

IFRS 聚焦

2017 年总结

内容

报告财务业绩（包括使用“非公认会计原则财务衡量指标”）

会计政策，判断和估计

新会计准则的影响

现金流量表

企业合并

设定受益养老金计划

报告所得税影响（包括美国税法改革）

减值复核

资本管理披露

“英国脱欧”和 2017 年年报

与气候相关的财务风险的披露

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

2017 年国际财务报告准则解释委员会会议决定

可供截至 2017 年 12 月 31 日止年度提前采用的新的及经修订的 IFRS

请参阅以下网站了解更多信息：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

本《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 2017 年 12 月 31 日及以后日期的年度相关的财务报告事项。

报告财务业绩

《国际会计准则第 1 号》（IAS 1）仅要求在损益表内列报很少单列项目（收入、融资成本和所得税费用，与采用权益法会计产生的利润或亏损、终止经营的影响，以及若应用了《国际财务报告准则第 9 号》（IFRS 9），与金融工具会计处理相关的各类项目）。IAS 1 第 85 段允许列报额外的单列项目，前提是此类项目：

- 由按照国际财务报告准则（IFRS）确认和计量的金额构成的单列项目组成；
- 以清晰及易于理解的方式列报和标示；
- 在各期间保持一致；以及
- 其列示方式不比 IAS 1 所规定的单列项目更为突出显示。

额外单列项目允许并应当遵循下列总体列报原则：如果能够为财务报表使用者提供额外重要信息时，应对单列项目进行分解。

在使用此类衡量指标时，应当注意的是：

- 如 IAS 1 结论基础第 BC56 段所讨论，标示为“经营利润”的衡量指标不应排除诸如存货减记等通常被理解为构成主体经营一部分的项目；
- 除非 IFRS 允许，否则利得和损失不应相互抵销；以及
- 应当提供识别此类项目的清晰的会计政策。

额外单列项目的列报同时也是监管机构的重点关注领域，而在评估特定列报是否可接受时应当考虑相关监管机构的观点。特别是，针对“基础”或“经调整”利润数据的列报存在不同的监管规定。若接受了某种列报方式，则识别排除在经调整利润数据之外的项目的方法应当以公平的方式（与排除亏损一样排除相关利得）一致地应用于各个年度并提供清晰的披露（包括说明主体为何认为有必要针对特定项目作出调整）。

非公认会计准则财务衡量指标

在财务报表之外使用“非公认会计准则”数据（有时会使用诸如“替代业绩衡量指标”等其他术语称呼）也是国际上许多司法管辖区的监管机构重点关注领域之一。国际证监会组织（IOSCO）于2016年发布了《关于非公认会计准则财务衡量指标的最终公告》，其内容汇总如下：

IOSCO 关于非公认会计准则财务衡量指标的公告

范围 – 适用于“非公认会计准则财务衡量指标”，即，不属于公认会计准则(GAAP)衡量指标的反映发行人当前、历史或未来的财务业绩、财务状况或现金流量的数值衡量方式

（公认会计准则衡量指标的定义为：按照发行人的财务报告框架确定的、被纳入诸如新闻稿或年报的叙述部分等的指标）。

财务报表内包含的披露、或者并非财务衡量指标的经营或统计指标均不属于本公告的范围。

定义非公认会计准则财务衡量指标 – 此类衡量指标应当予以定义、说明（包括其并非标准衡量指标的申明）、清晰标示及解释使用其的原因（包括说明该信息为何对投资者有用）。

无偏见目的 – 非公认会计准则衡量指标不应为避免列报负面的信息而使用。

公认会计准则衡量指标列示的显著程度 – 非公认会计准则衡量指标的列示不应比最直接等同的公认会计准则衡量指标更为显著。

与可比的公认会计准则衡量指标的调节 – 应提供与最直接等同的公认会计准则衡量指标的清晰的定量调节。

在各期间一致地列报 – 应列示比较数据，且非公认会计准则衡量指标通常应在各年度之间一致地列报。如果非公认会计准则衡量指标发生任何变更（或停止使用一项非公认会计准则衡量指标），应提供有关说明并相应地调整比较数据。

经常性项目 – 根据 IOSCO 的经验，重组成本或减值损失能够被合理标示为“非经常性项目”，“偶发性项目”或“异常项目”的情况极为罕见。

相关信息的获取 – 财务报表使用者应当能够易于获得支持非公认会计准则衡量指标的使用与计算的信息（通过直接与相关的衡量指标一同发布或交叉索引至可获取的信息处）。

其他监管机构有各自限制此类信息使用的要求（在某些情况下比上述指引更为严格）。德勤发布的《非公认会计准则财务衡量指标路线图》阐述了美国证监会（SEC）有关使用非公认会计准则衡量指标的指引（适用于按照IFRS进行报告的主体）；而欧洲证券及市场管理局（ESMA）发布了《关于替代业绩衡量指标的指引》。

德勤刊物《替代业绩衡量指标：实务指引》就替代业绩衡量指标的使用提供了额外指引，阐述了被视为最佳实务的做法，并提供了多个说明主体应如何列报此类衡量指标的实例。

会计政策，判断和估计

能够令投资者理解财务报表中项目的主要信息来源是对在编制这些数据时所运用的会计政策的清晰描述。《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》（IAS 1）规定，这一披露应当以涉及下列各项的讨论作为补充：

