

雇员福利会计处理的修订



《国际会计准则第19号——雇员福利》(IAS 19) 修订版是一项旨在对现行IAS 19进行有限修订的最终成果。本修订版由国际会计准则理事会(以下简称“理事会”)于2011年6月16日发布。

本次修订的影响

下表总结了本次修订相较现行IAS 19的重要变化:

相较现行IAS 19的重要变化	潜在影响
所有精算利得和损失将立即在其他综合收益中予以确认	<p>该修订要求立即确认所有精算利得和损失,而现行IAS 19中的区间法相应废止。目前应用区间法企业的财务状况表将因此受到影响,并出现较大波动。该修订还将影响那些目前立即在损益中确认精算利得和损失企业的损益情况。</p> <p>那些应用区间法的企业可能需要与其借款人进行讨论,重新修订借款协议中相关条款的定义。</p>

摘要:

- 精算利得和损失立即在其他综合收益中予以确认
- 计算确认在损益中计划资产预计回报时使用的折现率,应与计算设定受益义务的折现率相同;大多数企业的净利润将受此影响
- 新的要求将于2013年1月1日或以后日期开始的年度期间生效

我们即将发表的刊物《First Impression: Employee benefits》将提供最新要求的更多详情,并讨论一些潜在的应用问题。阁下如欲索取此刊物,请与毕马威联系。

相较现行 IAS 19 的重要变化	潜在影响
融资成本—修订计算基础	<p>由于在修订后，净利息可以简单地通过将设定受益净负债（资产）与计算设定受益义务时使用的折现率相乘来计算，持有计划资产的性质将不会影响净融资成本或收益。该修订的影响将会随着计划资产预期回报率与确定受益义务使用折现率之间差异的扩大而扩大，并可能导致企业需要重新平衡其投资组合。</p> <p>企业可能愿意重新考虑修订后准则对其契约条款测试的影响。例如，对融资成本核算的变化可能影响利息保障指标的计算。企业可能愿意重新考虑在员工薪酬等安排中采用的绩效指标。</p>
设定受益计划的额外披露要求	<p>拥有大量离职后设定受益计划的企业需要谨慎计划用以评估披露要求及如何更好汇总披露的方法。</p>
修订短期和其他长期雇员福利的定义	<p>对于短期和其他长期雇员福利的区分不仅影响分类，还将影响其计量方法。与之前相比，更多的雇员福利将会被划分为长期雇员福利。</p> <p>企业需要重新考虑其之前一直在短期和其他长期雇员福利中核算的雇员福利的分类。企业还需经常对雇员福利的分类进行审阅，以防预期出现非临时性变更。</p>
辞退福利的确认时点可能发生变化	<p>对于提供作为重组计划一部分的辞退福利的企业而言，他们可能发现辞退福利的确认时点会随着辞退计划细节的不同而改变，并可能会早于企业“明确承诺”的时点。</p> <p>目前该类福利在企业明确承诺将强行终止雇佣或提供自愿离职福利时确认。而修订后的准则要求，辞退福利的确认时点为企业确认相关重组费用之日与企业无法撤销提供福利的承诺之日中的较早者。</p>

背景

理事会原计划对雇员福利的会计处理进行全面审核，但其随后推迟了该计划，从而集中精力对准则进行更为有限的修订。本修订版为此有限修订的最终成果。

现行 IAS 19 规定，雇员福利应根据计算公式分配至相应服务期间，修订后的准则并未对上述计量方法进行修改。此外，对于员工在以后年度提供的服务相较之前年度水平更高的情形

（即“后期承担福利”）现行 IAS 19 要求按直线法确认费用，修订后的准则对此也未进行修改。

修订概述

范围和多雇主计划

修订后的准则没有对 IAS 19 的范围进行修改，因而并未采纳部分人士要求豁免多雇主计划按设定受益会计进行处理的提议。修订后的准则还对多雇主计划提出了更多披露要求。

