

技术提示 — IFRIC 9 月会议议题

2016年 第7期 (总第62期)

IFRS 要闻



IFRS 要闻

2016年8月29日，财政部会计司巡视员应唯、新任国际财务报告准则解释委员会（IFRIC）委员杨征与企业会计准则咨询委员会来自四大、立信和致同的委员就IFRIC即将召开的9月会议议题进行了讨论。共讨论8个议题，包括：

1. 《国际财务报告解释公告——所得税处理的不确定性（征求意见稿）》反馈意见提出的主要问题
2. 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〉》建议修改的反馈意见
3. 构成对联营企业或合营企业净投资的其他长期权益的会计处理
4. 不动产、厂场和设备测试发生的收入和成本应冲减资产成本还是确认进损益
5. 购买持有单一资产的企业时递延所得税的会计处理
6. 租赁取得基础设施的服务特许权协议的会计处理
7. 未符合终止确认条件的金融负债修订或交换的会计处理
8. 现金流量现值变动10%的金融负债终止确认测试中所考虑的成本和费用

本文将对会议讨论中与会人员基本达成一致意见的第6和第8个问题进行介绍，我们将会持续关注IFRIC的会议进展情况。

一、租赁取得基础设施的服务特许权协议的会计处理

背景信息：

经营方与授予方签订协议进行公用服务运营，所涉及的基础设施自出租方租赁取得，经营方不提供建造及改良基础设施服务。根据合同规定，经营方需向出租方支付租金，并且经营方可以无条件的从授予方取得全部租金补偿。授予方具有租赁合同的续约权。

- 出租方和授予方可能为关联方。
- 如果出租方和授予方不是关联方，授予方向出租方就租赁期间的租赁付款额及租赁期结束的任何剩余价值提供担保。

问题：

服务特许权协议中经营方以租赁方式取得基础设施，是否适用《IFRIC 12——服务特许权协议》？经营方对于与出租方签订的租赁合同产生的资产和负债应该如何确认和列报？

IFRIC 决议：

1. 准则适用范围问题：

需要考虑协议的具体事实及情况，是否符合IFRIC 12.5中关于基础设施控制权判断的规定及IFRIC 12.7中关于基础设施情况的规定，如符合，则适用IFRIC 12的规定。

IFRIC 12.5规定，“本解释公告适用于具备如下条件的公共—私营服务特许权协议：

- （1）授予方控制或管制经营方使用

基础设施必须提供的服务类型、提供服务的对象和服务的价格；以及

- （2）在服务协议期末，授予方通过所有权、收益权或其他形式控制该基础设施的重大剩余权益。”

IFRIC 12.7规定，“本解释公告适用于以下两方面：

- （1）为了服务协议，经营方建造的或者从第三方获得的基础设施；以及
- （2）为了服务协议，授予方给经营方使用现有基础设施的权利。”

2. 确认和计量问题：

如果协议适用IFRIC 12的规定，则授予方，而不是经营方，控制基础设施的使用权。则经营方对租赁合同产生的资产和负债进行会计处理时，应考虑是授予方还是其自身存在像出租方支付租金的义务。则经营方的会计处理会存在下述两种情况：

- 如果授予方承担向出租方支付租金的义务，则经营方为代收代付角色。
- 如果经营方承担向出租方支付租金的义务，则在经营方承担服务特许权协议的义务且出租方交付基础设施时，经营方就支付租金的义务确认一项负债，并将其从授予方有权取得的租金补偿确认为一项金融资产。仅在符合《IAS 32——金融工具：列报》中金融资产和金融负债抵销的规定时，所确认的资产和负债才能抵销。

IFRS 要闻

二、现金流量现值变动 10% 的金融负债终止确认测试中所考虑的成本和费用

问题：

根据 IFRS 9.B3.3.6 规定，“在第 3.3.2 段的规定中，如果新条款下的现金流量现值（其中包括所有支付的费用扣除所有收到的费用后的净额按初始实际利率折现后的金额）与原金融负债剩余现金流量现值相比至少有 10% 的差异，即为新旧条款存在显著差异。如果债务工具的交换或条款的修订作为债务消除核算，则发生的所有成本或费用应确认为债务消除利得或损失的一部分。如果债务工具的交换或条款的修订不作为债务消除核算，则发生的所有成本或费用应调整该金融负债的账面金额，并在修订后负债的剩余期限内摊销。”

判断金融负债能否终止确认时，现金流量现值变动至少 10% 的测试中应包含哪些成本和费用？

IFRIC 决议：

实际利率的定义为：将金融资产或金融负债整个预计存续期的估计未来现金付款额或收款额恰好折现为该金融资产的账面总额或该金融负债的摊余

成本的利率。在计算实际利率时，主体应通过考虑金融工具的所有合同条款（例如，提前偿付选择权、展期选择权、看涨期权和类似期权）来估计预期现金流量，但不应考虑预期信用损失。这一计算包括合同各方之间支付或收取的属于实际利率组成部分的所有费用和贴息（参见 B5.4.1 段至 B5.4.3 段）、交易费用以及其他所有溢价或折价。这里存在一项假设，即一组类似金融工具的现金流量和预计存续期能够可靠地估计。但是，在极少数情况下，如果无法可靠地估计一项金融工具（或一组金融工具）的现金流量或预计存续期，主体应当使用该金融工具（或该组金融工具）在整个合同期限的合同现金流量。

