

Deloitte.

德勤



德勤会计聚焦

总结 2019 年，迎接 2020 年

2020 年 1 月

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. 新非货币性资产交换准则	3
2. 新债务重组准则	7
3. 财政部发布新的一般企业财务报表格式以及合并财务报表格式	10
4. 准则解释和其他会计规定	17
第二部分 国际财务报告准则相关的修订及更新	24
1. 截至 2019 年 12 月 31 日止年度强制生效的新的及经修订的 IFRS 准则和解释公告	24
2. 2019 年国际财务报告准则解释委员会(IFRIC)议程决定	31
3. 截至 2019 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	33
4. 2019 年 IFRS 资源	41
5. 2020 年展望	42
结语	43

《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

在经过之前几年的大规模更新发展之后，会计准则于 2019 年进入了重要的实施阶段。在中国，财政部 2017 年修订发布的金融工具系列准则于 2019 年起在中国所有上市公司实施。财政部 2018 年修订发布的新租赁准则于 2019 年起分阶段实施。国际上，国际财务报告准则中的 IFRS 16 新租赁准则已自 2019 年 1 月 1 日起生效。而准则更新方面，2019 年也在有序进行中，财政部发布了修订后的非货币性资产交换准则和债务重组准则，以及企业会计准则解释第 13 号、新的财务报表格式和其他会计规定等规范性文件；国际会计准则理事会（IASB）也发布了若干准则修订和征求意见稿。展望 2020 年，新收入准则将在中国所有上市公司范围内实施，而中国和国际可能也会有新的准则和修订发布。

本期《德勤会计聚焦》主要由两部分组成，第一部分总结了 2019 年度财政部新发布的企业会计准则及修订、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）所发布的截至 2019 年 12 月 31 日止年度报告期间强制生效的新的及经修订的国际财务报告准则，以及至 2019 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 2020 年度中国及国际准则的未来发展动向。

企业会计准则的要点提示：

新非货币性资产交换准则：

- 明确了准则的适用范围。
- 规定了确认换入资产和终止确认换出资产的时点，明确了换入资产确认时点与换出资产终止确认时点不一致时的会计处理。
- 细化了非货币性资产交换的会计处理，新增了披露要求。

新债务重组准则：

- 修订了债务重组的定义，并明确了准则的适用范围。
- 要求债权人以放弃债权的公允价值为基础计量其获得资产的初始成本。
- 细化了将债务转为权益工具进行债务重组等的会计处理。

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、新收入准则和新租赁准则分为两种情形）及合并财务报表格式。
- 新的企业财务报表格式拆分、新增了部分列报项目，对于已执行新租赁准则的一般企业财务报表，增加、修订了与新租赁准则相关的项目。

企业会计准则解释第 13 号：

- 补充了企业与其所属企业集团其他成员单位的合营企业或联营企业的关联方关系的判断。
- 与 IFRS 3 修订一致，细化了企业合并中取得的经营活动或资产的组合是否构成“业务”的判断条件；引入了集中度测试以简化非同一控制下企业合并中对“业务”的判断。

国际财务报告准则的要点提示：

截至 2019 年 12 月 31 日止年度强制生效的新的及经修订的 IFRS，主要包括：

- IFRS 16 租赁，运用控制模型来识别租赁；对于承租人，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）；增加有关租赁的披露要求。

截至 2019 年 12 月 31 日止已发布但尚未生效的新的及经修订的 IFRS，主要包括：

- IFRS 17，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。
- IFRS 3 修订，细化了企业合并中取得的经营活动或资产的组合是否构成“业务”的判断条件；引入了集中度测试以简化非同一控制下企业合并中对“业务”的判断。

引言

2019 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 2019 年开始实施。在准则制定和发布方面，2019 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 年修订发布的金融工具系列准则（《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”））于 2019 年起在中国所有上市公司实施。财政部 2018 年修订发布的《企业会计准则第 21 号——租赁》（以下简称“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告的企业实施。财政部于 2019 年也发布了修订后的非货币性资产交换准则以及债务重组准则。此外，财政部于 2019 年还发布了新的一般企业财务报表格式及合并财务报表格式、企业会计准则解释第 13 号，以及永续债相关会计处理规定等。

国际财务报告准则方面，《国际财务报告准则第 16 号——租赁》(IFRS 16) 已于 2019 年全面实施。2019 年，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 于 2019 年发布征求意见稿《对<国际财务报告准则第 17 号>的修订》，国际利率基准改革对现有准则的影响的修订等项目也正在进行中。

展望 2020 年及 2021 年，准则执行及发展之路依旧任重而道远。《企业会计准则第 14 号——收入》（以下简称“新收入准则”）将于 2020 年在中国所有上市公司执行。新租赁准则将于 2021 年在中国所有上市公司及其他所有执行企业会计准则的企业范围内执行。新金融工具准则和新收入准则也将于 2021 年在所有执行企业会计准则的企业范围内执行。对于新保险合同准则，财政部于 2018 年 12 月发布了保险合同准则征求意见稿，保险合同准则的最终稿可能在 2020 年或其之后发布。而在国际准则方面，IASB 正在推进的保险合同准则的修订，同一控制下企业合并项目等多个重要准则项目预计也将在 2020 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

2019 年，财政部陆续发布了若干对企业会计准则的修订，准则解释及其他规定。本部分归纳和总结了 2019 年及其之后实施的新准则，2019 年度财政部新修订的准则，准则解释及其他规定(以下简称“新准则修订及其他规定”)，简要介绍了新的准则修订与现行准则的差异，并对部分新准则修订及其他规定给出了具体解读。

财政部于近几年发布的新金融工具准则，新收入准则和新租赁准则的实施时间汇总如下：

修订的企业会计准则	发布日期	实施日期			准则解读索引链接
		境内外同时上市及境外上市公司	其他境内上市公司	其他执行企业会计准则的企业	
企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量	2017 年 3 月 31 日				《德勤会计聚焦—总结 2017 年，迎接 2018 年》
企业会计准则第 23 号——金融资产转移	2017 年 3 月 31 日	自 2018 年 1 月 1 日起	自 2019 年 1 月 1 日起	自 2021 年 1 月 1 日起	
企业会计准则第 24 号——套期会计	2017 年 3 月 31 日				《德勤会计聚焦—新金融工具会计准则》
企业会计准则第 37 号——金融工具列报	2017 年 5 月 2 日				
企业会计准则第 14 号——收入	2017 年 7 月 5 日	自 2018 年 1 月 1 日起	自 2020 年 1 月 1 日起	自 2021 年 1 月 1 日起	《德勤会计聚焦—总结 2017 年，迎接 2018 年》
企业会计准则第 21 号——租赁	2018 年 12 月 7 日	自 2019 年 1 月 1 日起	自 2021 年 1 月 1 日起	自 2021 年 1 月 1 日起	《德勤会计聚焦—总结 2018 年，迎接 2019 年》

财政部于 2019 年度发布的新准则修订及其他规定如下：

名称	文号	发布日期	实施日期	下文索引
永续债相关会计处理的规定	财会〔2019〕2 号	2019 年 1 月 28 日	2019 年 1 月 28 日	4.1
2019 年度一般企业财务报表格式	财会〔2019〕6 号	2019 年 4 月 30 日	2019 年度中期财务报表和年度财务报表及以后期间的财务报表	3.1
企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换	财会〔2019〕8 号	2019 年 5 月 9 日	2019 年 6 月 10 日 (注)	1
企业会计准则第 12 号——债务重组	财会〔2019〕9 号	2019 年 5 月 16 日	2019 年 6 月 17 日 (注)	2
合并财务报表格式 (2019 版)	财会〔2019〕16 号	2019 年 9 月 19 日	2019 年度合并财务报表及以后期间的合并财务报表	3.2
企业会计准则解释第 13 号	财会〔2019〕21 号	2019 年 12 月 10 日	2020 年 1 月 1 日	4.2
碳排放权交易有关会计处理暂行规定	财会〔2019〕22 号	2019 年 12 月 16 日	2020 年 1 月 1 日	4.3

注：企业对 2019 年 1 月 1 日至准则实施日之间发生的非货币性资产交换或债务重组，应根据新准则进行调整。

1. 新非货币性资产交换准则

2019 年 5 月 9 日，财政部发布了经修订的《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》（以下简称“新非货币性资产交换准则”）。新非货币性资产交换准则自 2019 年 6 月 10 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行。

新非货币性资产交换准则的修订内容主要包括：修订非货币性资产交换的定义；明确准则的适用范围；规定非货币性资产交换的确认时点；细化非货币性资产交换的会计处理。以下介绍主要修订内容或变化：

1.1 修订非货币性资产交换的定义

非货币性资产交换，是指企业主要以固定资产、无形资产、投资性房地产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。

德勤观察：

新非货币性资产交换准则以例举的形式说明非货币性资产交换的对象时增加了“投资性房地产”，同时删除了“存货”，以与新非货币性资产交换准则规定的适用范围保持一致。

1.2 明确准则的适用范围

新非货币性资产交换准则适用于所有非货币性资产交换，但下列各项适用其他相关会计准则：

- (一) 企业以存货换取客户的非货币性资产的，适用《企业会计准则第14号——收入》。
- (二) 非货币性资产交换中涉及企业合并的，适用《企业会计准则第20号——企业合并》《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》。
- (三) 非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范的金融资产的，金融资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第23号——金融资产转移》。
- (四) 非货币性资产交换中涉及由新租赁准则规范的使用权资产或应收融资租赁款等的，相关资产的确认、终止确认和计量适用新租赁准则。
- (五) 非货币性资产交换的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易的，或者非货币性资产交换的双方均受同一方或相同的多方最终控制，且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交换的一方接受了另一方权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。

德勤观察：

原准则没有对其适用范围作出规定，仅在讲解中有部分说明。为了保持企业会计准则体系的内在协调，新非货币性资产交换准则明确了准则的适用范围，从而有效地解决了因准则适用范围不清而导致实务上的差异。修订后的准则将以存货换取客户的非货币性资产的交易排除在新非货币性资产交换准则的适用范围之外，以与《企业会计准则第14号——收入》保持一致。

1.3 规定非货币性资产交换的确认时点

新非货币性资产交换准则规定了确认换入资产和终止确认换出资产的时点，以及当换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点不一致时的会计处理原则。

	换入资产	换出资产
确认或终止确认时点	在换入资产符合资产定义并满足资产确认条件时	在换出资产满足资产终止确认条件时

当换入资产确认时点与换出资产终止确认时点不一致时（ 换入资产满足 资产确认条件， 换出资产尚未满足 终止确认条件的）	在确认换入资产的同时将交付换出资产的义务确认为一项负债
当换入资产确认时点与换出资产终止确认时点不一致时（ 换入资产尚未满足 资产确认条件， 换出资产满足 终止确认条件的）	在终止确认换出资产的同时将取得换入资产的权利确认为一项资产

德勤观察：

原准则没有对非货币性资产交换的确认时点作出规定。在非货币性资产交换中，换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点通常是一致的。但有时，非货币性资产交换中换入资产的确认时点和换出资产的终止确认时点可能并不一致。在这种情形下，企业应当按照相关企业会计准则的规定判断换入资产和换出资产是否满足确认或终止确认条件，并予以相应的会计处理。新非货币性资产交换准则规定，当换入资产确认时点与换出资产终止确认时点不一致时，在确认换入资产的同时将交付换出资产的义务确认为一项负债；在终止确认换出资产的同时将取得换入资产的权利确认为一项资产。