确认—包括删除区间法

设定受益义务现值和计划资产公允价值的所有变动，将会在其发生的当期于财务报表中确认。修订后的准则：

- 删除了区间法；以及
- 要求立即全额确认过去服务成本

因此，确认的设定受益净负债（资产）应为：

- 设定受益义务的现值
- 减计划资产的公允价值
- 考虑资产上限测试的影响，这可能涉及根据《国际财务报告解释公告第14号——〈国际会计准则第19号〉：对设定收益资产的限制、最低资金要求及其相互作用》（IFRIC 14）的规定对已提供服务的最低资金要求确认额外的负债。

修订后的准则将会对目前应用区间法的企业产生重大影响。精算利得和损失将不再递延确认，这会同时影响财务状况表中设定受益净负债（资产）的金额以及损益中确认的金额。

列报—包括净利息收入/支出计算的变化

在列报方面，修订后的准则将设定受益净负债（资产）的变动分为不同的部分，按以下方法在综合收益表中确认：

- 服务成本（包括过去服务成本与结算成本）——在损益中确认；
- 净利息——同样在损益中确认；
- 对设定受益净负债（资产）的重新计量——在其他综合收益中确认。

现行 IAS 19 允许企业将所有精算利得和损失计入损益，修订后的准则不再允许企业采用这种做法。

征求意见稿中建议应明确企业在损益中列报服务成本和融资成本的位置，但该建议并未被采纳。

服务成本

当期服务成本将计入损益。此外，服务成本将包括过去服务成本（该等成本现在包括在缩减产生的利得或损失中）以及结算产生的利得或损失（见下）。

设定受益净负债（资产）的净利息

修订后的准则要求按计量设定受益义务时使用的折现率（一般为高质量公司债券的利率）来计算设定受益净负债（资产）的净利息。企业应按照期初确定的折现率，计算期初的设定受益净负债（资产）、并随着本期设定受益净负债（资产）因提存和支付福利产生的变化对折现率进行调整。

因此，计划资产的全部预期回报将不再于损益中确认。由于现行 IAS 19 计算设定受益义务时使用的折现率一般低于其计算计划资产预期回报时使用的折现率，修订后的准则将使很多企业的净利润出现下降。尽管如此，一些企业的净利润也可能出现增长。

重新计量

在修订后的准则中，对设定受益负债（资产）的重新计量包括：

- 设定受益义务的精算利得或损失；
- 计划资产的回报，除包含在设定受益净负债（资产）净利息中的金额以外；以及

- 影响资产上限的变化，除包含在设定受益净负债（资产）的净利息中的金额以外。

根据修订后的准则，重新计量产生的变动将会立即在其他综合收益中确认。修订后准则有关立即确认精算利得或损失（即删除区间法）的规定将会对目前采用 IAS 19 中的区间法的企业和目前在损益中确认所有设定受益义务变动和计划资产变动的企业产生重大影响。

缩减和结算的影响

按现行 IAS 19，采用区间法的企业在计算缩减和结算损益时将包含部分未确认的精算利得或损失。而根据修订后的准则，企业将不再有未确认的精算利得或损失，因此这些包含在现行 IAS 19 有关缩减和结算中的指引也被一并删除。在修订后的准则中，结算支出将继续作为成本的一部分在损益中确认。这与征求意见稿中提出的因结算进行重新计量产生的变动在其他综合收益中列示不同。现行将缩减支出在损益中确认的要求将不会改变，尽管缩减支出将成为过去服务成本的一部分。修订后的准则要求企业以描述性陈述对发生的缩减、结算及计划修订进行披露。

定义

短期和其他长期雇员福利

修订后的准则修改了对短期和其他长期雇员福利的定义，两者的差异取决于企业预期将在何时完全结算该福利。根据修改后的定义，企业预期能在员工提供服务的年度报告期期末之后的 12 个月内全部结算的雇员福利为短期雇员福利。如不符合上述情况，则属于其他长期雇员福利。

