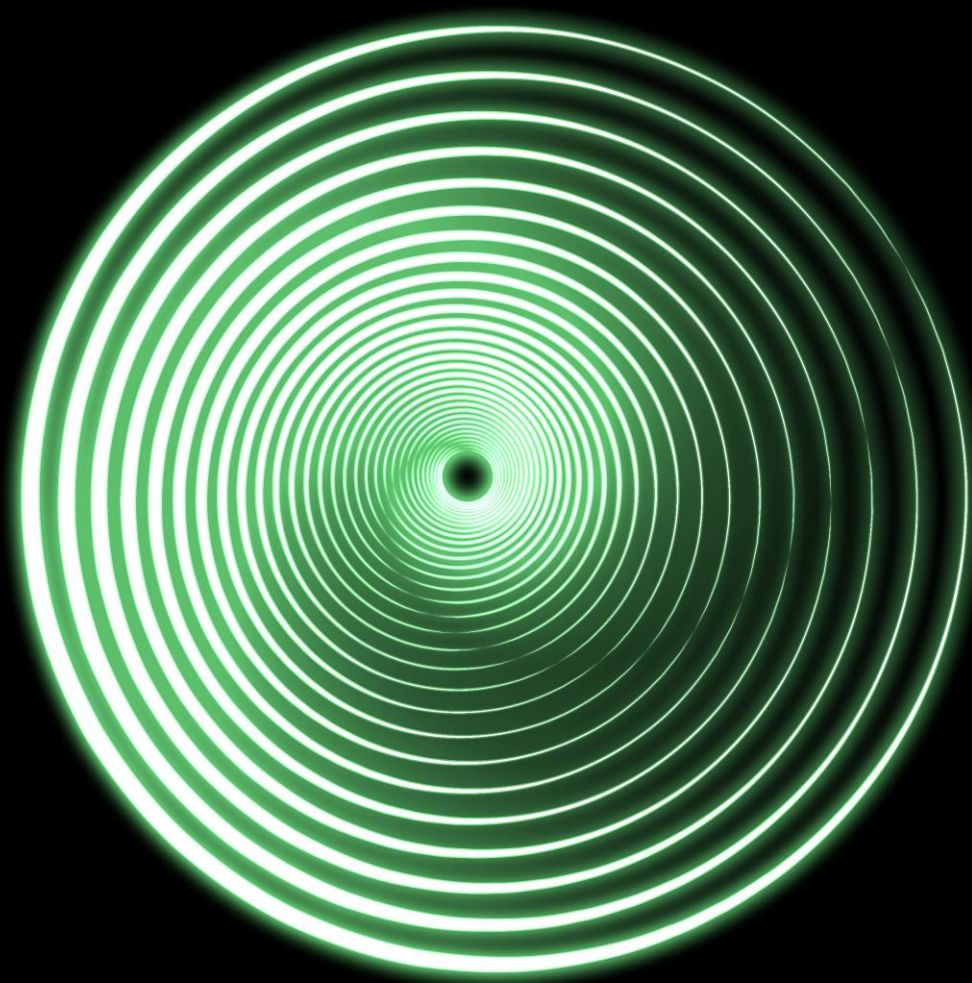


Deloitte.

德勤



德勤会计聚焦
总结 2017 年，迎接 2018 年

2018 年 1 月

求实启思

审计及鉴证



目录

内容概要

引言	1
第一部分 企业会计准则相关的修订及更新	2
1. 新金融工具准则	2
2. 新收入准则	8
3. 新政府补助准则	11
4. 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营	12
5. 企业会计准则解释第 9-12 号	14
6. 新财务报表格式	16
7. 2018 年展望	18
第二部分 国际财务报告准则相关的修订及更新	19
1. 对截至 2017 年 12 月 31 日止年度强制生效的新的及经修订的国际财务报告准则	19
2. 至 2017 年 12 月 31 日止已发布但未生效的新的及经修订的国际财务报告准则	22
3. 2018 年展望	33
结语	34

《德勤会计聚焦》由德勤编纂，专为各行业公司董事、高管及财会人士提供关于国内外会计发展最新信息，以及德勤的专业洞察及会计见解。

本指引所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在进行任何决策或者采取任何行动而可能影响您的财政或者业务前，您应先咨询专业人士的意见。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本指引而导致的任何损失承担责任。

如需进一步沟通，请联系您的客户服务团队，我们诚愿作进一步诠释和讨论。

如欲了解更多关于国内外会计发展的最新信息，请浏览以下网站：

英文：www.iasplus.com

中文：www.casplus.com

内容概要

2017 年可谓是会计准则发展的一个大年。在中国，财政部发布了一系列新的和修订的企业会计准则，包括金融工具系列准则、收入准则、政府补助准则等。国际上，国际财务报告准则也有一系列新的动态。而展望 2018 年，金融工具、收入等多项重要准则将生效。

本期《德勤会计聚焦》主要由两部分组成，第一部分总结了 2017 年度财政部新发布的企业会计准则及其修订、准则解释以及其他规定；第二部分总结了国际会计准则理事会（IASB）所发布的对截至 2017 年 12 月 31 日止年度强制生效的新的及经修订的国际财务报告准则，以及至 2017 年 12 月 31 日止已发布但未生效的新的及经修订的国际财务报告准则。我们在这两部分中还分别展望了财政部及 IASB 于 2018 年度未来准则的发展动向。

企业会计准则修订的要点提示：

新金融工具准则：

- 金融资产基于合同现金流量特征及业务模式分类为三大类别。
- 引入新的金融资产减值模型，从已发生损失模型转变为预期损失模型。
- 提升了套期会计的适用性，新的套期会计模型有助于套期会计更好地反映企业的风险管理活动。
- 采用不同类型企业分阶段实施的方法，自 2018 年 1 月 1 日起分阶段实施。

新收入准则：

- 将现行收入和建造合同两项准则纳入统一的收入确认模型。
- 企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品或服务控制权时确认收入，以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认时点的判断标准。
- 对于某些特定交易（或事项）的收入确认和计量给出了明确规定。
- 采用不同类型企业分阶段实施的方法，自 2018 年 1 月 1 日起分阶段实施。

新政府补助准则：

- 新政府补助准则允许采用净额法核算政府补助，与国际会计准则趋同。
- 新增了财政贴息的会计处理，并规定了新的列报要求。

持有待售的非流动资产、处置组和终止经营：

- 对持有待售类别的后续计量、持有待售资产减值准备计提等问题上作出细化规定或指引。

国际财务报告准则修订的要点提示：

对截至 2017 年 12 月 31 日止年度强制生效的新的及经修订的 IFRS：

- 修订的 IAS 12 所得税，澄清了针对与以公允价值计量的债务工具相关的未实现损失的递延所得税资产的确认。
- 修订的 IAS 7 现金流量表，要求对于筹资活动引起的负债（即，其现金流量已划归或者未来现金流量将被划归筹资活动的负债），须同时披露其现金和非现金变动。
- 修订的 IFRS 12 在其他主体中权益的披露，主体无需对划归为持有待售或包含在划归为持有待售的处置组中的子公司、联营企业或合营企业中的权益提供汇总财务信息，但仍需遵循 IFRS 12 的其他披露要求。

至 2017 年 12 月 31 日止已发布但未生效的新的及经修订的 IFRS：

- 新发布的 IFRS 9 金融工具，变更金融资产的分类和计量并引入了预期损失减值模型。
- 新发布的 IFRS 15 与客户之间的合同产生的收入，使用统一的收入确认模型并且以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认时点的判断标准。
- 新发布的 IFRS 16 租赁，运用控制模型来识别租赁，引入了承租人会计处理的重大变更：取消了经营租赁与融资租赁之间的区分，并针对所有租赁确认资产和负债（存在有限的例外情况），并增加有关租赁的披露要求。
- 新发布的 IFRS 17 保险合同，要求保险负债以当前履约价值计量并对所有保险合同规定了更为一致的计量和列报方法。

引言

2017 年可谓是会计准则发展的一个大年。中国企业会计准则与国际财务报告准则的修订和完善工作均取得了显著的成果。

企业会计准则方面，财政部先后发布了一系列新的和修订的企业会计准则，包括：《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》、《企业会计准则第 24 号——套期会计》、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》、《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》、《企业会计准则第 16 号——政府补助》以及《企业会计准则第 14 号——收入》。此外，还发布了企业会计准则解释第 9-12 号四项准则解释以及《财政部关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》。总体而言，2017 年企业会计准则相关的修订，不仅数量多，而且变化也很大，尤其是新修订的金融工具相关准则和收入准则。修订的金融工具相关准则中，无论是金融工具分类和计量，还是金融资产减值的相关要求，亦或套期会计的运用，都与目前的准则迥然不同；而新修订的收入准则建立了新的统一收入确认模型，并且以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认时点的判断标准。

国际财务报告准则方面，2017 年国际会计准则理事会（IASB）继续稳步推进有关国际财务报告准则的制定与完善工作，取得了显著成效。IASB 发布了《国际财务报告准则第 17 号——保险合同》（新保险合同准则），随着新保险合同准则的制定发布，国际会计准则理事会为应对 2008 年国际金融危机所进行的包括金融工具、收入、租赁和保险合同在内的四大准则项目均告完成。此外，IASB 还发布了对《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（IFRS 9）、《国际会计准则第 28 号——在联营和合营中的投资》（IAS 28）等准则的修订。为向企业提供有关财务报表编制和会计确认、计量、列示、披露等进行重要性判断的应用指南，IASB 还发布了《国际财务报告准则实务公告第 2 号——重要性判断》。

而展望 2018 年，准则更新之路依旧任重而道远。金融工具、收入等重要准则将于 2018 年面临实施，鉴于这两项准则修订幅度之大以及对企业影响之广泛，财政部可能很快会发布金融工具、收入准则的配套应用指南；此外，基于与国际财务报告准则持续趋同的要求，租赁、保险合同等多项重要准则也将于 2018 年进行修订。而在国际准则方面，IASB 正在推进的披露原则项目、基本财务报表项目等多个重要准则研究项目预计也将在 2018 年有实质性进展。



第一部分 企业会计准则相关的修订及更新

2017年，财政部对企业会计准则进行了“大规模”修订及更新，本部分归纳和总结了2017年度财政部新发布或修订的准则、准则解释以及其他规定(以下简称“新准则及修订”)，简要介绍了新准则及修订与现行准则的差异，并对部分新准则及修订给出了具体解读。

财政部于2017年度发布的新准则及修订如下：

发布日期	新准则及修订内容	生效日期/安排
2017年3月31日	企业会计准则第22号——金融工具确认和计量 企业会计准则第23号——金融资产转移 企业会计准则第24号——套期会计	2018年1月1日起不同类型企业分阶段实施。
2017年4月28日	企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营	2017年5月28日
2017年5月2日	企业会计准则第37号——金融工具列报	2018年1月1日起不同类型企业分阶段实施。
2017年5月10日	企业会计准则第16号——政府补助	2017年6月12日
2017年6月12日	企业会计准则解释第9号——关于权益法下投资净损失的会计处理	2018年1月1日
2017年6月12日	企业会计准则解释第10号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法	2018年1月1日
2017年6月12日	企业会计准则解释第11号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法	2018年1月1日
2017年6月12日	企业会计准则解释第12号——关于关键管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方	2018年1月1日
2017年7月5日	企业会计准则第14号——收入	2018年1月1日起不同类型企业分阶段实施。
2017年12月25日	财政部关于修订印发一般企业财务报表格式的通知	适用于2017年度及以后期间的财务报表

1. 新金融工具准则

2017年3月31日，财政部修订发布了金融工具相关企业会计准则，包括《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(CAS 22)、《企业会计准则第23号——金融资产转移》(CAS 23)和《企业会计准则第24号——套期会计》(CAS 24)，该等准则与《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS 9)趋同。2017年5月2日，财政部修订发布了《企业会计准则第37号——金融工具列报》(CAS 37)。以上金融工具相关的准则统称为“新金融工具准则”。

对于金融工具涉入程度较高的企业，无论是金融企业还是非金融企业，实施新金融工具准则将是一个巨大的系统工程，其不仅仅影响财务部门，也要求企业管理层和风险管理、信息系统、业务部门、公司报告、投资者关系等部门的参与和整合。新金融工具准则不仅仅影响企业的财务指标，对于企业风险管理、投资策略、融资安排、员工薪酬、公司股价和股利政策，以及内部控制和信息系统等诸多方面都可能产生影响。

