

US GAAP 与 IFRS 之比较：衍生工具（IFRS 9）-致同研究之 US GAAP 系列(二十三)

2014年7月，IASB完成了金融工具项目的最后阶段，发布了包含该项目所有阶段综合的IFRS 9。IFRS 9阐述了金融工具的确认和计量要求，并将取代IAS 39。FASB也有类似的修订金融资产减值核算的项目，目的在于改进相关信息对财务报表使用者的有用性。尽管FASB的建议模型很可能同样是基于预期信用损失模型，但预计该模型与IFRS将有所不同。

2016年1月，FASB发布了ASU 2016-01《金融工具——概述（子主题825-10）：金融资产和金融负债的确认与计量》，该更新变了金融工具确认、计量、列报和披露的某些方面。

衍生工具的确认和计量（IFRS 9）

IFRS	U.S. GAAP
相关指引：IFRS 9	相关指引：ASC 815
衍生工具的特征	
<p>衍生工具是指同时具有下述特征的金融工具或其他合同（IFRS 9附录A）：</p> <ul style="list-style-type: none"> 其价值随特定基础变量的变动而变动 不要求初始净投资，或要求的初始净投资小于预期对市场因素变动有类似反应的其他类型的合同所要求的初始净投资 在未来某一日期进行结算 	<p>衍生工具是指同时具有下述特征的金融工具或其他合同（ASC 815-10-15-83）：</p> <ul style="list-style-type: none"> 一项或多项基础变量以及一项或多项名义金额或结算条款或两者的结合 不要求初始投资净额，或要求的初始净投资小于预期对市场因素变动有类似反应的其他类型合同所要求的初始净投资 合同可以净额结算
<p>根据IFRS 9，衍生工具并不要求净额结算或有名义金额。由于IFRS 9并不包含U.S. GAAP新增的规定，因此某些符合IFRS中衍生工具定义的金融工具可能并不符合U.S. GAAP对衍生工具定义。</p>	<p>根据U.S. GAAP，衍生工具的特征之一是以净额结算；特别地（ASC 815-10-15-83）：</p> <ul style="list-style-type: none"> 其合同条款要求或者允许净额结算 易于通过合同约定方式以外的方式进行净额结算，或者

IFRS	U.S. GAAP
	<ul style="list-style-type: none"> 规定的资产的交付，这使收款方所处状况与净额结算并无实质差异
基本计量要求	
<p>除以摊余成本计量或以公允价值计量且其变动计入其他综合收益以外，金融资产应当以公允价值计量且其变动计入损益。在初始确认时，允许作出不可撤销的选择，对特定权益工具，将其公允价值变动在其他综合收益中列报（IFRS 9.4.1.4）。衍生工具列入以公允价值计量且其变动计入损益的类别。</p>	<p>衍生工具应分类为以公允价值计量的资产和负债，被指定为套期工具的除外（ASC 815-10-05-04 和 25-1）。</p>
<p>以摊余成本计量金融负债的一个例外是以公允价值计量且变动计入损益的金融负债。此类负债（包括属于负债的衍生工具）应以公允价值进行计量（IFRS 9.4.2.1）。</p>	<p>与 IFRS 类似（ASC 815-10-30-1、35-1 和 35-2）。</p>
嵌入衍生工具	
<p>嵌入衍生工具是同时包含非衍生工具主合同的混合合同，并导致该组合工具的某些现金流量以类似于单独存在的衍生工具的方式变动（IFRS 9.4.3.1）。</p>	<p>与 IFRS 类似。</p>
<p>如果混合合同包含的主合同并非 IFRS 9 范围内的资产，在符合下述条件时，嵌入衍生工具应当与主合同分拆，并作为衍生工具核算：</p> <ul style="list-style-type: none"> 嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同的经济特征和风险并不紧密相关 具有相同条款的单独工具符合衍生工具的定义，并且 混合合同不是以公允价值计量且公允价值变动计入损益（IFRS 9.4.3.3）。 <p>如果混合合同包含的主合同是一项 IFRS 9 范围内的资产，应当对整个混合合同应用分类要求（IFRS 9.4.3.2）。</p> <p>如果嵌入衍生工具被分拆，主合同应按照适用的 IFRS 进行核算（IFRS 9.4.3.4）。</p>	<p>如果同时满足以下所有条件，嵌入衍生工具应当与主合同分离，作为衍生工具进行核算（ASC 815-15-25-1）：</p> <ul style="list-style-type: none"> 嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同的经济特征和风险并不明确且紧密相关 具有与嵌入衍生工具相同条款的单独工具属于衍生工具 根据 GAAP，混合工具不是以公允价值重新计量且其公允价值变动计入收益 <p>注：2015 年 2 月，FASB 发布了 ASU 议案《衍生工具和套期（主题 815）——存在分拆的嵌入衍生工具的混合金融工具的披露》。如果混合金融工具中存在从主合同分拆出来并作为衍生工具核算的嵌入衍生工具，作为混合金融工具的发行方或投资者，议案要求报告主体披露将分拆出的嵌入衍生工具与其主合同联系起来的信息。现行 IFRS 不包含类似披露要求。</p>
<p>除某些情况外，如果合同中包含一项或多项衍生工具，并且主合同不是 IFRS 9 范围内的资产，主体可以将混合工具体指定为以公允价值计量且其变动计入损益（IFRS 9.4.3.5）。</p>	<p>属于需分拆为主合同与衍生工具成分的混合金融工具（ASC 815-15-25-1），并且主体已不可撤销地选择以公允价值计量的金融负债，应按公允价值计量且变动计入收益（ASC 815-15-25-4）。</p>

IFRS	U.S. GAAP
<p>如果要求将一项嵌入衍生工具与其主合同分拆，但无论在购买日还是在之后的财务报告期末，都无法单独计量该嵌入衍生工具，则应将该混合合同整体指定以公允价值计量且其变动计入损益（IFRS 9.4.3.6）。</p>	<p>应参考 ASC 815 中的指引和示例确定是否需要分拆出嵌入衍生工具并将其以公允价值计量且其变动计入损益。</p>

来源：致同美国公认会计原则实务指引系列

《致同美国公认会计原则实务指引：公允价值计量指引、债务和权益交易会计处理指引》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-4509-6/F 3651

《致同美国公认会计原则实务指引：收入确认指引-探讨复杂的收入确认》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-5407-4/F 4374

《致同美国公认会计原则实务指引：美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-6751-7/F 5432

注：致同 US GAAP 系列强调了某些重要的 US GAAP 和 IFRS 的要求以及这两套准则之间的主要相似和差异之处。比较内容仅作为指引，并不包含所有内容。如果读者需要 IFRS 和 US GAAP 的要求、以及 SEC 条例、规则和实践的完整详情，应参阅相关准则、条例、规则和实践的全文。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。