

《財務報告準則》

注意事項

澳門特別行政區之《財務報告準則》內含有版權屬國際財務報告準則基金會所有的材料。版權所有，國際財務報告準則基金會保留一切權利。

經國際財務報告準則基金會許可，核數師暨會計師註冊委員會可以複製和發放國際財務報告準則基金會授權的材料，但僅限於在中華人民共和國澳門特別行政區內。除隨後之“使用條款”允許外，倘未經國際財務報告準則基金會和核數師暨會計師註冊委員會書面許可，任何權利均未授予第三方。

《財務報告準則》經由核數師暨會計師註冊委員會發佈，在中華人民共和國澳門特別行政區內實施；《財務報告準則》並非由國際會計準則理事會制定，亦未得到國際會計準則理事會認可。

《財務報告準則》不可在中華人民共和國澳門特別行政區以外的地區發放。

使用條款

1. 國際財務報告準則基金會和核數師暨會計師註冊委員會許可《財務報告準則》的使用者在以下任一情況下複製準則內容：
 - (1) 專業用途；
 - (2) 自學和教育。

專業用途：當使用者受聘為客戶提供與編製財務報表有關的會計服務或財務報表分析服務時，服務涉及對《財務報告準則》的應用，此種應用為專業用途。在提供服務過程中，使用者是在個人專業能力範圍內應用《財務報告準則》。

為避免誤解，除了對《財務報告準則》的直接或間接應用以外，將《財務報告準則》用於任何商業用途均不屬上述所指專業用途，例如：商業研討會、會議、商業培訓或類似活動。

2. 對於專業用途以外的任何其他應用，使用者有義務聯繫核數師暨會計師註冊委員會和國際財務報告準則基金會，以便另外取得單獨的許可，並且，該許可必須基於雙方同意的條款和條件。
3. 除了本使用條款明確允許的情況外，未經核數師暨會計師註冊委員會和國際財務報告準則基金會書面許可，任何人均無權許可、轉讓許可、傳播、傳送、銷售、出租或以任何方式發放《財務報告準則》的任何內容，使用的方式包括目前已知的和今後發明的電子、機械或其他方式。
4. 除了本使用條款明確允許的情況外，使用者不得修改或者對《財務報告準則》做出任何更改、添加或修訂、亦不得基於《財務報告準則》創造任何衍生材料。
5. 有關國際財務報告準則基金會知識產權更多資訊，請聯絡 permissions@ifrs.org。

Notice

Financial Reporting Standards of Macau contain copyright material of the IFRS® Foundation in respect of which all rights are reserved.

Reproduced and distributed by the Committee for the Registry of Auditors and Accountants (“CRAC”) with the permission of the IFRS Foundation within the Macao Special Administrative Region of the People's Republic of China only. No rights granted to third parties other than as permitted by the Terms of Use without the prior written permission of CRAC and the IFRS Foundation.

Financial Reporting Standards are issued by CRAC in respect of their application in Macao Special Administrative Region of the People's Republic of China and have not been prepared or endorsed by the International Accounting Standards Board.

Financial Reporting Standards are not to be distributed outside of the Macao Special Administrative Region of the People's Republic of China.

Terms of Use for Users

1. The IFRS Foundation and Committee for the Registry of Auditors and Accountants (“CRAC”) grant users of Financial Reporting Standards (“Users”) the permission to reproduce Financial Reporting Standards for
 - (i) the User’s Professional Use, or
 - (ii) private study and education

Professional Use: means use of Financial Reporting Standards in the User’s professional capacity in connection with the business of providing accounting services for the purpose of application of Financial Reporting Standards for preparation of financial statements and/or financial statement analysis to the User’s clients or to the business in which the User is engaged as an accountant.

For the avoidance of doubt, the abovementioned usage does not include any kind of activities that make (commercial) use of Financial Reporting Standards other than direct or indirect application of Financial Reporting Standards, such as but not limited to commercial seminars, conferences, commercial training or similar events.

2. For any application that falls outside Professional Use, Users shall be obliged to contact CRAC and the IFRS Foundation for a separate individual licence under terms and conditions to be mutually agreed.
3. Except as otherwise expressly permitted in this notice, Users shall not, without prior written permission of CRAC and the IFRS Foundation, have the right to license, sublicense, transmit, transfer, sell, rent, or otherwise distribute any portion of Financial Reporting Standards to third parties in any form or by any means, whether electronic, mechanical or otherwise either currently known or yet to be invented.
4. Users are not permitted to modify or make alterations, additions or amendments to or create any derivative works from Financial Reporting Standards, save as otherwise expressly permitted in this notice.
5. For further details about licensing the IFRS Foundation's intellectual property, please contact permissions@ifrs.org.

目 錄

國際財務報告準則前言

財務報告概念框架

國際財務報告準則

國際財務報告準則第1號——首次採用國際財務報告準則

國際財務報告準則第2號——以股份為基礎的支付

國際財務報告準則第3號——企業合併

國際財務報告準則第4號——保險合同

國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營

國際財務報告準則第6號——礦產資源的勘探和評價

國際財務報告準則第7號——金融工具：披露

國際財務報告準則第8號——經營分部

國際財務報告準則第9號——金融工具

國際財務報告準則第10號——合併財務報表

國際財務報告準則第11號——合營安排

國際財務報告準則第12號——在其他主體中權益的披露

國際財務報告準則第13號——公允價值計量

國際財務報告準則第14號——遞延管制帳戶

國際財務報告準則第15號——客戶合同收入

國際會計準則

國際會計準則第1號——財務報表列報

國際會計準則第2號——存貨

國際會計準則第7號——現金流量表

國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯

國際會計準則第10號——報告期後事項

國際會計準則第12號——所得稅

國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備

國際會計準則第17號——租賃

國際會計準則第19號——僱員福利

國際會計準則第20號——政府補助的會計和政府援助的披露

國際會計準則第21號——匯率變動的影響

國際會計準則第23號——借款費用

國際會計準則第24號——關聯方披露

國際會計準則第26號——退休福利計劃的會計和報告

國際會計準則第27號——單獨財務報表

國際會計準則第28號——在聯營企業和合營企業中的投資

國際會計準則第29號——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告

國際會計準則第32號——金融工具：列報

國際會計準則第33號——每股收益

國際會計準則第34號——中期財務報告

國際會計準則第36號——資產減值

國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產

國際會計準則第38號——無形資產

國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量

國際會計準則第40號——投資性房地產

國際會計準則第41號——農業

解釋公告

國際財務報告解釋公告第1號——現有退役、復原和類似負債的變動

國際財務報告解釋公告第2號——成員在合作主體中的股份和類似工

具

國際財務報告解釋公告第4號——確定一項協議是否包含租賃

國際財務報告解釋公告第5號——退役、復原和環境恢復基金產生的

權益

國際財務報告解釋公告第6號——參與廢棄電器和電子設備特定市場
產生的負債

國際財務報告解釋公告第7號——採用《國際會計準則第29號——惡
性通貨膨脹經濟中的財務報告》中
的重述法

國際財務報告解釋公告第10號——中期財務報告和減值

國際財務報告解釋公告第12號——服務特許權協議

國際財務報告解釋公告第14號——《國際會計準則第19號》：對設定
受益資產的限制、最低資金要求及
其相互作用

國際財務報告解釋公告第16號——境外經營淨投資套期

國際財務報告解釋公告第17號——向所有者分配非現金資產

國際財務報告解釋公告第19號——以權益工具消除金融負債

國際財務報告解釋公告第20號——露天礦生產階段的剝採成本

國際財務報告解釋公告第21號——徵稅

解釋公告第7號——引入歐元

解釋公告第10號——政府援助：與經營活動沒有特定聯繫的政府援助

解釋公告第15號——經營租賃：激勵措施

解釋公告第25號——所得稅：主體或其股東納稅狀況的改變

解釋公告第27號——評價涉及租賃法律形式的交易的實質

解釋公告第29號——服務特許權協議：披露

解釋公告第32號——無形資產：網站成本

國際財務報告準則¹前言²

發佈本《前言》以規定國際會計準則理事會的目標和應循程序，並說明國際財務報告準則的範圍、權威性和應用時效。本《前言》於2002年4月由國際會計準則理事會批准，同時取代1975年1月公佈（1982年11月修訂）的《前言》。本《前言》於2007年1月和10月進行了修訂以反映國際會計準則委員會基金會³章程的變化，並於2007年9月因《國際會計準則第1號——財務報表的列報》（2007年修訂）所作的改動而修訂。2008年1月修訂了第9段以更新所提及的現稱為國際公共部門會計準則委員會（IPSASB）的機構名稱。於2010年，本《前言》再次修訂以反映2009年1月和2010年1月《章程》的修訂以及2010年9月《概念框架》的發佈。

1 作為國際會計準則委員會基金會的一部分，國際會計準則理事會成立於2001年。2010年，國際會計準則委員會基金會更名為國際財務報告準則基金會。國際財務報告準則基金會的治理由22位受託人負責。受託人的職責包括任命國際會計準則理事會、相關的理事會和委員會成員，同時負責為組織籌資。國際會計準則理事會由15位全職理事組成（《國際財務報告準則基金會章程》規定在2012年7月1日之前將理事增至16位）。國際會計準則理事會的職責是，批准國際財務報告準則和相關文件（如《財務報告概念框架》）、徵求意見稿和其

1 包括國際財務報告解釋委員會和常設解釋委員會的解釋公告。

2 〔澳門採納說明〕：此內容為國際會計準則理事會（IASB）2015年1月1日發佈的官方文件《國際財務報告準則2015》（“紅皮書”）之前言，意在為讀者提供有關資訊，不構成《財務報告準則》之組成部分。

3 2010年7月，國際會計準則委員會基金會更名為國際財務報告準則基金會。

他討論性文件。

2 國際財務報告準則解釋委員會⁴由14位有表決權的成員和1位不具有表決權的主席組成，均由受託人任命。國際財務報告準則解釋委員會的職責是，起草國際財務報告準則的解釋公告提交國際會計準則理事會批准，以及根據《概念框架》對財務報告問題提供及時的指南。2002年，國際財務報告準則解釋委員會（當時稱為國際財務報告解釋委員會）取代其前身常設解釋委員會。

3 國際財務報告準則諮詢委員會⁵由受託人任命。該委員會為那些對國際財務報告感興趣的組織和個人提供了一個正式參與渠道。這些參與者具有不同地域和職業背景。國際財務報告準則諮詢委員會的目標是就優先項目、議程決議和主要準則制定項目向國際會計準則理事會提供建議。

4 國際會計準則理事會的前身是國際會計準則委員會的理事會。該委員會係根據澳大利亞、加拿大、法國、德國、日本、墨西哥、荷蘭、英國及愛爾蘭和美國的職業會計團體之間達成的一項協議，於1973年6月29日成立。修訂後的協議和章程簽署於1982年11月。1992年10月和2000年5月，國際會計準則委員會理事會又再次對章程進行修訂。根據2000年5月的章程，職業會計團體接受了使任命的受託人能夠實施2000年5月章程的機制。受託人於2001年1月啟用了新章程，

4 在2010年3月之前，解釋委員會被稱為國際財務報告解釋委員會。

5 在2010年3月之前，國際財務報告準則諮詢委員會被稱為準則諮詢委員會（SAC）。

並於2002年3月對其進行了修訂⁶。

5 國際會計準則理事會在其2001年4月20日會議上通過以下決議：

根據以前的章程發佈的所有準則和解釋公告繼續適用，直到它們被修訂或撤銷。國際會計準則理事會可以修訂或撤銷根據國際會計準則委員會以前的章程發佈的國際會計準則和常設解釋委員會解釋公告，還可以發佈新準則和解釋公告。

當術語“國際財務報告準則”在本《前言》中使用時，它包括國際會計準則理事會批准的準則和解釋公告，以及根據以前的章程發佈的國際會計準則和常設解釋委員會解釋公告。

國際會計準則理事會的目標

6 國際會計準則理事會的目標是：

(1) 本著公眾利益，基於清晰表述的原則制定一套高質量、可理解的且可實施的全球公認財務報告準則。這套準則應當在財務報表和其他財務報告中提供高質量的、透明的且可比的信息，以幫助世界各資本市場的投資者、其他參與者和財務信息的其他使用者進行經濟決策。

(2) 促使這些準則得到使用和嚴格的應用。

(3) 在實現與(1)和(2)相關的目標時，適當考慮多種經濟環境下不同規模和類型的主體的需求。

(4) 通過使國家會計準則與國際財務報告準則(即國際會計準則理事會發佈的準則和解釋公告)實現趨同，來推動和促進國際財務

6 在2002年7月、2005年6月、2007年10月、2009年1月、2010年1月和2013年1月，該章程被進一步修訂。

報告準則的採用。

國際財務報告準則的範圍和權威性

7 國際會計準則理事會主要通過制定和公佈國際財務報告準則以及促進在通用目的財務報表和其他財務報告中使用這些準則，來實現其目標。其他財務報告包括在財務報表之外提供的信息，這些信息有助於解讀一套完整的財務報表，或者提高使用者作出有效經濟決策的能力。制定國際財務報告準則時，國際會計準則理事會與國家準則制定機構合作，通過使國家會計準則與國際財務報告準則實現趨同來推動和促進國際財務報告準則的採用。

8 國際財務報告準則規定通用目的財務報表中重要的交易和事項的確認、計量、列報和披露要求。國際財務報告準則也可以規定主要出現於特定行業的交易和事項的此類要求。國際財務報告準則以《概念框架》為基礎，《概念框架》規範構成通用目的財務報表列報信息基礎的概念。雖然《概念框架》直到2010年9月才發佈，但其是根據國際會計準則理事會于2001年採用的原《編報財務報表的框架》制定的。《概念框架》的目標是促進以一致和合乎邏輯的方式制定國際財務報告準則。《概念框架》還提供了解決會計問題時運用判斷的基礎。

9 國際財務報告準則擬應用於所有以營利為導向的主體的通用目的財務報表和其他財務報告。以營利為導向的主體包括從事商業、工業、金融及類似活動的主體，不論是以公司還是以其他形式組成。它們包括互助保險公司和其他互助合作主體等組織，這類組織向其所有者、成員或參與者直接按比例分派股利或其他經濟利益。雖然國際財務報告準則並非旨在應用於私營部門、公共部門或政府的非營利活

動，但具有這類活動的主體可能發現這些準則是恰當的。國際公共部門會計準則委員會（IPSASB）以國際財務報告準則為基礎，為政府和其他公共部門主體（政府企業主體除外）制定會計準則。

10 國際財務報告準則適用於所有通用目的財務報表。這些財務報表是為應對諸如股東、債權人、僱員和一般公眾等廣大使用者的共同信息需求。財務報表的目標是提供關於主體財務狀況、經營業績和現金流量的信息，這些信息對於這些使用者進行經濟決策是有用的。

11 一套完整的財務報表包括財務狀況表、綜合收益表、權益變動表、現金流量表、會計政策和解釋性附註。如果根據《國際會計準則第1號——財務報表的列報》（2007年修訂）列報了一份單獨的收益表，該報表也是這套完整財務報表的一部分。考慮到及時性和成本以及避免重複以前報告過的信息，主體可以在其中期財務報表中提供比年度財務報表少的信息。《國際會計準則第34號——中期財務報告》規定了完整的或簡明的中期財務報表的最低限度內容。術語“財務報表”包括為中期或年度期間編製的一套完整的財務報表，以及為中期編製的簡明財務報表。

12 對特定交易和事項，部分國際財務報告準則允許採用不同的處理方法。國際會計準則理事會的目標是，要求同一主體不同時間和各主體之間，相同的交易和事項按相同的方式進行會計處理和報告，不同的交易和事項按不同的方式進行會計處理和報告。因此，國際會計準則理事會意在不允許選擇會計處理方法。而且，國際會計準則理事會已經重新考慮而且將繼續重新考慮國際財務報告準則允許選擇會計處理方法的那些交易和事項，目標是減少這些選擇的數量。

13 國際會計準則理事會批准的準則包括粗字體段落和普通字體段落，它們具有相同的效力。粗字體段落標示主要的原則。一項準

則應結合該準則所述目標及本《前言》的內容一併閱讀。

14 國際財務報告準則的解釋公告由國際財務報告準則解釋委員會起草，旨在就因缺少指南而可能出現不同或不可接受的處理方法的問題，提供權威性指南。

15 《國際會計準則第1號》（2007年修訂）包括如下要求：

遵循國際財務報告準則編製財務報表的主體應在附註中對這種遵循作出明確和無保留的聲明。除非財務報表遵循了國際財務報告準則的所有要求，否則不應描述為遵循了國際財務報告準則。

16 對一項國際財務報告準則範圍的任何限制均在該準則中清晰闡明。

應循程序

17 國際財務報告準則的制定要經過國際性的應循程序，該程序涉及全世界會計師、財務分析師和其他財務報表使用者、企業界、股票交易所、監管和立法當局、學術界和其他感興趣的個人和組織。國際會計準則理事會要在公開會議上就主要項目、議程決議和工作優先順序諮詢國際財務報告準則諮詢委員會，並在向公眾開放的會議上討論技術事宜。各項目的應循程序通常（但非必需）包括以下步驟（《國際財務報告準則基金會章程》條款下所要求的步驟用星號 *標示）：

（1） 要求工作人員確定和審核與議題相關的所有問題，並考慮《概念框架》對這些問題的應用；

（2） 研究各國會計規定和實務，與國家準則制定機構就這些問題交換意見；

（3） 就將某議題添加到國際會計準則理事會議程中的合理性

諮詢受託人和國際財務報告準則諮詢委員會；*⁷

(4) 成立諮詢小組就該項目向國際會計準則理事會提供建議；

(5) 公佈討論性文件公開徵求意見；

(6) 公佈由至少9位國際會計準則理事會理事（如果理事少於16位）或由至少10位理事（如果有16位理事）表決通過的徵求意見稿（包括國際會計準則理事會理事所持的任何不同意見）以公開徵求意見；*

(7) 通常情況下，隨徵求意見稿一同發佈結論基礎和反對所發佈內容的國際會計準則理事會理事的不同意見；*

(8) 考慮徵求意見期內收到的所有對討論性文件和徵求意見稿的反饋意見；*

(9) 考慮是否需要舉辦公眾聽證會及是否需要進行實地測試，如果認為需要，舉辦這類聽證會及進行這類測試；

(10) 由至少9位國際會計準則理事會理事（如果理事少於16位），或由至少10位理事（如果有16位理事）表決通過準則；*以及

(11) 隨準則一同公佈①結論基礎，包括說明國際會計準則理事會應循程序的步驟及國際會計準則理事會如何處理公眾對徵求意見稿的反饋意見等，以及②任何國際會計準則理事會理事的不同意見。*

18 國際財務報告準則的解釋公告的制定要經過國際性的應循程序，該程序涉及全世界會計師、財務分析師和其他財務報表使用者、企業界、股票交易所、監管和立法當局、學術界和其他感興趣的個人和組織。國際財務報告準則解釋委員會要在向公眾開放的會議上討論

7 最遲從2011年6月30日開始，國際會計準則理事會必須每三年就其議程公開徵求意見。

技術事宜。各項目的應循程序通常（但非必需）包括以下步驟（《國際財務報告準則基金會章程》條款下所要求的步驟用星號*標示）：

（1） 要求工作人員確定和審核與議題相關的所有問題，並考慮《概念框架》對這些問題的應用；

（2） 考慮《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》中的級次對這些問題的含義；

（3） 如果投票反對解釋公告草案的國際財務報告準則解釋委員會成員不超過4位，則公佈解釋公告草案公開徵求意見；*

（4） 考慮徵求意見期內收到的對解釋公告草案的所有反饋意見；*

（5） 在考慮公眾對解釋公告草案的反饋意見之後，如果投票反對該解釋公告的國際財務報告準則解釋委員會成員不超過4位，則國際財務報告準則解釋委員會批准該解釋公告；*以及

（6） 由至少9位國際會計準則理事會理事（如果理事少於16位），或由至少10位理事（如果有16位理事）表決通過該解釋公告。

國際財務報告準則的應用時效

19 國際財務報告準則自文件中規定的日期起應用。新的或修訂的國際財務報告準則規定了首次採用時應採用的過渡性規定。

20 國際會計準則理事會沒有豁免某一特定日期前發生的交易可以不遵循新的國際財務報告準則要求的一般政策。當財務報表用於監督合同和協議的遵循程度時，新的國際財務報告準則可能產生合同和協議最終簽訂時不可預見的結果。例如，銀行業務和貸款協議中包含的條款可能對借款人財務報表反映的數據施加限制。國際會計準則理事會認為，財務報告要求隨時間發展和變化的事實是相當明瞭的，簽訂協議時簽約各方應當了解。協議各方應確定協議是否應獨立於未

來國際財務報告準則的影響，或者，如果不獨立於其影響，則應確定協議可被重新協商的方式，以反映報告方面的變化而不是真實財務狀況的變化。

21 發佈徵求意見稿是為了徵求意見，徵求意見稿的建議可能被修訂。一項國際財務報告準則生效前，受徵求意見稿中的建議影響的任何國際財務報告準則的要求仍保持有效。

語 言

22 任何討論性文件、徵求意見稿或國際財務報告準則的批准文本，均為國際會計準則理事會批准的英文文本。國際會計準則理事會可以批准以其他語言進行翻譯，前提是翻譯遵循能夠保證翻譯質量的程序，同時，國際會計準則理事會還可以授權進行其他翻譯。

財務報告概念框架

目 錄

起始段落

第 1 章	通用目的財務報告的目標	OB1
第 2 章	報告主體（有待添加）	
第 3 章	有用財務信息的定性特徵	QC1
第 4 章	《框架（1989）》：其餘部分	4.1

第1章 通用目的財務報告的目標

目 錄

起始段落

引 言	OB1
通用目的財務報告的目標、有用性以及局限性	OB2
關於報告主體經濟資源、求償權以及經濟資源與求償權變動的 信息	OB12
經濟資源與求償權	OB13
經濟資源與求償權的變動	OB15
權責發生制會計所反映的財務業績	OB17
過去現金流量所反映的財務業績	OB20
非財務業績導致的經濟資源與求償權的變動	OB21

引 言

OB1 通用目的財務報告的目標構成本《概念框架》的基礎。《概念框架》的其他方面——報告主體概念、有用財務信息的定性特徵和所受限制、財務報表要素、確認、計量、列報和披露——均由通用目的財務報告的目標邏輯推演形成。

通用目的財務報告的目標、有用性以及局限性

OB2 通用目的財務報告的目標¹是提供關於報告主體的、有助於現有和潛在投資者、貸款人及其他債權人作出關於向主體提供資源的決策的財務信息。這些決策包括買賣或持有權益和債務工具，以及提供或清償貸款及其他形式的信貸。

OB3 現有和潛在的投資者作出買賣或持有權益和債務工具之決策的主要依據是對此類工具投資的預期回報（例如股利、本金和利息付款額或市場價格增長）。類似地，現有和潛在的貸款人及其他債權人作出提供或清償貸款及其他形式信貸之決策的主要依據是預期的本金和利息付款額或其他回報。投資者、貸款人及其他債權人對回報的預期取決於他們對主體未來淨現金流入的金額、時間和不確定性（前景）的評估。因此，現有和潛在投資者、貸款人及其他債權人需要能夠幫助他們評估主體未來淨現金流入前景的信息。

OB4 為了評估主體未來淨現金流入的前景，現有和潛在的投資

1 在本框架中，除非明確指明其他意思，術語“財務報告（financial reports）”和“財務報告（financial reporting）”分別指通用目的財務報告（general purpose financial reports）和通用目的財務報告（general purpose financial reporting）。

者、貸款人及其他債權人需要獲得關於主體資源、針對主體的求償權以及主體管理層和治理委員會²履行其使用主體資源之職責的效率和效果如何的信息。這些職責的例子包括保護主體資源免受價格和技術變動等經濟因素的不利影響，確保主體遵守適用的法律、法規以及合同條款。關於管理層職責履行的信息對擁有投票權或可以通過其他方式影響管理層行動的現有和潛在的投資者、貸款人及其他債權人來說同樣有用。

OB5 很多現有和潛在的投資者、貸款人及其他債權人無法要求報告主體直接向其提供信息，因而必須依賴通用目的財務報告來獲取所需的信息。因此，他們是通用目的財務報告的主要使用者。

OB6 但是，通用目的財務報告不會且無法為現有和潛在的投資者、貸款人及其他債權人提供其所需的所有信息。這些使用者需要考慮從其他渠道獲取的相關信息，如宏觀經濟狀況和預期、政治事件和政治氣候、以及行業和公司前景。

OB7 通用目的財務報告並非旨在反映一個報告主體的價值；而是提供有關信息以協助現有和潛在的投資者、貸款人及其他債權人估計報告主體的價值。

OB8 財務報告主要使用者個體之間的信息需求和關注事項各不相同甚至有可能相互抵觸。理事會在制定財務報告準則時，力圖提供能夠滿足盡可能多的主要使用者需求的信息。然而，致力於通用信息需求並不妨礙報告主體為一些特殊使用者群體提供對其最有用的額外信息。

2 在本框架中，除非明確指明其他意思，術語“管理層”指的是主體的管理和治理委員會。

OB9 報告主體的管理層同樣關注主體的財務信息。但是，管理層並不需要依賴通用目的財務報告，因為他們可以從主體內部獲取財務信息。

OB10 其他群體（例如，監管機構以及除投資者、貸款人及其他債權人以外的公眾人士）也可能認為通用目的財務報告是有用的。但是，此類報告並非主要為這些群體而編製。

OB11 在很大程度上，財務報告是以估計、判斷和模型為基礎，而不是基於精確的描述。《概念框架》規範了構成這些估計、判斷和模型基礎的概念。這些概念是理事會以及財務報表編製者力求達到的目標。和大多數目標一樣，《概念框架》關於理想財務報告的願景也不大可能完全實現，至少在短期內是如此，因為理解、接受和實施分析交易和其他事項的新方法需要一段時間。儘管如此，為使財務報告能夠通過不斷改進提高其有用性，確立一個財務報告力求達到的目標是至關重要的。

關於報告主體經濟資源、求償權以及經濟資源與求償權變動的信息

OB12 通用目的財務報告提供關於報告主體財務狀況的信息，也就是關於主體的經濟資源和針對報告主體的求償權的信息。財務報告同時提供關於改變報告主體經濟資源和求償權的交易及其他事項的影響信息。這兩種信息均為向主體提供資源的有關決策提供有用的參考。

經濟資源與求償權

OB13 關於報告主體經濟資源和求償權的性質和金額的信息可

協助使用者識別報告主體的財務優勢和劣勢。這些信息可幫助使用者評估報告主體的流動性和償債能力、額外的融資需求、以及成功獲得融資的可能性。關於現有求償權的優先順序和支付需求的信息可幫助使用者預測未來現金流量在對報告主體有不同求償權的各方之間如何分配。

OB14 不同類型的經濟資源會對使用者評估報告主體的前景和未來現金流量有不同的影響。有些未來現金流量直接源自現有的經濟資源（如應收帳款）。其他現金流量則來自綜合使用不同的資源來生產和向顧客銷售商品或服務。儘管這些現金流不能以單獨的經濟資源（或求償權）識別，但是財務報告的使用者需要了解可供報告主體經營活動中使用的資源的性質和金額。

經濟資源與求償權的變動

OB15 報告主體的經濟資源和求償權的變動產生自報告主體的財務業績（參見目標第17段至第20段）以及其他事項和交易（如發行債務或權益工具）（參見目標第21段）。為了恰當評估報告主體未來現金流的前景，使用者需要能夠區分這兩種變動。

OB16 關於報告主體財務業績的信息可幫助使用者理解報告主體通過使用其經濟資源獲得的回報。關於報告主體回報的信息提供了衡量管理層履行使用報告主體資源之職責的效率和效果的指標。關於主體回報的可變程度和組成部分的信息也十分重要，尤其在評估主體未來現金流量的不確定性時。關於報告主體過往財務業績和管理層履行其職責的情況的信息通常有助於預測主體經濟資源所產生的未來回報。

權責發生制會計所反映的財務業績

OB17 權責發生制會計描述交易及其他事項和情況在其發生期間內對報告主體的經濟資源和求償權的影響，即使由此產生的現金收入或支付在不同的期間內發生。這樣反映信息是很重要的，因為關於報告主體的一定期間內經濟資源和求償權及經濟資源和求償權變動的信息相對於只提供此期間內現金收付的信息而言，能夠為評估主體過往和未來的業績提供更好的基礎。

OB18 關於報告主體某一期間內由經濟資源和求償權變動所反映的財務業績（不包括直接從投資者和債權人獲得的額外資源，參見目標第21段）的信息有助於評估主體過去及未來產生淨現金流入的能力。這些信息反映了報告主體增加其可用經濟資源的程度，進而反映該主體通過其經營（而非直接從投資者和債權人獲得額外資源）產生淨現金流入的能力。

OB19 關於報告主體某一期間內財務業績的信息也可能反映市場價格或利率變動等事項增加或減少主體的經濟資源和求償權，進而影響主體產生淨現金流入的能力的程度。

過去現金流量所反映的財務業績

OB20 關於報告主體某一期間內現金流量的信息也有助於使用者評估主體產生未來淨現金流入的能力。這些信息反映報告主體如何獲取及消耗現金，包括關於主體借款和還款信息、現金股利和其他對投資者的現金分配、以及可能影響主體流動性及償債能力的其他因素的信息。關於現金流量的信息有助於使用者理解報告主體的經營情況，評估其籌資及投資活動，衡量其流動性及償債能力，以及理解關於財務業績的其他信息。

非財務業績導致的經濟資源與求償權的變動

OB21 報告主體的經濟資源和求償權也可能由於財務業績之外的其他原因（例如發行額外的所有權股份）而發生變動。關於這類變動的信息對於使用者完整理解報告主體經濟資源及求償權變動的原因以及這些變動對未來財務業績的影響是必要的。

第2章 報告主體

(有待添加)

第3章 有用財務信息的定性特徵

目 錄

起始段落

引 言	QC1
有用財務信息的定性特徵	QC4
基本定性特徵	QC5
相關性	QC6
忠實表達	QC12
基本定性特徵的應用	QC17
提升性定性特徵	QC19
可比性	QC20
可驗證性	QC26
及時性	QC29
可理解性	QC30
提升性定性特徵的應用	QC33
有用財務報告的成本限制	QC35

引言

QC1 本章討論的有用財務信息的定性特徵闡述了當現有和潛在投資者、貸款人及其他債權人基於主體財務報告中的信息（財務信息）作出關於報告主體的決策時，可能對其最為有用的信息類型。

QC2 財務報告提供關於報告主體的經濟資源、對報告主體的求償權以及改變這些經濟資源及求償權的交易及其他事項和狀況的信息（本《概念框架》將此類信息稱為關於經濟現象的信息）。有些財務報告同時提供關於管理層對報告主體的期望和戰略的解釋材料以及其他類型的前瞻性信息。

QC3 有用財務信息的定性特徵³適用於財務報表中的財務信息以及通過其他方式提供的財務信息。由於成本對報告主體提供有用財務信息的能力構成普遍限制，因此成本限制也適用於上述財務信息。然而，對不同種類的信息而言，適用定性特徵和成本限制的考慮事項可能各不相同。例如，其針對前瞻性信息的應用可能會不同於針對現有經濟資源和求償權及此類資源和求償權變動的信息的應用。

有用財務信息的定性特徵

QC4 有用的財務信息必須具有相關性並且忠實表達其旨在反映的內容。如果財務信息具有可比性、可驗證性、及時性和可理解性，則財務信息的有用性將得到提升。

3 在本框架中，術語“定性特徵”和“限制”分別指“有用財務信息的定性特徵”和“有用財務信息所受限制”。

基本定性特徵

QC5 財務信息的基本定性特徵是相關性和忠實表達。

相關性

QC6 相關財務信息對使用者的決策有重要影響。這些信息可能能夠影響決策，即使使用者選擇不使用這些信息或者已經從其他管道獲悉這些信息也是如此。

QC7 如果財務信息有預測價值、證實價值或兩者兼有，則能夠對決策產生重要影響。

QC8 如果財務信息能夠被使用者在其預測未來結果的過程中用作參考，則該財務信息具有預測價值。具有預測價值的財務信息本身不一定是預測性信息。具有預測價值的財務信息是能夠被使用者用於作出其自身預測的信息。

QC9 如果財務信息提供關於之前評估的回饋（證實或更改），則該財務信息具有證實價值。

QC10 財務信息的預測價值和證實價值是相互關聯的。具有預測價值的財務信息通常具有證實價值。例如，本年度的收入信息，可用來作為預測未來年度收入的基礎，也可用來與過往年度預測的本年度收入進行對比。這些對比的結果可幫助使用者修正及改善其之前用以作出預測的過程。

重要性

QC11 如果省略或誤報某信息會影響使用者基於財務信息作出的關於特定報告主體的決策，則該信息就具有重要性。也就是說，重要性是就特定主體而言的相關性的一個方面，它是基於就個別主體的

財務報告而言信息所涉及項目的性質或金額大小或兩者兼有而確定的。因此，國際會計準則理事會不能為重要性制定一個統一的量化標準或預先決定在特定情況下甚麼是重要的。

忠實表達

QC12 財務報告以文字和數字反映經濟現象。有用的財務信息必須不僅能夠反映相關現象，而且能夠忠實表達其旨在反映的現象。完全體現忠實表達的描述應具備三個特徵：完整、中立和無誤。當然，絕對完全是很少能達到的。理事會的目標是盡可能最大程度地實現忠實表達。

QC13 完整描述應包含使用者理解所描述現象所必需的所有信息，包括所有必要的說明和解釋。例如，對集團資產的完整描述至少應包括關於集團資產性質的描述、所有集團資產的量化描述、以及對量化描述所反映的內容（例如，初始成本、調整後的成本或公允價值）的說明。對於某些項目而言，完整描述可能也需要包括關於此項目質量和性質的重要事實、可能影響此項目質量和性質的因素和情形、以及用於確定其量化描述的過程。

QC14 中立描述是指以不帶偏見的方式選擇和列報財務信息。中立描述不具有傾向性，並未通過權衡輕重、片面強調、故意弱化或其他方式操縱以提高使用者樂於或不樂於接受財務信息的可能性。中立的信息並不是指沒有目的或對行為沒有影響的信息。相反，根據其定義，相關的財務信息是能夠影響使用者決策的信息。

QC15 忠實表達並不意味著在所有方面都精確。無誤是指對現象的描述不存在錯誤或遺漏，以及用於生成所報告信息的流程在選擇和應用的過程中沒有發生差錯。在這樣的情況下，無誤不是指在所有

方面都完全精確。例如，對不可觀察的價格或價值的估計值無法判定其是否精確。然而，如果該金額被清晰精準地描述為估計值、已說明估計流程的性質和局限性、並且選擇和應用適當的估計流程時沒有發生差錯，則該估計值就是忠實表達。

QC16 忠實表達本身不一定能夠產生有用的信息。例如，一個報告主體可能通過政府補助獲得不動產、廠場和設備。顯然，報告該主體以零成本取得資產能夠真實反映其成本，但該信息可能並非十分有用。另一個更具體的例子是為反映資產價值的減值而對資產帳面金額的減記金額進行估計。如果報告主體恰當運用了合適的流程、恰當描述了該估計值並對顯著影響該估計值的不確定性作了說明，則該估計值就是忠實表達。然而，如果該估計值的不確定性太大，它就不會特別有用。換言之，資產得到忠實表達的相關性是值得質疑的。如果不存在其他更能實現忠實表達的方式，則該估計值可能提供了最佳的可用信息。

基本定性特徵的應用

QC17 有用信息必須既相關又能實現忠實表達。忠實表達不相關的現象以及不如實地反映相關現象都無法幫助使用者作出好的決策。

QC18 通常情況下，最為高效及有效地應用基本定性特徵的流程如下(會受本示例中並未考慮的高級定性特徵及成本限制的影響)。首先，識別對報告主體財務信息的使用者可能有用的經濟現象。其次，識別關於此現象的最為相關且能夠實現忠實表達的信息類型。最後，確定此信息是否可獲取並能夠實現忠實表達。如果滿足以上條件，則確保符合基本定性特徵的流程已完成。如果不能滿足以上條件，則應針對下一類最為相關的信息類型重複上述流程。

提升性定性特徵

QC19 可比性、可驗證性、及時性和可理解性是能夠提升相關和真實反映的信息的有用性的定性特徵。此類定性特徵也可能有助於在兩種表述方式被視為具有同等相關性和忠實表達的情況下決定應使用哪一種方式來描述有關現象。

可比性

QC20 使用者的決策涉及在各個可選方案之間進行選擇，例如，出售或持有某項投資，或者對哪一個報告主體進行投資。因此，如果有關某報告主體的信息能夠與其他報告主體的類似信息進行比較、以及能夠與同一報告主體其他期間或時點的信息進行比較，則該信息將更加有用。

QC21 可比性是能夠令使用者識別和理解各項目之間的相似性和差異的定性特徵。與其他定性特徵不同的是，可比性並非與單一的項目相關。至少需要兩個項目才能進行比較。

QC22 一致性儘管與可比性有關，但卻不同於可比性。一致性是指同一報告主體在不同報告期間、或者不同的主體在同一報告期間針對相同的項目使用相同的處理方法。實現可比性是目標；而一致性有助於實現這一目標。

QC23 可比性不是硬性統一。為了使信息可比，相同的事項必須採用相同的處理方法，而不同的事項必須採用不同的處理方法。就像對相同的事項採用不同的處理方法不會提高財務信息的可比性一樣，對不同的事項採用相同的處理方法也不會提高財務信息的可比性。

QC24 一定程度的可比性有可能通過符合基本定性特徵來實現。

對相關經濟現象的真實反映與另一報告主體對類似的相關經濟現象的真實反映應能夠自然實現一定程度的可比性。

QC25 儘管同一經濟現象可通過多種方式實現忠實表達，但允許對同一經濟現象採用不同的會計處理方法將削弱可比性。

可驗證性

QC26 可驗證性有助於使用者確信有關信息忠實表達了其旨在反映的經濟現象。可驗證性意味著不同的知情及獨立的觀察者儘管其意見不一定完全一致，但能夠就某一特定描述是否真實反映達成共識。量化信息無需是單個點估計才是可驗證的。可能結果的金額區間以及相關的概率也是可驗證的。

QC27 驗證可以是直接的也可以是間接的。直接驗證是指通過直接觀察來驗證某一金額或其他陳述，例如通過現金盤點。間接驗證是指檢查模型的輸入值、公式或其他技術，並採用相同的方法重新計算輸出結果。例如，通過檢查輸入值（數量和成本）並運用相同的成本流轉假設（例如，使用先進先出法）重新計算期末存貨來驗證存貨的帳面金額。

QC28 某些說明及前瞻性財務信息可能直至未來的某一期間才能被驗證。為協助使用者決定其是否希望使用該信息，通常有必要披露基礎假設、信息彙編的方法以及支持該信息的其他因素和情況。

及時性

QC29 及時性意味著為決策者及時提供能夠影響其決策的信息。通常而言，信息越陳舊就越缺乏有用性。然而，某些信息在報告期間結束後一段相當長的時間內仍具有及時性，究其原因，其中一個例子是因為有些使用者可能需要識別和評估趨勢。

可理解性

QC30 清晰和簡明地對信息進行分類、界定其特徵和列報使信息具有可理解性。

QC31 某些現象具備固有的複雜性並且無法使其易於理解。從財務報告中剔除關於這些現象的信息可能使財務報告中的信息更容易理解。然而，這樣的報告可能並不完整因而可能產生誤導。

QC32 財務報告是為具有合理的商業和經濟活動知識以及認真審閱和分析財務報表的使用者而編製的。有時，即使是博學和勤勉的使用者也需要尋求顧問的說明來理解關於複雜經濟現象的信息。

提升定性特徵的應用

QC33 應盡可能最大限度地應用提升定性特徵。然而，如果信息並不相關或無法實現忠實表達，則提升定性特徵無論是單獨還是作為一個整體都不能使信息有用。

QC34 提升定性特徵的應用是一個持續反復的過程且並不依照既定的順序進行。有時，可能需要削弱某個提升定性特徵以最大程度地符合另一個定性特徵。例如，為在更長時期內提高相關性或忠實表達，以未來適用的方式應用新財務報告準則所造成的信息可比性的暫時降低可能是值得的，適當的披露可以部分彌補可比性被削弱的情況。

有用財務報告的成本限制

QC35 成本對財務報表可提供的信息構成普遍限制。報告財務信息須付出成本，而重要的是報告此類信息所帶來的利益能夠證明相關成本是合理的。需要對幾類成本和利益進行考慮。

QC36 與收集、處理、驗證和發佈財務信息相關的努力大部分是由財務信息的提供者作出的，但是使用者最終以減少回報的形式來承擔這些成本。財務信息的使用者在分析和理解所提供的信息時也會發生費用。如果所需的信息未被提供，則使用者為了從其他來源獲得信息或作出估計將發生額外的成本。

QC37 報告相關和忠實表達其旨在反映之內容的信息能夠說明使用者更有信心地制定決策。這使得資本市場的運作更加高效，並使整個經濟體的資本成本更低。單個投資者、貸款人或其他債權人也可以通過作出更有依據的決策而獲益。然而，通用目的財務報告無法提供每一使用者均認為相關的所有信息。

QC38 考慮到成本限制，理事會評估報告特定信息帶來的利益是否有可能證明提供和使用該信息的成本是合理的。在制定建議發佈的財務報告準則過程中考慮成本限制時，理事會向財務信息的提供者、使用者、審計師、學者及其他方尋求關於該準則的利益和成本的預期性質和數量的信息。在大多數情況下，評估是基於定量和定性信息綜合作出的。

QC39 由於固有的主觀性，不同的個體對報告財務信息特定項目的成本和利益的評估結果各不相同。因此，理事會致力於考慮一般情況下財務報告的成本和利益，而並非僅考慮與個別報告主體相關的成本和利益。這並不意味著對成本和利益的評估總能表明針對所有主體應用相同的報告要求是合理的。由於主體規模不同、融資方式不同（公募或私募）、不同使用者的需求不同或其他原因，區別處理可能是恰當的。

第4章 《框架（1989）》：其餘部分

目 錄

起始段落

基礎假設	4.1
持續經營	4.1
財務報表的要素	4.2
財務狀況	4.4
資產	4.8
負債	4.15
權益	4.20
業績	4.24
收益	4.29
費用	4.33
資本保全調整	4.36
財務報表要素的確認	4.37
未來經濟利益的可能性	4.40
計量的可靠性	4.41
資產的確認	4.44
負債的確認	4.46
收益的確認	4.47
費用的確認	4.49
財務報表要素的計量	4.54
資本和資本保全概念	4.57
資本概念	4.57
資本保全概念和利潤的確定	4.59

基礎假設

持續經營

4.1 財務報表的編製通常是基於主體是經營中的主體並且在可預見的將來會繼續經營的假設，從而假定主體既不打算也沒有必要實行清算或大大縮小經營規模。如果存在這種打算或需要，則財務報表可能必須按照不同的基礎編製；並且如果是這樣，則應當披露所採用的基礎。

財務報表的要素

4.2 財務報表反映交易和其他事項的財務影響，要根據交易和其他事項的經濟特性，把它們分成大類。這些大類稱作財務報表的要素。與資產負債表內財務狀況的計量直接聯繫的要素是資產、負債和權益。與收益表內業績的計量直接聯繫的要素是收益和費用。財務狀況變動表通常反映收益表要素以及資產負債表要素的變動，所以，本《概念框架》不確定財務狀況變動表特有的要素。

4.3 這些要素在資產負債表和收益表內的列示，涉及次一級的分類過程。例如，資產和負債可以根據其性質或其在主體經營中的作用進一步作出分類，以便按照在經濟決策上對使用者最為有用的方式提供信息。

財務狀況

4.4 直接關係到財務狀況計量的要素是資產、負債和權益。它們的定義如下：

(1) 資產是指由於過去事項而由主體控制的、預期會導致未來經濟利益流入主體的資源。

(2) 負債是指主體由於過去事項而承擔的現時義務，該義務的履行預期會導致含有經濟利益的資源流出主體。

(3) 權益是指主體資產扣除主體全部負債以後的剩餘利益。

4.5 資產和負債的定義確定了它們的基本特點，而不是規定它們在資產負債表內得到確認必須達到的標準。因此，定義中包括的某些項目，並不能在資產負債表內確認為資產或負債，因為它們不能滿足第4.37段至第4.53段所論述的確認標準。特別是，在確認資產和負債之前，未來經濟利益將會流入或流出主體的預期，必須有足夠的確定性，以符合第4.38段的可能性標準。

4.6 在評估某一項目是否符合資產、負債或權益的定義時，應當注意其內在實質和經濟現實，而不僅僅是其法律形式。以融資租賃為例，其實質和經濟現實就是承租人通過承擔支付約等於資產公允價值和有關財務費用的義務，獲取了在其使用年限的大部分時間內使用租賃資產的經濟利益。因此，融資租賃形成的項目，符合資產和負債的定義，並且在承租人的資產負債表內加以確認。

4.7 根據現行國際財務報告準則編製的資產負債表，可能包括不符合資產或負債的定義，又沒有列示為權益的項目。不過，第4.4段所規定的定義，是今後審議現行國際財務報告準則和進一步制定準則的依據。

資 產

4.8 資產中包含的未來經濟利益，是指直接或間接地導致現金和現金等價物流入主體的潛力。這種潛力可以是生產性的，即是主體經營活動的一部分。它也可能採取可以轉化為現金或現金等價物的形式，或是採取能夠減少現金流出的形式，例如，當另一製造工藝能夠

降低生產成本時。

4.9 主體通常將其資產用於生產能夠滿足顧客欲望或需求的產品和勞務；由於這些產品和勞務能夠滿足這些欲望或需求，顧客願意為得到它們而付款，從而使現金流入主體。現金本身就能為主體提供服務，因為現金能夠支配其他資源。

4.10 資產中包含的未來經濟利益可以以若干方式流入主體。例如，一項資產可以：

- (1) 單獨使用或與其他資產結合起來使用，生產出產品或勞務供主體出售；
- (2) 換取其他資產；
- (3) 用於償還債務；或者
- (4) 分配給主體的所有者。

4.11 許多資產，如不動產、廠場和設備，都具有實物形態。但是，實物形態並不是資產的存在所必不可少的。以專利權和版權為例，如果它們預期為主體帶來未來經濟利益，並且是為主體所控制的，那它們就是資產。

4.12 許多資產，例如應收款和不動產，都與法定權利（包括所有權）相聯繫。在確定資產的存在時，所有權不是必不可少的。以根據租約持有的不動產為例，如果主體控制了預期從不動產產生的利益，則該項不動產就是一項資產。儘管主體控制利益的能力通常是來自法定權利，但是，即使是在沒有法定控制權的情況下，一個項目也可能符合資產的定義。例如，從開發活動中取得的技術訣竅，在主體通過保守秘密控制其預期帶來的利益時就可能符合資產的定義。

4.13 主體的資產源自過去的交易或其他事項。主體獲取資產，

通常是通過購買或生產，但是其他交易或事項也可以產生資產。這方面的例子有：主體因政府鼓勵某一地區經濟發展的規劃而獲得的不動產以及發現的礦藏。預期在未來發生的交易或事項本身不一定形成資產，舉例來說，購買存貨的意圖本身並不符合資產的定義。

4.14 發生支出和形成資產之間有密切的聯繫，但是這兩者不一定同時發生。因此，當主體發生支出時，可能證明正在尋求未來經濟利益，但不一定能確定無疑地保證已取得了一項符合資產定義的項目。類似地，沒有相關的支出，並不說明一個項目不符合資產的定義，因而不能在資產負債表內予以確認，例如，捐贈給主體的項目，就可能符合資產的定義。

負 債

4.15 負債的一項基本特徵是主體承擔著現時義務。義務是以某種方式採取行動或執行的職責或責任。由於具有約束力的合同或法定要求，義務在法律上可能是強制執行的。例如，收到貨物或勞務而發生的應付款項，通常就是這種情況。然而，義務還可能產生於正常的業務活動、慣例以及為了保持良好的業務關係或公道行事的願望。如果主體確定一項政策，即使產品在保證期期滿以後才顯現缺陷也要予以修理，則主體在已經售出的產品上預期將會花費的金額就是負債。

4.16 在現時義務和未來承諾之間，需要劃一條界線。主體管理層決定今後購買資產，其本身並不產生現時義務。通常，只有在資產已經交付，或是主體已經簽訂了不可撤銷的購買資產協議時才產生義務。在後一種情況下，協議不可撤銷的含義在於，不履行義務會產生經濟後果，例如，由於存在巨額罰金，主體已無法避免其資源流入對方。

4.17 現時義務的履行通常關係到主體放棄含有經濟利益的資產，以滿足對方的要求。現時義務的履行，可採取若干方式，例如：

- (1) 支付現金；
- (2) 轉讓其他資產；
- (3) 提供勞務；
- (4) 以其他義務替換該項義務；或者
- (5) 將該項義務轉換為權益。

義務也可以用其他方式消除，例如債權人放棄或喪失其權利。

4.18 負債產生於過去的交易或其他事項。舉例說來，購置貨物或使用勞務會產生應付帳款（除非已經預付或是在交貨時支付），接受銀行貸款則會產生償還貸款的義務。主體還可以根據當年客戶的購貨，將未來的回扣確認為負債。在這種情況下，過去的商品銷售就是產生負債的交易事項。

4.19 有些負債的計量，只能採用很大程度的估計。有的主體把這些負債稱作準備。在有些國家，這些準備不作為負債，因為它們對負債的概念定義狹窄，使之只包括那些不需估計即可確定的金額。第4.4段中負債的定義，採取了寬泛的方式。因此，如果一項準備關係到一項現時義務並且符合定義的其餘內容，即使其金額有待估計，這項準備仍然是負債。例如根據現有的產品保證規定所需支出而計提的準備和為了承擔養老金義務而計提的準備。

權 益

4.20 權益在第4.4段中雖然只是定義為剩餘額，它在資產負債表內還是可以進一步分類的。例如，在公司制主體中，可以分項列示股東投入資本、留存收益、反映留存收益分撥的公積和反映資本保全調整的公積。這些分類表明主體進行分配或以其他方式動用其權益的能

力所受到的法律限制或其他限制，對於財務報表使用者的決策需要是相關的。這些分類還可能反映這樣的事實，即在主體中擁有所有權的各方對收取股利或收回繳入資本有不同的權利。

4.21 公積的設立，有時是法定的或其他法律所要求的，其目的是給主體及其債權人增加一種不受虧損影響的額外保障。如果稅法准許在提存其他公積時可以免除或減少所得稅負債，主體也可能會設立這些其他公積。這類因法律、法規和稅法而設的公積是否存在及其金額大小，可能是與使用者決策需要相關的信息。這些公積的結轉是留存收益的分撥，而不是費用。

4.22 資產負債表內列示的權益金額，取決於資產和負債的計量。在正常情況下，權益的合計金額，僅在偶然情況下才會等於主體股份的市場價值總額，或等於分項處置主體淨資產或是將主體作為持續經營主體處置所能得到的資金總額。

4.23 從事工商業活動的主體形式，通常有個人獨資、合夥經營、信託和各種形式的政府經營機構等。這些主體的法律和監管體制，往往與適用於公司制主體的不同。例如，這些主體對於向業主或其他受益人分配屬於權益範圍內的資金，即使有所限制，也會是很少的。不過，權益的定義和本《概念框架》涉及權益的其他內容，對於這些主體也是適用的。

業 績

4.24 利潤常常用來作為經營業績的指標，或是作為其他指標如投資回報率或每股收益等的基礎。與利潤的計量直接聯繫的要素是收益和費用。收益和費用的確認和計量，從而也就是利潤的確認和計量，部分地取決於主體在編製財務報表時所採用的資本和資本保全概念。

這些概念在第4.57段至第4.65段論述。

4.25 收益要素和費用要素的定義如下：

(1) 收益是指會計期間內經濟利益的增加，其形式表現為因資產流入、資產增加或是負債減少而引起的權益增加，但不包括與權益參與者出資有關的權益增加。

(2) 費用是指會計期間內經濟利益的減少，其形式表現為因資產流出、資產消耗或是發生負債而引起的權益減少，但不包括與對權益參與者分配有關的權益減少。

4.26 收益和費用的定義，確定了它們的基本特性，而不是要規定它們在收益表內得到確認必須達到的標準。收益和費用的確認標準，在第4.37段至第4.53段中討論。

4.27 為了提供與經濟決策相關的信息，收益和費用在收益表內有不同的列示方法。例如，常見的方法是，將主體正常活動過程中發生的收益和費用項目與非正常活動發生的收益和費用分開。這一界限的劃分，所依據的是一個項目的來源是否關係到評價主體未來產生現金和現金等價物的能力。例如，像處置長期性投資那樣的偶然活動，不可能經常反復發生。在以這一方式區分項目時，應當考慮到主體及其經營業務的性質。一個主體正常活動中發生的項目，對於另一個主體就可能是非正常項目。

4.28 對收益和費用項目加以區別並且以不同的方式予以組合，還可以反映主體經營業績的若干指標，這些指標所包含的內容在程度上各不相同。例如，收益表可以反映出毛利、正常經營活動的稅前損益、正常經營活動的稅後損益以及損益。

收 益

4.29 收益的定義包括了收入和利得。收入在主體的正常活動中產生，有各種不同的名稱，包括銷售收入、服務費、利息、股利、特許使用費和租金等。

4.30 利得包括了符合收益定義的其他項目，可能是也可能不是產生於主體的正常活動中。利得代表了經濟利益的增加，這一點和收入在性質上沒有甚麼不同。因此，本《概念框架》不將收入和利得作為不同的要素。

4.31 舉例來說，利得包括處置非流動資產所發生的收益。收益的定義也包括了未實現的利得；例如，有價證券重估價所產生的收益和長期性資產帳面金額增加所發生的收益。收益表內確認利得時，通常予以分項列示，因為了解利得的情況有助於經濟決策。利得的報告通常都扣除了有關的費用。

4.32 通過收益可以收到或增加各種資產，如通過提供商品和勞務換取現金、應收帳款、商品和勞務等。收益也可能產生於負債的清償。例如，主體可以向放款人提供商品和勞務，以結清所欠貸款的債務。

費 用

4.33 費用的定義既包括那些在主體正常活動中發生的費用，也包括損失。主體正常活動中發生費用的例子有，銷售成本、工資和折舊費。它們的形式常常表現為現金、現金等價物、存貨和不動產、廠場和設備的流出或消耗。

4.34 損失是指在主體正常活動之中或之外發生的符合費用定義的其他項目。損失是經濟利益的減少，這一點和其他費用在性質上

沒有差別。因此，本《概念框架》不把損失當作單獨的要素。

4.35 損失包括，例如由水災和火災等災害造成的損失，也包括在處理非流動資產時發生的損失。費用的定義也包括未實現的損失，例如，主體借用外幣時因這種外幣的匯率上升影響而發生的損失。收益表內確認損失時，常常要分項列示，因為了解損失的情況有助於經濟決策。損失的報告通常都扣除了有關的收益。

資本保全調整

4.36 資產和負債的重估價或重述，引起權益的增加或減少。雖然這些增加或減少符合收益和費用的定義，但是根據特定的資本保全概念，它們不列入收益表，而是作為資本保全調整或重估價公積計入權益，本《概念框架》第4.57段至第4.65段論述了資本保全概念。

財務報表要素的確認

4.37 確認是指將符合要素定義和第4.38段規定的確認標準的項目納入資產負債表或收益表的過程。它涉及以文字和金額表述一個項目並將該金額包括在資產負債表或收益表的總額中。符合確認標準的項目，應當在資產負債表或收益表內得到確認。對於這類項目未被確認，是不能通過披露所採用的會計政策或者通過附註或說明性材料來加以糾正的。

4.38 如果符合下列標準，就應當確認一個符合要素定義的項目：

(1) 與該項目有關的未來經濟利益將很可能流入或流出主體；
以及

(2) 該項目的成本或價值能夠可靠地計量⁴。

4.39 評價一個項目是否符合這些標準從而是否有資格在財務報表中得到確認，應當注意第3章“有用財務信息的定性特徵”中所論述的重要性原則。要素之間的相互關係意味著，一個項目符合某個要素的定義和確認標準（例如符合資產的定義和標準），就會自動要求確認另一個要素（例如收益或負債）。

未來經濟利益的可能性

4.40 在確認標準中採用可能性的概念，是為了指出與項目有關的未來經濟利益將會流入或流出主體的不確定程度。這一概念是與體現主體經營所處環境特點的不確定因素聯繫在一起的。評估未來經濟利益流量帶有的不確定程度，所根據的是編製財務報表時能夠得到的證據。例如，如果主體的應收帳款很可能得到支付，則在沒有相反證據時，就有理由將應收帳款確認為資產。然而，對於大量的應收帳款，在正常情況下很可能有一些得不到支付，因此，就要確認一筆反映經濟利益將會減少的費用。

計量的可靠性

4.41 確認一個項目的第二項標準，是能夠可靠地計量項目的成本或價值。在許多情況下，必須估計成本或價值，使用合理的估計，是財務報表編製過程必不可少的部分，而且不降低財務報表的可靠性。但是，如果無法作出合理的估計，就不能在資產負債表或收益表內確認這一項目。例如，某一訴訟案件將會帶來的賠款收入，既符合資產和收益的定義，又符合確認的可能性標準，然而，如果不能可靠地計

4 當信息是完整、中立且沒有錯誤時，它是可靠的。

量賠款的金額，就不能將其確認為資產和收益。不過，這一賠款要求權的存在，應當在附註、說明性材料或附表內加以披露。

4.42 一個在某個時點不符合第4.38段的確認標準的項目，由於隨後的情況或事件，可能在較晚的日期符合確認的條件。

4.43 一個具有某一要素的基本特點但不符合確認標準的項目，仍然可以在附註、說明性材料或附表內得到披露。如果關於該項目的情況關係到財務報表的使用者對主體的財務狀況、經營業績和財務狀況變動的評估，反映有關該項目的情況就是合適的。

資產的確認

4.44 如果一項資產的未來經濟利益很可能流入主體，其成本和價值也能夠可靠地計量，就應當在資產負債表內將其確認為資產。

4.45 如果支出已經發生，但是認為經濟利益不大可能在本會計期間以後流入主體，就不應當在資產負債表內將其確認為資產。取而代之的是，該交易導致在收益表內確認一筆費用。這樣處理並不意味著主體管理層發生支出的目的不是為了產生未來經濟利益，也不意味著管理層受到了錯誤的引導。唯一的含義在於，經濟利益在本會計期間以後流入主體的確定性程度不足以符合確認為資產的標準。

負債的確認

4.46 如果由於一項現時義務的履行，含有經濟利益的資源很可能流出主體，結算金額也能可靠地計量，就應當在資產負債表內確認為負債。在實務中，合同中的義務如果與尚未執行部分的比例相同（例如對已訂購但尚未收到的存貨的負債），在財務報表中一般不確認為負債。但是，這類義務可能符合負債的定義，如果這類義務在特定的情況下達到了確認標準，就可予以確認。在這種情況下，確認負債還

要求確認相關的資產或費用。

收益的確認

4.47 如果未來經濟利益的增加與資產的增加或負債的減少相關，並且能夠可靠地計量，就應當在收益表內確認收益。這實際上意味著，在確認收益的同時，也要確認資產的增加或負債的減少（例如，在出售資產或勞務時發生的資產淨增加或是由於免除應付債務而使負債減少）。

4.48 實務中採用的收益確認程序，例如要求收入已經賺得，是本《概念框架》中確認標準的應用。這類程序的一般目的在於，只把能夠可靠地計量並且具有足夠確定性的項目確認為收益。

費用的確認

4.49 如果未來經濟利益的減少與一項資產的減少或一項負債的增加相聯繫，並且能夠可靠地計量，就應當在收益表內確認費用。這實際上意味著，確認費用的同時，也要確認負債的增加或資產的減少（例如，計提應付僱員款項或設備折舊）。

4.50 在收益表內確認費用，應以所發生的費用與所取得的具體收益項目之間的直接聯繫為基礎。這一過程通常稱作收入與費用的配比，即同一交易或其他事項直接產生或結合產生的收入和費用，應同時確認或合在一起確認。例如，在確認商品銷售產生的收益時，同時確認構成商品銷售成本的各種費用。不過，本《概念框架》配比概念的應用，並不允許在資產負債表內確認不符合資產或負債定義的項目。

4.51 如果經濟利益預期在若干會計期間產生，並且只能大致和間接地確定費用與收益的聯繫，就應當以系統而合理的分配程序為基

礎，在收益表內確認費用。確認與不動產、廠場和設備以及商譽、專利權、商標權等資產的消耗有關的費用，就經常需要採用這樣的程序；在這類情況下，費用稱作折舊或攤銷。這些分配程序的目的，是在與這些項目相關的經濟利益被消耗或到期的會計期間確認費用。

4.52 如果一項支出不產生未來經濟利益，或者未來經濟利益不符合或不再符合資產負債表內確認為資產的標準，就應當立即在收益表內確認一項費用。

4.53 如果發生了一項負債卻不確認一項資產，例如發生了產品保證負債，就應當在收益表內確認一項費用。

財務報表要素的計量

4.54 計量是指為了在資產負債表和收益表內確認和列示財務報表的要素而確定其金額的過程。這一過程涉及選擇具體的計量基礎。

4.55 財務報表在不同程度上並且以不同的結合方式採用若干不同的計量基礎。它們包括：

(1) 歷史成本。資產的記錄，按照其購置時支付的現金或現金等價物的金額，或者是按照為了購置資產而付出的對價的公允價值。負債的記錄，按照承擔義務而收到的款項的金額，或是在某些情況下（如所得稅），按照在正常經營中為償還負債預期支付的現金或現金等價物的金額。

(2) 現行成本。資產的列報，按照現在購買同一或類似資產所需支付現金或現金等價物的金額。負債的列報，按照現在償付該項債務所需支付現金或現金等價物的不予折現的金額。

(3) 可變現價值（結算價值）。資產的列報，按照現在正常變

賣資產所能得到現金或現金等價物的金額。負債的列報，按照其結算價值，即在正常經營中為償還負債將會支付的現金和現金等價物的不予折現的金額。

(4) 現值。資產的列報，按照其在正常經營中所能產生的、未來現金流入淨額的折現價值。負債的列報，按照其在正常經營中予以償還所需的、未來現金流出淨額的折現價值。

4.56 主體編製財務報表最為常用的計量基礎是歷史成本。應用歷史成本時常常結合其他計量基礎。例如，存貨的列報，常常按照成本與可變現淨值孰低，有價證券的列報可以按照市價，而養老金負債的列報則按其現值。此外，有些主體為了處理非貨幣性資產價格變動的影響，還採用現行成本基礎來彌補歷史成本會計模式的不足。

資本和資本保全概念

資本概念

4.57 大多數主體在編製財務報表時採用資本的財務概念。按照資本的財務概念，資本視同投入的貨幣或投入的購買力，是主體淨資產或權益的同義語。按照資本的實物概念，資本視同營運能力，被看作是以每日產出等為基礎的主體的生產能力。

4.58 主體選擇適當的資本概念，要以其財務報表使用者的需要為基礎。因此，如果財務報表的使用者主要關心保全名義上的投入資本或投入資本的購買力，就應當採用資本的財務概念。但是，如果使用者主要關心的是主體的營運能力，就應當採用資本的實物概念。資本概念的運用會有一些計量上的困難，但是，所選擇的資本概念，表明了確定利潤時所要達到的目標。

資本保全概念和利潤的確定

4.59 第4.57段資本的概念，引出了下列資本保全的概念：

(1) 財務資本保全。根據這一概念，在扣除本期內對業主的分配和業主的出資以後，期末淨資產的財務（或貨幣）金額必須大於期初淨資產的財務（或貨幣）金額，才算賺得利潤。財務資本保全的計量，可以用名義貨幣單位或固定購買力單位。

(2) 實物資本保全。根據這一概念，在扣除本期內對業主的分配和業主的出資以後，主體的期末實物生產能力（或營運能力），或主體期末達到上述實物生產能力所需的資源或資金，必須大於期初實物生產能力，才算賺得利潤。

4.60 資本保全的概念關係到主體如何定義其力求保全的資本。因為它提供了計量利潤的參照點，從而也就規定了資本概念與利潤概念的聯繫。它是區分主體資本回報和資本返還的前提。資產的流入必須大於保全資本所需要的金額，才可以作為利潤，也才可以作為資本回報。利潤是從收益中扣除費用（包括恰當的資本保全調整）後的餘額。如果費用大於收益，這一餘額就是虧損。

4.61 實物資本保全概念要求採用現行成本計量基礎。但是，財務資本保全概念不要求採用特定的計量基礎。根據這一概念選擇的計量基礎，取決於主體力求保全的財務資本的類型。

4.62 兩種資本保全概念的主要區別，在於對主體資產和負債價格變動影響的處理。一般說來，如果主體期末具有的資本與期初一樣多，主體就保全了自己的資本。凡是大於保全期初資本所需要的金額，都是利潤。

4.63 根據以名義貨幣單位定義資本的財務資本保全概念，利潤

表示本期內名義貨幣資本的增加。因此，本期持有資產的價格提高，通常稱作持有利得，在概念上是利潤。但是，在通過交易方式處理資產之前，持有利得不能確認為利潤。如果是以固定購買力單位來定義財務資本保全概念，利潤就表示本期內投入購買力的增加。這樣，在資產價格的提高中，只有大於一般物價水平增加的那一部分才能作為利潤，其餘增加部分只能作為資本保全調整，因此後者是權益的一部分。

4.64 根據以實物生產能力定義資本的實物資本保全概念，利潤表示實物資本在本期內的增加。所有影響主體資產和負債的價格變動，都應當作為主體實物生產能力計量上的變動，從而都應當作為資本保全調整，即作為權益的一部分，而不作為利潤。

4.65 計量基礎和資本保全概念的選擇，決定了財務報表所採用的會計模式。不同的會計模式表現出不同程度的相關性和可靠性，如同在其他方面一樣，管理層必須在相關性和可靠性之間尋求一種平衡。本《概念框架》適用於一系列會計模式，並且為根據所選模式建立的財務報表提供編報指南。目前，理事會不打算規定某一特定會計模式，除非是對於特殊情況，例如貨幣惡性通貨膨脹經濟中的報告主體。不過，這一意向將根據世界形勢的發展加以審議。

國際財務報告準則第1號

——首次採用國際財務報告準則

目 錄

起始段落

目 標	1
範 圍	2
確認和計量	6
期初國際財務報告準則財務狀況表	6
會計政策	7
對其他國際財務報告準則追溯應用的例外處理	13
對其他國際財務報告準則規定的豁免	18
列報和披露	20
比較信息	21
對過渡到國際財務報告準則的說明	23
生效日期	34
國際財務報告準則第 1 號的撤銷（2003 年發佈）	40
附 錄	
附錄一 術語表	
附錄二 對其他國際財務報告準則追溯應用的例外處理	
附錄三 對企業合併的豁免	
附錄四 對其他國際財務報告準則規定的豁免	
附錄五 對國際財務報告準則的短期豁免	

國際財務報告準則第1號

——首次採用國際財務報告準則

目 標

1 本國際財務報告準則的目標是確保主體首份國際財務報告準則財務報表，以及這些財務報表所涵蓋的部分期間的中期財務報告包含高質量的信息：

- (1) 這些信息對使用者是透明的並且在所有列報期間可比；
- (2) 提供按照國際財務報告準則進行會計處理的合理起點；並且
- (3) 編製成本不超過帶來的利益。

範 圍

2 主體應當將本國際財務報告準則應用於：

- (1) 其首份國際財務報告準則財務報表；以及
- (2) 如果有中期財務報告的話，其首份國際財務報告準則財務報表所涵蓋的部分期間內按照《國際會計準則第34號——中期財務報告》列報的每份中期財務報告。

3 主體首份國際財務報告準則財務報表是指其採用國際財務報告準則編製的首份年度財務報表，並在這些財務報表中明確且無保留地聲明遵循國際財務報告準則。按照國際財務報告準則編製的財務報表是主體的首份國際財務報告準則財務報表，例如，如果主體：

(1) 列報其最近期間的前期財務報表：

- ①按照與國際財務報告準則並非完全一致的國家規定；

②在所有方面均與國際財務報告準則一致，除了沒有在財務報表中明確且無保留地聲明其遵循了國際財務報告準則外；

③包含遵循部分但不是全部國際財務報告準則的明確聲明；

④按照與國際財務報告準則不一致的國家規定編製，對於不存在相關國家規定的項目運用了一些個別的國際財務報告準則進行會計處理；或者

⑤按照國家規定編製，包含對某些項目金額調節為按照國際財務報告準則確定的金額。

(2) 僅為了供內部使用而按照國際財務報告準則編製財務報表，沒有將其提供給主體的所有者或其他任何外部使用者。

(3) 為合併目的按照國際財務報告準則編製報告材料，沒有編製《國際會計準則第1號——財務報表的列報》（2007年修訂）定義的一套完整的財務報表；或者

(4) 未列報前期財務報表。

4 本國際財務報告準則適用於主體首次採用國際財務報告準則的情況。但它不適用於以下情況，例如：

(1) 主體停止按照國家規定列報財務報表，先前已經在按照國家規定列報財務報表的同時列報另一套包含遵循國際財務報告準則的明確且無保留聲明的財務報表；

(2) 主體在上一年度按照國家規定列報財務報表，並且這些財務報表中包含遵循國際財務報告準則的明確且無保留的聲明；或者

(3) 主體在上一年度列報的財務報表中包含遵循國際財務報告準則的明確且無保留的聲明，即使審計師對這些財務報表出具了保留意見的審計報告。

4A 儘管有第2段和第3段所述的要求，一個在以前報告期間已經採用了國際財務報告準則但是在最近一期年度財務報表中未包含

遵循國際財務報告準則的明確且無保留的聲明的主體，必須在以下兩種處理中選擇一種，即，要麼遵循本國際財務報告準則，要麼如同該主體從未停止應用國際財務報告準則一樣，按照《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯應用國際財務報告準則。

4B 當主體根據第4A段選擇不應用本國際財務報告準則時，除《國際會計準則第8號》的披露要求外，主體仍應當遵循《國際財務報告準則第1號》第23A段至第23B段的披露要求。

5 本國際財務報告準則不適用於已經採用國際財務報告準則的主體的會計政策變更，這些變更由以下規定規範：

(1) 《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》中對於會計政策變更的規定；以及

(2) 其他國際財務報告準則中的具體過渡性規定。

確認和計量

期初國際財務報告準則財務狀況表

6 主體應當在過渡到國際財務報告準則日編製和列報期初國際財務報告準則財務狀況表。這是其按照國際財務報告準則進行會計處理的起點。

會計政策

7 主體在其期初國際財務報告準則財務狀況表以及其首份國際財務報告準則財務報表列報的所有期間內，應採用相同的會計政策。除第13段至第19段和附錄二至附錄五特別指明的情況外，這些會計政策應遵循在其首次國際財務報告準則報告期間期末有效的每項國際

財務報告準則。

8 主體不應採用較早時期曾經有效的不同版本的國際財務報告準則。主體可以採用尚未強制採用但允許提前採用的新的國際財務報告準則。

示例：最新版本國際財務報告準則的一致應用

背景

A主體的首次國際財務報告準則報告期間期末為20X5年12月31日。A主體在這些報表中決定僅列報一年的比較信息（參見第21段）。因此，其過渡到國際財務報告準則日為20X4年1月1日業務開始時（或等同於20X3年12月31日業務結束時）。A主體按照原公認會計原則每年12月31日列報財務報表，直至並且包括20X4年12月31日。

規定的應用

要求A主體將在結束於20X5年12月31日的會計期間內有效的所有國際財務報告準則應用於以下情況：

（1） 在編製和列報20X4年1月1日的期初國際財務報告準則財務狀況表時；以及

（2） 在編製和列報20X5年12月31日的財務狀況表（包括20X4年的比較金額），截至20X5年12月31日的年度的綜合收益表、權益變動表和現金流量表（包括20X4年的比較信息）時。

如果某項新的國際財務報告準則尚未強制採用但允許提前採用，那麼允許但不要求A主體在其首份國際財務報告準則財務報表中應用該項國際財務報告準則。

9 其他國際財務報告準則中的過渡性規定適用於已經運用國際財務報告準則的主體所作的會計政策變更；它們不適用於首次採用者。

向國際財務報告準則的過渡，附錄二至附錄五中的特別規定除外。

10 除第13段至第19段以及附錄二至附錄五規定的情況外，主體應在其期初國際財務報告準則財務狀況表中：

- (1) 確認國際財務報告準則要求確認的所有資產和負債；
- (2) 如果國際財務報告準則不允許將某些項目確認為資產或負債，則不應進行此類確認；
- (3) 對按照原公認會計原則確認為某種類型的資產、負債或權益的組成部分，但是按照國際財務報告準則是另一種類型的資產、負債或權益的組成部分的項目進行重新分類；以及
- (4) 應用國際財務報告準則對所有已確認的資產和負債進行計量。

11 主體在其期初國際財務報告準則財務狀況表中使用的會計政策可能與在同一日按照原公認會計原則使用的會計政策不同，導致的調整是由過渡到國際財務報告準則日以前的交易或事項引起的。因此，在過渡到國際財務報告準則日，主體應當直接在留存收益（或者在權益的其他類別，如果更合適的話）中確認這些調整。

12 本國際財務報告準則對主體期初國際財務報告準則財務狀況表應當遵循每項國際財務報告準則這一原則規定了兩種例外情況：

- (1) 第14段至第17段以及附錄二禁止追溯應用其他國際財務報告準則中的某些規定。
- (2) 附錄三至附錄五對其他國際財務報告準則中的一些規定給予豁免。

對其他國際財務報告準則追溯應用的例外處理

13 本國際財務報告準則對其他國際財務報告準則中的一些方面禁止進行追溯調整。這些例外處理列示在第14段至第17段以及附錄二中。

估 計

14 在過渡到國際財務報告準則日，主體按照國際財務報告準則所作的估計應與按照原公認會計原則對同一日所作的估計相一致（在為反映任何會計政策的差異而進行的調整之後），除非有客觀證據表明原來的估計是錯誤的。

15 在過渡到國際財務報告準則日之後，主體可能得到關於其已經按照原公認會計原則作出的估計的信息。按照第14段，主體應當將取得的信息，與按照《國際會計準則第10號——報告期後事項》在報告期後發生的非調整事項以同樣的方式處理。例如，假設一個主體的過渡到國際財務報告準則日為20X4年1月1日，20X4年7月15日的新信息要求修正20X3年12月31日按原公認會計原則所作的一項估計。主體不應在期初國際財務報告準則財務狀況表中反映這一新信息（除非該估計需要對會計政策的差異進行調整或者有客觀的證據表明該估計是錯誤的）。相反，主體應當在截至20X4年12月31日的年度損益中反映這一新信息（或者在其他綜合收益中反映，如果合適的話）。

16 在過渡到國際財務報告準則日，主體可能需要按照國際財務報告準則作出按原公認會計原則不要求做的估計。為達到與《國際會計準則第10號》相一致，這些按照國際財務報告準則所作的估計應當反映在過渡到國際財務報告準則日所存在的情況。特別是，在過渡到國際財務報告準則日，關於市場價格、利率或匯率的估計應當反映當日的市場情況。

17 第14段至第16段適用於期初國際財務報告準則財務狀況表。它們也適用於主體首份國際財務報告準則財務報表中列報的比較期間，在這種情況下，涉及過渡到國際財務報告準則日以涉及到的比較會計期間的期末代替。

對其他國際財務報告準則規定的豁免

18 主體可以選擇應用附錄三至附錄五包含的豁免中的一項或多項。主體不應將上述豁免類推應用到其他項目。

19 [已刪除]

列報和披露

20 本國際財務報告準則對其他國際財務報告準則中的列報和披露規定不予豁免。

比較信息

21 主體的首份國際財務報告準則財務報表應至少包括含可比信息在內的3份財務狀況表、2份損益及其他綜合收益表、2份單獨的收益表（如果列報的話）、2份現金流量表和2份權益變動表及相關附註。

非國際財務報告準則的比較信息和歷史摘要信息

22 一些主體在按照國際財務報告準則全面提供比較信息的第一個會計期間以前的期間，列報選定資料的歷史摘要信息。本國際財務報告準則不要求這些摘要信息遵循國際財務報告準則的確認和計量規定。此外，一些主體在按原公認會計原則提供比較信息的同時，按《國際會計準則第1號》提供比較信息。在包含按照原公認會計原

則提供的歷史摘要信息或比較信息的任何財務報表中，主體應當：

(1) 以明顯的方式注明按照原公認會計原則而不是按照國際財務報告準則編製的信息；並且

(2) 披露使之遵循國際財務報告準則所作的主要調整的性質。主體不必量化這些調整。

對過渡到國際財務報告準則的說明

23 主體應說明從原公認會計原則過渡到國際財務報告準則如何影響其報告的財務狀況、財務業績和現金流量。

23A 如第4A段所述的曾在以前年度採用國際財務報告準則的主體應當披露：

(1) 其停止應用國際財務報告準則的原因；以及

(2) 其恢復應用國際財務報告準則的原因。

23B 當主體根據第4A段選擇不應用《國際財務報告準則第1號》時，主體須解釋其選擇如同從未停止應用國際財務報告準則一樣應用國際財務報告準則的原因。

調 節

24 為了遵循第23段的要求，主體的首份國際財務報告準則財務報表應當包括：

(1) 在以下兩個日期將按照原公認會計原則報告的權益調節為按照國際財務報告準則報告的權益：

①過渡到國際財務報告準則日；以及

②主體按原公認會計原則編製的最近年度財務報表中列報的最近期間的期末。

(2) 在主體最近年度財務報表中調節到最近期間按國際財務

報告準則報告的綜合收益總額。該調節的起點應是同一期間按原公認會計原則的綜合收益總額或損益（如果主體未報告綜合收益總額的話）。

（3）在編製期初國際財務報告準則財務狀況表時，如果主體首次確認或轉回了任何減值損失，並且如果主體在過渡到國際財務報告準則日開始的期間內確認了減值損失或轉回，需要提供《國際會計準則第36號——資產減值》規定的披露。

25 對第24段（1）和（2）要求的調節應充分詳盡，使得使用者能夠理解對財務狀況表和綜合收益表所作的重要調整。如果主體按照原公認會計原則列報了現金流量表，則也應解釋對現金流量表所作的重要調整。

26 如果主體發現了在適用原公認會計原則時出現的差錯，第24段（1）和（2）要求的調節應區分差錯更正和會計政策變更。

27 《國際會計準則第8號》並不適用於主體採用國際財務報告準則時發生的會計政策變更或其披露首份國際財務報告準則財務報表之前的會計政策變更。因此，《國際會計準則第8號》關於會計政策變更的要求，不適用於主體首份國際財務報告準則財務報表。

27A 如果主體在其首份國際財務報告準則財務報表所涵蓋的期間變更了會計政策或其對本國際財務報告準則所包含的豁免的應用，則須按照第23段的要求，解釋其首份國際財務報告準則中期財務報告至首份國際財務報告準則財務報表之間的變化，並須更新第24段（1）和（2）所要求的調節信息。

28 如果主體沒有列報以前期間的財務報表，則應當在其首份國際財務報告準則財務報表中披露這一事實。

金融資產或金融負債的指定

29 允許主體按照附錄四第19A段將原先確認的金融資產指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產。主體應披露指定日該金融資產的公允價值以及在原先財務報表中的分類和帳面金額。

29A 允許主體按照附錄四第19段將原先確認的金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債。主體應披露指定日該金融負債的公允價值以及在原先財務報表中的分類和帳面金額。

使用公允價值作為認定成本

30 如果主體在其期初國際財務報告準則財務狀況表中以一項不動產、廠場和設備、投資性房地產或無形資產的公允價值作為其認定成本（參見附錄四第5段和第7段），那麼，主體應當在其首份國際財務報告準則財務報表中，就期初國際財務報告準則財務狀況表的每一單列項目，披露如下內容：

- （1） 這些公允價值的總和；以及
- （2） 對按原公認會計原則報告的帳面金額的調整總額。

將認定成本應用於對子公司、合營企業與聯營企業的投資

31 類似地，如果主體在其期初國際財務報告準則財務狀況表中將認定成本應用於其對子公司、合營企業與聯營企業的投資（參見附錄四第15段），則其首份單獨的國際財務報告準則財務報表中應披露下列內容：

- （1） 認定成本為其原公認會計原則下的帳面金額的投資的總認定成本；
- （2） 認定成本為其公允價值的投資的總認定成本；以及
- （3） 對按原公認會計原則報告的帳面金額的調整總額。

對石油和天然氣資產使用認定成本

31A 如果主體對石油和天然氣資產應用附錄四第8A段（2）規定的豁免，則應披露這一事實以及按原公認會計原則確定的帳面金額的分攤基礎。

對受價格管制的經營活動使用認定成本

31B 如果主體對受價格管制的經營活動應用本準則附錄四第8B段規定的豁免，則應披露這一事實以及按原公認會計原則確定帳面金額的基礎。

在嚴重惡性通貨膨脹後使用認定成本

31C 如果主體選擇用公允價值計量其資產與負債，並因嚴重惡性通貨膨脹而使用該公允價值作為其期初國際財務報告準則財務狀況表的認定成本（參見附錄四第26段至第30段），則主體的首份國際財務報告準則財務報表須披露主體如何以及為何曾經使用但其後又停止使用同時具有如下兩個特徵的功能貨幣：

（1）對於所有擁有以該貨幣計量的交易和餘額的主體而言，一個可靠的物價總指數不可獲得；

（2）該貨幣不可與一種相對穩定的外幣相交換。

中期財務報告

32 為遵循第23段的要求，如果主體對其首份國際財務報告準則財務報表所涵蓋的部分期間按照《國際會計準則第34號——中期財務報告》列報了中期財務報告，那麼除了《國際會計準則第34號》的要求以外，主體還應當滿足以下要求：

（1）如果主體列報了上一財務年度比較中期的中期財務報告，每一份這樣的中期財務報告應當包括：

①在比較中期期末按原公認會計原則報告的權益調節為當日按照國際財務報告準則報告的權益；以及

②對比較中期（當期和當年累計）調節為按照國際財務報告準則報告的綜合收益總額。該調節的起點應是同一期間按原公認會計原則報告的綜合收益總額或損益（如果主體未報告綜合收益總額的話）。

（2）除（1）要求的調節外，在主體首份國際財務報告準則財務報表涵蓋的部分期間，按照《國際會計準則第34號》列報的首份中期財務報告應當包含第24段（1）和（2）描述的調節（輔之以第25段和第26段要求的具體信息）或指向另一包含這些調節的已公佈文件的參照條目。

（3）如果主體變更了會計政策或其對本國際財務報告準則所包含的豁免的應用，則必須按照第23段的要求，解釋每份中期財務報告的變化，並更新第24段（1）和（2）所要求的調節信息。

33 《國際會計準則第34號》要求最低披露，這是基於中期財務報告的使用者也能夠得到最近的年度財務報表的假設。但是《國際會計準則第34號》也要求主體披露“對於理解本中期重要的任何事項或交易”。因此，如果首次採用者在其按照原公認會計原則列報的最近期年度財務報表中沒有披露對理解本中期重要的信息，其中期財務報告應披露這一信息或包含指向另一包含該信息的已公佈文件的參照條目。

生效日期

34 如果主體的首份國際財務報告準則財務報表是為自2009年7月1日或以後日期開始的期間，則應採用本國際財務報告準則。允許提前採用。

35 主體應對自2009年7月1日或以後日期開始的年度期間應用附錄四第1段（14）和23段中的修訂。如果主體提前採用《國際會計準則第23號——借款費用》（2007年修訂），則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

36 《國際財務報告準則第3號——企業合併》（2008年修訂）修訂了第19段以及附錄三第1段、第4段（6）和（7）。如果主體提前採用《國際財務報告準則第3號》（2008年修訂），則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

37 《國際會計準則第27號——合併財務報表和單獨財務報表》（2008年修訂）修訂了附錄二第1段和第7段。如果主體提前採用《國際會計準則第27號》（2008年修訂），則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

38 2008年5月發佈的《對子公司、共同控制主體或聯營企業的投資成本》（對《國際財務報告準則第1號》和《國際會計準則第27號》的修訂）增加了第31段、附錄四第1段（7）、第14段和第15段。主體應當對自2009年7月1日及以後日期開始的年度期間應用這些段落的規定。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

39 2008年5月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了本準則附錄二第7段。主體應當對自2009年7月1日及以後日期開始的年度期間應用這一修訂。如果主體提前採用《國際會計準則第27號》（2008年修訂），則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

39A 2009年7月發佈的《對首次採用者的新增豁免》（對《國際財務報告準則第1號》的修訂）增加了第31A段、附錄四第8A段、第9A段和第21A段，修訂了附錄四第1段（3）、（4）和（12）。主

體應當對自2010年1月1日及以後日期開始的年度期間應用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

39B 〔已刪除〕

39C 《國際財務報告解釋公告第19號——以權益工具消除金融負債》增加了附錄四第25段。主體應在應用《國際財務報告解釋公告第19號》時應用該修訂。

39D 2010年1月發佈的《對首次採用者應用〈國際財務報告準則第7號〉可比披露要求的有限豁免》（對《國際財務報告準則第1號》的修訂）增加了附錄五第3段。主體應當對自2010年7月1日及以後日期開始的年度期間應用該修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

39E 2010年5月發佈的《對國際財務報告準則的改進》增加了第27A段、第31B段和附錄四第8B段，修訂了第27段和第32段、附錄四第1段（3）和第8段。主體應當對自2011年1月1日及以後日期開始的年度期間應用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。對於在《國際財務報告準則第1號》生效前的期間已採用國際財務報告準則的主體，或是在以前期間應用了《國際財務報告準則第1號》的主體，允許其在附錄四第8段修訂內容生效後的第一個年度期間追溯應用該修訂。追溯應用修訂後的附錄四第8段的主體應披露這一事實。

39F 2010年10月發佈的《披露：金融資產的轉移》（對《國際財務報告準則第7號》的修訂），增加了附錄五第4段。主體應當對自2011年7月1日及以後日期開始的年度期間應用該修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

39G [已刪除]

39H 2010年12月發佈的《嚴重惡性通貨膨脹和取消適用於首次採用者的固定日期》（對《國際財務報告準則第1號》的修訂）修訂了附錄二第2段、附錄四第1段和第20段，增加了第31C段和附錄四第26段至第30段。主體應當對自2011年7月1日及以後日期開始的年度期間應用這些修訂。允許提前採用。

39I 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》和《國際財務報告準則第11號——合營安排》修訂了第31段、附錄二第7段、附錄三第1段、附錄四第1段、第14段和第15段，增加了附錄四第31段。主體應在採用《國際財務報告準則第10號》和《國際財務報告準則第11號》時應用這些修訂。

39J 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第13號——公允價值計量》刪除了第19段，修訂了附錄一中公允價值的定義，修訂了附錄四的第15段和第20段。主體應在採用《國際財務報告準則第13號》時應用這些修訂。

39K 2011年6月發佈的《其他綜合收益項目的列報》（對《國際會計準則第1號》的修訂）修訂了第21段。主體應在採用2011年6月修訂的《國際會計準則第1號》時應用該修訂。

39L 《國際會計準則第19號——僱員福利》（2011年6月修訂）修訂了附錄四第1段，刪除了附錄四第10段和第11段，增加了附錄五第5段。主體應在採用2011年6月修訂的《國際會計準則第19號》時應用這些修訂。

39M 《國際財務報告解釋公告第20號——露天礦生產階段的剝採成本》增加了附錄四第32段，修訂了附錄四第1段。主體應在採用

《國際財務報告解釋公告第20號》時應用這些修訂。

39N 2012年3月發佈的《政府貸款》（對《國際財務報告準則第1號》的修訂）增加了附錄二的第1段（6）和第10段至第12段。主體應當對自2013年1月1日及以後日期開始的年度期間應用這些段落的修訂內容。允許提前採用。

39O 附錄二第10段和第11段提及《國際財務報告準則第9號》。如果主體應用本國際財務報告準則，但是尚未應用《國際財務報告準則第9號》，那麼，附錄二第10段和第11段提及的《國際財務報告準則第9號》應視作提及《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》。

39P 2012年5月發佈的《年度改進（2009—2011年度週期）》增加了第4A段至第4B段和第23A段至第23B段。主體應當按照《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》的要求，對自2013年1月1日及以後日期開始的年度期間追溯應用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

39Q 2012年5月發佈的《年度改進（2009—2011年度週期）》修訂了附錄四第23段。主體應當按照《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》的要求，對自2013年1月1日及以後日期開始的年度期間追溯應用該修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

39R 2012年5月發佈的《年度改進（2009—2011年度週期）》修訂了第21段。主體應當按照《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》的要求，對自2013年1月1日及以後日期開始的年度期間追溯應用該修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應

披露這一事實。

39S 2012年6月發佈的《合併財務報表、合營安排與在其他主體中權益的披露：過渡指南》（對《國際財務報告準則第10號》、《國際財務報告準則第11號》和《國際財務報告準則第12號》的修訂）修訂了附錄四第31段。主體應在採用2012年6月修訂的《國際財務報告準則第11號》時應用該修訂。

39T 2012年10月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第10號》、《國際財務報告準則第12號》和《國際會計準則第27號》的修訂）修訂了附錄四的第16段和第17段以及附錄三，增加了一個標題及附錄五的第6段和第7段。主體應當對自2014年1月1日及以後日期開始的年度期間應用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應同時採用《投資性主體》中的全部修訂內容。

39U 〔已刪除〕

39V 2014年1月發佈的《國際財務報告準則第14號——遞延管制帳戶》修訂了附錄二第8B段。主體應當對自2016年1月1日及以後日期開始的年度期間應用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用《國際財務報告準則第14號》，應同時採用這些修訂。

39W 2014年5月發佈的《聯營中權益併購的會計處理》（對《國際財務報告準則第11號》的修訂）修訂了附錄三第5段。主體應當對自2016年1月1日及以後日期開始的年度期間應用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用上述關於《國際財務報告準則第11號》的修訂，應同時採用附錄三第5段的修訂。

39X 2014年5月發佈的《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》刪除了附錄四的第24段及相關標題，增加了附錄四第34段和第

35段及相關標題。主體應在採用《國際財務報告準則第15號》時應用這些修訂。

39Y 2014年7月發佈《國際財務報告準則第9號——金融工具》修訂了第29段、附錄二第1段至第6段、附錄四第1段、第14段、第15段、第19段和第20段，刪除了第39B段、第39G段和第39U段並增加了第29A段、附錄二第8段、第8G段和第9段、附錄四第19A段至第19C段和第33段，以及附錄五第1段和第2段。主體應在採用《國際財務報告準則第9號》時應用這些修訂。

39Z 2014年8月發佈的《單獨財務報表的權益法》（對《國際會計準則第27號》的修訂）修訂了附錄四第14段，增加了附錄四第15A段。主體應當對自2016年1月1日及以後日期開始的年度期間應用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

39AA 2014年9月發佈的《國際財務報告準則年度改進（2012—2014年度週期）》增加了附錄五第4A段。主體應當對自2016年1月1日及以後日期開始的年度期間應用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

《國際財務報告準則第1號》（2003年發佈）的撤銷

40 本國際財務報告準則取代了2003年發佈並於2008年5月修訂的原《國際財務報告準則第1號》。

附 錄

附錄一 術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

過渡到國際財務報告準則日	一個主體在其首份國際財務報告準則財務報表中按照國際財務報告準則列報全部比較信息的最早期間的期初。
認定成本	在某一給定的日期，被用作成本或折餘成本替代金額的金額。此後的折舊或攤銷是在假定主體在給定日期以等於認定成本的成本初始確認資產或負債的基礎上進行的。
公允價值	公允價值是指市場參與者在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格。（參見《國際財務報告準則第13號》）
首份國際財務報告準則財務報表	財務報表主體採用國際財務報告準則編製的首份年度財務報表，並在其中明確且無保留地聲明遵循國際財務報告準則。
首次國際財務報告準則報告期間	主體首份國際財務報告準則財務報表所涵蓋的最近報告期間。
首次採用者	列報其首份國際財務報告準則財務報表的主體。
國際財務報告準則	國際會計準則理事會發佈的準則和解釋公告，包括： (1) 國際財務報告準則； (2) 國際會計準則； (3) 國際財務報告解釋委員會解釋公告；以及

(4) 常設解釋委員會解釋公告¹。

期初國際財務報告準則財務狀況表 主體在過渡到國際財務報告準則日的財務狀況表。

原公認會計原則 首次採用者在採用國際財務報告準則前使用的會計處理的基礎。

1 由於 2010 年修訂的《國際財務報告準則基金會章程》帶來的名稱變動，相應修訂了國際財務報告準則的定義。

附錄二 對其他國際財務報告準則追溯應用的例外處理

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

1 主體應當應用以下的例外處理：

- (1) 金融資產和金融負債的終止確認（本附錄第2段和第3段）；
- (2) 套期會計（本附錄第4段至第6段）；
- (3) 非控制性權益（本附錄第7段）；
- (4) 金融資產的分類和計量（本附錄第8段至第8C段）；
- (5) 金融資產減值（本附錄第8D段至第8G段）
- (6) 嵌入衍生工具（本附錄第9段）；以及
- (7) 政府貸款（本附錄第10段至第12段）。

金融資產和金融負債的終止確認

2 除了按本附錄第3段允許進行追溯調整的情況外，首次採用者應當採用未來適用法將《國際財務報告準則第9號》中的終止確認要求應用於在過渡到國際財務報告準則日或以後日期發生的交易。例如，如果首次採用者按照原公認會計原則終止確認了由過渡到國際財務報告準則日之前日期發生的交易所導致的非衍生金融資產或非衍生金融負債，則不應按照國際財務報告準則確認這些資產和負債（除非後來的交易或事項導致其符合確認的標準）。

3 儘管有本附錄第2段的規定，主體可以自其選擇之日起，追溯應用《國際財務報告準則第9號》的終止確認要求，前提是在對過去的交易進行初始會計處理時，已經獲得對由這些過去的交易導致終止確認的金融資產和金融負債應用《國際財務報告準則第9號》所需的信息。

套期會計

4 正如《國際財務報告準則第9號》中所要求的，在過渡到國際財務報告準則日，主體應當：

- (1) 以公允價值計量所有的衍生工具；並且
- (2) 消除按照原公認會計原則報告的所有衍生工具引起的遞延損失和利得，如同它們是資產或負債一樣。

5 主體在其期初國際財務報告準則財務狀況表中不應反映不符合《國際財務報告準則第9號》中套期會計規定的套期關係（例如，許多套期關係中套期工具為獨立的簽出期權或淨簽出期權；或者被套期項目是就除外幣折算風險以外的風險進行的現金流量套期中的淨頭寸）。但是，如果主體按原公認會計原則將淨頭寸指定為被套期項目，那麼它可以按照國際財務報告準則將該淨頭寸中的某個單個項目指定為被套期項目，或者如果一個淨頭寸能滿足《國際財務報告準則第9號》第6.6.1段中的要求，則可以將該淨頭寸指定為被套期項目，前提是該行為不遲於過渡到國際財務報告準則日。

6 如果在過渡到國際財務報告準則日前，主體已經指定了一項交易作為套期，但是該套期不符合《國際財務報告準則第9號》規定的套期會計的條件，主體應當應用《國際財務報告準則第9號》第6.5.6段和第6.5.7段停止套期會計處理。在過渡到國際財務報告準則日前的交易不應追溯指定為套期。

非控制性權益

7 首次採用者應當自過渡到國際財務報告準則日起按未來適用法應用《國際財務報告準則第10號》的下列規定：

- (1) 附錄二第94段中規定的將綜合收益總額分別歸屬於母公司所有者和非控制性權益，即使導致非控制性權益出現餘額赤字；

(2) 第23段和附錄二第96段中對母公司在子公司中所有者權益份額改變且未導致喪失控制的會計處理規定；以及

(3) 附錄二第97段至第99段中對喪失對子公司控制的會計處理規定，以及《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》第8A段的相關規定。

然而，如果首次採用者選擇對過去發生的企業合併追溯應用《國際財務報告準則第3號》，則同時應當根據本國際財務報告準則附錄三第1段應用《國際財務報告準則第10號》。

金融資產的分類與計量

8 主體應基於在過渡到國際財務報告準則日存在的事實和情況來評估金融資產是否滿足《國際財務報告準則第9號》第4.1.2段的條件或者《國際財務報告準則第9號》第4.1.2A段的條件。

8A 如果根據國際財務報告準則第9號附錄二第4.1.9B段至第4.1.9D段的要求，基於過渡至國際財務報告準則當日存在的事實與情況，評估修正後的貨幣要素時間價值是不現實的，主體應當基於過渡至國際財務報告準則當日存在的事實與情況，主體應當評估金融資產的合同現金流特性，不應考慮根據國際財務報告準則第9號附錄二第4.1.9B段至第4.1.9D段所要求的對貨幣要素時間價值的修正。（在這種情況下，主體應當也適用國際財務報告準則第42R段，但對“國際財務報告準則第9號第7.2.4段”的引用應當被視為對本段的引用，且“金融資產的初始確認”應當被看作“過渡至國際財務報告準則當日”）。

8B 如果根據國際財務報告準則第9號附錄二第4.1.12段（3）的要求，基於過渡至國際財務報告準則當日存在的事實與情況，評估預付款特徵公允價值是否顯著是不現實的，主體應當基於過渡至國際財

務報告準則當日存在的事實與情況，評估金融資產的合同現金流特性，不考慮根據國際財務報告準則第9號附錄二第4.1.12段中的預付款特性豁免。（在這種情況下，主體應當採用國際財務報告準則第7號第42S段，但對“國際財務報告準則第9號第7.2.5段”的引用應當被視為對本段的應用，且“金融資產的初始確認”應當被看作“過渡至國際財務報告準則當日”）。

8C 如果主體根據國際財務報告準則第9號的要求應用有效利率法進行追溯調整不現實的，那麼過渡至國際財務報告準則當日金融資產或金融負債的公允價值應當是過渡至國際財務報告準則當日金融資產的新帳面價值總額或金融負債的新攤餘成本。

金融資產的減值

8D 主體應當根據國際財務報告準則第9號第7.2.15段和第7.2.18段至第7.2.20段之後的第5.5部分中的減值要求進行追溯調整。

8E 過渡至國際財務報告準則當日，主體應當使用合理、有支持度、可獲得且沒有不當成本的信息，來確定金融工具初始確認當日的信用風險（在主體成為根據國際財務報告準則第9號第5.5.6段規定的不可撤銷承諾一份子當日的貸款和財務擔保合同），並與過渡至國際財務報告準則當日的信用風險進行對比（也參見國際財務報告準則第9號附錄二第7.2.2段至第7.2.3段）。

8F 在確定自初始確認後是否發生信用風險的顯著增長的時候，主體可能應用：

（1） 國際財務報告準則第9號第5.5.10段和附錄二第5.5.22段至第5.5.24段的要求；以及

（2） 國際財務報告準則第9號第5.5.11段中，關於逾期30天的

合同付款的可推翻的假設，如果主體將根據逾期信息識別這些金融工具初始確認以來信用風險的顯著增加，並通過識別風險增加採用減值要求。

8G 如果在過渡至國際財務報告準則當日，確定金融工具自初始確認以來是否出現信用風險顯著增加這一做法需要過多成本或過多工作，主體應當在每個報告日以永久預期信用損失的金額確認損失準備，直至該金融工具終止確認之時〔除非該金融工具在報告當日信用風險低，在這種情況下適用附錄二第8F（1）段的規定〕。

嵌入衍生工具

9 首次採用者應基於其首次成為合同一方與《國際財務報告準則第9號》附錄二第4.3.11段所要求的重新評估日之孰晚日存在的條件來評估一項嵌入衍生工具是否須從主合同中分離出來並作為一項衍生工具進行會計處理。

政府貸款

10 首次採用者應按照《國際會計準則第32號——金融工具：列報》的有關規定，將其收到的所有政府貸款歸入金融負債或權益工具類別。除本附錄第11段允許的情況外，首次採用者應當對過渡到國際財務報告準則日存在的政府貸款採用未來適用法應用《國際財務報告準則第9號——金融工具》和《國際會計準則第20號——政府補助的會計和政府援助的披露》中的相關規定，不應將政府貸款低於市場利率的相關利益確認為政府補助。因此，如果首次採用者按照原公認會計原則，沒有以與國際財務報告準則規定相一致的基礎確認和計量低於市場利率的政府貸款，則其在過渡到國際財務報告準則日，應以按照原公認會計原則計量的貸款帳面金額作為其期初國際財務報告準則財務狀況表中貸款的帳面金額。在過渡到國際財務報告準則日後，

主體應當應用《國際財務報告準則第9號》對此類貸款進行計量。

11 儘管有本附錄第10段的要求，主體可以對過渡到國際財務報告準則日之前產生的政府貸款追溯應用《國際財務報告準則第9號》與《國際會計準則第20號》中的規定，前提是追溯應用所需的相關信息在初始確認相關貸款時即已獲得。

12 本附錄第10段和第11段中的規定及指南並不妨礙主體使用附錄四第19段和第19A段中所述的與前期確認的以公允價值計量且其變動計入損益的金融工具的指定有關的豁免。

附錄三 對企業合併的豁免

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。主體應當對其在過渡到國際財務報告準則日之前確認的企業合併應用以下規定。本附錄僅適用於《國際財務報告準則第3號——企業合併》範圍內的企業合併。

1 首次採用者可以選擇不對過去的企業合併（過渡到國際財務報告準則日之前發生的企業合併）追溯應用《國際財務報告準則第3號——企業合併》。但是，如果首次採用者為遵循《國際財務報告準則第3號》而重述了任何企業合併，那麼它應重述此後所有的企業合併，並且自同一日期起應用《國際財務報告準則第10號》。例如，如果首次採用者選擇對一項於20X6年6月30日發生的企業合併進行重述，那麼它應對20X6年6月30日至過渡到國際財務報告準則日之間發生的所有企業合併進行重述，並且它應自20X6年6月30日起應用《國際財務報告準則第10號》。

2 主體不需要對過渡到國際財務報告準則日之前發生的企業合併所產生的公允價值調整和商譽追溯應用《國際會計準則第21號——匯率變動的影響》。如果主體不對這些公允價值調整和商譽追溯應用《國際會計準則第21號》，該主體應將它們作為主體的資產和負債處理，而不是作為被購買方的資產和負債處理。因此，這些商譽和公允價值調整要麼已經表現在主體的功能貨幣中，要麼是使用按照原公認會計原則適用的匯率進行報告的非貨幣性外幣項目。

3 主體可以對由以下兩者之一引起的公允價值調整和商譽追溯應用《國際會計準則第21號》：

(1) 所有在過渡到國際財務報告準則日之前發生的企業合併；
或者

(2) 主體選擇重述以遵循《國際財務報告準則第3號》的所有

企業合併，正如本附錄第1段所允許的那樣。

4 如果首次採用者沒有對某項過去的企業合併追溯應用《國際財務報告準則第3號》，那麼對這項企業合併有如下的影響：

(1) 首次採用者應保持與其原公認會計原則財務報表中一樣的分類（作為法律上的購買方的購買、法律上的被購買方的反向購買或權益結合）。

(2) 首次採用者應當在過渡到國際財務報告準則日確認其在過去的企業合併中取得或承擔的除以下項目之外的所有資產和負債：

①按照原公認會計原則終止確認的一些金融資產和金融負債（參見附錄二第2段）；以及

②在購買方的合併財務狀況表中按照原公認會計原則未予確認的、並且按照國際財務報告準則在被購買方單獨財務狀況表中也不符合確認條件的資產（包括商譽）和負債〔參見下文（6）至（9）〕。

首次採用者應通過調整留存收益（或權益的另一類別，如果合適的話）確認由此產生的變動，除非該項變動是因確認某項以前記入商譽的無形資產而產生的〔參見下文（7）①〕。

(3) 首次採用者應將任何按照原公認會計原則確認的、但按照國際財務報告準則不符合資產或負債確認條件的項目排除在其期初國際財務報告準則財務狀況表之外。首次採用者對因此而引起的變動應進行如下會計處理：

①首次採用者可能將某項過去的企業合併劃歸為一項購買，並且將一項按照《國際會計準則第38號——無形資產》並不符合資產確認條件的項目確認為一項無形資產。那麼，首次採用者應將這個項目（以及相關的遞延所得稅和非控制性權益，如果有的話）重新劃歸為商譽的一部分〔除非它按照原公認會計原則直接從權益中扣減了商譽，參

見下文（7）①和（9）]。

②首次採用者應確認留存收益中所有由此引起的其他變動²。

（4）國際財務報告準則要求按照一個並非基於原始成本的基礎（例如公允價值）來對一些資產和負債進行後續計量。首次採用者應在其期初國際財務報告準則財務狀況表中按照這一基礎來計量這些資產和負債，即使它們是在過去的企業合併中取得或承擔的。首次採用者應通過調整留存收益（或權益的另一類別，如果合適的話）而非商譽來確認由此產生的帳面金額的任何變動。

（5）一旦企業合併完成後，按照原公認會計原則確認的、在此企業合併中取得的資產和承擔的負債的帳面金額，應為該日這些資產和負債按照國際財務報告準則確認的認定成本。如果國際財務報告準則要求在以後某日以成本為基礎來計量這些資產和負債，那麼從企業合併日起，應以認定成本作為進行以成本為基礎的折舊或攤銷的基礎。

（6）如果在過去的企業合併中購買的資產或承擔的負債沒有按照原公認會計原則予以確認，那麼，它在期初國際財務報告準則財務狀況表中的認定成本並不是零。相反，購買方應在其合併財務狀況表中按照國際財務報告準則要求被購買方在財務狀況表中使用的基礎，對這些資產或負債進行確認和計量。例如，如果購買方按照原公認會計原則未將在過去的某項企業合併中取得的融資租賃予以資本化，那麼，它應在其合併財務報表中，按照《國際會計準則第17號——租賃》中要求被購買方在其國際財務報告準則財務狀況表中確認這些

2 這種變動包括：如果商譽沒有按原公認會計原則確認為一項資產，則從無形資產重新劃歸為其他類別或重新劃歸為無形資產。如果按原公認會計原則，在下面一種情況下會產生這種變動：（1）主體直接從權益中扣減商譽，或者（2）主體未將企業合併作為購買處理。

融資租賃的方式，將這些融資租賃予以資本化。類似地，如果購買方按照原公認會計原則對在過渡到國際財務報告準則日仍然存在的或者負債未予確認，則購買方應在該日確認該項或有負債，除非《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》禁止其在被購買方財務報表中予確認。相反，如果一項資產或負債按照原公認會計原則被記入商譽，但按照《國際財務報告準則第3號》應予以單獨確認，那麼這項資產或負債應保留在商譽中，除非國際財務報告準則要求被購買方在其財務報表中單獨確認這項資產或負債。

(7) 期初國際財務報告準則財務狀況表中商譽的帳面金額應當是在過渡到國際財務報告準則日按照原公認會計原則確認的帳面金額經以下三項調整後的金額：

①如果按照上文(3)①的要求，首次採用者應在它將一項原本按照原公認會計原則確認為無形資產的項目重新分類時，增加商譽的帳面金額。類似地，如果上文(6)要求首次採用者將一項原本按照原公認會計原則記入已確認商譽的項目確認為無形資產，那麼首次採用者應因此減少商譽（並調整遞延所得稅和非控制性權益，如果適用的話）的帳面金額。

②不論是否存在跡象表明商譽發生了減值，首次採用者都應當在過渡到國際財務報告準則日應用《國際會計準則第36號》對商譽進行減值測試，並在留存收益中（或按照《國際會計準則第36號》的要求在重估價盈餘中）確認因此而產生的減值損失。減值測試應當基於過渡到國際財務報告準則日的情況。

(8) 在過渡到國際財務報告準則日，不應對商譽的帳面金額進行其他調整。例如，首次採用者不應為以下目的重述商譽的帳面金額：

①剔除企業合併中取得的正在進行中的研發（除非按照《國際會計準則第38號》，相關無形資產符合在被購買方的財務狀況表中進行

確認的條件)；

②調整商譽以前的攤銷；

③轉回因企業合併日與過渡到國際財務報告準則日之間對資產和負債的調整而按照原公認會計原則作出的、但《國際財務報告準則第3號》並不允許的對商譽的調整。

(9) 如果首次採用者按照原公認會計原則將商譽確認為權益的抵減項，那麼：

①它不應當在其期初國際財務報告準則財務狀況表中確認此項商譽。此外，它也不應當在處置子公司或對子公司投資發生減值時將此項商譽重分類為損益。

②因影響購買對價的或有事項在以後得以確定而進行的調整，應當在留存收益中確認。

(10) 按照原公認會計原則，首次採用者可能沒有將在過去的企業合併中取得的子公司納入合併範圍(例如，因母公司沒有按照原公認會計原則將其視為子公司或者沒有編製合併財務報表)。首次採用者應當將子公司資產和負債的帳面金額調整為國際財務報告準則要求在子公司的財務狀況表中確認的金額。商譽的認定成本應當等於在過渡到國際財務報告準則日以下兩項之間的差額：

①母公司在這些調整後帳面金額中的權益；以及

②母公司單獨財務報表中對子公司投資的成本。

(11) 對非控制性權益和遞延所得稅的計量服從於對其他資產和負債的計量。因此，上面對已確認資產和負債的調整會影響非控制性權益和遞延所得稅。

5 對過去的企業合併適用的豁免也適用於取得的對聯營企業投資的權益，合營的權益，以及共同經營(合營)的權益，其中合營活動包括《國際財務報告準則第3號》定義的業務。此外，按照本附錄第1段選定的日期也同樣適用於所有這類取得的投資。

附錄四 對其他國際財務報告準則規定的豁免

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

1 主體可以選擇使用下述一個或多個豁免：

- (1) 以股份為基礎的支付交易（本附錄第2段和第3段）；
- (2) 保險合同（本附錄第4段）；
- (3) 認定成本（本附錄第5段至第8B段）；
- (4) 租賃（本附錄第9段至第9A段）；
- (5) 〔已刪除〕
- (6) 累積折算差額（本附錄第12段和第13段）；
- (7) 對子公司、合營企業和聯營企業的投資（本附錄第14段和第15段）；
- (8) 子公司、聯營和合營企業的資產和負債（本附錄第16段和第17段）；
- (9) 複合金融工具（本附錄第18段）；
- (10) 前期確認的金融工具的指定（本附錄第19段至第19C段）；
- (11) 初始確認時金融資產或金融負債的公允價值計量（本附錄第20段）；
- (12) 不動產、廠場和設備成本中包含的退役負債的變動（本附錄第21段和第21A段）；
- (13) 按照《國際財務報告解釋公告第12號——服務特許權協議》處理的金融資產或無形資產（本附錄第22段）；
- (14) 借款費用（本附錄第23段）；
- (15) 客戶轉讓的資產（本附錄第24段）；
- (16) 以權益工具消除金融負債（本附錄第25段）；
- (17) 嚴重惡性通貨膨脹（本附錄第26段至第30段）；

- (18) 合營安排（本附錄第31段）；
- (19) 露天礦生產階段的剝採成本（本附錄第32段）；
- (20) 買賣非金融項目合同的指定（本附錄第33段）。

主體不應將上述豁免類推應用到其他項目。

以股份為基礎的支付交易

2 鼓勵但不要求首次採用者將《國際財務報告準則第2號——以股份為基礎的支付》應用於在2002年11月7日或該日期之前被授予的權益性工具。也鼓勵但不要求首次採用者將《國際財務報告準則第2號》應用於在2002年11月7日之後被授予的、在以下兩者中較遲者之前被給予的權益性工具：（1）過渡到國際財務報告準則日及（2）2005年1月1日。但是，如果首次採用者選擇將《國際財務報告準則第2號》應用於這類權益性工具，當且僅當主體已經公開披露這些權益性工具的公允價值時該主體才能這樣做，這些權益性工具在計量日按照《國際財務報告準則第2號》的定義確定。對於所有沒有應用《國際財務報告準則第2號》的權益性工具的授予（例如2002年11月7日或該日期之前被授予的權益性工具），首次採用者仍然應披露《國際財務報告準則第2號》第44段和第45段要求的信息。如果首次採用者修訂了沒有應用《國際財務報告準則第2號》的權益性工具的授予的條款或條件，且如果該修訂發生在過渡到國際財務報告準則日之前，則不要求該主體應用《國際財務報告準則第2號》第26段至第29段。

3 鼓勵但不要求首次採用者將《國際財務報告準則第2號》應用於在過渡到國際財務報告準則日之前清償的以股份為基礎的支付交易所引起的負債。也鼓勵但不要求首次採用者將《國際財務報告準則第2號》應用於在2005年1月1日之前清償的負債。對於應用《國際財務報告準則第2號》的負債，在信息與早於2002年11月7日的期間或日

期相關的範圍內，不要求首次採用者重述比較信息。

保險合同

4 首次採用者可以應用《國際財務報告準則第4號——保險合同》中的過渡性規定。《國際財務報告準則第4號》限制了保險合同的會計政策變更，包括由首次採用者作出的變更。

認定成本

5 在過渡到國際財務報告準則日，主體可以選擇以公允價值計量一項不動產、廠場和設備項目，並以該公允價值作為當日的認定成本。

6 首次採用者可以選擇使用按原公認會計原則確定的在過渡到國際財務報告準則日或之前的一項不動產、廠場和設備項目的重估價作為重估日的認定成本，如果該重估價在重估日與下列價值大致可比：

(1) 公允價值；或者

(2) 按照國際財務報告準則確定的成本或折余成本，對其調整以反映諸如一般或特定價格指數的變動。

7 本附錄第5段和第6段中的選擇同樣適用於：

(1) 投資性房地產，如果主體選擇使用《國際會計準則第40號——投資性房地產》中的成本模式。以及

(2) 符合以下標準的無形資產：

① 《國際會計準則第38號》的確認標準（包括初始成本的可靠計量）；以及

② 《國際會計準則第38號》中的重估標準（包括活躍市場的存在）。

主體不應將這些選擇應用於其他資產和負債。

8 首次採用者可能已經按照原公認會計原則，在某一特定日期，由於諸如私有化或首次公開發行等原因，通過以公允價值計量某些或全部資產和負債，為某些或全部資產和負債確立了認定成本。

(1) 如果計量日在過渡到國際財務報告準則日或之前，主體可以將這種根據特定事項確定的公允價值作為計量日國際財務報告準則下的認定成本。

(2) 如果計量日在過渡到國際財務報告準則日之後，但是在首份國際財務報告準則財務報表所涵蓋的期間內，則可使用根據特定事項確定的公允價值作為事項發生時的認定成本。在計量日，主體應將相應的調整直接確認在留存收益中（或者確認在權益的其他類別中，如果適當的話）。在過渡到國際財務報告準則日，主體應當應用本附錄第5段至第7段中的條件確立認定成本，或者按照本國際財務報告準則中的其他規定計量資產與負債。

8A 按照某些國家的會計要求，在開發或生產階段的石油和天然氣資源，其勘探和開發成本是在成本中心進行會計處理的，而這些成本中心集中處理一個大地理區域內的所有資產。按照原公認會計原則採用該會計處理的首次採用者可選擇使用以下基礎計量過渡到國際財務報告準則日的石油和天然氣資產：

(1) 對於勘探和評價資產，使用按照原公認會計原則確定的金額。以及

(2) 對於在開發及生產階段的資產，使用按照原公認會計原則確定的成本中心金額。主體應當根據過渡到國際財務報告準則日的儲量或其價值按比例將該金額分配至成本中心的各相關資產。主體應當按照《國際財務報告準則第6號——礦產資源的勘探和評價》或《國際會計準則第36號》各自的規定，對過渡到國際財務報告準則日的勘

探及評價資產以及處在開發及生產階段的資產進行減值測試，並在必要時減少按照上文（1）或（2）確定的金額。對於本段而言，石油和天然氣資產僅包括在石油和天然氣資源的勘探、評價、開發及生產中使用的資產。

8B 一些主體持有在受價格管制的經營中正在使用的或曾經使用的不動產、廠場和設備或無形資產。這些項目的帳面金額可能包括按照原公認會計原則確定的但是不滿足國際財務報告準則資本化條件的金額。在這種情況下，首次採用者，可以選擇使用按照原公認會計原則確定的帳面金額作為過渡到國際會計準則日的認定成本。如果主體對一個項目應用了該項豁免，其並不需要對所有項目應用該項豁免。在過渡到國際財務報告準則日，主體應按照《國際會計準則第36號》的規定對應用該項豁免的每一個項目進行減值測試。對本段而言，經營受價格管制是指，價格受管制於某定價框架，該框架決定向客戶出售商品或提供服務的價格，並受到價格管制機構的監管和／或批准（價格管制機構由《國際財務報告準則第14號——遞延管制帳戶》定義）。

租 賃

9 首次採用者可以應用《國際財務報告解釋公告第4號——確定一項協議中是否包含租賃》中的過渡性規定。因此，根據當時存在的事實和情況，首次採用者可以確定在過渡到國際財務報告準則日存在的協議是否包含了租賃。

9A 如果首次採用者按照原公認會計原則對於一項協議中是否包含租賃所作出的判斷與《國際財務報告解釋公告第4號》的要求相同，但該判斷不是在《國際財務報告解釋公告第4號》所要求的日期作出，那麼，首次採用者在採用國際財務報告準則時，並不需要對該

判斷進行重新評估。對於按照原公認會計原則已對一項協議中是否包含租賃作出相同判斷的主體，其判斷應已經需要給出與應用《國際會計準則第17號——租賃》和《國際財務報告解釋公告第4號》相同的結果。

10—11 [已刪除]

累積折算差額

12 《國際會計準則第21號》要求主體：

(1) 將某些折算差額在其他綜合收益中確認並將其**在權益的單獨組成部分中累積**；並且

(2) 在處置國外經營時，將該國外經營的累積折算差額（如果適用的話，包括相關套期的利得和損失）由權益重分類至損益作為處置利得或損失的一部分。

13 但是，對於過渡到國際財務報告準則日存在的累積折算差額，首次採用者不需要遵循這些要求。如果首次採用者應用該豁免，則：

(1) 在過渡到國際財務報告準則日，將所有國外經營的累積折算差額認定為零；以及

(2) 在後續處置任何國外經營時的利得和損失應不包括過渡到國際財務報告準則日之前產生的折算差額，但應包括之後的折算差額。

對子公司、合營企業和聯營企業的投資

14 當主體編製單獨財務報表時，《國際會計準則第27號》要求其對子公司、合營企業和聯營企業的投資應按以下規定進行會計處理：

(1) 按成本；

- (2) 按照國際財務報告準則第9號的有關規定；或者
- (3) 按照國際會計準則第28號中的權益法。

15 如果首次採用者按照《國際會計準則第27號》的規定以成本計量這種投資，則必須在其單獨的期初國際財務報告準則財務狀況表中使用以下金額之一計量：

- (1) 按照《國際會計準則第27號》確定的成本；或
- (2) 認定成本。這種投資的認定成本必須是下列之一：
 - ① 在主體過渡到國際財務報告準則日，其單獨財務報表中的公允價值；
 - ② 在主體過渡到國際財務報告準則日，按照原公認會計原則確定的帳面金額。

首次採用者可對其選擇使用認定成本的每一項對子公司、合營企業或聯營企業的投資採用上述①或②。

15A 如果首次採用者使用國際會計準則第28號中描述的權益法程序對投資進行會計處理：

- (1) 首次採用者對收購投資適用於過去企業合併的豁免條件（附錄三）。
- (2) 如果主體的單獨財務報表首次採用國際財務報告準則的時間早於其合併報表，且
 - ①晚於母公司的，主體單獨財務報表應當採用附錄四第16段的要求；
 - ②晚於子公司的，主體單獨財務報表應當採用附錄四第17段的要求。

子公司、聯營及合營的資產和負債

16 如果子公司成為首次採用者的時間比其母公司晚，該子公司

應當在其財務報表中以下列任何一種方式計量其資產和負債：

(1) 如果並未因合併程序及母公司取得子公司時的企業合併的影響予以調整，則應基於母公司過渡到國際財務報告準則日母公司合併財務報表中應包含的帳面金額進行計量（這一選擇權不適用於《國際財務報告準則第10號》所定義的投資性主體持有的須以公允價值計量且其變動計入損益的子公司）。或者

(2) 基於子公司過渡到國際財務報告準則日，本國際財務報告準則的其他部分要求的帳面金額。這些帳面金額可能不同於(1)中描述的帳面金額：

① 當本國際財務報告準則中的豁免導致的計量取決於過渡到國際財務報告準則的日期。

② 當子公司財務報表中使用的會計政策不同於合併財務報表中使用的會計政策。例如，子公司可能將《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》中的成本模式作為其會計政策，但集團可能採用重估價模式。

成為首次採用者的時間比對其具有重大影響或對其實施聯合控制的主體晚的聯營或合營，也可以進行類似的選擇。

17 但是，如果主體成為首次採用者的時間比其子公司（或聯營或合營）晚，那麼主體在其合併財務報表中對其子公司（或聯營或合營）資產和負債的計量，應與子公司（或聯營或合營）財務報表上的帳面金額相同，該帳面金額是對合併報表和權益會計進行調整、以及考慮主體取得子公司的企業合併的影響調整以後的金額。儘管有此規定，非投資性主體母公司不應當應用其投資性主體子公司所使用的關於合併財務報表的例外處理。類似地，如果母公司在其單獨財務報表中成為首次採用者的時間早於或晚於其在合併財務報表中成為首次採用者的時間，除合併調整以外，應在兩類財務報表中以相同的金額

計量資產和負債。

複合金融工具

18 《國際會計準則第32號——金融工具：列報》要求主體將複合金融工具自開始時就劃分為單獨的負債和權益部分。如果負債部分不需要再償付，追溯應用《國際會計準則第32號》要求將權益劃分為兩部分。第一部分在留存收益中並且代表負債部分的累計孳息。另一部分代表初始權益部分。但是，按照本國際財務報告準則，如果負債部分在過渡到國際財務報告準則日不需要再償付，那麼，首次採用者不需要劃分這兩部分。

前期確認的金融工具的指定

19 《國際財務報告準則第9號》允許將金融負債（如果滿足特定標準）指定為以公允價值計量且其變動計入損益。儘管有此規定，主體可以在過渡到國際財務報告準則日將任何在此日滿足《國際財務報告準則第9號》第4.2.2段條件的金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益。

19A 主體可以基於在過渡到國際財務報告準則日存在的事實和情況，按照《國際財務報告準則第9號》第4.1.5段將金融資產指定為以公允價值計量且其變動計入損益。

19B 主體可以基於在過渡到國際財務報告準則日存在的事實和情況，按照《國際財務報告準則第9號》第5.7.5段將權益工具投資指定為以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益。

19C 對於歸類為以公允價值計量變動計入損益的金融負債，主體應基於在過渡到國際財務報告準則日存在的事實和情況，確定《國際財務報告準則第9號》第5.7.7段所規定的處理是否會造成損益的會

計不匹配。

初始確認時金融資產或金融負債的公允價值計量

20 儘管有第7段和第9段的規定，主體可以對在過渡到國際財務報告準則日及之後發生的交易採用未來適用法應用《國際財務報告準則第9號》附錄二第5.1.2A段（2）的規定。

不動產、廠場和設備成本中包含的退役負債的變動

21 《國際財務報告解釋公告第1號——現有退役、復原和類似負債的變動》要求退役、復原和類似負債的特定變動增加或減少與其相關的資產成本，調整後的資產應折舊金額按未來適用法在剩餘使用壽命內計提折舊。首次採用者對在過渡到國際財務報告準則日以前發生的此類負債變動不需要遵循這些要求。如果首次採用者使用這項豁免，它應當：

（1）在過渡到國際財務報告準則日根據《國際會計準則第37號》計量負債；

（2）如果負債是《國際財務報告解釋公告第1號》範圍內的負債，通過將負債折現到負債初始產生時的方法估計相關資產成本中應予包括的負債金額，折現率應當採用適用於對該項負債這一期間調整風險的歷史折現率的最佳估計；並且

（3）根據在過渡到國際財務報告準則日對資產使用壽命的當前估計，運用主體在國際財務報告準則下將採用的折舊政策，基於上述金額計算累計折舊。

21A 應用本附錄第8A段（2）的豁免（適用於按照原公認會計原則在集中處理一個大地理區域內的所有資產的成本中心中進行會計處理的處在開發或生產階段的油氣資產）的主體應當進行以下處理，而非應用本附錄第21段或《國際財務報告解釋公告第1號》：

(1) 在過渡到國際財務報告準則日，按照《國際會計準則第37號》對退役、復原和類似負債進行計量；

(2) 在過渡到國際財務報告準則日，將這一金額與按照原公認會計原則確定的負債帳面金額間的差額直接確認在留存收益中。

按照《國際財務報告解釋公告第12號》處理的金融資產或無形資產

22 首次採用者可以應用《國際財務報告解釋公告第12號》中的過渡性規定。

借款費用

23 首次採用者可以選擇自過渡日或《國際會計準則第23號》第28段允許的更早日期應用《國際會計準則第23號》。自應用這一豁免的主體開始應用《國際會計準則第23號》之日起，該主體：

(1) 對於按原公認會計原則資本化並包含在該日資產帳面金額中的借款費用不應重述；並且

(2) 應當按照《國際會計準則第23號》對該日及以後發生的借款費用進行會計處理，包括該日及以後發生的與符合條件且已經在建的資產相關的借款費用。

客戶轉讓的資產

24 〔已刪除〕

以權益工具消除金融負債

25 首次採用者可以應用《國際財務報告解釋公告第19號——以權益工具消除金融負債》中的過渡性規定。

嚴重惡性通貨膨脹

26 如果主體的功能貨幣是曾經或正處於惡性通貨膨脹經濟中的貨幣，則主體應當確定其在過渡到國際財務報告準則日之前是否處於嚴重惡性通貨膨脹中。該規定既適用於首次採用國際財務報告準則的主體，也適用於以前已經應用國際財務報告準則的主體。

27 通貨膨脹經濟中的貨幣如果具備以下兩個特徵，則處於嚴重惡性通貨膨脹中：

(1) 對於所有擁有以該貨幣計量的交易和餘額的主體而言，一個可靠的物價總指數不可獲得；

(2) 該貨幣不可與一種相對穩定的外幣相交換。

28 在其正常化日，主體的功能貨幣不再處於嚴重惡性通貨膨脹中。該日指功能貨幣不再具有本附錄第27段所述的任一或全部特徵之日，或是主體將功能貨幣變更為不處於嚴重惡性通貨膨脹中的貨幣之日。

29 如果主體的過渡到國際財務報告準則日在其功能貨幣正常化日當天或之後，主體可選擇以過渡到國際財務報告準則日的公允價值計量其在功能貨幣正常化日之前所持有的所有資產和負債。主體可將該公允價值作為期初國際財務報告準則財務狀況表中的資產和負債的認定成本。

30 當功能貨幣正常化日處於12個月的可比期間內時，該可比期間可短於12個月，前提是該較短的期間有一套完整的財務報表(如《國際會計準則第1號》第10段所規定的)。

合營安排

31 首次採用者可應用《國際財務報告準則第11號》中的過渡性

規定，並應用以下例外處理：

(1) 當應用《國際財務報告準則第11號》中的過渡性規定時，首次採用者應在過渡到國際財務報告準則日應用這些規定。

(2) 當從比例合併法變為權益法時，首次採用者須在過渡到國際財務報告準則日，按照《國際會計準則第36號》的規定對投資進行減值測試，無論是否有跡象表明投資可能發生了減值。任何減值須在過渡到國際財務報告準則日確認為對留存收益的調整。

露天礦生產階段的剝採成本

32 首次採用者可應用《國際財務報告解釋公告第20號——露天礦生產階段的剝採成本》附錄一第1段至第4段的過渡性規定。該段規定所提及的生效日期應解讀為2013年1月1日與首次國際財務報告準則報告期期初二者中較遲者。

買賣非金融項目合同的指定

33 《國際財務報告準則第9號》允許將一些買賣非金融項目合同在初始日指定為以公允價值計量且其變動計入損益（見《國際財務報告準則第9號》第2.5段）。儘管有這一要求，主體可以在過渡到國際財務報告準則日，將此前已存在的合同指定為以公允價值計量且其變動計入損益，但僅當合同在該日滿足《國際財務報告準則第9號》第2.5段的規定，並且主體指定所有類似合同的前提下才允許。

收入

34 首次採用者應當採用《國際財務報告準則第15號》附錄三第5段的過渡要求。在這些段落中“首次採用日”應被解讀為以國際財務報告準則進行財務報告的首個期間。如果首次採用者決定採用上述過渡性規定，那麼主體應當也採用《國際財務報告準則第15號》附錄

三第6段的要求。

35 首次採用者不要求對以往期間已經完成的合同進行重新說明。已完成合同是指主體根據之前準則已經完成所有商品或服務的轉讓。

附錄五 對國際財務報告準則的短期豁免

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

對《國際財務報告準則第9號》重述比較信息規定的豁免

1 如果主體首次國際財務報告準則報告期間始於2019年1月1日之前，且主體採用全本《國際財務報告準則第9號》（2014年發佈），那麼主體首份國際財務報告準則財務報表的可比信息無須遵守《國際財務報告準則第7號——金融工具：披露》或《國際財務報告準則第9號》全本（2014年發佈）的要求，如果《國際財務報告準則第7號》要求的披露與《國際財務報告準則第9號》範圍內的項目相關。對於這樣的主體，僅就《國際財務報告準則第7號》和《國際財務報告準則第9號》（2014年發佈）而言，“過渡到國際財務報告準則日”應指其首個國際財務報告準則報告期間的期初。

2 選擇在其過渡的第一年列報並不符合《國際財務報告準則第7號》和《國際財務報告準則第9號》全本（2014年發佈）要求的比較信息的主體應當：

（1） 對關於《國際財務報告準則第9號》範圍內項目的比較信息應用其原公認會計原則的要求，而非《國際財務報告準則第9號》的要求。

（2） 披露這一事實，並披露編製該信息的基礎。

（3） 對於比較期間報告日的財務狀況表（即包含按原公認會計原則編製的比較信息的財務狀況表）與首個國際財務報告準則報告期（即包含符合《國際財務報告準則第7號》和《國際財務報告準則第9號》全本（2014年發佈）要求的資訊的首個期間）期初的財務狀況表之間的所有調整，均視為由會計政策變更引起進行處理，並按照《國際會計準則第8號》第28段（1）至（5）和（6）、（9）的規定進行

披露。第28段（6）、（9）僅適用於比較期間報告日財務狀況表中的金額。

（4）當遵守國際財務報告準則的特定要求不足以讓使用者理解特定交易、其他事項和情況對主體財務狀況和財務業績的影響時，應用《國際會計準則第1號》第17段（3）提供額外的披露。

金融工具的披露

3 首次採用者可以應用《國際財務報告準則第7號》第44G段中的過渡性規定。³

4 首次採用者可以應用《國際財務報告準則第7號》第44M段中的過渡性規定。⁴

4A 首次採用者可以應用國際財務報告準則第7號第44AA段中的過渡性規定。

3 本附錄第3段是因2010年1月發佈《對首次採用者應用〈國際財務報告準則第7號〉可比披露要求的有限豁免》（對《國際財務報告準則第1號》的修訂）而增加的。為了避免可能使用後見之明，以及為了確保首次採用者與現行的國際財務報告準則編報者相比不受到不利影響，理事會決定，應允許首次採用者使用與現有的按照國際財務報告準則編製財務報表的編報者被允許使用的相同的過渡性規定，這些規定包含在《改進關於金融工具的披露》（對《國際財務報告準則第7號》的修訂）中。

4 本附錄第4段是因2010年10月發佈《披露——金融資產的轉移》（對《國際財務報告準則第7號》的修訂）而增加的。為了避免可能使用後見之明，以及為了確保首次採用者與現行的國際財務報告準則編報者相比不受到不利影響，理事會決定，應允許首次採用者使用與現有的按照國際財務報告準則要求編製財務報表的編報者被允許使用的相同的過渡性規定，這些規定包含在《披露——金融資產的轉移》（對《國際財務報告準則第7號》的修訂）中。

僱員福利

5 首次採用者可以應用《國際會計準則第19號》第173段(2)中的過渡性規定。

投資性主體

6 當首次採用者是母公司時，應當基於在過渡到國際財務報告準則日存在的事實和情況，判斷其是否是《國際財務報告準則第10號》所定義的投資性主體。

7 屬於《國際財務報告準則第10號》所定義的投資性主體的首次採用者，如果其首份國際財務報告準則財務報表涵蓋期間終止於2014年12月31日或更早，則可以應用《國際財務報告準則第10號》附錄三第3C至3D段以及《國際會計準則第27號》第18C至18G段的過渡性規定。這些段落中所指的緊接首次應用日之前的期間，應當被理解為列報的最早年度期間。因此，這些段落中提及的日期應被解讀為過渡到國際財務報告準則日。

國際財務報告準則第2號

——以股份為基礎的支付

目 錄

起始段落

目 標	1
範 圍	2
確 認	7
以權益結算的以股份為基礎的支付交易	10
總原則	10
取得服務的交易	14
參考所授予的權益工具公允價值計量的交易	16
對所授予權益工具的條款和條件的變更，包括取消和結算	26
以現金結算的以股份為基礎的支付交易	30
具有現金選擇權的以股份為基礎的支付交易	34
以股份為基礎的支付交易中如果安排條款為對方提供了結算選擇權	35
以股份為基礎的支付交易中如果安排條款為主體提供了結算選擇權	41
集團內主體之間以股份為基礎的支付交易（2009年修訂）	43A
披 露	44
過渡性規定	53
生效日期	60
解釋公告的撤銷	64
附錄	
附錄一 術語表	
附錄二 應用指南	

國際財務報告準則第2號

——以股份為基礎的支付

目 標

1 本國際財務報告準則的目標是對主體發生的以股份為基礎的支付交易的財務報告作出規定。特別是，它要求主體在其損益和財務狀況中反映以股份為基礎的支付交易的影響，包括與授予僱員股份期權交易相關的費用。

範 圍

2 主體應按照本國際財務報告準則對所有以股份為基礎的支付交易進行會計處理，不論主體是否能識別出所接受的商品或服務的特定部分或全部，包括：

- (1) 以權益結算的以股份為基礎的支付交易；
- (2) 以現金結算的以股份為基礎的支付交易；以及
- (3) 主體接受或取得商品或服務，且安排條款向主體或者商品及服務的供應商提供了主體以現金（或其他資產）或以發行權益工具進行結算的選擇權的交易。

第3A—6段指出的情況除外。當不存在特殊可辨認商品或服務時，其他情況也可能表明商品或者服務已經或將被接受，應按照本國際財務報告準則處理這些情況。

3 [已刪除]

3A 以股份為基礎的支付交易可能由集團內另一主體（或者集團內任一主體的股東）代表接受或取得商品或服務的主體進行結算。

第2段同樣適用於以下主體：

(1) 該主體接受商品或服務，而由同一集團中的另一主體（或者集團內任一主體的股東）承擔以股份為基礎的支付交易的結算義務；或者

(2) 該主體承擔以股份為基礎的支付交易的結算義務，而同一集團中的另一主體接受商品或服務，除非該交易明確是為了支付上述商品或服務價款以外的其他目的。

4 為本國際財務報告準則的目的，主體與作為其權益工具持有者身份的僱員（或其他方）發生的交易，不屬於以股份為基礎的支付交易。例如，如果主體授予其某一特定種類權益工具的所有持有者以低於該類權益工具公允價值的價格取得額外的權益工具的權利，而僱員作為該特定種類權益工具的持有者取得了這一權利，這一權利的授予和行使不受本國際財務報告準則要求的限制。

5 如第2段指出的那樣，本國際財務報告準則適用於主體在取得或接受商品或服務過程中發生的以股份為基礎的支付交易。商品包括存貨、易耗品、不動產、廠場和設備、無形資產和其他非金融資產。但是，本國際財務報告準則不適用於《國際財務報告準則第3號——企業合併》（2008年修訂）中規定的企業合併中作為淨資產的一部分取得商品的交易或《國際財務報告準則第3號》中附錄二第1段至第4段描述的同—控制下的主體或業務合併中作為淨資產的一部分取得商品的交易，或者《國際財務報告準則第11號——合營安排》中規定的合營企業設立時投入的業務。因此，企業合併中為取得對被購買方的控制權而發行的權益工具不在本國際財務報告準則的範圍內。但是，授予被購買方僱員的權益工具（如換取僱員的繼續服務）屬於本國際財務報告準則的範圍。類似地，由於企業合併或其他權益重組而取消、替代以股份為基礎的支付安排，或對其進行其他變更，應按照本國際

財務報告準則進行會計處理。《國際財務報告準則第3號》提供了相關指南，以確定企業合併中發行的權益工具是否構成用來交換被購買方控制權所轉移對價的一部分（因此屬於《國際財務報告準則第3號》的範圍），或是用來換取在合併後期間確認的繼續服務（因此屬於《國際財務報告準則第2號》的範圍）。

6 本國際財務報告準則不適用於主體根據《國際會計準則第32號——金融工具：列報》（2003年修訂）¹第8段至第10段，或者《國際財務報告準則第9號——金融工具》第2.4段至第2.7段規定範圍內的合同取得或接受商品或服務過程中發生的以股份為基礎的支付交易。

6A 本國際財務報告準則對術語“公允價值”的使用與《國際財務報告準則第13號——公允價值計量》中“公允價值”的定義在一些方面有所不同，因此，當主體應用《國際財務報告準則第2號》計量公允價值時，是按照本國際財務報告準則處理，而非按照《國際財務報告準則第13號》處理。

確 認

7 主體應當在取得商品和服務時確認在以股份為基礎的支付交易中接受或取得的商品或服務。如果商品或服務在以權益結算的以股份為基礎的支付交易中取得，主體應確認相應增加的權益，或者如果商品或服務在以現金結算的以股份為基礎的支付交易中取得，主體應確認相應的負債。

8 在以股份為基礎的支付交易中接受或取得的商品或服務不符

1 《國際會計準則第32號》的標題在2005年被修訂。

合確認為資產的條件時，應當確認為費用。

9 一般地，商品或服務的消耗會產生費用。例如，服務一般是立即消耗的，在這種情況下當對方提供了服務時，就應確認為費用。商品可能在一段時間內消耗，或者對於存貨而言，在以後某一日被出售，在這種情況下，當商品被消耗或出售時確認費用。但是，有時在商品或服務被消耗或出售以前就有必要確認一項費用，因為他們不符合確認為資產的條件。例如，主體可能在開發新產品項目的研究階段購買商品。雖然這些商品還未被消耗，按照適用的國際財務報告準則，他們可能不符合確認為資產的條件。

以權益結算的以股份為基礎的支付交易

總原則

10 對以權益結算的以股份為基礎的支付交易，主體應當直接以取得的商品或服務的公允價值計量取得的商品或服務，以及相應增加的權益，除非該公允價值不能可靠估計。如果主體不能可靠估計取得的商品或服務的公允價值，主體應間接地參考²本國際財務報告準則所授予的權益工具的公允價值計量取得的商品或服務的價值以及相應增加的權益。

11 將第10段的要求應用於與僱員和其他提供類似服務³的各方

2 使用短語“參考”而不是“按照”，是因為交易最終以在第11段或13段規定的適用日期計量的所授予權益工具的公允價值，乘以給予的權益工具的數量（如第19段解釋的那樣）進行計量。

3 在本國際財務報告準則的其餘部分，所有指代“僱員”處也包括其他提供類似服務的各方。

之間的交易時，主體應參考所授予的權益工具的公允價值來計量接受的服務的公允價值，因為如第12段解釋的那樣，一般不可能可靠估計接受的服務的公允價值。這些權益工具的公允價值應在授予日計量。

12 一般地，股份、股份期權或其他權益工具是除了現金工資和其他僱員福利以外給予僱員的薪酬組合的一部分。通常，不可能直接計量所取得的與僱員薪酬組合中的一個特定組成部分相對應的服務。在不能直接計量所授予的權益工具公允價值的情況下，也不可能獨立地計量全部薪酬組合的公允價值。另外，股份或股份期權有時是作為獎金安排的一部分，而不是作為基本薪酬的一部分授予的，如作為鼓勵僱員繼續在主體工作的激勵或是獎勵他們在提高主體業績方面的努力。除了其他形式的薪酬以外，通過授予股份或股份期權，主體支付了額外的薪酬以獲得額外的利益。估計這些額外利益的公允價值可能較為困難。由於直接計量所取得服務的公允價值存在困難，主體應參考所授予的權益工具的公允價值來計量所取得的服務的公允價值。

13 將第10段的要求應用於與除僱員以外的其他方進行的交易，應當存在一個可推翻的假設，即所取得商品或服務的公允價值能夠可靠估計。這一公允價值應在主體獲得商品或對方提供服務之日計量。在極少數情況下，如果因為主體不能可靠地計量所取得商品或服務的公允價值而推翻這一假設，主體應間接地參考所授予的權益工具在主體獲得商品或對方提供服務之日的公允價值來計量所取得的商品或服務以及相應增加的權益。

13A 特別地，如果主體收到的可辨認對價（如有）看上去低於所授予的權益工具或者承擔的債務的公允價值，通常這種情況表明，主體已經（或將要）收到其他對價（即不可辨認的商品或服務）。主

主體應按照本國際財務報告準則計量接受的可辨認商品或服務。主體應按照接受的（或將要接受的）任何可辨認商品或服務的公允價值與以股份為基礎的支付的公允價值之間的差額計量接受的（或將要接受的）不可辨認的商品或服務。主體應當在授予日計量收到的不可辨認的商品或服務。然而，對於以現金結算的交易，應按照第30段至第33段的規定，在每個報告期末對債務進行重新計量，直到其被結算。

取得服務的交易

14 如果所授予的權益工具立即給予，則對方無需完成一段規定期間的服務即有權無條件地享有這些權益工具。在不存在相反證據的情況下，主體應假設已經取得了對方作為權益工具對價所提供的服務。在這種情況下，在授予日，主體應確認所取得的全部服務，並相應增加權益。

15 如果所授予的權益工具只有在對方完成了一段規定期間的服務以後才能給予，主體應假設對方作為權益工具的對價應提供的服務將在未來的給予期間內取得。主體對所取得的服務，應隨著對方在給予期間內服務的提供進行會計處理，相應增加權益。例如：

（1） 如果授予僱員股份期權，前提條件是完成3年的服務，則主體應假設僱員作為股份期權對價應提供的服務將在未來的3年給予期間內取得。

（2） 如果僱員被授予股份期權，前提條件是達到一定的業績條件並且在滿足該業績條件時仍為主體所僱傭，同時給予期間的長短取決於何時能夠滿足業績條件而變化，主體應假設僱員作為股份期權對價應提供的服務，將在未來的預期給予期間內取得。在授予日，主體應基於最可能的業績結果，估計預期給予期間的長度。如果業績條件是市場條件，對於預期給予期間長度的估計應與在估計所授予期權的

公允價值時使用的假設相一致，後續也不應修訂。如果業績條件為非市場條件，如果後續的信息表明給予期間的長度與以前的估計不同，如果有必要的話，主體應修正其對給予期間長度的估計。

參考所授予的權益工具公允價值計量的交易

確定所授予的權益工具的公允價值

16 對於參考所授予的權益工具的公允價值計量的交易，主體應在計量日基於可獲得的市場價格，考慮權益工具授予的條款和條件（按第19段至第22段的要求），對所授予的權益工具的公允價值進行計量。

17 如果無法獲得市場價格，主體應使用估值技術，估計在計量日如果是在熟悉情況和自願的各方之間進行的公平交易中這些權益工具的可能價格，用來估計所授予權益工具的公允價值。估值技術應與公認的金融工具定價的估價方法相一致，且應當包括熟悉情況和自願的市場參與者在制定價格時可能考慮的所有因素和假設（按第19段至第22段的要求）。

18 附錄二包括了對股份和股份期權的公允價值進行計量的進一步指南，著重於授予僱員的股份或股份期權中通常具有的一些特定條款和條件。

給予條件的處理

19 權益工具的授予可能需要滿足特定的給予條件。例如，授予僱員的股份或股份期權一般都附有要求僱員在主體服務一段特定時間的條件。也有可能需要滿足業績條件，如主體的利潤實現特定增長或是主體的股價達到一定增長等。在計量日估計股份或股份期權的公允價值時不應考慮除市場條件以外的給予條件。給予條件應通過調整

包括在交易金額計量中的權益工具的數量加以考慮，使得最終作為所授予權益工具對價所取得的商品或服務的金額，應基於最終將給予的權益工具的數量。因此，在累計的基礎上，如果已經授予的權益工具由於沒有滿足給予條件（考慮第21段的要求）而未給予，例如對方沒有完成一段特定期間的服務，或者是業績條件沒有滿足，則不應確認取得的商品或服務的金額。

20 在應用第19段的要求時，主體在給予期間內，應基於對預計給予的權益工具數量最可能的估計確認所取得的商品或服務的金額，如果後續的信息表明預計給予的權益工具的數量與先前的估計不同，則有必要對估計進行修正。在給予日，主體應考慮第21段的要求，對估計作出修正，使其等同於最終給予的權益工具的數量。

21 市場條件，如給予（或可行使性）取決於目標股價，在估計所授予的權益工具的公允價值時應予考慮。因此，對於授予附有市場條件的權益工具，如果對方滿足了所有其他給予條件，主體應確認自對方取得的商品或服務（如取得的僱員在特定服務期間內為主體所提供的服務），而不論市場條件是否滿足。

非給予條件的處理

21A 類似地，主體在估計所授予的權益工具公允價值時應考慮所有非給予條件。因此，對於授予的附非給予條件的權益工具，如果對方滿足了非市場條件的全部給予條件，主體應確認自對方取得的商品或服務（如取得的僱員在特定服務期間內為主體所提供的服務），不論那些非給予條件是否滿足。

再授予特徵的處理

22 對於具有再授予特徵的期權，在計量日估計所授予期權的公

允價值時，不應考慮再授予特徵。只有當再授予期權在後續被授予時，再授予期權才應作為授予新的期權處理。

給予日以後

23 在按照第10段至第22段對取得的商品或服務進行確認並相應增加權益以後，主體在給予日以後不應再對權益總額進行後續調整。例如，如果給予的權益工具隨後作廢或是在股份期權的情況下，相關的期權未予行權，主體對於已確認的取得的僱員提供的服務金額不應再予轉回。但是，這一要求並不妨礙主體確認權益內部的轉換，如從權益的一個組成部分轉為另一組成部分。

如果權益工具的公允價值無法可靠估計

24 第16段至第23段的要求適用於要求主體參考所授予的權益工具的公允價值來計量以股份為基礎的支付交易的情況。在極少數情況下，主體在計量日可能無法按照第16段至第22段的要求可靠估計所授予的權益工具的公允價值。僅在這些極少數情況下，主體才應當：

(1) 在最初主體取得有關商品或對方提供服務時，及後續在每一個報告期末以及最終結算日，以內在價值計量權益工具，並將內在價值的任何變化確認為損益。對於所授予的股份期權，當期權被行使或作廢（在終止僱傭的情況下）或者失效（在期權期滿時）時，以股份為基礎的支付安排最終被結算。

(2) 基於最終給予的或最終行使的權益工具的數量確認所取得的商品或服務。將該要求應用於股份期權的情況下，例如，主體應按照第14段和第15段的要求確認在給予期間取得的商品或服務，第15段（2）關於市場條件的要求不適用的情況除外。在給予期間確認的所取得的商品或服務的金額應基於預計將給予的股份期權的數量。如果後續信息表明預計將給予的股份期權的數量與先前的估計不同，如

果有必要的話，主體應對原估計作出修正。在給予日，主體應對估計作出修正，使其等同於最終給予的權益工具數量。在給予日以後，如果股份期權後來作廢或是在股份期權期滿時失效，主體應將已確認的所取得的商品或服務金額予以轉回。

25 如果主體應用了第24段，則不必再應用第26段至第29段，因為對於所授予權益工具條款和條件的任何變更在應用第24段規定的內在價值法時均已給予考慮。但是，如果主體對已經應用第24段要求核算的權益工具的授予進行結算：

(1) 如果該結算發生於給予期間，主體對於該結算應作為加速給予處理，應立即確認原本應在剩餘給予期間所取得服務而應予確認的金額。

(2) 結算時所支付的所有款項均應作為權益工具的回購進行處理，即作為權益的減項，除非所支付的款項超過了在回購日計量的權益工具的內在價值。所有超過部分均應確認為費用。

對所授予權益工具的條款和條件的變更，包括取消和結算

26 主體對於所授予的權益工具的條款和條件可能作出變更。例如，主體可能降低授予僱員的期權的行權價格（如對期權重定價），這將使期權的公允價值上升。第27段至第29段關於對變更的影響進行處理的要求是針對與僱員的以股份為基礎的支付交易而言的。但是，該要求也應適用於需要參考所授予的權益工具的公允價值進行計量的與除僱員以外的其他方進行的以股份為基礎的支付交易。在後一種情況下，第27段至第29段所指的授予日均應是指主體取得商品或對方提供服務的日期。

27 主體至少應確認按照所授予權益工具在授予日的公允價值計量的相應服務，除非因滿足授予日沒有規定的給予條件（除市場條

件以外)而使這些權益工具無法給予。不管所授予的權益工具的條款和條件發生何種變更,或者所授予的權益工具被取消或是結算,該規定均適用。另外,主體應確認導致以股份為基礎的支付安排的公允價值總額增加或者是對僱員有利的變更的影響。附錄二中給出了應用該要求的指南。

28 如果主體在給予期間內,取消了所授予的權益工具或是對所授予的權益工具進行結算(因未滿足給予條件作廢而被取消的授予除外):

(1) 主體對於取消或結算應作為加速給予處理,並應立即確認原本會在給予期間的剩餘期間確認的該期間所取得的服務的金額。

(2) 在取消或結算授予時支付給僱員的所有款項均應作為權益的回購處理,即作為權益的減項,除非支付的金額超過了所授予權益工具在回購日的公允價值。所有超過部分均應確認為費用。但是,如果以股份為基礎的支付安排包含負債成分,主體應重新計量在取消日或結算日負債的公允價值。所有用於結算負債成分的款項均應作為負債清償進行處理。

(3) 如果授予僱員新的權益工具,且在新的權益工具授予之日,主體指定所授予的新的權益工具是用於替代取消的權益工具,對於所授予的替代性權益工具,主體應按照與對原授予的權益工具進行變更相同的方式,按照第27段和附錄二中的指南處理。所授予的增量公允價值是在替代性的權益工具授予日,其公允價值與取消的權益工具的淨公允價值之間的差額。取消的權益工具的淨公允價值是其在取消之前的公允價值,減去因權益工具取消而按上述第(2)項作為權益減項核算的支付給僱員的款項。如果主體並未指定新授予的權益工具用於替代所取消的權益工具,主體應將其作為新的授予進行處理。

28A 如果主體或對方可以選擇是否滿足一項非給予條件,則主

體應將主體或對方未能在給予期間內滿足該非給予條件作為取消處理。

29 如果主體回購給予的權益工具，付給僱員的款項應作為權益的減項處理，除非所支付的款項超過了被回購權益工具在回購日計量的公允價值。所有超過部分均應確認為費用。

以現金結算的以股份為基礎的支付交易

30 對於以現金結算的以股份為基礎的支付交易，主體對於所取得的商品或服務以及所產生的負債應按照負債的公允價值計量。在負債結算以前，主體應於每一個報告期末以及結算日，對負債的公允價值進行重新計量，公允價值的任何變動應確認為當期損益。

31 例如，主體可能將股份增值權作為僱員薪酬組合的一部分授予僱員，僱員有權獲得以主體的股份價格在一段特定時間內從某一特定水平的增長為基礎計算的未來現金支付（而不是權益工具）。或者主體可能通過授予僱員可贖回股份（包括由於行使股份期權將發行的股份）的權利，該贖回或者是強制性贖回（如在僱員終止服務時），或者是在僱員的選擇下可贖回，從而取得未來現金支付的權利。

32 隨著僱員服務的提供，主體應確認所取得的服務以及為支付所取得的服務相應產生的負債。例如，一些股份增值權立即給予，因此不要求僱員完成一段時間的服務即有權享有該部分現金款項。在不存在相反證據的情況下，主體應假定已經取得了用於交換股份增值權的僱員所提供的服務。因此，主體應立即確認所取得的服務以及相應產生的負債。如果股份增值權只有在僱員完成了特定期間的服務後才能給予，主體應在該期間內，隨著僱員服務的提供，相應確認所取得的服務及為支付所取得服務而產生的負債。

33 負債在最初以及至結算止的每一個報告期末，應當通過應用期權定價模型，考慮所授予的股份增值權的條款和條件，以及僱員至目前為止已提供的服務計算的股份增值權的公允價值進行計量。

具有現金選擇權的以股份為基礎的支付交易

34 對於以股份為基礎的支付交易，如果安排條款為主體或對方提供了主體或者以現金（或其他資產）結算該交易或者通過發行權益工具結算該交易的選擇權，如果主體已經產生了以現金或其他資產結算的負債，則主體對於該交易或該交易的組成部分，應按以現金結算的以股份為基礎的支付交易處理，或者如果未產生這樣的負債，則應作為以權益結算的以股份為基礎的支付交易處理。

以股份為基礎的支付交易中如果安排條款為對方提供了結算選擇權

35 如果主體授予了對方有權選擇以股份為基礎的支付交易以現金結算⁴或是通過發行權益工具進行結算的選擇權，主體授予的就是一種複合金融工具，它包括負債成分（即對方有權要求以現金支付）和權益成分（即對方有權要求以權益工具而非現金結算）。對於與除僱員以外的其他方進行的交易中，在其取得的商品或服務的公允價值直接計量的情況下，對於複合金融工具的權益成分，主體應按照取得商品或服務之日所取得商品或服務的公允價值與該日負債成分公允價值的差額進行計量。

36 對於其他的交易，包括與僱員的交易，主體應在計量日對複合金融工具的公允價值進行計量，計量時應考慮所授予的有權要求現

4 在第 35 段至第 43 段中，所有指代“現金”處也包括主體的其他資產。

金或權益工具的條款和條件。

37 在應用第36段時，主體應首先計量負債成分的公允價值，然後計量權益成分的公允價值——考慮到對方必須放棄收取現金的權利才能取得權益工具。複合金融工具的公允價值是兩個組成部分的公允價值之和。但是，對方具有結算選擇權的以股份為基礎的支付交易通常構造為使一種結算備選方案的公允價值與另外一種的公允價值相同。例如，對方可以選擇取得股份期權或者是以現金結算的股份增值權。在這種情況下，權益成分的公允價值為零，因此複合金融工具的公允價值與其負債成分的公允價值相同。相反，如果結算備選方案的公允價值不同，權益部分的公允價值通常會大於零，在這種情況下，複合金融工具的公允價值就會大於負債成分的公允價值。

38 主體應單獨核算與複合金融工具每一組成部分所對應取得的商品或服務。對於負債成分，主體在對方提供商品或服務時，應按照適用於以現金結算的以股份為基礎的支付交易的要求（第30段至第33段）確認所取得的商品或服務以及為支付所取得的商品或服務相應產生的負債。對於權益成分（如果有的話），主體應在對方提供商品或服務時，按照適用於以權益結算的以股份為基礎的支付交易的要求（第10段至第29段），確認所取得的商品或服務以及權益的相應增加。

39 在結算日，主體應以其公允價值重新計量負債。如果主體發行權益工具用於結算而不是支付現金，負債應作為所發行權益工具的對價直接轉入權益。

40 如果主體支付現金而不是發行權益工具來結算，所支付的款項應全部用於結算負債。以前確認的權益部分仍然留在權益中。通過選擇收取現金進行結算，對方放棄了取得權益工具的權利。但是，該

要求並不排除主體確認權益內部的轉換，即將權益的一個組成部分轉為另一組成部分。

以股份為基礎的支付交易中如果安排條款為主體提供了結算選擇權

41 對於以股份為基礎的支付交易中，安排條款提供了主體可以選擇以現金或是通過發行權益工具進行結算的選擇權的情況下，主體應確定其是否負有以現金進行結算的現時義務，並據此對以股份為基礎的支付交易進行核算。如果以權益工具進行結算的選擇權無商業實質（如因為法律限制主體發行股份），或者主體過去的實務或公開聲明的政策是以現金結算，或者當對方要求以現金結算時一般會以現金結算等情況下，主體即具有以現金進行結算的現時義務。

42 如果主體具有以現金結算的現時義務，應按照適用於以現金結算的以股份為基礎的支付交易的要求（第30段至第33段）進行核算。

43 如果不存在這樣的義務，主體應按照適用於以權益結算的以股份為基礎的支付交易的要求（第10段至第29段）進行核算。在結算時：

（1）如果主體選擇以現金結算，支付的現金應作為對權益的回購，即作為權益的減項，除非是在下列（3）中指出的情況。

（2）如果主體選擇通過發行權益工具進行結算，無需進行進一步的會計處理（如果必要，僅需從權益內部的一個組成部分轉換為另一個組成部分），除非是在下列（3）中指出的情況。

（3）如果主體選擇在結算日，以結算備選方案中具有較高公允價值的方式進行結算，主體應將所付出的額外價值確認為額外的費用，即所支付的現金與原本應發行的權益工具的公允價值之間的差額，或

者是所發行的權益工具的公允價值與原本應支付的現金之間的差額，
不管適用哪一種情況。

集團內主體之間以股份為基礎的支付交易（2009 年修訂）

43A 對於集團內主體之間以股份為基礎的支付交易，在接受商品或服務的主體的單獨或個別財務報表中，應通過評估以下各項以將接受的商品或服務作為以權益結算的或以現金結算的以股份為基礎的支付交易進行計量：

- （1） 授予的獎勵的性質；
- （2） 主體自身的權利和義務。

接受商品或服務的主體確認的金額可能不同於合併集團或者負有該以股份為基礎的支付交易的結算義務的集團內另一主體所確認的金額。

43B 接受商品或服務的主體在以下情況下應將其作為以權益結算的以股份為基礎的支付交易來計量所接受的商品或服務：

- （1） 授予的獎勵是主體自身的權益工具，或
- （2） 主體不承擔該以股份為基礎的支付交易的結算義務。

主體後續應僅就非市場給予條件的變化依據第19段至第21段的規定重新計量此類以權益結算的以股份為基礎的支付交易。在所有其他情況下，接受商品或服務的主體應將其作為以現金結算的以股份為基礎的支付交易來計量接受的商品或服務。

43C 當主體負責結算以股份為基礎的支付交易，而同一集團內另一主體接受商品或服務時，只有在主體以其自身權益工具進行結算的情況下，該交易才應確認為以權益結算的以股份為基礎的支付交易。

否則，該交易應確認為以現金結算的以股份為基礎的支付交易。

43D 一些集團交易涉及還款安排，要求一個集團內主體就集團內其他主體對商品或服務供應商提供的以股份為基礎的支付予以支付。在這種情況下，接受商品或服務的主體應依據第43B段的規定對以股份為基礎的支付交易進行會計處理，不考慮相關的集團內部還款安排。

披 露

44 主體應披露能夠使財務報表的使用者理解當期存在的以股份為基礎的支付安排的性質和範圍的信息。

45 為說明第44段中原則的影響，主體應至少披露下列各項：

(1) 對當期任一時點存在的每一種以股份為基礎的支付交易的描述，包括每一種安排的一般條款和條件，如給予要求、所授予期權的最長期間、結算方式（如以現金還是權益）。對實質上類似的以股份為基礎的支付安排，主體可將其信息合併披露，除非為滿足第44段的原則而有必要對每一安排進行單獨披露。

(2) 對下列每一組期權，其股份期權的數量和加權平均行權價格：

- ① 期初發行在外的；
- ② 當期授予的；
- ③ 當期作廢的；
- ④ 當期行權的；
- ⑤ 當期到期的；
- ⑥ 期末發行在外的；
- ⑦ 期末可行權的。

(3) 對於當期行權的股份期權，在行權日的加權平均股價。如果股份期權在整個期間內定期行權，主體可代之以披露當期的加權平均股價。

(4) 對於期末發行在外的股份期權，行權價格的範圍以及加權平均剩餘合同期限。如果行權價格的範圍較寬，發行在外的期權應劃分為有助於估計可能發行的股份數量、發行時間以及在行權時可能將收取的現金的範圍。

46 主體應披露使得財務報表的使用者理解當期取得的商品或服務的公允價值或者所授予的權益工具的公允價值如何確定的信息。

47 如果主體對作為發行的權益工具對價所取得的商品或服務的公允價值是間接地參考所授予的權益工具的公允價值計量的，為說明第46段中原則的影響，主體應至少披露以下各項：

(1) 對於當期授予的股份期權，在計量日這些期權的加權平均公允價值以及這些公允價值如何確定的信息，包括：

① 所採用的期權定價模型和對該模型的輸入值，包括加權平均股價、行權價格、預計波動率、期權期限、預計股利、無風險利率以及對模型的其他輸入值，包括所採用的方法和用於考慮預計提前行權影響的假設；

② 預計波動率如何確定，包括對於預計波動率基於歷史波動率水平的程度方面的解釋；以及

③ 在計量公允價值時，是否考慮了所授予期權的其他特徵以及如何考慮等，如市場條件。

(2) 對於本期授予的其他權益工具（即除股份期權以外的），這些權益工具在計量日的數量及加權平均公允價值，以及有關如何計量公允價值的信息，包括：

①如果公允價值的確定不是基於可觀察到的市場價格，它是如何確定的；

②在計量公允價值時，是否及如何考慮預計股利；

③在計量公允價值時，是否考慮了所授予權益工具的其他特徵以及是如何考慮的。

(3) 對於本期內變更的以股份為基礎的支付安排：

①對有關變更的解釋；

②所授予的增量公允價值（由於變更引起的），以及

③對於所授予的增量公允價值如何計量的信息，如果適用，與上述（1）和（2）的要求相一致。

48 如果主體直接計量當期取得的商品或服務的公允價值，主體應披露該公允價值是如何確定的，如公允價值是否以這些商品或服務的市場價格計量。

49 如果主體推翻了第13段的假設，應披露該事實並說明該假設被推翻的理由。

50 主體應披露有助於財務報告的使用者理解以股份為基礎的支付交易對主體當期財務狀況和損益影響的信息。

51 為說明第50段原則的影響，主體應至少披露下列各項：

(1) 當期由於以股份為基礎的交易中取得的商品或服務不符合確認為資產的條件，因此立即確認為費用而在當期確認的費用總額，包括單獨披露按以權益結算的以股份為基礎的支付交易核算所產生的費用總額部分。

(2) 以股份為基礎的支付交易所產生的負債：

①期末的帳面總金額；

②對於對方在期末前已給予的獲得現金或其他資產的權利（例如

給予的股份增值權)，負債在期末的內在價值總額。

52 如果本國際財務報告準則要求披露的信息不能滿足第44段、46段和第50段的原則要求，主體應披露額外的信息以滿足這些段落的要求。

過渡性規定

53 對以權益結算的以股份為基礎的支付交易，主體應對2002年11月7日以後授予的在本國際財務報告準則生效日尚未給予的股份、股份期權或其他權益工具適用本準則。

54 鼓勵但不要求主體對授予的其他權益工具適用本準則，如果主體已經公開披露這些權益工具在計量日的公允價值。

55 對於授予的適用本國際財務報告準則的所有權益工具，主體應對可比信息進行重述，在適用的情況下，調整最早列報期間的期初留存收益。

56 對於授予的未適用本國際財務報告準則的所有權益工具（如在2002年11月7日或以前授予的權益工具），主體仍應披露第44段和第45段要求的信息。

57 如果在本國際財務報告準則生效以後，主體對所授予的未適用本國際財務準則進行核算的權益工具的條款和條件作出變更，主體仍應按第26段至第29段的要求對這些變更進行核算。

58 對在本國際財務報告準則生效日存在的由以股份為基礎的支付交易所產生的負債，主體應按本國際財務報告準則進行追溯調整。對這些負債，主體應重述可比信息，包括調整已經重述的可比信息中

所包括的最早列報期間留存收益的期初餘額，除非有關信息是關於2002年11月7日以前或更早的期間而不要求重述。

59 鼓勵但不要求主體對於其他因以股份為基礎的支付交易產生的其他負債追溯應用本準則。例如，在列報的可比信息期間已經結算的負債。

生效日期

60 主體應對自2005年1月1日或以後日期開始的年度期間採用本國際財務報告準則。鼓勵提前採用。如果主體將本準則運用於自2005年1月1日以前開始的期間，則應披露這一事實。

61 《國際財務報告準則第3號》（2008修訂）及2009年4月發佈的國際財務報告準則年度改進修訂了第5段。主體應對自2009年7月1日或以後日期開始的年度期間應用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用《國際財務報告準則第3號》（2008年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

62 主體應對自2009年1月1日或以後日期開始的年度期間追溯採用以下修訂內容：

- （1） 在第21A段關於非給予條件處理的規定；
- （2） 在附錄一中修訂後的“給予”和“給予條件”的定義；
- （3） 第28段和第28A段關於取消的修訂。

鼓勵提前採用。如果主體在2009年1月1日之前開始的年度期間採用了這些修訂內容，則應披露這一事實。

63 主體應依據《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》對自2010年1月1日或以後日期開始的年度期間追溯應用

2009年6月發佈的《集團內以現金結算的以股份為基礎的支付交易》作出的以下修訂，並遵從第53段至第59段中的過渡性規定：

(1) 有關集團內主體之間交易的會計處理：修訂第二段，刪除第三段以及新增第3A段、第43A段至第43D段以及附錄二中的第45段、第47段、第50段、第54段、第56段至第58段和第60段。

(2) 附錄一中以下術語修訂後的定義：

- 以現金結算的以股份為基礎的支付交易；
- 以權益結算的以股份為基礎的支付交易；
- 以股份為基礎的支付安排，以及
- 以股份為基礎的支付交易。

如果無法獲取追溯應用的必要信息，主體應當在其單獨或個別財務報表中反映先前在集團合併財務報表中確認的金額。允許提前採用。如果主體在2010年1月1日之前開始的年度期間採用這些修訂內容，則應披露這一事實。

63A 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》和《國際財務報告準則第11號》修訂了第5段和附錄一。主體應在採用《國際財務報告準則第10號》和《國際財務報告準則第11號》時應用這些修訂內容。

63B 2013年12月發佈的《國際財務報告準則年度改進2010—2012年度週期》，修訂了第15段和第19段。在附錄一中，對“給予條件”和“市場條件”的定義進行了修訂，增加了“業績條件”和“服務條件”的定義。主體應對授予日期在2014年7月1日或之後的以股份為基礎的支付交易採用未來適用法應用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用了這些修訂內容，則應披露這一事實。

63C 2014年7月發佈的《國際財務報告準則第9號》修訂了第6

段。主體應在採用《國際財務報告準則第9號》時應用這些修訂。

解釋公告的撤銷

64 2009年6月發佈的《集團內以現金結算的以股份為基礎的支付交易》取代了《國際財務報告解釋公告第8號——〈國際財務報告準則第2號〉的範圍》和《國際財務報告解釋公告第11號——〈國際財務報告準則第2號〉：集團和庫藏股交易》。該文件所作的修訂包括了先前《國際財務報告解釋公告第8號》和《國際財務報告解釋公告第11號》的要求，修訂內容如下：

(1) 就主體無法辨認所接受的部分或全部商品或服務的交易會計處理修訂了第2段，新增了第13A段。這些要求在2006年5月1日或以後日期開始的年度期間有效。

(2) 就集團內主體之間交易的會計處理在附錄二中增加了第46段、第48段、第49段、第51段至第53段、第55段、第59段和第61段。這些要求在2007年3月1日或後日期開始的年度期間有效。

應依據《國際會計準則第8號》並遵從《國際財務報告準則第2號》中的過渡性規定追溯應用這些要求。

附 錄

附錄一 術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

以現金結算的 以股份為基礎 的支付交易	在以股份為基礎的支付交易中，從商品或服務的供應商那裡取得商品或服務，發生將轉移現金或其他資產給這些供應商的負債，負債的金額是基於主體或集團內另一主體的權益工具（包括股份或股份期權）的價格（或價值）來確定。
僱員和其他提 供類似服務的 各方	向主體提供個人服務的個人，以及（1）出於法律或納稅目的被當作僱員的個人；（2）如同出於法律或納稅目的被當作僱員的個人一樣，按照主體指示為其工作的個人；或者（3）所提供的服務與僱員所提供的服務相似的個人。例如，本術語包括所有的管理人員，即有權且負責計劃、領導和控制主體活動者，包括非執行董事。
權益工具	證明享有主體的資產扣除所有負債 ⁵ 。
授予的權益工 具	在以股份為基礎的支付安排中，由主體（有條件或無條件地）授予另一方的對主體的權益工具的權利。

5 《財務報告概念框架》把負債定義為主體由於過去事項而承擔的現時義務，該義務的履行預期會導致含有經濟利益的資源流出主體（即主體現金或其他資產的流出）後的剩餘利益的合同。

以權益結算的 以股份為基礎 的支付交易	<p>在以股份為基礎的支付交易中，主體</p> <p>(1) 以主體的權益工具（包括股份或股份期權）作為取得商品或服務的對價；或者</p> <p>(2) 取得商品或服務，但沒有與供應商結算的義務。</p>
公允價值	<p>在熟悉情況的交易各方之間自願進行的公平交易中，可能發生的資產交換、負債清償或者授予的權益工具交換的金額。</p>
授予日	<p>主體和另一方（包括僱員）同意以股份為基礎的支付安排的日期，即主體和對方對安排的條款和條件有著共同理解的日期。在授予日，主體將獲得現金、其他資產或主體權益工具的權利授予對方，只要滿足特定的給予條件（如果有的話）。如果這個安排要經過批准程序（例如，由股東）批准，授予日則是獲得批准的日期。</p>
內在價值	<p>對方有權（有條件地或者無條件地）認購或者有權取得的股份的公允價值，與要求（或將要求）對方為這些股份支付的價格（如果有的話）之間的差額。例如，一份行權價格為15貨幣單位⁶的股份期權，對應股份的公允價值為20貨幣單位，則其內在價值是5貨幣單位。</p>
市場條件	<p>行權價格、權益工具的給予和可執行性所依賴的與主體權益工具（或同一集團中另一主體的權益工具）</p>

6 本附錄中，貨幣金額用“貨幣單位”計價。

的市場價格（或價值）相關的業績條件，例如：

（1） 達到特定股價或股份期權內在價值的特定金額；或者

（2） 實現以主體權益工具（或同一集團中另一主體的權益工具）的市場價格（或價值）為基礎，與其他主體的權益工具市場價格指數相聯繫的特定目標。

市場條件要求對方完成特定期間的服務（即服務條件）；這項服務要求可以是明確的也可以是隱含的。

計量日

就本國際財務報告準則而言，計量所授予的權益工具公允價值的日期。對於與僱員和其他提供類似服務的各方之間的交易而言，計量日就是授予日。對於與除僱員（以及提供類似服務的各方）以外的其他方之間的交易，計量日是主體獲得商品或者對方提供服務的日期。

業績條件

指要求下列各項的給予條件：

（1） 對方完成特定期間的服務（即服務條件）；該服務要求可以是明確或隱含的；以及

（2） 當對方提供（1）中要求的服務時達到特定業績目標。

實現業績目標的期間：

（1） 不應延長至服務期結束後；以及

（2） 如果業績目標的開始日期沒有比服務期的開始日期提前很多，可以在服務期之前開始。

業績目標可參照下列項目確定：

（1） 主體自身的運營（或活動）或其同一集團內

另一主體的運營或活動（即非市場條件）；或者
（2）主體的權益工具或其同一集團另一主體的權益工具（包括股份和股份期權）的價格（或價值）（即市場條件）。

業績目標可能與主體作為一個整體或主體的一部分（或集團的一部分）（比如一個部門或個別僱員）的業績相關。

再授予特徵 規定只要期權持有人用主體的股份而不是現金來支付行權價格以行使原先授予的期權，即自動授予額外股份期權的特徵。

再授予期權 因以股份來支付原先授予的股份期權的行權價格而新授予的股份期權。

服務條件 要求對方完成規定的向主體提供服務的服務期的給予條件。無論出於甚麼原因，如果對方在給予期間停止提供服務，則不滿足該條件。服務條件不要求達成業績目標。

以股份為基礎的支付安排 主體或集團⁷內另一主體或該集團主體的任一股東與其他方（包括僱員）之間訂立的協議，藉此授予其他方下列權利：

（1）取得主體現金或其他資產的權利，其金額是基於主體或集團內另一主體的權益工具（包括股份或股份期權）的價格（或價值）來確定；或者

7 在《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》附錄一中“集團”的定義為“母公司及其子公司”。

(2) 在滿足規定的給予條件（如果有的話）的前提下，取得主體或集團內另一主體的權益工具（包括股份或股份期權）的權利。

以股份為基礎的支付交易	<p>該交易中，主體</p> <p>(1) 在以股份為基礎的支付安排中從商品或服務的供應商（包括僱員）處取得商品或服務；或者</p> <p>(2) 在集團內另一主體接受商品或服務的以股份為基礎的支付安排中，承擔向供應商結算該交易的義務。</p>
股份期權	授予持有人在指定期間內，按照固定的或可確定的價格認購主體股份的權利（而不是義務）的合同。
給予	即成為一項權利。在以股份為基礎的支付安排中，當對方的應得權利不再取決於任何給予條件得到滿足的情況下，對方具有的取得現金、其他資產或主體的權益工具的權利。
給予條件	在以股份為基礎的支付安排中，確定對方能否因主體收到服務而取得現金、其他資產或主體的權益工具的條件。給予條件或者是服務條件，或者是業績條件。服務條件要求對方完成特定期間的服務。業績條件要求對方完成特定期間的服務且滿足特定業績目標（如在特定期間內主體利潤的特定增長）。業績條件可能包括市場條件。
給予期間	以股份為基礎的支付安排中所有規定的給予條件得到滿足的期間。

附錄二 應用指南

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

估計所授予的權益工具的公允價值

1 本附錄第2段至第41段討論了所授予的股份或股份期權的公允價值的計量，側重於授予僱員的股份或股份期權中通常具有的一些特定條款和條件。因此，它並不全面。另外，因為下面討論的估價問題側重於授予僱員的股份或股份期權，所以假設股份或股份期權的公允價值是在授予日計量的。但是，下面討論的許多估價問題（例如確定預計波動率）同樣適用於在主體取得商品或對方提供服務之日，估計授予除僱員以外的其他方的股份或股份期權的公允價值。

股 份

2 對於授予僱員的股份，股份的公允價值應按照主體股份的市場價格（或者估計的市場價格，若主體股份未公開交易）計量，並通過考慮股份授予所依據的條款和條件（不包括按照第19段至第21段，被排除在公允價值計量之外的給予條件）進行調整。

3 例如，如果僱員無權在給予期間取得股利，在估計所授予股份的公允價值時應考慮這個因素。類似地，如果在給予日之後，股份轉讓受到限制，這個因素也應被考慮，但僅限於給予後的限制影響到熟悉情況和自願的市場參與者願意為該股份支付的價格。例如，如果該股份是在一個完備且流動性強的市場上活躍地交易，給予後的轉讓限制可能對熟悉情況和自願的市場參與者願意為該股份支付的價格不產生或只產生微乎其微的影響。在估計所授予股份在授予日的公允價值時，不應考慮在給予期間存在的轉讓限制或其他限制，因為這些限制來源於給予條件的存在，而給予條件已經按照第19段至第21段進行了會計處理。

股份期權

4 對於授予僱員的股份期權，在許多情況下，無法獲取市場價格，因為這些所授予的期權受到不適用於交易期權的條款和條件的限制。如果不存在具備相同條款和條件的交易期權，所授予的期權的公允價值應通過採用期權定價模型來估計。

5 在選擇所採用的期權定價模型時，主體應考慮熟悉情況和自願的市場參與者會考慮的因素。例如，許多僱員期權具有較長期限，在給予日和期權期滿日之間通常可以行權，且常常提前行權。在估計授予日的期權公允價值時，應考慮這些因素。這將阻止許多主體採用布萊克—斯科爾斯—默頓公式，該公式沒有慮及在期權期滿前行權的可能性，因此可能無法充分地反映預計提前行權的影響。它也沒有考慮在期權期限內預計波動率和其他模型輸入值變化的可能性。但是，對於具有相對較短合同期限的股份期權，或者必須在給予日後的很短時間內行權的股份期權，上面所指出的因素可能不適用。在這些情況下，採用布萊克—斯科爾斯—默頓公式可能會得出實質上與採用更靈活的期權定價模型一樣的價值。

6 所有的期權定價模型至少應考慮以下因素：

- (1) 期權的行權價格；
- (2) 期權期限；
- (3) 基礎股份的現行價格；
- (4) 股價的預計波動率；
- (5) 股份的預計股利（如果適用的話）；以及
- (6) 期權期限內的無風險利率。

7 還應考慮熟悉情況和自願的市場參與者在確定價格時會考慮的其他因素（除了按照第19段至第22段要求，被排除在公允價值計量

之外的給予條件和再授予特徵因素)。

8 例如，授予僱員的股份期權在特定期間（例如在給予期間或者在證券監管機構規定的期間）內通常不能行權。如果採用的期權定價模型會假設期權能在其期限內的任何時候行權，就應當把這個因素納入考慮範圍。但是，如果主體採用的期權定價模型適用於只能在期權期滿時才能行權的期權進行估價，則不要求因無法在給予期間（或期權期限內的其他期間）行權而調整模型，因為模型假設期權不可能在這些期間行權。

9 類似地，僱員股份期權中常見的另一個因素是提前行權的可能性，例如，因為期權不能自由轉讓，或者因為僱員必須在終止僱傭關係時行使所有給予的期權。如本附錄中第16段至第21段所述，應考慮預計提前行權的影響。

10 在估計授予的股份期權（或其他權益工具）的公允價值時，不應當考慮熟悉情況和自願的市場參與者在確定股份期權（或其他權益工具）價格時不會考慮的因素。例如，對於授予僱員的股份期權，僅從單個僱員角度影響期權價值的因素，對估計由熟悉情況和自願的市場參與者確定的價格是不相關的。

期權定價模型的輸入值

11 估計基礎股份的預計波動率和股利，其目的是要接近該期權在當前市場或協商的交換價格中會反映出來的預期。類似地，估計提前行使僱員股份期權的影響，其目的是要接近可獲得僱員行權行為詳細信息的外部交易方基於授予日能獲得的信息作出的預期。

12 經常可能存在一個有關未來波動率、股利和行權行為的合理預期的範圍。若是如此，預計價值應通過將範圍內的每個金額乘以其

相關的發生概率加權計算。

13 對未來的預期通常建立在經驗基礎上，如果能合理地預期未來將與過去不同，則作出修正。在某些情況下，可辨識的因素可能會表明，未經調整的歷史經驗是對未來經驗相對薄弱的預測。例如，如果擁有兩個明顯不同實業的主體處置風險明顯較低的那個實業，歷史波動率可能不是形成對未來合理預期的最佳信息。

14 在其他情況下，可能無法獲得歷史信息。例如，有關一家新上市主體的股價波動率的歷史數據即使有的話，也是少之又少的。下面會進一步討論未上市和新上市的主體。

15 總之，倘若沒有考慮過去經驗預期會在多大程度上成為對未來的合理預期，主體就不應簡單地根據歷史信息來估計波動率、行權行為和股利。

預計提前行權

16 出於各種原因，僱員經常提前行使股份期權。例如，僱員股份期權通常是不可轉讓的。這常導致僱員提前行使其股份期權，因為這是僱員清算其頭寸的唯一方式。同樣，終止僱傭關係的僱員通常被要求在短期內行使所有給予的期權，否則這些股份期權將作廢。這個因素也會引起僱員股份期權的提前行權。其他引起提前行權的因素有風險反感和財富缺乏多樣性。

17 將預計提前行權的影響納入考慮時所採用的方法，取決於採用的期權定價模型的類型。例如，可以通過將對期權預計期限（就僱員股份期權而言，是從授予日始至預計行使期權日止的期間）的估計作為期權定價模型（例如布萊克—斯科爾斯—默頓公式）的輸入值，將預計提前行權納入考慮。另一個可供選擇的做法是，可以將預計提

前行權納入以合同期限作為輸入值的二項式或類似的期權定價模型。

18 估計提前行權時要考慮的因素包括：

(1) 給予期間的長度，因為股份期權通常直到給予期的期末方能行權。因此，確定預計提前行權對估價的含義，是建立在期權將會給予這一假設基礎上的。給予條件的含義在第19段至第21段中討論。

(2) 以往發行在外的類似期權所具有的平均時間長度。

(3) 基礎股份的價格。經驗可能表明，在股價達到行權價格之上的特定水平時，僱員傾向於行使期權。

(4) 僱員在組織內的級別。例如，經驗可能表明，與更低層次的僱員相比，更高層次的僱員傾向於晚些行使期權（在本附錄第21段中進一步討論）。

(5) 基礎股份的預計波動率。一般而言，相對於低波動率的股份，僱員可能傾向於更早地行使高波動率的股份的期權。

19 如本附錄第17段指出的，將提前行權的影響納入考慮，可以通過將對期權預計期限的估計作為期權定價模型的一個輸入值來完成。在估計授予一組僱員的股份期權的預計期限時，主體可以把估計建立在僱員組群整體預計期限的適當加權平均的基礎上，或者根據有關僱員行權行為的更詳細資料，建立在該組群內子群的預計期限的適當加權平均基礎上（下面會進一步討論）。

20 按照具有相對類似行權行為的僱員把授予的期權分成不同組別可能是重要的。期權價值不是期權期限的線性函數，隨著期限的延長，價值以遞減的速度增長。例如，如果所有其他假設相同，雖然一份兩年期的期權要比一份一年期的期權更值錢，但它不值兩倍那麼多。這就意味著，以一個包含差異巨大的個別期限的單一加權平均期

限為基礎計算估計的期權價值，將會高估授予的股份期權的公允價值總額。把授予的期權分為幾個組別，每個組別的增加平均期限都包含相對狹小的期限範圍，這會減少高估。

21 採用二項式或類似模型時，類似考慮也適用。例如，廣泛地向各個級別的僱員授予期權的主體，其經驗可能表明，高層次的管理人員持有其期權的時間比中間管理層的僱員持有其期權的時間長，更低層次的僱員傾向於比任何其他組群的僱員更早地行使其期權。此外，僱員如果被鼓勵或要求持有僱主最低限額的包括期權在內的權益工具，與不受此限制的僱員相比，可能普遍更晚地行使期權。在這些情況下，按照具有相對類似行權行為的受授者組群劃分期權，將可得出授予的股份期權公允價值總額的更準確估計。

預計波動率

22 預計波動率是對價格預期在一個期間內將會發生的波動幅度的計量。期權定價模型中所用的波動率的計量，是在一段時間內，股份的連續複合回報率按年度計算的標準差。波動率通常以可比的年度期間表示，不管計算時使用的是何種時間跨度，例如每日、每週或每月的價格觀測結果。

23 股份在一個期間的回報率（可能是正數或者負數）計量了股東從股份的股利和價格溢價（或折價）中受益多少。

24 股份的預計年度波動率是指一個範圍，連續複合年回報率預計大約會以2/3的概率落在這個範圍內。例如，假設預計連續複合回報率為12%的股份有著30%的波動率，即意味著該股份一年期的回報率在-18%（12% - 30%）和42%（12% + 30%）之間的概率約為2/3。如果年初股價是CU100，且未支付股利，年末股價將預計在CU83.53

($CU100 \times e^{-0.18}$) 和 $CU152.20$ ($CU100 \times e^{0.42}$) 之間，概率約為 2/3。

25 估計預計波動率要考慮的因素包括：

(1) 交易的股份期權，或者主體其他包含期權特徵的交易工具（如可轉換負債）所暗示的主體股份的波動率。

(2) 在與期權的預計期限（考慮期權剩餘合同期限和預計提前行權的影響）大體相當的最近期間內，股價的歷史波動率。

(3) 主體股份公開交易的時間長短。與上市時間更長的類似主體相比，新上市主體的歷史波動率可能更大。下面會給出新上市主體的進一步指南。

(4) 波動率向其均值即其長期的平均水平回歸的趨勢，以及表明預計未來波動率可能不同於過去波動率的其他因素。例如，如果主體的股價因存在失敗的收購要約或重大重組而在某些特定期間劇烈波動，在計算歷史平均年度波動率時，可以剔除這個期間。

(5) 價格觀測的適當且規則的間隔。價格觀測在各個期間應當保持一貫性。例如，主體可能每週都用收盤價或者每週都用最高價，但是不應在某些星期用收盤價，而在其他星期用最高價。同樣，價格觀測值應使用與行權價格相同的貨幣表示。

新上市主體

26 如在本附錄第25段中指出的，主體應當考慮在與期權的預計期限大體相當的最近期間內股價的歷史波動率。如果新上市主體沒有有關歷史波動率的充分信息，它仍然應按可獲得交易活動數據的最長期間計算歷史波動率。它也可以考慮類似主體的壽命期中可比期間的歷史波動率。例如，僅上市一年且授予期權的平均預計期限為5年的主體，可以考慮同行業中的主體在最初六年公開交易股份的歷史波動率的模式和水平。

非上市主體

27 非上市主體在估計預計波動率時沒有歷史信息可供考慮。下面指出了代為考慮的一些因素。

28 在某些情況下，定期向其僱員（或其他方）發行期權或股份的非上市主體，可能已經為其股份設立了一個內部市場。估計預計波動率時可以考慮這些股價的波動率。

29 作為備選，主體可以考慮類似上市主體的歷史或隱含波動率，他們的股價或期權價格信息可以獲取，以用於估計預計波動率。如果主體將其股份的價值建立在類似上市主體的股價基礎上，這樣做將是恰當的。

30 如果主體不曾將其股份價值的估計建立在類似上市主體的股價基礎上，而是用另一種估價方法對其股份進行估價，則主體可以推導出一個與該估價方法一致的預計波動率估計數。例如，主體可能以淨資產或收益為基礎對其股份進行估價。它可以考慮這些淨資產價值或收益的預計波動率。

預計股利

31 計量所授予的股份或期權的公允價值時是否應當考慮預計股利，取決於對方是否有權利取得股利或股利等價物。

32 例如，如果僱員被授予期權，並在授予日和行權日之間，有權利取得基礎股份的股利或股利等價物（或以現金支付，或用於減少行權價格），所授予的期權應當像不支付基礎股份的股利那樣估價，即預計股利的輸入值應當是零。

33 類似地，當估計授予僱員的股份在授予日的公允價值時，如

果僱員有權取得在給予期間支付的股利，則不要求因預計股利而進行調整。

34 相反，如果僱員對給予期間（或者對於期權，是在行權之前）的股利或股利等價物沒有要求權，對股份或期權權利在授予日的估價就應考慮預計股利。也就是說，當估計所授予期權的公允價值時，預計股利應包括在期權定價模型中。當估計所授予股份的公允價值時，應從估價中扣除預計會在給予期間支付的股利現值。

35 期權定價模型通常用到預計股利收益。但是，可能會修訂模型以使用預計股利金額而不是收益。主體可能或者使用其預計收益，或者使用其預計支付額。如果主體使用後者，應當考慮其股利增長的歷史模式。例如，如果主體政策一直都是每年增長大約3%的股利，其估計的期權價值不應假設在僱員股份期權的預計期限內支付固定的股利金額，除非存在支持這個假設的證據。

36 通常，有關預計股利的假設應當建立在公開可獲得的信息基礎上。不支付股利且沒有支付股利計劃的主體應當假設預計股利收益為零。但是，沒有支付股利歷史的新興主體預期可能會在其僱員股份期權的預計期限內開始支付股利。這些主體可以使用他們過去的股利收益（零）和大致可比的同類群體的股利收益均值的平均數。

無風險利率

37 無風險利率一般是零利率的、剩餘期限等於被估價期權的預計期限（基於期權的剩餘合同期限，並考慮預計提前行權的影響）的、期權行權價格就是用該國貨幣表示的一國政府債券當前可獲得的隱含收益。如果此類政府債券不存在，或者情況表明零利率政府債券上的隱含收益不能代表無風險利率（如在高通貨膨脹經濟中），可能有

必要使用適當的替代利率。同樣，在估計一份期限和估價中的期權預計期限相等的期權的公允價值時，如果市場參與者一般會通過使用適當的替代利率，而不是零利率政府債券的隱含收益來確定無風險利率，則應當使用這個適當的替代利率。

資本結構的影響

38 通常，第三方而不是主體將簽出交易的股份期權。行使這些股份期權時，簽出人將股份交付給期權持有者。這些股份是從現有股東手中取得的。因此，行使交易的股份期權不會有稀釋效應。

39 與此對照，如果股份期權是由主體簽出的，則行使這些股份期權時就需要發行新的股份（要麼真正發行，要麼如果使用先前回購並庫藏持有的股份則為實質上發行）。假定股份將按照行權價格而不是行權日的市場價格發行，這種實際或潛在的稀釋可能會降低股價，因此，期權持有者行權時不會獲得與行使另一份在其他方面類似但不稀釋股價的交易期權一樣多的利得。

40 這是否會對所授予的股份期權的價值產生重大影響取決於各種因素，如相對於已發行股份的數量而在行使期權時將會發行的新股數量。同樣，如果市場已預期將會授予期權，市場可能已經將潛在稀釋體現在了授予日的股價中。

41 但是，主體應當考慮所授予的股份期權未來行權的可能稀釋效應，是否可能對股份期權在授予日的估計公允價值產生影響。可以修訂期權定價模型，以把這個潛在的稀釋效應考慮在內。

對以權益結算的以股份為基礎的支付安排的變更

42 第27段要求，不管所授予的權益工具的條款和條件發生何種變更，或者所授予的權益工具被取消或是結算，主體至少應確認按照

所授予的權益工具在授予日的公允價值計量的相應服務，除非因沒有滿足在授予日對這些權益工具所規定的給予條件（除市場條件以外）而無法給予。另外，主體應確認導致以股份為基礎的支付安排的公允價值總額增加或者對僱員有利的變更的影響。

43 為應用第27段的要求：

（1） 如果變更使所授予的權益工具在變更之前和之後立即計量的公允價值有所增加（例如通過降低行權價格），主體應當把授予的增量公允價值包括在計量作為所授予的權益工具對價而接受的服務所確認的金額當中。授予的增量公允價值是在變更之日變更的權益工具公允價值，與原權益工具在該日的淨公允價值之間的差額。如果變更發生在給予期間，計量變更日至變更的權益工具的給予日之間接受的服務應確認的金額時，除了應基於在原剩餘給予期間內確認的原權益工具在授予日的公允價值外，授予的增量公允價值也應包括在其中。如果變更發生在給予日之後，應立即確認增量公允價值，或者如果要求僱員在有權無條件取得這些變更的權益工具之前完成額外期間的服務，則在給予期間內確認該增量。

（2） 類似地，如果變更使所授予的權益工具的數量增加，則與上述第（1）項中要求相一致，主體應把在變更日計量的所授予的額外權益工具的公允價值，包括在作為所授予的權益工具對價而接受的服務的確金額中。例如，如果變更發生在給予期間，計量變更日至額外的權益工具的給予日之間接受的服務應確認的金額時，除了應基於在原剩餘給予期間內確認的原授予的權益工具在授予日的公允價值外，授予的額外權益工具的公允價值也應包括在其中。

（3） 如果主體按照有利於僱員的方式變更給予條件，例如，通過縮短給予期間，或者通過變更或消除業績條件〔市場條件除外，市場條件的變化可根據上述（1）進行會計處理〕，主體在應用第19段

至第21段的要求時，應當考慮變更的給予條件。

44 此外，如果主體以減少以股份為基礎的支付安排的公允價值總額的方式，或者以不利於僱員的方式，變更權益工具的條款或條件，主體仍然應當如同變更不曾發生過那樣（除非取消部分或所有的所授予的權益工具，這種情況應按照第28段進行會計處理），繼續對作為權益工具對價而接受的服務進行會計處理。例如：

（1） 如果變更使所授予的權益工具在變更之前或之後立即計量的公允價值有所減少，主體不應考慮公允價值的減少，而應繼續基於所授予的權益工具在授予日的公允價值計量作為權益工具對價所接受的服務的金額。

（2） 如果變更減少了授予僱員的權益工具的數量，按照第28段的要求，應把這個減少額作為取消那部分授予來進行會計處理。

（3） 如果主體以不利於僱員的方式變更給予條件，例如，通過延長給予期間，或者通過變更或增加業績條件〔市場條件除外，市場條件的變化根據上述（1）進行會計處理〕，主體在應用第19段至第21段的要求時，不應當考慮變更的給予條件。

集團內主體之間以股份為基礎的支付交易（2009年修訂）

45 第43A段至第43C段闡述了在每一主體的單獨或個別財務報表中對集團內主體之間以股份為基礎的支付交易的會計處理。第46段至第61段討論了如何應用第43A段至第43C段的要求。如第43D段所述，集團內主體之間以股份為基礎的支付交易視其具體事實和情況可出於各種原因發生。因此，該討論並未涵蓋所有情況，且假定當接受商品或服務的主體並無義務對交易進行結算時，無論是否存在任何集團內的償付安排，該交易均為母公司對子公司的權益出資。

46 雖然下文的討論主要關注與僱員進行的交易，但其同樣適用

於與除僱員外的商品或服務供應商之間進行的類似的以股份為基礎的支付交易。母公司與其子公司之間的安排可能要求子公司就母公司提供給僱員的權益工具向母公司進行支付。下文的討論並未闡述如何對此類集團內的支付安排進行會計處理。

47 集團內主體之間以股份為基礎的支付交易通常面臨四個問題。為方便起見，以下示例討論了針對母公司及其子公司的問題。

涉及主體自身權益工具的以股份為基礎的支付安排

48 第一個問題是，根據本國際財務報告準則的要求，以下涉及主體自身權益工具的交易是應當作為以權益結算還是以現金結算來處理：

(1) 主體授予僱員獲得該主體權益工具(例如股份期權)的權利，並且主體可以選擇或者被要求從另一方購買權益工具(即庫藏股)，來清償其對僱員的義務；以及

(2) 主體或者其股東授予主體的僱員獲得該主體權益工具(例如股份期權)的權利，並且主體的股東提供了所需的權益工具。

49 對於主體接受服務作為其自身權益工具的對價的以股份為基礎的支付交易，主體應將其作為以權益結算進行會計處理。在此類以股份為基礎的支付安排下，不論主體是否可以選擇或者被要求從另一方購買這些權益工具來清償其對僱員的義務，這都是適用的。無論出現以下何種情況，上述原則亦同樣適用：

(1) 僱員獲得主體權益工具的權利由主體自身或其股東授予；或者

(2) 以股份為基礎的支付安排由主體自身或其股東(們)來結算。

50 如果股東有義務結算與其被投資者僱員之間的交易，其提供的是其被投資者而不是其自身的權益工具。因此，如果其被投資者與股東在同一集團，則根據第43C段，股東應當在其單獨財務報表中按照適用於以現金結算的以股份為基礎的支付交易的規定來計量其義務，並在其合併財務報表中按照適用於以權益結算的以股份為基礎的支付交易的規定來計量其義務。

涉及母公司權益工具的以股份為基礎的支付安排

51 第二個問題涉及同一集團中兩個或多個主體之間涉及另一集團內主體權益工具的以股份為基礎的支付交易。例如，作為向子公司提供服務的對價，子公司的僱員被授予獲得母公司權益工具的權利。

52 因此，第二個問題涉及以下以股份為基礎的支付安排：

(1) 母公司將獲得其權益工具的權利直接授予其子公司的僱員：母公司（而非子公司）負有向子公司僱員提供權益工具的義務；以及

(2) 子公司將獲得其母公司權益工具的權利授予其僱員：子公司負有向其僱員提供權益工具的義務。

母公司將獲得其權益工具的權利授予其子公司的僱員〔第52段(1)〕。

53 子公司並無義務向其僱員提供其母公司的權益工具。因此，根據第43B段，子公司應當按照適用於以權益結算的以股份為基礎的支付交易的規定來計量從其僱員取得的服務，並將計量結果作為母公司的出資相應確認為權益的增加。

54 母公司負有通過提供其自身的權益工具而與子公司僱員結

算交易的義務。因此，根據第43C段，母公司應當按照適用於以權益結算的以股份為基礎的支付交易的規定來計量其義務。

子公司將獲得其母公司權益工具的權利授予其僱員〔第52段(2)〕。

55 由於子公司並不滿足第43B段的任一條件，因此其應當將與其僱員之間的該交易作為以現金結算的交易進行會計處理。無論子公司如何獲得權益工具以清償其對僱員的義務，上述原則均適用。

涉及向僱員以現金結算支付的以股份為基礎的支付安排

56 第三個問題是，當主體從其供應商（包括僱員）取得商品或服務，但其自身並無任何向其供應商支付所需款項的義務時，主體應當如何核算以現金結算的以股份為基礎的安排。例如，考慮下列母公司（並非主體自身）有義務向主體僱員支付所需現金的安排：

(1) 主體僱員將收到與主體權益工具價格掛鈎的現金支付。

(2) 主體僱員將收到與主體的母公司權益工具價格掛鈎的現金支付。

57 子公司沒有義務結算與其僱員的交易。因此，子公司應當將與其僱員的交易作為以權益結算處理，並將相關金額作為母公司的出資相應確認權益的增加。在後續期間，子公司應當根據第19段至第21段的規定就非市場給予條件未得到滿足而產生的任何變化重新計量這項交易的費用。這與集團合併財務報表中將該交易作為以現金結算的計量有所不同。

58 由於母公司有義務與僱員結算交易且以現金為對價，因此母公司（及合併集團）應當根據第43C段按照適用於以現金結算的以股份為基礎的支付交易的規定來計量該義務。

僱員在集團內主體之間的調動

59 第四個問題涉及與多個集團內主體的僱員相關的集團內以股份為基礎的支付安排。例如，母公司可能將獲得其權益工具的權利授予其子公司的僱員，條件是在特定期間向集團持續提供服務。在規定的給予期間，一個子公司的一名僱員可能轉而受僱於另一個子公司，但該僱員根據最初的以股份為基礎的支付安排獲得母公司權益工具的權利並未受到影響。如果子公司並無義務結算與其僱員之間的以股份為基礎的支付交易，則應將其作為以權益結算的交易進行會計處理。各子公司均應參照母公司最初授予這些權益工具權利當天該權益工具的公允價值（如附錄一所定義）、以及該僱員服務於每家子公司的給予期間的比例，來計量從該僱員取得的服務。

60 如果子公司有義務以母公司的權益工具來結算與其僱員的交易，則應作為以現金結算的交易來處理。各子公司應以僱員服務於每個子公司的給予期間比例，基於權益工具在授予日的公允價值來計量取得的服務。此外，各子公司還應在僱員服務於每個子公司的期間內確認權益工具公允價值的任何變動。

61 上述僱員在集團內主體之間調動之後可能無法滿足如附錄一所定義的除市場條件外的給予條件，例如，該僱員在完成服務期之前便離開了集團。在這種情況下，由於給予條件是向集團提供服務，每個子公司均應根據第19段的原則，調整之前已確認的從該名僱員取得的服務的金額。因此，如果由於某一僱員未能滿足除市場條件外的給予條件，導致母公司授予的獲得權益工具的權利未被給予，則在累計的基礎上，任何集團內主體的財務報表中均不應確認從該名僱員取得的服務的金額。

國際財務報告準則第3號——企業合併

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	2
認定企業合併	3
購買法	4
認定購買方	6
確定購買日	8
確認和計量取得的可辨認資產、承擔的負債和被購買方的非控制 性權益	10
確認和計量商譽或廉價購買產生的利得	32
在特定類型的企業合併中應用購買法的額外指南	41
計量期間	45
確定屬於企業合併交易的部分	51
後續計量和會計處理	54
回購權	55
或有負債	56
補償性資產	57
或有對價	58
披 露	59
生效日期和過渡性規定	64
生效日期	64
過渡性規定	65

參照《國際財務報告準則第9號》	67A
《國際財務報告準則第3號》（2004年）的撤銷	68

附 錄

附錄一 術語表

附錄二 應用指南

國際財務報告準則第3號——企業合併

目 標

1 本國際財務報告準則的目標是提高報告主體在其財務報表中提供的企業合併信息及其影響的相關性、可靠性和可比性。為實現這一目標，本國際財務報告準則為購買方在進行下述會計處理時確立了原則和要求：

(1) 如何在財務報表中確認和計量取得的可辨認資產、承擔的負債和被購買方的非控制性權益；

(2) 如何確認和計量企業合併中取得的商譽、或廉價購買中取得的利得；

(3) 如何確定披露哪些信息以使財務報表使用者能夠評估企業合併的本質及其財務影響。

範 圍

2 本國際財務報告準則適用於符合企業合併定義的交易或其他事項，但不適用於：

(1) 在合營安排自身的財務報表上對合營安排形成的會計處理。

(2) 購買一項資產或並不構成一項業務的資產組。在這兩種情況下，購買方應該識別並確認所取得的單獨可辨認資產（包括符合《國際會計準則第38號——無形資產》中無形資產的定義和確認標準的資產）及承擔的負債。該組資產的成本應當按照各單獨可辨認資產和負債在購買日的相對公允價值，在各單獨可辨認資產和負債間進行分配。此類交易或其他事項並不產生商譽。

(3) 同一控制下的主體或業務的合併(附錄二第1段至第4段提供了相關的應用指南)。

2A 該準則的要求不適用於投資主體的併購行為，正如《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》所規定，要求投資主體對子公司的投資以公允價值計量且其變動計入當期損益。

認定企業合併

3 主體應當應用本國際財務報告準則中的定義，來確定一項交易或事項是否屬於企業合併，本國際財務報告準則要求主體所取得的資產和承擔的負債應構成一項業務。如果取得的資產並不構成一項業務，報告主體應將該交易或事項作為一項資產的購買進行會計處理。附錄二第5段至第12段提供了認定企業合併的指南及業務的定義。

購買法

4 主體應當採用購買法對各項企業合併進行會計處理。

5 應用購買法要求：

- (1) 認定購買方；
- (2) 確定購買日；
- (3) 確認和計量取得的可辨認資產、承擔的負債及被購買方的非控制性權益；以及
- (4) 確認和計量商譽或廉價購買中取得的利得。

認定購買方

6 對每一項企業合併，都應將參與合併的各主體中的一方認定為購買方。

7 應按照《國際財務報告準則第10號》中指南的要求來認定購買方——取得另一方，即被購買方控制權的主體。如果企業合併已經發生，但是應用《國際財務報告準則第10號》的相應指南並不能明確表明參與合併主體中誰是購買方，則應考慮附錄二第14段至第18段中的因素來確定購買方。

確定購買日

8 購買方應當認定購買日，即購買方取得被購買方控制權的日期。

9 購買方取得被購買方控制權的日期通常是購買方從法律角度而言轉移了對價、取得了被購買方的資產並承擔了被購買方負債的日期——即交割日。然而，購買方可能早於或遲於交割日取得被購買方的控制權。例如，如果書面協議規定在交割日前即取得被購買方的控制權，則購買日就早於交割日。在認定購買日時，購買方應考慮所有與購買相關的事實和事項。

確認和計量取得的可辨認資產、承擔的負債和被購買方的非控制性權益

確認原則

10 在購買日，購買方應單獨於商譽確認取得的可辨認資產、承擔的負債和被購買方的非控制性權益。確認取得的可辨認資產和承擔的負債要符合第11段和第12段中列明的條件。

確認條件

11 取得的可辨認資產及承擔的負債在購買日必須滿足《編報財

務報表的框架》¹中資產和負債的定義，才有資格作為應用購買法的一部分進行確認。例如，購買方預期的、未來並非必然發生但對其某些計劃會產生影響的一些成本，並不是購買日的負債，這些計劃包括退出被購買方某項經營活動的計劃及解聘或重新安置被購買方僱員的計劃。因此，購買方並不作為應用購買法的一部分確認這些成本。相反，購買方根據其他國際財務報告準則的有關規定，在其合併後的財務報表中對這些成本進行確認。

12 此外，購買日取得的可辨認資產及承擔的負債還必須是購買方和被購買方（或其之前的所有者）在企業合併交易中用以進行交換的一部分，而不是產生於單獨的交易，這樣才有資格作為應用購買法的一部分進行確認。購買方應採用第51段至第53段的指南來確定取得的哪些資產及承擔的哪些負債是與被購買方進行交易的一部分，以及哪些是產生於單獨的交易（如果有的話）而應根據其本質和適用的國際財務報告準則進行會計處理。

13 購買方在應用確認原則和確認條件時，可能會確認一些以前在被購買方的財務報表中未確認的資產和負債。例如，購買方確認取得的可辨認無形資產（如商標、專利權或客戶關係），被購買方鑒於這些都是內部生成的，故之前並未在其財務報表中作為資產確認，而是將相關的成本計入費用。

14 附錄二第28段至第40段就經營租賃和無形資產的確認提供了指南。第22段至第28段具體指出了各種類型的可辨認資產和負債，

¹ 國際會計準則理事會 2001 年採用了國際會計準則委員會的《編報財務報表的框架》。2010 年 9 月國際會計準則理事會以《財務報告的概念框架》取代了《編報財務報表的框架》。

其中包括本國際財務報告準則對確認原則和確認條件規定了有限例外的項目。

分類或指定企業合併中取得的可辨認資產及承擔的負債

15 在購買日，購買方應當將取得的可辨認資產及承擔的負債進行必要分類或指定，以便後續應用其他國際財務報告準則。購買方應基於合同條款、經濟條件、經營政策或購買政策及購買日存在的其他相關條件進行上述分類或指定。

16 在一些情況下，國際財務報告準則根據主體如何對特定資產或負債進行分類或指定規定了不同的會計處理方法。購買方根據購買日存在的相關條件進行分類和指定的例子包括但不局限於下列各項：

(1) 根據《國際財務報告準則第9號——金融工具》，將特定金融資產和金融負債分類為以公允價值或計量且其變動計入當期損益、以攤餘成本計量或以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產或負債；

(2) 根據《國際財務報告準則第9號》，將衍生工具指定為套期工具；以及

(3) 根據《國際財務報告準則第9號》，評估嵌入衍生工具是否應與主合同分開（這些都是本國際財務報告準則所使用的“分類”一詞涵蓋的事項）。

17 本國際財務報告準則對第15段中的原則規定了下列兩項例外：

(1) 根據《國際會計準則第17號——租賃》，將租賃合同分類為經營租賃和融資租賃；以及

(2) 根據《國際財務報告準則第4號——保險合同》，將某合

同分類為保險合同。

購買方應當在合同開始時，基於合同條款和其他因素對合同進行分類（或者，若合同的某些條款進行了修訂，且該修訂將改變其分類時，應當在合同條款修訂日進行上述分類，而合同條款修訂日可能就是購買日）。

計量原則

18 購買方應當對取得的可辨認資產及承擔的負債按照其在購買日的公允價值進行計量。

19 對各項企業合併而言，對於購買日被購買方的非控制性權益，購買方應區分其不同的組成部分分別計量，其中：對於屬於現時的所有者權益並且其持有者有權在企業清算時獲得企業淨資產中所佔比例份額的組成部分，購買方可以按以下任一種方式進行計量：

（1） 公允價值；或

（2） 在被購買方已確認的可辨認淨資產中現時所有者權益工具所佔的比例份額。

非控制性權益的所有其他的組成部分應按照其購買日的公允價值進行計量，除非國際財務報告準則要求使用另一計量基礎。

20 第24段至第31段具體指出了各種類型可辨認資產和負債，其中包括本國際財務報告準則對計量原則規定了有限例外的項目。

確認或計量原則的例外

21 本國際財務報告準則為其規定的確認和計量原則提供了有限的例外情況。第22段至第31段具體指出了規定例外的特定項目及這些例外的性質。購買方應當應用第22段至第31段的規定對這些項目進行會計處理，這將導致：

(1) 一些項目應用第11段至第12段之外的確認條件予以確認，或者應用其他國際財務報告準則的規定予以確認，這將造成與應用確認原則和條件確認的結果之間產生差異。

(2) 按照購買日公允價值以外的金額進行計量。

確認原則的例外

或有負債

22 《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》定義或有負債為：

(1) 因過去事項而產生的潛在義務，其存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實；或者

(2) 因過去事項而產生，但因下列原因而未予確認的現時義務：

①履行該義務不是很可能要求含有經濟利益的資源流出主體；或者

②該義務的金額不能足夠可靠地計量。

23 《國際會計準則第37號》並不能用來確定在購買日哪些或有負債應被確認。取而代之的要求是，如果是因過去事項產生的現時義務，並且其公允價值能夠可靠計量時，購買方應在購買日確認企業合併中所承擔的或有負債。因此，與《國際會計準則第37號》相反，購買方在購買日確認企業合併過程中所承擔的或有負債，即使該義務的履行並不是很可能要求含有經濟利益的資源流出主體。第56段就有關或有負債後續會計處理提供了指南。

確認原則與計量原則的雙重例外

所得稅

24 購買方應當根據《國際會計準則第12號——所得稅》的規定，確認和計量企業合併中取得的資產和承擔的負債所產生的遞延所得稅資產或遞延所得稅負債。

25 購買方應當根據《國際會計準則第12號》的規定，對在購買日存在或由購買所產生的被購買方的暫時性差異和結轉後期的潛在納稅影響進行會計處理。

僱員福利

26 購買方應當根據《國際會計準則第19號——僱員福利》的規定，確認和計量與被購買方的僱員福利安排相關的負債（或資產，如果有的話）。

補償性資產

27 企業合併中的賣方可能針對與全部或部分特定資產或負債相關的或有事項或不確定性，按合同給予購買方補償。例如，賣方可能補償購買方，以彌補購買方由於特定或有事項產生的負債超過特定金額而引致的損失；換言之，即賣方向購買方提供保證，保證其負債不會超過特定的金額。購買方因此獲得了一項補償性資產。在確認被補償項目的同時，購買方應確認一項補償性資產，且以與被補償項目相同的基礎計量，並且需要對無法收回的金額計提估價備抵。因此，如果補償性項目與在購買日確認且以購買日公允價值計量的資產或負債相關，則購買方應當在購買日確認該補償性資產，並且應按照其在購買日的公允價值進行計量。對以公允價值計量的補償性資產而言，由於可收回性方面的考慮而對未來現金流量不確定性產生的影響，已

經包含在公允價值計量中，並且不需計提單獨的估價備抵（附錄二第41段提供了相關的應用指南）。

28 在一些情況下，補償性項目可能與屬於確認和計量原則例外的資產或負債相關。例如，某補償性項目可能與這樣一項或有負債相關，該或有負債由於其在購買日的公允價值不能可靠地計量，因而在購買日未予確認。另外，某補償性項目也可能與按照購買日公允價值之外的其他基礎計量的資產或負債相關，比如由僱員福利產生的資產或負債。在這些情況下，補償性資產的確認和計量應採用與被補償項目相一致的計量假設，並且要滿足管理層對補償性資產可回收性的估計以及合同對被補償金額的限制。第57段就補償性資產的後續會計處理提供了指南。

計量原則的例外

回購權

29 無論市場參與者在計量其公允價值時是否考慮了潛在的合同性續約，對於一項確認為無形資產的回購權，購買方應根據相關合同的剩餘合同期限計量其價值。附錄二第35段至第36段提供了相關的應用指南。

以股份為基礎的支付交易

30 被購買方以股份為基礎的支付交易，或者購買方以自身的以股份為基礎的支付交易替代被購買方以股份為基礎的支付交易，對於與此相關的負債或權益性工具，購買方應當根據《國際財務報告準則第2號——以股份為基礎的支付》中的方法在購買日進行計量。（本國際財務報告準則將該方法的結果稱為以股份為基礎的支付交易的“基於市場計量值”。）

持有待售的資產

31 對於所取得的、在購買日被分類為持有待售的非流動資產（或處置組），購買方應當根據《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》第15段至第18段，按照公允價值減去出售費用進行計量。

確認和計量商譽或廉價購買產生的利得

32 購買方應當確認截至購買日的商譽，並按照下列（1）項超過（2）項後的部分計量：

（1） 下列項目的合計額：

①按照本國際財務報告準則計量的支付對價，該對價通常以購買日的公允價值計量（見第37段）；

②按照本國際財務報告準則計量的對被購買方非控制性權益的金額；以及

③在分階段實現的企業合併中（見第41段和第42段），購買方先前持有的被購買方權益在購買日的公允價值。

（2） 按照本國際財務報告準則計量的、所取得的可辨認資產及承擔的負債在購買日金額的淨值。

33 在購買方和被購買方（或其原來的所有者）僅交換權益的企業合併中，被購買方權益在購買日的公允價值可能比購買方權益在購買日的公允價值更能可靠地計量。如果這樣，購買方應按照被購買方權益在購買日的公允價值來確定商譽的金額，而不應按照所轉移的權益在購買日的公允價值來確定。對於未支付對價的企業合併中商譽金額的確定，購買方應採用在購買日的公允價值以確定購買方在被購買方的權益，而不是採用支付對價在購買日的公允價值〔第32段（1）①〕。附錄二第46段至第49段提供了相關的應用指南。

廉價購買

34 有時候，購買方會發生廉價購買交易，即在企業合併中上述第32段（2）中的金額超過第32段（1）各項金額的合計。如果應用第36段的規定之後，該超過部分仍然存在，則購買方應在購買日將因此而產生的利得確認為損益。該利得歸屬於購買方。

35 例如，廉價購買有可能會發生於被迫出售的企業合併中，被購買方在該交易中是在被強制下進行的。然而，第22段至第31段中所討論的確認和計量的特定例外項目也有可能導致廉價購買交易利得的確認（或已確認利得金額的變動）。

36 在確認廉價購買利得之前，購買方要重新評估其是否正確認定了所取得的所有資產及承擔的所有負債，並對重估過程中認定的額外資產和負債進行確認。之後，購買方應當對計量本國際財務報告準則要求在購買日確認的下列所有項目金額的程序進行審核：

- （1） 所取得的可辨認資產及承擔的負債；
- （2） 被購買方的非控制性權益（如果有的話）；
- （3） 分階段實現的企業合併中，購買方先前持有的被購買方權益；以及
- （4） 所轉移的對價。

該審核的目標是確保計量過程合理地反映了對購買日全部可獲得信息的考慮。

轉移的對價

37 企業合併中轉移的對價應按其公允價值進行計量，即按購買方向被購買方原所有者轉移的資產、承擔的負債以及購買方發行的權益在購買日的公允價值之和計算而來。（然而，作為與被購買方僱員所持有的以股份為基礎的支付獎勵相交換的購買方獎勵，其所有包括

在支付對價中的部分，應按照第30段的規定進行計量而不應按公允價值計量。）對價可能的形式包括現金、其他資產、購買方的一項業務或子公司、或有對價、普通或優先權益性工具、期權、權證和共同主體的成員權益。

38 支付的對價可能包括在購買日帳面金額與公允價值不同的購買方資產或負債（如購買方的非貨幣性資產或一項業務）。如果是這種情況的話，購買方應對其支付的資產或負債按購買日公允價值進行重新計量，並確認由此產生的利得或損失（如果有的話），將其計入損益。然而，有些情況下，轉移的資產或負債留在企業合併之後的合併後主體中（例如，由於該資產或負債是轉移給被購買方而不是其原來的所有者），因此購買方仍保留對這些資產和負債的控制權。在這種情況下，購買方應當按照該資產及負債在即將企業合併前的帳面金額進行計量，並且對於企業合併前後都處於購買方控制下的資產或負債，不應在損益中確認相關利得或損失。

或有對價

39 購買方為換取被購買方而轉移的對價，包括所有產生於或有對價安排的資產或負債（見第37段）。購買方應將該或有對價在購買日的公允價值作為為換取被購買方而轉移的對價的一部分進行確認。

40 購買方應當根據《國際會計準則第32號——金融工具：列報》第11段關於權益性工具和金融負債的定義，將支付滿足金融工具定義的或有對價的義務分類為一項金融負債或權益。如果滿足特定條件，購買方應將歸還之前所轉移對價的權利分類為一項資產。第58段對或有對價的後續會計處理提供了指南。

在特定類型的企業合併中應用購買法的額外指南

分階段實現的企業合併

41 有時，購買方獲取了對被購買方的控制權，而在即將購買日之前該購買方即已持有該被購買方的權益。例如，20X1年12月31日，主體A擁有主體B35%的非控制性權益。在購買日，主體A又購買了主體B另外40%的權益，這使得主體A獲取了對主體B的控制權。本國際財務報告準則將上述交易稱為分階段實現的企業合併，有時候也稱為分階段的購買。

42 在分階段實現的企業合併中，購買方要將其先前持有的被購買方權益按照購買日的公允價值進行重新計量，並確認因此而產生的利得或損失（如果有的話），將其視情況計入損益或其他綜合收益。在之前的報告期內，購買方可能已經在其他綜合收益中確認了被購買方權益價值的變動。如果是這種情況的話，購買方在其他綜合收益中已確認的金額，應按照與其直接處置之前持有的權益將要求的相同基礎予以確認。

沒有轉移對價實現的企業合併

43 有時，購買方沒有轉移對價就取得了對被購買方的控制權。企業合併會計處理的購買法適用於這些合併。這些情形包括：

（1） 被購買方為使現有投資者（購買方）獲得控制權而回購了足夠數量的自身股份。

（2） 少數股東喪失否決權。購買方之前雖擁有多數投票權，但因少數否決權的存在而無法控制被購買方。

（3） 購買方和被購買方僅依據合同達成合併協議。無論在購買日當天還是在購買日之前，購買方都未為換取對被購買方的控制權而轉移對價，也未持有被購買方的任何權益。僅依據合同實現的企業合

併的例子包括通過“裝訂安排”而將兩項業務合併起來，或者是建立雙重上市的公司。

44 在僅依據合同達成的企業合併中，購買方應將根據本國際財務報告準則確認的被購買方淨資產的金額歸屬於被購買方的所有者。換言之，由非購買方的其他方持有的被購買方權益在購買方合併後的財務報表中屬於非控制性權益，即使其結果是被購買方的所有權益都歸屬於非控制性權益。

計量期間

45 如果在發生企業合併的報告期期末，企業合併的初始會計處理尚未完成，則購買方應在其財務報表中對那些尚未完成會計處理的項目報告臨時金額。在計量期間，購買方要追溯調整購買日確認的臨時金額，以反映所獲取的關於購買日存在的事實和環境的新信息，以及如果知道這些新信息對計量購買日已確認的金額可能產生的影響。在計量期間，如果獲取了關於購買日存在的事實和環境的新信息，並且如果知道這些信息將導致在購買日確認額外的資產和負債，則購買方應確認這些額外的資產和負債。一旦購買方取得了其正在找尋的有關購買日存在的事實和環境的信息，或者知曉不可獲得更多的信息時，計量期間結束。然而，計量期間不應超過自購買日起的一年。

46 計量期間是購買日後購買方可以調整企業合併中確認的臨時金額的期間。計量期間給購買者提供了合理的時間，以保證在此期間獲得必要的信息來按照本國際財務報告準則的要求認定和計量購買日的下列項目：

- (1) 取得的可辨認資產、承擔的負債和對被購買方的非控制性權益；
- (2) 為被購買方轉移的對價（或用來計量商譽的其他金額）；

(3) 分階段實現的企業合併中，購買方先前持有的被購買方權益；以及

(4) 廉價購買中產生的商譽或利得。

47 購買方在確定購買後獲得的信息是否會對已確認的臨時金額產生調整，或者信息是否是由購買日後事項引發等情況時，要考慮所有相關的因素。相關因素包括額外信息獲得的日期、購買方能否認定臨時金額變化的原因。購買日後不久所獲得的信息比購買日幾個月後所獲得的信息更能反映在購買日存在的情況。例如，在購買日後不久向第三方出售資產，除非能找到導致公允價值發生變動的幹擾事項，否則資產出售金額與購買日計量的臨時公允價值存在顯著差異，就可能表明臨時金額存在錯誤。

48 購買方在確認可辨認資產臨時金額增加（或減少）的同時要確認商譽的減少（或增加）。然而，計量期間獲得的新信息可能會導致對不只一項資產或負債的臨時金額進行調整。例如，購買方承擔了支付被購買方某項設備故障損失的負債，該負債可由被購買方對負債的保險政策予以全部或部分彌補。如果購買方在計量期間獲得有關該負債購買日公允價值的新信息，那麼因所確認的負債臨時金額的變動而導致對商譽的調整，將會被從承保人獲得的應收賠付額的臨時金額的變動而導致對商譽的相應調整全部或部分抵銷。

49 計量期間內，購買方要像購買日企業合併會計處理已經完成那樣確認對臨時金額的調整。因此，購買方應當根據需要修訂財務報表中列報的前期可比信息，包括對完成初始會計處理所確認的折舊、攤銷和其他收益影響的變動。

50 計量期間結束後，購買方對企業合併會計處理的修正僅限於根據《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》進

行的差錯更正。

確定屬於企業合併交易的部分

51 購買方和被購買方可能在開始協商企業合併之前就存在某種關係或安排，或是在協商中訂立了一項獨立於企業合併的安排。在上述任何一種情況下，購買方要認定不屬於企業合併中購買方與被購買方（或與被購買方的前所有者）交易部分的金額，即並非為了被購買方交易的部分金額。購買方作為應用購買法的一部分應當確認的，僅限於為被購買方轉移的對價、為換取被購買方所取得的資產和承擔的負債。單獨交易應當根據相關的國際財務報告準則進行會計處理。

52 在合併前，購買方參與或代表購買方參與、或者是主要為了購買方或合併後主體的利益（而非主要為了被購買方或其前所有者的利益）而參與的交易，很可能就是單獨交易。下列各項是單獨交易的例子，它們不應被包括在應用購買法之中：

- （1）有效安排購買方和被購買方合併之前存在的關係的交易；
- （2）為獲得被購買方僱員或前所有者的未來服務而支付報酬的交易；以及
- （3）償還被購買方或其前所有者因向購買方支付購買相關成本的交易。

附錄二第50段至第62段提供了相關的應用指南。

與購買相關的成本

53 與購買相關的成本是購買方為實現企業合併所發生的成本。這些成本包括撮合交易的仲介費用；諮詢、法律、會計、評估和其他專業費用或諮詢費用；一般管理費用，包括維持內部購買部門的費用；註冊和發行債務性和權益性證券的費用。被購買方應在成本發生和接

受服務的期間，將與購買相關的成本作為費用進行會計處理，僅有一項例外。發行債務性證券和權益性證券的成本應根據《國際會計準則第32號》和《國際財務報告準則第9號》進行確認。

後續計量和會計處理

54 通常，購買方應按照其他適用的國際財務報告準則，依據企業合併中所取得的資產、承擔或發生的負債和發行的權益性工具的性質對這些項目進行後續計量和會計處理。然而，本國際財務報告準則對企業合併中下列所取得的資產、承擔或發生的負債和發行的權益性工具的後續計量和會計處理提供了指南：

- (1) 回購權；
- (2) 購買日確認的或有負債；
- (3) 補償性資產；以及
- (4) 或有對價。

附錄二第63段提供了相關的應用指南。

回購權

55 作為無形資產確認的回購權應在授予該回購權的合同的剩餘合同期間內進行攤銷。購買方後續將回購權出售給第三方的，在確定該項出售的利得和損失時應包括該無形資產的帳面金額。

或有負債

56 企業合併中的或有負債在初始確認之後，購買方應按照下述金額中的較高者進行計量，直至其被清償、取消或到期：

- (1) 按照《國際會計準則第37號》應確認的金額；以及
- (2) 初始確認的金額減去根據《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》的原則確認的累計攤銷額累計所得額（如果合適的

話)。

本規定不適用於按照《國際財務報告準則第9號》進行會計處理的合同。

補償性資產

57 在各後續報告期期末，購買方應按照與被補償負債或資產相同的基礎計量購買日確認的補償性資產，同時要考慮對其金額的合同限制，對於未按公允價值進行後續計量的補償性資產，還要考慮管理層對補償性資產可收回程度的評估。當且僅當購買方收回或出售該補償性資產、或者失去對該補償性資產的權利時，購買方應當終止確認該資產。

或有對價

58 購買日後購買方所確認的或有對價公允價值的某些變動，可能是由於購買方在購買日後獲得了有關購買日就存在的事實和環境的信息。按照第45段至第49段，這些改變屬於計量期間的調整。然而，購買日後發生的事項導致的改變不屬於計量期間的調整，比如滿足特定收益目標、達到特定的股價或研發項目取得里程碑式的成果等。購買方應按照下列規定對不屬於計量期間調整的或有對價公允價值的變動進行會計處理：

(1) 被分類為權益的或有對價不應被重新計量，其後續清償應在權益內部進行會計處理。

(2) 其他或有對價：

①屬於《國際財務報告準則第9號》範圍內的應在每個報告日對公允價值進行計量，根據該準則在損益中確認公允價值的變動。

②不屬於《國際會計準則第9號》範圍內的，應在每個報告日對公允價值進行計量，在損益中確認公允價值的變動。

披 露

59 購買方應披露有關信息，以使其財務報表使用者能夠評價在以下期間發生的企業合併的性質和財務影響：

- (1) 本報告期；或者
- (2) 報告期末之後、財務報表批准報出之前。

60 購買方應披露附錄二第64段至第66段列示的各項信息，以實現第59段的目標。

61 購買方應披露有關信息，以使其財務報表使用者能夠評價本報告期確認的、與本報告期或以前期間發生的企業合併相關的調整的財務影響。

62 購買方應披露附錄二第67段列示的各項信息，以實現第61段的目標。

63 如果本國際財務報告準則和其他國際財務報告準則要求的具體披露不能實現第59段和第61段中提出的目標，則購買方應披露額外的必要信息以實現這些目標。

生效日期和過渡性規定

生效日期

64 本國際財務報告準則應在未來適用基礎上適用於購買日在2009年7月1日或以後日期開始的第一個年度報告期間期初或之後的企業合併。允許提前採用。然而，本國際財務報告準則僅適用於在2007年6月30日或以後日期開始的年度報告期間的期初。如果主體在2009年7月1日之前採用本國際財務報告準則，則應披露這一事實，並應同

時應用《國際會計準則第27號》（2008年修訂）。

64A 〔已刪除〕

64B 2010年5月發佈的《國際財務報告準則改進》修訂了第19段、第30段和附錄二第56段，並且增加了附錄二第62A段和第62B段。主體應在2010年7月1日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體在之前的期間採用了這些修訂內容，則應披露這一事實。主體應採用未來適用法上，自本國際會計準則首次採用日開始應用這些修訂內容。

64C 2010年5月發佈的《國際財務報告準則改進》增加了第65A段至第65E段。主體應在2010年7月1日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體在之前的期間採用了這些修訂內容，則應披露這一事實。或有對價餘額產生於購買日在採用2008年發佈的本國際財務報告準則之前的企業合併，應採用這些修訂內容。

64D 〔已刪除〕

64E 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第10號》修訂了第7段、附錄二第3段、63段（5）和附錄一。主體在應用《國際財務報告準則第10號》的同時，應適用這些修訂內容。

64F 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第13號——公允價值計量》修訂了第20段、第29段、第33段、第47段，修訂了附錄一中公允價值的定義和附錄二第22段、第40段、第43段至第46段、第49段和第64段。主體在應用《國際財務報告準則第13號》的同時，應適用這些修訂內容。

64G 2012年10月發佈的《投資性主體》（對〈國際財務報告準則第10號〉、〈國際財務報告準則第12號〉及〈國際會計準則第27號〉的修訂）修訂了第7段並增加了第2A段。主體應在2014年1月1日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用《投資性主體》。如果主體提前採用了這些修訂內容，應同時適用《投資性主體》中的所有修訂內容。

64H [已刪除]

64I 2013年12月發佈的《國際財務報告準則年度改進2010—2012》修訂了第40段和第58段，並且增加了第67A段和其相關標題。如企業合併的購買日在2014年7月1日或以後日期，主體應用未來適用法採用這些修訂內容。允許提前採用。在《國際財務報告準則第9號》和《國際會計準則第37號》（兩者都通過《國際財務報告準則年度改進2010—2012》修訂）都已被採用的前提下，主體可以提前採用這些修訂內容。如果主體提前採用了這些修訂內容，則應披露這一事實。

64J 2013年12月發佈的《國際財務報告準則年度改進2011—2013》修訂了第2段（1）。在2014年7月1日或以後日期開始的年度期間，主體應用未來適用法採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體在之前的期間採用了這些修訂內容，則應披露這一事實。

64K 2014年4月發佈的《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》修訂了第56段。主體應在採用《國際財務報告準則第15號》時應用這些修訂。

64L 2014年7月發佈的《國際財務報告準則第9號》修訂了第16段、第42段、第53段、第56段、第58段和附錄二第41段，刪除了第64A

段、第64D段和第64H段。主體應在採用《國際財務報告準則第9號》時應用這些修訂。

過渡性規定

65 購買日在應用本國際財務報告準則之前的企業合併中產生的資產和負債，在應用本國際財務報告準則時不必進行調整。

65A 如果企業合併的購買日在主體首次採用2008年發佈的本國際財務報告準則之前，則其產生的或有對價餘額不應在首次採用本國際財務報告準則時進行調整。第65B段至第65E段適用於該或有對價餘額的後續會計處理。如果企業合併的購買日在主體首次採用2008年發佈本國際財務報告準則的日期或之後，則第65B段至第65E段不適用於該企業合併產生的或有對價餘額的會計處理。在第65B段至第65E段中，企業合併專指購買日在採用2008年發佈的本國際財務報告準則之前的企業合併。

65B 如果企業合併協議規定了基於未來或有事項對合併成本的調整，且這項調整是很有可能發生的並能夠可靠地計量，那麼購買方在購買日應將這項調整的金額計入合併成本。

65C 企業合併協議可能允許有關於合併成本的一項或多項未來或有事項的調整。例如，調整可能基於未來期間維持或達到一個特定收益水平的或有事項，或基於發行的權益性工具市價保持不跌的或有事項。通常在初始計量時，在不損害信息可靠性的情況下，對任何這種調整的金額預計是可能做到的，儘管會有不確定性存在。如果未來事項沒有發生或者預計需要被修正，則企業合併的成本應相應作出調整。

65D 然而，當企業合併協議規定的調整不是很可能發生或者金

額不能可靠地計量，則在對合併進行初始計量時，該項調整不計入合併成本。如果該項調整在後續計量中變為很可能發生且金額能夠可靠地計量，這一額外對價應作為對合併成本的調整。

65E 在某些情況下，購買方會被要求對出售方進行後續支付，作為對購買方換取被購買方控制權時提交的資產、發行的權益性工具或者發生或承擔的負債的價值下降的補償。例如，當購買方對作為企業合併成本一部分發行的權益或債務工具的市場價格進行擔保，並且被要求發行額外的權益或債務工具以補償初始確定的成本，就是這樣的一個例子。在這種情況下，沒有額外的企業合併成本的被確認。在權益性工具的情況下，額外支付的公允價值被權益性工具的初始發行價值的等額下降所抵銷。在債務工具的情況下，額外支付被認為是初始發行溢價的下降或是折價的上升。

66 對於尚未應用《國際財務報告準則第3號》、且有一項或多項採用購買法進行會計處理的企業合併的主體（例如共同主體），應當應用附錄二第68段和第69段的過渡性規定。

所得稅

67 對於購買日在應用本國際財務報告準則之前的企業合併，購買方應用未來適用法採用《國際會計準則第12號》（已被本國際財務報告準則修訂）第68段的有關規定。即購買方不必因已確認的遞延所得稅資產之前已確認的變動，而調整對之前企業合併所進行的會計處理。然而，自本國際財務報告準則被採用之日起，對於已確認的遞延所得稅資產的任何變動，購買方應作為對損益的調整進行確認（或者如果《國際會計準則第12號》規定的話，不計入損益）。

參照《國際財務報告準則第9號》

67A 如果主體採用了該準則但是沒有採用《國際財務報告準則第9號》，則任何對《國際財務報告準則第9號》的參照均視為對《國際會計準則第39號》的參照。

《國際財務報告準則第3號》（2004年）的撤銷

68 本國際財務報告準則取代了《國際財務報告準則第3號——企業合併》（2004年發佈）。

附 錄

附錄一 術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

被購買方企業	企業合併中由購買方獲得對其控制的一個或多個業務。
購買方	獲得對被購買方控制的主體。
購買日	購買方獲得對被購買方控制的日期。
業務	能夠為以下目的經營和管理的一組集合的活動和資產：直接向投資者或其他所有者、成員或參與者以股利、更低的成本或其他經濟利益的形式提供回報。
企業合併	購買方獲得對一個或多個業務控制的交易或事項。有時稱為“真實兼併”或“平等兼併”的交易也屬於本國際財務報告準則中規定的企業合併。
或有對價	通常指如果特定未來事項發生或滿足特定條件，作為換取對被購買方的控制交易的一部分，購買方向被購買方原所有者轉移額外資產或權益的義務。然而，或有對價也給了購買方這樣的權利：當滿足特定條件時，購買方之前轉移的對價應被歸還。
權益	在本國際財務報告準則中，權益一詞被廣泛地用來指投資者對所擁有主體的所有權份額，以及所有者、成員或參與者對共同主體的份額。
公允價值	指市場參與者在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格。（見

《國際財務報告準則第13號》。)

商譽	由企業合併中取得的、不能分別辨認並單獨確認的其他資產所形成的代表未來經濟利益的資產。
可辨認的	如果一項資產具有以下特徵之一，那麼它就是可辨認的： <p>(1) 可分離的，即能夠從主體中分離或劃分出來，並能單獨或者與相關合同、資產或負債一起，用以出售、轉移、授予許可、租賃或交換（無論主體是否有意進行這些交易）；或者</p> <p>(2) 源自合同性權利或其他法定權利，無論這些權利是否可從主體或其他權利和義務中轉移或分離。</p>
無形資產	沒有實物形態的可辨認非貨幣性資產。
共同主體	直接向所有者、成員或參與者提供股利、更低的成本或其他經濟利益的、不是由投資者所擁有的主體。例如互助保險公司、信貸聯盟或合作主體都是共同主體。
非控制性權益	既不直接也不間接歸屬於母公司的子公司權益。
所有者	在本國際財務報告準則中，所有者一詞廣泛地用來指投資者所擁有主體的權益的持有者，以及共同主體的所有者、成員或參與者。

附錄二 應用指南

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

同一控制下主體的企業合併〔準則第2段（3）的應用〕

1 本國際財務報告準則不適用於同一控制下的主體或業務的合併。涉及同一控制下主體或業務的企業合併是指，所有參與合併的主體或業務在企業合併前和企業合併後都受同一方或相同的若干方最終控制，並且該控制不是暫時的。

2 作為契約性協議的結果，一組個體集體擁有統馭一個主體的財務和經營政策、並藉此從其活動中獲取利益的權力，此時應將該組個體視為控制主體。因此，如果作為契約性協議的結果，這組個體擁有最終統馭每個參與合併主體的財務和經營政策、並藉此從其活動中獲取利益的集體性權力，並且該最終集體性權力不是暫時的，則該企業合併在本國際財務報告準則範圍之外。

3 在一個個體或根據契約性協議共同行動的一組個體控制一個主體的情況下，該個體或該組個體可能不必遵循國際財務報告準則的財務報告規定。因此，一項企業合併是否應被視為涉及同一控制下主體的企業合併，不取決於各參與合併主體是否被納入同一份合併財務報表中。

4 企業合併前後各參與合併主體的非控制性權益範圍與確定合併是否涉及同一控制下的主體並不相關。類似地，某個參與合併主體是一個被排除在合併財務報表之外的子公司，這一事實也與確定合併是否涉及同一控制下的主體不相關。

認定企業合併（準則第3段的應用）

5 本國際財務報告準則將企業合併定義為購買方獲得一項或多

項業務控制權的交易或事項。購買方可以通過多種方式獲得對被購買方的控制權，例如通過：

- (1) 轉移現金、現金等價物或其他資產（包括構成一項業務的淨資產）；
- (2) 承擔負債；
- (3) 發行權益；
- (4) 提供多種形式的對價；或者
- (5) 僅依靠合同實現，沒有轉移對價（見準則第43段）。

6 出於法律、稅收或其他原因以不同方式組織實現的企業合併，包括但不限於下列情況：

- (1) 一項或多項業務成為購買方的子公司，或者一項或多項業務的淨資產在法律上被併入購買方；
- (2) 參與合併的一個主體轉移其淨資產或其所有者轉移其權益到參與合併的另一主體或其所有者；
- (3) 參與合併的各主體都轉移淨資產、或其所有者轉移權益到一個新形成的主體中（有時指“卷起”交易或“裝配”交易）；或者
- (4) 參與合併的一個主體的前所有者們獲得合併後主體的控制權。

業務的定義（準則第3段的應用）

7 業務是由投入和作用於能夠創造產出的投入的過程構成的。儘管業務通常都會有產出，但是產出並不作為一組集合構成業務的標準。業務的三個要素定義如下：

- (1) 投入：當一項或多項過程被運用時，創造或者有能力創造產出的經濟資源。投入的例子包括非貨幣性資產（包括無形資產和使用非貨幣性資產的權利）、知識產權、取得必要材料或權利的能力、

以及僱員。

(2) 過程：作用於一項或多項投入可創造或有能力創造產生產出的系統、標準、協議、慣例或規則。過程的例子包括戰略管理程序、經營程序和資源管理程序。這些程序通常是書面文件，但是有必要技術和經驗、遵從規則或慣例的有組織的員工也可以提供必要的過程，從而將此過程運用於投入上而創造產出。（會計、列出帳單、發放工資和其他行政管理系統不是典型的用於創造產出的過程）。

(3) 產出：提供或者能夠提供回報的投入和作用於投入的過程的結果。回報的形式包括直接向投資者或其他所有者、成員、參與者提供股利、低成本和其他經濟利益。

8 為了所界定的目的能被經營和管理的一組集合的活動和資產，需要兩項必備要素——投入和作用於這些投入的過程，兩者將共同用於創造產出。然而，如果市場參與者有能力購買業務並能持續產生產出（例如把業務和其自身的投入和過程結合），業務並不需要包括賣方在經營該項業務中使用的所有投入和過程。

9 業務要素的本質隨行業和主體經營（活動）結構（包括主體的發展階段）的不同而不同。已建立的業務通常有許多不同類型的投入、過程和產出，而新成立的業務則通常沒有多少投入和過程，並且有時僅有單一產出（產品）。幾乎所有的業務都有負債，但是業務並不是必須有負債。

10 處於發展階段的一組集合的活動和資產可能沒有產出。如果這樣，購買方要考慮其他因素以確定該組集合是否為業務。這些因素包括但不限於下列各項：

(1) 該組集合是否已經按計劃開始主要活動；

(2) 該組集合是否擁有僱員、知識產權、其他投入和能作用於

這些投入的過程；

(3) 該組集合是否正在執行生產產出的計劃；以及

(4) 該組集合是否能獲得將購買其產出的客戶。

對於處於發展階段的某組特定集合的活動和資產能否有資格成為一項業務，不需要具備上述所有因素。

11 確定某組特定集合的資產和活動是否是業務，應當基於該組集合是否能夠由市場參與者作為業務進行經營和管理。因此，在評估某組特定集合是否為業務時，賣方是否將該組集合作為業務經營或者購買方是否意欲將該組集合作為業務經營，都是不相關的。

12 在缺乏相反證據的情況下，如果一組特定資產和活動中存在商譽，則該組合應被認為是業務。然而，業務並不是必須具有商譽。

認定購買方（準則第6段和第7段的應用）

13 應採用《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》中的指南來認定購買方——即獲得被購買方控制權的主體。如果發生了企業合併，但應用《國際財務報告準則第10號》的指南並不能明確表明參與合併主體中的哪一方是購買方，那麼在確定時應考慮本附錄第14段至第18段中的因素。

14 在主要通過轉移現金、其他資產或承擔負債實現的企業合併中，購買方通常就是轉移現金、其他資產或承擔負債的主體。

15 在主要通過交換權益實現的企業合併中，購買方通常就是發行自身權益的主體。然而，在一些通常被稱為“反向購買”的企業合併中，發行權益的主體是被購買方。本附錄第19段至第27段對反向購買的會計處理提供了指南。在認定通過權益交換實現的企業合併中的

購買方時，還應當考慮其他相關因素和環境，包括：

(1) 企業合併之後在合併後主體的相對表決權——參與合併主體中，其所有者集體保留或獲得了合併後主體最大比例的表決權，則該方通常是購買方。在確定哪個所有者集體保留或獲得了最大比例的表決權時，主體應考慮存在的異常或特殊的表決安排和期權、認股證或可轉換證券。

(2) 在沒有其他所有者或組織的所有者集體擁有重大表決權益的情況下，合併後主體中大量少數表決權益的存在——參與合併主體中，其單獨的所有者或組織的所有者集體擁有合併後主體最大份額的少數表決權益，則該方通常是購買方。

(3) 合併後主體治理機構的構成——參與合併主體中，其所有者有權選舉或任命或解除合併後主體治理機構的大多數成員，則該方通常是購買方。

(4) 合併後主體高級管理層的構成——參與合併主體中，其(前)管理層控制合併後主體的管理層，則該方通常是購買方。

(5) 權益交換的條件——參與合併中，其支付的金額高於其他參與合併主體的權益在合併前的公允價值，則該方通常是購買方。

16 參與合併主體中，其相對規模(例如以資產、收入或利潤來計量)顯著大於其他參與合併主體的規模，則該方通常是購買方。

17 涉及兩家主體以上的企業合併中，確定購買方時應在考慮其他因素的同時，考慮由參與合併的哪一家主體發起合併、以及各參與合併主體的相對規模。

18 為實現企業合併而新成立的主體並不必然是購買方。如果新成立主體是為了發行權益來實現企業合併，則應用本附錄第13段至第17段中的指南，企業合併之前就存在的參與合併的一個主體應被認定

為購買方。相反地，轉移現金、其他資產或承擔負債作為對價的新主體可能是購買方。

反向購買

19 根據本附錄第13段至第18段中的指南，出於會計處理的目的將發行證券的主體（法律上的購買方）認定為被購買方時，就發生了反向購買。對於反向購買交易來說，出於會計處理的目的，權益被購買的主體（法律上的被購買方）是購買方。例如，反向購買有時發生在這樣的情況下，一家私營主體想成為上市主體，但又不想就其權益進行登記註冊。為實現這一目標，私營主體就與一家上市主體進行安排，購買其權益以換取上市公司的權益。在這個例子中，上市主體是法律上的購買方，因為它發行了權益，而私營主體是法律上的被購買方，因為它的權益被購買。然而，應用本附錄第13段至第18段的指南導致如下認定：

（1）出於會計處理的目的，上市主體被認定為被購買方（會計上的被購買方）；以及

（2）出於會計處理的目的，私營主體被認定為購買方（會計上的購買方）。

會計上的被購買方必須符合業務的定義，其交易才能作為反向購買進行會計處理，並且本國際財務報告準則中的所有確認和計量原則（包括商譽的確認要求）都適用。

計量轉移的對價

20 在反向購買中，會計上的購買方通常不向被購買方發行對價。相反，會計上的被購買方通常向會計上的購買方的所有者發行其權益。相應地，會計上的購買方為獲得其在會計上的被購買方的權益而轉移對價，該對價在購買日的公允價值基於法律上子公司為給法律上母公

司的所有者在反向購買產生的合併後主體中擁有相同比例的權益將發行的權益的數量。以上述方式計算的權益數量的公允價值可以作為為換取被購買方所轉移對價的公允價值。

合併財務報表的編報

21 反向購買之後編製的合併財務報表應以法律上母公司(會計上的被購買方)的名義發佈,但是應在附註中說明是法律上子公司(即會計上的購買方)財務報表的延續,並需要追溯調整會計上購買方的法定資本以反映會計上被購買方的法定資本。該調整要求反映法律上母公司(會計上的被購買方)的資本。合併財務報表中列報的可比信息也要進行追溯調整,以反映法律上母公司(會計上的被購買方)的法定資本。

22 由於這樣的合併財務報表代表了法律上子公司除資本結構外財務報表的延續,因此合併財務報表要反映:

(1) 法律上子公司(會計上的購買方)的資產和負債按合併前的帳面金額確認和計量。

(2) 法律上母公司(會計上的被購買方)的資產和負債按本國際財務報告準則確認和計量。

(3) 在企業合併前法律上子公司(會計上的購買方)的留存收益和其他權益餘額。

(4) 在合併財務報表中作為發行的權益確認的金額,應當是將法律上子公司(會計上的購買方)在企業合併前那一刻發行在外的權益增加到法律上母公司(會計上的被購買方)的公允價值後的金額。然而,權益結構(即發行的權益的數量和類型)反映了法律上母公司(會計上的被購買方)的權益結構,包括法律上母公司為了實現企業合併而發行的權益。相應地,法律上子公司的權益結構(會計上的購

買方)也要按照購買協議規定的交換比例進行重述,以反映反向購買交易中法律上的母公司(會計上的被購買方)發行的股份數量。

(5) 非控制性權益在法律上子公司(會計上的購買方)合併前留存收益和其他權益的帳面金額中所佔的比例份額(如同本附錄第23段和第24段所討論的那樣)。

非控制性權益

23 在反向購買中,法律上被購買方(會計上的購買方)的有些所有者可能並沒有以他們的權益來交換法律上母公司(會計上的被購買方)的權益。這些所有者在反向購買後的合併財務報表中反映為非控制性權益。這是因為,那些沒有以其權益來交換法律上購買方權益的法律上被購買方的所有者,僅在法律上被購買方而非合併後主體的經營成果和淨資產中擁有權益。相反,即使法律上購買方在會計上被視為被購買方,但是法律上購買方的所有者都在合併後主體的經營成果和淨資產中擁有權益。

24 法律上被購買方的資產和負債在合併財務報表中以其合併前的帳面金額確認和計量〔見本附錄第22段(1)〕。因此,在反向購買中,非控制性權益反映非控制性股東在法律上被購買方淨資產的合併前帳面金額中按比例持有的權益份額,即使在其他購買中非控制性權益以其購買日公允價值進行計量。

每股收益

25 在本附錄第22段(4)中已指出,在反向購買後的合併財務報表中的權益結構,反映了法律上購買方(會計上的被購買方)的權益結構,包括法律上購買方為實現企業合併而發行的權益。

26 計算在反向購買發生期間加權平均的發行在外普通股數量

(每股收益計算中的分母)的過程中：

(1) 自該期期初至購買日，發行在外普通股數量應該用該期間法律上被購買方(會計上的購買方)發行在外的普通股的加權平均數量乘以合併協議中的交換比例來計算；並且

(2) 購買日到該期間結束的發行在外普通股數量應該是法律上的購買方(會計上的被購買方)當期發行在外的普通股實際數量。

27 在反向購買後的合併財務報表中，購買日之前的各可比期間列報的基本每股收益，應當按如下方式計算：

(1) 將每個期間法律上被購買方可歸屬於普通股股東的損益，除以

(2) 法律上被購買方發行在外的普通股歷史加權平均數乘以購買協議規定的交換比例。

確認取得的特定資產及承擔的特定負債(準則第10段至第13段的應用)

經營租賃

28 如果被購買方是承租人，則購買方不應確認與經營租賃相關的資產和負債，本附錄第29段和第30段規定的除外。

29 購買方應確定被購買方作為承租人的各項經營租賃的條款是有利的還是不利的。如果經營租賃的條款相對於市場條款是有利的，那麼購買方應確認一項無形資產，反之，如果相對於市場條款是不利的，則確認一項負債。本附錄第42段對被購買方作為出租人的經營租賃資產在購買日的公允價值計量提供了指南。

30 可辨認無形資產可能與經營租賃相關：這可能被市場參與者願意為該租賃支付價格所證明，即使條款與市場條款相同。例如，機

場登機口的租賃或黃金購物區域零售攤位的租賃可能提供了進入市場的途徑或其他未來經濟利益，比如客戶關係。在這種情況下，購買方應根據本附錄第31段確認相關的可辨認無形資產。

無形資產

31 購買方應單獨於商譽來確認企業合併中取得的可辨認無形資產。一項無形資產如果符合可分離標準或者合同—法律標準，就是可辨認的。

32 無形資產只要符合了合同—法律標準就是可辨認的，即使該資產不能從被購買方轉移或與其他權利和義務相分離。例如：

(1) 被購買方經營租賃了一項生產設備，該租賃條款較市場條款有利。條款明確禁止轉讓該租賃（通過銷售或轉租）。與相同或類似項目的當前市場交易條款相比，租賃條款有利的金額部分，是一項符合合同—法律標準應單獨於商譽確認的無形資產，即使購買方不能出售或轉讓該租賃合同。

(2) 被購買方擁有和經營一座核電站。該核電站的經營執照就是一項符合合同—法律標準應單獨於商譽確認的無形資產，儘管購買方不能脫離取得的該核電站而單獨出售或轉讓該執照。如果該執照和核電站使用壽命相似的話，購買方出於財務報告目的，可以將該經營執照的公允價值和核電站的公允價值作為一個單項資產確認。

(3) 被購買方擁有一項技術專利。被購買方已經將該專利授權給其他方在國內市場之外唯一使用，以在將來獲得特定比例的外匯收入。該技術專利和相關的授權協議都符合合同—法律標準應單獨於商譽確認，即使單獨出售或交換專利和相關的授權協議是不切實可行的。

33 可分離標準是指，取得的某項無形資產可從被購買方分離出

來，並且可以單獨或與相關的合同、可辨認資產或負債一起出售、轉移、授權、出租或交換。購買方可以出售、授權或與其他有價物品相交換的無形資產符合可分離標準，即使購買方並沒有出售、授權或交換的意圖。如果有證據表明存在該類型或相似類型的無形資產交換交易，則即使該交易是不經常發生的或購買方並沒有參與其中，取得的該項無形資產都符合可分離標準。例如，客戶和訂戶名單經常被授權，因此符合可分離標準。即使被購買方確信其客戶名單與其他客戶名單具有不同的特徵，客戶名單經常被授權的事實通常表明取得的客戶名單符合了可分離標準。然而，如果保密協議或其他協議禁止主體將客戶信息用於出售、租賃或交易，則該企業合併中獲得的客戶名單就不符合可分離標準。

34 如果合併中的無形資產可與相關合同、可辨認資產或負債相分離，即使不能單獨從被購買方或合併後主體相分離，也符合可分離標準。例如：

(1) 市場參與者在可觀察的交換交易中交換存款負債和相關存款人關係的無形資產。因此，購買方應將存款人關係單獨於商譽作為無形資產確認。

(2) 被購買方擁有一項注冊商標、以及書面文件的形式生產該商標產品的專門技術（但非專利）。為轉移該商標的所有權，所有者同時要轉移所有必要的東西給新所有者，以保證其能生產出與原所有者生產的無差別的產品和服務。由於如果相關商標被出售，則該非專利的專門技術就要從被購買方或合併後主體分離並被出售，因此該項非專利的專門技術符合可分離標準。

回購權

35 作為企業合併的一部分，購買方可能回購之前授予被購買方

使用其一項或多項已確認或未確認資產的權利。類似權利的例子包括，在特許經營權協議下使用購買方商標的權利、或在技術授權協議下使用購買方技術的權利。回購權是購買方單獨於商譽所確認的可辨認無形資產。第29段提供了計量回購權的指南，第55段提供了回購權後續會計處理的指南。

36 如果產生回購權的合同條款相對於相同或類似項目的當前市場交易條款是有利的或不利的，則購買方應確認結算利得或損失。本附錄第52段提供了計量結算利得或損失的指南。

有組織的員工和其他不可辨認項目

37 購買方將所取得的購買日不可辨認的無形資產的價值包含在商譽中。例如，購買方可以把價值歸屬於有組織的員工的存在，有組織的員工是指可以讓購買方在購買日繼續經營被購買業務的現有員工組合。有組織的員工並不代表熟練員工的智力資本（被購買方的僱員在工作崗位上的專門知識和經驗）。由於有組織的員工不屬於單獨於商譽確認的可辨認資產，因此歸屬於有組織的員工的價值包含在商譽中。

38 購買方還要將購買日不符合確認為資產的項目所歸屬的價值歸入商譽。例如，購買方可以將價值歸屬於購買日被購買方正在與預期的新客戶談判的潛在合同。因為這些潛在合同本身在購買日並不構成資產，故購買方不將它們單獨於商譽確認。購買方後續不應因購買日後發生的事項而將這些合同的價值從商譽中重分類出來。然而，購買方應當評估購買後不久發生事項的相關事實和環境，以確定單獨可確認的無形資產在購買日是否存在。

39 初始確認後，購買方應根據《國際會計準則第38號——無形

資產》的規定對企業合併中取得的無形資產進行會計處理。然而，正如《國際會計準則第38號》第3段所描述的那樣，初始確認後一些取得的無形資產的後續計量由其他國際財務報告準則規定。

40 可辨認性標準決定無形資產是否單獨於商譽確認。然而，此標準既未對無形資產公允價值計量提供指南，也未限制在計量無形資產公允價值時採用的假設。例如，購買方在計量公允價值時，可能將市場參與者在對無形資產定價時所使用的假設納入考慮，例如對未來合同續約的預期。續約本身對符合可辨認性標準並不是必須的。（然而，見第29段，該段對企業合併中確認的回購權的公允價值計量原則規定了例外。）《國際會計準則第38號》第36段和第37段對確定是否應將無形資產與其他無形或有形資產併入單一的記帳單位元提供了指南。

計量特定可辨認資產和被購買方非控制性權益的公允價值（準則第18段和第19段的應用）

現金流量不確定的資產（估價備抵）

41 對於企業合併中取得的、以購買日公允價值計量的資產，購買方不應在購買日確認單獨的估價備抵，因為未來現金流量不確定性的影響包括在公允價值計量中。例如，因為本國際財務報告準則要求購買方按照企業合併會計，以購買日的公允價值計量取得的應收項目（包括貸款），因此購買方對於在當日被視為不可收回的合同現金流量或預期信貸損失的損失準備，不應確認單獨的估價備抵。

被購買方是出租人的經營租賃相關的資產

42 對於被購買方是出租人的經營租賃，購買方在計量經營租賃資產（比如建築物或專利權）購買日公允價值時，應當考慮租賃條款。

換句話說，正如本附錄第29段對被購買方是承租人的租賃所規定的，如果經營租賃條款相對於市場條款是有利的或不利的，則購買方不應確認單獨的資產或負債。

購買方不打算使用的資產或者打算以不同於其他市場參與者的方式使用的資產

43 出於保護其競爭地位或其他原因，購買方可能不打算積極地使用所取得的非金融資產，或者購買方可能不打算按最高效率和最佳用途使用該資產。例如，在獲得用於研發的無形資產的情況下，購買方計劃保守地使用該資產以防止他人也能夠使用。但是，購買方應當按照其他市場參與者在合理定價前提下最高效率和最佳使用時的公允價值來計量該資產，在初始計量和後續為減值測試計量公允價值減去處置費用時都應同樣考慮。

被購買方的非控制性權益

44 本國際財務報告準則允許購買方按購買日的公允價值來計量被購買方的非控制性權益。某些情況下，購買方能以權益份額（即那些不是購買方持有的權益份額）在活躍市場上的報價為基礎來計量非控制性權益在購買日的公允價值。然而在其他情況下，權益份額在活躍市場上的報價是不可獲得的。在這些情況下，購買方就要採用其他估值技術來確定非控制性權益的公允價值。

45 購買方在被購買方中的權益和被購買方非控制性權益的每股公允價值可能不同。主要的差異很可能是因為購買方在被購買方中權益份額的每股公允價值包含了控制溢價，或相反地，如果市場參與者在給非控制性權益定價時會考慮這種溢價或折價，那麼非控制性權益每股公允價值包括缺乏控制權的折價（也稱作非控制性權益折價）。

計量商譽或廉價購買產生的利得

採用估值技術計量購買方在被購買方中權益的購買日公允價值（準則第33段的應用）

46 在沒有轉移對價而實現的企業合併中，購買方必須用其在被購買方中權益的公允價值來替代所轉移對價的購買日公允價值，以計量商譽或廉價購買產生的利得（見第32段至第34段）。

對共同主體合併應用購買法的特殊考慮（準則第33段的應用）

47 當兩個共同主體合併時，在被購買方中的權益或成員權益的公允價值（或被購買方的公允價值）比購買方轉移的成員權益的公允價值更能可靠計量。在這種情況下，第33段要求購買方採用購買日被購買方權益的公允價值來確定商譽的金額，而不是採用購買方作為對價轉移的權益在購買日的公允價值。另外，共同主體合併中的購買方應將被購買方的淨資產直接增加其財務狀況表中的資本或權益，而非將其作為留存收益的增加，這種做法與其他類型主體應用購買法是一致的。

48 儘管共同主體在許多方面和其他業務是類似的，但其也有顯著的特徵，這主要是因為其成員既包括客戶又包括所有者。共同主體中的成員通常希望從成員關係中獲得利益，該利益通常是以減少商品和服務費用或合作社股息的形式。每位成員所分配的合作社股息比例通常按照當年成員與共同主體之間發生的業務量來確定。

49 共同主體的公允價值計量應當包括市場參與者作出的有關未來成員利益的假設，以及市場參與者作出的有關該共同主體的其他相關假設。例如，可能採用現值法來計量共同主體的公允價值。作為模型輸入值的現金流量應當基於共同主體的期望現金流，該部分現金

流量很可能反映成員利益的減少，比如商品和服務費用的減少。

確定屬於企業合併交易的部分（準則第51段和第52段的應用）

50 購買方應當考慮下列因素（考慮時既不是相互排除也不是唯一決定），以確定交易是否是與被購買方交換的一部分或者該交易是否應單獨於企業合併：

（1） 交易的原因——理解合併各方（購買方和被購買方以及他們的所有者、董事和經理——及其代理者）進行特定交易或安排的原因，將有助於了解該交易是否是轉移對價、取得的資產或承擔的負債的一部分。例如，如果交易主要是為了購買方或合併後主體的利益，而非主要為了被購買方或其合併前的所有者的利益而進行的，支付的交易價格部分（以及相關的資產和負債）不大可能是與被購買方交易的一部分。因而，購買方應將該部分單獨於企業合併進行會計處理。

（2） 哪方發起的交易——理解是由哪方發起的交易可以有助於了解該交易是否是與被購買方交易的一部分。例如，由購買方發起的交易或其他事項可能是出於為購買方或合併後主體提供未來經濟利益目的而進行的，而被購買方或其合併前的所有者僅能獲得很少或幾乎沒有經濟利益。另一方面，由被購買方或其前所有者發起的交易和安排不大可能是為了購買方或合併後主體的利益，而更可能是企業合併交易的一部分。

（3） 交易的時間安排——交易的時間安排也可以有助於了解該交易是否是與被購買方交易的一部分。例如，購買方和被購買方在企業合併條款協商階段發生的交易可能是出於企業合併的意圖而進行的，以給購買方或合併後主體提供未來經濟利益。如果是這樣的話，被購買方或其企業合併前的所有者除了他們作為合併後主體的一方而獲取利益外，從該交易中可能僅獲得很少或幾乎沒有經濟利益。

有效安排企業合併中購買方和被購買方之前存在的關係〔準則第52段(1)的應用〕

51 購買方和被購買方在其意圖進行企業合併之前可能就存在某種關係，這裡被稱為“之前存在的關係”。購買方和被購買方之前存在的關係可能是契約性的（例如賣主與客戶、或授權者與被授權者）或非契約性的（例如原告和被告）。

52 如果企業合併有效安排了之前存在的關係，購買方應確認利得或損失，並按以下方式計量：

(1) 對於之前存在的非契約性的關係（如訴訟），按公允價值計量。

(2) 對於之前存在的契約性的關係，按照下列①和②中的較小者計量：

①從購買方角度看，該合同與相同或相似項目的當前市場交易條款相比有利或不利的金額。（不利合同是較當前市場交易條款不利的合同。它並不一定是虧損性合同，即履行合同的義務導致的不可避免成本超過了該合同下的預期經濟利益）。

②合同中不利的一方可獲得合同安排條款所規定的金額。

如果②小於①，則其差額作為企業合併會計處理的一部分。

利得和損失的確認金額可能部分地取決於購買方之前是否確認了相關的資產或負債，因而報告的利得或損失可能不同於應用上述規定計算的金額。

53 之前存在的關係可能是購買方確認為回購權的合同。當合同條款較相同或相似項目的當前市場交易定價有利或不利時，購買方單獨於企業合併確認有效安排該合同的利得或損失，並根據本附錄第52段的規定計量。

對僱員或出售方股東的或有支付安排〔準則第52段(2)的應用〕

54 對僱員或出售方股東的或有支付安排是企業合併中的或有對價、還是獨立交易，取決於該安排的性質。理解該購買協議為何包含或有對價條款、誰發起該安排以及何時各方進行該安排，可能有助於評估該安排的性質。

55 如果尚未明確對僱員或出售方股東的支付安排是與被購買方交易的一部分、還是單獨於企業合併的交易，那麼購買方應考慮下列指標：

(1) 持續僱傭——對成為核心僱員的出售方股東的持續僱傭條款可能意味著該交易實質是一項或有對價安排。持續僱傭的相關條款可能包含在僱傭協議、購買協議或其他文件中。僱傭終止、支付自動喪失的或有支付安排是為企業合併後的服務提供的報酬。或有支付不受僱傭活動終止影響的安排表明或有支付是額外支付的對價而非報酬。

(2) 持續僱傭的時間——如果要求的僱傭期超過或有支付的期間或兩者一致，該事實表明或有支付實質上是報酬。

(3) 報酬的水平——相對於合併後主體的其他核心僱員，在報酬而非或有支付方面維持一個較高的水平，可能表明或有支付是額外的對價而不是報酬。

(4) 向僱員的增量支付——如果沒有成為僱員的出售方股東收到的每股或有支付比那些成為合併後主體僱員的股東收到的要少，這一事實表明給成為僱員的出售方股東或有支付的增量金額是報酬。

(5) 擁有的股份數量——仍為核心僱員的出售方股東擁有的股份相對數量可能表明了或有對價安排的實質。例如，如果實質上擁有被購買方所有股份的出售方股東仍是核心僱員，該事實可能表明該

安排實質上是分紅制安排，意圖是為合併後的服務提供報酬。另一種情況是，如果仍為核心僱員的出售方股東僅擁有少部分被購買方的股份，而且出售方股東每股獲得相同金額的或有對價，這一事實可能表明或有支付是額外的對價。同時還要考慮與仍為核心僱員的出售方股東相關的各方（如家庭成員）所持有的合併前權益。

（6） 與估值的關聯——如果購買日轉移的初始對價是基於被購買方估值所確定的數值範圍的低端，並且該或有規則與估值方法相關，則該事實可能表明該或有支付是額外的對價。另一種情況是，如果或有支付規則與先前的分紅制安排一致，則該事實表明安排的實質是提供報酬。

（7） 確定對價的規則——用於確定或有支付的規則可能有助於評估安排的實質。例如，如果或有支付是建立在收益倍數基礎上，則可能表明該義務是企業合併中的或有對價，且該規則是為了確定或核實被購買方的公允價值。相反，如果或有支付是收益的特定百分比，則可能表明對僱員的義務是對僱員所提供服務給予報酬的分紅制安排。

（8） 其他協議和問題——與出售方股東的其他安排條款（比如非競爭協議、未執行的合同、諮詢合同和財產租賃協議）和對或有支付的所得稅處理表明或有支付可歸屬於其他事項而非給被購買方的對價。例如，與購買相關聯，購買方可能與主要的出售方股東進行一項財產租賃。如果租賃合同規定的租金顯著低於市場水平，此項或有支付安排要求的給出租人（出售方股東）的部分或全部或有支付，可能是為使用租賃資產而進行的支付，該租賃資產要在購買方合併後財務報表中單獨確認。相反，如果租賃合同規定的租金與市場就該租賃資產的條款一致，對出售方股東的或有支付的安排可能就是企業合併中的或有對價。

購買方為換取被購買方僱員持有的獎勵的以股份為基礎的支付獎勵〔準則第52段(2)的應用〕

56 購買方可能用其以股份為基礎的支付獎勵²(替代獎勵)來交換被購買方僱員持有的獎勵。與企業合併相關聯的股票期權或其他以股份為基礎的支付獎勵的交換，根據《國際財務報告準則第2號——以股份為基礎的支付》作為對以股份為基礎的支付獎勵的修正進行會計處理。如果購買方替換被購買方僱員的獎勵，在計量企業合併中轉移的對價時，應當包括全部或部分基於市場計量的購買方替代獎勵的金額。附錄二第57段至第62段對如何分配基於市場的計量值提供了指南。然而，在某些情況下，被購買方獎勵將會隨企業合併而到期，並且如果購買方沒有義務替換被購買方的獎勵時，它這樣作了，那麼根據《國際財務報告準則第2號》，替代獎勵的全部以市場為基礎的價值應確認為合併後財務報表中的報酬成本。也就是說，在計量企業合併中轉移的對價時，不應包括這些獎勵基於市場的計量值。如果被購買方或其僱員有能力執行該替代，則購買方就有負有替代被購買方獎勵的義務。例如，為了應用本規定，如果下列各項對替代進行了規定，則購買方負有替代被購買方獎勵的義務：

- (1) 購買協議的條款；
- (2) 被購買方獎勵的條款；或者
- (3) 適用的法律或規章。

57 為確定作為轉移給被購買方對價的一部分的替代獎勵，以及為合併後服務支付的報酬，購買方應按照《國際財務報告準則第2號》，對其授予的替代獎勵和購買日被購買方獎勵進行計量。作為與被購買

2 在附錄二第56段至第62段中，術語“以股份為基礎的支付獎勵”指的是授予或未授予的以股份為基礎的交易。

方交換所轉移對價一部分的替代獎勵的以市場為基礎的價值部分，應當與可歸屬於合併前服務的被購買方獎勵部分相等。

58 可歸屬於合併前服務的替代獎勵部分等於被購買方獎勵基於市場的計量值，乘以授予期已過部分占整個授予期或者被購買方獎勵的原始授予期兩者中較長者的比例。授予期是所有特定的授予條件都滿足的期間。《國際財務報告準則第2號》中對授予條件進行了定義。

59 可歸屬於合併後服務的非既定替代獎勵部分，以及由此被確認為合併後財務報表中的報酬成本，其金額等於替代獎勵的以市場為基礎的總價值減去可歸屬於合併前服務的金額。因此，對於替代獎勵的以市場為基礎的價值超過被購買方獎勵的基於市場計量值的部分，購買方將該超過部分歸屬於合併後服務，並確認為合併後財務報表中的報酬成本。不論在購買日之前僱員是否完成了被購買方獎勵行權所需要的服務，如果需要購買後的服務，則購買方就應當將替代獎勵的一部分歸屬於合併後服務。

60 歸屬於合併前服務的未授予替代獎勵部分，以及歸屬於合併後服務的部分，應當反映了對預期會行權的替代獎勵數量的最佳估計。例如，歸屬於合併前服務的替代獎勵部分基於市場的計量值是100貨幣單位，購買方預計只有95%的獎勵會行權，則計入企業合併轉移對價的金額就是95貨幣單位。預期會行權的替代獎勵估計數的改變，反映在估計數發生改變或行權權利喪失期間的報酬成本中，而不是作為對企業合併轉移對價的調整。類似地，購買日後發生的其他事項（比如與業績條件有關的獎勵的修正或其最終結果）的影響，在確定事項發生當期的報酬成本時，應根據《國際財務報告準則第2號》進行會計處理。

61 根據《國際財務報告準則第2號》的規定，不論替代獎勵被分類為負債或是權益性工具，確定可歸屬於合併前或合併後服務的替代獎勵部分時應當應用相同的規定。對於購買日後分類為負債的獎勵，其基於市場計量值的所有變動和相關的所得稅影響，在購買方合併後變動發生期間的財務報表中進行確認。

62 以股份為基礎的支付替代獎勵產生的所得稅影響，應按照《國際會計準則第12號——所得稅》的規定進行確認。

被購買方的以權益結算的以股份為基礎的支付交易

62A 被購買方可能會有發行在外的以股份為基礎的支付交易，購買方不以自己的以股份為基礎的支付交易去交換這些交易。如果被授予，那麼那些被購買方的以股份為基礎的支付交易是被購買方的非控制性權益的一部分，並且基於市場計量值進行計量。如果沒有被授予，根據第19段和第30段，將購買日視作授權日，那些交易基於市場計量值進行計量。

62B 未被授予的以股份為基礎的支付交易基於市場的計量值，以授予期已過部分占整個授予期或者以股份為基礎的支付交易的原始授予期兩者中較長者的比例為基礎分配至非控制性權益。餘額分配至企業合併後的服務中。

對後續計量和會計處理提供指南的其他國際財務報告準則（準則第54段的應用）

63 對企業合併中取得的資產或承擔、發生的負債後續計量和會計處理提供指南的其他國際財務報告準則例如下列各項：

（1）《國際會計準則第38號》對企業合併中取得的可辨認無形資產的會計處理進行了規定。購買方應採用購買日所確認的金額減去

累計的減值損失來計量商譽。《國際會計準則第36號——資產減值》規定了減值損失的會計處理。

(2) 《國際財務報告準則第4號——保險合同》對企業合併中取得的保險合同的後續會計處理提供了指南。

(3) 《國際會計準則第12號》對企業合併中取得的遞延所得稅資產（包括未確認的遞延所得稅資產）和遞延所得稅負債的後續會計處理進行了規定。

(4) 《國際財務報告準則第2號》對由購買方發行的可歸屬於僱員未來服務的以股份為基礎的替代支付獎勵部分的後續計量和會計處理提供了指南。

(5) 《國際財務報告準則第10號》對母公司獲得子公司控制權後母公司在子公司中的所有權份額變動的會計處理提供了指南。

披露（準則第59段和第61段的應用）

64 為達到第59段中的目標，購買方應當對報告期內發生的各項企業合併披露下列信息：

(1) 被購買方的名稱和說明。

(2) 購買日。

(3) 取得的表決權權益的百分比。

(4) 企業合併的主要原因及對購買方如何取得被購買方控制權的描述。

(5) 對所確認的商譽的構成因素的定性描述，比如被購買方和購買方合併活動產生的預期協同效應、不符合單獨確認標準的無形資產及其他因素。

(6) 轉移的總對價在購買日的公允價值及各主要類別對價在購買日的公允價值，比如：

①現金；

②其他有形或無形資產，包括購買方的業務或子公司；

③發生的負債，例如或有對價負債；以及

④購買方的權益，包括已發行或可發行的工具或權益的數量、以及這些工具或權益公允價值的計量方法。

(7) 對於或有對價安排和補償性資產：

①購買日所確認的金額；

②對該安排的描述和確定支付金額的基礎；以及

③對結果（未折現）範圍的估計，或者若無法估計範圍，則應當披露不能估計的事實及原因。如果支付金額沒有上限，購買方應披露這一事實。

(8) 對於取得的應收項目：

①應收項目的公允價值；

②應收項目總合同金額；以及

③購買日對預期不能收回的合同現金流量的最佳估計。

這項披露應當按照應收項目的主要類別提供，比如貸款、直接融資租賃和其他類別的應收項目。

(9) 取得的主要類別資產和承擔的主要類別負債在購買日所確認的金額。

(10) 對於根據第23段確認的各或有負債，應披露《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》第85段要求的信息。如果或有負債因其公允價值不能可靠計量而未予確認，則購買方應披露：