1.1 新金融工具准则的主要变化

新金融工具准则的主要修订如下表所示：

新金融工具准则与原准则相比发生的主要变化	
金融资产的分类和计量	<ul style="list-style-type: none">从业务模式和合同现金流量两个维度考虑“四分类”改为“三分类”
金融负债的分类和计量	<ul style="list-style-type: none">对企业自有债务运用公允价值选择权的，由企业自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值的变动计入其他综合收益
嵌入衍生工具	<ul style="list-style-type: none">混合合同包含的主合同属于金融资产的，应将混合合同视为一个整体，基于分类标准进行分类
减值	<ul style="list-style-type: none">由已发生损失模型转变为预期损失模型采用三阶段模型计提减值对于预期信用损失的计量，考虑前瞻性信息
套期会计	<ul style="list-style-type: none">新模型使套期会计与企业风险管理活动更紧密结合扩大了符合条件的被套期项目和套期工具范围取消了 80%-125%有效性测试的量化标准和回顾性测试要求，代之以关注经济关系的定性测试

1.1.1 金融资产的分类和计量

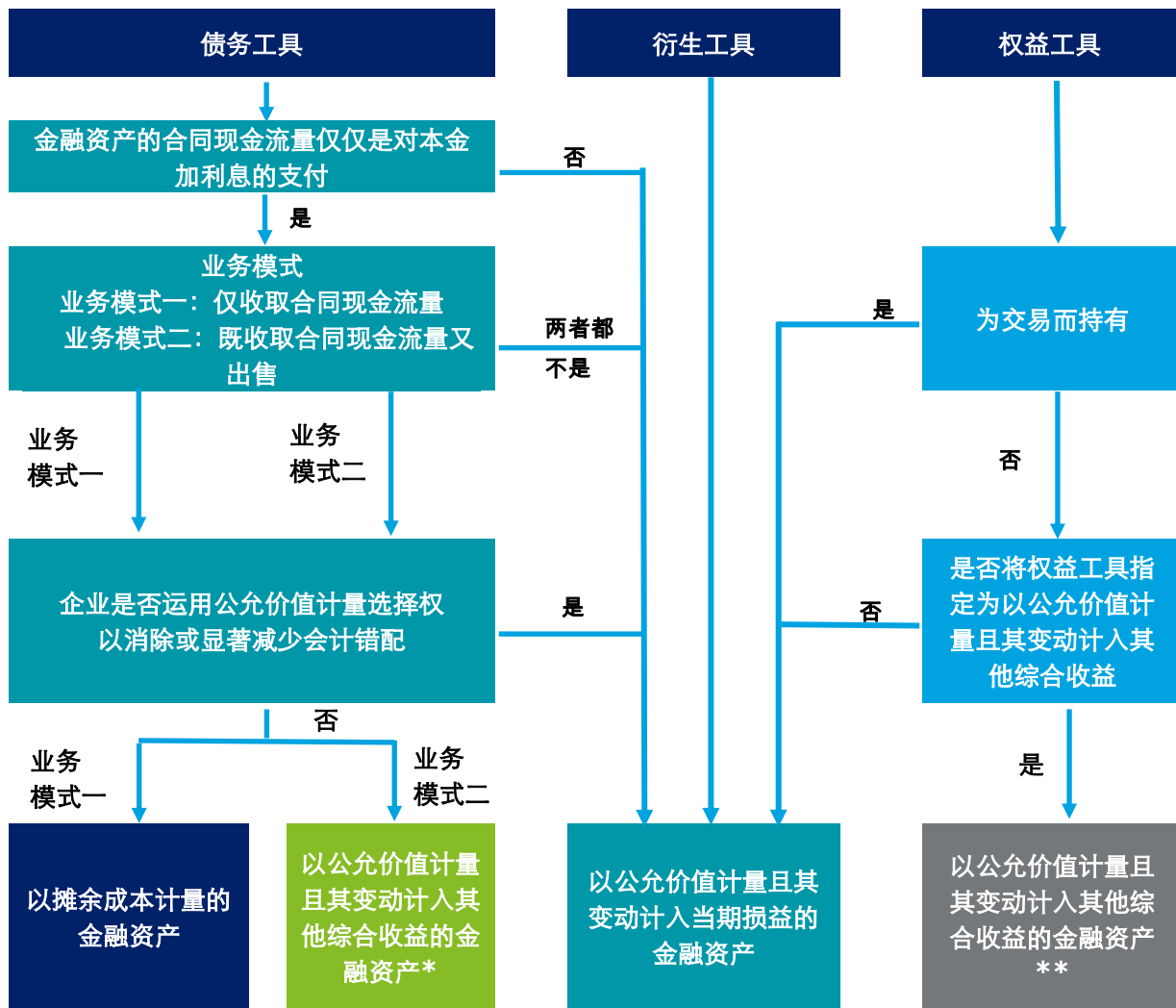
企业应当根据其管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，将金融资产划分为以下三类：以摊余成本计量的金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（FVTOCI）和以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（FVTPL）。

企业的业务模式是指其如何管理金融资产以产生现金流量。换言之，企业的业务模式将决定其持有金融资产所产生的现金流量是源自收取合同现金流量、出售金融资产或两者兼有。企业需要考虑证券化、保理、贴现和背书转让等业务模式的影响。从事涉及金融资产的更广泛活动的企业（如，银行、保险公司、交易商等）需要投入大量工作以了解业务模式并考虑导致金融资产出售的动机。

以摊余成本计量的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，其合同现金流量特征，应当与基本借贷安排相一致，即相关金融资产在特定日期产生的合同现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付（即符合 SPPI 特征）。企业需结合杠杆要素、货币时间价值的修正、提前还款权、展期权、无追索权债务工具以及合同挂钩工具等原则对合同现金流量特征进行分析判断。



金融资产的分类可归纳为以下决策树：



* 只适用于债务工具，终止确认时，累计在其他综合收益的公允价值变动转入当期损益

**只适用于权益工具，终止确认时，累计在其他综合收益的公允价值变动不可转入当期损益

在新金融工具准则下，在初始确认时，可以将非交易性权益工具投资指定为 FVTOCI，则其公允价值变动（股利收入除外）均应计入其他综合收益，并且当该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失将从其他综合收益中转出并直接计入留存收益，不得转入损益。

新金融工具准则并没有提出新的公允价值计量方法，但扩大了金融工具公允价值计量的范围：权益工具投资本身不符合 SPPI 特征，需全面采用公允价值计量；而债务工具投资除了以摊余成本计量类别外也均需采用公允价值计量。对于非上市股权等不存在活跃市场的金融工具，企业应按照《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的要求，采用在当前情况下适用并且有足够可利用数据和其他信息支持的估值技术如市场法、收益法、成本法等进行估值。

1.1.2 金融负债的分类和计量

金融负债的分类和计量，修订的 CAS 22 与原准则类似。针对被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，修订的 CAS 22 规定，由企业自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值变动计入其他综合收益（除非造成会计错配）。

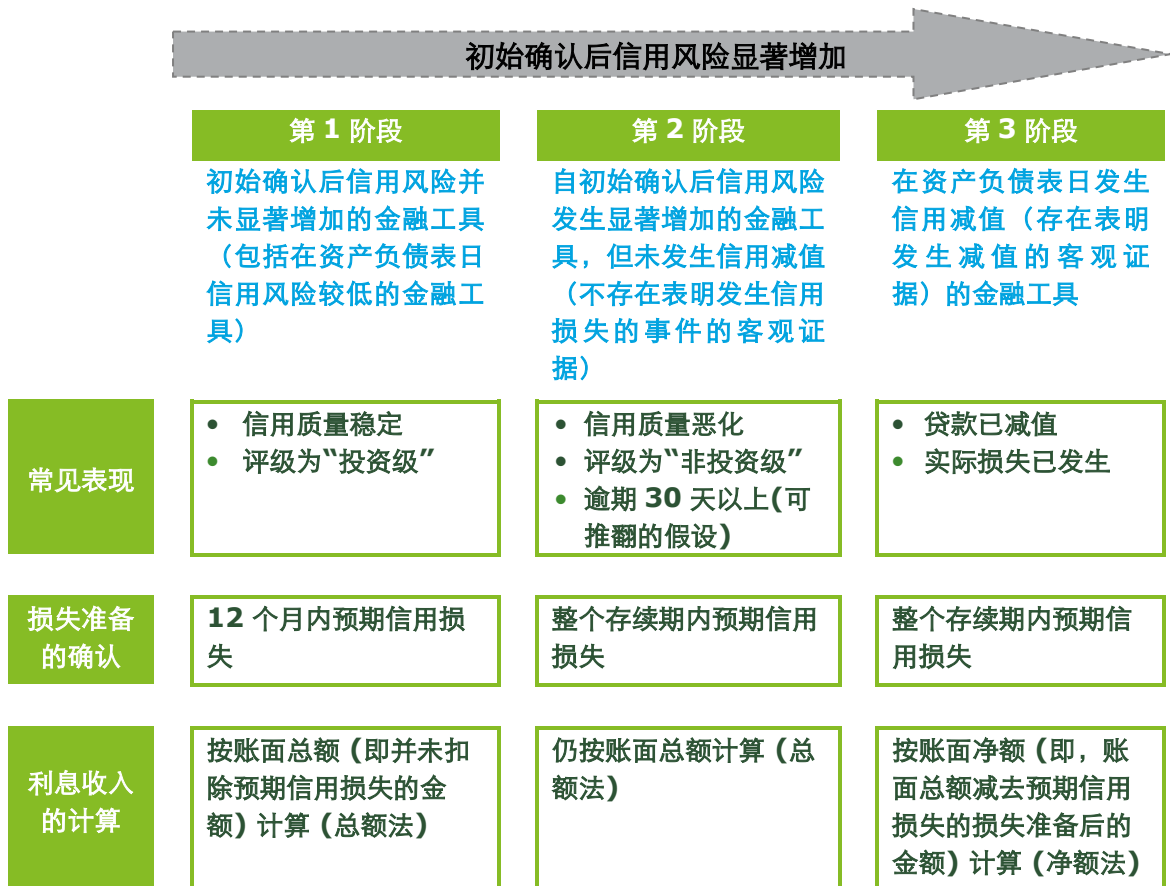
1.1.3 嵌入衍生工具的分拆

修订的 CAS22 规定，混合合同包含的主合同属于金融资产的，应当将混合合同视为一个整体，基于分类标准进行分类与计量，不再分拆。如果混合合同包含的主合同属于金融负债或者并非属于新金融工具准则的范围，则与现行准则相同，需要评估嵌入衍生工具是否应当与主合同分拆。

1.1.4 引入预期信用损失减值模型

新准则引入新的金融资产减值模型，从已发生损失模型转变为预期损失模型，要求采用三阶段模型计提减值，基于自金融工具初始确认后其信用风险是否显著增加，分别采用 12 个月内的预期信用损失或整个存续期内的预期信用损失。在评估信用风险是否显著增加时，新准则采用的是一种相对比较法，而并非仅关注期末信用风险的绝对值。同时，修订的 CAS 22 还包括一个可推翻的假设，即如果逾期超过 30 日，则表明金融工具的信用风险已经显著增加。

一般模型—按信用风险变化确认金融工具的预期信用损失



除上述一般模型外，收入准则规范的交易形成的应收款项或合同资产、租赁准则规范的交易形成的租赁应收款以及购入或源生的已发生信用减值的金融资产，可以选择（或必须）采用简化模型（即按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额）计量其损失准备。

对于预期信用损失，企业应当以概率加权平均为基础进行计量。企业对预期信用损失的计量应当考虑所有合理且有依据的信息包括前瞻性信息，并反映发生信用损失的各种可能性。企业可以利用 PD/LGD/EAD 模型、损失率模型等计量预期信用损失。

1.1.5 金融资产转移

修订的 CAS 23 在维持原准则中金融资产转移及其终止确认判断原则不变的前提下对相关判断标准、过程及会计处理进行了梳理，新增了关于金融资产终止确认的指引，列举了关于金融资产转移的实质的常见情形；增加了继续涉入情况下如何计量相关负债的规定；对企业判断是否保留了对被转移金融资产的控制提供了更多指引；明确了在不满足终止确认条件情况下转入方的会计处理等。

