

IFRS 聚焦

在中期财务报表中披露采用新会计准则的情况

内容

IAS 34 对会计政策变更的披露要求

将此类要求应用于 IFRS 9、IFRS 15 和 IFRS 16 引致的变更

因采用 IFRS 15 而在 IAS 34 中新增的披露要求

比较信息的列报和重述

其他信息

《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）都针对自2018年1月1日或以后日期开始的年度期间强制生效。对于许多主体而言，能反映出这些重要准则的采用的首份财务报表是截至2018年6月的6个月的中期报告。此外，《国际财务报告准则第16号——租赁》（IFRS 16）亦可在2018年度财务报表中提前采用。

内容概要

- IFRS 9、IFRS 15 和 IFRS 16 中的具体披露要求不适用于根据《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》（IAS 34）编制的简明中期财务报表。但是，IAS 34 有要求主体披露会计政策变更所产生的影响。
- 必须运用判断来确定适当的披露程度，包括适当的汇总层级（这取决于因新准则导致的变更的范围而可能不同）。
- IAS 34 中已新增了采用 IFRS 15 时关于收入的某些明确的披露要求。该等披露要求应用于采用 IFRS 15 的年度及后续年度。

IAS 34对会计政策变更的披露要求

《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（IFRS 9）（通过对《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》（IFRS 7）作出相应修订，尤其是关于首次采用 IFRS 9 的第 42I 段至第 42S 段的规定）、《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 16 号——租赁》（IFRS 16）均新增了与过渡至新准则的规定和持续应用该新准则有关的广泛的披露要求。但是，此类披露要求并不直接适用于根据《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》（IAS 34）编制的简明中期财务报表。中期财务报表只需涵盖 IAS 34 自身所规定的披露。

IAS 34 第 16A (1) 段要求主体提供“中期财务报表延用了与最近期年度财务报表相一致的会计政策和计算方法的声明；**或如果这些政策或方法已变更，对变更的性质和影响的说明。**”因采用新会计准则而导致的会计政策变更应遵循此项规定。

请参阅以下网站了解更多信息：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

IAS 34 第 15C 段还表述了一项更宽泛的原则，即“那些自上一个年度报告期末日后发生、对主体的财务状况和经营业绩变动的理解具有重要性的事项和交易，应在中期财务报告中予以说明并对上一年度报告中披露的相关信息予以更新。”

在确定为满足此类要求以及投资者期望获得的关于例如列报的收入和利润的变动信息所须作出的适当披露时必须运用判断，因为适当的披露程度取决于各项新准则导致的变更所涉及的范围及其性质。

在执行该项评估时，主体还应考虑相关监管机构规定的针对会计政策发生变更的所有额外披露要求，包括（但不限于）审慎监管机构针对首次采用 IFRS 9 而提出的、适用于金融机构的所有披露要求。

将此类要求应用于IFRS 9、IFRS 15和IFRS 16引致的变更

主体在评估其中期财务报表中必须的披露时应特别考虑是否有必要提供下列信息：

所采用的新会计政策

在披露事项中至少应对新会计政策本身作出有意义的解释，而此类解释并未纳入上个年度报告（对于以公历年年末作为截止日期的主体而言，即为 2017 年 12 月）中的会计政策描述部分。同往常一样，高质量的会计政策描述不是单纯地重复相关会计准则的要求，而是解释此类要求如何应用于主体特有的事实和情况，例如：

- 就 IFRS 15 而言，如何将有关收入确认的五步模型应用于每一重大收入流，包括如何将合同按其组成部分履约义务进行分解以及各项履约义务产生的收入应当在一段时间内确认收入还是在特定时点进行确认（如在特定时点进行确认，应在哪个时点进行确认）。
- 就 IFRS 9 而言，主体的每一类重大金融资产应当分类为按摊余成本计量、以公允价值计量且其变动计入损益还是以公允价值计量且其变动计入其他综合收益，以及主体如何应用预计信用损失模型。
- 就 IFRS 16 而言，如何将经修订的租赁定义应用于主体的重大合同以使用实物资产或取得实物资产的产出。

所采用的过渡方法和所使用的实务简便方法

IFRS 15 和 IFRS 16 向主体提供追溯应用或自“首次采用日”（对于在 2018 年首次采用新准则的按公历年编制财务报告的主体而言，即为 2018 年 1 月 1 日）开始应用并通过一项对权益调整来反映该日发生的净资产变动的选择权。IFRS 9 要求主体追溯采用该准则，但允许主体就某些事项作决定，例如在首次采用日对某些金融资产和金融负债进行指定，及在某些情况下，IFRS 9 豁免主体对某些事项（例如，公允价值和预计信用损失）进行全面追溯计量。

上述各项准则还提供了一系列实务简便方法供主体在过渡期采用（例如，“豁免”就现有合同是否符合租赁的定义进行评估）或持续采用（例如，在根据 IFRS 16 的规定确认短期租赁时以及在根据 IFRS 15 的规定识别收入合同中的重大融资成分时）。