①《國際會計準則第37號》第86段中要求的信息；以及

②該負債不能可靠計量的原因。

(11) 預期稅收上可抵扣的商譽總金額。

(12) 對於根據第51段單獨於企業合併中取得資產和承擔負債確認的交易，應披露：

①各項交易的說明；

②購買方對各項交易是如何進行會計處理的；

③對各項交易確認的金額、以及各項確認的金額在財務報表中的單列項目；以及

④如果該交易是有效安排合併之前存在的關係，則披露該安排金額的確定方法。

(13) 按照上述(12)的要求，對單獨確認的交易的披露應當包括合併相關成本金額、作為費用確認的相關成本金額、以及這些費用在綜合收益表中確認的單列項目。未確認為費用的發行成本金額及其確認方式也應披露。

(14) 在廉價購買中(見第34段至第36段)應披露：

①根據第34段確認的利得金額、以及該利得在綜合收益表中確認的單列項目；以及

②該交易產生利得的原因說明。

(15) 對於購買方在購買日持有的被購買方權益小於100%的各項企業合併，應披露：

①在購買日確認的被購買方非控制性權益的金額及該金額的計量基礎；以及

②對以公允價值計量的各被購買方非控制性權益，披露用於計量該價值的估值技術和重要的輸入值。

(16) 在分階段實現的企業合併中，應披露：

①在購買日之前那一刻購買方持有的被購買方權益在購買日的公允價值；以及

②對在購買日之前購買方持有的被購買方權益的公允價值進行重新計量產生的利得或損失金額(見第42段)，及該利得或損失在綜合收益表中確認的單列項目。

(17) 還應披露下列信息：

①報告期內包括在合併綜合收益表中被購買方自購買日起的收

入和損益金額；以及

②假定當年發生的所有企業合併的購買日都是年度報告期初，合併後主體在當期的收入和損益。

如果本段要求的信息披露是不切實可行的，則購買方應披露這一事實，並解釋為何披露是不切實可行的。本國際財務報告準則採用的術語“不切實可行”與《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》中的含義相同。

65 對於報告期內發生的單個來看不重要、但合起來看重要的企業合併，購買方應匯總披露第64段（5）至（17）要求的信息。

66 如果企業合併的購買日在報告期末之後、財務報表批准報出之前，則購買方應披露第64段要求的信息，除非在財務報表批准報出時企業合併的初始會計處理尚未完成。在這種情況下，購買方應說明未予披露的內容及原因。

67 為了達到第61段的目標，對於各重要的企業合併、或者單個來看不重要但合起來看重要的企業合併，購買方應披露下列信息：

（1）如果企業合併的初始會計處理尚未完成（見第45段），即因此對於特定資產、負債、非控制性權益或對價項目以及在財務報表中確認的企業合併金額僅是暫時確定時，應披露：

- ①企業合併的初始會計處理尚未完成的原因；
- ②初始會計處理尚未完成的資產、負債、權益和對價項目；以及
- ③根據第49段在報告期內所確認的計量期間調整的性質和金額。

（2）對購買日後各報告期應披露下列信息，直到主體收回、出售或有對價資產或喪失對或有對價資產的權利，或者直到主體清償或有對價負債或該負債被取消或到期：

①已確認金額的任何變動，包括由於清償產生的差異；
②結果（未折現的）取值範圍的任何變動和這些變動的原因；以及

③計量或有對價所採用的估值技術和關鍵的模型輸入值。

（3）對於企業合併中確認的或有負債，購買方應根據《國際會計準則第37號》第84段和第85段對各類準備披露所要求的信息。

（4）商譽的帳面金額在報告期初和期末之間的調節過程，並應單獨反映下列各項：

①報告期初的商譽總金額和累計減值損失。

②報告期內確認的額外商譽，除非在購買時商譽被包含在滿足《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》中的持有待售分類標準的處置組中。

③根據第67段在報告期內遞延所得稅資產的後續確認導致的調整。

④包含在根據《國際財務報告準則第5號》分類為持有待售的處置組中的商譽，以及以前未包含在分類為持有待售的處置組中、報告期內終止確認的商譽。

⑤根據《國際會計準則第36號》在報告期內確認的減值損失。（除本規定外，《國際會計準則第36號》還要求披露關於商譽可收回金額和減值的信息。）

⑥根據《國際會計準則第21號——匯率的變動影響》在報告期內產生的淨匯率差異。

⑦報告期內帳面金額的其他變動。

⑧報告期末的商譽總金額和累計減值損失。

（5）滿足下列兩個條件的本報告期確認的利得或損失，應披露其金額並進行解釋：

①與在當期或以前報告期實現的企業合併中取得的可辨認資產

或承擔的負債相關；

②其規模、性質和影響範圍達到這樣的程度，即其披露與理解合併後主體的財務報表是相關的。

僅涉及共同主體或者僅通過合同實現的企業合併的過渡性規定（準則第66段的應用）

68 第64段規定，本國際財務報告準則應採用未來適用法應用於購買日在2009年7月1日或以後日期開始的第一個年度報告期間期初或之後的企業合併。鼓勵提前採用。然而，主體僅應在開始於2007年6月30日或以後期間的年度報告期採用本國際財務報告準則。如果主體在本國際財務報告準則生效日期之前採用，則應披露這一事實並同時應用《國際會計準則第27號》（2008年修訂）。

69 對於僅涉及共同主體或者僅通過合同實現的企業合併，如果其購買日早於本國際財務報告準則的應用，採用未來適用法應用本國際財務報告準則的規定會產生下列影響：

（1） 分類——主體應當繼續按照以前對此類企業合併的會計政策對以前的企業合併進行分類。

（2） 以前確認的商譽——在本國際財務報告準則應用的首個年度期間的期初，以前企業合併產生的商譽的帳面金額應當是按照主體以前會計政策在當日的帳面金額。在確定該金額時，主體應當抵銷該商譽的帳面累計攤銷額和相應的價值減少。不應對商譽的帳面金額進行其他調整。

（3） 以前作為權益抵減的商譽——主體以前的會計政策可能造成以前企業合併產生的商譽作為權益的抵減確認。在這種情況下，主體不應在本國際財務報告準則應用的首個年度期間期初將該商譽作為資產確認。並且，主體在部分或全部處置與此商譽相關的業務時，

或者與此商譽相關的現金產出單元發生減值時，主體不應將此商譽的任何部分確認為損益。

(4) 商譽的後續會計處理——自本國際財務報告準則應用的首個年度期間期初開始，主體應當對以前企業合併產生的商譽停止攤銷，並應當根據《國際會計準則第36號》對商譽進行減值測試。

(5) 以前確認的負商譽——對以前企業合併採用購買法進行會計處理的主體，對於主體在被購買方可辨認資產和負債的淨公允價值中所佔的權益超過該權益成本的部分（有時被稱為負商譽），主體可能已經對此確認了一項遞延貸項。如果是這樣的話，主體應在本國際財務報告準則應用的首個年度期間期初，對該遞延貸項的帳面金額終止確認，並對該日留存收益的期初餘額進行相應調整。

國際財務報告準則第4號——保險合同

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	2
嵌入衍生工具	7
存款成分的分拆	10
確認和計量	13
對其他國際財務報告準則的要求的暫時豁免	13
會計政策變更	21
在企業合併或一攬子轉讓中取得的保險合同	31
相機參與分紅特徵	34
披 露	36
已確認金額的解釋	36
源於保險合同的風險的性質和程度	38
生效日期和過渡性規定	40
披露	42
金融資產的重新指定	45
附 錄	
附錄一 術語表	
附錄二 保險合同的定義	

國際財務報告準則第4號——保險合同

目 標

1 本國際財務報告準則的目標是在理事會完成保險合同項目第二階段之前，規範所有簽發保險合同的主體（本國際財務報告準則稱之為承保人）對保險合同的財務報告。特別是，本國際財務報告準則要求：

- (1) 承保人對保險合同的會計處理作有限的改進。
- (2) 披露相關信息，識別和解釋承保人財務報表中因保險合同而產生的金額，以幫助這些財務報表的使用者理解源于保險合同的未來現金流量的金額、時間及其不確定性。

範 圍

2 主體應將本國際財務報告準則應用於：

- (1) 簽發的保險合同（包括再保險合同），以及持有的再保險合同。
- (2) 簽發的具有相機參與分紅特徵的金融工具（見第35段）。《國際財務報告準則第7號——金融工具：披露》要求披露金融工具的信息，包括具有相機參與分紅特徵的金融工具的信息。

3 本國際財務報告準則不涉及承保人其他方面的會計處理，例如，對承保人持有的金融資產和承保人發行的金融負債的會計處理（見《國際會計準則第32號——金融工具：列報》、《國際財務報告準則第7號》和《國際財務報告準則第9號——金融工具》），但第45段的過渡性條款除外。

4 主體不應將本國際財務報告準則應用於：

(1) 製造商、經銷商或零售商直接提供的產品保證（見《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》和《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》）。

(2) 僱主在僱員福利計劃中的資產和負債（見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》和《國際財務報告準則第 2 號——以股份為基礎的支付》），以及設定受益退休計劃中報告的退休福利義務（見《國際會計準則第 26 號——退休福利計劃的會計和報告》）。

(3) 取決於某一非金融項目（例如，某些特許權使用費、版稅、或有租金以及類似項目）未來使用情況或使用權的合約權利或合約義務，以及嵌入在融資租賃中的承租人的擔保餘值（見《國際會計準則第 17 號——租賃》、《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》和《國際會計準則第 38 號——無形資產》）。

(4) 財務擔保合同，除非承保人之前明確將此類合同視為保險合同，並應用保險合同的會計處理方法，在這種情況下，承保人可選擇適用《國際會計準則第 32 號》、《國際財務報告準則第 7 號》、《國際財務報告準則第 9 號》或者本準則處理此類財務擔保合同。承保人可就每個合同逐一選擇適用的準則，但一經選定不可變更。

(5) 在企業合併中應付或者應收的或有對價（見《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》）。

(6) 主體持有的直接保險合同（即主體是投保人的直接保險合同）。但是，分保人持有的再保險合同應當按照本國際財務報告準則進行處理。

5 為便於敘述，本國際財務報告準則將所有簽發保險合同的主體描述為承保人，不論該承保人在法律或監管意義上是否被視為承保人。

6 再保險合同是保險合同中的一類。因此，本國際財務報告準則中對保險合同的所有規定同樣適用於再保險合同。

嵌入衍生工具

7 《國際財務報告準則第 9 號》要求主體將某些嵌入衍生工具從其主合同中分離出來，以公允價值計量且其變動計入損益。《國際財務報告準則第 9 號》適用於嵌入保險合同中的衍生工具，除非該衍生工具本身就是一份保險合同。

8 作為《國際財務報告準則第 9 號》上述要求的例外，承保人不必將投保人可以按固定金額（或以固定金額和利率為基礎的金額）退還保險合同的選擇權從主合同中分離出來，並以公允價值計量，即使行權價格不同於主保險負債的帳面金額。但是，《國際財務報告準則第 9 號》中的上述要求適用於嵌入保險合同中的看跌期權或現金退保選擇權，如果退保價值隨同某一金融變量（例如，資本或商品價格或指數）或者某一與合同一方不特定相關的非金融變量的變動而變化。此外，如果持有人能否行使看跌期權或現金退保選擇權取決於上述變量的變動（例如，當股票市場指數達到某一特定水平時，持有人才能行使看跌期權），上述要求也應適用。

9 第 8 段同樣適用於退還具有相機參與分紅特徵的金融工具的退保選擇權。

存款成分的分拆

10 某些保險合同同時含有保險成分和存款成分。在某些情況下，要求或允許承保人對這些成分進行分拆：

（1） 如果同時滿足以下兩個條件，則要求進行分拆：

① 承保人能夠單獨計量存款成分（包括嵌入退保選擇權）（即，

不考慮保險成分)。

②承保人的會計政策不要求確認因存款成分產生的所有義務和權利。

(2) 如果承保人能夠單獨計量存款成分(如上述(1)①)，但其會計政策要求確認因存款成分產生的所有義務和權利，則允許但不要求進行分拆，不論用於計量這些權利和義務的基礎是甚麼。

(3) 如果承保人不能單獨計量存款成分(如上述(1)①)，則禁止進行分拆。

11 以下是一個承保人會計政策不要求確認因存款成分產生的所有義務的例子。分保人從再保人那裡收到了對損失的補償，但合約使分保人承擔了在未來年度歸還該補償的義務。該義務是因存款成分而產生的。如果分保人的會計政策允許將該補償確認為收益而不確認因此產生的義務，則要求進行分拆。

12 為了對一項合同進行分拆，承保人應當：

(1) 將本國際財務報告準則應用於保險成分。

(2) 將《國際財務報告準則第9號》應用於存款成分。

確認和計量

對其他國際財務報告準則的要求的暫時豁免

13 《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》第10段至第12段規定了若某項目沒有具體適用的國際財務報告準則，主體用以制定會計政策的標準。但是，本國際財務報告準則豁免承保人將這些標準應用於針對下列項目的會計政策：

(1) 簽發的保險合同(包括有關的取得成本和無形資產，例如第31段和第32段中描述的那些)；以及

(2) 持有的再保險合同。

14 但是，本國際財務報告準則沒有豁免承保人遵循《國際會計準則第 8 號》第 10 段至第 12 段中所規定標準的某些含義。尤其是，承保人：

(1) 不應當將可能的未來索賠準備確認為負債，如果引起這些索賠的保險合同在報告日尚不存在（例如巨災準備和均衡準備）。

(2) 應當進行第 15 段至第 19 段中所描述的負債充足性測試。

(3) 當且僅當保險負債或其一部分被清償時，即當保險合同中規定的義務被解除、取消或到期時，才應當將保險負債或其一部分從財務狀況表中去除。

(4) 不應當：

①將再保險資產與相關的保險負債相抵銷；或者

②將再保險合同產生的收益或費用與相關的保險合同產生的費用或收益相抵銷。

(5) 應當考慮再保險資產是否發生了減值（見第 20 段）。

負債充足性測試

15 承保人應當在每個報告期末，使用保險合同產生的未來現金流量的現行估計來評估它確認的保險負債是否充足。如果評估表明，從估計的未來現金流量來看，其保險負債的帳面金額（減去相關遞延取得成本和相關無形資產，例如第 31 段和第 32 段中論述的）是不充足的，那麼整個不足數應當被確認為損益。

16 如果承保人實施的負債充足性測試滿足規定的最低要求，那麼本國際財務報告準則不作進一步的要求。最低要求是：

(1) 測試時考慮所有合約性現金流量和諸如索賠處理費等相關現金流量以及嵌入選擇權和擔保所產生的現金流量的現行估計。

(2) 如果測試顯示負債是不充足的，將整個不足數確認為損益。

17 如果承保人的會計政策不要求實施滿足第 16 段中最低要求的負債充足性測試，承保人應當：

(1) 確定減去下列項目帳面金額後的相關保險負債¹的帳面金額：

①所有相關的遞延取得成本；以及

②所有相關的無形資產，例如那些在企業合併或一攬子轉讓中取得的無形資產（見第 31 段和第 32 段）。但是，相關的再保險資產不在考慮之列，因為承保人對再保險資產單獨進行會計處理（見第 20 段）。

(2) 如果相關保險負債屬於《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》的範圍，確定 (1) 中所描述的金額是否低於《國際會計準則第 37 號》所要求的帳面金額。如果低於所要求的帳面金額，承保人應當將整個差異數確認為損益，並且減少相關遞延取得成本或無形資產的帳面金額，或者增加相關保險負債的帳面金額。

18 如果承保人的負債充足性測試滿足第 16 段的最低要求，該測試應當在測試所指定的匯總層次上進行。如果負債充足性測試不滿足上述最低要求，應在組合的層面上進行本國際財務報告準則第 17 段所述的比較，該組合由承受大體類似風險並作為一個組合管理的合同構成。

1 相關保險負債是指那些承保人的會計政策沒有要求對之實施滿足第 16 段中最低要求的負債充足性測試的保險負債（以及相關遞延取得成本和相關無形資產）。

19 當且僅當第 17 段(2)中描述的金額反映未來的投資收益(見第 27 段至第 29 段)時，第 17 段(1)中描述的金額(即應用《國際會計準則第 37 號》得出的金額)才應反映未來的投資收益。

再保險資產的減值

20 如果分保人的再保險資產發生了減值，則分保人應當相應減少其帳面金額，並將減值損失確認為損益。再保險資產發生減值，當且僅當：

(1) 有客觀的證據表明，由於再保險資產初始確認後發生的事項，分保人可能收不到按照合同條款應收的全部金額；以及

(2) 上述事項對分保人將從再保人收取的金額的影響能夠可靠地計量。

會計政策變更

21 第 22 段至第 30 段既適用於已經採用國際財務報告準則的承保人作出的變更，也適用於首次採用國際財務報告準則的承保人作出的變更。

22 當且僅當變更保險合同的會計政策能使財務報表對其使用者的經濟決策需要而言更具相關性且不降低可靠性，或者更具可靠性且不降低相關性時，承保人才可以變更其保險合同的會計政策。承保人應當按照《國際會計準則第 8 號》中的標準判斷相關性和可靠性。

23 為了證實變更保險合同的會計政策是正確的，承保人應表明這種變更能夠使其財務報表更趨於符合《國際會計準則第 8 號》中的標準，但是這種變更不必完全遵循這些標準。下面將論述一些具體問題：

(1) 現行利率(第 24 段)；

- (2) 現行實務的延續 (第 25 段)；
- (3) 審慎 (第 26 段)；
- (4) 未來投資收益 (第 27 段至第 29 段)；以及
- (5) 影子會計 (第 30 段)。

現行市場利率

24 允許但不要求承保人變更其會計政策，以對指定的保險負債²進行重新計量，從而反映現行市場利率，並將這些負債的價值變動確認為損益。這時，承保人可能還會引入要求對指定的負債作出其他現行估計和假設的會計政策。本段允許承保人變更對指定負債的會計政策，而不必遵循《國際會計準則第 8 號》的要求，將這些會計政策一致地應用於所有類似的負債。如果承保人選擇對指定的負債應用本段的規定，則應當在這些負債被清償前的每個期間一貫地將現行市場利率（以及其他現行估計和假設，如果適用的話）應用於所有這些負債。

現行實務的延續

25 承保人可以繼續以下實務，但新引入這些實務則不符合第 22 段的規定：

- (1) 在未折現的基礎上計量保險負債。
- (2) 以超過公允價值的金額計量未來收取投資管理費的合約性權利，這裡的公允價值是與提供類似服務的其他市場參與者的當前收費相比較得出的。這些合約性權利開始時的公允價值很可能等於支付的初始成本，除非未來投資管理費和相關費用與市場參數不可比。

² 本段中，保險負債包括相關遞延取得成本，以及相關無形資產，比如第 31 段和第 32 段中所述的那些無形資產。

(3) 對子公司的保險合同（以及相關遞延取得成本和相關無形資產，如果有的話）使用不統一的會計政策，如同第 24 段允許的例外。如果這些會計政策不統一，那麼承保人可以變更這些政策，只要這種變更不致使會計政策更不一致，並且符合本國際財務報告準則的其他要求。

審 慎

26 承保人不必為了消除過度審慎而變更其保險合同的會計政策。但是，如果承保人在計量保險合同時已經足夠審慎，則不應當再額外增加審慎。

未來投資收益

27 承保人不必為了消除未來投資收益的影響而變更其保險合同的會計政策。但是，存在一個可推翻的假設：除非未來投資收益會影響合約性付款，承保人採用了一項在計量保險合同時反映未來投資收益的會計政策，將會降低其財務報表的相關性和可靠性。兩個反映未來投資收益的會計政策的例子：

(1) 使用的折現率反映了承保人資產的估計報酬；或者

(2) 以一個估計的回報率預計資產的報酬，再以一個不同的利率將預計報酬折現，並將折現值包含在負債的計量中。

28 當且僅當會計政策變更的其他方面能夠增加承保人財務報表的相關性和可靠性，並足以抵銷因考慮未來投資收益而導致的財務報表相關性和可靠性的降低時，承保人才可以推翻第 27 段中描述的可推翻的假設。例如，假定承保人現行的保險合同會計政策使用了過於審慎的初始假設，使用的折現率由監管部門規定而非直接參照市場狀況，並且沒有考慮一些嵌入選擇權和擔保。承保人可以通過轉而採用一種全面以投資者導向為基礎的會計處理來使其財務報表更為相

關且不降低其可靠性，這種會計處理已廣為使用，包括：

- (1) 使用現行估計和假設；
- (2) 作出合理（但不過度審慎的）調整以反映風險和不確定性；
- (3) 計量嵌入選擇權和擔保時既反映其內在價值，也反映其時間價值；以及
- (4) 使用現行市場折現率，即使這一折現率反映了承保人資產的估計回率。

29 在某些計量方法下，折現率被用於確定未來邊際利潤的現值。然後，使用公式將該邊際利潤歸屬到不同期間。在這些方法下，折現率只會間接影響負債的計量。特別地，使用不夠恰當的折現率對負債的初始計量只會產生有限的影響或者沒有影響。但是，在其他方法下，折現率直接決定負債的計量。在後一種情況下，因為採用以資產為基礎的折現率具有更大的影響，這時承保人通常不可能推翻第 27 段中的可推翻的假設。

影子會計

30 在某些會計模型中，承保人資產的已實現利得和損失對部分或全部（1）保險負債，（2）相關遞延取得成本以及（3）相關無形資產（例如第 31 段和第 32 段中所述的那些無形資產）的計量具有直接的影響。允許但不要求承保人變更其會計政策以使得已確認但未實現的資產利得或損失對負債計量的影響與已實現利得或損失的影響一樣。當且僅當未實現利得或損失確認為其他綜合收益時，才應將對保險負債（或遞延取得成本，或無形資產）的相應調整金額確認為其他綜合收益。這一實務有時被稱為“影子會計”。

在企業合併或一攬子轉讓中取得的保險合同

31 按照《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》的規定，承保人應當在購買日以公允價值計量在企業合併中承擔的保險負債和取得的保險資產。但是，允許但不要求承保人將所取得的保險合同的公允價值分成兩部分展開列報：

(1) 按照承保人本身簽發保險合同所適用的會計政策計量的一項負債；以及

(2) 一項無形資產，反映①所獲得的合約性保險權利以及所承擔的保險義務的公允價值與②(1)中所描述的金額之間的差額。對該資產的後續計量應當與相關保險負債的計量一致。

32 購買一攬子保險合同的承保人可以採用第 31 段中所描述的展開列報方式。

33 第 31 段和第 32 段中描述的無形資產不在《國際會計準則第 36 號——資產減值》和《國際會計準則第 38 號——無形資產》的範圍之內。但是，反映未來合同預期的客戶名單和客戶關係並不屬於企業合併日或一攬子轉讓日存在的合約性保險權利和合約性保險義務的一部分，應當適用《國際會計準則第 36 號》和《國際會計準則第 38 號》。

相機參與分紅特徵

保險合同中的相機參與分紅特徵

34 一些保險合同除了有擔保要素外，還包含相機參與分紅特徵。這類合同的簽發人：

(1) 可以但不必將擔保要素與相機參與分紅特徵分開確認。如果簽發人不對兩者分別確認，則應將整個合同歸類為負債。如果簽

發人對兩者分別歸類，則應當將擔保要素歸類為負債。

(2) 如果分別確認相機參與分紅特徵與擔保要素，則應將該特徵歸類為負債或者權益的一個單獨部分。本國際財務報告準則對簽發人如何確定該特徵是一項負債還是一項權益不作出規定。簽發人可以將該特徵部分劃分為負債和部分劃分為權益，這種劃分應當採用一貫的會計政策。簽發人不應當將該特徵歸類為一個既非負債亦非權益的中間類別。

(3) 可以將收到的所有保費確認為收入，而不必將與權益部分有關的保費分離出來。因此而產生的擔保要素的變動，以及相機參與分紅特徵中被歸類為負債部分的變動，應當確認為損益。如果部分或全部相機參與分紅特徵被歸類為權益，那麼一部分損益可以歸屬於該特徵（與一部分損益可以歸屬於非控制性權益一樣）。簽發人應當將可歸屬於相機參與分紅特徵中權益部分的損益確認為損益的分配，而不是費用或者收益（見《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》）。

(4) 如果合同含有屬於《國際財務報告準則第 9 號》範圍內的嵌入衍生工具，則應將《國際財務報告第 9 號》適用於該嵌入衍生工具。

(5) 對於第 14 段至第 20 段和第 34 段（1）至（4）中未涉及的所有方面，應繼續按照現行會計政策對這些合同進行處理，除非按照第 21 段至第 30 段中的方式變更這些會計政策。

金融工具中的相機參與分紅特徵

35 第 34 段的要求也適用於具有相機參與分紅特徵的金融工具。此外：

(1) 如果簽發人將整個相機參與分紅特徵歸類為負債，則應對整個合同（即包括擔保要素和相機參與分紅特徵）實施第 15 段至

第 19 段中的負債充足性測試。簽發人不必確定將《國際財務報告準則第 9 號》適用於擔保要素會產生的金額。

(2) 如果簽發人將部分或全部相機參與分紅特徵歸類為權益的一個單獨部分，那麼對整個合同確認的負債不應低於若擔保要素適用《國際財務報告準則第 9 號》時應有的金額。該金額應當包括合同退保選擇權的內在價值，但是，如果第 9 段豁免該選擇權以公允價值計量，則不必包括其時間價值。簽發人不必披露若將《國際財務報告準則第 9 號》適用於擔保要素會產生的金額，也不必單獨列示該金額。此外，如果已確認的所有負債明顯較高，那麼簽發人不必確定該金額。

(3) 雖然這些合同是金融工具，簽發人可以繼續將這些合同的保費確認為收入，並將因此而產生的負債帳面金額的增加確認為費用。

(4) 雖然這些合同是金融工具，將《國際財務報告準則第 7 號》第 20 段(2)應用於具有相機參與特徵的合同的發行人應當披露在損益中確認的總利息費用，但是不需要採用實際利率法計算這些利息費用。

披 露

已確認金額的解釋

36 承保人應披露相關信息，以識別和解釋承保人財務報表中因保險合同而產生的金額。

37 根據第 36 段，承保人應披露：

- (1) 保險合同和相關資產、負債、收益及費用的會計政策。
- (2) 因保險合同而產生的已確認資產、負債、收益和費用（以及現金流量，如果使用直接法列報現金流量表的話）。此外，如果承

保人是分保人，則還應當披露：

- ①已確認為損益的購買再保險的利得和損失；以及
 - ②如果分保人將購買再保險產生的利得和損失予以遞延和攤銷，當期的攤銷額和期初及期末的未攤銷餘額。
- (3) 確定對(2)中已確認金額的計量具有最大影響的假設時所使用的程序。如果可行的話，承保人還應當對這些假設進行定量披露。
- (4) 計量保險資產和保險負債的假設發生變動所造成的影響，應分別列示對財務報表具有重要影響的每一變動的影響。
- (5) 對保險負債、再保險資產以及相關的遞延取得成本（如果有的話）變動的調節。

源於保險合同的風險的性質和程度

38 承保人應當披露相關信息，以使其財務報表使用者能夠評價源於保險合同的風險的性質和程度。

39 根據第 38 段，承保人應當披露：

- (1) 管理保險合同風險的目標、政策和過程，以及用於管理這些風險的方法。
- (2) [已刪除]
- (3) 保險風險（包括經再保險降低風險之前和之後的保險風險）的信息，包括以下信息：
 - ①對保險風險的敏感性（見第 39A 段）。
 - ②保險風險的集中度，包括描述管理層如何確定集中度和確定的每一集中度（例如保險事件類型、地理區域或貨幣）的共同特徵。
 - ③與以前估計相比的實際索賠（即索賠進展）。對那些賠付的金額和時間至今仍存在不確定性的索賠，有關索賠進展的披露應當追溯

至最早的重要索賠發生的期間，但追溯期不必超過 10 年。如果賠付金額和時間的不確定性通常在一年內解決，那麼承保人不必披露該索賠的索賠進展信息。

(4) 如果保險合同屬於《國際財務報告準則第 7 號》的範圍，則應當披露《國際財務報告準則第 7 號》第 31 段至第 42 段要求的有關信用風險、流動性風險和市場風險的信息。但是：

① 如果已披露已確認的保險負債產生的現金淨流出的預計時間，承保人不需要按照《國際財務報告準則第 7 號》第 39 段 (1) 和 (2) 的要求提供到期分析的信息。該信息可以採用分析的形式披露，根據預計時間表分析財務狀況表上已確認的金額。

② 如果採用替代的方法管理對市場狀況的敏感性，例如嵌入的價值分析，承保人可以採用這些敏感性分析方法以達到《國際財務報告準則第 7 號》第 40 段 (1) 的要求。這樣的承保人也應當披露《國際財務報告準則第 7 號》第 41 段要求的信息。

(5) 如果承保人沒有被要求也沒有以公允價值計量主保險合同中的嵌入衍生工具，則應披露有關該嵌入衍生工具的市場風險敞口的信息。

39A 根據第 39 段 (3) ① 的要求，承保人應當披露以下 (1) 或 (2) 所描述的信息：

(1) 反映在報告期末相關風險變量發生合理可能的變化如何影響損益和權益的敏感性分析；進行敏感性分析時使用的方法和假設；與以前所應用的方法和假設的任何變化。但是，如果承保人採用一種替代的方法管理對市場狀況的敏感性，例如嵌入價值分析，承保人可以通過披露替代的敏感性分析和《國際財務報告準則第 7 號》第 41 段要求的信息，以滿足這一要求。

(2) 關於敏感性的定性信息，以及對承保人未來現金流量的

金額、時間和不確定性有重要影響的保險合同期限和條款的信息。

生效日期和過渡性規定

40 第 41 段至第 45 段中的過渡性規定既適用於在首次採用本國際財務報告準則時已採用國際財務報告準則的主體，也適用於首次採用國際財務報告準則的主體（首次採用者）。

41 主體應將本國際財務報告準則適用於自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間。鼓勵提前採用。如果主體提前採用了本國際財務報告準則，則應披露這一事實。

41A 2005 年 8 月發佈《財務擔保合同》（對《國際會計準則第 39 號》和《國際財務報告準則第 4 號》的修訂）對第 4 段（4）、附錄二第 18 段（7）和附錄二第 19 段（6）進行了修訂。主體應對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間應用這些修訂內容。鼓勵提前採用。如果主體提前採用了本國際財務報告準則，則應披露這一事實，同時將這些對《國際會計準則第 39 號》和《國際會計準則第 32 號》的修訂應適用於該提前期³。

41B 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了國際財務報告準則中的術語。另外修訂了第 30 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂。如果主體提前採用了《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

3 當主體適用《國際財務報告準則第 7 號》時，《國際財務報告準則第 7 號》的參照取代了對《國際會計準則第 32 號》的參照。

41C 〔已刪除〕

41D 〔已刪除〕

41E 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第13號——公允價值計量》修訂了附錄一中公允價值的定義。當主體應用《國際財務報告準則第13號》時應當採用這些修訂內容。

41F 〔已刪除〕

41G 《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》(2014年5月發佈)，修訂了第4段(1)和(3)、附錄二第18段(8)和附錄二第21段。當主體應用《國際財務報告準則第15號》時應當採用這些修訂內容。

41H 2014年7月發佈的《國際財務報告準則第9號》，修訂了第3段、第4段、第7段、第8段、第12段、第34段、第35段、第45段、附錄一和附錄二第18段到20段，並且刪除了第41C段、第41D段和第41F段。當主體應用《國際財務報告準則第9號》時應當採用這些修訂內容。

披 露

42 主體不必將本國際財務報告準則中規定的披露要求適用於始於2005年1月1日前的年度的比較信息，但是第37段(1)和(2)中關於會計政策和已確認資產、負債、收益及費用(以及使用直接法時的現金流量)的披露要求除外。

43 如果將第10段至第35段中的具體要求適用於始於2005年1月1日前的年度的比較信息不切實可行，主體應披露這一事實。對上述比較信息實施負債充足性測試(第15段至第19段)有時也許並

不切實可行，但是將第 10 段至第 35 段中的其他要求適用於這些比較信息通常是可行的。《國際會計準則第 8 號》解釋了術語“不切實可行”的涵義。

44 在適用第 39 段 (3) ③ 的規定時，主體不必披露採用本國際財務報告準則的首個財務年度五年前發生的索賠進展信息。此外，如果主體在首次採用本國際財務報告準則時，提供遵循本國際財務報告準則列報的完整比較信息的最早期間之前發生的索賠進展信息不切實可行，那麼該主體應當披露這一事實。

金融資產的重新指定

45 儘管《國際財務報告準則第 9 號》第 4.4.1 段有所規定，當承保人變更其保險負債的會計政策時，允許但不要求其對部分或全部金融資產重新分類為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產。承保人在首次採用本國際財務報告準則時變更會計政策，並且如果實施第 22 段所允許的後續政策變更時，進行上述重新分類是允許的。這種重新分類屬於會計政策變更，適用《國際會計準則第 8 號》的規定。

附 錄

附錄一 術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

分保人	再保險合同中的投保人。
存款成分	合同的一個組成部分，該組成部分不作為《國際財務報告準則第9號》所規範的衍生工具進行會計處理；如果該組成部分是一項單獨的工具，則屬於《國際財務報告準則第9號》的範圍。
直接保險合同	不屬於再保險合同的保險合同。
相機參與分紅特徵	獲得附加利益的合約權利，該附加利益是對擔保利益的補充，並且： (1) 很可能是整個合約利益的一個重要部分； (2) 按照合同，其金額或時間由簽發人相機決擇；以及 (3) 按照合同，這種附加利益基於： ① 特定合同組合或特定類型合同的業績； ② 簽發人所持有的特定資產組合的已實現和／或未實現投資收益；或者 ③ 簽發該合同的公司、基金或其他主體的損益。
公允價值	公允價值指市場參與者在計量日進行的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格。(見《國際財務報告準則13號》)。

財務擔保合同	要求簽發人進行特定的支付，以補償持有人因特定的債務人沒有根據債務工具中原始或修訂後的條款進行支付所發生損失的合同。
金融風險	一項或多項特定利率、金融工具價格、商品價格、匯率、物價或利率指數、信用等級或信用指數或者其他變量在未來可能發生的變化的風險；以及不是與合同一方特定相關的非金融變量在未來可能發生的變化的風險。
擔保利益	特定投保人或投資人有權利無條件獲得的賠付或其他利益，該項權利不受簽發人按合約相機決策的制約。
擔保要素	具有相機參與特徵的合同中所包含的支付擔保利益的義務。
保險資產	保險合同中承保人的淨合約權利。
保險合同	合同的一種，按照該合同，合同一方（承保人）同意在特定的某項不確定的未來事項（保險事項）對合同另一方（投保人）產生不利影響時給予其賠償從而承擔源于投保人的重大保險風險。（關於此定義的指南見附錄二。）
保險負債	保險合同中承保人的淨合約義務。
保險風險	從合同持有人轉移至合同簽發人的除金融風險之外的風險。
保險事項	保險合同所承保的、產生保險風險的不確定的未來事項。

承保人	按照保險合同，在保險事項發生時有義務賠償投保人的合同一方。
負債充足性測試	根據對未來現金流量的覆核，評價是否需要增加保險負債的帳面金額(或者是否需要減少相關遞延取得成本或相關無形資產的帳面金額)。
投保人	按照保險合同，在保險事項發生時有權利獲得賠償的合同一方。
再保險資產	再保險合同中分保人的淨合約權利。
再保險合同	由一個承保人(再保人)簽發的、對另一承保人(分保人)因其簽發的一份或多份合同所造成的損失進行補償的保險合同。
再保人	按照再保險合同，在保險事項發生時有義務賠償分保人的合同一方。
分拆	將一份合同的多個組成部分視為相互獨立的多份合同，對這些組成部分分別進行會計處理。

附錄二 保險合同的定義

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

1 本附錄為附錄一中保險合同的定義提供了指南。本附錄包括以下內容：

- (1) 術語“不確定的未來事項”（本附錄第 2 段至第 4 段）；
- (2) 實物支付（本附錄第 5 段至第 7 段）；
- (3) 保險風險和其他風險（本附錄第 8 段至第 17 段）；
- (4) 保險合同舉例（本附錄第 18 段至第 21 段）；
- (5) 重大保險風險（本附錄第 22 段至第 28 段）；以及
- (6) 保險風險水平的變動（本附錄第 29 段至第 30 段）。

不確定的未來事項

2 不確定性（或風險）是保險合同的本質。因此，下列各項中至少有一項在保險合同開始日是不確定的：

- (1) 保險事項是否會發生；
- (2) 保險事項何時發生；或者
- (3) 如果保險事項發生，承保人需要賠付多少款項。

3 在一些保險合同中，保險事項是合同期限內發現的損失，即使該損失是由合同開始日之前發生的事項所引起的。在另一些保險合同中，保險事項是合同期限內發生的事項，即使該事項所導致的損失在合同期滿後才被發現。

4 一些保險合同承保的是已經發生但其財務影響尚不確定的事項。例如，為直接承保人的已報告索賠之不利進展提供保險的再保險合同。在此類合同中，保險事項是最終索賠費的確定。

實物支付

5 一些保險合同要求或允許進行實物支付。例如，承保人直接重置被盜物品，以替代對投保人的補償。又如，承保人使用自己的醫院和醫務人員來提供合同所承保的醫療服務。

6 在一些固定收費服務合同中，服務水平取決於某一不確定事項。這類合同符合本國際財務報告準則中保險合同的定義，但在一些國家並不作為保險合同進行監管。例如，在某項維修合同中，服務提供方同意在特定設備發生故障後對其進行修理。該合同中規定的固定服務費以特定設備發生故障的預期次數為基礎確定，但特定設備是否會發生故障是不確定的。設備發生故障給其所有者造成不利影響，維修合同給所有者補償（以實物而非現金）。又如，在某項汽車救援服務合同中，服務提供方同意提供路邊援助或者將汽車拖到附近的汽車修理站並為此收取固定年費。在後一合同中即使服務提供方不同意進行修理或更換零件，這類合同也符合保險合同的定義。

7 對於本附錄第 6 段所描述的合同，適用本國際財務報告準則很可能不會比當其被排除在本國際財務報告準則範圍之外時適用適當的其他國際財務報告準則增加負擔：

(1) 對於已經發生的設備故障和汽車故障而言，不可能存在重要負債。

(2) 如果適用《國際財務報告準則第 15 號》，那麼服務提供方就應當按照在主體履行履約義務時（或履約過程中）（以及其他規定標準）確認收入。這一方法在本國際財務報告準則中也是可以接受的，本國際財務報告準則允許服務提供方：①延續其對這些合同所採用的現行會計政策，除非涉及準則第 14 段所禁止的實務，以及②改進其會計政策，如果準則第 22 段至第 30 段允許這樣做。

(3) 服務提供方要考慮為履行其合同義務而提供服務的成本是否超過預先收取的收入。對此，服務提供者可以採用本國際財務報告準則第 15 段至第 19 段所描述的負債充足性測試。如果本國際財務報告準則不適用於這些合同，服務提供方可以適用《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》來判斷這些合同是否是虧損性合同。

(4) 本國際財務報告準則對於這些合同的披露要求不會比其他國際財務報告準則的披露要求有顯著增加。

保險風險和其他風險的區別

8 保險合同的定義中提到保險風險，本國際財務報告準則將其定義為從合同持有人轉移至合同簽發人的除金融風險之外的風險。僅給簽發人帶來金融風險而不帶來重大保險風險的合同不是保險合同。

9 附錄一中金融風險的定義包括一系列金融變量和非金融變量。其中包括不與合同一方特定相關的非金融變量，例如某一特定地區的地震損失指數，或者某一特定城市的氣溫指數。不包括與合同一方特定相關的非金融變量，例如會對合同一方的資產造成損害或毀壞的火災的發生或不發生。此外，如果一項非金融資產的公允價值不僅反映此類資產市場價格（金融變量）的變動，而且反映合同一方所持有的某項特定非金融資產的狀況（非金融變量），那麼該項非金融資產公允價值變動的風險不是金融風險。例如，如果對某一特定汽車殘值的擔保使擔保人面臨該汽車物理狀況變動的風險，那麼該種風險是保險風險，而不是金融風險。

10 一些合同除了給簽發人帶來重大保險風險外，還給簽發人帶來金融風險。例如，很多人壽保險合同既向投保人保證最低收益率（產

生金融風險)，又向投保人承諾死亡給付，死亡給付有時會大大超過投保人的帳戶餘額（保險風險從而以死亡風險的形式產生）。此類合同是保險合同。

11 在一些合同中，保險事項引發的賠付金額與價格指數相連結。如果取決於保險事項的賠付是重大的，那麼此類合同是保險合同。例如，與生活消費指數相連結的或有人壽年金就轉移了保險風險，因為賠付是由不確定事項（即年金領受人的生存狀態）所引發的。與價格指數的連結是一項嵌入衍生工具，但是它也轉移了保險風險。如果由此轉移的保險風險是重大的，那麼該嵌入衍生工具就符合保險合同的定義，在這種情況下，它不需要以公允價值單獨計量（見本國際財務報告準則第 7 段）。

12 保險風險定義的是承保人從投保人處接收的風險。換言之，保險風險是從投保人轉移至承保人之前已存在的風險。因此，由合同所產生的新的風險不是保險風險。

13 保險合同的定義提到對投保人的不利影響。該定義並沒有限定承保人支付的金額應等於不利事項的財務影響。例如，該定義沒有排除“以新換舊”的保險方式，即支付給投保人足夠的款項，使其足以購置一項新資產來替換已損壞的舊資產。類似地，該定義沒有限定定期人壽保險合同中的賠付應等於死者遺屬遭受的財務損失，也沒有排除賠付預定的金額，以量化因死亡或事故所造成的損失。

14 一些合同要求在特定不確定事項發生時進行償付，但並不要求將對投保人產生不利影響作為償付的前提條件。這樣的合同不是保險合同，即使合同持有人使用該合同減輕潛在風險敞口。例如，如果合同持有人使用一項衍生工具對某一基礎非金融變量（該非金融變量與該主體的某項資產所產生的現金流量相關）進行套期，那麼這項衍

生工具不是保險合同，因為合同中的償付不以合同持有人是否因源於該項資產的現金流量減少而受到不利影響為條件。相反地，保險合同定義中提到的不確定事項對投保人產生不利影響是進行償付的合約性前提條件。這種合約性前提條件不要求承保人對不確定事項是否確實造成了不利影響進行調查，但允許承保人在不確定事項造成不利影響這一前提條件沒有得到滿足時拒絕償付。

15 失效或續保風險（即合同對方取消合同的時間早於或晚於合同簽發人在合同定價時所預期的時間所引起的風險）不是保險風險，因為給合同對方的償付並非取決於某項對合同對方造成不利影響的不確定未來事項。類似地，費用風險（即與提供合同服務有關的管理費用而不是與保險事項有關的費用發生意外增長的風險）不是保險風險，因為費用的意外增長並沒有對合同對方造成不利影響。

16 因此，給合同簽發人帶來失效風險、續保風險或費用風險的合同不是保險合同，除非該項合同同時為簽發人帶來保險風險。但是，如果這類合同的簽發人通過簽發第二次合同將部分風險轉移至另一方以減輕自身風險，那麼第二次合同會給另一方帶來保險風險。

17 當且僅當承保人是一個獨立於投保人的主體時，承保人才能從投保人處接受重大保險風險。在互助保險的情況下，互助保險公司接受並彙集來自各投保人的風險。儘管投保人作為所有者在其能力範圍內集體承擔所彙集的風險，互助保險公司仍然接受了構成保險合同實質的風險。

保險合同舉例

18 下面是保險合同的一些例子，如果這些合同所轉移的保險風險是重大的：

(1) 財產失竊或損壞保險。

(2) 產品責任、職業責任、民事責任或訴訟費用保險。

(3) 人壽保險和預付殯葬計劃（儘管死亡是一定的，但是何時死亡是不確定的；對於一些類型的人壽保險，死亡是否發生在保險期限內也是不確定的）。

(4) 或有人壽年金和養老金（即為不確定未來事項——年金受領人或養老金受領人的生存狀態——提供補償的合同，以幫助年金受領人或養老金受領人維持既定生活標準，否則其生活標準會受到其生存狀態的不利影響）。

(5) 傷殘和醫療保險。

(6) 擔保保證、忠誠保證、履約保證和投標保證（即在另一方不履行合同義務時提供補償的合同，如對方不履行構造建築物的義務）。

(7) 信用保險，這類合同規定，如果合同持有人因特定債務人沒有按照某項債務工具的初始或修正條款支付到期款項而發生了損失，那麼合同簽發人將給予合同持有人特定金額的賠付，以補償上述損失。這類合同可以有各種法律形式，諸如財務擔保、某些類型的信用證、信用違約衍生工具產品或保險合同。然而，雖然這些合同符合保險合同的定義，但是它們也符合《國際財務報告準則第 9 號》財務擔保合同的定義，屬於《國際會計準則第 32 號》⁴和《國際財務報告準則第 9 號》的範圍，而不是本國際財務報告準則的範圍（見本國際財務報告準則第 4 段（4））。儘管如此，如果財務擔保合同的發行人之前明確將這類合同視為保險合同，並按保險合同進行會計處理，

4 當主體適用《國際財務報告準則第 7 號》時，對《國際財務報告準則第 7 號》的引用取代了對《國際會計準則第 32 號》的引用。

發行人可以選擇適用《國際會計準則第 32 號》⁵、《國際財務報告準則第 9 號》或者本國際財務報告準則處理財務擔保合同。

(8) 產品保證。另一方為製造商、經銷商或零售商所售商品簽發的產品保證屬於本國際財務報告準則的規範範圍。但是，由製造商、經銷商或零售商直接簽發的產品保證不屬於本國際財務報告準則的規範範圍，因為這類合同屬於《國際財務報告準則第 15 號》和《國際會計準則第 37 號》的規範範圍。

(9) 權利資格保險（例如，給發現在保險合同簽訂時並不明顯的土地權利資格缺陷而提供的保險）。在這種情況下，保險事項是權利資格缺陷的發現，而非權利資格缺陷本身。

(10) 旅行援助（例如，對投保人旅行過程中所遭受損失進行的現金或實物補償）。本附錄第 6 段和第 7 段討論了屬於此類的某些合同。

(11) 巨災債券，這種債券規定，如果特定事項對債券發行人產生不利影響，那麼債券發行人可以減額支付本金、利息或本息（除非該特定事項不產生重大保險風險，例如，利率或匯率的變動）。

(12) 保險互換以及要求以與合同一方特定相關的氣候、地質或其他物理變量的變化為基礎進行賠付的其他合同。

(13) 再保險合同。

19 以下項目是非保險合同的一些例子：

(1) 具有保險合同的法律形式，但並不給承保人帶來重大保險風險的投資合同。例如，承保人不承擔重大死亡風險的人壽保險合同（這類合同屬於非保險金融工具或服務合同，見本附錄第 20 段和

5 當主體適用《國際財務報告準則第 7 號》時，對《國際財務報告準則第 7 號》的引用取代了對《國際會計準則第 32 號》的引用。

第 21 段)。

(2) 具有保險的法律形式，但通過不可撤銷並強制執行的機制使保險損失直接導致投保人將來支付的調整，從而將所有重大保險風險轉回投保人的合同。例如，某些金融再保險合同或某些集團合同（這類合同通常屬於非保險金融工具或服務合同，見本附錄第 20 段和第 21 段）。

(3) 自我保險，即保留原本可以保險的風險（因為沒有與其他方簽訂協議，也就不存在保險合同）。

(4) 要求在特定的不確定未來事項發生時進行償付，但不要求將該事項對投保人造成不利影響作為償付的合約性前提條件的合同（如投機合同）。但是，這並不排除在合同中明確規定償付預定的金額，以量化因諸如死亡或事故等特定事項所造成的損失（亦見本附錄第 13 段）。

(5) 使合同一方承受金融風險而不是保險風險的衍生工具，因為衍生工具要求合同一方僅在一項或多項特定利率、金融工具價格、商品價格、匯率、物價或利率指數、信用等級或信用指數或者其他變量發生變化時進行償付，如果其他變量是非金融變量，該變量不應與合同一方特定相關（見《國際財務報告準則第 9 號》）。

(6) 要求即使合同持有人沒有因債務人未償還到期借款而產生損失，也要給付的與信用相關的擔保（或信用證，或信用違約衍生工具，或信用保險合同）（見《國際財務報告準則第 9 號》）。

(7) 基於不與合同一方特定相關的氣候、地質或其他物理變量而要求賠付的合同（通常稱為天氣衍生工具）。

(8) 巨災債券，這種債券規定，債券發行人以氣候、地質或其他不與合同一方特定相關的物理變量為基礎減額支付本金、利息或本息。

20 如果本附錄第 19 段中所描述的公司產生了金融資產或金融負債，那麼這些合同屬於《國際財務報告準則第 9 號》的範圍。這意味著合同各方將採用所謂的存款會計，包括：

- (1) 合同一方將收到的對價確認為金融負債而非收入。
- (2) 合同另一方將支付的對價確認為金融資產而非費用。

21 如果本附錄第 19 段中所描述的公司不產生金融資產或金融負債，則適用《國際財務報告準則第 15 號》。按照《國際財務報告準則第 15 號》的規定，在主體履行履約義務時（或履約過程中）確認收入，主體確認收入的方式應當反映向客戶轉讓商品或服務的模式，而確認的金額應反映主體預計因交付該等商品或服務而有權獲得的對價。

重大保險風險

22 只有轉移了重大保險風險的合同才是保險合同。本附錄第 8 段至第 21 段闡述了保險風險。以下段落將闡述如何評估保險風險是否重大。

23 當且僅當保險事項在任何情況下，都可能導致承保人支付重大附加利益時，保險風險才是重大的，缺乏商業實質的情況除外（即對交易的經濟意義沒有可辨認的影響）。如果在具有商業實質的情況下應支付重大附加利益，即使保險事項極不可能發生，或者或有現金流量的預期（按概率加權）現值占所有剩餘合約性現金流量的預期現值的比例很小，也滿足前一句中的條件。

24 本附錄第 23 段中所稱的附加利益，是指比沒有保險事項發生情況下（缺乏商業實質的情況除外）多支付的金額。這些多支付的金額包括索賠管理費和索賠評估費，但不包括：

(1) 向投保人提供未來服務的收費能力受損。例如，在一項投資連結人壽保險合同中，投保人的死亡意味著承保人不能再履行投資管理服務並對此收費。但是，承保人的這種經濟損失並不反映保險風險，正如共同基金經理並不承擔與委託人的可能死亡相關的保險風險。因此，在評估合同轉移了多少保險風險時，未來投資管理費的潛在損失是無關的。

(2) 放棄因死亡而撤銷合同或退保應收取的手續費。因為這些手續費是因合同而產生的，所以這些手續費的放棄並不能補償投保人在合同前已存在的風險。因此，在評估合同轉移了多少保險風險時，這類手續費的豁免是無關的。

(3) 賠付針對的是並不給合同持有人造成重大損失的事項。例如，某項合同要求，如果一項資產遭到物理損壞，對持有人造成 1 個貨幣單位的不重大經濟損失，那麼簽發人應當賠付 1 000 000 個貨幣單位。在這項合同中，持有人將損失 1 個貨幣單位的不重大風險轉移給承保人。同時，該合同產生了非保險風險，即如果特定事項發生，簽發人需要賠付 999 999 個貨幣單位。因為簽發人沒有從持有人處接受重大保險風險，該合同不是保險合同。

(4) 可能的再保險賠償。承保人應當單獨對此進行會計處理。

25 承保人應當逐項合同評估保險風險是否重大，而不應當視其對財務報表的重要性來進行評估⁶。這樣，即使整個合同組合發生重大損失的可能性很小，保險風險也可能是重大的。這種逐項合同評估的方法更易於將一項合同歸類為保險合同。但是，如果承保人知曉一組相對同質的小合同中的所有合同均轉移了保險風險，那麼承保人不必對該合同組合中的每項合同進行逐項檢查，以識別出少數幾個轉移不重大保險風險的非衍生合同。

26 按照本附錄第 23 段至第 25 段的規定，如果一項合同賠付的死亡給付金額大於投保人生存時的應付金額，那麼該合同是保險合同，除非附加的死亡給付是不重大的（是否重大是根據該合同而非整個合同組合來判斷的）。正如本附錄第 24 段（2）所述，評估中不考慮死亡情況下豁免的對撤銷合同或退保的收費，如果豁免的收費並不能補償投保人在合同前已存在的風險。類似地，在投保人的剩餘壽命期間支付定期金額的年金合同屬於保險合同，除非或有人壽支付的總金額是不重大的。

27 本附錄第 23 段中提到了附加利益。這些附加利益可能包括要求在保險事項提前發生時提前支付利益，並且不調整賠付金額的貨幣時間價值。例如，固定金額的終身人壽保險（換言之，就是沒有保險到期日，一旦投保人死亡就提供固定死亡給付的保險）。投保人的死亡是確定的，但死亡的日期是不確定的。承保人會在投保人較早死亡的個別合同上遭受損失，即使整個合同組合沒有總體上的損失。

28 如果一項保險合同被分拆為存款成分和保險成分，則應當根據保險成分來評估所轉移的保險風險是否重大。對於嵌入衍生工具所

6 為此目的，與同一合同方同時簽定的多份合同（或當以其他方式相互依賴的多份合同）構成單項合同。

轉移的保險風險是否重大，應當根據該嵌入衍生工具進行評估。

保險風險水平的變動

29 一些合同在開始時沒有向承保人轉移任何保險風險，雖然在後來轉移了保險風險。例如，某項合同提供特定投資收益，同時給了投保人使用到期投資收益購買或有人壽年金的選擇權，適用投保人行使選擇權時承保人當時對其他新年金受領人所採用的現行年金利率。在投保人行使選擇權之前，這項合同並沒有向簽發人轉移保險風險，因為承保人此時可根據所轉移的保險風險對年金自由定價。但是，如果這項合同規定了年金利率（或者確定年金利率的基礎），那麼該合同在開始時就向簽發人轉移了保險風險。

30 一項符合保險合同定義的合同，在其所有權利和義務被清償或到期之前，一直是保險合同。

國際財務報告準則第5號

——持有待售的非流動資產和終止經營

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	2
將非流動資產（或處置組）劃歸為持有待售或持有待分配給所有者	6
擬放棄的非流動資產	13
劃歸為持有待售的非流動資產（或處置組）的計量	15
非流動資產（或處置組）的計量	15
減值損失的確認和轉回	20
出售計劃或分配給所有者計劃的變動	26
列報和披露	30
列報終止經營	31
與持續經營有關的利得或損失	37
被劃歸為持有待售的非流動資產或處置組的列報	38
附加披露	41
過渡性規定	43
生效日期	44
《國際財務報告準則第35號》的撤銷	45
附 錄	
附錄一 術語表	
附錄二 應用補充	

國際財務報告準則第5號

——持有待售的非流動資產和終止經營

目 標

1 本國際財務報告準則的目標是規範持有待售資產的會計處理，以及終止經營的列報和披露。特別是，本國際財務報告準則要求：

(1) 符合劃歸為持有待售標準的資產應按照帳面金額與公允價值減去出售費用後的餘額孰低計量，並且停止對該類資產計提折舊；以及

(2) 符合劃歸為持有待售標準的資產應在財務狀況表內單獨列示，終止經營的成果應在綜合收益表中單獨列示。

範 圍

2 本國際財務報告準則中有關分類和列報的規定適用於主體所有已確認的非流動資產¹和所有處置組。本國際財務報告準則的計量要求適用於除第5段所列資產以外的、所有已確認的非流動資產和處置組(如第4段所述)，第5段所列資產應遵循其他相關準則的規定。

3 根據《國際會計準則第1號——財務報表的列報》劃歸為非流動類的資產，只有在符合本國際財務報告準則有關劃歸為持有待售的標準時，才能重新劃歸為流動資產。僅為了再售而取得的資產通常作為非流動類的資產，除非其符合本國際財務報告準則有關劃歸為持

¹ 對於按照流動性列報方式劃分的資產，非流動資產是指預計在報告期後超過12個月收回的資產。第3段適用於此類資產的劃分。

有待售的標準，否則不應劃歸為流動資產。

4 有時，主體會在一項單獨的交易中一併處置一組資產及與其直接相關的一些負債。這種處置組可能是一組現金產出單元、一個現金產出單元或某個現金產出單元的一部分²。該處置組可能包括主體的任何資產和負債，包括流動資產、流動負債以及第 5 段所列的被排除在本國際財務報告準則計量要求之外的資產。如果屬於本國際財務報告準則計量要求範圍內的非流動資產是某處置組的一部分，則本國際財務報告準則的計量要求適用於整個處置組，因此該處置組應按其帳面金額與公允價值減去出售費用後的餘額孰低計量。關於處置組中單項資產和負債的計量要求，在第 18 段、第 19 段和第 23 段予以規範。

5 本國際財務報告準則有關計量的規定³不適用於下列資產，無論是作為單項資產或是某處置組的一部分，這些資產由所列準則予以規範：

- (1) 遞延所得稅資產（《國際會計準則第 12 號——所得稅》）。
- (2) 僱員福利形成的資產（《國際會計準則第 19 號——僱員福利》）。
- (3) 包括在《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》範圍內的金融資產。
- (4) 按照《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》以公允

2 然而，一旦某項資產或資產組合的相關現金流量預計將主要來源於出售而不是持續使用，那麼就變得很少依賴於其他資產產生的現金流量，並且曾作為現金產出單元一部分的處置組也就成了一個單獨的現金產出單元。

3 第 18 段和第 19 段除外，這兩段要求問題資產應當按照其他適用的國際財務報告準則進行計量。

價值模式進行會計處理的非流動資產。

(5) 按照《國際會計準則第 41 號——農業》以公允價值減出售費用計量的非流動資產。

(6) 《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》定義的保險合同下的合同權利。

5A 本國際財務報告準則中，適用於劃歸為持有待售的非流動資產（或處置組）的分類、列報和計量要求同樣適用於劃歸為持有待分配給充當所有者身份的所有者（持有待分配給所有者）的非流動資產（或處置組）。

5B 本國際財務報告準則規定了持有待售的非流動資產（或處置組）或終止經營的披露要求。其他國際財務報告準則的披露要求不適用於這類資產（或處置組），除非這些國際財務報告準則要求：

(1) 針對劃歸為持有待售的非流動資產（或處置組）或終止經營的專門披露；或

(2) 對在《國際財務報告準則第 5 號》的計量要求範圍之外，且尚未在財務報表的其他附註中予以披露的處置組中資產和負債計量進行披露。

為遵循《國際會計準則第 1 號》的一般規定，尤其是該準則中第 15 段和第 125 段中的規定，可能有必要對於歸類為持有待售或終止經營的非流動資產（或處置組）進行額外的披露。

將非流動資產（或處置組）劃歸為持有待售或持有待分配給所有者

6 如果一項非流動資產（或處置組）的帳面金額將主要通過出售而不是持續使用得以收回，主體應將該非流動資產（或處置組）劃

歸為持有待售。

7 為此，資產（或處置組）必須在其當前狀況下僅根據出售此類資產（或處置組）的通常和慣用條款即可立即出售，並且出售必須極可能發生。

8 所謂極可能出售，是指必須有適當級別的管理層承諾出售資產（或處置組）的計劃，並且為尋找買方和完成該項出售計劃的積極活動業已展開。而且，該資產（或處置組）必須被以和當前公允價值相比合理的價格積極地尋求市場出售。另外，除第9段允許的情況外，自劃歸為持有待售之日起一年內，該項出售預計應能夠符合作為一項完整的出售確認的條件，並且完成該項出售計劃所需的行動表明，不可能對該項出售計劃作出重大修訂或予以撤銷。在評價該出售是否極可能的時候，應該考慮股東批准（如果在該地區要求的話）的可能性。

8A 當一個主體承諾了一項處置計劃，將喪失對一個子公司的控制權，如果滿足第6段至第8段的標準，則應將該子公司所有的資產和負債劃分為持有待售，不論其出售之後是否保留對該前子公司的非控制性權益。

9 事項或情況可能會使完成出售的期間超過一年。如果導致延期的事項或情況超出了主體的控制範圍，並且有充分的證據表明主體仍堅持承諾出售資產（或處置組）的計劃，那麼完成出售所需期間的延長並不能阻止將該資產（或處置組）劃歸為持有待售。符合附錄二中的標準時即為這種情況。

10 出售交易包括以一項非流動資產換取另一項非流動資產，前提是根據《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》，該交換具有商業實質。

11 當主體取得一項非流動資產（或處置組）只是為了隨後處置時，只有當滿足第 8 段一年之內的規定（除第 9 段允許的情況外），並且極可能將在取得後短期內（通常在 3 個月內）滿足原在購買日不符合的第 7 段和第 8 段中規定的其他標準，才能在購買日將該項非流動資產（或處置組）劃歸為持有待售。

12 如果在報告期後才符合第 7 段和第 8 段規定標準的，主體不應在其報出的財務報表中將該項非流動資產（或處置組）劃歸為持有待售。但是，如果在報告期後至財務報表批准報出之前符合上述標準的，主體應在附註中披露第 41 段（1）、（2）和（4）所規定的信息。

12A 當主體已經承諾將一項非流動資產（或處置組）分配給所有者時，該資產（或處置組）被劃歸為持有待分配給所有者。為此，該資產必須在當前狀況下能夠立即分配且該分配必須是極可能發生的。要滿足該分配必須是極可能發生的條件，完成該分配所需的行為必須已經開始並且預期將自分類日起一年內完成。完成該分配所需的行為應當表明分配不太可能發生重大改變或者被撤銷。在評估該分配是否極有可能發生時，應考慮獲得股東批准（如果在該地區需要的話）的可能性。

擬放棄的非流動資產

13 主體不應將擬放棄的非流動資產（或處置組）劃歸為持有待售，理由是其帳面金額將主要通過持續使用得以收回。但是，如果擬放棄的處置組符合第 32 段（1）至（3）的標準，則主體應在其停止使用日，按照第 33 段和第 34 段的要求，將處置組的成果和現金流量作為終止經營列報。擬放棄的非流動資產（或處置組）包括將使用至其經濟壽命結束時的非流動資產（或處置組），以及將被結束使用而非出售的非流動資產（或處置組）。

14 主體不應將暫時停用的非流動資產視同放棄進行會計處理。

劃歸為持有待售的非流動資產（或處置組）的計量

非流動資產（或處置組）的計量

15 對於劃歸為持有待售的非流動資產（或處置組），主體應按其帳面金額和公允價值減去出售費用後的餘額孰低計量。

15A 對於劃歸為持有待分配給所有者的非流動資產（或處置組），主體應按其帳面金額和公允價值減去分配費用⁴後的餘額孰低計量。

16 如果一項新取得的資產（或處置組）符合劃歸為持有待售的標準（見第 11 段），那麼應用第 15 段的規定就會使其在初始確認時即按假設不對其作此劃分時的帳面金額（例如成本）和公允價值減去出售費用後的餘額孰低計量。因此，如果該項資產（或處置組）是作為企業合併的一部分取得的，即應按其公允價值減去出售費用後的餘額計量。

17 如果出售預計會超過一年發生，主體應按現值計量出售費用。因時間推移而導致出售費用現值的增加應作為融資費用在損益中列報。

18 資產（或處置組）在初始被劃歸為持有待售之前，應按照適用的國際財務報告準則的規定計量資產（或處置組中的所有資產和負

4 分配費用是直接歸屬於該分配的不包含融資成本和所得稅費用的增量費用。

債)的帳面金額。

19 隨後對處置組重新計量時，對於不屬於本國際財務報告準則計量要求範圍內的、但包括在劃歸為持有待售的處置組中的資產和負債，在對該處置組的公允價值減去出售費用後的餘額進行重新計量之前，其帳面金額應按照適用的國際財務報告準則予以重新計量。

減值損失的確認和轉回

20 主體對於任何初始或後續將資產(或處置組)減記至其公允價值減去出售費用後的餘額的減記金額，應確認減值損失，但僅限於按照第 19 段的規定尚未確認的部分。

21 主體對於資產的公允價值減去出售費用後的餘額的後續增加，應確認利得，但不得超過按照本國際財務報告準則或以前按照《國際會計準則第 36 號——資產減值》確認的累計減值損失。

22 主體對於處置組的公允價值減去出售費用後的餘額的後續增加，應確認利得：

- (1) 僅限於按照第 19 段的規定尚未確認的部分；但是
- (2) 不得超過按照本國際財務報告準則或以前按照《國際會計準則第 36 號——資產減值》對屬於本國際財務報告準則計量要求範圍內的非流動資產已確認的累計減值損失。

23 對處置組確認的減值損失(或後續利得)應減少(或增加)該處置組中包括在本國際財務報告準則計量要求範圍內的非流動資產帳面金額，按《國際會計準則第 36 號——資產減值》(2004 年修訂)第 104 段(1)和(2)以及第 122 段中規定的順序分配。

24 非流動資產(或處置組)至出售日尚未確認的利得或損失應

於終止確認日確認。有關終止確認的要求詳見：

(1) 關於不動產、廠場和設備的《國際會計準則第 16 號》(2003 年修訂) 的第 67 段至第 72 段，以及

(2) 關於無形資產的《國際會計準則第 38 號——無形資產》(2004 年修訂) 的第 112 段至第 117 段。

25 主體對於劃歸為持有待售的非流動資產或包含在被劃歸為持有待售的處置組中非流動資產，不應計提折舊（或攤銷）。對歸屬於被劃歸為持有待售的處置組中的負債的利息和其他費用應繼續予以確認。

出售計劃或分配給所有者計劃的變動

26 如果一項資產（或處置組）已被劃歸為持有待售或持有待分配給所有者，但後來不再符合第 7 段至第 9 段（持有待售）或第 12A 段（持有待分配給所有者）的標準時，主體應停止將其劃歸為持有待售的資產或持有待分配給所有者的資產（分別劃歸）。在這種情況下，主體應當根據第 27 段至第 29 段的規定，在符合第 26A 段情況時，對其變動進行會計處理。

26A 如果主體將資產（或處置組）直接從持有待售劃歸為持有待分配給所有者，或直接從持有待分配給所有者劃歸為持有待售，那麼重新劃歸的變動被看作是原有處置計劃的延續。主體應當：

(1) 根據第 27 段至第 29 段的規定進行會計處理。主體應當採用本準則內適用於新處置方法的，關於分類、列報和計量的會計處理規定。

(2) 根據第 15 段（若重新劃歸至持有待售）或第 15A 段（若重新劃歸至持有待分配給所有者）的要求計量非流動性資產（或處置組），並根據第 20 段至第 25 段的要求，將非流動性資產（或處置組）

公允價值減去銷售成本／分配成本後金額的增減進行確認。

(3) 根據第 8 段和第 12A 段的規定不改變重分類的日期。這沒有排除當符合第 9 段要求時，為完成銷售或分配給所有者而要求的時間推延。

27 主體對於停止劃歸為持有待售的或持有待分配給所有者的非流動資產（或停止包括在劃歸為持有待售或持有待分配給所有者的處置組中的非流動資產），應按下列兩項金額孰低計量：

(1) 該資產（或處置組）被劃歸為持有待售或持有待分配給所有者之前的帳面金額，按照假設其沒有被劃歸為持有待售或持有待分配給所有者的情況下原應確認的折舊、攤銷或重估價進行調整後的金額，以及

(2) 隨後決定不再出售之日或不再分配之日的可收回金額⁵。

28 對於停止劃歸為持有待售或持有待分配給所有者的非流動資產，主體應將對其帳面金額所作的任何必要的調整額包括在第 7 段至第 9 段或第 12A 段有關標準不再符合期間的持續經營的損益中⁶。如果不再被分類為持有待售或持有待分配給所有者的處置組或者非流動資產是一家子公司、共同經營、合營企業、聯營企業，或者合營企業或聯營企業的一部分權益，從分類為持有待售或持有待分配給所有者開始這段期間的財務報表需要相應進行修訂。主體應將該調整額

5 如果該非流動資產屬於某現金產出單元的一部分，其可收回金額是指按照《國際會計準則第 36 號》將現金產出單元發生的減值損失分配後應確認的帳面金額。

6 除非資產是在劃歸為持有待售前屬於按《國際會計準則第 16 號》或《國際會計準則第 38 號》進行重估的不動產、廠場和設備或無形資產，這種情況下的調整應視為重估的增加或減少。

與根據第 37 段的規定確認的利得或損失（如果存在的話）列示在綜合收益表中的同一項目下。

29 如果主體將某單項資產或負債從被劃歸為持有待售的處置組中排除出去，只有當該處置組符合第 7 段至第 9 段的標準時，該待售處置組中的剩餘資產和負債才仍應作為一個組進行計量。如果主體將某單項資產或負債從被劃歸為持有待分配給所有者的處置組中排除出去，只有當該處置組符合第 12A 段的標準時，該待分配給所有者處置組中的剩餘資產和負債才仍應作為一個組進行計量。否則，該組中單獨符合劃歸為持有待售（或持有待分配給所有者）標準的剩餘非流動資產，應在符合標準之日按其帳面金額和公允價值減去出售費用（或分配費用）後的餘額孰低單獨計量。任何不符合標準的非流動資產應根據第 26 段的規定停止劃歸為持有待售。任何不符合標準的非流動資產應根據第 26 段的規定停止劃歸為持有待分配給所有者。

列報和披露

30 主體應列報和披露使財務報表使用者能夠評價終止經營和處置非流動資產（或處置組）的財務影響的信息。

列報終止經營

31 主體的組成部分包括在經營上和為財務報告目的，能夠與主體的其他部分明確區別開來的經營和現金流量。換句話說，主體的組成部分在持有備用時將是一個現金產出單元或一組現金產出單元。

32 終止經營是指已被處置或被劃歸為持有待售的主體的組成部分，並且該組成部分：

- (1) 代表一項獨立的主要業務或一個主要經營地區；

(2) 是一項單一協調的擬對一項獨立的主要業務或一個主要經營地區進行處置計劃的一部分；或者

(3) 是僅僅為了再出售而取得的子公司。

33 主體應披露：

(1) 在綜合收益表內以一項金額列示的下列金額的合計數：

①終止經營的稅後損益；以及

②按公允價值減去出售費用後的餘額進行計量所確認的稅後利得或損失，或者對構成終止經營的資產或處置組進行處置所確認的稅後利得或損失。

(2) 對(1)中的合計數的分析：

①終止經營的收入、費用和稅前損益；

②《國際會計準則第 12 號》第 81 段(8)要求的相關所得稅費用；

③按公允價值減去出售費用後的餘額進行計量所確認的利得或損失，或者對構成終止經營的資產或處置組進行處置所確認的利得或損失；以及

④《國際會計準則第 12 號》第 81 段(8)要求的相關所得稅費用。

上述分析可在附註中披露也可在綜合收益表內列報。如果在綜合收益表內列報，應列示在標明與終止經營有關的部分，也就是說與持續經營分開。對於取得時符合劃歸為持有待售標準的新取得的子公司構成的處置組（見第 11 段），不要求進行上述分析。

(3) 可歸屬於終止經營的經營活動、投資活動和籌資活動的淨現金流量。這些披露內容既可以在附註中也可以在財務報表中列報。對於取得時符合劃歸為持有待售標準的新取得的子公司構成的處置組（見第 11 段），不要求列報這些信息。

(4) 可歸屬於母公司所有者的持續經營和終止經營的收益金額。這些披露內容既可以在附註中也可以在綜合收益表中列報。

33A 如果主體按《國際會計準則第 1 號》(2011 年修訂)第 10A 段要求，在單獨的收益表中列示損益的項目，那麼被確認為與終止經營相關的部分要在該報表中列示。

34 對於財務報表中列報的以前各期的比較信息，主體應重新列報第 33 段要求的披露，從而使得披露內容反映的是截至列報的最近期間報告期末的所有已終止的經營。

35 當期對與以前期間終止經營的處置直接相關且前期已在終止經營中列報的金額所進行的調整，應在終止經營中單獨分類。同時應披露此類調整的性質和金額。可能產生這種調整的情形有：

(1) 消除了由處置交易條款所產生的不確定性，比如，與買方解決了購買價格調整和賠償問題。

(2) 消除了處置前由該組成部分的經營所產生的與其直接相關的不確定性，比如，賣方保留的環保義務或產品質量保證義務。

(3) 履行了僱員福利計劃義務，假定履行這些義務與處置交易直接相關。

36 如果主體停止將主體的某組成部分劃歸為持有待售，原先按照第 33 段至第 35 段規定在終止經營中列報的有關該組成部分的經營成果，應作重新分類，並包括在各列報期間的持續經營收益中。同時，以前期間的金額應被描述為已被重新列報。

36A 一個主體承諾了一項出售計劃，將喪失對一個子公司的控制權，如果該子公司屬於一個處置組，滿足第 32 段中終止經營的定義，則該主體需要披露第 33 段至第 36 段要求的信息。

與持續經營有關的利得或損失

37 對於不符合終止經營定義但被劃歸為持有待售的非流動資產（或處置組）的重新計量所產生的利得或損失，應包括在持續經營的損益中。

被劃歸為持有待售的非流動資產或處置組的列報

38 主體在財務狀況表中應將被劃歸為持有待售的非流動資產以及被劃歸為持有待售的處置組中的資產，區別於其他資產單獨列報。被劃歸為持有待售的處置組中的負債也應在財務狀況表中區別於其他負債單獨列報。這些資產和負債不應相互抵銷而以單一金額列報。除了第 39 段所允許的情況以外，被劃歸為持有待售的資產和負債的主要類別應在財務狀況表內或在附註中予以單獨披露。主體應單獨列報在其他綜合收益中確認的與被劃歸為持有待售的非流動資產（或處置組）相關的累計收益或費用。

39 如果處置組是在取得時即符合劃歸為持有待售標準（見第 11 段）的新取得的子公司，則不要求披露其資產和負債的主要類別。

40 主體不應對以前期間資產負債表中有關被劃歸為持有待售的非流動資產或處置組中的資產和負債的金額進行重新分類或重新列報，以反映最近期間財務狀況表的分類。

附加披露

41 主體應在非流動資產（或處置組）被劃歸為持有待售或被出售期間的附註中披露如下信息：

- （1） 對非流動資產（或處置組）的描述；
- （2） 對出售或導致預期處置的事實和情況，以及該處置擬採用的方式和時間安排的描述；

(3) 按照第 20 段至第 22 段確認的利得或損失，以及如果未在綜合收益表內單獨列報，在綜合收益表中包含該利得或損失的項目；

(4) 如果適用，按照《國際財務報告準則第 8 號——經營分部》列報的非流動資產（或處置組）所處的分部。

42 如果第 26 段或第 29 段適用，主體應在決定變更出售非流動資產（或處置組）的計劃當期，披露導致這一決定的事實和情況，以及這一決定對當期和以前各期列報的經營成果的影響。

過渡性規定

43 本國際財務報告準則應未來適用於本準則生效日期以後符合被劃歸為持有待售標準的非流動資產（或處置組）以及符合被劃歸為終止標準的經營。對於在本國際財務報告準則生效日期之前所有符合被劃歸為持有待售標準的非流動資產（或處置組）以及符合被劃歸為終止標準的經營，如果在最初符合這些標準時，能夠獲得應用本國際財務報告準則所需的計價及其他信息，主體可以採用本國際財務報告準則的規定。

生效日期

44 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本國際財務報告準則。鼓勵提前採用。如果主體對在 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間採用了本國際財務報告準則，則應披露這一事實。

44A 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了整個國際財務報告準則中使用的術語。另外，它修訂了本國際財務報告準則第

3 段和第 38 段，增加了第 33A 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

44B 《國際會計準則第 27 號——合併和單獨財務報表》(2008 年修訂)增加了本國際財務報告準則第 33 段(4)。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用該修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 27 號》(2008 年修訂)，該修訂內容也應適用於提前採用的期間。該修訂內容應追溯採用。

44C 2008 年 5 月發佈的《國際財務報告準則改進》增加了第 8A 段和第 36A 段。主體應在 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。但是，除非一個主體採用了《國際會計準則第 27 號》(2008 年 1 月修訂)，否則，該主體不可以在 2009 年 7 月 1 日之前開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體在 2009 年 7 月 1 日之前採用這些修訂內容，則應披露這一事實。主體應從其首次採用《國際財務報告準則第 5 號》之日起用未來適用的方法運用這些修訂內容，並遵循《國際會計準則第 27 號》(2008 年 1 月修訂)第 45 段的過渡性規定。

44D 2008 年 11 月，《國際財務報告解釋公告第 17 號——分配給所有者的非現金資產》新增了第 5A 段、第 12A 段和第 15A 段，並對第 8 段進行了修訂。這些修訂內容應採用未來適用的方法，自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間應用於劃歸為持有待分配給所有者的非流動資產(或處置組)。不允許追溯調整。允許提前採用。如果主體在 2009 年 7 月 1 日以前採用這些修訂內容，則應披露這一事實，並同時採用《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》(2008

年修訂)、《國際會計準則第 27 號》(2008 年 1 月修訂)以及《國際財務報告解釋公告第 17 號》。

44E 2009 年 4 月發佈的《國際財務報告準則改進》新增了第 5B 段。主體應採用未來適用的方法，自 2010 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

44F [已刪除]

44G 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》修訂了第 28 段。主體應在其採用《國際財務報告準則第 11 號》時採用這些修訂內容。

44H 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》修訂了附錄一中公允價值的定義。主體應在其採用《國際財務報告準則第 13 號》時採用這一修訂內容。

44I 2011 年 6 月發佈的《其他綜合收益項目的列報》(對《國際會計準則第 1 號》的修訂)修訂了第 33A 段。主體應在其採用 2011 年 6 月修訂的《國際會計準則第 1 號》時採用這一修訂內容。

44J [已刪除]

44K 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 5 段並刪除了第 44F 和 44J 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂。

44L 2014 年 9 月發佈的《國際財務報告準則年度改進 2012—2014 年度週期》修訂了第 26 段至第 29 段並增加了第 26A 段。主體應當根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》

的規定以未來適用法來應用這些修訂，以對自 2016 年 1 月 1 日或以後日期發生的處置的方法進行變更。允許提前採用。如果主體提前應用這些修訂，則應披露這一事實。

《國際會計準則第35號》的撤銷

45 本國際財務報告準則取代了《國際會計準則第 35 號——終止經營》。

附 錄

附錄一 術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

現金產出單元	產生的現金流入基本上獨立於其他資產或資產組合所產生的現金流入的最小可辨認資產組合。
主體的組成部分	在經營上和為財務報告目的，能夠與主體其他部分明確區分開的經營和現金流量。
出售費用	可直接歸屬於資產（或處置組）處置的增量費用，不包括融資費用和所得稅費用。
流動資產	符合以下任一標準的資產： (1) 預期將在主體正常經營週期內實現，或準備出售或耗用； (2) 主要為交易目的而持有； (3) 預期將在報告期後 12 個月內實現；或者 (4) 報告期後至少 12 個月能夠不受限制地用於交換或清償某項債務的現金或現金等價物資產（根據《國際會計準則第 7 號》定義）。
終止經營	已被處置或被劃歸為持有待售的主體的組成部分，並且該組成部分： (1) 代表一項獨立的主要業務或一個主要經營地區， (2) 是一項單一協調的擬對一項獨立的主要業務或一個主要經營地區進行處置的計劃的一部分，或者

(3) 是僅僅為了再出售而取得的子公司。

處置組	在一項單獨交易中作為整體通過出售或其他方式一併處置的一組資產，以及將在交易中轉讓的與這些資產直接相關的負債。如果該處置組是一個現金產出單元，並且按照《國際會計準則第36號——資產減值》（2004年修訂）第80段至第87段的要求，將企業合併中所取得的商譽分配到了該現金產出單元，或者該處置組是這種現金產出單元內的一項經營，那麼該處置組應包括企業合併中取得的商譽。
公允價值	公允價值是指市場參與者在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格（見《國際財務報告準則第13號》）
確定購買承諾	與非關聯方簽訂的，對雙方均具有約束力並通常在法律上具有強制執行性的協議，這種協議（1）規定所有重要的條款，包括交易價格和時間，（2）包括防止不履行的條款，從而足以使協議極可能履行。
極可能	比很可能的可能性要大得多。
非流動資產	不符合流動資產定義的資產。
很可能	多半會發生。
可收回金額	資產的公允價值減去出售費用後的餘額和其使用價值兩者之中的較高者。
使用價值	預期從資產的持續使用和使用壽命結束時的處置中形成的估計未來現金流量的現值。

附錄二 應用補充

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

完成出售所需期間的延長

1 如第 9 段所指出的，如果導致延期的事項或情況超出了主體的控制範圍，並且有充分的證據表明主體仍堅持承諾出售資產（或處置組）的計劃，那麼完成出售所需期間的延長並不能阻止將該資產（或處置組）劃歸為持有待售。因此在以下情形中，當出現此類事項或情況時應當作為第 8 段中一年期要求的例外情況處理：

（1）主體承諾出售一項非流動資產（或處置組）的計劃之日，能夠合理地預計其他方（不是購買方）將對該資產（或處置組）的轉讓強加條件，從而會延長完成出售所需的期間，並且：

①應對這些條件必須的行動直至獲得確定購買承諾後才能展開；以及

②確定購買承諾極可能在一年內獲得。

（2）主體獲得了確定購買承諾，結果購買方或其他方又出乎意料地對以前已劃歸為持有待售非流動資產（或處置組）的轉讓強加了條件，從而將延長完成出售所需的期間，並且：

①已經採取了應對這些條件所必要的及時行動；而且

②預計能夠順利地解決這些延長因素。

（3）在最初的一年裡，原先認為不可能的情況發生了，從而導致已劃歸為持有待售的非流動資產（或處置組）在期末沒有售出，並且：

①在最初的一年裡，主體採取了必要的措施應對情況的變化；

②隨著情況的變化，非流動資產（或處置組）正以合理的價格積極地尋求市場出售；並且

③符合第 7 段和第 8 段的標準。

國際財務報告準則第6號

——礦產資源的勘探和評價

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	3
勘探和評價資產的確認	6
暫時豁免執行《國際會計準則第8號》第11段和第12段的 規定	6
勘探和評價資產的計量	8
確認時的計量	8
勘探和評價資產的成本構成	9
確認後的計量	12
會計政策變更	13
列 報	15
勘探和評價資產的分類	15
勘探和評價資產的重分類	17
減 值	18
確認和計量	18
確定勘探和評價資產減值評估的層次	21
披 露	23
生效日期	26
過渡性規定	27
附 錄	
附錄一 術語表	

國際財務報告準則第6號

——礦產資源的勘探和評價

目 標

1 本國際財務報告準則的目標是規範礦產資源勘探和評價的財務報告。

2 本國際財務報告準則具體對以下方面作出了規定：

(1) 對勘探和評價支出的現行會計實務進行有限改進。

(2) 要求確認勘探和評價資產的主體按照本國際財務報告準則對這些資產進行減值評估，按照《國際會計準則第36號——資產減值》計量這些資產的減值。

(3) 要求披露用於認定和解釋因礦產資源的勘探和評價而在主體財務報表中確認的金額的信息，說明財務報表使用者理解主體確認的勘探和評價資產所帶來的未來現金流量的金額、時間和確定性。

範 圍

3 主體應當對其發生的勘探和評價支出採用本國際財務報告準則。

4 本國際財務報告準則不規範從事礦產資源勘探和評價的主體的其他會計問題。

5 主體不應對以下支出採用本國際財務報告準則：

(1) 在勘探和評價礦產資源之前發生的支出，例如主體在取得一個特定區域的合法勘探權之前所發生的支出。

(2) 在開採礦產資源的技術可行性和商業價值能夠得到證明之後發生的支出。

勘探和評價資產的確認

暫時豁免執行《國際會計準則第8號》第11段和第12段的規定

6 當確認勘探和評價資產的主體制定其會計政策時，應適用《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》第10段的規定。

7 在某一項目沒有專門適用的國際財務報告準則的情況下，《國際會計準則第8號》第11段和第12段規定了管理層在為其制定會計政策時需要考慮的權威性規定和指南的來源。由於下文第9段和第10段的規定，本國際財務報告準則豁免了對主體在確定其勘探和評價資產的確認和計量會計政策時採用上述段落的要求。

勘探和評價資產的計量

確認時的計量

8 勘探和評價資產應以成本計量。

勘探和評價資產的成本構成

9 主體應確定一項會計政策來明確哪些支出確認為勘探和評價資產，並一致地應用該政策。在作出該決定的過程中，主體應考慮支出與發現特定礦產資源的相關程度。以下是可包括在勘探和評價資產初始計量中的支出的舉例（列舉未窮盡）：

(1) 勘探權的取得；

- (2) 地形、地質、地球化學和地球物理研究；
- (3) 勘探鑽井；
- (4) 開挖；
- (5) 取樣；以及
- (6) 與評價礦產資源開採的技術可行性和商業價值有關的活動。

10 與礦產資源開發相關的支出不應確認為勘探和評價資產。《框架》¹和《國際會計準則第 38 號——無形資產》提供了確認開發活動中形成的資產的指南。

11 主體應按照《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》的規定，確認在特定期間內發生的因從事礦產資源的勘探和評價而導致的所有移除和恢復義務。

確認後的計量

12 主體在對勘探和評價資產進行確認後，應採用成本模式或重估模式對其進行計量。如果採用重估模式（《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》中的模式或《國際會計準則第 38 號》中的模式），則應與該資產的分類相一致（參見下文第 15 段）。

會計政策變更

13 如果能夠使財務報表與使用者的經濟決策需求更相關且至少同樣可靠，或者使其更可靠且至少同樣相關，主體可變更其勘探和

1 此處援引的《框架》指國際會計準則委員會的《編報財務報表的框架》，由國際會計準則理事會于 2011 年採納。2010 年 9 月國際會計準則理事會用《財務報告概念框架》替代《框架》。

評價支出的會計政策。主體應使用《國際會計準則第 8 號》中的標準判斷相關性和可靠性。

14 為證明其勘探和評價支出會計政策變更的合理性，主體應證明變更使其財務報表更接近滿足《國際會計準則第 8 號》中的標準，但變更不必使之完全符合這些標準。

列 報

勘探和評價資產的分類

15 主體應根據取得的資產的性質，將勘探和評價資產分為有形和無形兩類，並一致地運用該分類。

16 一些勘探和評價資產被作為無形資產（例如鑽探權），而另一些被作為有形資產（例如運輸工具和鑽探設備）。如果開發無形資產時消耗了有形資產，則反映該有形資產被消耗量的金額構成無形資產成本的組成部分。但是，使用有形資產開發無形資產，並不能因此將該有形資產轉為無形資產。

勘探和評價資產的重分類

17 當開採一項礦產資源的技術可行性和商業價值能夠得到證明時，勘探和評價資產就不應再如此分類。主體應在重新分類前對勘探和評價資產進行減值評估，並確認減值損失。

減 值

確認和計量

18 當事實和情況表明勘探和評價資產的帳面金額可能超過其可收回金額時，主體應對勘探和評價資產進行減值評估。當事實和情

況表明帳面金額超過可收回金額時，主體應按照《國際會計準則第 36 號》計量、列報並披露所有已形成的減值損失，下文第 21 段規定的情況除外。

19 在認定可能發生減值的勘探和評價資產時，僅對勘探和評價資產而言，應適用本國際財務報告準則第 20 段，而並非《國際會計準則第 36 號》第 8 段至第 17 段。第 20 段雖然使用術語“資產”，但同樣適用於單獨的勘探和評價資產或現金產出單元。

20 下列一項或多項事實和情況顯示主體應對勘探和評價資產進行減值測試（列舉未窮盡）：

（1） 主體在特定區域擁有的勘探權在本期已失效或在不久的將來即將失效，並且預期不會再獲得。

（2） 在特定區域對礦產資源進行進一步勘探和評價所需要的重大支出既未列入預算也未列入計劃。

（3） 在特定區域對礦產資源進行的勘探和評價沒有發現具備商業價值的礦產資源數量，並且主體已決定終止在該區域的此類活動。

（4） 有充分資料顯示，儘管可能在特定區域繼續進行開發，但勘探和評價資產的帳面金額不能通過該特定區域的成功開發或出售而全部收回。

在這些情形中的任何一種發生時，或類似情形發生時，主體應根據《國際會計準則第 36 號》進行減值測試。減值損失應按照《國際會計準則第 36 號》確認為費用。

確定勘探和評價資產減值評估的層次

21 主體應確定一項會計政策，將勘探和評價資產分配到現金產出單元或現金產出單元組中，以便對這些資產進行減值評估。分配勘

探和評價資產的每一現金產出單元或單元組，不應大於主體按照《國際財務報告準則第 8 號——經營分部》確定的經營分部。

22 主體為進行勘探和評價資產減值測試所確定的層次，可能由一個或多個現金產出單元組成。

披 露

23 主體應披露用於認定和解釋因礦產資源的勘探和評價而在財務報表中確認的金額的信息。

24 為遵循第 23 段，主體應披露：

(1) 勘探和評價支出的會計政策，包括勘探和評價資產的確認。

(2) 勘探和評價礦產資源所產生的資產、負債、收益和費用，以及經營和投資活動的現金流量的金額。

25 主體應將勘探和評價資產作為資產中單獨一類來處理，並根據其分類分別按照《國際會計準則第 16 號》或《國際會計準則第 38 號》進行披露。

生效日期

26 主體應對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本國際財務報告準則。鼓勵提前採用。如果主體在 2006 年 1 月 1 日之前開始的年度期間採用本國際財務報告準則，則應披露這一事實。

過渡性規定

27 如果對與 2006 年 1 月 1 日之前開始的年度期間相關的比較信息應用第 18 段的要求不切實可行，主體應披露這一事實。《國際會計準則第 8 號》解釋了術語“不切實可行”。

附 錄

附錄一 術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

勘探和評價資產	指按照主體會計政策將勘探和評價支出確認為資產。
勘探和評價支出	指主體在礦產資源開採的技術可行性和商業價值能夠得到證明之前發生的、與礦產資源的勘探和評價有關的支出。
礦產資源的勘探和評價	在主體取得特定區域的勘探權後，對礦產資源（包括礦物、石油、天然氣和類似的非再生資源）的尋找，以及對礦產資源開採的技術可行性和商業價值的確定。

國際財務報告準則第7號

——金融工具：披露

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	3
金融工具的分類和披露程度	6
金融工具對財務狀況和業績的重要性	7
財務狀況表	8
綜合收益表	20
其他披露	21
金融工具所產生的風險的性質和程度	31
定性披露	33
定量披露	34
金融資產的轉移	42A
已轉移但未整體終止確認的金融資產	42D
已轉移且已整體終止確認的金融資產	42E
補充信息	42H
首次執行《國際財務報告準則第9號》	42I
生效日期和過渡性規定	43
《國際會計準則第30號》的撤銷	45
附 錄	
附錄一 術語表	
附錄二 應用指南	

國際財務報告準則第7號

——金融工具：披露

目 標

1 本國際財務報告準則的目標是要求主體在其財務報表中提供信息披露，以使財務報表使用者能對下述事項進行評估：

- (1) 金融工具對主體的財務狀況和業績的重要性；以及
- (2) 主體在報告期間和報告期末承受金融工具所產生的風險的性質和程度，以及主體如何管理這些風險。

2 本國際財務報告準則中的原則是對《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》和《國際會計準則第 9 號》中的金融資產及金融負債的確認、計量和列報原則的補充。

範 圍

3 本國際財務報告準則適用於所有主體除下述各項之外的所有類型的金融工具：

- (1) 遵循《國際會計準則第 27 號——合併財務報表和單獨財務報表》、《國際會計準則第 28 號——聯營中的投資》進行會計處理的在子公司、聯營或合營中的權益。但是，在某些情況下，《國際財務報告準則第 10 號》、《國際會計準則第 27 號》、《國際會計準則第 28 號》允許主體應用《國際財務報告準則第 9 號》對在子公司、聯營或合營中的權益進行會計處理。在這種情況下，應採用本國際財務報告準則的要求，並且對於按照公允價值計量的權益，主體應採用《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》的要求。主體還應對除

符合《國際會計準則第 32 號》中權益性工具定義的衍生工具之外的所有與在子公司、聯營或合營中的權益掛鈎的衍生工具應用本國際財務報告準則。

(2) 適用《國際會計準則第 19 號——僱員福利》的僱員福利計劃產生的僱主權利和義務。

(3) [已刪除]

(4) 在《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》中定義的保險合同。但是，如果《國際財務報告準則第 9 號》要求主體單獨對嵌在保險合同中的衍生工具進行會計處理，本國際財務報告準則也適用於這些衍生工具。此外，如果簽發人採用《國際財務報告準則第 9 號》確認和計量財務擔保合同，則簽發人應對這些財務擔保合同應用本國際財務報告準則；如果簽發人按照《國際財務報告準則第 4 號》第 4 段 (4) 選擇採用《國際財務報告準則第 4 號》對財務擔保合同進行確認和計量，簽發人應對這些財務擔保合同應用《國際財務報告準則第 4 號》。

(5) 適用《國際財務報告準則第 2 號——以股份為基礎的支付》的以股份為基礎的支付交易中的金融工具、合同和義務，但在《國際財務報告準則第 9 號》範圍內的合同除外。

(6) 被要求分類為權益工具的金融工具應當遵從《國際會計準則第 32 號》第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段的要求。

4 本國際財務報告準則適用於已確認和未確認的金融工具。已確認的金融工具包括《國際財務報告準則第 9 號》範圍內的金融資產和金融負債。未確認的金融工具包括某些在《國際財務報告準則第 9 號》範圍外、但在本國際財務報告準則範圍內的金融工具。

5 本國際財務報告準則適用於在《國際財務報告準則第 9 號》範圍內的購買或出售非金融項目的合同。

5A 本國際財務報告準則第 35A 段—第 35N 段的信用風險披露要求適用於《國際財務報告準則第 15 號——與客戶之間的合同產生的收入》中規定的、為確認減值利得或損失而根據《國際財務報告準則第 9 號》核算的權利。除非另有說明，上述段落提及的金融資產或金融工具應當包括這些權利。

金融工具的分類和披露程度

6 當本國際財務報告準則要求按照金融工具的類型進行披露時，主體應將金融工具歸為合乎所披露信息性質的類型，並在歸類時考慮這些金融工具的特徵。主體應提供充分的信息使披露的信息能與財務狀況表上列報的單列項目相互調節。

金融工具對財務狀況和業績的重要性

7 主體應披露有助於財務報表使用者評估金融工具對其財務狀況和業績重要性的信息。

財務狀況表

金融資產和金融負債的分類

8 在《國際財務報告準則第 9 號》中定義的下述各類金融資產和金融負債的帳面金額，應在財務狀況表或其附註中披露：

(1) 以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產，分別按①在初始確認時指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產，和②按照《國際財務報告準則第 9 號》第 6.7.1 段中歸類為持有待交易的金融資產進行披露；

(2) — (4) [已刪除]

(5) 以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債，分別按①在初始確認時指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債或遵從《國際財務報告準則第9號》第6.7.1段後續確認的金融負債，和②滿足《國際財務報告準則第9號》對持有待交易的金融負債進行披露；

(6) 按攤餘成本計量的金融資產；

(7) 按攤餘成本計量的金融負債；

(8) 以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，單獨列示(i)根據《國際財務報告準則第9號》第4.1.2A段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，及(ii)初始確認時根據《國際財務報告準則第9號》第5.7.5段被指定為以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的權益工具投資。

以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產或金融負債

9 如果主體指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產(或金融資產組)而不是以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益或以攤餘成本計量，則主體應當披露：

(1) 報告期末金融資產(或金融資產組)的最大信用風險敞口〔參見第36(1)段〕。

(2) 任何相關的信用衍生工具或類似工具分散最大信用風險敞口的金額。〔參見第36(2)段〕。

(3) 可歸因於金融資產(或金融資產組)信用風險變動導致的貸款或應收款項公允價值在本期間的變動金額和至本期間累積的變動金額，該金額按照下述方法確定：

①按不歸因於產生市場風險的市場環境變動導致的金融資產公允價值變動的金額確定；或者

②使用主體認為能更真實地反映可歸因於資產信用風險變動導

致的金融資產公允價值變動的其他方法確定。

產生市場風險的市場環境的變動包括可觀察的（基準）利率、商品價格、外匯匯率及價格或利率指數的變動。

（4） 從金融資產被指定開始，任何相關的信用衍生工具或類似工具在本期間和至本期間累積的公允價值變動的金額。

10 如果主體按照《國際財務報告準則第 9 號》第 4.2.2 段，指定一項金融負債為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債，並且需要在其他綜合收益中列示金融負債的信用風險變動產生的影響（見《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.7 段）則主體應當披露：

（1） 可歸因於金融負債信用風險變動導致的金融負債公允價值在本期間的變動金額和至本期間累積的變動金額（見《國際財務報告準則第 9 號》B5.7.13—B5.7.20 段關於確定負債信用風險影響的指導）。

（2） 金融負債的帳面金額和主體按合同約定應當在到期日償付給債務持有人的金額之間的差額。

（3） 期間內權益內累積收益和損失的轉讓以及轉讓的原因。

（4） 如果一項金融負債終止確認，由於終止確認而實現的在其他綜合收益中列報的金額。

10A 如果主體遵從《國際財務報告準則第 9 號》第 4.2.2 段，指定一項金融負債為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債，並且需要列報《國際財務報告準則第 7 號》中的金融負債的公允價值的所有變動帶來的利潤或損失（包括金融負債風險變動帶來的影響）（見《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.7 段和第 5.7.8 段）則主體應當披露：

（1） 可歸因於金融負債信用風險變動導致的金融負債公允價值在本期間的變動金額和至本期間累積的變動金額（見《國際財務報

告準則第 9 號》第 B5.7.13 段—第 B5.7.20 段關於確定負債信用風險影響的指導)。

(2) 金融負債的帳面金額和主體按合同約定應當在到期日償付給債務持有人的金額之間的差額。

11 主體應當披露：

(1) 為遵循《國際財務報告準則第 9 號》第 9 段 (3) 和第 10 段 (1) 和第 10.1 段 (1) 以及第 5.7.7 段 (1) 的要求而採用的方法的詳細描述，包括方法合適的解釋。

(2) 如果主體認為為遵循《國際財務報告準則第 9 號》第 9 段 (3) 或第 10 段 (1) 或第 10A 段 (1) 或第 5.7.7 段 (1) 的要求而作出的披露不能真實地反映可歸因於金融資產或金融負債信用風險變動導致的金融資產或金融負債公允價值的變動，則應披露得出此結論的原因以及主體認為相關的因素。

(3) 關於決定在其他綜合收益中列報一項負債的信用風險變動造成的影響是否會造成或者加大利潤或損失的不匹配 (見《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.7 段和第 5.7.8 段) 的詳細描述。如果主體被要求列報關於一項負債信用風險變動對利得或損失造成的影響 (見《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.8 段)，則披露中必須包含關於經濟關係 (見《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.6 段) 的詳細描述。

指定以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的權益工具投資

11A 如果主體按照《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.5 段》指定一項權益性投資工具為以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，則主體應當披露：

(1) 哪項權益性投資工具被指定為以公允價值計量且其變動

計入其他綜合收益的金融資產。

(2) 採用這種列報方式的原因。

(3) 期末每項投資的公允價值。

(4) 期間確定的股利，與期間相關的終止確認的投資以及期末持有的相關投資單獨分開計量。

(5) 期間與權益相關的累積利得或損失的轉移，以及轉移的原因。

11B 如果主體終止確認一項制定為以公允價值且其變動計入其他綜合收益的權益性投資工具，則主體應當披露：

(1) 處置投資的原因；

(2) 終止確認日投資的公允價值；

(3) 處置的累積利得或損失。

重分類

12—12A [已刪除]

12B 如果主體在當前或以前報告期間按照《國際財務報告準則第9號》第4.4.1段將一項金融資產重分類，則應披露：

(1) 重分類日期；

(2) 有關商業模式變化的詳細解釋和由此帶來的對財務報告影響的定性描述；

(3) 每個項目因重分類轉進或轉出的金額。

12C 在重分類後至終止確認前的每個報告期間，對於按照《國際財務報告準則第9號》第4.4.1段從以公允價值計量且其變動計入損益類別中重分類出來後以攤餘成本計量或以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，主體應當披露：

- (1) 重分類日的實際利率；及
- (2) 確認的利息收入。

12D 如果主體在上一個年度報告日期將金融資產從以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益類別中重分類出來後以攤餘成本計量，或將金融資產從以公允價值計量且其變動計入損益類別中重分類出來後以攤餘成本計量或以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益，需披露：

- (1) 報告期截止日金融資產的公允價值；以及
- (2) 如果金融資產未被重分類，在報告期內的損益或其他綜合收益中會被確認的公允價值損益。

13 [已刪除]

金融資產和金融負債的抵銷

13A 第 13B—13E 段中的披露補充了本國際財務報告準則的其他披露要求，要求所有按照《國際會計準則第 32 號》第 42 段進行抵銷的金融工具照此披露。這些披露同樣適用於有可強制執行主抵銷協議或類似協議的已確認金融工具，不論它們是否按照《國際會計準則第 32 號》第 42 段進行抵銷。

13B 主體應當披露信息以讓財務報告使用者評估抵銷協議對企業財務狀況造成的影響或潛在影響。包括第 13A 段範圍中與主體已確認的金融資產和金融負債相關的抵銷權帶來的影響和潛在影響。

13C 為達到第 13B 段中的目標，主體應當在報告期末分開披露以下有關的在第 13A 段範圍中已確認的金融資產和金融負債的定量信息：

- (1) 已確認的金融資產和金融負債的總金額。

(2) 當確定列報在財務狀況表中的淨額時，按照《國際會計準則第 32 號》第 42 段的標準抵銷的金額。

(3) 列報在財務狀況表中的淨額；

(4) 不在第 13C 段 (2) 範圍之內但有可強制執行的主抵銷協議或類似協議的金額，包括：

① 完全或部分不滿足《國際會計準則第 32 號》第 42 段的已確認金融工具的相關金額；

② 與金融擔保有關的金額（包括現金擔保）。

(5) 在扣除了 (4) 中的金額後 (3) 中的淨額。

這段中所需披露的信息應當以表格的形式分別列報金融資產和金融負債，除非其他格式更適當。

13D 按照第 13C 段 (4) 披露的工具的總金額不應當超過第 13C 段 (3) 中該工具的金額。

13E 主體應當在披露中包含一段按照第 13C 段 (4) 有可強制執行的主抵銷協議或類似協議的已確認的金融資產和金融負債有關的抵銷權有關的詳細描述，包括這些權利的性質。

13F 如果第 13.2 段—第 13.5 段中所需披露的信息在不止一條的財務報表附註中出現，則主體應當在附註中交叉引用。

擔保品

14 主體應當披露：

(1) 作為負債或或有負債的擔保品而抵押的金融資產的帳面金額，包括按照《國際會計準則第 39 號》第 37 段 (1) 已進行重分類的金額；以及

(2) 與該項抵押相關的期限和條款。

15 當主體持有擔保品（金融資產或非金融資產），且可以在擔保品的所有者沒有違約的情況下出售或再次抵押這些擔保品時，主體應當披露：

- （1） 所持有擔保品的公允價值；
- （2） 已出售或再次抵押的這類擔保品的公允價值，以及主體是否承擔了將擔保品退回的義務；以及
- （3） 與使用擔保品相關的期限和條款。

信用損失準備帳戶

16 〔已刪除〕

16A 對於根據《國際財務報告準則第 9 號》第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，其帳面金額不扣除損失準備，而且主體不得在財務狀況表中單獨列示損失準備作為金融資產帳面金額的抵減項。但是，主體應當在財務報表附註中披露損失準備。

具有多重嵌入衍生工具的複合金融工具

17 如果主體發行了一項同時包含負債成分和權益成分的金融工具（參見《國際會計準則第 32 號》第 28 段），且該工具具有價值相互關聯的多重嵌入衍生工具（例如可贖回的可轉換債務工具），則主體應當披露這些特徵的存在。

拖欠和違約

18 對於在報告期末已確認的應付貸款，主體應當披露：

- （1） 應付貸款的本金、利息、償債基金或贖回條款在本期內發生拖欠的詳細情況；
- （2） 在報告期末，拖欠應付貸款的帳面金額；以及

(3) 在財務報表批准報出之前，拖欠情況是否已得到補救，或者應付貸款的條款是否已重新商定。

19 如果本期內存在第 18 段已述情況之外的貸款協議條款的違約情況，且這種違約允許貸款人要求對貸款進行加速償還（除非在報告期末或之前，違約情況已得到補救或貸款條款已重新商定），則主體應當按第 18 段的要求披露相同的信息。

綜合收益表

收益、費用、利得或損失項目

20 主體應當在綜合收益表或其附註中披露下述收益、費用、利得或損失項目：

(1) 下列金融工具的利得或損失淨額：

①以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產或金融負債，分別體現根據《國際財務報告準則第 9 號》第 6.7.1 段要求，在初始確認或後續確認中指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產或金融負債，以及根據《國際財務報告準則第 9 號》要求，必須以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產和金融負債（例如符合《國際財務報告準則第 9 號》持有待交易持有待交易定義的金融負債）。對於指定以公允價值計量且其變動計入當期損益的金融負債，主體應當分別體現確認在其他綜合收益的利得或損失和確認在損益中的利得或損失。

②—④ [已刪除]；

⑤以攤餘成本計量的金融負債

⑥以攤餘成本計量的金融資產

⑦根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.5 段要求，以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的權益工具投資。

⑧根據《國際財務報告準則第 9 號》第 4.1.2A 段要求，以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，單獨列示當期在其他綜合收益中確認的金額，以及終止確認時從累計其他綜合收益中重分類至當期損益的金額。

(2) 對於以攤餘成本計量或根據《國際財務報告準則第 9 號》第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，或者對於不是以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債，其利息收入總額或利息費用總額（使用實際利率法計算），並且對於前述金融資產，需單獨列示這些金額；

(3) 下列事項所產生的手續費收益和費用（不含確定實際利率時所包括的金額）：

①不是以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產和金融負債；以及

②信託和其他託管活動，這些活動導致主體代表個人、信託人、退休福利計劃和其他機構持有資產或進行資產投資；

(4) 〔已刪除〕

(5) 〔已刪除〕

20A 主體應當披露由於以攤餘成本計量的金融資產的終止確認而在綜合收益表中確認利得或損失的分析，並且將這些金融資產的終止確認所產生的利得和損失單獨列示。披露內容應當包括這些金融資產終止確認的原因。

其他披露

會計政策

21 按照《國際會計準則第 1 號——財務報表列報》（2007 年修訂）第 117 段，主體應披露重大會計政策，包括編製財務報表所使用

的計量基礎，其他與理解財務報表相關的會計政策。

套期會計

21A 第 21B 段—第 21E 段中的披露要求適用於主體披露套期的風險敞口和選擇應用的套期會計。主體應當套期會計披露應當提供的信息包括：

- (1) 主體的風險管理戰略以及如何應用在風險管理中；
- (2) 主體的套期活動如何會影響未來現金流的金額、時間及不確定性；以及
- (3) 套期會計如何對主體的財務狀況表，綜合收益表和所有者權益變動表產生影響。

21B 主體應當在財務報表中一個單獨附註或財務報表單列部分列示所要求的披露內容。然而，當信息已經被由財務報表交叉引用至其他報表中時，如財務報表使用者能和財務報表在相同條件下同時獲取的管理層評論或風險報告，主體不需要重複那些已經列示過的信息。如果沒有交叉引用的信息，則財務報告不完整。

21C 當第 22A 段至第 24F 段要求主體按照風險類別分開披露信息時，主體應當以主體決定套期的風險敞口和應用的套期會計為基礎確定各個風險類別。對於所有的套期會計披露，主體應當就確定風險類別保持一致性。

21D 為了滿足第 21A 段的目標，主體應當（除非其他下文明確的情況）確定披露多少細節，在披露要求的不同方面進行多少強調，合併或分拆合適的程度，以及財務報告的使用者在評估披露的定量信息時是否需要額外的解釋。然而，在按照本國際財務報告準則和《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》的要求披露時，主體應

當使用同等程度的合併或分拆當使用相關的信息。

風險管理戰略

22 [已刪除]

22A 主體應當解釋風險敞口的各個風險類別的風險管理戰略，這決定了套期和套期會計的應用。這個解釋應該使得財務報表使用者能夠評估（例如）：

- （1） 每個風險是如何發生的；
- （2） 主體怎樣管理每個風險；這包括主體是對主體某一項目的全部風險還是對風險的某一因素（或某些因素）進行套期，以及為甚麼這樣做；
- （3） 主體管理的風險敞口的程度。

22B 為了滿足第 22A 段中的要求，信息應當包括（但不僅限於）關於以下的描述：

- （1） 用於套期風險敞口的套期工具以及它們如何被使用；
- （2） 為了評估套期有效性，主體如何決定被套期項目和套期工具間的經濟關係，以及；
- （3） 主體如何建立套期比率和套期無效的來源。

22C 當主體將某一風險因素指定為套期項目（見《國際財務報告準則第 9 號》第 6.3.7 段）時，除了第 22A 段和第 22B 段中要求披露的信息之外，還應提供以下定量和定性信息：

- （1） 主體如何確定被指定為被套期項目的風險部分（包括關於風險部分和項目整體的關係性質的描述）；以及
- （2） 風險部分如何與項目整體相關（比如被指定的風險項目歷史上層涵蓋的整個項目平均 80% 的公允價值變動）。

金額，時間和未來現金流的不確定性

23 [已刪除]

23A 除非被第 23C 段豁免，主體應當按照風險類別，分別披露定量信息以方便財務報告使用者評估套期項目的時期和條件，以及它們如何影響主體未來現金流的金額、時間、以及不確定性。

23B 為了滿足第 23A 段中的要求，主體應當提供一個分解分析包括：

- (1) 套期工具票面金額的時點資料；和
- (2) 如果可行，套期工具的平均價格或平均費率（比如成交價、遠期價等）。

23C 由於套期工具和被套期項目頻繁發生改變〔即主體用一個動態的過程，其中曾用來管理的風險敞口和套期工具不再長期以同樣方式存在，例如《國際會計準則第 9 號》應用指南第 6.5.24 段（2）中的例子〕，主體頻繁重新設置（即終止和重新開始）套期關係的情況下，主體：

- (1) 免除第 23A 段和第 23B 段要求的披露。
- (2) 應當披露：
 - ① 與套期關係有關的最終風險戰略的信息；
 - ② 關於如何通過運用套期會計和指定那些特定的套期關係反應風險管理戰略的表述；
 - ③ 關於主體套期關係過程中套期關係和終止或重新開始頻率的指征。

23D 主體應當按照風險類別披露關於在此期間內影響套期關係的套期無效性的來源。

23E 如果在套期關係中出現了其他套期無效性來源，主體應當按照風險類別披露來源並且解釋由此產生的套期無效性。

23F 對於現金流套期，當以前期間運用套期保值會計預計之後不會再發生時，主體應當披露有關預測交易的詳細描述和套期會計對財務狀況和業績的影響。

套期會計對財務狀況和財務業績的影響

24 [已刪除]

24A 主體應當以表格形式，按照不同的套期類型（公允價值套期，現金流套期或者境外業務淨投資套期）的風險類別，分別披露與指定為套期工具的以下相關金額：

- (1) 套期工具的帳面金額（與金融負債區分開的金融資產）；
- (2) 包括套期工具的財務狀況表的表上項目；
- (3) 被作為確認當期套期無效性基礎的套期工具的公允價值變動；
- (4) 套期工具的名義面值（包括數量單位，如：噸、立方米）。

24B 對不同的套期類型，主體應當以表格形式按照不同的套期類型的風險類別分別披露與指定為套期工具的以下相關金額：

- (1) 公允價值套期：
 - ①在財務狀況表中確認的的套期項目的帳面價值（資產與負債區分開列示）；
 - ②在財務狀況表中確認的套期項目的公允價值套期調整的累積金額（資產和負債分開列示）
 - ③包括套期工具的財務狀況表的表內行項；
 - ④被作為確認當期套期無效性基礎的套期工具的價值變動；以及

⑤對於按照《國際財務報告準則第9號》第6.5.10段終止調整套期利得和損失的任何套期工具，其在財務狀況表中剩餘的公允價值套期累積調整金額。

(2) 對於現金流量套期和境外業務淨投資套期：

①被作為確認當期套期無效性基礎的套期工具的價值變動〔如按照《國際財務報告準則第9號》第6.5.11段(3)，被作為確認套期無效性的現金流套期的價值變動〕；

②按照《國際財務報告準則第9號》第6.5.11段和第6.5.13段(1)中持續套期的現金流量套期留存公積和外幣折算公積；以及

③不再適用的套期會計的套期關係中的現金流量套期公積帳面餘額和外幣折算公積。

24C 對不同的套期類型，主體應當按照不同的套期類型的風險類別以表格形式分別披露以下金額：

(1) 公允價值套期；

①套期無效性——即套期工具的套期利得或損失和在損益表中確認的被套期項目（或用於套期的權益工具的其他綜合收益，這些權益工具是按照《國際財務報告準則第9號》第5.7.5段主體選擇列報其他綜合收益中公允價值變化的權益工具）的差額，以及

②包含已確認的套期無效性的其他綜合收益表的表內行項。

(2) 對於現金流量套期和境外經營淨投資套期：

①報告期間在其他綜合收益中確認的套期利得和損失；

②在損益表中確認的套期無效性；

③包含已確認的套期無效性其他綜合收益表的表內行項；

④現金流量套期公積或外幣折算公積重分類計入損益表的調整額（見《國際會計準則第1號》）（以前年度使用過的套期會計但是被套期的未來現金流量預計不再發生的金額和由於被套期項目已經影

響到損益而轉出的金額)；

⑤包含重分類調整的綜合收益表的表上項目(見《國際會計準則第1號》)；

⑥對於淨經營套期，套期利得和損失在綜合收益表中單獨確認表內行項(見《國際財務報告準則第9號》第6.6.4段)。

24D 當應用第23C段豁免的套期關係數量對期間的正常數量不具有代表性時(即在報告日的數量並不代表期間的數量)，主體應當披露事實以及認為數量不具有代表性的原因。

24E 主體應當提供各個權益工具組成部分的重調以及按照《國際會計準則第1號》的其他綜合收益的分析，包括：

(1) 與在第24C段(2)①和(4)④中的披露相關的金額和按照《國際財務報告第9號》第6.5.11段(4)①和(4)③計量的金額的最小差異；

(2) 當主體按照《國際財務報告準則第9號》第6.5.15段計量期權的時間價值時，與套期交易有關的期權的時間價值相關的金額與和套期項目相關的當期套期的期權的時間價值的差異；和

(3) 當主體按照《國際財務報告準則第9號》第6.5.16段計量相關價值時，與和套期項目有關的套期交易中遠期合同中的遠期要素和金融工具中的外幣利差與和套期項目相關的當期套期的遠期合同中的遠期要素和金融工具中的外幣利差的差異。

24F 主體應當按照風險類別分別披露第24E段中要求的信息。按照風險的分別披露應當呈現在財務報告附註中。

指定以公允價值計量且變動計入當期損益的信用敞口的期權

24G 如果主體因為運用信用衍生工具管理金融工具的信用風

險而指定一個金融工具或金融工具的一部分以公允價值計量且其變動計入當期損益，應當披露：

(1) 對於按照《國際財務報告準則第 9 號》第 6.7.1 段，已經用於管理指定為以公允價值計量且其變動計入當期損益的金融工具信用風險的信用衍生物，各個期初和期末名義價值和公允價值的調整；

(2) 對於按照《國際財務報告準則第 9 號》第 6.7.1 段，指定以公允價值計量且其變動計入當期損益的全部或部分金融工具，其在損益表中確認的利得或損失；以及

(3) 對於終止以公允價值計量且其變動計入當期損益的全部或部分金融工具，其公允價值成為按照《國際財務報告準則第 9 號》第 6.7.4 段的新的金額和相關名義金額或本金（除了《按照國際會計準則第 1 號》提供比較信息，主體不需要在以後年度繼續此項披露）。

公允價值

25 除了第 29 段所列示的情況外，對於每一類金融資產和金融負債（參見第 6 段），主體應以能與其帳面金額相比較的方式披露該類資產和負債的公允價值。

26 在披露公允價值時，主體應對金融資產和金融負債進行分類，但僅對那些帳面金額在財務狀況表中相互抵銷的金融資產和金融負債，才能按抵銷後的公允價值披露。

27—27B [已刪除]

28 在一些情況下，主體在初始確認金融資產或金融負債時不確認產生的利得或損失，因為公允價值既沒有被活躍市場中一個有相似資產或負債（及第一層級輸入值）報價證明，也沒有只用可觀察市場

資料（參見《國際財務報告準則第 9 號》第 B5.1.2A 段）的定價基礎。在這種情況下，主體應當按照金融資產和金融負債的分類披露：

（1） 在損益中確認的初始確認的公允價值與反映當市場參與者對資產和負債定價考慮因素（包括時間）的交易價格之間的差異的會計政策〔見《國際財務報告準則第 9 號》第 B5.1.2A 段（2）〕；

（2） 在損益中待確認的期初和期末的累計差異和差異餘額的調整；

（3） 為甚麼主體認為交易價格不是公允價值的最好證明，包括支持公允價值的證明。

29 不要求披露下列金融工具的公允價值：

（1） 其帳面金額合理接近公允價值的金融工具，例如，應收帳款和應付帳款；

（2） 〔已刪除〕；

（3） 主體不能可靠地計量其所包含的相機分紅特徵（如《國際財務報告準則第 4 號》中所描述）的公允價值的合同。

30 在第 29 段（3）所述的情況下，主體應當披露下述信息，以說明財務報表使用者對金融資產或金融負債的帳面金額與其公允價值之間可能的差異程度進行判斷：

（1） 由於金融工具的公允價值無法可靠地計量而未披露這些金融工具公允價值的事實；

（2） 對金融工具的描述、金融工具的帳面金額、以及對公允價值無法可靠計量的解釋；

（3） 此類金融工具的市場訊息；

（4） 關於主體是否有意圖及如何處置這些金融工具的信息；

以及

（5） 如果之前公允價值無法可靠計量的金融工具已被終止確

認，則應披露終止確認這一事實以及這些金融工具在終止確認時的帳面金額和確認的利得或損失的金額。

金融工具所產生的風險的性質和程度

31 主體應當披露信息，以說明其財務報表使用者評估在報告期末所面對的金融工具所產生的風險的性質和程度。

32 第 33 段至第 42 段的披露要求是針對金融工具所產生的風險以及主體如何管理這些風險的。具有代表性的風險包括但不限於信用風險、流動性風險和市場風險。

32A 在提供定量披露的情況下提供定性披露，可以使得使用者將相關披露連接起來，並形成關於由金融工具產生的風險性質和程度的整體印象。定性披露和定量披露的交互作用為信息披露提供了一種更好的讓使用者評估主體風險敞口的方式。

定性披露

33 對金融工具所產生的每種類型的風險，主體應當披露：

- (1) 風險敞口和風險是如何產生的；
- (2) 其管理風險的目標、政策和程序與計量風險的方法；以及
- (3) 與以前期間相比，(1) 或 (2) 的任何變化。

定量披露

34 對金融工具所產生的每種類型的風險，主體應當披露：

- (1) 報告期末關於風險敞口的概括性數量信息。這一披露應基於主體內部向關鍵管理人員（如《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》所定義）提供的信息，例如向主體的董事會或首席執行官提

供的信息。

(2) 第 35A 段至第 42 段要求的披露〔以 (1) 中未提供的信息為限〕。

(3) 風險集中信息，在 (1) 和 (2) 披露的信息仍不明顯的情況下。

35 如果報告期末披露的定量信息不能代表主體在本期的風險敞口，主體應提供能代表其風險敞口的進一步的信息。

信用風險

範圍和目標

35A 對於適用《國際財務報告準則第 9 號》的減值要求的金融工具，主體應當遵循第 35F 段至第 35N 段的披露要求。但是：

(1) 對於貿易應收帳款、合同資產和租賃應收款，如果貿易應收帳款、合同資產或租賃應收款按照《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.15 段確認整個存續期預期信用損失，並且這些金融資產被修訂且已逾期 30 天以上的，適用第 35J 段 (1)；及

(2) 第 35K 段 (2) 不適用於租賃應收款。

35B 根據第 35F 段至第 35N 段作出的信用風險披露應當使財務報表使用者能夠理解信用風險對未來現金流量的金額、時間及不確定性產生的影響。為了實現此目的，信用風險披露應該提供：

(1) 關於主體信用風險管理實務及其與預期信用損失確認和計量之間的關係的信息，包括用於計量預期信用損失的方法、假設和信息；

(2) 能夠說明財務報表使用者評估財務報表中因預期信用損失而產生的金額的定量及定性信息，包括預期信用損失的金額變動及其原因；及

(3) 關於主體信用風險敞口（即主體金融資產及信貸承諾固有的信用風險）的信息，包括重大的信用風險集中情況。

35C 主體不需要重複已在其他地方列示的信息，只要這些信息通過交叉引用可以從財務報表轉入其他報表，比如財務報表的使用者能夠在財務報表覆蓋的相同期間與財務報表同時取得的管理層評論或風險報告。沒有這些交叉引用的信息，財務報表是不完整的。

35D 為了滿足第 35B 段中提出的目標，主體應當（除非另有說明）考慮需披露的詳細程度、對披露要求的不同方面應給予的重視程度、匯總或分解的適當水平，以及財務報表使用者是否需要額外解釋以評估所披露的定量信息。

35E 如果根據第 35F 段至第 35N 段作出的披露不能滿足第 35B 段提出的目標，主體應當披露必要的額外信息以滿足這些目標。

信用風險管理實務

35F 主體應當就其信用風險管理實務及其與預期信用損失確認和計量之間的關係作出解釋。為了滿足此目標，主體應當披露那些能夠使得財務報表使用者了解和評估下列事項的信息：

(1) 主體如何確定金融工具的信用風險是否自初始確認後顯著增加，包括：

① 根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.10 段，金融工具是否具有較低的信用風險以及如何確定，包括該準則適用的金融工具類別；及

② 《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.11 段提出的假設是否以及如何被推翻，即當金融資產逾期 30 天以上時，信用風險自初始確認後顯著增加。

(2) 主體對於違約的定義及選用該違約定義的理由。

(3) 對於預期信用損失以組合方式計量的情況，金融工具是如何組合在一起的。

(4) 主體如何確定金融資產已發生信用減值。

(5) 主體的核銷政策，包括無法合理預期可以收回的跡象以及關於已核銷但仍可能將強制執行的金融資產的核銷政策信息。及

(6) 主體如何運用《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.12 段關於修訂金融資產的合同現金流量的規定，包括主體如何：

①確定損失準備按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量的、修訂後的金融資產的信用風險是否有所改善，以致損失準備改為根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.5 段按照相當於 12 個月預期信用損失的金額計量；及

②對滿足①中所述標準的金融資產損失準備後續根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.3 段按照相當於整個存續期預期信用損失重新計量的程度進行監控。

35G 主體應當就運用《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5 章的要求時所用的資料、假設和估算技術作出解釋。為此，主體應當披露：

(1) 下列情況所用的資料、假設及估算技術的基礎：

①計量 12 個月和整個存續期預期信用損失；

②確定金融工具的信用風險是否自初始確認後顯著增加；

③確定一項金融資產是否發生信用減值。

(2) 前瞻性信息如何被納入預期信用損失的計量，包括使用宏觀經濟信息。及

(3) 估算技術或報告期內所作的重大假設的變動及其原因。

關於因預期信用損失而產生的金額的定量及定性信息

35H 為解釋損失準備發生的變動及其原因，主體應當按照金融工具類別，以表格形式提供損失準備期初餘額與期末餘額的調節表，並單獨列示當期下列項目的變動：

(1) 按照相當於 12 個月預期信用損失的金額計量的損失準備。

(2) 對於下列金融資產，按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量的損失準備：

① 信用風險自初始確認後顯著增加但未發生信用減值的金融資產；

② 在報告日發生信用減值（但並非所購買或源生的已發生信用減值）的金融資產；及

③ 損失準備根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.15 段的規定計量的貿易應收帳款、合同資產或租賃應收款。

(3) 所購買或源生的已發生信用減值的金融資產。除了調節表外，主體應當披露金融資產在報告期內初始確認的未折現預期信用損失的總額。

35I 為使得財務報表的使用者理解主體根據第 35H 段披露的損失準備的變動，主體應當就金融工具帳面總額當期重大變動如何引起損失準備的變動提供解釋。主體應當分別提供能夠代表第 35H 段 (1) — (3) 列出的金融工具損失準備的信息，且應當包括相關的定性及定量信息。金融工具帳面總額變動引起損失準備變動的示例可能包括：

(1) 由於報告期內源生或購買的金融工具發生變動；

(2) 修訂後的金融資產合同現金流量並未導致根據《國際財務報告準則第 9 號》終止確認金融資產；

(3) 由於報告期內終止確認金融資產(包括被核銷金融資產)發生變動；及

(4) 因損失準備是按照相當於 12 個月預期信用損失還是按照整個存續期預期信用損失的金額計量而產生的變動。

35J 為使得財務報表使用者理解並未導致終止確認金融資產的合同現金流量修訂的性質及影響，以及此類修訂對預期信用損失計量產生的影響，主體應當：

(1) 披露修訂前的攤餘成本，以及報告期內合同現金流量修訂後且損失準備按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量的金融資產所確認的修訂淨利得或損失；及

(2) 如果金融資產初始確認後在損失準備按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量的某一時間內被修訂，且損失準備在報告期內改為等按照相當於 12 個月預期信用損失的金額計量，披露金融資產在報告期末的帳面總額。

35K 為使得財務報表使用者理解擔保品及其他信用增級對因預期信用損失而產生的金額帶來的影響，主體應當按照金融工具類別披露：

(1) 在不考慮任何可利用的擔保品或其他信用增級（例如，按照《國際會計準則第 32 號》不符合相互抵銷條件的淨額結算協議）的情況下，在報告期末最能代表主體最大信用風險敞口的金額。

(2) 關於作為抵押持有的擔保品及其他信用增級的描述性信息；包括：

①對所持有的擔保品的性質及質量的描述；

②關於擔保品的質量或信用增級因信用惡化或主體報告期內擔保品政策發生的重大變動的解釋；及

③關於主體因考慮到擔保品而尚未確認損失準備的金融工具的信息。

(3) 對於報告日發生信用減值的金融資產，關於作為抵押持有的擔保品及其他信用增級的定量信息(如對擔保品及其他信用增級降低信用風險的程度進行量化)。

35L 主體應當披露報告期內已核銷但仍可能面臨執行處理的金融資產的未償付合同金額。

信用風險敞口

35M 為使得財務報表使用者能夠評估主體的信用風險敞口及了解其重大的信用風險集中情況，主體應當按照信用風險評級披露金融資產的帳面總額及貸款承諾及財務擔保合同的信用風險敞口。主體應當單獨披露下列金融工具的相關信息：

(1) 損失準備按照相當於 12 個月預期信用損失的金額計量的金融工具。

(2) 損失準備按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量且滿足下列條件的金融工具：

①信用風險自初始確認後顯著增加但未發生信用減值；

②報告日發生信用減值(但並非所購買或源生的已發生信用減值)；及

③損失準備按照《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.15 段計量的貿易應收帳款、合同資產或租賃應收款。

(3) 所購買或源生的已發生信用減值的金融資產。

35N 對於主體適用了《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.15 段規定的貿易應收帳款、合同資產或租賃應收款，第 35M 段要求提供的信息可能根據準備矩陣(參見《國際財務報告準則第 9 號》第 B5.5.35

段) 確定。

36 對於屬於本國際財務報告準則範圍但不適用《國際財務報告準則第 9 號》的減值要求的所有金融工具，主體應按金融工具的類型披露：

(1) 在不考慮任何可利用的擔保品或其他信用增級（例如，按照《國際會計準則第 32 號》不符合相互抵銷條件的淨額結算協議）的情況下，在報告期末最能代表主體最大信用風險敞口的金額；帳面金額最能代表最大信用風險敞口的金融工具不必作出此項披露。

(2) 對作為抵押持有的擔保品和其他信用增級的描述及其對於最能代表最大信用風險敞口（根據 (1) 披露或由一項金融工具的帳面金額代表）的金額產生的財務影響（如對擔保品及其他信用增級降低信用風險的程度進行量化）；

(3) 〔已刪除〕

(4) 〔已刪除〕

37 〔已刪除〕

擔保品和取得的其他信用增級

38 當主體在本期內通過佔有其作為抵押持有的擔保品或要求其他信用增級（如擔保）而取得金融資產或非金融資產，並且這些資產滿足其他準則的確認要求時，主體應當披露：

(1) 所取得資產的性質和帳面金額；以及

(2) 當資產不易轉化為現金時，應披露處置這些資產的政策或擬將其用於經營的政策。

流動性風險

39 主體應當披露：

(1) 對非衍生金融負債（包括發行的金融擔保合同）的到期期限分析，該金融負債列示其剩餘的合同到期日。以及

(2) 對衍生金融負債的到期期限分析。到期期限分析應包括衍生金融負債的剩餘的合同到期日，且剩餘到期日對於理解現金流的時間特徵至關重要（見附錄二第 11 段（2））。

(3) 對主體如何管理（1）和（2）中內在的流動性風險所作的描述。

市場風險

敏感性分析

40 除非主體遵循了第 41 段，否則應當披露：

(1) 報告期末主體所面臨的各類市場風險的敏感性分析。該項披露應當反映報告期末相關風險變量發生合理、可能的變動時，將對主體當期損益或權益產生的影響；

(2) 編製敏感性分析所使用的方法和假設；以及

(3) 同前一期相比，所使用的方法和假設的變化，以及作出這些變化的理由。

41 如果主體採用風險價值法編製的敏感性分析能夠反映風險變量（例如利率或匯率）之間的關聯性，並將之用於管理財務風險，主體可以使用這種敏感性分析取代第 40 段中所指定的分析。但主體同樣應當披露：

(1) 對用於該敏感性分析的方法、以及作為所提供資料的基礎的主要參數和假設的說明。

(2) 對所使用方法的目的是、以及可能導致不能充分反映所涉及資產和負債公允價值的局限性的說明。

其他市場風險披露

42 當按照第 40 段或 41 段披露的敏感性分析不能代表金融工具的內在風險時（例如，由於年末的風險敞口不能反映當年的風險敞口），主體應當披露其認為敏感性分析不具代表性的事實和理由。

金融資產的轉移

42A 第 42B 段至第 42H 段中有關金融資產轉移的披露要求是對本《國際財務報告準則》其他披露要求的補充。主體應當按照第 42B 段至第 42H 段中的要求在財務報表中以單一的附註列報披露。主體應當就報告日存在的，即無論相關轉移交易何時發生，所有未終止確認的已轉移金融資產以及對已轉移金融資產的繼續涉入提供所要求的披露。為達到應用上述段中的披露要求，當且僅當下列兩種情況，主體轉移了全部或者一部分金融資產（已轉移的金融資產）：

- （1） 轉移收取金融資產現金流量的合同權利；或
- （2） 保留收取金融資產現金流量的合同權利，但假設承擔了一項支付現金流量給一個或多個合同接受方的合同義務。

42B 主體應當披露信息使得財務報表使用者能夠：

- （1） 理解在未整體終止確認的已轉移金融資產與相關負債之間的關係；以及
- （2） 評估主體繼續涉入已終止確認金融資產的性質和相關風險。

42C 為達到應用第 42E 段至第 42H 段中的披露要求，如果作為轉移的一部分，主體保留了任何已轉移的金融資產內在的合同權利或義務，或者獲得了任何與已轉移金融資產有關的新合同權利或義務，則主體繼續涉入已轉移的金融資產。為達到應用第 42E 段至第 42H

段中的披露要求，以下情形不構成繼續涉入：

(1) 與欺詐性轉移以及合理、誠信和公平交易等概念相關的常規聲明和保證這些聲明和保證可能因法律行為導致轉移無效。

(2) 回購已轉移金融資產的遠期、期權和其他合同，其合同價格（或行權價格）是已轉移資產的公允價值；或

(3) 主體保留了獲取金融資產現金流量的合同權利但承擔了向一個或多個主體支付現金流量的合同義務，同時這類安排滿足《國際財務報告第 9 號》第 3.2.5 段（1）至（3）的條件。

已轉移但未整體終止確認的金融資產

42D 主體轉移金融資產時，可能使得部分或全部已轉移金融資產不符合終止確認要求。為了滿足第 42B 段（1）中的目標，主體應當在各個報告日按照類別披露每類已轉移但未整體終止確認的金融資產：

(1) 已轉移金融資產的性質；

(2) 主體保留的與所有權有關的風險和報酬的性質；

(3) 已轉移金融資產與相關負債之間關係性質的描述，包括因轉移引起的對報告主體使用已轉移金融資產的限制；

(4) 在轉移金融資產形成的相關負債的交易對手方（們）僅對已轉移金融資產有追索權的情況下，應當以表格形式披露所轉移金融資產的公允價值和相關負債的公允價值以及淨頭寸，即已轉移金融資產和相關負債公允價值之間的差額；

(5) 當主體繼續確認所有已轉移金融資產時，已轉移金融資產和相關負債的帳面金額。

(6) 當主體按繼續涉入程度確認所轉移金融資產（見《國際財務報告準則第 9 號》第 3.2.6 段（3）②和第 3.2.16 段）時，轉移前原金融資產的整體帳面金額、按主體繼續涉入程度確認的資產的帳面

金額，以及相關負債的帳面金額。

已轉移且已整體終止確認的金融資產

42E 為了滿足 42B 段（2）中設立的目標，當主體已整體終止確認但繼續涉入已轉移金融資產時〔參見《國際財務報告準則第 9 號》第 3.2.6 段（1）和（3）①〕，主體應當至少在各個報告日按照類別披露下列信息：

（1） 在主體的財務狀況表中確認的並代表了已終止確認的已轉移金融資產的繼續涉入程度的資產和負債的帳面金額，以及這些確認的資產和負債帳面金額所對應的報表項目。

（2） 代表了已終止確認的已轉移金融資產的繼續涉入程度的資產和負債的公允價值。

（3） 最能代表主體因已終止確認的已轉移金融資產的繼續涉入而產生的最大風險敞口的金額以及如何確定最大風險敞口的信息。

（4） 回購已終止確認的金融資產將或可能發生的未折現現金流出（例如期權協議中的行權價格）或其他與已轉移金融資產相關的應向轉入方支付的金額。如果現金流出是變動的，則披露的金額應當基於各個報告日已經存在的情況。

（5） 回購已終止確認的金融資產將或可能發生的未折現現金流出（例如期權協議中行權價格）或其他與已轉移金融資產相關的應向轉入方支付金額的到期期限分析，反映了主體繼續涉入的剩餘合同期限。

（6） 解釋和支持（1）至（5）中定量披露的定性信息。

42F 如果主體在某項終止確認的金融資產中存在不只一種類型的繼續涉入，可按照第 42E 段中的要求，在其中一種繼續涉入類型下

匯總披露。

42G 此外，主體應當按照繼續涉入的類別披露下列信息：

- (1) 金融資產轉移日確認的利得或損失。
- (2) 因繼續涉入已終止確認金融資產在報告期和累計確認的收益或費用（例如衍生金融工具的公允價值變動）。
- (3) 如果從符合終止確認條件的轉移活動中產生的收款總額不是在報告期間均勻分佈的（例如大部分轉移活動金額臨近報告期末發生）：

①報告期間最大轉移活動發生的時間段（例如報告期末的最後 5 天）；

②在報告期間轉移活動所確認的金額（例如相關利得和損失）；
以及

③在報告期間轉移活動產生的收款總額。

主體應當在綜合收益表中提供各個期間的相關信息。

補充信息

42H 主體應當披露認為滿足第 42B 段披露目標的必要的額外信息。

首次執行《國際財務報告準則第 9 號》

42I 在包含《國際財務報告準則第 9 號》首次執行日的報告期間內，主體應當在首次執行日按照每類金融資產和金融負債披露下列信息：

- (1) 根據《國際會計準則第 39 號》或某一舊版本《國際財務報告準則第 9 號》（如果主體應用《國際財務報告準則第 9 號》所選定的方法因不同的要求而涉及一個以上的首次執行日）確定的初始計

量類別和帳面金額；

(2) 根據《國際財務報告準則第 9 號》確定的新的計量類別和帳面金額；

(3) 財務狀況表上在前期被指定為以公允價值計量且其變動計入損益但現在已取消這種指定的任何金融資產和金融負債的金額，並區分《國際財務報告準則第 9 號》要求主體予以重分類和主體主動選擇在首次執行日重分類的金融資產和金融負債的金額。

根據《國際財務報告準則第 9 號》第 7.2.2 段，取決於主體應用《國際財務報告準則第 9 號》所選定的方法，過渡性規定可能涉及一個以上的首次執行日。因此，本段可能導致主體披露一個以上的首次執行日。主體應當以表格形式列示這些定量披露，除非其他格式更加合適。

42J 在包含《國際財務報告準則第 9 號》首次執行日的報告期內，主體應當披露定性信息，以使財務報表使用者理解下列事項：

(1) 對於因主體採用《國際財務報告準則第 9 號》導致分類發生變化的金融資產，主體如何對其運用《國際財務報告準則第 9 號》的分類要求。

(2) 金融資產或金融負債在首次執行日被指定或被取消指定為以公允價值計量且其變動計入損益的原因。

根據《國際財務報告準則第 9 號》第 7.2.2 段，取決於主體應用《國際財務報告準則第 9 號》所選定的方法，過渡性規定可能涉及一個以上的首次執行日。因此，本段可能導致主體披露一個以上的首次執行日。

42K 在主體首次執行《國際財務報告準則第 9 號》中關於金融資產的分類與計量要求的報告期內（即主體從《國際會計準則第 39 號》過渡為《國際財務報告準則第 9 號》），根據《國際財務報告準則

第 9 號》第 7.2.15 段的要求，主體應當披露本國際財務報告準則第 42L 段至第 42O 段規定的披露要求。

42L 根據第 42K 段的要求，主體應當在《國際財務報告準則第 9 號》的首次執行日披露金融資產和金融負債分類的變動情況，並單獨列示：

(1) 在按照《國際會計準則第 39 號》確定的計量類別的基礎上的帳面金額變動（即並非源自向《國際財務報告準則第 9 號》過渡導致的計量屬性變動）；及

(2) 源自向《國際財務報告準則第 9 號》過渡導致的計量屬性變動的帳面金額變動。

主體首次執行《國際財務報告準則第 9 號》關於金融資產的分類與計量要求的年度報告期間結束後，無需作出本段要求的披露。

42M 根據第 42K 段的規定，若金融資產和金融負債由於主體向《國際財務報告準則第 9 號》過渡而被重分類並以攤餘成本計量，以及金融資產因過渡而從以公允價值計量且其變動計入損益類別中重分類出來並以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益，主體應當披露下列信息：

(1) 金融資產或金融負債的報告期末公允價值，及

(2) 如果金融資產或金融負債未被重分類，報告期內本應在損益或其他綜合收益中確認的公允價值利得或損失。

主體首次執行《國際財務報告準則第 9 號》關於金融資產的分類與計量要求的年度報告期間結束後，無需作出本段要求的披露。

42N 根據第 42K 段的要求，若金融資產和金融負債由於主體向《國際財務報告準則第 9 號》過渡而從以公允價值計量且其變動計入損益類別中重分類出來，主體應當披露下列信息：

- (1) 首次執行日確定的實際利率；及
- (2) 所確認的利息收入或費用。

如果主體將一項金融資產或金融負債的公允價值作為首次執行日的新帳面總額處理(參見《國際財務報告準則第9號》第7.2.11段)，主體應當在終止確認前的每個報告期間作出本段要求的披露。否則，主體首次執行《國際財務報告準則第9號》關於金融資產的分類與計量要求的年度報告期間結束後，無需作出本段要求的披露。

42O 當主體列報第42K段至第42N段規定的披露時，這些披露以及本國際財務報告準則第25段的披露必須使主體能夠在下述事項之間進行調節：

- (1) 根據《國際會計準則第39號》和《國際財務報告準則第9號》列報的計量類別；及
- (2) 在首次執行日金融工具的類別。

42P 在《國際財務報告準則第9號》第5.5章的首次執行日，主體必須披露相關信息，以便在按照《國際會計準則第39號》計提的期末減值準備、按照《國際會計準則第37號》計提的準備和按照《國際財務報告準則第9號》確定的期初損失準備之間進行調節。對於金融資產，本披露應當根據《國際會計準則第39號》和《國際財務報告準則第9號》的相關金融資產計量類別提供，且應當單獨列示當日計量類別變動對損失準備的影響。

42Q 在包含《國際財務報告準則第9號》首次執行日的報告期內，主體不必披露本應按照下列準則中關於分類與計量要求(包括《國際財務報告準則第9號》第5.4和5.5章中關於金融資產以攤餘成本計量及減值的要求)列報的行項目金額：

- (1) 對於以前期間，按照《國際財務報告準則第9號》；及

(2) 對於當期，按照《國際會計準則第 39 號》。

42R 根據《國際財務報告準則第 9 號》第 7.2.4 段，如果基於金融資產初始確認時存在的事實和情況，主體在首次採用該項準則的日期按照第 B4.1.9B 段至第 B4.1.9D 段評估經修訂的貨幣時間價值要素是不切實可行的（如《國際會計準則第 8 號》所定義），則主體在無需考慮《國際財務報告準則第 9 號》第 B4.1.9B 段至第 B4.1.9D 段中關於修正貨幣時間價值要素的相關要求的情況下，基於該項金融資產初始確認時存在的事實和情況，評估該金融資產的合同現金流量特徵。主體在無需考慮《國際財務報告準則第 9 號》第 B4.1.9B 段至第 B4.1.9D 段中關於修正貨幣時間價值要素的相關要求的情況下，基於金融資產初始確認時存在的事實和情況評估該金融資產的合同現金流量特徵後，應當披露金融資產在報告日的帳面金額，直至金融資產被終止確認。

42S 根據《國際財務報告準則第 9 號》第 7.2.5 段，如果基於金融資產初始確認時存在的事實和情況，主體在首次採用該項準則的日期按照第 B4.1.12 段（3）評估提前償付特徵的公允價值是否不重大是不切實可行的（如《國際會計準則第 8 號》所定義），則主體在無需考慮《國際財務報告準則第 9 號》第 B4.1.12 段中關於提前償付特徵的例外情形的情況下，基於該項金融資產初始確認時存在的事實和情況，評估該金融資產的合同現金流量特徵。主體在無需考慮《國際財務報告準則第 9 號》第 B4.1.12 段中關於提前償付特徵的例外情形的情況下，基於金融資產初始確認時存在的事實和情況評估該金融資產的合同現金流量特徵後，應當披露金融資產在報告日的帳面金額，直至金融資產被終止確認。

生效日期和過渡性規定

43 主體應對自 2007 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本國際財務報告準則。鼓勵提前採用。如果主體提前採用本國際財務報告準則，則應披露這一事實。

44 如果主體對自 2006 年 1 月 1 日之前開始的年度期間採用本國際財務報告準則，則主體無需按照第 31 段至第 42 段的披露要求披露金融工具風險敞口的性質和程度的比較信息。

44A 《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)修訂了整個國際財務報告準則使用的術語。另外，該準則修訂了第 20 段、第 21 段、第 23 段(3)和(4)、第 27 段(3)和附錄二第 5 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)，則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

44B 《國際財務報告準則第 3 號》(2008 年修訂)刪除了第 3 段(3)。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 3 號》(2008 年修訂)，則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。然而，這些修訂內容不適用於合併日在《國際財務報告準則第 3 號》(2008 年修訂)採用之前的企業合併產生的或有事項。主體應當按照《國際財務報告準則第 3 號》第 65A 段至第 65E 段計量(2010 年修訂)。

44C 主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用第 3 段的修訂內容。如果主體在更早的會計期間採用 2008 年 2 月發佈的《可回售金融工具和流動性債務》(對《國際會計準則第 32 號》和《國際會計準則第 1 號》的修訂)，第三段的修訂應該在更早

的會計期間採用。

44D 第 3 段 (1) 按照 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》進行修訂。主體應當在 2009 年 1 月 1 日開始或以後的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體在填採用應當披露事實，並提前採用 2008 年 5 月發佈的對《國際會計準則第 28 號》第 1 段，《國際會計準則第 31 號》第 1 段和《國際會計準則第 32 號》第 4 段的修訂。允許主體追溯採用這些修訂。

44E—44F [已刪除]

44G 在 2009 年 3 月發佈的《對金融工具信息披露的改進》(對《國際財務報告準則第 7 號》的修訂)修訂了第 27 段、第 39 段和附錄二第 11 段，添加了第 27A 段、第 27B 段，附錄二第 10A 段和附錄二第 11A 段至第 11F 段。主體應當在 2009 年 1 月 1 日開始或以後的年度期間採用這些修訂。主體不需要提供修訂準則所要求的以下披露：

(1) 任何年度或期中期間，包括呈現了 2009 年 12 月 31 日前年度可比期間的財務狀況表，或

(2) 2009 年 12 月 31 號前最早可比期間得財務狀況表。

允許提前採用。如果主體提前採用了這些修訂，應當披露這個事實¹。

44H—44J [已刪除]

¹ 作為 2010 年 1 月發佈的《比較國際財務報告準則第 7 號對首次採用的披露的有限豁免》(對《國際會計準則第 1 號》的修訂)修訂的結果，第 44G 段進行了修訂。理事會為了闡明《對金融工具信息披露的改進》的結論和應有的轉變，修訂了第 44G 段。

44K 第 44B 段按照 2010 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》進行修訂。主體應對自 2010 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。

44L 2010 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》添加了第 32A 段，修訂了第 34 段和第 36 段至第 38 段。主體應對自 2011 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用本國際財務報告準則，則應披露這一事實。

44M 《披露——金融資產轉移》（對《國際財務報告準則第 7 號》的修訂）發佈於 2010 年 10 月，刪除了第 13 段，添加了第 42A 段至第 42H 段和附錄二第 29 段至第 39 段。主體應對自 2011 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採這些修訂，則應披露這一事實。主體不需要提供修訂內容首次採用日以前的修訂內容要求的披露信息。

44N 〔已刪除〕

44O 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》修訂了第 3 段。主體在應用《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》時應適用這些修訂內容。

44P 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 3 段，第 28 段和第 29 段以及附錄 A，刪除了第 27 段至第 27B 段。主體在應用《國際財務報告準則第 13 號》時應適用這些修訂內容。

44Q 2011 年 6 月發佈的《其他綜合收益項目的列報》（對《國際會計準則第 1 號》的修訂）修訂了第 27B 段。主體在應用 2011 年 6 月修訂的《國際會計準則第 1 號》時應適用這些修訂內容。

44R 2011 年 12 月發佈的《披露——金融資產和金融負債的抵銷》（對《國際財務報告準則第 7 號》的修訂）添加了第 13A 段至第 13F 段和附錄二第 40 段至第 53 段。主體應對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度採用這些修訂內容。主體應當追溯提供這些修訂內容所需的披露。

44S—44W [已刪除]

44X 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》、《國際會計準則第 27 號》的修訂）修訂了第 3 段。主體應對自 2014 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容，允許提前採用《投資性主體》，如果主體提前採用這些修訂內容，應同時當採用《投資性主體》包括的所有修訂內容。

44Y [已刪除]

44Z 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 2 段至第 5 段、第 8 段至第 11 段、第 14 段、第 20 段、第 28 段至第 30 段、第 36 段、第 42C 段至第 42E 段，附錄一和附錄二第 1 段、第 5 段、第 9 段、第 10 段、第 22 段以及第 27 段，刪除了第 12 段、第 12.1 段、第 16 段、第 22 段至第 24 段、第 37 段、第 44E 段、第 44F 段、第 44H 段至第 44J 段、第 44N 段、第 44S 段至第 44W 段、第 44Y 段、附錄二第 4 段以及附錄四，增加了第 5A 段、第 10A 段、第 11A 段、第 11B 段、第 12B 段至第 12D 段、第 16A 段、第 20A 段、第 21A 段至第 21D 段、第 22A 段至第 22C 段、第 23A 段至第 23F 段、第 24A 段至第 24G 段、第 35A 段至第 35N 段、第 42I 段至第 42S 段、第 44ZA 段和附錄二第 8A 段至第 8J 段。主體在應用《國際財務報告準則第 9 號》時應適用這些修訂內容。在首次執行《國際財務報告準則第 9 號》

日期之前的時期這些修訂內容並不適用於比較信息。

44ZA 根據《國際財務報告準則第 9 號》第 7.1.2 段，對於 2018 年 1 月 1 日以前開始的年度期間，主體可以選擇僅提前採用《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.1 段(3)、第 5.7.7 段至第 5.7.9 段，第 7.2.14 段及第 B5.7.5 段至第 B5.7.20 段關於被指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債的利得和損失的列報要求，而不採用《國際財務報告準則第 9 號》的其他要求。如果主體選擇僅採用上述段落的規定，則應披露這一事實並持續提供本國際財務報告準則（根據《國際財務報告準則第 9 號》（2010）而作出的相應修訂）第 10 段至第 11 段規定的相關披露。

44AA 2014 年 9 月發佈的《國際財務報告準則年度改進項目 2012—2014 週期》修訂了第 44R 段和附錄二第 30 段，並增加了附錄二第 30A 段。對於 2016 年 1 月 1 日或以後開始的年度期間，主體應當根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和錯報》追溯採用這些修訂內容，但對於期初開始日早於主體首次執行這些修訂內容的年度期間的列報期間，主體無需採用附錄二第 30 段和附錄二第 30A 段的修訂。允許主體提前適用第 44R 段、附錄二第 30 段和第 30A 段的修訂。如果主體在更早的期間採用這些修訂，則應披露該事實。

44BB 2014 年 12 月發佈的《披露計劃（對《國際會計準則第 1 號》的修訂）》修訂了第 21 段和附錄二第 5 段。主體應當在 2016 年 1 月 1 日或以後開始的年度期間採用這些修訂，並允許提前適用。

《國際會計準則第30號》的撤銷

45 本國際財務報告準則取代了《國際會計準則第 30 號——在銀行和類似金融機構財務報表中的披露》。

附 錄

附錄一 術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

信用風險	金融工具的一方未能履行義務從而導致另一方發生財務損失的風險。
信用風險評級	根據金融工具發生違約的風險作出的信用風險評級。
貨幣風險	金融工具的公允價值或未來現金流量因外匯匯率變化而波動的風險。
利率風險	金融工具的公允價值或未來現金流量因市場利率變化而波動的風險。
流動性風險	主體在履行與金融負債相關的義務時將面臨困難的風險。
應付貸款	應付貸款指除基於正常信用條款的短期貿易應付款之外的金融負債。
市場風險	金融工具的公允價值或未來現金流量因市場價格變化而波動的風險。市場風險包括三種類型的風險：貨幣風險、利率風險和其他價格風險。
其他價格風險	金融工具的公允價值或未來現金流量因市場價格（不包括利率風險或貨幣風險引起的價格變動）變化而波動的風險。不論這些變動是由與單項金融工具或其發行方有關的因素引起的，還是由與市場內交易的所有類似金融工具有關的因素引起的。

下列術語在《國際會計準則第 32 號》第 11 段、《國際會計準則第 39 號》第 9 段、《國際財務報告準則第 9 號》附錄一或《國際財務報告準則第 13 號》附錄一中進行了定義，在本國際財務報告準則中，其含義與《國際會計準則第 32 號》、《國際會計準則第 39 號》、《國際財務報告準則第 9 號》和《國際財務報告準則第 13 號》中所指的含義相同。

- 金融資產或金融負債的攤餘成本
- 合同資產
- 發生信用減值的金融資產
- 終止確認
- 衍生工具
- 股利
- 實際利率法
- 權益工具
- 預期信用損失
- 公允價值
- 金融資產
- 財務擔保合同
- 金融工具
- 金融負債
- 以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債
- 預期交易
- 金融資產的帳面總額
- 套期工具
- 持有待交易
- 減值利得或損失
- 損失準備

- 已逾期
- 所購買／源生的已發生信用減值的金融資產
- 重分類日期
- 常規方式購買或出售

附錄二 應用指南

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

金融工具的分類和披露程度（第6段）

1 第6段要求主體將金融工具歸入合乎所披露信息性質的類型，並在歸類時考慮這些金融工具的特徵。第6段中所要求的分類由主體確定，因此，與《國際財務報告準則第9號》中所指定的金融工具的分類不同（《國際財務報告準則第9號》規定了金融工具如何計量及其公允價值變動在何處確認）。

2 在確定金融工具的類型時，主體至少應當：

（1）對以攤餘成本計量的金融工具和以公允價值計量的金融工具進行區分。

（2）將超出本國際財務報告準則範圍的那些金融工具作為單獨的一類或一組。

3 主體按照自身環境決定其為滿足本國際財務報告準則的要求而提供的信息的詳細程度，決定其對本國際財務報告準則要求的不同方面的重視程度，以及其在沒有合併不同特徵信息的情況下，如何進行信息合併以顯示其總體情況。主體有必要在披露過於詳細的信息使得財務報表負載過度、從而無助於財務報表使用者和由於大量的匯總而模糊了重要信息這兩者之間取得平衡。例如，主體不應通過將重要信息置於大量的不重要的詳述中而模糊其重要性。同樣，主體不應披露過於匯總的信息以致於難以區分單個交易或相關風險間的重要差異。

4 [已刪除]

其他披露－會計政策（第21段）

5 第 21 段要求披露編製財務報表所採用的計量基礎和主體使用的其他與理解財務報表相關的會計政策。就金融工具而言，這些披露應當包括：

（1） 對指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債而言：

①主體指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產和金融負債的性質；

②在初始確認時，指定這些金融資產或金融負債的標準；以及

③在進行這些指定時，主體是如何滿足《國際財務報告準則第 9 號》第 4.2.2 段的條件的。

（1.1） 對指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產：

①主體指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產的性質；以及

②在對其指定時，主體是如何滿足《國際財務報告準則第 9 號》第 4.1.5 段的條件的。

（2） 〔已刪除〕

（3） 金融資產的常規購買和出售是否在交易日或結算日進行會計處理（參見《國際財務報告準則第 9 號》第 3.1.2 段）。

（4） 〔已刪除〕

（5） 每種類型的金融工具的淨利得或淨損失是如何確定的（參見第 20（1）段），例如，以公允價值計量且其變動計入損益的項目的淨利得或淨損失是否包括利息或股利收入。

（6） 〔已刪除〕

（7） 〔已刪除〕

《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）第 122 段還要求主體以

重要會計政策或其他附註的形式披露在應用會計政策過程中管理層使用的除了涉及估計之外的判斷，以及對財務報表中確認金額具有最重大影響的判斷。

金融工具產生的風險的性質和程度（第31段至第42段）

6 第 31 段至第 42 段要求的披露應當在財務報表中提供，或者包括在財務報表對其他報表的引用中，例如管理層評論或風險報告，而財務報表使用者在同一時間可以以獲得財務報表相同條件獲得這些報表。如果所引用的這些信息，則財務報表是不完整的。

定量披露（第34段）

7 第 34 段（1）要求披露關於風險敞口的概括性數量信息，並且該披露應基於主體內部向關鍵管理人員提供的信息。當主體使用幾種方法管理風險敞口時，主體應當披露為提供最相關和最可靠的信息所使用的一種或多種方法的信息。《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》討論了相關性和可靠性。

8 第 34 段（3）要求披露風險集中的信息。風險集中來自具有相似特徵的金融工具並且受相似經濟或其他環境變化的影響。風險集中的識別要求考慮主體對環境的判斷。風險集中的披露應包括：

- （1） 管理層如何確定集中的描述；
- （2） 識別每項集中的（例如交易對手、地理區域、貨幣或市場）共有特徵的描述；
- （3） 與共有該特徵的所有金融工具相關的風險敞口金額。

信用風險管理實務（第35F段至第35G段）

8A 第 35F 段（2）要求披露主體如何定義不同金融工具的違約及選用這些定義的理由。根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.9

段，關於是否應當確認整個存續期預期信用損失的決定應當基於初始確認後發生違約的風險上升情況。關於主體對違約的定義的信息將有助於財務報表使用者理解主體是如何運用《國際財務報告準則第 9 號》關於預期信用損失的要求的，此類信息可能包括：

- (1) 對違約進行定義時考慮的定性及定量因素；
- (2) 主體是否對不同類型的金融工具運用了不同的定義；及
- (3) 關於發生違約的金融資產糾正率（即恢復履約狀態的金融資產數量）的假設。

8B 為了協助財務報表的使用者評估主體的重組和合同修訂政策，第 35F 段（6）①要求披露主體對下列事項的監控信息：即以前按照第 35F 段（6）②披露的金融資產損失準備後續根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.3 段按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量的程度。有助於使用者了解修訂後的金融資產信用風險的後續增加情況的定量信息可能包括滿足第 35F 段（6）①的標準且損失準備已轉為以相當於整個存續期預期信用損失計量的金額（即信用惡化率）的修訂後金融資產。

8C 第 35G 段（1）要求披露關於運用《國際財務報告準則第 9 號》中的減值要求時所用的資料、假設和估算技術的基礎的信息。主體用於計量預期信用損失或確定信用風險自初始確認後的增幅時所用的假設和資料可能包括從內部歷史信息或評級報告中取得的信息以及關於金融工具預期壽命和出售擔保品的時間的假設。

損失準備變動（第 35H 段）

8D 根據 35H 段的規定，主體必須解釋當期損失準備發生變動的原因。除了損失準備期初餘額與期末餘額的調節表，主體可能還需要提供關於這些變動的描述性解釋，這可能包括對當期損失準備變動

原因的分析，如：

- (1) 金融資產組合構成；
- (2) 所購買或源生的金融資產數量；及
- (3) 預期信用損失的嚴重程度。

8E 對於貸款承諾和財務擔保合同，損失準備作為準備確認。關於金融資產損失準備變動的信息應當與貸款承諾及財務擔保合同的損失準備變動信息分開披露。但是，如果一項金融工具同時包括貸款（即金融資產）和未提取承諾（即貸款承諾）部分，並且主體無法區分貸款承諾部分與金融資產部分各自的預期信用損失，貸款承諾部分的預期信用損失應當與金融資產的損失準備一起確認。以合併預期信用損失超過金融資產帳面總額為限，預期信用損失應當作為準備確認。

擔保品（第35K段）

8F 第 35K 段要求披露相關信息，以使財務報表使用者能夠理解擔保品及其他信用增級對預期信用損失金額產生的影響。主體無需披露關於擔保品的公允價值及其他信用增級的信息，也無需對預期信用損失計算中包含的擔保品的精確值（即違約損失率）進行量化。

8G 關於擔保品及其對預期信用損失金額的影響的描述性信息可能包括下列信息：

- (1) 作為抵押持有的擔保品及其他信用增級的主要類型（後者例如擔保、信用衍生工具及不符合《國際會計準則第 32 號》中相互抵銷條件的淨額結算協議）；
- (2) 持有的擔保品及其他信用增級的數量及其對損失準備的重要程度；
- (3) 對擔保品及其他信用增級進行估值和管理的政策及程

序；

(4) 擔保品及其他信用增級的對手方的主要類型及其信貸信用；

(5) 擔保品及其他信用增級的風險集中信息。

信用風險敞口 (第35M段至第35N段)

8H 第 35M 段要求披露關於主體報告日信用風險敞口及信用風險集中程度的信息。存在信用風險集中是指大量對手方處於同一地區或從事類似活動且具有相似的經濟特徵，並且這些特徵將導致他們滿足合同義務的能力受到經濟條件或其他條件變動的相似影響。主體應當提供信息以使財務報表使用者理解是否存在具有特殊特徵的金融工具集合或組合，且這些特徵可能影響該金融工具組合中的很大比例，如特定風險的集中。這可能包括按揭比率組合、地理、行業或發行方類型集中。

8I 主體根據第 35M 段的要求披露信息時所用的信用風險評級數字應當與主體因風險管理目的向關鍵管理人員報告的數字一致。如果已逾期信息是唯一可獲得的關於買方的特定信息，並且主體根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.5.11 段使用已逾期信息評估信用風險自初始確認後是否顯著增加的，則主體應當按照已逾期狀態提供對這些金融資產的分析。

8J 當主體在組合基礎上計量預期信用損失時，主體不得將單項金融資產的帳面總額或貸款承諾及財務擔保合同上的信用風險敞口分配至已確認整個存續期預期信用損失的信用風險評級。在這種情況下，主體應當對這些能夠直接分配至一項信用風險評級的金融工具採用第 35M 段的要求，並分開披露在組合基礎上已確認整個存續期預期信用損失的金融工具的帳面總額。

最大信用風險敞口〔第36段（1）〕

9 第35K段（1）和第36段（1）要求披露最能代表主體最大信用風險敞口的金額。對於金融資產，這通常是總帳面金額減去：

- （1） 按照《國際會計準則第32號》抵銷的任何金額；以及
- （2） 按照《國際財務報告準則第9號》確認的任何損失準備。

10 導致信用風險和最大信用風險敞口的行為，包括但不限於：

（1） 向客戶發放貸款和存放在其他主體的存款。在這種情況下，信用風險的最大敞口是相關金融資產的帳面金額。

（2） 簽訂衍生合同，如外匯合同、利率互換和信用衍生協議。當由此產生的資產以公允價值計量時，報告期末信用風險的最大敞口將等於帳面金額。

（3） 提供財務擔保。在這種情況下，信用風險的最大敞口是擔保被要求履行時主體必須支付的最大金額，這一金額可能顯著大於已作為負債確認的金額。

（4） 在融資額度提供期內設備使用壽命內不可撤銷的或只有當重大不利變化出現時才可撤銷的貸款承諾。如果發行方不能以現金或其他金融工具對貸款承諾進行淨額結算，最大的信用風險敞口是承諾的全部金額。這是因為任何未收回的金額在未來能否收回具有不確定性。這一金額可能顯著大於已作為負債而確認的金額。

流動性風險的定量披露：〔第34段（1）、第39段（1）和（2）〕

10A 按照第34段（1），一個主體在內部提供給關鍵管理人員信息的基礎上披露流動性風險敞口總結性定量數據。主體必須解釋這些數據是怎樣確定的，如果這些數據包括現金流出（或其他金融資產）則：

- （1） 明顯早於數據中指標而出現；或

(2) 和數據中這些指標明顯在數量上不同（例如：對於一個衍生工具包含在以淨額結算為基礎的數據中，但是其交易對方卻有選擇總額結算的要求）。

主體應該說明這個事實並且提供定量信息能讓使用者利用其財務報表來對這種風險進行評估，除非這個信息包含在第 39 段 (1) 和 (2) 所要求的合同到期期限分析中。

11 準備第 39 段 (1) 和 (2) 所要求的合同到期分析中，主體利用自己的判斷確定合適的時間段，例如，主體可以決定下述時間段是合適的：

- (1) 一個月以內；
- (2) 一個月至三個月；
- (3) 三個月至一年；以及
- (4) 一年至五年。

11A 按照第 39 段 (1) 和 (2) 的要求，主體不得分離來自於混合（結合）金融工具的嵌入式衍生工具，對於這些金融工具主體應當適用於第 39 段 (1)。

11B 如果合同的到期期限對理解現金流的時間非常重要，第 39 段 (2) 則要求主體披露衍生金融負責的定量的到期期限分析並列示剩餘的合同到期日。例如以下情況：

- (1) 到期日剩餘五年的利率互換的現金流來對金融資產和金融負債的利率變化進行套期保值；
- (2) 所有的貸款承諾。

11C 第 39 段 (1) 和 (2) 要求主體披露金融資產到期期限分析列示一些金融負責的剩餘的合同到期日。在這些披露中：

- (1) 當對方對何時支付金額具有選擇權時，主體應將負債歸

入其被要求支付的最早日期內。例如，主體一經請求就要求償付（例如活期存款）的金融負債應包括在最早的時間段內。

（2） 當主體承諾分期支付款項時，每一分期支付款應被分配至主體被要求支付的最早期間。例如，未收回的貸款承諾應歸入包含了被要求支付的最早日期的時間段內。

（3） 為了簽發財務擔保合同使最大的擔保額度分配到最早的時期，而在這個時期擔保可以被履行。

11D 第 39 段（1）和（2）要求到期期限分析中披露的合同金額是未經折現的合同現金流量，例如：

（1） 融資租賃債務總額（扣減融資費用以前）；

（2） 以現金購買金融資產的遠期協議中指定的價格；

（3） 浮動利率支付／固定利率收取的利率互換的淨額，淨額以淨現金流量結算；

（4） 衍生金融工具中用於交換的合同金額（例如貨幣互換），合同金額以總現金流量結算。

（5） 貸款承諾總額。

由於財務狀況表中的金額是基於已折現的現金流量予以計量，因此這些未折現的現金流量不同於包括在財務狀況表中的金額。當應付金額不固定時，披露的金額按照報告期末已存在的情況確定。例如，當應付金額隨著指數的變化而變化時，披露的金額可以基於報告期末指數的水平確定。

11E 第 39 段（3）要求主體描述它是如何管理包含在第 39 段（1）和（2）要求的項目披露中定量披露中的流動性風險。如果信息對於使使用者利用其財務報表評估流動風險的性質和程度是必要的，主體應當披露持有的用來管理流動性風險的金融資產的到期日分析（例如金融資產易於出售或期望產生現金流入以滿足金融負責現金流出）。

11F 第 39 段 (3) 要求主體提供披露時應當考慮的其他因素包括但不限於主體是否：

- (1) 擁有已承諾的借款額度 (如發行商業票據額度) 或其他可以獲取以滿足流動性要求的信用項目 (如備用信用額度)；
- (2) 持有用以滿足流動性需要的中央銀行存款；
- (3) 擁有多種資金來源；
- (4) 具有資產或資金來源具有重大的流動性風險集中；
- (5) 具有內部控制流程和管理流動性風險的應急計劃；
- (6) 擁有包括加速還款條件 (如公司信用評級降級) 的工具；
- (7) 擁有要求提供抵押 (如衍生品的追加保證金通知) 的工具；
- (8) 擁有使主體可以選擇是否通過交付現金 (或其他金融資產) 或者自己的股票來結算金融負責的工具；或者
- (9) 擁有屬於標準淨額結算協議的工具。

12—16 [已刪除]

市場風險—敏感性分析 (第 40 段至第 41 段)

17 第 40 段 (1) 要求對主體所面臨的各類市場風險進行敏感性分析。按照附錄二第 3 段，在沒有合併來自重大不同經濟環境的風險的不同特徵的信息時，主體應決定如何合併信息以顯示其總體情況。例如：

(1) 對金融工具進行交易的主體可以分開披露持有待交易的和不是持有待交易的金融工具。

(2) 主體不應將來自惡性通貨膨脹地區的市場風險敞口和低通貨膨脹地區的類似市場風險敞口進行合併。

如果主體僅在單一經濟環境中存在唯一一種類型的市場風險敞

口，主體不應將信息分開披露。

18 第 40 段（1）要求進行敏感性分析以列示相關風險變量（例如現行市場利率、匯率、權益價格或商品價格）的合理可能變動對損益和權益的影響。為實現這一目的：

（1） 如果相關的風險變量不同，不要求主體確定當期的損益。而是主體應當披露對報告期末損益和權益的影響，假定相關風險變量的合理可能變動在報告期末已發生並且已應用於報告期末已存在的風險敞口。例如，如果一個主體在年末擁有浮動利率債務，假定利率在合理、可能的金額範圍內變動，主體應當披露其對當期損益（即利息費用）的影響。

（2） 主體無需披露相關風險變量在合理的可能變動範圍內的每項變動對損益和權益的影響。披露在合理的可能變動範圍內的變動影響就足夠了。

19 在確定相關風險變量的合理可能變動時，主體應考慮：

（1） 主體經營的經濟環境。合理可能的變動不應該包括很小可能或“最壞的”情況或“壓力測試”。並且，如果基礎風險變量的變化率是穩定的，主體無需改變風險變量中已選擇的合理可能變化。例如，假定利率為 5%，並且主體確定利率上下波動 50 個基點是合理可能的。如果利率變為 4.5% 或 5.5%，主體應當披露其對損益或權益的影響。在下一期間，利率增至 5.5%，主體繼續認為，利率可以上下波動 50 個基點（即利率的變化率是穩定的），如果利率變為 5% 或 6%，主體應當披露其對損益或權益的影響。除非有證據表明，利率的波動已發生重大變化，否則不要求主體修訂利率可以以上下 50 個基點進行合理波動的評估標準。

（2） 主體作出評估時採用的時間框架。敏感性分析將列示本期被認為合理可能的變動的影響，本期指截至主體下一次提供此類披

露的期間——通常為直到下一個年度報告期。

20 第 41 段允許主體使用反映風險變量之間關聯性的敏感性分析，例如風險價值法，如果主體使用這一方法去管理金融風險敞口。即使這一方法僅計量潛在的損失，而不計量潛在的利得，也可以應用此方法。此類主體可以按照第 41 段（1）的要求，披露所使用的風險價值模型的類型（例如，模型是否依賴蒙特卡羅模擬），解釋模型如何運作以及模型的主要假設（例如，持有期間和置信區間）。主體也可以披露歷史觀測期間和在該期間應用於觀測的加權，對計算中如何處理期權進行解釋，以及披露所使用的波動率和相互關係係數（或者，以蒙特卡羅概率分佈模擬替代）。

21 主體應提供整個企業的敏感性分析，但是對不同類型的金融工具可以提供不同類型的敏感性分析。

利率風險

22 利率風險來自財務狀況表中已確認的與利率相關的金融工具（例如貸款、應收款項和發行的債務工具）和一些不在財務狀況表上確認的金融工具（例如某些貸款承諾）。

幣種風險

23 幣種風險（或外匯風險）來自以外幣進行計價的金融工具，也就是說，在計量中是以外幣而不是以功能貨幣進行計價。就本國際財務報告準則而言，非貨幣性項目或以功能貨幣進行計價的金融工具不產生貨幣風險。

24 對主體具有重大風險敞口的每一種貨幣均應披露敏感性分析。

其他價格風險

25 金融工具的其他價格風險產生於諸如商品價格或權益價格等的變化。為符合第 40 段的要求，主體可以披露特定股票市場指數、商品價格或其他風險變量下降的影響。例如，如果主體提供餘值擔保（該擔保是金融工具），則主體應當披露作為擔保對象的資產價值的增加或減少。

26 導致權益價格風險的金融工具的兩個示例是（1）持有其他主體的權益，和（2）信託投資，該信託投資反過來又持有對權益工具的投資。其他示例包括買賣特定數量權益工具的遠期合同和期權，以及與權益價格掛鈎的互換。這些金融工具的公允價值受基本權益工具市場價格變化的影響。

27 按照第 40 段（1），損益的敏感性分析（例如，以公允價值計量且其變動計入損益的金融工具和可供出售金融資產的減值產生的損益）應與對權益（例如，可供出售金融工具產生的權益）的敏感性分析分開披露。

28 已劃分為權益工具的金融工具不再重新計量。這些工具的權益價格風險既不影響權益也不影響損益。相應地，不要求進行敏感性分析。

終止確認（第 42C 段至第 42H 段）

繼續涉入（第 42C 段）

29 第 42E 段至第 42H 段要求在金融資產轉移中評估繼續涉入，它是由不同級別的報告主體組成。例如，如果子公司轉移母公司繼續涉入金融資產到無關的第三方，在評估子公司是否在單獨或者個別的財務報表繼續涉入轉移資產時子公司並不包含母公司的涉入資產（如

當子公司是報告主體時)，然而母公司在通過其子公司進行金融資產轉移中應當包含繼續涉入（或集團的其他成員）以決定在其合併財務報表中是否繼續涉入轉移的資產（如當集團為報告主體時）。

30 如果一個主體沒有繼續涉入轉移的金融資產，作為轉移的一部分，它既不保留任何的合同權利或包含在轉移金融資產中的義務，也不獲得任何新的合同權利或與轉移金融資產相關的義務。如果它既沒有對未來所轉移金融資產業績的權益也沒有在任何情況下在未來對轉移金融資產支付的相關義務，那麼一個主體沒有繼續涉入一項轉移的金融資產。這種情況下的“付款”不包括主體因已轉移金融資產而收取且必須匯給受讓人的現金流量。

30A 當主體轉移一項金融資產時，主體可能保留為該金融資產提供服務以收取費用的權利，例如相關費用包括在一份服務合同中。主體根據第 42C 段和附錄二第 30 段的指引評估該服務合同，以確定從披露要求考慮主體是否因該服務合同而繼續涉入。例如，從披露要求考慮，如果服務費用取決於從已轉移金融資產中收取的現金流量的金額或時間，則提供服務的一方將繼續涉入已轉移金融資產。類似地，如果主體因已轉移金融資產業績不佳而無法全額收取固定費用，則從披露要求考慮，提供服務的一方存在繼續涉入。在這些示例中，提供服務的一方在已轉移金融資產的未來業績中持有利益。這一結論與擬收取的費用預計是否能夠充分補償提供服務的主體無關。

31 繼續涉入轉移金融資產可能是由於轉讓協議的合同條款或與受讓人的單獨協議或第三方簽訂與轉移相關的事務。

已轉移但未整體終止確認的金融資產（第 42D 段）

32 當部分或全部轉移金融資產不符合終止確認的條件時第

42D 段要求披露，當這些主體繼續確認轉移金融資產且不管轉移甚麼時候發生那麼在每一個報告日期都要求披露。

繼續涉入的類型（第42E段至第42H段）

33 第 42E 段至第 42H 段要求定性和定量披露終止確認金融資產每個類型的繼續涉入，主體應該整合繼續涉入類型以足以代表主體的風險敞口，例如主體可以按金融工具（如擔保和看漲期權）類型整合繼續涉入或轉讓類型（如應收帳款保理、資產證券化和證券借貸）。

未折現現金流出的回購轉移資產到期期限分析〔第42E段（5）〕

34 第 42E 段（5）要求主體披露回購終止金融資產未折現現金流出的到期期限分析或受讓者關於終止金融資產的其他應付金額，列示主體繼續涉入剩餘的合同到期日。這一分析需區分所必須支付的現金流（如遠期合約），有可能支付的現金流（如沽出的看跌期權），主體可以選擇支付的現金流（如購買的看漲期權）。

35 在準備第 42 段（5）所要求的合同到期分析中，主體利用自己的判斷確定合適的時間段，例如，主體可以決定下述時間段是合適的：

- （1） 一個月之內；
- （2） 一個月至三個月；
- （3） 三個月至六個月；
- （4） 六個月至一年；
- （5） 一年至三年；
- （6） 三年到五年；
- （7） 超過五年。

36 如果有一系列可能到期日，現金流應歸入主體可以被要求和

允許支付的最早日期內。

定性信息（第42E段（6））

37 第 42E 段（6）要求的定量信息包括描述終止確認資產和在轉移這些資產之後保留繼續涉入的性質和目的，還包括描述主體的風險敞口，包括：

（1） 描述主體怎樣管理包含在繼續涉入的終止確認金融資產中的風險；

（2） 在其他各方之前主體是否要求承擔損失，各方承擔的損失的等級和金額它們在資產（如繼續涉入資產）中收益等級比主體低；

（3） 描述任何觸發與提供資金支持或回購轉移的金融資產相關的義務。

終止確認的損益（第42G段（1））

38 第 42G 段（1）要求主體披露其繼續涉入的金融資產終止確認的損益。因為之前確認的組成部分資產（如終止確認資產的權益和主體保留的權益）公允價值和整體資產公允價值不同所以如果終止確認的損益上升主體應當披露。如第 27A 段所描述在這種情況下主體同樣應當披露公允價值的計量是否包括非基於可觀察市場資料的顯著投入。

補充信息（第42H段）

39 第 42D 段至第 42G 段所要求的披露可能並不滿足第 42B 段的披露目標，如果在這種情況下主體應當披露任何滿足披露目標所必要的額外信息。主體應當按照實際情況決定披露多少額外信息以滿足使用者的信息需求以及在額外信息的不同方面放入多少強調。在用過

多並不會對財務使用者有幫助的信息細節充斥財務報告和由於合併造成的信息模糊間取得平衡是至關重要的。

金融資產和金融工具的抵銷（第13A段至第13F段）

範圍（第13A段）

40 第 13B 段至第 13E 段中的披露要求適用所有按照《國際會計準則第 32 號》第 42 段抵銷的已確認金融工具。此外，如果金融工具有可強制執行的主抵銷協議或類似協議包括類似的金融工具和交易，不管是否按照《國際會計準則第 32 號》第 42 段抵銷，這些金融工具還應符合第 13B 段至第 13E 段範圍的披露要求。

41 在第 13A 段中被提到的類似協議包括衍生交割交易，全球主回購協議，全球主債券借貸協議，以及任何與金融擔保相關的權利。在附錄二第 40 段中被提及的類似金融工具和交易包括衍生工具，售後回購協議，反向售後回購協議，債券借貸協議。不在第 13A 段範圍內的金融工具的例子是在同一機構中的貸款和客戶存款（除非在財務狀況表中被抵銷）和僅附屬於擔保合同的金融工具。

在第13A段範圍內的已確認的金融資產和金融負債的定量披露（第13C段）

42 按照第 13C 段披露的金融工具可能服從於不同的計量要求（比如，一個與回購協議相關的應付帳款可以以攤餘成本計量，而衍生工具用公允價值計量）主體應當在相關披露中包括已確認的金額，描述導致的計量差異。

在第13A段（第13C段（1））範圍內的已確認的金融資產和金融負債的總額披露

43 第 13C 段（1）中要求的金額與按照《國際會計準則第 32

號》第 42 段抵銷的金融工具相關。第 13C 段（1）中要求的金額還與已確認的不論是否滿足抵銷條件的有可強制執行的主抵銷協議或類似協議金融工具相關。然而，第 13C 段（1）中要求的披露並不與確認為不符合《國際會計準則第 32 號》第 42 段中抵銷條件的擔保協議的任何金額相關。相反，這些金額應該按照第 13D 段（4）中的要求披露。

按照《國際會計準則第 32 號》第 42 段（第 13C 段（2））的標準要求披露的金額

44 第 13C 段（2）要求主體在確定在財務狀況表中呈報的淨額時按照國際會計準則第 32 號第 42 段披露金額。已確認的從屬於同一合約下的抵銷的金融資產和金融負債的金額將在金融資產和金融負債披露中同時被披露。然而披露的金額（如在表格中）僅限於抵銷的金額。比如，主體有一項符合《國際會計準則第 32 號》第 42 段抵銷標準的已確認金融資產和金融負債。如果衍生資產的總額比衍生負債的總額大，金融資產披露表將包括衍生資產〔按照第 13C 段（1）〕的所有金額和衍生負債〔按照第 13C 段（2）〕的所有金額。然而，當金融負債披露表包括衍生負債〔按照第 13C 段（1）〕的所有金額時，金額僅包括等於衍生負債的衍生資產（按照第 13C 段（2））。

在財務狀況表中列報的淨額的披露（第 13C 段（3））

45 如果主體有符合這些披露範圍（在第 13A 段中詳述）的工具單不符合的國際會計準則第 32 號第 42 段的抵銷要求，要求披露的金額應當等於第 13C 段（1）要求披露的金額。

46 第 13C 段（3）要求披露的金額必須與在財務狀況表中個別明細項目的金額一致。例如：如果主體認為匯總和分解的個別財務報表明細項目金額提供更多的相關信息，主體必須與追溯到財務狀況表

中個別明細項目金額的第 13C 段 (3) 披露的匯總或分解金額一致。

不包括在第 13C 段 (2) 範圍內的有可強制執行的主抵銷協議或類似協議的金額的披露 (第 13C 段 (4))

47 第 13C 段 (4) 要求主體披露的金額適用於不包括在第 13C 段 (2) 範圍內的有可強制執行的主抵銷協議或類似協議。第 13C 段 (4) ①所涉及的金額與確認的金融工具相關，這並不符合的國際會計準則第 32 號第 42 段的一些或者全部的抵銷要求 [例如：目前的抵銷權利並不符合《國際會計準則第 32 號》第 42 段 (2) 的標準一致，或只有在違約事件或企業倒閉和破產中可執行和操作的相對抵銷權利]。

48 第 13C 段 (4) ②所涉及的與金融抵押品相關的金額，包括收到或承諾的現金抵押。主體必須披露這些已被承諾或收到作為抵押品的金融工具的公允價值。披露的金額與第 13C 段 (4) ②一致並與實際收到或承諾的抵押品相關，而不是退回或收回抵押品時產生的任何的應付款項或確認的應收款項。

對在第 13C 段 (4) 中披露的金額的限定 (第 13D 段)

49 按照第 13C 段 (4) 披露的金額，主體必須考慮金融工具超額抵押的影響。要達到這一點，主體必須首先扣除按照第 13C 段 (4) ①披露的金額，這些金額是按照第 13C 段 (3) 披露的金額。對於相關金融工具，主體應當限定按照第 13C 段 (4) ②披露的金額不超過在第 13C 段 (3) 披露的剩餘的金額。然而，如果跨期金融工具的抵押權利可以執行，按照第 13D 段這些權利可包括在所提供的披露中。

有可強制執行的主抵銷協議或類似協議的抵銷權的描述（第13E段）

50 主體應當描述抵銷權的類型和按照第 13C 段（4）披露的類似協議，包括這些權利的性質。比如，主體應當描述條款權利。對於不依賴於未來或有事件但不滿足《國際會計準則第 32 號》第 42 段剩餘抵銷標準從屬於抵銷權的工具，主體應當描述為甚麼標準不符合的原因。對於任何收到的或承諾的金融擔保，主體應當描述擔保合約的條款（如當擔保受限時）。

按照金融工具類型或交易對手方的披露

51 第 13C 段（1）至（5）要求的定量披露可以由金融工具類型或交易歸類（如，衍生工具，售後回購協議或債券借貸協議）。

52 此外，主體可以按照第 13C 段（1）至（3）要求將定量披露按照金融工具類型歸類或按照第 13C 段（3）至（5）要求按照交易對手方歸類。如果主體提供了有關交易對手方的所需信息，主體不需要按照名字確認交易對手方。然而指定交易對手方（交易對手方 1、2、3）應當在每年裡保持一致不變以在報告年度保持可比性。定性披露應當被考慮以提供關於交易對手方類型的未來信息。當第 13C 段（3）至（5）中的披露金額由交易對手方提供時，單個顯著的交易對手方金額應當單獨披露，剩餘的單個不重要的交易對手方金額應當匯總在一行裡。

其他

53 第 13C 段至第 13E 段中要求的具體披露為最少要求。為了滿足第 13B 段中的目標，主體需要補充額外（定性）披露，視有可強制執行的主抵銷協議和相關協議的條件而定，包括抵銷權的性質以及對主體財務狀況的影響或潛在影響。

國際財務報告準則第8號——經營分部

目 錄

起始段落

核心原則	1
範 圍	2
經營分部	5
報告分部	11
加總標準	12
量化界限	13
披 露	20
一般性信息	22
關於利潤或虧損、資產和負債的信息	23
計 量	25
調節	28
前期報告信息重述	29
主體範圍的披露	31
關於產品和服務的信息	32
關於地理區域的信息	33
關於主要客戶的信息	34
過渡性規定和生效日期	35
《國際會計準則第14號》的撤銷	37
附 錄	
附錄一 術語表	

國際財務報告準則第8號——經營分部

核心原則

1 主體應向財務報表使用者披露信息，使其能夠評價主體所從事經營活動的性質和財務影響，以及其經營所處的經濟環境。

範圍

2 本國際財務報告準則適用於：

(1) 主體的單獨或個別財務報表：

①該主體的負債或權益性工具在公開市場上進行交易(國內或國外股票交易所或櫃檯交易市場，包括本地和區域市場)；或者

②該主體為在公開市場發行任何種類的工具，而向證券委員會或其他監管機構提交或正在提交財務報表；以及

(2) 母公司的集團合併財務報表：

①該主體的負債或權益性工具在公開市場上進行交易(國內或國外股票交易所或櫃檯交易市場，包括本地和區域市場)；或者

②該主體為在公開市場發行任何種類的工具，而向證券委員會或其他監管機構提交或正在提交合併財務報表。

3 如果不要求遵循本準則的主體選擇披露與本準則不一致的分部信息，它不應當將該信息描述為分部信息。

4 如果財務報告既包括本國際財務報告準則範圍內母公司的合併財務報表，又包括母公司的單獨財務報表，分部信息僅要求包括在合併財務報表中。

經營分部

5 一個經營分部是主體的組成部分：

(1) 該部分從事可取得收入並產生費用的經營活動（包括與同一主體其他組成部分進行交易產生的收入和費用）；

(2) 主體首席經營決策者定期評價該部分的經營結果，以決定向其分配資源和評價其業績；以及

(3) 能獲得該部分單獨的財務信息。

一個經營分部可能從事尚未產生收入的經營活動，例如，剛開業的經營在取得收入前可以是經營分部。

6 不是主體的每一部分都必須是經營分部或經營分部的一部分。例如，公司總部或某些職能部門可能不賺取收入，或對於主體的經營活動而言其賺取收入僅僅是偶發性的，則不是經營分部。根據本國際財務報告準則的目的，主體的離職後福利計劃不是經營分部。

7 “首席經營決策者”一詞指的是一種職能，而不必是具有特定頭銜的某一管理人員。該職能是向主體的經營分部分配資源，並評價其業績。例如，通常情況下，首席經營決策者是主體的首席執行官或首席運營官，但是，也可以是由執行董事或其他人組成的團隊。

8 對很多主體而言，本國際財務報告準則第 5 段所描述的經營分部的三個特徵可以清楚地識別其經營分部。但是，主體可能對其經營活動按多種不同的方式編報在其報告中。如果主體首席經營決策者使用多類分部信息，那麼在判定主體某一經營分部時，一些其他的因素也可用來識別某一組成部分中的單獨一類。這些其他的因素包括每一組成部分的經營活動的性質、為各組成部分負責的管理人員的存在、以及向董事會呈報的信息。

9 一般地，每個經營分部有一個分部經理，直接負責和維持與首席經營決策者的聯繫，以討論經營分部的經營活動、財務結果、預測或計劃。“分部經理”一詞指的是一種職能，而不必是具有特定頭銜的某一管理人員。首席經營決策者也可以是某些經營分部的經理。一位經理可以擔任多個經營分部的分部經理。如果本國際財務報告準則第 5 段所描述的特徵適用於組織的多類組成部分，而分部經理僅對其中的某類組成部分負責，則這類組成部分構成經營分部。

10 本國際財務報告準則第 5 段所描述的特徵可能適用經理人員負責的兩個或多個相互重疊的組成部分。這種結構有時也被稱作組織的矩陣結構。例如，在某些主體中，某些經理人員負責世界範圍內不同的產品和服務線，而同時其他經理負責特定的地理區域。首席經營決策者定期評價兩類組成部分的經營結果，而同時兩類組成部分的財務信息也都可以獲得。在這種情況下，主體應參考核心原則決定哪一類組成部分構成經營分部。

報告分部

11 主體應單獨報告以下每一經營分部的信息：

- (1) 根據本國際財務報告準則第 5 段至第 10 段已界定為經營分部，或根據第 12 段將兩個或多個分部加總而成的經營分部；以及
- (2) 超過本國際財務報告準則第 13 段量化界限的經營分部。

本國際財務報告準則第 14 段至第 19 段說明了經營分部應單獨報告其信息的其他具體情形。

加總標準

12 如果具有相似的經濟特徵，經營分部經常表現出相似的長期財務業績。例如，如果兩個經營分部的經濟特徵相似，這兩個分部往

往具有相似的長期平均毛利水平。兩個或多個經營分部可以加總為一個經營分部，前提是加總後能與本國際財務報告準則的核心原則保持一致，且各分部具有相似的經濟特徵，同時在以下每一方面也相似：

- (1) 產品和服務的性質；
- (2) 生產過程的性質；
- (3) 產品和服務的客戶類型或分類；
- (4) 分配產品或提供服務的方法；以及
- (5) 監管環境的性質（如果適用的話），例如銀行、保險或公共事業。

量化界限

13 如果經營分部滿足以下任一量化界限，主體應單獨報告該經營分部的信息：

(1) 該分部的報告收入，包括對外部客戶的銷售和內部跨分部銷售或轉移，達到或超過所有經營分部合併（內部和外部）收入的10%。

(2) 該分部報告的利潤或虧損絕對數達到或超過以下兩項絕對數較大者的10%：①未報告虧損的所有經營分部的合併報告利潤，和②報告虧損的所有經營分部的合併報告虧損。

(3) 該分部的資產達到或超過所有經營分部資產合計數的10%。

不滿足以上任一量化條件的經營分部也可能作為報告分部，並單獨進行披露，前提是管理層認為這些分部報告的信息對信息使用者來說是有用的。

14 對於不滿足量化界限的經營分部，當且僅當它們具有相似的經濟特徵，並符合本國際財務報告準則第12段列舉的加總標準時，

可將他們的信息加總合並成報告分部。

15 如果經營分部報告的總外部收入少於主體收入的 75%，應將其他的經營分部確認為報告分部（即使它們不滿足本國際財務報告準則第 13 段的條件），直到至少主體收入的 75% 包括在報告分部中。

16 不報告的經營分部和其他業務活動信息應合併，並在“所有其他分部”類信息中披露，以區別於根據本國際財務報告準則第 28 段要求的調節中的其他調節項目。同時應描述包含在“所有其他分部”類披露的收入的來源。

17 如果管理層判斷，在剛過去的期間被確認為報告分部的經營分部具有持續的重要性，該分部的信息在本期應繼續單獨報告，即使該分部不再滿足本國際財務報告準則第 13 段的報告標準。

18 如果根據量化界限，一個經營分部在本期確認為報告分部，那麼出於比較目的而提供的以前期間的分部資料應重述，以反映該新報告分部為一個單獨的分部，即使該分部在以前期間並不滿足本國際財務報告準則第 13 段的報告條件，除非重述的必要信息無法獲得或獲得這些信息的成本過高。

19 可能存在對主體單獨披露的報告分部數量的實際限制，超過這一數量，報告的分部信息可能變得繁瑣。儘管沒有確定具體的限制標準，但根據本國際財務報告準則第 13 段至第 18 段的要求，確定的報告分部數量超過 10 個時，主體應當考慮是否達到實際的限制要求。

披 露

20 主體應向財務報表使用者披露信息，使其能夠評價主體所從

事經營活動的性質和財務影響，以及其經營所處的經濟環境。

21 為實施本國際財務報告準則第 20 段的原則，主體應在編報綜合收益表的每一期間披露下列信息：

- (1) 本國際財務報告準則第 22 段描述的一般性信息；
- (2) 本國際財務報告準則第 23 段至第 27 段中描述的報告分部利潤或虧損信息，包括包含在報告分部利潤或虧損中的特定收入和費用、分部資產、分部負債和計量基礎；以及
- (3) 將分部收入總和、報告分部利潤或虧損、分部資產、分部負債和其他重要的分部項目，與按本國際財務報告準則第 28 段描述的主體的對應資料進行調節的信息。

報告分部財務狀況表資料應在列報的每一財務狀況表日與主體的財務狀況表資料進行調節。前期信息應按本國際財務報告準則第 29 段和第 30 段的要求重述。

一般性信息

22 主體應披露以下一般性信息：

(1) 確定主體報告分部所考慮的因素，包括組織架構（例如，管理層是否按照產品和服務、地理區域、監管環境差異或綜合各種因素進行組織管理，以及分部是否加總等）；

(1.1) 管理層作出的應用加總標準的判斷見第 12 段。這包括按照此類標準加總的經營分部的簡單描述和判斷加總經營分部共有相似經濟特徵的經濟指標，以及

(2) 報告分部取得收入的產品和服務的類型。

關於利潤或虧損、資產和負債的信息

23 主體應報告每一報告分部的利潤或虧損及總資產。如果報告分部的負債資料需要定期提供給首席經營決策者，則主體應報告每一

報告分部的負債信息。如果首席經營決策者評價的分部利潤或虧損在計量時運用了以下資料，或者即使這些數據不包括在分部利潤或虧損的計量過程中、但定期提供給首席經營決策者，主體也應披露報告分部的以下數據：

- (1) 來自外部客戶的收入；
- (2) 來自與同一主體其他經營分部進行交易產生的收入；
- (3) 利息收入；
- (4) 利息費用；
- (5) 折舊和攤銷；
- (6) 按照《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》(2007 年修訂) 第 97 段要求披露的重要收益和費用項目；
- (7) 運用權益法核算的主體在聯營和合營損益中的份額；
- (8) 所得稅費用或收益；以及
- (9) 除折舊和攤銷外的重要非現金項目。

主體應分別報告每一報告分部的利息收入和利息費用，除非該分部的收入主要來源於利息，並且首席經營決策者主要依賴淨利息收入評價分部的業績和向分部分配資源。在這種情況下，主體可以只報告減去利息費用後的淨利息收入，並且將這一處理方法對外披露。

24 如果首席經營決策者評價的分部資產在計量時運用了下列數據，或即使不包括在分部資產的計量過程中而定期提供給首席經營決策者，主體也應報告每一報告分部的下列信息：

- (1) 按權益法核算的在聯營和合營中的投資金額，以及
- (2) 除金融工具、遞延所得稅資產、離職後福利資產（參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》）和保險合同產生的權利以外

增加的其他非流動資產¹。

計 量

25 對報告的每一分部項目數據計量的目的是，幫助首席經營決策者作出向分部分配資源的決策和評價分部的業績。編製主體財務報表時所作的調整和抵銷，收入、費用和利得或損失的分攤，當且僅當首席經營決策者使用的分部利潤或虧損在計量過程中運用到這些數據時，它們才應包括在報告的分部利潤或虧損中。類似地，只有首席經營決策者使用的分部資產和分部負債數據在計量過程中包含的資產和負債，才報告為分部資產和分部負債。如果數據須分配至報告的分部利潤或虧損、資產或負債，數據的分配必須基於合理的基礎。

26 在評價分部業績和向分部進行資源配置時，如果首席經營決策者只採用一種方法計量經營分部的利潤或虧損、分部的資產或負債，報告的分部利潤或虧損、資產或負債就採用這種方法計量；如果首席經營決策者採用多種方法計量經營分部的利潤或虧損、分部的資產或負債，報告分部採用的計量方法應是管理層認為與編製主體財務報表時計量對應數據最為一致的方法。

27 主體應對每一報告分部的分部利潤或虧損、資產和負債的計量作出說明。主體最低限度應當披露以下方面：

- (1) 針對報告分部間的交易所採用的會計處理基礎。
- (2) 報告分部利潤或虧損與主體所得稅費用或收益和終止經營前利潤或虧損之間計量差異的性質（如果第 28 段描述的調節不明

¹ 對於根據流動性列報而分類的資產，非流動資產包括在報告期後超過 12 個月後才收回的資產金額。

顯的話)。差異包括對於理解報告的分部信息必要的會計政策、集中發生成本的分配政策。

(3) 報告分部資產和主體資產之間計量差異的性質（如果第28段描述的調節不明顯的話）。差異包括對於理解報告的分部信息必要的會計政策、共同使用資產的分配政策。

(4) 報告分部負債和主體負債之間計量差異的性質（如果第28段描述的調節不明顯的話）。差異包括對於理解報告分部的信息必要的會計政策、共同利用負債的分配政策。

(5) 與前期相比，確定報告的分部利潤或虧損使用的計量方法發生變化的性質，及那些變化對分部利潤或虧損計量結果的影響（如果存在的話）。

(6) 對報告分部任何不對稱分配的性質及其影響。例如，主體可能向某個分部分配折舊費用，卻沒有向該分部分配相應的折舊資產。

調 節

28 主體應當對以下各項進行調節：

(1) 報告分部收入總額與主體收入。

(2) 報告分部利潤或虧損總額與主體稅收費用（稅收收益）及終止經營前利潤或虧損。然而，如果主體將諸如稅收費用（稅收收益）等項目分配至報告分部，則主體應當在報告分部利潤或虧損總額與扣除這些項目影響後的主體利潤或虧損之間進行調節。

(3) 報告分部資產總額與主體資產，如果分部資產根據本國際財務報告準則第23段的要求報告的話。

(4) 報告分部負債總額與主體負債，如果分部負債根據本國際財務報告準則第23段的要求報告的話。

(5) 對於已披露信息的每一重要的其他項目，報告分部金額

總計與對應的主體金額。

所有的重要調節項目應當單獨認定和描述。例如，由於會計政策不同而對報告分部利潤或虧損與主體利潤或虧損進行調節時，每一重要的調整數據都應單獨認定和描述。

前期報告信息重述

29 如果主體內部組織結構的改變導致其報告分部的組成發生變化，前期相應信息（包括中期）應當重述，除非信息無法獲得或者信息的獲得成本過高。確定信息是否無法獲得或者信息的獲得成本是否過高時，應當以披露的每一單個項目為基礎。報告分部的組成發生變化後，主體應當披露是否已對前期相應的分部信息進行重述。

30 如果主體內部組織結構的改變導致其報告分部的組成發生變化，並且前期分部信息（包括中期）未進行重述以反映相關的變化，除非信息無法獲得或者信息的獲得成本過高，主體應當在發生變化的當年，同時披露以新舊分部為基礎編製的當期分部信息。

主體範圍的披露

31 本國際財務報告準則第 32 段至第 34 段適用於所有遵循本國際財務報告準則的主體，包括那些只有單一報告分部的主體。某些主體的經營活動不是以相關產品和服務的差異或經營活動所處地理區域的不同為基礎來組織的。此類主體的某一報告分部可能報告來自多種不同產品和服務的收入，或者多個報告分部提供同一產品和服務的信息。類似地，主體的某一報告分部可能擁有位於不同地理區域的資產和報告來自不同地理區域客戶的收入，或者多個報告分部的經營活動位於同一地理區域。只有當第 32 段至第 34 段要求的信息沒有按本國際財務報告準則的規定作為報告分部信息的一部分提供，主體才應

當提供這些信息。

關於產品和服務的信息

32 主體應為每項產品和服務（或者每組相似產品和服務）報告來自外部消費者的收入，除非主體無法獲得這些必要信息或者獲得成本超出了收益，在這種情況下則必須披露該事實。主體所報告的信息必須基於能生成財務報表的財務信息。

關於地理區域的信息

33 主體應報告以下區域信息，除非信息無法獲得或者信息的獲得成本過高：

（1） 來自外部客戶的收入：①歸屬於主體所在國，以及②歸屬於主體所在國以外的所有國家的收入總額。如果歸屬於個別外國的外部客戶的收入是重要的，那些收入應單獨披露。主體應披露根據何種基礎將來自外部客戶的收入歸屬於各個國家。

（2） 除金融工具、遞延所得稅資產、離職後福利資產和基於保險合同的權利外的其他非流動資產²：①位於主體所在國，以及②主體持有的位於主體所在國以外的所有國家的資產總額。如果在個別外國的資產是重要的，那些資產應單獨披露。

所報告的資料應以用於編製主體財務報表的財務信息為基礎。如果必要的信息無法獲得或獲得成本過高，則應披露這一事實。除本段要求的信息外，主體可以提供多個國家的區域加總信息。

2 對於根據流動性列報而分類的資產，非流動資產包括在報告期後超過 12 個月後才收回的資產。

關於主要客戶的信息

34 主體應提供關於其對主要客戶依賴程度的信息。如果與某一外部客戶交易產生的收入達到或超過主體收入的 10%，主體應披露這一事實，以及來自每一此類客戶的總收入和報告這些收入的分部的特徵。主體不需要報告主要客戶的身份，每一分部也不需要報告來自該客戶的收入。出於本國際財務報告準則的目的，同一控制下的多個主體（報告主體）應被認為是單一客戶。然而，是否把政府（包括政府機關及類似主體，無論其是地方性的、國家的或國際的及政府控制下的主體）認定為單一客戶需要進行判斷評估。在評估時，報告主體應該考慮這些主體之間的經濟一體化程度。

過渡性規定和生效日期

35 主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的期間的年度財務報表採用本國際財務報告準則。允許提前採用。如果主體在 2009 年 1 月 1 日之前的期間的財務報表中採用本國際財務報告準則，則應披露這一事實。

35A 2009 年 4 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 23 段。主體應對自 2010 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用此修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，則應披露這一事實。

36 作為初始採用（包括採用 2009 年 4 月發佈的對第 23 段的修訂）年度比較信息報告的前期分部信息，應根據本國際財務報告準則的要求進行重述，除非必要的信息無法獲得或獲得成本過高。

36A 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了整個國際財務報告準則中使用的術語。另外，它修訂了第 23 段（6）。主體應

對自 2009 年 1 月 1 日以後日期開始的年度期間採用那些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)，該修訂內容也應適用於提前採用的期間。

36B 《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》(2009 年修訂)修訂了第 34 段，主體應對自 2011 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 24 號》(2009 年修訂)，對第 34 段的修訂內容也應適用於提前採用的期間。

36C 2013 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進 2010—2012》修訂了第 22 段和第 28 段。主體應對自 2014 年 7 月 1 日以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用那些修訂內容，則應披露這一事實。

《國際會計準則第 14 號》的撤銷

37 本國際財務報告準則取代了《國際會計準則第 14 號——分部報告》。

附 錄

附錄一 術語表

本附錄是本國際財務報告準則的一部分。

- 經營分部 經營分部是主體的一個組成部分：
- (1) 該部分從事可取得收入並產生費用的經營活動（包括與同一主體其他組成部分進行交易產生的收入和費用）；
 - (2) 主體首席經營決策者定期評價該部分的經營成果，以決定向其分配資源和評價其業績；以及
 - (3) 能獲得該部分單獨的財務信息。

國際財務報告準則第9號——金融工具

目 錄

	段落
第 1 章 目 標	1.1
第 2 章 範 圍	2.1
第 3 章 確 認 和 終 止 確 認	3.1
3.1 初 始 確 認	3.1.1
3.2 金 融 資 產 的 終 止 確 認	3.2.1
3.3 金 融 負 債 的 終 止 確 認	3.3.1
第 4 章 分 類	4.1
4.1 金 融 資 產 的 分 類	4.1.1
4.2 金 融 負 債 的 分 類	4.2.1
4.3 嵌 入 衍 生 工 具	4.3.1
4.4 重 分 類	4.4.1
第 5 章 計 量	5.1
5.1 初 始 計 量	5.1.1
5.2 金 融 資 產 的 後 續 計 量	5.2.1
5.3 金 融 負 債 的 後 續 計 量	5.3.1
5.4 攤 餘 成 本 計 量	5.4.1
5.5 減 值	5.5.1
5.6 金 融 資 產 的 重 分 類	5.6.1
5.7 利 得 和 損 失	5.7.1

第 6 章	套期會計	6.1
6.1	套期會計的目標和範圍	6.1.1
6.2	套期工具	6.2.1
6.3	被套期項目	6.3.1
6.4	運用套期會計的標準	6.4.1
6.5	符合條件的套期關係的會計處理	6.5.1
6.6	一組項目的套期	6.6.1
6.7	將信用風險敞口指定為以公允價值計量且其變動計入損益的選擇權	6.7.1
第 7 章	生效日期和過渡性規定	7.1
7.1	生效日期	7.1.1
7.2	過渡性規定	7.2.1
7.3	撤銷《國際財務報告解釋公告第 9 號》、《國際財務報告準則第 9 號》(2009)、《國際財務報告準則第 9 號》(2010)和《國際財務報告準則第 9 號》(2013)	7.3.1
附 錄		
附錄一	術語表	
附錄二	應用指南	

國際財務報告準則第9號——金融工具

第1章 目 標

1.1 本準則的目標旨在確立對金融資產和金融負債進行財務報告的原則，從而向財務報表使用者列報相關且有用的信息，以便其評估主體未來現金流量的金額、時間和不確定性。

第2章 範 圍

2.1 本準則應當適用於所有主體除以下各項之外的所有類型的金融工具：

(1) 根據《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》、《國際會計準則第27號——單獨財務報表》或《國際會計準則第28號——在聯營企業和合營企業中的投資》核算的在子公司、聯營和合營企業中的權益。但是，在某些情況下，《國際財務報告準則第10號》、《國際會計準則第27號》或《國際會計準則第28號》要求或允許主體按照本準則的部分或全部要求核算在子公司、聯營或合營企業中的權益。對於在子公司、聯營或合營企業中權益的衍生工具，主體也應當對其適用本準則，除非該衍生工具符合《國際會計準則第32號——金融工具：列報》中主體權益工具的定義。

(2) 適用《國際會計準則第17號——租賃》的租賃中的權利和義務。但是：

① 出租人確認的應收租賃款，適用本準則的終止確認和減值規定；

② 承租人確認的應付融資租賃款，適用本準則的終止確認規定；
以及

③租賃中嵌入的衍生工具，適用本準則的嵌入衍生工具規定。

(3) 適用《國際會計準則第 19 號——僱員福利》的僱員福利計劃中的僱主權利和義務。

(4) 主體發行的符合《國際會計準則第 32 號》中權益工具定義的金融工具（包括期權和認股權證），或者根據《國際會計準則第 32 號》第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段須歸類為權益工具的金融工具。但是，除非此類工具符合上述（1）中規定的例外情況，否則此類權益工具的持有人應對此類工具適用本準則。

(5) ①《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》所定義的保險合同產生的權利和義務（但不包括滿足財務擔保合同定義的保險合同所產生的發行人的權利和義務），或者，②因包含相機分紅特徵而屬於《國際財務報告準則第 4 號》範圍的合同產生的權利和義務。然而，如果嵌在上述合同中的衍生工具本身並非《國際財務報告準則第 4 號》範圍內的合同，則該衍生工具應適用本準則。此外，如果財務擔保合同的發行人此前明確表明其將此類合同視作保險合同，並且運用了適用於保險合同的會計處理方法，則該發行人可選擇應用本準則或《國際財務報告準則第 4 號》來核算此類財務擔保合同（參見第 B2.5 段至第 B2.6 段）。發行人可就合同逐一作出選擇，但對每一份合同作出的選擇是不可撤銷的。

(6) 購買方和出售股東之間簽訂的、購買或出售被購買方的、將導致在未來購買日發生《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》範圍的企業合併的遠期合同。該遠期合同的期限不應超出獲得任何必要批准以及完成該交易一般所必需的合理期間。

(7) 除第 2.3 段所述的貸款承諾之外的其他貸款承諾。但是，貸款承諾的發行人應當針對不屬於本準則範圍的其他貸款承諾應用本準則的減值要求。同時，所有貸款承諾均應遵循本準則的終止確認規定。

(8) 適用《國際財務報告準則第 2 號——以股份為基礎的支付》的以股份為基礎的支付交易中的金融工具、合同和義務。本準則第 2.4 段至第 2.7 段範圍內的合同除外，這些合同適用本準則。

(9) 補償主體用於清償一項其根據《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》確認為準備的、或者在較早的會計期間已根據《國際會計準則第 37 號》確認為準備的負債所發生支出的支付權利。

(10) 屬於《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》範圍的金融工具的權利和義務，但《國際財務報告準則第 15 號》規定根據本準則核算的除外。

2.2 《國際財務報告準則第 15 號》規定應按照本準則核算減值利得或損失的權利，應適用本準則的減值規定。

2.3 下列貸款承諾屬於本準則的範圍：

(1) 主體指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債的貸款承諾（參見第 4.2.2 段）。如果主體具有在貸款承諾產生後不久出售其所產生資產的過往慣例，則主體應將本準則應用於同一類別的所有貸款承諾。

(2) 可通過現金或者交付或發行其他金融工具淨額結算的貸款承諾。此類貸款承諾是衍生工具。不能僅因為是以分期付款的方式撥付貸款（例如，按工程進度分期撥付的抵押建築貸款）而將貸款承諾視為以淨額結算。

(3) 以低於市場利率提供貸款的承諾〔參見第 4.2.1 段(4)〕。

2.4 以現金或其他金融工具進行淨額結算、或通過交換金融工具進行結算的非金融項目買賣合同，應當視同為金融工具適用本準則，除非該合同是根據主體的預期購買、出售或使用要求，以獲取或交付

非金融項目為目的而簽訂並繼續持有的。然而，本準則應當適用於那些主體根據第 2.5 段指定為以公允價值計量且其變動計入損益的合同。

2.5 對於視同為金融工具的以現金或其他金融工具進行淨額結算、或通過交換金融工具進行結算的非金融項目買賣合同，主體可以不可撤銷地將其指定為以公允價值計量且其變動計入損益，即使其是根據主體的預期購買、出售或使用要求，以獲取或交付非金融項目為目的而簽訂的。該項指定僅可在合同開始時、並且僅當其能夠消除或顯著減少因該合同被排除在本準則範圍之外而未予確認所產生的確認不一致（有時稱為“會計錯配”）時才可使用（參見第 2.4 段）。

2.6 可以現金或其他金融工具進行淨額結算、或通過交換金融工具進行結算的非金融項目買賣合同有多種形式，包括：

（1） 合同條款允許合同任何一方以現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具進行結算；

（2） 合同條款中沒有明確規定可以現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具進行結算，但是主體具有對類似合同以現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具進行結算的慣例（不論是通過與合同的另一方簽訂對沖合同，還是在合同執行前或到期前出售合同）；

（3） 對於類似的合同，主體具有收取交付的基礎資產並在交付後的短期內將其出售，以從價格或交易商保證金的短期波動中獲利的慣例；以及

（4） 作為合同標的的非金融項目易於轉換為現金。

符合（2）或（3）所述條件的合同並非根據主體的預期購買、出售或使用要求，以獲取或交付非金融項目為目的而簽訂，因此該等合同屬於本準則的範圍。對於適用第 2.4 段的其他合同，應進行評價以

確定其是否是根據主體的預期購買、出售或使用要求，以獲取或支付非金融項目為目的而簽訂並繼續持有的，進而確定其是否適用本準則。

2.7 根據第 2.6 段（1）或第 2.6 段（4），可以現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具進行結算的買賣非金融項目的簽出期權屬於本準則的範圍。該等合同不可能是根據主體的預期購買、出售或使用的要求，以獲取或交付非金融項目為目的而簽訂的。

第3章 確認和終止確認

3.1 初始確認

3.1.1 當且僅當主體成為一項金融工具合同條款的一方時，主體才應在其財務狀況表中確認一項金融資產或一項金融負債（參見第 B3.1.1 段和第 B3.1.2 段）。主體首次確認一項金融資產時應當按照第 4.1.1 段至第 4.1.5 段進行分類，並按照第 5.1.1 段至第 5.1.3 段進行計量。當主體首次確認一項金融負債時應當按照第 4.2.1 段和第 4.2.2 段進行分類，並按照第 5.1.1 段進行計量。

常規方式購買或出售金融資產

3.1.2 常規方式購買或出售金融資產，應視情況分別使用交易日會計或結算日會計進行確認和終止確認（參見第 B3.1.3 段至第 B3.1.6 段）。

3.2 金融資產的終止確認

3.2.1 在合併財務報表中，第 3.2.2 段至第 3.2.9 段、第 B3.1.1 段、第 B3.1.2 段及第 B3.2.1 段至第 B3.2.17 段應在合併層面上適用。因此，主體應首先按照《國際財務報告準則第 10 號》的規定合併所

有子公司，然後將上述段落應用於合併後的集團。

3.2.2 在根據第 3.2.3 段至第 3.2.9 段的規定評價終止確認是否恰當以及在何種程度恰當之前，主體應首先根據下述各項確定這些規定應當適用於一項金融資產（或一組類似金融資產）的一部分還是一項金融資產（或一組類似金融資產）的整體。

（1） 當且僅當被考慮終止確認的一項金融資產（或一組類似金融資產）的一部分符合下述三項條件之一時，第 3.2.3 段至第 3.2.9 段適用於該金融資產的這一部分。

①該部分僅包含一項金融資產（或一組類似金融資產）所產生的可具體識別的現金流量。例如，當主體簽訂了一項利息剝離合同，而交易對手方因此擁有獲取利息現金流量的權利，但並無獲取債務工具本金現金流量的權利時，第 3.2.3 段至第 3.2.9 段適用於利息現金流量。

②該部分僅包含一項金融資產（或一組類似金融資產）所產生的現金流量中與之完全成比例的份額（比例份額）。例如，當主體簽訂協議並且交易對手方因此獲得取得債務工具全部現金流量的 90%份額的權利時，第 3.2.3 段至第 3.2.9 段適用於這些現金流量的 90%。如果交易對手方不止一個，只要出讓主體所轉讓的份額與資產的現金流量完全成比例，則不要求每個交易對手方均具有成比例的現金流量份額。

③ 該部分僅包含一項金融資產（或一組類似金融資產）所產生的可具體識別的現金流量中與之完全成比例的份額（比例份額）。例如，當主體簽訂協議並且交易對手方因此獲得取得金融資產利息現金流量的 90%份額的權利時，第 3.2.3 段至第 3.2.9 段適用於此類利息現金流量的 90%。如果交易對手方不止一個，只要出讓主體所轉讓的份額與可具體識別的現金流量完全成比例，則不要求每個交易對手

方均具有成比例的可具體識別的現金流量份額。

(2) 在所有其他情況下，第 3.2.3 段至第 3.2.9 段適用於一項金融資產（或一組類似金融資產）的整體。例如，當主體轉讓了①一項金融資產（或一組金融資產）產生的現金流入額的最初 90% 或最後 90% 的權利，或者②一組應收款項產生的現金流量 90% 的權利，但卻提供了一項擔保以補償購買方遭受的信用損失，最高擔保額為應收款項本金金額的 8% 時，則第 3.2.3 段至第 3.2.9 段適用於該金融資產（或一組類似金融資產）的整體。

在第 3.2.3 段至第 3.2.12 段中，術語“金融資產”是指上文 (1) 所述的一項金融資產（或一組類似金融資產）的一部分，或者金融資產（或一組類似金融資產）的整體。

3.2.3 當且僅當符合下述條件之一時，主體才應終止確認一項金融資產：

- (1) 收取金融資產所產生的現金流量的合同權利到期；或者
- (2) 主體根據第 3.2.4 段和第 3.2.5 段的規定轉移了金融資產，並且根據第 3.2.6 段的規定該轉移符合終止確認的條件。

（關於常規方式出售金融資產，請參見第 3.1.2 段。）

3.2.4 當且僅當符合下述條件之一時，主體轉移了一項金融資產：

- (1) 主體轉讓了收取金融資產現金流量的合同權利；或者
- (2) 主體保留了收取金融資產現金流量的合同權利，但卻承擔了在符合第 3.2.5 段規定的安排中向一個或多個收款人支付該現金流量的合同義務。

3.2.5 如果主體保留了收取一項金融資產（“原始資產”）現金流量的合同權利，但卻承擔了將這些現金流量支付給一個或多個主體

（“最終收款人”）的合同義務，那麼，當且僅當同時滿足下述三個條件時，主體可以將該交易作為金融資產的轉移處理。

（1） 除非主體從原始資產收取了相等的金額，否則沒有義務向最終收款人支付款項。主體提供短期墊款但有權利完全收回借出的金額以及按市場利率應計的利息，並不違反本條件。

（2） 轉移合同的條款禁止主體出售或抵押原始資產，除非這種出售或抵押是作為向最終收款人支付現金流量義務的保證。

（3） 主體有義務無重大延誤地劃撥代最終收款人收取的任何現金流量。此外，主體無權將該現金流量進行再投資，除非是在從收款日到最終收款人要求劃撥日之間的短暫結算期內對現金或現金等價物（遵循《國際會計準則第 7 號——現金流量表》相關定義）的投資，並且這些投資取得的利息將交付給最終收款人。

3.2.6 主體轉移金融資產（參見第 3.2.4 段）時，應評價其在多大程度上保留了金融資產所有權的風險和報酬。在這種情況下：

（1） 如果主體轉移了金融資產所有權上幾乎所有的風險和報酬，則主體應當終止確認該金融資產，並將轉移中產生或保留的權利和義務單獨確認為資產或負債。

（2） 如果主體保留了金融資產所有權上幾乎所有的風險和報酬，則主體應當繼續確認該金融資產。

（3） 如果主體既沒有轉移也沒有保留金融資產所有權上幾乎所有的風險和報酬，則主體應當判定其是否保留了對金融資產的控制。具體情況如下：

①如果主體沒有保留控制，則應當終止確認該金融資產，並將轉移中產生或保留的權利和義務單獨確認為資產或負債。

②如果主體保留了控制，則應當根據其對該金融資產的繼續涉入程度繼續確認該項金融資產（參見第 3.2.16 段）。

3.2.7 主體應通過比較主體在轉移前和轉移後因被轉移資產淨現金流量金額和時間的變化而承受的風險，來評價風險和報酬的轉移（參見第 3.2.6 段）。如果主體承受的金融資產未來淨現金流量現值變動的風險並未因轉移而發生顯著變化，則主體保留了金融資產所有權上幾乎所有的風險和報酬（例如，因為主體出售了一項金融資產，並且依照協議需按固定價格或銷售價格加出借人回報將其購回）。如果主體承受的這種變化的風險與有關金融資產的未來淨現金流量現值的全部變化相比不再重要，則主體已經轉移了金融資產所有權上幾乎所有的風險和報酬（例如，因為主體出售了一項金融資產，並且僅有一項以該金融資產在回購時的公允價值將其回購的選擇權，或者在一項安排中轉移了較大金額資產的現金流量中完全成比例的份額，比如符合第 3.2.5 段所述條件的貸款分包協議）。

3.2.8 主體是否轉移或保留了所有權上幾乎所有的風險和報酬，通常情況下是很明顯的而不需要進行任何計算。在其他情況下，將有必要計算和比較主體在轉移前和轉移後承受的未來淨現金流量現值變動的風險。這種計算和比較應使用適當的當前市場利率作為折現率。淨現金流量的所有合理可能的變動均應予以考慮，並對那些更可能發生的結果給予更多的重視。

3.2.9 主體是否保留了對被轉移資產的控制〔參見第 3.2.6 段（3）〕，取決於受讓人出售該資產的能力。如果受讓人具有向不相關的第三方整體出售該資產的實際能力，並且能夠單方面地行使這種能力，而不需要對該轉移加諸額外的限制，則主體並未保留對該資產的控制。在所有其他的情形中，主體保留了對該資產的控制。

符合終止確認條件的轉移

3.2.10 如果主體在符合終止確認條件的轉移中整體轉移了一項

金融資產，但保留了向該金融資產提供收費服務的權利，則主體應當就該服務合同確認一項服務資產或一項服務負債。如果將收取的費用預計不能充分補償主體所提供的服務，則應當按公允價值確認該服務義務形成的一項服務負債。如果將收取的費用預計將超過對服務的充分補償，則應當將該服務權利確認為一項服務資產，確認的金額應根據第 3.2.13 段的規定以更大金融資產帳面金額的分配為基礎確定。

3.2.11 如果轉移導致金融資產整體被終止確認，但同時使主體獲得一項新的金融資產或者承擔一項新的金融負債或一項服務負債，則主體應當按公允價值確認這項新的金融資產、金融負債或服務負債。

3.2.12 在金融資產整體予以終止確認時，下述兩者之間的差額應當計入損益：

- (1) 帳面金額（以終止確認日的計量為準），與
- (2) 所收到的對價（包括獲得的任何新資產減去承擔的任何新負債）。

3.2.13 如果被轉移資產是更大金融資產的一部分〔例如，當主體轉移的利息現金流量是債務工具的一部分時，參見第 3.2.2 段(1)〕，並且被轉移的部分在整體上符合終止確認的條件，則該項更大金融資產的原帳面金額應當按轉移日繼續確認部分和終止確認部分的相對公允價值在繼續確認部分和終止確認部分之間進行分配。為此，保留的服務資產應當作為繼續確認部分處理。下述兩者之間的差額應當計入損益：

- (1) 分配至終止確認部分的帳面金額（以終止確認日的計量為準），與
- (2) 針對終止確認部分收到的對價（包括獲得的任何新資產

減去承擔的任何新負債)。

3.2.14 當主體在繼續確認部分和終止確認部分之間分配一項更大金融資產的原帳面金額時，需要計量繼續確認部分的公允價值。如果主體曾經出售與繼續確認部分類似的部分金融資產、或該部分金融資產存在其他市場交易，則近期的實際交易價格提供了對其公允價值的最佳估計。如果沒有標價或近期的市場交易為繼續確認部分的公允價值提供依據，則其公允價值的最佳估計是該項更大金融資產整體的公允價值和收取的終止確認部分的對價之間的差額。

不符合終止確認條件的轉移

3.2.15 如果因主體保留了被轉移資產所有權上幾乎所有的風險和報酬從而使轉移並未導致終止確認，則主體應當繼續確認被轉移資產的整體，並將收取的對價確認為一項金融負債。在後續期間內，主體應當確認因被轉移資產而取得的所有收益和因金融負債而產生的所有費用。

對被轉移資產的繼續涉入

3.2.16 如果主體既沒有轉移也沒有保留被轉移資產所有權上幾乎所有的風險和報酬，但保留了對被轉移資產的控制，則主體應當根據其對被轉移資產繼續涉入的程度繼續確認該被轉移資產。主體對被轉移資產繼續涉入的程度，是指主體承受的被轉移資產價值變動風險的程度。例如：

(1) 如果主體採用為被轉移資產提供擔保的形式繼續涉入，則主體繼續涉入的程度是下述兩者中的較低者：①資產的金額；及②主體可被要求償還的所收到對價的最大金額（“擔保金額”）。

(2) 如果主體採用簽出或購入基於被轉移資產的期權（或兩者皆有）的形式繼續涉入，則主體繼續涉入的程度是主體可能回購的

被轉移資產的金額。但是，對於基於以公允價值計量的資產簽出的看跌期權，主體的繼續涉入程度僅限於被轉移資產的公允價值與期權行權價兩者之中的較低者（參見 B3.2.13 段）。

（3） 如果主體採用基於被轉移資產的現金結算期權或類似條款的形式繼續涉入，則主體繼續涉入程度的計量方式與上述（2）中規定的以非現金結算期權繼續涉入的計量方式相同。

3.2.17 當主體按其繼續涉入程度繼續確認一項資產時，主體也確認了一項相關的負債。儘管本準則中有其他的計量要求，被轉移資產和相關負債應在反映主體所保留的權利和義務的基礎上進行計量。對相關負債的計量應使得被轉移資產和相關負債的帳面淨額：

（1） 等於主體保留的權利和義務的攤餘成本，如果被轉移資產以攤餘成本計量；或者

（2） 等於主體保留的權利和義務的公允價值（按獨立基礎計量時），如果被轉移資產按公允價值計量。

3.2.18 主體應當按其繼續涉入程度繼續確認被轉移資產所產生的所有收益，並確認相關負債所發生的所有費用。

3.2.19 出於後續計量目的，已確認的被轉移資產和相關負債公允價值的變動，應按第 5.7.1 段的規定進行一致的會計核算，並且不應相互抵銷。

3.2.20 如果主體對金融資產的繼續涉入僅限於金融資產的一部分（例如，當主體保留了回購一部分被轉移資產的選擇權，或者保留了某項剩餘權益但並未導致主體保留所有權上幾乎所有的風險和報酬，並且主體保留了控制權），則主體應按照轉移日因繼續涉入而繼續確認部分和不再確認部分的相對公允價值，在兩者之間分配金融資產的原帳面金額。為此，應適用第 3.2.14 段的要求。下述兩者之間的

差額應當計入損益：

- (1) 分配至不再確認部分的帳面金額（以終止確認日計量的為準）；與
- (2) 不再確認部分所收到的對價。

3.2.21 如果被轉移資產以攤餘成本計量，則本準則中指定一項金融負債以公允價值計量且其變動計入損益的選擇權不適用於相關的負債。

所有的轉移

3.2.22 如果繼續確認被轉移資產，則該資產和與其相關的負債不應相互抵銷。類似地，主體不應將因被轉移資產所取得的收益和因相關負債所產生的費用相互抵銷（參見《國際會計準則第 32 號》第 42 段）。

3.2.23 如果出讓人向受讓人提供了非現金擔保品（如，債務工具或權益工具），出讓人 and 受讓人對擔保品的會計核算取決於受讓人是否有權將擔保品出售或再抵押以及出讓人是否已拖欠。出讓人 and 受讓人應當按照下述規定對擔保品進行會計核算：

(1) 如果受讓人依照合同或慣例有權將擔保品出售或再抵押，則出讓人應當在其財務狀況表上將該項資產重新分類（例如，作為已貸出的資產、已抵押的權益工具或回購應收款項），以與其他資產分開。

(2) 如果受讓人出售了作為抵押的擔保品，則應當確認此出售所產生的收入，並就其歸還擔保品的義務確認一項以公允價值計量的負債。

(3) 如果根據合同條款出讓人拖欠且無權贖回擔保品，出讓人應終止確認該擔保品，而受讓人應將該擔保品確認為一項資產，並

以公允價值進行初始計量，或者，如果受讓人已出售了該擔保品，受讓人應當終止確認其歸還此擔保品的義務。

(4) 除了(3)中所述的情形，出讓人應當繼續將擔保品作為其資產入帳，而受讓人不應將此擔保品作為一項資產確認。

3.3 金融負債的終止確認

3.3.1 當且僅當金融負債（或金融負債的一部分）消除時（即，當合同規定的義務解除、取消或到期時），主體才能將該項金融負債（或金融負債的一部分）從其財務狀況表內轉出。

3.3.2 現有借款人和出借人之間條款存在顯著差異的債務工具的交換，應當作為原金融負債的消除和一項新金融負債的確認進行核算。類似地，對現有金融負債或其部分的條款的重大修訂（無論是否由於債務人的財務困難所致）應作為原金融負債的消除和一項新金融負債的確認進行核算。

3.3.3 消除的或轉讓給另一方的金融負債（或金融負債的一部分）的帳面金額與所支付的對價（包括轉讓的所有非現金資產或承擔的所有負債）之間的差額應當計入損益。

3.3.4 如果主體回購了金融負債的一部分，主體應當基於回購日繼續確認部分和終止確認部分之間的相對公允價值，在兩者之間分配該金融負債的原帳面金額。分配至終止確認部分的帳面金額與為終止確認部分支付的對價（包括轉讓的所有非現金資產或承擔的所有負債）之間的差額，應當計入損益。

第4章 分類

4.1 金融資產的分類

4.1.1 除非適用於第 4.1.5 段的規定，主體應基於下列兩項將金融資產分別歸類為按攤餘成本、以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益，或者以公允價值計量且其變動計入損益進行後續計量：

- (1) 主體管理金融資產的業務模式，以及
- (2) 金融資產的合同現金流量特徵。

4.1.2 如果同時滿足下列兩個條件，則金融資產應當以攤餘成本計量：

- (1) 金融資產在以收取合同現金流量為目標而持有金融資產的業務模式中持有。
- (2) 金融資產的合同條款規定在特定日期產生的現金流量，僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。

第 B4.1.1 段至第 B4.1.26 段就如何應用上述條件提供了指引。

4.1.2A 如果同時滿足下列兩項條件，則金融資產應當以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益：

- (1) 金融資產在通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現其目標的業務模式中持有，以及
- (2) 金融資產的合同條款規定在特定日期產生的現金流量，僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。

第 B4.1.1 段至第 B4.1.26 段就如何應用上述條件提供了指引。

4.1.3 在應用第 4.1.2 段 (2) 和第 4.1.2A 段 (2) 時：

- (1) 本金是金融資產在初始確認時的公允價值。第 B4.1.7B 段就本金的含義提供了額外指引。

(2) 利息包括對貨幣的時間價值、特定時期未償付本金金額相關的信用風險以及其他基本借貸風險和成本以及利潤率的對價。第 B4.1.7A 段和第 B4.1.9A 段至第 B4.1.9E 段就利息的含義（包括貨幣的時間價值）提供了額外指引。

4.1.4 除按照第 4.1.2 段以攤餘成本計量或按照第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益以外，其他金融資產應當以公允價值計量且其變動計入損益。然而，對於本應以公允價值計量且其變動計入損益的特定權益工具投資，主體可在初始確認時作出不可撤銷的選擇，將其公允價值的後續變動在其他綜合收益中列報（參見第 5.7.5 段至第 5.7.6 段）。

將金融資產指定為以公允價值計量且其變動計入損益的選擇權

4.1.5 儘管有第 4.1.1 段至第 4.1.4 段的規定，主體仍可以在初始確認時將金融資產不可撤銷地指定為以公允價值計量且其變動計入損益，前提是這樣做可以消除或顯著減少計量或確認的不一致（有時稱作“會計錯配”），即如果不做該指定，會因以不同的基礎計量資產或負債或者確認其產生的利得和損失而產生這種不一致（參見第 B4.1.29 段至第 B4.1.32 段）。

4.2 金融負債的分類

4.2.1 主體應以攤餘成本對所有的金融負債進行後續計量，以下情況除外：

(1) 以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債。此類負債（包括屬於負債的衍生工具）應當以公允價值進行後續計量。

(2) 金融資產轉移不符合終止確認條件或者應用繼續涉入法進行核算而形成的金融負債。第 3.2.15 段和第 3.2.17 段的規定適用於此類金融負債的計量。

(3) 財務擔保合同。初始確認後，此類合同的發行人應對其以下列兩者較高者計量〔除非適用於第 4.2.1 段 (1) 或 (2)〕：

- ①根據第 5.5 部分確定的損失準備金額，以及
- ②初始確認的金額（參見第 5.1.1 段）減去根據《國際財務報告準則第 15 號》確認的累計收益金額（如適用）。

(4) 以低於市場利率提供貸款的承諾。此項承諾的發行人應以下列兩者較高者計量〔除非適用於第 4.2.1 段 (1)〕：

- ①根據第 5.5 部分確定的損失準備金額，以及
- ②初始確認的金額（參見第 5.1.1 段）減去根據《國際財務報告準則第 15 號》的確認的累計收益金額（如適用）。

(5) 購買方在適用《國際財務報告準則第 3 號》的企業合併中確認的或有對價。此類或有對價應以公允價值計量且其變動計入損益進行後續計量。

將金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益的選擇權

4.2.2 在初始確認時，當第 4.3.5 段允許或這樣指定如下所述能夠提供更相關的信息時，主體可以將一項金融負債不可撤銷地指定為以公允價值計量且其變動計入損益，主體這樣指定是由於下列原因之一：

(1) 這樣做可以消除或顯著減少計量或確認的不一致（有時稱作“會計錯配”），即如果不做指定，會因以不同的基礎計量資產或負債或者確認其產生的利得和損失而產生這種不一致（參見第 B4.1.29 段至第 B4.1.32 段）；或者

(2) 根據書面記載的風險管理或投資策略，以公允價值為基礎對金融負債組合或金融資產和金融負債組合進行管理和業績評價，以及內部以此為基礎向主體關鍵管理人員（遵循《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》相關定義），如主體董事會及首席執行官，提

供有關該組合的信息（參見 B4.1.33 段至 B4.1.36 段）。

4.3 嵌入衍生工具

4.3.1 嵌入衍生工具，是同時包括非衍生工具主合同的混合合同的一個組成部分，並導致該組合工具中的某些現金流量以類似於單獨存在的衍生工具的方式變動。嵌入衍生工具使得該合同原本要求的全部或部分現金流量鬚根據特定利率、金融工具價格、商品價格、外匯匯率、價格或利率指數、信用評級或信用指數，或其他變量（如果該變量是非金融變量，則該變量不應與合同的任一方存在特定關係）予以修正。附屬於一項金融工具的衍生工具，如果可以獨立於該金融工具進行合約轉讓，或者具有與該金融工具不同的交易對手方，則該衍生工具不是一項嵌入衍生工具，而是一項獨立的金融工具。

包含金融資產主合同的混合合同

4.3.2 如果混合合同包含的主合同是一項本準則範圍內的資產，則主體應當對整個混合合同應用第 4.1.1 段至第 4.1.5 段的要求。

其他混合合同

4.3.3 如果混合合同包含的主合同不是本準則範圍內的資產，當且僅當符合下述條件時，嵌入衍生工具應當與主合同分拆，並作為衍生工具根據本準則的規定核算：

（1） 嵌入衍生工具的經濟特徵和風險與主合同的經濟特徵和風險並不緊密相關（參見第 B4.3.5 段和第 B4.3.8 段）；

（2） 與嵌入衍生工具具有相同條款的單獨工具符合衍生工具的定義；並且

（3） 混合合同不以公允價值計量，公允價值的變動也不計入損益（即，嵌在以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債中的衍

生工具不予分拆)。

4.3.4 如果嵌入衍生工具被分拆，主合同應該按照適用的準則進行會計核算。本準則並未涉及嵌入衍生工具是否應當在財務狀況表中單獨列報。

4.3.5 儘管有第 4.3.3 段和第 4.3.4 段的規定，如果合同中包括一項或多項嵌入衍生工具，並且主合同不是本準則範圍內的資產，主體可以將整個混合合同指定為以公允價值計量且其變動計入損益，除非：

(1) 該嵌入衍生工具沒有顯著影響合同要求的現金流量；或者

(2) 當初次考慮類似的混合工具時，幾乎不需進行分析就可明確其包含的嵌入衍生工具不應進行分拆，例如嵌入貸款的提前償付選擇權，即允許持有人以接近攤餘成本的金額提前償還貸款。

4.3.6 如果本準則要求主體將嵌入衍生工具與其主合同分拆，但無論在購買日還是在之後的財務報告期末，主體都無法單獨計量該嵌入衍生工具，則應將該混合合同整體指定為以公允價值計量且其變動計入損益。

4.3.7 如果主體無法基於嵌入衍生工具的條款和條件可靠地確定其公允價值，則嵌入衍生工具的公允價值應等於混合合同公允價值與主合同公允價值之間的差額。如果主體使用本方法無法確定嵌入衍生工具的公允價值，則應適用第 4.3.6 段的規定，將混合合同指定為以公允價值計量且其變動計入損益。

4.4 重分類

4.4.1 當且僅當主體改變其管理金融資產的業務模式時，主體才

應當根據第 4.1.1 段至第 4.1.4 段的規定對所有受到影響的金融資產進行重分類。有關金融資產重分類的額外指引，參見第 5.6.1 段至第 5.6.7 段、第 B4.4.1 段至第 B4.4.3 段及第 B5.6.1 段至第 B5.6.2 段。

4.4.2 主體不應對任何金融負債作出重分類。

4.4.3 下述情況下的變動不屬於第 4.4.1 段至第 4.4.2 段所述的重分類：

(1) 之前指定為現金流量套期或淨投資套期的有效套期工具的某項目不再滿足條件；

(2) 某項目變為被指定為現金流量套期或淨投資套期的有效套期工具；以及

(3) 第 6.7 部分所述的計量變動。

第5章 計 量

5.1 初始計量

5.1.1 除屬於第 5.1.3 段範圍內的應收帳款之外，初始確認時，主體應當以其公允價值對金融資產或金融負債進行初始計量，對於不是以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產或金融負債，則還應加上或減去可直接歸屬於獲得或發行該金融資產或金融負債的交易費用。

5.1.1A 但是，如果金融資產或金融負債初始確認時的公允價值不同於其交易價格，主體應當應用第 B5.1.2A 段。

5.1.2 當主體對一項以攤餘成本進行後續計量的資產使用結算日會計時，該項資產應當按其在交易日的公允價值進行初始計量（參見第 B3.1.3 段至第 B3.1.6 段）。

5.1.3 儘管有第 5.1.1 段的規定，在初始確認時，對於不具有重大融資成分（遵循《國際財務報告準則第 15 號》相關定義）的應收帳款，主體應按其交易價格（根據《國際財務報告準則第 15 號》的定義）進行初始計量。

5.2 金融資產的後續計量

5.2.1 在初始確認後，主體應當根據第 4.1.1 段至第 4.1.5 段按以下方式計量金融資產：

- (1) 攤餘成本；
- (2) 以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益；或者
- (3) 以公允價值計量且其變動計入損益。

5.2.2 主體應當對根據第 4.1.2 段按攤餘成本計量的金融資產及根據第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產應用第 5.5 部分的減值要求。

5.2.3 主體應當對指定為被套期項目的金融資產應用第 6.5.8 段至第 6.5.14 段的套期會計要求（並且如適用，針對利率風險組合套期應用《國際會計準則第 39 號》第 89 段至第 94 段的公允價值套期會計要求）¹。

5.3 金融負債的後續計量

5.3.1 在初始確認後，主體應當根據第 4.2.1 段至 4.2.2 段的規

¹ 根據第 7.2.21 段，作為一項會計政策選擇，主體可繼續應用《國際會計準則第 39 號》的套期會計要求而非採用本準則第六章的要求。如果主體作出這一選擇，本準則提及的第六章中特定的套期會計要求並不相關。取而代之的是，主體應當應用《國際會計準則第 39 號》中相關的套期會計要求。

定計量金融負債。

5.3.2 主體應當對指定為被套期項目的金融負債應用第 6.5.8 段至第 6.5.14 段的套期會計要求（並且如適用，對利率風險組合套期應用《國際會計準則第 39 號》第 89 段至第 94 段的公允價值套期會計要求）。

5.4 攤餘成本計量

金融資產

實際利率法

5.4.1 利息收入應當使用實際利率法計算（參見附錄一及第 B5.4.1 段至第 B5.4.7 段）。利息收入應通過將實際利率乘以金融資產的帳面總額進行計算，但下列情況除外：

（1） 所購買或源生的已發生信用減值的金融資產。對於此類金融資產，主體應針對初始確認後金融資產的攤餘成本應用經信用調整的實際利率計算利息收入。

（2） 並非所購買或源生的已發生信用減值的金融資產、但隨後發生了信用減值的金融資產。對於此類金融資產，主體應在後續報告期間針對金融資產的攤餘成本應用實際利率計算利息收入。

5.4.2 如果主體在某一報告期間根據第 5.4.1 段（2）對金融資產的攤餘成本應用實際利率法計算利息收入，在後續報告期間若金融工具因其信用風險有所改善而不再有信用減值，並且這一改善在客觀上可與應用第 5.4.1 段（2）的要求後發生的某一事件相聯繫（例如，借款人的信用評級有所改善），則主體應將實際利率乘以帳面總額來計算利息收入。

合同現金流量的修訂

5.4.3 如果對金融資產的合同現金流量予以重新議定或作出其他修訂，並且該重新議定或修訂並未導致該金融資產按照本準則予以終止確認，主體應當重新計算該金融資產的帳面總額，並在損益中確認修訂利得或損失。金融資產的帳面總額應重新計算，即按金融資產的原實際利率（或所購買或源生的已發生信用減值的金融資產的經信用調整的實際利率）或根據第 6.5.10 段計算的修正後實際利率（如適用）折現的、經重新議定或修訂的合同現金流量的現值。所產生的任何成本或費用應調整修訂後金融資產的帳面金額，並在修訂後金融資產的剩餘期限內進行攤銷。

核 銷

5.4.4 如果主體不再合理預期可收回金融資產的整體或一部分，則應當直接減記該金融資產的帳面總額。核銷構成終止確認事件〔參見第 B3.2.16 段（18）〕。

5.5 減 值

預期信用損失的確認

一般方法

5.5.1 主體應當對按照第 4.1.2 段或第 4.1.2A 段計量的金融資產、租賃應收款、合同資產，或者根據第 2.1 段（7）、第 4.2.1 段（3）或第 4.2.1 段（4）適用減值要求的貸款承諾和財務擔保合同確認預期信用損失的損失準備。

5.5.2 主體應當將減值要求應用於按照第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產損失準備的確認和計量。但是，損失準備應當計入其他綜合收益，且不應減少財務狀況表中金

融資產的帳面金額。

5.5.3 在每一報告日，如果金融工具的信用風險自初始確認後顯著增加，則主體應按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量該金融工具的損失準備，符合第 5.5.13 段至第 5.5.16 段情況的除外。

5.5.4 減值要求的目標旨在確認信用風險自初始確認後顯著增加的所有金融工具（無論是在單項或組合的基礎上進行評估）在整個存續期的預期信用損失，相關評估應考慮所有合理及可支持的信息，包括前瞻性信息。

5.5.5 如果在報告日，金融工具的信用風險自初始確認後並未顯著增加，則主體應按照相當於 12 個月預期信用損失的金額計量該金融工具的損失準備，符合第 5.5.13 段至第 5.5.16 段情況的除外。

5.5.6 對於貸款承諾和財務擔保合同，在應用減值要求時，主體成為不可撤銷承諾的一方之日應被視為初始確認日。

5.5.7 如果主體在上一報告期間已按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量金融工具的損失準備，但在當期報告日確定不再符合第 5.5.3 段的情形，則主體應在當期報告日按照相當於 12 個月預期信用損失的金額來計量損失準備。

5.5.8 主體應將為把報告日的損失準備調整為按照本準則確認的金額而需確認（或轉回）的預期信用損失金額，作為一項減值利得或損失計入損益。

信用風險的顯著增加的確定

5.5.9 在每一報告日，主體應當評估金融工具的信用風險自初始確認後是否已顯著增加。在進行該評估時，主體應考慮在金融工具的

預計存續期內發生拖欠的風險變化，而非預期信用損失金額的變動。為作出該評估，主體應將金融工具在報告日發生違約的風險與金融工具在初始確認日發生拖欠的風險進行比較，並考慮在無須付出不當成本或努力的情況下可獲得的、表明自初始確認後信用風險顯著增加的合理及可支持的信息。

5.5.10 如果在報告日金融工具被確定為具有較低的信用風險（參見第 B5.5.22 段至第 B5.5.24 段），則主體可假設該金融工具的信用風險自初始確認後並未顯著增加。

5.5.11 如果在無須付出不當成本或努力的情況下可獲得合理及可支持的前瞻性信息，則主體在確定信用風險自初始確認後是否顯著增加時不得僅僅依賴逾期信息。然而，如果在無須付出不當成本或努力的情況下無法獲得（在單獨或匯總基礎上）逾期信息以外的更具前瞻性的信息，主體可採用逾期信息來確定信用風險自初始確認後是否顯著增加。無論主體採用何種方式評估信用風險是否顯著增加，均存在一個可推翻的假設：如果合同付款逾期超過 30 天，則表明金融資產的信用風險顯著增加。如果主體在無須付出不當成本或努力的情況下可獲得合理及可支持的信息，表明即使合同付款逾期超過 30 天，信用風險自初始確認後仍未顯著增加，則主體可推翻上述假設。如果主體在合同付款逾期超過 30 天前已確定信用風險顯著增加，則上述可推翻的假設並不適用。

修訂後的金融資產

5.5.12 如果金融資產的合同現金流量予以重新議定或修訂且金融資產並未終止確認，主體應通過比較下述兩者，根據第 5.5.3 段評估金融工具的信用風險是否已顯著增加：

- (1) 在報告日發生拖欠的風險（基於修訂後的合同條款）；以

及

(2) 在初始確認時發生拖欠的風險（基於原未修訂的合同條款）。

所購買或源生的已發生信用減值的金融資產

5.5.13 儘管存在第 5.5.3 段和第 5.5.5 段的規定，對於所購買或源生的已發生信用減值的金融資產，主體在報告日僅應將自初始確認後整個存續期預期信用損失的累計變動確認為損失準備。

5.5.14 在每一報告日，主體應將整個存續期預期信用損失的變動金額作為一項減值利得或損失計入損益。主體應將整個存續期預期信用損失的有利變動確認為一項減值利得，即使整個存續期的預期信用損失少於初始確認時估計的現金流量所包含的預期信用損失金額。

針對應收帳款、合同資產和租賃應收款的簡化方法

5.5.15 儘管存在第 5.5.3 段和第 5.5.5 段的規定，對於下列各項，主體應始終按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量損失準備：

(1) 因屬於《國際財務報告準則第 15 號》範圍的交易產生的合同資產或應收帳款，並且：

①其並未包含《國際財務報告準則第 15 號》所規定的重大融資成分（或當主體對一年或更短期間的合同應用實務簡便方法）；或者

②其包含《國際財務報告準則第 15 號》所規定的重大融資成分，如果主體作為一項會計政策選擇，按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量損失準備。該會計政策應當應用於所有此類應收帳款或合同資產，但可以對應收帳款和合同資產單獨應用。

(2) 因屬於《國際會計準則第 17 號》範圍的交易產生的租賃

應收款，如果主體作為一項會計政策選擇，按照相當於整個存續期預期信用損失的金額計量損失準備。該會計政策應當應用於所有租賃應收款，但可以對融資租賃應收款和經營租賃應收款單獨應用。

5.5.16 主體可分別針對應收帳款、租賃應收款和合同資產獨立選擇其會計政策。

預期信用損失的計量

5.5.17 主體計量金融工具預期信用損失的方式應當反映：

- (1) 通過評價一系列可能的結果而確定的無偏概率加權金額；
- (2) 貨幣的時間價值；以及
- (3) 在無須付出不當成本或努力的情況下可獲得的有關過去事項、當前狀況及未來經濟狀況預測的合理及可支持的信息。

5.5.18 在計量預期信用損失時，主體不一定需要識別每一可能發生的情形。然而，主體應通過反映信用損失發生的可能性及不會發生信用損失的可能性（即使發生信用損失的可能性極低），來考慮信用損失發生的風險或概率。

5.5.19 在計量預期信用損失時需考慮的最長期限為主體面臨信用風險的最長合同期限（包括續約選擇權），而非更長的期間（即使該更長的期間與商業慣例相一致）。

5.5.20 然而，某些金融工具同時包含貸款和未提用的承諾部分，而主體根據合同要求還款及取消未使用承諾的能力並未將主體面臨信用損失的期間限定在合同通知期內。對於此類金融工具（並且僅限於此類金融工具），主體確認預期信用損失的期間為主體面臨信用風險且預期信用損失無法被信用風險管理措施所緩解的期間（即使該期

間延長至超過最長合同期限)。

5.6 金融資產的重分類

5.6.1 如果主體根據第 4.4.1 段對金融資產作出重分類，主體應自重分類日起應用未來適用法進行重分類。主體不應重述任何此前已確認的利得、損失（包括減值利得或損失）或利息。第 5.6.2 段至第 5.6.7 段闡述了重分類的要求。

5.6.2 如果主體將金融資產從攤餘成本計量類別重分類至以公允價值計量且其變動計入損益計量類別，應當在重分類日計量該資產公允價值。金融資產的原攤餘成本與公允價值之間的差額所產生的利得或損失應計入損益。

5.6.3 如果主體將金融資產從以公允價值計量且其變動計入損益計量類別重分類至攤餘成本計量類別，該資產在重分類日的公允價值成為其新的帳面總額。（在重分類日確定實際利率及損失準備的相關指引，參見第 B5.6.2 段。）

5.6.4 如果主體將金融資產從攤餘成本計量類別重分類至以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別，應當在重分類日計量該資產公允價值。金融資產的原攤餘成本與公允價值之間的差額所產生的利得或損失應計入其他綜合收益。實際利率及預期信用損失的計量不會因為重分類而進行調整。（參見第 B5.6.1 段。）

5.6.5 如果主體將金融資產從以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別重分類至攤餘成本計量類別，該金融資產應在重分類日按其公允價值進行重分類。然而，之前計入其他綜合收益的累計利得或損失應從權益中轉出，並調整重分類日金融資產的公允價值。據此，金融資產在重分類日的計量視同該資產始終以攤餘成本計量。

有關調整僅影響其他綜合收益但不影響損益，因此並非一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》）。實際利率及預期信用損失的計量不會因為重分類而進行調整。（參見第 B5.6.1 段。）

5.6.6 如果主體將金融資產從以公允價值計量且其變動計入損益計量類別調整至以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別，金融資產繼續以公允價值計量。（在重分類日確定實際利率及損失準備的有關指引，參見第 B5.6.2 段。）

5.6.7 如果主體將金融資產從以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別重分類至以公允價值計量且其變動計入損益計量類別，金融資產繼續以公允價值計量。之前計入其他綜合收益的累計利得或損失應在重分類日作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》）從權益重分類至損益。

5.7 利得和損失

5.7.1 以公允價值計量的金融資產或金融負債的利得或損失應當計入損益，除非：

（1）其屬於套期關係的一部分（參見第 6.5.8 段至第 6.5.14 段，及如適用，《國際會計準則第 39 號》第 89 段至第 94 段針對利率風險組合套期的公允價值套期會計）；

（2）其是一項權益工具投資，並且主體根據第 5.7.5 段已經選擇在其他綜合收益中列報該投資的利得和損失；

（3）其是一項指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債，並且主體根據第 5.7.7 段，在其他綜合收益中列報該負債信用風險變化的影響；或者

（4）其是一項根據第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，並且主體根據第 5.7.10 段在其他綜合收益中

確認部分公允價值的變動。

5.7.1A 僅當符合下列條件時，*股利*才應在損益中確認：

- (1) 主體已確立收取股利的權利；
- (2) 與股利相關的經濟利益很可能流入主體；以及
- (3) 股利的金額能夠可靠地計量。

5.7.2 以攤餘成本計量且不屬於套期關係（參見第 6.5.8 段至第 6.5.14 段，及如適用，《國際會計準則第 39 號》第 89 段至第 94 段針對利率風險組合套期的公允價值套期會計）一部分的金融資產產生的利得或損失，應當在金融資產終止確認、按照第 5.6.2 段重分類、通過攤銷或確認減值利得或損失的方式計入損益。如果主體將以攤餘成本計量的金融資產重分類為其他類別，則應當應用第 5.6.2 段和第 5.6.4 段。以攤餘成本計量且不屬於套期關係（參見第 6.5.8 段至第 6.5.14 段，及如適用，《國際會計準則第 39 號》第 89 段至第 94 段針對利率風險組合套期的公允價值套期會計）一部分的金融負債產生的利得或損失，應當在金融負債終止確認及通過攤銷方式計入損益。（參見第 B5.7.2 段有關匯兌利得或損失的指引。）

5.7.3 屬於套期關係中被套期項目的金融資產或金融負債產生的利得或損失，應當按照第 6.5.8 段至第 6.5.14 段，及如適用，《國際會計準則第 39 號》第 89 段至 94 段針對利率風險組合套期的公允價值套期會計進行確認。

5.7.4 如果主體使用結算日會計（參見第 3.1.2 段、第 B3.1.3 段和第 B3.1.6 段）確認金融資產，對於以攤餘成本計量的資產，將收取的資產在交易日和結算日之間的公允價值變動不予確認。但是，對於以公允價值計量的資產，其公允價值的變動應根據第 5.7.1 段，適當地計入損益或其他綜合收益。在應用減值要求時，交易日應被視為

初始確認日。

權益工具投資

5.7.5 對本準則範圍內的權益工具投資，若既不是為交易而持有的也不是購買方在適用《國際財務報告準則第 3 號》的企業合併中確認的或有對價，主體在初始確認時，可以作出不可撤銷的選擇，將其公允價值的後續變動在其他綜合收益中列報。（參見第 B5.7.3 段有關匯兌損益的指引。）

5.7.6 如果主體根據第 5.7.5 段作出選擇，應當根據第 5.7.1A 段將該投資的股利確認為損益。

指定為以公允價值計量且其變動計入損益的負債

5.7.7 對於主體根據第 4.2.2 段或第 4.3.5 段指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債所產生的利得或損失，主體應按以下要求進行列報：

（1） 歸屬於該金融負債信用風險變動的金融負債公允價值變動金額應當計入其他綜合收益（參見第 B5.7.13 段至第 B5.7.20 段），並且

（2） 其餘的金融負債公允價值變動金額應當計入損益

除非按上述（1）中描述的對負債信用風險變動影響的處理將會產生或擴大損益的會計錯配（在這種情況下適用於第 5.7.8 段）。第 B5.7.5 段至第 B5.7.7 段及第 B5.7.10 段至第 B5.7.12 段提供了判定是否會產生或擴大會計錯配的指引。

5.7.8 如果按照第 5.7.7 段的要求將產生或擴大損益的會計錯配，主體應當將這項負債（包括該項負債信用風險變動的影響）的全部利得或損失在損益中列報。

5.7.9 儘管有第 5.7.7 段和第 5.7.8 段的要求，主體仍應當在損益中列報指定為以公允價值計量且其變動計入損益的貸款承諾和財務擔保合同的所有利得和損失。

以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的資產

5.7.10 對於根據第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，除減值利得或損失（參見第 5.5 部分）及匯兌損益（參見第 B5.7.2 段至第 B5.7.2A 段）之外，所產生的任何利得或損失均應在其他綜合收益中確認，直至該金融資產終止確認或作出重分類。當金融資產終止確認時，之前計入其他綜合收益的累計利得或損失應作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》）從權益重分類至損益。如果金融資產從以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別重分類至其他類別，主體應當根據第 5.6.5 段和第 5.6.7 段核算之前計入其他綜合收益的累計利得或損失。採用實際利率法計算的利息應當計入損益。

5.7.11 如第 5.7.10 段所述，如果金融資產根據第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益，則其計入損益的金額將與若該金融資產一直按攤餘成本計量而在損益中確認的金額相同。

第6章 套期會計

6.1 套期會計的目標和範圍

6.1.1 套期會計的目標是在財務報表中反映主體採用金融工具管理因特定風險引起的風險敞口的風險管理活動的影響，上述特定風險可能影響主體的損益（或其他綜合收益，適用於主體根據第 5.7.5 段選擇將公允價值變動計入其他綜合收益的權益工具投資）。套期會計方法旨在反映應用套期會計時套期工具的目的和影響。

6.1.2 主體可選擇根據第 6.2.1 段至第 6.3.7 段及第 B6.2.1 段至第 B6.3.25 段的規定，指定套期工具與被套期項目之間的套期關係。對於符合條件的套期關係，主體應當根據第 6.5.1 段至第 6.5.14 段及第 B6.5.1 段至第 B6.5.28 段的規定對套期工具和被套期項目產生的利得或損失進行會計核算。若被套期項目為一組項目，則主體還應當遵循第 6.6.1 段至第 6.6.6 段及第 B6.6.1 段至第 B6.6.16 段的額外規定。

6.1.3 對於金融資產或金融負債組合的利率風險的公允價值套期（僅限於此類套期），主體可採用《國際會計準則第 39 號》而非本準則中套期會計的規定。在這種情況下，主體必須同時採用針對利率風險組合套期的公允價值套期會計的特定要求，並將某一貨幣金額的一部分指定為被套期項目（參見《國際會計準則第 39 號》第 81A 段、第 89A 段以及應用指南第 AG114 段至第 AG132 段）。

6.2 套期工具

符合條件的套期工具

6.2.1 除某些簽出的期權以外（參見第 B6.2.4 段），以公允價值計量且其變動計入損益的衍生工具可被指定為套期工具。

6.2.2 以公允價值計量且其變動計入損益的非衍生金融資產或非衍生金融負債可被指定為套期工具，但根據第 5.7.7 段規定指定為以公允價值計量且其變動計入損益且其自身信用風險變動引起的公允價值變動計入其他綜合收益的金融負債除外。對於外匯風險套期，除了根據第 5.7.5 段選擇將公允價值變動計入其他綜合收益的權益工具投資，可將非衍生金融資產或非衍生金融負債的外匯風險成分指定為套期工具。

6.2.3 在運用套期會計時，只有與報告主體之外（即報告集團或

單個報告主體以外的)的對手方簽訂的合同才可被指定為套期工具。

套期工具的指定

6.2.4 符合條件的金融工具必須被整體指定為套期工具，但下列情況除外：

(1) 將期權合同的內在價值與時間價值分開，並且僅將期權的內在價值變動(而非時間價值變動)指定為套期工具(參見第 6.5.15 段及第 B6.5.29 段至第 B6.5.33 段)；

(2) 將遠期合同的遠期要素與即期要素分開，並且僅將遠期合同的即期要素(而非遠期要素)的價值變動指定為套期工具；與此類似，可將外匯基差單獨分拆並排除在指定為套期工具的金融工具之外(參見第 6.5.16 段及第 B6.5.34 段至第 B6.5.39 段)；以及

(3) 套期工具整體的一定比例，例如名義金額的 50%，可以被指定為套期工具。然而，不可以僅將套期工具存續期限內的某一時段的公允價值變動的一部分指定為套期工具。

6.2.5 主體可將以下各項工具的組合視為一個整體(包括某些套期工具形成的一個或多個風險與其他套期工具形成的風險互相抵銷的情形)，共同指定為一項套期工具：

(1) 多項衍生工具整體或其一定比例；以及

(2) 多項非衍生工具整體或其一定比例。

6.2.6 但是，對於一項簽出期權與購入期權組合的衍生工具(如利率上下限期權)若在指定日實質上相當於一項淨簽出期權，則不能被指定為套期工具(除非其符合第 B6.2.4 段的規定)。與此類似，兩項或更多工具(或其一定比例)只有在指定日實質上其組合並非一項淨簽出期權時，才可被共同指定為套期工具(除非其符合第 B6.2.4 段的規定)。

6.3 被套期項目

符合條件的被套期項目

6.3.1 被套期項目可以是已確認的資產或負債、未確認的**確定承諾**、**預期交易**或境外經營淨投資。被套期項目可以是：

(1) 單個項目；或者

(2) 一組項目（需符合第 6.6.1 段至第 6.6.6 段及第 B6.6.1 段至第 B6.6.16 段的規定）。

被套期項目也可以是上述項目或項目組合的組成部分（參見第 6.3.7 段和第 B6.3.7 段至第 B6.3.25 段）。

6.3.2 被套期項目必須能夠可靠計量。

6.3.3 若被套期項目為預期交易（或預期交易的組成部分），該項交易必須是極可能發生的。

6.3.4 符合第 6.3.1 段規定的符合條件的被套期項目的風險敞口與衍生工具相結合後形成的匯總風險敞口可被指定為被套期項目（參見第 B6.3.3 段至第 B6.3.4 段）。其中包括預期交易的匯總風險敞口（即雖未經承諾但預期將會發生並產生風險敞口的未來交易，加上衍生工具），如果該預期交易極可能發生，且一旦發生就不再是預期交易，則該匯總風險敞口也可被指定為被套期項目。

6.3.5 在運用套期會計時，只有資產、負債、確定承諾或涉及與報告主體以外的對手方的極可能發生的預期交易才可被指定為被套期項目。對於同一集團內主體間的交易，套期會計僅適用於這些主體的個別財務報表或單獨財務報表（而非集團的合併財務報表），然而，根據《國際財務報告準則第 10 號》定義的投資性主體的合併財務報表除外，因為該投資性主體與其子公司（以公允價值計量且其變動計

入損益的子公司)之間的交易,不會在投資性主體的合併財務報表中予以抵銷。

6.3.6 但是,第 6.3.5 段的規定存在一種例外情況:對於集團內部交易的貨幣性項目(例如,兩個子公司之間的應付款項/應收款項)的外匯風險,如果其使主體面臨匯兌損益波動,而按照《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》在合併時無法完全抵銷,則該集團內部交易的貨幣性項目的外匯風險在合併財務報表中可能符合作為被套期項目的條件。根據《國際會計準則第 21 號》,如果集團內兩個不同功能貨幣的主體進行貨幣項目交易時,貨幣項目的匯兌損益在合併時將無法完全抵銷。此外,如果集團內極可能發生的預期交易採用交易主體功能貨幣以外的貨幣進行計價,且外匯風險將影響合併損益,則可在合併財務報表中將上述交易的外匯風險指定為被套期項目。

被套期項目的指定

6.3.7 在套期關係中,主體可將某一項目整體或其組成部分指定為被套期項目。項目整體包括該項目現金流量或公允價值的所有變動;而項目的組成部分為小於該項目全部公允價值變動或現金流量變动的部分。在該情況下,主體只可將以下幾種類型的組成部分(包括其組合)指定為被套期項目:

(1) 僅由特定的一個或多個風險(或風險成分)引起的項目現金流量或公允價值的變動,根據在特定市場環境下的評估,風險成分能夠單獨識別並可靠計量(參見第 B6.3.8 段至第 B6.3.15 段)。風險成分包括對被套期項目現金流量或公允價值僅高於或僅低於特定價格或其他變量的變動的指定(即單邊風險)。

(2) 一項或多項選定的合同現金流量;以及

(3) 名義金額的組成部分(即,某項目金額的特定部分)(參

見第 B6.3.16 段至第 B6.3.20 段)。

6.4 運用套期會計的標準

6.4.1 當且僅當同時滿足下列所有條件時，才能運用套期會計對套期關係進行會計處理：

(1) 套期關係僅由符合條件的套期工具和符合條件的被套期項目組成。

(2) 在套期關係開始時，主體對套期關係、主體的風險管理目標以及進行套期的策略有正式指定和書面記錄。該書面記錄應包括對套期工具、被套期項目和被套期風險性質的認定，以及主體將如何評估套期關係是否滿足套期有效性要求(包括主體對導致套期無效的原因分析及其如何確定套期比率)。

(3) 套期關係應符合下列所有套期有效性的要求：

① 被套期項目與套期工具之間存在經濟關係(參見第 B6.4.4 段至第 B6.4.6 段)；

② 經濟關係產生的價值變動中，信用風險的影響不占主導地位(參見第 B6.4.7 段至第 B6.4.8 段)；以及

③ 套期關係的套期比率等於主體被套期項目的實際數量與用於對這些數量的被套期項目進行套期的套期工具的實際數量之比。然而，該指定不應反映被套期項目與套期工具之間權重的失衡，這種失衡可能產生套期無效(無論確認與否)，並可能產生與套期會計目標不一致的會計結果(參見第 B6.4.9 段至第 B6.4.11 段)。

6.5 符合條件的套期關係的會計處理

6.5.1 主體對滿足第 6.4.1 段所述標準(包括主體指定套期關係的決定)的套期關係運用套期會計。

6.5.2 套期關係有以下三種類型：

(1) 公允價值套期：對已確認資產或負債、尚未確認的確定承諾，或該等項目組成部分的公允價值變動風險敞口進行的套期，該類公允價值變動源於某類特定風險，且將影響主體的損益。

(2) 現金流量套期：對現金流量變動風險進行的套期，該類現金流量變動源於已確認資產或負債（例如，浮動利率債務的全部或部分未來利息支付）、極可能發生的預期交易整體或其組成部分相關的某類特定風險，且將影響主體的損益。

(3) 對《國際會計準則第 21 號》所定義的境外經營淨投資的套期。

6.5.3 如果被套期項目是主體根據第 5.7.5 段選擇將其公允價值變動計入其他綜合收益的權益工具，則第 6.5.2 段 (1) 所指的被套期風險敞口必須是能影響其他綜合收益的風險敞口。當且僅當在該情況下，已確認的無效套期部分計入其他綜合收益。

6.5.4 對確定承諾的外匯風險的套期可作為公允價值套期或者現金流量套期進行核算。

6.5.5 如果套期關係由於套期比率〔參見第 6.4.1 段 (3) ③〕不再滿足套期有效性的要求，但指定該套期關係的風險管理目標並沒有改變，主體應當調整套期關係的套期比率，使套期關係重新滿足運用套期會計的標準（在本準則中稱為“再平衡”——參見第 B6.5.7 段至第 B6.5.21 段）。

6.5.6 當且僅當（如適用，在考慮再平衡之後）套期關係（或套期關係的一部分）不再滿足運用套期會計的標準，主體應採用未來適用法終止運用套期會計。這些情形包括套期工具到期或被出售、終止或已行使。為此目的，若一項套期工具展期或被另一項套期工具替換，且該展期或替換是主體書面文件所載的風險管理目標的組成部分且

與之保持一致，則不作為已到期或終止處理。此外，為此目的，下列情形也不構成套期工具的到期或終止：

(1) 由於法律法規的後果或法律法規的出台，套期工具的各方商定由一個或多個清算交易對手方取代其原交易對手方並成為各方的新交易對手方。在此情形下，清算交易對手方為中央交易對手方（或稱為“清算組織”或“清算機構”）或者一個或多個為了最終能實現由中央交易對手方進行清算的效果而作為交易對手方的主體，例如清算組織會員或清算組織會員的客戶等。然而，如果套期工具的各方將原交易對手方變更為不同的交易對手方時，僅當套期工具各方均能實現與同一中央交易對手方清算時，才滿足本段所述的規定。

(2) 套期工具的其他變更（如有）僅限於達成此類交易對手方替換所必需的變更。這些變更僅限於如果套期工具自始就與清算交易對手方進行清算而預期所需的條款。該等變更通常包括抵押要求、抵銷應收款項與應付款項餘額的權利以及費用收取的變更。

終止套期會計可能會影響套期關係的整體或其中一部分（在僅影響套期關係其中一部分時，剩餘未受影響的部分仍適用套期會計）。

6.5.7 主體應當：

(1) 在對被套期項目是按攤餘成本計量的金融工具（或該金融工具的一部分）的公允價值套期終止運用套期會計時，適用第 6.5.10 段；並且

(2) 在對現金流量套期終止運用套期會計時，適用第 6.5.12 段。

公允價值套期

6.5.8 只要公允價值套期滿足第 6.4.1 段規定的運用套期會計的標準，則應按照下列規定進行核算：

(1) 套期工具產生的利得或損失應計入損益（或者其他綜合收益，如果套期工具是對主體根據第 5.7.5 段選擇將其公允價值變動計入其他綜合收益的權益工具進行套期）。

(2) 被套期項目產生的套期利得或損失應當計入損益，並調整被套期項目的帳面價值（如適用）。如果被套期項目是主體根據第 4.1.2A 段按公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產（或該金融資產的一部分），則被套期項目產生的套期利得或損失應當計入損益。然而，如果被套期項目是主體根據第 5.7.5 段選擇將公允價值變動計入其他綜合收益的權益工具，則被套期項目產生的套期利得或損失應當計入其他綜合收益。如果被套期項目是尚未確認的確定承諾（或該承諾的一部分），被套期項目在套期關係指定後累計的公允價值變動應當確認為一項資產或負債，且相應的利得或損失應計入損益。

6.5.9 當公允價值套期中的被套期項目是一項取得資產或承擔負債的確定承諾（或該承諾的一部分）時，因履行該確定承諾而確認的資產或負債的初始帳面金額應進行調整，以包括已在財務狀況表中確認的被套期項目公允價值的累計變動。

6.5.10 如果被套期項目是以攤餘成本計量的金融工具（或該金融工具的一部分），按照第 6.5.8 段（2）對被套期項目帳面價值所作的調整應當攤銷計入損益。攤銷起始的時點可以是調整伊始，但不應遲於對被套期項目終止進行套期利得和損失調整的時點。上述攤銷應基於開始攤銷日重新計算的實際利率。如果被套期項目是根據第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產（或該金融資產的一部分），攤銷應按同一方式進行，但攤銷金額應為前述按照第 6.5.8 段（2）確認的累計利得或損失，但不調整被套期項目帳面金額。

現金流量套期

6.5.11 只要現金流量套期滿足第 6.4.1 段規定的運用套期會計的標準，則應按照下列規定進行核算：

(1) 在權益中單獨歸集的與被套期項目相關的部分（現金流量套期儲備）應按下列兩項絕對金額中的較低者確定：

- ①自套期開始套期工具產生的累計利得或損失；以及
- ②自套期開始被套期項目公允價值（現值）的累計變動（即，被套期的預計未來現金流量累計變動的現值）。

(2) 套期工具產生的利得或損失中屬於有效套期的部分〔即，被根據（1）計算的現金流量套期儲備的變動所抵銷的部分〕應當計入其他綜合收益。

(3) 套期工具產生的剩餘利得或損失〔或為平衡根據（1）計算的現金流量套期儲備變動而產生的利得或損失〕為無效套期部分，應當計入損益。

(4) 根據（1）累積計入現金流量套期儲備的金額應按照下列規定進行核算：

①如果被套期的預期交易導致後續確認一項非金融資產或非金融負債，或當非金融資產或非金融負債被套期的預期交易形成一項適用於公允價值套期會計的確定承諾時，主體應將現金流量套期儲備累計的金額轉出並將其直接計入該資產或負債的初始成本或帳面金額。這並非一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》），因此不會影響其他綜合收益。

②對於除①所涉及的情況之外的現金流量套期，在被套期的預期現金流量影響損益的同一期間或多個期間（例如，在利息收入或利息費用確認的期間或當預期銷售發生時），現金流量套期儲備累計的金額作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》），計入損益。

③ 但是，如果現金流量套期儲備累計的金額是一項損失且主體

預計在未來一個或多個期間將無法彌補全部或部分損失，則主體應即刻將預計無法彌補的損失金額作為重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》），計入損益。

6.5.12 當主體對現金流量套期終止運用套期會計〔參見第 6.5.6 段和第 6.5.7 段（2）〕時，應將根據第 6.5.11 段（1）累積計入現金流量套期儲備的金額按照下述規定進行核算：

（1） 如果被套期的未來現金流量預計仍會發生，現金流量套期儲備累計的金額應保留，直至未來現金流量發生或適用第 6.5.11 段（4）③的規定。當未來現金流量發生時，適用第 6.5.11 段（4）的規定。

（2） 如果被套期的未來現金流量不再預計會發生，現金流量套期儲備累計的金額應作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》），即刻從現金流量套期儲備重分類至損益。預期不再極可能發生的被套期未來現金流量可能預期仍然會發生。

境外經營淨投資套期

6.5.13 境外經營淨投資套期（包括對作為淨投資一部分核算的貨幣性項目的套期，參見《國際會計準則第 21 號》）應採用類似於現金流量套期的方式核算：

（1） 套期工具產生的利得或損失中屬於有效套期的部分應當計入其他綜合收益（參見第 6.5.11 段）；以及

（2） 無效套期的部分應當計入損益。

6.5.14 對於在外幣折算儲備中累積的套期有效部分，與之相關的套期工具產生的累計利得或損失，應按照《國際會計準則第 21 號》第 48 段至第 49 段，在處置或部分處置境外經營時，作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》）從權益重分類至損益。

期權時間價值的會計核算

6.5.15 當主體將期權合同的內在價值與時間價值區分開來，並且僅將期權的內在價值變動指定為套期工具〔參見第 6.2.4 段(1)〕，則應按照下述規定核算期權的時間價值（參見第 B6.5.29 段至第 B6.5.33 段）：

(1) 主體應根據該期權所套期的被套期項目的類型區分期權的時間價值（參見第 B6.5.29 段）：

- ①與交易相關的被套期項目；或者
- ②與時間段相關的被套期項目。

(2) 若期權所套期的是與交易相關的被套期項目，則期權時間價值的公允價值變動中與被套期項目相關的部分應當計入其他綜合收益，並且在權益中單獨歸集。並且對於在權益中單獨歸集的該項期權時間價值的公允價值的累計變動（簡稱金額），按照下述規定進行核算：

