

国际财务报告准则

2018 年发展成效与未来展望

陆建桥 ■

2018年,面对日趋复杂的国际形势,国际会计准则理事会继续强化与广泛利益相关者的沟通交流,积极制定和完善国际财务报告准则,采取多种举措支持和推动国际财务报告准则在世界各国或地区的执行与应用,为防范和控制国际金融风险、提高国际金融透明度、促进国际经济和金融稳定与发展做出贡献。

一、新国际财务报告概念框架顺利出台

2018年,国际会计准则理事会的一个工作亮点是顺利出台新财务报告概念框架。2018年3月29日,国际会计准则理事会发布了新修订的《财务报告概念框架》(以下简称新概念框架),这是自1989年国际会计准则理事会的前身——国际会计准则委员会发布《财务报表编报框架》(以下简称原概念框架)以来,国际会计准则制定机构对概念框架最大的一次全面修订和完善,而且相对于原概念框架而言,新概念框架第一次建立起了一套较为完整的财务报告概念架构,对于未来国际财务报告准则的制定和执行意义深远。

新概念框架对通用目的财务报告目标、有用的财务信息质量特征、报告主体的界定、财务报表要素的构成及其定义、财务报表要素的确认和终止确认、财务报表要素的计量、列报和披露原则、

资本和资本保全的概念等进行了明确或者修订完善,在诸多方面实现了突破。

一是引入“通用目的财务报告”的概念,明确通用目的财务报告的目标是满足投资者、债权人等基本使用者的资源配置决策需要,新概念框架还澄清了“管理层经管责任”在财务报告目标中扮演的角色。

二是建立了“有用的财务信息”质量特征的层次结构,明确有用的财务信息应当具备“相关性”和“如实反映”两个基本的质量特征,明确“如实反映”质量特征应当具备完整性、中立性和无偏性三个特征,而审慎性的应用只是中立性特征的一个支撑性因素,审慎性不应与中立性相背。在此基础上,新概念框架提出了可比性、可验证性、及时性和可理解性等四个提升性质量特征,新概念框架还明确有用的财务信息应当考虑成本制约(Cost Constraint)因素。

三是新增“报告主体”界定的内容,将“报告主体”界定为“要求编制财务报表的主体或者可选择编制财务报表的主体”,并区分了合并财务报表、未合并财务报表和汇总财务报表等概念。

四是重新定义了资产、负债、权益、收益和费用等财务报表要素,将资产和负债的本质定位为“权利”和“义务”,并在定义中取消了原定义中有关经济利益流入或流出的“可能性”标准,强调通过

判断“是否有潜力导致经济利益流入主体”或者“主体是否有实际能力避免导致经济利益流出主体”来决定有关权利和义务是否符合资产或负债的定义,这使得现行实务中某些目前不符合资产、负债定义的项目,未来有可能符合资产或负债的定义,从而会对资产和负债的界定和范围产生直接的影响,当然这些资产或负债最终能否予以确认和计量,还取决于它们是否满足新概念框架中有关确认标准和计量方面的要求。

五是重新修订完善了财务报表要素确认标准,强调有关项目在符合财务报表要素定义的前提下,应当符合两条确认标准:一是有关资产或负债以及相应的收益、费用或权益变动的信息是相关的;二是如实反映了有关资产或负债以及相应的收益、费用或权益变动的情况。有关项目只有在满足这两条确认标准的前提下,才能予以确认。新概念框架还新增了终止确认内容,规定了终止确认的定义和基本会计处理原则。

六是建立了较为系统的财务报表要素计量基础体系和原则,明确新的计量基础体系包括历史成本计量基础和现行价值计量基础两大类,明确企业在选择不同的计量基础时应当考虑的因素,强调企业在选择不同计量基础时应当主要考虑相关性和如实反映的因素,以使所提供的信息对使用者有用。

作者简介:陆建桥,国际会计准则理事会理事。

七是新增加了财务报表列报和披露的内容,对财务报表列报和披露的目标、原则以及财务报表项目的分类、抵销、汇总等基本原則作了明确,特别是对损益及损益表、其他综合收益及其转回等列报和披露原则作了明确和澄清。新概念框架强调,原则上所有的收益或费用项目都应当包括在损益表中,只有在例外情况下,国际会计准则理事会可以决定将某些收益或费用项目(主要源自资产或负债现行价值的变化)排除在损益表外,计入其他综合收益,以更加如实地反映主体的财务业绩,向使用者提供更加相关的信息。

