

IFRS 聚焦

2016年总结

内容

[热点问题 – 截至 2016 年 12 月 31 日止年度的报告](#)

- [市场波动的影响](#)
- [披露判断、风险和不确定性的影响](#)
- [报告财务业绩及使用“非公认会计原则”衡量指标](#)
- [新会计准则的影响](#)
- [区分权益与金融负债](#)
- [报告所得税影响](#)
- [其他主题](#)

[对截至 2016 年 12 月 31 日止年度强制生效的新的及经修订的 IFRS](#)

[2016 年国际财务报告准则解释委员会议程决定](#)

[可供截至 2016 年 12 月 31 日止年度提前采用的新的及经修订的 IFRS](#)

本《IFRS 聚焦》特刊阐述了因监管机构的关注领域、当前的经济环境或会计准则变更而可能与截止于 2016 年 12 月 31 日及以后日期的年度相关的财务报告事项。

德勤 [《全球经济展望》](#) 阐述了德勤经济学家有关全球经济现状和展望的见解。该报告强调了 2016 年，尤其是在英国脱离欧盟成员国的公投之后呈现出的高度不确定性，并阐述了有关英国与欧洲及世界各国的未来关系问题，而诸如美国总统大选等事件更突显出未来的全球化和经济整合（例如，有关国际贸易协议）将存在影响更为普遍的不确定性。

其他司法管辖区内值得注意的事项包括对美国就业水平的疑虑、欧元区的通货紧缩压力、以及中国企业债券水平的不断上升。

尽管 2016 年下半年经济有所复苏，但在全球范围内商品价格持续处于历史较低水平，而石油价格仅在几年前还维持在 100 美元每桶，但现在却远低于该价格水平。石油及其他商品在 2017 年及之后的前景仍不明朗。

因此，财务报表编制人在其经营所处的不同环境中可能面临各类挑战。此外，会计准则的实施将继续要求作出审慎考虑并运用重大判断。

本《IFRS 聚焦》特刊强调了上述某些考虑事项，并同时阐述了与 2016 年 12 月报告相关的其他事项，如监管机构可能关注的领域及国际财务报告准则（“IFRS”）的发展。

请参阅以下网站了解更多信息：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

热点问题 – 截至 2016 年 12 月 31 日止年度的报告

市场波动的影响

当前政治局势的不确定性导致全球市场出现大幅波动以及“实体”经济前景面临不确定性。

市场波动会对财务报表造成一系列直接和间接的影响。

货币汇率

英国脱欧公投所引致的最大影响是英镑相对于其他主要货币大幅贬值。这将对英镑余额折算成其他货币（或者对于功能货币为英镑的主体，将其他货币计价的余额折算成英镑）以及重新折算境外经营（同样地，包括将以英镑的境外经营折算为其他列报货币、或将其他功能货币的境外经营折算为英镑的情况）时产生的利得和损失水平造成重大直接影响。在执行上述操作时，重要的是需要考虑鉴于汇率的波动水平，采用平均汇率来重新折算外币交易或境外经营的收益和费用是否仍然恰当、或是否需要调整以反映交易在报告期内发生的时间。

鉴于外汇变动幅度有可能大幅上升，同时应考虑在报告本年度的经营成果时是否应强调上述影响。此外，之前金额较小的项目（如，在现金流量表最下方报告的汇率变动对现金和现金等价物的影响）现在可能会明显变大从而应给予额外关注。

不那么直接的，外汇变动可能会对以下各项产生影响，例如：

- 根据《国际会计准则第 36 号——资产减值》（IAS 36）执行的减值复核所涉及的现金流量预测的功能货币价值；
- 预计将以外币出售的存货的可变现净值；
- 某些套期关系的有效性及其套期会计披露（由于面临重大外币风险的主体的投资者将更多地关注该主体套期安排的程度及条款）；以及
- 金融工具风险披露。特别是，在执行《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》（IFRS 7）所规定的敏感性分析时，可能有必要重新评估被视为“合理可能发生”的汇率的变动水平。

外汇变动显然同时会对业务经营产生直接影响（例如，进口的成本或境外销售的定价）。在编制诸如用于评估减值或持续经营的现金流量预测时，应对此类影响加以考虑。

委内瑞拉

近年所面临的一个特定挑战为，在重新折算以委内瑞拉货币（玻利瓦尔）计价的余额及报告委内瑞拉主体的经营成果时如何识别合适的汇率，因为委内瑞拉实施严格的货币管制对不同目的采用的不同汇率。

在本年度，预计通常情况下应采用“Dicom”汇率（于 2016 年引入，且在本刊物编撰时 1 美元约合 660 委内瑞拉玻利瓦尔）来重新折算单项余额及委内瑞拉主体的经营成果，因为该汇率适用于除最基本的食品和药品交易以外的所有交易。

利率

许多司法管辖区的现行利率均较低，或在某些情况下甚至为负利率。除了影响借贷活动所产生的收益或费用之外，市场利率还是各类不同的余额进行折现的依据，其中包括：

- 《国际会计准则第 19 号——雇员福利》（IAS 19）规定的设定受益义务；
- 根据《国际财务报告准则第 2 号——以股份为基础支付》（IFRS 2）对股份期权或授予其他项目的估值；
- 根据《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》（IAS 37）计提的长期准备金；以及
- 根据《国际会计准则第 36 号——资产减值》（IAS 36）计算的使用价值。

