

国际财务报告准则

2019年发展成效与未来展望

陆建桥

2019年,国际会计准则理事会在全球各财务报告利益相关者的参与和支持下,积极应对国际经济金融改革与发展的新趋势和新挑战,各项工作紧张有序,务实高效,主要国际财务报告准则项目取得重要进展或者阶段性成果,对国际财务报告准则在全球一致应用的支持力度继续加大,国际财务报告准则对全球经济金融市场的支撑作用进一步稳固。国际会计准则理事会2019年与其他年度相比,还特别在8月份增开了1次理事会会议,针对IBOR(银行间同业拆放利率)的改革及时、快速、高效地做出相关会计处理决定,受到国际社会的广泛好评。2019年,国际会计准则理事会未雨绸缪,开始着力谋划2022~2026年国际财务报告准则发展规划和主要项目计划,以顺应当前和未来一段时期全球经济社会发展的需要。

一、“促进财务报告更好沟通”核心项目取得阶段性成果

制定和发展国际财务报告准则的主要目的是规范企业财务报告的行为和内容,推动全球财务报告可比、相关、透明,减少企业投资者和债权人与企业管理层之间的信息不对称,国际财务报告准则经过多年的发展和应用,在这方

面做出了卓越的努力,但一些资本市场参与者仍然认为现行企业财务报告披露了许多不相关的信息,而一些重要的相关信息则没有被披露或者被忽略了。因此,“促进财务报告更好沟通(Better Communication in Financial Reporting)”是当前国际会计准则理事会的一项中心工作,其目的是如何通过改进财务报告的内容、结构和技术传输手段等,向企业投资者和债权人等提供更加有用的信息,促进财务报告更好地扮演企业与外部使用者之间沟通的桥梁和角色作用。国际会计准则理事会目前正在进行的基本财务报表、披露动议、管理层评论以及国际财务报告准则分类标准等项目都是“促进财务报告更好沟通”这一主题的组成部分。2019年这些项目有效顺利推进,成果显著。

(一)成功发布基本财务报表项目征求意见稿,拟替代现行《国际会计准则第1号——财务报表列报》

2019年12月17日,国际会计准则理事会发布《列报和披露总则(General Presentation and Disclosure)(征求意见稿)》,其目的是改进财务报表(尤其是财务业绩表即利润表)所包含信息的列报和披露,提升其对外沟通作用。国际会计准则理事会计划在征求意见稿基础

之上听取有关意见后发布一项新的国际财务报告准则,替换已经实施数十年并反复修订的现行《国际会计准则第1号——财务报表列报》准则,征求意见稿征求意见的截止日期为2020年6月30日。征求意见稿拟主要在以下几个方面对财务报表进行改革:

一是拟将利润表中的损益项目分为4个类别,并增加3个小计项目。现行利润表列示中除了规范收入和损益(利润)之外,对其中利润的不同业务活动来源和性质没有进行细分,新的利润表拟将企业损益按照其业务活动的来源和性质分为4个类别,分别是经营性损益、投资性损益、筹资性损益以及来自一体化联营和合营企业的分享利润,同时引入3个小计项目,分别是“经营利润”“经营利润和来自一体化联营及合营企业的分享利润”“扣除筹资和所得税前利润”等小计项目,以便更好地区分企业财务业绩的不同来源,便于投资者分析、利用和比较。关于来自联营和合营企业的利润,征求意见稿将其区分为“来自一体化联营及合营企业的分享利润”和“来自非一体化联营及合营企业的分享利润”两类,其中“来自非一体化联营及合营企业的分享利润”纳入投资性损益列报,“来自一体化联营及合营企业的分享

作者简介:陆建桥,国际会计准则理事会理事。

利润”单独列示，纳入“经营利润和来自一体化联营及合营企业的分享利润”小计项目，征求意见稿还就如何区分一体化的联营和合营企业做了具体界定，并提供了指引。考虑到银行、保险、投资公司等金融企业业务的特点，征求意见稿还对这些特殊金融企业的利润表格式和内容做出了一些特别规定。

二是明确了财务报表汇总和分解信息的原则，并提出了若干分解信息披露的具体要求。征求意见稿尤其要求企业在财务报表附注中单独披露非经常损益项目，并对非经常损益项目进行了界定，提出了具体的披露要求。关于经营费用的列报和披露问题，征求意见稿取消了现行准则允许企业按照费用的性质或者功能进行列报的自由选择权，企业必须根据哪种方法能够向财务报表使用者提供最有用信息的原则来决定费用在利润表内的列报方式，如果企业采用按照费用功能方式在利润表内列报费用，其在财务报表附注中必须单独披露总的经营费用按照性质进行分类分析的相关信息。

三是规范了企业管理层业绩指标信息披露的要求，切实提高管理层业绩指标的透明度。鉴于企业管理层越来越多地披露另类业绩指标或者非会计准则业绩指标等信息，但这些信息普遍存在着透明度不高、约束性不强的情况，征求意见稿对准则规定的管理层业绩指标进行了定义，并明确规范了具体的披露要求。征求意见稿规定，管理层业绩指标是指在企业财务报表之外的公共沟通文件中使用的、对国际财务报告准则规范的财务业绩表中小计和合计项目起补充作用的、传递企业管理层关于企业某一方面财务业绩的损益小计项目。征求意见稿要求，如果企业披露了管理层业绩指标，则应当在财务报表的单一附注中披露以下内容：(1) 该业绩指标与其最直接可比的国际财务报告准则规范的

