

国际财务报告准则 2020 年发展成效与未来展望

陆建桥

2020年,是充满挑战、艰难前行的一年,是急需全球合作、但全球合作与交流荆棘丛生的一年。由于新冠肺炎疫情(以下简称疫情)的突然爆发和全球蔓延,加之疫情之下部分主要国家或地区的政治经济博弈加剧,无论是个人生命安全、公共卫生体系,还是全球政治、经济、社会、文化、自然环境等都面临严峻挑战,对全球秩序和治理产生了较大影响,同时也对国际财务报告准则的制定、发展及其应用产生了影响。在这种情况下,国际会计准则理事会(以下简称理事会)及时调整工作计划和工作方式,积极应对疫情对财务报告和财务报告准则在全球一致应用的影响,为全球企业、国家准则制定机构以及其他利益相关者提供必要的协助和支持,倡导和推动全球协作,共同应对疫情挑战,受到国际社会的高度肯定和积极评价。与此同时,理事会的各准则项目继续稳步推进,2020年修订完善了国际保险合同准则、IBOR(银行间同业拆借利率)改革相关会计准则,发布了商誉和减值项目讨论稿、同一控制下企业合并项目讨论稿、中小主体国际财务报告准则全面审议征求意见稿、国际财务报告准则

第10~12号实施后审议征求意见稿等,费率管制活动项目征求意见稿、2020议程咨询征求意见稿、管理层评论项目征求意见稿等亦基本就绪,拟于2021年年初发布。国际财务报告准则的研究和制定完善工作在2020年取得诸多进展和突破,国际财务报告准则基金会(以下简称基金会)受托人还发布了可持续发展报告咨询文稿,研究探索制定全球可持续发展报告准则的必要性和可行性。这些工作将促使国际财务报告准则以及据此编制的企业财务报告更好地服务于全球经济金融的稳定与发展,更好地保护投资者、债权人和其他利益相关者的利益,更有效地促进可持续发展。

一、积极应对疫情挑战,及时推出教育性指引和修订相关会计准则

2020年年初疫情爆发之后,理事会积极行动,密切跟踪疫情对企业财务报告和财务报告准则应用的影响,及时采取应对措施,向全球利益相关者提供力所能及的支持和帮助。具体来讲,主要开展了以下工作:

(一)密切跟踪疫情影响下国际财务报告准则应用问题

推动和强化国际财务报告准则在全球的一致应用、确保企业财务报告全球可比一直是理事会工作重点之一。疫情爆发之后,一方面疫情影响到企业的生产经营及其所面临的风险,对企业财务报告和会计处理产生直接影响,另一方面各国或地区都不同程度地推出了相关救济或者纾困措施,某些利益相关者希望借此给予企业在有关会计处理上一定的豁免或者例外。在这种情况下,如何确保国际财务报告准则在全球的一致应用,如何确保财务报告信息的质量和透明度,面临较大挑战。为此理事会及早谋划,与全球广泛的利益相关者保持密切沟通与协调,了解各国或地区应对疫情的措施、对策和发布的有关教育性材料及其指引等,以便理事会及时跟进,采取措施。

从理事会收到的反馈信息来看,尽管国际财务报告准则的应用在疫情影响下受到了一些挑战,但是国际财务报告准则总体运行良好,没有出现大的原则性问题,反而近年来国际财务报告准则的一些改革对于防范、揭示、应对疫情相关风险方面发挥了重要作用,比如《国际财务报告准则第9号——金融工具》

作者简介:陆建桥,国际会计准则理事会理事。

(以下简称《国际财务报告准则第9号》)要求企业采用预期信用损失模型对有关金融资产计提信用损失准备,使得金融资产减值准备的计提更具前瞻性,为因疫情影响所带来的风险提供了缓冲,投资者、监管部门等认为在疫情之下预期信用损失模型提供了更有用的信息。当然,在疫情之下,国际财务报告准则的应用也面临着一些新的挑战和问题,比如,理事会观察到,受疫情影响,企业所面临的宏微观环境及其生产经营的不确定性增加,使得财务报表某些项目的估计变得困难;某些企业在疫情期间面临持续经营的问题,如何在非持续经营条件下或者在持续经营面临重大疑问的情况下编报财务报表,需要更多相关指引等。