- 在运用这些会计政策时作出的最重大判断；以及
- 存在将导致下一财务年度内资产和负债账面金额作出重要调整的重大风险的估计不确定性的主要来源（包括所作的关于未来的假设）。

德勤的《IFRS 聚焦》刊物就重大判断和估计不确定性来源的披露提供了更多详情。

对会计政策的有效描述应当包括针对适用于重大交易和余额的政策的确切及特定于主体的讨论，并涵盖业务经营涉及的持续要素（例如，针对每一个收入流的收入与成本确认政策）以及一次性交易（例如，重大企业合并），而可能同等重要的是，应当排除针对主体而言并不重要的项目的会计准则的要求的不相关的重复。

披露关键判断和估计不确定性的要求是分开的并分别处理两个截然不同的事项。一般而言，**关键判断**适用于描述交易或项目的特征（例如，债务重组是属于债务的修改还是清偿，或者企业合并中哪一方是购买方），而**估计**不确定性则涉及价值（例如，针对不确定的纳税状况计提的准备或存货的可变现净值）。在编制及列报有用的披露时，明确区分两者是很有帮助的。

同样重要的是应谨记，IAS 1 提及的是造成“最重要影响”的判断以及估计不确定性的“主要来源”。与粗略提及许多相对而言不会产生问题的项目相比，综合讨论本年度内真正需要管理层详细审视的少量事项将更有价值。对于估计不确定性，同时应注意的是该披露要求特别与下一财务年度内作出重大调整的风险相关。更长期不确定性相关的信息作为额外披露可能是有用的，但并不构成上述 IAS 1 的披露要求的一部分。

最后，不应忽略关于估计不确定性披露的定量要素，包括所讨论的资产和负债的账面金额、其余对估计变更的敏感性、以及若不确定性预计将在下一财务年度消除时可能产生的结果范围。

国际会计准则理事会 (IASB) 实务公告 – 作出重要性判断

于 2014 年对 IAS 1 作出的修订重申，重要性的概念适用于财务报表披露，这意味着即使某项披露是特定准则要求的，但若该项披露并不重要，则无需提供。然而，在财务报表中考虑重要性（包括应当排除哪些信息以避免“过度披露”）仍是财务报告面临的一个重要问题。鉴于此，IASB 于 2017 年 9 月发布一项实务公告，就在编制财务报表时如何作出重要性判断提供了指引。该指引为非强制性的且可供立即使用。

该实务公告列出了有助于考虑特定项目是否重要的 4 个步骤的流程，但同时承认其他方法也可能是恰当的。

步骤 1 – 结合考虑会计准则的要求和财务报表主要使用者的信息需求识别可能重要的信息。

步骤 2 – 通过考虑各类定量和定性因素评估该信息是否重要。

步骤 3 – 组织识别为重要的信息以实现有效及高效的沟通。

步骤 4 – 整体复核财务报表草稿以确定是否已识别出所有重要的信息，因为单独而言判断为不重要的信息在与整套财务报表中的其他信息结合考虑时则可能被认为重要。

德勤的《IFRS 聚焦》刊物提供了关于该实务公告的更多详情。该简讯同时亦有 [中文版](#)。

新会计准则的影响

由于两项重要的新准则《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》(IFRS 15) 和《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》(IFRS 9) 均对自 2018 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间强制生效，截至 2017 年 12 月 31 日止的年报将在该两项准则的首次采用日之后发布。同时，《国际财务报告准则第 16 号——租赁》(IFRS 16) 的生效日期亦已临近（自 2019 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间）。据此，根据《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》(IAS 8) 的规定就会计处理可能发生的变更提供特定于主体的定量披露将迫在眉睫且日益成为监管机构的关注重点。许多司法管辖区的监管机构已明确表达其针对这一领域的期望，而财务报表编制人在编制 2017 年年报时应对此特别留意。

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

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

有必要清晰地描述新会计政策以说明诸如下列各项：针对当事人-代理人分析的收入会计处理变更，“分拆”合同各项要素的基础，以及 IFRS 9 的预期信用损失模型可能如何影响金融资产减值损失的确认和计量。

如果针对新准则的影响提供定量信息，应适当地进行分解（例如，关于最可能受到影响的经营分部的信息可能对投资者有用）。

IFRS 15 和 IFRS 9 的影响可能涵盖众多方面并且取决于主体交易的具体性质而有所不同。您可通过 www.iasplus.com 了解有关每一项准则的综合资源；也可联系您当地的德勤成员所获得实施新会计要求的项目的协助。

IFRS 9 的近期进展

随着 IFRS 9 生效日期的临近，IASB 和国际财务报告准则解释委员会持续讨论准则实施所产生的事项。

其中一个事项导致于 2017 年 10 月发布对 IFRS 9 的修订“具有负补偿的提前偿付特征”。该项修订调整了“仅为本金和利息的支付”标准，以涵盖在特定情况下交易对手方选择提前偿付贷款时取得（更常见的相反情况，支付）补偿的特征。在满足特定条件的前提下，该项修订允许此类贷款资产（若符合 IFRS 9 的其他标准）按摊余成本而非公允价值计量。

