

IFRS 聚焦

2019年总结

内容

IFRS 16 – 租赁

近期实施的会计准则

关于主体融资活动的信息

报告所得税的影响

减值复核

英国脱欧与 2019 年年报

使用“非公认会计准则(GAAP)” 或替代业绩衡量指标

因利率基准改革导致的变化

业务定义的变更

环境、社会与公司治理(ESG) 披露

货币与恶性通货膨胀

判断和估计的披露

其他主题

附录：

对截止于 2019 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

2019 年国际财务报告准则解释
委员会议程决定

可供截止于 2019 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

www.deloitte.com

本《IFRS 聚焦》特刊阐述了因监管机构的关注重点、当前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财务报告事项。

IFRS 16 – 租赁

对大多数主体而言，本年度最重大的财务报告变更是《国际财务报告准则第 16 号——租赁》(IFRS 16) 的采用。IFRS 16 要求承租人在资产负债表内列报此前属于经营租赁的大部分租赁。

我们的刊物《租赁 – IFRS 16 指引》(英文版 | 中文版) 仍可作为了解 IFRS 16 主要规定的相关信息来源。该指引中的信息应结合 DART (可通过注册后查阅) 中有关 IFRS 16 应用的额外指南一并予以考虑。

德勤国际财务报告准则(IFRS)编制人的 2019 年财务报表范例 阐述了如何运用全面追溯调整法首次采用 IFRS 16。财务报表范例的附录 阐述了运用累计追补过渡法首次采用 IFRS 16 时须作出的变更。

过渡

相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）将决定主体所需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：

- 于首次采用日在财务状况表中确认租赁负债时所采用的承租人加权平均增量借款利率；
- 对下列两者之间差额的解释：
 - 在截至首次采用日前的年度报告期末按照《国际会计准则第 17 号——租赁》(IAS 17)披露的经营租赁承诺，使用首次采用日的增量借款利率折现后的金额；以及
 - 于首次采用日在财务状况表中确认的租赁负债的金额。

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变通。

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 时租赁期的确定被证明颇具挑战性，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。

在编撰本刊时，《IFRIC 最新资讯》尚未发布上述议程决定，因此议程决定的终稿仍待定。

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中获得的金额、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。

情况往往是租赁的内含利率无法容易地确定。如是，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以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，国际财务报告准则解释委员会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，以便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符合其偿还模式）可能是相关的。

列报和披露

承租人需要在持续的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的会计处理。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 的首次采用日，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，在首次采用日后，应当应用《国际会计准则第 36 号——资产减值》(IAS 36)的通常要求。

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。

近期实施的会计准则

各主体在 2018 年采用了两项重大准则：《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)。尽管主体提供的信息可能足以令财务报表使用者了解采用新准则的影响，但监管机构认为所提供的披露存在显著提升和改善空间。下文强调了监管机构的一些主要的发现。

《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》

会计政策

主体应确保收入确认的会计政策已就 IFRS 15 引入的新术语作出了更新，并且已删除任何提及已被取代的会计处理的内容。

收入确认的会计政策不应仅仅复述准则的内容。例如，在解释收入确认的五步骤模型时，主体应根据其特定情况提供有针对性的说明。应当考虑下列要点：

- 应清晰地描述履约义务，包括主体已承诺转让的商品和服务的具体性质；
- 会计政策的披露应当与就经营分部提供的信息以及在财务报表之外提供的关于主体业务模式的信息相关联；
- 会计政策应当清晰说明确认收入的时点（即，控制转移给客户的时间），以及对于所述的履约义务，收入是在某一时点还是在一段时间内确认。如果收入是在一段时间内确认，会计政策应当说明是使用投入法还是产出法来计量主体履约义务的履约进度，包括所采用的方法为何能够如实反映商品或服务的转让。
- 应当描述重大付款条款（如，可变对价或重大融资成分）并说明其对会计处理的影响。

重大判断和估计

IAS 1 规定，如果主体针对 IFRS 15 的要求所作的具体判断对收入确认的金额和时间构成重大影响，则应披露此类判断。其中一个例子是收入交易涉及第三方向客户提供商品或服务的情况。在这种情况下，主体必须确定向客户作出的承诺的性质是其本身提供相关商品或服务（即，主体是交易的当事人）还是安排第三方直接向客户提供相关商品或服务（即，主体是交易的代理人）。

德勤《洞察》刊物（[英文版](#) | [中文版](#)）阐述了有关评价主体是当事人还是代理人的更多详情。

收入的分解

已确认的客户合同收入应按不同类别进行分解，这些类别应反映经济因素如何影响收入及现金流量的性质、金额、时间和不确定性。所作的分解应当与主体的活动和环境及 IFRS 15 的目标保持一致。可能适当的类别示例包括：

- 商品或服务的类型（例如，主要的产品线）
- 地域（例如，国家或地区）
- 市场或客户类型（例如，政府客户及非政府客户）
- 商品或服务转让的时间（例如，在某一时间点转让给客户的商品或服务的收入，及在一段时间内转让的商品或服务的收入）

为提升披露质量，主体可考虑采用对每个报告分部的收入进行分解的矩阵形式来列报相关信息，从而令财务报表使用者能够清晰了解根据 IFRS 15 披露的信息与根据《国际财务报告准则第 8 号——经营分部》(IFRS 8)披露的（可能被确定为应用非 IFRS 15 原则的）信息之间的关系。