(二)及时采取措施应对疫情影响下的紧急会计问题

针对所跟踪并收集到的与疫情相关的紧急会计问题,理事会在遵循其应循程序要求的基础上,积极采取必要和恰当的举措,为企业提供相关指引,确保国际财务报告准则的实施质量和一致应用。主要举措包括:

一是发布教育性材料,指导预期信用损失模型的应用。2020年3月27日,理事会发布题为《<国际财务报告准则第9号>和新冠肺炎疫情》(IFRS 9 and covid-19)的教育性材料,为企业在疫情所导致的不确定环境下应当如何应用《国际财务报告准则第9号》对有关金融资产预期信用损失进行会计处理提供指南。教育性材料根据《国际财务报告准则第9号》的规定,强调预期信用损失模型的应用需要依赖判断,需要针对环境变化而对确定预期信用损失的方法做出调整,尤其是支撑预期信用损失计量的许多假设及其相互联系在疫情影响下可能已经不再成立或者发生变化,因此应当做出调整,企业不应机械地搬套应用预期信用损失模型。教育性材料进一

步明确,企业应当基于不需要不当成本或努力就可以获得的合理且可支持的信息来评估其信用风险是否显著增加,来计量其预期信用损失。企业应当基于与过去的事件、现行的状况和未来状况的预测最可获得的相关信息来估计预期信用损失,在预测未来状况及其对预期信用损失的影响时,尤其应当考虑疫情和政府有关重大救助措施所带来的影响。该教育性材料对于疫情影响下企业应用预期信用损失模型并计量预期信用损失有直接的指导作用,国际证监会组织、巴塞尔委员会等均发布公告给予肯定和支持要求企业遵照执行。

二是发布教育性材料,指导租赁会计处理。2020年4月10日,理事会发布题为《<国际财务报告准则第16号>和新冠肺炎疫情》(IFRS 16 and covid-19)的教育性材料,为企业应当如何应用《国际财务报告准则第16号——租赁》(以下简称《国际财务报告准则第16号》)对与疫情相关的租金减让等进行会计处理提供指南。教育性材料要求企业应当首先评估租金支付的变化是否属于《国际财务报告准则第16号》所界定的租赁变更,然后再决定相应的会计处理。如果属于租赁变更的,企业应当按照《国际财务报告准则第16号》有关租赁变更的规定进行会计处理(通常对于疫情相关的租金减让,承租人应当按照修订后的租赁付款额和修订后的折现率重新计量租赁负债);如果不属于租赁变更的,企业应当将租金支付的变化视同可变租赁付款额进行会计处理,即承租人应当将租金减让的影响额计入当期损益,出租人则应当降低租赁收益。在租赁支付的变化导致租赁合同中承租人特定义务的一部分解除时,承租人应当按照《国际财务报告准则第9号》的相关规定终止确认一部分租赁负债。教育性材料强调,因疫情影响导致租金减让的事件有可能是相关资产可能发生减值的迹象,

因此承租人应当做好与租赁相关的使用权资产的减值测试工作,出租人应当做好在经营租赁下有关固定资产的减值测试工作。此外,企业还应当根据有关准则的规定,披露与疫情相关的租金减让事项对于企业财务状况和经营成果的影响。

