

国际财务报告准则 2023 年 发展成效与未来展望

陆建桥

摘要：本文系统回顾了国际会计准则理事会2023年各主要准则项目进展情况，包括在支持国际财务报告会计准则的实施及其全球一致应用方面所做的工作；简要介绍了国际财务报告可持续披露准则制定及其实施支持方面的进展；最后对国际财务报告会计准则的未来发展进行了展望，以期引起中国利益相关者的跟踪研究与关注。

关键词：国际财务报告准则；国际财务报告会计准则；国际财务报告可持续披露准则

中图分类号：F234.5 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X (2024) 07-0019-13

2023年，国际财务报告准则(IFRS)继续快速发展与衍变，无论是国际会计准则理事会(IASB)制定的国际财务报告会计准则(IFRS Accounting Standards)还是国际可持续准则理事会(ISSB)制定的国际财务报告可持续披露准则(IFRS Sustainability Disclosure Standards)都取得了较大进展，通用目的财务报告的新格局正在形成。IASB制定的《国际财务报告准则第17号——保险合同》于2023年起在全球开始应用，实施效果良好；“基本财务报表”项目、“非公共受托责任子公司——披露”项目完成了所有技术决策，即将发布国际财务报告准则第18号和第19号；“费率管制活动”项目将进入收尾决策并形成最终准则阶段；“国际税收改革——支柱二规则”“供应商融资安排”“缺乏可兑换

性”等多个准则修订项目及时完成，“业务合并——披露、商誉和减值”“具有权益特征的金融工具”“金融工具分类和计量的修订”“动态风险管理”等项目稳步推进；《中小主体国际财务报告会计准则》第三版大幅度修订工作持续进行；理事会第三次议程咨询所决定的项目（即2022～2026年工作计划项目）逐步启动，“在财务报表中的气候相关及其他不确定性”项目积极展开，“无形资产”和“现金流量表及其相关事项”项目酝酿启动等，IASB进入快速完成现有准则项目、启动并进入新的准则发展阶段。与此同时，ISSB于2023年6月发布了《国际财务报告可持续披露准则第1号——可持续相关财务信息披露一般要求》（以下简称《国际财务报告可持续披露准则第1号》）和《国际财务报告可

持续披露准则第2号——气候相关披露》（以下简称《国际财务报告可持续披露准则第2号》），开启了国际可持续披露准则发展的新时代。ISSB还于2023年5月发布了其第一份议程咨询文稿，就该理事会未来两年的工作计划公开征求意见。IASB和ISSB在过去一年里紧密合作，推动财务报表信息与可持续相关财务信息的相互连通与衔接，未来将继续分工协作，共同为提升通用目的财务报告的内容和质量、满足财务报告使用者决策所需要的信息而努力。

一、“基本财务报表”和“非公共受托责任子公司——披露”项目完成所有技术决策，最终准则呼之欲出

2023年，IASB完成了“基本财务

作者简介：陆建桥，国际会计准则理事会理事。

报表”和“非公共受托责任子公司——披露”两大准则项目的所有技术决策工作，最终准则将于2024年上半年发布。其中，“基本财务报表”项目将对财务业绩报表的列示和基本财务报表及其附注的角色及其信息披露原则等作出重大改革；“非公共受托责任子公司——披露”项目则针对那些因集团公司需要按照国际财务报告会计准则编制合并财务报表而导致集团内部母公司所控制的非公共受托责任子公司为与母公司统一会计政策需要，亦按照国际财务报告会计准则编制财务报表的情况下，着力简化这些非公共受托责任子公司财务报表附注所需披露的信息，以降低其准则遵循和披露成本，同时，又能够继续向财务报表使用者提供有用的信息。

（一）关于“基本财务报表”项目

2023年，理事会在2022年就“基本财务报表”项目所涉及的一些关键问题进行有针对性的外部调研和听取意见的基础上，完成了该项目所有剩余技术议题的讨论和决策工作，并开始起草和审议最终准则，新的准则将成为《国际财务报告准则第18号——财务报表列示与披露》（以下简称《国际财务报告准则第18号》），预期2024年上半年发布，自2027年1月1日起生效。理事会在2023年还就在该准则草案初步审议过程中发现的一些扫尾问题进行了讨论和决策。有关主要技术决议和进展如下：

一是关于利润表损益项目的类别和小计项目方面，主要进展包括：（1）针对有理事以及利益相关者对来自联营和合营企业的收益和费用项目在利润表中的列示类别有分歧，理事会经过再次研究并征询意见后，一方面重新确认对于按照权益法会计处理的来

自联营和合营企业的收益和费用应当计入利润表中的投资类别，另一方面允许企业在利润表中增加一个“经营利润和按权益法会计处理的投资收益和费用”小计项目，以便更好地反映有关企业业务活动情况及其业绩。（2）要求企业涉及的不仅仅是筹资交易所产生的外币汇兑差额，应当使用判断来决定该汇兑差额应当归属于利润表中的哪一类别（比如与筹资类别相关的金额应当归入筹资类别，与经营类别相关的金额应归入经营类别等）。（3）要求企业对于复合合同，如果其主负债不仅仅来自筹资交易而且该复合合同作为整体是按照摊余成本计量的，则该复合合同初始计量之后所产生的所有收益和费用应当归入筹资类别。（4）重申如果企业向其客户提供融资是其一项主要业务活动的，可以选择将与向客户提供融资相关的筹资活动及其现金及现金等价物所产生的收益和费用不分类至筹资类别，也可以选择将其所有筹资活动和所有现金及现金等价物所产生的收益和费用不分类至筹资类别。（5）澄清如果企业投资金融资产是其一项主要业务活动的，无论该企业是否有其他特定的主要业务活动，其现金和现金等价物所产生的收益和费用都应当计入经营类别。（6）明确一项资产或负债终止确认所产生的收益或费用，应当与资产或负债在其终止确认之前所产生的收益或费用分类在同一类别；明确对于那些导致资产或负债的收益或费用的分类发生变化的交易或其他事项所产生的收益和费用，应当与该交易或其他事项发生之前的相关收益和费用分类在同一类别；明确在上述两种情况下，如果一项交易或其他事项涉及到一组资产和负债，而且在该交易

或其他事项发生前相关收益或费用分类列示在利润表中的不同类别，那么只要该组资产和负债中有资产所产生的收益和费用分类为经营类别的，该交易或其他事项所产生的利得或损失应当分类为经营类别，如果该组资产和负债中所有资产所产生的收益和费用分类为投资类别的，那么该交易或其他事项所产生的利得或损失应当分类为投资类别等。