同样地，如果利率变动可能造成重大影响（如，显著影响减值复核中的空间），则可能需要提供敏感性披露。

始终应审慎确保针对适当的项目应用合适的折现率，因为 IFRS 并非对所有余额应用相同的方法。例如，《国际会计准则第 19 号——雇员福利》中使用的高质量公司债券收益率，可能不同于减值的计算中使用的确定加权平均资本成本的借款利率。

对于列报，应注意的是国际财务报告准则解释委员会于 2015 年 1 月发布的[议程决定](#)指出，金融资产的负利率应在适当的费用类别中列报，而非作为利息收入，因为其并不符合收入的定义。

商品价格

2016 年全年的商品价格均保持低迷，这将对采掘行业产生直接影响，特别是对于包括根据《国际财务报告准则第 6 号——矿产资源的勘探和评价》（IFRS 6）予以资本化的勘探和评价成本的资产减值，其要求在特定情况下（例如，决定终止勘探时）进行减值评估。

同样地，尽管这对诸如燃油是其成本的关键组成部分的航空公司之类的主体的影响更为广泛，对于所有受影响的主体而言，在评价诸如以下各项时也可能需要考虑商品价格：

- 减值复核；
- 企业合并中取得的资产的估值；以及
- 与商品价格挂钩的衍生工具（单独或嵌入其他合同）的公允价值。

披露判断、风险和不确定性的影响

在存在不确定性的时期内进行报告时，尤为重要是向年报使用者提供针对主体面临的风险和不确定性以及在编制财务信息时所做的判断的适当见解。

有关所作判断的主要信息来源是会计政策披露，此类披露应足够特定并全面，以便使用者能够了解主体作出的选择和判断以及年报整体提供的财务信息。例如，应当清晰阐明收入确认政策如何应对在年报的其他位置（如，主体的业务模式描述中）所描述的收益来源。这对于说明在复杂的情况下（如，长期合同及商品或服务的“捆绑”销售）何时确认收入尤其重要。

同时应考虑会计政策披露的完整性，特别是存在重大的“一次性”交易（例如，向联营企业转移业务）或首次出现的事项（如，之前总是出现赤字的养老金计划产生盈余）的情况下。很容易出现注重进行适当的会计处理但却忽略了需要恰当披露该新的会计政策的问题。

上述信息应以《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》（IAS 1）所规定的关于关键判断和估计不确定来源的披露为补充。同样地，此类披露应当清晰明确且特定于主体的具体情况。尤其不应忽略关于估计不确定性披露的定量要素。IAS 1 第 125 段要求披露导致下一财年作出重大调整之重大风险的估计不确定性所涉及的资产和负债的性质和账面金额。IAS 1 提供了单独或相结合而言能够符合上述要求的若干披露示例：

- 假设或其他估计不确定性的性质；
- 资产和负债的账面金额相对于计算此类金额时采用的方法、假设和估计的敏感性；
- 如果不确定性预计将在下一财年消除，披露这一事实以及合理可能产生的结果范围；以及
- 如果不确定性仍未解决，说明对过往假设作出的任何修改。

IFRS 同时包含披露特定领域所采用的假设以及所产生的不确定性的具体要求，包括：

- 适用于公允价值计量的不可观察的“第三层次”输入值的假设和敏感性；
- 在执行减值测试时估计现金产出单元（或者对于商誉测试，一组现金产出单元）的可收回金额所采用的关键假设。（如相关）此类假设应包括详细的现金流量预测所依据的假设（例如，收入或利润增长率、外币汇率及商品价格），以及用于将此类预测转换为使用价值或公允价值的因素（如，最终增长率和折现率）；以及
- 对可能导致减值的关键假设的合理可能变动的敏感性。

报告财务业绩及使用“非公认会计原则”衡量指标

IFRS 目前要求对收入、损益总额和介于两者之间的特定项目（例如，财务费用）列报单列项目。《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》（IAS 1）允许包括其他小计项目，但并未定义通常作为主体业绩主要衡量指标列报的数据（如，经营利润）。由于 IFRS 没有此类要求，财务业绩的适当报告成为监管机构的关注重点。

作为国际会计准则理事会（IASB）披露项目（对自 2016 年 1 月 1 日开始的期间强制生效）的一部分，IAS 1 已作出的修订并对在损益表内列报小计项目引入了严格规定，要求小计项目应当：

- 由按照 IFRS 确认和计量的金额构成的单列项目组成；
- 以清晰及易于理解的方式列报和标示；
- 在各期间保持一致；以及
- 其列示方式不应比 IAS 1 所规定的单列项目更为显著。

在上述基本要求的基础上，应进一步留意：

- 标示为“经营利润”的衡量指标不应排除通常被理解为构成主体经营一部分的诸如存货减记等项目；
- 在将特定项目标示为“例外”或“非经常性”项目或将其从财务报表列报的小计项目中剔除时应当审慎。特别是：
 - 影响过往期间或预计将影响未来期间的项目极少能被标示为“非经常性”项目；
 - 利得和损失不应相互抵销，除非 IFRS 允许这样做；
 - 识别“例外”或“非经常性”项目的方法应当平等（利得要跟损失一样剔除）、在各年度保持一致、及清楚地披露（包括说明为何认为有必要对特定项目作出调整）；以及
 - 应提供关于识别此类项目的清晰的会计政策。

