

审计

## IAS Plus.

向德勤全球的客户和员工发布

德勤全球国际财务报告准则  
领导小组

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

Ken Wild  
[kwild@deloitte.co.uk](mailto:kwild@deloitte.co.uk)

国际财务报告准则卓越中心  
美洲

Robert Uhl  
[iasplusamericas@deloitte.com](mailto:iasplusamericas@deloitte.com)

亚太地区

香港

Stephen Taylor  
[iasplus@deloitte.com.hk](mailto:iasplus@deloitte.com.hk)

墨尔本

Bruce Porter  
[iasplus@deloitte.com.au](mailto:iasplus@deloitte.com.au)

欧洲—非洲

约翰内斯堡

Graeme Berry  
[iasplus@deloitte.co.za](mailto:iasplus@deloitte.co.za)

哥本哈根

Jan Peter Larsen  
[dk\\_iasplus@deloitte.dk](mailto:dk_iasplus@deloitte.dk)

伦敦

Veronica Poole  
[iasplus@deloitte.co.uk](mailto:iasplus@deloitte.co.uk)

巴黎

Laurence Rivat  
[iasplus@deloitte.fr](mailto:iasplus@deloitte.fr)

### IAS Plus网站

目前访问我们 [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) 网站的人数已超过六百二十万。我们的目标是在互联网上提供国际财务报告相关新闻的最佳综合资讯。敬请定期查阅。

### 国际财务报告解释委员会发布有关净投资套期的解释公告

国际财务报告解释委员会（IFRIC）于 2008 年 7 月 3 日发布了《国际财务报告解释公告第 16 号——国外经营净投资套期》（IFRIC 16），就净投资套期提供了指引，包括：

- 何种外币风险符合套期会计的条件及可被指定的金额是多少；
- 集团内哪一个主体可以持有套期工具；及
- 当被套期的国外经营被处置时，应重分类至损益的金额。

国际财务报告解释委员会就上述各项达成的一致意见汇总如下。

IFRIC 16 对自 2008 年 10 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效。

### 背景

《国际会计准则第 21 号——汇率变动的的影响》（IAS 21）规定了对国外经营会计处理的要求。国外经营是指经营场所或经营活动在报告主体所在国以外的国家或采用报告主体所使用货币以外的货币的报告主体的子公司、联营、合营或分支机构等主体。根据 IAS 21，在折算国外经营的财务状况和经营成果时，折算产生的任何汇兑差额应计入其他综合收益，而累计差额应在权益中作为单独部分予以列报直至该国外经营被处置。该权益的单独部分通常被称为外币折算储备。

如果国外经营通过合并、比例合并或权益法被纳入财务报表，主体可以选择对此类国外经营产生的外币风险敞口进行套期（以下称为“净投资套期”），并可应用套期会计。如果套期关系符合《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》（IAS 39）规定的套期会计要求，则套期工具被认定为有效套期的部分所产生的任何汇兑利得或损失不计入损益而计入其他综合收益。

## 范围

IFRIC 16 适用于对国外经营净投资产生的外币风险进行套期并应用套期会计的主体。该解释公告明确指出其并不适用于其他类型的套期会计（即，公允价值和现金流量套期会计），且不应将下述一致意见类推至其他类型的套期会计。

本简讯的余下部分探讨了针对并入合并财务报表的子公司的国外经营套期，因为这是最为常见的套期关系。IFRIC 16 同样适用于采用权益法会计或比例合并法（针对后一种情况）核算的联营和共同控制主体的净投资套期。同时，该解释公告亦适用于包含符合国外经营条件的分支机构的财务报表。

## 一致意见

### 何种外币风险符合套期会计的条件及可被指定的金额是多少？

对于进行套期会计时何种风险可被指定为被套期风险，在实务中产生了分歧。特别是，某些主体认为被套期风险可包括国外经营的功能货币与母公司的合并财务报表中采用的列报货币之间产生的汇兑差额。

国际财务报告解释委员会并不同意上述观点，其认为符合条件的风险仅限于母公司功能货币与国外经营功能货币之间产生的汇兑差额。

国际财务报告解释委员会同时得出以下结论：

- 在识别被套期风险时，净投资是由母公司直接还是间接持有并不相关。国外经营的功能货币与直属母公司、中间母公司或最终母公司的功能货币之间产生的任何外币风险均符合套期会计的条件。
- 在净投资套期中可能被指定为被套期项目的金额仅限于纳入母公司合并财务报表的国外经营净资产的账面金额。
- 国外经营净投资所产生的任何外币风险可能仅在合并财务报表中才符合套期会计的条件。因此，如果源自同一国外经营净资产的同一风险由集团内一家以上的母公司（如，直接母公司和间接母公司）进行套期，则较高级别的母公司合并财务报表中仅存在一项符合套期会计条件的套期关系。在编制合并财务报表时，较高级别的母公司可选择转回在较低的母公司级别的套期会计并重新进行套期会计，或者，可将于较低的母公司级别的套期会计予以保留并识别是否有任何的增量外币风险已在更高级别进行套期并符合套期会计的条件。