上述修订的结论基础同时澄清了一个不相关的事项 – 其重要程度不足以导致终止确认金融负债（并以公允价值确认一项新负债）的负债修改或交换的会计处理。结论基础指出，上述修改应作为对估计现金流量的修正处理（导致立即确认一项利得或损失），而非遵循《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》（IAS 39）的主导处理将现金流量变动在负债剩余存续期内确认的利息费用中。

由于对上述会计处理的澄清构成结论基础的一部分而非作为对 IFRS 9 的修订，因此应在首次采用 IFRS 9 时予以应用。

德勤的《进一步探讨》刊物就 IFRS 9 对金融负债修改的会计处理的影响提供了更多详情。

由于 IFRS 16 的生效日期是在一年之后，可能无法提前对该准则的影响执行详尽评估（除非主体打算提前采用），因此，主体提供关于 IFRS 16 影响的详细量化信息的能力可能较为有限。然而，主体应在可合理估计的范围内提供特定于主体的定性披露。此外，主体须意识到根据《国际会计准则第 17 号——租赁》（IAS 17）编制的经营租赁承诺披露可能会受到更严格的审视，因为会被用作评估 IFRS 16 潜在影响的指引，并且一旦应用 IFRS 16（取决于所选择的过渡方法）将需要与所确认的租赁负债相调节。

同时不应忽略针对编制上述披露所需的企业治理和控制过程。尽管尚未在主财务报表内反映，但该信息构成财务报表的一部分并且就该目的而言应当足够完善。

现金流量表

现金流量及相关披露的适当列报仍是监管机构的重点关注领域之一，所产生的问题包括：

- 融资租赁付款额在资本偿还（划归为筹资现金流量）与利息（按与主体针对其他利息支付一致的政策划归为经营现金流量或筹资现金流量）之间的分摊。在采用 IFRS 16 之后，该问题将与更多付款额相关，因为除有限的便于实务操作的方法外，所有租赁均作为具有资本与利息要素。
- 诸如收购费用等的付款额可能被认为与投资相关但并未导致确认一项资产，因此应当划归为经营现金流量。
- 保理与反向保理交易的列报和披露。

对《国际会计准则第 7 号》（IAS 7）的修订要求披露筹资活动导致的负债变动（有时被称为“总债务调节”），并对截止于 2017 年 12 月 31 日的年度生效。列报“净债务调节”在某些司法管辖区已成为常见实务并且仍然是可接受的，但应当复核此前采用的列报方式以确保其遵循经修订的 IAS 7 的要求，特别是：

- 其令财务报表使用者能够将调节表中的项目与财务状况表和现金流量表相联系。
- 导致形成未来筹资现金流量的非现金变动及项目纳入了调节表中。
- 金融资产（例如，被指定为对金融负债进行套期的存在资产头寸的衍生工具）若产生筹资现金流量，已纳入调节表中。

尚未达到监管机构期望的支持现金流量表的其他披露包括：

- 对识别现金及现金等价物的政策的说明，包括（如适用）相关金额与财务状况表内报告的同等项目（例如，未承诺的银行融资额度及现金池融资额度）之间的调节。
- “受限制的现金”余额，这可能与在对外币兑换或汇回进行管制的司法管辖区内经营的集团尤其相关。

企业合并

企业合并往往是非常大型且十分复杂的交易，有可能产生在其他情况下不会遇到的各类事项。下文对某些此类事项进行了讨论。

企业合并和购买方的认定

在界定一个主体获得对另一主体的控制的交易（无论采用何种方式）的特征时，首先有必要提出下列两个问题：

- 这是否属于企业合并？
- 如是，哪一个主体是购买方？

上述问题十分重要，因为其将确定：（1）《国际财务报告准则第 3 号》（IFRS 3）的公允价值交换模型是否适用（从而导致确定按公允价值计量资产和负债和确认商誉，且立即将交易费用确认为费用），或采用成本分摊方法是否恰当（不确认任何商誉且交易费用有可能资本化），并且（2）如果存在企业合并，确定哪一个主体的资产和负债应以公允价值计量（被购买方），及哪一个主体的资产和负债不应以公允价值计量（购买方）。因此，未充分考虑上述要点可能导致根本上不正确的会计处理。

IFRS 聚焦

IFRS 3 通过提供一系列必须审慎考虑的指标对上述两个问题提供了指引。

无形资产的识别和估值

确认大额商誉但仅识别出很少或未识别出无形资产的企业合并可能会引起监管机构关注。

IFRS 3 要求以公允价值确认可分离的（能够从被购买方分离出来且通过某些方式货币化）或源自合同或法定权利的无形资产。这导致确认了许多在企业合并之外可能不会确认的资产（如，品牌和客户关系）。需要审慎考虑应当识别哪些资产。

一旦识别出无形资产（以及确实的其他资产），必须根据 IFRS 3 确定其公允价值。

企业合并和递延所得税

企业合并会计处理中一项常见的复杂事项为递延所得税余额的确认和计量。需要注意的事项包括：

- 不应针对企业合并中确认的商誉余额确认递延所得税。
- 对于其他资产和负债，《国际会计准则第 12 号——所得税》（IAS 12）中的“初始确认例外情况”不适用于企业合并中确认的资产和负债，这意味着需要同时针对被购买方财务报表内确认的资产和负债以及仅在企业合并发生时才确认的项目（如，某些无形资产）确认递延所得税。
- 在计量上述余额时，应当审慎确定资产或负债的计税基础（取决于当地税法，在企业合并后可能仍采用此前的价值或重设为不同的价值）。
- 是否应确认递延所得税资产的评估应当在扩大后的集团层面执行。这（同样取决于当地税法）可能导致确认此前被购买方未确认的资产（例如，由于可抵扣亏损现在可以抵减集团其他部分的利润）。

