

# IFRS 聚焦

## 2018 年总结

### 内容

#### 新会计准则

使用“非公认会计原则(GAAP)”  
或替代业绩衡量指标

#### 判断和估计的披露

#### 供应商融资安排

#### 现金流量表

#### 每股收益

#### 经营分部

#### 报告所得税影响

#### 不确定的纳税状况

#### 减值复核

#### 英国脱欧与 2018 年年报

#### 货币与恶性通货膨胀

#### 银行同业拆借利率(IBOR)的变动

#### 其他主题

对截至 2018 年 12 月 31 日或以后日期的年度强制生效的新的及经修订的 IFRS 准则和解释公告

国际财务报告准则解释委员会 2018 年议程决定

可供截至 2018 年 12 月 31 日或以后日期的年度提前采用的新的及经修订的 IFRS 准则和解释公告

请参阅以下网站了解更多信息：

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.deloitte.com](http://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导致的可能与截至 2018 年 12 月 31 日或以后日期的年度相关的财务报告事项。

### 新会计准则

对许多主体而言，截至 2018 年 12 月 31 日的年度报告将首次反映《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) 的应用情况。正确地应用这些主要准则并清晰地披露其影响是至关重要的。

实现有效披露涉及的大部分关键考虑事项与采用任何重大的新会计准则时均相同：

- 就所采用的新会计政策以及重要的是这些政策与此前的会计政策有何差异提供清晰的及主体特定的说明。
- 披露定量影响及受影响的单列项目。
- 说明在应用新要求时所作的重大判断和估计。
- 披露如何运用准则允许选用的处理方法，包括便于实务操作的方法。
- 清晰地说明所采用的过渡方法（同样需要包括所运用的选择权或过渡性豁免）。

针对过渡的披露对于编制截至 2018 年 12 月 31 日止年度的年报尤其重要，因为 IFRS 15 和《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》(IFRS 7)（针对 IFRS 9 的首次采用）均要求主体就过渡的影响提供详尽具体的定量披露的要求。上述披露将受到监管机构的严格审查以及投资者的密切关注，因而须在编制时予以审慎和全面的考虑。

在应用上述较为宽泛的准则时，可能会产生诸多不同的具体问题。下文阐述了 IFRS 15 和 IFRS 9 可能产生的某些常见问题。

有关 IFRS 15 和 IFRS 9 的更多资源可从 [IAS Plus](http://IAS Plus) 网站获取。

### 《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》（IFRS 15）

IFRS 15 的收入确认模型的核心在于“履约义务”（向客户转让可明确区分的商品或服务的承诺）的概念。识别履约义务不仅涉及界定收入确认的计量单元，而且还将成为后续分摊交易价格并最终针对每一项可明确区分的履约义务确认收入的依据。在执行上述评估时必须详细了解主体的收入流，并且可能与此前采用“分拆”的方法产生重大差异。

同时必须针对一系列其他领域运用判断，包括确定每一项可明确区分的履约义务的相对单独售价，以及基于将商品或服务的控制权向客户转移的情况来确定应当在某一时点还是在一段时间内确认收入。同时应谨记 IFRS 15 针对财务状况表（如，合同资产和合同负债的确认和计量）和成本的处理（例如，针对取得合同的成本资本化的严格要求）作出了具体要求。

考虑到所有这些要求，确保实现清晰的主体特定的披露的良好实务包括：

- **会计政策变更** – 不仅需要清晰地说明新会计政策，而且应当披露与此前的会计政策相比所作的变更。在描述收入确认的触发因素时，应避免使用笼统的表述（如，“当控制权转移时”）。应当披露针对财务状况表项目（例如，合同资产和合同负债等）的会计政策。更具体而言，需要明确披露可变对价（包括对可变对价金额确认的限制的应用）以及如何对一段时间内对收入进行计量（实际采用的方法及为何该方法被视为适当，而非仅仅描述采用“投入法”或“产出法”）。
- **过渡性调整** – 主体应明确披露过渡方法以及因过渡而产生的调整，包括为协助了解每一项重大调整的性质和金额而对过渡性调整进行量化和分解。针对过渡性调整与会计政策变更的说明之间应当具有清晰的关联。
- **履约义务** – 鉴于履约义务对 IFRS 15 的收入确认模型的重要性，主体应就其如何在与客户订立的每一项特定合同中识别出向客户作出的可明确区分的承诺提供清晰的主体特定披露。同样地，相关描述不应采用笼统空泛的措辞，而是应采用能够反映主体具体情况的措辞。
- **重大判断** – IFRS 15 对于例如在确定和分摊交易价格以及识别可予以资本化的成本时所作的判断作出了具体要求。该等要求是对《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》（IAS 1）中一般化的规定的补充（而非举例说明）。
- **财务状况表** – 应针对诸如合同资产、应收账款和亏损性合同准备等账户提供详尽的信息。例如，应在披露中说明应收账款与合同资产之间的区分、IFRS 15 与 IFRS 9 之间的相互影响（针对合同资产应用预期信用损失法）、以及亏损性合同计量的任何变动。
- **所列示金额的可比性** – 在过渡时采用简化追溯调整法的主体应按照旧收入准则报告 2017 年的收入，并按照 IFRS 15 报告 2018 年的收入。在报告受收入影响的替代业绩衡量指标（APM）时，主体应明确指出在计算本年度与上年度的数据时采用了不同的计量基础，并披露基于“旧”准则和“新”准则得出的本年度计量值。
- **其他事项** – 披露过渡对每股收益的影响以及对取得合同的成本和履行合同的成本的会计处理的影响（IFRS 15 提供了涵盖上述两项的规范性指引）。