由于对结算的预期可能发生变化，修订后的准则提出若企业对结算时点的预期出现暂时性变动，企业无须将短期雇员福利重分类为长期雇员福利。然而，修订后的准则明确指出若企业对结算时点预期的变动并非暂时性或雇员福利的特征发生变化，则企业应考虑是否对雇员福利的分类进行调整。

这项对定义的修改可能导致企业在采用修订后的 IAS 19 时，必须将其部分按现有方法核算的雇员福利重新分类为短期或其他长期雇员福利，并相应调整上述福利的计量要求。

计划资产回报

理事会修改了对计划资产回报的定义以明确以下事项：

- **行政费用的处理：**修订后，计划资产回报包括任何因管理计划资产发生的成本，而上述成本也将作为重新计量的一部分，在其他综合收益中确认。根据修订后的准则，其他行政费用不会从计划资产的回报中扣除。
- **计划资产的应交税金：**根据修订后的准则，计划资产回报中仅包括计划资产本身的应交税金，而不包括企业在报告日前为服务相关的提存或为服务产生的收益而应交的税金。这两项税金均反映在设定受益义务的计量中。如果在现行 IAS 19 下，企业考虑了税金的性质以确定其是否属于计划资产回报的一部分，那么我们预期新的修订，除了要求将计划资产回报中包含的税金在其他综合收益而非损益中确认外，并不会引起实务处理的重大变化。

辞退福利

修订后的准则采纳了2005年发布的《对〈国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产〉(IAS 37)和〈国际会计准则第19号——雇员福利〉的修订》征求意见稿中提出的对辞退福利处理的建议。

根据修订后的准则，辞退福利的确认时点为企业确认IAS 37中规范的包含辞退福利在内的重组相关成本之日与企业无法撤销提供辞退福利承诺之日中较早者。

披露

修订后的准则对现行IAS 19中对设定受益计划的披露要求做了诸多修改。修改后的披露可以分为以下几类：

- 对企业设定受益计划的特征以及相关风险进行解释，如对计划提供的福利性质的描述，以及相关法规框架的影响；
- 对财务报表中的金额进行说明和解释，如设定受益净负债（资产）期初期末余额调节表，且分项表述有关计划资产、设定受益义务现值及资产上限影响（如有）的调节项目；以及
- 对设定受益计划对未来现金流的影响的金额、时间和不确定性的影响的描述，如显示重大精算假设变动对设定受益净负债（资产）影响的敏感性分析以及用于控制风险的资产负债匹配政策的详细信息。

于2013年1月1日及以后日期开始的年度期间采用

修订后的准则适用于自2013年1月1日或以后日期开始的年度期间，允许提前采用。

修订后的准则一般应根据《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》(IAS 8)进行追溯应用。然而，上述应用要求有以下两点例外：

- 企业无须对不在IAS 19核算范围内资产的账面金额进行调整（如不动产、厂场和设备，以及存货），即使在首次执行日之前计入上述资产账面金额中的雇员福利成本发生变动。首次执行日是指企业采用修订后的IAS 19编制的首份财务报告中最早期间的期初。
- 对于报告期期初在2014年1月1日之前的财务报表，企业无须列报设定受益义务敏感性披露的比较信息。

© 2011 毕马威 IFRG 是一家英国有限责任公司。版权所有，不得转载。

毕马威国际财务报告小组是毕马威 IFRG 的一部分。

刊物名称：国际财务报告准则要闻

刊物编号：2011 年第 20 期

出版日期：二零一一年六月

毕马威的名称、标识和“cutting through complexity”均属于瑞士实体——毕马威国际合作组织（“毕马威国际”）的注册商标。毕马威独立成员所网络中的成员与毕马威国际相关联。毕马威国际不提供任何客户服务。成员所与第三方的约定对毕马威国际或任何其他成员所均不具有任何约束力；而毕马威国际对任何成员所也不具有任何上述约束力。

所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

国际财务报告准则要闻由毕马威 IFRG 编制，中文译稿由毕马威会计师事务所提供。

阁下如欲进一步了解有关本期国际财务报告准则要闻的其他详情，欢迎与毕马威联系。