对交易费用的相关规定为，“IFRS 9.B5.4.8 交易费用包括支付给代理（包括担任销售代理的雇员）、咨询顾问、经纪人和交易商的费用和佣金、监管机构和证券交易所征收的费用以及转让税费等。交易费用不包括债券的溢价或折价、融资成本或内部管理和持有成本。”

在计算实际利率时，需要考虑“合同各方之间支付或收取的费用或贴息”及“交易费用”。现金流量现值变动至少 10% 的测试目的是通过分析债权人和债务人之间合同现金流量的变动影响，从数量上评估旧合同条款与新合同条款之间差异的重要性。债权人和债务人之间的合同现金流量与计算实际利率时使用的“合同各方之间支付或收取的费用或贴息”类似。而与交换或修改金融负债直接相关的费用与“交易费用”类似。

结论：在进行现金流量现值变动至少 10% 的测试时，成本和费用仅包括债权人和债务人之间支付或收取的费用，及债权人或债务人代表其自身支付的费用。

联系我们

总部

北京市朝阳区建国门外大街22号
赛特大厦1层
邮编 100004
电话 +86 10 8566 5858
传真 +86 10 8566 5120

北京

北京市朝阳区建国门外大街22号
赛特广场5层
邮编 100004
电话 +86 10 8566 5588
传真 +86 10 8566 5120

长春

吉林省长春市南关区南湖大路
鸿城国际B座10楼1005室
邮编 130042
电话 +86 431 8869 3555
传真 +86 431 8920 3788

成都

四川省成都市
青羊工业集中发展区(东区)
敬业路229号H区7幢502号
邮编 610091
电话 +86 28 6150 1466
传真 +86 28 6150 1468

大连

辽宁省大连市中山区鲁迅路35号
盛世大厦1408室
邮编 116001
电话 +86 411 8273 9275/76
传真 +86 411 8273 9270

福州

福建省福州市台江区
祥坂路口阳光城时代广场22层
邮编 350002
电话 +86 591 8727 2662
传真 +86 591 8727 0669

广州

广东省广州市天河区
珠江新城珠江东路32号利通广场10层
邮编 510623
电话 +86 20 3896 3388
传真 +86 20 3896 3399

哈尔滨

黑龙江省哈尔滨市道里区
经纬五道街16号7层(右侧)
邮编 150018
电话 +86 451 8420 8418
传真 +86 451 8420 8498

海口

海南省海口市国贸大道
新达商务大厦803室
邮编 570125
电话 +86 898 6855 6208
传真 +86 898 6854 2303

香港

香港湾仔轩尼诗道28号12层
电话 +852 3987 1200
传真 +852 2895 6500

昆明

云南省昆明市五华区祥云街59号
国资银佳大厦15层(南侧)
邮编 650021
电话 +86 871 6838 3636
传真 +86 871 6837 6929

洛阳

河南省洛阳市涧西区
延安路中段富地国际大厦B座7层
邮编 471003
电话 +86 379 6516 6661
传真 +86 379 6516 6661

南京

江苏省南京市建邺区江东中路215号
凤凰文化广场B座11层
邮编 210019
电话 +86 25 8776 8699
传真 +86 25 8776 8601

南宁

广西壮族自治区南宁市金湖路59号
地王国际商会中心32层3227-3228室
邮编 530028
电话 +86 771 5593 105
传真 +86 771 5566 820

宁波

浙江省宁波市星海南路100号
华商大厦7层
邮编 315041
电话 +86 574 8709 2029
传真 +86 574 8768 6747

青岛

山东省青岛市市南区山东路10号丙6层
邮编 266071
电话 +86 532 8079 0878
传真 +86 532 8079 0969

上海

上海市西藏中路268号来福士广场45层
邮编 200001
电话 +86 21 2322 0200
传真 +86 21 6340 3644

深圳

广东省深圳市福田区金田南路
大中华国际交易广场写字楼14层(中区)
邮编 518048
电话 +86 755 3699 0066
传真 +86 755 3299 5566

苏州

江苏省苏州工业园区
圆融时代广场24栋B区303室
邮编 215000
电话 +86 512 6272 2088
传真 +86 512 6272 2098

太原

山西省太原市平阳路1号
金茂国际数码中心B座22层
邮编 030012
电话 +86 351 872 0920
传真 +86 351 872 0920

温州

浙江省温州市市府路525号
恒玖大厦1504室
邮编 325000
电话 +86 577 8898 6388
传真 +86 577 8898 3100

武汉

湖北省武汉市武昌区中北路58号
汉街总部国际E座29层
邮编 430071
电话 +86 27 8781 9677
传真 +86 27 8781 2377

厦门

福建省厦门市珍珠湾软件园
创新大厦A区12-15层
邮编 361005
电话 +86 592 2218 833
传真 +86 592 2217 555

西安

陕西省西安市碑林区含光路79号
广丰国际1110室
邮编 710068
电话 +86 29 8765 0392
传真 +86 29 8832 6720



如需了解更多, 敬请访问
www.granthornton.cn