合同余额

IFRS 15 要求主体应当披露与客户之间的合同产生的应收款、合同资产和合同负债的期初余额与期末余额（若未单独列报或披露）。主体还应当披露在报告期内确认的包括在期初合同负债余额中的收入，以及在报告期内确认的源自前期已履行（或部分履行）的履约义务的收入。

如果确定源自前期履约义务的收入涉及重大判断，必须同时对此进行披露。

作为与合同余额相关的会计政策的一部分，描述合同资产与应收账款之间的差异可能有助于说明与每项余额相关的不同风险。此外，主体应当说明收入确认的时间如何影响合同余额。

《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》

分类和计量

如同 IFRS 15 一样，主体应当审慎复核有关金融工具的会计政策。IFRS 9 引入的新分类和计量类别导致产生新的术语。因此，会计政策应当充分描述新的分类类别，尤其应避免使用任何已被取代的《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》(IAS 39)中的表述，如“持有至到期”的工具或“贷款和应收款项”。

会计政策应当清晰、简明扼要及具有相关性。说明业务模式和“仅为本金和利息支付”测试的会计政策应避免使用摘自准则的样板语言。而是，会计政策应当针对主体并仅仅与主体持有的工具相关。

同时应考虑下列关键点：

- 应在财务报表中说明主体与金融工具相关的业务模式。

- 如果主体将金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入损益从而在其他综合收益中确认自身信用风险变动，会计政策应当说明对归属于自身信用风险变动的利得或损失的具体处理。
- 类似地，主体应当说明相关工具如何符合指定为以公允价值计量且其变动计入损益或以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的标准。

减值 (对于非金融机构主体)

IFRS 9 引入了基于预期信用损失(ECL)的新减值模型。应当考虑下列要点：

- 新减值模型适用于 IFRS 9 适用范围之外的特定资产，尤其是根据 IFRS 15 确认的合同资产和根据 IFRS 16 确认的租赁应收款。
- 往往容易遗漏对公司间往来贷款运用减值模型，因为此类贷款会在集团财务报表中被抵销，但对于主体的单独财务报表而言这些贷款则可能是重大的。
- 如果在报告日金融工具被确定为具有较低的信用风险，则主体可假设该金融工具的信用风险自初始确认后并未显著增加，从而按照相当于 12 个月预期信用损失的金额计量损失准备。主体需要阐明是否采用该实务简便方法及其使用的范围。
- 主体应提供按信用风险等级披露的金融资产的账面总额以及信用风险敞口的分析。对于应收账款、合同资产和租赁应收款，如果采用简化的减值方法，则可能是基于准备矩阵或逾期天数。上述分析应当予以披露。
- 预期信用损失的确定可能是估计不确定性的主要来源。如果属于这种情况，主体必须披露关键假设以及表明预期信用损失如何随经济变量的变化而发生变动的敏感性分析。

德勤《洞察》刊物 ([英文版](#) | [中文版](#)) 阐述了针对金融资产减值的新会计要求，并提出了有助于应用准备矩阵法的实用建议。

另一份德勤《洞察》刊物 ([英文版](#) | [中文版](#)) 阐述了更详细的有关不具有既定合同期限的公司间内部贷款资产的预期信用损失的计量方法。

非金融项目买卖合同的结算

2019年3月，国际财务报告准则解释委员会发布一项**议程决定**，探讨主体如何针对按未来固定价格结算的特定非金融项目买卖合同应用IFRS 9。此类合同未在套期关系中被指定且不符合自用的范围豁免。因此在应用IFRS 9时，此类合同将作为以公允价值计量且其变动计入损益的衍生工具核算。

在结算日，主体将交付或接收非金融项目。取决于合同是购买还是出售合同，主体将在该日确认一项存货或收入，并按已支付或已收取的现金加上衍生工具终止确认产生的利得或损失（即，结算日衍生工具的公允价值）计量。

委员会认为，IFRS 9的要求既不允许亦未要求编制额外的会计分录以转回此前针对该衍生工具在损益中确认的累计利得或损失并确认对收入或存货的相应调整。该议程决定进一步说明了IAS 1和《国际财务报告准则第7号——金融工具：披露》(IFRS 7)中适用于衍生工具利得和损失的列报和披露要求。委员会认为，就这些要求而言，鉴于上述的具体事实，结算并未导致衍生工具产生任何利得或损失。

关于主体融资活动的信息

供应商融资安排

供应商融资安排（亦称为“反向保理”）通常旨在为购买方和供应商提供流动性方面的利益。在某些司法管辖区，由于采取鼓励尽快向供应商付款的公共政策举措，供应商融资安排已成为常见实务。

供应商融资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，而购买方则在较迟日期（可能在发票条款规定的期限之后或按照发票条款规定的期限）向该金融机构偿还该笔款项。

上述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延迟）。
- 当负债分类为借款时付款和收款在现金流量表内的列报（是否应根据交易的形式仅在最终支付给金融机构时列报产生的筹资活动现金流出，还是应以“总额”列报该项交易，列报向供应商进行支付的经营活动现金流出，同时估算来自金融机构的筹资活动现金流入）。