1.4 细化非货币性资产交换的会计处理

新非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值为基础计量：

- （一）该项交换具有商业实质；
- （二）换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

1、以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，应当按照以下规定进行会计处理：

情形	以公允价值计量	
情形一：以 换出资产的公允价值为首选	换入资产的初始计量	换出资产公允价值 （涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值）+ 应支付的相关税费
	损益计量	换出资产公允价值 - 换出资产账面价值
情形二：有 确凿证据表明换入资产的公允价值更可靠的	换入资产的初始计量	换入资产公允价值 + 应支付的相关税费
	损益计量	换入资产公允价值（涉及补价的，减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值）- 换出资产账面价值

情形		以公允价值计量
情形三：同时换入多项资产，且以换出资产的公允价值为首选	换入资产的初始计量	分摊比例=换入的金融资产以外的各项换入资产的公允价值÷换入的金融资产以外的各项换入资产的公允价值之和； 换入的金融资产以外的各项换入资产应分摊的公允价值=换出资产的公允价值总额（涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值）扣除换入金融资产公允价值后的净额×分摊比例； 换入的金融资产的初始计量金额=公允价值 换入的金融资产以外的各项换入资产的初始计量金额=各项换入资产应分摊的公允价值+应支付的相关税费
	损益计量	换出资产公允价值 - 换出资产账面价值
情形四：同时换入多项资产，且有确凿证据表明换入资产的公允价值更可靠的	换入资产的初始计量	各项换入资产的公允价值+应支付的相关税费
	损益计量	各项换入资产公允价值之和（涉及补价的，减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值）- 换出资产账面价值
情形五：同时换出多项资产，且以换出资产的公允价值为首选	换入资产的初始计量	各项换出资产公允价值之和（涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值）+ 应支付的相关税费
	损益计量	各项换出资产公允价值 - 各项换出资产账面价值
情形六：同时换出多项资产，且有确凿证据表明换入资产的公允价值更可靠的	换入资产的初始计量	换入资产公允价值 + 应支付的相关税费
	损益计量	分摊比例=各项换出资产的公允价值÷各项换出资产的公允价值之和； 各项换出资产应分摊的公允价值=换入资产的公允价值总额（涉及补价的，减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值）×分摊比例； 各项换出资产应确认的损益=各项换出资产应分摊的公允价值-各项换出资产账面价值

2、以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，应当按照以下规定进行会计处理：

情形		以账面价值为基础计量
情形一：不涉及换入或换出多项资产	换入资产的初始计量	换出资产账面价值（涉及补价的，加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值）+ 应支付的相关税费
	损益计量	不确认损益

情形		以账面价值为基础计量
情形二：换入多项资产，且换入资产的公允价值能够可靠计量的	换入资产的初始计量	分摊比例=各项换入资产的公允价值÷各项换入资产的公允价值之和； 各项换入资产应分摊的金额=换出资产的账面价值总额（涉及补价的，加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值）×分摊比例； 各项换入资产的初始计量金额=各项换入资产应分摊的金额+应支付的相关税费
	损益计量	不确认损益
情形三：换入多项资产，且换入资产的公允价值不能够可靠计量的	换入资产的初始计量	分摊比例=各项换入资产的原账面价值÷各项换入资产的原账面价值之和； 各项换入资产应分摊的金额=换出资产的账面价值总额（涉及补价的，加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值）×分摊比例； 各项换入资产的初始计量金额=各项换入资产应分摊的金额+应支付的相关税费
	损益计量	不确认损益
情形四：换出多项资产	换入资产的初始计量	各项换出资产的账面价值总额（涉及补价的，加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值）+应支付的相关税费
	损益计量	不确认损益

德勤观察：

与原准则相比较，新非货币性资产交换准则关于非货币性资产交换的会计处理规定更加详细，但是会计处理的原则基本没有发生变化。

1.5 增加与非货币性资产交换有关的披露要求

企业应当在附注中披露与非货币性资产交换有关的下列信息：

- （一）非货币性资产交换是否具有商业实质及其原因。
- （二）换入资产、换出资产的类别。
- （三）换入资产初始计量金额的确定方式。
- （四）换入资产、换出资产的公允价值以及换出资产的账面价值。
- （五）非货币性资产交换确认的损益。

德勤观察：

准则新增了“非货币性资产交换是否具有商业实质及其原因”的披露要求。非货币性资产交换具有商业实质，是换入资产以公允价值为基础进行计量的重要条件，新增披露要求为财务报表使用者提供更加有用的信息。

1.6 衔接规定

企业对 2019 年 1 月 1 日至新非货币性资产交换准则施行日之间发生的非货币性资产交换，应根据新非货币性资产交换准则进行调整。企业对 2019 年 1 月 1 日之前发生的非货币性资产交换，不需要按照新非货币性资产交换准则的规定进行追溯调整。

2. 新债务重组准则

2019 年 5 月 16 日，财政部发布了经修订的《企业会计准则第 12 号——债务重组》（以下简称“新债务重组准则”）。新债务重组准则自 2019 年 6 月 17 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行。

新债务重组准则的修订内容主要包括：修订债务重组的定义；明确准则的适用范围；修订债务重组的会计处理；完善债务重组的披露要求。以下介绍主要修订内容或变化：

2.1 修订债务重组的定义

新债务重组准则规定，债务重组是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。新债务重组准则中的债务重组涉及的债权和债务是指《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的金融工具。

德勤观察：

原准则以“债务人发生财务困难”、债权人“作出让步”为条件对债务重组进行定义，将债务重组限定在较小范围内。新债务重组准则修订了债务重组的定义，实际上扩大了债务重组的概念范围。

2.2 明确准则的适用范围

新债务重组准则适用于所有债务重组，但下列各项适用其他相关会计准则：

- (一) 债务重组中涉及的债权、重组债权、债务、重组债务和其他金融工具的确认、计量和列报，分别适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。
- (二) 通过债务重组形成企业合并的，适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》。
- (三) 债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行债务重组的，或者债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。

德勤观察：

原准则没有对其适用范围作出规定。为了保持企业会计准则体系的内在协调，新债务重组准则明确了准则的适用范围，从而有效地解决了过往因准则适用范围不够清晰而导致实务上的可能差异。同时，新债务重组准则明确，债务重组中涉及的债权、重组债权、债务、重组债务和其他金融工具的确认、计量和列报，适用相关新金融工具准则。

与新非货币性资产交换准则类似，新债务重组准则也将符合权益性交易实质的债务重组排除在准则适用范围外。

2.3 修订债务重组的会计处理

新债务重组准则对债权人和债务人的会计处理主要规定如下：

情形	债权人	债务人
以资产清偿债务方式进行债务重组	债权人应当在相关资产符合其定义和确认条件时予以确认。初始确认受让的金融资产以外的资产时，应当以 成本 计量，该成本包括 放弃债权的公允价值 和依据相关企业会计准则的规定应当计入该资产成本的其他成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。	债务人应当在相关资产和所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认，所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。
将债务转为权益工具方式进行债务重组	债权人应当在相关资产符合其定义和确认条件时予以确认。将债务转为权益工具方式进行债务重组导致债权人将债权转为对联营企业或合营企业的权益性投资的，债权人应当按照包括 放弃债权的公允价值 和可直接归属于该资产的税金等其他成本计量其初始投资成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。	债务人应当在所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认。债务人初始确认权益工具时应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，应当计入当期损益。
修改其他条款方式进行债务重组	债权人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定，确认和计量重组债权。	债务人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定，确认和计量重组债务。
以多项资产清偿债务或者组合方式进行债务重组	债权人应当首先按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定确认和计量受让的金融资产和重组债权，然后按照受让的金融资产以外的各项资产的公允价值比例，对 放弃债权的公允价值 扣除受让金融资产和重组债权确认金额后的净额进行分配，并以此为基础按照新债务重组准则关于以资产清偿债务方式进行债务重组的规定分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。	债务人应当按照新债务重组准则关于将债务转为权益工具和采用修改其他条款方式进行债务重组的规定确认和计量权益工具和重组债务，所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，应当计入当期损益。

德勤观察：

对于**以资产清偿债务方式**进行债务重组的，就债权人而言，原准则要求按照受让的非现金资产的公允价值计量；新债务重组准则要求按照受让的非现金资产（不包括金融资产）的成本计量，该成本包括**放弃债权的公允价值**和依据相关企业会计准则的规定应当计入该资产成本的其他成本。

对于**将债务转为权益工具方式**进行债务重组的，就债权人而言，原准则要求债权人应当将享有股份的公允价值确认为对债务人的投资；新债务重组准则要求债权人按照放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税

金等其他成本计量其初始投资成本。对于将债务转为权益工具方式进行债务重组取得的权益工具，债权人应当区别不同情况进行会计处理：若债务转为权益工具后债权人不能对债务人实施控制、不具有共同控制或重大影响，债权人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行确认和计量；若债务转为权益工具后债权人能够对债务人具有共同控制或重大影响，债权人应当按照新债务重组准则第七条和《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定进行确认和计量；若债务转为权益工具后债权人能够对债务人实施控制，债权人应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定进行确认和计量；就债务人而言，对于将债务转为权益工具方式进行债务重组的，原准则要求债务人按照股份的公允价值计量；新债务重组准则要求债务人初始确认权益工具时应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。

对于采用**修改其他条款方式**进行债务重组的，涉及或有应收、应付金额的情况下，原准则要求债权人不应确认或有应收金额，债务人应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定将或有应付金额确认为预计负债；而新债务重组准则删除关于或有应收、应付金额遵循或有事项准则的规定，要求债权人对重组债务按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定确认和计量重组债权，债务人应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定确认和计量重组债务。

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》及其应用指南的规定，企业与交易对手方修改或重新设定合同，未导致金融资产或金融负债终止确认，但导致合同现金流量发生变化的，应当重新计算该金融资产或金融负债的账面余额，并将相关利得或损失计入当期损益。重新计算该金融资产或金融负债的账面余额，应当根据将重新议定或修改的合同现金流量按金融资产或金融负债的原实际利率（购买或源生的已发生信用减值的金融资产为经信用调整的实际利率）或按《企业会计准则第 24 号——套期会计》第二十三条规定的重新计算的利率（如适用）折现的现值确定。对于修改或重新议定合同所产生的所有成本或费用，企业应当调整修改后的金融资产或金融负债账面价值，并在修改后金融资产或金融负债的剩余期限内进行摊销。

2.4 完善债务重组的披露要求

新债务重组准则规定，债权人或债务人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息：

债权人	债务人
<ul style="list-style-type: none"> 根据债务重组方式，分组披露债权账面价值和债务重组相关损益。 债务重组导致的对联营企业或合营企业的权益性投资增加额，以及该投资占联营企业或合营企业股份总额的比例。 	<ul style="list-style-type: none"> 根据债务重组方式，分组披露债务账面价值和债务重组相关损益。 债务重组导致的股本等所有者权益的增加额。

德勤观察：

新债务重组准则删除了对于债权人的“或有应收金额”和“债务重组中受让的非现金资产的公允价值、由债权转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债权的公允价值的确定方法及依据”的披露要求；删除了对于债务人的“或有应付金额”和“债务重组中转让的非现金资产的公允价值、由债务转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债务的公允价值的确定方法及依据”的披露要求。但需要注意的是，对于债务重组交易，新金融工具准则中的相关披露要求仍应适用。

