

F-Council电话会议之

中、美及国际财务报告准则 专题研讨

2009年8月7日

主讲：解非

普华永道咨询部高级经理



讲师简介



解非先生是普华永道咨询部的高级经理，是普华永道财务学院公开课程及企业内训的负责人及首席讲师。

解非先生持有香港中文大学金融财务MBA学位，是一名中国注册会计师(CICPA)、特许金融分析师(CFA charter holder)及国际注册内审师(CIA)。现主要负责开发和讲授为客户度身定做的财会培训解决方案。涉及的行业从石化、矿业、电力、航运码头、公路铁路、汽车、电信、医药、消费品制造、银行、基金及私募股权等，侧重于帮助客户解决实务操作中的具体问题，主要培训及咨询领域为：

- 国际财务报告准则、美国通用会计准则和企业会计准则的比较及实战应用
- 公司财务粉饰揭密及防范
- 新企业所得税法解析及筹划
- 企业并购中的估值及财税问题
- 非财务人员财务培训
- 内部审计及舞弊防范

内容提纲



I. CAS、IFRS、US GAAP的最新发展

- 新企业会计准则、国际准则及美国准则近期更新
- 2008年SEC发布的关于美国最终采用国际财务报告准则的路线图

II. 专题研讨

IFRS 3R 及 FAS 141R：美国及国际准则下关于企业合并的准则更新

- 适用范围及日期
- 新的“全额商誉法”解析
- 对交易对价的影响（交易成本、或有对价）
- 对少数股东的影响
- 企业分步合并、购买少数股权及减持处置股份的影响

III. 互动答疑



CAS、IFRS、US GAAP的最新发展

概念框架的比较

- IFRS vs. US GAAP



IFRS:

- 更趋于原则导向
- 历史成本为主，允许重估增值
- 比较期数字至少 1 年
- 财务报告必须明确且无保留地声明符合所有准则
- 为营利主体制定
- 交易的实质重于法律形式

US GAAP:

- 更趋于规则导向
- 历史成本为主，允许重估减值
- 会计准则本身未涉及比较期，但 SEC 要求 2 年的比较期数字。
- 无此项要求
- 对营利及非营利主体均提供指南
- 法律形式更加重要



IFRS近期更新

- 中小型企业国际财务报告准则

2009年7月14日：IASB发布《中小型企业国际财务报告准则》

- 国际会计准则理事会（IASB）已发布《针对中小型企业国际财务报告准则》。这是第一套特别针对中小型企业制定的国际会计要求，它是在国际财务报告准则的基础上编制的，但是独立于整套国际财务报告准则。《中小型企业国际财务报告准则》已作简化，以反映中小型企业财务报表使用者的需求和成本效益的考虑。与整套国际财务报告准则相比，它在以下多个方面均予以简化：
- 省略了与中小型企业不相关的主题。
- 在整套国际财务报告准则允许选择会计政策时，《中小型企业国际财务报告准则》仅允许选择采用较简单的方案。
- 整套国际财务报告准则中的许多确认及计量资产、负债、收益和费用的原则得到简化。
- 要求的披露事项大大减少。
- 准则使用更清晰、易于翻译的语言进行编写。

IFRS近年修订内容



2009年 7月	IFRS2的修订 - 对集团内现金结算的以股份为基础的支付交易会计处理的澄清
2009年 4月	国际财务报告准则2009年度改进
2009年 3月	IAS 39的修订—对嵌入衍生工具进行评估
2009年 3月	IFRS 7的修订—金融工具的披露
2008年12月	2008年总结
2008年12月	IFRS 1的修订
2008年10月	IAS 39的修订—金融资产重分类
2008年7月	IAS 39的修订—被套期项目
2008年5月	IFRS 1 及IAS 27的修订
2008年5月	2008年国际财务报告准则的改进
2008年1月	IFRS 3及IAS 27的修订
2007年10月	IAS 1:“财务报表的列报”的修订
2006年12月	IFRS 8:经营分部

解释公告近年修订内容



2009年3月	IFRIC 9的修订: 对嵌入衍生工具进行评估
2009年2月	IFRIC 18:客户转让的资产
2008年12月	IFRIC 17:向所有者分配非现金资产
2008年7月	IFRIC 16:国外经营净投资套期
2008年7月	IFRIC 15:房地产建造协议
2007年6月	IFRIC 13:客户忠诚度计划
2006年12月	IFRIC 12:服务特许权协议