当然，上文只是大致介绍了 IFRS 15 将带来的一些挑战。除其他事项外，IFRS 15 还就其他事项提供了具体的规范性指引，例如：

- 与可变对价相关的收入确认的时间。
- 确定主体在履行履约义务时是作为代理人还是当事人，进而确定是应在总额还是净额基础上确认收入。如同 IFRS 15 中的其他要求一样，应当运用控制（而非风险和报酬）模型来进行上述考虑。
- 客户对额外商品或服务的选择权，并就客户是否已预先支付而获得按折扣价取得商品或服务的重大权利作出评估。
- 回购协议，明确指出在许多情况下，主体能够（或可能被要求）回购某项资产的安排不应作为销售进行会计处理。

### 《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（IFRS 9）

IFRS 9 有时会被认为是一项专门针对金融机构的准则。尽管该项准则确实对于从事贷款和投资活动的主体所产生的影响最为广泛，但是，同时也会对其他主体产生某些重大影响：

- 针对减值应用“预期信用损失”法不仅适用于银行的长期贷款，也适用于诸如应收账款等的短期金融资产。尽管可采用简化模式来确认此类损失，但在此过程中仍须运用判断并提供相关的披露。

德勤的《洞察》刊物阐述了预期信用损失法应用于应收账款的情况。

- 主体可自愿采用 IFRS 9 修订后的套期会计方法（该方法便于主体更灵活地进行套期的指定和套期有效性的评估），但即使主体继续应用《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》（IAS 39）中的套期会计要求，仍须针对套期提供额外披露。
- 针对按摊余成本计量的金融资产严格的计量要求（基于金融资产的合同现金流量以及持有金融资产的商业模式进行评估）适用于所有主体，并且可能导致资产须首次以公允价值计量。
- 在 2017 年底对 IFRS 9 作出的有限范围修订中包括在结论基础中澄清，尽管金融负债的修改并未导致终止确认，但在修改发生的时点仍会导致在损益中确认一项利得或损失。

德勤的《洞察》刊物详细阐述了 IFRS 9 对金融负债修改的会计处理的影响。

IFRS 9 将对金融机构产生更广泛的影响，并且监管机构将就金融机构针对诸如减值等采用的方法及其所提供的披露的质量进行严格审查。银行在采用 IFRS 9 编制其财务报表时应考虑下列要点：

- **分类和计量** – 会计政策的披露应涵盖针对金融资产分类的业务模式评估和现金流量特征测试的关键要素（即，评估金融工具的合同条款是否会产生仅为本金及未偿付本金之利息的支付的现金流量，“SPPI 测试”），并说明如何满足将资产或负债指定为特定类别的标准。
- **减值：政策和方法** – 作为银行业会计的关键要素，减值计量方法的披露应当清晰且全面，并涵盖用于确定预期信用损失的输入值、假设和估计技术。相关讨论应当足够细致详尽，以协助了解在针对不同的产品或业务线采用该方法时存在哪些不同及其该方法与用于监管目的模型相比存在哪些不同。
- **减值：阶段划分及信用风险概况** – 银行应当清晰地说明为评估其金融资产是属于预期信用损失模型的“第 2 阶段”还是“第 3 阶段”时所采用的定量和定性标准。如果在评估信用风险是否已显著增加时采用 12 个月的违约概率（PD）代替整个存续期的违约概率，则应对此作出披露。
- **减值：替代经济情景** – 应当说明如何从一系列可能性中选出可替代的经济结果、在计算预期信用损失时如何对各个情景赋予权重以及各个情景是否已显著覆盖多种可能性以涵盖所采用的模型中未曾反映的因素。同时还应披露用于确定核心情景的关键经济变量，以及基准案例情景与预期信用损失准备之间存在的差异。
- **判断和估计的不确定性** – 如同 IFRS 15 一样，须就其在应用 IFRS 9 时所作的判断和估计提供（超出 IAS 1 所要求的）特定披露。应当清晰及全面地披露其针对信用风险的显著增加和违约的定义的判断，涉及各个经济情景的估计以及资产存续期作出的估计。
- **不同于 IFRS 9 定义的监管定义** – 银行业的监管框架尽管采用类似于 IFRS 9 的术语，但用于会计和监管目的的具体术语可能存在不同的定义。银行应当明确披露用于会计目的（如，在计算预期信用损失时）的所有重要术语的定义，并着重说明其监管框架所采用的术语与用于会计目的的术语定义之间的差异。

鼓励非银行业主体：

- 说明 IFRS 9 对其财务报表的影响，包括（在构成影响的情况下）相关影响为何并不重大。
- 审慎确保并未忽视可能受 IFRS 9 影响的工具类别。例如，预期信用损失法应当适用于 IFRS 15 要求的合同资产，以及向联营企业和合营企业发放的贷款和（在单独财务报表中）向子公司发放的贷款。
- 重新考虑嵌入金融资产的衍生工具的会计处理，根据现行要求，通常整个合同（即，嵌入衍生工具和“主合同”）必须以公允价值计量。
- 谨记 IFRS 7 中针对应用 IFRS 9 的主体新增的各项披露要求。