①如果被套期項目導致後續確認一項非金融資產或非金融負債、或適用於公允價值套期會計的非金融資產或非金融負債的確定承諾，則主體應將該金額從權益的單獨部分中轉出，並直接計入資產或負債的初始成本或帳面金額。這並非一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》），因此不會影響其他綜合收益。

②除①所涉及的情況之外，在被套期的預計未來現金流量影響損益的同一期間或多個期間（例如，當預期銷售發生時），該金額作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》），從權益的單獨部分中轉出計入損益。

③但是，如果預計在未來一個或多個期間內該金額的全部或部分將無法彌補，則預計無法彌補的金額部分應即刻作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》），計入損益。

(3) 若期權套期的是與時間段相關的被套期項目，則該期權

時間價值的公允價值變動中與被套期項目相關的部分應計入其他綜合收益，並在權益中單獨歸集。期權被指定為套期工具當日的時間價值中與被套期項目相關的部分，應當基於系統和合理的基礎在期權內在價值的套期調整影響損益（或其他綜合收益，如果被套期項目是主體根據第 5.7.5 段選擇將其公允價值變動計入其他綜合收益的權益工具）的期間內攤銷。因此，在每個報告期間，攤銷金額應作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》）從權益的單獨部分中轉出。但是，對於以期權內在價值變動作為套期工具的套期關係，若終止運用套期會計，則在權益中單獨歸集的累計淨額（即，包括累計攤銷額）應即刻作為一項重分類調整（參見《國際會計準則第 1 號》），計入損益。

遠期合同的遠期要素與金融工具的外匯基差的會計核算

6.5.16 當主體將遠期合同的遠期要素與即期要素區分開來，並且僅將遠期合同的即期要素的價值變動指定為套期工具，或當主體將金融工具中的外匯基差與金融工具分拆並將其排除在指定為套期工具的金融工具之外時〔參見第 6.2.4 段（2）〕，則主體可採用第 6.5.15 段中對於期權時間價值相同的方法核算遠期合同的遠期要素或外匯基差。在此種情況下，主體應當遵循第 B6.5.34 段至第 B6.5.39 段的應用指南要求。

6.6 一組項目的套期

一組項目作為被套期項目的標準

6.6.1 僅當符合下列標準時，一組項目（包括構成淨頭寸的一組項目，參見第 B6.6.1 段至第 B6.6.8 段）才能符合條件，作為被套期項目：

- （1） 該組項目中的每一個項目（包括項目的組成部分）單項

而言，都屬於符合條件的被套期項目；

(2) 出於風險管理目的，該組項目是以組合為基礎進行集中管理的；並且

(3) 在一組項目（預期每個項目現金流量的波動不會與該組合整體現金流量的波動大致成比例，以致形成可相互抵銷的風險頭寸）的現金流量套期的情況下：

- ①該套期是外匯風險套期；並且
- ②對淨頭寸的指定列明瞭預期交易預計影響損益的報告期間及其性質和數量（參見第 B6.6.7 段至第 B6.6.8 段）。

名義金額組成部分的指定

6.6.2 當該指定與主體的風險管理目標相一致時，符合條件的一組項目中一定比例的部分也符合條件，可指定作為被套期項目。

6.6.3 僅當滿足以下條件時，一組項目中的某層組成部分（例如，底層）才適用套期會計：

- (1) 其能夠單獨識別並可靠計量；
- (2) 風險管理目標是對某層組成部分進行套期；
- (3) 用以識別該層級的項目組整體中的所有項目均面臨同樣的被套期風險（從而被套期層級的計量不會受到該組項目中形成被套期層級的特定項目風險的重大影響）；
- (4) 對於已經存在的項目（例如，尚未確認的確定承諾或已確認資產）進行的套期，主體能夠識別並跟蹤包含被套期層級的整體項目組（從而主體能夠遵循對於符合條件的套期關係進行會計處理的要求）；以及
- (5) 該組項目中包含提前償付選擇權的任意項目均符合名義金額組成部分的要求（參見第 B6.3.20 段）。

列 示

6.6.4 對風險頭寸相互抵銷的一組項目進行的套期（即，對淨頭寸進行套期），且其被套期風險會影響損益及其他綜合收益表中不同的行項目，則在損益及其他綜合收益表中，套期利得或損失應當與被套期項目所影響的項目相區別，並作為單獨行項目列示。據此，在損益及其他綜合收益表中，與被套期項目本身相關的行項目的金額（例如，收入或銷售成本）不受影響。

6.6.5 對被作為一組項目進行公允價值套期的資產和負債，在財務狀況表中，針對單項資產和負債產生的利得或損失，應根據第 6.5.8 段（2），調整該組項目中相應的單項資產和負債的帳面金額。

淨頭寸為零

6.6.6 如果被套期項目是淨頭寸為零的某一組合（即，以組合為基礎進行管理的風險在各被套期項目之間可被完全抵銷），則在滿足以下條件的情況下，允許主體將該組合指定為不含套期工具的套期關係：

（1） 該套期是淨風險滾動套期策略的一部分。在該情況下，主體隨著時間推移，定期對同類型的新頭寸進行套期（例如，當新交易進入套期時間段時）；

（2） 在淨風險滾動套期策略的整個過程中，被套期淨頭寸的規模會發生變動，且主體使用符合條件的套期工具對淨風險頭寸（即，當淨頭寸不為零時）進行套期；

（3） 當淨頭寸不為零且採用符合條件的套期工具對其進行套期時，對此類淨頭寸通常運用套期會計；並且

（4） 如果不對淨頭寸為零的組合運用套期會計，將導致會計結果的不一致，原因在於不運用套期會計的處理方法未能確認在套期

會計下淨敞口套期本應確認的相互抵銷的風險頭寸。

6.7 將信用風險敞口指定為以公允價值計量且其變動計入損益的選擇權

將信用風險敞口指定為以公允價值計量且其變動計入損益的條件

6.7.1 如果主體將一項以公允價值計量且其變動計入損益的信用衍生工具用於管理某項金融工具整體或部分所面臨的信用風險（信用風險敞口），如果符合下列條件，則主體可根據對該金融工具管理的程度（即，全部或一定比例），將其指定為以公允價值計量且其變動計入損益：

- （1） 信用風險敞口的名稱（例如，借款人或貸款承諾的持有人）與信用衍生工具涉及的主體的名稱一致（“名稱一致”）；以及
- （2） 金融工具的優先順序與根據信用衍生工具條款交付的工具的優先順序一致。

無論進行信用風險管理的金融工具是否屬於本準則的範圍之內，主體均可作出上述指定（例如，主體可對不屬於本準則適用範圍內的貸款承諾進行指定）。主體可在金融工具初始確認時、後續計量中或在尚未確認時作出該指定。主體應同時對該指定作出書面記錄。

指定為以公允價值計量且其變動計入損益的信用風險敞口的會計核算

6.7.2 如果一項金融工具在初始確認之後或尚未確認之前，根據第 6.7.1 段被指定為以公允價值計量且其變動計入損益，則在指定時其帳面金額（如有）與公允價值之間的差額應立即計入損益。對於根據第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，之前計入其他綜合收益的累計利得或損失應作為一項重分類調整

(參見《國際會計準則第 1 號》)，即刻從權益重分類計入損益。

6.7.3 對於導致信用風險的金融工具或該金融工具的一定比例，如果符合下列情形，則主體應終止將其以公允價值計量且其變動計入損益：

(1) 不再符合第 6.7.1 段規定的條件，例如：

①信用衍生工具或相關導致信用風險產生的金融工具已到期、被出售、終止或結算；或者

②金融工具的信用風險不再通過信用衍生工具進行管理。例如，這一情況可能是由於借款人或貸款承諾持有人的信用質量得到改善或主體需遵循的資本要求發生變化所致；以及

(2) 導致信用風險產生的金融工具，不存在其他要求以公允價值計量且其變動計入損益（即，主體的業務模式此時並未發生變化以至於需按照第 4.4.1 段進行重分類）。

6.7.4 對於導致信用風險產生的金融工具或該金融工具的一定比例，當主體終止以公允價值計量且其變動計入損益的方式來計量時，該金融工具在該終止日的公允價值成為其新的帳面金額。隨後，應當採用與該金融工具被指定為以公允價值計量且其變動計入損益之前相同的方法進行計量（包括對新的帳面金額進行攤銷）。例如，一項金融資產最初被分類為以攤餘成本計量，則應重新恢復該計量方式以攤餘成本計量，實際利率將基於該金融資產終止採用以公允價值計量且其變動計入損益的計量方式之日新的帳面金額重新計算。

第7章 生效日期和過渡性規定

7.1 生效日期

7.1.1 主體應當針對自 2018 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間

應用本準則。允許提前採用。如果主體選擇提前採用本準則，則必須披露這一事實並同時應用本準則的所有要求(但同時參見第 7.1.2 段、第 7.2.21 段和第 7.3.2 段)。主體也應同時應用附錄三所述的修訂。

7.1.2 儘管有第 7.1.1 段的規定，對於 2018 年 1 月 1 日前開始的年度期間，主體可選擇在不採用本準則中其他規定的情況下，僅提前採用第 5.7.1 段(3)、第 5.7.7 段至 5.7.9 段、第 7.2.14 段、及第 B5.7.5 段至第 B5.7.20 段涉及指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債的利得和損失的列報要求。如果主體選擇僅採用該等段落的規定，則應當披露這一事實並持續提供《國際財務報告準則第 7 號》第 10 段至第 11 段規定的相關披露[因《國際財務報告準則第 9 號》(2010)而作出相應修訂]。(同時參見第 7.2.2 段和第 7.2.15 段。)

7.1.3 根據 2013 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進：2010—2012 年週期》，對《國際財務報告準則第 3 號》的修訂導致第 4.2.1 段和第 5.7.5 段作出相應修訂。主體應當採用未來適用法對《國際財務報告準則第 3 號》的修訂所適用的企業合併應用上述修訂。

7.1.4 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號》導致第 3.1.1 段、第 4.2.1 段、第 5.1.1 段、第 5.2.1 段、第 5.7.6 段、第 B3.2.13 段、第 B5.7.1 段、第 C5 段和第 C42 段作出相應修訂，並刪除了第 C16 段及其相關的標題，同時新增了第 5.1.3 段和第 5.7.1A 段以及附錄一中的定義。主體應當在其採用《國際財務報告準則第 15 號》時應用上述修訂。

7.2 過渡性規定

7.2.1 除第 7.2.4 段至第 7.2.26 段和第 7.2.28 段規定的情況外，主體應當根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和

差錯》，追溯應用本準則。本準則不應應用於在首次執行日已經終止確認的項目。

7.2.2 對於第 7.2.1 段、第 7.2.3 段至第 7.2.28 段和第 7.3.2 段中的過渡性條款，首次執行日是指主體第一次應用本準則要求的日期，且必須是本準則發佈後的報告期間的首日。取決於主體選擇應用《國際財務報告準則第 9 號》的方法，過渡性規定可能因不同的要求而涉及一個或多個首次執行日。

針對分類和計量（第 4 章和第 5 章）的過渡性規定

7.2.3 在首次執行日，主體應當以該日既存的事實和情況為基礎，評估金融資產是否符合第 4.1.2 段（1）或第 4.1.2A 段（1）中的條件。由此確定的分類應追溯應用，而不考慮主體在以前報告期間的業務模式。

7.2.4 如果在首次執行日，主體基於金融資產初始確認時存在的事實和情況，根據第 B4.1.9B 段至第 B4.1.9D 段評估經修正的貨幣時間價值要素並不切實可行（遵循《國際會計準則第 8 號》相關定義），則主體應當在無須考慮第 B4.1.9B 段至第 B4.1.9D 段中關於貨幣時間價值要素修正的規定的情況下，基於金融資產初始確認時存在的事實和情況評估該金融資產的合同現金流量特徵。（同時參見《國際財務報告準則第 7 號》第 42R 段。）

7.2.5 如果在首次執行日，主體基於金融資產初始確認時存在的事實和情況，根據第 B4.1.12 段（3）對提前償付特徵的公允價值是否非常小的評估並不切實可行（遵循《國際會計準則第 8 號》相關定義），則主體應當在無須考慮第 B4.1.12 段中針對提前償付特徵的例外情形的情況下，基於金融資產初始確認時存在的事實和情況評估該

金融資產的合同現金流量特徵。（同時參見《國際財務報告準則第 7 號》第 42S 段。）

7.2.6 如果主體根據第 4.1.2A 段、第 4.1.4 段或第 4.1.5 段對混合合同以公允價值計量，但在比較報告期間內未對混合合同以公允價值計量，則當主體重述前期信息時，比較報告期間混合合同的公允價值應當是每個比較報告期末時各組成部分（即非衍生工具主合同和嵌入衍生工具）公允價值的總和（參見第 7.2.15 段）。

7.2.7 如果主體應用第 7.2.6 段的規定，則在首次執行日，主體應將首次執行日整個混合合同的公允價值與首次執行日該混合合同各組成部分的公允價值之和之間的差額，計入包含首次執行日的報告期間的期初留存收益（或適當時，計入權益的其他組成部分）。

7.2.8 在首次執行日，主體可以：

（1） 根據第 4.1.5 段，將金融資產指定為以公允價值計量且其變動計入損益；或

（2） 根據第 5.7.5 段，將權益工具投資指定為以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益。

上述指定應當以首次執行日既存的事實和情況為基礎。該分類應當追溯應用。

7.2.9 在首次執行日，主體：

（1） 應當解除之前對金融資產作出的以公允價值計量且其變動計入損益的指定，如果該金融資產不滿足第 4.1.5 段中的條件。

（2） 可以解除之前對金融資產作出的以公允價值計量且其變動計入損益的指定，如果該金融資產滿足第 4.1.5 段中的條件。

上述解除應當以首次執行日既存的事實和情況為基礎。該分類應當追溯應用。

7.2.10 在首次執行日，主體：

(1) 根據第 4.2.2 段 (1)，可以將一項金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益。

(2) 應當解除之前對以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債的指定，如果該指定在初始計量時是根據現在第 4.2.2 段 (1) 中所規定的條件，但在首次執行日已不再滿足該條件。

(3) 可以解除之前對以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債的指定，如果該指定在初始計量時是根據現在第 4.2.2 段 (1) 中所規定的條件，且在首次執行日滿足該條件。

上述指定和解除應基於首次執行日既存的事實和情況。該分類應當追溯應用。

7.2.11 如果對主體而言，追溯應用實際利率法並不切實可行(遵循《國際會計準則第 8 號》相關定義)，主體應當：

(1) 以金融資產或金融負債在每個比較期間期末的公允價值作為主體重述前期信息時該金融資產的帳面總額或該金融負債的攤餘成本；以及

(2) 以金融資產或金融負債在本準則的首次執行日的公允價值作為首次執行日該金融資產的新帳面總額或該金融負債的新攤餘成本。

7.2.12 如果主體之前按照《國際會計準則第 39 號》，對於活躍市場中無相同工具公開報價(即，第一層次輸入值)的權益工具投資(或者與此類權益工具相關且必須通過交付此工具進行結算的衍生資產)以成本進行會計處理，則其應當在首次執行日對該工具以公允價值計量。原帳面金額與公允價值之間的差額應計入包括首次執行日在內的報告期間的期初留存收益(或適當時，計入權益的其他組成部分)。

7.2.13 如果主體之前按照《國際會計準則第 39 號》，對一項與活躍市場無相同工具公開報價（即，第一層次輸入值）的權益工具相關、且必須通過交付該工具進行結算的衍生負債以成本進行會計處理，則其應當在首次執行日對該工具以公允價值計量。原帳面金額與公允價值之間的差額應計入包括首次執行日在內的報告期間的期初留存收益。

7.2.14 在首次執行日，主體應當基於該日已經存在的事實和情況，確定按照第 5.7.7 段處理是否會產生或擴大損益的會計錯配。在該確定的基礎上，本準則應該追溯應用。

7.2.14A 在首次執行日，僅對於所有在當日已經存在的類似的合同，主體可以根據第 2.5 段進行指定。因指定而產生的淨資產變動應在首次執行日計入留存收益。

7.2.15 儘管有第 7.2.1 段的規定，採用本準則的分類和計量要求（包括第 5.4 部分和第 5.5 部分中關於金融資產攤餘成本計量和減值的要求）的主體，應提供《國際財務報告準則第 7 號》第 42L 段至第 42O 段所規定的披露，但無須重述前期信息。當且僅當主體無須後見之明便可能重述前期信息的情況下，主體才可以重述前期信息。如果主體對比較期間不進行重述，則該主體應將原帳面金額和包括首次執行日在內的年度報告期間期初帳面金額之間的差額確認為包括首次執行日在內的報告期間的期初留存收益（或適當時，確認為權益的其他組成部分）。但是，如果主體對比較期間進行重述，重述的財務報表必須反映本準則的所有要求。如果主體選擇採用《國際財務報告準則第 9 號》的方法導致存在針對不同要求的多個首次執行日，則本段的規定適用於每一個首次執行日（參見第 7.2.2 段）。例如，如果主體根據第 7.1.2 段，選擇在應用本準則的其他規定之前，僅提前採用涉

及指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債利得和損失的列報要求，則屬於這種情況。

7.2.16 如果主體按照《國際會計準則第 34 號——中期財務報告》編製中期財務報告，若針對首次執行日前的中期應用本準則的規定並不切實可行（遵循《國際會計準則第 8 號》相關定義），則主體無須對首次執行日以前期間的中期應用本準則。

減值（第 5.5 部分）

7.2.17 在適用第 7.2.15 段和第 7.2.18 段至第 7.2.20 段規定的情況下，主體應當按照《國際會計準則第 8 號》追溯應用第 5.5 部分的減值要求。

7.2.18 在首次執行日，主體應當使用在無須付出不當成本或努力的情況下可獲得的合理及可支持的信息，來確定金融工具在初始確認日（或者，對於貸款承諾或財務擔保合同，根據第 5.5.6 段主體成為不可撤銷承諾的一方之日）的信用風險，並將該風險與本準則首次執行日的信用風險進行比較。

7.2.19 在確定自初始確認後信用風險是否顯著增加時，主體可以應用：

- （1） 第 5.5.10 段和第 B5.5.22 段至第 B5.5.24 段的要求；以及
- （2） 第 5.5.11 段中有關逾期超過 30 天的合同付款額的可推翻假設（如果主體為應用減值要求，基於有關逾期的信息來識別金融工具自初始確認後信用風險是否顯著增加）。

7.2.20 如果在首次執行日須付出不當的成本或努力來確定自初始確認後信用風險是否顯著增加，則主體在金融工具終止確認前的每個報告日所確認的損失準備應當等於整個存續期預期信用損失的金

額〔除非該金融工具在報告日的信用風險較低，在這種情況下適用第 7.2.19 段（1）〕。

針對套期會計（第 6 章）的過渡性規定

7.2.21 當主體首次執行本準則時，可以作為一項會計政策選擇繼續運用《國際會計準則第 39 號》中對於套期會計的要求，而非本準則第 6 章的規定。主體應當對其所有套期關係採用一致的政策。採用此項選擇的主體應同時採用《國際財務報告解釋公告第 16 號——境外經營淨投資套期》的要求，而無須遵循本準則第 6 章對於該解釋所進行的修訂。

7.2.22 除第 7.2.26 段所規定的情況外，主體對於本準則中套期會計的應用應當採用未來適用法。

7.2.23 主體自首次執行日開始應用本準則關於套期會計的要求，在首次執行日必須滿足套期會計的所有標準。

7.2.24 符合《國際會計準則第 39 號》中套期會計要求的套期關係，在考慮過渡時對套期關係進行的再平衡後〔參見第 7.2.25 段（2）〕，如果套期關係仍符合本準則規定的套期會計標準（參見第 6.4.1 段），則該套期關係應被視為持續的套期關係。

7.2.25 在首次採用本準則有關套期會計要求時，主體：

（1） 可以自停止採用《國際會計準則第 39 號》中套期會計要求的同一時點開始採用本準則的要求；以及

（2） 在對一個持續的套期關係（若適用）進行再平衡其套期比率時，應當考慮根據《國際會計準則第 39 號》的套期比率為出發點。上述再平衡過程中產生的利得或損失應計入損益。

7.2.26 採用未來適用法應用本準則的套期會計要求的例外情況如下：

(1) 如果根據《國際會計準則第 39 號》，在套期關係中僅將期權內在價值的變動指定為套期工具，則主體應當根據第 6.5.15 段追溯應用對期權時間價值的會計處理。該追溯應用僅適用於在比較期間最早的期初已經存在的，或在此之後被指定的套期關係。

(2) 如果根據《國際會計準則第 39 號》，在套期關係中僅將遠期合同的即期要素指定為套期工具，則主體可以根據第 6.5.16 段追溯應用對遠期合同的遠期要素的會計處理。該追溯應用僅適用於在比較期間最早的期初已經存在的，或在此之後被指定的套期關係。此外，如果主體選擇對這一會計處理進行追溯應用，則應對所有符合該選擇條件的套期關係都進行追溯應用（即，在過渡時，這一選擇並非基於單個套期關係）。對於外匯基差的會計處理（參見第 6.5.16 段）也可以適用同樣的方法，即對比較期間最早的期初已經存在的，或在此之後被指定的套期關係進行追溯應用。

(3) 如果符合下列情形，對於並非套期工具到期或終止的情況應追溯應用第 6.5.6 段的要求：

①由於法律法規的要求或法律法規的出台導致套期工具各方商定由一個或多個清算交易對手方取代其原交易對手方成為相關各方的新交易對手方；以及

②套期工具的其他變更（如有）僅限於為實現上述交易對手方替換所必需的變更。

提前採用《國際財務報告準則第9號》（2009）、《國際財務報告準則第9號》（2010）或《國際財務報告準則第9號》（2013）的主體

7.2.27 主體應在相關的首次執行日應用第 7.2.1 段至第 7.2.26

段中的過渡性規定。對於第 7.2.3 段至第 7.2.14A 段和第 7.2.17 段至第 7.2.26 段提及的每一項過渡性規定，主體僅應採用一次（即，如果主體選擇採用《國際財務報告準則第 9 號》的方法涉及多個首次執行日，若主體已在較早日期應用了任何該等過渡性規定，則不可再次採用）。（參見第 7.2.2 段和第 7.3.2 段。）

7.2.28 對於已採用《國際財務報告準則第 9 號》(2009)、《國際財務報告準則第 9 號》(2010)或《國際財務報告準則第 9 號》(2013)並隨後應用本準則的主體：

(1) 如果之前根據第 4.1.5 段所述的條件將金融資產指定為以公允價值計量且其變動計入損益，但應用本準則後導致不再滿足該條件，主體應當撤銷之前對該金融資產作出的以公允價值計量且其變動計入損益的指定；

(2) 如果之前未能滿足第 4.1.5 段所述的將金融資產指定為以公允價值計量且其變動計入損益的條件，但應用本準則後該條件現已得到滿足，則可將金融資產指定為以公允價值計量且其變動計入損益；

(3) 如果之前根據第 4.2.2 段 (1) 所述的條件將金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益，但應用本準則後導致不再滿足該條件，主體應當撤銷之前對該金融負債作出的以公允價值計量且其變動計入損益的指定；

(4) 如果之前未能滿足第 4.2.2 段 (1) 所述的將金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益的指定條件，但應用本準則後該條件現已得到滿足，則可將金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益。

上述指定和撤銷應當基於本準則首次執行日既存的事實和情況而作出。相應的分類應當予以追溯應用。

7.3 撤銷《國際財務報告解釋公告第9號》、《國際財務報告準則第9號》（2009）、《國際財務報告準則第9號》（2010）和《國際財務報告準則第9號》（2013）

7.3.1 本準則取代了《國際財務報告解釋公告第9號——嵌入衍生工具的重新評估》。之前在《國際財務報告解釋公告第9號》第5段、第7段中載明的要求已包含於2010年10月《國際財務報告準則第9號》新增要求中。作為一項相應的修訂，《國際財務報告準則第1號——首次採用國際財務報告準則》包含了之前在《國際財務報告解釋公告第9號》第8段中闡明的要求。

7.3.2 本準則取代了《國際財務報告準則第9號》（2009）、《國際財務報告準則第9號》（2010）和《國際財務報告準則第9號》（2013）。然而，在2018年1月1日之前開始的年度期間，主體可以選擇採用《國際財務報告準則第9號》較早前的版本，而非採用本準則，前提是主體相關的首次執行日在2015年2月1日之前。

附 錄

附錄一 術語表

本附錄是本準則的組成部分。

12個月預期信用損失 整個存續期預期信用損失的一部分，代表因報告日後12個月內可能發生的金融工具拖欠事件而導致的預期信用損失。

金融資產或金融負債的攤餘成本 金融資產或金融負債的初始確認金額減去償還的本金，加上或減去使用實際利率法確定的初始金額與到期金額之間差額的累計攤銷額。對於金融資產，還需針對任何的損失準備作出調整。

合同資產 《國際財務報告準則第15號》規定的在確認和計量減值利得或損失時須按照本準則核算的權利。

已發生信用減值的金融資產 當對一項金融資產預期未來現金流量具有不利影響的一項或多項事件已發生時，該金融資產成為已發生信用減值的金融資產。金融資產發生信用減值的證據包括下列事項的可觀察數據：

- (1) 發行人或借款人的重大財務困難；
- (2) 違反合同，例如拖欠或逾期事件；
- (3) 出於與借款人財務困難有關的經濟或合同原因，借款人的出借人已給予借款人平時不願作出的讓步；
- (4) 借款人很可能破產或進行其他財務重組；
- (5) 由於財務困難，致使該項金融資產的活躍市場消失；或者

(6) 以反映出已發生信用損失的大幅折扣購買或源生一項金融資產。

可能無法確定引起金融資產發生信用減值的單獨的孤立事件，而可能是多個事件的共同作用引致減值。

信用損失

按原實際利率（或所購買或源生的已發生信用減值的金融資產的經信用調整的實際利率）折現的、主體根據合同應收的所有合同現金流量與主體預期收取的所有現金流量之間的差額（即所有現金短缺）。主體應通過考慮金融工具在整個預計存續期內的所有合同條款（例如，提前償付選擇權、展期選擇權、看漲期權和類似期權）來估計現金流量。所考慮的現金流量應包括源自出售所持有的擔保品，或源自屬於合同條款組成部分的其他信用增級的現金流。這裡存在一項假設，即金融工具的預計存續期能夠可靠地估計。但是，在極少數情況下，如果無法可靠地估計一項金融工具的預計存續期，主體應當使用該金融工具剩餘的合同期限。

經信用調整的實際利率

將金融資產整個預計存續期的估計未來現金付款額或收款額恰好折現為所購買或源生的已發生信用減值的金融資產的攤餘成本的利率。在計算經信用調整的實際利率時，主體應通過考慮金融資產的所有合同條款（例如，提前償付選擇權、展期選擇權、看漲期權和類似期權）來估計預期現金流量和預期信用損失。這一計算

包括合同各方之間支付或收取的屬於實際利率組成部分的所有費用和貼息（參見第B5.4.1段至第B5.4.3段）、交易費用以及其他所有溢價或折價。這其中存在一項假設，即一組類似金融工具的現金流量和預計存續期能夠可靠地估計。但是，在極少數情況下，如果無法可靠地估計一項金融工具（或一組金融工具）的現金流量或剩餘期限，主體應當使用該金融工具（或該組金融工具）在整個合同期限的合同現金流量。

終止確認

將之前已確認的金融資產或金融負債從主體的財務狀況表中轉出。

衍生工具

屬於本準則範圍，並同時具有下述三項特徵的金融工具或其他合同：

（1） 其價值隨特定利率、金融工具價格、商品價格、外匯匯率、價格或利率指數、信用等級或信用指數或其他變量（有時稱為“基礎變量”）的變動而變動，如果該變量是非金融變量，則該變量不應與合同的任一方存在特定關係。

（2） 不要求初始淨投資，或要求的初始淨投資小於預期對市場因素變化有類似反應的其他類型合同所要求的初始淨投資；

（3） 在未來某一日期進行結算。

股利

按權益工具持有人持有特定類別資本的比例向其分配的利潤。

實際利率法

用於計算金融資產或金融負債的攤餘成本，並向

相關期間內分配和確認計入損益的利息收入或利息費用的方法。

實際利率

將金融資產或金融負債整個預計存續期的估計未來現金付款額或收款額恰好折現為該金融資產的帳面總額或該金融負債的攤餘成本的利率。在計算實際利率時，主體應通過考慮金融工具的所有合同條款（例如，提前償付選擇權、展期選擇權、看漲期權和類似期權）來估計預期現金流量，但不應考慮預期信用損失。這一計算包括合同各方之間支付或收取的屬於實際利率組成部分的所有費用和貼息（參見第B5.4.1段至第B5.4.3段）、交易費用以及其他所有溢價或折價。這裡存在一項假設，即一組類似金融工具的現金流量和預計存續期能夠可靠地估計。但是，在極少數情況下，如果無法可靠地估計一項金融工具（或一組金融工具）的現金流量或預計存續期，主體應當使用該金融工具（或該組金融工具）在整個合同期限的合同現金流量。

預期信用損失

信用損失的加權平均值（以發生拖欠的相應風險作為權重）。

財務擔保合同

當特定債務人到期無法償債時，要求發行人按照最初的或經修訂的債務工具條款向發生損失的合同持有人賠付特定金額的合同。

以公允價值計量

符合下述條件之一的金融負債：

且其變動計入損

（1） 滿足為交易而持有的定義。

益的金融負債	<p>(2) 按照第 4.2.2 段或第 4.3.5 段要求，在初始確認時被指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債。</p> <p>(3) 按照第 6.7.1 段要求，在初始確認時或後續被指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債。</p>
確定承諾	在特定的未來某一日或多日、以特定價格交換特定數量資源的具有約束力的協議。
預期交易	未承諾的但預期會發生的未來交易。
金融資產的帳面總額	在針對任何損失準備作出調整前的金融資產的攤餘成本。
套期比率	套期工具的數量與被套期項目的數量之間的相對權重關係。
為交易而持有	<p>滿足下述條件的金融資產或金融負債：</p> <p>(1) 主要是為近期出售或回購而獲得或發生；</p> <p>(2) 在初始確認時屬於集中進行管理的可辨認金融工具組合的一部分，並且有證據表明近期實際存在短期獲利方式；或者</p> <p>(3) 是一項衍生工具（作為財務擔保合同或被指定為有效套期工具的衍生工具除外）。</p>
減值利得或損失	根據第 5.5.8 段計入損益的利得或損失以及因採用第 5.5 部分的減值要求而產生的利得或損失。
整個存續期預期信用損失	因金融工具整個預計存續期內所有可能發生的拖欠事件而導致的預期信用損失。

損失準備	針對按照第4.1.2段計量的金融資產、租賃應收款和合同資產的預期信用損失計提的準備，按照第4.1.2A段計量的金融資產的累計減值金額以及針對貸款承諾和財務擔保合同的預期信用損失計提的準備。
修訂利得或損失	因調整金融資產的帳面總額以反映經重新議定或修訂的合同現金流量而產生的金額。主體重新計算的金融資產帳面總額，應為按金融資產原實際利率（或所購買或源生的已發生信用減值的金融資產的原經信用調整的實際利率）或者根據第6.5.10段計算的修正後實際利率（如適用）折現的、經重新議定或修訂的金融資產預計存續期內的預期未來現金付款額或收款額的現值。在估計金融資產的預期現金流量時，主體應考慮金融資產的所有合同條款（例如提前償付選擇權、看漲期權和似期權），但不應考慮預期信用損失，除非金融資產是所購買或源生的已發生信用減值的金融資產，在此情況下主體還應考慮在計算原經信用調整的實際利率時已考慮的初始確認時的預期信用損失。
逾期	如果交易對手方未在合同到期時支付規定的款項，則金融資產逾期。
購入或源生的已發生信用減值的金融資產	所購買或源生的、在初始確認時已發生信用減值的金融資產。

重分類日	導致主體對金融資產作出重分類的業務模式變更後的首個報告期間的第一天。
常規方式購買或出售	按照合同規定購買或出售金融資產，並且該合同條款規定應根據通常由法規或市場慣例所確立的時間安排來交付該資產。
交易費用	直接歸屬於金融資產或金融負債的購買、發行或處置的增量費用（參見第B5.4.8段）。增量費用，指如果主體不購買、發行或處置金融工具就不會發生的費用。

下列術語在《國際會計準則第 32 號》第 11 段、《國際財務報告準則第 7 號》附錄一、《國際財務報告準則第 13 號》附錄一或《國際財務報告準則第 15 號》附錄一中定義，本準則沿用其在《國際會計準則第 32 號》、《國際財務報告準則第 7 號》、《國際財務報告準則第 13 號》或《國際財務報告準則第 15 號》規定的含義：

- (1) 信用風險²；
- (2) 權益工具；
- (3) 公允價值；
- (4) 金融資產；
- (5) 金融工具；
- (6) 金融負債；
- (7) 交易價格。

2 該術語（遵循《國際財務報告準則第 7 號》相關定義）用於列示信用風險變化對指定為以公允價值計量且其變動計入損益的負債之影響的規定中（參見第 5.7.7 段）。

附錄二 應用指南

本附錄是本準則的組成部分。

範圍（第2章）

B2.1 某些合同要求根據氣候、地理或其他物理變量進行支付。（那些根據氣候變量進行支付的合同有時被稱為“天氣衍生工具”。）該等合同只要不在《國際財務報告準則第4號》的適用範圍內，則屬於本準則的範圍。

B2.2 本準則並未改變涉及遵循《國際會計準則第26號——退休福利計劃的會計和報告》的僱員福利計劃的相關要求，也未改變按照《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》核算的基於銷售量或勞務收入量的特許協議的相關要求。

B2.3 有時，某一主體會對另一主體發行的權益工具進行其認定的“戰略投資”，以與被投資主體建立或維持長期經營關係。投資者或合營方主體應採用《國際會計準則第28號》確定是否應當針對此類投資運用權益法會計。

B2.4 本準則適用於承保人的金融資產和金融負債，但本準則第2.1段（5）規定的適用《國際財務報告準則第4號——保險合同》的合同所產生的權利和義務除外。

B2.5 財務擔保合同可能具有各種法律形式，例如擔保、某些類型的信用證、信用違約合同或保險合同。它們的會計處理並不取決於其法律形式。以下是適當會計處理的例子〔參見第2.1段（5）〕：

（1） 儘管一項財務擔保合同如果其轉移的風險是重大的而滿足《國際財務報告準則第4號》中保險合同的定義，發行人應當應用本準則。但是，如果發行人此前明確表明將此類合同視作保險合同，

並且運用了適用於保險合同的會計處理方法，則該發行人可選擇針對此類財務擔保合同應用本準則或《國際財務報告準則第 4 號》。如果本準則適用，則第 5.1.1 段要求發行人以公允價值對財務擔保合同進行初始確認。如果財務擔保合同是在一項單獨的公平交易中向非關聯方簽發，其最初的公允價值很可能等於所收取的費用，除非有證據證明並非如此。隨後，除非財務擔保合同在初始被指定為以公允價值計量且其變動計入損益，或者適用第 3.2.15 段至第 3.2.23 段和第 B3.2.12 段至第 B3.2.17 段（當金融資產轉移不符合終止確認條件或者適用繼續涉入法時），否則發行人應當按下述兩項的較高者計量該財務擔保合同：

①根據第 5.5 部分確定的金額；以及

②初始確認的金額減去根據《國際財務報告準則第 15 號》的原則確認的累計收益金額（若適用）〔參見第 4.2.1 段（3）〕。

（2）對於某些信用相關的擔保，作為支付的先決條件，並不要求持有人承擔債務人在到期時無法對被擔保資產進行償付的風險並承擔損失。此類擔保的其中一個例子為，對特定信用等級或信用指數的變動要求賠付的擔保。此類擔保並非本準則所定義的財務擔保合同；也不是《國際財務報告準則第 4 號》所定義的保險合同。此類擔保屬於衍生工具，發行人應當對其應用本準則。

（3）如果所簽發的財務擔保合同與商品銷售有關，發行人應當應用《國際財務報告準則第 15 號》來確定源自擔保的收入及商品銷售收入的確認時點。

B2.6 發行人將合同視為保險合同的認定，通常可通過發行人與客戶和監管機構的溝通、合同、商務文件及財務報表予以證明。此外，保險合同的會計規定往往不同於其他類型交易（例如，銀行或商業企業簽發的合同）的會計規定。在這種情況下，發行人的財務報表通常

將包括發行人已使用了該等會計規定的聲明。

確認和終止確認（第3章）

初始確認（第3.1部分）

B3.1.1 由於第 3.1.1 段所規定的原則，除了那些使金融資產轉移不能作為銷售進行核算的衍生工具外（參見第 B3.2.14 段），主體應在其財務狀況表中將衍生工具產生的所有合同權利和義務分別確認為資產和負債。如果金融資產轉移不符合終止確認的條件，則受讓人不應將被轉移的資產確認為其資產（參見第 B3.2.15 段）。

B3.1.2 以下是應用第 3.1.1 段所述原則的若干示例：

（1） 在主體成為合同的一方，並因而擁有收取現金的法定權利或承擔支付現金的法定義務時，應將無條件的應收款項或應付款項確認為資產或負債。

（2） 因買賣商品或勞務的確定承諾而將獲得的資產或將承擔的負債，通常直到至少合同一方履約才予以確認。例如，收到確定訂單的主體通常不在承諾時確認一項資產（發出訂單的主體也不在承諾時確認一項負債），而是直到所定購的商品或勞務已裝運、交付或提供時才予以確認。根據第 2.4 段至第 2.7 段，如果買賣非金融項目的確定承諾在本準則的適用範圍之內，則該承諾的公允價值淨額應在承諾日確認為一項資產或負債〔參見第 B4.1.30 段（3）〕。此外，如果以前未確認的確定承諾被指定為公允價值套期中的被套期項目，在套期開始之後，歸屬於被套期風險的公允價值淨額的所有變動應確認為一項資產或負債〔參見第 6.5.8 段（2）和第 6.5.9 段〕。

（3） 在本準則適用範圍內（參見第 2.1 段）的遠期合同應在承諾日而不是結算日確認為一項資產或一項負債。當主體成為遠期合同的一方時，權利和義務的公允價值通常相等，因此該遠期合同的公

允價值淨額為零。如果權利和義務的公允價值淨額不是零，則該合同應被確認為一項資產或負債。

(4) 本準則適用範圍內（參見第 2.1 段）的期權合同應在持有人或發行人成為該期權合同的一方時確認為一項資產或負債。

(5) 計劃的未來交易，不管其發生的可能性有多大，都不是主體的資產或負債，因為主體尚未成為合同的一方。

常規方式購買或出售金融資產

B3.1.3 常規方式購買或出售金融資產應按照第 B3.1.5 段和第 B3.1.6 段中描述的交易日會計或結算日會計進行確認。主體應對按照本準則採用一致方法分類的金融資產的所有購買和出售一貫地適用相同的方法。為此，強制分類為以公允價值計量且其變動計入損益的資產構成一個單獨的類別，其應當與指定為以公允價值計量且其變動計入損益的資產相區別。此外，採用第 5.7.5 段中的選擇權進行核算的權益工具投資也構成了一個單獨的類別。

B3.1.4 規定或允許對合同價值變動進行淨額結算的合同不是常規方式合同。相反，這種合同在交易日和結算日之間的期間內應作為衍生工具進行核算。

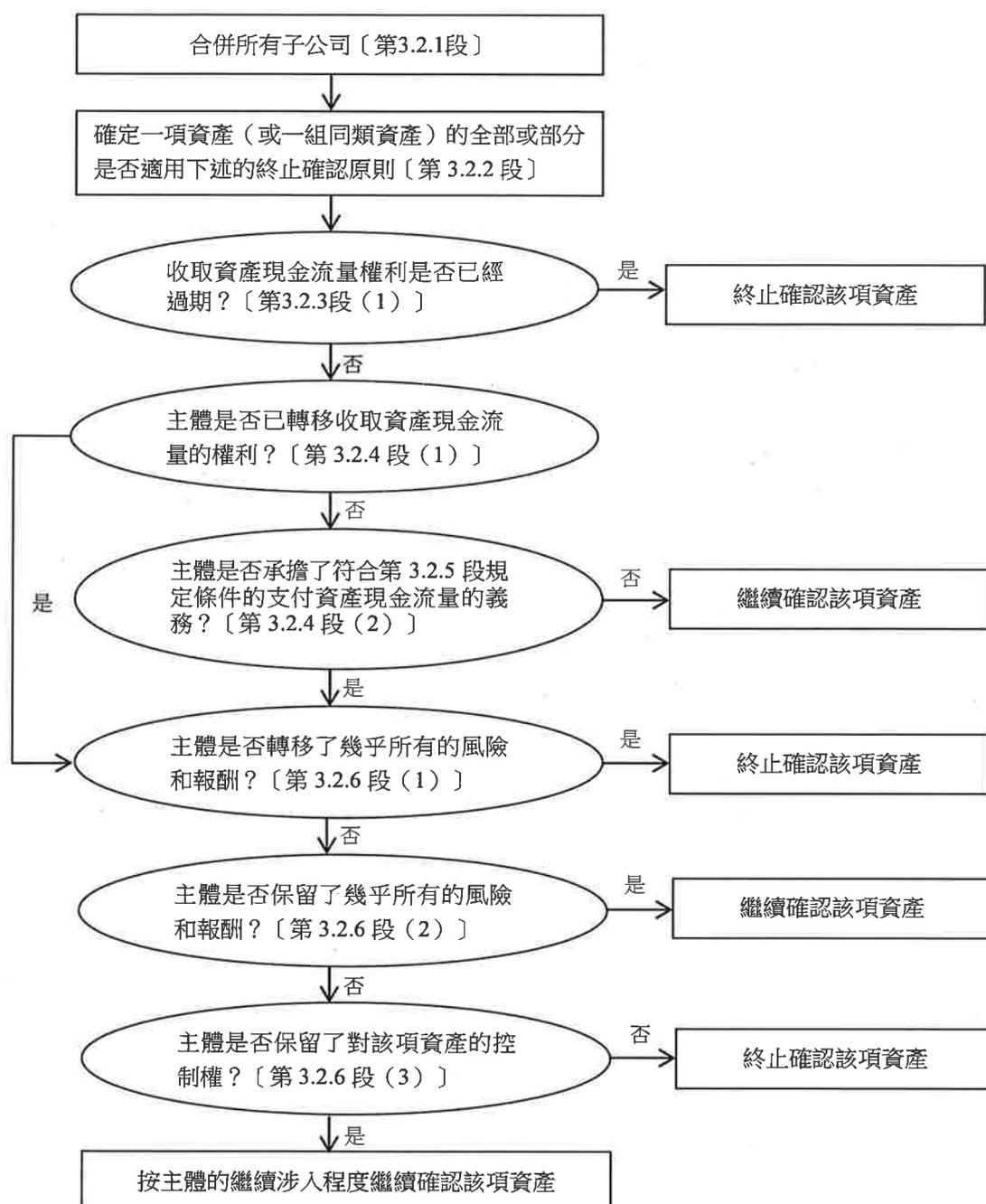
B3.1.5 交易日是指主體承諾購買或出售資產的日期。交易日會計是指：(1) 在交易日確認將收到的資產和為此將支付的負債；並且(2) 在交易日終止確認已售出的資產，確認處置利得或損失，確認應向買方收取的應收款項。通常，直到結算日產權過戶時，才開始計提資產和相應負債的利息。

B3.1.6 結算日是指主體交付資產或收取資產的日期。結算日會計是指：(1) 主體在收到資產之日確認該資產；並且(2) 主體在交

付資產之日終止確認該資產，並確認處置利得或損失。當應用結算日會計時，對於交易日和結算日之間的期間內將獲得的資產的公允價值變動，主體應採用與核算已獲得資產相同的方法進行核算。換言之，對於以攤餘成本計量的資產，不確認其公允價值的變動；對於歸類為以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產，其公允價值的變動計入損益；對於按照第 4.1.2A 段歸類為以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產以及根據第 5.7.5 段核算的權益工具投資，其公允價值的變動計入其他綜合收益。

金融資產的終止確認（第3.2部分）

B3.2.1 下述流程圖說明了如何判斷金融資產是否應予以終止確認以及在多大程度上終止確認。



使主體保留了收取金融資產現金流量的合同權利，但卻承擔了向一個或多個收款人支付該現金流量的合同義務的安排〔第3.2.4段（2）〕

B3.2.2 例如，如果主體是一個信託基金，向投資者發行其所擁有並提供服務的標的金融資產的收益權，則符合第3.2.4段（2）中所

描述的情形（主體保留了收取金融資產現金流量的合同權利，但承擔了向一個或多個收款人支付該現金流量的合同義務）。在這種情況下，如果符合第 3.2.5 段和第 3.2.6 段中規定的條件，則此金融資產符合終止確認的條件。

B3.2.3 在應用第 3.2.5 段的規定時，主體可以是，例如，金融資產的發起人，或是一個包括子公司的集團，該子公司已經獲得了該金融資產並將其現金流量轉移給了不相關的第三方投資者。

評價所有權上風險和報酬的轉移（第 3.2.6 段）

B3.2.4 下面是有關主體已經轉移了所有權上幾乎所有風險和報酬的例子：

- （1） 無條件出售金融資產；
- （2） 出售金融資產並同時出售按回購時公允價值回購該金融資產的選擇權；以及
- （3） 出售金融資產並同時出售深度價外的看跌期權或看漲期權（即，深度價外以至於在到期之前不大可能變為溢價的期權）。

B3.2.5 下面是有關主體保留了所有權上幾乎所有風險和報酬的例子：

- （1） 出售並回購交易，其中回購價格為固定價格或售價加借出人回報；
- （2） 證券出借協議；
- （3） 出售金融資產並同時出售將市場風險敞口轉回給主體的總回報互換；
- （4） 出售金融資產並同時出售深度溢價的看跌期權或看漲期權（即，深度溢價以至於在到期之前不大可能變為價外的期權）；以及

(5) 出售短期應收款項，並且主體保證補償受讓人可能因該短期應收款項發生的信用損失。

B3.2.6 如果主體認為已轉移了被轉移資產所有權上幾乎所有的風險和報酬，則不應在未來某一期間再次確認被轉移資產，除非其在新的交易中重新獲得了被轉移資產。

評價控制的轉移

B3.2.7 如果受讓人有出售被轉移資產的實際能力，則主體沒有保留對被轉移資產的控制。如果受讓人沒有出售被轉移資產的實際能力，則主體保留了對被轉移資產的控制。如果被轉移資產可以在活躍市場交易，則受讓人有出售被轉移資產的實際能力，因為如果受讓人需要將該資產交還給主體，它能夠在市場上回購該被轉移資產。例如，如果被轉移資產受制於一項允許主體回購的選擇權，但是在該選擇權被行使的情況下，受讓人可以很容易地在市場上取得被轉移資產，則受讓人可能具有出售被轉移資產的實際能力。如果主體保留了上述選擇權，但是在主體行使其選擇權時，受讓人不能很容易地在市場上取得被轉移資產，則受讓人沒有出售被轉移資產的實際能力。

B3.2.8 只有當受讓人能夠向不相關的第三方整體出售被轉移資產，並且能夠單方面行使這種能力、該轉移沒有被加諸更多限制時，受讓人才有出售被轉移資產的實際能力。關鍵的問題是受讓人實際上能夠做甚麼，而不是合同規定受讓人能夠對被轉移資產做甚麼或者合同禁止做甚麼。特別是：

(1) 如果不存在被轉移資產的市場，則處置被轉移資產的合同權利幾乎沒有實際作用；

(2) 如果不能自由地處置被轉移資產，則處置被轉移資產的能力幾乎沒有實際作用。因為：

①受讓人處置被轉移資產的能力必須獨立於其他人的行為(即,其必須是一種單方面的能力);並且

②受讓人必須能夠處置被轉移資產,並且不需要對該轉移附加限制條件或“約束”(例如,有關如何為貸款資產提供服務的條件,或賦予受讓人回購該資產的權利的選擇權)。

B3.2.9 受讓人不可能出售被轉移資產本身並不意味著出讓人保留了對被轉移資產的控制。但是,如果某一看跌期權或擔保限制受讓人出售被轉移資產,則出讓人保留了對被轉移資產的控制。例如,如果某一看跌期權或擔保很有價值從而限制了受讓人出售被轉移資產,因為受讓人實際上不能在不附加類似期權或其他限制條件的情況下將該被轉移資產出售給第三方。取而代之的是,受讓人將持有被轉移資產以獲取擔保或看跌期權下的付款。在這些情況下,出讓人保留了對被轉移資產的控制。

符合終止確認條件的轉移

B3.2.10 主體可能保留了收取被轉移資產部分利息額的權利,以作為對這些資產提供服務的補償。主體在服務合同終止或轉移時所放棄的那部分利息額應分配計入服務資產或服務負債。主體未放棄的那部分利息額相當於一項僅含利息的剝離工具應收款。例如,如果主體在服務合同終止或轉移時不放棄任何利息,整個利息差價就是一項僅含利息的剝離工具應收款。為了應用第 3.2.13 段的規定,服務資產的公允價值和僅含利息的剝離工具應收款的公允價值被用於在終止確認的資產部分和繼續確認的資產部分之間分配應收款項的帳面金額。如果不存在規定的服務費用或收取的費用預計不足以補償主體所提供的服務,則應按公允價值確認該服務義務產生的負債。

B3.2.11 為了應用第 3.2.13 段的規定,在計量繼續確認部分和

終止確認部分的公允價值時，除了第 3.2.14 段外，主體還應適用《國際財務報告準則第 13 號》中的公允價值計量要求。

不符合終止確認條件的轉移

B3.2.12 下面是對第 3.2.15 段所述原則的應用。如果因為對被轉移資產違約損失提供的擔保，導致主體因保留了被轉移資產所有權上幾乎所有的風險和報酬而不能終止確認被轉移資產，則應繼續確認整項被轉移資產，而收取的對價應確認為一項負債。

對被轉移資產的繼續涉入

B3.2.13 下面是主體應如何根據第 3.2.16 段的規定計量被轉移資產和相關負債的例子。

所有資產

(1) 如果主體對被轉移資產違約的擔保使主體不能以對被轉移資產的繼續涉入程度為限進行終止確認，則在轉移日被轉移資產應按下述兩者之中的較低者計量：①該資產的帳面金額；②主體可以被要求償還的轉移中所收到對價的最大金額（“擔保額”）。相關負債應以擔保金額加擔保的公允價值（通常是因擔保所收到的對價）進行初始計量。隨後，擔保的初始公允價值應當在義務得到履行時計入損益（根據《國際財務報告準則第 15 號》中的原則），所發生的損失準備應抵減該資產的帳面價值。

以攤餘成本計量的資產

(2) 如果主體簽出的看跌期權義務或持有的看漲期權權利使主體不能終止確認被轉移資產，並且主體以攤餘成本計量被轉移資產，則相關負債應以成本（即，所收到的對價）按照其與被轉移資產在期權到期日的攤餘成本之間差異的攤銷額進行調整後的金額計量。例如，

假定轉移日資產的帳面總額是 CU98，而收到的對價是 CU95。行權日該資產的帳面總額是 CU100。相關負債的初始帳面金額為 CU95，CU95 與 CU100 之間的差額採用實際利率法確認為損益。如果行使期權，則相關負債的帳面金額與行權價格之間的所有差額應計入損益。

以公允價值計量的資產

(3) 如果主體保留的看漲期權使被轉移資產不能終止確認，並且主體以公允價值計量被轉移資產，則應繼續以公允價值計量該資產。相關負債應按照下述規定計量：①如果是溢價或平價期權，則按行權價減去該期權的時間價值計量；②如果是價外期權，則按被轉移資產的公允價值減去該期權的時間價值計量。對相關負債價值的調整確保了該資產及相應負債的帳面淨額為看漲期權權利的公允價值。例如，標的資產的公允價值為 CU80，期權行權價為 CU95，期權的時間價值為 CU5，相關負債的帳面金額為 CU75 ($CU80 - CU5$)，被轉移資產的帳面金額為 CU80 (即，該轉移資產的公允價值)。

(4) 如果主體簽出的看跌期權使主體不能終止確認被轉移資產，並且主體以公允價值計量被轉移資產，則相關負債應按期權的行權價加上期權的時間價值來計量。以公允價值對資產進行計量，應以公允價值和期權行權價兩者中的較低者為限，這是因為主體對被轉移資產公允價值高於期權行權價的部分不擁有權利。這種處理確保了資產和相應負債的帳面淨額為看跌期權義務的公允價值。例如，如果標的資產的公允價值為 CU120，期權的行權價為 CU100，期權的時間價值為 CU5，則相關負債的帳面金額為 CU105 ($CU100 + CU5$)，資產的帳面金額為 CU100 (在這種情況下，即為期權的行權價)。

(5) 如果採用購入看漲期權和簽出看跌期權形式的上下限期權使主體不能終止確認被轉移資產，並且主體以公允價值計量該資產，

則主體應繼續以公允價值計量該資產。相關負債應按照下述規定計量：

①如果看漲期權是溢價或平價期權，則按看漲期權行權價與看跌期權公允價值之和減去看漲期權的時間價值計量；②如果看漲期權是價外期權，則按照該資產的公允價值與看跌期權公允價值之和減去看漲期權的時間價值計量。對相關負債的調整確保了資產和相關負債的帳面淨額為主體持有和簽出的期權的公允價值。例如，假定主體轉移了一項以公允價值計量的金融資產，同時購入了一項行權價為 CU120 的看漲期權，並簽出一項行權價為 CU80 的看跌期權。又假定轉移日該金融資產的公允價值為 CU100。看跌期權和看漲期權的時間價值分別為 CU1 和 CU5。本例中，主體確認了一項 CU100 的資產（該資產的公允價值）和一項 CU96 的負債 $[(CU100 + CU1) - CU5]$ 。因此，資產價值淨額為 CU4，即主體持有和簽出的期權的公允價值。

所有的轉移

B3.2.14 在金融資產轉移不符合終止確認條件的情況下，如果同時確認衍生工具和被轉移資產或轉移產生的負債會導致對同一權利或義務的重複確認，則出讓人與轉移有關的合同權利或義務不應作為衍生工具單獨核算。例如，出讓人保留的看漲期權可能會導致金融資產轉移不能作為銷售核算。在這種情況下，看漲期權不應作為衍生資產單獨確認。

B3.2.15 如果金融資產轉移不符合終止確認條件，則受讓人不應將被轉移資產確認為自己的資產。受讓人應終止確認所支付的現金或其他對價，同時確認一項應收出讓人的款項。如果出讓人同時擁有以固定金額重新控制整個被轉移資產的權利和義務（例如，根據回購協議），那麼在滿足第 4.1.2 段的標準的情況下，受讓人可以將其應收款項以攤餘成本計量。

示例

B3.2.16 下面的例子說明了本準則終止確認原則的應用。

(1) **回購協議和證券出借**。如果根據某項協議出售金融資產並且協議規定以固定價格或售價加借出人回報回購該金融資產，或者如果根據某項協議借出金融資產並且協議規定將該金融資產返還給出讓人，則該金融資產不得終止確認，因為出讓人保留了所有權上幾乎所有的風險和報酬。如果受讓人獲得了出售或抵押該金融資產的權利，則出讓人應在其財務狀況表上將這項資產重新劃分為，例如，作為借出資產或回購應收款項。

(2) **回購協議和證券出借——幾乎相同的資產**。如果根據某項協議出售金融資產並且協議規定以固定價格或售價加借出人回報回購相同或幾乎相同的資產，或者如果根據某項協議借入或借出金融資產並且協議規定返還給出讓人相同或幾乎相同的金融資產，則該金融資產不得終止確認，因為出讓人保留了所有權上幾乎所有的風險和報酬。

(3) **回購協議和證券出借——替代權**。如果一項以固定回購價或等於售價加借出人回報的價格進行回購的回購協議，或類似的證券借出交易，賦予受讓人在回購日以公允價值等於被轉移資產的類似資產進行替代的權利，則回購交易或證券借出交易中售出或借出的資產不得終止確認，因為出讓人保留了所有權上幾乎所有的風險和報酬。

(4) **以公允價值優先回購權**。如果主體出售一項金融資產，並且只保留了在受讓人隨後出售該資產時以公允價值優先回購該被轉移資產的權利，則主體應終止確認該金融資產，因為它已經轉移了

所有權上幾乎所有的風險和報酬。

(5) 虛售交易。在金融資產出售後不久即回購該資產有時被稱為虛售。如果原始交易符合終止確認的條件，則可以對這種虛售回購進行終止確認，但是，如果同時達成了出售某項金融資產的協議和以固定價格或售價加借出人回報回購同一資產的協議，則不應終止確認該資產。

(6) 深度溢價的看跌期權和看漲期權。如果出讓人可以贖回被轉移的金融資產並且該看漲期權為深度溢價，則該轉移不符合終止確認的條件，因為出讓人保留了所有權上幾乎所有的風險和報酬。類似地，如果受讓人可以將金融資產回售並且該看跌期權為深度溢價，則該轉移同樣不符合終止確認的條件，因為出讓人保留了所有權上幾乎所有的風險和報酬。

(7) 深度價外看跌期權和看漲期權。如果某項被轉移的金融資產只受限於受讓人持有的深度價外看跌期權或者出讓人持有的深度價外看漲期權，則該被轉移金融資產應予以終止確認，因為出讓人已經轉移了所有權上幾乎所有的風險和報酬。

(8) 既非深度溢價也非深度價外的看漲期權下的易獲得資產。如果主體持有一項易於在市場中獲得的資產的看漲期權，並且該期權既非深度溢價也非深度價外，則該項資產應予以終止確認。這是因為：①主體既未保留也未轉移所有權上幾乎所有的風險和報酬；②主體也未保留控制。但是，如果該項資產在市場中不易獲得，則與看漲期權相對應的資產金額部分不應終止確認，因為主體保留了對該項資產的控制。

(9) 主體簽出的既非深度溢價也非深度價外的看跌期權下的

不易獲得資產。如果主體轉移了一項不易在市場中獲得的金融資產並簽出了並非深度價外的看跌期權，由於這項簽出的看跌期權，主體既沒有保留也沒有轉移所有權上幾乎所有的風險和報酬。如果看跌期權很有價值從而阻止受讓人出售該項資產，則主體保留了對該項資產的控制，在這種情況下應按出讓人繼續涉入程度繼續確認該資產（參見第 B3.2.9 段）。如果看跌期權的價值不足以阻止受讓人出售該資產，則主體轉移了該資產的控制權，在這種情況下應終止確認該資產。

（10） 受限於公允價值看跌期權或看漲期權或遠期回購協議的資產。如果金融資產轉移僅受限於看跌期權或看漲期權或遠期回購協議，並且期權的行權價或回購價等於回購時金融資產的公允價值，則被轉移資產應予以終止確認，因為主體已經轉移了所有權上幾乎所有的風險和報酬。

（11） 以現金結算的看漲期權或看跌期權。主體應當對受限於以現金淨額結算的看跌期權或看漲期權或遠期回購協議的金融資產轉移進行評估，以判斷主體保留還是轉移了所有權上幾乎所有的風險和報酬。如果主體未保留被轉移資產所有權上幾乎所有的風險和報酬，則還應判斷其是否保留了對被轉移資產的控制。看跌期權或看漲期權或遠期回購協議以現金淨額結算並不必然意味著主體已經轉移了控制〔參見第 B3.2.9 段以及上述（7）、（8）和（9）項〕。

（12） 帳戶回購條款。帳戶回購條款是一種無條件的回購（看漲）期權，該期權賦予主體在某些限制條件下收回被轉移資產的權利。如果該期權使主體既未保留也未轉移所有權上幾乎所有的風險和報酬，則只對回購涉及的金額不予終止確認（假設受讓人不能出售該資產）。例如，如果貸款資產的帳面金額和轉讓收入是 CU100 000，且所有單項貸款都可以被贖回，但可贖回的貸款總金額不能超過

CU10 000，則 CU90 000 的貸款符合終止確認的條件。

(13) 結清收回權。一個為被轉移資產提供服務的主體（可能是出讓人）可能持有結清收回權，即在未到期資產的金額下降到某一特定水平之下，即為這些資產提供服務的成本與服務收益相比不划算時，有權買入剩餘的被轉移資產。如果該結清收回權使主體既沒有保留也沒有轉移所有權上幾乎所有的風險和報酬，並且使受讓人不能出售這些資產，則只對看漲期權涉及的資產金額不予終止確認。

(14) 次級剩餘權益和信用擔保。主體可能通過將其在被轉移資產中的部分或所有剩餘權益予以次級化來向受讓人提供信用增級。另外，主體還可以無限額或限定為某一特定金額的信用擔保的形式向受讓人提供信用增級。如果主體保留了被轉移資產所有權上幾乎所有的風險和報酬，則應繼續確認整個資產。如果主體僅保留了部分而非幾乎所有所有權上的風險和報酬，並且保留了控制，則主體可以被要求償付的現金或其他資產金額不予終止確認。

(15) 總回報互換。主體可能向受讓人出售了一項金融資產，並與受讓人達成了一項總回報互換協議，借此，標的資產產生的所有利息付款現金流量被支付給主體以換取固定付款額或浮動利率付款額，標的資產公允價值的所有增減變動由主體承擔。在這種情況下，禁止終止確認全部被轉移資產。

(16) 利率互換。主體可能向受讓人轉移了一項固定利率金融資產，並與受讓人達成了一項利率互換協議，以等於被轉移金融資產本金金額的票面金額為基礎收取固定利率並支付浮動利率。只要該互換中的付款不以被轉移資產的付款發生為條件，則利率互換不禁止對轉移資產予以終止確認。

(17) 攤銷型利率互換。主體可能向受讓人轉移了一項分期付款的固定利率金融資產，並與受讓人達成了一項攤銷型利率互換協議，以票面金額為基礎收取固定利率並支付浮動利率。如果互換的票面金額的攤銷使得攤餘面值在任一時點上都等於未到期被轉移金融資產的本金金額，則這一互換通常導致主體保留了重大提前償付風險，在這種情況下，主體既可以繼續確認全部被轉移資產，也可以按照主體繼續涉入的程度繼續確認被轉移資產。相反，如果互換票面金額的攤銷並未與被轉移資產的未到期本金金額掛鉤，則這一互換不會導致主體保留該資產的提前償付風險。因此，只要該互換的付款不以被轉移資產利息的付款發生為條件，並且該互換不會使主體保留被轉移資產所有權上的任何其他重要風險和報酬，則不禁止終止確認被轉移資產。

(18) 核銷。主體不存在可收回全部或部分金融資產合同現金流量的合理預期。

B3.2.17 本段說明了主體繼續涉入某項金融資產的一部分時，繼續涉入法的應用。

假設主體有一項可提前償付的貸款組合，其票面利率和實際利率是 10%，本金和攤餘成本是 CU10 000。主體達成一項交易，在這項交易中，受讓人支付 CU9 115，以取得收取 CU9 000 本金和按照 9.5% 計算的這部分本金利息的權利。主體則保留了收取 CU1 000 本金加上按照 10% 計算的這部分本金利息和剩餘 CU9 000 本金 0.5% 的利率差價部分。收到的提前償付款按照 1:9 的比例在主體和受讓人之間分配。但是所有的拖欠款都從主體保留的對 CU1 000 本金所擁有的權益中扣除，直到全部扣完為止。交易日貸款的公允價值是 CU10 100，0.5% 的利率差價的估計公允價值是 CU40。

主體確定其已經轉移了部分所有權上的重大風險和報酬（例如，重大的提前償付風險），但是也保留了某些所有權上的重大風險和報酬（因為主體的次級剩餘權益），並保留了控制。因此應適用繼續涉入法。

為應用本準則，主體分析此交易為：（1）完全成比例的保留 CU1 000 的剩餘權益，加上（2）將該剩餘權益次級化以向受讓人提供防止信用損失的信用增級。

主體計算所收到對價 CU9 115 中有 CU9 090（ $90\% \times \text{CU}10\ 100$ ）代表了完全成比例的 90%份額的對價。所收到對價中的剩餘部分（CU25）代表了次級剩餘權益以向受讓人提供信用增級所收到的對價。此外，提供信用增級收取的對價還包括 0.5%的利率差價。因此，因提供信用增級所獲得的總對價是 CU65（CU25 + CU40）。

主體計算出售 90%份額現金流量的損益。假定在轉讓日無法確定被轉讓的 90%部分和保留的 10%部分的個別公允價值，則主體根據本準則第 3.2.14 段分配該資產的帳面金額如下：

	公允價值	百分比	分配後的帳面金額
被轉讓部分	9 090	90%	9 000
保留的部分	<u>1 010</u>	10%	<u>1 000</u>
總計	<u>10 100</u>		<u>10 000</u>

主體通過從所收到對價中扣除分配給被轉讓部分的帳面金額來計算出售現金流量 90%份額的利得或損失，即 CU90（CU9 090 - CU9 000）。主體保留部分的帳面金額為 CU1 000。

另外，主體將為信用損失提供信用增級而把剩餘權益次級化形成的繼續涉入進行確認。因此，主體確認 CU1 000 的資產（主體因剩餘權益次級化而不能收回的現金流量的最大值），和 CU1 065 的相關負債（主體因剩餘權益次級化而不能收回的現金流量的最大值，即 CU1 000，加次級化的公允價值 CU65）。

主體利用以上所有信息對交易進行核算，如下：

	借	貸
原始資產	—	9 000
因次級化或剩餘權益而確認的資產	1 000	—
以利率差價形式收取對價形成的資產	40	—
損益（轉讓收益）	—	90
負債	—	1 065
收到的現金	<u>9 115</u>	<u>—</u>
總計	<u>10 155</u>	<u>10 155</u>

在交易完成後，資產的帳面金額時 CU2 040，其中 CU1 000 代表了分配給保留部分的成本，CU1 040 代表了主體為信用損失提供信用增級而將剩餘權益次級化形成的繼續涉入（其中包括利率差價 CU40）。

在後續期間，主體應按時間比例確認因提供信用增級而收到的對價（CU65），使用實際利率法計提已確認資產的利息，並確認已確認資產的所有減值損失。後者的一個例子是，假設在以後年度標的貸款發生減值損失 CU300。主體應減少其已確認的資產 CU600（與主體剩餘權益相關的 CU300 和與為減值損失提供保證而將剩餘權益次級化形成的繼續涉入有關的 CU300），並減少其已確認的負債 CU300。減值損失 CU300 的淨影響計入損益。

金融負債的終止確認（第 3.3 部分）

B3.3.1 當債務人出現以下兩種情況之一時，金融負債（或金融負債的一部分）應予以消除：

（1）債務人通過償付債權人解除了負債（或部分負債），其中，通常用於償債的有現金、其他金融資產、商品或勞務；或者

（2）債務人通過法定程序或債權人，合法地解除了對負債（或部分負債）的主要責任（如果債務人作出了擔保，這一條件仍可以滿足）。

B3.3.2 如果一項債務工具的發行人回購了該工具，那麼，即使該發行人是該工具的做市商或打算在近期內將其再次出售，該債務也應予以消除。

B3.3.3 在非法定解除的情況下，付款給包括信託機構在內的第三方（有時稱作“實質上廢止”）本身並不能解除債務人對債權人的主要義務。

B3.3.4 如果債務人付款給第三方使其承擔相應債務，並通知債權人第三方已經承擔了其償債義務，那麼，除非滿足第 B3.3.1 段（2）中規定的條件，否則債務人不應終止確認其債務義務。如果債務人付

款給第三方使其承擔相應債務，並獲得了債權人的法定解除，那麼債務人已消除了其債務。但是，如果債務人同意向第三方或直接向原債權人償付該債務，那麼該債務人應確認一項新的對該第三方的償債義務。

B3.3.5 儘管合法解除（無論是因法院的裁定還是由債權人予以解除）將導致一項負債終止確認，但是，如果被轉移的金融資產不符合第 3.2.1 段至第 3.2.23 段中規定的終止確認條件，則主體可能會確認一項新的負債。如果不符合這些終止確認條件，那麼被轉移資產不應終止確認，並且主體應確認一項新的與被轉移資產有關的負債。

B3.3.6 在第 3.3.2 段的規定中，如果新條款下的現金流量現值（其中包括所有支付的費用扣除所有收到的費用後的淨額按初始實際利率折現後的金額）與原金融負債剩餘現金流量現值相比至少有 10% 的差異，即為新舊條款存在顯著差異。如果債務工具的交換或條款的修訂作為債務消除核算，則發生的所有成本或費用應確認為債務消除利得或損失的一部分。如果債務工具的交換或條款的修訂不作為債務消除核算，則發生的所有成本或費用應調整該金融負債的帳面金額，並在修訂後負債的剩餘期限內攤銷。

B3.3.7 在某些情況下，債權人解除了債務人還款的現時義務，但債務人卻承擔了擔保義務，保證在承擔主要責任的合同方拖欠時進行支付。在這種情況下，債務人應當：

- （1）以其擔保義務的公允價值為基礎確認一項新的金融負債；並且
- （2）按以下兩者之間的差額為基礎確認利得或損失：①收到的任何價款，與②原金融負債的帳面金額減去新金融負債的公允價值後的餘額。

分類（第4章）

金融資產的分類（第4.1部分）

主體管理金融資產的業務模式

B4.1.1 第 4.1.1（1）段要求主體基於管理金融資產的業務模式對金融資產進行分類（除非第 4.1.5 段適用）。主體應當基於主體關鍵管理人員（遵循《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》相關定義）確定的業務模式，評估其金融資產是否滿足第 4.1.2 段（1）的條件或第 4.1.2A 段（1）的條件。

B4.1.2 主體的業務模式應當在反映如何對多組金融資產一起進行管理以實現特定業務目標的層次上確定。主體的業務模式並非取決於管理層對單項金融工具的持有意圖。因此，該條件不是一種逐項工具的分類方法，而是應在一個更高的匯總層次上確定。然而，單個主體可能具有一個以上管理其金融資產的業務模式。據此，無須在報告主體層次上確定分類。例如，主體可能持有一項為收取合同現金流量而進行管理的投資組合，同時還持有另一項為通過交易實現公允價值變動而進行管理的投資組合。類似地，在某些情況下，將金融資產組合分拆為次級組合以反映主體據以管理該等金融資產的層次可能是恰當的。例如，如果主體源生或購買一個抵押貸款組合，並且以收取合同現金流量為目標管理其中的部分貸款，而以出售為目標管理其他貸款，則屬於這種情況。

B4.1.2A 主體的業務模式是指主體如何管理其金融資產以產生現金流量。也就是說，主體的業務模式將決定現金流量是源自收取合同現金流量、出售金融資產或是兩者兼有。因此，不應基於主體合理預期不會發生的情形（例如，所謂的“最壞情形”或“壓力情景”）來執行該評估。例如，如果主體預期其僅會在壓力情景下出售特定的

金融資產組合，若主體合理預期該壓力情景不會發生，則該情景將不會影響主體對該等資產的業務模式的評估。如果現金流量的實現方式不同於對業務模式執行評估之日的預期（例如，如果主體出售的金融資產數量超出或少於在對資產進行分類時的預期），這並不會導致主體財務報表產生前期差錯（參見《國際會計準則第 8 號》），也不會改變在該業務模式中持有的剩餘金融資產（即，主體在前期已確認並仍然持有的那些資產）的分類，前提是主體在執行業務模式評估的當時已考慮了可獲得的所有相關信息。然而，當主體評估新源生或新購買的金融資產的業務模式時，其必須考慮關於過往現金流量如何實現的信息以及所有其他相關的信息。

B4.1.2B 主體管理金融資產的業務模式是一項事實而非僅僅是認定，其通常可通過主體為實現業務模式的目標而開展的活動進行觀察。主體在評估其管理金融資產的業務模式時需要運用判斷，且該評估並非由單一因素或活動所決定。取而代之的是，主體必須考慮在評估日可獲得的所有相關證據。此類相關證據包括但不限於：

（1） 如何評價及向主體的關鍵管理人員報告業務模式及在該業務模式中持有的金融資產的業績；

（2） 影響業務模式（及在該業務模式中持有的金融資產）業績的風險，特別是管理此類風險的方式；以及

（3） 業務管理者獲得報酬的方式（例如，報酬是基於所管理資產的公允價值還是基於所收取的合同現金流量）。

目標為持有資產以收取合同現金流量的業務模式

B4.1.2C 對於目標為持有資產以收取合同現金流量的業務模式，在該業務模式中持有的金融資產的管理方式旨在通過收取工具存續期內的合同付款額來實現現金流量。也就是說，主體管理投資組合中

持有的資產以收取此類特定的合同現金流量（而不是通過持有及出售資產來管理該組合產生的整體回報）。在確定現金流量是否將通過收取金融資產的合同現金流量來實現時，有必要考慮前期出售的頻率、價值和時間，此類出售的原因以及對未來出售活動的預期。然而，出售本身並不能決定業務模式，因此不能孤立進行考慮。取而代之的是，有關過往出售的信息和對未來出售的預期能夠為主體如何實現管理金融資產的既定目標以及具體而言如何實現現金流量提供證據。主體必須基於此類出售的原因及出售當時存在的狀況與當前狀況的比較，來考慮有關過往出售的信息。

B4.1.3 儘管主體的業務模式目標可能是持有金融資產以收取合同現金流量，但主體無須將所有此類工具持有至到期。因此，即使發生或預期在未來發生金融資產的出售，主體的業務模式也可以是持有金融資產以收取合同現金流量。

B4.1.3A 即使主體在資產信用風險增加時出售金融資產，業務模式也可以是持有資產以收取合同現金流量。為確定資產的信用風險是否增加，主體應考慮合理及可支持的信息，包括前瞻性信息。因資產信用風險增加而發生的出售（無論其頻率和價值如何）並不與持有金融資產以收取合同現金流量的業務模式的目標相悖，因為金融資產的信用質量與主體收取合同現金流量的能力相關。旨在最大限度減少因信用惡化導致的潛在信用損失的信用風險管理活動對該業務模式而言是不可或缺的。因金融資產不再滿足主體的書面投資政策所載的信用標準而將其出售，是因信用風險增加而發生出售的其中一個例子。然而，在不存在該政策的情況下，主體可通過其他方式來表明出售是因信用風險增加而發生。

B4.1.3B 因其他原因發生的出售，例如，為管理信用集中風險

而進行的出售（資產的信用風險並未增加），也可能符合持有金融資產以收取合同現金流量的業務模式的目標。特別是，如果出售的發生並不頻繁（即使價值重大）、或者單獨及匯總而言價值非常小（即使發生頻繁），則此類出售可能符合持有金融資產以收取合同現金流量的業務模式的目標。如果一個組合中發生的出售數量並非不頻繁，並且此類出售的價值（單獨或匯總而言）並不是非常小，則主體需要評估此類出售是否及如何能夠與收取合同現金流量的目標保持一致。無論出售金融資產的要求是由第三方提出還是主體自行決定，均與該評估無關。對於特定期間內出售頻率或價值的增加，如果主體能夠解釋此類出售的原因並且表明為何此類出售並未反映主體業務模式的變更，則該情況不一定不符合持有金融資產以收取合同現金流量的目標。此外，如果出售在臨近金融資產到期時發生，且出售產生的收入接近所收取的剩餘合同現金流量，則該出售可能符合持有金融資產以收取合同現金流量的目標。

B4.1.4 以下為主體業務模式的目標在何種情況下可能是持有金融資產以收取合同現金流量的示例。下述示例並未涵蓋所有情況。此外，下述示例並非旨在探討可能與主體業務模式評估相關的所有因素，亦未具體指明各項因素的相對重要性。

示例	分析
<p>示例 1</p> <p>某主體持有投資以收取其合同現金流量。主體的資金需求可以預見，且其金融資產的到期期限與主體的預期資金需求相匹</p>	<p>雖然主體還從流動性的方面考慮金融資產的公允價值等其他信息（即，若主體需要出售資產所可能實現的現金金額），但主體的目標是持有金融資產以收取合</p>

示例	分析
<p>配。</p> <p>主體以最大限度減少信用損失為目標實施信用風險管理活動。在以往，出售通常在金融資產的信用風險增加、以至於該資產不再符合主體書面投資政策所載的信用標準時發生。此外，由於未預期的資金需求，曾發生數次並不頻繁的出售。</p> <p>向關鍵管理人員提供的報告著重關注金融資產的信用質量和合同回報率。主體還同時監控金融資產的公允價值等其他信息。</p>	<p>同現金流量。如果資產的出售是為了應對資產信用風險的增加（例如，如果該資產不再符合主體書面投資政策所載的信用標準），則該出售並未與主體的目標相抵觸。因未預期的資金需求（如，在壓力情景下）導致的不頻繁出售也並未與該目標存在矛盾（即使此類出售價值重大）。</p>
<p>示例 2</p> <p>某主體的業務模式是購買金融資產組合（如，貸款組合）。該等組合可能包括也可能不包括已發生信用減值的金融資產。</p> <p>如果貸款不能按時償付，主體將試圖通過各類方式實現合同現金流量——例如，通過郵件、電話或其他方法與借款人聯繫。主體的目標是收取合同現金流量，並且主體並未以通過出售實</p>	<p>主體業務模式的目標是持有金融資產以收取合同現金流量。</p> <p>即使主體並未預期能夠收取全部合同現金流量（例如，部分金融資產在初始確認時已發生信用減值），同樣的分析也適用。</p> <p>此外，主體簽訂衍生工具以改變組合現金流量的事實本身並不改變主體的業務模式。</p>

示例	分析
<p>現現金流量為目標管理該組合中的任何貸款。</p> <p>在某些情況下，主體簽訂利率掉期合同以將組合中特定金融資產的利率由浮動利率轉換為固定利率。</p>	
<p>示例 3</p> <p>某主體的業務模式目標為向客戶發放貸款並隨後向資產證券化載體出售，並由後者向投資者發行金融工具。</p> <p>發放貸款的主體控制該證券化載體，並由此將其納入合併範圍。</p> <p>證券化載體收取貸款的合同現金流量，並將該等現金流量轉付給其投資者。</p> <p>就本例而言，假定貸款繼續在合併財務狀況表中確認，因為證券化載體並未對其終止確認。</p>	<p>該合併的集團發放貸款的目標是持有該貸款以收取合同現金流量。</p> <p>然而，發放貸款的主體具有通過向證券化載體出售貸款以實現貸款組合現金流量的目標，因此就其單獨財務報表而言，不應認為其管理該組合的目標是收取合同現金流量。</p>
<p>示例 4</p> <p>某金融機構持有金融資產以滿足在“壓力情景”下（如，向</p>	<p>主體業務模式的目標為持有金融資產以收取合同現金流量。</p>

示例	分析
<p>銀行擠提存款)的流動性需求。除非出現該壓力情景，否則主體並未預期出售該等資產。</p> <p>主體監控金融資產的信用質量，且其管理金融資產的目標是收取合同現金流量。主體基於已賺取的利息收入和已實現的信用損失來評價資產的業績。</p> <p>然而，主體同時從流動性方面監控金融資產的公允價值，以確保若主體在壓力情景下需要出售資產時所實現的現金金額足以滿足主體的流動性需求。主體定期進行價值非常小的出售以體現資產的流動性。</p>	<p>即使在之前的壓力情景下主體曾進行價值重大的出售以滿足其流動性需求，也不會改變上述分析。類似地，價值非常小的經常性出售活動並不違反持有金融資產以收取合同現金流量的目標。</p> <p>相反，如果主體持有金融資產以滿足其每日的流動性需求，且滿足該目標涉及頻繁的價值重大的出售，則主體業務模式的目標並非持有金融資產以收取合同現金流量。</p> <p>類似地，如果監管機構要求主體定期出售金融資產以體現該資產具有流動性，並且所出售的資產價值重大，則主體的業務模式並非持有金融資產以收取合同現金流量。無論出售金融資產的要求是由第三方提出還是主體自行決定，均與該分析無關。</p>

通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現其目標的業務模式

B4.1.4A 主體可能在通過既收取合同現金流量又出售金融資產

來實現其目標的業務模式中持有金融資產。在此類業務模式中，主體的關鍵管理人員認為收取合同現金流量和出售金融資產對於實現業務模式的目標都是不可或缺的。存在多種可能符合此類業務模式的目標。例如，業務模式的目標可以是管理每日的流動性需求以維持特定的利息收益比例，或者將金融資產的存續期與為此類資產進行融資的負債存續期相匹配。為實現該目標，主體將需要同時收取合同現金流量及出售金融資產。

B4.1.4B 與目標為持有金融資產以收取合同現金流量的業務模式相比，該業務模式通常涉及更高頻率和更大價值的出售。這是因為出售金融資產對於實現業務模式目標是不可或缺的，而非僅僅是附帶性質的活動。但是，並不存在針對該業務模式必須發生的出售頻率或價值的明確界限，因為同時收取合同現金流量及出售金融資產是實現該目標不可分割的一部分。

B4.1.4C 以下為主體的業務模式在何種情況下可能是通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現其目標的示例。下述示例並未涵蓋所有情況。此外，下述示例並非旨在描述可能與主體業務模式評估相關的所有因素，亦未具體指明各項因素的相對重要性。

示例	分析
<p>示例 5</p> <p>某主體預計在未來數年內存在資本支出。主體將超出部分的現金投資於短期和長期的金融資產，而在有需要時為相應的支出提供資金。許多金融資產的合同</p>	<p>該業務模式是通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現其目標。主體將在持續基礎上決定是通過收取合同現金流量還是出售金融資產來使組合的回報</p>

示例	分析
<p data-bbox="266 238 797 335">存續期均超過主體預計的投資期間。</p> <p data-bbox="266 362 797 587">主體將持有金融資產以收取合同現金流量，並將在機會出現時出售金融資產以將現金再投資於回報率更高的金融資產。</p> <p data-bbox="266 615 797 711">負責投資組合的經理基於組合所產生的整體回報獲得報酬。</p>	<p data-bbox="824 238 1356 335">最大化，直至產生對被投資現金的需求。</p> <p data-bbox="824 362 1356 1212">相反，考慮這樣一家主體，其預計在未來五年內為資本支出提供資金而存在現金流出，並將超出部分的現金投資於短期金融資產。當投資到期時，主體將現金再投資於新的短期金融資產。主體一直維持該策略直至需要使用資金，屆時主體將從到期金融資產獲得的收入為資本支出提供資金。在到期前僅會發生價值非常小的出售（除非涉及信用風險增加的情況）。與此例相反的業務模式的目標是持有金融資產以收取合同現金流量。</p>
<p data-bbox="266 1281 370 1322">示例 6</p> <p data-bbox="266 1379 797 1793">某金融機構持有金融資產以滿足其每日的流動性需求。主體尋求最大限度降低管理該等流動性需求的成本，因此積極管理組合的回報。該回報包括收取合同付款額以及源自出售金融資產的利得和損失。</p>	<p data-bbox="824 1356 1356 1770">該業務模式的目標為使組合的回報最大化以滿足每日的流動性需求，並且主體通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現該目標。換言之，既收取合同現金流量又出售金融資產對於實現業務模式的目標是不可或缺</p>

示例	分析
<p>因此，主體持有金融資產以收取合同現金流量，並出售金融資產以對收益更高的金融資產進行再投資或更好地匹配其負債的存續期。在以往，該策略導致頻繁的出售活動並且此類出售涉及重大價值。預期此類活動在未來將會持續。</p>	<p>的。</p>
<p>示例 7</p> <p>某承保人持有金融資產而為保險合同負債提供資金。承保人利用源自金融資產合同現金流量的收入來結算到期的保險合同負債。為確保源自金融資產的合同現金流量足以結算該等負債，承保人定期開展重大的購買和出售活動，以再平衡其資產組合及滿足所產生的現金流量需求。</p>	<p>該業務模式的目標為向保險合同負債提供資金。為實現該目標，主體收取到期的合同現金流量，並出售金融資產以維持資產組合的理想比例。因此，既收取合同現金流量又出售金融資產對於實現業務模式的目標是不可或缺的。</p>

其他業務模式

B4.1.5 如果持有金融資產的業務模式的目標並非持有資產以收取合同現金流量，也不是通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現其目標，則該金融資產應當以公允價值計量且其變動計入損益（但同時參見第 5.7.5 段）。導致金融資產以公允價值計量且其變動計

入損益的業務模式的其中一個例子是，主體以通過出售資產來實現現金流量為目標管理金融資產。主體基於資產的公允價值作出決策並管理資產以實現其公允價值。在該情況下，主體的目標通常導致其積極進行購買和出售。即使主體在其持有金融資產的過程中收取合同現金流量，該業務模式的目標也並非通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現。這是因為收取合同現金流量並非實現該業務模式目標不可分割的一部分，而只是附帶性質的活動。

B4.1.6 在公允價值基礎上進行管理並評價其業績的金融資產組合〔如第 4.2.2 段（2）所述〕，不是為收取合同現金流量，或既收取合同現金流量又出售金融資產而持有的。主體主要重點關注公允價值信息並使用該信息來評估資產的業績及作出決策。此外，符合為交易而持有定義的金融資產組合也並非為了收取合同現金流量或是既收取合同現金流量又出售金融資產而持有的。對於此類組合而言，收取合同現金流量對實現業務模式的目標而言只是附帶性質的活動。據此，此類金融工具組合必須以公允價值計量且其變動計入損益。

合同現金流量僅為本金及未償付本金金額之利息的支付

B4.1.7 第 4.1.1 段（2）規定，如果持有金融資產的業務模式目標為持有資產以收取合同現金流量，或者通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現其目標，主體應當基於金融資產的合同現金流量特徵來對其進行分類，除非適用第 4.1.5 段。為實現這一目的，第 4.1.2 段（2）和第 4.1.2A 段（2）所述的條件要求主體確定資產的合同現金流量是否僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。

B4.1.7A 僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的合同現金流量與基本借貸安排相一致。在基本借貸安排中，貨幣的時間價值（參見第 B4.1.9A 段至第 B4.1.9E 段）和信用風險的對價通常是最重要的

利息要素。然而，根據此類安排，利息同時可包括與特定時期內持有金融資產相關的其他基本借貸風險（如流動性風險）和成本（如管理費用）的對價。此外，利息也可包括與基本借貸安排相一致的利潤率。在極端經濟環境下，利息可以是負值——例如，如果金融資產的持有人或明或暗地對特定期間的貨幣存款進行支付（並且所支付的費用超過持有人就貨幣的時間價值、信用風險及其他基本借貸風險和成本所收取的對價）。然而，引入與基本借貸安排無關的合同現金流量風險敞口或波動性敞口（例如，權益價格或商品價格變動敞口）的合同條款，並未產生僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的合同現金流量。所源生或購買的金融資產可以是一項基本借貸安排，無論其法律形式是否為一項貸款。

B4.1.7B 根據第 4.1.3 段（1），本金是在初始確認時金融資產的公允價值。然而，本金金額可能在金融資產的存續期內發生變動（例如，如果存在本金的提前償付）。

B4.1.8 主體應當使用金融資產的計價貨幣來評估合同現金流量是否僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。

B4.1.9 槓桿是某些金融資產的合同現金流量特徵。槓桿增加了合同現金流量的可變性，結果使其不具有利息的經濟特徵。單獨的期權、遠期合同和掉期合同是包含此類槓桿特徵的金融資產的例子。因此，此類合同不滿足第 4.1.2 段（2）和第 4.1.2A 段（2）所述的條件，且不得以攤餘成本進行後續計量或者以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益。

針對貨幣的時間價值的對價

B4.1.9A 貨幣的時間價值是僅針對時間的推移提供對價的利息

要素。也就是說，貨幣的時間價值並未對與持有金融資產相關的其他風險或成本提供對價。為評估特定要素是否僅針對時間的推移提供對價，主體應當運用判斷並考慮相關的因素，例如金融資產的計價貨幣以及利率設置的期間。

B4.1.9B 然而，在某些情況下，貨幣的時間價值要素可能會作出修正（即，不完善）。例如，如果金融資產的利率定期予以重設，但重設的頻率與利率的期限並錯配（例如，利率每月被重設為一年期利率），或者如果金融資產的利率定期重設為特定短期和長期利率的平均值，則屬於這種情況。在該情況下，主體必須對所作出的修正執行評估，以確定合同現金流量是否僅為本金及未付本金金額之利息的付款額。在某些情況下，主體將能夠通過對貨幣時間價值要素的定性評估作出判定，而在其他情況下，則可能有必要執行定量評估。

B4.1.9C 評估經修正的貨幣時間價值要素的目標在於，確定合同（未折現的）現金流量與若貨幣時間價值要素未作出修正時（未折現的）現金流量（即，基準現金流量）之間有何差異。例如，如果被評估的金融資產包含每月重設為一年期利率的浮動利率，則主體可將該金融資產與具有相同合同條款及相同信用風險的、但浮動利率每月重設為 1 個月利率的金融工具進行比較。如果經修正的貨幣時間價值要素可能導致合同（未折現的）現金流量顯著不同於（未折現的）基準現金流量，則該金融資產不符合第 4.1.2 段（2）和第 4.1.2A 段（2）所述的條件。為作出該判定，主體必須考慮經修正的貨幣時間價值在每一報告期間的影響以及在金融工具整個存續期內的累積影響。利率以上述方式重設的原因與該分析無關。如果幾乎不需要分析或不作分析也能夠明確被評估金融資產的合同（未折現）現金流量有可能（或不可能）與（未折現的）基準現金流量存在顯著差異，則主體無須執行詳盡的評估。

B4.1.9D 在評估經修正的貨幣時間價值要素時，主體必須考慮可能影響未來合同現金流量的因素。例如，如果主體評估一項 5 年期債券且該債券的浮動利率每 6 個月重設為 5 年期利率，主體不能簡單地因為執行評估當時的利率曲線表明 5 年期利率與 6 個月利率之間不存在顯著差異，便得出合同現金流量僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的結論。取而代之的是，主體必須同時考慮 5 年期利率與 6 個月利率之間的關係在工具存續期內是否可能發生變化，從而致使工具存續期內的合同（未折現的）現金流量可能與（未折現的）基準現金流量存在顯著差異。然而，主體必須僅考慮合理可能發生的情形，而無須考慮每一種可能的情況。如果主體得出結論認為合同（未折現的）現金流量可能與（未折現的）基準現金流量存在顯著差異，則金融資產不符合第 4.1.2 段（2）和第 4.1.2A 段（2）所述的條件，因此不得以攤餘成本計量或者以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益。

B4.1.9E 在某些地區，利率是由政府或監管機構設定。例如，此類政府對利率的調控可能是大範圍宏觀經濟政策的一部分或是為了鼓勵主體對特定經濟部門進行投資而引入的。在此類情況下，有時貨幣時間價值要素的目標並非僅對時間推移提供對價。但是，儘管存在第 B4.1.9A 段至第 B4.1.9D 段的規定，在應用第 4.1.2 段（2）和第 4.1.2A 段（2）規定的條件時，如果受管制的利率所提供的對價與時間的推移大致相符、且並未提供與基本借貸安排不一致的合同現金流量風險敞口或波動性敞口，則該受管制的利率應被視為代表貨幣時間價值的要素。

導致合同現金流量的時間或金額變更的合同條款

B4.1.10 如果金融資產包含可能導致合同現金流量的時間或金

額變更的合同條款(例如,如果資產可在到期前償付或者可予展期),主體必須判定因該合同條款導致的工具整個存續期內可能產生的合同現金流量是否僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。為作出該判定,主體必須同時評估在合同現金流量變更之前及之後可能產生的合同現金流量。主體可能還需要評估將導致合同現金流量的時間或金額變更的任何或有事項(即,觸發事件)的性質。儘管或有事項的性質本身並非評估合同現金流量是否僅為本金及利息付款額的決定性因素,但可作為一項指標進行考慮。例如,將當債務人欠付特定數量的款項時利率將重設為較高利率的金融工具,與當指定的權益指數達到特定水平時利率將重設為較高利率的金融工具進行比較。鑒於欠付款項與信用風險增加之間的關係,前者更有可能出現工具整個存續期內的合同現金流量將僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的情況。(同時參見第 B4.1.18 段。)

B4.1.11 導致合同現金流量僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的合同條款示例如下:

(1) 浮動利率包含對貨幣的時間價值、與特定時期內未償付本金金額相關的信用風險(對信用風險的對價僅可在初始確認時確定,因此可能是固定的)及其他基本借貸風險和成本以及利潤率的對價;

(2) 合同條款允許發行人(即債務人)在到期前提前償付債務工具,或者允許持有人(即債權人)在到期前將債務工具賣還給發行人,並且提前償付金額實質上反映了尚未支付的本金及未償付本金金額之利息,其中可能包括為提前終止合同而支付的合理的額外補償;以及

(3) 合同條款允許發行人或持有人延長債務工具的合同期限(即,展期選擇權),並且展期選擇權的條款導致展期期間的合同現金流量僅為本金及未償付本金金額之利息的支付,其中可能包括為合

同展期而支付的合理的額外補償。

B4.1.12 儘管存在第 B4.1.10 段的規定，對於符合第 4.1.2 段(2) 和第 4.1.2A 段(2) 所述條件的金融資產，但該金融資產並非僅因為合同條款允許或要求發行人在到期前提前償付債務工具或者允許(或要求)持有人在到期前將債務工具賣還給發行人而符合此類條件，如果滿足下列情形，則符合以攤餘成本計量或者以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的條件〔需滿足第 4.1.2 段(1) 或第 4.1.2A 段(1) 所述的條件〕：

(1) 主體按合同所載金額的溢價或折價取得或原生該金融資產；

(2) 提前償付金額實質上反映了合同所載金額及應計(但尚未支付)的合同利息，其中可能包括為提前終止合同而支付的合理的額外補償；以及

(3) 在主體初始確認該金融資產時，提前償付特徵的公允價值非常小。

B4.1.13 以下示例說明了合同現金流量僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的情況。該等示例並未涵蓋所有情形。

工具	分析
工具 A 工具 A 是一項具有固定到期日的債券。本金及未償付本金金額之利息的支付與發行該工具所用貨	合同現金流量僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。本金及未償付本金金額之利息的支付通過與非槓桿的通貨膨脹指數掛鉤，而將貨幣時間的價值重設為當前水平。換言之，該金融工具的利率反映的是

工具	分析
<p>幣的通貨膨脹指數掛鈎。與通貨膨脹掛鈎未利用槓桿，並且對本金進行保護。</p>	<p>“真實的”利率。因此，利息金額是未償付本金金額的貨幣時間價值的對價。</p> <p>然而，如果利息支付額與涉及債務人業績的另一變量（如，債務人的淨收益）掛鈎或者與權益指數掛鈎，則合同現金流量就不是本金及未償付本金金額之利息的支付（除非與債務人的業績掛鈎導致一項僅對金融工具信用風險的變化而向持有人作出補償的調整，致使合同現金流量僅為本金及利息的支付）。這是因為合同現金流量所反映的回報與基本借貸安排不一致（參見第 B4.1.7A 段）。</p>
<p>工具 B</p> <p>工具 B 是一項具有固定到期日的浮動利率工具，其允許借款人在持續基礎上選擇市場利率。例如，在每一個利率重設日，借款人可以選擇為 3 個月期間支付 3 個月的倫敦銀行同業拆借利率（LIBOR），</p>	<p>只要金融工具存續期內支付的利息反映了對貨幣的時間價值、與該工具相關的信用風險及其他基本借貸風險和成本以及利潤率的對價（參見第 B4.1.7A 段），合同現金流量就僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。金融工具在存續期內對 LIBOR 利率重設的事實本身並未導致該工具不符合上述條件。</p> <p>但是，如果借款人能夠選擇支付 1 個月的利率，而該利率每 3 個月重設一次，則利率重設的頻率與利率的期限並錯配。據此，</p>

工具	分析
<p>或為 1 個月期間支付 1 個月的 LIBOR。</p>	<p>貨幣的時間價值要素作出了修正。類似地，如果工具的合同利率是以超出工具剩餘存續期的期限為基礎（例如，如果一項 5 年期的工具支付浮動利率，該浮動利率定期重設但始終反映 5 年的到期期限），則貨幣的時間價值要素作出了修正。這是因為每一期間的應付利息與利息期間並不存在關聯。</p> <p>在該情況下，主體必須從定性或定量的角度，通過比較合同現金流量與在所有方面均與該工具相同、但利率期限與利息期間相匹配的工具的合同現金流量進行評估，以確定現金流量是否僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。（但是，對於受管制的利率的指引，請參見第 B4.1.9E 段。）</p> <p>例如，在評估一項 5 年期的支付浮動利率（浮動利率每 6 個月重設一次但始終反映 5 年的到期期限）的債券時，主體應考慮在所有其他方面均與該金融工具相同、但利率每 6 個月重設為 6 個月利率的金融工具的合同現金流量。</p> <p>對於借款人能夠在出借人公佈的多個利率之間進行選擇的情況（例如，借款人可在出借人公佈的 1 個月浮動利率與 3 個月浮動利率之間進行選擇），適用相同的分析。</p>

工具	分析
<p>工具 C</p> <p>工具 C 是一項具有固定到期日且支付浮動市場利率的債券。該浮動利率有上限規定。</p>	<p>只要利息反映了貨幣的時間價值、在工具存續期內與該工具相關的信用風險及其他基本借貸風險和成本以及利潤率的對價（參見第 B4.1.7A 段），則以下兩者的合同現金流量：</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) 固定利率金融工具，以及 (2) 浮動利率金融工具。 <p>都是對本金及未償付本金金額之利息的支付額。</p> <p>據此，將（1）和（2）相結合的工具（例如，具有利率上限的債券）可產生僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的現金流量。該合同條款通過設定利率波動的限制（如，利率的上下限）有可能減少現金流量的波動性，或者通過將固定利率變為浮動利率增加現金流量的波動性。</p>
<p>工具 D</p> <p>工具 D 是一項具有完全追索權的貸款，並有抵押品作為擔保。</p>	<p>具有完全追索權的貸款存在抵押品這一事實本身並不影響對合同現金流量是否僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的分析。</p>

工具	分析
<p data-bbox="256 254 367 289">工具 E</p> <p data-bbox="256 346 610 695">工具 E 由受監管的銀行發行且具有固定到期日。該工具支付固定利率，並且所有合同現金流量均無法自行確定。</p> <p data-bbox="256 725 610 1632">然而，監管該發行人的法規允許或要求國家調解機構在特定情況下使特定工具（包括工具 E）持有人承擔損失。例如，如果國家調解機構確定發行人面臨嚴重財務困難、需要額外監管資本或者“經營失敗”，則國家調解機構有權下調工具 E 的票面價值或將其轉換成固定數量的發行人普通股。</p>	<p data-bbox="641 323 1344 546">持有人應當分析金融工具的合同條款，以確定其是否產生僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的現金流量，從而與基本借款安排相一致。</p> <p data-bbox="641 576 1344 799">該分析不應考慮僅由於國家調解機構有權讓工具 E 持有人承擔損失而支付的金額。這是因為該權力及相應的付款額並非金融工具的合同條款。</p> <p data-bbox="641 828 1344 1235">與此相反，如果金融工具的合同條款允許或要求發行人或另一主體使持有人承擔損失（例如，通過下調票面價值或將該工具轉換成固定數量的發行人普通股），只要該等條款是真實的（即使該限定損失的情況發生的可能性極低），合同現金流量就並非僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。</p>

B4.1.14 下述示例說明了合同現金流量並非僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的情況。該等示例並未涵蓋所有情形。

工具	分析
<p>工具 F</p> <p>工具 F 是一項可轉換成固定數量的發行人權益工具的債券。</p>	<p>債券持有人應對該可轉換債券執行整體分析。</p> <p>合同現金流量並非本金及未償付本金金額之利息的支付，因為其反映的回報與基本借款安排不一致（參見第 B4.1.7A 段）；即，回報與發行人的權益價值掛鉤。</p>
<p>工具 G</p> <p>工具 G 是一項支付逆向浮動利率的貸款（即，利率與市場利率呈負相關關係）。</p>	<p>合同現金流量並非僅為本金及未償付本金金額之利息的支付。</p> <p>利息金額不是對未償付本金金額的貨幣時間價值的對價。</p>
<p>工具 H</p> <p>工具 H 是一項無限期金融工具，但發行人可在任何時候回購該工具，並向持有人支付票面金額加累計應付利息。</p> <p>工具 H 按市場利率支付利息，但除非發行人能夠保持後續</p>	<p>合同現金流量並非為本金及未償付本金金額之利息的支付。這是因為發行人可能被要求延遲支付利息，而這些遞延利息金額並不產生額外利息。因此，利息金額不是未償付本金金額的貨幣時間價值的對價。</p> <p>如果對遞延金額計息，則合同現金流量可能為本金及未償付本金金額之利息的支付。</p> <p>工具 H 是無限期工具的事實本身並不</p>

工具	分析
<p>即付能力，否則利息無法支付。</p> <p>遞延未付利息不產生額外的利息。</p>	<p>意味著合同現金流量並非為本金及未償付本金金額之利息的支付。實際上，永久性工具是具有連續性的（多項）展期選擇權。如果利息支付是強制性的並且必須無限期支付，則此類選擇權可能導致合同現金流量是本金及未償付本金金額之利息的支付。</p> <p>另外，工具 H 可贖回的事實並不意味著合同現金流量並非為本金及未償付本金金額之利息的支付，除非贖回金額實質上並未反映對未償付本金及未償付本金金額之利息的支付。即使贖回金額包含因提前終止該工具而對持有人作出補償的金額，合同現金流量也可能為本金及未償付本金金額之利息的支付。（同時參見第 B4.1.12 段。）</p>

B4.1.15 在某些情況下，金融資產可能具有被描述為本金和利息的合同現金流量，但該等現金流量並不代表本準則第 4.1.2 段（2）、第 4.1.2A 段（2）和第 4.1.3 段所述的對本金及未償付本金金額之利息的支付。

B4.1.16 如果金融資產代表對特定資產或現金流量的投資，從而合同現金流量並非僅為本金及未償付本金金額之利息的支付，則可能屬於這種情況。例如，如果合同條款規定，隨著使用特定收費公路的車輛數目增多，金融資產的現金流量將增加，則該等合同現金流量與基本借款安排不一致。因此，該工具不滿足第 4.1.2 段（2）和第 4.1.2A 段（2）的條件。如果債權人的索償要求僅限於債務人的特定

資產或產生於特定資產的現金流量(例如,“無追索權”的金融資產),則可能屬於這種情況。

B4.1.17 然而,金融資產不附有追索權的事實本身並不一定會妨礙該金融資產滿足第 4.1.2 段(2)和第 4.1.2A 段(2)的條件。在此情況下,債權人需要評估(“看穿”)特定的標的資產或現金流量,以確定被分類的金融資產的合同現金流量是否是對本金及未償付本金金額之利息的支付。如果金融資產的條款產生任何其他現金流量,或者以一種與代表本金和利息的支付不一致的方式限制了現金流量,則該金融資產不滿足第 4.1.2 段(2)和第 4.1.2A 段(2)的條件。無論標的資產是金融資產還是非金融資產,這本身並不影響該項評估。

B4.1.18 合同現金流量特徵如果僅對金融資產的合同現金流量構成極少影響,則不會影響金融資產的分類。為作出該判定,主體必須考慮合同現金流量特徵在每一報告期間的潛在影響以及在金融工具整個存續期內的累積影響。此外,如果合同現金流量特徵(在單一報告期間或累積而言)並非對合同現金流量構成極少影響、但該現金流量特徵是不真實的,則也不影響金融資產的分類。如果現金流量特徵僅在極端罕見、顯著異常和幾乎不可能發生的事件發生時才影響工具的合同現金流量,則該現金流量特徵是不真實的。

B4.1.19 在幾乎每項貸款交易中,債權人的金融工具均會相對於債務人的其他債權人持有的工具進行分級。對於次級於其他工具的工具,如果債務人不付款是對合同的違約,並且即使在債務人破產的情況下持有人也擁有收取本金及未償付本金金額之利息的合同權利,則該工具可能具有本金及未償付本金金額之利息的支付的合同現金流量。例如,一項將其債權人列為一般債權人的應收帳款符合具有本金及未償付本金金額之利息的支付的條件。即使債務人簽出的貸款存

在抵押，從而在債務人破產時其貸款持有人可優先於一般債權人要求索償（但並不影響一般債權人收取尚未支付的本金及其他應付金額的合同權利），也屬於這種情況。

合同掛鉤工具

B4.1.20 在某些類型的交易中，發行人可利用產生信用風險集中的多個合同掛鉤工具（分級）來安排向金融資產持有人付款的優先次序。每一分級均具有一個附屬等級，其指定了由發行人產生的現金流量分配到特定分級的次序。在這種情況下，對於某一分級的持有人，僅當發行人產生足夠的現金流量以滿足更高等級分級時，才具有收取本金及未償付本金金額之利息的支付的權利。

B4.1.21 在此類交易中，僅當符合下列情形時，某一分級才具有支付本金及未償付本金金額之利息的現金流量特徵：

（1） 出於分類目的而評估的分級的合同條款（在未看穿標的金融工具組合的情況下），產生僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的現金流量（例如，該分級的利率未與商品指數掛鉤）；

（2） 標的金融工具組合具有第 B4.1.23 段和第 B4.1.24 段所述的現金流量特徵；以及

（3） 該分級所固有的標的金融工具組合信用風險敞口，等於或小於標的金融工具組合本身的信用風險敞口（例如，出於分類目的而評估的分級的信用評級，等於或高於為標的金融工具組合進行融資的單一分級所適用的信用評級）。

B4.1.22 主體必須看穿標的工具組合，直至其能夠識別產生（而非轉移）現金流量的標的工具組合。這是一個標的金融工具組合。

B4.1.23 標的組合必須包含產生僅為本金及未償付本金金額之

利息的支付的現金流量的一項或多項工具。

B4.1.24 標的工具組合同時可包括下列工具：

(1) 降低第 B4.1.23 段所述工具的現金流量的波動性，以及當與第 B4.1.23 段所述的工具相結合時，導致僅為本金及未償付本金金額之利息的支付的現金流量（例如，利率上限或下限，或者降低第 B4.1.23 段所述的部分或全部工具的信用風險的合同）；或者

(2) 使各分級的現金流量與第 B4.1.23 段所述的標的工具組合的現金流量保持一致，以解決因且僅因下列各項導致的差異：

- ① 利率是固定的還是浮動的；
- ② 用於對現金流量進行計價的貨幣，包括該貨幣的通貨膨脹因素；或者
- ③ 現金流量的時間。

B4.1.25 如果組合中任何工具都不滿足第 B4.1.23 段或第 B4.1.24 段所述的條件，則不滿足第 B4.1.21 段（2）的條件。在執行該項評估時，可能無須針對組合中的具體每一項工具執行詳盡分析。但是，主體必須運用判斷及執行充分的分析，以確定組合中的工具是否滿足第 B4.1.23 段至第 B4.1.24 段的條件。（同時參見 B4.1.18 段中關於僅構成極少影響的合同現金流量特徵的指引。）

B4.1.26 如果持有人無法在初始確認時依據第 B4.1.21 段中的條件進行評估，則該分級必須以公允價值計量且其變動計入損益。如果標的工具組合在初始確認後發生變化，以至於該組合可能不滿足第 B4.1.23 段至第 B4.1.24 段所述的條件，則該分級不滿足第 B4.1.21 段的條件且必須以公允價值計量且其變動計入損益。然而，如果標的組合包含的工具由不符合第 B4.1.23 段至第 B4.1.24 段所述條件的資產進行擔保，則在應用本段的規定時，不應考慮是否有能力擁有此類資

產，除非主體購買該分級的意圖是旨在控制擔保品。

將金融資產或金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益的選擇權（第4.1部分和第4.2部分）

B4.1.27 在滿足第 4.1.5 段和第 4.2.2 段所述條件的情況下，本準則允許將一項金融資產、一項金融負債或者一組金融工具（金融資產、金融負債或者金融資產及負債）指定為以公允價值計量且其變動計入損益，前提是這樣做能夠提供更相關的信息。

B4.1.28 主體將一項金融資產或金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益的決定類似於一項會計政策選擇（但與會計政策選擇不同的是，其並不要求對所有類似的交易一致應用）。當主體作出這一選擇，《國際會計準則第 8 號》第 14 段（2）要求所選擇的政策能使財務報表提供有關交易、其他事項及情況對主體財務狀況、經營成果或現金流量影響的可靠且更相關的信息。例如，在將金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益時，第 4.2.2 段闡述了能夠滿足更相關的信息要求的兩種情形。據此，為了根據第 4.2.2 段選擇此類指定，主體需要說明其能夠符合該兩種情形之一（或兩者皆符合）。

消除或顯著減少會計錯配的指定

B4.1.29 金融資產或金融負債的計量及其價值變動確認的分類，取決於該項目的分類以及該項目是否屬於被指定的套期關係的一部分。該等要求可能會產生確認或計量的不一致（有時稱為“會計錯配”）。例如，如果不作出以公允價值計量且其變動計入損益的指定，某項金融資產的後續計量可能是以公允價值計量且其變動計入損益，而主體認為與之相關的負債則以攤餘成本進行後續計量（其公允價值變動不予確認）。在這種情況下，主體可得出結論認為，如果該項資

產和負債同時均以公允價值計量且其變動計入損益，則財務報表將能提供更相關的信息。

B4.1.30 下述示例反映了在甚麼情況下該條件能夠滿足。在所有情況下，僅當滿足第 4.1.5 段或第 4.2.2 段（1）所述的原則時，主體才可利用該條件將金融資產或金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益：

（1）主體擁有保險合同負債，該等負債的計量包含當前的信息（《國際財務報告準則第 4 號》第 24 段所允許的），並且主體認為與之相關的金融資產將以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益或者以攤餘成本計量。

（2）主體擁有的金融資產、金融負債或者金融資產及負債承擔的共同風險（如，利率風險），導致其公允價值變動的方向相反並且可相互抵銷。但是，僅有部分工具（例如，衍生工具，或被歸類為為交易而持有的工具）是以公允價值計量且其變動計入損益。由於不滿足第 6.4.1 段中有效套期的要求，從而不滿足套期會計的要求，則可能屬於此種情況。

（3）主體擁有的金融資產、金融負債或者金融資產及負債承擔的共同風險（如，利率風險），導致其公允價值變動的方向相反並且可相互抵銷，而所有金融資產或金融負債由於不是以公允價值計量且其變動計入損益，從而不符合被指定為套期工具的條件。而且由於未運用套期會計，利得和損失的確認存在明顯不一致。例如，主體通過發行上市債券為一組特定貸款提供融資，且債券與貸款的公允價值變動可相互抵銷。此外，如果主體定期買賣該債券但是很少（即使有過的話）買賣該貸款，則同時以公允價值計量且其變動計入損益的方式報告該貸款和債券，將消除兩者均以攤餘成本計量且每次回購債券時確認一項利得或損失所導致的利得和損失確認時間的不一致。

B4.1.31 在上段所述的情況下，在初始確認時將原本並非按此方式計量的金融資產和金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益，可以消除或顯著減少計量或確認的不一致並提供更相關的信息。出於實務考慮，主體無須在同一時點訂立產生計量或確認不一致的資產和負債。允許存在合理的延期，如果假如每項交易均在初始確認時被指定為以公允價值計量且其變動計入損益，並且在當時任何餘下的交易均預期會發生，則交易時間允許存在合理的延期。

B4.1.32 如果該指定不能消除或顯著減少不一致，從而無法提供更相關的信息，則不允許僅將部分引起不一致的金融資產和金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益。但是，如果該指定能顯著減少（並且有可能比其他允許的指定更多地減少）不一致，則允許僅將一部分類似的金融資產或金融負債進行指定。例如，假定主體擁有許多類似的金融負債（總金額為 CU100）並同時擁有許多類似的金融資產（總金額為 CU50），但兩者按不同的基礎計量。主體可通過在初始確認時將全部資產和一部分負債（例如，合計金額為 CU45 的單項負債）指定為以公允價值計量且其變動計入損益，以顯著減少計量的不一致。但是，由於以公允價值計量且其變動計入損益的指定只能應用於一項金融工具的整體，因此在本例中，主體必須指定一項或多項負債的整體。主體不能指定負債的某一組成部分（例如，僅受一種風險影響的價值變動，如基準利率變動）或負債的某一比例部分。

在公允價值基礎上管理及評價其業績的一組金融負債或一組金融資產和金融負債

B4.1.33 主體可通過以公允價值計量且其變動計入損益的方式管理及評價一組金融負債或一組金融資產和金融負債的業績，從而提供更相關的信息。在該情況下，應著重關注主體管理和評價業績的方

式，而非主體金融工具的性質。

B4.1.34 例如，如果符合第 4.2.2 段（2）的原則，並且主體擁有共同承擔一項或多項風險的金融資產和金融負債，而該等風險依照書面的資產和負債管理政策在公允價值基礎上進行管理及評價，則主體可利用該條件將金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益。例如，主體發行包含多項嵌入衍生工具的“結構性產品”，並且通過使用衍生和非衍生金融工具的組合以公允價值為基礎管理相應的風險。

B4.1.35 如上所述，該條件取決於主體管理及評價所考慮的一組金融工具業績的方式。因此，（根據初始確認時指定的要求）基於該條件將金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益的主體，應當對所有符合條件的集中進行管理和評價的金融負債均作出這一指定。

B4.1.36 主體策略的書面文件無須詳盡無遺，但應當能夠足以說明符合第 4.2.2 段（2）的規定。此類書面文件無須針對每一單獨項目提供，但是在組合層面上可能需要提供。例如，如果經主體關鍵管理人員批准的部門業績管理系統明確指出其業績是在該基礎上進行評價，則無須提供進一步的書面文件說明符合第 4.2.2 段（2）的規定。

嵌入衍生工具（第4.3部分）

B4.3.1 如果主體成為混合合同的一方，而主合同並非屬於本準則範圍的資產，則第 4.3.3 段要求主體識別所有嵌入衍生工具、評估其是否需要與主合同分拆、並且對於需與主合同分拆的嵌入衍生工具，在初始確認時以公允價值計量，並且後續以公允價值計量且其變動計入損益。

B4.3.2 如果主合同並無明確或事先確定的到期日，並且代表主體淨資產中的剩餘權益，則該主合同的經濟特徵和風險屬於權益工具的經濟特徵和風險，而嵌入衍生工具則需要具有與同一主體相關的權益特徵才能被視為與主合同緊密相關。如果主合同不是一項權益工具並且符合金融工具的定義，則其經濟特徵和風險為債務工具的經濟特徵和風險。

B4.3.3 嵌入的非期權衍生工具（如，嵌入的遠期合同或互換合同）應當基於其列明或隱含的實質性條款從主合同中分拆，從而使其在初始確認時公允價值為零。基於期權的嵌入衍生工具（如，嵌入的看跌期權、看漲期權、上限、下限或互換）應當基於期權特徵的明確條款從主合同中分拆。主合同的初始帳面金額為分拆出嵌入衍生工具後的剩餘金額。

B4.3.4 通常，將單一混合合同中的多項嵌入衍生工具視為一項單獨的複合嵌入衍生工具進行處理。然而，歸類為權益（參見《國際會計準則第 32 號》）的嵌入衍生工具應與歸類為資產或負債的嵌入衍生工具分開核算。此外，如果某一混合合同擁有與不同風險敞口相關的多項嵌入衍生工具，並且該等衍生工具易於分拆且相互獨立，則該等嵌入衍生工具應當分別進行核算。

B4.3.5 在下列示例中，嵌入衍生工具的經濟特徵和風險並非與主合同緊密相關〔參見第 4.3.3 段（1）〕。在這些示例中，假定符合第 4.3.3 段（2）和（3）的條件，則主體應將嵌入衍生工具與主合同分開核算。

（1） 嵌入某項工具的看跌期權，其使得持有人有權要求發行人以一定金額的現金或其他資產回購該項工具——其中現金或其他資產的金額隨著某一權益或商品價格或者指數的變動而變化，該看跌

期權並非與主債務工具緊密相關。

(2) 債務工具剩餘期限展期的選擇權或自動展期條款並非與主債務工具緊密相關，除非在展期的同時將利率調整至與當前市場利率大致相當的水平。如果主體發行一項債務工具且該債務工具的持有人向第三方簽出一項針對該債務工具的看漲期權，倘若發行人在行使看漲期權後可被要求參與或協助債務工具的重新流通，則發行人應將該看漲期權視為債務工具到期期限的展期。

(3) 嵌入主債務工具或保險合同並與權益指數掛鈎的利息或本金付款額（利息或本金的金額與權益工具價值掛鈎）並非與主工具緊密相關，因為主工具和嵌入衍生工具的固有風險並不相似。

(4) 嵌入主債務工具或保險合同並與商品指數掛鈎的利息或本金付款額〔利息或本金的金額與商品（如黃金）價格掛鈎〕並非與主工具緊密相關，因為主工具和嵌入衍生工具的固有風險並不相似。

(5) 嵌入主債務合同或主保險合同的看漲期權、看跌期權或提前償付選擇權並非與主合同緊密相關，除非：

① 在每一行權日，該期權的行權價格大致等於主債務工具的攤餘成本或主保險合同的帳面金額；或者

② 提前償付選擇權的行權價格按大致相當於主合同剩餘存續期損失利息的現值向出借人作出補償。損失利息通過提前償付的本金金額乘以利率差額計算得出。如果主體將提前償付的本金金額在主合同的剩餘存續期內再投資於類似合同，則利率差額將是主合同的實際利率超過在提前償付日主體將收取的實際利率的部分。

在按照《國際會計準則第 32 號》分拆可轉換債務工具的權益要素之前，評估看漲期權或看跌期權是否與主債務合同緊密相關。

(6) 嵌在主債務工具中、並允許一方（“受益人”）將（受益人可能並未擁有的）特定參照資產的信用風險轉移給另一方（“擔保人”）的信用衍生工具，並非與主債務工具緊密相關。該信用衍生

工具允許擔保人承擔與其並未直接擁有的參照資產相聯繫的信用風險。

B4.3.6 混合工具的一個例子是：一項金融工具賦予持有人將該金融工具回售給發行人以換取一定金額的現金或其他金融資產的權利，並且此現金或其他金融資產的金額隨著可能上下波動的權益指數或商品指數的變動而變化（“可回售工具”）。除非發行人在初始確認時將該可回售工具指定為以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債，否則發行人需要按照第 4.3.3 段的要求分拆嵌入衍生工具（即，與指數掛鈎的本金付款額），因為根據第 B4.3.2 段的規定，主合同是一項債務工具，而根據第 B4.3.5 段（1）的規定，與指數掛鈎的本金付款額並非與主債務工具緊密相關。由於本金付款額可能會增加或減少，該嵌入衍生工具是一項非期權衍生工具，其價值與基礎變量掛鈎。

B4.3.7 對於可隨時回售以獲得與一定比例份額的主體淨資產價值等值現金的可回售工具（例如，開放式共同基金單位或某些單位連結投資產品），分拆嵌入衍生工具並對其每一組成部分進行核算的影響是：如果持有人行使其權利，將工具回售給發行人，則混合工具在報告期末應按應付的贖回金額來計量。

B4.3.8 在下列示例中，嵌入衍生工具的經濟特徵和風險與主合同的經濟特徵和風險緊密相關。在這些示例中，主體不應將嵌入衍生工具和主合同分開核算。

（1）以利率或利率指數為基礎標量並且能改變帶息主債務合同或保險合同原本所支付或收取的利息額的嵌入衍生工具，與主合同緊密相關，除非混合合同的結算方式使得持有人不能收回幾乎所有已確認的投資、或者嵌入衍生工具能夠使持有人在主合同上的初始報酬

率至少加倍，並能夠使回報率至少達到與主合同條款相同的市場的市場報酬率的兩倍。

(2) 債務合同或保險合同中的嵌入利率下限或利率上限，只要在金融工具發行時，該利率上限等於或高於市場利率且利率下限等於或低於市場利率，並且該利率上限或下限與主合同之間不存在槓桿關係，則該利率上限或下限與主合同緊密相關。類似地，合同中包含的購買或出售某項資產（例如，某一商品）的條款，如果設定了為該資產將支付或收取的價格上限和下限，並且在開始時該價格上限和下限均為價外且與主合同不存在槓桿關係，則該條款與主合同緊密相關。

(3) 嵌入主債務工具（如，雙重貨幣債券）的、並產生以外幣計價的本金或利息付款額流量的嵌入外幣衍生工具，與主債務工具緊密相關。此類衍生工具不應與主合同分拆，因為《國際會計準則第21號——匯率變動的影響》規定，貨幣性項目的外幣折算利得和損失應計入損益。

(4) 主合同是保險合同或非金融工具（如，以外幣標價的非金融項目買賣合同）中的嵌入外幣衍生工具，如果與主合同不存在槓桿關係、不包含期權特徵、並且規定付款額以下述任意一種貨幣計價，則該嵌入外幣衍生工具與主合同緊密相關：

- ① 任何主要合同方的功能貨幣；
- ② 國際商業交易中慣常用以對所獲得或交付的相關商品或服務進行標價的貨幣（如，對原油交易進行標價的美元）；或者
- ③ 在交易所處的經濟環境中，買賣非金融項目的合同通常使用的貨幣（如，在當地的商業交易或對外貿易中通常使用的相對穩定以及流動性較好的貨幣）。

(5) 利息剝離或本金剝離的主合同中嵌入的提前償付選擇權，與主合同緊密相關，前提是：①最初是通過分拆收取金融工具合同現

金流量的權利而形成的，並且該金融工具本身不包含嵌入衍生工具；並且②不包含任何未在原主債務合同中列示的條款。

(6) 主租賃合同的嵌入衍生工具如果屬於下述三者之一，則與主合同緊密相關：①與通貨膨脹有關的指數，例如與消費者物價指數掛鈎的租賃付款額指數（該租賃不是槓桿租賃，且該指數與主體自身經濟環境中的通貨膨脹有關）；②基於相關銷售額的或有租金；或③基於可變利率的或有租金。

(7) 嵌入主金融工具或主保險合同的投資連結特徵，如果單位計價付款額以反映基金資產公允價值的現行單位價值計量，則該投資連結特徵與主金融工具或主保險合同緊密相關。投資連結特徵是一項要求付款額以內部或外部投資基金單位表示的合同條款。

(8) 嵌入主保險合同中的衍生工具，如果與主保險合同互相依賴以至於主體（在不考慮主合同的情況下）無法單獨計量該嵌入衍生工具，則該嵌入衍生工具與保險主合同緊密相關。

包含嵌入衍生工具的金融工具

B4.3.9 如第 B4.3.1 段所述，如果主體成為混合合同的一方，而主合同並非屬於本準則範圍內的資產且包含一項或多項嵌入衍生工具，則第 4.3.3 段要求主體識別所有此類嵌入衍生工具、評估其是否需要與主合同分拆、並且對於需與主合同分拆的嵌入衍生工具，在初始確認和後續計量時均應以公允價值計量。與整項金融工具均以公允價值計量且其變動計入損益相比，上述要求可能更為複雜或導致可靠性更差的計量。為此，本準則允許主體將整項混合合同指定為以公允價值計量且其變動計入損益。

B4.3.10 無論第 4.3.3 段是否要求嵌入衍生工具從主合同中分拆或禁止進行分拆，均可作出這一指定。但是，如果符合第 4.3.5 段(1)

和（2）所述的情形，則應用第 4.3.5 段將混合合同指定為以公允價值計量且其變動計入損益並不合理，因為這種做法未能減少複雜性或增加可靠性。

嵌入衍生工具的重估

B4.3.11 第 4.3.3 段規定，當主體首次成為合同的一方時，主體應當評估是否需要將嵌入衍生工具從主合同中分拆並作為一項衍生工具核算。禁止後續重估，除非因合同條款變化導致原本合同所要求的現金流量發生顯著改變。主體通過考慮與嵌入衍生工具、主合同或兩者相關的預期未來現金流量的變化程度及該變化相對於合同之前預期的現金流量的重要程度，來確定現金流量的改變是否顯著。

B4.3.12 第 B4.3.11 段不適用於在下列情形中取得的合同中的嵌入衍生工具：

（1） 企業合併（參見《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》中的定義）；

（2） 《國際財務報告準則第 3 號》應用指南第 1 至 4 段規定的，同一控制下的主體或業務的合併；或者

（3） 《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》所定義的合營企業的成立。

或上述各項在購買日可能進行的重估³。

3 《國際財務報告準則第 3 號》闡述了企業合併中附有嵌入衍生工具的合同的購買。

金融資產的重分類（第4.4部分）

金融資產的重分類

B4.4.1 第 4.4.1 段規定，如果主體變更其管理金融資產的業務模式，主體應當對相關的金融資產作出重分類。預計此類變更極不常見。此類變更必須由主體的高層管理人員基於外部或內部變化而決定，且必須對主體的經營非常重要及能夠向外部各方證實。據此，僅當主體開始或停止開展某項對其經營而言重要的活動時（例如，當主體收購、處置或終止某一業務線時），主體的業務模式才會發生變更。業務模式變更的例子包括：

（1） 主體擁有為在短期內出售而持有的商業貸款組合。主體收購了一家管理商業貸款的公司，該公司的業務模式是為收取合同現金流量而持有貸款。該商業貸款組合不再是為出售而持有，並且該組合現在與所取得的商業貸款一同管理，都是為收取合同現金流量而持有的資產。

（2） 某金融服務公司決定終止其零售抵押業務。該業務不再接受新業務，並且該金融服務公司正在積極尋求出售其抵押貸款組合。

B4.4.2 主體業務模式目標的變更必須在重分類日之前生效。例如，如果某金融服務公司決定於 2 月 15 日終止其零售抵押業務，則必須在 4 月 1 日（即，主體下一個報告期間的首日）對所有受影響的金融資產進行重分類，據此，在 2 月 15 日之後，主體不得接受新的零售抵押業務或另外從事與之前業務模式相一致的活動。

B4.4.3 下述各項並非業務模式變更：

（1） 與特定金融資產相關的意圖改變（即使在市場狀況發生重大變化的情況下）。

- (2) 金融資產特定市場的暫時性消失。
- (3) 金融資產在具有不同業務模式的主體各部分之間的轉移。

計量（第5章）

初始計量（第5.1部分）

B5.1.1 金融工具在初始確認時的公允價值通常為交易價格（即，所支付或收取的對價的公允價值，同時參見 B5.1.2A 段和《國際財務報告準則第 13 號》）。但是，如果所支付或收取的對價的一部分並不針對該金融工具，則主體應當計量該項金融工具的公允價值。例如，不帶息的長期貸款或應收款項的公允價值可以按所有未來現金收款的現值計量，該現值應採用具有類似信用等級的類似工具（在幣種、期限、利率類型及其他因素等方面相似）的當前市場利率進行折現。任何額外的借出金額均為一項費用或收益的扣減，除非其符合某些其他類型資產的確認條件。

B5.1.2 如果主體源生一項以場外利率計息的貸款（例如，當類似貸款的市場利率為 8% 時，該項貸款的利率為 5%），並收取一筆前端費用作為補償，則主體應按公允價值（即，扣除主體收取的費用後的淨額）確認此項貸款。

B5.1.2A 金融工具在初始確認時公允價值的最佳證據通常是其交易價格（即，所支付或收取的對價的公允價值，同時參見《國際財務報告準則第 13 號》）。如果主體判定在初始確認時的公允價值不同於交易價格（如第 5.1.1A 段所述），則主體應在當日按下列方式核算該項工具：

- (1) 採用第 5.1.1 段所規定的計量方法——如果公允價值可通過某一相同資產或負債在活躍市場中的報價（即，第一層次輸入值）

加以證明，或是基於僅使用源自可觀察市場資料的估值技術。主體應將初始確認時的公允價值與交易價格之間的差額確認為一項利得或損失。

(2) 在所有其他情況下，採用第 5.1.1 段所規定的計量方法，並調整為對初始確認時公允價值與交易價格之間的差額進行遞延。在初始確認後，主體確認為利得或損失的遞延差額，應僅限於因市場參與者對該資產或負債進行定價時所考慮的某項因素（包括時間）發生變化而導致的差異。

後續計量（第 5.2 部分和第 5.3 部分）

B5.2.1 如果之前確認為一項金融資產的金融工具是以公允價值計量且其變動計入損益，並且其公允價值降至零以下，則該項金融工具屬於按照第 4.2.1 段計量的金融負債。但是，如果混合合同的主合同屬於本準則範圍內的資產，則該混合合同始終應當按照第 4.3.2 段的規定進行計量。

B5.2.2 以下示例說明了在根據第 5.7.5 段或第 4.1.2A 段，對以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產進行初始和後續計量時，應當如何核算交易費用。主體以 CU100 購買一項金融資產，並發生 CU2 的佣金。在初始計量時，主體按 CU102 確認該項資產。第二天即報告期末，該資產的市場報價為 CU100。如果售出該項資產，則主體需支付 CU3 的佣金。主體應在當日按 CU100 確認該項資產（不考慮可能產生的銷售佣金），並在其他綜合收益中確認金額為 CU2 的損失。如果該項金融資產根據第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益，則交易費用應採用實際利率法攤銷計入損益。

B5.2.2A 第 B5.1.2A 段所述的金融資產或金融負債的後續計量

以及利得和損失的後續確認，應當與本準則的要求相一致。

權益工具投資及針對此類投資的合同

B5.2.3 所有權益工具投資及針對此類工具的合同均必須以公允價值計量。但是，在少數情況下，成本可能是對公允價值的適當估計。如果可用於公允價值計量的近期信息不充分，或者可能由於公允價值的估計數範圍很廣，而成本能夠反映該範圍內公允價值的最佳估計，則可能屬於這種情況。

B5.2.4 表明成本可能並不代表公允價值的指標包括：

- (1) 與預算、計劃或階段性目標相比，被投資方的業績發生了顯著變化。
- (2) 有關被投資方的技術產品能夠實現階段性目標的預期發生了變化。
- (3) 被投資方的權益、產品或潛在產品的市場發生了顯著變化。
- (4) 全球經濟或被投資方經營所處的經濟環境發生了顯著變化。
- (5) 可比主體的業績或整體市場所顯示的估值結果發生了顯著變化。
- (6) 被投資方的內部事務（例如，舞弊、商業糾紛、訴訟、管理層變動或戰略變更）。
- (7) 被投資方權益的外部交易所提供的證據，無論是由被投資方發生的外部交易（例如，新發行的權益）或是第三方之間權益工具的轉讓。

B5.2.5 第 B5.2.4 段所列的清單並非詳盡無遺。主體應當使用在初始確認日之後可獲得的有關被投資方業績和經營狀況的所有信息。

如果存在任何上述的相關因素，則可能表明成本並不代表公允價值。在該情況下，主體必須計量公允價值。

B5.2.6 成本在任何情況下均不是對有報價權益工具投資（或針對有報價權益工具的合同）的公允價值的最佳估計。

攤餘成本計量（第5.4部分）

實際利率法

B5.4.1 在應用實際利率法時，主體應識別構成金融工具實際利率組成部分的費用。關於金融服務的費用的描述可能無法表明所提供服務的性質和實質。構成金融工具實際利率組成部分的費用應作為實際利率的調整處理，除非該金融工具是以公允價值計量，且公允價值的變動計入損益。在該情況下，此類費用應在金融工具初始確認時確認為收入或費用。

B5.4.2 構成金融工具實際利率組成部分的費用包括：

（1）主體收取的涉及形成或購買某項金融資產的辦理費。此類費用可包括對相關活動的報酬（例如，評價借款人的財務狀況、評價並記錄各類擔保、擔保品和其他擔保安排、議定金融工具的條款、編製和處理相關文件以及達成交易）。此類費用對於形成對相應金融工具的涉入而言是不可或缺的。

（2）主體收取的用以源生某項貸款的承諾費（如果該貸款承諾不按照第4.2.1段(1)計量，且主體很可能會簽訂特定的借款安排）。此類費用應被視為對持續涉入金融工具的購買過程而支付的報酬。如果該承諾在主體發放貸款前失效，則相關費用應在承諾的到期日確認為收入。

（3）為發行以攤餘成本計量的金融負債而支付的辦理費。此類費用對於形成對金融負債的涉入而言是不可或缺的。主體應將構成

該金融負債實際利率組成部分的費用和成本，與涉及提供服務（例如，投資管理服務）之權利的辦理費和交易費用區分開來。

B5.4.3 不構成金融工具實際利率的組成部分且應當按照《國際財務報告準則第 15 號》核算的費用包括：

- （1） 為貸款提供服務而收取的費用；
- （2） 源生某項貸款的承諾費〔如果該貸款承諾不按照第 4.2.1 段（1）計量，且不太可能簽訂特定的借款安排〕；以及
- （3） 主體因安排某項貸款且主體自身不保留該貸款組合的任何部分（或保留該貸款組合的一部分並採用與其他參與者針對類似風險使用的相同實際利率）而收取的貸款銀團費用。

B5.4.4 在應用實際利率法時，主體通常應在該金融工具的預計存續期間內，對實際利率計算中包括的各項費用、支付或收取的貼息、交易費用及其他溢價或折價進行攤銷。但是，如果該等費用、已付或已收的貼息、交易費用、溢價或折價涉及的期間更短，則應採用該更短期間進行攤銷。與該等費用、支付或收取的貼息、交易費用、溢價或折價相關的變量在金融工具預計到期日前按市場利率進行重新定價，則屬於這種情況。在該情況下，適當的攤銷期間應為截至下一個重新定價日的期間。例如，如果某項浮動利率金融工具的溢價或折價反映該項金融工具自上一個付息日起所計提的利息或自浮動利率重設為市場利率時起市場利率所發生的變化，則應在截至下一個浮動利率重設為市場利率之日的期間內進行攤銷。這是因為溢價或折價與截至下一個利率重設日的期間相關，由於在該日，該溢價或折價所涉及的變量（即，利率）將重設為市場利率。但是，如果該溢價或折價是源自對該金融工具指定的浮動利率的信用利差的變化、或無須重設為市場利率的其他變量，則應在該金融工具的預計存續期間內進行攤銷。

B5.4.5 對於浮動利率金融資產和浮動利率金融負債，為反映利息的市場利率波動而對現金流量進行的定期重估將改變實際利率。如果浮動利率金融資產或浮動利率金融負債按到期時應收或應付的本金金額進行初始確認，則未來的利息付款額的重估通常不會對該資產或負債的帳面金額產生任何重大影響。

B5.4.6 如果主體修正了其對付款額或收款額的估計（按照第 5.4.3 段的規定所作的修正以及對預期信用損失估計的變動除外），則主體應當調整金融資產的帳面總額或金融負債（或一組金融工具）的攤餘成本，以反映實際和經修正的預計合同現金流量。主體應將金融資產的帳面總額或金融負債的攤餘成本重新計算為按該金融工具的原實際利率（或所購買或源生的已發生信用減值的金融資產的經信用調整的實際利率）或如適用，根據第 6.5.10 段計算的經修正的實際利率折現的預計未來合同現金流量的現值。相關調整額應作為收益或費用計入損益。

B5.4.7 在某些情況下，金融資產由於信用風險非常高，且在購買時是以大幅折扣取得時，因而在初始確認時被視為已發生信用減值。對於所購買或源生的在初始確認時已發生信用減值的金融資產，在計算經信用調整的實際利率時，主體需要將初始的預期信用損失納入預計現金流量。但是，這並不意味著僅因為金融資產在初始確認時有較高的信用風險，就應當採用經信用調整的實際利率。

交易費用

B5.4.8 交易費用包括支付給代理（包括擔任銷售代理的僱員）、諮詢顧問、經紀人和交易商的費用和佣金、監管機構和證券交易所徵收的費用以及轉讓稅費等。交易費用不包括債券的溢價或折價、融資成本或內部管理和持有成本。

核銷

B5.4.9 核銷可涉及金融資產整體或其中一部分。例如，主體計劃執行某項金融資產的擔保品，並預期通過該擔保品只能收回該金融資產不超過 30%的金額。如果主體不存在合理預期能夠收回源自該金融資產的更多現金流量，則應當核銷該金融資產剩餘 70%的金額。

減值（第 5.5 部分）

組合和單項評估基礎

B5.5.1 為滿足在自初始確認後信用風險顯著增加時確認整個存續期預期信用損失的目標，可能有必要通過考慮表明諸如一組金融工具或其細分組別的信用風險顯著增加的信息，在組合基礎上評估信用風險是否顯著增加。這是為了確保即使在單項工具層次上無法獲得關於信用風險顯著增加的證據，主體也能夠滿足當信用風險顯著增加時確認整個存續期預期信用損失的目標。

B5.5.2 整個存續期預期信用損失預計一般應在金融工具逾期前確認。通常情況下，信用風險將在金融工具逾期前或觀察到其他借款人特定的履約滯後因素（例如，修訂條款或重組）時顯著增加。據此，如果在無須付出不當成本或努力的情況下可獲得比逾期信息更具前瞻性的合理及可支持的信息，主體必須使用此類信息來評估信用風險的變化。

B5.5.3 但是，取決於金融工具的性質及針對特定組別金融工具可獲得的信用風險信息，對於單項金融工具，主體可能無法在金融工具逾期前識別出信用風險的顯著變化。對於諸如零售貸款等金融工具則可能屬於這種情況，直至客戶違反合同條款之前，針對單項工具定期獲取和監控的信用風險信息均很少更新或根本不作更新。如果在單

項金融工具逾期之前無法追蹤獲得其信用風險的變化，則僅基於單項金融工具層次上信用信息的損失準備將無法真實地反映自初始確認後信用風險的變化。

B5.5.4 在某些情況下，主體在無須付出不當成本或努力的情況下無法獲得在單項基礎上計量金融工具整個存續期預期信用損失的合理及可支持的信息。在該情況下，整個存續期預期信用損失應當在考慮綜合信用風險信息的組合基礎上確認。該綜合信用風險信息不僅必須包括逾期信息，而且還應包含所有相關的信用信息（包括前瞻性宏觀經濟信息），以使得出的結果類似於自初始確認後信用風險顯著增加時在單項工具層次上確認的整個存續期預期信用損失。

B5.5.5 為在組合基礎上確定信用風險是否顯著增加並確認損失準備的目的，主體可基於共同信用風險特徵對金融工具進行歸類，以協助執行有關分析從而使得及時識別信用風險的顯著增加。主體不應將具有不同風險特徵的金融工具歸為一類從而導致信息產生混淆。共同信用風險特徵的例子可包括但不限於：

- （1） 工具類型；
- （2） 信用風險評級；
- （3） 擔保品類型；
- （4） 初始確認日期；
- （5） 剩餘到期期限；
- （6） 行業；
- （7） 借款人所處的地理位置；以及
- （8） 擔保品相對於金融資產的價值，若這對拖欠發生的概率構成影響（例如，某些地區的無追索權貸款，或貸款與擔保品價值比率）。

B5.5.6 第 5.5.4 段要求針對自初始確認後信用風險顯著增加的所有金融工具確認整個存續期預期信用損失。為滿足這一目標，如果主體無法基於共同信用風險特徵對被視為自初始確認後信用風險顯著增加的金融工具進行歸類，則主體應當對被認定為信用風險已顯著增加的一部分金融資產確認整個存續期預期信用損失。為評估信用風險是否發生變化而在組合基礎上對金融工具的匯總分類，可能會隨時間的推移在獲得一組或單項金融資產的新信息時發生變化。

確認整個存續期預期信用損失的時點

B5.5.7 關於是否確認整個存續期預期信用損失的評估，應當基於自初始確認後發生拖欠的可能性或風險是否顯著增加（無論金融工具是否予以重新定價以反映信用風險的增加），而非基於在報告日有關金融資產發生信用減值或者實際發生拖欠的證據。一般而言，在金融資產發生信用減值或者實際發生拖欠前信用風險將顯著增加。

B5.5.8 對於貸款承諾，主體應考慮該貸款承諾涉及的貸款發生拖欠的風險的變化。對於財務擔保合同，主體則應考慮合同中特定債務人的拖欠風險的變化。

B5.5.9 自初始確認後信用風險變化的顯著性取決於初始確認時發生拖欠的風險。因此，就以絕對金額計量的給定的拖欠風險變化而言，初始確認時發生拖欠風險較低的金融工具與初始確認時發生拖欠風險較高的金融工具相比，其信用風險變化將更為顯著。

B5.5.10 對於具有類似信用風險的金融工具而言，工具的存續期越長，發生拖欠的風險就越高；例如，與預計存續期為 5 年的 AAA 級債券相比，預計存續期為 10 年的 AAA 級債券發生拖欠的風險將更高。

B5.5.11 鑒於預計存續期與發生拖欠的風險之間的關係，信用風險的變化無法簡單地通過比較發生拖欠的絕對風險隨時間推移的變化來進行評估。例如，如果一項預計存續期為 10 年的金融工具在初始確認時發生拖欠的風險，與後續期間其預計存續期僅剩 5 年時發生違約的拖欠相同，則可能表明信用風險增加。這是因為如果信用風險並未發生變化而金融工具更接近到期日，預計存續期內發生拖欠的風險通常會隨時間的推移而降低。然而，對於僅在臨近金融工具到期日時才具有重大付款義務的金融工具，發生拖欠的風險不一定會隨時間的推移而降低。在這種情況下，主體應同時考慮表明自初始確認後信用風險是否已顯著增加的其他定性因素。

B5.5.12 主體在評估金融工具的信用風險自初始確認後是否已顯著增加或者在計量預期信用損失時，可運用各種不同的方法。主體可針對不同的金融工具應用不同的方法。對於未將拖欠的明確概率作為輸入值的方法（例如，信用損失率法），若主體能夠將發生拖欠風險的變化與引致預期信用損失的其他因素（如，擔保品）的變動區分開來，並在作出評估時考慮下列各項，該方法也可能符合本準則的要求：

- （1） 自初始確認後發生拖欠的風險的變化；
- （2） 金融工具的預計存續期；以及
- （3） 無須付出不當成本或努力便可獲得的、可能影響信用風險的合理及可支持的信息。

B5.5.13 用於確定金融工具的信用風險自初始確認後是否已顯著增加的方法，應當考慮金融工具（或一組金融工具）的特徵及類似金融工具過往的拖欠情況。儘管存在第 5.5.9 段的要求，對於拖欠情況並非集中在金融工具預計存續期特定時點的金融工具，在未來 12 個月內發生拖欠的風險的變化可作為整個存續期內發生拖欠的風險

變化的合理近似值。在該情況下，除非具體情況表明有必要針對整個存續期作出評估，否則主體可使用未來 12 個月內發生拖欠的風險的變化來確定自初始確認後信用風險是否已顯著增加。

B5.5.14 但是，對於某些金融工具或在某些情況下，使用未來 12 個月內發生拖欠的風險的變化來判定是否應當確認整個存續期預期信用損失可能並不恰當。例如，對於到期期限超過 12 個月的金融工具，如果存在下列情況，則未來 12 個月內發生拖欠的風險的變化可能並非確定該工具信用風險是否已增加的適當基礎：

- (1) 金融工具僅承擔超過未來 12 個月期間的重大付款義務；
- (2) 相關的宏觀經濟因素或其他與信用相關的因素發生的變化未能在未來 12 個月發生拖欠的風險中充分反映；或者
- (3) 與信用相關的因素變化僅影響超過未來 12 個月期間的金融工具的信用風險（或造成更為顯著的影響）。

確定自初始確認後信用風險是否已顯著增加

B5.5.15 在確定是否需要確認整個存續期預期信用損失時，主體應當根據第 5.5.17 段（3）考慮無須付出不當成本或努力便可獲得的及可能影響金融工具信用風險的合理及可支持的信息。主體在確定自初始確認後信用風險是否已顯著增加時，無須完整無遺地搜尋所有信息。

B5.5.16 信用風險分析是一項多因素的全面的分析；特定因素是否相關及其相對於其他因素的權重將取決於特定產品的類型、金融工具的特徵、借款人及地理區域。主體應當考慮無須付出不當成本或努力便可獲得的、與所評估的特定金融工具相關的合理及可支持的信息。然而，某些因素或指標可能無法在單項金融工具層次上識別。在該情況下，應針對適當的金融工具組合、一組金融工具組合或金融工

具組合的一部分來評估相關因素或指標，以確定是否滿足第 5.5.3 段規定的確認整個存續期預期信用損失的要求。

B5.5.17 在評估信用風險的變化時可能相關的信息如下（下述內容並未涵蓋所有情況）：

（1） 因自初始確認後信用風險的變化導致的信用風險內部價格指標的顯著變化，包括但不限於若特定金融工具或具有相同條款及相同交易對手方的類似金融工具在報告日作為新工具源生或發行時，將產生的信用利差。

（2） 因自初始確認後金融工具信用風險的變化，導致若現有金融工具在報告日作為新工具源生或發行，該工具的利率或條款將發生顯著不同的其他變化（例如，更嚴格的契約、增加抵押品或擔保的數額或更高的收益保障率）。

（3） 特定金融工具或具有相同預計存續期的類似金融工具信用風險的外部市場指標的顯著變化。信用風險市場指標的變化包括但不限於：

- ① 信用利差；
- ② 針對借款人的信用違約互換的價格；
- ③ 金融資產的公允價值小於其攤餘成本的時間長短或程度；以及

及

④ 與借款人相關的其他市場訊息，如借款人的債務及權益工具的價格變動。

（4） 金融工具外部信用評級的實際或預期的顯著變化。

（5） 對借款人實際或預期的內部信用評級下調，或內部用於評估信用風險的行為評分下降。如果內部信用評級和內部行為評分可與外部評級對應或可通過違約調查予以證明，則更為可靠。

（6） 預期將導致借款人履行其償債義務的能力發生顯著變化

的業務、財務或經濟狀況的現有或預測的不利變化，例如，實際或預期的利率增加，或者實際或預期的失業率顯著上升。

(7) 借款人經營成果的實際或預期的顯著變化。例如，導致借款人履行其償債義務的能力發生顯著變化的實際或預期的收入或毛利率下降、經營風險增加、營運資金短缺、資產質量下降、資產負債表槓桿比例提高、流動性、管理問題、業務範圍或組織結構變更(如，業務分部的終止經營)。

(8) 同一借款人的其他金融工具信用風險的顯著增加。

(9) 導致借款人履行其償債義務的能力發生顯著變化的借款人所處的監管、經濟或技術環境的實際或預期的顯著不利變化，例如，由於技術變革導致對借款人所銷售產品的需求下降。

(10) 作為債務抵押的擔保品價值或者第三方擔保或信用增級質量的顯著變化，其預期將降低借款人按合同規定期限還款的經濟動機或者影響發生拖欠的概率。例如，如果房價下降導致擔保品價值下跌，則在某些地區，借款人將有更大動機拖欠抵押貸款。

(11) 借款人的股東(或個人的父母)所提供的擔保(若該股東或其父母具有動機和財務能力通過注入資本或現金避免拖欠)質量的顯著變化。

(12) 預期將降低借款人按合同約定期限還款的經濟動機的顯著變化，例如母公司或其他關聯公司的財務支持減少，或者信用增級質量實際或預期的顯著變化。信用質量增級或支持包括考慮擔保人的財務狀況，和/或例如對於證券化中發行的權益，次級權益預計能否吸收預期信用損失(如，證券化基礎貸款的預期信用損失)。

(13) 貸款文件的預期變更，包括預計違反合同的行為，而可能導致契約豁免或修訂、免息期、利率階梯式增長、要求提供額外抵押品或擔保，或對工具的合同框架作出其他變更。

(14) 借款人預期表現和行為的顯著變化，包括組合中借款人

的還款行為的變化（如，延遲支付合同款項的預計數目或金額增加、預計接近或超出信用授信額度或每月支付最低還款額的信用卡持有人的預期數量增加）。

（15） 主體對金融工具的信用管理方法的變化；即，信用管理是基於金融工具信用風險變化新呈現的跡象。主體的信用風險管理實踐預計將變得更為積極或著重於工具的管理，包括更密切地監控或控制有關工具，或者主體對借款人實施特別干預。

（16） 逾期信息，包括第 5.5.11 段所述的可推翻的假設。

B5.5.18 在某些情況下，可獲得的定性及非統計定量信息可能足以確定金融工具是否已符合按相當於整個存續期預期信用損失的金額確認損失準備的標準。也就是說，有關信息無須通過統計模型或信用評級流程而確定金融工具的信用風險是否已顯著增加。在其他情況下，主體可能需要考慮其他信息，包括源自其統計模型或信用評級流程的信息。或者，主體可以同時基於下列兩種類型的信息執行評估：

（1）內部評級流程並未追蹤獲取的定性因素，及（2）報告日的特定內部評級類別，並考慮初始確認時的信用風險特徵（如果兩種類型的信息均是相關的）。

有關逾期超過30天的可推翻假設

B5.5.19 第 5.5.11 段所述的可推翻假設並非是應當確認整個存續期預期信用損失的絕對指標，而是在利用前瞻性信息（包括組合層次上的宏觀經濟因素）時假定作為應當確認整個存續期預期信用損失的最近參考點。

B5.5.20 主體可以推翻這一假設。但是，僅當主體可獲得合理及可支持的信息，表明即使合同付款額逾期超過 30 天也並不代表金融工具信用風險顯著增加時，才可推翻這一假設。例如，如果未能付

款是由於行政監督而並非借款人的財務困難所致，或者主體能夠獲得的歷史證據表明，發生拖欠的風險顯著增加與金融資產付款逾期超過 30 天之間不存在相互聯繫，但有關證據卻表明若付款逾期超過 60 天則兩者存在相互關係。

B5.5.21 主體不得將信用風險顯著增加及確認整個存續期預期信用損失的時間，確定為與金融資產被視為已發生信用減值或主體內部的拖欠定義相一致。

在報告日信用風險較低的金融工具

B5.5.22 就第 5.5.10 段而言，如果金融工具的拖欠風險較低，借款人具有很強能力可以在短期內履行其合同現金流量義務，且較長時期內經濟和商業狀況的不利變化可能但未必會降低借款人履行其合同現金流量義務的能力，則該金融工具被視為具有較低的信用風險。如果金融工具僅因為擔保品的價值而被視為具有較低的損失風險，而若不存在該擔保品則該金融工具不被視為信用風險較低，則該金融工具不能被視為具有較低的信用風險。同樣地，如果金融工具僅因為其與主體的其他金融工具相比拖欠風險較低，或者相對於主體經營所處的地區的信用風險而言風險較低，則也不能被視為具有較低的信用風險。

B5.5.23 為確定金融工具是否具有較低的信用風險，主體可以利用與全球公認的低信用風險定義相一致的並考慮所評估的風險和金融工具的類型的內部信用風險評級或其他方法。外部的“投資等級”評級可作為金融工具被視為具有較低信用風險的例子之一。但是，金融工具無須具備外部評級才能被視為具有較低的信用風險。然而，應當從市場參與者的角度並考慮金融工具的所有條款和條件來確定金融工具是否具有較低的信用風險。

B5.5.24 不能僅因為某項金融工具在上一報告期間被視為具有較低信用風險，但在報告日不被視為信用風險較低，而對其確認整個存續期預期信用損失。在該情況下，主體應當確定自初始確認後信用風險是否顯著增加，從而是否需根據第 5.5.3 段確認整個存續期預期信用損失。

修 改

B5.5.25 在某些情況下，金融資產合同現金流量的重新議定或修訂可能導致現有金融資產按照本準則予以終止確認。如果金融資產的修訂導致現有金融資產的終止確認並隨後確認修訂後的金融資產，就本準則而言，修訂後的資產應被視為一項“新”金融資產。

B5.5.26 據此，在對修訂後的金融資產應用減值要求時，修訂日期應被視為該金融資產的初始確認日。這通常意味著，直至符合第 5.5.3 段所述的確認整個存續期預期信用損失的要求之前，均應按照相當於 12 個月預期信用損失的金額計量損失準備。但是，在某些異常情況下，在作出導致原金融資產終止確認的修訂之後，可能存在證據表明修訂後的金融資產在初始確認時已發生信用減值，從而該金融資產應被確認為一項所源生的已發生信用減值的金融資產。例如，如果對不良資產作出重大修訂從而導致原金融資產終止確認，則可能會發生這一情況。在該情況下，修訂可能會導致產生一項在初始確認時已發生信用減值的新金融資產。

B5.5.27 如果金融資產的合同現金流量被重新議定或作出其他修訂但並未導致終止確認，該金融資產不能自動被視為具有較低的信用風險。主體應當基於無須付出不當成本或努力便可獲得的所有合理及可支持的信息，來評估自初始確認後信用風險是否已顯著增加。這包括歷史信息和前瞻性信息以及對金融資產預計存續期內信用風險

的評估（包括與導致修訂的情形有關的信息）。有關不再滿足確認整個存續期預期信用損失之標準的證據，可包括根據修訂後的合同條款最新與及時的付款表現的歷史記錄。通常情況下，客戶需要在一段時期內一貫地展現出良好的付款行為，才能被視為信用風險已經降低。例如，客戶漏掉某筆付款或未全額付清的歷史記錄，通常不能簡單地因為依照修訂後的合同條款及時作出的一次付款行為而消除。

預期信用損失的計量

預期信用損失

B5.5.28 預期信用損失是對金融工具預計存續期內信用損失（即所有現金短缺的現值）的概率加權估計值。現金短缺是指主體根據合同應收的現金流量與主體預期收取的現金流量之間的差額。由於預期信用損失考慮付款的金額和時間，因此即使主體預計可收取全額付款但付款時間遲於合同規定的到期期限，也會產生信用損失。

B5.5.29 對於金融資產，信用損失應為下列兩者之間差額的現值：

- （1） 主體依照合同應收的合同現金流量；以及
- （2） 主體預期收取的現金流量。

B5.5.30 對於未使用的貸款承諾，信用損失應為下列兩者之間差額的現值：

- （1） 如果貸款承諾的持有人提取相應貸款，主體應收的合同現金流量；以及
- （2） 如果提取相應貸款，主體預期收取的現金流量。

B5.5.31 主體對貸款承諾預期信用損失的估計，應當與主體對該貸款承諾提取情況的預期相一致——即，主體在估計 12 個月的預

期信用損失時，應考慮預計將在報告日後 12 個月內提取的貸款承諾部分；而在估計整個存續期預期信用損失時，則應考慮預計將在貸款承諾整個存續期內提取的貸款承諾部分。

B5.5.32 對於財務擔保合同，僅當債務人發生該合同所擔保的工具規定的拖欠事件時，主體才需要作出賠付。據此，現金短缺為就合同持有人發生的信用損失向其作出賠付的預計付款額，減去主體預期向合同持有人、債務人或任何其他方收取的金額。如果對資產作出全額擔保，則財務擔保合同的現金短缺的估計值將與對所擔保資產的現金短缺的估計值相一致。

B5.5.33 對於在報告日已發生信用減值的金融資產（但其並非所購買或源生的已發生信用減值的金融資產），主體應當基於該資產的帳面總額與按金融資產原實際利率折現的估計未來現金流量的現值之間的差額，來計量預期信用損失。所作出的任何調整應作為一項減值利得或損失計入損益。

B5.5.34 在計量租賃應收款的損失準備時，用於確定預期信用損失的現金流量，應當與按照《國際會計準則第 17 號——租賃》用於計量租賃應收款的現金流量相一致。

B5.5.35 主體可在計量預期信用損失時運用方便實務操作的方法，如果該方法符合第 5.5.17 段所述的原則。方便實務操作方法的其中一個例子是，可使用準備矩陣來計算應收帳款的預期信用損失。主體可參照應收帳款的歷史信用損失經驗（根據第 B5.5.51 段至第 B5.5.52 段作出適當調整）來估計金融資產 12 個月的預期信用損失或者整個存續期預期信用損失（如相關）。準備矩陣可能會列明諸如取決於應收帳款逾期天數的固定準備率（例如，若未逾期，則為 1%；若逾期少於 30 天，則為 2%；若逾期天數為 30—90 天，則為 3%；若

逾期天數為 90—180 天，則為 20%，等等)。取決於主體客戶群的多樣性，如果主體的歷史信用損失經驗表明不同客戶細分發生損失的情況存在顯著差異，則主體應當使用適當的分組。可用於對資產進行分組的標準的示例包括地理區域、產品類型、客戶評級、擔保品或貿易信用保險以及客戶的類型（如，批發或零售）。

拖欠的定義

B5.5.36 第 5.5.9 段規定，在確定金融工具的信用風險是否已顯著增加時，主體應考慮自初始確認後發生拖欠的風險的變化。

B5.5.37 為確定發生拖欠風險的目的而對拖欠作出定義時，主體所應用的拖欠定義應與出於內部信用風險管理目的針對相關金融工具所採用的定義相一致，並在適當時考慮定性指標（例如，金融契約）。然而，存在一個可推翻的假設：發生拖欠的時間不應遲於金融資產逾期 90 天這一期限，除非主體具有合理及可支持的信息表明涵蓋更長期間的拖欠標準更為恰當。基於上述目的使用的拖欠定義應當一致地應用於所有金融工具，除非所獲得的信息表明對特定金融工具應用另一拖欠的定義更為恰當。

估計預期信用損失的期間

B5.5.38 根據第 5.5.19 段，計量預期信用損失的最長期限應為主體面臨信用風險的最長合同期限。對於貸款承諾和財務擔保合同，則應為主體承擔提供信貸的現時合同義務的最長合同期限。

B5.5.39 但是，根據第 5.5.20 段，某些金融工具同時包含貸款和未使用的承諾部分，而主體根據合同要求還款及取消未使用承諾的能力並未將主體面臨的信用損失限定在合同的通知期之內。例如，依照合同出借人能在最短一天內通知撤銷循環信用額度（如，信用卡和

透支額度)。然而在實務中，出借人繼續在更長的期間內提供信貸，並且僅當借款人的信用風險增加之後才會撤銷授信額度（此時對於阻止部分或全部預期信用損失的發生而言已經太遲）。鑒於金融工具的特徵、管理金融工具的方式及可獲得的關於信用風險顯著增加的信息的性質，此類金融工具通常具有下列特徵：

（1） 金融工具並不具有固定的存續期或還款結構，且通常具有較短的合同取消期（例如，一天）；

（2） 依照合同取消該合同的能力無法在金融工具的一般日常管理過程中實施，且僅當主體已獲悉在授信額度層次的信用風險增加之後，該合同才能被取消；以及

（3） 金融工具是在組合基礎上進行管理。

B5.5.40 在確定主體預計面臨信用風險（但主體的正常信用風險管理措施將無法減低預期信用損失）的期限時，主體應考慮有關諸如下列各項因素的歷史信息和經驗：

（1） 針對類似金融工具主體面臨信用風險的期限；

（2） 在信用風險顯著增加之後類似金融工具發生相關拖欠的時間長度；以及

（3） 一旦金融工具的信用風險增加，主體預期採取的信用風險管理措施（例如，減少或取消未使用的額度）。

概率加權結果

B5.5.41 估計預期信用損失的目的並非對最壞的情形或最好的情形作出估計。取而代之的是，預期信用損失的估計應當始終反映發生信用損失的可能性以及不發生信用損失的可能性（即使最可能發生的結果是不存在任何信用損失）。

B5.5.42 第 5.5.17 段（1）要求預期信用損失的估計應當反映通

過評價可能結果的範圍而確定的不存在偏見的概率加權金額。在實務中，這可能無須涉及複雜的分析。在某些情況下，運用相對簡單的模型可能已經足夠，而無須使用大量具體的模擬情景。例如，較大一組具有共同風險特徵的金融工具的平均信用損失可以是概率加權金額的合理估計值。在其他情況下，則很可能需要識別具體列明特定結果的現金流量金額和時間，以及各種結果估計概率的情景。在該等情況下，預期信用損失應當根據第 5.5.18 段至少反映兩種結果。

B5.5.43 對於整個存續期預期信用損失，主體應當估計金融工具在其預計存續期內發生拖欠的風險。12 個月預期信用損失是整個存續期預期信用損失的一部分，並代表若在報告日後 12 個月內（若金融工具的預計存續期少於 12 個月，則為更短的期間）發生拖欠將引致的存續期現金短缺在考慮發生違約率後的加權金額。因此，12 個月預期信用損失並非主體預計金融工具將在未來 12 個月內拖欠時該金融工具將發生的整個存續期預期信用損失，也不是預測在未來 12 個月內將發生的現金短缺。

貨幣的時間價值

B5.5.44 預期信用損失應當採用在初始確認時確定的實際利率或其近似值，折現為在報告日（而非預期違約日或某一其他日期）的現值。如果金融工具具有浮動利率，則預期信用損失應當採用根據第 B5.4.5 段確定的當前實際利率進行折現。

B5.5.45 對於所購買或源生的已發生信用減值的金融資產，預期信用損失應當採用在初始確認時確定的經信用調整的實際利率進行折現。

B5.5.46 租賃應收款的預期信用損失應當採用按照《國際會計

準則第 17 號——租賃》計量租賃應收款所使用的相同折現率進行折現。

B5.5.47 貸款承諾的預期信用損失應當採用在確認源自貸款承諾的金融資產時將應用的實際利率或其近似值進行折現。這是由於為應用減值要求的目的，履行貸款承諾後所確認的金融資產應作為該承諾的延續而非一項新金融工具處理。因此，該金融資產的預期信用損失應通過考慮在主體成為不可撤銷承諾的一方之日該貸款承諾的初始信用風險來計量。

B5.5.48 無法確定實際利率的財務擔保合同或貸款承諾的預期信用損失，應當採用反映對貨幣時間價值的當前市場評估及該現金流量特有風險的折現率進行折現，但前提是僅當此類風險是通過調整折現率（而非調整經折現的現金短缺）體現時才能這樣做。

合理及可支持的信息

B5.5.49 就本準則而言，合理及可支持的信息是指在報告日無須付出不當成本或努力便可合理獲得的信息，包括有關過去事項、當前狀況及未來經濟狀況預測的信息。出於財務報告目的可獲得的信息將被視為無須付出不當成本或努力便可獲得的信息。

B5.5.50 主體無須考慮對金融工具整個預計存續期內未來狀況的預測。估計預期信用損失需要運用的判斷程度取決於具體信息的可獲取性。預測的時間跨度越大，具體信息的可獲取性將越低，而估計預期信用損失須運用的判斷程度就越高。估計預期信用損失並不要求對距今甚遠的未來期間作出具體估計——對於此類期間，主體可根據源自可獲得的具體信息的預測進行推斷。

B5.5.51 主體無須完整無遺地搜尋所有信息，但應當考慮無須

付出不當成本或努力便可獲得的、與估計預期信用損失（包括預期提前償付的影響）相關的所有合理及可支持的信息。所使用的信息應包括特定於借款人的因素、一般經濟狀況以及在報告日對當前狀況及相關狀況預測方向的評估。主體可同時使用內部（主體特定的）及外部的各類資料來源。可能的資料來源包括內部歷史信用損失經驗、內部評級、其他主體的信用損失經驗以及外部評級、報告和統計資料。如果主體沒有主體特定的資料來源或此類資料不夠充分，則可使用同行業內對類似金融工具（或一組類似金融工具）的經驗。

B5.5.52 歷史信息是計量預期信用損失的重要基準或基礎。然而，主體應當基於當前可觀察的資料對歷史資料（如，信用損失經驗）作出調整，以反映並未影響歷史資料所屬期間的當前狀況及未來狀況預測的影響，並剔除與未來合同現金流量不相關的歷史期間狀況的影響。在某些情況下，最佳的合理及可支持的信息可以是未經調整的歷史信息（取決於與報告日存在的情況及所考慮的金融工具特徵相比，歷史信息的性質及其計算時間）。預期信用損失變動的估計應當反映各期間之間相關可觀察資料的變化（例如，失業率、房價、商品價格、付款狀況或可能表明金融工具或一組金融工具發生信用損失的其他因素的變化及此類變化的重要程度）並與該等變化保持一致方向。主體應當定期覆核用於估計預期信用損失的方法和假設，以減少估計值與實際信用損失經驗之間的差異。

B5.5.53 在利用歷史信用損失經驗來估計預期信用損失時，重要的是關於歷史信用損失率的信息對相關的資產組別應用，而該資產組別與觀察到該歷史信用損失率的資產組別相一致的方式進行定義。據此，所使用的方法應當使每組金融資產均能夠與具有類似風險特徵的每組金融資產的過往信用損失經驗的信息以及反映當前狀況的相關可觀察資料建立聯繫。

B5.5.54 預期信用損失反映主體自身對信用損失的預期。但是，在考慮無須付出不當成本或努力便可獲得的所有合理及可支持的信息而估計預期信用損失時，主體同時應當考慮關於特定金融工具或類似金融工具之信用風險的可觀察的市場訊息。

擔保品

B5.5.55 為計量預期信用損失的目的，預期現金短缺的估計應當反映源自屬於合同條款一部分且未被主體單獨確認的擔保品及其他信用增級的預期現金流量。對被擔保金融工具的預期現金短缺的估計應當反映源自抵債的擔保品、減去獲得和出售擔保品的成本的預期現金流量的金額和時間，無論該抵債是否很可能發生（即，預期現金流量的估計應考慮擔保品用於抵債的概率以及由此產生的現金流量）。據此，該分析應包括超出合同到期期限的源自擔保品變現的預期現金流量。任何因抵債而獲得的擔保品均不應獨立於被擔保金融工具被確認為一項資產，除非其滿足本準則或其他準則規定的資產的相關確認標準。

金融資產的重分類（第5.6部分）

B5.6.1 如果主體根據第 4.4.1 段對金融資產作出重分類，則第 5.6.1 段要求主體自重分類日起採用未來適用法進行重分類。攤餘成本計量類別和以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別均要求在初始確認時確定實際利率。同時，上述兩種計量類別還要求以相同的方式應用減值要求。因此，如果主體將金融資產在攤餘成本計量類別與以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別兩者之間進行重分類，則：

（1） 利息收入的確認將保持不變，因此主體應繼續採用相同的實際利率。

(2) 預期信用損失的計量將保持不變，因為上述兩種計量類別均適用相同的減值方法。但是，如果金融資產從以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別重分類至以攤餘成本計量類別，則應自重分類日起確認一項損失準備，並將其作為對該項金融資產帳面總額的調整。如果金融資產從以攤餘成本計量類別重分類至以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益計量類別，則自重分類日起相關的損失準備應予以終止確認（從而不再確認為對帳面總額的調整），且應當確認一項計入其他綜合收益的累計減值金額（按相同的金額）並進行披露。

B5.6.2 但是，主體無須單獨確認以公允價值計量且其變動計入損益的金融資產的利息收入或減值利得或損失。因此，如果主體將金融資產重分類轉出以公允價值計量且其變動計入損益計量類別，應當根據該資產在重分類日的公允價值來確定實際利率。此外，在自重分類日起對該金融資產應用第 5.5 部分的規定時，應將重分類日視為初始確認日。

利得和損失（第 5.7 部分）

B5.7.1 第 5.7.5 段允許主體作出一個不可撤銷的選擇，在其他綜合收益中列報非交易性權益工具投資的公允價值變動。這種選擇以逐項工具（即，逐項股份）為基礎。在其他綜合收益中列報的金額後續不得轉入損益。但是，主體可在權益內部轉移累計利得或損失。此類投資的股利應根據第 5.7.6 段計入損益，除非該等股利明確代表投資成本的部分收回。

B5.7.1A 除非第 4.1.5 段適用，否則第 4.1.2A 段要求符合下列兩項條件的金融資產以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益：① 金融資產的合同條款產生的現金流量僅為本金及未償付本金金額之

利息的支付，及②金融資產在通過既收取合同現金流量又出售金融資產來實現其目標的業務模式中持有。該計量類別將相關信息計入損益，就如同該金融資產是以攤餘成本計量一樣，儘管該金融資產在財務狀況表中是以公允價值計量。利得或損失，除根據第 5.7.10 段至 5.7.11 段計入損益的利得或損失以外，應計入其他綜合收益。在此類金融資產終止確認時，主體應將之前計入其他綜合收益的累計利得或損失重分類至損益。這反映金融資產若是以攤餘成本計量，其終止確認時應計入損益的利得或損失。

B5.7.2 主體應對屬於《國際會計準則第 21 號》規定的貨幣性項目且以外幣計價的金融資產和金融負債應用《國際會計準則第 21 號》。《國際會計準則第 21 號》要求貨幣性資產和貨幣性負債所產生的匯兌利得和損失計入損益。但在現金流量套期（參見第 6.5.11 段）、淨投資套期（參見第 6.5.13 段），或對主體根據第 5.7.5 段選擇在其他綜合收益中列報公允價值變動的權益工具的公允價值套期（參見第 6.5.8 段）中被指定為套期工具的貨幣性項目則屬例外。

B5.7.2A 在根據《國際會計準則第 21 號》確認匯兌利得和損失時，根據第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產應作為貨幣性項目。因此，此類金融資產應被視為一項以外幣計價的按攤餘成本計量的資產。攤餘成本的匯兌差額應計入損益，而帳面金額的其他變動則應根據第 5.7.10 段進行確認。

B5.7.3 第 5.7.5 段允許主體作出一個不可撤銷的選擇，在其他綜合收益中列報特定權益工具投資的公允價值後續變動。此類投資並非貨幣性項目。因此，根據第 5.7.5 段在其他綜合收益中列報的利得或損失包括所有相關外匯組成部分。

B5.7.4 如果非衍生貨幣性資產和非衍生貨幣性負債之間存在

套期關係，則此類金融工具的外幣組成部分所發生的變動應在損益中列報。

指定為以公允價值計量且其變動計入損益的負債

B5.7.5 當主體將某項金融負債指定為以公允價值計量且其變動計入損益，則必須確定在其他綜合收益中列報該負債信用風險變化的影響是否將產生或增加損益中的會計錯配。如果負債信用風險變化的影響在其他綜合收益中列報與若在損益中列報時相比將導致更大程度的損益的錯配，則會產生或增加會計錯配。

B5.7.6 為了作出該確定，主體必須評估負債信用風險變化的影響預期是否將被損益中另一項以公允價值計量且其變動計入損益的金融工具的公允價值變動所抵銷。該預期必須以該負債的特徵與另一金融工具的特徵之間的經濟關係為基礎。

B5.7.7 上述確定應在初始確認時作出，且不得進行重新評估。在實務中，主體無須在同一時間確認產生會計錯配的所有資產和負債。只要剩餘的交易預期會發生，合理的遞延是允許的。主體必須運用一貫的方法來確定在其他綜合收益中列報負債信用風險變化的影響是否將產生或增加損益中的會計錯配。但是，如果被指定為以公允價值計量且其變動計入損益的負債的特徵與其他金融工具的特徵之間存在不同的經濟關係，則主體可運用不同的方法。《國際財務報告準則第 7 號》要求主體在財務報表附註中就其作出該確定時所採用的方法提供定性披露。

B5.7.8 如果產生或增加此類會計錯配，主體需要在損益中列報所有公允價值變動（包括負債信用風險變化的影響）。如果不會產生或增加此類會計錯配，主體則需要在其他綜合收益中列報負債信用風

險變化的影響。

B5.7.9 在其他綜合收益中列報的金額後續不得轉入損益。但是，主體可在權益內部轉移累計利得或損失。

B5.7.10 下列示例描述了如果在其他綜合收益中列報負債信用風險變化的影響將產生或增加損益中的會計錯配的情況。某按揭貸款銀行向客戶提供貸款，並通過在市場上出售條款匹配（例如，未償金額、還款安排、期限和幣種）的債券來為該等貸款進行融資。貸款的合同條款允許按揭貸款客戶通過在市場上按公允價值購買相應的債券並交付給按揭貸款銀行來提前償付其貸款（即，履行其對銀行承擔的義務）。由於合同規定的提前償付權利，如果相應債券的信用質量下降（從而導致按揭貸款銀行負債的公允價值下跌），則按揭貸款銀行貸款資產的公允價值也將下跌。該資產公允價值變動反映了按揭貸款客戶通過以公允價值（在本例中已下跌的）購買相應債券並向按揭貸款銀行交付該債券實現提前償付按揭貸款的合同權利。因此，該負債（債券）信用風險變化的影響將在損益中被一項金融資產（貸款）公允價值的相應變動所抵銷。如果在其他綜合收益中列報該負債信用風險變化的影響，則將導致損益中的會計錯配。據此，按揭貸款銀行需要在損益中列報該負債的所有公允價值變動（包括該負債信用風險變化的影響）。

B5.7.11 在第 B5.7.10 段所述的示例中，負債信用風險變化的影響與金融資產的公允價值變動之間存在某種合同上的聯繫（即，其源自按揭貸款客戶通過按公允價值購買債券並向按揭貸款銀行交付該債券來提前償付貸款的合同權利）。但是，即使不存在合同上的聯繫，也可能會發生會計錯配。

B5.7.12 為應用第 5.7.7 段至第 5.7.8 段規定的目的，會計錯配

不會僅由於主體用於確定負債信用風險變化的影響的計量方法而引致。只有在負債信用風險（《如國際財務報告準則第 7 號》所定義）變化的影響預期將被另一項金融工具的公允價值變動所抵銷時，才會產生損益中的會計錯配。僅因計量方法引致的錯配（即，由於主體未將負債信用風險的變化與其公允價值的若干其他變動區分開來）不會影響按第 5.7.7 段至第 5.7.8 段的要求所作出的確定。例如，主體可能未將負債信用風險的變化與流動性風險的變化區分開來。如果主體在其他綜合收益中列報上述兩者的綜合影響，則可能產生錯配，因為主體金融資產的公允價值計量可能包含流動性風險的變化，而此類資產的全部公允價值變動則在損益中列報。但是，由於該錯配是因計量不夠精確所致，而非由於第 B5.7.6 段所述的相互抵銷關係，因此並不影響按第 5.7.7 段至第 5.7.8 段的要求所作出的確定。

“信用風險”的含義（第 5.7.7 段和第 5.7.8 段）

B5.7.13 《國際財務報告準則第 7 號》將信用風險定義為“金融工具的一方未能履行義務從而導致另一方發生財務損失的風險”。第 5.7.7 段(1)的規定涉及發行人未能履行針對特定負債之義務的風險。這不一定與發行人的信用狀況有關。例如，如果主體發行一項擔保負債和一項非擔保負債（該兩項負債在其他方面均完全相同），則即使是由同一個主體發行，這兩項負債的信用風險也將是不同的。擔保負債的信用風險將低於非擔保負債的信用風險。擔保負債的信用風險可能幾乎為零。

B5.7.14 為應用第 5.7.7 段（1）規定的目的，信用風險不同於資產特定的履約風險。資產特定的履約風險與主體未能履行特定義務的風險無關，而是與單項資產或一組資產的履約情況較差（或完全不履約）的風險有關。

B5.7.15 關於資產特定履約風險的示例如下：

(1) 具有投資連結特徵的負債，合同規定應付給投資者的金額將基於特定資產的履約情況確定。該投資連結特徵對負債公允價值的影響即為資產特定的履約風險，而非信用風險。

(2) 具有以下特徵的結構化主體所發行的負債：主體在法律上是獨立的，其資產被“劃清界線”僅為投資者的利益服務（即使是在破產的情況下）。主體未發生任何其他交易，且主體的資產也無法用作抵押。僅當“劃清界線”的資產產生現金流量時，才向主體的投資者支付應付的金額。因此，負債的公允價值變動主要反映資產的公允價值變動。該等資產的履約情況對負債公允價值的影響即為資產特定的履約風險，而非信用風險。

確定信用風險變化的影響

B5.7.16 為應用第 5.7.7 段 (1) 規定的目的，主體應採用下列兩種方式之一，確定由於金融負債信用風險變化引起的負債公允價值變動的金額：

(1) 為負債公允價值變動的金額中並非歸屬於產生市場風險的市場狀況變化而引起的變動（參見第 B5.7.17 段和第 B5.7.18 段）；或者

(2) 採用替代方法，主體認為該方法能夠更公允地反映歸屬於負債信用風險變化而引起的負債公允價值變動的金額。

B5.7.17 產生市場風險的市場狀況變化包括基準利率變動、另一主體的金融工具價格變動、商品價格變動、外匯匯率變動、價格指數或利率指數變動等等。

B5.7.18 如果負債的市場狀況所發生的唯一重大相關變化是某一可觀察的（基準）利率變動，則第 B5.7.16 段 (1) 所述的金額可

按以下方法估計：

(1) 首先，主體利用負債期初的公允價值和合同現金流量計算負債期初的內含報酬率。主體應從該內含報酬率中扣除在期初觀察到的(基準)利率，以得出該內含報酬率中特定於金融工具的部分。

(2) 其次，主體利用負債期末的合同現金流量以及等於下列二者之和的折現率：①期末觀察到的(基準)利率；及②根據上述(1)確定的內含報酬率中特定於金融工具的部分，來計算與負債相關的現金流量的現值。

(3) 負債的期末公允價值與上述(2)確定的金額之間的差額，即為並非由可觀察的(基準)利率變動引起的公允價值變動。該金額應按第 5.7.7 段(1)的規定在其他綜合收益中列報。

B5.7.19 第 B5.7.18 段中的示例假定由金融工具信用風險變化或可觀察的(基準)利率變動以外的因素導致的公允價值變動均不重大。如果由其他因素導致的公允價值變動是重大的，則該方法並不恰當。在該情況下，主體需要採用能夠更公允地計量負債信用風險變化的影響的替代方法〔參見第 B5.7.16 段(2)〕。例如，如果上述示例中的金融工具包含嵌入衍生工具，則在根據第 5.7.7 段(1)確定在其他綜合收益中列報的金額時，應不包括嵌入衍生工具的公允價值變動。

B5.7.20 與所有公允價值計量一樣，主體用於確定由於負債信用風險變化引起的負債公允價值變動部分時的計量方法必須最大限度使用相關的可觀察輸入值，並盡可能少地使用不可觀察的輸入值。

套期會計（第6章）

套期工具（第6.2部分）

符合條件的套期工具

B6.2.1 嵌入在混合合同中但未單獨核算的衍生工具不能被指定為單獨的套期工具。

B6.2.2 主體自身的權益工具不屬於主體的金融資產或金融負債，因而不能被指定為套期工具。

B6.2.3 對於外匯風險套期，非衍生金融工具的外匯風險成分應按照《國際會計準則第 21 號》的規定予以確定。

簽出期權

B6.2.4 除某些簽出期權以外，本準則並未對將以公允價值計量且其變動計入損益的衍生工具指定為套期工具的情況施加限制。簽出期權不符合套期工具的條件，包括嵌入在其他金融工具中的簽出期權（例如，用於對一項可贖回負債進行套期而簽出的一項看漲期權），除非將其指定用於抵銷某項購入期權。

套期工具的指定

B6.2.5 對於外匯風險套期以外的套期，如果主體將以公允價值計量且其變動計入損益的非衍生金融資產或非衍生金融負債指定為套期工具，則主體可僅將該非衍生金融工具的整體或一定比例指定為套期工具。

B6.2.6 如果對套期工具和作為被套期項目的不同風險敞口有明確的指定，那麼一項單獨的套期工具可以被指定為多類風險的套期工具。此類被套期項目可存在於各種不同的套期關係之中。

被套期項目（第6.3部分）

符合條件的被套期項目

B6.3.1 除外匯風險以外，針對在企業合併中購買某項業務的確定承諾不能作為被套期項目，因為被套期的其他風險不能被具體識別和計量。此類其他風險為一般經營風險。

B6.3.2 採用權益法核算的投資不能作為公允價值套期中的被套期項目。因為權益法計入損益的是投資方在被投資方損益中所享有的份額，而不是這項投資的公允價值變動。同理，對納入合併範圍的子公司的投資也不能作為公允價值套期中的被套期項目。因為在合併報表中計入損益的是子公司的損益，而不是這項投資的公允價值變動。對境外經營淨投資套期則有所不同，因為其屬於外匯風險敞口套期，而不是對投資價值變動的公允價值套期。

B6.3.3 第 6.3.4 段允許主體將風險敞口與衍生工具相結合後形成的匯總風險敞口指定為被套期項目。在指定此類被套期項目時，主體應當評估該匯總風險敞口是否是由風險敞口與衍生工具相結合，從而產生了另一個不同的匯總風險敞口，並將其作為針對某項（或幾項）特定風險的同一風險敞口進行管理。在這種情況下，主體可基於該匯總風險敞口指定被套期項目。例如：

（1）主體可利用合同期限為 15 個月的咖啡期貨合同對在未來 15 個月後極可能發生的確定數量的咖啡採購進行套期，以防範價格風險（基於美元的）。出於風險管理目的，該極可能發生的咖啡採購和咖啡期貨合同相結合可被視為一項 15 個月的固定金額的美元外匯風險敞口（即，如同在未來 15 個月後發生的固定金額的美元現金流出）。

（2）主體可針對 10 年期固定利率外幣債務整個期間的外匯風

險進行套期。但是，主體僅要求鎖定其功能貨幣的中短期（例如，2年）的利率風險敞口，而剩餘期間其功能貨幣的風險敞口為浮動利率。主體在每2年的期末（即，每2年一次滾動）鎖定未來2年的利率風險敞口（如果其利率水平是主體希望鎖定固定利率的）。在這種情況下，主體可簽訂一項10年期的固定利率換取浮動利率的交叉貨幣利率互換合同，將固定利率的外幣債務轉換為浮動利率的功能貨幣風險敞口。與此同時，主體還簽訂一項基於功能貨幣的2年期利率互換合同，將浮動利率債務轉換為固定利率債務。實際上，出於風險管理目的，該固定利率外幣債務和10年期的固定利率換取浮動利率的交叉貨幣利率互換相結合可被視為一項基於功能貨幣的10年期浮動利率風險敞口。

B6.3.4 如果主體基於匯總風險敞口指定被套期項目，則應在評估套期有效性和計量套期無效部分時考慮構成該匯總風險敞口的所有項目的綜合影響。但是，構成該匯總風險敞口的項目仍須單獨核算。這意味著，例如：

（1） 作為匯總風險敞口組成部分的衍生工具確認為以公允價值計量的單獨資產或負債；以及

（2） 如果在構成匯總風險敞口的各項目之間指定套期關係，則衍生工具作為匯總風險敞口組成部分的方式必須與該衍生工具在此匯總風險敞口層面上被指定為套期工具的方式保持一致。例如，對於構成匯總風險敞口的各項目之間的套期關係，如果主體在指定套期工具時將衍生工具的遠期要素排除在外，則主體在將該衍生工具作為匯總風險敞口的組成部分而指定為被套期項目時也必須將遠期要素予以排除。否則，匯總風險敞口應當包括一項衍生工具的整體或其一定比例。

B6.3.5 第 6.3.6 段指出，假如交易是以交易主體功能貨幣以外

的貨幣計價，且外匯風險將影響合併損益，則在合併財務報表中，集團內極可能發生的預期交易的外匯風險可能符合現金流量套期中被套期項目的條件。鑒於此，主體可以是母公司、子公司、聯營、合營安排或分支機構。如果集團內預期交易的外匯風險並未影響合併損益，則該項集團內部交易將不符合被套期項目的條件。同一集團內各成員之間的特許使用費、利息費或管理費通常都不符合被套期項目的條件，除非存在相關的外部交易。但是，如果集團內預期交易的外匯風險將影響合併損益，該項集團內部交易則可能符合被套期項目的條件。例如，對於同一集團內各成員之間的預期存貨銷售或採購，如果該等存貨將再出售給集團外的第三方，則符合被套期項目的條件。與此類似，如果集團內某主體將其生產的廠房和設備出售給將在經營中使用該廠房和設備的集團內另一主體，這項集團內的預期交易可能會影響合併損益。這種情況可能發生，例如，購買方對該廠房和設備計提折舊，而當該項集團內的預期交易以購買方功能貨幣以外的其他貨幣計價時，該廠房和設備的初始確認金額可能會不同。

B6.3.6 如果對集團內部預期交易的套期符合套期會計的條件，相關的利得或損失應按照第 6.5.11 段的規定計入其他綜合收益，並且以後從其他綜合收益中轉出。被套期交易的外匯風險影響損益的相關期間是指其影響合併損益的期間。

被套期項目的指定

B6.3.7 項目的組成部分是指未涵蓋整個項目的被套期項目。因此，項目的組成部分僅反映其所屬項目整體面臨的某些風險，或僅反映一定程度的風險（例如，在對某項目的一定比例進行指定時）。

風險成分

B6.3.8 為了符合指定為被套期項目的條件，風險成分必須是金

融或非金融項目可單獨識別的部分，並且由該項目中可歸屬於該風險成分的變動引起的項目現金流量或公允價值的變動必須能夠可靠計量。

B6.3.9 在識別可被指定為被套期項目的風險成分時，主體應當根據涉及該等風險及套期活動發生的特定市場結構來評估此類風險成分。在作出該決定時，主體必須評價因風險和市場而異的相關事實和情況。

B6.3.10 在將風險成分指定為被套期項目時，主體應考慮該風險成分是否已在合同中明確指明（合同明確的風險成分），還是隱含在其所屬項目的公允價值或現金流量中（非合同明確的風險成分）。非合同明確的風險成分可能涉及不構成合同的項目（例如，預期交易），或者可能涉及未明確該成分的合同（例如，僅包含某個單一價格，而未列明基於不同基礎變量的定價公式的確定承諾）。例如：

（1） A 主體訂立了一項以合同指定公式進行定價的長期天然氣供應合同，該公式參考商品和其他因素（例如，柴油、燃油和諸如運輸費等其他組成部分）。A 主體利用柴油遠期合同對該供應合同中的柴油組成部分進行套期。由於該供應合同的條款和條件對柴油組成部分作出明確規定，因而柴油組成部分屬於合同明確的風險成分。因此，A 主體根據定價公式得出結論認為，柴油的價格風險敞口能夠單獨識別。同時，存在可交易柴油遠期合同的市場。因此，A 主體認為柴油的價格風險敞口能夠可靠計量。據此，該供應合同中柴油的價格風險敞口可作為符合指定為被套期項目條件的風險成分。

（2） B 主體根據其產量預測對未來的咖啡採購進行套期。該套期在部分預期採購量交貨之前的 15 個月開始。隨著交貨日期的臨近，B 主體逐漸增加被套期的採購數量。B 主體使用兩種不同類型的合同來管理其面臨的咖啡價格風險：

①在交易所交易的咖啡期貨合同；以及

②向指定的生產基地交付來自哥倫比亞的阿拉比卡咖啡的供貨合同。此類合同以在交易所交易的咖啡期貨合同價格為基礎，加上固定價差以及可變物流服務費（採用定價公式計算）來確定每噸咖啡的價格。該咖啡供貨合同為待執行合同，B 主體根據該合同對咖啡進行實物交割。

對於用當季收成交付的咖啡，訂立咖啡供貨合同使 B 主體能夠鎖定實際採購的咖啡品種（來自哥倫比亞的阿拉比卡咖啡）與作為在交易所交易的期貨合同標的的基準品種之間的價差。但是，對於將用下一季收成交付的咖啡，由於尚未訂立相關的咖啡供貨合同，因此無法鎖定價差。B 主體利用在交易所交易的咖啡期貨合同，對與當季和下一季收成交付相關的基準品種咖啡價格風險成分進行套期。B 主體認為其面臨 3 種不同的風險：反映基準品種的咖啡價格風險，反映基準品種咖啡與主體實際收取的特定哥倫比亞阿拉比卡咖啡之間的價格差異（價差）風險以及可變物流成本。對於用當季收成交付的咖啡，在 B 主體訂立咖啡供貨合同後，因為定價公式與在交易所交易的咖啡期貨合約價格指數掛鉤，因此反映基準品種的咖啡價格風險是合同指定的風險成分。B 主體得出結論認為，該風險成分能夠單獨識別和可靠計量。對於用下一季收成交付的咖啡，B 主體尚未訂立任何咖啡供貨合同（即，下一季交付為預期交易）。因此，反映基準品種的咖啡價格風險屬於非合同指定的風險成分。B 主體在分析市場結構時已考慮到其最終交付的特定咖啡如何定價。因此，根據該市場結構分析的結果，B 主體認為儘管合同並未明確規定，但該預期交易同樣涉及反映基準品種咖啡價格風險，且是能夠單獨識別和可靠計量的風險成分。因此，B 主體可基於該風險成分（反映基準品種的咖啡價格風險）指定咖啡供貨合同及預期交易的套期關係。

（3） C 主體根據未來 24 個月實際交割的航空燃油消耗量預測，

對部分未來的航空燃油購買進行套期，並隨時間推移逐漸增加被套期的購買數量。C 主體基於進行套期的時間跨度（時間跨度會影響衍生工具的市場流動性），使用不同類型的合同對該風險敞口進行套期。對於較長的時間跨度（12 個月至 24 個月），C 主體利用原油合同進行套期，因為只有此類原油合同才具有充分的市場流動性。對於 6 個月至 12 個月的時間跨度，C 主體使用具有充分流動性的柴油衍生工具進行套期。對於 6 個月以下的時間跨度，C 主體則採用航空燃油合同進行套期。C 主體針對石油及石油產品市場結構的分析及相關事實和情況的評價如下：

① C 主體經營所處的地域採用布倫特原油作為原油基準。原油是一種原材料基準，它是各種成品油產品最基本的原材料進而影響成品油價格。而柴油是成品油產品基準，其更普遍地被用作石油餾出物的定價依據。C 主體經營環境中的原油及成品油產品市場中衍生金融工具的類型也反映出上述情況，例如：

- 基準原油期貨合同（針對布倫特原油）；
- 基準柴油期貨合同（用作石油餾出物的定價依據）——例如，航空燃油價差衍生工具涵蓋了航空燃油與基準柴油之間的價格差異；以及
- 基準柴油裂解價差衍生工具〔即，針對原油與柴油之間的價格差異（煉油利潤）的衍生工具〕。該衍生工具與布倫特原油指數掛鉤。

② 成品油產品（例如，柴油或航空燃油）的定價並非取決於特定煉油廠所加工的特定原油，因為此類成品油產品屬於標準化產品。

因此，儘管並無任何合同安排對原油和柴油作出明確規定，C 主體仍得出結論認為，其航空燃油購買的價格風險包括基於布倫特原油的原油價格風險成分和柴油價格風險成分。C 主體認為儘管合同並未列明，但該兩項風險成分能夠單獨識別和可靠計量。據此，C 主體可

基於風險成分(原油或柴油)指定針對航空燃油預期購買的套期關係。同時，該分析還意味著，例如，如果 C 主體使用基於西德克薩斯中質(WTI)原油的原油衍生工具，則布倫特原油和西德克薩斯中質原油之間的價格差異變動將形成套期的無效部分。

(4) D 主體持有一項固定利率債務工具。在該工具發行的當時，市場上大量類似債務工具的價差都是與基準利率〔例如，倫敦銀行同業拆借利率(LIBOR)〕進行比較，且該市場環境中的可變利率工具通常與該基準利率指數掛鉤。利率互換合同往往用於管理基於該基準利率的利率風險(無論債務工具相對於該基準利率的利差有多大)。固定利率債務工具的價格直接隨基準利率的變動而變化。D 主體得出結論認為，基準利率是能夠單獨識別和可靠計量的組成部分。據此，D 主體可基於該基準利率風險的風險成分指定固定利率債務工具的套期關係。

B6.3.11 在將風險成分指定為被套期項目時，適用於該風險成分的套期會計的要求同樣適用於並非風險成分的其他被套期項目。例如，符合套期會計的標準同樣適用，包括套期關係必須符合套期有效性要求，並且必須計量和確認所有的套期無效部分。

B6.3.12 主體還可以僅對高於或低於特定價格或其他變量的被套期項目的現金流量或公允價值變動(即單邊風險)進行指定。購入期權套期工具(假設與被指定風險具有相同的主要條款)的內在價值(而非時間價值)反映了被套期項目的單邊風險。例如，主體可以對因預期商品購買的價格上漲而導致的未來現金流量結果發生的變化進行指定。在這種情況下，主體僅對由高於特定水平的價格上漲導致的現金流量損失進行指定。被套期的風險不包括購入期權的時間價值，因為時間價值並非影響損益的預期交易組成部分。

B6.3.13 存在一項可推翻的假設：即除非合同有明確規定，否則通貨膨脹風險無法單獨識別和可靠計量，因而不能被指定為金融工具的風險成分。但是，在少數情況下，由於通貨膨脹環境和相關債務市場的特定情況，可能將能夠單獨識別和可靠計量的通貨膨脹風險指定為風險成分。

B6.3.14 例如，在主體發行債務的市場中，由於與通貨膨脹掛鉤債券的數量和期限結構具有充分流動性，因此能夠構造一個零息實際利率的期限結構。這意味著對相應的貨幣而言，通貨膨脹是各債務市場應予以單獨考慮的一項相關因素。在這種情況下，可通過使用零息實際利率期限結構將被套期債務工具的現金流量進行折現，來確定通貨膨脹風險成分〔即，類似於無風險（名義）利率組成部分的確定方式〕。反之，在很多情況下，通貨膨脹風險成分無法單獨識別和可靠計量。例如，主體發行僅具有名義利率的債務，而在發行該債務的市場中，通脹掛鉤債券的流動性不足以構建零息實際利率的期限結構。在這種情況下，對市場結構以及相關事實和情況的分析將無法支持主體得出通貨膨脹是各債務市場應予以單獨考慮的相關因素的結論。因此，主體將無法推翻合同未明確列明的通貨膨脹風險無法單獨識別和可靠計量這一假設。據此，通貨膨脹風險成分將不符合指定為被套期項目的條件。無論主體實際上使用何種通貨膨脹套期工具，上述結論均適用。特別是，主體不能通過將實際通貨膨脹套期工具的條款和條件運用於名義利率債務的方式，來簡單地推導相關的條款和條件。

B6.3.15 已確認的通貨膨脹掛鉤債券現金流量中合同列明的通貨膨脹風險成分（假設不要求單獨核算嵌入衍生工具）能夠單獨識別和可靠計量，前提是該工具的其他現金流量不會受到通貨膨脹風險成分的影響。

名義金額的組成部分

B6.3.16 在套期關係中，兩種類型的名義金額組成部分可被指定為被套期項目：作為項目整體一定比例的組成部分或某一層組成部分。不同的組成部分類型產生不同的會計核算結果。主體在為會計核算目的指定組成部分時應當與其風險管理目標相一致。

B6.3.17 例如，作為項目整體一定比例的組成部分可以是某項貸款 50% 的合同現金流量。

B6.3.18 某一層組成部分可以從已具體界定但尚未最終確定的總額或已具體設定的名義金額中指定。相關例子包括：

(1) 貨幣性交易量的一部分（例如，在 201X 年 3 月的首筆金額為 FC20 的外幣銷售之後，下一筆金額為 FC10 的銷售所產生的現金流量）⁴；

(2) 實物數量的一部分（例如，儲藏在 XYZ 地的 5 百萬立方米的底層天然氣）；

(3) 實物數量或其他交易量的一部分（例如，201X 年 6 月購入的前 100 桶石油或 201X 年 6 月售出的前 100 兆瓦小時的電力）；
或者

(4) 被套期項目的名義金額的某一層（例如，金額為 CU1 億元的確定承諾的最後 CU8 千萬元部分，金額為 CU1 億元的固定利率債券的底層 CU2 千萬元部分，或可按公允價值提前償付的總金額為 CU1 億元（設定的名義金額為 CU1 億元）的固定利率債務的頂層 CU3 千萬元部分）。

B6.3.19 如果某一層組成部分是在公允價值套期中被指定為被

4 在本準則中，貨幣金額以“貨幣單位”（CU）和“外幣單位”（FC）計價。

套期項目，則主體應從設定的名義金額中對其進行指定。主體應根據公允價值變動重新計量被套期項目（即，根據歸屬於被套期風險的公允價值變動重新計量相關項目），以滿足符合條件的公允價值套期的要求。公允價值套期調整必須在損益中確認，且確認時間不得遲於該項目終止確認的時點。因此，有必要對公允價值套期調整所涉及的項目進行跟蹤。對於公允價值套期中的某一層組成部分，這將要求主體對所設定的名義金額進行跟蹤。例如，必須對第 B6.3.18 段（4）中設定的總名義金額 CU1 億元進行跟蹤，以跟蹤底層的 CU2 千萬元或頂層的 CU3 千萬元部分。

B6.3.20 對於包含提前償付選擇權的某一層組成部分，如果提前償付選擇權的公允價值受被套期風險變化的影響，則該包含提前償付選擇權的某一層組成部分不符合指定為公允價值套期中的被套期項目的條件，除非在確定被套期項目的公允價值變動時，已包含相關提前償付選擇權的影響。

項目組成部分與項目總現金流量之間的關係

B6.3.21 如果金融或非金融項目現金流量的組成部分被指定為被套期項目，該組成部分必須小於或等於該項目整體的總現金流量。但是，項目整體的全部現金流量均可被指定為被套期項目，且僅針對一項特定風險（例如，僅針對歸屬於 LIBOR 或基準商品價格變動引起的變動）進行套期。

B6.3.22 例如，如果一項金融負債的實際利率低於 LIBOR，則主體不得對以下各項進行指定：

（1）相當於按 LIBOR 計算的利息（在公允價值套期中，加上本金的金額）的負債的組成部分；以及

(2) 負數的剩餘組成部分。

B6.3.23 但是，如果固定利率金融負債的實際利率低於 LIBOR（例如 100 個基點），則主體可將由 LIBOR 變動引起的負債整體價值變動（即，本金加上按 LIBOR 減去 100 個基點後的利率計算的利息）指定為被套期項目。如果在固定利率金融工具源生一段時間之後才開始進行套期，並且利率亦同時發生了變化，則主體可將高於用來償付該項目的合同利率、且與基準利率相等的風險成分指定為被套期項目，前提是基準利率低於假設主體在首次指定該被套期項目當天已購入該金融工具時所確定的實際利率。例如，假設主體源生一項價值為 CU100、實際利率為 6% 的固定利率金融資產，而當時的 LIBOR 為 4%。一段時間後，當 LIBOR 上升至 8%、而該項金融資產的公允價值跌至 CU90 時，主體開始對該項金融資產進行套期。主體計算出若其首次將相關的 LIBOR 風險指定為被套期項目的當天購入該金融資產，基於當時公允價值 CU90 確定的該金融資產的實際收益率為 9.5%。由於 LIBOR 低於該實際收益率，主體可對 8% 的 LIBOR 組成部分進行指定，該組成部分包含合同利息現金流量以及當前公允價值（CU90）與到期時應償付金額（CU100）之間的差額。

B6.3.24 例如，如果浮動利率金融負債按低於 3 個月期 LIBOR 20 個基點的利率（利率下限為零基點）計息，則主體可將由 LIBOR 變動引起的整體負債的現金流量變動〔即，按低於 3 個月期 LIBOR 20 個基點的利率（包括利率下限）計算的整體負債的現金流量變動〕指定為被套期項目。因此，在該負債的剩餘存續期內，只要 3 個月期 LIBOR 的遠期利率曲線不低於 20 個基點，則被套期項目將與按 3 個月期 LIBOR 加上零息差或正息差計息的負債具有同樣的現金流量波動。但是，如果在該負債的剩餘存續期（或部分剩餘存續期）內，3 個月期 LIBOR 的遠期利率曲線低於 20 個基點，則與按 3 個月期

LIBOR 加上零息差或正息差計息的負債相比，該被套期項目的現金流量波動較小。

B6.3.25 與此類似的一個非金融項目示例為：產於特定油田的特定類型的原油基於相關基準原油進行定價。如果主體在基於合同銷售該原油時使用合同規定的定價公式（即，將每桶原油的價格設定為基準原油價格減去 CU10 後的價格，但底價不低於 CU15），則主體可將由基準原油價格變動引起的該銷售合同整體現金流量的波動指定為被套期項目。但是，主體不能對等同於基準原油價格全部變動的某個組成部分進行指定。因此，只要（針對每次交割的）遠期價格不低於 CU25，該被套期項目將與按基準原油價格（或加上一個正價差）銷售的原油具有同樣的現金流量波動。但是，如果針對某次交割的遠期價格低於 CU25，則與按基準原油價格（或加上一個正價差）銷售的原油相比，該被套期項目現金流量波動較小。

運用套期會計的標準（第6.4部分）

套期有效性

B6.4.1 套期有效性是指套期工具的公允價值或現金流量變動與被套期項目的公允價值或現金流量變動的抵銷程度（例如，當被套期項目為一個風險成分時，則被套期項目的相關公允價值或現金流量變動是歸屬於被套期風險部分）。套期無效部分是指套期工具的公允價值或現金流量變動大於或小於被套期項目的公允價值或現金流量變動的程度。

B6.4.2 在指定套期關係時及後續在持續的基礎上，主體應分析預期將在套期期限內對套期關係產生影響的套期無效部分產生的原因。該分析（包括根據第 B6.5.21 段的規定因再平衡套期關係而更新的分析）是主體評估套期關係是否符合套期有效性要求的基礎。

B6.4.3 為避免疑義，如第 6.5.6 段所述將原交易對手方更換為清算交易對手方並作出相應變更的影響，應當反映在套期工具的計量中，並進而納入對套期有效性的評估和計量。

被套期項目與套期工具之間的經濟關係

B6.4.4 被套期項目與套期工具之間須存在經濟關係的要求意味著，因面臨同樣的風險（即，被套期風險）而導致兩者的價值通常沿著相反的方向變動。因此，套期工具的價值與被套期項目的價值預期將產生系統性變動，以應對同一基礎變量或一組因採用類似的方式來應對被套期風險而存在經濟關係的基礎變量（例如，布倫特原油和西德克薩斯中質原油）產生的變動。

B6.4.5 如果基礎變量不同但卻在經濟上相關，則有可能發生套期工具的價值和被套期項目的價值呈同向變動的情況，例如，兩個相關的基礎變量之間的價差產生了變動，而基礎變量本身卻未發生顯著變動。即便如此，當基礎變量產生變動時，套期工具的價值與被套期項目的價值預期在通常情況下仍將沿著相反的方向變動，則套期工具與被套期項目之間仍然存在經濟關係。

B6.4.6 在評估套期工具與被套期項目之間是否存在經濟關係時，應當分析套期關係在套期期限內可能發生的行為，以確定能否預期達到風險管理目標。兩個變量之間僅僅存在某種統計相關性的事實本身不足以有效證明套期工具與被套期項目之間存在經濟關係。

信用風險的影響

B6.4.7 由於套期會計模型建立在套期工具和被套期項目所產生的利得和損失能夠相互抵銷這一基本概念之上，因此套期有效性不僅取決於此類項目之間的經濟關係（即，其基礎變量的變動），還取

決於信用風險對套期工具和被套期項目價值的影響。信用風險的影響意味著，即使套期工具與被套期項目之間存在經濟關係，兩者之間相互抵銷的程度仍可能變得不規律。這可能是由於套期工具或被套期項目的信用風險的變化所致，且此類信用風險的變化已達到一定的程度，使信用風險將主導經濟關係引起的價值變動（即基礎變量變動的影響）。導致信用風險發揮上述主導作用的信用風險變化的程度是指，由信用風險引起的損失（或利得）將干擾基礎變量的變動對套期工具或被套期項目價值的影響（即使此類變動十分顯著）。反之，如果基礎變量在特定期間內發生很少的變動，則即使套期工具或被套期項目價值變動中與信用風險相關的很小的價值變動，可能會超過基礎變量變動所引起的價值變動，此時信用風險的變化並不形成主導作用。

B6.4.8 信用風險主導套期關係的一個例子為：主體使用無擔保的衍生工具對商品價格風險敞口進行套期。如果該衍生工具交易對手方的信用狀況嚴重惡化，則與商品價格的變動相比，該交易對手方信用狀況的變化對套期工具公允價值所產生的影響可能更大，而被套期項目的價值變動則主要取決於商品價格的變動。

套期比率

B6.4.9 根據套期有效性的要求，套期關係的套期比率必須與主體進行套期的被套期項目的實際數量以及主體用於對這些數量的被套期項目進行套期的套期工具的實際數量所形成的比率一致。因此，如果主體對某一項目不足 100% 的風險敞口（例如，85%）進行套期，則其用來指定套期關係的套期比率應當與上述 85% 的風險敞口以及主體用於對上述 85% 的風險敞口進行套期的套期工具實際數量所形成的套期比率相一致。與此類似，例如，如果主體使用名義金額為 40 個單位的金融工具對某個風險敞口進行套期，則其用來指定套期

關係的套期比率應當與上述 40 個單位（即主體不能使用其所持有的總數的更多的數量單位或更少的數量單位來確定套期比率），以及主體使用上述 40 個單位實際進行套期的被套期項目的數量所形成的套期比率相一致。

B6.4.10 但是，在採用由主體實際使用的被套期項目數量和套期工具數量形成的套期比率來指定套期關係時，不應反映被套期項目與套期工具之間權重的失衡，從而導致套期無效（無論確認與否），而產生與套期會計目標不一致的會計結果。因此，為指定套期關係目的，主體必須調整由主體實際使用的被套期項目數量和套期工具數量形成的套期比率，以避免這種失衡。

B6.4.11 在評估會計結果是否與套期會計目標不一致時，相關考慮事項的示例如下：

（1） 所確定的擬採用的套期比率是否旨在避免確認現金流量套期的套期無效部分，或是為了增加公允價值會計的使用，但無須抵銷套期工具公允價值變動的情況下，從而對更多被套期項目進行公允價值調整；以及

（2） 被套期項目與套期工具的特定權重是否具有商業理由，儘管這將導致套期無效部分。例如，主體使用並指定了一定數量的套期工具，而此數量並非是對被套期項目進行套期時所應使用的最佳數量，因為套期工具的標準數量使主體無法取得所需的精確數量的套期工具（“批量問題”）。例如，主體使用標準咖啡期貨合同對 100 噸咖啡採購進行套期，每份期貨合同的標準數量為 37 500 磅。主體只能使用 5 份或 6 份合同（分別相當於 85.0 噸和 102.1 噸）對 100 噸的咖啡採購進行套期。在這種情況下，主體應採用由其實際使用的咖啡期貨合同數量形成的套期比率來指定套期關係，因為由被套期項目和套期工具的權重錯配導致的套期無效部分不會產生與套期會計目標

不一致的會計結果。

評估是否符合套期有效性要求的頻率

B6.4.12 主體應在套期關係開始時及後續期間持續地評估套期關係是否符合套期有效性的要求。主體至少應在下列兩者孰早的時間執行該持續評估：(1) 每個財務報告日，或(2) 相關情況發生的重大變化將影響套期有效性要求時。該評估涉及對套期有效性的預期，因而僅為前瞻性評估。

評估是否符合套期有效性要求的方法

B6.4.13 本準則並未明確規定評估套期關係是否符合套期有效性要求的方法。但是，主體所採用的方法應當考慮套期關係的相關特徵（包括套期無效部分的來源）。取決於上述因素，該方法可以是定性評估或定量評估。

B6.4.14 例如，如果套期工具和被套期項目的主要條款（例如，名義金額、到期期限和基礎變量）均匹配或大致相符，則主體可以根據針對此類主要條款執行的定性評估認定因為同一被套期風險，套期工具和被套期項目的價值總體上呈相反方向變動，因此，被套期項目與套期工具之間存在經濟關係（參見第 B6.4.4 段至第 B6.4.6 段）。

B6.4.15 衍生工具在被指定為套期工具時是價內還是價外這一事實本身並不意味著定性評估不適當。定性評估方法是否適當取決於定性評估是否無法充分反映由上述事實導致的套期無效部分的嚴重程度。

B6.4.16 反之，如果套期工具和被套期項目的主要條款並非基本匹配，則會增加相互抵銷程度的不確定性，從而套期關係存續期間的套期有效性將更難預測。在這種情況下，主體可能只能基於定量評

估來判斷被套期項目與套期工具之間是否存在經濟關係（參見第 B6.4.4 段至第 B6.4.6 段）。在某些情況下，主體還可能需要通過定量評估來評價用於指定套期關係的套期比率是否滿足套期有效性的要求（參見第 B6.4.9 段至第 B6.4.11 段）。主體可出於上述兩種不同目的採用相同或不同的方法。

B6.4.17 如果相關情況發生變化從而影響套期有效性，主體可能需要改變評估套期關係是否符合套期有效性要求的方法，以確保該評估仍能夠考慮套期關係的相關特徵（包括套期無效部分的來源）。

B6.4.18 主體的風險管理策略是評估套期關係是否符合套期有效性要求的主要信息來源。這意味著，用於決策目的的管理信息（或分析）可作為評估套期關係是否符合套期有效性要求的依據。

B6.4.19 主體關於套期關係的書面文件應當載明主體將如何評估套期有效性的要求，包括所採用的方法。當評估方法發生改變時，應對套期關係書面文件作相應更新（參見第 B6.4.17 段）。

符合條件的套期關係的會計處理（第 6.5 部分）

B6.5.1 公允價值套期的其中一個例子為對固定利率債務工具由於利率變動而產生的公允價值變動的風險敞口進行套期。該債務工具的發行人或持有人均可以進行這種套期。

B6.5.2 現金流量套期的目的是將套期工具產生的利得或損失遞延至被套期的預期未來現金流量影響損益的同一期間或多個期間。現金流量套期的其中一個例子為，使用互換合同將浮動利率債務（無論是以攤餘成本還是公允價值計量）轉換為固定利率債務（即，對未來交易的套期，其被套期的未來現金流量是未來支付的利息）。反之，在購買後即以公允價值計量且其變動計入損益的權益工具的預期購

買，是一個不得作為現金流量套期中被套期項目的項目的例子，因為將予遞延的套期工具產生的任何利得或損失均不能在某一期間內適當地重分類至損益而實現抵銷。同理，在購買後即以公允價值計量且公允價值變動計入其他綜合收益的權益工具的預期購買，亦不能作為現金流量套期中的被套期項目。

B6.5.3 確定承諾的套期（例如，電力公司對尚未確認的按照固定價格購買燃料的合同承諾下燃料價格的變動進行套期）是對公允價值變動風險敞口的套期。因此，該套期為公允價值套期。但是，根據第 6.5.4 段的規定，針對確定承諾的外匯風險的套期也可作為現金流量套期進行核算。

套期無效部分的計量

B6.5.4 在計量套期的無效部分時，主體應當考慮貨幣的時間價值。因此，主體應基於現值來確定被套期項目的價值，從而被套期項目的價值變動同時包括貨幣時間價值的影響。

B6.5.5 在計量套期的無效部分時，為計算被套期項目的價值變動，主體可使用其條款與被套期項目的主要條款相匹配的衍生工具（通常稱為“虛擬衍生工具”），例如，對於預期交易的套期，將使用被套期的價格（或利率）水平進行校準。例如，如果套期是針對處於當前市場水平的雙方面風險，則虛擬衍生工具應代表在套期關係被指定的當時被校準為零值的假定遠期合同。例如，如果套期是針對單方面風險，則虛擬衍生工具將代表假定的期權的內在價值，其在套期關係被指定的當時為平價期權（若被套期的價格水平為當前市場水平）或者價外期權（若被套期的價格水平高於（或者對於針對多頭的套期，低於）當前市場水平）。使用虛擬衍生工具是計算被套期項目價值變動的一種可行方式。虛擬衍生工具與被套期項目完全匹配，從而能夠

與採用另一不同的方法確定該價值變動得出的結果相同。因此，使用“虛擬衍生工具”本身不能被視為一種估算方法，而僅僅是為了便於計算被套期項目的價值所採用的一種數學方法。據此，在使用“虛擬衍生工具”估計被套期項目的價值時，不能使用僅存在於套期工具（而非被套期項目）的特徵。其中一個例子是以外幣計價的債務（無論其是固定利率還是可變利率債務）。在使用虛擬衍生工具計算該債務的價值變動或其現金流量累計變動的現值時，虛擬衍生工具不能僅僅簡單地考慮不同貨幣的匯兌費用，即使實際的衍生工具的不同貨幣匯兌可能包括該種費用（例如，交叉貨幣利率互換）。

B6.5.6 使用虛擬衍生工具確定的被套期項目的價值變動同樣可用於評估套期關係是否滿足套期有效性的要求。

套期關係的再平衡和套期比率的調整

B6.5.7 套期關係的再平衡是指對在一個已經存在的套期關係中被套期項目或套期工具所指定的數量進行調整，從而維持套期比率以滿足套期有效性要求。基於其他目的對被套期項目或套期工具所指定的數量進行變動不構成本準則所謂的再平衡。

B6.5.8 再平衡應根據第 B6.5.9 段至第 B6.5.21 段作為套期關係的延續進行核算。在作出再平衡時，套期關係的套期無效部分應在調整套期關係之前確定並即刻確認。

B6.5.9 調整套期比率可以使得主體應對由於基礎變量或風險變量而引起的套期工具和被套期項目之間關係的變動。例如，當套期關係中的套期工具和被套期項目具有不同但是相關的基礎變量（如，不同但相關的指數、比率或價格）時，套期關係會隨著這兩個基礎變量之間關係的變動而發生變化。因此，當套期工具和被套期項目之間

關係發生的變動能通過調整套期比率得以彌補時，再平衡將可以使得套期關係得到延續。

B6.5.10 例如，主體運用參考外幣 B 的貨幣衍生工具對外幣 A 的風險敞口進行套期，而外幣 A 和外幣 B 之間的匯率是掛鈎的（即，其匯率由中央銀行或其他監管機構設定或者保持在某一區間）。如果外幣 A 與外幣 B 的匯率發生了變動（即，設定了一個新區間或匯率），則再平衡套期關係以反映新匯率可確保套期關係在新情況下的套期比率繼續滿足套期有效性的要求。反之，如果貨幣衍生工具發生拖欠，則更改套期比率並不能確保套期關係能夠繼續滿足套期有效性的要求。因此，在套期工具與被套期項目之間的關係變動不能通過調整套期比率來彌補的情況下，再平衡並不能促使套期關係得到延續。

B6.5.11 並非所有套期工具的公允價值變動和被套期項目的公允價值或現金流量變動之間抵銷程度的變動，均會導致套期工具與被套期項目之間的套期關係的變化。主體分析預期將對存續期內影響套期關係的套期無效部分的來源，並評估抵銷程度的變動是否符合下列情況：

（1） 雖然圍繞套期比率上下波動，但仍然有效（即，繼續能夠適當反映套期工具與被套期項目之間的關係）；或者

（2） 存在跡象表明套期比率不再能夠適當反映套期工具與被套期項目之間的關係。

主體針對套期比率進行套期有效性要求的上述評估，即確保套期關係不會反映被套期項目與套期工具之間權重的失衡，這種失衡可能產生套期無效（無論確認與否），並可能產生與套期會計目標不一致的會計結果。因此，該評估須運用判斷。

B6.5.12 為應對每一特定結果而調整套期比率的做法，並不能

減少圍繞某個固定套期比率的上下波動（及由此產生的套期無效部分）。因此，在該情況下，抵銷程度的變動涉及套期無效部分的計量和確認，但無須作出再平衡。

B6.5.13 與此相反，如果抵銷程度的變動表明該波動圍繞著一個套期比率，而該套期比率不同於當前針對該套期關係所使用的套期比率，或存在偏離目前採用的套期比率的趨勢，主體可以通過調整套期比率來降低套期無效部分，而保留原套期比率將顯著增加套期的無效部分。因此，在該情況下，主體必須評價套期關係是否反映出被套期項目與套期工具之間權重的失衡，這種失衡可能產生套期無效（無論確認與否），並可能產生與套期會計目標不一致的會計結果。如果套期比率被調整，則會同時影響套期無效部分的確認和計量，因為根據第 B6.5.8 段，在作出再平衡時，應在調整套期關係之前確定及即刻確認套期關係的套期無效部分。

B6.5.14 套期關係的再平衡是指，為套期會計目的，主體在套期關係開始之後調整套期工具或被套期項目的數量以應對影響該套期關係之套期比率的情況變化。通常，該調整應當反映主體實際使用的套期工具和被套期項目的數量調整。但是，如果出現下列情況，則主體必須調整根據實際使用的被套期項目或套期工具的數量而得出的套期比率：

（1） 由主體的套期工具或被套期項目的實際數量變動所產生的套期比率反映出某種失衡，這種失衡可能產生套期無效，並可能產生與套期會計目標不一致的會計結果；或者

（2） 主體維持套期工具和被套期項目的實際數量而得出的套期比率在新的情況下反映出某種失衡，這種失衡可能產生套期無效，並可能產生與套期會計目標不一致的會計結果（即，主體不能不對套期比率進行調整而造成某種失衡）。

B6.5.15 當套期關係的風險管理目標發生改變，則再平衡不再適用。取而代之的是，應當終止對該套期關係運用套期會計（儘管如第 B6.5.28 段所述，主體或許可以指定新的套期關係，而涉及原套期關係中的套期工具或被套期項目）。

B6.5.16 如果對套期關係作出再平衡，則可通過多種不同的方式調整套期比率：

（1）可通過以下方式增加被套期項目的權重（同時減少套期工具的權重）：

- ①增加被套期項目的量；或者
- ②減少套期工具的量。

（2）可通過以下方式增加套期工具的權重（同時減少被套期項目的權重）：

- ①增加套期工具的量；或者
- ②減少被套期項目的量。

量的變動是指作為套期關係一部分的數量調整。因此，量的減少並不一定意味著那些項目或交易不再存在，或預計不再發生，而是表明其並不是套期關係的一部分。例如，減少套期工具的量可能導致主體保留某項衍生工具，但該衍生工具僅有一部分將繼續作為套期關係中的套期工具。如果僅通過減少套期關係中套期工具的量來實現再平衡，但主體仍繼續持有調減的部分，則可能發生這種情況。在該情況下，衍生工具中未被指定的部分應以公允價值計量，且其變動計入損益（除非其~~在~~其他套期關係中被指定為套期工具）。

B6.5.17 通過增加被套期項目的量來調整套期比率，並不影響套期工具公允價值變動的計量方法，與原指定的量相關的被套期項目的價值變動的計量也保持不變。但是，自再平衡之日起，被套期項目的價值變動也包括被套期項目的新增量的價值變動。該等變動的計量

的起始日和參照日應當是套期關係的再平衡日（而非套期關係的原指定日）。例如，如果主體最初對 100 噸的量的商品進行套期，遠期價格為 CU80（套期關係開始時的遠期價格），之後在遠期價格為 CU90 時，主體通過增加 10 噸的量的被套期項目作出再平衡，則再平衡後的被套期項目由兩層級組成：以 CU80 進行套期的 100 噸商品和以 CU90 進行套期的 10 噸商品。

B6.5.18 通過減少套期工具的量來調整套期比率，並不影響被套期項目價值變動的計量方法，與繼續被指定的量相關的套期工具的公允價值變動的計量也保持不變。但是，自再平衡之日起，套期工具被調減的量不再作為套期關係的一部分。例如，如果主體對某商品的價格風險進行套期，初始套期工具為 100 噸的量的衍生工具，之後減少 10 噸的量對套期關係作出再平衡，則套期工具 90 噸的名義金額的量還將保留（不再構成套期關係一部分的衍生工具的量，即 10 噸，其後續處理請參見第 B6.5.16 段）。

B6.5.19 通過增加套期工具的量來調整套期比率，並不影響被套期項目價值變動的計量方法，與原指定的量相關的套期工具的公允價值變動的計量也保持不變。但是，自再平衡之日起，套期工具的公允價值變動也包括套期工具的新增量的價值變動。該等變動的計量的起始日和參照日應當是套期關係的再平衡日（而非套期關係的原指定日）。例如，如果主體對某一商品的價格風險進行套期，初始套期工具為 100 噸的量的衍生工具，之後增加 10 噸的量對套期關係作出再平衡，則再平衡後的套期工具由總量為 110 噸的衍生工具構成。套期工具的公允價值變動是共計量為 110 噸的衍生工具公允價值變動的總額。由於該等衍生工具在不同的時點訂立（包括存在衍生工具在初始確認後才被指定為套期關係的可能性），因此這些衍生工具可以（且很可能）具有不同的主要條款（例如，遠期匯率）。

B6.5.20 通過減少被套期項目的量來調整套期比率，並不影響套期工具公允價值變動的計量方法，與繼續被指定的量相關的被套期項目公允價值變動的計量也保持不變。但是，自套期關係再平衡之日起，被套期項目減少的量不再作為套期關係的一部分。例如，如果主體最初對 100 噸的量的商品進行套期，遠期價格為 CU80，之後減少 10 噸的量對套期關係作出再平衡，則再平衡後被套期項目的數量為 90 噸，以 CU80 的遠期價格進行套期。原被套期項目中減少的 10 噸不再是套期關係的一部分，應按照終止套期會計的有關規定核算（參見第 6.5.6 段至第 6.5.7 段以及第 B6.5.22 段至第 B6.5.28 段）。

B6.5.21 在對套期關係作出再平衡時，主體應當更新其對預期將在未來剩餘期限內影響套期關係的套期無效部分產生的來源的分析（見第 B6.4.2 段）。套期關係的書面文件記錄也應作出相應更新。

套期會計的終止

B6.5.22 主體應當採用未來適用法，自不再滿足運用套期會計的標準之日起終止運用套期會計。

B6.5.23 如果套期關係滿足下列條件，主體不應當撤銷指定並終止套期關係：

（1） 套期關係仍然滿足風險管理目標，而該風險管理目標是其符合套期會計條件的基礎（即，主體仍然尋求該風險管理目標）；以及

（2） 繼續滿足套期會計其他所有的認定標準（如適用，在考慮套期關係的再平衡之後）。

B6.5.24 對於本準則而言，主體的風險管理策略有別於其風險管理目標。風險管理策略是在主體確定如何管理其風險的最高層次上

制定。風險管理策略通常識別主體面臨的風險並闡述主體如何應對這些風險。風險管理策略通常適用於較長時期，並且可能包含一定的靈活性以適應策略實施期間內環境的變化（例如，不同利率或商品價格水平導致不同程度的套期）。這通常在綱領性文件中闡述，並通過含有更具體指引的政策性文件在主體範圍內貫徹落實。與此相反，套期關係的風險管理目標適用於某一特定套期關係的具體層面，其涉及如何運用被指定的特定套期工具對指定為被套期項目的特定風險敞口進行套期。因此，風險管理策略可以涵蓋許多不同的套期關係，而這些套期關係的風險管理目標旨在實施整體的風險管理策略。例如：

（1） 主體制定了管理債務融資利率風險敞口的策略，該策略規定主體整體浮動利率融資和固定利率融資的占比區間。該策略旨在維持 20%至 40%的固定利率債務。主體根據利率水平不時決定如何執行該策略（即，將其固定利率風險敞口鎖定在 20%至 40%範圍內的哪一位置）。在利率較低時，與利率較高時相比，主體將選擇鎖定更多債務的利率。主體持有 CU100 的浮動利率債務，其中 CU30 通過互換合同轉換為固定利率債務。主體利用利率較低的優勢，額外發行了 CU50 的固定利率債券，用於為某項重大投資提供融資。在低利率的環境下，主體決定通過將之前用於對浮動利率敞口進行套期的部分減少 CU20，而將固定利率敞口調整為債務總額的 40%，從而使得固定利率敞口變為 CU60。在這種情況下，風險管理策略本身保持不變。然而，主體對策略的執行發生了改變，這意味著對於之前被套期的 CU20 浮動變利率敞口而言，風險管理目標發生了變化（即，該變化發生在套期關係層面）。據此，在這種情況下，對於原被套期的 CU20 浮動利率敞口，必須終止運用套期會計。這可能涉及將互換頭寸的名義金額減少 CU20，但視具體情況而定，主體也可能保留該互換規模，例如，將其用於對其他不同的敞口進行套期，或者將其作為交易帳戶的一部分。相反，如果主體將部分新的固定利率債務轉換為浮動利率

敞口，則必須對原被套期的浮動利率敞口繼續運用套期會計。

(2) 某些風險敞口由頭寸的頻繁變動引起（例如，債務工具開放式組合的利率風險）。新債務工具的增加以及原債務工具的終止確認均會不斷改變該敞口（即，這不同於僅因債務工具到期引起的頭寸減少）。這是一個動態的過程，在此過程中風險敞口以及用於管理該敞口的套期工具不會長時間保持不變。據此，持有此類敞口的主體會隨著敞口的變動頻繁調整用於管理利率風險的套期工具。例如，剩餘期限為 24 個月的債務工具被指定為針對 24 個月的利率風險的被套期項目。其他時間段或到期期限的債務工具適用同樣的程序。不久後，對於到期期限，主體終止全部、部分或一定比例的原指定的套期關係，並根據終止當時存在的債務工具規模及套期工具指定新的套期關係。在該情況下的終止運用套期會計反映出主體建立套期關係的方式是尋求新的套期工具和新的被套期項目，而非之前被指定的套期工具和被套期項目。風險管理策略保持不變，但對之前被指定的套期關係的風險管理目標不復存在，套期關係也就相應的消失了。在該情況下，套期會計的終止適用於風險管理目標改變的部分。這取決於主體的具體情況，並可能會影響全部或部分對特定到期期限的套期關係或該套期關係的一部分。

(3) 主體制定了風險管理策略用以管理預期銷售及由此產生的應收款項的外匯風險。在實施這一策略時，主體將外匯風險作為特定的套期關係進行管理，但僅至應收款項的確認時點為止。在此之後，主體不再以此特定套期關係為基礎來管理外匯風險，而是將以同一種外幣計價的應收款項，應付款項及衍生工具（其並不涉及尚未完成的預期交易）的外匯風險進行統一管理。就會計角度而言，此管理方式是一種“自然”的套期，因為所有這些項目的外匯利得和損失均立刻確認為損益。據此，出於會計目標，如果套期關係被指定的期間截止於付款日，則主體必須在確認應收款項時終止運用套期會計，因為原

套期關係的風險管理目標已不再適用。此時，外匯風險基於相同的策略但不同的基礎進行管理。相反，如果主體具備不同的風險管理目標，並在直至結算日前將預計銷售金額及由此產生的應收款項的外匯風險作為一個連續的套期關係進行管理，則套期會計將持續至該結算日。

B6.5.25 終止運用套期會計可能會影響：

- (1) 套期關係整體；或者
- (2) 套期關係的一部分（這意味著套期會計對於套期關係的剩餘部分仍然適用）。

B6.5.26 當套期關係作為一個整體不再滿足運用套期會計的標準時，套期關係應當整體終止運用。例如：

- (1) 套期關係不再滿足風險管理目標，而該風險管理目標是其符合套期會計條件的基礎（即，主體不再尋求實現該風險管理目標）；
- (2) 套期工具被出售或終止（是指作為套期關係一部分的套期工具的整體的量）；或者
- (3) 被套期項目與套期工具之間不再存在經濟關係，或者信用風險的影響開始主導經濟關係引起的價值變動。

B6.5.27 當只有部分套期關係不再滿足運用套期會計的標準時，套期關係將部分終止（其餘部分將繼續適用套期會計）。例如：

- (1) 當套期關係作出再平衡時，對套期比率進行的調整可能使得部分被套期項目的量不再構成套期關係的一部分（參見第B6.5.20段）；因此，僅針對不再構成套期關係一部分的被套期項目的量終止運用套期會計；或者
- (2) 當作為預期交易（或者交易的一部分）的部分被套期項

目的量不再是極可能發生時，僅對不再極可能發生的被套期項目的量終止運用套期會計。然而，如果主體曾將預期交易指定為被套期項目，並隨後確定該預期交易預計不再會發生，則主體在預測類似預期交易時，其準確預測預期交易的能力將受到質疑。這將影響到對於類似預期交易是否極可能發生的評估（見第 6.3.3 段），並進而影響到上述類似預期交易是否可以被指定為被套期項目。

B6.5.28 當終止運用（部分或者全部）套期會計時，主體可以對原套期關係中套期工具或被套期項目指定新的套期關係。這並不構成套期關係的延續，而是重新開始一項套期關係。例如：

（1） 某一套期工具出現嚴重信用惡化，主體以新的套期工具將其取代。這意味著原套期關係未能實現風險管理目標，並因此被整體終止。新的套期工具被指定為對先前被套期的相同風險敞口進行的套期，並形成新的套期關係。因此，被套期項目的公允價值或現金流量變動的計量起始日和參照日應當是新套期關係的指定日，而非原套期關係的指定日。

（2） 套期關係在到期前被終止。該套期關係中的套期工具可以在另一套期關係中被指定為套期工具（例如，通過增加套期工具的量來調整套期比率以實現再平衡，或指定一個全新的套期關係）。

期權時間價值的會計核算

B6.5.29 由於期權的時間價值體現了在一段時期內向期權持有者提供保護而收取的費用，因此期權可被視為與時間段有關。然而，在評估期權是對與交易相關的被套期項目還是與時間段相關的被套期項目進行套期時，關鍵在於被套期項目的特徵，包括被套期項目影響損益的方式和時間。因此，不論套期關係是現金流量套期還是公允價值套期，主體均應當基於被套期項目的性質來評估被套期項目的類

型〔參見第 6.5.15 段 (1)〕：

(1) 如果被套期項目的性質是一項交易，且期權的時間價值具備該項交易的成本特徵，則期權的時間價值和與交易相關的被套期項目存在聯繫。例如，如果期權的時間價值與被套期項目相關，且該被套期項目導致確認一項初始計量包含交易成本的項目〔例如，主體對商品購買（無論其是預期交易還是確定承諾）的商品價格風險進行套期，並將交易成本納入存貨的初始計量〕。由於期權的時間價值被納入特定的被套期項目的初始計量，時間價值與被套期項目同時影響損益。與此類似，對商品銷售（無論其是預期交易還是確定承諾）進行套期的主體，應將期權的時間價值作為銷售成本的一部分（因此，時間價值將在被套期的銷售確認收入的相同期間計入損益）。

(2) 如果被套期項目的性質為其時間價值具有為保護主體在特定時間段內免受風險所需支付成本的特徵〔但是被套期項目不會導致 (1) 所述的涉及交易成本概念的交易〕，則期權的時間價值和與時間段相關的被套期項目存在聯繫。例如，如果使用期限為 6 個月的商品期權對商品存貨在該 6 個月中的公允價值減少進行套期，期權的時間價值將在這 6 個月期間內分攤計入損益（即，採用系統和合理的方法進行攤銷）。另一個例子是，在使用外匯期權對境外經營淨投資進行為期 18 個月的套期時，期權的時間價值將在這 18 個月期間內進行分攤。

B6.5.30 當期權被用於對與時間段相關的被套期項目進行套期時，被套期項目的特徵（包括被套期項目影響損益的方式和時間）同時會影響期權時間價值的攤銷期間，這與運用套期會計時期權內在價值影響損益的期間相一致。例如，如果使用某一利率期權（利率上限）來防止浮動利率債券利息費用增加，則利率上限的時間價值攤銷計入損益的期間與利率上限的內在價值影響損益的期間相同：

(1) 如果使用利率上限對 5 年期浮動利率債券的前 3 年的利率上升風險進行套期，則利率上限的時間價值在前 3 年攤銷計入損益；或者

(2) 如果利率上限是遠期起始期權，用於對 5 年期的浮動利率債券的第 2 年至第 3 年的利率上升風險進行套期，則利率上限的時間價值應在第 2 年和第 3 年進行攤銷計入損益。

B6.5.31 按照第 6.5.15 段的規定對期權時間價值的會計處理同樣適用於由購入期權和簽出期權組成的組合期權（一個是看跌期權，另一個是看漲期權），該組合期權在被指定為套期工具之日的淨時間價值為零（通常被稱為“零成本上下限期權”）。在這種情況下，即使在套期關係的整個期間內時間價值的累計變動為零，主體也應當將時間價值的變動計入其他綜合收益。因此，如果期權的時間價值涉及：

(1) 與交易相關的被套期項目，在套期關係結束時調整被套期項目或是重分類至損益〔參見第 6.5.15 段（2）段〕的時間價值為零。

(2) 與時間段相關的被套期項目，時間價值相關的攤銷金額為零。

B6.5.32 按照第 6.5.15 段的規定對期權時間價值的會計處理僅適用於與被套期項目相關的時間價值（校準時間價值）。如果期權的主要條款（如，名義金額，期限及標的）與被套期項目相一致，則期權時間價值與被套期項目相關。因此，如果期權與被套期項目的主要條款不完全一致，則主體應當確定校準時間價值，即溢價（真實的時間價值）中有多少時間價值與被套期項目相關（並因此應當按照第 6.5.15 段進行會計處理）。主體應通過對主要條款與被套期項目完全匹配的期權進行估值來確定校準時間價值。

B6.5.33 如果實際時間價值不同於校準時間價值，主體應當按照第 6.5.15 段確定累積計入權益單獨組成部分的金額，具體如下：

(1) 如果在套期關係開始時，實際時間價值高於校準時間價值，主體應當：

①以校準時間價值為基礎，確定累積計入權益單獨組成部分的金額；以及

②將這兩個時間價值的公允價值變動差額計入損益。

(2) 如果在套期關係開始時，實際時間價值低於校準時間價值，主體應當參照以下兩項累計公允價值變動的較低者來確定累積計入權益單獨組成部分的金額：

①實際時間價值；和

②校準時間價值。

實際時間價值剩餘的公允價值變動均應計入損益。

遠期合同的遠期要素和金融工具的外匯基差的會計核算

B6.5.34 由於遠期合同的遠期要素就是對一段時期（確定的時間段）的收費，因此遠期合同可被視為與時間段相關。然而，在評估套期工具是對與交易相關的被套期項目還是與時間段相關的被套期項目進行套期時，關鍵在於被套期項目的特徵，包括被套期項目影響損益的方式和時間。因此，不論套期關係是現金流量套期還是公允價值套期，主體均應當基於被套期項目的性質來評估被套期項目的類型〔參見第 6.5.16 段和第 6.5.15 段（1）〕：

(1) 如果被套期項目的性質是一項交易，且遠期要素具備該項交易的成本特徵，則遠期合同的遠期要素和與交易相關的被套期項目存在聯繫。例如，如果遠期要素與被套期項目相關，且該被套期項目導致確認一項初始計量包含交易成本的項目〔例如，主體對以外幣

計價的存貨採購（無論其是預期交易還是確定承諾）的外匯風險進行套期，並將交易成本納入存貨的初始計量〕。由於遠期要素被納入特定的被套期項目的初始計量，遠期要素與被套期項目同時影響損益。與此類似，對以外幣計價的商品銷售（無論其是預期交易還是確定承諾）的外匯風險進行套期，主體應將遠期要素作為銷售成本的一部分（因此，遠期要素將在被套期的銷售確認收入的相同期間計入損益）。

（2） 如果被套期項目的性質為其遠期要素具有為保護主體在特定時間段內免受風險所需支付成本的特徵〔但是被套期項目不會導致第 B6.5.34 段（1）所述的涉及交易成本概念的交易〕，則遠期合同的遠期要素和與被套期項目相關的時間段存在聯繫。例如，如果使用相同期間的商品遠期合同對商品存貨 6 個月的公允價值變動進行套期，遠期合同的遠期要素將在這 6 個月期間內分攤計入損益（即，採用系統和合理的方法進行攤銷）。另一個例子是，在使用外匯遠期合同對境外經營淨投資進行為期 18 個月的套期時，遠期合同的遠期要素將在該 18 個月期間內進行分攤。

B6.5.35 當遠期合同的遠期要素被用於對與時間段相關的被套期項目進行套期時，被套期項目的特徵（包括被套期項目影響損益的方式和時間）同時會影響遠期合同的遠期要素的攤銷期間（即，與遠期要素相關的期間）。例如，如果使用遠期合同對 6 個月後開始的為期 3 個月的 3 個月利率變動敞口進行套期，則遠期要素的攤銷期間橫跨第 7 個月到第 9 個月。

B6.5.36 如果在將遠期合同指定為套期工具的當天遠期要素為零，第 6.5.16 段所述的遠期合同遠期要素的會計處理同樣適用。在這種情況下，主體應將歸屬於遠期要素的公允價值變動計入其他綜合收益，即使在套期關係的整個期間歸屬於遠期要素的累計公允價值為零。

因此，如果遠期合同的遠期要素涉及：

(1) 與交易相關的被套期項目，在套期關係結束時調整被套期項目或重分類至損益〔參見第 6.5.15 段 (2) 和第 6.5.16 段〕的遠期要素金額為零。

(2) 與時間段相關的被套期項目，遠期要素相關的攤銷金額為零。

B6.5.37 按照第 6.5.16 段的規定的針對遠期合同遠期要素的會計處理僅適用於與被套期項目相關的遠期要素（校準遠期要素）。如果遠期合同的主要條款（如，名義金額、存續期及標的）與被套期項目相一致，則遠期合同的遠期要素與被套期項目相關。因此，如果遠期合同與被套期項目的主要條款不完全一致，主體則應當確定校準遠期要素，即遠期合同所包含的遠期要素（真實遠期要素）有多少與被套期項目相關（並因此應按照第 6.5.16 段進行會計處理）。主體應通過對主要條款與被套期項目完全匹配的遠期合同進行估值來確定校準遠期要素。

B6.5.38 如果實際遠期要素和校準遠期要素不同，主體應當按照第 6.5.16 段確定累積計入權益單獨組成部分的金額，具體如下：

(1) 如果在套期關係開始時，實際遠期要素的絕對值高於校準遠期要素的絕對值，主體應當：

①以校準利息部分為基礎，確定累積計入權益單獨組成部分的金額；以及

②將這兩項遠期要素的公允價值變動差異計入損益。

(2) 如果在套期關係開始時，實際遠期要素的絕對值低於校準遠期要素的絕對值，主體應當參照以下兩項累計公允價值變動的較低者來確定累積計入權益單獨組成部分的金額：

①實際遠期要素的絕對值；和

②校準遠期要素的絕對值。

實際遠期要素剩餘的公允價值變動均應計入損益。

B6.5.39 如果主體將外匯基差與金融工具相分拆，並且將外匯基差排除在被指定為套期工具的金融工具之外〔參見第 6.2.4 段(2)〕，則適用於遠期合同的遠期要素的應用指南第 B6.5.34 段至第 B6.5.38 段同樣適用於外匯基差。

一組項目的套期（第 6.6 部分）

淨敞口套期

淨敞口的套期會計和指定的符合標準

B6.6.1 只有當主體出於風險管理目的以淨額為基礎進行套期時，淨頭寸才符合運用套期會計的標準。判斷主體是否以淨額為基礎進行套期應當基於事實（而不僅僅是聲明或文件記錄）。因此，如果僅為了達到特定的會計結果卻無法反映主體的風險管理方法，則主體不得運用以淨額為基礎的套期會計。淨敞口套期必須是既定風險管理策略的組成部分，其通常應獲得《國際會計準則第 24 號》所定義的關鍵管理人員的批准。

B6.6.2 例如，主體 A（其功能貨幣為當地貨幣）擁有以下兩項確定承諾：（1）9 個月後支付金額為 FC150 000 的廣告費用；及（2）15 個月後出售價格為 FC150 000 的產成品。主體 A 簽立了一份外匯衍生工具合同，約定在 9 個月後結算時主體將收取 FC100，並支付 CU70。主體 A 沒有任何其他外匯風險敞口。主體 A 不以淨額為基礎管理外匯風險。因此，主體 A 不能運用套期會計來核算上述外匯衍生工具與金額為 FC100 的淨頭寸之間為期 9 個月的套期關係〔該淨頭寸包括一項金額為 FC150 000 的確定購買承諾（即，廣告服務費）〕

以及一項金額為 FC149 900 (總額 FC150 000 中的 FC149 900 部分) 的確定銷售承諾]。

B6.6.3 如果主體 A 確實以淨額為基礎管理外匯風險，且未簽訂上述外匯衍生工具 (因為該工具將增加而非減少主體 A 所面臨的外匯風險敞口)，則主體面臨的外匯風險敞口在 9 個月內是自然對沖的。通常，該被套期敞口不會反映在財務報表中，因為這兩項交易確認在未來不同的報告期間。僅當符合第 6.6.6 段所述的條件時，淨頭寸為零的組合才能適用套期會計。

B6.6.4 當構成淨頭寸的一組項目被指定為被套期項目時，主體應對包含構成淨頭寸所有項目的項目組合整體進行指定。不允許主體對淨頭寸的不確定的抽象金額進行指定。例如，主體擁有一組在 9 個月後履約的金額為 FC100 的確定銷售承諾，以及一組在 18 個月後履約的金額為 FC120 的確定購買承諾。主體不能對一個最大金額為 FC20 的抽象金額的淨頭寸進行指定。取而代之的是，主體必須對形成該被套期淨頭寸的購買總額和銷售總額進行指定。主體應當對形成該淨頭寸的總額進行指定，以遵循對符合條件的套期關係的會計處理要求。

淨敞口套期的套期有效性要求的應用

B6.6.5 當對淨頭寸進行套期時，主體在確定是否符合第 6.4.1 段 (3) 的套期有效性的要求時，應考慮與套期工具類似效果的淨頭寸中各項目的價值變動以及套期工具的公允價值變動。例如，主體擁有一組在 9 個月後履約的金額為 FC100 的確定銷售承諾，以及一組在 18 個月後履約的金額為 FC120 的確定購買承諾。主體利用金額為 FC20 的遠期外匯合同對 FC20 的淨頭寸的外匯風險進行套期。在確定該套期關係是否符合第 6.4.1 段 (3) 的套期有效性的要求時，主體應

考慮下列兩者之間的關係：

(1) 遠期外匯合同的公允價值變動及確定銷售承諾的與外匯風險相關的價值變動；以及

(2) 確定購買承諾的與外匯風險相關的價值變動。

B6.6.6 與此類似，如果在第 B6.6.5 段的示例中主體持有一個淨頭寸為零的組合，則主體在確定該套期關係是否符合第 6.4.1 段 (3) 的套期有效性的要求時，應考慮確定銷售承諾的與外匯風險相關的價值變動和確定購買承諾的與外匯風險相關的價值變動之間的關係。

淨敞口的現金流量套期

B6.6.7 當主體對一組風險相互抵銷的項目（即，淨頭寸）進行套期時，是否適用套期會計將取決於套期的類型。如果該套期屬於公允價值套期，則淨頭寸也許可以作為被套期項目。但是，如果該套期屬於現金流量套期，則只有針對外匯風險的套期，淨頭寸才能作為被套期項目，並且對淨頭寸的指定明確預期交易預計影響損益的報告期間以及其性質和數量。

B6.6.8 例如，主體持有的淨頭寸組合中包括 FC100 的底層銷售和 FC150 的底層採購。銷售額和採購額均以同一種外幣計價。為充分明確對被套期淨頭寸的指定，主體在該套期關係的初始文件記錄中明確，銷售標的可以是 A 產品或 B 產品，而採購標的可以是 A 類機械、B 類機械和原材料 A。同時，主體還描述了每類交易的交易量。主體在文件中載明底層銷售（FC100）包括 A 產品前 FC70 的預期銷售和 B 產品前 FC30 的預期銷售。如果預計上述銷售將影響不同報告期間的損益，則主體應在文件記錄中闡明該情況。例如，源自 A 產品銷售的前 FC70 預計將影響第 1 個報告期間的損益，而源自 B 產品銷售的前 FC30 預計將影響第 2 個報告期間的損益。主體同時在文件中載明

底層採購（FC150）包括 A 類機械前 FC60 的採購、B 類機械前 FC40 的採購和原材料 A 前 FC50 的採購。如果此類採購預計將影響不同報告期間的損益，則主體應在文件記錄中將採購量按其預計將影響損益的報告期間進行分解（與銷量額的記錄相似）。例如，主體應當列明預期交易的如下內容：

（1） A 類機械前 FC60 的採購，預期影響損益的期間是從第 3 個報告期間開始的 10 個報告期間；

（2） B 類機械前 FC40 的採購，預期影響損益的期間是從第 4 個報告期間開始的 20 個報告期間；以及

（3） 原材料 A 前 FC50 的採購，預期於第 3 個報告期間收到，並於當期和下一個報告期間售出，進而影響上述期間的損益。

對於不動產、廠場和設備的項目，如果折舊方式會根據主體對此類項目的使用方式不同而變動的話，預期交易量的性質描述應包含同類不動產、廠場和設備所採用的折舊方式。例如，如果主體在兩個不同的生產過程中使用 A 類機械，並分別採用直線法在 10 個報告期間內計提折舊以及採用工作量法計提折舊，則主體應在關於 A 類機械預期採購量的文件記錄中，按適用的折舊方式對該預期採購量進行分解。

B6.6.9 對於淨頭寸的現金流量套期，根據第 6.5.11 段確定的金額應包含與套期工具有類似效果的淨頭寸中各項目的公允價值變動以及套期工具的公允價值變動。但是，與套期工具有類似效果的淨頭寸中各項目的價值變動，只能在與之相關的交易確認時（例如，當預期銷售確認為收入時）予以確認。例如，主體擁有一組極可能在 9 個月後發生的金額為 FC100 的預期銷售，以及一組極可能在 18 個月後發生的金額為 FC120 的預期採購。主體利用金額為 FC20 的遠期外匯合同對 FC20 的淨頭寸的外匯風險進行套期。在根據第 6.5.11 段（1）

至第 6.5.11 段 (2) 確定應計入現金流量套期儲備的金額時，主體應當比較下列兩者：

(1) 遠期外匯合同的公允價值變動及極可能發生的預期銷售的與外匯風險相關的價值變動；以及

(2) 極可能發生的預期採購的與外匯風險相關的價值變動。

但是，主體只就與外匯遠期合同相關的金額予以確認，直到極可能發生的預期銷售在財務報表中確認時，此時確認預期交易的利得或損失（即，從指定套期關係至收入確認之間的匯率變動所導致的價值變動）。

B6.6.10 與此類似，如果在上例中，主體持有一個淨頭寸為零的組合，則主體應比較極可能發生的預期銷售的與外匯風險相關的價值變動和極可能發生的預期採購的與外匯風險相關的價值變動。但是，僅當相關的預期交易在財務報表中確認時，才可確認上述價值變動。

被指定為被套期項目的一組項目的層級部分

B6.6.11 出於第 B6.3.19 段所述的相同原因，在指定現有一組項目的層級部分時，需要清晰地定義被套期層級的一組項目的名義金額。

B6.6.12 一項套期關係可能包括來自多個不同的一組項目的各層組成部分。例如，在由一組資產和一組負債構成的淨頭寸套期中，套期關係可由該組資產中的一個層級部分和該組負債中的一個層級部分共同構成。

套期工具利得或損失的列報

B6.6.13 如果在現金流量套期中對一組項目進行套期，則該組項目可能會影響損益及其他綜合收益表中不同的單列項目。套期利得

或損失在損益及其他綜合收益表中的列報方式將取決於該組項目。

B6.6.14 如果該組項目不包含任何相互抵銷的風險敞口(例如，對一組影響損益及其他綜合收益表不同單列項目的外幣費用的外匯風險進行套期)，則重分類後的套期工具利得或損失應分攤至受被套期項目影響的各個單列項目。該分攤應採用系統和合理的方法，並且不應將單個套期工具產生的淨利得或淨損失以總額方式列報。

B6.6.15 如果該組項目確實包含相互抵銷的風險敞口(例如，對以外幣計價的一組銷售收入和費用進行的外匯風險套期)，則主體應在損益及其他綜合收益表中的單列項目中列報套期利得或損失。例如，考慮利用金額為 FC20 的遠期外匯合同對 FC100 的外幣銷售收入和 FC80 的外幣費用構成的外匯風險淨頭寸進行套期。當淨頭寸影響損益時，該遠期外匯合同產生的從現金流量套期儲備重分類至損益的利得或損失應當與被套期的銷售收入和費用區分開來並在單列項目中列報。此外，如果銷售收入產生的期間早於費用發生的期間，則銷售收入仍應根據《國際會計準則第 21 號》按即期匯率計量。相關的套期利得或損失應在單列項目中列報，從而在損益中反映出淨頭寸套期的影響，並相應調整現金流量套期儲備。如果被套期的費用將影響較晚期間的損益，則之前對銷售確認的現金流量套期儲備的套期利得或損失應重分類至損益，且在損益表中與包含(根據《國際會計準則第 21 號》按即期匯率計量的)被套期費用的項目區分開來，並在單列項目中列報。

B6.6.16 對於某些類型的公允價值套期，套期的主要目標並非旨在抵銷被套期項目的公允價值變動，而是為了轉換被套期項目的現金流量。例如，主體通過利率互換合同對固定利率債務工具的公允價值利率風險進行套期。主體的套期目標旨在將固定利率現金流量轉換

成浮動利率現金流量。該目標通過將利率互換合同的應計淨利息計入損益，在套期關係的會計處理中得到反映。在對淨頭寸（例如，一項固定利率資產和一項固定利率負債構成的淨頭寸）進行套期時，應計淨利息應當在損益及其他綜合收益表的單列項目中列報。這是為了避免將單個套期工具產生的利得或損失淨額以相互抵銷的總額形式列報及在不同的單列項目中分別進行確認（例如，這將避免將單項利率互換合同產生的淨利息收入列示為利息收入總額和利息支出總額）。

生效日期和過渡性規定（第7章）

過渡性規定（第7.2部分）

為交易而持有的金融資產

B7.2.1 在本準則的首次執行日，主體必須確定其管理其任何金融資產的業務模式的目標是否符合第 4.1.2 段(1)或第 4.1.2A 段(1)所述的條件，或者金融資產是否符合根據第 5.7.5 段作出選擇的條件。基於上述目的，主體應當視同其在首次執行日已購入金融資產那樣，確定該資產是否符合為交易而持有的定義。

減 值

B7.2.2 在過渡時，主體應通過考慮在無須付出不當成本或努力的情況下可獲得的所有合理及可支持的信息，來估計初始確認時的信用風險。主體在過渡日確定自初始確認後信用風險是否顯著增加時，無須詳盡無遺地搜索相關信息。如果主體不能在無須付出不當成本或努力的情況下確定信用風險是否顯著增加，則應當應用第 7.2.20 段。

B7.2.3 對於在首次執行日前已進行初始確認的金融工具（或者主體成為合同一方的貸款承諾或財務擔保合同），為確定在過渡時及直至該等項目終止確認前的損失準備，主體應當考慮與確定或估計初

始確認時的信用風險相關的信息。為確定或估計初始信用風險，主體可根據第 B5.5.1 段至第 B5.5.6 段考慮內部和外部的信息（包括組合信息）。

B7.2.4 擁有極少歷史信息的主體可利用內部報告和統計信息（可能在決定是否推出新產品時編製的）、關於類似產品的信息或同行業主體對可比金融工具的經驗（如相關）。

定義（附錄一）

衍生工具

BA.1 衍生工具的典型例子有期貨合同、遠期合同、互換合同和期權合同。衍生工具通常有名義金額，該金額是合同中規定的貨幣的一定金額、股份的一定數量、重量、體積或其他單位的一定數量。但是，衍生工具不要求持有人或發行人在合同開始時就投入或收取名義金額。取而代之的是，衍生工具可能規定了某一固定的付款額或隨與名義金額無關的某未來事件而變化（但並非與基礎變量的變動成比例變化）的付款額。例如，合同可能規定，如果 6 個月期倫敦銀行同業拆借利率（LIBOR）增加 100 個基點，則要求支付固定金額 CU1 000。該合同即使沒有明確的名義金額，也仍然是一項衍生工具。

BA.2 本準則中衍生工具的定義包括通過交付標的項目進行總額結算的合同（例如，購買固定利率債務工具的遠期合同）。主體可能持有一個買賣非金融項目的合同，此合同可以用現金或其他金融工具進行淨額結算，或通過交換金融工具進行結算（例如，在未來某日按固定價格買賣某一商品的合同）。除非該合同是根據主體的預期購買、出售或使用要求以交付非金融項目為目的而簽訂並繼續持有，否則該合同屬於本準則的適用範圍。但是，如果主體根據第 2.5 段作出指定，則本準則適用於此類根據主體的預期購買、出售或使用要求而

簽訂的合同（參見第 2.4 段至第 2.7 段）。

BA.3 衍生工具的定義特徵之一是，相對於預期對市場因素變化有類似反應的其他類型合同而言，它所需的初始淨投資較少。期權合同符合衍生工具的定義，因為期權費大大低於為獲得與期權掛鈎的標的金融工具所需的投資額。要求初始交換公允價值相同的不同貨幣的貨幣互換合同符合衍生工具的定義，因為其初始淨投資額為零。

BA.4 常規方式購買或出售產生了在交易日和結算日之間符合衍生工具定義的固定價格承諾。但是，由於該承諾的時間跨度很短，因此不作為衍生金融工具確認。取而代之的是，本準則針對此類常規方式合同規定了特殊會計處理方法（參見第 3.1.2 段及第 B3.1.3 段至第 B3.1.6 段）。

BA.5 衍生工具的定義提及並非合同某一方特有的非金融變量，這包括特定地區的地震損失指數和特定城市的溫度指數。合同某一方特有的非金融變量包括會損害或破壞合同某一方資產的火災的發生或不發生。如果非金融資產的公允價值不僅能夠反映該資產市場價格（金融變量）的變化，而且還能夠反映所持有的特定非金融資產所處的狀況（非金融變量），則該非金融資產的公允價值變動就是資產所有者特有的。例如，如果對一輛特定汽車的殘值擔保使擔保人承擔了該汽車物理狀況變化的風險，則殘值變動就是汽車所有者特有的。

為交易而持有的金融資產和負債

BA.6 交易通常反映活躍和頻繁的買賣行為，因此為交易而持有金融工具的目的通常是從價格的短期波動或買賣價差中獲利。

BA.7 為交易而持有的金融負債包括：

- (1) 不作為套期工具核算的衍生負債；

(2) 賣空方（即，賣出借入但並未擁有的金融資產的主體）
交付所借入金融資產的義務；

(3) 承擔的打算近期回購的金融負債（例如，發行人根據公允價值變化可能在近期回購的標價債務工具）；以及

(4) 作為集中進行管理的特定金融工具組合的一部分、且有近期進行短期拋售獲利證據的金融負債。

BA.8 一項負債被用於為交易活動籌措資金本身不表明該負債是為交易而持有的負債。

國際財務報告準則第10號

——合併財務報表

目 錄

	起始段落
目 標	1
實現目標	2
範 圍	4
控 制	5
權力	10
回報	15
權力與回報的聯繫	17
會計處理規定	19
非控制性權益	22
喪失控制權	25
投資性主體的判定	27
投資性主體：合併的豁免	31
附 錄	
附錄一 術語表	
附錄二 應用指南	
附錄三 生效日期及過渡性規定	

國際財務報告準則第10號

——合併財務報表

目 標

1 本國際財務報告準則的目標是，當一個主體控制一個或多個其他主體時，為其編製和列報合併財務報表確立原則。

實現目標

2 為實現第1段闡述的目標，本國際財務報告準則：

(1) 要求控制一個或多個其他主體（子公司）的主體（母公司）列報合併財務報表；

(2) 定義控制原則，並將其作為合併的基礎；

(3) 明確如何應用控制原則，以確定投資方是否控制被投資方，並因此將被投資方納入合併範圍；

(4) 明確編製合併財務報表的會計處理規定。

(5) 定義投資性主體，並明確投資性主體對特定子公司合併的豁免。

3 本國際財務報告準則不涉及企業合併及其對合併的影響的會計處理規定，包括企業合併產生的商譽（參見《國際財務報告準則第3號——企業合併》）。

範 圍

4 作為母公司的主體應當列報合併財務報表。本國際財務報告準則適用於所有的主體，但以下情況除外：

(1) 母公司在符合以下所有條件時，不需要列報合併財務報表：

① 母公司本身是另一主體的全資子公司或者是另外一個主體部分擁有的子公司，並且其全部其他所有者，包括那些沒有表決權的所有者，已被告知並且不反對母公司不列報合併財務報表；

② 母公司的債務或權益工具未在公開市場（國內或國外的證券交易所或場外市場，包括本地或區域性市場）進行交易；

③ 母公司沒有為了在公開市場發行任何種類的工具，向證券交易委員會或其他監管機構報送過或正在報送財務報表；以及

④ 母公司的最終母公司或者任一中間母公司按照國際財務報告準則編製可供公開使用的財務報表，該財務報表內子公司被合併處理或以公允價值計量變動計入損益。

(2) 〔已刪除〕

(3) 〔已刪除〕

4A 本國際財務報告準則不適用於《國際會計準則第 19 號——僱員福利》的離職後福利計劃或其他長期僱員福利計劃。

4B 作為投資性主體的母公司不應當編製合併財務報表，如果其所有子公司被規定按照本國際財務報告準則第 31 段以公允價值計量且其變動計入損益。

控 制

5 無論投資方以何種性質參與某個主體（被投資方），投資方都應當評估其是否控制被投資方，以確定其是否是母公司。

6 當投資方通過參與被投資方相關活動而承擔或享有其可變回報，並且有能力運用其對被投資方的權力影響其回報金額時，投資方

控制被投資方。

7 因此，當且僅當投資方滿足以下所有條件時，投資方控制被投資方：

- (1) 擁有對被投資方的權力（參見第 10 段至第 14 段）；
- (2) 因參與被投資方的相關活動而承擔或享有可變回報（參見第 15 段和第 16 段）；以及
- (3) 有能力運用對被投資方的權力影響其回報金額（參見第 17 段和第 18 段）。

8 投資方在評估是否控制被投資方時，應考慮所有的事實和情況。如果事實和情況表明第 7 段列舉的控制三要素中的一項或多項發生了變化，投資方應重新評估其是否控制被投資方（參見附錄二應用指南第 80 段至第 85 段）。

9 當兩個或多個投資方必須一致行動才能主導相關活動時，這些投資方集體控制被投資方。在這種情況下，如果沒有其他方的合作，任何一個投資方都無法主導相關活動，所以沒有一方單獨控制被投資方。各個投資方都應當遵循相關國際財務報告準則的要求對其在被投資方中的權益進行會計處理，例如，《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》、《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》或《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》。

權 力

10 當投資方享有現時權利，使其目前有能力主導對被投資方的回報產生重大影響的相關活動時，投資方對被投資方擁有權力。

11 權力來源於權利。評估權力有時很直接，例如當對被投資方擁有的權力僅直接來自於權益工具（如股票）所賦予的表決權時，考

慮投資方持有的來源於所持股份的表決權即可評估投資方擁有的權力。在另一些情況下，權力的評估要更複雜一些，需要考慮多個因素，例如當權力來自於一項或多項合同安排時。

12 目前有能力主導被投資方相關活動的投資方擁有權力，即使主導相關活動的權利尚未行使。投資方曾經主導相關活動的證據有助於確定投資方是否擁有權力，但是此類證據本身不能得出投資方是否對被投資方擁有權力的結論。

13 如果存在兩個或多個投資方，每個投資方擁有的現時權利都賦予其單獨主導不同相關活動的能力，那麼目前有能力主導對被投資方回報產生最重大影響的活動的投資方，擁有對被投資方的權力。

14 一個投資方可以對一個被投資方擁有權力，即使其他主體對被投資方擁有的現時權利使他們目前有能力參與主導相關活動，例如，當其他主體具有重大影響時。然而，一個僅擁有保護性權利的投資方不擁有對被投資方的權力(參見附錄二應用指南第 26 段至第 28 段)，因此不控制被投資方。

回 報

15 當投資方因參與被投資方相關活動而獲得的回報可能隨著被投資方的業績變化而變動時，投資方承擔或享有可變回報。投資方的回報可以是正數、也可以是負數或者有正有負。

16 儘管只有一個投資方能夠控制被投資方，但可能存在多方分享被投資方的回報。例如，擁有非控制性權益的持有者可以分享被投資方的利潤或分配。

權力與回報的聯繫

17 當投資方不僅擁有對被投資方的權力並通過參與被投資方的相關活動而享有可變回報，並且有能力運用權力來影響因參與被投資方的相關活動而享有的回報金額時，投資方控制被投資方。

18 因此，擁有決策權的投資方應確定自身是主要責任人還是代理人。根據附錄二應用指南第 58 段至第 72 段規定作為代理人的投資方，在其代為行使決策權時並不控制被投資方。

會計處理規定

19 母公司在編製合併財務報表時，對於相似情況下的類似交易和其他事項應採用統一的會計政策。

20 對被投資方的合併應在投資方獲得對被投資方的控制之日開始，並在投資方喪失對被投資方的控制之日停止。

21 附錄二應用指南第 86 段至第 93 段提供了編製合併財務報表的指南。

非控制性權益

22 母公司應在合併財務狀況表的權益中列示非控制性權益，並區別于母公司所有者權益單獨列示。

23 不會導致喪失對子公司控制權的母公司所有者權益的變動，應作為權益交易（即以所有者身份與其他所有者進行的交易）。

24 附錄二應用指南第 94 段至第 96 段提供了在合併財務報表中對非控制性權益進行會計處理的指南。

喪失控制權

25 如果母公司喪失了對子公司的控制權，母公司應當：

(1) 在合併財務狀況表中終止確認前子公司的資產與負債。

(2) 在喪失控制權時確認在前子公司的剩餘投資，並按照相關國際財務報告準則的要求對剩餘投資、前子公司所欠款項或欠前子公司款項進行後續會計處理。剩餘投資的重計量按照附錄二應用指南第 98 段 (2) ③ 和第 99A 段相關內容處理。控制權喪失之日的重計量金額應當按照《國際財務報告準則第 9 號》作為金融資產初始確認的公允價值，或在適當的情況下，作為聯營企業或合營企業投資的初始確認成本。

(3) 確認與喪失控制權有關的歸屬於原控制權益的損益。附錄二應用指南第 98 段至第 99A 段有具體說明。

26 附錄二應用指南第 97 段至第 99A 段對喪失子公司控制權的會計處理提供了指南。

投資性主體的判定

27 母公司應判斷其是否為投資性主體。投資性主體：

(1) 以向投資方提供投資管理服務為目的，從一個或多個投資方處獲取資金；

(2) 向其投資方承諾，其唯一的經營目的在於通過資本增值、投資收益抑或兩者兼而有之而獲得回報；

(3) 以公允價值為基礎對幾乎所有投資的業績進行計量和評價。

附錄二應用指南第 85A 段至第 85M 段提供了相關的應用指南。

28 在評價一個主體是否符合第 27 段的定義時，主體應考慮其

是否具有以下的投資性主體的典型特徵：

(1) 擁有一個以上的投資（見附錄二應用指南第 85O 段至第 85P 段）；

(2) 擁有一個以上的投資方（見附錄二應用指南第 85Q 段至第 85S 段）；

(3) 其投資方不是該主體的關聯方（見附錄二指南第 85T 段至第 85U 段）；

(4) 其所有者權益以股權或者類似權益的形式存在（見附錄二應用指南第 85V 段至第 85W 段）。

缺少任何一個這些典型特徵並不必然導致一個主體不是投資性主體。不具有所有這些典型特徵的投資性主體應根據《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》第 9A 段的要求進行額外披露。

29 如果事實和情況表明第 27 段描述的投資性主體定義的三個要素中的一個或多個發生變化或者第 28 段描述的投資性主體的典型特徵發生變化，母公司都需要重新評估其是否是投資性主體。

30 當母公司不再是一個投資性主體或者轉變為一個投資性主體時，母公司應當自轉變日開始對其前述的轉變按未來適用法進行會計處理（見附錄二應用指南第 100 段至第 101 段）。

投資性主體：合併豁免

31 除了第 32 段所描述的情況，當獲得另一主體控制權的時候，投資性主體不應當合併其子公司或者應用《國際財務報告準則第 3 號》，而應根據《國際財務報告準則第 9 號》的要求對子公司的投資

以公允價值計量且其變動計入當期損益¹。

32 儘管第 31 段有規定，但如果投資性主體擁有為其投資活動提供相關服務的子公司（見附錄二應用指南第 85C 段至第 85E 段），其應當根據本國際財務報告準則第 19 段至第 26 段的要求對該子公司進行合併並應用《國際財務報告準則第 3 號》的要求對購買任何該等子公司進行處理。

33 投資性主體的母公司應當合併其控制的所有主體，包括通過投資性主體子公司控制的主體，除非母公司本身是投資性主體。

¹ 《國際財務報告準則第 10 號》中第 C7 段提到“如果主體採用本國際財務報告準則，但尚未採用《國際財務報告準則第 9 號》，任何在本國際財務報告準則中參照《國際財務報告準則第 9 號》都是指參照《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》”。

附 錄

附錄一 術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

合併財務報表	將母公司及其子公司的資產、負債、權益、收入、費用和現金流量像單一經濟主體一樣列示的集團財務報表。
對被投資方的控制	當投資方通過參與被投資方的相關活動而承擔或享有其可變回報，並且投資方有能力運用其對被投資方的權力影響其回報金額時，投資方控制被投資方。
決策者	擁有決策權的主體，該主體是主要責任人或者是其他方的代理人。
集團	母公司及其子公司。
投資性主體	一個主體，它： （1） 以向投資方提供投資管理服務為目的，從一個或多個投資方處獲取資金； （2） 向其投資方承諾，其唯一的經營目的在於通過資本增值、投資收益抑或兩者兼而有之而獲得回報； （3） 以公允價值為基礎對其幾乎所有投資的業績進行計量和評價。
非控制性權益	既不直接也不間接地歸屬於母公司的子公司權益。

母公司	控制一個或多個主體的主體。
權力	目前有能力主導相關活動的現時權利。
保護性權利	為了保護權利持有人的利益卻沒有賦予這些權利持有人權力的一項權利。
相關活動	就本國際財務報告準則的目的而言，相關活動是指對被投資方的回報產生重大影響的活動。
罷免權	剝奪決策者決策權的權利。
子公司	被另一個主體控制的主體。

下列術語由《國際財務報告準則第 11 號》、《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》和《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）或《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》定義，本國際財務報告準則使用這些術語時的含義與上述準則的定義相同。

- 聯營
- 在其他主體中的權益
- 合營企業
- 關鍵管理人員
- 關聯方
- 重大影響

附錄二 應用指南

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。本部分描述了準則第1至33段的具體應用，並與本準則的其他部分具有相同的效力。

1 本附錄中的示例描述的是假設情況。儘管示例的一些方面可能在現實中存在，但在應用《國際財務報告準則第10號》時，還需要考慮特定情形下的所有事實和情況。

控制的評估

2 為確定是否控制被投資方，投資方應評估其是否滿足以下所有條件：

- (1) 擁有對被投資方的權力；
- (2) 因參與被投資方的相關活動而承擔或享有可變回報；以及
- (3) 有能力運用對被投資方的權力影響其回報金額。

3 考慮以下因素有助於作出上述決策：

- (1) 被投資方的目的及設計(參見應用指南第5段至第8段)；
- (2) 相關活動有哪些以及如何對這些相關活動作出決策(參見應用指南第11段至第13段)；
- (3) 投資方享有的權利是否使其目前有能力主導相關活動(參見應用指南第14段至第54段)；
- (4) 投資方是否通過參與被投資方的相關活動而承擔或享有可變回報(參見應用指南第55段至第57段)；以及
- (5) 投資方是否有能力運用其對被投資方的權力影響其回報金額(參見應用指南第58段至第72段)。

4 在評估對被投資方的控制時，投資方應考慮與其他方關係的

性質（參見應用指南第 73 段至第 75 段）。

被投資方的目的及設計

5 當評估對被投資方的控制時，投資方應考慮被投資方的目的及設計，以識別哪些是相關活動以及如何對相關活動進行決策，確定誰目前有能力主導這些活動，以及誰從這些活動中獲得回報。

6 當考慮被投資方的目的和設計時，對被投資方的控制是通過賦予持有人一定比例表決權的權益工具（如普通股）來實現時，控制的判斷可能很清楚。在這種情況下，如果沒有改變決策權的其他安排，對控制的評估集中在哪一方，如有，能夠行使足夠的表決權來決定被投資方的經營和財務政策（參見應用指南第 34 段至第 50 段）。在最直接的情況下，若不考慮其他任何因素，持有多數表決權的投資方控制被投資方。

7 在更複雜情況下，為確定投資方是否控制被投資方，可能需要考慮應用指南第 3 段的部分或全部因素。

8 被投資方的設計表明表決權不再是判斷控制的決定性因素，比如表決權僅與行政性事務相關，相關活動通過合同安排來主導。在這種情況下，投資方對被投資方的目的和設計的考慮應當包括被投資方設計用來承擔的風險，被投資方設計用來轉移給涉入被投資方的其他方的風險，以及投資方是否承擔上述部分或者全部風險。所考慮的風險不僅包括下行風險，也包括上行潛能。

權 力

9 為了獲得對被投資方的權力，投資方必須享有現時權利，使其目前有能力能夠主導被投資方的相關活動。評估權力時，只有實質性權利及非保護性權利才予以考慮（參見應用指南第 22 段至第 28

段)。

10 確定投資方是否擁有權力取決於相關活動，對相關活動進行決策的方式，以及與投資方和其他方擁有的與被投資方相關的權利。

相關活動和對相關活動的決策

11 對很多被投資方而言，一系列的經營和財務活動對其回報產生重大影響。可能是相關活動的例子，取決於具體的情況，包括但不限於：

- (1) 商品或勞務的銷售和購買；
- (2) 存續期內的金融資產的管理（包括在違約的情況下）；
- (3) 資產的選擇、購買或處置；
- (4) 新產品或新流程的研究與開發；以及
- (5) 融資結構的確定或融資的取得。

12 對相關活動進行決策的例子包括但不限於：

- (1) 對被投資方的經營與融資活動作出決策的方式，包括編製預算；以及
- (2) 任命被投資方的關鍵管理人員、服務提供商及其薪酬的給付和終止其服務或僱用關係。

13 在某些情形下，一系列特定情況或特定事項發生前後進行的活動可能是相關活動。當兩個或多個投資方目前有能力主導相關活動並且這些活動在不同時間發生時，投資方應採用對同時存在的決策權的評估一致的方法來確定哪一個投資方能夠主導對回報產生最重大影響的活動（參見第 13 段）。如果相關事實或情況發生變化，投資方應隨著時間的推移重新考慮這一評估。

應用示例

示例 1

兩個投資方成立一家公司開發並銷售一種醫藥產品。其中一個投資方負責研發並獲取藥品監管部門的許可——此項責任包括對有關產品研發及獲取許可的所有事項的單方面的決策權。一旦監管部門批准此產品，另一投資方將生產並銷售該產品——該投資方對有關生產與銷售此產品的所有事項具有單方面的決策權。如果所有活動——研發產品和獲得許可、生產和銷售產品——都是相關活動，每個投資方都需要確定自己是否能夠主導對被投資方的回報產生最重大影響的活動。相應地，每個投資方都需要考慮研發產品與獲得許可或者生產和銷售產品是否是對被投資方的回報產生最重大影響的活動，以及自己是否有能力主導這些活動。在確定哪個投資方擁有權力的時候，兩個投資方應考慮：

- (1) 被投資方的目的及設計；
- (2) 決定被投資方利潤率、收入和價值以及醫藥產品價值的因素；
- (3) 每一個投資方擁有的與上述(2)中所述因素的決策權對被投資方回報的影響；以及
- (4) 投資方承擔的回報的變動性風險。

在這個例子中，投資方還需要考慮：

- (5) 獲得監管機構許可的不確定性及難易程度(考慮投資方之前成功研發醫藥產品並獲得監管機構許可的記錄)；以及
- (6) 一旦研發階段成功，哪一個投資方控制該項醫藥產品。

