

IFRS 聚焦

与2019年新型冠状病毒疫情相关的会计考虑事项

内容

引言

重大判断和估计

持续经营

报告期后发生的事项

损益表

替代业绩衡量指标

非金融资产的减值

金融工具

源自客户合同的收入

重组计划

亏损性合同准备

保险赔偿

租赁合同

合并

收购和处置

设定受益计划

以股份为基础支付

其他雇员福利（包括辞退福利）

长期集团内部境外投资

政府援助

所得税

违反契约

中期财务报告

其他会计考虑事项

可分配利润

引言

2019年新型冠状病毒（COVID-19）疫情正在影响经济和金融市场，并且几乎所有行业都面临因应对疫情而导致的与经济状况相关的挑战。例如，监管机构和组织的强制令（如，“居家”令，关闭学校）和消费者行为的自愿改变（如“保持社交距离”）导致旅游、酒店、休闲服务和零售行业内许多主体的收入大幅下跌。

新型冠状病毒疫情导致主体正经历通常与整体经济衰退相关的状况，包括但不限于金融市场动荡和不景气、信贷恶化、流动性问题、政府干预力度进一步加大、失业率上升、消费者可自由支配的支出大幅减少、库存上升、需求下降而导致生产减少、裁员和强制休假以及其他重组活动。上述情况的持续可能导致更广泛的经济衰退，进而对主体的财务业绩造成长期的负面影响。

国际证券委员会组织（IOSCO）在2020年5月29日发布的[《关于新型冠状病毒疫情的披露的重要性声明》](#)中指出，“尤其在不确定性加剧的环境中，财务报告应包括能够提供足够透明度的披露，并对判断和估计中固有的不确定性提供主体特定的信息是十分重要的。披露应说明对特定资产、负债、流动性、偿债能力和持续经营事项（如相关）的重大影响，以及任何的重大不确定性、假设、敏感性、特定结果的相应驱动因素、策略、风险和未来的前景。通过财务报表与管理层评论以清晰明确的方式讲述故事对投资者的信息需求和信心至关重要。发行人不应将披露局限于对新型冠状病毒疫情本身的模板式讨论，而应当说明：(i) 新型冠状病毒疫情如何影响和/或预期将如何影响发行人的财务业绩、财务状况和现金流量；(ii) 发行人如何修改战略和目标以应对新型冠状病毒疫情的影响；及 (iii) 为应对和缓解疫情对发行人的影响所采取的措施”。

本期《IFRS 聚焦》探讨了可能与新型冠状病毒疫情引致的状况相关的某些关键的国际财务报告准则（IFRS）会计考虑事项。下文讨论的个别事项的重要性当然会因不同的行业和主体而有所不同，但我们认为下述主题是最为普遍及最难应对的：

- **编制现金流量预测的估计**—主体在评估非金融资产的减值、预期信用损失、递延所得税资产的可收回性以及主体的持续经营能力等事项时普遍会使用预测信息。因疫情及经济衰退导致的与编制前瞻性信息相关的独有的复杂性包括：
 - 存在一系列极为广泛的可能结果，导致关于疫情最终影响以及恢复“稳定状态”所需的路径和时间的不确定程度极高。
 - 与疫情相关的经济影响高度取决于各类难以预测的变量。相关例子包括：政府禁止进行商业和个人活动的程度，公民对防控措施的遵守程度，“平缓曲线”的成功程度，以及政府援助的性质与效力。
 - 随后，每个主体必须将上述宏观条件的影响转化为对自身未来现金流量的估计。

尽管如此，主体将需要尽最大努力作出合理的估计、编制作为支持所作估计的依据的综合文件记录、并就所运用的重大判断、所使用的关键假设及潜在的其对变化的敏感性提供全面披露。

- **资产的可收回性和减值**—与预测信息相关挑战增加的最明显例子，可能是非金融资产（例如，不动产、厂场和设备，使用权资产，无形资产和商誉）的减值测试。这些资产的减值测试往往要求编制现金流量预测，而现金流量预测受到上文所述的重大不确定性的影响。
- **金融资产的会计处理**—许多金融资产的公允价值出现了严重下跌，特别是权益证券。同样，债务人遵循贷款和类似工具条款的能力也受到不利影响。主体将需要审慎考虑并应用适当的计量和减值损失确认的要求。
- **合同修改**—因疫情造成的经济活动变化将导致许多主体需要重新议定现有合同和安排的条款。相关例子包括与客户订立的合同、与员工的薪酬安排、租赁以及许多金融资产和负债的条款。主体将需要确保适当地应用了国际财务报告准则相关要求。
- **报告期后的事项**—在全球市场极不稳定且每天均有重大发展（如，政府刺激和限制的公布）以及股票市场每日对新信息作出反应的情况下，主体可能难以确定报告期后发生的事项属于调整事项还是非调整事项。尽管主体在报告日可能并非所有事实“在手”，但一旦收集到这些事实，就必须基于报告日存在的状况进行评估。对财务报表中的金额作出的调整必须仅反映为报告日存在的情况提供证据的期后事项。针对截止于2019年12月31日或之前的报告期间，将新型冠状病毒疫情爆发对主体的影响视为可能需要在财务报表中披露但不会影响已确认金额的、报告日后发生的事项（如，为应对新型冠状病毒疫情作出的决定）通常是适当的。对于后续报告期间，新型冠状病毒疫情的影响可能会影响财务报表中资产和负债的确认及计量。这在很大程度上取决于报告日期、主体经营的具体情况以及所考虑的特定事件。
- **持续经营**—由于新型冠状病毒疫情及其相关影响，主体需要根据自身的具体情况，考虑其是否具备在报告日后至少但不限于12个月的持续经营的能力。管理层对主体持续经营能力的评估包括在特定时间点就相关事项或情况固有的不确定的未来结果作出判断。这将要求主体考虑诸如下列各项：（1）运营中断的程度；（2）对产品或服务的潜在需求的减少；（3）在一年内到期或预计将到期的合同义务；（4）潜在的流动性和营运资本短缺；及（5）现有资本来源（如，可用的信贷额度、政府援助）的可获得性。在执行持续经营评估时，《国际会计准则第10号——报告期后事项》（IAS 10）要求主体考虑截至财务报表批准报出日发生的事项。在某些司法管辖区，法规可能规定须考虑更长的期间（例如，直至财务报表提交年度股东大会之时）。



主体在分析近期事件可能会如何影响其财务报表时，必须审慎考虑其独有的情况和风险敞口。特别是，财务报表披露将需要反映新型冠状病毒疫情的重大影响。

重大判断和估计

由于与新型冠状病毒疫情前所未有的性质相关的不确定性，主体很可能在选择适当的假设并建立可靠的估计方面面临挑战。尽管如此，国际财务报告准则仍将要求主体建立作为各类会计结论基础的估计。为建立估计，主体将需要考虑所有可获得的信息及其是否符合所有适用的披露要求，包括《国际会计准则第1号——财务报表列报》（IAS 1）的要求。

一些假设或估计可能需要用于多个目的（例如，预测的收入可能与减值测试以及递延所得税资产的确认相关）。所有相关的评估应采用一致的假设。

在不确定的时期进行报告时，尤其重要的是应为财务报表使用者提供相关信息，以使其适当地了解主体在面临不确定性时的复原能力，并了解在编制财务信息时所运用的关键假设和判断。

取决于主体的具体情况，本刊物探讨的每个领域均可能构成重大判断和不确定性的来源，从而必须根据IAS 1作出披露。如果属于这种情况，主体所提供的披露应当区分：

- 重大判断（IAS 1:122 段要求提供的披露），即在应用主体的会计政策时作出的除估计之外的判断，通常涉及如何界定某一项目的特征；及
- 估计不确定性的重大来源（IAS 1:125 段要求的披露，如果估计不确定性的来源导致在下一财年内对资产或负债作出重大调整的重大风险），即主要针对某一项目的价值的假设或估计不确定性（包括涉及估计的判断）的其他来源。

在当前情况下，主体不受构成估计不确定性重大来源的狭义解释的约束，并根据IAS 1:125 段要求的指导原则就财务报表中确认的金额所依据的假设和预测提供尽可能多的相关信息看上去是合理的。

相关的判断和假设可能包括：

- 通过已宣布的政府援助措施获得支持的可获得性及范围；
- 资金来源的可获得性、范围和时间，包括遵循银行契约或放弃对这些契约的依赖；
- 扩大社交距离的措施的持续时间及其潜在影响。

关于新型冠状病毒疫情将如何发展及其对经济的影响并不存在单一观点。这种一不确定性使得全面披露相关判断、假设和敏感性估计的必要性比以往更加显著。

所提供的关于关键假设的披露（包括基于一系列合理可能产生的结果的敏感性分析）应反映报告日的情况。如果关键假设或这些假设合理可能发生的变化范围受到报告日后的非调整事项的重大影响，则应单独提供有关这些变化的信息，包括对财务影响的估计（参见“报告期后发生的事项”章节）。

有关重大判断和估计不确定性来源披露的更多详情，请参见德勤 [《IFRS 聚焦》](#) 刊物。



持续经营

新型冠状病毒疫情扰乱了许多企业的经营。主体将需要考虑此类中断是否会长期持续并造成对产品或服务的需求减少或重大流动性短缺（或两者兼有），上述因素连同其他事项将导致管理层需要评估主体是否具备在至少但不限于报告日后 12 个月持续经营的能力。

财务报表应当运用持续经营基础编制，除非管理层打算清算主体或停止经营，或别无选择只能这样做。在执行该评估时，如果管理层获悉与可能引致对主体的持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况相关的重大不确定性，主体必须披露这些不确定性。

主体当前的事实和情况可能会造成对持续经营编制基础的质疑。评估主体能否“持续经营”通常要求考虑下列因素：

- 预测的业绩是否导致主体的可用贷款额度有足够的缓冲空间并符合相关的贷款契约；以及
- 在可预见的未来是否可获得充足的贷款额度承诺，以及是否有迹象表明放款人将无法提供这一资金。

在当前情况下，鉴于新型冠状病毒疫情的影响、许多司法管辖区目前实施的扩大社交距离措施的范围和持续时间以及对经济的影响等均存在不确定性，执行评估将更加困难。管理层应考虑上述事项对主体特定情况的影响，特别是当前和潜在的资金资源，包括能否获得现有和新的融资额度，以及保理和反向保理安排。应披露上述融资额度及安排的可获得性及使用情况。

有关运用持续经营基础是否恰当的评估应考虑报告期后发生的事项。例如，对于受到新型冠状病毒疫情严重影响的财务报表截止日为 2019 年 12 月 31 日的报告主体，尽管对业务经营的重大影响是发生在年末之后，仍需要考虑运用持续经营基础编制财务报表的适当性。

在执行上述评估时，管理层需要考虑截至财务报表批准报出日所有可获得的信息（在某些司法管辖区，当地法规可能延长此期间）。应考虑的信息包括影响主体经营能力的政府公告以及主体可能有权获得的任何政府援助计划。如果管理层获悉引致对主体的持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性，IAS 1:25 段要求主体在财务报表中披露这些重大不确定性。有关披露应特定于主体自身的情况，例如，说明不确定性如何及在何时造成具体影响，及其对主体的资源、运营、流动性和偿付能力的影响。

鉴于当前疫情进展仍可能引致的相关不确定性和各类可能的结果及其对全球经济的不利影响，主体将需要考虑与当前和预期的盈利能力等方面相关的一系列广泛因素。在某些情况下，主体在考虑所有相关的信息（包括计划实施的风险缓解措施的可行性和有效性）之后，可能得出结论认为并不存在须根据 IAS 1:25 段进行披露的引致对主体持续经营能力产生重大怀疑的不确定因素。

然而，在当前环境下，得出这一结论往往需要对考虑的一系列结果以及分配给这些结果的概率运用重大判断。此外，潜在结果的范围及其对主体未来经营的影响可能十分广泛，这意味着分配给可能产生的结果多一些或少一些权重可能会导致主体对是否存在重大不确定因素得出不同的结论。



IAS 1:122 段要求披露对财务报表中确认的金额具有最重大影响的判断。IAS 1:122 段同时要求披露主体在确定不存在须根据 IAS 1:25 段进行披露的重大不确定因素时所运用的重大判断（特别是在其他合理的判断可能导致得出不同结论的情况下）。这与国际财务报告准则解释委员会在 2014 年 7 月的《IFRIC 最新资讯》中得出的结论相一致，即如果主体得出结论其持续经营能力不存在重大不确定性，但得出该结论涉及重大判断，则必须披露这些重大判断。此类披露对于向财务报表使用者提供充分的信息以了解在流动性、持续经营和偿付能力等方面存在的压力至关重要。

主体同时应考虑其司法管辖区内的监管机构提出的与上述事项披露相关的任何额外的期望。

报告期后发生的事项

鉴于当前的经济环境以及有关事项可能出现迅速或意外的进展，主体应审慎评价在报告期末之后但在财务报表批准报出日之前可获得的信息。

必须对财务报表中的金额作出调整以反映为在报告期末存在的情况提供证据的报告期后发生的事项。表明在报告期后发生的情况的事项属于非调整事项，其不反映在财务报表项目的确认或计量中，但如果重大须作出披露。

通常这些“事项”是（1）特定于公司的；及（2）与允许执行更精确分析的特定账户相关的。然而，有时这些“事项”具有宏观经济性质（如，因新型冠状病毒疫情引致的事项）并对整套财务报表中的许多估计产生广泛影响，从而可能难以确定这些情况在报告日是否“存在”。新型冠状病毒疫情对短期、中期和长期经济活动的全面影响仍然未知，并且目前仍不断出现重大发展。然而，新型冠状病毒疫情将成为主体对编制财务报表时所做估计（包括与应收账款的预期信用损失、存货过时、减值分析、可变对价和或有对价以及其他因素相关的估计）进行分析的一个因素。尽管新型冠状病毒疫情引发的事件极不稳定，但仍将要求主体在评价期后事项时对报告日存在的情况进行考虑。