二是关于财务报表信息汇总和分解的原则及其具体要求方面，主要进展包括：（1）关于财务报表信息的分解，要求企业以清晰、可理解的、不会使财务报表使用者产生误导的方式描述所分解的金额，所使用术语的含义和方法应当透明。（2）任何财务业绩表和财务状况表中所列示的行项目应当是根据国际财务报告会计准则所确认和计量的结果，但不禁止企业在财务报表附注中所披露的有关收益或费用的分解项目并不是按照国际财务报告会计准则所确认和计量的。（3）企业原则上不得使用“其他”来命名财务报表中的项目，只有在企业无法找到更易沟通的命名方式的情况下，才允许使用。即便如此，理事会进一步要求，对于由不同的重要项目汇总形成的财务报表项目，企业应当使用尽可能精确的命名方式来反映这些项目及其金额，比如使用“其他经营费用”“其他财务费用”等名称来命名相关项目；对于由不同的不重要项目汇总形成的财务报表项目，企业应当考虑所汇总的金额是否足够大，从而财务报表使用者可能会质疑其所包括的内容，如果出现这种情况，有关该金额的进一步信息是重要的，企业应当提供相应的信息，理事会还决定将提供具体的例子来说明这种情况。（4）

当企业在财务业绩表中将经营费用按照功能分类列示的情况下,对于企业在财务报表附注中应当披露的经营费用按照性质分类的相关信息,理事会决定只要求企业披露包括在财务业绩表各经营费用功能类别行项目中的折旧、摊销、职工福利、减值和存货的减损金额,撤销了征求意见稿中要求企业披露所有的经营费用按照性质分类的项目金额,但新增了要求企业披露上述按照性质分类的经营费用所归属的财务业绩表中功能分类行项目中的金额,从而可以向投资者提供更加有用的信息;理事会还决定,上述信息应当在单一附注中披露;上述要求披露的按照性质分类的经营费用金额并不一定限于当期费用化的金额,如果有部分金额包括在有关资产的账面价值中,企业应当在附注中作出定性说明。理事会还强调,只有在企业财务业绩表中按照功能分类列示经营费用并且包括销售成本时,企业才需要单独列示销售成本项目。(5)关于企业财务状况表的列示问题,理事会明确企业应当使用资产和负债收回或结算的期限和时间特征来对资产和负债进行流动或非流动分类,企业应当按照资产和负债的流动性特征来对资产和负债进行流动性排序。理事会还明确企业应当按照资产和负债的性质和功能特征来汇总相关资产和负债,并在财务状况表中进行单独列示,至于诸如期限、流动性、计量基础、类别和税收影响等其他特征,则主要用于帮助企业识别资产和负债的性质或功能。

三是关于其他综合收益类别的名称。理事会决定维持现行准则规定的做法,不再推进征求意见稿中所提出的新的其他综合收益类别命名方法(即将其他综合收益分类为“将在损益

之外永久报告的重新计量”项目和“当未来特定条件满足时将会被计入损益的收益和费用”项目两类)。

四是关于管理层业绩指标的界定及其披露要求方面,主要进展包括:(1)在认定管理层业绩指标时所引入的可推翻假设提供进一步的指引。(2)进一步明确企业披露的管理层业绩指标与其最直接可比的准则要求或指定的小计项目或者合计项目之间各调节项目的所得税影响数的计算及其披露要求。允许企业按照有关基础交易发生地的法定税率计算调节项目的所得税影响数。(3)澄清和明确管理层业绩指标的披露要求与其他国际财务报告会计准则之间的关系,尤其是与经营分部和中期财务报告准则之间的关系。

五是关于现金流量表有关的改革。理事会决定确认征求意见稿中的提议,即对于那些不属于准则规定的特定主营业务活动的企业(如一般工商企业),其收到的利息应当计入现金流量表中的“投资活动所形成的现金流量”;对于特定主营业务活动的企业(如有关金融类企业),其收到的股利和支付的利息应当计入现金流量表中的单一类别(即经营活动、投资活动或者筹资活动所形成的现金流量)。

考虑到《国际财务报告准则第18号》将替代《国际会计准则第1号——财务报表列报》,理事会还就新准则的新旧衔接规定进行了讨论,并作出相应规范。

(二)关于“非公共受托责任子公司——披露”项目

2023年,理事会继续根据2021年7月发布的“非公共受托责任子公司——披露”准则项目征求意见稿所收到的反馈意见,对该项目剩余议题

进行讨论和决策。“非公共受托责任子公司——披露”准则项目的目的是在非公共受托责任子公司遵循国际财务报告会计准则的同时,简化其财务报表附注应予披露的信息,同时又确保其向财务报表使用者提供了有用信息。理事会在2023年主要就该准则的结构、非公共受托责任子公司财务报表一些具体信息披露内容的增减完善、该准则与《中小主体国际财务报告会计准则》之间的关系、准则实施的有关过渡条款等进行了讨论和决策,在此基础上完成了所有技术决策,并决定新准则的生效日期为2027年1月1日,新准则将成为《国际财务报告准则第19号——非公共受托责任子公司:披露》(以下简称《国际财务报告准则第19号》)。有关主要技术决议和进展如下:

一是关于准则的结构。理事会决定,新准则不包括披露目标和应用准则规定的披露要求的指南。

二是关于准则中涉及的具体披露内容。理事会决定,删除征求意见稿中提议的部分披露内容,包括关于《国际财务报告准则第1号——首次采用国际财务报告准则》的披露内容中涉及要求企业披露每项会计政策变更的性质的描述的内容;关于《国际财务报告准则第7号——金融工具披露》规定的披露内容中涉及要求企业披露其决定进行套期并适用套期会计的风险头寸所对应的每一风险类别的风险管理策略的内容,以及企业因受基准利率的改革而使其所暴露的风险发生变化进而导致其风险管理策略发生变化的描述的内容等。

理事会还决定新增部分披露内容,主要包括关于《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》中要求企业披露归属于终止经营所涉及的经营、投资活动和筹资活动的净现金流量信息；关于《国际财务报告准则第7号——金融工具披露》中要求企业披露关于非衍生金融负债和衍生金融负债的期限分析的信息，以及企业如何管理上述金融负债流动性风险的相关信息；关于《国际会计准则第24号——关联方披露》中要求企业在适用政府相关企业豁免披露有关关联方披露规定外，应当披露政府的名字及其与报告主体关系的性质，以及其他能使财务报表使用者理解关联方交易影响的充分具体的信息，比如每一单一重大交易的性质和金额，其他单项不重大但合计重大的交易的定性或定量信息等。

三是关于该准则与《中小主体国际财务报告会计准则》之间的关系。理事会明确，“非公共受托责任子公司——披露”准则属于国际财务报告会计准则的组成部分，它与国际财务报告会计准则中的有关确认、计量和列示要求构成一个整体。在制定该准则时，有关应用该准则的成本与收益的评估也应当与应用《中小主体国际财务报告会计准则》的成本与收益评估单独分开进行。

理事会还就该准则的新旧过渡规定作出了相应规范，对今后该准则的维护问题进行了明确。

二、“费率管制活动”项目完成绝大多数技术决策，即将进入收尾决策和准则起草阶段

2023年，理事会继续根据2021年发布的“费率管制活动”准则项目征求意见稿反馈意见情况，以及在对后续理事会所作决议与征求意见稿变化较大的部分听取利益相关者意见的基