1.1.6 套期会计更加如实地反映企业的风险管理活动

修订的 CAS 24，与原准则相比，主要变化体现在如下几个方面：

- 拓宽套期工具和被套期项目的范围，允许将以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融工具指定为套期工具。同时，增加了符合条件的被套期项目，包括非金融项目的风险组成部分，一组项目的风险总敞口和风险净敞口，包括衍生工具在内的汇总风险敞口等均可指定为被套期项目。
- 有效性测试作出重大修订，取消了原准则中 80%-125% 的套期高度有效性量化指标及回顾性评估要求，仅需进行前瞻性测试，且可采用定性的方法，关注套期工具与被套期项目之间的经济关系。
- 引入套期关系“再平衡”机制：如果套期关系由于套期比率的原因而不再满足套期有效性要求，但指定该套期关系的风险管理目标没有改变的，企业可通过调整套期关系的套期比率，使其重新满足套期有效性要求，从而延续套期关系。
- 增加信用风险敞口的公允价值选择权，允许企业对金融工具的信用风险敞口选择以公允价值计量且其变动计入当期损益的方式来进行会计处理。

1.1.7 金融工具列报作出相应修订

修订的 CAS 37，顺应了 CAS 22、CAS 23 及 CAS 24 的修订，主要在以下方面作出修订：

- 调整企业资产负债表和利润表相关列示项目及其披露内容，反映金融资产分类由现行“四分类”改为“三分类”后对企业财务状况和经营成果的影响；
- 要求企业充分揭示所面临信用风险、流动性风险和市场风险情况，有助于投资者、债权人和监管部门合理评估企业风险敞口、风险性质、风险程度及其财务影响；
- 强化企业风险管理目标和策略的披露，促进企业提高风险管理能力和水平。

1.2 新金融工具准则的实施日期和衔接规定

1.2.1 实施日期

新金融工具准则采用不同类型企业分阶段实施的方法：

- 自 2018 年 1 月 1 日起在境内外同时上市的企业，以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业施行；
- 自 2019 年 1 月 1 日起在其他境内上市企业施行；
- 自 2021 年 1 月 1 日起在执行企业会计准则的非上市企业施行。

鼓励企业提前施行。对于保险公司执行新金融工具准则的过渡办法，财政部已于 2017 年 6 月 22 日发布《关于保险公司执行新金融工具相关会计准则有关过渡办法的通知》单独明确。

1.2.2 衔接规定

除特定例外情况之外，修订的 CAS 22 及修订的 CAS 23 应当予以追溯应用，但企业不需要提供前期金融工具分类和计量（含减值）的比较数据。在修订的 CAS 22 施行日已经终止确认的项目不适用修订的 CAS 22。除特定情况之外，修订的 CAS 24 则采用未来适用法。新修订的 CAS 22 的衔接规定针对在施行日如何对金融工具进行分类与计量、确定金融工具预期信用损失等涉及的特定事项提供了具体指引。

1.3 新金融工具准则对实务的影响

未来一段时间内，对金融工具涉入程度较高的企业预期将需要为新金融工具会计准则的实施投入大量资源。例如，引入新的金融资产分类和计量模型很可能导致许多情况下对现行核算方法的重大变更，而金融资产减值项目重点强调了一系列操作上的问题，新的预期信用损失模型的采用可能将对银行等金融行业企业产生重大挑战，其不仅仅影响财务部门，也将要求风险管理、信贷业务、投资业务、公司报告、投资者关系等部门的参与和整合。金融行业企业需要建立针对金融工具的会计政策、内部控制和计量模型，以对金融资产的信用风险变化进行追踪，适当分类为各个阶段，并确保持续复核对预期信用损失的估计。同时也需要对其内部信息系统进行升级或重建，以确保提供相关的原始数据以支持对预期信用损失的估计，并提供所需披露的信息。

对于金融工具涉入程度较高的企业，特别是金融企业，实施修订的金融工具相关企业会计准则将是一个巨大的系统工程，需进行的工作主要包括：

- 充分理解新准则的要求；
- 预先评估新准则要求对企业财务报表、关键业绩指标及资本监管的影响；
- 了解境内外同行业公司做法；
- 设定采用新准则的时间以及推进各具体项目的计划，包括时间表，任务安排以及资源配置；
- 评估现有数据、内部控制以及信息系统与实施新准则的差距；
- 根据新准则的要求梳理业务模式和现金流量特征，设定分类标准、判断流程，改进估值系统等；
- 减值模型的开发和测试；
- 修订会计核算制度和信息披露制度；
- 更新业务流程、信息系统与内部控制系统等。

在实施过程中，保持与利益相关方的良好沟通，包括股东、分析师、监管机构等。



2. 新收入准则

2017年7月5日，财政部发布经修订后的《企业会计准则第14号——收入》（新收入准则），新收入准则将取代原《企业会计准则第14号——收入》和《企业会计准则第15号——建造合同》及其应用指南。新收入准则与国际会计准则理事会发布的《国际财务报告准则第15号——与客户之间的合同产生的收入》（IFRS 15）趋同，在制定过程中已经考虑了IFRS 15发布之后的最新修订。

2.1 新收入准则的主要变化

新收入准则的修订内容主要包括：一是将现行收入和建造合同两项准则纳入统一的收入确认模型；二是以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认时点的判断标准；三是对于包含多重交易安排的合同的会计处理提供更明确的指引；四是对于某些特定交易（或事项）的收入确认和计量给出了明确规定。

2.1.1 收入确认模型

与IFRS 15一致，新收入准则的核心原则是企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品或服务（以下简称“商品”）控制权时确认收入；收入确认的金额应是企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。

新收入准则的收入确认模型由下列五个步骤构成：

步骤 1：识别与客户订立的合同

新收入准则对适用该准则的合同进行了界定。一般而言，收入确认模型适用于单个合同，但在满足一定条件的情况下，应将两份或多份合同合并为一份合同处理。对于合同的变更，新收入准则按照变更的内容是否增加了可明确区分的商品及合同价款，以及新增价款是否反映新增商品单独售价等条件区分三种不同情形，并对不同情形下的处理作出规定。

步骤 2：识别合同中的履约义务

履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。一项合同中可能包含多项履约义务。由于新收入准则的核心原则是在履行了履约义务时确认收入，因此，在合同一开始就需要识别合同所包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，然后，在履行了各单项履约义务时分别确认收入。对于如何判断合同中的承诺是否可明确区分从而构成单项履约义务，以及履约义务是在一段时间内履行还是在某一时点履行，新收入准则均给予了明确的标准。

步骤 3：确定交易价格

交易价格，是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。在确定交易价格时，企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价、应付客户对价等因素。对于可变对价，新收入准则规定了估计方法、对估计金额的限制以及重新估计要求；对于存在重大融资成分的合同，新收入准则对融资成分的处理进行了规定，并对时间间隔不超过一年的给予豁免；对于非现金对价，新收入准则明确其应以公允价值计量。

步骤 4：将交易价格分摊至单独的履约义务

合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。在此基本原则之上，新收入准则对单独售价的确定方法、存在合同折扣和可变对价及可变对价后续变动的情况下如何分摊交易价格进行了规定。

步骤 5：在主体履行履约义务时确认收入

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但履约进度不能合理确定的除外。确定履约进度时，企业应考虑商品的性质，采用产出法或投入法。对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。新收入准则也提供了判断控制权转移时应考虑的迹象。

2.1.2 特定交易的会计处理

新收入准则就将收入确认模型应用于特定交易提供了指引，其涵盖的特定交易及指引的重点如下：

特定交易	应用指引
附有销售退回条款的销售	退货负债以及相关资产的确认与计量
附有质量保证条款的销售	判断质量保证是否构成单独的履约义务
主要责任人与代理人	向客户转让前是否拥有相关商品的控制权-判断的主要依据
附有客户额外购买权的销售	该选择权是否一项重大权利
知识产权许可证的授予	区分许可是否一段时间内履行的履约义务
售后回购交易	企业有远期安排下的回购义务或有回购选择权的，控制权没有转移，销售视回购价格是否低于原售价作为租赁或融资交易处理；客户有要求企业回购的权利的，根据其是否有行权的重大经济动因，分别按照上述远期安排下的原则或者附销售退回条款的销售处理。
预收款无需退回	判断客户放弃权利的可能性以及企业预期有权获得的与之相关的金额
无需退回的初始费	判断其是否与已承诺商品相关以及相关商品是否单项履约义务

2.1.3 列报和披露

新收入准则要求企业根据其履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示合同资产或合同负债，并增加了与收入确认、合同（包括合同资产、合同负债、履约义务、分摊至剩余履约义务的交易价格等）、与合同成本有关的资产等相关的广泛的披露要求。

2.2 新收入准则的实施日期和衔接规定

2.2.1 实施日期

根据财政部发布通知，新收入准则采用分步实施的方式，具体时间表如下，同时允许企业提前执行。

- 自 2018 年 1 月 1 日起在境内外同时上市的企业，以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业施行；
- 自 2020 年 1 月 1 日起在其他境内上市企业施行；
- 自 2021 年 1 月 1 日起在执行企业会计准则的非上市企业施行。

2.2.2 衔接规定

新收入准则采用 IFRS 15 下允许的两种过渡方法之一，即修订后的追溯调整法，根据首次执行新收入准则的累积影响数，调整首次执行新准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，对可比期间信息不予调整。同时，对于合同变更等也给予了简化处理方法。

根据财政部发布的通知，母公司执行该准则、但子公司尚未执行该准则的，母公司在编制合并财务报表时，应当按照该准则规定调整子公司的财务报表。母公司尚未执行该准则、而子公司已执行该准则的，母公司在编制合并财务报表时，可以将子公司的财务报表按照母公司的会计政策进行调整后合并，也可以将子公司按照该准则编制的财务报表直接合并，母公司将子公司按照该准则编制的财务报表直接合并的，应当在合并财务报表中披露该事实，并且对母公司和子公司的会计政策及其他相关信息分别进行披露。企业对合营企业和联营企业的长期股权投资采用权益法核算的，比照上述原则进行处理，但不切实可行的除外。

2.3 新收入准则对实务的影响

新收入准则在引入单一收入确认模型的同时提供了更为全面和详细的指引。原收入准则下没有明确规定，或者缺乏具体指引的领域，企业原本采用的会计处理实务可能与新收入准则的规定并不一致。不同行业、企业、业务模式在应用新收入准则时所遇到的此类不一致所存在的领域也不尽相同。

我们建议，企业应评估新收入准则的影响并开展实施工作。为实施新收入准则所进行的工作包括但不限于：

- 分析各主要业务模式下新收入准则对收入确认的时间、金额的影响，以及可能需要进行的合同条款方面的修订；
- 因实施新收入准则导致的财务数据变化对业绩考核指标及薪酬计划、须遵循的借款协议指标、税务安排、利润分配等方面的影响及应对措施；
- 为进行新收入准则所要求的估计以及满足会计处理及披露要求所需要的会计流程、内部控制的改进及信息系统支持；
- 与投资者、贷款人等利益相关方就新收入准则影响所进行的沟通。



3. 新政府补助准则

2017 年 5 月 10 日，财政部发布了经修订的《企业会计准则第 16 号——政府补助》（新政府补助准则），自 2017 年 6 月 12 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行。

3.1 新政府补助准则的主要变化

新政府补助准则进一步明确了其适用范围，允许采用净额法进行会计处理，新增了财政贴息的会计处理，并增加了新的列报要求。

3.1.1 新政府补助准则适用范围

新政府补助准则规定，企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则。对于企业收到的来源于其他方的补助，有确凿证据表明政府是实际拨付者，其他方只是代收代付，该项补助也属于政府补助。

3.1.2 政府补助会计处理和列报

新政府补助准则允许企业采用总额法或净额法核算，即与资产相关的政府补助可以冲减相关资产的账面价值或确认为递延收益，并分期计入损益。与收益相关的政府补助，应当分别情况进行会计处理，如用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失的期间计入当期损益或冲减相关成本；用于补偿企业已经发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本。

此外，新政府补助准则区分政府补助与企业日常活动是否相关进行不同的会计处理，企业在利润表中的“营业利润”项目之上应单独设置“其他收益”项目。对于与企业日常活动相关的政府补助，计入其他收益或冲减相关成本费用；对于与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。