應用示例

示例 2

一項投資工具（被投資方）是通過一個投資方（債務投資方）持有的債務工具以及眾多其他投資方持有的權益工具而設立並融資的。該投資工具的權益部分被設計用來吸收初始損失並從被投資方獲得剩餘回報。其中，一個持有 30% 權益的投資方同時也是資產管理經理。被投資方用其融資所得購買金融資產組合，承擔該等金融資產的本金與利息可能違約的信用風險。由於該等金融資產的性質以及此項投資工具的權益部分被設計用來吸收被投資方的初始損失，此項交易對於債務投資方而言，是一項承擔了與投資組合中的資產可能違約相關的最小信用風險敞口的投資。對被投資方的資產組合的管理，包括資產組合中的資產的選取、購入與處置的決策，以及任何組合資產違約的管理，均會對被投資方的回報產生重大影響。資產管理經理管理上述所有的相關活動，直到組合資產的違約達到投資組合資產價值的特定比例（即，當投資組合價值下降至被投資方的權益部分已經消耗殆盡時）。從這個時候開始，第三方受託人將根據債務投資方的指示管理投資資產。管理被投資方的資產組合是被投資方的相關活動。資產管理經理有能力主導相關活動，直至違約資產達到資產組合價值應用示例的特定比例；當違約資產超過資產組合價值的特定比例時，債務投資方有能力主導相關活動。資產管理經理和債務投資方分別需要確定他們是否有能力主導對被投資方回報產生最重大影響的活動，包括考慮被投資方的目的和設計，以及每一方承擔的回報的可變性的風險。

賦予投資方對被投資方權力的權利

14 權力來源於權利。為擁有對被投資方的權力，投資方必須享

有現時權利，使其目前有能力主導被投資方的相關活動。對於不同的被投資方而言，賦予投資方權力的權利可能有所不同。

15 單獨或組合方式賦予投資方權力的權利的例子包括但不限於以下情形：

(1) 以被投資方表決權（或潛在表決權）形式存在的權利（參見應用指南第 34 至第 50 段）；

(2) 任命、重新委派或辭退被投資方的有能力主導被投資方相關活動的關鍵管理人員的權利；

(3) 任命或罷免主導被投資方相關活動的其他主體的權利；

(4) 為了投資方的利益，主導被投資方進行某項交易或否決任何對某項交易的變動的權利；

(5) 其他賦予持有者主導相關活動的能力的權利（比如在管理合同中明確的決策權）。

16 一般而言，當被投資方有一系列對其回報產生重大影響的經營和財務活動，且需要就該等活動進行實質性的連續決策時，決策權或類似權利本身或者結合其他安排，將賦予投資方權力。

17 當表決權不能對被投資方的回報產生重大影響時，比如當表決權僅與行政性事務有關且被投資方的相關活動由合同安排主導，投資方需要評估這些合同安排，以評價其享有的權利是否足夠使其擁有對被投資方的權力。為了確定投資方是否擁有足夠的權利以行使其權力，投資方應考慮被投資方的目的與設計（參見應用指南第 5 段至第 8 段）和應用指南第 18 段至第 20 段及第 51 段至第 54 段的要求。

18 在一些情況下，可能難以判斷投資方享有的權利是否足夠使其擁有對被投資方的權力。在這種情況下，為了對權力進行評估，投資方應考慮其是否具有實際能力以單方面主導被投資方相關活動的

證據。將投資方的權利、應用指南第 19 段和第 20 段的因素與下列因素（但不限於以下方面）結合在一起考慮，可能提供證據表明投資方享有足夠的權利使其擁有對被投資方的權力：

（1） 即使沒有相應的合同權利，投資方能夠任命或批准被投資方的有能力主導被投資方相關活動的關鍵管理人員。

（2） 即使沒有相應的合同權利，為了投資方的利益，投資方能夠主導被投資方進行重大交易或者否決任何對重大交易的變動。

（3） 投資方能夠控制選拔被投資方權力機構成員的提名程序，或者從其他表決權持有人手中獲得代理權。

（4） 被投資方的關鍵管理人員是投資方的關聯方（比如，被投資方的首席執行官與投資方的首席執行官是同一個人）。

（5） 被投資方權力機構的大部分成員是投資方的關聯方。

19 有時，一些跡象表明投資方與被投資方之間存在一種特殊關係，這種特殊關係意味著投資方可能不僅擁有被投資方的被動權益。存在單獨一個跡象或幾個跡象的組合並不一定說明滿足權力的標準。然而，不只擁有被投資方被動權益的情況，可能意味著投資方擁有其他的足以賦予投資方權力的相關權利或者為投資方擁有現時權力提供證據。例如，下列特殊關係意味著投資方不僅只擁有被投資方的被動權益，將這一些跡象與其他權利相結合，可能說明投資方享有對被投資方的權力：

（1） 被投資方有能力主導相關活動的關鍵管理人員是投資方的現任或前任僱員。

（2） 被投資方的經營活動依賴于投資方，比如以下情形：

①被投資方依賴投資方提供經營活動所需的大部分資金。

②投資方為被投資方的大部分義務提供擔保。

③被投資方在關鍵服務、技術、供應或原材料方面依賴投資方。

④投資方掌握著諸如專利權或商標等對被投資方經營至關重要的資產。

⑤被投資方依賴投資方為其提供關鍵管理人員，例如，當投資方的員工擁有被投資方經營所需的專業知識時。

(3) 被投資方活動的重大大部分有投資方的參與，或者以投資方的名義進行。

(4) 投資方因參與被投資方的相關活動而承擔或享有的可變回報不成比例地高於其持有的表決權或類似權利。例如投資方承擔或有權獲得被投資方回報的比例高於 50%，但擁有被投資方不到半數的表決權。

20 投資方因參與被投資方的相關活動而承擔或享有的可變回報的風險敞口或收益越大，投資方獲得足夠的權利以享有權力的動機就越強。因此，承擔被投資方可變回報的巨大風險敞口可能是投資方擁有權力的一個跡象。但是，投資方承擔的風險程度本身並不足以確定投資方是否對被投資方擁有權力。

21 當應用指南第 18 段的因素和應用指南第 19 段和第 20 段中的跡象與投資方的權利一起考慮時，應給予應用指南第 18 段所描述的有關權力的證據以較大的權重。

實質性權利

22 一個投資方在評估自身是否擁有權力時，只應考慮由投資方或其他方享有的與被投資方相關的實質性權利。一項權利要具有實質性，持有人必須有實際能力去行使該項權利。

23 確定權利是否為實質性權利需要考慮所有事實和情況後進行判斷。在進行判斷時需要考慮的因素包括但不限於：

(1) 是否存在任何經濟方面或其他方面的障礙，來阻止權利持有人行使權利。這類障礙的例子包括但不限於：

①財務處罰或誘因阻止權利持有人行使該權利。

②行權價格或轉換價格產生了阻止權利持有人行使權利的財務障礙。

③存在使權利不大可能行使的條款或條件，例如，對權利行使的時間有嚴格限制的條件。

④在被投資方的成立文書中或相關的法律或規章缺乏明確合理的允許持有方行使權利的機制。

⑤權利持有人沒有能力獲得可以行使權利的必要信息。

⑥存在經營壁壘或誘因阻止權利持有人行使其權利（例如，沒有其他管理人員願意或者有能力提供專業服務或提供服務並承擔現任管理人員享有的其他利益）。

⑦法律法規的限制導致權利持有人無法行使權利（例如，外國投資方被禁止行使其權利）。

(2) 當行使權利需要多方達成一致，或者權利被多方持有時，是否存在一個有效機制，使各方在其願意時能夠共同行使他們的權利。此類機制的缺失可能是權利不具有實質性的一個跡象。需要一致行權的各方數量越多，權利為實質性權利的可能性就越小。然而，由獨立於決策者的董事會可以作為一個眾多投資方一致行權的機制。因此，相較于眾多投資方單獨持有的罷免權，由一個獨立董事會行使的罷免權更有可能是實質性權利。

(3) 權利持有人能否從行使權利中獲利。例如，被投資方潛在表決權的持有人（參見應用指南第 47 段至第 50 段）應當考慮該工具的行權價格或轉換價格。當該工具是價內工具或者投資方能在行權或轉換中因其他原因獲利時（例如可以實現投資方與被投資方的協同效應），潛在表決權的條款和條件就更可能是實質性的。

24 權利要具有實質性，也需要在對相關活動進行決策時是可行使的。一般而言，實質性權利是當前可執行的權利。然而，在有些情況下，當前不可行使的權利也可能是實質性權利。

應用示例

示例 3

被投資方的年度股東大會會對其相關活動進行決策。下次計劃中的股東大會在 8 個月後舉行。然而，單個股東或幾個股東聯合持有至少 5% 表決權時，可以要求召開特別大會，在特別大會上可以對相關活動的現有政策進行改變，但根據有關提前通知其他股東的要求，這種會議至少在 1 個月內不能召開。被投資方相關活動的政策只能在特別會議或例行的股東大會上進行變更。這些政策包括重要資產的出售以及取得或處置重大投資。

以上情況適用於下述示例 3 (1) 至示例 3 (4)，每個例子都單獨考慮。

示例 3 (1)

一個投資方持有被投資方的多數表決權。該投資方的表決權是實質性的，因為投資方有能力在需要的時候主導被投資方的相關活動。投資方需要 30 天才能行使表決權這個事實不會影響投資方從獲得股份時起就具有現時能力以主導相關活動。

示例 3 (2)

一個投資方通過持有的一份遠期合同可以獲得被投資方超過半數的股份。遠期合同的結算日在 25 天之後。被投資方的現任股東不能改變被投資方相關活動的現有政策，因為至少 30 天后才能召開特

應用示例

別會議，屆時遠期合同已經結算。因此，投資方擁有的權利本質上等同於前述示例 3（1）中的多數股權（亦即，持有遠期合同的投資方可以在需要時主導被投資方的相關活動）。即使在遠期合同結算之前，投資方持有的遠期合同仍是一項實質性權利，它使投資方目前有能力主導被投資方的相關活動。

示例 3（3）

投資方持有一項實質性期權以獲得被投資方多數股權，這些期權在 25 日內可執行且屬深度價內。本例中的結論與示例 3（2）相同。

示例 3（4）

投資方持有一份遠期合同，以獲得被投資方多數股權，除此之外，對被投資方沒有其他相關權利。遠期合同的結算日在 6 個月後。與上述示例相反，投資方目前沒有能力主導被投資方的相關活動。現任股東目前有能力主導相關活動，因為他們可以在遠期合同結算前改變相關活動的現有政策。

25 其他方享有的實質性權利可以阻止投資方控制與這些權利相關的被投資方。這種實質性權利並不要求權利持有人發起決策。只要這種權利不是純粹保護性的（參見應用指南第 26 段至第 28 段），其他方享有的實質性權利就可以阻止投資方控制被投資方，即使這些權利只是使權利持有人目前有能力同意或否決有關被投資方相關活動的決策。

保護性權利

26 在評估權利是否賦予投資方對被投資方的權力時，投資方應評估自身擁有的權利以及其他方享有的權利是否為保護性權利。保護性權利與被投資方活動發生的根本性改變相關，或者適用於例外情況發生時。然而，並不是所有在例外情況下適用的權利或取決於特定事件的權利都是保護性權利（參見應用指南第 13 段和第 53 段）。

27 因為保護性權利是設計用於保護權利持有人的利益，而不賦予持有人對與這些權利相關的被投資方的權力，只持有保護性權利的投資方沒有相關的權力，也不能阻止其他方擁有對被投資方的權力（參見第 14 段）。

28 保護性權利的例子包括但不限於：

(1) 貸款人限制借款人從事會顯著改變借款人的信用風險並損害借款人的利益的活動的權利。

(2) 被投資方非控制性權益持有人批准超出正常經營所需的資本支出或批准發行權益工具或債務工具的權利。

(3) 貸款人在借款人不能滿足具體的還款條件時，獲得借款人資產的權利。

特許經營權

29 被投資方作為特許經營方的特許經營協議通常賦予特許人保護特許品牌的權利。典型的特許經營協議會賦予特許人一些與特許經營方運營相關的決策權。

30 一般而言，特許人享有的權利不會限制其他方作出對特許經營方回報產生重大影響的決策的權利。這些權利也不會必然使得特許人目前有能力主導顯著影響特許經營方回報的相關活動。

31 區分“能夠作出對特許權經營方回報產生重大影響的決策的現時能力”與“能夠作出保護特許品牌的決策的能力”是必要的。如果其他方享有的現時權利使其目前有能力主導特許權經營方的相關活動，特許人對於特許權經營方就沒有權力。

32 通過達成的特許權協議，特許權經營方可以根據特許權協議的條款就其業務運營單方面作出決策，並相應承擔責任。

33 對特許權經營方諸如法律形式及融資結構等基本決策的控制可能是由非特許人的其他方決定，並會對特許經營方的回報產生重大影響。特許人提供的財務支持的水平越低，特許人承擔的特許權經營方的可變回報的風險敞口越小，則特許人僅擁有保護性權利的可能性就越大。

表決權

34 通常情況下，投資方通過表決權或其他類似權利使其目前有能力主導被投資方相關活動。如果被投資方的相關活動是通過表決權主導的，投資方應當考慮此部分（應用指南第 35 段至第 50 段）的要求。

持有多數表決權的權力

35 除非適用應用指南第 36 段或第 37 段，持有被投資方半數以上表決權的投資方在下列情況下擁有權力：

- (1) 相關活動由多數表決權持有人的投票主導，或
- (2) 主導相關活動的權力機構的大部分成員由多數表決權的持有人任命。

持有多數表決權但沒有權力

36 根據應用指南第 22 段至第 25 段的要求，對於持有被投資方多數表決權的投資方，為了擁有對被投資方的權力，投資方的表決權必須是實質性的，同時也必須使投資方目前有能力主導相關活動，該等表決權通常是通過決定經營與財務政策得以實現。如果另一個主體享有現時權利使其可以主導相關活動，並且該主體並不是投資方的代理人，那麼投資方就不擁有對被投資方的權力。

37 當表決權不是實質性權利時，即使投資方持有被投資方多數表決權，投資方也不擁有對被投資方的權力。例如，當被投資方的相關活動是由政府、法院、管理人、接管人、清算人或監管部門主導時，即使投資方持有被投資方多數表決權，投資方也不擁有權力。

不持有多數表決權的權力

38 即使持有被投資方半數或以下表決權，投資方也可以擁有權力。在持有被投資方半數以下權的情況下，投資方可以通過以下方式擁有權力，例如：

- (1) 投資方與其他表決權持有人之間存在的合同安排（參見應用指南第 39 段）；
- (2) 其他合同安排產生的權利（參見應用指南第 40 段）；
- (3) 投資方的表決權（參見應用指南第 41 段至第 45 段）；
- (4) 潛在表決權（參見應用指南第 47 段至第 50 段）；或
- (5) 上述（1）至（4）的組合。

與其他表決權持有人的合同安排

39 投資方與其他表決權持有人之間的合同安排可以使投資方獲得足夠的賦予投資方權力的表決權，即使投資方在沒有該合同安排

的情況下沒有足夠的表決權以獲得相應的權力。然而，合同安排可能保證投資方可以主導足夠的其他表決權持有人進行表決，以使其能夠對相關活動進行決策。

其他合同安排帶來的權利

40 其他決策權與表決權結合，可以使投資方目前有能力主導相關活動。例如，合同安排中明確的權利與表決權相結合可能足以使投資方目前有能力主導被投資方的生產流程或主導其他對被投資方的回報產生重大影響的經營或財務活動。然而，在沒有其他任何權利的情况下，被投資方對於投資方的經濟依賴（比如供應商與其主要客戶的關係）並不會導致投資方對被投資方擁有權力。

投資方的表決權

41 當投資方具有單方面主導被投資方相關活動的實際能力時，即使該投資方僅持有半數或以下表決權，投資方也擁有足以獲得權力的權利。

42 當評估投資方的表決權是否足以賦予投資方權力時，投資方應考慮所有事實和情況，包括：

（1） 投資方持有表決權的規模相對於其他表決權持有人的持有規模及其他表決權持有人持有的分散程度，同時注意以下幾點：

① 投資方持有的表決權越多，投資方就越可能擁有使其目前有能力主導被投資方相關活動的現時權利。

② 相較於其他表決權持有人，投資方持有的表決權越多，投資方就越可能擁有使其目前有能力主導被投資方相關活動的現時權利。

③ 為否決投資方意見而需要聯合的其他方越多，投資方就越可能擁有使其目前有能力主導被投資方相關活動的現時權利。

（2） 投資方、其他表決權持有人或其他方持有的潛在表決權

(參見應用指南第 47 段至第 50 段)。

(3) 其他合同安排產生的權利(參見應用指南第 40 段)。以及

(4) 其他額外的事實和情況表明在需要決策時，投資方擁有或者不擁有主導被投資方相關活動的現時能力，包括以往股東大會的表決模式。

43 當相關活動的決策由多數表決權決定，並且投資方持有的表決權遠遠多於其他表決權持有人或持有人的聯合，同時其他表決權極為分散時，僅考慮應用指南第 42 段(1)至(3)的因素，可能就可以明確地判定投資方對被投資方擁有權力。

應用示例

示例 4

投資方獲得被投資方 48% 的表決權，剩餘表決權被數千個股東持有，沒有股東單獨持有超過 1% 的表決權。也沒有任何股東有需要協商其他股東或需要集體決策的安排。在評估獲得的表決權比例時，基於其他股東持有的表決權的相對規模，投資方認為 48% 的權益可能足以使其擁有控制權。在這種情況下，基於投資方持有表決權的絕對規模及其他股東持有表決權的相對規模，投資方得出結論，自身擁有充分決定性的表決權益以滿足權力標準，並不需要考慮其他權力證據。

示例 5

投資方 A 持有被投資方 40% 的表決權，其他 12 個投資方各持有被投資方 5% 的表決權。股東協議授予投資方 A 指派及罷免管理

應用示例

層並決定管理層報酬的權利，這些管理層將主導被投資方的相關活動。如需改變此協議，需要 2/3 的多數股東表決才能通過。在這種情況下，投資方 A 得出結論，自身持有表決權的絕對規模和其他股東持有的表決權的相對規模本身不能得出投資方是否擁有足夠的權利以獲得權力。然而，投資方 A 斷定，其擁有的指派及罷免管理層並決定管理層報酬的合同權利足以得出投資方 A 對被投資方擁有權力的結論。在評估投資方 A 是否擁有權力時，投資方 A 可能不行使前述權利的情況或行使選擇、任命或罷免管理層的權利的可能性均不應考慮。

44 在其他情況下，單獨考慮應用指南第 42 段（1）至（3）的因素可能就可以明確判定投資方不具有權力。

應用示例

示例 6

投資方 A 持有被投資方 45% 的表決權。其他兩個投資方各持有 26% 的表決權。剩餘表決權被其他三個股東持有，各持有 1%。不存在影響公司決策的其他安排。在這種情況下，基於投資方 A 持有的表決權規模及其與其他股東表決權的相對規模可以得出投資方 A 對於被投資方不具有權力的結論。只要其他兩個投資方聯合起來就能夠阻止投資方 A 主導被投資方的相關活動。

45 然而，僅考慮應用指南第 42 段（1）至（3）所列因素可能不足以得出結論。如果一個投資方，在考慮以上因素後，並不清楚自己是否擁有權力，那麼它需要考慮其他額外的事實和情況，比如，根

據之前股東會議的投票方式，其他股東是否是被動的。其他更多的事實和情況包括評估應用指南第 18 段所列的因素，以及應用指南第 19 段與第 20 段所列的跡象。投資方持有的表決權越少，以及否決投資方所需聯合行動的相關方數量越少，就越需要依賴其他額外的事實和情況以評估投資方擁有的權利是否足以賦予其權力。當應用指南第 18 段至第 20 段所列的事實和情況與投資方的權利一起進行考慮時，相對於應用指南第 19 段和第 20 段所列的跡象，應賦予應用指南第 18 段所列的權利證據更高的權重。

應用示例

示例 7

投資方持有被投資方 45% 的表決權。其他 11 個股東各持有被投資方 5% 的表決權。股東之間不存在合同安排以互相協商或集體決策。在這種情況下，投資方持有表決權的絕對規模以及與其他股東持有的表決權的相對規模本身不能確定投資方是否有足夠的權利以擁有對被投資方的權力。需要考慮可能提供投資方擁有或不擁有權力的證據的其他額外的事實和情況。

示例 8

投資方持有被投資方 35% 的表決權。其他三個股東各持有 5% 的表決權。剩餘表決權被大量其他的股東持有，其中任何一個股東持有的表決權都沒有超過 1%。股東之間不存在合同安排以互相協商或集體決策。被投資方相關活動的決策需要參加相關股東會議的多數表決權的同意——在近期的相關股東會上，被投資方 75% 的表決權參與了投票。在這種情況下，其他股東在近期股東會議上積極參與的事實表明投資方沒有實際能力單獨主導被投資方的相關活動，

應用示例

無論投資方是否因為足夠數量的其他股東採用與其一致的方式投票而主導相關活動。

46 如果考慮了應用指南第 42 段（1）至（4）所列的因素後仍不清楚投資方是否擁有權力，投資方就不控制被投資方。

潛在表決權

47 在評估控制權時，投資方應考慮其持有的潛在表決權及其他方持有的潛在表決權，以確定其是否擁有權力。潛在表決權是獲得被投資方表決權的權利，比如可轉換工具或期權，包括遠期合同，所產生的潛在表決權。只有潛在表決權是實質性的才予以考慮（參見應用指南第 22 段至第 25 段）。

48 當考慮潛在表決權時，投資方應當考慮工具的目的和設計，以及投資方涉入被投資方的任何其他方式的目的與設計，包括評估工具的各種條款，以及投資方的期望、動機及同意該等條款的原因。

49 如果投資方也持有表決權或其他與被投資方活動相關的決策權，投資方應結合潛在表決權評估這些權利是否賦予投資方權力。

50 實質性潛在表決權本身，或者與其他權利結合，可以使投資方目前有能力主導被投資方相關活動。例如，當投資方持有被投資方 40% 的表決權，且根據應用指南第 23 段，擁有未來可以獲得 20% 表決權的期權帶來的實質性權利。

應用示例

示例 9

投資方 A 持有被投資方 70% 的表決權。投資方 B 持有被投資方 30% 的表決權以及可以獲得 A 投資方 50% 表決權的期權。這些期權在未來兩年可以以固定價格行使，該價格目前以及預計在未來兩年都是深度價外。投資方 A 一直行使其表決權且積極主導被投資方的相關活動。在這種情況下，投資方 A 很可能符合權力標準，因為該投資方目前有能力主導相關活動。儘管投資方 B 擁有目前能夠購買其他表決權的可行使期權（即，一旦行使，其將擁有被投資方多數表決權），但與這些期權有關的條件與情況使得這些期權並不被認為具有實質性。

示例 10

投資方 A 與其他兩個投資方各自持有被投資方三分之一的表決權。被投資方的經營活動與投資方 A 密切相關。除了權益工具，投資方 A 同時也持有債務工具，這些債務工具可以在任何時間以固定價格轉換為被投資方的普通股，按此價格，此期權為價外期權（但並非深度價外）。如果這些債權予以轉換，投資方 A 將擁有被投資方 60% 的表決權。如果債務工具轉換為普通股，投資方 A 將實現協同效應並從中獲益。投資方 A 對被投資方擁有權力，因為它持有的表決權加上實質性的潛在表決權使其目前有能力主導被投資方的相關活動。

當表決權或類似權利對被投資方回報不產生重大影響時的權力

51 在評估被投資方的目的與設計時（參見應用指南第 5 段至第 8 段），投資方應當考慮作為被投資方設計的一部分，在設立被投資

方時的參與度和決策，並評估相關交易條款和參與的特點是否向投資方提供了足以獲得權力的權利。參與被投資方設計本身不能足以賦予投資方控制權。但參與設計可能表明投資方有機會獲得足以賦予其對被投資方權力的權利。

52 另外，投資方應考慮合同安排，比如被投資方成立時設立的看漲期權，看跌期權和清算權。當這些合同安排涉及與被投資方緊密相關的活動時，這些活動在實質上構成被投資方整體活動的一部分，即使他們可能發生在被投資方的法律框架之外。因此，在與被投資方密切相關的合同安排中明確或暗示性的決策權，在確定對被投資方的權力時，應當作為相關活動予以考慮。

53 對於一些被投資方，相關活動僅在特定情況出現或特定事項發生時存在。這類被投資方的活動及其回報在設計時就已明確，除非或者直至特定情況出現或特定事項發生。在這種情況下，當這些特定情況出現或事項發生時，只有對被投資方活動的決策才能對其回報產生重大影響，因此該類活動才是相關活動。對於因具有決策能力而擁有權力的投資方，這些特定情況或事項不需要已經發生。決策權依賴於特定情況出現或特定事項發生這一事實本身並不表示這些權利是保護性權利。

應用示例

示例 11

根據成立時訂立的章程，被投資方的唯一經營活動是每天為其投資方購買應收款並提供相關服務。每天的服務工作包括收回到期的本金和利息，並將其轉交給投資方。當應收款出現違約，被投資方將根據投資方與被投資方單獨達成的賣出協議，自動將應收款轉

應用示例

讓給該投資方。唯一的相關活動是對違約應收款的管理，因為這是唯一一項能夠對被投資方回報產生重大影響的活動。管理違約之前的應收款並不是相關活動，因為這不需要作出能夠對被投資方回報產生重大影響的實質性決策——違約前的活動是預先確定的，並且僅是收取到期應收款的現金金額並轉交給投資方。因此，在評估顯著影響被投資方回報的全部活動時，只應當考慮投資方管理違約資產的權利。

在這個例子中，被投資方的設計是確保投資方僅在需要進行決策時，能夠對回報有重大影響的活動擁有決策權。賣出協議條款是整個交易和創建被投資方的組成部分。因此，賣出協議的條款以及被投資方的章程一起可以得出投資方對被投資方擁有權力這一結論，即使投資方僅在應收款違約時擁有應收款的所有權，並且在被投資方法律框架外管理違約應收款。

示例 12

被投資方唯一的資產就是應收款。當考慮被投資方的目的與設計時，其唯一的相關活動是管理違約應收款。有能力管理違約應收款的一方擁有對被投資方的權力，無論是否有借款方違約。

54 為確保被投資方持續按照計劃進行經營，投資方可能會作出明確或暗示性的承諾。這種承諾可能擴大投資方承擔的可變回報風險，並因而促使投資方有動力獲得足夠的能夠賦予其權力的權利。因此，確保被投資方遵守原定設計經營的承諾可能是投資方擁有權力的跡象，但其本身並不賦予投資方權力，也不能阻止其他方擁有權力。

被投資方可變回報的風險或權利

55 在評估投資方是否控制被投資方時，投資方應當確定自身是否因參與被投資方相關活動而承擔或享有其可變回報的風險或權利。

56 可變回報是不固定的並可能會隨著投資方的業績而變動。可變回報可以只是正的，也可以只是負的，或者有正有負（參見第 15 段）。投資方應基於安排的實質而不是回報的法律形式來評估其享有的被投資方的回報是否變動以及這些回報是如何變動的。例如，投資方持有固定利率的債券。在本國際財務報告準則中，該固定利率是可變回報，因為該固定利率取決於違約風險並使投資方承擔債券發行方的信用風險。變動金額（即，這些回報是如何變動的）依賴於債券的信用風險。相似地，管理被投資方資產獲得的固定業績費也是可變回報，因為它們使投資方承擔被投資方的業績風險。其變動金額依賴於被投資方產生足夠收入以支付費用的能力。

57 回報的例子包括：

（1） 股利、被投資方經濟利益的其他分配（例如被投資方發行的債務工具產生的利息）以及投資方對被投資方投資的價值變動。

（2） 因向被投資方的資產或負債提供服務而得到的報酬、因提供信用支持或流動性支持而收取的費用或承擔的損失、被投資方清算時享有得剩餘淨資產的權益、稅收優惠，以及因涉入被投資方而獲得的未來流動性。

（3） 其他利益持有方無法得到的回報。例如，投資方可能將自身資產與被投資方的資產一併使用，比如合併運營活動以實現規模經濟、節約成本、為稀缺產品提供資源、獲得專有知識或限制某些運營或資產，從而提高投資方其他資產的價值。

權力與回報之間的聯繫

委託權

58 當具有決策權的投資方（決策者）對自身是否控制被投資方進行評估時，投資方應確定自身是主要責任人還是代理人。投資方也應確定其他具有決策權的主體是主要責任人還是代理人。代理人主要是代表其他方（主要責任人）行動並服務于其他方的利益，因此，代理人行使決策權時，並不控制被投資方（參見第 17 段和第 18 段）。所以，主要責任人的權力有時可以通過代理人出於主要責任人的利益而持有並行使。決策者不會僅僅因為其他方可以從其決策中獲益，就是代理人。

59 投資方可能將特定事務或所有相關活動的決策權委託給代理人。在評估其自身是否控制被投資方時，投資方應將委託給代理人的決策權視為自己直接持有。在存在多個主要責任人的情況下，每一個主要責任人都應參照應用指南第 5 段至第 54 段的要求評估其自身是否控制被投資方。應用指南第 60 段至第 72 段就確定決策者是主要責任人還是代理人提供了指南。

60 決策者應全面考慮其自身、管理的被投資方以及涉入被投資方的其他方之間的關係以確定該決策者是否為代理人，尤其需要考慮下列因素：

- （1）對被投資方決策權的範圍（應用指南第 62 段和第 63 段）。
- （2）其他方享有的權利（應用指南第 64 段至第 67 段）。
- （3）根據報酬協議取得的報酬（應用指南第 68 段至第 70 段）。
- （4）決策者因持有被投資方中的其他利益而承擔的可變回報的風險（應用指南第 71 段和第 72 段）。

根據特定事實和情況，應當給予上述各個因素不同的權重。

61 確定決策者是否為代理人需要評估應用指南第 60 段所列的所有因素，除非單獨一方擁有罷免決策者（罷免權）的實質性權利，並且可以無條件罷免決策者（參見應用指南第 65 段）。

決策權的範圍

62 在評估決策者擁有的決策權的範圍時應考慮：

- (1) 決策協議和法律允許的活動；以及
- (2) 在對上述活動進行決策時，決策者的自主程度。

63 決策者應考慮被投資方的目的與設計、被投資方設計面臨的風險、被投資方設計用來轉移給其他涉入方的風險，以及決策者在被投資方設計過程中的參與程度。例如，如果決策者深入參與被投資方的設計（包括確定決策權的範圍），這種涉入可能表明決策者有機會和動機獲得賦予決策者主導被投資方相關活動能力的權利。

其他方享有的權利

64 其他方享有的實質性權利可能影響決策者主導被投資方相關活動的能力。實質性的罷免權或其他權利可能表明決策者是代理人。

65 當單獨一方持有實質性的罷免權，並可以無理由罷免決策者時，這種能力本身就足以得出決策者是代理人的結論。如果多於一方持有這種權利（且沒有單獨一方能夠在未經其他方同意的情況下罷免決策者），這些權利本身不能得出決策者是代理其他方且為其他方利益而行動的結論。此外，在罷免決策者時需要一致行動來行使罷免權所需要的各方的數量越多，以及決策者享有的其他經濟利益（即報酬和其他利益）的量級和可變動性越大，該因素的權重就越輕。

66 在評估決策者是否是代理人時，應採用與罷免權類似的方式

考慮其他方享有的限制決策者決策的實質性權利。例如，需要從少數其他方獲得許可的決策者通常為代理人。（有關權利及其是否為實質性權利的更多指南參見應用指南第 22 段至第 25 段。）

67 考慮其他方享有的權利時應包括評估被投資方董事會（或其他權力機構）的可執行權利和這些權利對決策權的影響〔參見應用指南第 23 段（2）〕。

報 酬

68 相對於從被投資方活動取得的預期回報，決策者的報酬的量級和可變動性越大，決策者是主要責任人的可能性就越大。

69 在確定決策者是主要責任人還是代理人時，決策者也應考慮下列情況是否存在：

（1） 決策者的報酬與其所提供的服務是相稱的。

（2） 報酬協議僅包括在公平交易基礎上有關類似服務和技能水平的商定安排中常見的條款、條件或金額。

70 除非應用指南第 69 段（1）和（2）的情況存在，否則決策者不可能是代理人。但是滿足上述情況本身並不足以說明決策者是代理人。

其他利益產生的可變回報的風險

71 持有被投資方其他利益的決策者（比如，對被投資方的投資，或為被投資方的業績提供擔保），在評估其是否為代理人時，應考慮決策者因這些利益所面臨的可變回報的風險。持有被投資方的其他利益表明決策者可能是主要責任人。

72 在評估因持有被投資方的其他利益而面臨的可變回報的風

險時，決策者應當考慮：

(1) 其報酬和其他利益合計的經濟利益的量級和可變動性越大，決策者是主要責任人的可能性就越大。

(2) 決策者面臨的可變回報的風險是否與其他投資方不同，如果是，這些不同是否會影響其行為。例如，決策者持有被投資方的次級權益，或向被投資方提供其他形式的信用增級，可能就是這類情況。

決策者應評估所承擔的風險相對於被投資方總的可變回報的風險。該評估主要基於預期從被投資方的活動中得到的回報，但不應忽略決策者通過其持有被投資方的其他利益而承擔被投資方可變回報的最大風險敞口。

應用示例

示例 13

決策者（基金經理）依據當地法律與監管規定，建立、行銷且管理一個受監管的公開交易的基金，當地法律與監管規定對該基金的投資授權進行了嚴格明確的限定。該基金投資於分散的公開交易主體的權益工具構成的組合並銷售給投資方。在確定的政策範圍內，基金經理可以自主決定投資何種資產。基金經理持有 10% 的基金份額，並按基金淨資產的 1% 收取管理費。該管理費以市價為基礎確定並與其所提供的服務相稱。基金經理沒有任何義務對超過其 10% 投資的基金損失承擔責任。該基金未被要求也沒有建立獨立的董事會。投資方並不擁有任何實質性權利以影響基金經理的決策權，但是可以根據基金設定的限額贖回自己的權益。儘管基金需要在投資授權設定的範圍內經營，也必須符合監管要求，基金經理仍擁有使其目前有能力主導基金的相關活動的決策權——投資方並不

應用示例

持有影響基金經理決策權的實質性權利。基金經理因提供服務而獲得以市價為基礎的管理費，該管理費與其所提供的服務相稱，該基金經理也同時對基金進行了一定比例的投資。儘管報酬和投資使得基金經理面臨基金活動產生的可變回報的風險，但該風險並沒有重大到表明基金經理是主要責任人的程度。

在這個例子中，綜合考慮基金經理面臨的基金可變回報的風險及其在限定範圍內的決策權，表明基金經理是代理人。因此，基金經理得出結論，自身沒有控制該基金。

示例 14

決策者建立、營銷並管理一個為多個投資方提供投資機會的基金。決策者（基金經理）必須基於所有投資方的最佳利益並根據基金管理協議作出決策。然而，基金經理擁有很廣泛的決策自主權。基金經理按其所管理資產的 1%加上達到特定盈利水平後基金利潤的 20%收取管理服務費。管理費按市價確定並與其提供的服務相稱。

儘管基金經理必須基於所有投資方的最佳利益作出決策，但基金經理擁有廣泛的決策權以主導基金的相關活動。基金經理收取固定費用和與業績掛鈎的費用，這些費用與其提供的服務相稱。另外，報酬安排使基金經理的利益與其他投資方的利益一致，即提高基金價值且避免基金的活動產生重大的可變回報的風險。當單獨考慮此情況時，報酬水平表明基金經理是主要責任人。

以上事實和情況適用於示例 14（1）至示例 14（3）。各示例之間相互獨立。

應用示例

示例 14 (1)

該基金經理還持有 2% 的基金投資，以使其利益與其他投資方利益一致。基金經理對超過其 2% 投資以外的基金損失不承擔任何義務。只有在基金經理違反合同的情況下，投資方才可以通過簡單多數投票罷免基金經理。

基金經理持有的 2% 投資加大了其面臨的基金活動變動回報的風險，但該風險尚未重要到表明基金經理是主要責任人。其他投資方罷免基金經理的權利可視為保護性權利，因為只有在違反合同的情況下才能執行此權利。在這個例子中，儘管基金經理有廣泛的決策權，其權益和報酬也面臨變動回報的風險，但這種風險僅表明基金經理是代理人。因此基金經理得出結論，認為自己並不控制該基金。

示例 14 (2)

該基金經理在基金中擁有更高比例投資，但對除自身投資以外的基金損失不承擔任何義務。只有在基金經理違約的情況下，投資方才可以通過簡單多數投票罷免基金經理。

在此例中，其他投資方罷免基金經理的權利可視為保護性權利，因為這些權利只有在違反合同時才能行使。儘管基金經理收取固定費用和與業績掛鈎的費用，並且這些費用與提供的服務相稱，但是基金經理所持有的投資和報酬一起使其所面臨的變動回報風險的重要性，足以表明該基金經理是主要責任人。基金經理所享有的經濟利益的量級和變動性越大（同時考慮其報酬與其他利益），基金經理在分析中就應當將重點更多地放在這些經濟利益上，那麼基金

應用示例

經理是主要責任人的可能性就越大。

例如，考慮到報酬與其他因素，基金經理可能認為 20%的投資足以說明其控制該基金。然而，在不同環境下（亦即，如果報酬或其他因素不同時），控制會產生在不同投資水平上。

示例 14（3）

基金經理在基金中持有 20%的投資，但對其 20%以外的基金損失不承擔任何義務。該基金設立董事會，所有董事都獨立於基金經理，並由其他投資方任命。

董事會每年任命基金經理。如果董事會決定不續約基金經理的合同，基金經理提供的服務可以由同行業的其他經理接替。

儘管基金經理收取固定費用和與業績掛鈎的費用，並且這些費用與其提供的服務相稱，但是基金經理 20%的投資和其報酬使其面臨的基金活動變動回報的風險的重要程度足以表明基金經理是主要責任人。但投資方擁有罷免基金經理的實質性權利——在投資方決定罷免基金經理時，董事會提供了一個確保投資方可以罷免基金經理的機制。

在此例中，基金經理在分析中對實質性的罷免權給予了更高關注。因此，儘管基金經理擁有廣泛的決策權，其報酬和投資也使其面臨基金變動回報的風險，但是，其他投資方享有的實質性權利表明基金經理是代理人。因此，基金經理得出結論，認為自身並不控制該基金。

應用示例

示例 15

被投資方發行固定利率債務工具和權益工具進行融資，用以購買固定利率的資產支持證券組合。權益工具設計用來吸收初始損失以保護債務投資方，並獲取被投資方的剩餘回報。這一交易可視為將資產支持證券組合投資出售給潛在的債務投資方，使其面臨資產證券組合發行者可能違約的信用風險和與證券組合管理相關的利率風險。在成立之初，權益工具代表 10% 的所購買資產的價值。決策者（資產管理者）根據被投資方的招股說明書所制定的政策進行決策，以管理活躍的資產組合。對於所提供的這些服務，資產管理者以市價為基礎收取固定費用（即所管理資產的 1%）和與業績掛鈎的費用（即利潤的 10%），如果被投資方利潤超過既定水平。這些費用與其提供的服務相稱。資產管理者擁有被投資方 35% 的權益。剩下 65% 的權益和所有債務工具被許多分散且無關聯的第三方投資方持有。其他投資方可以通過簡單多數投票無理由地罷免資產管理者。

資產管理者獲取固定費用和與業績掛鈎的費用，這些費用與其提供的服務相稱。基金經理收取的報酬使得資產管理者的利益與其他投資方的利益一致，即增加基金的價值。因為其持有 35% 的權益並獲取報酬，資產管理者面臨基金活動變動回報的風險。

儘管需要根據被投資方的招股說明書制定的政策進行運營，但資產管理者目前有能力作出能夠對被投資方回報產生重大影響的投資決策——其他投資方持有的罷免權在控制分析中影響不大，因為此項權利被大量分散的投資方所持有。在此例中，資產管理者重點關注自身持有權益所承擔的基金變動回報的風險，對於債務工具而言，該權益工具是次級的。持有 35% 的權益產生了與被投資方回報

應用示例

相關的損失和權利的次級風險，該風險重大到足以表明資產經理是主要責任人。因此，資產管理者得出結論，自己控制被投資方。

示例 16

決策者（發起人）發起成立了一個多賣方融通結構，向沒有關聯關係的第三方投資方發行短期債務工具。此項交易可視為將優質中期資產組合投資出售給潛在投資方，該等資產組合使投資方面臨的資產發行者可能違約的信用風險最小。多個轉讓方將高質量中期資產組合售予該融通結構。每個轉讓方向其出售給該融通結構的資產組合提供服務同時管理違約應收款並收取以市價為基礎的服務費。同時，每個轉讓方也通過為轉移給該融通結構的資產提供超額抵押擔保而為資產組合的信用損失提供初始損失保護。發起人設計該融通結構的條款，同時為獲取以市價為基礎的服務費而管理該融通結構的運營。這些費用與其提供的服務相稱。發起人同意經批准的賣方向該融通結構進行出售，批准該融通結構購買資產並就該融通結構的融資問題進行決策。發起人必須以所有投資方的最佳利益為行動目的。

發起人有權獲得該融通結構的所有剩餘回報，並為該融通結構提供信用增級與流動性便利。在轉讓方吸收部分損失之後，發起人提供的信用增級可以吸收該融通結構資產最高 5% 的損失。流動性便利並不優於違約資產。投資方並沒有實質性權利以影響發起人的決策權。

即使發起人因其服務獲得以市價為基礎的與其提供的服務相稱的費用，發起人也因有權獲得該融通結構的剩餘回報並提供信用增

應用示例

級和流動性便利而承擔該融通結構變動回報的風險（亦即，該融通結構承擔因使用短期債務工具為中期資產融資而產生的流動性風險）。儘管每個轉讓方都有影響該融通結構資產價值的決策權，發起人也有廣泛的使其目前有能力主導對該融通結構回報產生最重大影響的活動的決策權（亦即，發起人設立了該融通結構的條款，有權利就資產進行決策（批准資產的購買以及批准相關資產的轉讓方），並對該融通結構提供資金支持（在該融通結構中，新投資必須定期設立））對該融通結構剩餘回報的權利和提供信用增級及流動性便利都使得發起人承擔該融通結構變動回報的風險，該等風險與其他投資方承擔的風險有所不同。相應的，對前述風險的承擔表明發起人是主要責任人，因此，發起人得出結論，自身控制了該融通結構。發起人為所有投資方的最佳利益而行動這一義務並不妨礙其成為主要責任人。

與其他方的關係

73 在評估控制時，投資方應考慮自己與其他方之間關係的性質，以及其他方是否代表投資方行動（亦即，他們是“實質代理人”）。確定其他方是否作為實質代理人行事需要職業判斷，不僅需要考慮雙方關係的性質，還要考慮其他方彼此之間和其他方與投資方之間如何互動。

74 這種關係並不一定需要合同安排。當投資方，或者主導投資方活動的其他方有能力指導某一方代表投資方行動時，該被主導方就是投資方的實質代理人。在這種情況下，當評估對被投資方的控制時，投資方應將其實質代理人的決策權以及通過實質代理人而間接承擔或享有的可變回報的風險或權利與其自身的權利一併考慮。

75 根據各方的關係的性質，以下是可能作為投資方實質代理人的例子：

(1) 投資方的關聯方。

(2) 因投資方的捐助或貸款獲得被投資方權益的一方。

(3) 在未得到投資方預先批准的情況下，不得出售、轉讓或抵押其持有的被投資方的權益的一方（投資方和其他方擁有預先批准權，以及該權利來自相互獨立的各方自願同意的條款的情況除外）。

(4) 沒有投資方的財務支持就無法為其經營融資的一方。

(5) 與投資方的權力機構中大部分成員或者大部分關鍵管理人員相同的被投資方。

(6) 與投資方有緊密業務往來的一方，比如，專業服務供應商與其中一家重要客戶的關係。

對特定資產的控制

76 投資方應考慮其是否將被投資方的一部分視為可分割部分，如果是，投資方是否控制該可分割部分。

77 當且僅當滿足下列情況時，投資方應將被投資方的一部分視作可分割部分：被投資方的特定資產（及其相關的信用增級，如有）是償付被投資方特定負債或特定其他利益的唯一來源。除特定負債方以外的其他方對於特定資產或該等特定資產的剩餘現金流不擁有權利或義務。實質上，任何來自特定資產的回報都不能被投資方的剩餘部分使用，並且任何可分割部分的負債也都不需由被投資方剩餘部分的資產進行償付。因此，實質上，可分割部分的所有資產、負債與權益從被投資方的整體中隔離開來。這一可分割部分通常被稱為“單獨主體”。

78 如果滿足應用指南第 77 段的條件，投資方應識別對可分割部分的回報產生重大影響的活動，以及這些活動如何被主導，以評估投資方對被投資方的該部分是否擁有權力。當評估對可分割部分的控制時，投資方也應考慮自身是否通過參與該可分割部分而獲得可變回報，以及是否有能力運用其對被投資方的該部分的權力以影響投資方的回報金額。

79 如果投資方控制可分割部分，投資方應將其進行合併。在這種情況下，其他方在評估對被投資方的控制併合並被投資方時，應不包括被投資方的該可分割部分。

持續評估

80 如果事實和情況表明第 7 段所列的控制三要素中的一項或多項要素發生改變，投資方應重新評估自身是否控制被投資方。

81 如果對被投資方的權力的行使方式發生改變，投資方在評估其對被投資方的控制時應反映這一變化。例如，決策權的改變可能意味著相關活動不再通過表決權主導，而是通過其他安排，比如合同，使其他方目前有能力主導相關活動。

82 某些事件即使不涉及投資方，也可能導致該投資方獲得或喪失對被投資方的權力。例如，因為其他方以前享有的能夠阻止投資方控制被投資方的決策權到期失效，投資方則可能獲得對被投資方的權力。

83 投資方也應考慮影響其因參與被投資方而獲得可變回報的變化帶來的影響。例如，如果對被投資方擁有權力的投資方不再享有回報或承擔義務，該投資方將由於不再滿足第 7 段（2）的要求而喪失其對被投資方的控制（例如，與業績相關的管理費合同被終止）。

84 投資方應考慮其作為代理人或主要責任人的判斷是否發生改變。投資方與其他方之間整體關係的改變可能意味著原為代理人的投資方不再是代理人，反之亦然。例如，如果投資方或其他方的權利發生了變化，投資方應重新考慮其作為主要責任人或代理人的身份。

85 投資方對其控制的初始評估結論或對其作為主要責任人或代理人身份的最初評估結果不會僅僅因為市場情況的變化（比如，市場情況的變化導致的被投資方回報的變化）而變化，除非市場情況的變化導致第 7 段所列的控制三要素中的一項要素或多項要素發生變化，或者導致主要責任人與代理人之間的總體關係發生變化。

投資性主體的判定

85A 一個主體在評估其是否是投資性主體時應當考慮所有的事實和情況，包括其目的和設計。滿足第 27 段所列的投資性主體定義三要素的主體是一個投資性主體，應用指南第 85B 段到第 85M 段對這三項要素提供了更加詳細的指引。

經營目的

85B 投資性主體的定義要求該主體投資的唯一目的是為了獲取資本增值或投資收益（例如股利、利息或租金收入），或兩者兼而有之。能夠表明主體投資目標的文件將為投資性主體的經營目的提供證據，例如，主體的募集說明書，主體或者其他公司發行的出版物或者合夥企業文件。進一步的證據可能還包括主體向其他方（比如，潛在的投資方或潛在被投資方）介紹自己的方式。例如，主體可能介紹其業務是提供為獲取資本增值的中期投資。相反，作為投資方的主體介紹其自身的目標是與被投資方共同開發、生產或銷售產品，那麼它的經營目的與投資性主體就是不一致的，因為該主體除了從投資中獲得回報外，還將從開發、生產或者銷售活動中獲得回報（參見應用指南

第 85I 段)。

85C 投資性主體可以直接或通過子公司向投資方以及第三方提供投資相關的服務(例如,投資諮詢、投資管理、投資支持和行政管理服務),即使這些服務構成其業務的重要部分,該主體仍然符合投資性主體的定義。

85D 如果一些活動是為了從被投資方取得最大化的投資回報(資本增值或者投資收益),並且對投資性主體而言不構成一項單獨的重要的經營活動或者一項單獨的重要收入來源時,投資性主體也可以直接或通過子公司參與以下與投資相關的活動:

- (1) 向被投資方提供管理和戰略建議服務;以及
- (2) 向被投資方提供貸款、資本承擔或擔保等財務方面的支持。

85E 如果投資性主體有一個本身不是投資性主體但主要經營目的和活動是向該主體或其他方提供投資相關服務或投資性主體投資相關的活動的子公司,如應用指南第 85C 段至第 85D 段所描述的,該投資性主體應當按照第 32 段的要求合併這家子公司。如果提供投資相關服務或活動的子公司本身是投資性主體,該投資性主體應當按照第 31 段的要求以公允價值計量其變動計入損益。

退出策略

85F 一個主體的投資計劃也可以提供有關經營目的的證據。投資性主體與其他主體的一個區別就是投資性主體不打算無限期持有它的投資,而是有期限的持有。因為權益性投資和非金融資產投資有被無限期持有的可能,投資性主體應當有退出策略,以明確該主體計劃怎樣從實質上全部的權益性投資和非金融資產投資中實現資本增

值。一個投資性主體也應當有對可能會被無限期持有的債務工具的退出策略，如永續債投資。該主體不需要為每個單獨的投資制定個別的退出策略，但是應當為不同類別或組合的投資確定不同的潛在策略，包括為現有投資制定一個實質性的退出時間表。違約事件發生時才會實施的退出機制，例如違反或者不履行合同，不能被視為以這種評估為目的的退出策略。

85G 退出策略可能會因不同類型的投資而不相同。對於私募權益證券投資，退出策略的例子包括首次公開發行，定向增發，銷售業務，向投資方分配所持有的被投資方的所有者權益以及銷售資產（包括伴隨著被投資方清算的被投資方資產的銷售）。對於在公開市場交易的股權投資，退出策略的例子包括在定向增發時或者在公開市場賣出這些投資。對於房地產投資，退出策略的例子包括通過專業的房地產商或者公開市場銷售這些房地產。

85H 一個投資性主體可能會對另外一個因為法律、監管、稅收或者相似的經營原因而成立的與該主體有關係的投資性主體進行投資。在這種情況下，該投資性主體投資方不需要對該投資性主體被投資方制定退出策略，只需要證明該投資性主體被投資方對其所持有的投資有恰當的退出策略。

投資收益

85I 如果主體或者主體所屬集團的其他成員（亦即這個集團是受投資性主體的最終母公司控制）獲得或者想要從該主體的投資中獲得其他利益，而這些利益是與被投資方沒有關聯關係的其他方不能獲得的，則該主體不只是為了資本增值、投資收益或兩者兼而有之而進行投資。這些利益包括：

- （1） 被投資方的流程、資產或者技術的收購、使用、交換或

者開發。這將包括該主體或者其他集團成員擁有不相稱的或者獨有的權利去獲取任意被投資方的資產、技術、產品或者服務。例如，當一項資產的開發被認為是成功時，通過持有期權從被投資方購買該資產。

(2) 該主體或者其他集團成員與被投資方之間就開發、生產、行銷或者提供產品或服務達成的合營安排（在《國際財務報告準則第 11 號》中定義）或其他安排。

(3) 被投資方為該主體或集團其他成員的借款提供財務擔保或者以被投資方的資產作為抵押（然而，投資性主體仍然可以用對被投資方的投資為其任何借款作為抵押）。

(4) 該主體的關聯方持有的、可以從該主體或者其他集團成員處購買該主體持有的被投資方所有者權益的期權。

(5) 除了應用指南第 85J 段所描述的情形之外，該主體或者其他集團成員與被投資方之間的交易：

①以與該主體、其他集團成員或被投資方中的任何一方都不是關聯方的主體不能獲得的條款進行；

②不以公允價值進行；或

③代表被投資方或該主體經營活動的實質部分，包括其他集團主體的經營活動。

85J 一個投資性主體可能會有投資於同一行業、市場或者地區的多個被投資方的戰略以實現協同效應使得從被投資方獲得的資本增值以及投資收益的得以增長。儘管存在應用指南第 85I 段 (5) 的規定，一個主體不會僅僅因為這些被投資方之間的交易而不被認定為一個投資性主體。

公允價值計量

85K 投資性主體定義的一個基本要素就是以公允價值為基礎計量和評價其幾乎所有投資的業績，因為相對於合併子公司財務報表或者按照權益法核算對聯營企業或合營企業的投資而言，公允價值計量所提供的信息更具有相關性。為了說明一個主體滿足投資性主體的定義，該主體需要：

(1) 按照國際財務報告準則的要求或許可，向其投資方提供公允價值信息以及在財務報表中以公允價值計量其幾乎所有投資。

(2) 向該主體的關鍵管理人員（在《國際會計準則第 24 號》中定義）報告公允價值信息，該等管理人員主要基於公允價值對幾乎所有投資的投資業績進行評估或作出投資決策。

85L 為了滿足應用指南第 85K 段（1）的要求，一個投資性主體應當：

(1) 運用《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》中的公允價值模式對所有投資性房地產進行計量；

(2) 對其在聯營企業和合營企業中的投資，運用《國際會計準則第 28 號》中的豁免應用權益法的規定；以及

(3) 按照《國際財務報告準則第 9 號》的要求以公允價值對金融資產進行計量。

85M 投資性主體可能會持有一些非投資性資產，例如，總部辦公資產和相關設備，也可能有金融負債。在第 27 段（3）投資性主體定義要素所規定的公允價值計量適用於投資性主體的投資。相應地，投資性主體不需要以公允價值對非投資性資產或負債進行計量。

投資性主體的典型特徵

85N 在判斷一個主體是否滿足投資性主體的定義時，該主體應該考慮其是否具有其中一個典型特徵（參見第 28 段）。缺少一個或幾個這些典型特徵，並不必然使一個主體不被認定為投資性主體，但是表明需要額外的判斷來確定其是否是投資性主體。

一個以上的投資

85O 投資性主體通常會持有多項投資以分散風險和最大化其回報。一個主體可能直接或間接持有一個投資組合，例如，在另一個擁有多項投資的投資性主體中持有的單項投資。

85P 一個主體有時可能持有單項投資。但是，持有單項投資的主體並不一定就不符合投資性主體的定義。例如，投資性主體可能僅持有單項投資，當該主體：

- （1） 剛成立，尚未找到合適的投資項目，因此，其還沒有執行投資計劃以取得其他投資；
- （2） 剛處置了部分投資，尚未進行新的投資；
- （3） 當投資項目對於個人投資方而言是不可獲得的（例如，當某項投資要求的最低出資額對個人投資方而言太高時），設立該主體用以募集多個投資方的資金投資於單項投資；或
- （4） 正處於清算過程中。

一個以上的投資方

85Q 一個投資性主體通常擁有多個投資方，該等投資方把資金集中起來以獲得他們作為單個投資方可能無法獲得的投資管理服務和投資機會。擁有多個投資方會使該主體或該主體所屬集團中的其他成員不太可能獲得除了資本增值或者投資收益之外的利益（參見應用

指南第 85I 段)。

85R 另外，投資性主體可能由一個投資方或為了一個投資方而設立，該投資方代表或支持一個比較廣泛的投資方集合的利益(例如，養老基金、政府投資基金或家族信託)。

85S 一個主體有時也會暫時只有一個投資方。例如，一個投資性主體只有一個投資方，當該主體：

- (1) 仍處於尚未到期的首次發行期，該主體正積極尋找合適的投資方；
 - (2) 還未找到合適的投資方去替代已經贖回的原所有者權益；
- 或
- (3) 正處於破產清算過程中。

非關聯的投資方

85T 一個投資性主體通常擁有若干不是該主體或該主體所屬集團的其他成員的關聯方(在《國際會計準則第 24 號》中定義)的投資方。擁有非關聯的投資方將使得該主體或該主體所屬集團的其他成員獲取除資本增值或者投資收益以外的利益的可能性減小(參見應用指南第 85I 段)。

85U 然而，即使存在有關聯關係的投資方，一個主體可能仍然是一個投資性主體。例如，一個投資性主體可能會為其僱員(如關鍵管理人員)或者其他關聯投資方設立一個單獨的平行基金，該平行基金的投資與該主體的主要投資基金的投資項目相同。即使該平行基金的所有投資方都是關聯方，該平行基金仍然滿足投資性主體的條件。

所有者權益

85V 一個投資性主體通常是，但並不一定必須是一個單獨的法

律實體。一個投資性主體的所有者權益通常採取股權或者類似權益的形式（例如，合夥權益），投資性主體的淨資產按照權益的比例份額分配。然而，擁有不同類別的投資方，其中一些投資方只是對特定投資或者投資組合擁有權利，或者對淨資產享有不同的比例的分配權的情況，並不能將該主體排除在投資性主體範圍之外。

85W 此外，當一個主體的大部分的所有者權益以債權的形式存在，且該等債權按照其他適用的國際財務報告準則，不符合權益的定義時，該主體可能仍然滿足投資性主體的條件，倘若該等債權的持有者按照該主體淨資產公允價值的變動而享有可變回報。

會計處理規定

合併程序

86 合併財務報表：

（1） 合併母公司與子公司的資產、負債、權益、收入、費用、現金流等相同項目；

（2） 將母公司對各子公司投資的帳面金額與其在各子公司中所佔的權益份額相抵銷（《國際財務報告準則第 3 號》解釋了如何對相關商譽進行會計處理）。

（3） 全額抵銷集團內部交易相關的資產、負債、權益、收入、費用和現金流〔在資產（如存貨和固定資產）中所確認的，由集團內部交易所產生的損益應全額抵銷〕。集團內部交易產生的損失可能表明，需要在合併財務報表中確認相應的減值。《國際會計準則第 12 號——所得稅》適用於因抵銷集團內部交易損益產生的暫時性差異。

統一會計政策

87 如果一個集團公司成員對相似情況下的類似交易和事項採

用與合併財務報表不同的會計政策進行會計處理，在編製合併財務報表時，應對該成員公司的財務報表作出適當調整以確保集團公司會計政策的一致性。

計 量

88 主體應在合併財務報表中包括從其取得對子公司控制權日至其不再控制該子公司日止的該子公司的收入與費用。子公司的收入與費用的確認應以購買日在合併財務報表中確認的資產與負債金額為基礎。例如，購買日後在合併綜合收益表中確認的折舊費用以購買日合併財務報表中確認的相關應計折舊資產的公允價值為基礎。

潛在表決權

89 當存在潛在表決權或其他包含潛在表決權的衍生工具時，在編製合併財務報表時，應僅以現存所有者權益為基礎確定分配給母公司和非控制性權益的損益以及權益變動的份額，無須考慮潛在表決權或者其他衍生工具可能行權或轉換，除非應用指南第 90 段適用。

90 在一些情況下，主體因相關交易使其在當前獲得與所有者權益有關的回報而在實質上擁有現存的所有者權益。在這種情況下，在編製合併財務報表時，分配給母公司和非控制性權益的份額應考慮使主體當前能夠獲得回報的潛在表決權和其他衍生工具的最終行權的結果。

91 《國際財務報告準則第 9 號》不適用於被合併子公司的權益。當包含潛在表決權的工具實質上使主體當前獲得與子公司所有者權益相關的回報時，該工具不適用《國際財務報告準則第 9 號》的要求。在所有其他情況下，包含子公司潛在表決權的工具都應按照《國際財務報告準則第 9 號》進行會計處理。

報告日

92 編製合併財務報表時，母公司和子公司的財務報表應具有相同的報告日。如果母公司與子公司的報告截止日不相同，出於合併的目的，子公司提供與母公司報告日相同的額外的財務信息，使得母公司能夠合併子公司財務信息，除非這種做法不切實可行。

93 如果上述做法不切實可行，母公司合併子公司財務信息時，應使用子公司最近的財務報表，並對該財務報表日與合併財務報表日之間發生的重大交易與事項的影響予以調整。在任何情況下，子公司財務報表日與合併財務報表日之間的時間不應當超過 3 個月，而且報告期的跨度及報告期末日之間的差異應在各期之間保持一致。

非控制性權益

94 主體應當將損益和其他綜合收益的每一組成部分確認為歸屬於母公司的所有者和歸屬於非控制性權益所有者。主體還應將綜合收益總額確認為歸屬於母公司所有者和歸屬於非控制性權益所有者，即使這將導致非控制性權益的金額為負。

95 如果子公司有發行在外的劃分為權益的累積優先股，並由非控制性權益持有，無論是否已經宣告發放股利，主體應在調整優先股股利後計算其享有的損益份額。

非控制性權益持有份額的變動

96 當非控制性權益持有的權益份額發生變動時，主體應調整控制性權益與非控制性權益的帳面金額，以反映它們在子公司中相對權益的變動。主體應在權益中直接確認非控制性權益的調整金額與支付或收到對價的公允價值之間的差額，並將這一差額歸屬於母公司的所有者。

喪失控制權

97 通過兩項或多項安排（交易），母公司可能喪失對子公司的控制權。然而，有些情況表明多項安排應作為一項交易進行會計處理。在確定是否將這些安排作為一項交易進行會計處理時，母公司應考慮這些安排的所有條款、條件及其經濟影響。以下一項或多項事實表明，母公司應當將多項安排作為一項交易進行會計處理：

- （1） 這些安排在同一時間訂立或同時考慮。
- （2） 這些安排將形成一項交易以實現整體的商業影響。
- （3） 一項安排的發生取決於至少另外一項安排的發生。
- （4） 一項安排單獨考慮時是不經濟的，但當與其他安排一起考慮時就具有經濟合理性。例如，當以低於市價的價格處置股份，隨後以高於市價的價格處置後續股份來獲得補償。

98 如果母公司喪失對子公司的控制權，它應當：

- （1） 終止確認：
 - ①喪失控制權日子公司資產（包括商譽）和負債的帳面金額；
 - ②喪失控制日子公司非控制性權益的帳面金額（包括其他綜合收益中歸屬於非控制性權益的部分）。
- （2） 確認：
 - ①從導致喪失控制權的交易、事項或情況中所收到對價的公允價值；
 - ②如果導致喪失控制權的交易、事項或情況涉及向所有者按照其作為所有者的身份分配子公司股權，應確認該股份分配；
 - ③喪失控制權日對原子公司的剩餘投資的公允價值。
- （3） 對按照應用指南第 99 段的要求，確認的與子公司有關的其他綜合收益，應根據其他國際財務報告準則的要求重分類至損益或直接轉入留存收益。

(4) 將任何產生的差異確認為利得或損失，並計入歸屬於母公司的損益。

99 如果母公司喪失對子公司的控制權，母公司應按照與母公司直接處置相關資產或負債相同的基礎，對以前在其他綜合收益中確認的與子公司相關的金額進行會計處理。因此，如果以前在其他綜合收益中確認的利得或損失在處置相關資產或負債時將被重新分類為損益，那麼母公司應在喪失對子公司控制權時，將相關利得或損失從權益部分重分類至損益（作為重分類調整）。如果之前在其他綜合收益中確認的重估增值在資產處置時將被直接轉入留存收益，母公司應在喪失對子公司控制權時，將重估增值直接轉入留存收益。

99A 如果母公司因為與其使用權益法核算的聯營或合營企業的交易，失去了不包含國際財務報告準則第 3 號規定業務的子公司的控制權，那麼母公司決定按照應用指南第 98 段至第 99 段的規定處理相關損益。此類交易的損益（包括之前按照應用指南第 99 段規定在其他綜合收益中確認現在轉至損益的金額）的金額不應超過聯營或合營企業中不相關投資者權益的上限。超過上限的所得沖抵母公司在聯營或合營企業中投資的帳面價值。此外，如果母公司保留在前子公司中的投資且前子公司現在為以權益法核算的聯營或合營企業，母公司應將以公允價值重新計量投資產生的損益部分計入損益，但金額限於新聯營或合營企業不相關投資者權益金額的上限。超過上限的所得沖抵母公司在前子公司投資的帳面價值。如果母公司保留在前子公司中的投資且按照《國際財務報告準則第 9 號》進行會計處理，母公司應將以公允價值重新計量投資產生的損益全額計入損益。

應用示例

示例 17

母公司擁有無業務的子公司 100%的權益。母公司將該子公司 70%的權益出售給其佔有 20%權益的聯營企業，交易後母公司失去對子公司的控制權。子公司淨資產的帳面價值為 100 貨幣單位，被售出權益價格為 70 貨幣單位（ $100 \text{ 貨幣單位} \times 70\%$ ）。母公司收到對價的公允價值是 210 貨幣單位，這也是被售出權益的公允價值。母公司將前子公司作為以權益法核算的聯營企業，其在該聯營企業中投資的公允價值為 90 貨幣單位。根據應用指南第 98 段至第 99 段規定但在第 99A 段抵銷處理之前，母公司的所得是 200 貨幣單位（ $200 \text{ 貨幣單位} = 210 \text{ 貨幣單位} + 90 \text{ 貨幣單位} - 100 \text{ 貨幣單位}$ ）。該所得包括兩部分：

（1）140 貨幣單位來自向聯營企業出售在子公司 70%的權益。此部分金額是收到對價的公允價值（210 貨幣單位）和售出權益帳面價值（70 貨幣單位）之間的差額。根據應用指南第 99A 段的要求，母公司不相關投資者在現有聯營企業的權益份額部分金額計入損益，即 112 貨幣單位（ $112 \text{ 貨幣單位} = 140 \text{ 貨幣單位} \times 80\%$ ）。剩餘 20%的所得（28 貨幣單位 = $140 \text{ 貨幣單位} \times 20\%$ ）直接沖抵在現有聯營企業投資的帳面價值。

（2）60 貨幣單位來自保留在前子公司中的投資的公允價值重計量。此部分收益是保留在前子公司權益的公允價值（90 貨幣單位）和前子公司淨資產 30%的帳面價值（30 貨幣價值 = $100 \text{ 貨幣單位} \times 30\%$ ）之間的差額。根據應用指南第 99A 段，母公司將聯營企業不相關投資方投資份額作為上限將其計入損益。56%（ $70\% \times 80\%$ ）的

應用示例

收益，即 34 貨幣單位（ $34 \text{ 貨幣單位} = 60 \text{ 貨幣單位} \times 56\%$ ）。剩下的 44% 的 26 貨幣單位（ $26 \text{ 貨幣單位} = 60 \text{ 貨幣單位} \times 44\%$ ）沖抵保留在前子公司投資的帳面價值。

投資性主體轉換的會計處理

100 根據第 31 段，當一個主體不再是投資性主體時，它應當對所有以前以公允價值計量且其變動計入當期損益的所有子公司應用《國際財務報告準則第 3 號》進行處理。投資性主體地位的轉變日應當是視同購買日。當計量視同合併中產生的商譽或廉價收購的收益時，子公司在視同購買日的公允價值應當視作交易的視同對價。根據本國際財務報告準則第 19 段至第 24 段，所有子公司於轉變日都應被納入合併範圍。

101 當一個主體轉變為投資性主體時，除了按照第 32 段的要求應予以繼續合併的子公司外，該主體應當從轉變日起停止合併其子公司。投資性主體應當按照第 25 段及第 26 段的要求，視同該投資性主體在轉變日喪失對該等子公司的控制權，對那些停止納入合併範圍的子公司進行會計處理。

附錄三 生效日期和過渡性規定

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分，與本國際財務報告準則的其他部分具有同等效力。

生效日期

1 主體應對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本國際財務報告準則。鼓勵提前採用。如果主體提前採用本國際財務報告準則，應披露這一事實，並且應同時採用《國際財務報告準則第 11 號》、《國際財務報告準則第 12 號》、《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》與《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）。

1A 2012 年 6 月發佈的《合併財務報表、合營安排以及在其他主體中權益的披露：過渡指引》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號》和《國際財務報告準則第 12 號》的修訂），修訂了本附錄第 2 段至第 6 段，增加了第 2A 段至第 2B 段、第 4A 段至第 4C 段、第 5A 段和第 6A 段至第 6B 段。主體應對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 10 號》，也應提前採用這些修訂。

1B 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則 27 號》的修訂）修訂了本附錄第 2 段、第 4 段、第 2A 段、第 6A 段和附錄一，並且新增了第 27 段至第 33 段、附錄二第 85A 段至第 85W 段、第 100 段至第 101 段和本附錄第 3A 段至第 3F 段。主體應當對自 2014 年 1 月 1 號或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，則應披露這一事實，並且同時採用《投資性主體》中所有的修訂內容。

1C 《與聯營或合營企業發生的資產出售或資產捐贈（對《國際財務報告準則第 10 號》和《國際會計準則第 28 號》的修訂）》於 2014 年 9 月發佈，對本準則第 25 段至第 26 段和應用指南第 99A 段進行修訂。主體應在 2016 年 1 月 1 日之後以未來適用法採用以上修訂。允許提前採用。如果主體選擇提前採用，應當披露相關事實。

1D 《投資性主體：合併報表豁免（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 28 號》的修訂）》於 2014 年 12 月發佈，對本準則第 4 段、第 32 段和應用指南第 85C 段、第 85E 段與本附錄第 2A 段進行修訂，並增加第 4A 段至第 4B 段。主體應在 2016 年 1 月 1 日之後採用上述修訂。允許提前採用。如果主體選擇提前採用，應當披露相關事實。

過渡性規定

2 主體應當根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯採用本國際財務報告準則，本附錄第 2A 段至第 6 段特殊說明的情況除外。

2A 儘管存在《國際會計準則第 8 號》第 28 段的要求，主體在首次採用本國際財務報告準則時和之後首次採用本國際財務報告準則關於投資性主體與《投資性主體：合併報表豁免》的相關修訂時，對於首次採用本國際財務報告準則日前的最近一個年度期間（“最近期間”），僅需要提供《國際會計準則第 8 號》第 28 段（6）要求的定量信息。主體也可以為當期或更早的比較期間提供此類信息，但並不要求這樣做。

2B 出於本國際財務報告準則的目的，首次採用日是首次採用本國際財務報告準則的年度期間的起始日。

3 在首次採用日，如果存在下列情況之一，主體不需要對之前的會計處理進行調整：

(1) 在首次採用日根據《國際會計準則第 27 號——合併財務報表與單獨財務報表》和《解釋公告第 12 號——特殊目的主體》需要合併，並且根據本國際財務報告準則繼續需要合併的主體；或者

(2) 根據《國際會計準則第 27 號——合併財務報表與單獨財務報表》和《解釋公告第 12 號——特殊目的主體》不需要合併，並且根據本國際財務報告準則也不需要合併的主體。

3A 在首次採用日，主體應當基於當時的實際情況和環境評估其是否為一個投資性主體。在首次採用日，如果主體認為其是一個投資性主體，則應當採用本附錄第 3B 段至第 3F 段的要求，而不應採用本附錄第 5 段至第 5A 段的要求。

3B 除按照第 32 段（適用於本附錄第 3 段及第 6 段，或第 4 段至第 4C 段）的要求被合併的任何子公司以外，一個投資性主體應當以公允價值計量其對每一個子公司的投資且將公允價值變動計入損益，如同本國際財務報告準則的這一要求一直有效。投資性主體應當追溯調整首次採用日之前的最近一個年度期間和最近期間期初的權益存在的如下兩者之間的任何差異：

(1) 子公司之前的帳面金額；以及

(2) 投資性主體對該子公司投資的公允價值。

以前確認為其他綜合收益的任何公允價值調整的累計金額應當在首次採用日前的最近一個年度期間的期初轉為留存收益。

3C 在《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》被採用之前，投資性主體應當使用以前給投資方或者管理層報告的公允價值，如果這些金額代表了估值當天在公平交易中，熟悉情況的交易雙方自

願進行交換的投資的金額。

3D 如果按照第 3B 段至第 3C 段計量對子公司的投資是不切實可行的（在《國際會計準則第 8 號準則》中定義），投資性主體應當在能夠切實可行地採用本附錄第 3B 段至第 3C 段的最早期間的期初，按照本國際財務報告準則的要求進行會計處理，最早期間可能是當期。除非能夠切實可行地採用本段的最早期間是當期，投資方應當在首次採用日前一年度期間進行追溯調整。如果是這種情況，對權益的調整應當確認在當期的期初。

3E 如果一個投資性主體在首次採用本國際財務報告準則日之前已經處置了對子公司的投資或對子公司已經喪失了控制權，投資性主體不必對該子公司以前的會計處理進行調整。

3F 如果一個主體採用《投資性主體》的修訂內容的期間晚於其首次採用《國際財務報告準則第 10 號》的日期，本附錄第 3A 段至第 3E 段中引用的“首次採用日”應當被解讀為“首次採用 2012 年 10 月發佈的對《投資性主體》的修訂（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 27 號》的修訂）的報告年度期間的期初”。

4 在首次採用日，如果投資方得出結論，認為他應當合併之前根據《國際會計準則第 27 號》和《解釋公告第 12 號》不應予以合併的被投資方時，投資方應該：

（1）如果該被投資方是一項業務（在《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》中定義），重新計量之前未合併的被投資方的資產、負債和非控制性權益，如同該被投資方自投資方根據本國際財務報告準則的要求取得被投資方控制權日起就已經被合併（因此按照《國際財務報告準則第 3 號》的要求適用購買法）。投資方應對首次採用日

前的最近一個年度期間進行追溯調整。當取得控制權的日期早於最近期間的期初時，投資方應將以下兩者的差額調整最近期間期初的權益：

- ① 確認的資產、負債和非控制性權益的金額；
- ② 投資方之前確認的對被投資方投資的帳面金額。

(2) 如果被投資方不是一項業務（在《國際財務報告準則第 3 號》中定義），重新計量之前未被合併被投資方的資產、負債和非控制性權益，如同被投資方該被投資方自投資方根據本國際財務報告準則的要求取得被投資方控制權日起就已經被合併（適用《國際財務報告準則第 3 號》的購買法，但不確認任何被投資方的商譽）。投資方應對首次採用日前最近一個年度期間進行追溯調整。當獲得控制權的日期早於首次採用日前最近一個年度期間的期初時，投資方應將以下兩者的差額調整最近期間期初的權益：

- ① 確認的資產、負債和非控制性權益的金額；
- ② 投資方之前確認的對被投資方投資的帳面金額。

4A 如果根據本附錄第 4 段（1）或（2）的要求計量被投資方的資產、負債和非控制性權益是不切實可行的（在《國際會計準則第 8 號》中定義），那麼投資方應該：

(1) 如果被投資方是一項業務，並在視同購買日採用《國際財務報告準則第 3 號》。視同購買日應是能夠切實可行地採用本附錄第 4 段（1）的最早期間的期初，最早期間可能是當期。

(2) 如果被投資方不是一項業務，並且採用《國際財務報告準則第 3 號》的購買法，但在認定的購買日不確認被投資方的商譽。認定的購買日應是能夠切實可行地採用本附錄第 4 段（2）的最早期間的期初，最早期間可能是當期。

除非能夠切實可行地採用本段的最早期間是當期，投資方應對首

次採用日前最近一個年度期間進行追溯調整。當認定的購買日早於最近期間的期初，投資方應將以下兩者的差額調整首次採用日前一個年度期間期初的權益：

- (3) 確認的資產、負債和非控制性權益的金額；及
- (4) 投資方之前確認的對被投資方投資的帳面金額。

如果能夠切實可行地採用本段的最早期間是當期，對權益的調整應當確認在當期的期初。

4B 如果投資方採用本附錄第 4 段至第 4A 段，並且根據本國際財務報告準則確定的取得控制權的日期晚於 2008 年修訂的《國際財務報告準則第 3 號》（《國際財務報告準則第 3 號》（2008））的生效日期，本附錄第 4 段至第 4A 段對《國際財務報告準則第 3 號》的引用，應指的是對《國際財務報告準則第 3 號》（2008）的引用。如果控制權取得的日期早於《國際財務報告準則第 3 號》（2008）的生效日期，則投資方應採用《國際財務報告準則第 3 號》（2008）或者《國際財務報告準則第 3 號》（2004 年發佈）的相關規定。

4C 如果投資方採用本附錄第 4 段至第 4A 段，並且根據本國際財務報告準則確定的取得控制權的日期晚於 2008 年修訂的《國際會計準則第 27 號》（《國際會計準則第 27 號》（2008））的生效日期，投資方應當將本國際財務報告準則的要求應用於根據本附錄第 4 段至第 4A 段追溯合併被投資方的所有期間。如果取得控制權的日期早於《國際會計準則第 27 號》（2008），投資方應當按以下任一方法進行處理：

- (1) 將本國際財務報告準則的要求應用於根據本附錄第 4 段至第 4A 段追溯合併被投資方的所有期間；或者
- (2) 在《國際會計準則第 27 號》（2008）生效日之前的期間遵循 2003 年發佈的《國際會計準則第 27 號》〔《國際會計準則第 27

號》(2003)]，並在此後的期間遵循本國際財務報告準則的要求。

5 在首次採用日，如果投資方得出結論，不再合併之前根據《國際會計準則第 27 號》和《解釋公告第 12 號》應予以合併的被投資方，投資方應當以投資方開始對被投資方投資（但是根據本國際財務報告準則的要求，沒有取得控制權）或喪失對被投資方的控制權時，就一直適用本國際財務報告準則的要求所產生的金額，來計量在被投資方中的權益。

投資方應當對首次採用日前的最近一個年度期間進行追溯調整。如果投資方開始對被投資方進行投資（但是根據本國際財務報告準則，並沒有取得控制權）的日期或喪失控制權日早於最近期間的期初，投資方應當將以下兩者的差額調整最近期間期初的權益：

- (1) 資產、負債和非控制性權益之前的帳面金額；和
- (2) 確認的投資方對被投資方投資的帳面金額。

5A 如果按照本附錄第 5 段的要求，計量在被投資方中的權益是不切實可行的（在《國際會計準則第 8 號》中定義），投資方應在能夠切實可行地採用本附錄第 5 段的最早期間的期初，按照本國際財務報告準則的要求進行會計處理，最早期間可能是當期。除非能夠切實可行地採用本段的最早期間是當期，投資方應當在首次採用日前最近一個年度期間進行追溯調整。如果投資方開始對被投資方進行投資（但是根據本國際財務報告準則的規定，並沒有取得控制權）的日期或喪失控制權日早於最近期間的期初，投資方應當將以下兩者的差額調整最近期間期初的權益：

- (1) 資產、負債和非控制性權益之前的帳面金額；和
- (2) 確認的投資方對被投資方投資的帳面金額。

如果能夠切實可行地採用本段的最早期間是當期，對權益的調整應當確認在當期的期初。

6 第 23 段、第 25 段和應用指南第 94 段和應用指南第 96 段至第 99 段是 2008 年對《國際會計準則第 27 號》作出的修訂，這些修訂在《國際財務報告準則第 10 號》中被繼續沿用。除適用本附錄第 3 段或者被要求適用本附錄第 4 段至第 5A 段外，主體應按以下要求適用這些段落：

(1) 在首次採用應用指南第 94 段的修訂之前，主體不應重述歸屬於報告期的任何損益。

(2) 第 23 段和應用指南第 96 段關於取得控制權後對子公司所有者權益變化的會計處理要求不適用於主體在首次採用這些修訂之前所發生的權益變化。

(3) 如果控制權喪失發生在首次採用第 25 段和應用指南第 97 段至第 99 段的修訂之前，主體不應重述對原子公司投資的帳面金額。此外，主體不應該重新計算在首次採用第 25 段和應用指南第 97 段至第 99 段之前所發生的喪失對子公司控制權的損益。

對“最近期間”的引用

6A 儘管在本附錄第 3B 段至第 5A 段中有對首次採用日前最近一個年度期間（“最近期間”）的引用，但是主體也可以提供所列報的任何更早期間的經調整的比較信息，雖然並不要求這樣做。如果主體提供任何更早期間的經調整的比較信息，任何對第 3B 段至第 5A 中提及的“最近期間”的引用都應被解讀為“列報經調整的比較信息的最早期間。”

6B 如果主體對任何更早的期間提供未經調整的比較信息，應當明確指出這些信息未經調整，同時說明它們基於不同的基礎編製，並對這一基礎予以解釋。

對《國際財務報告準則第9號》的引用

7 如果主體採用本國際財務報告準則，但尚未採用《國際財務報告準則第9號》，任何在本國際財務報告準則中對《國際財務報告準則第9號》的引用都應被解讀為對《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》的引用。

其他國際財務報告準則的撤銷

8 本國際財務報告準則取代了《國際會計準則第27號》（2008年修訂）中與合併財務報表相關的要求。

9 本國際財務報告準則也取代了《解釋公告第12號——合併：特殊目的主體》。

國際財務報告準則第11號——合營安排

目 錄

起始段落

目 標	1
實現目標	2
範 圍	3
合營安排	4
共同控制	7
合營安排的類型	14
合營安排參與方的財務報表	20
共同經營	20
合營企業	24
單獨財務報表	26
附 錄	
附錄一 術語表	
附錄二 應用指南	
附錄三 生效日期、過渡性規定和其他國際財務報告準則的撤銷	

國際財務報告準則第11號——合營安排

目 標

1 本國際財務報告準則的目標是，確定在共同控制的安排（即合營安排）中擁有權益的主體編製財務報告的原則。

實現目標

2 為實現第 1 段提出的目標，本國際財務報告準則規定了“共同控制”的定義，要求參與合營安排的主體根據對其權利和義務的評估確定所參與合營安排的類型，並根據該合營安排類型對其權利和義務進行會計處理。

範 圍

3 本國際財務報告準則適用於參與合營安排的所有主體。

合營安排

4 合營安排是由兩個或兩個以上的參與方共同控制的一項安排。

5 合營安排具有以下特徵：

（1） 參與方受到合同安排的約束（見附錄二應用指南第 2 段至第 4 段）。

（2） 合同安排賦予兩個或兩個以上的參與方共同控制該合同安排（見第 7 段至第 13 段）。

6 合營安排不是共同經營，就是合營企業。

共同控制

7 共同控制，指按合同約定分享對一項安排的控制權，並且僅在對相關活動的決策要求分享控制權的參與方一致同意時才存在。

8 作為合營安排參與方的主體應評估該合同安排是否使所有參與方或一組參與方集體控制該安排。如果所有參與方或一組參與方必須一致行動才能決定對該安排的回報具有重大影響的活動（即相關活動），則所有參與方或一組參與方集體控制該安排。

9 一旦確定了所有參與方或一組參與方集體控制合營安排，當且僅當相關活動的決策要求集體控制該安排的這些參與方一致同意時，共同控制才存在。

10 在合營安排中，任何一個參與方都不能單獨控制該安排。對合營安排具有共同控制的任何一方均可以阻止其他參與方或一組參與方控制該安排。

11 即使並非所有參與方對某一安排具有共同控制，該安排也可能是合營安排。本國際財務報告準則對共同控制合營安排的參與方（共同經營者或合營者）與參與但沒有共同控制該安排的參與方進行了區分。

12 主體對所有參與方或一組參與方是否共同控制安排進行評估時，需要運用判斷。主體進行評估時應考慮所有事實和情況（見附錄二應用指南第 5 段至第 11 段）。

13 如果事實和情況發生變化，主體應重新評估其是否對該安排具有共同控制。

合營安排的類型

14 主體應確定其參與的合營安排的類型。將合營安排分類為共同經營或合營企業，取決於合營安排參與方的權利和義務。

15 共同經營，是指共同控制一項安排的參與方享有與安排相關資產的權利，並承擔與安排相關負債的義務的合營安排。這些參與方被稱為共同經營者。

16 合營企業，是指共同控制一項安排的參與方對安排的淨資產享有權利的合營安排。這些參與方被稱為合營者。

17 主體在評估合營安排是共同經營還是合營企業時，需要運用判斷。主體應根據其源於安排的權利和義務確定所參與的合營安排的類型。主體評估其權利和義務時，應當考慮安排的結構和法律形式、合同安排參與方認可的條款以及其他相關的事實和情況（見附錄二應用指南第 12 段至第 33 段）。

18 主體有時會受到框架協議的約束，該協議規定了主體從事一項或多項活動需遵守的一般性合同條款。該框架協議可能規定，參與方為處理構成協議組成部分的特定活動應設立不同的合營安排。即使這些合營安排與同一框架協議相關聯，如果參與方在從事框架協議涉及的不同活動中具有不同的權利和義務，那麼，這些合營安排的類型也會有所差異。因此，當參與方從事同一框架協議中的不同活動時，共同經營和合營企業可能同時存在。

19 如果事實和情況有所改變，主體應重新評估其參與合營安排的類型是否發生變化。

合營安排參與方的財務報表

共同經營

20 共同經營者應確認與其在共同經營中權益相關的：

- (1) 資產，包括共同持有資產的份額；
- (2) 負債，包括共同承擔負債的份額；
- (3) 銷售其在共同經營產出中的份額獲得的收入；
- (4) 在共同經營產出的銷售收入的份額；
- (5) 費用，包括共同發生的費用的份額。

21 共同經營者應根據適用於相關資產、負債、收入和費用的國際財務報告準則，對與其在共同經營中的權益相關的資產、負債、收入和費用進行會計處理。

21A 當主體收購經營包含《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》定義的業務的合營權益時，主體應當根據第 20 段的要求確定在其權益額度內，適用《國際財務報告準則第 3 號》和其他準則中與本準則不衝突的關於企業合併的會計處理規定，並根據上述與企業合併相關準則的要求進行信息披露。這項規定適用於內含業務活動的合營中的初始權益收購和額外權益收購。對收購此類合營權益的會計處理規定具體列示在附錄二應用指南第 33A 段至第 33D 段。

22 主體與其作為共同經營者的共同經營之間交易（例如，銷售、投入或購買資產）的會計處理由附錄二應用指南第 34 段至第 37 段規範。

23 如果在安排中不具有共同控制的參與方享有共同經營相關資產的權利，並承擔共同相關負債的義務，該參與方也應根據第 20 段至第 22 段對其在該安排中的權益進行會計處理。如果在共同經營

中不具有共同控制的參與方不享有共同經營相關資產的權利，也不承擔共同經營相關負債的義務，該參與方應根據適用的國際財務報告準則對其在共同經營中的權益進行會計處理。

合營企業

24 合營者應將其合在合營企業中的權益確認為投資，並根據《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》採用權益法對該項投資進行會計處理，除非合營者根據該準則的規定豁免應用權益法。

25 參與合營企業但對其不具有共同控制的參與方應根據《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》對其在安排中的權益進行會計處理，除非該參與方對合營企業具有重大影響，在這種情況下，主體應根據《國際會計準則第 28 號》(2011 年修訂)進行會計處理。

單獨財務報表

26 在單獨財務報表中，共同經營者或合營者應：

(1) 根據第 20 段至第 22 段對其在共同經營中的權益進行會計處理；

(2) 根據《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》第 10 段對其在合營企業中的權益進行會計處理。

27 在單獨財務報表中，參與合營安排但對其不具有共同控制的參與方應：

(1) 根據第 23 段對其在共同經營中的權益進行會計處理；

(2) 根據《國際財務報告準則第 9 號》對其在合營企業中的權益進行會計處理，除非該主體對合營企業具有重大影響，在這種情況下，主體應適用《國際會計準則第 27 號》(2011 年修訂)第 10 段。

附 錄

附錄一 術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

合營安排	由兩個或兩個以上的參與方共同控制的一項安排。
共同控制	按合同約定分享對一項安排的控制權，並且僅在對相關活動的決策要求分享控制權的參與方一致同意時才存在。
共同經營	共同控制一項安排的參與方享有與安排相關資產的權利，並承擔與安排相關負債的義務的合營安排。
共同經營者	對共同經營具有共同控制權的共同經營參與方。
合營企業	共同控制一項安排的參與方對安排的淨資產享有權利的合營安排。
合營者	共同控制合營企業的合營企業參與方。
合營安排參與方	指參與合營安排的主體，無論該主體是否共同控制該安排。
單獨主體	指單獨可辨認的財務結構，包括單獨的法律主體或由法規認可的主體，無論這些主體是否具有法人資格。

以下術語已在《國際會計準則第 27 號》(2011 年修訂)、《國際會計準則第 28 號》(2011 年修訂)或《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》中予以定義，這些術語在本國際財務報告準則使用時

的含義與上述國際財務報告準則的定義相同：

- 對被投資者的控制
- 權益法
- 權力
- 保護性權利
- 相關活動
- 單獨財務報表
- 重大影響

附錄二 應用指南

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分，規範了第1段至第27段的應用，與本國際財務報告準則其他部分具有同等效力。

1 本附錄示例描述的是假設情況。儘管這些示例的有些方面可能以實際模式呈現，但在應用《國際財務報告準則第 11 號》時需要對特定實際模式的所有相關事實和情況進行評估。

合營安排

合同安排（第5段）

2 合同安排可從幾個方面證實。可執行的合同安排經常是（但並不總是）以書面的，通常採取合同形式或記錄各方之間討論的書面文件形式。法定機制本身或與參與方之間的合同相結合，也能產生可執行的安排。

3 當合營安排通過單獨主體構造而成時（見應用指南第 19 段至第 33 段），該合同安排或其中的某些方面，在一些情況下將包含在該單獨主體所制定的條款、章程或規定中。

4 合同安排設定了一些條款，以約束參與方參與的合同安排活動。合同安排一般涉及以下事項：

- （1） 合營安排的目的、活動和持續期間。
- （2） 合營安排的董事會或類似管理機構的成員的任命方式。
- （3） 決策程序：需要參與方決策的事務，參與方的表決權，對這些事務所要求的支持程度。合同安排中體現的決策程序形成了對該安排的共同控制（見應用指南第 5 段至第 11 段）。
- （4） 要求參與方提供的資本或其他投入。
- （5） 參與方分享或分擔與合營安排相關的資產、負債、收入、

費用或損益的方式。

共同控制（第7段至第13段）

5 主體在評估其是否共同控制一項安排時，首先應評估所有參與方或一組參與方是否控制該安排。《國際財務報告準則第10號》定義了控制的概念，也適用於確定所有參與方或一組參與方是否因涉入安排而有權獲得可變回報，以及他們是否能夠通過其對安排的權力影響這一回報。當從集體上考慮所有參與者或一組參與方被一致認為有能力主導對安排的回報具有重大影響的活動（即相關活動）時，這些參與方集體控制了該安排。

6 主體在確定所有參與方或一組參與方集體控制該安排後，應評估其是否共同控制該安排。當且僅當相關活動的決策要求控制該安排的參與方一致同意時才存在共同控制。評估該安排是被所有參與方或一組參與方共同控制，還是被某一個參與方單獨控制，需要進行判斷。

7 有時，由合同安排涉及的參與方一致同意的決策程序也可能導致共同控制。例如，假定兩方建立一項安排，在該安排中雙方各擁有50%的表決權。雙方的合同安排規定，對相關活動作出決策至少需要51%的表決權。在這種情況下，意味著雙方同意共同控制該安排，因為如果沒有雙方的同意，無法就相關活動作出決策。

8 在其他情況下，合同安排規定了就相關活動作出決策所需要的最低表決權比例。如果存在多種參與方之間的聯合能夠滿足最低表決權比例的要求需要與一聯合方以上一起同意，該安排就不是合營安排，除非合同安排明確指明，需要其中哪些或多個參與方（或參與方的聯合）一致同意後，才能就相關活動作出決策。

應用示例

示例 1

假定三方簽訂一項安排：A 在該安排中擁有 50%表決權，B 擁有 30%表決權，C 擁有 20%表決權。A、B、C 之間的合同安排規定，對該安排相關活動的決定至少需要 75%的表決權。儘管 A 能夠否決所有決策，但是 A 沒有控制該安排，因為 A 需要獲得 B 的同意。合同安排條款要求至少需要 75%表決權才能對相關活動作出決策，意味著 A 和 B 共同控制該安排，因為沒有 A 或 B 的同意，就無法對相關活動作出決策。

示例 2

假定一項安排涉及三方：A 在該安排中擁有 50%的表決權，B 和 C 各擁有 25%的表決權。A、B、C 之間的合同安排規定，對安排的相關活動作出決策至少需要 75%的表決權。儘管 A 能夠否決所有決策，但是 A 沒有控制該安排，因為 A 需要獲得 B 或 C 的同意。在本例中，A、B、C 集體控制該安排。然而，存在多種參與方之間的聯合能夠達到 75%表決權的要求（即 A 和 B，或 A 和 C）。在此情況下，三方簽訂的該合同安排要成為合營安排，需要在安排中指明，要求哪一種參與方之間的聯合的一致同意才能對相關活動作出決策。

示例 3

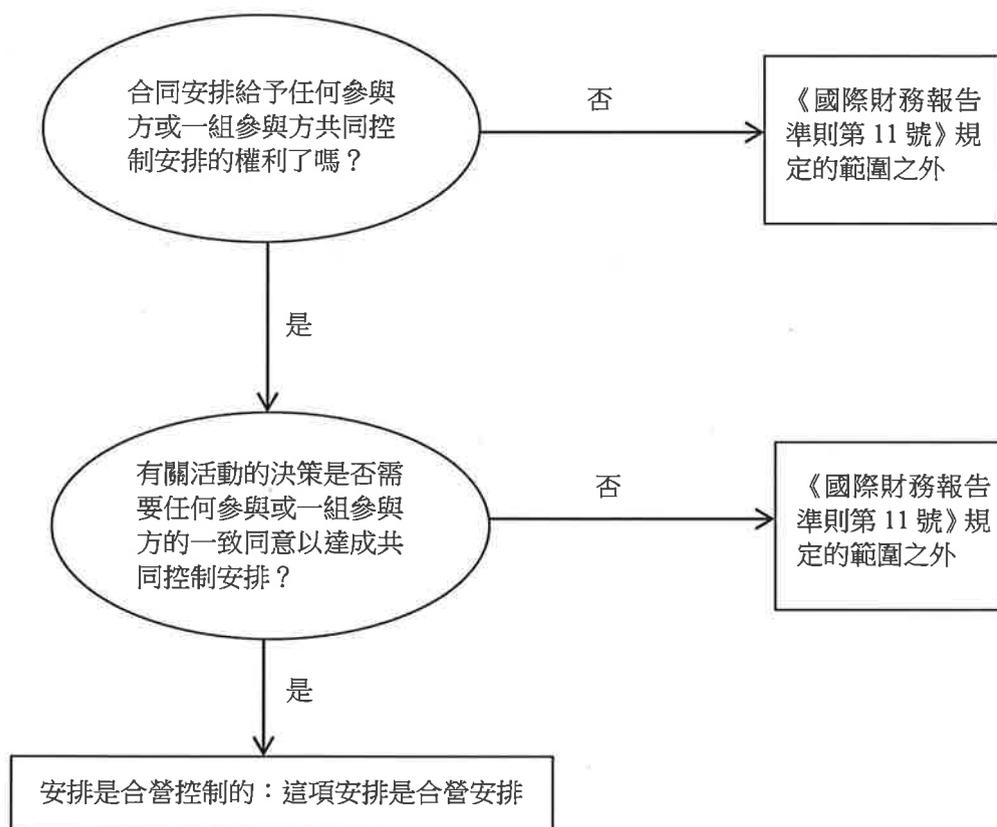
假定在一項安排中，A 和 B 各擁有 35%的表決權，剩餘 30%的表決權由其他眾多參與方擁有。對該安排的相關活動作出決策要求多數投票者的同意。當且僅當合同安排規定，相關活動的決策需要

應用示例
A 和 B 一致同意時，A 和 B 才共同控制該安排。

9 一致同意的要求意味著，共同控制該安排的任何參與方可以阻止其他任何參與方或一組參與方在不經其同意的情況下（就相關活動）單方面作出決策。如果一致同意的要求僅僅與向其中一個參與方提供保護性權利的決策有關，而與該安排的相關活動的決策無關，那麼該參與方就不是該項安排的共同控制參與方。

10 合同安排可能包括處理糾紛的條款，例如仲裁。這些條款可能允許具有共同控制的各參與方沒有達成一致意見情況下進行決策。這些條款的存​​在不會影響該安排的共同控制。因此，也不會妨礙該安排成為合營安排。

評估共同控制



11 當一項安排被排除在《國際財務報告準則第 11 號》範圍之外，主體應根據相關國際財務報告準則，例如，《國際財務報告準則第 10 號》、《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）或《國際財務報告準則第 9 號》，對其在安排中的權益進行會計處理。

合營安排的類型（第14段至第19段）

12 合營安排是為不同目的而設立的（例如，參與方為了共同承擔成本和風險，或者參與方為了獲得新技術或新市場），可以採用不同的結構和法律形式。

13 一些安排不要求採用單獨主體的形式開展其活動。然而，其

他安排涉及構造單獨主體。

14 本國際財務報告準則所要求的合營安排分類取決於各參與方在正常業務活動中從該安排享有的權利和承擔的義務。本國際財務報告準則將合營安排分為共同經營和合營企業。當主體享有與安排相關資產的權利，並承擔與安排相關負債的義務時，該安排就是共同經營。當主體對安排的淨資產享有權利時，該安排就是合營企業。應用指南第 16 段至第 33 段規範了主體為確定其是否在共同經營或合營企業中擁有權益所進行的評估。

合營安排的分類

15 正如應用指南第 14 段指出，合營安排的分類需要各方評估其源於安排的權利和義務。在進行評估時，主體應考慮：

- (1) 合營安排的結構（見應用指南第 16 段至第 21 段）。
- (2) 當合營安排是通過單獨主體構造時：
 - ①該單獨主體的法律形式（見應用指南第 22 段至第 24 段）；
 - ②合同安排的條款（見應用指南第 25 段至第 28 段）；
 - ③其他相關的事實和情況（見應用指南第 29 段至第 33 段）。

合營安排的結構

未通過單獨主體構造的合營安排

16 未通過單獨主體構造的合營安排是共同經營。在這種情況下，根據合同安排，各參與方有權享有與該安排相關的資產、並承擔對相關負債的義務，有權獲得相應的收入、並對相應的費用承擔責任。

17 合同安排通常描述了該安排所從事活動的性質，以及各參與方打算共同承擔這些活動的方式。例如，合營安排各參與方可能同意共同生產產品，每一參與方負責特定的任務，使用各自的資產，承擔

各自的負債。合同安排也可能規定了各參與方分享共同收入和分擔共同費用的方式。在這種情況下，每一個共同經營者在其資產負債表上確認其用於完成特定任務的資產和負債，並根據合同安排確認相關的收入和費用份額。

18 在其他情況下，例如，合營安排各參與方可能同意共同擁有和經營一項資產。在這種情況下，合同安排規定了各參與方對共同經營資產的權利，以及來自該項資產的收入或產出和相應的經營成本在各參與方之間分配的方式。每一共同經營者對其在共同資產中的份額、同意承擔的負債份額進行會計處理，並按照合同安排確認其在產出、收入和費用中的份額。

通過單獨主體構造的合營安排

19 相關資產和負債由單獨主體持有的合營安排，可能是合營企業，也可能是共同經營。

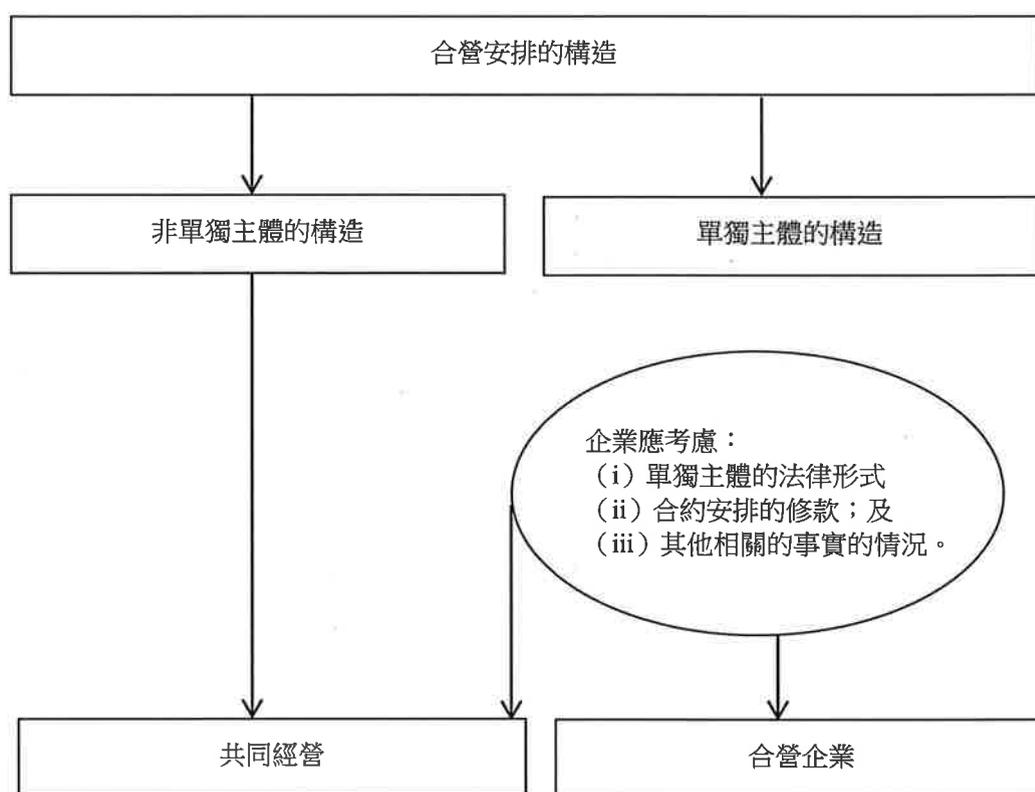
20 參與方是共同經營者還是合營者，取決於該參與方對單獨主體中持有的與安排相關的資產和負債的權利與義務。

21 正如應用指南第 15 段指出，當各參與方通過單獨主體構造合營安排時，各參與方需要評估該單獨主體的法律形式、合同安排的條款以及其他相關的事實和情況是否賦予他們：

(1) 享有與安排相關資產的權利，並承擔與安排相關負債的義務（即該安排是共同經營）；或者

(2) 享有安排的淨資產的權利（即該安排是合營企業）。

合營安排的分類：評估參與方源於安排的權利和義務



單獨主體的法律形式

22 當評估合營安排的類型時，單獨主體的法律形式是相關的。法律形式有助於初步評估各參與方對單獨主體中持有的資產享有權利，並對單獨主體中持有的負債承擔義務，例如，各參與方是否對單獨主體持有的資產擁有權益，是否對單獨主體持有的負債承擔義務。

23 例如，各參與方可能通過單獨主體執行合營安排，單獨主體法律形式導致考慮其自身權利（即在單獨主體中持有的資產和負債是單獨主體的資產和負債，而不是各參與方的資產和負債）。在這種情況下，單獨主體的法律形式賦予各參與方權利和義務的評估表明，該項安排是合營企業。然而，各參與方在合同安排中同意的條款（見應用指南第 25 段至第 28 段），以及其他相關的事實和情況（見應用指

南第 29 段至第 33 段)可以撤銷基於單獨主體的法律形式賦予各參與方權利和義務作出的評估。

24 當且僅當各參與方為實施單獨主體中合營安排，而單獨主體法律形式上沒有區分參與方和單獨主體(即單獨主體持有的資產和負債也是各參與方的資產和負債)時，基於單獨主體法律形式賦予參與方權利和義務的評估足以說明該合營安排是共同經營。

評估合同安排的條款

25 在許多情況下，各參與方在合同安排中就權利和義務達成的一致意見，與為構建安排而設立的單獨主體的法律形式賦予各參與方的權利和義務是一致的，或者不矛盾。

26 在其他情況下，各參與方使用合同安排撤銷或修訂為構建安排而設立的單獨主體的法律形式賦予參與方的權利和義務。

應用示例

示例 4

假定兩個參與方以公司制主體的形式構造了一個合營安排。各參與方在該公司制主體中擁有 50%的所有者權益。該公司制主體能夠與其所有者分離。因此，該主體持有的資產和負債即為該公司制主體的資產和負債。在這樣的情況下，通過單獨主體的法律形式賦予各參與方權利和義務的評估表明，各參與方均有權獲得合營安排的淨資產。

然而，各參與方通過合同安排調整了該公司的特徵，以便各參與方均按約定比例對公司制主體的資產擁有權益，對該公司制主體的負債承擔義務。通過合同調整公司的特徵，可能導致一項安排成

應用示例
為共同經營。

27 下表對共同經營各參與方合同安排的一般條款和合營企業各參與方合同安排的一般條款進行了比較。下表提供的合同條款舉例並未窮盡所有內容。

合同安排條款的評估		
	共同經營	合營企業
合同安排的條款	合同安排使合營安排的各參與方享有與安排相關資產的權利，並承擔與安排相關負債的義務。	合同安排使合營安排的各參與方享有對安排淨資產的權利（即單獨主體而非參與方，享有與安排相關資產的權利，並承擔與安排相關負債的義務）。
對資產的權利	合同安排約定，合營安排各參與方以約定比例（例如，按各參與方在該項安排所有者權益中的比例，或者該項安排直接分配給各參與方承擔活動的比例）分享與安排相關資產	合同安排約定，投入該安排的資產或合營安排後續獲得的資產，均是安排的資產。各參與方對該合營安排的資產不擁有任何權益

合同安排條款的評估		
	共同經營	合營企業
	的全部權益（例如，權利、權屬或所有權）。	（例如，權利、權屬或所有權）。
對負債的義務	合同安排約定，合營安排各參與方按約定比例（例如，按各參與方在該項安排所有者權益中的比例，或者該項安排直接分配給各方承擔活動的比例）分擔所有的負債、義務、成本和費用。	合同安排約定合營安排。 承擔該安排的負債和義務。
		合同安排約定，合營安排各參與方僅以他們在該項安排中的各自出資為限承擔相應的義務，或以各方向該項安排投入的未付或新增資本為限對其各自的義務承擔責任，或者以上兩者之和承擔相應的義務。
	合同安排約定，合營安排各參與方對第三方提出的索賠權負有義務。	合同安排約定，合營安排的債權人就安排的債務和義

合同安排條款的評估		
	共同經營	合營企業
		務，對任何參與方都沒有追索權。
收入、費用、損益	<p>合同安排約定，根據各參與方對合營安排業績的貢獻分配收入和費用。例如，合同安排可能約定，根據各參與方在共同經營工廠中使用的產能分配收入和費用，這可能不同於根據他們在合營安排中的所有者權益進行的分配。在其他情況下，各參與方可能已約定按特定比例分配與安排有關的損益，例如，根據各參與方在安排中的所有者權益比例。如果各參與方享有與該安排相關的資產並承擔與該安排相關的負債的義務，上述約定不影響該安排成為共同經營。</p>	合同安排約定，各參與方分擔與安排活動相關的損益。

合同安排條款的評估		
	共同經營	合營企業
擔保	合營安排通常要求各參與方向第三方提供擔保，這些第三方可能從合營安排獲得服務或向合營安排提供融資。提供此類擔保的條款或各參與方提供擔保的承諾本身並不能確定該合營安排是共同經營。確定該合營安排是共同經營還是合營企業的特徵是，各參與方是否對與該安排相關的負債承擔義務（一些參與方可能為此提供，也可能沒有提供擔保）。	

28 當合同安排約定各參與方享有與該安排相關資產的權利，並承擔與該安排相關負債的義務時，他們是共同經營參與方，不需要為了劃分合營安排而考慮其他事實或情況（應用指南第 29 段至第 33 段）。

其他事實和情況的評估

29 如果合同安排的條款沒有明確規定參與方享有與該安排相關的資產的權利並承擔與該安排相關的負債的義務，參與方應考慮其他事實和情況，以評估該安排是共同經營還是合營企業。

30 一項合營安排可能通過單獨主體構造，該單獨主體的法律形式將參與方和單獨主體分離。參與方之間達成的合同條款可能沒有明確參與方對資產和負債的權利與義務，但考慮其他事實和情況，也可以使該合營安排歸類為共同經營。當其他事實和情況賦予參與方享有與安排相關的資產的權利並承擔與該安排相關的負債的義務，就可以將該合營安排歸類為共同經營。

31 當一項安排的活動主要是向參與方提供產出時，這表明參與方實質上有權享受由該安排資產產生的所有經濟利益。通常，該安排的參與方通過阻止該安排向第三方銷售產出而確保他們獲得這些產出。

32 這種設計和目的的安排的影響是，該安排產生的負債實質上可由參與方通過購買產出而支付的現金流量而得以清償。如果參與方實質上是該安排持續經營所需現金流的唯一來源，這表明參與方承擔了與該安排相關的負債。

應用示例

示例 5

假定兩個參與方以公司制主體（主體 C）形式構造了一項合營安排，各方擁有公司制主體 50% 的所有者權益。該安排的目的是生產雙方各自生產過程中所需的原材料。該安排確保雙方共同經營相應的設施，以生產在數量和質量上滿足雙方需要的原材料。

主體 C（公司制主體）活動予以實施的法律形式初步表明，主體 C 持有的資產和負債就是主體 C 的資產和負債。雙方之間的合同安排沒有明確各方對主體 C 的資產和負債的權利與義務。因此，主體 C 的法律形式和合同安排的條款表明，該項安排是一項合營企業。

然而，各參與方還需考慮該安排的以下方面：

- 各方同意按照 50:50 的比例購買主體 C 生產的所有產出。未經合營安排雙方同意，主體 C 不能將任何產出出售給第三方。因為該安排的目的是向各方提供各自所需的產出，向第三方的銷售預計是不經常和不重要的。

應用示例

- 向各方出售產出的價格由雙方共同決定，以補償主體 C 發生的生產成本和管理費用。基於這種經營模式，該項安排旨在盈虧平衡的水平上經營。

上述的實際情況來看，以下事實和情況是相關的：

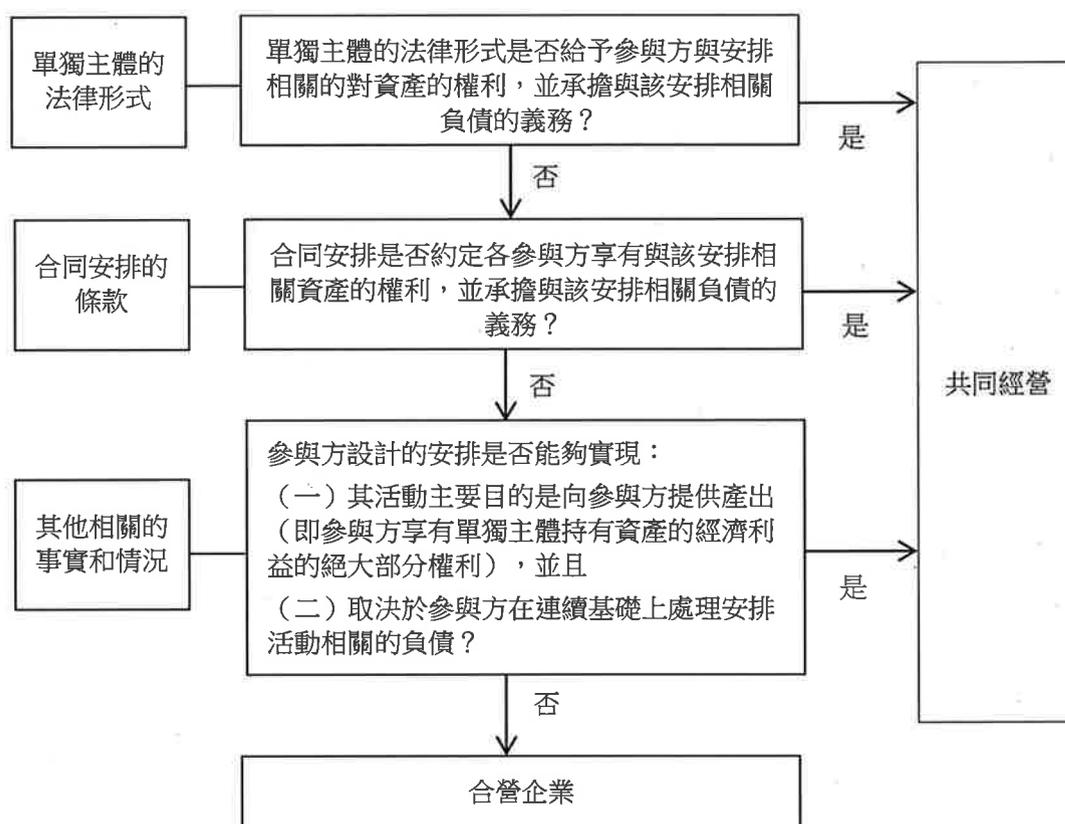
- 各方購買主體 C 生產的所有產出的義務反映主體 C 完全依賴各方獲得其現金流量。因此，各方有義務出資以清償主體 C 的負債。
- 各方有權獲得主體 C 生產的所有產出這一事實表明，各方正在消費並因此有權獲得主體 C 資產的所有經濟利益。

這些事實和情況表明該項安排是共同經營。在這些情況下，即使各方在以後的生產過程中不使用他們的產出份額，而是將這些產出份額出售給第三方，有關合營安排分類的結論也不會改變。

如果各方改變了合同安排的條款，以便該安排能夠向第三方出售產出，這將導致主體 C 承擔需求、存貨和信用風險。在這種情況下，事實和情況的改變將要求重新評估合營安排的分類。這些事實和情況可能表明該安排是合營企業。

33 下圖反映了當通過單獨主體構造合營安排時，主體對一項安排進行分類所遵循的評估程序。

通過單獨主體構造的合營安排的分類



合營安排參與方的財務報表（第21A段至第22段）

收購合營權益的會計處理規定

33A 當主體收購內含《國際財務報告準則第3號——企業合併》定義的業務活動的合營權益時，主體應當根據第20段的要求確定在其權益額度內，適用《國際財務報告準則第3號》和其他準則中與本準則不衝突的關於企業合併的會計處理規定，並根據上述與企業合併相關準則的要求進行信息披露。有關企業合併並與本準則指南不衝突的會計處理原則包括並不限於以下：

(1) 以公允價值計量可辨識的資產和負債，而不是按照《國際財務報告準則第3號》或其他準則給出的其他項目。

(2) 將收購相關的成本在發生當期或收到服務當期確認為費

用，除非是發債或發行權益證券的成本，按照《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》和《國際財務報告準則第 9 號》進行確認。¹

(3) 在對資產或負債進行初始確認時，確認遞延所得稅資產和遞延所得稅負債，除非是按照《國際財務報告準則第 3 號》和《國際會計準則第 12 號——所得稅》中企業合併要求對商譽進行初始確認而導致的遞延所得稅負債。

(4) 將轉移對價超過可辨認取得資產和承擔負債取得日金額的淨額，如果存在，確認為商譽。以及

(5) 對包含商譽的現金產出單元每年至少進行一次減值測試，且無論何時企業合併帶來的商譽的現金產出單元出現《國際會計準則第 36 號——資產減值》所定義的減值跡象時，進行減值測試。

33B 當且僅當現有業務符合《國際財務報告準則第 3 號》的定義，且通過合營的其中一方在合營單位建立時納入其中，準則第 21A 段和應用指南第 33A 段也適用於建立合營單位。然而，如果參與合營各方在建立合營單位時，只投入不構成業務的資產或資產組合，那麼這些段落不適用於合營單位的建立。

33C 合營方可能通過收購合營單位中的額外權益來增加其權益份額，其中合營單位包含符合《國際財務報告準則第 3 號》所定義的業務。在這種情況下，如果合營方保持聯合控制，合營方收購額外權益之前所持有的權益無須重新計量。

33D 如果分享控制權的各方，在收購前後（包括收購在合營單

¹ 若主體採用上述準則修訂但尚未採用《國際財務報告準則第 9 號》，上述準則修訂對《國際財務報告準則第 9 號》的引用應當被解讀為對《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認與計量》的引用。

位的權益的主體)是在最終控制方的同一控制之下，且同一控制方的控制權並非短暫即時的，那麼準則第 21A 段和應用指南第 33A 段至第 33C 段並不適用於此類情況。

向共同經營出售或投入資產的會計處理

34 當作為共同經營者的主體與共同經營進行交易時，例如，出售或投入資產，這類似於主體與共同經營的其他參與方進行交易。因此，該共同經營者僅應確認交易產生的歸屬於共同經營中其他參與方的損益部分。

35 當這類交易提供證據表明，向共同經營出售或投入資產的可變現淨值下降或者這些資產發生減值損失，共同經營者應全額確認這些損失。

從共同經營購買資產的會計處理

36 當作為共同經營者的主體與共同經營進行交易時，例如，購買資產，在向第三方轉售資產之前，共同經營者不能確認其分享的該交易產生的損益份額。

37 當這類交易提供證據表明購買資產的可變現淨值下降或者這些資產發生減值損失，共同經營者應確認其在這些損失中的份額。

附錄三 生效日期、過渡性規定和其他國際財務報告準則的 撤銷

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分，與本國際財務報告準則其他部分具有同等效力。

生效日期

1 主體應自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本國際財務報告準則。允許提前採用。如果提前採用，主體應披露這一事實，並同時適用《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》、《國際會計準則第 27 號》（2011 年修訂）和《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）。

1A 2012 年 6 月發佈的《合併財務報表、合營安排和在其他主體中權益的披露——過渡性規定指南》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號》和《國際財務報告準則第 12 號》的修訂）修訂了附錄三第 2 段至第 5 段、第 7 段至第 10 段、第 12 段，新增了第 1B 段、第 12A 段和第 12B 段。主體應自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 11 號》，主體也應提前採用這些修訂。

1AA 《收購合營權益的會計處理》（對《國際財務報告準則第 11 號》的修訂），於 2014 年 5 月發佈，修訂了應用指南第 33 段之下標題的內容，增加了準則第 21A 段、應用指南第 33A 段至第 33D 段和附錄三的第 14A 段，及上述內容的標題。主體應以未來適用法在 2016 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用上述修訂。允許提前採用。如果主體提前採用，應對此事實進行披露。

過渡性規定

1B 不管《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》第 28 段如何要求，當主體首次採用本國際財務報告準則時，主體僅需根據《國際會計準則第 8 號》第 28 段（6）的要求，列報首次採用《國際財務報告準則第 11 號》的年度期間的前一個年度期間（簡稱“前一個期間”）的定量信息。主體也可以列報當期或以前比較期間的信息，但這不是強制要求。

合營企業——從比例合併轉為權益法

2 當從比例合併轉為權益法時，主體應在前一個期間的期初確認其對合營企業的投資。初始投資應以主體以前比例合併的資產和負債的帳面金額匯總數計量，包括因合併產生的商譽。如果商譽以前屬於較大的現金產出單元或一組現金產出單元，則主體應根據合營企業所歸屬的現金產出單元或一組現金產出單元的相對帳面金額，將商譽分配至合營企業。

3 根據本附錄第 2 段確定的投資期初餘額可作為投資初始確認的認定成本。主體應將《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）第 40 段至第 43 段的規定適用於投資的期初餘額，以評估投資是否發生減值，並將減值損失確認為前一個期間的期初留存收益的調整。當主體因對以往進行比例合併的合營企業應用過渡性規定而確認在合營企業中的投資時，《國際會計準則第 12 號——所得稅》中的第 15 段和第 24 段關於初始確認的例外規定不再適用。

4 如果以前所有比例合併的資產和負債的匯總產生了負的淨資產，則主體應評估其是否對負的淨資產承擔法定或推定義務，如果承擔了義務，主體應確認相應的負債。如果主體認為其對負的淨資產不承擔法定或推定義務，主體不應確認相應的負債，但應調整列報的最

早期間的期初留存收益。主體應在前一個期間的期初和首次採用本國際財務報告準則時，披露這一事實，及其在合營企業損失中的累積未確認份額。

5 主體應披露在前一個期間期初匯總列示的投資餘額中的資產和負債的明細。主體應以匯總的方式披露適用於本附錄過渡性規定第 2 段至第 6 段的所有合營企業。

6 初始確認後，主體應根據《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）使用權益法對其在合營企業中的投資進行會計處理。

共同經營——從權益法轉為對資產和負債進行會計處理

7 當主體對其在共同經營中的權益從權益法轉為對資產和負債進行會計處理時，主體應在前一個期間的期初終止確認以前使用權益法進行會計處理的投資，並終止確認根據《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）第 38 段構成主體在安排中淨投資的其他項目，同時確認主體在有關共同經營權益的各項資產和負債中的份額，包括可能構成該投資帳面金額的商譽。

8 主體應根據合同安排，以約定比例的權利和義務為基礎，確定其在與共同經營相關的資產和負債中的權益份額。主體應將相關資產和負債從前一個期間權益法形成的投資的期初金額中予以分解後，作為相關資產和負債的期初金額。

9 之前採用權益法進行會計處理的投資和根據《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）第 38 段構成主體對安排淨投資的其他項目，與確認的資產和負債淨額（包括商譽）之間的差額：

（1） 如果已確認的資產和負債的淨額（包括商譽）大於終止確認的投資（以及構成主體淨投資的其他項目），應首先抵銷與投資

相關的商譽，剩餘部分調整前一個期間的期初留存收益。

(2) 如果已確認的資產和負債的淨額（包括商譽）小於終止確認的投資（以及構成主體淨投資的其他項目），應調整前一個期間的期初留存收益。

10 主體從權益法轉為對資產和負債進行會計處理，應在前一個期間的期初，說明終止確認的投資、已確認資產和負債以及調整計入的期初留存收益的剩餘差額之間的協調關係。

11 當主體確認了與其在共同經營中的權益相關的資產和負債時，《國際會計準則第 12 號》第 15 段和第 24 段中的初始確認例外情況不適用。

主體單獨財務報表中的過渡性規定

12 之前根據《國際會計準則第 27 號》第 10 段在單獨財務報表中以成本法或者根據《國際財務報告準則第 9 號》對其在共同經營中的權益進行會計處理主體應：

(1) 終止確認該投資，並根據本附錄第 7 段至第 9 段確定的金額確認主體與其在共同經營中的權益相關的資產和負債。

(2) 說明在列報的前一個期間的期初終止確認的投資、已確認資產和負債以及調整計入的期初留存收益的剩餘差額之間的協調關係。

13 當主體由於應用本附錄第 12 段有關共同經營的過渡性規定而在其單獨財務報表中確認與其在共同經營中的權益相關的資產和負債時，《國際會計準則第 12 號》第 15 段和第 24 段關於初始確認的例外規定不再適用。

參照“前一個期間”

13A 儘管在本附錄第2段至第12段中參照了“前一個期間”，主體也可以列報以前期間調整後的比較信息，但這不是強制要求。如果主體沒有列報以前期間調整後的比較信息，所有對“前一個期間”的參照應理解為“列報調整後的最早比較期間”。

13B 如果主體列報了以前期間未調整的比較信息，主體應明確這些信息是未經調整的，聲明這些信息是在不同基礎上編製的，並對該基礎進行解釋。

參照《國際財務報告準則第9號》

14 如果主體已採用本國際財務報告準則，但尚未採用《國際財務報告準則第9號》，參照《國際財務報告準則第9號》應理解為參照《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》。

收購合營權益的會計處理

14A 《收購合營權益的會計處理》（對《國際財務報告準則第11號》的修訂），於2014年5月發佈，修訂了應用指南第33段之下標題的內容，增加了準則第21A段、應用指南第33A段至第33D段和本附錄的第1AA段，及上述內容的標題。主體應以未來適用法，對採用準則修訂後發生的、收購內含《國際財務報告準則第3號》所定義的業務合營權益進行會計處理。因此，往期發生的收購合營權益不應被調整。

其他國際財務報告準則的撤銷

15 本國際財務報告準則取代了下列國際財務報告準則：

- (1) 《國際會計準則第31號——合營中的權益》；和
- (2) 《解釋公告第13號——共同控制主體：合營者的非貨幣性投入》。

國際財務報告準則第12號

——在其他主體中權益的披露

目 錄

	起始段落
目 標	1
實現目標	2
範 圍	5
重大判斷和假設	7
投資性主體狀態	9A
在子公司中的權益	10
非控制權益方在集團活動和現金流中的權益	12
重大限制條件的性質和程度	13
與主體在納入合併範圍結構化主體中的權益相關風險的性質	14
母公司對子公司權益變化未導致喪失控制權時權益變動的 結果	18
報告期內喪失對子公司控制權的結果	19
未納入合併範圍的子公司中的權益（投資性主體）	19A
在合營安排和聯營企業中的權益	20
主體在合營安排和聯營企業中的權益的性質、範圍和 財務影響	21
主體在合營企業和聯營企業中權益的相關風險	23
在非合併結構化主體中的權益	24

權益的性質	26
風險的性質	29

附 錄

附錄一 術語表

附錄二 應用指南

附錄三 生效日期和過渡性規定

國際財務報告準則第12號

——在其他主體中權益的披露

目 標

1 本國際財務報告準則的目標是，要求主體披露有助於其財務報表使用者評估下列情況的信息：

- (1) 主體在其他主體中權益的性質及相關風險；以及
- (2) 這些權益對主體財務狀況、財務業績和現金流量的影響。

實現目標

2 為實現第1段中的目標，主體應當披露：

(1) 判斷下列事項時所作的重大判斷和假設（第7段至第9段）：

- ①主體在其他主體或合營安排中的權益性質；
- ②主體擁有權益的合營安排的類型（第7段至第9段）；
- ③在適用的情況下是否滿足投資性主體的定義（參見第9A段）。

以及

(2) 主體在下列主體中權益的信息：

- ①子公司（第10段至第19段）；
- ②合營安排和聯營企業（第20段至第23段）；以及
- ③不受主體控制的結構化主體（未納入合併範圍的結構化主體）（第24段至第31段）。

3 如果本國際財務報告準則所要求的信息披露與其他準則所要求的信息披露不能實現第1段的目標，主體應當披露實現上述目標的所需的額外信息。

4 主體應考慮實現披露目標的必要詳細程度，以及如何安排來強調本國際財務報告準則各項要求的重要程度。主體應根據情況進行合計披露或分解披露，以免有用的信息因掩埋在大量不重要細節中或因加總計入具有不同特徵的項目合計中而被模糊處理（參見應用指南第2段至第6段）。

範 圍

5 本國際財務報告準則適用於在下列各項之一中擁有權益的主體：

- (1) 子公司；
- (2) 合營安排（即共同經營或合營企業）；
- (3) 聯營企業；
- (4) 未納入合併報表範圍的結構化主體。

6 本國際財務報告準則不適用於：

(1) 《國際會計準則第19號——僱員福利》適用的離職後福利計劃或其他長期僱員福利計劃。

(2) 《國際會計準則第27號——單獨財務報表》適用的主體單獨財務報表。但是：

①如果主體在未納入合併範圍的結構化主體中擁有權益，並且將單獨財務報表作為其唯一的財務報表，在編製單獨財務報表時，該主體應當適用第24段至第31段的要求。

②按照《國際財務報告準則第10號》第31段的規定，以公允價值計量其子公司且變動計入損益的投資性主體在編製財務報表時，應當根據本準則的要求列報與投資性主體相關的信息披露。

(3) 主體在其參與的但並非共同控制的合營安排中的權益。除非該權益對合營安排有重大影響或該權益為主體在結構化主體中

的權益。

(4) 按照《國際財務報告準則第9號——金融工具》進行會計處理的在其他主體中的權益。但主體對於在下列各項中的權益，應當遵循本準則：

①當按照《國際會計準則第28號——在聯營企業和合營企業中的投資》，主體對在聯營或合營企業中的權益以公允價值計量且變動計入損益時；或者

②當該權益是在未納入合併範圍的結構化主體中的權益時。

重大判斷和假設

7 主體應當披露其在確定下列各項時所作的重要判斷和假設（以及判斷和假設的變更）：

(1) 主體對另一主體擁有控制權，即按照《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》第5段和第6段所述的被投資者；

(2) 主體對某一安排擁有共同控制權或對另一主體具有重大影響；以及

(3) 當該合營安排通過一單獨工具予以結構化時，合營安排的類型（即共同經營或合營企業）。

8 根據第7段披露的重要判斷和假設包括，事實和情況發生變化，導致主體在報告期對其是否控制、共同控制或重大影響的結論發生變化時所作的重要判斷和假設。

9 為遵循第7段的要求，主體應當披露在確定諸如下列各項時所作的重要判斷和假設：

(1) 即使主體擁有另一主體一半以上的表決權，主體並不控制另一主體。

(2) 即使主體擁有另一主體一半以下的表決權，主體仍控制另一主體。

(3) 主體是代理人或被委託人（參見《國際財務報告準則第10號》應用指南第58段至第72段）。

(4) 即使主體擁有另一主體20%或20%以上的表決權，主體對另一主體沒有重大影響。

(5) 即使主體擁有另一主體20%以下的表決權，主體仍對另一主體具有重大影響。

投資性主體狀態

9A 當母公司根據《國際財務報告準則第10號》第27段確定本身為投資性主體時，該投資性主體應當披露其在確定本身為投資性主體時所作的重要判斷和假設。如果該投資性主體不具備一個或多個投資性主體應當具備的主要典型特徵（參見《國際財務報告準則第10號》第28段），該投資性主體應當披露其仍被認定為投資性主體的原因。

9B 當一個主體成為投資性主體，或不再是投資性主體，該投資性主體應當披露投資性主體狀態發生的變化並解釋原因。此外，如果一個主體成為投資性主體，還應當披露投資性主體狀態的變化對當期財務報表的影響，包括：

(1) 投資性主體狀態改變當日，不再納入合併範圍的子公司的全部公允價值；

(2) 若存在，應根據《國際財務報告準則第10號》應用指南第101段的規定計算的利得和損失總額；以及

(3) 損益表中確認上述利得或損失的行項（如果沒有單獨列示）。

在子公司中的權益

10 主體應當在其合併財務報表中披露與下列各項有關的信息：

(1) 有助於其合併財務報表使用者了解：

①集團的構成；以及

②非控制權益方在集團活動和現金流量中擁有的權益(第12段)。

以及

(2) 有助於其合併財務報表使用者評估：

①主體在使用集團資產、清償集團債務所受重要限制的性質和程度(第13段)；

②與主體在納入合併範圍的結構化主體中的權益相關的風險變動的性質(第14段至第17段)；

③主體在子公司的所有者權益變動的結果，該變動不會使主體失去對子公司的控制(第18段)；以及

④主體在報告期對子公司失去控制的結果(第19段)。

11 納入合併範圍的子公司財務報表的報告期期末日與合併財務報表不同時(參見《國際財務報告準則第10號》應用指南第92段和第93段)，主體應當披露：

(1) 子公司財務報表報告期期末日；以及

(2) 使用不同日期或期間的原因。

非控制權益方在集團活動和現金流中的權益

12 主體應當披露擁有其重要非控制權益的每一子公司的下列情況：

(1) 子公司的名稱。

(2) 子公司的主要經營地(以及子公司主要經營地不同於其

所在國時子公司的註冊國家)。

(3) 非控制權益方所持有的所有者權益的比例。

(4) 非控制權益方所持有的投票權比例，如果該比例不同於其所持有的所有者權益比例。

(5) 報告期分配至子公司非控制權益方的損益。

(6) 子公司在報告期末累積的非控制權益。

(7) 有關子公司的財務信息概要（參見應用指南第10段）。

重大限制條件的性質和程度

13 主體應當披露以下內容：

(1) 限制主體使用集團資產或清償集團負債的重大限制條件（即法律規定、合同要約和監管規定），例如：

①限制母公司或其子公司轉讓現金或其他資產給集團內其他主體，或從集團內其他主體收到現金或其他資產能力的限制條件；

②限制給集團內其他主體，或從集團內其他主體獲取分紅和其他資本支出分配，或發生或償付貸款或預付款的擔保條款或其他要求。

(2) 非控制權益擁有的保護性權利顯著限制主體使用集團資產或清償集團負債的能力（例如母公司有義務在清償自身負債之前首先清償子公司負債，或使用資產或清償負債前必須要求得到非控制性權益許可），該保護性權利的性質和程度。

(3) 受限制條件作用的資產和負債在合併財務報表中的帳面價值。

與主體在納入合併範圍結構化主體中的權益相關風險的性質

14 主體應當披露要求母公司或其子公司對某納入合併範圍結構化主體提供財務支持的合同安排條款，包括使該報告主體承擔損失

的事項或情況（例如，清算安排或與購買結構化主體資產的義務，或向結構化主體提供財務支持相關的信用評級觸發事件）。

15 即使沒有合同義務，如果母公司或其子公司在報告期對納入合併範圍結構化主體已經提供了財務支持或其他支持（即購買結構化主體的資產或發行的工具），報告主體應當披露：

（1） 所提供支持的類型和金額，包括母公司或其子公司說明結構化主體獲得財務支持的情況；以及

（2） 提供支持的原因。

16 即使沒有合同義務，如果母公司或其子公司在報告期對之前不屬於合併範圍的結構化主體提供了財務支持或其他支持，並且這一支持導致報告主體控制了該結構化主體，主體應當披露促成這一決定的相關因素。

17 主體應當披露當前向納入合併範圍結構化主體提供財務支持或其他支持的意圖，包括說明結構化主體獲得財務支持的意圖。

母公司對子公司權益變化未導致喪失控制權時權益變動的結果

18 主體應列報清單，以反映母公司在子公司所有者權益的變化對母公司所有者權益的影響，這些變化未導致母公司喪失控制權。

報告期內喪失對子公司控制權的結果

19 主體應當披露按照《國際財務報告準則第10號》第25段計算的利得或損失：

（1） 在喪失對子公司控制權時，以公允價值計量對該子公司剩餘投資產生的利得或損失；以及

(2) 確認該利得或損失的損益行項（如果沒有單獨列示的話）。

未納入合併範圍的子公司中的權益（投資性主體）

19A 根據《國際財務報告準則第10號》要求不做合併報表而以公允價值計量其子公司變動計入損益的投資性主體，應當披露下述事實。

19B 對於每個未納入合併範圍的子公司，投資性主體應當披露以下信息：

- (1) 子公司名稱；
- (2) 子公司主要經營地（以及當子公司主要經營地不同於其所在國時子公司註冊成立的所在國家）；以及
- (3) 投資性主體所持有的權益比例，以及當與權益比例與投票權不成比例時，投資性主體所持有的投票權比例。

19C 如果投資性主體是另一投資性主體的母公司，母公司還應當根據第19B段（1）至第19B段（3）的要求，披露其投資性主體子公司控制投資的相關信息。上述信息披露可以通過在母公司財務報表中包括包含上述信息的子公司（或子公司們）的財務報表來實現。

19D 投資性主體應當披露：

- (1) 未納入合併範圍的子公司以現金股利、歸還貸款或支付預付款形式向投資性主體轉移資金的重大的限制條件（例如源於借款安排、監管要求和合同安排的限制）的性質和程度；以及
- (2) 任何為未納入合併範圍的子公司提供財務或其他支持的現有承諾或意圖，包括協助子公司取得財務支持的承諾或意圖。

19E 在報告期間，如果投資性主體或其任何子公司在沒有合同義務的情況下向一家未納入合併範圍的子公司提供了財務或者其他支持（如購買子公司資產或其發行的工具，或者幫助該子公司獲得財務支持），該投資性主體應當披露：

- （1） 為每個未納入合併範圍的子公司提供支持的金額和類型；以及
- （2） 提供支持的原因。

19F 投資性主體應披露可能要求主體或者其未納入合併範圍的子公司為另一未納入合併範圍的受控結構化主體提供財務支持的合同條款，包括可能使報告主體產生損失的事項和環境（例如，有義務購買結構化主體資產或者提供財務支持的流動性安排和信用評級觸發器）。

19G 在報告期間，若投資性主體或其未納入合併範圍的子公司在沒有合同義務的情況下為另一未納入合併範圍的非受控結構化主體提供財務或其他支持，且通過支持條件獲得該結構化主體控制權時，投資性主體應當披露決定提供支持的原因。

在合營安排和聯營企業中的權益

20 主體應當披露有助於財務報表使用者評估下列各項的信息：

- （1） 主體在合營安排和聯營企業中權益的性質、程度和財務影響，包括與合營安排或聯營企業中具有共同控制、重大影響的其他投資者之間合同關係的性質和影響（第21段和第22段）；以及
- （2） 主體在合營企業或聯營企業中權益相關風險的性質及其變化（第23段）。

主體在合營安排和聯營企業中權益的性質、範圍和財務影響

21 主體應當披露：

(1) 對於報告主體具有實質性的合營安排和聯營企業而言：

①合營安排或聯營企業的名稱。

②與合營安排方或聯營方關係的性質（例如，描述合營安排或聯營企業活動的性質，以及合營安排或聯營企業活動對主體活動是否至關重要）。

③合營安排或聯營企業的主要經營地（若合營安排或聯營主要經營地不同於其所在國，合營安排或聯營企業的註冊國家）。

④主體所持有的權益比例或參與股權比例，以及若與前述比例不同，主體持有的投票權比例。

(2) 對於報告主體具有實質性的合營企業和聯營企業而言：

①在合營企業或聯營企業中的投資是採用權益法計量還是以公允價值計量。

②按照應用指南第12段和第13段的具體規定，關於合營企業和聯營的財務信息概要。

③當採用權益法核算合營企業和聯營企業時，且主體在合營企業和聯營企業的投資具有公開市場報價時，披露其公允價值。

(3) 應用指南第16段要求的在單獨非重大的合營企業和聯營中投資的財務信息。

①所有非重要合營企業的財務信息合計，以及另外單獨披露；

②所有非重要聯營的財務信息合計。

21A 投資性主體不需要披露第21段（2）至第21段（3）要求的信息。

22 主體還應當披露：

(1) 有關合營企業或聯營以現金股利、歸還貸款或支付預付款形式向主體轉移資金的重限制條件（即，來自對合營企業或聯營具有共同控制或重大影響的投資者之間的借款安排、監管要求和合同安排）的性質和程度。

(2) 如果採用權益法核算的合營企業或聯營企業的財務報表報告期期末日不同於報告主體，主體應當披露：

- ①合營企業或聯營企業財務報表報告期期末日；以及
- ②使用不同日期或不同期間的原因。

(3) 當主體採用權益法而不再確認其在合營企業或聯營企業中的損失份額時，合營企業或聯營在報告期內損失的未確認份額和截至報告期末累計的未確認份額。

主體在合營企業和聯營企業中權益的相關風險

23 主體應當披露：

(1) 與合營企業有關的承諾，該承諾與應用指南第18段至第20段要求的其他承諾分別披露。

(2) 根據《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》，與主體在合營企業或聯營企業中的權益相關的或有負債（包括與其他對合營企業或聯營企業具有共同控制或重大影響的投資者共同發生的或有負債中屬於本主體的份額）應當與其他或有負債金額分別披露，除非損失的可能性極小。

在非合併結構化主體中的權益

24 主體應當披露：

(1) 有助於財務報表使用者了解主體在未納入合併範圍結構化主體中權益的性質和程度（第26段至第28段）；以及

(2) 有助於財務報表使用者評價與其在未納入合併範圍結構

化主體中權益相關風險的性質及其變化（第29段至第31段）。

25 第24段（2）所要求的信息包括：主體在以前報告期與未納入合併範圍結構化主體相關（例如，支持該結構化主體）風險的信息，即使主體在報告日不再與結構化主體相關。

25A 投資性主體不需要披露第24段中要求的關於其控制的未納入合併範圍結構化主體的信息，但需要按第19A段至第19G段中的要求來披露相關信息。

權益的性質

26 主體應當披露其在未納入合併範圍結構化主體中權益的定性信息和定量信息，包括但不限於結構化主體的性質、目的、規模和活動，以及結構化主體的融資方式。

27 如果主體已經為未納入合併結構化主體提供支持，但沒有提供第29段所要求的信息（如，因為主體在報告日在結構化主體中沒有權益），主體應當披露：

（1） 主體確定其所支持的結構化主體的方式；

（2） 主體在報告期從結構化主體中獲得的收益，包括對所列示的收益類型的描述；以及

（3） 主體在報告期轉移至結構化主體的所有資產（轉移時的）帳面金額。

28 除非其他形式更恰當，主體應當以表格形式列示第27段（2）和（3）的信息，並將其所支持的活動分為相關類別（參見應用指南第2段至第6段）。

風險的性質

29 除非其他形式更恰當，主體應當以表格形式披露下列各項的概要：

(1) 在財務報表中確認的，主體在未納入合併範圍結構化主體權益相關的資產和負債的帳面金額。

(2) 上述確認的資產和負債在財務狀況表中列示的行項。

(3) 最能代表主體在結構化主體權益損失風險最大敞口的金額，包括這些損失是如何確定的。如果主體不能量化其在未納入合併範圍結構化主體中的權益的最大損失，主體應當披露這一事實及原因。

(4) 主體在未納入合併範圍結構化主體中權益相關的資產和負債的帳面金額與主體在結構化主體權益損失風險最大敞口的金額的比較。

30 如果主體在報告期已經向之前或目前擁有權益的未納入合併範圍結構化主體提供財務支持或其他支持（例如，購買結構化主體的資產或購買結構化主體發行的工具），即使主體沒有合同義務這樣做，主體也應當披露：

(1) 所提供的支持的類型及數量，包括主體說明結構化主體獲得財務支持的情況；以及

(2) 提供支持的原因。

31 主體應當披露當前向未納入合併範圍結構化主體提供財務支持或其他支持的現時意圖，包括說明結構化主體獲得財務支持的意圖。

附 錄

附錄一 術語表

本附錄是本準則的組成部分。

來自結構化主體的收益	本準則所稱“來自結構化主體的收益”包括但不限於，一次性和多次性收費、利息、股息、重新計量或終止確認在結構化主體中的權益產生的損益，以及向結構化主體轉移資產和負債產生的損益。
在其他主體中的權益	<p>本準則所稱“在其他主體中的權益”指的是導致主體面對另一主體業績帶來回報的可變性的合同性涉入或非合同性涉入。“在其他主體中的權益”可以用以下情況證明，但不僅限於以下情況：持有權益或債務工具、諸如提供融資、清算支持、信用增級和擔保等其他形式的涉入。“在其他主體中的權益”包括主體控制、共同控制或重大影響其他主體的含義。主體並不必僅僅因為存在典型的供銷關係而在另一主體中擁有權益。</p> <p>應用指南第7段至第9段提供了關於在其他主體中權益的更多信息。</p> <p>《國際財務報告準則第10號》應用指南第55段至第57段對可變回報進行了解釋。</p>
結構化主體	設計該主體的目的是投票權或類似權利在確定誰控制該主體時並非決定性因素，例如，當投票權僅與行政事務相關，並且相關活動由合同安排約束。

應用指南第22段至第24段提供了關於結構化主體更多的信息。

下列術語見《國際會計準則第27號》(2011年修訂)、《國際會計準則第28號》(2011年修訂)、《國際財務報告準則第10號》和《國際財務報告準則第11號——合營安排》。本準則所使用的這些術語與上述準則中的意思相同：

- 聯營
- 合併財務報表
- 對主體的控制
- 權益法
- 集團
- 合營安排
- 共同控制
- 共同經營
- 合營企業
- 非控制權益
- 母公司
- 保護性權利
- 相關活動
- 單獨財務報表
- 單獨工具
- 重大影響
- 子公司

附錄二 應用指南

本附錄是本準則的組成部分，對如何應用本準則第1段至第31段進行描述，與本準則的其他部分具有相同的效力。

1 本附錄中的例子使用的是假設情況。儘管這樣例子的某些方面可能以實際情況模式列示，但是在應用《國際財務報告準則第12號》時需要評估特定實際情況模式的相關事實和情況。

匯總（第4段）

2 主體應根據情況確定滿足報表使用者信息需求的信息詳盡程度、對本準則要求的不同方面重要性的強調程度，以及主體對這些信息合計的方式。主體有必要在無助於財務報表使用者的過多過細財務報表的閱讀負擔與因過度合併而導致信息不明之間尋求平衡。

3 對於在類似主體中權益，主體可以合計披露本國際財務報告準則要求的信息，如果這種合計披露與應用指南第4段的披露目標和要求一致，並且不會導致信息模糊。主體應披露如何合計在類似主體中的權益。

4 主體應當單獨列報有關在下列權益的信息：

- (1) 子公司；
- (2) 合營企業；
- (3) 共同經營；
- (4) 聯營企業；以及
- (5) 未納入合併範圍結構化主體。

5 在確定是否合計信息時，主體應當考慮將予合計的每一主體不同風險和回報特徵的定量信息和定性信息以及他們對報告主體的重要性。主體應當以能夠向財務報表使用者明確解釋在上述其他主體

中權益的性質和程度的方式予以披露。

6 應用指南第4段所要求的合理的主體合計分類的示例如下：

- (1) 活動的性質（如研發主體、循環信用卡證券化主體）。
- (2) 行業分類。
- (3) 地區分佈（如國家或地區）。

在其他主體中的權益

7 在其他主體中的權益，指的是導致主體面對另一主體業績的可變性的合同性涉入或非合同性涉入。考慮其他主體的目的和設計可能有助於報告主體評估是否在其他主體中擁有權益，從而有助於評估是否應當提供本國際財務報告準則所要求的披露。這一評估包括其他主體的設計所產生的風險及因設計其他主體而轉移給報告主體和其他方的風險。

8 報告主體通常因持有工具（如另一主體發行的權益工具或債務工具）或其他吸收風險可變性的涉入方式而承擔其他主體業績的可變回報風險。例如，假定結構化主體持有貸款組合，該結構化主體從其他主體（報告主體）處取得信貸違約互換，以免其遭受貸款本金和利息違約風險。由於信貸違約互換吸收了結構化主體的回報可變性，報告主體的涉入使其承擔來自結構化主體業績回報的可變風險。

9 某些工具是為了將報告主體的風險轉移給其他主體。這些工具為另一主體產生可變回報，但一般不能使報告主體承擔來自其他主體業績回報的可變風險。例如，假定結構化主體的設立是為了向願意承擔主體Z信貸風險的投資者提供投資機會（主體Z與安排中任何一方無關聯）。結構化主體通過向投資者發行與主體Z信用風險相關的票據（信用關聯票據）獲得資金，並將所獲收益投向無風險金融資產組

合中。結構化主體通過與互換對應方簽訂信用違約風險互換（CDS）而承擔了主體Z的信用風險。信用違約風險互換將主體Z的信用風險傳遞給結構化主體以獲得互換對應方支付的費用。結構化主體中的投資者收到較高回報，這一回報既反映了結構化主體從其資產組合中獲得的回報，也反映了信貸違約互換的費用。互換對手方並沒有涉入結構化主體，但是卻承擔了結構化主體業績可變回報的風險，因為信用違約互換將可變性轉移給結構化主體，而不是吸收結構化主體回報的可變性。

子公司、合營企業和聯營企業財務信息概要（第12段和第21段）

10 當子公司中存在對報告主體重要的非控制權益時，主體應當披露：

（1） 支付給非控制方的分紅。

（2） 有關子公司資產、負債、損益和現金流量的財務信息概要，這些信息說明財務報表使用者了解非控制利益方在集團活動和現金流量中的利益。這些信息可能包括但不限於，如流動資產、非流動資產、流動負債、非流動負債、收入、損益和綜合收益總額。

11 應用指南第10段（2）所要求的財務信息概要應當為集團內公司間相互抵銷前的金額。

12 關於對報告主體重要的合營企業和聯營企業，報告主體應當披露：

（1） 從合營企業或聯營企業收到的股息。

（2） 有關合營企業和聯營企業的財務信息概要（參見應用指南第14段和第15段）包括但不限於：

①流動資產。

②非流動資產。

- ③流動負債。
- ④非流動負債。
- ⑤收入。
- ⑥持續經營損益。
- ⑦非持續經營稅後損益。
- ⑧其他綜合收益。
- ⑨綜合收益總額。

13 除了應用指南第12段所要求的財務信息概要外，關於對報告主體重要的每一合營企業，主體應當披露以下金額：

- (1) 包括在應用指南第12段(2)①中的現金和現金等價物。
- (2) 包括在應用指南第12段(2)③中流動負債(不包括交易及其他應付款和準備)。
- (3) 包括在應用指南第12段(2)④中的非流動金融負債(不包括交易及其他應付款和準備)。
- (4) 折舊和攤銷。
- (5) 利息收入。
- (6) 利息費用。
- (7) 所得稅費用或收入。

14 根據應用指南第12段和第13段列示的財務信息概要應當是在合營企業或聯營企業財務報表中金額(而不是主體在這些金額中的份額)。如果主體採用權益法對其在合營企業或聯營企業中的利益進行會計處理，則：

(1) 合營企業或聯營財務報表中的金額應予以調整，以反映主體採用權益法核算時進行的調整，如取得時的公允價值調整以及會計政策差異的調整。

(2) 主體應當提供按照主體在合營企業或聯營企業中的權益

的帳面金額對財務信息概要進行調節。

15 如果存在下列情況，主體可以根據合營企業或聯營企業的財務報表列示應用指南第12段和第13段所要求的財務信息概要：

(1) 主體按照《國際會計準則第28號》(2011年修訂)以公允價值計量其在合營企業或聯營中的權益；

(2) 合營企業或聯營企業不根據國際財務報告準則編製財務報表，並且據此編製財務報表是不切實際的或產生不必要的成本。

在上述情況下，主體應當披露財務信息概要編製的基礎。

16 主體應當以合計金額披露在以權益法核算的非重要合營企業或聯營企業的權益的帳面價值。主體也應當單獨披露其在合營企業或聯營中下列各項所佔份額的合計數：

- (1) 持續經營損益。
- (2) 非持續經營稅後損益。
- (3) 其他綜合收益。
- (4) 綜合收益總額。

主體應將合營企業或聯營企業分開披露。

17 如果主體在子公司、合營企業或聯營企業中的利益(或在合營企業或聯營企業中的權益的一部分)按照《國際財務報告準則第5號——持有待售的流動資產和非持續經營》分類為持有待售資產，不要求主體按照應用指南第10段至第16段的要求披露子公司、合營企業或聯營企業的財務信息概要。

對合營企業的承諾〔第23段(1)〕

18 主體應當在報告日披露主體所作出但未確認的所有承諾(包括與共同控制合營企業的其他投資者共同作出的承諾中屬於本主體

的份額)，這些承諾與其在合營企業中的利益相關。這些承諾可能導致現金或其他資源的未來流出。

19 可能導致現金或其他資源的未來流出的未確認承諾包括：

(1) 由於諸如下列情況導致提供資金或資源的未確認承諾：

①合營企業的構成或形成協議(該協議要求主體在特定期間提供資金資助)。

②合營企業承擔的資本密集型項目。

③無條件購買義務，這些義務要求主體承諾從合營企業購買設備、存貨或服務，或者代表合營企業購買設備、存貨或服務。

④向合營企業提供貸款或其他財務支持的未確認承諾。

⑤向合營企業提供資助的未確認承諾，如資產或服務。

⑥與合營企業相關的其他不可取消的未確認承諾。

(2) 由於特定情況未來發生或不發生，導致獲得其他方在合營企業所有權權益(或所有權益一部分)的未確認承諾。

20 應用指南第18段和第19段的要求和例子說明《國際會計準則第24號——關聯方披露》第18段所要求的部分披露類型。

在未納入合併範圍結構化主體中的權益(第24段至第31段)

結構化主體

21 結構化主體是指這樣的主體，設計該主體的目的是決定該主體的控制權時投票權或類似權利並非決定性因素，例如，當投票權僅與行政事務相關並且相關的活動由合同安排約束。

22 結構化主體通常具有下列全部或部分特點：

(1) 活動受限。

(2) 目標界定明確且範圍較窄，如具有稅收效應的的租賃，

從事研發活動，向主體提供資本或資金來源，或者向投資者提供投資機會以向投資轉移與結構化主體資產相關的風險和報酬。

(3) 不充足的權益，該權益允許結構化主體在不需要次級財務支持的情況下對其活動進行融資。

(4) 以多項合同相關聯的工具向投資者進行融資，該情形導致信用或其他風險集中（可部分出售的一種證券）。

23 可作為結構化主體的例子包括但不限於：

- (1) 證券化工具。
- (2) 資產支持的融資安排。
- (3) 部分投資基金。

24 由投票權控制的主體不是結構化主體，僅僅因為，例如，是其根據重組安排從第三方收到資金資助。

由未納入合併範圍結構化主體中權益產生風險的性質（第29段至第31段）

25 除第29段至第31段所要求的信息外，主體應披露滿足第24段（2）披露目標要求的額外信息。

26 根據情況不同，需要披露的額外信息可能與主體因未納入合併範圍結構化主體中的利益而產生的風險評價有關，這種情況的示例包括：

(1) 可能要求主體向結構化主體提供財務支持的有關安排的條件（即清算安排，或與購買結構化主體資產或提供財務支持相關的信用評級觸發事件），包括：

- ①對可能使報告主體蒙受損失的事件或情況的描述。
- ②是否存在限制義務的條款。

③是否存在提供財務支持的其他方，如果有，報告主體的義務與其他方的義務級別如何。

(2) 報告期主體發生的與在未納入合併範圍結構化主體中的權益相關的損失。

(3) 主體在報告期從在未納入合併範圍結構化主體中權益收到收入的類型。

(4) 是否要求主體在其他方之前吸收未納入合併範圍並結構化主體的損失，主體吸收這一損失的最大程度，以及(如果相關的話)其他各方承擔潛在損失的程度和金額，有關其他各方在未納入合併範圍結構化主體中的權益低於報告主體權益份額。

(5) 有關清算安排、擔保或與第三方的其他承諾的信息。與第三方的其他承諾可能影響主體在未納入合併範圍結構化主體中的利益的風險和公允價值。

(6) 報告期間未納入合併範圍結構化主體在對其活動進行融資時遇到的困難。

(7) 與未納入合併範圍結構化主體的資金支持相關，資金支持的形式(即商業票據或中期票據)及其加權平均壽命。這一信息可能包括未納入合併範圍結構化主體資產和資金支持的到期分析，如果結構化主體存在由短期資金支持的長期資產的話。

附錄三 生效日期及過渡性規定

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分，與本國際財務報告準則其他部分具有同等效力。

生效日期和過渡性規定

1 本國際財務報告準則適用於自2013年1月1日或此後開始的年度期間。允許提前採用。

1A 2012年6月發佈的《合併財務報表、合營安排和在其他主體中權益的披露：過渡性規定》（對《國際財務報告準則第10號》、《國際財務報告準則第11號》、《國際財務報告準則第12號》的修訂）增加了本附錄第2A段至第2B段。主體應自2013年1月1日或以後日期開始的年度期間適用上述修訂。主體如果提前採用《國際財務報告準則第12號》，應當同時提前採用上述修訂。

1B 2012年10月發佈的《投資性主體》準則（對《國際財務報告準則第10號》、《國際財務報告準則第12號》和《國際會計準則第27號》的修訂），增加修訂了第2段和附錄一，並且添加了第9A段至第9B段、第19A段至第19G段、第21A段和第25A段。主體應自2014年1月1日或以後日期開始的年度期間適用上述修訂。允許提前採用。主體如果提前採用，應當披露該事實且同時採用《投資性主體》所有修訂。

1C 《投資性主體：合併報表豁免（對國際財務報告準則第10號、國際財務報告準則第12號和國際會計準則第28號的修訂）》於2014年12月發佈，修訂了本準則第6段。主體應當自2016年1月1日之後採用準則修訂。允許提前採用。如果主體提前採用準則修訂，應當披露該事實。

2 鼓勵主體提供本國際財務報告準則所要求的有關2013年1月1日前開始的年度期間的信息。提供本國際財務報告準則所要求的一些信息並不強制主體提前採用本國際財務報告準則的所有要求或採用《國際財務報告準則第10號》、《國際財務報告準則第11號》、《國際會計準則第27號》(2011年修訂)和《國際會計準則第28號》(2011年修訂)。

2A 本國際財務報告準則的披露要求沒有必要適用於《國際財務報告準則第12號》的最早生效年度期間之前的列報期間。

2B 本國際財務報告準則第24段至第31段及相應的應用指南第21段至第26段沒有必要適用於《國際財務報告準則第12號》的最早生效年度期間之前的列報期間。

對《國際財務報告準則第9號》的引用

3 如果採用本準則的主體還未採用《國際財務報告準則第9號》，可以以《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》作為參考。

國際財務報告準則第13號

——公允價值計量

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	5
計 量	9
公允價值的定義	9
相關資產或負債	11
交易	15
市場參與者	22
價格	24
應用於非金融資產	27
應用於負債和主體自身權益工具	34
應用於存在市場風險或對方信用風險抵銷頭寸的金融資產和 金融負債	48
初始確認時的公允價值	57
估值技術	61
估值技術輸入值	67
公允價值級次	72
披 露	91
附 錄	
附錄一 術語表	
附錄二 應用指南	
附錄三 生效日期和過渡性規定	

國際財務報告準則第13號

——公允價值計量

目 標

1 本國際財務報告準則：

- (1) 對公允價值進行了定義；
- (2) 在單獨一項國際財務報告準則中建立了計量公允價值的框架；並且
- (3) 規定了公允價值計量的披露要求。

2 公允價值是基於市場的計量，而不是特定主體的計量。對於一些資產和負債，可觀察的市場交易或市場訊息可能能夠獲得。而對於其他資產和負債，可觀察的市場交易和市場訊息可能不能夠獲得。然而，公允價值計量的目標在兩種情況下是一致的——估計計量日當前市場條件下，“市場參與者”之間發生“有序交易”時，出售一項資產或轉移一項負債的價格（即從持有一項資產或承擔一項負債的市場參與者的角度，為計量日的“退出價格”）。

3 當相同資產或負債的價格無法直接觀察得到時，主體可運用最大限度使用相關可觀察輸入值、最小限度使用不可觀察輸入值的其他估值技術計量公允價值。因為公允價值是基於市場的計量，計量時應當使用市場參與者對資產和負債進行定價時所使用的假設，包括關於風險的假設。因此，在計量公允價值時，主體持有資產、償還或以其他方式履行負債的意圖並不相關。

4 公允價值的定義側重於資產和負債，因為它們是會計計量的主要對象。此外，本國際財務報告準則也適用於以公允價值計量的主

體自身權益工具。

範 圍

5 本國際財務報告準則適用於要求或允許進行公允價值計量或公允價值計量披露（以及基於公允價值的計量及其披露，如公允價值減出售費用）的國際財務報告準則，第 6 段和第 7 段所述情況除外。

6 本國際財務報告準則的計量和披露要求不適用於下列各項：

（1） 《國際財務報告準則第 2 號——以股份為基礎的支付》範圍內的以股份為基礎的支付交易；

（2） 《國際會計準則第 17 號——租賃》範圍內的租賃交易；以及

（3） 與公允價值類似但並非公允價值的計量值，如《國際會計準則第 2 號——存貨》中的可變現淨值，或《國際會計準則第 36 號——資產減值》中的使用價值。

7 本國際財務報告準則要求的披露不適用於下列各項：

（1） 按照《國際會計準則第 19 號——僱員福利》以公允價值計量的計劃資產；

（2） 按照《國際會計準則第 26 號——退休福利計劃的會計和報告》以公允價值計量的退休福利計劃投資；以及

（3） 按照《國際會計準則第 36 號》以公允價值扣除處置費用作為可收回金額的資產。

8 如果其他國際財務報告準則要求或允許採用公允價值進行計量，本國際財務報告準則規範的公允價值計量框架既適用於初始計量，也適用於後續計量。

計 量

公允價值的定義

9 本國際財務報告準則將公允價值定義為：市場參與者之間在計量日進行的有序交易中，出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格。

10 應用指南第 2 段總體描述了公允價值計量的方法。

相關資產或負債

11 公允價值計量是針對一項特定資產或負債的。因此，如果市場參與者在確定資產或負債在計量日的價格時考慮了該資產或負債的特徵，主體就應在計量公允價值時考慮這些特徵。例如，這些特徵包括：

- (1) 資產的狀況和所在位置；以及
- (2) 出售或使用資產的限制（如有）。

12 有些特徵對計量的影響因市場參與者如何考慮該特徵而有所不同。

13 以公允價值計量的資產或負債可能是下列兩者之一：

- (1) 單獨的資產或負債（例如一項金融工具或一項非金融資產）；或者
- (2) 資產組、負債組或資產和負債的組合（如一個現金產出單元或一項業務）。

14 資產或負債是否作為單獨資產或負債、資產組、負債組或是資產和負債的組合進行確認和披露，取決於其計量單元。資產或負債計量單元的確定應當遵循要求或允許進行公允價值計量的國際財務

報告準則，除非本國際財務報告準則另有規定。

交 易

15 公允價值計量假定，資產或負債的交換發生在計量日當前市場條件下，市場參與者之間出售資產或轉移負債的有序交易中。

16 公允價值計量假定出售資產或轉移負債的交易發生在：

- (1) 資產或負債的主要市場；或者
- (2) 在沒有主要市場的情況下，資產或負債的最有利市場。

17 主體不需要對所有可能的市場進行徹底的搜尋，以識別主要市場或在沒有主要市場情況下的最有利市場，但主體應當考慮所有可合理獲取的信息。如果不存在相反的證據，主體正常進行資產出售或負債轉移所進入的市場可以假定為主要市場，或在沒有主要市場的情況下，假定其為最有利市場。

18 如果資產或負債存在主要市場，公允價值計量應當採用該市場的價格（無論該價格是直接可觀察的，還是使用其他估值技術估計的），即使另一不同市場在計量日的價格更為有利。

19 主要市場（或最有利市場）是主體在計量日可進入的市場。因為具有不同活動的不同主體（以及這些主體的業務）可能能夠進入不同的市場，所以對不同主體（以及這些主體的業務）而言，相同資產或負債的主要市場（或最有利市場）可能不同。因此，應當從報告主體的角度考慮主要市場（或最有利市場）（及市場參與者），因而允許具有不同活動的主體之間存在差異。

20 儘管在計量日主體必須有能力進入市場，但並不需要在計量日出售特定資產或轉移特定負債來計量以市場價格為基礎的公允價

值。

21 即使計量日不存在提供出售資產或轉移負債價格信息的可觀察市場，公允價值計量仍應從持有資產或承擔負債的市場參與者的角度考慮，假設當日發生了交易。該假設的交易是估計出售資產或轉移負債價格的基礎。

市場參與者

22 主體在計量資產或負債的公允價值時，應當採用市場參與者給資產或負債定價時使用的假設，並假定市場參與者以實現其最高經濟利益為目的。

23 在確定這些假設時，主體不需要識別特定的市場參與者。但主體應當考慮下列特定因素，識別總體上區分市場參與者的特徵：

- (1) 資產或負債；
- (2) 資產或負債的主要市場（或最有利市場）；以及
- (3) 在該市場上與主體進行交易的市場參與者。

價格

24 公允價值是指，在計量日當前市場條件下，在主要市場（或最有利市場）的有序交易中出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格（退出價格），無論該價格是直接可觀察的，還是用其他估值技術估計的。

25 用來計量資產或負債公允價值的主要市場（或最有利市場）的價格不需因交易費用而進行調整。交易費用應當按照其他準則的要求進行會計處理。交易費用不屬於一項資產或負債的特徵；相反，它們是與特定交易相關的，因主體參與資產或負債的交易方式不同而不同。

26 交易費用不包括運輸費用。如果資產所在地是資產的一項特徵（如對商品而言情況就可能如此），主要市場（或最有利市場）的價格應按照將該資產從當前位置運抵該市場發生的成本（如果有的話）進行調整。

應用於非金融資產

非金融資產的最高效和最佳使用

27 非金融資產公允價值的計量應當考慮市場參與者通過最高效和最佳使用資產或將其出售給最高效和最佳使用該項資產的其他市場參與者而創造經濟利益的能力。

28 最高效和最佳使用非金融資產應當考慮在實物上可能、法律上允許以及財務上可行的情況下使用資產，具體如下：

（1）實物上可能的情況下使用資產，考慮市場參與者在給資產定價時考慮的資產實物特徵（例如一項房地產的所在地或大小）。

（2）法律上允許的情況下使用資產，考慮市場參與者在給資產定價時考慮的對資產使用的任何法律限制（例如一項房地產適用的區域規劃）。

（3）財務上可行的情況下使用資產，考慮在實物上可能且法律上允許的情況下使用資產能否產生足夠的收益或現金流量（考慮將資產轉換到該用途的成本），以滿足市場參與者投資於這樣使用的該項資產所要求的投資回報。

29 最高效和最佳使用應從市場參與者的角度確定，即使主體計劃以不同方式使用該資產。但是，主體當前使用非金融資產的方式可推定為最高效和最佳使用，除非市場或其他因素表明市場參與者對資產的不同使用可使資產價值最大化。

30 為保護其競爭地位或出於其他原因，主體可能不打算積極使用已獲取的非金融資產，或者不以最高效和最佳方式使用該資產。例如，主體可能取得一項無形資產，並計劃通過防止其他主體使用該資產的方式防禦性地使用該資產。然而，主體應在假定市場參與者最高效和最佳使用的前提下計量非金融資產的公允價值。

非金融資產的估值前提

31 非金融資產的最高效和最佳使用形成了用於計量資產公允價值的估值前提，包括：

(1) 一項非金融資產的最高效和最佳使用可能通過與其他資產組合使用(如為了使用需安裝或配置)或與其他資產及負債組合(如一項業務)使用，為市場參與者提供最大價值。

①如果資產的最高效和最佳使用是通過與其他資產組合使用或與其他資產及負債組合使用來實現，那麼該資產的公允價值是在假定該資產將同其他資產或同其他資產及負債組合使用並且市場參與者可獲得這些資產和負債(即其配套資產和相關負債)的情況下，在當前交易中出售資產所能收到的價格。

②與資產及其配套資產相關的負債包括為籌集營運資本產生的負債，但不包括為組合之外的資產籌集資金產生的負債。

③關於非金融資產的最高效和最佳使用假設對其所在資產組合或資產與負債組合中(與最高效和最佳使用相關)的所有資產而言都是一致的。

(2) 一項非金融資產的最高效和最佳使用可能獨立地為市場參與者提供最大價值。如果資產通過獨立使用來實現最高效和最佳使用，資產的公允價值是將資產出售給單獨使用該資產的市場參與者的當前交易中所能收到的價格。

32 非金融資產的公允價值計量假定，資產將按照與其他國際財務報告準則規定的計量單元相一致的方式（可能是單項資產）出售。即使在公允價值計量假定資產的最高效和最佳使用通過與其他資產組合使用或與其他資產及負債組合使用來實現時，情況也如此，這是因為公允價值計量假定市場參與者已經持有了配套資產和相關負債。

33 應用指南第 3 段規定了非金融資產估值前提概念的應用。

應用於負債和主體自身權益工具

一般原則

34 公允價值計量假定一項金融或非金融負債或者主體自身權益工具（例如企業合併中作為對價發行的權益）在計量日被轉移給市場參與者。負債或主體自身權益工具的轉移假定：

（1） 負債繼續存在，作為受讓方的市場參與者將被要求履行義務。負債在計量日並沒有與對方結清或以其他方式消除。

（2） 主體自身權益工具繼續存在，作為受讓方的市場參與者將取得與該工具有關的權利並承擔相關義務。該工具在計量日並沒有被取消或以其他方式消除。

35 即使不存在可觀察市場，以提供關於轉移負債或主體自身權益工具的定價信息（例如由於存在合同或其他法律限制阻止了這些項目的轉移），如果其他方將這些項目作為資產（如公司債券或主體股票的買入期權）持有，這些項目的可觀察市場可能仍然存在。

36 在任何情況下，主體都應當盡可能多地使用相關的可觀察輸入值，盡可能少地使用不可觀察輸入值，以滿足公允價值計量的目標，即估計市場參與者之間在計量日按照當前市場條件在有序交易中轉

移一項負債或權益工具的價格。

其他方作為資產持有的負債和權益工具

37 如果轉移相同或類似負債或主體自身權益工具的報價無法取得，但相同項目被其他方作為資產持有，主體應當從在計量日將相同項目作為資產持有的市場參與者的角度計量負債或權益工具的公允價值。

38 在這種情況下，主體應當根據下列方法計量負債或權益工具的公允價值：

(1) 如果被其他方作為資產持有的相同項目存在活躍市場的報價，使用該價格；

(2) 如果該價格不存在，使用其他可觀察的輸入值，如被其他方作為資產持有的相同項目在不活躍市場中的報價。

(3) 如果(1)和(2)中的可觀察價格不存在，使用其他估值技術，例如：

①收益法(如現值技術，即考慮市場參與者預期從作為資產持有的負債或權益工具中取得的未來現金流量，參見應用指南第10段和第11段)。

②市場法(如使用被其他方作為資產持有的類似負債或權益工具的報價，參見應用指南第5段至第7段)。

39 只有當存在資產特有的因素且該因素不適用於負債或權益工具的公允價值計量時，主體才能對被其他方作為資產持有的負債或主體自身權益工具的報價進行調整。主體應保證資產的價格不反映資產出售受限的影響。可能表明資產報價應當被調整的因素包括：

(1) 資產報價與被其他方作為資產持有的類似(但不完全相同)負債或權益工具相關。例如，該負債或權益工具可能具有特定特

徵（例如發行方的信用質量），與被作為資產持有的類似負債或權益工具的公允價值中反映的特徵不同。

（2） 資產的計量單元與負債或權益工具的計量單元不同。例如，對於負債，某些情況下資產的價格反映了應收發行人款項和第三方信用增級兩者的組合的匯總價格。如果負債的記帳單元不是這一組合，則目標是計量發行人負債的公允價值，而非組合的公允價值。因此，在這種情況下，主體應當調整資產的可觀察價格，剔除第三方信用增級的影響。

未被其他方作為資產持有的負債和權益工具

40 如果轉移相同或類似負債或主體自身權益工具的報價無法取得，並且相同項目也沒有被其他方作為資產持有，主體應當從承擔負債或發行權益工具的市場參與者角度，採用估值技術計量負債或權益工具的公允價值。

41 例如，當採用現值技術時，主體可能考慮：

（1） 市場參與者為履行義務預期發生的未來現金流量流出，包括市場參與者為承擔義務要求的補償（參見應用指南第 31 段至第 33 段）。

（2） 市場參與者承擔或發行相同負債或權益工具所取得的金額，使用市場參與者在主要市場（或最有利市場）中發行相同合同條款的負債或權益工具時對相同項目（例如具有相同信用特徵）進行定價時的假設。

不履約風險

42 負債的公允價值反映了不履約風險的影響。不履約風險包括但不限於主體自身的信用風險（根據《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》中的定義）。假定不履約風險在負債轉移前後相同。

43 當計量一項負債的公允價值時，主體應該考慮其信用風險（信用狀況）的影響，以及其他可能影響義務是否被履行的因素。這些影響可能因負債而不同，例如：

（1） 該負債是否是一項償付現金的義務（金融負債）或者一項提供商品或服務的義務（非金融負債）。

（2） 與負債相關的信用增級條款，如果存在的話。

44 負債的公允價值應在計量單元的基礎上反映不履約風險的影響。如果負債在發行時附有不可分割的第三方信用增級且該信用增級與負債單獨進行會計處理，該負債的發行人在計量負債的公允價值時不應當考慮信用增級（如第三方的債務擔保）的影響。如果信用增級與負債單獨進行會計處理，發行人在計量負債的公允價值時應考慮自身的信用狀況，而不考慮第三方保證人的信用狀況。

轉移負債或主體自身權益工具的限制

45 在計量負債或主體自身權益工具的公允價值時，主體不應當設置與限制該項目轉移相關的單獨輸入值或者對其他輸入值進行調整。限制負債或主體自身權益工具轉移的影響已經顯性或隱性地包含在公允價值計量的其他輸入值中。

46 例如在交易日，債權人和債務人在完全了解該義務包括轉移限制的情況下接受負債的交易價格。由於交易價格中已經包含轉移限制的考慮，在交易日不再需要單獨輸入值或者對現有輸入值的調整來反映轉移限制的影響。類似地，在後續計量日也不需要單獨輸入值或者對現有輸入值的調整來反映轉移限制的影響。

具有可隨時要求償還特徵的金融負債

47 具有可隨時要求償還特徵的金融負債（例如活期存款）的公

允價值不低於被要求償還時支付的金額，該金額為從可以被要求支付的第一天起折現的金額。

應用於存在市場風險或對方信用風險抵銷頭寸的金融資產和金融負債

48 持有一組金融資產和金融負債的主體面臨著市場風險（根據《國際財務報告準則第 7 號》中的定義）和每個對方的信用風險（根據《國際財務報告準則第 7 號》中的定義）。如果主體基於市場風險或信用風險的淨敞口管理該組金融資產和金融負債，主體可以適用本國際財務報告準則對公允價值計量的例外要求。該例外要求允許主體在計量一組金融資產和金融負債的公允價值時，基於在當前市場條件下市場參與者之間在計量日進行的有序交易中，賣出特定風險敞口的淨多頭（即資產）或轉移特定風險敞口的淨空頭（即負債）所取得的價格。相應地，主體應當採用與市場參與者在計量日對淨風險敞口定價相一致的方式，計量一組金融資產和金融負債的公允價值。

49 只有當主體符合下列全部條件時，才允許適用第 48 段中的例外要求：

（1） 根據主體記錄在案的風險管理或投資策略，主體以特定市場風險或某特定對方信用風險的淨敞口為基礎，管理一組金融資產和金融負債；

（2） 向主體的關鍵管理人員（根據《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》中的定義）提供的關於該組金融資產和金融負債的信息，是基於該管理基礎的。

（3） 在報告期末的財務狀況表中，被要求或選擇以公允價值計量這些金融資產和金融負債。

50 第 48 段的例外要求不適用於財務報表列報。在某些情況下，

在財務狀況表中列報金融工具的基礎與計量金融工具的基礎不同，例如，當國際財務報告準則不要求或不允許金融工具以淨額為基礎列報時。在這種情況下，主體可能需要將組合層面的調整（參見第 53 段至第 56 段），分配到以主體淨風險敞口為基礎管理的金融資產和金融負債組合中的單項資產或負債上。主體應當合理、一致地採用適合於當前情況的方法進行分配。

51 主體在決定採用第 48 段的例外要求作為其會計政策時，應當遵循《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》。採用第 48 段例外要求的主體應當在各個會計期間針對特定組合一致地使用這一會計政策，其中包括分配出價—要價調整（參見第 53 段至第 55 段）和信用調整（參見第 56 段）的政策（如果適用的話）。

52 第 48 段的例外處理僅適用於《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》（或《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》，如果《國際財務報告準則第 9 號》還沒被採用）範圍內的金融資產、金融負債和其他合同。第 48 段至第 51 段和第 53 段至第 56 段所述有關金融資產和金融負債的內容，應被視為適用於《國際財務報告準則第 9 號》（或《國際會計準則第 39 號》，如果《國際財務報告準則第 9 號》還沒被採用）範圍內並據此進行會計處理的所有合同，無論其是否滿足《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》中金融資產或金融負債的定義。

市場風險敞口

53 當運用第 48 段的例外要求計量基於主體特定市場風險的淨敞口管理的一組金融資產和金融負債的公允價值時，主體應當對主體市場風險淨敞口使用出價—要價價差區間內最能代表當前環境下公允價值的價格（參見第 70 段和第 71 段）。

54 當運用第 48 段的例外要求時，主體應確保主體在該金融資產和金融負債組合中面臨的市場風險實質上是相同的。例如，主體不會將與金融資產相關的利率風險和與金融負債相關的商品價格風險相結合，因為這樣不會減小主體利率風險或商品價格風險的敞口。當運用第 48 段的例外要求時，對組合中金融資產和金融負債進行公允價值計量應當考慮所有市場風險參數不完全相同所引起的基礎風險。

55 類似地，主體金融資產和金融負債面臨特定市場風險的期限實質上應當相同。例如，主體使用 12 個月的期貨合同對應 5 年期金融工具中與 12 個月利率風險敞口價值相關的現金流量，對於由這些金融資產和金融負債組成的組合，主體以淨額為基礎計量 12 個月利率風險敞口的公允價值，以總額為基礎計量剩餘利率風險敞口（即第 2 年至第 5 年）的公允價值。

特定對方的信用風險敞口

56 當運用第 48 段所示的例外要求計量涉及特定對方的一組金融資產和金融負債的公允價值時，如果市場參與者在出現違約情況下，將考慮所有能夠減小信用風險敞口的現行安排（如與對方簽訂的主淨額結算協議，或要求基於各方對對方的信用風險淨敞口交換抵押品的協議），主體應當在公允價值計量中考慮該對方的信用風險淨敞口的影響或對方對主體的信用風險淨敞口的影響。公允價值計量應當反映市場參與者對這些安排在出現違約情況下能夠依法強制執行的可能性的預期。

初始確認時的公允價值

57 在獲得一項資產或承擔一項負債的交換交易中，交易價格是為獲得該項資產而支付的或為承擔該項負債而收取的價格（進入價

格)。相反，資產或負債的公允價值是出售資產所能收到或轉移負債所支付的價格（退出價格）。主體不一定以取得資產時支付的價格出售資產。同樣，主體也不一定以承擔負債時收取的價格轉移負債。

58 很多情況下交易價格等於公允價值（例如，在交易日購買一項資產的交易發生在出售該項資產的市場上就屬於這種情況）。

59 在確定初始確認時的公允價值是否等於交易價格時，主體應考慮交易及資產或負債的特定因素。應用指南第 4 段描述了交易價格可能無法代表資產或負債初始確認時的公允價值的情況。

60 如果其他國際財務報告準則要求或允許主體對資產或負債以公允價值進行初始計量，並且交易價格不同於公允價值，那麼，主體應當在損益中確認由此產生的利得或損失，除非該國際財務報告準則另有規定。

估值技術

61 主體應該採用適用於當前情況並有足夠資料可以利用的估值技術來計量公允價值，而且要盡可能多地使用相關的可觀察輸入值，盡可能少地使用不可觀察輸入值。

62 使用估值技術的目的是為了估計在計量日當前市場條件下，市場參與者之間有序交易中出售一項資產或轉移一項負債的價格。市場法、收益法和成本法是三種廣泛使用的估值技術。應用指南第 5 段至第 11 段總結了這些方法的主要方面。主體應當使用與這些方法相一致的一種或多種估值技術來計量公允價值。

63 在某些情況下，使用單一的估值技術是適當的（例如當使用活躍市場上相同資產或負債的報價對資產或負債進行估值）。在另一

些情況下，使用多種估值技術是適當的（例如對一個現金產出單元進行估值）。如果使用多種估值技術對公允價值進行計量，應當在考慮各種結果（即公允價值的各種指示數）所表明估值範圍的合理性的基礎上，對這些結果進行評估。公允價值計量是當前情況下估值範圍內最能代表公允價值的金額。

64 如果交易價格是初始確認時的公允價值，且後續期間的公允價值計量基於利用不可觀察輸入值的估值技術，則應當校正估值技術，使採用估值技術確定的初始確認結果等於交易價格。校正確保了估值技術能夠反映當前市場情況，並幫助主體決定是否需要調整估值技術（如估值技術可能未能反映一項資產或一項負債的某個特徵）。初始確認後，如果基於利用不可觀察輸入值的估值技術計量公允價值，主體應當保證估值技術反映了計量日的可觀察市場資料（如相似資產或負債的價格）。

65 計量公允價值使用的各種估值技術應當一致應用。但是，如果通過估值技術及其應用的變更（例如當使用多種估值技術時改變其權重，或改變針對估值技術的調整）取得的計量結果在當前情況下同樣或更能代表公允價值，則此變更是適當的。例如，在下列事項發生時就可能符合上述變更情況：

- （1） 出現新市場；
- （2） 可獲得新信息；
- （3） 以前使用的信息不再可獲得；
- （4） 估值技術得到改善；
- （5） 市場情況發生了變化。

66 改變估值技術及其應用所引起的變更應當按照《國際會計準則第 8 號》作為會計估計變更處理。但是，《國際會計準則第 8 號》

中關於會計估計變更的披露規定不適用於改變估值技術及其應用所引起的變更。

估值技術輸入值

一般原則

67 用於計量公允價值的估值技術應該盡可能多地使用相關的可觀察輸入值，盡可能少地使用不可觀察輸入值。

68 可能存在某些資產和負債（如金融工具）可觀察輸入值的市場實例包括交易所市場、做市商市場、經紀人市場和買賣雙方直接交易的市場（參見應用指南第 34 段）。

69 主體應當選擇與市場參與者在資產或負債的交易中考慮的與資產或負債特徵相一致的輸入值（參見第 11 段和第 12 段）。有些情況下，這些特徵可能導致進行諸如溢價或折價（例如控制權溢價或非控制權益折價）的調整。但是，與要求或允許公允價值計量的國際財務報告準則中規定的計量單元不一致的溢價或折價（參見第 13 段和第 14 段）不應包含在公允價值計量中。公允價值計量中不允許包括反映主體持有的規模特徵的溢價或折價（具體地說，因市場正常日交易量不足以吸收主體的持有量，而調整資產或負債報價的“大宗持有因素”，參見第 80 段所述），這種溢價或折價與反映資產或負債規模特徵的溢價或折價（例如計量控制權益公允價值的控制權溢價）不同。在各種情況下，如果在活躍市場中存在資產或負債的報價（即第一層次輸入值），主體在計量公允價值時應採用該價格而不作任何調整，但第 79 段規定的情況除外。

基於出價和要價的輸入值

70 如果以公允價值計量的資產或負債存在出價和要價（例如做

市商市場上的輸入值)，那麼，無論該輸入值被歸入公允價值級次中的哪一層次（即第一、第二或第三層次，參見第 72 段至第 90 段），在出價—要價價差內最能代表當前情況下公允價值的價格就應當用於計量公允價值。允許但不強制要求對資產頭寸使用出價和對負債頭寸使用要價。

71 本國際財務報告準則不限制使用市場參與者在公允價值計量中作為實務權宜做法採用的、在出價—要價價差之間的市場中間價或其他定價慣例。

公允價值級次

72 為了提高公允價值計量和相關披露的一致性和可比性，本國際財務報告準則建立了一套將用於計量公允價值的估值技術輸入值分為三個層次（參見第 76 段至第 90 段）的公允價值級次。公允價值級次最優先使用活躍市場上相同資產或負債的（未經調整的）報價（第一層次輸入值），最後使用不可觀察輸入值（第三層次輸入值）。

73 在有些情形下，資產或負債公允價值計量使用的輸入值可能被分類為公允價值級次的不同層次。在這種情況下，公允價值計量整體所屬的層次與對計量整體而言具有重要意義的最低層次輸入值所屬的公允價值級次相同。在評價某一特定輸入值對公允價值計量整體的重要性時需要運用判斷，考慮資產或負債的特定因素。在決定公允價值計量所屬的公允價值級次時，不考慮為取得基於公允價值計量所作的調整，如計量公允價值減出售費用時的出售費用。

74 相關輸入值的可獲得性及其相對的主觀性可能會影響適當估值技術的選擇（參見第 61 段）。但是，公允價值級次更關注估值技術的輸入值，而不是用於計量公允價值的估值技術本身。例如，使用

現值技術確定的公允價值計量可能被分類至第二層次或第三層次，這取決於對整體計量具有重要意義的輸入值以及這些輸入值所屬的公允價值級次中的層次。

75 如果可觀察輸入值需要使用不可觀察輸入值進行調整，而該調整引起公允價值計量的結果顯著增高或顯著降低，那麼，所得出的計量屬於公允價值級次中的第三層次。例如，如果市場參與者在估計資產價值時會考慮其銷售受限的影響，主體將調整報價以反映銷售受限的影響。如果報價是第二層次輸入值，調整是不可觀察輸入值且對整體計量具有重要影響，那麼，該計量應當被劃入公允價值級次中的第三層次。

第一層次輸入值

76 第一層次輸入值是主體在計量日能獲得的相同資產或負債在活躍市場上的報價（未經調整的）。

77 活躍市場上的報價提供了公允價值最可靠的證據，除了第79段所規定的情況外，只要該報價可獲得，就應當不加調整地應用於計量公允價值。

78 許多金融資產和金融負債可獲得第一層次的輸入值，其中一些金融資產和金融負債可能在多個活躍市場交易（如不同交易所）。因此，第一層次的重點在於確定：

- （1） 資產或負債的主要市場，或不存在主要市場的情況下，資產或負債的最有利市場；以及
- （2） 主體是否可以在計量日以該價格進行資產或負債的交易。

79 主體不應當對第一層次的輸入值進行調整，以下情況除外：

(1) 當主體持有大量以公允價值計量的類似（但非相同）資產或負債（例如債務性證券），活躍市場中的報價是可以獲得的，但卻不易獲得每項資產或負債的單獨報價（即主體持有大量相似資產或負債，難以獲得在計量日每一項資產或負債單獨的定價信息）。在這種情況下，主體可以使用不完全依賴於報價的備選定價方法（例如矩陣定價）作為權宜之計來計量公允價值。但是，使用備選定價方法將導致公允價值計量被劃入公允價值級次中的較低層次。

(2) 當活躍市場的報價不代表計量日的公允價值。例如，在閉市之後但在計量日之前發生重大事項（如買賣雙方直接交易、經紀商交易或公告）的情況。主體應當制定並一致地執行一項政策以識別那些可能影響公允價值計量的事項。然而，如果報價因新信息而有所調整，那麼，該調整會導致公允價值計量被劃入公允價值級次中的較低層次。

(3) 當使用活躍市場中作為資產交易的相同項目的報價計量一項負債或主體自身權益工具的公允價值，且需要根據項目或資產的特定要素調整該價格（參見第39段）。如果無需對資產報價進行調整，公允價值計量結果為公允價值級次中的第一層次。然而，任何對資產報價的調整都會導致公允價值計量被劃入公允價值級次中的較低層次。

80 如果主體持有單項的資產或負債頭寸（包括大量相同的資產或負債頭寸，例如持有金融工具），並且該項資產或負債在活躍市場交易，該資產或負債的公允價值應當按照個別資產或負債的報價與主體持有數量的乘積在第一層次下計量，即使在市場正常日交易量不足以吸收持有量，以致在單項交易中賣掉頭寸可能影響報價的情況下，也應如此。

第二層次輸入值

81 第二層次輸入值是除了第一層次輸入值所包含的報價以外的資產或負債可觀察的直接或者間接的輸入值。

82 如果資產或負債具有一個特定（合同）期限，那麼，第二層次輸入值在資產或負債的幾乎整個期限內必須是可觀察的。第二層次輸入值包括：

- （1） 活躍市場中類似資產或負債的報價；
- （2） 非活躍市場中相同或類似資產或負債的報價；
- （3） 資產或負債除報價以外可觀察的輸入值，例如：
 - ①在正常報價間隔期間可觀察的利率和收益率曲線；
 - ②隱含波動率；以及
 - ③信用利差。
- （4） 市場驗證的輸入值。

83 對第二層次輸入值的調整依資產或負債特定因素的不同而不同。這些因素包括：

- （1） 資產狀況或所在地；
- （2） 輸入值與資產或負債的可比項目的相關程度（包括第 39 段中描述各個因素）；以及
- （3） 觀察到輸入值的市場的交易量和活躍程度。

84 如果使用了重要的不可觀察輸入值對第二層次輸入值進行調整，可能導致公允價值計量被劃入公允價值級次中的第三層次。

85 應用指南第 35 段描述了對特定資產和負債使用第二層次輸入值。

第三層次輸入值

86 第三層次輸入值是資產或負債不可觀察輸入值。

87 只有在相關可觀察輸入值無法獲得的情況下才可以使用不可觀察輸入值計量公允價值，如在計量日資產或負債的市場活動極少甚至沒有的情況。但是，公允價值計量的目標保持不變，即從持有資產或承擔負債的市場參與者角度確定計量日的退出價格。因此，不可觀察輸入值應當反映市場參與者給資產或負債定價時使用的假設，包括有關風險的假設。

88 有關風險的假設包括用來計量公允價值的特定估值技術（如定價模型）的固有風險和估值技術輸入值的固有風險。如果市場參與者在對資產或負債定價時包括了風險調整，那麼，計量時如果不包括風險調整就不能代表公允價值計量。例如，當存在重大計量不確定性時，可能需要包括風險調整（當資產、負債或相似資產、負債的交易量或交易活動比正常市場活動顯著下降，並且主體確定交易價格或報價無法代表公允價值時，參見應用指南第 37 段至第 47 段）。

89 主體確定不可觀察輸入值時，應當使用當前環境下可獲得的最佳信息，這可能包括主體自身的資料。在確定不可觀察輸入值時，主體可能先使用自身的資料，但如果可合理獲得的信息表明其他市場參與者將使用不同數據，或者主體存在其他市場參與者不具備的特殊之處（例如主體特定的協同效應），主體就應調整這些數據。主體無需不遺餘力地獲取關於市場參與者假設的信息。然而，主體應考慮所有可合理獲得的有關市場參與者假設的信息。按照上述方法確定的不可觀察輸入值被認為是市場參與者的假設，並符合公允價值計量的目標。

90 應用指南第 36 段描述了對特定資產和負債使用的第三層次輸入值。

披 露

91 主體應當披露說明財務報表使用者評價下列內容的信息：

(1) 對於初始確認後在財務狀況表中持續地或非持續地以公允價值計量的資產和負債，取得這些計量結果使用的估值技術和輸入值。

(2) 對於使用重要不可觀察輸入值（第三層次）的持續公允價值計量，該計量對當期損益或其他綜合收益的影響。

92 為了滿足第 91 段的目標，主體應當考慮：

- (1) 滿足披露要求所需要的詳盡程度；
- (2) 對每種披露要求的側重點；
- (3) 匯總或分解的程度；以及
- (4) 財務報表使用者是否需要額外信息來評估披露的量化信息。

如果按照本國際財務報告準則和其他國際財務報告準則提供的披露不足以滿足第 91 段的目標，主體應當披露滿足這些目標所需的額外信息。

93 為了滿足第 91 段的目標，主體應當對初始確認後在財務狀況表中以公允價值計量（包括本國際財務報告準則範圍內的以公允價值為基礎的計量）的每組資產和負債（關於確定資產和負債適當組別的信息參見第 94 段）至少披露下列信息：

(1) 對於持續和非持續的公允價值計量，報告期末的公允價值計量；對於非持續的公允價值計量，計量的原因。資產或負債的持

續公允價值計量是指其他國際財務報告準則要求或允許在每個報告期末的財務狀況表中的公允價值計量。資產或負債的非持續的公允價值計量是指其他國際財務報告準則要求或允許特定情況下在財務狀況表中的公允價值計量（例如，主體按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》，因持有待售資產的公允價值減出售費用的金額低於其帳面價值而以公允價值減出售費用計量該資產）。

（2）對於持續和非持續公允價值計量，公允價值計量整體被劃入的公允價值級次的層次（第一、第二或第三層次）。

（3）對於報告期末持有的持續以公允價值計量的資產和負債，公允價值級次中所有第一層次與第二層次之間轉移的金額、轉移的原因，以及主體確定層次之間何時發生轉移的政策（參見第 95 段）。每一層次的轉入應當與每一層次的轉出分開披露與論述。

（4）對於劃入公允價值級次中第二層次和第三層次的持續和非持續公允價值計量，說明公允價值計量中使用的估值技術和輸入值。如果估值技術變更（例如從市場法變為收益法，或使用額外的估值技術），主體應當披露這一變更以及變更的理由。對於劃入公允價值級次中第三層次的公允價值計量，主體應當提供關於公允價值計量中使用的重要不可觀察輸入值的量化信息。如果量化的不可觀察輸入值不是主體在計量公允價值時確定的（例如，主體使用未經調整的以往交易價格或第三方定價信息），主體無需為遵循本披露要求而創造量化信息。但是，在進行本項披露時，主體不能忽略公允價值計量中重要的、主體可合理獲取的量化不可觀察輸入值。

（5）對於劃入公允價值級次中第三層次的持續公允價值計量，期初餘額與期末餘額之間的調節，並單獨披露該期間下列內容的變動：

①當期在損益中確認的利得或損失總額，以及確認這些利得或損

失時計入的損益項目。

②當期在其他綜合收益中確認的利得或損失總額，以及確認這些利得或損失時計入的其他綜合收益項目。

③購買、出售、發行及結算（單獨披露每一類變化）。

④轉入或轉出公允價值級次中第三層次的金額、轉移的原因以及主體確定層次之間何時發生轉移的政策（參見第 95 段）。第三層次的轉入應當與第三層次的轉出分開披露與論述。

（6）對於劃入公允價值級次中第三層次的持續公允價值計量，與報告期末持有的資產和負債相關的未實現利得或損失變動引起的、包含在（5）①所述損益中的當期利得或損失總額，以及確認這些未實現利得或損失時計入的損益項目。

（7）對於劃入公允價值級次中第三層次的持續和非持續公允價值計量，描述主體的估值流程（例如，包括主體如何確定估值政策和流程，分析各個期間之間的公允價值計量變化）。

（8）對於劃入公允價值級次中第三層次的持續公允價值計量：

①對於所有這些計量，如果改變不可觀察輸入值的金額可能導致公允價值計量的顯著提高或降低，公允價值計量對這些輸入值改變的敏感性的敘述性描述。如果這些輸入值和公允價值計量中使用的其他不可觀察輸入值之間具有相關關係，主體同樣應當描述這種相關關係，以及它們可能如何擴大或減小不可觀察輸入值變化對公允價值計量的影響。為遵循這一披露要求，對不可觀察輸入值變化的敏感性敘述描述應當至少包括遵循第（4）段要求披露的不可觀察輸入值。

②對於金融資產和金融負債，如果變更不可觀察輸入值中的一個或多個以反映合理可能的其他假設將導致公允價值的重大改變，主體應當陳述這一事實並披露這些變更的影響。主體應當披露反映合理可能的其他假設的變更造成的影響是如何計算的。是否重大應當相對於

損益、資產總額或負債總額、權益總額（當公允價值變動計入其他綜合收益時）判斷。

（9）對於持續和非持續公允價值計量，如果非金融資產的最高效和最佳使用與其當期用途不同，主體應當披露這一事實，以及為何非金融資產按照不同於最高效和最佳使用的方式使用。

94 主體應當基於下列因素恰當確定資產和負債的組別：

- （1）資產或負債的性質、特徵和風險；以及
- （2）公允價值計量所屬的公允價值級次中的層次。

由於劃入公允價值級次中第三層次的公允價值計量有更大的不確定性和主觀性，這些計量的組別數量可能更多。確定需要進行公允價值披露的資產或負債的適當組別需要判斷。資產和負債的分組通常要在財務狀況表列報的項目基礎上進行更深入地分解。然而，主體應當為調節至財務狀況表列報的項目提供足夠的信息。如果其他國際財務報告準則明確規定了某資產或負債的組別，該組別也符合本段要求，主體可以使用該組別提供本國際財務報告準則要求的披露信息。

95 主體應當根據第 93 段（3）和（5）④披露並一致地執行確定層次之間何時發生轉移的政策。確認轉移時間的政策對於轉出層次和轉入層次應當是相同的。確認轉移時間的政策實例包括：

- （1）導致轉移的事件或情況變化的日期。
- （2）報告期期初。
- （3）報告期期末。

96 如果主體決定採用第 48 段中例外的會計政策，應披露該事實。

97 對於財務狀況表中不以公允價值計量但以公允價值披露的各組資產和負債，主體應當按第 93 段（2）、（4）和（9）的要求披露

信息。但是，不要求主體按照第 93 段（4）提供劃入公允價值級次第三層次的公允價值計量中，重要不可觀察輸入值的量化披露。對於這些資產和負債，主體無需披露本國際財務報告準則要求的其他信息。

98 對於以公允價值計量且在發行時附有不可分割的第三方信用增級的負債，發行人應當披露信用增級的存在，及其是否反映在負債的公允價值計量中。

99 主體應當以表格形式列報本國際財務報告準則要求的量化披露，除非其他的形式更適當。

附 錄

附錄一 術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

活躍市場	相關資產或負債的交易發生頻率和數量足以持續提供定價信息的市場。
成本法	反映當前重置相關資產服務能力所需金額(常被稱為現行重置成本)的估值技術。
進入價格	在交易中取得資產所支付或者承擔負債所收到的價格。
退出價格	出售資產所能收到或者轉移負債所需支付的價格。
預期現金流量	未來可能現金流量的概率加權平均值(即分佈的均值)。
公允價值	市場參與者之間在計量日進行的有序交易中,出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格。
最高效和最佳使用	市場參與者使一項非金融資產或該資產所在的一組資產和負債(如一項業務)達到價值最大化時對該非金融資產的使用。
收益法	將未來金額(如現金流量或收入和費用)轉換成單一現值(即折現)的估值技術。公允價值計量是以當前市場對這些未來金額的預期所表明的價值為基礎確定的。
輸入值	市場參與者在給資產或負債定價時所使用的假

設，包括風險假設，例如：

(1) 用來計量公允價值的特定估值技術（如定價模型）的固有風險；以及

(2) 估值技術的輸入值的固有風險。

輸入值可能是可觀察的，也可能是不可觀察的。

第一層次輸入值	主體在計量日可獲得的相同資產或負債在活躍市場上的報價（未經調整）。
第二層次輸入值	除了第一層次輸入值所包含的報價以外的該資產或負債直接或間接可觀察的輸入值。
第三層次輸入值	資產或負債的不可觀察輸入值。
市場法	使用涉及相同或可比（即類似）資產、負債或一組資產和負債（如一項業務）的市場交易產生的價格及其他信息的估值技術。
市場驗證的輸入值	通過相關性分析或其他手段獲得的主要來源於可觀察市場資料或者經可觀察市場資料驗證過的輸入值。
市場參與者	在相關資產或負債的主要市場（或最有利市場）上具備下列所有特徵的買方和賣方： (1) 他們相互獨立，即他們不是《國際會計準則第 24 號》所定義的關聯方，儘管如果主體有證據表明交易按市場條款進行，關聯方的交易價格可以被用作公允價值計量的輸入值。 (2) 他們熟悉情況，能夠利用可獲取的信息，包括通過常見和依慣例進行的盡職調查可能獲取的信息，對相關資產或負債以及交易具有合理認

知。

(3) 他們有能力進行相關資產或負債的交易。

(4) 他們願意進行相關資產或負債的交易，即他們有動機但不是被迫或以其他強制方式進行交易。

最有利市場	在考慮交易費用和運輸費用之後，能夠使出售相關資產取得的金額最大化或使轉移相關負債支付的金額最小化的市場。
不履約風險	主體不履行義務的風險。不履約風險包括但不限於報告主體自身的信用風險。
可觀察輸入值	使用市場資料(如公開可獲得的有關實際事項或交易的信息)確定並反映市場參與者在給相關資產或負債定價時所使用的假設的輸入值。
有序交易	有序交易是這樣一種交易，它假定相關資產或負債在計量日前的一段時期內已推向市場，以便進行涉及相關資產或負債的交易通常及依慣例所需的行銷活動；有序交易不是被迫交易(例如被迫清算或拋售)。
主要市場	相關資產或負債交易量最大和交易活躍程度最高的市場。
風險溢價	風險厭惡型市場參與者因為承擔資產或負債現金流量的固有不確定性而要求的補償，也稱作“風險調整”。
交易費用	在相關資產或負債的主要市場(或最有利市場)出

售資產或轉移負債所發生的直接歸屬於資產出售或者負債轉移的費用，該費用同時滿足下列標準：

(1) 直接由交易引起且為交易所必需。

(2) 主體如果不作出出售資產或轉移負債的決定，該費用就不會發生（類似於《國際財務報告準則第5號》所定義的出售費用）。

運輸費用

將資產從當前位置運抵主要市場（或最有利市場）會發生的費用。

計量單元

國際財務報告準則中為確認目的規定的資產或負債匯總或分解的水平。

不可觀察輸入值

不能從市場資料中獲得的輸入值，這種輸入值是基於可獲得的關於市場參與者在給相關資產或負債定價時所使用的假設的最佳信息確定的。

附錄二 應用指南

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。它規範了第1段至第99段的應用，與本國際財務報告準則的其他部分具有同等效力。

1 不同估值情況下應用的判斷可能是不同的。本附錄規範主體在不同估值情況下計量公允價值時可能應用的判斷。

公允價值計量方法

2 公允價值計量的目標是估計在當前市場條件下市場參與者在計量日出售資產和轉移負債的有序交易中的價格。公允價值計量要求主體確定下列各項：

- (1) 作為計量物件的特定資產或負債（與其計量單元一致）。
- (2) 對於非金融資產，計量適用的估值前提（與其最高效和最佳使用一致）。
- (3) 該資產或負債的主要市場（或最有利市場）。
- (4) 計量適用的估值技術，考慮是否可獲得代表市場參與者對資產或負債定價時所使用假定的輸入值的相關資料，以及輸入值所屬的公允價值級次中的層次。

非金融資產的估值前提（第31段至第33段）

3 計量與其他資產構成組合（如為了使用安裝或配置）或與其他資產及負債構成組合（如一項業務）使用的非金融資產公允價值時，估值前提的影響視情況不同而不同。例如：

- (1) 無論資產單獨使用還是與其他資產或其他資產和負債組合使用，資產的公允價值可能是相同的。市場參與者繼續運營作為業務的資產就是這種情況。在這種情況下，交易涉及對業務的整體進行估值。在持續業務中，以組合方式使用資產將為市場參與者帶來協同效應（即市場參與者協同效應，並因此影響資產的公允價值，無論資

產單獨使用還是與其他資產或其他資產和負債組合使用)。

(2) 資產與其他資產或其他資產和負債組合的使用可以通過對單獨使用的資產價值進行調整從而包括在公允價值計量中。例如，資產是一項機器設備，其公允價值計量基於類似機器（沒有為使用進行安裝或配置）的可觀察價格確定，並就運輸和安裝成本進行調整，從而公允價值計量反映機器（為使用進行了安裝和配置）的當前條件和位置。

(3) 資產與其他資產或其他資產和負債的組合使用可以通過市場參與者在資產公允價值計量中採用的假定包括在公允價值計量中。例如，如果資產是獨特的在產品存貨，市場參與者將會將該存貨轉化為產成品，存貨的公允價值將假定市場參與者已經獲取或能夠獲取將存貨轉化為產成品所需的任何特殊機器設備。

(4) 資產與其他資產或其他資產和負債組合的使用可以包括在計量資產公允價值的估值技術中。例如，在使用多期超額收益法計量無形資產的公允價值時，該估值技術特別考慮了無形資產所在組合中的其他配套資產和相關負債的貢獻。

(5) 在更有限的情況下，當主體使用歸屬於資產組中的資產時，主體可能以近似公允價值的金額計量資產，即將資產組的公允價值分配到組合中的單項資產。涉及房地產的估值中，經過改良的不動產（即資產組）的公允價值被分配至其組成資產（如土地和改良），可能就是這種情況。

初始確認時的公允價值（第57段至第60段）

4 在確定初始確認時的公允價值是否等於交易價格時，主體應當考慮交易及資產或負債的特定因素。例如，如果存在下列情況，交易價格不能代表初始確認時資產或負債的公允價值：

(1) 關聯方之間的交易，除非主體有證據表明交易按照市場

條款進行，關聯方的交易價格可以被作為公允價值計量中的輸入值。

(2) 被迫進行的交易，或者賣方在交易中被迫接受價格的交易。例如，賣方正處於財務困難中可能就是這種情況。

(3) 交易價格所代表的計量單元不同於以公允價值計量的資產或負債的計量單元。例如，以公允價值計量的資產或負債僅僅是交易（例如企業合併）中的一部分，交易還包括按照其他國際財務報告準則應單獨計量的未申明權利和特權，或者交易價格中包含交易費用。

(4) 進行交易的市場不同於主要市場（或最有利市場）。例如，如果主體作為做市商，與顧客在零售市場進行交易，但退出交易的主要市場（或最有利市場）是與其他做市商進行交易的做市商市場，此時，交易市場和主要市場（或最有利市場）就是不同的。

估值技術（第61段至第66段）

市場法

5 市場法使用相同或可比（即類似）資產、負債或資產和負債的組合（如業務）的市場交易所產生的價格和其他相關信息。

6 例如，與市場法一致的估值技術經常使用源自一系列可比值的市場倍數。該倍數可能位於一個範圍之內，不同可比值對應不同倍數。在該範圍內選擇恰當的倍數需要運用判斷，並考慮與計量相關的定性和定量因素。

7 與市場法一致的估值技術包括矩陣定價。矩陣定價是一種主要用於諸如債務性證券的一些類型的金融工具估值的數學方法，它不完全依賴於特定證券的報價，而是依賴於該證券與其他基準報價證券之間的關係。

成本法

8 成本法反映目前替代資產服務能力所需的金額（常被稱為現行重置成本）。

9 從賣方市場參與者的角度來看，出售資產收到的價格取決於買方市場參與者獲得或構建一項具有可比效用的替代資產的成本按陳舊貶值情況調整後的金額。這是因為買方市場參與者為該資產付出的金額不會比替代其服務能力所需的金額更高。陳舊貶值包括實物性損耗、功能性（技術）貶值以及經濟性（外部）貶值，這種貶值要比出於財務報告目的（歷史成本的分配）或納稅目的（使用特定的服務期限）的折舊範圍更廣。在很多情況下，現行重置成本法被用於計量與其他資產或其他資產和負債一起使用的有形資產的公允價值。

收益法

10 收益法將未來金額（例如現金流量或收入和費用）轉換成一個單一的當前（即折現）金額。當使用收益法時，公允價值計量反映對這些未來金額的當前市場預期。

11 例如，這些估值技術包括：

- （1） 現值技術（參見應用指南第 12 段至第 30 段）；
- （2） 期權定價模型，例如布萊克—斯科萊—默頓模型或包含了現值技術並可同時反映期權時間價值和內在價值的二項式模型（即點陣模型）；以及
- （3） 用於計量某些無形資產公允價值的多期超額收益法。

現值技術

12 應用指南第 13 段至第 30 段規範了現值技術在計量公允價值中的運用。這些段落側重於折現率調整技術和預期現金流量（預期現

值)技術。這些段落既沒有規範使用單一的特定現值技術，也沒有將計量公允價值使用的現值技術局限於所討論的技術。計量公允價值所使用的現值技術將取決於被計量的資產或負債的特定因素和情形(例如類似資產或負債的價格能否在市場上觀察到)以及充足資料的可獲得性。

現值計量的構成

13 現值(即收益法的一種應用)是運用折現率將未來金額(如現金流量或價值)與現在金額聯繫起來所使用的工具。使用現值技術計量資產或負債的公允價值涵蓋了計量日從市場參與者角度考慮的下列所有要素：

- (1) 對被計量資產或負債未來現金流量的估計。
- (2) 對代表現金流量固有不確定性的現金流量金額和時間可能變動的預期。
- (3) 資金的時間價值，由無風險貨幣資產的利率代表，該資產的到期日或期限與現金流量覆蓋的期限相一致，且對持有人而言不存在時間的不確定性或違約風險(即無風險利率)。
- (4) 因承受現金流量固有不確定性要求的價格(即風險溢價)。
- (5) 市場參與者在當前情況下考慮的其他因素。
- (6) 對於負債，負債相關的不履約風險，包括主體(即債務人)的自身信用風險。

一般原則

14 現值技術因其如何獲取應用指南第 13 段中列舉的要素不同而有所不同。但是，計量公允價值所使用的任何現值技術在應用中都應遵循下列一般原則：

(1) 現金流量和折現率應反映市場參與者對資產或負債定價時使用的假設。

(2) 現金流量和折現率應僅考慮與被計量資產或負債相關的特定因素。

(3) 為避免重複計算或忽略風險因素的影響，折現率應反映與現金流量內在假定相一致的假設。例如，如果使用貸款的合同現金流量，反映未來違約預期不確定性的折現率（即折現率調整技術）是適當的。如果使用預期（即概率加權）現金流量（即預期現值技術）就不應採用該折現率，因為預期現金流量已經反映了對未來違約不確定性的假設；相反，應採用與預期現金流量固有風險相匹配的折現率。

(4) 關於現金流量和折現率的假設應具有內在一致性。例如，包含了通貨膨脹影響的名義現金流量應採用包含通貨膨脹影響的比率折現。名義無風險利率包含了通貨膨脹的影響。排除了通貨膨脹影響的實際現金流量應採用排除通貨膨脹影響的比率折現。類似地，稅後現金流量應採用稅後折現率折現。稅前現金流量應採用與這些現金流量一致的比率折現。

(5) 折現率應與現金流量計價貨幣的基礎經濟因素相一致。

風險和不確定性

15 採用現值技術計量公允價值是在不確定的條件下進行的，因為使用的現金流量是估計的而不是已知金額。很多情況下，現金流量的金額和時間都不確定。即使是合同固定的金額（如貸款支付額），在存在違約風險時也是不確定的。

16 市場參與者一般會為承擔資產或負債現金流量中的固有不确定性而要求補償（即風險溢價）。公允價值計量應包括風險溢價，

以反映市場參與者就現金流量固有不確定性所要求的補償金額。否則，該計量將無法如實代表公允價值。在某些情況下，確定合適的風險溢價可能很困難。但是，困難程度本身不足以作為不考慮風險溢價的理由。

17 現值技術因對風險的調整方式和採用現金流量的類型的不同而不同。例如：

(1) 折現率調整技術（參見應用指南第 18 段至第 22 段）使用風險調整折現率和合同、承諾或最可能現金流量。

(2) 預期現值技術的方法 1（參見應用指南第 25 段）使用風險調整預期現金流量和無風險利率。

(3) 預期現值技術的方法 2（參見應用指南第 26 段）使用未經風險調整的預期現金流量和包含市場參與者要求的風險溢價的折現率。該折現率與折現率調整技術中使用的比率不同。

折現率調整技術

18 折現率調整技術使用可能的估計金額範圍內一組單一的現金流量中的合同、承諾（如債券）或最可能現金流量。在任何情況下，這些現金流量都是以特定事項的出現為條件的（例如，債券的合同或承諾現金流量是以債務人不存在違約為條件的）。折現率調整技術使用的折現率源自市場上交易的可比資產或負債的可觀察收益率。相應地，合同、承諾或最可能現金流量以這些附條件現金流量的可觀察的或估計的市場利率（即市場回報率）進行折現。

19 折現率調整技術要求對可比資產或負債的市場資料進行分析。在確定是否可比時，需要考慮現金流量的性質（例如現金流量是合同現金流量還是非合同現金流量、現金流量對經濟條件的改變會否作出類似反應）以及其他因素（例如信用狀況、抵押品、期限、限制

性合同和流動性)。此外，如果單一的可比資產或負債無法公允反映被計量資產或負債現金流量的固有風險，可能通過使用多項可比資產或負債的資料並結合無風險利率曲線推演出折現率(即使用“構建”法)。

20 為了說明構建法，假定 A 資產是在一年內收取 800 貨幣單位¹的合同權利(即不存在時間不確定性)。存在可比資產的現成市場，且關於這些資產的信息，包括價格信息，是可獲得的。這些可比資產中：

(1) B 資產是在一年內收取 1 200 貨幣單位的合同權利，且市價為 1 083 貨幣單位。因此，內含的年度收益率(即一年的市場回報率)為 10.8% [(1 200 貨幣單位 / 1 083 貨幣單位) - 1]。

(2) C 資產是在兩年內收取 700 貨幣單位的合同權利，且市價為 566 貨幣單位。因此，內含的年度收益率(即兩年的市場回報率)為 11.2% [(700 貨幣單位 / 566 貨幣單位)^{0.5} - 1]。

(3) 三項資產在風險方面(即可能的支付分佈和信用狀況)是可比的。

21 基於 A 資產相對於 B 資產和 C 資產收到合同支付的時間(即 B 資產一年，C 資產兩年)，B 資產被認為與 A 資產更可比。利用 A 資產收到的合同支付(800 貨幣單位)和從 B 資產推演的一年期市場利率(10.8%)，計算得到 A 資產的公允價值為 722 貨幣單位(800 貨幣單位 / 1.108)。此外，如果不能獲得 B 資產的市場信息，可以採用構建法從 C 資產推演出一年期市場利率。在這種情況下，可以利用無風險收益率曲線的期限結構將 C 資產計算出的兩年期市場利率(11.2%)調整為一年期市場利率。為確定一年期和兩年期資產的風

¹ 在本國際財務報告準則中，貨幣金額以“貨幣單位”表示。

險溢價是否相同，可能要求獲取更多信息和進行額外分析。如果確定一年期資產和兩年期資產的風險溢價不同，兩年期市場收益率將對這一影響作進一步調整。

22 當折現率調整技術應用於固定收入或支出時，折現率中應包括對被計量資產或負債現金流量中固有風險的調整。有時，折現率調整技術應用於現金流量不是固定收入或支出的情況，這可能需要對現金流量進行調整，以使其與推演出折現率的可觀察資產或負債具有可比性。

預期現值技術

23 預期現值技術以反映所有可能未來現金流量加權平均的一組現金流量（即預期現金流量）為起點。得到的估計值應與期望值相同，期望值在統計術語中是指離散隨機變量的可能值以各自概率作為權重計算的加權平均值。由於對所有可能的現金流量都給予了概率加權，得到的預期現金流量不再以特定事項的出現為條件（與折現率調整技術中使用的現金流量不同）。

24 在作出投資決策時，風險厭惡型市場參與者將考慮實際現金流量可能不同於預期現金流量的風險。組合理論將下列兩種風險區分開來：

（1） 非系統性（可分散）風險，即個別資產或負債的特定風險。

（2） 系統性（不可分散）風險，即分散化組合中資產或負債與其他項目承擔的共同風險。

組合理論認為，在市場均衡的情況下，市場參與者僅會因承擔現金流量的固有系統性風險而得到補償（在市場無效或不均衡時，可能存在其他形式的回報或補償）。

25 預期現值技術的方法 1 通過扣減現金風險溢價（即風險調整預期現金流量）對資產預期現金流量的系統性（即市場）風險進行調整。經風險調整後的預期現金流量代表確定的等值現金流量，並按照無風險利率折現。確定的等值現金流量是指經風險調整後的預期現金流量（如定義），從而是否以確定現金流量交換預期現金流量對市場參與者來說無關緊要。例如，如果市場參與者願意以 1 200 貨幣單位的預期現金流量交換 1 000 貨幣單位的確定現金流量，該 1 000 貨幣單位即為 1 200 貨幣單位的確定等值金額（即 200 貨幣單位代表現金風險溢價）。在這種情況下，市場參與者對於所持有的資產不存在偏好。

26 相比之下，預期現值技術的方法 2 通過在無風險利率之上應用風險溢價對系統性（即市場）風險進行調整。相應地，預期現金流量以與概率加權現金流量相關的預期利率相對應的利率（即預期回報率）進行折現。可以使用對風險資產進行計價的模型，如資本資產定價模型來估計預期回報率。由於折現率調整技術中使用的折現率是與附條件現金流量相關的回報率，該折現率可能比預期現值技術方法 2 中使用的折現率高，方法 2 中的折現率是與預期或概率加權現金流量相關的預期回報率。

27 為了說明方法 1 和方法 2，假定根據以下列示的可能現金流量和概率，計算確定資產在一年內擁有 780 貨幣單位的預期現金流量。適用的一年期現金流量無風險利率為 5%，具有相同風險狀況的資產的系統性風險溢價為 3%。

可能的現金流量	概率	概率加權現金流量
500貨幣單位	15%	75貨幣單位
800貨幣單位	60%	480貨幣單位
900貨幣單位	25%	225貨幣單位
預期現金流量		780貨幣單位

28 在這個簡單的示例中，預期現金流量（780 貨幣單位）代表三個可能結果的概率加權平均。在更現實的情況下，可能存在許多可能的結果。但是，應用預期現值技術時，不總是需要運用複雜的模型和技術考慮所有可能的現金流量分佈，而是構造能夠刻畫可能現金流量陣列的有限數量的離散情景和概率。例如，主體可能使用相關歷史期間的實際現金流量，並在考慮市場參與者假定的基礎上，對後續發生的情況（例如外部因素的改變，包括經濟或市場條件、行業趨勢和競爭，以及具體影響主體的內部因素的改變）進行調整。

29 理論上講，無論使用方法 1 還是方法 2 確定的資產現金流量的現值（即公允價值）都是一樣的，如下：

(1) 使用方法 1 時，預期現金流量因系統性（即市場）風險而進行調整。當直接表示風險調整金額的市場資料缺失時，這種調整可以從資產定價模型推演出來並使用確定等值額概念。例如，風險調整（即 22 貨幣單位的現金風險溢價）可以通過使用 3% 的系統性風險溢價確定 $\{780 \text{ 貨幣單位} - [780 \text{ 貨幣單位} \times (1.05/1.08)]\}$ ，得出 758 貨幣單位（780 貨幣單位 - 22 貨幣單位）的風險調整預期現金流量。758 貨幣單位是 780 貨幣單位的確定等值額，並以無風險利率（5%）折現。資產的現值（即公允價值）為 722 貨幣單位（758 貨幣單位 / 1.05）。

(2) 使用方法 2 時，預期現金流量不因系統性（即市場）風

險而進行調整。對這一風險的調整被包括在折現率中。因此，預期現金流量以 8%（即 5%的無風險利率加上 3%的系統性風險溢價）的預期回報率折現。資產的現值（即公允價值）為 722 貨幣單位（780 貨幣單位 / 1.08）。

30 當使用預期現值技術計量公允價值時，方法 1 或方法 2 均可使用。對方法 1 或方法 2 的選擇取決於被計量資產或負債的特定事實和環境，以及可獲取足夠資料和運用判斷的程度。

對未被其他方作為資產持有的負債和主體自身權益工具運用現值技術（第40段和第41段）

31 當使用現值技術計量未被其他方作為資產持有的負債（即退役負債）的公允價值時，主體應估計市場參與者為履行義務預期將引起的未來現金流出。這些未來現金流出應當包括市場參與者關於履行義務成本的預期以及市場參與者為承擔義務所要求的補償。該補償包括市場參與者因下列方面所要求的回報：

（1） 採取此行動（即履行義務的價值，例如使用了本可用於其他用途的資源）；以及

（2） 承擔與該義務相關的風險（即反映實際現金流出可能不同於預期現金流出風險的風險溢價；參見應用指南第 33 段）。

32 例如，一項非金融負債不含有合同回報率，也無該負債可觀察的市場收益率。有些情況下，市場參與者所要求回報的成分無法相互分離（例如使用合同第三方承包商在固定費用基礎上確定的價格）。另一些情況下，主體需要對各成分單獨估計（如使用合同第三方承包商在成本加成基礎上確定的價格，因為該承包商不願承擔未來成本變化的風險）。

33 主體可以通過下列方法，在對未被其他方作為資產持有的負債和主體自身權益工具進行公允價值計量中時考慮風險溢價：

- (1) 通過調整現金流量（即增加現金流出金額）；或者
- (2) 通過調整用於將未來現金流量折現到現值的比率（即降低折現率）。

主體應確保不重複計算或忽略對風險的調整。例如，如果因考慮與承擔義務相關的風險補償而增加了估計現金流量，則折現率不應為反映該風險而作出調整。

估值技術的輸入值（第67段至第71段）

34 可觀察到某些資產和負債（例如金融工具）輸入值的市場例子包括：

(1) 交易所市場。在交易所市場上，收盤價是可獲得的且通常能代表公允價值。此類市場的例子是倫敦證券交易所。

(2) 做市商市場。在做市商市場上，做市商隨時準備交易（用自己的帳戶或買或賣），用自身資本持有做市項目的存貨，以此提供流動性並形成市場。通常出價和要價（分別表示做市商願意購買的價格和願意出售的價格）比收盤價更容易獲得。櫃檯交易市場（價格公開）是做市商市場。其他的一些資產或負債也存在做市商市場，包括金融工具、商品和有形資產（如二手設備）。

(3) 經紀人市場。在經紀人市場上，經紀人試圖撮合買方和賣方，但不用自身帳戶隨時準備交易。換而言之，經紀人不利用自身的資本持有做市項目的存貨。經紀人知道各方的出價和要價，但每一方通常不知道另一方的價格要求。完成交易的價格有時是可以獲得的。經紀人市場包括撮合買方和賣方的電子交流網路，以及商用或民用房地產市場。

(4) 買賣雙方直接交易的市場。在買賣雙方直接交易的市場

上，一級或二級交易都是獨立協商無仲介參與。這些交易的信息很少能夠公開獲得。

公允價值級次（第72段至第90段）

第二層次輸入值（第81段至第85段）

35 特定資產和負債第二層次輸入值的例子包括：

（1） 基於倫敦同業拆借利率（LIBOR）互換利率的固定收入、變動支出的利率互換。如果倫敦同業拆借利率互換利率在互換的幾乎整個期限內的通常報價間隔內可觀察，則第二層次輸入值為該利率。

（2） 基於外幣計價的收益率曲線的固定收入、變動支出的利率互換。如果基於外幣計價的收益率曲線的互換利率在互換的幾乎整個期限內的通常報價間隔內可觀察，則第二層次輸入值為該利率。例如，當利率互換期限為10年，並且9年利率都是在通常報價間隔內可觀察的，則屬於上述情況，其中，假設10年收益率曲線的合理外推值對互換公允價值計量的整體而言並不重要。

（3） 基於特定銀行優惠利率的固定收入、變動支出的利率互換。如果外推價值由可觀察市場資料證實，例如，通過與涵蓋互換幾乎整個期限的可觀察利率建立起相關關係，則第二層次輸入值為通過外推取得的銀行優惠利率。

（4） 交易所交易股票的三年期期權。如果下列兩個條件成立，第二層次輸入值為通過外推至第三年得到的股票的隱含波動率：

① 一年期和兩年期的股票期權價格可獲得。

② 外推的三年期期權的隱含波動率可以由涵蓋期權幾乎整個期限的可觀察市場數據驗證。

在這種情況下，只要建立起與一年期和兩年期隱含波動率的相關關係，隱含波動率可以通過一年期和兩年期該股票期權的隱含波動率外推得到，並經三年期可比主體股票期權的隱含波動率驗證。

(5) 許可協議。對於在企業合併中獲得的、近期由被合併主體（為許可協議方）與非關聯方協商的許可協議，第二層次輸入值為協議初始時與非關聯方訂立合同中的特許權費率。

(6) 零售渠道的產成品存貨。對於在企業合併中取得的產成品存貨，第二層次輸入值或者是零售市場上對客戶的價格，或者是批發市場上對零售商的價格，並針對存貨項目與可比（即類似）存貨項目條件和位置的差異作出調整，從而公允價值反映將存貨銷售給完成所需銷售工作的另一零售商的交易中收到的價格。從概念上講，無論對零售價格做（向下）調整，還是對批發價格作（向上）調整，公允價值計量將是一樣的。公允價值計量一般應使用要求最少主觀調整的價格。

(7) 持有並已使用的建築物。第二層次輸入值可能是來源於可觀察市場數據的建築物每平方米價格（估值乘數）。例如，來源於類似位置的可比（即類似）建築物的可觀察交易價格的乘數。

(8) 現金產出單元。第二層次輸入值可能是來源於可觀察市場資料的估值乘數。（例如收益或收入或類似業績度量的乘數）例如，來源於涉及可比（即類似）業務的可觀察交易價格的乘數，並考慮經營、市場、財務和非財務因素的影響。

第三層次輸入值（第86段至第90段）

36 特定資產和負債第三層次輸入值的例子包括：

(1) 長期貨幣互換。第三層次輸入值為特定貨幣的利率，該利率不可觀察，無法由通常報價間隔內或貨幣互換幾乎整個期限內的可觀察市場數據驗證。貨幣互換中的利率是通過各自國家收益率曲線計算取得的互換利率。

(2) 交易所交易股票的三年期期權。第三層次輸入值為歷史波動率，即基於股票歷史價格的股票波動率，歷史波動率一般不代表

當前市場參與者對未來波動率的預期，即使它是期權定價的唯一可獲得信息。

(3) 利率互換。第三層次輸入值為對互換的市場共識（非約束性）中間價格的調整，調整時使用不能直接觀察和無法由可觀察市場數據驗證的資料。

(4) 企業合併中承擔的退役負債。輸入值如果沒有合理可獲得的信息表明市場參與者將使用其他假定時，第三層次輸入值為主體對自身履行義務需要支付的未來現金流量的估計數（包括市場參與者對履行義務成本和市場參與者為承擔棄置資產義務要求的補償的預期）。該第三層次輸入值將與其他輸入值一起用於現值技術，例如，當前無風險利率或當主體的信用狀況對負債公允價值的影響反映在利率中而不是在未來現金流出估計中時的經信用調整的無風險利率。

(5) 現金產出單元。如果沒有合理可獲得的信息表明市場參與者將使用其他假定時，第三層次輸入值為使用主體自身數據作出的財務預測（例如現金流量或損益的財務預測）。

在資產或負債交易量或交易活躍程度大幅下降時計量公允價值

37 當資產或負債的交易量或交易活躍程度與該資產或負債（或類似資產或負債）的正常市場活動相比出現大幅下降時，資產或負債的公允價值可能受到影響。為了基於可獲得的證據確定資產或負債的交易量或交易活躍程度是否出現大幅下降，主體應當評估下列因素的重要性和相關性：

- (1) 最近幾乎沒有交易。
- (2) 報價信息不是基於當前信息。
- (3) 報價信息在一段時間內或在做市商之間（例如一些經紀人市場）變化極大。

(4) 以往與資產或負債公允價值高度相關的指標被證明與該資產或負債近期公允價值的指示值不相關。

(5) 與主體對預期現金流量的估計相比，可觀察交易或報價的隱含流動性風險溢價、收益率或業績指標（如拖欠率或損失嚴重程度）大幅增加，該估計考慮了所有關於資產或負債信用和其他不履約風險可獲得的市場數據。

(6) 出價一要價價差很大或者大幅增加。

(7) 資產、負債或類似資產、負債的新發行市場（即一級市場）的交易活動大幅下降或不存在此類市場。

(8) 幾乎沒有公開可獲得的信息（例如對於在貨主與貨主間的直接交易市場上進行的交易）。

38 如果主體認為資產或負債的交易量或交易活躍程度與該資產或負債（或類似資產或負債）的正常市場活動相比出現大幅下降，則需要對交易或報價進行進一步分析。交易量或交易活躍程度降低本身可能並不意味著交易價格或報價不代表公允價值，或在該市場中的交易不是有序的。但是，如果主體確定交易或報價不代表公允價值（例如，可能存在非有序交易），並且以這些價格為基礎計量公允價值，需要對交易或報價進行調整，且該調整可能對公允價值計量整體具有重要意義。其他情況下（例如，為使類似資產價格與被計量資產可比而需要進行重大調整，或者價格過期），調整也可能是必要的。

39 本國際財務報告準則不規範對交易或報價作出重大調整的方法。關於計量公允價值使用估值技術的討論參見第 61 段至第 66 段和應用指南第 5 段至第 11 段。無論使用何種估值技術，主體都應考慮合適的風險調整，包括反映市場參與者因資產或負債現金流量固有不確定性而要求作為補償的風險溢價（參見應用指南第 17 段）。否則，計量不能真實代表公允價值。在某些情況下，確定適當的風險調整可

能是困難的。但是，困難程度本身並不足以表明可以不進行風險調整。風險調整應反映在當前市場條件下市場參與者在計量日進行的有序交易。

40 如果資產或負債的交易量或交易活躍程度大幅下降，可能需要改變估值技術或者使用多種估值技術（例如使用市場法和現值技術）。當權衡使用不同估值技術取得的公允價值計量結果時，主體應考慮公允價值計量範圍的合理性。目標是確定範圍內在當前市場條件下最能代表公允價值的金額。公允價值計量範圍過於大，可能說明需要進行進一步分析。

41 即使資產或負債的交易量或交易活躍程度出現大幅下降，公允價值計量的目標仍應保持不變。公允價值是在當前市場條件下，市場參與者之間在計量日進行的有序交易（即非被迫清算或拋售）中，出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格。

42 如果資產或負債交易量或交易活躍程度大幅下降，估計市場參與者在計量日按照當前市場條件願意進行交易的價格依賴於計量日的事實和環境，這需要進行判斷。主體持有資產、償還或以其他方式履行負債的意圖與計量公允價值無關，因為公允價值是以市場為基礎的計量，不是特定主體的計量。

識別非有序交易

43 如果資產或負債的交易量或交易活躍程度與該資產或負債（或類似資產或負債）的正常市場活動相比出現大幅下降，確定交易是否為有序（或不是有序）交易更為困難。在這種情況下，認為該市場上的所有交易都不是有序的（即被迫清算或拋售）是不合適的。可能表明交易非有序的情形包括：

(1) 在當前市場條件下，計量日之前的一段時間內市場沒有提供足夠的空間來進行涉及此類資產或負債的常見或慣常的市場交易活動。

(2) 有常見或慣常的行銷期，但是賣方將資產或負債出售或轉移給單一的市場參與者。

(3) 賣方處於或接近於破產或者破產託管（即賣方陷於困境）。

(4) 賣方的出售是為了滿足監管或者法律的要求（即賣方被迫銷售）。

(5) 與相同或類似資產或負債近期發生的其他交易相比，該交易的價格是一個異常值。

主體應當基於可獲取的證據，權衡不同情況來決定交易是否有序。

44 主體在計量公允價值或者估計市場風險溢價時，應當考慮下列所有方面：

(1) 如果有證據表明交易是非有序的，主體應當對該交易價格不賦或者只賦很少的權重（與其他公允價值指示值相比）。

(2) 如果證據表明交易是有序的，主體應當考慮該交易價格。與其他公允價值指示值相比，對該交易價格賦予的權重依賴於事實和環境，例如：

① 交易量。

② 該交易與被計量資產或負債的可比性。

③ 交易日與計量日的相近程度。

(3) 如果主體沒有足夠信息認定交易是否有序，主體應當考慮該交易價格。但是，該交易價格可能無法代表公允價值（即交易價格不一定是計量公允價值或者估計市場風險溢價的唯一或最重要的

基礎)。當主體沒有足夠信息認定特定交易是否有序時，與其他已知為有序的交易相比，主體應當對這些交易賦予較少權重。

主體無需為確定交易是否有序而竭盡全力，但也不能忽視合理可獲得的信息。如果主體為交易的參與方，則假定主體擁有足夠信息來決定交易是否有序。

利用第三方報價

45 如果主體確定由諸如定價服務或經紀人等第三方提供的報價是遵循本國際財務報告準則形成的，本國際財務報告準則不限制使用第三方提供的報價。

46 如果資產或負債的交易量或交易活躍程度出現大幅下降，主體應當評估第三方提供的報價在形成中是否使用了反映有序交易的當前信息或是反映市場參與者假定（包括有關風險的假定）的估值技術。在權衡作為公允價值計量輸入值的報價時，（與其他反映了交易結果的公允價值指示值相比），主體應對不能反映交易結果的報價賦予較少權重。

47 此外，主體權衡可獲得的證據時，應當考慮報價的性質（例如，報價是參考價格還是具有約束性的要約），對第三方提供的具有約束性要約的報價應賦予更多權重。

附錄三 生效日期和過渡性規定

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分，與本國際財務報告準則的其他部分具有同等效力。

1 主體應將本國際財務報告準則適用於 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間。允許提前採用。如果主體提前採用了本國際財務報告準則，則應披露這一事實。

2 主體應在初始採用的年度期間期初採用未來適用法應用本國際財務報告準則。

3 主體不必將本國際財務報告準則中規定的披露要求應用於比較信息中初始採用本國際財務報告準則之前的期間。

4 2013 年 12 月發佈的《年度改進 2011—2013 年度週期》對第 52 段進行了修訂。主體應將該修訂應用於 2014 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間。主體應當自首次採用《國際財務報告準則第 13 號》的年度期間期初採用未來適用法應用該修訂。允許提前採用。如果主體提前採用了該修訂，則應披露這一事實。

5 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 52 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂。

國際財務報告準則第14號

——遞延管制帳戶

目 錄

起始段落

目 標	1
範 圍	5
確認、計量、減值及終止確認	9
對《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》 第 11 段的臨時豁免	9
現有會計政策的延續	11
會計政策變更	13
與其他準則的相互影響	16
列 報	18
列報的變化	18
遞延管制帳戶餘額分類	20
遞延管制帳戶餘額變動分類	22
披 露	27
目標	27
對受費率管制經濟活動的說明	30
對確認金額的說明	32
附 錄	
附錄一 術語表	
附錄二 應用指南	
附錄三 生效日期和過渡性規定	

國際財務報告準則第14號

——遞延管制帳戶

目 標

1 本準則的目標在於詳細說明主體向顧客提供價格或費率受費率管制的商品或勞務時產生的遞延管制帳戶餘額的財務報告要求。

2 為了達到這個目的，準則要求：

(1) 對遞延管制帳戶餘額根據原公認會計原則所採用的會計政策作出有限的改變，這些改變主要同這些帳戶的列報有關；以及

(2) 披露以下內容：

① 識別並說明主體財務報表中確認的由費率管制所產生的金額；以及

② 幫助財務報表的使用者理解所確認的遞延管制帳戶餘額未來現金流的金額、時間以及不確定性。

3 本準則允許主體在採用國際財務報告準則時，在服從第 2 段中提到的有限改變的前提下，在準則範圍內繼續依據其原公認會計原則在財務報表中核算遞延管制帳戶餘額。

4 另外，本準則亦羅列出一些其他準則要求的例外或豁免的情況。所有對報告遞延管制帳戶餘額的具體要求，以及與這些餘額相關的對其他準則要求的任何例外或豁免情況都被包括在本準則而非其他準則中。

範 圍

5 當且僅當在以下情況中，主體才被允許在其首份國際財務報告準則財務報表中應用本準則中的要求：

- (1) 從事受費率管制的活動；以及
- (2) 依據其原公認會計原則在其財務報表中確認了滿足遞延管制帳戶餘額要求的金額。

6 當且僅當主體在其首份國際財務報告準則財務報表中選擇應用本準則的要求確認遞延管制帳戶餘額時，主體應在後續期間的財務報表中應用本準則的要求。

7 本準則並沒有規定參加受費率管制活動的主體其他方面的會計處理。通過應用本準則中的要求，任何根據其他準則被允許或要求確認為資產或負債的金額不應被包括在歸類為遞延管制帳戶餘額的金額中。

8 在本準則範圍內並選擇應用本準則的主體，應對其所有受費率管制活動引起的所有遞延管制帳戶餘額應用本準則的全部要求。

確認、計量、減值及終止確認

對《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》第11段的臨時豁免

9 從事受費率管制活動的主體，在本準則範圍內並選擇應用本準則的，當其為遞延管制帳戶餘額的確認、計量、減值和終止確認制定會計政策時，應該應用《國際會計準則第8號》第10段和第12段。

10 管理層在制定某個項目的會計政策時，如果沒有相關準則明

確適用於該項目，《國際會計準則第 8 號》第 11 段至第 12 段明確了管理層被要求或被允許考慮的要求和指南的出處。本準則對主體確認、計量、減值和終止確認遞延管制帳戶餘額的會計政策豁免應用《國際會計準則第 8 號》第 11 段。因此，無論主體依據其原公認會計原則將遞延管制帳戶餘額確認為單獨項目，還是作為其他資產和負債帳面價值的一部分，均被允許在服從本準則第 18 段至第 19 段所要求的列報變化的前提下，通過豁免應用《國際會計準則第 8 號》第 11 段，繼續根據本準則確認上述餘額。

現有會計政策的延續

11 在初始應用本準則時，除了第 13 段至第 15 段允許的任何變化外，主體應該繼續使用原公認會計原則的會計政策來確認、計量、減值以及終止確認遞延管制帳戶餘額。然而，這些金額的列報應該遵循本準則的列報要求，這可能會要求主體改變原公認會計原則中的列報政策（見第 18 段至第 19 段）。

12 除了第 13 段至第 15 段允許的任何變化，主體應該在後續期間內一貫的應用依據第 11 段制定的政策。

會計政策變更

13 主體不應該為了開始確認遞延管制帳戶餘額而變更其會計政策。只有在這種變更使財務報表與使用者的經濟決策需求更相關而不減少可靠性¹，或者使財務報表更可靠而不減少與這些需求的相關

1 在 2010 年 9 月，國際會計準則理事會用《財務報告概念框架》替代了《財務報表的編製和列報框架》。“忠實表達”（Faithful representation）一詞包括了之前框架所謂的“可靠性”（Reliability）的主要特徵。本準則第 13 段中的規定是基於《國際會計準則第 8 號》的要求，保留了“可靠”一詞。

性時，主體才能變更其對遞延管制帳戶餘額確認、計量、減值和終止確認的會計政策。主體應該使用《國際會計準則第 8 號》第 10 段中的標準來判斷相關性和可靠性。

14 本準則並不豁免主體應用《國際會計準則第 8 號》第 10 段或第 14 段至第 15 段變更會計政策。為了證明遞延管制帳戶餘額的會計政策變更是適當的，主體應該證明這種改變使得其財務報表更進一步滿足《國際會計準則第 8 號》第 10 段中的標準。然而，這種變更並不需要使遞延管制帳戶餘額的確認、計量、減值和終止確認都滿足該標準。

15 第 13 段至第 14 段適用於首次應用本準則而做的變更，也適用於後續報告期間的變更。

與其他準則的相互影響

16 任何與本準則和其他準則相互影響相關的特定例外、豁免或額外要求都包括在本準則內（見第附錄二第 7 段至第 28 段）。除這些例外、豁免或額外要求以外的情況，其他準則適用於遞延管制帳戶餘額，這與其他準則適用於根據其確認的資產、負債、收入和費用的情況相同。

17 在某些情況下，為了在財務報表中適當反映遞延管制帳戶餘額，其他準則可能會應用於按照主體根據第 11 段至第 12 段所確立的會計政策計量的遞延管制帳戶餘額。例如，主體可能在國外從事受費率管制的活動，這些交易和遞延管制帳戶餘額以非報告主體功能貨幣的貨幣進行計量。遞延管制帳戶餘額及其變動的折算適用《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》。

列 報

列報的變化

18 本準則在第 20 段至第 26 段概述了依據第 11 段至第 12 段確認的遞延管制帳戶餘額的列報要求。當應用本準則時，在依據其他準則確認的資產和負債之外，遞延管制帳戶餘額在財務狀況表中另行確認。這些列報要求將確認遞延管制帳戶餘額的影響與其他準則的財務報告要求分開。

19 除根據《國際會計準則第 1 號——財務報表列報》要求在財務狀況表、損益和其他綜合收益表中列報的項目外，應用本準則的主體應該根據第 20 段至第 26 段列報所有遞延管制帳戶餘額及其變動。

遞延管制帳戶餘額分類

20 主體應該在財務狀況表中單獨列報下列項目：

- (1) 所有遞延管制帳戶借方餘額的合計；以及
- (2) 所有遞延管制帳戶貸方餘額的合計。

21 當主體將其流動資產和非流動資產以及流動負債和非流動負債作為單獨類別在其財務狀況表中列報時，不應將遞延管制帳戶的總額歸類為流動或非流動性項目。相反，第 20 段所要求的單獨列報項目應該同依據其他準則列報的資產和負債加以區分，後者通過使用小計的方式，在遞延管制帳戶餘額之前列報。

遞延管制帳戶餘額變動分類

22 主體應該在損益和其他綜合收益表的其他綜合收益部分中，列報報告期內確認在其他綜合收益中的所有遞延管制帳戶餘額的淨變動。主體應根據其他準則規定，將淨變動區分下述情況使用單獨項

目列報：

- (1) 後續將不能重分類進損益；以及
- (2) 滿足特定條件時後續將重分類進損益。

23 主體應該在損益和其他綜合收益表的損益部分或單獨的損益表中，將報告期內剩餘所有遞延管制帳戶餘額的淨變動以單獨項目列報，但不包括不在損益中反映的變動，比如購買的金額。該單列項目應該同依據其他準則列報的收入和費用加以區分，後者通過使用小計的方式，在遞延管制帳戶餘額淨變動之前列報。

24 當主體因確認遞延管制帳戶餘額而確認一項遞延所得稅資產或遞延所得稅負債時，主體應將上述遞延所得稅資產（負債）及其相關變動與相關的遞延管制帳戶餘額及其變動一並列報，而不包含在依據《國際會計準則第 12 號——所得稅》列報的遞延所得稅資產（負債）以及所得稅費用（收入）的總額中（見附錄二第 9 段至第 12 段）。

25 當主體依據《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》，列報一項終止經營或者一個處置組時，主體應將上述相關遞延管制帳戶餘額及其變動（如適用）與遞延管制帳戶餘額及其變動一並列報，而不是在這些處置組或終止經營中列報（見附錄二第 19 段至第 22 段）。

26 當主體依據《國際會計準則第 33 號——每股收益》列報每股收益時，應額外列報依據《國際會計準則第 33 號》要求的收益金額扣除遞延管制帳戶餘額變動之後的金額計算的基本每股收益以及稀釋每股收益（見附錄二第 13 段至第 14 段）。

披 露

目 標

27 選擇應用本準則的主體應該披露能使使用者評估以下內容的信息：

(1) 費率管制的性質及相關風險，該費率管制設定了主體向顧客提供商品或服務所收取的價格，以及

(2) 費率管制對主體財務狀況、經營成果和現金流量的影響。

28 如果第 30 段至第 36 段所要求的披露被認為與滿足第 27 段的目標不相關，則它們可以從財務報表中省略。如果依據第 30 段至第 36 段提供的披露並不足以滿足第 27 段的目標，主體應該披露必要的額外信息以滿足該目標。

29 為了滿足第 27 段的披露目標，主體應該考慮以下所有事項：

(1) 滿足披露要求所必要的詳細程度；

(2) 對各項要求中的每一項的側重程度；

(3) 需要進行多少匯加或分解；以及

(4) 財務報表的使用者是否需要額外信息來評估所披露的定量信息。

對受費率管制經濟活動的說明

30 為了幫助財務報表的使用者評估主體受費率管制活動的性質及其相關風險，主體應該針對每種受費率管制活動披露：

(1) 對受費率管制活動的性質和範圍，以及監管費率設定過程的性質的簡要描述；

(2) 費率管制機構的身份。如果費率管制機構是關聯方（按

照《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》中的定義)，主體應該披露該事實，並說明如何關聯。

(3) 每類（即每項成本或收入）遞延管制帳戶借方餘額的未來回收情況或每類遞延管制帳戶貸方餘額的轉回情況如何受風險和不確定性影響，例如：

①需求風險（例如，顧客態度的改變，供應方替代資源的可用性或者競爭程度）

②監管風險（例如，費率設定申請的提交及批准，或主體對預期的未來監管活動的評估；以及

③其他風險（例如，貨幣或其他市場風險）

31 第 30 段要求的披露應該直接在財務報表附註中披露，或者通過與財務報表的互相參照包含在其他報表（例如管理層評論或風險報告）中，這些報告能與財務報表以同樣條件並同時被財務報表的使用者獲得。如果這些信息未被直接包括在財務報表中或未被包含在互相參照中，財務報表是不完整的。

對確認金額的說明

32 主體應該披露確認或者終止確認遞延管制帳戶餘額的基礎，以及如何對遞延管制帳戶餘額進行初始及後續計量，包括如何評估遞延管制帳戶餘額的可回收程度以及如何分配減值損失。

33 針對每種受費率管制的活動，主體應該為每類遞延管制帳戶餘額披露以下信息：

(1) 以表格形式（除非其他格式更為適合）披露期初和期末的帳面價值的調節情況。主體在確定所必要的詳細程度時應當應用判斷（見第 28 段至第 29 段），但下列組成部分通常是相關的：

①在當期財務狀況表中確認的遞延管制帳戶餘額的金額。

②在損益和其他綜合收益表中確認的與當期被回收的（有時被描述為攤銷）或轉回的餘額有關的金額。

③其他被單獨認定的，對遞延管制帳戶餘額有影響的金額（例如減值、企業合併中取得或承擔的項目、被處置的項目，以及匯率或折現率變動的影響等）。

（2）適用於每類的遞延管制帳戶餘額的用以反映貨幣時間價值的收益率或折現率（包括零利率或利率區間，如適用）。

（3）主體預期每類遞延管制帳戶借方帳面餘額回收（或攤銷）的剩餘期間，或每類遞延管制帳戶貸方餘額轉回的剩餘期間。

34 當費率管制影響主體的所得稅費用（收入）金額和時點時，主體應該披露費率管制對已確認的當期所得稅和遞延所得稅金額的影響。另外，主體應該單獨披露任何與稅收有關的遞延管制帳戶餘額及其相關變動。

35 主體的子公司、聯營企業或合營企業存在受費率管制的活動並且根據本準則確認了遞延管制帳戶餘額，當主體依據《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》披露其在子公司、聯營企業或合營企業中的權益時，主體應該披露其中包含的遞延管制帳戶借方餘額、貸方餘額及其淨變動（見附錄二第 25 段至第 28 段）。

36 當主體認為遞延管制帳戶餘額已不能全額收回或轉回時，應該披露該事實和不可收回或轉回的原因，以及遞延管制帳戶餘額減少金額。

附 錄

附錄一 術語表

該附錄是本準則的組成部分。

首份國際財務報告準則財務報表	主體採用國際財務報告準則編製的首份年度財務報表，並在其中明確且無保留地聲明遵循國際財務報告準則。
首次採用者	列報其首份國際財務報告準則財務報表的主體。
原公認會計原則	首次採用者在採用國際財務報告準則之前使用的會計處理的基礎。
受費率管制的活動	主體受制於費率管制的活動。
費率管制	設定向顧客出售商品或勞務的價格的框架，該框架受到費率管制機構的監管和／或批准。
費率管制機構	一個被法規或規章授權的團體，可以確立費率或費率的範圍來約束一個主體。費率管制機構可能是第三方或主體的關聯方，包括主體自身的治理機構，該團體被法規或規章要求在出於客戶利益並為確保主體總體財務生存能力來設定費率。
遞延管制帳戶餘額	依據其他準則不會被確認為資產或負債，但由於其會被或預期會被包含在費率管制機構確定的可以向客戶收取的費率中，從而可以被遞延的費用（或收入）的餘額。

附錄二 應用指南

該附錄是本準則的組成部分。

受費率管制的活動

1 在歷史上，費率管制適用於一個主體的所有活動。然而，隨著兼併、多元化、放寬管制的發展，費率管制現在可能僅適用於主體的某些活動中，導致其同時有受管制和非受管制活動。本準則只適用於受法律和法規約束並通過費率管制機構的行為約束的費率管制活動，而不管主體的類型或其主體所屬行業。

2 主體不應將本準則應用於對自我管制的活動，即那些不受費率管制機構所監管和／或批准的價格框架的管制的活動。這並不妨礙主體在以下情形應用本準則：

(1) 主體自身的權力機構或關聯方出於客戶利益和為確保主體總體財務生存能力而在指定價格框架內設定費率；並且

(2) 該框架由經法規或規章授權的團體監管和／或批准。

現有會計政策的延續

3 出於本準則的目的，遞延管制帳戶餘額被定義為，依據其他準則不會被確認為資產或負債，但由於其會被或預期會被包含在費率管制機構確定的可以向客戶收取的費率中，從而可以被遞延的費用（或收入）的餘額。有些收入或費用項目可能在管制的費率之外，因為存在諸如金額預期不會被費率管制機構接受，或者它們不在費率管制的範圍內的情況。因此，這樣的項目在發生時被確認為收入或費用，除非其他準則允許或要求其被包含在一項資產或負債的帳面價值中。

4 在某些情況中，依據原公認會計原則的會計政策，遞延管制

帳戶餘額可能會被單獨確認或包含在其他項目（如不動產、廠場和設備）中，但其他準則明確禁止主體在財務狀況表中確認該遞延管制帳戶餘額。然而，依據本準則的第 11 段，選擇在其首份國際財務報告準則財務報表中遵循本準則的主體適用對《國際會計準則第 8 號》的第 11 段的豁免，以繼續應用原公認會計原則的會計政策對遞延管制帳戶餘額進行確認、計量、減值和終止確認。這些會計政策可能包括的實務舉例如下：

（1） 當主體因費率管制機構實際或預期的行為而有權利在未來期間提高費率以彌補其允許的成本（即受管制費率預期彌補的成本）時，確認遞延管制帳戶借方餘額；

（2） 預計不動產、廠場和設備以及無形資產處置或退廢而產生的損益會在未來費率中回收或轉回時，以相同金額確認遞延管制帳戶貸方或借方餘額；

（3） 當主體因費率管制機構的實際或預期行為被要求在未來期間降低費率以轉回其超額回收的允許成本（即金額超過了費率管制機構指定的可回收金額）時，確認遞延管制帳戶貸方餘額；以及

（4） 使用費率管制機構指定的利率或貼現率以非折現基礎或折價基礎來計量遞延管制帳戶餘額。

5 以下部分是費率管制機構可能在費率設定決定中允許並且主體因此可以在遞延管制帳戶餘額中確認的成本類型的例子：

（1） 成交量或買入價差異；

（2） 經批准的綠色能源的初始成本（超過依據《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》資本化為不動產、廠場和設備成本的金額）；

（3） 被作為費率管制目的的資本成本處理的不可直接歸屬的間接成本（但根據《國際會計準則第 16 號》不被允許包含在不動產、

廠場和設備項目的成本中)；

(4) 項目取消成本；

(5) 風暴災害成本；以及

(6) 認定利息（包括被允許用作建設期間向主體提供所有者權益和借款資本回報的基金金額）。

6 遞延管制帳戶餘額通常代表了為監管目的而確認的收入或費用項目與為財務報告目的而確認這些項目之間的時間性差異。當主體在首次採用國際財務報告準則或首次應用新的或修訂的準則而變更會計政策時，可能產生新的或修訂的時間性差異並造成新的或修訂的遞延管制帳戶餘額。第 13 段中的禁止規定防止主體為了開始確認遞延管制帳戶餘額而變更會計政策，但其並不禁止因國際財務報告準則要求的其他會計政策變更而產生的新的或修訂的遞延管制帳戶餘額的確認。這是由於這種因時間性差異而確認的遞延管制帳戶餘額與依據第 11 段確定的現行的確認政策一致，而且不會引入新的會計政策。類似地，第 13 段並沒有禁止確認由在過渡到國際財務報告準則的日期前並不存在時間性差異導致的，但與主體依據第 11 段確定的會計政策一致（例如風暴災害成本）的遞延管制帳戶餘額。

其他準則的適用性

7 在準則範圍內並選擇應用本準則要求的主體應該繼續應用原公認會計原則來確認、計量、減值以及終止確認遞延管制帳戶餘額。然而，第 16 段至第 17 段聲明了在一些情況中，其他準則可能也需要應用於遞延管制帳戶餘額以使其在財務報表中恰當地反映。以下段落概述了其他準則如何同本準則的規定相互影響。特別地，以下段落闡明了其他準則的例外、豁免，以及預期將適用的額外的列報和披露要求。

《國際會計準則第10號——報告期後事項》的應用

8 主體在確認和計量遞延管制帳戶餘額時可能需要使用估計和假設。對於發生在報告期末與財務報表批准報出日之間的事項，主體應該應用《國際會計準則第10號》來確定這些估計和假設是否應該被調整以反映這些事項。

《國際會計準則第12號——所得稅》的應用

9 除某些有限的例外情況外，《國際會計準則第12號》要求主體為所有暫時性差異確認遞延所得稅負債以及遞延所得稅資產（受某些條件限制）。受費率管制的主體應該對其所有活動，包括其受費率管制的活動，運用《國際會計準則第12號》，以確定應確認的所得稅金額。

10 在某些費率管制方案中，費率管制機構允許或要求主體提高未來的費率以回收主體部分或全部的所得稅費用。在這種情況下，這可能導致主體依據第11段至第12段所確定的會計政策，在財務狀況表中確認與所得稅有關的遞延管制帳戶餘額。這種與所得稅有關的遞延管制帳戶餘額的確認本身可能就會造成一個額外的暫時性差異，並需進一步為其確認一項遞延所得稅。

11 儘管《國際會計準則第12號》規定了遞延所得稅的列報和披露要求，當主體因確認遞延管制帳戶餘額而確認一項遞延所得稅資產或負債時，主體不該把這種遞延稅款的金額包括在遞延所得稅資產（負債）餘額的總額中。相反地，主體應該以下列方式列報由於確認遞延管制帳戶餘額而產生的遞延所得稅資產（負債）：

- (1) 在遞延管制帳戶貸方餘額或借方餘額項目中列報；或者
- (2) 作為一個單獨項目在遞延管制帳戶貸方或借方餘額旁邊列報。

12 同樣地，當主體因確認遞延管制帳戶餘額而確認遞延所得稅資產（負債）的變動時，主體不應將該變動包含在依據《國際會計準則第 12 號》在損益和其他綜合收益表中列報的所得稅費用（收入）項目中。相反，主體應該通過以下方式列報因確認遞延管制帳戶餘額而導致的遞延所得稅資產（負債）的變動：

（1） 在損益和其他綜合收益表中列報的遞延管制帳戶餘額變動項目中列報；或者

（2） 作為一個單獨項目在損益和其他綜合收益表中的遞延管制帳戶餘額的變動的相關項目旁邊列報。

《國際會計準則第 33 號——每股收益》的應用

13 《國際會計準則第 33 號》第 66 段要求一些主體在損益和其他綜合收益表中同時列報持續經營產生的損益的基本和稀釋每股收益，以及歸屬於母公司普通股股東的基本和稀釋每股收益。另外，《國際會計準則第 33 號》第 68 段要求報告終止經營的主體在損益和其他綜合收益表或在附註中披露終止經營的基本和稀釋每股收益金額。

14 針對每個依據《國際會計準則第 33 號》列報的每股收益金額，應用本準則的主體應該額外列報扣除遞延管制帳戶餘額淨變動並以相同方式計算的基本或稀釋每股收益金額。與《國際會計準則第 33 號》第 73 段的要求一致，主體應在所有列報期間將按照本準則第 26 段要求列報的每股收益與按《國際會計準則第 33 號》要求列報的每股收益同等重要的進行列報。

《國際會計準則第 36 號——資產減值》的應用

15 第 11 段至第 12 段要求主體繼續應用原公認會計原則的會計政策識別、確認、計量和轉回已確認的遞延管制帳戶餘額的減值。因此，《國際會計準則第 36 號》並不適用於單獨確認的遞延管制帳戶餘

額。

16 然而，《國際會計準則第 36 號》可能要求主體對包括遞延管制帳戶餘額的現金產出單元（CGU）進行減值測試。這項測試是需要的，因為現金產出單元包括了商譽，或者因為一個或多個《國際會計準則第 36 號》中描述的減值跡象被認為與現金產出單元有關聯。在這種情況下，《國際會計準則第 36 號》第 74 段至第 79 段包含了對確定現金產出單元可回收金額以及帳面金額的要求。為了減值測試，主體應該運用這些要求來判斷任何已確認的遞延管制帳戶餘額是否被包括在現金產出單元的帳面價值中。《國際會計準則第 36 號》的其他要求應該被運用於由於該測試結果所確認的減值損失中。

《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》的應用

17 《國際財務報告準則第 3 號》的核心原則是業務的購買方以在購買日的公允價值來確認其購買的資產和負債。《國際財務報告準則第 3 號》針對其確認和計量原則提供了有限的例外情況。本準則的附錄二第 18 段提供了一個額外的特例。

18 第 11 段至第 12 段要求主體繼續應用原公認會計原則的會計政策對遞延管制帳戶餘額進行確認、計量、減值和終止確認。因此，如果一個主體收購了一項業務，則應該於購買日在合併財務報表中應用依據第 11 段至第 12 段確立的會計政策來確認和計量被合併方的遞延管制帳戶餘額。被購買方的遞延管制帳戶餘額應該根據購買方的會計政策在合併財務報告中進行確認，而不考慮被購買方是否在其自身的財務報表中確認了這些餘額。

《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》的應用

19 第11段至第12段要求主體繼續應用原公認會計原則的會計政策對遞延管制帳戶餘額進行確認、計量、減值和終止確認。因此，《國際財務報告準則第5號》的計量要求不適用於已確認的遞延管制帳戶餘額。

20 《國際財務報告準則第5號》第33段要求在損益和其他綜合收益表中為終止經營列報一個單獨的金額。儘管存在上述要求，當主體選擇運用本準則來列報終止經營時，也不應將終止經營的受費率管制活動產生的遞延管制帳戶餘額的變動包含在《國際財務報告準則第5號》第33段要求單獨列報的項目中。相反，主體應該以下述兩種方式中的一種來列報終止經營的受費率管制活動產生的遞延管制帳戶餘額的變動：

(1) 在與損益有關的遞延管制帳戶餘額變動的項目中列報；
或者

(2) 作為一個單獨項目在與損益有關的遞延管制帳戶餘額變動的有關項目旁邊列報。

21 同樣地，儘管有《國際財務報告準則第5號》第38段規定的要求，當主體列示一個處置組時，該主體不應將作為處置組構成部分的遞延管制帳戶借方餘額和貸方餘額的總額包含在《國際財務報告準則第5號》第38段要求單獨列報的項目中。相反，主體應該以下述兩種方式之一列報作為處置組構成部分的遞延管制帳戶貸方餘額和借方餘額的總額：

(1) 在列報遞延管制帳戶貸方餘額和借方餘額的項目內；
或者

(2) 作為單獨項目在其他遞延管制帳戶貸方餘額和借方餘額旁邊列報。

22 如果主體選擇將與處置組或終止經營有關的遞延監管帳戶餘額及其變動包含在相關的遞延管制帳戶單獨項目中，可能需要單獨披露這些項目，將其作為按照本準則第 33 段描述性分析遞延管制帳戶項目的一部分。

《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》以及《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》的應用

23 《國際財務報告準則第 10 號》第 19 段要求“母公司在編製合併財務報表時，對於相似情況下的類似交易和其他事項應採用統一的會計政策”。本準則的第 8 段要求在本準則範圍內並選擇應用本準則的主體應將本準則的所有要求應用於因所有費率管制活動產生的所有遞延管制帳戶餘額。因此，如果母公司依據本準則在合併財務報表中確認遞延管制帳戶餘額，其應該將相同的會計政策應用於所有子公司的遞延管制帳戶餘額，而不管子公司是否在其自身的財務報表中確認這些餘額。

24 同樣地，《國際會計準則第 28 號》第 35 段至第 36 段要求在應用權益法的過程中，“主體在編製財務報表時，對於相似情況下的類似交易和活動應採用統一的會計政策”。因此，需要對聯營企業或合營企業確認、計量、減值和終止確認遞延管制帳戶餘額的會計政策進行調整，使其符合投資方運用權益法時的會計政策。

《國際財務報告準則第12號——在其他主體中權益的披露》的應用

25 《國際財務報告準則第12號》第12段(5)要求，對於每個有非控制性權益且該非控制性權益對報告主體重要的子公司，主體應披露在報告期內分配給非控制性權益的子公司的損益。根據本準則確認遞延管制帳戶餘額的主體應該披露包括在《國際財務報告準則第12號》第12段(5)要求披露的金額內的遞延管制帳戶餘額的淨變動。

26 《國際財務報告準則第12號》第12段(7)要求，對於每個非控制性權益且該非控制性權益對報告主體重要的子公司，主體應按照《國際財務報告準則第12號》附錄二第10段的規定披露該子公司的總體財務信息。類似的，《國際財務報告準則第12號》第21段(2)②要求，主體應按照《國際財務準則第12號》附錄二第12段至第13段就每個對報告主體重要的聯營或合營企業披露總體財務信息。《國際財務報告準則第12號》附錄二第16段詳細說明了《國際財務報告準則第12號》第21段(3)要求主體披露的所有其他單個不重要的聯營和合營企業的總體財務信息。

27 除了《國際財務報告準則12號》第12段和第21段、附錄二第10段、第12段至第13段和第16段中規定的信息，依據本準則確認遞延管制帳戶餘額的主體還應該針對每個被要求按照《國際財務報告準則12號》進行披露的主體，披露遞延管制帳戶貸方餘額總額、遞延管制帳戶借方餘額總額及上述餘額的淨變動，並把確認在損益中的金額和確認在其他綜合收益中的金額分別披露。

28 《國際財務報告準則第 12 號》第 19 段詳細說明了主體根據《國際財務報告準則第 10 號》第 25 段計算並確認因喪失對子公司的控制權產生的損益時需要披露的信息。除了《國際財務報告準則第 12 號》第 19 段要求的信息，選擇應用本準則的主體應該披露在失去控制權的當天，由於終止確認前子公司遞延管制帳戶餘額而產生的損益部分。

附錄三 生效日期和過渡性規定

該附錄是本準則的組成部分。

生效日期和過渡性規定

生效日期

1 如果主體的首份年度國際財務報告準則財務報表始於 2016 年 1 月 1 日或以後日期開始的期間，則應採用本準則。允許提前採用。如果主體於更早期間在首份年度國際財務報告準則財務報表中採用本準則，則應該披露這一事實。

國際財務報告準則第15號

——客戶合同收入

目 錄

	起始段落
目 標	1
實現目標	2
範 圍	5
確 認	9
識別合同	9
合同的合併	17
合同的修訂	18
識別履約義務	22
履行履約義務	31
計 量	46
確定交易價格	47
將交易價格分攤至履約義務	73
交易價格的變動	87
合同成本	91
取得合同的增量成本	91
履行合同的成本	95
攤銷和減值	99
列 報	105

披 露	110
客戶合同	113
應用本準則時所作的重大判斷	123
就取得或履行與客戶之間的合同的成本所確認的資產	127
便於實務操作的方法	129
附 錄	
附錄一 術語表	
附錄二 應用指南	
附錄三 生效日期和過渡性規定	

國際財務報告準則第15號

——客戶合同收入

目 標

1 本準則旨在確立主體在向財務報表使用者報告關於客戶合同收入及現金流量的性質、金額、時間和不確定性的有用信息時應當運用的原則。

實現目標

2 為實現第 1 段所述的目標，本準則的核心原則為：主體確認收入的方式應當反映向客戶轉讓商品或服務的模式，而確認的金額應反映主體預計因交付這些商品或服務而有權獲得的對價。

3 主體在應用本準則時應當考慮合同的條款及所有相關的事實和情況。主體應當對相似情形下具有類似特徵的合同一致地應用本準則（包括運用任何便於實務操作的方法）。

4 本準則規範了與客戶之間的單個合同的會計處理。然而，作為便於實務操作的方法，主體可將本準則應用於具有類似特徵的合同（或履約義務）組合，前提是主體能合理預計將本準則應用於該組合對財務報表的影響不會顯著不同於將本準則應用於該組合中的單個合同（或履約義務）的影響。在對組合進行會計處理時，主體應運用能夠反映組合規模和構成的估計和假設。

範 圍

5 主體應當對所有與客戶之間的合同應用本準則，但下列各項除外：

- (1) 屬於《國際會計準則第 17 號——租賃》範圍的租賃合同；
- (2) 屬於《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》範圍的保險合同；
- (3) 屬於《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》、《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》、《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》、《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》和《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》範圍的金融工具及其他合同權利或義務；以及
- (4) 從事相同業務經營的主體之間為便於向客戶或潛在客戶銷售而進行的非貨幣性交換。例如，本準則不適用於兩家石油公司之間同意交換石油以便及時滿足其位於不同指定地點的客戶需求的合同。

6 主體應當僅在合同（第 5 段所述的合同除外）的對方為客戶的情況下對該合同應用本準則。客戶是指與主體訂立合同以取得作為主體正常經營活動產出的商品或服務並支付對價的一方。如果合同的對方屬於以下情況，則並非客戶：例如，對方與主體訂立合同以參與一項活動或過程，其中合同各方分擔及分享源自該活動或過程（例如，根據協作安排開發一項資產）的風險及利益，而非獲取主體正常經營活動的產出。

7 與客戶之間的合同可能部分屬於本準則的適用範圍，部分屬於第 5 段所述的其他準則的適用範圍。

- (1) 如果其他準則明確規定了如何區分和／或初始計量合同

的一個或多個部分，則主體應當首先應用該準則規定的區分和／或計量要求。主體應將按照其他準則進行初始計量的合同的一個或多個部分的金額排除在交易價格之外，並應用第 73 段至第 86 段的規定將剩餘的交易價格金額（如有）分攤至屬於本準則範圍的每一項履約義務及第 7 段（2）所述的合同的任何其他部分。

（2） 如果其他準則並未明確規定如何區分和／或初始計量合同的一個或多個部分，則主體應當應用本準則對合同的一個或多個部分進行區分和／或初始計量。

8 本準則對取得與客戶之間的合同的增量成本及為履行與客戶之間的合同所發生的成本的會計處理作出了規定（若這些成本不屬於另一準則的適用範圍）（見第 91 段至第 104 段）。主體應僅對所發生的與屬於本準則範圍的與客戶之間的合同（或其一部分）相關的成本應用這些規定。

確 認

識別合同

9 僅當屬於本準則範圍的與客戶之間的合同符合下列所有標準時，主體才應按照本準則對其進行會計處理：

（1） 合同各方已（通過書面、口頭或其他依照商業慣例採用的形式）批准合同並承諾履行其相應的義務；

（2） 主體能夠識別各方與擬轉讓商品或服務相關的權利；

（3） 主體能夠識別擬轉讓商品或服務的付款條款；

（4） 合同具有商業實質（即，主體未來現金流量的風險、時間或金額預計將因合同而發生改變）；以及

（5） 主體很可能取得因向客戶轉讓商品或服務而有權獲得的對價。在評價對價金額是否很可能收回時，主體僅應考慮客戶在到期

時支付對價金額的能力和意圖。如果對價是可變的，則主體有權獲得的對價金額可能低於合同規定的價格，因為主體可能會向客戶提供價格折讓（見第 52 段）。

10 合同是指雙方或多方之間達成的確立可執行權利和義務的協議。合同權利和義務的可執行性是一個法律事項。合同可能採用書面、口頭形式或隱含於主體的商業慣例中。不同的司法管轄區、行業和主體可能採取不同的實務與流程來確立與客戶之間的合同。此外，主體內部確立合同的實務與流程也可能各不相同（例如，其可能視客戶類別或所承諾的商品或服務的性質而不同）。主體在確定與客戶之間的協議是否以及何時確立了可執行權利和義務時，應當考慮這些實務與流程。

11 某些與客戶之間的合同可能並不具有固定存續期，並且可由任一方在任何時候終止或修訂。其他合同則可能按照合同規定定期自動續約。主體應當對合同各方擁有現時可執行權利和義務的合同存續期（即，合同期間）應用本準則。

12 出於應用本準則的目的，如果合同各方均具有單方面終止完全未執行的合同而無需對合同另一方（或其他各方）作出補償的可執行權利，則合同並不存在。同時符合下列兩項標準的合同是完全未執行的合同：

- （1） 主體尚未向客戶轉讓任何已承諾的商品或服務；以及
- （2） 主體尚未取得且尚無權收取已承諾商品或服務的任何對價。

13 如果與客戶之間的合同在合同開始時符合第 9 段的標準，除非有跡象表明相關事實和情況發生重大變化，否則主體不應重新評估這些標準。例如，如果客戶支付對價的能力顯著惡化，主體應當重新

評估其是否很可能取得因向客戶轉讓剩餘商品或服務而有權獲得的對價。

14 如果與客戶之間的合同不符合第 9 段的標準，主體應當持續評估該合同以確定其是否在後續期間符合第 9 段的標準。

15 如果與客戶之間的合同不符合第 9 段的標準且主體取得了客戶支付的對價，僅當下列任一事件發生時，主體才應當將所取得的對價確認為收入：

(1) 主體並不具有向客戶轉讓商品或服務的剩餘義務，並且主體已取得客戶所承諾的全部或幾乎全部對價且對價不可返還；或者

(2) 合同已終止且客戶支付的對價不可返還。

16 在發生第 15 段所述的任一事件或在後續期間符合第 9 段的標準（見第 14 段）之前，主體應將客戶支付的對價確認為一項負債。視與合同相關的具體事實和情況，所確認的負債代表主體在未來轉讓商品或服務的義務或者返還已取得對價的義務。在上述任一種情形下，負債均應按客戶所支付的對價金額計量。

合同的合併

17 如果符合下列一項或多項標準，主體應當將與同一客戶（或該客戶的關聯方）在同一時間或相近時間訂立的兩項或多項合同予以合併，並將這些合同作為單個合同進行會計處理：

(1) 這些合同是在單一商業目的下作為一攬子合同議定的；

(2) 就其中一項合同所支付的對價金額取決於另一項合同的價格或履約；或者

(3) 這些合同所承諾的商品或服務（或每項合同所承諾的部分商品或服務）為第 22 段至第 30 段所述的單一履約義務。

合同的修訂

18 合同的修訂是經合同各方批准的對合同範圍或價格(或兩者)作出的更改。在某些行業和司法管轄區，合同的修訂可能被描述為訂單更改、變動或修訂。如果合同各方批准了形成合同各方新的可執行權利和義務、或變更其現有可執行權利和義務的修訂，則存在合同的修訂。合同的修訂可能採用書面、口頭協議形式或主體的商業慣例所隱含的方式批准。如果合同各方尚未批准合同的修訂，則主體在合同的修訂獲得批准前應繼續對現有合同應用本準則。

19 即使合同各方對修訂涉及的範圍或價格(或兩者)存在爭議、或者各方雖已批准合同範圍的變更但尚未確定相應的價格變動，也可能存在合同的修訂。在確定修訂所形成或變更的權利和義務是否可執行時，主體應考慮所有相關的事實和情況(包括合同條款及其他證據)。如果合同各方已批准合同範圍的變更但尚未確定相應的價格變動，主體應根據第 50 段至第 54 段(關於估計可變對價)及第 56 段至第 58 段(關於對可變對價估計的限制)對修訂所導致的交易價格變動進行估計。

20 如果同時滿足下列兩個條件，則主體應將合同的修訂作為單獨的合同進行會計處理：

(1) 合同的範圍因新增的可明確區分的已承諾商品或服務而擴大(根據第 26 段至第 30 段)；以及

(2) 合同價格提高，增加的對價金額反映主體額外承諾的商品或服務的單獨售價及為反映該特定合同的具體情況而對該價格所作的適當調整。例如，因為主體無需發生若向新客戶銷售類似商品或服務時須發生的相關銷售費用，主體可能向客戶提供折扣，並對新增商品或服務的單獨售價進行調整。

21 如果合同的修訂不應按照第 20 段作為單獨的合同進行會計處理，則主體應採用下列方式中最為適合的一種，對在合同修訂日尚未轉讓的已承諾商品或服務（即，剩餘的已承諾商品或服務）進行處理：

（1） 如果剩餘商品或服務與合同修訂日當日或之前已轉讓的商品或服務可明確區分，主體應將合同的修訂作為現有合同的終止及新合同的訂立處理。分配予剩餘履約義務（或按照第 22 段（2）識別的單一履約義務中剩餘的可明確區分商品或服務）的對價金額為以下金額的總和：

① 納入交易價格估計值的尚未確認為收入的客戶所承諾的對價（包括已自客戶收取的金額）；以及

② 作為合同的修訂的一部分而承諾的對價。

（2） 如果剩餘商品或服務不可明確區分，並因此構成截至合同修訂日已部分履行的單一履約義務的一部分，則主體應將合同的修訂作為現有合同的一部分進行會計處理。合同的修訂對交易價格及主體履約義務的履約進度計量結果的影響應在合同修訂日確認為對收入的調整（收入的增加或減少）（即，對收入作出累計追加調整）。

（3） 如果剩餘商品或服務為上述第（1）和（2）項的組合，則主體應當按照與本段目標相一致的方式對該修訂對修訂後合同中未履行（包括部分未履行）的履約義務的影響進行會計處理。