础上，针对管制资产和管制负债的确认和终止确认标准问题、计量问题、计量单元问题、财务报表列示问题等进行了深入讨论，完成了“费率管制活动”准则项目的绝大多数主要技术决策，项目进入尾声。2024年，理事会将就费率管制活动相关的披露要求、准则新旧衔接等剩余议题进行讨论和决策，在此基础上，进入最终准则的起草阶段。有关主要技术决议和进展如下：

一是关于管制资产和管制负债的确认问题。主要进展包括：(1) 澄清费率管制活动有关的现时权利或义务的可执行性与管制资产和管制负债确认之间的关系，明确存在可执行的现时权利和可执行的现时义务是确认一项管制资产或管制负债的前提，即使该存在有不确定性，上述权利和义务也可能是可执行的。(2) 进一步明确管制资产和管制负债的确认门槛，要求企业即使在管制资产或管制负债的存在具有不确定性的情况下，只要该管制资产或管制负债很可能存在，企业就应当确认一项管制资产或管制负债。(3) 要求企业应当确认在财务报告期末存在的所有管制资产和管制负债。(4) 明确任何因外币计价的管制费率所产生的管制资产或管制负债应当在应用《国际会计准则第21号——汇率变动的影响》时作为货币性项目处理。

二是关于管制资产和管制负债的终止确认问题。主要进展包括：(1) 明确管制资产和管制负债终止确认的基本原则，在企业通过调增向客户收取的未来管制费率从而收回部分或全部管制资产时，应当终止确认管制资产；在企业通过调减向客户收取的未来管制费率从而履行部分或全部管制负债时，应当终止确认管制负债。(2)

澄清在已确认的管制资产或管制负债不再满足“很可能”确认门槛时，企业应当终止确认管制资产或管制负债。(3) 增加在由监管机构或者监管机构指定的其他机构来结算有关权利或义务时，终止确认有关管制资产和管制负债的指南，并要求企业应当将终止确认的管制资产或管制负债与任何新确认的资产或负债之间的差额计入当期损益。(4) 明确当一项管制资产或管制负债被加计至企业管制资本金或从管制资本金中扣减，而且企业的管制资本金与其固定资产没有直接关系的，企业应当终止确认该管制资产或管制负债，并将相关管制费用或管制收益计入当期损益。

三是关于管制资产和管制负债的计量问题。主要进展包括：(1) 要求企业在估计管制资产或管制负债所产生的未来现金流量时，该估计应当反映未来现金流量金额或时间的不确定性，同时企业应当评估是企业自身还是顾客承担了未来现金流量的不确定性，如果是企业承担了相关信用风险的（即企业向顾客提供了商品或服务但顾客没有支付应付的款项），企业应当估计不可收回的金额，并仅将其分配至管制资产，而非管制负债。明确企业在估计管制负债所产生的未来现金流量时，不应当反映企业自身不履约风险。(2) 重申在利用以现金流量为基础的计量技术计量管制资产或管制负债时，企业可以使用“最可能金额”法或“期望值”法来估计不确定的未来现金流量，前提是企业所选用的方法应当预期能够更好地预测现金流量。(3) 澄清当企业使用“期望值”法来估计不确定的未来现金流量时，应当考虑所有可能情况下的结果，包括管制资产或管制负债将不存在的情

况,或者即使存在管制资产或管制负债但将不产生未来现金流量的情况等。(4)要求企业只有在事实或环境发生重大变化从而导致其所使用的计量方法不再能更好地预测现金流量时,才需重新评估估计不确定未来现金流量的方法。(5)明确不对管制资产制定单独的减值测试规定。

四是关于与业绩激励相关的补偿金额的处理问题。理事会重申允许将与业绩激励相关的金额作为准许补偿总额的组成部分(包括与工程建造相关业绩的补偿金额)。对于长期业绩激励相关的金额,企业应当进行估计,并使用合理且可支持的基础将其按比例分摊至报告期。

五是关于管制资本金与固定资产直接或非直接关系的概念及其应用问题。理事会认为,引入管制资本金与固定资产是否有直接或非直接关系的概念有助于识别企业基于管制资本金所收取的管制补偿所产生的时间性差异,从而有助于确认相应的管制资产和管制负债。考虑到这是一个新引入的概念,为便于操作,理事会决定提供进一步的应用指南和示例,比如,如果企业能够在资产层面上跟踪管制资本金和固定资产之间的差异,就是一个两者之间有直接关系的很强的迹象。

六是关于管制收益和管制费用、管制资产和管制负债在财务业绩表和财务状况表中的列示问题。理事会经过研究和讨论认为,管制收益减去管制费用符合收入的定义,因此决定改变原征求意见稿的提议,将其分类为收入的组成部分,并要求企业在财务业绩表中予以单独列示。关于管制资产和管制负债在财务状况表中的列示问题,理事会经过讨论,要求企业应

当在财务状况表中单独分别列示管制资产和管制负债,并按照财务报表列报的基本要求将管制资产和管制负债进行流动和非流动的区分,除非企业所有的资产或负债是按照流动性顺序排序列示的。

三、积极应对新兴经济和交易问题,完成多项国际准则修订项目

为了积极应对近年来国际经济和交易中出现的新型会计问题,IASB于2023年完成了“国际税收改革——支柱二规则”“供应商融资安排”“缺乏可兑换性”等多项国际财务报告会计准则修订项目,及时解决了近年来出现的一些新兴会计实务问题,进一步填补了有关会计规范空白,有助于提升企业财务信息透明度,增强国际财务报表的可比性和有用性。

(一)关于“国际税收改革——支柱二规则”项目

多年来,经济合作与发展组织(OECD)一直致力于国际税收改革,以推动国际贸易和竞争的公平性。2021年12月,OECD发布了一项有关税基侵蚀和利润转移包容性框架的成果,即《经济数字化所带来的挑战——全球反税基侵蚀规则(支柱二)》(以下简称支柱二规则),要求大型跨国公司缴纳的最低所得税税率为15%,如果有子公司缴纳的所得税税率低于15%的,则企业(特别是企业集团的最终母公司)应当补缴不足15%部分的所得税(即补足税,Top-up Tax)。该项措施直接影响到有关企业的所得税会计处理及其信息披露,投资者亦高度关注其对有关企业财务状况、经营成果和现金流量的影响。为此,IASB于2022年紧急立项,启动了对

《国际会计准则第12号——所得税》(以下简称《国际会计准则第12号》)的修改,并于2023年1月9日发布了《国际税收改革——支柱二规则:对<国际会计准则第12号>的修订》征求意见稿,征求意见期为60天。

理事会在该征求意见稿征求意见结束后,及时对所收到的反馈意见进行了分析和讨论,对征求意见稿提出的方案进行了修改完善并作出了最终决议,于2023年5月23日发布《国际会计准则第12号》最终修订稿,为OECD推出的《国际税收改革——支柱二规则》提供了统一的会计处理方案,其核心内容主要包括:

一是企业因各国或地区实施支柱二规则所颁布的或者实质上颁布的税法所产生的所得税,适用《国际会计准则第12号》进行会计处理。

二是在《国际会计准则第12号》中作出例外会计处理规定,即要求企业既不应确认也不需披露与支柱二规则有关的递延所得税资产和递延所得税负债信息。

三是新增有关国际税收改革——支柱二规则的信息披露要求,具体包括:(1)要求企业应当披露其已经应用了与支柱二规则有关的递延所得税资产和递延所得税负债的例外会计处理规定的信息。(2)要求企业应当单独披露与支柱二规则有关的当期所得税费用(或收益)的信息。(3)要求企业在支柱二规则相关的法律法规颁布或者实质上颁布但尚未生效的期间,披露已经知道的或者可以合理估计的有助于财务报表使用者理解上述法律法规所产生的支柱二规则所得税影响的信息。

理事会还对上述新增规定的生效日期进行了讨论,决定对于上述第一、

二和第三点中的第一项披露要求,应当自新准则修订稿发布之日起立即生效,并按照《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》追溯适用;对于上述第三点中的其他披露要求,则应当自2023年1月1日起生效,但对于2023年12月31日之前披露的中期财务报告不作相关披露要求。

除此之外,理事会于2023年还对《中小主体国际财务报告会计准则》进行了紧急修订,对受支柱二规则影响的中小主体应当如何进行有关所得税会计处理和信息披露进行了规范。

(二) 关于“供应商融资安排”项目

供应商融资安排通常包括供应链融资、应付款融资、反向保理协议等,是企业融资的一种重要方式,近年来在实务中应用越来越广泛。在供应商融资安排下,企业(购货方)从供应商处购买货物并获得一定期限的付款信用期,在向供应商支付款项上,则由一家或多家融资提供方在协议规定的企业应付款项日或之后为企业向供应商支付款项。其实质是协议为企业(购货方)提供了付款展期或者为供应商提供了提前付款安排(相对于发票付款日而言)。在这种情况下,企业是否能够在财务报表中充分及时地揭示相关信息,从而有助于财务报表使用者评估这些融资安排对企业负债、现金流量以及流动性风险敞口的影响,就显得十分关键,这也是IASB开展“供应商融资安排”项目、对《国际会计准则第7号——现金流量表》和《国际财务报告准则第7号——金融工具披露》作出相应修改的主要目标。

为此,理事会在充分研究并广泛

征求意见的基础上,要求企业披露以下有关供应商融资安排的汇总信息:

一是供应商融资安排的条款和条件,如果供应商融资安排的条款或条件不相似的,应当分开披露。

二是报告期期初和期末作为供应商融资安排构成部分的金融负债的账面金额及其在财务状况表列示的相关行项目、上述金融负债中供应商已经从融资提供方收到款项的金额,以及上述金融负债和不属于供应商融资安排构成部分的可比应付账款的付款到期日范围(如发票日之后的30~40天)。

三是在上述供应商融资安排构成部分的金融负债账面金额中,因诸如业务合并、汇兑差额以及其他不要求使用现金或现金等价物的交易等的非现金变动的类型和影响。

理事会期待通过要求企业(购货方)披露上述与供应商融资安排有关的定性和定量信息,大大提高企业供应商融资安排的透明度,从而满足财务报表使用者的信息需求。

理事会在2023年重点就“供应商融资安排”项目的新旧衔接和生效日期等进行了讨论和决策,并于2023年5月23日发布了最终准则修订稿。根据准则修订稿,上述有关企业供应商融资安排的新增披露规定自2024年1月1日的年度报告期间生效,同时允许提前采用,但需披露提前采用的事实。

(三) 关于“缺乏可兑换性”项目

对于某些跨国经营的企业而言,有时会遇到其境外经营国或地区的货币无法或者难以进行兑换的情况。在这种情况下应当如何认定货币缺乏可兑换性的情形,企业应当如何确定外币折算汇率以进行外币交易或外币财务报表的折算是IASB“缺乏可

兑换性”项目的主要目标。理事会在2022年完成了该项目的主要技术决议,2023年重点就该准则修订项目的新旧衔接和生效日期等进行了讨论和决策,并于2023年8月15日发布了《国际会计准则第21号——汇率变化的影响》最终准则修订稿,生效日期为2025年1月1日,允许企业提前执行。新的准则修订稿明确了以下几个方面的内容:

一是关于货币可兑换或不可兑换的界定。当企业在一定时间范围内(允许因正常的管理方面的原因所导致的延误)能够通过市场或者兑换机制获得其他货币,而且兑换交易能够产生可执行权利和义务的,该货币认定为可兑换成其他货币。反之,该货币将认定为不具有可兑换性。企业应当在计量日并根据特定目的来评估某一种货币是否能够兑换成另一种货币。

二是在货币不具有可兑换性的情况下应当如何估计现行汇率。当一种货币不能兑换成另一种货币时,企业应当估计在计量日的现行汇率。新修订的准则明确了估计现行汇率的目标是反映在计量日通行经济条件下市场参与者开展正常兑换交易所将使用的汇率。新修订的准则虽然没有明确规定估计现行汇率的方法,但是允许企业使用未经调整的可观察的汇率(如企业可能无法获得支付某外币股利的汇率,但能够获得进口该外币计价的某种商品的汇率)或者其他估计技术,比如企业可使用不产生可执行权利或义务的市场或兑换机制下的兑换汇率(如非官方汇率)并作适当必要的调整,来估计现行汇率。

三是增加有关披露。包括要求企业披露不可兑换的货币及其兑换受限

的描述、受不可兑换货币影响的交易的描述、所影响的资产和负债的账面价值、所使用的现行汇率以及该汇率是按照什么方法确定的信息,在使用估计技术估计现行汇率的情况下有关估计技术的描述及其所使用的输入值和假设的定性和定量信息,企业因货币不可兑换性所暴露的风险类型的定性信息以及每类风险所影响的资产或负债的性质和账面价值等。新修订的准则还要求企业在其境外经营的功能货币不可兑换成列报货币,或者列报货币不可兑换成境外经营的功能货币情况下,应当披露该境外经营及其汇总财务信息等内容。

四、“业务合并——披露、商誉和减值”“权益法”“准备(预计负债)”等项目积极推进,即将发布征求意见稿

2023年,IASB继续同步推进“业务合并——披露、商誉和减值”“权益法”“准备(预计负债)”等多个准则项目,并取得了突破性进展,理事会预计将在2024年陆续发布上述项目征求意见稿。

(一)关于“业务合并——披露、商誉和减值”项目

理事会于2022年讨论通过了旨在改进业务合并交易透明度的一揽子信息披露方案,并决定对于商誉的后续计量继续维持现行的仅进行商誉减值测试的规定,不重新引入商誉摊销的会计处理方法。2023年,理事会继续就该项目的剩余议题进行讨论和决策,主要进展包括:

一是通过豁免披露的有关规定。针对理事会通过的一揽子有关业务合并的信息披露方案,有利益相关者认为有些需要披露的信息可能会涉及企

业商业敏感性信息,为此理事会听取有关方面意见的基础上,决定允许企业豁免披露一些特定的信息项目,前提是披露这些信息预期会对企业实现业务合并目标产生严重损害。理事会还决定为该豁免披露规定提供具体的应用指引。