2.5 衔接规定

企业对 2019 年 1 月 1 日至新债务重组准则施行日之间发生的债务重组，应根据新债务重组准则进行调整。企业对 2019 年 1 月 1 日之前发生的债务重组，不需要按照新债务重组准则的规定进行追溯调整。

3. 财政部发布新的一般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，2019 年 1 月 1 日起分阶段实施的新租赁准则，以及企业会计准则实施中的有关情况，财政部于 2019 年修订及发布了新的一般企业财务报表格式及新的合并财务报表格式。

3.1 一般企业新财务报表格式

财政部于 2019 年 4 月 30 日发布了《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2019〕6 号，以下简称“6 号文”），对一般企业财务报表格式进行了修订。6 号文适用于执行企业会计准则的非金融企业 2019 年度中期财务报表和年度财务报表及以后期间的财务报表。财政部于 2018 年 6 月 15 日发布的《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）同时废止。

财政部针对“适用于尚未执行新金融工具准则、新收入准则和新租赁准则的企业”及“适用于已执行新金融工具准则、新收入准则和新租赁准则的企业”**两种情况**分别发布了一般企业财务报表格式。已执行新金融工具准则但未执行新收入准则和新租赁准则的企业，或已执行新金融工具准则和新收入准则但未执行新租赁准则的企业，应当结合两种情况的一般企业财务报表格式的要求对财务报表项目进行相应调整。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。

执行企业会计准则的金融企业应当按照《财政部关于修订印发 2018 年度金融企业财务报表格式的通知》（财会〔2018〕36 号）的要求编制财务报表，结合 6 号文的格式对金融企业专用项目之外的相关财务报表项目进行相应调整。

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

与财政部 2018 年 6 月 15 日发布的一般企业财务报表格式比较，本次修订的主要内容如下：

对于**资产负债表**项目，将“应收票据及应收账款”项目分拆为“应收票据”和“应收账款”两个项目，将“应付票据及应付账款”项目分拆为“应付票据”和“应付账款”两个项目。

对于资产负债表新增项目及明确的项目的列报内容，具体说明如下：

- “一年内到期的非流动资产”项目，通常反映预计自资产负债表日起一年内变现的非流动资产。对于按照相关会计准则采用折旧（或摊销、折耗）方法进行后续计量的固定资产、无形资产和长期待摊费用等非流动资产，折旧（或摊销、折耗）年限（或期限）只剩一年或不足一年的，或预计在一年内（含一年）进行折旧（或摊销、折耗）的部分，不得归类为流动资产，仍在各该非流动资产项目中填列，不转入“一年内到期的非流动资产”项目。
- “递延收益”项目中摊销期限只剩一年或不足一年的，或预计在一年内（含一年）进行摊销的部分，不得归类为流动负债，仍在该项目中填列，不转入“一年内到期的非流动负债”项目。
- “其他权益工具”项目，反映资产负债表日企业发行在外的除普通股以外分类为权益工具的金融工具的期末账面价值。对于资产负债表日企业发行的金融工具，分类为金融负债的，应在“应付债券”项目填列，对于优先股和永续债，还应在“应付债券”项目下的“优先股”项目和“永续债”项目分别

填列；分类为权益工具的，应在“其他权益工具”项目填列，对于优先股和永续债，还应在“其他权益工具”项目下的“优先股”项目和“永续债”项目分别填列。

- “专项储备”项目，反映高危行业企业按国家规定提取的安全生产费的期末账面价值。该项目应根据“专项储备”科目的期末余额填列。

对于**利润表**项目，6号文进一步明确或修订了“研发费用”、“财务费用”项目下的“利息收入”、“其他收益”、“资产处置收益”、“营业外收入”和“营业外支出”行目的列报内容，调整了“资产减值损失”项目的列示位置。相关项目说明如下：

- “研发费用”项目，反映企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出，以及计入管理费用的自行开发无形资产的摊销。
- “财务费用”项目下的“利息收入”项目，反映企业按照相关会计准则确认的应冲减财务费用的利息收入。该项目作为“财务费用”项目的其中项，以正数填列。
- “其他收益”项目，反映计入其他收益的政府补助，以及其他与日常活动相关且计入其他收益的项目。企业作为个人所得税的扣缴义务人，根据《中华人民共和国个人所得税法》收到的扣缴税款手续费，应作为其他与日常活动相关的收益在该项目中填列。
- “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（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。债务重组中因处置非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）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（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）产生的利得或损失也包括在本项目内。
- “营业外收入”项目，反映企业发生的除营业利润以外的收益，主要包括与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得（企业接受股东或股东的子公司直接或间接的捐赠，经济实质属于股东对企业的资本性投入的除外）等。
- “营业外支出”项目，反映企业发生的除营业利润以外的支出，主要包括公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。

对于**现金流量表**项目，6号文明确对于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，均在“收到其他与经营活动有关的现金”项目填列。

对于**所有者权益变动表**项目，6号文新增了“专项储备”项目，明确了“其他权益工具持有者投入资本”项目的列报内容。“其他权益工具持有者投入资本”项目，反映企业发行的除普通股以外分类为权益工具的金融工具的持有者投入资本的金额。

3.1.2 一般企业财务报表格式（适用于已执行新金融工具准则、新收入准则和新租赁准则的企业）

适用于已执行新金融工具准则、新收入准则和新租赁准则的一般企业财务报表格式具体如下：

对于**资产负债表**项目，与 2018 年度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格式比较，6号文将“应收票据及应收账款”项目分拆为“应收票据”和“应收账款”两个项目，将“应付票据及应付账款”项目分拆为“应付票据”和“应付账款”两个项目；新增了“应收款项融资”、“使用权资产”、“租赁负债”和“专项储备”项目；明确了“其他应收款”、“一年内到期的非流动资产”、“其他应付款”、“递延收益”和“其他权益工具”项目的列报内容；同时规定了对贷款承诺、财务担保合同等项目计提的损失准备的列报要求（之前**3.1.1**已经介绍过的内容，如一年内到期的非流动资产、递延收益、其他权益工具和专项储备等，本部分不再介绍）。

其他相关项目说明如下：

- “应收款项融资”项目，反映资产负债表日以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的应收票据和应收账款等。
- “其他应收款”项目，应根据“应收利息”、“应收股利”和“其他应收款”科目的期末余额合计数，减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额填列。其中的“应收利息”仅反映相关金融工具已到期可收取但于资产负债表日尚未收到的利息。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。
- “使用权资产”项目，反映资产负债表日承租人企业持有的使用权资产的期末账面价值。该项目应根据“使用权资产”科目的期末余额，减去“使用权资产累计折旧”和“使用权资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。
- “其他应付款”项目，应根据“应付利息”、“应付股利”和“其他应付款”科目的期末余额合计数填列。其中的“应付利息”仅反映相关金融工具已到期应支付但于资产负债表日尚未支付的利息。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。
- “租赁负债”项目，反映资产负债表日承租人企业尚未支付的租赁付款额的期末账面价值。该项目应根据“租赁负债”科目的期末余额填列。自资产负债表日起一年内到期应予以清偿的租赁负债的期末账面价值，在“一年内到期的非流动负债”项目反映。
- 由于同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，企业也可以设置“合同结算”科目（或其他类似科目），以核算同一合同下属于在某一时段内履行履约义务涉及与客户结算对价的合同资产或合同负债，并在此科目下设置“合同结算——价款结算”科目反映定期与客户进行结算的金额，设置“合同结算——收入结转”科目反映按履约进度结转的收入金额。资产负债表日，“合同结算”科目的期末余额在借方的，根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列；期末余额在贷方的，根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列。
- 企业按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的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。

对于**利润表**项目，与2018年度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格式比较，6号文在“投资收益”项目下新增“以摊余成本计量的金融资产终止确认收益”项目，进一步明确或修订了“研发费用”、“财务费用”项目下的“利息收入”项目、“其他收益”、“营业外收入”和“营业外支出”项目的列报内容，调整了“信用减值损失”和“资产减值损失”项目的列示位置（之前**3.1.1**已经介绍过的内容，如研发费用、利息收入、其他收益、营业外收入和营业外支出等，本部分不再介绍）。其他相关项目为“投资收益”项目下的“以摊余成本计量的金融资产终止确认收益”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利得或损失。

对于**现金流量表**项目和**所有者权益变动表**项目，与尚未执行新金融工具准则、新收入准则和新租赁准则的一般企业财务报表格式相同，6号文明确了政府补助在“收到其他与经营活动有关的现金”项目填列。6号文也新增了“专项储备”项目，明确了“其他权益工具持有者投入资本”项目的列报内容。

3.1.3 一般企业财务报表格式（局部示例）（附表1）

- 一般企业财务报表格式（适用于已执行新金融工具准则、新收入准则和新租赁准则的企业）——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	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
流动资产：			流动负债：		
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			应付票据		
应收账款			应付账款		
应收款项融资			预收款项		
其他权益工具投资			租赁负债		
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		
生产性生物资产			其他非流动负债		
油气资产			非流动负债合计		
使用权资产			负债合计		
无形资产			所有者权益（或股东权益）：		
开发支出			实收资本（或股本）		
商誉			其他权益工具		
长期待摊费用			其中：优先股		
递延所得税资产			永续债		
其他非流动资产			资本公积		
非流动资产合计			减：库存股		
			其他综合收益		
			专项储备		

新增项目

分拆项目

- 一般企业财务报表格式（适用于已执行新金融工具准则、新收入准则和新租赁准则的企业）——利润表（局部）

利润表

会企 02 表

编制单位：		____年__月		单位：元	
项目	本期金额	上期金额			
一、营业收入					
减：营业成本					
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					
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					
以摊余成本计量的金融资产终止确认收益（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）					
信用减值损失（损失以“-”号填列）					
资产减值损失（损失以“-”号填列）					
资产处置收益（损失以“-”号填列）					

新增项目

调整了顺序

关于比较信息的列报

- 按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》和《企业会计准则第30号——财务报表列报》的规定，企业变更会计政策或发生重要的前期差错更正，采用追溯调整法的，应当对可比会计期间的比较数据进行相应调整。企业首次执行新金融工具准则、新收入准则或新租赁准则，按照衔接规定，对因会计政策变更产生的累积影响数调整首次执行当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，不调整可比期间信息的，应当对首次执行当期的财务报表的本期数或期末数按照“适用于尚未执行新金融工具准则、新收入准则和新租赁准则的企业”的一般企业财务报表格式项目进行列报，对可比会计期间未调整的比较数据按照“适用于尚未执行新金融工具准则、新收入准则和新租赁准则的企业”的一般企业财务报表格式项目进行列报。
- 为了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，企业可以增加列报首次执行各项新准则当年年初的资产负债表。企业无论是否增加列报首次执行当年年初的资产负债表，均应当按照相关规定，在附注中分别披露首次执行各项新准则对当年年初财务报表相关项目的影响金额及调整信息。

德勤观察：

6号文以文件的形式重申财政部会计司在《关于2018年度一般企业财务报表格式有关问题的解读》中提及的意见，即企业应当对首次执行新金融工具准则、新收入准则或新租赁准则当期的财务报表的本期数或期末数按照附表1的报表项目进行列报，对可比会计期间未调整的比较数据按照“适用于尚未执行新金融工具准则、新收入准则和新租赁准则的企业”的一般企业财务报表项目进行列报，即资产负债表列报的比较数据为“上年年末余额”，一定程度上改变了很多年以来按照“年初余额”列报比较数据的传统做法。同时企业可以选择列报首次执行各项新准则当年年初的资产负债表。

