

Deloitte.

德勤



德勤会计聚焦  
总结 2018 年，迎接 2019 年

2019 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. 新租赁准则 .....                                       | 2  |
| 2. 财政部发布新的一般企业、金融企业以及合并财务报表格式 .....                  | 12 |
| 3. 准则解读、指南、征求意见稿和其他会计规定 .....                        | 26 |
| 4. 2019 年展望 .....                                    | 30 |
| 第二部分 国际财务报告准则相关的修订及更新 .....                          | 32 |
| 1. 对截至 2018 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 ..... | 32 |
| 2. 至 2018 年 12 月 31 日止已发布但尚未生效的新的及经修订的国际财务报告准则 ..... | 36 |
| 3. 2019 年展望 .....                                    | 47 |
| 结语 .....   | 48 |

《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](http://www.iasplus.com)

中文：[www.casplus.com](http://www.casplus.com)

# 内容概要

在经过之前几年的大规模更新发展之后，会计准则于 2018 年进入了重要的实施阶段。在中国，财政部修订发布的金融工具系列准则、收入准则等已开始分阶段实施，其中境内外同时上市企业或境外上市企业 2018 年已开始实施。国际上，国际财务报告准则中的金融工具准则和收入准则也已自 2018 年 1 月 1 日起全面实施。而准则更新方面，2018 年也在有序进行中，财政部修订发布了新的租赁准则以及新的财务报表格式等规范性文件；国际会计准则理事会（IASB）也发布了新的《概念框架》以及一些准则修订。展望 2019 年，租赁准则即将生效，对涉及较多租赁业务的行业会产生较大影响。

本期《德勤会计聚焦》主要由两部分组成，第一部分总结了 2018 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 2018 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 2018 年 12 月 31 日止已发布但尚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 2019 年度中国及国际准则的未来发展动向。

## 企业会计准则修订的要点提示：

### 新租赁准则：

- 取消了目前对承租人区分融资租赁和经营租赁的双重会计模型，转而使用单一的会计处理模型，除准则规定的豁免之外，所有租赁均确认使用权资产和租赁负债，并分别计提折旧和利息费用。
- 运用控制模型来识别租赁，并基于是否存在由客户控制的已识别资产使用的权利来区分租赁与服务合同。
- 为短期租赁和低价值资产租赁提供了简化的处理方法。
- 应用新租赁准则预计承租人将会确认更多的资产和负债、在租赁的早期确认更多的费用（折旧加利息）而后期确认较少费用，并且进而影响企业的财务指标。
- 采用不同类型企业分阶段实施的方法，自 2019 年 1 月 1 日起（适用于境内外同时上市企业或境外上市企业）分阶段实施。

### 新财务报表格式：

- 财政部先后发布了新的一般企业财务报表格式（根据是否适用新金融工具准则和新收入准则分为两种情形）、新的金融企业财务报表格式以及新的合并财务报表格式，2018 年度企业财务报表均应使用新的财务报表格式进行编制。
- 对于未执行新金融工具准则和新收入准则的一般企业财务报表，合并、拆分、调整了部分列报项目；对于已执行新金融工具准则和新收入准则的一般企业财务报表，增加、修订了与新金融工具准则和新收入准则相关的项目。
- 金融企业财务报表格式增加、修订了与新金融工具准则和新收入准则相关的项目并根据金融企业业务性质增加或调整了部分项目。
- 合并财务报表格式适用于已执行新金融工具准则和新收入准则的企业集团，在其列报项目上，涵盖了母公司和从事各类经济业务的子公司的情况。

## 国际财务报告准则修订的要点提示：

### 对截至 2018 年 12 月 31 日止年度强制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。

### 至 2018 年 12 月 31 日止已发布但尚未生效的新的及经修订的 IFRS：

- 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，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。
- 新发布的《概念框架》修订了资产和负债的定义，不再提及预期经济利益流向；阐述了不确定性、终止确认、计量单元、报告主体及汇总财务报表等内容。

# 引言

2018 年是新会计准则实施的重要年份，中国企业会计准则与国际财务报告准则均有多项新的和修订的准则于 2018 年开始实施。在准则更新方面，2018 年会计准则的更新发展也在有序进行之中。

企业会计准则方面，财政部 2017 年修订发布的重要企业会计准则，即：《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》（以上四项准则简称“新金融工具准则”）以及《企业会计准则第 14 号——收入》（以下简称“新收入准则”），均于 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。为了配合上述准则的顺利实施，财政部于 2018 年发布了新金融工具准则和新收入准则的相关应用指南（以下简称“指南”），指南对新金融工具准则和新收入准则提供了进一步的解释，通过细化的指引和列举的实务案例来进一步指导新金融工具准则和新收入准则的实施；此外，财政部还发布了新收入准则应用案例，“手把手”指导收入准则的应用。2018 年财政部发布的另一项重要更新是《企业会计准则第 21 号——租赁》（以下简称“新租赁准则”），新租赁准则运用控制模型来识别租赁并建立统一的模型要求承租人对几乎所有租赁均确认一项使用权资产和一项租赁负债，对实务影响广泛。新租赁准则有效借鉴了国际准则同时又结合我国实际情况，与《国际财务报告准则第 16 号——租赁》保持基本趋同。此外，2018 年财政部还发布了新的一般企业财务报表格式及金融企业财务报表格式、以及政府补助准则和持有待售准则的相关解读，并且于 2019 年初发布了新的合并财务报表格式。

国际财务报告准则方面，2018 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。IASB 修订发布了《概念框架》，新的概念框架重新引入术语“受托责任”和“审慎”、重新修订资产和负债的定义并阐述不确定性、终止确认、计量单元、报告主体及汇总财务报表等概念，新的《概念框架》旨在协助 IASB 制定相关准则以及在准则未提供相关指引的情况下协助财务报表编制者制定会计政策。此外，IASB 还发布了对《国际会计准则第 19 号——雇员福利》（IAS 19）、《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS 3）等准则的修订。

而展望 2019 年，准则发展之路依旧任重而道远。租赁准则将于 2019 年面临实施，新租赁准则运用全新的控制模型来识别租赁，对于承租人而言几乎所有租赁都会在资产负债表上确认使用权资产和租赁负债，将对拥有租赁安排的企业产生广泛影响；此外，财政部已发布保险合同准则的征求意见稿，最终稿有望于 2019 年发布。而在国际准则方面，IASB 正在推进的同一控制下企业合并项目、基本财务报表项目等多个重要准则研究项目预计也将在 2019 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

2018年，财政部修订发布了新租赁准则以及新的一般企业财务报表格式和新的金融企业财务报表格式，还进一步发布了新金融工具准则和新收入准则的相关应用指南、政府补助准则和持有待售准则的解读（以下简称“新准则及修订”），并且于2019年初发布了新的合并财务报表格式，本部分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。

## 1. 新租赁准则

2018年12月7日，财政部修订发布了新租赁准则，这是进一步完善我国企业会计准则体系，保持与国际财务报告准则持续全面趋同的重要成果。总体而言，新租赁准则将要求承租人对几乎所有租赁均确认一项使用权资产和一项租赁负债，后续计提折旧和利息费用，从而改变某些关键财务指标，例如资本充足率、息税折旧摊销前利润等，预期对于大量采用经营租赁模式的行业，例如零售、运输、航空等将产生深远影响。

新租赁准则适用于所有租赁，但下列各项除外：

- 承租人通过许可使用协议取得的电影、录像、剧本、文稿等版权、专利等项目的权利，以出让、划拨或转让方式取得的土地使用权，适用《企业会计准则第6号——无形资产》。
- 出租人授予的知识产权许可，适用《企业会计准则第14号——收入》。

勘探或使用矿产、石油、天然气及类似不可再生资源的租赁，承租人承租生物资产，采用建设经营移交等方式参与公共基础设施建设、运营的特许经营权合同，不适用新租赁准则。

### 德勤观察：

新租赁准则明确企业以出让、划拨或转让方式取得的土地使用权适用无形资产准则，但IFRS 16租赁中并无该除外条款。我们理解，该等土地使用权的租赁在国际准则下适用IFRS 16租赁。

## 1.1 新租赁准则的主要修订内容或变化

新租赁准则的修订内容主要包括：

- 完善了租赁的定义，增加了租赁识别、分拆、合并等内容；
- 取消承租人经营租赁和融资租赁的分类，要求对所有租赁（短期租赁和低价值资产租赁除外）确认使用权资产和租赁负债；
- 改进承租人后续计量，增加了选择权重估和租赁变更情形下的会计处理；
- 丰富了出租人的披露内容，为报表使用者提供更多有用信息。

### 1.1.1 完善了租赁的定义，增加了租赁的识别的内容

与现行准则相比，新租赁准则将租赁重新定义为“在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同”，并进一步说明如果合同中一方让渡了在一定期间内控制一项或多项已识别资产使用的权利以换取对价，则该合同为租赁或者包含租赁。

新租赁准则同时规定，为确定合同是否让渡了在一定期间内控制已识别资产使用的权利，企业应当评估合同中的客户是否有权获得在使用期间内因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益，并有权在该使用期间主导已识别资产的使用。

识别一项合同是否为租赁或包含租赁，其流程如下：

### 需要识别是否存在已识别资产

已识别资产通常由合同明确指定，也可以在资产可供客户使用时隐性指定。但是，即使合同已对资产进行指定，如果资产的供应方在整个使用期间拥有对该资产的实质性替换权，则该资产不属于已识别资产。同时符合下列条件时，表明供应方拥有资产的实质性替换权：（1）资产供应方拥有在整个使用期间替换资产的实际能力；（2）资产供应方通过行使替换资产的权利将获得经济利益。企业难以确定供应方是否拥有对该资产的实质性替换权的，应当视为供应方没有对该资产的实质性替换权。

如果资产的某部分产能或其他部分在物理上不可区分，则该部分不属于已识别资产，除非其实质上代表该资产的全部产能，从而使客户获得因使用该资产所产生的几乎全部经济利益。

### 需要评估是否有权获得因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益

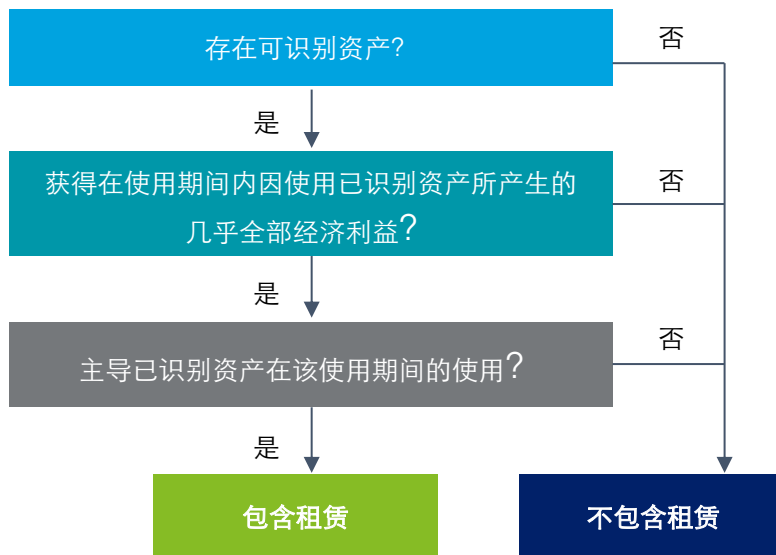
在评估是否有权获得因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益时，企业应当在约定的客户可使用资产的权利范围内考虑其所产生的经济利益。

### 需要评估客户是否有权主导对已识别资产在整个使用期间内的使用

存在下列情况之一的，可视为客户有权主导对已识别资产在整个使用期间内的使用：

- 客户有权在整个使用期间主导已识别资产的使用目的和使用方式。
- 已识别资产的使用目的和使用方式在使用期开始前已预先确定，并且客户有权在整个使用期间自行或主导他人按照其确定的方式运营该资产，或者客户设计了已识别资产并在设计时已预先确定了该资产在整个使用期间的使用目的和使用方式。

租赁识别决策树：



## 1.1.2 增加了租赁的分拆及合并的内容

### 租赁的分拆

---

合同中同时包含多项单独租赁的 承租人和出租人应当将合同予以分拆，并分别各项单独租赁进行会计处理。

同时符合下列条件的，使用已识别资产的权利构成合同中的一项单独租赁：

- (1) 承租人可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利；
- (2) 该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。

---

合同中同时包含租赁和非租赁部分的 承租人和出租人应当将租赁和非租赁部分进行分拆。

为简化处理，承租人可以按照租赁资产的类别选择是否分拆合同包含的租赁和非租赁部分。承租人选择不分拆的，应当将各租赁部分及与其相关的非租赁部分分别合并为租赁进行会计处理。但是，对于按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》应分拆的嵌入衍生工具，承租人不应将其与租赁部分合并进行会计处理。

在分拆合同包含的租赁和非租赁部分时，承租人应当按照各租赁部分单独价格及非租赁部分的单独价格之和的相对比例分摊合同对价，出租人应当根据《企业会计准则第 14 号——收入》关于交易价格分摊的规定分摊合同对价。

---

### 租赁的合并

企业与同一交易方或其关联方在同一时间或相近时间订立的两份或多份包含租赁的合同，在符合下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：

- 该两份或多份合同基于总体商业目的而订立并构成一揽子交易，若不作为整体考虑则无法理解其总体商业目的。
- 该两份或多份合同中的某份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。
- 该两份或多份合同让渡的资产使用权合起来构成一项单独租赁。

## 1.1.3 取消承租人经营租赁和融资租赁分类，要求对所有租赁（短期租赁和低价值资产租赁除外）确认使用权资产和租赁负债

现行准则要求以风险和报酬的转移为基础将租赁划分为融资租赁和经营租赁，承租人对经营租赁不确认相关资产和负债。为解决融资租赁与经营租赁的明线划分及会计处理迥异带来的实务问题，新租赁准则取消了承租人的经营租赁和融资租赁分类，要求承租人对所有租赁（短期租赁和低价值资产租赁除外）确认使用权资产和租赁负债，并分别确认折旧和利息费用。