财务业绩表中小计或合计项目的调节过程；(2) 上述每个调节项目的所得税和非控制权权益影响数；(3) 每项管理层业绩指标为何代表了管理层视角的公司业绩的情况说明；(4) 管理层业绩指标的计算过程；(5) 管理层业绩指标计算方法变化情况的说明等。

四是改进财务状况表有关列示要求，以与利润表改革有关原则保持一致。征求意见稿要求企业在其财务状况表(资产负债表)中单列项目披露商誉金额、将“对一体化联营和合营企业的投资”和“对非一体化联营和合营企业的投资”分开列示，同时按照新的财务报表汇总和分解原则，某些企业的资产、负债、权益项目的列示可能也需要做出相应调整等。

五是改进现金流量表编制原则，以提高现金流量表有关分类、列示和编制的一致性。征求意见稿要求：(1) 企业在按照间接法编制经营活动现金流量时，应当以利润表中新增的经营利润小计项目作为统一的编制起点；(2) 源自“一体化联营和合营企业的现金流量”和“非一体化联营和合营企业的现金流量”应当分开列示；(3) 取消现行现金流量表准则允许的对企业收到或者发放的利息或股利所归属业务活动的选择权，原则上要求对“企业所支付的利息和股利”分类为筹资活动的现金流量，对“企业所收到的利息和股利”分类为投资活动的现金流量，同时对银行等金融企业的现金流量表，根据有关利息和股利在财务业绩表中的相关损益分类原则做出了特别规定。

(二) 明确了披露动议项目的发展方向，决定了目标测试准则有关披露目标和基本内容

国际会计准则理事会于2017年发布《披露动议——披露原则》讨论稿并对收到的反馈意见进行分析研究后，决定理事会自身应当拟定一份制定和起草各项

国际财务报告准则中有关披露内容的指南，用于规范各项准则有关财务报表信息披露内容的决策和草拟工作。理事会还决定选择《国际会计准则第19号——雇员福利》和《国际财务报告准则第13号——公允价值计量》两项准则作为目标测试，对上述有关披露起草指南进行测试。这项工作2019年取得了显著进展，同时，按照披露动议讨论稿收到的反馈意见，理事会对于企业财务报表附注中有关会计政策信息披露的简化工作也取得了实质性进展。

一是目标测试工作进展顺利，相关准则新的披露目标和披露内容基本确定。2019年，在广泛听取有关利益相关者尤其是有关投资者和企业管理者意见的基础上，根据投资者的决策模型和信息需要，国际会计准则理事会初步决定了《国际会计准则第19号——雇员福利》和《国际财务报告准则第13号——公允价值计量》两项目标测试准则中应当包括的新的披露目标，以及在新披露目标下应当披露的具体内容或者可能需要披露的内容等。国际会计准则理事会拟在2020年针对这两项准则确定的新披露目标和内容发布征求意见稿，以测试理事会拟定的披露起草指南的恰当性。

二是着力重要性判断的应用，简化财务报表中有关会计政策信息的披露。2019年8月1日，国际会计准则理事会发布了《会计政策的披露——对<国际会计准则第1号——财务报表列报>和<国际财务报告准则实务公告第2号——重要性判断>的修订(征求意见稿)》，征求意见稿的核心内容主要包括两个方面：(1) 修订《国际会计准则第1号——财务报表列报》有关会计政策披露原则的内容，将要求企业披露“重大的会计政策(Significant accounting policies)”的内容，修改为要求披露“重要的会计政策(Material accounting policies)”，以便于应用重要性判断，并对如何应用重要性

判断提供了原则指引；(2) 修订《国际财务报告准则实务公告第2号——重要性判断》，通过增加两个有关会计政策披露的应用举例来说明如何应用实务公告中提出的重要性判断四步法来披露重要的会计政策，以避免企业重复披露不重要的会计政策，简化相关披露内容，满足使用者的信息需要。该征求意见稿的征求意见稿截止日期为2019年11月29日，目前理事会正在进行反馈意见的分析，以决定下一步的工作方向。

(三) 管理层评论项目积极推进，新的非财务信息披露框架初见雏形

企业的价值相关信息不仅仅来自财务报表披露的财务信息，还有大量非财务信息，比如企业发展战略、业务模式、风险信息等，这些非财务信息在投资者进行企业价值评估时发挥着重要作用，而且对于理解财务报表中的财务信息亦大有裨益，尤其是在当前日益变化创新的经济社会环境下，这些信息显得尤为重要。这也是国际会计准则理事会与时俱进推动《国际财务报告准则实务公告第1号——管理层评论》修订项目的重要原因，因为在实务中这些信息往往披露于管理层评论中，或者从国际会计准则理事会的角度，这些相关信息披露在管理层评论中可能更为合适。

继2018年11月，国际会计准则理事会会议首次讨论并初步决定了管理层评论新的目标后，2019年，国际会计准则理事会有5次理事会会议讨论了该项目，分别就修订管理层评论实务公告的基本方法、如何基于《财务报告概念框架》的信息质量特征建立管理层评论中所披露信息应具备的质量特征要求、如何在管理层评论中应用重要性判断(包括如何将《国际财务报告准则实务公告第2号——重要性判断》的基本元素引用到管理层评论的编制中并提供额外的必要指引等)、如何界定企业的业务模式及其业务模式的基本要素、企业业务模式经

营的影响及其后果等，并做出了有关初步决议。在后续的理事会会议中，国际会计准则理事会计划就战略、经营环境和风险、经营业绩信息和企业无形资产以及环境、社会责任、公司治理等相关信息在管理层评论中的披露问题等继续展开讨论。理事会计划于2020年下半年发布该项目征求意见稿。