对价与报酬

在企业合并中，往往会出现被购买方的一名或多名股东在企业合并完成后继续作为扩大后的集团的雇员的情况（特别是购买由所有者经营管理的企业时）。在这种情况下，重要的是应确定拟向上述人员支付的款项或发行的权益是否：

- 属于企业合并对价（在这种情况下，负债或权益应在购买日确认，并且只有价值发生的后续变动（如适用）才随后计入损益）；还是
- 合并后雇佣的报酬（在这种情况下，在购买日不确认任何负债或权益，并且所支付的款项应作为雇员成本在相关服务期间内全额计入损益）。

IFRS 聚焦

IFRS 3 的B54-B55 段就作出上述判断提供了指引，但应当结合国际财务报告准则解释委员会 2013 年 1 月的议程决定，即若雇佣终止则自动失效的或有付款属于合并后的服务报酬）一起阅读。在应用该指引时，应注意的是：

- 须严格应用“若雇佣终止则失效”的标准，向现有股东的类似支付或雇员离职的可能性低均不能凌驾于该标准之上。
- 有必要全面分析针对“正常离职人员”与“异常离职人员”计提的准备，最重要的是需要确定在雇员自行选择的“正常”离职的情况下哪些付款将失效。
- 适当披露适用于上述潜在的大型及异常交易的会计政策、以及应用时所运用的判断十分重要。

廉价购买

在大多数企业合并中，购买方所支付对价的价值超过被购买方可辨认净资产的公允价值，从而导致（在针对非控制性权益和先前持有的在被购买方中权益作出调整后）确认商誉。

然而，上述关系在极少数的属于“廉价购买”的情况下是相反的，由此导致立即在损益中确认一项利得（但前提是必须重新评估是否已识别所有相关的资产和负债及是否所有相关项目的公允价值已适当地确定）。

重要的是应完善地执行上述重新评估，并且如果最终确定发生了廉价购买，需要提供适当披露以说明如何对资产和负债执行了重新评估及为何会产生廉价购买（有时是由于 IFRS 3 中并非按公允价值计量特定资产和负债的要求所致）。

在当年实施了多于一项企业合并的情况下，在得出汇总披露是适当的结论前应当审慎考虑，因为 IFRS 3 要求单独披露每一项重大的企业合并。

IFRS 3 未涵盖的交易

鉴于企业合并交易的范围和复杂性，IFRS 3 未能涵盖实务中每一种可能发生的形式可能并不令人感到意外。值得注意的是，IFRS 3：

- 将同一控制下的企业合并的会计处理排除在其范围之外，且并无其他 IFRS 特别涵盖此类交易。
- 并未涵盖强制要约收购的处理（MTO，即法律法规强制要求购买方就剩余非控制性权益持有的股份发出公开收购要约）。

针对同一控制下的企业合并的会计政策往往通过使用《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》中的“分级”参照其他会计框架、会计文献和公认行业惯例来制定，并同时考虑投资者和相关司法管辖区的监管机构的期望。因此，针对此类交易的会计处理将继续存有分歧。

IASB 现正针对同一控制下的企业合并开展一个研究项目，预计讨论文件将于 2018 年下半年发布。

国际财务报告准则解释委员会曾于 2013 年 3 月 [讨论了](#) 强制要约收购的事项，尽管并未得出最终结论，但委员会强调需要确定基于特定强制要约收购的具体情况是否产生一项合同金融负债（如《国际会计准则第 32 号——金融工具：列报》（IAS 32）所定义）或一项亏损性合同（属于《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》（IAS 37）的范围）。

在上述两种情况下，重要的是会计政策应当针对各项交易一致地应用并且适当地披露。

披露的重要性

鉴于许多企业合并交易的复杂性以及在计量相应资产和负债时所需的判断，提供适当披露尤其重要。

应提供的清晰明确的披露包括：

- 在发生企业合并的报告期末相关会计处理尚未完成的企业合并。在这种情况下，IFRS 3 要求披露使用了临时价值的事实、相应的原因、所使用的临时金额、及在准则允许的 12 个月“计量期间”内所确认的任何调整。
- 若企业合并是在本财务年度的年初完成，合并后的集团收入和损益。
- 公允价值计量的假设和敏感性。例如，基于主体未来业绩的或有对价须持续地以公允价值计量，并且可能属于公允价值级次的“第三层次”，从而必须根据《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》（IFRS 13）提供详细披露。

设定受益养老金计划

设定受益养老金计划是会计处理的一个复杂领域，所产生的盈余或赤字数据事实上是以下各项相抵后的净额：

- 向成员支付福利的义务（采用预期累计福利单位法计量）。
- 计划资产（以公允价值计量）。
- 《国际会计准则第 19 号》（IAS 19）规定的“资产上限”的影响（雇主可获得的资金返还或未来提存金减少）。