### 重新定义租赁期

租赁期，是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间。

承租人有续租选择权，即有权选择续租该资产，且合理确定将行使该选择权的，租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间。

承租人有终止租赁选择权，即有权选择终止租赁该资产，但合理确定将不会行使该选择权的，租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。

发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使相应选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使续租选择权、购买选择权或不行使终止租赁选择权进行重新评估。

## 承租人的确认和初始计量

在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债，进行简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外。

使用权资产是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。使用权资产应按照成本进行初始计量。该成本包括：

- 租赁负债的初始计量金额。
- 在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额，存在租赁激励的，扣除已享受的租赁激励相关金额。
- 承租人发生的初始直接费用。
- 承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。

租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。租赁付款额，是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项，包括：

- 固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额。
- 取决于指数或比率的可变租赁付款额，该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定。
- 购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权。
- 行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。
- 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。

### 增加了对短期租赁和低价值资产租赁的简化处理

| 短期租赁  | 低价值资产租赁   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• 租赁期不超过 12 个月的租赁</li><li>• 包含购买选择权的租赁不属于短期租赁</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• 单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁</li><li>• 判定仅与资产的绝对价值有关，不受承租人规模、性质或其他情况影响</li><li>• 承租人转租或预期转租租赁资产的，原租赁不属于低价值资产租赁</li></ul> |

对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人**可以选择**不确认使用权资产和租赁负债。作出该选择的，承租人应当将短期租赁和低价值资产租赁的租赁付款额，在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。

对于短期租赁，承租人应当按照租赁资产的**类别**作出上述选择；对于低价值资产租赁，承租人可根据**每项租赁**的具体情况作出上述选择。



#### 1.1.4 改进承租人后续计量，增加了选择权重估和租赁变更情形下的会计处理

##### 承租人后续计量

新租赁准则明确了使用权资产的后续计量采用成本模式，承租人应参照《企业会计准则第4号——固定资产》有关折旧的规定对使用权资产计提折旧，应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

##### 德勤观察：

在新租赁准则下，承租人持有的使用权资产均采用成本模式进行后续计量。而根据IFRS 16，如果承租人采用《国际会计准则第40号——投资性房地产》(IAS 40)中的公允价值模式计量其投资性房地产，则对符合IAS 40中投资性房地产定义的使用权资产也应采用公允价值模式进行后续计量。

同时，新租赁准则明确承租人应按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益。按照《企业会计准则第17号——借款费用》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。周期性利率是指初始计算租赁付款额现值时所采用的折现率，或者重新确定租赁付款额现值时所采用的修订后的折现率。

未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当在实际发生时计入当期损益。

##### 需要重新计量租赁负债的情形

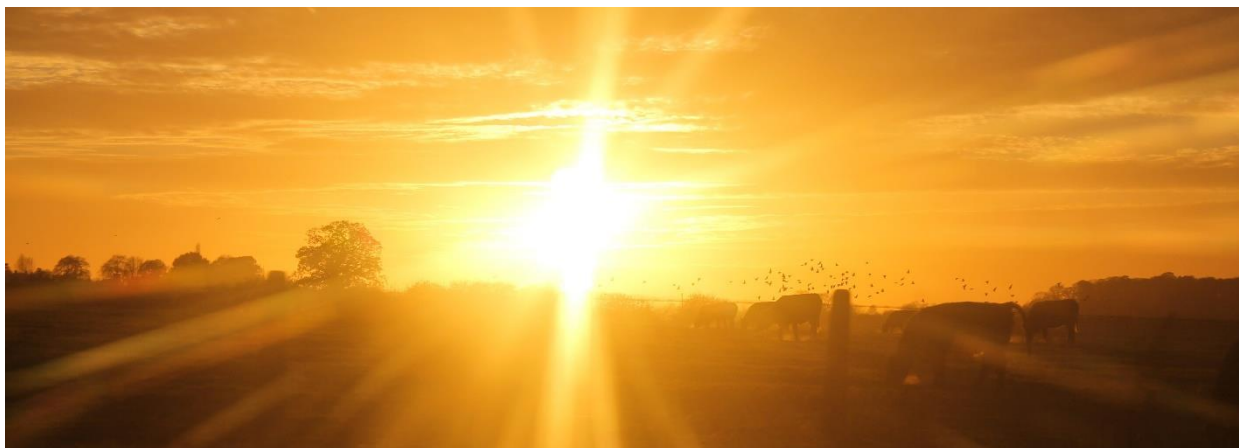
在租赁期开始日后，发生下列情形的，承租人应当重新确定租赁付款额，并按变动后租赁付款额和修订后的折现率计算的现值重新计量租赁负债。

- 续租选择权或者终止租赁选择权的评估结果发生变化导致租赁期变化的；
- 续租选择权或者终止租赁选择权的实际行使情况与原评估结果不一致等导致租赁期变化的；
- 购买选择权的评估结果发生变化的。

在租赁期开始日后，发生下列情形的，承租人应当按照变动后租赁付款额重新计量租赁负债。在这些情形下，承租人采用的折现率不变；但是，租赁付款额的变动源自浮动利率变动的，使用修订后的折现率。

- 根据担保余值预计的应付金额发生变动的；
- 因用于确定租赁付款额的指数或者比例变动而导致未来租赁付款额发生变动的。

承租人重新计量租赁负债时，应当相应调整使用权资产的账面价值。使用权资产的账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当将剩余金额计入当期损益。



## 租赁变更情形下的会计处理

租赁变更，是指原合同条款之外的租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更，包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权，延长或缩短合同规定的租赁期等。租赁发生变更情形下承租人的会计处理如下：

| 情形  | 承租人的会计处理  |
|---|---|
| 租赁发生变更，且同时符合下列条件的： <ul style="list-style-type: none"><li>该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；</li><li>增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。</li></ul> | 应当将该租赁变更 <b>作为一项单独租赁</b> 进行会计处理。  |
| 租赁发生变更但未作为一项单独租赁进行会计处理  | 在租赁变更生效日，承租人应当重新分摊变更后合同的对价，重新确定租赁期，并按照 <b>变更后租赁付款额和修订后的折现率</b> 计算的现值重新计量租赁负债。<br><br>租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当相应调减使用权资产的账面价值，并将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益。其他租赁变更导致租赁负债重新计量的，承租人应当相应调整使用权资产的账面价值。 |

### 1.1.5 增加了出租人的相关会计处理

新租赁准则总体上继承了现行准则关于出租人的会计处理规定，即保留了融资租赁与经营租赁的分类。同时，根据承租人会计处理的变化，调整了转租出租人对转租进行分类的相关规定。此外，新租赁准则还增加了对生产商或经销商作为出租人的融资租赁的会计处理规定。

#### 生产商或者经销商作为出租人的融资租赁的会计处理

生产商或经销商作为出租人的融资租赁，在租赁期开始日，该出租人应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。

生产商或经销商出租人为取得融资租赁发生的成本，应当在租赁期开始日计入当期损益。

#### 德勤观察：

生产商或经销商在上述过程中按照总额法确认销售收入并结转销售成本；而一般出租人对于以融资租赁方式租出的资产，应当在租赁开始日将租赁资产终止确认，其公允价值与账面价值的差额确认为当期损益（即净额法确认损益）。

## 租赁变更时出租人的会计处理

| 情形   | 出租人的会计处理   |
|--|--|
| 融资租赁发生变更，且同时符合下列条件的： <ul style="list-style-type: none"><li>该变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；</li><li>增加的对价与租赁范围扩大部分单独价格按该合同情况调整后的金额相当。</li></ul> | 应当将该变更作为一项单独租赁进行会计处理。  |
| 融资租赁发生变更但未作为一项单独租赁进行会计处理   | <ul style="list-style-type: none"><li>假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为经营租赁的，出租人应当自租赁变更生效日开始将其作为一项新租赁进行会计处理，并以租赁变更生效日前的租赁投资净额作为租赁资产的账面价值。</li><li>假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为融资租赁的，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》关于修改或重新议定合同的规定进行会计处理</li></ul> |
| 经营租赁发生变更   | 应当自变更生效日起将其作为一项新租赁进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额应当视为新租赁的收款额。   |

### 1.1.6 调整了售后租回交易的会计处理

新租赁准则下，对于售后租回交易，承租人和出租人应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售，在此基础上做出不同的会计处理，而不再基于租赁类型的判断。

对于售后租回交易，其不同情形下的会计处理如下：

| 情形                 | 承租人的会计处理   | 出租人的会计处理   |
|--------------------|--|--|
| 售后租回交易中的资产转让属于销售的  | 应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失。         | 应当根据其他适用的企业会计准则对资产购买进行会计处理；根据新租赁准则对资产出租进行会计处理。                         |
| 售后租回交易中的资产转让不属于销售的 | 应当继续确认被转让资产，同时确认一项与转让收入等额的金融负债，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》对该金融负债进行会计处理。 | 不确认被转让资产，但应当确认一项与转让收入等额的金融资产，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》对该金融资产进行会计处理。 |

售后回租交易中的资产转让属于销售的，如果销售对价的公允价值与资产的公允价值不同，或者出租人未按市场价格收取租金，则企业应当将销售对价低于市场价格的款项作为预付租金进行会计处理，将高于市场价格的款项作为出租人向承租人提供的额外融资进行会计处理；同时，承租人按照公允价值调整相关销售利得或损失，出租人按市场价格调整租金收入。

### 1.1.7 修订了承租人的列报要求，丰富了出租人的披露内容

#### 承租人的列报

由于承租人对租赁采用单一会计处理方法，新租赁准则相应修改了列报要求，其具体列报要求如下：

|              |   |
|--------------|---|
| <b>资产负债表</b> | —使用权资产<br>—租赁负债（分别非流动负债和一年内到期的非流动负债列示）  |
| <b>利润表</b>   | —租赁负债的利息费用（在财务费用项目列示）<br>—使用权资产的折旧费用  |
| <b>现金流量表</b> | —筹资活动现金流出：偿还租赁负债本金和利息支付的现金<br>—经营活动现金流出：支付简化处理的短期租赁付款额和低价值资产租赁付款额、未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额   |
| <b>附注</b>    | —披露与租赁有关的下列信息： <ul style="list-style-type: none"><li>• 各类使用权资产的期初余额、本期增加额、期末余额以及累计折旧额和减值金额；</li><li>• 租赁负债的利息费用；</li><li>• 计入当期损益的简化处理的短期租赁费用和低价值资产租赁费用；</li><li>• 未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额；</li><li>• 转租使用权资产取得的收入；</li><li>• 与租赁相关的总现金流出；</li><li>• 售后租回交易产生的相关损益；</li><li>• 其他按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》应当披露的有关租赁负债的信息。</li></ul> <p>—承租人对短期租赁和低价值资产租赁进行简化处理的，应当披露这一事实。</p> <p>—披露有关租赁活动的其他定性和定量信息，包括：</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 租赁活动的性质，如对租赁活动基本情况的描述；</li><li>• 未纳入租赁负债计量的未来潜在现金流出；</li><li>• 租赁导致的限制或承诺；</li><li>• 售后租回交易除相关损益之外的其他信息；</li><li>• 其他相关信息。</li></ul> |



## 出租人的列报

关于出租人发生的经营租赁，原租赁准则仅要求出租人披露各类租出资产的账面价值；新租赁准则要求出租人增加披露相关租赁收入及未折现租赁收款额等信息。此外，出租人还应当根据理解财务报表的需要，披露有关租赁活动的其他定性和定量信息。新租赁准则下，出租人的具体列报要求如下：

|              |  |
|--------------|--|
| <b>资产负债表</b> | 根据资产的性质列示经营租赁资产。   |
| <b>附注</b>    | <p>— 披露与融资租赁有关的下列信息：</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 销售损益、租赁投资净额的融资收益以及与未纳入租赁投资净额的可变租赁付款额相关的收入；</li><li>• 资产负债表日后连续五个会计年度每年将收到的未折现租赁收款额，以及剩余年度将收到的未折现租赁收款额总额；</li><li>• 未折现租赁收款额与租赁投资净额的调节表。</li></ul> <p>— 披露与经营租赁有关的下列信息：</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 租赁收入，并单独披露与未计入租赁收款额的可变租赁付款额相关的收入；</li><li>• 将经营租赁固定资产与出租人持有自用的固定资产分开，并按经营租赁固定资产的类别提供《企业会计准则第4号——固定资产》要求披露的信息；</li><li>• 资产负债表日后连续五个会计年度每年将收到的未折现租赁收款额，以及剩余年度将收到的未折现租赁收款额总额。</li></ul> <p>— 披露有关租赁活动的其他定性和定量信息，包括：</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• 租赁活动的性质，如对租赁活动基本情况的描述；</li><li>• 对其在租赁资产中保留的权利进行风险管理的情况；</li><li>• 其他相关信息。</li></ul> |

## 1.2 生效日期和衔接规定

### 1.2.1 生效日期

新租赁准则根据企业类型不同而分阶段实施：

| 企业类型   | 实施日期                                 |
|--|--------------------------------------|
| 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表的企业              | 2019年1月1日                            |
| 其他执行企业会计准则的企业  | 2021年1月1日                            |
| 在其他执行企业会计准则的企业中，母公司或子公司在境外上市且按照国际财务报告准则或企业会计准则编制其境外财务报表的企业 | 可以提前执行本准则，但不应早于其同时执行新金融工具准则和新收入准则的日期 |