三是修订租赁会计准则,降低企业准则执行成本。上述理事会关于租金减让教育性材料对企业相关会计实务起到了很好的指导作用,但是一些利益相关者继续向理事会反映,由于与疫情相关的租金减让涉及面广、影响大,不少企业还正处于实施《国际财务报告准则第16号》后编制第一份年度财务报告的过程中,他们认为疫情有关租金减让如果按照租赁变更进行会计处理,实施成本较高,希望理事会针对这一特殊事项,能够给予一定的实务豁免。理事会通过紧急召开理事会会议并公开征求意见后,最后于2020年5月28日发布了《新冠肺炎疫情相关的租金减让——对<国际财务报告准则第16号>的修订》,决定对于因疫情直接导致的租金减让在满足规定的特定条件下,允许承租人不按照《国际财务报告准则第16号》规定的租赁变更要求进行会计处理,即承租人可以将与疫情相关租金减让的影响金额计入发生时的当期损益,从而大大简化了承租人的会计处理,减轻了承租人实施准则的成本,受到有关企业的欢迎。但理事会同时要求企业在财务报表中披露应用该项实务豁免条款的事实及其对报告期间损益的影响金额,从而向财务报表使用者提供透明的信息。

四是针对疫情所带来的不确定性,指导企业做好有关会计估计及其披露工作。在疫情对企业生产经营影响的广度、深度以及疫情何时会结束、会如何结束等都不不可知的情况下,如何确保企业编制财务报表中所使用的会计估计考虑了这些不确定性因素,如何确保财务

报表披露的信息清晰、透明、及时，是投资者和监管部门十分关心的问题。为此，理事会在2020年9月国际财务报告准则全球视频大会上专门对此进行了研讨，并在之后发表专门教育性文章讲解和指导企业在疫情环境下如何做好有关会计估计及其披露工作，以满足投资者的信息需要(Mary and Sid, 2020)。理事会强调，企业应当基于在财务报告日可获得的所有合理和可支持信息来决定会计估计中所使用的假设，会计估计所使用的假设应当与财务报告日企业管理层关于经营环境和经营业绩的预期相一致，针对不断变化的环境和预期的变化，企业应当及时更新相关假设和估计，企业不得以疫情为理由锁定或者冻结有关会计估计金额，企业应当强化披露要求，严格按照《国际会计准则第1号——财务报表列报》(以下简称《国际会计准则第1号》)以及其他有关会计准则的规定，在财务报表中披露会计估计所使用的主要假设，自上个报告期末以来主要假设的变动情况，这些假设变动对企业财务报表金额的影响情况，在决定这些假设并进行会计估计时所使用的主要判断，以及这些假设的敏感性分析等信息。

(三) 灵活调整有关准则项目时间和计划

为了减缓与国际财务报告准则有关的全球利益相关者面临的压力和疫情带来的相关工作上的不便，理事会在2020年4月加开了一次理事会会议并做出决定，调整国际财务报告准则有关项目的时间和计划，具体包括将已经发布的基本财务报表项目征求意见稿、商誉和减值项目讨论稿和中小主体国际财务报告准则全面审议征求意见稿的征求意见时间延长3个月；适当延后发布同一控制下企业合并项目讨论稿、费率管制活动项目征求意见稿以及2020议程咨询征求意见稿等文件；将针对《国际会计准则第1号》涉及负债按照流动还是非流动

进行分类的修订的生效日期，由原来的2022年1月1日延后至2023年1月1日；将涉及国际财务报告准则年度改进等多项针对国际财务报告准则的小范围修订予以一揽子发布，以方便利益相关者履行相关程序并予执行等。

二、国际保险会计准则修订完成，全球保险业进入新准则实施阶段

2020年6月25日，理事会发布了《国际财务报告准则第17——保险合同》(以下简称《国际财务报告准则第17号》)修订稿，生效日期为2023年1月1日。至此，理事会在广泛听取全球利益相关者意见的基础上，对2017年发布的《国际财务报告准则第17号》的修订工作全部完成，全球保险公司进入实质性的准则实施阶段。