(四) 国际财务报告准则分类标准建设和应用支持齐头并进，以顺应财务报告信息化和数字化的需要

为顺应信息化和数字化发展的需要，国际会计准则理事会高度重视国际财务报告准则分类标准建设和应用支持工作。2019年，在国际财务报告准则分类标准内容的建设上，继续对在美国资本市场上市的采用国际财务报告准则编制财务报告的上市公司的电子报告实务进行分析，并针对新发布或者新修订的国际财务报告准则(比如因IBOR改革对《国际财务报告准则第9号——金融工具》《国际会计准则第39号——金融工具：确认和计量》的修订)及时制定相应的分类标准；在提供国际财务报告准则分类标准应用支持方面，继续及时更新有关技术支持文件，并向监管部门持续提供采用国际财务报告准则分类标准方面的支持，包括有关翻译的支持；在改进数据质量方面，和XBRL国际组织及其他利益相关者合作，不断改进电子数据信息的质量和可获得性等。

二、国际金融保险相关会计准则继续发展完善

当前国际会计准则理事会与金融保险相关的会计准则项目主要包括：(1) 修订《国际财务报告准则第17号——保险合同》(以下简称国际财务报告准则第17号)；(2) IBOR改革及其对财务报告的影响；(3) 具有权益特征的金融工具；(4) 动态风险管理。2019年，国际会计准则理事会克服金融保险项目人手紧张、

时间紧迫等因素，在上述项目方面都取得了重要进展，尤其是“修订国际财务报告准则第17号”和“IBOR改革及其对财务报告的影响”项目，国际会计准则理事会快速反应，及时应对，受到了国际社会的广泛好评。

(一) 及时发布修订国际财务报告准则第17号征求意见稿，后续修订工作积极有序推进

自国际会计准则理事会于2018年10月启动对国际财务报告准则第17号修订工作以后，理事会在较短的时间里完成了关于国际财务报告准则第17号修订的全部技术讨论和决议决策工作，于2019年6月26日发布了《修订〈国际财务报告准则第17号——保险合同〉(征求意见稿)》。该征求意见稿主要在8个领域12个方面提出了具体的修订方案和意见，主要包括：(1) 延后国际财务报告准则第17号生效日期1年(自2021年1月1日延后至2022年1月1日)，相应地，保险公司执行国际财务报告准则第9号亦延后1年；(2) 允许一些具有重大保险风险特征并符合保险合同定义的贷款合同可选择适用《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)，同时对于一些具有重大保险风险特征并符合保险合同定义的信用卡合同要求适用国际财务报告准则第9号；(3) 要求将保单取得成本在初始保单和预期续保保单之间进行分摊；(4) 对于保险合同中符合条件的投资活动相关的服务，要求分配并确认相应的利润；(5) 将国际财务报告准则第17号已经允许的风险缓释选择权的适用工具范围由现行的衍生工具扩大至再保险合同；(6) 允许将一定比例再保险合同的利得对冲初始确认时亏损的原保险合同的首日亏损，以减缓会计错配；(7) 简化财务状况表的列报要求，修改现行的按照保险合同组为基础列报相关资产或负债为按照保险合同组合为基础列报

相关资产或负债；(8) 修改有关新旧准则衔接规定，对于在保险合同准则生效日之前企业通过业务合同购入的已发生保险事故但赔付支出尚在清算过程中的保险合同，允许只确认赔付支出负债，不确认剩余保险责任负债；对于风险缓释选择权有关规定的适用日期，允许自新准则衔接日而非新准则生效日起；对于适用风险缓释选择权的相关合同和工具，允许采用公允价值法而非完全追溯法确定新旧准则衔接日的期初金额。

征求意见稿于2019年9月25日截止征求意见后，国际会计准则理事会即开始反馈意见的分析，在征求意见期间，理事会的多位理事和项目工作人员，在全球各地还参加了多场调研活动，听取各方面意见。总的来说，全球利益相关者对国际会计准则理事会的修订方案表示赞成和支持，但也提出了不少需要进一步完善和拓展的地方。为此，理事会于2019年10月份的理事会会议起，开始讨论相关反馈意见，并启动对国际财务报告准则第17号的进一步修订完善和有关决议决策工作，理事会计划在2020年年中发布国际财务报告准则第17号最终修订稿，以便于有关企业及时执行该准则。

(二) 及时启动并快速完成“IBOR改革及其对财务报告的影响”项目第一阶段工作，项目第二阶段工作也快速推进并将于近期完成

在2008年国际金融危机爆发后，国际资本市场和监管部门发现了若干起操纵伦敦银行同业拆放利率(LIBOR)案件，对有关金融产品的定价和风险管理乃至国际金融稳定与发展均产生了较为恶劣的影响。为此，二十国集团指示金融稳定理事会研究银行同业拆放利率(IBOR)改革方案，金融稳定理事会于2014年发布报告提出了IBOR改革方案，提出以新的无风险基准利率替代现行的银行同业拆放基准利率(如LIBOR)，