3.2 新合并财务报表格式

为解决企业在合并财务报表编制中的实际问题，针对2019年1月1日起分阶段实施的新租赁准则，以及企业会计准则实施中的有关情况，在6号文和《财政部关于修订印发2018年度金融企业财务报表格式的通知》（财会〔2018〕36号）的基础上，财政部于2019年9月修订并印发了《关于修订印发合并财务报表格式（2019版）的通知》（财会〔2019〕16号，以下简称“新合并财务报表格式”），对合并财务报表格式进行了修订。《财政部关于修订印发2018年度合并财务报表格式的通知》同时废止。

新合并财务报表格式适用于执行企业会计准则的企业2019年度合并财务报表及以后期间的合并财务报表。已执行新金融工具准则、新收入准则和新租赁准则的企业，应当按照企业会计准则和新合并财务报表格式的要求编制合并财务报表；已执行新金融工具准则但未执行新收入准则和新租赁准则的企业，或已执行新金融工具准则和新收入准则但未执行新租赁准则的企业，应当结合新合并财务报表格式的要求对合并财务报表项目进行相应调整；未执行新金融工具准则、新收入准则和新租赁准则的企业，应当结合新合并财务报表格式的要求，对合并财务报表项目进行相应调整。

以下**3.2.2**列示的合并财务报表格式涵盖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。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。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新合并财务报表格式的要求，对合并财务报表项目进行调整后编制。

3.2.1 主要修订内容及说明

与《财政部关于修订印发2018年度合并财务报表格式的通知》附件中的合并财务报表格式相比，新合并财务报表格式的主要变动如下：

- 根据新租赁准则和新金融工具准则等规定，在原合并资产负债表中增加了“使用权资产”“租赁负债”等行项目，在原合并利润表中“投资收益”行项目下增加了“其中：以摊余成本计量的金融资产终止确认收益”行项目。
- 结合企业会计准则实施有关情况调整了部分项目，将原合并资产负债表中的“应收票据及应收账款”行项目分拆为“应收票据”“应收账款”“应收款项融资”三个行项目，将“应付票据及应付账款”行项目分拆为“应付票据”“应付账款”两个行项目，将原合并利润表中“资产减值损失”“信用减值损失”行项目的列报行次进行了调整，删除了原合并现金流量表中“为交易目的而持有的金融资产净增加额”“发行债券收到的现金”等行项目，在原合并资产负债表和合并所有者权益变动表中分别增加了“专项储备”行项目和列项目。

3.2.2 新合并财务报表格式（局部示例）

合并财务报表格式（2019 版）

编制单位：		年__月__日		会合 01 表 单位：元	
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
流动资产：			流动负债：		
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			应付票据		
应收账款			应付账款		
应收款项融资			预收款项		
预付款项			合同负债		
投资性房地产			租赁负债		
固定资产			长期应付款		
使用权资产			其他非流动负债		
			其他综合收益		
			专项储备		

新增项目

分拆项目

合并利润表

会合 02 表

编制单位：_____年__月

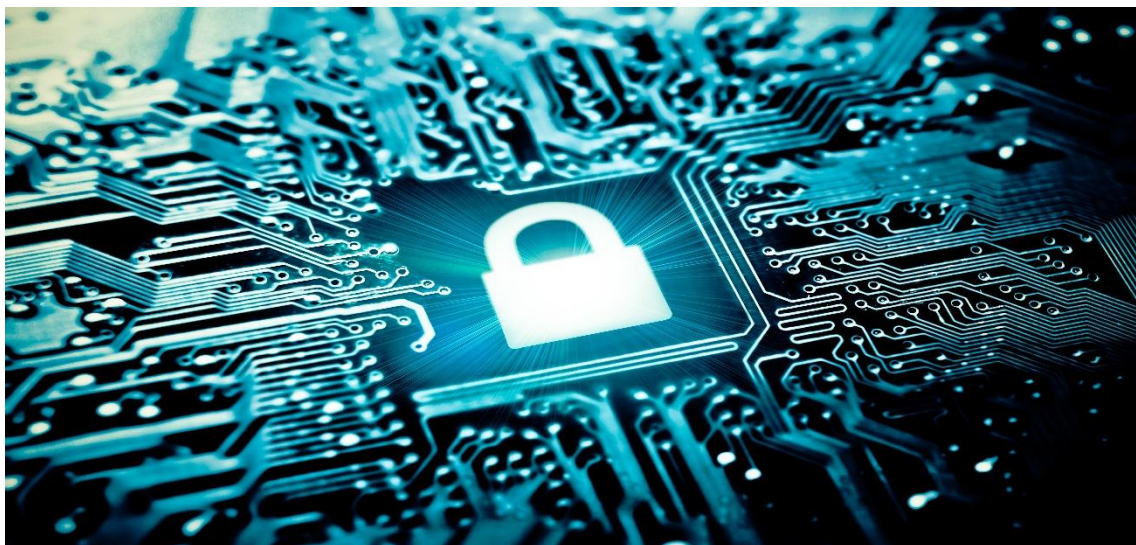
单位：元

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*		
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		
以摊余成本计量的金融资产终止确认收益		
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）		
信用减值损失（损失以“-”号填列）		
资产减值损失（损失以“-”号填列）		
资产处置收益（损失以“-”号填列）		

注：标注“*”的项目为金融企业专用行项目。

新增项目

调整了顺序



4. 准则解释和其他会计规定

2019 年，财政部陆续发布了《永续债相关会计处理的规定》，《企业会计准则解释第 13 号》及《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》。具体介绍如下。

4.1 永续债相关会计处理的规定

2019 年 1 月 28 日，财政部发布了《永续债相关会计处理的规定》（财会〔2019〕2 号，以下简称“2 号文”）。2 号文旨在对《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（包括 2006 年发布的和 2017 年修订的）和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（包括 2014 年修订的和 2017 年修订的）的相关规定及应用指南内容予以整合细化，对永续债的发行方和投资方的会计处理提供进一步规范和指引。2 号文自发布之日起施行。

4.1.1 永续债发行方会计分类考虑的因素

《永续债相关会计处理的规定》对永续债发行方在确定永续债的会计分类是权益工具还是金融负债时需要考虑的以下三方面因素进行了细化和进一步规范：

到期日

永续债合同明确规定无固定到期日且持有方在任何情况下均无权要求发行方赎回该永续债或清算的，通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产合同义务。

永续债合同中未规定固定到期日期但约定了未来赎回时间（“初始期限”）的，如果该初始期限仅约定为发行方清算日时，通常表明发行方没有支付现金及其他金融资产合同义务，但清算确定将会发生且不受发行人控制，或者清算发生与否取决于该永续债投资方的，发行方仍具有交付现金或其他金融资产合同义务；如果初始期限不是发行方清算日且发行方能自主决定是否赎回永续债时，发行方应当谨慎分析自身是否能无条件地自主决定不行使赎回权，如果不能，通常表明发行方有交付现金和其他金融资产合同义务。

清偿顺序

永续债合同规定发行方清算时永续债劣后于发行方发行的普通债券和其他债务的，通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产合同义务；反之，如果永续债合同规定发行方清算时永续债与发行方发行的普通债券和其他债务处于相同清偿顺序的，发行方应审慎考虑此清偿顺序是否会导致持有方对发行方承担交付现金或其他金融资产合同义务的预期，并据此确定其会计分类。

德勤观察：

我们理解，在中国境内的法律环境下，如果永续债合同规定发行方清算时永续债与发行方发行的普通债券和其他债务处于相同清偿顺序的，通常表明发行方存在交付现金或其他金融资产合同义务，因此不符合分类为权益工具的条件。

利率跳升

永续债发行方在确定永续债会计分类时，应当考虑《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第十条规定的“间接义务”。永续债合同规定没有固定到期日、同时规定了未来赎回时间、发行方有权自主决定未来是否赎回且如果发行方决定不赎回则永续债票息率上浮（即“利率跳升”或“票息递增”）的，发行方应当结合所处实际环境考虑该利率跳升条款是否构成交付现金或其他金融资产合同义务。如果跳升次数有限、有最高票息限制（即“封顶”）且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，或者跳升总幅度较小

且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，可能不构成间接义务；如果永续借款合同条款虽然规定了票息封顶，但该封顶票息水平超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，通常构成间接义务。

德勤观察：

2号文延续了《企业会计准则第37号——金融工具列报》及应用指南的要求，对利率跳升是否构成间接义务提供了进一步指引。

4.1.2 永续债持有方会计分类的要求

对于永续债的持有方，已执行新金融工具准则的企业，应当按照新金融工具准则和2号文的规定，对永续债进行会计处理。对于属于权益工具投资的永续债，持有方应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定将其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，或在符合条件时对非交易性权益工具投资初始指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益。对于不属于权益工具投资的永续债，持有方应当按照该准则规定将其分类为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，或以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。在判断永续债的合同现金流量特征时，永续债持有方必须严格遵循《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第16条至第19条（即企业根据其管理金融资产的商业模式和金融资产的合同现金流特征将金融资产进行分类）的规定，谨慎考虑永续债中包含的选择权。

仍执行原金融工具准则的企业，应当按照原金融工具准则和2号文的规定，对永续债进行会计处理。永续债的持有方在判断持有的永续债属于权益工具投资还是债务工具投资时，通常应当与发行方对该永续债的会计分类原则保持一致。对于属于权益工具投资的永续债，持有方应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定将其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，或可供出售金融资产（权益工具投资）等，符合《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》有关规定的还应当分拆相关的嵌入衍生工具。对于属于债务工具投资的永续债，持有方应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规定将其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，或可供出售金融资产（债务工具投资）。

4.2 企业会计准则解释第13号

2019年12月10日，财政部发布了《企业会计准则解释第13号》（财会〔2019〕21号，以下简称“解释第13号”）。解释第13号主要包括两方面的内容：企业与其所属企业集团其他成员企业等相关的**关联方关系**的判断，以及企业合并中取得的经营活动或资产的组合是否**构成业务**的判断。这两方面的内容均保持与国际财务报告准则的趋同。解释第13号自2020年1月1日起施行，不要求追溯调整。

4.2.1 企业与其所属企业集团其他成员企业等相关的关联方关系的判断

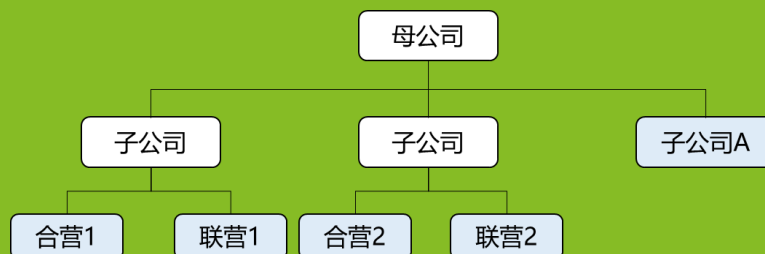
解释第13号对《企业会计准则第36号——关联方披露》做了进一步补充，明确了以下情形构成关联方：