3.1.3 新增财政贴息会计处理

新政府补助准则专门规定了财政贴息的会计处理，明确不同的财政贴息应当采用不同的方法进行确认和计量。

- 财政将贴息资金拨付给贷款银行，由贷款银行以政策性优惠利率向企业提供贷款的，企业可以选择以下两种方法之一进行会计处理：
 1. 以实际收到的借款金额作为借款的入账价值，按照借款本金和该政策性优惠利率计算相关借款费用。
 2. 以借款的公允价值作为借款的入账价值并按照实际利率法计算借款费用，实际收到的金额与借款公允价值之间的差额确认为递延收益。递延收益在借款存续期内采用实际利率法摊销，冲减相关借款费用。企业选择了上述两种方法之一后，应当一致地运用，不得随意变更。
- 财政将贴息资金直接拨付给企业，企业应当将对应的贴息冲减相关借款费用。

3.2 新政府补助准则的实施日期和衔接规定

新政府补助准则自 2017 年 6 月 12 日起施行。企业对 2017 年 1 月 1 日存在的政府补助采用未来适用法处理，对 2017 年 1 月 1 日至本准则施行日之间新增的政府补助根据本准则进行调整。

4. 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

2017年4月28日，财政部发布了《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》（CAS 42）。将之前分散在不同准则、指南、讲解中与持有待售的非流动资产、处置组和终止经营相关的分类、计量和列报要求进行了梳理、归集和补充，系统规范了持有待售的非流动资产或处置组的分类、计量和列报，以及终止经营的列报。除少量差异外，持有待售准则的发布也实现了与《国际财务报告准则第5号——持有待售的非流动资产和终止经营》（IFRS 5）的基本趋同。

4.1 持有待售

4.1.1 划分为持有待售的条件

准则指出，企业主要通过出售（包括具有商业实质的非货币性资产交换）而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值的，应当将其划分为持有待售类别。但是，企业不应当将拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组划分为持有待售类别。

根据准则规定，非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足两个条件，一是根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售；二是出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准。而其中“确定的购买承诺”，是指企业与其他方签订的具有法律约束力的购买协议，该协议包含交易价格、时间和足够严厉的违约惩罚等重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的可能性极小。

德勤观察：

CAS 42 对于持有待售类别的划分条件基本沿用了现行会计准则。CAS 42 采用“确定的购买承诺”代替了现行会计准则规定的“不可撤销的转让协议”，虽然文字表述有所不同，但在实务中并不会产生实质上的不同。而在 IFRS 5 下，满足“出售极可能发生”的条件与企业会计准则存在明显的区别，即并不要求双方达成“确定的购买承诺”，而是要求“为寻找买家和完成该项出售计划的积极活动业已展开”。因此与 IFRS 5 的相关规定相比，CAS 42 对于持有待售类别的划分条件更为具体、严格，这主要考虑到明确的划分条件将更有助于实务操作的统一。

4.1.2 持有待售类别的计量

企业将非流动资产或处置组首次划分为持有待售类别之前，应当按照原会计准则规定计量非流动资产或处置组中各项资产和负债的账面价值。划分为持有待售类别时，将资产或处置组的账面价值与公允价值减去出售费用后的净额进行比较，以两者孰低计量，差额确认为资产减值损失，计入当期损益。减值损失金额，应当先抵减处置组中商誉的账面价值，再根据处置组中适用本准则计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值。

于资产负债表日，企业也应当按照与初始计量相同的方法对持有待售资产或处置组进行重新计量。后续资产负债表日公允价值减去出售费用后的净额回升的，以前减记的金额应当予以恢复，并且在划分为持有待售类别后确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益。持有待售的非流动资产或处置组中的非流动资产不应计提折旧或摊销，持有待售的处置组中负债的利息和其他费用应当继续予以确认。

德勤观察：

由于相关资产的性质在划分为持有待售类别后已经由非流动资产转化为流动资产，同时考虑到与《企业会计准则第8号——资产减值》要求的一致性，CAS 42 只允许将划分为持有待售类别后确认的资产减值损失转回，不允许将已抵减的商誉账面价值以及划分为持有待售类别前确认的非流动资产减值损失转回。因此，准确区分前后两类减值损失的金额是非常重要的。

4.1.3 列报及披露

企业应当在资产负债表中区别于其他资产单独列示持有待售的非流动资产或持有待售的处置组中的资产，区别于其他负债单独列示持有待售的处置组中的负债。持有待售的非流动资产或持有待售的处置组中的资产与持有待售的处置组中的负债不应当相互抵销，应当分别作为流动资产和流动负债列示。对于当期首次满足持有待售类别划分条件的非流动资产或处置组，不应当调整可比会计期间资产负债表，这与下述终止经营的比较报表的列报要求存在差异。

企业需要在财务报表附注中披露持有待售的非流动资产或处置组的出售原因、方式和时间安排，所处的相关分部，出售费用和主要类别以及每个类别的账面价值和公允价值，确认的资产减值损失及其转回金额等具体信息。

4.2 终止经营

4.2.1 划分为终止经营的标准

终止经营，是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：

- 该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；
- 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；
- 该组成部分是专为转售而取得的子公司。

4.2.2 终止经营的列报和披露

企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组，其减值损失和转回金额及处置损益应当作为持续经营损益列报。终止经营的减值损失和转回金额等经营损益及处置损益应当作为终止经营损益列报。对于当期列报的终止经营，企业应当在当期财务报表中对可比期间财务报表进行重述，将原来作为持续经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营损益列报。当期不再满足终止经营条件的，可比期间财务报表也应进行重述，将原来作为终止经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的持续经营损益列报，并在附注中说明这一事实。

企业需要在财务报表附注中披露终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用（收益）和净利润，减值损失及其转回金额，处置净损益，现金流量净额等具体信息。

4.3 CAS 42 的实施日期和衔接规定

CAS 42 自 2017 年 5 月 28 日起施行，对于 CAS 42 施行日存在的持有待售的非流动资产、处置组和终止经营，应当采用未来适用法处理。

5. 企业会计准则解释第 9-12 号

2017 年 6 月 12 日，财政部分别发布了《企业会计准则解释第 9 号——关于权益法下投资净损失的会计处理》（以下简称“解释第 9 号”）、《企业会计准则解释第 10 号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法》（以下简称“解释第 10 号”）、《企业会计准则解释第 11 号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》（以下简称“解释第 11 号”）和《企业会计准则解释第 12 号——关于关键管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方》（以下简称“解释第 12 号”），均自 2018 年 1 月 1 日起施行。

5.1 解释第 9 号——关于权益法下投资净损失的会计处理

• 背景

《企业会计准则 2 号——长期股权投资》规定，投资方确认被投资单位发生的净亏损，应以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益冲减至零为限，投资方负有承担额外损失义务的除外。如按前述减记至零后，仍有未确认投资净损失的，应在账外备查登记。被投资单位以后实现净利润的，投资方在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额后，恢复确认收益分享额。

• 问题

投资方在权益法下因确认被投资单位发生的其他综合收益减少净额而产生未确认投资净损失的，是否按照上述原则处理？

• 解答

解释第 9 号规定，对于投资方在权益法下因确认被投资单位发生的其他综合收益减少净额而产生未确认投资净损失，在以后期间被投资单位实现净利润或其他综合收益增加净额时，应依次减记备查簿中的未确认投资净损失，恢复其他长期权益和长期股权投资的账面价值。

德勤观察：

解释第 9 号是对原准则的一项补充，明确了由于被投资方发生的其他综合收益减少净额而产生未确认投资净损失，也按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》规定的原则进行会计处理。

5.2 解释第 10 号及解释第 11 号——关于以使用固定资产/无形资产产生的收入为基础的折旧/摊销方法

• 背景

《企业会计准则第 4 号——固定资产》规定，企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。

《企业会计准则第 6 号——无形资产》规定，企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销。

• 问题

根据上述规定，企业能否以包括使用固定资产/无形资产在内的经济活动产生的收入为基础计提折旧/进行摊销？

- **解答**

折旧/摊销应当根据与固定资产/无形资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。由于收入可能受到投入、生产过程、销售等因素的影响，这些因素与固定资产/无形资产有关经济利益的预期消耗方式无关，因此，企业不应以包括使用固定资产/无形资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行折旧/摊销。

仅在极其有限的情况下，可以使用以包括无形资产在内的经济活动产生的收入为基础进行摊销，如企业获得勘探开采黄金的特许权，且合同明确规定该特许权在销售黄金的收入总额达到某固定的金额时失效，以及有确凿的证据表明收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的。企业采用车流量法对高速公路经营权进行摊销的，不属于以包括使用无形资产在内的经济活动产生的收入为基础的摊销方法。

德勤观察：

解释第 10 号及第 11 号采纳了国际会计准则理事会于 2014 年 5 月发布的《对可接受的折旧及摊销方法的澄清（对 IAS 16 和 IAS 38 的修订）》。此外，解释第 11 号指出高速公路经营权按车流量法摊销不属于以收入为基础的摊销方法。

5.3 解释第 12 号——关于关键管理人员服务的提供方与接收方是否为关联方

- **背景**

《企业会计准则第 36 号——关联方披露》规定，企业的关键管理人员构成该企业的关联方。

- **问题**

根据上述规定，提供关键管理人员服务的主体（以下简称服务提供方）与接受该服务的主体（以下简称服务接受方）之间是否构成关联方？

- **解答**

服务提供方或服务接受方提供关键管理人员服务的，服务接受方在编制财务报表时，应当将服务提供方作为关联方进行相关披露；服务提供方在编制财务报表时，不应仅仅因为向服务接受方提供了关键管理人员服务就将其认定为关联方，而应当按照第 36 号准则判断双方是否构成关联方并进行相应的会计处理。

服务接受方可以不披露服务提供方所支付或应支付给服务提供方有关员工的报酬，但应当披露其接受服务而应支付的金额。

德勤观察：

解释第 12 号采纳了国际会计准则理事会于 2013 年对 IAS 24 的修订，即对关联方范围做出的补充规定，明确了主体或其所在集团的成员为接受服务的主体或其母公司提供关键管理人员服务的，该主体是接受服务主体的关联方；但是，服务接受方与服务提供方之间的关联方关系不具有对称性，前者不会仅仅因为其接受了管理服务，而成为后者的关联方。

6. 新财务报表格式

2017年12月25日，财政部发布了《财政部关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》（财会[2017]30号），对一般企业财务报表格式进行了相应修订。执行企业会计准则的非金融企业应当按照企业会计准则与该通知的要求编制2017年度及以后期间的财务报表；金融企业应当根据金融企业经营活动的性质和要求，比照一般企业财务报表格式进行相应调整。

6.1 新财务报表格式的主要变化

基于2017年发布并施行的《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》（财会[2017]13号，以下简称“CAS 42”）和《企业会计准则第16号——政府补助》（财会[2017]15号，以下简称“CAS 16”）的相关要求，财政部发布了本次对财务报表格式的修订，进一步规范企业财务报表的列报。新财务报表格式的主要变化如下：

6.1.1 资产负债表

- 新增“持有待售资产”和“持有待售负债”项目，反映资产负债表日划分为持有待售类别的非流动资产及划分为持有待售类别的处置组中的流动资产和非流动资产以及相关负债的期末账面价值。

德勤观察：

该变化系基于CAS 42的要求，在资产负债表中区别于其他资产单独列示持有待售的非流动资产或持有待售的处置组中的资产，区别于其他负债单独列示持有待售的处置组中的负债。持有待售的非流动资产或持有待售的处置组中的资产与持有待售的处置组中的负债不应当相互抵销，应当分别作为流动资产和流动负债列示。

6.1.2 利润表

- 新增“资产处置收益”项目，反映企业出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失。债务重组中因处置非流动资产产生的利得或损失和非货币性资产交换产生的利得或损失也包括在本项目内。

德勤观察：

上述利得或损失原归集于营业外收入、营业外支出项目，新增资产处置收益项目后，此类利得或损失在资产处置收益项目中单独列报，计入营业外收支项目的范围缩小。

- 新增“其他收益”项目，反映计入其他收益的政府补助等。

德勤观察：

该项目系基于CAS 16的要求，与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。对于与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。

- 新增“（一）持续经营净利润”和“（二）终止经营净利润”项目，分别反映净利润中与持续经营相关的净利润和与终止经营相关的净利润。

德勤观察：

该项目系基于 CAS 42 的要求，在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。

6.2 新财务报表格式示例如下

6.2.1 资产负债表

资 产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金			短期借款		
…			…		
存货			应付股利		
持有待售资产			其他应付款		
一年内到期的非流动资产			持有待售负债		
其他流动资产			一年内到期的非流动负债		
流动资产合计			其他流动负债		
非流动资产：			流动负债合计		
…			…		