按照时间表，这一过程原则上将于2021年年底前完成。为此，各主要国家和地区，均在紧锣密鼓地推进IBOR改革进程，以新的备选无风险基准利率替代现行的银行同业拆放利率。但是由于许多现行金融合同均是基于当前的银行同业拆放利率拟定的，比如大量的衍生工具、存贷款利率等都是与LIBOR等银行同业拆放利率挂钩，因此，IBOR的改革及其所带来的不确定性对于企业财务报告有着广泛和直接的影响。比如，现行会计准则规定，企业对于未来预测的交易可以应用现金流量套期，前提是该交易必须满足高度可能的要求(Highly probable requirement)，但是由于IBOR改革带来的不确定性可能导致企业“高度可能的要求”无法满足，在这种情况下，按照现行准则的规定，企业将无法继续使用套期会计。再比如，由于IBOR改革带来的不确定性，使得原来能够通过套期有效性测试的套期活动，可能无法通过套期有效性测试，在这种情况下，按照现行准则的规定，企业也将无法继续使用套期会计。显然，这些企业如果其风险管理目标和策略并没有发生变化，仅仅因为IBOR改革所带来的不确定性导致其无法继续使用套期会计，对其财务状况和经营成果将会产生重大影响。

在这种情况下，国际会计准则理事会在2019年将“IBOR改革及其对财务报告的影响”这一项目居于十分优先的位置，为了尽快应对IBOR改革对会计处理问题所带来的挑战，理事会决定将该项目分为两个阶段进行：第一阶段解决IBOR被替换前所涉及的会计处理问题，第二阶段解决IBOR被替换时所涉及的会计处理问题。考虑到第一阶段的问题较为紧迫，会直接影响有关企业2019年年报的编制工作，理事会于2019年年初尽速地对项目第一阶段涉及的会计问题及其解决方案进行了讨论，并做出了相关决议，于2019年5月3日发布

了《基准利率改革——对<国际财务报告准则第9号——金融工具>和<国际会计准则第39号——金融工具：确认与计量>的修订(征求意见稿)》。鉴于该项目的紧急性，经国际财务报告准则基金会应循程序委员会批准，征求意见时间罕见地减为45天。征求意见于2019年6月17日结束后，理事会工作人员即开始反馈意见的分析，并提出对征求意见稿进行进一步修改完善的方案。2019年8月，理事会特别增开一次理事会会议，讨论通过了关于IBOR改革项目第一阶段的进一步修订方案。2019年9月26日，理事会发布了该项目第一阶段成果最终稿——《基准利率改革——对<国际财务报告准则第9号——金融工具>和<国际会计准则第39号——金融工具：确认与计量>和<国际财务报告准则第7号——金融工具披露>的修订》，生效日期为2020年1月1日，允许企业提前执行。该修订的核心思想是在IBOR被替换之前，为消除企业因IBOR改革所带来的不确定性的潜在财务影响，允许企业在其套期关系仅受IBOR改革所带来的不确定性影响的情况下，可以继续使用套期会计(假定满足其他套期会计条件)。

在完成“IBOR改革及其对财务报告的影响”项目第一阶段工作的同时，国际会计准则理事会即启动了项目第二阶段的工作，即IBOR被替换时的会计处理问题。这方面的问题主要包括四个方面：(1) 关于分类和计量方面的问题，包括IBOR的替换是否属于金融工具合同的修改，如果属于金融工具合同的修改，应当如何对基准利率的修改进行会计处理，是否应当终止确认现行金融工具，并确认一项新的金融工具，如果不属于合同修改，又应当如何进行会计处理等；(2) 关于套期会计问题，由于IBOR的替换直接导致套期文件的修改，该修改是否应当作为套期会计终止处理

或者应当给予例外处理,对于因IBOR的替换导致的套期有效性评价方法的变化,是否应当作为套期会计终止处理或者应当给予例外处理,对于宏观套期中,利率风险组合套期的套期文件中所设定的套期风险因IBOR的替换而变化的,是否会影响套期会计的延续或者应当给予例外处理等;(3)关于IBOR改革对其他国际财务报告准则的潜在影响问题,比如对《国际财务报告准则第16号——租赁》、国际财务报告准则第17号的影响及其解决方案等;(4)关于披露问题,是否应当要求企业以及如何要求企业增加额外的相关披露等。

目前,国际会计准则理事会已经就上述前2个问题进行了讨论,形成了初步决议,理事会拟在后续会议中继续讨论剩余问题,计划于2020年第2季度发布该项目第二阶段征求意见稿,并力争在2020年年底完成该项目第二阶段最终稿。

(三)重新确定“具有权益特征的金融工具”项目的发展方向,稳步推进该项目的技术讨论

国际会计准则理事会于2018年发布《具有权益特征的金融工具(讨论稿)》并于2019年年初截止征求意见后,对反馈意见进行了认真分析和研究,并做了相关调研,进一步听取了有关利益相关者的意见和建议。

理事会根据讨论稿的反馈意见和对外调研情况,认识到利益相关者对于讨论稿提出的基于“时间特征”和“金额特征”的两特征分类法有分歧和不同意见(讨论稿提出,发行人发行的金融工具如果具备以下两个特征或者之一,则该金融工具分类为金融负债,反之则分类为权益。这两个特征分别为:一是该金融工具包括一项不可避免的合同义务,该合同义务要求发行人在其清算之外的某个特定时间支付现金或者转交金融资产(称为时间特征);二是该金融工具包