1. 企业与其所属企业集团其他成员单位（包括母公司和子公司）的合营企业或联营企业；
2. 企业的合营企业与企业的其他合营企业或联营企业。

此外，解释第13号也明确了仅仅同受一方重大影响的两方或两方以上的企业不构成关联方，并补充说明了联营企业包括联营企业及其子公司，合营企业包括合营企业及其子公司。

德勤观察：

解释第 13 号的规定与《国际会计准则第 24 号——关联方披露》第 9 段的规定保持一致。企业与其所属企业集团其他成员单位（包括母公司和子公司）的合营企业或联营企业构成关联方；企业的合营企业与企业的其他合营企业或联营企业构成关联方；仅同受一方重大影响的企业不构成关联方。举例说明如下：



子公司 A 与合营 1、联营 1、合营 2、联营 2 分别构成关联方；

合营 1 与联营 1、合营 2、联营 2 分别构成关联方；

联营 1 与合营 1、合营 2 分别构成关联方；

合营 2 与合营 1、联营 1、联营 2 分别构成关联方；

联营 2 与合营 1、合营 2 分别构成关联方；

联营 1 与联营 2 不构成关联方。

4.2.2 企业合并中取得的经营活动或资产的组合是否构成业务的判断

2018 年 10 月，国际会计准则理事会修订了《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》(IFRS 3)作出修订，修改了业务的定义，增加了关于加工处理过程是否具有实质性的指引，同时为简化评估目的引入了一项可选的集中度测试。解释第 13 号发布的相关规定与国际财务报告准则保持一致。

构成业务的要素

业务是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合，该组合一般具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。合并方在合并中取得的生产经营活动或资产的组合（以下简称“组合”）构成业务，通常应具有下列三个要素：

1. 投入，指原材料、人工、必要的生产技术等无形资产以及构成产出能力的机器设备等其他长期资产的投入。
2. 加工处理过程，指具有一定的管理能力、运营过程，能够组织投入形成产出能力的系统、标准、协议、惯例或规则。
3. 产出，包括为客户提供的产品或服务、为投资者或债权人提供的股利或利息等投资收益，以及企业日常活动产生的其他的收益。

德勤观察：

与现行《企业会计准则第 20——企业合并》及其应用指南比较，解释第 13 号修订了业务构成的三要素中“加工处理过程”和“产出”的定义，将“加工处理过程”定义为“具有一定的管理能力、运营过程，能够组织投入形成产出能力的系统、标准、协议、惯例或规则”，同时删除原“产出”定义中有关“降低企业整体的运行成本”和“更低的成本”等减少经济利益流出形式的表述。

构成业务的判断条件

合并方在合并中取得的组合应当至少同时具有一项投入和一项实质性加工处理过程，且二者相结合对生产能力有显著贡献，该组合才构成业务。合并方在合并中取得的组合是否有实际产出并不是判断其构成业务的必要条件。解释第 13 号对于企业判断加工处理过程是否具有实质性，按照组合在合并日是否有产出分两种情况提供了指引：

合并日无产出	合并日有产出
<p>同时满足下列条件的加工处理过程应判断为是实质性的：</p> <ul style="list-style-type: none"> 该加工处理过程对投入转化为产出至关重要；及 具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工，且具备必要的材料、权利、其他经济资源等投入。 	<p>满足下列条件之一的加工处理过程应判断为是实质性的：</p> <ul style="list-style-type: none"> 该加工处理过程对持续产出至关重要，且具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工；或 该加工处理过程对产出能力有显著贡献，且该过程是独有、稀缺或难以取代的。

企业在判断组合是否构成业务时，应当从市场参与者的角度考虑可以将其作为业务管理和经营，而不是根据合并方的管理意图或被合并方的经营历史来判断。

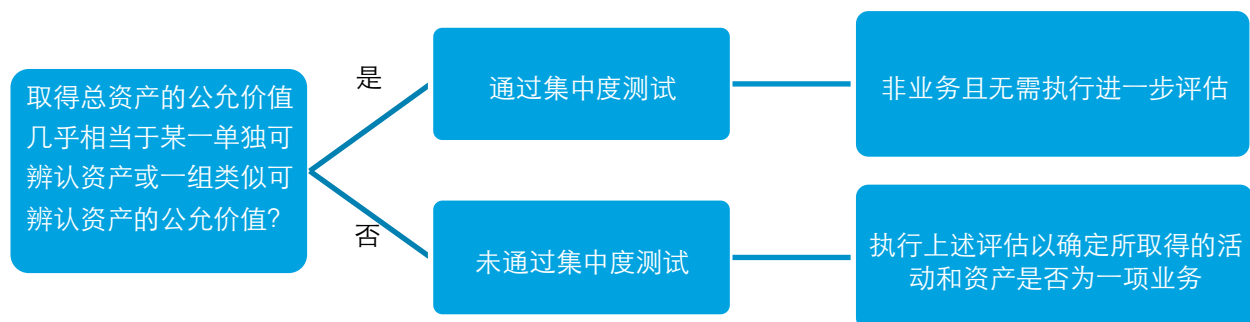
德勤观察：

解释第 13 号规定，构成业务的条件是至少同时具有一项投入和一项实质性加工处理过程，且二者相结合对产出能力有显著贡献。解释第 13 号强调投入和实质性加工处理过程相结合对产出能力的显著贡献，同时给出了实质性加工处理过程的判断条件。

集中度测试

集中度测试是非同一控制下企业合并的购买方在判断取得的组合是否构成一项业务时，可以选择采用的一种简化判断方式。进行集中度测试时，如果购买方取得的总资产的公允价值几乎相当于其中某一单独可辨认资产或一组类似可辨认资产的公允价值的，则该组合通过集中度测试，应判断为不构成业务，且购买方无需按照上述“构成业务的判断条件”的规定进行判断；如果该组合未通过集中度测试，购买方仍应按照上述“构成业务的判断条件”的规定进行判断。

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）：



购买方应该按照下列规定进行集中度测试：

1. 计算确定取得的总资产的公允价值。取得的总资产不包括现金及现金等价物、递延所得税资产以及由递延所得税负债影响形成的商誉。购买方通常可以通过下列公式之一计算确定取得的总资产的公允价值：

方法一	方法二
$\text{总资产的公允价值} = \text{合并中取得的非现金资产的公允价值} + (\text{购买方支付的对价} + \text{购买日被购买方少数股东权益的公允价值} + \text{购买日前持有被购买方权益的公允价值} - \text{合并中所取得的被购买方可辨认净资产公允价值}) - \text{递延所得税资产} - \text{由递延所得税负债影响形成的商誉}$	$\text{总资产的公允价值} = \text{购买方支付的对价} + \text{购买日被购买方少数股东权益的公允价值} + \text{购买日前持有被购买方权益的公允价值} + \text{取得负债的公允价值 (不包括递延所得税负债)} - \text{取得的现金及现金等价物} - \text{递延所得税资产} - \text{由递延所得税负债影响形成的商誉}$

2. 关于单独可辨认资产。单独可辨认资产是企业合并中作为一项单独可辨认资产予以确认和计量的一项资产或资产组。如果资产（包括租赁资产）及其附着物分拆成本重大，应当将其一并作为一项单独可辨认资产，例如土地和建筑物。
3. 关于一组类似资产。企业在评估一组类似资产时，应当考虑其中每项单独可辨认资产的性质及其与管理产出相关的风险等。下列情形通常不能作为一组类似资产：（1）有形资产和无形资产；（2）不同类别的有形资产，例如存货和机器设备；（3）不同类别的可辨认无形资产，例如商标权和特许权；（4）金融资产和非金融资产；（5）不同类别的金融资产，例如应收款项和权益工具投资；（6）同一类别但风险特征存在重大差别的可辨认资产等。

德勤观察：

解释第 13 号引入集中度测试规定，这可以简化并有效评估非同一控制下企业购入的生产经营活动或资产的组合是否构成业务。如果通过集中度测试，则企业无需进一步评估，可直接判断企业购入的生产经营活动或资产的组合不构成业务。如果没有通过集中度测试，企业购入的生产经营活动或资产的组合并不会自动被判断为业务，企业仍然需要根据构成业务的判断条件进行评估才能得出是否构成业务的结论。

4.3 碳排放权交易有关会计处理暂行规定

2019年12月16日，财政部发布了《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》（财会〔2019〕22号，以下简称“22号文”），就碳排放权交易相关的会计处理进行了规范。按照《碳排放权交易管理暂行办法》等有关规定开展碳排放权交易业务的重点排放单位中的相关企业（以下简称重点排放企业）开展碳排放权交易应当按照22号文进行会计处理。该规定2020年1月1日起施行，重点排放企业应当采用未来适用法应用本规定。

重点排放企业通过购入方式取得碳排放配额的，应当在购买日将取得的碳排放配额确认为碳排放权资产，并按照成本进行计量。

重点排放企业通过政府免费分配等方式无偿取得碳排放配额的，不作账务处理。

重点排放企业应当设置“1489 碳排放权资产”科目，核算通过购入方式取得的碳排放配额。重点排放企业的国家核证自愿减排量相关交易，参照本碳排放权交易有关会计处理暂行规定进行会计处理，在“碳排放权资产”科目下设置明细科目进行核算。

碳排放配额账务处理会计分录列示如下：

交易或事项	通过购入方式取得配额	通过政府免费分配等方式无偿取得配额
初始取得配额	借：碳排放权资产 贷：银行存款/其他应付款	不作账务处理
使用配额履行减排义务	借：营业外支出 贷：碳排放权资产	不作账务处理
出售碳排放配额	借：银行存款/其他应收款 营业外支出 贷：碳排放权资产 营业外收入	借：银行存款/其他应收款 贷：营业外收入
自愿注销配额	借：营业外支出 贷：碳排放权资产	不作账务处理

财务报表列示和披露

重点排放企业应当在财务报表附注中披露下列信息：

- 列示在资产负债表“其他流动资产”项目中的碳排放配额的期末账面价值，列示在利润表“营业外收入”项目和“营业外支出”项目中碳排放配额交易的相关金额。
- 与碳排放权交易相关的信息，包括参与减排机制的特征、碳排放战略、节能减排措施等。
- 碳排放配额的具体来源，包括配额取得方式、取得年度、用途、结转原因等。
- 节能减排或超额排放情况，包括免费分配取得的碳排放配额与同期实际排放量有关数据的对比情况、节能减排或超额排放的原因等。
- 碳排放配额变动情况。

德勤观察：

碳排放权相关会计处理在中国和国际上一直是一个具有争议的话题。对于碳排放权资产有存货论、无形资产论、金融资产论等各种观点，计量上也有成本、公允价值等各种方法，而负债如何确认和计量也存在很大争议。22号文采用了实务上相对简便的方法，要求重点排放企业购入的碳排放配额确认为碳排放权资产，按成本计量，而通过政府免费分配等方式无偿取得碳排放配额的，不作账务处理。这在一定程度上统一和规范了之前实务的不同处理方法。

5. 2020 年展望

2020 年已然来到。与已经过去的 2018 年和 2019 年一样，2020 年及 2021 年仍是新准则实施的大年。中国所有上市公司将于 2020 年开始执行新收入准则。而新租赁准则，将于 2021 年在中国所有上市公司及其他所有执行企业会计准则的企业范围内执行；新金融工具准则和新收入准则将于 2021 年在中国所有执行企业会计准则的企业执行。