新概念框架对国际财务报告准则的制定、理解和应用都会产生较大影响,目前新概念框架已经开始发挥对国际会计准则理事会正在研究或制定的新国际财务报告准则项目的概念引领和原则指导作用。

二、国际金融保险会计准则的制定和完善以及对相关准则执行的支持继续推进

自国际会计准则理事会于2017年5月发布《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)后,国际会计准则理事会为应对2008年国际金融危机所进行的包括《国际财务报告准则第9号——金融工具》《国际财务报告准则第15号——来自顾客合同的收入》《国际财务报告准则第16号——租赁》和国际财务报告准则第17号等在內的四大准则项目宣告完成,其中《国际财务报告准则第9号——金融工具》和《国际财务报告准则第15号——来自顾客合同的收入》已经于2018年1月1日起生效,《国际财务报告准则第16号——租赁》于2019年1月1日生效。但是国际会计准则理事会对于国际金融工具相关会计准则的制定和完善以及对于执行国际财务报告准则第

17号的支持并没有停止,国际会计准则理事会在2018年相应地做了大量工作,突出体现在发布具有权益特征的金融工具项目讨论稿、快速推进动态风险管理项目、积极跟踪和应对国际财务报告准则第17号执行中出现的相关问题和挑战等。

(一)发布具有权益特征的金融工具项目讨论稿

2018年6月,国际会计准则理事会发布了《具有权益特征的金融工具》讨论稿,公开征求各方面意见,意见截止日为2019年1月。

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)规定了企业在发行金融工具时应当如何区分所发行金融工具为金融负债还是权益工具的会计处理原则,但是随着持续的金融创新,某些既包括负债特征又包括权益特征的混合金融工具变得越来越复杂,现行国际会计准则第32号在对上述复杂金融工具做出合理分类上面临越来越大的挑战,也使得会计实务中对于相同或者相似的金融工具出现了不同的会计分类,影响了相关会计信息的可比性和透明度,尤其是对企业财务状况和财务业绩的正确衡量和评价产生了困扰。

为此,国际会计准则理事会在广泛听取意见和充分研究的基础上,形成了《具有权益特征的金融工具》讨论稿,在对现行国际会计准则第32号的分类结果不做出根本性变革的基础上,提出了更加清晰的金融负债和权益区分原则,即发行人发行的金融工具如果具备以下两个特征或者之一,则该金融工具将分类为金融负债,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(简称时间特征);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(简称金额特征)。讨论稿还提出了对具有权益特征的金融工具的相关列报和披露要求的改进建议。国际会计准则理事会将在该讨论稿征求意见结束后,根据征求意见的情况,继续对具有权益特征的金融工具项目的相关问题进行讨论,以决定国际会计准则第32号的最终修订方案。

(二)动态风险管理项目取得阶段性成果

国际会计准则理事会于2018年对动态风险管理项目进行了多次讨论,就动态风险管理的核心会计处理模型形成了初步意见,其目的是为那些采用动态风险管理活动进行套期的企业提供会计处理解决方案。在实务中,有些企业采取的风险管理活动,其被套期的风险头寸是动态变化的,有关资产和负债的组合也是开放性组合,因此,现行《国际财务报告准则第9号——金融工具》规定的一般套期会计模型难以适用。

为此,国际会计准则理事会于2018年集中讨论了以利率动态风险管理为对象的核心会计处理模型,其基本思路是参考《国际财务报告准则第9号——金融工具》的现金流量套期会计处理机制对企业动态风险管理活动进行会计处理。国际会计准则理事会就动态风险管理核心会计处理模型涉及的资产组合(Asset Profile)的界定原则和指定标准、目标组合(Target Profile)的界定原则和指定标准、用于动态风险管理的衍生工具的界定和指定以及动态风险管理绩效评估标准(套期效果的最低业绩要求)等达成了初步的解决方案。国际会计准则理事会拟于2019年上半年完成对该项目核心会计模型的所有讨论,在此基础上再讨论其他相关问题,并形成讨论稿征求意见。