### 《国际财务报告准则第 16 号——租赁》（IFRS 16）

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。

德勤的《IFRS 聚焦》刊物进一步详细阐述了在中期财务报表中对新会计准则所产生的影响进行披露。此简讯同时亦有[中文版](#)。

有关 IFRS 16 的更多资源可从 [IAS Plus 网站](#) 获取。

### 使用“非公认会计原则(GAAP)”或替代业绩衡量指标

在财务报表之外使用“非公认会计原则”数据（有时会使用诸如“替代业绩衡量指标（APM）”等其他术语指代）已成为全球范围内许多地区的监管机构的重点关注领域之一。国际证监会组织（IOSCO）于2016年发布了《关于非公认会计原则财务衡量指标的最终公告》，相关内容汇总如下。

采用诸如 IFRS 9、IFRS 15 和 IFRS 16 等重大的新准则可能会导致主体界定新的替代业绩衡量指标和/或变更现有替代业绩衡量指标的计算基础。如果属于这种情况，则应披露所采用的替代业绩衡量指标发生变更的范围及原因。

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，并就主体应如何列报此类衡量指标提供了若干实例。

---

### IOSCO 关于非公认会计原则财务衡量指标的公告

---

**范围** – 适用于“非公认会计原则财务衡量指标”，即，不属于公认会计原则(GAAP)要求的衡量指标（定义为：按照包含在新闻稿或年报的叙述部分中的发行人的财务报告框架确定的指标）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指标。

财务报表内包含的披露不属于本公告的适用范围。

并非财务衡量指标的经营或统计指标不属于本公告的适用范围。

**定义非公认会计原则财务衡量指标** – 应对此类衡量指标予以定义、说明（包括此指标并非标准衡量指标的声明）、清晰标示并说明使用此类指标的原因（包括说明该等信息为何对投资者有用）。

**无偏见目的** – 不应为了避免列报负面的信息而使用非公认会计原则衡量指标。

**公认会计原则衡量指标列示的显著程度** – 非公认会计原则衡量指标的列示的显著程度不应高于最直接等同的公认会计原则衡量指标。

**与可比的公认会计原则衡量指标的调节** – 应提供与最直接等同的公认会计原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，且非公认会计原则衡量指标通常应在各年度之间一致地列报。

如果非公认会计原则衡量指标发生任何变更（或停止使用某项非公认会计原则衡量指标），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视为“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原则衡量指标的使用与计算的信息（通常直接与相关的衡量指标一同公布或交叉索引至可获取的信息）。

---

## 判断和估计的披露

德勤的《IFRS 聚焦》刊物进一步详述了有关重大判断和估计不确定性来源的披露。

如同替代业绩衡量指标的使用一样，有关判断和估计的披露仍是监管机构在审核财务报表时通常会重点关注的领域。此类披露被视为对投资者是否能评估主体财务状况及经营成果并衡量其相对于假设变动的敏感性至关重要。

其中一个关注重点为每项披露所传达信息的明晰性，并应当区分：

- *判断和估计不确定性的来源*；及
- IAS 1 要求披露的项目和任何自愿提供的额外披露。

### 重大判断（IAS 1:122 要求提供的披露）

这是指除在应用主体会计政策过程中所作的估计之外的判断（往往涉及如何界定特定项目的特征）。例如，评估主体在收入交易中是作为代理人还是当事人可能要求运用重大判断，但一旦作出该项判断之后，收入的计量则较为简单直接。

IAS 1:122 要求，如果有关判断**对财务报表中确认的金额具有重大影响**，则须披露相关信息以便财务报表使用者能够了解所作的判断、其为何重大、以及主体如何得出结论。

### 估计不确定性的来源（IAS 1:125 要求提供的披露）

这是指主要针对特定项目计量的假设或估计不确定性的其他来源（包括涉及估计的判断）。例如，可能明确存在不确定的纳税状况，但将金额价值分配至该风险敞口则可能涉及重大程度的估计（尤其是针对存在广泛一系列潜在结果的情况）。

IAS 1:125 要求，如果估计不确定性的来源将导致**下一财务年度内资产或负债作出重要调整的重大风险**，则须披露不确定性的性质以及受影响的资产和负债的账面金额，并提供充分信息以使财务报表使用者了解就估计不确定性的来源所作的判断。

IAS 1 包括敏感性分析和一系列潜在结果作为说明所作估计的披露示例，并且监管机构显然预期主体应根据 IAS 1:125 针对识别为估计不确定性来源的所有项目提供此类披露。

针对严格意义上不属于上述两个类别的项目（如，预期在下一个财务年度未能解决的存续期较长的估计不确定性来源）自愿提供相关披露同时能够为投资者提供有价值的信息。建议明确识别此类自愿提供的额外披露，并说明包括此类披露的原因。

同样重要的是，应在每年对已识别的关键判断和估计不确定性的来源执行复核及（如有必要）更新（例如，应用 IFRS 15 规定的新收入会计政策可能导致无需作出此前的某些判断，但同时会引入新的判断），并确保其与年报的其他方面保持一致。例如，如果审计委员会着重关注某一事项，则（取决于该事项的性质）其可能需要将其识别为关键判断或估计不确定性的来源。