括一项不可避免的合同义务,该合同义务的金额独立于发行人可获得的经济资源,即发行人向金融工具持有人承诺的回报无关发行人的业绩或者股价(称为金额特征。),尤其是对于讨论稿提出的“金额特征”要求,理事会收到了比较多的不同理解和意见,不少企业更是担心新的关于金融负债和权益的分类原则可能导致现行实务的较大变化。为此,理事会重新讨论了“具有权益特征的金融工具”项目的发展方向问题,考虑到要进一步澄清讨论稿提出的“金额特征”并完善有关新引入的概念(比如讨论稿提出的“可获得的经济资源”概念)有困难,理事会决定放弃引入讨论稿提出的两特征分类法,避免产生不必要的或者不可预见的后果。为此理事会决定调整“具有权益特征的金融工具”项目的未来发展方向和工作路径,侧重于利用现行《国际会计准则第32号——金融工具:列报》(以下简称国际会计准则第32号)的金融负债和权益的区分原则来解决国际会计准则第32号执行中的问题。为此,理事会将重新梳理和分析现行国际会计准则第32号执行的主要问题(尤其是国际财务报告解释委员会近年来收到的主要问题),澄清现行国际会计准则第32号的相关原则,尤其是现行准则关于金融负债和权益区分的“固定对固定”规定背后的基本原则,着力利用澄清后的会计原则为准则实施问题提供解决方案。理事会还将根据讨论稿提出的有关方案,进一步改进具有权益特征的金融工具的列报和披露要求。

(四)完成动态风险管理项目核心会计处理模型的讨论,启动有关银行进行调研和测试

国际会计准则理事会于2019年继续对动态风险管理项目核心会计处理模型的相关问题进行讨论,包括一些特定的风险管理策略是否应当从目标组合(Target Profile)中排除、指定的衍生工

具应当如何在财务报表中进行列报、披露的重点领域应当包括哪些、基准衍生工具是否允许加总以简化操作、动态风险管理会计处理模型是强制采用还是可以选择采用等。理事会初步决定:(1)动态风险管理的会计处理模型不应当允许将负金额界定为目标组合;(2)企业风险管理策略变动频繁的,应当终止采用动态风险管理会计处理模型;(3)企业的相关文件应当清晰载明企业风险管理策略包括具体的时间跨度,如果风险管理策略是基于未来事项的或然性而界定的,则这些或然事项的发生应当作为风险管理策略的变更处理;(4)关于在动态风险管理中指定的衍生工具及其公允价值的变动额,不需要在财务状况表和财务业绩表的其他综合收益中单列项目进行列报,但应当在附注中进行清晰披露;对于指定的衍生工具的有效对冲部分(The Aligned Portion)应当明确其与利息收入和费用相关,因此应当在损益表中单列项目列示,对于指定的衍生工具的非有效对冲部分(The Misaligned Portion)应当明确其与利息收入和费用以及有效对冲部分不相关,要求在财务报表附注中说明该项目金额所属的表内项目,但不要求其在损益表中单独列示;(5)关于动态风险管理的披露,要求企业应当重点披露那些有助于财务报告使用者理解和评价企业风险管理策略和能力的信息、有助于理解对企业当前和未来经济资源影响的信息、有助于理解动态风险管理会计模型对企业财务报表影响的信息等;(6)关于动态风险管理会计处理模型,将允许企业选择采用,而非强制采用。

为了验证动态风险管理核心会计模型的可行性和有效性,国际会计准则理事会在2019年10月的理事会会议上决定,动态风险管理项目下一步的工作重点是针对理事会已经做出的决议进行外部调研和测试。为此,理事会决定选择

那些具有不同资产负债表结构、不同利率风险管理策略、使用不同套期会计处理方法或者处于不同监管环境下的银行进行调研测试。目前这项工作正在进行中,拟于2020年上半年完成后再决定该项目的下一步工作计划。

三、商誉和减值项目的研究阶段工作已经完成,即将发布讨论稿

2019年,颇受争议并广受关注的商誉和减值项目取得了突破性进展,所有初步研究工作基本完成,国际会计准则理事会做出了所有相关决议,拟于2020年2月发布讨论稿,听取社会各界对初步决议的意见和建议。

理事会关于商誉和减值项目的有关主要决议包括以下几个方面:

(一)要求企业更好地披露有关企业合并的相关信息,以满足使用者的信息需要。理事会将要求企业增加披露企业合并时的战略原因、具体目标和企业合并之后的后续业绩信息等,以促使企业管理层对其企业合并决策负责。

(二)继续保留现行的只对商誉进行减值测试的方法,暂不重新引入商誉摊销法。理事会将在讨论稿中详细说明两种方法的利弊得失和理事会决策时的初步考虑,听取利益相关者对这两种方法的意见和建议。

(三)放宽每年对商誉进行减值测试的强制性规定,只要求在有迹象表明可能减值的情况下对商誉进行减值测试。理事会希望这一政策的变化,能够有效降低企业商誉减值测试的成本。

(四)简化使用价值的计算方法,降低减值测试的复杂性。理事会决定,为减值测试的目的,在计算使用价值时,不再要求企业扣除与其尚未作出承诺的未来重组或者未来改良相关的现金流量;不再不允许企业按照税后的现金流量和税后折现率估计使用价值,即将允许企业采用税前或者税后的参数计算使



图/陈刚

用价值,只要预计现金流量和折现率的确定基础一致即可。

(五)继续要求企业单独识别和计量企业合并中收到的可辨认无形资产,不纳入商誉金额。理事会将在讨论稿中阐明这一决策的利弊得失,听取利益相关者的意见和建议。

理事会将根据讨论稿收到的反馈意见,再决定下一步是否以及如何推进商誉和减值项目的准则制定程序。

四、费率管制活动项目完成各项技术讨论和决议,即将发布征求意见稿

2019年,国际会计准则理事会在前期讨论了费率管制活动的范围、计量单元的确定、管制资产和管制负债的确认标准、管制资产和管制负债的计量、折现率的确定、费率管制活动的列报和披露等工作的基础之上,继续积极推进费率管制活动项目的有关技术讨论和决策工作。2019年着力讨论和决定了以下事项:

(一)重新确认了在费率管制活动中管制资产和管制负债会计处理的基本原则,以及理事会做出的各项暂时性决议是否与上述基本会计处理原则相一致。

(二)重新对企业某一期间提供商品或者劳务并通过管制费率机制在其他期间向顾客收取对这些商品或者劳务的部分或者全部补偿所产生的额外权利

或者承担的额外义务的描述进行修改完善,并据此重新修改了准则项目涵盖的费率管制活动的范围、管制资产和管制负债的定义等。

(三)重新讨论和更新了费率管制活动会计处理模型中的计量原则,并据此明确了未来现金流量的估计和折现率的确定原则,尤其是在不同情形下的折现率的确定原则。

(四)重新讨论和更新了管制收益或者管制费用的列报原则,明确了源自管制利息或者管制回报的管制收益或者管制费用的披露要求。

(五)重新梳理了费率管制协议的边界问题,要求企业应当考虑影响管制协议边界的所有选择权因素,除非该选择权的持有者(企业或者监管者)在任何情况下都没有实际能力行使该选择权。理事会还明确了在费率管制协议边界变更的情况下的有关会计处理规定和披露要求。

(六)讨论决定了费率管制活动项目的新旧衔接规定。

理事会决定于2020年上半年发布费率管制活动项目征求意见稿,待听取各界意见并进一步修改完善后,再决定发布最终准则。

五、中小主体国际财务报告准则全面审议工作取得重要进展,即将发布意见征询稿

中小主体国际财务报告准则是国际会计准则理事会制定的国际财务报告准则体系的有机组成部分,该准则最早于2009年7月发布,适用于没有公共受托责任的中小主体。该准则发布后,受到了大家的广泛欢迎,尤其是那些发展中国家或者新兴经济体,自身准则制定力量有限但中小主体在其国家或地区经济发展中又扮演着重要角色,对该准则十分欢迎。迄今,根据国际财务报告准则基金会的调查,在166个国家或地区中,已经有86个国家或地区要求或者允许采用中小主体国际财务报告准则,该准则的影响力正日益扩大。准则实施后,理事会根据要求于2012年1月启动了对该准则的第1次审议工作,根据审议结果和各界的反馈意见,理事会于2015年5月完成了对该准则的第1次修订,修订后的准则于2017年1月1日生效。

2019年,国际会计准则理事会根据要求启动了对中小主体国际财务报告准则的第2次全面审议工作,工作进展快速高效,在2019年完成了全面审议第一阶段(即准备意见征询稿)的所有讨论和决策工作,即将于2020年1月发布中小主体国际财务报告准则全面审议意见征询稿。概括来讲,2019年,中小主体国际财务报告准则全面审议项目主要完成了以下工作:

(一)明确了中小主体国际财务报告准则与国际财务报告准则(即适用于具有公共受托责任企业的完整国际财务报告准则)靠齐(Alignment)的原则和方法

现行中小主体国际财务报告准则是基于国际财务报告准则所制定的,鉴于近年来国际财务报告准则已经在诸多方面发生了较大变化(尤其是发布了许多新的国际财务报告准则),为此,中小主体国际财务报告准则是否应当做出相应修订,是否应当向国际财务报告准则靠齐,如果需要,又应当如何考虑中小主体的实际情况,如何向国际财务报告准

则靠齐? 这些问题是全面审议工作首先需要解答的问题。国际会计准则理事会为此明确了三个靠齐原则,作为评判中小主体国际财务报告准则有关规定是否应当以及如何向国际财务报告准则靠齐的标准。这三个原则分别是:(1)相关性原则,即有关问题是否与采用中小主体国际财务报告准则的中小主体相关;(2)简化原则,即国际财务报告准则规范的有关会计确认、计量原则和披露要求、有关会计政策选择、有关起草语言等能否考虑中小主体的实际情况予以简化;(3)如实反映原则,即经过上述简化处理的信息能否如实反映其意在反映的实际情况。

(二)根据前述中小主体国际财务报告准则向国际财务报告准则靠齐三原则,对各主要国际财务报告准则项目和议题进行逐一讨论,决定具体的靠齐意见

理事会决定,针对《国际财务报告准则第3号——企业合并》《国际财务报告准则第9号——金融工具》《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》《国际财务报告准则第13号——公允价值计量》《国际财务报告准则第15号——来自顾客的收入》《国际财务报告准则第16号——租赁》、2018年发布的新《财务报告概念框架》和近年来国际财务报告解释委员会做出的各项解释以及理事会做出的各项准则修订等,将寻求中小主体国际财务报告准则与其靠齐,并听取意见;针对《国际财务报告准则第12号——在其他主体中权益的披露》和《国际财务报告准则第14号——管制递延账户》,将不寻求中小主体国际财务报告准则与其靠齐,并听取意见;针对《国际财务报告准则第11号——合营安排》,将寻求中小主体国际财务报告准则部分地与其靠齐(即仅寻求“共同控制”概念及其定义与《国际财务报告准则第11号——合营安排》靠齐,但不寻求合营