（三）积极跟踪和应对国际财务报告准则第17号执行中的问题和挑战

由于国际财务报告准则第17号相对于现行许多国家或地区的保险会计实务而言，变化较大，影响较广，执行成本较高，因此，国际会计准则理事会将跟踪和支持全球企业（尤其是保险公司）执行国际财务报告准则第17号作为2018年的一项十分重要而突出的工作。比如，在国际财务报告准则第17号发布后仍然保持了一个较大的保险会计技术团队，及时跟踪和研究国际财务报告准则第17号在执行中的问题和挑战；撰写了若干文章、教育性材料，制作了多项教育性视频，帮助利益相关者理解和应用国际财务报告准则第17号；理事和工作人员与投资者、分析师、报表编制者、审计师、监管者、国家或地区会计准则制定机构等进行了广泛的接触和交流，增进他们对国际财务报告准则第17号的了解，尽可能为他们提供必要的技术支持等。

尤其值得一提的是，国际会计准则理事会在2017年成立国际财务报告准则第17号过渡资源小组后，积极有效地开展工作，于2018年共召开了3次会议。在2018年9月过渡资源小组第3次会议召开之前，国际会计准则理事会共收到了社会各界提交的涉及国际财务报告准则第17号执行问题和挑战有关的议题81项，并对这81项议题进行了认真分析和研究，对其中的42项议题，提交过渡资源小组进行了讨论；对其中的24项议题，因仅涉及国际财务报告准则第17号有关文字的理解问题，及时进行了解释；对其中的3项议题，决定通过国际财务报告准则年度改进项目或文字编辑更正方式予以解决；对其中的2项议题，决定通过提供教育性资料方式予以澄清和解决；对其中的6项议题，因没有达到国际会计准则理事会设定的议题提交标准，未予研究和讨论；还有剩余4项

议题，认为仅属于准则执行挑战层面的问题，未予进一步研究和讨论。在2018年9月过渡资源小组第3次会议后，国际会计准则理事会又陆续收到22份有关方面提交的与国际财务报告准则第17号执行问题与挑战有关的议题，将在2019年的过渡资源小组会议上进行讨论。

基于过渡资源小组的讨论和国际会计准则理事会通过多种渠道广泛听取的意见与收集的信息，国际会计准则理事会工作人员最终确定了25项与国际财务报告准则第17号执行中的问题和挑战有关的、需要提请理事会讨论的实质性议题。理事会于2018年10月对这些问题进行了初步讨论，认为如果需要国际财务报告准则第17号进行修订，必须设置较高的门槛。为此，理事会通过决议，决定了对国际财务报告准则第17号做出可能修改的标准，即任何修订应当避免对使用者有用的信息导致重大损失；任何修订不应当对准则的执行进程造成不当阻断（尤其是对那些正处于国际财务报告准则第17号执行过程中的企业）。

根据上述修订标准，对照前述与国际财务报告准则第17号执行问题和挑战有关的25项议题，国际会计准则理事会自2018年11月的理事会会议开始，陆续讨论这些议题涉及问题的解决方案。其中，2018年11月的理事会会议讨论了其中的2项议题，经过讨论，同意将国际财务报告准则第17号的生效日期延后1年至2022年1月1日，同时同意相关保险公司执行《国际财务报告准则第9号——金融工具》的时间也延后至2022年1月1日。在国际会计准则理事会2018年12月的理事会会议上，讨论了其中的12项议题，其中，对于保险合同资产和负债在财务状况表中的列报层次问题这一议题，经过讨论，同意修订现行准则规定的按照保险合同组为基础列报的规定，改为按照保险合同组合为基础进行列报，此举将有可能大大减

轻保险公司执行国际财务报告准则第17号的成本，但又不致于损害向使用者提供有用的信息。对于提交该次会议讨论的其他11项议题，认为不符合修订标准，因此决定不予修订。国际会计准则理事会计划在2019年年初的理事会会议中继续讨论25项议题中剩余的11项议题。待全部议题讨论完毕后，理事会拟于2019年年中发布修订国际财务报告准则第17号的征求意见稿，2020年年初发布最终修订稿，以便于有关企业在2022年国际财务报告准则第17号正式生效之前有足够的时间做好准则执行有关的准备工作。在这一过程中，国际会计准则理事会将继续做好对该准则执行有关的各项支持性工作。