### 供应商融资安排

供应商融资安排往往旨在为买方和供应商提供流动性方面的利益。在某些地区，供应商融资安排已成为应对鼓励尽快向供应商付款的公共政策举措的常见实务。于 2018 年 1 月发生的一宗备受关注的英国公司破产事件导致媒体及议会均密切关注此类安排。

“供应商融资”（包括“反向保理”）安排的条款可能各不相同，但通常涉及由第三方金融机构按照发票条款或在发票条款规定的期限之前向供应商付款，而买方则在较迟日期向该金融机构偿还该笔款项。

此类安排导致产生涉及下列各项的重要财务报告问题：

- 将负债分类为应付账款（由于初始义务产生自商品或服务的购买）还是借款（由于最终付款是支付给金融机构并且可能显著迟于供应商的初始付款条款所规定的期限）。
- 付款和收款在现金流量表内的列报方式。如果主体的负债分类为应付账款，则仅会产生经营活动现金流量。如果确认一项借款，则有必要考虑根据交易的形式，最终支付给金融机构的付款是否仅产生筹资活动现金流量，还是应“在总额基础上”列报该项交易（代表向供应商进行支付的经营活动现金流出，而同时产生的筹资活动现金流入则代表应付给金融机构的负债）。

应当基于安排涉及的具体事实和情况（不同的安排可能会存在显著差异）审慎考虑上述事项。至关重要的是应提供关于下列各项的全面及清晰的披露：

- 列报重大供应商融资安排的方法以及根据 IAS 1:122 在应用该政策时所作的判断。
- 相关负债的账面金额及列报该负债的单列项目。
- 供应商融资交易如何在主体的现金流量表中反映，包括任何“在总额基础上”列报的金额。如有任何现金流量作为筹资活动列报，同时不应忽视《国际会计准则第 7 号——现金流量表》（IAS 7）中关于披露筹资活动负债变动的修订后的要求。
- 在利用供应商融资安排作为管理流动性风险的工具的情况下，IFRS 7 第 39(c)段所要求的披露。

供应商同时应意识到需要适当地核算和披露其参与此类安排的影响。这同样适用于针对金融资产“传统的”保理安排，而 IFRS 7 针对主体就已转让的资产（无论是否已予终止确认）面临风险敞口的情况规范了须提供的特定披露。



## 现金流量表

现金流量表的适当列报及相关披露仍然是监管机构的重点关注领域，尤其是现金流量的归类（例如，与重组或收购相关的现金流量应当划归经营活动现金流量而非划归投资活动），以及相关项目是否应被纳入现金流量表（例如，应当排除诸如折现的展开等的非现金变动）。

国际财务报告准则解释委员会于 2018 年 6 月发布一项议程决定，确认具有 14 天合同通知期的贷款额度不应被视为现金和现金等价物的一部分，因为其并非随时可被要求偿还且往往不会在正值与负值余额之间波动。不应忽视该结论的重要性，因为其表明“现金和现金等价物”定义的涵盖范围颇为狭窄。

现金流量表的支持性披露同时也是关注重点。要求披露源自筹资活动的负债变动（有时被称为“总额债务调节”）的 IAS 7 修订已对截至 2017 年 12 月 31 日止的年度生效，但某些主体仍未重视这一新要求。因此，对于 2018 年财务报表，重要的是应重新审视有关披露以确保全面符合 IAS 7:44A-E 的要求。

同时不应忽视现金流量表的其他支持性披露。例如，应当清晰说明任何“受限制的现金”余额。对于在实施外汇管制或限制汇回境外资金（即，对向所有者支付的“股利分配”实施管制）的地区中经营的集团而言，此类披露可能尤其相关。

## 货币市场基金投资

对货币市场基金（MMF）进行投资而非将现金存入银行是常见的低风险投资策略。鉴于 MMF 的条款可能存在显著差异，应当审慎评估 MMF 投资是否符合现金和现金等价物的定义。欧盟已在 2018 年引入新的改革措施，以规范 MMF 投资的条款并对短期 MMF 与标准 MMF 作出区分，与后者相比，前者的风险较低并对较短期的证券进行投资。鉴于此类改革措施，现有的 MMF 可能已予重组以遵循新法规，从而需要重新考虑相关投资的分类。

## 每股收益

类似于现金流量表的编制，基本每股收益和稀释每股收益（EPS）的计算有时可能被视为简单的机械操作。然而，仍存在容易出错的重要和复杂领域。

《国际会计准则第 33 号——每股收益》（IAS 33）规范了每股收益如何计算，并包含在某些情况下不同于其他准则的若干要求。IAS 33 同时采用未在其他国际财务报告准则（IFRS）中使用的术语。因此，重要的是需要基于准则界定的术语明确考虑相关的计算。运用“常识”或假设与其他会计要求（如，《国际财务报告准则第 2 号——以股份为基础的股份》（IFRS 2））相一致将可能导致出错。