二是要求企业披露业务合并实际业绩是否达标的信息。理事会决定,在业务合并发生后的后续期间里,企业应当在财务报表附注中披露其业务合并的实际业绩是否达到了业务合并原设定目标的定性声明,同时,允许企业对该披露要求适用上述豁免披露规定。理事会还决定,在后续期间,只要企业管理层还继续监控业务合并的后续业绩是否达标,企业就应当继续披露业务合并后续业绩相关信息。关于业务合并应当达到的具体目标信息,理事会允许其可以是一个点估计,也可以是一个区间估计。

三是要求企业披露业务合并预期协同效应相关信息。理事会在2022年曾经决定要求企业在业务合并发生当期披露业务合并预期协同效应的定量信息,理事会在2023年通过研究和讨论,决定对上述披露要求进一步细化,具体包括要求企业按照类别披露预期协同效应的定量信息,比如总收入协同效应、总成本协同效应、其他类型的协同效应总计数等。

四是明确企业管理层识别应披露业务合并后续业绩信息的层级水平。理事会决定应当按照企业关键管理人员层次来识别应予披露的业务合并后续业绩信息,即企业应当披露的是企业关键管理人员所监控的业务合并后续业绩信息。关键管理人员的界定标准应当与《国际会计准则第24号——关联方披露》的相关规定相一致。

五是改进现行的包含商誉的现金产出单元减值测试方法。关于因业务合并所形成的商誉的减值,企业应当适用《国际会计准则第36号——资产减值》(以下简称《国际会计准则第36号》)的相关规定进行处理。为此,理事会对《国际会计准则第36号》的有关规定进行了研究、讨论和修订完善,主要包括:(1)为减值测试目的,在估计使用价值有关现金流量时,不再禁止企业不应当包括源自其尚未作出承诺的未来重组的相关现金流量和与改进或增强资产业绩相关的现金流量,不再要求企业仅能使用税前现金流量和税前折现率估计使用价值,只要现金流量和折现率的假设保持内在一致即可,同时要求企业应当披露其在估计使用价值时所应用的折现率是税前还是税后的。(2)继续保持现行的资产减值测试基本模型不变,继续要求企业应当对包含商誉的现金产出单元进行按年强制性定量减值测试。(3)改进现行的包含商誉的现金产出单元的减值测试的有效性,澄清企业为减值测试的目的,为何应当将商誉分配计入相关现金产出单元或者现金产出单元组的理由。明确该包含商誉的现金产出单元(或现金产出单元组)应当代表的是企业出于内部管理目的监控与商誉相关的业务的最低层次,而非企业出于内部管理目的监控商誉的最低层次。澄清该现金产出单元(或现金产出单元组)不应当大于《国际财务报告准则第8号——经营分部》所界定的“经营分部”,该“经营分部”应当是在企业出于内部管理目的监控与商誉相关的业务的最低层次基础上所认定的“经营分部”。理事会同时还要求企业披露包括包含商誉的现金产出单元(或现金产出单元组)

的报告分部的相关信息。

理事会于2023年完成了“业务合并——披露、商誉和减值”项目的所有初步技术决议工作，拟于2024年第1季度发布该项目征求意见稿。

(二) 关于“权益法”项目

2023年，理事会“权益法”项目取得了重大进展，在前期研究和听取各方面意见的基础上，形成了一系列重要决议（包括将该项目从研究阶段转入准则制定阶段），从而可能会对现行权益法会计实务产生较大影响。主要进展包括：

一是明确企业在保留其对联营企业重大影响的情况下购买联营企业额外权益的会计处理。要求企业在此情况下，应当将所购买的额外权益的成本与其在联营企业可辨认净资产公允价值所占的额外份额之间的差额计入商誉或者利得（在廉价购买的情况下）。

二是改革现行企业（投资者）与其联营企业交易产生的利得或损失的确认方式。现行《国际会计准则第28号——在联营和合营企业的投资》（以下简称《国际会计准则第28号》）规定，对于企业与其联营企业交易产生的利得或损失，应当将其中企业在联营企业所占份额的部分予以抵销，但这一规定与《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》规定的以控制为基础要求抵销集团内部交易所产生的利得或损失的理念并不一致。理事会经过研究和讨论后决定，企业应当确认其与联营企业交易所产生的所有利得或损失。

三是明确企业在初始确认其对联营企业投资时涉及的递延所得税的会计处理。要求企业应当将因确认其所享有的被投资联营企业可辨认净资产

公允价值所产生的递延所得税资产或负债计入其对联营企业投资的账面价值中。

四是明确企业获得对联营企业投资时或有对价的会计处理。要求企业在获得对联营企业投资时，涉及或有对价的，应当将该或有对价按照公允价值计量，并计入企业对联营企业的投资成本中。在后续计量中，如果该或有对价被分类为权益的，应当对其后续结算在权益中进行处理；如果该或有对价不被分类为权益的，则应当在每个报告期末对该或有对价按公允价值计量，公允价值的变动计入当期损益。

五是增加有关信息披露要求。主要包括：（1）明确披露的目标是要求企业披露有助于财务报表使用者评估企业对联营企业投资对企业财务报表有关金额变动的影响，为实现这一目标，企业应当披露其对联营企业投资期初期末账面价值变动调节情况。（2）要求企业在财务报表附注中披露其在保留对联营企业重大影响的情况下，因联营企业发生其他净资产变动而导致企业所占联营企业所有者权益份额发生变动所确认的利得或损失金额。（3）要求企业披露其与联营企业之间交易所产生的利得或损失信息。（4）企业对联营企业投资涉及或有对价的情况下，在获得对联营企业重大影响时应当披露构成企业对联营企业投资成本组成部分的或有对价金额、或有对价安排的描述及其支付金额的确定基础、或有对价结果范围的估计（非折现金额）或者对价结果范围无法估计的事实和理由（在或有对价结果范围无法估计的情况下），如果未来企业应予支付的最大金额是无限的，企业应当披露该事实；在后续每一报

告期，企业应当披露所确认的或有对价金额的任何变动、或有对价结果范围的变动及其原因、计量或有对价的估值技术和关键模型输入值等信息。

六是明确“权益法”项目中企业对联营企业投资按权益法会计处理应用问题的有关决议同样适用于企业对合营企业投资和单独财务报表中企业对子公司投资按权益法会计处理的情况。

理事会下一步将继续研究是否有其他权益法会计应用问题需要讨论，并计划在2024年下半年发布“权益法”项目征求意见稿。

(三) 关于“准备（预计负债）”项目

2023年，“准备（预计负债）”项目在理事会设定的对《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》作三个小范围修订方面都取得了重要进展，主要包括：

一是关于准备（预计负债）确认的基本概念问题，主要涉及对于企业通过未来行动可以避免的义务，企业应当在何时确认准备的问题，理事会专门从企业是否因过去的交易事项使得企业承担了现时义务的角度进行了研究和讨论。

二是关于应包括在准备的计量中的成本是否仅限于履行义务的增量成本还是还应当包括与履行义务直接相关的其他成本的分配部分，理事会决定两者都应当包括。

三是关于准备的计量中所使用的折现率的确定是否应当反映企业的非履约风险（自身信用风险）问题，理事会决定该折现率的确定只需反映货币时间价值，即无风险利率，无需根据非履约风险调整折现率。