针对截止于 2019 年 12 月 31 日或之前日期的报告期间，将新型冠状病毒疫情对主体的影响视为可能需要在财务报表中披露但不会影响已确认金额的期后事项通常是适当的。

对于后续的报告日，主体将需要判断新型冠状病毒疫情的影响有多少应被视为由非调整事项产生。这在很大程度上取决于报告日期、主体经营的具体情况以及所考虑的特定事件。换言之，并不存在一个通用的“转折点”使主体在该点上应该将所有新型冠状病毒疫情的相关影响视为调整事项。相反，应对每一事项执行评估以确定其是否为报告期末存在的情况提供证据，或是否反映报告日后情况的变化。

如果非调整事项属于重大，主体必须披露该事项的性质及其对其财务影响的估计。估计无需十分精确；最好能够提供表明具体影响程度的估计影响的数值区间，而非完全不提供任何定量信息。然而，如果无法合理估计定量影响，则应提供定性描述以及关于无法对影响作出估计的声明。



损益表

IAS 1:97 段规定，“当收益或费用项目重要时，主体应单独披露其性质和金额”。新型冠状病毒疫情的影响可能导致许多主体产生重大的费用或收益项目，例如，重组准备和与非金融资产相关的减值损失。如果能够切实可行地具体识别及量化此类单独项目，则应在损益及其他综合收益表或财务报表附注中单独披露，并对这些金额作出适当说明。

主体还应考虑 IAS 1:85 段的要求，即如果对于理解主体的财务业绩具有相关性，则应列报额外的单列项目、标题或小计金额。然而，IAS 1:87 段明确禁止将项目作为“非常”（“extraordinary”）项目进行列报。

在确定是否应当单独列报某一项目或增加某一标题或小计金额时，主体应考虑：

- 成本的性质和大小；及
- 创建新标题或小计金额的理由及其有用性。

如果列报“经营利润”小计金额，在将特定项目从这一小计中剔除时应当保持审慎。同时需要考虑当地法规可能存在额外要求对列报损益表时所使用的格式施加限制。

新型冠状病毒疫情的影响属于宏观经济因素并对所有主体造成影响。尽管当前的环境可能前所未见，但这是一系列可能造成广泛的潜在长期后果的全球事件所引致的。如上所述，一些影响将形成单独的损失或费用，比如与减值损失或重组计划有关的损失或费用。然而，可能同时产生其他影响，例如，由于在业务关闭或缩减期间收入减少和/或继续发放工资及产生其他费用，导致主体的盈利能力整体下降。因此，如果不运用人为假设，可能难以识别新型冠状病毒疫情对主体业绩的影响。此外，以相关事项并未在比较期间内出现为由，在国际财务报告准则财务报表中列报经营成果视同新型冠状病毒疫情的影响并未发生的做法并不恰当。事实上，这种“模拟”的列报方式不符合 IAS 1:99 段基于费用性质或功能的分类对费用作出分析并进行列报的要求。同样地，认为按功能列报的费用的功能因新型冠状病毒疫情的影响而发生变化是不恰当的（如，因政府防控措施而关停一段时期的工厂或经营设施的折旧）。取而代之的是，主体希望包括的说明新型冠状病毒疫情影响的任何额外信息应纳入财务报表附注或其他财务沟通文件。然而，还应考虑与提供替代业绩衡量指标或非国际财务报告准则衡量指标有关的监管及其他要求。

在特定的司法管辖区，存在主体列报三栏损益表或使用其他列报方式以反映“相关的”经营结果的实务。实务各不相同，但此类调整往往旨在协助对各年度之间的经营成果执行评估，或是因为此类调整未被视为构成主体基本活动的一部分、或者管理层认为单独进行列报增强了对主体的财务业绩及其业务的了解。新型冠状病毒疫情对主体造成的诸多影响可能构成主体正常经营活动的一部分，因此应被视为基本经营业绩的一部分，并且不应从损益表列报的“相关的”经营结果中剔除。

替代业绩衡量指标

由于新型冠状病毒疫情对业绩和财务状况的重大影响，主体可能考虑提供新的替代业绩衡量指标（“APM”）或调整现有的 APM。

APM 的使用是全球多个司法管辖区的监管关注领域，国际证券委员会组织（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。欧洲证券和市场管理局（ESMA）也发布了与 IOSCO 的公告相一致的关于 APM 的指引（“APM 指引”）。



IOSCO 在 2020 年 5 月 29 日发布的 [《关于新型冠状病毒疫情的披露的重要性声明》](#) 中指出：“鉴于当前环境的不确定性，发行人应审慎评价某项调整或替代利润衡量指标的适当性。并非所有新型冠状病毒疫情的影响均属于偶发性事件，并且管理层能够断定某项损失或费用属于偶发的、不常发生的或非经常的事件的依据可能有限……如果管理层并未说明调整后的金额如何与新型冠状病毒疫情特别相关，则将该项调整描述为与新型冠状病毒疫情相关可能会产生误导。例如，我们告诫发行人在减值迹象在疫情爆发前已存在并且与新型冠状病毒疫情无关的情况下，不应将该项减值描述为与新型冠状病毒疫情相关。此外，将假定的销售额和/或利润衡量指标（例如，如未受到新型冠状病毒疫情影响，公司的销售额和/或利润将增长 XX%）描述为非公认会计原则财务衡量指标并不恰当”。

2020 年 4 月，ESMA 发布了一项 [新的常见问题 \(Q&A 18\)](#)，阐述了主体在公布新的和/或修订后的 APM 以列报新型冠状病毒疫情的影响前应当考虑的事项。

ESMA 特别指出：

- 一段时期内 APM 的定义和计算应保持一致。因此，如果为反映新型冠状病毒疫情可能对主体的业绩和现金流量造成的影响而对当前使用的 APM 作出调整和/或包括新的 APM，应当审慎处理。
- 新的/调整后的 APM 必须公允地反映主体的发展、业绩和财务状况。相反，此类 APM 不得对主体的业绩作出失实的反映。
- 主体应当审慎评估预期的调整或新的 APM 能否为市场提供透明和有用的信息，并提高 APM 和向市场披露的财务信息的可比性、可靠性和/或可理解性。
- 主体应说明其为何认为 APM 能够提供有关其财务状况、现金流量或财务业绩的有用、可靠和相关的信息，以及其决定使用特定的 APM 和/或修改先前使用的 APM 的目的。

如果新型冠状病毒疫情对主体的总体财务业绩、财务状况和/或现金流量有普遍影响，包括新的/调整后的 APM 可能并不恰当。这是因为在这种情况下，这些新的/调整后的 APM 可能无法向市场提供可靠和更有用的信息。相反，新的/调整后的 APM 可能会误导财务报表使用者对主体资产、负债、财务状况和损益的真实和公允反映的理解。

重要的是，ESMA 并不鼓励调整现有的 APM 或包括新的 APM，而是敦促主体改进其披露，并在其沟通文件中纳入叙述性信息以说明：

- 新型冠状病毒疫情如何影响和/或预期影响主体的经营和业绩；
- 所面临的不确定性程度以及为应对新型冠状病毒疫情爆发而采取或预期采取的措施；及
- 如适用，详细说明与新型冠状病毒疫情相关的特定情况如何影响用于确定 APM 的输入值的假设和估计，例如减值损失、预期租赁付款额的减少或获得的补助。

APM 指引适用于适用的财务报告框架未作出定义或指定的所有财务衡量指标，包括流动性和现金流量衡量指标。鉴于此，ESMA 提醒主体，APM 指引（包括有关新型冠状病毒疫情的额外 Q&A）也适用于在财务报表表内及表外同时列报的 APM。最后，ESMA 还提醒主体，APM 列示的显著程度不得高于直接源自财务报表的衡量指标。

其他监管机构可能已发布关于使用 APM 列报新型冠状病毒疫情影响的指引。主体应参照其负有报备义务的司法管辖区监管机构发布的指引作为主要的信息来源。



非金融资产的减值

须遵循 IAS 36 的要求的资产

主体将需要评估新型冠状病毒疫情的影响是否可能导致资产减值。主体的财务业绩（包括未来现金流量和利润的估计）可能会直接或间接受到近期及持续发展的事件的显著影响。

《国际会计准则第 36 号——资产减值》（IAS 36）旨在确保主体资产的账面金额不会超过其可收回金额（即，公允价值减去处置费用与使用价值两者中较高的金额）。IAS 36 并未要求主体持续监控资产（包括商誉）的减值迹象。IAS 36:9 段而是要求主体在每个报告期（中期和年度）未评估是否存在资产可能发生减值的迹象，并且如果存在这种迹象，则应执行减值测试。此外，IAS 36:10 段要求主体在每年的同一时间对使用寿命不确定的无形资产、尚未达到可使用状态的无形资产和商誉执行减值测试。如果资产不会产生基本上独立于其他资产产生的现金流入的现金流入，则针对“现金产出单元”（CGU）执行减值测试。现金产出单元是指所产生的现金流入基本上独立于其他资产或资产组合所产生的现金流入的最小可辨认资产组合。

须遵循 IAS 36 的要求的资产范围很广，包括不动产、厂场和设备（按成本或重估金额列报）、无形资产（按成本或重估金额列报），商誉，使用权资产（如果按成本列报），投资性房地产（如果按成本列报），生物资产（如果按成本列报），以及采用权益法核算的对联营企业和合营企业的投资。请注意，不采用权益法核算的在联营企业和合营企业中的权益（如，贷款）须遵循《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（IFRS 9）的减值要求。在主体的单独财务报表中，对子公司、联营企业和合营企业的投资（按照 IFRS 9 核算的投资除外）也必须遵循 IAS 36 的要求。

减值迹象包括（但不限于）本期已发生或即将在不久的将来在主体经营所处的市场或经济环境中发生的、对主体造成不利影响的重大变化。主体同时需要考虑资产使用或预期使用的程度或方式（如，资产变为闲置，终止或重组资产所属的业务经营的计划，或者早于此前预计的日期处置资产的计划）。

新型冠状病毒疫情引致的表明现金产出单元的账面金额可能无法收回的因素可包括：（1）对主体产品或服务的需求减少；（2）由于供应链问题导致成本增加/业务中断；（3）客户取消或推迟订单；（4）需要向客户提供重大折让；（5）重大客户遇到财务困难或现金流困境。上述因素表明主体可能被迫迅速清算其部分资产。

此外，鉴于近期股票市场价格下跌，主体净资产的账面金额可能会超过其市值。IAS 36 指出这种情况是表明发生减值的进一步迹象。

由于新型冠状病毒疫情影响，特定的主体除需要遵循至少每年对商誉和使用寿命不确定的无形资产执行一次减值测试的要求之外，还可能执行额外的资产减值评估。

主体在估计可收回金额时往往依赖折现后的现金流量。鉴于当前的市场状况，审慎考虑现金流量预测、增长率和折现率对于相关计算的可支持性和合理性至关重要。特别是，现金流量预测应以在报告日可合理获悉的当日存在的状况为基础。然而，在计算使用价值时，现金流量预测不应反映在报告日尚未承诺的重组计划的影响，因为这将与确定现金产出单元在报告期末当前状况下的使用价值的要求不符。类似地，仅当在报告日对政府援助计划具有充分了解、从而能够对主体预计有权获得的金额建立合理及可获得支持的估计的情况下，政府援助的利益才能作为现金流入反映。取决于预期的政府计划可能产生的一系列结果，使用多个情景和概率加权预期价值法得出管理层对未来现金流量和可收回金额的最佳估计可能更为恰当（参见下文进一步的讨论）。在减值分析中考虑未来现金流量的不确定性将需要运用重大判断。对于与预期的政府援助相关的现金流入以及主体是否符合援助条件及获得援助的程度，所作的假设及向其分配的概率必须合理及能够获得相应支持，并基于在报告日可公开获取的信息以及该日后获得的反映 IAS 10 定义的资产负债表日后调整事项的相关信息。



所使用的折现率应是对市场参与者预期具有相同风险的投资的报酬率的估计。因此，如果关于新型冠状病毒疫情未来影响的风险和不确定性未被纳入所测试的现金产出单元的现金流量预测，则应在所采用的折现率中反映。

在当前不确定的时期，管理层在编制估计一项资产（或一个现金产出单元）可收回金额所必需的预算和预测时可能面临重大挑战。管理层可能确定，采用预期现金流量法是在可收回金额的估计中反映新型冠状病毒疫情的不确定性的最有效方法。该方法反映可能的现金流量的所有预期，而非单一的预期结果。例如，现金流量可能是 CU100、CU200 或 CU300，其概率分别为 10%、60%和 30%，从而预期现金流量为 CU220，即 $(CU100 \times 10\%) + (CU200 \times 60\%) + (CU300 \times 30\%)$ 。尽管预期现金流量法高度依赖于分配给未来现金流量估计的概率，然而，与在折现率中增加“新型冠状病毒疫情”风险溢价相比（相关判断可能更为武断且并无任何证据作为支持调整幅度的依据），针对输入值作出的上述判断可能更具透明度且更容易与相关的商业预期挂钩。IAS 36:23 段指出，估计、平均以及其他简便计算方法也可用于提供更详细计算的合理近似值。然而，应考虑所测试的资产存在减值损失的风险水平审慎评估此类近似值的使用。

需谨记的关键原则包括：

- 估计的现金流量和折现率应不受偏见和与所涉及资产无关的因素影响。
- 估计的现金流量应反映一系列可能的结果，而非单一的预期结果。
- 现金流量预测应反映在报告日存在的情况，并以经适当级别管理层批准的最近财务预算/预测为基础，涵盖最长期限为 5 年，除非更长的期间是能够证明的。在当前不确定的时期，可能只能获得针对较短期间的可靠详尽的预算。

超出最近预算/预测涵盖期间的现金流量预测，应在预算/预测的基础上通过对后续年度使用稳定或递减的增长率对预测数值进行外推的方式予以估计，除非基于有关产品或行业周期模式的客观信息能够证明递增的增长率是合理的。该增长率不应过于乐观且不应超过主体经营所处的产品、行业或国家的长期平均增长率，或使用该资产的市场的长期平均增长率，除非能够证明更高的增长率是合理的。在某些情况下，增长率为零或负数可能是适当的。