同时应当明确列示任何“例外”项目的所得税和现金流量影响。

有关“非公认会计准则”衡量指标的监管机构指引以及有关“替代业绩衡量指标”的 ESMA 指引

上文提及的关注是促使各类监管机构就使用除 IAS 1 要求之外的业绩衡量指标发布指引的因素的一部分。值得注意的是，国际证监会组织 (IOSCO) 于 2016 年 6 月发布了 [《关于非公认会计准则财务指标的最终声明》](#)，确立了有关使用非公认会计准则财务指标的参考框架；欧洲证券及市场管理局 (ESMA) 发布了 [《关于替代业绩衡量指标的指引》](#)，适用于在受监管信息（根据欧盟法律的定义，是指根据《透明度指令》和《市场滥用行为法规》的要求向市场公布的信息）中披露的替代财务业绩衡量指标以及 2016 年 7 月 3 日或以后日期发布的招股说明书。

如下表所示，IOSCO 和 ESMA 的指引在很多方面均非常相似。

IOSCO 关于非公认会计准则财务指标的声明	ESMA 关于替代业绩衡量指标的指引
<p>范围 – 适用于“非公认会计准则财务指标”，即不属于公认会计准则衡量指标的，衡量发行人当前、历史或未来财务业绩、财务状况或现金流量的数值（定义为依照发行人的财务报告框架确定的、被纳入诸如新闻稿或年报的陈述部分的衡量指标）。</p> <p>财务报表所包含的披露不属于该声明的范围。</p> <p>并非财务指标的经营或统计衡量指标不属于该声明的范围。</p>	<p>范围 – 适用于“替代业绩衡量指标”，即不属于适用的财务报告框架所定义或指定的财务指标的，对历史或未来财务业绩、财务状况或现金流量的财务衡量指标）。</p> <p>在财务报表中披露的替代业绩衡量指标不属于该指引的范围。</p> <p>该指引不适用于：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 实物或非财务衡量指标； • 有关主要股东、收购或处置自身股份和投票权总数的信息；或者 • 说明对协议（如，贷款契约）条款或法例要求（如，计算董事薪酬的依据）遵循情况的信息。
<p>定义非公认会计准则财务指标 – 应对衡量指标加以定义、说明（包括指出其并非标准化衡量指标的声明）、明确标示并解释其使用的原因（包括说明其为何是对投资者有用的信息）。</p>	<p>替代业绩衡量指标的列报和使用说明 – 应就替代业绩衡量指标提供明确及通俗易懂的定义，还应为替代业绩衡量指标添加反映其内容和计算依据的有意义标签。</p> <p>应说明替代业绩衡量指标的用途，以便使用者了解其相关性和可靠性。</p>
<p>公正目的 – 非公认会计准则衡量指标的使用不应用以避免列报不利的信息。</p>	<p>列报 – 不得针对替代业绩衡量指标使用过度乐观或肯定的标签。</p> <p>此外，ESMA的 常见执法重点指出：“在将IFRS未予定义的业绩衡量指标纳入财务报表时，发行人应确保该等衡量指标以公允的方式计算及列报（如，发行人不应仅仅取消、剔除、或忽略反映其负面业绩的领域或项目）”。</p>
<p>非公认会计准则衡量指标列示的显著程度 – 非公认会计准则衡量指标的列示方式不应比与其最直接等同的公认会计准则衡量指标更为显著。</p>	<p>替代业绩衡量指标的显著程度和列报 – 替代业绩衡量指标的列示方式不应比直接源于财务报表的衡量指标更为显著、更着重强调或更具权威性，也不应转移读者对源自财务报表的衡量指标的注意力。</p>
<p>与可比的公认会计准则衡量指标之间的调节 – 应提供与其最直接等同的公认会计准则衡量指标之间的清晰及量化的调节表。</p>	<p>调节 – 应将每一个替代业绩衡量指标调节至财务报表中最能与其直接相调节的项目。</p>
<p>一段时期内的一致列报 – 应列示可比数值，且非公认会计准则衡量指标的列报应在各年度之间保持一致。</p> <p>应说明非公认会计准则衡量指标的任何变动（或非公认会计准则衡量指标的停止使用）并相应调整可比数据。</p>	<p>可比性和一致性 – 替代业绩衡量指标的列报应在各期间之间保持一致，并提供可比信息。</p> <p>应说明替代业绩衡量指标的定义或计算的任何变动（或替代业绩衡量指标的停止使用），并提供重述的可比数据。</p>

IOSCO 关于非公认会计准则财务指标的声明	ESMA 关于替代业绩衡量指标的指引
<p>经常性项目 – 根据 IOSCO 的经验，重组成本或减值损失仅在极少数情况下才能被证明为“非经常性”、“不常发生”或“异常”项目。</p>	<p>列报 – 有关项目不应被不当地标示为非经常性、不常发生或异常项目。例如，影响过往期间以及将影响未来期间的项目（如，重组成本或减值损失）极少能被视为非经常性、不常发生或异常项目。</p>
<p>获取相关信息 – 支持非公认会计准则衡量指标使用和计算的信息应易于使用者获取，可以通过直接随同该衡量指标公布或者交叉索引至可获取有关信息的地方。</p>	<p>通过提供索引遵循有关规定 – 可通过直接索引至此前已发布的、包含替代业绩衡量指标相关披露且便于使用者获取的其他文件，来替代指引中的披露原则。</p>