識別履約義務

22 在合同開始時，主體應當評估與客戶之間的合同所承諾的商品或服務，並將向客戶轉讓以下任一內容的每一項承諾識別為履約義務：

（1） 可明確區分的商品或服務（或一攬子商品或服務）；或者

（2） 實質上相同並且按相同模式向客戶轉讓的一系列可明確

區分的商品或服務（見第 23 段）。

23 一系列可明確區分的商品或服務如果同時滿足下列兩項標準，則是按相同模式向客戶轉讓的：

（1） 主體承諾向客戶轉讓的一系列商品或服務中的每一項可明確區分的商品或服務均滿足第 35 段所述的在一段時間內履行的履約義務的標準；以及

（2） 根據第 39 段至第 40 段，主體將使用相同的方法來計量向客戶轉讓一系列商品或服務中的每一項可明確區分商品或服務之履約義務的履約進度。

與客戶之間的合同中的承諾

24 與客戶之間的合同通常清晰列明了主體承諾向客戶轉讓的商品或服務。但是，在與客戶之間的合同中識別出的履約義務可能並不限於合同清晰列明的商品或服務。這是由於與客戶之間的合同還可能包含主體的商業慣例、已公佈的政策或特定聲明所隱含的承諾（如果在合同訂立時，此類承諾導致客戶形成主體將向其轉讓某項商品或服務的有效預期的話）。

25 履約義務並不包括主體為履行合同而必須實施的活動，除非該活動向客戶轉讓了商品或服務。例如，服務提供方可能需要執行各類行政任務以便為合同的訂立做好準備。這些任務的執行並未在其實施時向客戶轉讓一項服務。因此，這些準備活動並非履約義務。

可明確區分的商品或服務

26 視合同的具體情況，已承諾的商品或服務可能包括但不限於：

（1） 銷售主體所生產的商品（例如，製造商的存貨）；

- (2) 銷售主體所購買的商品（例如，零售商的貨物）；
- (3) 銷售主體所購買的對商品或服務的權利（例如，主體作為附錄二應用指南第 34 段至第 38 段所述的當事人轉銷的票券）；
- (4) 為客戶執行合同所議定的一項或多項任務；
- (5) 提供一項準備向客戶提供商品或服務（例如，未列明的在可供使用時將予以提供的軟件更新），或者使商品或服務在客戶決定使用時可供其使用的服務；
- (6) 提供為另一方安排向客戶轉讓商品或服務的服務（例如，作為附錄二應用指南第 34 段至第 38 段所述的另一方的代理人）；
- (7) 授予對在未來提供的商品或服務的權利，而客戶可將該權利再出售或提供給其客戶（例如，向零售商銷售產品的主體承諾向從零售商購買該產品的個人轉讓額外的商品或服務）；
- (8) 代表客戶建造、製造或開發一項資產；
- (9) 授予許可證（見附錄二應用指南第 52 段至第 63 段）；以及
- (10) 授予購買額外商品或服務的選擇權（若該選擇權如附錄二應用指南第 39 段至第 43 段所述向客戶提供了重大權利）。

27 向客戶承諾的商品或服務如果同時符合下列兩項標準，則是可明確區分的：

- (1) 客戶能夠從單獨使用該商品或服務、或將其與客戶易於獲得的其他資源一起使用中獲益（即，該商品或服務本身能夠明確區分）；以及
- (2) 主體向客戶轉讓該商品或服務的承諾可與合同中的其他承諾區分開來（即，在基於相關合同進行考慮時該商品或服務可明確區分）。

28 關於第 27 段（1），如果商品或服務可以被使用、消耗或按

大於其殘值的金額出售，或者以其他產生經濟利益的方式持有，則客戶能夠從該商品或服務中獲益。對於某些商品或服務而言，客戶可以從單獨使用該商品或服務中獲益；而對於其他商品或服務而言，客戶則僅可通過將其與易於獲得的其他資源相結合使用才能獲益。易於獲得的資源是指（由主體或另一主體）單獨出售的商品或服務、或是客戶已從主體取得的（包括主體根據該合同已向客戶轉讓的商品或服務）或來自其他交易或事項的資源。多種因素均可提供證據證明客戶能夠從單獨使用商品或服務、或將其與易於獲得的其他資源一起使用中獲益。例如，主體經常單獨出售某項商品或服務這一事實可能表明客戶能夠從單獨使用該商品或服務、或將其與易於獲得的其他資源一起使用中獲益。

29 可能表明主體向客戶轉讓商品或服務的承諾可明確區分（根據第 27 段（2））的因素包括但不限於：

（1） 主體並未提供任何重大的服務以將該商品或服務與合同所承諾的其他商品或服務整合為一攬子商品或服務，該一攬子商品或服務代表客戶訂立合同所要求的組合產出。換言之，主體並未以該商品或服務作為投入以生產或交付客戶所要求的組合產出。

（2） 該商品或服務不會對合同所承諾的另一商品或服務作出重大修訂或定制。

（3） 該商品或服務並非高度依賴於合同所承諾的其他商品或服務或與其高度關聯。例如，客戶能夠決定不購買該商品或服務而不會顯著影響合同所承諾的其他商品或服務的事實可能表明該商品或服務並非高度依賴於其他已承諾的商品或服務或與其高度關聯。

30 如果已承諾的商品或服務不可明確區分，主體應當將該商品或服務與其他已承諾的商品或服務合併，直至其能夠識別出可明確區分的一組商品或服務為止。在某些情況下，這將導致主體將合同承諾

的所有商品或服務作為單一履約義務進行會計處理。

履行履約義務

31 主體應當在其通過向客戶轉讓已承諾的商品或服務（即，一項資產）來履行履約義務時（或履約過程中）確認收入。一項資產是在客戶獲得對該資產的控制時（或過程中）被轉讓的。

32 對於根據第 22 段至第 30 段所識別的每一項履約義務，主體應當在合同開始時確定其是在一段時間內履行履約義務（根據第 35 段至第 37 段）還是在某一時點履行履約義務（根據第 38 段）。如果主體並非在一段時間內履行履約義務，則履約義務是在某一時點履行。

33 商品和服務在其被取得及使用（許多服務屬於這種情況）時是資產（即使只是暫時性的）。對資產的控制是指能夠主導資產的使用並獲得資產幾乎所有剩餘利益的能力。控制包括防止其他主體主導資產的使用或獲得資產所產生利益的能力。資產的利益為可通過諸如下列多種方式直接或間接地獲取的潛在現金流量（現金流入或現金流出的減少）：

- （1） 使用該資產以生產商品或提供服務（包括公共服務）；
- （2） 使用該資產以提升其他資產的價值；
- （3） 使用該資產以清償負債或減少費用；
- （4） 出售或交換該資產；
- （5） 將該資產作為貸款的抵押擔保品；以及
- （6） 持有該資產。

34 在評價客戶是否取得對資產的控制時，主體應當考慮任何回購資產的協議（見附錄二應用指南第 64 段至第 76 段）。

在一段時間內履行的履約義務

35 如果符合下列標準之一，則主體是在一段時間內轉移對商品或服務的控制，從而在一段時間內履行履約義務及確認收入：

(1) 客戶在主體履約行為的同時取得及消耗主體履約所提供的利益（見附錄二應用指南第 3 段至第 4 段）；

(2) 主體的履約行為創造或改良了客戶在資產被創造或改良時就控制的資產（例如，在產品）（見附錄二應用指南第 5 段）；或者

(3) 主體的履約行為並未創造一項可被主體用於其他替代用途的資產（見第 36 段），並且主體具有就迄今為止已完成的履約部分獲得客戶付款的可執行權利（見第 37 段）。

36 如果合同限制主體不得輕易地將處於被創造或改良過程中的資產用於另一用途、或者主體受到實際限制從而無法輕易地將處於完工狀態的資產用於另一用途，則主體履約所創造的資產不可被主體用於替代用途。主體應當在合同開始時評估資產是否可用於替代用途。在合同開始後，除非經合同各方批准的合同的修訂導致履約義務發生實質性改變，否則主體不應更新關於資產替代用途的評估結果。附錄二應用指南第 6 段至第 8 段就評估一項資產是否可被主體用於替代用途提供了指引。

37 主體在根據第 35 段（3）評價其是否具有就迄今為止已完成的履約部分獲得客戶付款的可執行權利時，應當考慮合同條款及適用於該合同的所有法律。就迄今為止已完成的履約部分獲得客戶付款的權利無需是固定金額。然而，在合同存續期內的任何時點，若合同因主體未能按承諾履約之外的其他原因而由客戶或另一方終止，主體必須有權獲得至少能補償其迄今為止已完成的履約部分的金額。附錄二應用指南第 9 段至第 13 段就評估獲得客戶付款的權利是否存在和可

執行、以及主體獲得客戶付款的權利是否使主體有權就迄今為止已完成的履約部分獲得支付提供了指引。

在某一時點履行的履約義務

38 如果履約義務並非按照第 35 段至第 37 段在一段時間內履行，則主體是在某一時點履行履約義務。為確定客戶取得對已承諾資產的控制及主體履行履約義務的時點，主體應當考慮第 31 段至第 34 段關於控制的要求。此外，主體還應考慮控制轉移的指標，包括但不限於：

(1) 主體具有資產付款的現時權利——如果客戶具有現時義務就資產進行支付，這可能表明客戶已取得主導交易資產的使用並獲得其產生的幾乎所有剩餘利益的能力。

(2) 客戶已擁有資產的法定所有權——法定所有權可能顯示合同的哪一方具有主導資產的使用並獲得資產幾乎所有剩餘利益、或者使其他主體無法獲得這些利益的能力。因此，資產法定所有權的轉移可能表明客戶已取得對資產的控制。如果主體僅出於防止客戶不付款的原因而保留資產的法定所有權，主體的此類權利並不妨礙客戶取得對資產的控制。

(3) 主體已轉移了對資產的實物佔有——客戶對資產的實物佔有可能表明客戶已具有主導資產的使用並獲得資產幾乎所有剩餘利益、或者使其他主體無法獲得這些利益的能力。然而，對資產的實物佔有可能不一定等同於對資產的控制。例如，在某些回購協議及特定的委託代銷安排的情況下，主體控制的資產其實物可能由客戶或受託方持有。相反，在某些“開出帳單但代管商品”的安排下，主體可能會持有由客戶控制的資產。附錄二應用指南第 64 段至第 76 段、第 77 段至第 78 段及第 79 段至第 82 段分別就回購協議、委託代銷安排及“開出帳單但代管商品”安排的會計處理提供了指引。

(4) 客戶已承擔和擁有資產所有權上的重大風險和報酬——

向客戶轉移資產所有權上的重大風險和報酬可能表明客戶已取得主導資產的使用並獲得資產幾乎所有剩餘利益的能力。但是，在評價已承諾資產的所有權上的風險和報酬時，主體不應考慮導致產生除轉讓資產之履約義務外的單獨履約義務的風險。例如，主體可能已向客戶轉移了對資產的控制，但尚未履行提供涉及已轉讓資產的維護服務的額外履約義務。

(5) 客戶已驗收資產——客戶已驗收資產可能表明其已取得主導資產的使用並獲得資產幾乎所有剩餘利益的能力。在評價合同規定的客戶驗收條款對資產控制轉移時間的影響時，主體應考慮附錄二應用指南第 83 段至第 86 段中的指引。

計量履約義務的履約進度

39 對於每一項符合第 35 段至第 37 段規定的在一段時間內履行的履約義務，主體應當通過計量該履約義務的履約進度在一段時間內確認收入。計量履約進度旨在反映主體向客戶轉讓已承諾商品或服務的履約情況（即，主體履約義務的履行情況）。

40 主體應當採用單一的方法來計量每一項在一段時間內履行的履約義務的進度，並且主體應當將該方法一致地運用於相似情形下類似的履約義務。在每一報告期末，主體應當重新計量其在一段時間內履行的履約義務的進度。

進度的計量方法

41 計量進度的適當方法包括產出法和投入法。附錄二應用指南第 14 段至第 19 段就採用產出法和投入法計量主體履約義務的履約進度提供了指引。在確定計量進度的適當方法時，主體應當考慮其承諾向客戶轉讓的商品或服務的性質。

42 在應用進度的計量方法時，主體對履約進度的計量不應包括任何主體尚未向客戶轉移對其的控制的商品或服務。反之，主體對履約進度的計量應當包括主體在履行該履約義務時已向客戶轉移對其的控制的商品或服務。

43 若相關情況隨著時間的推移而發生變化，主體應當更新其對履約進度的計量以反映履約義務結果的任何變更。此類對主體履約進度計量的變更應按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》作為會計估計變更處理。

進度的合理計量

44 對於在一段時間內履行的履約義務，僅當主體能夠合理地計量該履約義務的履約進度時，主體才應確認收入。如果主體無法獲得應用計量進度的適當方法所需的可靠信息，則主體無法合理地計量履約義務的履約進度。

45 在某些情況下（例如，在合同的早期階段），主體可能無法合理地計量履約義務的結果，但主體預計能夠收回履行履約義務所發生的成本。在此類情況下，主體在能夠合理地計量履約義務的結果之前僅應以已發生的成本為限確認收入。

計 量

46 主體應當在履約義務履行完畢時（或履約過程中），將分攤至該履約義務的交易價格金額（不包括受第 56 段至第 58 段規定限制的可變對價估計值）確認為收入。

確定交易價格

47 主體應當考慮合同條款及其商業慣例以確定交易價格。交易

價格是指主體因向客戶轉讓已承諾的商品或服務而預計有權獲得的對價金額，不包括代第三方收取的金額（如，某些銷售稅）。與客戶之間的合同所承諾的對價可能包括固定金額、可變金額或兩者兼有。

48 客戶所承諾的對價的性質、時間和金額會影響對交易價格的估計。在確定交易價格時，主體應考慮下列所有事項的影響：

- (1) 可變對價（見第 50 段至第 55 段和第 59 段）；
- (2) 對可變對價估計的限制（見第 56 段至第 58 段）；
- (3) 合同中存在的重大融資成分（見第 60 段至第 65 段）；
- (4) 非現金對價（見第 66 段至第 69 段）；以及
- (5) 應付給客戶的對價（見第 70 段至第 72 段）。

49 在確定交易價格時，主體應當假設商品或服務將根據現有合同按承諾轉讓給客戶，且合同將不會被撤銷、續期或修訂。

可變對價

50 如果合同所承諾的對價包括可變金額，主體應當估計其因向客戶轉讓已承諾的商品或服務而有權獲得的對價金額。

51 對價金額可能因折扣、回扣、退款、抵免、價格折讓、激勵措施、業績獎金、罰款或其他類似項目而改變。如果主體獲得對價的權利以某一未來事件的發生或不發生為條件，已承諾的對價也可能改變。例如，如果產品銷售附帶退貨權、或承諾在實現特定里程碑時將支付固定金額作為業績獎金，則對價金額即是可變的。

52 與客戶所承諾的對價相關的可變性可能已在合同中明確列示。除合同條款規定外，若存在下列情況之一，則已承諾的對價是可變的：

- (1) 主體的商業慣例、已公佈的政策或特定聲明導致客戶形

成主體將接受低於合同指定價格的對價金額的有效預期（即，預計主體將提供價格折讓）。視司法管轄區、行業或客戶的不同，該要約可能被稱為折扣、回扣、退款或抵免。

（2） 其他事實和情況表明主體在與客戶訂立合同時的意圖為向客戶提供價格折讓。

53 主體應當使用下列方法之一估計可變對價的金額（具體取決於主體預計哪一種方法能更好地預測其有權獲得的對價金額）：

（1） 預期價值——預期價值是一系列可能發生的對價金額的概率加權金額的總和。如果主體擁有大量具有類似特徵的合同，則預期價值可能是可變對價金額的恰當估計。

（2） 最可能的金額——最可能的金額是一系列可能發生的對價金額中最可能發生的單一金額（即，合同最可能產生的單一結果）。如果合同僅有兩個可能結果（例如，主體能夠實現或未能實現業績獎金目標），則最可能的金額可能是可變對價金額的恰當估計。

54 在估計某項不確定性對主體有權獲得的可變對價金額的影響時，主體應當對整項合同一致地採用同一種方法。此外，主體應當考慮其可合理獲取的所有信息（歷史信息、當前信息和預測信息），並應當識別合理數量的可能發生的對價金額。主體用以估計可變對價金額的信息通常與主體管理層在投標及遞交建議書過程中及確定已承諾商品或服務的價格時所使用的信息類似。

退款負債

55 如果主體向客戶收取對價並預計將向該客戶返還部分或全部對價，主體應當確認一項退款負債。退款負債應按主體預計無權獲得的已收（或應收）對價金額（即，不包括在交易價格中的金額）計量。在每一報告期末，應當就具體情況發生的變化對退款負債（及交

易價格和合同負債的相應變動)進行更新。主體應當應用附錄二應用指南第 20 段至第 27 段中的指引對與附帶退貨權的銷售相關的退款負債進行會計處理。

對可變對價估計的限制

56 僅在與可變對價相關的不確定性之後被消除時已確認的累計收入金額極可能不會發生重大轉回的情況下，主體才應將根據第 53 段估計的部分或全部可變對價金額納入交易價格。

57 在評估與可變對價相關的不確定性一旦消除後已確認的累計收入金額是否極可能不會發生重大轉回時，主體應當同時考慮收入轉回的可能性和金額量級。可能增加收入轉回的可能性或轉回金額量級的因素包括但不限於下列各項：

(1) 對價金額極易受到超出主體影響範圍之外的因素影響。此類因素可能包括市場波動性、第三方的判斷或行動、天氣狀況，以及已承諾商品或服務較高的陳舊過時風險。

(2) 關於對價金額的不確定性預計在較長時期內均無法消除。

(3) 主體對類似類型合同的經驗(或其他證據)有限，或相關經驗(或其他證據)的預測價值有限。

(4) 主體在實務中對相似情形下的類似合同提供了較多不同程度的價格折讓或不同的付款條款和條件。

(5) 合同具有大量且分佈廣泛的可能發生的對價金額。

58 主體應當應用附錄二應用指南第 63 段對為取得知識產權許可證而承諾的基於銷售或使用的特許使用費形式的對價進行會計處理。

可變對價的重估

59 在每一報告期末，主體應當更新所估計的交易價格（包括更新其對可變對價的估計是否受到限制的評估），以如實反映報告期末存在的情況及報告期內情況的變化。主體應當根據第 87 段至第 90 段對交易價格的變動進行會計處理。

合同中存在的重大融資成分

60 如果合同各方（以明示或隱含的方式）商定的付款時間為客戶或主體提供涉及向客戶轉讓商品或服務的重大融資利益，則在確定交易價格時，主體應當就貨幣的時間價值影響對已承諾的對價金額作出調整。在這種情況下，合同包含重大融資成分。無論融資的承諾是在合同中明確列示或是隱含於合同各方商定的付款條款，重大融資成分均可能存在。

61 就重大融資成分調整已承諾的對價金額旨在使主體所確認的收入金額能夠反映若客戶在已承諾的商品或服務轉讓時（或過程中）對該商品或服務支付現金的話，客戶會支付的價格（即，現金售價）。在評估合同是否包含融資成分及該融資成分對合同而言是否重大時，主體應當考慮所有相關的事實和情況，包括考慮以下兩個方面：

（1） 已承諾的對價金額與已承諾商品或服務的現金售價之間的差額（如有）；以及

（2） 下列兩項的共同影響：

① 主體向客戶轉讓已承諾商品或服務與客戶就此類商品或服務進行支付之間的時間期間的預計長度；以及

② 相關市場的現行利率。

62 儘管須根據第 61 段進行評估，如果存在下列任一因素，則與客戶之間的合同不包含重大融資成分：

(1) 客戶預先就商品或服務進行支付，且這些商品或服務的轉讓時間由客戶自行決定。

(2) 客戶所承諾的對價金額很大一部分是可變的，且對價的金額或時點是基於未來某一事件的發生或不發生，該事件幾乎不受客戶或主體控制（例如，如果對價是基於銷售的特許使用費）。

(3) 已承諾對價與商品或服務的現金售價（如第 61 段所述）之間的差額是由向客戶或主體提供融資以外的其他原因所致，且該兩項金額之間的差額與產生差額的原因相稱。例如，付款條款可能向主體或客戶提供保護以防止另一方未能依照合同充分履行其部分或全部義務。

63 為便於實務操作，如果在合同開始時主體預計向客戶轉讓已承諾商品或服務與客戶就此類商品或服務進行支付之間的時間間隔為一年或更短期間，則主體無需就重大融資成分的影響調整已承諾的對價金額。

64 在就重大融資成分調整已承諾的對價金額時，為符合第 61 段所述的目標，主體應當使用主體與其客戶在合同開始時進行的單獨融資交易所反映的折現率。該折現率應反映合同中取得融資一方的信用特徵以及客戶或主體提供的擔保品或抵押，包括合同所轉讓的資產。主體可能能夠通過識別將已承諾對價的名義金額折現為商品或服務轉讓予客戶時（或過程中）客戶會支付的現金價格的利率來確定該折現率。在合同開始後，主體不應就利率或其他情況（如，客戶的信用風險評估結果）的變化更新折現率。

65 主體應當在綜合收益表中將融資影響（利息收入或利息費用）同客戶合同收入分開列報。僅在對與客戶之間的合同進行會計處理時確認了合同資產（或應收款）或者合同負債的情況下，才應確認利息

收入或利息費用。

非現金對價

66 為確定客戶承諾支付非現金形式對價的合同的交易價格，主體應當以公允價值計量非現金對價（或支付非現金對價的承諾）。

67 如果無法合理估計非現金對價的公允價值，主體應通過間接參照為獲取該對價而向客戶（或客戶類別）承諾的商品或服務的單獨售價來計量該對價。

68 非現金對價的公允價值可能因對價的形式而發生變動（例如，主體有權向客戶收取的股票價格的變動）。如果客戶承諾支付的非現金對價的公允價值因僅為對價形式之外的原因而發生變動（例如，公允價值可能因主體的履約行為而發生變動），主體應當應用第 56 段至第 58 段的要求。

69 如果客戶投入商品或服務（例如，材料、設備或人工）以協助主體履行合同，主體應當評估其是否取得了對此類投入商品或服務的控制。如是，則主體應當將這些投入的商品或服務作為從客戶收取的非現金對價進行會計處理。

應付給客戶的對價

70 應付給客戶的對價包括主體向客戶（或向客戶購買主體商品或服務的其他方）支付或預計支付的現金金額。應付給客戶的對價還包括可與欠主體（或向客戶購買主體商品或服務的其他方）的金額相抵扣的抵免或其他項目（例如，優惠券或兌換券）。主體應當將應付給客戶的對價作為交易價格（以及收入）的抵減處理，除非向客戶支付的款項是為了取得客戶向主體轉讓的可明確區分的商品或服務（如第 26 段至第 30 段所述）。如果應付給客戶的對價包括可變金額，主

體應當根據第 50 段至第 58 段對交易價格（包括評估可變對價的估計是否受到限制）進行估計。

71 如果應付給客戶的對價是對來自客戶的可明確區分的商品或服務進行的支付，則主體應當按其對向供應商進行的其他採購相同的方式對該商品或服務的購買進行會計處理。如果應付給客戶的對價金額超出主體從客戶取得的可明確區分的商品或服務的公允價值，則主體應當將該超出的部分作為交易價格的抵減處理。如果無法合理估計從客戶取得的商品或服務的公允價值，主體應當將應付給客戶的所有對價作為交易價格的抵減處理。

72 相應地，如果應付給客戶的對價是作為交易價格的抵減處理，主體應當在以下兩者中較晚發生的事件發生時（或過程中）收入的減少：

- （1） 主體確認向客戶轉讓相關商品或服務的收入；以及
- （2） 主體支付或承諾支付對價（即使支付取決於未來事件）。

該承諾可能隱含於主體的商業慣例之中。

將交易價格分攤至履約義務

73 分攤交易價格旨在使主體能夠按反映主體因向客戶轉讓已承諾的商品或服務而預計有權獲得之對價金額的金額將交易價格分攤至每一項履約義務（或可明確區分的商品或服務）。

74 為實現這一分攤目標，主體應按照第 76 段至第 80 段基於單獨售價的相對比例將交易價格分攤至在合同中識別的每一項履約義務；但第 81 段至第 83 段（關於分攤折扣）及第 84 段至第 86 段（關於分攤包含可變金額的對價）所規範的情況除外。

75 第 76 段至第 86 段的規定不適用於合同僅包含一項履約義務

的情況。但是，如果主體承諾轉讓按照第 22 段（2）識別為單一履約義務的一系列可明確區分的商品或服務且承諾的對價包含可變金額，則第 84 段至第 86 段可能適用。

基於單獨售價進行分攤

76 為基於單獨售價的相對比例將交易價格分攤至每一項履約義務，主體應在合同開始時確定合同內每一項履約義務所涉及的可明確區分的商品或服務的單獨售價，並按照此類單獨售價的比例分攤交易價格。

77 單獨售價是指主體向客戶單獨出售一項已承諾的商品或服務的價格。單獨售價的最佳證據是主體在相似情形下向類似客戶單獨出售一項商品或服務時該商品或服務的可觀察價格。商品或服務的合同價格或標價可能是（但不應假定為）該商品或服務的單獨售價。

78 如果單獨售價無法直接觀察到，主體應當採用能夠使交易價格的分攤符合第 73 段所述的分攤目標的金額來估計單獨售價。在估計單獨售價時，主體應考慮其可合理獲得的所有信息（包括市場狀況、主體特定因素、以及有關客戶或客戶類別的信息）。同時，主體應最大限度地使用可觀察的輸入值並對相似情形一致地應用估計方法。

79 用於估計商品或服務的單獨售價的適當方法包括但不限於：

（1） 經調整的市場評估法——主體可評價其出售商品或服務的市場，並對該市場中客戶願意為此類商品或服務支付的價格作出估計。該方法還可能包括參照主體競爭對手的類似商品或服務的價格，並對此類價格作出必要調整以反映主體的成本及毛利。

（2） 預計成本加毛利法——主體可預測其因履行履約義務而

預計發生的成本，再加上該商品或服務的適當毛利。

(3) 餘值法——主體可通過參照交易價格總額減去合同所承諾的其他商品或服務的可觀察單獨售價總和後的餘額來估計相關的單獨售價。但是，根據第 78 段，主體僅在滿足下列標準之一時才可採用餘值法估計商品或服務的單獨售價：

①主體（在同一時間或接近同一時間）以差異範圍較大的金額向不同客戶出售同一種商品或服務（即，售價的可變程度極高，因為無法從以往的交易或其他可觀察的證據中辨別出具有代表性的單獨售價）；或者

②主體尚未對該商品或服務進行定價，且該商品或服務之前未曾單獨出售過（即，售價尚不確定）。

80 如果合同中兩項或以上的商品或服務具有可變程度極高或不確定的單獨售價，則可能需要結合採用多種方法來估計合同所承諾的商品或服務的單獨售價。例如，主體可能採用餘值法來估計此類單獨售價可變程度極高或不確定的已承諾商品或服務的單獨售價總和，然後再採用其他方法來估計按餘值法確定的該單獨售價總和估計值所涉及的個別商品或服務的單獨售價。如果主體結合採用多種方法來估計合同所承諾的每一項商品或服務的單獨售價，主體應當評價按此類單獨售價估計值分攤交易價格的做法是否符合第 73 段所述的分攤目標以及第 78 段中關於估計單獨售價的要求。

分攤折扣

81 如果合同所承諾的商品或服務的單獨售價之和超過合同所承諾的對價，則客戶因購買一攬子商品或服務而取得了一項折扣。除非主體有第 82 段所述的可觀察證據，其表明全部折扣僅與合同中的一項或多項（而非全部）履約義務相關，否則主體應將該折扣按比例

分攤至合同中的所有履約義務。導致在這種情況下按比例分攤折扣的原因在於，主體需基於相關可明確區分的商品或服務單獨售價的相對比例將交易價格分攤至每一項履約義務。

82 如果符合下列所有標準，則主體應將折扣全部分攤至合同中的一項或多項（而非全部）履約義務：

（1） 主體經常單獨出售合同中每一項可明確區分的商品或服務（或每項可明確區分的一攬子商品或服務）；

（2） 主體也經常將其中部分可明確區分的商品或服務作為一攬子商品或服務單獨出售，其售價相對於該一攬子商品或服務中各項商品或服務的單獨售價而言是一個折扣價；以及

（3） 第 82 段（2）所述的歸屬於每項一攬子商品或服務的折扣與合同中的折扣基本相同，且針對每項一攬子商品或服務中的商品或服務所作的分析就合同的全部折扣歸屬於哪一項（或哪幾項）履約義務提供了可觀察的證據。

83 如果主體按照第 82 段將折扣全部分攤至合同中的一項或多項履約義務，則主體應當在根據第 79 段（3）採用餘值法估計商品或服務的單獨售價之前分攤該折扣。

分攤可變對價

84 合同所承諾的可變對價可能歸屬於整項合同或者合同的特定部分，例如以下任一項：

（1） 合同中的一項或多項（而非全部）履約義務（例如，是否獲得獎金可能取決於主體是否在指定時期內轉讓某項已承諾的商品或服務）；或者

（2） 在構成第 22 段（2）所述的單一履約義務的一部分的一系列可明確區分的商品或服務中，已承諾的一項或多項（而非全部）

可明確區分的商品或服務（例如，為期兩年的保潔服務合同承諾第二年的對價將根據指定的通貨膨脹指數變動而提高）。

85 如果同時滿足下列兩項條件，則主體應將可變金額（及該金額的後續變動）全部分攤至一項履約義務或構成第 22 段（2）所述的單一履約義務的一部分的一項可明確區分的商品或服務：

（1） 有關可變付款額的條款專門針對主體為履行該履約義務或轉讓該可明確區分的商品或服務所作的努力（或履行該履約義務或轉讓該可明確區分的商品或服務所導致的特定結果）；以及

（2） 在考慮合同中的全部履約義務及付款條款後，主體認為將對價的可變金額全部分攤至該履約義務或可明確區分的商品或服務符合第 73 段所述的分攤目標。

86 主體應當應用第 73 段至第 83 段的分攤要求來分攤不滿足第 85 段所述標準的剩餘交易價格金額。

交易價格的變動

87 在合同開始後，交易價格可能因各種原因而發生變動，這些原因包括不確定事項的消除或導致主體預計因交付已承諾商品或服務而有權獲得的對價金額改變的環境的其他變化。

88 主體應當運用在合同開始時所採用的基礎將交易價格的後續變動分攤至合同中的履約義務。因此，主體不應重新分攤交易價格以反映單獨售價在合同開始後的變動。在交易價格發生變動的期間，分攤至已履行的履約義務的金額應確認為收入或收入的減少。

89 僅在滿足第 85 段中的分攤可變對價的標準時，主體才應將交易價格變動全部分攤至一項或多項（而非全部）履約義務或構成第 22 段（2）所述的單一履約義務的一部分的一系列商品或服務中可明

確區分的已承諾商品或服務。

90 主體應按照第 18 段至第 21 段對合同的修訂所導致的交易價格變動進行會計處理。但是，對於合同修訂後發生的交易價格變動，主體應當應用第 87 段至第 89 段的規定，採用下列方式中更為適用的一種來分攤交易價格的變動：

(1) 如果交易價格變動歸屬於合同修訂前已承諾的可變對價金額，並且合同的修訂按照第 21 段 (1) 進行會計處理，則主體應將交易價格的變動分攤至合同修訂前已識別的合同中的履約義務。

(2) 在合同的修訂依據第 20 段不作為單獨合同進行會計處理的所有其他情況下，主體應將交易價格的變動分攤至修訂後的合同中的履約義務（即，合同修訂時全部或部分未履行的履約義務）。

合同成本

取得合同的增量成本

91 如果主體預計將收回取得與客戶之間的合同的增量成本，則主體應將這些成本確認為一項資產。

92 取得合同的增量成本是主體為取得與客戶之間的合同而發生的、若未取得合同則不會發生的成本（例如，銷售佣金）。

93 無論是否取得合同均會發生的取得合同的成本應在發生時確認為費用，除非無論是否取得合同此類成本均已明確是可向客戶收取的。

94 為便於實務操作，如果本應確認的資產的攤銷期為一年或更短期間，則主體可將取得合同的增量成本在發生時確認為費用。

履行合同的成本

95 如果已發生的履行與客戶之間的合同的成本不屬於其他準則（例如，《國際會計準則第 2 號——存貨》、《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》及《國際會計準則第 38 號——無形資產》）的範圍，主體應在因履行合同而發生的成本符合下列所有標準的情況下，將該成本確認為一項資產：

（1） 該成本與一項合同或主體能夠明確識別的預期合同直接相關（例如，與現有合同續約後將提供的服務相關的成本，或者尚未獲得批准的特定合同下擬轉讓資產的設計成本）；

（2） 該成本產生或改良了主體將在未來用於履行（或持續履行）履約義務的資源；以及

（3） 該成本預計可收回。

96 對於已發生的屬於其他準則範圍的履行與客戶之間的合同的成本，主體應當按照其他準則對這些成本進行會計處理。

97 與合同（或特定預期合同）直接相關的成本包括以下任一項：

（1） 直接人工（例如，直接向客戶提供已承諾服務的員工的工資和薪金）；

（2） 直接材料（例如，向客戶提供已承諾服務時使用的物料）；

（3） 與合同或合同活動直接相關的成本（例如，合同管理和監督成本、履行合同時使用的工具及設備的保險和折舊）的分攤；

（4） 合同明確規定可向客戶收取的成本；以及

（5） 僅因主體訂立合同而發生的其他成本（例如，向分包商支付的款項）。

98 主體應在下列成本發生時將其確認為費用：

- (1) 一般管理費用(除非合同明確規定該成本可向客戶收取，在這種情況下，主體應當根據第 97 段評價該成本)；
- (2) 為履行合同而發生的並未反映在合同價款中的浪費的材料、人工或其他資源的成本；
- (3) 與已經履行(或部分履行)的合同中的履約義務相關的成本(即，與過往履約相關的成本)；以及
- (4) 主體無法區分其是與未履行的履約義務相關還是與已履行(或部分履行)的履約義務相關的成本。

攤銷和減值

99 根據第 91 段或第 95 段確認的資產應當按照與該資產的相關商品或服務向客戶的轉讓相一致的系統化基礎進行攤銷。此類資產可能與特定預期合同(如第 95 段(1)所述)下擬轉讓的商品或服務有關。

100 主體應當對攤銷作出更新，以反映主體向客戶轉讓與該資產相關的商品或服務的預計時間的重大變動。此類變動應根據《國際會計準則第 8 號》作為會計估計變更處理。

101 如果根據第 91 段或第 95 段確認的資產帳面金額超過下述金額，則主體應當在損益中確認一項減值損失：

- (1) 主體因交付與該資產相關的商品或服務而預計收取的剩餘對價金額；減去
- (2) 與提供此類商品或服務直接相關且未確認為費用的成本(見第 97 段)。

102 在應用第 101 段確定主體預計收取的對價金額時，主體應當使用確定交易價格的原則(第 56 段至第 58 段關於可變對價估計限

制的要求除外)，並調整該金額以反映客戶信用風險的影響。

103 在就根據第 91 段或第 95 段確認的資產確認一項減值損失之前，主體應當首先確認根據其他準則（例如，《國際會計準則第 2 號》、《國際會計準則第 16 號》及《國際會計準則第 38 號》）確認的合同相關資產的減值損失。在應用第 101 段所述的減值測試後，主體應當將由此得出的根據第 91 段或第 95 段確認的資產的新的帳面金額納入其所屬的現金產出單元的帳面金額，以便對該現金產出單元應用《國際會計準則第 36 號——資產減值》。

104 如果導致發生減值的狀況不再存在或已得到改善，主體應將之前根據第 101 段確認的部分或全部減值損失予以轉回並計入損益。資產帳面金額的增加額不應超過之前若未確認減值損失的話本應確認的（扣除攤銷後的）金額。

列報

105 如果合同其中一方已履約，主體應當視主體履約與客戶付款之間的關係在財務狀況表中將該合同作為合同資產或合同負債列報。主體應當將獲得對價的無條件權利作為應收款單獨列報。

106 如果客戶支付了對價或主體獲得對價金額的權利是無條件的（即，是一項應收款），在主體向客戶轉讓商品或服務之前，主體應當在對方付款或付款到期時（以兩者中的較早者為準）將合同列報為合同負債。合同負債是指主體就其已向客戶收取的對價（或應收對價金額）而向客戶轉讓商品或服務的義務。

107 如果主體在客戶支付對價或付款到期前已通過向客戶轉讓商品或服務而履約，則主體應當將該合同列報為合同資產（不包括作

為應收款列報的金額)。合同資產是指主體因向客戶轉讓商品或服務而獲得對價的權利。主體應當根據《國際財務報告準則第 9 號》評估合同資產的減值。合同資產的減值應當採用與屬於《國際財務報告準則第 9 號》範圍的金融資產相同的基礎進行計量、列報和披露(另見第 113 段(2))。

108 應收款是主體獲得對價的無條件權利。僅當對價支付前所需的時間流逝到期時，獲得對價的權利才是無條件的。例如，如果主體擁有獲得付款的當前權利，即使該金額在未來可能會返還，主體仍應當確認一項應收款。主體應當根據《國際財務報告準則第 9 號》對應收款進行會計處理。在對與客戶之間的合同產生的應收款進行初始確認時，根據《國際財務報告準則第 9 號》計量的應收款金額與已確認的相應收入金額之間的差額應作為費用(例如，減值損失)列報。

109 本準則使用術語“合同資產”及“合同負債”，但並不禁止主體在財務狀況表中對這些項目使用其他描述。如果主體對合同資產使用其他描述，主體應當向財務報表使用者提供區分應收款與合同資產的充分信息。

披露

110 披露要求旨在確保主體披露充分的信息，以使財務報表使用者能夠了解客戶合同收入及現金流量的性質、金額、時間和不確定性。為實現這一目標，主體應當披露關於下列各項的定性和定量信息：

- (1) 主體與客戶之間的合同(見第 113 段至第 122 段)；
- (2) 對此類合同應用本準則時所作的重大判斷和判斷的變更(見第 123 段至第 126 段)；及

(3) 根據第 91 段或第 95 段就取得或履行與客戶之間的合同的成本所確認的資產（見第 127 段至第 128 段）。

111 主體應當考慮為實現披露目標所必需的詳盡程度，以及對於各項要求的強調程度。主體應當對披露進行匯總或分解，以避免有用的信息因包括了大量不重要的細節或將具有實質性不同特徵的項目予以匯總而變得模糊。

112 如果主體已按照其他國際財務報告準則提供了某項信息，則無需按照本準則披露該信息。

客戶合同

113 主體應當披露報告期間內的下列所有金額，除非這些金額已按照其他國際財務報告準則在綜合收益表中單獨列報：

(1) 已確認的客戶合同收入，該收入的披露應當與主體的其他收入來源區分開來；以及

(2) 已就主體的客戶合同產生的任何應收款或合同資產（按照《國際財務報告準則第 9 號》）確認的減值損失，該減值損失的披露應當與源自其他合同的減值損失區分開來。

收入的分解

114 主體應當將已確認的客戶合同收入按不同類別進行分解，這些類別應反映經濟因素如何影響收入及現金流量的性質、金額、時間和不確定性。在選擇用以分解收入的類別時，主體應當應用附錄二應用指南第 87 段至第 89 段的指引。

115 此外，如果主體適用《國際財務報告準則第 8 號——經營分部》，主體應當披露足夠信息，使得財務報告使用者能夠了解（按照第 114 段）披露的收入分解信息與就每一報告分部所披露的收入信

息之間的關係。

合同餘額

116 主體應當披露下列各項內容：

(1) 與客戶之間的合同產生的應收款、合同資產和合同負債的期初餘額與期末餘額（若尚未單獨列報或披露）；

(2) 在報告期內確認的包括在期初合同負債餘額中的收入；以及

(3) 在報告期內確認的源自前期已履行（或部分履行）的履約義務的收入（例如，交易價格的變動）。

117 主體應當說明其履行履約義務的時間（見第 119 段（1））與通常的付款時間（見第 119 段（2））之間的關聯，以及此類因素對合同資產和合同負債餘額的影響。該說明可使用定性信息。

118 主體應當說明合同資產和合同負債餘額在報告期內發生的重大變動。該說明應包括定性和定量信息。主體合同資產和合同負債餘額變動的例子包括下列任一項：

(1) 因企業合併而發生的變動；

(2) 影響相應合同資產或合同有負債的對收入的累計追加調整，包括因履約進度計量結果的變化、交易價格估計值的變動（包括關於可變對價估計是否受到限制的評估結果的任何變更）、或合同的修訂所導致的調整；

(3) 合同資產的減值；

(4) 取得對價的權利成為無條件權利（即，導致合同資產重分類為應收款）的時間安排變動；以及

(5) 履行履約義務（即，確認與合同負債相關的收入）的時間安排變動。

履約義務

119 主體應當披露關於其在與客戶之間的合同中的履約義務的信息，包括描述對下列各項的描述：

(1) 主體通常於何時履行其履約義務（例如，在發貨時、交貨時、在提供服務過程中或在服務完成時），包括在“開出帳單但代管商品”安排中履約義務何時得到履行；

(2) 重大付款條款（例如，付款通常何時到期、合同是否包含重大融資成分、對價金額是否為可變金額、及對可變對價的估計是否通常根據第 56 段至第 58 段受到限制）；

(3) 主體已承諾轉讓的商品或服務的性質，著重強調為另一方安排轉讓商品或服務的任一履約義務（即，若主體擔任代理人）；

(4) 退貨、退款的義務及其他類似義務；以及

(5) 質保的類型及相關義務。

分攤至剩餘履約義務的交易價格

120 主體應當披露關於其剩餘履約義務的下列信息：

(1) 在報告期末分攤至未履行（或部分未履行的）剩餘履約義務的總交易價格；以及

(2) 關於主體預計按照第 120 段（1）的要求所披露的金額將何時確認為收入的說明，主體應以下列兩種方式之一提供這一披露：

①使用最適合於反映剩餘履約義務存續期的時間段提供定量信息；或者

②使用定性信息。

121 為便於實務操作，若符合下列兩個條件之一，則主體無需披露第 120 段所要求的關於履約義務的信息：

(1) 該履約義務是初始預計存續期為一年或更短的合同的一

部分；或者

(2) 主體按照附錄二應用指南第 16 段確認履行履約義務所產生的收入。

122 主體應當提供定性信息以說明其是否採用了第 121 段所述的便於實務操作的方法，以及是否有任何與客戶之間的合同的對價未納入交易價格，從而未納入按照第 120 段所披露的信息之中。例如，交易價格的估計值不包括受限制的可變對價的估計金額（見第 56 段至第 58 段）。

應用本準則時所作的重大判斷

123 主體應當披露在應用本準則時所作的顯著影響其確定客戶合同收入的金額和時間的判斷和此類判斷的變更。特別是，主體應當說明在確定下列兩項時所運用的判斷和判斷的變更：

- (1) 履行履約義務的時間（見第 124 段至第 125 段）；以及
- (2) 交易價格及分攤至履約義務的金額（見第 126 段）。

確定履行履約義務的時間

124 對於主體在一段時間內履行的履約義務，主體應當披露下列兩項：

- (1) 用於確認收入的方法（例如，描述所採用的產出法或投入法、及如何運用該方法）；以及
- (2) 關於所採用的方法為何能夠如實反映轉讓商品或服務的說明。

125 對於在某一時點履行的履約義務，主體應當披露在評價客戶何時取得對已承諾商品或服務的控制時所運用的重大判斷。

確定交易價格及分攤至履約義務的金額

126 主體應當披露關於對下列各項所採用的方法、輸入值和假設的信息：

- (1) 確定交易價格，包括但不限於估計可變對價、就貨幣的時間價值影響調整對價、及計量非現金對價；
- (2) 評估可變對價的估計是否受到限制；
- (3) 分攤交易價格，包括估計已承諾商品或服務的單獨售價，及將折扣和可變對價分攤至合同的特定部分（如適用）；以及
- (4) 計量退貨、退款的義務及其他類似義務。

就取得或履行與客戶之間的合同的成本所確認的資產

127 主體應當披露下列兩項：

- (1) 在確定為取得或履行與客戶之間的合同而發生的成本金額時所運用的判斷（根據第 91 段或第 95 段）；以及
- (2) 用於確定每一報告期間攤銷額的方法。

128 主體應當披露下列各項內容：

- (1) 按資產的主要類別（例如，取得與客戶之間的合同的成本、合同訂立前成本及準備活動成本）披露就取得或履行與客戶之間的合同的成本所確認的資產（根據第 91 段或第 95 段）的期末餘額；以及
- (2) 報告期內已確認的攤銷及任何減值損失的金額。

便於實務操作的方法

129 如果主體選擇採用第 63 段（關於存在重大融資成分）或第 94 段（關於取得合同的增量成本）所述的便於實務操作的方法，主體應當披露這一事實。

附錄

附錄一 術語表

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。

合同	合同是指雙方或多方之間達成的確立可執行權利和義務的協議。
合同資產	主體因向客戶轉讓商品或服務而獲得對價的權利，且該權利取決於除時間流逝之外的因素（如，主體的未來履約）。
合同負債	主體就其已向客戶收取的對價（或應收金額）而向客戶轉讓商品或服務的義務。
客戶	與主體訂立合同以其取得作為主體正常經營活動的產出的商品或服務並支付對價的一方。
收益	會計期間內經濟利益的增加，其形式體現為導致權益增加的資產的流入、改良或者負債的減少，但與權益參與者出資相關的除外。
履約義務	與客戶之間的合同中對向客戶轉移以下兩項之一的承諾： （1） 可明確區分的商品或服務（或一攬子商品或服務）；或者 （2） 實質上相同並且按相同模式向客戶轉讓的一系列可明確區分的商品或服務。
收入	主體在正常經營活動過程中產生的收益。

(商品或服務的) 主體向客戶單獨出售一項已承諾的商品或服務的
單獨售價 價格。

(與客戶之間的 主體因向客戶轉讓已承諾的商品或服務而預計有
合同的)交易價格 權獲得的對價金額,不包括代第三方收取的金額。

附錄二 應用指南

本附錄是本準則的組成部分。它規範了第1段至第129段的應用，與本準則的其他部分具有同等效力。

1 本應用指南按以下類別編排：

(1) 在一段時間內履行的履約義務(附錄二應用指南第2段至第13段)；

(2) 計量履約義務的履約進度的方法(附錄二應用指南第14段至第19段)；

(3) 附帶退貨權的銷售(附錄二應用指南第20段至第27段)；

(4) 質保(附錄二應用指南第28段至第33段)；

(5) 對於當事人與代理人的考慮(附錄二應用指南第34段至第38段)；

(6) 客戶對額外商品或服務的選擇權(附錄二應用指南第39段至第43段)；

(7) 客戶未行使的權利(附錄二應用指南第44段至第47段)；

(8) 不可返還的預付費用(及某些相關成本)(附錄二應用指南第48段至第51段)；

(9) 許可證(附錄二應用指南第52段至第63段)；

(10) 回購協議(附錄二應用指南第64段至第76段)；

(11) 委託代銷安排(附錄二應用指南第77段至第78段)；

(12) “開出帳單但代管商品”的安排(附錄二應用指南第79段至第82段)；

(13) 客戶驗收(附錄二應用指南第83段至第86段)；以及

(14) 分解後的收入的披露(附錄二應用指南第87段至第89段)。

在一段時間內履行的履約義務

2 根據第 35 段，如果符合下列標準之一，則履約義務是在一段時間內履行：

(1) 客戶在主體履約的同時取得及消耗主體履約所提供的利益（見附錄二應用指南第 3 段至第 4 段）；

(2) 主體的履約創造或改良了客戶在資產被創造或改良時就控制的資產（例如，在產品）（見附錄二應用指南第 5 段）；或者

(3) 主體的履約並未創造一項可被主體用於替代用途的資產（見附錄二應用指南第 6 段至第 8 段），並且主體具有就迄今為止已完成的履約部分獲得客戶付款的可執行權利（見附錄二應用指南第 9 段至第 13 段）。

同時取得及消耗主體履約行為的利益（第 35 段（1））

3 對於某些類型的履約義務，評估客戶是否在主體履約時取得主體履約行為的利益並在取得利益的同時消耗這些利益是較為直觀的。相關例子包括常規或經常性服務（如，保潔服務），在此類服務中較容易確定客戶取得並同時消耗主體履約的利益。

4 對於其他類型的履約義務，主體可能無法輕易地確定客戶是否在主體履約的同時取得及消耗主體履約行為產生的利益。在此類情況下，如果主體確定另一主體在向客戶履行剩餘的履約義務時無需在實質上重新執行主體迄今為止已完成的工作，則履約義務是在一段時間內履行。在確定另一主體是否無需在實質上重新執行主體迄今為止已完成的工作時，主體應當作出以下兩項假設：

(1) 不考慮可能會使主體無法向另一主體轉移剩餘履約義務的潛在合同限制或實際限制；以及

(2) 假定履行剩餘履約義務的另一主體將不會享有主體現時

控制且如果履約義務轉移給另一主體後仍將保持控制的資產的利益。

客戶在資產被創造或改良時就控制的資產（第35段（2））

5 在根據第 35 段（2）確定客戶在資產被創造或改良時是否控制資產時，主體應當應用第 31 段至第 34 段及第 38 段中關於控制的要求。被創造或改良的資產（例如，在建資產）可以是有形資產，也可以是無形資產。

主體的履約行為並未創造一項可用於替代用途的資產（第35段（3））

6 在根據第 36 段評估資產是否可被主體用於替代用途時，主體應當考慮對主體能否輕易將資產用於另一用途（如，向另一客戶出售該資產）的合同限制及實際限制的影響。在評估主體能否輕易將資產用於另一用途時，與客戶之間的合同被終止的可能性並非相關考慮因素。

7 約束主體將資產用於另一用途的能力的合同限制，對於導致資產不可被主體用於替代用途，必須是實質性的。如果在主體試圖將資產用於另一用途時，客戶可以行使其對已承諾資產的權利，合同限制就是實質性的。與此相反，某些情況下合同限制不具有實質性，例如一項資產很大程度上可與其他資產相互替換，主體可以在不違反合同且不發生原本不會發生的與該合同相關的重大成本的情況下，向另一客戶轉讓該資產。

8 如果主體將資產用於另一用途將發生重大經濟損失，則主體將該資產用於另一用途的能力受到實際限制。產生重大經濟損失可能因主體資產發生重大返工成本，或只能在承擔重大損失的情況下出售

資產。例如，如果資產的設計規格符合某一客戶的獨特要求或資產位於偏遠地區，則主體將該資產用於另一用途將受到實際限制。

就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的權利（第35段（3））

9 根據第37段，如果主體在客戶或另一方因並非主體未能按承諾履約之外的其他原因終止合同的情況下，有權獲得至少補償其迄今為止已完成的履約部分的金額，則主體具有就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的權利。補償主體迄今為止已完成的履約部分的金額應接近於迄今為止已轉讓的商品或服務的售價（例如，主體能夠收回在履行履約義務時已發生的成本加上合理的毛利），而不是僅就合同終止後主體可能發生的利潤損失作出補償。補償的合理毛利無需與若合同按承諾履行的預計毛利相等，但是，主體應當有權獲得下列兩個金額之一的補償：

（1） 合理反映主體在客戶（或另一方）終止合同前的合同履約程度的合同預計毛利的比例份額；或者

（2） 在特定合同的毛利高於主體通常從類似合同獲得的回報的情況下，主體類似合同的資本成本的合理回報（或主體類似合同通常的經營毛利）。

10 主體就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的權利無需是獲得付款的現時無條件權利。在許多情況下，僅當在議定的里程碑或履約義務全面得到履行後，主體才具有獲得付款的無條件權利。在評估主體是否具有就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的權利時，主體應當考慮若合同因主體未能按承諾履約之外的其他原因在完成前終止，其是否具有索取或保留對迄今為止已完成的履約部分的付款的可執行權利。

11 某些合同規定，客戶僅在合同存續期的指定時間有權終止合

同，或者客戶可能無權終止合同。如果客戶在其無權終止合同時終止了合同（包括客戶未能按承諾履行其義務），該合同（或其他法律）可能賦予主體繼續向客戶轉讓已承諾的商品或服務並要求客戶支付已承諾的商品或服務交換對價的權利。在這種情況下，主體具有就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的權利，因為主體有權利繼續依照合同履行其義務並要求客戶履行相應義務（包括支付已承諾的對價）。

12 在評估就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的權利是否存在和是否可執行時，主體應當考慮合同條款以及可補充或凌駕於這些合同條款的法規或法律先例。這包括評估下列事項：

（1） 法規、行政慣例或法律先例是否賦予主體就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的權利，即使與客戶之間的合同並未列明這一權利；

（2） 相關的法律先例是否表明類似合同中就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的類似權利沒有法律約束力；或者

（3） 主體選擇不執行獲得付款權利的商業慣例是否導致在當前法律環境下該權利無法執行。然而，儘管主體可能選擇放棄其在類似合同中獲得付款的權利，但如果在與客戶之間的合同中，主體就迄今為止的履約部分獲得付款的權利仍然是可執行的，則主體仍具有獲得付款的權利。

13 合同列明的付款進度表不一定能夠表明主體具有就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的可執行權利。儘管合同的付款進度表列示了客戶應支付對價的時間和金額，但付款進度表不一定能夠提供主體具有就迄今為止已完成的履約部分獲得付款的權利的證據。其原因例如，合同可能會明確規定向客戶收取的對價可因主體未能按合同承諾履約之外的其他原因而予以返還。

計量履約義務的履約進度的方法

14 可用於計量第 35 段至第 37 段規定的主體在一段時間內履行的履約義務的履約進度的方法包括：

- (1) 產出法（見附錄二應用指南第 15 段至第 17 段）；以及
- (2) 投入法（見附錄二應用指南第 18 段至第 19 段）。

產出法

15 產出法，是以對迄今為止已轉讓的商品或服務，相對於合同剩餘的已承諾商品或服務對於客戶的價值的直接計量結果為基礎，確認收入。產出法包括諸如：測量迄今為止已完成的履約行為，評估已實現的結果、已達到的里程碑、流逝的時間及已生產或已交付的商品或服務單位。在評價是否運用產出法計量履約進度時，主體應當考慮所選擇的產出能否如實反映主體履約義務的履約進度。如果所選擇的產出無法計量某些控制權已轉移給客戶的商品或服務，則產出法不能提供對主體履約情況的如實反映。例如，如果在報告期末受客戶控制的主體履約形成的在產品或產成品未包括在產出的計量中，則基於已生產單位或已交付單位的產出法無法如實反映主體對履約義務的履行。

16 為便於實務操作，如果主體有權從客戶獲得的對價金額與迄今為止主體已完成的履約行為對於客戶的價值直接相對應（例如，主體對提供的每小時服務收取固定金額的服務合同），則主體可按其有權開具發票的金額確認收入。

17 產出法的不足之處在於，用於計量進度的產出可能無法直接觀察到，以及主體取得運用產出法所必需的信息的成本可能過大。因此，可能有必要運用投入法。

投入法

18 投入法，是以主體履行履約義務所作的工作或投入（例如，消耗的資源、花費的工時數、發生的成本、流逝的時間或使用的機器運轉時數）相對於履行履約義務的預計總投入為基礎，確認收入。如果主體的工作或投入在履約期間內平均消耗，則主體按直線法確認收入可能是恰當的。

19 投入法的缺點在於，主體的投入與向客戶轉移對商品或服務的控制之間可能不存在直接關係。因此，主體應當根據第 39 段所述的計量履約進度的目標，將投入於未反映主體向客戶轉移商品或服務控制權履約情況的部分的影響排除在投入法之外。例如，在運用以成本為基礎的投入法時，在下列情況下可能需要對履約進度的計量作出調整：

(1) 已發生的成本無助於推進主體履行履約義務的進度。例如，主體不會以未在合同價格中反映的因主體履約中明顯的低效率而發生的成本（例如，未預期的為履行履約義務而發生，浪費的材料、人工或其他資源的成本金額）為基礎確認收入。

(2) 已發生的成本與主體履行履約義務的進度不成比例。在這種情況下，對主體履約的最佳反映可能是調整投入法，僅以已發生的成本為限確認收入。例如，如果主體在合同開始時預計將滿足下列所有條件，則如實反映主體履約情況的方式可能是按履行履約義務所使用的商品成本的金額確認收入：

- ① 該商品不可明確區分；
- ② 預計客戶在取得與該商品相關的服務之前很早既已獲得對該商品的控制；
- ③ 已轉移的該商品的成本相對於完全履行履約義務的預計總成本而言是重大的；以及

④ 主體自第三方採購了商品，並且未深入參與該商品的設計和製造（但根據附錄二應用指南第 34 段至第 38 段，主體作為當事人）。

附帶退貨權的銷售

20 在某些合同中，主體在向客戶轉移對產品控制的同時還賦予客戶基於各類原因（如，對產品不滿意）退回產品及取得以下各項的任一組合的權利：

- (1) 全部或部分返還已支付的對價；
- (2) 可與已欠或將欠主體的金額相抵扣的抵免；以及
- (3) 換取另一產品。

21 為對轉讓附帶退貨權的產品（以及某些可予退款的服務）進行會計處理，主體應當確認下列各項：

- (1) 按照主體預計有權獲得的對價金額，確認轉讓產品所形成的收入（因此，對於預計退回的產品不會確認收入）；
- (2) 確認一項退款負債；以及
- (3) 就結算退款負債時向客戶收回產品的權利確認一項資產（並相應調整銷售成本）。

22 主體在退貨期內隨時準備接受所退回產品的承諾，不應作為提供退款的義務之外的履約義務進行會計處理。

23 主體應當應用第 47 段至第 72 段的要求（包括第 56 段至第 58 段中針對可變對價估計限制的規定），來確定主體預計有權獲得的對價金額（即，不包括預計退回的產品）。對於主體預計其無權獲得的已收（或應收）金額，主體在向客戶轉讓產品時不應當確認收入，而是應當將此類已收（或應收）金額確認為一項退款負債。主體應在後續的每一個報告期末，更新其對因轉讓產品而預計有權獲得的金額

所作的評估，並相應變更交易價格，進而變更已確認的收入金額。

24 主體應當在每個報告期末，按照預計退款金額的變動，對退款負債的計量進行更新。主體應將相應的調整確認為收入（或收入的減少）。

25 根據結算退款負債時，主體向客戶收回產品的權利所確認的資產應參照產品（例如，存貨）的原帳面金額減去收回該產品的預計成本（包括對主體而言所退回產品價值的可能減少）進行初始計量。在每一個報告期末，主體應當根據退回產品的預計變動，對該資產的計量進行更新。主體應將該資產與退款負債分開列報。

26 在應用本準則時，客戶以一個產品換取同一類型、質量、狀況及價格的另一產品（例如，另一種顏色或尺寸的產品）不視為退貨。

27 客戶可退回有瑕疵產品以換取正常產品的合同，應根據附錄二應用指南第 28 段至第 33 段中關於質保的指引進行評價。

質保

28 主體（根據合同、法律或主體的商業慣例）為產品（不論是商品還是服務）銷售提供質保是很常見的。不同行業及合同的質保性質可能差別很大。某些質保向客戶提供相關產品符合約定規格，因而能按各方預期正常使用的保證；其他質保則向客戶提供產品符合約定規格的保證之外的服務。

29 如果客戶可選擇單獨購買質保（例如，由於質保是單獨定價或議定的），因為主體承諾向客戶提供除具有合同所述功能的產品之外的服務，此類質保是可明確區分的服務。在這種情況下，主體應當根據第 22 段至第 30 段將所承諾的質保作為履約義務進行會計處理，

並根據第 73 段至第 86 段將部分交易價格分攤至這項履約義務。

30 如果客戶不具有單獨購買質保的選擇權，主體應當按照《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》對質保進行會計處理，除非所承諾的質保或所承諾的質保中的部分是向客戶提供產品符合約定規格的保證之外的服務。

31 在評估質保是否提供產品符合約定規格的保證之外的服務時，主體應當考慮諸如下列因素：

(1) 質保是否為法律要求——如果法律要求主體提供質保，這一法律的存在即表明所承諾的質保不是一項履約義務，因為這些要求的存在通常是為了保護客戶免於承擔購買不合格產品的風險。

(2) 質保涵蓋期間的長度——質保期越長，所承諾的質保就越可能是一項履約義務，因為更有可能提供產品符合約定規格的保證之外的服務。

(3) 主體承諾履行的任務的性質——如果主體有必要履行特定的任務以提供產品符合約定規格的保證（例如，有瑕疵產品退回的運輸服務），則這些任務可能不會形成履約義務。

32 如果質保或部分質保向客戶提供產品符合約定規格的保證之外的服務，則所承諾的服務是一項履約義務。因此，主體應當將交易價格分攤至產品和這項服務。如果主體同時承諾了保證類的質保和服務類的質保，但無法合理地對這兩類質保分別進行會計處理，主體應當將這兩類質保合併為單一的履約義務進行會計處理。

33 要求主體在產品造成損害或損失的情況下支付賠償的法律規定不會產生履約義務。例如，製造商在某司法管轄區內出售產品，其法律規定製造商對客戶按預期目的使用產品而可能造成的損失（例如，私人財產損失）承擔責任。類似地，主體承諾對因專利權、版權、

商標或其他涉及主體產品侵權的索賠所產生的責任及損失向客戶作出賠償也不會產生履約義務。主體應當按照《國際會計準則第 37 號》對此類義務進行會計處理。

對當事人與代理人的考慮

34 如果另一方參與向客戶提供產品或服務，主體應當確定其承諾的性質是主體本身提供特定商品或服務（即，主體作為當事人）的履約義務，還是為另一方安排提供此類商品或服務（即，主體作為代理人）的履約義務。

35 如果主體在其向客戶轉讓商品或服務之前控制已承諾的商品或服務，則主體是當事人。但是，如果主體在產品的法定所有權轉移給客戶之前只是暫時性地取得產品的法定所有權，則主體不一定是當事人。合同中擔任當事人的主體可能會自行履行履約義務，或委託另一方（例如，分包商）代其履行部分或全部履約義務。在作為當事人的主體履行履約義務的情況下，主體應當按因轉讓商品或服務而預計有權獲得的對價總額確認收入。

36 如果主體的履約義務是為另一方安排提供商品或服務，則主體是代理人。在作為代理人的主體履行履約義務的情況下，主體應當按因為另一方安排提供其商品或服務而預計有權收取的費用或佣金確認收入。主體的費用或佣金可能是主體將已收取的對價支付給另一方以交換另一方提供的商品或服務後保留的對價淨額。

37 顯示主體是代理人（因而在向客戶提供商品或服務之前並未控制商品或服務）的因素包括：

- （1） 另一方對合同的履行承擔主要責任；
- （2） 在客戶訂購商品之前或之後、運輸過程中或退貨時，主

體均不承擔存貨風險；

(3) 主體對另一方的商品或服務沒有自主定價權，因此，主體能夠從此類商品或服務中獲得的利益是有限的；

(4) 主體的對價是以佣金的形式；以及

(5) 對於因交付另一方的商品或服務而應收客戶的金額，主體不承擔信用風險。

38 如果另一方承擔了主體的履約義務並享有了合同中的合同權利，從而主體無須履行向客戶轉讓已承諾商品或服務的履約義務（即，主體不再作為當事人），則主體不應就該履約義務確認收入。相反，主體應當評價是否會就履行為另一方取得合同的履約義務確認收入（即，主體是否作為代理人）。

客戶對額外商品或服務的選擇權

39 客戶可免費或按折扣取得額外商品或服務的選擇權有多種形式，包括銷售激勵措施、客戶獎勵積分、續約選擇權、或針對未來商品或服務的其他折扣。

40 如果主體在合同中向客戶提供取得額外商品或服務的選擇權，僅當該選擇權向客戶提供了客戶不訂立這一合同就無法獲得的重大權利時（例如，超過通常在這一地域或市場中針對這些商品或服務向此類客戶提供的折扣幅度的折扣），該選擇權才構成一項合同中的履約義務。如果選擇權向客戶提供了重大權利，客戶實際上是就未來的商品或服務預先向主體進行了支付，主體應當在轉讓這些未來商品或服務時或選擇權失效時確認收入。

41 如果客戶擁有按反映商品或服務單獨售價的價格購買額外的商品或服務的選擇權，則該選擇權並未向客戶提供重大權利，即使

這一選擇權僅可通過訂立之前的合同才能行使也是如此。在這種情況下，主體提出了一項銷售要約，僅在客戶行使該選擇權來購買額外商品或服務時，主體才應按照本準則對該要約進行會計處理。

42 第 74 段要求主體基於單獨售價的相對比例將交易價格分攤至履約義務。如果客戶取得額外商品或服務的選擇權的單獨售價無法直接觀察到，則主體應對其作出估計。該估計應當反映客戶在行使該選擇權時可獲得的折扣，並就下列兩項進行調整：

- (1) 客戶無需行使選擇權即可獲得的折扣；以及
- (2) 行使選擇權的可能性。

43 如果客戶享有取得未來商品或服務的重大權利，未來商品或服務類似於合同中的原商品或服務，且未來商品或服務按原合同條款提供，則主體可以（作為估計選擇權單獨售價的一種可選實務操作方法）通過參照預計提供的商品或服務及相應的預計對價將交易價格分攤至可選的商品或服務。通常，此類選擇權是以續約為目的。

客戶未行使的權利

44 根據第 106 段的規定，在收到客戶的預付款後，主體應當將預付款中就其在未來轉讓或隨時準備轉讓商品或服務的履約義務所預付的金額確認為一項合同負債。主體應當在轉讓這些商品或服務並因而履行其履約義務時終止確認該合同負債（並確認收入）。

45 客戶向主體支付的不可返還的預付款，賦予客戶一項在未來取得商品或服務的權利（並使主體承擔隨時準備轉讓商品或服務的義務）。但是，客戶可能不會行使其所有合同權利。這些未行使的權利通常被稱為“未使用的權利”。

46 如果主體預計將有權獲得合同負債中未使用的權利金額，主

體應當根據客戶行使權利的模式按比例將預計未使用的權利金額確認為收入。如果主體預計無權獲得未使用的權利金額，則主體應在客戶行使其剩餘權利的可能性極低時將預計未使用的權利金額確認為收入。在確定主體預計是否有權獲得未使用的權利金額時，主體應考慮第 56 段至第 58 段中關於可變對價估計限制的要求。

47 對於主體所收取的與客戶未行使權利相關的對價，如果主體須將該對價款轉交其他方（例如，根據適用的關於無人認領財產的法律須轉交給政府主體），則主體應當確認一項負債（而非收入）。

不可返還的預付費用（及某些相關成本）

48 在某些合同中，主體在合同開始時或接近合同開始時向客戶收取一筆不可返還的預付費用。相關示例包括健康俱樂部成員合同中的人會費、電信合同中的開通費、某些服務合同中的準備費及某些供貨合同中的先期費用。

49 為識別這類合同中的履約義務，主體應當評估該費用是否與轉讓已承諾的商品或服務有關。在許多情況下，即使不可返還的預付費用與主體為履行合同而必須在合同開始時或臨近合同開始時開展的活動相關，但這些活動並不會導致向客戶轉讓已承諾的的商品或服務（見第 25 段）。相反，預付費用是針對未來商品或服務的預付款，從而應在提供相關未來商品或服務時確認為收入。如果主體授予客戶續約選擇權並且這一選擇權向客戶提供了如附錄二應用指南第 40 段所述的重大權利，則收入確認期間應延長至超出最初的合同期。

50 如果不可返還的預付費用與某項商品或服務相關，主體應按照第 22 段至第 30 段評價是否應將該商品或服務作為一項單獨履約義務進行會計處理。

51 主體可能會收取一筆不可返還的費用，部分作為對合同準備過程中（或第 25 段所述的其他行政任務）所發生的成本的補償。如果這些準備活動並未履行履約義務，則主體在按照附錄二應用指南第 19 段的規定計量履約進度時，應忽略這些活動（及相關成本）。這是因為這些準備活動成本並未反映對客戶的服務轉讓。主體應當評估在合同準備過程中所發生的成本是否形成一項應按照第 95 段確認的資產。

許可證

52 許可證確立了客戶對主體知識產權享有的權利。知識產權許可證可包括但不限於：

- （1） 軟件及技術；
- （2） 電影、音樂及其他媒體和娛樂形式；
- （3） 特許權；以及
- （4） 專利權、商標權和版權。

53 除了承諾授予客戶許可證外，主體還可能承諾向客戶轉讓其他商品或服務。這些承諾可能在合同中明確列示或隱含於主體的商業慣例、已公佈的政策或特定聲明中（見第 24 段）。如同其他類型的合同一樣，如果與客戶之間的合同除包括其他已承諾的商品或服務外，還承諾授予許可證，則主體應當應用第 22 段至第 30 段以識別合同中的每一項履約義務。

54 如果授予許可證的承諾無法與合同中其他已承諾的商品或服務明確區分（根據第 26 段至第 30 段），則主體應將授予許可證的承諾與此類其他已承諾的商品或服務合併為一項單一的履約義務進行會計處理。無法與合同中其他已承諾的商品或服務明確區分的許可證示例包括：

(1) 構成有形商品的組成部分並且是該商品正常使用所不可缺少的許可證；以及

(2) 客戶僅在同時使用相關服務（例如，由主體提供的線上服務，通過授予許可證使客戶能夠訪問相關內容）時才能獲益的許可證。

55 如果許可證不可明確區分，則主體應當應用第 31 段至第 38 段來確定該履約義務（包括承諾的許可證）是在一段時間內履行的履約義務還是在某一時點履行的履約義務。

56 如果授予許可證的承諾可與合同中其他已承諾的商品或服務明確區分，從而授予許可證的承諾是一項單獨的履約義務，則主體應當確定該許可證是在某一時點還是在一段時間內轉讓給客戶。在作出這一確定時，主體應當考慮主體向客戶授予許可證的承諾的性質是向客戶提供以下哪一種權利：

(1) 獲取主體知識產權的權利，其存在於整個許可證有效期內；或者

(2) 使用主體知識產權的權利，其存在於授予許可證的時點。

確定主體承諾的性質

57 為確定主體授予許可證的承諾是向客戶提供獲取主體知識產權的權利，還是使用主體知識產權的權利，主體應當考慮客戶能否在授予許可證的時點主導許可證的使用，並獲得許可證的幾乎所有剩餘利益。如果客戶享有相關權利的知識產權在許可證有效期內會發生變化，則客戶無法在授予許可證的時點主導許可證的使用並獲得許可證的幾乎所有剩餘利益。如果主體持續涉入其知識產權，且主體實施對客戶享有相關權利的知識產權產生重大影響的活動，則知識產權將發生變化（從而影響主體對客戶何時控制許可證的評估）。在這種情

況下，許可證向客戶提供獲取主體知識產權的權利（見附錄二應用指南第 58 段）。與之相反，如果客戶享有相關權利的知識產權不會發生變化，則客戶能夠在授予許可證的時點主導許可證的使用並獲得許可證幾乎所有的剩餘利益（見附錄二應用指南第 61 段）。在這種情況下，主體所實施的活動僅改變其自己的資產（即基礎知識產權），可能會影響主體提供未來許可證的能力；但是，此類活動不會影響確定許可證所提供或客戶所控制的內容。

58 如果滿足下列所有標準，則主體授予許可證的承諾的性質是提供獲取主體知識產權權利的承諾：

- （1） 合同要求或客戶合理預期，主體將實施對客戶享有相關權利的知識產權產生重大影響的活動（見附錄二應用指南第 59 段）；
- （2） 許可證所賦予的權利使客戶直接面臨附錄二應用指南第 58 段（1）所述的主體活動所產生的正面或負面影響；以及
- （3） 這類活動並不導致某項商品或服務在這類活動發生時向客戶轉讓（見第 25 段）。

59 可能表明客戶能夠合理預期主體將實施對知識產權產生重大影響的活動的因素，包括主體的商業慣例、已公佈的政策或特定聲明。儘管並非決定性因素，但若主體與客戶之間存在，與客戶享有相關權利的知識產權相關的共用經濟利益（例如，基於銷售的特許使用費），則也可能表明客戶可合理預期主體將實施這類活動。

60 如果滿足附錄二應用指南第 58 段所述的標準，則主體應將授予許可證的承諾作為在一段時間內履行的履約義務進行會計處理，因為客戶將在主體履約的同時取得並消耗通過主體履約行為（即，提供獲取其知識產權的權利）提供的利益（見第 35 段（1））。主體應當應用第 39 段至第 45 段以選擇一種適當的方法來計量其提供獲取知識

產權之權利的履約義務的履約進度。

61 如果並未滿足附錄二應用指南第 58 段所述的標準，則主體承諾的性質是提供主體的知識產權的使用權，該知識產權存在於（就形式和功能而言）向客戶授予許可證的時點。這意味著客戶能夠在許可證轉讓的時點主導許可證的使用並獲得許可證的幾乎所有剩餘利益。主體應將提供主體知識產權的使用權的承諾作為在某一時點履行的履約義務進行會計處理。主體應當應用第 38 段確定向客戶轉讓許可證的時點。但是，與提供主體知識產權的使用權的許可證相關的收入不得在客戶能夠使用許可證並從中獲益的期間開始之前確認。例如，如果軟件許可證的期間在主體向客戶提供（或使客戶能夠獲得）使客戶能夠立即使用該軟件的密碼之前開始，則主體不應在向客戶提供（或使客戶能夠獲得）密碼之前確認收入。

62 主體在確定許可證是提供獲取主體知識產權的權利還是使用主體知識產權的權利時，不應考慮下列因素：

（1） 時間、地域或使用方面的限制——這些限制界定了已承諾的許可證的屬性，而非界定主體是在某一時點還是一段時間內履行其履約義務。

（2） 主體就其擁有知識產權的有效專利及將防止專利的未經授權使用所提供的保證——保護專利權的承諾並非履約義務，因為保護專利的行動保護了主體知識產權資產的價值，並就所轉讓的許可證符合合同中承諾的許可證規格向客戶提供保證。

基於銷售或使用的特許使用費

63 儘管有第 56 段至第 59 段的規定，主體應僅在以下二者中較晚發生的事件發生時，才確認因授予知識產權許可證而承諾的基於銷售或使用的特許使用費收入：

- (1) 發生了後續的銷售或使用；以及
- (2) 某些或全部銷售基礎或使用基礎的特許使用費所分攤至的履約義務已經履行（或部分履行）。

回購協議

64 回購協議是指主體出售一項資產並同時（在同一合同或其他合同中）承諾回購或擁有回購這項資產選擇權的合同。回購的資產可以是原先向客戶出售的資產、幾乎與該資產相同的資產、或原先出售的資產為其組成部分的另一項資產。

65 回購協議通常採用三種形式：

- (1) 主體回購該資產的義務（遠期合同）；
- (2) 主體回購該資產的權利（看漲期權）；以及
- (3) 主體應客戶要求回購該資產的義務（看跌期權）。

遠期合同或看漲期權

66 如果主體具有回購資產的義務或權利（遠期合同或看漲期權），則客戶並未獲得對該資產的控制，因為客戶主導這項資產的使用並獲得這項資產幾乎所有剩餘利益的能力受到限制（即使客戶可能已持有該資產實物）。因此，主體應按以下二者之一對合同進行會計處理：

(1) 如果主體能夠或必須按低於資產原售價的金額回購該資產，則按照《國際會計準則第 17 號——租賃》作為租賃進行會計處理；或

(2) 如果主體能夠或必須按相當於或高於資產原售價的金額回購該資產，則按照附錄二應用指南第 68 段作為融資安排進行會計處理。

67 在將回購價格與售價進行比較時，主體應當考慮貨幣的時間價值。

68 如果回購協議是一項融資安排，則主體應當繼續確認資產並就從客戶取得的對價確認一項金融負債。主體應將從客戶取得的對價金額與應付給客戶的對價金額之間的差額確認為利息，以及(如適用)加工成本或持有成本(例如，保險)。

69 如果該期權在未行使的情況下失效，主體應當終止確認相關負債並確認收入。

看跌期權

70 如果主體有義務應客戶要求按低於資產原售價的價格回購資產(看跌期權)，主體應當在合同開始時考慮客戶是否具有行使這項權利的重大經濟動因。客戶行使這項權利將導致客戶實際上為獲得在一段時間內使用特定資產的權利而向主體支付對價。因此，如果客戶具有行使這項權利的重大經濟動因，主體應按照《國際會計準則第17號》將該協議作為一項租賃進行會計處理。

71 為確定客戶是否具有行使這項權利的重大經濟動因，主體應當考慮各類因素，包括回購價格與該資產在回購日的預計市場價值之間的關係，以及至權利過期前剩餘的時間。例如，如果預計回購價格顯著超過資產的市場價值，這可能表明客戶具有行使該看跌期權的重大經濟動因。

72 如果客戶並不具有按低於資產原售價的價格行使其權利的重大經濟動因，則主體應將該協議視同為附錄二應用指南第20段至第27段所述的附帶退貨權的產品銷售進行會計處理。

73 如果資產的回購價格相當於或高於原售價、且高於此項資產的預計市場價值，則此合同實際上是一項融資安排，從而應按照附錄二應用指南第 68 段所述的方式進行會計處理。

74 如果資產的回購價格相當於或高於原售價、且低於或等同於該資產的預計市場價值，而客戶並不具有行使權利的重大經濟動因，則主體應將該協議視同為附錄二應用指南第 20 段至第 27 段所述的附帶退貨權的產品銷售進行會計處理。

75 在將回購價格與售價進行比較時，主體應當考慮貨幣的時間價值。

76 如果該期權在未行使的情況下失效，主體應當終止確認相關負債並確認收入。

委託代銷安排

77 當主體將產品交付給其他方（例如，經銷商或分銷商）以供出售給終端客戶時，主體應當評價該其他方在該時點是否已獲得對相關產品的控制。如果該其他方並未獲得對這些產品的控制，已發送至其他方的產品可能是在委託代銷安排下持有的。相應地，如果已發送的产品是在委託代銷安排下持有，主體不應在向其他方發送產品時確認收入。

78 表明一項安排是委託代銷安排的因素包括但不限於：

(1) 在特定事件發生之前，例如向經銷商的客戶出售產品或指定期間到期之前，主體擁有對產品的控制；

(2) 主體能夠要求退貨或將該產品轉讓給第三方（例如，其他經銷商）；以及

(3) 經銷商沒有對該產品進行支付的無條件義務（儘管可能

要求其支付一筆定金)。

“開出帳單但代管商品”的安排

79 “開出帳單但代管商品”的安排，是指規定主體就產品向客戶開出帳單，但直至該產品在未來某一時點轉讓給客戶之前，主體將繼續持有該產品實物的合同。例如，客戶可能因缺乏可存放產品的空間或客戶的生產進度延遲而要求與主體訂立此類合同。

80 主體應通過評價客戶何時獲得對產品的控制來確定其何時履行轉讓產品的履約義務（見第 38 段）。對於某些合同而言，視合同條款（包括交付及發貨條款）的不同，控制或者在產品運抵客戶所在地時轉移，或者在發貨時轉移。但是，對於某些合同而言，即使主體繼續持有產品實物，客戶仍可能獲得了對產品的控制。在這種情況下，即使客戶已決定不行使其持有產品實物的權利，客戶仍有能力主導該產品的使用並獲得該產品的幾乎所有剩餘利益。因此，主體並未控制該產品。相反，主體是向客戶提供保管客戶資產的服務。

81 除應用第 38 段的要求外，必須在符合下列所有條件的情況下，客戶才獲得對“開出帳單但代管商品”安排下產品的控制：

- （1） “開出帳單但代管商品”的安排必須具有實質性的理由（例如，客戶要求訂立該項安排）；
- （2） 產品必須作為屬於客戶的產品被單獨識別；
- （3） 產品實物當前必須可隨時轉讓給客戶；以及
- （4） 主體不具有使用產品或將產品提供給其他客戶的能力。

82 如果主體就基於“開出帳單但代管商品”安排的產品銷售確認收入，主體應當根據第 22 段至第 30 段考慮其是否承擔剩餘履約義務（例如，保管服務），從而應根據第 73 段至第 86 段將部分交易

價格分攤至該剩餘履約義務。

客戶驗收

83 根據第 38 段 (5)，客戶驗收資產可能表明客戶已獲得對資產的控制。客戶驗收條款允許客戶在商品或服務不符合約定規格的情況下解除合同或要求主體採取補救措施。主體應在評價客戶何時獲得對商品或服務的控制時考慮此類條款。

84 如果主體能夠客觀地確定對商品或服務的控制已按照合同的約定規格轉移給客戶，則客戶驗收僅為一項例行程序，不會影響主體關於客戶何時獲得對商品或服務的控制的確定。例如，如果客戶驗收條款是以符合規定尺寸和重量特徵為基礎，主體將能夠在取得客戶驗收確認之前確定這些條件是否已得到滿足。主體對類似商品或服務合同的經驗可為向客戶提供的商品或服務符合合同的約定規格提供證據。如果收入是在客戶驗收前確認，主體仍然必須考慮是否存在剩餘履約義務(例如，設備安裝)並評價是否應對其單獨進行會計處理。

85 但是，如果主體無法客觀地確定向客戶提供的商品或服務是否符合合同的約定規格，則主體在客戶驗收之前無法得出客戶已獲得控制的結論。這是由於在這種情況下，主體無法確定客戶是否有能力主導該商品或服務的使用並獲得其幾乎所有剩餘利益。

86 如果主體發貨給客戶是為了讓客戶試用或評價產品，且客戶並未承諾在試用期終止前支付任何對價，則對該產品的控制在客戶接受該產品或試用期終止前並未轉移給客戶。

分解後收入的披露

87 第 114 段要求主體對客戶合同收入按不同類別進行分解，以描述經濟因素如何影響收入及現金流量的性質、金額、時間和不確定

性。因此，為符合該披露要求對主體收入進行分解的程度取決於主體與客戶之間的合同所涉及的事實和情況。為達到第 114 段有關分解收入的目標，某些主體可能需要使用一種以上的類別，而其他主體則可能僅使用一種收入分解類別便可達到這一目標。

88 在選擇用以分解收入的類別時，主體應當考慮有關主體收入的信息出於其他目的是如何列報的，包括：

(1) 在財務報表外（例如，在收益情況公告、年報或呈遞投資者的簡報中）列報的披露；

(2) 首席經營決策者為評價各經營分部的財務業績定期審閱的信息；以及

(3) 主體或主體的財務報表使用者評價主體的財務業績或作出資源配置決策時，所使用的類似於附錄二應用指南第 88 段（1）和第 88 段（2）所述的信息類型的其他信息。

89 可能是適當的類別的示例包括但不限於：

(1) 商品或服務的類型（例如，主要的產品線）；

(2) 地域（例如，國家或地區）；

(3) 市場或客戶類型（例如，政府客戶及非政府客戶）；

(4) 合同類型（例如，固定價格合同及價格因工料成本而異的合同）；

(5) 合同期限（例如，短期合同和長期合同）；

(6) 商品或服務轉讓的時間（例如，源自在某一時點轉讓給客戶的商品或服務的收入，及源自在一段時間內轉讓給客戶的商品或服務的收入）；以及

(7) 銷售渠道（例如，直接出售給客戶的商品及通過仲介出售的商品）。

附錄三 生效日期和過渡性規定

本附錄是本準則的組成部分，與本準則的其他部分具有同等效力。

生效日期

1 主體應當對自 2017 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度報告期間應用本準則，允許提前採用。如果主體提前採用本準則，則應當披露這一事實。

過渡性規定

2 就附錄三生效日期和過渡性規定第 3 段至第 8 段的過渡性規定而言：

(1) 首次採用日是指主體首次採用本準則的報告期間的起始日；以及

(2) 已完成的合同是指主體已轉讓根據《國際會計準則第 11 號——建造合同》、《國際會計準則第 18 號——收入》及相關解釋公告識別的所有商品或服務的合同。

3 主體應採用下列兩種方法之一應用本準則：

(1) 按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯調整所列報的每一個前期報告期間，並可採用附錄三生效日期和過渡性規定第 5 段所述的便於實務操作的方法；或者

(2) 根據附錄三生效日期和過渡性規定第 7 段至第 8 段追溯調整，並在首次採用日確認首次採用本準則的累積影響。

4 儘管有《國際會計準則第 8 號》第 28 段的有關規定，在首次採用本準則時，僅在主體根據附錄三生效日期和過渡性規定第 3 段(1)追溯應用本準則的情況下，主體才僅需對採用本準則的首個年度期間

的前一個年度期間(“上一年度期間”)列報《國際會計準則第 8 號》第 28 段(6)所要求的定量信息。主體可同時對本期或更早的可比期間列報這些信息，但這並非強制要求。

5 在根據附錄三生效日期和過渡性規定第 3 段(1)追溯應用本準則時，主體可採用下列一種或多種便於實務操作的方法：

(1) 對於已完成的合同，主體無需重述在同一年度報告期間內開始和結束的合同；

(2) 對於具有可變對價的已完成合同，主體可使用合同完成日的交易價格而無需對可比報告期間內的可變對價金額進行估計；以及

(3) 對於列報的所有首次採用日前的報告期間，主體無需披露分攤至剩餘履約義務的交易價格金額及說明主體預計這些金額何時確認為收入(見第 120 段)。

6 對於主體所採用的附錄三生效日期和過渡性規定第 5 段所述的任何便於實務操作的方法，主體應將其一致地應用於所列報的所有報告期間內的全部合同。此外，主體應當披露下列所有信息：

(1) 所採用的便於實務操作的方法；以及

(2) 在合理可能的範圍內，就應用的每一項便於實務操作的方法的估計影響所作的定性分析。

7 如果主體選擇根據附錄三生效日期和過渡性規定第 3 段(2)追溯應用本準則，主體應將首次採用本準則的累積影響確認為對包含首次採用日的年度報告期間的期初留存收益(或其他權益組成部分，如適當)餘額的調整。在這種過渡方法下，主體僅需對在首次採用日(例如，對於年度截止日為 12 月 31 日的主體為 2017 年 1 月 1 日)尚未完成的合同追溯應用本準則。

8 對於包含首次採用日的報告期間，如果主體按照附錄三生效日期和過渡性規定第 3 段（2）追溯應用本準則，則應當提供下列兩項額外披露：

（1）與採用在本次變更前生效的《國際會計準則第 11 號》、《國際會計準則第 18 號》及相關解釋公告相比，應用本準則對本報告期每個財務報表單列項目的影響金額；及

（2）對附錄三生效日期和過渡性規定第 8 段（1）所識別的重大變動的原因的解釋。

對《國際財務報告準則第 9 號》的提及

9 如果主體採用本準則、但尚未採用《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》，則任何在本準則中提及的《國際財務報告準則第 9 號》均應被理解為提及《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》。

其他國際財務報告準則的撤銷

10 本準則取代了下列準則：

- （1）《國際會計準則第 11 號——建造合同》；
- （2）《國際會計準則第 18 號——收入》；
- （3）《國際財務報告解釋公告第 13 號——客戶忠誠度計劃》；
- （4）《國際財務報告解釋公告第 15 號——房地產建造協議》；
- （5）《國際財務報告解釋公告第 18 號——客戶轉讓的資產》；

以及

- （6）《解釋公告第 31 號——收入：涉及廣告服務的易貨交易》。

國際會計準則第1號——財務報表列報

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	2
定 義	7
財務報表	9
財務報表的目的	9
一套完整的財務報表	10
總體特徵	15
結構和內容	47
引言	47
財務報表的認定	49
財務狀況表	54
損益和其他綜合收益表	81A
權益變動表	106
現金流量表	111
附註	112
過渡性規定和生效日期	139
《國際會計準則第1號》(2003年修訂)的撤銷	140

國際會計準則第1號——財務報表列報

目 標

1 本準則規定了通用目的財務報表列報的基礎，以確保主體自身的財務報表與其前期的財務報表以及與其他主體的財務報表相互可比。本準則提出了財務報表列報的總體要求，提供了有關財務報表結構的指南，還提出了財務報表內容的最低要求。

範 圍

2 主體在根據國際財務報告準則編報通用目的財務報表時應當應用本準則。

3 其他國際財務報告準則規定了具體交易和其他事項的確認、計量和披露要求。

4 本準則不適用於根據《國際會計準則第 34 號——中期財務報告》編製的簡化的中期財務報表的結構和內容。然而，本準則第 15 段至第 35 段適用於此類財務報表。本準則同等地適用於所有主體，包括根據《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》列報合併財務報表和根據《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》列報單獨財務報表的主體。

5 本準則使用的術語適合以營利為目的的主體，包括公共部門的經營性主體。私營部門、公共部門或政府中從事非營利活動並且打算運用本準則的主體，可能需要修訂對財務報表內特定單列項目以及對財務報表本身的說明。

6 類似地，未持有《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》所定義的權益（例如共同基金）的主體以及股本不具有權益性質的主體（例如合作主體）可能需要對成員權益或單位持有者權益在財務報表中的列報作相應調整。

定 義

7 本準則使用的下列術語，其含義為：

通用財務報表（稱為“財務報表”），指意在滿足那些無權要求主體按其特定信息需求編製報告的使用者而編製的那類財務報表。

不切實可行，指主體在作出所有合理努力後仍然無法採用某項規定，那麼該主體採用該項規定是不切實可行的。

國際財務報告準則，指國際會計準則理事會發佈的準則和解釋公告。包括：

- (1) 國際財務報告準則；
- (2) 國際會計準則；
- (3) 國際財務報告解釋委員會解釋公告；以及
- (4) 常設解釋委員會解釋公告¹。

重要性，指如果項目的省略或誤報會單獨或共同地影響使用者根據財務報表作出的經濟決策，則該項目是重要的。重要性取決於在所處環境下判斷的省略或誤報的大小和性質。項目的大小或性質，或者兩者結合起來，都可能是決定性的因素。

在評估一項省略或誤報是否會影響使用者的經濟決策，進而是否具有重要性時，要求考慮使用者的特點。《編報財務報表的框架》第

1 由於 2010 年修訂後的《國際財務報告準則基金會章程》帶來名稱變動，而對國際財務報告準則的定義進行修訂。

25 段²指出：“人們假定使用者具有一定的工商經濟活動和會計方面的知識，並且願意相當努力地去研究信息。”因此，評估需要對具備上述特徵的使用者在進行經濟決策時理當如何受到影響進行考慮。

附註，包含除在財務狀況表、損益和其他綜合收益表（或損益表及其他綜合收益表）、權益變動表和現金流量表中列報的信息以外的信息。附註提供了對在這些報表中披露的項目的描述性說明或分解，以及不符合在這些報表中確認的那些項目的信息。

其他綜合收益，指按照其他國際財務報告準則不要求或不允許在損益中確認的收益和費用項目（包括重分類調整）。

其他綜合收益的組成部分包括：

（1） 重估價盈餘的變動（見《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》和《國際會計準則第 38 號——無形資產》）；

（2） 設定受益計劃的重新計量（見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》）；

（3） 國外經營的財務報表折算產生的利得和損失（見《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》）；

（4） 根據《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》第 5.7.5 段以公允價值認定且其變動計入其他綜合收益的權益工具投資產生的利得和損失；

（4a） 根據《國際財務報告準則第 9 號》第 4.1.2A 段以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產產生的利得和損失；

（5） 現金流量套期中套期工具利得和損失的有效部分，和根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.5 段，套期投資於以公允價值

2 2010 年 9 月，國際會計準則理事會用《財務報告的概念框架》替代原《框架》。第 25 段被《概念框架》的第 3 章取代。

計量且其變動計入其他綜合收益的權益工具的套期工具利得和損失（見《國際財務報告準則第 9 號》第 6 章）；

（6）對指定為以公允價值計量且其變動計入損益的特定負債，歸屬於負債自身信用風險變動的公允價值變動金額（見《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》第 5.7.7 段）；

（7）將期權合約的內在價值和時間價值分開，且僅將內在價值的變動指定為套期工具時，期權的時間價值的變動（見《國際財務報告準則第 9 號》第 6 章）；

（8）將遠期合同的遠期要素和即期要素分開，且僅將即期要素的變動指定為套期工具時，遠期合同的遠期要素價值的變動；以及當金融工具未被指定為套期工具時，其外匯基差價值的變動（見《國際財務報告準則第 9 號》第 6 章）；

所有者，指劃分為權益的金融工具的持有者。

損益，指收益減去費用的總差額，但不包括其他綜合收益的組成部分。

重分類調整，指當期或以前期間在其他綜合收益中確認的、且當期重新分類到損益中的金額。

綜合收益總額，指某期由於交易和其他事項而產生的、不是由與所有者以其所有者身份進行的交易所產生的權益變動。

綜合收益總額包括“損益”和“其他綜合收益”的所有組成部分。

8 儘管本準則使用了術語“其他綜合收益”、“損益”和“綜合收益總額”，但是只要意思表達明確，主體可能使用其他術語來描述這些總額。例如，主體可能使用術語“淨收益”來描述損益。

8A 以下術語在《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》中予以規定，並按照《國際會計準則第 32 號》中規定的含義在本準

則中使用：

(1) 分類為權益工具的可回售工具（在《國際會計準則第 32 號》第 16A 段和第 16B 段規定），

(2) 使主體承擔僅在清算時才有義務向其他方按比例交付其淨資產、且歸類為權益工具的工具（在《國際會計準則第 32 號》第 16C 段和第 16D 段規定）。

財務報表

財務報表的目的

9 財務報表是對主體財務狀況和財務業績的結構性表述。財務報表的目標是提供有助於廣大使用者進行經濟決策的有關主體財務狀況、財務業績和現金流量的信息。財務報表還反映主體管理層對受託資源經管責任的成果。為達到該目標，財務報表應提供關於主體的下述信息：

- (1) 資產；
- (2) 負債；
- (3) 權益；
- (4) 收益和費用，包括利得和損失；
- (5) 所有者以其所有者身份的投入及向其的分配；以及
- (6) 現金流量。

這些信息，連同附註中的其他信息，有助於財務報表使用者預測主體未來的現金流量，尤其是其時間和確定性。

一套完整的財務報表

10 一套完整的財務報表包括：

- (1) 當期期末財務狀況表；

- (2) 當期損益和其他綜合收益表；
- (3) 當期權益變動表；
- (4) 當期現金流量表；
- (5) 附註，包括重大會計政策和其他說明性註釋；
- (5a) 按第 38 段和第 38A 段規定的前期比較信息；以及
- (6) 主體追溯應用某項會計政策、或者追溯重述或根據第 40A 段至第 40D 段重新分類其財務報表項目時前期期初財務狀況表。

主體對上述報表使用的名稱可能不同於本準則所使用的名稱。例如，主體可以使用“綜合收益表”名稱替代“損益和其他綜合收益表”。

10A 主體可以列報一張損益和其他綜合收益表，即分兩個部分列報損益和其他綜合收益。這兩個部分應當一起列報，即損益部分列報在前，其他綜合收益部分緊隨其後。主體也可以在一張單獨的損益表中列報損益部分。在這種情況下，單獨的損益表應當位於列報綜合收益的報表（該報表以損益為起點）之前。

11 在一套完整的財務報表中，主體列報所有的財務報表應具有同等的重要程度。

12 〔已刪除〕

13 許多主體在財務報表之外呈報管理層提供的財務評述，該評述描述和解釋主體財務業績和財務狀況的主要特徵及其面臨的主要不確定事項。這樣的報告可以包括對以下方面的評述：

- (1) 決定財務業績的主要因素和影響（包括主體經營所處環境的變化、主體對這些變化的反應和由此產生的影響），以及主體為維持和提高財務業績而採取的投資政策（包括其股利政策）；

- (2) 主體的籌資來源及其目標負債權益比率；以及

(3) 主體根據國際財務報告準則未在財務狀況表內確認的資源。

14 許多主體在財務報表外呈報諸如環境報告和增值表等報告和報表，在環境因素影響重大和僱員被視作重要的使用者團體的行業尤其如此。在財務報表以外呈報的報告和報表不屬於國際財務報告準則的範圍。

總體特徵

公允列報和遵循國際財務報告準則

15 財務報表應公允列報主體的財務狀況、財務業績和現金流量。公允列報要求按照《框架》³規定的資產、負債、收益和費用的定義和確認標準，如實地反映交易、其他事項和情況的影響。應用國際財務報告準則，並在必要時提供附加披露，則被認為會形成公允列報的財務報表。

16 根據國際財務報告準則編製財務報表的主體應在附註中明確、無保留地披露這一事實。只有當財務報表遵循了國際財務報告準則的全部要求時，主體才可將該財務報表表述為遵循了國際財務報告準則。

17 在幾乎所有情況下，主體通過遵循適用的國際財務報告準則來實現公允列報。公允列報同時也要求主體：

(1) 根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變

3 第 15 段至第 24 段包含對《財務報表編報框架》中規定的財務報表目標的參考。2010 年 9 月，國際會計準則理事會用《財務報告的概念框架》替代原《框架》，從而以通用目的財務報表的目標取代了財務報表的目標：見《概念框架》第一章。

更和差錯》的規定選擇和應用會計政策。當在缺乏明確適用於某項目的國際財務報告準則的情況下，《國際會計準則第 8 號》提供了供管理層考慮的權威性指南的級次。

(2) 按照提供相關、可靠、可比和可理解的信息的方式列報信息，包括會計政策。

(3) 當遵循國際財務報告準則的具體要求不足以讓使用者理解特定交易、其他事項或情況對主體財務狀況和財務業績的影響時，提供附加披露。

18 主體不能通過披露所採用的會計政策，或者通過附註或說明性材料來糾正不恰當的會計政策。

19 在極少數情況下，管理層認定遵循某項國際財務報告準則的要求將是誤導性的，從而與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾，則主體應按照第 20 段規定的方式背離該項要求，前提是相關的監管體制要求或不禁止這種背離。

20 當主體根據第 19 段背離國際財務報告準則的要求時，應當披露：

(1) 管理層已認定財務報表公允地反映了主體的財務狀況、財務業績和現金流量；

(2) 除為實現公允列報而背離了某項特定要求外，主體已遵循了適用的國際財務報告準則；

(3) 主體所背離的國際財務報告準則的名稱、背離的性質，包括該項國際財務報告準則要求的處理方法、該處理方法在所處情況下是誤導性的從而與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾的原因，以及現在採用的處理方法；以及

(4) 這種背離對於每個列報期間本應遵循該要求編製的財務

報表中各項目的財務影響。

21 當主體在以前期間已背離某項國際財務報告準則的某項要求，並且該項背離影響到當期財務報表中確認的金額時，則該主體應披露第 20 段（3）和（4）要求的內容。

22 例如第 21 段適用於如下情況，主體在以前期間對資產或負債的計量背離了某項國際財務報告準則的某項要求，並且該項背離影響到當期財務報表對資產和負債變動的計量。

23 在極少數情況下，管理層認定遵循某項國際財務報告準則的要求是誤導性的，從而與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾，但是相關的監管體制禁止背離該要求，則主體應通過披露下列信息，盡最大可能減少因遵循這些要求而意識到的誤導性信息：

（1） 存在問題的國際財務報告準則的名稱、該項要求的性質、管理層認定遵循該項要求會是誤導性的，從而與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾的原因；以及

（2） 管理層為達到公允列報，而有必要對每個列報期間財務報表中各項目的調整。

24 對於第 19 段至第 23 段，當一項信息不能公允地反映其所擬反映或理當反映的交易、其他事項和情況時，它將與財務報表的目標相矛盾，從而可能影響到財務報表使用者作出的經濟決策。當評估遵循國際財務報告準則中的具體規定是否會是誤導性的，從而與《框架》中的財務報表的目標相矛盾時，管理層應考慮：

（1） 為甚麼財務報表的目標在特定情況下不能實現；以及

（2） 該主體與遵循這一規定的其他主體的情況有何不同。如果類似情況下的其他主體遵循該項規定，則存在允許推翻的假定，即該主體遵循該規定不會是誤導性的，並且不會與《框架》中規定的財

務報表的目標相矛盾。

持續經營

25 在編製財務報表時，管理層應對主體是否仍能持續經營進行評估。除非管理層打算清算該主體，或打算停止經營，或別無選擇只能這樣做，否則主體應以持續經營為基礎編製財務報表。管理層在進行這種評估時，當意識到有關某些事項或情況的高度不確定因素可能引致對主體是否仍能持續經營產生重大懷疑時，則主體應披露這些不確定因素。如果主體不是以持續經營為基礎編製財務報表，則應披露這一事實，並披露其編製財務報表的基礎和主體不被認為是持續經營的原因。

26 在評估持續經營假定是否恰當時，管理層應考慮所有能獲得的關於未來（至少但不限於自報告期末起 12 個月）的信息。考慮的程度依各種具體情況而定。如果主體有獲利經營的歷史且易於獲得財務資源，則無需作詳細的分析即可得出持續經營的會計基礎是恰當的這一結論。在其他情況下，管理層在確定持續經營假定是否恰當之前，可能需要考慮廣泛的因素，包括目前和預期獲利能力、債務償還計劃和替代融資的潛在來源等。

權責發生制會計

27 除現金流量信息外，主體應按權責發生制會計編製其財務報表。

28 在採用權責發生制會計的情況下，當項目符合《框架》⁴中財務報表要素的定義和確認標準時，則主體應將其確認為資產、負債、

4 2010 年 9 月被《概念框架》所替代。

權益、收益和費用（財務報表要素）。

重要性和匯總

29 主體應將相似項目的每個重要類別在財務報表內單獨列報。主體應將性質不同或功能不同的項目單獨列報，除非這些項目不重要。

30 財務報表是通過對大量的交易或其他事項進行處理而生成的，這些交易或其他事項按其性質或功能匯總歸類。在匯總和分類過程的最後階段是將濃縮和分類的資料列報，這些資料形成財務報表中的單列項目。如果某項目單個看不重要，則應將其與上述報表表內或附註中的其他項目匯總。但是，某些重要程度不足以在上述報表表內單獨列報的項目，對於附註而言卻可能是足夠重要的，則應在附註中單獨列報。

30A 主體在應用本國際財務報告準則和其他國際財務報告準則時，就如何匯總或分解財務報表及附註中的信息，應考慮到所有相關的方面和情況。主體不應當匯總性質不同的項目或以不重要的信息覆蓋有用的信息，否則披露該信息將減少財務報表的可理解性。

31 部分國際財務報告準則規定了主體需要在財務報表以及附註中列報或披露的具體信息，包括附註。如果披露產生的信息不重要，主體不必在財務報表中提供某項國際財務報告準則要求的具體披露。即使在國際財務報告準則包含了具體要求的清單或者規定了最低要求的情況下也是如此。當按照國際財務報告的具體要求未能向財務報表使用者提供理解、特定交易、其他事項和情況對主體財務狀況和財務業績影響的充分信息時，主體應當考慮是否提供額外信息。

抵 銷

32 除非國際財務報告準則要求或允許，否則主體不能將資產和負債、收益和費用相互抵銷。

33 主體應單獨報告資產和負債、收益和費用。除非能夠反映交易或其他事項的實質，否則在損益和其他綜合收益表（或損益表及其他綜合收益表）或財務狀況表中進行抵銷難以讓使用者理解已發生的交易、其他事項和情況，以及評估主體的未來現金流量。按扣除計價準備（如存貨跌價準備和應收款壞帳準備）後的淨額計量資產不是抵銷。

34 《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》要求主體根據反映主體預期應交付該等商品或服務而有權獲得的對價金額來計量客戶合同收入。例如，反映主體許可的商業折扣和數量折扣的收入金額。在正常經營活動過程中，主體會進行不產生收入的其他交易，這些交易對產生收入的主要活動而言是偶然的。主體對這種交易的結果應以同一交易形成的收入和相關費用相抵後的淨額列報，如果這樣列報能反映這些交易或其他事項的實質。例如：

（1）對於非流動資產（包括投資性資產和經營性資產）處置所產生的利得和損失，主體應按對價金額扣除該資產的帳面金額和相關銷售費用後的淨額報告；以及

（2）對於與根據《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》確認的準備相關的、且根據與第三方的合同安排（如供應商的保證協議）可退款的支出，主體應扣除相關的退款金額。

35 此外，對於一組類似交易形成的利得和損失，例如，匯兌損益或為交易目的而持有的金融工具形成的利得和損失，主體應以淨額列報。但是如果這些利得和損失是重要的，則主體應單獨列報。

報告頻率

36 主體至少應每年列報一套完整的財務報表(包括比較信息)。當主體改變其報告期截止日,並且在長於或短於 1 年的期間列報財務報表,則除了財務報表涵蓋的期間外,主體還應披露:

- (1) 使用更長或更短期間的原因;以及
- (2) 財務報表中列報的金額不完全可比的事實。

37 通常,主體應一貫地編製涵蓋 1 年期的財務報表。但是,由於現實的原因,有些主體傾向於編製比方說 52 周的期間報告。本準則不排除這種做法。

比較信息

比較信息的最低要求

38 除非國際財務報告準則允許或另有要求,否則主體應列報在當期財務報表中報告的所有金額的前期比較信息。如果比較信息與理解當期財務報表相關,應包括在敘述性和說明性信息中。

38A 主體應列報至少兩期財務狀況表、兩期損益和其他綜合收益表、兩期單獨的損益表(如果列報的話),兩期現金流量表和兩期所有者權益變動表以及相關附註。

38B 有些情況下,以前期間財務報表提供的敘述性信息在當期仍是相關的。例如,主體在當期披露某法律糾紛的詳細情況,該法律糾紛的結果在前期期末尚不確定,至今仍未解決。使用者可以從前期期末存在的不確定性以及當期為解決不確定事項而採取的措施的信息披露中獲益。

額外的比較信息

38C 在按照國際財務報告準則提供信息的前提下，主體可以在國際財務報告準則對比較信息的最低要求外增加列報比較信息。增加的比較信息可以由第 10 段中包括的一份或多份報表組成，但是不需要形成一套完整的財務報表。這種情況下，主體應對那些增加的報表列報相關附註信息。

38D 例如，主體可以列報三期損益和其他綜合收益表（從而列報了當期、上期和一個追加的比較期）。然而，主體並不需要多列報一期的財務狀況表、現金流量表或權益變動表（即一套追加的比較財務報表）。要求主體在財務報表的附註中，列報跟這張增加加的損益和其他綜合收益表相關的可比信息。

39—40 [已刪除]

會計政策變更，追溯重述或重分類

40A 如果滿足下列條件，主體應該在第 38A 段對比較財務報表的最低要求之外，列報前期期初的第三份財務狀況表：

(1) 追溯應用會計政策，對其財務報表項目進行追溯重述或重分類調整；以及

(2) 追溯應用，追溯重述或重分類調整對前期期初的財務狀況表中的信息有重大影響。

40B 在第 40A 段規定的情況下，主體應當列報三期如下時點的財務狀況表：

(1) 當期期末；

(2) 前期期末；以及

(3) 前期期初。

40C 當主體需要根據第 40A 段的要求列報額外的財務狀況表時，它需要披露第 41 段至第 44 段和第《國際會計準則第 8 號》所要求的信息。但是，不需要列報與前期期初的期初財務狀況表相關的附註。

40D 該期初財務狀況表的日期應當是前期期初，不管主體的財務報表是否提供了更早期間的可比信息（如第 38C 段中允許的那樣）。

41 當主體改變其財務報表中項目的列報或分類時，應對比較金額重新分類，除非重新分類是不切實可行的。當主體重新分類比較金額時，應披露（包括在前期期初的財務報表中）：

- (1) 重新分類的性質；
- (2) 重新分類的每一項目或每一類項目的金額；以及
- (3) 重新分類的原因。

42 當重新分類比較金額不切實可行時，主體應披露：

- (1) 未能對金額重新分類的原因；以及
- (2) 假設金額重新分類可能進行的調整的性質。

43 提高信息在會計期間的可比性有助於使用者進行經濟決策，尤其對出於預測目的通過評估財務信息的趨勢來制定經濟決策的使用者而言。在某些情況下，為實現與當期可比而對以前某一特定期間的比較信息重新分類是不切實可行的。例如，主體在以前期間可能沒有按照可以進行重新分類的方式收集資料，並且重新生成這些信息是不切實可行的。

44 《國際會計準則第 8 號》規定了當主體變更會計政策或更正差錯時要求的對比較信息的調整。

列報的一致性

45 主體對於財務報表中項目的列報和分類，應在一個期間與下一期間之間保持一致，除非：

(1) 主體經營性質發生重大變化或對主體財務報表進行審核之後，可以顯而易見的是，考慮到《國際會計準則第 8 號》中會計政策的選擇和應用標準，其他的列報或分類方式更為恰當；或者

(2) 國際財務報告準則要求改變列報方式。

46 例如，重大的購買或處置事項，或對財務報表列報的審核，可能表明財務報表應以不同的方式列報。只有當改變後的列報能夠提供可靠的且與財務報表使用者更相關的信息、並且修訂後的結構可能持續，從而不損害可比性時，主體才改變其財務報表的列報。當進行此類列報改變時，主體應按第 41 段至第 42 段的要求對其比較信息進行重新分類。

結構和內容

引 言

47 本準則要求在財務狀況表或損益和其他綜合收益表（或損益表及其他綜合收益表）或權益變動表中進行特定披露，並且要求對其他單列項目在上述報表表內或在附註中披露。《國際會計準則第 7 號——現金流量表》規定了現金流量信息的列報要求。

48 本準則有時廣義地使用術語“披露”，包括在財務報表中列報的項目。其他國際財務報告準則也對披露進行了規定。除非本準則或另外的國際財務報告準則有不同的規定，否則這些披露可在財務報表中提供。

財務報表的認定

49 主體應對財務報表明確地認定，並且與公佈的同一文件中的其他信息相區分。

50 國際財務報告準則只適用於財務報表，不必適用於年度報告、監管提交文件或其他文件中列報的其他信息。因此使用者能夠按國際財務報告準則編製的信息與雖對其有用但不受國際財務報告準則約束的其他信息區分開來，這是很重要的。

51 主體應明確地認定各財務報表和附註。此外，為了使所列報的信息得到恰當的理解，主體必須按顯著的方式列報下述內容，必要時予以重複：

- (1) 報告主體的名稱或其他認定方式，以及從前一報告期末開始該項信息的任何變化；
- (2) 財務報表是單個主體的還是集團主體的；
- (3) 整套財務報表或附註的報告期末日期或涵蓋的期間；
- (4) 《國際會計準則第 21 號》中所定義的列報貨幣；以及
- (5) 在財務報表中列報金額時採用的取整水平。

52 主體通常通過列報頁碼、報表、附註、欄目等的恰當標題以滿足第 51 段的要求。在確定列報這些信息的最好方式時需要作出判斷。例如，當主體以電子方式列報財務報表時，可以不用分頁；主體列報上述項目以確保財務報表中所包括的信息可被理解。

53 主體以列報貨幣單位的千或百萬來列報信息，通常可以使財務報表更易理解。只要主體披露了列報中的取整水平，並且沒有遺漏重要的信息，這樣做是可以接受的。

財務狀況表

財務狀況表中應列報的信息

54 財務狀況表中應包括反映下列金額的單列項目：

- (1) 不動產、廠場和設備；
- (2) 投資性房地產；
- (3) 無形資產；
- (4) 金融資產〔不包括在(5)、(8)和(9)項下的金額〕；
- (5) 採用權益法核算的投資；
- (6) 《國際會計準則第41號——農業》範圍內的生物資產；
- (7) 存貨；
- (8) 應收帳款和其他應收款；
- (9) 現金和現金等價物；
- (10) 根據《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》被劃分為持有待售的資產和包括在處置組中被劃分為持有待售的資產的總額；
- (11) 應付帳款和其他應付款；
- (12) 準備；
- (13) 金融負債〔不包括在(11)和(12)項下的金額〕；
- (14) 符合《國際會計準則第12號——所得稅》中定義的當期所得稅產生的資產和負債；
- (15) 符合《國際會計準則第12號》中定義的遞延所得稅資產和遞延所得稅負債；
- (16) 根據《國際財務報告準則第5號》包括在處置組中被劃分為持有待售的負債；
- (17) 在權益中列報的非控制權益；以及
- (18) 歸屬於母公司所有者的已發行資本和公積。

55 如果對於理解主體的財務狀況具有相關性，則主體應在財務狀況表中列報追加的單列項目（包括分解第 54 段中的單列項目）、標題和小計金額。

55A 當主體根據第 55 段列報小計金額時，這些小計金額應當：

- (1) 由根據國際財務報告準則而確認和計量的項目構成；
- (2) 小計金額的列報和標注應清楚且可被理解；
- (3) 按照第 45 段的要求，在各個會計期間保持一致；以及
- (4) 不要比國際財務報告準則財務狀況表中要求的小計和總計金額位置更顯著。

56 當主體在其財務狀況表中將流動和非流動資產以及流動和非流動負債作為單獨類別列報時，不應將遞延所得稅資產（負債）劃分為流動資產（負債）。

57 本準則並未規定主體列報項目的順序或格式。第 54 段只是列示了在性質或功能方面明顯不同而理應在財務狀況表中分開列報的一系列項目。此外：

(1) 當一個項目或一組類似項目的規模、性質或功能表明，單獨列報對於理解主體的財務狀況具有相關性時，應增加單列項目；以及

(2) 為提供與理解主體財務狀況相關的信息，可以按主體及其交易的性質對所作的說明及項目或一組類似項目的排列順序進行修訂。例如，金融機構為了提供與其經營相關的信息而修訂上述說明。

58 主體在判斷是否應單獨列報追加的項目時，應依據對以下方面的評估：

- (1) 資產的性質和流動性；

- (2) 在主體範圍內資產的功能；以及
- (3) 負債的金額、性質和時間。

59 對不同類別的資產採用不同的計量基礎資料表明其性質和功能是不同的，因而主體應將其作為單獨項目列報。例如，按照《國際會計準則第 16 號》的規定，不同類別的不動產、廠場和設備可以成本或重估金額記錄。

流動／非流動的區分

60 主體應根據第 66 段至第 76 段在其財務狀況表中將流動和非流動資產、流動和非流動負債作為單獨的類別列報，除非按流動性列報提供的信息是可靠的，並且更為相關。當應用這種例外情況時，主體對所有資產和負債應按其流動性順序列報。

61 無論採用哪種列報方式，對於包含了在下列期間預期將收回或清償的金額的每個資產和負債單列項目，主體應披露超過 12 個月後預期收回或清償的金額：

- (1) 報告期後 12 個月內；以及
- (2) 報告期後 12 個月之後。

62 如果主體在一個清晰可辨的經營週期內供應商品或勞務，則在財務狀況表中將流動和非流動資產與負債單獨分類，能夠將作為營運資本連續循環的淨資產與用於主體長期經營的淨資產區分開來，從而提供有用的信息。它也可以突出在本經營週期內預期能實現的資產，以及在同一期間內應償還的負債。

63 對於一些主體，例如金融機構，將資產和負債按照流動性的升序或降序列報，將會提供可靠的信息，並且相對於按照流動性/非流動性順序列報更為相關，因為這些主體並未在一個清晰可辨的經營

週期內供應商品或服務。

64 在運用第 60 段時，主體可以對部分資產和負債按照流動性／非流動性的分類方式，對其他資產和負債按照流動性進行分類，只要這樣處理能夠提供可靠的、且更相關的信息。當主體進行多種經營時，可能需要採用混合的列報基礎。

65 有關資產和負債預期實現日的信息在評價主體的流動性和償債能力時是有用的。《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》要求披露金融資產和金融負債的到期日。金融資產包括應收帳款和其他應收款，金融負債包括應付帳款和其他應付款。不論資產和負債是否作流動類和非流動類的劃分，提供非貨幣性資產（如存貨）的預期收回日和負債（如準備）的預期清償日的信息也是有用的。例如，主體可披露預期報告期後超過 12 個月才能收回的存貨金額。

流動資產

66 當某項資產符合以下標準之一時，主體應將其劃分為流動資產：

- (1) 主體預期在其正常經營週期中實現、或打算出售或消耗該資產；
- (2) 主體主要為交易目的而持有該資產；
- (3) 主體預期在報告期後 12 個月內實現該資產；或者
- (4) 該資產是現金或現金等價物（根據《國際會計準則第 7 號》中的定義），除非在報告期後至少 12 個月內將該資產交換或用於清償負債受到限制。

主體應將其他所有資產劃分為非流動資產。

67 本準則使用術語“非流動”包括具有長期性質的有形、無形

和金融資產。只要含義清楚，本準則並不禁止使用其他描述。

68 主體的經營週期指從購買用於加工的資產到其以現金或現金等價物的形式實現的這段時間。當主體的正常經營週期不能清晰可辨時，通常假定其為 12 個月。流動資產包括作為正常經營週期的一部分而出售、消耗和實現的資產（如存貨和應收帳款），即使它們不能預期在報告期後 12 個月內實現也是如此。流動資產還包括主要為交易目的而持有的資產（例如，符合《國際財務報告準則第 9 號》定義的交易性金融資產）以及非流動金融資產的流動部分。

流動負債

69 當某項負債符合以下標準之一時，主體應將其劃分為流動負債：

- (1) 主體預期在其正常經營週期中清償該負債；
- (2) 主體主要為交易目的而持有該負債；
- (3) 該負債在報告期後 12 個月內到期清償；或者
- (4) 主體不能無條件將負債的清償延期到報告期後至少 12 個月（見第 73 段）。負債在其對手方有選擇權的情況下可通過發行權益工具進行清償的條款與負債的流動性劃分無關。

主體應將其他所有負債劃分為非流動負債。

70 有些流動負債，如應付帳款和應付僱員費用及其他應計經營費用，構成主體正常經營週期中使用的營運資本的一部分。主體應將這些經營性項目劃分為流動負債，即使它們在報告期後超過 12 個月才到期清償也是如此。對主體的資產和負債進行分類應當採用相同的正常經營週期。當主體的正常經營週期不能清晰可辨時，通常假設其為 12 個月。

71 其他流動負債指不是作為正常經營週期的一部分進行清償，而是在報告期後 12 個月內到期清償或主要為交易目的而持有的負債。某些符合《國際財務報告準則第 9 號》定義的交易性金融負債、銀行透支、非流動金融負債的流動部分、應付股利、所得稅和其他非交易應付款就是這方面的例子。進行長期融資而形成的（即不是作為主體正常經營週期中使用的營運資本的一部分）、且不在報告期後 12 個月內到期清償的金融負債是非流動負債，適用第 74 段和第 75 段。

72 如果金融負債在報告期後 12 個月內到期清償，即使滿足下列條件，主體仍然應當將其劃分為流動負債：

- (1) 原定期限超過 12 個月；並且
- (2) 在報告期後、財務報表批准報出前，已完成了長期再融資協議或重新安排支付協議。

73 在現有的貸款能力下，如果主體預計並且能自主決定將清償義務再融資或展期至報告期後至少 12 個月，則應將該部分劃分為非流動性負債，即使其可能在更短時期內到期。但是當將清償義務再融資或展期不能由主體自主決定時（例如沒有再融資安排），主體不應考慮再融資的可能性，應將該義務劃分為流動負債。

74 如果主體在報告期末或之前違反了長期貸款安排中的條款，導致負債成為可隨時要求清償的負債，主體應將該負債劃分為流動負債，即使在報告期後、財務報表批准報出前放款人已經同意不因違反條款而隨時要求清償。主體之所以將該負債劃分為流動負債，是因為在報告期末主體不擁有無條件地將清償延期至該日後至少 12 個月的權利。

75 但是，如果放款人在報告期末已同意提供報告期後至少 12 個月的寬限期，主體能夠在此期間內糾正違約行為並且放款人不能要

求立即清償時，主體應將該項負債劃分為非流動負債。

76 對於被劃分為流動負債的貸款，如果在報告期末和財務報表批准報出日之間發生下列事項，則這些事項應根據《國際會計準則第 10 號——報告期後事項》作為非調整事項進行披露：

- (1) 長期再融資；
- (2) 糾正長期貸款安排的違約行為；以及
- (3) 放款人授予報告期後至少 12 個月的寬限期，在此期間內糾正長期貸款安排的違約行為。

財務狀況表或附註中應列報的信息

77 主體應在財務狀況表或附註中，披露主體根據經營方式對報表單列項目所作的二級分類。

78 所提供二級分類的詳細程度取決於國際財務報告準則的要求和涉及金額的規模、性質和功能。主體也應用第 58 段中提到的各項因素來決定二級分類的基礎。披露依各項目而異，例如：

- (1) 不動產、廠場和設備項目應根據《國際會計準則第 16 號》進行分類；
- (2) 應收款應分解為商業客戶應收款、關聯方應收款、預付款和其他金額；
- (3) 存貨應根據《國際會計準則第 2 號——存貨》進一步分解為商品、生產物資、原材料、在產品和產成品等類別；
- (4) 準備應分解為僱員福利準備和其他項目準備；以及
- (5) 權益資本和公積應分解為不同類別，如繳入資本、股票溢價和公積。

79 主體應在財務狀況表或權益變動表或附註中披露下列內

容：

(1) 對每類股本：

①核定的股數；

②已發行且已收到全額股款的股數、已發行但尚未收到全額股款的股數；

③每股面值，或無面值股票；

④期初和期末發行在外股數的調節；

⑤附於各類股本上的各種權利、優先權和限制，包括分配股利和歸還資本的限制；

⑥主體自身持有、或其子公司或聯營企業持有的本公司股數；以及

⑦為以期權和合同方式發售而儲備的股數，包括條件和金額。以及

(2) 股東權益中每項公積的性質和目的的說明。

80 沒有股本的主體（如合夥或信託），應披露與第 79 段（1）要求的信息相對等的信息，以反映當期每一類別中的權益變化情況，以及附於每一類別權益上的權利、優先權和限制條件。

80A 如果主體已經將如下項目在金融負債和權益之間重新分類：

(1) 歸類為權益工具的可回售工具，或者

(2) 使主體承擔僅在清算時才有義務向其他方按比例交付其淨資產、且歸類為權益工具的工具則應披露重分類至各類別以及從各類別重分類（金融負債或權益）的金額、時間以及重分類的原因。

損益和其他綜合收益表

81 〔已刪除〕

81A 除損益和其他綜合收益部分外，損益和其他綜合收益表（綜合收益表）應當列報以下內容：

- (1) 損益；
- (2) 其他綜合收益總額；
- (3) 當期綜合收益，即損益和其他綜合收益加總數。

主體如果列報單獨的損益表，則在列報綜合收益的報表中不再列報損益部分。

81B 除損益和其他綜合收益部分外，主體還應當將當期損益和其他綜合收益分為以下項目列報：

- (1) 當期歸屬於以下各項的損益：
 - ①非控制性權益；以及
 - ②母公司所有者。
- (2) 當期歸屬於以下各項的其他綜合收益：
 - ①非控制性權益；以及
 - ②母公司所有者。

如果主體在單獨報表列報損益，則應在該報表中列報上述（1）的內容。

在損益部分或損益表中列報的信息

82 除其他國際財務報告準則所規定的項目外，損益部分或損益表中至少應包括反映下列金額的單列項目：

- (1) 收入，單獨列示用實際利率法計算的利息收入；
 - (1a) 終止確認以攤餘成本計量的金融資產產生的利得和損失；
- (2) 融資成本；
 - (2a) 《國際財務報告準則第9號》第5.5部分要求的減值損

失（包括減值損失和減值利得的轉回）；

（3） 採用權益法核算的在聯營企業和合營企業的損益中所享有的份額；

（3a） 如果金融資產重分類，不再屬於以攤餘成本計量的類別，那麼將該金融資產按照公允價值計量且其變動計入損益，金融資產以前的攤餘成本與其在重分類日公允價值（如《國際財務報告準則第9號》所定義的）之間的差額產生的利得或損失；

（3b） 如果一項金融資產重分類不屬於公允價值且其變動計入其他綜合收益計量的類別，那麼將該金融資產按照公允價值計量且其變動計入損益，以前在其他綜合收益中確認的任何累積利得或損失將被重分類至損益；

（4） 所得稅費用；

（5） 〔已刪除〕

（5a） 終止經營合計金額（參見《國際財務報告準則第5號》）。

（6）—（9） 〔已刪除〕

在其他綜合收益部分列報的信息

82A 其他綜合收益部分應當列報以下當期其他綜合收益金額的單列項目：

（1） 按照性質分類的（以及其他國際財務報告準則規定的屬於此性質的）其他綜合收益金額項目〔不包括以下第（2）段中的金額〕：

①後續將不能重分類進損益；以及

②滿足特定條件時後續將重分類進損益。

（2） 根據其他國際財務報告準則的規定，採用權益法核算的在聯營企業和合營企業的其他綜合收益中所享有的份額，並將這些項目分為以下兩類：

- ①後續將不能重分類進損益；以及
- ②滿足特定條件時後續將重分類進損益。

83—84 [已刪除]

85 如果對於理解主體的財務業績具有相關性，則主體應在列報損益和其他綜合收益的報表中列報額外的欄項目（包括分解第 82 段中的單列項目）、標題和小計金額。

85A 當主體根據第 85 段列報小計金額時，這些小計金額應當：

- （1）由根據國際財務報告準則而確認和計量的項目構成；
- （2）以可理解的方式清楚列報和標注小計金額的組成部分；
- （3）根據第 45 段，在各個會計期間保持一致；以及
- （4）不得比國際財務報告準則關於損益和其他綜合收益表規定的小計金額和總額更加突出顯示。

85B 主體應當通過在損益和其他綜合收益表中列報未包含的項目，來將根據第 85 段列報的小計金額調節至本國際財務報告準則要求的小計金額或總額。

86 主體各種活動、交易和其他事項的影響在發生頻率、形成利得和損失的可能性以及可預測性方面是不同的，因此，披露財務業績的組成要素有助於使用者理解所取得的財務業績並預測未來的成果。主體應將追加的單列項目包括在列報損益和其他綜合收益的報表內；當修訂所使用的說明和項目排列順序對於說明財務業績的組成要素顯得必要時，則應予修訂。主體考慮的因素應包括收益和費用組成部分的重要性、性質和功能。例如，金融機構為提供與其經營相關的信息而修訂說明。主體不能相互抵銷收益和費用項目，除非符合第 32 段的標準。

87 無論在損益和其他綜合收益表(或損益表和其他綜合收益表)內還是附註中,主體不應將任何收益和費用項目作為非常項目進行列報。

當期損益

88 主體應在損益中確認一個期間內的所有收益和費用項目,除非某項國際財務報告準則另有規定或要求。

89 一些國際財務報告準則規定了主體在當期損益之外確認特定項目的情況。《國際會計準則第 8 號》規定了兩種此類情況:差錯的更正和會計政策變更的影響。其他國際財務報告準則要求或允許將符合《框架》⁵中收益或費用定義的其他綜合收益組成部分排除在損益之外(見第 7 段)。

當期其他綜合收益

90 主體應在損益和其他綜合收益表或附註中披露與其他綜合收益各項目(包括重分類調整)相關的所得稅金額。

91 主體可以通過以下方式之一來列示其他綜合收益項目:

- (1) 扣除相關所得稅影響後的淨值,或者
- (2) 相關所得稅影響前的金額,同時列示一項與那些項目相關的所得稅總金額。

如果主體選擇方式(2),則應將所得稅在後續可重分類進損益部分的項目與後續將不能重分類進損益部分的項目之間進行分配。

92 主體應披露與其他綜合收益的各組成部分相關的重分類調

5 2010 年 9 月,國際會計準則理事會用《財務報告的概念框架》替代原《框架》。

整。

93 其他國際財務報告準則規定了以前在其他綜合收益中確認的金額是否以及何時重分類為損益。此類重分類在本準則中稱為重分類調整。重分類調整與其他綜合收益的相關組成部分包括在調整重分類為損益的期間。這些金額可能已在當期或以前期間作為未實現利得在其他綜合收益中確認。那些未實現利得必須從當期其他綜合收益中扣減，在該期間內，已實現利得被重分類為損益以避免其在綜合收益總額中被包括兩次。

94 主體可以在損益和其他綜合收益表（或損益表及其他綜合收益表）或附註中列示重分類調整。在附註中列示重分類調整的主體應列報在相關重分類調整之後的其他綜合收益項目。

95 例如，重分類調整產生於國外經營的處置（見《國際會計準則第 21 號》）、以及當被套期的預測現金流影響損益時〔見《國際財務報告準則第 9 號》第 6.5.11 段（4）關於現金流量套期的部分〕。

96 根據《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 38 號》確認的重估盈餘變動、或者根據《國際會計準則第 19 號》確認的設定受益計劃的重新計量並不產生重分類調整。這些組成部分在其他綜合收益中確認，在以後各期也不重分類為損益。當資產使用或被終止確認時，重估盈餘變動在以後各期可能轉入留存收益（見《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 38 號》）。根據《國際財務報告準則第 9 號》，如果現金流量套期，或對期權的時間價值（或遠期合同的遠期要素，或金融工具的外匯基差）進行會計處理，各自導致現金流量套期準備或權益的單獨組成部分金額減少，並且直接包括在資產或負債的初始成本或其他帳面金額中，不產生重分類調整。這些金額直接轉移到資產或者負債中。

在損益和其他綜合收益表（或損益表及其他綜合收益表）或附註中應列報的信息

97 當收益或費用項目重要時，主體應單獨披露其性質和金額。

98 需要單獨披露收益和費用項目的情況包括：

（1） 將存貨減記至可變現淨值或者將不動產、廠場和設備減記至可收回金額，以及此類減值的轉回；

（2） 主體活動的重組，以及重組成本準備的轉回；

（3） 處置不動產、廠場和設備項目；

（4） 處置投資；

（5） 終止經營；

（6） 訴訟清償；以及

（7） 其他準備的轉回。

99 主體應基於費用的性質或其在主體中的功能（視何者能提供可靠且更相關的信息而定）對在損益中確認的費用進行的分類作出分析並進行列報。

100 鼓勵主體在損益和其他綜合收益表（或損益表和其他綜合收益表）中列報第 99 段要求的分析。

101 費用項目應進一步細分，以突出財務業績中在發生頻率、形成利得或損失的可能性和可預測性等方面可能不同的組成部分。這些分析應按兩種方法中的一種來提供。

102 第一種分析方法是費用性質法。主體根據費用的性質（例如折舊費、原材料購買成本、運輸費用、僱員福利和廣告費）將其在損益中匯總反映，不再將其在主體內的不同功能之間重新分配。這種方法簡單易用，因為它們不需要對費用按功能歸類。使用費用性質法

分類的例示如下：

收入		X
其他收益		X
產成品和在產品存貨的變動	X	
耗用的原材料和易耗品	X	
僱員福利費用	X	
折舊費和攤銷費	X	
其他費用	X	
費用總額		(X)
稅前利潤		X

103 第二種分析方法是費用的功能分類法或銷售成本法，它將費用按其功能劃分為如銷售成本、銷售或管理活動的成本等部分。按照這種方法，主體至少應將銷售成本與其他費用分開披露。與按性質進行費用分類的方法相比，這種方法通常能向使用者提供比更相關的信息，但將成本分配至各種功能可能具有隨意性並涉及相當多的判斷。使用費用的功能分類法分類的例示如下：

收入	X
銷售成本	(X)
毛利	X
其他收益	X
銷售費用	(X)
管理費用	(X)
其他費用	(X)
稅前利潤	X

104 將費用按功能劃分的主體應披露關於費用性質的附加信息，

包括折舊費、攤銷費和僱員福利費用。

105 選擇費用功能法還是費用性質法取決於歷史和行業因素以及主體的性質。兩種方法均能提供那些可能隨主體的銷售或生產水平直接或間接發生變化的成本信息。由於每種列報方法對不同類型主體均有合適之處，因此本準則要求管理層選擇可靠且更相關的列報方式。但是，由於關於費用性質的信息有助於預測未來現金流量，因而要求在使用費用功能法時作附加披露。第 104 段的“僱員福利”的含義與在《國際會計準則第 19 號》中相同。

權益變動表

在權益變動表中應列報的信息

106 主體應列報第 10 段所規定的權益變動表。權益變動表包括如下信息：

(1) 當期綜合收益總額，並單獨反映歸屬於母公司所有者和非控制性權益的總金額；

(2) 對權益的各組成部分，根據《國際會計準則第 8 號》確認的追溯應用或追溯重述的影響；以及

(3) [已刪除]

(4) 對權益的各組成部分，期初和期末帳面金額之間的調節過程，並（至少）單獨披露以下項目產生的變動：

① 損益；

② 其他綜合收益；以及

③ 與所有者以其所有者身份的交易，單獨反映所有者投入和向所有者的分配、以及未導致喪失控制的對子公司所有權份額的變動。

在權益變動表或附註中應列報的信息

106A 對權益的各組成部分，主體應在權益變動表或附註中按

項目列報對其他綜合收益的分析〔見第 106 段（4）②〕。

107 主體應在權益變動表或附註中列報當期確認為向所有者分配的股利金額和相關的每股股利金額。

108 例如，在第 106 段中，權益的組成部分包括各類投入權益、各類其他綜合收益和留存收益的累積餘額。

109 報告期初和報告期末之間的主體權益變動，反映了當期主體淨資產的增加或減少。除了與所有者以其所有者身份的交易（如權益投入、回購主體自身的權益工具和股利分配）以及直接與上述交易有關的交易成本所產生的變化，某一期間權益的綜合變動代表了當期主體活動形成的收益總額和費用總額，包括利得和損失。

110 《國際會計準則第 8 號》要求在切實可行的範圍內對會計政策變更的影響進行追溯調整，其他國際財務報告準則的過渡性規定另有要求的除外。《國際會計準則第 8 號》同時要求在切實可行的範圍內對差錯更正進行重述。追溯調整和追溯性重述並非權益的變動，而是對留存收益期初餘額的調整，除非有國際財務報告準則要求對權益的其他組成部分進行追溯調整。第 106 段（2）要求在權益變動表中，對權益各個組成部分的調整數按照由會計政策變更產生和由會計差錯更正產生的分別披露。主體應對前期和當期期初的調整進行披露。

現金流量表

111 現金流量信息有助於財務報表使用者評估主體產生現金及現金等價物的能力，以及主體利用這些現金流量的需求。《國際會計準則第 7 號》規定了現金流量信息的列報和披露要求。

附 註

結 構

112 附註應當：

(1) 提供關於財務報表的編製基礎以及根據第 117 段至第 124 段的要求採用的具體會計政策的信息；

(2) 披露國際財務報告準則要求的、但未在財務報表中列報的信息；以及

(3) 提供未在財務報表中列報、但對於理解其內容具有相關性的附加信息。

113 主體應盡可能按系統的方式列報附註。為確定一個系統性方法，主體應考慮財務報表可理解性和可比性的影響。主體應將財務狀況表、損益和其他綜合收益表（或損益表及其他綜合收益表）、權益變動表和現金流量表中的各項目與附註中的相關信息交叉索引。

114 系統性的附註排列或分類的示例如下：

(1) 優先披露主體認為與理解其財務業績和財務狀況最相關的活動，例如將特定經營活動匯總披露；

(2) 匯總披露計量方式相似的項目，例如以公允價值計量的資產；或者

(3) 按照損益和其他綜合收益表以及財務狀況表中單列項目的順序披露，例如：

① 遵循國際財務報告準則的聲明（見第 16 段）；

② 所採用的重要會計政策概述（見第 117 段）；

③ 財務狀況表、損益和其他綜合收益表（或損益表及其他綜合收益表）、權益變動表和現金流量表中列報項目的支援信息，按列報的各單列項目和財務報表的順序列示；以及

④其他披露，包括：

- 或有負債（見《國際會計準則第 37 號》）和未確認的合同承諾；以及
- 非財務信息的披露，例如主體的財務風險管理目標與政策（見《國際財務報告準則第 7 號》）。

115 [已刪除]

116 主體可將附註中提供的關於財務報表的編製基礎和具體會計政策的信息作為財務報表的單獨部分列報。

會計政策的披露

117 主體應披露其重大會計政策，包括：

- (1) 編製財務報表時使用的計量基礎；以及
- (2) 對於理解財務報表相關的其他會計政策。

118 主體讓使用者知道財務報表所採用的計量基礎（例如歷史成本、現行成本、可變現淨值、公允價值或可收回金額）是重要的，因為主體編製財務報表的基礎將顯著影響使用者的分析。如果主體在財務報表中使用一種以上的計量基礎，例如重估某些特定類別的資產，則提供表明每種計量基礎適用的資產和負債類別是充分的。

119 在決定一項特定的會計政策是否應予披露時，管理層應考慮披露是否有助於使用者理解交易、其他事項和情況如何在所報告的財務業績和財務狀況中進行反映。每個主體應當考慮財務報表使用者期望了解的該類主體的經營實質和政策。當從國際財務報告準則中允許選用的方法中選擇特定的會計政策時，披露這些會計政策對使用者尤為有用。例如，披露主體對投資性房地產是採用公允價值模式還是成本模式（見《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》）。一些國

際財務報告準則對披露特定會計政策提出了專門的要求，包括管理層在允許採用的不同政策中作出的選擇。例如，《國際會計準則第 16 號》要求對不同類別的不動產、廠場和設備採用的計量基礎進行披露。

120 [已刪除]

121 一項會計政策即使當期和前期的金額不重要，但由於主體經營的性質，該項會計政策仍然可能是重大的。披露國際財務報告準則尚未專門規定而主體按《國際會計準則第 8 號》的要求選擇並應用的各項重大會計政策，也是恰當的。

122 對於管理層在採用會計政策過程中所作的、對財務報表中確認的金額具有最重大影響的判斷(涉及的估計除外，見第 125 段)，主體應在重大會計政策概述或其他附註中進行披露。

123 在主體採用會計政策的過程中，除涉及的估計之外，管理層會作出多種判斷，這些判斷可能對其在財務報表中確認的金額產生重大影響。例如，管理層在確定下列內容時要進行判斷：

(1) [已刪除]

(2) 金融資產和租賃資產所有權上的幾乎所有重大風險和報酬何時已轉移給其他主體；

(3) 特定商品的銷售是否實質上是一種融資安排，從而並不產生收入；以及

(4) 金融資產的合同條款是否在特定日期產生了對未償付本金金額單獨支付的本金和利息現金流。

124 第 122 段中要求的一些披露是由其他國際財務報告準則要求的。例如，《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》要求主體披露其在確定是否控制另一主體時所作的判斷。《國際

會計準則第 40 號——投資性房地產》要求在難以劃分房地產的情況下披露主體制定的有關區分投資性房地產與自用房地產、持有用於在正常經營過程中銷售的房地產的標準。

估計不確定性的來源

125 主體應披露關於在報告期末有關未來所作的假設和估計不確定性的其他主要來源的信息，它有一個重大風險，即會導致下一財務年度內資產和負債帳面金額出現重要調整。附註應包括有關這些資產和負債的下述詳細情況：

- (1) 它們的性質；以及
- (2) 它們在報告期末的帳面金額。

126 在確定有些資產和負債的帳面金額時，要求估計在報告期末不確定的未來事項對這些資產和負債的影響。例如，在缺少最近可觀察到的市場價格的情況下，有必要進行未來導向的估計以計量某些類別的不動產、廠場和設備的可收回金額、技術陳舊對存貨的影響、為正在進行的訴訟的未來結果提取的準備和長期僱員福利負債（如養老金負債）。這些估計涉及到對現金流量或貼現率進行風險調整、工資的未來變化和影響其他成本的未來價格變動等項目的各種假設。

127 根據第 125 段披露的假設和估計不確定性的其他來源與需要管理層作出最困難、最主觀或最複雜的判斷的估計有關。當影響不確定性未來可能結果的變量和假設的數量增加時，此類判斷會變得更加主觀和複雜，由此對資產和負債的帳面金額進行重要調整的可能性通常也會增加。

128 對於在下一財務年度帳面金額可能出現重要變動而具有重

大風險的資產和負債，如果這些資產和負債在報告期末按照基於相同資產或負債的活躍市場公開報價的公允價值計量則不要求披露第 125 段規定的內容。此類公允價值可能在下一財務年度中發生重要的變動，但是這些變動並不由在報告期末的假設或估計不確定性的其他來源而產生。

129 對於第 125 段的披露內容，主體的列報方式應有助於財務報表使用者理解管理層對未來和估計不確定性的其他來源作出的判斷。提供信息的性質和範圍應根據假設和其他情況性質的變化而變化。主體作出的披露的類型列示如下：

- (1) 假設或其他不確定性估計的性質；
- (2) 帳面金額對進行計算依據的方法、假設和估計的敏感性，包括敏感性的原因；
- (3) 對於受影響的資產和負債的帳面金額在下一財務年度不確定性產生的預期結果以及可能產生的合理結果的範圍；以及
- (4) 如果不確定性仍然存在，對關於那些資產和負債的過去假設所作的變動進行解釋。

130 本準則不要求主體在披露第 125 段的內容時披露預算信息或預測信息。

131 有時在報告期末對假設或估計不確定性的其他來源可能的影響範圍進行披露不切實可行。在這種情況下，主體應當披露這樣的事實：基於現有的知識，下一財務年度內的結果可能與假設存在差異，這極有可能要求對受影響的資產和負債的帳面金額進行重要調整。在所有情況下，主體應披露受到假設影響的特定資產或負債（或者特定資產或負債類別）的性質和帳面金額。

132 第 122 段中要求披露的管理層在採用會計政策過程中所作

的特定判斷，並不涉及第 125 段中對估計不確定性的來源的披露。

133 對於某些假設，除根據第 125 段的要求進行披露外，還應遵循其他國際財務報告準則的要求。例如，《國際會計準則第 37 號》要求在特定情況下披露影響各類準備的未來事項的主要假設。《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》要求主體披露按公允價值計量的資產和負債，在計量其公允價值時採用的重大假設（包括估值技術和輸入值）。

資 本

134 主體應披露能夠使其財務報表使用者評價主體資本運營的目標、政策及程序的信息。

135 為了遵循第 134 段，主體應披露如下信息：

（1）主體資本運營的目標、政策及程序的定性信息，包括：

①對其運營的資本的描述；

②當主體受制於外部強制性資本要求時，這些要求的性質以及這些要求如何納入資本運營中；以及

③如何實現其資本運營的目標。

（2）運營的資本的定量資料摘要。一些主體將某些金融負債（例如一些次級債）作為資本的一部分。另一些將資本視作扣除某些權益項目後的部分（例如現金流量套期產生的部分）。

（3）自前一會計期間開始上述（1）和（2）中的所有變動。

（4）當期是否遵循了其受制的外部強制性資本要求。

（5）當主體未遵循外部強制性資本要求時，其未遵循的後果。主體的這些披露應基於主體向關鍵管理人員提供的內部信息。

136 主體可以採用一系列方式運營資本並受制於一系列不同的

資本要求。例如，一個跨行業的企業集團可能包括從事保險業務和銀行業務的主體，這些主體可能在多個國家和地區經營。當資本要求及資本如何運營的總體披露不能提供有用信息或者扭曲了財務報表使用者對主體資本資源的理解時，主體應對每項受制的資本要求單獨披露信息。

歸類為權益工具的可回售工具

136A 對歸類為權益工具的可回售工具，主體應披露（未在其他部分披露時）：

- （1） 歸類為權益的金額匯總定量信息；
- （2） 在工具持有者要求的情況下主體對其在回購或贖回該工具的義務進行管理的目標、政策和程序，包括較以前期間的任何變動；
- （3） 贖回或回購該類金融工具的預計現金流出；以及
- （4） 關於如何確定贖回或回購的預計現金流出的信息。

其他披露

137 主體應在附註中披露：

- （1） 財務報表批准報出之前，已提議或已宣告但未確認為當期向所有者分配的股利金額及相關的每股金額；以及
- （2） 未確認的累計優先股股利的金額。

138 如果下列內容沒有在與財務報表一起公佈的其他信息中披露，則主體應披露以下各項：

- （1） 主體所在地和法定形式、公司成立的國家及其總部（或主要營業地點，如果其與總部不在同一地點的話）的地址；
- （2） 主體經營的性質及其主要活動的說明；
- （3） 母公司以及集團最終母公司的名稱；以及

(4) 如果是營業期限有限的主體，則披露關於其營業期限的信息。

過渡性規定和生效日期

139 主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。允許提前採用。如果主體提前採用本準則，則應披露這一事實。

139A 《國際會計準則第 27 號》(2008 年修訂)對第 106 段進行了修訂。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用該修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 27 號》(2008 年修訂)，則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。這些修訂內容應追溯應用。

139B 2008 年 2 月發佈的《可回售金融工具和清算產生的義務》(對《國際會計準則第 32 號》和《國際會計準則第 1 號》的修訂)對第 138 段進行了修訂，增加了第 8A 段、第 80A 段和第 136A 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用上述修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用該修訂內容，則應披露這一事實，並同時採用對《國際會計準則第 32 號》、《國際會計準則第 39 號》、《國際財務報告準則第 7 號》和《國際財務報告解釋公告第 2 號——成員在合作主體中的股份和類似工具》的相關修訂內容。

139C 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》對第 68 段和第 71 段進行了修訂。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用上述修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用該修訂內容，則應披露這一事實。

139D 2009 年 4 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》對第

69 段進行了修訂。主體應對自 2010 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用上述修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用該修訂內容，則應披露這一事實。

139E 〔已刪除〕

139F 2010 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》對第 106 段和第 107 段進行了修訂，並增加了第 106A 段。主體應對自 2011 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用上述修訂內容。允許提前採用。

139G 〔已刪除〕

139H 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 12 號》對第 4 段、第 119 段、第 123 段和第 124 段進行了修訂。主體在應用《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 12 號》的同時應採用這些修訂內容。

139I 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》對第 128 段和第 133 段進行了修訂。主體在應用《國際財務報告準則第 13 號》時需應用這些修訂內容。

139J 2011 年 6 月發佈的《其他綜合收益項目的列報》（對《國際會計準則第 1 號》的修訂）對第 7 段、第 10 段、第 82 段、第 85 段至第 87 段、第 90 段、第 91 段、第 94 段、第 100 段和第 115 段進行了修訂，增加了第 10A 段、第 81A 段、第 81B 段和第 82A 段，並刪除了第 12 段、第 81 段、第 83 段和第 84 段。主體應對自 2012 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用上述修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用該修訂內容，則應披露這一事實。

139K 《國際會計準則第 19 號——僱員福利》(2011 年 6 月修訂) 修訂了第 7 段和第 96 段中“其他綜合收益”的定義。主體在應用《國際會計準則第 19 號》(2011 年 6 月修訂) 的同時應採用這些修訂內容。

139L 2012 年 5 月發佈的《年度改進 2009—2011》對第 10 段、第 38 段和第 41 段進行了修訂，刪除了第 39 段至第 40 段，增加了第 38A 段至第 38D 段和第 40A 段至第 40D 段。主體應當自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間內根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯應用上述修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，則應披露這一事實。

139M [已刪除]

139N 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》對第 34 段進行了修訂。主體應在採用《國際財務報告準則第 15 號》時應用這些修訂內容。

139O 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》，對第 7 段、第 68 段、第 71 段、第 82 段、第 93 段、第 95 段、第 96 段、第 106 段和第 123 段進行了修訂，刪除了第 139E 段、第 139G 段以及第 139M 段。主體在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應採用這些修訂內容。

139P 2014 年 12 月發佈的《披露動議——對〈國際會計準則第 1 號〉的修訂》對第 10 段、第 31 段、第 54 段至第 55 段、第 82A 段、第 85 段、第 113 段至第 114 段、第 117 段、第 119 段以及第 122 段進行了修訂，增加了第 30A 段、第 55A 段以及第 85A 段至第 85B 段，刪除了第 115 段和第 120 段。主體應在 2016 年 1 月 1 日以後的年度

應用這些修訂內容，允許提前採用。主體不需要披露《國際會計準則第 8 號》第 28 段至第 30 段中要求披露的信息。

《國際會計準則第 1 號》（2003 年修訂）的撤銷

140 本準則取代了 2003 年修訂並於 2005 年修訂的《國際會計準則第 1 號——財務報表列報》。

國際會計準則第2號——存貨

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	2
定 義	6
存貨的計量	9
存貨成本	10
成本計算	23
可變現淨值	28
確認為費用	34
披 露	36
生效日期	40
其他文告的撤銷	41

國際會計準則第2號——存貨

目 標

1 本準則的目標是對存貨的會計處理作出規定。存貨會計中的基本問題是確定被確認為資產、並直到相關的收入確認時所結轉的成本金額。本準則為成本的確定及其隨後確認為費用、包括減記至可變現淨值提供了指南。本準則也為將成本分配給各存貨的成本計算方法提供了指南。

範 圍

2 本準則適用於所有存貨，除了：

- (1) 〔已刪除〕
- (2) 金融工具（參見《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》及《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》）；以及
- (3) 與農業活動相關的生物資產，以及收穫時的農產品（參見《國際會計準則第 41 號——農業》）。

3 本準則不適用於下列持有存貨的計量：

(1) 按行業行為慣例，生產者持有的以可變現淨值計量的農林產品、收割後農產品、礦物和礦產品。如果這些存貨按可變現淨值計量，其價值的變動應在變動當期確認計入損益。

(2) 商品經紀人持有的按公允價值減去出售費用後的餘額計量的存貨。如果這些存貨按公允價值減去出售費用後的餘額計量，則公允價值減去出售費用後的餘額的變動應在變動當期確認計入損益。

4 第 3 段 (1) 中所指的存貨，在生產的某些階段應以可變現淨值計量。例如，當農作物已經收割或礦產品已經開採且其銷售已通過遠期合同或政府擔保得到保證，或者是，當存在活躍市場且滯銷風險可略而不計時，就屬於這種情況。這些存貨僅僅不包括在本準則的計量要求中。

5 經紀人是指那些為他人或為自己買進或出售商品的人。第 3 段 (2) 中所指的存貨，其取得目的主要是在不久的將來予以出售並從價格波動中獲取利潤或經紀人盈餘。如果這些存貨按公允價值減去出售費用後的餘額計量，則它們僅僅不包括在本準則的計量要求中。

定 義

6 本準則使用的下列術語，其含義為：

存貨，指下列資產之一：

- (1) 在正常經營過程中持有待售的；
- (2) 為出售而仍處在生產過程中的；或者
- (3) 在生產或提供勞務過程中將消耗的材料或物料。

可變現淨值，指在正常經營過程中，以估計售價減去估計完工成本及銷售所必需的估計費用後的價值。

公允價值是市場參與者之間在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格。(見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》)。

7 可變現淨值是指主體在正常經營過程中預計從存貨的銷售中實現的淨額。公允價值反映的是市場參與者在計量日，在主要市場(或最有利市場)的有序交易中出售同一存貨的價格。前者是針對於某一主體的價值，而後者不是。存貨的可變現淨值可能並不等於公允價值

減去出售費用後的餘額。

8 存貨包括購置以備再售的商品，例如，零售商購入並用於零售的貨物，或持有以備再售的土地和其他不動產。存貨也包括主體生產的產成品、在產品以及將用於生產過程的材料和物料。為完成客戶合同而發生的沒有形成存貨（或其他準則範圍內的資產）的成本應按照《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》進行會計處理。

存貨的計量

9 存貨應以成本與可變現淨值兩者中的較低者來計量。

存貨成本

10 存貨成本應當包括所有的採購成本、加工成本以及使存貨達到目前場所和狀態而發生的其他成本。

採購成本

11 存貨的採購成本由採購價格、進口關稅和其他稅金（不含主體日後可從稅務部門退回的稅金）以及運輸費、裝卸費和其他可直接歸屬於產成品、材料和勞務取得的費用構成。在確定採購成本時應扣除商業折扣、回扣和其他類似項目。

加工成本

12 存貨的加工成本包括與生產量直接相關的成本，如直接人工。它們還包括在將材料加工為產成品過程中發生的固定和變動間接生產費用的系統分配額。固定間接生產費用，指產量發生變化時仍保持相對不變的間接生產費用，如廠房和設備的折舊和維修費用、工廠管理費用和行政費用等。變動間接生產費用，指隨產量直接或幾乎直接變動的間接生產費用，如間接材料和間接人工等。

13 固定間接生產費用應以生產設備的正常生產能力為基礎分配計入加工成本。正常生產能力，指正常生產條件下，在若干時期或季節內預計能夠達到的平均生產量，其中考慮了計劃維修所形成的生產能力的損失。如果實際生產水平接近正常生產能力，則可以實際生產水平為基礎。分配計入各單位產品的固定間接費用額不因產量低或停工而增加。不能分配的間接費用應在其發生的當期確認為費用。在產量特別高的期間，分配計入單位產品的固定間接費用額將減少，從而存貨不會以高於成本的金額計量。變動間接生產費用應以生產設備的實際使用程度為基礎分配計入單位產品。

14 同一生產過程可能同時生產一種以上的產品。聯產品的生產，或既有主產品又有副產品的生產就屬這方面的例子。如果每種產品的加工成本不能單獨地加以辨認，那麼這些成本就應在合理和一致的基礎上在產品之間進行分配。例如，在產品可以單獨辨認的生產過程中或在生產結束時，可以每種產品相應的銷售價值為基礎進行分配。大多數副產品就其性質來說，價值不高。在這種情況下，它們通常以可變現淨值計量，且該價值應從主產品的成本中扣除。這樣處理的結果是，主產品的帳面金額與其成本不會有顯著差異。

其他成本

15 包括在存貨成本中的其他成本僅限於使存貨達到目前場所和狀態而發生的成本。例如，將非生產性間接費用或為特定客戶設計產品所發生的設計費用包括在存貨成本中可能是恰當的做法。

16 不應包括在存貨成本中而應在其發生的當期確認為費用的項目有：

- (1) 非正常浪費的原料、人工或其他生產費用；
- (2) 儲存費用，但那些在生產過程中為達到下一個生產階段

所必須的儲存費用除外；

(3) 無助於使存貨達到目前場所和狀態的間接行政費用；以及

(4) 銷售費用。

17 在有限的情況下，借款費用應包括在存貨成本中。對此，《國際會計準則第 23 號——借款費用》作了明確的規定。

18 某主體可能按照延期結算條款購買存貨。如果該項交易安排實質上包括了某種融資因素，那麼該因素（例如正常貸款條件下購買價格與所付金額之間的差額）應在融資期間內確認為利息費用。

勞務提供者的存貨成本

19 〔已刪除〕

從生物資產上收穫的農產品成本

20 根據《國際會計準則第 41 號——農業》，主體已從生物資產上收穫的農產品存貨，應以其收穫時的公允價值減去出售費用進行初始確認。這是在適用本準則當日該存貨的成本。

成本計算方法

21 某些存貨成本的計算方法，諸如標準成本法或零售價法，如果計算結果與成本接近，為簡化核算，可以使用。標準成本是考慮了材料和物料、人工、效率以及生產能力的正常水平而制定的。應定期對其進行檢查，如必要，應根據當前情況進行修正。

22 零售價法通常用於計量在零售業中大量迅速周轉的存貨項目，這些項目具有類似的邊際利潤，而且對它們採用其他成本計算方法並不切實可行。存貨成本根據銷售額減去以恰當比例確定的毛利來

確定。所使用的比例要考慮那些價格已標至最初售價以下的存貨。對各零售部門常常使用一個平均比例。

成本計算

23 對於通常不能相互替代的存貨項目，以及為特定計劃生產和單獨存放的貨物或提供的勞務的成本，應採用個別辨認其單獨成本來計算。

24 成本的個別辨認，指按歸屬於可辨認的存貨項目的特定成本計價的方法。對於為特定計劃而單獨存放的存貨，不論是購入的還是生產的，成本的個別辨認是恰當的。但是，對於通常能相互替代、數量較大的存貨項目，成本的個別辨認法是不恰當的。在這種情況下，擇定那些保留在存貨中的項目的方法，可用於預先確定對損益的影響。

25 存貨（第 23 段所涉及的存貨除外）成本應當採用先進先出法或加權平均成本法計算。主體對於具備類似性質和用途的所有存貨應採用相同的成本計算方法。對於那些具有不同性質或不同用途的存貨，可以採用不同的成本計算方法。

26 例如，用於某業務分部的存貨可能與用於另一業務分部的同類存貨對主體有著不同的用途。然而，存貨地理位置（或各自納稅規程）的差異其自身並不足以說明應採用不同的成本計算方法。

27 先進先出法假定先購入或生產的存貨先售出，從而期末留存在存貨中的項目是最近購入或生產的。加權平均成本法，指每個存貨項目的成本根據期初類似存貨的成本和本期購入或生產的類似存貨的成本的加權平均數來確定。該平均數可以定期計算，也可以在每次收到新貨物時計算，視主體的具體情況而定。

可變現淨值

28 如果存貨遭受毀損、全部或部分陳舊過時或銷售價格下降，則其成本可能無法收回。如果存貨的估計完工成本或估計銷售成本增加，其成本也可能無法收回。將存貨成本減記至其可變現淨值的做法，符合資產不應以超過銷售或使用它們而預期可實現的金額予以記錄的觀點。

29 將存貨減記至可變現淨值，通常是逐項進行的。但是，在某些情況下，將類似或相關的項目合併處理可能是恰當的。例如，與具有類似目的或最終用途並在同一地區生產和銷售的同一產品系列相關、且實際上難以將其與該產品系列的其他項目區別開來進行估價的存貨項目，就可能需要合併處理。按存貨的類別，例如按產成品或按特定行業或地區分部的存貨，來減記存貨價值是不恰當的。

30 估計可變現淨值是以對存貨的可變現金額進行估計時所取得的最可靠的證據為基礎的。這些估計數應考慮與期末以後發生的事項直接相關的價格或成本波動，但限於其中能證實期末存在狀況的事項。

31 對可變現淨值的估計也應考慮持有存貨的目的。例如，為滿足公司的銷售或勞務合同而持有的存貨，其可變現淨值應以合同價為基礎計算。如果持有存貨的數量大於銷售合同訂購量，超出部分的存貨的可變現淨值，應以一般銷售價格為基礎計算。準備可能產生於確定銷售合同所要求的數量超過所持有的存貨數量或產生於確定購買合同。這些準備由《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》規範。

32 對於用於存貨生產而持有的材料和其他物料，如果用其生產

的產成品預計將按成本或高於成本的價格出售，則不應將其減記至成本以下。但是，如果材料價格的下降表明產成品的成本超過可變現淨值，那麼該材料就應減記至可變現淨值。在這種情況下，材料重置成本或許是其可變現淨值可獲得的最佳的計量基礎。

33 在隨後的每一個期間，均應對可變現淨值重新估價。如果以前使存貨減記至低於成本的條件不復存在，或者有確鑿的證據表明因經濟環境的變化而導致可變現淨值增加，減記的金額應予轉回（轉回的金額以原先減記的金額為限），新的帳面金額應為成本與修正了的可變現淨值兩者中的較低者。例如，由於其售價下降而以可變現淨值記錄的存貨項目，如在隨後的期間依然為主體所持有，而其售價已經上升，就屬此種情況。

確認為費用

34 存貨出售時，這些存貨的帳面金額應在確認相關收入的當期確認為費用。存貨減記至可變現淨值形成的減記額和所有的存貨損失，都應在減記或損失發生當期確認為費用。因可變現淨值增加而使減記的存貨轉回的金額，應在轉回當期沖減已確認為費用的存貨金額。

35 有些存貨可能會歸屬到其他資產帳戶。例如，存貨用作自建不動產、廠場或設備的組成成分。以這種方式歸屬到另一項資產的存貨應在該資產的使用壽命內確認為費用。

披 露

36 財務報表應當披露下列內容：

(1) 計量存貨所採用的會計政策，包括所使用的成本計算方法；

(2) 存貨的帳面總金額以及按適合主體的方法分類的各類存貨的帳面金額；

(3) 以公允價值減去出售費用後的餘額反映的存貨的帳面金額；

(4) 當期確認為費用的存貨金額；

(5) 根據第 34 段的規定，在當期確認為費用的存貨減記金額；

(6) 根據第 34 段的規定，在當期作為確認為費用的存貨金額減少的任何減記金額的轉回金額；

(7) 根據第 34 段的規定，導致存貨減記轉回的情況或事項；
以及

(8) 作為債務擔保的存貨的帳面金額。

37 關於不同類別存貨的帳面金額的信息以及這些資產的變動程度的信息對財務報表使用者是有用的。存貨的一般分類是：商品、生產物料、材料、在產品和產成品。

38 在當期確認為費用的存貨成本（通常為銷售成本）包括原先計入現在已售出存貨中的成本、不能分配的間接生產費用和存貨成本中的非正常金額。此外，根據主體的情況也可能需要包括其他費用，例如分銷費用。

39 有些主體選用不同的損益格式，以致所披露的金額不同於當期確認為費用的存貨成本。根據這種格式，主體採用以費用性質為基礎的分類，以提供對有關費用的分析。在這種情況下，主體應披露已確認為費用的原材料和易耗品的成本、人工成本和其他成本以及本期存貨變動淨額。

生效日期

40 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體對 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間採用了本準則，主體應披露這一事實。

40A 〔已刪除〕

40B 〔已刪除〕

40C 由於 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》，對第 6 段中公允價值的定義及第 7 段進行了相應修訂。主體在應用《國際財務報告準則第 13 號》時需應用這些修訂內容。

40D 〔已刪除〕

40E 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》，對第 2 段、第 8 段、第 29 段和第 37 段進行了修訂並刪除了第 19 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 15 號》時應用這些修訂。

40F 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》，對第 2 段進行了修訂並刪除了第 40A 段、第 40B 段和第 40D 段。主體在採用《國際財務報告準則第 9 號》時，需應用這些修訂內容。

其他文告的撤銷

41 本準則取代了《國際會計準則第 2 號——存貨》（1993 年修訂）。

42 本準則取代了《解釋公告第 1 號——一致性：存貨成本的不同計算方法》。

國際會計準則第7號——現金流量表

目 錄

起始段落

目 標	
範 圍	1
現金流量信息的作用	4
定 義	6
現金和現金等價物	7
現金流量表的列報	10
經營活動	13
投資活動	16
籌資活動	17
報告來自經營活動的現金流量	18
報告來自投資和籌資活動的現金流量	21
以淨額為基礎報告現金流量	22
外幣現金流量	25
利息和股利	31
所得稅	35
對子公司、聯營企業和合營企業的投資	37
對子公司的所有者權益和其他業務權益的變動	39
非現金交易	43
現金和現金等價物的構成	45
其他披露	48
生效日期	53

國際會計準則第7號——現金流量表¹

目 標

主體現金流量信息有助於財務報表使用者評價主體產生現金和現金等價物的能力，並了解主體是如何使用這些現金和現金等價物的。財務報表使用者在進行經濟決策時需要評價主體產生現金和現金等價物的能力，以及主體產生現金和現金等價物的時間和確定性。

本準則的目標是要求主體通過現金流量表提供其現金和現金等價物過去變動情況的信息，在表中將主體當期的現金流量劃分為經營活動、投資活動和籌資活動三個來源。

範 圍

1 主體應根據本準則的要求編製現金流量表，並將其作為每期對外列報的基本財務報表之一。

2 本準則取代了 1977 年 7 月通過的《國際會計準則第 7 號——財務狀況變動表》。

3 主體財務報表使用者關注主體如何產生和使用現金和現金等價物，不論主體的業務性質如何，現金是否是主體的產品（如金融機構）。不管主體的主營業務如何不同，它們基於同樣的原因需要現金，

1 2007 年 9 月，國際會計準則理事會將《國際會計準則第 7 號》的標題從“現金流量表”（cash flow statements）修訂為“現金流量表”（statements of cash flows），以反映 2007 年對《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》所作出的修訂。

它們需要現金進行正常的生產經營、償還債務和向投資者提供回報。因此，本準則要求所有的主體都編製現金流量表。

現金流量信息的作用

4 將現金流量表提供的信息與其他財務報表所提供的信息聯繫起來，將能提供使用者評價主體淨資產變動情況、評價主體的財務結構（包括其資產流動性和償債能力）以及主體為適應環境和機會變化而對其現金流量的金額和時間進行調整的能力所需的信息。現金流量信息有助於評價主體產生現金和現金等價物的能力，有助於財務報表使用者設計決策模型以評價和比較不同主體未來現金流量的現值。此外，由於消除了不同主體對同樣的交易和事項採用不同的會計處理方法所造成的影響，現金流量信息也提高了不同主體所報告的經營業績的可比性。

5 過去的現金流量信息通常被視為未來現金流量的金額、時間和確定性的標誌。它也有助於檢查過去對未來現金流量所進行的評價的精確性，以及明晰獲利能力與淨現金流量之間的關係以及價格變動的影響。

定 義

6 本準則使用的下列術語，其含義為：

現金，指庫存現金和活期存款。

現金等價物，指期限短、流動性強、易於轉換成已知金額的現金、並且價值變動風險很小的投資。

現金流量，指現金和現金等價物的流入和流出。

經營活動，指主體產生收入的主要活動以及非投資或籌資的其他活動。

投資活動，指長期資產以及不包括在現金等價物範圍內的其他投資的購買和處置。

籌資活動，指導致主體繳入權益及借款的規模和構成發生變化的活動。

現金和現金等價物

7 主體持有現金等價物只是為了滿足其短期現金承諾的需要，而不是為了投資和其他目的。一項投資作為現金等價物必須具備易於轉換成已知金額的現金且價值變動風險很小的條件。因此，投資通常僅當其期限較短，比方說自取得日起 3 個月或更短時間內到期時才被認定為現金等價物。權益投資被排除在現金等價物以外，除非其本質上就屬於現金等價物，比如，所取得的到期日很短且規定了贖回日期的優先股就屬此類。

8 向銀行借款一般被認為是籌資活動。然而，在有些國家，隨時要求償付的銀行透支作為主體現金管理的一部分。在這種情況下，銀行透支應包括在現金和現金等價物範圍內。這種銀行業務安排的特點是，銀行存款餘額經常在結餘和透支之間變動。

9 構成現金或者現金等價物的項目之間的變動不包括在現金流量之內，因為這類事項屬於主體現金管理的一部分而不屬於主體的經營活動、投資活動或籌資活動。現金管理包括以多餘現金投資於現金等價物。

現金流量表的列報

10 現金流量表應當按經營活動、投資活動和籌資活動分類報告主體當期的現金流量。

11 主體根據經營活動、投資活動和籌資活動列報其現金流量時，應選擇最適合其業務特點的方式。按活動分類來提供現金流量信息，有助於報表使用者評價這些活動對主體財務狀況及現金和現金等價物金額的影響；同時也有助於評價這些活動之間的相互關係。

12 某一項交易可能包括歸屬於不同活動的現金流量。如償還銀行貸款時，既要償還本金又要支付利息。支付利息屬於經營活動，而償還本金則歸屬於籌資活動。

經營活動

13 經營活動所形成的現金流量金額是一個重要的標誌，通過它可以判明在不動用主體外部資金的情況下，主體通過經營活動產生的現金流量是否足以償還貸款、維持主體的生產經營能力、支付股利以及進行新的投資。過去經營活動現金流量結構的信息，與其他信息結合，可以預測未來經營活動的現金流量。

14 經營活動所形成的現金流量主要來源於主體產生收入的主要活動。因此，這些現金流量一般由進入主體損益確定的交易和其他事項形成。經營活動所形成的現金流量的例子有：

- (1) 銷售產品和提供勞務所獲得的現金收入；
- (2) 特許使用費、勞務費、佣金以及其他現金收入；
- (3) 支付給供應商和勞務提供者的現金；
- (4) 支付給僱員或代僱員支付的現金；
- (5) 保險主體涉及保險金、保險索賠、年金和其他保險利益條款的現金收入或現金支出；
- (6) 繳納所得稅或者稅款退回（如果它們可以確認歸屬於投資和籌資活動，則不在此例）；以及

(7) 為交易目的而持有的合同的現金收入或者支出。

有些交易，例如出售廠房，可能帶來利得或損失，這部分利得或損失確認在當期損益中。與這類交易相關的現金流量則歸屬於投資活動現金流量。然而，如果現金支出是為製造或者是為獲得《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》中第 68A 段中所指的為向他人出租及為隨後進行出售的資產而發生的，屬於經營活動現金流。租金和隨後銷售上述資產的現金收入也屬於經營活動現金流。

15 主體出於交易目的可能持有證券和貸款，這種情況類似於主體為轉售而特別購買的存貨。因此，購買和銷售交易性證券所形成的現金流量屬於經營活動現金流量。類似地，金融機構預付現金和貸款通常被歸類為經營活動，因為這些活動與主體產生收入的主要活動有關。

投資活動

16 單獨披露投資活動形成的現金流量是重要的，因為這些現金流量代表著主體為了獲得未來的收益和現金流量而轉出資源的程度。只有當支出導致財務狀況表中發生資產確認時，其被歸類為投資活動現金流量才是合適的。投資活動所形成的現金流量的例子有：

(1) 購置不動產、廠場和設備以及無形資產和其他長期資產所導致的現金支出；那些與已資本化的開發費用以及自建不動產、廠場和設備相關的現金支出也包括在內；

(2) 出售不動產、廠場和設備以及無形資產和其他長期資產所取得的現金收入；

(3) 取得其他主體的權益性工具或債務性工具以及合營中的權益所導致的現金支出(購買視為現金等價物的工具或為交易目的而持有的工具所引起的現金支出不包括在內)；

(4) 出售其他主體的權益性工具或債務性工具以及合營中的權益所帶來的現金收入(出售視為現金等價物的工具或為交易目的而持有的工具所帶來的現金收入不包括在內);

(5) 預付現金和貸款給其他主體(金融機構的預付現金和貸款不包括在內);

(6) 給其他主體的預付現金和貸款(金融機構的預付現金和貸款不包括在內)的收回;

(7) 根據期貨合同、遠期合同、期權合同和互換合同所支付的現金;如果持有合同是以交易為目的,或者此項支付劃歸籌資活動,則因此而引起的現金支出不包括在內;以及

(8) 根據期貨合同、遠期合同、期權合同和互換合同所獲得的現金收入;如果持有合同是以交易為目的,或者此項收入劃歸籌資活動,則因此產生的現金收入不包括在內。

如果簽訂的合同是對可辨認頭寸的套期,由此而形成的現金流量應按照被套期頭寸的現金流量的分類方法加以歸類。

籌資活動

17 單獨披露來自籌資活動的現金流量是重要的,因為這有助於預測主體資本的提供者對主體未來現金流量的要求權。籌資活動所形成的現金流量的例子有:

(1) 發行股票或其他權益性工具所獲取的實得現金收入;

(2) 購買或贖回主體股票所引起的對所有者的現金支出;

(3) 發行信用債券、貸款、簽發票據、發行一般債券、發行抵押債券以及提供其他長、短期借款所獲取的實得現金收入;

(4) 償還借款所導致的現金支出;以及

(5) 融資租賃的承租方為減少與融資租賃相關的未清償負債的現金支出。

報告來自經營活動的現金流量

18 主體應當用以下兩種方法之一，報告來自主體經營活動的現金流量：

(1) 直接法，通過現金收入總額和現金支出總額的總括分類反映來自主體經營活動的現金流量；

(2) 間接法，通過將主體非現金交易、過去或者未來經營活動的現金收支的遞延或應計項目，以及與投資或籌資現金流量相關的收益或費用項目的影響，對損益進行調整，來揭示主體經營活動所形成的現金流量。

19 本準則鼓勵主體採用直接法報告經營活動現金流量。採用直接法所提供的信息有助於評估主體未來現金流量，而間接法，卻不具有這一優點。採用直接法，關於現金收入總額和現金支出總額的總括分類的信息可以通過以下途徑之一獲得：

(1) 主體的會計記錄；或者

(2) 根據：調整綜合收益表中的銷售收入、銷售成本（對金融機構來說是利息收入和類似收入、利息支出和類似支出）以及其他項目。

① 當期存貨及經營性應收和應付款的變動；

② 其他非現金項目；以及

③ 其現金影響屬於投資或籌資活動現金流量的其他項目。

20 如採用間接法，則來自經營活動的現金流量淨額是通過就以下項目的影響對損益進行調整來確定的：

(1) 當期存貨及經營性應收和應付款的變動；

(2) 非現金項目，如折舊、準備、遞延稅項、未實現匯兌利得和損失、聯營公司的未分配利潤；以及

(3) 其現金影響屬於投資或籌資活動現金流量的所有其他項目。

可供選擇的做法是，採用間接法時，來自經營活動的現金流量淨額，也可以通過列示在綜合收益表中的收入和費用以及當期存貨和經營性應收應付款的變動來表述。

報告來自投資和籌資活動的現金流量

21 主體應單獨地報告來自投資和籌資活動的總現金收入和總現金支出的總括分類；但是第 22 段和第 24 段所述現金流量則應以其淨額為基礎報告。

以淨額為基礎報告現金流量

22 來自以下經營活動、投資活動或者籌資活動的現金流量可以其淨額為基礎報告：

(1) 當現金流量反映客戶而非主體的活動時，代客戶收入的現金和支出的現金；以及

(2) 周轉快、金額大、期限短的項目的現金收入和現金支出。

23 第 22 段 (1) 中所指的現金收入和現金支出的例子如下：

(1) 銀行活期存款的承兌和償付；

(2) 投資性主體代客戶持有資金；以及

(3) 代財產所有者收取的租金、以及支付給財產所有者的租金。

23A 第 22 段 (2) 中所指的現金收入和現金支出是指為以下項目預付和償還的款項：

(1) 與信用卡客戶相關的本金金額；

- (2) 投資的購買和出售；以及
- (3) 其他短期借款，如 3 個月或不足 3 個月的短期借款。

24 金融機構來自以下活動的現金流量可以其淨額為基礎加以報告：

- (1) 到期日固定存款的存取所形成的現金收入和現金支出；
- (2) 向其他金融機構存放或提取款項；以及
- (3) 給客戶的現金預付款和貸款以及這些預付款和貸款的償還。

外幣現金流量

25 來自外幣交易的現金流量應當折算成主體的功能貨幣記錄，所使用的折算匯率（這裡指功能貨幣和外幣之間的兌換率）是發生現金流動當日的匯率。

26 國外子公司的現金流量應折算成功能貨幣表示的現金流量，所使用的折算匯率（這裡指功能貨幣和外幣之間的兌換率）是發生現金流動當日的匯率。

27 用外幣表述現金流量時，按《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》報告。該準則允許企業使用接近實際匯率的匯率進行外幣折算。例如，某一時期的加權平均匯率可以用於記錄外幣業務或者國外子公司現金流量的折算。但是，《國際會計準則第 21 號》不允許採用報告期末的匯率來折算國外子公司的現金流量。

28 外幣匯率變動所引起的未實現利得和損失並不是現金流量。然而，為了調節期初和期末的現金和現金等價物金額，持有的或到期的外幣現金和現金等價物受匯率變動的影響應當在現金流量表中報

告。該金額應與來自經營活動、投資活動或籌資活動的現金流量分開反映。如果是按期末匯率折算的，該金額還包括匯兌差額。

29 〔已刪除〕

30 〔已刪除〕

利息和股利

31 來自己收及已付利息和股利的現金流量應單獨反映。分別歸入經營活動、投資活動或籌資活動的現金流量，歸屬類別應當在各期保持一致。

32 某期的已付利息總額，無論是在損益中作為費用確認，還是按照《國際會計準則第 23 號——借款費用》予以資本化，都應當在現金流量表中披露。

33 對金融機構而言，已付利息和已收利息以及股利通常劃歸來自經營活動的現金流量。然而，其他主體對它們的劃歸並沒有形成一致的看法。已付利息和已收利息以及股利可以劃歸為來自經營活動的現金流量，因為它們構成主體損益確定的一部分；已付利息和已收利息以及股利也可以分別劃歸為來自籌資及投資活動的現金流量，因為它們可以分別是籌資成本或者投資回報。

34 已付股利可以劃歸為來自籌資活動的現金流量，因為它們是為籌資所付的成本。為了說明財務報表使用者評價主體以經營活動現金流量支付股利的能力，已付股利也可以劃歸為來自經營活動的現金流量。

所得稅

35 來自所得稅的現金流量應當單獨反映，並且應劃歸為來自主體經營活動的現金流量，除非可以明確地認定其屬於籌資和投資活動。

36 所得稅由在現金流量表中劃分的經營活動、籌資活動或投資活動中產生現金流量的交易產生。雖然可能很易於認定納稅費用屬於投資還是籌資活動，但卻很難判明相關的納稅現金流量是哪種活動引起的，並且相關交易的現金流量可能產生於不同會計期間的基礎交易的現金流量。因此，繳納的所得稅常常被劃為經營活動現金流量。然而，如果能夠判明引起納稅現金流量的交易屬於特定投資活動或籌資活動的現金流量，則將納稅現金流量劃歸投資活動或籌資活動是恰當的。如果納稅現金流量分配於一種以上的活動，則應當披露其納稅總額。

對子公司、聯營企業和合營企業的投資

37 採用權益法或成本法核算在聯營企業、合營企業或者子公司的投資時，投資方在現金流量表報告的現金流量，應當僅限於其本身和被投資方之間的現金流量，如股利和預付款。

38 採用權益法核算其在聯營或合營企業中的權益的主體，其現金流量表包括其對聯營或合營企業投資和從被投資方取得的利潤分配的現金流量以及主體與聯營或合營企業之間的其他收支項目的現金流量。

對子公司的所有者權益和其他業務權益的變動

39 來自獲得和失去子公司或其他業務控制權的現金流量總額，應當單獨列示並且劃歸為投資活動現金流量。

40 對於當期獲得和失去子公司或者其他業務控制權，主體都應對以下每一項目以總額進行披露：

- (1) 全部購買或處置對價；
- (2) 構成現金和現金等價物對價的部分；
- (3) 已經獲得或失去其控制權的子公司或其他業務的現金和現金等價物金額；以及
- (4) 已經獲得或失去其控制權的子公司或其他業務除現金或現金等價物以外的資產和負債金額，這些金額是按資產和負債的主要類別反映的。

40A 《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》所定義的投資性主體對要求以公允價值計量且其變動計入損益的子公司的投資，並不需要應用第 40 段 (3) 或第 40 段 (4)。

41 單列項目反映獲得或失去子公司或其他業務控制權的現金流量，同時單獨披露已經獲得或失去其控制權的子公司或其他業務的資產和負債金額，有助於將獲得或失去子公司或其他業務控制權引起的現金流量與其他經營活動、投資活動和籌資活動引起的現金流量區別開來。失去控制權所形成的現金流量，不應從獲得控制權所形成的現金流量中扣除。

42 作為其交易、事項或情況變化的一部分，獲得或失去子公司或其他業務控制權的作為對價的現金收付總額在現金流量表中應當以減去處置或購買所獲得或轉出的現金和現金等價物以後的淨額列

示。

42A 由於對子公司所有者權益變動、但並未導致失去控制權所產生的現金流量應劃歸為籌資活動現金流量，除非子公司由《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》中的投資性主體所擁有，並被要求以公允價值計量且其變動計入損益。

42B 未喪失子公司控制權的所有者權益變動，如母公司後續購買或出售部分子公司權益性工具，應當按照權益交易進行會計處理（見《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》），除非子公司由投資性主體擁有並且要求以公允價值計量且其變動計入損益。因此，其最終現金流量應當與第 17 段所述的與所有者的其他交易採用相同的分類方式。

非現金交易

43 不需要使用現金或者現金等價物的投資活動和籌資活動不應包括在現金流量表中。這些交易應在其他財務報表中披露，以提供這些投資活動和籌資活動的所有相關信息。

44 儘管許多投資活動和籌資活動對主體的資本和資產結構產生影響，但是它們對當期的現金流量並不產生直接的影響。將非現金交易排除在現金流量表之外是與現金流量表的目標一致的，因為這些項目不涉及當期的現金流量。非現金交易的例子有：

- (1) 直接以負債的方式，或者以融資租賃的方式取得資產；
- (2) 通過發行股票購買主體；以及
- (3) 負債轉為權益。

現金和現金等價物的構成

45 主體應在現金流量表中披露其現金和現金等價物的構成，同時應列報對現金流量表中的金額與財務狀況表中對應項目的調節。

46 由於世界範圍內現金管理實務和銀行業務規定不同，以及為了遵從《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》，主體對確定現金和現金等價物的構成所採用的政策應加以披露。

47 主體變更確定現金和現金等價物構成的政策時，例如，過去作為主體投資組合一部分的金融工具的分類變化時，其影響應遵照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定披露。

其他披露

48 主體應當披露其持有的、但不能被集團使用的巨額現金和現金等價物餘額，同時還要有管理層對此作出說明。

49 主體持有現金和現金等價物餘額但不能被集團使用的情形有多種，比如，國外經營的子公司，由於受當地外匯管制或其他立法的限制，其持有的現金和現金等價物餘額，不能由母公司或其他子公司正常使用。

50 補充信息可能有助於財務報表使用者理解主體的財務狀況和流動性。因而鼓勵主體披露這種信息，同時加上管理層的說明。這種補充信息可能包括：

(1) 未被使用從而可用於將來經營活動以及用於資本承諾的借款額度，並且要對使用這些額度的限制加以說明；

(2) 已刪除；

(3) 分開表明主體經營能力增強的現金流量總額與維持其經營能力所需要的現金流量總額；以及

(4) 來自每一個可報告分部的經營活動、投資活動和籌資活動的現金流量總額(參見《國際財務報告準則第8號——經營分部》)。

51 分別披露增強主體經營能力和為維持主體經營能力所需的現金流量，有助於財務報表使用者判明主體是否為維持其經營能力而進行了足夠的投資。沒有為維持其正常經營能力而進行足夠的投資的主體可能為了當期的流動性和分配給所有者的股利而損害將來的獲利能力。

52 分部現金流量的披露，有助於報表使用者更好地理解整個主體的現金流量與各分部現金流量之間的關係以及各分部現金流量的可利用情況和可變動性。

生效日期

53 本準則對報告期自1994年1月1日或以後日期開始的財務報表有效。

54 《國際會計準則第27號》(2008年修訂)修訂了第39段至第42段，並添加了第42A段和第42B段。主體應對自2009年7月1日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第27號》(2008年修訂)，這些修訂內容也適用於提前採用的期間。這些修訂內容應當追溯採用。

55 第14段根據2008年5月發佈的《對國際財務報告準則的改進》進行了修訂。主體應對自2009年1月1日或以後日期開始的年度期間採用本修訂。允許提前採用。如果主體對之前開始的期間採用

了本修訂，主體應披露這一事實並應用《國際會計準則第 16 號》的第 68A 段。

56 第 16 段根據 2009 年 4 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》進行了修訂。主體應對自 2010 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本修訂。允許提前採用。如果主體對之前開始的期間採用了本修訂，主體應披露這一事實。

57 由於 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》，對第 37 段、第 38 段和第 42B 段進行了修訂並刪除了第 50 段（2）。主體在應用《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》時需應用這些修訂內容。

58 由於 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 27 號》的修訂），對第 42A 段、第 42B 段進行了修訂並添加了第 40A 段。主體應對自 2014 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本修訂。允許對《投資性主體》提前採用。如果主體對之前開始的期間採用了本修訂，主體也應當同時採用包括在《投資性主體》中的其他修訂。

國際會計準則第8號

——會計政策、會計估計變更和差錯

目 錄

起始段落

目 標	1
範 圍	3
定 義	5
會計政策	7
會計政策的選擇和應用	7
會計政策的一致性	13
會計政策變更	14
會計估計變更	32
披 露	39
差 錯	41
對追溯重述的限制	43
前期差錯的披露	49
關於追溯調整和追溯重述的不切實可行性	50
生效日期	54
其他文告的撤銷	55

國際會計準則第8號

——會計政策、會計估計變更和差錯

目 標

1 本準則的目標是對選擇和變更會計政策的標準，以及對會計政策變更、會計估計變更和差錯更正的會計處理及披露作出規定。本準則旨在提高主體財務報表的相關性和可靠性以及該主體不同期間財務報表的可比性和與其他主體財務報表之間的可比性。

2 除了會計政策變更之外的會計政策的披露要求，在《國際會計準則第1號——財務報表的列報》中作出規定。

範 圍

3 本準則適用於會計政策的選擇和應用，以及會計政策變更、會計估計變更和前期差錯更正的會計處理。

4 前期差錯更正和會計政策變更追溯調整的納稅影響應按《國際會計準則第12號——所得稅》的要求進行核算和披露。

定 義

5 本準則使用的下列術語，其含義為：

會計政策，指主體編報財務報表時採用的特定原則、基礎、慣例、規則和做法。

會計估計變更，指對資產或負債帳面金額、或資產的期間消耗金額的調整，這種調整源自對資產和負債當前狀態及對與其相關的預期

未來利益和義務的評估。會計估計變更的原因是新信息和新進展的出現，因此不是差錯的更正。

國際財務報告準則是國際會計準則理事會採用的準則和解釋公告，包括：

- (1) 國際財務報告準則；
- (2) 國際會計準則；
- (3) 國際財務報告解釋委員會解釋公告；以及
- (4) 常設解釋委員會解釋公告¹

重要性，如果項目的省略或誤報會單獨或共同地影響使用者根據財務報表所作出的經濟決策，則該項目是重要的。重要性取決於在所處環境下判斷的省略或誤報的大小及性質。項目的大小或性質，或者兩者結合起來，都可能是決定性的因素。

前期差錯，是在一個或多個以前期間，因未使用或錯誤使用下列可靠信息，而導致主體的財務報表有遺漏或錯誤表述：

- (1) 在上述期間財務報表授權發佈時已經獲取的信息；以及
- (2) 在編報財務報表時能夠合理預期已經獲得並加以考慮的信息。

這些差錯包括計算錯誤、會計政策應用錯誤、忽視或曲解事實，以及舞弊所產生的影響。

追溯調整法，對交易、其他事項和事件採用一項新的會計政策，就如同該政策一直在採用那樣。

追溯重述，更正財務報表要素金額的確認、計量和披露，就如同前期差錯從未發生過那樣。

1 2010年國際財務報告準則基金會修訂章程，對名稱進行修訂後，也對國際財務報告準則的定義進行了修訂。

不切實可行，指主體在作出所有合理努力後仍然無法採用某項規定，那麼該主體採用該項規定是不切實可行的。對於以下特定前期，對某項會計政策變更應用追溯調整法或進行追溯重述以更正一項差錯是不切實可行的：

- (1) 應用追溯調整法或追溯重述的影響不確定；
- (2) 應用追溯調整法或追溯重述要求假設管理層在該期間的意圖；或者
- (3) 應用追溯調整法或追溯重述要求對金額進行重大估計，並且不可能客觀地將與那些估計有關的下列信息和其他信息區分開：

①提供關於上述金額確認、計量或披露日期存在事實的證據的信息；以及

②在上述前期的財務報表授權發佈時就可獲得的信息。

未來適用法，對會計政策變更和確認會計估計變更的影響而言，分別指：

- (1) 將新的會計政策應用於政策變更日以後發生的交易、其他事項和事件；以及
- (2) 在受變更影響的當前和未來期間確認會計估計變更的影響。

6 評估遺漏或錯誤表述是否會影響使用者的經濟決策、以及這種影響是否重要，要求考慮使用者的特徵。《編報財務報表的框架》第 25 段²中規定：“假定使用者具有一定的工商經濟活動和會計方面

2 國際會計準則理事會 2001 年採納了國際會計準則委員會的《編報財務報表的框架》。2010 年 9 月，國際會計準則理事會用《財務報告的概念框架》替代了原《框架》。第 25 段被《概念框架》的第 3 章取代。

的知識，並且願意相當努力地去研究信息”。因此，這些評估需要考慮，具備這些特徵的使用者被合理預計在經濟決策中將怎樣受到影響。

會計政策

會計政策的選擇和應用

7 當某項國際財務報告準則專門適用於某種交易、其他事項或事件時，應當應用該國際財務報告準則，以確定適用於該項目的一項或多項會計政策。

8 國際財務報告準則規定的會計政策是經國際會計準則理事會認可的，應用它們所編報的財務報表包含了關於交易、其他事項和事件的相關的、可靠的信息。當應用這些會計政策的影響不重要時，就不需應用這些政策。但是，對國際財務報告準則作出不重要背離或不更正這種不重要背離，以形成對主體財務狀況、財務業績或現金流量的特定列報，也是不恰當的。

9 國際財務報告準則及其指南共同為主體對準則的應用提供幫助。所有的指南都會表明其是否是國際財務報告準則的一部分。是國際財務報告準則不可分割部分的指南必須強制執行，不是國際財務報告準則不可分割部分的指南並不包含對財務報告的要求。

10 在缺乏專門適用於某種交易、其他事項或事件的國際財務報告準則時，管理層應當運用其判斷來制定並應用一項會計政策，使形成的信息：

- (1) 與使用者的經濟決策需求是相關的；並且
- (2) 是可靠的，以這種可靠信息形成的財務報表：

- ①真實反映了主體的財務狀況、財務業績和現金流量；
- ②反映了交易、其他事項和事件的經濟實質，而不僅僅是法律形式；
- ③是中立的，即沒有偏見；
- ④是審慎的；以及
- ⑤在所有重要方面是完整的。

11 在作出第 10 段所述的判斷時，管理層應當依次參考並考慮以下來源的適用性：

(1) 處理類似和相關問題的國際財務報告準則中的要求；以及

(2) 《框架》中的資產、負債、收益和費用的定義、確認標準和計量概念³。

12 在作出第 10 段所述的判斷時，管理層還應考慮使用類似概念框架制定會計準則的其他準則制定機構的最新文告、其他會計文獻以及認可的行業慣例，前提是它們不與第 11 段所規定的來源衝突。

會計政策的一致性

13 主體應對類似交易、其他事項和事件選擇並應用一致的會計政策，除非國際財務報告準則特別要求或允許對可能適用不同會計政策的項目進行分類。如果某項國際財務報告準則要求或允許上述分類，則應選擇適當的會計政策並一致地應用於各個類別。

會計政策變更

14 僅當某項變更滿足下列條件之一時，主體才可以變更會計政

3 2010 年 9 月，國際會計準則理事會用《財務報告的概念框架》替代原《框架》。

策：

(1) 國際財務報告準則要求變更；或者

(2) 該變更能使財務報表提供有關交易、其他事項或事件對主體財務狀況、財務業績或現金流量影響的可靠和更相關的信息。

15 財務報表使用者需要比較主體不同期間的財務報表，以判明財務狀況、財務業績和現金流量的趨勢。因此，除非會計政策的變更符合第 14 段中的某個條件，否則應在各期期內以及各期之間採用相同的會計政策。

16 以下情況不屬於會計政策的變更：

(1) 對實質上與以前發生的交易、其他事項或事件不同的交易、其他事項或事件所採用的某項會計政策；以及

(2) 對以前未出現過或不重要的交易、其他事項或事件採用新的會計政策。

17 根據《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》或《國際會計準則第 38 號——無形資產》的規定，首次採用重估資產的會計政策，屬於會計政策變更，該變更應根據《國際會計準則第 16 號》或《國際會計準則第 38 號》將其作為重估價處理，而不是按照本準則處理。

18 第 19 段至第 31 段不適用於第 17 段所描述的會計政策變更。

會計政策變更的應用

19 按照第 23 段：

(1) 如果國際財務報告準則中有專門的過渡性規定，主體應按照過渡性規定對首次採用該國際財務報告準則所引起的會計政策

變更進行會計處理；以及

(2) 如果國際財務報告準則中沒有專門的過渡性規定，主體對國際財務報告準則首次採用進行會計政策變更時，或者主體自願進行會計政策變更時，應追溯調整該變更。

20 就本準則而言，提前採用某個國際財務報告準則不屬於會計政策自願變更。

21 當缺乏專門應用於某項交易、其他事項或事件的國際財務報告準則時，管理層可以根據第 12 段，採用使用類似框架制定會計準則的其他準則制定機構的最新文告中的某項會計政策。如果遵循這些文告的修訂，主體選擇變更會計政策，該變更作為會計政策的自願變更進行核算和披露。

追溯調整法

22 按照第 23 段，當根據第 19 段 (1) 或 (2) 追溯調整會計政策變更時，主體應調整列報最早前期的各個受影響的權益組成部分的期初餘額，以及各個列報前期披露的其他比較金額，就如同新會計政策一直在採用那樣。

對使用追溯調整法的限制

23 當按照第 19 段 (1) 或 (2) 的要求追溯調整時，對會計政策變更應當追溯調整，除非確定該變更對特定期間的影響或累積影響是不切實可行的。

24 當確定關於列報的一個或多個前期比較信息的會計政策變更的特定期間影響不切實可行時，主體應從可運用追溯調整的最早期間（可以是當前期間）的期初開始，對資產或負債的帳面金額採用新的會計政策，並對該期間各個受影響的權益組成部分的期初餘額作出

相應的調整。

25 當在當期期初確定一項新會計政策的應用對所有前期的累積影響不切實可行時，主體應調整比較信息，從最早的可行日期開始對新會計政策採用未來適用法。

26 當主體對一項新會計政策採用追溯調整法時，應盡可能向前對前期比較信息應用新會計政策。除非確定追溯調整對前期財務狀況表期初餘額和期末餘額的累積影響是可行的，對該期間採用追溯調整法才是可行的。與財務報表列報期間之前的期間相關的調整金額，應調整列報的最早前期的各個受影響的權益組成部分的期初餘額。該調整通常是針對留存收益的。然而，該調整也可能針對權益的其他組成部分（比如為了遵循國際財務報告準則）。任何有關前期的其他信息，諸如財務資料的歷史匯總數，也應盡可能地向前調整。

27 當主體因無法確定應用一項新會計政策對所有期間的影響而對應用該項新會計政策進行的追溯調整不切實可行時，主體應按照第 25 段，從最早可行的期間按未來適用法應用該會計政策。為此，在那個日期之前的資產、負債、權益的累積調整部分忽略不計。即便對任何前期採用未來適用法應用政策都是不切實可行的，仍然允許進行會計政策變更。第 50 段至第 53 段為對一個或多個前期採用新會計政策是不切實可行的情況提供了指南。

披 露

28 如果首次採用國際財務報告準則對當期或任何前期有影響，對於這一影響，除非確定調整金額是不切實可行的，或者可能對未來期間產生影響，主體應披露以下內容：

- （1） 國際財務報告準則的標題。

(2) 會計政策變更是依據準則的過渡性規定作出的（如果適用）。

(3) 會計政策變更的性質。

(4) 對過渡性規定的描述（如果適用）。

(5) 可能影響未來期間的過渡性規定（如果適用）。

(6) 如果可行，對當期和各個列報前期，披露如下調整的金額：

①各個受影響的財務報表單列項目；以及

②如果主體適用《國際會計準則第 33 號——每股收益》，還要披露基本的每股收益和稀釋的每股收益。

(7) 與列報期間之前的期間相關的調整金額（如果可行）。以及

(8) 如果按第 19 段（1）或（2）的要求對某特定前期或列報期間之前的期間採用追溯調整法是不切實可行的，要披露導致其不切實可行的事實，並陳述該會計政策變更怎樣被應用和從何時開始應用。

在以後期間的財務報表中不再需要重複這些披露。

29 如果會計政策自願變更對當期或任何前期有影響，對於這一影響，除非確定調整金額是不切實可行的，或者會計政策自願變更可能對未來期間產生影響，主體應披露以下內容：

(1) 會計政策變更的性質。

(2) 採用新會計政策能夠提供可靠和更相關的信息的原因。

(3) 如果可行，對當期和各個列報前期，披露如下調整的金額：

①各個受影響的財務報表單列項目。以及

②如果主體適用《國際會計準則第 33 號——每股收益》，還要披

露基本的每股收益和稀釋的每股收益。

(4) 與列報期間之前的前期相關的調整金額（如果可行）。以及

(5) 如果對某特定前期或列報期間之前的期間採用追溯調整法是不切實可行的，要披露導致其不切實可行的事實，並陳述該會計政策變更怎樣被應用和從何時開始應用。

在以後期間的財務報表中不再需要重複這些披露。

30 如果主體尚未應用某項已發佈但尚未生效的國際財務報告準則時，主體應披露：

(1) 該事實；以及

(2) 已知的或可合理估計的關於評估新國際財務報告準則的應用對主體首次應用期間的財務報表造成的可能影響的信息。

31 在遵循第 30 段的規定時，主體應考慮披露：

(1) 新國際財務報告準則的標題；

(2) 即將進行的會計政策某項變更或多項變更的性質；

(3) 要求採用國際財務報告準則的日期；

(4) 打算首次採用國際財務報告準則的日期；以及

(5) 以下之一：

①首次採用國際財務報告準則預期對主體財務報表影響的討論；
或者

②如果該影響是未知或無法合理估計的，應披露對該影響的陳述。

會計估計變更

32 由於商業活動中內在的不確定因素影響，許多財務報表中的

項目不能精確地計量，而只能加以估計。估計涉及以最近可利用的、可靠的信息為基礎所作的判斷。例如，以下項目可能要求估計：

- (1) 壞帳；
- (2) 存貨的陳舊過時；
- (3) 金融資產或金融負債的公允價值；
- (4) 應折舊資產的使用壽命或者體現在應折舊資產中的未來經濟利益的預期消耗方式；以及
- (5) 擔保債務。

33 合理運用估計是編製財務報表的基本步驟，並不削弱其可靠性。

34 如果據以進行估計的事實發生變化，或者由於新的信息或更多的經驗，可能不得不對估計進行修正。按其性質，對估計的修正與前期無關並且不屬於會計差錯更正。

35 所應用的計量基礎變更是一項會計政策變更，而不是一項會計估計變更。當難以區分會計政策變更與會計估計變更時，這種變更被視為會計估計變更。

36 會計估計變更的影響，除了適用第 37 段的變更以外，均應以未來適用法在以下期間的損益中確認：

- (1) 變更期間（如果變更只影響變更當期）；或者
- (2) 變更當期和未來期間（如果變更對兩者均有影響）。

37 如果一項會計估計變更導致資產和負債或有關權益項目發生變化，主體應在變更期間調整相關資產、負債或權益項目的帳面金額，對其予以確認。

38 對某項會計估計變更影響採用未來適用法確認，意味著該變

更適用於自估計變更日開始的交易、其他事項和事件。會計估計的變更可能只影響當期損益，也可能對當期和未來期間損益均產生影響。例如，壞帳金額估計的變更只影響當期損益，因而應在當期確認。但是，某項應折舊資產估計使用壽命或體現在某項應折舊資產中的未來經濟利益的預期消耗方式的改變，既影響當期折舊費用，又影響該資產剩餘使用壽命內未來各期的折舊費用。在這兩種情況下，與當期相關的變更的影響應在當期確認為收益或費用。如果對未來期間有影響，該影響應當在未來期間確認為收益或費用。

披 露

39 主體應披露對變更當期產生影響或預計對未來期間產生影響的會計估計變更的性質和金額。如果估計對未來期間的影響是不切實可行的，就不必披露對未來期間的影響。

40 如果因為估計是不切實可行的而沒有披露對未來期間的影響金額，主體應披露該事實。

差 錯

41 差錯產生於財務報表要素的確認、計量、列報或披露。如果財務報表包含重要差錯，或者雖然差錯不重要但是故意造成的，意在形成對主體財務狀況、財務業績或現金流量的特定列報，則財務報表沒有遵循國際財務報告準則。在當期發現的潛在的當期差錯在財務報表授權發佈之前予以更正。然而，有時重大差錯直到下一期間才被發現，這些前期差錯應在下一期間財務報表列報的比較信息中予以更正（參見第 42 段至第 47 段）。

42 根據第 43 段，主體應在差錯發現後的第一套授權發佈的財務報表中，通過以下做法追溯更正重要的前期差錯：

- (1) 重述差錯發生期間列報的前期比較金額；或者
- (2) 如果差錯在列報的最早前期之前就發生了，則重述列報的最早前期的資產、負債和權益的期初餘額。

對追溯重述的限制

43 應以追溯重述法更正前期差錯，除非確定該差錯的特定期間影響或累積影響是不切實可行的。

44 當確定某一差錯對列報的一個或多個前期比較信息的特定期間的影響不切實可行時，主體應重述追溯重述是可行的最早期間的資產、負債和權益的期初餘額（可能是當期）。

45 當在當期期初確定差錯對所有前期的累積影響不切實可行時，主體應從最早可行的日期開始用未來適用法重述比較信息以更正差錯。

46 前期差錯的更正未包括在發現差錯當期的損益中。任何列報的有關前期的信息，包括財務資料的任何歷史匯總數，都應盡可能地向前重述。

47 當確定所有前期的差錯（例如錯誤採用會計政策）金額不切實可行時，主體應根據第 45 段，從最早可行的日期開始，用未來適用法重述比較信息。為此，在那個日期之前的資產、負債、權益的累積重述部分被忽略不計。第 50 段至第 53 段為對一個或多個前期更正差錯不切實可行的情況提供了指南。

48 差錯更正與會計估計變更相區別。就會計估計的性質來說，它是個近似值，隨著更多信息的獲取，估計可能需要進行修正。例如，或有事項了結後利得或損失的確認，不屬於差錯更正。

前期差錯的披露

49 按照第 42 段，主體應披露以下內容：

(1) 前期差錯的性質；

(2) 對每一個列報的前期，如果可行，應披露更正的金額：

① 各個受影響的財務報表單列項目；以及

② 如果主體適用《國際會計準則第 33 號》，還要披露基本的每股收益和稀釋的每股收益。

(3) 列報的最早前期期初的更正金額；以及

(4) 如果對某一特定前期進行追溯重述是不切實可行的，要披露導致其不切實可行的事實，並陳述該會計差錯怎樣被更正和從何時開始被更正。

下一期間的財務報表中不需要重複這些披露。

關於追溯調整和追溯重述的不切實可行性

50 在一些情況下，調整一個或多個前期比較信息以獲得與當期的可比性是不切實可行的。比如，數據可能尚未在以前某個或多個期間收集，這使得在某種程度上，允許對新會計政策應用追溯調整法(包括為了第 51 段至第 53 段所述的目的，對前期應用未來適用法)，或是對更正以前某個期間的差錯進行追溯重述，而要再造信息則可能是不切實可行的。

51 對根據交易、其他事項或事件確認或披露的財務報表要素應用一項會計政策時常常需要進行估計。本質上，估計是主觀的，而且可能在報告期後才作出。當追溯應用一項會計政策或為更正某一前期差錯進行追溯重述時，形成估計可能會更加困難，因為從受影響的交易、其他事項或事件發生可能已經過去較長的一段時間。然而，與前期有關的估計目標與在當期所作估計(即反映那些交易、其他事項或

事件發生時所存在的事實的估計)的目標仍然是相同的。

52 因此，追溯應用一項新的會計政策或更正某一前期差錯要求將以下信息與其他信息區分開來：

(1) 能提供交易、其他事項或事件發生日所存在事實的證據信息；以及

(2) 當前期的財務報表授權發佈時即可獲取的信息。

對某些類型的估計(比如：以重大的不可觀察的輸入值進行的公允價值計量)，要區分上述類型的的信息是不切實可行的。當採用追溯調整法或追溯重述法要求對這些信息作出重大估計，但又不可能區分上述兩類信息的時候，追溯應用新會計政策或追溯更正前期差錯是不切實可行的。

53 當在前期採用一項新會計政策或更正前期金額時，不論是對管理層在某個前期的意圖作出假定還是估計在前期確認、計量或披露的金額，後見之明都是不應使用的。比如，當主體更正根據《國際會計準則第 19 號——僱員福利》計算僱員累積病假負債上的差錯時，它可以忽視下一期間發生的不同尋常的嚴重流感季節信息，只要這些信息是在前期財務報表授權發佈之後才獲取的。在修訂列報的前期比較信息時常常要求進行重大估計的事實並沒有阻止對比較信息進行可靠調整或更正。

生效日期

54 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體在 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本準則，則應披露這一事實。

54A [已刪除]

54B 〔已刪除〕

54C 由於 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》，對第 52 段進行了修訂。主體在應用《國際財務報告準則第 13 號》時需應用這些修訂內容。

54D 〔已刪除〕

54E 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》，對第 53 段進行了修訂並刪除了第 54A 段、第 54B 段和第 54D 段。主體在應用《國際財務報告準則第 9 號》時需應用這些修訂內容。

其他文告的撤銷

55 本準則取代了《國際會計準則第 8 號——當期淨損益、重大差錯和會計政策變更》（1993 年修訂）。

56 本準則取代了以下解釋公告：

- (1) 《解釋公告第 2 號——一致性：借款費用資本化》；以及
- (2) 《解釋公告第 18 號——一致性：允許選用的處理方法》。

國際會計準則第10號——報告期後事項

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	2
定 義	3
確認和計量	8
報告期後調整事項	8
報告期後非調整事項	10
股利	12
持續經營	14
披 露	17
批准報出日	17
更新關於報告期末情況的披露	19
報告期後非調整事項	21
生效日期	23
《國際會計準則第10號》(1999年修訂)的撤銷	24

國際會計準則第10號——報告期後事項

目 標

1 本準則的目標是規範：

- (1) 主體應在何時就報告期後事項調整其財務報表；以及
- (2) 主體應對財務報表批准報出日和報告期後事項作出的披露。

本準則還要求，如果報告期後事項表明持續經營假設不再適用，主體不應在持續經營的基礎上編製其財務報表。

範 圍

2 本準則適用於報告期後事項的會計處理和披露。

定 義

3 本準則使用的下列術語，其定義為：

報告期後事項，指在報告期和財務報表批准報出日之間發生的有利和不利事項。事項可分為兩種：

- (1) 為報告期末已經存在的情況提供證據的事項（報告期後調整事項）；以及
- (2) 表明報告期後發生的情況的事項（報告期後非調整事項）。

4 批准財務報表報出的程序，依管理結構、法律規定和財務報表編製與定稿程序的不同而異。

5 在某些情況下，要求主體在財務報表報出後將其財務報表交由股東批准。在這種情況下，財務報表的批准報出日是原報出日，不是股東批准財務報表日。

示例

20X2年2月28日，主體的管理層完成了截至20X1年12月31日的年度財務報表的草表。20X2年3月18日，董事會審核了財務報表並批准報出。20X2年3月19日，主體宣告其利潤及其選定的其他財務信息。20X2年4月1日，財務報表備好可供股東和其他人取用。20X2年5月15日，股東年會批准了財務報表，然後，經批准的財務報表於20X2年5月17日報送監管機構。

財務報表的批准報出日是20X2年3月18日（董事會批准報出日）。

6 在某些情況下，要求主體的管理層向監事會（僅由非經理人員組成）報送其財務報表並取得批准。在這種情況下，財務報表的批准報出日是在管理層批准報給監事會之時。

示例

20X2年3月18日，主體的管理層批准財務報表報給監事會。監事會僅由非經理人員組成，並可能包括僱員和其他外部利益的代表。20X2年3月26日，監事會批准了財務報表。20X2年4月1日，財務報表備好可供股東和其他人取用。20X2年5月15日，股東年會批准了財務報表，然後，經批准的財務報表於20X2年5月17日報送監管機構。

財務報表的批准報出日是20X2年3月18日（管理層批准報送監事會的日期）。

7 報告期後事項包括截至財務報表批准報出日的所有事項，即使這些事項發生於宣告利潤或其他選定的財務信息之後。

確認和計量

報告期後調整事項

8 主體應調整其財務報表中已確認的金額，以反映報告期後的調整事項。

9 下面是報告期後調整事項的例子，這些事項要求主體調整其已在財務報表中確認的金額，或者確認以前未確認的項目：

(1) 報告期後法院訴訟案件的結案，法院判決證實了主體在報告期末已存在的現時義務。主體根據《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》調整任何原先確認的、與該案件相關的準備，或者確認一項新準備。主體不應僅僅披露一項或有負債，因為根據《國際會計準則第 37 號》第 16 段，結案提供了需加考慮的額外證據。

(2) 報告期後收到的信息表明，資產在報告期末已減值，或者原先確認的該資產減值損失金額需要調整。例如：

① 報告期後發生的客戶破產，通常證實了在報告期末應收帳款損失已經存在，主體需要調整報告期末的應收帳款帳面金額；以及

② 報告期後存貨的銷售，可能提供了其在報告期末可變現淨值的證據。

(3) 報告期後確定報告期末前購入資產的成本，或售出资產的收入。

(4) 報告期後確定的利潤分配額或紅利支付額，如果主體由於報告期末前事項的結果，有在報告期末作出這種支付的現時法定或推定義務（參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》）。

(5) 表明財務報表不正確的欺詐或差錯的發現。

報告期後非調整事項

10 主體不應為反映報告期後的非調整事項而調整其財務報表中已確認的金額。

11 報告期後非調整事項的一個例子是，在報告期末和財務報表批准報出日之間投資公允價值的下跌。投資公允價值的下跌通常與報告期末的投資狀況無關，但反映了以後期間發生的情況。因此，主體不調整該項投資在財務報表中確認的金額。類似地，主體不更新該項投資在報告期末披露的金額，雖然根據第 21 段的要求可能需要作出補充披露。

股 利

12 如果主體在報告期後向其權益性工具持有者（參照《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》中的定義）宣告股利，則主體不應在報告期末把這些股利確認為負債。

13 如果股利是在報告期末之後，但在財務報表批准報出日之前宣告發放，則在報告期末不把股利確認為負債，因為報告期末不存在相關義務。應參照《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》，在財務報表附註中披露這些股利。

持續經營

14 如果管理層打算在報告期後清算主體或停止經營，或除此之外沒有切實的方案可供選擇，則主體不應在持續經營的基礎上編製其財務報表。

15 報告期後經營成果和財務狀況的惡化，可能表明需要考慮持續經營假設是否仍然適用。如果持續經營假設不再適用，且影響十分廣泛，則本準則要求從根本上改變會計基礎，而不是在原來的會計基礎上對已確認的金額進行調整。

16 《國際會計準則第 1 號》要求作出某些披露，如果：

- (1) 財務報表不是在持續經營的基礎上編製的；或者
- (2) 管理層知曉與可能對主體繼續保持持續經營能力產生重大懷疑的事項或情況相關的重大不確定性。要求披露的事項或情況可能在報告期末以後才出現。

披 露

批准報出日

17 主體應披露財務報表批准報出的日期以及由誰作出該批准。如果主體的所有者或其他人有權對報出的財務報表進行修訂，主體應披露這一事實。

18 對使用者來說，了解財務報表的批准報出日是重要的，因為財務報表不反映這一日期以後的事項。

更新關於報告期末情況的披露

19 如果主體在報告期後獲得關於報告期末存在情況的信息，主體應根據新信息，更新與這些情況相關的披露。

20 在某些情況下，主體需要更新其財務報表中的披露，以反映報告期後獲得的信息，即使這些信息不影響主體在財務報表中已經確認的金額。需要更新披露的一個例子是報告期後取得了關於報告期末已經存在的或有負債的證據。除了考慮根據《國際會計準則第 37 號》

是否應確認或變更一項準備外，主體還應根據證據更新關於或有負債的披露。

報告期後非調整事項

21 如果報告期後的非調整事項非常重要，不做披露將會影響使用者以財務報表為基礎所作的經濟決策。因此，主體應對每一重要類別的報告期後的非調整事項作如下披露：

- (1) 事項的性質；以及
- (2) 對財務影響的估計，或不能作出這種估計的說明。

22 以下是一些通常需要披露的報告期後非調整事項的例子：

- (1) 報告期後較大的企業合併(《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》要求在這種情況下作專門披露)或主要子公司的處置；
- (2) 宣佈終止一項經營的計劃；
- (3) 資產的大量購買，依據《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》的規定屬於持有待售類別的資產，資產其他形式的處置或者政府對主要資產的徵用；
- (4) 報告期後的火災對主要生產工廠的破壞；
- (5) 宣佈或開始實施較大的重組(參見《國際會計準則第 37 號》)；
- (6) 報告期後較大的普通股交易或潛在的普通股交易(《國際會計準則第 33 號——每股收益》要求主體披露對這類交易的描述，除非這類交易涉及資本化股票發行或紅利派送、股票分割或反向分割——所有這些都需要根據《國際會計準則第 33 號》進行調整)；
- (7) 報告期後資產價格或匯率不正常的重大變化；
- (8) 對當期和遞延稅款資產和負債有重大影響的、在報告期後生效或宣佈的稅率變化或稅法變化(參見《國際會計準則第 12

號——所得稅》)；

(9) 發生了重大的承諾或或有負債，例如，提供重大的擔保；
以及

(10) 發生一項僅由報告期後發生的事項引起的重大訴訟。

生效日期

23 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體在 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本準則，則應披露這一事實。

23A 由於 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》，對第 11 段進行了修訂。主體在應用《國際財務報告準則第 13 號》時需應用這些修訂內容。

23B 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》，對第 9 段進行了修訂。主體在應用《國際財務報告準則第 9 號》時需應用這些修訂內容。

《國際會計準則第 10 號》（1999 年修訂）的撤銷

24 本準則取代了《國際會計準則第 10 號——資產負債表日後事項》（1999 年修訂）。

國際會計準則第12號——所得稅

目 錄

起始段落

目 標	
範 圍	1
定 義	5
計稅基礎	7
當期所得稅負債和當期所得稅資產的確認	12
遞延所得稅負債和遞延所得稅資產的確認	15
應納稅暫時性差異	15
可抵扣暫時性差異	24
未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減	34
未確認遞延所得稅資產的重估	37
對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營安排中的權益	38
計 量	46
當期和遞延所得稅的確認	57
確認為損益的項目	58
不確認為損益的項目	61A
企業合併產生的遞延所得稅	66
以股份為基礎的支付交易產生的當期和遞延所得稅	68A
列 報	71
所得稅資產和所得稅負債	71
所得稅費用	77
披 露	79
生效日期	89
《解釋公告第21號》的撤銷	99

國際會計準則第12號——所得稅

目 標

本準則的目標是規定所得稅的會計處理。所得稅會計的基本問題是如何核算以下所指事項的當期和未來納稅後果：

(1) 在主體的財務狀況表中確認的資產（負債）帳面金額的未來收回（清償）；以及

(2) 在主體的財務報表中確認的當期交易和其他事項。

資產或負債的確認，意味著報告主體預期將收回或清償該項資產或負債的帳面金額。如果帳面金額的收回或清償很可能使未來稅款支付額大於（小於）沒有納稅後果的收回或清償數額，那麼本準則要求，除了少數例外，主體應確認一項遞延所得稅負債（遞延所得稅資產）。

本準則要求主體採用與核算交易和其他事項本身一樣的方法核算其納稅後果。因此，對於確認損益的交易和其他事項，任何相關的納稅影響也要確認損益。對於確認為損益外的交易和其他事項（在其他綜合收益裡確認或直接在權益裡確認）任何相關的納稅影響也確認為損益外項目（分別在其他綜合收益裡或直接在權益裡確認）。類似地，在企業合併中，對任何遞延所得稅資產和負債的確認都會影響商譽的金額或已確認的廉價購買利得。

本準則也涉及未利用可抵扣虧損或未利用稅款抵減產生的遞延所得稅資產的確認、所得稅在財務報表中的列報以及與所得稅有關的信息披露。

範 圍

1 本準則適用於所得稅會計。

2 在本準則中，所得稅包括各種以應稅利潤為基礎的國內和國外稅額。所得稅也包括由子公司、聯營或合營安排支付的、對分配給報告主體的利潤的徵稅，例如預扣所得稅。

3 〔已刪除〕

4 本準則不涉及政府補助會計（參見《國際會計準則第20號——政府補助的會計和政府援助的披露》）或投資稅款抵減的核算方法。但是，本準則涉及可能由這些補助或投資稅款抵減產生的暫時性差異的核算。

定 義

5 本準則使用的下列術語，其含義為：

會計利潤，指一個期間內扣除所得稅費用前的損益。

應稅利潤（可抵扣虧損），指一個期間內根據稅務部門制定的規則確定的、據以交付（或收回）所得稅的利潤（虧損）。

所得稅費用（所得稅收益），指包括在本期損益中的當期所得稅和遞延所得稅的總金額。

當期所得稅，指根據一個期間的應稅利潤（可抵扣虧損）計算的應付（可收回）所得稅金額。

遞延所得稅負債，指根據應（納）稅暫時性差異計算的未來期間應付所得稅金額。

遞延所得稅資產，指根據以下各項計算的未來期間可收回的所得稅金額：

- （1） 可抵扣暫時性差異；
- （2） 未利用的可抵扣虧損結轉後期；以及
- （3） 未利用的稅款抵減結轉後期。

暫時性差異，指在財務狀況表內一項資產或負債的帳面金額與其計稅基礎之間的差額。暫時性差異可能是以下兩種之一：

(1) 應納稅暫時性差異，指在確定收回或清償該資產或負債的帳面金額的未來期間的應稅利潤（可抵扣虧損）時，將導致應稅金額的暫時性差異；或者

(2) 可抵扣暫時性差異，是在確定收回或清償該資產或負債的帳面金額的未來期間的應稅利潤（可抵扣虧損）時，將導致可抵扣金額的暫時性差異。

一項資產或負債的計稅基礎，指計稅時歸屬於該資產或負債的金額。

6 所得稅費用（所得稅收益），由當期所得稅費用（當期所得稅收益）和遞延所得稅費用（遞延所得稅收益）組成。

計稅基礎

7 一項資產的計稅基礎是當主體收回該資產的帳面金額時，就計稅而言可從流入主體的任何應稅經濟利益中予以抵扣的金額。如果這些經濟利益不需納稅，那麼該資產的計稅基礎即為其帳面金額。

示例

1. 一台機器的成本為100。計稅折舊30已在當期和以前期間抵扣，剩餘成本將在未來期間作為折舊或通過處置作為一項減項抵扣。使用該機器產生的收入是應稅的，處置該機器時產生的任何利得是應稅的，產生的任何虧損在計稅時可以抵扣。該機器的計稅基礎是70。

2. 應收利息的帳面金額為100。相關的利息收入按收付實現制徵稅。該應收利息的計稅基礎是零。

示例

3. 應收帳款的帳面金額為100。相關的收入已包括在應稅利潤（可抵扣虧損）中。該應收帳款的計稅基礎是100。

4. 應收子公司股利的帳面金額為100。對股利不徵稅。在本質上，該資產的全部帳面金額是可抵扣經濟利益的。因此，該應收股利的計稅基礎是100⁽¹⁾。

5. 一項應收貸款的帳面金額為100。該貸款的歸還不會產生納稅後果。該貸款的計稅基礎是100。

(1) 根據這種分析，不存在應稅暫時性差異。另一種分析是應收股利計稅基礎為零，相應產生的應稅暫時性差異100適用零稅率。根據這兩種分析，都不產生遞延所得稅負債。

8 一項負債的計稅基礎是其帳面金額減去該負債在未來期間計稅時可抵扣的金額。對於預收收入，所產生負債的計稅基礎是其帳面金額減去未來期間非應稅收入的金額。

示例

1. 流動負債包括帳面金額為100的應計費用。計稅時，相關的費用將以收付實現制予以抵扣。該應計費用的計稅基礎是零。

2. 流動負債包括帳面金額為100的預收利息收入。相關的利息收入按收付實現制予以徵稅。該預收利息收入的計稅基礎是零。

3. 流動負債包括帳面金額為100的應計費用。計稅時，相關的費用已抵扣。該應計費用的計稅基礎是100。

4. 流動負債包括帳面金額為100的應計罰款。計稅時，罰款不可抵扣。該應計罰款的計稅基礎是100⁽¹⁾。

示例

5. 一項應付貸款的帳面金額為100。該貸款的歸還不會產生納稅後果。該貸款的計稅基礎是100。

(1) 根據這種分析，不存在可抵扣暫時性差異。另一種分析是應計罰款的計稅基礎為零，產生的可抵扣暫時性差異100適用零稅率。根據這兩種分析，都不存在遞延所得稅資產。

9 有些項目有計稅基礎，但沒有在財務狀況表中確認為資產和負債。例如，研究成本在確定其發生當期的會計利潤時，被確認為費用，但要到確定以後期間的應稅利潤（可抵扣虧損）時才允許作為抵扣項目。該研究成本的計稅基礎，即稅務部門允許在未來期間作為抵扣項目的金額，與零帳面金額之間的差額，是會產生遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異。

10 如果資產或負債的計稅基礎不十分明顯，考慮本準則所依據的基本原則是有幫助的：只要資產或負債的帳面金額的收回或清償可能使未來稅款支付額大於（小於）不產生納稅後果的收回或清償情況，那麼除了少數例外，主體應確認遞延所得稅負債（資產）。例如，第51A段後的示例3說明了這種情況：當資產或負債的計稅基礎取決於預期收回或清償的方式時，考慮這項基本原則可能會有所幫助。

11 在合併財務報表中，暫時性差異應通過將合併財務報表中的資產和負債的帳面金額與適當的計稅基礎進行比較來確定。在應呈送合併納稅申報表的那些稅收管轄區內，該計稅基礎應參照合併納稅申報表確定。在其他稅收管轄區內，計稅基礎應參照集團內每個主體的納稅申報表確定。

當期所得稅負債和當期所得稅資產的確認

12 當期和以前期間的當期所得稅，如果未支付，則應確認為一項負債。如果當期和以前期間已支付的金額超過上述期間應付的金額，則超過的部分應確認為一項資產。

13 與能夠向前期結轉以收回以前期間的當期所得稅的可抵扣虧損相關的利益，應確認為一項資產。

14 當可抵扣虧損用於收回以前期間的當期所得稅時，主體應在可抵扣虧損發生的期間將該利益確認為一項資產，因為該利益很可能流入主體，而且能夠可靠地計量。

遞延所得稅負債和遞延所得稅資產的確認

應納稅暫時性差異

15 各種應納稅暫時性差異均應據以確認遞延所得稅負債，除非遞延所得稅負債是由以下情況之一所產生：

- (1) 商譽的初始確認；或者
- (2) 具有以下特徵的交易中資產或負債的初始確認：

①不是企業合併；並且

②交易時，既不影響會計利潤也不影響應稅利潤(可抵扣虧損)。

但是，對於與對子公司、分支機構和聯營的投資以及在合營安排中的權益相關的應(納)稅暫時性差異，應根據第39段確認遞延所得稅負債。

16 資產的確認，意味著該資產的帳面金額在未來期間將以流入主體的經濟利益的形式收回。當該資產的帳面金額超過其計稅基礎時，應稅經濟利益的金額也將超過計稅時允許抵扣的金額。這個差額就是

應納稅暫時性差異，在未來期間支付所產生的所得稅義務構成一項遞延所得稅負債。當主體收回該資產的帳面金額時，應納稅暫時性差異將轉回，主體將獲得應稅利潤。這使得經濟利益很可能以稅款支付的方式流出主體。因此，本準則要求確認所有遞延所得稅負債，只是對第15段和第39段所描述的某些情況可以例外。

示例

某項資產，成本為 150，帳面金額為 100。計稅累計折舊為 90，稅率為 25%。

該資產的計稅基礎為 60（成本 150 減計稅累計折舊 90）。為收回帳面金額 100，主體必須賺得應稅收益 100，但只能抵扣計稅折舊 60。所以，當主體收回該資產的帳面金額時，要支付所得稅 10（ $40 \times 25\%$ ）。帳面金額 100 與計稅基礎 60 之間的差額 40 是應納稅暫時性差異。為此，主體應確認一項遞延所得稅負債 10（ $40 \times 25\%$ ），以表示其收回該資產的帳面金額時將支付的所得稅。

17 當收益或費用包含於某一期間的會計利潤中但包含於另一期間的應稅利潤中時，就會產生一些暫時性差異。這種暫時性差異通常稱為時間性差異。以下是這種暫時性差異的例子，它們是應納稅暫時性差異，因而產生遞延所得稅負債：

（1） 利息收入按時間比例基礎包含在會計利潤中，但在某些稅收管轄區內，可能要等收到現金時才包含在應稅利潤中。就這種收入而言，在財務狀況表中確認的應收款項的計稅基礎是零，因為該收入只在收到現金時才影響應稅利潤；

（2） 用於確定應稅利潤（可抵扣虧損）的折舊可能與用於確定會計利潤的折舊不同。暫時性差異是資產的帳面金額與其計稅基礎

之間的差額，其中計稅基礎是該資產的原始成本減去稅務部門在確定當期和前期應(納)稅利潤時允許就該資產進行的各種抵扣後的餘額。採用加速折舊計稅時將產生應稅暫時性差異，並產生遞延所得稅負債（如果計稅折舊比會計折舊慢，則產生可抵扣暫時性差異，並產生遞延所得稅資產）；以及

（3） 在確定會計利潤時，開發成本可以資本化並在未來期間攤銷，但在確定應稅利潤時則在其發生期間予以抵扣。這種開發成本的計稅基礎為零，因為它們已經從應稅利潤中抵扣。暫時性差異是開發成本的帳面金額與其零計稅基礎之間的差額。

18 暫時性差異也產生於以下情況：

（1） 在企業合併中取得的可辨認資產和承擔的負債一般以它們的公允價值按照《國際財務報告準則第3號——企業合併》進行確認，但計稅時不作相應的調整（參見第19段）；

（2） 重估資產，而計稅時不作相應的調整（參見第20段）；

（3） 企業合併產生的商譽（參見第21段）；

（4） 資產或負債初始確認時的計稅基礎不同於其初始帳面金額，例如，當主體從相關資產的免稅政府補助中獲得利益時（參見第22段和第33段）；或者

（5） 對子公司、分支機構和聯營的投資或在合營安排中的權益的帳面金額與該投資或權益的計稅基礎不同（參見第38段至第45段）。

企業合併

19 除了少數的例外情況，企業合併中所取得的可辨認資產和承擔的負債應在合併日按它們的公允價值確認。當所取得的可辨認資產和預計負債的計稅基礎不受企業合併影響或所受影響各不相同時，會

產生暫時性差異。例如，當資產的帳面金額增加至公允價值但該資產的計稅基礎仍保持為以前主體的成本時，就會導致形成遞延所得稅負債的應納稅暫時性差異。所產生的遞延所得稅負債影響商譽（參見第66段）。

以公允價值計量的資產

20 國際財務報告準則允許或要求某些資產以公允價值計量或重估（例如，參見《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》、《國際會計準則第38號——無形資產》、《國際會計準則第40號——投資性房地產》以及《國際財務報告準則第9號——金融工具》）。在有些稅收管轄區內，重估資產或將其重述為公允價值影響當期的應稅利潤（可抵扣虧損）。結果，該資產的計稅基礎被調整，沒有暫時性差異產生。在其他稅收管轄區內，資產的重估或重述並不影響重估或重述期間的應稅利潤，因此不調整該資產的計稅基礎。但是，帳面金額的未來收回將會導致應稅經濟利益流入主體，而計稅時可抵扣的金額則與那些經濟利益的金額不同。重估後資產的帳面金額與其計稅基礎之間的差額是暫時性差異，會產生遞延所得稅負債或資產。即使以下情況也是如此：

（1） 主體不打算處置該資產。在這種情況下，該資產重估後的帳面金額將通過使用而收回，這將產生超過未來期間計稅時可抵扣的折舊金額的應稅收益；或者

（2） 如果將該資產的處置收入投資於類似資產，資本利得稅將被遞延。在這種情況下，資本利得稅在銷售或使用該類似資產時最終會成為應付所得稅。

商 譽

21 企業合併中產生的商譽是下面（1）超過（2）的部分：

(1) 以下總和：

①根據《國際財務報告準則第3號》中通常要求用購買日的公允價值計量所轉移對價的部分；

②根據《國際財務報告準則第3號》確認的在被購買方的非控制性權益部分；和

③非一次完成的企業合併中，購買方在被購買方以前所享有的股東權益部分在收購日的公允價值；

(2) 根據《國際財務報告準則第3號》對取得的可辨認資產和承擔的負債計量的收購日淨值。

許多稅務當局不允許在確定應稅利潤時將商譽帳面金額的攤銷作為可以抵扣的費用。而且，在這些稅收管轄區域，當一家子公司在終止經營、處置資產時，取得商譽的成本經常不能在稅前抵扣。也就是說，商譽計稅基礎等於零。商譽的帳面金額與計稅基礎之間的差額就是應納稅暫時性差異。但是，本準則不允許確認所產生的遞延所得稅負債，原因在於商譽是一項殘值，確認遞延所得稅負債會增加商譽的帳面金額。

21A 因為在商譽初始確認時產生的遞延所得稅負債按照第15段(1)的要求不允許確認，所以其後遞延所得稅負債的減少也因此不能確認。例如，如果由於企業合並而確認了CU100的商譽，其計稅基礎為零，則第15段(1)禁止主體確認相應的遞延所得稅負債。如果主體後續確認了CU20的商譽減值，則與該商譽相關的應(納)稅暫時性差異由CU100減少到CU80，導致未確認的遞延所得稅負債也相應減少。由於未確認所得稅負債金額的減少也被視為與商譽的初始確認相關，進而根據第15段(1)不能進行確認。

21B 由與商譽有關的因應納稅暫時性差異產生的遞延所得稅負債，若不是由於商譽的初始確認而產生的則應當加以確認。例如，企

業在合併中確認了CU100的商譽，並可以從並購當年開始每年以20%的比率進行納稅抵扣，那麼商譽在初始確認的時候計稅基礎是CU100，在並購年末則為CU80。如果商譽在並購年末的帳面金額保持CU100不變，那麼該年末產生應(納)稅暫時性差異CU20。因為這種應(納)稅暫時性差異與商譽的初始確認無關，所以由它引起的遞延所得稅負債可以確認。

資產或負債的初始確認

22 暫時性差異可能產生於資產或負債的初始確認，例如，一項資產的部分或全部成本在計稅時不得抵扣的情況就是如此。核算這種暫時性差異的方法依導致該資產或負債初始確認的交易的性質而定：

(1) 在企業合併中，主體確認任何遞延所得稅負債或資產，並由此影響商譽的金額或是確認的廉價購買利得（參見第19段）；

(2) 如果交易影響會計利潤或應稅利潤，主體確認任何遞延所得稅負債或資產，並將所產生的遞延所得稅費用或收益確認為損益（參見第59段）；

(3) 如果交易不是企業合併，且既不影響會計利潤也不影響應稅利潤，如果沒有第15段和第24段所規定的例外情況，主體可能會確認所產生的遞延所得稅負債或資產，並按同一金額調整該資產或負債的帳面金額。這種調整將使財務報表缺乏明晰性。因此，本準則不允許主體確認在初始確認或後續確認時所產生的遞延所得稅負債或資產（參見下面的示例）。而且，主體不應隨著該資產的折舊而確認未確認的遞延所得稅負債或資產的後續變化。

用於說明第22段（3）的示例

主體打算使用一項成本為1 000的資產，在其5年的使用年限內一直使用，然後再處置，殘值為0。稅率為40%。該資產的折舊在計稅時不能抵扣。

一旦處置，任何資本利得不納稅，任何資本損失不可抵扣。

當主體收回該資產的帳面金額時，主體將賺得應稅收益1 000，支付所得稅400。主體不確認由此產生的遞延所得稅負債400，原因在於它是由該資產的初始確認所產生的。

下一年，該資產的帳面金額為800。在賺得的應稅收益800中，主體將支付所得稅320。主體不確認遞延所得稅負債320，原因在於它是由該資產的初始確認所產生的。

23 根據《國際會計準則第32號——金融工具：列報》的要求，複合金融工具（例如，可轉換債券）的發行者將工具的負債成分歸類為負債，而將權益成分歸類為權益。在某些稅收管轄區內，初始確認時負債成分的計稅基礎等於負債和權益成分的初始帳面金額之和。由初始確認權益成分所產生的應（納）稅暫時性差異和由初始確認負債成分所產生的應（納）稅暫時性差異予以分開。這樣，第15段（2）所提的例外情況就不適用。因而，主體應確認由此產生的遞延所得稅負債。根據第61A段，遞延所得稅直接借記入權益成分的帳面金額。根據第58段，遞延所得稅負債的後續變化在損益中作為遞延所得稅費用（收益）予以確認。

可抵扣暫時性差異

24 如果很可能獲得能利用可抵扣暫時性差異來抵扣的應稅利潤，應基於全部可抵扣暫時性差異確認遞延所得稅資產，除非遞延所

得稅資產是由在以下交易中，由於資產或負債的初始確認而產生的：

- (1) 不是企業合併；並且
- (2) 進行交易時，既不影響會計利潤也不影響應稅利潤（可抵扣虧損）。

但是，對於與對子公司、分支機構和聯營的投資以及在合營安排中的權益相關的可抵扣暫時性差異，應根據第44段確認遞延所得稅資產。

25 負債的確認意味著該負債的帳面金額在未來期間將通過含有經濟利益的資源流出主體來清償。當資源從主體流出時，其部分或全部金額可以在晚於負債確認期間的某個期間確定應稅利潤時抵扣。在這種情況下，負債的帳面金額和其計稅基礎之間存在一項暫時性差異。相應地，當部分負債被允許在確定應稅利潤時予以抵扣，進而相關所得稅可在未來期間收回，就產生一項遞延所得稅資產。類似地，如果一項資產的帳面金額小於其計稅基礎，由於在未來期間可因此而收回所得稅，故該差額會產生一項遞延所得稅資產。

示例

主體將應計產品保修成本 100 確認為一項負債。該產品保修成本需於該主體支付索賠時才能抵扣稅款。稅率為 25%。

該負債的計稅基礎是零（帳面金額 100，減去可在未來期間計稅時就該負債抵扣的金額）。在以帳面金額清償該負債時，主體的未來應稅利潤減少 100，同時，相應地減少其未來所得稅支出 25（ $100 \times 25\%$ ）。帳面金額 100 與計稅基礎零之間的差額是一項可抵扣暫時性差異 100 因此，如果該主體很可能在未來期間賺得足夠的應稅利潤，以便從減少的所得稅支付額中獲益，那麼它應確認一項遞延所得稅資產 25（ $100 \times 25\%$ ）。

26 以下是一些產生遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異的例子：

(1) 退休福利成本可以在確定僱員提供勞務期間的會計利潤時抵扣，但當主體將分攤的成本付給一項基金時，或當主體支付退休金時，才能在確定應稅利潤時抵扣。負債的帳面金額與其計稅基礎之間存在一項暫時性差異；該負債的計稅基礎通常為零。由於在支付對基金的投入或支付退休金時，經濟利益將以抵扣應稅利潤的形式流入主體，這項暫時性差異會形成一項遞延所得稅資產；

(2) 研究成本在確定其發生當期的會計利潤時被確認為費用，但直到以後期間才允許在確定應稅利潤（可抵扣虧損）時作為抵扣項目。該研究成本的計稅基礎，即稅務部門允許在未來期間作為減項的金額，與零帳面金額之間的差額是一項會形成遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異；

(3) 除少數的例外情況，企業合併中所取得的可辨認資產和承擔的負債應在合併日按公允價值確認。當承擔的負債在購買日確認，但相關的成本要等到以後期間才在確定應稅利潤時抵扣，這就會產生一項形成遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異。如果所取得的可辨認資產的公允價值小於其計稅基礎，也會產生一項遞延所得稅資產。在這兩種情況下，產生的遞延所得稅資產都會影響商譽（參見第66段）；以及

(4) 某些資產可以以公允價值計價，或被重估，但計稅時不作相應調整（參見第20段）。如果資產的計稅基礎大於其帳面金額，會產生一項可抵扣暫時性差異。

27 可抵扣暫時性差異的轉回使得在確定未來期間的應稅利潤時產生抵扣項目。但是，只有當主體賺得足夠的應稅利潤以抵銷抵扣金額時，表現為所得稅支付額減少的經濟利益才流入該主體。因此，

只有當很可能獲得能利用可抵扣暫時性差異的應稅利潤時，主體才能確認遞延所得稅資產。

28 當存在與同一稅務部門和同一納稅主體相關的、並預期在以下所指期間轉回的、足夠的應（納）稅暫時性差異時，很可能獲得能利用可抵扣暫時性差異的應稅利潤：

- （1） 與可抵扣暫時性差異的預期轉回期相同的期間；或者
- （2） 由遞延所得稅資產引起的納稅虧損可以向前期或向後期結轉的期間。

在上述情況下，遞延所得稅資產應在可抵扣暫時性差異產生的期間確認。

29 當不存在與同一稅務部門和同一納稅主體相關的、足夠的應（納）稅暫時性差異時，確認遞延所得稅資產應受到以下條件的約束：

- （1） 在與可抵扣暫時性差異的轉回相同的期間內（或由遞延所得稅資產產生的可抵扣虧損可以向前期或向後期結轉的期間），主體很可能有與同一稅務部門和同一納稅主體相關的、足夠的應稅利潤。在評估未來期間是否有足夠的應稅利潤時，主體不應考慮預計在未來期間產生的可抵扣暫時性差異形成的應稅金額，因為這些可抵扣暫時性差異形成的遞延所得稅資產本身就要求有未來應稅利潤以資利用；或者
- （2） 主體具有在恰當期間運用稅務計劃產生應稅利潤的機會。

30 稅務計劃機會是指主體在可抵扣虧損或稅款抵減向後期結轉逾期之前的特定期內，為創造或增加應稅收益而採取的行動。例如，在某些稅收管轄區內，可能通過以下方式創造或增加應稅利潤：

(1) 選擇以已收或應收為基礎對利息收益計稅；
(2) 遞延從應稅利潤中進行某些抵扣的要求權；
(3) 出售或租回那些已經增值但未調整計稅基礎以反映這種增值的資產；以及

(4) 出售產生非應稅收益的資產（例如，在某些稅收管轄區內的政府債券）以購買產生應稅收益的另一項投資。

如果稅務計劃機會將應稅利潤從較後的期間提前至較前的期間，那麼，利用可抵扣虧損或稅款抵減向前期結轉的機會，仍然要取決於在未來產生暫時性差異以外來源的未來應稅利潤的存在。

31 如果主體有最近虧損的記錄，它應考慮第35段和第36段中的指南。

32 〔已刪除〕

商 譽

32A 如果由企業合併引起的商譽的帳面價值小於其計稅基礎，兩者的差異產生遞延所得稅資產。由商譽的初始確認引起的遞延所得稅資產應當作為企業合併會計處理的一部分予以確認，只要有足夠應稅收益供可抵扣暫時性差異抵銷。

資產或負債的初始確認

33 在資產初始確認時形成遞延所得稅資產的一個例子是，與某項資產有關的非應稅政府補助在確定該資產帳面金額時已予扣除，但計稅時卻不能從該資產的應折舊金額（即其計稅基礎）中扣除；該資產的帳面金額小於其計稅基礎，從而產生一項可抵扣暫時性差異。政府補助也可能作為遞延收益處理，在此種情況下，遞延收益與零計稅基礎之間的差額是一項可抵扣暫時性差異。無論主體採用何種列報方

法，都不能確認由此產生的遞延所得稅資產，原因如第22段所述。

未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減

34 如果很可能獲得能利用尚未利用的可抵扣虧損和未利用的稅款抵減來抵扣的未來應稅利潤，向後期結轉未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減應以上述未來應稅利潤為限，確認一項遞延所得稅資產。

35 未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減結轉後期產生的遞延所得稅資產的確認標準，與可抵扣暫時性差異產生的遞延所得稅資產的確認標準相同。但是，未利用可抵扣虧損的存在足以表明未來應稅利潤可能不會獲得。因此，在主體有近期虧損記錄的情況下，只有當主體有足夠的應納稅暫時性差異，或存在令人信服的其他證據表明主體將來能夠獲得足夠的、可以利用尚未利用的可抵扣虧損或未利用的稅款抵減來抵扣的應稅利潤時，主體才確認一項由未利用可抵扣虧損或稅款抵減產生的遞延所得稅資產。在這種情況下，第82段要求披露遞延所得稅資產的金額以及支持其確認的證據的性質。

36 主體估計獲得可利用尚未利用的可抵扣虧損或未利用的稅款抵減來抵扣的應稅利潤的可能性時，應考慮以下標準：

(1) 主體是否有足夠的、與同一稅務部門和同一納稅主體相關的應稅暫時性差異，該差異將產生能利用尚未逾期的未利用可抵扣虧損或未利用稅款抵減來抵扣的應稅金額；

(2) 在未利用的可抵扣虧損或未利用的稅款抵減逾期前，主體是否很可能獲得應稅利潤；

(3) 未利用可抵扣虧損是否由不大可能再出現的可辨明的原因形成；以及

(4) 主體是否可獲得稅務計劃機會（參見第30段），該機會

將在未利用可抵扣虧損或未利用稅款抵減的可利用期間產生應稅利潤。

如果不是很可能獲得能夠利用尚未利用的可抵扣虧損或未利用的稅款抵減來抵扣的應稅利潤，就不能確認遞延所得稅資產。

未確認遞延所得稅資產的重估

37 在每一個報告期末，主體要對未確認的遞延所得稅資產重新估價。當未來應稅利潤很可能收回遞延所得稅資產時，主體確認該項以前未確認的遞延所得稅資產。例如，交易條件的改進，可能使主體更有可能在未來產生足夠的應稅利潤，從而使遞延所得稅資產滿足第24段或第34段設立的重估標準。另一個例子是，主體在合併日或以後重新估價遞延所得稅資產（參見第67段和第68段）。

對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營安排中的權益

38 如果對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營中的權益（即母公司或投資者佔子公司、分支機構、聯營或被投資的淨資產（包括商譽的帳面金額在內）的份額）的帳面金額與該投資或權益的計稅基礎（經常是成本）不一致時，會產生暫時性差異。這些差異也可能在許多不同的情況下產生，例如：

- （1） 子公司、分支機構、聯營和合營安排存在未分配利潤；
 - （2） 母公司和其子公司分處在不同的國家時，匯率發生變化；
- 以及
- （3） 對聯營投資的帳面金額減少到其可收回金額。

如果母公司在其個別財務報表中以成本或重估價對投資計價，那麼在合併財務報表中的暫時性差異可能與母公司個別財務報表內該投資的暫時性差異不一致。

39 對於所有與對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營中的

權益相聯繫的應納稅暫時性差異，主體應確認一項遞延所得稅負債，但滿足以下兩個條件的則例外：

(1) 母公司、投資者、合營者或者共同經營者能夠控制該暫時性差異轉回的時間安排；並且

(2) 該暫時性差異在可預見的未來很可能不會轉回。

40 當母公司控制了子公司的股利政策時，就能夠控制與那項投資相關的暫時性差異（包括由未分配利潤及任何外幣折算差額產生的暫時性差異）轉回的時間安排。而且，確定暫時性差異轉回時的應付所得稅金額經常是不切實可行的。因此，當母公司已經決定那些利潤在可預見的將來不予分配時，母公司不應確認遞延所得稅負債。同樣的考慮適用於對分支機構的投資。

41 以功能貨幣計量主體的非貨幣性資產和負債（參見《國際會計準則第21號——匯率變動的影響》）。如果主體的應稅利潤或可抵扣虧損（進而非貨幣性資產和負債的計稅基礎）以另外一種貨幣確定，那麼，匯率變動會產生暫時性差異，而暫時性差異導致已確認的遞延所得稅負債或者（如第24段）資產。該遞延所得稅應借記或貸記入損益（參見第58段）。

42 聯營的投資者不控制該聯營，通常也不能決定其股利政策。因此，如果沒有協議要求聯營的利潤在可預見的將來不予分配，投資者應確認對聯營企業投資相關的應稅暫時性差異所產生的遞延所得稅負債。在有些情況下，如果投資者收回其在聯營的投資成本，則可能難以確定將來應付的稅款金額，但能夠斷定應付的稅款金額將等於或大於一個最低金額。在這種情況下，遞延所得稅負債應以該最低金額計量。

43 合營安排各方之間的協議，通常涉及利潤分配，並明確對這

些問題的決策是否要求得到各方或其中幾方的同意。如果合營者或共同經營者能夠控制其在合營安排中利潤份額的分配時點，並且其利潤份額在可預見的未來不是很可能被分配，就不能確認遞延所得稅負債。

44 只有當以下情況都很可能時，主體才能對所有由在子公司、分支機構及聯營中的投資和在合營安排中的權益產生的可抵扣暫時性差異，確認一項遞延所得稅資產：

- (1) 暫時性差異在可預見的未來將轉回；並且
- (2) 未來能夠獲得能用暫時性差異抵扣的應稅利潤。

45 當確定與在子公司、分支機構及聯營中的投資以及在合營安排中的權益相關的可抵扣暫時性差異是否應確認一項遞延所得稅資產時，主體應考慮第28段至第31段提供的指南。

計 量

46 當期和以前期間形成的當期所得稅負債（資產），應按報告期末已執行的或實質上已執行的稅率（和稅法）計算的預期應付稅務部門（從稅務部門返還）的金額計量。

47 遞延所得稅資產和負債，以報告期末已執行的或實質上已執行的稅率（和稅法）為基礎，按預期實現該資產或清償該負債的期間的稅率計量。

48 當期和遞延所得稅資產和負債通常按已執行的稅率（和稅法）計量。但是，在某些稅收管轄區內，政府對稅率（和稅法）的宣佈對實際執行有重大影響，實際執行可能在宣佈之後幾個月。在這些情況下，所得稅資產和負債應採用已宣佈的稅率（和稅法）計量。

49 當不同的稅率適用於不同水平的應稅收益時，遞延所得稅資產和負債應以預期適用於暫時性差異預計轉回期間的應稅利潤（可抵扣虧損）的平均稅率計量。

50 [已刪除]

51 遞延所得稅負債和遞延所得稅資產的計量，應反映主體在報告期末預期從收回或清償其資產和負債帳面金額的方式所導致的納稅後果。

51A 在有些稅收管轄區內，企業收回（清償）其資產（負債）的帳面金額的方式可能影響以下一個或兩個方面：

(1) 當企業收回（清償）其資產（負債）的帳面金額時適用的稅率；以及

(2) 資產（負債）的計稅基礎。

在上述情況下，主體應採用與收回或清償的預期方式相一致的稅率和計稅基礎，來計量遞延所得稅負債和遞延所得稅資產。

示例 1

某項資產的帳面金額為 100，計稅基礎是 60。如果出售該資產，適用稅率 20%，稅率 30%適用於其他收益。

如果主體預期不再繼續使用該資產而是將其出售，則應確認一項遞延所得稅負債 8（ $40 \times 20\%$ ）；如果主體預期保留該資產並通過使用來收回其帳面金額，則應確認一項遞延所得稅負債 12（ $40 \times 30\%$ ）。

示例 2

某項資產的成本為 100，帳面金額由 80 重估為 150。計稅時沒有作相應的調整。累計計稅折舊為 30。稅率為 30%。如果該資產以超出成本的價格出售，則累計計稅折舊 30 將包括在應稅收益中，但超出成本的銷售收入將不納稅。

該資產的計稅基礎是 70，同時存在一項應納稅暫時性差異 80。如果主體預期通過使用該資產收回其帳面金額，它必須創造應稅收益 150，但只能抵扣折舊 70。由此，存在一項遞延所得稅負債 24（ $80 \times 30\%$ ）。如果主體預期通過以收入 150 立即出售該資產以收回其帳面金額，則遞延所得稅負債可計算如下：

	應納稅暫時性差異	稅率	遞延所得稅負債
累計計稅折舊	30	30%	9
超出成本的收入	<u>50</u>	0	<u>—</u>
總計	<u>80</u>		<u>9</u>

（註：根據第 61A 段，因重估而產生的額外遞延所得稅應確認為其他綜合收益。）

示例 3

沿用示例 2，但如果該資產以超過成本的價格出售，則累計計稅折舊將包括在應稅收益中（按 30% 徵稅），並且在扣除物價上漲調整的成本 110 後，出售收入將按 40% 徵稅。

如果主體打算通過使用該資產收回其帳面金額，它必須創造應稅收益 150，但只能扣除折舊 70。由此，計稅基礎是 70，存在一項

示例 3

應稅暫時性差異 80，同時還存在一項遞延所得稅負債 24(80×30%)，與示例 2 相同。

如果主體打算通過立即出售該資產、取得收入 150 進而收回其帳面金額，則主體將能扣減物價上漲調整的成本 110。淨收入 40 將按 40%徵稅。此外，累計計稅折舊 30 將包括在應稅收益中，按 30%徵稅。由此，計稅基礎是 80(110-30)，存在一項應納稅暫時性差異 70，同時還存在一項遞延所得稅負債 25(40×40%+30×30%)。如果在本例中計稅基礎不十分明顯，那麼考慮第 10 段設立的基本原則可能是有幫助的。

(註：根據第 61A 段，因重估而產生的額外遞延所得稅應確認為其他綜合收益。)

51B 如果遞延所得稅負債或遞延所得稅資產產生於以《國際會計準則第 16 號》中重估價模式計量的非折舊資產，那麼遞延所得稅負債或遞延所得稅資產的計量應當反映通過出售該非折舊資產收回其帳面金額的所得稅後果，而不考慮該資產帳面金額的計量基礎。相應地，如果稅法明確規定了適用於資產出售帶來的應稅金額的稅率，且該稅率與適用於資產使用帶來的應稅金額的稅率不同，那麼計量與非折舊資產相關的遞延所得稅負債或遞延所得稅資產時應採用前者。

51C 如果遞延所得稅負債或遞延所得稅資產產生於以《國際會計準則第 40 號》中的公允價值模式計量的投資性房地產，那麼存在一項可推翻假設，即投資性房地產的帳面金額將通過出售收回。相應地，除非該假設被推翻，遞延所得稅負債或遞延所得稅資產的計量應該反映完全通過出售來收回該投資性房地產帳面金額的所得稅後果。如果

投資性房地產是可折舊的，並且其相關商業模式的目標是隨著時間的流逝通過使用而非出售消耗該投資性房地產包含的全部經濟利益，則上述假設將被推翻。如果該假設被推翻，則應遵循第51段和第51A段的要求。

用於說明第 51C 段的示例

一投資性房地產成本為 100，公允價值為 150，以《國際會計準則第 40 號》中的公允價值模式計量。該房地產包括成本為 40、公允價值為 60 的土地和一座成本為 60、公允價值為 90 的建築物。該土地具有永久使用壽命。

出於計稅目的的建築物累計折舊為 30。未實現的投資性房地產的公允價值變化不影響應稅利潤。如果投資性房地產按高於成本的價格出售，那麼計稅累計折舊 30 的轉回將被包括在應稅利潤中，並按普通稅率 30% 計稅。對於超過成本部分的銷售款項，稅法特別規定，如果持有相關資產少於兩年，適用 25% 的稅率，持有時間如超過兩年，則適用 20% 的稅率。

因為投資性房地產採用《國際會計準則第 40 號》中的公允價值模式計量，所以存在一項可推翻假設，即主體將完全通過出售來收回投資性房地產的帳面金額。如果該假設沒有被推翻，遞延所得稅應反映完全通過出售來收回帳面金額的所得稅後果，即便主體預期在出售前賺取房地產租賃收入也是如此。

如上述土地被出售，其計稅基礎為 40，因此應納稅暫時性差異為 $20(60 - 40)$ 。如上述建築物被出售，其計稅基礎為 $30(60 - 30)$ ，因此應納稅暫時性差異為 $60(90 - 30)$ 。相應地，與該投資性房地

用於說明第 51C 段的示例

產相關的應納稅暫時性差異合計為 80 (20 + 60)。

按照第 47 段，稅率是預期實現該投資性房地產的期間的適用稅率。因此，如果主體預期在持有超過兩年後出售該房地產，則相關遞延所得稅負債的計算如下：

	應納稅暫時性差異	稅率	遞延所得稅負債
計稅累計折舊	30	30%	9
超出成本的銷售款項	<u>50</u>	20%	<u>10</u>
總計	<u>80</u>		<u>19</u>

如果主體預期在持有少於兩年時出售該房地產，上述計算應作修訂，超出成本的銷售款項將適用 25% 而不是 20% 的稅率。

如果，與上述情況相反，主體持有該建築物的商業模式的目標是通過長時間的使用而非出售來消耗其包含的全部經濟利益，則對於該建築物而言，上述假設將被推翻。然而，土地是不可折舊的。因此，有關土地的銷售收回假設不會被推翻。相應地，遞延所得稅負債會反映建築物的帳面金額通過使用收回而土地的帳面金額通過銷售收回的所得稅後果。

在使用該建築物時，其計稅基礎為 30 (60 - 30)，應納稅暫時性差異為 60 (90 - 30)，因此確認的遞延所得稅負債為 18 (60 乘以 30% 的稅率)。

在出售該土地時，其計稅基礎為 40，應納稅暫時性差異為 20 (60 - 40)，因此確認的遞延所得稅負債為 4 (20 乘以 20% 的稅率)。

用於說明第 51C 段的示例

因此，如果通過出售收回建築物帳面金額的假設被推翻，與該投資性房地產相關的遞延所得稅負債為 22 (18 + 4)。

51D 對於企業合併中因計量投資性房地產而產生遞延所得稅負債或遞延所得稅資產的情形，如果該主體將採用公允價值模式對這一投資性房地產進行後續計量，則第51C段中的可推翻假設也同樣適用。

51E 第51B段至第51D段並不改變在確認和計量遞延所得稅資產時應用本準則第23段至第33段（可抵扣暫時性差異）和第34段至第36段（未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減）中各原則的要求。

52 [被移動並重標記為51A]

52A 在有些稅收管轄區內，如果部分或全部淨利潤或留存收益作為股利支付給主體股東，那麼應付所得稅將按較高或較低的稅率計算。在另一些稅收管轄區內，如果部分或全部淨利潤或留存收益作為股利支付給主體股東，那麼所得稅則可能返還或支付。在這些情況下，當期和遞延所得稅資產和負債，應按適用於未分配利潤的稅率計量。

52B 在第52A段所描述的情況中，當確認支付股利的負債時，同時確認股利的所得稅後果。與向所有者分配股利相比，股利的所得稅後果更直接地與過去的交易或事項相關聯。所以，股利的所得稅後果應當按第58段的要求，在當期損益中確認，第58段（1）和（2）描述的情況所產生股利的所得稅後果除外。

用於說明第 52A 段和第 52B 段的示例

下面的示例涉及在未分配利潤按較高稅率（50%）計算所得稅且當分配利潤時返還某一金額的稅收管轄區內，主體當期和遞延所得稅資產和負債的計量。已分配利潤的稅率為 35%。在報告期末，即 20X1 年 12 月 31 日，主體未確認因資產負債表日後提議或宣佈的股利產生的負債。因此，20X1 年未確認股利。20X1 年的應稅收益為 100 000。20X1 年應稅暫時性差異淨額為 40 000。

主體確認了 50 000 的當期所得稅負債和當期所得稅費用。沒有確認因未來股利產生的潛在可收回金額的資產。主體還確認了 20 000（ $40\,000 \times 50\%$ ）的遞延所得稅負債和遞延所得稅費用，表示當收回或清償根據適用於未分配利潤的稅率計算的資產和負債的帳面金額時，主體將支付的所得稅金額。

隨後，20X2 年 3 月 15 日，主體將由前期經營利潤產生的 10 000 股利，確認為負債。

20X2 年 3 月 15 日，主體將收回的所得稅 1 500（已確認為負債的股利的 15%），確認為當期所得稅資產，並抵減 20X2 年的當期所得稅費用。

53 遞延所得稅資產和負債不應折現。

54 以折現基礎來可靠地確定遞延所得稅資產和負債，要求詳細地推定每一項暫時性差異轉回的時間。在許多情況下，這種時間推定不是切實可行的或相當複雜。因此，要求對遞延所得稅資產和負債折現是不恰當的。允許但不要求折現，將會導致主體之間的遞延所得稅

資產和負債不可比。因此，本準則不要求也不允許對遞延所得稅資產和負債折現。

55 暫時性差異應依據資產或負債的帳面金額來確定。即使帳面金額本身是以折現基礎確定的也是如此，退休福利義務即是此例（參見《國際會計準則第19號——僱員福利》）。

56 在每一個報告期末，應對遞延所得稅資產的帳面金額予以覆核。如果不再是很可能獲得足夠的應稅利潤以允許利用部分或全部遞延所得稅資產的利益，主體應當減少該項遞延所得稅資產的帳面金額。當很可能獲得足夠的應稅利潤時，任何此類減少金額應當轉回。

當期和遞延所得稅的確認

57 交易或其他事項的當期和遞延所得稅影響的會計處理，應與該交易或事項本身的會計處理一致。第58段至第68C段貫徹了這項原則。

確認為損益的項目

58 當期和遞延所得稅，應確認為一項收益或費用並包括在該期的損益中，但由以下情況之一產生的所得稅除外：

(1) 在相同或不同的期間不確認為損益，或者在其他綜合收益中確認或直接在權益中確認的交易或事項（參見第61A段至第65段）；
或者

(2) 企業合併（《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》所定義的投資性主體對須按公允價值計量且其變動計入損益的子公司的收購除外）（參見第66段至第68段）。

59 多數遞延所得稅負債和遞延所得稅資產產生時，收益或費用

包括在某一期間的會計利潤中，但計入應稅利潤（可抵扣虧損）是在另一不同的期間。所產生的遞延所得稅應確認為損益。例如：

（1） 當利息、使用費或股利收入的取得有推延，並根據《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》、《國際會計準則第39號——金融工具：確認和計量》或者《國際財務報告準則第9號——金融工具》其中的相關規定計入會計利潤中，卻以收付實現制計入應稅利潤（可抵扣虧損）中；以及

（2） 無形資產的成本已根據《國際會計準則第38號》予以資本化，並一直在損益內攤銷，而計稅時卻在其發生時抵扣。

60 遞延所得稅資產和負債的帳面金額可能改變，即使相關的暫時性差異的金額沒有改變。例如，這可能由以下改變引起：

- （1） 稅率或稅法的改變；
- （2） 遞延所得稅資產可收回性的重新估計；或者
- （3） 資產的預期收回方式的改變。

所產生的遞延所得稅應確認為損益，但當其與以前不確認為損益的項目相關時例外（參見第63段）。

不確認為損益的項目

61 〔已刪除〕

61A 如果所得稅與那些在同一或不同期間不確認為損益的項目相關，當期所得稅和遞延所得稅應不確認為損益。因此，當期所得稅和遞延所得稅與同一或不同期間：

- （1） 在其他綜合收益中確認的項目相關，應確認為其他綜合收益（見第62段）；
- （2） 與直接在權益中確認的項目相關，應直接確認為權益（見第62A段）。

62 國際財務報告準則要求或允許某些特殊項目在其他綜合收益中確認。這些項目的例子包括：

(1) 因不動產、廠場和設備價值重估引起的帳面金額的改變（參見《國際會計準則第16號》）；以及

(2) 〔已刪除〕

(3) 折算國外經營的財務報表而形成的匯兌差額（參見《國際會計準則第21號》）；

(4) 〔已刪除〕

62A 《國際財務報告準則》要求或允許某些特殊項目直接貸記或借記入權益。這些項目的例子是：

(1) 由於追溯適用會計政策的變更和差錯更正引起的對留存收益期初餘額的調整（參見《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》）；以及

(2) 複合金融工具權益項目的初始確認金額。（參見第23段）

63 在特殊情況下，可能難以確定與不確認為損益項目（確認為其他綜合收益或直接確認為權益）相關的當期和遞延所得稅金額。例如，以下情形可能就是這種情況：

(1) 當存在累進所得稅稅率，並且不可能確定對應稅利潤（可抵扣虧損）中具體構成項目徵稅所採用的稅率時；

(2) 當稅率或其他稅務規則的改變，影響與以前不確認為損益的項目相關的遞延所得稅資產或負債時；或者

(3) 當主體決定確認或不再全部確認一項遞延所得稅資產，且該遞延所得稅資產與以前不確認為損益的項目相關時。

在這些情況下，與不確認為損益的項目相關的當期和遞延所得稅，應以所涉及的稅收管轄區內該主體的當期和遞延所得稅合理匡算的分攤額為基礎，或以獲得該情況下更為合理的分攤額的其他方法為基

礎。

64 《國際會計準則第16號》沒有規定主體是否應在每年將重估後資產的折舊或攤銷額與以成本為基礎的折舊或攤銷額之間的差額，從重估盈餘轉到留存收益。如果主體做這種結轉，則所結轉金額應是減去任何相關遞延所得稅後的淨額。類似的考慮適用於處置不動產、廠場和設備時所作的結轉。

65 當出於計稅的目的對資產進行重估，且該重估與以前期間的會計重估相關，或與預期在未來期間進行的會計重估相關時，那麼該資產重估和計稅基礎調整的納稅影響都應在發生當期確認為其他綜合收益。但是，如果計稅時重估與以前期間的會計重估不相關，或與預期在未來期間進行的會計重估不相關，那麼，計稅基礎調整的納稅影響應確認為損益。

65A 當主體向其股東支付股利時，可能會被要求代表股東將股利的一部分支付給稅務部門。在許多稅收管轄區內，這項金額是指預扣所得稅。已付或應付稅務部門的這項金額，應作為股利的一部分借記入權益。

企業合併產生的遞延所得稅

66 正如第19段和第26段（3）所說明的那樣，暫時性差異可能產生於企業合併。根據《國際財務報告準則第3號》，在購買日，企業應將遞延所得稅資產（在其滿足第24段設立的確認標準時）或遞延所得稅負債確認為可辨認資產和負債。從而，這些遞延所得稅資產和負債會影響商譽或主體確認的廉價購買利得。但是，根據第15段（1），主體不確認由商譽的初始確認產生的遞延所得稅負債。

67 由於企業合併，購買方實現購買前的遞延所得稅資產的可能

性會變動。購買方可能認為它很可能收回自己在企業合併前沒有確認的遞延所得稅資產。例如，購買方可用其未利用的可抵扣虧損的利益去抵扣被購買方的未來應稅利潤。或者，由於企業合併，未來應稅利潤將不再可能允許收回遞延所得稅資產。在這些情況下，購買方應在企業合併的期間內確認遞延所得稅的變化，但不包括在企業合併會計之中，也不能在計量商譽或企業合併中的廉價購買利得時將其考慮進去。

68 被購買方的可抵扣虧損結轉後期或者其他遞延所得稅資產的潛在利益，在合並初期進行會計處理時，不能滿足單獨確認的標準，但可能在後續期間實現，主體應將取得的在企業合併後實現的遞延所得稅收益按如下方式確認：

(1) 由在購買日存在的有關事實和情況的新信息而引起的並且在計量期間確認的已取得的遞延所得稅收益應減少與收購相關的商譽的金額。如果商譽的帳面金額為零，任何剩餘的遞延所得稅收益應確認為損益。

(2) 所有其他已獲得的遞延所得稅收益應確認為損益(或者，如果本準則這樣規定，確認為損益外)。

以股份為基礎的支付交易產生的當期和遞延所得稅

68A 在一些稅務管轄區域內，主體獲得與以股份、股份期權或主體中其他權益工具支付的報酬相關的所得稅抵扣(即在確定應稅利潤時可抵扣的金額)。該所得稅抵扣的金額可能不同於相關的累計報酬費用，並且可能會在以後的會計期間產生。例如，在一些稅務管轄區域內，主體可能按照《國際財務報告準則第2號——以股份為基礎的支付》，將所消耗的僱員勞務確認為費用並以之作為授予股份期權的對價，但是可能直到履行該期權時，才獲得以行權日主體的股票價

格為基礎計量的所得稅抵扣。

68B 如同本準則中第9段和第26段（2）討論的研究成本，所獲取的僱員勞務的計稅基礎（稅務部門允許在未來期間抵扣的金額）與零帳面金額之間的差額，是一項產生遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異。如果在本期末不知道稅務部門允許在未來期間進行抵扣的金額，則應以本期末可獲得的信息為基礎進行估計。例如，如果稅務部門允許在未來期間抵扣的金額以主體未來某日的股票價格為基礎，則可抵扣暫時性差異的計量應以本期末主體的股票價格為基礎。

68C 如在第68A段中解釋的，所得稅抵扣的金額（或根據第68B段計量的估計未來所得稅抵扣）可能與相關的累計報酬費用不同。本準則第58段要求當期和遞延所得稅應當確認為收益或費用，並計入當期損益，除非所得稅產生於（1）在相同或不同的期間不確認為損益的交易或事項，或者（2）企業合併（投資性主體對須按公允價值計量且其變動計入損益的子公司的收購除外）。如果所得稅抵扣的金額（或估計的未來所得稅抵扣）超過相關的累計報酬費用的金額，這表明所得稅抵扣同時與報酬費用和權益項目相關。在這種情況下，與當期或遞延所得稅相關的超額部分應直接確認為權益。

列 報

所得稅資產和所得稅負債

69—70 [已刪除]

抵 銷

71 主體應抵銷當期所得稅資產和當期所得稅負債，當且僅當：
（1） 主體擁有抵銷已確認金額的法定行使權；以及

(2) 主體旨在以淨值為基礎結算，或同時變現資產和清償負債。

72 雖然當期所得稅資產和負債單獨確認和計量，但其在財務狀況表中抵銷時應遵循類似於《國際會計準則第32號》為金融工具所確立的標準。當期所得稅資產和所得稅負債與同一稅務部門徵收的所得稅相關且該稅務部門允許主體按單一的淨額支付稅款或接受返還時，該主體一般就具有用當期所得稅負債抵銷當期所得稅資產的法定行使權。

73 在合併財務報表中，集團中一個主體的當期所得稅資產與該集團另一主體的當期所得稅負債相互抵銷，當且僅當所涉及的主體具有按單一的淨額支付稅款或接受返還的法定行使權，且主體旨在支付或接受這一淨額，或同時收回資產和清償負債。

74 主體應抵銷遞延所得稅資產和遞延所得稅負債，當且僅當：

(1) 主體擁有以當期所得稅負債抵銷當期所得稅資產的法定行使權；以及

(2) 遞延所得稅資產和遞延所得稅負債與同一稅務部門對以下兩種情形之一徵收的所得稅相關：

① 同一納稅主體；或者

② 不同納稅主體，旨在預期結算或收回遞延所得稅負債或資產的重大金額的每一未來期間，以淨值為基礎結算當期所得稅負債和資產，或者同時變現資產和清償負債。

75 為避免詳細推定每一暫時性差異轉回的時間安排，本準則要求主體將同一納稅主體的遞延所得稅資產和遞延所得稅負債互抵，當且僅當上述遞延所得稅資產和負債與同一稅務部門徵收的所得稅相關，且主體具有將當期所得稅負債與當期所得稅資產互抵的法定行使

權。

76 在極少情況下，主體可能擁有抵銷的法定行使權，且同時旨在結算某些期間而非其他期間的淨額。在上述極少情況下，可能要求詳細推定時間安排，以可靠確定在同一個期間內，是否一個納稅主體的遞延所得稅負債將導致稅款支付增加，而另一納稅主體的遞延所得稅資產將引起稅款支付減少。

所得稅費用

與正常經營活動產生的損益相關的所得稅費用（收益）

77 與正常經營活動產生的損益相關的所得稅費用（收益）應在損益和其他綜合收益表內作為損益的一部分列報。

77A [已刪除]

遞延國外所得稅負債或資產的匯兌差額

78 《國際會計準則第21號》要求將某些匯兌差額確認為收益或費用，但沒有規定上述差額應在綜合收益表內列報的具體位置。因此，當遞延國外所得稅負債或資產的匯兌差額在綜合收益表內確認時，上述差額可以歸入遞延所得稅費用（收益），如果此種列報方式被認為對財務報表使用者最為有用。

披 露

79 所得稅費用（收益）的主要構成項目應單獨披露。

80 所得稅費用（收益）的構成項目可能包括：

- （1） 當期所得稅費用（收益）；
- （2） 在本期確認的、對以前期間的當期所得稅所作的調整；

(3) 與暫時性差異的產生和轉回相關的遞延所得稅費用（收益）的金額；

(4) 與稅率改變或開徵新稅相關的遞延所得稅費用（收益）的金額；

(5) 以前未確認的可抵扣虧損、稅款抵減，或以前期間用於減少當期所得稅費用的暫時性差異所產生的利益的金額；

(6) 以前未確認的可抵扣虧損、稅款抵減，或以前期間用於減少遞延所得稅費用的暫時性差異所產生的利益的金額；

(7) 根據第56段，由遞延所得稅資產的減記或前期減記的轉回所產生的遞延所得稅費用；以及

(8) 與會計政策變更和差錯相關的所得稅費用（收益）的金額，根據《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》，上述變更和差錯不需追溯調整，而計入損益。

81 以下內容也應單獨披露：

(1) 與借記或貸記入權益的項目相關的當期和遞延所得稅的總額；

(1a) 與其他綜合收益每個項目相關的所得稅金額〔參見第62段和第《國際會計準則第1號》（2007年修訂）〕

(2) 〔已刪除〕；

(3) 用以下一種或兩種形式對所得稅費用（收益）和會計利潤之間的關係所作的說明：

①在所得稅費用（收益）與會計利潤乘以適用稅率的乘積之間進行數字調節，並披露計算適用稅率的基礎；或者

②在平均實際稅率與適用稅率之間進行數字調節，並披露計算適用稅率的基礎；

(4) 與以前的會計期間相比，適用稅率發生改變的說明；

(5) 在財務狀況表中未確認其遞延所得稅資產的可抵扣暫時性差異、未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減的金額（和期滿日，如果存在）；

(6) 與對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營安排中的權益相聯繫且未確認遞延所得稅負債的暫時性差異的總額（參見第39段）；

(7) 就每一類暫時性差異以及每一類未利用可抵扣虧損和未利用稅款抵減而言：

①在每一個列報期間的財務狀況表內確認的遞延所得稅資產和負債的金額；

②在損益內確認的遞延所得稅收益或費用的金額，如果從財務狀況表中已確認金額的變化看不明顯；

(8) 就終止經營而言，與以下內容相關的所得稅費用：

①終止的利得或損失；以及

②終止經營當期的正常經營活動形成的損益，以及每一個列報前期的對應金額；以及

(9) 在財務報表批准公佈前提議或宣佈向主體股東分配、但未在財務報表中確認為負債的股利的所得稅後果的金額。

(10) 如果在企業合併中主體是購買方，企業合併引起的購買前遞延所得稅資產的變化（參見第67段）的金額；以及

(11) 如果在企業合併中取得的遞延所得稅收益不在購買日確認而是在購買日之後確認（參見第68段），對引起遞延所得稅收益確認的事項或情況的變化的說明。

82 當以下情況出現時，主體應披露遞延所得稅資產的金額和支援其確認的證據的性質：

(1) 該遞延所得稅資產的利用取決於未來應稅利潤超過因轉

回現存應稅暫時性差異所形成的利潤的部分；以及

(2) 在遞延所得稅資產相關的稅收管轄區內，該主體在當期或前期發生了虧損。

82A 在第52A段所描述的情況中，主體應當披露由向股東支付股利產生的潛在所得稅後果的性質。此外，主體應當披露可實際確定的潛在所得稅後果的金額，以及是否存在不可實際確定的潛在的所得稅後果。

83 [已刪除]

84 第81段(3)要求的披露使財務報表使用者能了解所得稅費用(收益)和會計利潤之間的關係是否不尋常，以及在未來可能影響這種關係的重要因素。所得稅費用(收益)和會計利潤之間的關係可能受到諸如免稅收入、在確定應稅利潤(可抵扣虧損)時不能抵扣的費用以及可抵扣虧損和國外稅率等因素的影響。

85 在說明所得稅費用(收益)和會計利潤之間的關係時，主體應使用能向財務報表使用者提供最有意義信息的適用稅率。通常，最有意義的稅率是主體居住地所在國的國內稅率，它是適用的國家所得稅稅率和按基本相同的應稅利潤(可抵扣虧損)計算的地方所得稅稅率合在一起的稅率。但是，對在幾個稅收管轄區內經營的主體而言，把在各稅收管轄區內使用國內稅率所作的分別調整匯總起來，可能更有意義。下面的示例說明適用稅率的選擇如何影響數字調整的列報。