修订稿在不改变保险合同会计处理基本原则和不及及保险合同相关信息有用性的前提下，对准则部分规定进行了修订完善，其主要目的是帮助企业降低准则执行成本，促进保险合同会计处理更好地反映企业经营成果和风险管理，同时也帮助企业更好地做好新旧准则的过渡与转换。修订稿主要对以下几个方面的问题做了进一步的明确或者完善：(1) 明确了包含重大保险风险的信用卡合同和类似合同以及包含重大保险风险的贷款合同的适用会计准则问题；(2) 要求将保险获取现金流(即保单取得成本)以系统且合理的基础分摊至预期续保保险合同；(3) 在企业标的保险合同是亏损合同，同时企业又持有相应再保险合同的情况下，要求企业确认再保险合同首日收益(即由再保险合同覆盖的标的保险合同的有关损失部分)，以对对冲标的保险合同确认的相关损失；(4) 要求企业签发的没有直接分红特征的保险合同，如果在提供保险服务之外还提供了投资回报服务的，企

业应当确认与投资回报服务相关的利润；(5) 允许保险合同在采用可变收费法进行会计处理的情况下，其风险缓释选择权的应用范围由原来仅限于使用衍生工具转移相关金融风险的情况，扩大至企业使用再保险合同或者以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融工具来转移相关金融风险的情况；(6) 要求保险合同资产和负债在财务报表中以保险合同组合为基础而非保险合同组为基础进行列示；(7) 允许企业在需要编制中期财务报告的情况下，当其编制后续中期财务报表或者当年年度报告时，可以按照“年初至今”为基础(即以年初至本中期期末为基础)对前期中期财务报表涉及的与保险合同有关的会计估计的处理结果进行调整；(8) 将保险合同准则的生效日期延长2年，由原来规定的2021年1月1日延至2023年1月1日，同时，有关保险公司适用《国际财务报告准则第9号》的时间相应顺延；(9) 修改、补充和完善了保险合同会计准则有关衔接规定，以方便企业做好新旧准则衔接工作。

三、IBOR 改革项目及时完成，助力企业做好 IBOR 改革有关过渡工作

按照金融稳定理事会关于IBOR改革的方案，新的无风险基准利率将替代现行的一些主要银行同业拆借基准利率(如LIBOR)，并拟于2021年年底完成该替代过程。为了解决IBOR改革对企业有关会计处理及其财务报告的影响问题，理事会快速行动，于2019年9月完成了IBOR改革项目第一阶段的工作，着力解决了基准利率替换前的会计处理及其财务报告问题；于2020年8月完成了IBOR改革项目第二阶段的工作，着力解决基准利率替换时的会计处理及其财务报告问题，并于8月27日发布《IBOR改革——第二阶段：对IFRS 9、IAS 39、IFRS 7、IFRS 4和IFRS 16的修

订》(以下简称《IBOR改革》),生效日期为2021年1月1日,允许企业提前执行。《IBOR改革》主要规范了当新的无风险基准利率替换现行IBOR时,对金融工具分类和计量、金融工具终止确认、套期会计、披露以及其他有关准则的影响及其会计处理问题。

金融工具会计主要基于金融合同条款及其合同权利或者义务进行会计处理。如果由于基准利率替换导致有关金融工具合同条款发生变更,或者决定有关现金流量的基准利率的计算方法发生变更,或者触发了现有合同规定的利率替换条款,或者导致套期文件中载明的套期关系的正式指定发生了变更,按照《国际财务报告准则第9号》的有关规定,企业可能需要终止确认有关金融资产或者金融负债(或者即使在不终止确认有关金融资产或者金融负债的情况下,企业需要立即确认相关利得或损失,重新计量有关金融资产或者金融负债的账面价值),或者终止有关套期会计。显然,这样处理会大幅增加企业的成本,但并不一定能够如实反映IBOR改革对企业的经济影响及其效应,也并不一定会向财务报表使用者提供更加有用的信息。为此,理事会决定,放宽《国际财务报告准则第9号》的有关规定,允许企业不必仅仅因为IBOR的改革而终止确认有关金融资产或者金融负债,或者终止确认有关套期会计,同时明确放宽的有关规定只适用于因IBOR改革所要求的变更部分。理事会还要求企业增加披露受IBOR改革影响的金融工具有关风险的性质、程度、企业管理这些风险的方法,以及企业向备选基准利率过渡所做的相关工作及其进度情况等。