6.2.2 利润表

项 目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减：营业成本		
…		
加：公允价值变动收益（损失以“-”号填列）		
投资收益（损失以“-”号填列）		
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
资产处置收益（损失以“-”号填列）		
其他收益		
…		
四、净利润（净亏损以“-”号填列）		
（一）持续经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
（二）终止经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
五、其他综合收益的税后净额		
…		

6.3 新财务报表格式的实施及建议

需要关注的是，按照通知要求，企业在编制 2017 年度财务报表时就需要使用新财务报表格式。因此我们建议企业立即行动，根据通知的要求在财务报表中增加上述新增报表项目，结合本年新发布的 CAS 42、CAS 16 的相关要求，准确的归集和列报新增项目并且在财务报表附注中恰当披露上述项目的相关信息。

7. 2018 年展望

2017 年度财政部发布了一系列新的和修订的企业会计准则、准则解释以及其他规定。而 2018 年仍然会是一个会计准则发展的重要年份，我们预计财政部将于 2018 年发布多项企业会计准则的修订，同时就部分重要准则发布具体的应用指南。

新金融工具准则与新收入准则于 2018 年 1 月 1 日起在境内外同时上市的企业，以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业实施，考虑到上述两准则修订幅度很大，对企业影响也很广泛，预计财政部很可能于 2018 年第一季度发布相关的应用指南以进一步规范相关实务操作。

此外，IASB 已于 2016 年 1 月 13 日发布了《国际财务报告准则第 16 号—租赁》（对自 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效）、于 2017 年 5 月 18 日发布了《国际财务报告准则第 17 号—保险合同》（对自 2021 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效），相关修订内容可参见本文“第二部分 国际财务报告准则相关的修订及更新”中的“2.2 IFRS 16 – 租赁”与“2.3 IFRS 17 – 保险合同”部分。而按照《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》（财会〔2010〕10 号）的要求，中国企业会计准则将保持与国际财务报告准则的持续趋同，持续趋同的时间安排也很可能与国际会计准则理事会（IASB）的进度保持同步。财政部已于 2018 年 1 月 11 日发布了修订《企业会计准则第 21 号——租赁》的征求意见稿，租赁准则的最终修订稿预计将于 2018 年正式出台。而《企业会计准则第 25 号——原保险合同》以及《企业会计准则第 26 号——再保险合同》也很可能于 2018 年发布新修订的征求意见稿。



第二部分 国际财务报告准则相关的修订及更新

国际会计准则理事会（IASB）近年来对国际财务报告准则也有诸多修订及更新。在本部分中，我们简要总结了国际会计准则理事会（IASB）所发布的对截至 2017 年 12 月 31 日止年度强制生效的新的及经修订的国际财务报告准则，以及至 2017 年 12 月 31 日止已发布但未生效的新的及经修订的国际财务报告准则。

1. 对截至 2017 年 12 月 31 日止年度强制生效的新的及经修订的国际财务报告准则

截至 2017 年 12 月 31 日止年度强制生效的新的及修订的国际财务报告准则（IFRS）有：

IFRS	修订内容
IAS 12 所得税	针对未实现损失确认递延所得税资产
IAS 7 现金流量表	披露项目
IFRS 12 在其他主体中权益的披露	2014-2016 年周期年度改进项目的一部分

1.1 对 IAS 12 的修订-针对未实现损失确认递延所得税资产

IASB 发布的对 IAS 12 的修订，澄清了针对与以公允价值计量的债务工具相关的未实现损失的递延所得税资产的确认。

1.1.1 本次修订的内容

本次修订澄清，对于下述情况产生的未实现损失形成可抵扣所得税差异，无论持有人预期将通过持有该债务工具至到期还是通过出售该债务工具来收回账面金额。

- 主体持有归类为可供出售的债务工具，因此该工具以公允价值计量，但计税基础是按成本计量；
- 主体估计该债务工具的发行人很可能会支付全部合同付款额，但市场利率的变动导致债务工具的公允价值低于其成本；
- 税法规定损失在其为计税目的实现之前，不允许抵扣；
- 主体有能力和意图持有该债务工具至未实现损失转回（可能持有至其到期日）；
- 税法规定资本损失仅能抵扣资本利得，而一般损失则既能抵扣资本利得也能抵扣一般收益；以及
- 主体并未拥有能利用可抵扣暂时性差异来抵扣的足够的应纳税暂时性差异或其他很可能的应税利润。

在税法对可抵扣亏损的利用作出限制、从而主体仅能利用可抵扣亏损抵扣指定类型的收益的情况下，主体应当结合相同类型的其他递延所得税资产来对递延所得税资产进行评估。

本次修订澄清，在估计未来期间的应税利润时，如果资产的账面金额很可能收回并且该资产未发生减值，则主体可假设该资产以高于其账面金额的金额收回。在作出这一评估时，应当考虑所有相关的事实和情况。

本次修订明确，在评估是否可获得足够的未来应税利润时，主体应将可抵扣暂时性差异与未来应税利润（不包括因转回该等可抵扣暂时性差异而导致的所得税抵减）进行比较。

德勤观察：

本次修订中关于“因转回该等可抵扣暂时性差异而导致的所得税抵减”的表述在资产的公允价值变动并未造成即时的所得税影响，因此在到期时资产公允价值的增加将不会产生所得税影响的情况下看上去可能难以理解。然而，当该债务出于计税目的（按相当于初始成本的金额）收回时，从资产取得的现金是应税收益同时存在一项与初始成本的相等的所得税抵减，导致没有任何应税利润。本次修订中的措辞并非指单独的相当于暂时性差异的所得税抵减，而是指在计算应税利润时该债务的所得税抵减总额的一部分。

本次修订及随同发布的示例事实上旨在澄清的是，导致可抵扣暂时性差异转回的资产的会计利润与预测应税利润之间的累计差异，在评估递延所得税资产是否可收回时，应当作为一项“应税利润”的来源。

1.1.2 本次修订的生效日期和过渡性规定

本次修订对自 2017 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效，允许提前采用。

主体必须按照《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》追溯应用本次修订。然而，在首份期初财务状况表内应用本次修订时，主体无需将相关金额在留存收益与权益的其他组成部分之间进行转移，以重述之前计入损益、其他综合收益或直接计入权益的累计金额。如果主体并未作出上述转移，则应当披露这一事实。本次修订并未包含任何针对首次采用者的特定过渡豁免。

1.2 对 IAS 7 的修订-披露项目

IASB 发布的对 IAS 7 的修订，要求披露筹资活动引起的负债变动。该修订是 IASB 披露项目的一部分，其中包括若干改进现行准则的列报和披露要求的较小项目。对 IAS 7 修订的目标旨在改善主体提供的关于其筹资活动的信息。

1.2.1 本次修订的内容

本次修订要求主体提供相关披露，以使财务报表使用者能够评价筹资活动引起的负债变动，包括因现金流量和非现金产生的变动。

德勤观察：

本次修订并未引入“筹资”的定义，因为 IASB 认为，很难就满足不同财务报表使用者需求的通用定义达成共识。相反地，IASB 决定，一旦主体断定特定交易在现金流量表中应当划归或将被划归为筹资活动，则主体应将对该分类应用关于筹资活动的单独披露。

该方法对于其交易取决于特定事实和情况可能划归为筹资活动或者经营活动（例如，供应商的融资或债务保理安排）的主体，将颇具挑战性。

本次修订并未规定披露筹资活动的具体格式。然而，本次修订指出主体可通过提供财务状况表内筹资活动产生的负债的期初与期末余额之间的调节来实现该披露目标。本次修订同时包含了反映主体如何提供该调节表的示例。

德勤观察：

IASB 认为，由于有关筹资活动调节表并不能有助于提供特定行业（特别是银行业）所有融资来源的完整信息的疑虑，调节表仅是实现该披露目标的其中一种方式。

此外，许多主体现已提供诸如“债务净额调节”的筹资活动披露。在该等情况下，本次修订澄清，当主体披露说明其资产和负债变动的信息时，筹资活动应予以单独列示。

1.2.2 本次修订的生效日期和过渡性规定

本次修订应当采用未来适用法应用于自 2017 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间，允许提前采用。主体无需列报较早期间的比较信息。

1.3 对 IFRS 12 的修订-澄清适用范围

IASB 在年度改进 2014-2016 年周期中发布的对 IFRS 12 的修订，澄清了 IFRS 12 的适用范围。

1.3.1 本次修订的内容

修订的 IFRS 12 规定，主体无需对根据《国际财务报告准则第 5 号——持有待售的非流动资产和终止经营》（IFRS 5）划归为持有待售、或包含在划归为持有待售的处置组中的子公司、联营企业或合营企业中的权益提供汇总财务信息。本次修订澄清，就此类权益无需提供汇总财务信息，但仍需遵循 IFRS 12 的其他披露要求。

1.3.2 本次修订的生效日期和过渡性规定

本次修订对自 2017 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效，须予以追溯应用。



2.至 2017 年 12 月 31 日止已发布但未生效的新的及经修订的国际财务报告准则

《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》(IAS 8) 第 30 段规定, 主体应当考虑及披露已发布但尚未生效的新的及经修订的 IFRS 的潜在影响。此类披露(特别是与涉及关于收入的 IFRS 15 和关于金融工具的 IFRS 9 相关的披露)的充分性是监管机构的重点关注领域。

下表所列的内容为至 2017 年 12 月 31 日止已发布但未生效的新的及经修订的国际财务报告准则。

准则	对自以下日期或之后开始的年度期间生效	下文索引
IFRS 9 – 金融工具	2018 年 1 月 1 日	2.1
IFRS 15 – 客户合同收入	2018 年 1 月 1 日	2.1
IFRS 16 – 租赁	2019 年 1 月 1 日	2.2
IFRS 17 – 保险合同	2021 年 1 月 1 日	2.3

准则	对自以下日期或之后开始的年度期间生效	下文索引
对 IFRS 10 和 IAS 28 的修订 – 投资者与其合营企业或联营企业之间资产的出售或投入	生效日期待定	2.4.1
对 IFRS 15 的澄清 – 客户合同收入	2018 年 1 月 1 日	2.4.2
对 IFRS 2 的修订 – 以股份为基础支付交易的分类和计量	2018 年 1 月 1 日	2.4.3
对 IFRS 4 的修订 – 采用《国际财务报告准则第 4 号——保险合同》时一并应用《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》	2018 年 1 月 1 日	2.4.4
年度改进 2014 – 2016 年周期中发布的对 IFRS 1 和 IAS 28 的修订	2018 年 1 月 1 日	2.4.5
对 IAS 40 的修订 – 投资性房地产的转换	2018 年 1 月 1 日	2.4.6
对 IFRS 9 的修订 – 具有负补偿的提前偿付特征	2019 年 1 月 1 日	2.4.7
对 IAS 28 的修订 – 在联营企业和合营企业中的长期权益	2019 年 1 月 1 日	2.4.8
年度改进 2015 – 2017 年周期发布的对 IFRS 3、IFRS 11、IAS 12 及 IAS 23 的修订	2019 年 1 月 1 日	2.4.9

解释公告	对自以下日期或之后开始的年度期间生效	下文索引
IFRIC 22 – 外币交易和预付对价	2018 年 1 月 1 日	2.5.1
IFRIC 23 – 所得税不确定性的会计处理	2019 年 1 月 1 日	2.5.2

2.1 IFRS 9 – 金融工具 以及 IFRS 15 – 与客户之间的合同产生的收入

鉴于财政部 2017 年发布修订后的 CAS 22、CAS 23、CAS 24 和 CAS 14 对金融工具以及收入的规定除了在实施日期和衔接安排上有所不同外, 与 IFRS 9 以及 IFRS 15 实质趋同, 相关准则的具体介绍请参见“第一部分 企业会计准则相关的修订及更新”中的 1 和 2。

由于 IFRS 15 和 IFRS 9 均对自 2018 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间强制生效，截至 2017 年 12 月 31 日止的年报将在该两项准则的首次采用日之后发布。据此，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）的规定就会计处理可能发生的变更提供特定于主体的定量披露将迫在眉睫且日益成为监管机构的关注重点。许多国家和地区的监管机构已明确表达其针对这一领域的期望，而财务报表编制人在编制 2017 年年报时应对此特别留意。