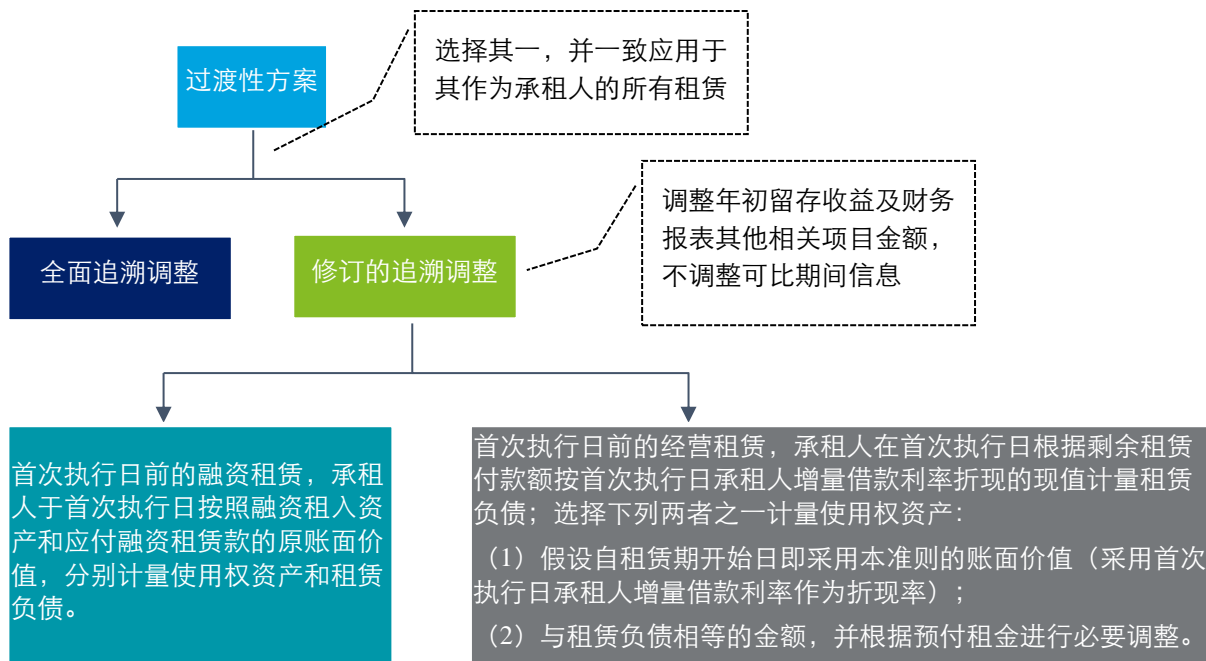
### 1.2.2 衔接规定

为便于企业应用，新租赁准则提供了灵活的衔接方案，新旧衔接方案的可选情况更为多样。

#### 租赁的应用：

对于首次执行日前已存在的合同，企业在首次执行日**可以选择**不重新评估其是否为租赁或者包含租赁。选择不重新评估的，企业应当在财务报表附注中披露这一事实，并**一致应用于前述所有合同**。

#### 衔接会计处理：



此外，承租人采用经修订的追溯调整法衔接会计处理时，对于首次执行日前的经营租赁，可以根据每项租赁采用一项或多项简化处理方法。对于转租和售后租回交易，新租赁准则也对其作出了具体的衔接规定。

首次执行日前的经营租赁中，租赁资产属于低价值资产且选择不确认使用权资产和租赁负债的，承租人无需对该经营租赁按照衔接规定进行调整，应当自首次执行日起按照新租赁准则进行会计处理。

### 1.3 新租赁准则与《国际财务报告准则第 16 号—租赁》（IFRS 16）的比较

新租赁准则与 IFRS 16 基本趋同，但如前所述，在下面两个方面存在差异：

- 以出让、划拨或转让方式取得的土地使用权不属于新租赁准则的适用范围，适用于《企业会计准则第 6 号—无形资产》；但 IFRS 16 并不存在该除外条款，因此我们理解该等土地使用权的租赁在国际准则下适用 IFRS 16；
- 承租人拥有的所有使用权资产在新租赁准则下均应参照《企业会计准则第 4 号—固定资产》采用成本模式进行后续计量；而根据 IFRS 16，如果承租人采用《国际会计准则第 40 号—投资性房地产》(IAS 40)中的公允价值模式计量其投资性房地产，则对符合 IAS 40 中投资性房地产定义的使用权资产也应采用公允价值模式进行后续计量。

## 1.4 新租赁准则对实务的影响

对于许多涉及较多租赁业务的主体而言，新租赁准则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、确保数据的可靠性及完成相关系统的筹备工作等。

承租人必须在资产负债表内列示属于新租赁准则范围的所有租赁（短期租赁和低价值资产租赁除外），即在租赁期开始时确认使用权资产及相关的租赁负债，而后续会计处理则采用大致上类似于现行准则下的融资租赁模型。

该等新要求对承租人财务报表构成的影响显然取决于主体拥有的租赁协议组合，及其将采用准则规定的哪些例外情况和简化处理的方法。然而，预计承租人将会：

- 确认更多资产和负债（须针对除短期租赁和低价值资产租赁之外的租赁确认使用权资产和负债）；
- 在租赁的早期阶段确认更多费用，及在后期阶段确认较少费用（相对于现行准则下经营租赁按直线法确认有关费用，新租赁准则下将导致在租赁期前期对租赁负债确认较高的融资费用）；
- 将租赁费用的分类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；以及
- 由于偿还租赁负债本金和利息所支付的现金应当计入筹资活动现金流出，此前与经营租赁相关的付款额将从经营活动转为归入筹资活动，因此经营活动现金流出将有所下降，筹资活动的现金流出将有所上升。

在应用新租赁准则时，须针对若干领域运用判断 – 特别是租赁的定义和租赁期的评估。主体同时需要花时间考虑是否应运用各项简化处理的方法和确认豁免。

## 2. 财政部发布新的一般企业、金融企业财务报表格式以及合并财务报表格式

针对 2018 年 1 月 1 日起分阶段实施的新金融工具准则和新收入准则，企业会计准则实施中的有关情况，以及合并财务报表编制中的实际问题，财政部于 2018 年度先后发布了新的一般企业财务报表格式以及新的金融企业财务报表格式，并于 2019 年初发布了新的合并财务报表格式。

### 2.1 一般企业新财务报表格式

财政部于 2018 年 6 月 15 日发布了《关于修订印发 2018 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会[2018]15 号，以下简称“通知”），对一般企业财务报表格式进行了修订。财政部于 2017 年 12 月 25 日发布的《关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》（财会[2017]30 号）同时废止。

财政部针对“适用于尚未执行新金融工具准则和新收入准则的企业”及“适用于已执行新金融工具准则和新收入准则的企业”两种情况分别发布了一般企业财务报表格式，企业对不存在相应业务的报表项目可结合本企业的实际情况进行必要删减，企业根据重要性原则并结合本企业的实际情况可以对确需单独列示的内容增加报表项目。

#### 2.1.1 一般企业财务报表格式(适用于尚未执行新金融工具准则和新收入准则的企业)

与财政部财会(2017)30 号文件规定的一般企业财务报表格式比较，本次修订主要体现在：对部分资产负债表项目进行了合并；对部分利润表项目进行了分拆（从“管理费用”项目中拆出了“研发费用”单独列示）；在“财务费用”项目下增加了加列其中项以及调整了部分项目的列示位置；修改精简了其他综合收益具体项目的列示名称等。此外，还进一步明确了“资产处置收益”项目的列报内容，明确将出售子公司和业务产生的损益排除在资产处置收益的范围外（对于出售子公司和业务产生的处置利得或损失，在编制

合并财务报表时，仍应按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定在“投资收益”项目列报）。具体如下：

| 资产负债表变化 |           | 利润表变化                            |                  |
|---------|-----------|----------------------------------|------------------|
| 原列报项目   | 新列报项目     | 原列报项目                            | 新列报项目            |
| 应收票据    | 应收票据及应收账款 | 管理费用                             | 管理费用             |
| 应收账款    |           |                                  | 研发费用             |
| 应收利息    | 其他应收款     | 财务费用                             | 财务费用             |
| 应收股利    |           |                                  | 其中：利息费用          |
| 其他应收款   |           |                                  | 利息收入             |
| 固定资产    | 固定资产      | 以后不能重分类进损益的其他综合收益                | 不能重分类进损益的其他综合收益  |
| 固定资产清理  |           |                                  |                  |
| 在建工程    | 在建工程      | 重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动             | 重新计量设定受益计划变动额    |
| 工程物资    |           |                                  |                  |
| 应付票据    | 应付票据及应付账款 | 权益法下在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益中享有的份额  | 权益法下不能转损益的其他综合收益 |
| 应付账款    |           |                                  |                  |
| 应付利息    | 其他应付款     | 以后将重分类进损益的其他综合收益                 | 将重分类进损益的其他综合收益   |
| 应付股利    |           |                                  |                  |
| 其他应付款   |           |                                  |                  |
| 长期应付款   | 长期应付款     | 权益法下在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中享有的份额 | 权益法下可转损益的其他综合收益  |
| 专项应付款   |           |                                  |                  |

此外，所有者权益变动表在“所有者权益内部结转”项目下新增“设定受益计划变动额结转留存收益”行项目。

### 2.1.2 一般企业财务报表格式(适用于已执行新金融工具准则或新收入准则的企业)

适用于已执行新金融工具准则或新收入准则的一般企业财务报表格式具体如下：

#### 新金融工具准则

按照新金融工具准则要求，金融资产应当根据其业务模式和合同现金流量特征，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）。修订后的财务报表新增了部分项目以满足上述新金融工具准则的列报要求。

新金融工具准则相关的新增和修订的项目：

#### 资产负债表：

- **交易性金融资产**，反映资产负债表日企业分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，以及企业持有的直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的期末账面价值。自资产负债表日起超过一年到期且预期持有超过一年的以公允价值计量且其变动计入当期损益的非流动金融资产的期末账面价值，在“其他非流动金融资产”行项目反映。
- **债权投资**，反映资产负债表日企业以摊余成本计量的长期债权投资的期末账面价值。自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的期末账面价值，在“一年内到期的非流动资产”行项目反映。企业购入的以摊余成本计量的一年内到期的债权投资的期末账面价值，在“其他流动资产”行项目反映。
- **其他债权投资**，反映资产负债表日企业分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的长期债权投资的期末账面价值。企业购入的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的一年内到期的债权投资的期末账面价值，在“其他流动资产”行项目反映。



- **其他权益工具投资**，反映资产负债表日企业指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的期末账面价值。
- **交易性金融负债**，反映资产负债表日企业承担的交易性金融负债，以及企业持有的直接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的期末账面价值。

按照新金融工具准则划分的金融资产对应的列报项目如下：

| 新金融工具准则分类 |        |   | 资产负债表项目                            |            |
|-----------|--------|---|------------------------------------|------------|
|           |        |   | 流动                                 | 非流动        |
| 金融资产      | FVTPL  | 债务工具、权益工具                                   | 交易性金融资产**                          | 其他非流动金融资产* |
|           |        | 衍生工具  | 衍生金融资产                             | N/A        |
|           | FVTOCI | 债务工具  | 其他流动资产<br>一年内到期的非流动资产              | 其他债权投资*    |
|           |        | 权益工具  | N/A                                | 其他权益工具投资*  |
|           | 摊余成本   | 债务工具-债权投资                                   | 其他流动资产<br>一年内到期的非流动资产              | 债权投资*      |
|           |        | 债务工具-其他                                     | 应收票据及应收账款*<br>其他应收款<br>一年内到期的非流动资产 | 长期应收款      |
| 金融负债      | FVTPL  | 交易性金融负债**<br>衍生金融负债                         | N/A                                |            |
|           | 摊余成本   | 短期借款<br>应付票据及应付账款*<br>其他应付款<br>一年内到期的非流动负债等 | 长期借款<br>应付债券<br>长期应付款              |            |

\* 系本次修订新增的资产负债表项目；

\*\*取代原“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产/金融负债”项目。

#### 利润表：

- **信用减值损失**，反映企业按照新金融工具准则的要求计提的各项金融工具减值准备所形成的预期信用损失。
- **净敞口套期收益**，反映净敞口套期下被套期项目累计公允价值变动转入当期损益的金额或现金流量套期储备转入当期损益的金额。
- **其他权益工具投资公允价值变动**，反映企业指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资发生的公允价值变动。
- **企业自身信用风险公允价值变动**，反映企业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，由企业自身信用风险变动引起的公允价值变动而计入其他综合收益的金额。
- **其他债权投资公允价值变动**，反映企业分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权投资发生的公允价值变动。企业将一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产，或重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益中转出的金额作为该项目的减项。
- **金融资产重分类计入其他综合收益的金额**，反映企业将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产时，计入其他综合收益的原账面价值与公允价值之间的差额。
- **其他债权投资信用减值准备**，反映企业按照新金融工具准则分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的损失准备。
- **现金流量套期储备**，反映企业套期工具产生的利得或损失中属于套期有效的部分。

利润表项目的增减变动情况如下：

| 利润表项目 |         |                       |
|-------|---------|-----------------------|
| 新增    | 损益类     | 信用减值损失                |
|       |         | 净敞口套期收益               |
|       | 其他综合收益类 | 其他权益工具投资公允价值变动        |
|       |         | 企业自身信用风险公允价值变动        |
|       |         | 其他债权投资公允价值变动          |
|       |         | 金融资产重分类计入其他综合收益的金额    |
|       |         | 其他债权投资信用减值准备          |
|       |         | 现金流量套期储备              |
| 减少    | 其他综合收益类 | 可供出售金融资产公允价值变动损益      |
|       |         | 持有至到期投资重分类为可供出售金融资产损益 |
|       |         | 现金流量套期损益的有效部分         |

**所有者权益变动表：**

- **其他综合收益结转留存收益**，主要反映：（1）企业指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益中转入留存收益的金额；（2）企业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终止确认时，之前由企业自身信用风险变动而引起而计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益中转入留存收益的金额等。

**新收入准则**

新收入准则建立了统一的收入确认模型，提出了合同资产、合同负债等新的概念，为此，修订后的财务报表新增合同资产、合同负债两个项目并修订了其他非流动资产等项目以满足新收入准则的列报要求。