安排的分类等其他方面与《国际财务报告准则第11号——合营安排》靠齐),并听取意见。

(三)对于国际财务报告准则目前没有涵盖的领域和中小主体国际财务报告准则的适用范围及有关特殊规定,提出是否需要征询意见的建议

理事会决定,考虑到中小主体持有和发行加密货币的情况越来越多,其会计处理显得越来越重要,理事会将把这一问题纳入到意见征询稿中,以听取利益相关者关于未来是否应当在中小主体国际财务报告准则中规范加密货币会计处理问题的意见。理事会还决定,在这次审议工作中,不对中小主体国际财务报告准则的适用范围做出变更,不修改借款费用的会计处理方法(即不与《国际会计准则第23号——借款费用》靠齐),也不会意见征询稿中对这两个问题公开征求意见。

理事会计划根据意见征询稿发布后所收到的反馈意见的分析情况,再决定下一步是否需要起草关于中小主体国际财务报告准则修订的征求意见稿,以及如果需要起草的话,征求意见稿应当包括哪些内容等。理事会计划于2020年全部完成中小主体国际财务报告准则的全面审议工作。

六、各其他主要国际财务报告准则研究项目积极推进

(一)关于同一控制下的企业合并项目

2019年,“同一控制下的企业合并”项目取得了显著进展,理事会做出了涉及该项目的一系列重要的暂时性决议,主要包括:

一是不寻求对所有同一控制下的企业合并采用单一的会计处理方法,即对于某些同一控制下的企业合并拟采用现行价值法,对于某些同一控制下的企业合并拟采用账面价值法。

二是对于同一控制下的企业合并会影响合并方非控制权益且合并方的权益工具在公开市场上交易的,要求采用现行价值法。

三是对于同一控制下的企业合并会影响合并方非控制权益且合并方的权益工具未在公开市场上交易的,如果所有非控制股东是关联方的,要求采用账面价值法;如果所有非控制股东不是关联方的,合并方选择了账面价值法并告知了所有非控制股东且所有非控制股东不反对该方法的,可以采用账面价值法,反之,应当采用现行价值法。

四是对于同一控制下的企业合并不会影响合并方非控制权益的,要求采用账面价值法。

五是对于账面价值法的应用问题,被并方反映于合并方合并财务报表上的资产和负债的账面价值应当是被并方财务报表上的账面价值,而不是反映于被并方的最终控制方或者中间控制方的账面价值;被并方在合并前的财务信息将不被包括在合并后的合并方合并财务报表中。

六是对于现行价值法的应用问题,在合并日,合并对价的公允价值低于被并方可辨认净资产的,不应确认利得,而应当将其差额计入合并方的权益;不要求合并方去识别、确认和计量合并方对被并方的分配金额(即可能的合并对价的公允价值高于被并方可辨认净资产的金额)。

理事会下一步将继续就同一控制下的企业合并项目相关问题进行讨论,并拟于2020年第2季度发布该项目讨论稿。

(二) 关于采掘活动项目

2019年,国际会计准则理事会就采掘活动项目继续展开研究,讨论了澳大利亚、加拿大、挪威和南非等四国向理事会提供的采掘活动讨论稿于2010年发布至今的有关采掘活动的最新业务发

展、储量和资源分类及其计算系统、有关监管规定等发生的变化及其影响等。理事会目前仍在积极听取和收集其他国家或者地区有关采掘活动项目的意见、信息和建议,以便未来决定该项目的范围和发展方向。

(三) 关于《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》《国际财务报告准则第11号——合营安排》和《国际财务报告准则第12号——在其他主体中权益的披露》实施后审议项目

2019年,国际会计准则理事会正式启动了《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》《国际财务报告准则第11号——合营安排》和《国际财务报告准则第12号——在其他主体中权益的披露》实施后审议工作,目的是研究这三项准则实施后是否实现了理事会预期的目标。理事会工作人员与企业、审计师、使用者、监管者等广泛的利益相关者进行了沟通和交流,并和理事会的各咨询平台人员进行了讨论,初步明确了这三项准则实施后遇到的主要挑战和问题,后续经理事会讨论决定后,拟于2020年上半年发布该项目意见征询稿。

(四) 关于子公司为中小主体项目

按照现行国际财务报告准则规定,如果一家子公司遵循的是国际财务报告准则,则该子公司应当遵循所有的国际财务报告准则规范的确认、计量和披露要求,一些利益相关者认为,考虑到母公司需要编制合并财务报表,遵循所有的国际财务报告准则的规定,如果子公司是中小主体并要求该子公司遵循所有国际财务报告准则披露的相关规定,其信息披露的成本可能太高而对使用者的收益可能不大,为此,希望子公司为中小主体的情况下,其在遵循国际财务报告准则规范的确认和计量要求外,可以简化相关信息的披露。国际会计准则理事会为此于2019年启动了这一研究项目,并对该项目的范围、方法、

路径等问题进行了讨论,初步设想允许这类子公司在进行相关信息披露时,只需遵循中小主体国际财务报告准则的相关披露规定即可。理事会还讨论了澳大利亚在相关准则制定方面的经验和反馈。理事会将于2020年继续对该项目展开研究和讨论,并决定该项目的下一步发展方向。

七、国际财务报告准则的解释、维护和应用支持继续加大

2019年,国际会计准则理事会继续积极应对国际财务报告准则应用中的挑战与问题,继续加大对国际财务报告准则的解释、维护和应用支持工作。突出表现在:

一是针对国际财务报告准则应用中反映的问题,国际财务报告解释委员会于2019年共召开了5次会议,对33项议题进行了讨论。对于其中的30项议题,通过发布议程决议予以解决;对于其中的1项议题,通过小范围修订国际财务报告准则予以解决;还有2项议题正在研究进行中,拟于2020年予以解决。