应当基于安排涉及的具体事实和情况审慎考虑上述事项，不同的安排可能会存在显著差异。至关重要的是应提供关于下列各项的充分及明确的披露：

- 重大供应商融资安排的性质和条款。
- 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，包括归类为借款之负债的任何以“总额”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 7:39(c)所规定的披露。

供应商同时应考虑其参与此类安排的影响，包括核算和披露方面。类似于“传统的”保理安排，这包括考虑相关安排是否“具有追索权”或“无追索权”，进而考虑应收客户的款项是否已被消除且现时是否存在一项对金融机构的单独负债。

披露源自筹资活动的负债变动

2017年生效的对IAS 7的修订要求披露源自筹资活动的负债变动（有时被称为“总债务调节”）。于2019年9月，国际财务报告准则解释委员会发布一项**议程决定**，提醒主体关注披露目标并明确仅披露调节表可能并不足够。

应注意的是，IAS 7所建议的调节并不同于某些司法管辖区过往一直要求列报的净债务调节，因为IAS 7所建议的调节仅应反映源自筹资活动的负债变动，而非净债务余额的变动（往往包括现金及不产生筹资活动现金流量的其他资产）。总而言之，IAS 7要求披露的调节应当：

- 不包括任何现金或现金等价物余额；
- 包括产生的现金流量在现金流量表内划归为筹资活动的所有负债（如，借款或租赁负债，以及构成主体筹资活动的一部分的供应商应付款）；
- 包括产生的现金流量在现金流量表内划归为筹资活动的所有衍生工具（例如，由于该衍生工具是针对产生筹资活动现金流量的负债的套期工具）；
- 同时包括源自现金流量的变动及非现金的变动；以及
- 与现金流量表的调节。

报告所得税的影响

所得税的报告仍然是一个监管机构和投资者关注的领域。

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实际税率之因素的重要信息来源。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。

所得税是根据IAS 1披露的估计不确定性的常见来源（尤其是关于不确定的纳税状况）。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，可被纳入诸如所得税附注等部分。

所得税的影响应适当地反映在任何的替代业绩衡量指标中。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。

递延所得税资产的确认

2019年7月，欧洲证券及市场管理局(ESMA)发布一份公开声明，阐明其对未利用的可抵扣亏损所产生的递延所得税资产应用IAS 12的确认、计量和披露要求的期望。

该公开声明回应了多个司法管辖区的监管机构提出的质疑，尽管其针对未利用的可抵扣亏损所产生的递延所得税资产的确认，但类似的考虑事项也可能适用于其他可抵扣暂时性差异的评估。

在考虑获得未来应税利润的可能性时，该公开声明提醒发行人：

- IAS 12 并未就确定能否获得应税利润的“前瞻”期间长度设定具体的时间限制。
- 所使用的期间长度将取决于若干主体特定的因素，包括主体过往的盈利能力、预算监控的准确性、以及预期的未来活动。
- 如果确定能否获得足够应税收益所使用的计划期间超过了主体的正常计划周期，应当审慎处理。
- 尽管可靠性缩短了预测所涵盖的未来时段，但主体仅基于估计的主观性质而限制用于估计未来应税利润的年数通常是不合适的，并且有可能基于历史经营成果有足够的可靠性预测额外年度的应税利润。
- 在某些情况下，鉴于预期业务将发生重大变化（如，很可能在未来撤出该司法管辖区），可估计未来应税收益的年数可能有限；在这种情况下，所使用的时段将受限且仅当有关事实和情况的变化导致有必要作出调整时才应进行更改。

可通过考虑诸如下列因素来评估主体对未来利润的估计的可靠性：

- 管理层的业务计划的合理性及其对未来应税利润的影响，包括管理层实施既定计划的历史和落实计划（既定合同承诺，可获得的融资，或债务契约）的能力；
- 与相关行业数据（包括行业的短期和长期趋势）的一致性；
- 基于历史经营成果的财务预测的合理性；
- 考虑到当前经济状况，财务预测的合理性；
- 相关假设与前期使用的假设及其他财务报表估计（如，商誉减值分析）所用的预测是否一致，应注意的是如果主要差异反映出其他财务报表估计的目标和要求的差异，则这些主要差异可能是合理且符合预期的；
- 税务规划策略和机遇的说服力，包括与所沟通的业务策略的一致性；以及
- 主体历史经营成果的波动性（或缺乏波动性）。

所得税不确定性的会计处理

截至2019年12月31日止的年度将是主体必须首次采用IAS 12的解释公告《国际财务报告解释公告第23号——所得税处理的不确定性》(IFRIC 23)来核算不确定的纳税状况的年度。IFRIC 23阐述了在所得税处理存在不确定性的情况下如何确定会计纳税状况，其得出的结论与之前生效的会计处理相一致。

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）。

德勤 **《IFRS 聚焦》** 刊物阐述了有关 IFRIC 23 要求的更多详情。

不确定的所得税负债和资产的列报

2019年9月，国际财务报告准则解释委员会发布一项**议程决定**，澄清主体是否必须将不确定的所得税负债（或资产）作为当期或递延所得税负债（或资产）列报，或是可将该等负债（或资产）纳入另一单列项目（如，准备）。