說明第 85 段的示例

19X2年，某主體在其稅收管轄區內(國家A)的會計利潤是1 500(19X1年為2 000)，在國家B的會計利潤是1 500(19X1年為500)。國家A的稅率是30%；國家B的稅率是20%。在國家A計稅時，費用100(19X1年為200)是不可抵扣的。

下面是按國內稅率進行調整的例子。

	19X1	19X2
會計利潤	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
按國內稅率30%計算的		
所得稅	750	900
計稅時不可抵扣的費用		
的納稅影響	60	30
國家B低稅率的影響	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
所得稅費用	<u>760</u>	<u>780</u>

下面是按每個國家的稅收管轄區的分別調整匯總編製的調整例子。根據這種方法，報告主體本國的稅率與其他稅收管轄區的國內稅率之間的差額，其影響並不作為一個單獨的調整項目。主體可能需要論述稅率或是不同稅收管轄區內賺得的利潤的匯總數的重大變化，以說明如第81段(4)所要求的適用稅率的變動。

會計利潤	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
按適用於有關國家的利潤的國內稅率		
計算的所得稅	700	750
計稅時不可抵扣的費用的納稅影響	<u>60</u>	<u>30</u>
所得稅費用	<u>760</u>	<u>780</u>

86 平均實際稅率由會計利潤除以所得稅費用（收益）得到。

87 計算對子公司、分支機構及聯營的投資和在合營中的權益（參見第39段）所產生的未確認遞延所得稅負債的金額，通常是不切實可行的。因此，本準則要求披露主要的暫時性差異的總金額，而不要求披露遞延所得稅負債。但如果可行，應鼓勵主體披露未確認的遞延所得稅負債金額，因為財務報表使用者可能認為這種信息有用。

87A 第82A段要求主體披露由向股東支付股利產生的潛在所得稅後果的性質。主體應當披露所得稅體系的重要特徵和將影響股利潛在的所得稅後果金額的因素。

87B 有時，計算向股東支付股利產生的潛在所得稅後果總額，不是切實可行的。例如，當主體擁有大量的國外子公司時，就可能出現這種情況。但是，即使在這種情況下，總額中某些部分的金額也可能較易確定。例如，在一個集團中，母公司與其某些子公司可能已對未分配利潤按較高稅率支付了所得稅，並知道未來從合併留存收益中向股東支付的股利中將返還的金額。在這種情況下，應當披露可返還金額。如果適用，主體還應當披露不可確定的額外的潛在所得稅後果。在母公司單獨財務報表中，如果存在，應披露與母公司留存收益相關的潛在所得稅後果。

87C 按第82A段要求披露的主體，也可能被要求披露與在子公司、分支機構和聯營的投資，或合營中的權益相關的暫時性差異。在這種情況下，主體在確定按照第82A段要求披露的信息時，應當考慮這一點。例如，可能會要求主體披露與在子公司中的投資相關的、尚未確認遞延所得稅負債的暫時性差異總額〔參見第81段（6）〕。如果計算未確認的遞延所得稅負債金額不切實可行（參見第87段），則可能存在不可實際確定的、與這些子公司相關的股利潛在的所得稅後

果金額。

88 主體應根據《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》披露任何與納稅有關的或有負債和或有資產。或有負債和或有資產可能產生於諸如與稅務部門之間未解決的爭議。類似地，當在資產負債表日後生效或宣佈稅率或稅法變動時，主體應披露這些改變對其當期和遞延所得稅資產和負債的重大影響（參見《國際會計準則第10號——報告期後事項》）。

生效日期

89 本準則對自1998年1月1日或以後日期開始的期間的財務報表有效，第91段規定的情況除外。如果主體對自1998年1月1日以前開始的期間的財務報表採用本準則，那麼主體應披露採用本準則而不是1979年通過的《國際會計準則第12號——所得稅會計》這一事實。

90 本準則取代1979年通過的《國際會計準則第12號——所得稅會計》。

91 第52A段、第52B段、第65A段、第81段（9）、第82A段、第87A段、第87B段和第87C段，以及第3段和第50段的刪除，對自2001年1月1日或以後日期開始的期間的年度財務報表¹有效。鼓勵提前採用。如果提前採用影響財務報表，主體應當披露該事實。

92 《國際會計準則第1號》（2007年修訂）修訂了國際財務報告準則中所用的術語，除此之外，它還修訂了第23段、第52段、第58

¹ 第91段是指“年度財務報表”，以更清楚的語言表述1998年採用的生效日期。
第89段是指“財務報表”。

段、第60段、第62段、第63段、第65段、第68C段、第77段和第81段，刪除了第61段並增加了第61A段、第62A段和第77A段。主體應對自2009年1月1日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第1號》（2007年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

93 第68段將應從《國際財務報告準則第3號》（2008年修訂）的生效日期開始到因企業合併取得的遞延所得稅資產的確認時適用。

94 因此，如果所得稅收益自購買日起沒有滿足單獨確認的標準並且在購買日後確認，主體不應對以前企業合併的會計處理進行調整，除非所得稅收益在計量期間裡確認並且由在購買日存在的有關事實和情形的新的信息產生。其他已確認的所得稅收益應確認為損益（或者，如果本準則這樣規定，不確認為損益）。

95 《國際財務報告準則第3號》（2008年修訂）修訂了第21段和第67段並增加了第32A段和第81段（10）及（11）。主體應對自2009年7月1日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告準則第3號》，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

96 〔已刪除〕

97 〔已刪除〕

98 第52段被重編號為第51A段，第10段和第51A段之後的示例被修訂，第51B段和第51C段及之後的示例、第51D段、第51E段和第99段根據2010年12月發佈的《遞延所得稅：對標的資產的收回》新增。主體應對自2012年1月1日或以後開始的年度期間應用這些修訂內容。

允許提前採用。如果主體在更早的期間內採用這些修訂內容，則應披露這一事實。

98A 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第11號——合營安排》修訂了第2段、第15段、第18段（5）、第24段、第38段、第39段、第43段至第45段、第81段（6）、第87段和第87C段。主體須在採用《國際財務報告準則第11號》時採用這些修訂內容。

98B 2011年6月發佈的《其他綜合收益項目的列報》（對《國際會計準則第1號》的修訂）修訂了第77段並刪除了第77A段。主體須在採用2011年6月修訂的《國際會計準則第1號》時採用這些修訂內容。

98C 2012年10月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第10號》、《國際財務報告準則第12號》和《國際會計準則第27號》的修訂）修訂了第58段和第68C段。主體應對自2014年1月1日或以後開始的年度期間應用這些修訂內容。允許對《投資性主體》的提前採用。如果提前採用這些修訂內容，主體也應同時採用《投資性主體》中包含的所有修訂內容。

98D [已刪除]

98E 2014年5月發佈的《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》，修訂了第59段。主體應在採用《國際財務報告準則第15號》時採用這些修訂內容。

98F 2014年7月發佈的《國際財務報告準則第9號》修訂了第20段並且刪除了第96段、第97段和第98D段。主體應在採用《國際財務報告準則第9號》時採用這些修訂內容。

《解釋公告第21號》的撤銷

99 2010年12月發佈的《遞延所得稅：對標的資產的收回》作出的修訂內容取代了《解釋公告第21號——所得稅：已重估非折舊資產的收回》。

國際會計準則第16號

——不動產、廠場和設備

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	2
定 義	6
確 認	7
初始成本	11
後續成本	12
確認時的計量	15
成本要素	16
成本計量	23
確認後的計量	29
成本模式	30
重估價模式	31
折舊	43
減值	63
減值的補償	65
終止確認	67
披 露	73
過渡性規定	80
生效日期	81
其他文告的撤銷	82

國際會計準則第16號

——不動產、廠場和設備

目 標

1 本準則的目標是規定不動產、廠場和設備的會計處理，以便財務報表使用者能夠掌握主體在其不動產、廠場和設備方面的投資及這些投資變動的信息。在不動產、廠場和設備的會計處理中涉及的主要問題包括這些資產的確認、帳面金額及應確認的與之相關的折舊費用和減值損失的確定。

範 圍

2 本準則適用於不動產、廠場和設備的會計處理，另一準則要求或者允許採用不同的會計處理除外。

3 本準則不適用於：

(1) 根據《國際財務報告準則第5號——持有待售的非流動資產和終止經營》被劃分為持有待售的不動產、廠場和設備。

(2) 除生產性植物以外的與農業活動有關的生物資產（參見《國際會計準則第41號——農業》）。本準則適用於生產性植物但不適用於生產性植物上生長的生物產物。

(3) 勘探的確認和計量與資產評估（參見《國際財務報告準則第6號——礦產資源的勘探和評價》）；或者

(4) 礦產權和諸如石油、天然氣和類似的非再生資源等礦產儲量。

但是，本準則適用於用以開發或維持上列（2）至（4）項所描述

資產的不動產、廠場和設備。

4 其他準則可能要求採用不同於本準則的方法來確認不動產、廠場和設備項目。例如，《國際會計準則第 17 號——租賃》要求主體在風險和報酬轉移的基礎上來評估租賃不動產、廠場和設備項目的確認。但是，在這種情況下，這些資產的其他方面（包括折舊在內）均應按本準則的要求進行會計處理。

5 根據《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》對投資性房地產採用成本模式進行會計處理的主體，應採用本準則的成本模式。

定 義

6 本準則使用的下列術語，其含義為：

生產性植物是這樣一種植物：

- (1) 用於生產或提供農產品；
- (2) 產出生物產物預計超過一個期間；
- (3) 被作為農產品出售的幾率很低，除非是廢料售賣。

（國際會計準則第 41 號第 5A 段至第 5B 段就生產性植物的定義進行詳細說明。）

帳面金額，指確認的資產金額扣減相關累計折舊和累計減值損失後的餘額。

成本，指資產購置或建造時，為取得該資產而支付的現金或現金等價物的金額，或其他對價的公允價值；或者是指按其他國際財務報告準則（如《國際財務報告準則第 2 號——以股份為基礎的支付》）的特殊要求進行初始確認的歸屬於該資產的金額。

應折舊金額，指資產的成本或者其他替代成本的金額減去殘值後的餘額。

折舊，指在資產的使用壽命內系統地分攤其應折舊金額。

特定主體價值，指主體預期從資產的持續使用和使用壽命結束時的處置中形成的現金流量的現值，或預期為結算負債而發生的現金流量的現值。

公允價值是市場參與者之間在計量日進行的有序交易中，出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格。（見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）

減值損失，指資產的帳面金額超出其可收回金額的部分。

不動產、廠場和設備，指具有下列特徵的有形項目：

（1） 用於生產、提供商品或勞務、出租或為了行政管理目的而持有的；

（2） 預計使用壽命超過一個會計期間。

可收回金額，指資產的公允價值減出售費用後的餘額與其使用價值兩者之中的較高者。

資產的殘值，指如果資產的預期使用壽命已滿並處於使用壽命終了時的預期狀態，主體目前從該資產的處置中獲得的扣除預計處置費用後的估計金額。

使用壽命，指：

（1） 主體使用資產的預期期間；或者

（2） 主體預期能從該資產使用中獲取的產量或類似計量單位的數量。

確 認

7 不動產、廠場和設備項目的成本應確認為資產，當且僅當：

（1） 與該項目相關的未來經濟利益很可能流入主體；以及

（2） 該項目的成本能夠可靠地計量。

8 備件、備用設備和維修設備等項目如果符合不動產、廠場和設備的定義，則應根據本國際財務報告準則進行確認。否則，這些項目應分類為存貨。

9 本準則未規定確認的計量單元，即甚麼構成了不動產、廠場和設備項目。因此，在將確認標準運用於某個主體的特定情況時，需要運用判斷。對於一些個別不重要的項目，諸如模具、工具和沖模等，將其歸併為一個總額，並將確認標準運用於該總額可能是恰當的。

10 主體應在不動產、廠場和設備成本發生時根據確認原則評估其成本。這些成本包括為購置或建造不動產、廠場和設備項目而發生的初始成本，以及為添置、部分替換或維修該項目而發生的後續成本。

初始成本

11 購置不動產、廠場和設備項目可能出於安全和環保因素的考慮。購置這些不動產、廠場和設備，雖然不能直接增加任何現有的不動產、廠場和設備項目的未來經濟利益，但為使主體能從其他資產獲得未來經濟利益，可能是必要的。這些不動產、廠場和設備項目應確認為資產，因為主體購置這些資產將比沒有購置它們能從相關的資產獲得更多的未來經濟利益。例如，為遵守關於危險化學品的生產和儲存的有關環保規定，化學品製造商可能會安裝新的化學處理裝置；相關廠場的價值增加應被確認為資產，因為沒有它們，主體便不能生產和銷售化學產品。但是，主體應根據《國際會計準則第 36 號——資產減值》的規定，審核這些資產和相關資產的帳面金額是否減值。

後續成本

12 根據本準則第 7 段的確認原則，主體不應將不動產、廠場和

設備項目的日常維護費用確認為資產的帳面金額。這些費用應在其發生時確認為損益。日常維護費用主要包括人工成本和消耗的消耗品，可能還包括零星部件的成本。這些支出的目的通常被描述為“修理和維護”不動產、廠場和設備項目。

13 有些不動產、廠場和設備項目的部件需要定期更換。例如，鍋爐在使用一定時期後，需要更換其襯層；飛機的內部裝置，如座位和廚房，在機身使用壽命內可能要更換好幾次。不動產、廠場和設備項目可能也需要進行次數較少的更換，如建築物內牆的更換，或一次性更換。根據本準則第 7 段的確認原則，如果該項目替換部件的成本滿足確認標準，主體應在其發生時將其確認為不動產、廠場和設備項目的帳面金額。被替換部件的帳面金額應根據本準則的終止確認規定（參見第 67 段至第 72 段）予以終止確認。

14 有些不動產、廠場和設備項目（如飛機）持續運轉的一個前提條件是定期進行故障大檢查，而不論該項目的部件是否被更換。每次進行故障大檢查時，如果其成本滿足確認標準，則應將其作為一種更換在不動產、廠場和設備項目的帳面金額中確認，同時終止確認以前期間發生的檢查費用（與實物部件不同）的剩餘帳面金額。在購買或建造資產項目的交易中，不論以前期間發生的檢查費用是否能認定，都應這樣進行會計處理。如果必要的話，未來發生的類似檢查的估計成本可作為該項目購買或建造時已含有的檢查費用的參照。

確認時的計量

15 具備資產確認條件的不動產、廠場和設備項目，應按其成本計量。

成本要素

16 不動產、廠場和設備項目的成本包括：

(1) 扣除商業折扣和回扣的、包括進口關稅和不能返還的購貨稅款在內的購買價格。

(2) 將資產運抵指定地點並使其達到能夠按照管理層預定的方式進行運轉所必需的狀態而發生的直接可歸屬成本。

(3) 主體在購置該項目時，或者在特定期間內出於生產存貨以外的其他目的而使用該項目所產生的拆卸、搬運和場地清理義務的費用的初始估計金額。

17 直接可歸屬成本的示例有：

(1) 在不動產、廠場和設備項目的建造或購置過程中直接產生的僱員福利費（如在《國際會計準則第 19 號——僱員福利》中的定義）；

(2) 場地整理費；

(3) 初始運輸和裝卸費；

(4) 安裝和組裝費用；

(5) 測試資產是否正常運轉而發生的費用，扣除將資產運抵指定地點並使其達到預定狀態過程中所生產項目（如在測試設備過程中生產的樣品）的出售淨收入；以及

(6) 專業人員服務費。

18 主體應根據《國際會計準則第 2 號——存貨》核算在特定期間內由於使用資產項目生產存貨而發生的設備拆卸、搬運和場地清理義務的費用。主體應根據《國際會計準則第 2 號》或《國際會計準則第 16 號》核算設備的拆卸、搬運和場地清理義務的費用，並根據《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》進行確認和計

量。

19 不構成不動產、廠場和設備項目成本的示例有：

- (1) 設立新機構的費用；
- (2) 引進新產品或新勞務的費用（包括廣告和推銷活動發生的費用）；
- (3) 在新地區或新顧客群中開展業務的費用（包括僱員培訓費）；以及
- (4) 管理費用和其他一般間接費用。

20 如果不動產、廠場和設備項目已經運抵指定地點並達到按照管理層預定的方式進行運轉所必需的狀態時，應停止將費用確認在帳面金額中。因此，使用或重新調配該項目而發生的費用不應包括在該項目帳面金額中。例如，以下費用項目不應包括在不動產、廠場和設備項目的帳面金額中：

- (1) 能夠按照管理層預定的方式運轉的項目尚未投入使用，或未能滿負荷運轉時發生的費用；
- (2) 初始經營損失，例如，對設備的產量需求增加時產生的初始經營損失；
- (3) 重新配置或重組主體的部分或全部經營活動而發生的費用。

21 某些經營活動的發生可能與不動產、廠場和設備項目的建造或開發有關，但是，這對於將該項目運抵指定地點並達到按照管理層預定的方式進行運轉所必需的狀態而言，並不是必需的。這些偶然的經營活動可能發生在建造或開發期間，或者是之前。例如，在建造活動開始前，主體可能將建築工地用作停車場賺取收益。由於偶然的經營活動並不是將該項目運抵指定地點並達到按照管理層預定的方式

運轉所需的狀態必需的，因此，偶然經營活動的收益和相關的費用應確認為損益，並包括在它們各自的收益和費用類別中。

22 自建資產的成本按購置資產的成本確定方法來確定。如果主體在正常經營過程中製造類似的資產進行銷售，則這項資產的成本通常與用於銷售的資產的建造成本一致(參見《國際會計準則第2號》)。因此，在計算此種成本時應消除一切內部利潤。類似地，在自建資產過程中浪費的材料、人工或者其他資源等非正常損失，不應包括在該資產的成本中。《國際會計準則第23號——借款費用》規定了將利息費用確認為自建不動產、廠場和設備項目帳面金額一部分的標準。

22A 生產性植物的會計處理方式，與尚未達到管理層認為運營所需位置和情況的自建不動產、廠場和設備的會計處理方式一樣。因此，本準則中“工程”這個短語應被視為包括了在生產性植物尚未達到管理層認為運營所需位置和情況下，種植生產性植物所需的活動。

成本計量

23 不動產、廠場和設備項目的成本等於確認時的等值現金價格。如果付款延期支付超過正常賒銷期，等值現金價格與總支付金額之間的差額，應確認為賒銷期內的利息費用，除非根據《國際會計準則第23號》將該利息費用資本化。

24 一項或多項不動產、廠場和設備項目可通過與一項或多項非貨幣性資產或貨幣性資產與非貨幣性資產組合的交換而獲得。以下討論僅涉及一項非貨幣性資產交換另一項非貨幣性資產的情況，但它同時也適用於前述語句中討論的所有交換。一項通過交換獲得的不動產、廠場和設備項目應以公允價值計量，除非(1)交換交易不具有商業實質或(2)所收到和所放棄資產的公允價值均不能可靠計量。即使

所放棄的資產不能立即終止確認，所獲得的資產項目也應採用這種方式計量。如果所獲得的資產項目不能採用公允價值計量，則其成本應以所放棄資產的帳面金額計量。

25 在確定交換交易是否具有商業實質時，主體應考慮由於交易的發生而使得未來現金流量預期發生變動的程度。如果滿足以下條件，交換交易就具有商業實質：

(1) 所收到資產的現金流量的構成（風險、時間和金額）不同於所轉讓資產的現金流量的構成；或者

(2) 受交易影響的部分主體經營活動的主體特定價值由於交換交易而變動；以及

(3) 與所交換資產的公允價值相比，(1)或(2)的差異巨大。

在確定交換交易是否具有商業實質時，受交易影響的部分主體經營活動的主體特定價值應反映稅後現金流量。主體無須經過詳細的計算，這些分析的結果就可能非常明顯。

26 如果滿足下述條件，資產的公允價值能夠可靠計量：(1) 該資產可合理確定的公允價值計量金額的範圍變動不大或(2) 估計額範圍內各種估計額發生的概率能夠被合理估計，並合理地用於公允價值計量。如果主體能夠可靠地計量所收到或所放棄資產的公允價值，則所放棄資產的公允價值應用來計量所收到資產的成本，除非所收到資產的公允價值有更明顯的證據。

27 承租人持有的融資租入不動產、廠場和設備項目的成本，應根據《國際會計準則第 17 號》確定。

28 根據《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政府援助的披露》的規定，政府補助金額可以抵減不動產、廠場和設備項目的帳面金額。

確認後的計量

29 主體應選擇本準則第**30**段規定的成本模式或第**31**段規定的重估價模式作為會計政策，並將其運用於整個不動產、廠場和設備類別。

成本模式

30 確認為資產後，不動產、廠場和設備項目的帳面金額應為其成本扣減累計折舊和累計減值損失後的餘額。

重估價模式

31 確認為資產後，如果不動產、廠場和設備項目的公允價值能夠可靠計量，則其帳面金額應為重估金額，即該資產在重估日的公允價值減去隨後發生的累計折舊和累計減值損失後的餘額。重估應當經常進行，以確保其帳面金額不致於與報告期末以公允價值確定的該項資產的價值相差太大。

32 〔已刪除〕

33 〔已刪除〕

34 重估頻率根據被重估不動產、廠場和設備項目公允價值的變化而定。如果某項重估資產的公允價值與其帳面金額相差太大，則要求進一步的重估。有些不動產、廠場和設備項目可能歷經公允價值的重大而無規則的變化，因此需要每年進行重估。對於那些公允價值變化不大的不動產、廠場和設備項目，如此頻繁的重估是沒有必要的。相反，只需每三年或五年對該項目進行重估。

35 對不動產、廠場和設備項目重估時，資產帳面金額調整為重

估金額。在重估日，資產按以下任一方法處理：

(1) 帳面總金額按照與資產帳面金額重估相同的方式進行調整。例如，帳面總金額可參考可觀察的市場資料進行重述，或根據帳面金額的變化按比例重述。重估日的累計折舊額進行相應調整，使其等於帳面總金額和考慮了累積減值損失後的帳面金額之差。

(2) 將累計折舊從該資產的帳面總金額中扣除。

累計折舊的調整額形成根據第 39 段和第 40 段進行會計處理的帳面金額增加或減少的一部分。

36 如果對某項不動產、廠場和設備項目進行重估，則屬於該類別的全部不動產、廠場和設備項目都應進行重估。

37 某類不動產、廠場和設備是指在主體經營中具有相似性質和用途的一組資產。以下便是不同類別的不動產、廠場和設備的例子：

- (1) 土地；
- (2) 土地和建築物；
- (3) 機器；
- (4) 輪船；
- (5) 飛機；
- (6) 機動車輛；
- (7) 傢俱和裝修；
- (8) 辦公設備；以及
- (9) 生產性植物

38 對同一類別不動產、廠場和設備項目的重估應同時進行，以避免有選擇地進行重估並使得財務報表中報告的金額成為既有成本又有不同時日重估價的混合物。但是，如果該類不動產、廠場和設備的重估在短時期內能夠完成，並且使重估價保持最新，也可採用輪流

的方法對其進行重估。

39 如果重估引起資產帳面金額的增加，應在其他綜合收益和累積盈餘中的“重估價盈餘”裡確認。但是，就同一資產而言，該增值中相當於轉回以前確認為損益的重估價減值的部分，應確認為損益。

40 如果重估引起資產帳面金額的減少，減值應確認為損益。但是，就同一資產而言，在現有“重估價盈餘”項目的貸方餘額範圍內的減值應確認為其他綜合收益。在其他綜合收益中確認的該帳面金額的減少沖減在權益中歸集的“重估價盈餘”。

41 當某項不動產、廠場和設備項目終止確認時，包括在權益中的該項目的重估價盈餘可以直接轉化為留存收益。在該資產退廢或者處置時，可能會將全部重估價盈餘直接轉化為留存收益。但是，某些重估價盈餘可能隨著主體使用資產而轉化。在這種情況下，已轉化的重估價盈餘金額是該資產重估後的帳面金額計提的折舊與根據初始成本計提的折舊之間的差額。從重估價盈餘向留存收益的轉化不通過損益。

42 如果不動產、廠場和設備的重估對所得稅有影響，應按照《國際會計準則第 12 號——所得稅》的規定進行確認和披露。

折 舊

43 如果不動產、廠場和設備項目每個部件的成本與該項目總成本相比是重大的，則該部件應單獨計提折舊。

44 主體應將不動產、廠場和設備項目的初始確認金額分攤至其各個重要部件，並單獨計提折舊。例如，對於飛機機身及其引擎而言，不論是自己擁有還是融資租入，對其單獨計提折舊都可能是恰當的。

類似的，如果主體獲得用於經營性租賃的不動產、廠場和設備，並且主體是出租人，則對於相對於市場條款可歸屬於有利或不利租賃條款的項目的成本單獨進行折舊，這可能是恰當的。

45 某項不動產、廠場和設備項目的重要部件可能與該項目其他重要部件具有相同的使用壽命，並採用相同的折舊方法計提折舊。這些部件可以集合在一起以確定折舊費用。

46 如果主體對不動產、廠場和設備項目的某些部件單獨計提折舊，則對該項目剩餘部分也應單獨計提折舊。這個剩餘部分包含了該項目中就單個而言不重要的部件。如果主體對這些部件具有不同的預期，可能需要採用近似的技術，以真實反映部件消耗模式和／或使用壽命的方式計提該剩餘部分的折舊。

47 如果某項目部件的成本與其總成本相比不重大，主體可選擇對其單獨計提折舊。

48 每一期間的折舊費用應確認為損益，除非將其包括在其他資產的帳面金額中。

49 某一期間的折舊費用通常應確認為損益。但是，有時資產內含的未來經濟利益被主體生產的其他資產所吸收。在這種情況下，折舊費用構成其他資產的部分成本，並包括在其帳面金額中。例如，製造車間和設備的折舊包括在存貨的加工成本中（參見《國際會計準則第 2 號》）。類似地，用於開發活動的不動產、廠場和設備的折舊，可能包括在根據《國際會計準則第 38 號——無形資產》確認的某項無形資產的成本中。

應折舊金額和折舊期間

50 資產的應折舊金額應當在其使用壽命內系統地攤銷。

51 主體至少應於每個財務年度結束時，對資產的殘值和使用壽命進行審核，並且，如果預期數不同於原先的估計數，這種改變應作為會計估計變更，並按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》進行會計處理。

52 即使資產的公允價值超過其帳面金額，只要資產的殘值未超過其帳面金額，主體就應對其計提折舊。對資產的修理和保養不能否定對其計提折舊的必要性。

53 確定資產的應折舊金額應扣除其殘值。實務中，資產的殘值通常不大，因此在計算應折舊金額時並不重要。

54 資產的殘值可能增至等於或超過其帳面金額的某一金額。在這種情況下，資產的折舊費用為零，除非並直到其殘值隨後減少至低於其帳面金額的某一金額。

55 主體應在資產可使用時開始計提折舊，即當資產已運抵指定地點並達到按照管理層預定的方式進行運轉所必需的狀態時。一項資產的折舊應在該資產根據《國際財務報告準則第 5 號》被歸類為持有待售（或被包括在一個歸類為持有待售的處置組）時，以及該資產被終止確認時立即停止計提。因此，在資產處於閒置狀態或退出活躍的使用狀態時，除非該資產已提足折舊，否則，不應停止計提折舊。但是，根據使用程度計提折舊時，折舊費用可能為零，因為這時沒有生產。

56 主體主要通過使用來消耗資產內含的未來經濟利益。但是，

諸如技術或商業過時和資產閒置所發生的損耗等其他因素，通常導致可能從資產獲得的經濟利益的減少。因此，在確定資產使用壽命時，下列因素均應加以考慮：

(1) 資產的預期使用程度。在估計使用程度時可參考該資產的預計生產能力或實物產量。

(2) 預計有形損耗。這可以根據使用該資產的工作班次、維修保養計劃以及該資產閒置時的護理和保養等運行因素來確定。

(3) 由於生產變化或改進而造成的技術或商業過時，或由於該資產所生產產品或所提供勞務的市場需求發生變化而造成的技術或商業過時。使用資產生產出的物品未來售價的減少可以說明對資產技術或商業過時的預期，這有反過來反映在資產未來經濟利益的減少。

(4) 關於資產使用的法律或類似限制，如與租賃有關的到期日。

57 資產的使用壽命是以該資產對主體的預期效用來定義的。主體的資產管理政策可能涉及在一定時間後就進行資產處置，或者在該資產內含的未來經濟利益的特定部分被消耗後就進行資產處置。因此，資產的使用壽命可能比它的經濟壽命短。對資產使用壽命的估計可以根據主體使用類似資產的經驗進行判斷。

58 土地和建築物是相互獨立的資產，應分別對其進行核算，即使它們是一起購置的也是如此。除了諸如採石場和垃圾場等特例外，土地具有無限的使用壽命，因而對其不計提折舊。建築物具有有限的使用壽命，因此屬應折舊資產。附著建築物的土地價值的增加並不影響其附著建築物應折舊金額的確定。

59 如果土地的成本包括場地拆卸費、搬運費和清理費，土地資

產的這一部分成本應在由於發生這些費用而獲得利益的期間內計提折舊。在某些情況下，土地本身可能具有有限的使用壽命，此時，應以反映其獲取利益的方式計提折舊。

折舊方法

60 所使用的折舊方法應反映主體消耗該資產所含未來經濟利益的方式。

61 主體至少應於每個財務年度結束時，對資產的折舊方法進行審核。並且，如果資產內含的未來經濟利益的預期消耗方式有重大改變，折舊方法應相應地改變以反映這種方式的改變。這種改變應作為會計估計變更，並按照《國際會計準則第 8 號》進行會計處理。

62 將資產的應折舊金額在其使用壽命內系統攤銷的方法很多。這些方法包括直線法、餘額遞減法和工作量法。如果資產的殘值未發生變化，直線法會使資產使用壽命內各期負擔的折舊費相等。餘額遞減法會使資產使用壽命內各期負擔的折舊費逐期減少。工作量法基於資產的預計使用程度或產量計提折舊。主體應選擇最能反映資產內含的未來經濟利益的預期消耗方式的折舊方法。除非未來經濟利益的預期消耗方式發生改變，所運用方法在前後各期應保持一致。

62A 以包括使用資產在內的經濟活動所產生的收入為基礎，這樣的折舊法並不合理。通過包括使用資產在內的經濟活動所產生的收入總的來說反映了除了資產經濟利益的消耗之外的其他因素。例如，收入受到其他因素和流程、銷售活動、以及售價與銷售量變動的影響。收入中的價格因素可能受到通貨膨脹的影響，這點完全與資產消耗的方式無關。

減 值

63 為確定不動產、廠場和設備項目是否發生減值，主體應採用《國際會計準則第 36 號——資產減值》。該準則解釋了主體應如何審核資產的帳面金額，如何確定資產的可收回金額以及何時確認減值損失或轉回已確認的減值損失。

64 [已刪除]

減值的補償

65 第三方對已減值、損失或放棄的不動產、廠場和設備項目的補償，應在補償可收到時納入損益。

66 不動產、廠場和設備項目的減值或損失、向第三方的索賠或由第三方支付補償以及隨後替代資產的購置或建造都是獨立的經濟事項，應按照以下方法單獨地進行會計處理：

(1) 不動產、廠場和設備項目的減值，應根據《國際會計準則第 36 號》進行確認；

(2) 已退廢或處置的不動產、廠場和設備項目的終止確認，應根據本準則確定；

(3) 第三方對已減值、損失或放棄的不動產、廠場和設備項目的補償，應在補償可收到時納入損益；

(4) 作為替代而修復、購置或建造的不動產、廠場和設備項目的成本，應根據本準則確定。

終止確認

67 滿足以下條件時，不動產、廠場和設備項目的帳面金額應予以終止確認：

- (1) 處於處置狀態；
- (2) 預期通過使用或處置不能產生未來經濟利益。

68 不動產、廠場和設備項目的終止確認產生的利得或損失，應在該項目終止確認時確認為損益（除非《國際會計準則第 17 號》對售後租回另有規定）。利得不應歸類為收入。

68A 但是，如果主體在日常經營活動中常規性地出售其為出租而持有的不動產、廠場和設備項目，那麼當這類資產停止出租並開始持有待售時應按帳面價值轉入存貨。這類資產出售所得應按《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》確認為收入。《國際財務報告準則第 5 號》不適用於日常業務中持有待售的資產轉為存貨的情況。

69 不動產、廠場和設備項目的處置可能採取多種方式（如銷售、簽定融資租賃合同或捐贈）。某不動產、廠場和設備項目的處置日期，就是主體根據國際財務報告準則第 15 號滿足履約義務，接收方獲得項目控制權的日期。《國際會計準則第 17 號》適用於採取售後租回方式進行的處置。

70 根據本準則第 7 段的確認原則，如果主體將不動產、廠場和設備項目部件的替換成本確認為該項目的帳面金額，則應終止確認被替換部件的帳面金額，不論被替換的部件是否單獨計提折舊。如果主體不可能確定被替換部件的帳面金額，則可採用替換部件的成本作為被替換部件購置或建造時的成本。

71 不動產、廠場和設備項目的終止確認產生的利得或損失，應根據處置淨收入（如果有的話）和該項目帳面金額之間的差額確定。

72 終止確認不動產、廠場和設備項目所產生的包括在損益中的對價金額，是按照國際財務報告準則第 15 號第 47 段至第 72 段關於

確定交易價格的要求所確定的。損益中對價預計金額的後續變動應當根據國際財務報告準則第 15 段關於交易價格變動的要求進行處理。

披 露

73 財務報表應對每類不動產、廠場和設備進行如下披露：

- (1) 確定帳面總金額所用的計量基礎；
- (2) 所使用的折舊方法；
- (3) 使用壽命或所使用的折舊率；
- (4) 帳面總金額，以及期初和期末的累計折舊額（與累計減值損失相加）；
- (5) 期初和期末帳面金額的調整，以表明不動產、廠場和設備的：
 - ①增加；
 - ②按《國際財務報告準則第 5 號》被歸類為持有待售或被包括在一個歸類為持有待售的處置組，以及其他處置；
 - ③通過企業合併而取得；
 - ④按第 31 段、第 39 段和第 40 段的規定進行重估而產生的增值或減值，以及按《國際會計準則第 36 號》的規定在其他綜合收益中確認或轉回的減值損失；
 - ⑤根據《國際會計準則第 36 號》在損益中確認的減值損失；
 - ⑥根據《國際會計準則第 36 號》在損益中轉回的減值損失；
 - ⑦折舊；
 - ⑧將財務報表從功能貨幣折算成不同的列報貨幣產生的淨匯兌差額，包括將國外經營折算為報告主體的列報貨幣所產生的淨匯兌差額；
 - ⑨其他變化。

74 財務報表還應披露：

- (1) 所有權限制的存在及其金額；以及用作債務擔保的不動產、廠場和設備金額；
- (2) 處於建造過程中的不動產、廠場和設備項目帳面金額中確認的支出金額；
- (3) 為取得不動產、廠場和設備的合約性承諾的金額；
- (4) 計入損益的、第三方對已減值、損失或放棄的不動產、廠場和設備項目的補償金額，如果不在綜合收益表內單獨披露的話。

75 資產折舊方法的選擇和使用壽命的估計依賴於判斷。因此，披露所採用的折舊方法以及所估計的使用壽命或折舊率可以為財務報表使用者提供信息，通過這些信息，他們可以對管理層所選用的政策作出覆核，並可以與其他主體進行比較。鑒於類似的理由，有必要披露以下內容：

- (1) 某期的折舊額，不論是確認為損益還是確認為其他資產成本的一部分；
- (2) 該期期末的累計折舊額。

76 主體應按照《國際會計準則第 8 號》，披露對當期或預期對以後期間產生影響的會計估計變更的性質和影響。對於不動產、廠場和設備項目而言，這種披露可能是由於以下方面的估計發生變更而引起：

- (1) 殘值；
- (2) 不動產、廠場和設備項目的預計拆卸費、搬運費或場地清理費；
- (3) 使用壽命；以及
- (4) 折舊方法。

77 如果按重估金額列示不動產、廠場和設備項目，除按《國際財務報告準則第 13 號》的要求進行披露外還應披露以下內容：

- (1) 重估的生效日期；
- (2) 是否有獨立的評估人員參與；
- (3) 已刪除
- (4) 已刪除
- (5) 對各類重估不動產、廠場和設備，如果資產按成本模式計價將會確認的帳面金額；
- (6) 重估價盈餘，表明當期變化情況以及將該餘額分配給股東的任何限制。

78 除按第 73 段 (5) ④至⑥的要求披露的信息外，主體還應按照《國際會計準則第 36 號》披露已減值不動產、廠場和設備的信息。

79 下列信息對財務報表使用者的需要可能也具相關性：

- (1) 暫時閒置的不動產、廠場和設備的帳面金額；
- (2) 折舊已提足但仍在使用的不動產、廠場和設備的帳面總金額；
- (3) 已退廢並且未被按照《國際財務報告準則第 5 號》歸類為持有待售的不動產、廠場和設備的帳面金額；
- (4) 採用成本模式時，不動產、廠場和設備的公允價值，如果該公允價值與資產的帳面金額相差較大的話。

因此，鼓勵主體披露這些金額。

過渡性規定

80 第 24 段至第 26 段有關在資產的交換交易中取得的不動產、廠場和設備項目的初始計量的規定，應在未來適用的基礎上僅對未來

交易適用。

80A 第 35 段根據《國際財務報告準則年度改進 2010—2012》作了修訂。主體應對所有自該修訂首次採用日或以後日期開始的年度期間及其前一年度期間進行的重估應用這些修訂。主體也可以就列報的更早期間列報調整後的比較信息，但不必須這樣做。如果主體就更早期間列報未調整的比較信息，則應明確指明該信息未經過調整，並說明該信息根據不同基礎列報並解釋該基礎。

80B 在初次適用《農業：生產性植物（對國際會計準則第 16 號和國際會計準則第 41 號的修訂）》的會計期間，主體不需要按照《國際會計準則第 8 號》第 28 段（5）的要求披露當期的定量信息。然而，主體應當按照《國際會計準則第 8 號》第 28 段（5）的要求披露以往期間的定量信息。

80C 主體可能選擇在初次適用《農業：生產性植物（對《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 41 號》的修訂）》的會計期間內最早的財務報表中以公允價值計量生產性植物，並將其視為當天的推定成本。在之前帳面價值和公允價值之間的差額應當反映在最早期間期初的留存收益中。

生效日期

81 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體對自 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本準則，則應披露這一事實。

81A 主體應對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用第 3 段的修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 6

號》，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

81B 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》(2007 年修訂) 修訂了整個國際財務報告準則使用的術語。除此之外，它還修訂了第 39 段、第 40 段和第 73 段 (5) ④。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》(2007 修訂)，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

81C 《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》(2008 年修訂) 修訂了本準則第 44 段。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 3 號》(2008 年修訂)，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

81D 根據 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》，第 6 段和第 69 段作了修訂，並增加了第 68A 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂，則應披露這一事實，並且同時採用對《國際會計準則第 7 號——現金流量表》的相關修訂。

81E 第 5 段根據 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》作了修訂。主體應在未來適用的基礎上，對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂。如果主體同時採用了對《國際會計準則第 40 號》第 8 段、第 9 段、第 22 段、第 48 段、第 53 段、第 53A 段、第 53B 段、第 54 段、第 57 段、第 85B 段的修訂，則允許提前採用本修訂。如果主體提前採用這些修訂，則應披露這一事實。

81F 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第13號》修訂了第6段公允價值的定義，修訂了第26段、第35段、第77段，刪除了第32段、第33段。主體在應用《國際財務報告準則第13號》時應採用這些修訂內容。

81G 2012年5月發佈的《國際財務報告準則年度改進2009—2011》修訂了第8段。主體應根據《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》對自2013年1月1日或以後日期開始的年度期間追溯應用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂，則應披露這一事實。

81H 2013年12月發佈的《國際財務報告準則年度改進2010—2012》修訂了第35段，增加了第80A段。主體應對自2014年7月1日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂，則應披露這一事實。

81I 《關於明確折舊和攤銷中可接受的方法（對《國際會計準則第16號》和《國際會計準則第38號》的修訂）》於2014年5月發佈，修訂了本準則第56段，並增加了第62A段。主體應當在2016年1月1日之後以未來適用法採用本修訂。允許提前採用。若主體提前採用，應當披露這一事實。

81J 《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》於2014年5月發佈，修訂了本準則第68A段、第69段和第72段。主體應當在採用《國際財務報告準則第15號》時應用上述修訂內容。

81K 《農業：生產性植物（對國際會計準則第16號和國際會計準則第41號的修訂）》於2014年6月發佈，修訂了本準則第3段、第6段和第37段，增加了第22A段和第80B段至第80C段。主體應

當在 2016 年 1 月 1 日之後採用本修訂。允許提前採用。若主體提前採用，應當披露這一事實。主體應當按照國際會計準則第 8 號的要求，在採用修訂時進行追溯調整，除第 80C 段之外。

其他文告的撤銷

82 本準則取代了《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》(1998 年修訂)。

83 本準則取代了以下解釋公告：

- (1) 《解釋公告第 6 號——修訂現有軟件的費用》；
- (2) 《解釋公告第 14 號——不動產、廠場和設備：項目減值或損失的補償》；以及
- (3) 《解釋公告第 23 號——不動產、廠場和設備：大檢修費用》。

國際會計準則第17號——租賃

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	2
定 義	4
租賃的分類	7
承租人財務報表中的租賃	20
融資租賃	20
經營租賃	33
出租人財務報表中的租賃	36
融資租賃	36
經營租賃	49
售後租回交易	58
過渡性規定	67
生效日期	69
《國際會計準則第 17 號》(1997 年修訂) 的撤銷	70

國際會計準則第17號——租賃

目 標

1 本準則的目標是對承租人和出租人在租賃中運用恰當的會計政策和披露作出規定。

範 圍

2 本準則適用於所有租賃的會計核算，但不適用於下列項目：

(1) 開採或使用礦產、石油、天然氣和類似的非再生資源的租賃；以及

(2) 諸如電影、錄影、劇本、文稿、專利和版權等項目的許可使用協議。

但是，本準則不作為以下方面的計量基礎：

(1) 承租人持有的作為投資性房地產核算的房地產（參見《國際會計準則第40號——投資性房地產》）；

(2) 出租人在經營租賃下提供的投資性房地產（參見《國際會計準則第40號》）；

(3) 承租人在融資租賃下持有的屬於《國際會計準則第41號》範圍內的生物資產；或者

(4) 出租人在經營租賃下提供的屬於《國際會計準則第41號》範圍內的生物資產。

3 本準則適用於轉移資產使用權的協議，即使在這些資產的運行或維護中可能要求出租人提供大量有關的服務。本準則不適用於不把資產使用權從合約的一方轉移給另一方的服務合約。

定 義

4 本準則所使用的下列術語，其含義為：

租賃，指在一個議定的期間內，出租人將某項資產的使用權讓與承租人，以換取一項或一系列支付的協議。

融資租賃，指在實質上轉移了與一項資產所有權有關的幾乎全部風險和報酬的租賃。所有權最終可能轉移，也可能不轉移。

經營租賃，指融資租賃以外的租賃。

不可撤銷租賃，指僅在以下任何一種情況下才可撤銷的租賃：

- (1) 發生某些很少會出現的或有事項；
- (2) 經出租人同意；
- (3) 承租人與原出租人就同樣或類似資產簽訂了新的租賃合同；或者
- (4) 承租人支付一筆額外款項，以致於在租賃開始日，可以合理肯定租賃會繼續下去。

租賃開始日，指租賃協議日與租賃各方就主要租賃條款作出承諾日中的較早者。在該日：

- (1) 租賃被歸類為經營租賃或融資租賃；並且
- (2) 在融資租賃情況下，確定在租賃期開始日應確認的金額。

租賃期開始日，指承租人有權執行其使用租賃資產的權利的開始日期。它是租賃的初始確認（即：對租賃引起的資產、負債、收益或費用進行合理確認）日。

租賃期，指承租人簽約租賃資產的不可撤銷期間；如承租人有權選擇繼續租賃該資產，而且在租賃開始日就可以合理確定承租人將會行使這種選擇權，則不論是否再支付租金，續租期也算在租賃期內。

最低租賃付款額，指在租賃期內，承租人將會支付或可能被要求支付的款項（不包括或有租金、服務成本以及由出租人支付但可退還

的稅金)，以及：

(1) 對承租人而言，由承租人擔保或由其關聯方擔保的金額；
或者

(2) 對出租人而言，由以下各方對出租人擔保的資產殘值：

① 承租人；

② 承租人的關聯方；或者

③ 在財務上能夠履行擔保義務的與出租人無關的第三方。

但是，如承租人有購買租賃資產的選擇權，其購價預計將遠低於行使選擇權時的公允價值，因而在租賃開始日就可以合理確定承租人將會行使這項選擇權，則最低租賃付款額包括至預期行使購買選擇權日止的租賃期內的最低應付款額，以及承租人行使購買選擇權應支付的款項。

公允價值，指在公平交易中，熟悉情況的當事人自願據以進行資產交換或負債清償的金額。

經濟壽命，指以下兩者之一：

(1) 從經濟角度看，某項資產預期可為一個或多個使用者使用的期間；或者

(2) 一個或多個使用者預期可從該資產獲得的產量或類似計量單位的數量。

使用壽命，指從租賃期開始日起、且不受租賃期限限制的估計剩餘期間，在該期間內，該資產包含的經濟利益預期將被主體消耗。

已擔保殘值，指：

(1) 對承租人而言，由承租人或承租人關聯方擔保的那一部分殘值（擔保的金額是無論如何也應支付的最大金額）；以及

(2) 對出租人而言，由承租人或由與出租人無關、但在財務上能夠履行擔保義務的第三方擔保的那一部分殘值。

未擔保殘值，指出租人無法保證能否變現，或其變現只是由出租

人的關聯方給予擔保的那一部分租賃資產殘值。

初始直接費用，初始直接費用是指可直接歸屬於協商和安排某項租賃的增量成本，不包括製造商或經銷商出租人發生的此類成本。

未賺取的融資收益，是指以下兩者之差：

- (1) 融資租賃中出租人應收的最低租賃付款額；以及
- (2) 屬於出租人的所有未擔保殘值。

租賃投資淨額，指租賃投資總額以租賃中的內含利率折現的現值。

- (1) 租賃投資總額；以及
- (2) 租賃投資淨額。

租賃中的內含利率，指在租賃開始日，使(1)最低租賃付款額和(2)未擔保殘值之和的現值總額等於①租賃資產的公允價值和②出租人的所有初始直接費用之和的折現率。

承租人的增量借款利率，指承租人在類似的租賃中須支付的利率；或是，在不能確定這種利率時，假設承租人在租賃開始日為購買租賃資產借入同樣期限和同樣風險的資金所要承擔的借款利率。

或有租金，指租賃付款額的一部分，其金額不固定，而是以時間流逝以外的其他因素未來金額的變動（如未來銷售額的百分比、未來使用量、未來價格指數、未來市場利率等）為依據計算的。

5 由於租賃開始日到租賃期開始日期間租賃房地產的建造或取得成本的變化，或者成本或價值的一些其他計量因素（如一般物價水平）的變化，或者出租人為租賃而融資的成本的變化，租賃協議或承諾中可能包含調整租賃付款額的條款。這種情況下，在本準則中，所有此類變化的影響應被視為自租賃開始日就已經發生。

6 租賃的定義包括在承租人履行了議定的條款後可以選擇取得該項資產所有權的資產租賃合同。這類合同有時稱作租購合同。

6A 《國際會計準則第 17 號》對於術語“公允價值”的使用在某些方面與《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》中關於公允價值的定義有所不同。因此，在應用《國際會計準則第 17 號》時，主體應依照《國際會計準則第 17 號》，而非《國際財務報告準則第 13 號》來計量公允價值。

租賃的分類

7 本準則對租賃的分類，是以與租賃資產所有權相關的風險和報酬歸屬於出租人或承租人的程度為依據的。風險包括由於生產能力的閒置或技術陳舊可能造成的損失，以及由於經濟狀況的改變可能造成的回報變動。報酬可以表現為在資產的經濟壽命期間對盈利活動的預期，以及因資產增值或殘值變現可能產生的利得。

8 如果一項租賃實質上轉移了與資產所有權相關的全部風險和報酬，那麼該項租賃應歸類為融資租賃。如果一項租賃實質上沒有轉移與資產所有權相關的全部風險和報酬，那麼該項租賃應歸類為經營租賃。

9 出租人與承租人之間的交易以他們之間的租賃協議為基礎，因此，恰當的做法是使用一致的定義。不過，將這些定義應用於出租人和承租人所處的不同情況可能會引起他們對同一租賃採用不同的分類方法。例如，如果出租人受益於與承租人無關的一方提供的殘值擔保，就可能屬於這種情況。

10 一項租賃是融資租賃還是經營租賃，取決於交易的實質而不是合同¹的形式。以下某一情形或幾種情形的結合通常會導致一項租

1 見《解釋公告第 27 號——評價涉及租賃法律形式的交易的實質》。

賃歸類為融資租賃：

- (1) 租賃期結束時，資產的所有權轉讓給承租人；
- (2) 承租人有購買租賃資產的選擇權，其購價預計將遠低於行使選擇權時的公允價值，因而在租賃開始日就可合理確定承租人將會行使這項選擇權；
- (3) 即使資產的所有權不轉讓，但是租賃期占資產使用年限的大部分；
- (4) 在租賃開始日，最低租賃付款額的現值幾乎相當於租賃資產的公允價值；以及
- (5) 租賃資產性質特殊，以致於如果沒有較大修訂，只有承租人才能夠使用。

11 以下某一情形或幾種情形的結合也能導致一項租賃歸類為融資租賃：

- (1) 如果承租人撤銷該租賃，則撤銷所導致的出租人的損失由承租人承擔；
- (2) 資產殘值的公允價值波動形成的利得或損失歸屬於承租人（例如，以相當於租賃結束時資產讓售價格的絕大部分金額作為租金退還）；以及
- (3) 承租人能以遠低於市場租價的租金繼續租賃至下一期間。

12 第 10 段和第 11 段中的舉例及情形並不總是無可置疑的。如果其他特徵清楚地表明，租賃實質上沒有轉移與資產所有權相關的全部風險和報酬，那麼該項租賃應歸類為經營租賃。例如，如果資產的所有權在租賃期滿時是以一個可變的付款額轉讓，該付款額等於資產當時的公允價值，或者存在或有租金，因此使得承租人並未在實質上擁有全部風險和報酬，就可能屬於這種情況。

13 在租賃開始日應對租賃進行分類。當出租人和承租人在某時同意改變租賃合同的條款（不是通過續租），且改變後的條款若在租賃開始日就有效時，可能會導致租賃的不同分類（按第 7 段至第 12 段的標準），則修訂後的協議應視為一項新的協議。但是，從會計的角度看，估計的變更（例如，經濟壽命或租賃資產殘值估計的變更）或情形的改變（例如，承租人違約）不會導致租賃的重新分類。

14—15 [刪除]

15A 當一項租賃同時包括建築物和土地時，主體應當根據第 7 段至第 13 段分別評估土地和建築物應劃分為融資租賃還是經營租賃。在確定土地是屬於經營租賃還是融資租賃時，一個重要的考慮因素是土地通常具有不確定的經濟壽命。

16 在任何必要的時候，為了對土地和建築物租賃進行分類和核算，應當按照租賃的土地部分的租賃權益和建築物部分的租賃權益在租賃開始日的公允價值相對比例，將最低租賃付款額（包括所有一次性提前付款額）在土地和建築物部分之間進行分配。如果租賃付款額不能在這兩部分之間可靠地分配，那麼整個租賃應歸類為融資租賃，除非這兩部分都明顯是經營租賃，在後種情況下，整個租賃應歸類為經營租賃。

17 對於一項土地和建築物租賃而言，如果按照第 20 段規定對土地部分進行初始確認的金額是不重要的，那麼在租賃分類中，可將土地和建築物作為一個單項租賃整體考慮，並按照第 7 段至第 13 段規定歸類為融資租賃或經營租賃。在這種情形下，建築物的經濟壽命就視同是整個租賃資產的經濟壽命。

18 當承租人對土地和建築物的權益都按照《國際會計準則第

40 號》歸類為投資性房地產並且採用公允價值模式時，則不需要對土地部分和建築物部分分別計量。僅當某一部分或這兩部分的分類因為其他原因而不確定時，才需要為估價而進行詳細的計算。

19 按照《國際會計準則第 40 號》，承租人可能會將經營租賃下持有的房地產權益歸類為投資性房地產。如果這樣，該房地產權益應當視同融資租賃進行核算，並且應對確認的資產使用公允價值模式。即使後續事項改變了承租人的房地產權益的性質，以致於該項房地產不再歸類為投資性房地產，承租人仍應當繼續將該項租賃作為融資租賃進行核算。下列示例就屬於此種情況：

(1) 承租人佔用房地產，之後該房地產以等於用途改變日的公允價值的推定成本轉換為自有房地產；或者

(2) 承租人將房地產轉租，該轉租實質上將與該項權益的所有權相關的全部風險和報酬轉移給了不相關的第三方。儘管第三方可能將該項轉租作為經營租賃核算，但承租人應當將其作為對第三方的融資租賃進行核算。

承租人財務報表中的租賃

融資租賃

初始確認

20 在租賃期開始日，承租人應按等於租賃開始日確定的租賃資產公允價值和最低租賃付款額的現值兩者孰低的金額，在資產負債表內將融資租賃確認為資產和負債。用於計算最低租賃付款額現值的折現率為租賃的內含利率（如果它能夠確定），否則應使用承租人的增量借款利率。承租人的所有初始直接費用計入所確認的資產金額。

21 交易和其他事項應按其本質和財務實質，而不是僅按法律形

式進行會計處理和列報。就融資租賃而言，儘管租賃協議的法律形式是承租人可能沒有獲得租賃資產的法定所有權，但其本質和財務實質是，承租人以承擔支付大致等於租賃開始日租賃資產的公允價值和有關融資費用的責任，換取在租賃資產經濟壽命的大部分期間內因使用租賃資產而獲得的經濟利益。

22 如果這種租賃交易不反映在承租人的財務狀況表中，則主體的經濟資源和所承擔的責任都將被低估，因而扭曲了財務比率。因此，恰當的做法是，將融資租賃在承租人的財務狀況表中確認為一項資產和一項應付未來租賃款的負債。在租賃期開始日，除應計入所確認的資產的承租人的所有初始直接費用外，資產和未來租賃付款負債應以相同的金額在財務狀況表中予以確認。

23 為租賃資產而承擔的負債在財務狀況表上作為租賃資產的減項列報是不恰當的。如果在財務狀況表內，負債區分為流動負債和非流動負債，則應對租賃負債作同樣的區分。

24 某些特定的租賃活動（如，為租賃協議進行磋商並為獲得該租賃安排而進行的活動）經常會發生初始直接費用。可直接歸屬於承租人為獲得融資租賃所進行的活動而發生的費用，應計入已確認資產金額。

後續計量

25 最低租賃付款額應進行分配計入融資費用並減少尚未結算的負債。融資費用應分攤於租賃期的每一期間，從而使各期就負債餘額承擔一個固定的期間利率。或有租金應在發生期間計為費用。

26 實務中，在將融資費用分攤到租賃期的各個期間時，為簡化計算，承租人有時可以採用某些近似的計算方法。

27 融資租賃在每一個會計期間會產生應折舊資產的折舊費以及融資費用。應折舊租賃資產的折舊政策應採用與主體本身擁有的應折舊資產一致的折舊政策。確認的折舊費用應按照《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》和《國際會計準則第 38 號——無形資產》計算。如不能合理確定承租人在租賃期滿後將取得資產的所有權，則資產應在租賃期和使用壽命兩者孰短的期限內計提完折舊。

28 租賃資產的應計折舊額，應按與承租人對本身擁有的應折舊資產所採用的折舊政策相一致的基礎，在預計使用期限內系統地分攤到每個會計期間。如可以合理確定承租人在租賃期滿時將獲得資產的所有權，則預計使用期限就是該資產的使用壽命；否則，資產應在租賃期與使用壽命兩者孰短的期限內計提折舊。

29 資產的當期折舊費與融資費用之和很少與當期應付租賃款相等，因此，簡單地把應付租賃款確認為費用是不恰當的。相應地，租賃期開始日後，租賃資產與相關負債的金額不大可能相等。

30 為確定一項租賃資產是否已減值，主體應運用《國際會計準則第 36 號——資產減值》。

披 露

31 除滿足《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》的要求外，承租人應對融資租賃作如下披露：

- (1) 每類資產在報告期末的帳面淨額。
- (2) 在報告期末對最低租賃付款額總額與其現值之間進行的調整。此外，主體應披露報告期末未來最低租賃付款額在以下期間的總額及其現值：

- ① 不超過 1 年；

②超過 1 年但不超過 5 年；

③超過 5 年。

(3) 當期確認為費用的或有租金。

(4) 報告期末根據不可撤銷轉租合約預期將收到的未來最低轉租賃付款總額。

(5) 對承租人重要租賃安排的一般說明，包括但不限於以下方面：

①確定應付或有租金的基礎；

②續租或購買選擇權及租金自動調整條款的存在及其內容；以及

③租賃安排規定的限制，如對股利、新的債務和新的承租的限制。

32 此外，《國際會計準則第 16 號》、《國際會計準則第 36 號》、《國際會計準則第 38 號》、《國際會計準則第 40 號》和《國際會計準則第 41 號》中的披露要求，適用於承租人對融資租賃下租賃資產的披露。

經營租賃

33 在經營租賃中，除非另有一種系統方法更能代表使用者受益²的時間形態，否則租金應在租賃期內按直線法確認為一項費用。

34 對於經營租賃，除非另有一種系統方法能代表使用者受益的時間形態，否則租金（不包括保險及維護等服務費用）應在租賃期內按直線法（即使實際支付並不按這個基礎）確認為一項費用。

2 同時參見《解釋公告第 15 號——經營租賃：激勵措施》。

披 露

35 除滿足《國際財務報告準則第 7 號》的要求外，承租人應對經營租賃作如下披露：

(1) 披露不可撤銷經營租賃的未來最低租賃付款額在以下期間的總額：

- ① 不超過 1 年；
- ② 超過 1 年但不超過 5 年；
- ③ 超過 5 年。

(2) 在報告期末，預期從不可撤銷轉租賃中收到的未來最低轉租賃付款總額。

(3) 確認為當期費用的租賃和轉租賃付款額，並分別披露最低租賃付款額、或有租金額和轉租賃租金額。

(4) 承租人重要租賃安排的一般說明，包括、但不限於以下方面：

- ① 確定應付或有租金的基礎；
- ② 續租或購買選擇權及租金自動調整條款的存在及其內容；以及
- ③ 租賃協議規定的限制，如對股利、新的債務和新的承租的限制。

出租人財務報表中的租賃

融資租賃

初始確認

36 出租人應在其財務狀況表內確認其在融資租賃方式下持有的資產，並以等於該租賃項目投資淨額的金額將其列作應收款。

37 在融資租賃中，與所有權相關的所有實質性風險和報酬，已

被出租人轉移，因此，出租人應將應收租金視為對其投資及服務的補償和回報，作為本金收回和融資收益處理。

38 出租人經常會發生初始直接費用，包括可直接歸屬到就租賃進行的磋商和安排的金額，如佣金、法律費用和內部成本，但不包括一般的期間費用，例如銷售和行銷團隊發生的費用。對於不涉及製造商或經銷商出租人的融資租賃，初始直接費用包括在應收融資租賃款的初始計量中，並減少租賃期內確認的收益金額。在租賃的內含利率的定義中，應收融資租賃款自動包含初始直接費用，因此不需要將兩者分別相加。初始直接費用的定義中不包括製造商及經銷商出租人發生的與協商或安排租賃有關的成本。因此，這些成本不包括在租賃投資淨額中，而是在確認銷售利潤時確認為一項費用，對於融資租賃而言，這一確認通常是在租賃期開始日。

後續計量

39 融資收益的確認，應按照反映出出租人在融資租賃中的投資淨額能在每個期間獲得固定的回報率的模式進行。

40 出租人應按系統而合理的基礎將融資收益分攤於租賃期。收益的分攤應按反映出出租人在融資租賃中的投資淨額能在每個期間獲得固定的回報的模式進行。與期間相關、但不包括服務成本的租賃付款額，應沖減租賃投資總額，減少本金及未賺取融資收益。

41 對用於計算出租人租賃投資總額的估計未擔保殘值，應定期覆核。如估計未擔保殘值已經減少，則應修訂租賃期內收益的分攤，並且任何已計提金額的減少應立即進行確認。

41A 融資租賃下的某項資產，如按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》被歸類為持有待售類型

(或包含在一個被歸類為持有待售的處置組中)，則應按照該國際財務報告準則進行核算。

42 製造商或經銷商出租人應按主體在立即銷售時所遵循的政策，將銷售損益計入當期收益。如人為地用低利率報價，則銷售利潤應限於採用市場利率時所能得到的利潤。製造商或經銷商出租人發生的與協商和安排租賃相關的成本應在確認銷售利潤時確認為一項費用。

43 製造商或經銷商常常向顧客提供購買或者租賃一項資產的選擇權。製造商或經銷商出租人出租的融資租賃資產，會產生兩種收益：

(1) 與以正常售價(已扣除所有適用的數量折扣或商業折扣)立即銷售用於出租的資產所形成的損益金額相當的損益；以及

(2) 租賃期間的融資收益。

44 製造商或經銷商出租人在租賃期開始日確認的銷售收入，應為該資產的公允價值；如出租人應收的最低租賃付款額按市場利率計算出的現值比該資產的公允價值低，則確認的銷售收入應為該現值。在租賃期開始日確認的銷售成本，等於租賃資產的成本(如成本不同於帳面金額時，則為帳面金額)減去未擔保殘值的現值後的餘額。銷售收入與銷售成本的差額為銷售利潤，這部分利潤應按主體遵循的立即銷售政策予以確認。

45 為了吸引顧客，製造商或經銷商出租人有時會人為地用低利率報價。使用這種低利率的結果，是使在銷售時確認的從該交易形成的收益總額中包含了超出部分。如人為地使用低利率報價，銷售利潤應限於採用市場利率時所能得到的利潤。

46 製造商或經銷商出租人發生的與協商和安排融資租賃相關的成本在租賃期開始日應確認為一項費用，因為它們主要與製造商或經銷商賺取的銷售利潤有關。

披 露

47 除滿足《國際財務報告準則第 7 號》的要求外，出租人應對融資租賃作如下披露：

(1) 在報告期末租賃投資總額與應收最低租賃付款額的現值之間進行的調整。此外，主體應披露報告期末的租賃投資總額和應收最低租賃付款額在以下每個期間報告期末的現值：

- ① 不超過 1 年；
- ② 超過 1 年但不超過 5 年；
- ③ 超過 5 年。

(2) 未賺取的融資收益。

(3) 應計入出租人利益的未擔保殘值。

(4) 不能收回的應收最低租賃付款額的累計準備。

(5) 確認為當期收益的或有租金。

(6) 出租人重要租賃安排的一般說明。

48 作為增長的標誌，披露扣除當期增加的新業務的未賺取收益以及已撤銷租賃的相關金額後的投資總額，也常常是有用的。

經營租賃

49 出租人應按資產的性質，在其財務狀況表上列示用作經營租賃的資產。

50 經營租賃形成的租賃收益應按直線法在租賃期內確認為收

益；如另有一種系統方法更能代表從租賃資產中獲取的利益遞減³的時間形態，則為例外。

51 賺取租賃收益時發生的費用(包括折舊費)，應確認為費用。租賃收益(不包括提供保險和維護等服務的收入) 應在租賃期內按直線法確認，即使收入的實際收取方式不是這樣。如另有一種系統的方法更能代表從租賃資產獲取的利益遞減的時間形態，則為例外。

52 出租人在協商和安排經營租賃中發生的初始直接費用應計入租賃資產的帳面金額，並在租賃期內按照與租賃收益相同的基礎確認為費用。

53 應折舊租賃資產的折舊，應採用與出租人對類似資產通常所採用的折舊政策相一致的政策；折舊費應按《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 38 號》的規定計算確定。

54 為確定一項租賃資產是否已減值，主體應運用《國際會計準則第 36 號》。

55 製造商或經銷商出租人在經營租賃時並不確認銷售利潤，因為這不能等同於銷售。

披 露

56 除滿足《國際財務報告準則第 7 號》的要求外，出租人應對經營租賃作如下披露：

(1) 披露不可撤銷經營租賃在以下期間的未來最低租賃付款總額：

3 同時參見《解釋公告第 15 號——經營租賃：激勵措施》。

- ①不超過 1 年；
- ②超過 1 年但不超過 5 年；
- ③超過 5 年。

(2) 確認為當期收益的或有租金總額。

(3) 出租人租賃安排的一般說明。

57 此外，《國際會計準則第 16 號》、《國際會計準則第 36 號》、《國際會計準則第 38 號》、《國際會計準則第 40 號》和《國際會計準則第 41 號》中的披露要求，適用於經營租賃下出租人租出的資產。

售後租回交易

58 售後租回交易，包括一項資產出售和該項資產的租回。租賃付款和售價通常是相互關聯的，因為它們是以一攬子方式進行談判的。售後租回交易的會計處理依所涉及的租賃類型而定。

59 如售後租回交易形成一項融資租賃，銷售收入超過帳面金額的部分，不應立即由賣主兼承租人確認為收益，而應將其遞延並分攤於整個租賃期。

60 如租回是一項融資租賃，這種交易是出租人提供資金給承租人並以資產作為擔保的一種方式。由於這個原因，把銷售收入超過帳面金額的部分作為收益是不恰當的。這項超出金額應予遞延並分攤於整個租賃期。

61 如售後租回交易形成一項經營租賃，而且交易明顯是按公允價值達成的，則損益應立即予以確認。如售價低於公允價值，則所有損益應立即予以確認；但若損失將由低於市價的未來租賃付款額補償時，則應將其遞延，並按租賃付款比例分攤於預計的資產使用期限內。

如售價高於公允價值，其高出公允價值的部分應予遞延，並在預計的資產使用期限內攤銷。

62 如租回是一項經營租賃，並且租賃付款額和售價為公允價值，則實際上就是一項正常的銷售，任何損益應立即予以確認。

63 對經營租賃而言，在售後租回交易發生時，如果資產的公允價值低於帳面金額，則相當於公允價值和帳面金額之間差額的損失，應立即予以確認。

64 對融資租賃而言，無需作這種調整；但發生減值時，則為例外。在出現減值的情況下，應按《國際會計準則第 36 號》，將資產的帳面金額減記至可收回金額。

65 出租人和承租人的披露要求，同樣適用於售後租回交易。根據有關對重要的租賃安排作出的說明規定，應當披露售後租回協議或條款內的特殊或非慣常的規定。

66 有時可能需要判斷售後租回交易是否符合《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》中的單獨披露標準。

過渡性規定

67 除第 68 段另有規定外，鼓勵但不要求追溯運用本準則。如不追溯運用本準則，則以前存在的融資租賃餘額應視為已由出租人適當確定，並且，此後應按照本準則規定進行會計處理。

68 以前運用《國際會計準則第 17 號》（1997 年修訂）的主體應運用本準則中的有關修訂追溯調整所有的租賃業務；如果主體未追溯運用過《國際會計準則第 17 號》（1997 年修訂），那麼就應從首次

運用該準則起追溯調整所有的租賃業務。

68A 在採用第 69A 段中提及的修訂內容之日，主體應基於租賃開始時存在的信息重新評估未到期租賃中的土地要素的分類。主體應將新分類為融資租賃的租賃按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定追溯確認。然而，如果主體沒有追溯應用修訂內容所需的必要信息，則應進行下述處理：

(1) 基於採用修訂內容當天存在的事實和情況對那些租賃應用修訂內容；以及

(2) 將與新分類為融資租賃的土地相關的資產和負債按照當日的公允價值確認；公允價值間的差額確認為留存收益。

生效日期

69 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前運用。如果主體將本準則運用於 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間，則應披露這一事實。

69A 作為 2009 年 4 月發佈的《國際財務報告準則改進》的一部分，刪除了第 14 段和第 15 段，增加了第 15A 段和第 68A 段。主體應對自 2010 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用，則應披露這一事實。

《國際會計準則第 17 號——租賃》（1997 年修訂） 的撤銷

70 本準則取代了《國際會計準則第 17 號——租賃》（1997 年修訂）。

國際會計準則第19號——僱員福利

目 錄

起始段落

目 標	1
範 圍	2
定 義	8
短期僱員福利	9
確認和計量	11
披露	25
離職後福利：設定提存計劃和設定受益計劃的區分	26
多僱主計劃	32
同一控制下的主體之間共擔風險的設定受益計劃	40
國家計劃	43
保險福利	46
離職後福利：設定提存計劃	50
確認和計量	51
披露	53
離職後福利：設定受益計劃	55
確認和計量	56
推定義務的會計處理	61
財務狀況表	63
確認和計量：設定福利義務的現值和當期服務成本	66
過去服務成本和結算利得與損失	99

確認和計量：計劃資產	113
設定受益成本的組成部分	120
列報	131
披露	135
其他長期僱員福利	153
確認和計量	155
披露	158
辭退福利	159
確認	165
計量	169
披露	171
過渡性規定和生效日期	172
附 錄	
附錄一 應用指南	

國際會計準則第19號——僱員福利

目 標

1 本準則的目標是規範僱員福利的會計處理和披露。本準則要求主體：

- (1) 在僱員提供了服務以換取將在未來支付的僱員福利時，確認一項負債；以及
- (2) 在主體消耗了僱員為換取福利而提供的服務所產生的經濟利益時，確認一項費用。

範 圍

2 本準則適用於除按《國際財務報告準則第2號——以股份為基礎的支付》核算以外的僱主對所有僱員福利的會計處理。

3 本準則不涉及僱員福利計劃的報告（參見《國際會計準則第26號——退休福利計劃的會計和報告》）。

4 本準則適用於各種僱員福利，包括根據以下各項提供的福利：

- (1) 根據主體與僱員個人、僱員團體或他們的代表所簽訂的正式計劃或其他正式協議；
- (2) 根據法律要求或通過行業安排，主體需要向全國、州、行業或其他多僱主計劃注入資金；或者
- (3) 由於非正式的慣例所導致的推定義務。當主體沒有現實選擇而只能支付僱員福利時，非正式的慣例將導致推定義務。推定義務的一個例子是，主體非正式的慣例一旦變化，將導致主體與僱員關

係發生不能接受的損害。

5 僱員福利包括：

(1) 短期僱員福利，在僱員提供相關服務的年度報告期間結束之後 12 個月內預期全部予以結算的僱員福利，比如下列各項：

①工資、薪金和社會保障提存金；

②帶薪年假和帶薪病假；

③利潤分享和獎金；以及

④為現有僱員提供的非貨幣性福利（如醫療保障、住房、汽車、無償提供商品和服務或對所購商品和服務提供補貼）；

(2) 離職後福利，比如下列各項：

①退休福利（如養老金、退休一次性支付）；以及

②其他離職後福利，如離職後人壽保險和離職後醫療保障；

(3) 其他長期僱員福利，比如下列各項：

①長期帶薪休假，如長期服務休假或高等院校教師等的休假期；

②周年紀念或其他長期服務福利；以及

③長期傷殘福利；以及

(4) 辭退福利。

6 僱員福利包括提供給僱員或其被贍養人或受益人的福利，可以通過直接支付（或者供應商品或服務）給僱員、其配偶、子女或其他被贍養人或支付給其他方（如保險公司）進行結算。

7 為主體提供服務的僱員可以是全職、兼職、永久、不定期或臨時的。本準則所稱僱員包括董事和其他管理人員。

定 義

8 本準則使用的下列術語，其含義為：

僱員福利的定義

僱員福利，指主體為換取僱員提供的服務或終止對僱員的僱傭而給予的各種形式的報酬。

短期僱員福利，指預期在僱員提供相關服務的年度報告期間結束以後 12 個月內全部結算的僱員福利（辭退福利除外）。

離職後福利，指僱傭結束後應付的僱員福利（辭退福利和短期僱員福利除外）。

其他長期僱員福利，指除短期僱員福利、離職後福利和辭退福利以外的其他所有僱員福利。

辭退福利，指由以下原因之一引起的為終止僱員僱傭而提供的僱員福利：

- （1） 主體決定在正常退休日期之前終止對僱員的僱傭；或者
- （2） 僱員決定接受為終止僱傭而提供的福利。

與計劃的分類相關的定義

離職後福利計劃，指主體為一個或多個僱員提供離職後福利的正式或非正式安排。

設定提存計劃，指如下的離職後福利計劃：根據這種計劃，主體向一個獨立主體（一項基金）支付固定提存金，如果該基金不能擁有足夠資產以支付與當期和以前期間僱員服務相關的所有僱員福利，主體不再負有進一步支付提存金的法定義務或推定義務。

設定受益計劃，指除設定提存計劃以外的離職後福利計劃。

多僱主計劃，指滿足以下條件的設定提存計劃（國家計劃除外）或設定受益計劃（國家計劃除外）：

- （1） 集合了多個不在同一控制下的主體提存的資產；以及
- （2） 運用這些資產為一個以上主體的僱員提供福利，在確定提存或收益水平時不考慮僱傭僱員的主體的身份。

與設定受益負債（資產）淨額相關的定義

設定受益負債（資產）淨額，指赤字或將設定受益資產淨額限定為資產上限而產生的任何影響進行調整後的盈餘。

赤字或盈餘，指：

- （1） 設定受益義務的現值減去
- （2） 計劃資產（如果有的話）的公允價值。

資產上限，指可以通過從計劃退款或減少未來對計劃交納提存金的形式獲得的任何經濟利益的現值。

設定受益義務的現值，指主體在不扣除任何計劃資產的情況下，為履行因當期和以前期間僱員服務產生的義務所需要的預期未來支付的現值。

計劃資產包括：

- （1） 長期僱員福利基金持有的資產；以及
- （2） 符合條件的保險單。

長期僱員福利基金持有的資產，指符合以下條件的資產（不包括報告主體發行的不可轉讓金融工具）：

（1） 由一個主體（一項基金）持有。該主體（基金）在法律上獨立於報告主體、僅為支付僱員福利或向僱員福利提供資金而存在；以及

（2） 僅用於支付僱員福利或向僱員福利提供資金，不可用於支付給報告主體自己的債權人（即使破產），也不能返還給報告主體，除非滿足以下條件之一：

①基金的剩餘資產足以償還計劃或報告主體所有相關的僱員福利義務；或者

②由於僱員福利已支付，為補償而返還給報告主體的資產。

符合條件的保險單，是指由不是報告主體關聯方（見《國際會計

準則第 24 號——關聯方披露》中的定義)的保險公司發行的保險單¹，並且該保險單的收益：

(1) 僅用於根據設定受益計劃支付僱員福利或為僱員福利提供資金；以及

(2) 不可用於支付報告主體自己的債權人(即使破產)，也不能支付給報告主體，除非：

①該收益代表盈餘的資產，這些資產對於保險單支付所有相關的僱員福利義務而言是不必要的；或者

②由於僱員福利已支付，為補償而將收益返還給報告主體。

公允價值，指市場參與者之間在計量日進行的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所需支付的價格(參見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》)。

與設定受益成本相關的定義

服務成本包括：

(1) 當期服務成本，指僱員當期服務導致的設定受益義務現值的增加額；

(2) 過去服務成本，指由於計劃修訂(引入、取消或改變設定受益計劃)或削減(主體顯著減少計劃所涵蓋的僱員數)所導致的僱員前期服務的設定受益義務現值的變化；以及

(3) 結算利得或損失。

設定受益負債(資產)淨額的利息淨額，指設定受益負債(資產)淨額在所處期間由於時間流逝產生的變動。

1 符合條件的保險單不一定是《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》中定義的保險合同。

設定受益負債（資產）淨額的重新計量包括：

- （1） 精算利得和損失；
- （2） 計劃資產的回報，扣除包括在設定受益負債（資產）淨額的利息淨額中的金額；以及
- （3） 資產上限影響的任何變動，扣除包括在設定受益負債（資產）淨額的利息淨額中的金額。

精算利得和損失，指由於下列各項所導致的設定受益義務現值的變動：

- （1） 經驗調整（以前精算假設與實際發生情況之間差別的影響）；以及
- （2） 精算假設變化的影響。

計劃資產的回報，指計劃資產產生的利息、股利和其他收入，以及計劃資產已實現和未實現的利得或損失，減去：

- （1） 管理該計劃資產的成本；以及
- （2） 計劃本身的應付稅款，但計量設定受益義務現值使用的精算假設所包括的稅款除外。

結算，指對某設定受益計劃下提供的部分或全部福利消除所有進一步的法律或推定義務的交易，而非向僱員或代表僱員支付計劃條款規定的並在精算假設中已考慮的福利。

短期僱員福利

9 在僱員提供相關服務的年度報告期間結束之後 12 個月內預期全部予以結算的短期僱員福利，包括以下項目：

- （1） 工資、薪金和社會保障提存金；
- （2） 帶薪年假和帶薪病假；
- （3） 利潤分享和獎金；以及

(4) 為現有僱員提供的非貨幣性福利（如醫療保障、住房、汽車、無償提供商品和服務或對所購商品和服務提供補貼）。

10 如果主體預期結算的時間暫時發生改變，主體無需對短期僱員福利進行重分類。然而，如果福利的特徵發生改變（比如從非累積福利變為累積福利），或者預期結算時間的變動不是暫時的，則主體應考慮該福利是否仍符合短期僱員福利的定義。

確認和計量

所有短期僱員福利

11 當僱員在一個會計期間為主體提供了服務，主體應確認為獲得該服務預期支付的短期僱員福利的非折現金額：

(1) 在扣除了任何已付金額後，確認為一項負債（應計費用）。如果已經支付的金額超過了福利的非折現金額，且這筆預付金額將導致諸如未來支付的減少或現金返還，主體應將超過部分確認為一項資產（預付費用）；以及

(2) 確認一項費用，除非另一項國際財務報告準則要求或允許將福利包括在資產的成本中（例如，參見《國際會計準則第 2 號——存貨》和《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》）。

12 第 13 段、第 16 段和第 19 段說明了主體應如何將第 11 段應用於帶薪缺勤和利潤分享及獎金計劃形式的短期僱員福利。

短期帶薪缺勤

13 主體應按以下規定對第 11 段中所述帶薪缺勤形式的短期僱員福利的預期費用進行確認：

(1) 在累積帶薪缺勤的情況下，在僱員提供了服務從而增加了其未來帶薪缺勤權利時。

(2) 在非累積帶薪缺勤情況下，在缺勤發生時。

14 主體可能由於不同原因向僱員提供帶薪假期，包括休假、病假和短期傷殘、產假（做母親或做父親）、參加陪審團和服兵役。帶薪缺勤權利分為兩類：

(1) 累積的；以及

(2) 非累積的。

15 累積帶薪缺勤可以結轉至以後期間，如果本期的權利沒有用完，可以在未來期間使用。累積帶薪缺勤可能是既定的（亦即，僱員離開主體時對未行使的權利有權獲得現金支付），也可能是非既定的（僱員在離開時對其未行使的權利無權獲得現金支付）。當僱員提供服務從而增加了其享有的未來帶薪缺勤的權利時，就產生了一項義務。即使帶薪缺勤是非既定的，該義務依然存在並應予以確認，雖然僱員在行使累積非既定權利之前離開的可能性會影響到這項義務的計量。

16 主體應以報告期末因累積未行使權利而導致的預期支付的追加金額計量累積帶薪缺勤的預期費用。

17 前一段所述的方法以追加支付的金額來計量義務，該追加支付的金額預期僅源于福利累積這一事實。在許多情況下，主體可能無需進行詳細計算，就能估計未行使的帶薪缺勤不會存在重要的義務，例如，僅當未行使帶薪病假被正式或非正式地理解為可用作帶薪年假的情況下，病假義務才可能具有重要性。

第 16 段和第 17 段示例

某主體有 100 名僱員，每人每年可享受 5 個工作日的帶薪病假，未使用病假可以向後結轉 1 個公曆年度。病假首先從當年的權利中扣除，其次從上年結轉的餘額中扣除（以後進先出為基礎）。在 20X1 年 12 月 30 日，每個僱員平均未使用權利是 2 天。在依據過去的經驗並預期該經驗繼續適用的基礎上，主體預期，有 92 名僱員在 20X2 年會享受不超過 5 天的帶薪病假，其餘 8 名僱員每人將平均享受 6 天半病假。

主體預期由於 20X1 年 12 月 31 日的累積未行使權利，將支付另外 12 天的病假工資（8 名僱員，每人 1 天半）。因此，主體確認一項等於 12 天病假工資的負債。

18 非累積帶薪缺勤不結轉以後期間：如果當期權利沒有行使完，就予以取消，並且僱員在離開主體時對未行使的權利無權獲得現金支付。病假工資（如果過去未行使的權利不能增加未來的權利）、產假（做母親或做父親）和參加陪審團或服兵役的帶薪缺勤通常屬於這種情況。主體只有在僱員缺勤時才能確認負債或費用，因為僱員服務並不能增加其福利金額。

利潤分享和獎金計劃

19 當且僅當出現下述情形時，主體才應對第 11 段中所述的利潤分享和獎金的預期費用進行確認：

（1） 作為過去事項的結果，主體現在負有作出這類支付的法定義務或推定義務；以及

（2） 可以對義務作出可靠的估計。

當且僅當主體除了支付以外，沒有其他現實選擇時，才存在一項

現時義務。

20 按照一些利潤分享計劃，當且僅當僱員在主體工作一段特定期間後才能分享利潤。這樣的計劃產生了推定義務，因為僱員如果在主體工作到特定期間末，其提供的服務將會增加主體應付的金額。這種推定義務的計量應當反映僱員離職而沒有得到利潤分享支付的可能性。

第 20 段示例

一項利潤分享計劃要求主體將其當年淨利潤的一定份額支付給全年為主體提供服務的僱員。如本年內沒有僱員離開，當年全部利潤分享支付比例為淨利潤的 3%。主體估計人員流動將使支付比例降低至淨利潤的 2.5%。

主體將淨利潤的 2.5% 確認為一項負債，同時，確認一項費用。

21 主體可能沒有支付獎金的法定義務。但是，在某些情況下，主體卻有支付獎金的慣例。在此類情況下，主體就具有一項推定義務，因為主體除了支付獎金以外沒有其他現實選擇。推定義務的計量應當反映僱員因離職而沒有得到獎金的可能性。

22 當且僅當出現下列情形之一時，主體才能對其利潤分享或獎金計劃的法定或推定義務進行可靠估計：

- (1) 計劃的正式條款中包括用於確定福利金額的公式；
- (2) 在財務報表批准報出之前主體確定了要支付的金額；或者
- (3) 過去的慣例為主體的推定義務金額提供了明顯證據。

23 利潤分享和獎金計劃義務產生於僱員的服務而不是產生於

與主體所有者之間的交易。因此，主體應當將利潤分享和獎金計劃的成本確認為一項費用，而不是淨利潤的分配。

24 如果利潤分享和獎金支付在僱員提供相關服務的年度期間結束以後 12 個月內預期未全部結算，這些支付就是其他長期僱員福利（參見第 153 段至第 158 段）。

披露

25 雖然本準則不要求對短期僱員福利作出特定披露，但是其他國際財務報告準則可能存在相關的披露要求，例如，《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》要求主體披露關鍵管理人員的僱員福利信息。《國際會計準則第 1 號——財務報表列報》要求披露僱員福利費用。

離職後福利：設定提存計劃和設定受益計劃的區分

26 離職後福利，包括以下項目：

- (1) 退休福利（如養老金、退休一次性支付）；以及
- (2) 其他離職後福利，如離職後人壽保險和離職後醫療保障。

主體提供的離職後福利安排是離職後福利計劃。主體的所有此類安排均適用本準則，無論是否建立了一個單獨主體來接受提存金和支付福利。

27 離職後福利計劃可區分為設定提存計劃或設定受益計劃，這取決於計劃的主要條款和條件所包含的經濟實質。

28 在設定提存計劃下，主體的法定或推定義務僅限於其同意向基金提存的金額。因此，僱員所收到的離職後福利金額取決於主體（或許還有僱員）向離職後福利計劃或保險公司支付的提存金金額，連同

提存金所產生的投資回報。相應地，精算風險（福利將比預期的少）和投資風險（投資的資產將不足以支付預期的福利）實質上由僱員承擔。

29 當主體通過以下方式負有法定或推定義務時，主體的義務就不僅限於其同意向基金提存的金額，以下是這種情況的例子：

（1） 計劃的福利公式不僅僅與提存的金額相關，且要求主體在資產不足以滿足該公式的福利時提供進一步的提存；

（2） 通過計劃間接或直接地對提存金的特定回報作出擔保；
或者

（3） 導致推定義務的非正式慣例，例如，主體過去曾增加提供給以前僱員的福利，以與通貨膨脹保持同步，即使沒有法定義務要求這樣做，推定義務也可能產生。

30 在設定受益計劃下：

（1） 主體的義務是為現在及以前的僱員提供商定的福利；並且

（2） 精算風險（福利費用將比預期多）和投資風險實質上由主體承擔。如精算或投資的實際結果比預期差，主體的義務可能會增加。

31 以下第 32 段至第 49 段說明了在多僱主計劃下的設定提存計劃與設定受益計劃、同一控制下的主體之間共擔風險的設定受益計劃、國家計劃及保險福利的區別。

多僱主計劃

32 主體應根據計劃的條款（包括正式條款之外的推定義務）將多僱主計劃區分為設定提存計劃或設定受益計劃。

33 除非適用第 34 段，參加多僱主設定受益計劃的主體應當：

(1) 採用與其他設定受益計劃相同的方式核算其設定受益義務、計劃資產和與計劃相關的費用的比例份額；以及

(2) 披露第 135 段至第 148 段〔不包括第 148 段(4)〕要求的信息。

34 對屬於設定受益計劃的多僱主計劃，如得不到足夠的信息運用設定受益會計，主體應當：

(1) 按第 51 段和第 52 段所述，將計劃視同設定提存計劃進行核算；以及

(2) 披露第 148 段要求的信息。

35 設定受益多僱主計劃的一個例子是：

(1) 根據支付需要注入資金的計劃：提存金金額根據預期足以支付同一期間到期應付的福利金額確定；並且僱員當期賺得的未來福利將用未來的提存金支付；並且

(2) 僱員福利取決於僱員服務的時間，並且參加計劃的主體應當為退出計劃時僱員所賺得的福利支付提存金，除此之外，主體沒有退出計劃的現實途徑。這樣的計劃使主體產生了精算風險：如果報告期末僱員已賺得福利的最終費用大於預期金額，主體將不得不增加提存金，或者說服僱員接受福利的減少。因此，這樣的計劃是設定受益計劃。

36 對屬於設定受益計劃的多僱主計劃，如果可獲得足夠的信息，主體應採用與其他設定受益計劃相同的方式核算其設定受益義務、計劃資產和與計劃相關的離職後福利費用中的比例份額。但是，在一些情況下，主體可能在確定其在計劃基本財務狀況和業績中所占的份額時無法達到會計核算要求的充分可靠性。這種情況可能發生，如果：

(1) 該計劃使參加的主體面臨與其他主體現有的和以前的僱員相關的精算風險，從而導致沒有一致和可靠的基礎將義務、計劃資產和費用分配到參加計劃的每個主體中去；或者

(2) 主體無法獲得滿足本準則要求的有關該計劃的充分信息。

在此情況下，主體應將其視為一項設定提存計劃進行核算，並披露第 148 段所要求的追加信息。

37 多僱主計劃與參加主體之間可能存在合同安排，以決定如何將計劃盈餘（或者是赤字）分配給參加的主體。一項多僱主計劃的參加主體按照第 34 段將計劃作為設定提存計劃進行會計處理時，應當確認由該合同協議所產生的資產或負債，以及在損益中的收益或費用。

第 37 段示例

一個多僱主設定受益計劃的參加主體沒有以《國際會計準則第 19 號》為基礎對計劃進行估值。因此，其對計劃的會計處理就如同該計劃是設定提存計劃。不以《國際會計準則第 19 號》為基礎的估值顯示其計劃為 1 億貨幣單位⁽¹⁾的赤字。此計劃約定，參與計劃的僱主按照合同的提存計劃表在之後的五年中消除赤字。在此合同下，主體的提存總金額為 8 百萬貨幣單位。

主體將根據貨幣時間價值調整的提存金額確認為負債，並在損益中確認一項等額的費用。

(1) 本準則中，貨幣金額以“貨幣單位”表示。

38 多僱主計劃與集合管理計劃是有區別的。集合管理計劃只是

單個僱主計劃的集合，使參與計劃的僱主將他們以投資為目的的資產集合起來，降低投資管理和行政費用，但不同僱主對其僱員的福利要求是分開的。集合管理計劃不會產生特別的會計問題，因為容易獲得信息以將它們按與任何其他單一僱主計劃相同的方式進行處理，並且這樣的計劃不會使參與主體面臨與其他主體現有的和以前的僱員相關的精算風險。本準則的定義要求主體根據計劃的條款（包括任何正式條款之外的推定義務）將集合管理計劃劃分為設定提存計劃或設定受益計劃。

39 在確定何時確認，以及如何計量與結束多僱主計劃或主體退出多僱主計劃相關的負債時，主體應當適用《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》。

同一控制下的主體之間共擔風險的設定受益計劃

40 處於同一控制下的主體之間（例如母公司與其子公司之間）共擔風險的設定受益計劃不是多僱主計劃。

41 參與此類計劃的主體應當獲得按照本準則以適用於計劃整體的假設為基礎計量的關於計劃整體的信息。如果有合同協議或明確的政策規定，將按照本準則以整體計量的計劃淨設定受益成本分配給集團中各主體，主體應當在其單獨或個別財務報表中，確認分攤的淨設定受益成本。如果沒有這樣的協定或者政策，淨設定受益成本應當在集團內具有法律義務為計劃提供資金的僱主的單獨或個別財務報表中確認。集團中其他主體在其單獨或個別財務報表中，應當確認一項成本，其金額等於其當期應予支付的提存金。

42 對於集團中每一個主體而言，參與這樣的計劃都是關聯方交易。因此，主體應當在其單獨或個別財務報表中披露第 149 段規定的

信息。

國家計劃

43 主體對國家計劃應按與多僱主計劃相同的方式進行核算(參見第 32 段至第 39 段)。

44 國家計劃通過立法建立，涵蓋所有主體(或某一特定類別的所有主體，如特定行業)，並由國家或地方政府或不受報告主體控制或影響的不同機構(如專門為該目的特別建立的自治代理機構)執行。如果主體建立的某些計劃，不僅提供強制性福利用以替代包括在國家計劃中的福利，而且提供其他的自願福利，這樣的計劃不是國家計劃。

45 國家計劃在性質上是作為設定受益計劃還是設定提存計劃，取決於主體根據計劃所負有的義務。許多國家計劃是根據支付需要注入資金：提存金金額按預期足以支付同期到期應付的福利金額予以確定，僱員當期賺得的未來福利將用未來的提存金支付。然而，在大多數國家計劃下，主體沒有法定或推定義務支付未來福利：其唯一的義務就是支付到期應付的提存金，如果主體停止僱傭國家計劃內的人員，它就沒有義務支付自己僱員在以前年度賺得的福利。因此，國家計劃一般是設定提存計劃。然而，當國家計劃是設定受益計劃時，主體應當應用第 32 段至第 39 段。

保險福利

46 主體可以通過支付保險費的方式為離職後福利計劃注入資金。主體應將這樣的計劃作為設定提存計劃處理，除非主體對下述任一情況(直接或通過計劃間接地)負有法定或推定義務：

- (1) 到期直接支付僱員福利；或者

(2) 如果承保人沒有全額支付與當期和以前期間僱員服務相關的未來僱員福利，需要進一步支付提存金。

如果主體保留這樣的法定或推定義務，主體應將該計劃作為設定受益計劃處理。

47 通過保險單保險的福利，不必與主體對僱員福利的義務有直接或自動的關係。包含保險單的離職後福利計劃與其他注入資金的計劃一樣，在會計處理和注資方式之間適用同樣的區分。

48 當主體以（直接、間接地通過計劃、通過設立未來保險費機制或通過與承保人的關聯方關係）保留法定或推定義務的方式，向一項保險單支付提存金而為離職後福利義務注入資金時，保險費的支付並不意味著是一項設定提存安排。為此，主體：

(1) 將符合條件的保險單作為計劃資產進行核算（參見第 8 段）；並且

(2) 將其他的保險單確認為補償權（如果保險單滿足第 116 段中的標準）。

49 當保險單是以某一項特定計劃參與者或一組計劃參與者的名義，並且主體對保險單的任何損失不負有法定或推定義務時，主體沒有義務支付僱員福利，並且只有承保人有支付福利的責任。在此合同下，支付固定保險費，在本質上是結算僱員福利義務，而不是對結算該義務進行的投資。因而，主體不再擁有一項資產或一項負債。因此，主體將這種支付作為對設定提存計劃的提存金處理。

離職後福利：設定提存計劃

50 設定提存計劃的會計處理比較簡單，因為報告主體在每一期間的義務取決於該期間提存的金額。因此，在計量義務或費用時不需

要精算假設，也沒有產生精算利得或損失的可能性。另外，計量該義務時採用非折現基礎，但僱員提供相關服務的年度報告結束以後 12 個月內不全部結算的除外。

確認和計量

51 當僱員在一個期間為主體提供了服務，主體應確認為換取該服務應付給設定提存計劃的提存金：

(1) 在扣除任何已付提存金後作為一項負債（應計費用）。如果已付提存金超過了報告期末之前服務應得的提存金，且這筆預付金額將導致諸如未來支付的減少或現金返還，主體應將超過部分確認為一項資產（預付費用）。

(2) 作為一項費用，除非其他國際財務報告準則要求或允許將該提存金包括在資產的成本中（例如，參見《國際會計準則第 2 號》和《國際會計準則第 16 號》）。

52 當給設定提存計劃的提存金並不要求在僱員提供相關服務的年度結束以後 12 個月內全部結算，主體應使用第 83 段中規定的折現率對其折現。

披 露

53 主體應披露為設定提存計劃確認的費用金額。

54 《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》要求，主體應當披露為關鍵管理人員向設定提存計劃支付的提存金信息。

離職後福利：設定受益計劃

55 設定受益計劃的會計處理比較複雜，因為計量義務和費用時需要運用精算假設，並有產生精算利得和損失的可能性。另外，義務

是在折現的基礎上計量的，因為它們可能在僱員提供相關服務的許多年後才履行。

確認和計量

56 設定受益計劃可能是不注入資金的，或者可能全部或部分地由主體（有時由其僱員）向法律上獨立於報告主體的主體或基金，以交納提存金形式注入資金，並由其向僱員支付福利。到期時已注資福利的支付不僅取決於基金的財務狀況和投資業績，而且取決於主體補償基金資產短缺的能力和意願。因此，主體在實質上承擔著與計劃相關的精算風險和投資風險。因此，設定受益計劃所確認的費用並不一定是本期應付的提存金金額。

57 主體對設定受益計劃的會計核算包括以下步驟：

（1） 確定赤字或盈餘。這包括：

① 運用精算技術和預期應計單位成本法對僱員當期和以前期間服務所應得的福利對主體的最終成本進行可靠估計（參見第 67 段至第 69 段）。這需要主體確定有多少福利是歸屬於當期和以前期間的（參見第 70 段至第 74 段），並對影響福利費用（參見第 75 段至第 98 段）的人口統計變量（如僱員流動率和死亡率）和財務變量（如未來薪金和醫療費用的增加）作出估計（精算假設）。

② 對福利進行折現，以確定設定受益義務的現值和當期服務成本（參見第 67 段至第 69 段和第 83 段至第 86 段）。

③ 從設定受益義務的現值中減去任何計劃資產的公允價值（參見第 113 段至第 115 段）。

（2） 將上述（1）中確定的赤字或盈餘，調整將淨設定受益資產限定在資產上限產生的影響（參見第 64 段），從而確定設定受益負債（資產）淨額。

(3) 確定在損益中確認的金額：

① 當期服務成本（參見第 70 段至第 74 段）。

② 過去服務成本和結算利得與損失（參見第 99 段至第 112 段）。

③ 設定受益負債（資產）淨額的利息淨額（參見第 123 段至第 126 段）。

(4) 確定應在其他綜合收益中確認的重新計量設定受益負債（資產）淨額導致的變動，包括：

① 精算利得和損失（參見第 128 段和第 129 段）；

② 計劃資產的回報，扣除包含在設定受益負債（資產）淨額的利息淨額中的金額（參見第 130 段）；以及

③ 資產上限影響的變動（參見第 64 段），扣除包含在設定受益負債（資產）淨額的利息淨額中的金額。

當主體具有一個以上的設定受益計劃時，應對每一重要計劃單獨運用以上步驟。

58 主體應充分定期地確定設定受益負債（資產）淨額，以確保財務報表中確認的金額與報告期末應確定的金額不會產生重大差異。

59 本準則鼓勵但並不要求主體在計量所有重要離職後福利義務時有合格的精算師參與。出於實務操作原因，主體可以要求合格的精算師在報告期末之前對義務進行詳細估價。然而，該估價結果應當根據至報告期末的所有重要交易或環境的其他重要變化（包括市場價格和利率的變化）進行調整。

60 在某些情況下，採用估計、平均或簡便計算方法可以提供本準則所要求的詳細計算的可靠近似值。

推定義務的會計處理

61 主體不僅應核算設定受益計劃正式條款下的法定義務，而且還應核算主體非正式的慣例產生的任何推定義務。當主體沒有現實選擇而只能支付僱員福利時，非正式慣例將導致推定義務的產生。推定義務的一個例子是：主體的非正式慣例發生變化，會導致主體與僱員的關係發生不可接受的損害。

62 設定受益計劃的正式條款可能允許主體終止對該計劃的義務。但是，對於主體來說，如果僱員仍留在主體而取消一項計劃通常是很困難的。因此，如無相反的證據，核算離職後福利時，應假定在僱員的剩餘工作年限內，主體目前承諾的福利將會持續下去。

財務狀況表

63 主體應在財務狀況表中確認設定受益負債（資產）淨額。

64 當主體具有設定受益計劃盈餘時，應以下列兩項的孰低者計量設定受益資產淨額：

- (1) 設定受益計劃盈餘；以及
- (2) 採用第 83 段規定的折現率確定的資產上限。

65 當設定受益計劃注入的資金過多，或在某些情況下確認了精算利得時，可能產生一項設定受益資產淨額。在此情況下，主體應確認這項資產，因為：

- (1) 主體控制了一項資源，該資源是利用盈餘獲得未來利益的能力；
- (2) 這一控制是過去事項的結果（主體支付的提存金和僱員提供的服務）；以及
- (3) 主體能夠以減少未來支付提存金或現金返還形式獲得未

來經濟利益，這種未來經濟利益或者直接給予主體，或者間接地劃歸出現虧損的另一計劃。資產上限是這些未來利益的現值。

確認和計量：設定福利義務的現值和當期服務成本

66 設定受益計劃的最終成本可能受到許多變量的影響，如最終薪金、僱員流動率和死亡率、僱員提存以及醫療費用趨勢。計劃的最終成本是不確定的，並且這種不確定性可能在較長的一段時間內存在。為計量離職後福利義務的現值和相關的當期服務成本，有必要：

- (1) 運用精算估價方法（參見第 67 段至第 69 段）；
- (2) 將福利歸屬於服務期間（參見第 70 段至第 74 段）；以及
- (3) 作出精算假設（參見第 75 段至第 98 段）。

精算估價方法

67 主體應運用預期應計單位成本法確定其設定受益義務的現值和相關的當期服務成本，以及過去服務成本（如果可行的話）。

68 預期應計單位成本法（有時被稱為按服務比例的應計福利法或福利/服務年數法）認為，每一服務期間會增加一個單位的福利權利（參見第 70 段至第 74 段），並且對每一單位單獨計量，以形成最終義務（參見第 75 段至第 98 段）。

第 68 段示例

在服務終止時支付整筆福利，並且每一服務年度福利等於最終薪金的 1%。第 1 年的薪金是 10 000 貨幣單位，並假設每年增長 7%（複利）。使用的折現率是每年 10%。下表列示了對於一個預計在第 5 年年末離開的僱員該項義務如何形成，假定精算假設沒有變化。為簡便起見，本例中略去為反映該僱員可能在早些或晚些時候離開而需要另外作出的調整。

年份	1	2	3	4	5
	貨幣單位	貨幣單位	貨幣單位	貨幣單位	貨幣單位
福利歸屬於：					
——以前年度	0	131	262	393	524
當年（最終薪金的 1%）	131	131	131	131	131
當年和以前年度	131	262	393	524	655
期初義務	—	89	196	324	476
利率為 10% 的利息	—	9	20	33	48
當期服務成本	89	98	108	119	131
期末義務	89	196	324	476	655

註：

1. 期初義務是歸屬於以前年度的福利的現值。
2. 當期服務成本是歸屬於當年的福利的現值。
3. 期末義務是歸屬於當年和以前年度的福利的現值。

69 主體需對所有離職後福利義務進行折現，即使有部分義務預期在報告結束以後 12 個月內結算。

將福利歸屬於服務期間

70 主體在確定設定受益義務的現值和相關的當期服務成本以及過去服務成本（如果可行的話）時，應根據計劃的福利公式將福利歸屬於相應的服務期間。但是，如果僱員在以後年度的服務將導致其福利水平大大高於以前年度，主體應按直線法將福利歸屬於以下期間：

（1） 僱員的服務第一次導致其獲得計劃福利之日（不管該福利是否以繼續服務為條件）；至

（2） 按照計劃，除來自薪金增長外，僱員的繼續服務不會帶來福利的顯著增加之日。

71 預期應計單位成本法要求主體將福利歸屬於當期（以確定當期服務成本）和當期及以前期間（以確定設定受益義務現值）。主體將福利歸屬於提供離職後福利的義務發生的期間。這一義務隨著僱員提供服務以獲取主體在未來報告期間預計支付的離職後福利而產生。精算技術使得主體能夠以充分的可靠性計量該義務，以證明負債的確認是合理的。

第 71 段示例

1. 一項設定受益計劃在僱員退休時提供一次性福利，對僱員的每一服務年度支付福利 100 貨幣單位。

福利 100 貨幣單位歸屬於每一年，當期服務成本是 100 貨幣單位的現值，設定受益義務的現值是 100 貨幣單位的現值乘以到報告期末為止的僱員已提供服務的年數。

如果該福利是在僱員離開主體時立即支付，當期服務成本和設定受益義務的現值反映了僱員預期離開日的情形。因此，由於折現的影響，它們將小於僱員如果在報告期末離職時應確定的金額。

2. 一項計劃對每一服務年度提供最終薪金 0.2% 的月養老金。該養老金自 65 歲時開始支付。

福利金額等於從預計退休日到預計死亡日之間應付預計最終薪金 0.2% 的月養老金在預計退休日的現值，這應歸屬於每一服務年度。當期服務成本是該項福利的現值。設定受益義務的現值是每月養老金支付額（最終薪金的 0.2%）的現值乘以到報告期末為止僱員已提供服務的年數。當期服務成本和設定受益義務的現值要進行折現，因為養老金自 65 歲時才開始支付。

72 在設定受益計劃下，即使福利是以未來僱傭為條件（換句話說，它們不是既定的），僱員的服務仍會導致主體的義務。在每一既定日前的僱員服務會導致推定義務，因為在每一個連續的報告期末，在有權享有福利前，僱員必須提供的未來服務值會減少。在計量設定受益義務時，主體會考慮一些僱員可能不會滿足任何既定要求的可能性。類似地，雖然一些離職後福利，如離職後醫療福利，當且僅當僱員離職後發生了特定事項才予以支付，但是僱員在提供服務使其在特定事項發生時有權獲得該福利時，主體就產生了一項義務。發生特定

事項的可能性會影響該義務的計量，但並不能決定該義務是否存在。

第 72 段示例

1. 一項計劃對每一服務年度支付福利 100 貨幣單位。該福利在僱員服務 10 年以後才成為既定福利。

福利 100 貨幣單位歸屬於每一年，在最初 10 年的每一年，當期服務成本和義務的現值應反映僱員也許不會完成 10 年服務的可能性。

2. 一項計劃對僱員的每一服務年度支付福利 100 貨幣單位，不包括僱員在 25 歲以前提供的服務。該福利立即是既定的。

沒有福利歸屬於 25 歲以前的服務，因為那一日以前的服務不會產生福利（有條件的或無條件的）。福利 100 貨幣單位歸屬於每一後續年度。

73 義務將增加至僱員的繼續服務不會導致福利金額顯著增加之日為止。因此，所有的福利均歸屬於截至該日或該日之前的期間。按計劃的福利公式，福利歸屬於各會計期間。但是，如果僱員在以後年度的服務將導致能獲得比以前年度高得多的福利，主體應在直到僱員繼續服務不會導致福利金額的顯著增加之日之前的期間，將福利按直線法分攤。這是因為僱員在整個期間的服務才最終導致那一較高水平的福利。

第 73 段示例

1. 一項計劃在僱員服務 10 年後支付既定的一次性福利 1 000 貨幣單位，計劃對後續服務不再提供進一步福利。

第 73 段示例

福利 100 貨幣單位 (1 000 貨幣單位除以 10) 歸屬於最初 10 年中的每一年。

在最初 10 年中每一年的當期服務成本應反映僱員也許不會完成 10 年服務的可能性。不再有福利歸屬於後續年度。

2. 一項計劃對 55 歲仍受僱傭且已工作了 20 年，或者是 65 歲時仍受僱傭 (不考慮其服務期長短) 的所有僱員支付一次性退休福利 2 000 貨幣單位。

對於在 35 歲前加入的僱員，其服務首次獲得該計劃福利的年齡是 35 歲 (僱員可以在 30 歲時離開、在 33 歲時回來而不影響福利的金額或時間)。福利是以未來服務為條件的。另外，55 歲以後的服務不會導致福利的顯著增加。對於這些僱員，主體將福利 100 貨幣單位 (2 000 貨幣單位除以 20) 歸屬於從 35 歲到 55 歲的每一年。

對於那些在 35 歲至 45 歲之間加入的僱員，20 年之後的服務不會導致福利的顯著增加。對這些僱員，主體將福利 100 貨幣單位 (2 000 貨幣單位除以 20) 歸屬於最初 20 年的每一年。

對在 55 歲加入的僱員，10 年之後的服務不會導致福利的顯著增加。對這些僱員，主體將福利 200 貨幣單位 (2 000 貨幣單位除以 10) 歸屬於最初 10 年的每一年。

對於所有僱員，當期服務成本和義務的現值應反映僱員可能不會完成必要服務期限的可能性。

3. 一項離職後醫療計劃對離職時已服務 10 年以上、20 年以下的僱員，報銷其離職後醫療費用的 40%，對於離職時服務期間超過 20 年或更長年限之後離職的僱員，報銷其離職後醫療費用的 50%。

根據計劃的福利公式，主體將預計醫療費用現值的 4% (40%除

第 73 段示例

以 10) 歸屬於最初 10 年的每一年，1% (10%除以 10) 歸屬於第二個 10 年的每一年。每一年的當期服務成本應反映僱員可能不會完成必要的服務期限以獲得全部或部分福利的可能性。對於預期在 10 年內離職的僱員，沒有福利可歸屬。

4. 一項離職後醫療計劃對服務超過 10 年但不到 20 年離職的僱員報銷其離職後醫療費用的 10%，而對服務 20 年或更長年限之後離職的僱員報銷其離職後醫療費用的 50%。

以後年度的服務將導致比以前年度獲得顯著高的福利。因此，對於預期在 20 年或更長年限之後離職的僱員，主體按照第 71 段的直線法對福利進行歸屬。20 年之外的服務不會導致福利的顯著增加。因此，歸屬於最初 20 年每一年的福利是預期醫療費用現值的 2.5% (50%除以 20)。

對於預期在 10 年與 20 年之間離職的僱員，歸屬於最初 10 年的每一年的福利是預期醫療費用現值的 1%。

對於這些僱員，沒有福利歸屬於在第 10 年年末與預計離職日之間的服務。

對於預期在 10 年內離職的僱員，沒有福利可歸屬。

74 當福利金額是每一服務年度最終薪金的固定比例時，未來薪金增長將會影響用於結算因報告期末以前的服務而存在的義務所需要的金額，但不會產生追加義務。因此：

(1) 就第 70 段 (2) 而言，薪金增長不會導致額外的福利，儘管福利的金額取決於最終薪金；並且

(2) 歸屬於每一期間的福利金額是與福利相關聯的薪金的固定比例。

第 74 段示例

僱員有權在 55 歲以前的每一服務年度獲得最終薪金 3% 的福利。

估計的最終薪金 3% 的福利歸屬於 55 歲以前的每一年。根據計劃，55 歲是僱員繼續服務不會導致福利金額顯著增加的日期，不存在歸屬於那一年齡後服務的福利。

精算假設

75 精算假設應當無偏和相互一致。

76 精算假設是主體對影響離職後福利最終費用的各種變量的最佳估計。精算假設包括：

(1) 關於有權獲得福利的現有和以前僱員（和他們的被贍養人）未來特徵的人口統計假設。與人口統計假設有關的事項如：

- ① 死亡率（參見第 81 段和第 82 段）；
- ② 僱員的流動比率、傷殘比率和提前退休比率；
- ③ 其被贍養人有權享受福利的計劃成員的比例；
- ④ 將選擇計劃條款下各種可能形式的支付的計劃成員比例；以及
- ⑤ 醫療計劃下的索付比率。

(2) 財務假設，涉及的有關項目如：

- ① 折現率（參見第 83 段至第 86 段）；
- ② 福利水平（扣除僱員實現福利的成本）和未來薪金（參見第 87 段至第 95 段）；

③ 在醫療福利的情況下，未來的醫療費用，包括索付處理成本（即處理和解決索付發生的成本，包括法律和調解費）（參見第 96 段至第 98 段）；以及

- ④ 與報告日之前服務相關的提存計劃或由該服務產生的福利計

劃所導致的應付稅款。

77 精算假設如果既不是冒進的也不是過於保守的，就是無偏的。

78 精算假設如果反映了諸如通貨膨脹、薪金增長率和折現率等因素之間的經濟關係，即是相互一致的，例如，取決於某一給定未來期間特定通貨膨脹水平的假設（如關於利率、薪金和福利增加的假設），都假定在那一期間具有相同的通貨膨脹水平。

79 主體以名義（設定的）條款確定折現率和其他財務假設，除非按真實（通貨膨脹調整）條款進行的估計更可靠，例如，處於惡性通貨膨脹經濟中（參見《國際會計準則第 29 號——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告》），或者福利與指數掛鉤，並且與同一貨幣和期限的指數掛鉤的債券存在一個成熟的市場。

80 財務假設應基於報告期末對履行義務期間的市場預期。

精算假設：死亡率

81 主體應通過參考僱傭期間和僱傭結束後計劃成員死亡率的最佳估計來確定其死亡率假設。

82 為了估計福利的最終成本，主體需考慮死亡率的預期變動，比如隨著死亡率改善的估計來修訂標準死亡率表。

精算假設：折現率

83 用於折現離職後福利義務（包括注入資金的和未注入資金的）的利率應參考報告期末高質量公司債券的市場收益率確定。對那些沒有成熟的高質量公司債券市場的貨幣而言，應使用該國貨幣計價的政府債券（在報告期末）的市場收益率。公司債券或政府債券的幣種和

期限應與離職後福利義務的幣種和預計期限一致。

84 折現率是具有重要影響的精算假設。折現率反映了貨幣的時間價值而不是精算或投資風險。此外，折現率並不反映主體債權人承擔的對主體的特定信貸風險，也不反映未來實際情況可能與精算假設不同的風險。

85 折現率反映了福利支付的預計時間。實務中，主體通常採用反映福利支付的預計時間、金額以及用以支付福利的貨幣的簡單加權平均折現率來達到這一點。

86 在某些情況下，可能沒有與所有的福利支付預計期限相匹配、其期限足夠長的成熟債券市場。在此情況下，主體應運用適當期限的當期市場利率來折現短期付款，並且通過外推當期市場利率的收益率曲線估計長期折現率。對於在適用的公司或政府債券的最終到期日以後支付的那部分福利採用的折現率，設定受益義務的現值總額不大可能特別敏感。

精算假設：薪金、福利和醫療費用

87 主體應在反映以下各項因素的基礎上計量其設定受益義務：

(1) 報告期末計劃條款中設定的（或由這些條款之外的任何推定義務產生的）福利；

(2) 任何影響應付福利的預計未來薪金增長；

(3) 關於僱主承擔未來福利成本份額的任何限制產生的影響；

(4) 減少主體福利最終成本的僱員或第三方提存；以及

(5) 當且僅當出現以下情況之一時，影響設定受益計劃下應

付福利的任何國家福利水平的預計未來變化：

- ①在報告期末前，國家福利水平的變化已經頒佈；或者
- ②歷史資料或其他可靠證據表明國家福利將以某種預期方式變化，例如，與一般物價水平或一般薪金水平的未來變化相一致。

88 精算假設應反映在報告期末一項計劃的正式條款（或這些條款以外的推定義務）規定的未來福利變動。這種情況發生在，比如：

- （1）主體有提高福利的歷史，例如，為了減輕通貨膨脹影響，並且沒有跡象表明這種做法在未來會發生變化；
- （2）由於計劃的正式條款（或條款之外的推定義務）或由於法律規定，主體必須將計劃的盈餘用於計劃參與者的福利〔參見第108段（3）〕；或者
- （3）為滿足業績目標或其他標準，福利可能發生變化，例如，計劃條款可能規定如果計劃資產不足，則將降低福利的支付水平或要求僱員增加提存。對該義務的計量應反映業績目標或其他標準影響的最佳估計。

89 精算假設不反映報告期末在計劃的正式條款（或推定義務）中未設定的未來福利變化。這種變化將導致：

- （1）過去服務成本，它們改變了變化前的服務所導致的福利；以及
- （2）變化以後期間的當期服務成本，它們改變了變化後的服務所導致的福利。

90 對未來薪金增長的估計要考慮通貨膨脹、資歷、晉升和其他相關因素，如僱傭市場的供需情況。

91 某些設定受益計劃限制了主體支付提存的金額。福利最終成本應考慮對提存限制的影響。對提存限制的影響應基於下列兩項孰短

者確定：

- (1) 主體的預計壽命；以及
- (2) 計劃的預計壽命。

92 某些設定受益計劃要求僱員或第三方向計劃支付提存金。僱員支付的提存金減少了主體的福利成本。主體需考慮第三方提存金是否減少了主體的福利成本，或者是否屬於第 116 段規定的補償權。僱員或第三方的提存金既可以在計劃的正式條款中規定（或產生於條款之外的推定義務），也可以自行決定。僱員或第三方可自行決定的提存金減少了向計劃提存資金時的服務成本。

93 在計劃的正式條款中規定僱員或第三方交納提存金，或者減少服務成本（若其與服務相關），或者影響設定受益負債（資產）金額的重新計量（若其與服務無關）。提存金與服務無關的一個例子是，要求支付提存金以減少由於計劃資產損失或精算損失產生的赤字。若僱員或第三方的提存金與服務相關，那麼這些提存金應視以下情況減少服務費用：

(1) 如果提存金金額依賴於服務年限，那麼主體確定提存金應歸屬的服務期的方法應當與第 70 段中總福利歸屬期的確定方法相同（使用計劃的提存公式或直線法）；或者

(2) 如果提存金總額與服務年限無關，那麼允許主體將這部分提存金在相關服務提供期間作為服務費用的減少。提存金與服務年限無關的例子有，提存金是僱員薪水的一個固定百分比，或者在整個服務期內金額固定；或者提存金根據僱員的年齡確定。

附錄一第 1 段提供了相關的應用指南。

94 根據第 93 段（1）歸屬於服務期間的僱員或第三方提存金的變動將產生：

(1) 當期和過去服務成本（如果這些變動未在計劃的正式條款中規定，並且不產生於推定義務）；或者

(2) 精算利得和損失（如果這些變動在計劃的正式條款中規定，或者產生於推定義務）。

95 某些離職後福利與國家退休福利水平或國家醫療保障水平等變量相關。基於歷史資料和其他可靠證據，這些福利的計量應反映對這些變量的最佳估計。

96 關於醫療費用的假設應考慮通貨膨脹和醫療費用的特定變化所引起的醫療服務費用的預期未來變化。

97 離職後醫療福利的計量，需要就未來索付的水平、頻率及滿足這些索付的費用作出假定。主體應基於有關其自身實際的歷史資料，對未來醫療費用進行估計，並在必要時輔以其他主體、保險公司、醫療機構或其他來源的歷史資料。對未來醫療費用的估計要考慮技術進步的影響，健康保障設施或提供方式的變化的影響，以及計劃參與者健康狀況變化的影響。

98 索付的水平 and 頻率對僱員（及其被贍養人）的年齡、健康狀況、性別特別敏感，並且可能對諸如地理位置等其他因素敏感。因此，要對歷史資料進行調整，以反映計劃所涵蓋的僱員（及其被贍養人）的人口統計學組合與作為資料基數的人口統計學組合的不同之處。如有可靠證據證明歷史趨勢將不再繼續時也應對歷史資料進行調整。

過去服務成本和結算利得與損失

99 在確定過去服務成本或者結算利得或損失之前，主體應採用計劃資產的當前公允價值和當前精算假設（包括當前市場利率和其他當前市場價格）重新計量設定受益負債（資產）淨額，以反映計劃在

修訂、縮減或結算之前提供的福利。

100 主體無須區分由於計劃修訂產生的過去服務成本、由於縮減產生的過去服務成本和結算利得或損失，如果這些交易同時發生。在某些情況下，計劃的修訂發生在結算之前，比如主體改變計劃福利，並隨後結算修訂後的福利。在這些情況下，主體應在結算利得或損失之前確認過去服務成本。

101 如果計劃因義務結算而終止並且不再存在，則結算與計劃的修訂或縮減同時發生。然而，如果計劃被一項實質上提供同樣福利的新計劃所取代，則計劃的終止並不是結算。

過去服務成本

102 過去服務成本，指由計劃修訂或縮減導致的設定受益義務現值的變動。

103 主體應在以下日期的孰早者將過去服務成本確認為一項費用：

- (1) 發生計劃修訂或縮減時；以及
- (2) 主體確認相關重組費用（參見《國際會計準則第 37 號》）或辭退福利（參見第 165 段）時。

104 當主體引入或取消一項設定受益計劃或者改變現有一項設定受益計劃下的應付福利時，計劃發生了修訂。

105 當主體對計劃覆蓋的僱員數量進行重大減少時，就發生了計劃縮減。縮減可能由某單一事件所導致，比如關閉某廠場、終止一項經營或者終止或暫停一項計劃。

106 過去服務成本可能是正數（引入或改變福利時導致設定受

益義務現值增加)，或者負數（取消或改變福利時導致設定受益義務現值減少）。

107 當主體減少現有設定受益計劃下的應付福利，同時，在該計劃下提高對相同僱員的其他應付福利，則主體應將這些變動的淨額作為單一變動處理。

108 過去服務成本不包括：

（1） 以前假定的薪金增長額與實際發生額之間的差額對支付以前年度服務產生的福利義務的影響（因為精算假設允許預計薪金，所以沒有過去服務成本）；

（2） 當主體具有支付養老金增長的推定義務時，對可自行決定的養老金增加的高估和低估（因為精算假設允許這種增長，因而沒有過去服務成本）；

（3） 財務報表中已確認的精算利得或計劃資產回報導致的福利改進的估計，如果由於計劃的正式條款（或這些條款以外的推定義務）或由於法律規定，主體有責任將該計劃的盈餘用於計劃參與者的福利，即使該福利的增加並沒有正式給予（由於所導致的義務的增加是精算損失，因而不會產生過去服務成本，參見第 88 段）；以及

（4） 在沒有新的福利或福利改進的情況下，僱員達到了既定要求導致既定福利（即並不取決於未來僱用的福利，參見第 72 段）的增加（由於主體在服務提供時將估計福利費用確認為當期服務成本，因而不會產生過去服務成本）。

結算利得和損失

109 結算利得和損失是以下兩項的差額：

（1） 在結算日確定的正在結算的設定福利義務的現值；以及

（2） 結算價格，包括任何轉移的計劃資產和主體直接發生的

與結算相關的支付。

110 主體應當在結算發生時確認設定受益計劃的結算利得或損失。

111 結算是主體為了消除因設定受益計劃提供的部分或全部福利而產生的所有未來法定或推定義務進行的交易（而不是根據計劃條款和所包含的精算假設向僱員或僱員代表支付福利）。例如，通過購買保險單而將計劃的重大僱員義務一次性轉移給保險公司，是一項結算；在計劃條款下，一整筆款項支付給計劃參與者以使他們實現收取特定離職後福利的權利，就不是結算。

112 在某些情況下，主體獲得一項保險單，為當期及以前各期僱員服務相關的部分或全部福利注入資金。當承保人不能支付保險單指定的僱員福利金額時，如果主體保留了支付額外金額的法定或推定義務（參見第 46 段），這一保險單的取得不能作為結算處理。不屬於計劃資產的保險單應按照第 116 段至第 119 段的要求作為補償權予以確認和計量。

確認和計量：計劃資產

計劃資產的公允價值

113 確定赤字或盈餘時，主體應從設定受益義務的現值中扣除計劃資產的公允價值。

114 計劃資產不包括報告主體應付但未付給基金的提存金，也不包括由主體發行並由基金持有的任何不可轉移金融工具。與僱員福利無關的基金負債應減少計劃資產，例如，應付帳款和其他應付款以及衍生金融工具產生的負債。

115 當計劃資產包括與根據計劃產生的部分或全部應付福利的金額和時間安排完全匹配的保險單時，這些保險單的公允價值可認定為相關義務的現值（如果保險單產生的應收款金額不能全額收回，應按要求進行扣減）。

補 償

116 當且僅當可以確定另一方很可能補償用於履行設定受益義務所要求的全部或部分支出時，主體應當：

（1） 將其補償權作為一項單獨的資產予以確認。主體應以公允價值計量該項資產。

（2） 按照與計劃資產公允價值變動相同的方式，分解並確認補償權公允價值的變動（參見第 124 段和第 125 段）。根據第 120 段確認的設定受益成本的組成部分，可以確認為與補償權帳面金額變動相關的淨值。

117 有時，主體可以依賴另一方（如承保人）支付為結算設定受益義務所需要的全部或部分支出。第 8 段所定義的符合條件的保險單即為計劃資產。主體應採用與所有其他計劃資產相同的方式核算符合條件的保險單，且此時並不適用第 116 段的相關規定（參見第 46 段至第 49 段和第 115 段）。

118 如果主體持有的保險單不是符合條件的保險單，則該保險單不是一項計劃資產。在此情況下，應適用第 116 段的規定，即主體應將保險單中補償的權利作為一項單獨的資產予以確認，而不是作為確定設定福利赤字或盈餘的扣減項目。第 140 段（2）要求主體簡要描述補償權和相關義務之間的關係。

119 如果保險單產生的補償權完全與設定受益計劃中的全部或

部分應付福利的金額和時間完全配比，則補償權的公允價值可認定為相關義務的現值（如果補償不能全額收回，應要求進行扣減）。

設定受益成本的組成部分

120 主體應當將設定受益成本的組成部分確認為如下項目，除非其他國際財務報告準則要求或允許其包括在資產成本中：

- (1) 計入損益的服務成本（參見第 66 段至第 112 段）；
- (2) 計入損益的設定受益負債（資產）淨額的利息淨額（參見第 123 段至第 126 段）；以及
- (3) 計入其他綜合收益的設定受益負債（資產）淨額的重新計量（參見第 127 段至第 130 段）。

121 其他國際財務報告準則要求將某些僱員福利成本包括在資產成本中，比如存貨以及不動產、廠場和設備（參見《國際會計準則第 2 號》和《國際會計準則第 16 號》）。包含在此類資產成本中的任何離職後福利成本包括第 120 段所列舉的組成部分中的適當部分。

122 在其他綜合收益中確認的設定受益負債（資產）淨額的重新計量在後續期間不應重分類計入損益。然而，主體可以在權益範圍內轉移這些在其他綜合收益中確認的金額。

設定受益負債（資產）淨額的利息淨額

123 設定受益負債（資產）淨額的利息淨額應通過將設定受益負債（資產）淨額乘以第 83 段中規定的折現率來確定。設定受益負債（資產）淨額和折現率應在年度報告期間開始時確定，同時，須考慮該期間由於提存和福利支付所導致的設定受益負債（資產）淨額的變動。

124 設定受益負債（資產）淨額的利息淨額可被視為包括計劃

資產的利息收益、設定受益義務的利息費用以及第 64 段中提及的資產上限影響的利息。

125 計劃資產的利息收益是計劃資產回報的組成部分之一，通過將計劃資產公允價值乘以第 83 段規定的折現率來確定。計劃資產的公允價值和折現率應在年度報告期間開始時確定，同時，須考慮該期間由於提存和福利支付所導致的計劃資產的變動。計劃資產的利息收益和計劃資產回報之間的差額包括在設定受益負債（資產）淨額的重新計量中。

126 資產上限影響的利息是資產上限影響總變動的一部分，通過將資產上限影響乘以第 83 段規定的折現率來確定。資產上限的影響和折現率應在年度報告期間開始時確定。該金額與資產上限影響總變動之間的差額包括在設定受益負債（資產）淨額的重新計量中。

設定受益負債（資產）淨額的重新計量

127 設定受益負債（資產）淨額的重新計量包括：

- （1） 精算利得和損失（參見第 128 段和第 129 段）；
- （2） 計劃資產回報（參見第 130 段），扣除包括在設定受益負債（資產）淨額的利息淨額中的金額（參見第 125 段）；以及
- （3） 資產上限影響的變動，扣除包括在設定受益負債（資產）淨額的利息淨額中的金額（參見第 126 段）。

128 精算利得和損失產生於精算假設和經驗調整導致的設定受益義務現值的增加或減少。產生精算利得和損失的原因包括，如：

- （1） 未預計的過高或過低的僱員流動率、提前退休率或死亡率，或是過高或過低的薪金、福利（如果計劃的正式或推定條款規定，在通貨膨脹下增加福利）或醫療費用的增長；

(2) 關於福利支付選擇權假設變動的影響；

(3) 對未來僱員流動、提前退休或死亡，或薪金、福利（如果計劃的正式或推定條款規定，在通貨膨脹下增加福利）或醫療費用的增長等估計因素變化的影響；以及

(4) 折現率變化的影響。

129 精算利得和損失不包括由引入、修訂、縮減或結算設定受益計劃所導致的設定受益義務現值的增加或減少，或者設定受益計劃下應付福利的變動。這些變動產生了過去服務成本或結算利得或損失。

130 在確定計劃資產回報時，主體應扣減管理計劃資產的成本和計劃本身的應付稅款，計量設定受益義務的精算假設中包含的稅款除外（第 76 段）。其他管理成本不需從計劃資產回報中扣減。

列 報

抵 銷

131 當且僅當出現以下情形時，主體應將一項計劃的資產與另一項計劃的負債相抵銷：

(1) 主體具有運用一項計劃的盈餘去結算另一項計劃義務的法定執行權；並且

(2) 主體打算在淨額基礎上履行義務，或者在一項計劃實現盈餘的同時結算其他計劃中的義務。

132 抵銷標準類似於《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》中所設定的標準。

區分流動／非流動

133 一些主體對流動資產和負債與非流動資產和負債進行區分。本準則未對主體是否應對離職後福利所引起的資產和負債的流動和非流動部分進行區分作出特別規定。

設定受益成本的組成部分

134 第 120 段要求主體確認服務成本和計入損益的設定受益負債（資產）淨額的利息淨額。對於主體應如何列報服務成本和設定受益負債（資產）淨額的利息淨額，本準則未予規定。主體根據《國際會計準則第 1 號》列報這些組成部分。

披 露

135 主體應披露如下信息：

- (1) 解釋設定受益計劃的特徵及與之相關的風險（參見第 139 段）；
- (2) 指出並解釋因設定受益計劃而在其財務報表中確認的金額（參見第 140 段至第 144 段）；以及
- (3) 描述設定受益計劃如何影響主體未來現金流量的金額、時間和不確定性（參見第 145 段至第 147 段）。

136 為實現第 135 段的目標，主體應考慮下列各項：

- (1) 滿足披露要求所需要的詳細程度；
- (2) 對各要求的強調程度；
- (3) 匯總和分解信息的程度；以及
- (4) 是否財務報表使用者需要額外的信息來評價所披露的定量信息。

137 如果根據本準則和其他國際財務報告準則要求所提供的披

露不足以實現第 135 段的目標，主體應披露額外必要的信息來實現這些目標，例如，主體可以區分義務的性質、特徵和風險提供對設定受益義務現值的分析信息。此類披露可以區分：

- (1) 屬於現有計劃成員、遞延成員和養老金領取者的金額。
- (2) 既定福利和非既定但是應計的福利。
- (3) 有條件的福利、歸屬於未來薪金增加的福利和其他福利。

138 主體應評估是否將所有或部分披露分解，以區分具有重大風險差異的計劃或計劃組，例如，主體可以分解披露反映下述一項或多項特徵的計劃：

- (1) 不同的地理位置。
- (2) 不同的特徵，比如固定薪金養老金計劃、最終薪金養老金計劃或離職後醫療計劃。
- (3) 不同的監管環境。
- (4) 不同的報告分部。
- (5) 不同的資金安排（比如完全沒有注入資金、全部或部分注入資金）。

設定受益計劃的特徵及與之相關的風險

139 主體應披露：

- (1) 關於其設定受益計劃特徵的信息，包括：
 - ① 計劃所提供的福利的性質（比如最終薪金設定受益計劃或基於提存且擔保的計劃）。
 - ② 描述計劃運行的監管框架，例如，最低資本要求水平，以及監管框架對計劃的影響，如資產上限等（參見第 64 段）。
 - ③ 描述主體在計劃管理中的職責，例如，計劃的託管人或董事會成員的職責。

(2) 描述計劃對主體的風險，重點是非正常、主體特有或計劃特有的風險，以及任何重要風險的集中程度，例如，如果計劃資產主要投資於某一類投資，如不動產，則計劃可能將主體置於集中的不動產市場風險中。

(3) 描述計劃的修訂、縮減和結算。

解釋財務報表中的金額

140 如果可行的話，主體應提供下列各項期初餘額和期末餘額的調節過程：

(1) 設定受益負債（資產）的淨額，單獨反映各項調節：

- ① 計劃資產。
- ② 設定受益義務的現值。
- ③ 資產上限的影響。

(2) 任何補償權。主體還應描述補償權與相關義務之間的關係。

141 如果可行的話，第 140 段中列示的項目調節應反映以下各項內容：

- (1) 當期服務成本。
- (2) 利息收益或費用。
- (3) 設定受益負債（資產）淨額的重新計量，且單獨反映：

- ① 計劃資產的回報，扣除包含在 (2) 中的利息金額。
- ② 人口統計假設變動產生的精算利得和損失〔參見第 76 段 (1)〕。

- ③ 財務假設變動產生的精算利得和損失〔參見第 76 段 (2)〕。

- ④ 限定設定受益資產淨額至資產上限的影響的變動，扣除包含在 (2) 中利息的金額。主體還應披露如何確定可獲得的最大經濟利益，

即這些利益是以退款、減少未來提存金或兩者兼有的形式存在。

(4) 過去服務成本和結算產生的利得和損失。過去服務成本和結算產生的利得和損失同時發生時，第 100 段允許無需對兩者加以區分。

(5) 外匯匯率變動的影響。

(6) 計劃提存金，單獨反映僱主提存金和計劃參與者提存金。

(7) 計劃的支付，單獨反映任何結算所支付的金額。

(8) 企業合併和處置的影響。

142 主體應將計劃資產的公允價值按照這些資產的性質和風險按類別進行分解，再將各類計劃資產細分為有活躍市場報價的（如《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》所定義的）和無活躍市場報價的，例如，考慮第 136 段所討論的披露水平，主體可區分：

(1) 現金和現金等價物；

(2) 權益工具（按行業類型、公司規模、地域等區分）；

(3) 債務工具（按發行者類型、信用質量、地域等區分）；

(4) 房地產（按地域等區分）；

(5) 衍生工具（按合同中的基礎風險區分，例如，利息合同、外匯匯率合同、權益合同、信貸合同、長期互換等）；

(6) 投資基金（按基金類型區分）；

(7) 資產支持證券；以及

(8) 結構性債務。

143 主體應披露計劃資產所持有的主體自身可轉換金融工具的公允價值，以及作為計劃資產而被主體所佔用的不動產或使用的其他資產的公允價值。

144 主體應披露用於確定設定受益義務現值的重大精算假設

(參見第 76 段)。此類披露應以絕對值披露(例如,作為絕對百分比,而不僅是不同百分比和其他變量之間的差額)。當主體為一組計劃提供匯總披露時,應以加權平均或相對窄範圍的形式提供此類披露。

未來現金流量的金額、時間和不確定性

145 主體應披露：

(1) 截至報告期末的各精算假設的敏感性分析(按照第 144 段披露),反映設定受益義務如何受到當時合理可能的相關精算假設變動的影響。

(2) 用於編製(1)所要求的敏感性分析的方法和假設,以及這些方法的局限性。

(3) 用於編製敏感性分析的方法和假設與前期相比發生的變動,以及變動的理由。

146 主體應披露關於計劃或主體採用的資產—負債配比戰略的描述,包括為管理風險而採用年金和其他技術的情況,如長期互換。

147 為反映設定受益計劃對主體未來現金流量的影響,主體應披露：

(1) 關於影響未來提存金的籌資安排和籌資政策的描述。

(2) 下一年度報告期間對計劃的預期提存金。

(3) 關於設定受益義務到期情況的信息。這將包括設定受益義務的加權平均期間,並且可能包括關於福利支付的時間分佈的其他信息,如對福利支付到期日的分析。

多僱主計劃

148 如果主體參與多僱主設定受益計劃,則應披露：

(1) 關於注資安排的描述,包括用於確定主體提存率和其他

最低注資要求所採用的方法。

(2) 關於多僱主計劃條款下其他主體的義務、主體對計劃負有義務的程度的描述。

(3) 關於以下情況下任何商定的赤字或盈餘分配的描述：

- ① 計劃的結束；或
- ② 主體從計劃中退出。

(4) 如果主體按照第 34 段的規定將該計劃視為設定提存計劃進行會計處理，則除 (1) 至 (3) 要求的信息外，主體還應披露以下各項，而無需披露第 139 段至第 147 段所要求的信息：

① 該計劃是設定受益計劃的事實。

② 主體無法獲得充分信息將其作為設定受益計劃進行會計處理的理由。

③ 下一年度報告期間對計劃的預期提存金。

④ 關於計劃中可能影響未來提存金額的赤字或盈餘的信息，包括用於確定赤字或盈餘的基礎及其對主體的影響（如果有的話）。

⑤ 與其他參與主體相比，主體參與計劃程度的指標。可反映該指標的計量示例包括主體占計劃總提存金的比例，或有權利享有福利的現有成員、退休成員和以前成員占總數的比例，如果該信息是可獲得的。

同一控制下的主體之間共擔風險的設定受益計劃

149 如果主體參與同一控制下的主體之間共擔風險的設定受益計劃，則應披露：

(1) 淨設定受益成本的合同安排或既定政策，或者不存在此政策的事實。

(2) 用於確定由主體支付的提存金的政策。

(3) 第 135 段至第 147 段所要求的關於計劃作為整體的所有

信息，如果主體按第 41 段所述對分配的淨設定受益成本進行會計處理。

(4) 第 135 段至第 137 段、第 139 段、第 142 段至第 144 段以及第 147 段 (1) 和 (2) 所要求的關於計劃作為整體的所有信息，如果主體按第 41 段所述對當期應付提存金進行會計處理。

150 如果符合下列條件，第 149 段 (3) 和 (4) 所要求的信息可通過參考集團中其他主體財務報表中的披露來進行披露：

(1) 集團中其他主體財務報表可以單獨識別，並且披露了所要求的關於該計劃的信息；以及

(2) 報表使用者可同時或更早地以與獲得主體財務報表相同的方式獲得集團中其他主體的財務報表。

其他國際財務報告準則中的披露要求

151 按《國際會計準則第 24 號》的要求，主體應披露以下方面信息：

(1) 與離職後福利計劃發生的關聯方交易；以及

(2) 關鍵管理人員的離職後福利。

152 按《國際會計準則第 37 號》的要求，主體應披露因離職後福利義務所引起的或有負債信息。

其他長期僱員福利

153 其他長期僱員福利包括如下各項在僱員提供相關服務的年度報告期末 12 個月之前預期未全部結算的福利：

(1) 長期帶薪缺勤，如長期服務休假和高等院校教師等的休假年；

(2) 周年紀念或其他長期服務福利；

- (3) 長期殘疾福利；
- (4) 利潤分享和獎金；以及
- (5) 遞延薪酬。

154 其他長期僱員福利的計量通常並不與離職後福利的計量具有相同的不確定性。因此，本準則要求對其他長期僱員福利採用相對簡化的會計處理方法。與離職後福利會計處理方法不同，本方法並未將重新計量在其他綜合收益中確認。

確認和計量

155 在確認和計量其他長期僱員福利計劃的盈餘或赤字時，主體應適用第 56 段至第 98 段以及第 113 段至第 115 段。主體應在確認和計量所有補償權時適用第 116 段至第 119 段。

156 對其他長期僱員福利，主體應將以下各金額的淨額總計確認為損益，除非其他國際財務報告準則要求或允許將它們包括在資產的成本中：

- (1) 服務成本（參見第 66 段至第 112 段）；
- (2) 設定受益負債（資產）淨額的利息淨額（參見第 123 段至第 126 段）；以及
- (3) 設定受益負債（資產）淨額的重新計量（參見第 127 段至第 130 段）。

157 其他長期僱員福利的形式之一是長期殘疾福利。如果福利水平取決於服務期限，則在僱員提供服務時就產生了義務。對該義務的計量應反映需要支付的可能性和預期支付期限的長度。如果福利金額對任何殘疾僱員都一樣而不考慮其服務年限，這些福利的預期成本在長期殘疾事項發生時確認。

披 露

158 雖然本準則未對其他長期僱員福利提出特定的披露要求，其他國際財務報告準則可能規定了相關的披露要求，例如，《國際會計準則第 24 號》要求披露與關鍵管理人員的僱員福利有關的信息。《國際會計準則第 1 號》要求披露僱員福利費用。

辭退福利

159 本準則將辭退福利區別於其他僱員福利，因為產生此項義務的事項是辭退而不是僱員服務。辭退福利產生於主體決定終止僱傭或者僱員決定接受主體為終止僱傭而交換福利的提議。

160 辭退福利不包括應僱員要求而無主體提議情況下終止僱傭所產生的僱員福利，或者由強制退休要求所導致的僱員福利，因為這些福利都是離職後福利。一些主體應僱員要求為終止僱傭提供的福利水平（實質上是離職後福利）比主體要求終止僱傭所產生的福利水平要低。應僱員要求終止僱傭而提供的福利與主體要求終止僱傭產生的較高福利之間的差額是辭退福利。

161 僱員福利的形式並不決定其是為換取服務還是換取終止僱員的僱傭。辭退福利通常是一次性支付，但有時也包括：

- (1) 通過僱員福利計劃間接或直接提高離職後福利；以及
- (2) 在僱員不再向主體提供帶來經濟利益的服務的情況下，薪金支付到某一特定通知期限的期末。

162 表明所提供的僱員福利是為換取服務的指標包括：

- (1) 福利取決於提供的未來服務（包括若提供進一步服務則增加的福利）。
- (2) 根據僱員福利計劃條款提供的福利。

163 一些辭退福利根據現有的僱員福利計劃條款提供。

例如，可能由法律、僱傭合同或工會協議所規定，或者由僱主過去提供類似福利的實務所導致。再如，如果主體提議在長於短期間的時期可獲得的福利，或者提議和預期實際辭退日期之間存在長於短期間的時期，則主體應考慮其是否設立了一項新的僱員福利計劃，並進一步考慮新計劃下提議的福利是辭退福利還是離職後福利。如果福利產生於主體決定終止僱員的僱傭，並且不取決於提供的未來服務，則根據僱員福利條款提供的僱員福利是辭退福利。

164 一些僱員福利無論僱員離開的原因都應予提供。這些福利的支付是確定的（取決於任何既定的或最低服務要求），但其支付時間是不確定的。雖然此類福利在一些國家被冠以辭退補償或辭退費用，但它們是離職後福利而不是辭退福利，並且主體應將其作為離職後福利進行會計處理。

確 認

165 主體應在以下日期的較早者將辭退福利確認為一項負債和費用：

- (1) 當主體不再能撤回其提供的福利時；以及
- (2) 當主體確認《國際會計準則第 37 號》範圍內的重組成本，且涉及辭退福利的支付時。

166 對於僱員決定接受為換取終止僱傭而提供的福利提議所產生的應付辭退福利，主體不再能撤回提供這些福利的時間是以下時間的較早者：

- (1) 當僱員接受提議時；以及
- (2) 當對主體撤回提供福利的能力的限制（例如，法律、監管或合同規定或其他限制）生效時。如果限制在提供福利時存在，則

為作出提供福利的時間。

167 對於主體決定終止僱員僱傭所產生的應付辭退福利，主體不再能撤回提供這些福利的時間是主體已經與受影響的僱員進行溝通，且滿足以下所有標準的辭退計劃：

(1) 完成計劃的活動表明對計劃不可能作出重大變動。

(2) 計劃明確了將要終止僱傭的僱員數量、其工作類別或職位和其所在地（但是計劃無需識別出每個具體僱員）以及預期完成日期。

(3) 計劃詳細設定了僱員將收到的辭退福利，從而僱員能確定在其僱傭終止時能收到的福利的類型和金額。

168 當確認辭退福利時，主體可能還應對其他僱員福利的計劃修訂或縮減進行會計處理（參見第 103 段）。

計 量

169 主體應在初始確認時計量辭退福利，並根據僱員福利的性質計量和確認辭退福利的後續變動，如果辭退福利是對離職後福利的補充，主體應適用離職後福利的相關規定。否則：

(1) 如果辭退福利預期在其確認的年度報告期間結束後 12 個月內全部結算，主體應適用短期僱員福利的相關規定。

(2) 如果辭退福利預期在年度報告期間結束後 12 個月內不能全部結算，主體應適用其他長期僱員福利的相關規定。

170 由於辭退福利不是為換取服務而提供的，因此，關於將福利歸屬於服務期間的第 70 段至第 74 段並不相關。

第 159 段至第 170 段示例

背景

由於近期一項購買交易，主體計劃在 10 個月內關閉一家工廠，並屆時終止僱傭工廠中所有剩餘僱員。因為主體需要工廠僱員中的一些專家來完成一些合同，因此，宣佈了如下一項辭退計劃：

一直待到工廠關閉並提供服務的每個僱員將在辭退日收到 30 000 貨幣單位的現金。在工廠關閉前離開的僱員將收到 10 000 貨幣單位。

工廠中共有 120 位僱員。在宣佈計劃時，主體預期他們中的 20 位將在工廠關閉前離開。因此，該計劃的預期現金流出總額為 3 200 000 貨幣單位(即 $20 \times 10\,000$ 貨幣單位 + $100 \times 30\,000$ 貨幣單位)

根據第 160 段的要求，主體將為換取終止僱傭而提供的福利作為辭退福利進行會計處理，將為換取服務而提供的福利作為短期僱員福利進行會計處理。

辭退福利

為換取終止僱傭而提供的福利是 10 000 貨幣單位。該金額是主體為終止僱傭必須支付的金額，無論僱員是否一直待到工廠關閉並提供服務，還是在工廠關閉前離開。即使僱員在工廠關閉前離開，終止僱傭所有僱員是主體決定關閉工廠並終止僱傭所導致的（即所有僱員將在工廠關閉時離開）。因此，在宣佈辭退計劃和主體確認與工廠關閉相關的重組成本的較早日期，主體應根據僱員福利計劃將提供的辭退福利確認為一項負債 1 200 000 貨幣單位(即 $120 \times 10\,000$ 貨幣單位)。

第 159 段至第 170 段示例

為換取服務而提供的福利

如果僱員提供滿 10 個月的服務，其將收到的增量福利是為了換取該期間提供的服務。由於主體預期在年度報告期間結束後 12 個月之內結算這些福利，主體將其作為短期僱員福利進行會計處理，在本例中不要求折現，因此，主體在 10 個月服務期間的每個月確認一項費用 200 000 貨幣單位（即 2 000 000 貨幣單位÷10），並相應增加負債的帳面金額。

披 露

171 雖然本準則未規定關於辭退福利的具體披露要求，但其他國際財務報告準則可能規定了相關披露要求，例如，《國際會計準則第 24 號》要求披露關鍵管理人員僱員福利的信息。《國際會計準則第 1 號》要求披露僱員福利費用。

過渡性規定和生效日期

172 主體應對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間應用本準則。允許提前採用。如果主體提前採用本準則，則應披露這一事實。

173 主體應根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯應用本準則，除非：

(1) 對於首次採用日之前包括在帳面金額中的僱員福利成本的變動，主體無需調整本準則範圍之外的資產帳面金額。首次採用日是主體採用本準則編報的首份財務報表中列報的最早期間的起始日。

(2) 在開始於 2014 年 1 月 1 日之前期間的財務報表，對於第 145 段要求披露關於設定受益義務的敏感性信息，主體無需列報比較信息。

174 2011 年 5 月發佈的《國際會計準則第 13 號》修訂了第 8 段公允價值的定義和第 113 段。主體在採用《國際會計準則第 13 號》時，應採用上述修訂。

175 2013 年 11 月發佈的《設定受益計劃：僱員提存金（對《國際會計準則第 19 號》的修訂）》修訂了第 93 段至第 94 段。主體應根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》，自 2014 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間追溯應用上述修訂。允許提前採用。如果主體提前採用上述修訂，則應披露這一事實。

176 2014 年 9 月發佈的《國際財務報告準則年度改進（2012—2014）》修訂了第 83 段並增加了第 177 段。主體應對自 2016 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間應用此修訂。允許提前採用。如果主體提前採用上述修訂，則應披露這一事實。

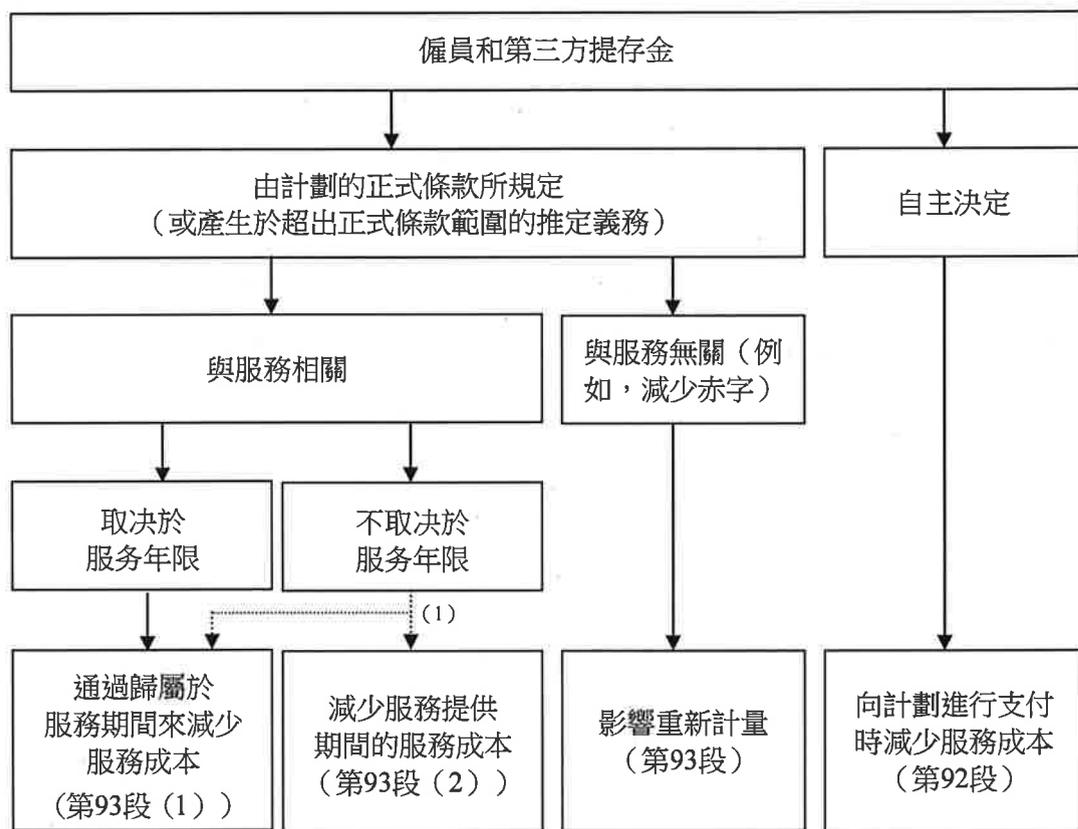
177 主體應在採用此修訂後的第一張財務報表中的最早可比期間的初期應用第 176 段的修訂。任何由於此修訂產生的最初調整都應在該期間的初期確認為留存收益。

附 錄

附錄一 應用指南

本附錄是本國際財務報告準則的組成部分。本附錄描述了第92段和第93段的應用，並且同本國際財務報告準則其他部分具有同等效力。

1. 下列圖表對僱員及第三方提存金的會計處理要求進行了說明。



(1) 該虛線箭頭表示允許主體選擇兩種會計處理中的一種。

國際會計準則第20號

——政府補助的會計和政府援助的披露

目 錄

	起始段落
範 圍	1
定 義	3
政府補助	7
非貨幣性政府補助	23
與資產相關的政府補助的列報	24
與收益相關的政府補助的列報	29
政府補助的返還	32
政府援助	34
披 露	39
過渡性規定	40
生效日期	41

國際會計準則第20號

——政府補助的會計和政府援助的披露¹

範 圍

1 本準則應當適用於政府補助的會計和披露，以及其他形式政府援助的披露。

2 本準則不涉及下列內容：

(1) 在反映物價變動影響的財務報表或類似性質的補充信息中，關於政府補助會計的特殊問題；

(2) 提供給主體的下列政府援助：在確定應稅利潤或應稅損失時提供的利益，或在所得稅負債的基礎上加以確定或限制的利益。這些利益的例子包括所得稅免稅期、投資稅款減免、加速折舊和降低所得稅率等；

(3) 政府參股；

(4) 《國際會計準則第41號——農業》所涵蓋的政府補助。

定 義

3 本準則使用的下列術語，其含義為：

1 作為2008年5月發佈的《國際財務報告準則改進》的一部分，理事會修訂了本準則的以下術語，以便跟其他準則相一致：(a) “應稅所得”改成“應稅利潤或應稅損失”；(b) “確認為收益或費用”改為“在損益中確認”；(c) “直接貸記所有者權益”改為“在損益外確認”；(d) “對會計估計的修正”改為“會計估計的變更”。

政府，指政府、政府機構，以及地方、國家或國際的類似組織。

政府援助，指政府意在專門對符合一定標準的某個主體或某一範圍的主體提供某種經濟利益的行動。本準則中，政府援助不包括僅通過影響主體的一般經營環境的行動間接提供的援助，如在開發區提供基礎設施，或者對競爭對手施加貿易限制。

政府補助，指政府通過向主體轉移資源、以換取主體在過去或未來按照某種條件進行有關經營活動的援助。這種援助不包括那些無法合理作價的政府援助，也不包括與主體正常交易無法分清的、與政府間的交易²。

與資產相關的政府補助，指基於以下基本條件的政府補助：有資格取得補助的主體，必須購買、建造或以其他方式取得長期資產。還可能有附加條件，如限制資產的類型或位置，或者限制取得或持有這些資產的期間。

與收益相關的政府補助，指與資產相關的政府補助之外的其他政府補助。

饒讓貸款，指債權人同意在某些規定的情況下不要求歸還的貸款。

公允價值是市場參與者之間在計量日進行的有序交易中，出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格。（見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）

4 政府援助不論是在所給援助的性質上，還是在所給援助的一般附加條件上，都可以有多種形式。援助的目的可能是鼓勵主體採取某些行動，而在正常情況下，如果不提供援助，主體就不會採取這種

2 同時參見《解釋公告第 10 號——政府援助：與經營活動沒有特定聯繫的政府援助》。

行動。

5 主體接受的政府援助對於編報財務報表很重要，這是因為：第一，既然資源已經轉移，就必須為此找出恰當的會計處理方法；第二，需要說明主體由於這種援助而在報告期內受益的程度。這樣就便於將主體的財務報表與該主體的前期報表和其他主體的報表進行比較。

6 政府補助有時也稱之為資助、補貼或獎勵等。

政府補助

7 政府補助，包括按公允價值計價的非貨幣性補助，應當在以下條件得到合理保證後才確認：

- (1) 主體將滿足附加條件；以及
- (2) 主體能夠收到補助。

8 政府補助的確認要以存在合理保證為前提，即，主體將滿足附加條件並且能夠收到補助。主體收到補助本身並不能為主體已經或將能滿足附加條件提供結論性證據。

9 主體收取補助的方式，並不影響對補助所採用的會計處理方法。因此，不論是收取現金，還是減少對政府的負債，都是以同樣方式進行會計處理。

10 對於政府提供的饒讓貸款，如果主體對於達到貸款饒讓所具備的條件有合理的保證，就應作為政府補助進行會計處理。

10A 以低於市場水平的利率提供的政府貸款的相關利益被視為政府補助。此類貸款應依照《國際財務報告準則第9號——金融工

具》予以確認和計量。利率低於市場利率所帶來的利益，應為按照《國際財務報告準則第 9 號》確認的貸款初始帳面價值與收到的款項之間的差額。這一利益按照本準則核算。主體在識別這些利益擬補償的成本時，應考慮已經滿足或必須滿足的相關條件和義務。

11 一旦政府補助被確認，任何相關的或有負債或或有資產都應按《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》的規定進行處理。

12 政府補助應在主體將補助擬補償的相關成本確認為費用的期間內，系統地在損益中確認。

13 政府補助的會計處理方法主要有兩種：一種是資本法，即，將政府補助在損益外確認；另一種是收益法，即，將政府補助在某一期間或某幾個期間確認為收益。

14 支持資本法的理由是：

(1) 政府補助是一種融資手段，應在主體的財務狀況表內處理，不應通過損益去抵銷其補償的費用項目。由於預計不必歸還，政府補助應當在損益外確認；

(2) 在損益中確認政府補助是不恰當的，因為它們不是主體賺取的，而是政府給予的無相關成本的獎勵。

15 支持收益法的理由是：

(1) 政府補助不是來自股東的資源，不應直接貸記股東權益，而應在適當期間的損益中確認；

(2) 政府補助很少是無償的，主體爭取到補助通常要遵循附加的條件、並要履行相應的義務。因此，它們應在主體將補助擬補償的相關成本確認為費用的期間內，系統地在損益中確認。

(3) 因為所得稅和其他稅費屬於費用，所以政府補助作為政府財政政策的一種延伸，在損益中處理也是符合邏輯的。

16 收益法的根本點在於，應在主體將補助擬補償的相關成本確認為費用的期間內，系統地在損益中確認政府補助。若是以收款作為政府補助在損益中確認的基礎，則不符合權責發生制會計的假設（參見《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》）。只有當將補助分配到收款期間以外的期間缺乏依據時，才能以收款作為確認基礎。

17 在多數情況下，主體很容易弄清楚與政府補助有關的成本或費用的確認期間，從而在確認相關費用的同一期間內，將與確認特定費用相關的補助確認為收益。同樣，對於與應折舊資產相關的補助，一般是按這些資產確認折舊費用的比例在相同期間內確認為收益。

18 與非應折舊資產相關的補助，也可能要求主體履行某項義務。因此，將在與完成這些義務有關的成本發生期內在損益中確認，例如，一項對土地的補助，可能以在規定的位置上建造建築物為條件，在建築物壽命期內將這種補助確認為收益，可能是恰當的。

19 有時，取得的補助是一攬子財務或財政幫助的一部分，並因此而附帶不少條件。在這種情況下，需要注意成本或費用是在甚麼條件下發生的，從而確定賺取補助的期間。對這類補助的各部分採用不同的分配基礎，可能是恰當的。

20 成為主體應收款項的政府補助，可能作為主體已發生的費用或損失的補償，或是為主體提供直接的財務支援，未來並不會發生相關成本。這種補助均應在其成為應收款項的期間內，確認為收益。

21 在某些情況下，政府補助可能是為了給主體提供直接的財務支持，而不是鼓勵主體承擔特定的費用開支。這種補助可能只限於個

別主體，而不適用於整個一類受益主體。在這種情況下，應在主體有資格接受這部分補助的期間內，將補助在損益中確認，並通過披露以確保人們能清楚地了解其影響。

22 政府補助作為對主體以前期間發生的費用或損失的補償，也可能成為主體的應收款項。在這種情況下，政府補助應在其成為應收款項的期間內，確認為收益，並通過披露以確保人們能清楚地了解其影響。

非貨幣性政府補助

23 政府補助也可能採取向主體轉移非貨幣性資產的形式，如提供土地或其他資源。在這些情況下，通常要對非貨幣性資產的公允價值作出估計，並且對補助和資產都以該公允價值入帳。有時也可採用另外的方式，即對補助和資產都以名義金額入帳。

與資產相關的政府補助的列報

24 與資產相關的政府補助，包括按公允價值計價的非貨幣性補助，都應當在財務狀況表內列報，要麼將補助作為遞延收益，要麼在確定資產帳面金額時將補助扣除。

25 與資產相關的政府補助（或其適當的部分），在財務報表中可使用兩種方法列報。

26 一種方法是將補助列為遞延收益，並在該資產的使用壽命內，系統地、合理地確認為收益。

27 另一種方法是，在確定資產帳面金額時將補助扣除，並通過減少折舊費的方式，在應折舊資產的使用壽命內將補助確認為收益。

28 購置資產與收到相關補助，會使主體的現金流量有較大的變

動。因此，為了顯示主體對資產的總投資額，這種變動通常要在現金流量表中單獨列示，而不論在列報財務狀況表時是否將補助從相關資產中扣除。

與收益相關的政府補助的列報

29 與收益相關的政府補助作為損益的一部分列示，不論是單列或者在諸如“其他收益”的總標題下列示。也可採用另外一種方法，即報告有關費用項目時將其扣除。

29A [已刪除]

30 上述第一種方法的支持者認為，收益項目與費用項目的沖抵是不恰當的，將費用和補助分開，便於與不受補助影響的其他費用進行比較。第二種方法的論點是，如果沒有補助，主體可能不會發生這些費用。因此，在列報費用時如不抵銷補助，會引起誤解。

31 對於與收益相關的政府補助，以上兩種列報方法都是可取的。為了對財務報表有恰當的理解，有必要對補助加以披露。恰當的方法是，將補助對應當單獨披露的各收益或費用項目的影響均作出披露。

政府補助的返還

32 當政府補助需要返還時，應當作為會計估計的修正進行處理（參見《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》）。返還與收益相關的政府補助，首先是沖減為政府補助所設置的遞延貸項的未攤銷餘額。返還的政府補助超過相關遞延貸項的部分，或者在不存在遞延貸項的情況下，應當將這部分需返還的補助立即確認為費用。返還與資產相關的政府補助，應根據償還額，反映為資產帳面金額的增加或遞延收益餘額的減少。在沒有補助的情況下本應提取並計入損益的那筆累積附加折舊，應立即計入損益。

33 在與資產相關的政府補助需要返還的情況下，該資產的新帳面金額可能減值，對此應當予以考慮。

政府援助

34 本準則第 3 段對政府補助所下的定義不包括那些不能合理地確定其價值的政府援助，也不包括與主體正常交易無法區分開來的與政府之間的交易。

35 不能合理地確定其價值的政府援助的例子，如免費的技術、市場諮詢和提供擔保等。不能與主體正常的交易區分開的政府援助的例子，如對主體的一部分產品負責包銷的政府採購政策。在以上情況下，主體受益是無疑的，但是任何想把主體的交易活動與政府援助區分開來的嘗試都只能是武斷的。

36 上述情況下，主體受益這一事實十分重要，因此，要求對政府援助的性質、範圍和期限作出披露，以使財務報表不被誤解。

37 [已刪除]

38 在本準則中，政府援助不包括通過改善一般運輸和通訊網路條件而提供的基礎設施，也不包括提供諸如已有灌溉和水網等設施的改進。以上設施在持續不確定的基礎上使整個社區受益。

披 露

39 下列事項應予披露：

(1) 對政府補助所採用的會計政策，包括財務報表中的列報方法；

(2) 財務報表中所確認的政府補助的性質和範圍；對主體從

中直接受益的其他形式政府援助的說明；以及

(3) 在政府援助已予確認的情況下，附加的尚未履行的條件及其他或有事項。

過渡性規定

40 當主體首次採用本準則時，應當：

(1) 在合適時，遵從有關披露的規定；以及

(2) 選用下列兩種方法之一：

①按照《國際會計準則第 8 號》的規定，對會計政策變更調整財務報表；或者

②政府補助的全部或部分在本準則生效日後成為應收項目或應付項目時，才適用本準則的會計處理規定。

生效日期

41 本準則對報告期自 1984 年 1 月 1 日或以後日期開始的財務報表有效。

42 《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)改變了國際財務報告準則中使用的術語。此外還增加了第 29A 段。修訂內容適用於 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

43 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》刪除了第 37 段，增加了第 10A 段。主體應對於自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的期間收到的政府貸款應用這些修訂。允許提前應用。如果主體在更早的期間裡應用了這些修訂，則應披露這一事實。

44 〔已刪除〕

45 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第13號》修訂了第3段中的公允價值定義。主體應在應用《國際財務報告準則第13號》時應用這一修訂。

46 2011年6月發佈的《其他綜合收益的列報（對國際會計準則第1號的修訂）》修訂了第29段，並刪除了第29A段。主體應在應用2011年6月修訂的《國際財務報告準則第1號》時應用這些修訂。

47 〔已刪除〕

48 2014年7月發佈的《國際財務報告準則第9號》修訂了第10A段，刪除了第44段和第47段。主體應在應用《國際財務報告準則第9號》時應用這些修訂。

國際會計準則第21號

——匯率變動的影響

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	3
定 義	8
對定義的詳細說明	9
本準則規定的方法摘要	17
按功能貨幣報告外幣交易	20
初始確認	20
在以後報告期末的報告	23
匯兌差額的確認	27
功能貨幣的改變	35
功能貨幣以外的列報貨幣的使用	38
折算為列報貨幣	38
國外經營的折算	44
國外經營的處置或部分處置	48
全部匯兌差額的納稅影響	50
披 露	51
生效日期和過渡性規定	58
其他文告的撤銷	61

國際會計準則第21號

——匯率變動的影響

目 標

1 主體的國外業務可能有兩種方式，它可能進行外幣交易或擁有國外經營。另外，主體可能按外幣列報其財務報表。本準則旨在規定如何將外幣交易和國外經營反映在主體的財務報表中，以及如何將財務報表折算成列報貨幣。

2 主要問題是使用何種匯率以及如何在財務報表中報告匯率變動的影響。

範 圍

3 本準則應適用於¹：

(1) 外幣交易和餘額的會計處理，但包含在《國際財務報告準則第9號——金融工具》範圍內的衍生工具交易和餘額除外；

(2) 通過合併、比例合併或權益法被包括在主體財務報表中的國外經營的經營成果和財務狀況的折算；以及

(3) 將主體的經營成果和財務狀況折算成列報貨幣。

4 《國際財務報告準則第9號》適用於多種外幣衍生工具的會計處理，這些內容相應地被排除在本準則範圍以外。但是，那些未包括在《國際財務報告準則第9號》範圍內的外幣衍生工具（例如，一

¹ 參見《解釋公告第7號——引入歐元》。

些嵌入其他合約的外幣衍生工具)則包括在本準則範圍內。此外，如果主體需要將與衍生工具相關的金額從功能貨幣折算為列報貨幣，也適用本準則。

5 本準則不涉及外幣項目的套期會計，包括對國外經營的淨投資進行的套期。套期會計由《國際財務報告準則第9號》規範。

6 本準則適用於主體以外幣反映的財務報表的列報，並對由此形成的財務報表進行了規定，以遵循國際財務報告準則的要求。對於不符合這些規定的財務信息的外幣折算，本準則將具體說明應披露的信息。

7 本準則不適用於現金流量表中由外幣交易形成的現金流量的列報和國外經營現金流量的折算(參見《國際會計準則第7號——現金流量表》)。

定 義

8 本準則使用的下列術語，其含義為：

期末匯率，指報告期末的即期匯率。

匯兌差額，指以不同的匯率將一定數量單位的一種貨幣折算成另外一種貨幣而產生的差額。

匯率，指兩種貨幣兌換的比率。

公允價值，指在公平交易中，熟悉情況的當事人自願據以進行資產交換或負債清償的金額。

外幣，指主體功能貨幣以外的貨幣。

國外經營，指經營場所或經營活動在報告主體所在國以外的國家或採用報告主體所使用貨幣以外的貨幣的報告主體的子公司、聯營、合營或分支機構等主體。

功能貨幣，指主體經營所處的主要經濟環境中的貨幣。

集團，指母公司及其所有子公司。

貨幣性項目，指主體持有的貨幣和將以固定或可確定金額的貨幣收取的資產或償付的負債。

對國外經營的淨投資，指報告主體在國外經營淨資產中享有的權益金額。

列報貨幣，指列報財務報表的貨幣。

即期匯率，指立即交付的匯率。

對定義的詳細說明

功能貨幣

9 主體經營所處的主要經濟環境通常是其主要產生和支出現金的環境。主體在確定其功能貨幣時，應考慮以下因素：

(1) 該貨幣是：

① 主要影響商品和勞務銷售價格的貨幣（通常是商品和勞務銷售價格的計價貨幣和結算貨幣）；並且

② 其競爭力和規則對貨物和服務的銷售價格起主要決定作用的國家的貨幣。

(2) 主要影響提供貨物或服務所需人工、材料和其他費用的貨幣（通常是這些費用的計價貨幣和結算貨幣）。

10 以下因素也可能提供確定主體功能貨幣的依據：

(1) 從融資活動中獲得資金（即發行債務工具和權益性工具）所使用的貨幣。

(2) 通常是從經營活動中收取款項時所使用的貨幣。

11 在確定國外經營的功能貨幣及其功能貨幣是否與報告主體（本準則提及的報告主體是指擁有國外經營的主體，其國外經營可以

是其子公司、分支機構、聯營或合營)的功能貨幣相同時，還應考慮以下因素：

(1) 國外經營所從事的活動是視同報告主體的延伸，還是擁有重大的自主性。前一種情況，例如，國外經營只限於銷售從報告主體進口的商品並將收入匯回報告主體；後一種情況，例如，經營積累的現金和其他貨幣性項目、發生的費用、產生的收益以及安排的借款主要使用當地貨幣。

(2) 與報告主體的交易在國外經營活動中所佔比例是高還是低。

(3) 國外經營活動產生的現金流量是否直接影響報告主體的現金流量，並可隨時匯回。

(4) 在報告主體不提供資金的情況下，國外經營活動產生的現金流量是否足以償還現有債務和正常情況下可預期的債務。

12 在上述指標混在一起且功能貨幣不明顯的情況下，管理層運用其判斷以確定功能貨幣，該貨幣最能真實反映基礎交易、事項和環境的經濟影響。在具體運用此方法時，管理層應首先考慮第 9 段中的主要指標，然後考慮第 10 段和第 11 段中的指標，這兩段中的指標是為了對確定一個主體的功能貨幣提供額外支持證據而設計的。

13 主體的功能貨幣反映了與其相關的基礎交易、事項和環境。因此，功能貨幣一旦確定就不應改變，除非那些基礎交易、事項和環境發生變化。

14 如果功能貨幣是惡性通貨膨脹經濟中的貨幣，則主體財務報表應按照《國際會計準則第 29 號——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告》進行重述。主體不能通過諸如採用按照本準則確定的功能貨幣以外的其他貨幣(例如，其母公司的功能貨幣)作為其功能貨幣而避免

按照《國際會計準則第 29 號》進行重述。

對國外經營的淨投資

15 主體可能有應收或應付國外經營的貨幣性項目。在可以預見的將來，既未打算也不大可能進行結算的項目，實質上是主體對該國外經營的淨投資的一部分，應當按照第 32 段和第 33 段進行會計處理。這類貨幣性項目可能包括長期應收款或長期貸款，但不包括應收帳款或應付帳款。

15A 第 15 段中所指的有應收或應付國外經營的貨幣性項目的主體可以是集團的任一子公司。例如，某主體有兩個子公司，子公司 A 和子公司 B。子公司 B 屬於國外經營。子公司 A 貸款給子公司 B。如果在可以預見的將來，子公司 A 對子公司 B 的長期貸款既未打算也不大可能進行結算，則該項長期貸款應作為主體對子公司 B 的淨投資的一部分。該規定同樣適用於子公司 A 也是國外經營的情況。

貨幣性項目

16 貨幣性項目的本質特徵是收取（或交付）固定或可確定金額貨幣的權利（或義務），例如，以現金支付的退休金和其他僱員福利，以現金結算的準備以及確認為負債的現金股利。類似地，一份收取（或交付）可變金額的主體自身的權益性工具或資產的合同，如果要收取（交付）的金額的公允價值等於一個固定或可確定的某類貨幣的金額，那麼這也屬於貨幣性項目。相反，非貨幣性項目的本質特徵是沒有按固定或可確定金額收取的權利（或交付的義務），例如，貨物和服務的預付金額（例如，預付租金），商譽，無形資產，存貨，不動產、廠場和設備以及將通過交付非貨幣性資產進行結算的準備。

本準則規定的方法摘要

17 在編製財務報表時，每個個別主體——無論是獨立主體，還是擁有國外經營的主體（例如，母公司）或國外經營（例如，子公司或分支機構）——都應按照第 9 段至第 14 段的規定確定其功能貨幣。主體應按第 20 段至第 37 段和第 50 段的規定將外幣項目折算成其功能貨幣並報告這種折算的影響。

18 許多報告主體包括多個個別主體（例如，一個集團公司由一個母公司及一個或多個子公司組成）。各種類型的主體，無論是集團公司的成員還是其他主體，都可能擁有對聯營或合營的投資。這些主體也可能擁有分支機構。必須將集團內每個個別主體的經營成果和財務狀況折算成報告主體列報其財務報表的貨幣。本準則允許採用任意一種（或幾種）貨幣作為報告主體的列報貨幣。報告主體內任何個別主體，如果功能貨幣不同於列報貨幣，都應該按照第 38 段至第 50 段的規定進行折算。

19 本準則也允許某一獨立主體在編製財務報表時、或某一主體在按照《國際會計準則第 27 號——合併財務報表和單獨財務報表》編製單獨財務報表時，以任意一種或幾種貨幣列報其財務報表。如果主體的列報貨幣不同於其功能貨幣，該主體的經營成果和財務狀況也應按照第 38 段至第 50 段的規定折算成列報貨幣。

按功能貨幣報告外幣交易

初始確認

20 外幣交易是指以外幣計價或要求以外幣結算的交易，主要包括下列交易：

- (1) 買入或賣出以外幣計價的貨物或服務；
- (2) 由於借入或借出資金而形成的外幣應付或應收款項；或者
- (3) 取得或處置以外幣計價的資產，或者發生或結算以外幣計價的負債。

21 外幣交易應在初始確認時以功能貨幣記錄，按交易發生日功能貨幣和外幣之間的即期匯率進行折算。

22 交易發生日是指按照國際財務報告準則的規定，交易首次符合確認標準的日期。為便於操作，常常採用交易發生日實際匯率的近似匯率。例如，一個星期或一個月的平均匯率可以用於當期發生的所有同種貨幣的外幣交易。但是，如果匯率波動很大時，使用當期平均匯率就不適當了。

在以後報告期末的報告

23 在每一個報告期末：

- (1) 外幣貨幣性項目應按期末匯率折算；
- (2) 以歷史成本計量的外幣非貨幣性項目應按交易發生日的匯率折算；並且
- (3) 以公允價值計量的外幣非貨幣性項目應按公允價值計量日的匯率折算。

24 一個項目的帳面金額應結合其他相關準則的規定共同確定。例如，根據《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》的規定，不動產、廠場和設備可能以公允價值或以歷史成本計量。無論帳面金額是按歷史成本為基礎確定還是按公允價值為基礎確定，如果該金額以外幣確定，應根據本準則的要求折算成功能貨幣。

25 一些項目的帳面金額通過比較兩個或多個金額確定。例如，

根據《國際會計準則第 2 號——存貨》的規定，存貨的帳面金額按成本和可變現淨值孰低確定；類似地，根據《國際會計準則第 36 號——資產減值》的規定，如果有跡象表明某項資產發生了減值，則該項資產的帳面金額應按照考慮可能發生的減值損失前的帳面金額和可收回金額孰低確定。如果這樣一項資產屬於非貨幣性項目並且以外幣計量時，其帳面金額應通過比較以下項目確定：

(1) 成本或帳面金額，如果合適的話，按照該項金額確定日的匯率(對按歷史成本計量的項目而言，即為交易發生日匯率)折算；以及

(2) 可變現淨值或可收回金額，如果合適的話，按照該項價值確定日的匯率(即報告期末的期末匯率)折算。

以上比較的結果可能是，減值損失以功能貨幣確認，而不是以外幣確認。反之亦然。

26 當存在多個匯率可供選擇時，使用的匯率是如果交易或餘額所反映的未來現金流量在計量日發生時可用來結算該現金流量的匯率。如果兩種貨幣之間暫時缺少可兌換性，使用的匯率是日後兩種貨幣第一次可以兌換時的匯率。

匯兌差額的確認

27 如第 3 段(1)和第 5 段中指出的，《國際財務報告準則第 9 號》規範外幣項目的套期會計。應用套期會計要求對一些匯兌差額採用不同於本準則所規定的方法進行會計處理，例如，《國際財務報告準則第 9 號》要求在套期有效的範圍內，符合現金流量套期中套期工具要求的貨幣性項目的匯兌差額在其他綜合收益下進行初始報告。

28 由於結算貨幣性項目或折算貨幣性項目時採用不同於當期初始確認時折算所採用的匯率或折算前期財務報表所用的匯率而產

生的匯兌差額，應在其形成的當期計入損益，但按第 32 段的要求處理的匯兌差額除外。

29 當交易發生日與結算日之間匯率發生變動時，由外幣交易形成的貨幣性項目將產生匯兌差額。如果交易在其發生的會計期內結算，所有的匯兌差額均應在當期確認。但是，如果交易在以後會計期內結算，則自當期至結算期之間的各會計期間確認的匯兌差額應按各期的匯率變動確定。

30 如果一項非貨幣性項目產生的利得或損失在其他綜合收益下確認，該項利得或損失的匯兌部分也應當在其他綜合收益下確認。相反，如果一項非貨幣性項目的利得或損失直接計入損益，該項利得或損失的匯兌部分也應當直接計入損益。

31 其他準則要求某些利得和損失在其他綜合收益下確認。例如，《國際會計準則第 16 號》要求將不動產、廠場和設備的重估價產生的利得和損失在其他綜合收益下確認。如果這項資產以外幣計量，本準則的第 23 段（3）要求重估金額應按價值確定日的匯率折算，由此產生的匯兌差額也要在其他綜合收益下確認。

32 構成報告主體對國外經營的淨投資（參見第 15 段）的那部分貨幣性項目所形成的匯兌差額，應在報告主體單獨財務報表中或在國外經營的個別財務報表中計入損益。在同時包括國外經營和報告主體的財務報表（例如，國外經營是子公司時的合併財務報表）中，這些匯兌差額在初始確認時，應確認為其他綜合收益，並且在對該淨投資進行處置時按第 48 段的要求，將其從權益重分類至損益。

33 如果貨幣性項目構成報告主體對國外經營的淨投資的一部分，並以報告主體的功能貨幣計價，則按照第 28 段的規定，國外經

營的單獨財務報表中會出現匯兌差額。如果該項目以國外經營的功能貨幣計價，則按照第 28 段的規定，報告主體的單獨財務報表中會出現匯兌差額。如果這些項目以不同於報告主體和國外經營的功能貨幣的貨幣計價，則按照第 28 段的規定，報告主體和國外經營的單獨財務報表中會出現匯兌差額。在同時包含國外經營和報告主體的財務報表（即國外經營以合併、比例合併法或通過權益法核算被包括在內的財務報表）中，這些匯兌差額被確認為其他綜合收益。

34 如果一個主體以功能貨幣以外的貨幣登記帳簿和記錄，則在主體編製其財務報表時，所有金額都要按照第 20 段至第 26 段的規定折算為功能貨幣。由此形成一種情況：按功能貨幣計價的金額與這些項目最初就以功能貨幣記錄形成的金額一致。例如，貨幣性項目按期末匯率折算成功能貨幣，以歷史成本計量的非貨幣性項目應按照導致這些項目得以確認的交易發生日的匯率折算。

功能貨幣的改變

35 如果主體的功能貨幣發生變動，應於改變之日起對新功能貨幣的折算程序應用未來適用法。

36 如第 13 段中指出的，主體的功能貨幣反映了與主體相關的基礎交易、事項和環境。因此，功能貨幣一旦確定，只能在那些基礎交易、事項和環境發生變化後改變。例如，對貨物和服務的銷售價格產生重要影響的貨幣的變化可能導致主體功能貨幣的改變。

37 功能貨幣變動的結果應採用未來適用法進行會計處理。也就是說，所有項目應按照改變之日的匯率折算為新的功能貨幣。由此形成的非貨幣性項目的折算金額作為其歷史成本。根據第 32 段和第 39 段（3）的規定，以前被歸類為其他綜合收益的對國外經營進行折算

產生的匯兌差額，直到該國外經營被處置時才能由權益重分類至損益。

功能貨幣以外的列報貨幣的使用

折算為列報貨幣

38 主體財務報表可以按任意一種（或幾種）貨幣列報。如果列報貨幣不同於主體的功能貨幣，其經營成果和財務狀況需要折算成列報貨幣。例如，當集團由使用不同功能貨幣的多個個別主體構成時，所有主體的經營成果和財務狀況需要按同一種貨幣表述以便列報合併財務報表。

39 當主體的功能貨幣不是惡性通貨膨脹經濟中的貨幣時，其經營成果和財務狀況應按照以下程序折算為另一幣種的列報貨幣反映：

(1) 每一份列報的財務狀況表（即包括比較財務狀況表）中的資產、負債，應以相應財務狀況表日的期末匯率進行折算；

(2) 每一份列報的綜合收益表和單獨的收益表（即包括比較綜合收益表）中的收益和費用項目，應以交易發生日的匯率進行折算；並且

(3) 產生的所有匯兌差額應確認為其他綜合收益。

40 出於可行性的原因，常常採用交易發生日匯率的近似匯率折算收益和費用項目，例如，當期平均匯率。但是，如果匯率波動很大，使用一個期間的平均匯率就不恰當了。

41 以下事項導致第 39 段（3）所提到的匯兌差額的形成：

(1) 按交易發生日匯率折算收益和費用，按期末匯率折算資產和負債；

(2) 以不同於前期期末匯率的當期期末匯率折算期初淨資產。

這些匯兌差額不能計入損益，因為匯率變動對經營活動所產生的當期及未來現金流量幾乎沒有或不直接產生影響。在國外經營被處置之前，累積匯兌差額應作為單獨的權益項目進行列報。如果匯兌差額與已合併但不是全資擁有的國外經營有關，則因折算而產生的並應歸屬於非控制性權益的累計匯兌差額，應在合併財務狀況表中分配計入非控制性權益，並確認為其組成部分。

42 如果主體的功能貨幣是惡性通貨膨脹經濟中的貨幣，其經營成果和財務狀況應按照以下程序折算為另一幣種的列報貨幣反映：

(1) 所有金額（即資產、負債、權益項目、收益和費用項目金額，包括比較項目金額）應按最近財務狀況表日的期末匯率進行折算；除了

(2) 如果金額折算成非惡性通貨膨脹經濟中的貨幣，則比較金額應當是在相關以前年度財務報表中作為當年金額列示的那些金額（即無須根據期後發生的價格變動或匯率變動進行調整）。

43 如果主體的功能貨幣是惡性通貨膨脹經濟中的貨幣，其財務報表在採用第 42 段規定的折算方法之前，應當按《國際會計準則第 29 號》的要求進行重述，但是折算成非惡性通貨膨脹經濟中的貨幣的比較項目金額除外（參見第 42 段（2））。如果主體所處的經濟環境不再處於惡性通貨膨脹，從而該主體不再繼續按《國際會計準則第 29 號》的要求重述財務報表，則主體應以停止重述財務報表之日的價格水平所重述的金額作為歷史成本，將其折算成列報貨幣。

國外經營的折算

44 將國外經營的經營成果和財務狀況折算成列報貨幣，以便該

國外經營通過合併、比例合併或權益法核算被包括在報告主體的財務報表中，則除了適用第 38 段至第 43 段外，還應適用第 45 段至第 47 段。

45 國外經營的經營成果和財務狀況併入報告主體的經營成果和財務狀況時，應遵循正常的合併報表程序，例如，消除子公司的集團內部往來餘額以及集團內部交易（參見《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》）。但是，如果在合併財務報表中沒有反映匯率變動的影響，則集團內部短期或長期的貨幣性資產（或負債）不能與相應的集團內部的貨幣性負債（或資產）相互抵銷。這是因為貨幣性項目代表著將一種貨幣轉換成另一種貨幣的承諾，並且它使報告主體面臨因匯率波動而產生利得或損失的風險。相應地，在報告主體的合併財務報表中，這種匯兌差額將被確認為收益或費用；或者，如果它是由於第 32 段所描述的情況所引起的，則應計入其他綜合收益並作為單列權益項目進行累積，直到該國外經營被處置為止。

46 國外經營財務報表的報告日期與報告主體的不一致，國外經營通常按照報告主體財務報表的報告日期編製補充財務報表。如果日期相差不超過三個月並且已對兩個日期之間發生的所有重大交易或其他事項的影響進行了調整，《國際財務報告準則第 10 號》也允許採用不同日期而不編製補充報表。在這種情況下，國外經營的資產和負債應按其報告期末的匯率折算。根據《國際財務報告準則第 10 號》的要求，如果國外經營的報告期末與報告主體報告期末之間匯率波動較大，應進行調整。根據《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）的規定，可以在對聯營和合營運用權益法時採用同樣的方法，也可以在對合營運用比例合併法時採用。

47 在購買國外經營時產生的商譽以及由於取得該國外經營而

對資產和負債的帳面金額所進行的公允價值調整，應作為該國外經營的資產和負債進行會計處理。因此，商譽和對資產和負債的帳面金額所進行的公允價值調整應以國外經營的功能貨幣表述，並根據第 39 段和第 42 段的規定按期末匯率折算。

國外經營的處置或部分處置

48 在處置國外經營時，與該國外經營相關的，確認在其他綜合收益並作為單列權益項目進行累積的累積匯兌差額，應在確認處置國外經營的利得和損失時，從權益重分類至損益（作為重分類調整）（參見《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂））。

48A 除了完全處置主體在國外經營中的權益以外，以下的部分處置情況也作為國外經營的處置進行會計處理：

（1） 當部分處置涉及對國外經營的子公司失去控制權時，不論該主體在部分處置後是否保留對以前子公司的非控股權益；以及

（2） 當部分處置了合營安排或聯營中涉及國外經營的權益後，保留的權益是一項包含國外經營的金融資產。

48B 在處置包含有國外經營的子公司時，與其國外經營相關的歸屬於非控制性權益的累積匯兌差額應該終止確認但不應重分類至損益。

48C 在部分處置包含國外經營的子公司時，主體應該將其國外經營中相應比例的原確認在其他綜合收益的累積匯兌差額重新歸屬為非控制性權益。在其他部分處置國外經營中，主體應將相應比例的確認在其他綜合收益的累積匯兌差額重分類至損益。

48D 部分處置主體在國外經營中的股權是主體在國外經營中權益的全面減少，但第 48A 段中列示的股權減少作為處置進行會計

處理。

49 主體可通過出售、清算、返還股本或放棄全部或部分權益等方式處置其在國外經營中的權益。支付的股利只有在其作為投資返還時，才構成處置的一部分，例如，所支付的股利基於從購買前的利潤而對國外經營帳面金額的減記，不管是因為其自身的虧損還是因為投資者計提減值準備造成的，都不能算是部分處置。因此，在減記時，不能將原確認在其他綜合收益中的匯兌利得和損失重分類至損益。

全部匯兌差額的納稅影響

50 外幣交易的利得或損失，以及將主體（包括國外經營）的經營成果和財務狀況折算為另一種貨幣時所形成的匯兌差額可能都會產生納稅影響，相關的納稅影響適用《國際會計準則第 12 號——所得稅》。

披 露

51 對於集團而言，第 53 段和第 55 段至第 57 段中的“功能貨幣”指的是母公司的功能貨幣。

52 主體應披露：

（1）計入當期損益的匯兌差額，但是根據《國際財務報告準則第 9 號》按公允價值計量且其變動計入損益的金融工具所產生的匯兌差額除外；以及

（2）確認為其他綜合收益並作為單列權益項目進行累積的匯兌差額淨額，以及該匯兌差額淨額在期初和期末之間的調節額。

53 如果列報貨幣不同於功能貨幣，應說明這一事實，同時，披露所使用的功能貨幣以及使用另一幣種的列報貨幣的原因。

54 如果報告主體或重要的國外經營的功能貨幣發生改變，則應披露這一事實，同時，披露功能貨幣改變的原因。

55 如果主體以不同於其功能貨幣的其他貨幣列報財務報表，則只有當其財務報表遵循了每一項適用準則和相應的解釋公告的所有要求，包括本準則第 39 段和第 42 段所規定的折算方法時，才能稱這些財務報表遵循了國際財務報告準則。

56 主體有時在未滿足第 55 段要求的情況下，以其功能貨幣以外的其他貨幣列報財務報表或其他財務信息，例如，主體可能只將從財務報表中選定的項目轉換為另一貨幣。或者，功能貨幣不是惡性通貨膨脹經濟中貨幣的主體可能按最近的期末匯率對所有項目進行折算從而將財務報表轉換成另一貨幣。這些轉換都不符合國際財務報告準則，應按照第 57 段的規定進行披露。

57 如果主體以其功能貨幣或列報貨幣以外的貨幣列示財務報表或其他財務信息且不符合第 55 段的要求，它應：

(1) 清楚地將該信息確定為補充信息，以與遵循國際財務報告準則的信息相區別；

(2) 披露用以列示補充信息的貨幣；並且

(3) 披露該主體的功能貨幣和用來確定補充信息的折算方法。

生效日期和過渡性規定

58 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體在 2005 年 1 月之前開始的期間採用本準則，則應披露這一事實。

58A 《對國外經營的淨投資》(對《國際會計準則第 21 號》的修訂) 發佈於 2005 年 12 月，增加了第 15A 段並修訂了第 33 段。主體應對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。鼓勵提前採用。

59 主體應對首次採用本準則的財務報告期期初之後發生的所有購買活動以未來適用法採用本準則第 47 段。允許對以前的購買活動追溯應用第 47 段。對於針對預期在未來發生但在本準則首次採用日前發生的對國外經營的購買，主體不應重述以前年度。相應地，如果恰當，可以將購買過程中產生的商譽和公允價值調整作為主體的資產和負債，而不是作為國外經營的資產和負債。因此，上述商譽和公允價值調整或者已經以主體的功能貨幣表述，或者按購買日的匯率對作為外幣非貨幣性項目進行表述。

60 所有因採用本準則而產生的其他變化，應按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》進行會計處理。

60A 《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂) 修訂了國際財務報告準則使用的術語。另外，該準則還修訂了第 27 段，第 30 段至第 33 段，第 37 段，第 39 段，第 41 段，第 45 段，第 48 段和第 52 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

60B 《國際會計準則第 27 號》(2008 年修訂) 增加了第 48A 段至第 48D 段，並且修訂了第 49 段。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 27 號》(2008 年修訂)，這些修訂內容也適用於提前採用的期間。

60C 〔已刪除〕

60D 2010年5月發佈的《對國際財務報告準則的改進》中對第60B段進行了修訂。主體應對自2010年7月1日及以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許主體提前採用。

60E 〔已刪除〕

60F 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第10號》和《國際財務報告準則第11號——合營安排》修訂了第3段(2)、第8段、第11段、第18段、第19段、第33段、第44段至第46段和第48A段。主體在應用《國際財務報告準則第10號》和《國際財務報告準則第11號》時應適用這些修訂內容。

60G 2011年5月發佈的《國際財務報告準則第13號》修訂了第8段中有關公允價值的定義和第23段的內容。主體在應用《國際財務報告準則第13號》時應適用這些修訂內容。

60H 2011年6月發佈的《其他綜合收益項目的列報(對國際會計準則第1號的修訂)》修訂了第39段的內容。主體在應用2011年6月修訂後的《國際會計準則第1號》時應適用這些修訂內容。

60I 〔已刪除〕

60J 2014年7月發佈的《國際財務報告準則第9號》修訂了第3段、第4段、第5段、第27段和第52段內容，並且刪除了第60C段、第60E段和第60I段。主體在應用《國際財務報告準則第9號》時應適用這些修訂內容。

其他文告的撤銷

61 本準則取代了《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》（1993 年修訂）。

62 本準則取代了以下解釋公告：

（1） 《解釋公告第 11 號——外匯：嚴重貨幣貶值所導致的損失的資本化》；

（2） 《解釋公告第 19 號——報告貨幣：根據〈國際會計準則第 21 號〉和〈國際會計準則第 29 號〉財務報表的計量和列報》；以及

（3） 《解釋公告第 30 號——報告貨幣：從計量貨幣到列報貨幣的折算》。

國際會計準則第23號——借款費用

目 錄

	起始段落
核心原則	1
範 圍	2
定 義	5
確 認	8
符合資本化條件的借款費用	10
符合條件的資產的帳面金額超過可收回金額	16
開始資本化	17
暫停資本化	20
停止資本化	22
披 露	26
過渡性規定	27
生效日期	29
撤銷《國際會計準則第23號》(1993年修訂)	30

國際會計準則第23號——借款費用

核心原則

1 可直接歸屬於符合條件的資產的購置、建造或生產的借款費用應確認為該資產成本的組成部分。其他借款費用應確認為費用。

範圍

2 主體應將本準則應用於借款費用的會計處理。

3 本準則不涉及權益（包括不歸類為負債的優先股）的實際成本或假計成本。

4 不要求主體將本準則應用於可直接歸屬於購置、建造或生產下列資產的借款費用：

（1）以公允價值計量的符合條件的資產，例如，屬於《國際會計準則第41號——農業》範圍的生物資產；或者

（2）大規模重複製造或生產的存貨。

定義

5 本準則使用的下列術語，其含義為：

借款費用，指主體因借入資金而發生的利息和其他費用。

符合條件的資產，指需要經過相當長時間才能達到預定可使用或可銷售狀態的資產。

6 借款費用可以包括：

（1）運用《國際財務報告準則第9號》中實際利率法計算的

利息費用；

(2) 已刪除；

(3) 已刪除；

(4) 依照《國際會計準則第 17 號——租賃》確認的融資租賃所形成的融資租賃費；以及

(5) 作為外幣借款利息費用調整額的匯兌差額。

7 根據具體情況，下列資產可能是符合條件的資產：

(1) 存貨；

(2) 生產廠房；

(3) 電力生產設施；

(4) 無形資產；

(5) 投資性房地產；

(6) 生產性植物。

金融資產和短期內生產或製造的存貨不屬於符合條件的資產。取得時即可按預定用途使用或銷售的資產不屬於符合條件的資產。

確 認

8 主體應當將可直接歸屬於符合條件的資產的購置、建造或生產的借款費用確認為該資產成本的組成部分。主體應將其他借款費用在發生當期確認為費用。

9 可直接歸屬於資產的購置、建造或生產的借款費用應包括在該資產的成本中。如果借款費用很可能為主體帶來未來經濟利益，並且費用可以可靠地計量，則這些借款費用應作為該資產成本的組成部分予以資本化。當主體應用《國際會計準則第 29 號——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告》時，應遵循該準則的第 21 段，將同一時期內

彌補通貨膨脹的借款費用部分確認為費用。

符合資本化條件的借款費用

10 可直接歸屬於符合條件的資產的購置、建造或生產的借款費用，指那些如果符合條件的資產上的支出不發生就可以避免的借款費用。如果主體為獲得特定的符合條件的資產而專門借入資金，則與該符合條件的資產直接相關的借款費用可以很容易地辨認。

11 要辨認特定借款費用和符合條件的資產之間的直接關係以及確定哪些是本可以避免的借款，可能是困難的，例如，當主體集中調度融資活動時，困難便產生了。當一個集團使用多種債務性工具，按不同的利率借入資金，同時，將這些資金按不同的基礎借給集團內的其他主體時，也會產生困難。其他複雜性源於集團在惡性通貨膨脹經濟條件下經營時，使用外幣貸款或與外幣掛鈎的貸款，並且匯率是波動的情況。其結果是難以確定可直接歸屬於符合條件的資產購置成本的借款費用金額，而需要作出判斷。

12 對於為獲得某項符合條件的資產而專門借入的資金，其符合資本化條件而計入該資產成本組成部分的借款費用金額，應以本期內發生在借款上的實際借款費用減去以該借款進行臨時性投資而獲得的投資收益來確定。

13 為取得某項符合條件的資產而進行籌資安排可能使主體獲得借入資金，並在該資金部分或全部用於符合條件的資產的支出之前，承擔相關的借款費用。在這種情況下，這些資金常常在發生符合條件的資產的支出之前用作臨時性投資。在確定本期應予資本化的借款費用金額時，自這些資金中獲得的投資收益應從發生的借款費用中扣除。

14 對於一般性借入資金用於獲取某項符合條件的資產，其符合資本化條件的借款費用金額應通過運用資本化率乘以發生在該資產上的支出確定。資本化率應是主體當期尚未償付的所有借款（不包括為獲得某項符合條件的資產而專門借入的款項）的借款費用的加權平均數。某一期間資本化的借款費用金額不應超過該期間發生的借款費用金額。

15 在某些情況下，計算借款費用的加權平均數時，應將母公司和子公司的所有借款均包括在內。而在另一些情況下，各子公司使用其本身的借款費用計算加權平均數是適當的。

符合條件的資產的帳面金額超過可收回金額

16 如果符合條件的資產的帳面金額或其預期的最終成本超過其可收回金額或可變現淨值，應按其他準則的要求將帳面金額減記或沖銷。在某些情況下，減記或沖銷的金額，應按其他準則的要求轉回。

開始資本化

17 主體應在開始日開始將借款費用資本化為符合條件的資產成本的組成部分。資本化開始日是指主體首次符合以下所有條件的日期：

- (1) 主體發生了資產支出；
- (2) 主體發生了借款費用；以及
- (3) 主體開展了為使資產達到其預定可使用或可銷售狀態所必要的準備活動。

18 符合條件的資產上的支出只包括那些導致支付現金、轉讓其他資產或承擔付息債務的支出。收到與資產相關的進度付款和補助都應扣減支出（參見《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政

府援助的披露》)。會計期內資產的平均帳面金額，包括先前已資本化的借款費用在內，通常等於資產支出的合理近似值（該支出數即本期運用資本化比率時所用的數字）。

19 為使資產達到其預定可使用或可銷售狀態而必要的準備活動，除了資產主體建造外，還包括主體建造之前進行的技術性和管理性工作，例如，在開始主體建造之前為取得許可證而進行的相關活動。但是，這類活動並不包括僅僅是持有資產、卻沒有發生為改變資產狀態而進行生產或開發活動的情況，例如，土地開發時發生的借款費用，應于開發活動進行的會計期間資本化。但是，為購置建築用地而發生的借款費用，在土地持有、但沒有任何相關開發活動發生的期間，不具備資本化的條件。

暫停資本化

20 在現行開發活動發生較長的中斷期間，主體應暫停借款費用的資本化。

21 在為使資產達到其預定可使用或可銷售狀態而進行的必要準備活動發生較長的中斷期間內，主體可能發生借款費用。這些費用屬於持有部分完工的資產而發生的費用，因而不具備資本化的條件。但是，在大量的技術性和管理性工作進行的期間內，通常不暫停借款費用的資本化。如果暫時的中斷是使資產達到預定使用或可銷售狀態的程序的必要部分，也不能暫停借款費用的資本化，例如，在某地域內建造橋樑，如果該地域在建造期間出現高水位是正常的情況，則在由於高水位而耽擱建造的持續期間內，資本化也應繼續進行。

停止資本化

22 為使符合條件的資產達到其預定可使用或可銷售狀態而必

要的所有準備活動實質上完成時，主體應當停止借款費用的資本化。

23 儘管日常管理性工作可能依然在進行，但如果資產的主體建造已經完成，通常認為該資產已經達到了預定可使用狀態或可銷售狀態。如果只有諸如按購買方或使用方的要求所作的房屋裝修等少量變動工作尚未完成，也表明所有工作實質上已結束。

24 如果符合條件的資產的各部分分別完工，而每部分在其他部分繼續建造的過程中可供使用，並且為使該部分達到預定可使用或可銷售狀態所必要的所有準備活動實質上已經完成時，主體應當停止借款費用的資本化。

25 一個商業園區由若干幢建築物組成，每幢建築物均可單獨使用，便是一項符合條件的資產的某部分在其他部分仍在建造過程中便可使用的例子。每部分都需等其他部分完工後才能使用的符合條件的資產的例子則有：涉及幾道工序的一座工廠，這幾道工序需在同一地點在工廠的不同部分按順序分別完成，例如，鋼鐵廠。

披 露

26 主體應當披露：

- (1) 本期已資本化的借款費用金額；以及
- (2) 用於確定符合資本化條件的借款費用金額的資本化率。

過渡性規定

27 如果採用本準則構成會計政策的變更，主體應當將本準則應用於資本化開始日在生效日或生效日之後的與符合條件資產相關的借款費用。

28 但是，主體可以指定生效日期之前的任意日期，並將本準則應用於資本化開始日在該指定日或指定日之後與符合條件資產相關的借款費用。

生效日期

29 主體應當自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。允許提前採用。如果主體在 2009 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本準則，則應披露這一事實。

29A 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 6 段。主體應當自 2009 年 1 月 1 日及以後日期開始的年度期間採用該修訂準則。允許提前採用。如果主體在更早的年度期間應用了該修訂準則，應該披露該事項。

29B 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 6 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這一修訂。

撤銷《國際會計準則第 23 號》（1993 年修訂）

30 本準則取代了 1993 年修訂的《國際會計準則第 23 號——借款費用》。

國際會計準則第24號——關聯方披露

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	2
關聯方披露的目的	5
定 義	9
披 露	13
所有主體	13
政府相關聯主體	25
生效日期和過渡性規定	28
《國際會計準則第 24 號》撤銷 (2003)	29

國際會計準則第24號——關聯方披露

目 標

1 本準則的目標是確保主體的財務報表包含關注這種可能性所必需的披露：即主體的財務狀況和損益可能受關聯方的存在、關聯方交易及其未結算餘額，包括與關聯方承諾的影響的可能性。

範 圍

2 本準則應適用於：

- (1) 識別關聯方關係和交易；
- (2) 識別主體和其關聯方之間的未結算餘額，包括與關聯方的承諾；
- (3) 識別要求披露上述(1)和(2)的情況；以及
- (4) 確定對這些項目所作的披露。

3 本準則要求在母公司、共同控制被投資方或者對被投資方有重大影響的投資者根據《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》或者《國際會計準則第27號——單獨財務報表》列報的合併財務報表和單獨財務報表中披露關聯方關係、交易和未結算餘額，包括關聯方承諾。該準則同樣適用於個別財務報表。

4 與集團內其他主體的關聯方交易和未結算餘額在主體的財務報表中進行披露。集團內的關聯方交易和未結算餘額，在編製集團合併財務報表時予以消除，投資性主體與其以公允價值計量變動計入損益的子公司之間的關聯方交易和未結算餘額除外。

關聯方披露的目的

5 關聯方關係是商業和經營的正常特徵，例如，主體經常通過子公司、合營企業和聯營企業開展其部分經營活動。在這些情況下，主體有能力通過控制、共同控制或重大影響來實現對被投資者財務和經營政策的影響。

6 關聯方關係可能會對主體的損益和財務狀況產生影響。關聯方之間可能發生非關聯方之間不會發生的交易，例如，以成本價向母公司銷售貨物的主體可能不會按照這個條件向其他客戶銷售貨物。同樣，關聯方之間交易，可能不像非關聯方之間的交易那樣以相同的金額進行。

7 即使不發生關聯方交易，主體的損益和財務狀況可能也會受到關聯方關係的影響。僅僅存在這種關係，可能足以影響主體與其他方的交易，例如，子公司可能終止與其交易夥伴的關係，一旦其母公司購買的另一同級子公司從事與該前任交易夥伴相同的業務活動。又如，一方可能會因另一方的重大影響而不採取行動，如子公司可能遵照母公司的指示而不進行研究開發活動。

8 由於這些原因，對一個主體與關聯方的交易、未結算餘額，包括與關聯方的承諾及關聯方關係的了解可能影響到財務報表使用者對其主體經營活動的評價，包括對主體面臨的風險和機遇的評價。

定 義

9 本準則使用的下列術語，其含義為：

關聯方是指與編報財務報表的主體（本準則中稱為“報告主體”）相關聯的個人或者主體。

(1) 個人或其關係密切的家庭成員與報告主體關聯，如果該個人：

- ①控制或共同控制報告主體；
- ②對報告主體有重大影響；或者
- ③是報告主體或其母公司的關鍵管理人員之一。

(2) 若符合下列任何一個條件，則該主體是報告主體的關聯方：

①主體與報告主體是同一集團的成員（這意味著母公司、子公司和同級子公司互為關聯方）。

②一個主體是另一主體的聯營企業或合營企業（或者是另一主體同一集團成員的聯營企業或合營企業）。

③兩個主體同為第三方的合營企業。

④一個主體是第三個主體的合營企業而另一主體是該第三個主體的聯營企業。

⑤該主體是一個為報告主體或與報告主體相關聯主體的僱員福利而設立的離職後福利計劃。如果報告主體本身就是這樣一個計劃，則發起該計劃的僱主也與該報告主體相關聯。

⑥由（1）中認定的個人控制或共同控制的主體。

⑦由（1）①中認定的個人重大影響的主體，或者擔任關鍵管理人員的主體及其子公司。

⑧該主體或其所在集團的成員為報告主體或報告主體的母公司提供關鍵管理人員服務。

關聯方交易，指報告主體與其關聯方之間相互轉移資源、服務或義務，不論是否收取價款。

與個人關係密切的家庭成員，指個人在與主體進行交易時，預計可能會影響該個人或受該個人影響的家庭成員。包括：

- (1) 該個人的子女和配偶或生活伴侶；
- (2) 該個人配偶或生活伴侶的子女；以及
- (3) 依靠該個人或其配偶或生活伴侶生活的人。

報酬，包含所有的僱員福利（如《國際會計準則第 19 號——僱員福利》定義的），包括《國際財務報告準則第 2 號——以股份為基礎的支付》適用的僱員福利。僱員福利指為換取向主體提供的服務，所支付／應付、或由主體或代表主體提供的各種形式的對價。僱員福利還包括代表主體的母公司所支付的關於主體的對價。報酬包括：

(1) 短期僱員福利，例如，對現有僱員的工資、薪金和社會保障提存金、帶薪年假和帶薪病假、利潤分享和獎金（如果在期末後 12 個月內應付的話）以及非貨幣性福利（例如，醫療保障、住房、汽車、以及免費或提供補貼的商品或服務）；

(2) 離職後福利，諸如養老金、其他退休福利、離職後人壽保險、以及離職後醫療保障；

(3) 其他長期僱員福利，包括長期服務休假或高等院校教師年休假、周年紀念或其他長期服務福利、長期傷殘福利，以及不是在期末後 12 個月內全額支付的利潤分享、獎金和遞延報酬；

(4) 辭退福利；以及

(5) 以股份為基礎的支付。

關鍵管理人員，指直接或間接地有權並負責計劃、指揮和控制主體活動的人員，包括該主體的所有董事（無論執行董事或非執行董事）。

政府指政府機關、政府代理機構或類似機構，無論地方的，國家的或國際的。

政府關聯主體是指由政府控制、共同控制或施加重大影響的主體。

“控制”和“投資性主體”，“共同控制”，“重大影響”分別

在《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》和《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》中有定義，本準則採用這些國際財務報告準則中的規定。

10 在考慮各種可能的關聯方關係時，應當關注關係的實質而不僅僅是法律形式。

11 在本準則中，下列情形不構成關聯方：

(1) 兩個主體僅僅因為擁有一位共同董事或其他關鍵管理人員，或者因為一個主體關鍵管理人員的一個成員對另一主體有重大影響。

(2) 兩個合營者僅因共同控制合營企業。

(3)

① 資金提供者；

② 工會；

③ 公用事業；以及

④ 不對報告主體控制、共同控制或者施加重大影響的政府部門和機構。

僅出於與主體間正常往來（即使他們可能影響主體的行動自由或參與其決策過程）。

(4) 僅出於經濟依賴性，而與主體發生大量業務往來的客戶、供應商、特許商、分銷商或普通代理商。

12 在關聯方定義中，聯營企業包括聯營企業的子公司，合營企業包括合營企業的子公司。因此，舉例來說，聯營企業子公司與對該聯營企業有重大影響的投資者之間有關聯關係。

披 露

所有主體

13 無論母公司與其子公司之間是否曾發生交易，都應當披露母公司和子公司之間的關係。主體應當披露其母公司的名稱，如果最終控制方與母公司不同的話，還要披露最終控制方的名稱。如果主體的母公司和最終控制方，均不提供可供公眾使用的合併財務報表，則要求披露提供可供公眾使用合併財務報表的相鄰最高級別的母公司的名稱。

14 當存在控制關係時，為使財務報表使用者了解關聯方關係對主體的影響，無論關聯方之間是否發生了交易，都應披露該關聯方關係。

15 母公司和其子公司之間關聯方關係披露的要求，是對《國際會計準則第 27 號》和《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》中披露規定的補充。

16 第 13 段提到相鄰最高級別的母公司。相鄰最高級別的母公司，指集團中主體直屬母公司之上並與其最相近的提供可供公眾使用合併財務報表的母公司。

17 主體應當披露關鍵管理人員報酬的總額，並按下列各類分別披露：

- (1) 短期僱員福利；
- (2) 離職後福利；
- (3) 其他長期福利；
- (4) 辭退福利；以及
- (5) 以股份為基礎的支付。

17A 如果主體接受了另一主體（管理層主體）提供的關鍵管理人員的服務，該主體不需要按照第 17 段的要求披露管理層主體支付／應付給其僱員或董事的報酬。

18 如果主體在財務報告期間發生了關聯方交易，則其應披露關聯方關係的性質，以及為理解關聯方關係對財務報表的潛在影響所必需的關於交易和未結算餘額，包括承諾的信息。這些披露規定是對第 17 段的補充。作為最低限度，披露應包括：

- (1) 交易的金額；
- (2) 未結算餘額，包括承諾的金額以及：
 - ①未結算餘額的條款和條件，包括它們是否被擔保，以及結算時將提供的對價的性質；以及
 - ②給予或收到的所有擔保的詳細信息；
- (3) 與未結算餘額的金額相關的可疑債權準備；以及
- (4) 由於關聯方產生的壞帳或可疑債權而在本期確認的費用。

18A 主體為由單獨的管理層主體提供的關鍵管理人員服務產生的金額應予披露。

19 第 18 段規定的披露，應按下列各類別單獨進行：

- (1) 母公司；
- (2) 對主體具有共同控制或重大影響的主體；
- (3) 子公司；
- (4) 聯營企業；
- (5) 主體為合營者的合營企業；
- (6) 主體或其母公司的關鍵管理人員；以及
- (7) 其他關聯方。

20 按第 19 段的規定，在不同類別中的應付和應收關聯方金額的分類，是對《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》關於在財務狀況表或附註中信息披露要求的擴展，該準則擴展這些類別是為了提供對關聯方餘額更為全面的分析，並適用於關聯方交易。

21 下面是一些被披露的交易例子，如果它們是與關聯方進行的話：

- (1) 商品（產成品或未完工產品）的購銷；
- (2) 不動產和其他資產的購銷；
- (3) 勞務的提供或接受；
- (4) 租賃；
- (5) 研究與開發項目的轉移；
- (6) 按授權合約進行的轉移；
- (7) 按融資協議進行的轉移（包括貸款和現金或實物權益性投資）；
- (8) 擔保或抵押條款；以及
- (9) 承諾當未來某特定事件發生或不發生時作出某種行為，包括（已確認或未確認的）待執行合同¹；以及
- (10) 代表主體或由主體代表另一方進行的債務結算。

22 參加由母公司或子公司參與的在集團主體間共擔風險的設定受益計劃，是一項關聯方交易（見《國際會計準則第 19 號》第 42 段（2011 年修訂））。

23 當且僅當關聯方交易的條款能被證實時才能披露關聯方交

¹ 《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》定義了待執行合同是一種合約各方都未履行其義務或只履行了相等的部分義務的合約。

易是按照等同於公平交易中普遍流行的條款進行的。

24 可以匯總披露性質類似的項目，除非為理解關聯方交易對主體財務報表的影響，有必要單獨列示。

政府相關聯主體

25 報告主體與下列主體間的關聯方交易及未結算餘額，包括承諾免于第 18 段的披露要求：

- (1) 控制、共同控制或對報告主體具有重大影響的政府；以及
- (2) 另一個因與報告主體被同一政府控制、共同控制或具有重大影響而被判定為關聯方的主體。

26 如果報告主體適用第 25 段提到的豁免條款，報告主體應披露第 25 段提到的交易及未結算餘額的下列信息：

- (1) 政府的名稱及與報告主體關係的性質（即：控制、共同控制或重大影響）；
 - (2) 為使主體財務報告使用者明白關聯方交易對於財務報表的影響，應提供下列足夠詳細的信息：
 - ① 每一項單個重大交易的性質及金額；
 - ② 其他集合起來(非單個)重大的交易，定性或定量的程度信息。
- 交易的類型包括第 21 段所列示的內容。

27 按照第 26 段(2)的要求，報告主體決定披露細節的程度時應考慮與關聯方關係的緊密度及構成交易重大程度的其他因素，如：

- (1) 規模是否龐大；
- (2) 是否於非市場條件下發生；
- (3) 並非日常經營活動，如業務的收購與出售；

- (4) 是否向監管部門披露；
- (5) 是否向高級管理層報告；
- (6) 是否需要股東批准。

生效日期和過渡性規定

28 主體應對自 2011 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間追溯採用本準則。允許提前採用全部準則，或者只提前採用第 25 段至第 27 段對於與政府相關聯主體的部分豁免的條款。如果主體對 2011 年 1 月 1 日之前開始的期間採用了全部準則或部分豁免條款，主體應披露這一事實。

28A 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》和《國際財務報告準則第 12 號》，修訂了第 3 段、第 9 段、第 11 段(2)、第 15 段、第 19 段(2)和(5)以及第 25 段。主體在應用《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號》和《國際財務報告準則第 12 號》的同時，應適用這些修訂內容。

28B 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》(對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 27 號》的修訂)，修訂了第 4 段和第 9 段。主體應對自 2014 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用《投資性主體》。如果主體提前採用了這些修訂內容，也應同時採用《投資性主體》中包括的所有修訂內容。

28C 2013 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進 2010—2012》，修訂了第 9 段，添加了第 17A 段和第 18A 段。主體應對 2014 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。

允許提前採用。如果主體提前採用了這些修訂內容，則應披露這一事實。

《國際會計準則第24號》撤銷（2003）

29 本準則取代了《國際會計準則第24號——關聯方披露》（2003年修訂）。

國際會計準則第26號

——退休福利計劃的會計和報告

目 錄

	起始段落
範 圍	1
定 義	8
設定提存計劃	13
設定受益計劃	17
承諾退休福利的精算現值	23
精算估價頻率	27
財務報表內容	28
全部計劃	32
計劃資產的估價	32
披露	34
生效日期	37

國際會計準則第26號

——退休福利計劃的會計和報告

範 圍

- 1 本準則適用於為退休福利計劃所編製的財務報表。
- 2 退休福利計劃有時採用其他名稱，如“養老金方案”，“逾齡退職方案”或“退休福利方案”。本準則將退休福利計劃作為與計劃參與者的僱主相獨立的報告主體。其他各項準則，在未被本準則取代的範圍內，均適用於退休福利計劃的財務報表。
- 3 本準則涉及將全部參與者作為一個整體的退休福利計劃的會計和報告，不涉及提供給各個參與者有關其退休福利權利的報告。
- 4 《國際會計準則第19號——僱員福利》是關於建立退休福利計劃的僱主的財務報表中如何確定退休福利費用。因此，本準則是對《國際會計準則第19號》的補充。
- 5 退休福利計劃可以是設定提存計劃，也可以是設定受益計劃。許多退休福利計劃要求設立單獨的基金，提存金投入該基金，退休福利從該基金中支付；該獨立基金不一定有單獨的法律身份，也不一定要有受託人。無論是否設立這類基金，也不論是否有受託人，本準則均適用。
- 6 將資產投資於保險公司的退休福利計劃，和個人投資計劃一樣，都應遵循同樣的會計和注資要求。因而，他們都屬於本準則的範圍，除非是以某一特定參與者或某一批參與者的名義與保險公司簽訂

的合同，並僅由保險公司承擔支付退休福利的義務。

7 本準則不涉及其他形式的僱員福利，如辭退補償、延期酬勞措施、長期服務於同一主體的帶薪休假、特殊的提前退休或裁員計劃、保健和福利計劃或獎金計劃。政府的社會保障措施也不包括在本準則範圍內。

定 義

8 本準則使用的下列術語，其含義為：

退休福利計劃，指主體在僱員退休時或退休後，向僱員提供退休福利(按年支付或一次付清)的安排。其受益金額或僱主的提存金額，可在僱員退休前按合同條款規定或按主體慣例加以確定或估算。

設定提存計劃，指根據基金的提存額及其此後的投資收益來確定退休福利支付金額的退休福利計劃。

設定受益計劃，指參照通常以僱員的收入和(或)供職年限為基礎的公式，來確定退休福利支付金額的退休福利計劃。

注資，指為了履行將來的退休福利支付義務，將資產轉移給與僱主的主體相獨立的實體(基金)。

本準則還使用下列術語：

參與者，指退休福利計劃的成員和有權從退休福利計劃中受益的其他人員。

可用於福利的淨資產，指退休福利計劃的資產減去除承諾退休福利的精算現值以外的各項負債。

承諾退休福利的精算現值，指根據僱員已經提供的服務、由退休福利計劃給予現有及過去僱員的預期支付額的現值。

既定福利，指根據退休福利計劃的規定，不以連續供職為條件而享有的福利。

9 有些退休福利計劃還有除僱主外的其他資助者，本準則也適用於這類退休福利計劃的財務報表。

10 大多數退休福利計劃以正式的協議為依據。有些退休福利計劃雖然是非正式的，但由於僱主的既定慣例，已承擔一定程度上的義務。儘管有些退休福利計劃允許僱主限制自己對計劃的責任，然而，僱主若要留用僱員，往往很難取消退休福利計劃。非正式的退休福利計劃也適用與正式的退休福利計劃同樣的會計和報告基礎。

11 許多退休福利計劃規定設立單獨的基金，將提存金投入該基金，並從中支付退休福利。這類基金可由獨立的基金資產管理機構經營。這些機構在有些國家被稱為受託人。本準則在這一意義上使用“受託人”一詞，不管其是否已經構成信託關係。

12 退休福利計劃一般分為設定提存計劃和設定受益計劃，兩者各有明顯的特點。在極少數情況下，也有兼具兩者特點的計劃，本準則將這類混合式計劃視為設定受益計劃。

設定提存計劃

13 設定提存計劃的財務報表，應當包括一份有關可用於福利的淨資產的報表和一份有關注資政策的說明。

14 在設定提存計劃下，參與者的未來受益金額，根據僱主和參與者的一方或雙方所支付的提存金以及所形成基金的經營效率和投資收益確定。僱主通常以向該基金支付提存金來履行其義務，一般不需要精算師的諮詢，儘管有時為了根據目前的提存金額以及今後提存金和投資收益的變動水平來估計未來的受益金額，仍然需要這類諮詢。

15 參與者關心退休福利計劃的經營活動，因為這些活動直接影響其未來的受益水平。參與者很想了解提存金是否已經收到，是否採取了適當的控制措施以保護受益人的權利。僱主則關心退休福利計劃有效和公正的經營。

16 設定提存計劃的報告目標，是定期提供有關退休福利計劃及其投資業績的信息。為達到這一目標，通常提供包括下列內容的財務報表：

(1) 有關本期重要活動、與計劃相關的變動影響以及該計劃成員、條款和狀況的說明；

(2) 報告本期交易、投資業績和退休福利計劃期末財務狀況的報表；以及

(3) 有關投資政策的說明。

設定受益計劃

17 設定受益計劃財務報表，應當包括下述兩項內容之一：

(1) 列示以下內容的報表：

① 可用於福利的淨資產；

② 承諾退休福利的精算現值，其中分別反映既定福利和非既定福利；以及

③ 根據以上兩者計算出的餘缺金額；或者

(2) 包括下述兩項內容之一的可用於福利的淨資產報表：

① 披露承諾退休福利的精算現值的附註，其中分別反映既定福利和非既定福利；

② 所附精算報告中關於這一信息的說明。

如果在財務報表日尚未進行精算估價，應當以最近的估價為基礎並披露該次估價的日期。

18 與第 17 段的規定相適應，承諾退休福利的精算現值，應當根據到目前為止所提供的服務量，依計劃條款所約定的受益額為基礎，既可採用現有工資水平，也可採用預計工資水平來確定，並應當披露所採用的依據。由於精算假定發生變動而對承諾退休福利的精算現值產生的重大影響，也應予以披露。

19 財務報表應當說明承諾退休福利的精算現值與可用於福利的淨資產的關係，以及為承諾退休福利注資的政策。

20 在設定受益計劃下，承諾退休福利的支付，取決於該計劃的財務狀況、注資人今後支付提存金的能力以及該計劃的投資業績和經營效率。

21 設定受益計劃需要向精算師進行定期諮詢，以便評價計劃的財務狀況，覆核各項精算假定，並就今後的提存金水平提出建議。

22 設定受益計劃，其報告的目標是，定期提供有關計劃的財務資源和經營活動的信息，用以評價資源積累和受益金額之間在一定時期的相互關係。為了達到這一目標，通常提供包括下列內容的財務報表：

(1) 有關本期重要活動、與計劃相關的變動影響，以及該計劃成員、條款和狀況的說明；

(2) 有關本期內交易、投資業績和該計劃期末財務狀況的報表；

(3) 精算信息作為報表的一部分或作為單獨的報告均可；以及

(4) 有關投資政策的說明。

承諾退休福利的精算現值

23 退休福利計劃預期支付額的現值，可以用現行工資水平或參與者達到退休年齡時的預計工資水平進行計算和報告。

24 採用現行工資水平進行計算的理由包括：

(1) 承諾退休福利的精算現值，作為目前應歸屬於計劃各參與者的總金額，比採用預計工資水平計算的更加客觀，因為在計算中採用的假定較少；

(2) 在工資增加時，退休福利計劃有義務相應提高受益金額；以及

(3) 採用現有工資水平所計算的承諾退休福利的精算現值金額，一般說來，與退休福利計劃到期或終止時的應付金額的關係更為密切。

25 採用預計工資水平進行計算的理由包括：

(1) 財務信息應當在持續經營的基礎上提供，與必須作出的假定或估算無關；

(2) 在最終支付計劃中，受益金額是參照退休或將近退休時的工資確定的；因此，必須預計工資、提存金水平以及回報率；以及

(3) 若不能採用預計工資水平，在大多數注入資金是以工資的預計金額為依據時，可能導致在退休福利計劃的報告中，實際上並未過量注資而顯示注資過量，實際上計劃注資不足而顯示注資充足。

26 在退休福利計劃的財務報表中披露以現有工資水平為基礎的承諾退休福利的精算現值，是為說明退休福利計劃在財務報表日對（參與者）應得受益金額所承擔的義務。披露以預計工資水平為基礎的承諾退休福利的精算現值，是為說明在持續經營基礎（通常也是注資基礎）上，將會形成的潛在義務的大小。除了披露承諾退休福利的

精算現值以外，可能還需要提供足夠的說明，以指明應當閱讀承諾退休福利的精算現值的有關背景資料。這類說明可以採取說明有關未來計劃注資的充足性及有關以工資預計水平為基礎的注資政策等方式，這一信息可以列入財務報表或精算師報告中。

精算估價頻率

27 在許多國家，精算估價頻率不超過每 3 年一次。如果在財務報表日尚未進行精算估價，應當以最近的估價為基礎，並披露該次估價的日期。

財務報表內容

28 有關設定受益計劃的信息，按下列格式之一列報，用以反映披露和列報精算信息的不同做法：

(1) 在財務報表中包括一張報表，用以說明可用於福利的淨資產、承諾退休福利的精算現值以及計算出的餘缺額。設定受益計劃的財務報表中還包括有關可用於福利的淨資產變動和承諾退休福利的精算現值變動的報表。財務報表中還可附有單獨的精算師報告，以詳細說明承諾退休福利的精算現值；

(2) 在財務報表中包括有關可用於福利的淨資產的報表和可用於福利的淨資產變動表。承諾退休福利的精算現值在報表附註中披露。財務報表中還可附有精算師報告，以詳細說明承諾退休福利的精算現值；以及

(3) 在財務報表中包括有關可用於福利的淨資產的報表和可用於福利的淨資產變動表，並在單獨的精算報告中包含承諾退休福利的精算現值。

在以上格式的財務報表中，均可附有一份在性質上相當於管理層報告或董事報告的受託人報告和投資報告。

29 贊成第 28 段 (1) 和 (2) 兩種格式的人認為，這兩種方式中有關承諾退休福利的量化信息和其他信息，可以幫助報告使用者評估該計劃的現狀和履行其義務的可能性。他們還認為，財務報表本身應當內容完整而不應當依賴附表。不過，有些人認為，上述格式 (1) 給人以存在負債的印象，然而在他們看來，承諾退休福利的精算現值並不具有負債的全部特點。

30 贊成第 28 段格式 (3) 的人認為，承諾退休福利的精算現值不應當按照第 28 段 (1) 的格式包括在可用於福利的淨資產表中，甚至也不應當按照第 28 段格式 (2) 在附註中披露，因為這樣將會與計劃資產形成直接比較，而這種比較可能是無效的。他們強調，精算師不一定將承諾退休福利的精算現值與投資的市場價值相比較，而可能代之以評估投資的預期現金流量的現值。因此，贊成這種格式的人認為，這種比較不可能反映精算師對退休福利計劃的全面評價，而會帶來誤解。同時，有些人認為，不論是否進行量化，有關承諾退休福利的信息，應當只包括在可提供適當解釋的單獨的精算報告中。

31 本準則的主張是在單獨的精算報告中允許披露有關承諾退休福利的信息，對於否定將承諾退休福利的精算現值進行量化的觀點，本準則不予接受。因而，對於第 28 段 (1) 和 (2) 中的兩種格式，只要財務報表援引並附有包含承諾退休福利的精算現值信息的精算報告，本準則也將其視同第 28 段 (3) 的格式予以承認。

全部計劃

計劃資產的估價

32 退休福利計劃所持投資應以公允價值計價。如果是有價證券，其公允價值即為市場價值。如果不可能對計劃所持投資的公允價值進

行評估，則應披露未採用公允價值的理由。

33 在有價證券的情況下，公允價值通常是市場價值，因為市場價值被認為是報告日證券及當期投資業績的最有價值的計量尺度。具有固定清償價值並專門為與退休福利計劃的義務或某部分義務相匹配而購入的債券，可以按其最終清償價值並用到期前的固定回報率來計價。如果不可能對計劃所持投資的公允價值進行估價，例如，完全擁有一家主體，則應披露未採用公允價值的理由。在採用市場價值或公允價值以外的金額作為投資的帳面餘額時，通常也要披露公允價值。對於基金營運中使用的資產，應根據適用的準則核算。

披露

34 退休福利計劃（無論是設定受益計劃還是設定提存計劃）財務報表，都應包括下列內容：

- （1） 可用於福利的淨資產變動表；
- （2） 重要會計政策的概述；以及
- （3） 對計劃及其當期變動影響的說明。

35 退休福利計劃中所提供的財務報表，可以根據實際情況包括下列內容：

- （1） 可用於福利的淨資產表，應披露：
 - ①適當分類的期末資產；
 - ②資產的估價基礎；
 - ③超過可用於福利的淨資產的 5%或超過某一類別或類型證券金額的 5%的單項投資的詳細信息；
 - ④所有僱主投資的詳細信息；以及
 - ⑤承諾退休福利的精算現值以外的各項負債。
- （2） 可用於福利的淨資產變動表，應列示：

- ①僱主提存金；
- ②僱員提存金；
- ③利息、股利等投資收益；
- ④其他收益；
- ⑤已付或應付福利（分析填列，例如，退休金、喪葬和殘疾津貼、以及一次性支付等）；
- ⑥管理費用；
- ⑦其他費用；
- ⑧所得稅；
- ⑨投資處置損益及投資價值的變動；以及
- ⑩與其他退休福利計劃之間的相互劃轉；

（3） 有關注資政策的說明；

（4） 對於設定受益計劃，按照計劃條款所承諾的福利，以到目前為止已經提供的服務為依據，採用現有工資水平或預計工資水平，反映承諾退休福利的精算現值（其中分別反映既定福利與非既定福利）；這一信息可以列入所附的精算報告中，與相關財務報表聯繫起來閱讀；以及

（5） 對於設定受益計劃，對所作的重要精算假定以及承諾退休福利的精算現值所採用的計算方法應加以說明。

36 退休福利計劃報告包括對計劃的說明，既可以作為財務報表的組成部分，也可以作為單獨的報告。其中可包括：

- （1） 僱主的名稱和所包括的僱員群體；
- （2） 正在領取福利的參與者人數和其他參與者人數，根據情況作適當分類；
- （3） 該計劃的類型——設定提存或設定受益；
- （4） 關於參與者是否向退休福利計劃繳存提存金的註釋；

- (5) 向參與者承諾的退休福利的說明；
- (6) 計劃終止條款的說明；以及
- (7) 報告期內(1)至(6)項的變動情況。

參照使用者容易取得的描述退休福利計劃的其他文件以及只包括後續變化的信息的做法並不少見。

生效日期

37 本準則對報告期自 1988 年 1 月 1 日或以後日期開始的退休福利計劃的財務報表有效。

國際會計準則第27號——單獨財務報表

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	2
定 義	4
編製單獨財務報表	9
披 露	15
生效日期和過渡性規定	18
參考《國際財務報告準則第9號》	19
撤銷《國際會計準則第27號》(2008)	20

國際會計準則第27號——單獨財務報表

目 標

1 本準則的目標是規範主體在編製單獨財務報表時對子公司、合營企業和聯營企業投資的會計處理和披露要求。

範 圍

2 當主體選擇或當地監管要求主體呈報單獨財務報表時，本準則適用於對子公司、合營企業和聯營企業投資的會計處理。

3 本準則不規定哪些主體提供單獨財務報表。當主體編製遵循國際財務報告準則的單獨財務報表時，應適用本準則。

定 義

4 本準則中使用的以下術語的含義是：

合併財務報表，指集團的財務報表，在該報表中母公司及其子公司的資產、負債、權益、收入、費用和現金流量都按單一經濟主體呈報。

單獨財務報表，是指主體列報的報表，在該類報表內，主體可以根據本準則的規定，選擇以成本、按照《國際財務報告準則第9號——金融工具》的規定或者根據《國際會計準則第28號——在聯營企業和合營企業中的投資》規定的權益法對其在子公司、合營企業和聯營企業的投資進行會計處理。

5 以下術語在《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》

的附錄一、《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》的附錄一以及《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》第 3 段中予以定義：

- 聯營企業
- 對被投資方的控制
- 權益法
- 集團
- 投資性主體
- 共同控制
- 合營企業
- 合營企業者
- 母公司
- 重大影響
- 子公司

6 除了第 8 段至第 8A 段列舉的情況之外，單獨財務報表是在合併財務報表之外，或按照國際會計準則第 28 號要求採用權益法核算聯營企業或合營企業中投資且沒有對子公司投資的財務報表之外呈報的報表。

7 沒有子公司以及聯營企業或合營企業中投資的主體的財務報表也不是單獨財務報表。

8 根據《國際財務報告準則第 10 號》第 4 段（1）豁免編製合併財務報表或根據《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）第 17 段豁免應用權益法的主體可以將單獨財務報表作為其唯一的財務報表進行列報。

8A 根據《國際財務報告準則第 10 號》第 31 段，在當期和列

示的所有比較期間免於將所有子公司納入合併範圍的投資性主體可以將單獨財務報表作為其唯一的財務報表進行列報。

編製單獨財務報表

9 除第 10 段中規定外，單獨財務報表的編製應遵循所有適用的國際財務報告準則。

10 主體編製單獨財務報表時，對子公司、合營企業和聯營企業投資應採用以下方法核算：

- (1) 成本，
- (2) 按照《國際財務報告準則第 9 號》的規定，或者
- (3) 按照國際會計準則第 28 號描述的權益法。

主體應對每一類投資應用相同的會計處理方法。以成本或權益法核算的投資被分類為持有待售或待分配時（或包括在分類為持有待售或待分配的處置組中），應適用《國際財務報告準則第 5 號——持有待售和終止經營的非流動資產》的要求。在此類情況下，按照《國際財務報告準則第 9 號》規定核算的投資無需作調整。

11 如果主體根據《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）第 18 段，選擇按照《國際財務報告準則第 9 號》的要求對在合營企業與聯營企業的投資以公允價值計量且其變動計入損益，在單獨財務報表中應採用相同的方法對這類投資進行會計處理。

11A 如果母公司根據《國際財務報告準則第 10 號》第 31 段而應當按照《國際財務報告準則第 9 號》的要求對在子公司的投資以公允價值計量且其變動計入當期損益，在單獨財務報表中應採用相同的方法對這類投資進行會計處理。

11B 當母公司由投資性主體轉變為非投資性主體，或由非投資性主體轉變為投資性主體時，應當在狀態轉變日採用以下方法核算這些變化：

(1) 當主體不再是投資性主體時，主體應當根據第 10 段的要求核算對子公司的投資。狀態變更之日應當被視為認定收購日。子公司的在認定收購日的公允價值代表了按照第 10 段要求核算投資時的轉移認定對價。

① [已刪除]

② [已刪除]

(2) 當主體成為投資性主體時，應當按照《國際財務報告準則第 9 號》的要求，對子公司的投資按照公允價值計量且其變動計入當期損益。轉變日之前該子公司的原帳面價值與投資者狀態轉變日對子公司投資的公允價值之間的差額應確認為當期損益。與這些子公司相關的、原先確認在其他綜合收益的損益的累計金額，應當視作投資性主體於狀態轉變日處置了那些子公司。

12 主體應在取得收取股利的權利時在單獨財務報表中確認子公司、合營企業和聯營企業的股利。股利應計入損益，除非主體選擇使用權益法，在這種情況下，股利應沖銷投資的帳面價值。

13 當母公司通過設立新的主體作為其母公司而對集團進行結構重組時，如果符合以下條件：

(1) 新的母公司通過發行權益工具交換原母公司的權益工具來獲得對原母公司的控制；

(2) 在重組前後，新集團和原集團的資產和負債相同；以及

(3) 重組前原母公司的所有者對原集團和新集團重組前後的淨資產具有相同的絕對和相對權益，

並且，在單獨財務報表中新母公司根據第 10 段 (1) 的規定核算

其對原母公司的投資，新母公司應以重組日原母公司單獨財務報表中權益項目中所佔份額的帳面金額作為對原母公司投資的成本。

14 相似地，不是母公司的主體可能採用符合第 13 段條件的方式設立新主體作為其母公司。第 13 段的要求同樣適用於這類重組。在這類情形下，“原母公司”和“原集團”都指的是“原主體”。

披 露

15 在單獨財務報表中進行披露時，主體應當應用所有適用的國際財務報告準則，包括第 16 段和第 17 段中的要求。

16 當主體根據《國際財務報告準則第 10 號》第 4 段（1）的規定，選擇不編製合併財務報表，而是編製單獨財務報表，應在單獨財務報表中披露：

（1） 財務報表是單獨財務報表的事實；適用了免於編製合併財務報表的條款；已編製並公開提供遵循國際財務報告準則的合併報表的主體的名稱和主要業務地點（和註冊國家，如果不同的話）；可獲取這些合併財務報表的地址。

（2） 重要的對子公司、合營企業與聯營企業投資清單，包括：

①被投資方的名稱。

②被投資方的業務主要地點（和註冊國家，如果不同的話）。

③持有的權益占被投資方所有權比例（和投票權比例，如果不同的話）。

（3） 描述對（2）中列舉的投資採用的核算方法。

16A 當作為母公司的投資主體（除第 16 段涵蓋的母公司外）根據第 8A 段的規定，僅編製單獨財務報表作為其唯一的財務報表，應當在單獨財務報表中披露這一事實。同時，投資主體應當根據《國

際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》的規定，披露相關信息。

17 當母公司（除第 16 段至第 16A 段涵蓋的母公司外）或對被投資方共同控制或具有重大影響的投資者編製單獨財務報表時，母公司或投資者應明確其相關聯的根據《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號》或《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）編製的財務報表。母公司或投資者還應在其單獨財務報表披露：

（1） 該報表是單獨財務報表的事實以及編製該報表的原因，如果法律並不要求編製。

（2） 重要的對子公司、合營企業與聯營企業投資清單，包括：

①被投資方的名稱。

②被投資方的業務主要地點（和註冊國家，如果不同的話）。

③持有的權益占被投資方所有權比例（和投票權比例，如果不同的話）。

（3） 描述對（2）中列舉的投資採用的核算方法。

生效日期和過渡性規定

18 主體應在 2013 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間適用本準則。允許提前採用。如果提前採用本準則，主體應披露這一事實，並同時採用《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號》和《國際財務報告準則第 12 號》以及《國際會計準則第 28 號》（2011 年修訂）。

18A 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》及《國際會計準則第 27 號》的修訂）修訂了本準則第 5 段、第 6 段、第 17 段和第 18 段，並

增加了第 8A 段、第 11A 段至第 11B 段、第 16A 段和第 18B 段至第 18I 段。主體應在 2014 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間適用這些修訂。允許提前採用。如果提前採用這些修訂，主體應披露這一事實，並同時採用《投資性主體》中的所有修訂。

18B 如果在《投資性主體》的修訂的首次採用日（就此國際財務報告準則而言，即為首次採用這些修訂的年度財務報告的期初），母公司斷定其為投資主體，則其對子公司的投資應適用第 18C 段至第 18I 段。

18C 首次採用日前對其子公司投資按照成本核算的投資主體，應在首次採用日對其投資改為按照公允價值計量且其變動計入當期損益，並視為此項國際財務報告準則一直適用。投資主體應對首次採用日的最近一期先前年度期間追溯調整，並於最近先前期間期初對以下兩者間的差異調整留存收益：

- (1) 該投資的原帳面價值，和
- (2) 投資者對子公司投資的公允價值。

18D 首次採用日前對其子公司投資按照公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的投資主體，應在生效日對其投資繼續按照公允價值計量。先前計入其他綜合收益的公允價值調整的累計金額應當轉入首次採用日最近先前年度期初的留存收益。

18E 如果主體原先依照第 10 段中所允許的、選擇根據《國際財務報告準則第 9 號》對子公司權益按照公允價值計量且其變動計入當期損益，則在首次採用日，投資主體不應對首次採用日前的會計處理進行追溯調整。

18F 《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》採用前，

投資主體應使用先前報告給投資者或管理層的公允價值，如果該公允價值可以代表評估日在公平交易中，熟悉情況的當事人自願據以進行投資交換的金額。

18G 如果根據第 18C 段至第 18F 段計量子公司投資並不切實可行（如同《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》中所定義），則投資主體應自包括本期在內的第 18C 段至第 18F 段可實際予以適用的最早期間的期初開始應用本國際財務報告準則的要求。這期間可能就是本期。投資者應對首次採用日的最近一期先前年度期間進行追溯調整，除非本段可實際予以適用的最早期間的期初是本期。當投資主體可實際予以計量子公司公允價值的日期早於最近先前期間期初，投資者應于最近先前期間期初對以下兩者間差異調整權益：

- （1） 該投資的原帳面價值，和
- （2） 投資者對子公司投資的公允價值。如果本段可實際予以適用的最早期間是本期，應於本期期初確認該對權益的調整。

18H 如果投資主體在《投資性主體》的修訂的首次採用日前已經處置子公司投資或失去對子公司的控制，投資主體不必對此投資的原會計處理進行調整。

18I 儘管第 18C 段至第 18G 段僅提及首次採用日的最近一期先前年度期間（“最近先前期間”），對於列報的更早期間，主體也可以列報其經調整的比較信息，但並不是強制的。如果主體列報了任何更早期間的經調整的比較信息，第 18C 段至第 18G 段提及的“最近先前期間”應解讀為“最早列報的經調整的可比期間”。如果主體列報了任何更早期間未經調整的比較信息，應當清晰指出此信息未經調整，說明此信息基於不同基礎編製，並解釋此基礎。

18J 《單獨財務報表中的權益法（對國際會計準則第 27 號的修訂）》於 2014 年 8 月發佈，修訂了第 4 段至第 7 段，第 10 段，第 11B 段和第 12 段。主體應按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更與會計差錯》在 2016 年 1 月 1 日之後以追溯調整法採用上述修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用上述修訂內容，應當披露這個事實。

參考《國際財務報告準則第 9 號》

19 如果主體採用本準則但尚未採用《國際財務報告準則第 9 號》，任何對《國際財務報告準則第 9 號》的參考應視為參考《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》。

撤銷《國際會計準則第 27 號》（2008）

20 本準則與《國際財務報告準則第 10 號》同時發佈。這兩項準則一起取代了《國際會計準則第 27 號——合併和單獨財務報表》（2008 年修訂）。

國際會計準則第28號

——在聯營企業和合營企業中的投資

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	2
定 義	3
重大影響	5
權益法	10
權益法的應用	16
豁免應用權益法	17
分類為持有待售	20
終止採用權益法	22
所有者權益的變動	25
權益法程序	26
減值損失	40
單獨財務報表	44
生效日期和過渡性規定	45
參照《國際財務報告準則第9號》	46
撤銷《國際會計準則第28號》(2003)	47

國際會計準則第28號

——在聯營企業和合營企業中的投資

目 標

1 本準則的目標是規範對聯營中投資的會計處理，並明確應用權益法對在聯營企業和合營企業中的投資進行會計處理的要求。

範 圍

2 本準則適用於所有對被投資者共同控制或具有重大影響的投資者。

定 義

3 本準則使用的下列術語，其含義為：

聯營，指投資者對其具有重大影響的主體。

合併財務報表，指集團編製的財務報表，在該報表中母公司和子公司的資產、負債、所有者權益、收入、費用和現金流都作為單一經濟主體進行列報。

權益法，指以成本對投資進行初始確認，之後根據投資後享有的被投資者淨資產份額的變動對其進行調整的會計處理方法。投資者的損益包括被投資者的損益中屬於投資者的份額，投資者的其他綜合收益包括被投資者的其他綜合收益中屬於投資者的份額。

合營安排，指兩方或多方共同控制的安排。

共同控制，指按合同約定分享對一項安排的控制權，並且只有分享控制權的參與方一致同意時才能對相關活動作出決策。

合營企業，是指共同控制一項安排的參與方對安排的淨資產享有權利的合營安排。

合營者，指對合營企業具有共同控制的合營參與方。

重大影響，指參與被投資者的財務和經營政策決策的權力，但不是控制或共同控制這些政策。

4 以下術語在《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》第 4 段、《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》附錄一中定義，在本準則中使用的含義與上述國際財務報告準則規定的含義相同：

- 對被投資者的控制
- 集團
- 母公司
- 單獨財務報表
- 子公司

重大影響

5 如果主體直接或間接地（例如，通過子公司）持有被投資者 20% 及以上的表決權，即認為主體具有重大影響，除非能夠明確證明情況並非如此。相反，如果主體直接或間接（例如，通過子公司）持有被投資者 20% 以下的表決權，即認為主體不具有重大影響，除非能夠明確證明存在這種影響。被投資者的絕大部分或大部分所有權被另一投資者擁有，並不排除主體對其具有重大影響。

6 投資者具有重大影響，通常由下述一種或多種方式證實：

- (1) 在被投資者董事會或類似權力機構中具有代表；
- (2) 參與政策制定過程，包括參與關於股利分配或其他分配的決策；

- (3) 主體與被投資者之間的重大交易；
- (4) 管理人員的交換；或者
- (5) 提供關鍵技術信息。

7 某一主體可能擁有認股權證、股票看漲期權、可轉換為普通股的債務性或權益性工具或其他類似工具，如果執行或轉換這些工具，將有可能增加該主體或減少其他主體對另一主體財務或經營決策的表決權（即潛在表決權）。在評估某一主體是否具有重大影響時，需要考慮目前存在的可執行或可轉換的潛在表決權（包括由其他主體持有的潛在表決權）及其影響，例如，當潛在表決權直到將來某一日期或直到將來發生某一事項才能執行或轉換時，該潛在表決權就不是當前可執行或可轉換的。

8 在評估潛在表決權是否有助於形成重大影響時，主體需要考量影響潛在表決權的所有事實和情況（包括行使潛在表決權的條件以及任何需要單獨或是共同考慮的其他合同約定），但不包括管理層的意圖以及執行或轉換這些潛在表決權的財務能力。

9 當某一主體不再有權參與被投資者的財務和經營決策時，該主體就喪失了對被投資者的重大影響。所有權份額的絕對或相對變動，或者不變動都有可能導致重大影響的喪失，例如，當聯營被政府、法院、行政或監管機構所控制時，就有可能發生上述情況。合同安排也可能導致上述情況的發生。

權益法

10 在權益法下，以成本對聯營或合營企業的投資進行初始確認；取得日以後，通過增加或減少投資的帳面金額確認投資者在被投資者損益中應佔的份額。投資者應享有的被投資者的損益份額確認為投資

者的損益。收到被投資者的分配，則沖減其投資的帳面金額。被投資者其他綜合收益的變動而導致的投資者對被投資者權益份額的變動，也可能需要調整其投資的帳面金額。這類變動包括不動產、廠場和設備的重估，以及外幣折算差額引起的變動。投資者所享有的這些變動的份額確認為投資者的其他綜合收益(參見《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》)。

11 因為收到的分配可能與聯營或合營企業的業績幾乎不相關，根據收到的分配確認收益可能不足以計量投資者對聯營或合營企業投資所賺取的收益。因為投資者對被投資者具有共同控制或重大影響時，投資者對聯營或合營企業的業績擁有權益，從而，對其投資收益也擁有權益。投資者通過擴展其財務報表的範圍，以包含其分享的被投資者損益份額，對這一權益進行會計處理。因此，權益法的應用提供了更多的關於投資者淨資產和損益的信息。

12 當存在潛在投票權或包含潛在投票權的其他衍生工具時，主體對聯營或合營企業的權益僅取決於現有的所有權，並不反映可能執行或轉換的潛在投票權和其他衍生工具，除非第 13 段適用。

13 在一些情況下，由於某項交易使主體目前能夠獲得與所有權相關的收益，則該主體實質上擁有所有權。在這樣的情況下，確定分配給主體的比例應當考慮目前能使主體獲得收益的潛在投票權和其他的衍生工具的最終行權。

14 《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》不適用於採用權益法進行會計處理的在聯營企業和合營企業中的權益。當金融工具包含實質上目前能夠使主體在聯營企業和合營企業中獲得與所有權相關收益的潛在投票權時，該金融工具不適用《國際財務報告準則第 9 號》。在其他情況下，包含聯營或合營企業潛在投票權的金融工具應

遵照《國際財務報告準則第 9 號》進行會計處理。

15 除非聯營或合營企業中的一項投資或部分投資根據《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》分類為持有待售，否則該項投資或未被分類為持有待售投資中的剩餘權益，應分類為非流動資產。

權益法的應用

16 對被投資者具有共同控制或重大影響的主體應採用權益法對聯營或合營企業中的投資進行會計處理，除非該投資符合第 17 段至第 19 段的豁免規定。

豁免應用權益法

17 如果主體是根據《國際財務報告準則第 10 號》第 4 段（1）豁免編製合併財務報表的母公司或者符合以下所有條件，則不需要對聯營或合營企業中的投資應用權益法：

（1） 主體是另一主體的全資或者部分擁有的子公司，並且包括沒有表決權的所有者在內的其他所有者已被告知且不反對主體不採用權益法。

（2） 主體的債務或權益工具沒有在公開市場（國內或國外的證券交易所或者櫃檯交易市場，包括當地或地區性市場）上交易。

（3） 主體沒有為了在公開市場發行任何種類的工具，而向證券交易委員會或其他監管機構報送過和正在報送財務報表。

（4） 主體的最終母公司或任一中間母公司按照國際財務報告準則編製可供公開的財務報表，財務報表中子公司按照《國際財務報告準則第 10 號》的規定要麼被納入合併報表，要麼以公允價值計量變動計入損益。

18 當聯營或合營企業中的投資被風險資本組織、共同基金、信託公司和包括投連險基金在內的類似主體持有或間接持有時，主體可以根據《國際財務報告準則第 9 號》對在聯營企業和合營企業中的投資以公允價值計量且其變動計入損益。

19 當主體在聯營中的投資有一部分是間接通過風險資本組織、共同基金、信託公司或包括投連險基金在內的類似主體持有時，不管該風險資本組織、共同基金、信託公司和包括投連險基金在內的類似主體是否對這部分投資具有重大影響，主體可以選擇根據《國際財務報告準則第 9 號》對在聯營企業和合營企業中的這部分投資以公允價值計量且其變動計入損益。如果主體作了這樣的選擇，主體應對投資中未通過風險資本組織、共同基金、信託公司和包括投連險基金在內的類似主體持有的剩餘部分應用權益法。

分類為持有待售

20 主體應對符合持有待售條件的在聯營企業和合營企業中投資或部分投資適用《國際財務報告準則第 5 號》。在處置分類為持有待售的那部分投資之前，對在聯營企業和合營企業中未被分類為持有待售的剩餘投資部分應採用權益法進行會計處理。處置發生後，主體應根據《國際財務報告準則第 9 號》對剩餘權益進行會計處理，除非剩餘權益繼續是聯營或合營企業投資，在這種情況下主體應採用權益法。

21 當之前劃分為持有待售的在聯營企業和合營企業中的投資或部分投資不再符合這種分類條件，該投資應從被分類為持有待售的日期開始追溯採用權益法進行會計處理。從分類為持有待售的期間開始的財務報表應作相應調整。

終止採用權益法

22 當主體的投資不再是聯營或合營企業，主體應按照以下要求終止採用權益法：

(1) 如果該投資成為子公司，主體應根據《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》和《國際財務報告準則第 10 號》對該投資進行會計處理。

(2) 如果原聯營或合營企業的剩餘權益是金融資產，主體應以公允價值計量剩餘權益。剩餘權益的公允價值應視為根據《國際財務報告準則第 9 號》對金融資產初始確認的公允價值。主體應將以下兩者的差異計入損益：

① 剩餘權益的公允價值和聯營或合營企業中部分權益的處置收入；和

② 終止採用權益法時該投資的帳面金額。

(3) 當主體終止採用權益法時，對於以前確認為其他綜合收益的所有與該投資有關的金額，主體應當採用與被投資者如果直接處置了相關資產或負債相同的基礎進行會計處理。

23 因此，如果被投資者以前在其他綜合收益確認的利得或損失，在處置相關資產或負債時被重分類至損益，則主體在終止採用權益法時將利得或損失從權益重新分類計入損益(作為重分類調整)，例如，如果聯營或合營企業存在與境外經營有關的累積匯兌差額，並且該主體終止採用權益法，則該主體應將以前在其他綜合收益中確認的、與境外經營有關的利得或損失重分類至損益。

24 如果聯營中的投資變成合營企業中的投資，或者合營企業中的投資變成聯營中的投資，主體繼續採用權益法，不需重新計量剩餘權益。

所有者權益的變動

25 如果主體在聯營或合營企業中的所有者權益減少了，但投資仍被分類為聯營企業或合營企業之一的，主體應將之前確認為其他綜合收益並與減少的所有者權益相關的利得或損失重分類為損益，如果在處置相關資產或負債時要求將相關利得或損失重分類為損益。

權益法程序

26 適合於應用權益法的許多程序與《國際財務報告準則第 10 號》中描述的合併程序類似。而且，購併子公司會計處理中所使用程序的基礎概念，也被運用於取得聯營或合營企業中投資的會計處理。

27 集團在聯營或合營企業中享有的份額是母公司及其子公司持有的該聯營或合營企業的股份之和。集團其他聯營或合營企業所持有的股份不予考慮。如果某一聯營或合營企業擁有子公司、聯營或合營企業，採用權益法時考慮的損益、其他綜合收益以及淨資產是在該聯營或合營企業的財務報表中確認的部分（包括該聯營或合營企業享有的其聯營和合營企業的損益、其他綜合收益以及淨資產的份額），但是，之前應為統一會計政策作必要調整（參見第 35 段至第 36A 段）。

28 主體（包括其合併子公司）與聯營企業或合營企業之間包含不構成《國際財務報告準則第 3 號》定義為業務的資產的“逆流”和“順流”交易產生的利得和損失，在主體財務報表中僅確認與非關聯投資者在聯營企業或合營企業中的權益相關的部分。“逆流”交易的例子，如將聯營企業或合營企業的資產出售給投資者。這些交易帶來的投資者享有的聯營企業或合營企業的損益份額應予以抵銷。“順流”交易的例子，如將投資者的資產出售或贈予聯營企業或合營企業。

29 當順流交易表明了出售或贈予的資產的可變現淨值出現降低跡象或這些資產出現減值損失跡象，投資者應全額確認損失。當逆流交易表明購買的資產的可變現淨值出現降低跡象或這些資產出現減值損失跡象，投資者應確認其分享的損失份額。

30 向聯營企業或合營企業投入非貨幣性資產，該資產是根據《國際財務報告準則第 3 號》定義不構成業務的資產，以換取聯營企業或合營企業的權益的利得或損失，應當根據第 28 段進行會計處理，除非該投入缺乏如《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》所定義的商業實質。如果該投入缺乏商業實質，利得或損失被認為未實現，並不進行確認，除非第 31 段適用。該未實現利得和損失應從採用權益法進行會計處理的投資中抵銷，並不在主體合併財務狀況表或採用權益法對投資進行會計處理的主體財務狀況表中以遞延利得或損失列報。

31 如果主體除收到聯營或合營企業的權益外，還收到貨幣性或非貨幣性資產，主體應將與收到的貨幣性或非貨幣性資產相關的非貨幣性贈予利得或損失全額計入損益。

31A 主體（包括其合併子公司）與聯營企業或合營企業之間包含不構成《國際財務報告準則第 3 號》定義為業務的資產的“逆流”和“順流”交易產生的利得和損失，應全額確認在投資者的財務報表之上。

31B 主體可能通過兩個或多個安排（交易）出售或贈予資產。當決定出售或贈予的資產是否構成《國際財務報告準則第 3 號》定義的業務時，主體應當考慮資產出售或贈與是否是多個安排中的一部分，這多個安排是否應當根據《國際財務報告準則第 10 號》應用指南第 97 段的要求作為一項交易進行會計處理。

32 對聯營或合營企業的投資自其成為聯營或合營企業之日起採用權益法進行會計處理。取得投資時，投資成本和主體享有的聯營或合營企業的可辨認資產和負債的公允價值淨額之間的任何差額，按照以下方法進行會計處理：

(1) 與聯營或合營企業相關的商譽包括在投資的帳面金額中。該商譽不允許攤銷。

(2) 任何主體享有的聯營或合營企業的可辨認資產和負債的淨公允價值份額超出投資成本的部分，應在取得投資期間確定主體所享有的聯營或合營企業的損益時包括在收益中。

對取得投資後主體享有的聯營或合營企業的損益也應當進行適當的調整，以反映例如，取得投資日以公允價值為基礎的折舊資產的折舊。類似地，對取得投資後主體享有的聯營或合營企業的損益應當進行適當的調整，以反映諸如商譽或不動產、廠場和設備的減值損失。

33 採用權益法時，主體應使用聯營或合營企業可獲取的最近的財務報表。如果投資者和聯營或合營企業的報告期末存在差異，聯營或合營企業應按照主體的財務報表日期編製財務報表，以供投資者使用，除非這樣做不切實可行。

34 根據第 33 段，當採用權益法時使用的聯營或合營企業的財務報表的報告日與主體的財務報表的報告日存在差異時，應對聯營或合營企業的財務報表報告日和主體財務報表報告日期之間所發生的重大交易或事項的影響進行調整。在任何情況下，聯營或合營企業的報告日和主體報告日之間相差不得超過 3 個月。報告期長度以及報告日之間的差異在各期應相同。

35 主體在編製其財務報表時，應對類似情況下相似交易和事項

採用統一的會計政策。

36 除第 36A 段所述情況之外，如果對類似情況下相似交易和事項，聯營或合營企業採用的會計政策不同於投資者，那麼當投資者為採用權益法使用聯營或合營企業的財務報表時，應對其進行調整，以保證聯營或合營企業的會計政策與投資者會計政策一致。

36A 儘管第 36 段中的要求，如果主體本身不是投資性主體，在是投資性主體的聯營企業或合營企業中擁有權益，主體在使用權益法時可以保留投資性主體聯營企業或合營企業對其子公司權益採用的公允價值計量。

37 除第 36A 段所述，如果聯營或合營企業有發行在外的累積優先股，並由投資者以外的其他方持有且被歸類為權益，投資者應在對這些股份所分配的股利進行調整之後，才能計算所享有的損益，而不論股利是否已經宣告發放。

38 如果投資者享有的聯營或合營企業的損失份額等於或超過投資者在聯營或合營企業中的權益，投資者應停止確認其分擔的未來損失份額。在聯營或合營企業中的權益是權益法下對聯營或合營企業投資的帳面金額以及任何實質上構成投資者對聯營或合營企業的淨投資的長期權益，例如，某一項目的結算既沒有計劃，在可預見的未來期間也不可能進行，該項目實質上是主體在聯營或合營企業中的投資的延伸。這些項目可能包括優先股和長期應收款項或借款，但是不包括商業應收款項、商業應付款項或任何存在充分擔保的長期應收款，例如，有擔保的借款。權益法下確認的損失超過投資者普通股投資的部分，按照優先順序別（即清償的優先權）逆序應用到投資者在聯營或合營企業權益中的其他部分。

39 投資者權益降至零後，為額外的損失計提準備以及確認負債，投資者僅對其具有法定或推定義務，或代表聯營或合營企業支付的額外損失和負債才予以確認。如果聯營或合營企業之後報告了利潤，只有在投資者享有的利潤份額等於未確認損失份額之後，投資者才能恢復確認其享有的這些利潤的份額。

減值損失

40 應用權益法後，包括根據第 38 段確認聯營或合營企業的損失後，主體應根據第 41A 段至第 41C 段確定，是否存在客觀證據說明主體在聯營企業或合營企業中的淨投資是否發生減值。

41 在《國際財務報告準則第 9 號》範圍內且不屬於淨投資一部分的在聯營企業或合營企業的其他權益，主體應按照《國際財務報告準則第 9 號》中的減值要求進行處理。

41A 當且僅當存在對淨資產初始確認後發生一個或多個事項（“損失活動”）導致減值的客觀證據，且損失活動對淨投資的預期未來現金流的影響可以可靠估計時，主體在聯營企業或合營企業中的淨投資發生減值且產生減值損失。辨認某個具體事項導致減值或許不太可能，更多的是多項事項導致淨投資發生減值。未來事項預期發生的損失，無論可能性多大，都不予以確認。淨投資減值的客觀證據包括主體在以下損失活動中注意到的可觀察資料：

- （1） 聯營企業或合營企業發生重大財務困難；
- （2） 合同被破壞，如聯營企業或合營企業產生的支付違約或違法行為；
- （3） 主體出於與聯營企業或合營企業財務困難相關的經濟原因或法律原因，向聯營企業或合營企業給予特許權，這種特許權除此之外的情況下是不會給出的；

- (4) 聯營企業或合營企業可能發生破產或財務重組；或者
- (5) 由於聯營企業或合營企業的財務困難造成淨投資的活躍市場消失。

41B 由於聯營企業或合營企業的權益或金融工具不再公開交易導致活躍市場消失不是淨投資發生減值的證據。聯營企業或合營企業信用等級下降或公允價值減少本身不是減值的證據，但與其他可獲得信息一起考慮可能得出淨投資減值的結論。

41C 除第 41A 段說明的活動類型之外，在聯營企業或合營企業權益工具中淨投資發生減值的客觀證據還包括聯營企業或合營企業所處的技術環境、經濟環境或法律環境發生重大變化並有負面影響，說明在權益工具中投資的成本無法收回。權益工具投資公允價值的持續走低且低於投資成本也是淨投資減值的客觀證據。

42 因為包括在對聯營或合營企業淨投資的帳面金額中的商譽並不是單獨確認的，不須根據《國際會計準則第 36 號——資產減值》中關於商譽減值測試要求，對其進行單獨的減值測試。而是根據《國際會計準則第 36 號》，通過比較投資的可收回金額（在用價值和公允價值減去銷售費用兩者中的較高者）與帳面金額，將投資的整體帳面金額作為一項資產進行減值測試，只要按照第 41A 段至第 41C 段的規定表明淨投資可能發生減值。在這種情況下確認的減值損失不分配給包括商譽在內的構成聯營或合營企業淨投資帳面金額的任何資產。相應地，按照《國際會計準則第 36 號》確認的減值損失的轉回金額僅限於淨投資在後續增加的可回收金額。為了確定投資的在用價值，主體應估計：

- (1) 聯營或合營企業預期將產生的估計未來現金流的現值中主體享有的份額，包括聯營或合營企業的經營活動帶來的現金流以及

最終處置投資的所得；或者

(2) 從投資中收取的股利以及從最終對投資的處置中預期產生的估計未來現金流量的現值。

若使用恰當的假設，兩種方法將得出相同的結果。

43 在聯營或合營企業中的投資的可收回金額，將按單個聯營或合營企業進行評估，除非某一聯營或合營企業在獨立於主體其他資產的持續使用中無法產生現金流入。

單獨財務報表

44 在主體的單獨財務報表中，在聯營或合營企業中的投資應當根據《國際會計準則第 27 號》(2011 年修訂) 第 10 段的規定進行處理。

生效日期和過渡性規定

45 主體應自 2013 年 1 月 1 日或以後開始的年度期間採用本準則。允許提前採用。如果主體提前採用本準則，應披露這一事實，並同時採用《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》、《國際財務報告準則第 12 號——其他主體權益的披露》和《國際會計準則第 27 號》(2011 年修訂)。

45A 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了本準則第 40 段至第 42 段，並增加了第 41A 段至第 41C 段。主體應在採用國際財務報告準則第 9 號時採用修訂內容。

45B 《單獨財務報表權益法(對《國際會計準則第 27 號》的修訂)》於 2014 年 8 月發佈，修訂了本準則第 25 段。主體應當根據《國際會計準則第 8 號——會計政策，會計估計變更與會計差錯》的要求

自 2016 年 1 月 1 日採用修訂內容並進行追溯調整。允許提前採用。若主體提前採用修訂部分，應當對此進行披露。

45C 《投資者與聯營企業或合營企業之間的資產出售或資產贈予（對《國際財務報告準則第 10 號》和《國際會計準則第 28 號》的修訂）於 2014 年 9 月發佈，修訂本準則第 28 段和第 30 段並增加第 31A 段至第 31B 段。主體應當於 2016 年 1 月 1 日以未來適用法採用修訂內容。允許提前採用。若主體提前採用修訂部分，應當對此進行披露。

45D 《投資性主體：合併報表豁免（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 28 號》的修訂）》於 2014 年 12 月發佈，修訂了本準則第 17 段、第 27 段和第 36 段，並增加第 36A 段。主體應當於 2016 年 1 月 1 日採用修訂內容。允許提前採用。若主體提前採用修訂部分，應當對此進行披露。

參照《國際財務報告準則第9號》

46 如果主體採用了本財務報告準則，但尚未採用《國際財務報告準則第 9 號》，對《國際財務報告準則第 9 號》的參照應理解為參照《國際會計準則第 39 號》。

撤銷《國際會計準則第28號》（2003）

47 本準則取代了《國際會計準則第 28 號——聯營中的投資》（2003 年修訂）。

國際會計準則第29號

——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告

目 錄

	起始段落
範 圍	1
財務報表的重述	5
歷史成本財務報表	11
現行成本財務報表	29
稅務	32
現金流量表	33
對應數字	34
合併財務報表	35
一般物價指數的選擇和運用	37
惡性通貨膨脹經濟的停止	38
披 露	39
生效日期	41

國際會計準則第29號

——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告¹

範 圍

1 本準則適用於功能貨幣為惡性通貨膨脹經濟貨幣的任一主體的財務報表，也包括合併財務報表。

2 在惡性通貨膨脹經濟中，只以當地貨幣報告經營成果和財務狀況而不加以重述是無用的。貨幣如此快速地喪失其購買力，使得對在不同時間甚至同一會計期間發生的交易和其他事項進行金額上的比較會使人誤解。

3 本準則並不設立判斷惡性通貨膨脹發生的絕對物價上漲率。確定何時有必要根據本準則重述財務報表，需要作出判斷。惡性通貨膨脹是通過一個國家經濟環境的特點來顯示的，這些特點包括（但不局限於）以下方面：

（1）一般公眾傾向於以非貨幣性資產或相對穩定的外幣來保存自己的財富。持有的當地貨幣立即用於投資以保持購買力；

（2）一般公眾不是以當地貨幣、而是以相對穩定的外幣為單位作為衡量貨幣金額的基礎。標價時可能採用該種外幣；

¹ 作為與 2008 年 5 月發佈的《國際財務報告準則的改進》的一部分，為了與其他國際財務報告準則保持一致，理事會變更了《國際會計準則第 29 號》中使用的以下條目：（1）“市場價值”修訂為“公允價值”，及（2）“經營成果”和“淨收益”修訂為“損益”。

(3) 即使信用期限很短，賒銷、賒購交易仍按補償信用期預計購買力損失的價格成交；

(4) 利率、工資和物價與物價指數掛鉤；以及

(5) 3年累計通貨膨脹率接近或超過100%。

4 以同一惡性通貨膨脹經濟貨幣報告的所有主體，自同一日期開始採用本準則是較好的做法。然而，當主體發現其報告所用貨幣的所屬國存在惡性通貨膨脹時，則該主體從報告期期初就採用本準則。

財務報表的重述

5 在一段時期內，物價受特定或一般的政治、經濟和社會因素的影響而變動。諸如供需變化和技術變化等特定因素可能導致個別物價發生各自獨立的重大升降。此外，一般因素可能引起一般物價水平的變化，從而導致貨幣一般購買力的變動。

6 主體以歷史成本會計基礎編製財務報表，既不考慮一般物價水平的變動，也不考慮所確認資產或負債的特定價格的上漲。出現例外情況的是，主體被要求或選擇以公允價值計量這些資產和負債，例如，不動產、廠場和設備可重估至公允價值而生物資產一般要求以公允價值計量。但是，也有一些主體以反映持有資產特定價格變動影響的現行成本法為基礎列報財務報表。

7 在惡性通貨膨脹經濟中，不論是按歷史成本法還是按現行成本法編製的財務報表，當且僅當以報告期末當天的計量單位表述才有用。因此，本準則適用於以惡性通貨膨脹經濟貨幣報告的主體的財務報表。本準則所要求的信息列報，不得作為未經重述的財務報表的附件。此外，也不鼓勵在重述之前另行列報財務報表。

8 以惡性通貨膨脹經濟貨幣作為功能貨幣報告的主體的財務報表，不論是以歷史成本法還是以現行成本法為基礎編製的，都應按報告期末當天的計量單位表述。《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）所要求的上期對應數字，以及以前各期的有關信息，均應按報告期末當天的計量單位表述。為運用不同列報貨幣列報可比數字，可運用《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》第 42 段（2）和第 43 段的規定。

9 貨幣淨頭寸的利得或損失，應計入損益並單獨披露。

10 根據本準則重述的財務報表，既要求運用某些程序，也需要運用判斷。這些程序和判斷在前後各期的一致運用，比由此產生的重述後財務報表金額的精確性更為重要。

歷史成本財務報表

財務狀況表

11 尚未以報告期末當天的計量單位表述的財務狀況表項目金額，應運用一般物價指數予以重述。

12 貨幣性項目不需要重述，因為它們已經以報告期末當天的計量單位表述。貨幣性項目指持有的貨幣和需以貨幣收付的項目。

13 通過協議與物價變動掛鈎的資產和負債，如與指數掛鈎的債券和貸款，應根據協議進行調整，以確定報告期末的未清償金額。在重述後的財務狀況表中，這些項目應以調整後的金額列示。

14 其他所有的資產和負債都是非貨幣性的。有些非貨幣性項目是以報告期末當天的金額列示的，例如，可變現淨值和公允價值，因此，不必重述。其他所有非貨幣性資產和負債均要重述。

15 大多數非貨幣性項目是按成本或成本減折舊列示的，因而是以購置日金額表示的。每個項目的重述後成本或成本減折舊，通過將自購置日至報告期末期間的一般物價指數變動運用於各項目的歷史成本和累計折舊確定，例如，不動產、廠場和設備、投資、原材料和商品存貨、商譽、專利權、商標權及類似資產，應自購置日起重述。半成品和產成品的存貨，則應自購置成本發生日或加工成本發生日起重述。

16 不動產、廠場和設備購置日的詳細記錄可能無法獲得或難以估計。在這種不常見的情況下，可能有必要在首次運用本準則的會計期間採用獨立的專業評估價值作為其重述基礎。

17 按本準則重述不動產、廠場和設備，可能無法獲得當期的一般物價指數。在這種情況下，可能有必要採用一個估計指數，例如，以功能貨幣與相對穩定的外幣之間的匯率變動為基礎估計的指數。

18 有些非貨幣性項目採用當日金額列示，而不按購置日或財務狀況表日的金額列示，例如，在較早日期曾重估過的不動產、廠場和設備。在這種情況下，帳面金額應自重估日起重述。

19 根據相應國際財務報告準則重述過的非貨幣性項目金額，如果超過其未來使用中可收回金額，就應當予以減記，例如，重述後的不動產、廠場和設備、商譽、專利權及商標權的金額應減記至可收回金額；重述後的存貨金額應減記至可變現淨值。

20 按權益法核算的被投資主體，可以惡性通貨膨脹經濟貨幣報告。這類被投資主體的財務狀況表和綜合收益表應根據本準則進行重述，以便計算投資者在其淨資產和損益中的份額。當被投資主體重述的財務報表以外幣表示時，應按期末匯率折算。

21 通貨膨脹的影響通常應確認在借款費用中。不宜既重述通過借款籌措資金的資本支出，又將補償同期通貨膨脹的那部分借款費用予以資本化。這一部分借款費用應確認為發生期間的費用。

22 主體可以根據一種允許其延期付款卻又不發生明顯利息費用的協議購置資產。如果無法計算利息金額，這類資產應自付款日而不是購入日起重述。

23 〔已刪除〕

24 採用本準則的第一個報告期的期初，所有者權益的組成部分中，除留存收益和各種重估價盈餘外，均應採用一般物價指數自出資日或其他方式形成日起進行重述。以前各期形成的重估價盈餘應予以沖銷。重述後的留存收益從重述後財務狀況表中的所有其他金額得出。

25 在第一個報告期期末和此後的報告期，所有者權益的所有組成部分都應採用一般物價指數自報告期期初起進行重述；或者如果出資日在期初日之後，自出資日起重述。期間內所有者權益的變動，應按《國際會計準則第 1 號》予以披露。

綜合收益表

26 本準則要求綜合收益表中的所有項目都應以報告期末的計量單位表述。因此，所有的金額都需要自收益和費用項目在財務報表中初始記錄之日起，用一般物價指數變動進行重述。

貨幣淨頭寸的利得或損失

27 通貨膨脹期間內，在資產和負債沒有與物價水平掛鉤的情況下，持有貨幣性資產超過貨幣性負債的主體將損失購買力，而持有貨

幣性負債超過貨幣性資產的主體將贏得購買力。這一貨幣淨頭寸的利得或損失，可從非貨幣性資產、所有者權益和綜合收益表項目的重述以及與物價指數掛鈎的資產和負債的調整所產生的差額得出。可用一般物價指數變動運用於本期貨幣性資產和貨幣性負債之間的差額的加權平均數來估計。

28 貨幣淨頭寸的利得或損失計入損益。根據本準則第 13 段對通過協議與物價變動掛鈎的資產和負債所作的調整，應抵銷貨幣淨頭寸的利得或損失。其他收入和費用項目（如利息收益和費用）以及與投入或借入資金有關的外幣折算差額，也和貨幣淨頭寸有聯繫。儘管這些項目是分項披露的，但如果在綜合收益表中將它們與貨幣淨頭寸的利得或損失一起列報，也將是有益的。

現行成本財務報表

財務狀況表

29 按現行成本表述的項目不作重述，因為這些項目已經按報告期末的計量單位表述。財務狀況表中的其他項目應按第 11 段至第 25 段進行重述。

綜合收益表

30 在重述之前，按現行成本表述的綜合收益表通常報告潛在交易或事項發生當日的成本。銷售成本和折舊按消耗時的現行成本入帳；銷售和其他費用按發生當時的貨幣金額入帳。因此，所有的金額都需要用一般物價指數重述為報告期末的計量單位。

貨幣淨頭寸的利得或損失

31 貨幣淨頭寸的利得或損失根據第 27 段和第 28 段進行會計處理。

稅 務

32 根據本準則重述財務報表，可能會令財務狀況表中個別資產和負債帳面金額與計稅基礎之間產生差額。這些差額應按《國際會計準則第 12 號——所得稅》進行核算。

現金流量表

33 本準則要求現金流量表中的所有項目按報告期末的計量單位表述。

對應數字

34 上一報告期的對應數字，不論是以歷史成本法還是以現行成本法為基礎，都應按一般物價指數進行重述，以使比較財務報表按報告期期末的計量單位進行列報。需要披露的前期信息，也應以報告期末的計量單位表述。為運用不同列報貨幣列報可比數字，可運用《國際會計準則第 21 號》第 42 段（2）和第 43 段的規定。