- **合同资产和合同负债**。企业应按照新收入准则的相关规定根据本企业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。同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，其中净额为借方余额的，应当根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同资产减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列；其中净额为贷方余额的，应当根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列。
- **合同取得成本**。按照新收入准则的相关规定确认为资产的合同取得成本，应当根据“合同取得成本”科目的明细科目初始确认时摊销期限是否超过一年或一个正常营业周期，在“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同取得成本减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列。
- **合同履约成本**。按照新收入准则的相关规定确认为资产的合同履约成本，应当根据“合同履约成本”科目的明细科目初始确认时摊销期限是否超过一年或一个正常营业周期，在“存货”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同履约成本减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列。
- **应收退货成本**。按照新收入准则的相关规定确认为资产的应收退货成本，应当根据“应收退货成本”科目是否在一年或一个正常营业周期内出售，在“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目中填列。
- **应付退货款**。按照新收入准则的相关规定确认为预计负债的应付退货款，应当根据“预计负债”科目下的“应付退货款”明细科目是否在一年或一个正常营业周期内清偿，在“其他流动负债”或“预计负债”项目中填列。

上述核算对象的具体列报项目如下：

| 核算对象   | 资产负债表项目 |         |
|--------|---------|---------|
|        | 流动      | 非流动     |
| 合同资产   | 合同资产*   | 其他非流动资产 |
| 合同负债   | 合同负债*   | 其他非流动负债 |
| 合同取得成本 | 其他流动资产  | 其他非流动资产 |
| 合同履约成本 | 存货      | 其他非流动资产 |
| 应收退货成本 | 其他流动资产  | 其他非流动资产 |
| 应付退货款  | 其他流动负债  | 预计负债    |

\*系本次新增资产负债表项目

### 2.1.3 一般企业财务报表格式（局部示例）

- 一般企业财务报表格式（适用于已执行新金融准则或新收入准则的企业）——资产负债表（局部）

**资产负债表**

会企 01 表

编制单位：\_\_\_\_\_年\_\_月\_\_日 单位：元

| 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 |
|---------------|------|------|-----------------|------|------|
| <b>流动资产：</b>  |      |      | <b>流动负债：</b>    |      |      |
| 货币资金          |      |      | 短期借款            |      |      |
| 交易性金融资产       |      |      | 交易性金融负债         |      |      |
| 衍生金融资产        |      |      | 衍生金融负债          |      |      |
| 应收票据及应收账款     |      |      | 应付票据及应付账款       |      |      |
| 预付款项          |      |      | 预收款项            |      |      |
| 其他应收款         |      |      | 合同负债            |      |      |
| 存货            |      |      | 应付职工薪酬          |      |      |
| 合同资产          |      |      | 应交税费            |      |      |
| 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          |      |      |
| <b>非流动资产：</b> |      |      | <b>流动负债合计</b>   |      |      |
| 债权投资          |      |      | <b>非流动负债：</b>   |      |      |
| 其他债权投资        |      |      | 长期借款            |      |      |
| 长期应收款         |      |      | 应付债券            |      |      |
| 长期股权投资        |      |      | 其中：优先股          |      |      |
| 其他权益工具投资      |      |      | 永续债             |      |      |
| 其他非流动金融资产     |      |      | 长期应付款           |      |      |
| 投资性房地产        |      |      | 预计负债            |      |      |
| 固定资产          |      |      | 递延收益            |      |      |
| 在建工程          |      |      | 递延所得税负债         |      |      |

新增项目

名字未变  
内容有合并

- 一般企业财务报表格式（适用于已执行新金融准则或新收入准则的企业）——利润表（局部）

**利润表**

会企 02 表  
单位：元

编制单位：\_\_\_\_\_年\_\_月

| 项 目                   | 本期金额 | 上期金额 |
|-----------------------|------|------|
| 一、营业收入                |      |      |
| 减：营业成本                |      |      |
| 管理费用                  |      |      |
| 研发费用                  |      |      |
| 财务费用                  |      |      |
| 其中：利息费用               |      |      |
| 利息收入                  |      |      |
| 资产减值损失                |      |      |
| 信用减值损失                |      |      |
| 加：其他收益                |      |      |
| 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    |      |      |
| 净敞口套期收益（损失以“-”号填列）    |      |      |
| 公允价值变动收益（损失以“-”号填列）   |      |      |
| 资产处置收益（损失以“-”号填列）     |      |      |
| 二、营业利润（亏损以“-”号填列）     |      |      |
| 五、其他综合收益的税后净额         |      |      |
| （一）不能重分类进损益的其他综合收益    |      |      |
| 1. 重新计量设定受益计划变动额      |      |      |
| 2. 权益法下不能转损益的其他综合收益   |      |      |
| 3. 其他权益工具投资公允价值变动     |      |      |
| 4. 企业自身信用风险公允价值变动     |      |      |
| .....                 |      |      |
| （二）将重分类进损益的其他综合收益     |      |      |
| 1. 权益法下可转损益的其他综合收益    |      |      |
| 2. 其他债权投资公允价值变动       |      |      |
| 3. 金融资产重分类计入其他综合收益的金额 |      |      |
| 4. 其他债权投资信用减值准备       |      |      |
| 5. 现金流量套期储备           |      |      |
| 6. 外币财务报表折算差额         |      |      |

调整了  
顺序

新增项目

简化了名称

### 2.1.4 财政部关于一般企业财务报表格式有关问题的解读

财政部会计司于 2018 年 9 月 7 日发布了《关于 2018 年度一般企业财务报表格式有关问题的解读》，针对财政部于 2018 年 6 月 15 日发布的财会[2018]15 号的有关问题进行了解读。

#### 关于适用期间

《通知》适用于执行企业会计准则的非金融企业截至 2018 年 6 月 30 日的中期财务报表及以后期间的财务报表；执行企业会计准则的金融企业应当根据金融企业经营活动的性质和要求，比照《通知》进行相应调整。如果企业在 2018 年 6 月 30 日的中期财务报表中未能及时采用《通知》中规定的报表格式及内容进行列报的，至少应在 2018 年 9 月 30 日的中期财务报表中采用。

## 关于比较信息的列报

企业首次执行新金融准则或新收入准则，应当对首次执行当期的财务报表的本期数或期末数按照“适用于已执行新金融工具准则或新收入准则的企业”的报表项目列报；对可比会计期间的比较数据按照“适用于尚未执行新金融工具准则和新收入准则的企业”财务报表格式填报；

为提高可比性，可以增加列报首次执行新金融准则或新收入准则当年年初的资产负债表。

## 关于具体报表项目的列报

- “利息费用”和“利息收入”项目的填列
  - “利息费用”行项目，反映企业为筹集生产经营所需资金等而发生的应予费用化的利息支出；“利息收入”行项目，反映企业确认的利息收入。
  - 这两个行项目为“财务费用”行项目的其中项，均以正数填列。
- 代扣个人所得税手续费返还的填列
  - 企业代扣代缴的个人所得税，应作为其他与日常活动相关的项目在利润表的“其他收益”项目中填列。
  - 企业财务报表的列报项目因此发生变更的，应当对可比期间的比较数据进行调整。
- 政府补助在现金流量表中的列报
  - 企业实际收到的政府补助，无论是与资产相关还是与收益相关，均作为经营活动产生的现金流量列报。

## 2.2 金融企业新财务报表格式

为进一步规范金融企业财务报表列报，财政部于 2018 年 12 月 26 日修订发布了 2018 年度金融企业财务报表格式。金融企业财务报表格式同时适用于银行、保险、证券及其他金融机构。银行、保险及证券公司根据业务特征适用相关的通用及专用报表行项目。

金融企业财务报表格式从业务出发，银行、保险、证券专用的报表行项目大部分沿用了财政部于 2006 年 10 月 13 日印发的《企业会计准则——应用指南》（财会[2006]18 号）中的财务报表格式中的各金融企业财务报表项目名称，如客户备付金、存放同业款项、发放贷款和垫款、存出保证金、应收保费、保户质押贷款、吸收存款、寿险责任准备金等；同时由于执行新金融工具准则，资产负债表中部分金融资产相关项目也发生了相应变更，并且部分项目可能反映多种计量基础；此外，与财会[2006]18 号相比，近年来一般企业财务报表格式更新增加的项目如合同资产、合同负债、持有待售资产、持有待售负债等也已引入金融企业新财务报表格式。

### 2.2.1 适用范围

- 已执行新金融工具准则与新收入准则的金融企业，应当执行金融企业新财务报表格式；
- 已执行新金融工具准则但未执行其他新准则的金融企业，可参照执行金融企业新财务报表格式；
- 已执行其他新准则但尚未执行新金融工具准则的金融企业，暂不执行金融企业新财务报表格式。

金融企业对不存在相应业务的报表项目可根据重要性原则并结合本企业的实际情况进行必要删减，对确需单独列示的内容可增加报表项目。执行新财务报表格式的金融企业不再执行财政部于 2006 年 10 月 13 日印发的《企业会计准则——应用指南》（财会[2006]18 号）中的财务报表格式。

## 2.2.2 重要修订、新增项目说明

### 发放贷款和垫款

银行专用项目，反映银行发放贷款和垫款业务形成的金融资产的期末账面价值，包括以摊余成本计量的发放贷款和垫款、分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的贷款和垫款、以及以公允价值计量且其变动计入当期损益的贷款和垫款。银行应在**附注中**披露各明细项的账面价值。

### 金融投资

为金融企业通用报表行项目，下设二级报表行项目：交易性金融资产、债权投资、其他债权投资和其他权益工具投资。金融企业在资产负债表二级报表行项目列报各明细项目的账面价值。

#### 德勤观察：

金融投资下设的二级报表行项目：交易性金融资产、债权投资、其他债权投资和其他权益工具投资，分别对应新金融工具准则下 FVTPL、摊余成本计量的金融投资、FVTOCI 债权投资及 FVTOCI 权益工具投资。

发放贷款和垫款以及金融投资项目的金额可能反映多种计量基础，分别在附注或二级报表行项目披露或列报不同的计量基础，更便于报表使用者理解与比较。企业在附注中应当分别披露同一计量基础在不同项目中的金额之和。

### 不再单独列报应收利息及应付利息

企业应当按照新金融工具准则的相关规定确认利息收入和利息费用。基于实际利率法计提的金融工具的利息应包含在相应金融工具的账面余额中，并反映在相关拆出资金、金融投资：债权投资、金融投资：其他债权投资、发放贷款和垫款、应付债券、长期借款等项目中，而**不应单独列示**应收利息项目或应付利息项目。应收利息科目和应付利息科目应仅反映相关金融工具已到期可收取或应支付但于资产负债表日尚未收到或尚未支付的利息，通常由于金额相对较小，应在其他资产或其他负债项目中列示。

#### 德勤观察：

以往实务中企业将金融工具的利息部分单独拆分列示为应收利息、应付利息，但事实上与金融工具计量的要求并不相符。例如：（1）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具，其应收利息部分原也应依照初始分类持续核算。而“应收利息”科目一般被视为以摊余成本计量的金融资产。这将导致其本金与应收利息分类与计量不一致。（2）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具，其合同利息单独计入“应收利息”或“应付利息”科目，则未能真正以公允价值完整地计量该债务工具。

（3）以摊余成本计量的金融工具，如果将“应收利息”或“应付利息”分离出来，剩下的账面价值并不符合摊余成本的定义。

因此，依照会计准则的相关规定应将基于实际利率法计提的金融工具的利息包含于相应金融工具的账面余额中，而不应单独列示。

### 合同资产、合同负债、应收款项及应付款项

合同资产、合同负债项目同一般企业财务报表格式。应收款项项目，反映资产负债表日企业因销售商品和提供服务等经营活动形成的收取款项的合同权利以及收到的商业汇票（包括银行承兑汇票和商业承兑汇票）的期末账面价值。应付款项项目，反映资产负债表日以摊余成本计量的、企业因购买商品和接受服务等经营活动形成的支付款项的合同义务以及开出、承兑的商业汇票（包括银行承兑汇票和商业承兑汇票）的账面价值（即摊余成本）。

## 预计负债

为金融企业通用报表行项目，企业按照新金融工具准则相关规定对贷款承诺、财务担保合同等项目计提的损失准备，应当在预计负债项目中填列。

## 统一利息收入的列报

为金融企业通用报表项目，反映企业按照新金融工具准则相关规定对分类为以摊余成本计量的金融资产和分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产按照实际利率法计算的利息收入。其他项目的利息收入不得计入本项目；应计入本项目的利息收入金额也不得计入投资收益等其他项目。

银行及证券公司可在营业总收入下列示利息净收入项目，并在利息净收入项目下分列利息收入项目与利息支出项目。

### 德勤观察：

原先实务中对利息收入的列报可能存在不同理解与处理方式：针对分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，部分企业将其利息收入列报为利息收入，但部分企业则将利息收入列报为投资收益。而针对分类为摊余成本以及公允价值计量且变动计入其他综合收益的金融资产，实务中也出现有部分企业将按照实际利率法计算的利息收入列报为投资收益。上述情形导致会计处理缺乏一致性与可比性。此外，IFRS 9 发布时 IASB 也对 IAS 1.82A 进行了修改，要求单独列示按照实际利率法确认的利息收入。因此，金融企业新财务报表格式中新的列报要求明确了利息收入的列报，可有效提高会计核算与列报的一致性与可比性。

## 手续费及佣金收入与手续费及佣金支出

为金融企业通用报表项目，一般情况下手续费及佣金收入和手续费及佣金支出项目应分别列示于营业总收入和营业总支出项目下，但银行和证券公司也可以选择净额列示：

- 银行可在营业总收入下列示手续费及佣金净收入项目，并在手续费及佣金净收入项目下分列手续费及佣金收入项目和手续费及佣金支出项目。
- 证券公司可在营业总收入下列示手续费及佣金净收入项目，并在手续费及佣金净收入项目下分列经纪业务手续费净收入、投资银行业务手续费净收入和资产管理业务手续费净收入等项目。

### 其中：以摊余成本计量的金融资产终止确认产生的收益

为金融企业通用报表项目，反映企业因转让等情形导致终止确认以摊余成本计量的金融资产而产生的损益。如为损失，以“-”号填列。该项目在投资收益项目中单独列示。

## 汇兑收益

为金融企业通用报表项目，主要包括外币交易因汇率变动而产生的损益以及外汇衍生金融工具产生的损益。如为损失，以“-”号填列。

## 信用减值损失

为金融企业通用报表项目，反映企业按照新金融工具准则相关规定计提金融工具信用损失准备所确认的信用损失。

## 其他资产减值损失

反映除“信用减值损失”外，企业按照相关企业会计准则的规定计提其他资产的减值准备所确认的减值损失。

## 其他变动

与财会〔2006〕18 号中的财务报表格式相比，金融企业新财务报表格式还引入了在一般企业财务报表格式(适用于已执行新金融工具准则或新收入准则的企业)中已增加的“持有待售资产”“持有待售负债”“在建工程”“其他权益工具”“其他综合收益”“净敞口套期收益”“其他收益”“资产处置收益”等项目以及整个“六、其他综合收益的税后净额”部分；此外，金融企业新财务报表格式还根据银行、证券公司、保险公司等特点，增加了“发放贷款和垫款”“融出资金”“应收保费”等项目。





