月 1 日	首次采用
IAS 16;IAS 41	农业：生产性植物（修订 IAS 16 与 IAS 41）	2016 年 1 月 1 日	首次采用
多个准则	2012-2014 年周期年度改进	2016 年 1 月 1 日	首次采用
IAS 27	单独财务报表中的权益法（修订 IAS 27）	2016 年 1 月 1 日	首次采用
IFRS 11	购买共同经营中权益的会计处理（修订 IFRS 11）	2016 年 1 月 1 日	首次采用
IFRS 14	递延管制账户	2016 年 1 月 1 日	首次采用
IFRS 10; IFRS 12;IAS 28	投资主体：合并例外情况的应用（修订 IFRS 10, IFRS 12 和 IAS 28）	2016 年 1 月 1 日	首次采用
IAS 1	披露动议（修订 IAS 1）	2016 年 1 月 1 日	首次采用
IAS 12	确认由未实现损失产生的递延所得税	2017 年 1 月 1 日	未生效

	资产 (修订 IAS 12)	日	
IAS 7	披露动议 (IAS 7 修订)	2017 年 1 月 1 日	未生效
IFRS 15	源于客户合同的收入	2018 年 1 月 1 日	未生效
IFRS 9 (2014)	金融工具	2018 年 1 月 1 日	未生效
IFRS 4	将 IFRS 9 金融工具应用于 IFRS 4 保险合同 (修订 IFRS 4)	2018 年 1 月 1 日	未生效
IFRS 2	股份支付交易的分类和计量 (修订 IFRS 2)	2018 年 1 月 1 日	未生效
IFRS 16	租赁	2019 年 1 月 1 日	未生效

于 2016 年 1 月 1 日生效的修订内容将影响 2016 年年报的编制，本文将修订内容汇总如下：

一、澄清折旧和摊销可接受的方法（修订 IAS 16 和 IAS 38）

2014 年 5 月，对《IAS 16——不动产，厂场和设备》（固定资产）和《IAS 38——无形资产》进行了修订，以解决基于收入的折旧和摊销方法。

这些修订源于对使用基于收入的方法对资产进行折旧的关注。这两个准则要求折旧或摊销方法应反映资产未来经济利益的预期消耗模式。这些修订是基于要求阐明“资产的预期未来经济利益的消耗”一词的含义。

（一）IAS 16 修订

IAS 16 的修订禁止对不动产、厂场和设备（固定资产）使用基于收入的折旧方法，因为：

- 基于收入的折旧方法根据会计期间产生的收入分配资产的折旧金额，即资产使用寿命期间总预期收入乘以一定的比例。
- 收入反映了经营业务产生经济效益的模式，而不是通过使用资产而获得的经济效益。

（二）IAS 38 修订

IAS 38 的修订提出了一个可推翻的假设，即无形资产的基于收入的摊销方法是不恰当的，理由同 IAS 16 修订的原因。但该假设可被推翻，即以收入为基础的摊销方法可能是合适的，仅限于在以下两种情况：

- 无形资产作为收入的衡量方式，例如当无形资产固有的主要限制因素是实现收入的门槛时；或
- 当可以证明收入和无形资产的经济利益的消耗高度相关时。

（三）余额递减法的应用

此外，国际会计准则理事会（IASB）借此机会扩大了对不动产、厂场和设备（固定资产）以及无形资产应用余额递减法的指引。

（四）商业影响

受影响的主体数目： 很少	修订影响范围比较窄，只会影响那些以收入为基础对其有形/无形资产计提折旧或摊销的主体。
对于受影响主体的影响程度：中等	修订将要求各主体重新考虑其资产计提折旧的基础。虽然这种变化将作为会计估计的变化采用未来适用法，但鉴于折旧费用的重要性，其影响可能较大。

二、农业：生产性植物（修订 IAS 16 和 IAS 41）

《IAS 41——农业》要求所有与农业活动相关的生物资产以公允价值减去销售费用计量（适用于公允价值可以可靠计量的生物资产），这是基于生物资产的生物转化由公允价值计量能得以最好体现的原则。然而，主体持有的生产性植物一旦成熟，仅仅是为了在其生命期内用来收获农产品。例如葡萄树、橡胶树和油棕榈树。