四、同一控制下企业合并项目讨论稿发布,提议的会计处理方法或对上市公司产生较大影响

2020年,理事会完成了对“同一控制下企业合并”项目研究阶段的所有讨论和决议工作,于11月30日发布了项目讨论稿,征求意见期间为270天,截止日期为2021年9月1日。讨论稿主要拟在以下几个方面对同一控制下企业合并进行规范并提出建议的会计处理方案:

(一)关于同一控制下企业合并的范围

讨论稿建议同一控制下企业合并应当包括同一方最终控制下所有合并参与方之间发生的所有业务转移,无论该转移的被合并方是否在该合并发生之前从外部购入或者在合并发生之后立即对外出售,以及无论该转移是否以合并公司未来对外出售为条件,比如首次公开发行股票。因此,讨论稿中界定的同一控制下企业合并的范围要比《国际财务报告准则第3号——企业合并》(以下简称《国际财务报告准则第3号》)定义的同一控制下企业合并范围要广,其目的是尽可能填补国际财务报告准则中对有关企业合并业务规范的真空。

(二)关于区别不同情形采用不同的会计处理方法

讨论稿基于投资者和债权人不同的信息需求以及成本——效益原则,认为合并方在不同情形下应当采用不同的会计处理方法。

1.当同一控制下企业合并影响合并方非控制权益时(如合并方有非控制股东时),讨论稿认为非控制股东实质上购买了通过同一控制下企业合并转入的被合并方的经济资源,其实质与非同一控制下企业合并转入被购买方经济资源类似,相应地,非控制股东对同一控制下企业合并交易的信息需求也与非同一控制下企业合并中购买方的股东的信息需求相似。因此,讨论稿认为,在同一控制下企业合并会影响合并方非控制权益时,合并方应当采用购买法进行会计处理。显然,讨论稿提议的方法与中国现

行会计实务有较大差别,在中国企业会计准则下,无论同一控制下企业合并是否会影响非控制权益,合并方均应当采用账面价值法进行会计处理。而企业合并是采用购买法还是账面价值法,对于合并方的财务状况和经营成果有着重大影响。

2.基于成本——效益的分析和考虑,讨论稿认为,在同一控制下企业合并会影响合并方非控制权益的情况下,如果合并方是上市公司(股票公开交易公司)的,其应用购买法的收益将大于成本,因此应当采用购买法进行会计处理;如果合并方是非上市公司,而且所有非控制股东都是合并方的关联方的,讨论稿认为其应用购买法的收益并不一定大于成本,因此要求合并方采用账面价值法进行会计处理;如果合并方是非上市公司且所有非控制股东不是合并方的关联方的,讨论稿允许合并方选择采用账面价值法进行会计处理,但前提是合并方应当告知所有非控制股东且所有非控制股东不反对采用账面价值法。

3.当同一控制下企业合并不会影响合并方非控制权益时,即合并方是全资子公司,没有非控制股东,在这种情况下,讨论稿要求合并方采用账面价值法对同一控制下企业合并交易进行会计处理。

(三)关于购买法下的会计处理原则

讨论稿建议在同一控制下企业合并中应用购买法,应当与《国际财务报告准则第3号》规范的购买法相同,除非在合并日,合并方收到的被方可辨认资产和负债的公允价值超出合并方付出的合并对价公允价值,在这种情况下,合并方应当将超出的金额计入合并方的所有者权益,而不是如《国际财务报告准则第3号》所规范的将该差额计入当期损益。