二是国际会计准则理事会讨论决定了《国际财务报告准则年度改进2018-2020》的修订方案和意见,拟于2020年第2季度发布该国际财务报告准则年度改进最终稿。

三是国际会计准则理事会完成了对《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》《国际会计准则第16号——不动产、厂房和设备》等准则的小范围修订工作,将增加会计估计的定义,澄清有关会计政策和会计估计区分的误区;要求对于固定资产达到预定可使用状态之前销售有关试生产产品等项目所实现的收益计入当期损益,不得冲减固定资产成本等。理事会拟于2020年年初发布上述准则修订最终稿。

四是国际会计准则理事会继续加大教育研究和技术投入,通过网站、视频、

自媒体、新媒体、出版物等多种渠道和方式,为国际财务报告准则在全球的应用提供各种教育性和支持性材料,促进国际财务报告准则在全球的一致应用。

八、2020 议程咨询工作正式启动

根据《国际财务报告准则基金会应循程序手册》的规定,国际会计准则理事会需要每隔5年进行一次议程咨询工作,以确定理事会未来5年的主要准则项目和工作计划。国际会计准则理事会于2015年进行了《2015议程咨询》工作,时隔5年之后,理事会于2019年启动了《2020议程咨询》工作。在广泛听取各方面意见的基础之上,理事会决定了本次议程咨询的工作方法,初步收集整理了拟向社会征求意见的未来议程短名单,拟通过理事会讨论后于2020年第3季度发布意见征询稿,待收到反馈意见并进行分析讨论后,计划在2021年年底发布理事会2022~2026年5年准则项目规划和具体工作计划。

九、未来展望

总的来说,2019年国际会计准则理事会的各项工作进展顺利,成效显著。自2019年年底发布基本财务报表项目征求意见稿后,2020年将陆续有大量准则项目讨论稿、征求意见稿或者意见征询稿出台,也将有准则最终修订稿出台。因此,2020年势必将是强化理事会与全球各利益相关者关系的一年,也是国际财务报告准则继续深入发展和拓宽应用的一年,值得期待。

一是国际会计准则理事会将完成国际财务报告准则第17号的最终修订工作,并决定该准则的最终生效日期。全球保险业将进入实质性的国际财务报告准则第17号实施和应用阶段。

二是国际会计准则理事会将发布2项准则项目讨论稿(包括商誉和减值项目以及同一控制下企业合并项目)、4

项准则征求意见稿(包括IBOR改革及其对财务报告的影响第二阶段、费率管制活动、披露动议——目标准则的披露审议和管理层评论项目)和3项意见征询稿(包括中小主体国际财务报告准则全面审议、2020议程征询以及国际财务报告准则第10、11、12号实施后审议项目),需要社会各界和有关利益相关者的积极参与,提出宝贵意见和建议,理事会也将籍此开展大量的对外调研工作,进一步加强和深化与各利益相关者之间的关系。

三是英国将于2020年1月31日脱欧,脱欧之后英国将成立国际财务报告准则认可委员会,着力认可国际财务报告准则,相信英国对国际财务报告准则的支持和应用力度将不会减少。在欧盟层面,由于英国的退出,其有关国际财务报告准则决策和治理层面的结构与力量将需要调整,增加了一定的不确定性,这些不确定性是否会影响到国际财务报告准则在欧盟的采用,需要进一步观察和调适。但是国际会计准则理事会与英国、欧盟之间的关系在英国脱欧后做出一定的调整将是必然。

四是国际财务报告准则在全球应用的版图有望进一步扩大,其影响力将进一步加深。目前全球166个国家或地区中,已经有144个国家或地区要求采用国际财务报告准则。2020年,采用国际财务报告准则的版图有望进一步拓展,其中泰国会计准则有望实现与国际财务报告准则的全面趋同;越南将发布采用国际财务报告准则的路线图,计划全面采用国际财务报告准则;日本截止到2019年6月30日,已有214家、占日本股票市场市值36.1%的公司采用国际财务报告准则,2020年,日本采用国际财务报告准则的公司数量和市值有望进一步扩大。

中国企业会计准则保持着与国际财务报告准则的持续全面趋同,中国有关

方面与国际会计准则理事会的关系也在不断深化和发展,考虑到目前理事会已经做出的有关同一控制下企业合并、费率管制活动、商誉和摊销等项目的决议以及正在进行的采掘业、具有权益特征的金融工具等项目的发展,都会对中国企业产生较大影响,中国企业、审计师、分析师、学术界以及会计准则制定机构和监管部门等各利益相关者需要积极跟踪,及时有效反馈意见,共同为制定全球统一的高质量会计准则而努力。

责任编辑 任宇欣

主要参考文献

- [1]陆建桥.国际财务报告准则2017年发展成效与未来展望[J].财务与会计,2018,(2).
- [2]陆建桥.国际财务报告准则2018年发展成效与未来展望[J].财务与会计,2019,(2).
- [3]IASB. Discussion Paper: Financial Instruments with Characteristics of Equity, 2018.
- [4]IASB. Exposure Draft: Amendments to IFRS 17, 2019.
- [5]IASB. Interest Rate Benchmark Reform-Proposed Amendments to IAS 39 and IFRS 9, 2019.
- [6]IASB. Interest Rate Benchmark Reform (Amendments to IFRS 9, IAS 39 and IFRS 7), 2019.
- [7]IASB. Exposure Draft: General Presentation and Disclosure, 2019.
- [8]IASB. Exposure Draft: Disclosure of Accounting Policies (Proposed Amendments to IAS 1 and IFRS Practice Statement 2), 2019.