委员会认为，通过应用IFRIC 23确认的不确定的所得税负债（或资产）属于IAS 12所定义的当期所得税负债（或资产）或IAS 12所定义的递延所得税负债或资产。

由于IAS 12和IFRIC 23均未包含有关不确定的所得税负债或资产的列报要求，因此适用IAS 1的列报要求。IAS 12所定义的当期和递延所得税资产及负债是IAS 1规定的至少应包括的单列项目，且IAS 1指出这些至少应包括的单列项目在性质或功能上存在显著差异，因而有必要在财务状况表中单独列报。

据此，委员会得出结论认为通过应用IAS 1，主体必须将不确定的所得税负债作为当期所得税负债或递延所得税负债列报，且不确定的所得税资产须作为当期所得税资产或递延所得税资产列报。

减值复核

许多司法管辖区内颇具挑战性的经济环境以及备受关注的公司倒闭事件继续令减值复核成为关注重点。此外，减值复核仍是经常受到监管机构质疑的领域。IFRS 16的首次采用（参见上文）增加了须遵循IAS 36的减值要求的资产数量。

在应用IAS 36时，重要的是应审慎考虑纳入使用价值计算的所有输入值（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。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简单地应用相同的折现率。

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；
- 清晰说明关键假设合理可能发生的变动（单独或汇总而言）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；以及
- 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。

政治、经济和社会需求对主体业务模式的影响

处于不同地域和行业的许多企业均面临需要调整业务模式以应对环境、社会与公司治理(ESG)关注事项以及各类政治和经济事件（如，英国脱欧或国际贸易纷争）的压力。可能受上述事项影响的主体应提供充分的信息，以协助财务报表使用者了解主体的财务状况和业绩可能会受到何种影响。这可能要求主体提供影响的敏感性分析，以反映上述因素如何影响估计依据业务模式作出的假设（例如，确定现金产出单元的使用价值）。

气候相关因素对减值复核中确定使用价值的影响

气候相关因素可能导致管理层的现金流量预测（基于代表管理层对经济状况的最佳估计的合理且有依据的假设）或与实现这些现金流量相关的风险水平发生变化；在这种情况下，气候相关因素构成使用价值的评估的一部分。

例如，主体对于使用价值的计算应考虑以下各项：

- 如果管理层的最佳估计为气候变化相关的事件将影响预测或预算涵盖期间之外的现金流量，通过简单地使用预期的总体经济增长率来对预算或预测的现金流量进行外推而将其排除在使用价值计算之外的做法并不恰当。取而代之的是，应对 IAS 36:33(c)规定的对预算或预测现金流量的外推作出修正，以纳入反映气候变化（或任何其他预期将影响经济环境的较长期因素）的影响的预计时间、概况和严重程度的曲线。或者，如果纳入气候变化（或其他较长期因素）的单一永久增长率能够得出对资产（或现金产出单元）未来现金流量现值的预期影响的合理近似值，则可应用该增长率。如 IAS 36:36 所述，所应用的增长率可以是负数。
- 根据 IAS 36:33(a)，使用价值的计算应当反映管理层预期从资产或现金产出单元中获得的未来现金流量的最佳估计。由于消费者行为变更（例如，对造成环境影响的产品需求下降）并不取决于主体的任何重组或资产或现金产出单元本身的变化（IAS 36:44），因此应当包括管理层对预期导致未来销售量或价格发生（正面或负面）变化的任何预计的消费者行为变化的最佳估计。同样的方法应当应用于主体供应商或商务客户行为的预期变化（主体的供应商或商务客户本身可能会对不断变化的社会期望作出回应，从而导致主体成本基础的变动）。
- 在确定预期的政府行动（如，对温室气体排放征收费用）何时会影响现金流量预测时必须运用判断。然而，与根据 IAS 12 或《国际财务报告解释公告第 21 号——征收费用》(IFRIC 21) 确认一项新负债不同的是，无需等到变更实施后才将其纳入支持现有资产或现金产出单元账面金额的未来现金流量估计。如果管理层的最佳估计为尽管政府立法或监管行动的确切性质或形式尚不确定，但主体的现金流量仍会受到影响，则基于 IAS 36:33(a) 所述的合理且有依据的假设，应将现金流量的预期变动纳入使用价值的计算之中。
- 如果气候相关因素（或任何其他较长期的地缘政治不确定性）在使用价值的计算中发挥重要作用，应根据 IAS 36:134(d) 披露所采用的关键假设，并描述管理层确定分摊至每一关键假设的价值的方法。相关时，此项披露不仅应解释关键假设，而且应当说明其对主体未来现金流量的预期影响。

英国脱欧与 2019 年年报

监管机构继续强调披露英国决定退出欧盟可能产生的影响的重要性。应当假定在英国拥有重要业务经营的主体截至 2019 年 12 月的年报应当包括关于英国脱欧对主体经营成果和未来前景的潜在影响的评论。

鼓励主体提供的披露区分其业务模式和经营面临的特定和直接挑战、与在报告日可能因英国的立场而产生的更广泛的经济不确定性。如果存在特定威胁（如，进出口税变化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。在某些情况下，这可能意味着在财务状况表中确认或重新计量某些项目。