IFRS近期更新

- 2009年度改进



2009年4月16日：IASB发布了对《国际财务报告准则2009年度改进》

- 阐述了对12项国际财务报告准则的修订。这是根据IASB的年度改进程序发布的对国际财务报告准则的第二批不紧迫的必要修订。
- 其中，《国际财务报告准则第2号—以股份为基础的支付》的修订，澄清了对集团内以现金结算的以股份为基础的支付交易的会计处理。该修订阐明了集团内单个子公司在其财务报表中应如何对某些以股份为基础的支付安排进行会计处理。在这些安排中，子公司取得雇员或供应商提供的商品或服务，但是由其母公司或集团内另一主体向供应商进行支付。
- 关于《国际财务报告准则第17号—租赁》土地租赁的分类 - 修订前，通常要求将使用寿命不确定的土地租赁归类为经营租赁。这与IAS 17的一般原则不符，并且由于这可能导致会计处理不能反映安排的实质，相关指引已被删除。修订后，土地的租赁将按照IAS 17的一般原则被归类为“融资租赁”或者“经营租赁”。对于房地产权利是通过长期租赁取得，并且这些租赁的实质与购买房地产几乎没有区别的司法管辖区，该项修订尤其重要。

美国会计准则近期更新



- Foreign private issuers can elect to file financial statements in accordance with IFRS (as issued by IASB) without reconciliation to US GAAP.
- SEC roadmap to IFRS for US issuers
 - Reconvene in 2011 to make a decision on the mandatory use of IFRS.
 - Proposed timeline of adopting IFRS:
 - 2014 – Large accelerated filers
 - 2015 – Accelerated filers
 - 2016 – Remaining public companies
 - Certain qualifying issuers can adopt IFRS as early as fiscal years ending on or after December 15, 2009
 - First filing using IFRS to contain three years of audited financial statements.
 - Two possible alternatives regarding the disclosure of U.S. GAAP information by issuers that choose to early adopt IFRS

Convergence Projects –Major Standards Projects



11 areas of focus identified:

Status as of May, 2009	
Business combinations	Completed: FAS 141R issued in 2007 and revisions to IFRS 3 issued in 2008.
Financial instruments (replacement of existing standards)	IASB: Discussion paper published in 2008. FASB: Invitation to comment on IASB discussion paper. FASB: Issued Exposure Draft to simplify hedge accounting in mid-2008
Financial statement presentation	FASB and IASB issued discussion paper in October 2008, and was open for comments until April 14, 2009.
Intangible assets	Inactive - FASB and IASB decided in 2007 not to add a project to their joint agenda.

Convergence Projects – Major Standards Projects



Status as of May, 2009	
Leases	FASB and IASB issued discussion paper in March 2009, which is open for comments until July 2009.
Financial instruments with Characteristics of equity	FASB: issued preliminary views on financial instruments with characteristics of equity in November 2007 IASB: published discussion paper in February of 2008
Revenue recognition	FASB and IASB issued discussion paper on revenue recognition in December 2008, which is open for comments until June 2009.
Consolidations	FASB issued exposure draft on FIN 46R in September 2008. IASB published exposure draft on Consolidated Financial Statements in December 2008.

Convergence Projects –Major Standards Projects



Status as of May, 2009	
Derecognition	FASB published exposure draft on transfer of financial assets in September 2008 IASB issued exposure draft on derecognition of financial instrument in March 2009
Fair value measurement	FASB issued FAS 157 in 2006, and will review FAS 157 in light of IASB's deliberations. IASB issued Discussion Paper in 2007. Board deliberations are ongoing.
Postemployment benefits (including pensions)	FASB completed first stage of FASB-defined project IASB issued Discussion paper in March 2008

中国企业会计准则近期更新

- 企业会计准则解释第3号



2009年6月11日：财政部发布了《企业会计准则解释第3号》，就8个问题给予解释，分为三类：

- 第一类属于会计准则执行中的问题，包括股份支付准则执行问题、企业自行建造或通过分包商建造房地产执行哪一项准则问题、高危行业安全生产费、企业收到政府给予搬迁补偿款、重整收益确认以及企业持有上市公司限售股权的会计处理等。
- 第二类属于结合国情实现与国际准则持续趋同问题，主要涉及分部报告和财务报表列报两个项目。
- 第三类属于对长期股权投资相关规定作适当简化处理。