由于截至 2017 年 12 月 31 日止的年报将在 IFRS 15 和 IFRS 9 的生效日期之后发布，需要提供比一年以前更为详尽的预期对执行的分析，以进一步详述及扩展前期财务报表所提供的信息，包括：

- 在持续基础上和在过渡时运用的会计政策，以及所采用的便于实务操作的方法；
- 对与现行准则报告的金额相比的变动的说明（适当时进行分解）；
- 与此前已确认的金额相比，预期可能产生的影响的金额和性质。

有必要清晰地描述新会计政策以说明诸如下列各项：针对当事人-代理人分析的收入会计处理变更，“分拆”合同各项要素的基础，以及 IFRS 9 的预期信用损失模型可能如何影响金融资产减值损失的确认和计量。如果针对新准则的影响提供定量信息，应适当地进行分解（例如，关于最可能受到影响的经营分部的信息可能对投资者有用）。

2.2 IFRS 16 – 租赁

IFRS 16 是 IASB 与美国财务会计准则委员会（FASB）最初开展的联合项目的最终成果，以应对财务报表使用者提出的因对经营租赁与融资租赁采用显著不同的会计处理导致财务报表可比性降低，且针对经营租赁和主体因租赁安排而面临的风险敞口所提供的信息有限的疑虑。

为应对上述疑虑，IASB 决定针对承租人会计处理制定一个新方法，要求承租人针对租赁所产生的权利和义务确认资产和负债（存在有限的例外情况），并增加有关租赁的披露要求。

2.2.1 租赁的定义

IFRS 16 旨在基于客户是否能够控制所租赁的资产来区分一项租赁与一项服务合同。如果合同赋予客户在一段时期内控制特定资产的使用的权利以换取对价，则该合同是一项租赁或包含一项租赁。如果客户有以下权利，则视为存在控制：

- 获得几乎所有的使用特定资产所产生的经济利益的权利；以及
- 主导该资产的使用的权利。

主体必须在合同开始时识别一份合同是否为一项租赁或包含一项租赁，并且仅当合同条款和条件被修改时，才重新评估合同是否为一项租赁或包含一项租赁。租赁开始日是指租赁协议的日期与租赁各方就租赁的主要条款和条件作出承诺的日期两者中的较早者。

德勤观察：

该定义强调控制的概念，因为 IASB 认为，为能够控制资产的使用，客户不仅必须有权获得几乎所有在整个使用期内使用资产所产生的经济利益（“利益”要素），而且必须有能力主导该资产的使用（“权力”要素）。该指引与《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》和《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》中的控制概念、以及 IASB 的概念框架征求意见稿中有关控制的建议相一致。

2.2.2 承租人财务报表中对租赁的会计处理

确认和计量

IFRS 16 要求对租赁采用单一的会计模型，承租人应在租赁开始日确认一项使用权资产和一项租赁负债（除有限例外情况，即短期租赁和低价值资产租赁）。IFRS 16 中租赁开始日的定义为出租人使相关资产可供承租人使用的日期。

使用权资产按照租赁负债的金额进行初始计量，并针对租赁预付款、租赁激励金额、承租人的初始直接成本以及对复原、搬迁和拆除成本的估计等进行调整。在后续计量时，主体应按照《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》使用成本模式或重估模式计量使用权资产，即在损益中确认折旧和减值，并且如果使用重估模式，重估价将在综合收益中确认。然而，IFRS 16 规定，如果主体按照《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》针对其他投资性房地产使用公允价值模式，则租赁的投资性房地产的使用权资产应以公允价值计量。

租赁负债按照租赁期内支付租金的现值计量。在计算现值时，主体应以租赁中的内含利率（若该利率能够可靠地确定）进行折现，如果主体无法估计租赁中的内含利率，则承租人应使用其增量借款利率。在后续计量时，承租人将增加租赁负债以反映计提的利息（并计入损益），从负债中扣减所支付的租赁付款额，并重新计量账面金额以反映任何重估、租赁的修改、或对实质上固定的付款额的修正。

对于短期租赁和低价值资产租赁，允许主体不确认租赁资产和租赁负债，而是应用类似于 IAS 17 中经营租赁的会计处理方法。

列报

主要的列报要求汇总如下：

财务状况表	损益及其他综合收益表	现金流量表
<ul style="list-style-type: none">使用权资产租赁负债 <p>通过在财务状况表中单独列示、或披露包含该项目的单列项目，将上述两项与其他资产和负债区分开来。</p>	<ul style="list-style-type: none">租赁负债的利息费用（作为融资费用的组成部分）使用权资产的折旧费用	<ul style="list-style-type: none">租赁负债本金部分的现金付款额归入筹资活动。租赁负债利息部分的现金付款额采用与其他利息费用相一致的列报方式。短期租赁的付款额、低价值资产租赁的付款额、及未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额归入经营活动。

披露

IFRS 16 的披露目标是，主体必须提供有关信息以使财务报表使用者能够评估租赁对承租人的财务状况、财务业绩和现金流量的影响。IFRS 16 大幅扩展了有关租赁的现行披露要求。

德勤观察：

根据现行准则，租赁分为经营租赁和融资租赁，经营租赁的承租人不确认相关资产和负债。而 IFRS 16 要求对租赁采用单一会计模型，在该模型下租赁将在财务状况表内确认。因此，对于存在较多经营租赁安排的承租人，预计将会：

- 确认更多资产和负债（使用权资产和租赁负债），进而提高其负债比率（负债总额/权益总额）、降低资产周转率（销售收入/资产总额）；
- 在租赁的早期阶段确认更多租赁费用，及在后期阶段确认较少费用（相对于 IAS 17 下经营租赁按直线法确认有关费用，IFRS 16 在租赁期前期对租赁负债确认较高的融资费用）；
- 对于将租赁利息相关的现金流量作为筹资活动现金流量列报的主体而言，此前与经营租赁相关的付款额将转为归入筹资活动（偿还本金），由此经营性现金流出将下降，筹资性现金流出将上升；
- 由于租赁费用的分类将从经营费用转为融资费用和摊销而导致息税折旧摊销前利润（EBITDA）或息税前利润（EBIT）等指标上升。

2.2.3 出租人财务报表中对租赁的会计处理

IFRS 16 基本上保留了《国际会计准则第 17 号——租赁》（IAS 17）中针对出租人的会计处理要求。

2.2.4 售后租回交易

IFRS 16 包含同时适用于卖方-承租人和买方-出租人的针对售后租回交易的指引。此类交易的会计处理取决于相关资产的转让是否满足 IFRS 15 中确认为一项销售的标准。

	卖方-承租人	买方-出租人
符合确认为销售的标准	应确认一项使用权资产，其金额应按与其保留的使用权相关的资产相关的原账面金额的相应部分计算。	应按照适用的准则来核算相关资产的购买，并按照 IFRS 16 的出租人会计模型来核算租赁。
未能符合确认为销售的标准	应继续确认相关资产，并就所取得的销售收入确认一项金融负债。	应就已支付的款项确认一项金融资产。

2.2.5 生效日期和衔接规定

生效日期

IFRS 16 适用于自 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间。对于在该准则的首次采用日或之前应用 IFRS 15 的主体，允许提前采用。

衔接规定

IFRS 16 针对租赁的定义、使用权资产和租赁负债的计量、首次采用日之前的售后租回交易以及之前已确认的与企业合并相关的金额等情况给出了具体的衔接规定。

承租人可采用全面追溯调整法或简化的追溯调整法应用 IFRS 16。如果选择后者，则主体无需重述比较信息，并且首次采用 IFRS 16 所产生的累计影响必须作为对留存收益（或权益的其他组成部分，如适用）的期初余额的调整列示。

2.2.6 新租赁准则对实务的影响

尽管 IFRS 16 对自 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的期间才强制生效，但对于许多主体而言，IFRS 16 将会导致其面临大量挑战，挑战不仅仅来自于对若干技术性会计问题的审慎考虑，更大的挑战将会来自于如何搜集必要的信息、确保信息的可靠性及完成相关系统的筹备工作等。收集根据 IFRS 16 进行报告所需的所有数据并确保数据的完整性和可靠性可能需要投入大量时间和精力，特别是对于租赁信息并不一定采用电子版形式保存且分散在各个不同的国家或地区的全球性组织而言，这些都意味着开始思考新准则的实施是宜早不宜迟的。

在着手准备新租赁准则实施的过程中，主体可能需要考虑的事项包括但不限于：

- 对财务和信息系统进行更新和调整，以对租赁进行会计处理并满足准则的披露要求，例如需要对信息和财务系统进行修改和调整，使在个别层面或者组合层面能够跟踪租赁并执行相关计算。此外还可能需相应改变内部控制政策和程序，以针对租赁业务建立更为完善有效的内部控制；
- 对主要财务指标的影响，包括对净利润、每股收益、资产负债率、流动比率、净资产收益率、经营活动现金流量等指标的影响；
- 对业务模式和业务决策的影响，承租人或出租人可能需要重新考虑并调整租赁业务的安排以及具体条款，并进一步考虑相关债务协议的安排；
- 对财务预算和分析的影响，对承租人来说需要更多考虑资产、负债以及费用的变化导致的财务预算、财务管理与分析方面的调整；
- 对管理层和员工绩效考核的影响，由于主要财务指标的变化，可能需要重新考虑和评价管理层和员工的绩效考核指标；
- 评估是否会产生潜在的税务影响，费用确认的变化可能影响相关税金的确认与支付；
- 与外部进行及时有效地沟通，包括与投资人、业务合作方、监管部门就新准则的影响进行沟通。

2.3 IFRS 17 – 保险合同

IASB 发布了新的保险合同准则 IFRS 17，新准则要求保险负债以当前履约价值计量并对所有保险合同规定了更为一致的计量和列报方法。做出这些规定旨在实现一致的、原则导向的保险合同会计。

2.3.1 IFRS 17 的范围

IFRS 17 适用于主体签发的保险合同、所有再保险合同以及同时签发保险合同的主体签发的具有相机分红特征的投资合同。此外，在符合某些标准的条件下，新准则向固定金额合同提供了一项适用 IFRS 15 的选择权。

2.3.2 保险合同的新会计模型

IFRS 17 基于履约理念创建了包含概率加权平均现金流、折现、风险调整与合同服务边际四大要素的一般会计模型，简称要素法或模块法。一般会计模型具体为：

- 在初始确认时，主体应以（1）履约现金流量（FCF）的金额，包括未来现金流量的概率加权估计金额，反映货币时间价值（TVW）和与未来现金流量相联系的金融风险的调整，以及针对非金融风险的风险调整；和（2）合同服务边际（CSM）的合计数计量合同组。
- 后续计量时，保险合同组于每一报告期末的账面金额应为剩余保险覆盖期的负债和已发生索赔相关的负债的总数。

在一般模型的基础上，为了应对损益波动问题以及更好地确认和计量不同种类的保险合同，针对符合特定条件的保险合同，IASB 发展出了另外两个会计模型——保费分配法（又称简易模型）以及可变收费法。

2.3.3 列报

IFRS 17 要求保险行业的收入列示采用与其他行业相一致的方法，收入按照主体预计在该期间提供的保险责任及其他服务的所占比例在各期间进行分配，赔付则于实际发生时列示。投资成分（指即使保险事故未发生仍须向保单持有人支付的金额）应从收入和赔付中剔除。

2.3.4 生效日期和衔接规定

IFRS 17 取代《国际财务报告准则第 4 号——保险合同》（IFRS 4）及相关解释，自 2021 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效，如已同时采用 IFRS 15 及 IFRS 9 则允许提前采用。