- 未来现金流量应基于资产的当前状况进行估计，且不应包括预计因资产绩效的改进或提高或主体尚未承诺进行的未来重组而产生的估计未来现金流入或流出（当可收回金额被确定为使用价值时）。
- 主体的加权平均资本成本（WACC）可作为估计市场折现率的起点，但随后应作出调整，以反映市场评估现金产出单元现金流量的方式（除非该风险已纳入估计的现金流量）。在考虑传统资本资产定价模型（CAPM）中个别的基础输入值时，必须考虑各个输入值（即，无风险利率假设和权益风险溢价）之间的相互影响，以及某些输入值的变动可如何被其他输入值的变动所抵消。对无风险利率下降的环境的预期不一定意味着较低的资本成本。
- 应审慎确保所编制及比较的数据的一致性，以避免重复计算或遗漏某些数据。



如果在报告期末之后、财务报表批准报出日之前取得的相关信息表明某项资产发生了减值，管理层应考虑该信息是否表明在报告期末已存在减值。如是，则应执行减值复核（或重新执行任何已进行的减值测试）。如果在报告期后取得的信息并不能反映在报告期末存在的情况，则不应触发减值测试（或重新执行任何已进行的减值测试）。相反，如果该信息十分重要而不作出披露将影响财务报表使用者的决策，该信息应作为报告期后的非调整事项进行披露。

如果有迹象表明资产可能已发生减值，在每年对资产的使用寿命、所使用的折旧或摊销方法以及估计减值执行复核时应谨记有关的事实。即使并未确认任何减值损失，这些项目也可能需要作出调整。

有关资产减值的信息对协助财务报表使用者了解新型冠状病毒疫情对主体财务业绩和财务状况的影响至关重要。必须充分详尽地披露用于确定可收回金额的关键假设，并描述管理层确定分配至每个关键假设的价值的方法，包括关于暂停相关活动及恢复阶段的影响的持续时间和程度的假设。执行减值测试所使用的关键假设可能代表重大估计不确定性的来源，因此，IAS 36 要求提供的信息可能需要由 IAS 1:125 至 133 段所规定的信息（如，敏感性分析）作为补充。

存货计价

新型冠状病毒疫情可能会影响存货余额的可回收性。由于销售速度放缓，存货具有季节性或即将到期的主体可能必须评估是否有必要在中期或年度期间对过时或呆滞的存货进行减记。其他主体则可能必须评估未来的预计售价是否会下跌，从而可能需要在中期或年度期间对存货成本进行减记。

根据《国际会计准则第 2 号——存货》（IAS 2），存货应按成本与可变现净值（NRV）的孰低计量。可变现净值属于主体特定的计量指标，其定义为“在正常经营过程中，以估计售价减去估计完工成本及销售所必需的估计费用后的价值”。由于新型冠状病毒疫情的影响，可能存在多种导致存货项目的可变现净值低于其成本的原因，包括售价下跌（如，由于向客户提供价格折让）或估计完工成本及推销存货的成本增加（如，因向雇员提供防护而增加的成本）。在困难的经济环境下，可变现净值的计算可能更具挑战性，并需要运用更详细的方法或假设。中期存货减值损失应在其发生的中期期间反映，且随后收回的金额应确认为未来期间的收益。

此外，如果由于工厂被关停或对其产品需求下降导致本年度的生产量异常低，制造业主体可能必须重新评估其固定间接费用的吸收方法。IAS 2 规定，应基于生产设施的**实际使用程度**将可变生产间接费用分配计入每个生产单位，同时要求基于生产设施的**正常生产能力**将固定间接费用分配计入每个生产单位。新型冠状病毒疫情可能通过多种方式影响制造业主体（例如，劳动力和原材料短缺，或计划外的工厂停工），若这一情况持续，可能导致主体生产水平的异常下降。在这种情况下，主体不应增加分配计入每个存货项目的固定间接费用。相反，未分摊的固定间接费用应在其发生的期间内计入损益。如果主体按功能列报对费用的分析，这些成本应作为销售成本的一部分。

相反，如果新型冠状病毒疫情导致主体生产的商品需求量很高（如，个人防护装置），则可能会出现异常高的生产水平。如果属于这种情况，主体将需要减少分摊至每一存货项目的固定间接费用金额。

主体同时需要考虑疫情引致的特定成本是否可以资本化。这些成本可包括因延迟交付存货而产生的额外储存成本、或为使商品能够在需求量更高的不同市场中出售而重新包装的成本。IAS 2:16 段列举的不应纳入存货成本而是应在其发生的当期确认为费用的成本例子包括：

- 非正常浪费的原料、人工或其他生产费用；
- 存储费用，但在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的储存费用除外；
- 无助于使存货达到目前场所和状态的间接行政费用；以及
- 销售费用。



取得或履行收入合同的成本和向客户支付的预付款

主体可能已根据《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》（IFRS 15）将取得或履行合同的成本确认为一项资产。IFRS 15 就此类资产适当的摊销期的确定以及任何减值损失的确认提供了指引。主体可能需要更新其摊销方法以反映相关商品或服务的预期转让时间的任何重大变化。此外，如果资产的账面金额超过以下金额，则主体必须确认减值损失：（1）预计应收取的对价金额与已收取但尚未确认为收入的对价金额的总和，减去（2）与提供合同所承诺的剩余商品或服务直接相关且尚未确认为费用的成本。应对前述（1）中确定的对价作出调整以考虑客户的信用风险，并且根据（1）和（2）确定的金额应包括预期与同一客户续签合同的影响。主体可能还需要考虑合同修改或对于客户续约的预期变化是否会影响此类收入相关成本的摊销或可收回性。

主体也可能已将预付给客户的款项确认为一项反映为交易价格抵减的资产。如果属于这种情况，主体就此类预付款确认的任何资产执行类似分析将是合理的。

此外，主体应使用与客户应收款相同的模型来评价合同资产的减值。更多信息请参见“金融工具”章节。

金融工具

预期信用损失（ECL）准备

新型冠状病毒疫情可能会影响借款人（无论是企业或个人）履行贷款关系中相应义务的能力。个人和企业借款人可能会面临其所处地区及行业的经济影响的特定风险。更广泛而言，预测经济增长放缓将增加许多借款人违约的概率，并且由于担保品价值下降（通常表现为资产价格下跌），可能会导致违约损失率增加。

根据《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（IFRS 9），主体计量预期信用损失的方式应当反映：

- 通过评价一系列可能的结果而确定的无偏概率加权金额；
- 货币的时间价值；以及
- 在报告日无需付出不必要的成本或努力便可获取的有关过去事项、当前状况及未来经济状况预测的合理及可支持的信息。

新型冠状病毒疫情对预期信用损失的影响对于银行和其他发放贷款的机构而言，尤其具有挑战性且重大，对非金融公司也可能是重大的。这是因为预期信用损失不仅适用于贷款，还适用于许多涉及带息金融资产的投资（如，债券）、应收账款、合同资产、租赁应收款、签出的贷款承诺及已签发的财务担保合同。在非金融公司的个别公司财务报表中，因为报告主体就其他主体的债务提供的集团内部贷款或担保等集团内部交易导致的风险敞口也可能变大。

根据一般减值模型，确认 12 个月预期信用损失还是整个存续期预期信用损失，将取决于金融资产（或其他风险敞口）的信用风险自初始确认后是否已显著增加（“阶段”分析）。该分析要求基于对前瞻性信息的评估，在金融资产初始确认时及后续的报告日对整个存续期的违约概率作出估计，鉴于新型冠状病毒疫情最终影响的不确定性，这一评估尤其具有挑战性。尽管存在上述挑战，主体仍必须基于在报告日无需付出不必要的成本或努力便可获取的合理及可支持的信息作出估计。此类信息的来源可包括主体持续开展的信用评估流程中使用的信息，以及随着时间的推移变得可获得的经济或行业的财务预测。在当前不确定的时期作出估计和假设存在困难预期并不会成为主体不更新预期信用损失计量的依据。



应收账款

对于拥有诸如短期应收账款和合同资产等特定金融资产的主体，由于采用简化方法降低了预期信用损失估计的复杂性。根据简化方法，由于自初始确认日起确认整个存续期预期信用损失，因此无需执行复杂的阶段分析。整个存续期预期信用损失的计量须遵循与一般模型相同的原则。

在实务中，应收账款组合的预期信用损失计量通常无需复杂的分析。针对具有共同风险特征的一大组应收账款的平均历史信用损失可能是截止目前对概率加权预期损失金额的合理估计。针对应收账款使用的损失率法的一个常见例子为运用历史信用损失经验建立准备矩阵。IFRS 9 要求对历史损失率作出适当调整以反映当前状况和对未来经济状况的估计。然而，到目前为止，此类调整可能是有限的。

新型冠状病毒疫情将要求主体重新审视准备矩阵法，并考虑以下各项：

- 预期信用损失的金额和时间以及分配给替代情景的概率必须基于在报告日无需付出不必要成本和努力便可获取的合理及可支持的信息，且不应使用后见之明。如果此前的预期信用损失是基于未经调整的历史经验且未反映当前的市场状况和前瞻性信息，主体将需要对其作出重新考虑。在许多情况下，鉴于当前的不确定性（如，债务人的财务状况，政府支持的水平等），这可能要求运用重大判断。
- 可能缺乏作为估计依据的充分反映不利经济状况的相关历史数据。主体可能已观察到应收账款出现违约，并需要确定这些观察结果对其他应收账款的预期收回及未来违约的影响。
- 客户和供应商经历的运营中断以及债务偿还或执行措施的暂停可能导致交易处理和结算的延迟。短期应收账款按交易价格确认，因此实际利率为零，从而延迟收款不会导致报告的损失准备增加（通过采用资产的实际利率对预期的短缺进行折现来计量）。然而，延迟收款产生是否能够全额收回款项的不确定性，而这种不确定性必须在预期信用损失的计量中反映。在某些情况下，延迟收款可能被认为是暂时性的。这可能意味着此前针对纳入主体准备矩阵的个别“逾期天数”类别所确定的损失率可能无法反映预期的收回情况。
- 即使应收账款风险敞口的期限相对较短，但潜在经济状况的波动性越大，在确定预期损失率时对多种经济情景进行考虑就越为重要。
- 由于个别应收账款发生违约的可能性增加，如果整个组合中的应收账款不再表现出类似的信用风险特征，则可能需要针对个别应收账款或应收款次级组合应用损失率。这可能导致要求在更细分的层次上应用准备矩阵，或在个别基础上评估更多数量的应收账款。主体应确保针对个别应收账款的预期信用损失的估计能够反映概率加权结果，并继续针对未执行个别评估的所有应收账款在汇总基础上记录适当的损失准备。

上述考虑事项同样适用于合同资产。

其他应收款

尽管应收账款和合同资产可能无需执行阶段分析，但大多数主体均拥有一些须按照一般模型（而非简化模型）核算的金融资产，从而需要执行阶段分析。例如，集团内应收款、涉及集团外主体的贷款余额以及业务处置相关的应收款。前瞻性信息和多种经济情景的影响对此类资产来说可能更大。

低违约概率可能意味着过往此类资产的预期信用损失并不重大。考虑到负面经济情景的权重以及受新型冠状病毒疫情影响最为严重的特定行业部门或地区的风险敞口增加，情况可能不再是如此。因此，主体将需要重新考虑过往评估预期信用损失的方法是否适当，并确保使用最新的输入值。



信用增级

信用增级可能变得越来越普遍，特别是由于中央政府和中央银行推行各类旨在支持债务人和/或债权人的计划。应审慎分析此类计划以评估其是否影响预期信用损失的计量。仅当信用增级是应收账款不可分割的部分且未被单独确认时才应反映在预期信用损失计量中。源自并非不可分割的信用增级的应收金额不应纳入预期信用损失计量而应当单独确认。

对整体的经济支持或预计将直接给予债务人以协助其偿还所欠款项的支持并不代表信用增级，但也可能会影响预期信用损失的计量（例如，通过降低违约概率或减少违约损失）。

已签发的财务担保合同

母公司主体有时会向其子公司、联营企业或合营企业的贷款人签署财务担保合同，以允许贷款人就这些主体未能付款所造成的任何损失获得赔偿。这些母公司主体必须针对已签发的财务担保合同确认一项负债，该负债应按未摊销的溢价与根据 IFRS 9 确定的预期信用损失两者中较高的金额确认。当新型冠状病毒疫情导致了更高的违约风险，这将导致预期信用损失金额增加。

公允价值计量

金融工具的公允价值计量应反映当前市场状况下在计量日市场参与者的观点和市场数据。即使价格下跌被认为是暂时的，也不能忽略可观察的市场数据。主体将需要特别留意基于不可观察输入值的公允价值计量（有时称为第三层次计量），并确保所使用的不可观察输入值能够反映市场参与者如何在报告日对与资产或负债相关的未来现金流量、折现率及其他重大估值输入值的估计中反映新型冠状病毒疫情的影响（如有）。

流动性风险管理

生产中断和销售额下跌可能会对主体的营运资本造成影响，并可能导致违反债务契约从而使负债被分类为流动负债。

主体可能会寻求管理该风险的方法，包括使用替代资金来源，如推迟向供应商付款以及与金融机构订立安排（如，供应商融资和反向保理），以允许主体获得融资并换由金融机构向主体的供应商付款。如果主体先前确定在上述情况下对银行的负债是作为应付账款或其他应付款而非借款进行列报，新增任何偿付条款时均需要对分类作出重新评估以确保其仍然适当。披露这些融资方式至关重要，尤其是在其显著影响主体的融资或生存能力的情况下。

主体同时可能通过金融机构按发票金额的折扣价购买应收账款的方式寻求其应收账款的提前结算。应审慎评估此类交易，以确定终止确认保理的应收账款是否适当。

对于客户集中在受到不利影响的行业（如，酒店业、旅游业和航空业）的某些主体而言，集中风险可能尤为显著。如果存在重大影响，主体将需要明确披露对流动性的潜在影响。

主体应考虑如何在《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》（IFRS 7）所要求的关于流动性风险管理的披露中反映营运资本增级或管理技术的运用。如果出售金融资产以满足营运资本需求，主体还应考虑 IFRS 7 针对金融资产转让的特定披露要求，以及在使用供应商融资和反向保理安排的情况下，披露在确定到期应付及已付金额在资产负债表和现金流量表中的列报时所运用的会计政策和判断。