三、改进财务报告的披露和沟通相关项目取得重要进展

“促进财务报告更好沟通”是目前国际会计准则理事会的一项中心工作之一，这项工作直接影响到财务报告信息披露的质量和传递效率，对于使用者的决策及其效果有直接影响。该项工作主要包括四个方面的内容：一是改进基本财务报表的内容和结构，这是目前正在进行的“基本财务报表”项目的主要目标；二是改进财务报表附注披露的内容，这是目前正在进行的“披露动议”项目的主要目标；三是改进财务报表表外披露的、但又属于财务报告范畴的信息，这是目前正在进行的“管理层评论”项目的主要目标；四是改进电子格式财务信息的提供和传递方式，这是目前正在进行的“国际财务报告准则分类标准”项目的主要目标。国际会计准则理事会关于上述四个项目的工作在2018年都取得了重要进展和突破。

（一）关于基本财务报表项目

根据国际财务报告准则的相关规定，基本财务报表包括财务状况表、财务业绩表、现金流量表和权益变动表等

四张报表。在国际会计准则理事会2015年议程咨询过程中,许多财务报表使用者反映现行财务业绩表的列报存在问题较多,亟待改进,为此,理事会决定,基本财务报表项目的重点是对现行财务业绩表做出改进,同时,附带对现金流量表做出相应改进。国际会计准则理事会在2018年对该项目进行了多次重点讨论,基本完成了该项目涉及的大多数问题的讨论,并做出了有关初步决议:

一是增加财务业绩表的小计项目。国际会计准则理事会初步决定,拟在现行财务业绩表“损益”“其他综合收益”和“综合收益”等规定的小计或合计项目的基础上,增加“扣除筹资和所得税前利润”“营业利润和来自一体化联营及合营企业的分享利润”和“营业利润”等小计项目,从而区分企业利润构成中的财务损益、投资损益和经营损益等各组成部分的情况,增强财务业绩表的可比性,便于使用者更好地分析企业利润的来源构成。

二是增加对企业管理层业绩指标(如通常所说的另类业绩指标、非会计准则业绩指标等)披露的规范。国际会计准则理事会初步决定,管理层业绩指标只是国际财务报告准则规范的财务业绩表中小计和合计项目的补充指标,如果企业披露了管理层业绩指标,则应当在财务报表附注中披露该业绩指标与其最直接可比的财务业绩表中的小计或合计项目的调节过程,并应当以清晰和可理解的方式标注该管理层业绩指标,企业还应当在附注中披露该业绩指标的计算过程、原因、发生变化情况的说明等信息,以提高管理层业绩指标披露的透明度。

三是进一步改进财务报表分解信息的披露。国际会计准则理事会初步决定了在财务报表中披露分解信息的原则、费用按照功能和性质分解披露的原则、要求披露非正常或非经常项目信息的原

则等,并决定将提供主要行业财务业绩表模板示例等。

四是改进现金流量表相关编制原则。国际会计准则理事会初步决定,拟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,同时对按照间接法编制现金流量表的起点项目加以统一等。

基本财务报表项目目前是国际会计准则理事会的正式准则项目。国际会计准则理事会将于2019年年初继续讨论基本财务报表项目的剩余问题,并讨论关于该项目的有关初步决议是以发布讨论稿还是征求意见稿的形式征求意见。关于发布该项目讨论稿或者征求意见稿的时间则初步计划在2019年第2季度。

(二) 关于披露动议项目

国际会计准则理事会的披露动议项目包括披露原则项目、重要性实务公告、披露示范案例研究等组成部分。国际会计准则理事会于2017年发布了《国际财务报告准则实务公告第2号——重要性判断》和披露示范案例研究报告以及《披露动议——披露原则》讨论稿(以下简称披露原则讨论稿)。

2018年,国际会计准则理事会主要围绕披露原则讨论稿所收到的反馈意见,对披露原则项目所涉及的相关问题进行了讨论,并做出了以下决议:

一是根据反馈意见的分析,现行财务报告信息披露中存在的一些问题(如相关信息披露不够、不相关信息披露过多、信息披露过载等),有些可能与国际财务报告准则自身有关信息披露规范部分内容的起草范式有关。因此,国际会计准则理事会决定,披露原则项目的首要任务是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,用于指导和规范国际会计准则理事会自身有关财务报表信息披露的决策和准则草拟工作。根据该决定,理事会于2018年初步完成了该披露起草指南草案的拟

定工作。

二是国际会计准则理事会决定选择《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》两项准则作为目标准则,测试前述草拟的披露起草指南草案的有效性。通过针对两项目目标准则有关披露内容的测试并听取社会公众意见后,进一步完善披露起草指南草案,最终将披露起草指南纳入准则制定程序,指导相关准则制定工作。目前,理事会关于《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》有关披露内容的测试工作正在进行之中。

三是将披露原则讨论稿涉及的财务报表列报问题及其改进建议,纳入基本财务报表准则项目予以解决。

四是将披露原则讨论稿涉及的会计政策披露相关意见和建议,通过修订完善《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》等的相关内容予以解决,还决定在《国际财务报告准则实务公告第2号——重要性判断》中增加有关会计政策披露的应用举例来指导企业如何披露重要的会计政策。

基于此,国际会计准则理事会在2018年完成了对披露原则项目下一步工作的所有决议,预计在2019年发布对该项目有关研究发现和处理意见的最终概要。

(三) 关于管理层评论项目

管理层评论项目是对现行《国际财务报告准则实务公告第1号——管理层评论》的修订项目。该项目自2017年11月被国际会计准则理事会确定为正式准则项目以来,项目工作人员就该项目的范围、目标、原则、具体修订内容等进行了较为系统的研究,并在2018年取得了显著进展。按照国际财务报告准则应循程序的要求,国际会计准则理事会

于2018年7月成立了该项目咨询组,并于2018年9月召开了第1次咨询组会议,会议就该项目的基本方法、管理层评论的定位、管理层评论的目标、重要性原则在管理层评论编制中的应用、编制管理层评论应遵循的原则等问题,听取了咨询组各位成员的意见。在听取咨询组成员的意见和项目组工作人员进一步研究的基础上,国际会计准则理事会在2018年11月的理事会会议上,对管理层评论项目进行了初步讨论,同意以财务报告概念框架为出发点研究修订管理层评论实务公告的基本方法,尤其强调以能否满足使用者评估企业未来现金流量和管理层管理经济资源的经营责任为出发点来确定管理层评论项目修订的主要内容。理事会着重对工作人员提出的管理层评论的目标进行了初步讨论,要求工作人员对历史信息和前瞻性信息在管理层评论中的作用、管理层评论的目标和财务报表的目标的区别等做出进一步的研究和澄清。理事会拟在后续会议中继续对管理层评论的目标以及重要性原则的应用、管理层评论的编报原则、管理层评论应包括的内容(包括当期财务分析、前瞻性信息、业务模式、战略、风险、经营环境、经营业绩信息等)等进行讨论。理事会计划于2020年第1季度发布该项目征求意见稿。

(四) 关于国际财务报告准则分类标准

国际财务报告准则分类标准通过将按照国际财务报告准则要求列报和披露的信息转换为标准化的标记语言,从而方便财务报表编制者编报可扩展商业报告语言(XBRL)的财务报告,并方便财务报表使用者更加便捷地获取、加工、分析和使用结构化电子财务数据。因此,国际会计准则理事会在制定国际财务报告准则的同时,亦高度重视国际财务报告准则分类标准建设。国际会计准则理事会在2018年做出决定,未来在制

定国际财务报告准则涉及有关财务报表列报和披露规定的过程中,将先期吸收国际财务报告准则分类标准制定团队的人员参加,汲取相关经验和考虑未来电子报告的需要,凸显国际财务报告准则分类标准在国际财务报告准则制定过程中的作用。