鉴于在主体编制报告时英国脱欧仍可能存在的广泛不确定性，主体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更广泛的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，则应在年报和报表的适当部分（如，减值披露）中反映相关的信息和说明。

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。

英国脱欧（目前最后期限设定为2020年1月31日）的最终条款的重大不确定性和未知因素以及不断变化的英国政治格局，意味着应在年末报告计划中纳入综合全面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。

英国脱欧与企业所得税

如同英国脱欧，更广泛而言，英国脱离欧盟对在欧洲经营的英国主体（以及在英国经营的欧洲主体）所适用的税务体系的影响目前尚不明朗。所得税事项应适当纳入主体关于英国脱欧所产生的风险和不确定性的披露，并更新至年报批准报出日。

然而应注意的是，遵循 IAS 12 的所得税会计处理是基于在报告日实质上已执行的税法。如德勤 **《IFRS 聚焦》** 所述，触发《里斯本条约》第 50 条本身并未构成对现行税法任何变更的实质性执行。

使用“非公认会计原则(GAAP)”或替代业绩衡量指标

使用“非公认会计原则”数据（有时称为“替代业绩衡量指标(APM)”）已成为全球范围内许多司法管辖区的监管机构重点关注的领域之一。采用诸如 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程度及原因。

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。该指引涵盖国际证监会组织(IOSCO)和 ESMA 发布的规定，但主体应同时考虑其所属的司法管辖区的任何进一步要求。

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)衡量指标（定义为：按照发行人的财务报告框架确定的包含在诸如新闻稿或年报叙述部分中的衡量指标）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指标。
- 财务报表内包含的披露不属于该公告的适用范围。
- 并非财务衡量指标的经营或统计指标不属于该公告的适用范围。

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和量化的调节。

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），应提供有关解释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（直接与相关的衡量指标一同公布或交叉索引至可获取信息之处）。

因利率基准改革导致的变化

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(RFRs)。该举措旨在获得更可靠的利率并为无需纳入IBOR内嵌的信用风险溢价的相关产品和交易提供稳健的替代方案。

国际会计准则理事会(IASB)发布《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。

有关修订影响下列领域：

- 针对现金流量套期的“极可能发生”的要求（IFRS 9和IAS 39）
- 重分类现金流量套期储备中的金额至损益（IFRS 9和IAS 39）
- 被套期项目与套期工具之间的经济关系的评估（IFRS 9）
- 前瞻性评估和回溯评估（IAS 39）
- 将项目的一个组成部分指定为被套期项目（IFRS 9和IAS 39）
- 停止应用豁免（IFRS 9和IAS 39）
- 披露（IFRS 7）

有关修订适用于自 2020 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间，允许提前采用。应针对主体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。

德勤 **《IFRS 聚焦》** 刊物阐述了有关利率基准改革修订的更多详情。

业务定义的变化

鉴于许多利益相关方对在应用《国际财务报告准则第3号》（IFRS 3）时如何诠释和运用业务的定义存有疑虑，IASB于2018年10月发布了《业务的定义（对IFRS 3的修订）》以澄清业务的定义。

有关修订对自2020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。此类修订对房地产主体以及制药和采掘行业的影响可能最为显著。

主要变更包括：

- 澄清为了认定为一项业务，所购买的一组活动和资产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。
- 引入了额外的指引，以协助确定是否取得了一项实质性过程。新增的示例有助于诠释被视为业务的情形。
- 删除了关于市场参与者是否能够置换任何缺失的投入或过程并持续生产产出的评估。
- 缩小了业务和产出的定义的涵盖范围，关注于向客户提供的产品和服务，并删除了提及降低成本的能力的内容。
- 可选的集中度测试允许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 – 如果所取得的总资产几乎所有的公允价值集中于单项可辨认资产或一组类似的可辨认资产，则所购买的一组活动和资产并非一项业务。
- 提醒在尚不明确一组集合的活动和资产是否为一项业务的情况下需要运用判断。

德勤 **《IFRS 聚焦》** 刊物（[英文版](#) | [中文版](#)）阐述了有关业务定义的修订的更多详情。

环境、社会与公司治理(ESG)披露

IOSCO在2019年1月发布的声明中提醒发行人，尽管ESG事项有时被归入非财务事项，但可能会对主体的业务经营以及投资者的风险与回报产生重大的短期和长期影响，从而对投资者的投资和投票决策至关重要。ESG的影响可能十分广泛，例如：

- 相关法规可能会影响成本或要求资本支出，或导致资产减值或资产闲置；
- 不断改变的消费者偏好或竞争对手创新可能导致市场份额发生变化，进而造成收入损失；
- 转向采用新的、更具有可持续性的解决方案可能要求增加资本支出；
- 在公司治理、绩效或企业文化方面的缺陷可能导致收入损失，或面临诉讼或监管机构罚款、声誉受损、及丧失公司“社会经营许可证”；以及
- 生产或供应链中的危机或失败（包括自然灾害）可能导致成本增加及破坏供求关系。

投资者越来越多地要求获得进一步信息以协助其了解ESG事项如何影响主体长远的价值创造方式、战略性质和财务风险、以及主体拟管理这些风险的方式。

IOSCO注意到各主体之间的披露实务仍然不尽相同，所披露的信息类型以及信息质量在各市场内及市场之间各不相同，并取决于诸如所使用的披露框架、各司法管辖区制定的披露要求和重要性的定义、或具体的ESG事项对特定主体重要性等因素及其他原因。