每股收益计算的常见错误包括：未能针对资源未发生相应改变的情况下（如，因以股息、拆股、或股份合并而导致的）已发行股份数量的变化，同时对基本每股收益和稀释每股收益执行追溯调整，以及对库藏股、或在雇员受益信托（EBT）或类似载体中持有的股份的处理出现差错。上述股份未被视作“发行在外”，因此应排除在基本每股收益和稀释每股收益的“股份数量”之外并且对计算不构成任何进一步影响。同时应当审慎考虑许多其他潜在的复杂领域以及有可能导致交付普通股（或回购现有普通股）的每项工具，以确定其对基本每股收益和/或稀释每股收益的潜在影响。

### 经营分部

《国际财务报告准则第 8 号——经营分部》（IFRS 8）要求特定主体（主要是拥有公开交易证券的主体）披露关于其经营分部、产品和服务、经营所处的地理区域，以及主要客户的信息。此类信息应当基于用于识别经营分部以及计量所披露分部的信息的内部管理报告而提供。

涉及经营分部披露的常见缺陷包括：

- 不正确地识别经营分部和/或将其不当地加总成为报告分部。
- 披露未能提供足够详情以使财务报表使用者能够了解管理层如何选择对主体进行组织。
- 并未编制报告分部损益计量值的合计数与主体税前损益之间的调节表（尤其是在使用替代业绩衡量指标的情况下）。
- 将“所有其他分部”类别及调节项目列示为单一的“其他”列。
- 缺乏针对经营所在国和境外国家、以及所依赖的主要客户分别列示的关于地理区域的信息。
- 按照《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）披露的经营分部与在年报内其他位置列示的同等信息之间存在不一致。

### 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，这不仅是由于须提供优质报告，而且在更大程度上源自监管机构和媒体对主体所得税事宜的严格审查与密切关注。

对于财务报表，《国际会计准则第 12 号——所得税》（IAS 12）要求提供的实际税率调节表是关于主体实际税率的可持续性及其影响因素的信息的重要来源。应当清晰说明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。

同时，在确认未利用的可抵扣亏损所产生的递延所得税资产时应当保持审慎（特别是对于主体持续发生损失的情况）。主体必须披露所运用的判断和支持确认此类资产的证据。例如，如果主体目前正发生亏损，则必须披露能够证明可获得支持递延所得税资产确认的未来利润的证据。

所得税同时与本刊物讨论的下列其他事项相关：

- 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）。应当披露将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范围）。在后续期间作出重要调整的可能性同时也是有价值的信息，其可被纳入诸如所得税附注等部分。
- 应在任何的**替代业绩衡量指标**中适当反映所得税的影响。例如，关于列报“经调整”或“基础”利润的政策应涵盖对诸如一次性税款抵减等项目的报告。

## 2018 年年报的所得税事项

出于会计目的报告的所得税显然受到主体的纳税状况及其所遵循的税法发展影响。下文强调了与 2018 年 12 月的报告相关的某些主题事项。

### “英国脱欧”和企业所得税

如同“英国脱欧”一样，更普遍而言，英国脱离欧盟对企业所得税的影响目前尚不明朗。似乎在英国退出欧盟后，尽管任何退出协议可能包括对税法的若干大致考虑，但具体的立法并未发生任何变化。因此，预期英国“脱欧”本身不会导致颁布新税法，而是会影响现行适用的税法（即，英国主体将不再遵循适用于欧盟主体的税法，而是遵循适用于非欧盟主体的税法）。

根据国际会计准则委员会常设解释委员会（SIC）的《解释公告第 25 号——所得税：主体或其股东纳税状况的改变》，纳税状况改变的影响应在改变发生时确认。据此，英国主体未来税务状况的改变不会导致截至 2018 年 12 月已确认的所得税余额发生变动。然而，主体应就涉及未来税率和所缴纳税款的重大风险和不确定性提供相关的披露。

### 美国税法改革

美国税法（通常称为“《减税和就业法案》”）作出的一系列重大和广泛的修订于 2017 年 12 月 22 日签署后成为法律，这导致在美国拥有大量业务经营的主体必须加快核算其对截至 2017 年 12 月 31 日报告的影响。对于截至 2018 年 12 月 31 日的报告，主体应考虑是否需要对上述核算作出任何修正，并确保 2018 年的美国所得税得到适当会计处理和披露。

德勤的《IFRS 聚焦》刊物进一步详述了上述变更及其会计影响。

### 税基侵蚀与利润转移

经济合作与发展组织（OECD）和 20 国集团（G20）于 2015 年发起“税基侵蚀与利润转移”（BEPS）项目，以解决全球税务格局中普遍认为存在的不均衡与不一致，其成果是制定了 15 项具体行动计划，以使当今国际税务格局的基础原则适应现代化需求并建立作为各国税务立法依据的一致框架。

在 2018 年，各国政府继续制定并实施涉及 BEPS 举措的应对措施。通过国别报告和主转让定价文件报备，税务机关现已对国际业务的转让定价概况有更直观的了解。因此，预期税务机关将不断加大对该领域的关注度。

上述举措突显出主体考虑与税务相关的风险的重要性，因为该等风险可能会对所得税余额的确认和计量造成重大影响。

### 不确定的纳税状况

尽管《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）直至 2019 年才生效，但其得出的结论与已生效的会计准则相一致，并提供了处理不确定纳税状况的适当方法。