合併財務報表

35 以惡性通貨膨脹經濟貨幣報告的母公司，可能擁有也以惡性通貨膨脹經濟貨幣報告的子公司。這類子公司的財務報表，在併入由母公司發佈的合併財務報表之前，應根據報告貨幣所屬國家的一般物價指數進行重述。如果這類子公司是國外子公司，其經重述的財務報表應按照期末匯率進行折算。不用惡性通貨膨脹經濟貨幣報告的子公司的財務報表，應根據《國際會計準則第 21 號》進行處理。

36 如果對報告日不同的財務報表進行合併，所有的項目，不論是非貨幣性項目還是貨幣性項目，都需要按合併財務報表日的計量單位進行重述。

一般物價指數的選擇和運用

37 根據本準則對財務報表進行重述，要求採用反映一般購買力變動的一般物價指數。較好的做法是，以同一經濟貨幣報告的所有主體，都採用同樣的指數。

惡性通貨膨脹經濟的停止

38 當惡性通貨膨脹經濟停止，主體不再根據本準則編製和列報財務報表時，主體應將上一個報告期期末的計量單位表述的金額，作為後續財務報表帳面金額的基礎。

披 露

39 應當披露以下情況：

(1) 財務報表和以前各期的對應數字已經根據功能貨幣一般購買力的變化作了重述、從而已是按報告期末的計量單位進行表述這一事實；

(2) 財務報表是按歷史成本法還是按現行成本法編製；以及

(3) 報告期末物價指數的特徵和水平，以及本期和前期物價指數的變動情況。

40 根據本準則所作的披露，是為了明確財務報表中處理通貨膨脹影響的基礎，並為了提供理解這一基礎及其產生金額所必需的其他信息。

生效日期

41 本準則對自 1990 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間的財務報表有效。

國際會計準則第32號——金融工具：列報

目 錄

	起始段落
目 標	2
範 圍	4
定 義	11
列 報	15
負債和權益	15
複合金融工具（同時參見應用指南第 30 段至第 35 段和示例 9 至示例 12 ^註 ）	28
庫藏股	33
利息、股利、損失和利得	35
金融資產和金融負債的抵銷	42
生效日期和過渡	96
其他文告的撤銷	98
附 錄	
應用指南	

國際會計準則第32號——金融工具：列報

目 標

1 [已刪除]

2 本準則的目標是確立作為負債或權益的金融工具的列報與金融資產和金融負債的抵銷原則。本準則規定了如何從發行方的角度將金融工具劃分為金融資產、金融負債和權益工具；相關利息、股利、損失和利得的分類；以及在何種情況下金融資產和金融負債應予抵銷。

3 本準則中的原則與《國際財務報告準則第9號——金融工具》中金融資產和金融負債的確認和計量原則以及《國際財務報告準則第7號——金融工具：披露》中金融資產和金融負債的信息披露原則是相輔相成的。

範 圍

4 本準則適用於所有主體除下述情況外的所有類型的金融工具：

(1) 根據《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》、《國際會計準則第27號——合併財務報表和單獨財務報表》、《國際會計準則第28號——聯營中的投資》的規定核算的在子公司、聯營和合營中的權益。但是，在某些情況下，《國際財務報告準則第10號》、《國際會計準則第27號》、《國際會計準則第28號》允許主體採用《國際財務報告準則第9號》中的規定核算在子公司、聯營和合營中的權益；在這些情況下，主體需要遵循該準則的要求。主體應對所有與主體在

子公司、聯營和合營中的權益掛鈎的衍生工具運用本準則。

(2) 僱員福利計劃所形成的僱主的權利和義務，這些權利和義務適用《國際會計準則第 19 號——僱員福利》。

(3) [已刪除]

(4) 《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》定義的保險合同。但是，如果《國際財務報告準則第 9 號》要求主體單獨核算嵌在保險合同中的衍生工具，則本準則也適用於這些衍生工具。另外，如果發行方按照《國際財務報告準則第 9 號》的要求確認和計量財務擔保合同，則發行方應將本準則應用於這些財務擔保合同，但如果發行方選擇按照《國際財務報告準則第 4 號》第 4 段(4)的要求對這些財務擔保合同進行確認和計量，那麼發行方應採用《國際財務報告準則第 4 號》核算這些財務擔保合同。

(5) 因具有相機參與分紅特徵而屬於《國際財務報告準則第 4 號》範圍內的金融工具，這些工具的發行方被豁免將本準則第 15 段至第 32 段和應用指南第 25 段至第 35 段關於區分金融負債和權益工具的規定應用於這些特徵。但是，這些工具應當遵循本準則的其他所有要求。而且，本準則適用於嵌在這些工具中的衍生工具(參見《國際財務報告準則第 9 號》)。

(6) 適用《國際會計準則第 2 號——以股份為基礎的支付》的以股份為基礎的支付交易中的金融工具、合同和義務，但以下情況除外：

①屬於本準則第 8 段至第 10 段範圍內的合同，這些合同應當適用本準則；

②在僱員股票期權計劃、僱員股票購買計劃和所有其他以股份為基礎的支付安排中購買、出售、發行或註銷的庫藏股，應當適用本準則第 33 段和第 34 段。

5—7 [已刪除]

8 對於可以用現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具來結算的購買或出售非金融項目的合同，可以視同金融工具並適用本準則。但根據主體的預期購買、出售或使用要求以獲取或交付非金融項目為目的而簽訂並繼續持有的合同，應排除在外。然而，本準則應適用於主體根據《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》中的第 2.5 段以公允價值計量且變動計入損益的合同。

9 可以用現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具來結算購買或出售非金融項目的合同有多種形式，包括：

(1) 合同條款允許合同的其中一方用現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具來結算；

(2) 合同沒有明確規定可以用現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具來結算，但主體通常用現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具來結算類似合同（不論是通過與合同的另一方簽訂套期合同還是在合同執行前或到期前出售合同）；

(3) 對於類似合同，主體通常在收到基礎工具後短期內將其出售以獲取因價格或交易商保證金的波動而產生的利潤；以及

(4) 作為合同標的物的非金融項目易於轉換為現金。

(2)、(3) 所述的合同並非根據主體的預期購買、出售或使用要求以獲取或交付非金融項目為目的而簽訂，因此，這類合同在本準則的適用範圍之內。對於適用第 8 段的其他合同應進行考察以確定合同是否根據主體的預期購買、出售或使用要求以獲取或交付非金融項目為目的而簽訂並繼續持有，進而確定是否適用本準則。

10 根據第 9 段 (1) 或 (4)，可以用現金或其他金融工具進行淨額結算或通過交換金融工具來結算的購買或出售非金融項目的簽出期權，在本準則的適用範圍之內。這類合同不可能是根據主體的預期購買、出售或使用要求以獲取或交付非金融項目為目的而簽訂的。

定 義

11 本準則使用的下列術語，其含義為：

金融工具，指形成一個主體的金融資產並形成另一個主體的金融負債或權益工具的合同。

金融資產是指下述資產：

- (1) 現金；
- (2) 另一主體的權益工具；
- (3) 合同權利，包括
 - ① 從另一主體收取現金或另一金融資產的合同權利；
 - ② 在潛在有利的條件下，與另一主體交換金融工具的合同權利；
- (4) 將以主體自身權益工具結算或可以以主體自身權益工具結算的合同，且該合同是：

①一項非衍生工具，使主體將獲取或可能獲取可變數量的自身權益工具；或

②一項衍生工具，該衍生工具將以固定數額的現金或其他金融資產換取固定數量的自身權益工具以外的其他方式結算。其中，發行方自身的權益工具不包括按照第 16A 段和第 16B 段被歸類為權益工具的可回售工具、按照第 16C 段和第 16D 段被歸類為權益工具的僅清算條件下產生使主體按股權比例交付給另一主體自身淨資產的義務的工具、或本身就是未來收取或交付自身權益工具的合同。

金融負債是指下述負債：

- (1) 合同義務，包括
 - ①向另一主體交付現金或另一金融資產的合同義務；
 - ②在潛在不利的條件下，與另一主體交換金融資產或金融負債的合同義務。

(2) 將以主體自身權益工具結算或可以以主體自身權益工具結算的合同，且該合同是：

①一項非衍生工具，使主體承擔或可能承擔交付可變數量的自身權益工具的義務；或

②一項衍生工具，該衍生工具將以固定數額的現金或其他金融資產換取固定數量的自身權益工具以外的其他方式進行結算。其中，如果主體按同等級現存所有者擁有非衍生權益工具的比例提供權利、期權或權證，則用固定金額的貨幣換取固定數量主體權益工具的權利、期權或權證屬於權益工具。另外，發行方自身的權益工具不包括按照第 16A 段和第 16B 段被歸類為權益工具的可回售工具、按照第 16C 段和第 16D 段被歸類為權益工具的僅清算條件下產生使主體按股權比例交付給另一主體自身淨資產義務的工具、或本身就是在未来收取或交付自身權益工具的合同。

例外：如果一項工具具備所有特徵並滿足第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段的條件，則該工具滿足能被劃分為權益工具的金融負債的定義。

權益工具，指能證明享有主體的資產扣除所有負債後的剩餘利益的合同。

公允價值是指在計量日，資產和負債按照市場參與者發生的有序交易中，出售資產所能收到或者轉讓負債所需支付的價格（參見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）。

可回售工具，指賦予持有方將工具還給發行方以換取現金或其他金融資產，或當發生不確定的未來事件或工具持有方死亡或退休時工具自動還給發行方的權利的金融工具。

12 以下術語在《國際財務報告準則第 9 號》附錄一或《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認與計量》第 9 段中被定義，在本

準則中這些術語的含義與《國際會計準則第 39 號》和《國際財務報告準則第 9 號》中所規定的含義相同。

- 金融資產或金融負債的攤餘成本
- 終止確認
- 衍生工具
- 實際利率法
- 財務擔保合同
- 以公允價值計量且其變動計入損益的金融負債
- 確定承諾
- 預期交易
- 套期有效性
- 被套期項目
- 套期工具
- 可供出售
- 常規方式購買或出售
- 交易費用

13 本準則中，“合同”和“合同的”是指雙方或多方之間的具有明確的經濟結果的協議，協議各方難以擺脫這種結果，因為該協議通常在法律上具有強制性。合同（這裡指金融工具）可以有不同形式，不一定要採用書面形式。

14 在本準則中，“主體”一詞包括個人、合夥、公司、信託機構和政府機構。

列 報

負債和權益（同時參見應用指南第13段至第14J段和第25段至第29A段）

15 金融工具的發行方應在初次確認時按合同的實質以及金融負債、金融資產和權益工具的定義將該金融工具或其組成部分分類為金融負債、金融資產或權益工具。

16 當發行方按照第 11 段中的定義確定一項金融工具是權益工具而不是金融負債時，當且僅當下述（1）及（2）兩個條件同時被滿足時，該工具屬於權益工具。

（1） 這一工具不含下述合同義務：

- ①向其他主體交付現金或其他金融資產；或
- ②在對發行方潛在不利的條件下與另一主體交換金融資產或負債。

（2） 如果這一工具將以發行方自身的權益工具結算或可能以發行方自身的權益工具結算，那麼這一工具需是：

①一項非衍生工具，且該非衍生工具對發行方來說不含交付可變數量的自身權益工具的合同義務；或

②一項衍生工具，且該衍生工具將通過發行以固定數額的現金或其他金融資產換取固定數量的自身權益工具的方式對其進行結算。其中，如果主體按同等級現存所有者擁有非衍生權益工具的比例提供權利、期權或權證，則用固定金額的貨幣換取固定數量的主體的權益工具的權利、期權或權證屬於權益工具。另外，發行方自身的權益工具不包括具有第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和 16D 段中全部特徵、滿足第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中條件的工具，或者自身即為在未來獲取或交付自身權益工具的合同。

一項將導致或可能導致未來收取或交付發行方自身權益工具的合同義務，包括因衍生金融工具而產生的合同義務，如果不能同時滿足上述兩個條件，則不屬於權益工具。作為例外，符合金融負債定義的工具被劃分為權益工具，如果其具有第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中全部特徵、滿足第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中的條件。

可回售工具

16A 一項可回售金融資產包括發行方在行使賣權時以現金或其他金融資產回購或贖回工具的合同義務。金融負債定義中的一種例外情況是，包含上述義務的金融工具，當其具備以下全部特徵時，被劃分為權益工具：

(1) 當主體發生清算情況時，它給予持有方按股權比例享有主體淨資產的權利。主體淨資產包括扣除所有資產要求權後的剩餘資產。所按股權比例由以下因素決定：

- ①將清算下的主體淨資產均分成相等金額的單位；
- ②將該金額乘以金融工具持有方所持有的股權數。

(2) 該工具的順位次於所有其他類別工具。符合此類別的工具：

①主體清算時對資產無任何優先要求權；

②該類別工具在其順位次於所有其他類別工具之前，無須轉換為另一工具。

(3) 順位次於所有其他類別工具的所有金融工具均具有一模一樣特性，例如，此類工具必須全部為可回售，並且用於計算回購或贖回價格的公式或其他方法應對於該類別中所有金融工具均相同。

(4) 除了以現金或另一金融資產回購或贖回一項工具的合同義務外，該工具並不包括任何需要向其他主體交付現金或另一金融資

產的合同義務，也不包括須按潛在不利於主體的條件與另一主體交換金融資產或金融負債的合同義務，且該工具不符合金融負債定義第(2)段中描述的，是將以或可能以主體自身權益工具結算的合同。

(5) 歸屬於工具存續期間的總期望現金流實質上是基於該工具存續期間內的主體損益、已確認的淨資產變動、或已確認和未確認的淨資產公允價值變動（排除該工具的任何影響）。

16B 對於被歸類為權益工具的工具，除應具有上述所有特徵外，其發行人不得發行具有下列特徵的其他金融工具或合約：

(1) 總現金流實質上是基於主體損益、已確認的淨資產變動、或已確認和未確認的淨資產公允價值變動（排除該工具或合同的任何影響）；

(2) 具有實質上限制或固定可回售工具持有人剩餘報酬的效果。

主體與符合第 16A 段所述條件的工具持有人之間若存有非金融合同，且該合同的條款及條件類似於非金融工具持有人與發行主體間可能簽訂的對等合同，主體在適用本段所述條件時不得考慮該非金融合同。主體如無法決斷其是否符合本段所述條件，則不得將該可回售工具歸類為權益工具。

僅清算條件下產生的，強制主體交付給另一主體按股份比例的自身淨資產的義務的工具或工具組成部分

16C 一些金融工具中包含僅清算條件下發行主體需交付給另一主體按股份比例的自身淨資產的合同義務。該義務的發生是因為主體清算確定會發生且主體無法控制（例如，存續期間有限的主體），或不確定會發生但取決於工具持有人的選擇。作為金融負債定義的例外情況，包含此類義務的工具若具有下列所有特徵，則應被歸類為權

益工具：

(1) 當主體發生清算情況時，它給予持有方按股權比例享有主體淨資產的權利。主體淨資產包括扣除所有資產要求權後的剩餘資產。所按股權比例由以下因素決定：

- ①將清算下的主體淨資產均分成相等金額的單位；
- ②將該金額乘以金融工具持有方所持有的股權數。

(2) 該工具的順位次於所有其他類別工具。符合此類別的工具：

- ①主體清算時對資產無任何優先要求權；
- ②該類別工具在其順位次於所有其他類別工具前，無須轉換為另一工具。

(3) 順位次於所有其他類別工具的所有金融工具，在清算條件下發行主體需按股份比例交付給另一主體自身淨資產的合同義務是一模一樣的。

16D 對於被歸類為權益工具的工具，除應具有上述所有特徵外，其發行人不得發行具有下列特徵的其他金融工具或合同：

(1) 總現金流實質上是基於主體損益、已確認的淨資產變動、或已確認和未確認的淨資產公允價值變動（排除該工具或合同的任何影響）；

(2) 具有實質上限制或固定可回售工具持有人剩餘報酬的效果。

主體與符合第 16C 段所述條件的工具持有人之間若存有非金融合同，且該合同的條款及條件類似於非金融工具持有人與發行主體間可能簽訂的對等合同，主體在適用本段所述條件時不得考慮該非金融合同。主體如無法決斷其是否符合本段所述條件，則不得將該可回售工具歸類為權益工具。

可回售工具的重分類，和僅清算條件下產生的，強制主體交付給另一主體按股權比例的自身淨資產的義務的工具的重分類

16E 自金融工具具備相應特徵且符合其條件之日起，主體應當按照第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段將該金融工具歸類為權益工具。自該工具不再具有前述各段中的所有特徵或不再符合前述所有條件之日起，主體應對該金融工具進行重分類，例如，當主體贖回所有已發行的不可回售工具，而仍流通在外的任何可回售工具均具有第 16A 段和第 16B 段中的所有特性且符合其條件，則主體應自贖回所有不可回售工具之日起將可回售工具重分類為權益工具。

16F 主體按第 16E 段規定重分類工具時，應按下列規定進行會計處理：

(1) 主體應將權益工具自其不再具有第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中所有特性或不再符合其條件之日起，重分類為金融負債。該金融負債應以重分類日的公允價值計量。主體應將該權益工具帳面價值與重分類日金融工具公允價值間的差額，確認為權益。

(2) 主體應將金融負債自其具有第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中所有特性或符合其條件之日起，重分類為權益。該權益工具應以重分類日的金融負債帳面價值計量。

不存在交付現金或其他金融資產的合同義務〔第 16 段 (1)〕

17 除了第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中的例外情況，將金融負債與權益工具區別開來的關鍵特徵是合同義務的存在，即金融工具的一方（發行方）支付現金、或交付另一項金融資產給另一方（持有方），或者在對發行方潛在不利條件下與持有方交換金融資產或金融負債。雖然權益工具的持有方可能有權按照股份比例收

取股利或權益的其他分配，但發行方沒有合同義務進行這種分配，因為發行方不被要求交付現金或其他金融資產給另一方。

18 金融工具的實質，而不是其法律形式，決定其在發行方財務狀況表內的分類。雖然實質和法律形式通常是一致的，但情況並不總是如此。有些金融工具的法律形式表現為權益，但實質上是負債；還有些金融工具可能既有權益工具的特徵，又有金融負債的特徵。例如：

(1) 包含強制性贖回條款的優先股，規定發行方必須在未來某一既定日期或某一可確定的日期以某一既定金額或某一可確定的金額贖回該股票，或者使持有方有權要求發行方在某一特定日期或在某一特定日期之後以某一既定金額或某一可確定的金額贖回該股票，則該優先股是一項金融負債。

(2) 如果一項金融工具的持有方有權將其賣回給發行方以獲取現金或其他金融資產（可回售工具），則該金融工具是一項金融負債，除了那些根據第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段被劃分為權益工具的工具之外。即使賣回可獲得的現金或其他金融資產的數額取決於某一指數或其他潛在發生增減變化的事項，該工具仍然是金融負債。存在持有方可以賣回以獲得現金或其他金融工具的選擇權意味著可回售工具符合金融負債的定義，除了那些根據第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段被劃分為權益工具的工具以外，例如，開放式共同基金、聯合信託基金、合夥主體以及一些合作主體可能賦予其單位證券持有人或成員有權在任何時候贖回他們在這些主體中的權益以獲得現金，致使單位證券持有人或成員的利益被劃分為金融負債，除了那些根據第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段被劃分為權益工具的工具之外。但是，將其界定為金融負債並不防礙在不擁有權益資本的主體（比如一些共同基金和聯合信託基金，見示例

7^註)的財務報表中使用諸如“可歸屬於信託單位(基金單位)持有人的淨資產價值”和“可歸屬於信託單位(基金單位)持有人的淨資產價值變動額”之類的項目名稱,或使用附加披露以揭示所有的成員權益包括諸如各項符合權益定義的儲備金和不符合權益定義的可回售工具等(見示例 8^註)。

19 如果一個主體不能無條件地避免以交付現金或其他金融資產來履行一項合同義務,則該義務符合金融負債的定義,除了那些根據第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段被劃分為權益工具的工具以外。例如:

(1) 存在對主體履行合同義務的限制——如不能獲得外幣或需要得到有關監管部門的批准才能支付等——並不能否定在該金融工具中主體所承擔的合同義務或持有方所享有的合同權利。

(2) 取決於合同的另一方是否執行其贖回權的合同義務是一項金融負債,因為主體並不擁有無條件避免交付現金或其他金融資產的權利。

20 沒有明確地確立交付現金或其他金融資產義務的金融工具有可能通過其條款和條件間接地形成合同義務。例如:

(1) 一項金融工具可能包括一項非金融義務,這項義務當且僅當在主體不能進行股利分配或贖回該工具時必須被履行。如果主體僅能以履行非金融義務來避免交付現金或其他金融工具,那麼該金融工具是一項金融負債。

(2) 如果一項金融工具在結算時主體將交付下列項目,則該金融工具是一項金融負債:

①現金或其他金融資產;或

②主體自身的股票,且這些股票的價值顯著地超出現金或其他金融資產的價值。

儘管主體沒有明確地承擔交付現金或其他金融資產的合同義務，但是可選的股票結算方式對主體如此不利，因此，主體將使用現金結算。在任何情況下，持有方實質上可以確保至少獲得以現金結算所能得到的金額（參見第 21 段）。

以主體自身的權益工具進行的結算〔第16段（2）〕

21 某項合同並不僅僅因為它可能導致主體獲得或交付主體自身的權益工具而成為權益工具。主體可能擁有獲取或交付某一可變數量的自身股票或其他權益工具的合同權利或合同義務，其中可獲取或需交付的自身股票或其他權益工具的數量是可變的，通過使這些股票或其他權益工具的公允價值恰好等於合同權利或合同義務的金額來確定。該合同權利或合同義務的金額可以是固定的，也可以完全或部分地基於除主體自身權益工具市場價格以外的變量的變化（例如，利率、某種商品的價格或某項金融工具的價格）而變化。這種合同的兩個例子是：（1）交付價值等於 100 貨幣單位¹的主體自身權益工具的合同；（2）交付與 100 盎司黃金等值的主體自身權益工具的合同。即使主體必須通過或可以通過交付自身權益工具來結算這一合同，該合同仍屬於一項金融負債。它並非主體的權益工具，因為主體以可變數量的自身權益工具來結算合同。因此，該合同不表明擁有主體在扣除所有負債後的資產中的剩餘利益。

22 除了第 22A 段中所說的，如果在一個合同中，主體通過（獲取或）交付固定數額的自身權益工具以獲取固定數額的現金或其他金融資產，則該合同是一項權益工具，例如，發行在外的股票期權賦予了持有方以固定價格或以固定面值的債券購買固定數額的主體自身

¹ 在本準則中，貨幣金額以“貨幣單位”（CU）標價。

股票，這是一項權益工具。如果一個合同的公允價值會因市場利率變動而發生變化，而該合同結算時需支付或可收到的現金或其他金融資產的金額、又或需交付或可獲得的權益工具數量卻不受市場利率變動的影響，那麼並不能排除該合同成為一項權益工具。收到的任何對價（例如，基於主體自身股票的簽出期權或認股權證的費用）都直接增加權益。支付的所有款項（例如，購入期權所支付的對價）直接從權益中扣減。權益工具公允價值的變化不在財務報表中確認。

22A 若將以收取或交付自身權益工具進行交割的合同，且該合同是具有第 16A 段和第 16B 段的所有特性且符合其條件的可回售工具，或僅清算條件下產生強制主體按股份比例交付給另一主體自身淨資產的義務工具，且該合同是具有第 16C 段和第 16D 段的所有特性且符合其條件的工具，則該合同為金融資產或金融負債。這包括主體將以收取或交付固定數量上述類別工具來交換固定數量現金或另一金融資產進行交割的合同。

23 除了第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中描述的情況之外，如果一項合同包含使主體有義務以現金或其他金融資產回購自身權益工具的條款，則該合同形成主體的一項金融負債，其金額等於贖回時所需支付的金額的現值（例如，遠期回購價格的現值、期權的執行價格的現值或其他贖回價格的現值等）。即使合同本身是一項權益工具時也是如此，例如，主體在遠期合同中以現金回購主體自身權益工具的義務。當這一金融負債進行初始確認時，它的贖回價格的現值應從權益中扣除並重新歸類金融負債初始確認時以贖回價格現值計量並從權益中重分類至負債，此後根據《國際財務報告準則第 9 號》進行後續計量。如果合同到期沒有發生支付，則該項金融負債的帳面價值重新劃分為權益。主體回購自身權益工具的合同義務將形成一項金融負債，該負債在數量上等於贖回價格的現值，即使回購義

務取決於合同對方是否行使贖回權利（例如，簽出的看跌期權給予對方按固定價格向主體出售主體自身權益工具的權利）。

24 如果一項合同中，主體以交付或收取既定數量的自身權益工具來交換可變數量的現金或其他金融資產，則該合同是一項金融資產或金融負債，例如，主體以 100 單位自身權益工具換取與 100 盎司黃金等值的現金的合同。

或有結算條款

25 一項金融工具可能要求主體根據未來發生或不發生的、某種金融工具發行方和持有方均不能控制的不確定性事件（例如，股票市場指數的變動、消費者價格指數的變動，利率或稅收要求的變動，發行方未來收入、淨收益或債務權益比率的變動等）的情況下（或根據某種不確定性狀況的結果），交付現金或其他金融資產，或者將其以金融負債的形式進行結算。這類金融工具的發行方並不擁有無條件避免交付現金或其他金融資產（或以金融負債的形式結算合同）的權利。因此，它是發行方的一項金融負債，除非：

（1） 能夠要求交付現金或其他金融資產（或以金融負債的形式結算合同）的或有結算條款部分是不真實的；

（2） 只有發行方清算時才能夠要求發行方履行交付現金或其他金融資產的義務（或以金融負債的形式結算合同）；或者

（3） 此工具具有第 16A 段和第 16B 段中描述的全部特點並滿足其中所有情況。

結算選擇權

26 如果一項衍生金融工具給予合同一方選擇結算方式的權利（即發行方或持有方能夠選擇以現金進行淨額結算或以股票交換現金的方式進行結算），則該衍生工具是一項金融資產或金融負債，除

非所有的可選結算方式都形成一項權益工具。

27 包含是金融負債的結算選擇權的衍生金融工具的一個例子是發行方能夠決定是以現金進行淨額結算還是以自身股票交換現金的方式進行結算的股票期權。類似地，某些以非金融項目交換主體自身權益工具的合同同樣在本準則的適用範圍之內，因為它們可以通過交付非金融項目或使用現金或其他金融工具進行淨額結算（參見第 8 段至第 10 段）。這樣的合同是金融資產或金融負債，而非權益工具。

複合金融工具（同時參見應用指南第 30 段至第 35 段和示例 9 至示例 12^註）

28 非衍生金融工具的發行方應對相關金融工具的條款進行評估，以確定該工具是否同時包含負債和權益部分。各個組成部分應根據第 15 段的要求分別分類為金融負債、金融資產或權益工具。

29 如果某一金融工具（1）產生了發行方一項主體的金融負債，同時（2）賦予了持有方將該工具轉換成發行方主體權益工具的選擇權，發行方那麼主體應當對這兩部分分別予以確認，例如，可轉換成固定數量普通股的可轉換債券或類似工具就是一項複合金融工具。從發行方主體的角度看，這種金融工具由兩部分組成：一項金融負債（交付現金或其他金融資產的合同安排）和一項權益工具（一項看漲期權，賦予持有方在特定時期內將負債轉換成固定數量的發行方普通股的權利）。發行這種金融工具的經濟效果實質上與以下做法一樣：同時發行一項可提前償付的債務性工具和一項購買普通股的認股權證，或者發行一項附有可單獨出售的認股權證的債務性工具。因此，在所有情況下，發行方均應在其財務狀況表內分別列報負債和權益部分。

30 對於可轉換工具的負債和權益部分的分類不應因行使可轉

換期權的可能性發生變化而改變，即使行使期權對某些持有方來說似乎經濟上更為有利。持有方並不總是按預期的方式行使期權，因為，例如，轉換產生的稅務結果對不同的持有方可能不同。此外，轉換的可能性也經常發生變化。發行方未來支付的義務一直有效存在，只有在發生轉換、工具到期或其他某些交易發生的情況下才能得以解除。

31 《國際財務報告準則第 9 號》規範了金融資產和金融負債的計量。權益工具是指能證明擁有某個主體扣除主體所有負債後的資產中的剩餘利益的工具。因此，當將複合工具的初始帳面金額在其權益部分和負債部分之間分配時，應從複合工具整體的公允價值中扣除單獨確定的負債價值，其剩餘金額作為權益部分的價值。複合金融工具中除了權益部分（如權益轉換期權）之外嵌入的任何衍生部分（如看漲期權）的價值，都包含在負債部分之中。初始確認時分配給負債部分和權益部分的帳面金額之和應永遠等於複合工具整體的公允價值。分別對複合工具的各組成部分進行初始確認不產生利得或損失。

32 根據第 31 段所述的方法，可轉換債券的發行方，應首先通過對不包含相關權益成分（但包括任何非權益性的嵌入衍生工具）的類似負債的公允價值的計量來確定負債部分的帳面金額。可將債券轉換成普通股的期權代表的權益部分的帳面金額應通過從複合工具整體公允價值中扣除金融負債的公允價值來確定。

庫藏股（同時參見應用指南第36段）

33 如果主體回購自身權益工具，則這些工具（“庫藏股”）應從權益中扣除。在購回、出售、發行或取消主體自身權益工具時不應確認任何利得或損失。庫藏股可能由主體本身購回和持有，也可能由集團中合併範圍內的其他主體購回並持有。支付或收取的對價直接在權益中確認。

34 主體所持有的庫藏股的金額應根據《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》在財務狀況表或其附註中單獨披露。如果主體從關聯方回購自身權益工具，則應根據《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》進行披露。

利息、股利、損失和利得（同時參見應用指南第37段）

35 屬於金融工具或金融負債引起的利息、股利、損失和利得，應作為收益或費用計入損益。對權益工具的持有方的分配，主體應直接確認為權益。權益性交易的交易費用應通過扣減權益金額進行會計處理。

35A 對權益工具持有人的分配與權益交易的交易成本相關的所得稅，應按照《國際會計準則第 12 號——所得稅》的要求進行會計處理。

36 金融工具分類為負債還是權益決定了與該工具相關的利息、股利、損失和利得是否作為收益或費用並計入損益。因此，分類為負債的股票的股利支付，應與債券利息一樣確認為費用。類似地，金融負債的贖回或再籌資產產生的利得和損失應計入損益；而權益工具的贖回或重組則應作為權益的變動進行確認。權益工具的公允價值的變動，不在財務報表中確認。

37 在發行或回購自身權益工具時通常會發生各種費用。這些費用包括註冊費以及其他監管費，法律、會計及其他專業服務費用，印刷成本及印花稅等。權益交易費用中可直接歸屬於權益交易的增量費用（如果不發生該項交易則可避免）作為權益的扣減項進行核算。已放棄的權益交易所發生的成本確認為期間費用。

38 與複合金融工具相關的交易費用應根據發行收入的分配比

例分配至權益組成部分和負債組成部分。與多項交易相關的聯合交易費用（例如，同時發行某些股票和申請另一些股票上市交易所發生的費用）應基於合理的、與其他類似交易一致的方法將其分配至各項交易。

39 當期作為權益扣減項核算的交易費用金額應根據《國際會計準則第 1 號》進行單獨披露。

40 劃分為費用的股利應在損益和其他綜合收益表中與其他負債的利息合併反映，或作為單列項目反映。除了本準則的有關規定外，利息和股利的披露還應遵循《國際會計準則第 1 號》和《國際財務報告準則第 7 號》的要求。在某些情況下，由於利息和股利在諸如納稅可抵扣等問題上的差別，因此，在損益和其他綜合收益表中將利息和股利分開披露更符合需求。關於納稅影響的披露應遵循《國際會計準則第 12 號》的規定。

41 與金融負債的帳面金額的變動相關的利得和損失，應作為收益或費用計入損益，即使該金融負債與包含有權用主體資產的剩餘利益換取現金或其他金融資產的金融工具相關（參見第 18 段（2））。根據《國際會計準則第 1 號》，如果有助於反映主體的經營業績，主體應將重新計量這類工具而產生的利得或損失在綜合收益表內單獨列示。

金融資產和金融負債的抵銷（同時參見應用指南第 38A 段至第 38F 段和第 39 段）

42 當且僅當以下情況時，主體金融資產和金融負債應當互相抵銷並在財務狀況表內以其淨額反映：

- （1） 擁有抵銷已確認金額的依法可執行權利；

(2) 意圖以淨額為基礎進行結算，或同時變現資產和清償負債。

在不符合終止確認條件的金融資產轉讓的會計處理中，已轉讓資產和相關的負債不應予以抵銷（參見《國際財務報告準則第 9 號》第 3.2.22 段）。

43 如果以淨額為基礎列報能夠反映主體由於結算兩項或多項單獨的金融工具而產生的預期未來現金流，則本準則要求金融資產和金融負債以淨額為基礎列報。當主體有權收取或支付淨額並意圖如此處理時，則實際上只存在一項金融資產或金融負債。在其他情況下，金融資產和金融負債應彼此分別單獨反映，符合其作為主體的資源或義務的性質。對於已確認的、屬於《國際財務報告準則第 7 號》第 13A 段範圍的金融工具，主體應按照《國際財務報告準則第 7 號》第 13B 段至第 13E 段中的要求進行信息披露。

44 抵銷已確認的金融資產和已確認的金融負債並以其淨額進行列報與終止確認金融資產或金融負債是有區別的。抵銷不會導致利得或損失的確認，終止確認一項金融工具不僅要從財務狀況表中移出以前確認的項目，而且還可能導致利得或損失的確認。

45 抵銷權是債務人根據合同或其他協議，以應收債權人的金額全部或部分結算或抵銷應付債權人的金額的法定權利。在少數情況下，債務人可能擁有以應收第三者的金額抵銷應付債權人的金額的法定權利，前提是三者之間簽署的協議明確表示債務人擁有該抵銷權。因為抵銷權是一項法定權利，所以支持這種權利的條件可能依法定管轄區的不同而不同，同時，還應注意規範合同各方之間的關係的法律。

46 一項金融資產和一項金融負債之間存在的可強制執行的抵銷權，對與金融資產和金融負債相聯繫的權利和義務產生影響，也可

能對主體所承擔的信用風險和流動性風險產生影響。但是，存在抵銷權本身並不是導致互相抵銷的充分基礎。如果缺乏行權或同時結算的意圖，主體未來現金流量的金額和時間不受影響。如果主體意圖行權或同時結算，以淨額為基礎列報資產和負債能更適當地反映預期未來現金流量的金額和時間，以及這些現金流量面對的風險敞口。在沒有法定權力的情況下，一方或雙方以淨額為基礎進行結算的意圖不是導致抵銷的充分依據，因為與單項金融資產和金融負債有關的權利和義務沒有發生改變。

47 主體結算特定資產和負債的意向可能受到其正常經營業務、金融市場的要求和其他可能限制淨額結算或同時結算能力的情況所影響。如果主體擁有抵銷權但並不打算以淨額結算或同時變現資產和清償負債，則該項權利對主體信用風險的影響應按《國際財務報告準則第 7 號》第 36 段規定予以披露。

48 兩項金融工具的同時結算可能通過，例如，有組織的金融市場中結算平台的結算或面對面交換得以實現。在這些情況下，現金流量實際上等於單一的淨額，並沒有信用風險或流動性風險敞口。在其他情況下，主體可能通過分別收取和支付款項來結算兩項工具，使主體全額承受資產的信用風險或負債的流動性風險。這種風險敞口儘管相對短暫，但影響可能重大。相應地，金融資產的變現和金融負債的結算只有發生在同一時刻，才被認為是同時進行的。

49 在下列情況下，一般認為第 42 段列示的條件未能滿足，因而抵銷通常是不恰當的：

- (1) 使用多項不同的金融工具來模仿單項金融工具的特徵（“合成工具”）；
- (2) 金融工具所形成的金融資產和金融負債具有同樣的主要

風險敞口（例如，遠期合同或其他衍生工具組合中的資產和負債），但涉及不同的對手方；

（3） 金融資產或其他資產作為無追索權金融負債的擔保品；

（4） 債務人為解除某項負債而將託管一定的金融資產，但債權人尚未接受以這些資產清償負債（例如，償債基金安排）；

（5） 因某一事項引致的損失而產生的義務預計可以通過保險合同向第三方索賠而得以補償。

50 與同一交易對手進行多項金融工具交易的主體，可能與對方訂立“總互抵協議”。這種協議規定，協議所涵蓋的所有金融工具中的任何一項合同在發生違約或終止時，就對協議所包括的所有的金融工具按單一淨額進行結算。這種協議常常被金融機構用於在對方破產或發生其他導致對方無法履行義務的事件時，保護金融機構免受損失。總互抵協議常常形成抵銷權利，該權利只有在出現特定的違約事項時，或在正常經營過程中出現預計不會出現的其他情況時，才可以強制執行並影響單項金融資產和金融負債的變現或結算。只有第 42 段列示的兩項標準同時被滿足時，總互抵協議才構成抵銷的依據。當與總互抵協議相關的金融資產和金融負債未被抵銷時，協議對主體承擔的信用風險的影響應按《國際財務報告準則第 7 號》第 36 段的有關規定予以披露。

51—95 [已刪除]

生效日期和過渡

96 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體在 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本準則，則應同時採用《國際會計準則第 39 號》（2003 年

12月發佈)及2004年3月發佈的對本準則所進行的修訂。如果主體在2005年1月1日以前開始的會計期間應用本準則,則應披露這一事實。

96A 2008年2月發佈的《可回售工具及清算產生的義務》(對《國際會計準則第32號》及《國際會計準則第1號》的修訂)規定,包含第16A段和第16B段或第16C段和第16D段中的所有特性且符合其條件的金融工具應分類為權益工具,且修訂第11段、第16段、第17段至第19段、第22段、第23段、第25段、應用指南第13段、第14段及第27段的規定,增加第16A段至第16F段、第22A段、第96B段、第96C段、第97C段、應用指南第14A段至第14J段及第29A段的規定。主體應於2009年1月1日以後開始的年度期間適用上述修訂內容,允許提前適用。主體若提前適用上述修訂內容,應披露此事實,且應同時適用《國際會計準則第1號》、《國際會計準則第39號》、《國際財務報告準則第7號》及《國際財務報告解釋公告第2號》的相關修訂內容。

96B 《可回售工具及清算產生的義務》引進了有限範圍的例外。因此,主體不得將該例外類推適用。

96C 在上述例外情況下對工具所作的分類,應限於《國際會計準則第1號》、《國際會計準則第32號》、《國際會計準則第39號》、《國際財務報告準則第7號》及《國際財務報告準則第9號》對該工具的會計處理。該工具不應依其他指引(如《國際財務報告準則第2號》)而被視為權益工具。

97 本準則應予以追溯應用。

97A 《國際會計準則第1號》(2007年修訂)修訂了整個國際

財務報告準則使用的術語（包括本準則第 40 段）。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體在 2009 年 1 月 1 日之前開始的期間採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

97B 《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》（2008 年修訂）刪除了本準則第 4 段（3）。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間應用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。然而，修訂內容不適用於收購日期發生在《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂）前的企業合併引起的或有對價。在這種情況下，主體應該根據《國際財務報告準則第 3 號》（2010 年修訂）中第 65A 段到第 65E 段的內容對上述對價進行會計處理。

97C 當主體適用第 96A 段的修訂內容時，應將具有僅清算條件下產生使主體按股份比例交付給另一主體自身淨資產的義務的複合金融工具，區分為個別負債及權益組成部分。若負債組成部分不再流通在外，則在追溯適用《國際會計準則第 32 號》修訂內容時，涉及將權益區分為兩個組成部分。第一個組成部分將在留存收益並代表負債組成部分的累計利息。另一組成部分則代表原始權益組成部分。因此，若主體的負債組成部分在適用修訂內容時已不再流通在外，則不需區分兩個組成部分。

97D 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 4 段的內容。主體應於 2009 年 1 月 1 日以後開始的年度期間適用該修訂內容，允許提前適用。如主體提前適用該修訂內容，應披露此事實，並也應提前採用 2008 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 7 號》第 3 段、《國際會計準則第 28 號》第 1 段及《國際會計準則第

31 號》第 1 段的修訂內容。主體可推延適用該修訂內容。

97E 2009 年 10 月發佈的《配股權的分類》修訂了第 11 段和第 16 段的規定。主體應於 2010 年 2 月 1 日以後開始的年度期間適用該修訂內容，允許提前適用。如主體提前適用該修訂內容，應披露此事實。

97F [已刪除]

97G 2010 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 97B 段的規定。主體應於 2010 年 7 月 1 日以後開始的年度期間適用該修訂內容，允許提前採用。

97H [已刪除]

97I 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》及《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》，修訂了第 4 段（1）及應用指南第 29 段的內容。主體在應用《國際財務報告準則第 10 號》及《國際財務報告準則第 11 號》時應適用這些修訂內容。

97J 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 11 段中公允價值的定義及第 23 段和應用指南第 31 段的內容。主體應當在適用《國際財務報告準則第 13 號》時，同時適用該修訂內容。

97K 2011 年 6 月發佈的《其他綜合收益項目：列報》（對《國際會計準則第 1 號》的修訂）修訂了第 40 段的內容。主體應當在適用 2011 年 6 月修訂的《國際會計準則第 1 號》時，同時適用該修訂內容。

97L 2011 年 12 月發佈的《金融資產和金融負債的抵銷》（對《國

際會計準則第 32 號》的修訂)，刪除了應用指南第 38 段並新增了第 38A 段至第 38F 段的規定。主體應於 2014 年 1 月 1 日以後開始的年度期間適用該修訂內容。主體應追溯適用該修訂內容，允許提前適用。主體若自較早日適用該修訂內容，應披露此事實，且亦應依 2011 年 12 月發佈的《披露：金融資產和金融負債的抵銷》（對《國際財務報告準則第 7 號》的修訂）的規定披露。

97M 2011 年 12 月發佈的《金融資產和金融負債的抵銷》（對《國際財務報告準則第 7 號》的修訂）修訂了第 43 段的內容，針對屬於《國際財務報告準則第 7 號》第 13A 段範圍內的已確認金融資產，要求主體披露《國際財務報告準則第 7 號》第 13B 段至第 13E 段所規定的內容，主體應於 2013 年 1 月 1 日以後開始年度期間及年度期間的期中期間適用該修訂內容。主體應追溯提供該修訂內容所規定的披露。

97N 2012 年 5 月發佈的《2009—2011 年度改進》，修訂了第 35 段、第 37 段及第 39 段的內容，並新增了第 35A 段的規定。主體應於 2013 年 1 月 1 日以後開始的年度期間依《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更及差錯》的規定，追溯適用該修訂內容，允許提前適用。主體若提前適用該修訂內容，應披露此事實。

97O 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》及《國際會計準則第 27 號》的修訂）修訂了第 4 段的規定。主體應於 2014 年 1 月 1 日以後開始年度期間適用該修訂內容，允許提前採用《投資性主體》。主體若提前適用該修訂內容，亦應同時適用包含於《投資性主體》的所有修訂內容。

97P [已刪除]

97Q 2014年5月發佈的《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》修訂了應用指南第21段。主體運用《國際財務報告準則第15號》時應當適用該修訂內容。

97R 2014年7月修訂的《國際財務報告準則第9號》修訂了第3段、第4段、第8段、第12段、第23段、第31段、第42段、第96C段、應用指南第2段及應用指南第30段的規定，並刪除了第97F段、第97H段和第97P段的內容。主體在應用《國際財務報告準則第9號》時應適用這些修訂內容。

其他文告的撤銷

98 本準則取代了2000年修訂的《國際會計準則第32號——金融工具：披露和列報》²。

99 本準則取代了以下解釋公告：

- (1) 《解釋公告第5號——金融工具的分類：或有結算條款》；
- (2) 《解釋公告第16號——股本：回購的自身權益工具（庫藏股）》；
- (3) 《解釋公告第17號——權益：權益交易費用》。

100 本準則撤銷了《解釋公告草案第34號——金融工具：持有方可贖回的工具或權利》。

註：說明性示例載於紅皮書B部分，但僅限英文原版和中文簡體版。

2 2005年8月，國際會計準則理事會將所有有關金融工具的披露規定移入到《國際財務報告準則第7號——金融工具：披露》。

附 錄

應用指南

本附錄是本準則的組成部分。

- 1 本應用指南解釋本準則在特定方面的應用情況。
- 2 本準則不涉及金融工具的確認和計量。有關金融資產和金融負債的確認和計量方面的要求，在《國際財務報告準則第9號》中規範。

定義（第11段至第14段）

金融資產和金融負債

3 貨幣（現金）是金融資產，因為它代表交換的媒介，並因此成為在財務報表中對所有交易進行計量和確認的基礎。在銀行或類似金融機構中的存款是金融資產，因為它代表了這樣一種合同權利，即存款人有權從該機構中取得現金，或者根據其存款餘額簽發支票或類似工具以償付金融負債。

4 代表在未來收取現金的合同權利的金融資產以及相應地代表在未來交付現金的合同義務的金融負債通常有：

- (1) 應收帳款和應付帳款；
- (2) 應收票據和應付票據；
- (3) 應收貸款和應付貸款；
- (4) 應收債券和應付債券。

在每種情況下，一方的收款權利（或付款義務）總是與另一方相應的付款義務（或收款權利）相對應。

5 另一類金融工具是其所獲得或放棄的經濟利益是非現金金融資產，例如，政府債券的應付票據賦予持有方以收取政府債券的合同權利，同時，要求發行方承擔交付政府債券的合同義務，而非現金。債券是金融資產，因為它們代表債券發行政府支付現金的義務。因此，票據是其持有方的一項金融資產，同時，也是其發行方的一項金融負債。

6 “永續”債務工具(如“永續”債券、信用債券和資本票據)通常賦予持有方一種合同權利，即在無權收回本金的條件下，或是在有權收回本金但其條件使得收回不大可能或在極其遙遠的未來的情況下，按固定的日期在未來無限期收取利息的權利，例如，主體可能發行一項金融工具，該工具按面值或本金 1 000 貨幣單位³、以 8% 的利率按年永續支付利息。假定 8% 是該工具發行時的市場利率，則發行方承擔了一項在未來持續支付利息的合同義務，初始確認時其公允價值(或現值)是 1 000 貨幣單位。該工具的持有方和發行方分別擁有一項金融資產和一項金融負債。

7 一項獲取、交付或交換金融工具的合同權利或合同義務，其自身即為一項金融工具。如果一系列的合同權利或合同義務如果最終將導致現金的收支或權益工具的獲得或發行，則這些權利或義務符合金融工具的定義。

8 行使合同權利的能力或履行合同義務的要求可能是無條件的，也可能依某一未來事項的出現與否而定，例如，財務擔保是借出方向擔保人收取現金的一種合同權利，也是當借入方違約時擔保人應支付現金給借出方的一種對應的合同義務。合同權利和義務因過去的交易

3 在本指南中，貨幣金額以“貨幣單位”(CU)標價。

或事項（承擔擔保）而存在，即使借出方是否能夠行使這一權利和擔保人是否必須履行這一義務都取決於借款人未來違約行為時也是如此。或有權利和或有義務符合金融資產和金融負債的定義，儘管這樣的資產和負債並不總是在財務報表內予以確認。有些或有權利和或有義務屬於《國際財務報告準則第 4 號》範圍內的保險合同。

9 根據《國際會計準則第 17 號——租賃》，融資租賃合同主要被視為出租方獲得連續收入的權利，同時，也是承租方需連續支付的義務，這一系列的支付實質上與貸款協議下本金和利息合在一起來支付是一樣的。出租方是對租賃合同中應收款項的投資進行核算而不是對租賃資產本身進行核算。另一方面，經營租賃主要被視為一項未完成的合同，該合同要求出租方在未來期間提供資產給承租方使用，以換取類似勞務費的對價。出租方繼續核算其租賃資產，而不是根據合同確認在未來應收取的金額。因此，融資租賃被認為是一項金融工具而經營租賃則不是一項金融工具（已到期付款或應付款項除外）。

10 有形資產（如存貨、不動產、廠房和設備等）、租入資產和無形資產（如專利權、商標權等）都不是金融資產。控制這些有形和無形資產能創造形成現金或其他資產流入的機會，但並不形成收取現金或其他金融資產的現時權利。

11 （像預付費用這樣的）資產，其產生的未來經濟利益是收取商品或勞務而不是收取現金或另一金融資產的權利，因而不是金融資產。類似地，諸如遞延收入和大多數售後保證義務也不是金融負債，因為與之相聯繫的經濟利益流出是貨物和勞務的交付而不是交付現金或另一金融資產的合同義務。

12 非合同性的負債或資產（如因政府的法定要求而徵收的所得稅）不是金融負債或金融資產。所得稅的核算應依據《國際會計準則

第 12 號——所得稅》。類似地，《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》中定義的推定義務不是因合同而產生的義務，因而不是金融負債。

權益工具

13 權益工具的例子包括不可回售的普通股、某些可回售工具（見第 16A 段和第 16B 段）、某些僅清算條件下產生使主體按股權比例交付給另一主體自身淨資產的義務的工具（見第 16C 段和第 16D 段）、特定類型的優先股（參見本應用指南第 25 段和第 26 段）、認股權證或發行在外的看漲期權，這些認股權證或看漲期權持有方能以固定金額的現金或其他金融資產認購或購買固定數量的不可回售的發行方自身的普通股。主體承擔的通過發行或購買固定數量的自身權益工具以換取固定數額的現金或其他金融資產的義務，是主體的一項權益工具（第 22A 段中描述的情況除外）。然而，如果該合同使主體承擔了支付現金或另一項金融資產的義務（除了根據第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段被劃分為權益的合同），則它同時使主體發生了一項負債，負債的數額等於所需支付的贖回金額的現值（參見本應用指南第 27 段（1））。不可回售的普通股的發行方如果正式進行了某項股利分配，則主體承擔了一項債務並形成了對股東支付的法定義務。在宣告發放股利之後或者當主體結束業務之後，清償完負債的剩餘資產應向股東支付就屬於這樣的例子。

14 主體購入的使其有權以固定金額的現金或其他金融資產換取固定數量的自身權益工具的看漲期權或其他類似合同，不是主體的金融資產（第 22A 段中描述的情況除外）。相反，為這種合同支付的任何款項都應扣減權益。

該類別工具的順位次於所有其他類別工具〔第16A段（1）和第16C段（2）〕

14A 第16A段和第16C段的特性之一是，該類別金融工具的順位次於所有其他類別工具。

14B 主體在決定一項工具是否為次順位類別時，應在其分類該工具之日評估主體假使在該日清算時該工具的要求權順位。若相關情況改變時，主體應重新評估其分類，例如，若主體發行或贖回另一金融工具，則可能影響所涉及的工具是否仍為該類別工具的順位次於所有其他類別工具。

14C 在主體清算時具有優先權的工具，不屬於按所持股份比例有權取得該主體淨資產的工具，例如，若一項工具使其持有人在主體清算時，除有權取得該主體淨資產的份額外，另外可取得固定股利，而其他有權取得按該主體淨資產的持股比例的次順位類別工具在主體清算時不具有相同權利，則該工具在清算時具有優先權。

14D 若主體僅有一個金融工具類別，則應將該類別視為順位次於所有其他類別的。

歸屬於工具存續期間的總期望現金流〔第16A段（5）〕

14E 歸屬於工具存續期間的總期望現金流必須絕大部分是基於該工具存續期間內的主體損益、主體已確認的淨資產的變動或主體已確認及未確認的淨資產公允價值的變動。損益及已確認淨資產的變動應依相關準則計量。

由非主體所有者身份的金融工具持有人所進入的交易（第16A段和第16C段）

14F 可回售工具持有人或僅清算條件下產生使主體按股份比例交付自身淨資產義務的工具持有人，可能以非所有人身份與主體進行交易，例如，金融工具持有人可能受僱於該主體。在評估該工具是否應依第 16A 段和第 16C 段規定分類為權益時，僅考慮作為主體所有人的金融工具持有人相關的現金流、合同條款及條件。

14G 其中一例是有限及普通合夥人的有限合夥，部分普通合夥人可能為主體提供擔保，且可能因提供該擔保而收到酬勞。在這種情況下，與擔保及現金流相關的工具持有人，扮演擔保人的角色而非所有人。因此，此擔保及相關現金流將不會使普通合夥人被視為順位次於有限合夥人，且在評估有限合夥人工具與普通合夥人工具的合同條款是否相同時，也將不予考慮。

14H 另一個例子是以當期及以前年度提供的勞務或產生的營業額為基礎分攤損益給工具持有人的損益分配協議。此協議是與非所有人身份的金融工具持有人的交易。因此，在評估第 16A 段或第 16C 段所列的特性時，不得予以考慮。只有基於所持有工具的名義金額相對於該類別中其他工具的名義金額比例分攤損益給工具持有人的損益分配協議，才代表該交易的工具持有人是以所有人身份所作，因而評估第 16A 段或第 16C 段所列的特性時，應予以考慮。

14I 金融工具持有人（非所有人身份）與發行主體間的交易，其現金流、合同條款與條件應類似於可能發生在非金融工具持有人與發行主體之間的等同交易所發生的現金流、合同條款與條件。

無其他金融工具或合同的總現金流實質上固定或限制了工具持有人的剩餘報酬（第16B段和第16D段）

14J 分類為權益的金融工具除符合第16A段或第16C段的條件外，尚須符合主體不得發行同時具有下列特徵的金融工具或合同：（1）總現金流絕大部分是基於主體的損益、已確認的淨資產變動、或已確認及未確認的淨資產公允價值變動，及（2）具有實質上限制或固定剩餘報酬的效果。下列工具若為主體與非關聯方之間簽訂的普通商業條款，則其是屬於符合第16A段或第16C段的條件，而無法分類為權益：

- （1） 工具的總現金流絕大部分是基於主體的特定資產；
- （2） 工具的總現金流是基於收入百分比；
- （3） 合同的設計是用以獎勵個別員工對主體所提供的勞務；
- （4） 合同要求支付主體提供勞務或商品獲得利潤中不顯著的一部分。

衍生金融工具

15 金融工具包括基本金融工具（如應收款項、應付款項和權益工具）和衍生金融工具（如金融期權、期貨和遠期合同、利率互換以及貨幣互換）。衍生金融工具符合金融工具的定義，因而應適用本準則。

16 衍生金融工具產生權利和義務，這些權利和義務能影響基本金融工具內含一種或多種金融風險在合同各方之間的轉讓。衍生金融工具在期初賦予了某一合同方在潛在有利的條件下與另一合同方交換金融資產或金融負債的權利，或者在潛在不利的條件下與另一合同

方交換金融資產或金融負債的義務。然而，這些衍生金融工具通常⁴不會在期初導致基本金融工具的轉讓，合同到期時轉讓也並非必然發生。一些衍生工具同時包含了交換的權利和義務。由於交換條件在衍生工具合同期初即已決定，因此，隨著金融市場的價格發生變化，這些交換條件可能變得有利或不利。

17 交換金融資產或金融負債（即除主體權益工具以外的金融工具）的看漲或看跌期權賦予持有方獲取與合同中的基礎金融工具公允價值變化相關聯的潛在未來經濟收益的權利。相反，期權的發行方則承擔了放棄基礎金融工具公允價值變化而產生的潛在未來經濟收益的義務，或承受與之相關聯的潛在經濟利益損失。持有方的合同權利和發行方的合同義務分別符合金融資產與金融負債的定義。期權合同中的基礎金融工具可以是任何金融工具，包括其他主體的股票和帶息工具。期權合同可能要求發行方發行債務工具，而不是轉讓某項金融資產，但如果持有方執行期權，則期權合同內的基礎工具將構成持有方的一項金融資產。期權持有方所擁有的以潛在有利條件交換金融資產的權利和期權發行方所承擔的以潛在不利條件交換金融資產的義務，明確獨立於期權執行時要交換的基礎金融資產之外。持有方權利和發行方義務的性質不受執行期權可能性水平的影響。

18 衍生金融工具的另一個例子是 6 個月結算期的遠期合同。合同一方（買方）承諾支付 1 000 000 貨幣單位現金，以換取面值為 1 000 000 貨幣單位的固定利率政府債券；合同的另一方（賣方）承諾交付面值 1 000 000 貨幣單位的固定利率政府債券以換取 1 000 000 貨幣單位的現金。在這六個月的期間內，雙方均有交換金融工具的合

4 絕大多數情況的確如此，但有些衍生工具，如一些交叉幣種的利率互換合同在合同期初互換本金（到期時重新換回）。

同權利和義務。如果政府債券的市價超過 1 000 000 貨幣單位，情況對買方有利，而對賣方不利；如果市價低於 1 000 000 貨幣單位，結果正好相反。買方既有類似所持看漲期權下的權利的合同權利（金融資產），也有類似簽出的看跌期權下的義務的合同義務（金融負債）。賣方既有類似所持看跌期權下的權利的合同權利（金融資產），也有類似簽出的看漲期權下的義務的合同義務（金融負債）。與期權相同，這些合同權利和合同義務構成的金融資產和金融負債明確獨立於基礎金融工具（被交換的債券和現金）之外。遠期合同的雙方都有義務在約定時間執行合同，而期權合同當且僅當期權持有方選擇行使權利的情況下才會被執行。

19 許多其他類型的衍生工具都含有進行未來交換的權利或義務，包括利率互換和貨幣互換，利率上限、利率雙限、利率下限、貸款承諾、票據發行額度以及信用證。利率互換合同可以被視為遠期合同的變換形式。根據此合同，當事人同意在未來進行一系列的現金交換，其中一方的金額參照浮動利率計算，另一方的金額參照固定利率計算。期貨則是遠期合同的另一種變換形式，主要的不同在於期貨合同是標準化的，而且在交易所進行交易。

買賣非金融項目的合同（第8段至第10段）

20 買賣非金融項目的合同不符合金融工具的定義，因為合同的某一方收取非金融資產或服務的合同權利和另一方的相應義務並不形成任何一方收取、交付或交換金融資產的現時權利或義務，例如，只以非金融項目的收取或交付來結算的合同（如，白銀的期權、期貨和遠期合同）不是金融工具。許多商品合同屬於這種類型。有些合同在形式上是標準化的，並在有組織的市場上按照與某些衍生金融工具大致相同的交易方式進行交易，例如，商品期貨合同可以比較容易地

用現金買進或賣出，因為它在交易所掛牌交易，並可多次易手。但是，買賣合同的雙方實際上是在交易基礎商品。商品合同的以現金買賣的能力、買賣的方便性以及通過協商以現金結算收取或交付商品的義務的可能性，並不改變合同的基本特徵以產生金融工具。但是，某些非金融項目的買賣合同可以進行淨額結算或與金融工具交換，或者合同中的非金融項目可以方便地轉換為現金，則這些合同視同金融工具，並根據本準則進行會計處理（參見第 8 段）。

21 除《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》規定的情況以外，涉及實物資產的收取或交付的合同並不形成一方的金融資產和另一方的金融負債，除非相關的支付推遲到實物資產轉讓日之後。賒購或賒銷貨物就屬這種情況。

22 有些合同與商品掛鉤，但並不通過商品實物的收取或交付進行結算。合同規定用現金來結算，支付金額根據合同中的公式來確定，而不是支付固定金額，例如，某一債券的本金金額可能通過將債券到期日的原油市價乘以固定數量的原油來確定。這一合同本金與一種商品的價格掛鉤，但只以現金結算。這種合同構成一種金融工具。

23 金融工具的定義也涵括了在產生一項金融資產或金融負債之外同時還產生一項非金融資產或非金融負債的合同。這種金融工具通常給予一方以金融資產換取非金融資產的期權，例如，與石油相聯繫的債券給予持有方定期收取一系列固定利息支付和在到期日收取固定金額的現金的權利，同時，給予債券持有方以債券本金換取固定數量石油的期權。行使這種期權的意圖將隨著債券規定的現金對石油的交換比率（交換價格）相對於石油的公允價值的變化而變化。債券持有方行使期權的意圖對於資產的各個組成部分的實質並無影響。持有方的金融資產和發行方的金融負債使該債券成為金融工具，而不論

是否同時產生了其他類型的資產和負債。

24 [已刪除]

列報

負債和權益（第15段至第27段）

不存在交付現金或其他金融資產的合同義務（第17段至第20段）

25 優先股發行時可附帶各種不同的權利。在將優先股歸類為金融負債還是權益工具時，主體應評估附著在優先股上的特定權利，以確定它是否表現出金融負債的基本特徵，例如，在特定日期贖回或根據持有方的選擇權可以贖回的優先股包含金融負債，因為發行方有義務在未來將金融資產轉讓給股票持有方。如果合同要求發行方有義務贖回優先股，而發行方潛在地不能履行時，不論是由於資金缺乏，受法令限制或是收益或儲備不足，都不能取消此項義務。發行方以現金贖回該種股票的選擇權並不滿足金融負債的定義，因為發行方並沒有現時義務轉讓金融資產給股東。在這種情況下，是否贖回股票完全取決於發行人的意願。但是，當股票的發行方作出行使權利的選擇後——通常是在將贖回股票的意向正式通告股東時，這時將產生一項義務。

26 如果優先股是不可贖回的，應根據附著在其上的其他權利確定適當的分類。對優先股的分類應根據對合同實質的評估以及金融負債和權益工具的定義。當是否對優先股（無論是累積優先股還是非累積優先股）持有方發放股利完全取決於發行方的意願時，該優先股屬於權益工具。將一項優先股歸類為權益工具還是金融負債，不受下列因素影響：

- （1）以前發放股利的情況；

- (2) 未來發放股利的意圖；
- (3) 沒有發放優先股股利對發行方普通股的價格可能產生的負面影響（因為如果不向優先股支付股利將限制向普通股支付股利）；
- (4) 發行方儲備金的金額；
- (5) 發行方對一段期間內損益的預期；或者
- (6) 發行方影響當期損益的能力與否。

以主體自身權益工具進行結算（第21段至第24段）

27 以下例子說明了如何對標的為主體自身權益工具的不同類型的合同進行劃分：

(1) 如果在一項合同中，主體未來無需支付對價以獲得或交付固定數額的自身股票，或者以固定數額的自身股票與固定數額的現金或其他金融資產進行交換，則該合同是一項權益工具（第 22A 段中描述的情況除外）。因此，因該合同而收取或支付的所有款項直接增加權益或從現有權益中扣減。一個例子是發行在外的、賦予持有方以固定數額的現金購買固定數量的主體自身股票的權利的期權。但是，如果合同規定主體在既定的或可以確定的日期、或在對方提出要求的情況下，以現金或其他金融資產購買（贖回）自身股票，則主體也應以贖回金額的現值確認一項金融負債（除了具有第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中描述的全部特點並滿足其中所提條件的工具）。另一個例子是在遠期合同中，主體以固定數額的現金回購固定數量的自身股票的義務。

(2) 主體以現金回購自身股票的義務產生一項金融負債——該負債在金額上等於贖回價格的現值，即使主體必須回購的股票數量不是固定的或者這一義務取決於對方是否行使要求贖回的權利（第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中描述的情況除外）。這種

視情況而定的義務的一個例子是發行在外的股票期權，該期權規定如果期權擁有人行使權利則主體必須以現金回購自身股票。

(3) 如果一項合同將以現金或其他金融資產結算，則該合同是一項金融資產或金融負債，即使將收取或支付的現金或其他金融資產的金額取決於主體自身權益的市場價格的變動(第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中描述的情況除外)。一個例子是以現金進行淨額結算的股票期權。

(4) 如果一項合同將以可變數量的主體自身股票進行結算，且這些股票的價值等於某一固定金額或根據某一基礎變量(例如，某一商品的價格)的變化而確定的金額，則該項合同是一項金融資產或金融負債。一個例子是發行的黃金購買期權，期權合同規定主體以與期權合同等值的主體自身權益工具進行淨額結算。即使合同的基礎變量是主體自身權益工具的價格而不是黃金的價格，這類合同仍然是一項金融資產或金融負債。類似地，如果一項合同將以固定數量的主體自身股票進行結算，但這些股票所包含的權利將根據不同情況而發生變化，因而合同的清算價值始終等於某一固定金額或根據某一基礎變量的變化而確定的金額，則該合同是一項金融資產或金融負債。

或有結算條款(第 25 段)

28 第 25 段規定，如果能夠導致以現金或其他金融資產結算(或其他能夠使該工具成為一項金融負債的方式)的或有結算條款的一部分是不現實的，則該結算條款不影響金融工具的分類。因此，如果一項合同只有在發生了極端罕見、嚴重異常和幾乎不可能發生的事件的情況下才能夠以現金或可變數量的主體自身股票進行結算，則該合同是一項權益工具。類似地，合同可能規定在某種主體無法控制的情況下，合同不以固定數量的主體自身股票進行結算，但是只要這些情況的發生不具有現實可能性，則將這一合同劃分為權益工具是合理的。

在合併財務報表中的處理

29 在合併財務報表中，企業根據《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》和《國際財務報告準則第 10 號》列報非控制性權益（即其他方在子公司的權益和收益）。在合併財務報表中對金融工具（或其組成部分）進行分類時，主體應考慮集團成員和金融工具的持有方之間形成的協議條款，以確定集團作為一個整體是否由於該工具而承擔了交付現金或其他金融資產的義務、或承擔了以其他方式結算的義務，該結算方式將導致該工具歸類為金融負債。假定集團中的一個子公司發行一項金融工具，同時，其母公司或集團中的其他主體與該工具的持有方達成了其他附加協議（例如，擔保），則該集團可能不能自由決定股利發放或股票回購。儘管子公司在沒有考慮這些附加協議的情況下也可能在其個別報表中對這一工具進行了合理的分類，但為了保證合併財務報表從集團整體的角度反映所簽訂的合同和將進行的交易，對於集團其他成員與該工具的持有方之間的附加協議的影響應予以考慮。只要存在這樣的義務或結算條款，該工具（或其中與上述義務相關的部分）在合併財務報表中應歸類為金融負債。

29A 一些強制主體承受合同義務的金融工具，是依第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段的規定而分類為權益工具。依上述段落規定所作的分類是本準則對工具分類原則的例外要求。此例外不得延伸至合併財務報表中對非控制權益的分類。因此，在單獨或個別財務報表中，按照第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段的規定分類為權益工具的非控制權益，在集團的合併財務報表中應分類為負債。

複合金融工具（第 28 段至第 32 段）

30 本準則第 28 段僅適用於非衍生複合金融工具的發行方。從

持有方的角度而言，第 28 段並沒有規定持有方應如何對複合金融工具進行處理。《國際財務報告準則第 9 號》規定了持有方對於金融資產中複合金融工具的分類和計量。

31 複合金融工具的一般形式是附有轉換期權、且沒有任何其他的嵌入衍生成分的債務工具，例如，可轉換成發行方普通股的債券。本準則第 28 段要求這一金融工具的發行方在資產負債表中分開列示該金融工具的負債部分和權益部分，具體方法如下：

(1) 發行方按規定支付本息的義務將該工具作為金融負債，直至該工具被轉換為止。在初始確認時，負債部分的公允價值是合同規定的未來現金流量按一定利率折現的現值，其中利率根據市場上具有可比信用等級並在相同條件下提供幾乎相同現金流量但不具有轉換期權的工具的適用利率確定。

(2) 權益工具部分是將負債轉換成發行方權益所嵌入的期權。即使處於蝕價狀態，該期權在初始確認時仍然有價值。

32 在可轉換工具到期轉換時，主體應終止確認其負債部分並將其確認為權益。原來的權益部分仍舊保留為權益（儘管它可能從權益的一個項目結轉至另一個項目）。可轉換工具到期轉換時不產生利得或損失。

33 如果主體通過在到期日前贖回或回購而終止一項仍舊具有轉換權利的可轉換工具，則主體應在交易日將贖回或回購所支付的價款以及發生的交易費用分配至該工具的權益部分和債務部分。分配價款和交易費用的方法應與該工具發行時主體根據第 28 段至第 32 段將發行收入分配至債務部分和權益部分的方法相一致。

34 價款分配後，所產生的利得或損失應分別根據相關部分適用的會計原則進行處理，具體如下：

- (1) 與債務部分相關的利得或損失計入損益；
- (2) 與權益部分相關的對價金額在權益中確認。

35 主體可能修訂可轉換工具的條款以促使持有方提前轉換，例如，提供更有利的轉換比率或在特定日期前轉換則支付額外的回報。在條款修訂日，持有方根據修訂後的條款進行轉換所能獲得的回報的公允價值與根據原有條款進行轉換所能獲得的回報的公允價值之差，應在損益中確認為一項損失。

庫藏股（第33段至第34段）

36 主體重新獲得的自身權益工具不能作為金融資產確認，而不論其重新獲取的原因。第 33 段要求主體重新獲得自身權益工具後將其從權益中扣減。然而，如果主體是替他人持有自身的權益工具，例如，金融機構替其客戶持有自身的股票，由於存在代理關係，因此，所持有的這些權益工具不包括在主體的財務狀況表中。

利息、股利、損失和利得（第35段至第41段）

37 以下例子說明了本準則第 35 段如何應用於複合金融工具。假定某一非累積優先股必須在 5 年內以現金贖回，但在贖回前是否發放股利取決於主體的意願。這樣的一項工具是一項複合金融工具，其中負債部分為贖回金額的折現值。負債部分折扣額的轉回計入損益並歸類為利息費用，而與權益部分相關的股利支付應確認為利潤分配。如果優先股的贖回不是強制性的而是取決於持有方的選擇，或該優先股必須轉換成可變數量的普通股——其中普通股的數量剛好使得其價值等於某一固定金額或根據某一基礎變量（例如，商品）的變化而確定的金額，類似的會計處理方法同樣適用。但是，如果贖回時所需支付的金額還包括未支付的股利，則整個工具是一項負債。在這種情況下，支付的所有股利都應計入利息費用。

金融資產與金融負債的抵銷（第42段至第50段）

38 [已刪除]

主體目前有法律上可執行的權利將確認的金額抵銷的條件〔第42段（1）〕

38A 抵銷權可能為目前可得或可能取決於未來事項（例如，該權利可能僅在某些未來事項發生時才能被啟動或可行使，如某一交易方違約、無償債能力或破產等事項）。即使抵銷權並非取決於未來事項，也可能僅在某一或全部交易對方的正常營業過程中、違約時、或無償債能力或破產時，才屬法律上可執行。

38B 為符合第42段（1）的條件，主體必須目前有法律上可執行的抵銷權。意思是指該抵銷權：

- （1） 必須不取決於未來事項；
- （2） 在主體及全部交易對方的下列任一情況下，均必須為法律上可執行：
 - ① 正常營業過程中；
 - ② 違約時；
 - ③ 無償債能力或破產時。

38C 抵銷權的性質及範圍（包括對於其行使所附加的任何條件，以及在違約或無償債能力或破產時是否仍有抵銷權）可能因法律管轄權而有所不同。因而，不能假設在正常營業過程之外抵銷權是自動可得，例如，某一管轄權的破產或喪失償債能力的法律可能會禁止或限制某些情況下在破產或無償債能力時的抵銷權。

38D 主體應考量適用於各方間關係的法律（例如，適用於各方的合同條款、規範合同的法律、或違約、喪失償債能力或破產的法律），

以確定抵銷權在主體及全部交易對方的正常營業過程中、違約時、及無償債能力或破產時（如應用指南第 38B 段（2）所述）是否屬法律上可執行。

主體以淨額為基礎進行交割或同時實現資產及清償負債的條件〔第 42 段（2）〕

38E 為符合第 42 段（2）的條件，主體必須意圖以淨額為基礎進行交割或同時實現資產及清償負債。雖然主體可能有權利以淨額進行清算，仍可能分別實現資產及清償負債。

38F 若主體以某一方式清償各金額，而其結果事實上等同淨額交割，則主體將符合第 42 段（2）中淨額交割的條件。這將僅發生在總額交割機制具備消除信用與流動性風險或導致不重大的信用與流動性風險及在單一交割流程或循環中處理應收款與應付款的特徵時，例如，具備下列所有特性的總額交割機制符合第 42 段（2）中的淨額交割條件：

（1） 符合抵銷資格的金融資產與金融負債在同一時點被送交處理；

（2） 一旦金融資產和金融負債被送交處理，各方即承諾履行交割義務；

（3） 一旦資產和負債已被交送處理，此類資產和負債所產生的現金流即無改變的可能性（除非處理失敗——見下面的（4））；

（4） 以證券擔保的資產和負債將以證券移轉或類似機制性交割（如證券同步交割），以致若證券的移轉失敗，則以此類證券作為擔保品的相關應收款或應付款的處理也將失敗（反之亦然）。

（5） 任何失敗的交易（如（4）所列）將再進入交割機制處理直至交割；

(6) 交割是透過同一交割機制（例如，交割銀行、中央銀行或中央證券保管所）完成；

(7) 備有提供足夠透支金額的當日拆款額度以使能夠處理交割日每一方的付款，且幾乎確定若有需求時當日拆款額度將會被承付。

39 本準則沒有規定對所謂“合成工具”的特別處理方法，這些“合成工具”是為仿效另一項工具的特徵而購入並持有的單項金融工具的組合，例如，浮動利率長期債券與收取浮動利息和支付固定利息的利率互換結合在一起即合成了一項固定利率長期負債。構成“合成工具”的每項金融工具代表著具有各自的條款和條件的合同權利或義務，可以單獨轉讓或結算。每項金融工具承受的風險都可能與其他金融工具不同。因此，當“合成工具”中的一項金融工具是資產而另一項是負債時，除非它們滿足本準則第 42 段的抵銷標準，否則就不能將它們抵銷並在財務狀況表上以淨額列報。

40 [已刪除]

國際會計準則第33號——每股收益

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	2
定 義	5
計 量	9
基本每股收益	9
稀釋每股收益	30
追溯調整	64
列 報	66
披 露	70
生效日期	74
其他文告的撤銷	75
附 錄	
附錄一 應用指南	

國際會計準則第33號——每股收益

目 標

1 本準則的目標是規範每股收益的確定和列報原則，借此改進同一期間內不同主體之間以及同一主體在不同會計期間的業績比較。儘管由於可能採用不同的會計政策確定“收益”而會導致每股收益資料有局限性，但是，一個一貫確定的標準會改善財務報告。本準則的重點是每股收益計算時該標準的確定。

範 圍

2 本準則適用於：

(1) 一個主體的單獨財務報表或個別財務報表：

① 其普通股或潛在普通股已公開交易的主體（證券交易市場或者場外交易市場，包括當地的或區域性的市場）或者

② 為了在公開市場上發行普通股，向證券委員會或是其他監管機構提交或者正在提交其財務報表的主體；而且

(2) 有母公司的集團的合併財務報表：

① 普通股或潛在普通股已公開交易的主體（證券交易市場或者場外交易市場，包括當地的或區域性的市場）或者

② 為了在公開市場上發行普通股，向證券委員會或是其他監管機構提交或者正在提交其財務報表的主體。

3 披露每股收益的主體應按照本準則規定計算和披露每股收益。

4 若主體同時列報分別按照《國際財務報告準則第10號——合

併財務報表》和《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》要求編製的合併財務報表和單獨財務報表，本準則所要求的披露僅需在合併信息的基礎上列報。選擇披露以單獨財務報表為基礎的每股收益的主體，只應在其單獨綜合收益表內列報該每股收益信息，而不應放在合併報表中列報。

4A 如果主體按照《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2011 年修訂）第 10A 段在單獨的報表中列報損益要素，那麼主體只在該單獨收益表中列報每股收益。

定 義

5 本準則中使用的下列術語，其含義為：

反稀釋，指因假定對可轉換工具進行轉換、期權和認股權證被行權，或者一旦滿足特定條件就發行普通股，導致每股收益的增加或每股虧損的減少。

或有股份協議，指根據特定條件是否滿足才能決定所發行股份的協議。

或有可發行普通股，一旦滿足或有股份協議中的特定條件，就可發行的、幾乎不收取或只收取少量現金或其他對價的普通股。

稀釋，指因假定可轉換工具被轉換、期權和認股權證被行權，或者一旦滿足特定條件就發行普通股，導致每股收益的減少或每股虧損的增加。

期權、認股權證及其等價物，指賦予其持有者購買普通股權利的金融工具。

普通股，指從屬於所有其他類別權益工具的一種權益工具。

潛在普通股，指可能賦予其持有者擁有普通股的一種金融工具或其他合同。

普通股看跌期權，指賦予股東在給定期間內按規定價格賣出普通股權利的合同。

6 只有在諸如優先股等其他種類的股份已參與當期淨利潤分配以後，普通股才能參與該期間的利潤分配。一個主體可能有超過一種普通股。同一種類普通股有同等權利收取股利。

7 潛在普通股的例子有：

- (1) 可轉換為普通股的金融負債或權益工具，包括優先股；
- (2) 期權和認股權證；
- (3) 一旦因滿足合同規定條件，諸如購買企業或其他資產，就會發行的股份。

8 除非另有說明，本準則也使用《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》中定義的術語，這些術語的含義與其在《國際會計準則第 32 號》第 11 段中說明的含義一致。《國際會計準則第 32 號》定義了金融工具、金融資產、金融負債、權益工具，並提供了應用這些定義的指南。《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》定義公允價值並列示應用定義的要求。

計 量

基本每股收益

9 企業應按歸屬於母公司普通股股東的損益，計算基本每股收益。如果列報了持續經營損益，還應按歸屬於這些權益股東的持續經營損益，計算基本每股收益。

10 基本每股收益應按歸屬於母公司普通股股東的損益（分子）除以當期外發普通股的加權平均數（分母）計算。

11 基本每股收益信息的目的，是為了對在報告期間內主體業績中母公司每股普通股所佔的權益提供一個量度。

收 益

12 為了計算基本每股收益，歸屬於母公司普通股股東的收益金額包括：

- (1) 歸屬於母公司的持續經營損益；以及
- (2) 歸屬於母公司的損益。

上述(1)和(2)的損益金額應當是調整了優先股股利、因清算優先股所產生的差額，以及其他歸類為權益的優先股的類似影響的稅後金額後的金額。

13 當期確認的、所有歸屬於母公司普通股股東的收益和費用項目，包括稅收費用和被歸類為負債的優先股股利，均應包括在歸屬於母公司普通股股東的當期損益中（參見《國際會計準則第1號》）。

14 從損益中扣除的優先股股利的稅後金額為：

- (1) 當期宣告的非累積優先股上的所有優先股股利的稅後金額；
- (2) 當期累積優先股要求的優先股股利的稅後金額，不管這些股利宣告與否。當期優先股股利金額，不包括在當期支付或宣告的、針對以前期間累積優先股的所有優先股股利金額。

15 對於那些只提供較低的初始股利以補償主體折價出售的優先股，或者在後續期間通過提供高於市場行情的股利以補償投資者溢價購入的優先股，有時稱為增率優先股。增率優先股的所有初次發行折價或溢價，都按實際利率法攤銷至留存收益，並為了計算每股收益而把它作為優先股股利處理。

16 在主體向股東的股權收購要約下，優先股可能被回購。支付給優先股股東的對價的公允價值，超過該優先股帳面金額的差額，反映的是給予優先股股東的一種回報，應當作為主體留存收益的抵減處理。這一差額應當在計算歸屬於母公司普通股股東的損益時予以扣除。

17 主體可能會通過對原轉換條款作出有利變更，或者通過支付額外對價，促使可轉換優先股更早地轉換。普通股或所支付的其他對價的公允價值，超過按照原轉換條款可發行的普通股的公允價值的差額，是給予優先股股東的一種回報。因此，在計算歸屬於母公司普通股股東的損益時要予以扣除。

18 在計算歸屬於母公司普通股股東的損益時，要加上優先股的帳面金額超過清算該優先股所支付的對價的公允價值上所有差額。

股 數

19 為計算基本每股收益，普通股的數量應為當期外發的普通股的加權平均數。

20 運用當期外發普通股的加權平均數是反映了這種可能性：因任何時候外發的股票數量或多或少，期間內股本金額是變動的。本期外發普通股的加權平均數，是對期初外發的普通股股數，按照當期購回或發行的普通股股數乘以時間權重因數進行的調整。時間權重是特定股份外發的天數占當期總天數的比重；在許多情況下，採用加權平均數的合理估計數就足夠了。

21 通常，從應收對價之日起（一般指股份發行之日），普通股股數就應包括在股份的加權平均數中。例如：

（1） 為收取現金而發行的普通股，從應收現金之日起包括在

其中；

(2) 因將普通股或優先股股利自願再投資而發行的普通股，從股利再投資時起包括在其中；

(3) 由於債務工具轉換成普通股而發行的普通股，應從停計利息之日起包括在其中；

(4) 為替換其他金融工具的利息或本金而發行的普通股，從停計利息之日起包括在其中；

(5) 作為主體債務結算的交換而發行的普通股，應從結算日起包括在其中；

(6) 作為收購一項非現金資產的對價而發行的普通股，從確認收購之日起包括在其中；以及

(7) 因向主體提供服務而發行的普通股，從提供服務之時起包括在其中。

普通股包括在加權平均股數中的時間，應由其發行所附的條款和條件來決定。與發行有關的合同的實質應予以充分考慮。

22 作為企業合併中轉移對價的一部分而發行的普通股，應從購買日起，包括在股份的加權平均數中。這是因為從購買日起，收購方就把被收購方的損益併入其綜合收益表。

23 一旦強制性的可轉換工具發生轉換就將發行的普通股，應自合約簽訂之日起包括在基本每股收益計算中。

24 或有可發行股份只有從所有必要條件均滿足之日（即事件已經發生）起，才能將其當作外發股份處理，而且包括在基本每股收益計算中。僅僅經過一段時間後即可發行的股份不屬於或有可發行股份，因為時間的推移是確定的。外發的普通股如果屬於或有可退回的（即有權退回），則不作為外發股份處理。因此，排除在基本每股收益計

算之外，直至該股份不再能夠退回。

25 [已刪除]

26 當期和所有列報期間外發普通股的加權平均數，應當根據資源儘管沒有發生相應改變、但外發普通股數量已經改變的事項（潛在普通股轉換除外）進行調整。

27 在資源不發生相應變化的情況下，也可能發行普通股，或者外發普通股數量也可能減少。這樣的例子包括：

- (1) 資本化或派送紅股（有時稱作股票股利）；
- (2) 任何其他發行中的紅股成分，例如，包含在面向現股東的增股發行中的紅股；
- (3) 股票分割；
- (4) 反向股票分割（並股）。

28 在資本化或派送紅股或是股票分割中，派送給現有股東的普通股，不收取額外的對價。因此，外發的普通股數量增加，但資源卻不增加。資本化或派送之前的外發普通股數量，就像該事項在最早列報期間的期初已經發生那樣，按照外發普通股數量成比例的變化進行調整，例如，就一項 1 送 2 的紅股派送方案而言，把派送前的外發普通股數量乘以 3，就得到新的普通股數量總額，或者乘以 2 就可得到增加的普通股的數量。

29 普通股的合併通常會減少外發的普通股數量，但並不會引起資源的相應減少。不過，如果從頭到尾都是按公允價值回購股份，外發普通股數量的減少會導致資源的相應減少。一個例子就是與額外紅利相結合的股份合併。因普通股數量減少，從確認額外股利之日起，就要調整並股交易發生當期的外發普通股加權平均數。

稀釋每股收益

30 主體應按歸屬於母公司普通股股東的損益金額計算稀釋每股收益，並且，如果列報了來自持續經營活動的損益，還要按此損益中歸屬於這些股東的那部分金額計算稀釋每股收益。

31 為計算稀釋每股收益，主體應考慮所有稀釋性潛在普通股的影響，調整歸屬於母公司普通股股東的損益和外發股份的加權平均數。

32 稀釋每股收益目的與基本每股收益目的是一致的，即在考慮當期所有外發稀釋性潛在普通股的影響的同時，提供每股普通股在主體業績中擁有的權益的一個量度。由此：

(1) 就稀釋性潛在普通股而言，歸屬於母公司普通股股東的損益，會因當期確認的股利和利息的稅後金額而增加，且根據稀釋性潛在普通股的轉換引起的收益或費用的所有其他變化進行調整；以及

(2) 假定轉換所有稀釋性潛在普通股，外發普通股的加權平均數，會因由此導致的外發的新增普通股的加權平均數而增加。

收 益

33 為計算稀釋每股收益，主體應當調整可歸屬於母公司普通股股東的損益，如根據 12 段的規定考慮下列各項的稅後影響來計算：

(1) 為得出歸屬於母公司股東的損益，要扣減所有與稀釋性潛在普通股相關的、根據如第 12 段規定計算的股利或其他項目；

(2) 當期確認的、與稀釋性潛在普通股相關的所有利息；

(3) 因稀釋性潛在普通股轉換引起的收益或費用上的所有其他變化。

34 潛在普通股轉換成普通股以後，第 33 段 (1) 至 (3) 中的

項目將不再出現。相應地，新的普通股將有權參與分配歸屬於母公司普通股股東的損益。因此，按 12 段要求計算的歸屬於母公司普通股股東的損益，要按第 33 段（1）至（3）中列出的項目及所有相關稅收影響進行調整。與潛在普通股相關的費用包括交易成本和按實際利率法計算的折價（參見《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》）。

35 潛在普通股的轉換可能導致收益或費用上的相應變化，例如，與潛在普通股相關的利息費用的減少，和由此導致的利潤增加或虧損的減少，可能會導致與非酌量性僱員利潤分享計劃相關的費用的增加。為計算稀釋每股收益，歸屬於母公司普通股股東的損益，應根據收益或費用上的所有此類相應變化進行調整。

股 數

36 為計算稀釋每股收益，普通股股數應當是按照第 19 段和第 26 段要求計算的普通股的加權平均數，加上所有稀釋性潛在普通股轉換成普通股時將發行的普通股的加權平均數。應把稀釋性潛在普通股看作是在期初就已經轉換為普通股，如果潛在普通股是在期初之後發行的，則應自潛在普通股發行之日起將其視為已經轉換為普通股。

37 稀釋性潛在普通股應在每一個列報期間獨立確定。包含在期初至報告日為止的期間內的稀釋性潛在普通股的數量，不是包括在各個中期計算中的稀釋性潛在普通股的加權平均數。

38 潛在普通股以其外發的期間進行加權。報告期內被註銷或允許終止的潛在普通股，只能按照其外發的那段期間包括在稀釋每股收益的計算中。報告期內已轉換成普通股的潛在普通股應包括在從當期期初至轉換日的稀釋每股收益計算中；從轉換日起，形成的普通股應包括在基本的和稀釋每股收益計算中。

39 稀釋性潛在普通股轉換時將發行的普通股股數，根據潛在普通股的條件確定。當存在不只一種轉換基礎時，計算時假定會採取從潛在普通股股東的角度看最有利的轉換率或執行價格。

40 子公司、合營企業或聯營企業可能向除母公司、具有共同控制、重大影響的投資者及接受投資者以外的其他方發行潛在普通股。這些潛在普通股既可轉換成該子公司、合營企業或聯營企業的普通股，也可轉換成母公司具有共同控制、重大影響的投資者（報告主體）及接受投資者的普通股。如果子公司、合營企業或聯營企業的這些潛在普通股，對報告主體基本每股收益具有稀釋作用，應將其包括在稀釋每股收益的計算中。

稀釋性潛在普通股

41 當且僅當把潛在普通股轉換成普通股，會減少來自持續經營的每股收益或增加來自持續經營的每股虧損時，才應把潛在普通股當作有稀釋性來處理。

42 主體用歸屬於母公司的持續經營損益作為控制數來確定潛在普通股具有稀釋性還是反稀釋性。歸屬於母公司的持續經營損益，應當按照第 12 段調整，並把與終止經營有關的項目排除在外。

43 如果潛在普通股向普通股轉換，會增加來自持續經營的每股收益或是降低每股虧損，則該潛在普通股具有反稀釋性。計算稀釋每股收益時，不會假定潛在普通股的轉換、執行或其他發行會對每股收益有反稀釋作用。

44 考慮潛在普通股是具稀釋性還是具反稀釋性時，潛在普通股的每次發行或者一系列發行應當單獨考慮，而不是把它們作為一個總體來考慮。考慮潛在普通股時的順序可能會影響其是否具稀釋性。因

此，為使對基本每股收益的稀釋效果達到最大化，潛在普通股的每次發行或是系列發行，按從最具稀釋性到最不具稀釋性這個順序來考慮。即，計算稀釋每股收益時，有著最低的“增量股每股收益”的稀釋性潛在普通股，要排在那些有著更高的“增量股每股收益”的稀釋性潛在普通股前面。期權和認股權證一般排在最前面，因為它們不會影響到計算分子。

期權、認股權證及其等價物

45 在計算稀釋每股收益時，主體應假定會行使該主體的具稀釋性的期權和認股權證。來自這些工具的收入，應看作是按當期普通股的平均市場價格發行普通股所取得的。已發行普通股股數，與當期原本按普通股的平均市場價格會發行的普通股股數之間的差額，應作為未收取對價的普通股發行處理。

46 如果期權和認股權證，將導致普通股以低於當期該普通股的平均市場價格來發行時，它們就具有稀釋性。稀釋金額為當期普通股的平均市場價格減去發行價格。因此，要計算稀釋每股收益，需將潛在普通股看作是由以下兩部分組成：

(1) 按當期普通股的平均市場價格發行一定數量普通股的合同。此類普通股被認為是公允定價的，而且既不具稀釋性也不具反稀釋性。計算稀釋每股收益時它們被忽略了。

(2) 發行剩餘普通股不是為了收取對價的合同。此類普通股不產生收入，並不會對可歸屬於外發普通股的損益有影響。因此，此類股份是具稀釋性的，且計算稀釋每股收益時，會加到外發普通股股數中。

47 只有在當期普通股的平均市場價格高於期權或認股權證的行權價格時（即“行權價低於市價”），該期權或認股權證才具有稀

釋效應。無需為反映普通股價格上的變化而追溯調整前期報告的每股收益。

47A 至於適用《國際財務報告準則第 2 號——以股份為基礎的支付》的股票期權和其他以股份為基礎的支付協議，第 46 段中提及的發行價格，以及第 47 段中提及的執行價格，應包括未來將會提供給主體的所有商品和服務的公允價值（按照《國際財務報告準則第 2 號》計量）。這些商品和服務按照股票期權或者其他以股份為基礎的支付協議來提供。

48 計算稀釋每股收益時，具有固定或可確定條款的僱員股票期權，和非授予的普通股，作為期權處理，即使它們可能視授予與否而定。在其授予日就應將它們視為發行在外股份來處理。以業績為基礎的僱員股票期權，作為或有可發行股份處理，因為它們的發行除要隨著時間的推移之外，還要看是否滿足特定的條件而定。

可轉換工具

49 根據第 33 段和第 36 段要求，可轉換工具的稀釋效應反映在稀釋每股收益中。

50 只要宣告的本期可轉換優先股股利金額，或者一旦將其轉換成普通股，就可獲得的累積至本期的每股普通股股利金額，超過基本每股收益，可轉換優先股就具有反稀釋性。類似地，只要可轉換債券轉換為普通股時馬上可以獲得的每股普通股權益（扣除稅收和收益或費用上的其他變化），超過了基本每股收益，可轉換債券就具有反稀釋性。

51 可轉換優先股的贖回或誘致性轉換，可能僅會影響到原外發的部分可轉換優先股。在這種情況下，為確定剩餘的外發優先股是否

具有稀釋性，第 17 段中提及的所有額外對價，都應歸屬到那些將會被贖回或者轉換的可轉換優先股上。已贖回或已轉換的股份應與那些未被贖回或轉換的股份分開考慮。

或有可發行股份

52 和計算基本每股收益一樣，如果滿足條件（即事件已經發生），或有可發行股份是當作外發股份處理的，且包括在稀釋每股收益的計算中。或有可發行股份應從期初開始（若晚於期初，則從或有股份協議簽定日起開始）就包括在內。如果條件沒有滿足，包括在稀釋每股收益計算中的或有可發行股份數量，應當以如果當期期末就是或有期間期末將會發行的股份數量為基礎確定。或有期間期滿之時，若條件仍不滿足，則不允許重編報表。

53 如果某一期間特定收益金額的取得或維持，是或有發行條件，且如果在報告期期末已經取得該金額，但必須在該報告期期末之後再維持一個期間，那麼如果計算稀釋每股收益時這些股份具有稀釋效應的話，則要把額外的普通股當作發行在外處理。在這種情況下，稀釋每股收益的計算，是以在報告期期末收益金額就是或有期間期末的收益金額時將會發行的普通股數量為基礎的。由於收益在未來期間可能會變化，因此，在或有期間期末之前，基本每股收益計算不會包括此類或有發行，因為並非所有必要條件均已滿足。

54 或有可發行的普通股數量可能取決於該普通股的未來市場價格。在這種情況下，如果其效應是稀釋性的，稀釋每股收益的計算，是以如果報告期期末的市場價格就是或有期期末的市場價格時，將發行的普通股數量為基礎的。如果或有發行的條件是建立在超過報告期期末之外的一段時間內的市場平均價基礎上，則使用已逝時間段內的平均價格。由於市場價格在未來期間可能發生變化，因此，在或有期

間期末之前，基本每股收益計算不包括此類或有可發行的普通股，因為並非所有必要條件均已滿足。

55 或有可發行的普通股數量可能取決於未來的盈利和普通股未來的價格。在這種情況下，包括在稀釋每股收益計算中的普通股數量，基於兩方面條件（即到目前為止的盈利和報告期期末的現行市場價格）。除非滿足這兩方面條件，否則或有可發行的股份不包括在稀釋每股收益的計算中。

56 在其他情況下，或有可發行的普通股數量取決於除盈利或市場價格以外的其他條件（如一定數量的零售店的開業）。在這種情況下，假定現行狀況保持不變直到或有期間期滿為止，則根據報告期期末的狀況，或有可發行的普通股包括在稀釋每股收益計算中。

57 或有可發行的潛在普通股（那些根據或有股份協議規定者除外，如或有可發行的可轉換工具）應按以下規定包括在稀釋每股收益計算中：

（1）主體在根據第 52 段至第 56 段中的或有普通股規定制定的發行條件基礎上，決定是否可以假定潛在普通股將會發行；

（2）如果這些潛在普通股應反映在稀釋每股收益中，主體遵循第 45 段至第 48 段中針對期權和認股權證規定、第 49 段至第 51 段中針對可轉換工具的規定、第 58 段至第 61 段中針對可以用普通股或現金結算的合同的規定，以及其他規定，適用的話，確定它們對稀釋每股收益計算的影響。

但是，不能為了計算稀釋每股收益就假定行權或轉換，除非或有可發行的類似外發潛在普通股進行了行權或轉換。

可用普通股或現金結算的合同

58 當主體發行該主體可以選擇用普通股或現金結算的合同，則該主體應假定該合約將會用普通股結算，且若其效果具有稀釋性的話，由此產生的潛在普通股應包括在稀釋每股收益計算中。

59 如果是基於會計目的，把此類合同作為一項資產或負債列報，或者它既有權益的成分，又有負債的成分，而該合同又已經被全部歸類為權益工具時，則企業應對本該導致的該期間損益的所有變化調整其分子。此調整與第 33 段中要求的調整類似。

60 對於那些可依據持有人的選擇用普通股或現金結算的合同，計算稀釋每股收益時，應用現金結算和股份結算這兩者中稀釋性更大的那個來計算。

61 可以用普通股或現金結算的合同的一個例子是一種債務工具，這種債務工具賦予企業到期時可自由地使用現金或自己的普通股結算本金的權利。另外一個例子是簽出看跌期權，它賦予其持有者以普通股或現金結算的選擇權。

購入期權

62 諸如購入看跌期權或購入看漲期權（即主體持有的針對其自身普通股的期權）等合同，不包括在稀釋每股收益計算中，因為將其包括在內將會有反稀釋性。只有行權價格高於市場價格才會執行看跌期權，同時，只有行權價格低於市場價格才會執行看漲期權。

簽出看跌期權

63 要求主體回購其自身股份的合約，例如，簽出看跌期權和遠期購入合同，如果具有稀釋性，應包括在稀釋每股收益計算中。如果

這些合同在當期的“行權價低於市場價”（即行權價或結算價格在當期的平均市場價格之上），那麼它們對每股收益的潛在稀釋效應，應按下列規定計算：

（1） 應假定在期初會（按當期平均市場價格）發行足量的普通股，以便獲取收入來履約；

（2） 應假定來自發行的收入用於履約（即用於買回普通股）；
並且

（3） 增量普通股（假定發行的普通股數量與因履約收到的普通股數量的差額）應包括在稀釋每股收益計算中。

追溯調整

64 如果外發普通股或潛在普通股數量，因資本化、紅股發行或股票分割而增加，或者因反向股票分割而減少，則對所有列報期間的基本的和稀釋每股收益計算，均應追溯調整。如果這些數量變化發生在報告期後、但在財務報告批准報出日之前，當期列報的和任何以前期間列報的財務報表中的每股收益計算結果，都應以新的股份數量為基礎。每股計算結果中反映了股份數量上的此類變化這個事實應予以披露。另外，所有列報期間的基本和稀釋每股收益，應就會計政策變更引起的差錯和追溯處理的調整之影響，進行調整。

65 如果用於計算每股收益的假設發生了變化，或者潛在普通股轉換成了普通股，主體不必重編以前任何期間的稀釋每股收益。

列 報

66 主體應針對來自持續經營且可歸屬於母公司普通股股東的損益，以及針對當期歸屬於母公司普通股股東的損益、對當期利潤有不同分享權利的每類普通股，在綜合收益表內列報基本的和稀釋每股

收益。對於每一類具有分享當期利潤的普通股，列報其按照當期歸屬於母公司普通股股東的持續經營損益和當期損益計算的基本的和稀釋每股收益。主體應以同等顯著的方式列報所有期間的基本的和稀釋每股收益。

67 列報綜合收益表的每個期間都要列報每股收益。如果其中至少有一個期間報告過稀釋每股收益，則應在所有的列報期間報告稀釋每股收益，即使它等於基本每股收益。如果基本每股收益與稀釋每股收益相等，可以在綜合收益表中的同一行內分兩列列報。

67A 如果主體按照《國際會計準則第 1 號》（2011 年修訂）第 10A 段在單獨的報表中列報損益成分，那麼主體應在該單獨的報表中按照第 66 段和第 67 段的要求，列報基本每股收益和稀釋每股收益。

68 如果主體報告了終止經營，則應當在綜合收益表表內或是在財務報表附註中披露終止經營部分的基本每股收益和稀釋每股收益。

68A 如果主體按照《國際會計準則第 1 號》（2011 年修訂）第 10A 段在單獨的報表中列報損益成分，那麼主體應在該單獨的報表或附註中按照第 68 段列報終止經營部分的基本每股收益和稀釋每股收益。

69 主體應列報基本的和稀釋每股收益，即使該金額是負值（即每股虧損）。

披 露

70 主體應作如下披露：

（1） 計算基本的和稀釋每股收益時用來作分子的金額，以及

將這些金額調至當期可歸屬於母公司損益的調整。此調整應包括影響每股收益的每類工具的個別影響。

(2) 計算基本的和稀釋每股收益時，用來作分母的普通股加權平均數，以及這些分母之間的彼此調整。此調整應包括影響每股收益的每類工具的個別影響。

(3) 可能未來會潛在地稀釋基本每股收益，但就列報期間而言具有反稀釋性，因而未包括在稀釋每股收益計算中的工具（包括或有可發行的股份）。

(4) 對發生在報告期後的，且如果發生在報告期末之前，就會顯著地改變期末外發普通股或潛在普通股數量的普通股交易或者潛在普通股交易，除根據第 64 段進行會計處理之外，還要說明這些交易。

71 第 70 段 (4) 中的交易例子包括：

- (1) 為獲取現金而進行的股份發行；
- (2) 所得收入用於償付債務或報告期末外發的優先股而進行的股份發行；
- (3) 贖回外發普通股；
- (4) 外發的潛在普通股在報告期末轉換或行權，成為普通股；
- (5) 期權、認股權證或可轉換工具的發行；
- (6) 條件滿足後就會導致或有可發行股份的發行。

每股收益金額，不因發生在報告期後的上述發行交易而調整，因為上述交易不影響賴以產生當期損益的資本金額。

72 產生潛在普通股的金融工具和其他合同，可能含有影響基本的和稀釋每股收益計算的條款和條件。這些條款和條件可能決定所有潛在普通股是否有稀釋性；且如果是有稀釋性的，它們還可能決定其對外發普通股的加權平均數的影響，以及對可歸屬於普通股股東的損

益的後續調整的影響。如果無其他要求（參見《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》），鼓勵披露此類金融工具和其他合同的條款和條件。

73 除基本的和稀釋每股收益之外，如果主體還披露運用綜合收益表中的一個報告數字計算的每股收益，該數字不同於本準則規定的那個報告數字，則此金額應運用根據本準則確定的普通股加權平均數來計算。與此數字相關的基本的以及潛在的每股收益金額，應在附註中同等地予以列報。主體應簡要說明確定分子的基礎，包括每股收益金額是稅前的還是稅後的。如果所採用的綜合收益表數字，沒有在綜合收益表中作為一個單列項目報告，則應提供就所用數字和綜合收益表中報告的單列項目所作的協調。

73A 除基本的和稀釋每股收益之外，第 73 段也適用於主體披露運用不同於本準則規定損益報告條款計算的每股收益。

生效日期

74 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前採用。如果主體對開始於 2005 年 1 月 1 日之前的期間採用本準則，主體應披露這一事實。

74A 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了整個國際財務報告準則中使用的術語，另外還增加了第 4A 段、第 67A 段、第 68A 段和第 73A 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用那些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），那麼這些修訂內容也適用於提前採用的期間。

74B 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》，修訂了的第 4 段、第 40 段

和附錄一第 11 段。報告主體應用《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》時應適用以上修訂。

74C 2011 年 5 月公佈的《國際財務報告準則第 13 號》，修訂了第 8 段，第 47A 段和附錄一第 2 段。報告主體應用《國際財務報告準則第 13 號》時應適用以上修訂。

74D 2011 年 6 月公佈的《其他綜合收益項目列報》（修訂國際會計準則第 1 號），修訂了第 4A 段，第 67A 段和第 73A 段。報告主體應用 2011 年 6 月修訂的《國際會計準則第 1 號》時應適用以上修訂。

74E 2014 年 7 月公佈的《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》，修訂了第 34 段。報告主體應用《國際財務報告準則第 9 號》時應適用以上修訂。

其他文告的撤銷

75 本準則取代了《國際會計準則第 33 號——每股收益》（1997 年發佈）。

76 本準則取代了《解釋公告第 24 號——每股收益：金融工具和其他可用股份清償的合同》。

附 錄

附錄一 應用指南

本附錄是本準則的組成部分。

歸屬於母公司的損益

1 為計算以合併報表為基礎的每股收益，歸屬於母公司的損益是指調整了少數股權之後合併主體的損益。

配股權

2 在潛在普通股行權或轉換之時的普通股發行，通常不會產生紅股因素。這是因為潛在普通股經常足值發行，結果導致主體可獲得的資源的成比例變化。但是在配股權中，配股價格常常低於該股份的公允價值。因此，如在第 27 段（2）中所指出的那樣，此類配股權包含著紅股因素。如果向現有的所有股東提供配股權，在配股權之前所有期間計算基本的和稀釋每股收益時所用的普通股股數，就是配股前外發的普通股股數乘以下列係數：

行使配股權之前那一刻的每股公允價值 / 理論上除權的每股公允價值

理論上除權的每股公允價值，是通過行使配股權之前那一刻的股份的市場價值合計，加上行使配股權所得款項，再除以行使配股權後外發的普通股股數計算的。如果配股權利在其行使日前將會與股份分開單獨地交易，則公允價值按照股份和配股權一起交易的最後一天的收盤價確定。

控制數

3 為說明第 42 段和第 43 段中所描述的控制數概念的運用，假

定一個主體歸屬於母公司的持續經營損益為 4 800¹個貨幣單位。歸屬於母公司的非持續經營損失為 7 200 個貨幣單位，歸屬於母公司的損失為 2 400 個貨幣單位，並且有 2 000 股外發的普通股，400 股潛在普通股。該企業持續經營的基本每股收益為 2.40 個貨幣單位，非持續經營基本的每股損失為 3.60 個貨幣單位，基本的每股損失為 1.20 個貨幣單位。400 股潛在普通股要包括在稀釋每股收益的計算中，假設這 400 股潛在普通股不存在損益影響，這樣計算出來的 2.00 個貨幣單位的每股持續經營收益就是稀釋性的。由於歸屬於母公司的持續經營利潤就是控制數量，主體也把這 400 股潛在普通股包括在其他每股收益金額計算中，即使計算出的每股收益金額，相對其可比的基本每股收益金額是反稀釋性的，也就是說，每股虧損會減少（非持續經營每股虧損為 3.00 個貨幣單位，每股虧損為 1.00 個貨幣單位）。

普通股的平均市場價格

4 為計算稀釋每股收益，假定將發行的普通股的平均市場價格，是在當期普通股的平均市場價格基礎上計算的。理論上講，主體普通股的每一項市場交易均應包括在平均市場價格的確定中。但是，作為一個實際問題，將每週或每月價格簡單平均通常也是充分的。

5 一般而言，計算平均市場價格時用收盤價就夠了。但是，當價格波動較大時，最高價和最低價的平均通常會產生一個更有代表性的價格。用於計算平均市場價格的方法要一貫地採用，除非因條件的變化，該價格不再具有代表性，例如，幾年來，在價格相對平穩時，運用收盤價來計算平均市場價格的主體，如果價格開始波動較大，且收盤價不再能產生有代表性的平均市場價格時，可能轉而採用最高價

1 在本準則中，貨幣金額以“貨幣單位”（CU）來表示。

和最低價的平均數。

期權、權證和它們的等價物

6 只要可轉換工具和一旦轉換就可取得的普通股這兩者的平均價格，都高於期權或認股權證的行權價，就可假定用於購買可轉換工具的期權或認股權證將會被行使，以購買可轉換工具。但是，除非同時假定類似外發的可轉換工具會被轉換成普通股，如果有的話，否則不能假定期權和認股權證的行使。

7 期權或認股權證可能允許或要求在支付全部或部分行權價之外，標價購買主體（或其母公司或其子公司）的債券或其他工具。計算稀釋每股收益時，這些期權和認股權證具有稀釋效應，如果（1）當期相關普通股的平均市場價格超過行權價格，或（2）將來會被標價購買的工具的售價，低於按照期權或認股權證協議可能標價購買的該工具價格，由此所致的折扣確立了一個有效的行權價格，它比一旦行權就可獲得的普通股的市場價格要低。在計算稀釋每股收益時，假定這些期權和認股權證將會行權，並且假定將會標價購買債務和其他工具。對期權或認股權證持有者而言，如果用現金標價購買更為有利且合約允許用現金標價購買，則應假定為用現金標價購買。假定將會標價購買的所有債務利息（稅後）應作為一項調整加回到分子中。

8 對於具有類似規定的優先股，或其他具有轉換選擇權的工具，即允許投資者為取得更有利的轉換率而支付現金的工具，都可以作類似處理。

9 某些期權或認股權證的基本條款可能要求，把執行這些工具取得的進款，用於贖回主體（或其母公司或其子公司）的債務或其他工具。計算稀釋每股收益時，假定這些期權或認股權證將會被執行，

且其進款會用於按其平均市場價格購買債務，而不是用於購買普通股。不過，計算稀釋每股收益時，要考慮假定的執行進款，超過債務的假定購回所費金額之差額（即假定用於購回普通股）。假定將會購回的所有債務利息（稅後），應作為一項調整加回到分子中。

簽出看跌期權

10 為說明第 63 段的應用，假定主體外發了 120 份普通股簽出看跌期權，執行價格為 35 個貨幣單位。當期普通股的平均市場價格為 28 個貨幣單位。計算稀釋每股收益時，主體假定期初以每股 28 個貨幣單位的價格發行了 150 股普通股，以滿足其 4 200 個貨幣單位的交售義務。發行的 150 股普通股，與為滿足看跌期權收取的 120 股普通股之間的差額（30 股增量普通股），在計算稀釋每股收益時應加回到分母中。

子公司、合營企業或聯營企業的工具

11 對於子公司、合營企業、聯營企業的潛在普通股，要麼可轉換為子公司、合營企業或聯營企業的普通股，要麼可轉換為母公司、（對報告主體）具有共同控制或重大影響的投資者，被投資者的普通股，都應按以下規定包括在稀釋每股收益計算中：

（1） 由子公司、合營企業或聯營企業發行的工具，若能使其持有者取得子公司、合營企業或聯營企業普通股的，要包括在子公司、合營企業或聯營企業稀釋每股收益資料的計算中。然後把這些每股收益包括在以報告主體對子公司、合營企業或聯營企業工具的持有為基礎的報告主體每股收益計算中。

（2） 計算稀釋每股收益時，子公司、合營企業或聯營企業發行的可轉換為報告主體普通股的工具，要放在報告主體的潛在普通股之中考慮。同樣，計算合併的稀釋每股收益時，子公司、合營企業或

聯營企業發行的可購買報告主體普通股的期權或認股權證，要放在報告主體的潛在普通股之中考慮。

12 為確定報告主體發行的可轉換為子公司、合營企業或聯營企業普通股的工具，對每股收益的影響，假定這些工具將會被轉換。因此，依據第 33 段對分子（可歸屬於母公司普通股股東的損益）做必要調整。除這些調整以外，分子還要對因假定轉換而引起的子公司、合營企業或聯營企業外發普通股數量增加，由此導致報告主體記錄的所有損益變化（如股利收益和按權益法核算的收益）作調整。稀釋每股收益計算中的分母不受影響，因為報告主體外發普通股的數量不隨假定的轉換而變。

持有人有權分享利益的權益工具和兩類普通股

13 某些主體的權益包括：

(1) 按照事先確定的公式（如兩股對一股），但有時有分享程度上限（如，每股達到但不超出某一設定金額），與普通股一起參與股利分配的工具。

(2) 有著不同於另一類普通股的股利率，但沒有優先權或更高權利的一類普通股。

14 計算稀釋每股收益時，應用指南第 13 段中描述的、可轉換為普通股的工具，若具有稀釋效應，則假定它們會轉換。至於那些不能轉換為一類普通股的工具，則根據它們的股利分配權利或者享有的參與未分配收益的其他權利，把當期損益分配至不同種類的股份和持有人有權分享利益的權益工具上。要計算基本的和稀釋每股收益：

(1) 歸屬於母公司普通股股東的損益，依據當期就每類股份宣告的股利金額，以及就當期必須支付的（如未支付的累積優先股股利）約定股利金額（或持有人有權分享利益的債券利息）調整（利潤

減少或虧損增加)。

(2) 剩餘的損益分配至普通股和持有人有權分享利益的權益工具上，就每類工具享有的收益而言，就像當期所有的損益都已被分配那樣。分配到每一類權益工具上的損益總額，按照因股利而分派的金額，加上因享有分享權而分派的金額來確定。

(3) 分配給每一類權益性工具的損益總額，除以收益被分配至其名上的外發工具的數量，以確定此工具的每股收益。

為計算稀釋每股收益，假定已發行的全部潛在普通股均包括在外發的普通股中。

部分支付的股份

15 若發行了普通股但未足額收款，則計算基本每股收益時，要把它們作為普通股的一小部分來處理，因為相對於已足額支付的普通股而言，它們有權參與該間的股利分配。

16 就部分付款的股份無權參與當期股利分配而言，計算稀釋每股收益時，應將它們作為認股權證或期權的等價物來處理。未支付的餘額被假定是代表著用於購買普通股的款項。包括在稀釋每股收益計算中的股份數，是預定股份數與假定將會被購買的股份數之間的差額。

國際會計準則第34號——中期財務報告

目 錄

起始段落

目 標	
範 圍	1
定 義	4
中期財務報告的內容	5
中期財務報告的最基本組成部分	8
中期財務報表的格式和內容	9
重大事項與交易	15
其他披露	16A
遵從國際財務報告準則的披露	19
要求列報中期財務報表的期間	20
重要性	23
在年度財務報表中的披露	26
確認和計量	28
與年度報表一致的會計政策	28
季節性、週期性或偶然性收入	37
財務年度中不均勻發生的費用	39
確認和計量原則的採用	40
估計的運用	41
以前已報告中期的重述	43
生效日期	46

國際會計準則第34號——中期財務報告

目 標

本準則的目標是規範中期財務報告的最基本內容，並規範完整或簡明的中期財務報表中應採用的確認和計量原則。及時和可靠的中期財務報告可以幫助投資者、債權人和其他人士了解主體的獲利能力和產生現金流量的能力以及其財務狀況和流動性。

範 圍

1 本準則不強制規定哪些主體應公佈中期財務報告，間隔多長，或在中期期末後多久公佈。但是，政府、證券監管機構、證券交易所和會計團體通常要求有債券或權益性證券公開交易的主體公佈中期財務報告。如果主體被要求或自行選擇依據國際會計準則公佈中期財務報告，應採用本準則。國際會計準則委員會¹鼓勵那些有證券公開交易的主體編報符合本準則規定的確認、計量和披露原則的中期財務報告。特別地，鼓勵公開交易的主體：

(1) 至少提供截至其財務年度上半年末的中期財務報告；以及

(2) 在中期期末以後 60 天內提供其中期財務報告。

2 對每類財務報告，無論是年度報告還是中期報告，需評價其本身是否遵從了國際財務報告準則。在某一特定的財務年度，可能出現主體沒有提供中期財務報告，或提供的中期財務報告不符合本準則

¹ 國際會計準則理事會承繼了國際會計準則委員會，並於 2001 年開始運行。

要求等情況，這並不妨礙主體的年度財務報表遵從國際財務報告準則的規定（如果主體這樣作了）。

3 如果主體的中期財務報告被描述為符合國際財務報告準則，則其應符合本準則的所有要求。第 19 段要求對此作一定的披露。

定 義

4 本準則使用的下列術語，其含義為：

中期，指短於一個完整的財務年度的財務報告期間。

中期財務報告，指包括涵蓋一個中期的一套完整的財務報表〔如《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）所述〕或一套簡明的財務報表（如本準則所述）的財務報告。

中期財務報告的內容

5 《國際會計準則第 1 號》將“一套完整的財務報表”界定為包括如下組成部分：

- （1） 當期期末財務狀況表；
- （2） 當期損益和其他綜合收益表；
- （3） 當期權益變動表；
- （4） 當期現金流量表；
- （5） 附註，包括重大會計政策和其他說明性註釋；以及
- （5A） 《國際會計準則第 1 號》第 38 段和第 38A 段規定的前期比較信息；
- （6） 主體追溯應用某項會計政策，或者追溯重述或根據《國際會計準則第 1 號》第 40A 段至第 40D 段在財務報表中重新分類其財務報表項目時，前期期初的財務狀況表。主體可能使用與本準則不同的報表名稱，例如，主體可能使用“綜合收益表”，而非“損益及

其他綜合收益表”。

6 考慮及時性和成本效益原則，也為了避免重複以前已報告過的信息，主體可能被要求或可能自行選擇在中期列報較其年度財務報表少的信息。本準則將中期財務報告的最基本內容界定為包括簡明的財務報表和有選擇的說明性附註。中期財務報告旨在列報比最近期的完整的年度財務報表更新的信息。因此，中期財務報告注重新的活動、事項和情況，不重複以前已報告過的信息。

7 本準則不禁止或阻攔主體在其中期財務報告中公佈一套完整的財務報表（如《國際會計準則第 1 號》所述），而不是簡明的財務報表和有選擇的說明性附註。本準則也不禁止或阻攔主體在簡明的中期財務報表中包括比本準則所規定的最基本單列項目或有選擇的說明性附註更多的內容。本準則中的確認和計量指南也適用於完整的中期財務報表，這些財務報表既包括本準則要求的所有披露（尤其是第 16A 段規定的有選擇的附註披露），也包括其他國際財務報告準則要求的披露。

中期財務報告的最基本組成部分

8 中期財務報告至少應包括下列組成部分：

- (1) 簡明財務狀況表；
- (2) 簡明損益和其他綜合收益表；
- (3) 簡明權益變動表；
- (4) 簡明現金流量表；
- (5) 有選擇的說明性附註。

8A 如果主體按照《國際會計準則第 1 號》(2011 年修訂)第 10A 段的要求在單獨的收益表中列報損益組成項目，那麼中期簡明信息可

以取自該單獨報表。

中期財務報表的格式和內容

9 如果主體在中期財務報告中公佈一套完整的財務報表，這些報表的格式和內容應符合《國際會計準則第 1 號》對一套完整的財務報表的要求。

10 如果主體在中期財務報告中公佈一套簡明的財務報表，這些簡明報表至少應包括最近期的年度財務報表中列出的每個標題和小計項目及本準則要求的有選擇的說明性附註。如果因缺少某些追加的單列項目或附註，將使簡明中期財務報表產生誤導，則還應將這些追加的單列項目或附註包括在內。

11 在列示損益要素的中期報表中，如果主體在《國際會計準則第 33 號——每股收益》適用範圍內，主體應當列示該階段基本和稀釋的每股收益²。

11A 如果主體按照《國際會計準則第 1 號》(2011 年修訂)第 10A 段的要求在單獨報表中列報損益，那麼在報表中要列示基本的和稀釋的每股收益。

12 《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)提供了有關財務報表結構的指南。《國際會計準則第 1 號》的實施指南舉例說明財務狀況表、綜合收益表和權益變動表列報的方式。

13 [已刪除]

2 本段根據 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》進行了修訂，以明確《國際會計準則第 34 號》的範圍。

14 如果主體最近期的年度財務報表是合併報表，則中期財務報告要按合併基礎來編製。母公司的單獨財務報表與最近期年度財務報告中的合併報表是不一致和不可比的。如果主體的年度財務報告除包括合併報表外，還包括母公司的單獨財務報表，本準則既不要求也不禁止將母公司單獨的財務報表包括在主體的中期財務報告中。

重大事項與交易

15 主體應在中期報告中包括那些自上一個年度報告期末日後發生的、對主體的財務狀況和經營業績變動的理解具有重要性的事項和交易的說明。最近的年度財務報告列示的相關信息，應在中期報告中更新這些事項和交易的披露。

15A 主體中期財務報告的使用者可以取得最近的主體年度財務報告。因此，最近年度財務報告附註中列示的信息，如果相對不重要，則中期財務報告附註不需提供更新信息。

15B 以下事項和交易（但不僅限於列示的事項和交易）如屬重要，則需披露：

- （1） 存貨減記至可變現淨值，以及這項減記的轉回；
- （2） 金融資產，不動產、廠場和設備，無形資產、客戶合同產生的資產或其他資產減值損失的確認，以及這項減值損失的轉回；
- （3） 重組成本的準備的轉回；
- （4） 不動產、廠場和設備購買和處置；
- （5） 購買不動產、廠場和設備的承諾；
- （6） 訴訟了結；
- （7） 前期差錯更正；
- （8） 影響主體金融資產和金融負債公允價值的商業或經濟環境的改變，而不論這些資產或負債以公允價值還是攤餘成本確認；

- (9) 資產負債表日或以前未經糾正的貸款拖欠或貸款協議的違反；
- (10) 關聯方交易；
- (11) 金融工具公允價值計量層級的改變；
- (12) 因金融資產持有意圖或用途發生改變而導致的金融資產分類的改變；以及
- (13) 或有負債或或有資產的改變。

15C 單項國際財務報告準則對第 15B 段列示內容中的許多項目的披露提供了指南。那些自上一個年度報告期末日後發生、對主體的財務狀況和經營業績變動的理解具有重要性的事項和交易，應在中期財務報告中予以說明並對上一年度報告中披露的相關信息予以更新。

16 [已刪除]

其他披露

16A 除了按照第 15 段至第 15C 段要求披露重要事項和交易外，以下信息如屬重要且沒有在中期財務報告的其他地方披露，則主體在中期財務報表的附註中至少應包括。這些信息通常應以“財務年度年初至今”為基礎報告。

(1) 中期財務報表延用了與最近期年度財務報表相一致的會計政策和計算方法的聲明；或如果這些政策或方法已變更，對變更的性質和影響的說明；

(2) 對中期經營的季節性或週期性的說明性評述；

(3) 對資產、負債、權益、淨收益或現金流量有影響的異常項目的性質和金額，這些項目由於其性質、大小或發生的頻率而屬異常；

(4) 在本財務年度內的以前中期或以前財務年度已報告過的估計金額變更的性質和金額；

(5) 債務性證券和權益性證券的發行、回購和償還；

(6) 向普通股和其他股份分別支付的股利（總額或每股股利）；

(7) 分部信息如下（只有《國際財務報告準則第 8 號——經營分部》要求主體在年度財務報表中披露分部信息，才要求主體在中期財務報告中披露分部信息）：

①來自外部客戶的收入，只要是包含在分部利潤或虧損的計量中，經首席經營決策者審查，或定期提供給首席經營決策者；

②分部間的收入，只要是包含在分部利潤或虧損的計量中，經首席經營決策者審查，或定期提供給首席營運決策者；

③分部利潤或者損失的計量；

④特定報告分部資產和負債總額，只要是定期提供給首席營運決策者且在報告分部上一年度的財務報表中披露的數量已發生重大變化；

⑤描述自上一年度財務報告的分部基礎或計量分部利潤或虧損基礎的差異；

⑥報告分部利潤或虧損總和與主體稅前（所得稅）利潤或虧損及終止的經營的協調。然而，如果主體將諸如稅費（所得稅）等項目分配至報告分部，主體應當協調報告分部利潤或虧損總和與這些項目後的主體利潤或虧損。所有的重要協調項目應當單獨確定和描述。

(8) 未在中期財務報表中反映的中期期末之後的重要事項；

(9) 中期中主體結構變化（包括企業合併、子公司和長期投資的購買或處置、重組以及終止經營）的影響。在企業合併的情況下，主體應披露《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》要求披露的信息；

(10) 對於金融工具，其公允價值披露應根據《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》第 91 段至第 93 段(8)、第 94 段至第 96 段、第 98 段和第 99 段，以及《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》第 25 段和第 26 段、第 28 段至第 30 段。

(11) 《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》中定義的主體由非投資性主體成為投資性主體或由投資性主體轉換為非投資性主體，應根據《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》第 9B 段進行披露。

(12) 根據《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》要求對客戶合同收入的分解。

17—18 [已刪除]

遵從國際財務報告準則的披露

19 如果主體的中期財務報告遵從本準則，應對此事實予以披露。除非中期財務報告符合國際財務報告準則的所有要求，否則不能聲稱為與國際財務報告準則保持一致。

要求列報中期財務報表的期間

20 中期報告應包括如下期間的中期財務報表（簡明的或完整的）：

(1) 截至本中期期末的財務狀況表和截至上一個財務年度末的比較財務狀況表；

(2) 本中期的損益和其他綜合收益表和本財務年度年初累計至今的損益和其他綜合收益表，並提供上一財務年度可比中期（相當於本中期和年初至今的期間）的損益和其他綜合收益表，根據《國際會計準則第 1 號》（2011 年修訂），每一期間的中期報告可提供損益和其他綜合收益表；

(3) 本財務年度年初累計至今權益變動的報表，以及上一財務年度相當於年初至今的可比期間的比較報表；

(4) 本財務年度年初累計至今的現金流量表，以及上一個財務年度相當於年初至今的可比期間的比較報表。

21 對於經營具有高度季節性的主體，截至中期財務報告日前 12 個月的信息以及在此之前的 12 個月的可比信息可能是有用的。因此，鼓勵那些經營具有高度季節性的主體除報告上一段所要求的信息外，還報告這種信息。

22 與本準則一同發佈的示例^註一對提供半年報告和季度報告的主體，說明了要求列報的期間。

重要性

23 為編製中期財務報告而決定如何確認、計量、分類或披露某項目時，其重要性程度應相對於中期財務資料進行評估。在對重要性進行評估時，應當認識到，與年度財務資料的計量相比，中期計量可能在更大的程度上依靠估計。

24 《國際會計準則第 1 號》和《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》界定如果一個項目的省略或者錯報會影響財務報表使用者的經濟決策，則其具有重要性。《國際會計準則第 1 號》要求對重要項目單獨列報，包括（例如）非持續經營，並且《國際會計準則第 8 號》要求對於會計估計的變更、會計差錯和會計政策的變更進行披露。這兩項準則均沒有對重要性提供量化指南。

25 雖然對重要性進行評估時需要運用判斷，但是，為便於理解中期資料，本準則還是以中期資料本身為基礎擬定確認和計量政策。因此，對異常項目、會計政策或估計變更以及差錯等，應以與中期資

料相關的重要性為基礎予以確認和披露，以避免由於不披露而產生誤導。最重要的目標是確保中期財務報告包括了與理解主體中期財務狀況和經營業績相關的所有信息。

在年度財務報表中的披露

26 如果中期報告的某項估計金額在財務年度的最後一個中期內發生了重大的變化，而該最後中期的財務報告不單獨公佈，則該估計變更的性質和金額應在該年度財務報表的附註中披露。

27 《國際會計準則第 8 號》要求披露對本期有重大影響或對以後期間預計有重大影響的估計變更的性質和（如果切實可行的話）金額。本準則第 16A 段（4）要求在中期財務報告中作類似的披露。這方面的例子包括，在本財務年度的前一中期已報告過的有關存貨減記、重組或減值損失等方面的估計在最後一個中期內發生了變更。上一段要求的披露與《國際會計準則第 8 號》的要求一致，但在範圍上較窄，僅與估計變更有關。並不要求主體在其年度財務報表中包括追加的中期財務信息。

確認和計量

與年度報表一致的會計政策

28 主體在中期財務報表中採用的會計政策，應與年度財務報表中所採用的會計政策相一致，在最近一個年度財務報表日後作出、並在下一年度財務報表中反映的會計政策變更可以除外。不過，主體報告的頻率（年報、半年報或季報）不應影響其年度結果的計量。為了實現這個目標，中期報告的計量應以年初至今為基礎。

29 要求主體在中期財務報表和年度財務報表中採用同樣的會

計政策，這似乎表明，中期計量是將每個中期作為一個獨立的報告期來進行的。但是，第 28 段通過對主體報告的頻率不影響年度結果計量的說明，表明了中期只是更大的財務年度的一部分。年初至今的計量可能涉及在本財務年度的以前中期已報告過的估計金額的變更。但是，確認中期的資產、負債、收益和費用的原則，應與年度財務報表採用的原則一致。

30 說明：

(1) 在中期確認和計量存貨減記、重組或減值引起的損失的原則，應與主體只編製年度財務報表時採用的原則一致。但是，如果這些項目在某一中期確認和計量、且在該財務年度內的以後中期發生估計變更，則最初的估計應在以後的中期通過應計追加的損失金額或轉回以前已確認的金額來改變；

(2) 在中期期末不符合資產定義的費用不應在財務狀況表中遞延，既不能等待未來信息以確定其是否已符合資產的定義，也不應用來平滑財務年度內各中期的利潤；以及

(3) 應在每個中期確認所得稅費用，確認時應依據對整個財務年度預期的加權平均年所得稅稅率的最佳估計。如果年度所得稅稅率的估計發生變化，某一中期的所得稅費用的應計金額可能需要在該財務年度內的以後中期予以調整。

31 根據《編報財務報表的框架》(簡稱《框架》)³，確認是指“將符合要素定義並符合確認標準的項目納入資產負債表或收益表的過程。”資產、負債、收益和費用的定義對於確認，無論是在年度

3 國際會計準則理事會 2001 年採納了國際會計準則委員會的《編報財務報表的框架》。2010 年 9 月，國際會計準則理事會用《財務報告的概念框架》取代了原《框架》。

還是在中期財務報告期末，都是重要的。

32 對於資產，在中期報告日和主體的財務年度末應採用相同的未來經濟利益測試。根據其性質，某些費用如果在財務年度末不具備資產的條件，在中期報告日也同樣不具備資產的條件。類似地，中期報告期末的負債必須表示該日的現時義務，正如其在年度報告期末所表示的那樣。

33 收益（收入）和費用的基本特徵是相關的資產和負債的流入和流出已經發生。如果這些流入和流出已經發生，相關的收入和費用應予確認；否則，就不應確認。《框架》指出，“如果未來經濟利益的減少與資產的減少或負債的增加相聯繫，並且能夠可靠地加以計量，就應當在收益表中確認費用……。《框架》不允許在資產負債表中確認不符合資產或負債定義的項目。”

34 在計量財務報表中報告的資產、負債、收益、費用和現金流量時，只編製年度報告的主體能夠考慮整個年度可獲得的信息。事實上，其計量是以年初至今為基礎的。

35 編製半年報告的主體在對前6個月的財務報表進行計量時，可利用至年中或稍後可獲得的信息，而在對12個月的財務報表進行計量時，就可以利用至年末或稍後可獲得的信息。12個月期的計量將反映前6個月期報告過的估計金額的可能變更。對前6個月的中期財務報告中已報告的金額不追溯調整。但是，第16A段（4）和第26段要求披露重大估計變更的性質和金額。

36 比半年更頻繁地編製報告的主體應利用編製每套財務報表時可獲得的信息，以年初至今為基礎計量每個中期的收益和費用。在本中期報告的收益和費用金額將反映本財務年度內本中期以前的中

期報告的估計金額的變更。對以前中期報告的金額不追溯調整。但是，第 16A 段（4）和第 26 段要求披露重大估計變更的性質和金額。

季節性、週期性或偶然性收入

37 如果主體不在財務年度末預計或遞延財務年度內季節性、週期性或偶然性收入，則在中期報告日也不應預計或遞延這些收入。

38 這方面的例子包括：股利收入、特許使用費和政府補助。此外，有些主體一貫地在財務年度的某些中期賺取比在其他中期更多的收入，零售商的季節性收入就是一例。這些收入應在其發生時予以確認。

財務年度中不均勻發生的費用

39 當且僅當在主體的財務年度末預計或遞延年度中不均勻發生的費用是恰當時，在編製中期報告時才能對這類費用進行預計或遞延。

確認和計量原則的採用

40 與本準則一同發佈的隨附文件提供了運用第 28 段至第 39 段設立的一般性確認和計量原則的示例^註。

估計的運用

41 編製中期財務報告所遵循的計量程序應設計為能夠確保形成的信息是可靠的，而且與理解主體的財務狀況和經營業績相關的的所有重要財務信息都能夠得到恰當的披露。雖然年度和中期財務報告中的計量通常都基於合理的估計，但編製中期財務報告一般需要運用比年度財務報告更多的估計。

42 與本準則一同發佈的隨附文件提供了在中期運用估計的示例^註。

以前已報告中期的重述

43 會計政策的變更（不包括新國際財務報告準則明確規定過渡性規定的會計政策變更）應通過以下方式反映：

（1）重述本財務年度內以前的各中期的財務報表，以及按照《國際會計準則第 8 號》要求在年度財務報表重述的所有以前財務年度內可比中期的財務報表；或者

（2）採用新會計政策的財務年度開始時，如果確定其對所有前期的累計影響不切實可行，調整本財務年度內以前各中期的財務報表，以及以前財務年度內可比中期的財務報表，將新的會計政策按未來適用法適用到盡可能靠前的會計期間。

44 上一段的目的之一是確保某一項會計政策在整個財務年度中一貫地運用於某一特定類型的交易。根據《國際會計準則第 8 號》的規定，會計政策的變更應通過追溯運用來反映，並在切實可行的情況下，重述盡可能靠前的期間的財務資料。但是，如果確定與以前財務年度相關的累計金額的調整不切實可行，則根據《國際會計準則第 8 號》的規定，新的會計政策應儘早適用於可行的未來。第 43 段規定的原則的結果，是要求本財務年度內的會計政策變更自不晚於財務年度的年初開始追溯調整，或者，如果追溯調整不可行，則採用未來適用法。

45 如果允許會計政策變更在財務年度內的中期報告日反映，勢必導致兩種不同的會計政策運用於單個財務年度內的同一種特定類型的交易。其結果將導致中期分攤的困難、經營成果的扭曲、中期信

息分析的複雜化和難以理解。

生效日期

46 本國際會計準則對自 1999 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間的財務報表有效。鼓勵提前採用。

47 《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)修訂了國際財務報告準則中使用的術語。另外還修訂了第 4 段,第 5 段,第 8 段,第 11 段,第 12 段和第 20 段,刪除了第 13 段並增加了第 8A 段和第 11A 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容,如果主體提前採用了《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂),那麼這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

48 《國際財務報告準則第 3 號》(2008 年修訂)修訂了第 16A 段(9)。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用該修訂內容。如果一個主體提前採用了《國際財務報告準則第 3 號》(2008 年修訂),那麼該修訂內容也應適用於提前採用的期間。

49 2010 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 15 段、第 27 段、第 35 段和第 36 段,增加了第 15A 段至第 15C 段及第 16A 段並刪除了第 16 段至第 18 段。主體應對自 2011 年 1 月 1 日及以後日期開始的年度期間採用該修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用了此項修訂,應當披露這一事實。

50 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》增加了第 16A 段(10)。主體應在採用《國際財務報告準則第 13 號》的同時採用這些修訂內容。

51 2011 年 6 月發佈的《其他綜合收益項目的列報》(對《國際

會計準則第 1 號》的修訂) 修訂了第 8 段、第 8A 段、第 11A 段和第 20 段。主體應在採用 2011 年 6 月修訂的《國際會計準則第 1 號》的同時採用這些修訂內容。

52 2012 年 5 月發佈的《國際財務報告準則 2009—2011 年度改進》修訂了《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》，作為此項修訂的結果，本準則第 5 段被修訂。主體應對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯應用此修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用此項修訂，應披露此事實。

53 2012 年 5 月發佈的《國際財務報告準則 2009—2011 年度改進》修訂了第 16A 段。主體應對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯應用此修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用此項修訂，應披露這一事實。

54 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》(對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 27 號》的修訂) 修訂了第 16A 段。主體應對自 2014 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用該修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用了此修訂，則其應同時採用《投資性主體》中的其他所有修訂。

55 《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》於 2014 年 5 月發佈，修訂了本準則第 15B 段和第 16A 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 15 號》時採用上述修訂。

56 《國際財務報告準則 2012—2014 年度改進》於 2014 年 9 月發佈，修訂了本準則第 16A 段。主體應根據《國際會計準則第 8 號——

會計政策、會計估計變更和會計差錯》的要求，於 2016 年 1 月 1 日之後採用準則修訂，並進行追溯調整。允許提前採用。如果主體提前採用準則修訂，應披露這一事實。

57 《披露動議（對國際會計準則第 1 號的修訂）》於 2014 年 12 月發佈，修訂本準則第 5 段。主體應在 2016 年 1 月 1 日之後採用準則修訂。允許提前採用。

註：說明性示例載於紅皮書 B 部分，但僅限英文原版和中文簡體版。

國際會計準則第36號——資產減值

目 錄

	起始段落
目 標	1
範 圍	2
定 義	6
認定可能已經減值的資產	7
可收回金額的計量	18
使用壽命不確定的無形資產的可收回金額的計量	24
公允價值減處置費用	28
使用價值	30
資產減值損失的確認和計量	58
現金產出單元和商譽	65
資產所屬現金產出單元的認定	66
現金產出單元的可收回金額和帳面金額	74
現金產出單元的減值損失	104
資產減值損失的轉回	109
單個資產減值損失的轉回	117
現金產出單元減值損失的轉回	122
商譽減值損失的轉回	124
披 露	126
用於計量包含商譽或使用壽命不確定的無形資產的現金產出單元的可收回金額的估計	134

過渡性規定和生效日期	139
撤銷《國際會計準則第 36 號》(1998 年發佈)	141

附 錄

附錄一 使用現值技術計量使用價值

附錄三 包含商譽和非控制性權益的現金產出單元的減值測試

國際會計準則第36號——資產減值

目 標

1 本準則的目標是規範主體確保其資產以不超過可收回金額進行計量的程序。如果資產的帳面金額超過了通過使用或銷售而收回的價值，該資產就是按超過其可收回金額計量的。如果是這樣，該資產應視為已經減值，本準則要求主體確認資產減值損失。本準則也規定了主體應在何時轉回減值損失，並規範了減值資產的有關披露內容。

範 圍

- 2 本準則適用於除下述資產以外的所有資產減值的會計處理：
- (1) 存貨（參見《國際會計準則第 2 號——存貨》）；
 - (2) 合同資產和根據《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》要求為滿足合同所發生費用資產化的資產；
 - (3) 遞延所得稅資產（參見《國際會計準則第 12 號——所得稅》）；
 - (4) 僱員福利形成的資產（參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》）；
 - (5) 包括在《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》範圍內的金融資產；
 - (6) 以公允價值計量的投資性房地產（參見《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》）；
 - (7) 以公允價值減出售費用計量的、與農業活動有關的屬於《國際會計準則第 41 號——農業》範圍的生物資產；

(8) 遞延取得成本，和包括在《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》範圍內的保險合同下的承保人的合約性權利形成的無形資產；以及

(9) 按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》被歸類為持有待售的非流動資產（或處置組）。

3 本準則不適用於存貨、建造合同形成的資產、遞延所得稅資產或僱員福利形成的資產，或被歸類為持有待售的資產（或被歸類為持有待售的處置組中包含的資產），因為適用於這些資產的現行準則已經包含了有關其確認和計量的要求。

4 本準則適用於如下的金融資產：

(1) 《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》中定義的子公司；

(2) 《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》中定義的聯營；

(3) 《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》中定義的合營。

對於其他金融資產的減值，參照《國際財務報告準則第 9 號》。

5 本準則不適用於包括在《國際財務報告準則第 9 號》範圍內的金融資產、按照《國際會計準則第 40 號》以公允價值計量的投資性房地產、按照《國際會計準則第 41 號》以公允價值減出售費用計量的與農業活動有關的生物資產。然而，本準則也適用於按照其他國際財務報告準則要求以重估金額（也即重估日公允價值減去累計折舊和累計資產減值損失）記錄的資產，如《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》和《國際會計準則第 18 號——無形資產》要求的重估價模式。資產的公允價值與其公允價值減處置費用之間的唯

一差額是處置該資產的直接增量費用：

(1) 如果處置費用可以略而不計，則重估資產的可收回金額必然接近於、或大於其重估價（也即公允價值）。在這種情況下，如果已經執行了重估價規定，則重估資產不大可能減值，沒有必要估計其可收回金額。

(2) [已刪除]

(3) 如果處置費用不能略而不計，則重估資產的公允價值減處置費用必然小於其公允價值。因此，如果重估資產的使用價值小於其重估價（也即公允價值），則重估資產將會減值。在這種情況下，如果已經執行了重估價規定，則主體應運用本準則以確定資產是否可能已經減值。

定 義

6 本準則使用的下列術語，其含義為：

帳面金額，指確認的資產金額扣減相關累計折舊（攤銷）和累計減值損失後的餘額。

現金產出單元，指現金流入基本上獨立於其他資產或資產組合所產生的現金流入的最小可辨認資產組合。

總部資產，指對查核中的現金產出單元和其他現金產出單元產生的未來現金流量起作用的、除商譽之外的資產。

處置費用，指可直接歸屬於資產處置的增量費用，不包括融資費用和所得稅費用。

應折舊金額，指財務報表中資產的成本或替代成本的其他金額，扣除殘值後的餘額。

折舊（攤銷），指在資產使用壽命內系統地分攤其應折舊金額。¹

公允價值是指市場參與者之間在計量日進行的有序交易中，出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格（參見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）。

減值損失，指資產或現金產出單元的帳面金額超過其可收回金額的部分。

可收回金額，指資產或現金產出單元的公允價值減處置費用後的餘額與其使用價值兩者之中的較高者。

使用壽命，指

（1） 資產預期為主體所使用的期間；或

（2） 主體預期可從資產使用中獲得的產品或類似產品單位的數量。

使用價值，指預期從資產或現金產出單元中形成的未來現金流量的現值。

認定可能已經減值的資產

7 第 8 段至第 17 段規定了應於何時確定資產的可收回金額。這些規定使用的“資產”一詞，同時，適用於單項資產或現金產出單元。本準則剩餘部分的構成如下：

（1） 第 18 段至第 57 段是對可收回金額計量的規定。這些規定也使用“資產”一詞，同時，適用於單項資產或現金產出單元。

（2） 第 58 段至第 108 段是對減值損失確認和計量的規定。第 58 段至第 64 段涉及除了商譽以外的單個資產減值損失的確認和計量。第 65 段至第 108 段涉及現金產出單元和商譽減值損失的確認和計

¹ 對於無形資產，通常使用術語“攤銷”而不是“折舊”。兩者含義相同。

量。

(3) 第 109 段至第 116 段是對轉回以前期間確認的資產或現金產出單元減值損失的規定。這些要求再次使用“資產”一詞，同時，適用於單項資產或現金產出單元。對資產的具體要求列示在第 117 段至第 121 段，對現金產出單元的具體要求列示在第 122 段和第 123 段，對商譽的具體要求列示在第 124 段和第 125 段。

(4) 第 126 段至第 133 段是對關於資產和現金產出單元減值損失和轉回應當披露的信息的規定。第 134 段至第 137 段規定了出於減值測試目的對已經分攤商譽或使用壽命不確定的無形資產的現金產出單元的附加披露要求。

8 如果資產的帳面金額超過其可收回金額，則資產已經減值。第 12 段至第 14 段表述了資產可能已經發生減值損失的某些跡象。如果存在任何一種跡象，主體應對其可收回金額進行正式估計。除了第 10 段所述，如果不存在已經發生潛在資產減值損失的跡象，本準則不要求主體對其可收回金額進行正式估計。

9 在每一個報告期末，主體應評估是否存在資產可能發生減值的跡象。如果存在這種跡象，主體應估計資產的可收回金額。

10 無論是否存在減值的跡象，主體還應當：

(1) 對使用壽命不確定的無形資產或尚未達到可使用狀態的無形資產每年通過比較帳面金額和可收回金額進行減值測試。這一減值測試可以在年度期間的任意時間完成，只要測試在每年的相同時間完成。不同的無形資產可能會在不同的時間進行減值測試。然而，如果無形資產是在當前年度期間進行初始計量，無形資產應當在當前年度期間期末之前進行減值測試。

(2) 對企業合併中取得的商譽應當每年按照第 80 段至第 99

段進行減值測試。

11 無形資產產生足夠的未來經濟利益以收回其帳面金額的能力，在資產達到可使用狀態前比達到可使用狀態後面臨更大的不確定性。因此，本準則要求主體至少每年對未達到可使用狀態的無形資產的帳面金額進行減值測試。

12 在估計資產是否存在減值的跡象時，主體至少應考慮下述跡象：

外部信息來源

(1) 資產的市價在當期大幅下跌，其跌幅大大高於因時間推移或正常使用而預計的下跌。

(2) 技術、市場、經濟或法律等主體經營環境，或資產計價所處的市場，在當期發生或在近期將發生重大變化，並對主體產生負面影響。

(3) 市場利率或市場的其他投資報酬率在當期已經提高，從而可能影響主體計算資產使用價值時採用的折現率，並顯著降低資產的可收回金額。

(4) 報告主體的淨資產帳面金額大於其市場資本化金額。

內部信息來源

(5) 有證據表明資產已經陳舊過時或實體損壞。

(6) 資產的使用或預計使用方式或程度已在當期發生或在近期將發生重大變化，並對主體產生負面影響。這些變化包括資產將被閒置，計劃終止或重組該資產所屬的經營，或計劃在以前預定的日期之前處置該資產，以及重新估計具有確定而不是不確定使用壽命資產

的使用壽命²。

(7) 內部報告提供的證據表明，資產的經濟績效已經或將要比預期的差。

來自子公司、合營企業或聯營企業的股利

(8) 對於一項對子公司、合營企業或聯營企業的投資，投資方確認來自該投資的股利，並且存在證據表明以下情況：

①在單獨財務報表中該項投資的帳面金額，大於在合併財務報表中被投資方的淨資產（包含相關商譽）的帳面金額，或；

②該股利大於該子公司、合營企業或聯營企業所宣告股利的期間內的全部綜合收益所得。

13 第 12 段所列舉的並沒有窮盡所有的跡象。主體可以認定資產減值的其他跡象。在這些情況下，也要求主體確定資產的可收回金額，或者在存在商譽時按照第 80 段至第 99 段進行減值測試。

14 從內部報告中獲得的表明資產可能發生減值的證據包括：

(1) 為獲取資產而發生的現金流量，或隨後為經營或維護該資產而發生的現金需求，遠遠高於最初的預算；

(2) 與預算相比，資產的實際現金淨流量或經營損益已經比預算明顯惡化；

(3) 資產的預算現金淨流量或經營利潤大幅度下跌，或者預算損失大幅度增加；或者

(4) 當期數字如與未來期間的預算數字加總，其結果是經營

2 一項資產一旦符合有關持有待售的劃分標準（或包括在劃歸為持有待售的處置組內），就不屬於本準則的適用範圍，而應按《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》進行會計處理。

損失或現金淨流出。

15 如第 10 段所述，本準則規定至少每年對使用壽命不確定或尚未達到可使用狀態的無形資產和商譽進行減值測試。除了適用第 10 段要求的情況，在認定是否需要估計資產的可收回金額時，需要運用重要性概念，例如，如果以前的計算表明，資產的可收回金額遠高於其帳面金額，如果沒有發生消除該差額的事項，主體沒有必要重新估計該資產的可收回金額。類似地，以前的分析可能表明，資產的可收回金額對於第 12 段中列示的一種或多種跡象的反應並不靈敏。

16 作為第 15 段的說明，如果市場利率或市場其他投資回報率在當期已經提高，在下述情況下，不要求主體對資產的可收回金額進行正式估計：

(1) 如果主體計算資產使用價值時採用的折現率不大可能受到市場利率提高的影響，例如，短期利率提高可能不會對計算具有較長剩餘使用壽命的資產價值所採用的折現率產生重大影響。

(2) 如果主體計算資產使用價值時採用的折現率很可能受到市場利率提高的影響，但是，以前進行的可收回金額靈敏度分析表明：

①由於未來現金流量也很可能增加，因此，可收回金額不大可能大幅度下跌（例如，在某些情況下，主體可能有能力表明，它可調整其收入以彌補市場利率提高的影響）；或者

②可收回金額的下跌不大可能導致重大的減值損失。

17 如果有跡象表明資產可能發生減值，這可能表明：需要按照本準則適用於該資產的規定，重新覆核和調整資產的剩餘使用壽命、折舊（攤銷）方法或殘值，即使並沒有確認這項資產的減值損失。

可收回金額的計量

18 本準則將可收回金額定義為資產或現金產出單元的公允價值減處置費用與其使用價值兩者之中的較高者。第 19 段至第 57 段是對可收回金額計量的規定。這些規定使用的“資產”一詞，同時，適用於單項資產或現金產出單元。

19 並不總是需要同時確定資產的公允價值減處置費用與其使用價值。如果資產的公允價值減處置費用與其使用價值中的任何一項超過其帳面金額，資產就沒有減值，因而沒有必要估計其他金額。

20 資產即使沒有在活躍市場上交易，也可能能夠確定其公允價值減處置費用。但是，有時候不可能確定資產的公允價值減處置費用，因為在熟悉情況的交易各方自願進行的正常交易中，資產銷售可獲取的金額缺乏可靠的估計基礎。在這種情況下，資產的使用價值可視為其可收回金額。

21 如果沒有理由相信資產的使用價值遠遠超過其公允價值減處置費用，則資產的公允價值減處置費用可視為其可收回金額。對於所持有的待處置資產而言，往往屬於這種情況。這是因為，資產的持續使用直至處置為止所產生的未來現金流量可能很少，待處置資產的使用價值主要是處置淨收入。

22 可收回金額應就單項資產確定，除非該資產持續使用產生的現金流入不能基本上獨立於其他資產或資產組合所產生的現金流入。如果是這樣，就要確定資產所屬的現金產出單元的可收回金額（參見第 65 段至第 103 段），除非是：

- (1) 資產的公允價值減處置費用高於其帳面金額；或者
- (2) 資產的估計使用價值接近於其公允價值減處置費用，並

且能夠確定其公允價值減處置費用。

23 某些情況下，估計、平均以及簡便計算方法等可能為本準則所述的確定公允價值減處置費用或使用價值的詳細計算提供合理近似值。

使用壽命不確定的無形資產的可收回金額的計量

24 第 10 段要求通過比較帳面金額和可收回金額，對使用壽命不確定的無形資產每年進行減值測試，不論是否有減值的跡象。然而，前期進行的對可收回金額的最近的詳細計算可能在當期資產的減值測試中使用，只要符合以下的所有標準：

(1) 在持續使用無形資產產生的現金流入不能基本上獨立於其他資產或資產組合所產生的現金流入而需要對無形資產所屬的現金產出單元進行減值測試的情況下，自從最近計算可收回金額後，構成單元的資產和負債沒有發生重大變化；

(2) 最近的可收回金額的計算得出的金額大大超過資產的帳面金額；以及

(3) 在分析從最近可收回金額計算後已經發生的事項和已經變化的環境基礎上，確定當期可收回金額將低於資產帳面金額的可能性是微小的。

公允價值減處置費用

25—27 [已刪除]

28 除已經確認為負債的部分外，處置費用應在確定公允價值減處置費用時扣除。這類費用例如法律費用、印花稅以及類似的交易稅、搬移該資產的費用以及使資產達到銷售狀態而發生的直接增量費用。但是，與資產處置隨後進行的縮減或重組一項業務有關的辭退福利

（如《國際會計準則第 19 號——僱員福利》所定義的）和費用，不是資產處置的直接增量費用。

29 有時，資產處置會要求購買者承擔負債，並且，只能取得同時包括資產和負債的單一的公允價值減處置費用。第 78 段規定了如何處理這種情況。

使用價值

30 計算資產使用價值時應反映以下因素：

- (1) 主體預期從資產中取得的未來現金流量的估計；
- (2) 對那些未來現金流量的金額或時間的可能變化的預期；
- (3) 以當期市場無風險利率反映的貨幣的時間價值；
- (4) 承擔資產中包含的不確定性的價格；以及
- (5) 其他因素，例如，市場參與者反映在主體預期從資產中取得的未來現金流量的定價中的非流動性。

31 估計使用價值時，需要採取以下步驟：

- (1) 估計資產持續使用以及最終處置所帶來的未來現金流量；
以及
- (2) 採用適當的折現率對該未來現金流量進行折現。

32 第 30 段 (2)、(4) 和 (5) 認定的因素能夠反映為未來現金流量的調整或折現率的調整。無論主體採用哪一種方法反映對未來現金流量的金額或時間可能變化的預期，結果都應反映未來現金流量的預計現值，即所有可能結果的加權平均。附錄一提供了使用現值技術計量資產使用價值的附加指南。

估計未來現金流量的基礎

33 計量使用價值時，主體應當：

(1) 將現金流量預計建立在合理且有依據的假設基礎上，該假設代表管理層對資產剩餘使用壽命內整個經濟狀況的最佳估計。對外部信息應予以更多的關注。

(2) 將現金流量預計建立在管理層已經通過的最近財務預算或預測的基礎上，但是不應包括任何預計未來重組或改進或提高資產績效形成的預計未來現金流入或流出。建立在這些預算或預測基礎上的預計最多涵蓋 5 年的期間，除非能夠證明更長的期間是合理的。

(3) 預計最近預算或預測涵蓋期間以外的現金流量，除非能夠證明遞增的增長率是合理的，應對隨後年份使用穩定或遞減的增長率，在該預算或預測基礎上以外推的方式予以估計。這個增長率不應超過主體經營所處的產品、行業或國家的長期平均增長率，或使用該資產所處的市場的長期平均增長率，除非能夠證明更高的增長率是合理的。

34 管理層應當通過分析過去現金流量預計和實際現金流量的差額的原因，來評估現行現金流量預計所依據假設的合理性。只要當實際產生現金流量時不存在後續事項或環境的影響，管理層應當確保現行現金流量預計所依據的假設與過去實際的結果一致。

35 通常情況下，對期間超過 5 年的未來現金流量的詳細、清晰、可靠的財務預算或預測難以獲取。由於這個原因，管理層對未來現金流量的估計應基於最多為 5 年的最近預算或預測。管理層可以以超過 5 年的財務預算或預測為基礎對現金流量進行預計，如果管理層確信這些預計可靠，並且能夠表明它按照過去的經驗有能力對超出 5 年的期間作出準確預測。

36 直至資產使用壽命結束為止的現金流量預計，是採用隨後年份的增長率，通過對建立在該財務預算或預測基礎上的現金流量預計

加以外推而估計出來的。這個增長率應是穩定的或是遞減的，除非增長率的提高與關於產品或行業壽命週期模式的客觀信息相吻合。如果恰當的話，增長率可以是零或負數。

37 如果經濟環境有利，則競爭者很可能進入市場，從而限制增長。因此，從長期來看（例如，20年），主體很難超過其經營所處的產品、行業或國家的平均歷史增長率，或使用該資產所處的市場的長期平均增長率。

38 在使用財務預算或預測信息時，主體應考慮該信息是否反映了合理且有依據的假設，以及是否代表了管理層對資產剩餘使用壽命內整個經濟環境的最佳估計。

估計未來現金流量的因素

39 未來現金流量的估計應包括：

- (1) 資產持續使用所產生的現金流入的預計；
- (2) 為通過資產的持續使用產生現金流入而必需發生的現金流出預計（包括使資產達到使用狀態而發生的現金流出），以及可直接歸屬於、或在合理且一貫的基礎上分攤於資產上的現金流出預計；以及
- (3) 在資產的使用壽命結束時，通過處置資產而收到（或支付）的現金淨流量（如果有的話）。

40 未來現金流量的估計以及折現率反映了物價由於一般通貨膨脹而上漲的一貫假設。因此，如果折現率包含了物價由於一般通貨膨脹而上漲的影響，則未來現金流量是在名義折現率基礎上進行估計；反之，如果折現率不包含物價由於通貨膨脹而上漲的影響，則未來現金流量是在實際折現率基礎上進行估計（但包括未來特定價格的上漲

或下跌)。

41 現金流出預計包括能夠直接歸屬於、或在合理且一貫的基礎上分攤於資產使用上的未來間接費用。

42 如果資產的帳面金額沒有包括為使其達到使用或銷售狀態而發生的所有現金流出，則未來現金流出的估計應包括預期在資產達到使用或銷售狀態以前發生的現金流出估計，例如，這種情形適用於在建建築物或尚未完工的開發項目。

43 為了避免重複計算，未來現金流量的估計不包括：

(1) 在持續使用中產生現金流入的資產所產生的、基本上獨立於查核中資產（例如，應收款項等金融資產）的現金流入；以及

(2) 與已經確認為負債（例如，應付款項、養老金或準備）的義務有關的現金流出。

44 應當以資產的當前狀況為基礎估計資產未來現金流量。未來現金流量估計數不包括預期從下述事項中產生的估計未來現金流入或流出：

(1) 主體尚未承諾的未來重組；或

(2) 對資產績效的改進或提高。

45 由於資產的未來現金流量是以資產的當前狀況為基礎進行估計的，因此，使用價值不反映：

(1) 預期從主體尚未承諾的未來重組中產生的未來現金流出、相關的費用節省（例如，僱員費用的削減）或利益；以及

(2) 可以改進或提高資產績效的未來現金流出或預計可從該現金流出中產生的相關現金流入。

46 重組是一項由管理層計劃和控制、使主體的業務範圍或開展

業務的方式發生重大變化的方案。《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》就何種情形可視作主體承諾重組給出了指南。

47 如果主體已經承諾重組，則有些資產可能受到重組的影響。一旦主體承諾重組，則：

(1) 其確定使用價值時，對未來現金流入和流出的估計數應反映重組所節省的費用和其他利益（建立在管理層已經通過的最近財務預算或預測的基礎上）；並且

(2) 按照《國際會計準則第 37 號》，對重組的未來現金流出的估計數應被包括在重組準備中。

示例 5^註列示了未來重組對使用價值計算的影響。

48 在主體發生了可以改進或提高資產績效的現金流出之前，未來現金流量的估計數不包括與該現金流出相關的未來經濟利益增加所導致的估計未來現金流入（參見示例 6^註）。

49 未來現金流量的估計數包括為維持資產在現有的狀況下預計可能產生的經濟利益的水平所必需的未來現金流出。當現金產出單元是由具有不同估計使用壽命的資產組成時，所有資產對單元正在進行的經營都是必要的，當估計與單元有關的未來現金流量時，具有較短壽命的資產的重置被認為是單元日常維護的一部分。類似地，當單項資產是由具有不同估計使用壽命的組成部分組成，估計資產產生的未來現金流量時，具有較短壽命的組成部分的重置被認為是資產日常維護的一部分。

50 未來現金流量的估計數不應包括：

- (1) 籌資活動產生的現金流入或流出；以及
- (2) 所得稅收入或支出。

51 估計未來現金流量的假設是與確定折現率的方式相一致的。否則，某些假設的影響將重複計算或被忽略。由於貨幣時間價值已經通過對估計的未來現金流量進行折現而加以考慮，因此，現金流量不包括籌資活動產生的現金流入或流出。類似地，既然折現率是以稅前基礎確定的，因此，未來現金流量也應在稅前基礎上估計。

52 資產使用壽命結束時，通過處置資產收回（或支付）的現金淨流量的估計數，應為熟悉情況的當事人自願據以進行的公平交易中，主體預期從資產處置中獲取的、扣除估計的資產處置費用後的金額。

53 資產使用壽命結束時，確定通過資產處置收回（或支付）的現金淨流量估計數的方式與確定資產公允價值減處置費用的方式類似，在估計以下的現金淨流量時除外：

（1） 主體採用估計日已結束其使用壽命的類似資產的市價，該類似資產的使用環境與被估計資產將來的使用環境相似。

（2） 這些市價按照未來一般通貨膨脹導致的物價上漲和未來特定價格上漲（下降）的影響作了調整。但是，如果從資產持續使用中產生的未來現金流量的估計數和折現率沒有包括通貨膨脹的影響，那麼，這種影響也應從資產處置所產生的現金淨流量的估計數中剔除。

53A 公允價值與使用價值不同。公允價值反映市場參與者在對這項資產估值時所使用的假設。與此相反的，使用價值反映對某個主體而言有影響的因素，可能並不廣泛應用於所有主體，例如，公允價值不會反映下列因素因不廣泛適用於市場參與者而所帶來的影響：

（1） 由於資產組合帶來的附加價值（如一個在不同地區的投資性房地產的投資組合所產生的影響）；

（2） 被評估的資產與其他資產的協同效應；

- (3) 只針對該項資產的現在持有者的法律權利或法律限制；以及
- (4) 只針對該項資產的現在持有者的稅收優惠或稅收負擔。

外幣未來現金流量

54 未來現金流量是以其產生時的貨幣進行估計的，然後以該貨幣的恰當折現率進行折現。主體採用計算使用價值時的即期匯率折算其獲得的未來現金流量現值。

折現率

55 折現率應是反映以下因素當前市場評價的稅前折現率：

- (1) 貨幣時間價值；和
- (2) 沒有調整未來現金流量估計的該資產特定風險。

56 反映貨幣時間價值和資產特定風險的當前市場評價的折現率，是指投資者在下述情況下所要求的報酬率，即如果投資者選擇一項投資，從中獲得的現金流量在金額、時間和風險方面將與主體預期從該資產中獲得的相當。這種折現率是通過對類似資產當前市場交易中的內含利率，或具有單項資產（或資產組合）的上市主體的加權平均資本成本進行估計得出的，該單個資產或資產組合的服務潛力和風險與查核中的資產相類似。然而，用來計量資產使用價值的折現率不應反映已為其調整未來現金流量估計的風險。否則，會重複計算假設的影響。

57 如果特定資產的利率不易於直接從市場上獲得，主體應使用替代利率估計折現率。附錄一提供了這種情況下估計折現率的附加指南。

資產減值損失的確認和計量

58 第 59 段至第 64 段規定了除了商譽以外的單項資產減值損失的確認和計量要求。現金產出單元和商譽減值損失的確認和計量在第 65 段至第 108 段中規定。

59 只有當資產的可收回金額小於其帳面金額時，資產的帳面金額應減記至可收回金額，減記數即為資產減值損失。

60 資產減值損失應在收益表中立即確認損益，除非按照另一項準則（例如，按照《國際會計準則第 16 號》中的重估價模式）以重估金額計量該資產。按照該項其他準則，重估資產的減值損失應作為重估價抵減處理。

61 非重估資產的減值損失應確認損益。重估資產的減值損失應在沒有超過該資產重估盈餘範圍內在其他綜合收益中確認。該重估資產的減值損失減少其重估盈餘。

62 如果減值損失的估計金額超過相關資產的帳面金額，只有當另一項準則有要求時，主體才應確認一項負債。

63 在確認一項資產減值損失後，資產的折舊（攤銷）費應在未來期間予以調整，以便在資產剩餘使用壽命內，在系統的基礎上攤銷已調整的資產帳面金額扣除其殘值（如果有的話）後的金額。

64 如果已經確認了資產減值損失，應按照《國際會計準則第 12 號》，通過比較調整後的資產帳面金額與其納稅基礎，確定相關的遞延所得稅資產或負債（參見示例 3^註）。

現金產出單元和商譽

65 第 66 段至第 108 段和附錄三對認定資產所屬的現金產出單元、確定現金產出單元和商譽的帳面金額以及確認其減值損失作出了規定。

資產所屬現金產出單元的認定

66 如果存在資產可能發生減值的跡象，應估計單項資產的可收回金額。如果不可能估計單項資產的可收回金額，則主體應確定資產所屬的現金產出單元（該資產的現金產出單元）的可收回金額。

67 如果存在下述情況，則不可能確定單項資產的可收回金額：

（1）對資產使用價值的估計與其公允價值減處置費用並不接近（例如，當資產的持續使用產生的未來現金流量不能估計為可以忽略不計時）；以及

（2）資產的持續使用不會產生基本上獨立於其他資產所產生現金流入的現金流入。

在這種情況下，只能確定資產的現金產出單元的使用價值和可收回金額。

示例

某礦業主體擁有一條專用鐵路以支持其採礦生產。該鐵路只能以報廢價值出售，該鐵路的持續使用不可能產生基本上獨立於礦業主體其他資產所產生現金流入的現金流入。

估計該鐵路的可收回金額是不可能的，因為不能確定專用鐵路的使用價值，而且它很可能不同於報廢價值。因此，主體估計專用鐵路所屬的現金產出單元的可收回金額，即礦山整體的價值。

68 根據第 6 段所作的定義，資產的現金產出單元是指從持續使用中產生的現金流入基本上獨立於其他資產或資產組合產生的現金流入的最小的資產組合。對資產的現金產出單元的認定涉及判斷。如果不能確定單個資產的可收回金額，則主體應認定從持續使用中產生基本上獨立的現金流入的最小的資產組合。

示例

某公交公司按照同政府簽訂的合同提供服務，該合同要求公司在五條單獨的線路上提供最低限度的服務。投入每條線路上的資產和每條線路產生的現金流量能夠分別認定。其中一條線路在重大虧損狀況下運營。

由於主體無權縮減任何一條行車線路，因此，從持續使用中產生的、基本上獨立於其他資產或資產組合所產生的現金流入的可認定的最小現金流入是五條線路合併產生的現金流入。每一條線路所屬的現金產出單元是公交公司整體。

69 從持續使用中產生的現金流入是從報告主體以外的其他主體收到的現金和現金等價物。在認定資產（或資產組合）的現金流入是否基本上獨立於其他資產（或資產組合）的現金流入時，主體應考慮下述因素：管理層如何管理主體的經營活動（諸如按產品線、業務、單個場所、地區或區域），或管理層如何決策對主體的資產和經營是持續下去還是進行處置。示例 1^註舉例說明了現金產出單元的認定。

70 如果一項資產或資產組合生產的產出存在活躍市場，即使部分或所有的產出都是內部使用，該資產或資產組合也應作為一個現金產出單元。如果任何資產或現金產出單元產生的現金流入受內部轉移價格的影響，主體應使用管理層對公平交易中獲得的未來價格的最佳

估計來估計：

(1) 用來確定該資產或現金產出單元的使用價值的未來現金流入；以及

(2) 用來確定受內部轉移價格影響的任何其他資產或現金產出單元的使用價值的未來現金流出。

71 即使資產或資產組合生產的部分或所有產出均被主體的其他部門使用（例如，處於生產過程中的中間產品），如果主體能在活躍市場銷售該產出，則此資產或資產組合應視為一個單獨的現金產出單元。這是因為該資產或資產組合能夠通過持續使用產生現金流入，且其持續使用基本上獨立於其他資產或資產組合。在使用與這樣的現金產出單元或受內部轉移價格影響的其他資產或現金產出單元有關的、建立在財務預算或預測基礎上的信息時，如果內部轉移價格沒有反映管理層對公平交易中獲得的未來價格的最佳估計，則主體應調整此類信息。

72 對於同一資產或資產類別所認定的現金產出單元在各期間應保持一致，除非能夠證明變動是合理的。

73 如果主體斷定，資產與以前期間相比屬於不同的現金產出單元，或者構成現金產出單元的資產類別已經發生變動，如果現金產出單元的資產減值損失已經確認或轉回，則第 130 段要求對該現金產出單元進行披露。

現金產出單元的可收回金額和帳面金額

74 現金產出單元可收回金額是其公允價值減處置費用與使用價值的孰高者。為認定現金產出單元的可收回金額，本準則第 19 段至第 57 段所有提及“資產”之處同樣適用於現金產出單元。

75 現金產出單元帳面金額的確定基礎應與其可收回金額的確定方法保持一致。

76 現金產出單元的帳面金額：

(1) 僅包括下列資產的帳面金額，即直接歸屬於、或能在合理和一致的基礎上分攤到該現金產出單元，並且能產生估計該現金產出單元使用價值時所用的未來現金流入；並且

(2) 不包括已確認負債的帳面金額，除非不考慮該負債就無法計量現金產出單元的可收回金額。

這是因為在確定現金產出單元的公允價值減處置費用和使用價值時，並不包括與不屬於該現金產出單元的資產有關的現金流量，也不包括與已在財務報表上確認的負債有關的現金流量（參見第 28 段和第 43 段）。

77 當為評價可收回性而對資產加以組合時，重要的是現金產出單元要包括從持續使用中可為主體帶來相關現金流入的所有資產。否則，有時儘管現金產出單元表現為可全部收回，實際上資產已發生減值損失。在有些情況下，儘管某些資產有助於現金產出單元為主體帶來未來現金流量，但它們不能以合理且一致的基礎分攤到現金產出單元上，比如商譽和總部資產。本準則第 80 段至第 103 段將解釋在測試現金產出單元減值時，如何處理這類資產。

78 在確定現金產出單元的可收回金額時，需要考慮某些已確認的負債。這可能發生在處置現金產出單元時要求購買者承擔一項負債的情況下。在這種情況下，現金產出單元的公允價值減處置費用（或最終處置的估計現金流量），是現金產出單元所包含的資產和負債的共同估計銷售價格，再減去處置費用。為使現金產出單元的帳面金額與其可收回金額的比較有意義，在確定現金產出單元的使用價值和帳

面金額時，需減去負債的帳面金額。

示例

某公司在某國開礦，該國法律要求礦產的業主必須在完成開採後將該地區恢復原貌。恢復費用包括表土覆蓋層的復原，因為它在礦山開發前必須移走。表土覆蓋層一旦移走，就應確認一筆表土覆蓋層復原準備。該準備計入礦山成本，並在礦山使用壽命內提取折舊。為恢復費用所提取的準備的帳面金額為 CU500⁽¹⁾，等於恢復費用現值。

主體對礦山進行減值測試。礦山的現金產出單元是整座礦山。主體已收到願以約 CU800 的價格購買該礦山的出價，該價格已考慮了復原表土覆蓋層成本。礦山的處置費用可略而不計。礦山使用價值約 CU1 200，不包括恢復費用。礦山帳面金額為 CU1 000。

現金產出單元的公允價值減處置費用為 CU800。該價格考慮了恢復費用。現金產出單元的使用價值在考慮恢復費用後估計為 CU700(CU1 200 減去 CU500)。現金產出單元的帳面金額為 CU500，即礦山的帳面金額 (CU1 000) 減去復原準備 (CU500)。因此，現金產出單元的可收回金額大於其帳面金額。

(1) 在本準則中，貨幣金額以“貨幣單位”(CU)作為計量單位。

79 就實務而言，在認定現金產出單元的可收回金額時，有時還需考慮並不屬於該現金產出單元的資產（例如，應收款項或其他金融資產）或一些已確認的負債（例如，應付款、養老金或其他準備）。此時，現金產出單元的帳面金額隨資產帳面金額而增加，隨負債帳面金額而減少。

商 譽

將商譽分攤到現金產出單元

80 為了減值測試的目的，企業合併中取得的商譽應當於取得日分攤到購買方的預計能從企業合併的協同效應中受益的每一現金產出單元或現金產出單元組合，而不論被購買方的其他資產或負債是否分攤到那些單元或單元組合。分攤商譽的每一單元或單元組合應當：

(1) 代表主體內基於內部管理的目的所記錄的商譽的最低水平；以及

(2) 不大於基於《國際財務報告準則第 8 號——經營分部》確定的主體的主要或次要報告格式基礎上的分部。

81 企業合併中確認的商譽是一項資產，該項資產代表在企業合併中從某些不能獨立認定和單獨確認的資產中取得的未來經濟利益。商譽並不能獨立於其他資產或資產組合而為主體帶來現金流量，並且經常對多個現金產出單元的現金流量都有貢獻。商譽有時無法在不武斷的基礎上分攤到單個現金產出單元，而是只能分攤到現金產出單元組合。結果，主體內基於內部管理目的所記錄的商譽的最低水平有時是由與商譽有關、但是不能分攤商譽的許多現金產出單元組成。第 83 段至第 99 段和附錄三中對分攤商譽的現金產出單元提供的參考也應被當作對分攤商譽的現金產出單元組合提供的參考。

82 運用第 80 段的要求會導致對商譽進行減值測試的水平反映了主體對那些與商譽自然相關的經營的管理方式。因此，一般不需要建立專門的報告制度。

83 為了減值測試的目的，已分攤商譽的現金產出單元可能與按照《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》中為了計量外幣利得和損失所確定的分攤商譽的現金產出單元水平不一致，例如，如果

主體按照《國際會計準則第 21 號》的規定為了計量外幣利得和損失而以相對較低的水平分攤商譽，它就不需要以相同的水平測試商譽的減值，除非主體為了內部管理的目的也以那一水平記錄商譽。

84 如果在企業合併生效的年度期間期末之前沒有完成對企業合併中獲得的商譽的初始分攤，應當在購買日後開始的第一個年度期間期末之前完成初始分攤。

85 按照《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》，如果在企業合併生效期間的期末只能暫時確定企業合併的的初始會計處理，購買方應：

- (1) 使用暫時性價值對該合併進行會計處理；並且
- (2) 作為在自購買日起不超過 12 個月的計量期間內完成初始會計處理的結果，確認對這些暫時性價值的所有調整。

在這種情況下，企業合併所取得的商譽的初始分攤可能在企業合併生效的年度期間期末之前也無法完成。如果確實如此，那麼主體應當按照第 133 段的要求披露該信息。

86 如果已經將商譽分攤到現金產出單元同時主體處置了包含該現金產出單元的經營，與處置的經營相關的商譽應當：

- (1) 在確定處置利得或損失時，包含在該經營的帳面金額中；並且
- (2) 按照處置的經營和該現金產出單元保留部分的比例的相對價值計量，除非主體能夠表明有其他方法更好地反映了與處置的經營相關的商譽。

示例

某主體以 CU100 出售一項經營，該項經營是已經分攤商譽的現金產出單元的一部分。已分攤的商譽不能合理地被認定或以低於那一現金產出單元的水平與資產組合結合。保留的現金產出單元部分的可收回金額是 CU300。

因為已分攤到現金產出單元的商譽不能合理地被認定或以低於那一現金產出單元的水平與資產組合結合，與處置的經營有關的商譽應以處置的經營該現金產出單元保留部分的比例的相對價值計量。因此，出售經營的帳面金額中包含 25% 的分攤到該現金產出單元的商譽。

87 如果主體以一定方式重組其報告結構，從而改變已分攤商譽的一個或多個現金產出單元的構成時，商譽應當重新分攤到受影響的現金產出單元。重新分攤應當通過使用與主體處置含有現金產出單元的經營類似的相對價值法來完成，除非主體能夠表明有其他方法更好地反映了與重組的現金產出單元相關的商譽。

示例

商譽在前期已經分攤到現金產出單元 A。分攤到 A 的商譽不能合理認定或以低於 A 的水平與資產組合結合。A 能夠被劃分組成為另外三個的現金產出單元 B、C 和 D。

因為分攤到 A 的商譽不能合理認定或以低於 A 的水平與資產組合結合，應以結合成 B、C 和 D 之前的三部分在 A 中的比例的相對價值為基礎，將商譽重新分攤到單元 B、C 和 D。

含有商譽的現金產出單元減值的測試

88 如第 81 段所述，當商譽與現金產出單元有關但還沒有分攤到該現金產出單元時，應當通過比較不包含任何商譽的現金產出單元的帳面金額與可收回金額，對現金產出單元進行減值測試，無論是否有跡象表明現金產出單元可能發生減值。應按照第 104 段確認減值損失。

89 如果第 88 段所述的現金產出單元包含使用壽命不確定或尚未達到可使用狀態的無形資產的帳面金額，同時，那些資產僅能作為該現金產出單元的一部分進行減值測試，第 10 段規定該現金產出單元也應每年進行減值測試。

90 對已分攤商譽的現金產出單元，每年應通過比較包含商譽的帳面金額與可收回金額進行減值測試，無論是否有跡象表明現金產出單元可能發生減值。如果現金產出單元的可收回金額超過帳面金額，將認為現金產出單元和分攤的商譽沒有發生減值。如果現金產出單元的帳面金額超過可收回金額，主體應按照第 104 段確認減值損失。

91—95 [已刪除]

減值測試的時間

96 對已分攤商譽的現金產出單元的減值測試可以在年度期間的任何時間完成，只要該測試在每年相同的時間完成。不同的現金產出單元應當在不同的時間進行減值測試。然而，如果分攤到現金產出單元的部分或全部商譽是在當前年度期間內的企業合併中取得的，現金產出單元應當在當前年度期間期末之前進行減值測試。

97 如果當現金產出單元包含商譽時，構成已經分攤商譽的現金產出單元的資產在相同時間進行減值測試，那麼在現金產出單元包含

商譽前，應對這些資產進行減值測試。類似地，如果當現金產出單元組合包含商譽時，構成已經分攤商譽的現金產出單元組合的現金產出單元在相同的時間進行減值測試，那麼在現金產出單元組合包括商譽之前，應對單個現金產出單元進行減值測試。

98 在對已經分攤商譽的現金產出單元進行減值測試時，可能有跡象表明含有包含商譽的現金產出單元的資產發生了減值。在這種情況下，主體首先應對資產進行減值測試，然後在對包含商譽的現金產出單元進行減值測試之前確認資產的所有減值損失。類似地，可能有跡象表明含有包含商譽的單元組合的現金產出單元發生了減值。在這種情況下，主體首先應對現金產出單元進行減值測試，然後在對已分攤商譽的單元組合進行減值測試之前確認現金產出單元的所有減值損失。

99 前期進行的對已經分攤商譽的現金產出單元的可收回金額的最近詳細計算可在當期對現金產出單元的減值測試中使用，前提是符合以下的所有標準：

(1) 自從最近計算可收回金額以後，構成現金產出單元的資產和負債沒有發生重大變化；

(2) 最近的可收回金額的計算得出的金額大大超過了單元的帳面金額；並且

(3) 在分析從最近可收回金額計算後已經發生的事項和已經變化的環境基礎上，確定當期可收回金額將低於單元帳面金額的可能性是微小的。

總部資產

100 總部資產包括集團或事業部的資產，例如，總部或事業部辦公樓、電子資料處理設備或研究中心等。對特定的現金產出單元而

言，主體的結構決定了一項資產是否滿足本準則關於總部資產的定義。總部資產的關鍵特徵在於，它們不能產生獨立於其他資產或資產組合的現金流入，而且其帳面金額不能全部分攤到查核中的現金產出單元。

101 因為總部資產不能產生單獨的現金流入，除非管理層決定處置該資產，否則其可收回金額是無法確定的。所以，如果有跡象表明一項總部資產可能已發生減值，則需確認其所屬現金產出單元或現金產出單元組合的可收回金額，並與現金產出單元或現金產出單元組合的帳面金額相比較，如有損失，則按本準則第 104 段處理。

102 在測試現金產出單元的減值時，主體必須認定所有與查核中的現金產出單元有關的總部資產。如果總部資產的部分帳面金額：

(1) 能在合理、一致的基礎上分攤到查核中的現金產出單元，主體應當比較包括分攤了總部資產的部分帳面金額的現金產出單元的帳面金額與可收回金額。應當按照第 104 段確認減值損失。

(2) 不能在合理、一致的基礎上分攤到查核中的現金產出單元，主體應當：

①比較不包含總部資產的現金產出單元的帳面金額與可收回金額，同時，按照第 104 段確認減值損失；

②認定包括查核中的現金產出單元和能在合理、一致的基礎上分攤到查核中的現金產出單元的總部資產的部分帳面金額的最小組合的現金產出單元；並且

③比較這一組合的現金產出單元的帳面金額與可收回金額，包括分攤到這一組合的現金產出單元的總部資產的部分帳面金額。應當按照第 104 段確認減值損失。

103 示例 8^註 給出如何應用上述規定處理總部資產的例子。

現金產出單元的減值損失

104 當且僅當現金產出單元（單元組合）的可收回金額低於其帳面金額時，才應確認現金產出單元（已分攤商譽或總部資產的最小的現金產出單元組合）的減值損失，同時，將損失按以下順序分攤以抵減現金產出單元（單元組合）中的資產帳面金額：

（1） 首先，抵減分攤到現金產出單元（單元組合）的商譽的帳面金額；並且

（2） 然後，根據現金產出單元（單元組合）中各項資產的帳面金額，按比例抵減其他資產。

以上帳面金額的減少，應作為單個資產的減值損失處理，按本準則第 60 段予以確認。

105 在按第 104 段分攤資產減值損失時，資產的帳面金額不能減至低於以下三者的最高值：

（1） 公允價值減處置費用（如果可確定）；

（2） 使用價值（如果可確定）；或者

（3） 零。

那些本來應當分攤到某一資產而因本條規定沒有分攤的減值損失金額，應按比例分攤到現金產出單元（單元組合）中的其他資產。

106 如果估計現金產出單元中每項資產的可收回金額不切實可行，既然現金產出單元中的所有資產是共同發揮作用的，本準則要求將減值損失在除商譽外的其他資產間任意分攤。

107 如果單個資產的可收回金額無法確定（參見本準則第 67 段）：

（1） 若其帳面金額大於公允價值減處置費用和按本準則第 104 段和第 105 段的規定分攤後價值的較高者，則對該資產確認減值損失；

並且

(2) 若相關現金產出單元沒有減值，即使資產的公允價值減處置費用已低於其帳面金額，不對資產確認減值損失。

示例

一台設備發生實體損壞，工作效率有所下降，但仍在使用。該設備的公允價值減處置費用已低於其帳面金額。從持續使用中，該設備不產生獨立的現金流入。包含該設備、並能在持續使用中產生獨立現金流入的可認定為最小的資產組合是該設備所屬的生產線。該生產線的可收回金額表明其作為一個整體並沒有發生減值。

假設一：管理層批准的預算或預測表明沒有承諾重置該設備。

該設備的可收回金額無法單獨計量，因為其使用價值：

- (1) 可能不同於其公允價值減處置費用；並且
- (2) 只能按設備所屬現金產出單元（生產線）來計量。

生產線沒有發生減值。因此，該設備不能確認減值損失。然而，主體也許需要重新估計該設備的折舊年限或折舊方法。更短的折舊期間或更快的折舊方法也許更能反映資產的預計剩餘使用壽命或其能為主體帶來的經濟利益。

假設二：管理層承諾重置該設備，並將其在不遠的將來出售。估計到處置該設備時為止，其持續使用帶來的現金流量可略而不計。

該設備的使用價值可估計為與其公允價值減處置費用相近。因此，可以確定該設備的可收回金額，而不必考慮其所屬的現金產出單元（生產線）。由於該設備的公允價值減處置費用已低於其帳面金額，主體應確認資產減值損失。

108 應用本準則第 104 段和第 105 段進行處理後，未抵減完的現金產出單元的資產減值損失餘額，當且僅當其他準則有相應規定的情況下，才應確認為一項負債。

資產減值損失的轉回

109 本準則第 110 段至第 116 段對以前年度資產或現金產出單元已確認的資產減值損失的轉回作了規定。其中，“資產”一詞同時指單項資產或現金產出單元。本準則第 117 段至第 121 段針對單項資產，第 122 段和第 123 段針對現金產出單元，第 124 段和第 125 段針對商譽。

110 主體應在每個報告期末評估是否已有跡象表明以前年度確認的除商譽外的資產的減值損失不再存在或已減少。如果存在這些跡象，主體應估計該項資產的可收回金額。

111 主體在評估是否已有跡象表明以前年度確認的除商譽外的資產的減值損失不再存在或已減少的過程中，至少應考慮以下因素：

外部信息來源

(1) 有可觀察跡象表明資產的價值當期已大幅上漲。

(2) 技術、市場、經濟或法律等主體經營環境，或資產計價所處的市場，在當期已經發生或在近期將要發生重大變化，並對主體產生正面影響。

(3) 當期市場利率或其他市場投資報酬率已經降低，從而可能影響主體計算資產使用價值時採用的折現率，並顯著提高資產的可收回金額。

內部信息來源

(4) 資產的使用或預計使用方式和程度已經發生或在近期將要發生重大變化，對主體產生正面影響。這些變化包括：當期發生的改進或提高資產績效的成本，或者重組資產所屬的經營。

(5) 內部報告所提供的證據表明，資產的經濟績效已經或將會比預期的好。

112 本準則第 111 段中列出的資產減值損失潛在減少的跡象與本準則第 12 段列出的潛在減值損失的跡象是相對應的。

113 如果有跡象表明已確認的除商譽外的資產的減值損失可能不再存在或已減少，即使沒有轉回資產的減值損失，可能也需要按照適用於該資產的準則對該資產的剩餘使用壽命、折舊（攤銷）方法或殘值進行審核並予以調整。

114 當且僅當用於確定資產可收回金額的估計在上次確認減值損失後發生了變化，才應轉回以前年度確認的除商譽外的資產的減值損失。在這種情況下，除了第 117 段所描述的情況之外，資產的帳面金額應增至其可收回金額。這種增加即為資產減值的轉回。

115 資產減值損失的轉回反映一項資產在使用或出售中估計的潛在服務能力比確認資產減值損失時有所提高。第 130 段要求主體應認定引起資產潛在服務能力提高的那些估計的改變。這樣的例子包括：

(1) 可收回金額的基礎發生變化（即可收回金額的確定是以公允價值減處置費用、還是以使用價值為基礎）；

(2) 如果可收回金額的確定是以使用價值為基礎的，未來估計現金流量在數量或時間上的改變或折現率的改變；或者

(3) 如果可收回金額的確定是以公允價值減處置費用為基礎的，公允價值減處置費用構成因素的估計改變。

116 資產的使用價值高於其帳面金額，也許僅僅是由於未來現金流入的現值增加使其變得接近，資產的服務潛力並沒有提高。所以不能僅由於時間的推移而將資產減值損失轉回（有時稱作折現的“展開”），即使資產的可收回金額已變得高於其帳面金額。

單個資產減值損失的轉回

117 除商譽以外的資產的減值損失的轉回而增加的資產帳面金額，不應高於資產以前年度沒有確認減值損失時的帳面金額（減去攤銷或折舊）。

118 除商譽以外的資產帳面金額高於該資產以前年度沒有確認減值損失時帳面金額（減去攤銷或折舊）的部分，屬於重估價。在對重估價進行核算時，主體應採用適用於該資產的國際財務報告準則。

119 除商譽以外的資產的減值損失的轉回應立即確認為損益，除非按照其他國際財務報告準則要求，資產是以重估金額入帳（例如，採用《國際會計準則第 16 號》中的重估價模式）。重估資產減值損失的轉回，應遵循其他國際財務報告準則處理為重估價增加。

120 重估資產的減值損失轉回應在其他綜合收益中確認並增加該項資產的重估盈餘。但是，如果該重估資產的減值損失前期已確認為損益，則減值損失轉回也應確認為損益。

121 減值損失轉回被確認後，該資產的折舊（攤銷）應在未來期間予以調整，以系統方式在資產的剩餘使用壽命內，按調整後資產的帳面金額減去殘值（如果有）計提。

現金產出單元減值損失的轉回

122 對於現金產出單元減值損失的轉回，主體應按現金產出單元中除商譽以外資產的帳面金額的比例，增加那些資產的帳面金額。以上帳面金額的增加，應作為單個資產的減值損失轉回處理，按本準則第 119 段予以確認。

123 本準則第 122 段將資產減值損失轉回分攤至現金產出單元時，資產帳面金額不應增至高於以下兩者中的較低者：

- (1) 資產的可收回金額（如果可確定）；或者
- (2) 假如以前年度沒有確認資產減值損失，資產應有的帳面金額（減去攤銷和折舊）。

已經以其他方式分攤到資產的減值損失轉回，應按比例分攤到現金產出單元中除商譽外的其他資產。

商譽減值損失的轉回

124 已確認的商譽減值損失不能在以後期間轉回。

125 《國際會計準則第 38 號——無形資產》禁止確認自創商譽。在商譽減值損失確認的期間之後發生的商譽可收回金額的任何增加，都很可能是自創商譽的增加，而不是購入商譽的減值損失的轉回。

披 露

126 主體應當在財務報表中按每一資產類別披露：

- (1) 當期在損益中確認的資產減值損失的金額以及將其包含在內的綜合收益表中的單列項目。
- (2) 當期在損益中確認的資產減值損失轉回的金額以及包含所轉回減值損失的綜合收益表中的單列項目。

(3) 當期在其他綜合收益中確認的資產減值損失的金額。

(4) 當期在其他綜合收益中確認的資產減值損失轉回的金額。

127 資產類別指主體在經營中具有相似性質和用途的一組資產。

128 本準則第 126 段所要求的披露有時也可與同類資產的其他信息一起披露。例如，按《國際會計準則 16 號》的要求，這些信息可以包括在主體期初、期末對不動產、廠場和設備帳面金額的調節中。

129 主體在按照《國際財務報告準則第 8 號》報告分部信息時，應當披露每一個報告分部的如下信息：

(1) 當期在損益中確認的以及在其他綜合收益中確認的資產減值損失金額。

(2) 當期在損益中確認的以及在其他綜合收益中確認的資產減值損失轉回金額。

130 如果當期對單個資產（包括商譽）或現金產出單元確認或轉回資產減值損失，主體應當披露：

(1) 導致確認或轉回資產減值損失的事件和環境。

(2) 已確認或轉回的資產減值損失的金額。

(3) 對於單項資產：

①資產的性質；以及

②如果主體按照《國際財務報告準則第 8 號》報告分部信息，資產所屬的報告分部。

(4) 對於現金產出單元：

①有關現金產出單元的描述（例如，是否是產品線、廠場、業務

經營、地理區域，或者《國際財務報告準則第 8 號》定義的報告分部）；

②按資產類別和報告分部（如果主體按照《國際財務報告準則第 8 號》報告分部信息）的已確認或轉回的減值損失的金額；以及

③如果用於認定現金產出單元的資產集合自以前對現金產出單元可收回金額估計（如果有）後發生變動，則描述披露對當前和以前的資產集合方式以及改變認定現金產出單元方式的原因。

（5） 資產（現金產出單元）的可收回金額以及資產（現金產出單元）的可收回金額是其公允價值減處置費用還是使用價值。

（6） 如果可收回金額是公允價值減處置費用，則披露以下信息：

①該資產（現金產出單元）公允價值計量整體（不考慮處置費用是否可觀察）被歸類於公允價值的層級（見《國際財務報告準則第 13 號》）；

②對於公允價值層級是第 2 層和第 3 層的，描述用於估量公允價值減處置費用的估值方法。如果估值方法曾做過更改，則披露該更改和更改的原因；以及

③對於公允價值層級是第 2 層和第 3 層的，管理層確定公允價值減處置費用所依據的每項關鍵假設。關鍵假設是那些對資產（現金產出單元）的可收回金額最敏感的假設。如果公允價值減處置費用是用現值技術計量的，主體還需披露當前及以前計量時所使用的折現率。

（7） 如果可收回金額是使用價值，則披露當前及以前的估計（如果有）所使用的折現率。

131 按照第 130 段沒有進行信息披露的期間，主體應當披露以下所確認的減值損失總計信息和減值損失轉回的總計信息：

（1） 受減值損失和減值損失轉回影響的資產的主要類別。

（2） 導致確認這些減值損失和減值損失轉回的主要事件和環

境。

132 鼓勵主體披露當期確定資產（現金產出單元）的可收回金額時採用的假設。然而，第 134 段要求主體在現金產出單元的帳面金額中包括商譽或使用壽命不確定的無形資產時，應披露有關用於計量現金產出單元的可收回金額的估計信息。

133 按照第 84 段，如果在報告期末當期通過企業合併獲得的商譽的任意一部分還沒有分攤到現金產出單元（單元組合），應當同時披露未分攤商譽的金額以及沒有分攤的原因。

用於計量包含商譽或使用壽命不確定的無形資產的現金產出單元的可收回金額的估計

134 當分攤到單元（單元組合）中的商譽或使用壽命不確定的無形資產的帳面金額與主體的商譽或使用壽命不確定的無形資產的全部帳面金額相比是重大的，主體應當披露以下（1）至（6）要求的信息：

（1） 分攤到現金產出單元（單元組合）的商譽的帳面金額。

（2） 分攤到現金產出單元（單元組合）的使用壽命不確定的無形資產的帳面金額。

（3） 確定現金產出單元（單元組合）的可收回金額的基礎（即使用價值或公允價值減處置費用）。

（4） 如果現金產出單元（單元組合）的可收回金額是以使用價值為基礎：

① 描述管理層在最近的預算或預測所涵蓋的期間的現金流量預計的所有關鍵假設。關鍵假設是那些對現金產出單元（單元組合）的可收回金額最敏感的假設。

② 描述管理層確定分攤到每一關鍵假設的價值的方法，那些價值

是否反映過去的經驗，或者如果恰當的話，是否與外部信息來源相一致，如果沒有的話，那些價值如何以及為何不同於過去的經驗或外部信息來源。

③用於現金產出單元（單元組合）的現金流量預計的期間，應建立在管理層已經通過的財務預算或預測的基礎上，如果該期間超過 5 年，要解釋為何超出 5 年的期間是合理的。

④用來外推超出最近的預算或預測期間的現金流量預計的增長率，以及使用任何超過主體經營所處的產品、行業或國家的長期平均增長率或單元（單元組合）計價所處的市場長期平均增長率的理由。

⑤運用於現金流量預計的折現率。

（5） 如果現金產出單元（單元組合）的可收回金額是以公允價值減處置費用為基礎，應披露用來計量公允價值減處置費用的估值技術。主體並沒有被要求提供《國際財務報告準則第 13 號》所要求的披露內容。如果公允價值減處置費用沒有使用相同現金產出單元（單元組合）的報價來計量，主體應當披露以下信息：

①管理層確定公允價值減處置費用所依據的每項關鍵假設。關鍵假設是那些對現金產出單元（單元組合）的可收回金額最敏感的假設。

②描述管理層確定分攤到每一關鍵假設的價值的方法，那些價值是否反映過去的經驗，或者如果恰當的話，是否與外部信息來源相一致，如果沒有的話，那些價值如何以及為何不同於過去的經驗或外部信息來源。

1) 公允價值計量整體（不考慮處置費用是否可觀察）被歸類於公允價值的層級（見《國際財務報告準則第 13 號》）；

2) 如果曾更改過估值方法，則披露更改內容及原因。

如果公允價值減處置費用是運用折現現金流預測來計量的，則主體應披露以下信息：

- ③管理層預測現金流的期間。
- ④外推現金流量預測所使用的增長率。
- ⑤運用於現金流量預測的折現率。

(6) 如果管理層確定現金產出單元(單元組合)可收回金額所依據的關鍵假設的合理可能變動將引起現金產出單元(單元組合)的帳面金額超過其可收回金額：

- ①該單元(單元組合)的帳面金額超過其可收回金額的金額。
- ②分攤到關鍵假設的價值。
- ③為了使單元(單元組合)的可收回金額總計等於其帳面金額總計，在結合了變動對其他用於計量可收回金額的變量的任何後續影響後，分攤到關鍵假設的價值所必須變動的金額。

135 如果商譽或使用壽命不確定的無形資產的部分或全部帳面金額分攤到多個現金產出單元(單元組合)，同時，分攤到每一單元(單元組合)的金額與主體商譽或使用壽命不確定的無形資產的全部帳面金額相比不重大，應披露這一事實以及分攤到那些單元(單元組合)的商譽或使用壽命不確定的無形資產的帳面金額總計。另外，如果那些單元(單元組合)的任何可收回金額以相同的關鍵假設為基礎，同時，分攤到那些單元(單元組合)上的商譽或使用壽命不確定的無形資產的帳面金額的總計與主體商譽或使用壽命不確定的無形資產的全部帳面金額相比是重大的，主體應披露這一事實，以及：

- (1) 分攤到那些單元(單元組合)中的商譽的帳面金額總計。
- (2) 分攤到那些單元(單元組合)中的使用壽命不確定的無形資產的帳面金額總計。
- (3) 描述關鍵假設。
- (4) 描述管理層確定分攤到關鍵假設的價值的方法，那些價值是否反映過去的經驗，或者如果恰當的話，是否與外部信息來源相

一致，如果沒有的話，那些價值如何以及為何不同於過去的經驗或外部信息來源。

(5) 如果關鍵假設中的合理可能變動將引起單元(單元組合)的帳面金額總計超過可收回金額總計：

①單元(單元組合)的帳面金額總計超過其可收回金額總計的金額。

②分攤到關鍵假設的價值。

③為了使單元(單元組合)的可收回金額總計等於其帳面金額總計，在結合了變動對其他用於計量可收回金額的變量的任何後繼影響後，分攤到關鍵假設的價值必須變動的金額。

136 按照第 24 段或第 99 段，只要符合具體標準，前期進行的對現金產出單元(單元組合)的可收回金額的最近的詳細計算可能被採納，並在當期現金產出單元(單元組合)的減值測試中使用。在這種情況下，按照第 134 段和第 135 段的規定所披露的單元(單元組合)的信息與採納的可收回金額的計算相關。

137 示例 9^註 給出如何按第 134 段和第 135 段要求披露的例子。

過渡性規定和生效日期

138 [已刪除]

139 主體應對以下事項應用本準則：

(1) 協議日在 2004 年 3 月 31 日或以後日期的企業合併中取得的商譽和無形資產；以及

(2) 2004 年 3 月 31 日或以後日期開始的第一個年度期間中的所有的其他資產(按未來適用法)。

140 鼓勵適用第 139 段的主體在第 139 段指定的生效日期前採用本準則。然而，如果主體在生效日期前採用本準則，它也應同時採用《國際財務報告準則第 3 號》和《國際會計準則第 38 號》(2004 年修訂)。

140A 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》(2007 年修訂)修訂了整個國際財務報告準則中使用的術語。另外，也修訂了本準則的第 61 段、第 120 段、第 126 段和第 129 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用了《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)，那麼這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

140B 《國際財務報告準則第 3 號》(2008 年修訂)修訂了第 65 段、第 81 段、第 85 段和第 139 段，刪除了第 91 段至第 95 段和第 138 段，增加了附錄三。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用了《國際財務報告準則第 3 號》(2008 年修訂)，那麼這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

140C 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 134 段(5)。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體在更早的期間內採用這些修訂內容，則應披露這一事實。

140D 2008 年 5 月發佈的《對子公司、共同控制主體或聯營企業的投資成本》(對《國際財務報告準則第 1 號——首次執行國際財務報告準則》及《國際會計準則第 27 號》的修訂)增加了第 12 段(8)。主體應按未來適用法對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用了《國際會

計準則第 27 號》中第 4 段和第 38A 段的相關修訂內容，那麼它應該同時採用第 12 段（8）的修訂內容。

140E 2009 年 4 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 80 段（2）。主體應按未來適用法對自 2010 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體在更早的期間內採用這些修訂內容，則應披露這一事實。

140F 〔已刪除〕

140G 〔已刪除〕

140H 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》修訂了第 4 段、第 12 段（8）之前的標題和第 12 段（8）。主體在應用《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》時應適用這些修訂內容。

140I 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 5 段、第 6 段、第 12 段、第 20 段、第 22 段、第 28 段、第 78 段、第 105 段、第 111 段、第 130 段和第 134 段，刪除了第 25 段至第 27 段，增加了第 53A 段。當主體採用《國際財務報告準則第 13 號》時，主體應採用這些修訂內容。

140J 在 2013 年 5 月，修訂了第 130 段、第 134 段和第 138 段之前的標題。主體應按追溯調整法對自 2014 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。主體可以提前採用這些修訂內容。對於《國際財務報告準則第 13 號》未被採用的期間（包括可比期間），主體不應該採用這些修訂內容。

140K 〔已刪除〕

140L 2014年5月發佈的《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》修訂了第2段。主體在應用《國際財務報告準則第15號》時需應用這些修訂內容。

140M 2014年7月發佈的《國際財務報告準則第9號》修訂了第2段、第4段和第5段，刪除了第140F段、第140G段和第140K段。主體在應用《國際財務報告準則第9號》時需應用這些修訂內容。

撤銷《國際會計準則第36號》（1998年發佈）

141 本準則取代了《國際會計準則第36號——資產減值》（1998年發佈）。

附 錄

附錄一 使用現值技術計量使用價值

本附錄是本準則的組成部分。它為使用現值技術計量使用價值提供指南。儘管本指南使用“資產”一詞，它同時也指形成現金產出單元的資產組合。

現值計量的要素

1 以下要素體現了資產間的經濟差別：

- (1) 對未來現金流量的估計，或更複雜的情況，主體預計資產形成的一系列未來現金流量；
- (2) 對那些未來現金流量金額或時間的可能變化的預期；
- (3) 以當期市場無風險利率反映的貨幣時間價值；
- (4) 內含在資產中不確定性的定價；以及
- (5) 其他有時是不能認定的因素（例如，非流動性），市場參與者將反映在對主體預計資產形成的未來現金流量的定價中。

2 本附錄比較了計算現值的兩種方法，任意一種都可以用於估計資產的使用價值，對兩種方法的選擇取決於環境。在“傳統”法下，對附錄一第 1 段描述的第（2）至（5）要素的調整包含在折現率中。在“期望現金流量”法下，對第（2）、（4）和（5）要素的調整形成了風險調整期望現金流量。主體採用的任意一種方法都反映了未來現金流量金額或時間的可能變化的預期，結果將反映未來現金流量的期望現值，即所有可能結果的加權平均。

一般原則

3 用於估計未來現金流量和利率的技術將依賴被討論資產周圍的環境而變化。然而，以下的一般原則規定了在計量資產時現值技術

的應用：

(1) 用於現金流量折現的利率應反映那些與估計現金流量時固有假設相一致的假設。否則，會重複計算或忽略一些假設的影響，例如，應收貸款合同的現金流量可能會運用 12% 的折現率。這一比率反映對具有特定特徵的貸款形成的未來默認值的預計。不能使用相同的 12% 對預計現金流量折現，因為那些現金流量已經反映了關於未來默認值的假設。

(2) 預計現金流量和折現率將不受偏見以及與被討論資產無關因素的影響，例如，故意低估預計淨現金流量以提高資產表面的未來盈利能力是計量中的一種偏見。

(3) 預計現金流量或折現率應反映可能結果的範圍而不是單一的最可能的最小值或最大值。

現值的傳統法和預計現金流量法

傳統法

4 會計應用中的現值傳統上使用一系列單一的預計現金流量和單一的折現率，通常稱為“與風險相稱的比率”。實際上，傳統法假設單一折現率慣例能夠包含所有對未來現金流量和恰當風險溢價的預計。因此，傳統法的最大重點是選擇折現率。

5 在許多情況下，例如，對於那些能夠在市場中觀察到可比資產的資產，傳統法相對容易應用。對於具有合同現金流量的資產，它與市場參與者描述的資產一致，諸如“12%的債券”。

6 然而，傳統法在處理許多複雜的計量問題時可能不恰當，例如，對市場中不存在項目或可比項目的非金融資產的計量。為了恰當地尋找“與風險相稱的比率”至少需要分析兩個項目——市場中存在和具有可觀測的利率的資產以及被計量的資產。計量現金流量的恰

當折現率必須能夠從其他資產的可觀測的利率中推斷出來。為了得出推斷，其他資產現金流量的特徵必須類似於計量資產的現金流量特徵。因此，必須按照以下步驟進行計量：

- (1) 認定將要折現的一系列現金流量；
- (2) 認定市場中具有類似現金流量特徵的其他資產；
- (3) 比較兩項現金流量以確保它們是類似的（例如，都是合同現金流量，還是一項是合同現金流量而另一項是預計現金流量？）；
- (4) 評估是否有一種因素在一項中存在而在另一項中目前不存在（例如，一項的流動性是否差於另一項？）；以及
- (5) 評估是否兩項現金流量在經濟情況變化時可能有類似表現（即變化）。

期望現金流量法

7 在許多情況下，期望現金流量法和傳統法相比是一種更有效的計量工具。在計量時，期望現金流量法不是使用單一最可能的現金流量而是使用所有可能的現金流量預計，例如，某一現金流量可能是 CU100、CU200 或 CU300，分別具有 10%、60%和 30%的可能性。期望現金流量是 CU220。期望現金流量法因集中於對被討論的現金流量的直接分析和對計量中使用假設的更清楚的表述而與傳統法不同。

8 期望現金流量法也允許當現金流量的時間不確定時使用現值技術，例如，CU1 000 的現金流量可能在第一年，第二年或第三年收到，分別具有 10%、60%和 30%的可能性。以下表明了在那種情況下計算期望現值。

CU1 000 在第一年以 5%折現的現值	CU952.38	
可能性	<u>10.00%</u>	CU95.24
CU1 000 在第二年以 5.25%折現的現值	CU902.73	
可能性	<u>60.00%</u>	CU541.64
CU1 000 在第三年以 5.50%折現的現值	CU851.61	
可能性	<u>30.00%</u>	<u>CU255.48</u>
期望現值		<u>CU892.36</u>

9 CU892.36 的期望現值不同於傳統法下 CU902.73(60%的可能性) 的最佳估計。在本例中應用的對傳統現值的計算需要對現金流量使用的可能時間作出決策。因此，不能反映其他時間的可能性，這是因為傳統現值計算中的折現率不能反映時間的不確定性。

10 概率的使用是期望現金流量法的一個基本特徵。有人懷疑對於主觀性很強的估計使用較多的概率，是否能比實際存在的精確度更高。然而，恰當應用傳統法（正如附錄一第 6 段所述）要求相同的估計和主觀性，而且無法提供期望現金流量法的計算的透明度。

11 現行實務中形成的許多估計已經非正式包含了期望現金流量的因素。另外，會計人員經常面對使用有限的關於可能現金流量的可能性的信息來計量資產的需要，例如，一位會計人員可能面臨以下情況：

(1) 預計金額在 CU50 和 CU250 之間，但在這一範圍內沒有一種金額比其他金額更可能發生。基於這一有限信息，估計的期望現金流量是 CU150 $[(50 + 250) / 2]$ 。

(2) 預計金額在 CU50 和 CU250 之間，同時，最可能金額是 CU100。然而，每一金額發生的可能性未知。基於這一有限信息，估計的期望現金流量是 CU133.33 $[(50 + 100 + 250) / 3]$ 。

(3) 預計金額是 CU50 (10%的可能性)、CU250 (30%的可能性)、CU100 (60%的可能性)。基於這一有限信息，估計的期望現金流量是 CU140 $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$ 。

在每一種情況下，估計的期望現金流量可能比只是最可能的最小值或最大值提供了更好的對使用價值的估計。

12 期望現金流量法的應用受成本—效益的制約。在許多情況下，主體有大量的數據以及可能能夠形成許多現金流量的情景。在其他情況下，如果不發生重大的成本，主體不可能在普通財務報表之外獲得更多的現金流量變動的數據。主體需要平衡取得額外信息的成本和那些信息給計量帶來的額外可靠性。

13 許多人主張期望現金流量技術對於計量單一項目或具有有限數量可能結果的項目是不恰當的。他們提供一實例：一項資產具有兩種可能結果，以 90%的可能性具有 CU10 現金流量和以 10%的可能性具有 CU1 000 現金流量。他們注意到這一例子中預計現金流量是 CU109，同時，批評這一結果沒有代表最終可能支付的任一金額。

14 類似剛才提到的主張表明了對計量目標的不同看法。如果目標是累計發生的成本，預計現金流量不可能產生對預計成本的有代表性的可靠估計。然而，本準則對計量資產的可收回金額給予關注。本例中資產的可收回金額不可能是 CU10，即使它是最可能的現金流量。這是因為對 CU10 的計量沒有包含計量該資產時現金流量的不確定性。相反，不確定的現金流量被當作是確定的現金流量進行列報。理性的主體不會以 CU10 出售具有這些特徵的資產。

折現率

15 主體無論採用哪一種方法計量資產的使用價值，用於折現現

金流量的利率都不反映已對現金流量估計數做過調整的風險。否則，將會重複計算某些假設的影響。

16 如果特定資產的利率不易於直接從市場上獲得，主體應使用替代利率以估計折現率。其目的是，在盡可能的情況下，估計下述要素的市場評價：

(1) 至資產使用期限結束為止整個期間的貨幣時間價值；以及

(2) 附錄一第 1 段中的要素 (2)、(4) 和 (5)，那些要素在一定程度上沒有引起對預計現金流量的調整。

17 作為起點，主體可能要考慮下述利率：

(1) 採用類似資本資產定價模型技術確定的主體加權平均資本成本；

(2) 主體的增量借款利率；以及

(3) 其他的市場借款利率。

18 然而，對這些利率應予以調整，以便：

(1) 反映市場評價中與預計現金流量有關的特定風險的方式；以及

(2) 剔除與資產的預計現金流量或已經調整的預計現金流量無關的風險。

對諸如政治風險、貨幣風險以及價格風險應予以關注。

19 折現率與主體的資本結構以及為購買資產所採用的籌資方式無關，因為預期從資產中獲得的未來現金流量獨立於主體購買資產所採用的籌資方式。

20 第 55 段要求折現率是稅前利率。因此，如果預計折現率的

利率基礎是稅後的，應對其加以調整以反映稅前利率。

21 通常，主體使用單一的折現率估計資產的使用價值。但是，如果使用價值對不同期間的風險差異方式或利率的期間結構反映敏感，則主體應在不同的未來期間採用不同的折現率。

附錄三 包含商譽和非控制性權益的現金產出單元的減值測試

本附錄是本準則的組成部分。

1 根據《國際財務報告準則第3號》(2008年修訂)，在購買日購買方應當按照下列(1)超出(2)的部分確認商譽：

(1) 下列三項的合計：

①根據《國際財務報告準則第3號》計量的轉移對價，該轉移對價通常要求是購買日的公允價值；

②根據《國際財務報告準則第3號》計量的在被購買方的非控制性權益的金額；以及

③分階段取得的企業合併中，購買方以前擁有的被購買方權益在購買日的公允價值。

(2) 根據《國際財務報告準則第3號》，取得的可辨認資產和承擔負債在購買日的淨值。

商譽的分攤

2 本準則第80段要求在企業合併中，為了從合併的協同效用中獲益，不論被購買方的其他資產或者負債是否分攤到其他單元或者其他單元組，取得的商譽都應分攤到購買方的每個現金產出單元或者現金產出單元組。可能出現的一種情況是，由於企業合併產生的協同效應會分攤到某個現金產出單元，而在該現金產出單元中非控制性權益不擁有權益。

減值測試

3 減值測試包括比較現金產出單元可收回金額和現金產出單元的帳面金額。

4 如果主體在購買日按照子公司可辯認淨資產股權比例計量非控制性權益，而不是公允價值，則歸屬於非控制性權益的商譽包含在相關現金產出單元的可回收金額裡，但是並不在母公司的合併財務報告中確認。因而，主體應當匯總其分攤到該單元的商譽的帳面金額，以包含歸屬於非控制性權益的商譽。然後將經調整的帳面金額與單元可回收金額之間比較，以確定該現金產出單元是否發生了減值。

減值損失的分攤

5 第 104 段要求可辯認的減值損失首先進行分攤，減少分攤到單元的商譽的帳面金額，然後以單元每項資產的帳面金額為基礎按比例分攤到單元的其他資產。

6 如果擁有非控制性權益的子公司或者子公司的一部分自身就是一個現金產出單元，那麼減值損失應按照與損益分攤同樣的基礎在母公司和非控制性權益間進行分攤。

7 如果擁有非控制性權益的子公司或者子公司的一部分是較大的現金產出單元的一部分，商譽的減值損失應當在擁有非控制性權益的現金產出單元部分和不帶非控制性權益的現金產出單元部分間分攤。分攤到現金產出單元的減值損失應以下列為基礎：

(1) 如果減值與現金產出單元的商譽相關，那麼即為減值前該部分商譽的相關帳面金額；以及

(2) 如果減值與現金產出單元的可辯認資產相關，那麼即為減值前該部分可辯認淨資產的相關帳面金額。這種減值應以該部分每項資產帳面金額為基礎按比例分攤到該部分資產的每個單元。

在那些有非控制性權益的部分，減值損失應按照損益分攤基礎在母公司和非控制性權益間以相同的基礎進行分攤。

8 如果一項與商譽相關的非控制性權益的減值損失沒有在母公司合併財務報表中確認（參見本附錄第 4 段），那麼該項減值不作為商譽減值損失確認。在這種情況下，只有與分攤到母公司的商譽相關的減值損失才被確認為商譽減值損失。

9 示例 7^註舉例說明了帶商譽的非全資擁有的現金產出單元的減值測試。

註：說明性示例載於紅皮書 B 部分，但僅限英文原版和中文簡體版。

國際會計準則第37號

——準備、或有負債和或有資產

目 錄

起始段落

目 標	
範 圍	1
定 義	10
準備和其他負債	11
準備與或有負債的關係	12
確 認	14
準 備	14
或有負債	27
或有資產	31
計 量	36
最佳估計	36
風險和不確定性	42
現值	45
未來事項	48
資產的預期處置	51
補 償	53
準備的變化	59
準備的使用	61

確認和計量原則的應用	63
未來經營虧損	63
虧損性合同	66
重 組	70
披 露	84
過渡性規定	93
生效日期	95

國際會計準則第37號

——準備、或有負債和或有資產

目 標

本準則的目標是確保將適當的確認標準和計量基礎運用於準備、或有負債和或有資產，並確保附註中披露充分的信息，以使使用者能夠理解它們的性質、時間和金額。

範 圍

1 本準則適用於所有主體對準備、或有負債和或有資產的會計核算，但以下各項除外：

(1) 待執行合同（虧損性待執行合同除外）形成的準備、或有負債和或有資產；以及

(2) 〔已刪除〕；

(3) 其他準則規範的準備、或有負債和或有資產。

2 本準則不適用於《國際財務報告準則第9號——金融工具》範圍內的金融工具（包括擔保）。

3 待執行合同是指雙方均未履行任何義務或雙方均同等程度地履行了部分義務的合同。本準則不適用於待執行合同，除非其為虧損性合同。

4 〔已刪除〕

5 如果其他準則規範了特定的準備、或有負債或或有資產，則

主體應運用該準則而不是本準則，例如，一些在國際財務報告準則中規範的準備：

(1) 〔已刪除〕

(2) 所得稅（參見《國際會計準則第 12 號——所得稅》）；

(3) 租賃（參見《國際會計準則第 17 號——租賃》）。但是，因為《國際會計準則第 17 號》未對已變為虧損性的經營租賃的核算作出具體要求，所以本準則應適用於這些情況；

(4) 僱員福利（參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》）；

以及

(5) 保險合同（參見《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》）。但是，本準則適用於承保人除《國際財務報告準則第 4 號》範圍內保險合同義務與權利而產生的準備、或有負債和或有資產之外的準備、或有負債和或有資產。

(6) 企業合併中收購方的或有對價（見《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》）

(7) 客戶合同收入（參見《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》）。但是，因為《國際財務報告準則第 15 號》沒有關於失效客戶合同的具體規定。本準則適用於上述情況。

6 〔已刪除〕

7 本準則將準備定義為時間或金額不確定的負債。在某些國家，“準備”也與一些項目相聯繫使用，例如，折舊、資產減值和壞帳：它們是對資產帳面金額的調整，本準則不予涉及。

8 其他準則對支出是作為資產、還是作為費用處理作出了規定。本準則不涉及這些問題。相應地，本準則既不禁止也不要求對提取準備時所確認的費用予以資本化。

9 本準則適用於重組（包括終止經營）準備。重組符合終止經營的定義時，《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》可能要求提供追加的披露。

定 義

10 本準則使用的下列術語，其含義為：

準備，指時間或金額不確定的負債。

負債，指主體因過去事項而承擔的現時義務，該義務的履行預期會導致含有經濟利益的資源流出主體。

義務事項，指形成法定義務或推定義務的事項，這些法定義務或推定義務使主體別無其他現實的選擇，只能履行該義務。

法定義務，指因以下任意一項而產生的義務：

- (1) 合同（通過其明確的或隱含的條款）；
- (2) 法規；或者
- (3) 其他司法解釋。

推定義務，指因主體的行為而產生的義務，其中：

(1) 由於以往實務中的習慣做法、公開的政策或相當明確的當前聲明，主體已向其他各方表明它將承擔特定的責任；並且

(2) 導致主體使其他各方形成了對主體將履行那些責任的合理預期。

或有負債，指：

(1) 因過去事項而產生的潛在義務，其存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實；或者

(2) 因過去事項而產生，但因下列原因而未予確認的現時義務：

①履行該義務不是很可能要求含有經濟利益的資源流出主體；或者

②該義務的金額不能足夠可靠地計量。

或有資產，指因過去事項而形成的潛在資產，其存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實。

虧損性合同，指這樣一種合同，根據該合同履行義務而發生的不可避免費用超過了預期將獲得的經濟利益。

重組，指由管理層計劃和控制並重大地改變了以下兩項之一的方案：

- (1) 主體的業務範圍；或者
- (2) 經營業務的方式。

準備和其他負債

11 準備可以與諸如應付帳款和應計項目等其他負債區分開來，因為準備的償付所要求的未來支出的時間或金額是不確定的。與準備相反：

(1) 應付帳款是指為已收到或已提供的、並已開出發票或已與供應商達成正式協議的貨物或勞務進行支付的負債；以及

(2) 應計項目是指為已收到或已提供的、但還未支付、未開出發票或未與供應商達成正式協議的貨物或勞務進行支付的負債，包括欠僱員的金額（例如，與應計的假期支付有關的金額）。雖然有時需要對應計項目的金額或時間進行估計，但其不確定性一般要比對準備進行估計時面臨的不確定性小得多。

應計項目經常作為應付帳款和其他應付款的一部分進行報告，而準備則單獨進行報告。

準備與或有負債的關係

12 從一般意義上講，所有準備都具有或有性質，因為它們在時間或金額上是不確定的。但是，在本準則中，“或有”這個術語用於不予確認的資產和負債，因為它們的存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實。另外，術語“或有負債”用於不滿足確認標準的負債。

13 本準則區分了：

(1) 準備——確認為負債（假定能作出可靠的估計），因為它們是現時義務，而且履行該義務很可能要求含有經濟利益的資源流出；以及

(2) 或有負債——不確認為負債，因為它們是以下兩者之一：

①潛在義務，主體是否存在會導致含有經濟利益的資源流出的現時義務還未得到證實；或者

②不滿足本準則確認標準的現時義務（因為履行該義務不是很可能要求含有經濟利益的資源流出，或者不能對該義務的金額作出足夠可靠的估計）。

確 認

準 備

14 以下條件均滿足時應對準備予以確認：

(1) 主體因過去事項而承擔了現時的法定義務或推定義務；

(2) 履行該義務很可能要求含有經濟利益的資源流出主體；

以及

(3) 該義務的金額能夠可靠地估計。

如果沒有滿足這些條件，不應確認任何準備。

現時義務

15 在極少數情況下，會不清楚是否存在一項現時義務。在這些情況下，如果考慮所有可獲得的證據後，發現在報告期末多半會存在現時義務，那麼可以認為過去事項導致了一項現時義務。

16 在幾乎所有的情況下，過去事項是否已導致了一項現時義務是明確的。在極少數情況下，例如，在法律訴訟中，特定事項是否已發生或這些事項是否已產生了一項現時義務可能存在爭議。在這樣的情況下，主體應通過考慮所有可獲得的證據（包括專家的意見等）來確定報告期末是否存在現時義務。應予考慮的證據包括報告期後事項提供的追加證據。在這些證據的基礎上：

（1） 如果報告期末多半會存在現時義務，則主體應確認一項準備（如果滿足確認標準）；以及

（2） 如果報告期末多半不會存在現時義務，那麼，除非含有經濟利益的資源流出的可能性極小（參見第 86 段），否則主體應披露一項或有負債。

過去事項

17 形成現時義務的過去事項稱為義務事項。對於作為義務事項的事項，主體必須沒有現實的選擇，只能履行該事項形成的義務。僅當以下事項之一發生時才出現這種情況：

（1） 義務的履行通過法律來執行；或者

（2） 就推定義務而言，事項（可能是主體的行為）使其他方建立了一項合理預期，即主體將履行該義務。

18 財務報表反映主體報告期末的財務狀況，而不反映主體未來可能的財務狀況。因此，對未來經營活動所需發生的費用不應確認準備。只有在報告期末存在的負債，才能在主體財務狀況表內予以確

認。

19 僅對與主體未來行為（即未來經營活動）無關的過去事項所產生的義務確認準備。這種義務的例子有：對非法的環境破壞的處罰或清除費用，這兩者不論主體的未來行為如何，其履行均會導致含有經濟利益的資源流出主體。類似地，主體應在有義務治理已造成的環境破壞的範圍內，對油井或核電站的拆撤費用確認準備。相反，因商業壓力或法律要求，主體可能打算或需要發生支出以便在未來按特定方式經營（例如，在特定類型的工廠安裝煙塵過濾器）。因為主體能借助其未來行為避免未來支出，例如，改變經營方法，所以對於該未來支出，主體不承擔現時義務並且不確認準備。

20 義務總會涉及義務指向的另一方。但是沒有必要知道義務指向的那一方的身份，實際上義務可能是對公眾承擔的。因為義務總是涉及對另一方的承諾，所以管理層或董事會的決定在報告期末並不形成推定義務，除非該決定在報告期末之前已經以一種相當具體的方式傳達給受影響的各方，使他們形成了主體將履行其責任的合理預期。

21 一項不立即形成義務的事項可能會在以後形成義務，其原因在於法律變化或主體的行為（例如，相當具體的公開聲明）形成了一項推定義務，例如，在造成環境破壞時，可能沒有義務對其後果進行治理。但是，如果一項新的法律要求對現存的环境破壞進行治理，或主體用一種形成推定義務的方式公開承擔了治理的責任時，環境破壞便構成了義務事項。

22 如果擬議中的新法律的具體條文還未定稿，那麼僅當該法律基本確定會像起草的那樣頒佈時才形成義務。本準則中，這樣的義務視作法定義務。圍繞法律頒佈的情況之間存在的差異，使得確定促成某項法律基本確定會頒佈的單個事項是不可能的。很多情況下，在法

律頒佈之前，無法判斷該項法律是否基本確定會頒佈。

含有經濟利益的資源很可能流出

23 對於具有確認資格的負債，不僅必須存在現時義務，而且履行該義務很可能要求含有經濟利益的資源流出。就本準則而言¹，如果該事項多半會發生（即該事項發生的可能性比其不發生的可能性大），則資源流出或其他事項的發生被認為是很可能的。現時義務不是很可能存在時，主體應披露一項或有負債，除非含有經濟利益的資源流出的可能性極小（參見第 86 段）。

24 如果有很多類似的義務（例如，產品保證或類似合同），則履行時要求資源流出的可能性應通過總體考慮該類義務來確定。雖然對於某個項目而言，資源流出的可能性小，但很可能需要流出一些資源以使總體履行該類義務。如果出現這種情況，則應確認一項準備（如果能滿足其他確認標準）。

義務的可靠估計

25 估計的使用是財務報表編製過程必不可少的一部分，不削弱財務報表的可靠性。這一點對於準備來說尤其如此，因為從性質看，準備比財務狀況表的大多數其他項目更具不確定性。除了極少數情況，主體均能確定可能的結果的範圍，從而能對足夠可靠地用於確認準備的義務作出估計。

26 在極少數情況下，不能對義務的結果作出可靠的估計。因此，存在不能確認的負債。該負債應作為或有負債予以披露（參見第 86

¹ 本準則中將“很可能”解釋為“多半會發生”，該解釋不一定適用其他準則。

段)。

或有負債

27 主體不應確認或有負債。

28 除非含有經濟利益的資源流出的可能性極小，否則或有負債應按第 86 段的要求予以披露。

29 主體共同和各自對某項義務負有責任時，義務中預期由其他方履行的部分應作為或有負債處理。主體應將很可能要求含有經濟利益的資源流出的那部分義務確認為準備，除非在極少數情況下不能對該義務作出可靠的估計。

30 或有負債可能不按最初預料的方式發展。因此，應對它們進行持續的評價，以確定含有經濟利益的資源流出是否已變為很可能。如果以前作為或有負債處理的事項的未來經濟利益流出變為很可能了，則應在可能性發生變化的當期財務報表內確認一項準備（除非在極少數情況下不能作出可靠的估計）。

或有資產

31 主體不應確認或有資產。

32 或有資產通常由導致經濟利益可能流入主體的未計劃的事項或其他未預料到的事項形成。一個例子是主體通過法律程序提出索賠，其結果具有不確定性。

33 或有資產不應在財務報表內予以確認，因為確認或有資產可能會導致那些可能永遠不會實現的收益得到確認。但是，當收益基本確定會實現時，相關資產已不是或有資產，此時對其確認是恰當的。

34 經濟利益很可能流入時，應按第 89 段的要求披露或有資產。

35 應對或有資產進行持續評價，以確保情況的發展在財務報表中得到適當反映。當經濟利益基本確定會流入時，該資產和相關收益應在變化發生當期的財務報表內予以確認。如果經濟利益的流入已經變得很可能，主體應披露該或有資產（參見第 89 段）。

計 量

最佳估計

36 確認為準備的金額應是報告期末履行現時義務所要求支出的最佳估計。

37 履行現時義務所要求支出的最佳估計，應是主體在報告期末履行該義務、或將該義務轉讓給第三方而合理支付的金額。在報告期末履行或轉讓義務通常不可能發生或是要求支付異常大的金額。然而，主體為履行或轉讓該義務估計的合理支付的金額，提供了報告期末履行現時義務所要求支出的最佳估計。

38 對結果和財務影響的估計，是由主體的管理層根據判斷、同時輔之以類似交易的經驗和（某些情況下）獨立專家出具的報告來確定的。應考慮的證據包括報告期後事項提供的追加證據。

39 圍繞著應確認為準備的金額的不確定性，可根據情況採用不同的方式處理。如果予以計量的準備涉及大量的項目，則應以其相關的可能性，對各種可能結果進行加權來對義務進行估計。這種估計的統計方法稱為“預期價值法”。因此，給定金額損失的可能性不同（比如說 60%或 90%）時，準備的金額也是不同的。如果存在可能結果的

連續區間，且該區間中每一點和其他各點的可能性都一樣，則可採用區間的中點。

示例

主體銷售貨物時向客戶保證商品售出後 6 個月內，主體承擔客戶因製造方面的缺陷發生的修理費用。如果在所有售出商品中發現較小缺陷，則要發生 100 萬元的修理費用；如果在所有售出商品中發現較大缺陷，則要發生 400 萬元的修理費用。主體過去的經驗和未來預測顯示，下一年度，75%的已售商品將沒有缺陷，20%的已售商品將有較小缺陷，5%的已售商品將有較大缺陷。根據第 24 段的要求，主體應將保修義務作為整體來估計其資源流出的可能性。

$$\begin{aligned} & \text{修理費用的預期價值是：} (0 \times 75\%) + (100 \times 20\%) + (400 \times 5\%) \\ & = 40 \text{ (萬元)} \end{aligned}$$

40 計量單項義務時，單個最可能的結果可能是該負債的最佳估計。但是，即使在這種情況下，主體也應考慮其他可能的結果。如果其他可能的結果大部分均比最可能的結果的金額高或低，則最佳估計將是較高或較低的金額，例如，如果主體不得不補救其為客戶建造的主要廠房中存在的嚴重失誤，則單個最可能金額可能是一次補救成功須花費的費用 1 000；但是，如果存在重大的可能性，有必要作進一步的補救，則應提取一項較大金額的準備。

41 準備在稅前計量，因為準備的稅後結果及變化，應按《國際會計準則第 12 號》進行處理。

風險和不確定性

42 在確定準備的最佳估計時，應對不可避免地圍繞很多事項和

情況的風險和不確定性予以考慮。

43 風險描述結果的變化可能性。風險調整可能增加負債計量的金額。在不確定的情況下進行判斷需要謹慎，使收益或資產不會高估，費用或負債不會低估。但是，不確定性並不說明應提取過多的準備和故意誇大負債，例如，如果特別相反的結果的預計費用是在謹慎的基礎上進行估計的，那麼不能人為地認為該結果比實際的情況更可能出現。主體需要謹慎從事，以避免對風險和不確定性進行重複調整，導致準備高估。

44 應按第 85 段（2）的要求披露與支出金額相關的不確定性。

現 值

45 如果貨幣時間價值的影響重大，準備的金額應是履行義務預期所需支出的現值。

46 因貨幣時間價值的影響，與報告期後不久發生的現金流出有關的準備，比與較後發生的同樣金額的現金流出有關的準備負有更大的義務。因此，影響重大時，準備應予折現。

47 折現率應是反映貨幣時間價值的當前市場評價及該負債特有風險的稅前折現率。折現率不應反映已為其調整未來現金流量估計的風險。

未來事項

48 對於可能影響履行義務所需金額的未來事項，如果有足夠的客觀證據表明它們將發生，則應在準備金額中予以反映。

49 預期的未來事項可能對準備的計量特別重要，例如，主體可能認為，在項目結束時清理場地的費用將因未來技術的變化而降低。

確認的金額反映技術上合格且公正的觀察者所作出的合理預測，這些預測是該觀察者考慮了清理場地時可使用技術等因素的所有證據後作出的。因此，恰當的做法是，在預測時考慮與應用現有技術過程中積累的經驗有關的預計費用減少額，或現有技術應用於比以前進行過的更大或更複雜的清理項目的預期費用。但是，除非得到足夠的客觀證據的支持，否則主體不應對全新的清理技術的發展進行預期。

50 如果存在足夠的客觀證據表明，新法規基本確定會頒佈，那麼新法規的潛在影響應在計量現時義務時予以考慮。實務中出現的情況的多樣化使確定在每種情況下均能提供充足、客觀證據的單獨事項是不可能的。所要求的證據包括，法規將有哪些要求、是否基本確定在適當的時候會頒佈和實施。在很多情況下，直至新法規頒佈才存在足夠客觀的證據。

資產的預期處置

51 在計量準備時不應考慮資產預期處置將形成的利得。

52 在計量準備時不應考慮資產預期處置將形成的利得，即使該預期處置與形成準備的事項有密切聯繫。主體應在涉及相關資產的準則所規定的時點，確認資產預期處置形成的利得。

補 償

53 如果償付準備所需支出的一部分或全部預期會由另一方補償，那麼當且僅當主體履行該義務就基本確定會收到補償時，才確認該補償。該補償應作為一項單獨的資產處理。對補償確認的金額不應超過準備的金額。

54 在綜合收益表中，與準備有關的費用可以扣除對補償確認的

金額後的淨額列報。

55 有時，主體能夠讓另一方支付償付準備所要求支出的一部分或全部（例如，通過保險合同、豁免條款或供應商的保證）。另一方可能補償主體已付的金額或直接支付該金額。

56 在大多數情況下，主體仍對涉及的全部金額負有責任，以致在第三方出於某種原因未能支付時，主體將不得不償付全部金額。在這種情況下，應對負債全額確認準備，而且，應在主體償付該負債就基本確定會收到補償的情況下，對預期的補償確認一項單獨的資產。

57 在某些情況下，第三方未能支付時主體對涉及的費用不負有責任。在這種情況下，主體對這些費用不承擔義務，因而不應將其包括在準備中。

58 如第29段指出的那樣，主體共同和各自負責的某項義務中，預期由其他方償付的部分應作為或有負債處理。

準備的變化

59 在每個報告期末，應對準備進行覆核並予以調整，以反映當前的最佳估計。履行該義務不再是很可能要求含有經濟利益的資源流出時，準備應予轉銷。

60 如果使用折現，則應在各期增加準備的帳面金額，以反映時間的流逝。增加的金額應作為借款費用予以確認。

準備的使用

61 準備應僅用於最初為該支出確認準備的支出。

62 只有與原準備有關的支出才能沖減該準備。將支出沖減原先為其他目的確認的準備會掩蓋對兩個不同事項的影響。

確認和計量原則的應用

未來經營虧損

63 對未來經營虧損不應確認準備。

64 未來經營虧損不符合第 10 段中負債的定義，以及第 14 段為準備設定的一般確認標準。

65 對未來經營虧損的預期，表明特定的經營資產可能發生減值。主體應按《國際會計準則第 36 號——資產減值》對這些資產進行減值測試。

虧損性合同

66 如果主體有一項虧損性合同，那麼該合同下的現時義務應作為準備予以確認和計量。

67 很多合同（例如，一些日常訂單）可以在不須支付給對方補償的情況下取消，因此，不存在義務。其他一些合同對合同當事人同時確立了權利和義務。如果某些事項使一項合同成為虧損性合同，則該合同屬於本準則規範的範圍，且存在應予確認的負債。那些不是虧損性的待執行合同不在本準則規範。

68 本準則將虧損性合同定義為這樣一種合同，根據該合同履行義務而發生的不可避免費用超過了預期將獲得的經濟利益。合同的不可避免費用反映了退出該合同的最低淨成本，即履行該合同的成本與未能履行該合同而發生的補償或處罰兩者之中的較低者。

69 在為虧損性合同設立單獨準備之前，主體應對該合同標的資產發生的減值損失進行確認（參見《國際會計準則第 36 號——資產減值》）。

重 組

70 以下是可能符合重組定義的事項的例子：

- (1) 一組業務的出售或終止；
- (2) 在一個國家或地區的營業場所的關閉，或營業活動由一個國家或地區遷移至另一個國家或地區；
- (3) 管理層結構的變化，例如，取消一個層次的管理層；以及
- (4) 對主體經營性質和經營重點有重大影響的重要重組。

71 僅當滿足第 14 段為準備設立的一般確認標準時，才能對重組費用確認準備。第 72 段至第 83 段對如何將一般確認標準應用於重組，提供了指南。

72 重組的推定義務僅當主體有以下情況時形成：

(1) 有一項詳細、正式的重組計劃，該計劃至少明確了以下事項：

- ① 涉及的業務或業務的一部分；
- ② 受影響的主要場所；
- ③ 因其服務被終止而將得到補償的僱員的分佈、職務和大概人數；

④ 將承擔的支出；以及

⑤ 計劃何時實施；以及

(2) 通過開始實施該計劃，或向那些受其影響的各方通告該

計劃的主要方面，已使那些受影響的各方形成了對主體將實施重組的合理預期。

73 通過拆卸廠房、出售資產或者公開宣佈計劃的主要方面等，可以提供主體已經開始實施重組計劃的證據。公開宣佈重組的具體計劃，當且僅當其通過特定方式並相當詳細（即明確了計劃的主要內容）致使其他方（諸如客戶、供應商和僱員或其代表）形成了對主體將實施重組的合理預期時，才構成一項推定義務。

74 為了使計劃在傳達給受影響的各方時足以形成推定義務，該計劃的實施需要儘早安排，並在不可能再對計劃做重大修訂的時間限度內完成。如果預期重組開始之前將有長時間的延遲，或重組將持續一段不合理的長時間，那麼該計劃現在不可能使其他各方建立關於主體承諾重組的合理預期，因為該時間限度內主體有機會改變其計劃。

75 管理層或董事會在報告期末之前作出的重組決定，在報告期末不形成一項推定義務，除非主體在報告期末之前已經：

- (1) 開始實施重組計劃；或者
- (2) 以相當具體的方式將重組計劃的主要方面傳達給受影響的各方，使他們形成了主體將實施重組的合理預期。

如果主體僅在資產負債表日之後才開始實施重組，或將其主要方面傳達給受其影響的各方，如果重組很重要，以至於不對其進行披露將影響使用者根據財務報表作出的經濟決策，那麼根據《國際會計準則第 10 號——報告期後事項》的規定，要對此予以披露。

76 雖然推定義務不是僅僅因管理層的決定產生的，但義務可能因這種決定及其他以往事項產生，例如，與僱員代表就解僱費進行的協商或與購買者就出售一項經營業務進行的談判，可能已經完成只等董事會批准。一旦獲得批准，並傳達給其他各方，而且滿足第 72 段

的條件，主體就承擔了一項重組的推定義務。

77 在某些國家，最終決策權屬於董事會，其成員包括管理層以外的利益代表（例如，僱員），或董事會作出決策前必須通知這些代表。因為董事會作出這些決策涉及與這些代表的溝通，因此，這項決策可能形成一項重組的推定義務。

78 直到主體承諾出售，即簽有約束性出售協議，才產生出售經營業務的義務。

79 即使主體已作出決定出售某項經營業務並公開宣佈該決定，直到確定了購買者並簽有約束性出售協議時，才表明對出售作出了承諾。在簽有約束性出售協議之前，主體可以改變主意，而且如果根據可接受條件找不到購買者，主體完全可以採取其他行動。如果出售經營業務構成重組的一部分，應按《國際會計準則第 36 號》的要求，對該經營業務的資產作減值測試。如果出售僅是重組的一部分，則在約束性出售協議簽訂之前，重組的其他部分可以產生一項推定義務。

80 重組準備應僅包括重組引起的直接支出，這些直接支出同時是：

- (1) 重組所必需承擔的；以及
- (2) 與主體繼續進行的活動無關的。

81 重組準備不包括以下任一事項發生的費用：

- (1) 再培訓或重新安置留用職員；
- (2) 行銷；或者
- (3) 投資新系統或分銷網路。

這些支出與未來經營活動有關，在報告期末不是重組義務。這些支出應以與重組無關的基礎進行確認。

82 截至重組日發生的可辨認未來經營虧損不包括在準備中，除非它們與第 10 段定義的虧損性合同有關。

83 按第 51 段的要求，在計量重組準備時，不應考慮資產預期處置將形成的利得，即使資產的出售構成重組的一部分。

披 露

84 對於各類準備，主體應披露如下內容：

- (1) 期初和期末的帳面金額；
- (2) 當期增加的準備，包括現有準備的增加；
- (3) 當期使用的金額（即發生並沖銷準備的金額）；
- (4) 當期轉回的未使用金額；以及
- (5) 當期因時間流逝而增加的折現金額，以及任何折現率變化的影響。

不要求提供比較信息。

85 對於各類準備，主體應披露以下內容：

- (1) 義務性質的簡要描述，以及其導致的經濟利益流出的預期時間；
- (2) 有關這些經濟利益流出的金額或時間的不確定性的說明。如果必須提供充足的信息，那麼主體應按第 48 段的要求，披露就未來事項所作的主要假設；以及
- (3) 預期補償的金額，說明就該預期補償已確認的資產的金額。

86 除非履行義務時經濟利益流出的可能性極小，否則主體應在報告期末簡要地披露各類或有負債的性質，並在可行的情況下披露：

- (1) 其財務影響的估計，按第 36 段至第 52 段進行計算；

- (2) 與流出的金額或時間有關的不確定性的說明；以及
- (3) 補償的可能性。

87 在確定哪些準備或或有負債可以合併為一個類別時，必須考慮這些項目的性質是否足夠類似，以至對他們用一項說明，就能夠滿足第 85 段 (1) 和 (2) 以及第 86 段 (1) 和 (2) 的要求。因此，將與不同產品保證有關的金額作為單獨一類準備處理可能是恰當的，但是將與一般保證有關的金額和受法律程序約束的金額作為單獨一類準備處理則是不恰當的。

88 如果準備和或有負債由相同的一系列情況形成，主體應按第 84 段至第 86 段的要求進行披露，披露的方式應表明該準備和或有負債之間的關係。

89 如果經濟利益很可能流入，主體應在報告期末簡要地披露或有資產的性質，並在可行的情況下，披露其財務影響的估計數，該估計數按第 36 段至第 52 段中為準備所設立的原則進行計算。

90 或有資產的披露避免就收益產生的可能性提供誤導信息是重要的。

91 如果因不可行而沒有披露第 86 段和第 89 段要求的信息，則應說明該事實。

92 在極少數情況下，披露第 84 段至第 89 段所要求的部分或全部信息，預期會嚴重損害與其他方對準備、或有負債或或有資產有爭端的主體的地位。在這樣的情況下，主體不需要披露這些信息，但應披露該爭端的一般性質以及沒有披露該信息的事實和原因。

過渡性規定

93 在本準則生效日期（或之前）採用本準則所造成的影響，應作為首次採用本準則的當期留存收益期初餘額的調整數予以報告。鼓勵但不要求主體調整最早列報期間的留存收益期初餘額並且重述比較信息。如果不重述比較信息，應披露該事實。

94 〔已刪除〕

生效日期

95 本準則對報告期自 1999 年 7 月 1 日或以後日期開始的財務報表有效。鼓勵提前採用。如果主體在 1999 年 7 月 1 日之前採用本準則，應披露這一事實。

96 〔已刪除〕

97 〔已刪除〕

98 〔已刪除〕

99 2013 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進 2010—2012》修訂了第 5 段，作為對《國際財務報告準則第 3 號》修訂的回應。主體適用第 5 段的修訂時應採用未來適用法。

100 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》修訂了第 5 段並刪除了第 6 段。主體在應用《國際財務報告準則第 15 號》時應適用這些修訂內容。

101 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 2 段並刪除了第 97 段和第 98 段。主體在應用《國際財務報告準則第 9 號》時應適用這些修訂內容。

國際會計準則第38號——無形資產

目 錄

起始段落

目 標	1
範 圍	2
定 義	8
無形資產	9
確認和計量	18
單獨取得	25
作為企業合併的一部分取得	33
以政府補助形式取得	44
資產交換	45
自創商譽	48
內部產生的無形資產	51
費用的確認	68
不確認為資產的以往費用	71
確認後的計量	72
成本模式	74
重估價模式	75
使用壽命	88
使用壽命有限的無形資產	97
攤銷期和攤銷方法	97
殘 值	100

攤銷期和攤銷方法的覆核	104
使用壽命不確定的無形資產	107
使用壽命估計的覆核	109
帳面金額的可收回性——減值損失	111
報廢和處置	112
披 露	118
一般要求	118
確認後採用重估價模式進行計量的無形資產	124
研究與開發支出	126
其他信息	128
過渡性規定和生效日期	130
相似資產的交換	131
提前採用	132
《國際會計準則第 38 號》(1998 年發佈)的撤銷	133

國際會計準則第38號——無形資產

目 標

1 本準則的目標是對沒有在其他國際會計準則中特別涉及的無形資產的會計處理進行規範。本準則要求主體當且僅當特定條件滿足時才確認無形資產。本準則也對如何計量無形資產的帳面金額作了規定，並就無形資產的特定披露提出了要求。

範 圍

2 本準則適用於無形資產的會計核算，但以下項目除外：

- (1) 由其他國際會計準則規範的無形資產；
- (2) 《國際會計準則第 32 號——金融工具：列報》中定義的金融資產；
- (3) 勘探和評價資產的確認和計量（參見《國際財務報告準則第 6 號——礦產資源的勘探和評價》）；以及
- (4) 礦產權，以及礦產、石油、天然氣和類似非再生性資源的勘探支出或開發和採掘支出。

3 如果其他國際會計準則對某特定類型的無形資產作了規範，那麼主體應運用該項準則而不是本準則，例如，本準則不適用於以下項目：

- (1) 主體在正常經營過程中持有待售的無形資產（參見《國際會計準則第 2 號——存貨》）。
- (2) 遞延所得稅資產（參見《國際會計準則第 12 號——所得稅》）。

(3) 屬於《國際會計準則第 17 號——租賃》範圍內的租賃。

(4) 僱員福利所形成的資產(參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》)。

(5) 《國際會計準則第 32 號》中定義的金融資產。一些金融資產的確認和計量由以下準則規範：《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》、《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》以及《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》。

(6) 企業合併中取得的商譽(參見《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》)。

(7) 在《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》規範的保險合同中，由承保人的合同權利形成的遞延合併成本和無形資產。《國際財務報告準則第 4 號》制定了適用於遞延合併成本的特定披露要求，但這些要求不適用於無形資產。因此，本準則中的披露要求適用於這種無形資產。

(8) 按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》，歸類為持有待售的非流動無形資產(或是包含在持有待售的處置組中)。

(9) 按照《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》確認的源自客戶合同的資產。

4 一些無形資產可能會以實物為載體，例如，光碟(對計算機軟件而言)、法律文件(對許可證或專利權而言)或膠片。在確定一項包含無形和有形元素的資產是應按《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》處理，還是作為一項無形資產而按本準則處理時，主體需要通過判斷來評價哪個元素更重要，例如，一台由計算機控制的機械工具沒有特定計算機軟件就不能運行時，則說明該軟件構成相關硬體不可缺少的組成部分，從而該軟件應作為不動產、廠場和設備

處理。同樣的原則適用於計算機作業系統。如果計算機軟件不是相關硬體不可缺少的組成部分，則該軟件應作為無形資產核算。

5 本準則還適用於廣告、培訓、開辦、研究與開發活動的支出等。研究與開發活動是為了開發知識而進行的。因此，雖然這些活動可能會產生有實物形態的資產（例如，原型），但該資產的實物元素次於其無形元素（即包含在實物元素中的知識）。

6 就融資租賃而言，基礎資產可能是有形的，也可能是無形的。初始確認後，承租人應按本準則的規定核算因融資租賃而持有的無形資產。電影、錄相、戲劇、手稿、專利權和版權等項目的許可證協議中的權利不在《國際會計準則第 17 號》的範圍之內，而是在本準則範圍之內。

7 如果某些活動或交易非常特殊，以致於可能引起需要用其他方式處理的會計問題，那麼該活動或交易可能會被排除在某項國際會計準則的範圍之外。採掘業中因石油、天然氣和礦產的勘探或開發和採掘而發生的支出，以及保險合同就屬於上述情況。因此，本準則不適用於這類活動和合同所發生的支出。但是，本準則適用於採掘業或承保人使用的其他無形資產（例如，計算機軟件）和發生的其他支出（例如，開辦費用）。

定 義

8 本準則使用的下列術語，其含義為：

攤銷，指在無形資產的使用壽命內系統地分攤其應折舊金額。

資產，指符合以下條件的資源：

- (1) 由於過去事項而由主體控制的；並且

(2) 預期會導致未來經濟利益流入主體。

帳面金額，指財務狀況表內確認的資產的金額減去相關累計攤銷額和累計減值損失後的餘額。

成本，指資產購置或生產時，為取得該項資產而支付的現金或現金等價物的金額，或其他對價的公允價值，或者在適用的情況下，按照其他國際財務報告準則的特定要求（例如，《國際財務報告準則第2號——以股份為基礎的支付》）初始確認某資產時歸屬到該資產的金額。

應折舊金額，指資產的成本或其他在財務報表中替代成本的金額，減去其殘值後的餘額。

開發，指在開始商業性生產或使用前，將研究成果或其他知識應用於某項計劃或設計，以生產新的或具有實質性改進的材料、裝置、產品、工序、系統或服務。

主體特定價值，指主體預期從資產的持續使用和使用壽命結束時的處置中形成的、或預期在清算負債時發生的現金流量的現值。

公允價值，是指市場參與者在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或者轉移一項負債所要支付的價格（參見《國際財務報告準則第13號——公允價值計量》）。

減值損失，指資產的帳面金額超出其可收回金額的部分。

無形資產，指沒有實物形態的可辨認非貨幣性資產。

貨幣性資產，指持有的貨幣以及將以固定或可確定金額的貨幣收到的資產。

研究，指為獲取新的科學或技術知識並理解它們而進行的具有創造性和有計劃的調查。

無形資產的殘值，指如果資產已處於其使用壽命終了時的年限和預計狀態，主體目前將從該資產處置中獲得的扣除預計處置費用後的預計金額。

使用壽命，指：

- (1) 資產預期可供主體使用的期限；或者
- (2) 主體預期能從該資產的使用中獲取的產量或者類似計量單位的數量。

無形資產

9 主體在科學或技術知識、新工序或系統的設計和完成、許可證、知識產權、市場知識和商標（包括品牌名稱和報刊名）等無形資源的獲得、開發、維護和提高方面，經常會消耗資源或承擔負債。這些大的類別中包括的項目的通常例子有：計算機軟件、專利權、版權、電影片、客戶名單、抵押服務權、捕撈許可證、進口配額、特許權、客戶或供應商的關係、客戶的信賴、市場份額和銷售權。

10 第 9 段中描述的項目並不都符合無形資產的定義，即可辨認性、對資源的控制和存在未來經濟利益。如果本準則涉及的某項目不符合無形資產的定義，那麼為獲得它或在內部創造它而發生的支出應在發生時確認為費用。但是，如果該項目是在企業合併中取得的，那麼它構成購買日所確認商譽的一部分（參見第 68 段）。

可辨認性

11 無形資產的定義要求無形資產是可辨認的，以便與商譽清楚地區分開來。企業合併中確認的商譽代表了由企業合併中獲取的其他資產所產生的未來經濟利益，該未來經濟利益不能單獨辨認，也無法單獨確認。這些未來經濟利益可能產生於取得的可辨認資產之間的協同作用，也可能產生於不符合在財務報表上單獨確認條件的資產。

12 資產在符合以下條件時，滿足無形資產定義中的可辨認性標準：

(1) 可分離的，即能夠從主體中分離或劃分出來，並能單獨或者與相關合同、資產或負債一起，用以出售、轉移、授予許可、租賃或交換（不論主體是否有意進行這些交易）；或者

(2) 源自合同性權利或其他法定權利，無論這些權利是否可從主體或其他權利和義務中轉移或分離。

控 制

13 如果主體有權獲得潛在資源產生的未來經濟利益，並能約束其他方獲取這些利益，那麼說明該主體控制了該資產。主體控制無形資產產生未來經濟利益的能力，一般來自法庭可強制執行的法定權利。在缺少法定權利時，證明控制的存在較為困難。但是，權利的法定強制性並不是形成控制的必要條件，因為主體可用其他方法來控制未來經濟利益。

14 市場和技術知識可能會產生未來經濟利益。如果該知識受到版權、貿易協議約束（如果允許）等法定權利或僱員保密法定職責的保護，那麼說明該主體控制了這些利益。

15 主體可能有一組熟練員工，並能認定通過培訓會令員工的技術有所長進，從而產生未來經濟利益。主體可能預期員工將繼續將其技術貢獻於該主體。但是，主體通常無法對因擁有一組熟練員工和培訓所引起的預期未來經濟利益實施足夠的控制，因而不能認為這些項目符合無形資產的定義。由於類似的原因，特定的管理或技術才能不可能符合無形資產的定義，除非其使用以及預期從中獲得未來經濟利益受法定權利的保護，並符合無形資產定義的其他方面。

16 主體可能擁有一定的客戶基礎或市場份額，並由於為建立客戶關係和信賴付出了努力而期望這些客戶繼續與其進行商業往來。但

是，因為缺乏法定權利來保護或缺乏其他方式來控制這種與客戶的關係或客戶對主體的信賴，所以主體一般無法對這種客戶關係和客戶信賴引起的經濟利益實施足夠的控制，從而不能認為這些項目（客戶基礎、市場份額、客戶關係、客戶信賴）符合無形資產的定義。在客戶關係缺少法定權利保護的情況下，交換相同或相似非契約性質的客戶關係的交易行為（除了作為企業合併的一部分），可以證明主體能夠控制預期從這些客戶關係中流入的未來經濟利益。因為這種交易也能證明客戶關係是可分的，所以這些客戶關係符合無形資產的定義。

未來經濟利益

17 無形資產引起的未來經濟利益可能包括銷售產品和提供勞務的收入、或主體使用該無形資產而“節約”的成本或獲得的其他利益，例如，在生產工序中使用知識產權，可能會降低未來生產成本，而不是增加未來收入。

確認和計量

18 將某項目確認為無形資產要求主體能證明該項目滿足以下條件：

- (1) 無形資產的定義（參見第 8 段至第 17 段）；以及
- (2) 確認條件（參見第 21 段至第 23 段）。

本規定適用於取得或內部產生無形資產時發生的初始成本，以及對該資產進行擴建、組件替換、維護等活動發生的後續成本。

19 第 25 段至第 32 段規範確認標準在單獨取得無形資產中的應用，第 33 段至第 43 段規範確認標準在企業合併中取得無形資產中的應用。第 44 段規範以政府補助形式取得的無形資產的初始計量，第 45 段至第 47 段規範無形資產的交換，第 48 段至第 50 段規範自創商

譽的會計處理，第 51 段至第 67 段規範內部產生無形資產的初始確認和計量。

20 無形資產的性質決定了，在許多情況下，不存在對資產的擴建或組件替換的條件。相應地，大部分的後續支出很可能是為了維持現有無形資產內含的預期未來經濟利益，而不符合本準則中的無形資產定義和確認標準。此外，將後續支出直接歸屬於特定的無形資產而不是整個業務通常也比較困難。因此，後續支出——取得的無形資產在初始確認後或內部產生的無形資產在完成後發生的支出——極少會在資產的帳面金額中確認。與第 63 段一致，商標、刊頭、報刊名、客戶名單和實質上類似的項目（無論是外部取得的還是內部產生的）發生的後續支出總是在發生時確認為損益。因為這種支出不能與開發整個業務的支出區分開來。

21 當且僅當滿足以下條件時，無形資產應予確認：

- (1) 歸屬於該資產的未來經濟利益很可能流入主體；以及
- (2) 該資產的成本能夠可靠地計量。

22 主體應使用合理並有證據的假定來評價未來經濟利益流入的可能性，這些假定代表主體的管理層對在資產使用壽命內將存在的一系列經濟狀況的最好估計。

23 主體應依照初始確認時可獲得的證據，尤其是外部證據，運用判斷來評價歸屬於因使用資產而產生的未來經濟利益流入的確定程度。

24 無形資產應以成本進行初始計量。

單獨取得

25 一般地，主體單獨取得無形資產所支付的價格反映了對資產內含的預期未來經濟利益流入主體可能性的期望。換言之，資產的成本已經反映了可能性的影響。因此，單獨取得的無形資產被認為總是滿足第 21 段（1）中可能性確認標準的。

26 此外，如果某項無形資產是單獨取得的，那麼該無形資產的成本一般能夠可靠地計量。購買對價是以現金或其他貨幣性資產的形式支付時，更是如此。

27 某項單獨取得的無形資產，其成本包括：

（1） 購買價格，含進口稅和不能退還的購貨稅款，扣除銷售折扣和回扣；以及

（2） 任何可直接歸屬於使資產達到預定使用狀態的支出。

28 可直接歸屬成本的例子包括：

（1） 使資產達到使用狀態而直接發生的僱員福利（參見《國際會計準則第 19 號——僱員福利》中的定義）支出；

（2） 使資產達到使用狀態而直接發生的專業人員服務費；以及

（3） 測試資產是否正常運作的成本。

29 不屬於無形資產成本的支出的例子包括：

（1） 推廣一項新產品或勞務的成本（含廣告和行銷活動支出）；

（2） 向新的地區或新的客戶群體推廣業務的成本（含員工培訓支出）；以及

（3） 管理費用和其他一般間接費用。

30 當無形資產達到能夠以管理層預定的方式運作的必要條件時，停止在資產的帳面金額中確認成本。因此，無形資產的使用或再配備成本不計入資產的帳面金額，例如，下列成本不計入無形資產的帳面金額：

(1) 將一項達到能夠以管理層預定的方式運作的必要條件的資產投入使用時發生的成本；以及

(2) 初始運作損失，比如在對資產產出的規模需求形成之前發生的損失。

31 一些經營活動的發生與無形資產開發有關，但為了使資產達到能夠以管理層預定的方式運作的必要條件，它們並非必不可少。這些偶發性的經營可能發生於開發活動之前，也可能發生於開發活動期間。因為對於使資產達到能夠以管理層預定的方式運作的必要條件，偶發性的經營並非必不可少，因此，偶發性經營的收益和相關費用應立即確認為損益，並納入各自的收益和費用類別中。

32 如果無形資產價款的延期支付超過了正常信用期限，那麼其成本是其等值現金價格。該金額與支付總額之間的差額，除非按《國際會計準則第 23 號——借款費用》的相關規定予以資本化，否則應在信用期內確認為利息費用。

作為企業合併的一部分取得

33 按《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》的規定，如果無形資產是在企業合併中取得的，那麼該無形資產的成本是其在購買日的公允價值。無形資產的公允價值反映了市場參與者在購買日對資產內含的預期未來經濟利益流入主體的可能性的市場期望。換言之，主體預期將有與其相關的經濟利益的流入，即使該經濟利益流入的時間和金額具有不確定性。因此，企業合併中取得的無形資產被認為總

是滿足第 21 段（1）中可能性確認標準的。如果一項企業合併中獲取的資產是可分離的或源自合同性權利或其他法定權利，則存在充分的信息能夠對其公允價值進行可靠計量。因此，第 21 段（2）中規定的可靠計量標準總適用於企業合併中獲取的無形資產。

34 因此，按照本準則和《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂），無論被購方的無形資產是否在企業合併前已經確認，只要該資產的公允價值能夠可靠計量，購買方就應在購買日將其獨立於商譽確認為一項無形資產。這意味著，如果一項正在進行的被購買方研究與開發項目符合無形資產的定義，購買方應將其獨立於商譽確認為資產。在滿足以下條件時，正在進行的被購買方研究與開發項目符合無形資產的定義：

- （1） 符合資產的定義；以及
- （2） 是可辨認的，即可分離的或源自合同性權利或其他法定權利。

在企業合併中取得無形資產

35 如果一項企業合併中獲取的無形資產是可分離的或源自合同性權利或其他法定權利，則存在充分的信息能夠對其公允價值進行可靠地計量。如果用於計量無形資產的公允價值的估計存在一個具有不同概率的可能結果的區間，公允價值的計量要考慮這種不確定性。

36 企業合併中取得的無形資產可能是可分離的，但只有與相關的合同、可辨認資產或負債在一起時才如此。在這種情況下，購買方應將該無形資產獨立於商譽並同相關項目一併確認。

37 在一組互為補充的資產組中各個資產具有相似使用壽命的情況下，購買方可以將該等資產確認為單項資產，例如，術語“品牌”

和“品牌名”經常作為商標和其他標誌的同義語出現。但是，前者是通用的市場名詞，專指一組互為補充的資產，比如商標（或服務標誌）及其相關的貿易名稱、配方、處方和技術專長。

38—41 [已刪除]

取得的正在進行的研究與開發項目的後續支出

42 下列研究或開發支出應按第 54 段至第 62 段進行會計處理：

- (1) 與單獨取得或在企業合併中取得的、並被確認為無形資產的正在進行的研究或開發項目有關的支出；以及
- (2) 取得該項目後發生的支出。

43 應用第 54 段至第 62 段的規定意味著單獨取得或在企業合併中取得的、並被確認為無形資產的正在進行的研究或開發項目應當：

- (1) 如果是研究支出，在發生時確認為費用；
- (2) 如果是開發支出，但不滿足第 57 段中將開發支出確認為無形資產的標準，在發生時確認為費用；並且
- (3) 如果是開發支出，並滿足第 57 段中的確認標準，增加取得的正在進行的研究與開發項目的帳面金額。

以政府補助的形式取得

44 在有些情況下，主體可通過政府補助的形式免費或僅支付名義對價取得無形資產。政府將機場著陸權、經營廣播或電視臺的特許權、進口許可證或配額、或是使用其他限制性資源的權利等無形資產轉讓或分配給主體時，就可能出現以上情況。按《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政府援助的披露》的規定，主體可以選擇以公允價值對無形資產和補助進行初始確認。如果主體選擇不以公允價值對資產進行初始確認，則可以名義金額（《國際會計準則第 20 號》

允許的其他處理方法)，加上可直接歸屬於使資產達到預期使用狀態所需的支出，對資產進行初始確認。

資產交換

45 通過非貨幣性資產或者資產、或者貨幣性資產與非貨幣性資產組合交換，可以取得一項或多項無形資產。下面的討論僅限於非貨幣性資產之間的交換，但也適用於前句所描述各種資產交換。這種無形資產，其成本應以公允價值計量，除非（1）交換交易缺乏商業實質，或者（2）換入和換出資產的公允價值都不能可靠計量。即使主體不能立即對換出資產終止確認，換入資產也應按上述方式計量。如果換入資產不以公允價值計量，其成本應以換出資產的帳面金額計量。

46 主體確定一項交換交易是否具有商業實質，其依據是考慮由於該項交易的發生預期使主體未來現金流量變動的程度。如果一項交換交易符合以下標準，則可認為具有商業實質：

（1） 換入資產的現金流量指標（即風險、時間和金額）與換出資產的現金流量指標不同；或者

（2） 由於交換交易的發生，主體經營中受該項交易影響的主體特定價值部分發生了改變；並且

（3） （1）與（2）之間的差異與被交換資產的公允價值重大相關。

為了確定一項交換交易是否具有商業實質，主體經營中受該項交易影響的主體特定價值部分應當反映稅後的現金流量。上述分析的結果可能不需要主體進行詳細的計算即是清楚的。

47 第 21 段（2）中的無形資產確認的一個條件是資產成本能夠可靠計量。如果（1）公允價值計量的合理範圍的變動幅度相對該資

產並不重大，或者（2）在此幅度內各估計值的概率能夠合理評價並用於公允價值估計，則該資產的公允價值是能夠可靠計量的。如果主體能可靠確定換入資產或換出資產的公允價值，則換入資產的成本應以換出資產的公允價值計量，除非換入資產的公允價值更加清楚明瞭。

自創商譽

48 自創商譽不應確認為資產。

49 在有些情況下，為創造未來經濟利益需發生支出，但這類支出不會產生能滿足本準則確認標準的無形資產。這類支出經常被認為有助於形成自創商譽。自創商譽不應確認為資產，因為它不是能以成本可靠計量並由主體控制的可辨認資源（既不是可分離的，也非源自合同性權利或其他法定權利）。

50 在任何時點上，主體的市價與其可辨認淨資產的帳面金額之間的差額，可能反映出一系列影響主體價值的因素。然而，這種差額並不代表主體所控制的無形資產的成本。

內部產生的無形資產

51 評價內部產生的無形資產是否具備確認資格有時是困難的，因為主體難以：

（1）確定是否存在以及何時存在將產生預期未來經濟利益的可辨認資產；以及

（2）可靠地確定該資產的成本。在有些情況下，內部產生無形資產的成本不能與保持或提高主體自創商譽或進行日常經營的成本區分開來。

因此，除了要遵循無形資產確認和初始計量的一般要求外，主體

還應將以下第 52 段至第 67 段中的要求和指南應用於所有內部產生的無形資產。

52 為評價內部產生的無形資產是否滿足確認標準，主體應將資產的形成過程分為：

- (1) 研究階段；以及
- (2) 開發階段。

雖然本準則已對術語“研究”和“開發”作了界定，但在本準則中，術語“研究階段”和“開發階段”具有較廣的含義。

53 如果主體不能區分創造無形資產的內部項目的研究階段和開發階段，那麼該主體應將該項目的支出視同僅在研究階段發生來處理。

研究階段

54 研究（或內部項目的研究階段）不會產生應予確認的無形資產。研究（或內部項目的研究階段）的支出應在其發生時確認為費用。

55 在內部項目的研究階段，主體不能證明存在將產生很可能的未來經濟利益的無形資產。因此，這類支出應在其發生時確認為費用。

56 研究活動的例子有：

- (1) 以獲取新知識為目的的活動；
- (2) 研究成果或其他知識的應用研究、評價和最終選擇；
- (3) 材料、設備、產品、工序、系統或服務替代品的研究；

以及

(4) 新的或經改進的材料、設備、產品、工序、系統或服務的可能替代品的配製、設計、評價和最終選擇。

開發階段

57 當且僅當主體能證明以下所有各項時，開發（或內部項目的開發階段）產生的無形資產應予確認：

- (1) 完成該無形資產以使其能使用或出售，在技術上可行。
- (2) 有完成該無形資產並有使用或出售它的意圖。
- (3) 有能力使用或出售該無形資產。
- (4) 該無形資產怎樣產生很可能的未來經濟利益。其中，主體能夠證明存在無形資產的產出市場或無形資產本身的市場或者，如果該無形資產將在內部使用，那麼應證明該無形資產的有用性。
- (5) 有足夠的技術、財務資源和其他資源支持，以完成該無形資產的開發，並使用或出售該無形資產。
- (6) 對歸屬於該無形資產開發階段的支出，能夠可靠地計量。

58 有些情況下，主體可以在內部項目的開發階段確定一項無形資產，並證明該資產將產生很可能的未來經濟利益。這是因為項目的開發階段比研究階段進了一步。

59 開發活動的例子有：

- (1) 生產前或使用前的原型和模型的設計、建造和測試；
- (2) 含新技術的工具、夾具、模具和沖模的設計；
- (3) 不具有商業性生產經濟規模的試生產廠房的設計、建造和營運；以及
- (4) 新的或經改進的材料、設備、產品、工序、系統或服務所選定的替代品的設計、建造和測試。

60 在證明無形資產如何產生很可能的未來經濟利益時，主體應按《國際會計準則第 36 號——資產減值》中的原則來評價將從該資產中獲得的未來經濟利益。如果該資產僅能與其他資產一起產生經濟

利益，則主體應運用《國際會計準則第 36 號》中設立的現金產出單元概念。

61 有可利用的資源來完成、使用無形資產並從中獲取經濟利益，可以通過闡明存在所需的技術、財務和其他資源以及主體可獲得這些資源的業務計劃等來證明。在某些情況下，主體可能通過獲取借款人願意為該計劃提供所需資金的聲明來證明可獲得的外部資金。

62 主體的成本計算系統常常能夠可靠地計量內部產生的無形資產的成本，例如，獲得版權或特許權、或者開發計算機軟件時發生的薪金和其他支出。

63 內部產生的品牌、刊頭、報刊名、客戶名單和實質上類似的項目不應確認為無形資產。

64 內部產生的品牌、刊頭、報刊名、客戶名單和實質上類似的項目的支出不能與整個業務開發成本區分開來。因此，這類項目不應確認為無形資產。

內部產生的無形資產的成本

65 就第 24 段而言，內部產生的無形資產的成本是，自無形資產首次滿足第 21 段、第 22 段和第 57 段的確認標準後所發生支出的總額。第 71 段禁止恢復以前年度確認為費用的支出。

66 內部產生的無形資產的成本，由可直接歸屬於該資產的創造、生產並使該資產能夠以管理層預定的方式運作的所有必要支出組成。可直接歸屬成本的例子有：

- (1) 產生無形資產時使用或消耗的材料和勞務費成本；
- (2) 因產生無形資產發生的僱員福利（參見《國際會計準則第

19 號——僱員福利》中的定義) 成本；

(3) 法定權利註冊費；以及

(4) 用於產生該資產的專利權和特許權攤銷。

《國際會計準則第 23 號》為將利息確認為內部產生的無形資產成本的一個要素確立了標準。

67 以下各項不構成內部產生的無形資產的成本：

(1) 銷售費用、管理費用和其他一般性間接費用，但當其可以直接歸屬於使資產達到使用狀態時則除外；

(2) 資產達到預定績效前發生的可辨認的無效和初始運作損失；以及

(3) 為運行該資產而培訓員工所發生的支出。

第 65 段的示例

某主體正在開發一道新的生產工序。在 20X5 年發生的支出為 CU1 000⁽¹⁾。其中，CU900 是 20X5 年 12 月 1 日前發生的，CU100 是 20X5 年 12 月 1 日至 20X5 年 12 月 31 日之間發生的。該主體可以證明，在 20X5 年 12 月 1 日，生產工序滿足無形資產的確認標準。工序中所含專有技術的可收回金額（包括在工序可使用前為完成它所需的未來現金流出）估計是 CU500。

20X5 年年末，生產工序以成本 CU100（確認標準滿足日即 20X5 年 12 月 1 日後發生的支出）確認為一項無形資產。20X5 年 12 月 1 日前發生的支出 CU900 應確認為費用，因為直到 20X5 年 12 月 1 日才滿足確認標準。該支出將永遠不能構成在財務狀況表表內確認的生產工序的成本的一部分。

20X6 年，發生的支出為 CU2 000。20X6 年年末，工序中所含

第 65 段的示例

專有技術的可收回金額（包括在工序可使用前為完成它所需的未來現金流出）估計是 CU1 900。

20X6 年年末，生產工序的成本是 CU2 100（20X5 年年末確認的支出 CU100 加上 20X6 年確認的支出 CU2 000）。為將生產工序在確認減值損失前的帳面金額（CU2 100）調整至其可收回金額（CU1 900），主體應確認減值損失 CU200。如果滿足《國際會計準則第 36 號》中減值損失轉回的要求，該項減值損失將在以後期間轉回。

（1） 本準則中，貨幣金額以“貨幣單位（CU）”計價。

費用的確認

68 無形項目發生的支出應在其發生時確認為費用，除非：

（1） 它構成滿足確認標準的無形資產的成本的一部分（參見第 18 段至第 67 段）；或者

（2） 該項目是在企業合併中取得的，並且不能確認為一項無形資產。在這種情況下，該支出（包含在企業合併成本中）應構成在購買日分攤至商譽的金額的一部分（參見《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》）。

69 有些情況下，支出是為了向主體提供未來經濟利益而發生的，但沒有取得或產生可予確認的無形資產或其他資產。在提供商品的情況下，該主體應在有權獲取該商品時將該支出確認為費用。在提供服務的情況下，該主體應在接受服務時將該支出確認為費用，例如，除非構成企業合併成本的一部分，研究支出總是應在其發生時確認為費

用（參見第 54 段）。其他應在發生時確認為費用的支出的例子包括：

（1） 開辦活動支出（即開辦費用），除非這種支出按《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》的規定應包括在不動產、廠場和設備項目成本中。開辦費用可能包括設立法定主體時發生的法律和文祕等設立費用、開設一項新設施或開展一項新業務而發生的支出（開業前費用）、或者開始新的經營的支出或新產品或工序投產而發生的支出（經營前費用）。

（2） 培訓活動支出。

（3） 廣告和營銷活動支出。

（4） 主體部分或全部遷址或重組的支出。

69A 當某一主體擁有商品的所有權時它便有權獲取該商品。類似的，當商品由供應商按照供應合同條款製造且該主體可以要求對方交付該商品並支付貨款時，主體即有權獲取該商品。接受服務應當在提供方按照合同約定為主體提供服務時確認，而不是在主體利用該項服務去提供另一項服務時確認，例如，向顧客傳遞一則廣告。

70 第 68 段不阻止主體將該主體在有權獲取該商品前發生的預付款確認為資產。類似地，第 68 段不阻止主體將在接受勞務前發生的預付款確認為資產。

不確認為資產的以往費用

71 初始確認為費用的無形項目支出，不應在以後確認為無形資產成本的一部分。

確認後的計量

72 主體應當選擇第 74 段中的成本模式或第 75 段中的重估價模式作為其會計政策。如果一項無形資產以重估價模式計量，該資產所

屬類別中的其他所有資產也都應以同樣的模式計量，除非這些資產不存在活躍市場。

73 某類無形資產，是指在主體經營中具有類似性質和用途的資產分組。某類無形資產中的項目應當同時進行重估，以避免選擇性的資產重估和財務報表中報告的金額反映不同日期的成本和價值的混合。

成本模式

74 初始確認後，無形資產應以其成本減去累計攤銷額和累計減值損失後的餘額入帳。

重估價模式

75 初始確認後，無形資產應以重估價入帳，即其重估日的公允價值減去隨後發生的累計攤銷額和隨後發生的累計減值損失後的餘額。為了按本準則進行重估，公允價值應參考活躍市場予以計量。重估應以這樣的規律進行，即：使在報告期末資產的帳面金額與其公允價值不會存在重大差異。

76 重估價模式不適用於以下情況：

- (1) 對以前未確認為資產的無形資產進行重估；或者
- (2) 以成本以外的金額對無形資產進行初始確認。

77 重估價模式應在資產已按成本初始確認後予以運用。但是，如果因為無形資產自創過程前期發生的支出不滿足確認標準，從而只是將該無形資產成本的一部分確認為資產（參見第 65 段），那麼重估價模式可以用於該整項資產。此外，重估價模式也可能用於以政府補助的形式取得、並以名義金額確認的無形資產（參見第 44 段）。

78 儘管可能出現活躍市場，但對於無形資產而言，這種活躍市場通常不存在，例如，在某些地方，對那些可以自由轉讓的計程車牌照、捕撈許可證或生產配額，可能存在活躍市場。但是，對於品牌、報刊刊頭、音像和電影出版權、專利權或商標名稱，不可能存在活躍市場，因為每項這樣的資產都是獨特的。而且，雖然無形資產可以買賣，但合約卻是在單個買者和賣者之間進行談判，交易相對不頻繁。由於這些原因，為一項資產支付的價格，可能不能為另一項資產的公允價值提供足夠的證據。此外，價格通常是不公開的。

79 重估次數應根據被重估的無形資產公允價值的波動情況而定。當被重估的資產的公允價值與其帳面金額相差太大時，進一步的重估是必要的。有些無形資產的公允價值可能會有重大而且不穩定的波動，因而需要每年進行重估。對於那些公允價值波動微小的無形資產，如此頻繁的重估是沒有必要的。

80 當對一項無形資產進行重估時，該資產的帳面金額應被調整到其重估價。在重估日，該資產應按以下方法之一處理：

(1) 帳面總金額應當以與帳面金額重估一致的方式進行調整，例如，帳面總金額可能參考可觀察的市場數據來重述或者根據該資產帳面金額的變化，按比例對帳面總金額進行重述。重估價日的累計攤銷額應調整為帳面總金額與考慮累計減值損失後的帳面金額的差額；或者