## 2.2.3 金融企业财务报表格式（局部示例）

- 金融企业财务报表格式——资产负债表（局部）

| 资产                            | 期末余额 | 上年年末余额 | 负债和所有者权益（或股东权益）           | 期末余额 | 上年年末余额 |
|-------------------------------|------|--------|---------------------------|------|--------|
| 资产：                           |      |        | 负债：                       |      |        |
| 应收款项                          |      |        | [预收保费] <sup>4</sup>       |      |        |
| 合同资产                          |      |        | [应付手续费及佣金] <sup>2</sup>   |      |        |
| [应收保费] <sup>2</sup>           |      |        | [应付分保账款] <sup>2</sup>     |      |        |
| [应收代位追偿款] <sup>2</sup>        |      |        | 应付职工薪酬                    |      |        |
| [应收分保账款] <sup>2</sup>         |      |        | 应交税费                      |      |        |
| [应收分保未到期责任准备金] <sup>2</sup>   |      |        | 应付款项                      |      |        |
| [应收分保未决赔款准备金] <sup>2</sup>    |      |        | 合同负债                      |      |        |
| [应收分保寿险责任准备金] <sup>2</sup>    |      |        | 持有待售负债                    |      |        |
| [应收分保长期健康险责任准备金] <sup>2</sup> |      |        | [应付赔付款] <sup>2</sup>      |      |        |
| [保户质押贷款] <sup>2</sup>         |      |        | [应付保单红利] <sup>2</sup>     |      |        |
| 买入返售金融资产                      |      |        | [保户储金及投资款] <sup>2</sup>   |      |        |
| 持有待售资产                        |      |        | [未到期责任准备金] <sup>2</sup>   |      |        |
| [发放贷款和垫款] <sup>3</sup>        |      |        | [未决赔款准备金] <sup>2</sup>    |      |        |
| 金融投资：                         |      |        | [寿险责任准备金] <sup>2</sup>    |      |        |
| 交易性金融资产                       |      |        | [长期健康险责任准备金] <sup>2</sup> |      |        |
| 债权投资                          |      |        | 预计负债                      |      |        |
| 其他债权投资                        |      |        | 长期借款                      |      |        |
| 其他权益工具投资                      |      |        | 应付债券                      |      |        |
| 长期股权投资                        |      |        | 其中：优先股                    |      |        |
| [存出资本保证金] <sup>2</sup>        |      |        | 永续债                       |      |        |
| 其他资产                          |      |        | 其他权益工具                    |      |        |
|                               |      |        | 其中：优先股                    |      |        |
|                               |      |        | 永续债                       |      |        |
| 资产总计                          |      |        | 负债和所有者权益（或股东权益）总计         |      |        |

沿用一般企业财务报表格式中的项目

修订、新增或金融企业特殊项目

注 1：[.....]<sup>1</sup>系证券公司专用项目，企业正式使用时不加方括号。下同。  
 注 2：[.....]<sup>2</sup>系保险公司专用项目。  
 注 3：[.....]<sup>3</sup>系银行专用项目。  
 注 4：无方括号和角标的项目为通用项目，适用于两类及两类以上金融企业。



[2018]36号)基础上,结合企业会计准则实施中的有关情况进行的,因此在其列报项目上,涵盖了母公司和从事各类经济业务的子公司的情况,包括一般企业、商业银行、保险公司和证券公司等。同时,新合并财务报表格式通知也指出,企业应根据重要性原则并结合本企业实际情况,对确需单独列示的内容,可增加合并财务报表项目;对不存在相应业务的合并财务报表项目,可进行必要删减。对于以金融企业为主的企业集团,应以金融企业财务报表格式为基础,结合一般企业财务报表格式和合并财务报表格式通知的要求,对相关合并财务报表项目进行调整后编制。

在财务报表列报项目方面,新合并财务报表格式既存在金融企业特有的列报项目,如,发放贷款和垫款、应收保费、买入返售金融资产等项目(在新合并财务报表格式中以“\*”标注的项目均为金融行业专用项目),同时也考虑为避免合并财务报表格式过于冗长,简化了一些金融业务的特有列报项目,按照性质,将其归入一般企业报表列报项目中,具体如下:

| 金融企业特有列报项目  | 新合并财务报表中的列报项目 |
|---|---------------|
| 现金及存放中央银行款项   | 货币资金          |
| 存放同业款项、融出资金   | 拆出资金          |
| 应收款项  | 应收票据及应收账款     |
| 存出保证金、应收代位追偿款、保户质押贷款                                | 其他流动资产        |
| 应收分保未到期责任准备金、应收分保未决赔款准备金、应收分保寿险责任准备金、应收分保长期健康险责任准备金 | 应收分保合同准备金     |
| 金融投资:   | 交易性金融资产       |
| 交易性金融资产   |               |
| 债权投资  | 债权投资          |
| 其他债权投资  | 其他债权投资        |
| 其他权益工具投资  | 其他权益工具投资      |
| 存出资本保证金、独立账户资产                                      | 其他非流动资产       |
| 应付短期融资款   | 短期借款          |
| 同业及其他金融机构存放款项、吸收存款                                  | 吸收存款及同业存放     |
| 应付款项、应付赔付款  | 应付票据及应付账款     |
| 预收保费  | 预收款项          |
| 应付保单红利  | 其他应付款         |
| 保户储金及投资款  | 其他流动负债        |
| 未到期责任准备金、未决赔款准备金、寿险责任准备金、长期健康险责任准备金                 | 保险合同准备金       |
| 独立账户负债  | 其他非流动负债       |
| 其他业务收入  | 营业收入          |
| 汇兑收益  | 财务费用          |
| 业务及管理费  | 管理费用          |
| 其他资产减值损失  | 资产减值损失        |
| 其他业务成本  | 营业成本          |

此外,金融企业资产负债表中的“其他资产”“其他负债”行项目需要进行分析后在新合并财务报表相关项目中列示;有贵金属业务的,在新合并财务报表中增加“贵金属”行项目对相关贵金属资产进行列示;金融企业利润表中的“赔付支出”与“减:摊回赔付支出”行项目的净额在新合并财务报表中的“赔付支出净额”行项目中列示;“提取保险责任准备金”与“减:摊回保险责任准备金”行项目的净额在新合并财务报表中的“提取保险责任准备金净额”行项目中列示;“减:摊回分保费用”行项目在新合并财务报表中的“管理费用”行项目中列示。

### 2.3.2 新合并财务报表格式（局部示例）

| 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 |
|---------------|------|------|----------------------|------|------|
| <b>流动资产：</b>  |      |      | <b>流动负债：</b>         |      |      |
| 货币资金          |      |      | 短期借款                 |      |      |
| 结算备付金*        |      |      | 向中央银行借款*             |      |      |
| 拆出资金*         |      |      | 拆入资金*                |      |      |
| 交易性金融资产       |      |      | 交易性金融负债              |      |      |
| 衍生金融资产        |      |      | 衍生金融负债               |      |      |
| 应收票据及应收账款     |      |      | 应付票据及应付账款            |      |      |
| 预付款项          |      |      | 预收款项                 |      |      |
| 应收保费*         |      |      | 卖出回购金融资产款*           |      |      |
| 应收分保账款*       |      |      | 吸收存款及同业存放*           |      |      |
| 应收分保合同准备金*    |      |      | 代理买卖证券款*             |      |      |
| 其他应收款         |      |      | 代理承销证券款*             |      |      |
| 买入返售金融资产*     |      |      | 应付职工薪酬               |      |      |
| 存货            |      |      | 应交税费                 |      |      |
| 合同资产          |      |      | 其他应付款                |      |      |
| 持有待售资产        |      |      | 应付手续费及佣金*            |      |      |
| 一年内到期的非流动资产   |      |      | 应付分保账款*              |      |      |
| 其他流动资产        |      |      | 合同负债                 |      |      |
| 流动资产合计        |      |      | 持有待售负债               |      |      |
| <b>非流动资产：</b> |      |      | <b>一年内到期的非流动负债</b>   |      |      |
| 发放贷款和垫款*      |      |      | 其他流动负债               |      |      |
| 债权投资          |      |      | 流动负债合计               |      |      |
| 其他债权投资        |      |      | <b>非流动负债：</b>        |      |      |
| 长期应收款         |      |      | 保险合同准备金*             |      |      |
| 长期股权投资        |      |      | 长期借款                 |      |      |
| 其他权益工具投资      |      |      | 应付债券                 |      |      |
| 其他非流动金融资产     |      |      | 其中：优先股               |      |      |
| 投资性房地产        |      |      | 永续债                  |      |      |
| 固定资产          |      |      | 长期应付款                |      |      |
| 在建工程          |      |      | 预计负债                 |      |      |
| 生产性生物资产       |      |      | 递延收益                 |      |      |
| 油气资产          |      |      | 递延所得税负债              |      |      |
| 无形资产          |      |      | 其他非流动负债              |      |      |
| 开发支出          |      |      | 非流动负债合计              |      |      |
| 商誉            |      |      | 负债合计                 |      |      |
| 长期待摊费用        |      |      | <b>所有者权益（或股东权益）：</b> |      |      |

注：标注“\*”的项目为金融企业专用行项目。



合并利润表

会合 02 表

编制单位：

\_\_\_\_年\_\_月

单位：元

| 项目                  | 本期金额 | 上期金额 |
|---------------------|------|------|
| 一、营业总收入             |      |      |
| 其中：营业收入             |      |      |
| 利息收入*               |      |      |
| 已赚保费*               |      |      |
| 手续费及佣金收入*           |      |      |
| 二、营业总成本             |      |      |
| 其中：营业成本             |      |      |
| 利息支出*               |      |      |
| 手续费及佣金支出*           |      |      |
| 退保金*                |      |      |
| 赔付支出净额*             |      |      |
| 提取保险责任准备金净额*        |      |      |
| 保单红利支出*             |      |      |
| 分保费用*               |      |      |
| 税金及附加               |      |      |
| 销售费用                |      |      |
| 管理费用                |      |      |
| 研发费用                |      |      |
| 财务费用                |      |      |
| 其中：利息费用             |      |      |
| 利息收入                |      |      |
| 资产减值损失              |      |      |
| 信用减值损失              |      |      |
| 加：其他收益              |      |      |
| 投资收益（损失以“-”号填列）     |      |      |
| 其中：对联营企业和合营企业投资收益   |      |      |
| 汇兑收益（损失以“-”号填列）*    |      |      |
| 净敞口套期收益（损失以“-”号填列）  |      |      |
| 公允价值变动收益（损失以“-”号填列） |      |      |
| 资产处置收益（损失以“-”号填列）   |      |      |
| 三、营业利润（亏损以“-”号填列）   |      |      |

注：标注“\*”的项目为金融企业专用行项目。

### 3. 准则解读、指南、征求意见稿和其他会计规定

于 2018 年度，财政部先后针对 2017 年修订及发布的《企业会计准则第 16 号——政府补助》（财会[2017]15 号，以下简称“政府补助准则”）及《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“持有待售准则”）作出解读，针对 2017 年修订的新金融工具准则及新收入准则出版应用指南、针对新收入准则发布应用案例，此外，还发布了关于征求《企业会计准则第×号——保险合同（修订）（征求意见稿）》意见的函（以下简称“保险合同征求意见稿”）。这些准则解读、指南和征求意见稿进一步规范了相关会计处理、完善了我国企业会计准则体系。

除上述财政部发布的准则解读、指南和征求意见稿外，证监会还发布了《证券公司财务报表附注编制的特别规定（2018）》（会计部函[2018]590 号），进一步规范了执行新金融工具准则的证券公司财务报表附注的编报。

#### 3.1 财政部关于政府补助准则和持有待售准则有关问题的解读

财政部会计司于 2018 年 2 月 22 日及 2018 年 3 月 14 日先后发布了《关于政府补助准则有关问题的解读》（以下简称“政府补助准则解读”）和《关于持有待售准则有关问题的解读》（以下简称“持有待售

准则解读”），针对 2017 年修订的政府补助准则和持有待售准则作出解读，进一步明确了相关会计处理要求。

### 3.1.1 政府补助准则解读

#### 关于与日常活动相关的政府补助

政府补助准则不对“日常活动”进行界定。通常情况下，若政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目，或该补助与日常销售等经营行为密切相关（如增值税即征即退等），则认为该政府补助与日常活动相关。

#### 关于政府补助的会计处理方法

政府补助有两种会计处理方法：总额法和净额法。总额法是在确认政府补助时，将其全额一次或分次确认为收益，而不是作为相关资产账面价值或者成本费用等的扣减。净额法是将政府补助确认为对相关资产账面价值或者所补偿成本费用等的扣减。

企业应当根据经济业务的实质，判断某一类政府补助业务应当采用总额法还是净额法。通常情况下，对同类或类似政府补助业务只能选用一种方法，同时，企业对该业务应当一贯地运用该方法，不得随意变更。企业对某些补助只能采用一种方法，例如，对一般纳税人增值税即征即退只能采用总额法进行会计处理。

#### 关于与资产相关的政府补助

如果企业先取得与资产相关的政府补助，再确认所购建的长期资产，总额法下应当在开始对相关资产计提折旧或进行摊销时按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益；净额法下应当在相关资产达到预定可使用状态或预定用途时将递延收益冲减资产账面价值。如果相关长期资产投入使用后企业再取得与资产相关的政府补助，总额法下应当在相关资产的剩余使用寿命内按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益；净额法下应当在取得补助时冲减相关资产的账面价值，并按照冲减后的账面价值和相关资产的剩余使用寿命计提折旧或进行摊销。