(四)关于账面价值法下的会计处理原则

讨论稿建议在同一控制下企业合并中采用账面价值法的,应当按照以下原则进行具体会计处理:(1)对于合并方收到的被并方的资产和负债的账面价值,应当是被并方自身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。(2)对于合并方付出的合并对价的计量,如果合并对价是现金的,以现金金额计量;如果合并对价是非现金资产的,以非现金资产在合并日的账面价值计量;如果合并对价是承担有关债务的,以按照适用的国际财务报告准则所确认的债务金额计量;如果合并对价是发行股份的,讨论稿考虑到各国或地区的法律法规和监管环境不同,没有对其账面价值应当如何计量做出具体规范。(3)对于合并对价和合并方收到的被合并方资产和负债账面价值之间的差额,应当计入所有者权益。(4)对于被合并方在合并日之前的经营业绩和财务状况,不允许并入合并方的合并财务报表,包括被合并方前期可比财务报表数据也不允许并入合并方的可比财务报表中,合并方的合并财务报表只允许反映合并日之后被合并方的财务数据。换句话说,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。

五、“促进财务报告更好沟通”核心项目全面推进,各子项目取得显著成果

自从理事会2015议程咨询后,“促进财务报告更好沟通”一直是理事会近年来的核心项目和工作重点。2020年,在“促进财务报告更好沟通”主题下的各子项目全面推进,都取得了显著甚至重要的进展。

(一)关于“基本财务报表”项目

基本财务报表项目的目标是通过改进基本财务报表(尤其是利润表)的

内容和结构来提升财务报表信息的可比性、有用性和透明度。理事会于2019年12月发布了该项目征求意见稿——《通用列报和披露总则(General Presentation and Disclosure)》,征求意见于2020年9月30日截止。

2020年,针对该准则项目,理事会着力开展了以下两方面工作:一是广泛征求意见。2020年1~10月,理事会理事和项目组成员与全球20多个国家和地区的利益相关者就该项目召开了140场会议,听取大家对征求意见稿的意见和建议。考虑到征求意见稿有关提议对财务报表使用者的重要性,理事会还分别与全球财务报表使用者召开了32场专门会议和5场网络直播会议,检验征求意见稿中有关提议的有用性。理事会还在全球选择了50家企业,对征求意见稿的有关提议和设想进行实地测试,效果良好。与此同时,理事会还收到了全球针对征求意见稿的书面反馈意见215份,其中包括13份来自使用者的意见信。二是对反馈意见进行分析和讨论。理事会对通过对外调研和反馈意见信所收集到的各种意见和建议进行了汇总分析,并进行了初步讨论,以便谋划和决定该项目下一步的走向,为下一步理事会进行正式决议并制定最终准则奠定基础。

(二)关于“披露动议——目标准则层面的披露审议”项目

理事会开展披露动议(Disclosure Initiative)的目的是为了改进财务报表附注的披露,尤其是增进财务报表附注信息披露的有用性,同时减少企业在附注中披露不相关的信息。

理事会为此草拟了一份约束自身起草各国际财务报告准则披露内容的指南,并选择了《国际会计准则第19号——雇员福利》(以下简称《国际会计准则第19号》)和《国际财务报告准则第13号——公允价值计量》(以下简称国际财

务报告准则第13号)两项准则作为目标准则,利用上述披露起草指南对两项准则中的披露内容进行审议,主要是根据财务报表使用者的信息需求,重新明确和改进两项准则中的披露目标,并根据新的披露目标重新梳理和修改完善准则中各项具体披露要求。理事会于2020年完成了针对这两项准则披露内容审议的讨论和决议工作,拟于2021年年初发布该项目征求意见稿。

(三)关于“披露动议——会计政策”项目

“披露动议——会计政策”项目旨在重点解决现行企业财务报表附注中有关会计政策披露存在的问题,即现行实务中许多企业披露会计政策方面的信息往往是依样画葫芦或者模板式的,企业或直接搬套会计准则中的确认和计量要求,或直接搬套有关方面提供的披露模板,导致对财务报表使用者理解企业财务状况和经营成果有用的一些重要会计政策可能没有得到较好的披露或者重点披露,一些不重要的会计政策反而得到披露并混淆了重要的会计政策信息。