理事会下一步将继续讨论该项目

的剩余问题,并计划在2024年下半年发布征求意见稿。

五、金融工具相关项目继续有序推进,并取得积极进展

2023年,IASB继续有序推进金融工具相关项目,包括“金融工具分类和计量的修订”“具有权益特征的金融工具”“动态风险管理”“《国际财务报告准则第9号——金融工具》(以下简称《国际财务报告准则第9号》)减值部分实施后审议”等项目,理事会还应利益相关者的需要,紧急新增了“电力购买协议(Power Purchase Agreements)”项目,拟在金融工具准则下解决当前一些国家或地区推出的与利用绿色能源有关的电力购买协议所涉及的会计处理问题。

(一)关于“金融工具分类和计量的修订”项目

根据《国际财务报告准则第9号》分类和计量部分实施后审议的结果,理事会于2022年启动了对金融工具分类和计量相关规定的修订工作,并于2023年3月发布了征求意见稿。征求意见稿于2023年7月19日截止。征求意见稿结束后,理事会对收到的反馈意见进行了详细分析和讨论,并着手修改完善征求意见稿中提出的方案。主要进展包括:

一是关于征求意见稿中提议的通过电子现金转账方式结算的金融负债的终止确认要求,理事会除了对个别文字作出修改和澄清外,决定继续推进征求意见稿中提出的方案。

二是关于征求意见稿中提议的新增的指定为以公允价值计量且其公允价值变动计入其他综合收益的权益工具投资相关信息披露要求,理事会决定继续推进征求意见稿中提出的

方案,同时明确对于企业指定的按公允价值计量且其公允价值变动计入当期损益的权益工具投资应予披露的有关信息应当按照权益投资的类别予以披露。

理事会下一步将继续讨论征求意见稿中涉及的剩余议题,计划于2024年上半年完成所有议题的讨论和决策,并发布对金融工具准则确认和计量部分的最终修订。

(二)关于“具有权益特征的金融工具”项目

2023年,理事会“具有权益特征的金融工具”项目在2021、2022年就有关议题作出决议的基础上,继续推进剩余议题的研究、讨论和决策。主要进展包括:

一是进一步澄清现行《国际会计准则第32号——金融工具列报》中有关区分金融负债和权益工具的“固定换固定条件”的原则,即当可转换债券的持有者可以在两个固定转换率之间选择不同类型的企业自身股票时,如果企业知道在上述选择权行使时将交换的每一类型自身股票的功能货币单位数量,则表明满足了“固定换固定条件”。

二是进一步澄清金融工具包含需要企业回购其自身权益工具义务(包括企业签发的对非控制权益的看跌期权)的情况下的会计处理,并确保准则中对于包括或有结算条款的金融工具的会计处理规定的内在一致性。

三是明确法律规定对金融工具分类的影响,要求企业在决定金融工具分类时,只需要考虑除适用法律规定之外或者比适用法律更具体的金融工具可执行合同条款所产生的权利和义务。

四是进一步规范权益工具的列示

要求,要求企业在财务状况表中,应当将归属于母公司普通股股东的发行股本和储备金单列行项目进行列示,并与归属于母公司其他所有者的发行股本和储备金分开列示;要求企业在权益变动表中,应当将每一类别的普通股股本与每一类别的其他投入权益项目分开列示;要求在财务业绩表中,应当将归属于母公司普通股股东的当期损益和综合收益与归属于母公司其他所有者的相应金额分开列示;要求企业在权益变动表或者财务报表附注中,应当将当期确认的普通股股利金额与其他所有者的股利金额分开列示或者披露,相应的每股股利金额的信息也应当分开列示或者披露。

五是进一步规范有关信息披露要求,包括进一步完善理事会于2021年作出的有关金融工具条款和条件的披露要求,进一步要求企业新增披露与金融工具分类和列示有关的信息,比如在企业因受合同以外环境变化导致其合同条款实质发生变化进而需要对金融负债或者权益进行重分类的,企业应当披露金融负债或权益重分类的金额、时间以及重分类的原因;对于包括企业回购自身权益工具义务的金融工具,企业应当披露在初始确认该义务时权益消减的金额及其所属的权益项目以及金融负债新增的金额,因重新计量计入当期损益的利得或损失等信息。

六是明确新旧衔接规定,原则上要求企业对于新修订的准则规定采用追溯调整法,即财务报表比较信息应当予以重溯。理事会还对部分特定情况作出了特殊衔接规定,以有助于准则的贯彻实施。

理事会于2023年完成了“具有权益特征的金融工具”项目的所有议题

的讨论和决策工作，并于2023年11月29日发布了征求意见稿，征求意见截止日为2024年3月29日。

（三）关于“动态风险管理”项目

2023年，理事会“动态风险管理”项目在前期研究和所作决议的基础上，继续推进该项目剩余议题的研究、讨论和决策。主要进展包括：

一是明确在动态风险管理模型下，符合条件的可指定为当期净开放风险头寸的项目，除了以摊余成本计量的金融资产以外，还可包括按公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，但不应当包括以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。对于在动态风险管理模型中可以指定的未来交易，如果该未来交易是现行金融资产或金融负债按照现行通行市场利率所作的再投资或者再融资，并且预期将会发生的，可以包括在当期净开放风险头寸中，对于其他未来交易，则必须满足“很可能发生”的条件才能够包括在当期净开放风险头寸中。理事会还允许企业将被套期敞口包括在当期净开放风险头寸中，只要这么做符合企业的风险管理策略。如果企业的基础金融资产或金融负债以不同货币计价的，则企业有必要将其分配至不同的动态风险管理模型中。

二是规定不要求企业对动态风险管理进行回溯性绩效评价，但要求企业在动态风险管理评价期末评价当期净开放风险头寸是否实现了其预期收益（即是否降低了盈利或经济价值的波动性）。

三是明确在动态风险管理模型中企业所管理的风险是与企业风险管理策略相一致的企业所管理的特定利率风险，企业风险上限应当在该风险基

础上构建。同时，明确了在动态风险管理模型下，基准衍生品的构建应当满足的特定原则（在动态风险管理模型下，基准衍生品被用来计算风险管理意图的公允价值变动），即基准衍生品将用于校准企业所管理风险的现行市场利率，以实现再定价期间基于风险管理意图的公允价值为零。

四是明确对于非线性衍生品（如利率期权），除了净签发期权外，只要它们的使用与企业风险管理策略相一致，可以作为动态风险管理模型中的指定衍生品；对于场外衍生品（‘off-market’ derivatives，初始指定日的公允价值不为零的衍生品），只要它们的使用与企业风险管理策略相一致，亦符合条件可以作为动态风险管理模型中的指定衍生品，但是对于该类衍生品，在计量动态风险管理调整额时，仅应考虑其初始指定日之后所发生的公允价值变动额。