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，其阐述了被视为最佳实务的做法，并提供了主体如何列报该等衡量指标的实例。

一般而言对于在年度财务报表中的业绩报告，应注意的：

- 《国际财务报告准则第 8 号——经营分部》（IFRS 8）关于从“管理层视角”列报分部信息的要求，意味着该信息（所列报的分部及所披露的计量）的列示方式应与诸如管理层报告或新闻发布所采用的列报方式保持一致。在列报分部总体数据与相应主体金额之间的调节及在披露加总经营分部所作的判断时也应保持审慎。
- 在列报其他综合收益项目时，《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》（IAS 1）现要求区分后续将会重分类至损益的项目以及不会重分类至损益的项目（包括主体在联营企业或合营企业中享有的其他综合收益份额）。该指引的间接影响是明确子公司、联营企业或合营企业的处置利得的计算，将包括“可再循环”的项目而不包括“不予再循环”的项目。此外，还应考虑为向使用者提供重要信息所必需的其他综合收益项目的分解层次。
- 每股收益的计算往往较为复杂，特别是在其受到诸如股份期权和可转换债券等项目影响时。在执行此类计算及提供《国际会计准则第 33 号——每股收益》（IAS 33）规定的相关披露（如，调节用于计算基本每股收益和稀释每股收益的加权平均股份数量）时均应保持审慎。

新会计准则的影响

IASB 近期发布了一系列重要的但尚未强制生效的新准则。《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》（IAS 8）要求披露该等准则对主体的未来财务报表可能造成的影响，而这是投资者特别感兴趣及监管机构重点关注的领域。

《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》（IFRS 15）

IFRS 15 将对广泛的一系列主体构成重大影响，特别是那些提供多项捆绑的商品和服务以及订立长期合同的主体。

对于预期采用 IFRS 15 对其收入确认政策影响很小的主体，仍应认识到搜集对合同执行全面评估的必要数据以及编制 IFRS 15 规定的额外披露将是一项重大挑战。

《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（IFRS 9）

IFRS 9 将对金融服务行业造成最大影响，特别是由于需要进行系统开发，以从按照《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》对金融资产应用已发生损失模型过渡至 IFRS 9 规定的预期损失模型。然而，其他行业内的主体也不应忽略 IFRS 9 对诸如应收账款减值计量等方面可能的影响。

在欧洲，ESMA发布了一份 [公开声明](#)，详述了对IFRS 15 的可能影响的披露的期望，并对IFRS 9 发布了一份 [类似声明](#)。此类声明阐述了随着该等准则生效日期的临近，预期应提供更多及更详尽的披露。对于 2016 年度财务报表，此类声明鼓励：

- 详细描述并说明如何实施新准则包含的关键概念（例如，根据 IFRS 15 针对每一个收入流识别履约义务，及根据 IFRS 9 用于估计预期信用损失的建模技术），以及（如相关）这与主体的现行会计政策有何差异；
- 说明实施 IFRS 15 及 IFRS 9（如可用）的时间表，包括主体预期将运用的过渡性规定；以及
- 量化应用 IFRS 15 和 IFRS 9 的潜在影响（若已知或可合理估计）。如果无法合理估计量化影响，应提供额外的定性信息以协助了解预期影响财务报表的程度以及 IFRS 9 影响资本规划的程度。

其他地区的监管机构亦强调有必要提供有关 IFRS 15 和 IFRS 9 影响的主体特定的信息。

《国际财务报告准则第 16 号——租赁》（IFRS 16）

IFRS 16 的生效日期比 IFRS 15 和 IFRS 9 晚一年，因此预期关于该准则可能产生的影响在现阶段的披露无需那么详细（尽管应注意的是，打算在 IFRS 15 生效之日同时提前采用 IFRS 16 的主体（很可能是出租人），则可能需要进一步提前考虑相关事项）。然而，在 2016 年可能需进一步留意的一个项目是《国际会计准则第 17 号——租赁》

（IAS 17）已要求提供的租赁承诺的披露。这不仅是因为其可能是使用者用于评估主体可能受 IFRS 16 影响的程度的起点，而且同时（取决于所选择的过渡方法）在首次采用 IFRS 16 时其必须调节至已确认的租赁负债。据此，该披露的准确性很可能受到额外审查。

同时不应忽视对此类披露的编制进行治理和控制的需要，尽管此类信息尚未在主要财务报表中反映，但其构成财务报表的一部分并且应当足够完善以供上述目的使用。

区分权益与金融负债

区分债务与权益一直是财务报告中较为复杂的领域，这可从国际财务报告准则解释委员会接获的关于该事项的大量询问、以及 IASB “具有权益特征的金融工具” 项目的较长酝酿期中得到体现。

在评估债务/权益时，重要的是应谨记源自《国际会计准则第 32 号——金融工具：列报》（IAS 32）的区分债务与权益的首要原则。

无条件地避免交付现金或其他金融资产的权利

权益工具的主要区分特征是使发行人拥有无条件地避免通过交付现金或其他金融资产进行结算的权利。如果工具的合同条款包含强制发行人须交付现金或其他金融资产的规定，则该工具是（或至少有一部分是）金融负债。

取决于工具的条款，针对上述标准的评估可能并非简单直接。重要的是应注意：

- 拒绝进行支付（如，派发股利或在工具赎回时支付）的能力必须是工具本身的特征。可能影响主体履行合同义务之能力的外部因素（如，可分配的储备的可获得性）不应纳入债务/权益的分析。