主体可能同时需要重新考虑某些投资根据《国际会计准则第 7 号——现金流量表》（IAS 7）归类为现金等价物的现有分类。一项投资要被归类为现金等价物（如，货币市场基金）必须为满足短期现金承诺的需要而持有，以及必须易于转换成已知金额的现金且价值变动较小。当前的经济状况可能会增加许多投资的价格的波动性并降低其流动性。



金融资产的分类

作为管理信用风险和流动性风险战略的一部分，某些主体可能决定出售应收账款。如果此类应收账款作为“为收取合同现金流量而持有”并按摊余成本计量，则出售频率和价值的增加可能导致需要考虑主体的业务模式是否已发生变更或是否已启用新的业务模式。

主体应分析出售的任何增加，以确定（除其他方面）该增加是否预计会持续（例如，如果出售是为了应对信用风险或流动性风险的暂时性增加）、或未来的出售数量是否具有较低的频率或价值。无论其频率和价值如何，因资产信用风险增加而导致的出售通常不被视为与为收取合同现金流量而持有的业务模式不符，因为金融资产的信用质量与主体收取合同现金流量的能力有关。旨在最大限度减少因信用恶化造成的潜在信用损失的信用风险管理活动是这种业务模式的一部分。

在“既收取合同现金流量又出售金融资产”或“为出售而持有”的业务模式下持有资产的某些主体，可能发现由于资产价值下跌或相关市场的流动性减少，先前预期的出售预计将不再发生。IFRS 9:B4.4.3 段指出，与特定资产相关的意图改变（即使市场状况发生重大变化的情况下）以及特定市场的暂时性消失均不构成主体业务模式的变更。

因业务模式变更触发的重分类预计极不常见且仅当相关活动对主体的经营而言重要时才会发生，应自重分类日起采用未来适用法予以应用。

债务修改

为应对流动性挑战，主体的债务人可能寻求与主体重新议定其安排的条款。如果主体同意推迟债务偿还并修改相关的合约安排，则必须评估修改的会计影响。类似地，报告主体本身也可能面临流动性或偿付能力方面的挑战，并寻求重新议定其借款或其他负债的条款，从而导致对现有协议进行修订（对现金流量或相关契约条款进行修订）。

对于金融负债，主体必须考虑修改是否具有实质性，这通常涉及考虑定性因素并评估修改是否导致工具现金流的净现值变动幅度超过 10%（“10%测试”）。如果修改具有实质性，则应终止确认现有的金融负债并按公允价值确认新的负债，从而产生利得或损失。然而，尤其重要的是应注意，即使修改不具有实质性，也会导致账面金额的调整（通过采用原实际利率对修改后的现金流量进行折现来确定）。

尽管 IFRS 9 未就金融资产修改的会计处理及何时应终止确认相关金融资产提供特定指引，某些主体采用了对金融资产应用 10%测试的会计政策，并按旧资产的消除和新资产的确认对实质性修改进行核算。

IFRS 9:5.5.12 段就如何针对未导致终止确认的金融资产的修改的情况应用减值要求提供了特定指引。

如果集团内部的资金安排作出了修改，主体应考虑识别集团内部的资本投入或分配。主体应确定金融资产在修改之前是否已发生减值。随后，终止确认的金融工具账面金额与确认的新金融工具公允价值之间的差额，可能需要在终止确认的利得或损失和受同一控制下各方之间的资本投入或分配之间进行分摊。

估计现金流量的变动

新型冠状病毒疫情可能导致对债务协议中提前偿付、展期或转换特征的行使的预期发生变化。如果此类特征作为须予以分拆的嵌入衍生工具进行核算，或者如果整项工具以公允价值计量且其变动计入损益，则行使此类特征的可能性的变化应在公允价值估值中反映。如果此类特征是作为按摊余成本计量的主债务工具的一部分进行核算，由于修正后的预期现金流量按工具的原实际利率进行折现，因此仍可能产生在损益中确认的重新计量调整。如果转换权特征被归类为权益，关于其行使情况的预期的变化将不会影响初始计入权益的金额。



套期会计

如果某项交易在现金流量套期关系中被指定为被套期项目，主体需要考虑该交易是否仍是“很可能发生的预期交易”，如否，主体需要考虑该交易是否预计仍会发生。可能受到新型冠状病毒疫情影响的现金流量套期中的被套期项目包括：

- 低于最初预期水平的销售或购买量；
- 延迟或取消的计划的债务发行，从而利息支付额低于最初预期的水平；以及
- 延迟或取消的业务收购或处置。

如果主体确定预期交易不再很可能发生但预计仍会发生，主体必须在未来适用的基础上终止套期会计，并将在权益中累积的计入其他综合收益的套期工具利得或损失予以递延，直至预期交易发生。如果预期交易预计将不再发生，主体必须立即将套期工具任何累积的利得或损失重分类至损益。

如果指定的被套期交易的预期时间发生变化，主体必须重新评估主体的套期文件记录所载的套期交易是否仍是相同的套期交易（即，评估套期交易是否预计仍会发生）。

如果被套期的预期交易的时间发生变化但仍很可能发生，也可能对损益产生影响。由于被套期项目与套期工具的金额和/或时间产生差异，因此可能存在套期无效部分。主体通常会确定“虚拟衍生工具”以反映被套期项目的时间和金额，并将其公允价值估值与套期工具进行比较，以确定应在损益中确认的套期无效部分金额。由于被套期项目的时间和/或金额应经济状况而发生变化，因此主体应重新定义虚拟衍生工具，以确保套期无效部分得到适当确认。

最后，如果信用风险主导了套期工具与被套期项目之间的经济关系引起的价值变动，则信用风险的增加可能导致套期关系无法通过套期有效性评估。

金融与非金融资产和负债

供应和需求受到重大影响可能导致此前预计将进行实物交割并作为自用合同核算的购买或出售商品或其他非金融资产的合同以现金进行净额结算。预期现金净额结算购买/出售非金融项目（如，商品）的合同将导致此类合同属于 IFRS 9 的适用范围，并可能导致此类合同分类为金融资产或负债。

主体有时会针对非金融项目（例如，石油等商品）的供应订立预付现金的交易。对于预付款的付款方，这可能导致确认一项非金融资产，因为其预计将取得非金融项目且其符合 IFRS 9 中自用的要求。同样，现金的收款方可能确认一项非金融负债，因为其预计将交付非金融项目且其符合 IFRS 9 中自用的要求。此类合同的预期现金结算将导致其被视为金融工具并归类为金融资产或金融负债。

源自客户合同的收入

与新型冠状病毒疫情相关的业务中断可能导致主体无法采用一般商业惯例来订立客户协议，从而可能给确定协议是否具有可执行的权利和义务带来挑战。此外，由于许多客户面临财务困境和流动性问题，主体可能需要制定额外的程序以适当评估其客户安排的可收回性，并考虑与可变对价相关的估计的变动（例如，由于退货增加，对其产品或服务的使用减少，或特许使用费减少）。为协助其客户或激励客户继续购买其商品或服务，主体可能会（1）修改其协议以减少任何购买承诺；（2）允许客户终止协议而无需支付罚款；或（3）提供价格折让、未来购买商品或服务的折扣、免费的商品或服务、延长付款期限或延长忠诚度计划。



此外，由于主体本身可能面临财务困境和供应中断，其可能会（1）要求客户支付预付款；（2）推迟交付商品或服务；（3）因未能履约、无法满足服务水平协议或终止协议，而支付罚款或退款；或（4）在履行履约义务时发生未预期的成本。因此，由于新型冠状病毒疫情导致主体及其客户经历的环境发生变化，在评估客户合同的收入时，主体可能需要考虑以下各项：

- **合同的可执行性**— 必须满足 IFRS 15:9 段规定的标准才能作为客户合同进行会计处理，包括合同各方已批准合同并承诺履行其相应的义务。如果不满足有关标准，则直至符合下述其中一项条件才能确认收入：（1）满足有关标准；（2）不具有转让商品或服务的剩余义务，并且已取得客户所承诺的几乎全部对价且对价不可返还；（3）合同已终止且已取得的对价不可返还。

在特定情况下，各方可能无法依照主体一般和惯常的商业惯例批准合同。例如，由于主体或客户的人员不在场或无法提供签名，导致主体在签订合同时可能无法获得其通常获得的签名。因此，重要的是应审慎评估审批程序是否能够在主体与其客户之间确立具有可执行权利和义务的合同。在作出这一决定时，主体可考虑咨询其法律顾问。如果不存在可执行的权利和义务，则在满足特定条件（参见上文）之前不能确认收入。

同时需要考虑允许双方在某些特殊情况下终止合同而无需支付罚款的“不可抗力”条款的影响。

- **可收回性**— 除非主体很可能取得因转让已承诺的商品或服务而有权获得的几乎所有的对价，否则不存在客户合同。在评估对价的可收回性前，主体应首先考虑被视为可变对价的预期的价格折让（包括隐含的优惠），即使提供该等价格折让是因信用风险所致。此外，尽管可收回性分析是在单项合同层面执行，但主体在执行评估时可考虑类似合同（例如，具有类似风险概况、客户规模、行业、地区等）的组合。例如，如果主体很可能收回类似合同组合中 90% 的几乎全部对价，但无法识别不能收回对价的具体合同（即，所有合同的风险均相同），则主体可得出该组合内的所有合同均已达到可收回性门槛的结论。然而，主体不应忽视与不符合可收回性标准的特定合同有关的证据。在这种情况下，应对这些特定合同执行单独评价。此外，在确定适用组合法的类似合同时，主体可能需要考虑在比以往更细化的层次上对合同进行分解。例如，主体以往可能并未按行业对合同进行分解，但鉴于某些行业较其他行业受到更严重的影响（如，酒店业，旅游业），主体可能需要重新考虑所进行的分解。

除非相关事实和情况发生重大变化，否则主体不应在合同开始后重新评估合同是否符合 IFRS 15:9 段所述的标准。如果新型冠状病毒疫情的影响导致客户或客户组合的支付能力显著恶化，主体应对可收回性执行重新评估。例如，如果客户面临流动性问题或信用评级下调，主体将需要审慎评价该等情况是否属于短期性质、或是否会导致其确定该客户很可能不再具有支付能力。鉴于疫情的影响具有重大不确定性，重要的是主体应记录其所作的判断以及所考虑的数据或因素。例如，主体可能确定陷入财务困境的特定客户在获得政府援助后将能够改善其流动性状况。如果主体认为款项很可能无法收回，客户合同不再存在，从而主体不能再根据 IFRS 15 的 5 个步骤模型确认收入。如果在后续期间款项变为很可能收回并满足 IFRS 15 的其他标准，则主体可重新开始确认收入。有关不存在可执行合同的情况下确认收入需满足的条件，请参见上文关于合同可执行性的讨论。

- **合同修改**— 主体可能会修改客户合同所规定的可执行权利或义务。例如，主体可能授予客户价格折让。在这种情况下，主体应考虑该折让是由于消除了合同开始时存在的可变性（即，与可变对价相关的交易价格变动）所致，还是属于变更双方权利和义务的修改。仅因为新型冠状病毒疫情而提供的价格折让很可能代表变更双方权利和义务的修改。相反，始终被视为有可能发生从而已作为可变对价处理的价格折让，即使可能是由新型冠状病毒疫情引发，仍应当继续作为可变对价进行核算（参见下文关于可变对价的讨论）。



此外，主体可能会修改合同的范围（例如，减少最低购买承诺）。如果修改增加了合同涵盖的商品或服务并收取额外费用，主体应首先根据 IFRS 15:20 段评价修改是否应作为单独的合同核算。如果新增的商品或服务按其单独售价进行定价，该价格可能作出了调整以反映合同情况（如，由于不存在额外的销售成本而给予了折扣），此类修改应作为单独的合同处理。在作出上述决定时，主体应考虑其商品或服务的单独售价是否已根据当前的经济环境作出了变更。商品或服务单独售价的任何变更均不影响先前的合同，除非这些合同已被修改。

然而，如果合同的唯一变更是降低交易价格，或者修改不应按照 IFRS 15:20 段作为单独的合同核算，则主体应评价 IFRS 15:21 段中的指引以按以下三者之一确定应针对修改采用的核算方式：（1）作为旧合同的终止及新合同的订立处理，因为剩余的商品或服务可明确区分（这将导致采用未来适用法）；（2）对原合同进行累计追加调整，因为剩余的商品或服务不可明确区分；或者（3）结合采用（1）和（2）。如果所有履约义务均已得到履行，根据 IFRS 15:87 至 89 段任何的价格折让均应作为交易价格的变动处理。

- **可变对价**—可变对价包括（除其他事项外）回扣、折扣、退款（包括产品退货）、价格折让和罚款。根据 IFRS 15:56 段，仅当（或在一定程度上）与可变对价相关的不确定性被消除时已确认的累计收入金额极可能不会发生重大转回的情况下，主体才应将可变对价金额纳入交易价格。此外，主体必须在每个报告期间更新其估计的交易价格。主体可能需要考虑（1）其履约能力的任何预期变化；及（2）经济状况恶化导致的客户行为的任何预期变化。例如，如果主体预期产品退货增加、对其商品或服务的使用减少、或特许权使用费减少、追溯价格保护条款被更多地运用、优惠券兑换率或数量回扣发生变动、或有可能支付与其无法履约相关的合同罚款或违约赔偿金（例如，无法及时交付商品或服务或无法满足服务水平协议），则可能要考虑更新其估计的交易价格。在特定情况下，主体对罚款或违约赔偿金的估计可能受到不可抗力条款的限制。此外，主体可能需要重新考虑是否能够实现里程碑付款、业绩奖金、基于续约的年结佣金或其他与业绩相关的费用。