在企业会计准则实施过程中，中国财政部会计准则委员会收集了实务中反映的企业会计准则相关问题，组织企业会计准则咨询委员开展了研究，就相关问题进行了解答，并于日前在会计准则委员会官网 <https://www.casc.org.cn/casc/wenda/> 汇编发布。我们预计未来财政部及会计准则委员会仍将以各种形式为新准则的实施提供进一步指引。

此外，财政部于 2018 年 12 月已发布保险合同准则征求意见稿，保险合同准则的最终稿可能在 2020 年或其之后发布，其初始生效日预计也会与国际准则保持一致。



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（IFRS）也有诸多修订及更新。在本部分中，我们简要总结 IASB 所发布的对截至 2019 年 12 月 31 日止年度报告期间强制生效的新的及经修订的 IFRS 准则和解释公告，至 2019 年 12 月 31 日止已发布但尚未生效的新的及经修订的 IFRS 准则和解释公告，准则解释委员会议程决定，以及 IASB 发布的部分重要的征求意见稿，并提供德勤的 IFRS 相关资源。

1. 截至 2019 年 12 月 31 日止年度强制生效的新的及经修订的 IFRS 准则和解释公告

截至 2019 年 12 月 31 日止年度强制生效的新的及修订的 IFRS 准则和解释公告：

新准则	下文索引
IFRS 16 – 租赁	1.1
经修订的准则	下文索引
对 IAS 19 的修订 – 计划修改、缩减或结算	1.2.1
对 IAS 28 的修订 – 在联营企业和合营企业中的长期权益	1.2.2
年度改进 2015 – 2017 年周期中发布的对 IFRS 3, IFRS 11, IAS 12 和 IAS 23 的修订	1.2.3
对 IFRS 9 的修订 – 具有负补偿的提前偿付特征	1.2.4
解释公告	下文索引
IFRIC 23 – 所得税处理的不确定性	1.3.1

1.1 IFRS 16 – 租赁

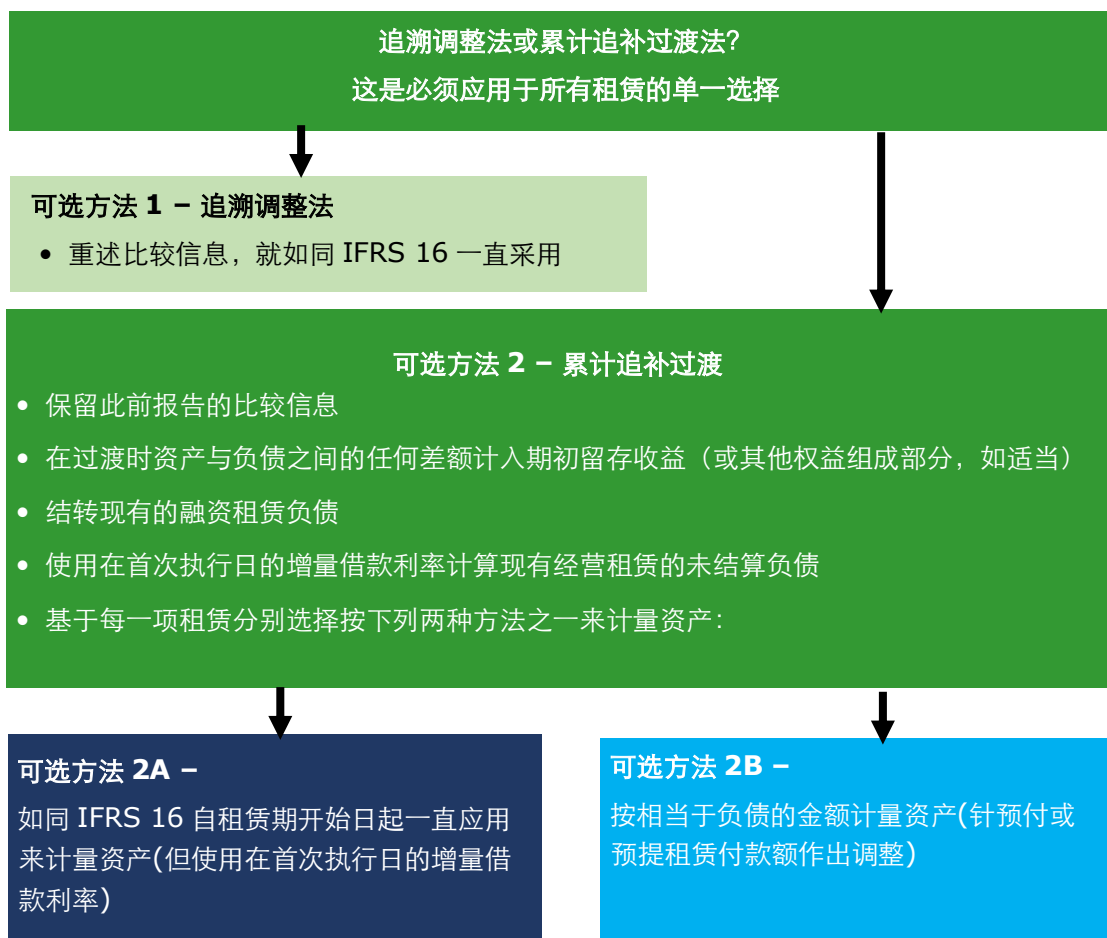
IFRS 16 规定，承租人必须在资产负债表内列示属于 IFRS 16 范围的所有租赁（短期租赁和低价值资产租赁除外），即在租赁期开始时确认使用权资产及相关的租赁负债，而后续会计处理则采用大致上类似于《国际会计准则第 17 号——租赁》(IAS 17) 的融资租赁模型。

IFRS 16 已自 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间强制生效，与这项准则相关的具体内容可以点击[这里](#)参见我们之前发布的出版物《德勤会计聚焦》IFRS 16 指引。

过渡及衔接规定

在 2019 年 IFRS 16 应用中，企业尤其需要关注如何过渡与衔接。为便于企业应用，IFRS 16 提供了灵活的衔接方案，新旧准则的衔接方案的可选情况更为多样。

承租人在过渡至 IFRS 16 时可选择的方法如下：



此外，承租人采用累计追补过渡法衔接会计处理时，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。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 IFRS 16 进行会计处理。

首次采用 IFRS 16 的有关披露应提供主体特定的信息以协助投资者了解过渡至 IFRS 16 时报告的金额与调整。所披露的信息应包括对新会计政策的有用说明。会计政策的描述不应简单地重复相关会计准则的要求，而是应当说明如何针对主体的特定事实和情况应用了这些要求，并且应包括关于在应用 IFRS 16 的要求时所作的判断和假设的信息。

所运用的过渡方法（追溯调整法或累计追补过渡法）将决定要求主体提供的关于首次采用 IFRS 16 的披露。特别是，运用累计追补过渡法的承租人必须披露：

- 于首次执行日在财务状况表中确认租赁负债时所采用的加权平均承租人增量借款利率；
- 对下列两者之间差额的解释：
 - 在截至首次执行日前的年度报告期末按照 IAS 17 披露的经营租赁承诺，使用首次执行日的增量借款利率折现后的金额；以及
 - 于首次执行日在财务状况表中确认的租赁负债。

承租人同时必须披露其是否运用了过渡时累计追补过渡法所允许的一项或多项特定的实务简便方法。

IFRS 16 的应用将对承租人的现金流量表构成重大影响，因为租赁负债本金的付款额将作为筹资活动的一部分列报，取决于承租人的会计政策（如果涉及的金额属于重大，则应予以披露），与租赁利息相关的现金流量将作为经营活动或筹资活动现金流量列报。未导致确认使用权资产的付款额（例如，针对短期租赁和低价值资产租赁的付款额，或未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额）作为经营活动列报。

IFRS 16 的应用对许多主体可能构成重大影响。这意味着会影响多个关键业绩指标(KPI)。例如，预期息税前利润(EBIT)及息税折旧摊销前利润(EBITDA)会有所上升。净债务和自由现金流量 KPI 也可能受到重大影响。主体应当说明过渡调整如何影响 KPI。类似地，如果主体因新会计要求而变更 KPI 的构成，应通过披露对此进行沟通。

租赁期

对许多承租人和出租人而言，租赁期的确定可能属于重大判断，因为需要评估租赁的可执行期间以及能否合理确定会行使续租选择权（或不会行使终止租赁选择权）。属于上述情况的主体需要就确定租赁期时所作的判断提供充分披露，并且应遵循《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》(IAS 1)第 122 段和第 125 段的要求。

在应用 IFRS 16 时租赁期的确定往往颇具挑战性，尤其是对可执行期间的评估。2019 年 11 月，国际财务报告准则解释委员会 (IFRIC) 决定就考虑如何将 IFRS 16 中与租赁期相关的要求应用于可续租及可撤销的租赁合同（分别指在初始租赁期结束后除非任何一方提出终止否则将无限期续租的合同，以及直至任何一方作出终止租赁通知前无限期延续的合同）最终确定一项议程决定。作为上述事项分析的一部分，委员会考虑了应当如何应用 IFRS 16:B34 的要求，该要求规定当承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可且罚款金额不重大的情况下终止租赁时，租赁将不再可强制执行。

委员会认为，在应用 IFRS 16:B34 及确定上述的租赁可执行期间时，主体应考虑：

- 合同涉及的**更广泛经济因素**，而非仅仅考虑合同终止付款额。例如，如果任一方存在因终止租赁将产生并非不重大(more than insignificant)的罚款而不终止租赁的经济动因，则合同的可执行期间将超过合同可被终止的日期；及
- 是否**各方均有权**在未得到另一方允许且不发生**并非不重大**的罚款的情况下终止租赁。在应用 IFRS 16:B34 时，仅当双方均具有上述权利时租赁才不再可执行。据此，如果只有一方有权在未得到另一方允许且不发生并非不重大的罚款的情况下终止租赁，则合同的可执行期间超过合同可被该方终止的日期。

如果主体认为合同的可执行期间超过可撤销租赁的通知期（或可续租租赁的初始租赁期），那么将应用 IFRS 16:19 和 IFRS 16:B37-B40 评估承租人能否合理确定不会行使终止租赁的选择权。

承租人预期将在合同可被终止的日期之后使用的**不可移除的租赁改良**的存在，则可能表明承租人在终止租赁时会发生并非不重大的罚款。这可能表明合同至少在该租赁改良的预期使用期间内是可执行的。

折现率

折现率的确定也可能是一项重大判断。IFRS 16 要求承租人按租赁付款额的现值来计量租赁负债，并使用租赁的内含利率进行折现（如果该利率能够易于确定）。

一般而言，仅当出租人用于计算利率的所有重大输入值均容易确定时（即，承租人能够容易地确定相关资产的公允价值、出租人在租赁期结束时预期从相关资产获得的金额、以及出租人的初始直接成本，如果上述各项均对利率构成重大影响），租赁的内含利率才被视为易于确定。

但情况往往是租赁的内含利率无法容易地确定，则承租人应使用其增量借款利率对租赁付款额进行折现。这要求承租人考虑租赁的条款和条件确定特定租赁的增量借款利率，并且所确定的利率应反映借入符合下列条件的资金须支付的利率：

- 为取得与租赁形成的使用权资产具有类似价值的资产所需的金额；
- 期限与租赁期类似；
- 与租赁的担保品（抵押）类似的担保品；及
- 处于与该租赁相似的经济环境。