- 或有结算条款（要求在超出发行人及工具持有人控制范围之外的事件发生或不发生时进行支付的条件）将产生一项负债，除非该条款不切合实际或仅在发行人清算时才可执行。
- 可能促使主体在没有合同义务的情况下进行支付的经济强制手段（例如，“股利制动机制(dividend blocker)”——即，在未支付优先股股利的情况下不得派发普通股股利）本身不会形成一项金融负债。然而，在说明将工具归类为权益时所作的判断时披露此类条款可能是适当的。

以发行人的自身权益工具进行结算及“固定换固定”标准

一项合同不会仅仅因为其可能或将会导致交付发行人的自身权益工具而被视为权益工具。成为权益工具的前提是交付时必须以固定数量的权益工具换取固定数额的现金或其他金融资产。这往往被称为“固定换固定”标准，其旨在确保以主体自身股份作为“货币”来清偿义务的工具被归类为负债。

对该标准的评估往往较为复杂，重要的是应注意，例如所提及的“固定数额的现金”同时指按发行人的功能货币固定的金额。例如，如果合同允许功能货币为英镑的发行人通过交付固定数量的自身股份来结算以欧元计价的负债，则不符合归类为权益的条件。

在评估复合金融工具（例如，可转换债券）及针对发行人自身权益工具的衍生工具（如，购买普通股的买入期权）的分类时，“固定换固定”标准尤其重要。

规则的例外情况

然而，上述每一项原则均存在经 IAS 32 严格定义的例外情况。

- 对于赎回交付按股权比例的主体净资产的工具的义务，如果符合所规定的严格标准（包括该工具的顺位次于主体发行的所有其他类别工具），则不会导致其归类为负债。
- 在涉及配股权（其中权益工具将以固定金额的外币现金发行）的特定情况下，“固定换固定”标准不适用。

以上不难看出，作出确定极为复杂，并且有时工具条款的一些细微差别可能会造成截然不同的分类结果。因此，针对该领域提供适当的披露至关重要，特别是：

- 用以评估工具是符合归类为债务还是权益的会计政策应予以适当披露及一致地应用；
- 《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》（IAS 1）第 122 段中有关披露在应用会计政策时所作的判断的要求可能是相关的；有关披露应包括所涉及的工具的主要特征（如，面值、利息和利率递增条款、票息支付条款、触发任何付款额的事件、主要合同日期、转换或买入及卖出期权）；以及
- 《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》（IFRS 7）第 17 段特别要求披露所存在的嵌入复合金融工具的具有相互关联价值的衍生工具。

综合收益表内涉及一类重要资本工具的重大余额或金额（例如，要求基于主体利润强制进行支付的工具对损益的影响）也可能需要在主要财务报表内单独列报（如作为 IASB 主动性披露项目的一部分对 IAS 1 的修订所述）。类似地，对于向归类为权益的并非普通股的工具持有人进行的分配，在现金流量表中对其进行分解并在财务报表附注中作出披露将可进一步明确此类工具的影响。

报告所得税影响

所得税可能是较为复杂的领域（特别是对于较大型，跨国且较为复杂的集团而言），并且所得税的报告往往涉及运用重大判断和估计。这些因素连同监管机构和媒体对公司税务事宜的密切关注，意味着年报中有关公司计税方法、税务策略和政策、所得税产生的重大风险及其会计处理、以及所得税的披露的透明度需要不断提高。

所得税会计处理和披露的许多方面均成为本刊物所强调的众多事项的主要例子。例如：

- 与所得税有关的**会计政策**应当清晰、特定于集团的情况、并且应涵盖所有关键事项，包括不确定纳税状态的确认和计量（如相关）。为了向年报使用者提供有意义的信息，应避免使用笼统及样板式的描述。
- 所得税是**估计不确定性**的常见来源，尤其是涉及不确定纳税状态的情况。应当审慎应用《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》（IAS 1）中有关这方面的披露要求（尤其是如果存在导致下一财年作出重要调整的重大风险时），并且应包括量化信息（如，敏感性或可能产生的结果的范围）。
- 如果下一年度作出重要调整的风险并不重大，则所得税不应被描述为估计不确定性的主要来源。但是，如果重大调整预计将在下一财年之后发生，公司应作出披露以确保向年报使用者提供具透明度及有意义的信息。此类披露可纳入诸如所得税附注中。
- 在**报告财务业绩**时应适当反映所得税影响。例如，有关“例外”或“非经常性”项目的列报政策，应涵盖在报告其他“例外”或“非经常性”项目的所得税影响时对所得税利得和损失的报告。

更特定于所得税的规定是《国际会计准则第 12 号——所得税》（IAS 12）中披露实际税率调节以说明本年度所得税费用总额与税前利润之间关系的要求。该调节应就影响实际税率及其未来可持续性的关键因素（包括调节项目的性质及其产生的原因，明确区分重大一次性或异常项目与预计重复发生的项目）提供清晰的信息。这将提高披露的预测价值并有助于评估实际税率的可持续性。

归类为权益的金融工具的所得税付款额

股利支付的所得税影响的列报（计入损益还是直接计入权益）是国际财务报告准则解释委员会近期讨论的主题，尤其是关于此类支付的所得税后果是应被视为与以往产生的利润相关（从而应在损益中列报）还是与向所有者的分配相关（从而应在权益中列报）的问题。