#### 关于衔接规定

2017 年 1 月 1 日存在的政府补助主要指当日仍存在尚未分摊计入损益的与政府补助有关的递延收益。因采用未来适用法，企业不需调整 2016 年 12 月 31 日有关科目的期末余额，在编制 2017 年年报时也不需调整可比期间的比较数据。2017 年 1 月 1 日至政府补助准则施行日之间新增的政府补助，主要指在这一期间内新取得的政府补助。企业对 2017 年 1 月 1 日存在的和 2017 年 1 月 1 日至政府补助准则施行日之间新增的政府补助应当视同从 2017 年 1 月 1 日起按照政府补助准则进行会计处理，以确保在 2017 年度对政府补助业务采用的会计处理方法保持一致。

#### 德勤观察：

政府补助准则解读的上述内容与政府补助准则和 2017 年《关于一般企业财务报表有关问题的解读》保持一致，企业在编制 2017 年度财务报表时无需就政府补助对上年比较数据进行调整。

### 3.1.2 持有待售准则解读

#### 关于会计科目

企业应当设置“持有待售资产”、“持有待售资产减值准备”、“持有待售负债”及“资产处置损益”等科目，正确记录和反映持有待售的非流动资产和处置组的相关交易或事项。

“6115 资产处置损益”科目核算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（子公司和业务除外）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。本科目按照处置的资产类别或处置组进行明细核算。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中换出非流动资产产生的利得或损失也在本科目核算。

#### 德勤观察：

根据财政部于 2017 年 12 月 25 日发布的《关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》（财会[2017]30 号）规定，“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，没有将出售子公司和业务产生的利得或损失排除在外。

持有待售准则解读明确将出售子公司和业务产生的利得或损失排除在外，不在“资产处置损益”科目核算。由此可以看出，对于出售子公司和业务产生的处置利得或损失，在编制合并财务报表时，仍应按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定在“投资收益”项目列报。

### 关于拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组

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。原因是企业对该非流动资产或处置组的使用实质上几乎贯穿了其整个经济使用寿命期，其账面价值并非主要通过出售收回，而是主要通过持续使用收回，例如，因已经使用至经济寿命期结束而将某机器设备报废，并收回少量残值。对于暂时停止使用的非流动资产，企业不应当认为其拟结束使用，也不应当将其划分为持有待售类别。

### 关于公允价值的确定

对于划分为持有待售的非流动资产或处置组，企业应当按照《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的有关规定确定其公允价值。具体来说，如果企业已经获得确定的购买承诺，应当参考交易价格确定持有待售的非流动资产或处置组的公允价值，交易价格应当考虑可变对价、非现金对价、应付客户对价等因素的影响。如果企业尚未获得确定的购买承诺，例如对于专为转售而取得的非流动资产或处置组，企业应当对其公允价值做出估计，优先使用市场报价等可观察输入值。

### 关于持有待售长期股权投资的会计处理

企业出售对子公司投资但并不丧失对其控制权，企业不应当将拟出售的部分对子公司投资或对子公司投资整体划分为持有待售类别。

企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司的控制权，出售后企业可能保留对原子公司的部分权益性投资，也可能丧失全部权益，企业应当在拟出售的部分对子公司投资满足持有待售类别划分条件时，在母公司个别财务报表中将子公司投资整体划分为持有待售类别，而不是仅将拟处置的部分投资划分为持有待售类别；在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别，而不是仅将拟处置的部分投资对应的资产和负债划分为持有待售类别。但是，无论对子公司的投资是否划分为持有待售类别，企业始终应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定确定合并范围，编制合并财务报表。

企业出售对子公司投资后保留的部分权益性投资，应当区分以下情况处理：（1）如果企业对被投资单位施加共同控制或重大影响，在编制母公司个别财务报表时，应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》有关成本法转权益法的规定进行会计处理，在编制合并财务报表时，应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理；（2）如果企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行会计处理。

按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》规定，对联营企业或合营企业的权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的，应当停止权益法核算；对于未划分为持有待售类别的剩余权益性投资，应当在划分为持有待售的那部分权益性投资出售前继续采用权益法进行会计处理。

### 关于衔接规定

持有待售准则规定，对于持有待售准则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。准则施行日之后符合终止经营定义的，应当按照持有待售准则规定，对可比会计期间的比较数据进行调整，在财务报表列示和披露该终止经营当期和可比会计期间的有关信息。

#### 德勤观察：

持有待售准则第三十三条规定，本准则自 2017 年 5 月 28 日起施行。对于本准则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。同时，持有待售准则第二十七条规定，对于当期列报的终止经营，企业应当在当期财务报表中，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。持有待售准则解读的上述内容与持有待售准则保持一致。

在编制 2017 年年报时，对于利润表的“持续经营净利润”和“终止经营净利润”项目，企业应当根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的规定，列报可比会计期间的相应数据。

## 3.2 财政部发布新金融工具准则和新收入准则的应用指南以及新收入准则应用案例

财政部于 2018 年出版了新金融工具准则和新收入准则的相关应用指南，对新金融工具准则和新收入准则提供了进一步的解释，通过细化的指引和列举的实务案例来进一步指导新金融工具准则和新收入准则的实施。此外，财政部还发布了新收入准则应用案例，分别就亏损合同、合同负债（涉及不同增值税率的储值卡）、合同负债（电商平台预售购物卡）、合同履约成本（酒店等服务业的合同成本）以及运输服务 5 种实务中常见的情形给出了具体的应用案例，“手把手”指导新收入准则的应用。

## 3.3 保险合同征求意见稿

财政部于 2018 年 12 月 21 日发布了保险合同征求意见稿，保险合同征求意见稿与《国际财务报告准则第 17 号——保险合同》（IFRS 17）保持趋同（IFRS 17 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 17 - 保险合同”部分），在保费收入确认口径、准备金分拆列示等多个方面对现行保险合同准则作出了重大改进，以便在全球范围统一保险合同会计处理方法，真实完整地反映保险企业的财务状况和经营成果，进一步提升保险行业财务报表的可比性。修订的主要内容如下：

### 关于计量单元

保险合同征求意见稿引入了保险合同组的概念，作为保险合同的计量单元。现行准则对计量单元未作明确要求，保险企业在实务中采取的计量单元大小不一，可能导致不能及时识别亏损合同。保险合同征求意见稿的这一改进，将更好地反映企业保险合同风险相关信息。

### 关于保费收入

保险合同征求意见稿要求企业分拆保险合同中的可明确区分的投资成分，对于不分拆的投资成分，其对应的保费也不能计入保险业务收入而应当计入保险负债。现行准则规定只有当保险与非保险部分能够区分且单独计量，才能进行分拆，否则整体作为保险合同处理，即对应的保费可以计入保费收入。保险合同征求意见稿的要求可能导致部分企业保费收入下降，但能更真实地反映企业专注于保险主业的经营成果，同时也与 2017 年修订的新收入准则保持一致。



## 关于合同服务边际

保险合同征求意见稿要求企业在保险合同初始确认时确定合同服务边际（未赚利润）并在后续期间摊销，且合同服务边际应在每个资产负债表日进行调整（即解锁合同服务边际）。现行准则未明确未赚利润（即“剩余边际”）在初始确认后如何反映将于未来提供的服务的变化。征求意见稿的这一改进，将更真实地反映未赚利润在后续期间的变化，为财务报表使用者提供决策有用信息。

## 关于具有直接分红特征的保险合同的特殊处理

保险合同征求意见稿要求对于具有直接分红特征的保险合同，因金融假设变化（例如保证利益的变动）引起的与未来服务相关的现金流量现值的变动，应当调整合同服务边际。现行准则对这一问题未明确规定，导致实务处理中未能适当体现此类保险合同的特征。征求意见稿对此类变动要求在合同服务边际中反映，将更恰当地反映保险企业的经营成果。

## 3.4 证券公司新财务报表附注

2018年12月29日，证监会会计部印发了《关于印发〈证券公司财务报表附注编制的特别规定（2018）〉的通知》（会计部函[2018]590号，以下简称“证券公司新财务报表附注”），供已执行新金融工具准则的证券公司在年报披露中使用。

已执行新金融工具准则的证券公司，应按照金融企业新财务报表格式的要求填报报表，并按照新金融工具准则及《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的相关规定，在附注“重要会计政策及会计估计”中披露首次执行新金融工具准则对当年年初财务报表相关项目的金额及项目调整信息。同时，为提高信息在会计期间的可比性，向报表使用者提供与理解当期财务报表更加相关的比较数据，证券公司可另行披露按金融企业新财务报表格式编制的首次执行新金融工具准则当年年初的资产负债表。

拟执行新金融工具准则的证券公司，应积极应对，提前做好准则实施准备工作。

证券公司应在营业总收入下列示“利息净收入”项目，并在“利息净收入”项目下分列“利息收入”项目和“利息支出”项目。证券公司应在营业总收入下列示“手续费及佣金净收入”项目，并在“手续费及佣金净收入”项目下分列“经纪业务手续费净收入”、“投资银行业务手续费净收入”、“资产管理业务手续费净收入”项目。已执行新收入准则的证券公司，应按照新收入准则的相关规定进行披露。

此外，所有证券公司应在年度报告第二章第四节“管理层报告”中补充说明落实全面风险管理，以及合规风控、信息技术投入情况。除证监会公告[2013]41号第六十四条要求披露证券营业部数量和分布情况外，还应增加披露其他分支机构数量和分布情况。



#### 4. 2019 年展望

2018 年度财政部发布了新租赁准则、新的一般企业财务报表格式及新的金融企业财务报表格式，若干准则解读以及保险合同准则的征求意见稿，并于 2019 年初发布了新的合并财务报表格式。而 2019 年我们预计会计准则发展仍会有序进行，新租赁准则于 2019 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表的企业实施，考虑到新租赁准则修订幅度很大，对企业影响也较为广泛，预计财政部会发布相关的应用指南以进一步规范相关实务操作。而 2019 年及其之后也是新准则实施的大年，中国所有上市公司于 2019 年开始执行新金融工具准则，这对企业也将是巨大挑战。而新收入准则，也将于 2020 年在所有上市公司范围内执行。

此外，财政部已于 2018 年 12 月 21 日发布了保险合同征求意见稿（相关内容可参见本文“第一部分企业会计准则相关的修订及更新”中的“3.3 保险合同征求意见稿”部分），保险合同准则的最终稿可能在 2019 年或其之后发布。同时，财政部分别于 2019 年 1 月 7 日和 2019 年 1 月 24 日发布了《企业会计准则第 12 号——债务重组（修订）（征求意见稿）》，以及《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换（修订）（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 2018 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 2018 年 12 月 31 日止已发布但尚未生效的新的及经修订的国际财务报告准则。

### 1. 对截至 2018 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 2018 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：

| 新准则              | 下文索引 |
|------------------|------|
| IFRS 9 – 金融工具    | 1.1  |
| IFRS 15 – 客户合同收入 | 1.1  |

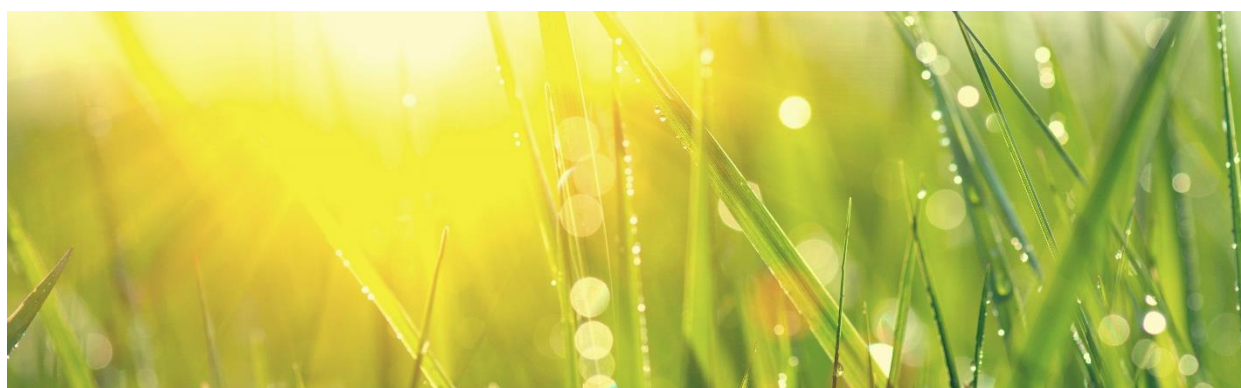
| 经修订的准则   | 下文索引  |
|--|-------|
| 对 IFRS 15 的澄清 – 客户合同收入   | 1.2.1 |
| 对 IFRS 4 的修订 – 采用《国际财务报告准则第 4 号——保险合同》时一并应用《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》 | 1.2.2 |
| 对 IFRS 2 的修订 – 以股份为基础支付交易的分类和计量                                  | 1.2.3 |
| 年度改进 2014 – 2016 年周期中发布的对 IFRS 1 和 IAS 28 的修订                    | 1.2.4 |
| 对 IAS 40 的修订 – 投资性房地产的转换   | 1.2.5 |

| 解释公告                 | 下文索引  |
|----------------------|-------|
| IFRIC 22 – 外币交易和预付对价 | 1.3.1 |

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

IFRS 9 和 IFRS 15 均已对自 2018 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间强制生效，与这两项准则相关的具体内容可以[点击这里](#)参见我们 2014 年 8 月 20 日以及 6 月 4 日发布的出版物《德勤会计聚焦》。



## 1.2 IASB 发布的准则修订和澄清

### 1.2.1 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"> <li>商品或服务作为投入以生产或交付一项经组合的产出；</li> <li>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</li> <li>商品或服务是否高度相互依赖或相互关联。</li> </ul>   |
| 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"> <li>提供额外指引以说明每一项指标如何支持对控制的评估；</li> <li>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；</li> <li>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。</li> </ul> |
| 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（导致在某一时间点确认收入）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"> <li>这些活动是否预计将显著改变知识产权的形式或功能，或</li> <li>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。</li> </ul>  |
| 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"> <li>特许使用费仅与知识产权许可证相关，或</li> <li>知识产权许可证是与特许使用费相关的主要项目。</li> </ul>   |