因此，即使财务状况表所反映的净头寸较小（或甚至是零），其可能是 2 个或 3 个金额很大的余额相抵后的结果，并且在未来很可能会因不同的风险和不确定性而发生变动。其结合某些养老金安排（计划本身或雇主的注资策略）的复杂性，意味着对相关安排及会计处理时所运用的判断进行有效披露对投资者十分重要。

IAS 19 包含了许多涉及设定受益计划的披露要求（例如，针对上述 3 个余额逐一提供期初与期末金额之间的调节，以及描述规范计划运作的法规与监管框架）。然而，如果设定受益计划对财务报表而言十分重要，则优质的财务报告要求考虑为**满足每一项披露目标**而需提供的详情，特别是关于未来现金流量的金额、时间和不确定性的详细披露。

- **作为最低要求**，IAS 19 规定须披露预计在下一个会计期间缴纳的提存金。可通过披露下列各项内容对影响未来提存金的注资安排提供更全面了解：
 - 后续年度预计缴纳的提存金，区分弥补赤字的支付款与当期服务相关的支付款。
 - 修正提存金水平的系统（往往作为注资估值操作的一部分）。
 - 养老金提存金与其他交易之间的相互关联。例如，可能存在为确保计划成员不会处于不利状况增加股利支付水平，则必须相应增加主体养老金计划的提存金。
- 须针对每一个重大精算假设（如，折现率，通货膨胀预测及死亡率）提供敏感性分析。在不确定的情况下，应在每个报告日重新评估被认为“合理可能”的上述金额的变动水平。
- **资产-负债匹配策略**（例如，长寿互换）现正变得更为常见及更加复杂。有效的披露不仅包括提及此类安排的存在，还包括此类工具的相关性质及对其进行估值的方法。

对于更为广泛的计划资产，适当程度的分解（而非仅仅区分具有报价的资产与无报价的资产）将能够提供计划的投资策略及其面临的风险的有价值的见解。

鉴于 IAS 19 和《国际财务报告解释公告第 14 号——〈国际会计准则第 19 号〉：对设定受益资产的限制、最低资金要求及其相互作用》（IFRIC 14）涉及资产上限影响的要求以及许多注资要求的复杂性，在确定是否应当确认净盈余（或确实需要针对最低资金要求确认一项负债）时可能必须运用大量判断。如果涉及上述情况，应当（根据 IAS 1 第 122 段）清晰描述针对该项会计要求所运用的判断。这往往需要涵盖评估能够提升成员福利或在向雇主返还任何款项前终止计划的**受托人的权利**。

在采用外国货币的国家中的折现率

2017 年 6 月的《IFRIC 最新资讯》阐述了国际财务报告准则解释委员会就在采用外国货币作为其官方或法定货币的国家中如何确定设定受益义务的折现率作出的议程决定（向委员会提交的问题系与使用美元的厄瓜多尔相关）。

在确定适当的折现率时，首先有必要考虑是否存在优质公司债券的成熟市场，如是，应当使用此类债券的收益率作为折现率；如否，则应使用政府债券的收益率。

委员会认为，应当在**货币**层面考虑是否存在优质公司债券的成熟市场，而不应仅限于主体经营所在的**国家**。因此，主体将需要评估在其他司法管辖区是否存在以其货币计价的优质公司债券的成熟市场，并且仅当据此得出否定结论时才能转为使用政府债券的收益率。

报告所得税影响

所得税的报告仍然是一个备受高度关注的领域，这不仅是由于须针对诸如不确定纳税状况的影响及主体实际税率的潜在未来变化等提供优质的报告，而且在更大程度上是因为监管机构和媒体对主体所得税事宜的关注。

许多优质财务报告的一般要素均与所得税相关。例如：

- 与所得税相关的**会计政策**应当清晰、特定于集团的情况、并且应涵盖所有关键事项，包括不确定纳税状况的确认和计量（如相关）。
- 所得税是**估计不确定性**的常见来源（尤其是须根据 IAS 1 披露的不确定的纳税状况）。应当披露导致下一财务年度作出重要调整的重大风险，包括量化信息（如，敏感性或可能产生的结果的范围）。在后续期间作出重要调整的可能性也是有价值的信息，可被纳入诸如所得税附注等部分。
- 如果年报包含关于**本年度业绩的叙述性描述**（例如，管理层讨论与分析（MD&A）或经营状况回顾），其应当包括适当的对所得税的讨论，特别是对实际税率的变化及预期的探讨。

同时，应当审慎编制 IAS 12 所要求的实际税率调节表，以就影响实际税率及其未来可持续性的关键因素提供清晰信息。这可通过描述调节项目的性质及其产生的原因，并明确区分重大的一次性或异常项目与预计重复发生的项目来实现。此外，还应审慎对待“上年度”所得税调整的处理，以确定其代表应在本年度进行会计处理的估计的变更，还是代表以前年度所得税会计处理的差错（如属重大，则可能需要进行追溯调整）。

与所得税相关的利息和罚款

2017 年 9 月的《IFRIC 最新资讯》阐述了国际财务报告准则解释委员会就如何处理税务机关对延迟支付所得税负债收取的利息和罚款作出的议程决定。委员会认为，确定该成本是属于《国际会计准则第 12 号——所得税》的范围（从而应在损益中的所得税单列项目中列报）还是属于《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》的范围（从而应作为经营或融资成本列报）并非是一项会计政策选择，而是应当基于产生利息或罚款的具体情况进行考虑。