2016 年 6 月《IASB 最新资讯》阐述了理事会修订《国际会计准则第 12 号——所得税》（IAS 12）的意向性决定，以澄清第 52B 段的列报要求适用于股利的所有所得税后果。这将意味着除特定的例外情况之外，股利将在损益中列报。

尽管上述建议仍需一定时间才能完成（征求意见稿预计将于 2017 年 1 月发布），但单独披露股利的任何重大所得税影响以便使用者能够评估分类的未来变动的潜在影响可能是恰当的。

不确定的纳税状况

不确定纳税状况的会计处理和披露是上文所述的事项中一再出现的主题，且与报告风险和估计尤为相关。

国际财务报告准则解释委员会于 2015 年 10 月发布的 [解释公告草案](#) 预计将于 2017 年确定终稿。然而，该解释公告草案包含的主要结论已能够用作解决该事项的依据：

- 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。
- 须运用判断来识别作出该判断时所采用的计量单元（即，是存在单一税务不确定性还是一组相关的不确定性）。
- 在作出该判断时假定存在全面的“检查风险”（即，税务机关可获得所有相关的信息）。

对于披露，解释公告草案并未建议任何具体的额外要求，但上述披露考虑事项（如，根据《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》披露估计不确定性，及在所得税费用调节表内提供适当的全面的信息）将常常与不确定的纳税状况相关。IAS 12 第 88 段同时规定须根据《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》（IAS 37）披露与所得税相关的或有资产和负债。

递延所得税资产的确认

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

主体必须披露所运用的判断以及支持此类递延所得税资产确认的证据。例如，在公司发生亏损的情况下，必须披露证明能够获得支持递延所得税资产的未来应税利润的证据。

税基侵蚀与利润转移

经济合作与发展组织（OECD）与二十国集团（G20）于 2015 年发起“税基侵蚀与利润转移”项目，以解决全球税务格局中的不均衡与不一致，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。

该项目的核心原则为：

- 消除税收不匹配，从而对所有收入征税；
- 确保利润与价值创造相一致；
- 提升税务机关的透明度；以及
- 以协调的方式实施变革。

尽管部分建议被认为增加税务风险及导致更高的复杂性，但最终有一个一致的税收平台将对全球经济至关重要。

类似地，欧盟委员会也启动了相关举措以处理逃税和税务欺诈，并关注在欧盟境内提高税务透明度及营造更公平的税务环境。

2016 年，个别地区已开始构建针对“税基侵蚀与利润转移”项目的应对措施，包括英国和澳大利亚宣布并实施相关的法例变更。

上述措施突显出公司考虑所得税相关风险的重要性，因其有可能对所得税余额的确认和计量造成重大影响。

其他主题

资产和负债的抵销和现金池安排

[3 月《IFRIC最新资讯》](#) 包括了国际财务报告准则解释委员针对下列问题的讨论结果：定期（但并非在报告日）将现金转入一个网络账户的实物转账，是否足以满足《国际会计准则第 32 号——金融工具：列报》（IAS 32）针对资产和负债（在这种情况下，某些银行账户有现金，某些账户有透支）抵销的“意图以净额结算”的标准。委员会得出否定结论。

该问题是针对下列安排提出的：集团的每一家子公司均拥有在法律上独立的银行账户，并定期向中央“网络账户”进行现金转账。然而，该转账并非在报告日进行，而是在集团预计个别子公司将在下一个净额结算日前使用其银行账户的日期进行，通过进一步存入现金存款或提取现金以清偿其他负债。

在上述情况下，并不存在以净额结算特定余额（即，截至报告日的现金或透支）的意图，因此不符合进行抵销的标准。

寻求实现现金和透支余额相互抵销的主体应考虑其涉及将资金“整理”纳入中央账户的时间的现行实务是否与委员会得出的结论相符。

养老金计划

2015 年 6 月发布的征求意见稿建议修订《国际会计准则第 19 号——雇员福利》（IAS 19）和《国际财务报告解释公告第 14 号——〈国际会计准则第 19 号〉：对设定受益资产的限制、最低资金要求及其相互作用》（IFRIC 14），包括对 IFRIC 14 作出澄清，明确规定在评估是否应当确认一项盈余（或最低资金要求的负债）时，主体评估为可通过未来资金返还获得的金额，不应包括其他方（通常是受托人）在未获得主体同意的情况下可用于提高成员福利的金额。

在 2016 年 9 月的会议中，国际财务报告准则解释委员建议 IASB 确定上述建议修订的终稿。尽管尚未确定终稿，但在披露评估受托人针对设定收益计划中任何盈余资产的权利时所运用的重大判断时，应当考虑上述建议。

此外，随着养老金义务的资金供给变得日益复杂（例如，通过使用长寿互换），适当披露主体的资金策略（包括如何确定此类资产的公允价值）将变得日益重要。

对截至 2016 年 12 月 31 日止年度强制生效的新的及经修订的 IFRS

有关下述新的及经修订的准则的进一步详情，请参阅：

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

IFRS
新准则：
IFRS 14 – 监管递延账户
经修订的准则：
对 IFRS 10、IFRS 12 和 IAS 28 的修订 – 投资主体：应用合并豁免
对 IAS 27 的修订 – 单独财务报表中的权益法
对 IAS 1 的修订 – 披露项目
年度改进 2012 – 2014 周期 中发布的对 IFRS 5、IFRS 7、IAS 19 和 IAS 34 的修订
对 IAS 16 和 IAS 38 的修订 – 澄清折旧和摊销的可接受方法
对 IFRS 11 的修订 – 核算共同经营中权益的购买
对 IAS 16 和 IAS 41 的修订 – 生产性植物