全球的监管机构对报告气候变化的期望越来越高。如相关，主体应当报告气候变化对其业务的影响（直接和间接）。在主体的业务模式似乎造成重大气候风险但未在年报中包括任何关于该影响的披露的情况下，主体受到了监管机构的质疑。同时应当避免过于笼统的披露，因为这也会受到监管机构质疑。

随着经济向低碳和气候适应型未来的过渡，当前报告实务与投资者期望之间的差距逐渐增大。监管机构期望同时披露关于公司经营对环境的影响的信息以及环境事项如何影响主体发展、绩效或地位的信息。

金融稳定委员会的气候相关财务披露特别工作组(TCFD)制定了 **《气候相关的财务风险披露建议》**，旨在供各公司使用以向投资者、贷款方、保险公司及其他利益相关方提供相关信息。

德勤《IFRS聚焦》（[英文版](#) | [中文版](#)）探讨了TCFD发布的最终报告。

关于气候变化的德勤《洞察》刊物预计将于近期发布。

德勤与英格兰和威尔士特许会计师协会(ICAEW)合作推出**气候变化专题网站**及视频学习课程，旨在协助各企业和金融专业人士了解更多关于应对气候变化的资讯。

货币与恶性通货膨胀

通货膨胀水平不断上升以及当地货币与国际贸易货币之间的汇兑管制是全球许多经济体的一个特点。该等事项为财务报告带来下述挑战：

- 确定某经济体是否处于恶性通货膨胀（《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)所定义的术语，包含了恶性通货膨胀的多个特征，包括三年累计通胀率接近或超过100%），且如是，应对财务报表中的金额采用哪种一般物价指数。
- 识别适用的汇率，以折算个别财务报表内的货币性项目，并以母公司的列报货币对境外经营的财务报表进行重新折算。

如果通货膨胀或汇率事项引致重大判断或产生估计不确定性的来源，应当提供IAS 1:122和IAS 1:125所规定的披露。

基于编撰本文时可获得的数据，包括国际货币基金组织提供的通货膨胀预测及IAS 29所述的指标，为针对截至2019年12月31日止年度的财务报表应用IAS 29及根据《国际会计准则第21号——汇率变动的的影响》(IAS 21)对境外经营进行重新折算，下列经济体应被视为恶性通货膨胀经济：

- 阿根廷
- 南苏丹
- 苏丹
- 叙利亚阿拉伯共和国
- 委内瑞拉
- 津巴布韦

安哥拉在截至2018年12月31日被视为处于恶性通货膨胀，但在2019年通胀水平有所下降，因此直至进一步通知前，将不再被视为处于恶性通货膨胀。

下文探讨了目前影响上述列表中两个重要经济体的通货膨胀和汇率事项。

阿根廷—新的货币管制法规

阿根廷经济继续被视为处于恶性通货膨胀。德勤《IFRS聚焦》刊物阐述了有关阿根廷通货膨胀计量的更多详情。

自上述刊物发布后，阿根廷政府于2019年9月1日发布一项法令，同时对公司和个人实施货币管制。同一天，阿根廷央行(BCRA)发布一份通知，详细说明了外汇管制程序在实务中如何运作。旨在应对近期阿根廷比索快速贬值的货币管制法规适用于2019年9月1日至2019年12月31日期间。

根据该项法规，出口商必须申报所取得的外币并将其兑换成阿根廷比索，在某些情况下，公司和个人均必须获得BCRA授权才能在当地外汇市场(MULC)购买外币或将资金汇至境外。BCRA将对涉及债券及任何其他工具的交易实施监管以确保未规避货币管制规则。

此外，一项税务改革重新在所得税法例中确立了针对通货膨胀程序的调整。

在阿根廷当地及国际范围内现正进行讨论，以评估上述管制措施对各类交易（转让股息、购买美元等）以及大幅贬值的影响。面临阿根廷经济的重大风险敞口的主体应就近期事件对主体业务和财务信息的影响提供相关披露。

津巴布韦 – 截至2019年7月1日的通货膨胀会计

2019年2月，津巴布韦引入实时全额结算(RTGS)美元作为当地货币，并允许其币值随美元波动。自2019年6月起，当地贸易必须以RTGS美元进行交易。

截至2019年6月，年度通胀率增长至176%（根据津巴布韦国家储备银行公布的通胀率），从而导致津巴布韦的三年通胀率为185%。国际货币基金组织的最新预测表明，在截至2019年12月的三年内，预计津巴布韦的累计通胀率将超过300%。

IAS 29要求功能货币为恶性通货膨胀经济体货币的主体财务报表根据IAS 21:42就适用的一般物价指数变动的的影响作出调整，随后要求境外经营的财务报表的所有金额均按收盘汇率折算为母公司的列报货币。上述要求同时适用于年度财务报表和根据《国际会计准则第34号——中期财务报告》(IAS 34)编制的中期报表。

IAS 29同时强调在应用通货膨胀会计时需要确保各主体之间的一致性，IAS 29:4规定“以同一恶性通货膨胀经济货币报告的所有主体，自同一日期开始采用本准则是较好的做法”，且IAS 29:37规定“较好的做法是，以同一经济货币报告的所有主体都采用同样的指数”。