如果调低估计的交易价格，则估计的变动可能导致先前作为可变对价确认的收入金额发生转回（例如，由于退货准备的增加）。

根据 IFRS 15:85 段、IFRS 15:86 段和 IFRS 15:89 段的规定，主体可能需要将估计的交易价格减少额分摊至合同中的所有履约义务，除非估计的可变对价变动仅与一项或多项（而非全部）履约义务（或可明确区分的商品或服务）相关（如，延迟交货罚款可能仅与合同中的部分商品或服务相关）。此外，主体在应用可变对价的限制时，如果估计的交易价格减少额非常小从而不会导致已确认的累计收入金额发生重大转回，则可能无需确认该金额。鉴于疫情对主体及其客户的影响存在重大不确定性，主体可能难以对可变对价作出适当估计。因此，主体必须采用与评估合同可收回性相类似的方式记录其所作的判断以及所考虑的数据或因素，并确保已审慎考虑如何对可变对价的估计作出限制。

同时，主体有权向客户收取的非现金对价（如，股票）可能已发生价值下跌。如果主体的会计政策规定在合同开始时按估计的公允价值计量非现金对价，则在合同开始后仅因价值下跌而导致的非现金对价公允价值的变动不属于可变对价且不应在交易价格中反映。取而代之的是，非现金对价应根据适用的国际财务报告准则进行核算。



此外，如果根据合同有可能触发未来的罚款（例如，由于延迟交付商品或服务），这将减少在各项履约义务之间分摊的估计交易价格（很可能不会产生罚款、或罚款金额很小从而不会导致收入发生重大转回的情况除外）。如果必须调低交易价格，重要的是应考虑国际财务报告准则中的指引，以确定可变对价是应分摊至特定的履约义务（如，预计将延迟的特定交付）还是全部履约义务。

- **重大权利**— 为应对销售额下跌，主体可能会向其客户提供销售激励措施，包括针对未来商品或服务的折扣。在这种情况下，主体应评价针对购买未来商品或服务的销售激励措施是否代表（1）符合 IFRS 15:B40 段的与当前收入合同相关的重大权利（无论是明示还是隐含的权利，因为客户在合同开始时已形成将获得销售激励的合理预期）；或（2）以符合 IFRS 15:72 段规定的方式在未来兑现时（即，当相关商品或服务的收入确认时）确认的折扣。

此外，主体可能需要更新针对新合同或修改后合同的重大的单独售价估计（例如，由于主体延长了使用期限或为客户提供了额外的激励），或重新评估其针对未使用的权利的假设（例如，由于预期使用模式的延长或变化）。例如，主体可能通过扩展客户使用积分的能力来修改其忠诚度计划，而这一更改可能要求主体重新评估其就未使用的权利所采用的假设。

- **重大融资成分**— 为协助在购买商品和服务时遇到流动性问题的客户，主体可能会延长付款期限。类似地，面临流动性问题的主体可能会要求其客户支付预付款，以便该主体能够履行其提供商品或服务的承诺。在这种情况下，主体应根据 IFRS 15:60 至 65 段评价是否存在重大融资成分。如果主体对现有客户合同的付款条款作出修改，则应考虑上文讨论的关于价格折让的指引。此外，尽管推迟付款期限本身并未表明合同不可收回，但主体可能需要考虑上文“可收回性”部分中讨论的评估可收回性的程序。
- **隐含的履约义务**— 主体可通过向其客户提供合同中未明确承诺的免费商品或服务来为客户提供协助。主体应以 IFRS 15:24 段规定的方式，确定其与客户订立的合同是否包含其商业惯例、已公布的政策或特定声明所隐含的已承诺商品或服务，从而导致客户形成主体将转让这些商品或服务的合理预期。

还可能存在主体向其客户提供不属于先前与该客户订立的合同的一部分的免费商品或服务的情况（即，先前合同订立时不存在任何提供这些商品或服务的明确或隐含义务）。主体必须审慎评价额外承诺的商品或服务是属于对先前存在的客户合同的修改，还是独立于任何先前存在的合同发生的成本。在这些情况下，考虑 IFRS 15:17 段中的合同合并的指引可能有帮助，该指引规定如果符合下列一项或多项标准，则应将同一客户（或该客户的关联方）订立的两项或多项合同进行合并：（1）这些合同是在单一商业目的下作为一揽子合同议定的；（2）就其中一项合同所支付的对价金额取决于另一项合同的价格或履约；或（3）一项合同中的商品或服务与另一项合同的商品或服务相结合时将构成单一的履约义务。此外，主体应考虑提供免费商品或服务的安排的实质，以及将该安排作为单独交易或合同修改进行会计处理是否能够如实地反映先前存在的合同中向客户承诺的商品或服务相关的收入的确认。

在许多情况下，仅由于新型冠状病毒疫情而向客户提供的（不属于与该客户签订的另一项新合同的一部分的）免费商品或服务不会被视为一项合同修改，特别是此类免费商品或服务是向广泛的客户群提供且无需与客户进行协商的情况（如，互联网服务提供商在三个月期间内增加每月数据限额并且不向所有客户收取额外的费用，以支持在家办公和在家上课活动）。然而，主体可能需要确定是否已形成一种在未来的合同中产生隐含承诺的实务。



- **收入确认**—如果由于潜在的供应中断或其他情况导致主体无法及时履行其履约义务，其可能需要重新考虑收入确认的时间。直至商品或服务的控制权转移给客户之后（即，当客户有能力主导商品或服务的使用并获得商品或服务几乎所有的剩余利益时）才能确认收入。例如，由于经营被政府强制关停（如，健身俱乐部临时关闭），主体可能无法履行其随时准备履行的义务。在这种情况下，在主体能够履约之前，可能需要停止确认收入。此外，主体必须确定是否存在会影响交易价格的任何合同罚款。在某些情况下，主体可能完全无法履行其履约义务，这可能导致（1）合同终止，（2）此前针对未完全履行的履约义务确认的任何收入的转回，及（3）确认退款负债（或由于支付罚款而确认额外的负债）而非递延收入。

有时商品或服务转让的延误可能是由于客户或其他外部因素造成。例如，客户可能因为运输延迟或无法接收产品（如，仓管人员可能不在岗）而无法获得对产品的实物占有。在这种情况下，主体应审慎考虑产品控制权转移的时间（如，是在装运之前或之后）。此外，如果客户无法获得对产品的实物占有，其可能要求主体以开出账单但代管商品的方式保留该产品。在这种情况下，主体将需要考虑 IFRS 15:B79-B82 段中关于开出账单但代管商品指引。

主体在履行在一段时间内履行的履约义务时也可能发生未预期的成本。如果主体使用迄今为止已发生的成本为基础的投入法来计量履约义务的履约完成进度，应审慎确保因效率低下或差错产生异常或过高成本时，不会增加归属于已实施工作的收入以抵销发生的额外成本。特别是，IFRS 15: B19(a)段规定在运用以成本为基础的投入法时，如果已发生的成本是“未在合同价格中反映的因主体履约中明显的低效率而发生的成本”，主体可能必须对履约进度的计量作出调整。

- **披露要求**—上述的许多情况可能影响主体的披露，包括但不限于披露因减值导致的合同资产的重大变动，重大付款条款（包括任何重大融资成分），以及主体预计针对剩余履约义务确认收入的时间（不包括已终止的合同或不符合 IFRS 15:9 段作为客户合同核算的标准的交易）。鉴于新型冠状病毒疫情引致的不确定性，主体可能难以作出某些关键估计。因此，主体披露在对收入合同进行会计处理时所作的任何重大判断和估计（如，可收回性的评估；可变对价的估计和限制；退货、退款及其他类似义务的计量；在一段时间内确认的履约义务的履约完成进度的计量；以及重大权利的单售价的确定和针对未使用的权利的假设）是重要的。

重组计划

处于困难的经济环境以及面临融资困境，主体可能会考虑或实施重组计划，例如出售或关闭其部分业务或缩减（暂时或永久性）经营。此类计划可能有需要考虑一系列事项，包括：

- 主体是否已制定详细的正式重组计划并通过开始实施该计划或向受影响各方公布其主要特征，致使受影响的各方已形成对即将实施重组的有效预期。当且仅当同时满足上述两项标准时才应确认重组准备；以及
- 业务的任何部分在其当前状况下是否可立即出售且出售是否很可能将在一年内完成。如是，待处置的资产和负债应根据《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，并且如果其公允价值减去出售费用后的金额低于账面金额，则应减记至该较低金额。

亏损性合同准备

在待执行合同开始时，合同双方均预期取得的收益相当于或超过依照合同将发生的成本。由于新型冠状病毒疫情影响，履行合同义务发生的不可避免的成本可能会超过预期获得的收益，从而产生亏损性合同。

《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》（IAS 37）要求就亏损性合同确认一项准备。



可能需要计提亏损性合同准备的合同例子包括：

- 因诸如更换受感染、被隔离或受到其他形式出行限制的员工等原因导致履行客户合同的成本增加；或由于供应链问题不得不以更高价格购买替代的原材料；以及
- 尚未到租赁期开始日的租赁合同。

就亏损性合同确认的准备应反映退出该合同的最低净成本，即下述两者中较低的金額：

- 履行合同的成本；以及
- 因未能履行合同而发生的补偿或罚款。

然而，如果涉及合同标的资产，则只有在确认了合同标的资产发生的减值损失之后，才能确认单独的准备。

在确定退出合同的最低净成本时，主体应留意允许主体在某些特殊情况（“不可抗力”）下终止合同而无需支付罚款的合同条款。如果合同包含可由新型冠状病毒疫情触发的不可抗力条款，则可能并非亏损性合同，因为主体能够避免承担任何进一步的义务。

不应针对下列各项确认准备：

- 未能遵循收入合同条款的罚款，例如，因商品未能在规定的交货日期前提供而发生的延迟交货罚款：此类罚款应根据 IFRS 15 进行会计处理，因为其是一种影响收入的可变对价，因此不属于 IAS 37 的适用范围。即使已触发罚款，任何相关的负债也应根据 IFRS 15 进行会计处理，而非根据 IAS 37 作为一项准备核算（参见“源自客户合同的收入”中的“可变对价”章节）。然而，如果由于罚款条款导致合同整体成为亏损性合同，则应针对预期产生的任何净损失确认一项准备。
- 在租赁期开始后变为亏损性合同的租赁（按照《国际财务报告准则第 16 号——租赁》（IFRS 16）第 6 段进行会计处理的短期租赁和低价值资产租赁除外）：应针对此类租赁应用 IFRS 16 的一般要求。例如，主体将根据 IAS 36 确定并确认使用权资产的任何减值。然而，可能需要针对单独进行核算的非租赁成分确认亏损性合同准备。
- 未来经营亏损：IAS 37 规定了针对确认未来经营亏损准备的两项禁止：
 - 一般禁止，原因是不存在现时义务从而不存在负债（尽管未来经营亏损的预期可能表明需要测试资产是否已发生减值）。
 - 就截至重组日的未来经营亏损的特定禁止（原因同样是不存在现时义务，除非亏损是与亏损性合同有关）。

保险赔偿

因新型冠状病毒疫情而遭受损失的主体可能有权获得保险赔偿。例如，与增加的医疗索赔、资产减值、或股东诉讼相关的损失可能被许多主体视为保险损失。此外，主体投保的营业中断保险可能涵盖因暂停经营导致的利润损失。也有可能是这样的情况，承担现时义务的主体可能寻求另一方就部分或全部支出作出补偿（例如，通过涵盖特定风险的保险合同、合同中的赔偿条款或供应商提供的保证）。

确认赔偿的基础是所产生的任何资产均独立于相关的义务。与 IAS 37 针对或有资产的要求相一致，仅在主体清偿义务时基本确定能够收到补偿的情况下，才应确认该赔偿。



应注意，必须基本确定的是补偿资产的存在，而非其金额。主体可能基本确定持有涵盖某一特定条款的保险，但可能并不确定能够从承保人那里取得的确切金额。如果可能赔付的金额范围足以使主体能够作出可靠的估计，则能够将其确认为一项资产，即使最终取得的金额可能不同。

然而，关于基本肯定能够获得保险赔偿的结论将涉及重大判断并且应以所有相关的事实和情况为基础。在确定是否达到补偿资产的确认门槛时，除其他因素外，主体很可能需要了解承保人的偿付能力，并已经与承保人就相关的理赔类型进行了充分沟通及具备足够的历史经验，以评估赔付的可能性。在评价一项损失是否被视为可通过保险获得赔偿时，主体可能遇到的其他潜在挑战包括但不限于：（1）需要考虑新型冠状病毒疫情引致的损失是否明确排除在承保事件之外；（2）承保范围与限制，包括源自不同承保人的多层次保险；及（3）承保人对承保范围存在争议的程度（如有）。可能还有必要咨询法律顾问。

如果确认补偿资产，应采用下列方式进行列报：

- 在财务状况表中，确认单独的资产（其金额不得超过准备的金额）。
- 在损益中可列示一个净额（即，义务的预期成本减去赔偿后的金额）。

租赁合同

由于新型冠状病毒疫情，某些主体的零售店和购物区客流量显著减少，或因防控措施及其他政府指令而无限期关闭。

由于业务被关停、供应链中断或疫情引致的其他后果对预期从相关资产的使用中获得的未来现金流量产生的不利影响，可能导致使用权资产发生减值。采用成本模式计量的使用权资产按成本减去任何累计折旧和任何减值损失后的金额计量（并针对租赁负债的特定重新计量作出调整）。应如上文所述根据 IAS 36 的要求执行减值评估。

某些受影响市场内的承租人现正获得租金减免或其他经济激励。

一般而言，租赁租金减免的会计处理将取决于（1）承租人是否有权获得租金减免（即，合约安排或司法管辖区的法律是否规定了可执行的权利），或（2）租金减免是否在原协议之外给予或协商。在确定租赁是否包含获得租金减免权利时，主体应考虑规范特殊事件发生的合同条款（如，不可抗力条款或类似条款）。取决于安排的复杂性和适用的司法管辖区的法律框架，主体可能需要寻求法律顾问的协助。