《国际财务报告准则第 14 号——监管递延账户》（IFRS 14）¹

IFRS 14 仅适用于按照其原公认会计原则确认监管递延账户余额的 IFRS 首次采用者，并允许此类主体继续针对费率管制活动应用其原公认会计原则会计处理方法（存在有限的变更），尽管须单独列报因该会计处理方法所产生的余额及收益和费用项目。

IFRS 14 旨在作为在 IASB 完成针对费率管制活动的更全面的项目之前采用的临时解决方案。

1. 欧盟决定不认可在欧盟使用该准则，因为只有很少欧洲公司属于该准则的范围。据此，须应用经欧盟认可的 IFRS 的主体在过渡至 IFRS 时将无法运用保留原公认会计原则会计处理方法的选择权。

对《国际财务报告准则第 10 号》（IFRS 10）、《国际财务报告准则第 12 号》（IFRS 12）和《国际会计准则第 28 号》（IAS 28）的修订 – 投资主体：应用合并

豁免

有关修订澄清：

- 无需按照 IFRS 10 编制合并财务报表（及无需按照 IAS 28 采用权益法）的豁免适用于以下子公司：其最终或中间母公司属于投资主体，并且以公允价值计量且其变动计入损益的方式来计量子公司。
- IFRS 10 第 32 段规定的投资主体须合并向其提供投资相关服务的子公司的要求，不适用于其本身属于投资主体的子公司。
- 在采用权益法核算为投资主体的联营企业或合营企业时，非投资主体投资者在计算其享有的损益份额时，可保留其联营企业或合营企业运用的公允价值计量。

对《国际会计准则第 27 号》（IAS 27）的修订 – 单独财务报表中的权益法

对 IAS 27 的修订允许主体在其单独财务报表中按照《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）的规定采用权益法来核算在子公司、合营企业和联营企业中的投资。之前按成本或按照《国际财务报告准则第 9 号》（IFRS 9）（或者对于尚未采用 IFRS 9 的主体，《国际会计准则第 39 号》（IAS 39））进行核算的选择权仍可保留，并且必须针对相同类别下的所有投资应用相同的方法。

对《国际会计准则第 1 号》（IAS 1）的修订 – 主动性披露项目

对 IAS 1 的修订对若干领域作出澄清：

- 重要性和汇总 – 主体不应通过汇总或分解信息令有用的信息变得模糊，并且重要性考虑适用于主要财务报表、附注及其他 IFRS 规定的特定披露要求。
- 财务状况表和损益及其他综合收益表 – IAS 1 规定的单列项目可予以分解或汇总，如果与理解主体的财务状况或业绩相关。同时就财务报表中小计项目的使用提供了指引。
- 其他综合收益的列报 – 主体享有的在联营企业和合营企业的其他综合收益中的份额应当如同其自身的其他综合收益一样，划分为将会或不会后续重分类至损益的两类项目。
- 财务报表附注 – 主体可灵活地设计合适的附注结构。

年度改进：2012 – 2014 周期中发布的对《国际财务报告准则第 5 号》（IFRS 5）、《国际财务报告准则第 7 号》（IFRS 7）、《国际会计准则第 19 号》（IAS 19）和《国际会计准则第 34 号》（IAS 34）的修订

年度改进 2012-2014 周期引入的修订包括：

- 《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》– 处置方法的变更：澄清将资产或处置组直接从持有待售重分类为持有待向所有者分配、或相反情况，应视为原处置计划的延续，并且针对出售计划（或向所有者分配的计划）的变更的会计处理要求并不适用。
- 《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》– 服务合同及 IFRS 7 的修订对简明中期财务报表的适用性：就确定为已转让的金融资产提供服务是否构成 IFRS 7 的披露要求所规定的“继续涉入”提供了额外指引，及关于抵销的披露并非理所当然地必须纳入简明中期财务报表。
- 《国际会计准则第 19 号——雇员福利》– 折现率：区域市场事项：澄清用于确定设定受益义务折现率的高质量公司债券组合、以及此类债券的市场深度应在货币层面（而非国家层面）进行评估。
- 《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》– 在“中期报告的其他位置”披露的信息：澄清在其他位置提供的信息必须加以交叉索引、并且以与中期财务报表相同的条件及在相同时间向使用者提供，才能被视为中期财务报表的一部分。

对《国际会计准则第 16 号》（IAS 16）和《国际会计准则第 38 号》（IAS 38）的修订 – 澄清折旧和摊销的可接受方法

有关修订禁止针对不动产、厂场和设备运用基于收入的折旧方法，并且引入了一个可推翻的假设：该方法不适合用于计算无形资产的摊销。仅在无形资产是以收入的计量来表示或者收入与无形资产的消耗存在高度关联的情况下，才能够推翻这一假设。

对《国际财务报告准则第 11 号》（IFRS 11）的修订 – 核算共同经营中权益的购买

有关修订澄清，《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS 3）规定的企业合并会计处理原则应用于其活动构成一项业务的共同经营中权益的购买。