当影响重大时，披露主体如何应用新准则提供的明确选项通常更为恰当。

所采用的关键判断和估计

各项新准则要求主体运用谨慎的判断并作出估计。例如：

- IFRS 9 的预计信用损失模型要求主体对未来信用损失进行预测（而非在《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》（IAS 39）下仅识别出发生的亏损）并且评估信用风险以确定是将预计存续期还是 12 个月的预计信用损失计入损失准备。
- IFRS 15 要求主体就以下事项作出重大判断：例如，可变对价的估计以及在确认可变对价时涉及的限制条件、用于将对价分配至合同组成部分的履约义务的“单独售价”以及是否应在执行相关工作时（而非在某一时刻）确认对价（如果是的话，应当如何确认）。
- IFRS 16 要求主体运用判断来识别是否应当确认一项使用权资产和租赁负债，以及如果是的话，如何计量相关余额。重要的是，这要求主体确定租赁期并识别出适当的折现率。

尽管《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》（IAS 1）针对关键判断和估计不确定性的来源的规定并不适用于简明中期财务报表，但主体若说明在应用此类复杂的新规定时运用的判断，则将使得主体所提供的披露更有价值。

定量影响

若对以前期间列报的数字进行重述或在新准则首次采用日将累计影响计入权益，主体应当披露这些变更并作出解释。

对于年度财务报表而言，主体应当披露会计政策变更对本年度财务报表产生的影响（尽管上述新准则针对《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》（IAS 8）的此项一般规定提供了某些豁免）。此项规定并未纳入 IAS 34，但主体仍应考虑是否根据 IAS 34 第 16A (a) 段的规定说明“相关变更的影响”须获得某些事项（例如，在中期报告中确认的收入）在当年度的影响的定量或定性信息。

观察

IAS 34 第 16A (a) 段并未重复 IFRS 15 第 C8 段的具体要求（即，在年度财务报表中披露“因主体采用 [IFRS 15] 而导致每个财务报表单列项目在本年度报告期间受影响的金额”）或 IAS 8 第 28 (f) 段的具体要求（即，披露“各个受影响的财务报表单列项目的调整额”）。主体应当运用判断来确定为协助财务报表使用者理解采用新准则所产生的影响而提供披露和汇总的层级。

此外，尽管在年度财务报表中提供过渡性披露的要求并不直接适用于简明中期财务报表，但主体在考虑是否应提供更多具体的定量披露时可参考上述过渡性披露。尤其是，对于金融机构而言，投资者可能希望此类主体在发布2018年年度报告之前披露（根据IFRS 7第42P段的规定应在年度财务报表中披露的）因采用IFRS 9而导致的损失准备的变动情况。

因采用IFRS 15而在IAS 34中新增的披露要求

为根据 IFRS 15 的规定进行会计处理而在 IAS 34 中新增了以下两项特定的披露要求：

- 合同资产发生的重大减值；以及
- （规定在年度财务报表中提供的）收入分解，描述了收入和现金流量的性质、金额、时间和不确定性如何受经济因素的影响，连同说明上述披露与在分部分析中披露的收入之间的关系的信息。

主体必须在采用 IFRS 15 的当年及以后年度的中期财务报表中提供此类披露。

IAS 34 还要求主体在中期财务报表中提供《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》（IFRS 13）和《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》（IFRS 7）所要求的关于金融工具公允价值的某些披露。尽管上述要求并未因 IFRS 9 而新增，但是当按公允价值计量的资产和负债的总体因新准则而发生变更时，可能需要对上述要求进行修订。

比较信息的列报和重述

针对简明中期财务报表中的比较信息的规定与披露要求一样包含在 IAS 34 自身的准则规定中，并且仅涉及提供上一个财务年度年末的财务状况表以及上一个财务年度的比较期间的损益及其他综合收益表、权益变动表和现金流量表。与年度财务报表不同的是，主体在追溯采用某一会计政策变更时无需提供额外的比较财务状况表。

当主体因追溯采用IFRS 9（如可行）、IFRS 15或IFRS 16（若主体采用该选项）而变更年度财务报表中的比较信息时，在简明中期财务报表中提供的比较信息亦当同样予以重述，并对此类变更提供适当的定量披露和解释。

其他信息

IFRS 9、IFRS 15 和 IFRS 16 可能带来多种多样的影响（视主体交易的具体性质而定）。关于上述各项准则的一系列资源可参见 www.iasplus.com，同时亦可就协助实施新的会计要求的项目联系您所在的德勤当地成员所。

主要联系人

全球国际财务报告准则领导人

Veronica Poole

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

加拿大

拉丁美洲国家组织

美国

Karen Higgins

Miguel Millan

Robert Uhl

ifrs@deloitte.ca

mxifrscoe@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”),以及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司(又称“德勤全球”)并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所更为详细的描述。

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

本通信中所含内容乃一般性信息,任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构(统称为“德勤网络”)并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前,您应咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

© 2018。欲了解更多信息,请联系德勤有限公司。

由德勤创意工作室(伦敦)设计与编制。J15690