主体应采用追溯调整法应用 IFRS 17，除非不切实可行，在这种情况下主体可以选择采用修订的追溯调整法或是公允价值法。

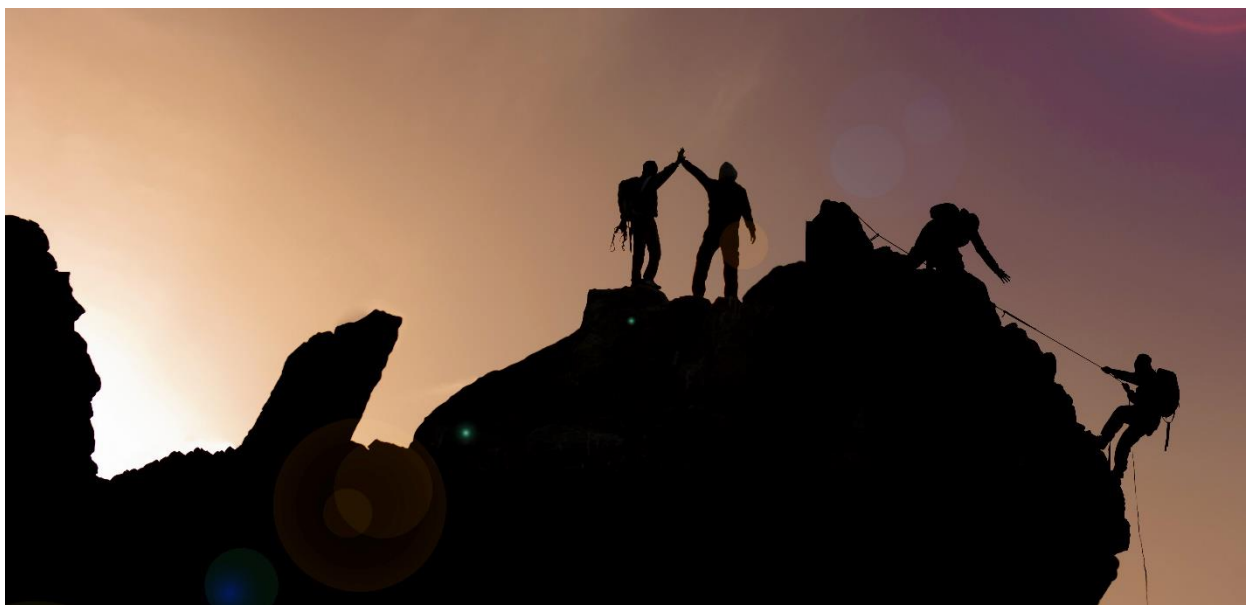
2.4 IASB 发布的准则修订和澄清

2.4.1 对 IFRS 10 和 IAS 28 的修订 - 投资者与其合营企业或联营企业之间资产出售或投入

本次修订解决了 IAS 28（2011）和 IFRS 10 的规定之间存在的冲突。根据 IAS 28（2011），为换取在合营企业或联营企业中的权益而向该合营企业或联营企业出售或投入一项非货币性资产时确认的利得或损失仅限于非关联投资者在该合营企业或联营企业中的权益。与之相反，IFRS 10 要求主体在丧失对子公司的控制权（包括将该子公司出售或投入至合营企业或联营企业）时全额确认相关损益。为解决上述冲突，IASB 发布了对 IFRS 10 和 IAS 28（2011）的修订。

本次修订规定，在涉及联营企业或合营企业的交易中，主体向合营企业或联营企业出售或投入资产或丧失对子公司的控制权、但同时保留对该公司的共同控制权或重大影响时，相关利得或损失的确认金额取决于上述资产或子公司是否构成《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》所定义的业务。如果上述资产或子公司构成一项业务，则相关的利得或损失应予全额确认；如果上述资产或子公司不构成一项业务，则主体在利得或损失中所占的份额应予抵销。

2015 年 12 月，IASB 决定无限期推迟上述修订的生效日期。但由于 IASB 允许提前采用上述修订，因此决定继续允许提前应用上述修订以处理现行实务中的差异。



2.4.2 对 IFRS 15 的澄清 – 客户合同收入

本次修订新增了针对下述领域的澄清：

修订变更	具体内容
识别履约义务	<p>本次修订提供了主体在评估已承诺的商品或服务是否可明确区分时可考虑的因素示例。包括：</p> <ul style="list-style-type: none">• 商品或服务作为投入以生产或交付一项经组合的产出；• 合同所承诺的商品或服务是否对一项或多项其他商品或服务作出修改或定制、或被一项或多项其他商品或服务重大修改或定制；以及• 商品或服务是否高度相互依赖或相互关联。
当事人与代理人的考虑事项	<p>本次修订澄清，主体应针对已向客户承诺的每一项特定的商品或服务来评估其是当事人还是代理人。因此，主体必须识别拟向客户交付的每一项商品或服务，并评估在每一项商品或服务转让给客户之前其是否控制该商品或服务。用以评估主体是当事人还是代理人的指标修订如下：</p> <ul style="list-style-type: none">• 提供额外指引以说明每一项指标如何支持对控制的评估；• 重新编排各项指标以表明主体何时是当事人（而非指出主体何时是代理人）。例如，如果主体对履行提供特定商品或服务的承诺承担主要责任、主体承担存货风险、及主体对特定的商品或服务具有自主定价权，则主体是当事人；• 与对价形式相关的指标已被删除，因为该指标对评估主体是否为当事人并无帮助。
确定主体授予知识产权许可证的承诺性质	<p>本次修订澄清，在评估许可证的授予者的持续活动是否将显著影响相应知识产权从而确定许可证是授予客户使用相应的知识产权的权利（导致在某一时刻确认收入）还是授予客户获取知识产权的权利（导致在一段时间内确认收入）时，主体必须确定：</p> <ul style="list-style-type: none">• 这些活动是否预计将显著改变知识产权的形式或功能，或• 客户从知识产权中获益的能力是否很大程度上源于或取决于此类活动。
基于销售和基于使用的特许使用权	<p>IFRS 15 包含了对为交换知识产权许可证而承诺的基于销售和基于使用的特许使用费的特定指引（通常被称为“特许使用费限制”），本次修订新增了相应指引，澄清特许使用费限制指引适用于下述两种情况之一：</p> <ul style="list-style-type: none">• 特许使用费仅与知识产权许可证相关，或• 知识产权许可证是与特许使用费相关的主要项目。

此外，针对过渡至 IFRS 15 的主体，对于在列报的最早期间的期初之前发生的合同修改以及在列报的最早期间的期初已经完成的合同两方面引入了额外的便于实务操作的方法。

本次修订对自 2018 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效，允许提前采用。该修订应当予以追溯应用；因此，主体应视同在 IFRS 15 的首次采用日 IFRS 15 已包含本次修订一样应用此类修订。

2.4.3 对 IFRS 2 的修订 – 以股份为基础的支付交易的分类和计量

本次修订解决了 IFRS 2 原本缺乏指引的如下情形：

- 在以公允价值计量以现金结算的以股份为基础的支付所产生的负债时，应如何处理给予条件和非给予条件的影响：

本次修订澄清，给予条件和非给予条件对以现金结算的以股份为基础的支付的影响的会计处理应当采用与以权益结算的以股份为基础的支付相同的方法。

所有条件的影响将在每一个报告期末作出修正（这不同于以权益结算的以股份为基础的支付，其公允价值固定在授予日）。

- **应如何对出于税务目的具有净额结算特征的以股份为基础的支付进行分类：**

本次修订特别地适用于税法或相关法规要求主体代其雇员预提指定数量的权益工具用以偿付雇员的所得税负债，并随后向税务机关进行支付（通常以现金）的情况。本次修订指出，此类安排应整体归类为权益结算，前提是应以股份为基础的支付不具有净额结算特征将被归类为权益结算。本次修订同时新增了一项规定，要求披露因此类安排而预计向税务机关转移的现金金额的估计值。

- **将以股份为基础的支付交易从以现金结算修改为以权益结算，如果替代奖励的公允价值不同于原奖励的已确认价值，应如何对该修改进行会计处理：**

本次修订澄清，使交易从以现金结算变为以权益结算的对以股份为基础的支付的修改应按以下方式核算：终止确认原负债；以权益结算的以股份为基础的支付应按修改日所授予权益工具的公允价值以截至修改日雇员已提供的服务为限进行确认；以及在修改日负债的账面金额与在权益中确认的金额之间的差额应立即计入损益。

本次修订对自 2018 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效，允许提前采用。本次修订采用未来适用法，但允许主体追溯应用，前提是仅当主体有可能在不使用事后观察的情况下进行追溯应用。

2.4.4 对 IFRS 4 的修订 – 采用 IFRS 4 时一并应用 IFRS 9

本次修订向符合从事主导性保险活动标准的主体提供一项选择权，允许其继续采用现行国际财务报告准则的会计处理，并将应用 IFRS 9 推迟至下列两个时间的较早者：(a) 采用新保险准则；或 (b) 自 2021 年 1 月 1 日或以后日期开始的期间。保险活动的主导性标准十分严格，但与 IASB 于 2015 年 12 月发布的征求意见稿中的建议相比，该标准已在某种程度上放宽以允许运用一定程度的判断。

对主导性的评估必须在报告主体层面并且在 2016 年 4 月 1 日前的最近一个年度报告日进行。此后将不得作重新评估，除非主体的活动发生了引发强制重新评估的重大变化。

另外向持有属于 IFRS 4 范围的合同的所有主体提供一项选择权，允许全面采用 IFRS 9 但对损益作出调整，以消除 IFRS 9 相对于 IAS 39 对符合条件的指定金融资产的影响。这被称为“重叠法”并且可针对单项资产分别作出选择，但存在涉及指定与取消指定的特定要求。

上述的临时豁免和重叠法同时适用于国际财务报告准则的首次采用者。

本次修订自 2018 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效，允许提前采用。

2.4.5 年度改进 2014 – 2016 年周期中发布的对 IFRS 1 和 IAS 28 的修订

IASB 发布的年度改进—2014-2016 年周期中，包含了对 IFRS 1 和 IAS 28 的修订。

对 IFRS 1 的主要修订内容：

- 删除了涉及金融工具的披露(IFRS 7)、雇员福利(IAS 19)、投资性主体(IFRS 12)和单独财务报表(IAS 27)的相关短期豁免；
- IFRS 1 的 E3 段-E7 段因多余而被删除。由于适用该等豁免的报告期间已过，因此该等豁免不再适用。

IFRS 1 的本次修订对自 2018 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效。

对 IAS 28 的主要修订内容：

- 修订澄清，针对风险资本组织及其他类似主体提供的以公允价值计量且其变动计入损益的方式来计量在联营企业和合营企业中投资的选择权，可对每一个联营企业或合营企业分别应用，并且这一选择应在联营企业或合营企业初始确认时作出。
- 对于不属于投资主体的主体在采用权益法时可保留属于投资主体的联营企业和合营企业所运用的公允价值计量的选择权，本次修订作出类似澄清，规定该选择权可对每一个投资主体联营企业或投资主体合营企业分别应用。

IAS 28 的本次修订须予以追溯应用，并对自 2018 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效，允许提前采用。

2.4.6 对 IAS 40 的修订-投资性房地产的转换

IAS 40 列举了有证据表明用途发生改变的一系列情况，某些意见认为该清单已涵盖所有情形。因此 IASB 对 IAS 40 作出修订，修订后 IAS 40 第 57 段(a)-(d)所列举的情形已被重新表述为未涵盖所有情形的示例。本次修订反映当房地产的用途发生改变时的处理原则：

- 评估是否一项房地产符合或不再符合投资性房地产的定义；以及
- 表明用途已发生改变的证据。

德勤观察：

本次修订并未就哪些情况构成用途发生改变的实质性证据提供任何指引，这是一个管理层须运用职业判断的领域，以评估有关事实和情况能否证明用途的改变，以及用途发生改变的房地产是否符合投资性房地产的定义。

本次修订适用于自 2018 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间，允许提前采用。

2.4.7 对 IFRS 9 的修订-具有负补偿的提前偿付特征

在此项修订发布前，IFRS 9 指出，在提前终止债务工具时若提前偿付债务工具的金额包括“合理的额外补偿”，则会导致合同现金流量仅为本金及未偿付本金金额之利息的支付。在实务中，产生了“额外补偿”的概念是否包括负补偿的问题，即，行权方因提前终止而从另一方取得补偿，而非向另一方支付补偿的情况。

本次对 IFRS 9 的修订澄清，在评估提前偿付特征是否符合“仅为本金和利息的支付”（SPPI 特征）的条件时，行权方可以就提前偿付支付或者收取合理补偿而无论提前偿付是出于何种原因。换言之，具有负补偿的提前偿付特征不会自动被视为不符合 SPPI 特征。

德勤观察：

本次修订发布前，IASB 担心在应用 IFRS 9 时，上述工具将由于不符合 SPPI 特征而被归类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。本次修订澄清，具有负补偿的提前偿付特征不会自动被视为不符合 SPPI 特征，即满足规定条件的情况下，允许按照摊余成本计量或者按照公允价值计量且其变动计入其他综合收益。