在原协议之外给予或协商的租金减免很可能代表租赁修改，从而要求承租人应用 IFRS 16:44 至 46 段的要求，以及出租人应用 IFRS 16:79 至 80 段（如果作出修改的租赁属于融资租赁）和 IFRS 16:88 段（如果是经营租赁）的要求。

对承租人而言，这意味着如果租金减免仅影响租赁付款额但并未更改租赁的范围（即，租赁资产或租赁期并未发生变化），则应通过使用修正后的折现率对经修改的租赁付款额进行折现来重新计量租赁负债，并对使用权资产作出相应调整。

为应对新型冠状病毒疫情的金融后果而实施的经济刺激措施已导致许多司法管辖区的利率降低，从而可能造成在租赁作出修改后必须确认更大的租赁负债。折现率下降对过渡至 IFRS 16 时采用全面追溯调整法的主体影响尤为显著。当前经济状况很可能引致需要测试使用权资产的减值并且确实可能产生减值损失。

此外，不应低估在复核许多司法管辖区内可获得不同租金优惠及减免的众多租赁时所面临的潜在的操作上的挑战。



如果承租人因合同权利或法定权利而有权获得租金减免，该租金减免应被视为其发生期间的可变租金（即，负可变租金）。承租人随后应在相关的可变性或限制性解决时在损益中确认可变租赁付款额。

上述讨论涉及从出租人处获得的租金减免（基于合同或通过协商）。在某些司法管辖区，承租人的减免是政府为支持经济作为补贴提供的。如果承租人直接从政府获得补助金，则给予承租人的补助金应根据《国际会计准则第 20 号——政府补助的会计和政府援助的披露》（IAS 20）作为政府补助进行会计处理。如果政府补助金提供给出租人进而由出租人转交给承租人，则需要作出审慎评估，以确定是出租人作为代理人从而给予承租人的补助金属于政府补助，还是给予承租人的补助金是由出租人提供从而属于租赁修改。

就与新型冠状病毒疫情相关的租金减免对 IFRS 16 作出的修订

2020 年 5 月 28 日，国际会计准则理事会（IASB）发布了对 IFRS 16 的修订，新增一项实务变通，允许承租人可选择评估与新型冠状病毒疫情相关的租金减免是否属于一项租赁修改。但该修订未向出租人提供实务变通。

对于运用该项选择权的承租人，应采用与相关变动不属于 IFRS 16 规定的租赁修改时相同的核算方式，对因新型冠状病毒疫情相关的租金减免导致的任何租赁付款额变动进行会计处理。

此实务变通仅适用于作为新型冠状病毒疫情直接后果而发生的租金减免，并且仅当满足下列所有条件时才适用：

- 租赁付款额变动导致修订后的租赁对价大致等于或小于变动前的租赁对价；
- 租赁付款额的任何减少仅影响原本于 2021 年 6 月 30 日或之前到期的应付付款额（如果租金减免导致 2021 年 6 月 30 日或之前的租赁付款额减少以及超出 2021 年 6 月 30 日之后期间的租赁付款额增加，将符合这一条件）；及
- 租赁的其他条款和条件并未发生实质性变化。

如果承租人选择运用此实务变通，则根据 IFRS 16:2 段应将其一致地应用于相似情况下具有类似特征的所有租赁合同。

要求运用此项豁免的承租人须披露其已针对所有符合条件的租金减免应用此实务变通，或者如果未应用于所有此类租金减免，则须披露已运用此实务变通的合同的性质信息。承租人同时必须披露在损益中确认的金额，以反映承租人已运用实务变通的租金减免导致的租赁付款额变动。

有关修订对自 2020 年 6 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间生效。允许提前采用（包括于 2020 年 5 月 28 日尚未批准报出的财务报表）。

要求承租人追溯应用该项修订，并在承租人首次采用该项修订的年度报告期间的期初将首次应用该项修订产生的任何差额在期初留存收益（或权益的其他组成部分，如适当）中确认。

有关修订的进一步信息请参见 [《IFRS 聚焦：IASB 确定了就与新型冠状病毒疫情相关的租金减免而对<国际财务报告准则第 16 号——租赁>作出的修订终稿》](#)（简讯 [中文版](#)）。

运用豁免对租赁付款额变动进行会计处理

运用此实务变通的承租人通常应采用下列会计处理方式：

- 将租赁付款额的减免或免除作为可变租赁付款额核算。承租人应相应地终止确认因租赁付款额减免而被消除的那部分租赁负债，并在损益中确认相应的利得。



- 通过继续确认负债的利息并就出租人支付的款项减少负债，对减少某一期间内付款额但按比例增加另一期间内付款额（从而租赁总体对价未发生变动，而仅仅是个别付款的时间发生变化）的租赁付款额变动进行核算。

如果租赁付款额在某一期间内减少但在后续期间增加较小的金额（从而总对价减少），则租赁付款额的变动同时包括付款额的免除和租赁付款额的推迟支付。运用此实务变通的承租人应按原折现率采用修正后的现金流量来计量修正后的租赁负债余额。租赁负债账面金额的变动应计入损益。

如IFRS 16:BC205F段所述，运用此实务变通的承租人所确认的租赁负债代表应付给出租人的未来租赁付款额的现值。

IASB 的培训材料

上述对 IFRS 16 的修订为承租人提供一项实务变通，此实务变通适用于作为新型冠状病毒疫情直接后果而发生的租金减免并且须满足特定标准。

IASB 于 2020 年 4 月 10 日发布多项涉及与新型冠状病毒疫情相关的租金减免及可能产生的会计事项的一般 [培训材料](#)。IASB 的培训材料反映了 IFRS 16 的要求（而非上述的实务变通）。

一般而言，承租人会发现上述对 IFRS 16 的修订是针对满足特定标准的租金减免最为具体和相关的指引来源。但是，培训材料可为出租人以及获得的租金减免不符合根据上述 IFRS 16 的修订进行核算的标准的承租人提供相关的指引。

培训材料的关键要点包括：

- 采取相同的方式分析租赁付款额变动，无论此类变动是因租赁合同本身的变更还是适用的法律法规变化所致；
- 如果租赁范围和/或租赁对价的变更并非原租赁的条款和条件的一部分，则产生一项租赁修改；
- 说明“租赁范围变更的示例包括增加或终止使用一项或多项相关资产的权利，或者延长或缩短合同约定的租赁期。仅提供免租期或减租并不是租赁范围变更”；
- 进一步说明“在评估租赁对价是否已发生变动时，主体应考虑租赁付款额的任何变动的总体影响。例如，如果承租人三个月未支付租金，此后期间的租赁付款额可能会按比例增加，从而意味着租赁对价并未发生变化”；
- 如果租赁付款额的变动系由原合同的条款或适用的法律法规规定所引致，即使先前并未考虑此类条款的影响，该变动不是租赁修改。而是，此类租金减免的影响通常作为可变付款额进行会计处理；
- 如果租赁付款额的变动是租赁修改，承租人应当应用 IFRS 16:44-46 段，而出租人则应当应用 IFRS 16:79 段和 IFRS 16:80 段或 IFRS 16:87 段；及
- 如果租赁付款额的变动导致租赁中的部分承租人义务被消除，承租人应当应用 IFRS 9:3.3.1 段以确定是否应终止确认部分租赁负债。



合并

新型冠状病毒疫情引致的特定交易或事件可能会改变报告主体对其他法律主体的治理权，从而影响关于合并的会计结论。

特别是，贷款协议通常赋予在借款人违反贷款契约和/或拖欠依照贷款协议到期应付的款项的情况下，放款人可行使的特定权利（例如，有权取得借款人作为担保品提供的资产）。通常此类权利被视为“保护性权利”，因此不被视为赋予放款人对借款人的权力（进而控制借款人）。然而在某些情况下，这些权利不仅仅是保护性的，可能在发生违约或贷款拖欠时赋予放款人对于借款人的权力。

如果贷款协议赋予放款人的权利因借款人拖欠贷款或违反贷款契约而可强制执行时，在某些情况下放款人将获得对借款人的控制。在确定是否获得对拖欠贷款或违反契约的借款人的权力时，放款人应考虑：

- 在发生拖欠贷款或违约之前和之后放款人的权利是否被视为保护性的，从而并未赋予放款人对借款人的权力；
- 放款人的权利是否因拖欠贷款或违约导致而作出了修改，从而赋予放款人对借款人的权力；或
- 贷款协议的条款最初设计目的是否旨在发生拖欠贷款或违约的情况下赋予权力。

如果赋予放款人在拖欠贷款或违约情况下对借款人的权力，倘若具备控制的另外两个要素（即，承担或享有可变回报，以及有能力运用权力影响投资者的回报），则放款人对该主体拥有控制。

报告时间间隔和会计政策的一致性

《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》（IFRS 10）要求基于编制合并财务报表的目的，子公司的报告日应与合并财务报表日相一致，除非这种做法不切实可行。如果不切实可行，母公司应当使用子公司最近的财务报表来合并子公司的财务信息，并对子公司财务报表日与合并财务报表日之间发生的重大交易或事项的影响作出调整。在任何情况下，子公司财务报表日与母公司财务报表日之间间隔不应超过 3 个月，且两者的报告期的跨度和财务报表日之间的差异应在各期之间保持一致。

《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）对在采用权益法时投资者或合营者使用的联营企业或合营企业财务报表有着类似要求。

在当前环境下，如果子公司的报告日与合并财务报表报告日（或采用权益法核算的被投资者与投资者的报告日）之间存在时间间隔，将更有可能在间隔期间出现须对子公司（或采用权益法核算的被投资者）的财务报表作出调整的重大交易或事项。

当地会计准则制定机构和监管机构可能已经就国际财务报告准则对新型冠状病毒疫情影响的会计处理的特定要求发布额外指引或提供豁免。如果是这种情况，将需要出于合并和采用权益法核算的目的对子公司、联营企业和合营企业的财务报表作出调整，以确保采用统一的会计政策。

如果子公司编制的财务报表涵盖不同报告期间，则有必要复核子公司的财务状况表，以确保在集团报告期末各个项目仍被正确地划分为流动或非流动。例如，对于在子公司财务报表中被确定为非调整事项的违反契约事项，如果合并财务报表是在违约行为发生之日之后编制、且放款人并未放弃其自合并财务报表日起至少 12 个月内随时要求偿还债务的权利，则可能需要在合并财务报表中对受影响的债务作出重分类。



收购和处置

企业合并

新型冠状病毒疫情可能导致推迟财务交易（包括企业合并）的结算。企业合并应在购买方获得对被购买方的控制之日确认。购买日的适当认定至关重要，因为这是购买方开始将被购买方纳入合并范围的日期，同时也是购买方计量（通常按公允价值）下列项目的日期：已转移的对价和所取得的可辨认资产、所承担的负债、以及任何非控制性权益及先前持有的被购买方中的权益。

处置

在当前环境下，主体可能寻求处置特定的资产或资产组以作为筹集资金的方式。其他主体可能在新型冠状病毒疫情爆发前曾打算处置资产，但现时在找到买家或完成出售方面面临困难。

《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）规定持有待售的资产（或处置组）无需计提折旧，并且应按账面金额和公允价值减去出售费用后的余额孰低计量，并在财务状况表中单独列报。为了将资产（或处置组）划归为持有待售，其必须在当前的状况下可立即出售且销售必须极可能发生。特别是，必须预期销售应能够自划归为持有待售之日起一年内符合作为一项完整出售确认的条件。

如果主体确定在新型冠状病毒疫情爆发前已划归为持有待售的资产（或处置组）因不再满足本部分讨论的要求和条件而不再符合划归为持有待售的条件，则该资产（或处置组）应在未来适用法的基础上从持有待售类别中剔除。该资产（或处置组）的账面金额应调整为若其从未划归为持有待售时应确认的金额，并同时考虑任何的减值损失。

设定受益计划

与新型冠状病毒疫情相关的重大经济不确定性将影响设定受益义务和计划资产的计量。

《国际会计准则第 19 号——雇员福利》（IAS 19）要求主体在每个报告期末确定设定受益义务的现值和计划资产的公允价值，并鼓励主体聘请有专业资质的精算师参与相关义务的计量。

主体对金融与非金融资产公允价值计量的考虑同时适用于 IAS 19 中的计划资产的计量。养老金计划可能持有大量不存在活跃市场的资产（如，对冲基金、结构性产品和房地产资产的投资），此类资产可能变得更缺乏流动性从而导致估值更加复杂。适当确定此类资产的公允价值对确定设定受益计划的资金状况至关重要。

IAS 19:144 段要求主体披露截至报告期末的各重大精算假设的敏感性分析，以反映设定受益义务如何受到相关精算假设在该日合理可能发生的变动的的影响。鉴于市场的波动性，可能需要对主体执行敏感性分析的方法以及现行精算假设的合理变动范围作出修正。

对于某些主体，计划赤字或最低资金要求可导致大量现金流出，且在某些情况下，这可能会影响主体的持续经营能力（参见“持续经营”章节）。由于新型冠状病毒疫情的财务影响，某些主体可能需要考虑如何保留现金以提供急需的流动性。IAS 19 要求主体提供设定受益计划对主体未来现金流量的影响。



以股份为基础支付

新型冠状病毒疫情的影响可能导致某些企业暂停运营或降低产能，这可能会影响满足附有业绩条件的以股份为基础的支付的给予条件的可能性。《国际财务报告准则第2号——以股份为基础支付》（IFRS 2）要求主体在业绩条件很可能达到的情况下，确认附有业绩条件的以股份为基础支付安排的报酬费用。例如，如果奖励包含影响给予的业绩条件（如，若达到一定利润增长幅度则给予奖励）并且很可能无法达到该业绩条件，则任何此前已确认的报酬费用应予以转回。

此外，主体可能决定修改权益结算的奖励的条款或条件，例如，变更基于公允价值的计量、给予条件或奖励的分类。作出修改后，主体可能需要针对任何所提供的增加的价值确认额外的报酬费用（如果修改导致奖励的公允价值增加或授予了额外奖励），或在计量报酬费用时对给予奖励的可能性作出调整（如果给予条件以有利于员工的方式变更）。