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。

### 1.2.2 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。

### 1.2.3 对 IFRS 2 的修订 – 以股份为基础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。

### 1.2.4 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。

### 1.2.5 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。

## 1.3 IASB 发布的解释公告

### 1.3.1 《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.至 2018 年 12 月 31 日止已发布但尚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(特别是与涉及租赁的 IFRS 16 相关的披露)的充分性是目前监管机构的重点关注领域。

下表所列的内容为至 2018 年 12 月 31 日止已发布但尚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 16 – 租赁   | 2019 年 1 月 1 日     | 2.1  |
| IFRS 17 – 保险合同 | 2021 年 1 月 1 日*    | 2.2  |

| 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             | 2.3.1 |
| 对 IFRS 9 的修订 – 具有负补偿的提前偿付特征                                 | 2019 年 1 月 1 日     | 2.3.2 |
| 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     | 2.3.3 |
| 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     | 2.3.4 |
| 对 IAS 19 的修订 – 计划修改、缩减和结算                                   | 2019 年 1 月 1 日     | 2.3.5 |
| 对《财务报告的概念框架》的修订(包括对 IFRS 中提及《概念框架》的内容的修订)                   | 2020 年 1 月 1 日     | 2.3.6 |
| 对 IFRS 3 的修订 – 业务的定义  | 2020 年 1 月 1 日     | 2.3.7 |
| 对 IAS 1 和 IAS 8 的修订 – 重要性的定义                                | 2020 年 1 月 1 日     | 2.3.8 |

| 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 23 – 所得税不确定性的会计处理 | 2019 年 1 月 1 日     | 2.4.1 |

\*在 2018 年 11 月, IASB 暂时决定将 IFRS 17 的强制生效日期推迟一年, 因此主体应对自 2022 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间应用 IFRS 17; 同时, IASB 暂时决定对 IFRS 4 中无需应用 IFRS 9 的暂行性豁免的固定到期日作出修订, 从而所有主体均必须对自 2022 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间应用 IFRS 9。建议作出上述修订的征求意见稿预计将于 2019 年发布。

### 2.1 IFRS 16 – 租赁

鉴于财政部 2018 年发布修订后的新租赁准则的规定除生效日期外与 IFRS 16 基本趋同, 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。

由于 IFRS 6 对子 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度强制生效, 截至 2018 年 12 月 31 日止的年报将在准则首次采用日之后发布, 如同一年前针对 IFRS 15 和 IFRS 9 的做法一样, 监管机构希望主体在采用重大新准则的前一年披露关于应用该项准则的定性和定量信息。

此类披露应当：

- 反映主体的具体情况，并列明受 IFRS 16 影响最为显著的租赁组合。
- 说明所产生的重大判断和政策变更。
- 列明主体拟采用的任何豁免或便于实务操作的方法，以及主体打算采用的过渡至 IFRS 16 的方法。

主体应同时应意识到，其 2018 年财务报表中的经营租赁承诺可能会受到额外的严格审查，因为如果在过渡时采用“累计追加”法，则 2018 年财务报表中披露的经营租赁承诺数据将需要与采用 IFRS 16 时确认的租赁负债相调节。

主体不应忽视对上述披露准备工作实施治理和控制措施的必要性。尽管此类信息尚未在主财务报表中反映，但却构成财务报表的一部分并且应当足够完善。此外，应注意的是《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》（IAS 8）所要求的披露并非可选要求，主体必须披露因采用新准则而导致的“可合理估计的”影响。

在 2019 年中期报表中对 IFRS 16 实施情况的披露预期应当涵盖：

- 定量披露，同时提供包含有用信息的、主体特定的详细说明。
- 对过渡影响的清晰说明，包括新会计政策与原会计政策的对比。
- 在过渡性安排可能削弱比较金额与本年度数据之间可比性的情况下，针对比较金额作出的适当注释。
- 对管理层运用的关键判断所作的清晰说明，包括所选择的会计政策及所运用的任何豁免。
- 在审慎考虑 IFRS 16 的过渡性披露要求及 IAS 8 的要求之后就如何实施过渡作出的说明。

## 2.2 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。

### 2.2.1 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。

### 2.2.2 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。



### 2.2.3 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。

### 2.2.4 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。在 2018 年 11 月，IASB 暂时决定将 IFRS 17 的强制生效日期推迟一年，因此主体应对自 2022 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间应用 IFRS 17；同时，IASB 暂时决定对 IFRS 4 中无需应用 IFRS 9 的暂行性豁免的固定到期日作出修订，从而所有主体均必须对自 2022 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间应用 IFRS 9。建议作出上述修订的征求意见稿预计将于 2019 年发布。

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。

## 2.3 IASB 发布的准则修订和澄清

### 2.3.1 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。



### 2.3.2 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。

### 2.3.3 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。

### 2.3.4 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。

### 2.3.5 对 IAS 19 的修订 – 计划修改、缩减和结算

2018 年 2 月，IASB 发布了“设定受益计划的计划修改、缩减或结算（对《国际会计准则第 19 号——雇员福利》的修改）”，以澄清在发生计划修改或缩减时，如何计算年度报告期间内剩余时间的当期服务成本和净利息。

#### 过去服务成本（或结算利得或损失）

上述修订澄清，过去服务成本（或结算利得或损失）应通过使用更新后的假设来计量设定受益负债（资产）及比较计划修改（或缩减或结算）前后所提供的福利与计划资产进行计量，但应当忽略（在设定受益计划存在盈余时可能产生的）资产上限的影响。

IAS 19 现在明确计划修改（或缩减或结算）可能导致的资产上限影响的变动应在第二个步骤中确定，并按通常的方式在其他综合收益中确认。

#### 当期服务成本和设定受益负债（资产）净额的净利息

本次 IASB 亦对与计量当期服务成本和设定受益负债（资产）净额的净利息相关的段落作出了修订。现在主体将必须使用重新计量时的更新后的假设，来确定在计划变更后剩余报告期间的当期服务成本和净利息。对于净利息，本次修订明确，对于计划修改之后的期间，净利息应通过将按照 IAS 19.99 重新计量后的设定受益负债（资产）净额乘以重新计量时所用的折现率来计算（并同时考虑提存和福利支付款对设定受益负债（资产）净额的影响）。

#### 过渡性规定和生效日期

本次修订应采用未来适用法，并仅适用于在首次采用对 IAS 19 的修订的年度期间期初或之后发生的计划修改、缩减或结算。对 IAS 19 的修订必须应用于 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间，但允许提前采用（若主体选择这样做）。

### 2.3.6 对《财务报告的概念框架》的修订（包括对 IFRS 中提及《概念框架》的内容的修订）

2018 年 3 月，IASB 发布了《财务报告的概念框架》（以下简称“《概念框架》”）修订版，还更新了相关准则所引述的内容以使这些准则引用新的《概念框架》。但是，IASB 尚未对相关准则作出相应修订以反映《概念框架》的变更，例如更改准则中有关资产和负债的定义。

新的《概念框架》包含一个引言、八个章节和一个术语表。其中的五个章节是新增的或是经过大幅度的修订：即，财务报表和报告主体；财务报表要素；确认和终止确认；计量；列报和披露。以下是本次修订的主要内容：

## 重新引入术语“受托责任”和“审慎”

IASB 决定在新的《概念框架》中重新引入“受托责任”术语。修订后的章节指出：财务报表使用者需获得相关信息来协助其评估管理层的受托责任、从而敦促管理层对受托照管的资源负责。此项评估转而协助财务报表使用者就如何向主体提供相关资源进行决策（此为一般目的财务报告的目标）。

在第二章中，IASB 重新引入有关“实质重于形式”和“审慎”的明确表述。为使相关信息如实反映某一经济现象，该信息必须反映经济现象的实质而非仅仅反映其法律形式。该信息还必须是中立的。中立是由运用审慎态度支持的（即，在不确定的情况下，运用谨慎的态度作出判断）。由于中立意味着“没有偏见的描述”，因此，“审慎”并非倾向于少确认资产和多确认负债（资产和负债既不能高估也不能低估）。

### 德勤观察：

尽管 IASB 指出运用审慎态度并不意味着在确认资产和负债时需保持不对称，但 IASB 承认准则中可能包含不对称的要求。例如，《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》（IAS 37）针对或有资产规定的确认门槛要高于或有负债。但是，IASB 将此视为因选择能提供如实反映各种情况下的相关经济现象的最相关信息的确认标准而导致的后果（而非刻意决定采用不对称的审慎态度）。

## 重新定义资产、负债

IASB 修改了资产和负债的定义，但其他要素的定义基本保持不变。

|    | 2010 年版《概念框架》中的定义                          | 新《概念框架》中的定义                                |
|----|--|--|
| 资产 | 由于过去事项而由主体控制的、预期会导致未来经济利益流入主体的资源。          | 由于过去事项而由主体控制的现有经济资源。（经济资源是指一项可能产生经济利益的权利。） |
| 负债 | 主体由于过去事项而承担的现时义务，该义务的履行预期会导致含有经济利益的资源流出主体。 | 主体由于过去事项而转移一项经济资源的现时义务。                    |

不再提及“预期经济利益流向”

对资产和负债定义所作的最大变更是不再提及预期经济利益流向。同时还作出了一个类似的变更：即，删除了确认标准中的可能性标准。

IASB 之所以作出此修订是因为有人将“预期”一词同可能性门槛联系在了一起。这一联系使得“可能性”这一确认标准过多地出现。而且，IASB 认为可能性门槛的概念是有问题的，因其禁止了主体确认许多明显属于资产和负债的项目，如价外期权（因为其不太可能被行使）。

## 计量基础

新的《概念框架》描述了两种计量基础：历史成本和现值。《概念框架》断定这两种计量基础对于使用者而言均具有预测价值和证实价值，但在各种不同的情况下，某一计量基础所提供的信息可能比另一计量基础所提供的信息更有用。因此，在《概念框架》中并未区分二者孰优孰劣。

下表对这两种计量基础进行了描述：

| 计量基础                 | 计量基础提供的信息   | 入账价值还是退出价值？ |
|----------------------|---|-------------|
| 历史成本                 | <p>资产</p> <p>未使用的（或未收取的）和可收回的历史成本，包括交易费用。其包括融资成分的应计利息。</p> <p>负债</p> <p>针对收到的商品和服务未付的历史对价（扣除交易费用），如有亏损拨备则增加。其包括融资成分的应计利息。</p> | 入账价值        |
| 公允价值（市场参与者假设）        | <p>市场参与者在计量日发生的有序交易中出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。其不包括在出售一项资产或转移一项负债时可能发生的交易费用。</p>   | 退出价值        |
| 使用价值/履行价值（针对特定主体的假设） | <p>资产</p> <p>从资产的持续使用和处置中形成的未来现金流量的现值（扣除在处置资产时的交易费用）。</p> <p>负债</p> <p>在履行负债的过程中产生的未来现金流量的现值（包括未来交易费用）。</p>                   | 退出价值        |
| 现行成本                 | <p>资产</p> <p>在计量日购入一项类似资产所需支付的对价加上交易费用。其反映了该项资产当前年龄和状态。</p> <p>负债</p> <p>在计量日产生一项类似负债所能收到的对价减去交易费用。</p>                       | 入账价值        |

### 其他综合收益的用法

《概念框架》指出损益表是了解主体报告期间的财务业绩的主要信息来源。《概念框架》假设所有收益和费用均在损益中列示。IASB 只在特殊情况下才会决定将一项收益或费用从损益中剔除并将其纳入其他综合收益，而且该做法仅仅适用于因资产或负债的现值发生变化而产生的收益或费用。

《概念框架》还假设在其他综合收益中列示的项目将从其他综合收益重分类至损益，但是较之不对此类金额进行重分类，进行重分类必须提供更相关的信息。如果并无清晰的理由表明上述做法将产生对于了解主体在未来期间的损益更多的有用的信息，IASB 可能会认为不应进行重分类。

#### 德勤观察：

IASB 认为无法从概念上区分损益和其他综合收益。因此，新的《概念框架》既未就何时应将特定项目计入其他综合收益作出规定也未就应在哪些情况下进行后续的重分类作出规定。IASB 将在制定相关准则时作出决定。

## 阐述其他重要概念

新的《概念框架》还阐述了不确定性、终止确认、计量单元、报告主体及汇总财务报表等概念。

### 不确定性

《概念框架》概述了各类不确定性（如，存在性、结果和计量）将如何影响针对确认作出的决定。因为对取决于具体事实和情况的若干因素进行评估，故未提供详细指引。IASB 在制定准则时将考虑此类因素。某些不确定性可能将导致报告主体提供更多补充信息。

### 终止确认

新的《概念框架》指出终止确认应旨在如实反映以下二者：

- 在导致终止确认的交易完成后所保留的资产和负债；以及
- 该项交易导致主体资产和负债发生的变更。

### 计量单元

新的《概念框架》指出，如何确定计量单元取决于某个项目的具体特征而无法从概念的层面上作出规范。某一特定项目的计量单元与确认和计量要求之间存在相互联系，而 IASB 在制定准则时则会综合考虑这些方面。某一特定事项用于确认的计量单元有可能不同于在计量时所采用的计量单元（如，在某项准则中可能要求对合同逐一进行确认但作为某一组合的一部分进行计量）。

### 报告主体及汇总财务报表

最明显的报告主体的例子包括一个单一的法律结构（例如，股份有限公司）和由母公司及其子公司组成的一个集团。尽管报告主体无需是法律实体，但新《概念框架》承认当报告主体既非法律实体也非由母公司和子公司组成的集团时将难以作出明确的界定。若报告主体并非法律实体，则在界定报告主体的范围时应关注财务报表的主要使用者的信息需求。

新《概念框架》还承认了汇总财务报表。此类财务报表由两个以上并非由母公司和子公司关系链接的主体组成的报告主体编制。同样地，新《概念框架》亦未阐述主体应在何种情况下或如何编制汇总财务报表。IASB 认为上述概念最好作为单独的准则层面的项目而非在《概念框架》中进行探讨。