概括而言，IFRIC 23 的结论如下：

- 仅当所得税很可能支付或收回时，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。
- 须运用判断来识别在评估所得税是否很可能支付或收回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）。
- 在作出上述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）。

### 减值复核

减值复核的执行与披露仍是经常受到监管机构质疑的领域。在根据《国际会计准则第 36 号——资产减值》（IAS 36）执行减值复核时，重要的是应当审慎考虑纳入可收回金额计算的所有输入值（现金流量预测以及所适用的折现率）。同样重要的是，在出于商誉减值测试目的识别现金产出单元以及汇总这些现金产出单元时需要保持审慎。同时，应针对每一个现金产出单元（或一组现金产生单元）应用适当的折现率，而不应在整个主体中应用相同的折现率。

对于披露，预期主体应当：

- 不仅披露增长率和折现率，还应当披露其他关键假设（如，用于估计可回收金额的收入增长率、利润率和经营成本）。
- 识别特定于个别现金产出单元的假设（如重大），而非仅披露涵盖多个现金产出单元的假设的平均值或区间范围。
- 清晰说明关键假设（单独或汇总而言）合理可能发生的变动是否会导致减值。
- 说明增长率适用的期间、使用特定增长率的原因、以及增长率或折现率的任何重大变动。
- 说明净资产超过其市值的母公司如何考虑其子公司、联营企业和合营企业的减值。

## 英国脱欧与 2018 年年报

监管机构强调了披露英国决定退出欧盟可能产生的影响的重要性。

鼓励主体提供的有关披露区分对其业务模式和业务经营造成的特定的和直接的挑战、与在报告日可能因英国的现状而产生的更广泛的经济不确定性。如果存在特定威胁（如，进出口税变更或其供应链延迟可能产生的影响），则应明确识别该等威胁，并且年报应说明为管理此类潜在影响所计划或已采取的任何行动。

鉴于在主体编制报告时英国脱欧仍可能产生广泛的不确定性，因此必须披露充分信息以协助财务报表使用者了解资产和负债对管理层假设变动的敏感程度。预期许多主体在对其现金流量预测执行敏感性分析时均希望考虑广泛一系列合理可能的潜在结果，并应对此作出披露和说明。尽管并非所有主体均必须提供广泛披露，但如果敏感性分析或情景测试表明存在重大事项，则应在年报和报表内按照 IAS 1 披露估计不确定性的来源的适当部分（如，减值披露）中反映相关的信息和说明。同时应审慎考虑并适当披露根据 IFRS 9 执行预期信用损失评估时所考虑的经济情景。

部分主体可能同时需要考虑英国脱欧所产生的不确定性是否会影响其持续经营能力。

鉴于英国脱欧的最终条款存在重大不确定性和未知因素，这将对在因 2017 年启动“《里斯本条约》第 50 条”而设定的 2019 年 3 月最后期限前的短时间内编制的公开报告造成挑战，并导致有必要在年末报告计划中执行综合的资产负债表后事项复核，以识别调整事项以及非调整事项，并提供《国际会计准则第 10 号——报告期后事项》（IAS 10）所要求的必要披露。应审慎考虑调整事项与非调整事项的区别，以确保在报告日资产和负债的确认和计量仅反映调整事项。例如，报告期后的公允价值变动显然属于非调整事项。

至 2018 年年度财务报告批准报出之时，脱欧形势的相关详情可能变得更为明确。在这种情况下，应提供充分的、具透明度的披露以反映其对主体的风险敞口和活动及风险和估计不确定性的来源的影响，以及如何对该等风险进行管理。

## 阿根廷的通货膨胀

在截至 2018 年 12 月 31 日的年度，阿根廷的经济被视为处于恶性通货膨胀（该术语的定义请参见《国际会计准则第 29 号——恶性通货膨胀经济中的财务报告》（IAS 29））。这将对在阿根廷拥有境外经营（子公司、联营企业或合营安排）的主体的合并财务报表造成影响，因为：

- 在编制境外经营的财务报表时，将需要应用通货膨胀会计；及
- 随后，该等财务报表将按期末汇率折算为投资者的列报货币（这不同于通常的境外经营折算流程）。

通货膨胀会计的应用较为复杂，并且应在受其影响的 2018 年报的编制计划中对此加以考虑。

德勤的《IFRS 聚焦》刊物进一步详述了有关阿根廷通货膨胀的计量。

## 货币与恶性通货膨胀

### 津巴布韦的货币

津巴布韦在 2016 年至 2018 年间经历了重大的货币和外汇管制政策变化。此类挑战是由于津巴布韦缺乏多种外币（特别是广泛使用的美元）所导致的。美元现金和当地银行外汇往来账储备的供应量非常有限。津巴布韦储备银行（RBZ）通过立法于 2016 年 10 月引入具有与美元 1:1 的固定汇率的当地债券，并鼓励增加使用其他多种货币，同时鼓励通过实时全额结算（RTGS）系统和移动平台使用电子货币。

2018 年 10 月，根据津巴布韦储备银行的指示，已单独开设并正式设立外币账户 RTGS 账户（针对当地电子货币转账的外币账户 RTGS）和针对实际外汇存款或出口收入的外币账户往来账。津巴布韦目前流通的货币估计为 90 亿美元，其中估计仅有不到 5 亿美元的实际外币（通过 RTGS 结算的余额）。现金和当地银行外汇往来账户的严重外币短缺导致对非官方汇率的使用。

