

德勤

IFRS 聚焦

国际会计准则理事会澄清有关金融资产和金融负债的抵销要求并修订了相关的披露

内容

[有关修订](#)

[修订后的披露](#)

[对IAS 32作出的澄清](#)

[生效日期和过渡性规定](#)

内容概要

- 对《国际会计准则第32号》（IAS 32）的修订旨在澄清与抵销规则相关的现有应用问题，并减少现行实务中的分歧。
- 国际会计准则理事会（IASB）和美国财务会计准则委员会（FASB）发布了趋同的披露要求，旨在解决其各自的抵销要求所存在的差异。
- 新的披露要求将对自2013年1月1日或以后日期开始的年度期间或中期生效；对IAS 32作出澄清的修订则对自2014年1月1日或以后日期开始的年度期间生效，两者均须针对比较期间予以追溯应用。

有关修订

2011年12月，IASB通过发布对《国际会计准则第32号——金融工具：列报》（IAS 32）和《国际财务报告准则第7号——金融工具：披露》（IFRS 7）的修订，就金融资产和金融负债抵销的会计核算要求和披露作出修订。此类修订是IASB和FASB联合项目的成果，以解决其各自有关金融工具抵销的会计准则存在的差异。

IASB和FASB于2011年1月发布了有关建议，其中IASB发布了征求意见稿ED 2011/1《金融资产和金融负债的抵销》。有关建议原本保留了现行IAS 32的模式，但取消了美国公认会计原则（US GAAP）下有条件抵销权（如，在发生违约或破产时国际掉期及衍生工具协会（ISDA）总互抵协议的规定）的例外情况。FASB随后决定保留该等例外情况而非沿用有关建议。鉴于IASB和FASB无法就财务状况表中的抵销标准达成一致，IASB和FASB决定制定趋同的披露要求，以使按国际财务报告准则编制的财务报表与按美国公认会计原则编制的财务报表能够互相比较。

更多有用的资讯请参阅以下网站：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

修订后的披露

对 IFRS 7 的修订要求主体披露关于在可执行的总互抵协议或类似协议下金融工具的抵销权及相关安排（如缴纳担保品的要求）的信息。主体至少应披露（以表格形式分别披露金融资产和金融负债，除非其他形式更为恰当）以下信息：

- a) 可执行的总互抵协议或类似协议下已确认的金融资产和已确认的金融负债的总金额；
- b) 根据 IAS 32 的标准予以抵销的金额；
- c) 在财务状况表中列报的净额（即 a)减去 b)）；
- d) b)项未包括的须遵循可执行的总互抵协议或类似协议的金额；以及
- e) 上述 c)项中扣除了 d)项的金额后的净额。

d)项披露的金额包括仅当发生违约、无法偿债或破产事项时才可行和行使的抵销权。这将包括与收取的或抵押的金融担保品（无论是现金或非现金担保品，不包括超额抵押）相关的金额。

此类披露可整体按照金融工具或交易的类型（如，衍生工具、回购及反向回购协议或证券借贷协议）进行划分，也可以对 a)-c)项按金融工具的类型及对 c)-e)项按交易对方进行划分。如果按交易对方进行披露，无需列明交易对方的名称，但应当划分到单个重大的交易对方，并将不重大的交易对方敞口予以汇总披露（如，交易对方 A，交易对方 B，其他交易对方）。

对 IAS 32 作出的澄清

征求意见稿中的建议与 IAS 32 的现行要求大致类似；但是，存在若干可能会影响对国际财务报告准则抵销要求的应用的细微差异。此外，在开展涉及利益相关方的广泛活动时，IASB 工作人员观察到针对 IAS 32 的现行抵销要求存在不同的诠释和应用。在对此类事项进行考虑后，IASB 修订了 IAS 32，以澄清“当前具有法律上可执行的抵销权”及“同时变现和结算”的含义。

“当前具有法律上可执行的抵销权”的含义

有关修订澄清，为使金融资产和金融负债相互抵销，抵销权必须是当前可行使而非取决于未来事项的，且必须可由任一交易对方在正常经营过程中和发生违约、无法偿债或破产事项时行使。有关修订同时明确，确定一项权利是否符合法律上可执行的标准，将同时取决于交易对方之间达成的合同条款和规管该合同的法律，以及在发生破产或无法偿债事项时相关的破产程序。

观察

主体在评估抵销规则时可能并未考虑违约、无法偿债或破产事项，或者可能仅考虑了交易对方而不是协议涉及的所有方。因此，主体可能需要重新考虑其现有的协议，以确定当前可抵销的项目根据修订的指引是否符合作为可抵销项目列报的条件。这一重新考虑可能包括寻求新的法律意见或修正法律意见。

“同时变现和结算”的含义

有关修订澄清了哪些结算程序可满足主体具有“以净额结算或同时结算金融资产和金融负债的意图”的抵销要求。如果结算发生在“同一时刻”，则变现金融资产和清偿金融负债就是同时发生的。但是，如果单一的结算过程导致了相当于单一净额的现金流量，则并未同时发生的总额结算也可能满足抵销的原则和标准。具体而言，如果符合下列全部特征，则总额结算系统将满足净额结算的标准：