IASB 收到反馈，认为 IAS 41 的公允价值模型不适用于不再经历重大生物转化的成熟生产性植物，因为这些资产的使用方式在性质上更类似于生产制造。IASB 听取了这些反馈并发布了《农业：生产性植物（对 IAS 16 和 IAS 41 的修订）》。

（一）修订内容

- 将生产性植物定义为有生命的植物：

- 用于生产或供应农产品;
 - 预计出产超过一个会计期间;和
 - 作为农产品销售的可能性很小, 但附属残余物的出售除外。(如果该植物作为农产品进行销售的可能性高于“很小”, 偶然附属残余物销售除外, 则该植物不符合生产性植物的定义。)
- 将生产性植物包括在 IAS 16 而不是 IAS 41 范围内(生产性植物生产的农产品仍在 IAS 41 的范围内)。
 - 阐明在生产性植物成熟之前, 应将其作为在建工程核算。
 - 要求在首次采用 IAS 41 时公允价值与账面价值(公允价值减去销售成本之间)的差额, 在期初留存收益中确认。
 - 豁免主体按照《IAS 8——会计政策, 会计估计和差错更正》进行会计处理的要求, 但要披露首次采用这种处理对每个相关财务报表项目的影响。
 - 首次采用这一处理时, 允许将生产性植物按照 IAS 16 进行会计处理的期间起始时点的公允价值确认为认定成本。

修订不影响对“生产性牲畜”或作为农产品收获和出售的可能性较大的植物的现有会计处理方式。

(二) 商业影响

受影响的主体数目: 很少	修订只会影响那些拥有生产性植物的主体。
对于受影响主体的影响程度: 中等	一旦实施, 该修订应有助于降低在没有市场来出售资产的情况下对这些生产性植物进行公允价值评估所产生的成本、复杂性和实际困难。还将使主体能够更好地反映这些植物作为生产性资产的经济性质。

三、2012-2014 年周期年度改进

IFRS 年度改进是 IASB 在项目周期中讨论的问题的集合, 2012-2014 年周期中的问题在 2012 年开始的年度修订项目周期中进行了讨论, 并纳入 2013 年 12 月公布的征求意见稿中。IASB 使用年度改进对 IFRS 进行必要但非紧急的修订, 不作为任何其他项目的一部分。通过在单一文件中提出修订, 而不是作为一系列零碎的变化, IASB 旨在减轻所有相关方面的会计准则变化的负担。

(一) 2012-2014 年 IFRS 改进汇总

相关准则	主题	修订内容
《IFRS 5——持有待售非流动资产与终止经营》	处置方法的变化	修订 IFRS 5，以澄清资产（或处置组）从持有待售直接重分类为持有以待向所有者分配（或反过来）不被视为持有待售分类的终止确认。因此，主体继续以账面价值和公允价值减去处置费用的较低者计量资产（或处置组）。修订还规定，当主体确定资产（或处置组）无法立即向所有者分配或分配不是很可能发生时，应停止持有待向所有者分配资产的确认，并应用准则中第 27-29 段的规定。
《IFRS 7——金融工具：披露》	服务合同	修订提供了进一步的指引，以帮助主体确定“服务”金融资产的合同在哪些情况下符合“继续涉入”这些资产的条件，以便应用 IFRS 7 第 42E-42H 段进行披露。情况通常发生在例如服务费取决于从转移的金融资产收取的现金流量的金额或时间点，或者当固定的服务费由于该资产未履约而未能全额支付时。
	IFRS 7 修订对简化的中期财务报表的适用性	修订阐明了最近对 IFRS 7 “金融资产和金融负债抵销的披露”修订所要求的额外披露并非在所有中期报告都要求遵守。然而，在某些情况下，这些披露仍然需要满足 IAS 34 的一般原则。
《IAS 19——职工薪酬》	贴现率：区域市场问题	IAS 19 第 83 段要求用于确定离职后福利债务贴现率的公司或政府债券的币种和期限必须与该项债务的币种和估计期限一致。修订阐明，对公司债券市场深度的评估应在货币水平而不是国家水平。这将与具有设定受益计划的欧元区主体特别相关。
《IAS 34——中期财务报告》	中期财务报告“其他部分披露信息”	修订阐明了在中期财务报告其他部分披露信息的含义，并要求包括中期财务报表与本信息的相互对照。修订规定，必须向中期财务报表使用者提供与相互对照相关的信息，使用者可在与中期财务报表的相同时间以相同条件获得此类信息。