《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响》（IAS 21）要求主体在发生可能导致汇率变动的事件时应重新考虑其功能货币。上述事件将被视为导致汇率变动的事件。因此，津巴布韦的主体应在 10 月 1 日之后考虑使用美元作为功能货币是否仍然适当，或现时的功能货币是否应为 RTGS（其被视为津巴布韦主体使用的合法货币）。尽管 RTGS 与美元之间的官方汇率为 1:1，但同时应考虑对非官方汇率的使用。如果确实存在非官方汇率，则使用非官方汇率进行折算和重新计量可能是恰当的，前提是该非官方汇率是合法的并能够提供所折算的外币数量。

如果适当汇率的识别需要运用重大判断或产生估计不确定性的来源，则应提供 IAS 1 第 122 段和第 125 段所要求的披露。

### 银行同业拆借利率(IBOR)的变动

许多地区目前均在开展相关工作，以尽快在 2020 年前实现将现行的银行同业拆借利率 (IBOR) 系统过渡至替代的无风险利率 (RFR)。IBOR 被取代所产生的会计影响已纳入 IASB 的研究议程，并预计将适时移至 IASB 进展中的准则制定议程。

德勤的《集思广益》刊物简要阐述了在若干地区内取代 IBOR 的最新进展，并着重关注按照 IFRS 进行报告所产生的部分潜在会计后果。

### 其他主题

监管机构同时指出其着重关注下列各项：

- **企业合并** – 尤其是递延对价与或有对价的计量和披露，以及向被购买方的前所有者支付的款项应当被视为对价还是合并后服务的报酬进行处理。
- **设定受益养老金计划** – 对于诸如未来的注资要求、以及例如精算假设或预计缴纳的提存金的重大变动等项目，与之相关的披露仍十分重要。
- **准备和或有负债** – 应对准备运用适当的折现率（而非 IAS 36 和《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》（IAS 37）所要求的用于减值复核的比率）。同时，诸如保险资产等的补偿权不应在财务状况表中按与准备相抵后的净额列示。
- **以股份为基础的支付的递延所得税** – 对在损益和权益之间的分摊提出质疑。

对截至 2018 年 12 月 31 日或以后日期的年度强制生效的新的及经修订的 IFRS 准则和解释公告

---

## IFRS

---

### 新准则

---

IFRS 9 金融工具

---

IFRS 15 客户合同收入

---

### 经修订的准则

---

对 IFRS 15 的澄清 - 客户合同收入

---

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》

---

对 IFRS 2 的修订 - 以股份为基础支付交易的分类和计量

---

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

---

对 IAS 40 的修订: 投资性房地产的转换

---

### IFRIC 解释公告

---

IFRIC 22 外币交易和预付对价

---

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的讨论所强调的一系列事项。请点击[这里](#)查阅该小组讨论的详情。

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, 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](#)查阅该小组讨论的详情。

### 《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》(IFRS 9) 和《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》(IFRS 15) (包括 2016 年发布的对 IFRS 15 的澄清)

IFRS 9 和 IFRS 15 分别从根本上改变了金融工具和收入合同的会计处理。有关对该两项准则的应用所产生事项的讨论, 请参见本刊物的正文。

### 对 IFRS 4 的修订 - 采用《国际财务报告准则第 4 号——保险合同》(IFRS 4) 时一并应用《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》(IFRS 9)

有关修订允许符合严格标准而被视为“主要从事保险活动”的主体推迟采用 IFRS 9, 直至下列两者中的较早时间: (1) 采用《国际财务报告准则第 17 号——保险合同》(IFRS 17) 时, 及 (2) 2021 年 1 月 1 日或以后日期开始的期间\*。

有关修订另外向持有属于 IFRS 4 范围的合同的所有主体提供一项选择权, 允许对指定的符合条件的金融资产的损益影响作出调整, 以消除 IFRS 9 的影响 (相对于此前 IAS 39 对损益的影响)。这被称为“重叠法”。

## 对《国际财务报告准则第 2 号——以股份为基础的支付》（IFRS 2）的修订 - 以股份为基础的支付交易的分类和计量

对 IFRS 2 的修订澄清：

- 针对现金结算的以股份为基础的支付交易的给予条件和非给予条件，应按照与权益结算的交易相类似的方式进行处理（即，在估计公允价值时应考虑市场条件和非给予条件，而服务条件和非市场条件则应通过调整纳入负债计量的奖励数量进行考虑）。与权益结算的交易不同的是，上述两项估计均需在每个报告日作出修正；
- 在税务法律法规要求主体就一系列权益工具代其雇员预提指定数量的权益工具以履行必要的雇员纳税义务（通常以现金形式汇拨给税务局）的情况下，此类安排应整体归类为以权益结算（而非针对净额结算特征确认一项现金结算要素）；及
- 如果对以股份为基础的支付安排的修改导致其分类从现金结算变为权益结算，则应通过下列方式进行核算：
  - 终止确认现金结算的负债；
  - 按公允价值确认权益结算的以股份为基础的支付（以已取得的服务为限）；及
  - 上述两个价值之间任何差额应立即计入损益。