对未来财报格式的展望



“2007年夏天，味好美（McCormick & Co.）的财务总监肯·凯利（Ken Kelly）正以一种以前根本无法想像的方式来分割财务报表。首先，他将这家销售额达27亿美元的国际性食品及调味品企业的损益表分割为现金流量表的三大类别：经营活动产生的现金流、筹资活动产生的现金流和投资活动产生的现金流。他将“非经常性业务”和“所得税”项目抽离出来置于单独的类别中，而不是将这些部分同其他会计科目混杂在一起。他创建了一种新的报表，来区分哪些利润数值变动是源于公允价值、哪些是源于现金流量变动。此外，另一个传统的会计要素——净利润科目的缺失也同样引人注目。”

——摘自《财务总监》某期

讨论中的未来财务报表新格式



Statement of financial position	Statement of comprehensive income	Statement of cash flows
Business • Operating assets and liabilities • Investing assets and liabilities	Business • Operating income and expenses • Investing income and expenses	Business • Operating cash flows • Investing cash flows
Financing • Financing assets • Financing liabilities	Financing • Financing asset income • Financing liability expenses	Financing • Financing asset cash flows • Financing liability cash flows
Income taxes	Income taxes on continuing operations (business and financing)	Income taxes
Discontinued operations	Discontinued operations net of tax	Discontinued operations
	Other comprehensive income, net of tax	
Equity		Equity



专题研讨：

IFRS 3(R)
FAS 141(R)

IFRS 的近期更新

- IFRS 3(R)



- 修订征求意见稿中最具争议的建议
- IFRS 3(R) 要求根据每项交易的情况，自行选择按“部分商誉法” 或 “全额商誉法” 计量。
- IFRS 3(R) 与修订后的FAS 141(R) 相比，有一项最主要的差异，即US GAAP下只允许采用全额商誉法。
- 此项会计政策的选择只会影响部分收购的情况。

IFRS 3(R) - 适用范围



➤ 准则何时生效？

➤ IFRS3R适用于2009年7月1日或之后开始的会计年度内发生的企业合并。

➤ 如何处理同一控制下的企业合并？

➤ 同一控制下的企业合并仍不属于IFRS3R的范围。IASB现正对其研究，短期内不会公布。目前的同一控制下的企业合并可参照应用IFRS3下的购买法或US GAAP下的权益结合法。

IFRS 3(R) –对价



- 对价在修订的准则中改动最大；
- 可能影响商誉的确认金额和收购后的损益；
- 交易成本不再作为收购对价的一部分；
- 对价还会包括收购方原先在被收购业务中持有权益的公允价值，如在联营公司或合营企业的权益；
- 或有对价的确认要求也被修订。

IFRS 3(R) –对价



问题

收购方已持有的被收购业务中的权益

变化

➤ 一旦获得控制权→应按公允价值重新计量先前在被收购业务上持有的权益，且相关的利得或损失应计入损益

➤ 示例

• 客户拥有联营公司**30%**的权益

• 之后又购买了该公司**60%**的权益，继而将该被投资的联营公司纳入客户的合并财务报表

➤ 收购时将产生利得/损失(即对该联营公司已持有的**30%**权益按公允价值的重新计量)

➤ 不再调整权益

➤ 可视同实质上“出售”了先前持有的非控制性权益(即用已持有的非控制性权益+对价换取了新的具有控制权的权益)

IFRS 3(R) –对价



问题

授予出售方的认股权

变化

- 是对出售方作为权益持有人所作的支付还是对其作为合并后雇员所作的支付
- 如是对其作为合并后雇员所作的支付，则应在合并后的损益表中反映为支付给雇员的薪筹费用

IFRS 3(R) –对价



问题

交易费用

变化

- 交易费用不会转嫁给出售方
- 在费用发生时计入当期损益

为发行股票和债务而发生的费用

- 不属于企业合并会计的范畴

IFRS 3(R) –对价



问题

或有对价

变化

- 不需要考虑支付的可能性，或有对价均应被确认
- 负债性质的或有对价的后续计量反映在损益表中
- 以现金支付的或有对价或购买不定份数股份的或有对价均属于金融负债