国际会计准则理事会每年发布一份更新版的国际财务报告准则分类标准。2018年3月16日,发布了《国际财务报告准则分类标准2018》,该分类标准包括了最新发布国际财务报告准则有关财务报表列报和披露的要求,供XBRL财务报告编制者使用。除此之外,在2018年,国际会计准则理事会在国际财务报告准则分类标准建设方面还着力做好了以下工作:一是2018年9月发布《国际财务报告准则分类标准公式链接库2018》,作为《国际财务报告准则分类标准2018》的补充和支持性文件;二是根据采用《国际财务报告准则第13号——公允价值计量》公司的有关XBRL披露实务,研究提纯额外的通用报告元素,并于2018年9月发布了《国际财务报告准则分类标准2018——建议更新1:通用实务(<国际财务报告准则第13号——公允价值>)》咨询意见稿,这是国际会计准则理事会根据XBRL通用报告实务完善国际财务报告准则分类标准的一项有益尝试;三是为企业执行国际财务报告准则分类标准提供技术支持,着力更新有关应用指引材料,比如更新《应用国际财务报告准则分类标准——编者指引》等;四是与XBRL国际组织一起研究企业特定信息披露实务,研究改进在结构化电子报告中有关企业特定信息披露的可获得性。

四、各其他主要国际财务报告准则制定和研究项目继续稳步推进

(一) 关于国际财务报告准则制定项目

目前,国际会计准则理事会正在进行的国际财务报告准则制定项目有3个,分别是基本财务报表项目、管理层评论项目和费率管制活动项目,其中,关于基本财务报表项目和管理层评论项目前已述及,费率管制活动项目则在2018年取得了较大进展。国际会计准则理事会在2018年中有6次理事会会议讨论了该项目,该项目涉及的主要技术问题,理事会均已形成初步决议,具体包括费率管制活动的范围、计量单元的确定、管制资产或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、费率管制活动项目与其他国际财务报告准则之间的关系等。国际会计准则理事会计划于2019年年初继续讨论该项目的衔接办法、发布征询意见稿的形式(即讨论稿还是征求意见稿)等问题,然后拟于2019年第2季度发布该项目讨论稿或者征求意见稿。

(二) 关于国际财务报告准则研究项目

目前,国际会计准则理事会正在进行的国际财务报告准则研究项目有9个,除前述具有权益特征的金融工具、动态风险管理和披露原则3个研究项目之外,还包括前期已经开始研究的同一控制下的企业合并、商誉和减值、折现率等3个项目以及2018年新增的采掘业、依赖资产回报的养老金福利和准备(预计负债)等3个研究项目。有关上述后6个研究项目在2018年的研究进展情况如下:

1. 关于同一控制下的企业合并项目。2018年,国际会计准则理事会重点讨论了同一控制下的企业合并会影响合并方非控制权益情况下的会计处理方法问题。项目工作人员以现行《国际财务报告准则第3号——企业合并》所规定的购买法为研究起点,探索性地提出了若干种会计处理方法,理事会对此进行了多次讨论,但尚未形成相关决议。理

事会将于2019年继续讨论合并方存在非控制权益和合并方不存在非控制权益情况下,其所进行的同一控制下的企业合并的会计处理方法问题,计划于2020年发布该项目讨论稿。

2. 关于商誉和减值项目。2018年,国际会计准则理事会继续就商誉和减值项目进行讨论,理事会最后决定放弃之前项目工作人员提出的旨在提高商誉减值有效性的“更新的净空高度法”(Updated Headroom Approach)。理事会初步决定,商誉和减值项目的重心将放在以下三个方面:一是改进企业合并相关披露,探索要求企业披露企业合并后的绩效是否达到预期等相关信息,以提升商誉减值的有效性和及时性;二是简化减值测试的方法,探索在为减值测试目的而计算使用价值时,不再需要考虑排除与未来重组或改良有关的预期现金流量,以及预计有关未来现金流量和折现率时统一按照税前口径计算等;三是探索进一步简化商誉后续会计处理方法。理事会要求项目工作人员就上述三个方面的议题听取有关方面意见后着手起草商誉和减值项目讨论稿,并计划于2019年第2季度发布讨论稿。

3. 关于折现率项目。现行各有关国际财务报告准则中,有关折现率的确定方式和考虑因素有所不同,为此,国际会计准则理事会启动并开展了折现率研究项目,着力研究这些折现率确定方式的不同及其原因。经过研究,国际会计准则理事会决定不对现行各国际财务报告准则中有关折现率确定的规定进行修改,但拟利用该项目的研究发现,指导未来国际财务报告准则制定中有关折现率的决策和现值的计量。2018年,项目工作人员着力起草了该研究项目概要,目前起草工作已近尾声,国际会计准则理事会拟于2019年第1季度发布该项目概要,这也标志该项目将正式结束。