对于在津巴布韦拥有重要业务经营并断定功能货币为RTGS的主体，目前的一致意见为应针对截止于2019年7月1日或以后日期的中期和年度财务报表采用通货膨胀会计。

因此，在2019年12月31日应用上述规定将要求识别适当的物价指数以及（出于重新折算津巴布韦境外经营的目的）该日的汇率。

在2019年8月无法获得年度官方通胀统计数据，但可获得月度通胀统计数据并用于确定年度通胀率。

尽管截至本文发布日官方汇率是唯一的法定汇率，但主体同时需要监控津巴布韦政府实施的外汇管制措施是否会导致出现多个法定汇率，进而要求确定用于计量的适当汇率。

如果适当汇率或通胀率的识别属于重大判断或产生估计不确定性的来源，应当提供IAS 1:122 和IAS 1:125所规定的披露。

IAS 21 同时要求主体在发生可能导致变化的事件时重新考虑其功能货币。此前确定其功能货币为美元的津巴布韦主体应当考虑这是否仍然适当，或现时的功能货币是否应为RTGS。

判断和估计的披露

德勤《IFRS聚焦》刊物阐述了有关重大判断和估计不确定性来源的披露的更多详情。

本刊物强调了主体需要考虑披露重大判断和估计不确定性的必要性。这仍是监管机构的重点关注领域，因为此类披露被视为对投资者是否能够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。

重要的是需要明确每项披露所传达信息，即：

- 区分判断与估计不确定性的来源；及
- 区分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需要运用重大判断，但一旦作出该项判断之后，收入的计量则是简单直接的。评估主体是否对另一主体具有控制、共同控制或重大影响（或丧失对另一主体的控制、共同控制或重大影响的日期）也可能需要运用重大判断，而一旦确定评估结果后所应用的会计要求是明确的。

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价值的假设或其他估计不确定性的来源（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，但向该风险敞口分配一个数值则可能涉及重大程度的估计，尤其是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，并提供充分信息以令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，并且监管机构明确预期主体应根据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。

对于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不能解决的存续期较长的估计不确定性来源）的自愿提供的相关披露也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，并在必要时更新（例如，应用IFRS 16规定的新租赁会计模型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），并且确保其与年报的其他方面保持一致。例如，如果审计委员会关注某一事项，则（取决于该事项的性质）可能需要将其识别为关键判断或估计不确定性的来源。

其他主题

需要考虑的其他项目包括：

- **欧洲单一电子格式(ESEF)** – 须遵循欧盟透明度指令的要求公布其年度财务报告的发行人，从2020年1月1日起将必须使用ESEF编报包含自2020年1月1日或以后日期开始的财年的合并财务报表的年报。新格式旨在提高信息的可获得性并使得信息更便于用户使用。

- **现金流量表** – 除上文讨论的关于筹资活动负债变动的新要求以及需要明确有关供应商融资和保理安排的处理之外，现金流量报告通常仍然是重点关注领域。特别是应当审慎确定正确的现金流量分类。常见缺陷包括应适当地从现金流量表中排除的非现金交易（如开始一项租赁）。
- **准备和或有负债** – 准备的确认和计量是涉及固有判断的领域，且清晰披露所涉及的关键判断至关重要（例如，关于义务产生的时点以及后续现金流量的金额和时间的不确定性）。
- **公允价值计量** – 类似地，公允价值的确定，尤其是必须使用不可观察的“第三层次”输入值的情况会是一个主观的过程。应当清晰披露所采用的估值技术以及重大的不可观察输入值和敏感性，以使投资者了解所涉及的估计。
- **设定受益养老金计划** – 鉴于许多设定受益义务的规模，针对诸如死亡率假设和计划盈余的可收回性等事项的判断可能至关重要，应明确披露。

设定受益义务的负折现率

《国际会计准则第 19 号——雇员福利》(IAS 19)规定，适用于设定受益义务的折现率应当参照与义务具有相同币种和期限的高质量公司债券的市场收益率来确定（或者如不存在成熟的公司债券市场，使用政府债券）。

在当前经济环境下，某些货币的债券收益率已变为负值。IAS 19 并未对折现率设定零“下限”，且如果主体确定在报告日最适当的市场利率为负值，则应针对设定受益义务应用该利率。

附录

对截止于 2019 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 16 租赁 (英文版 | 中文版)

经修订的准则

对 IAS 19 的修订 – 计划修改、缩减或结算 (英文版 | 中文版)

对 IAS 28 的修订 – 在联营企业和合营企业中的长期权益 (英文版 | 中文版)

年度改进 2015 – 2017 年周期 (英文版 | 中文版) 中发布的对 IFRS 3、IFRS 11、IAS 12 和 IAS 23 的修订

对 IFRS 9 的修订 – 具有负补偿的提前偿付特征 (英文版 | 中文版)

国际财务报告解释公告

IFRIC 23 所得税处理的不确定性 (仅有英文版)

《国际财务报告准则第 16 号——租赁》

IFRS 16 提供了识别租赁安排以及租赁在承租人和出租人财务报表中会计处理的综合模型。本简讯的主体部分探讨了在应用 IFRS 16 过程中产生的事项。

对《国际会计准则第 19 号——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而进行计算的，但不应考虑资产上限的影响（在设定受益计划存在盈余状态或适用最低资金要求时可能会发生）。