- 满足抵销权标准的金融资产和金融负债在同一时刻提交处理；
- 金融资产和金融负债一经提交处理，结算指示即无法取消或更改；
- 金融资产和金融负债一经提交处理，除非处理未能成功，否则相关资产和负债产生的现金流量将不可能发生变化；
- 如果一项相互抵销的金融资产或负债未能成功处理，则对作为担保品的抵押的处理也将失败（反之亦然）；
- 任何未能成功处理的交易将会重新进入处理程序，直至其被结算；
- 到期和应付金额的结算是通过同一结算机构处理（例如，由同一机构进行交付与支付，或通过同一存款账户）；以及
- 在结算日存在向各方提供足够透支或其他日间信贷的日间信贷额度，且若有要求该日间信贷额度将很可能被履行。

生效日期和过渡性规定

修订后的抵销披露要求对自 2013 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间及该年度期间的中期生效，该等披露要求须针对所有比较期间予以追溯应用。但是，对 IAS 32 作出澄清的修订则对自 2014 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效，并同样要求予以追溯应用。

观察

IASB 原本决定 IFRS 7 的披露要求和对 IAS 32 作出澄清的修订生效日期均为 2013 年 1 月 1 日。但是，利益相关方就对 IAS 32 作出澄清的修订的具体操作存有疑虑。特别是，利益相关方指出，对于须在 2012 年 1 月 1 日提供比较信息的要求，事实上其许多的合约安排均须予以重新考虑且可能需要对系统作出更改。基于上述疑虑，IASB 决定将对 IAS 32 作出澄清的修订生效日期推迟至 2014 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间。

主要联系人

国际财务报告准则全球办公室

全球国际财务报告准则领导人 — 客户与市场战略

Joel Osnoss

ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

全球国际财务报告准则领导人 — 专业技术

Veronica Poole

ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

全球国际财务报告准则通讯领导人

Randall Sogoloff

ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

加拿大
拉丁美洲
美国

Karen Higgins
Fermin del Valle
Robert Uhl

iasplus@deloitte.ca
iasplus-LATCO@deloitte.com
iasplusamericas@deloitte.com

亚太地区

澳大利亚
中国
日本
新加坡

Anna Crawford
Stephen Taylor
Shinya Iwasaki
Shariq Barmaky

iasplus@deloitte.com.au
iasplus@deloitte.com.hk
iasplus-tokyo@tohatsu.co.jp
iasplus-sg@deloitte.com

欧洲—非洲

比利时
丹麦
法国
德国
卢森堡
荷兰
俄罗斯
南非
西班牙
英国

Laurent Boxus
Jan Peter Larsen
Laurence Rivat
Andreas Barckow
Eddy Termaten
Ralph ter Hoeven
Michael Raikhman
Graeme Berry
Cleber Custodio
Elizabeth Chrispin

BEIFRSBelgium@deloitte.com
dk_iasplus@deloitte.dk
iasplus@deloitte.fr
iasplus@deloitte.co.de
luisiasplus@deloitte.lu
iasplus@deloitte.nl
iasplus@deloitte.ru
iasplus@deloitte.co.za
iasplus@deloitte.es
iasplus@deloitte.co.uk

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司,以下称“德勤有限公司”),以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅www.deloitte.com/cn/about中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

Deloitte (“德勤”)是一个品牌,在这个品牌下,具独立法律地位的全球各地成员所属下数以万计的德勤专业人士联合向经筛选的客户提供审计、企业管理咨询、财务咨询、风险管理及税务服务。这些事务所均为根据英国法律组成的私人的担保有限公司德勤有限公司的成员。每一个成员所在其所在的特定地区提供服务并遵守当地的国家法律及专业规则。德勤有限公司并不参与向客户提供服务。德勤有限公司及其每一个成员所乃独立及独特的法律实体,相互之间不因对方而承担任何责任。德勤有限公司及其每一个成员所仅对其自身作为或遗漏承担责任,而对相互的行为或遗漏不承担任何法律责任。德勤有限公司的每一个成员所的结构各自根据其所在国家法律、法规、惯例及其他因素而制定,并且可以在其经营所在地透过从属机构、关联机构及/或其他实体提供专业服务。

本文件中所含数据乃一般性信息,故此,并不构成德勤有限公司、德勤全球服务有限公司、德勤全球服务控股有限公司、德勤全球社团组织、其任何成员所或上述其关联机构(统称为“德勤网络”)提供任何会计、商业、财务、投资、法律、税务或其它专业建议或服务。本文件不能代替此等专业建议或服务,读者亦不应依赖本文件中的信息作为可能影响自身财务或业务决策的基础。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前,请咨询合资格的专业顾问。

任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。

©2011 德勤版权所有 保留一切权利。

由德勤创意工作室(伦敦)设计与编制。16127A