2019 年 9 月，IFRIC 发布关于承租人的增量借款利率定义的议程决定，指出在运用判断确定承租人的增量借款利率时，应当与理事会制定承租人增量借款利率的定义时的目标相一致，以为承租人提供具有与租赁类似偿还模式的贷款的易于观察利率作为参照的起点（即，对于大多数租赁而言，本金通过定期付款予以偿还，而非通过到期时一次付款来偿还）。

如果增量借款利率的确定属于一项重大会计判断，则说明如何确定该利率（包括相应的期限是否为租赁负债到期日或者是否依照其偿还模式）可能相关。

列报和披露

承租人需要在持续基础上提供主体特定的披露（定量和定性），以使财务报表使用者能够评估租赁对主体财务状况、财务业绩和现金流量的影响。

这包括关于应用 IFRS 16 时所做的选择的信息，特别是针对短期租赁和低价值资产租赁会计处理。如果选择上述任一会计处理，承租人将需要提供与租赁相关费用的特定信息。

主体应当披露在应用 IFRS 16 的要求时所作的重大判断和假设。除确定租赁期和折现率之外，在特定情况下确定一项安排是否属于租赁或是否包含租赁也可能是一项重大判断。

减值

在 IFRS 16 的首次执行日，运用累计追补过渡法的承租人可使用其先前作出的经营租赁是否为亏损性的评估，作为评估使用权资产是否已发生减值的基础。然而，在首次执行日后，应当应用《国际会计准则第 36 号——资产减值》(IAS 36)的正常要求。

一般而言，不产生独立现金流入的使用权资产（例如，转租）将作为现金产出单元的一部分执行减值测试。因此，在对包含使用权资产的现金产出单元执行减值测试时，主体需要调整可收回金额的计算。在典型情况下，应从现金产出单元中剔除租赁负债。同时也在使用价值的计算中排除与租赁负债相关的现金流出。然而，使用价值的计算必须包括未与指数或利率挂钩的可变租赁付款额、指数或利率未来变动的影响、以及短期租赁和低价值资产租赁（如果运用特定的实务变通方法），因为上述各项未包括在租赁负债中。类似地，如果现金产出单元包含使用寿命长于租赁期的关键资产，则需要将置换使用权资产的现金流量（例如，取决于主体打算采取的行动，超出租赁期之外的期间预计定期租赁付款额或拟购买的替换资产的成本）纳入现金流量预测。需要对用于确定可收回金额的折现率作出调整，以确保其与所测试的相应的现金流量和现金产出单元一致。

如果主体在执行减值测试时作出重大判断，或者如果减值计算包括的假设和估计具有将导致下一财务年度对使用权资产（或包含使用权资产的现金产出单元）账面金额作出重大调整的重大风险，主体必须根据 IAS 1:122 和 IAS 1:125 作出相应披露。

IFRS 16 对实务的影响

对于许多涉及较多租赁业务的主体而言，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。

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）；
- 在一项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，IFRS 16 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从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 IFRS 16 时，须针对若干领域运用判断 - 包括租赁的定义和租赁期的评估等方面。主体同时需要花时间考虑是否应运用各项实务变通的方法和确认豁免。

1.2 IASB 发布的准则修订

1.2.1 对 IAS 19 雇员福利的修订 - 计划修改、缩减或结算

有关修订澄清，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（或者缩减或结算）前后所提供的福利与计划资产进行计算，但应忽略（在设定受益计划存在盈余或最低资金要求适用时可能产生的）资产上限的影响。

有关修订同时要求使用更新后的假设来计量当期服务成本和设定受益负债（资产）净额的净利息，以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。有关修订澄清，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）。

1.2.2 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《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》(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《国际会计准则第 28 号——对联营企业和合营企业的投资》(IAS 28) 修订澄清，IFRS 9 适用于上述长期权益，包括其减值要求。

1.2.3 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

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、《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》(IFRS 11)、《国际会计准则第 12 号——所得税》(IAS 12) 及《国际会计准则第 23 号——借款费用》(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，应重新计量其之前持有的在共同经营中权益。
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持有的在共同经营中权益。
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。

1.2.4 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。

1.3 解释公告

1.3.1 IFRIC 23—所得税处理的不确定性

该解释公告阐述了在所得税处理存在不确定性的情况下如何确定应税利润（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。

该解释公告要求主体：

- 对于不确定的纳税状况，确定是对其执行单独评估还是作为一组进行评估；以及
- 评估税务机关是否很可能接受主体在申报所得税时采用或建议采用的对不确定所得税的处理：

- 如主体评估认为税务机关**很可能接受**某一特定的所得税处理方法，则主体应确保其按在纳税申报表中的所得税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。
- 如主体评估认为税务机关**不太可能接受**某一特定的所得税的处理方法，则主体必须在确定应税利润（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反映此类不确定性。
- 在作出上述评估时，假定存在全面的“检查风险”（即，税务机关充分知悉所有相关的信息）。



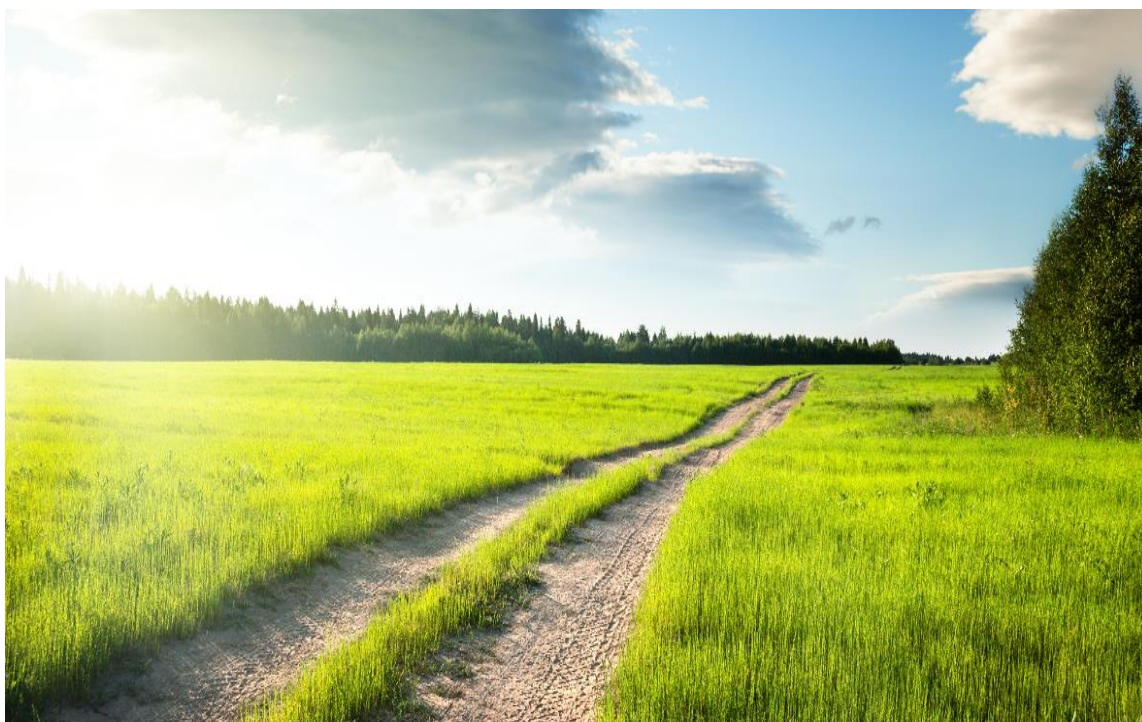
2. 2019 年国际财务报告准则解释委员会(IFRIC)议程决定

除开展制定 IFRS 正式解释公告及建议 IASB 对准则作出修订等活动之外，IFRIC 还定期公布其决定不添加至议程的事项汇总，并随同发布对所提交的会计事项的讨论。

尽管议程决定所包含的评论并未正式构成 IFRS 的一部分，但这是在选择针对某项交易适合的会计政策时应审慎考虑的指引的一项重要的和有说服力的来源。在许多国家和地区，监管机构均预期主体在应用 IFRS 时会考虑此类议程决定。

2018 年 12 月，IASB 确认其预期各公司有充分的时间来实施因 IFRIC 发布的议程决定而导致的会计政策变更。IASB 亦同意应当确保利益相关方均知悉这一观点，包括建议将该观点添加至《应循程序手册》。

IASB 并未界定“充分的时间”的含义，因为其将取决于特定的事实和情况。这将取决于要求作出的会计政策变更以及报告主体的具体情况。财务报表编制人、审计师和监管机构将需要运用判断来确定何为“充分”。但 IASB 确认其考虑的“充分的时间”为数月而非数年。



下表汇总了 2019 年 IFRIC 议程决定：

1月《IFRIC 最新资讯》	IAS 37 – 与除所得税之外的税款相关的保证金
	IFRS 15 – 评估已承诺的商品或服务
	IAS 27 – 按成本核算的子公司的投资：部分处置
	IAS 27 – 按成本核算的子公司的投资：分步收购
3月《IFRIC 最新资讯》	IFRS 9 – 在特定衍生工具被指定为套期工具时“很可能发生”的要求的应用
	IFRS 9 – 购买或出售非金融项目的合同的实物交割
	IFRS 9 – 计量预期信用损失时的信用增级
	IFRS 9 – 已发生信用减值的金融资产的修复
	IFRS 11 – 共同经营者对产出的销售
	IFRS 11 – 涉及共同经营者在共同经营中权益的负债
	IAS 23 – 在一段时间内转让已建造的商品
	IAS 38 – 客户获得对云托管的供应商软件访问权限的权利
6月《IFRIC 最新资讯》	持有加密货币
	IFRS 15 – 履行合同的成本
	IFRS 16 – 地表下层权利
	IAS 19 – 计划分类的潜在折现影响
9月《IFRIC 最新资讯》	IFRS 15 – 针对延误或取消的补偿
	IFRS 16 – 承租人的增量借款利率
	IFRS 9 – 针对非金融资产外汇风险的公允价值套期
	IAS 1 – 与不确定的所得税处理相关的负债或资产的列报
	IAS 7 – 筹资活动产生的负债变动的披露
11月《IFRIC 最新资讯》	IAS 41 – 生物资产的后续支出
	IFRS 16, IAS 16 – 租赁期限和租赁资产改良的使用年限

3. 截至 2019 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。

下表所列的内容为截至 2019 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。

新准则	对自以下日期或之后开始的年度期间生效	下文索引
IFRS 17 – 保险合同	2021 年 1 月 1 日*	3.1
准则修订	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	IASB 于 2015 年 12 月决定无限期推迟该修订的生效日期。	3.2.1
对《财务报告的概念框架》的修订 (包括对 IFRS 准则中对《概念框架》的索引的修订)	2020 年 1 月 1 日**	3.2.2
对 IFRS 3 的修订 – 业务的定义	2020 年 1 月 1 日	3.2.3
对 IAS 1 和 IAS 8 的修订 – 重要性的定义	2020 年 1 月 1 日	3.2.4
对 IAS 39、IFRS 7 和 IFRS 9 的修订 – 利率基准的改革	2020 年 1 月 1 日	3.2.5

*2019 年 6 月，IASB 发布《对<国际财务报告准则第 17 号>的修订》征求意见稿。在该征求意见稿中，IASB 建议将《国际财务报告准则第 17 号——保险合同》(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，对《国际财务报告准则第 4 号——保险合同》(IFRS 4) 中无需应用 IFRS 9 的暂时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。