该项判断应当基于利息和/或罚款是否可被视为构成更大范围的纳税状况的一部分（例如，利息或罚款是否被接受作为为避免损害总体纳税状况而进行的延迟支付的成本）。

无论作出何种判断，均应披露有关重大利息和罚款的信息。

不确定的纳税状况

《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）于 2017 年发布，尽管其要到 2019 年才强制生效，但其得出的结论与现行已生效的会计准则相一致且未包含任何新增内容。因此，IFRIC 23 提供了一个处理不确定纳税状况的适当方法并且可立即予以应用。

概括而言，IFRIC 23 的结论如下：

- 仅当所得税的支付或收回很可能时，才应在确认所得税负债或资产时反映所得税负债或资产的不确定性。
- 须运用判断来识别作出该判断时所采用的计量单元（即，是存在单一税务不确定性还是一组相关的不确定性）。
- 在作出该判断时假定存在全面的“检查风险”（即，税务机关可获得所有相关的信息）。

如果财务报表编制者的现行实务与上述结论不一致，则应当如上文针对 IFRS 9、IFRS 15 和 IFRS 16 所进行的讨论那样，披露应用 IFRIC 23 可能产生的影响。

递延所得税资产的确认

IAS 12 要求主体针对源自高于及超过与同一税务机关和纳税主体相关的递延所得税负债金额的可抵扣所得税差异及未利用可抵扣亏损（即使主体目前亏损）确认一项递延所得税资产，前提是主体很可能产生可利用上述抵扣利益的未来应税利润。在许多情况下，评估主体是否将产生未来应税利润涉及重大判断的运用，例如，考虑的期间（应当基于主体的具体事实和情况而非一个武断的时限）、税务规划策略、未来合同的影响等。

主体必须披露所进行的判断以及支持此类递延所得税资产确认的证据。例如，在主体亏损的情况下，必须披露证明能够获得支持递延所得税资产的未来应税利润的证据。

美国税法改革

2017 年 12 月 2 日，美国参议院通过《减税和就业法案》。该法案包含对美国《国内税法》的一系列修正案，包括将企业税率从最高 35% 降至统一税率 20%。

所引入的变更较为复杂，因此其造成的影响将视各个主体的具体情况而有所不同。截至编制本刊物时，该法案尚未获得总统批准，且尚不明确能否在 2017 年内获批（从而此类变更实质上已执行进而导致确认的所得税余额变动）。

受美国税制影响的主体应考虑上述变更对其 2017 年年报中的会计处理或披露的影响。德勤美国现正密切关注该法案的进展并将通过 www.usgaaplus.com 提供相关的最新资讯。

减值复核

减值复核的执行与披露仍是受到监管机构质疑的领域。除了每年必须对商誉及使用寿命不确定的无形资产执行减值复核之外，首先有必要通过考虑是否存在减值迹象来确定哪些减值复核是必需的。《国际会计准则第 36 号——资产减值》（IAS 36）同时规定须针对此前已发生减值的资产（商誉除外，因为商誉的减值不得转回）执行评估，以确定减值是否不再存在，从而需要进行减值转回的复核。此项评估的关键在于确定减值复核应在哪一个层次执行，具体可包括下列几种情况：

- **单项资产层次**，如果能够确定资产的可收回金额。
- 若无法确定单项资产的可收回金额（由于对资产的使用价值的估计与其公允价值减处置费用并不接近，并且其不能产生基本上独立于其他资产的现金流入的现金流入），则在**现金产出单元层次**（即，产生基本上独立的现金流入的最小的可辨认的资产组合）。
- （仅适用于商誉减值复核），代表主体基于内部管理目的监控商誉的最低层次（不大于《国际财务报告准则第 8 号》（IFRS 8）所定义的经营分部）的**现金产出单元组合层次**。

需要注意的是该项评估很大程度上应以事实为依据，特别是，现金产出单元的识别应当基于有关某个资产或地点的现金流入是否与另一资产或地点的现金流入存在重大关联的客观评估。主体监控其业务经营的层次仅与出于商誉测试目的对现金产出单元进行分组有关。

一旦确定应对减值（或减值的转回）执行复核并且已识别出单项资产、现金产出单元或分摊商誉的现金产出单元组合，重要的是应审慎考虑纳入使用价值或公允价值减出售费用的计算的所有输入值。使用价值或公允价值减出售费用均可基于已折现的现金流量的计算，在这种情况下需要同时评估现金流量预测及适用的折现率。同时，应当针对每一个现金产出单元（或现金产出单元组合）应用适当的折现率，而不应在整个主体范围内应用相同的折现率。此外，还需要审慎考虑在运用诸如市场法或成本法等确定公允价值时所使用的假设。

对于披露，应考虑以下各项：

- 使用价值计算所依据的关键假设（不仅限于折现率和终端增长率），《国际会计准则第 36 号——资产减值》要求披露确定那些应予披露的假设的方法。
- 如果假设的合理可能的变动将导致商誉发生减值，须提供量化的敏感性分析。
- 同时应说明诸如折现率等相对于前期发生重大变化的原因。