## 年度改进 2014-2016 年周期中发布的对《国际财务报告准则第 1 号——首次采用国际财务报告准则》（IFRS 1）和《国际会计准则第 28 号——在联营企业和合营企业中的投资》（IAS 28）的修订

有关修订：

- 删除了 IFRS 1 中与采用生效日期已过的新准则有关的不再适用的短期豁免；及
- 澄清 IAS 28 中允许风险资本组织（或类似主体）以公允价值计量且其变动计入损益的方式核算在联营企业和合营企业中投资的选择权，可在投资初始确认时分别针对每一家联营企业或合营企业作出这一选择。

## 对《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》（IAS 40）的修订 - 投资性房地产的转换

对 IAS 40 的修订澄清，在有证据表明房地产的用途已发生改变的情况下，该项房地产可转为归入或转出投资性房地产类别，同时强调管理层的意图变更本身并不足以证明该用途改变。

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

该解释公告应对主体支付或收取外币预付对价的交易的计量问题，其得出结论认为，为确定拟采用的适当汇率，“交易日”应当是主体初始确认因支付或收取预付对价而产生的非货币性资产或非货币性负债的日期。



### 国际财务报告准则解释委员会 2018 年议程决定

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，但这是在选择针对某项交易适合的会计政策时应审慎考虑的一项指引的重要来源。在许多地区，监管机构均预期主体在应用 IFRS 时应考虑此类议程决定。

在 2018 年，委员会发布了下列议程决定。

1 月 《IFRIC 最新资讯》	IAS 28 – 向联营企业投入不动产、厂场和设备
	IFRS 9/IAS 1 – 特定金融工具的利息收入的列报
3 月 《IFRIC 最新资讯》	IFRS 15 – 房地产合同中的收入确认
	IFRS 15 – 包括土地转让的房地产合同中的收入确认
	IFRS 15 – 就迄今为止已完成的履约获得付款的权利
6 月 《IFRIC 最新资讯》	IAS 7 – 短期贷款和信贷额度的分类
	IFRS 9 – 特定类型的双重货币债券的分类
9 月 《IFRIC 最新资讯》	IFRS 21 – 在货币长期缺乏可兑换性时汇率的确定
	IAS 23 – 符合条件的资产的支出
	IAS 23 – 土地的借款费用

### 可供截至 2018 年 12 月 31 日或以后日期的年度提前采用的新的及经修订的 IFRS 准则和解释公告

IAS 8 第 30 段要求，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。

下表所列的内容以 2018 年 11 月 30 日为截止日。同时亦应考虑及披露应用 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。

IFRS	生效日期 – 自以下日期或之后开始的期间
<b>新准则</b>	
IFRS 14 – 递延管制账户	首次采用者的首份年度 IFRS 财务报表为 2016 年 1 月 1 日或以后日期开始的期间。
IFRS 16 – 租赁	2019 年 1 月 1 日
IFRS 17 – 保险合同	2021 年 1 月 1 日*
<b>经修订的准则</b>	
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 月决定无限期推迟有关修订的生效日期。
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
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	2019 年 1 月 1 日
对 IAS 19 的修订 – 计划修改、缩减和结算	2019 年 1 月 1 日
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
对 IFRS 3 的修订 – 业务的定义	2020 年 1 月 1 日
对 IAS 1 和 IAS 8 的修订 – 重要性的定义	2020 年 1 月 1 日
<b>IFRIC 解释公告</b>	
IFRIC 23 – 所得税不确定性的会计处理	2020 年 1 月 1 日

\* 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。

在 IFRS 17 发布之后设立了保险合同过渡资源小组。请点击[这里](#)查阅该小组讨论的详情。

## 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

阿根廷  
加拿大  
墨西哥  
美国

Fernando Lattuca  
Karen Higgins  
Miguel Millan  
Robert Uhl

arifrscoe@deloitte.com  
ifrs@deloitte.ca  
mx-ifrs-coe@deloittemx.com  
iasplus-us@deloitte.com

#### 亚太地区

澳大利亚  
中国  
日本  
新加坡

Anna Crawford  
Stephen Taylor  
Shinya Iwasaki  
James Xu

ifrs@deloitte.com.au  
ifrs@deloitte.com.cn  
ifrs@tohatsu.co.jp  
ifrs-sg@deloitte.com

#### 欧洲 – 非洲

比利时  
丹麦  
法国  
德国  
意大利  
卢森堡  
荷兰  
俄罗斯  
南非  
西班牙  
英国

Thomas Carlier  
Jan Peter Larsen  
Laurence Rivat  
Jens Berger  
Massimiliano Semprini  
Eddy Termaten  
Ralph Ter Hoeven  
Maria Proshina  
Nita Ranchod  
Cleber Custodio  
Elizabeth Chrispin

ifrs-belgium@deloitte.com  
ifrs@deloitte.dk  
ifrs@deloitte.fr  
ifrs@deloitte.de  
ifrs-it@deloitte.it  
ifrs@deloitte.lu  
ifrs@deloitte.nl  
ifrs@deloitte.ru  
ifrs@deloitte.co.za  
ifrs@deloitte.es  
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”），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。

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。

© 2018。欲了解更多信息，请联系德勤有限公司。

由德勤 CoRe 创意服务（伦敦）设计与编制。203509