(2) 累計攤銷金額與該資產的帳面總金額相抵銷。

對累計攤銷的調整金額為按照第 85 段和第 86 段對帳面金額進行增減的組成部分。

81 如果在某類已重估的無形資產中的某項無形資產因為沒有對應的活躍市場而不能重估，那麼該資產應以成本減累計攤銷額和減

值損失後的餘額入帳。

82 如果某項已重估的無形資產的公允價值不再可以參照活躍市場予以確定，那麼該項無形資產的帳面金額，應以最近一個重估日參照活躍市場確定的重估價減去隨後發生的累計攤銷額和隨後發生的減值損失後的餘額確定。

83 已重估無形資產不再存在活躍市場的事實表明，該資產可能減值；需要按《國際會計準則第 36 號——資產減值》進行測試。

84 如果該資產的公允價值可以在隨後的計量日參照活躍市場確定，那麼從該日起應運用重估價模式。

85 如果無形資產的帳面金額因重估價而增加，那麼增加額應確認為其他綜合收益，並累積計入權益中的重估價盈餘科目。但是，如果該增值是同一資產以前被確認為損益的重估減值的轉回，那麼該重估增值應確認為損益。

86 如果資產的帳面金額因重估價而減少，那麼減少額應確認為損益。但是，就同一資產而言，如果重估價盈餘科目的貸方餘額代表該資產，那麼該重估減值應直接確認為其他綜合收益。確認計入其他綜合收益的重估減值額，減少了累積計入權益中重估價盈餘科目的金額。

87 計入權益中的累計重估價盈餘可以在盈餘實現時直接轉入留存收益。全部的盈餘可以在該資產報廢或處置時實現。但是，某些盈餘可能隨著主體使用資產而實現；在這種情況下，已實現的盈餘的金額等於基於資產重估後帳面金額進行的攤銷和基於歷史成本本應確認的攤銷之間的差額。從重估價盈餘轉入留存收益不通過收益表。

使用壽命

88 主體應評估一項無形資產的使用壽命是有限的還是不確定的，並且，如果是有限的，還應評估使用壽命的期限或者構成使用壽命的產量或類似計量單位的數量。在分析所有相關因素的基礎上，當無法預見無形資產預期為主體產生淨現金流量的截止期限時，主體應視該無形資產的使用壽命是不確定的。

89 無形資產的會計處理是基於其使用壽命的。使用壽命有限的無形資產需要攤銷（見第 97 段至第 106 段），使用壽命不確定的無形資產不需要攤銷（見第 107 段至第 110 段）。本準則中的示例^註說明了如何確定不同無形資產的使用壽命，以及基於使用壽命判定對這些資產的後續會計處理。

90 在確定無形資產的使用壽命時，需要考慮的多項因素有：

- （1） 主體對該資產的預期使用情況，以及該資產是否能有效地由另外的管理團隊管理；
- （2） 該資產通常的產品壽命週期，以及有關以類似方式使用的類似資產的使用壽命估計的公開信息；
- （3） 技術、工藝、商業或其他方面變得過時；
- （4） 該資產在其中運行的行業的穩定性和資產生產的產品或服務的市場需求變化；
- （5） 現在或潛在的競爭者預期採取的行動；
- （6） 為從該資產獲得預期未來經濟利益所要求的維護支出的水平，以及主體達到這個水平的能力和意向；
- （7） 對該資產的控制期限，以及對該資產使用的法律或類似限制，如相關租賃合約的到期日；以及
- （8） 該資產的使用壽命是否依賴於主體其他資產的使用壽

命。

91 術語“不確定的”並不意味著“無限的”。無形資產的使用壽命僅反映了為維持該資產在使用壽命評估時的績效標準所要求的維護支出的水平，以及主體達到這個水平的能力和意向。得出一項無形資產的使用壽命是不確定的結論，不應依據計劃的未來支出超過為維護該資產的績效標準所要求的維護支出。

92 考慮到技術在迅速地變化，計算機軟件和許多其他無形資產較易受技術過時的影響。因此，大部分情況下此類無形資產可使用壽命較短。使用無形資產生產的項目，其售價未來的預期減損可以說明資產技術或商業價值過時的預期，而資產過時的預期反過來可能也反映了資產內含未來經濟利益的減損。

93 一項無形資產的使用壽命可能會很長，或者甚至是不確定的。不確定性說明應運用穩健原則，估計無形資產的使用壽命，但不能說明應選擇一個短得不切實際的壽命。

94 源自合同性權利或其他法定權利的無形資產，其使用壽命不應超過合同性權利或其他法定權利的期限，但可能會更短，這取決於主體使用資產的預期期限。如果合同性權利或其他法定權利在能夠重新延續的有限期間內轉讓，僅當有證據支持主體續約無需重大成本時，該無形資產的使用壽命才應當包括續約期。企業合併中獲取的、確認為無形資產的購回權，其使用壽命是確保該購回權權利存在的合同的期間，不包括續約期。

95 無形資產的使用壽命可能受經濟和法律的因素影響。經濟因素決定主體獲取未來經濟利益的期間。法律因素可能限制主體控制獲取這些利益的期間。使用壽命應是由這些因素確定的期間中的較短

者。

96 下列因素表明主體能夠重新延續合同性權利或其他法定權利而無需重大成本：

(1) 有證據（可能基於以往的經驗）表明，合同性權利或其他法定權利將被重新延續。如果重新延續有賴於第三方的同意，還應有第三方將會同意的證據；

(2) 有證據表明為獲得重新延續而必需的所有條件將被滿足；以及

(3) 主體重新延續的成本與預期從重新延續中流入主體的未來經濟利益相比並不重大。

如果重新延續成本與預期從重新延續中流入主體的未來經濟利益相比是重大的，則“重新延續”成本實質上代表主體在重新延續日獲得一項新的無形資產的成本。

使用壽命有限的無形資產

攤銷期和攤銷方法

97 使用壽命有限的無形資產，其應折舊金額應當系統地在使用壽命內分攤。攤銷應於資產可供使用時開始，即當它達到能夠按管理層預定的方式運作所必須的位置和狀態時開始。應在資產按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》被歸類為持有待售的資產（或包含在被歸類為持有待售的處置組中）的日期和終止確認的日期兩者中較早的日期停止攤銷。所使用的攤銷方法應反映主體預期消耗無形資產未來經濟利益的方式。如果這種方式不能可靠地確定，那麼應採用直線法。每期的攤銷額應確認為損益，除非本準則或其他準則允許或要求將其計入其他資產的帳面金額。

98 在無形資產的使用壽命內系統地分攤其應折舊金額，存在多種方法。這些方法包括直線法、餘額遞減法和生產總量法。對某項資產所使用的方法應依據從資產中獲取的預期未來經濟利益的預計消耗方式來選擇，並一致地運用於不同期間，除非從該資產中獲取的未來經濟利益的預計消耗方式發生變化。

98A 存在以包括使用無形資產的活動產出收入為基礎的攤銷方法不合理的這種可被反駁的假設。包括使用無形資產的活動產生的收入，恰恰反映了未能直接與消費無形資產中內含的經濟利益直接相關的要素，例如，收入受到其他因素和過程、售賣活動和銷售量和售價的變動的影響。收入的價格因素可能受到通脹率的影響，這點可能對資產消費方式沒有影響。這種假設可能在以下有限的情況中被克服：

(1) 當無形資產如第 98C 段所述被表達為收入的一種方式；或者

(2) 可以說明收入和消費無形資產的經濟利益是高度相關的。

98B 按照第 98 段選擇合適的攤銷方法時，主體可以決定無形資產固有要素中最重大的限制條款，例如，列示主體使用無形資產的合同可能具體列明主體使用無形資產預先制定的具體年數（即時間），商品生產個數，或固定收入。辨識重大限制條款可以成為辨識攤銷的合理基礎的起點，但如果另一個攤銷基礎更接近得反映了消費經濟利益的預期方式，那麼主體應當應用另一攤銷基礎。

98C 在無形資產固有的重大限制條款為達到收入門檻的情況下，獲得的收入可以成為攤銷的合理基礎，例如，主體可以獲得勘探開採黃金的特許權，合同失效是基於通過開採獲取收入的總額固定數（例如，合同可以允許主體開採黃金，直至銷售黃金的收入總額達到

20 億貨幣單位)，而不是基於時間或黃金開採量。在另一個例子裡，收費公路的經營權可以基於累計收入固定總額（例如，合同可以允許主體經營收費公路，直至經營獲取的收入總額累計達到 1 億貨幣單位）。在收入被列為合同中使用無形資產的最重大限制條款的情況下，獲取的收入可能是攤銷無形資產的合理基礎，前提是合同明確規定攤銷的基礎是固定額度的收入。

99 攤銷通常應確認為損益。但是，有時包含在資產中的未來經濟利益，在生產其他資產時被吸收。在這種情況下，攤銷費構成其他資產成本的一部分，並包括在其帳面金額中，例如，在生產過程中使用的無形資產的攤銷費應包括在存貨的帳面金額中（參見《國際會計準則第 2 號——存貨》）。

殘 值

100 使用壽命有限的無形資產的殘值應假定為零，除非：

(1) 有第三方承諾在無形資產的使用壽命結束時購買該無形資產；或者

(2) 該無形資產存在活躍市場，並且：

① 殘值可以根據該市場訊息確定；以及

② 這種市場在該無形資產的使用壽命結束時很可能存在。

101 使用壽命有限的無形資產的折舊金額應在扣除其殘值後確定。非零殘值表明主體希望在該無形資產經濟壽命結束前處置該無形資產。

102 估計無形資產的殘值應以資產處置時的可收回金額為基礎，後者可採用在預計日出售一項預計使用壽命已滿，且在類似於該無形資產被使用的情況中運行的類似資產的通行售價。殘值至少應在每個

財務年度末進行覆核，按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定，資產殘值的變動應作為一項會計估計變更進行會計處理。

103 無形資產的殘值可能會增加到等於或超過該資產的帳面金額。在這種情況下，資產的攤銷額為零，直至其殘值後來減少到低於該資產的帳面金額。

攤銷期和攤銷方法的覆核

104 使用壽命有限的無形資產，其攤銷期和攤銷方法至少應在每個財務年度末進行覆核。如果資產的預期使用壽命與以前的估計不同，攤銷期應作相應的改變。如果該資產產生的未來經濟利益的預期消耗方式發生變化，攤銷方法應予改變以反映這種變化。按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定，這些變化應作為一項會計估計變更進行會計處理。

105 在無形資產壽命期內，其使用壽命的估計可能變得明顯不合適，例如，資產減值損失的確認可能表明攤銷期需要改變。

106 隨著時間的推移，預期從無形資產流入主體的未來經濟利益的流入方式可能會發生變化，例如，相對於餘額遞減攤銷法，直線法可能變得明顯不合適。又例如，使用許可證所代表的權利，是否會由於等待業務計劃的其他部分的執行而被延遲。在這種情況下，可能直到較後的期間才能得到從該資產流入的經濟利益。

使用壽命不確定的無形資產

107 使用壽命不確定的無形資產不應攤銷。

108 按照《國際會計準則第 36 號——資產減值》，通過比較可

收回金額與帳面金額，主體應在以下情況下對使用壽命不確定的無形資產進行減值測試：

- (1) 每年，以及
- (2) 只要有跡象表明該無形資產可能發生減值。

使用壽命評估的覆核

109 主體應在每個期間對不進行攤銷的無形資產的使用壽命進行覆核，以判斷事項和環境是否仍然支持該資產具有不確定的使用壽命評估。若否，使用壽命的評估從不確定變為有限，應當按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定，作為一項會計估計變更進行會計處理。

110 按照《國際會計準則第 36 號》的規定，將無形資產的使用壽命從不確定重估為有限，標誌著資產可能發生減值。因此，主體應通過比較按《國際會計準則第 36 號》確定的可收回金額與其帳面金額對資產進行減值測試，並將帳面金額超過可收回金額的部分確認為減值損失。

帳面金額的可收回性——減值損失

111 在確定無形資產是否減值時，主體應運用《國際會計準則第 36 號——資產減值》。該項準則解釋了主體何時以及如何檢查其資產的帳面金額、如何確定資產的可收回金額，以及何時確認或轉回減值損失。

報廢和處置

112 無形資產應在以下情況時予以終止確認：

- (1) 處置時；或者

(2) 預期從其使用或處置中不會產生未來經濟利益時。

113 無形資產終止確認形成的利得或損失，應根據處置淨收入（如果有的話）和資產的帳面金額之間的差額確定，並在資產終止確認時確認為損益（《國際會計準則第 17 號——租賃》對售後租回另做要求除外）。利得不應歸入收入。

114 無形資產處置可能有多種方式（例如，出售、融資租賃、捐贈）。這種資產的處置日，是如《國際財務報告準則第 15 號》所規定，履約義務被滿足，無形資產取得方獲得資產控制權之時。《國際會計準則第 17 號》適用於售後租回處置。

115 如果主體按照第 21 段中的確認原則在資產的帳面金額中確認一項無形資產的組件替換成本，則主體應終止確認被替換部分的帳面金額。如果確定被替換部分的帳面金額不切實可行，主體可以用組件替換成本作為被替換部分在購入或內部產生時的參考成本。

115A 對於企業合併中獲取的購回權，如果該權利隨後被再發行（出售）給第三方，則與其相關的帳面金額（如果有的話），應當被用來確定再發行的利得或損失。

116 在無形資產終止確認產生的損益中包括的對價金額，是按照《國際財務報告準則第 15 號》第 47 段至第 72 段中確定交易價格的規定確定的。損益中對價估計金額的後續變動應當按照《國際財務報告準則第 15 號》中交易價格變動的規定處理。

117 使用壽命有限的無形資產，在資產不再使用時不應停止攤銷，除非該資產已經完全折舊或按《國際財務報告準則第 5 號》被歸入持有待售的資產（或包含在被歸類為持有待售的處置組中）。

披 露

一般要求

118 主體應在財務報表中對內部產生的無形資產和其他無形資產予以區分，就每類無形資產披露如下事項：

(1) 使用壽命是不確定的還是有限的，以及如果是有限的，其使用壽命或所用的攤銷率；

(2) 有限使用壽命的無形資產所使用的攤銷方法；

(3) 期初和期末帳面金額總額和累計攤銷額（與累計減值損失合計）；

(4) 其中含無形資產攤銷額的綜合收益表單列項目；

(5) 期初和期末帳面金額的調節，從中列明：

①增加，要求對內部開發、單獨取得和通過企業合併取得的增加單獨說明；

②按《國際財務報告準則第 5 號》被歸入持有待售的資產或成為一項持有待售的處置組的一部分，以及其他處置；

③本期根據第 75 段、第 85 段和第 86 段進行重估價而形成的增加或減少；以及根據《國際會計準則第 36 號——資產減值》的規定，直接在其他綜合收益中確認或從其他綜合收益中轉出的減值損失（如果有的話）而形成的增加或減少；

④根據《國際會計準則第 36 號》的規定，本期在損益中確認的減值損失（如果有的話）；

⑤根據《國際會計準則第 36 號》的規定，本期從損益中轉出的減值損失（如果有的話）；

⑥本期確認的攤銷額；

⑦將財務報表折算為列報貨幣，以及將國外經營折算為主體列報貨幣時形成的匯兌淨差額；以及

⑧本期帳面金額的其他變化。

119 某類無形資產，是指在主體經營中具有類似性質和用途的資產分組。分設的類別可能包括以下的例子：

- (1) 品牌名稱；
- (2) 報頭及報刊名；
- (3) 計算機軟件；
- (4) 許可證和特許權；
- (5) 版權、專利權和其他行業性的財產權、服務和經營權；
- (6) 處方、配方、模型、設計和原型；以及
- (7) 開發中的無形資產。

如果將以上類別細拆（合併）成更小（更大）的類別能給財務報表使用者提供更相關的信息，就應當這樣做。

120 除了披露第 118 段（5）③至⑤所要求的信息外，主體還應披露《國際會計準則第 36 號》所要求的有關已減值無形資產的信息。

121 主體應根據《國際會計準則第 8 號》的要求，披露對當期有重大影響或預期對以後期間有重大影響的會計估計變更的性質和影響。這種披露可能因以下各項的變化而引起：

- (1) 無形資產使用壽命的評估；
- (2) 攤銷方法；或者
- (3) 殘值。

122 主體還應披露如下內容：

(1) 對於具有不確定使用壽命的無形資產，該資產的帳面金額和支持使用壽命不確定評估的原因。在給出這些原因時，主體應描述在確定資產具有不確定的使用壽命時起重要作用的因素。

(2) 對主體的財務報表具有重要影響的單項無形資產的描述、

其帳面金額和剩餘攤銷期。

(3) 對以政府補助的方式取得並以公允價值進行初始確認的無形資產（參見第 44 段），應披露如下內容：

- ①對這些資產初始確認的公允價值；
- ②其帳面金額；以及
- ③確認後是根據成本模式計量還是重估價模式計量；

(4) 所有權被限制的無形資產的存在及其帳面金額，以及作為債務抵押品的無形資產的帳面金額。

(5) 對購買無形資產的合同性承諾的金額。

123 有些因素在確定無形資產具有不確定的使用壽命時起著重要作用，主體在描述這些因素時，應考慮第 90 段所列示的因素。

確認後採用重估價模式進行計量的無形資產

124 如果無形資產以重估價金額核算，主體應：

(1) 按無形資產的類別披露：

- ①重估價的有效日期；
- ②無形資產的帳面金額；以及
- ③已重估的無形資產根據第 74 段成本模式進行確認後計量時，本應確認的帳面金額；

(2) 披露與無形資產有關的重估價盈餘金額的期初和期末數，指明當期的變化以及對將餘額分配給股東的所有限制；以及

(3) [已刪除]

125 出於披露的目的，可能有必要將各類已重估無形資產合併成較大的類別。但是，如果合併會導致根據成本模式和重估價模式計量其金額的各類無形資產合併在一起，則不應進行這種合併。

研究與開發支出

126 主體應披露本期確認為費用的研究與開發支出總額。

127 研究與開發支出由直接歸屬於研究或開發活動的所有支出構成（參見第 66 段和第 67 段對為進行第 126 段要求的披露而應予包括的支出類別所提供的指南）。

其他信息

128 鼓勵但不要求主體提供如下信息：

- （1） 已全額攤完但仍然在用的無形資產的描述；以及
- （2） 主體控制、但由於不滿足本準則的確認標準或由於在 1998 年發佈的《國際會計準則第 38 號——無形資產》生效前已取得或已產生而未予確認的重大無形資產的簡要描述。

過渡性規定和生效日期

129 〔已刪除〕

130 主體應採用本準則：

- （1） 對協議日在 2004 年 3 月 31 日或以後日期的企業合併中取得的無形資產進行會計處理；
- （2） 自始於 2004 年 3 月 31 日或以後日期的首個會計年度的期初起，按未來適用法對其他所有的無形資產進行會計處理。因而，主體不應調整在當日確認的無形資產的帳面金額。但是，主體應於當日按照本準則重估這些無形資產的使用壽命。如果重估的結果導致主體改變了對某項資產使用壽命的評估，該變化應當按照《國際會計準則第 8 號》的規定，作為一項會計估計變更進行會計處理。

130A 主體應當對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期

間採用第 2 段的修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 6 號》，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

130B 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》(2007 年修訂) 修訂了全部國際財務報告準則所採用的術語。另外，還修訂了第 85 段、第 86 段和第 118 段 (5) ③。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)，則這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

130C 《國際財務報告準則第 3 號》(2008 年修訂) 修訂了第 12 段、第 33 段至第 35 段、第 68 段、第 69 段、第 94 段和第 130 段，刪除了第 38 段和第 129 段，並新增了第 115A 段。2009 年 4 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 36 段和第 37 段。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間使用未來適用法採用這些修訂內容。因此，之前企業合併確認的無形資產和商譽的金額不應再做調整。如果主體提前採用《國際財務報告準則第 3 號》(2008 年修訂)，則這些修訂內容也適用於提前採用的期間。

130D 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 69 段、第 70 段、第 98 段，同時，新增了第 69A 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容應當對該事實進行披露。

130E [已刪除]

130F 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》修訂了第 3 段 (5)。主體應在採用《國際

財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》時使用上述修訂。

130G 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 8 段、第 33 段、第 47 段，第 50 段、第 75 段、第 78 段、第 82 段、第 84 段、第 100 段和第 124 段，同時，刪除了第 39 段至第 41 段和第 130E 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 13 號》時使用上述修訂。

130H 2013 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進 2010—2012 週期》修訂了第 80 段。主體應對自 2014 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容應當對該事實進行披露。

130I 主體應對所有自最初採用該修訂日期或以後日期開始的年度期間及該年度期間的上一年度期間內所確認的價值重估採用《國際財務報告準則年度改進 2010—2012 週期》的規定。主體也可能調整更早期間披露的比較信息，但沒有要求必須這樣做。如果主體披露了未調整的更早期間的比較信息，則其必須清楚地識別未調整的信息，並聲明該信息按照不同的基礎披露並解釋該基礎。

130J 《關於明確可接受的折舊和攤銷方法（對《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 38 號》的修訂）》於 2014 年 5 月，修訂了本準則第 92 段和第 98 段，並增加了第 98A 段至第 98C 段。主體應當於 2016 年 1 月 1 日之後以未來適用法採用上述修訂。允許提前採用。若主體提前採用上述修訂，主體應披露相應事實。

130K 《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》於 2014 年 5 月發佈，修訂了本準則第 3 段、第 114 段和第 116 段。主體應在

其採用《國際財務報告準則第 15 號》之時採用上述修訂。

相似資產的交換

131 第 129 段和第 130 段(2)要求使用未來適用法採用本準則，這意味著如果一項資產交換在本準則生效日之前是以換出資產的帳面金額為基礎計量的，主體不必重述取得資產的帳面金額以反映其在取得日的公允價值。

提前採用

132 鼓勵適用第 130 段的主體在第 130 段所述的生效日期前採用本準則。但是，如果主體提前採用本準則，也應當同時採用《國際財務報告準則第 3 號》和《國際會計準則第 36 號——資產減值》(2004 年修訂)。

《國際會計準則第 38 號》（1998 年發佈）的撤銷

133 本準則取代了《國際會計準則第 38 號——無形資產》(1998 年發佈)。

註：說明性示例載於紅皮書 B 部分，但僅限英文原版和中文簡體版。

國際會計準則第39號

——金融工具：確認和計量

目 錄

	起始段落
範 圍	2
定 義	8
套 期	71
套期工具	72
被套期項目	78
套期會計	85
生效日期和過渡性規定	103
其他文告的撤銷	109
附 錄	
附錄一 應用指南	

國際會計準則第39號

——金融工具：確認和計量

1〔已刪除〕

範 圍

2 本準則應當適用於所有主體持有的、屬於《國際財務報告準則第9號——金融工具》範圍內的所有金融工具，如果主體滿足下列條件：

(1) 《國際財務報告準則第9號》允許主體運用本準則的套期會計要求；且

(2) 該金融工具屬於符合本準則規定的套期會計條件的套期關係的一部分。

2A—7〔已刪除〕

定 義

8 本準則使用了《國際財務報告準則第13號》、《國際財務報告準則第9號》和《國際會計準則第32號》中所定義的術語，並且其含義與《國際財務報告準則第13號》附錄一、《國際財務報告準則第9號》附錄一和《國際會計準則第32號》第11段中的規定相同。《國際財務報告準則第13號》、《國際財務報告準則第9號》和《國際會計準則第32號》定義了下述術語，並提供了應用這些定義的指南：

- 金融資產或金融負債的攤餘成本
- 終止確認

- 衍生工具
- 實際利率法
- 實際利率
- 權益工具
- 公允價值
- 金融資產
- 金融工具
- 金融負債

9 本準則使用的下列術語，其含義為：

與套期會計相關的定義

確定承諾，指在特定的未來某日或某幾日、以特定價格交換特定數量資源的具有約束力的協議。

預期交易，指未承諾的但預期會發生的未來交易。

套期工具，指指定的衍生工具或（只對外匯匯率變動風險進行套期的）指定的非衍生金融資產或非衍生金融負債，並且其公允價值或現金流量預期可抵銷指定的被套期項目公允價值或現金流量的變動（第 72 段至第 77 段和附錄一應用指南第 94 段至第 97 段詳細說明了套期工具的定義）。

被套期項目，指具有以下特徵的資產、負債、確定承諾、極可能發生的預期交易或對國外經營的淨投資：（1）使主體承受公允價值或未來現金流變動的風險，（2）被指定為被套期的對象（第 78 段至第 84 段和附錄一應用指南第 98 段至第 101 段詳細說明了被套期項目的定義）。

套期有效性，指套期工具的公允價值或現金流變動可抵銷被套期風險導致的被套期項目公允價值或現金流變動的程度（見附錄一應用指南第 105 段至第 113A 段）。

套 期

71 如果主體運用《國際財務報告準則第 9 號》而沒有選擇繼續應用應用本準則中的套期會計要求（見《國際財務報告準則第 9 號》第 7.2.21 段），那麼主體應該應用《國際財務報告準則第 9 號》第 6 章中的套期會計的要求。然而，對於金融資產組合或金融負債組合一部分的利率風險敞口的公允價值套期，根據《國際財務報告準則第 9 號》第 6.1.3 段的要求，主體可以應用本準則而不用《國際財務報告準則第 9 號》中的套期會計要求。在這種情況下，主體還必須應用對利率風險組合套期的公允價值套期會計的特定要求（見第 81A 段、第 89A 段和應用指南第 114 段至第 132 段）。

套期工具

符合條件的工具

72 只要滿足第 88 段中的條件，除了某些簽出的期權（見附錄一應用指南第 94 段），本準則未對可將衍生工具指定為套期工具的情況作出限制。但是，只有對於外匯風險的套期，非衍生金融資產或非衍生金融負債才可能被指定為套期工具。

73 在套期會計中，只有當金融工具具有報告主體以外的（即所報告的集團、分部或個別主體之外的）合同方時，該金融工具才可以被指定為套期工具。雖然合併集團內的個別主體或主體內的部門可能和集團內的其他主體或主體內的其他部門進行套期交易，但所有此類內部交易在合併時均應予以抵銷。因此，這種套期交易不符合集團合併財務報表中的套期會計要求。但是，在集團內個別主體的個別財務報表或單獨財務報表中，只要這些交易的另一方在報告的個別主體或

分部以外，它們就可能符合套期會計的條件。

套期工具的指定

74 一項套期工具整體上通常只有一個公允價值計量，並且引起公允價值變化的因素是相互依存的。因此，主體只能對套期工具整體指定一個套期關係。僅有的例外包括：

(1) 將期權合同的內在價值和時間價值分開，並且只將期權內在價值的變動指定為套期工具，而不考慮其時間價值的變動；以及

(2) 將遠期合同的利息部分和現貨價格分開。

之所以允許存在上述例外，是因為期權的內在價值和遠期合同的貼水通常可以單獨計量。既考慮期權合同的內在價值，又考慮時間價值的動態套期策略，符合套期會計的條件。

75 套期工具整體的一定比例（比如票面金額的 50%），可以在某一套期關係中被指定為套期工具。但是，不能僅僅對套期工具存續期的某一期間指定一個套期關係。

76 如果滿足下述條件，則一項套期工具可以被指定為對多種類型風險的套期：(1) 被套期風險可以清楚地辨認；(2) 套期有效性可以證實；並且 (3) 能夠確保對套期工具和不同風險頭寸有明確的指定。

77 兩項或多項的衍生工具或它們的一部分（或者，在貨幣風險套期的情況下，兩項或多項非衍生工具或它們的一部分，或者衍生工具和非衍生工具的組合或組合的一部分），可以視為一體，並被共同指定為套期工具，包括組合中某些衍生工具產生的一項或多項風險抵銷了其他衍生工具產生的風險的情況。但是，結合了簽出期權和購入期權的利率雙限或其他衍生金融工具，如果其實質上是一項簽出的淨

額期權（對於該期權，收到一筆期權費），則不符合作為套期工具的條件。類似的，兩項或多項工具（或它們的一部分），僅在它們中沒有簽出期權或簽出淨額期權的情況下，才可能被指定為套期工具。

被套期項目

符合條件的項目

78 被套期項目可以是已確認的資產或負債、未確認的確定承諾、極可能發生的預期交易或對國外經營的淨投資。被套期項目可以是（1）單項資產、負債、確定承諾、極可能發生的預期交易或對國外經營的淨投資；（2）具有相似風險特徵的一組資產、負債、確定承諾、極可能發生的預期交易或對國外經營的淨投資；或者（3）僅對於利率風險組合套期，分擔被套期風險的金融資產或金融負債組合的一部分。

79 [已刪除]

80 在套期會計中，只有資產、負債、確定承諾或極可能發生的預期交易包括主體以外的相關方才可以被指定為被套期項目。這與下述規定一致，即套期會計僅在同一集團內各主體的個別財務報表或單獨財務報表中適用於這些主體或分部之間的交易，而不是在集團的合併財務報表中適用於這些主體或分部之間的交易，但按照《國際財務報告準則第 10 號》中定義的投資主體的合併財務報表，其投資主體和子公司之間的以公允價值計量且其變動計入損益的交易不能在合併財務報表中消除的除外。例外的是，如果集團內貨幣項目的外匯風險（例如，兩個子公司之間的應付款項或應收款項）將導致主體承受匯率利得或損失的風險，並且根據《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》這種風險在合併報表時不能被完全抵銷，那麼集團內貨幣項目的外匯風險在合併財務報表中可能符合作為被套期項目的條件。根據《國際會計準則第 21 號》，當集團內貨幣項目在使用不同功

能貨幣的兩個集團主體之間進行交易時，集團內貨幣項目的匯兌利得和損失在合併報表時不能完全抵銷。此外，如果集團內交易項目由參與交易主體的功能貨幣以外的貨幣計價，且外匯風險將影響合併報表的損益，那麼該極可能發生的預期交易的外匯風險符合合併財務報表中被套期項目的條件。

指定金融項目為被套期項目

81 如果被套期項目是一項金融資產或金融負債，那麼，只要套期有效性可以計量，這個被套期項目可以是針對只與其部分現金流量或公允價值（比如，一項或多項選定的合同現金流量或其中的一部分、或者公允價值的某一百分比）有關的風險的被套期項目，例如，一項帶息資產或帶息負債的利率風險的某一部分，如果可以辨認並單獨計量，則可以被指定為被套期風險（比如，被套期金融工具總的利率風險中的無風險利率或基準利率組成部分）。

81A 在對金融資產或金融負債組合的利率風險敞口的公允價值套期中（並且僅在這種套期中），被套期部分可以指定為某種貨幣的一定金額（比如，美元、歐元、英鎊或蘭特的金額），而不是單項資產（或負債）。雖然出於風險管理的目的，該組合可能包括資產或負債，但被指定的金額應是資產的一定金額或者負債的一定金額。將資產和負債的淨額指定為被套期部分是不允許的。主體可能對與被指定金額相關的利率風險的一部分進行套期，例如，對於包括可提前支付資產的組合的套期，主體可能在預計的重定價日而非合同約定的重定價日的基礎上，對因被套期利率變動引起的公允價值變動進行套期。在確定被套期項目公允價值變動時，如果被套期部分是以預計的重定價日為基礎，則應將被套期利率變動對預計重定價日的影響包括在內。因此，如果用不可提前支付的衍生工具對包括可提前支付項目的組合

進行套期，那麼在被套期組合中的項目的預計提前付款日被修訂的情況下，或者在實際提前付款日與預計提前付款日不同的情況下，將會產生套期無效性。

指定非金融項目為被套期項目

82 如果被套期項目是一項非金融資產或非金融負債，則應(1)被指定為外匯風險的被套期項目；或者(2)被整體指定為對所有風險的被套期項目，因為很難分離和計量現金流量或公允價值變動中歸屬於外匯風險以外的特定風險的合理部分。

指定項目組為被套期項目

83 當且僅當只有一組類似資產或類似負債中的單項資產或單項負債具有共同的被指定為被套期風險的風險敞口時，這些類似資產或類似負債應當予以匯總並作為一組資產或負債進行套期。此外，歸屬於這組資產或負債中各單個項目的被套期風險的公允價值變動，應當被預期與歸屬於這組項目的被套期風險的公允價值總變動大致成比例。

84 因為主體通過比較套期工具（或一組類似套期工具）和被套期項目（或一組類似被套期項目）公允價值或現金流量的變動來評價套期有效性，所以將套期工具和總的淨頭寸（例如，具有近似到期日的所有固定利率資產和固定利率負債的淨頭寸）相比，而不是和特定的被套期項目相比，不符合套期會計的要求。

套期會計

85 套期會計在損益中確認套期工具和被套期項目公允價值變動的抵銷影響。

86 套期關係有以下三種類型：

(1) 公允價值套期：對已確認的資產或負債或未確認的確定承諾，或上述資產、負債、確定承諾的可辨認部分的公允價值變動風險的套期，其中公允價值的變動是歸屬於某一特定風險並能夠影響損益。

(2) 現金流套期：對現金流變動風險的套期，其中現金流量的變動①是歸屬於與已確認資產或負債（比如，可變利率債務的全部或部分未來利息償付額）或極可能發生的預期交易相聯繫的某一特定風險；②能夠影響損益。

(3) 《國際會計準則第 21 號》中定義的對國外經營淨投資的套期。

87 對確定承諾中外匯風險的套期可以作為公允價值套期核算，也可以作為現金流套期核算。

88 當且僅當同時滿足下述所有條件時，套期關係才符合第 89 段至第 102 段中規定的套期會計。

(1) 在套期開始時，有正式的指定和文件記錄套期關係以及主體進行此項套期活動的風險管理目標和策略。該文件應當包括套期工具的認定、被套期項目或交易、被套期風險的性質，以及主體如何評價套期工具抵銷歸屬於被套期風險的被套期項目公允價值或現金流變動敞口的有效性。

(2) 該套期預期高度有效地抵銷歸屬於被套期風險的公允價值或現金流變動（見附錄一應用指南第 105 段至第 113A 段），並與最初文件中為特定套期關係制定的風險管理策略一致。

(3) 對於現金流套期，被套期的預期交易必須是極可能會發生的，並且必須承受著能最終影響損益的現金流變動風險。

(4) 套期的有效性能夠可靠地計量，即歸屬於被套期風險的

被套期項目公允價值或現金流變動能夠可靠地計量，以及套期工具的公允價值能夠可靠地計量。

(5) 在持續經營的基礎上評價套期，並已實際確定其在指定套期的整個財務報告期間內都是高度有效的。

公允價值套期

89 如果當期公允價值套期符合第 88 段中的條件，則應當按照下述規定核算公允價值套期：

(1) 以公允價值重新計量套期工具（對於衍生套期工具）產生的利得或損失，或重新計量其按照《國際會計準則第 21 號》計量的帳面金額中的外幣部分（對於非衍生套期工具）產生的利得或損失，應計入損益；以及

(2) 歸屬於被套期風險的被套期項目的利得或損失，應當調整被套期項目的帳面金額並計入損益。即使被套期項目是以成本計量，也同樣適用。如果根據《國際財務報告準則第 9 號》第 4.1.2A 段被套期項目是一項以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益的金融資產，因被套期風險產生的利得或損失在損益中確認。

89A 對於金融資產或金融負債組合部分的利率風險的公允價值套期（並僅在這種套期中），按照下述方式列報歸屬於被套期項目的利得或損失，則可以滿足第 89 段（2）中的規定：

(1) 作為資產中的單個單列項目，如果在重定價期間被套期項目是一項資產；或者

(2) 作為負債中的單個單列項目，如果在重定價期間被套期項目是一項負債。

上述（1）、（2）中所指的單個單列項目應在金融資產或金融負債下列示，當其相關的資產或者負債終止確認後，應將這些項目中的金

額從財務狀況表中轉出。

90 如果只有歸屬於被套期項目的特定風險被套期，那麼與被套期風險無關的被套期項目公允價值的已確認變動，應按《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.1 段的規定進行確認。

91 如果出現下述情況，主體應當採用未來適用法停止繼續運用第 89 段中規定的套期會計：

(1) 套期工具已到期、被出售、被終止或被行權。為此，如果一項套期工具替換或展期為另一項套期工具是主體書面套期策略的一部分，則這種替換或展期不是一種到期或終止。另外，如果出現以下情況，套期工具不被視為到期或終止：

①因為法律法規或引入法律法規的緣故，套期工具的合同方同意一個或多個清算對手方替換他們原交易對手方成為新的合同方。為此，清算對方是中央交易對手方（有時稱為“清算機構”或“清算代理”）或者是以交易對方身份來實現通過中央交易對方清算的一個或多個主體，例如，清算機構的清算成員或清算機構清算成員的客戶。然而，當套期工具的合同方以不同的交易對方替換他們原交易對手方時，本段僅適用於每個交易方與同一中央交易對手方進行清算的情況。

②如果有套期工具的其他變動，限於那些導致交易對方替換的必要變動。這些變動限於那些套期工具在與原清算對方清算情況下可預期的條款一致的變動。這些變動包括擔保要求、抵銷應收應付餘額的權利和徵收費用的變動。

(2) 該套期不再符合第 88 段中規定的運用套期會計的條件；
或者

(3) 主體撤銷了套期指定。

92 根據第 89 段 (2) 的規定對使用實際利率法計量的被套期金

融工具帳面金額的所有調整（或者，對於利率風險組合套期，對第 89A 段描述的單獨的財務狀況表項目的調整），應當攤銷計入損益。攤銷可以在調整伊始就開始進行，並且攤銷的開始時間不應遲於被套期項目停止因歸屬於被套期風險的公允價值變動而進行調整的時點。上述調整的攤銷應基於開始攤銷日重新計算的實際利率。但是，對於金融資產或金融負債組合的利率風險的公允價值套期（而且僅對於這種套期），使用重新計算的實際利率進行攤銷並不現實時，則應使用直線法對上述調整進行攤銷。在金融工具到期時，上述調整應攤銷完畢，或者對於利率風險組合套期，在有關的重定價期間屆滿時，上述調整應全額攤銷。

93 如果未確認的確定承諾被指定為被套期項目，則歸屬於被套期風險的確定承諾公允價值的累計後續變動，應確認為一項資產或負債，相應的利得或損失計入損益（見第 89 段（2））。套期工具公允價值的變動也計入損益。

94 如果主體簽訂了一項確定承諾以取得一項資產或承擔一項負債，且該項資產或負債是一個公允價值套期中的被套期項目，那麼，由主體履行確定承諾所產生的資產或負債的初始帳面金額應予調整，以包括已在財務狀況表中確認的歸屬於被套期風險的確定承諾公允價值的累計變動。

現金流套期

95 如果當期現金流套期符合第 88 段中的條件，則應當按照下述規定核算現金流套期：

（1） 套期工具的利得或損失中被確定為有效套期的部分（見第 88 段），應確認為其他綜合收益；以及

（2） 套期工具中的利得或損失的無效部分，應計入損益。

96 更具體地說，現金流套期應按照下述規定核算：

(1) 權益中與被套期項目有關的單獨項目，應調整至下述兩者中的較低者（以絕對數表示）：

①自套期開始後套期工具的累計利得或損失；與

②自套期開始後被套期項目預計未來現金流公允價值（現值）的累計變動；

(2) 套期工具或其被指定的組成部分的所有剩餘利得或損失（並非有效套期）應計入損益；並且

(3) 如果主體書面記錄對特定套期關係的風險管理策略，在評價套期有效性時，將套期工具的利得或損失或相關現金流量中的某一特定組成部分排除在外（見第 74 段、第 75 段和第 88 段（1）），則利得或損失中被排除在外的組成部分應根據《國際財務報告準則第 9 號》第 5.7.1 段的規定確認。

97 如果一項預期交易的套期後來導致確認一項金融資產或一項金融負債，那麼，根據第 95 段的規定已確認為其他綜合收益的相關利得或損失，應在所取得的資產或所承擔的負債影響損益的同一期間或多個期間內（比如，在確認利息收入或利息費用的期間內）作為重分類調整從權益重分類至損益（見《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂））。但是，如果主體預計已確認為其他綜合收益的某項損失的全部或部分在未來一個或多個期間內無法收回，則應將預計無法收回的那部分金額重分類計入損益。

98 如果一項預期交易的套期後來導致確認了一項非金融資產或一項非金融負債，或者，非金融資產或非金融負債的預期交易變為確定承諾，適用公允價值套期會計，則主體應當採用下述（1）或（2）進行處理：

(1) 將根據第 95 段的規定已確認為其他綜合收益的有關利得

和損失，在所取得的資產或所承擔的負債影響損益的同一期間或多個期間內（比如，在確認折舊費用或銷售成本的期間內）重分類計入損益（見《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂））。但是，如果主體預計已確認為其他綜合收益的某項損失的全部或部分在未來一個或多個期間內無法收回，則應將預計無法收回的那部分金額作為重分類調整從權益重分類至損益。

（2）將根據第 95 段的規定已確認為其他綜合收益的有關利得和損失轉出，並計入資產或負債的初始成本或其他帳面金額中。

99 主體應採用第 98 段中（1）或（2）作為其會計政策，並在與第 98 段有關的所有套期中一致地採用。

100 對於第 97 段和第 98 段規定範圍以外的現金流套期，其已確認為其他綜合收益的金額，應在被套期的預期交易影響損益的同一期間或多個期間內（例如，當預期銷售發生時）作為重分類調整從權益重分類至損益（見《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂））。

101 在下述任何一種情形下，主體應以未來適用法停止採用第 95 段至第 100 段中規定的套期會計：

（1）套期工具已到期、被出售、被終止或被行使。在這種情形下，套期工具從套期有效期間開始起（見第 95 段（1））已確認為其他綜合收益的累計利得或損失，仍應單獨保留在權益中，直至預期交易發生。當交易發生時，適用第 97 段、第 98 段或第 100 段的規定。就本段規定而言，如果一項套期工具替換或展期為另一項套期工具是主體書面套期策略的一部分，則這種替換或展期不是一種到期或終止。另外，如果出現以下情況，套期工具不被視為到期或終止：

①因為法律法規或引入法律法規的緣故，套期工具的合同方同意一個或多個清算對方替換他們原交易對方成為新的合同方。為此，清

算對方是中央交易對方（有時稱為“清算機構”或“清算代理”）或者是以交易對方身份來實現通過中央交易對方清算的一個或多個主體，例如，清算機構的清算成員或清算機構清算成員的客戶。然而，當套期工具的合同方以不同的交易對方替換他們原交易對方時，本段僅適用於每個交易方與同一中央交易對方進行清算的情況。

②如果有套期工具的其他變動，限於那些導致交易對方替換的必要變動。這些變動限於那些套期工具在與原清算對方清算情況下可預期的條款一致的變動。這些變動包括擔保要求、抵銷應收應付餘額的權利和徵收費用的變動。

（2）套期不再符合第 88 段中規定的運用套期會計的條件。在這種情形下，套期工具從套期有效期間開始起（見第 95 段（1））已確認為其他綜合收益的累計利得或損失，仍應單獨保留在權益中，直至預期交易發生。當交易發生時，適用第 97 段、第 98 段或第 100 段的規定。

（3）在預期交易預計不再發生的情況下，套期工具從套期有效期間開始起（見第 95 段（1））已確認為其他綜合收益的累計利得或損失，應作為重分類調整從權益重分類至損益。不再極可能發生的預期交易（見第 88 段（3））預計仍可能發生。

（4）主體撤銷了指定。對於預期交易的套期，套期工具從套期有效期間開始起（見第 95 段（1））已確認為其他綜合收益的累計利得或損失，仍應單獨保留在權益中，直至預期交易發生或預期不再發生。當交易發生時，適用第 97 段、第 98 段或第 100 段的規定。如果交易預期不再發生時，已確認為其他綜合收益的累計利得或損失應作為重分類調整從權益重分類至損益。

淨投資套期

102 對國外經營淨投資的套期，包括對作為淨投資的一部分核

算的貨幣項目的套期（見《國際會計準則第 21 號》），其核算應與現金流套期類似：

（1） 套期工具的利得或損失中被確定為有效套期的部分（見第 88 段）應確認為其他綜合收益；以及

（2） 無效套期部分應計入損益。

已確認為其他綜合收益的與套期有效部分相關的套期工具利得或損失，應在處置或部分處置國外經營時，按照《國際會計準則第 21 號》第 48 段至第 49 段的規定作為重分類調整從權益重分類至損益（見《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂））。

生效日期和過渡性規定

103 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則（包括 2004 年 3 月發佈的修訂）。允許提前採用。除非同時採用《國際會計準則第 32 號》（2003 年 12 月發佈），主體不應對自 2005 年 1 月 1 日以前開始的年度期間採用本準則（包括 2004 年 3 月發佈的修訂）。如果主體在自 2005 年 1 月 1 日以前開始的期間採用本準則，則應當披露這一事實。

103A 主體應對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用第 2 段（10）的修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告解釋公告第 5 號——退役、復原和環境恢復基金產生的權益》，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

103B 〔已刪除〕

103C 《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了國際財務報告準則使用的術語。另外該準則還修訂了第 95 段（1）、第 97 段、第 98 段、第 100 段、第 102 段、第 108 段、應用指南第 99B 段。主

體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

103D [已刪除]

103E 《國際會計準則第 27 號》(2008 年修訂)修訂了第 102 段。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 27 號》(2008 年修訂)，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

103F [已刪除]

103G 主體應根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》，對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間追溯採用應用指南的第 99BA 段、第 99E 段、第 99F 段、第 110A 段和第 110B 段。允許提前採用。如果主體在自 2009 年 7 月 1 日以前開始的期間採用《符合條件的被套期項目》(Eligible Hedged Items, “原創”)(對《國際會計準則第 39 號》的修訂)，則應當披露這一事實。

103H—103J [已刪除]

103K 2009 年 4 月發佈的《國際財務報告準則改進》修訂了第 2 段(7)、第 97 段和第 100 段。主體應採用未來適用法在 2010 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間內對所有未到期的合同採用這些段落的修訂內容。允許提前採用。如果主體在更早期間採用了這些修訂內容，則應當披露這一事實。

103L—103P [已刪除]

103Q 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了

第 9 段、第 13 段、第 28 段、第 47 段、第 88 段、應用指南的第 46 段、第 52 段、第 64 段、第 76 段、第 76A 段、第 80 段、第 81 段、第 96 段，添加了第 43A 段，刪除了第 48 段至第 49 段、應用指南的第 69 段至第 75 段、第 77 段至第 79 段和第 82 段。當主體採用《國際財務報告準則第 13 號》的同時，應適用這些修訂內容。

103R 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 27 號》的修訂）修訂了第 2 段和第 80 段。主體在 2014 年 1 月 1 日及以後日期的年度期間應當採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，《投資性主體》中包括的所有修訂內容也應適用於提前採用的期間。

103S 〔已刪除〕

103T 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——與客戶之間的合同產生的收入》修訂了第 2 段、第 9 段、第 43 段、第 47 段、第 55 段、應用指南第 2 段、第 4 段及第 48 段，並增加了第 2A 段、第 44A 段、第 55A 段及應用指南第 8A 段至第 8C 段。主體在運用《國際財務報告準則第 15 號》時應適用這些修訂內容。

103U 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 2 段、第 8 段、第 9 段、第 71 段、第 88 段至第 90 段、第 96 段、應用指南第 95 段、第 114 段、第 118 段以及第 133 段之上的標題，刪除了第 1 段、第 4 至第 7 段、第 10 至第 70 段、第 79 段、第 103B 段、第 103D 段、第 103F 段、第 103H 至第 103J 段、第 103L 至第 103P 段、第 103S 段、第 105 段至第 107A 段、第 108E 至第 108F 段、應用指南的第 1 段至第 93 段和第 96 段。主體在應用《國際財務報告準則第 9 號》的同時，也應適用這些修訂內容。

104 除第 108 段中規定的情況外，本準則應追溯適用。列報的最早期間的留存收益的期初餘額和其他所有的比較數字應予調整，如同本準則在過去一直被採用，除非重新表述有關信息不可行。如果重新表述不可行，主體應披露這一事實，並指明信息被重新表述的程度。

105—107A [已刪除]

108 主體不應調整非金融資產和非金融負債的帳面金額，以扣除在首次應用本準則的財務年度開始之前已包括在帳面金額中的與現金流套期有關的利得和損失。在首次應用本準則的財務年度開始時，按本準則作為公允價值套期核算的確定承諾套期在損益以外確認的任何金額（在其他綜合收益中或直接計入權益中），應重新分類作為一項資產或負債，但繼續作為現金流套期處理的外匯風險套期除外。

108A 主體應對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用第 80 段最後一句以及應用指南第 99A 段和第 99B 段。鼓勵提前採用。如果主體已經指定一項滿足以下條件的外部預期交易為被套期項目，

- (1) 該交易以簽訂合同的主體的功能貨幣計價；
- (2) 提高了風險敞口，且將對合併損益產生影響（即該交易以集團列報貨幣以外的貨幣計價）；並且
- (3) 如果該交易不是以簽訂合同的主體的功能貨幣計價，則符合套期會計的條件。

那麼在採用第 80 段最後一句以及應用指南第 99A 段和第 99B 段之前的期間，主體可以在合併財務報表中應用套期會計。

108B 在採用第 80 段最後一句以及應用指南第 99A 段之前，主體不必對相關期間的比較信息採用應用指南第 99B 段。

108C 2008 年 5 月發佈的《國際財務報告準則改進》修訂了第 73 段和應用指南第 8 段。2009 年 4 月發佈的《國際財務報告準則改進》修訂了第 80 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，則應當披露這一事實。

108D 2013 年 6 月發佈的《衍生工具的變更和繼續運用套期會計》（對《國際會計準則第 39 號》的修訂）修訂了第 91 段和第 101 段，增加了應用指南第 113A 段。主體應對自 2014 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些段落內容。主體應當根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》追溯採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，則應當披露這一事實。

108E—108F [已刪除]

其他文告的撤銷

109 本準則取代了 2000 年 10 月修訂的《國際會計準則第 39 號——金融工具：確認和計量》。

110 本準則和一併發佈的實施指南^註取代了前國際會計準則委員會設立的《國際會計準則第 39 號》實施指南委員會發佈的實施指南。

註：說明性示例載於紅皮書 B 部分，但僅限英文原版和中文簡體版。

附 錄

附錄一 應用指南

本附錄是本準則的組成部分。

1—93〔已刪除〕

套期（第71段至第102段）

套期工具（第72段至第77段）

符合條件的工具（第72段和第73段）

94 主體所簽出期權的潛在損失可能會遠遠超過相關被套期項目價值的潛在利得。換言之，簽出的期權在減少被套期項目損益敞口方面是無效的。因此，簽出的期權不符合成為套期工具的條件，除非其被指定用於抵銷某項購入的期權，包括嵌在其他金融工具中的期權（例如，用於對一項可贖回負債進行套期而簽出的一項看漲期權）。相反，購入期權的潛在利得等於或大於損失。因此，有可能減少因公允價值或現金流變動造成的損益敞口。從而購入的期權能夠符合成為套期工具的條件。

95 在外匯風險套期中，以攤餘成本記帳的一項金融資產可以被指定為套期工具。

96〔已刪除〕

97 主體本身的權益工具不是主體的金融資產或金融負債，因而不能被指定為套期工具。

被套期項目（第78段至第84段）

符合條件的項目（第78段至第80段）

98 在企業合併中，除非是針對外匯風險的套期，收購企業的確定承諾不能作為被套期項目，因為被套期的其他風險無法單獨辨認和計量。這些其他風險屬於一般的商業風險。

99 採用權益法核算的投資不能作為公允價值套期中的被套期項目，因為按照權益法計入損益的是投資方在聯營企業損益中的份額，而不是這項投資公允價值的變動。出於類似的原因，在公允價值套期中，對合併範圍內的子公司的投資不能作為被套期項目，因為在合併中計入損益的是子公司的損益，而不是這項投資公允價值的變動。對國外經營淨投資的套期則不同，因為這種套期是對外匯風險敞口的套期，而不是對該投資價值變動的公允價值套期。

99A 第 80 段指出，假如交易採用參與主體功能貨幣以外的貨幣計價，並且外匯風險將影響合併損益，則在合併財務報表中，極可能發生的預期集團內部交易的外匯風險可能符合現金流套期中被套期項目的條件。主體可能是母公司、子公司、合營主體、聯營主體或者分支機構。如果很可能發生的預期交易的外匯風險沒有影響到合併損益，該集團內交易不符合被套期項目的條件。除非存在相關的外部交易，否則同一集團成員之間的專利費、利息費或者管理費通常不符合被套期項目的條件。但是，如果很可能發生的預期交易的外匯風險影響到合併報表損益，則該集團內交易能夠符合被套期項目的條件，例如，同一集團成員之間的預期的存貨銷售或購買，如果將這些存貨再出售給集團外的一方。類似地，集團內的主體將其生產的廠房設備出售給需要在經營中使用這些廠房設備的集團內另一主體，這項預期的集團內部交易可能影響合併損益。這種情況可能發生，例如，因為

購買主體將對廠房設備計提折舊，並且如果預期的集團內部交易採用購買主體功能貨幣以外的貨幣，對廠房設備的初始確認金額可能變動。

99B 如果對預期的集團內部交易的套期符合套期會計的條件，根據第 95 段（1）確認為其他綜合收益的任何利得和損失，應該在同一會計期間或者被套期交易的外匯風險影響合併損益的會計期間作為重分類調整從權益重分類至損益。

99BA 主體可以指定被套期項目在套期關係中的所有的現金流或公允價值變動。主體也可以僅指定被套期項目的高於或低於特定價格或其他變量（單邊風險）的現金流或公允價值變動。購入期權套期工具的內在價值（假設它和指定風險有相同的主要條款），而不是它的時間價值，反映了被套期項目的單邊風險，例如，主體可以指定由於預期商品購買的價格上漲導致的未來現金流的變化性。在這種情況下，僅指定由於價格上漲超過特定水平導致的現金流損失。套期風險不包括購入期權的時間價值，因為時間價值不是影響損益的預期交易的一部分（第 86 段（2））。

指定金融項目為被套期項目（第 81 段和第 81A 段）

99C 如果將金融資產或金融負債現金流量的一部分指定為被套期項目，則被指定的部分必須小於該資產或負債的總現金流量，例如，如果某項負債的實際利率低於倫敦銀行同業拆借利率，則主體不能指定下述項目為被套期項目：（1）本金加上按倫敦銀行同業拆借利率計算的利息形成的負債的一部分，以及（2）負的剩餘部分。但是，主體可以指定金融資產或金融負債整體的所有現金流量作為被套期項目，並僅對某一項特定風險進行套期（例如，僅對因倫敦銀行同業拆借利率的變動引起的變動進行套期），例如，如果一項金融負債的

實際利率低於倫敦銀行同業拆借利率 100 個基點，那麼主體可以將該負債整體（即，本金加上按倫敦銀行同業拆借利率減去 100 個基點計算的利息）指定為被套期項目，並對因倫敦銀行同業拆借利率變動引起的負債整體公允價值或現金流量的變動進行套期。主體也可能不是按照一對一的次序，而是選擇套期比例，以提高應用指南第 100 段所描述的套期的有效性。

99D 此外，如果一項固定利率的金融工具在其源生後一段時間才被套期，而其利率在這段時間內已經發生變動，那麼主體可以指定等於基準利率（該基準利率高於該項目支付的合同利率）的部分為被套期項目。假定主體在最初指定被套期項目的當天購入該工具，如果基準利率低於以該假定為基礎計算的實際利率，那麼主體也可以如此指定，例如，假設主體源生了一項 CU100 固定利率金融資產，當倫敦銀行同業拆借利率為 4% 時，該資產的實際利率為 6%，經過一段時間後，當倫敦銀行同業拆借利率上升到 8% 時，主體開始對該資產進行套期，此時該資產的公允價值已降至 CU90。如果主體在最初將其指定為被套期項目當天以公允價值 CU90 購入該資產，主體計算出的實際利率為 9.5%。因為倫敦銀行同業拆借利率低於實際收益率，主體可以指定倫敦銀行同業拆借利率 8% 的部分為被套期項目，它由合同利息現金流量以及當前公允價值（即 CU90）與到期應支付金額（即 CU100）之間的差額組成。

99E 第 81 段允許主體指定金融工具的非全部公允價值變動或現金流變動。例如：

（1） 金融工具的所有現金流可能被指定為歸因於一些（但不是全部）風險的現金流或公允價值變動；或者

（2） 金融工具的一些（但不是全部）現金流可能被指定為歸因於所有或一些風險的現金流或公允價值變動（例如，金融工具的

“部分”現金流可能被指定為歸因於所有或僅僅是一些風險的變動)。

99F 為了能夠應用套期會計，被指定的風險和部分必須是金融工具可單獨識別的部分，並且由於被指定的風險和部分的變動引起的金融工具整體現金流或公允價值的變動要能夠可靠計量，例如：

(1) 對於固定利率金融工具的由於無風險或基準利率變動導致的公允價值變動的套期，無風險或基準利率通常被視為金融工具的可單獨識別的部分並且能夠可靠計量。

(2) 通貨膨脹不能單獨識別和可靠計量。因此，不能被指定為金融工具的風險或部分，除非符合(3)中的要求。

(3) 如果確認為通貨膨脹聯動債券(假設沒有單獨計量嵌入衍生品的要求)的其他現金流不受通貨膨脹部分的影響，那麼現金流合同特定的通貨膨脹部分可單獨辨識和可靠計量。

指定非金融項目為被套期項目(第82段)

100 非金融資產或非金融負債中某一要素或組成部分的價格變動通常不會對這個項目的價格產生可預測的、可單獨計量的影響，比如，類似於市場利率變動對債券價格的影響。因此，非金融資產或非金融負債只有在作為一個整體或針對外匯風險時才能作為被套期項目。如果套期工具和被套期項目的條款之間存在差異(比如，使用原本按類似條款購買哥倫比亞咖啡的遠期合同作為預期購買巴西咖啡的套期)，只要第88段中的所有條件得以滿足，包括套期預計是高度有效的，則該套期關係仍然符合成為套期關係的條件。為此，若能提高套期關係的有效性，套期工具的金額可以大於或小於被套期項目的金額，例如，可以進行回歸分析，在被套期項目(例如，巴西咖啡的交易)和套期工具(例如，哥倫比亞咖啡的交易)之間建立起一種統

計關係。如果在這兩個變量（即，巴西咖啡和哥倫比亞咖啡的單位價格）之間存在有效的統計關係，那麼回歸直線的斜率可以用來確定使預計套期有效性最大化的套期比率，例如，如果回歸直線的斜率是 1.02，則數量為 0.98 的被套期項目與數量為 1.00 的套期工具所形成的套期比率，可以使預計的套期有效性最大化。但是，套期關係也可能導致無效性，這種套期無效性應在套期關係期間內計入損益。

指定項目組合為被套期項目（第83段和第84段）

101 對某一總淨頭寸（比如，具有類似到期日的所有固定利率資產和固定利率負債的淨額）而非某個特定被套期項目的套期，不符合運用套期會計的條件。但是，對於這種套期關係，通過將標的項目的一部分指定為被套期項目，可以獲得與套期會計對損益的相同的影響，例如，如果銀行擁有 CU100 資產和 CU90 負債，這些資產和負債具有性質相似的風險和條款，並對 CU10 淨風險敞口進行了套期，則銀行可以將這些資產中的 CU10 指定為被套期項目。如果這些資產和負債是固定利率金融工具，則該套期指定是公允價值套期；或者如果這些資產和負債是變動利率金融工具，則該套期指定是現金流套期，這兩種情況下都能使用該套期指定。類似地，如果主體有一項以 CU100 外匯進行購買的確定承諾和一項以 CU90 該外匯進行出售的確定承諾，則該主體可以通過取得一項衍生工具並將其指定為與 CU100 確定購買承諾中的 CU10 有關的套期工具，對 CU10 的淨額進行套期。

套期會計（第85段至第102段）

102 公允價值套期的一個例子是，對利率變動引起的固定利率債務工具公允價值變動的風險敞口的套期。債務工具的發行人或持有人均可以進行這種套期。

103 現金流套期的一個例子是，使用互換將浮動利率的債務變

為固定利率的債務（即：對未來交易的套期，其中被套期的未來現金流量是未來利息付款額）。

104 確定承諾的套期（例如，電力公司對與未確認合同承諾有關的燃料價格變動進行的套期，以按固定價格購買燃料）是對公允價值變動風險敞口的套期。因此，這種套期是公允價值套期。但是，按照第 87 段的規定，對確定承諾外匯風險的套期也可以作為現金流套期核算。

評價套期的有效性

105 只有在同時滿足下述兩個條件時，一項套期才是高度有效的套期：

（1） 在套期開始時和後續期間內，預期該套期在抵銷指定套期期間內歸屬於被套期風險的公允價值變動或現金流變動方面是高度有效的。這種預期可以通過多種方式得到證明，包括比較歸屬於被套期風險的被套期項目公允價值或現金流量的過去變動與套期工具公允價值或現金流量的過去變動，或者通過證明被套期項目的公允價值或現金流量與套期工具的公允價值和現金流量之間存在統計上的高度相關。主體可以選擇某個並非一對一的套期比率來提高應用指南第 100 段中所描述的套期的有效性。

（2） 套期的實際效果在 80%至 125%的範圍之內。例如，如果套期的實際效果是：套期工具的損失為 CU120，而被套期項目的利得為 CU100，則抵銷可以計為 $120/100$ （即 120%）或者 $100/120$ （即 83%）。在本例中，假定該套期滿足（1）中的條件，則主體可以斷定該套期是高度有效的。

106 主體至少應在編製其年度或中期財務報表時對套期的有效性進行評價。

107 本準則沒有對評價套期有效性規定單一的方法。主體採用的評價套期有效性的方法取決於主體本身的風險管理策略，例如，如果主體的風險管理策略是定期調整套期工具的金額，以反映被套期頭寸的變動，則主體只須證明在對套期工具金額進行下一次調整之前的期間內，套期預期是高度有效的。在某些情況下，主體對不同類型的套期採用不同的方法。主體關於其套期策略的書面記錄中應包括其評價套期有效性的程序。這些程序指明了對有效性的評價是否包括了套期工具的全部利得或損失，或者是否將套期工具的時間價值排除在外。

107A 如果主體對某一項目少於 100%（比如 85%）的風險敞口進行套期，則主體應將風險敞口的 85%指定為被套期項目，並以被指定的 85%的風險敞口變動為基礎計量套期無效性。但是，當對指定的 85%的風險敞口進行套期時，若能提高預期套期有效性（正如應用指南第 100 段所解釋的），主體可以使用某個並非一對一的套期比率。

108 如果套期工具與被套期資產、負債、確定承諾或極可能發生的預期交易的主要條款相同，則在套期開始時及以後，歸屬於被套期風險的公允價值和現金流變動可能完全相互抵銷，例如，如果某項利率互換的套期工具和被套期項目的名義金額、本金、期限、重定價日、利息和本金收付日以及利率計量基礎均相同，則該利率互換很可能是一項有效套期。另外，如果符合下列條件，使用遠期合同對極可能發生的預期商品購買進行的套期，可能是高度有效的套期：

（1） 該遠期合同是與被套期預期購買交易在相同的時間和地點購買相同數量的相同商品；

（2） 遠期合同在開始時的公允價值為零；並且

（3） 遠期合同升水和貼水的變動被排除在套期有效性評價之外並計入損益；或者，極可能發生的預期交易的預期現金流變動是以

該商品的遠期價格為基礎。

109 有時，套期工具僅僅抵銷了部分被套期風險，例如，如果套期工具和被套期項目以不同步變動的不同貨幣來標價，那麼該套期不是完全有效的。再如，使用衍生工具對利率風險進行套期，如果該衍生工具公允價值變動的一部分歸屬於交易對手方的信用風險，則該套期也不是完全有效的。

110 為了符合運用套期會計的條件，套期必須與某個可具體識別並特別指定的風險相關，而不僅僅與主體的一般商業風險相關，並且最終必須能影響主體的損益。對實物資產報廢的風險或政府沒收不動產的風險所進行的套期，不符合運用套期會計的條件；因為這些風險無法可靠計量，套期有效性也無法計量。

110A 第 74 段 (1) 允許主體分離期權合約的內在價值和時間價值並且僅把期權合約的內在價值指定為套期工具。如果預期交易和套期工具主要條款一致，這樣的套期指定對於抵銷由於預期交易的被套期單邊風險導致的現金流變動可能產生完全有效的套期關係。

110B 如果主體指定購入期權整體為預期交易的單邊風險的套期工具，套期關係將不會完全有效。這是因為期權費包括時間價值，正如第 99BA 段所述，被指定的單邊風險不包括期權的時間價值。因此，在這種情況下，在與期權手續費支付的時間價值相關的現金流和被指定的套期風險之間將不能抵銷。

111 對於利率風險而言，套期有效性可以通過編製金融資產和金融負債的到期期限表來評價——該表反映了每一時期的利率淨敞口——只要該淨敞口與產生這種淨敞口的特定資產或負債（或者資產或負債的特定組合，或者資產或負債的特定部分）相關，且套期有效

性是針對該資產或負債來評價的。

112 在評價套期的有效性時，主體通常要考慮貨幣的時間價值。被套期項目的固定利率不需要與指定為公允價值套期的互換的固定利率完全吻合。帶息資產或負債的變動利率也不需要與指定為現金流套期的互換的變動利率相同。一項互換的公允價值來自其結算淨額。如果一項互換的固定利率和變動利率按同樣的金額變動，則其變動可以不影響互換的淨額結算。

113 如果主體不符合套期有效性的標準，則該主體應從可證明符合套期有效性的最後一日開始停止採用套期會計。然而，如果主體能夠辨認引起套期關係不符合有效性標準的事項或環境變化，並且能證明在該事項或環境變化發生之前套期是有效的，則主體應從該事項或環境變化發生之日起停止採用套期會計。

113A 為避免產生疑問，用清算交易對手方替換原始交易對手方及第 91 段（1）②和第 101 段（1）②中所述的相關變動的影響將反映在套期工具的計量中，從而反映在套期有效性的評價和套期有效性的計量中。

利率風險組合套期的公允價值套期會計

114 與金融資產或金融負債組合相關的利率風險公允價值套期，如果符合如下（1）至（9）中所列的程序和應用指南第 115 段至第 132 段中的規定，則主體滿足本準則的要求。

（1） 作為風險管理過程的一部分，主體確定一個希望對其利率風險進行套期的項目組合。該組合可能僅包括資產、或僅包括負債，或既包括資產又包括負債。主體可能確定了兩個或更多的組合，在這種情況下，應對每個組合單獨適用下述指南。

(2) 主體基於預期而非合同約定的重定價日，將組合分析列入不同的重定價期間。這一分析列入重定價期間的過程可以用各種方法來完成，包括將現金流量列入它們預計發生的期間，或者在重定價預期發生之前將名義本金列入所有期間。

(3) 主體在上述分析的基礎上決定它希望進行套期的金額。主體從確定的組合中指定資產或者負債的某一金額（但不是一個淨額）為被套期項目，該金額等於主體希望指定為被套期的金額。該金額也決定了按照應用指南第 126 段（2）的規定用於測試套期有效性的百分比計量。

(4) 主體指定所套期的利率風險。該風險可以是被套期頭寸中每個項目的利率風險的一部分，比如一個基準利率（如倫敦銀行同業拆借利率）。

(5) 主體為每個重定價期間指定一個或多個套期工具。

(6) 主體使用上述（3）至（5）中作出的套期指定，在開始及後續期間，評價在套期指定的期間內套期是否預期高度有效。

(7) 在上述（2）中確定的預計重定價日的基礎上，主體定期計量歸屬於被套期風險〔在（4）中指定〕的被套期項目〔在（3）中指定〕公允價值的變動。如果使用主體書面記錄的套期有效性評價方法對套期進行的評價表明套期實際上是高度有效的，則主體在損益中並在第 89A 段所述的財務狀況表兩個項目之一中將被套期項目公允價值的變動作為利得或損失確認為損益。公允價值的變動不需要分配至單個資產或負債。

(8) 主體計量套期工具〔在（5）中指定〕公允價值的變動，並在損益中確認為利得或損失。套期工具的公允價值在財務狀況表中確認為資產或者負債。

(9) 將上述(7)中提及的公允價值變動與(8)中提及的公允價值變動兩者之間的差額作為套期無效部分¹在損益內確認。

115 下文對這一方法進行更詳細的描述。本方法應當僅適用於與金融資產或金融負債組合相關的利率風險公允價值套期。

116 應用指南第114段(1)中確定的組合可以包括資產和負債。或者，它也可以是某個僅包括資產或僅包括負債的組合。該組合被用來確定主體希望套期的資產或者負債的金額。但是，該組合本身不能被指定為被套期項目。

117 在適用應用指南第114段(2)的規定時，主體應將項目的預計到期日與項目預計以市場利率重定價日兩者中的較早者確定為該項目的預計重定價日。主體應以歷史經驗和其他可獲得信息（包括關於提前支付率、利率以及這兩者相互作用的信息和預期）為基礎，在套期開始時和套期的整個期間對預計重定價日進行估計。沒有主體特有經驗或經驗不足的主體應使用同行業主體對可比金融工具的經驗。這些估計應定期覆核並根據經驗予以更新。對於可提前支付的固定利率項目，預計的重定價日就是該項目預計提前支付日，除非其在該日之前按市場利率重定價。對於一組類似項目，主體可能通過以預期重定價日為基礎對不同期間的分析，將該組的一定百分比而非單個項目分配入每個期間。主體也可以使用其他的方法來進行分配，例如，主體可以使用提前支付率乘數，基於預期重定價日，將分期支付貸款分配入不同期間。但是，分配方法必須符合主體的風險管理程序和目標。

¹ 此處適用的重要性考慮與在全部國際財務報告準則中適用的重要性考慮相同。

118 應用指南第 114 段 (3) 中所述套期指定的一個例子是，如果在特定的重定價期間，主體估計它有 CU100 固定利率資產和 CU80 固定利率負債，並決定對 CU20 淨頭寸進行套期，它指定金額為 CU20 的資產（資產的一部分）²為被套期項目。該指定以“某一貨幣的金額”（例如，美元、歐元、英鎊或蘭特金額）而不是單項資產表示。這樣，從中選取被套期金額的所有資產（或負債）——即上例中 CU100 的所有資產——必須是：

(1) 其公允價值隨著被套期利率變動而變動的項目；以及

(2) 若被逐個指定為被套期項目則能夠符合公允價值套期會計條件的項目。特別是，因為《國際財務報告準則第 13 號》指出，具有可隨時要求償還特徵的金融負債（如活期存款和某些類型的定期存款）的公允價值不應少於請求償付時的應付金額，從可以請求償付的第一天起進行折現的折現值，在長於持有人能夠請求償付的最短期間的期間內，這種項目都不符合公允價值套期會計的條件。在上例中，被套期的頭寸是資產的某一金額。因此，這種負債不是指定的被套期項目的一部分，而是被主體用來確定指定為被套期資產的金額。如果主體希望套期的頭寸是負債的一定金額，那麼代表指定的被套期項目的金額必須從固定利率的負債中取得，而不能從主體可以被要求更早支付的負債中取得，並且按照應用指南第 126 段 (2) 中的規定用於評價套期有效性的百分比應作為這些其他負債的一個百分比進行計量，例如，假定主體估計在某個特定的重定價期間，它有 CU100 固定利率負債（由 CU40 活期存款和 CU60 沒有可隨時要求償還特徵的負債組成）和 CU70 固定利率資產。如果主體決定對總的淨頭寸 CU30 進行套期，那麼它應指定 CU30 沒有可隨時要求償還特徵的負債或者

2 準則允許主體指定任何金額的、符合條件的已有資產或負債，即本例中 CU0—CU100 之間任何金額的資產。

沒有可隨時要求償還特徵的負債的 50%³為被套期項目。

119 主體還應遵第 88 段（1）中規定的其他套期指定及書面記錄要求。對於利率風險組合套期，套期指定和書面記錄具體明確主體用於辨識被套期金額的所有變量和計量套期有效性的政策，包括下述內容：

（1） 哪些資產或者負債包括在組合套期中，以及將這些資產或者負債從組合中剔除的基礎。

（2） 主體如何估計重定價日，包括哪些利率假設構成了估計提前支付率的基礎和變更這些估計的基礎。將資產或者負債納入被套期組合時作出的初始估計與之後對這些估計進行修訂時，使用同樣的方法。

（3） 重定價期間的數量及時長。

（4） 主體測試有效性的頻率，以及主體採用了應用指南第 126 段中規定的兩種方法中哪一種。

（5） 主體確定被指定為被套期項目的資產或者負債金額時所採用的方法，以及相應的，主體在使用應用指南第 126 段（2）中所述的方法測試套期有效性時採用的百分比。

（6） 主體使用應用指南第 126 段（2）中所述的方法測試套期有效性時，是對每個重定價期間逐期測試有效性，還是對所有重定價期間匯總測試有效性，還是使用上述兩種方法的某種結合。

在套期指定和書面記錄的套期關係中指明的政策，應與主體的風險管理程序和目的一致。這些政策不能隨意變更。如果必須進行政策變更，則應當能夠在市場條件及其他因素變動的基礎上證明變更的正確性，並以主體的風險管理程序和目標為基礎且與其一致。

3 $CU30 \div (CU100 - CU40) = 50\%$

120 應用指南第 114 段（5）中提及的套期工具可能是一項衍生工具，或者一個衍生工具組合，並且該組合中的所有衍生工具都包含應用指南第 114 段（4）指定的被套期利率風險敞口（比如，一個利率互換組合，該組合中的所有利率互換都包括對倫敦銀行同業拆借利率的敞口）。這種衍生工具組合中可能包括相互抵銷的風險頭寸。但是，它不可能包括簽出的期權或簽出的淨額期權，因為本準則⁴不允許將這類期權指定為套期工具（除非簽出的期權被指定為對購入期權的抵銷）。如果某套期工具在多個重定價期間對應用指南第 114 段（3）指定的金額進行套期，那麼它必須在其套期的所有時間期間進行分配。但是，整個套期工具必須分配到那些重定價期間，因為本準則⁵不允許對套期工具存續期間的某一部分指定套期關係。

121 當主體根據應用指南第 114 段（7）的規定計量可提前支付項目公允價值的變動時，利率變動通過兩個途徑影響可提前支付項目的公允價值：影響合同現金流量的公允價值，以及影響包含在可提前支付項目中的提前償付選擇權的公允價值。如果套期有效性能夠計量，本準則第 81 段允許主體將分擔共同風險敞口的金融資產或金融負債的一部分指定為被套期項目。對於可提前支付的項目，第 81A 段允許在預計的而不是合同規定的重定價日的基礎上，將歸屬於指定利率變動的公允價值變動指定為被套期項目。但是，在確定被套期項目公允價值變動時，應將被套期利率變動對那些重定價日的影響包括在內。因此，如果修訂了預計重定價日（例如，為了反映預計提前支付的變動），或者實際重定價日不同於預計重定價日，則會產生應用指南第 126 段所述的套期無效性。相反，在確定被套期項目的公允價值變動

4 見第 77 段和應用指南第 94 段。

5 見第 75 段。

時，應將符合下述條件的預計重定價日的變動排除在外，因為他們並非是歸屬於被套期風險的：(1) 預計重定價日的變動很明顯是因被套期利率變動以外的其他因素引起的；(2) 預計重定價日的變動與被套期利率的變動無關；以及(3) 預計重定價日的變動能夠可靠地與被套期利率引起的變動相分離（例如，顯然是由於人口因素或稅收法規的變動引起的而不是由利率變動引起的提前支付率的變動）。如果引起預計重定價日變動的因素存在不確定性，或者主體不能可靠地分離被套期利率引起的變動和其他因素引起的變動，則視同這些變動是被套期利率的變動引起的。

122 本準則並沒有明確規定用以確定應用指南第 114 段（7）中所指金額，即歸屬於被套期風險的被套期項目公允價值變動的技術。如果在這種計量中使用了統計或其他估值技術，那麼管理層必須預期其計量結果與單個的計量組成被套期項目的所有單項資產或負債所得到的結果之間大致接近。假設被套期項目公允價值的變動等於套期工具價值的變動，是不恰當的。

123 第 89A 段要求，如果在特定重定價期間，被套期項目是一項資產，其價值變動應在資產中單獨列報。相反地，如果在特定重定價期間，被套期項目是一項負債，其價值變動應在負債中單獨列報。這些就是應用指南第 114 段（7）中所指的單列項目。不需要將其分配至單個的資產（或負債）。

124 應用指南第 114 段（9）指出，只有在歸屬於被套期風險的被套期項目公允價值變動不同於套期衍生工具公允價值變動時，才會產生套期無效性。出現這種不同可能有許多原因，包括：

（1） 實際重定價日與預期重定價日不同，或者預期重定價日被修訂；

- (2) 被套期組合中的項目發生減值或被終止確認；
- (3) 套期工具和被套期項目的支付日不同；以及
- (4) 其他原因（例如，當少數被套期項目的利率低於指定為被套期項目的基準利率，並且所產生的套期無效性還沒有大到以至整個組合都不滿足套期會計的條件）。

這種無效性⁶應當予以辨認並在損益中確認。

125 通常來說，下述方式能夠提高套期的有效性：

(1) 主體考慮了提前支付行為的差異，以此為基礎將具有不同提前支付特徵的項目分入不同期間。

(2) 組合中的項目數較多。當組合中只包含少數項目時，如果其中一個項目早於或遲於預計時間進行提前支付，就可能產生相當高的套期無效性。相反，如果組合中包含很多項目，就能夠更精確地預測提前支付行為。

(3) 使用更短的重定價期間（比如 1 個月而不是 3 個月的重定價期間）。更短的重定價期間減少了被套期項目和套期工具兩者重定價日與支付日（在重定價期間內）之間不匹配的影響。

(4) 更高的套期工具金額調整頻率，以反映被套期項目的變動（例如，由於提前支付預期的變動）。

126 主體應定期測試套期有效性。如果估計重定價日在主體評估套期有效性的兩個日期之間發生了變動，則主體應將套期有效部分的金額計算為：

(1) 套期工具公允價值的變動〔見應用指南第 114 段 (8)〕與歸屬於被套期利率變動的整個被套期項目價值變動之間的差額（包括被套期利率變動對任何嵌入提前償付選擇權公允價值的影響）；或

6 在本文中的重要性考慮與在全部國際財務報告準則中的重要性考慮相同。

者

(2) 使用下述的近似值：

①主體在測試套期有效性的最後一天的估計重定價日的基礎上，計算每個重定價期間被套期資產（或負債）的百分比。

②主體將這個百分比用於該重定價期間估計金額的修訂，以修訂後的估計為基礎計算被套期項目的金額。

③計算歸屬於被套期風險的被套期項目修訂後的估計的公允價值變動，並按照應用指南第 114 段（8）的要求列示。

④將③確定的金額與套期工具公允價值變動（見應用指南第 114 段（8））之間的差額確認為套期無效部分。

127 在計量有效性時，主體應將現有資產（或負債）的估計重定價日的修訂與新資產（或負債）的源生區別開來，因為只有前者會產生套期無效性。在按照應用指南第 126 段（2）②的規定修訂某個時間期間的估計金額以及因而計量有效性時，對估計重定價日的所有修訂（不包括按照應用指南第 121 段的規定應排除在外的那些），包括對現有項目在各個時間期間的重新分配，都應當包括在內。一旦按照上述方法確認了套期無效，主體應在每個重定價期間對總的資產（或負債）建立新的估計，包括上一次測試有效性後產生的新資產（或負債），並指定某個新的金額為被套期項目，指定某個新的比例為被套期比例。然後在下一個測試套期有效性的日期重複應用指南第 126 段（2）規定的程序。

128 原來分入某個重定價期間的項目，可能由於早於預計時間的提前支付或者減值或銷售引起的沖銷，而被終止確認。當發生這種情況時，與終止確認項目有關的、包含在應用指南第 114 段（7）提及的單個獨立項目中的公允價值變動金額應從財務狀況表中轉出，並計入項目終止確認產生的利得或損失。為此，有必要知道終止確認項

目屬於哪個（哪些）重定價期間，因為這決定了應在哪個（哪些）重定價期間將終止確認項目轉出，並因而在應用指南第 114 段（7）中提及的單個獨立項目中轉出該金額。終止確認某一項目時，如果能夠確定該項目包括在哪個時間期間，則應將其從該時間期間轉出。在無法確定的情況下，如果是因高於預期金額的提前付款而導致終止確認，則應將終止確認項目從最早的時間期間轉出，或者如果是因項目被出售或發生減值而導致終止確認，則應在系統且合理的基礎上將終止確認項目分入所有包含該終止確認項目的時間期間。

129 另外，與特定期間有關的所有金額，如果在該期間到期時尚未終止確認，則應在那時計入損益（見第 89A 段），例如，假定主體將項目分入三個重定價期間。先前重新指定時，在財務狀況表中單列項目報告的公允價值變動為 CU25 資產。該金額代表了分別歸屬於第 1 期間、第 2 期間和第 3 期間的公允價值變動 CU7、CU8 和 CU10。下一次重新指定時，歸屬於第 1 期間的資產要麼被實現，要麼被重新列入其他期間。因此，CU7 應從財務狀況表中終止確認，並計入損益。現在，CU8 和 CU10 分別歸屬於第 1 期間和第 2 期間。之後，如有必要，應根據應用指南第 114 段（7）所描述的公允價值變動，對這些剩餘期間進行調整。

130 用以說明前兩段中要求的一個例子是，假定主體按照組合的一定比例將資產分入各重定價期間。另外，假定主體分別將 CU100 分入最初的兩個重定價期間。當第一個重定價期間到期時，由於預期和未預期的還款，CU110 資產被終止確認。在這種情況下，與第一個期間有關的、包含在應用指南第 114 段（7）提及的單個獨立項目中的所有金額應從財務狀況表中轉出，同時，還要轉出與第二個期間有關的金額的 10%。

131 如果某一重定價期間的被套期金額減少，而沒有相關資產（或負債）被終止確認，則與減少有關的、包含在應用指南第 114 段（7）提及的單個獨立項目中的金額應按照第 92 段的規定攤銷。

132 主體可能希望將應用指南第 114 段至第 131 段規定的方法運用於先前根據《國際會計準則第 39 號》作為現金流套期核算的組合套期。這樣，主體應按照第 101 段（4）的規定撤銷先前的現金流套期指定，並適用該段的規定。主體也可以將該套期重新指定為公允價值套期，並採用未來適用法在後續會計期間適用應用指南第 114 段至第 131 段的規定。

過渡性規定（第103段至第108C段）

133 在自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間的期初（或者出於重述比較信息的目的，更早的比較期間的期初），主體可能已經在根據本準則符合套期會計條件的套期中（如第 80 段最後一句所修訂的）指定一項預期集團內部交易為被套期項目。此類主體可以從自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間的期初（或者從更早的比較期間的期初）使用該指定來適用合併財務報表中的套期會計。此類主體從自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間應同時採用應用指南第 99A 段和第 99B 段。但是，根據第 108B 段，此類主體不必對更早期間的比較信息採用應用指南第 99B 段的要求。

國際會計準則第40號

——投資性房地產

目 錄

起始段落

目 標	1
範 圍	2
定 義	5
房地產的分類——投資性房地產或自用房地產	6
確 認	16
確認時的計量	20
確認後的計量	30
會計政策	30
公允價值模式	33
成本模式	56
轉 換	57
處 置	66
披 露	74
公允價值模式和成本模式	74
過渡性規定	80
公允價值模式	80
成本模式	83
企業合併	84A
生效日期	85
《國際會計準則第40號》(2000年)的撤銷	86

國際會計準則第40號

——投資性房地產

目 標

1 本準則的目標是規範投資性房地產的會計處理和相關披露要求。

範 圍

2 本準則適用於投資性房地產的確認、計量和披露。

3 除其他問題外，本準則適用於承租人財務報表中作為融資租賃核算的租賃所持有的投資性房地產權益的計量和在經營租賃出租人財務報表中投資性房地產的計量。本準則不涉及《國際會計準則第17號——租賃》所包括的下列事項：

- (1) 融資租賃或經營租賃的分類；
- (2) 來自投資性房地產的租賃收益的確認（同時參見《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》）；
- (3) 承租人財務報表中作為經營租賃核算的租賃所持有房地產權益的計量；
- (4) 在融資租賃出租人財務報表中租賃投資淨額的計量；
- (5) 售後租回交易的會計處理；以及
- (6) 融資租賃和經營租賃的披露。

4 本準則不適用於：

- (1) 與農業活動有關的生物資產（參見《國際會計準則第41

號——農業》和《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》)；
以及

(2) 礦產權和諸如石油、天然氣和類似的非再生資源等礦產儲量。

定 義

5 本準則使用的下列術語，其含義為：

帳面金額，指資產在財務狀況表中確認的金額。

成本，指資產購置或建造時，為取得該資產而支付的現金或現金等價物的金額、或其他對價的公允價值，或者在適當時候，按照其他國際財務報告準則如《國際財務報告準則第 2 號——以股份為基礎的支付》的特定要求進行初始確認時歸屬於該資產的金額。

公允價值，指市場參與者在計量日發生的有序交易中，出售一項資產所能收到或轉移一項負債所需支付的價格（見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》）。

投資性房地產，指為賺取租金或為資本增值，或兩者兼有而（由業主或融資租賃的承租人）持有的房地產（土地或建築物，或建築物的一部分，或兩者兼有），但不包括：

(1) 用於商品或勞務的生產或供應，或用於管理目的的房地產；或者

(2) 在正常經營過程中銷售的房地產。

自用房地產，指為用於商品或勞務的生產或供應，或用於管理目的而（由業主或融資租賃的承租人）持有的房地產。

房地產的分類——投資性房地產或自用房地產

6 對於承租人在經營租賃下持有的房地產權益，當且僅當該房

地產滿足投資性房地產的定義，且承租人對所確認的資產採用第 33 段至第 55 段規定的公允價值模式時，該項房地產權益才可歸類為投資性房地產進行會計處理。這種分類的備選方法可以對房地產逐項運用。然而，一旦對經營租賃下持有的一項房地產權益選定了這種備選分類方法，那麼對所有歸類為投資性房地產的房地產都應採用公允價值模式核算。選定了這種分類方法後，如此分類的所有權益均應包括在第 74 段至第 78 段規定的披露內容中。

7 持有投資性房地產是為了賺取租金或資本增值，或兩者兼有。因此，投資性房地產產生的現金流量在很大程度上獨立於主體持有的其他資產。這一點將投資性房地產與自用房地產區分開來。商品或勞務的生產或供應過程中使用的房地產（或用於管理目的的房地產）產生的現金流量不僅歸因於該項房地產，而且歸因於在生產或供應過程中所使用的其他資產。《國際會計準則第 16 號》適用於自用房地產。

8 投資性房地產的例子如下：

(1) 為長期資本增值而持有的土地，不包括在正常經營過程中為短期銷售而持有的土地。

(2) 尚未確定未來用途的土地（如果主體尚未確定將其持有的土地用於自用還是用於在正常經營過程中的短期銷售，則持有的土地應被視為用於資本增值）。

(3) 主體擁有（或主體在融資租賃下持有）並在一項或多項經營租賃下租出的建築物。

(4) 準備在一項或多項經營租賃下租出的空置建築物。

(5) 為將來作為投資性房地產而正在建造或開發過程中的房地產。

9 以下項目為不屬於投資性房地產的示例，因而應排除在本準

則範圍之外：

(1) 意圖在正常經營過程中銷售或為銷售而處於建造或開發過程中的房地產（參見《國際會計準則第 2 號——存貨》），例如，為了在不久的將來處置或為開發和出售而專門取得的房地產。

(2) [已刪除]

(3) 自用房地產（參見《國際會計準則第 16 號》），包括（除其他資產外）持有的將來用於自用的房地產，持有的為將來開發並隨後作為自用的房地產，僱員佔用的房地產（不管僱員是否按市場價支付租金）以及待處置的自用房地產。

(4) [已刪除]

(5) 融資租賃下出租給另一主體的房地產。

10 某些房地產的一部分用於賺取租金或資本增值，而另外一部分則用於商品或勞務的生產或供應，或用於管理目的。如果這些部分能夠分別出售（或採用融資租賃方式分別出租），則主體應分別核算這些部分。如果這些部分不能分別出售，則只有在不重要的部分是用於商品或勞務的生產或供應，或用於管理目的的情況下，才能將該項房地產視為投資性房地產。

11 在某些情況下，主體向其持有的房地產的使用者提供輔助服務。如果該服務在整個協議中是不重大的，則主體應將該項房地產視為投資性房地產，例如，辦公樓的業主向其承租人提供保安和維修服務。

12 在另外一些情況下，提供的服務是重大的，例如，如果主體擁有並經營一家旅館，則向客人提供的服務對整個協議而言是重要的。因此，自營旅館是自用房地產，不是投資性房地產。

13 確定輔助服務是否足夠重大，從而使得該項房地產不符合投

資性房地產的條件可能非常困難，例如，旅館的業主有時根據管理合同將某些責任轉移給第三方。這類管理合同的條款差別很大。一個極端的情況是，業主實質上可能是一個被動投資者。而另一個極端的情況是，業主可能僅是將日常職能委託出去，但仍保留經營旅館所產生的現金流量變化的重大風險。

14 在確定一項房地產是否符合投資性房地產的條件時，需要進行判斷。主體應制定判斷標準，使作出的判斷一貫地符合投資性房地產的定義，並與第 7 段至第 13 段的相關指南相一致。第 75 段（3）要求主體披露在難以劃分時所採用的判斷標準。

14A 在確定投資性房地產的取得是購買一項資產或一個資產組，還是《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》範圍內的企業合併時，需要進行判斷。在確定該項取得是否為企業合併時，應參考《國際財務報告準則第 3 號》。本準則第 7 段至第 14 段的討論涉及了房地產是自有房地產還是投資性房地產，但未涉及確定房地產的取得是否為《國際財務報告準則第 3 號》所規定的企業合併。在確定一項特定交易是否符合《國際財務報告準則第 3 號》所規範的企業合併的定義，並包括本準則所規定的投資性房地產時，需分別應用這兩個準則。

15 在某些情況下，主體將其擁有的房地產出租給其母公司或另一家子公司使用。在合併財務報表中，該項房地產不符合投資性房地產的條件，因為從集團角度來看該項房地產屬於自用房地產。但是，從擁有房地產的單個主體來看，如果符合第 5 段中的定義，該項房地產就是投資性房地產。因此，出租人在其單獨的財務報表中應將該項房地產作為投資性房地產。

確 認

16 只有當以下情況都滿足時，投資性房地產才應被確認為一項資產：

- (1) 與投資性房地產相關的未來經濟利益很可能流入主體；
- 以及
- (2) 投資性房地產的成本能夠可靠地計量。

17 主體應當根據上述確認原則對所有投資性房地產在其發生時估計其成本。這些成本包括為取得投資性房地產發生的初始成本及為增添、部分置換或維修房地產而發生的後續成本。

18 根據第 16 段的確認原則，主體不需要在投資性房地產的帳面金額中確認該項房地產的日常維修成本。這些成本在發生時確認為損益。日常維修成本主要是勞動力和易耗品成本，也可能包括次要零部件的成本。這些支出通常是為了對房地產進行“修繕和維護”。

19 部分投資性房地產可能是通過更換取得的，例如，內牆可能是原始牆的替換物。根據確認原則，如果滿足確認標準，主體對於部分更換現有投資性房地產的成本，應在其發生時計入該項投資性房地產的帳面金額。被替換部分的帳面金額應按照本準則中的終止確認規定予以終止確認。

確認時的計量

20 投資性房地產應按其成本進行初始計量。交易費用應包括在初始計量之中。

21 投資性房地產的購置成本包括買價和任何可直接歸屬於投資性房地產的支出，例如，可直接歸屬於投資性房地產的支出包括法

律服務費、財產轉讓稅及其他交易成本等。

22 [已刪除]

23 以下項目不能增加投資性房地產的成本：

(1) 啟動費（使房地產達到能夠以管理當局要求的方式運行的必要狀態所必須的啟動費除外）；

(2) 投資性房地產達到計劃的佔用水平之前發生的經營虧損；
或者

(3) 房地產的建造或開發過程中發生的，浪費的材料、人工或其他資源的非正常金額。

24 如果投資性房地產的付款被延期，其成本就是等值現金價格。該項金額與總付款金額之間的差額應確認為賒銷期內的利息費用。

25 租賃下持有並歸類為投資性房地產的房地產權益的初始成本，應按照《國際會計準則第 17 號》第 20 段對融資租賃規定的方式予以確認，即該項資產應按房地產的公允價值與最低租賃付款額的現值兩者孰低的方法確認。按照同一段的規定，也應當確認相同金額的負債。

26 在這裡，為租賃支付的保險費被視為最低租賃付款額的一部分。因此，應包含在資產的成本中，但排除在負債之外。如果租賃下持有的一項房地產權益被歸類為投資性房地產，那麼以公允價值核算的項目是該項權益而不是房地產本身。第 33 段至第 35 段、第 40 段、第 41 段、第 48 段、第 50 段、第 52 段和《國際財務報告準則第 13 號》為公允價值模式提供了計量房地產權益公允價值的指南。在初始確認中將公允價值作為成本使用時，該指南也與這種情況下的公允價值計量相關。

27 一項或多項投資性房地產可能通過與一項或多項非貨幣性資產的交換取得，也可能通過與貨幣性資產和非貨幣性資產的組合的交換而取得。下面的討論涉及一項非貨幣性資產與另一項非貨幣性資產的交換，但這一討論也適用於上句中描述的所有交換。此類投資性房地產的成本應當以公允價值計量，除非：（1）該交換交易缺乏商業實質；或者（2）取得的資產和讓出的資產的公允價值均不能可靠計量。即使主體不能立即終止確認讓出的資產，取得的資產也應當採用這種方式計量。如果取得的資產不以公允價值計量，那麼其成本就應當以讓出的資產的帳面金額計量。

28 主體在確定一項交換交易是否具有商業實質時，應當考慮：作為該交易的結果，該主體未來現金流量預期變動的程度。交換交易具有商業實質的條件是：

（1） 取得的資產的現金流量結構（風險、時間及金額）不同於轉讓的資產的現金流量結構；或者

（2） 受交易影響的主體經營部分的主體特定價值因交換發生變化；並且

（3） 相對於交換資產的公允價值來說，（1）或（2）中的差異是重大的。

在確定一項交換交易是否具有商業實質時，受交易影響的主體經營部分的主體特定價值應當反映稅後現金流量。這些分析的結果可能很清楚，不需要主體進行詳細的計算。

29 在滿足下列條件時，資產的公允價值可以可靠地計量：（1）合理公允價值計量區間的變動性對於該項資產而言並不重大；或者（2）在計量其公允價值時，該區間內各種估計的概率能被合理評估並運用。如果主體能夠可靠地計量收到的資產或放棄的資產的公允價值，那麼就應使用放棄的資產的公允價值來計量成本，除非收到的資產的公允

價值更為清楚明確。

確認後的計量

會計政策

30 除了第 32A 段和第 34 段中指出的例外事項，主體應選擇第 33 段至第 55 段的公允價值模式或第 56 段的成本模式作為其會計政策，並且將選定的會計政策運用於其所有投資性房地產。

31 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》規定，只有能夠導致使財務報表提供有關交易、其他事項或事件對主體財務狀況、經營成果或現金流量影響的可靠和更相關的信息的情況下，才能自願變更會計政策。從公允價值模式變更為成本模式幾乎不可能導致更相關的列報。

32 本準則要求所有主體為計量目的（如果主體採用公允價值模式）或為披露目的（如果主體採用成本模式）而計量投資性房地產的公允價值。鼓勵但不要求主體根據獨立評估師的評估計量投資性房地產的公允價值。評估師應具有認可的相關執業資格，並具有對所評估的投資性房地產的地理位置和類型方面的近期經驗。

32A 主體可以：

（1） 對所有支持著負債的投資性房地產選擇公允價值模式或成本模式，這種負債將支付的回報直接與特定資產（包括該投資性房地產）的公允價值或由這些特定資產所產生的回報相掛鉤；以及

（2） 對所有其他的投資性房地產選擇公允價值模式或成本模式，而無論在（1）中作何選擇。

32B 一些保險公司和其他主體會運作一筆內部房地產基金，該

基金發行虛擬的單位，一些單位由投資人通過連結合同持有，其他則由主體持有。第 32A 段不允許主體對該基金持有的房地產部分以成本計量，部分以公允價值計量。

32C 如果主體對第 32A 段所述的兩種類型選擇了不同的模式，那麼採用不同模式計量的資產集合之間的投資性房地產的銷售應以公允價值確認，並且公允價值的累計變化應確認為損益。因此，如果一項投資性房地產從採用公允價值模式的資產集合銷售到採用成本模式的資產集合，那麼該房地產在銷售日的公允價值就成為其推定成本。

公允價值模式

33 初始確認後，選擇公允價值模式的主體應按公允價值計量其全部投資性房地產，但不包括第 53 段所描述的情形。

34 當承租人在經營租賃下持有的房地產權益根據第 6 段被歸類為投資性房地產時，第 30 段就不是可選擇的了，而是應當採用公允價值模式。

35 投資性房地產公允價值變動產生的利得或損失應在產生當期確認為損益。

36—39 [已刪除]

40 在按照《國際財務報告準則第 13 號》計量投資性房地產的公允價值時，除其他問題外，主體應確保公允價值反映了當前租賃所產生的租金收益和一些其他的假設。在當前市場條件下對投資性房地產進行定價時，市場參與者將運用這些假設。

41 第 25 段明確了租賃房地產中的權益成本的初始確認基礎。

第 33 段規定，租賃房地產中的權益必要時以公允價值重新計量。在以市場價格談判的租賃業務中，租賃房地產中的權益在取得時的公允價值，減去全部預期租賃付款額（包括與已確認的負債相關的付款額），金額應為零。按照《國際會計準則第 17 號》第 20 段，無論租賃資產和負債在會計上是以公允價值確認，還是以最低租賃付款額的現值確認，這個公允價值都不會變化。因此，將按照第 25 段以成本計量的租賃資產按照第 33 段以公允價值重新計量不會帶來任何初始利得或損失，除非公允價值是在不同時間計量的。如果在初始確認之後決定採用公允價值模式，這種情況就可能發生。

42—47 [已刪除]

48 在特例情形下，有證據清楚地表明，當主體首次取得一項投資性房地產時（或某項現有房地產在改變用途後首次成為投資性房地產時），公允價值的合理計量範圍差異極大，不同結果的可能性極難估計，從而否定了公允價值單一計量的有用性。這種情況可能表明房地產的公允價值將無法在持續的基礎上可靠計量（參見第 53 段）。

49 [已刪除]

50 在公允價值模式下確定投資性房地產的帳面金額時，主體不應重複計算作為單獨資產或負債確認的資產或負債，例如：

（1） 電梯或空調等設備往往構成某一項建築物整體的組成部分，通常應包括在投資性房地產的公允價值之中，而不是單獨作為不動產、廠場和設備確認。

（2） 如果某一間辦公室與配備的傢俱一道出租，辦公室的公允價值通常包括傢俱的公允價值，因為租金收益是配備了傢俱的辦公室的收益。在投資性房地產的公允價值中包括傢俱的情況下，主體不應將傢俱作為一項單獨資產確認。

(3) 投資性房地產的公允價值不包括預付或應計的經營租賃收益，因為主體將其確認為一項單獨的負債或資產。

(4) 租賃下持有的投資性房地產的公允價值反映了預期的現金流量（包括預期應付的或有租金）。相應地，如果對房地產的估價是扣除了所有的預期付款額，那麼有必要將所有已確認的租賃負債加回，以得到公允價值模式下該投資性房地產的帳面金額。

51 [已刪除]

52 在某些情況下，主體預期與某項投資性房地產相關的支出（不是與已確認的負債相關的付款）的現值會超過相關現金收入的現值。主體應運用《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》以確定是否確認一項負債，如果確認，則還需確定如何計量。

無法可靠確定公允價值

53 一個可推翻的假定是主體將能夠在持續的基礎上可靠計量投資性房地產的公允價值。但是，在例外情況下，有證據清楚地表明，當主體首次取得投資性房地產時（或某項現有房地產在改變用途後首次成為投資性房地產時），主體將無法在持續的基礎上對投資性房地產的公允價值進行可靠計量。這種情況只有在可比的房地產市場不活躍（例如，近期幾乎沒有交易，或報價不是現時的，或所觀測到的交易價格表明賣方被迫出售），並且公允價值的其他可靠計量無法取得（例如，根據折現的現金流量預測）的情況下才可能出現。如果主體判定在建投資性房地產的公允價值無法可靠計量，但預期建造完成後的房地產公允價值能夠可靠計量，那麼在公允價值能夠可靠計量或建造完成（兩者之中較早的一種情況）之前，主體應以成本計量在建投資性房地產。如果主體判定投資性房地產（除在建投資性房地產以外）的公允價值無法在持續的基礎上進行可靠計量，主體應採用《國際會

計準則第 16 號》中的成本模式計量投資性房地產。投資性房地產的殘值應假定為零。在該項投資性房地產處置之前，主體應採用《國際會計準則第 16 號》進行會計處理。

53A 原先以成本計量的在建投資性房地產，一旦主體能夠可靠計量其公允價值，應按照該在建投資性房地產的公允價值計量。一旦該投資性房地產的建造完成，則假定公允價值能夠可靠計量。否則，根據第 53 段，房地產應按照《國際會計準則第 16 號》採用成本模式進行核算。

53B 對於在建投資性房地產的公允價值能夠可靠計量的假定，只可在初始確認時被推翻。已按照公允價值計量了一項在建投資性房地產的主體，不可能斷定已完成建造的投資性房地產不能可靠計量。

54 即使由於第 53 段所給出的原因出現了例外情形，主體被迫按照《國際會計準則第 16 號》採用成本模式計量某項投資性房地產，主體所有其他投資性房地產（包括在建投資性房地產）還應按公允價值計量。在這種情況下，儘管主體可能對某項投資性房地產採用成本模式，但對於其他每項房地產仍應繼續採用公允價值模式核算。

55 如果主體原先按公允價值計量某一項投資性房地產，即使可比的市場交易變得不經常發生或市場價格變得不易取得，在該項投資性房地產處置（或變為自用，或主體為以後在正常經營過程中銷售而開始開發）之前，主體仍應繼續按公允價值對其進行計量。

成本模式

56 初始確認之後，選擇成本模式的主體應按照《國際會計準則第 16 號》對成本模式的規定計量其所有的投資性房地產，按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》符合

持有待售分類標準的（或歸類為持有待售的處置組中包含的）投資性房地產除外。符合持有待售分類標準的（或歸類為持有待售的處置組中包含的）投資性房地產應按照《國際財務報告準則第 5 號》核算。

轉 換

57 只有當下列情況證明其用途發生改變時，投資性房地產才可能轉換成其他資產或從其他資產轉換成投資性房地產：

- （1） 開始自用，相應地由投資性房地產轉換成自用房地產；
- （2） 為銷售而開始開發，相應地由投資性房地產轉換成存貨；
- （3） 結束自用，相應地由自用房地產轉換成投資性房地產；
- （4） 與另一方開始一項經營租賃，相應地由存貨轉換成投資性房地產；或者
- （5） 〔已刪除〕

58 第 57 段（2）要求只有當為銷售而開始開發房地產從而證明其用途發生變化時，主體才可將該項房地產由投資性房地產轉換成存貨。如果主體決定處置某項不需進一步開發的投資性房地產，在終止確認（從財務狀況表消除）之前，主體應繼續將其作為投資性房地產而不是作為存貨進行會計處理。類似地，如果主體為在將來繼續作為投資性房地產使用而開始對某項現有投資性房地產進行再開發，再開發期間主體應繼續將其作為投資性房地產，而不是將其重新劃歸為自用房地產。

59 第 60 段至第 65 段涉及主體對投資性房地產採用公允價值模式的情況下所產生的確認和計量問題。在主體採用成本模式的情況下，投資性房地產、自用房地產和存貨之間的相互轉換不應改變所轉換房地產的帳面金額，也不改變該項房地產計量或披露的成本。

60 如果將公允價值計價的投資性房地產轉換成自用房地產或存貨，根據《國際會計準則第 16 號》或《國際會計準則第 2 號》進行後續會計處理的房地產的推定成本，應是其用途改變之日的公允價值。

61 如果一項自用房地產轉換成一項將按公允價值計價的投資性房地產，在用途改變日之前採用《國際會計準則第 16 號》。主體應在用途改變之日，對根據《國際會計準則第 16 號》核算的該項房地產的帳面金額與其公允價值之間的任何差額，採用與《國際會計準則第 16 號》中價值重估相同的方式進行處理。

62 在自用房地產成為按公允價值計價的投資性房地產之前，主體應對該項房地產計提折舊並確認已發生的任何減值損失。主體應在用途改變之日，對根據《國際會計準則第 16 號》核算的該項房地產的帳面金額與其公允價值之間的任何差額，採用與《國際會計準則第 16 號》中價值重估相同的方式進行處理。換言之：

(1) 對於產生的房地產帳面金額的減少額均應確認為損益。但是，如果重估盈餘中包括了該項房地產的重估金額，則減少的金額應確認為其他綜合收益並減少權益內的重估價盈餘。

(2) 對於產生的帳面金額的增加額應按下列規定進行處理：

①增加額中相當於轉回以前該項房地產的減值損失部分，應確認為損益。確認為損益的金額不得超過將帳面金額恢復為如果以前沒有確認減值損失應當已確定的帳面金額（扣除折舊後的淨額）所需要的金額。

②增加額的剩餘部分應確認為其他綜合收益並增加權益內的重估價盈餘。對於投資性房地產的後續處置，包括在權益中的重估盈餘可以轉為留存收益。從重估盈餘向留存收益的轉換不通過損益。

63 對於將存貨轉換成將按公允價值計價的投資性房地產，轉換日該房地產的公允價值與其原先的帳面金額之間的任何差額應確認為損益。

64 將存貨轉換成將按公允價值計價的投資性房地產的會計處理與存貨銷售的會計處理是一致的。

65 當主體完成一項將按公允價值計價的自建投資性房地產的建造或開發活動時，在完成之日該項房地產的公允價值與其原先的帳面金額之間的任何差額應確認為損益。

處 置

66 當投資性房地產被處置或永久退出使用，且預期沒有來自處置的未來經濟利益流入時，應終止確認投資性房地產（從財務狀況表中消除）。

67 銷售或訂立融資租賃合同可能會促成投資性房地產的處置。投資性房地產的處置日是接收方按照《國際財務報告準則第 15 號》中確定滿足履約義務時點，獲得該投資性房地產控制權的日期。通過訂立融資租賃合同或通過售後租回的方式進行的處置，適用《國際會計準則第 17 號》。

68 如果主體按照第 16 段中的確認原則，將某項投資性房地產的部分更換成本在某項資產的帳面金額中確認，那麼應終止確認被更換部分的帳面金額。對於採用成本模式核算的投資性房地產，被更換部分可能不單獨計提折舊。如果主體確定被更換部分的帳面金額不切實可行，那麼可以使用更換成本作為被更換部分在取得或建造時的成本的參照。在公允價值模式下，投資性房地產的公允價值可能已經反

映出被更換部分已經喪失其價值。在其他情況下，則可能難以辨別被更換部分的公允價值應減少多少。如無法辨別，可採用以下備選方法減少被更換部分的公允價值：將更換成本計入資產的帳面金額，然後將該資產視為不涉及更換的增建物重新評估其公允價值。

69 應根據投資性房地產的報廢或處置的淨處置收入與該項資產的帳面金額之間的差額，確定由此所產生的利得或損失，並應在報廢或處置當期確認為損益（除非適用《國際會計準則第 17 號》對售後租回的不同規定）。

70 由於終止確認投資性房地產產生並計入損益的對價金額是按照《國際財務報告準則第 15 號》第 47 段至第 72 段關於確定交易價格的要求確定的。對計入損益的對價估計金額的後續變動應當按照《國際財務報告準則第 15 號》中交易價格變動的相關要求進行會計處理。

71 主體應恰當地運用《國際會計準則第 37 號》或其他準則，核算主體在處置某項投資性房地產之後仍保留的負債。

72 投資性房地產發生減值、損失或放棄而從第三方獲得的賠償，應在可收取賠償時確認為損益。

73 投資性房地產的減值或損失，相關的向第三方的索賠或第三方支付支付的賠償，以及更換資產發生的後續購買或建造都是獨立的經濟事項，應分別按以下方法進行核算：

(1) 投資性房地產的減值應按照《國際會計準則第 36 號》確認；

(2) 投資性房地產的報廢或處置應按照本準則第 66 段至第 71 段規定確認；

(3) 投資性房地產發生減值、損失或放棄而從第三方獲得的賠償，應在可收取賠償時確認為損益；以及

(4) 為替換而恢復、購買或建造的資產成本應按照本準則第 20 段至第 29 段的規定確定。

披 露

公允價值模式和成本模式

74 除《國際會計準則第 17 號》規定的披露外，還應披露下列內容。按照《國際會計準則第 17 號》，投資性房地產的業主應作為出租人披露其所從事的租賃。在融資租賃或經營租賃下持有投資性房地產的主體應作為承租人披露融資租賃，並作為出租人披露其所從事的所有經營租賃。

75 主體應披露：

(1) 其採用了公允價值模式還是成本模式。

(2) 採用公允價值模式時，經營租賃下持有的房地產權益是否以及在甚麼情況下被歸類為投資性房地產核算。

(3) 在難以歸類的情況下（參見第 14 段），主體用於區分投資性房地產、自用房地產以及持有以備正常經營過程中銷售的房地產的標準。

(4) 〔已刪除〕

(5) （在財務報表中計量或披露的）投資性房地產的公允價值依賴于獨立評估師所作評估的範圍，獨立評估師應具有認可的相關專業資格，並具有對所評估的投資性房地產的地理位置和類型方面的近期經驗。如果不存在這種評估，應披露這一事實。

(6) 為下列項目確認的損益金額：

① 來自投資性房地產的租金收益；

②在當期產生租金收益的投資性房地產發生的直接經營費用(包括修理和維護費用)；

③在當期不產生租金收益的投資性房地產發生的直接經營費用(包括修理和維護費用)；以及

④投資性房地產從採用成本模式的資產集合中銷售到採用公允價值模式的資產集合時，確認為損益的公允價值的累計變化(參見第32C段)。

(7) 存在投資性房地產變現能力限制的情況與相應金額，或存在對收益和處置收入匯回的限制的與相應金額。

(8) 包括對投資性房地產進行購置、建造或開發、修理、維護或保養等內容在內的合同義務。

公允價值模式

76 除第75段的披露要求外，採用第33段至第55段規定的公允價值模式的主體還應披露當期期初和期末對投資性房地產帳面金額的調節，表明下列內容：

(1) 增值，分別披露由購置所導致的增值和由確認在資產帳面金額中的後續支出所導致的增值；

(2) 通過企業合併方式購置所導致的增值；

(3) 按照《國際財務報告準則第5號》歸類為持有待售的資產，或歸類為持有待售的處置組所包含的資產，以及其他待處置資產；

(4) 公允價值調整所產生的淨利得或淨損失；

(5) 將財務報表折算為其他列報貨幣，以及將國外經營折算為報告主體的列報貨幣而產生的淨匯兌差額；

(6) 轉換成存貨和自用房地產或由存貨和自用房地產轉換而來的投資性房地產；以及

(7) 其他變動。

77 出於提供財務報表目的（例如，為了避免第 50 段中所述的對確認為單獨資產或負債的資產和負債進行重複計算）對投資性房地產的估價進行重大調整時，主體應披露該估價與財務報表中調整後估價之間的調節，分別列明所有已經加回的已確認租賃債務的合計金額，以及所有其他重大調整。

78 在第 53 段中提到的例外情形下，當主體採用《國際會計準則第 16 號》中的成本模式計量投資性房地產時，按照第 76 段要求的調節應分別披露與該項投資性房地產有關的金額和與其他投資性房地產有關的金額。此外，主體還應披露：

- (1) 對該項投資性房地產的描述；
- (2) 對公允價值無法可靠確定的解釋；
- (3) 如果可能，公允價值極可能處於的估計範圍；以及
- (4) 對不按公允價值計價的投資性房地產進行處置時：
 - ①主體處置了不按公允價值計價的投資性房地產的事實；
 - ②該項投資性房地產銷售時的帳面金額；以及
 - ③確認的利得或損失金額。

成本模式

79 除了第 75 段要求的披露外，採用第 56 段規定的成本模式的主體還應披露：

- (1) 使用的折舊方法；
- (2) 使用壽命或使用的折舊率；
- (3) 當期期初和期末的帳面總金額和累計折舊（與累計減值損失合計）；
- (4) 當期期初和期末對投資性房地產帳面金額的調節，表明

下列內容：

① 增值，分別披露由購置所導致的增值和由確認為資產的後續支出所導致的增值；

② 通過企業合併方式購置所導致的增值；

③ 按照《國際財務報告準則第 5 號》歸類為持有待售的資產，或歸類為持有待售的處置組所包含的資產，以及其他待處置資產；

④ 折舊；

⑤ 根據《國際會計準則第 36 號》的要求，當期確認的減值損失金額以及轉回的減值損失金額；

⑥ 將財務報表折算為其他列報貨幣，以及將國外經營折算為報告主體的列報貨幣而產生的淨匯兌差額；

⑦ 轉換成存貨和自用房地產或由存貨和自用房地產轉換而來的投資性房地產；以及

⑧ 其他變動；

(5) 投資性房地產的公允價值。在第 53 段所描述的特例情形下，當主體無法可靠計量投資性房地產的公允價值時，主體應披露：

① 對該項投資性房地產的描述；

② 對公允價值無法可靠計量的解釋；以及

③ 如果可能，公允價值極可能處於的估計範圍。

過渡性規定

公允價值模式

80 如果主體以前採用了《國際會計準則第 40 號》(2000 年)，並且首次決定將經營租賃下持有的部分或全部符合條件的房地產權益歸類為投資性房地產核算，那麼主體應將該決定的影響確認為對首次作出決定當期的留存收益期初餘額的調整。此外：

(1) 如果主體在以往期間曾公開（在財務報表中或以其他方式）披露了其房地產權益的公允價值（以符合《國際財務報告準則第 13 號》中公允價值的定義為基礎計量），則鼓勵但不要求主體：

①對公開披露了公允價值的所列報的最早期間留存收益的期初餘額進行調整；以及

②重述那些期間的可比信息；以及

(2) 如果主體以往期間沒有公開披露(1)中所述的信息，則主體不必重述可比信息，但應披露這一事實。

81 本準則與《國際會計準則第 8 號》規定的處理方法不同。《國際會計準則第 8 號》規定重述可比信息，除非該重述不切實可行。

82 當主體首次運用本準則時，對留存收益期初餘額的調整包括投資性房地產重估盈餘中金額的重新分類。

成本模式

83 《國際會計準則第 8 號》適用於主體首次運用本準則並選擇採用成本模式時所產生的會計政策變更。會計政策變更的影響包括投資性房地產重估盈餘中金額的重新分類。

84 第 27 段至第 29 段關於通過資產交換交易取得的投資性房地產的初始計量的規定僅應採用未來運用法適用於未來交易。

企業合併

84A 2013 年 12 月發佈的《2011—2013 年度改進》增加了第 14A 段，並在第 6 段前增加了一個標題。主體應以未來適用法，自採用這些修訂內容的第一期期初起，對之後購置的投資性房地產均採用這些修訂內容。因此，不應該調整對以往期間所購投資性房地產的會計核算。然而，當且僅當主體對以前的交易採用這些修訂內容後，所需要

的信息都可以獲得時，主體可能選擇對生效日期或以後日期所出現的第一年度期初之前單獨購置的投資性房地產採用這些修訂內容。

生效日期

85 主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本準則。鼓勵提前運用。如果主體對自 2005 年 1 月 1 日以前開始的期間採用本準則，則應披露這一事實。

85A 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》修訂了國際財務報告準則中所使用的術語。此外，它還修訂了第 62 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容，如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

85B 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 8 段、第 9 段、第 48 段、第 53 段、第 54 段和第 57 段，刪除了第 22 段，增加了第 53A 段和第 53B 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間按照未來適用法採用這些修訂內容。如果自 2009 年 1 月 1 日以前的任何一天開始，在建投資性房地產的公允價值能夠在當天被計量，則允許主體對在建投資性房地產採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，該主體應該對此進行披露，並同時應用《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》中對第 5 段和第 81E 段的修訂內容。

85C 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了第 5 段中對公允價值的定義，修訂了第 26 段、第 29 段、第 32 段、第 40 段、第 48 段、第 53 段、第 53B 段、第 78 段至第 80 段和第 85B 段，刪除了第 36 段至第 39 段、第 42 段至第 47 段、第 49 段、第 51

段和第 75 段 (4)。當主體採用《國際財務報告準則第 13 號》時，應採用那些修訂內容。

85D 2013 年 12 月發佈的《2011—2013 年度改進》分別在第 6 段前和第 84 段後增加了標題，增加了第 14A 段和第 84A 段。主體應對自 2014 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容，允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，該主體應該對此進行披露。

85E 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》修訂了第 3 段 (2)、第 9 段、第 67 段和第 70 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 15 號》時應用這些修訂。

《國際會計準則第 40 號》（2000 年）的撤銷

86 本準則取代了《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》（2000 年發佈）。

國際會計準則第41號——農業

目 錄

起始段落

目 標	
範 圍	1
定 義	5
有關農業的定義	5
一般定義	8
確認和計量	10
利得和損失	26
公允價值無法可靠計量	30
政府補助	34
披 露	40
一般要求	40
生物資產的公允價值不能夠可靠計量時的補充披露要求	54
政府補助	57
生效日期和過渡性規定	58

國際會計準則第41號——農業

目 標

本準則的目標是規範與農業活動相關的會計處理和披露。

範 圍

1 當以下事項涉及農業活動時，本準則適用於其會計處理：

- (1) 生物資產，生產性植物除外；
- (2) 收穫時的農產品；以及
- (3) 本準則第 34 段至第 35 段涉及由政府補助。

2 本準則不適用於：

- (1) 與農業活動相關的土地（參見《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》和《國際會計準則第 40 號——投資性房地產》）。
- (2) 與農業活動相關的生產性植物（參見《國際會計準則第 16 號》）。然而，本準則適用於生產性植物的產物。
- (3) 與生產性植物相關的政府補助（參見《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政府援助的披露》）。
- (4) 與農業活動相關的無形資產（參見《國際會計準則第 38 號——無形資產》）。

3 對於作為主體生物資產收穫物的農產品，本準則只適用於其在收穫時的核算，該時點之後適用《國際會計準則第 2 號——存貨》或其他適用的準則。因此，本準則不涉及收穫後農產品的加工，例如種植葡萄的制酒商將葡萄加工成葡萄酒。雖然這種加工可能是農業活動自然和邏輯上的延伸，並且可能與生物轉化有相似之處，但是這種

加工並不包括在本準則所指的農業活動的定義之內。

4 下表給出了生物資產、農產品和收穫後加工而得的產品的例子：

生物資產	農產品	收穫後加工而得的產品
綿羊羊毛	毛線	地毯
商品林木	採伐木原木	木材
奶牛	牛奶	乳酪
豬	宰殺後的豬	豬肉腸、薰制的火腿
棉花枝	收穫的棉花	棉線、織布
甘蔗	蔗糖原糖	糖
煙葉枝	採摘的煙葉	焙制的煙草
茶樹	採摘的茶葉	茶
葡萄樹	葡萄	葡萄酒
果樹	採摘的水果	加工後的水果
棕櫚樹	棕櫚果	棕櫚油
橡膠樹	生膠	橡膠製品

部分植物，如茶樹、葡萄樹、棕櫚樹和橡膠樹，一般符合生產性植物的定義，屬於《國際會計準則第 16 號》的範圍。然而，生產性植物生產出的產物，例如茶葉、葡萄、棕櫚果和橡膠，是屬於《國際會計準則第 41 號》的範圍。

定 義

有關農業的定義

5 本準則使用的下列術語，其含義為：

農業活動，指主體對為了出售將生物資產轉化為農產品或其他生物資產的生物轉化的管理。

農產品，指主體生物資產的產物。

生產性植物是下述的活植物：

- (1) 在生產或提供農業產物中使用；
- (2) 預期保留產物超過一個會計期間；以及
- (3) 被單獨作為生物產物出售的可能性微乎其微，除非作為廢料出售。

生物資產，指活的動物或植物。

生物轉化，指導致生物資產質量或數量發生變化的生長、蛻化、生產和繁殖的過程。

銷售費用，指與資產處置直接相關的額外成本，不包括財務成本和所得稅。生物資產組，指類似活的動物或植物的組合。

收穫，指農產品從生物資產上分離，或生物資產的生長過程的結束。

5A 以下不是生產性植物：

- (1) 為成為農業產物而種植和收穫的植物（例如，作為木料所種植的樹木）；
- (2) 種植植物為生產生物產物，同時收穫並作為生物產物出售植物本身的可能性較大，出售並非廢料出售時（例如，同時為了其果實和木料所種植的植物）；以及
- (3) 一年內成熟的作物（例如，玉米和小麥）。

5B 當生產性植物不再用於生產生物產物時，這些植物可能被砍伐並作為廢料出售，例如柴火。這種偶發廢料出售不會影響植物符合生產性植物的定義。

5C 在生產性植物上生長的產物是生物資產。

6 農業活動包括了多種多樣的活動。例如，牲畜飼養、林業、一年生或多年生作物的耕種、果樹種植栽培、花木培植、水產養殖（包

括養魚)。各種農業活動存在如下共同特點：

(1) 轉化的能力。活的動物和植物能夠進行生物轉化。

(2) 轉化的管理。通過增強或者至少是穩定轉化發生所必須的條件(如營養、濕度、溫度、土壤肥沃程度和光照)，管理能夠促成生物轉化的發生。這種管理使農業活動與其他活動區分開來。例如，從未經管理的資源中收穫(如海洋捕撈和原始森林的採伐)並不是農業活動。以及

(3) 轉化的計量。對生物轉化帶來的質量(如遺傳價值、密度、成熟程度、脂肪層厚度、蛋白質含量和纖維強度)變化和數量(如產果量、重量、立方米、纖維長度或直徑和發芽數量)變化的計量和監控成為管理的日常職能。

7 生物轉化產生下列結果：

(1) 資產通過以下途徑發生變化：①生長(動物或植物數量的增加或質量的提高)；②蛻化(動物或植物數量的減少或質量的退化)；或者③繁殖(產生新的動物或植物)；或者

(2) 生產農產品，如橡膠漿、茶葉、羊毛、牛奶等。

一般定義

8 本準則所使用的下列術語，其含義為：

帳面金額，指資產在財務狀況表中確認的金額。

公允價值，指在計量日市場參與者之間的有序交易中銷售資產所收到的金額或轉移債務所支付的金額。(見《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》)

政府補助，定義見《國際會計準則第 20 號》。

9 [已刪除]

確認和計量

10 當且僅當主體在以下情況下才能確認生物資產或農產品：

- (1) 主體因過去事項的結果而控制該資產；
- (2) 與該資產相關的經濟利益很可能流入主體；並且
- (3) 該資產的公允價值或成本能夠可靠地計量。

11 在農業活動中，控制可以通過以下證據表明：牲畜的法定所有權，牲畜購買、出生、斷奶時的標誌牌或戳印等。未來的經濟利益一般通過測定重要的實物特徵加以估算。

12 除了第 30 段所述的公允價值無法可靠計量的情況外，在初始確認和各個報告期末，生物資產均應按其公允價值減去估計銷售時費用計量。

13 從主體生物資產上收穫的農產品應按其收穫時的公允價值減去銷售費用計量。計量的結果是應用《國際會計準則第 2 號——存貨》或其他適用準則時該農產品當日的成本。

14 [已刪除]

15 將生物資產或農產品按照重要特徵（如畜齡、動植物生長時間或質量）進行分組有助於生物資產或農產品公允價值的確定。主體所選擇的特徵應與市場中用作定價基礎的特徵相符。

16 主體經常簽訂在未來某個時日銷售生物資產或農產品的合同。在計量公允價值時，合同價格並非一定是相關的，因為公允價值反映的是自願買方和賣方願意達成交易的當前市場的情況。因此，生物資產或農產品的公允價值並不因合同的存在而調整。在有些情況下，銷售生物資產或農產品的合同可能是一項虧損性合同，虧損性合同的

定義見《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》。《國際會計準則第 37 號》適用於虧損性合同。

17—21 [已刪除]

22 主體（確定公允價值時）不應包括為該項資產融資、納稅或收穫後更新生物資產（例如，林地採伐後更新造林的費用）而發生的現金流量。

23 [已刪除]

24 成本有時可能接近於公允價值，特別是在以下情況中：

（1）從最初費用發生後，幾乎沒有發生生物轉化（例如，在報告期末前剛剛種植的樹苗或剛購得的牲畜）；或者

（2）預期生物轉化對價格的影響是不重要的（例如，為期 30 年人工種植的松樹生產週期中最初幾年的生長）。

25 生物資產在實體上一般附著在土地上（例如，人工林地中的樹木）。附著在土地上的生物資產可能沒有單獨的活躍市場，但組合的資產可能存在活躍市場，如生物資產、土地和土地改良形成一個資產組合。主體可以使用組合資產的信息確定生物資產的公允價值，例如，從上述組合資產的公允價值中減去土地和土地改良的公允價值來確定生物資產的公允價值。

利得和損失

26 按照公允價值減去估計銷售費用進行生物資產初始確認產生的利得或損失，以及因生物資產公允價值減去估計銷售時費用後的餘額變動產生的利得或損失，應包括在其發生期間的損益中。

27 因為確定公允價值減去估計銷售時費用時，要減去銷售費用，

所以初始確認生物資產可能會產生損失。初始確認一項生物資產也可能會產生利得，例如牲畜出生。

28 按照公允價值減去估計銷售時費用進行農產品初始確認產生的利得或損失，應包括在其發生期間的損益中。

29 由於收穫農產品而對其進行初始確認可能會產生利得或損失。

公允價值無法可靠計量

30 本準則假設生物資產的公允價值能夠可靠地計量。但是，只有在對生物資產進行初始確認時，無法取得其市場報價，並且公允價值的其他估計方法明顯不可靠時，上述假設才能被推翻。在此情況下，生物資產應當按照其成本減去累計折舊和累計減值損失計量。此項生物資產的公允價值一旦能夠可靠計量，主體應當按照公允價值減去銷售費用對其進行計量。一旦某項非流動生物資產符合《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》劃歸為持有待售資產（或是包括在被劃歸為持有待售的處置組中）的標準，則假定此項生物資產的公允價值能夠可靠計量。

31 只有在初始確認時，第 30 段中的假設才有可能無法成立。主體一旦使用公允價值減去銷售費用計量生物資產，應持續使用該方法直至處置該生物資產。

32 在各種情況下，主體均應按照收穫時公允價值減去銷售費用計量農產品。本準則認為農產品收穫時的公允價值總是能夠可靠確定。

33 在確定成本、累計折舊和累計減值損失時，主體應考慮《國

際會計準則第 2 號》、《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 36 號——資產減值》的規定。

政府補助

34 與按照公允價值減去銷售費用計量的生物資產相關的無條件的政府補助，當且僅當該政府補助成為應收款項時，才應確認為收益。

35 如果與按照公允價值減去銷售費用計量的生物資產相關的政府補助是有條件的（包括要求主體不得從事某項特定農業活動），當且僅當該政府補助要求的條件滿足時，主體才應將其確認為收益。

36 政府補助的期限和條款各不相同。例如，某項政府補助可能會要求主體在特定地區耕種 5 年。如果耕種不滿 5 年，主體應退回全部政府補助。在這種情況下，主體在耕種滿 5 年前不應將政府補助確認為收益。但是，如果政府允許主體按照耕種時間保留部分政府補助，主體以時間為分配基礎將政府補助確認為收益。

37 如果政府補助與按照成本減去累計折舊和累計減值損失計量的生物資產（參見第 30 段）相關，則應當適用《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政府援助的披露》。

38 如果政府補助與按照公允價值減去銷售費用計量的生物資產相關，或者政府補助條款要求主體不得從事特定農業活動，本準則的會計處理要求與《國際會計準則第 20 號》不同。《國際會計準則第 20 號》只適用於那些與按照成本減去累計折舊和累計減值損失計量的生物資產相關的政府補助。

披 露

39 [已刪除]

一般要求

40 主體應披露當期內由於初始確認生物資產和農產品產生的利得和損失總額，以及因生物資產的公允價值減去銷售費用後的餘額變動產生的利得和損失總額。

41 主體應對各組生物資產分別加以說明。

42 第 41 段所要求的披露可以採用文字敘述方式或者定量說明方式。

43 本準則鼓勵主體對各組生物資產採用定量說明方式加以披露。如果恰當，披露時要區分消耗性生物資產和生產性生物資產，或者成熟生物資產和未成熟生物資產。例如，主體可以分組披露消耗性生物資產和生產性生物資產的帳面金額。主體可以將上述兩組進一步按成熟生物資產和未成熟生物資產劃分。這些劃分所提供的信息可能有助於估計未來現金流量的時間。主體應披露作出這種區分的基礎。

44 消耗性生物資產是指將收穫為農產品或出售的生物資產。消耗性生物資產的例子包括：準備用來生產肉品的牲畜、存欄待售的牲畜、養殖的魚、玉米和小麥等莊稼、生產性植物的產物和長成後準備作為木材的樹木。生產性生物資產是指消耗性生物資產以外的生物資產。例如，產奶的牲畜、收穫果實的果樹。生產性生物資產不是農產品，而是為了生產生物產物。

45 生物資產也可以劃分為成熟生物資產和未成熟生物資產。對於消耗性生物資產來說，成熟生物資產是指那些已經具有可收穫特徵

的資產，對於生產性生物資產來說，成熟生物資產是指那些能夠連續收穫的資產。

46 如果未在與財務報表一同公佈的其他信息中披露，主體應當說明：

- (1) 涉及每組生物資產的活動的性質；以及
- (2) 涉及以下事項的非財務指標或對實物數量的估計：
 - ① 期末各組生物資產；以及
 - ② 本期內農產品的產出。

47—48 [已刪除]

49 主體應當披露：

- (1) 所有權受到限制的生物資產的帳面金額及其所有權受到限制的情況，以及作為負債擔保被抵押的生物資產的帳面金額；
- (2) 因開發或購買生物資產而承擔義務的金額；以及
- (3) 與農業活動相關的財務風險的管理戰略。

50 主體應當列報當期期初與期末生物資產帳面金額變動的調節表。調節表應當包括：

- (1) 因公允價值減去銷售費用後的餘額變動而產生的利得或損失；
- (2) 因購買而新增加的部分；
- (3) 因出售或者按照《國際財務報告準則第 5 號》被劃分為持有待售的資產（或是包括在被劃分為持有待售的處置組中）而減少的部分；
- (4) 因收穫而減少的部分；
- (5) 因企業合併而增加的部分；
- (6) 因將財務報表折算為不同列報貨幣，以及將國外經營折

算為報告主體的列報貨幣而產生的淨匯兌差額；以及

(7) 其他變化。

51 生物資產的公允價值減去銷售費用的餘額會因實物變動和市場價格變動而變動。單獨披露實物變動和價格變動信息有利於評估當期業績或預測未來，特別是在生產週期長於一年的情況下。在此情況下，鼓勵主體分組或以其他方式將計入損益的資產公允價值減去銷售費用後的餘額變動金額，按照實物變動和價格變動原因分別披露。當生產週期短於一年時（例如養雞、種植穀類），上述信息一般不太有用。

52 生物轉化導致許多類型的實物變化——生長、蛻化、生產和繁殖；每一變化都是可觀察到的和可計量的。每項實物變化都與未來經濟利益直接相關。因收穫而導致生物資產公允價值的變動也是一項實物變化。

53 農業活動經常面臨著天氣、病害和其他自然災害的侵襲。如果發生的事項形成重要的收益或者費用項目，則應當按照《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》披露該項目的性質和金額。這類事項的例子包括爆發致命的病疫、洪水、嚴重的乾旱或嚴寒、大面積的蟲害等。

生物資產的公允價值不能夠可靠計量時的補充披露要求

54 當主體在期末按照成本減去累計折舊和累計減值損失計量生物資產時（參見第 30 段），主體應當披露這類生物資產的下列信息：

- (1) 對生物資產的描述；
- (2) 對公允價值不能夠可靠計量的原因的解釋；

- (3) 如果可能，公允價值極可能處於的估計範圍；
- (4) 使用的折舊方法；
- (5) 使用壽命或使用的折舊率；以及
- (6) 期初和期末的帳面總金額和累計折舊（包含累計減值損失）。

55 如果當期主體按照成本減去累計折舊和累計減值損失計量生物資產（參見第 30 段），則應當披露處置該類生物資產而確認的利得或損失，並且按第 50 段要求編製的調節表應單獨披露與這類生物資產相關的金額。此外，調節表還應當包括下列與這些生物資產相關的已計入損益的金額：

- (1) 減值損失；
- (2) 減值轉回；以及
- (3) 折舊。

56 如果按照成本減去累計折舊和累計減值損失計量的生物資產的公允價值在當期變為能夠可靠計量時，主體應當披露這些生物資產的下列信息：

- (1) 對生物資產的描述；
- (2) 對公允價值變為能夠可靠計量的原因的解釋；以及
- (3) 這種變化的影響。

政府補助

57 主體應當披露本準則涵蓋的與農業活動相關的下列事項：

- (1) 在財務報表中確認的政府補助的性質和範圍；
- (2) 與政府補助相關聯的未履行條件和其他或有事項；以及
- (3) 預計政府補助水平的重大減少。

生效日期和過渡性規定

58 本準則對報告期自 2003 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度財務報表有效。鼓勵提前採用。如果主體在 2003 年 1 月 1 日前開始的期間採用，應當披露這一事實。

59 本準則沒有制定任何特定的過渡性規定。採用本準則時，應遵循《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》進行會計處理。

60 2008 年 5 月發佈的《對國際財務報告準則的改進》修訂了第 5 段、第 6 段、第 17 段、第 20 段和第 21 段，並刪除第 14 段。主體應從 2009 年 1 月 1 日或以後開始的年度按未來適用法採用這些修訂。允許提前採用。提前採用這些修訂主體應就此情況予以披露。

61 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》修訂了本準則第 8 段、第 15 段、第 16 段、第 25 段和第 30 段，並刪除了第 9 段、第 17 段至第 21 段、第 23 段、第 47 段和第 48 段。這些修訂主體應於採用《國際財務報告準則第 13 號》時予以採用。

62 《農業：生產性植物（對國際會計準則第 16 號和國際會計準則第 41 號的修訂）》於 2014 年 6 月發佈，修訂了本準則第 1 段至第 5 段、第 8 段、第 24 段和第 44 段，增加了第 5A 段至第 5C 段和第 63 段。主體應當在 2016 年 1 月 1 日之後採用新修訂。允許提前採用。若主體提前採用此修訂，應披露此事實。主體應當按照《國際會計準則第 8 號》的要求在採用修訂時進行追溯調整。

63 在主體初次採用《農業：生產性植物》（《國際會計準則第 16 號》和《國際會計準則第 41 號》的修訂）的年度無需按照《國際會計準則第 8 號》第 28 段（6）的要求披露當期定量信息。然而，主體應當按照《國際會計準則第 8 號》第 28 段（6）的要求列報之前期間的定量信息。

國際財務報告解釋公告第1號

——現有退役、復原和類似負債的變動

目 錄

	起始段落
參 照	
背 景	1
範 圍	2
問 題	3
一致意見	4
生效日期	9
過渡性規定	10

國際財務報告解釋公告第1號

——現有退役、復原和類似負債的變動

參 照

- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》(2007 年修訂)
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》(2003 年修訂)
- 《國際會計準則第 23 號——借款費用》
- 《國際會計準則第 36 號——資產減值》(2004 年修訂)
- 《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》

背 景

1 許多主體負有對不動產、廠場和設備項目進行拆卸、搬移和復原的義務。在本解釋公告中，這些義務被稱為“退役、復原和類似負債”。根據《國際會計準則第 16 號》，不動產、廠場和設備項目的成本包括對拆卸和搬移項目以及復原項目所在場地所需成本的初始估計，這些成本或者是主體在購置該項目時產生的義務，或者是主體在特定期間內為了生產存貨以外的其他目的而使用該項目所產生的義務。《國際會計準則第 37 號》包含了對如何計量退役、復原和類似負債的規定。本解釋公告對如何處理現有退役、復原和類似負債計量變動的影響提供了指南。

範 圍

2 本解釋公告適用於同時符合下列條件的現有退役、復原和類似負債計量的變動：

(1) 根據《國際會計準則第 16 號》確認為不動產、廠場和設備項目成本的組成部分；以及

(2) 根據《國際會計準則第 37 號》確認為負債。

例如，退役廠場、復原採掘業的環境損害、或者搬移設備可能產生的退役、復原和類似負債。

問 題

3 本解釋公告闡述了應當如何處理改變現有退役、復原和類似負債計量的下列事項的影響：

(1) 履行義務需要的含有經濟利益（如現金流量）的資源預計流出的變動；

(2) 《國際會計準則第 37 號》第 47 段中定義的當前以市場為基礎的折現率的變動（這包括貨幣時間價值的變動和與該負債相關的風險的變動）；以及

(3) 反映時間流逝的增加（也稱為折現的展開）。

一致意見

4 由於履行義務需要的含有經濟利益的資源流出的預計時間或金額變動，或者折現率變動所導致的現有退役、復原和類似負債計量的變動，應根據下述第 5 段至第 7 段的規定進行會計處理。

5 如果相關資產採用成本模式進行計量：

(1) 在符合(2)的規定下，負債的變動應增加當期相關資產

的成本或者從當期相關資產的成本中扣除。

(2) 從資產成本中扣除的金額不得超過其帳面金額。如果負債的減少額超過資產的帳面金額，則超過部分應立即確認為損益。

(3) 如果調整導致資產成本的增加，則主體應考慮這是否表明資產的新帳面金額不能完全收回。如果是這樣的話，主體應根據《國際會計準則第 36 號》，通過估計資產的可收回金額對其進行減值測試，並對減值損失進行會計處理。

6 如果相關資產採用重估模式進行計量：

(1) 負債的變動改變了對該資產以前確認的重估價盈餘或赤字，因此：

①負債的減少應確認為其他綜合收益並增加權益中的重估價盈餘（並應符合（2）的規定），除非其是對以前確認為損益的資產重估價赤字的轉回，則應確認為損益；

②負債的增加應確認為損益，除非與該資產相關的重估價盈餘存在貸方餘額，則負債的增加應確認為其他綜合收益並減少權益中的重估價盈餘。

(2) 如果負債的減少額超過假定採用成本模式而確認的資產的帳面金額，則超過部分應立即確認為損益。

(3) 負債的變動表明為確保在報告期末資產的帳面金額與採用公允價值確定的金額之間不存在重大差異，可能需要對資產進行重估。在根據（1）確定應計入損益或其他綜合收益的金額時，應對此類重估予以考慮。如果重估是必要的，則該類別的所有資產都應進行重估。

(4) 《國際會計準則第 1 號》要求在綜合收益表上披露其他綜合收益或費用的每一組成部分。在遵循該規定時，負債變動產生的重估價盈餘的變動同樣應予以單獨認定和披露。

7 調整後的資產應折舊金額在其使用壽命內計提折舊。因此，一旦相關資產的使用壽命結束，負債的所有後續變動應在發生時確認為損益。這一規定同時適用於成本模式和重估模式。

8 對折現的定期展開應在發生時作為財務費用在損益中確認。不允許使用《國際會計準則第 23 號》規定的允許選用的資本化處理方法。

生效日期

9 主體應對自 2004 年 9 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。鼓勵提前採用。如果主體在 2004 年 9 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

9A 《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)修訂了整個國際財務報告準則中使用的術語(包括本解釋公告的第 6 段)。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

過渡性規定

10 會計政策的變更應根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》¹的規定進行會計處理。

1 如果主體在 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則主體應遵循以前版本的《國際會計準則第 8 號》的規定，以前版本《國際會計準則第 8 號》的名稱為“當期淨損益、重大差錯和會計政策變更”，除非主體在該期間採用了修訂後的《國際會計準則第 8 號》。

國際財務報告解釋公告第2號

——成員在合作主體中的股份和類似工具

目 錄

起始段落

參 照	
背 景	1
範 圍	3
問 題	4
一致意見	5
披 露	13
生效日期	14
附 錄	
一致意見應用示例	

國際財務報告解釋公告第2號

——成員在合作主體中的股份和類似工具

參 照

- 《國際財務報告準則第9號——金融工具》
- 《國際財務報告準則第13號——公允價值計量》
- 《國際會計準則第32號——金融工具：披露和列報》（2003年修訂）¹

背 景

1 合作和其他類似主體是由若干人群為了滿足共同的經濟或社會需求而組成的。國家法律通常將合作定義為通過聯合經營的方式（自助原則）努力促進其成員經濟進步的團體。成員在合作中的權益通常被稱為成員股份、成員單位等，以下稱為“成員股份”。

2 《國際會計準則第32號》確立了將金融工具分類為金融負債或權益的原則。特別是，這些原則適用於可賣回工具的分類，可賣回工具允許持有者將其出售給發行者以獲取現金或其他金融工具。將這些原則應用於成員在合作主體中的股份和類似工具存在困難。國際會

1 2005年8月，《國際會計準則第32號》被修訂為《國際會計準則第32號——金融工具：列報》。2008年2月，國際會計準則理事會修訂了《國際會計準則第32號》，規定如果金融工具具有《國際會計準則第32號》第16A段和第16B段中的所有特徵且滿足所述條件或具有第16C段和第16D段中的所有特徵且滿足所述條件，那麼這些工具應該被分類為權益。

計準則理事會的一些利益相關方在理解下列問題上尋求幫助：《國際會計準則第 32 號》中的原則如何應用於具有特定特徵的成員股份和類似工具，以及在這些特徵對分類為負債或權益產生影響的情況下如何應用這些原則。

範 圍

3 本解釋公告適用於《國際會計準則第 32 號》範圍內的金融工具，包括向合作主體的成員發行的證明成員在該主體中的所有者權益的金融工具。本解釋公告不適用於將以或可以以主體自身的權益性工具結算的金融工具。

問 題

4 包括成員股份在內的許多金融工具都具有權益的特徵，包括表決權和參與股利分配的權利。某些金融工具賦予持有者要求將其贖回以獲取現金或其他金融資產的權利，但是也可能包括或受到對金融工具是否將被贖回的限制。在確定金融工具應分類為負債還是權益時，應當如何評價這些贖回條款？

一致意見

5 主體在確定將金融工具（包括“服務”）分類為負債還是權益時不能僅僅因為金融工具（包括成員在合作主體中的股份）的持有者擁有要求贖回的合同權利，就將金融工具分類為金融負債。而是必須要考慮金融工具的所有條款和條件。這些條款和條件包括在分類日有效的相關的當地法律、法規以及主體的管理章程，但不包括對這些法律、法規及章程預期的未來修訂。

6 對於本國際財務報告解釋公告第 7 段或第 8 段所述的不具有贖回權的成員股份應分類為權益，或者成員股份具有《國際會計準則第 32 號》第 16A 段和第 16B 段中的所有特徵且滿足所述條件或具有第 16C 段和第 16D 段中的所有特徵且滿足所述條件的成員股份應分類為權益。成員作為顧客時發生的活期存款，包括往來帳戶、存款帳戶和類似合同，都是主體的金融負債。

7 如果主體擁有拒絕贖回成員股份的無條件權利，則成員股份是一項權益。

8 當地法律、法規或主體的管理章程可能對成員股份的贖回以多種方式加以禁止，例如無條件禁止或者基於流動性標準的禁止。如果當地法律、法規或主體管理章程無條件地禁止贖回，則成員股份是一項權益。然而，當地法律、法規或主體管理章程規定僅在滿足（或不滿足）特定條件（比如流動性限制）下禁止贖回，則並不導致成員股份分類為權益。

9 無條件禁止可能是絕對的，即所有的贖回都被禁止。無條件禁止也可能是部分的，即如果贖回將導致成員股份的數量或成員股份的實收資本金額降至特定水平之下，則禁止贖回成員股份。成員股份超過禁止贖回的部分是一項負債，除非主體擁有本國際財務報告解釋公告第 7 段所述的拒絕贖回的無條件權利，或者成員股份具有《國際會計準則第 32 號》第 16A 段和第 16B 段中的所有特徵且滿足所述條件或具有第 16C 段和第 16D 段中的所有特徵且滿足所述條件。在某些情況下，受到禁止贖回約束的股份數量或實收資本金額可能時常在變動。這種變動將導致金融負債和權益之間的劃轉。

10 對於能被贖回的金融負債，主體進行初始確認時應當以公允價值計量。在成員股份具有贖回特徵的情況下，主體應以不低於其管

理章程或適用法律中贖回條款規定的最大應付金額自可被要求支付的第一天開始折現的數額，計量能被贖回的金融負債的公允價值（參見示例 3）。

11 根據《國際會計準則第 32 號》第 35 段的規定，向權益性工具持有者的分配直接確認為權益。與分類為金融負債的金融工具相關的利息、股利和其他回報應確認為費用，無論支付的這些金額從法律上是否被稱為股利、利息等。

12 附錄是本一致意見的組成部分，對應用本一致意見提供了示例。

披 露

13 當禁止贖回中的變動導致金融負債和權益之間的轉換時，主體應單獨披露轉換的金額、時間和原因。

生效日期

14 本解釋公告的生效日期和過渡性規定與《國際會計準則第 32 號》（2003 年修訂）相同。主體應對自 2005 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。如果主體在 2005 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實，並進行追溯調整。

14A 主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用第 6 段、第 9 段、第 A1 段和第 A12 段中的修訂內容。如果主體在更早期間採用 2008 年 2 月發佈的《可回售金融工具及清算產生的義務》（對《國際會計準則第 32 號》和《國際會計準則第 1 號》的修訂），那麼第 6 段、第 9 段、第 A1 段和第 A12 中的修訂內容也應該

應用於該更早期間。

15 〔已刪除〕

16 由於 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 13 號》對第 A8 段進行了修訂，主體在應用《國際財務報告準則第 13 號》時需應用這些修訂內容。

17 由於 2012 年 5 月發佈的《年度改進（2009—2011）》修訂了第 11 段，主體應對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容，並根據《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》進行追溯調整。如果一個主體在更早期間採用作為《年度改進（2009—2011）》（2012 年 5 月發佈）的一部分的《國際會計準則第 32 號》的修訂內容，那麼第 11 段中的修訂內容也應該應用於該更早期間。

18 〔已刪除〕

19 由於 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》對第 8 段和第 10 段進行了修訂，並刪除了第 15 段和第 18 段，主體應在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂內容。

附 錄

一致意見應用示例

本附錄是本解釋公告的組成部分。

1 本附錄列出了應用本國際財務報告解釋委員會一致意見的 7 個示例。這些示例並未窮盡所有的情況，可能存在其他情況。每個示例均假定，除了示例中給出的，沒有其他可能要求將金融工具分類為一項金融負債的條件，以及金融工具不具有《國際會計準則第 32 號》第 16A 段和第 16B 段或第 16C 段和第 16D 段中的所有特徵，或者不滿足這些段落中的條件。

拒絕贖回的無條件權利（第 7 段）

示例 1

事實

2 主體的章程表明，贖回完全由主體自行決定。但主體的章程並沒有提供關於該決定權的進一步細節或限制。主體過去從未拒絕贖回其成員的股份，即使管理當局有拒絕贖回的權利。

分類

3 如果主體擁有拒絕贖回的無條件權利，那麼成員股份是一項權益。《國際會計準則第 32 號》制定了基於金融工具條款的分類原則，並且指出酌情支付的歷史或意向並不會導致將其分類為負債。《國際會計準則第 32 號》應用指南第 26 段指出：

如果優先股是不可贖回的，應根據附著在其上的其他權利確定適當的分類。對優先股的分類應以對合同實質的評估以及金融負債和權益工具的定義為依據。當是否對優先股（無論是累積優先股還是非累

積優先股) 持有者發放股利完全取決於發行者的意願時，該優先股屬於權益工具。將一項優先股份類為權益工具還是金融負債，不受下列因素影響：

- (1) 以前發放股利的情況；
- (2) 未來發放股利的意向；
- (3) 沒有發放優先股股利對發行者普通股的價格可能產生的負面影響（因為如果不向優先股支付股利將限制向普通股支付股利）；
- (4) 發行者的各種儲備的金額；
- (5) 發行者對一段期間內的損益的預期；或者
- (6) 發行者能否影響當期損益。

示例2

事實

4 主體的章程表明，贖回完全由主體自行決定。然而，該章程進一步表明，除非主體在不違背當地有關流動性或儲備的法規情況下無法進行支付，否則自動批准贖回的要求。

分類

5 如果主體沒有拒絕贖回的無條件權利，那麼成員股份是一項金融負債。上述限制基於主體償還其負債的能力。只有當不滿足流動性或儲備要求時且直到滿足流動性或儲備要求之前，它們才對贖回進行了限制。因此，在《國際會計準則第 32 號》的原則下，它們不會導致將金融工具分類為權益。《國際會計準則第 32 號》應用指南第 25 段指出：

優先股發行時可附帶各種不同的權利。在確定將優先股份類為金融負債還是權益工具時，主體應評估附著在優先股上的特定權利，以

確定它是否表現出金融負債的基本特徵。例如，在特定日期贖回或根據持有者的選擇權可以贖回的優先股包含金融負債，因為發行者有義務在未來將金融資產轉移給股票持有者。如果合同要求發行人有義務贖回優先股，而發行者潛在地不能履行時，不論是由於資金缺乏、受法令限制或是收益或儲備不足，都不能取消此項義務。〔增加強調〕

禁止贖回（第8段和第9段）

示例3

事實

6 一個合作主體在過去不同日期向其成員發行不同金額的股份，情況如下：

（1） 20X1年1月1日，以每股10貨幣單位發行100 000股（1 000 000貨幣單位）；

（2） 20X2年1月1日，以每股20貨幣單位發行100 000股（增發2 000 000貨幣單位，因此總發行股本為3 000 000貨幣單位）。

股份能夠按照發行時的金額被要求贖回。

7 該主體的章程表明，累積贖回不能超過其以往流通的成員股份最高數量的20%。在20X2年12月31日，該主體擁有200 000股流通股，是以往流通的成員股份的最高數量，並且在此之前沒有贖回任何股份。在20X3年1月，該主體修訂了其管理章程，並將累積贖回不能超過其以往流通的成員股份最高數量的限額增加到25%。

分類

修訂管理章程之前

8 超過禁止贖回部分的成員股份作為金融負債。合作主體在初始確認時以公允價值計量該金融負債。由於這些股份可被要求贖回，

該合作主體按照《國際財務報告準則第 13 號》第 47 段的要求來計量這類金融負債的公允價值，該段指出：“具有可隨時要求償還特徵的金融負債（比如活期存款）的公允價值，不應低於要求償付時的應付金額……”因此，合作主體在贖回條款下將要求償付時的最大應付金額分類為金融負債。

9 20X1 年 1 月 1 日，在贖回條款下的最大應付金額是每股 10 貨幣單位的 20 000 股，所以主體將 200 000 貨幣單位分類為金融負債，並將 800 000 貨幣單位分類為權益。然而，20X2 年 1 月 1 日由於按每股 20 貨幣單位新發行了股票，因而在贖回條款下的最大應付金額增加到了每股 20 貨幣單位的 40 000 股。這些以每股 20 貨幣單位新發行的股票產生了一項新的負債，該負債在初始確認時以公允價值計量。發行這些股票之後負債占所有發行股票（200 000 股）的 20%，並按照每股 20 貨幣單位計量，即共計 800 000 貨幣單位。這就要求再確認負債 600 000 貨幣單位。在該示例中沒有確認利得或損失。因此，主體現在將 800 000 貨幣單位分類為金融負債，將 2 200 000 貨幣單位分類為權益。這一示例假定在 20X1 年 1 月 1 日到 20X2 年 12 月 31 日期間上述金額未變動。

修訂管理章程之後

10 隨著管理章程的變更，合作主體現在能夠被要求贖回的最大數額是其流通股份額的 25%，即以每股 20 貨幣單位計算的 50 000 股。因此，正如按照《國際財務報告準則第 13 號》第 47 段所確定的那樣，20X3 年 1 月 1 日合作主體在贖回條款下將所要求的最大應付金額 1 000 000 貨幣單位金額分類為金融負債。因此，合作主體在 20X3 年 1 月 1 日將金額為 200 000 貨幣單位的權益轉換為金融負債，剩下的 2 000 000 貨幣單位分類為權益。在該示例中主體並未在轉換中確

認利得或損失。

示例4

事實

11 如果贖回將會使來自於成員股份的實收資本降至其最高金額的 75%以下，監管合作主體運營的當地法律或主體管理章程條款，將禁止主體贖回成員股份。某個特定合作主體的實收資本最高金額為 1 000 000 貨幣單位。在報告期末實收資本的餘額為 900 000 貨幣單位。

分類

12 在這種情形下，750 000 貨幣單位將會被分類為權益，同時 150 000 貨幣單位將會被分類為金融負債。除了已經引用的段落之外，《國際會計準則第 32 號》第 18 段（2）還指出：

如果一項金融工具的持有者有權將其賣回給發行者以獲取現金或其他金融資產（可賣回工具），則該金融工具是一項金融負債，除非這些工具被分類為與第 16A 段和第 16B 段或者第 16C 段和第 16D 段中規定一致的權益工具。即使賣回可獲得的現金或其他金融資產的數額取決於某一指數或其他潛在發生增減變化的事項，該金融工具仍是一項金融負債。對於持有者具有回售選擇權以獲得現金或其他金融資產的工具，意味著這一可賣回工具符合金融負債的定義，除非這些工具被分類為與第 16A 段和第 16B 段或者第 16C 段和第 16D 段中規定一致的權益工具。

13 本示例中所描述的贖回禁止，不同於《國際會計準則第 32 號》第 19 段和應用指南第 25 段所描述的限制條件。這些限制條件是對主體在金融負債到期時支付能力的限制，即只有滿足特定條件時他

們才阻止負債的支付。相反，本示例描述了對超過特定額度的無條件贖回限制，而無論主體贖回成員股份的能力(例如，給定其現金資源、利潤或是可分配的儲備)。事實上，禁止贖回阻止了主體發生任何贖回的金融負債超過實收資本特定額度的情況。因此，受贖回限制的那部分股份不是金融負債。即使每一個成員股份可以單獨被贖回，但流通在外的全部股份中有一部分在任何情況下都不能被贖回，除非主體清算。

示例 5

事實

14 本示例的事實和示例 4 一樣。另外，在報告期末，除非主體持有的現金或短期投資超過了特定額度，否則當地管轄權的流動性要求會禁止主體贖回任何成員股份。在報告期末，這些流動性要求的影響在於主體不能支付超過 50 000 貨幣單位來贖回成員股份。

分類

15 和在示例 4 中一樣，主體將 750 000 貨幣單位分類為權益，而將 150 000 貨幣單位分類為金融負債。這是因為分類為一項負債的金額是基於主體拒絕贖回的無條件權利，而不是基於僅當不滿足流動性或其他條件時且直到滿足這些條件時用以阻止贖回的條件性限制。《國際會計準則第 32 號》第 19 段和應用指南第 25 段的規定適用於這種情況。

示例 6

事實

16 主體的管理章程禁止其贖回成員股份，除非在最近三年間向新成員或現有成員發行新的成員股份所收到的金額範圍內。發行成員

股份收到的金額必須用於那些成員已經要求贖回的贖回股份。在最近三年間，發行成員股份所收到的金額已達到 12 000 貨幣單位，且沒有成員股份被贖回。

分類

17 主體將 12 000 貨幣單位的成員股份分類為金融負債。與示例 4 中所描述的結論相一致，受無條件贖回禁止限制的成員股份不是金融負債。這種無條件的禁止適用於最近三年間發行成員股份收到的金額，因此，這筆金額被分類為權益。然而，最近三年間發行成員股份收到的金額不受無條件贖回禁止的限制。因此，最近三年間發行成員股份收到的金額產生了金融負債，直到他們不再可用於對成員股份的贖回。因此，主體擁有與最近三年間發行成員股份收到的金額相等的金融負債（扣除該期間的贖回）。

示例 7

事實

18 主體是一家合作銀行。管理合作銀行運營的當地法律規定，主體“流通負債”（法規所定義的該術語包括成員股份帳戶）總額中至少有 50% 必須是以成員實收資本的形式存在。該法規導致的影響是，如果合作主體所有的流通負債都是以成員股份的形式存在，那麼合作主體能夠將它們全部贖回。20X1 年 12 月 31 日，該主體擁有流通負債總額為 200 000 貨幣單位，其中 125 000 貨幣單位是成員股份帳戶。成員股份帳戶的條款允許持有人根據需要贖回，並且在主體章程中沒有關於贖回的限制。

分類

19 在本示例中，成員股份被分類為金融負債。其贖回禁止與《國

際會計準則第 32 號》第 19 段和應用指南第 25 段中規定的限制條件類似。該限制條件是一種對主體在金融負債到期時支付能力的一種條件性限制，即只有在滿足特定條件的情況下才禁止對該負債的支付。更具體地說，如果主體已經償還了所有其他負債（75 000 貨幣單位），那麼該主體可能被要求贖回其全部成員股份（125 000 貨幣單位）。因此，此項禁止贖回條款並不阻止主體發生要贖回的金融負債超過成員股份的特定數額或實收資本的特定金額的情況。它允許主體直到滿足條件（即償還其他債務）之後才推遲贖回。成員股份在本示例中並不受無條件禁止贖回條款的限制，因此將其分類為金融負債。

國際財務報告解釋公告第4號

——確定一項協議是否包含租賃

目 錄

起始段落

參 照	
背 景	1
範 圍	4
問 題	5
一致意見	6
生效日期	16
過渡性規定	17

國際財務報告解釋公告第4號

——確定一項協議是否包含租賃

參 照

- 《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》（2003 年修訂）
- 《國際會計準則第 17 號——租賃》（2003 年修訂）
- 《國際會計準則第 38 號——無形資產》（2004 年修訂）
- 《國際財務報告解釋公告第 12 號——服務特許權協議》

背 景

1 主體可能簽訂一項交易或一系列相關交易的協議，該協議並未採取租賃的法律形式，但是讓渡了資產（例如不動產、廠場和設備）的使用權以換取一項或一系列支付。在這類協議中，主體（供應商）可能向另一主體（購買方）讓渡資產的使用權，並通常伴隨著相關服務，這類協議的示例包括：

- 外包協議（例如外包主體的資料處理功能）。
- 電信業的協議，網路容量供應商簽訂向購買方提供擁有容量的權利的合同。
- 照付不議合同及類似合同，購買方必須履行規定的支付，而無論是否獲得了交付的合同產品或服務（例如實質上取得供應商發電機組所有產量的照付不議合同）。

2 本解釋公告對確定此類協議是否屬於或者包含應根據《國際會計準則第 17 號》進行會計處理的租賃提供指南。本解釋公告對根據《國際會計準則第 17 號》確定此類租賃應如何分類未提供指南。

3 在某些協議中，作為租賃對象的標的資產是某項大型資產的一部分。本解釋公告不涉及在應用《國際會計準則第 17 號》時如何確定某大型資產的一部分何時作為標的資產。然而，如果某協議中的標的資產符合《國際會計準則第 16 號》或《國際會計準則第 38 號》規定的記帳單位，則該協議屬於本解釋公告範圍內。

範 圍

4 本解釋公告不適用於以下協議：

(1) 屬於或包含排除在《國際會計準則第 17 號》範圍之外的租賃；或者

(2) 由《國際財務報告解釋公告第 12 號》規範的公共—私營服務特許權協議。

問 題

5 本解釋公告中闡述的問題包括：

(1) 如何確定一項協議是否屬於或包含《國際會計準則第 17 號》定義的租賃；

(2) 應何時對一項協議是否屬於或包含租賃進行評估或重新評估；以及

(3) 如果一項協議屬於或包含租賃，則應如何將對租賃的支付與對協議中其他部分的支付區分開來。

一致意見

確定一項協議是否屬於或包含租賃

6 確定一項協議是否屬於或包含租賃應當以協議的實質為基礎，並要求對下列事項進行評估：

- (1) 協議的履行是否取決於某項特定資產或若干項資產（統稱為“資產”）的使用；以及
- (2) 協議是否讓渡了資產的使用權。

協議的履行取決於特定資產的使用

7 儘管某項特定資產在協議中可以明確地認定，但是如果協議的履行不取決於該特定資產的使用，則該特定資產不是租賃的物件。例如，如果供應商有義務交付規定數量的商品或服務，並擁有使用協議中未指明的利用其他資產提供這些商品或服務的權利和能力，則該協議的履行不取決於特定資產的使用，從而該協議不包含租賃。當特定資產不能正常運轉時，允許或要求以相同或類似資產替代的保證義務也視為租賃處理。此外，允許或要求供應商在規定日期或以後出於某種原因替代其他資產的合同條款（或有或其他）在替代日之前作為租賃處理。

8 如果供應商僅擁有或租賃一項用於履行義務的資產，並且供應商通過使用替代資產來履行義務不具有經濟可行性或不切實可行，則該項資產應作為特定資產。

協議讓渡了資產的使用權

9 如果協議向購買方（承租人）讓渡了標的資產的控制權，則該協議讓渡了資產的使用權。如果滿足下列條件之一，則向購買方讓渡了使用標的資產的控制權：

(1) 購買方在獲得或控制了資產多於不重大數量的產出或其他效用的同時，有能力或有權按自己確定的方式使用該資產或指揮他人使用該資產。

(2) 購買方在獲得或控制了資產多於不重大數量的產出或其他效用的同時，有能力或有權控制使用標的資產的途徑。

(3) 事實和情況表明，在協議期內，除購買方之外的一方或多方將獲得由該資產生產或產生的多於不重大數量的產出或其他效用的可能性極小，並且購買方為獲得產出而支付的價格既不是合同約定的固定單價，也不等於交付產出時的當前市場單價。

評估或重新評估協議是否屬於或包含租賃

10 評估一項協議是否包含租賃應在協議開始時（即協議日與各方就協議主要條款作出承諾日中的較早者）基於所有的事實和情況進行。僅在滿足下列任一條件時，才應在協議開始後重新評估一項協議是否包含租賃：

(1) 合同條款發生變化，除非這種變化僅是協議續簽或延期。

(2) 協議各方行使續簽權或同意延期，除非根據《國際會計準則第 17 號》第 4 段的規定，續簽或延期條款最初就已包括在租賃條款中。如果協議的續簽或延期不屬於在原協議期結束之前對原協議條款的修訂，則僅應對續簽或延期期間的協議根據第 6 段至第 9 段的規定進行評估。

(3) 在確定協議的履行是否取決於特定資產方面發生變化。

(4) 資產發生實質性的變化，例如不動產、廠場或設備發生的實質性物理變化。

11 對協議的重新評估應基於重新評估日的事實和情況，包括協議的剩餘期限。估計的變動（例如向購買方或其他潛在購買方交付的

產出的估計數額)並不引發重新評估。如果對協議進行重新評估後確定包含租賃(或不包含租賃),則應自下列時間起應用(或停止應用)租賃會計:

(1) 在第 10 段(1)、(3)或(4)的情況下,自導致重新評估的情況發生變化時起;

(2) 在第 10 段(2)的情況下,自續簽或延期期間開始時起。

租賃支付與其他支付的區分

12 如果協議包含租賃,則協議各方對協議中的租賃部分應運用《國際會計準則第 17 號》的規定,除非根據《國際會計準則第 17 號》第 2 段的規定屬於豁免應用這些規定的租賃。因此,如果協議包含租賃,則該租賃應根據《國際會計準則第 17 號》第 7 段至第 19 段的規定歸類為融資租賃或經營租賃。不屬於《國際會計準則第 17 號》範圍內的協議的其他部分應根據其他準則進行會計處理。

13 在應用《國際會計準則第 17 號》的規定時,協議所要求的支付及其他對價應在協議開始或重新評估協議時根據其相對公允價值區分為對租賃的支付或對價和對其他部分的支付或對價。《國際會計準則第 17 號》第 4 段定義的最低租賃付款額僅包括對租賃(即資產的使用權)的支付,而不包括對協議中其他部分(例如服務和投入成本)的支付。

14 在某些情況下,將對租賃的支付與對協議中其他部分的支付區分開來要求購買方使用估計方法。例如,購買方可以參照不包含其他部分的可比資產的租賃協議來估計對租賃的支付,或者可以參照可比協議來估計對協議中其他部分的支付,再從對協議的全部支付中扣除這些數額來估計對租賃的支付。

15 如果購買方認為可靠地區分支付是不切實可行的，則：

(1) 在融資租賃的情況下，應按照等於第 7 段和第 8 段中認定為租賃物件的標的資產的公允價值¹確認一項資產和一項負債。之後，應在作出支付時減少負債，並採用購買方的增量借款利率²計算確認負債的融資費用。

(2) 在經營租賃的情況下，為了遵循《國際會計準則第 17 號》的披露規定，應將對協議的所有支付作為對租賃的支付處理，但是還應：

①與不包括對非租賃部分支付的其他協議的最低租賃付款額區分開來，單獨披露這些支付；以及

②說明所披露的支付還包括對協議中非租賃部分的支付。

生效日期

16 主體應對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。鼓勵提前採用。如果主體在 2006 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

16A 主體應對自 2008 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用第 4 段 (2) 中的修訂內容。如果主體提前採用《國際財務報告解釋公告第 12 號》，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

1 《國際會計準則第 17 號》使用的“公允價值”與《國際財務報告準則第 13 號》所定義的“公允價值”在某些方面存在一定區別。因此，當採用《國際會計準則第 17 號》時，主體是根據《國際會計準則第 17 號》而不是根據《國際財務報告準則第 13 號》來計量公允價值。

2 即《國際會計準則第 17 號》第 4 段定義的承租人增量借款利率。

過渡性規定

17 《國際會計準則第 8 號》明確了主體如何處理初次採用解釋公告而導致的會計政策變更。當主體首次採用本解釋公告時，不要求主體遵循這些規定。如果主體採用了這一豁免規定，則對於按照國際財務報告準則列報可比信息的最早期間開始時（且基於該期間開始時的事實和情況列報可比信息）存在的協議，應運用本解釋公告第 6 段至第 9 段。

國際財務報告解釋公告第5號

——退役、復原和環境恢復基金產生的權益

目 錄

起始段落

參 照	
背 景	1
範 圍	4
問 題	6
一致意見	7
基金中的權益的會計處理	7
追加出資義務的會計處理	10
披 露	11
生效日期	14
過渡性規定	15

國際財務報告解釋公告第5號

——退役、復原和環境恢復基金產生的權益

參 照

- 《國際財務報告準則第9號——金融工具》
- 《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》
- 《國際財務報告準則第11號——合營安排》
- 《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第28號——在聯營企業和合營企業中的投資》
- 《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》

背 景

1 退役、復原和環境恢復基金（下文稱為“退役基金”或“基金”）的目的是將資產分離出來為退役廠場（例如核工業廠場）或某些設備（例如汽車）、或者從事環境恢復（例如治理水污染或復原礦化土壤）（這些活動統稱為“退役”）所需的部分或全部成本提供資金。

2 對這些基金的出資可能是自願的，也可能是由法律或法規所要求的。此類基金可能具有下列某一種結構：

（1） 單個出資人為其自身退役義務提供資金而設立的基金，無論對於某一特定場所還是地理上分散的不同場所。

（2） 多個出資人為其個人或共同退役義務提供資金而設立的基金，出資人有權在其出資額加上由其出資所產生的實際收益減去其在基金管理成本中所應承擔份額的金額範圍內補償退役費用。出資人

可能負有追加出資的義務，例如在其他出資人破產的情況下。

(3) 多個出資人為其個人或共同退役義務提供資金而設立的基金，規定的出資額水平基於各出資人的當前活動，出資人獲得的利益基於其過去的活動。在這種情況下，出資人的出資額（基於當前活動）與從基金中可實現的價值（基於過去的活動）可能不配比。

3 這類基金通常具有下列特徵：

(1) 基金由獨立受託人單獨管理。

(2) 主體（出資人）對基金出資，這些出資被投資於可能同時包括債權和權益投資的一系列資產，並且可用於幫助支付出資人的退役成本。受託人在基金管理文件以及適用的法律或其他法規設定的限制範圍內確定對這些出資進行怎樣的投資。

(3) 出資人保留支付退役成本的義務。然而，出資人能夠從基金中獲得對退役成本的補償，補償的金額以發生的退役成本與出資人在基金資產中所佔份額兩者中較低者為限。

(4) 對於基金資產在支付了滿足符合條件的退役成本後的剩餘部分，出資人的使用可能受到限制或不得使用。

範 圍

4 本解釋公告適用於在出資人財務報表中，同時具有下列特徵的退役基金所產生的權益的會計處理：

(1) 基金的資產單獨管理（或在單獨法律主體中持有或作為其他主體內單獨的資產）；以及

(2) 出資人使用資產的權利受到限制。

5 基金中超過補償權的剩餘權益（例如一旦完成所有退役或終止基金時合同約定的分配權利），可能是在《國際財務報告準則第 9

號》範圍內的權益工具，而不在本解釋公告的範圍內。

問 題

6 本解釋公告中闡述的問題包括：

- (1) 出資人對其在基金中的權益應如何進行會計處理？
- (2) 當出資人負有追加出資的義務時（例如在其他出資人破產的情況下），該義務應如何進行會計處理？

一致意見

基金中的權益的會計處理

7 出資人應將其支付退役成本的義務確認為負債，並單獨確認其在基金中的權益，除非，即使基金未支付退役成本，出資人也沒有支付義務。

8 出資人應參照《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號》和《國際會計準則第 28 號》，確認其是否控制、共同控制基金或對基金具有重大影響。如果是的話，則出資人應根據上述準則對其在基金中的權益進行會計處理。

9 如果出資人沒有控制、共同控制基金，也沒有對基金具有重大影響，則出資人應根據《國際會計準則第 37 號》將從基金中接受補償的權利確認為一項補償。該補償應按照下列兩項中的較低者進行計量：

- (1) 確認的退役義務金額；以及
- (2) 出資人在可歸屬於所有出資人的基金淨資產的公允價值中所佔的份額。

除了對基金出資和從基金中進行支付以外，接受補償的權利帳面

價值的變動應在發生變動的期間確認為損益。

追加出資義務的會計處理

10 當出資人負有潛在的追加出資義務時（例如在其他出資人破產的情況下，或在基金所持有的投資資產的價值減少到不足以履行基金補償義務的情況下），該義務是《國際會計準則第 37 號》範圍內的一項或有負債。只有在追加出資是可能的情況下，出資人才應確認一項負債。

披 露

11 出資人應披露其在基金中的權益的性質，以及對基金中資產的使用限制。

12 當出資人負有潛在的追加出資義務，且該義務未被確認為負債（參見第 10 段）時，應根據《國際會計準則第 37 號》第 86 段的規定進行披露。

13 當出資人對其在基金中的權益根據第 9 段進行會計處理時，應根據《國際會計準則第 37 號》第 85 段（3）的規定進行披露。

生效日期

14 主體應對自 2006 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。鼓勵提前採用。如果主體在 2006 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

14A 〔已刪除〕

14B 由於 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》對第 8 段和第 9 段進行了修訂，主體

在應用《國際財務報告準則第 10 號》和《國際財務報告準則第 11 號》時也需應用這些修訂內容。

14C 〔已刪除〕

14D 由於 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》對第 5 段進行了修訂，並刪除了第 14A 段和第 14C 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂內容。

過渡性規定

15 會計政策的變更應根據《國際會計準則第 8 號》的規定進行會計處理。

國際財務報告解釋公告第6號
——參與廢棄電器和電子設備
特定市場產生的負債

目 錄

起始段落

參 照	
背 景	1
範 圍	6
問 題	8
一致意見	9
生效日期	10
過渡性規定	11

國際財務報告解釋公告第6號

——參與廢棄電器和電子設備

特定市場產生的負債

參 照

- 《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》

背 景

1 《國際會計準則第37號》第17段規定，義務事項是指形成現時義務的過去事項，對於義務事項，主體沒有其他現實選擇，只能履行該事項形成的義務。

2 《國際會計準則第37號》第19段規定，僅對“與主體未來行為無關的過去事項所產生的義務”確認準備。

3 歐盟關於廢棄電器和電子設備的指令，對收集、處理、恢復和徹底環保地處置廢棄設備進行了規範。該指令對何時確認因處置廢棄電器和電子設備而發生的負債提出了問題。該指令區分了“新的”和“歷史的”廢棄，也區分了私人家用的廢棄和除此之外的廢棄。新的廢棄與2005年8月13日之後出售的產品相關。根據該指令的目的，所有於該日之前出售的家用設備相關的廢棄都歸為歷史廢棄。

4 上述指令規定，因歷史家用設備廢棄管理而產生的成本由在一定時期內(計量期間)流通於市場上的該類設備的製造商共同承擔。

該一定時期（計量期間）由各個成員國的法規所確定。指令規定每個成員國應建立起一種機制，使製造商按比例分擔成本，例如，按照該類設備製造商各自佔有的市場份額的比例分擔。

5 本解釋公告中的一些術語，如“市場份額”和“計量期間”，可能由於每個成員國適用的法律不同，而使這些術語的定義相差很多。例如，計量期間的長度可能是一年也可能只是一個月。類似地，市場份額的計量和計算義務的公式，也可能因為各國法律的不同而不同。然而，所有的這些例子只影響負債的計量，這並不在本解釋公告的範圍內。

範 圍

6 本解釋公告對於根據歐盟關於廢棄電器和電子設備指令，在製造商財務報表中確認因銷售歷史家用設備產生的廢棄管理而發生的負債提供了指南。

7 本解釋公告不涉及非來源於私人家用的新廢棄，也不涉及非來源於私人家用的歷史廢棄。對這種廢棄管理產生的負債在《國際會計準則第 37 號》中已有充分闡述。但是，如果在國家法規中，源於私人家用的新的廢棄的處理方法與歷史廢棄相似，那麼應用本解釋公告的原則應參考《國際會計準則第 8 號》第 10 段至第 12 段中的級次。《國際會計準則第 8 號》的級次與其他法規也相關，這些法規按照與在歐盟指令中規定的成本分配模型類似的方式施加義務。

問 題

8 國標財務報告解釋委員會被要求確定在退役廢棄電器和電子設備時，根據《國際會計準則第 37 號》第 14 段（1）關於將廢棄管

理成本確認為準備，是甚麼構成了義務事項：

- 歷史家用設備的生產或銷售？
- 在計量期間參與了市場？
- 在執行廢棄管理活動中發生的成本？

一致意見

9 根據《國際會計準則第 37 號》第 14 段（1）的規定，在計量期間參與市場是義務事項。因此，當生產或者銷售歷史家用設備產品時，廢棄管理的負債並沒有發生。因為歷史家用設備的義務與在計量期間參與市場有關，而不是與生產或者銷售將來需要處置的產品有關，因此，並且直到在計量期間存在市場份額時義務才會產生。義務事項的時間分佈可能也與特定期間無關，雖然在這個特定期間進行了廢棄管理並發生了相關的成本。

生效日期

10 主體應對自 2005 年 12 月 1 日或以後開始的年度期間採用本解釋公告。鼓勵提前採用。如果主體在 2005 年 12 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

過渡性規定

11 會計政策的變更應當根據《國際會計準則第 8 號》進行會計處理。

國際財務報告解釋公告第7號
——採用《國際會計準則第29號
——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告》中的
重述法

目 錄

	起始段落
參 照	
背 景	1
問 題	2
一致意見	3
生效日期	6

國際財務報告解釋公告第7號

——採用《國際會計準則第29號

——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告》中的

重述法

參 照

- 《國際會計準則第12號——所得稅》
- 《國際會計準則第29號——惡性通貨膨脹經濟中的財務報告》

背 景

1 本解釋公告對如何採用《國際會計準則第29號》的規定提供了指南，即在一個報告期中，主體認定¹主體的功能貨幣在經濟中存在惡性通貨膨脹，而在前一時期的經濟中不存在惡性通貨膨脹，因此主體按照《國際會計準則第29號》重述其財務報表。

問 題

2 本解釋公告闡述的問題如下：

- (1) 當主體採用該準則時，對於《國際會計準則第29號》第8段要求“按報告期末的計量單位表述”如何解釋？
- (2) 主體應如何在其重述財務報表中對期初遞延稅款項目進

1 惡性通貨膨脹的認定是基於會計主體對《國際會計準則第29號》第3段中所列標準的判斷。

行會計處理？

一致意見

3 在一個報告期中，主體認定其功能貨幣所處的經濟存在惡性通貨膨脹，而前一時期的經濟不存在惡性通貨膨脹，則主體應當採用《國際會計準則第 29 號》的規定，正如經濟一直處於惡性通貨膨脹中那樣。因此，對於以歷史成本計量的非貨幣性項目，主體列報在財務報表中的處於最早列報期起始日的期初財務狀況表，應當重述以反映從資產購置日和負債發生或承擔日到報告期末通貨膨脹的影響。期初財務狀況表中的非貨幣性項目是當期金額而非取得或發生日的金額，因此重述應反映從確定帳面金額日至報告期末通貨膨脹的影響。

4 在報告期末，應按照《國際會計準則第 12 號》確認和計量遞延稅款項目。然而，報告期遞延稅款項日期初餘額的確定應遵循以下規定：

(1) 主體在報告期財務狀況表期初餘額採用當日的計量單位對非貨幣性項目的名義帳面金額進行重述後，應按照《國際會計準則第 12 號》重新計量遞延稅款項目。

(2) 按照(1)重新計量的遞延稅款項目應當對報告期期初財務狀況表日到該報告期末之間計量單位的變動進行重述。

在主體採用《國際會計準則第 29 號》的報告期的重述財務報表中，主體可在任何可比期間的期初財務狀況表中採用(1)和(2)方法重述遞延稅款項目。

5 在主體重述其財務報表後，在後續的報告期間財務報表中所有對應的數字，包括遞延稅款項目的重述，應採用變動的後續報告期計量單位，但該變動僅限於重述上一個報告期財務報表。

生效日期

6 主體應對自 2006 年 3 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。鼓勵提前採用。如果主體在 2006 年 3 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

國際財務報告解釋公告第10號

——中期財務報告和減值

目 錄

起始段落

參 照	
背 景	1
問 題	3
一致意見	8
生效日期和過渡性規定	10

國際財務報告解釋公告第10號

——中期財務報告和減值

參 照

- 《國際財務報告準則第9號——金融工具》
- 《國際會計準則第34號——中期財務報告》
- 《國際會計準則第36號——資產減值》

背 景

1 主體需要在每個報告期末評估商譽是否發生減值，如果發生了減值，應在當日根據《國際會計準則第36號》確認減值損失。然而，在以後的報告期末，發生減值的原因可能已經發生變化，如果只在該報告日進行減值測試的話，前期確認的減值損失可能已經減少甚至完全恢復。本解釋公告對減值損失是否應當轉回提供了指南。

2 本解釋公告闡述了《國際會計準則第34號》的規定與《國際會計準則第36號》中商譽減值損失確認之間的相互影響，並闡述了這種相互影響對後續中期財務報告和年度財務報表的影響。

問 題

3 《國際會計準則第34號》第28段要求主體在中期財務報告中採用的會計政策應與其年度財務報表所採用的會計政策相同。它同時指出：“主體報告的頻率（年報、半年報或季報）不應影響其年度結果的計量。為了實現這一目標，中期報告的計量應當以年初至今為基礎。”

4 《國際會計準則第 36 號》第 124 段指出：“已確認的商譽減值損失不能在以後期間轉回。”

5—6 [已刪除]

7 本解釋公告闡述了如下問題：

假定主體只在下一報告期末進行減值測試，對於商譽在中期確認的資產減值，如果減值損失不需要確認或者只需確認較小部分，那麼主體是否應當轉回所確認的減值損失？

一致意見

8 對於上一中期期間商譽所確認的減值損失，主體不應轉回。

9 主體不應通過類比的方法而將本一致意見的應用範圍擴展到《國際會計準則第 34 號》與其他準則存在潛在矛盾的其他方面。

生效日期和過渡性規定

10 主體應對自 2006 年 11 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。鼓勵提前採用。如果主體在自 2006 年 11 月 1 日之前日期開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。主體應當自首次採用《國際會計準則第 36 號》之日起對商譽應用本解釋公告；應當自首次採用《國際會計準則第 39 號》計量標準之日起對權益性工具投資或者以成本入帳的金融資產投資應用本解釋公告。

11—13 [已刪除]

14 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 1 段、第 2 段、第 7 段和第 8 段，刪除了第 5 段、第 6 段、第 11 段至第 13 段。主體應當在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂內容。

國際財務報告解釋公告第12號

——服務特許權協議

目 錄

起始段落

參 照	
背 景	1
範 圍	4
問 題	10
一致意見	11
生效日期	28
過渡性規定	29
附 錄	
附錄一 應用指南	

國際財務報告解釋公告第12號

——服務特許權協議

參 照

- 《編報財務報表的框架》¹
- 《國際財務報告準則第1號——首次採用國際財務報告準則》
- 《國際財務報告準則第7號——金融工具：披露》
- 《國際財務報告準則第9號——金融工具》
- 《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》
- 《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》
- 《國際會計準則第17號——租賃》
- 《國際會計準則第20號——政府補助的會計和政府援助的披露》
- 《國際會計準則第23號——借款費用》
- 《國際會計準則第32號——金融工具：列報》
- 《國際會計準則第36號——資產減值》
- 《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》
- 《國際會計準則第38號——無形資產》
- 《國際財務報告解釋公告第4號——確定一項協議是否包含租賃》

1 2010年9月國際會計準則理事會用《財務報告概念框架》替代了原《框架》。

背 景

1 在許多國家，公共服務基礎設施，比如公路、橋樑、隧道、監獄、醫院、機場、用水輸送設施、能源供應和電信網路傳統上由公共部門建造、經營、維護，並通過公共預算撥款獲得資金來源。

2 在一些國家，政府引入了合同形式的服務協議來吸引私營部門參與這些公共服務基礎設施的建造、融資、經營和維護。這些基礎設施在服務協議期間可能已經存在或建造完畢。本解釋公告範圍內的服務協議通常指一個私營部門（經營方）建造提供公共服務的基礎設施，或改進基礎設施（如增加產能），並在約定的時期內運營和維護該基礎設施。在協議期間內經營方因提供服務而收到報酬。履約標準、價格調整機制和爭議仲裁安排都通過簽訂合同來明確。這種服務安排通常被描述為“建造—運營—轉移”或“修復—運營—轉移”或“公共—私營”服務特許權協議。

3 這些服務協議的一個特徵是經營方承擔的責任具有公共服務性質。公共政策的目的是，無論經營方是誰，與基礎設施相關的服務都能被提供給公眾。服務協議通過合同形式保證經營方代表政府部門將服務提供給公眾。其他特徵包括：

（1） 授予服務協議方（授予方）是公共部門主體，包括政府機構或被賦予了這一服務職責的私營部門主體。

（2） 經營方並不單純扮演授予方代理人的角色，其至少要負

2 《國際財務報告解釋公告第 12 號》修訂了《解釋公告第 29 號》的標題，原標題為“披露：服務特許權協定”。

責基礎設施的一部分管理和相關服務工作。

(3) 合同設定了經營方收費的最初定價，並對服務協議期間的價格修訂進行管制。

(4) 不論基礎設施最初是由哪方融資建造，在服務協議期末，經營方都要以極少或沒有增量對價將規定狀態的基礎設施移交給授予方。

範 圍

4 本解釋公告為經營方對公共—私營服務特許權協議的會計處理提供了指南。

5 本解釋公告適用於具備如下條件的公共—私營服務特許權協議：

(1) 授予方控制或管制經營方使用基礎設施必須提供的服務類型、提供服務的對象和服務的價格；以及

(2) 在服務協議期末，授予方通過所有權、收益權或其他形式控制該基礎設施的重大剩餘權益。

6 如果滿足第 5 段 (1) 的條件，公共—私營服務特許權協議使用的基礎設施，在其全部有用期間內（資產的全部壽命期間）都在本解釋公告的範圍之內。應用指南第 1 段至第 8 段對確定公共—私營的服務特許權協議是否、以及在多大程度上適用本解釋公告提供了指南。

7 本解釋公告適用於以下兩方面：

(1) 為了服務協議，經營方建造的或者從第三方獲得的基礎設施；以及

(2) 為了服務協議，授予方給經營方使用現有基礎設施的權利。

8 本解釋公告沒有規範在簽訂服務協議前經營方持有並確認為不動產、廠場和設備的基礎設施的會計處理，國際財務報告準則關於終止確認的要求（參見《國際會計準則第 16 號》）適用於此類基礎設施。

9 本解釋公告沒有規範授予方的會計處理。

問 題

10 本解釋公告規定了確認和計量服務特許權協議中義務和相關權利的一般原則。關於服務特許權的資訊披露要求在《解釋公告第 29 號》中規範，本解釋公告主要闡述了：

- (1) 經營方對基礎設施的權利的會計處理；
- (2) 協議對價的確認和計量；
- (3) 建造或改良服務；
- (4) 運營服務；
- (5) 借款費用；
- (6) 金融資產和無形資產的後續會計處理；
- (7) 授予方向經營方提供的項目。

一致意見

經營方對基礎設施的權利的會計處理

11 本解釋公告範圍內的基礎設施不應確認為經營方的不動產、廠場和設備，因為簽訂的服務協議沒有將用於提供公共服務的基礎設施的控制權移交給經營方。經營方有權按照合同規定條款，代表授予

方使用基礎設施來提供公共服務。

協議對價的確認和計量

12 根據本解釋公告範圍內的合同協議條款，經營方是服務的提供者。經營方建造或改良用於提供公共服務的基礎設施（建造或改良服務）並在規定時期內運營和維持該基礎設施（運營服務）。

13 經營方應根據《國際財務報告準則第 15 號》確認和計量其所提供服務產生的收入。對價的性質決定了後續會計處理。收取的對價作為金融資產和無形資產的後續會計處理，在第 23 段至第 26 段中進行了具體說明。

建造或改良服務

14 經營方應根據《國際財務報告準則第 15 號》，對其建造或改良服務進行會計處理。

授予方給經營方提供的對價

15 如果經營方提供了建造或改良基礎設施的服務，經營方應按照《國際財務報告準則第 15 號》確認已收或應收的對價。對價可能是對以下資產的權利：

- (1) 金融資產；或
- (2) 無形資產。

16 經營方應將因建造服務而應從授予方，或在授予方指示下，收取現金或其他金融資產的無條件的合同權利確認為一項金融資產；授予方沒有或幾乎沒有拒絕支付的權利，這通常是因為協議是法律強制執行的。經營方具有無條件收取現金的權利，如果授予方從合同上保證向經營方支付：(1) 規定或可確定的金額，或者 (2) 應收公共

服務使用者的金額與規定或可確定金額之間的差額（如果有的話），即使支付是依經營方確保基礎設施符合規定的品質或效率要求而定。

17 如果經營方取得一項向公共服務使用者收費的權利（許可），就應當確認一項無形資產。公共服務使用者收費的權利不是無條件收取現金的權利，因為收取的金額取決於公眾使用服務的程度。

18 如果經營方提供建造服務，一部分得到金融資產，一部分得到無形資產，那就有必要對經營方對價的各組成部分單獨進行會計處理。已收或應收兩個組成部分的對價應按照《國際財務報告準則第 15 號》的要求進行初始計量。

19 授予方給予經營方對價的性質應當根據合同條款和相關的法（如果存在的話）確定。對價的性質決定了第 23 段至第 26 段中的後續會計處理。然而，根據《國際財務報告準則第 15 號》的規定，兩種對價類型在建造或改良服務階段都被分類為合同資產。

運營服務

20 經營方應按照《國際財務報告準則第 15 號》對其運營服務進行會計處理。

將基礎設施恢復到特定服務水平的合同義務

21 作為一項特許條件，經營方可能有必須履行如下的合同義務：
（1）維持該基礎設施規定水平的服務能力，或（2）在服務協議期末移交給授予方之前，將該基礎設施恢復到規定狀態。維持和恢復基礎設施的這些合同義務，除改良部分外（參見第 14 段），均應按照《國際會計準則第 37 號》確認和計量，即按報告期末清償現時義務要求的最佳支出估計數計量。

經營方發生的借款費用

22 根據《國際會計準則第 23 號》，可歸屬於協議的借款費用應在發生時確認為費用，除非經營方根據合同有取得無形資產的權利（向公共服務使用者收費的權利）。在這種情形下，根據該準則，可歸屬於協議的借款費用應當在協議的建造階段資本化。

金融資產

23 《國際會計準則第 32 號》、《國際財務報告準則第 7 號》和《國際財務報告準則第 9 號》適用於根據第 16 段至第 18 段確認的金融資產。

24 根據《國際財務報告準則第 9 號》，應從授予方收取的金額或根據授予方指示應收的金額將以：

- (1) 攤餘成本計量；或者
- (2) 以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益；或者
- (3) 以公允價值計量且其變動計入損益。

25 如果應收授予方的金額以攤餘成本計量或以公允價值計量且其變動計入其他綜合收益，《國際財務報告準則第 9 號》要求使用實際利率法計算利息並確認為損益。

無形資產

26 《國際會計準則第 38 號》適用於根據第 17 段和第 18 段確認的無形資產。《國際會計準則第 38 號》第 45 段至第 47 段為通過非貨幣性資產交換、或用貨幣性資產和非貨幣性資產結合取得的無形資產的計量提供了指南。

授予方向經營方提供的項目

27 根據第 11 段，授予方為了服務協議目的向經營方提供的基礎設施項目不能確認為經營方的不動產、廠場和設備。授予方也可能提供其他項目給經營方保留或按照其想法處理。如果這些資產構成了因提供的服務授予方應付對價的一部分，它們就不是《國際會計準則第 20 號》定義的政府補助，而是應按照《國際財務報告準則第 15 號》中定義的交易價格計量。

生效日期

28 主體應對自 2008 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。鼓勵提前採用。如果主體在 2008 年 1 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

28A—28C [已刪除]

28D 2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》對本解釋公告“參考”部分、第 13 段至第 15 段、第 18 段至第 20 段以及第 27 段進行了修訂。主體應當在採用《國際財務報告準則第 15 號》時應用這些修訂內容。

28E 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》對本解釋公告第 23 段至第 25 段進行了修訂，並刪除了第 28A 段至第 28C 段。主體應當在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂內容。

過渡性規定

29 除第 30 段所述情況外，會計政策變更應按照《國際會計準則第 8 號》進行會計處理，即追溯調整。

30 對於特殊的服務協議，如果經營方在列報最早期間的開始採用本解釋公告是不切實可行的，則應當：

- (1) 在列報最早期間的開始確認金融資產和無形資產；
- (2) 使用金融資產和無形資產前期帳面金額（無論以前如何分類）作為該日的帳面金額；以及
- (3) 在該日對金融資產和無形資產進行減值測試，除非不切實可行，在這種情況下，應在本期開始進行減值測試。

附 錄

附錄一 應用指南

本附錄構成本解釋公告的組成部分。

範圍（第5段）

1 本解釋公告第 5 段規定，滿足以下條件的基礎設施屬於本解釋公告的範圍：

(1) 授予方控制或管制經營方使用基礎設施必須提供的服務類型、提供服務的物件和服務的價格；以及

(2) 在服務協議期末，授予方通過所有權、收益權或其他形式控制所有基礎設施的重大剩餘權益。

2 條件(1)所指控制或管制可能是合同約束或其他類似約束(如通過監管者)，並且包括授予方購買所有產出以及部分或全部產出被其他使用者購買的情況。在應用這個條件時，授予方和任何關聯方應該合併考慮。如果授予方是公共部門主體，出於本解釋公告的目的，整個公共部門以及代表公共利益的監管者，應被視為與授予方相關聯。

3 就條件(1)而言，授予方不需要完全控制價格：價格可以由授予方、合同或監管者共同制定，比如說通過限價機制。然而，這個條件應針對協議的實質。非實質特徵(比如說限價只在極少數情況下發生)應予忽略。相反，比如說合同賦予經營方有定價的自由，但是任何額外的利潤都返還給授予方，那麼經營方的收益被限定，且滿足控制測試的價格因素。

4 就條件(2)而言，授予方對所有重大剩餘權益的控制既限制了經營方出售或抵押基礎設施的能力，也賦予授予方在協議期間持續

使用的權利。對基礎設施的剩餘權益按照其假定已處在協議期末預期的壽命和狀況的現行價值進行估計。

5 控制應與管理區分開來。如果授予方保留了第 5 段（1）中規定的控制程度和基礎設施的重大剩餘權益，則經營方只是代表授予方管理基礎設施——儘管在很多情況下，經營方有廣泛的管理自主權。

6 條件（1）和條件（2）一起用來認定何時基礎設施（包括規定的替換，參見第 21 段）在其整個經濟壽命內被授予方控制。例如，如果經營方在協議期內必須更換基礎設施某項目的一部分（比如路面或者樓基），則該基礎設施項目應被視為整體來考慮。因此，如果授予方控制該部分被最終更換時的重大剩餘權益，則整個基礎設施（包括被更換的部分）都滿足條件（2）。

7 有時候基礎設施的使用，部分按第 5 段（1）中規定的方式被管制，其他部分則未被管制。然而，這些協議有多種形式：

（1） 物理上可分離的且能獨立運營的，並且符合《國際會計準則第 36 號》定義的現金產出單元的基礎設施應單獨進行分析，前提是它整體出於非管制的目的被使用。例如，這可以適用於醫院的私營部分，而醫院的其他部分由授予方使用來醫治公共病人。

（2） 當純輔助性的活動（比如醫院的商店）不受管制時，控制測試應視這些服務好像不存在而予應用，因為在授予方以第 5 段所規定的方式控制服務時，輔助性活動的存在並不影響授予方對基礎設施的控制。

8 經營方有權利使用本應用指南第 7 段（1）中規定的可分離基礎設施，或者本應用指南第 7 段（2）中規定的用於提供不受管制的輔助性服務的設施。在這兩種情況下，實質上存在授予方給經營方的租賃；如果這樣的話，應按照《國際會計準則第 17 號》進行會計處理。

國際財務報告解釋公告第14號
——《國際會計準則第19號》：
對設定受益資產的限制、最低資金
要求及其相互作用

目 錄

起始段落

參 照	
背 景	1
範 圍	4
問 題	6
一致意見	7
返還資金或減少未來提存金的可獲得性	7
最低資金要求對於可獲得的作為未來提存金減少的經濟利益的 影響	18
最低資金要求何時引起負債	23
生效日期	27
過渡性規定	28

國際財務報告解釋公告第14號

——《國際會計準則第19號》：

對設定受益資產的限制、最低資金

要求及其相互作用

參 照

- 《國際會計準則第1號——財務報表的列報》
- 《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯更正》
- 《國際會計準則第19號——僱員福利》（2011年修訂）
- 《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》

背 景

1 《國際會計準則第19號》第64段將設定受益資產的計量限定為設定受益計劃剩餘和資產上限兩者的較低額。《國際會計準則第19號》第8段將資產上限定義為“以從該計劃返還資金或減少對該計劃的未來提存金形式可獲得的經濟利益的現值”。這就提出了返還資金或減少未來提存金是否應被視為可獲得的問題，尤其當存在最低資金要求時。

2 最低資金要求在很多國家存在，它提高了對僱員福利計劃成員的離職後福利承諾的安全性。這些要求通常規定在一個既定期間內必須交給計劃的最低提存金額或水平。因此，最低資金要求可能限制主體減少未來提存金的能力。

3 另外，對設定受益資產的計量的限定的限定可能會導致最低資金要

求具有虧損性。通常，對一個計劃交付提存的要求不會影響設定受益資產或負債的計量。因為提存一旦交付就成為計劃資產，因此增加的淨負債為零。但如果一旦付了提存而要求的提存金對於主體又是不可獲得的，那麼最低資金要求可能導致負債產生。

3A 2009年11月，國際會計準則理事會修訂了《國際財務報告解釋公告第14號》，從而消除了在存在最低資金要求的某些情況下，由於提存金預付款的確認處理而引起的未預期後果。

範 圍

4 本解釋公告適用於所有離職後設定受益計劃和其他長期僱員設定受益計劃。

5 就本解釋公告的目的而言，最低資金要求是指為離職後或其他長期僱員設定受益計劃提供資金的要求。

問 題

6 本解釋公告規範的問題有：

(1) 根據《國際會計準則第19號》第8段，返還資金或減少未來提存金何時應被認為是可獲得的。

(2) 最低資金要求可能如何影響未來提存金減少的可獲得性。

(3) 最低資金要求何時可能導致負債產生。

一致意見

返還資金或減少未來提存金的可獲得性

7 主體應根據計劃的條款和條件以及計劃所在國家或地區的法定要求，確定返還資金或減少未來提存金的可獲得性。

8 如果主體能在計劃的存續期內的某時點或結算計劃負債時，實現形式為返還資金或減少未來提存金的經濟利益，那麼該利益就是可獲得的。特別注意，即便此類經濟利益在資產負債表日無法立即實現，也可能是可獲得的。

9 經濟利益的可獲得性不取決於主體打算如何使用這一盈餘。主體應確定從返還資金、減少未來提存金或兩者的結合中可獲得的最大經濟利益。主體不應確認基於互斥假設的返還資金和減少未來提存金的結合經濟利益。

10 按照《國際會計準則第 1 號》，主體應披露截至報告期末的估計不確定性的關鍵來源的相關資訊，只要在這些期間中有風險導致對財務狀況表中確認的淨資產或負債帳面金額作出重要調整。這可能包括，對該盈餘當前可實現性的限制的披露，或者對可獲得的經濟利益金額的確定基礎的披露。

可通過返還資金獲得的經濟利益

對返還資金的權利

11 只有當主體在以下情形下有權無條件獲得資金返還時，對於該主體來說，返還資金才是可獲得的：

(1) 在計劃存續期內，並未假設為獲得返還資金必須結算計劃負債（例如在一些國家和地區，無論計劃負債是否結算，主體都可

能在計劃存續期內有權獲得資金返還)；或者

(2) 假設計劃負債分期逐步結算，直到所有成員離開該計劃；
或者

(3) 假設在一個單獨事項出現時全部結算計劃負債（即在計劃結束時）。

不論一項計劃在報告期末的資金水平是多少，對資金返還的無條件權利都可能存在。

12 如果主體對盈餘返還資金的權利取決於一個或更多不能完全處於其控制下的不確定未來事件的發生或不發生，那麼主體就沒有無條件權利，不應確認資產。

經濟利益的計量

13 主體應按照主體有權收到的作為返還資金的報告期末盈餘額（計劃資產的公允價值減設定受益義務的現值）減相關成本，計量可通過返還資金獲得的經濟利益。例如，如果返還資金將被徵收所得稅之外的其他稅，主體應計量返還資金的稅後淨額。

14 對於計劃結束時計量可獲得的返還資金〔第 11 段（3）〕的金額，主體應將結算計劃負債和返還資金的成本包含在計劃中。例如，主體應扣除由計劃而不是該主體支付的專業服務費用，以及結束計劃時確保負債安全的保險費。

15 如果確定返還資金金額為盈餘的全額或一定比例，而非混合金額，主體不應對貨幣的時間價值作任何調整，即便返還資金只能在未來某個日期實現。

可通過減少提存金獲得的經濟利益

16 如果與未來服務有關的提存金沒有最低資金要求，當減少提

存金時獲得的經濟利益是在計劃預期存續期和主體的預期存續期兩者孰短的期間內的每一報告期，主體的未來服務成本的現值。主體的未來服務成本扣除了由僱員承擔的金額。

17 主體在確定未來服務成本時採用的假設，應與用來確定設定受益義務的假設一致，並與在《國際會計準則第 19 號》確定的報告期期末存在的情形一致。因此，主體應假設計劃在被修訂前所提供的受益不變，並應假設未來勞動力的穩定，除非該主體減少了該計劃涵蓋的僱員人數。在後面的情況中，未來勞動力的假設將包含這種減少。

最低資金要求對於可獲得的作為未來提存金減少的經濟利益的影響

18 主體應分析在指定日期被要求用於以下方面的提存金最低資金要求：（1）所有對過去服務最低資金要求的現有短缺，和（2）未來服務。

19 用於補償已獲取服務的最低資金要求現有短缺的提存金，不影響用於未來服務的未來提存金。根據第 23 段至第 26 段，這可能導致一項負債。

20 如果存在未來服務相關的提存金存在最低資金要求，主體應按照以下項目之和來確定可通過減少未來提存金獲得的經濟利益：

（1）由於主體支付預付款而減少了未來服務相關的最低資金要求提存金的金額（也就是說在被要求付款前就已支付）；

（2）按照第 16 段和第 17 段估計的各報告期未來服務成本，減去如果沒有（1）中所描述的預付款時，與未來服務相關的最低資金要求提存金的估計值。

21 主體在估算未來服務相關的未來最低資金要求提存金時，應考慮在最低資金要求基礎上扣除在第 20 段（1）中所描述的預付款的所有已有盈餘的影響。主體應與最低資金要求基礎的假設相一致，對所有未在該基礎中具體指明的因素所採用的假設應與用來確定設定受益義務的假設一致，並與《國際會計準則第 19 號》確定的報告期末存在的情形一致。其估算應包含主體因支付到期最低提存金預期而導致的所有改變。但其估算不應包含那些因在報告期末未實質性實施或未達成合同性一致的最低資金基礎的條款和條件預期變化的影響。

22 當主體確定在第 20 段（2）中所描述的金額時，在任何年度，如果未來服務相關的未來最低資金要求提存金超過了未來的《國際會計準則第 19 號》服務成本，那麼超出部分從通過減少未來提存金可獲得的經濟利益的金額中扣除。但第 20 段（2）中所描述的金額永遠不能小於零。

最低資金要求何時引起負債

23 如果主體有義務按照最低資金要求支付提存金，用於已接受服務在最低資金基礎上的現有短缺，該主體應確定，應付提存金在實際支付後是否可通過資金返還或減少未來提存金而獲得。

24 對於應付提存金在付給計劃後不可獲得的部分，主體應在義務產生時確認一項負債。該負債應減少設定受益資產或增加設定受益負債，以便在支付提存金時採用《國際會計準則第 19 號》第 64 段預期不會產生利得或損失。

25—26 [已刪除]

生效日期

27 主體應對自 2008 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。允許提前採用。

27A 《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)修訂了整個國際財務報告準則所使用的術語，此外還修訂了本解釋公告第 26 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

27B 最低資金要求的預付增加了第 3A 段並修訂了第 16 段至第 18 段和第 20 段至第 22 段。主體應對自 2011 年 1 月 1 日或以後開始的年度期間採用這些修訂內容。允許提前採用。如果主體提前採用這些修訂內容，則應披露這一事實。

27C 《國際會計準則第 19 號》(2011 年修訂)修訂了第 1 段、第 6 段、第 17 段和第 24 段，並且刪除了第 25 段和第 26 段。主體在應用《國際會計準則第 19 號》(2011 年修訂)時應適用這些修訂內容。

過渡性規定

28 主體應自採用本解釋公告的首份財務報表列報的第一個期間期初採用本解釋公告。主體應在該期間期初留存收益中確認採用本解釋公告引起的初始調整。

29 主體應該從其應用該解釋公告列報的首個財務報表的最早比較期間開始適用第 3A 段、第 16 段至第 18 段以及第 20 段至第 22 段中的修訂內容。如果主體在其適用這些修訂內容之前已經採用了該解釋公告，則應當確認在最早比較期間開始時留存收益由於採用這些修訂內容而產生的調整。

國際財務報告解釋公告第16號

——境外經營淨投資套期

目 錄

起始段落

參 照	
背 景	1
範 圍	7
問 題	9
一致意見	10
套期風險的性質和可能被指定為套期關係的被套期項目的 金額	10
套期工具可被持有的主體	14
被套期的境外經營的處置	16
生效日期	18
過渡性規定	19
附 錄	
應用指南	

國際財務報告解釋公告第16號

——境外經營淨投資套期

參 照

- 《國際財務報告準則第9號——金融工具》
- 《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第21號——匯率變動的影響》

背 景

1 許多報告主體擁有對境外經營（如《國際會計準則第21號》第8段所定義）的投資。此類境外經營可能是子公司、聯營、合營企業或分支機構。《國際會計準則第21號》要求主體將其每個境外經營所處的主要經濟環境中的貨幣確定為該境外經營的功能貨幣。在主體處置境外經營前，將境外經營的經營成果和財務狀況折算為列報貨幣時的匯兌差額需在綜合收益表中確認。

2 僅當境外經營的淨資產包含在財務報表¹中時，才適用對境外經營的淨投資產生的外幣風險採用套期會計處理。與境外經營的淨投資產生的外幣風險相關的被套期項目，可能是金額等於或小於該境外經營淨資產帳面價值的淨資產。

3 《國際財務報告準則第9號》要求指定套期會計關係中符合

1 該情況適用於合併財務報表、包含採用權益法核算的聯營、合營企業的財務報表及包含分行或如《國際財務報告準則第11號——合營安排》中定義的共同經營的財務報表。

條件的被套期項目和套期工具。在淨投資套期的情況中，如果存在一項指定的套期關係，確定為有效的淨投資套期的套期工具所產生的利得或損失在其他綜合收益中予以確認，並且包括對境外經營的經營成果和財務狀況進行折算時產生的外匯匯兌差額。

4 一個擁有多個境外經營的主體可能面臨多種外幣風險。本解釋公告為確認在境外經營淨投資套期中滿足被套期風險條件的外幣風險提供了指南。

5 《國際財務報告準則第 9 號》允許主體將衍生或非衍生金融工具(或衍生和非衍生金融工具的組合)指定為外幣風險的套期工具。本解釋公告為境外經營淨投資套期的套期工具由集團內哪一個主體持有能適用套期會計提供了指南。

6 《國際會計準則第 21 號》和《國際財務報告準則第 9 號》要求，當母公司處置境外經營時，在其他綜合收益中累計確認的境外經營的經營成果和財務狀況折算時產生的外匯匯兌差額以及被指定為對淨投資有效套期的套期工具產生的利得或損失，必須作為重分類調整將該累計金額從權益中重分類至損益中。本解釋公告為主體如何確定套期工具和被套期項目從權益重分類至損益的金額提供指南。

範 圍

7 本解釋公告適用於對境外經營淨投資中外幣風險進行套期並期望根據《國際財務報告準則第 9 號》符合運用套期會計條件的主體。為方便起見，本解釋公告稱該類主體為母公司主體，稱包含境外經營淨資產的財務報表為合併財務報表。所有適用於母公司主體的規定同樣適用於擁有的境外淨投資為合營、聯營或分支機構的主體。

8 本解釋公告僅適用於境外經營淨投資套期，並不適用於其他類型套期會計的類推應用。

問 題

9 境外經營的投資可能由母公司主體直接持有，也可能由一個或多個子公司間接持有。本解釋公告闡述的問題包括：

(1) 套期風險的性質和可能被指定為套期關係的被套期項目金額：

① 母公司主體僅能將母公司主體與其境外經營的功能貨幣不同而產生的匯兌差額指定為套期風險，還是可以將母公司主體合併財務報表的列報貨幣與其境外經營的功能貨幣不同產生的匯兌差額指定為套期風險；

② 如果母公司主體間接持有其境外經營，套期風險僅包括境外經營與其直接母公司的功能貨幣不同而產生的匯兌差額，還是也包括境外經營與其任一中間母公司或最終母公司的功能貨幣不同產生的匯兌差額（即，境外經營淨投資由其中間母公司持有的事實是否對其最終母公司的經濟風險產生影響）。

(2) 集團內可以持有套期工具的主體：

① 是僅當對淨投資套期的主體是套期工具的持有方時才能指定一項符合條件的套期會計關係，還是集團內的任何主體（無論其使用何種功能貨幣）都可以持有套期工具；

② 是套期工具的性質（衍生或非衍生）還是合併方法影響對套期有效性的評估。

(3) 在處置境外經營時，甚麼金額應當作為重分類調整從權益重分類至損益：

① 在處置被套期的境外經營時，母公司合併財務報表中，與套期

工具相關的及與境外經營相關的母公司外幣折算儲備中的甚麼金額應從權益重分類至損益；

② 合併方法是否影響從權益重分類至損益的金額確定。

一致意見

套期風險的性質和可能被指定為套期關係的被套期項目的金額

10 套期會計處理僅適用於境外經營的功能貨幣與其母公司的功能貨幣之間產生的匯兌差額。

11 在一項由境外經營淨投資產生的外幣風險的套期中，被套期項目可以是金額等於或小於母公司合併財務報表中該境外經營淨資產帳面價值的淨資產。在母公司合併財務報表中，境外經營淨資產的帳面價值是否可被指定為被套期項目，取決於該境外經營的任何較低層級的母公司是否對該境外經營的全部或部分淨資產運用了套期會計，且該套期會計處理保留在母公司的合併財務報表中。

12 可以將套期風險指定為由境外經營的功能貨幣與其任何母公司（直接的、中間的或最終的母公司）的功能貨幣之間產生的外幣風險敞口。淨投資由中間母公司控制的事實並不影響最終母公司面臨的因外幣敞口產生的經濟風險的性質。

13 在合併財務報表中，境外經營淨投資產生的外幣風險敞口僅能運用一次套期會計。因此，如果同一境外經營的淨資產的同一風險被一個以上的母公司主體（例如，直接和間接的母公司主體）用於套期，則在最終母公司的合併財務報表中僅有一項套期關係符合套期會計處理。由某一母公司主體在其合併財務報表中指定的套期關係，在

其更高層級的母公司主體中不需再保留。然而，如果該套期關係在更高層級的母公司主體中不再保留，則在更高層級的母公司主體確認其套期會計時，應將較低層級母公司所運用的套期會計予以轉回。

套期工具可被持有的主體

14 一項衍生或非衍生的工具（或衍生和非衍生工具的混合）可以被指定為境外經營淨投資套期工具。只要滿足了《國際財務報告準則第 9 號》第 6.4.1 段中與淨投資套期相關的指定、文件及有效性要求，套期工具可以被集團內任一主體或多個主體持有。特別是，集團的套期政策應以正式文件明確記錄，因為集團內的不同級別可能產生不同的指定。

15 基於有效性評估目的，套期工具的與外匯風險有關的公允價值變動，應參照根據套期會計文件記錄據以計量套期風險的母公司主體的功能貨幣來計算。取決於套期工具的持有主體不同，在不運用套期會計的情況下，其價值變動總額可能被確認為損益，或其他綜合收益，或兩者兼有。然而，有效性評估並不受套期工具的價值變動確認為損益還是確認為其他綜合收益的影響。作為運用套期會計的部分，套期工具價值變動的全部有效部分確認於其他綜合收益中。有效性評估並不受套期工具是衍生工具還是非衍生工具以及採用的合併方法的影響。

被套期的境外經營的處置

16 在被套期的境外經營被處置時，母公司合併財務報表中與套期工具有關的外幣折算儲備中應重分類至損益的金額為根據《國際財務報告準則第 9 號》第 6.5.14 段要求確認的金額。該金額是被確認為有效套期的套期工具的累計利得或損失。

17 根據《國際會計準則第 21 號》第 48 段，母公司合併財務報表中與境外經營淨投資有關的外幣折算儲備中應重分類至損益的金額，為母公司外幣折算儲備中所包含的關於該境外經營的金額。在最終母公司的合併財務報表中，確認的與所有境外經營有關的外幣折算儲備的總淨額並不受合併方法的影響。然而，最終母公司採用的是直接合併法還是分步合併法²，可能會影響與某單個境外經營有關的外幣折算儲備金額。採用分步合併法可能會導致重分類至損益的金額不同於用來確定套期有效性的金額。如果採用直接合併法，該差異則可能通過確定產生差異的境外經營相關的金額來消除。《國際會計準則第 21 號》並不要求對這種差異進行調整。然而，對於所有的淨投資，會計政策選擇應遵循一致性。

生效日期

18 主體應對自 2008 年 10 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用 2009 年 4 月發佈的《國際會計準則的改進》中對第 14 段的修訂。兩者均允許提前採用。如果主體在 2008 年 10 月 1 日之前的期間採用本解釋公告，或在 2009 年 7 月 1 日之前採用對第 14 段的修訂，主體應披露這一事實。

18A [已刪除]

18B 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》對本解釋

2 直接法是指將境外經營的財務報表直接折算為最終母公司功能貨幣的合併方法。分步法是指先將境外經營的財務報表折算為中間母公司功能貨幣，再將其折算為最終母公司功能貨幣（或列報貨幣，如不同）的合併方法。

公告中的第 3 段、第 5 段至第 7 段、第 14 段、第 16 段，應用指南第 1 段和應用指南第 8 段進行了修訂並刪除了第 18A 段。主體應當在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂內容。

過渡性規定

19 《國際會計準則第 8 號》明確規定主體如何處理由於首次採用一項解釋公告帶來的會計政策變更。當首次採用本解釋公告時，並不要求主體完全遵循那些要求。如果主體將一項套期工具指定於一項淨投資套期中，但該套期不滿足本解釋公告中套期會計的條件，主體應當採用《國際會計準則第 39 號》終止套期會計。

附 錄

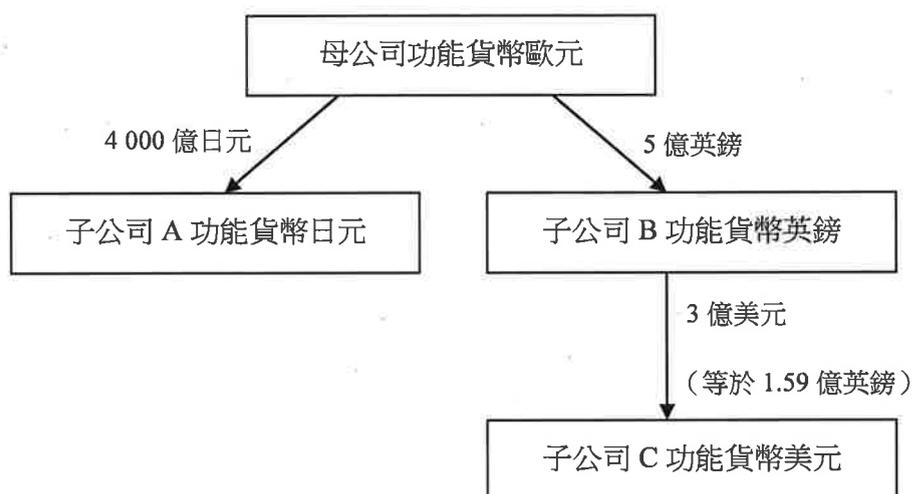
應用指南

本附錄是解釋公告的組成部分

1 本附錄運用以下的公司結構舉例說明對本解釋公告的應用。儘管有效性測試未在本附錄中討論，但在所有例子中，所描述的套期關係均應當按照《國際財務報告準則第 9 號》進行有效性測試。作為最終母公司主體的母公司以其功能貨幣歐元列報其合併財務報表。每一子公司均為完全持有。母公司對子公司 B（功能貨幣為英鎊）的淨投資為 5 億英鎊，其中包括子公司 B 對子公司 C（功能貨幣為美元）的淨投資 3 億美元，相當於 1.59 億英鎊。也就是說，剔除對子公司 C 的淨投資，子公司 B 的淨資產為 3.41 億英鎊。

可能被指定為套期關係的套期風險的性質（解釋公告第 10 段到第 13 段）

2 母公司能對每一子公司即子公司 A、子公司 B 和子公司 C 的淨投資就其相應的功能貨幣（日元、英鎊和美元）與歐元之間的外匯風險進行套期。此外，母公司也可對子公司 B 及子公司 C 的功能貨幣之間的美金／英鎊的外匯風險進行套期。在其合併財務報表中，子公司 B 可對其子公司 C 的淨投資就其功能貨幣美金與英鎊之間的外匯風險進行套期。在下述例子中，由於套期工具為非衍生工具，因此被指定的風險是即期外匯風險。如果套期工具是遠期合約，母公司可指定遠期外匯風險。



可能被指定為套期關係的被套期項目的金額（解釋公告第10段到第13段）

3 母公司希望對子公司 C 的淨投資的外匯風險進行套期。假設子公司 A 有外部借款 3 億美元。在報告期期初，子公司 A 的淨資產為 400 億日元，其中包括外部借款 3 億美元。

4 被套期項目的金額可以等於或小於母公司合併財務報表中對子公司 C 淨投資帳面價值（3 億美元）的淨資產的金額。合併財務報表中，母公司可以將子公司 A 中 3 億美元的外部借款指定為其對於子公司 C 的 3 億美元淨資產的淨投資相關的歐元／美元即期外匯風險的套期。在本例中，子公司 A 的 3 億美元的外部借款的歐元／美元匯兌差額與對子公司 C 的 3 億美元的淨投資的歐元／美元匯兌差額，這兩者在母公司採用套期會計後都包括在合併財務報表的外匯折算儲備中。

5 在未使用套期會計時，對子公司 A 的 3 億美元外部借款的所有美元／歐元的匯兌差額將在母公司合併財務報表中確認如下：

- 美元／日元即期匯率變動，換算為歐元，確認為損益；以及

- 日元／歐元即期匯率變動，確認為其他綜合收益。

除了按應用指南第 4 段進行指定外，合併財務報表中，母公司也可以將子公司 A 的 3 億美元外部借款指定為子公司 B 與子公司 C 之間英鎊／美元即期外匯風險的套期。在該情況下，對於子公司 A 的 3 億美元的外部借款的所有美元／歐元的匯兌損益將在母公司合併財務報表中確認如下：

- 英鎊／美元即期匯率變動，確認為與子公司 C 相關的外匯折算儲備；
- 英鎊／日元即期匯率變動，換算為歐元，確認為損益；以及
- 日元／歐元即期匯率變動，確認為其他綜合收益。

6 母公司不能將子公司 A 的 3 億美元外部借款同時指定為合併財務報表中歐元／美元即期外匯風險的套期和英鎊／美元即期外匯風險的套期。單個套期工具僅能對於指定的同一風險套期一次。子公司 B 不能在其合併財務報表中採用套期會計，因為套期工具是由子公司 B 和 C 組成的集團外的公司持有。

集團內套期工具可被持有的主體（解釋公告第 14 段和第 15 段）

7 如應用指南第 5 段中所述，在未使用套期會計時，子公司 A 的 3 億美元外部借款的外匯風險價值的總變動將被確認為母公司合併財務報表中的損益（美元／日元即期風險）和其他綜合收益（歐元／日元即期風險）。為了評估應用指南第 4 段中所指定套期有效性的目的，這兩個金額都要包含進來，因為按照套期文件，套期工具和被套期項目的價值變動都要按照母公司的功能貨幣歐元與子公司 C 的功能貨幣美元之間的匯率來計算。合併的方法（即直接法或分步法）不影響對套期有效性的評估。

處置境外經營時重分類為損益的金額（解釋公告第16段和第17段）

8 在處置子公司 C 時，從母公司合併財務報表中外匯折算儲備（FCTR）重分類為損益的金額為：

（1） 關於子公司 A 的 3 億美元外部借款，《國際財務報告準則第 9 號》要求確認的金額，即作為套期的有效部分確認在其他綜合收益中的有關外匯風險的價值變動總額。以及

（2） 關於對子公司 C 的 3 億美元的淨投資，由主體的合併方法決定的金額。如果母公司採用直接法，子公司 C 有關的外匯折算儲備將直接由歐元／美元匯率決定。如果母公司採用分步法，子公司 C 有關的外匯折算儲備將由子公司 B 反映英鎊／美元匯率的外匯折算儲備決定，並以歐元／英鎊匯率換算為母公司的功能貨幣。母公司在以前期間採用分步法合併，在母公司處置子公司 C 時，並不要求母公司或者禁止母公司將重分類的外匯折算儲備金額確定為依據會計政策一直採用直接法而確認的金額。

對一個以上境外經營套期（解釋公告第11段、第13段和第15段）

9 以下示例說明，在母公司合併財務報表中，可以被套期的風險總是其功能貨幣（歐元）和子公司 B 及子公司 C 的功能貨幣間的風險。不管套期是如何被指定的，當兩個境外經營均被套期時包含在母公司合併財務報表的外幣折算儲備中可作為有效套期的最大金額為 3 億美元的歐元／美元風險和 3.41 億英鎊的英鎊／歐元風險。其他由於匯率變動導致的價值變化均包含在母公司的合併損益中。當然，母公司有可能僅為美元／英鎊即期匯率變動指定 3 億美元，或者僅為英鎊／歐元即期匯率變動指定 5 億英鎊。

母公司同時持有美元和英鎊套期工具

10 母公司可能希望同時對子公司 B 和子公司 C 淨投資相關的外匯風險進行套期。假設母公司持有合適的以美元和英鎊計量的套期工具，並且母公司可將其指定為對子公司 B 和子公司 C 的淨投資套期。母公司可在其合併財務報表中作出的指定包含但不局限於下列項目：

(1) 3 億美元的套期工具，指定為擁有母公司和子公司 C 之間的即期外匯風險敞口（歐元／美元）的對子公司 C 的 3 億美元淨投資套期；以及不超過 3.41 億英鎊的套期工具，指定為擁有母公司和子公司 B 之間的即期外匯風險敞口（歐元／英鎊）的對子公司 B 的 3.41 億英鎊淨投資套期。

(2) 3 億美元的套期工具，指定為擁有子公司 B 和子公司 C 之間的即期外匯風險敞口（英鎊／美元）的對子公司 C 的 3 億美元淨投資套期；以及不超過 5 億英鎊的套期工具，指定為擁有母公司和子公司 B 之間的即期外匯風險敞口（歐元／英鎊）的對子公司 B 的 5 億英鎊淨投資套期。

11 母公司對子公司 C 的淨投資所帶來的歐元／美元風險不同於母公司對子公司 B 的淨投資所帶來的歐元／英鎊的風險。然而，在應用指南第 10 段（1）描述的例子中，通過指定其持有的美元套期工具，母公司已對其對子公司 C 的淨投資所帶來的歐元／美元風險進行完全套期。如果母公司也將其持有的英鎊工具指定為其投資於子公司 B 的 5 億英鎊的淨投資套期，其中約等於其對子公司 C 的美元淨投資的 1.59 億英鎊的淨投資金額，將在母公司的合併財務報表中為英鎊／歐元風險套期兩次。

12 在應用指南第 10 段（2）描述的例子中，如果母公司將套期

風險指定為子公司 B 和子公司 C 之間的即期外匯敞口(英鎊／美元)，3 億美元套期工具的價值變動中，只有英鎊／美元部分包含在與子公司 C 相關的母公司外匯折算儲備中。如應用指南第 5 段所述，剩餘的變動部分（約當 1.59 億英鎊的英鎊／歐元匯率變動）列入母公司合併損益中。因為子公司 B 和子公司 C 之間美元／英鎊風險指定不包括英鎊／歐元風險，母公司也將能指定至多 5 億英鎊的對子公司 B 的淨投資，其風險為母公司和子公司 B 之間的即期外匯風險敞口（英鎊／歐元）。

子公司 B 持有美元套期工具

13 假設子公司 B 持有 3 億美元的外部借款，該價款通過以英鎊計價的公司之間借款的形式轉讓到母公司。由於其資產和負債均增加 1.59 億英鎊，子公司 B 的淨資產並未改變。子公司 B 可將該外部借款指定為其合併財務報表中對子公司 C 的淨投資的英鎊／美元風險的套期。母公司可以維持如下情況，即子公司 B 將套期工具指定為其在子公司 C 的 3 億美元淨投資的英鎊／美元風險的套期（見第 13 段），母公司也可將其持有的英鎊套期工具指定為在子公司 B 全部的 5 億英鎊投資的套期。第一個由子公司 B 指定的套期，將參照子公司 B 的功能貨幣（英鎊）來評估，第二個由母公司指定的套期，將以母公司的功能貨幣（歐元）來評估。在本例中，只有來自母公司對子公司 C 淨投資的英鎊／美元風險而非所有的歐元／美元風險，在母公司合併財務報表中用美元套期工具來套期。因此，母公司對子公司 B 的 5 億歐元淨投資所帶來的全部歐元／英鎊風險可以在母公司合併財務報表中被套期。

14 然而，也必須考慮母公司對子公司 B 1.59 億英鎊的應付借款的會計處理。如果母公司因其未滿足《國際會計準則第 21 號》第

15 段的條件而未將該應付借款作為對子公司 B 淨投資的一部分，那麼由對應付借款的折算產生的英鎊／歐元外匯匯兌損益將被包含在母公司合併損益中。如果母公司將對子公司 B 的 1.59 億英鎊應付借款當作母公司淨投資的一部分，那麼淨投資將只有 3.41 億英鎊，並且母公司可以指定為英鎊／歐元風險的套期項目的金額將據此從 5 億英鎊減少到 3.41 億英鎊。

15 如果母公司轉回了由子公司 B 指定的套期關係，母公司可將子公司 B 持有的 3 億美元外部借款指定為由於歐元／英鎊風險而對子公司 C 3 億美元淨投資的套期，並且將其持有的英鎊套期工具指定為對子公司 B 至多 3.41 億英鎊淨投資的套期。在本例中，兩種套期的有效性都將參照母公司的功能貨幣（歐元）進行計算。因此，由子公司 B 持有的外部借款價值的美元／英鎊變動和母公司對子公司 B 的應付借款價值的英鎊／歐元變動（整體約當為美元／歐元）這兩者將會包含在母公司合併財務報表中的外匯折算儲備中。因為母公司已經完全套期了對子公司 C 的淨投資帶來的歐元／美元風險，母公司僅可套期至多 3.41 億英鎊對子公司 B 淨投資的歐元／英鎊風險。

國際財務報告解釋公告第17號

——向所有者分配非現金資產

目 錄

	起始段落
參 照	
背 景	1
範 圍	3
問 題	9
一致意見	10
應付股利的確認時點	10
應付股利的計量	11
當主體結算應付股利時，已分配資產的帳面價值與應付股利的 帳面價值的差異的會計處理	14
列報和披露	15
生效日期	18

國際財務報告解釋公告第17號

——向所有者分配非現金資產

參 照

- 《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》(2008 年修訂)
- 《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》
- 《國際財務報告準則第 7 號——金融工具：披露》
- 《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》
- 《國際財務報告準則第 13 號——公允價值計量》
- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》(2007 年修訂)
- 《國際會計準則第 10 號——報告期後事項》

背 景

1 有時主體會以資產而非現金（非現金資產）作為股利分配給以所有者身份¹行事的所有者。在這種情況下，主體也可能允許所有者選擇接受非現金資產或者現金替代。國際會計準則解釋委員會被要求對主體應如何對這種分配進行會計處理提供指南。

2 國際財務報告準則並沒有對主體應如何計量所有者分配（通常稱為股利）提供指南。《國際會計準則第 1 號》要求主體在所有者權益變動表和財務報表附註中披露分配給所有者股利的具體細節。

¹ 《國際會計準則第 1 號》第 7 段將所有者定義為權益性工具的持有者。

範 圍

3 本解釋公告適用於下列情況下主體採取非互惠性資產分配給以所有者身份行事的所有者：

(1) 非現金資產分配（例如不動產、廠場和設備等項目，《國際財務報告準則第 3 號》中定義的業務，在其他主體中的所有者權益或是《國際財務報告準則第 5 號》中定義的處置組）；以及

(2) 給予所有者接受非現金資產或者現金替代選擇權的分配。

4 本解釋公告僅適用於在全部的擁有同等級別權益工具的所有者被公平對待的前提下進行的分配。

5 本解釋公告並不適用於分配前後非現金資產最終控制者均為相同的一方或多方的分配。該解釋公告適用範圍的例外情形適用於進行分配的企業的單獨、個別及合併財務報表。

6 根據第 5 段，本解釋公告不適用於分配前後非現金資產的最終控制者均為相同的多方的分配。《國際財務報告準則第 3 號》附錄二第 2 段闡述：“作為契約性協議的結果，一組個體集體擁有統馭一個主體的財務和經營政策、並藉此從其活動中獲取利益的權力，此時應將該組個體視為控制主體。”因此，對於由於分配前後非現金資產最終控制者均為相同的多方而在本解釋公告範圍以外的分配，收到這種分配的一組個體必須基於契約性協議的結果，擁有對主體分配的最終集體權力。

7 根據第 5 段，本解釋公告並不適用於主體分配一定數量的子公司所有者權益但仍擁有子公司控制權的情況。主體進行分配時，如果該分配導致主體確認子公司的非控制權益，其會計處理應遵循《國

際財務報告準則第 10 號》。

8 本解釋公告僅規範了主體進行非現金資產分配時的會計處理，並沒有規範股東接受該種分配時的會計處理。

問 題

9 當主體宣佈分配或有義務分配相關資產給所有者時，必須確認應付股利的負債。因此，本解釋公告規範了以下問題：

- (1) 主體應何時確認應付股利？
- (2) 主體應如何計量應付股利？
- (3) 在結算應付股利時，主體應如何對已分配資產的帳面價值與應付股利的帳面價值之間的差異進行會計處理？

一致意見

應付股利的確認時點

10 應付股利的負債應在股利被適當授權批准且不再受主體支配時予以確認，具體的確認時點為：

(1) 如果股利的宣告需要相應的批准，則是當宣告股利已經被有關當局所批准時，例如管理層或者董事會對股利的宣告已經得到股東的同意；或者

(2) 如果股利的宣告不需要進一步的批准，則是當宣告發放股利時，例如管理層或董事會宣告發放股利時。

應付股利的計量

11 主體應當將用以分配非現金資產的負債確認為應付所有者的股利，並且該負債應當以分配的資產的公允價值來計量。

12 如果主體允許所有者選擇接受非現金資產或現金替代，主體應同時考慮每種選擇的公允價值以及所有者選擇作出選擇的相關概率來估計應付股利的價值。

13 在每個報告期末和結算日，主體應該審核並調整應付股利的帳面價值，其中，任何應付股利帳面價值的變化應確認在所有者權益中，作為對分配的調整。

當主體結算應付股利時，已分配資產的帳面價值與應付股利的帳面價值的差異的會計處理

14 當主體結算應付股利時，如果已分配資產的帳面價值與應付股利的帳面價值之間存在差異，該差異應確認為損益。

列報和披露

15 主體應將第 14 段所描述的差異在損益中單獨列示。

16 主體在適用時，應披露以下資訊：

- (1) 應付股利在期初和期末的帳面價值；以及
- (2) 根據第 13 段，由於分配資產公允價值的變動，導致期內已確認的帳面價值的增加或減少。

17 如果在報告期結束之後財務報表公開發佈之前，主體宣告分配非現金資產的股利，應披露：

- (1) 分配資產的性質；
- (2) 分配的資產在報告期末的帳面價值；以及
- (3) 如果報告期末分配資產按照《國際財務報告準則第 13 號》第 93 段 (2)、(4)、(7)、(9) 和第 99 段中的計量方法得到的的公允價值不同於其帳面價值，主體應披露分配資產在報告期末的公允價

值。

生效日期

18 主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。不允許採用追溯調整法，允許提前採用。如果主體在 2009 年 7 月 1 日之前的期間採用本解釋公告，應披露該事實並同時採用《國際財務報告準則第 3 號》（2008 年修訂）、《國際會計準則第 27 號》（2008 年 5 月修訂）和《國際財務報告準則第 5 號》（按照本解釋公告修訂）。

19 《國際財務報告準則第 10 號》（2011 年 5 月發佈）修訂了第 7 段。主體在採用《國際財務報告準則第 10 號》時應適用該修訂內容。

20 《國際財務報告準則第 13 號》（2011 年 5 月發佈）修訂了第 17 段。主體在採用《國際財務報告準則第 13 號》時應適用該修訂內容。

國際財務報告解釋公告第19號

——以權益工具清償金融負債

目 錄

	起始段落
參 照	
背 景	1
範 圍	2
問 題	4
一致意見	5
生效日期和過渡性規定	12

國際財務報告解釋公告第19號

——以權益工具清償金融負債

參 照

- 《編報財務報表的框架》¹
- 《國際財務報告準則第2號——以股份基礎的支付》
- 《國際財務報告準則第3號——企業合併》
- 《國際財務報告準則第9號——金融工具》
- 《國際財務報告準則第13號——公允價值計量》
- 《國際會計準則第1號——財務報表的列報》
- 《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第32號——金融工具：列報》

背 景

1 債務人與債權人可能對金融負債的條款進行重新談判，導致債務人向債權人發行權益工具以清償全部或部分負債。這些交易有時被稱為“以債換股”。國際會計準則解釋委員會收到對該種交易的會計處理提供指南的要求。

範 圍

2 本解釋公告規範了當金融負債的條款獲重新談判並導致主體向其債權人發行權益工具以清償全部或部分金融負債時主體的會計

1 2010年9月，國際會計準則理事會以《財務報告概念框架》替代了原《框架》。

處理。本解釋公告並未規範債權人所作的會計處理。

3 主體不應對以下幾種情況下的交易應用本解釋公告：

(1) 債權人同時也是直接或間接的股東，並正以現有直接或間接股東的身份行使其職能。

(2) 債權人和主體在交易前後被同一方或多方所控制，且該交易的實質包括對主體權益的分配或向主體投入權益。

(3) 通過發行權益股份清償金融負債為遵循金融負債的原始條款。

問 題

4 本解釋公告闡述了以下問題：

(1) 主體用以清償全部或部分金融負債而發行的權益工具是否為符合《國際財務報告準則第 9 號》第 3.3.3 段的“支付的對價”？

(2) 主體應如何初始計量用以清償該金融負債而發行的權益工具？

(3) 主體應如何核算被清償金融負債的帳面價值與所發行權益工具的初始計量金額之間的差異？

一致意見

5 主體用以清償全部或部分金融負債而向債權人發行的權益工具為符合《國際財務報告準則第 9 號》第 3.3.3 段的支付的對價。當且僅當金融負債根據《國際財務報告準則第 9 號》的第 3.3.1 段被清償時，主體才應從資產負債表中消除該金融負債(或部分金融負債)。

6 當初始確認用以清償全部或部分金融負債而向債權人發行的權益工具時，主體應按照所發行權益工具的公允價值來進行計量，除

非該公允價值無法可靠計量。

7 如果所發行權益工具的公允價值無法可靠計量，那麼該權益工具的計量應反映被清償的金融負債的公允價值。在計量包含要求即付特性（例如活期存款）的被清償金融負債的公允價值時，不適用於《國際財務報告準則第 13 號》的第 47 段。

8 如果僅清償部分金融負債，主體應評估部分支付的對價是否與剩餘未償還負債條款的修訂相關。如果支付的對價部分與剩餘部分負債條款的修訂相關，主體應將支付的對價在已清償負債和剩餘未償還負債間進行分攤。主體在分攤時應考慮與此交易相關的所有事實和情況。

9 被清償的金融負債（或部分金融負債）的帳面價值與支付的對價間的差異，應根據《國際財務報告準則第 9 號》的第 3.3.3 段確認為損益。發行的權益工具應在金融負債（或部分金融負債）被清償當日進行初始確認和計量。

10 當只有部分金融負債被清償時，支付的對價應按照第 8 段予以分攤。分配給餘下負債的對價，應形成對於剩餘未償還負債的條款是否已被實質性修訂的評估的一部分。如果剩餘負債的條款已被實質性修訂，主體應根據《國際財務報告準則第 9 號》的第 3.3.2 段的要求，將其作為原有負債的清償和一項新負債的確認進行會計處理。

11 對於根據第 9 段和第 10 段確認的利得和損失，主體應在損益中或財務報表附註中將其作為單獨項目予以披露。

生效日期和過渡性規定

12 主體應對自 2010 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採

用本解釋公告。允許提前採用。如果主體在 2010 年 7 月 1 日之前開始的期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

13 主體應自列報的最早比較期間的期初按照《國際會計準則第 8 號》適用會計政策的變更。

14 〔已刪除〕

15 《國際財務報告準則第 13 號》(2011 年 5 月發佈)修訂了第 7 段。主體在採用《國際財務報告準則第 13 號》時應適用該修訂內容。

16 〔已刪除〕

17 《國際財務報告準則第 9 號》(2014 年 7 月發佈)修訂了第 4 段、第 5 段、第 7 段、第 9 段和第 10 段並刪除了第 14 段和第 16 段。主體應當在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應用這些修訂內容。

國際財務報告解釋公告第20號

——露天礦生產階段的剝採成本

目 錄

起始段落

參 照	
背 景	1
範 圍	6
問 題	7
一致意見	8
將生產的剝採成本確認為一項資產	8
剝採活動資產的初始計量	12
剝採活動資產的後續計量	14
附 錄	
附錄一 生效日期和過渡性規定	

國際財務報告解釋公告第20號

——露天礦生產階段的剝採成本

參 照

- 《財務報告概念框架》
- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》
- 《國際會計準則第 2 號——存貨》
- 《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》
- 《國際會計準則第 38 號——無形資產》

背 景

1 在露天礦作業中，主體可能發現有必要去除礦藏廢料（“覆蓋層”）才可以獲得礦物礦床。這個廢物清理活動被稱為“剝採”。

2 在礦藏開發階段（生產開始前），剝採成本通常作為建造、開發、建設礦藏的應折舊成本的一部分予以資本化。一旦生產開始，那些資本化的成本通常採用生產單位法進行系統折舊或攤銷。

3 礦業主體在礦藏生產階段可能繼續去除覆土，並產生剝採成本。

4 在生產階段剝採去除的材料並不一定是 100%的廢物；通常這將是礦石和廢石的組合。礦石與廢石的比例範圍從不經濟的低級到可盈利的高級。去除含較低的礦石與廢石比例的材料可生產一些可以使用的材料，該材料可用於生產存貨。該種剝採可能也有助於接近深層的含較高礦石與廢石比例的材料。因此剝採活動可能會對主體產生兩

種收益：獲取可用於生產存貨的有用礦石和進一步接近可在未來期間開採的更多數量的材料。

5 本解釋公告闡述了何時及如何對從剝採活動中產生的這兩種收益進行會計處理以及如何對這些收益進行初始及後續計量。

範 圍

6 本解釋公告適用於在生產階段的露天礦開採活動中產生的剝採成本（“生產剝採成本”）。

問 題

7 本解釋公告規範了以下問題：

- （1） 將生產的剝採成本確認為資產；
- （2） 剝採活動資產的初始計量；以及
- （3） 剝採活動資產的後續計量。

一致意見

將生產的剝採成本確認為一項資產

8 當從剝採活動產生的利益以生產存貨的形式實現時，主體應按照《國際會計準則第 2 號——存貨》來核算剝採活動的成本。當該利益以進一步接近礦石的形式實現時，若滿足下述第 9 段的條件，主體應將這些成本確認為非流動資產。本解釋公告中的非流動資產指“剝採活動資產”。

9 當且僅當所有下述條件滿足時，主體確認剝採活動資產：

- （1） 與剝採活動相關的未來經濟利益（進一步接近礦體）很可能流入主體；

- (2) 主體可以識別已進一步接近的礦體的組成部分；以及
- (3) 與該組成部分相關的剝採活動成本能夠可靠計量。

10 剝採活動資產應被作為現有資產的改善或作為現有資產的增加。換句話說，剝採活動資產應按照現有資產的一部分進行會計處理。

11 剝採活動資產將按照現有資產相同的分類標準分為有形資產或無形資產。也就是說，現有資產的性質決定了主體應將剝採活動資產確認為有形資產還是無形資產。

剝採活動資產的初始計量

12 主體應以成本對剝採活動資產進行初始計量，其中包括改善進入已識別礦石組成部分時直接發生的累計剝採活動成本，加上直接歸屬於該資產的間接費用分攤。在生產剝採活動的同時可能產生一些偶然的操作，但是該操作對計劃剝採活動的繼續進行並非是必要的。與這些偶然操作相關的成本不應包含在剝採活動資產的成本中。

13 當剝採活動資產的成本和已生產存貨的成本不能單獨識別時，主體應將產生的剝採成本在已生產的存貨和剝採活動資產之間以相關生產計量的分配基礎進行分攤。該生產計量將用來計算礦體已識別的組成部分，並應將其作為基準以識別創造未來利益的額外活動已經發生的程度。該種計量的例子包括：

- (1) 將已生產的存貨成本與預期成本相比較；
- (2) 在給定礦石生產數量的情況下，廢棄物提取量與預期提取量相比較；以及
- (3) 在給定生產的礦石數量的情況下，已開採礦石的礦物質含量與預期開採的礦物質含量相比較。

剝採活動資產的後續計量

14 在初始確認之後，剝採活動資產作為現存資產的一部分，須按其成本或重估金額減去折舊或攤銷及減值損失後的金額計量。

15 剝採活動資產應在因剝採活動而更易進入的礦體的已識別部分的預計使用壽命內，系統地進行折舊或攤銷。除非其他方法更為適用，主體應採用生產單位法進行折舊或攤銷。

16 用於折舊或攤銷剝採活動資產的礦體已識別部分的預計使用壽命不同於用來折舊或攤銷礦藏本身和與礦藏壽命相關的資產的預期使用壽命。唯一的例外是，剝採活動使得整個剩餘礦體更加易於開採的有限情況。例如，當所識別的部分代表了礦體要開採的最後一部分時，這可能會導致礦藏使用壽命的結束。

附 錄

附錄一 生效日期和過渡性規定

本附錄是本解釋公告的組成部分，並與本解釋公告的其他部分具有相同的權威性。

1 主體應對自 2013 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。允許提前採用。如果主體在更早期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

2 主體應對列報的最早期間及之後產生的生產剝採成本應用本解釋公告。

3 從列報的最早期間開始，在生產階段進行剝離活動的任何先前已確認的資產餘額（“前任剝離資產”），將被重分類為與剝採活動相關的現有資產的一部分，在此意義上保留了與前任剝離資產相關的礦體的可識別部分。該餘額應在與各前任剝離資產餘額相關的礦體已識別部分的預計剩餘使用壽命內，計提折舊或攤銷。

4 如果沒有與前任剝離資產相關的礦體可識別部分，應在列報的最早期間確認期初留存收益。

國際財務報告解釋公告第21號——徵稅

目 錄

起始段落

參 照	
背 景	1
範 圍	2
問 題	7
一致意見	8
附 錄	
生效日期及過渡性規定	

國際財務報告解釋公告第21號——徵稅

參 照

- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 12 號——所得稅》
- 《國際會計準則第 20 號——政府補助的會計和政府援助的披露》
- 《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》
- 《國際會計準則第 34 號——中期財務報告》
- 《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》
- 《國際財務報告解釋公告第 6 號——參與廢棄電器和電子設備特定市場產生的負債》

背 景

1 政府可能對主體徵收一項稅項。國際財務報告準則解釋委員會接到請求，期望對支付稅項的主體的財務報表中該稅項的會計處理提供指引。此問題與依照《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》的規定何時確認稅項支付負債的處理有關。

範 圍

2 本解釋公告涉及稅項支付負債的會計處理，若該負債屬《國際會計準則第 37 號》的範圍。本解釋公告也涉及時點與金額確定的稅項支付負債的會計處理。

3 本解釋公告不涉及確認稅項支付負債所產生成本的會計處理。

所有主體應應用其他準則以決定確認稅項支付負債是增加資產還是費用。

4 就本解釋公告的目的而言，稅項是主體被政府依照法律法規（即，法律及／或法規）徵收的經濟效益資源的流出，而非指：

（1） 其他準則範圍內的資源流出（如屬《國際會計準則第 12 號——所得稅》範圍內的所得稅）；以及

（2） 違反法律法規而被徵收的罰金或其他罰款。

“政府”指政府、政府代理機構以及地方性、全國性或國際性的類似組織。

5 在與政府的合約協議下，主體為取得資產或勞務，並不符合徵稅的定義。

6 主體不需要將本解釋公告應用於碳排放交易計劃產生的負債。

問 題

7 為闡明稅項支付負債的會計處理，本解釋公告涉及下列問題：

（1） 產生確認稅項支付負債的義務事項是甚麼？

（2） 經濟上被要求在未來期間繼續經營，是否會產生因該未來期間經營而導致的稅項支付推定義務？

（3） 持續經營假設是否意味著主體有因未來期間經營而導致的稅項支付現時義務？

（4） 稅項支付負債的確認是在某一時點產生，還是在某些情況下在一段時間內漸進發生？

（5） 產生確認因達到最低限額而導致的稅項支付負債的義務

事項是甚麼？

(6) 稅項支付負債在年度財務報表和中期財務報告中的列示原則是否相同？

一致意見

8 產生稅項支付負債的義務事項為法規規定的導致稅項支付的活動。例如，若導致稅收支付的活動是由於本期發生收入，且該稅收的計算是以前期發生的收入為基礎，則該稅項的義務事項為於本期發生收入。於前期發生收入對產生現時義務是必要條件，但不是充分條件。

9 主體因經濟理由必須在未來期間繼續經營，不使其對因未來期間經營而導致的稅收支付產生推定義務。

10 按照持續經營假設編製財務報表並不意味著主體有因未來期間經營而導致的稅項支付的現時義務。

11 若義務事項是在一段期間內發生（比如，如果法律法規規定的導致稅項支付的活動在一段期間內發生），則稅項支付負債應漸進確認。例如，如果義務事項是在一段期間產生收入，則相應的負債應於主體產生該收入時確認。

12 如果稅項支付義務在達到最低限額時產生，該義務所產生負債的會計處理應與本解釋公告第 8 段至第 14 段（特別是第 8 段和第 11 段）所建立的原則一致。例如，若義務事項是達到最低活動限額（諸如所產生收入、銷售或所製造產出的最低金額），則相應的負債應於達到最低活動限額時確認。

13 主體應在中期財務報告中適用與年度財務報表所適用的相

同確認原則。因此，在中期財務報告中：

（1） 如果在中期報告期間結束日不存在稅項支付的現時義務，不應確認稅項支付負債；以及

（2） 如果在中期報告期間結束日存在稅項支付的現時義務，應確認稅項支付帶來的負債。

14 如果主體已預付稅項，但尚無該稅項支付的現時義務，應確認一項資產。

附 錄

生效日期及過渡性規定

本附錄是本解釋公告的組成部分，並與本解釋公告的其他部分具有相同的權威性。

1 主體應對 2014 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用本解釋公告。允許提前採用。如果主體在更早期間採用本解釋公告，則應披露這一事實。

2 首次採用本解釋公告所產生的會計政策變更應按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》的規定追溯調整。

解釋公告第7號——引入歐元

參 照

- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》(2007 年修訂)
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 10 號——報告期後事項》
- 《國際會計準則第 21 號——匯率變動的影響》(2003 年修訂)
- 《國際會計準則第 27 號——合併財務報表和單獨財務報表》(2008 年修訂)

問 題

1 自 1999 年 1 月 1 日起，歐洲經濟和貨幣聯盟正式啟動，歐元將成為正式貨幣，歐元與歐元區國家貨幣之間的兌換率必將隨之固定；也就是說，與這些貨幣有關的後續匯兌差額風險將從該日起消除。

2 問題是，如何將《國際會計準則第 21 號》應用於歐洲聯盟歐元區成員國的貨幣到歐元的轉換（下稱“轉換”）。

一致意見

3 《國際會計準則第 21 號》中關於外幣交易和境外經營財務報表折算的規定應嚴格地應用於轉換。同樣的原理也適用於以後其他國家加入歐洲經濟和貨幣聯盟時匯率的固定。

4 特別是，這意味著：

(1) 交易形成的外幣貨幣性資產和負債應繼續按期末匯率折算成功能貨幣。由此產生的匯兌差額應立即確認為收益或費用，除非

主體繼續運用現行會計政策來處理與未來交易的貨幣風險套期有關的匯兌利得和損失；

(2) 與境外經營的財務報表折算有關的累積匯兌差額應確認為其他綜合收益，在權益項目進行歸集，並且只有在全部或部分處置對境外經營的淨投資時才從權益中重分類為損益；以及

(3) 以歐元區成員國貨幣表示的負債的折算所引起的匯兌差額不應計入相關資產的帳面金額。

一致意見達成日期

1997 年 10 月

生效日期

本解釋公告自 1998 年 6 月 1 日起生效。會計政策變更應按《國際會計準則第 8 號》的規定進行會計處理。

《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)修訂了整個國際財務報告準則使用的術語。此外，它修訂了本解釋公告第 4 段。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

《國際會計準則第 27 號》(2008 年修訂)修訂了本解釋公告第 4 段(2)。主體應對自 2009 年 7 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 27 號》(2008 年修訂)，這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

解釋公告第10號——政府援助： 與經營活動沒有特定聯繫的政府援助

參 照

- 《國際會計準則第8號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第20號——政府補助會計和政府援助的披露》

問 題

1 在有些國家，政府對主體援助可能為了鼓勵或長期支持在特定領域或行業的商業活動。獲得這種援助的條件可能與主體的經營活動沒有特定聯繫。這種援助的例子包括政府將資源轉讓給具有以下特徵的主體：

- (1) 在特定行業中經營；
- (2) 繼續在最近私有化的行業中經營；或者
- (3) 開始或繼續在不發達地區開展業務。

2 問題是，這種政府援助是否是《國際會計準則第20號》範圍內的“政府補助”，並因此應按該準則進行會計處理。

一致意見

3 對主體的政府援助符合《國際會計準則第20號》中政府補助的定義，即使除了要求在特定領域或行業中經營外，沒有與主體經營活動具有特定聯繫的條件，也是如此。從而，這種補助不應該直接貸記股東權益。

一致意見達成日期

1998 年 1 月

生效日期

本解釋公告自 1998 年 8 月 1 日起生效。會計政策變更應按《國際會計準則第 8 號》的規定進行會計處理。

解釋公告第15號——經營租賃：激勵措施

參 照

- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》(2007 年修訂)
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 17 號——租賃》(2003 年修訂)

問 題

1 在就新的經營租賃業務或續租業務進行談判時，為了達成租賃協議，出租人可能會向承租人提出一些激勵措施。這些措施包括由出租人先給予承租人一筆現金，以補償或承擔承租人的某些費用（例如，重新安置費用、租賃物改良費用或與承租人已存在的租賃協議有關的費用）。也有可能是在租賃期的期初期間給予減免租金。

2 問題是承租人和出租人如何在財務報表中確認經營租賃中的激勵措施。

一 致 意 見

3 所有新的經營租賃協議或續租協議中的激勵措施都應作為同意使用租賃資產淨對價的組成部分，不論激勵措施的性質、形式或支付時間。

4 除非另有一種系統的方法能代表租賃資產利益減少的時間模式，否則，出租人應將激勵措施的成本總額在租賃期內作為出租收益的減項按直線法予以確認。

5 除非另有一種系統的方法能代表承租人因使用租賃資產而受益的時間模式，否則承租人應將激勵措施的利益總額在租賃期內按直線法作為租金費用的減項予以確認。

6 承租人應將發生的費用，包括與已存在租賃協議有關的費用（例如，終止已存在的租賃協議的費用、重新安置費用、租賃物改良費用等）和已通過激勵措施協議得到有效補償的費用，按照適用的國際會計準則進行會計處理。

一致意見達成日期

1998年6月

生效日期

本解釋公告對自1999年1月1日或以後日期開始的租賃期有效。

解釋公告第25號——所得稅： 主體或其股東納稅狀況的改變

參 照

- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》(2007 年修訂)
- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 12 號——所得稅》

問 題

1 主體或其股東納稅狀況的改變可能給主體帶來增加或降低其所得稅負債或資產的後果。例如，主體的權益工具公開上市或主體的權益發生重組時就可能發生這種情況。控股股東移居國外也可能發生這種情況。這種情況可能會使主體納稅狀況發生改變。例如，它可能獲得或失去納稅激勵，也可能在未來適用不同的稅率。

2 主體或其股東納稅狀況的改變可能會立即對主體當期所得稅負債或資產產生影響。這種改變也可能增加或降低主體已確認的遞延所得稅負債和資產，這取決於納稅狀況改變對收回或清償主體資產和負債帳面金額所產生的納稅後果的影響。

3 問題是，主體應如何對其自身或其股東納稅狀況改變的納稅後果進行會計處理。

一致意見

4 主體或其股東納稅狀況的改變並不會增加或降低在損益之外

確認的金額。納稅狀況改變的當期和遞延納稅後果，應計入當期損益中，除非這些納稅後果與在同一期間或不同期間導致對已確認權益金額或在其他綜合收益中確認的金額直接貸記或借記的交易和事項有關。與同一期間或不同期間的已確認權益金額變更相關的（不計入損益的）納稅後果，應直接借記或貸記權益。與在其他綜合收益中確認的金額相關的納稅後果應在其他綜合收益中確認。

一致意見達成日期

1999 年 8 月

生效日期

本一致意見自 2000 年 7 月 15 日起生效。會計政策變更應根據《國際會計準則第 8 號》的規定進行會計處理。

《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂）修訂了整個國際財務報告準則中使用的術語。另外，它修訂了第 4 段。主體應在自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用《國際會計準則第 1 號》（2007 年修訂），這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

解釋公告第27號

——評價涉及租賃法律形式的交易的實質

參 照

- 《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》
- 《國際會計準則第 17 號——租賃》(2003 年修訂)
- 《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》
- 《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》
- 《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》
- 《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》

問 題

1 主體可能與非關聯方（投資者）進行一項交易或一系列構設的交易（一種安排），交易涉及租賃的法律形式。例如，主體可能將資產租給投資者又將此項資產租回，或者從法律形式上銷售了資產又將該項資產租回。每一項租賃安排的形式、條款及條件可能差異很大。在租賃和租回情況下，設計的租賃安排是為了使投資者獲得一項稅收好處，與主體以服務費的形式分享，而不是為了轉讓資產的使用權。

2 在與投資者的租賃安排涉及租賃的法律形式的情況下，問題是：

（1） 如何確定一系列的交易所否相關聯，是否應作為一項交易進行會計處理。

（2） 租賃安排是否符合《國際會計準則第 17 號》中租賃的定義；以及如果不符合：

①能存在的單獨的投資帳戶和租賃付款義務是否代表了主體的資產和負債〔例如，考慮本解釋的隨附指南的第 A2 段（1）所描述的例子〕；

②主體對由此項租賃安排所產生的其他義務應如何進行會計處理；以及

③主體對可能從投資者取得的服務費應如何進行會計處理。

一致意見

3 如果不把這一系列交易作為一個整體就無法理解其總體經濟影響，那麼，涉及租賃法律形式的一系列交易是相關聯的，並應作為一項交易進行會計處理。例如，一系列交易緊密相關、作為一項單獨交易進行談判，且同時發生或相繼發生。（隨附指南的 A 部分提供了本解釋公告運用的示例^註）

4 會計應當反映租賃安排的實質。為確定一項租賃安排的實質，應評價其所有方面及其影響，重點是產生經濟效果的方面和影響。

5 《國際會計準則第 17 號》是適用的，如果租賃安排實質上包括在一個議定的期間內轉讓資產的使用權。單獨表明一項租賃安排實質上並沒有涉及《國際會計準則第 17 號》中規定的租賃的標誌有（隨附指南提供了本解釋公告運用的示例^註）：

（1） 主體保留了與標的資產所有權相關的全部風險和報酬，並且實質上在租賃安排之前享有完全相同的使用權；

（2） 租賃安排的主要原因是獲得一個特定的稅收結果，而不是轉讓某項資產的使用權；以及

（3） 在條款中包含的選擇權的行使幾乎是肯定的（例如，一項出售選擇權，在可行使時，能夠按照遠遠高於預計公允價值的價格

行使)。

6 在確定一項單獨的投資帳戶與租賃付款義務在實質上是否代表主體的資產和負債時，應運用《框架》¹第 49 段至第 64 段的定義和指南。綜合起來表明實質上一項單獨的投資帳戶和租賃付款義務沒有滿足資產和負債的定義，主體不應予以確認的標誌有：

(1) 主體不能根據自己所追求的目標控制單獨的投資帳戶，並且沒有義務支付租賃付款額。例如，為保護投資者，在單獨的投資帳戶中預付了款項並且可能只用於支付投資者，投資者同意用單獨的投資帳戶中的資金支付租賃付款義務，並且主體沒有能力從投資帳戶中拒付投資者，此時就會出現這種情況。

(2) 主體全額償還從投資者方取得的服務費的風險以及可能支付其他款項的風險非常小，或在沒有收到服務費時，為其他義務而支付款項的風險非常小（例如，擔保）。例如，租賃安排的條款要求將預付款項投資於無風險資產，該無風險資產預計產生的現金流量足以償還租賃付款義務，則存在的付款風險也非常小。以及

(3) 除租賃安排的開始日的初始現金流量外，根據租賃安排預計的現金流量是僅用從單獨的投資帳戶中提取的資金償還的租賃付款額，該單獨的投資帳戶是用初始現金流量建立的。

7 租賃安排的其他義務，包括提供的任何擔保和提前終止所產生的義務，應根據《國際會計準則第 37 號》、《國際財務報告準則第 4 號》或《國際財務報告準則第 9 號》（取決於其條款）進行會計處理。

¹ 本處參照《框架》是國際會計準則委員會的《財務報表編製和列報框架》，由國際會計準則理事會於 2001 年正式採用。2010 年 9 月國際會計準則理事會用《財務報告概念框架》代替了上述《框架》。第 49 段至第 64 段現在是在《概念框架》的第 4.4 段至第 4.19 段。

8 在確定何時將主體可能收到的一項服務費確認為收益時，應將《國際財務報告準則第 15 號》的規定應用於每一項安排的事實和情況。諸如是否存在以為賺取服務費所必需的重要的未來經營義務的形式的持續介入、是否還保留有風險、任何擔保安排的條款、償還服務費的風險等因素應加以考慮。如果在租賃安排的開始日收到服務費，那麼單獨表明將全部服務費在收到時確認為收益是不合適的標誌如下：

(1) 履行或制止某些重要活動的義務是賺取收到的服務費的條件，因此履行受法律約束的租賃安排不是租賃安排所要求的最重要的一項行動。

(2) 對標的資產的使用施加限制，該限制具有限制和重大改變主體使用該項資產能力（例如消耗、出售或用作抵押品）的實際影響。

(3) 償還任何金額服務費和支付額外款項的可能性並不是極小。例如，這種情況出現在：

①標的資產不是主體開展經營活動所要求的特定資產，因此，主體可能會支付一筆款項提前終止租賃安排。或者

②租賃安排的條款要求主體，或主體可以或在一定程度上可以自行決定，在具有超過小額風險（例如，貨幣風險、利率風險或信用風險）的資產上投資一筆預付款項。在這種情況下，投資價值不足以彌補租賃付款義務的風險並不是極小，因此，主體可能被要求支付一些款項。

9 服務費應根據其經濟實質和性質在綜合收益表中列示。

披 露

10 在確定為理解租賃安排和所採用的會計處理所必須作的恰

當披露時，應考慮實質上沒有涉及《國際會計準則第 17 號》所規定的租賃的租賃安排的各個方面。主體應在存在租賃安排的各期披露下列內容：

(1) 對租賃安排的描述，包括：

- ①標的資產及對其使用的任何限制；
- ②租賃安排的期限及其他重要條款；
- ③相關聯的各項交易，包括任何選擇權；以及

(2) 適用於收到的服務費的會計處理方法，當期確認為收益的金額，以及包含了服務費的綜合收益表的單列項目。

11 按照本解釋公告第 10 段所要求的披露應按各項租賃安排單獨提供或按各類租賃安排合併提供。一類是指一組具有相同性質（例如，發電廠）的標的資產的租賃安排。

一致意見達成日期

2000 年 2 月

生效日期

本解釋公告自 2001 年 12 月 31 日起生效。會計政策變更應按《國際會計準則第 8 號》的規定進行會計處理。

《國際財務報告準則第 9 號》對第 7 段進行了修訂。主體採用《國際財務報告準則第 9 號》時，應適用該修訂內容。

2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》，對“參考文獻”部分及第 8 段進行了修訂。主體採用《國際財務報告準則第 15 號》時，應適用該修訂內容。

註：說明性示例載於紅皮書 B 部分，但僅限英文原版和中文簡體版。

解釋公告第29號

——服務特許權協議：披露

參 照

- 《國際會計準則第 1 號——財務報表的列報》（2007 年修訂）
- 《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》（2003 年修訂）
- 《國際會計準則第 17 號——租賃》（2003 年修訂）
- 《國際會計準則第 37 號——準備、或有負債和或有資產》
- 《國際會計準則第 38 號——無形資產》（2004 年修訂）
- 《國際財務報告解釋公告第 12 號——服務特許權協議》

問 題

1 主體（特許權經營者）可能與另一主體（授予方）簽訂一項向社會公眾提供服務的協議，從而能使公眾使用基本的社會設施。特許權授予方可能是公共部門主體，也可能是私營部門的主體，包括政府機構。服務特許權協議的例子包括水處理和供給設施、汽車高速公路、汽車停車場、隧道、橋樑、機場和通訊網路。不屬於服務特許權協議的例子包括主體外包對內部提供服務的經營（例如，員工食堂、建築物維修和會計或資訊技術功能）。

2 服務特許權協議一般涉及授予方將在特許權期間內轉移給經營方如下兩方面的權利：

（1） 向社會公眾提供的使用主要經濟和社會設施的服務的權利；以及

(2) 在某些情況下，使用特定的有形資產、無形資產或金融資產的權利。

作為交換，經營方應當：

(3) 承諾在特許權期間按照特定條款和條件提供服務；並且

(4) 在適用的情況下，承諾在特許權期末退還在期初取得的特許權和／或在特許權期間內購買的特許權。

3 所有服務特許權協議的共同特徵是，經營方既取得一項權利，又承擔一項提供公共服務的義務。

4 問題是，在授予方和經營方各自的財務報表的附註中應披露甚麼資訊。

5 與某些服務特許權協議相關的某些方面和披露，已經由現行國際財務報告準則規定（例如，《國際會計準則第 16 號》適用於不動產、廠場和設備項目的取得，《國際會計準則第 17 號》適用於資產租賃，《國際會計準則第 38 號》適用於無形資產的取得）。但是，服務特許權協議可能涉及國際財務報告準則尚未規範的待執行合同，除非這些合同是適用於《國際會計準則第 37 號》的虧損性合同。因此，本解釋公告規範對服務特許權協議的額外披露。

一致意見

6 在確定附註的恰當披露時，應考慮一項服務特許權協議的所有方面。經營方和授予方應在每一期間披露如下資訊：

(1) 對協議的描述。

(2) 可能影響未來現金流量金額、時間和確定性的重要的協議條款（例如，特許權期間，重定價的日期和確定重定價或重新協商的基礎）。

(3) 如下項目的性質和範圍（例如，合適的數量、期間或金額）：

- ①使用指定資產的權利；
- ②提供義務或期望服務提供的權利；
- ③購買或建造不動產、廠場和設備的義務；
- ④在特許權期末交付特定資產的義務或取得指定資產的權利；
- ⑤續約或終止選擇權；以及
- ⑥其他權利和義務（例如，大檢修）。

(4) 本期發生的協議的變更。以及

(5) 服務協議如何進行分類。

6A 經營方應披露在以建設服務交換金融資產或無形資產的期間所確認的收入及損益。

7 按照本解釋公告第 6 段的要求，應按每一項服務特許權協議分別披露，或者按每一類服務特許權協議合併披露。一類是指一組涉及類似性質服務的服務特許權協議（例如，收費、通訊和水處理服務）。

一致意見達成日期

2001 年 5 月

生效日期

本解釋公告自 2001 年 12 月 31 日起生效。

主體應對自 2008 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用第 6 段（5）和第 6A 段的修訂內容。如果主體提前採用了《國際財務報告解釋公告第 12 號》，那麼這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

解釋公告第32號——無形資產：網站成本

參 照

- 《國際財務報告準則第3號——企業合併》
- 《國際財務報告準則第15號——客戶合同收入》
- 《國際會計準則第1號——財務報表的列報》（2007年修訂）
- 《國際會計準則第2號——存貨》（2003年修訂）
- 《國際會計準則第16號——不動產、廠場和設備》（2003年修訂）
- 《國際會計準則第17號——租賃》（2003年修訂）
- 《國際會計準則第36號——資產減值》（2004年修訂）
- 《國際會計準則第38號——無形資產》（2004年修訂）

問 題

1 主體在開發和運行為自己內部使用或外部登錄的網站時，可能發生內部支出。為外部登錄而設計的網站，可以用作不同的目的，比如營銷和廣告自己的產品和服務、提供電子服務，以及銷售產品和提供服務。為內部使用而設計的網站，可以用作保存公司的政策和客戶的詳細資料，並搜索相關資訊。

2 網站開發的階段可以描述如下：

（1） 計劃——包括從事可行性研究、確定目標和指標、評價各種備選方案並選擇優先方案。

（2） 應用軟件和基礎結構的開發——包括獲得功能變數名稱、購買和開發硬體並運行軟件、安裝已開發的應用程序並進行強度測試。

(3) 版面設計的開發——包括設計網頁的外觀。

(4) 內容的開發——包括在網站開發階段完成前，創作、購買、編寫和上傳網站上的文本或圖像性質的資訊。這些信息既可以儲存在構成網站整體組成部分（或從網站可登錄）的單獨的數據庫中，也可以直接編輯到網頁上。

3 網站的開發階段一旦完成，運行階段即開始。在這一階段，主體維護和改進網站的應用、基礎結構、版面設計和內容。

4 當主體對開發和運行為自己內部使用或外部登錄的網站而發生的內部支出進行會計處理時，問題是：

(1) 網站是否為一項內部產生的無形資產，並適用《國際會計準則第 38 號》的規定；以及

(2) 對這類支出的恰當的會計處理方法是甚麼。

5 本解釋公告不適用於購買、開發和運行網站的硬體（如網站服務器、分段服務器、生產服務器和互聯網連接等）而發生的支出。這類支出按照《國際會計準則第 16 號》進行會計處理。此外，當主體因網路服務提供商向主體的網站提供託管及維護服務而發生支出時，根據《國際會計準則第 1 號》第 88 段和第《框架》¹，該項支出應當在服務提供時確認為費用。

6 《國際會計準則第 38 號》不適用於主體在正常經營過程中持有以備出售的無形資產（參見《國際會計準則第 2 號》和《國際財務報告準則第 15 號》），或屬於《國際會計準則第 17 號》範圍內的租賃。

1 本處參照《框架》是國際會計準則委員會的《財務報表編製和列報框架》，由國際會計準則理事會於 2001 年正式採用。2010 年 9 月國際會計準則理事會用《財務報告概念框架》代替了上述《框架》。

因此，本解釋公告不適用於為開發和運行出售給另一主體的網站（或網站軟件）而發生的支出。如果網站以經營租賃的方式出租，本解釋公告適用於出租人。如果網站以融資租賃的方式出租，在租賃資產初始確認後，本解釋公告適用於承租人。

一致意見

7 主體為了自己內部使用或外部登錄而開發的網站，是一項內部產生的無形資產，應當遵循《國際會計準則第 38 號》的規定。

8 當且僅當除了遵循《國際會計準則第 38 號》第 21 段有關確認和初始計量的一般規定外，主體能夠滿足《國際會計準則第 38 號》第 57 段的規定時，才能將開發形成的網站確認為無形資產。特別是主體應能夠滿足《國際會計準則第 38 號》第 57 段（4）的規定，證明其網站將如何產生未來經濟利益，比如，網站能夠產生收入，包括將訂單設置在網站上產生的直接收入。主體如不能證明專門或主要為行銷和廣告自己的產品和服務而開發的網站將產生很可能的未來經濟利益，因開發這種網站而發生的所有支出，應在發生時確認為費用。

9 為開發和運行主體自己的網站發生的任何內部支出，均應按照《國際會計準則第 38 號》進行會計處理。對導致支出發生的每項活動的性質（如培訓員工和維護網站），以及其在網站開發和開發後所處的階段均應進行評價，以確定恰當的會計處理方法（本解釋公告附加示例^註還增加了額外的指南）。例如：

（1）計劃階段在性質上類似於《國際會計準則第 38 號》第 54 段至第 56 段的研究階段。發生在這一階段的支出應在其發生時確認為費用。

(2) 應用軟件和基礎結構的開發階段、版面設計階段和第內容開發階段，在性質上類似於《國際會計準則第 38 號》第 57 段至第 64 段的開發階段，為廣告和行銷主體自己的產品和服務而進行的內容開發除外。如果這些階段發生的支出能夠直接歸屬於為使網站達到管理層預定的方式運營而必要發生的創作、製作或編寫活動，則應當按照本解釋公告第 8 段的規定，將這些支出包括在網站的成本中，確認為無形資產。比如，專門為網站購買或創作內容（廣告和行銷主體自己的產品和服務的內容除外）發生的支出，或者使這些內容能夠在網站上使用發生的支出（如取得轉載權發生的費用），應在符合條件的情況下，包括在開發成本中。但是，按照《國際會計準則第 38 號》第 71 段，在前期財務報表中初始確認為費用的無形項目發生的支出，不應在以後期間確認為無形資產（如，當專利權成本已被全部攤銷，其內容隨後在網站上提供時）。

(3) 在內容開發階段，為廣告和行銷主體自己的產品和服務（如產品的數碼圖像）進行的內容開發而發生的支出，應當按照《國際會計準則第 38 號》第 69 段（3）在其發生時確認為費用。例如，當對為主體自己的產品拍攝數碼圖像和改進圖像顯示發生的專業服務支出進行會計處理時，在這一過程中，主體應在專業服務提供時將這些支出確認為費用，而不是數碼圖像在網站上顯示時。

(4) 一旦網站的開發階段完成，運行階段即開始。這一階段發生的支出，除非符合《國際會計準則第 38 號》第 18 段的標準，否則均應在其發生時確認為費用。

10 根據本解釋公告第 8 段確認為無形資產的網站，在初始確認後，應採用《國際會計準則第 38 號》第 72 段至第 87 段的規定進行計量。網站使用壽命的最佳估計應當較短。

一致意見達成日期

2001 年 5 月

生效日期

本解釋公告自 2002 年 3 月 25 日起生效。採用本解釋公告的影響應當按照《國際會計準則第 38 號》於 1998 年發佈的過渡性規定進行會計處理。因此，如果網站不符合無形資產的確認標準但前期曾確認為資產，則該項目應在本解釋公告生效日終止確認。當網站已經存在且開發該網站的支出符合無形資產的確認標準，但前期未確認為資產，在本解釋公告生效日不應確認為無形資產。當網站已經存在且開發該網站的支出符合無形資產的確認標準，前期已確認為資產並按成本進行了計量，則初始確認的金額應視為合理確定的網站成本。

《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)修訂了整個國際財務報告準則中使用的術語(包括本解釋公告第 5 段)。主體應對自 2009 年 1 月 1 日或以後日期開始的年度期間採用這些修訂內容。如果主體提前採用了《國際會計準則第 1 號》(2007 年修訂)，那麼這些修訂內容也應適用於提前採用的期間。

2014 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 15 號——客戶合同收入》，對“參考文獻”部分及第 6 段進行了修訂。主體在採用《國際財務報告準則第 15 號》時，應適用這些修訂內容。

註：說明性示例載於紅皮書 B 部分，但僅限英文原版和中文簡體版。