4. 关于采掘活动项目。2018年,国

际会计准则理事会决定重新启动采掘活动项目,并将其列入正式的研究项目。国际会计准则理事会曾于2010年发布《采掘活动》讨论稿,但之后,理事会暂停了该项目。2018年,国际会计准则理事会重启采掘活动项目后,理事会所做的首要工作是,征询为《采掘活动》讨论稿的研究与起草做出直接贡献的澳大利亚、加拿大、挪威和南非四国会计准则制定机构,重点询问四国在2010年《采掘活动》讨论稿发布至今,有关采掘活动的业务发展及其会计政策、储量和资源分类及其计算系统、有关监管规定等是否发生重大变化等问题。这项工作已于2018年11月结束,理事会将根据收集到的意见和信息,决定该项目的范围、未来走向和拟解决的主要问题。

5. 关于依赖资产回报的养老金福利项目。2018年,国际会计准则理事会决定重新启动依赖资产回报的养老金福利项目,并将其列入正式研究项目。该项目曾在2016年的理事会会议中做过讨论,但之后该项目暂停。该项目的主要目的是拟对现行《国际会计准则第19号——雇员福利》做出小范围修改,以解决现行准则中养老金负债计量有关折现率确定上存在的会计计量不一致问题。按照现行准则的规定,企业在计量养老金负债时所使用的折现率应当参照高质量公司债券的利率确定,但是,如果企业需要支付的养老金福利依赖于有关资产回报的话,这些资产回报通常会高于高质量公司债券的利率(无风险回报)。因此,企业养老金负债若采用高质量公司债券的利率进行折现,该折现率就没有如实反映出市场参与者关于该高资产回报及其变异程度的情况,从而导致会计计量的不一致。为此,项目工作人员于2018年开始重新审视该项目的相关问题及其解决方案,并着手征询有关方面的意见,计划于2019年就该项目有关具体建议提交国际会计准则理事会

议讨论。

6. 关于准备(预计负债)项目。2018年,国际会计准则理事会决定重新启动准备(预计负债)项目,并将其列入正式研究项目。该项目曾在2015、2016年的理事会会议中做过讨论,但之后该项目暂停。此次重启该项目,旨在着力解决两方面的问题:一是现行《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》以及《国际财务报告准则解释委员会解释第21号——征收款》的有关规定,存在着准备(预计负债)确认原则上的不一致;二是在准备(预计负债)计量的规定上不够清晰,导致实务处理上的不一致,比如,关于包括在准备(预计负债)计量中的成本金额,是否仅指履约义务的增量成本,还是应当包括直接相关的间接费用的分摊额,以及应付第三方的费用金额是否也应当包括在内等,另外,折现率的确定是否应当考虑企业自身信用风险等。国际会计准则理事会要求项目工作人员按照新财务报告概念框架的有关原则和内容,重新审视该项目,并征询有关方面的意见,于2019年提出有关解决方案后供理事会进一步讨论。

五、国际财务报告准则的维护和支持性工作卓有成效

2018年,国际会计准则理事会为支持全球有关国家或地区采用国际财务报告准则,在国际财务报告准则的维护和支持性工作方面也取得了显著成绩。主要包括:

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2018年共召开了6次会议,对20多项议题进行了讨论,形成了多份议程决议或者国际财务报告准则小范围修改的议案,为会计实务提供了很好的指导作用。

二是国际会计准则理事会为国际财务报告准则第17号的执行做了大量支

持性工作,对理解和应用国际财务报告准则第17号起到了帮助和推动作用。

三是国际会计准则理事会完成了对“业务”的定义及其判断标准和“重要性”定义的修订,完善了《国际财务报告准则第3号——企业合并》《国际会计准则第1号——财务报表列报》和《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》的有关规定,有助于企业在实务中更好地界定“业务”的性质,并实施“重要性”判断。

四是国际会计准则理事会完成了对《国际财务报告准则第2号——以股份为基础的支付》《国际财务报告准则第8号——经营分部》和《国际财务报告准则第13号——公允价值计量》的实施后审议,并先后发布了《国际财务报告准则第2号——以股份为基础的支付》和《国际财务报告准则第13号——公允价值计量》的实施后审议报告,《国际财务报告准则第8号——经营分部》的实施后审议报告也即将发布。