其他雇员福利（包括辞退福利）

主体可能正在考虑（或实施）重组计划，以降低与新型冠状病毒疫情的不可预见后果相关的风险敞口。立即采取的行动可包括通过临时裁员来减少员工数量的措施。同时，随着关于疫情对主体业务经营的长期影响的信息逐渐可获得，主体可能被迫考虑后续的重组行动。此外，在某些司法管辖区，政府可能推行各类计划以降低部分或全部此类费用（进一步的详情请参见下文“政府援助”章节的讨论）。在确定如何对上述措施进行核算时，主体必须首先识别所考虑的每项拟采取的行动的¹性质和特征，因为这可能会影响向雇员提供的福利的确认时间：

- **留职奖金**— 某些主体可能会向在困难时期继续工作的雇员提供特别奖金作为奖励。这些奖金的支付可能取决于雇员在直至特定日期之前继续提供服务。在这种情况下，此类计划将产生一项推定义务，因为雇员如果继续服务直至指定期间结束，其提供的服务将增加主体应付的金额。某些雇员可能在未获得奖金计划所提供款项的情况下离职的事实应在义务的计量中反映。将支付义务递延至雇员完成使其有权获得奖金的期间结束时才确认是不恰当的。
- **临时停职留薪**— 某些主体可能继续向雇员发放薪酬，即使其在停工期间并未实际参与工作，以保留必要时要求雇员返回工作岗位的权利并防止雇员在停工期间到其他地方工作。如果主体采用这种性质的临时停职安排以降低经营活动减少期间内的雇佣成本，暂时停职的成本应归类为类似于带薪缺勤的短期福利（如，假期或带薪休假）。如 IAS 19:13 和 IAS 19:18 段所述，短期带薪缺勤在累积的情况下才会产生负债，而上述情形不属于这种情况，因为雇员仅有权在停工发生时及停工持续期间内获得支

付。主体可在相关条件允许时有权要求部分或全部雇员返回工作岗位，并恢复正常工作安排和报酬。因此在上述情况下，停职的成本应在停工期间内确认，并且不应在开始时予以计提。请注意，在上述情况下，相关的支付不应被归类为辞退福利，因为进行支付是为了交换雇员停职而非雇员的终止雇佣（如 IAS 19:8 段中辞退福利的定义所要求的）。

- **辞退福利**— 如果主体因终止雇佣而提供福利，主体应在下列两者中较早的时间确认其义务：（1）主体不再能够撤回所提供的福利时，或（2）主体确认 IAS 37 范围内的重组成本并涉及此类辞退福利的支付时。IAS 19 就确定主体不再能够撤回所提供福利的时间提供了进一步的指引。特别是，IAS 19:167 段规定，对于主体决定终止雇员雇佣所产生的应付辞退福利，主体不再能够撤回所提供福利的时间是主体已就辞退计划与受影响的雇员进行沟通，并且该计划满足下列所有标准：



- 完成计划所需的活动表明不可能对计划作出重大变动；
- 计划明确了将要终止雇佣的雇员数量、其工作类别或职位及其所在地（但计划无需识别出具体每名员工）及预计完成的日期；以及
- 计划足够详细地设定了雇员将收到的辞退福利，从而雇员能够确定在其雇佣终止时将收到的福利类型和金额。

辞退福利的计量要求根据其性质而确定。因此，如 IAS 19:169 段所述，主体应按下列方式计量辞退福利：

- 如果辞退福利是对离职后福利的补充，应适用 IAS 19 针对离职后福利的相关规定；否则
- 如果辞退福利预计在其确认的年度报告期间结束后的 12 个月内全部结算，应适用 IAS 19 针对短期雇员福利的相关规定；以及
- 如果辞退福利预计在年度报告期间结束后的 12 个月内不能全部结算，则应适用 IAS 19 针对其他长期雇员福利的相关规定。

长期集团内部境外投资

《国际会计准则第 21 号——汇率变动的的影响》（IAS 21）第 32 段规定了一个例外情况，允许具有长期投资性质的特定集团内部外币项目产生的利得和损失在其他综合收益而非损益中确认。对于符合长期投资条件的项目，主体必须能够认定“在可预见的将来既未打算也不太可能进行结算”。将集团内部项目归为对主体净投资的一部分的主体，在当前经济环境下可能需要重新评估该项指定是否仍适当。例如，因新型冠状病毒疫情而计划进行重组的主体对于此前被确定为具有“长期投资性质”的特定公司间贷款，如果该等贷款由于涉及重组计划而将在“可预见的未来”进行结算，则可能需要重新评估是否应继续采用之前的会计处理。

政府援助

为应对新型冠状病毒疫情，许多司法管辖区的政府均考虑或已实施法例以协助因疫情陷入财务困境的主体。该等援助的形式可能是取决于应税收益的所得税抵减，或不取决于应税收益的其他形式的减免（如，工资税金减免、租户减免及其他类似的补贴）。

IAS 20 规定了广泛的范围例外情形，包括“向主体提供的下列形式的政府援助：在确定应税收益时提供的利益，或在所得税负债的基础上加以确定或限制的利益”。此外，《国际会计准则第 12 号——所得税》（IAS 12）将政府补助和投资税款减免排除在其适用范围之外，但并未对术语“投资所得税减免”作出定义。因此，在对政府提供的各类措施进行会计处理时，第一步是确定是应根据 IAS 20 还是 IAS 12 进行会计处理。

某些援助计划显然属于 IAS 20 的范围，因为其计算及向主体的分配与应税收益并不相关（对临时停职雇员的工资授予的补贴可能属于这种情况）。其他援助计划显然属于 IAS 12 的范围，例如，推迟缴纳所得税或暂时变更主体适用的所得税率。



如果政府通过投资税款减免为主体提供支持，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）确定最适当的会计处理是一项判断。对IAS 12或IAS 20进行类推可能是恰当的。一般而言，如果采用类似于IAS 12的方法，倘若主体满足获得减免的标准（并且政府措施实质上已执行），所得税减免应作为所得税费用/收益的一部分计入损益，并在财务状况表中确认相关的资产。如果认为安排的实质更接近于政府补助并采用IAS 20的方法，则所得税减免应在多个期间的损益中确认，以确保所得税减免产生的利益与其拟补偿的成本能够实现必要的匹配。

政府援助也可能以可免除贷款或低息贷款的形式提供。对于政府承诺在某些指定情况下不要求偿还的可免除贷款，在主体合理确定能够满足免除贷款的条件时，应作为政府补助处理。低于市场利率的政府贷款产生的利益也作为政府补助处理。该贷款应根据IFRS 9进行确认和计量。低于市场利率的贷款产生的利益，应按根据IFRS 9确定的贷款初始账面金额与收到的款项之间的差额计量。该项利益应根据IAS 20的一般原则进行会计处理。主体在识别贷款利益拟补偿的成本时，须考虑已经满足或必须满足的条件和义务。

当且仅当主体合理确定能够满足政府补助附加的条件且能够收到补助时，才应确认属于IAS 20范围的政府补助的影响。在某些情况下，主体可能有权就已发生的特定雇员成本向政府申请补偿。主体应在该雇员成本发生并能够合理确定会收到补助时，将应收补助确认为一项资产。在其他情况下，政府补贴向符合特定标准（如，规模或行业）的主体提供，但未设定进一步的条件（如，补贴的发放不以主体发生特定成本或进行特定投资为条件）。在这种情况下，在申请补贴后，主体应在能够断定符合资格标准并合理确定会收到补助时确认一项资产。

主体应将政府补助在补助拟补偿的相关成本确认为费用的期间内以系统的方式计入损益。需要审慎识别产生相关成本和费用的情况，因为这些情况将确定补助计入损益的期间。

作为一项会计政策选择，与收益相关的补助（如，就业成本补偿）应通过下列方式之一确认为损益的一部分并一致地应用于所有类似的补助：

- 单独列示或在诸如“其他收益”的总标题下列示；或
- 报告的相关费用时作为抵减。

作为一项会计政策选择，与取得资产相关的补助应通过下列方式之一在财务状况表中确认并一致地应用于所有类似的补助：

- 将补助确认为递延收益，并在资产的使用寿命内系统地确认为损益；或
- 在计算资产的账面金额时扣减该项补助，在这种情况下补助将通过减少折旧费的方式在应折旧资产的使用寿命内确认为损益。

政府可能通过并未导致在参与主体的财务报表内确认收益的计划向主体提供援助。例如，某些政府提供短期债务信贷额度（有时采用商业票据的形式）以支持在新型冠状病毒疫情爆发前财务状况良好的主体的流动性。有资格参与该计划的主体可能仅限于满足特定标准的主体（如，主体的规模或在新型冠状病毒疫情爆发前的投资等级信用评级）。如果借款人支付的利率和债务工具的其他条款反映市场状况，则该项借款不包含须在财务报表内确认的政府补助。尽管如此，此类支持被视为IAS 20规定的政府援助。主体将需要考虑所取得利益的重要性，是否有必要披露该项援助的性质、范围和期限以避免财务报表产生误导。

更广泛而言，为遵循IAS 20:39段中的披露要求，主体应明确地披露政府援助衡量指标对资格标准、条件和后果、以及所运用的基本判断的影响。



所得税

主体应考虑新型冠状病毒疫情影响可能引发的盈利能力、流动性和减值问题将如何影响IAS 12下的所得税会计处理。例如，当期收益减少或实际发生亏损、加上预测收益减少或预期的未来亏损，可能导致重新评估主体的部分或全部递延所得税资产是否很可能收回。在当期和预测的未来盈利能力变化实际导致或预期将导致累计亏损、且在受到新型冠状病毒疫情影响之前主体没有稳定的盈利历史的情况下，该评估尤其具有挑战性。如果因收益下降或减值导致亏损，主体还需要评价在税法规定的抵扣前期和向后结转期间内是否有足够的适当性质的应税收益以全额或部分实现相关的递延所得税资产。

此外，在评估很可能产生的未来应税利润时，主体同时应确保其业务计划及计划对未来应税利润的影响的合理性以及与其他财务报表估计中使用的预测的可比要素（如，商誉减值）的假设的一致性。所使用的假设应反映报告日存在的情况（有关期后事项影响的进一步信息，请参见“报告期后发生的事项”）。

用于计算递延所得税余额的税率和计税基础应反映于报告期末主体预期收回资产或清偿负债的方式。因此，主体需要考虑作为应对新型冠状病毒疫情的挑战的策略是否会对递延所得税金额的确认和计量构成影响。例如，如果主体计划出售资产以改善流动性且出售资产的纳税后果不同于在经营中使用该资产（主体的最初意图）产生的纳税后果，则可能出现这种情况。

主体还需要考虑对资产和负债账面的金额作出的调整（例如，因减值损失或养老金盈余价值减少）的递延所得税后果。

IAS 12允许主体无需就与子公司、分支机构和联营企业及合营安排中的权益相关的应纳税暂时性差异确认递延所得税负债，如果主体能够控制暂时性差异转回的时间，并且截至目前暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。相反，主体可能会因为暂时性差异很可能在未来转回（并且递延所得税资产很可能收回）而就此类投资相关的可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产。如果涉及被投资者未分配利润资金用途的意图发生了变化以协助缓解流动性问题，则重新考虑上述结论可能是恰当的。

仅当相关税收措施实质上已执行时，确定属于IAS 12范围的税款减免与抵减才应在所得税金额的确认和计量中反映。对相关措施是否实质上已执行的评估取决于相关的当地立法程序。如果主体并不确定能否满足实质上已执行的税收措施规定的条件，则应当应用《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）的要求。如果主体认为其所得税会计处理很可能不被税务机关所接受，主体在确定相关的所得税余额时应当反映这一不确定性的影响。

新型冠状病毒疫情对主体造成的影响也可能产生其他不确定的纳税状况。比如与转让定价安排相关的纳税状况，此前为支持该政策而编制的基准研究可能不再有效。同样地，该情况适用IFRIC 23的要求。

某些司法管辖区基于居住地来确定一个主体是否须在特定司法管辖区纳税，这通常通过根据诸如董事会会议的实际出席情况等因素确定的“集中管理和控制”测试确定。出行限制可能要求主体考虑其是否已满足在特定司法管辖区纳税（或不纳税）的所有要求。



违反契约

受影响地区不稳定的贸易状况和现金流量短缺可能会增加主体违反金融契约的风险。主体应考虑违反贷款契约将如何影响相关贷款和其他负债的偿还时间（如，可能变为应要求偿还），以及如何影响相关负债在报告日的分类。

如果违约发生在报告日或之前，并且违约导致放款人有权在报告日后 12 个月内要求偿还债务，在并无任何在报告日或之前达成的协议赋予主体将付款推迟至报告日后 12 个月之后的权利的情况下，此项负债应在主体的财务报表中划归为流动负债。

相反，在报告日后违反贷款契约属于非调整事项，如果相关信息是重要的（包括就违约与放款人进行商讨的阶段，如适用），则应在财务报表中作出披露。在报告日后的违约可能会导致对主体的持续经营能力产生重大疑虑的不确定性。

中期财务报告

根据《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》（IAS 34）编制中期财务报告的主体必须采用与其下一期年度财务报表适用的会计政策相同的会计政策。在根据 IAS 34 编制中期财务报告时，主体将需要考虑本刊物探讨的所有领域。

持续经营

IAS 1:25 和 IAS 1:26 段中关于持续经营的要求也适用于中期财务报告。因此，管理层将需要考虑因新型冠状病毒疫情导致业务经营发生中断的程度，以及对主体造成影响的、导致对主体在中期报告期末后至少 12 个月的持续经营能力存有重大疑虑的重大不确定性的任何其他事项或情况。