**新修订的《财务报告的概念框架》自 2018 年 3 月 29 日发布后立即生效。对 IFRS 准则中引述《财务报告的概念框架》的内容的修订，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。

3.1 IFRS 17 – 保险合同

IFRS 17 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。

3.1.1 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类型的保险合同，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。

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。

IFRS 17 取代了 IFRS 4 及相关解释，原定于自 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。

3.1.2 IFRS 17 修订的征求意见稿

2019 年 6 月，IASB 发布了《对〈国际财务报告准则第 17 号——保险合同〉的修订》的征求意见稿。该征求意见稿主要建议做出下列变更：

- 将 IFRS 17 的首次采用日推迟一年，即改为“自 2022 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间”，并更改了 IFRS 4 中规定的暂时豁免采用 IFRS 9 的固定截止日期。因此，主体必须针对自 2022 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间采用 IFRS 9。
- 补充了将转移重大保险风险的贷款合同排除在可选范围之外的规定以及相关过渡性规定以允许签发此类合同的主体采用 IFRS 17 或 IFRS 9 核算此类合同。
- 补充了将提供保险责任范围的信用卡合同排除在应用范围之外的规定。
- 针对预期合同续签而导致的保险获取现金流量的分摊、确认、是否可收回的评估以及相关的披露作出的修订。
- 针对涉及投资组成部分的合同服务保证金的分摊方法和相关的披露要求作出修订。经修订后，在一般模式中应根据保险责任范围的单位（此类单位应基于保险责任范围和投资回报服务予以确定）对合同服务保证金进行分摊。
- 将风险降低选择权的范围扩大至主体所持有的再保险合同。
- 针对在初始确认时对签发的亏损保险合同确认损失的主体必须针对其所持有的再保险合同也确认一项利得作出修订。
- 简化保险合同在财务状况表中的列报方式，从而主体在财务状况表中列报采用保险合同的投资组合而非保险合同组确定的保险合同资产和负债。
- 针对企业合并提供额外的过渡性豁免规定。
- 针对风险降低选择权的执行日和公允价值过渡法的使用提供额外的过渡性豁免规定。

建议该等修订的生效日期与建议 IFRS 17 的新的生效日期（2022 年 1 月 1 日）相同，允许提前采用。主体应追溯采用该等修订。

3.2 准则修订

3.2.1 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

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 IFRS 3 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。

3.2.2 对《财务报告的概念框架》的修订（包括对 IFRS 准则中提及《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。

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。

对于新的资产定义，IASB 把关注重点转移至将经济资源视为一系列**权利**——该对象的使用权、销售权或抵押权以及其他未明确的权利。原则上，每一项权利均构成一项单独的资产。**控制**将一项权利（即，经济资源）与主体挂钩。

新的负债定义，主要包括无法避免转移经济资源的实际能力和由于过去事项而承担的现时义务。无法避免转移经济资源的实际能力，IASB 的关注重点在于主体是否拥有避免转移经济资源的实际能力而不在于主体是否拥有避免转移经济资源的理论权力。由于过去事项而承担的现时义务，仅当主体已经获得经济利益或采取了某项行动，以及因此，主体将会或可能不得不转移一项在其他情况下无需转移的经济资源。

	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。

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。

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（包括公允价值；使用价值和履行价值；以及现行成本）。《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

其他综合收益的应用

《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、经修订的“确认”标准、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。

经修订的“确认”标准

修订后的确认标准要求主体确认一项资产或负债（以及相关的收益、费用或权益变动），前提是此类确认能够向财务报表的使用者提供：

- 相关信息；并且
- 相关交易的如实反映。

确认标准不再涉及可能性和可靠计量门槛。取而代之的是，是否存在一项资产或负债的不确定性或产生经济利益流向的可能性很低等情况被视为确认一项特定的资产或负债可能无法提供相关信息的情形。

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

报告主体是指选择或必须编制财务报表的主体。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）。

3.2.3 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。

中国财政部于 2019 年 12 月发布了《企业会计准则解释第 13 号》（具体请参见“第一部分 企业会计准则相关的修订及更新 4.2.2”），保持与“对 IFRS 3 的修订 – 业务的定义”的趋同，第一部分企业会计准则相关的修订及更新 4.2.2 已经介绍过的内容，如构成业务的要素、构成业务的判断条件及评估所取得的过程是否是实质性的、引入集中度的可选测试等，本部分不再介绍。

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 IFRS 3 修订里关于“所取得的过程是否具有实质性”。

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。

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。

3.2.4 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。”

对重要性的定义的修订主要包括：

- “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）。

3.2.5 对IAS 39、IFRS 7和IFRS 9的修订 –利率基准的改革

诸如银行同业拆借利率(IBOR)等利率基准在全球金融市场中发挥关键作用，并与价值数万亿美元的金融产品挂钩。然而，多个司法管辖区目前正在开展相关工作，以在2020年前尽快过渡至替代的无风险利率(RFR)。该举措旨在形成更可靠的利率并为相关产品和交易提供稳健的替代方案从而无需纳入IBOR内嵌的信用风险溢价。2019年9月，IASB发布了《国际利率基准改革 – 对IFRS 9, IAS 39和IFRS 7的修订》，以应对因某些现行利率基准的长期可持续性尚不确定而产生的会计事项。

通过发布上述修订，IASB 修改了特定的套期会计要求，以使主体能够在假定被套期的现金流量和套期工具的现金流量所依据的利率基准不会因利率基准改革而发生变化的前提下运用套期会计。

主体应对首次采用有关修订的报告期间期初已存在或在此后指定的套期关系、以及主体首次采用有关修订的报告期间期初已存在的其他综合收益中的利得或损失追溯应用有关修订。



4. 2019 年 IFRS 资源

德勤编制及发布了一系列出版物以协助企业编制其 2019 年财务报表。这些资源已刊载于 www.iasplus.com 网站。相关资料着重关注 IFRS，但同样也适用于采用香港财务报告准则("HKFRS")的企业。

其中四项主要资源如下：

- [2019 年总结（英文版）](#)。此《IFRS 聚焦》特刊阐述了因监管机构的关注领域、当前的经济环境或会计准则变更而可能与截止于 2019 年 12 月 31 日或以后日期的年度相关的、涉及 IFRS 的财务报告事项。
- [2019 年 IFRS 财务报表范例（英文版）](#)。此财务报表范例阐述了并非首次采用 IFRS 的主体针对截至 2019 年 12 月 31 日止年度对 IFRS 的列报和披露要求的应用，并说明了应用对自 2019 年 1 月 1 日开始的年度期间强制生效的 IFRS 的影响。
- [2019 年 IFRS 财务报表范例 – 附录 2: IFRS 16 – 运用累计追补过渡法过渡（英文版）](#)。2019 年 IFRS 财务报表范例阐述了运用全面追溯调整法首次采用 IFRS 16。此附录说明了运用累计追补过渡法首次采用 IFRS 16 时必要的变更。
- [2019 年 IFRS 遵循性、列报和披露核对表（英文版）](#)。此核对表汇总了截至 2019 年 4 月 30 日发布的 IFRS 规定的确认、计量、列报和披露要求。



5. 2020 年展望

2019 年国际财务报告准则的制定与实施稳步推进。IASB 正在进行的部分项目目前也均已取得重大进展，为下一步的推进奠定了坚实基础。展望 2020 年，国际财务报告准则的制定与完善将进一步推进，我们预计这些项目在 2020 年会有进一步实质性进展。

- IFRS 17 面临修订，2019 年 6 月 IASB 发布征求意见稿《对<国际财务报告准则第 17 号>的修订》，并建议将 IFRS 17 的强制生效日期推迟一年至 2022 年 1 月 1 日或以后日期开始的财务年度，IFRS 17 的修订版预期将于 2020 年第二季度发布；
- IASB 完成了商誉和减值等项目的初步讨论和决议，相关讨论文件预计将于 2020 年发布；
- 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，相关讨论文件预计将于 2020 年上半年发布；
- 国际利率基准改革中，当现有利率基准被替换时可能对财务报表产生一定影响，尤其是对金融工具套期会计可能带来影响，IASB 已经于 2019 年 9 月发布了第一阶段有关国际财务报告准则的修订稿，第二阶段的工作正在推进中，相关征求意见稿预计将于 2020 年第二季度发布；
- 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，并决定对《国际会计准则第 32 号 -- 金融工具：列报》进行修订，以解决实务问题，并制定具体的应用指南。相关征求意见稿预计将于 2021 年发布；
- IASB 已针对 IFRS 10、IFRS 11 和 IFRS 12 执行了实施后的复核工作，相关征求意见稿预计将于 2020 年上半年发布；
- IASB 于 2019 年 12 月发布了对财务报表“一般列报和披露”的征求意见稿，主要针对四个主要领域：损益表中引入定义的小计及分类，引入改善汇总和分解信息的要求，在财务报表中引入管理层业绩衡量标准和相关披露，引入对现金流量表的针对性改善措施。该新准则旨在取代 IAS 1 财务报表列报。征求意见稿截止日为 2020 年 6 月 30 日。预计该项目在 2020 年及之后也会有重大进展，基本财务报表尤其是利润表的列报预期将有重大变化。



结语

2020 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 2019 年度财务报表时即需要采用；新金融工具准则已于 2019 年在中国所有上市公司范围内实施，新租赁准则从 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；新收入准则将于 2020 年在中国所有上市公司范围内实施；新租赁准则将于 2021 年在所有中国上市公司及其他所有执行企业会计准则的企业范围内实施；新金融工具准则和新收入准则将于 2021 年 1 月 1 日起在所有执行企业会计准则的企业实施。国际财务报告准则方面，IFRS 16 及其他若干修订已于 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效，IFRS 3 等若干准则的修订将在自 2020 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，务必结合各自企业的实际情况，并在此基础上做出判断。我们建议企业深入了解这些准则的主要内容，结合自身实际情况评估其影响，并积极进行新准则的实施。

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
北京市朝阳区针织路 23 号楼
中国人寿金融中心 12 层
邮政编码：100026
电话：+ 86 (10) 8520 7788
传真：+ 86 (10) 6508 8781

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) 6585 5927
传真：+86 (551) 6585 5687

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

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) 8586 0060
传真：+86 (451) 8586 0056

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
苏州中心广场 58 幢 A 座 24 层
中国苏州市工业园区苏绣路 58 号
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

郑州

德勤管理咨询（上海）有限公司郑州分公司
中国郑州市金水东路 51 号楷林中心 8 座 5A10
邮政编码：450000
电话：+86 (371) 8897 3700
传真：+86 (371) 8897 3710

海南

德勤咨询（海南）有限公司
中国海南省三亚市吉阳区新风街 279 号蓝海华庭（三亚华夏保险中心）16 层
邮政编码：572099
电话：+86 (898) 8861 5558
传真：+86 (898) 8861 0723

关于德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指一家或多家德勤有限公司, 以及其全球成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司 (又称“德勤全球”) 及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司 (即一家担保有限公司) 是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体, 在亚太地区超过 100 座城市提供专业服务, 包括奥克兰、曼谷、北京、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、大阪、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

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。德勤中国持续致力为中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家中国本土成立的专业服务机构, 由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media, 通过我们的社交媒体平台, 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。

© 2020。欲了解更多信息, 请联系德勤中国。