### 集团内哪一个主体可以持有套期工具？

净投资套期的套期工具可以是衍生金融工具或非衍生金融工具，且可以由集团内的一个或多个主体（其自身被套期的国外经营除外）持有，前提是 IAS 39.88 的套期关系指定、文件记录和有效性要求均已满足。特别是，由于集团内不同级别存在不同指定的可能性，清晰记录集团的套期策略是很重要的。

IFRIC 16 同时明确，在测试净投资套期的套期有效性时，套期工具的公允价值变动应根据套期会计的文件记录、参照根据其功能

货币计量被套期风险的母公司的功能货币来计算。无论（在并非套期会计的情况下）套期工具公允价值的所有变动是计入损益、其他综合收益还是同时计入两者，该等变动在测试套期有效性时均需予以考虑。

套期有效性的评估并不受到套期工具类型（衍生工具或非衍生工具）和合并方法（“直接法”或“间接法”（也称为“分步法”））的影响——请参阅 IFRIC 16 对此类方法的描述。

### 当被套期的国外经营被处置时，应重分类至损益的金额是多少？

当主体处置国外经营时，IAS 21.48 要求在确认处置利得或损失时，在外币折算储备中递延的累计汇兑利得和损失应重分类至损益。对拥有多个级别的集团，个别国外经营在外币折算储备中的金额（及在处置该经营时被重分类至损益的金额）可能受到集团是采用“直接法”还是“分步法”进行合并所影响。

如果主体已对国外经营净投资进行套期且应用 IAS 39 的套期会计规定，IAS 39.102 要求之前在其他综合收益中报告且在权益中列报的套期工具产生的汇兑差额，应在国外经营被处置或部分处置时由权益重分类至损益。

如果采用分步法合并，根据 IAS 21.48 被重分类至损益的金额与根据 IAS 39.102 被重分类的金额之间可能存在不匹配。在这种情况下，IFRIC 16 允许（但不要求）将被套期项目在其他综合收益中递延的金额调整为主体采用直接法合并所得出的金额。该会计政策应对所有净投资一致地应用。

### 生效日期和过渡性规定

IFRIC 16 对自 2008 年 10 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效，允许提前采用，但主体须披露这一事实。

该解释公告应采用未来适用法，因此主体不必为反映新解释公告的影响而重述前期的经营成果。相反，主体必须评估采用 IFRIC 16 当日的套期关系。如果主体确定套期会计关系不再符合该解释公告的条件，应停止采用套期会计，而之前计入其他综合收益的任何金额将继续予以递延，直至被套期项目对损益构成影响（即，国外经营被处置）。

### 应用指南

IFRIC 16 附带应用指南(强制性的)，通过有关示例说明了上述的一致意见。

若需获得有关 Deloitte Touche Tohmatsu 的更多资料，请登录我们的网站 [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球 140 个国家，凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识，协助客户在全球各地取得商业成功。德勤 150,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

德勤的专业人士融合在以恪守诚信、卓越服务、同心协力和融贯东西为本的德勤企业文化中。德勤团队崇尚持续学习、愿意迎接挑战以及注重专业发展。德勤专业人士积极推动企业社会责任，建立公众的信任，为所在的社群带来积极的影响。

Deloitte (“德勤”) 泛指根据瑞士法律组成的社团性质的组织 Deloitte Touche Tohmatsu (“德勤全球”)，以及其一家或多家成员所/公司。每一个成员所/公司均为具有独立法律地位的法律主体。请参阅 [www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) 中有关德勤全球及其成员所法律结构的详细描述。

本出版物仅包含一般性信息，其并不能构成会计、税务、法律、投资、咨询或其他专业建议或服务。本出版物不能取代此类专业建议或服务，读者不应依赖本资料中的任何信息作为可能影响其自身或者其业务决策的基础。在作出任何可能影响个人财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。

虽已尽力确保本出版物中所含信息准确无误，但德勤不对该等资料作出任何保证，且德勤及任何相关主体不因任何人士或主体依赖本出版物所含的信息而承担任何责任。读者应自行承担因信赖本出版物内容而产生的任何风险。

©2008 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。