在执行上述评估时，管理层需要考虑截至中期财务报告批准报出日可获得的所有信息。

本刊物的单独的“持续经营”章节中讨论的披露要求也适用于中期财务报告。因此，主体将需要考虑是否有必要在中期财务报告内提供新的或更新后的信息。

确认和计量

中期确认资产、负债、收益和费用的原则与年度财务报表相同。IAS 34:41 段规定，中期财务报告所使用的计量程序形成的信息应当是可靠的且所有重要的相关财务信息应得到适当披露。因此，需要采用相同的方式在中期财务报告中应对本刊物其他章节所述的挑战（例如，确认亏损性合同准备和特殊雇员福利安排的时间，或非金融资产可收回金额和金融资产预期信用损失准备的计量）。尽管如此，IAS 34 承认虽然年度和中期财务报告通常都使用合理的估计，但与年度财务报告相比中期财务报告往往需要更多地使用估计方法。

IAS 34 的另一项原则是主体的报告频率（年报，半年报或季报）不应影响其年度结果的计量。此原则一个明显的例外情况是商誉减值损失的确认，如《国际财务报告解释公告第 10 号——中期财务报告和减值》（IFRIC 10）所述。主体在中期之日应采用与财务年度末相同的减值测试、确认和转回标准。如 IFRIC 10 所述，如果在中期执行减值测试并导致商誉减记，必须在中期财务报告内确认减值损失且该项减值损失不得在后续期间转回。即使在下一个中期或主体财务年度末相关的事项得到改善，从而若在稍后日期执行测试则商誉的减值损失金额将较小或者不存在，情况也是如此。

随同 IAS 34 发布的示例可协助了解一般确认和计量原则的应用。



特别是，IAS 34:B9 段明确，中期养老金费用应以年初至今为基础，采用上一财务年度末精算确定的养老金费率计算，并针对自那时以来发生的重大市场波动以及诸如计划修改、缩减和结算等重大一次性事项作出调整。鉴于新型冠状病毒疫情爆发以来观察到的市场价格大幅波动，上述要求尤其相关。

在生产水平出现异常下降的情况下，未分摊的固定间接费用须在其发生的期间内计入损益的要求（参见“存货计价”章节），与在中期面临工厂被关停或需求下降的主体特别相关。

最后，“报告期后发生的事项”章节探讨的 IAS 10 的要求同样适用于中期。尽管新型冠状病毒疫情可能会影响主体中期财务报告内项目的确认和计量，但这并不意味着在中期报告日后的所有事项都是调整事项。应评估每一重大事项以确定其是否为中期报告期末存在的情况提供了证据，或者是否反映了在中期报告期末后情况的变化。尽管 IAS 34 并未明确要求，但在当前迅速变化的环境下，主体关于中期财务报告批准报出日的披露可能具有相关性，以使财务报表使用者了解财务报表并不反映该日之后的事件。

所得税会计处理

与中期财务报告应采用与下一期年度财务报表相同的会计确认和计量原则的基本原则一致，中期所得税费用应采用适用于预期年度总收益的税率（即，适用于中期税前收益的预期平均年度实际所得税率）进行计提。

在可行的情况下，应针对每个税收管辖区确定单独的估计平均年度实际所得税率，并将其分别应用于每个税收管辖区的中期税前收益。当不同的所得税税率适用于不同收益类别时，也适用相同的原则。由于新型冠状病毒疫情带来的不确定性，主体在执行如此精确度的中期所得税计算时可能会面临挑战。如果属于这种情况，允许主体跨税收管辖区或跨收益类别使用加权平均税率，前提是其数值与使用更具体税率的影响合理近似。

鉴于主体对预测的收益作出调整以反映新型冠状病毒疫情对其经营的影响以及其对恢复期的预期，在根据 IAS 34 编制中期报告时，这些调整将需要纳入主体对年度实际税率的估计中。此外，随着各公司采取相关措施应对不稳定和不确定的商业环境带来的挑战，这些现金流量估计很可能会更频繁地作出修正，并且如果年度所得税率的估计发生变化，在中期计提的所得税费用金额也可能需要在后续的中期作出调整。估计的平均年度所得税税率将以年初至今为基础重新估计。

应在每个中期期末应用 IAS 12 中支持递延所得税资产确认的标准，且仅在满足这些标准的情况下，本期可抵扣亏损产生的利益才能在估计平均年度有效所得税税率的计算中反映。与本文“所得税”章节所述的挑战相类似，主体需要确保关于新型冠状病毒疫情对未来现金流量的影响的假设与其产生应税利润的能力的假设保持一致。

如“所得税”章节所述，税率或税法的预期变更（例如，许多政府引入的与新型冠状病毒疫情相关的税款减免）不应纳入预期，且仅当此类变更已执行或实质上已执行时才应在年度有效所得税税率的估计中反映。然而，与一次性事项相关的所得税减免不应纳入年度实际税率，而是应在该事项发生的中期计算所得税费用时确认。主体将需要考虑任何与新型冠状病毒疫情相关的所得税减免措施的性质，以评估其影响是应当纳入年度实际税率还是在特定的中期内确认（例如，如果所得税减免与在中期发生的重大成本有关）。



尽管随同 IAS 34 发布的示例可协助了解如何计量中期所得税费用，但一些领域并未得以明确阐述，包括：

- 未来期间的一次性非应税事项或一次性应税事项；
 - 预计不再可予收回的此前确认的递延所得税资产；
 - 影响向后期结转或影响预计下一财务年度才会转回的在中期产生的递延所得税余额的税率变更；以及
- 针对上述每一种情况，作为会计政策选择主体可采用下述两种方式之一并一致地应用：
- 在事项发生期间确认交易对实际税率的影响；或
 - 在全年应用一致的税率，从而在年度期间内均等地确认交易的影响。

披露

IAS 34 的总体目标是中期财务报告应就年度财务报表中的相关信息提供说明和更新。可能有必要作出披露的因新型冠状病毒疫情引致的重大事项和交易包括：

- 将存货减记至可变现净值；
- 金融资产、不动产、厂场和设备、使用权资产、无形资产、合同资产或其他资产的减值损失的确认；
- 不动产、厂场和设备的处置；
- 投资性房地产的公允价值变动；
- 影响主体金融资产和金融负债（无论是按公允价值还是按摊余成本确认）的公允价值的业务或经济环境变化；
- 在中期报告期末当日或之前尚未采取补救措施的任何违约或违反贷款协议的行为；
- 因金融资产的目的或用途变化导致的金融资产分类变更；
- 雇员辞退成本；
- 亏损性合同的确认；
- 或有负债或资产的变动。

此外，IAS 34:16A 段要求披露特定的信息，包括：

- 此前报告过的估计金额的变更的性质和金额；
- 因其性质、金额大小或发生频率而属异常的影响资产、负债、权益、净收益或现金流量的项目的性质和金额；
- 债务和证券的发行、回购和偿还；
- 未在中期财务报表中反映的中期后发生的事项；
- 中期内主体结构的变化（包括丧失对子公司的控制、重组和终止经营）的影响；
- 《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》（IFRS 13）和 IFRS 7 规定的关于金融工具公允价值的特定信息。

除上述关于特定项目的信息之外，主体同时需要考虑为实现上文所述的总体披露目标可能需要提供的任何额外披露，在当前动荡和不确定的环境下，可能需要就中期报告期末后发生的事项导致的任何重大影响作出额外披露。



IAS 1:17 段和 IAS 1:31 段确实要求在必要时提供个别准则（包括 IAS 34）所规定的额外信息，以使财务报表使用者能够了解特定交易、其他事项和情况的影响。在当前情况下，如果主体的财务状况自最近一期年度财务报表之后可能已发生重大变化，则可在中期报告内包括个别国际财务报告准则规定的部分通常仅要求一整套（年度）财务报表提供的披露，以对新型冠状病毒疫情爆发引致的影响提供相关信息。以上披露可包括 IAS 1:122 段和 IAS 1:125 段（参见“重大判断和估计”）及 IAS 36:134(d) 段和 IAS 36:134(f) 段（参见“须遵循 IAS 36 的要求的资产”）所规定的、与此类评估所依据的重大判断和假设相关的披露和敏感性分析（如，通过扩展关键假设合理可能发生的变动范围），因为此等更新内容很可能对了解主体自最近一个年度报告期间之后财务状况或业绩的变化至关重要。

其他会计考虑事项

现金和现金等价物

IAS 7 将现金等价物定义为期限短、流动性强、易于转换成已知金额的现金、并且价值变动风险极小的投资。主体可能需要考虑归类为现金等价物的投资是否继续满足该分类的要求。如不满足，则可能有必要变更投资的分类。

例如，主体应考虑所投资的基金（如，货币市场基金）是否出现大于不重大的价值减少。同时，基金文件中的条款可能赋予基金管理人在可能适用于新型冠状病毒疫情的例外情况下限制赎回的能力。在考虑可能约束投资者赎回基金份额之能力的限制条款的影响时，应考虑此类条件在报告日是否存在、或是否预期在报告日后的短期内存在，从而限制投资者易于将其单位份额转换成已知金额现金的能力。

因事实和环境的變化而导致的分类变更应采用未来适用法（即，不对比较期间进行重述）。

借款费用的资本化

《国际会计准则第 23 号——借款费用》（IAS 23）规定可直接归属于符合条件的资产的购置、建造或生产的借款费用应确认为该资产成本的一部分。然而，如果主体暂停了与开发相关的活动一段较长的期间，则直至此类活动恢复实施之前，借款费用的资本化也应终止。受新型冠状病毒疫情影响，主体可能因政府实施的活动限制、现金流出现困难、或在不确定的市场状况下希望暂缓开发而导致项目开发和建造中断。如果属于这种情况，在暂停相关活动期间内发生的借款费用不应被视为必要的开发成本，故应确认为费用。

汇率

基于实务原因，从事大量外币交易的主体通常使用月度或季度汇率在其会计记录中计量这些交易，而忽略每日的汇率波动。如果采用上述方法，必须审慎确保计量结果与在折算时使用实际利率得出的结果不存在显著差异。鉴于新型冠状病毒疫情，主体可能会确认一次性大额交易或面临重大及未预期的汇率变动。主体将需要评价外汇交易的分析是否应采用更短的时间段（如，每季度，每月或每周），并针对每一时间段确定一个平均汇率，或甚至采用一个特定日期的汇率。

可分配利润

如果主体经营所处的司法管辖区基于按照国际财务报告准则确定的利润来确定可分配利润，主体将需要考虑新型冠状病毒疫情对其财务报表的影响如何影响其宣告发放股利的能力。

与新型冠状病毒疫情相关的会计考虑事项网播系列

德勤制作了一系列视频以支持受新型冠状病毒疫情影响的企业。这些简短且内容丰富的视频（4-10 分钟时长）可作为本《IFRS 聚焦》简讯的补充。

请点击查阅刊载于 [IAS Plus](#) 或 [DART](#) 的视频。



附录 A: 本刊物自 2020 年 3 月 27 日后所作的变更

2020 年 6 月 16 日

章节	变更
引言	新增 IOSCO 对财务报告的透明度的预期
替代业绩衡量指标	新增 IOSCO 对非公认会计原则财务衡量指标的预期
减值 – 须遵循 IAS 36 的要求的资产	明确执行减值测试的频率和简便方法的使用
减值 – 存货计价	对可变现净值和成本的确定作出澄清
租赁合同	反映 IFRS 16 修订而新增/修改的内容
政府援助	对补助的确认时间和披露作出澄清
中期财务报告	对要求提供的披露的澄清

2020 年 5 月 4 日

章节	变更
替代业绩衡量指标	新章节
源自客户合同的收入	作出多项澄清
租赁合同	新增“IASB 征求意见稿”小节
合并	新增“报告时间间隔和会计政策的一致性”小节
政府援助	关于不属于政府补助的援助的额外指引
所得税	对未来应税收益进行估计时使用的假设作出澄清
中期财务报告	关于财务报表批准报出日的额外指引
其他会计考虑事项	新增有关现金和现金等价物、借款费用的资本化和汇率的小节

2020 年 4 月 20 日

章节	变更
损益表	新章节
持续经营	对披露要求的澄清
非金融资产的减值	对在确定现金流量时何时应考虑政府援助作出澄清
租赁合同	有关 IASB 的培训材料和预计发布的征求意见稿的额外信息

2020 年 4 月 7 日

章节	变更
中期财务报告	新章节
重大判断和不确定性	澄清关于估计敏感性的披露应当基于报告日的情况
源自客户合同的收入	对采用未来罚款形式的可变对价的额外说明
亏损性合同准备	对延迟交货引致的罚款的会计处理作出澄清
租赁合同	有关承租人如何对租赁修改进行会计处理的额外说明



德勤会计研究工具(DART)是汇集会计和财务披露文献的综合在线技术资料库。[载于 DART 的 iGAAP](#)让您能够查阅国际财务报告准则(IFRS)各项准则全文，并提供下列内容的链接：

- 提供按照 IFRS 准则进行报告的指引的德勤具权威性的最新 iGAAP 手册，及
- 为采用 IFRS 准则报告的主体提供的财务报表范例。

如需申请订阅 DART，请点击 [此处](#) 提出申请并选择 iGAAP 订阅计划。

请点击 [此处](#) 了解关于 DART 的更多信息，包括订阅计划的定价。

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	mx_ifrs_coe@deloittemx.com
美国	Robert Uhl	IAS Plus-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@tohmatu.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	Martin Flaunet	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	José Luis Daroca	ifrs@deloitte.es
瑞士	Nadine Kusche	ifrsdesk@deloitte.ch
英国	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

请参阅以下网站了解更多信息：

www.iasplus.com

www.deloitte.com





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。对于第三方不相互约束或绑定。德勤有限公司及其成员所和它们的关联机构仅对其自身的行为或不作为负责，而不对其他人负责。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。

德勤是全球领先的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务提供者。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。如欲进一步了解全球大约 312,000 名德勤专业人员如何致力成就不凡，欢迎浏览 www.deloitte.com。

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。

德勤不会就本通信中信息的准确性或完整性进行任何陈述、保证或承诺（明确或隐含）。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、雇员或代理人不对因任何人士依赖本通信直接或间接引起的损失或损害承担任何责任。德勤有限公司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。

© 2020。欲了解更多信息，请联系德勤有限公司。

由CoRe创意服务设计。RITM480854