理事会在2024年将进一步讨论动态风险管理项目的剩余议题，计划于2025年上半年发布该项目征求意见稿。

（四）关于《国际财务报告准则第9号》减值部分实施后审议工作

理事会于2022年下半年启动了对《国际财务报告准则第9号》减值部分规定的实施后审议工作，于2023年5月30日发布了该实施后审议征求意见稿，征求意见截止日期为2023年9月27日。理事会随后对收到的反馈意见进行了汇总分析，并在2023年11月的理事会会议上就所收到的反馈意见情况进行了初步讨论。理事会将在2024年对反馈意见比较集中的具体问题逐一进行讨论，再决定下一步是否应当或者如何修改完善现行金融资产减值的有关规定及其披露要求。

六、《中小主体国际财务报告会计准则》全面审议工作继续推进，对征求意见稿进行修改完善的工作稳步推开

2023年，IASB继续积极推进《中小主体国际财务报告会计准则》的全面审议工作。《中小主体国际财务报告会计准则》第三版征求意见稿于2023年3月截止征求意见后，理事会即着手对反馈意见进行汇总分析，听取中小主体实施工作组成员对下一步修订完善征求意见稿的意见，并在此基础上开始逐步讨论和决策《中小主体国际财务报告会计准则》第三版所涉及的相关议题，理事会同意继续按照与国际财务报告会计准则靠齐的原则推进《中小主体国际财务报告会计准则》第三版的修订工作。主要进展包括：

一是关于公共受托责任（Public Accountability）的界定。《中小主体国际财务报告会计准则》适用于非公共受托责任主体，因此公共受托责任的界定至关重要。理事会确认了征求意见稿中提议的修改方案，即银行、信用社、保险公司、证券公司、共同基金、投资银行等主体通常满足现行《中小主体国际财务报告会计准则》界定的公共受托责任的第二条标准，因此不应适用《中小主体国际财务报告会计准则》。

二是关于提供教育性材料的一般方法。征求意见稿中提供了一些示例等教育性材料，为简化《中小主体国际财务报告会计准则》，理事会经过讨论决定不将教育性材料包括在准则中，而是通过未来更新与现行的《中小主体国际财务报告会计准则》第二版相配套的教育模块的方式，或者提



图 张庆龙

供类似的综合性教育材料的方式予以提供。

三是关于来自客户合同的收入的会计处理。理事会决定应当反映《国际财务报告准则第15号——来自客户合同的收入》的基本原则，并在此基础上再对有关会计处理予以简化。

四是关于开发成本的确认。理事会决定，不引入征求意见稿中提出的允许对符合条件的开发成本予以资本化的会计政策选择权。保留现行准则中对所有开发成本费用化的做法。

五是关于借款费用的确认。继续保留现行准则的做法，即要求将所有借款费用都费用化。

六是关于公允价值计量。除了根据反馈意见进一步简化该部分内容外，起草语言并将原征求意见稿附录中包括的示例转入未来的教育性材料之外，确认征求意见稿中提议的方案。

七是关于投资性主体。决定不在《中小主体国际财务报告会计准则》中增加有关投资性主体的额外规定。

八是关于权益工具抵销的规定。现行《中小主体国际财务报告会计准则》规定，企业发行权益工具，但尚未收到现金或其他资源的，企业应当

在其财务状况表中将该应收金额用于抵销权益工具，而不应确认一项资产。反馈意见中对此规定有不同意见，尤其是一些国家或地区的相关法律法规规定与该会计处理规定不尽一致。为此，理事会决定维持现行准则的规定，并提供一项豁免条款，即如果准则的规定与企业所在国家或地区的法律法规相冲突时，企业可以豁免适用该规定。

九是关于合营安排。确认征求意见稿的提议，即采用与《国际财务报告准则第11号——合营安排》一致的“共同控制”的定义，保留现行《中小主体国际财务报告会计准则》对于合营安排的三分类，即共同控制资产、共同控制经营和共同控制主体。

理事会将在2024年将进一步讨论《中小主体国际财务报告会计准则》全面审议的剩余议题，待全部议题讨论完后即着手起草并发布《中小主体国际财务报告会计准则》第三版的最终稿。

理事会将在2023年还决定将最近针对国际财务报告会计准则修订的有关供应商融资安排、缺乏可兑换性等内容，根据《中小主体国际财务报告

会计准则》与全套国际财务报告会计准则相靠齐的原则，重新发布一项征求意见稿，以便在征求意见结束后将相关内容亦包括在《中小主体国际财务报告会计准则》第三版中。

七、其他主要准则项目根据形势发展需要积极推进或者予以调整

（一）关于“在财务报表中的气候相关和其他不确定性”项目

2022年，IASB完成了第三次议程咨询工作，决定在未来5年内新增无形资产、现金流量表及其相关事项两个大的准则项目，增加气候相关风险作为准则维护项目。2023年，考虑到气候相关风险对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响越来越重要，财务报表使用者也认为目前企业在这方面的信息披露存在不足，为此，理事会及时启动了该项目。同时考虑到在实务中，气候变化风险和企业面临的其他不确定性有时相互影响，难以明确区分，因此，理事会决定将该项目定名为“在财务报表中的气候相关和其他不确定性”，以更好地反映实际情况，更完整地反映企业面临的风

险和不确定性。

理事会初步认为,国际财务报告会计准则是原则导向的会计准则,现行准则规范的原则已经较为充分地涵盖了如何在财务报表中反映气候相关和其他不确定性的原则,核心是如何引导企业应用这些原则在财务报表中将气候相关和其他确定性的财务影响及时反映出来。为此,理事会初步决定该项目的重心是基于实务反映的问题,探索起草有关应用举例,引导实务变化,并研究是否需要对相关准则作小范围修改(比如有关现行准则规定的涉及估计不确定性的披露内容)。理事会计划在前期研究并听取各方面初步意见的基础上,于2024年上半年决定该项目的发展方向。

(二)关于“《国际财务报告准则第15号——来自客户合同的收入》实施后审议”项目

IASB于2023年6月29日发布了《国际财务报告准则第15号——来自客户合同的收入》实施后审议征求意见稿,征求意见截止日为2023年10月27日。理事会随后对收到的反馈意见进行了汇总分析,将于2024年决定该项目的下一步举措。

(三)关于“管理层评论”项目

IASB于2021年5月发布了“管理层评论”项目征求意见稿,2022年3月和4月对收到的反馈意见进行讨论。但考虑到该项目与ISSB制定的可持续披露准则密切相关,IASB决定等待ISSB启动其第一次议程咨询并就该项目相关的内容和发展方向公开征询意见后再决定该项目的下一步发展方向。2023年,ISSB发布其第一次议程咨询征求意见稿,并收到了有关反馈意见。IASB将根据这些相关的信息,计划于2024年上半年讨论决定