对《国际会计准则第 16 号》（IAS 16）和《国际会计准则第 41 号》（IAS 41）的修订 – 生产性植物

有关修订将“生产性植物”定义为符合下列条件的活体植物：（1）用于生产或供应农产品；（2）预计生产期多于一个期间；以及（3）作为农产品出售的可能性极低（偶尔作为废料出售的情况除外）。

有关修订将此类植物纳入 IAS 16 的适用范围，并且应按折旧成本或通过其他综合收益进行重估计量。

然而，在生产性植物上生长的农产品仍属于 IAS 41 的范围，并且应按公允价值减去出售费用后的余额计量，而公允价值的变动则计入损益。

2016 年国际财务报告准则解释委员会会议程决定

除开展制定 IFRS 正式解释公告及建议 IASB 对准则作出修订等活动之外，国际财务报告准则解释委员会还定期公布其决定不添加至议程的事项汇总，并随同发布对所提交的会计事项的讨论。

尽管议程决定所包含的评论并未正式构成 IFRS 的一部分，但这是在选择适合的会计政策时应审慎考虑的指引的重要来源。在许多司法管辖区，监管机构均预期应对此类议程决定加以考虑，例如，欧洲证券及市场管理局（ESMA）曾 [公开表示](#) 对此的预期。

在 2016 年，委员会发布了下列议程决定：

1 月 《IFRIC 最新资讯》	IFRS 5 — 减值损失可分摊至处置组中的非流动资产的程度？
	IFRS 5 — 持续经营与终止经营之间集团内部往来交易如何列报
	IFRS 5 — 其他各类与 IFRS 5 相关的事项
	IFRS 9 — 涉及套期的过渡性事项
	IFRS 11 — 之前持有的权益的重新计量
	IAS 12 — 针对汇率变动的的影响确认递延所得税
	IAS 39 — 负利率环境下将嵌入的下限从浮动利率主合同中分拆
3 月 《IFRIC 最新资讯》	IFRS 9 — 确定净投资套期的套期有效性
	IAS 16 和 IAS 38 — 资产购买的可变付款额
	IAS 32 — 发行人财务报表中预付卡负债的分类
	IAS 32 — 抵销和现金池安排
5 月 《IFRIC 最新资讯》	IFRS 9 和 IAS 39 — 终止确认修改后的金融资产
	IAS 20 — 核算可偿还的现金收款
	IAS 36 — 现金产出单元的可收回金额和账面金额
7 月 《IFRIC 最新资讯》	IFRS 11 和 IFRS 10 — 丧失控制权的交易的核算
	IFRIC 12 — 服务特许权协议中经营方向授予方的付款
9 月 《IFRIC 最新资讯》	IFRIC 12 — 附带租赁的基础设施的服务特许权协议
11 月 《IFRIC 最新资讯》	IAS 12 — 使用寿命不确定的无形资产的预期收回方式
	IAS 32 — 以可变数量的母公司股份清偿针对非控制性权益的签出看跌期权

可供截至 2016 年 12 月 31 日止年度提前采用的新的及经修订的 IFRS

《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》(IAS 8) 第 30 段规定, 主体应当考虑及披露已发布但尚未生效的新的及经修订的 IFRS 的潜在影响。如上所述, 此类披露(特别是与 IFRS 15 相关的披露)的充分性是监管机构的重点关注领域。

下表所列的内容以 2016 年 10 月 31 日为截止日。同时应当考虑及披露应用 IASB 于该日后但在财务报表报出之前发布的任何新的及经修订的 IFRS 的潜在影响。

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

IFRS	生效日期
新准则:	
IFRS 9 – 金融工具	2018 年 1 月 1 日*
IFRS 15 – 与客户之间的合同产生的收入	2018 年 1 月 1 日
IFRS 16 – 租赁	2019 年 1 月 1 日
经修订的准则:	
对 IFRS 10 和 IAS 28 的修订 – 投资者与其联营企业或合营企业之间资产的出售或投入	IASB 于 2015 年 12 月决定无限期推迟此修订的生效日期。
对 IAS 12 的修订 – 针对未实现亏损确认递延所得税资产	2017 年 1 月 1 日
对 IAS 7 的修订 – 主动性 披露项目	2017 年 1 月 1 日
对 IFRS 15 的澄清 – 与客户之间的合同产生的收入	2018 年 1 月 1 日
对 IFRS 2 的修订 – 以股份为基础的支付交易的分类和计量	2018 年 1 月 1 日
对 IFRS 4 的修订 – 采用《国际财务报告准则第 4 号——保险合同》时一并应用《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》	2018 年 1 月 1 日

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

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

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

IFRS 聚焦

主要联系人

全球国际财务报告准则领导人

Veronica Poole
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲

加拿大	Karen Higgins	ifrs@deloitte.ca
拉丁美洲	Claudio Giaimo	ifrs-LATCO@deloitte.com
美国	Robert Uhl	iasplus-us@deloitte.com

亚太地区

澳大利亚	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
中国	Stephen Taylor	ifrs@deloitte.com.cn
日本	Shinya Iwasaki	ifrs@tohatsu.co.jp
新加坡	Shariq Barmaky	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	Michael Raikhman	ifrs@deloitte.ru
南非	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
西班牙	Cleber Custodio	ifrs@deloitte.es
英国	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

Deloitte.

德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家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”), 以及其一家或多家成员所和它们的关联机构。德勤有限公司与每一个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的详细描述。

德勤透过遍及全球逾 150 个国家的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80% 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 225,000 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。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。

© 2016。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。J10567