修订自 2016 年 1 月 1 日或以后开始的年度期间生效，但允许主体提前使用。这些修订应用时要追溯调整，但对 IFRS 5 的修订采用未来适用法。

(二) 商业影响

受影响的主体数目： 很少	这些修订条款在 IFRS 中范围较小。
对于受影响主体的影响程度：中等	IASB 的年度改进流程解决非紧急但必要的细微修订。由于它们的性质，商业影响预期会较低。总的来说，这些变化在很大程度上是无争议的，尽管对 IAS 19 的修订对于应用设定受益计划

的欧元区的一些主体可能是重要的。

四、单独财务报表中的权益法（对 IAS 27 的修订）

2014 年 8 月，IASB 发布了小范围修订《单独财务报表中的权益法（对 IAS 27 的修订）》，允许对子公司、合营企业和联营企业使用权益法核算。

在该修订发布之前，IAS 27 要求企业对子公司、合营企业和联营企业的投资采用成本法或根据《IFRS 9——金融工具》（如果主体尚未采用 IFRS 9，应用《IAS 39——金融工具：确认和计量》）进行核算。

在回应 IASB 2011 年议程咨询会议时，IASB 的一些成员指出：

- 一些国家的法律要求上市公司提交根据本国法规编制的单独财务报表；
- 这些国家的法规要求使用权益法核算对子公司、合营企业和联营企业的投资；
- 在大多数情况下，是否使用权益法是根据 IFRS 编制的单独财务报表与根据当地法规编制的财务报表之间的唯一区别。

（一）修订内容

作为回应，IASB 发布了该修订，引入了第三个选择，允许主体按照权益法核算对子公司、合营企业和联营企业的投资。因此，主体将在其单独财务报表中进行以下会计政策的选择：

- 按成本核算；
- 根据 IFRS 9（或 IAS 39）；
- 权益法。

主体必须对每类投资使用相同的会计处理方法，修订中没有过渡性条款。因为 IASB 认为，主体应该能够使用他们在应用修订后的准则时已经可用的信息。

（二）商业影响

受影响的主体数目： 一些	修订后的准则将为拥有子公司、合营企业和联营企业投资的主体在编制单独财务报表时提供额外的选择。
对于受影响主体的影响程度：中等	将权益法作为一种选择在单独财务报表中核算主体在子公司、合营企业和联营企业的投资，应该有助于减少某些司法管辖范围主体的负担，并鼓励更多地使用 IFRS。

五、购买共同经营中权益的会计处理（修订 IFRS 11）

《IFRS 11——合营安排》的修订提供了关于共同经营构成业务时，主体取得共同经营中权益的会计处理的指引。

（一）修订内容

更具体地说，IFRS 11 修订规定，主体取得共同经营中的权益，且该共同经营构成 IFRS 3 所定义的业务时，收购方应当：

- 应用 IFRS 3 和其他 IFRS 中的企业合并会计的所有原则，但不包括与 IFRS 11 指引相冲突的原则。这一要求也适用于收购初始设立共同经营中的权益和已设立共同经营中的权益。
- 根据 IFRS 3 和其他 IFRS 中对于企业合并的披露要求提供披露。

此外，对《IFRS 1——首次采用国际财务报告准则》进行了相应的修订，以便 IFRS 1 对过往企业合并的豁免也适用于共同经营构成业务的过往共同经营中权益的购买。

IFRS 11 的修订将于 2016 年 1 月 1 日或之后开始的年度期间应用，采用未来适用法，并允许提前采用。

（二）商业影响

受影响的主体数目： 很少	修订将影响涉及共同经营构成业务时，取得共同经营中权益的主体。
对于受影响主体的影响程度：低	在修订公布之前，主体对于取得共同经营中的权益，且该共同经营构成业务有多种会计处理方式。一些主体采用了 IFRS 3 的方法，一些采用成本法，还有的采用混合方法。修订后的准则将通过要求使用 IFRS 3 的方法来减少多样性。然而，由于修正后的准则未来适用，其影响较弱。