IFRS 3(R) –全额商誉法



➤什么是“全额商誉法”？

➤ 全额商誉法指不仅确认控制性权益上的商誉，而且也确认非控制性权益上的商誉的一种方法。

根据现行IFRS3，少数股东权益按少数股东应占净资产的份额确认而不包括任何商誉。全额商誉法下非控制性权益和商誉的金额两者都将因确认非控制性权益有关的商誉而增加。

IFRS 3(R)-全额商誉法影响



问题

全额商誉法的影响

变化

- 增加资产负债表所列净资产，潜在的负面影响是日后商誉的减值金额将会增大；
- 将非控制性权益按公允价值计量，实际操作上可能会颇为困难。
- 若一家公司正在计划将来以现金购入子公司的非控制性权益，该公司可能会希望现在就以公允价值计量此项非控制性权益，并全额确认商誉。这样，在以后购入非控制性权益时，所支付的对价与非控制性权益的账面价值之间的差额会较小，因此对权益的影响也会较小。

IFRS 3(R)

所有权改变 - 未失去控制权



问题

企业合并后股权的变动

变化

- 经济实体模式
- 购买—支付的现金和非控制性权益之间的差额计入股东权益
- 向非控制性权益出售股权—现金收入和非控制性权益之间的差额计入股东权益

IFRS 3(R)

所有权改变 - 失去控制权



问题

出售子公司的控制性股权后
留存一项对联营公司的投资
或一项金融资产

变化

- 留存的权益按公允价值计量
- 出售的利得包括对留存的权益按公允价值计量所产生的利得

谢谢！



普华永道财务学院培训联系人：

解非 高级经理(13911061676/
010-6533 5691)

邱稚琳 培训助理(010-6533 5752)



网址：
www.pwccn.com/transform

普华永道财务学院2009年7~10月公开课程及 企业内训

代码 Index	研讨主题 Workshop	天数 Day(s)	费用 Fee (RMB)	城市 City	日期 Date
P0	中、美及国际会计准则综合比较及应用解析 US GAAP vs. IFRS vs. CAS	1.5	3,980	北京/Beijing 上海/Shanghai	2009-07-21~22 2009-08-10~11
P1	新企业会计准则与国际/香港财务报告准则更新及应用解析 IFRS/HKFRS vs. CAS	1	2,980	深圳/Shenzhen	2009-09-24
P2	中美会计准则比较及应用解析 US GAAP vs. CAS	1	3,200	北京/Beijing	2009-09-14
P3	企业并购的估值、相关会计及税务问题 Valuation, Accounting and Tax Issues in M&A	1	3,600	上海/Shanghai 北京/Beijing	2009-08-14 2009-09-10
P4	新企业会计准则同新企业所得税法的比较 New CAS and Corporate Income Tax Law Comparison	1	2,980	深圳/Shenzhen	2009-08-18
P5	CAS、IFRS及US GAAP专题：零售及消费品行业中的常见会计事项及处理 CAS/IFRS/US GAAP Focus: Issues and Solutions for the Retail and Consumer Goods Industries	1	3,600	上海/Shanghai	2009-09-21
P6	财务粉饰手法揭秘 Financial Shenanigans	1	3,980	上海/Shanghai	2009-09-23
P7	突破财务困境 – 非财务人员的财务培训 Break Through Finance Dilemma-Finance for Non-financial Staff Training	1	2,980	北京/Beijing 上海/Shanghai	2009-08-25 2009-10-27

普华永道财务学院2009年7~10月公开课程及 企业内训

代码 Index	研讨主题 Workshop	天数 Day(s)	费用 Fee (RMB)	城市 City	日期 Date
P8	财务报表分析精要及财务健康状况评估 Financial Analysis/Financial Health Evaluation	1	2,980	上海/Shanghai	2009-10-20
P9	新所得税法解析及所得税筹划 New Corporate Income Tax Law and Income Tax Planning	1	3,600	上海/Shanghai	2009-10-26
P10	现金流量表编制及现金流分析管理 Cashflow Statement Preparation and Cashflow Analysis	1	2,980	上海/Shanghai	2009-08-12
P11	房地产行业投资专题 – 会计、税收及投资并购的相关问题 Real Estate Industry Focus: Accounting, Tax, Investment and M&A issues	1	3,600	北京/Beijing 深圳/Shenzhen	2009-10-15 2009-08-19
P12	内部审计与舞弊识别 Internal Audit and Fraud Penetration	1	2,980	北京/Beijing	2009-10-22