## 生效日期

新《概念框架》自 2018 年 3 月 29 日发布后立即生效。

按照《概念框架》的修订版更新准则中所引述的内容：

某些准则引用了 1989 年版和 2010 年版《概念框架》中的内容。IASB 已发布一份单独的文件《按照〈概念框架〉更新准则中所引述的内容》，包含了对受影响的准则作出的相应修订，以使该等准则引述至新《概念框架》。此类修订对自 2020 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效且允许提前采用。

存在一个例外情况。《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS 3）要求在企业合并中，主体所取得的可辨认资产和所承担的负债均须满足《概念框架》中的资产和负债定义。IASB 决定在现阶段不对 IFRS 3 作出修订，因为 IASB 担心在采用新《概念框架》的情况下符合资产或负债定义的项目可能必须立即予以终止确认（因其不符合国际财务报告准则中的资产或负债的定义）。

### 2.3.7 对 IFRS 3 的修订 – 业务的定义

IASB 对 IFRS 3 的实施后复核发现，许多利益相关方对在应用 IFRS 3 时如何诠释及应用业务的定义存有疑虑。由于对购买一项业务和购买一组资产在商誉、购买成本和递延所得税上存在不同会计处理要求，IASB 发布了旨在澄清业务定义的修订以对上述疑虑作出回应。

#### 满足业务定义的最低要求

本次修订澄清，尽管业务通常有产出，但产出并非是使一组活动和资产的集合构成业务所必需的。然而，为满足业务的定义，一组活动和资产的集合必须至少包括相结合能够显著促进产出能力的投入和实质性过程。IASB 同时澄清，有产出及产出本身并不足以确定一组活动和资产的集合构成业务。取而代之的是，主体需要证明已同时取得投入以及实质性过程。

为澄清在未包括形成产出所需的全部投入和过程的情况下也可能存在业务，IASB 将术语“产出能力”替换为“促进产出的能力”。

#### 评估所取得的过程是否是实质性的

为确定所取得的过程是否是实质性的，取决于在购买日是否具有产出，需应用不同的标准。

对于在购买日具有产出的一组活动和资产的集合（即，在购买日产生收入的活动和资产），如果符合下述两种情形之一，则所取得的过程具有实质性：

- (a) 该过程对继续生产产出的能力至关重要，且所取得的投入包括具备实施该过程（或一组过程）的必要技能、知识或经验的有组织的员工；
- (b) 该过程能够显著促进持续生产产出的能力，并且是独有或稀缺的，或在不付出重大成本、努力或不导致持续生产产出的能力发生延误的情况下无法予以置换。

对于在购买日不具有产出的一组活动和资产的集合，如果同时满足下述两项标准，则所取得的过程是具有实质性的：

- (a) 该过程对将所取得的一项或多项投入开发或转换为产出的能力至关重要；
- (b) 所取得的投入同时包括具备实施该过程（或一组过程）的必要技能、知识或经验的有组织的员工，以及员工能够用于开发或转换为产出的其他投入。

IASB 在 IFRS 3 的示例中新增了若干例子，以说明在特定情形下如何应用新指引。

#### 德勤观察：

IASB 指出，所购买的合同是一项投入但并非实质性过程。然而，所购买的合同能够使主体获得有组织的员工，进而能够实施主体所控制并因此已取得的实质性过程。

#### 市场参与者置换缺失要素的能力

在本次修订发布前，IFRS 3 规定如果市场参与者有能力购买业务并持续生产产出（例如，把业务与其自身的投入和过程结合），则业务并不需要包括卖方在经营该项业务中使用的所有投入或过程。

IASB 现删除了上述内容，因为 IFRS 3 实施后复核的参与者指出，评估市场参与者是否有能力实施此类整合颇具挑战性。取而代之的是，如上文所述，IASB 决定关注所取得的投入和所取得的实质性过程相结合能否显著促进产出能力。

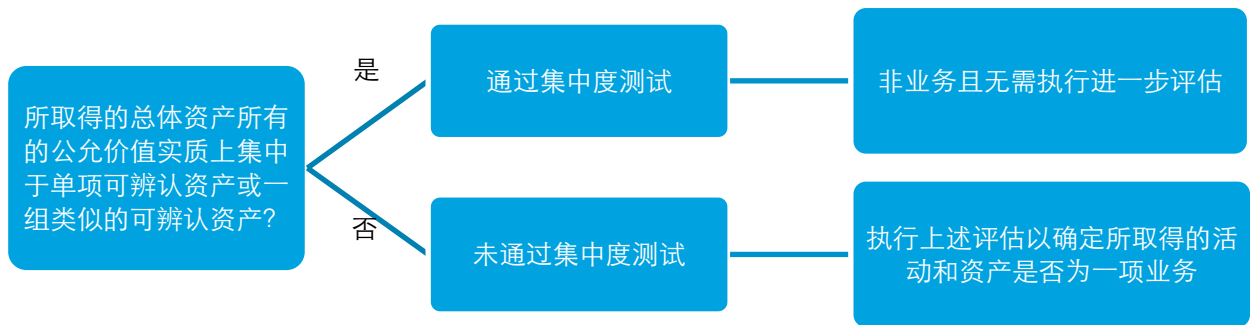
### 缩小产出的定义的涵盖范围

本次修订使产出关注于向客户提供的产品和服务。IASB 希望借此与《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》（IFRS 15）中产出的概念保持一致。

本次修订从新定义中删除了提及直接向投资者或其他所有者、成员或参与者提供低成本和其他经济利益的形式的回报的内容。IASB 认为，降低成本并非区分业务购买和资产购买的有用概念。许多不包括实质性过程的资产购买亦可能有降低成本的动机。

### 识别公允价值集中度的可选测试

就所购买的一组活动和资产是否并非一项业务执行简化评估（集中度测试）：



IASB 认为在测试中应关注总体资产而非净资产，因为债务或其他负债的存在与购买是否为企业合并无关。此外，集中度测试将所取得的现金和现金等价物、递延所得税资产和因递延所得税负债影响而产生的商誉排除在外，因为此类项目与所取得的一组活动和资产是否包括一项实质性过程无关。

#### 德勤观察：

在本次修订的结论基础中，IASB 认为，理论上集中度测试在某些情况下可能将交易识别为资产购买，而如果执行详细评估时该项交易可能被识别为企业合并（“假阳性”）。在设计集中度测试时已经考虑在最大限度减少这种情况，然而，如果出现“假阳性”的错误测试结果，将导致主体未能确认经济上存在的商誉。IASB 指出，在这种情况下商誉不会是所购买的资产总体公允价值的重要组成部分，否则前述集中度测试也将得出相反的结果。

### 生效日期

本次修订适用于在自 2020 年 1 月 1 日或以后日期开始的首个年度报告期间期初或之后发生的企业合并和资产购买，允许提前采用。如果主体针对较早的期间应用该修订，则应当披露这一事实。





### 2.3.8 对 IAS 1 和 IAS 8 的修订 – 重要性的定义

IASB 就某些主体在编制财务报表过程中作出重要性的判断时遇到困难的疑虑作出回应。将重要性的定义修订为：“如果能够合理预期某项信息被遗漏、错报或模糊可能影响通用目的财务报表的主要使用者依据提供特定报告主体之财务信息的财务报表所作出的决策，则该项信息具有重要性。”

对重要性的定义修订主要包括：

- “可能影响”的门槛已被“合理预期可能影响”所取代，因为前者可能被理解为过于宽泛，鉴于几乎任何情况均“可能”影响某些财务报表使用者的决策——即使其可能性极小。
- 采用《概念框架》中重要性定义的措辞，IASB 认为该等措辞更为清晰。这包括使用“主要使用者”的表述而非简单地提及“使用者”，因为后者被视为过于宽泛。
- 在重要性的定义中包括术语“模糊”，以纳入 IAS 1:30A 的现行概念，并应对了除了“错报”和“遗漏”之外还应同时考虑包括了非重要信息的影响的疑虑。
- 说明性措辞已从定义移至说明性段落，以明确区分属于定义一部分的要求以及对定义作出说明的要求。
- 术语“经济决策”已被“决策”所取代，预期两者的诠释方式相同。

本次修订对在自 2020 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间内作出的重要性判断生效，并应采用未来适用法，允许提前采用（主体必须披露这一事实）。

## 2.4 IASB 发布的解释公告

### 2.4.1 《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。

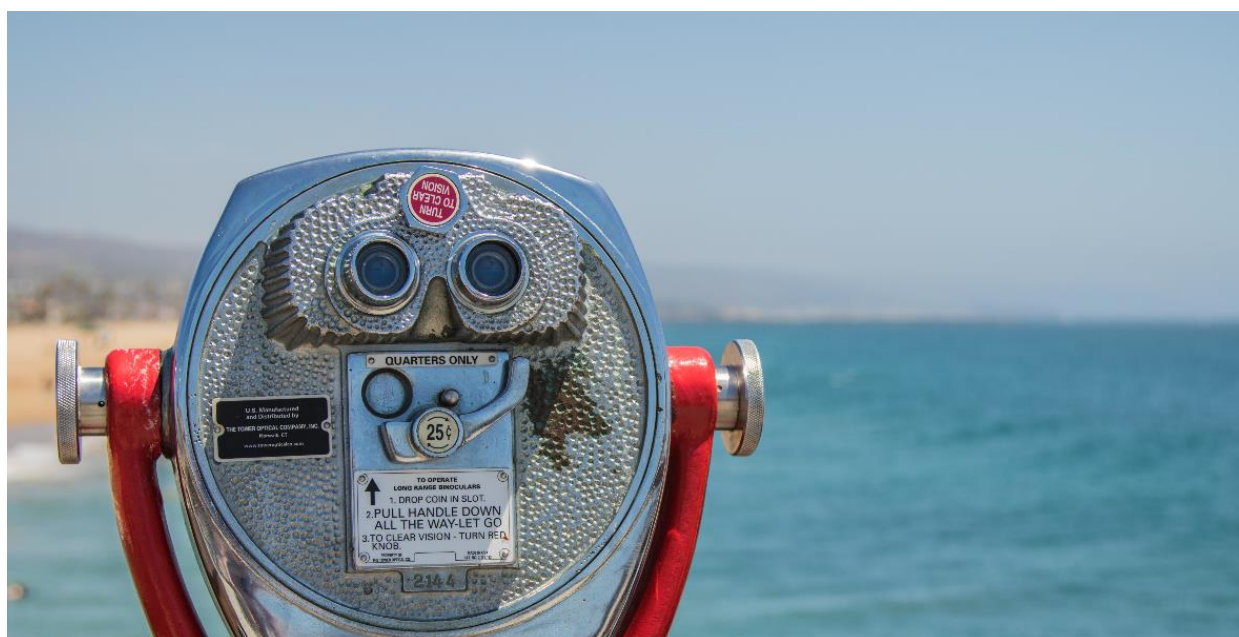
- 若主体得出结论认为税务机关可能接受某一特定的所得税的会计处理方法，则主体必须根据其其在纳税申报表中提及的所得税会计处理方法一致地来确定应税利润（可抵扣亏损）、计税基础、未利用可抵扣亏损、未利用税款抵减或税率。
- 若主体得出结论认为税务机关不太可能接受某一特定所得税的会计处理方法，则主体必须采用基于所得税的会计处理方法最可能发生的金额或期望值来确定应税利润（可抵扣亏损）、计税基础、未利用可抵扣亏损、未利用税款抵减和税率。

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. 2019 年展望

2018 年国际财务报告准则的制定与完善稳步推进，IASB 推出了修订后的《概念框架》，有关国际财务报告准则的制定与完善工作也取得了显著成效。展望 2019 年，IASB 正在进行的部分项目目前均已取得重大进展，为下一步的推进奠定了基础，我们预计这些项目在 2019 年会有进一步实质性进展。

- IFRS 17 可能面临修订，2018 年 10 月 IASB 通过了评估 IFRS 17 潜在修订的标准，并已收到若干被认为有问题且是实施挑战的修订议题。IASB 已就其中的部分议题进行讨论，并将在 2019 年初对剩余议题进行讨论；
- 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，IASB 将于 2019 年 3 月发布该项目总结；
- 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，该项目讨论文件预计将于 2020 年上半年发布；
- 基本财务报表项目，IASB 正着力改进基本财务报表，尤其是财务业绩表的结构和内容，预期于 2019 年第一季度进行进一步讨论，IASB 尚未决定是否将发布该项目讨论文件或者征求意见稿；
- 具有权益特征的金融工具项目，IASB 已经就该项目进行了研究和讨论，提出了具体的改革方案，已于 2018 年 6 月发布了该项目讨论文件，反馈意见征集已于 2019 年 1 月截止，预期 2019 年第一季度将发布讨论文件的反馈；
- 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，讨论文件或征求意见稿预计将于 2019 年下半年发布；
- 动态风险管理项目，IASB 于 2017 年重新启动了该项目，就该项目的目标和方向形成了初步的意见，核心模型预计将于 2019 年下半年发布。



# 结语

2019 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，新财务报表格式已经生效，在编制 2018 年度财务报表时即需要采用；新租赁准则将从 2019 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表的企业中实施；新金融工具准则于 2019 年在所有上市公司范围内实施，而新收入准则将于 2020 年在所有上市公司范围内实施。国际财务报告准则方面，修订后的 IFRS 16 等众多重要修订和更新将在自 2019 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**  
中国成都市高新区交子大道365号中海国际中心F座17层  
邮政编码：610041  
电话：+86 28 6789 8188  
传真：+86 28 6317 3500

### 重庆

**德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）重庆分所**  
重庆市渝中区民族路188号环球金融中心43层  
邮政编码：400010  
电话：+86 23 8823 1888  
传真：+86 23 8857 0978

### 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 0121

### 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 / 8779 7916

### 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 8312 6099

### 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49层01号  
邮政编码：430000  
电话：+86 (27) 8538 2222  
传真：+86 (27) 8526 7032

### 厦门

**德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）厦门分所**  
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](http://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 强企业超过 80% 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 286,000 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](http://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。