六、IFRS 14 递延管制账户

2014 年 1 月，IASB 发布了一项关于费率管制活动的临时准则《IFRS 14——递延管制账户》。

许多政府管制私营主体的特定类型活动的供应和定价，包括天然气、电力和水等公用事业。这些规定通常允许供应商通过向客户收取的价格收回指定的成本和其他金额。但是，费率管制也旨在保护消费者的利益。因此，为了降低价格波动性，费率管制可能

推迟供应商成本及其他金额的收回。供应商通常在单独的递延管制账户中跟踪记录这些递延金额，直到通过未来销售受管制的商品或服务得以收回。

因此，一些国家会计准则制定机构允许或要求受某些类型费率管制的主体资本化并确认递延收益，这部分金额对于某些其他不受费率管制的主体需要在综合收益表中确认费用或收入。这些金额通常被称为“递延（或“差异”）管制账户”。

（一）主要规定

IFRS 14 已作为临时准则发布，将允许首次采用 IFRS 的主体继续使用原会计原则下的会计政策对递延管制账户余额予以确认，并对其进行一些修改，以提高可比性（该准则要求必须将确认递延账户余额的影响与其他准则项目分开列报）。

费率管制活动	
首次采用 IFRS 的主体的短期临时解决方案： 《IFRS 14——递延管制账户》	对于所有受费率管制的主体长期综合项目：正处于研究阶段——2014 年 9 月发布的讨论文件《报告费率管制的财务影响》

较长期的项目将解决更加困难的问题，即递延管制账户余额是否符合“概念框架”中资产和负债的定义。根据这个较长期项目的结果，IASB 可能决定为监管活动发布综合准则，或者不制定任何具体要求。然而，与此同时，IFRS 14 的发布允许正在过渡到 IFRS 的法律管辖区内的主体继续使用他们以前使用的递延管制账户的会计处理方法，直到 IASB 的长期项目完成。

特征	关键点
范围	<ul style="list-style-type: none"> ● 适用于首次采用 IFRS 的进行费率管制活动的主体，并且这些主体依据其原会计准则在财务报表中确认了满足递延管制账户余额要求的金额。 ● 应用 IFRS 14 不是强制性的，但如果首次采用 IFRS 的主体符合采用该准则的条件，则必须在其第一份财务报表中选择采用。如果未采用，该主体将不能在随后的期间应用该准则。 ● 已经提供 IFRS 财务报表的主体不符合应用 IFRS 14 的规定。
会计处理要求	<ul style="list-style-type: none"> ● 允许采用 IFRS 的主体在其第一份及随后的 IFRS 财务报表中继续使用其在原会计准则下的会计政策，用于确认、计量、减值和终止确认递延管制账户余额。 ● 递延管制账户余额被定义为：根据其他准则不被认定为资产或负债，但根据本准则被递延的任何费用（或收入）账户的余额，因为由费率管制机构

	确定的未来可以向消费者收取的价格时会考虑或者预期会考虑该金额。
列报	通过要求在 IFRS 财务报表中单独确认以下项目，以单独评估确认递延管制账户余额的影响。 财务状况表中的两个项目： <ul style="list-style-type: none"> ● 递延管制账户借方余额 – 在资产总额之后； ● 递延管制账户贷方余额 – 在负债总额之后。 综合收益表中的两个项目： <ul style="list-style-type: none"> ● 与损益相关的递延管制账户余额变动； ● 与其他综合收益相关的递延管制账户余额变动。
披露	需要进行具体披露以确定确认递延管制账户余额的费率管制活动的性质和相关风险。

(二) 商业影响

受影响的主体数目： 很少	IFRS 14 是一个非常有限范围的准则，目的是为尚未采用 IFRS 的受费率管制的主体提供暂时解决方案。
对于受影响主体的影响程度：高	无法确认受管制资产和负债已被证明是一个重要问题，这阻碍一些法律管辖区内的受费率管制的主体采用 IFRS。IFRS 14 将减少采用 IFRS 的这一重大障碍，并应通过减少所使用的不同会计准则框架的数量来提高可比性。

七、投资主体：应用合并豁免（修订 IFRS 10，IFRS 12 和 IAS 28）

2014 年 12 月，IASB 发布了关于《IFRS 10——合并财务报表》、《IFRS 12——在其他主体中权益的披露》、《IAS 28——对联营企业和合营企业的投资》的小范围修订《投资主体：应用合并豁免（修订 IFRS 10、IFRS 12 和 IAS 28）》，引入了对 IFRS 10 和 IAS 28 的三个小范围修订，涉及对投资主体权益的会计处理和合并范围的豁免。