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）。

对《国际会计准则第 28 号——在联营企业和合营企业中的投资》的修订 – 在联营企业和合营企业中的长期权益

有关修订澄清，IFRS 9（包括其减值要求）适用于构成主体对联营企业和合营企业净投资一部分的在联营企业和合营企业中的长期权益。

年度改进 2015 – 2017 年周期中发布的对《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》、《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》、《国际会计准则第 12 号——所得税》和《国际会计准则第 23 号——借款费用》的修订

- 对 IFRS 3 的修订澄清，当主体获得对属于共同经营的业务的控制时，主体应当应用对分阶段实现的企业合并的要求，包括以公允价值重新计量其先前持有的在共同经营中的权益。
- 对 IFRS 11 的修订澄清，对于属于一项业务的共同经营，主体作为参与但对其不具有共同控制的一方，在获得对该共同经营的控制时，无需重新计量其先前持有的在共同经营中的权益。
- 对 IAS 12 的修订澄清，主体应根据产生可分配利润之交易的最初确认方式，在损益、其他综合收益或权益中确认股利的所得税后果。
- 对 IAS 23 的修订澄清，如有任何专项借款在相关资产达到其预定可使用或可销售状态之后仍未清偿，则在计算一般借款的资本化比率时，应将该项借款纳入主体的一般借款资金。

对《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》的修订 – 具有负补偿的提前偿付特征

有关修订旨在修正“合理的额外补偿”概念所造成的未预期后果。该修订允许具有导致其持有人因提前终止而取得补偿的提前偿付选择权的金融资产，在满足特定标准的情况下被视为符合“仅为本金和利息支付”（SPPI）的条件。

此外，有关修订包括基础结论中IASB对已修改或交换但未终止确认的金融负债适当会计处理的观察意见。IASB认为上述情况下的会计处理与金融资产修改的会计处理相同。如果账面总额发生变动，将导致在损益中立即确认一项利得或损失。

《国际财务报告解释公告第 23 号——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会计税务状况。

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：
 - 如是，主体应使用与申报所得税时已采用或计划采用的税务处理一致的方法确定其会计税务状况。
 - 如否，主体应在确定其会计税务状况时应反映此类不确定性的影响。

2019 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，并常常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。在许多司法管辖区，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委员会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。

在 2019 年，委员会发布下列议程决定。这些议程决定同时刊载于名为《议程决定汇编 – 卷 1》的文件中。

| | |
|-----------------|--|
| 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 – 评估已承诺商品或服务 |
| | IAS 27 – 按成本核算的子公司中的投资：部分处置 |
| | IAS 27 – 按成本核算的子公司中的投资：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“极可能发生”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恢复 |
| | 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 |
| 6 月《IFRIC 最新资讯》 | IAS 38 – 客户获得对云托管的供应商软件访问权限的权利 持有加密货币 |
| | IFRS 15 – 履行合同的成本 |
| | IFRS 16 – 地表下层的权利 |
| | 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 – 筹资活动负债变动的披露 |
| | IAS 41 – 生物资产的后续支出 |

可供截止于 2019 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

《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 2019 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。

| IFRS | 生效日期 – 自以下日期或之后开始的期间: |
|---|--|
| 新准则 | |
| IFRS 14 – 监管递延账户 (英文版 中文版) | 首份年度 IFRS 财务报表为自 2016 年 1 月 1 日或以后日期开始的期间的首次采用者。 |
| IFRS 17 – 保险合同 (仅有英文版) | 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 (英文版 中文版) | IASB 于 2015 年 12 月决定无限期推迟该修订的生效日期。 |
| 对 《财务报告的概念框架》 的修订 (包括对 IFRS 中对 《概念框架》 的索引的修订) (英文版 中文版) | 2020 年 1 月 1 日 |
| 对 IFRS 3 的修订 – 业务的定义 (英文版 中文版) | 2020 年 1 月 1 日 |
| 对 IAS 1 和 IAS 8 的修订 – 重要性的定义 (英文版 中文版) | 2020 年 1 月 1 日 |
| 对 IAS 39、IFRS 7 和 IFRS 9 的修订 – 利率基准改革 (英文版) | 2020 年 1 月 1 日 |

* 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 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》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。

在 IFRS 17 发布后设立了保险合同过渡资源小组。目前过渡资源小组并未安排进一步的会议。然而，过渡资源小组仍在运作且仍可向其提交问题。请点击 [此处](#) 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

ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

| | | |
|-----|------------------|--------------------------|
| 阿根廷 | Fernando Lattuca | arifrscoe@deloitte.com |
| 加拿大 | Karen Higgins | ifrsca@deloitte.ca |
| 墨西哥 | Miguel Millan | mxifrscoe@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 | Gordon Lee | ifrs@deloitte.com.cn |
| 日本 | Shinya Iwasaki | ifrs@tohmatsumo.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 |
| 瑞士 | Nadine Kusche | ifrsdesk@deloitte.ch |
| 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, 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。

© 2019。欲了解更多信息, 请联系德勤有限公司。

由德勤 CoRe 创意服务设计。RITM0357414