五是国际会计准则理事会继续投入大量人力物力,通过网站、视频、自媒体、出版物等多种渠道,为国际财务报告准则的执行提供多种形式的教育性和支持性材料,受到广泛好评。

六是国际会计准则理事会理事和工作人员继续积极参加各种有关国际会议、论坛、培训会、宣讲会等,推广应用国际财务报告准则,强化与各利益相关者的联系,收到十分良好的效果。

六、未来展望

国际会计准则理事会于2018年在有关国际财务报告准则制定、完善及其推广应用等方面都取得了重要进展。国际财务报告准则基金会在2018年还任命了前芬兰央行行长埃尔基·利卡宁担任新的受托人主席,同时修改了基金会章程中有关受托人主席和副主席任期的有关规定,从而将保证基金会在未来较长一

段时期内治理层面的稳定。

展望2019年,国际财务报告准则的制定与应用工作将稳定推进,但国际形势依然复杂多变,国际会计准则理事会仍然面临不少挑战。2018年年末,国际会计准则理事会主席汉斯·胡格沃斯特在中美等多个场合做了以“我们是否准备好了应对下一场金融危机”为主题的演讲,对当前国际经济和金融市场面临的风险和不确定性予以警示,希望会计业界及早做好防范和应对。因此,国际会计准则理事会的工作和国际财务报告准则的发展在2019年依然十分艰巨:

一是国际会计准则理事会将需密切关注和评估国际资本市场的波动、英国脱欧的不稳定性以及欧盟及其各成员国政治经济形势的最新变化对国际财务报告准则发展和应用的影响,将需要更加积极主动地协调与主要资本市场监管机构以及欧盟及其各主要成员国之间的关系,国际会计准则理事会也将会更加重视亚洲国家或地区的声音,强化与亚洲各利益相关者之间的互动交流,争取亚洲国家或地区对国际财务报告准则的支持。

二是国际会计准则理事会将会继续强化与国际保险业界的沟通与交流,积极稳妥并高效率地完成对国际财务报告准则第17号的小范围修订工作,国际财务报告准则第17号发布后有关其执行问题的争论将告一段落,各保险公司需要积极、快速地投入到对国际财务报告准则第17号的实质性准备工作中,以促进整个保险业会计管理水平和财务报告信息质量上一台阶。

三是《国际财务报告准则第9号——金融工具》和《国际财务报告准则第15号——来自顾客合同的收入》已经实施1年,《国际财务报告准则第16号——租赁》于2019年1月1日起生效执行,国际会计准则理事会将会继续密切关注这些新准则的执行情况,及时应对实施中的

问题,确保实现其预期效应,及时揭示相关金融风险,提高金融市场透明度。

四是国际会计准则理事会将继续积极推进各准则项目和研究项目进程,在2019年,包括基本财务报表、动态风险管理、费率管制活动等在内的多项准则或研究项目有望发布准则讨论稿或者征求意见稿,各利益相关者需要做好向国际财务报告准则反馈意见的准备工作,理事会也会一如既往地继续做好相关意见的听取和分析工作,以促进全球统一的高质量会计准则的制定和完善。

同时,国际会计准则理事会将会更加重视发展与中国各个层面以及各利益相关者之间的关系,中国按照《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》的要求,也会继续保持其企业会计准则与国际财务报告准则的持续全面趋同态势。在这样的形势下,中国与国际会计准则理事会的互动交流尤为重要,尤其是理事会正在推进的具有权益特征的金融工具、同一控制下的企业合并、费率管制活动、采掘业等项目,预计都会对中国企业现行会计实务和财务业绩产生较大影响,中国各利益相关者需要预先研究,及时参与,积极作为,努力争取为国际会计准则理事会提供有价值的、建设性的意见和建议。

责任编辑 刘霖

主要参考文献

[1] 陆建桥. 新国际财务报告概念框架的主要内容及其对会计准则制定和会计审计实务发展的影响[J]. 中国注册会计师, 2018, (8).

[2] 陆建桥, 王文慧. 国际财务报告准则研究最新动态与重点关注问题[J]. 会计研究, 2018, (1).

[3] 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).