此外，在本次修订进行审议时，IASB 同时考虑了未导致终止确认的金融负债修改或交换的会计处理，并在结论基础中加入了相关观察意见。即，在上述情况下，即使负债未终止确认，在修改日对摊余成本的调整与金融资产修改的会计处理相同，将导致在损益中立即确认一项利得或损失。

本修订应对自 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间追溯应用，允许提前采用。具体的过渡性规定将取决于相对于 IFRS 9 的首次采用而言首次应用本修订的时间。

2.4.8 对 IAS 28 的修订—在联营企业和合营企业的长期权益

在实务中，对于不适用权益法但构成主体在被投资者中净投资一部分的在联营企业和合营企业中的长期权益，并不确定 IFRS 9（尤其是其减值要求）是否对其适用。此类长期权益包括既未计划予以偿还、在可预见的未来也很可能不会偿还的长期贷款。

IASB 对 IAS 28 修订澄清，IFRS 9 适用于上述长期权益，包括其减值要求。此外，在对长期权益应用 IFRS 9 时，主体无需考虑 IAS 28 所要求的对其账面金额作出的调整（即，因按照 IAS 28 分摊被投资者损失或执行减值评估而导致的长期权益账面金额的调整）。随同该修订发布的示例阐述了 IAS 28 与 IFRS 9 的要求之间的相互影响。

本次修订应对自 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间追溯应用，允许提前采用。具体适用的过渡性规定将取决于首次应用本修订的时间与首次采用 IFRS 9 的时间是否一致。

2.4.9 年度改进 2015 – 2017 年周期发布的对 IFRS 3、IFRS 11、IAS 12 及 IAS 23 的修订

2017 年 12 月，IASB 发布了《国际财务报告准则年度改进：2015-2017 周期》，对 IFRS 3、IFRS 11、IAS 12 及 IAS 23 四项准则进行了小范围修订。IASB 在年度改进中发布的修订一般是对一项准则在措辞上的澄清或对现行准则之间存在的细微疏忽或矛盾之处的修正。

在年度改进 2015-2017 年周期中发布的修订有：

发布的修订	修订澄清的内容
IFRS 3 企业合并	当一方取得对业务的控制权时，应重新计量其之前在共同经营中持有的权益。
IFRS 11 合营安排	当一方取得对业务的共同控制权时，无需重新计量其之前在共同经营中持有的权益。
IAS 12 所得税	企业应采用同样的方法核算所有因支付股利对所得税产生的影响。
IAS 23 借款费用	符合条件的资产已达到预定可使用或销售状态时，原先用于开发该项资产的所有借款将被纳入主体的一般性借款进行会计处理。

上述修订应对自 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效，允许提前采用。

2.5 IASB 发布的解释公告

2.5.1 《国际财务报告解释公告第 22 号——外币交易和预付对价》（IFRIC 22）

此项解释公告旨在解决实务中当主体支付或收取外币形式的预付对价时如何确定交易日的问题。国际财务报告准则解释委员会考虑了交易日是预付款的支付日，还是随后应用相关的国际财务报告准则确认相关资产、费用或收益（或其中一部分）的日期。达成的一致意见认为用于确定初始确认相关资产、费用或收益（或其中一部分）时的汇率的交易日是预付对价的日期——即，确认非货币性资产或非货币性负债的日期。若支付或收取多笔预付款，则必须对支付或收取的每一笔预付对价确定交易日。

IFRIC 22 适用于自 2018 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间，允许提前采用。主体可选择追溯应用 IFRIC 22，也可采用未来适用法。

2.5.2 《国际财务报告解释公告第 23 号——所得税不确定性的会计处理》（IFRIC 23）

此项解释公告将用于在根据 IAS 12 的规定核算所得税时存在不确定性的情况下确定应税利润（可抵扣亏损）、计税基础、未利用可抵扣亏损、未利用税款抵减和税率。

IFRIC 23 认为，确定应税利润（可抵扣亏损）、计税基础、未利用可抵扣亏损、未利用税款抵减和税率时，主体必须考虑相关的税务机关可能接受该主体在纳税申报表中采用或计划采用的每一项或每一组所得税的会计处理方法。

- 若主体得出结论认为税务机关可能接受某一特定的所得税的会计处理方法，则主体必须根据其在纳税申报表中提及的所得税会计处理方法一致地来确定应税利润（可抵扣亏损）、计税基础、未利用可抵扣亏损、未利用税款抵减或税率。
- 若主体得出结论认为税务机关不太可能接受某一特定所得税的会计处理方法，则主体必须采用基于所得税的会计处理方法最可能发生的金额或期望值来确定应税利润（可抵扣亏损）、计税基础、未利用可抵扣亏损、未利用税款抵减和税率。

IFRIC 23 适用于自 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间，允许提前采用。在采用这些规定时，主体应在其首次采用此类规定的报告期间的期初将因首次采用此类规定而导致的累计影响计入未分配利润或其他适当的权益组成部分而无需调整比较信息。允许全面追溯采用这些规定，前提是主体不必采用事后观察。



3. 2018 年展望

2017 年国际财务报告准则的制定与完善稳步推进，有关财务报告概念框架和国际财务报告准则的制定与完善工作取得了显著成效。IASB 目前正在推进以下六大准则研究项目，这六大研究项目目前均已取得突破性进展，为下一步进入正式的准则制定程序奠定了基础，展望 2018 年，我们预计这六大项目都会有实质性进展。

- 披露原则项目，IASB 已于 2017 年发布了《披露动议——披露原则》讨论稿，目前征求意见已经截止，理事会正根据反馈意见情况研究该项目的下一步举措；
- 基本财务报表项目，IASB 正着力改进基本财务报表（尤其是财务业绩表和现金流量表）的结构和内容，拟于 2018 年上半年发布该项目讨论稿或者征求意见稿；
- 具有权益特征的金融工具项目，IASB 已经就该项目进行了较为充分的研究和讨论，提出了具体的改革方案，拟于 2018 年上半年发布该项目讨论稿；
- 同一控制下企业合并项目，IASB 于 2017 年重新启动了该项目，并形成了若干初步决议，拟于 2018 年下半年发布该项目讨论稿；
- 商誉和减值项目，IASB 已经经过多次会议讨论，就如何简化商誉的减值测试、如何改进商誉减值测试方法并提高商誉减值测试效果、如何改革商誉减值的信息披露等达成了初步的改进意见，拟于 2018 年上半年发布该项目讨论稿或征求意见稿；
- 动态风险管理项目，IASB 于 2017 年重新启动了该项目，就项目的目标和方向形成了初步的意见，拟于 2019 年发布该项目讨论稿。



结语

2018 年已然到来，部分重要准则修订和更新已经或即将面临实施。企业会计准则方面，《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》、《企业会计准则第 16 号——政府补助》以及新财务报表格式，在编制 2017 年度财务报表时即需要采用；新金融工具准则及新收入准则将从 2018 年 1 月 1 日起在境内外同时上市的企业，以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业中实施。国际财务报告准则方面，修订后的 IFRS 9 及 IFRS 15 等众多重要修订和更新将在自 2018 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效。

由于各企业的具体情况不同，新发布或修订的准则对其财务报表的影响可能也不尽相同。使用者在了解和评估新颁布或修订的准则和规定对财务报表的潜在影响时，务必结合各自公司的实际情况，并在此基础上做出判断。我们建议企业提早了解这些准则的主要内容，结合自身实际情况评估其影响，做好预先规划以准备新修订准则的实施。

如果您需要我们的协助，请毫不犹豫地联系您的德勤团队。



德勤中国业务的联络详情

北京

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)北京分所
北京市东长安街1号东方广场东方经贸城西二办公楼8层
邮政编码: 100738
电话: +86 10 8520 7788
传真: +86 10 8518 1218

长沙

德勤企业顾问(深圳)有限公司长沙分公司
长沙市开福区芙蓉北路一段109号华创国际广场3号楼20楼
邮政编码: 410008
电话: +86 (731) 8522 8790
传真: +86 (731) 8522 8230

成都

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)成都分所
成都市人民南路二段1号仁恒置地广场写字楼34层3406单元
邮政编码: 610016
电话: +86 28 6789 8188
传真: +86 28 6500 5161

重庆

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)重庆分所
重庆市渝中区瑞天路10号企业天地8号德勤大楼36层
邮政编码: 400043
电话: +86 23 8823 1888
传真: +86 23 8859 9188

大连

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)大连分所
大连市中山路147号森茂大厦1503室
邮政编码: 116011
电话: +86 411 8371 2888
传真: +86 411 8360 3297

广州

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)广州分所
广州市珠江东路28号越秀金融大厦26楼
邮政编码: 510623
电话: +86 (20) 8396 9228
传真: +86 (20) 3888 0575

合肥

安徽省合肥市政务文化新区潜山路190号华邦ICC写字楼A座1201单元
邮政编码: 230601
电话: +86 (551) 65855927
传真: +86 (551) 65855687

杭州

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)杭州分所
杭州市上城区飞云江路9号赞成中心东楼1206-1210室
邮政编码: 310008
电话: +86 (571) 8972 7688
传真: +86 (571) 8779 7915

哈尔滨

德勤管理咨询(上海)有限公司哈尔滨分公司
哈尔滨市南岗区长江路368号开发区管理大厦1618室
邮政编码: 150090
电话: +86 (451) 85860060
传真: +86 (451) 85860056

香港

德勤 • 关黄陈方会计师行
香港金钟道88号太古广场一座35楼
电话: +852 2852 1600
传真: +852 2541 1911

济南

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)济南分所
济南市市中区二环南路6636号中海广场28层2802、2803、2804单元
邮政编码: 250000
电话: +86 (531) 8973 5800
传真: +86 (531) 8973 5811

澳门

德勤 • 关黄陈方会计师行
澳门殷皇子大马路43-53A号
澳门广场19楼H-N座
电话: +853 2871 2998
传真: +853 2871 3033

南京

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)南京分所
南京市新街口汉中路2号亚太商务楼6层
邮政编码: 210005
电话: +86 (25) 5790 8880
传真: +86 (25) 8691 8776

上海

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)
上海市延安东路222外滩中心30楼
邮政编码: 200002
电话: +86 21 6141 8888
传真: +86 21 6335 0003

沈阳

德勤管理咨询(上海)有限公司沈阳分公司
沈阳市沈河区青年大街1-1号沈阳市府恒隆广场办公楼1座36层05及06单元
邮政编码: 110063
电话: +86 (24) 6785 4068
传真: +86 (24) 6785 4067

深圳

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)深圳分所
深圳市深南东路5001华润大厦13楼
邮政编码: 518010
电话: +86 755 8246 3255
传真: +86 755 8246 3186

苏州

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)苏州分所
苏州市工业园区苏惠路88号环球财富广场1幢23楼
邮政编码: 215021
电话: +86 (512) 6289 1238
传真: +86 (512) 6762 3338 / 6762 3318

天津

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)天津分所
天津市和平区南京路183号世纪都会商厦办公楼45层
邮政编码: 300051
电话: +86 22 2320 6688
传真: +86 22 2320 6699

武汉

德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)武汉分所
武汉市建设大道568号新世界国贸大厦38层02号
邮政编码: 430022
电话: +86 (27) 8526 6618
传真: +86 (27) 8526 7032

厦门

德勤咨询(上海)有限公司厦门办事处
厦门市思明区鹭江路8号国际银行大厦26楼E单元
邮政编码: 361001
电话: +86 592 2107 298
传真: +86 592 2107 259

西安

德勤咨询(重庆)有限公司西安分公司
中国西安市高新区锦业路9号绿地中心A座51层5104A室
邮政编码: 710065
电话: +86 (29) 8114 0201
传真: +86 (29) 8114 0205

关于德勤全球

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司（即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”），以及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司（又称“德勤全球”）并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 以了解更多有关德勤有限公司及其成员所的详情。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家与地区的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80% 左右的企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务，协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 263,900 名德勤专业人员如何致力成就不凡，欢迎浏览我们的 Facebook、LinkedIn 或 Twitter 专页。

关于德勤中国

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国的事务所网络在德勤全球网络的支持下，为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤在中国市场拥有丰富的经验，同时致力于中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师等方面的发展作出重要贡献。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过德勤中国的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。