(一) 免于编制合并财务报表的情况

根据 IFRS 10，如果母公司符合特定标准，则免于编制合并财务报表。其中一个条件是该主体的最终或任何中间母公司编制对外公开并符合 IFRS 的合并财务报表。如果最终或中间母公司是一个投资主体，并且适用 IFRS 10 的投资主体例外情况免于编制合并财务报表，这就导致了对于豁免是否仍然可用的问题。

修订确认，在这些情况下，作为投资主体的子公司的母公司可以享受合并范围的豁免。

（二）提供与母公司投资活动相关服务的子公司

IFRS 10 的投资主体例外情况下的一般规则是，投资主体以公允价值计量其子公司的损益。这种公允价值计量要求适用于作为投资的子公司以及本身为投资主体的子公司。但是，例外情况还有一个例外，提供与投资主体投资活动相关服务的子公司仍需要列入合并范围。

这些要求导致当投资主体的子公司本身是一个投资实体并提供与投资相关服务时所需的会计处理上的一些混淆情况。IFRS 10 似乎提供了相互矛盾的指引。

修订澄清了合并要求仅适用于本身不是投资主体的子公司，和其主要目的和活动是提供与投资实体的投资活动相关服务的子公司。

（三）非投资主体投资方对投资主体被投资方的权益法的应用

IFRS 10 规定非投资主体母公司必须合并其控制下的所有主体，包括通过投资主体子公司控制的主体。非投资主体母公司不能保留由投资主体子公司应用的公允价值计量基础。

然而，IAS 28 没有包含非投资主体投资者对其作为投资主体的联营企业或合营企业的投资应用权益法时，是否应该遵循类似原则的相关指引。

因此，修订为 IAS 28 增加了指引。为投资主体的联营企业或合营企业的权益中非投资主体投资者提供豁免，允许他们在应用权益法时，保留投资主体应用的公允价值计量联营企业或合营企业的权益。

（四）商业影响

受影响的主体数目： 很少	这些修订只影响投资主体的某些具体情况。
对于受影响主体的影响程度：中	我们预计，这些修订将为主体节省成本和时间，否则投资主体对联营企业或合营企业需要取消公允价值会计处理，并且编制额外的合并财务报表，但同时仍向投资者和其他使用者提供最相关的信息。关于提供与其投资主体母公司投资活动有关服务的子公司的合并与否，修订通过解决前一指引中的不一致性而令使用者更加清晰。

八、披露动议 (IAS 1 修订)

2014年12月，IASB发布了对《IAS 1——财务报表列报》的小范围修订《披露动议（IAS 1 修订）》。修订旨在进一步鼓励主体应用职业判断来确定在其财务报表中披露哪些信息。此外，修订阐明，主体应当使用职业判断来确定财务披露中提供的信息在何处以何种顺序列示。

这些修订是IASB披露动议项目的一部分。披露动议本身是对财务报表中披露过于繁冗渐高呼声作出反应的一部分，探讨如何改进现有准则中的列报和披露的原则和要求。

（一）修订内容

- 阐明IAS 1中的重要性要求，包括强调将有用信息与非重要信息混淆的潜在有害影响；
- 明确IAS 1在综合收益表中和资产负债表中的单列项目可以分解的列报要求。
- 增加对主体应如何在综合收益表和资产负债表中列示小计的要求；
- 阐明主体可以灵活列示附注的顺序，但也强调主体在决定顺序时应考虑可理解性和可比性；
- 删除IAS 1中确定重要会计政策的潜在无益指引。

（二）商业影响

受影响的主体数目： 大多数	这些修订将影响所有编制财务报表的主体。
对于受影响主体的影响程度：低	这些修订主要减少而不是增加财务报表编制的负担，实现了有限的、短期的改进并且是披露动议长期项目的一个好开端。

注：致同的分析成果是基于公开发布的准则及其相关规定，《致同研究之IFRS系列》不应视为专业建议。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



www.grantthornton.cn

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL,致同国际）的成员所。GTIL(致同国际)与各成员所并非全球合伙关系。GTIL(致同国际)和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL(致同国际)不向客户提供服务。GTIL(致同国际)与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。