“管理层评论”项目的发展方向。

(四)关于“采掘活动”项目

自2018年立项到2023年,IASB对“采掘活动”项目进行了系统研究,包括是否需要规范现行勘探和评估支出的确认和计量要求,以解决实务中相关会计政策应用的不一致问题,是否需要进一步改进信息披露要求,以提高财务报表中有关勘探和评估活动信息的透明度、可比性和相关性,是否需要改进其他相关国际财务报告会计准则,以解决与采掘活动相关交易或事项的会计处理问题等。在经过大量的研究、讨论并反复征求利益相关者的意见后,理事会认为,尽管现行实务关于勘探和评估支出存在多种不同的会计处理方式,但是投资者和其他财务报表使用者认为,这些会计政策的多样性并不是他们关注的重点,他们可以从多种渠道获得相关信息。另外从成本收益分析的角度,也没有足够的证据表明,推进准则制定程序所带来的收益会高于因执行新的规定所带来的额外成本。因此,理事会经过综合考虑,决定终止该项目,并于2023年12月7日发布了该项目总结报告。

(五)关于“同一控制下业务合并”项目

IASB“同一控制下业务合并”项目旨在填补现行国际财务报告会计准则体系中关于同一控制下业务合并会计处理规范的空白。为此,理事会于2020年11月发布了该项目讨论稿,讨论稿提议对于同一控制下业务合并会影响企业非控制权益的,原则上应当采用购买法,对于同一控制下业务合并并不影响企业非控制权益的,应当采用账面价值法。理事会随后对讨论稿的反馈意见进行了汇总分析和讨论,并于2022年11月起开始讨论同一控制

下业务合并会计处理的基本方法。但因出现意见分歧,随后理事会于2023年年初起启动了新一轮针对性的征求意见,并提出了若干备选方案听取理事会各有关咨询组和企业、投资者、审计师、国家准则制定机构等意见。

根据新一轮征询意见的情况,理事会认识到不同国家或地区的企业对于同一控制下业务合并的会计处理存在不同的方式,但是从财务报表使用者的反馈意见来看,他们能够应对现行同一控制下业务合并会计处理的多样性,而且不同国家或地区的财务报表使用者对于同一控制下业务合并的信息需求似乎并不一致,有些国家或地区的使用者青睐以购买法为基础提供的信息,有些国家或地区的使用者则认为以账面价值法为基础提供的信息更加相关,更能满足其决策需求。在这种情况下,使得理事会很难制定一套能够满足全球投资者信息需要的统一的会计处理方法。而且从成本收益分析的角度,从总体上看,也很难判断对同一控制下业务合并的会计处理进行统一规范的收效一定会高于因执行新规定所带来的额外成本。因此,理事会经过综合考虑,于2023年11月决定终止该项目,并计划于2024年上半年发布该项目总结报告。

八、继续对国际财务报告会计准则的实施和在全球的一致应用提供技术支持,解释委员会的工作在其中发挥重要作用

2023年,国际财务报告准则解释委员会和IASB会计准则实施支持团队继续密切合作,着力解决国际财务报告会计准则在全球实施中的具体问题。针对全球利益相关者提交的多项准则实施问题,解释委员会于2023年

先后召开了6次会议,对16项议题进行了讨论。对于其中的8项议题,解释委员会经过讨论,以发布议程决议的方式予以解决;对于其中的2项议题,提交理事会以小范围修订准则的方式予以解决;对于其中的6项议题,尚在进展过程中,这些议题包括对理事会的现行项目提出意见、讨论理事会的国际财务报告会计准则年度改进项目等。解释委员会的工作对于及时解决国际财务报告会计准则实施中的实务问题,促进国际财务报告会计准则在全球的一致应用发挥了重要作用。

九、首批两项国际财务报告可持续披露准则正式发布,全球可比的可持续信息披露及其规范迈出重要步伐

2023年,ISSB积极开展了准则制定、准则推广应用、能力建设、与其他标准或机构间广泛协调、开展首次议程咨询等工作,为企业编制和向投资者提供可比、透明的可持续信息奠定了全球基准。主要工作进展包括:

一是于2023年6月26日正式发布了《国际财务报告可持续披露准则第1号》和《国际财务报告可持续披露准则第2号》两项准则,具有里程碑式意义,两项准则的生效日期为2024年1月1日。

二是积极推广国际财务报告可持续披露准则在全球的应用尤其是在全球资本市场的应用,并取得了一定进展,其中包括国际证监会组织经过综合评估于2023年7月25日认可了ISSB制定的准则,并向全球资本市场推荐应用。

三是积极推进与其他国际或区域性机构相关标准的互操作性,比如保持与欧盟的持续沟通,实现了与欧盟、

欧洲财务报告咨询组在气候相关披露要求上的高度协同性;接手负责原由金融稳定理事会旗下的气候相关财务披露工作组(TCFD)负责的气候相关披露进程监控工作,气候相关财务披露工作组就此完成工作使命;与全球报告倡议组织(GRI)共同合作协调可持续报告框架问题等。

四是积极开展国际可持续披露准则实施的支持和教育培训工作,与全球多家机构合作开展能力建设,开发特定的教育性材料,成立过渡实施小组,为解决新准则实施过程中的问题提供支持和帮助。

五是制定国际财务报告可持续披露分类标准,为数字化报告奠定基础。

六是修订可持续会计准则理事会(SASB)的准则,增强其国际适应性,从而为贯彻实施《国际财务报告可持续披露准则第1号》提供支撑。

七是开展第一次议程咨询工作,就ISSB未来两年的工作计划发布征询意见稿征求意见,征询意见稿提出了四个研究项目(包括“生物多样性、生态系统和生态系统服务”项目、“人力资本”项目、“人权”项目和“报告的整合”项目)。ISSB将于2024年讨论决定其未来两年的工作优先计划和将开展的准则研究项目。

八是ISSB除了设立其法兰克福办公室、蒙特利尔办公室,于2023年在北京成立办公室,从而有助于强化中国与ISSB之间的关系,有助于中国利益相关者参与和影响国际财务报告可持续披露准则的制定工作。

十、未来展望

第一,国际财务报告准则第18号和第19号即将发布,新准则发布后,IASB将积极做好新准则的宣传、培训

和实施支持工作,以推动准则的实施与应用。

第二,随着IASB加速完成现有准则项目,理事会将可腾出更多资源投入新的准则项目,理事会在2024年将很有可能启动无形资产、现金流量表及其相关事项等项目,中国等各利益相关者需要做好前瞻性研究工作,以便更好更及时地参与和影响国际准则的制定工作。

第三,随着IASB“在财务报表中气候相关与其他不确定性”项目的积极推进和ISSB有关国际可持续披露准则的制定与逐步实施,两套准则之间、两类信息之间的互联互通显得越来越重要,如何更好地实现两者之间的互联互通,如何整合现行财务报表信息和其他公司报告信息,如何界定新形势下通用目的财务报告的边界,如何进一步提升财务报告信息的相关性等,都是摆在理论界和实务界面前的崭新课题,需要大家共同努力,献计献策,为国际财务报告准则的未来发展提供理论铺垫和有益的实务探索。

责任编辑 刘霖

主要参考文献

[1] 陆建桥. 国际财务报告准则2022年发展成效与未来展望[J]. 财务与会计, 2023, (8): 31-43.

[2] IASB. Exposure Draft, Financial Instruments with Characteristics of Equity Proposed amendments to IAS 32, IFRS 7 and IAS 1, November 2023.

[3] IASB. Project Summary: Extractive Activities, December 2023.