资本管理披露

为符合 IAS 1 第 134 段的规定，应避免提供资本管理政策的“样板式”披露以及有关管理资本的目标、政策和流程的不清晰的说明。尤其对于须遵循外部施加的资本要求的主体可能是个问题，因此，此类主体应审慎考虑其管理资本的方式以及监管资本要求在该管理中发挥的作用。

“英国脱欧”和 2017 年年报

鉴于脱欧的经济重要性及其对在英国本土的业务和与英国经济之间存在相关利益（如，通过英国子公司、或者英国的客户或供应商）的业务带来的一系列潜在影响，许多主体已开始在其企业报告中讨论“英国脱欧”可能产生的影响。迄今为止，其主要以相对笼统的方式报告，并且衡量对特定企业的长期影响尚为时过早。

然而重要的是，随着现状不断发展，主体需要持续修正对潜在影响的分析，并在这一过程中继续在其企业报告中就相关影响提供更详尽的、更特定于主体的讨论。取决于适用主体所属司法管辖区的要求，此类讨论可作为对主体业务模式或所面临风险的讨论的一部分纳入主体的叙述性报告。若相关，在讨论 2017 年业绩时主体可能已经历的“英国脱欧”影响同时应当纳入对主体 2017 年业绩的讨论。

在财务报表内，上述不确定性可能与估计不确定性来源的披露，以及公允价值计量、已确认金融资产和负债的市场风险（如，汇率）及减值复核的敏感性分析中所使用的参数的“合理可能”变动有关。

如德勤的《IFRS 聚焦》简讯所述，启动“《里斯本条约》第 50 条”并不构成对现行税法的任何实质上已执行的变更，这意味着仍应依照现行法律来计量当期所得税和递延所得税。

如同其他经济事件一样，税法变更应在其发生时而非在基于未来可能发生变化的预期进行预测时进行核算。然而税务会计处理的不同寻常之处在于，税法变更将同时适用于所有主体，因此为税务会计处理变更提供了单一的“触发点”。因“英国脱欧”而直接或间接引致的其他会计处理可能源自针对个别主体的事件或决策而更特定于某主体：例如，如果主体的计划已达到符合 IAS 37 所述标准的节点，则须确认重组准备。

与气候相关的财务风险的披露

2017 年 6 月，与气候相关的财务信息披露专责小组（TCFD，一个由金融稳定理事会设立的机构）公布了针对与气候相关的金融风险有效披露的**最终建议**。

TCFD 建议将以下各项纳入主流企业信息报告：

- 主体针对与气候相关的风险和机遇的治理结构。
- 气候变化对业务、战略和财务规划的实际和潜在影响。预期应当考虑全球气温上升 2°C 时情景。
- 组织如何识别、评估和管理与气候相关的风险。
- 用于评估和管理与气候相关的风险和机遇的指标与目标。

超过 100 家大型跨国组织的首席执行官（CEO）已**公开表示**支持TCFD的上述建议，并敦促其他主体支持针对与气候相关的风险和机遇的更完善披露。

德勤的《IFRS 聚焦》刊物就TCFD的建议提供了更多详情。

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

有关下述新的及经修订的准则的进一步详情，请参阅：

<https://www.iasplus.com/en/tag-types/global/newsletters/ifrs-in-focus>

IFRS

经修订的准则：

对 IAS 12 的修订 – [针对未实现损失确认递延所得税资产](#)（同时可参阅阐述该项修订的《IFRS 聚焦》简讯 [中文版](#)。）

对 IAS 7 的修订 – [披露项目](#)（同时可参阅阐述该项修订的《IFRS 聚焦》简讯 [中文版](#)。）

[年度改进 2014 – 2016 年周期](#) 中发布的对 IFRS 12 的修订（同时可参阅阐述该项修订的《IFRS 聚焦》简讯 [中文版](#)。）

对《国际会计准则第 12 号——所得税》（IAS 12）的修订 – 针对未实现损失确认递延所得税资产

对 IAS 12 的修订澄清，为财务报告目的以公允价值计量但出于计税目的按成本计量的债务工具的未实现损失会形成可抵扣暂时性差异，以及在确定是否应当确认递延所得税资产时应如何对此类暂时性差异进行评估。

对《国际会计准则第 7 号——现金流量表》（IAS 7）的修订 – 披露项目

对 IAS 7 的修订要求披露筹资活动引起的负债（即，其现金流量已划归或者未来现金流量将被划归筹资活动的负债）的现金和非现金变动。

年度改进 2014 – 2016 年周期中发布的对《国际财务报告准则第 12 号——在其他主体中权益的披露》（IFRS 12）的修订

在年度改进 2014 – 2016 周期中引入的对 IFRS 12 的修订澄清，IFRS 12 的所有要求（现行披露豁免涵盖的无需就子公司、合营企业和联营企业中的权益提供汇总财务信息的规定除外）均适用于根据《国际财务报告准则第 5 号——持有待售的非流动资产和终止经营》（IFRS 5）划归为持有待售或终止经营的权益。

2017 年国际财务报告准则解释委员会议程决定

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，国际财务报告准则解释委员会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，但这是在选择适合的会计政策时应审慎考虑的指引的重要来源。在许多司法管辖区，监管机构均预期将对此类议程决定加以考虑。

在 2017 年，委员会发布了下列议程决定。

3 月《IFRIC 最新资讯》	IFRS 10 – 投资主体和子公司
	IAS 12 – 购买不构成业务的单项资产主体时的递延所得税
	IAS 28 – 基金管理人对其重大影响评估
	商品贷款
6 月《IFRIC 最新资讯》	IAS 19 – 在采用外国货币的国家中的折现率
	IAS 32 – 集中清算的客户衍生工具
	IAS 33 – 分红型权益工具的支付款产生的所得税
	IAS 41 – 在生产性植物上生长的生物资产
9 月《IFRIC 最新资讯》	IFRS 1 – 首次采用国际财务报告准则的子公司
	IFRS 9 – 符合条件可选择在其他综合收益中列报公允价值变动的金融资产
	IAS 12 – 与所得税相关的利息和罚款
11 月《IFRIC 最新资讯》	IAS 38 – 为促销活动购买的商品
	IFRS 3 – 一组资产的购买

可供截至 2017 年 12 月 31 日止年度提前采用的新的及经修订的 IFRS

《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。如上所述, 此类披露(特别是与涉及关于收入的 IFRS 15 和关于金融工具的 IFRS 9 相关的披露)的充分性是目前监管机构的重点关注领域。

下表所列的内容以 2017 年 11 月 30 日为截止日。同时应当考虑及披露应用 IASB 于该日后但在财务报表报出之前发布的任何新的及经修订的 IFRS 的潜在影响。

应始终考虑任何当地的认可或其他法律法规程序对主体能否提前采用 IFRS 的影响。

IFRS	生效日期
新准则	
IFRS 9 – 金融工具	2018 年 1 月 1 日*
IFRS 15 – 客户合同收入	2018 年 1 月 1 日
IFRS 16 – 租赁	2019 年 1 月 1 日
IFRS 17 – 保险合同	2021 年 1 月 1 日
经修订的准则	
对 IFRS 10 和 IAS 28 的修订 – 投资者与其联营企业或合营企业之间资产的出售或投入	IASB 于 2015 年 12 月决定无限期推迟此修订的生效日期。
对 IFRS 15 的澄清 – 客户合同收入	2018 年 1 月 1 日
对 IFRS 2 的修订 – 以股份为基础支付交易的分类和计量	2018 年 1 月 1 日
对 IFRS 4 的修订 – 采用《国际财务报告准则第 4 号——保险合同》时一并应用《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》	2018 年 1 月 1 日
年度改进 2014 – 2016 年周期中发布的对 IFRS 1 和 IAS 28 的修订	2018 年 1 月 1 日
对 IAS 40 的修订 – 投资性房地产的转换	2018 年 1 月 1 日
对 IFRS 9 的修订 – 具有负补偿的提前偿付特征	2019 年 1 月 1 日
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
IFRIC 解释公告	
IFRIC 22 – 外币交易和预付对价	2018 年 1 月 1 日
IFRIC 23 – 所得税不确定性的会计处理	2019 年 1 月 1 日

* 对于 2018 年 1 月 1 日之前开始的期间, 如果首次应用的相关日期是在 2015 年 2 月 1 日前, 则可采用 IFRS 9 较早前的版本。

IFRS 聚焦

于 2016 年 4 月发布的对 IFRS 15 的澄清阐述了 IASB 与美国财务会计准则委员会 (FASB) 联合收入确认过渡资源小组 (TRG) 的讨论所强调的一系列事项。请点击 [这里](#) 查阅 TRG 讨论的详情。

IASB 设立了另一个类似的小组 – IFRS 金融工具减值过渡资源小组 (ITG)，以探讨 IFRS 9 基于预期损失的减值模型所产生的事项。请点击 [这里](#) 查阅 ITG 讨论的详情。

自 IFRS 17 发布之后，IASB 同时设立了保险合同过渡资源小组，预定相关会议将于 2018 年开始召开。

IFRS 聚焦

主要联系人

全球国际财务报告准则领导人

Veronica Poole
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

加拿大	Karen Higgins	ifrs@deloitte.ca
墨西哥	Miguel Millan	mx-ifrs-coe@deloittemx.com
美国	Robert Uhl	iasplus-us@deloitte.com

亚太地区

澳大利亚	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
中国	Stephen Taylor	ifrs@deloitte.com.cn
日本	Shinya Iwasaki	ifrs@tohatsu.co.jp
新加坡	James Xu	ifrs-sg@deloitte.com

欧洲 – 非洲

比利时	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
丹麦	Jan Peter Larsen	ifrs@deloitte.dk
法国	Laurence Rivat	ifrs@deloitte.fr
德国	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
意大利	Massimiliano Semprini	ifrs-it@deloitte.it
卢森堡	Eddy Termaten	ifrs@deloitte.lu
荷兰	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
俄罗斯	Maria Proshina	ifrs@deloitte.ru
南非	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
西班牙	Cleber Custodio	ifrs@deloitte.es
英国	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

Deloitte.

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 中有关德勤有限公司及其成员所更为详细的描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家与地区的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80% 左右的企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务，协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 264,000 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。

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。

© 2017。欲了解更多信息，请联系德勤有限公司。

由德勤创意工作室（伦敦）设计与编制。J14455