针对这种情况,理事会决定对现行国际财务报告准则中的有关规定进行修改,尤其是修改《国际会计准则第1号》中有关“重大的会计政策(Significant Accounting Policy)”的披露要求,将其修改为“重要的会计政策(Material Accounting Policy)”,以便于应用准则中“重要性”的定义、相关指引以及《国际财务报告准则实务公告第2号——应用重要性判断》(以下简称《国际财务报告准则实务公告第2号》)的有关指南,来指导企业披露重要的会计政策。同时,理事会还决定在《国际财务报告准则实务公告第2号》中引入两个具体例子来阐释企业应当如何披露重要的会计政策,并避免披露不重要的会计政策。理事会于2019年8月发布了该项目征求意见稿,2020年召开了数次会议讨论征求

意见稿所收到的反馈意见以及对征求意见稿的改进方案,比如改进和澄清征求意见稿中有关“重要的会计政策”的应用举例,修改完善《国际财务报告准则实务公告第2号》拟引入的两个具体例子,尤其是进一步澄清有些会计政策即使是重复准则的有关内容,但如果对于财务报表使用者理解财务报表其他重要信息是必需的,这些会计政策预期将符合重要性定义,应作为“重要的会计政策”予以披露。理事会拟于2021年第1季度发布该项目最终稿,并于2023年1月1日起施行。

(四)关于“披露动议——子公司为中小主体”项目

2020年,在理事会会议中,先后有5次会议讨论了“披露动议——子公司为中小主体”项目的相关问题,理事会还对该项目拟议的子公司财务报表附注披露要求进行了逐项初步审议,使得该项目取得了重要进展。

在实务中,一些企业集团(如上市企业集团)需要遵循国际财务报告准则编制其合并财务报表,为了在集团内部统一会计政策,集团内部的子公司通常也会被要求遵循国际财务报告准则,即使该子公司属于中小主体(即非公共受托责任公司,如非公开发行股票或债券的公司)而可以采用中小主体国际财务报告准则(IFRS For SMEs Standard)。众所周知,中小主体国际财务报告准则无论是在确认、计量还是披露上,与国际财务报告准则相比,均大为简化,易于操作,而且执行成本较低。但在上述情况下,子公司虽然本身为中小主体,通常不会选择采用中小主体国际财务报告准则,而是采用与集团公司一致的会计准则,从而需要披露国际财务报告准则规定的大量信息,但这些信息中不少本来是为了满足公众公司外部投资者决策需要的,对于子公司本身属于非公众公司的情

况下,要求其披露这些信息会显得有点冗余,执行成本较高。

为此,理事会决定通过“披露动议——子公司为中小主体”项目,为这些子公司适当简化其信息披露内容,使得它们一方面能够遵循国际财务报告准则的确认和计量要求,另一方面又能够减少不必要的信息披露。为了推进这一工作,理事会首先明确了该项目简化信息披露要求的基本原则,即当国际财务报告准则针对有关资产、负债或者有关交易事项的确认和计量原则与中小主体国际财务报告准则相同时,上述子公司在遵循国际财务报告准则确认和计量要求的同时,可以按照中小主体国际财务报告准则的有关披露要求进行披露;当国际财务报告准则针对有关资产、负债或者有关交易事项的确认和计量原则与中小主体国际财务报告准则不相同,理事会将根据中小主体国际财务报告准则有关评估中小主体财务报表使用者(主要是债权人)的信息需要原则(即该准则“结论基础”第157段规定的原则),对国际财务报告准则有关披露目标和披露要求进行筛选和简化。理事会然后根据这一原则对所有国际财务报告准则中的具体确认、计量和披露要求和中小主体国际财务报告准则的相关要求进行比较,并在2020年对其中的信息披露要求进行了对比分析和审议,提出了简化处理方案,对一些特殊情况还提出了例外处理方案。理事会还初步决定,在上述子公司为中小主体并采用简化的披露要求编制财务报表的情况下,其财务报表仍然可以声明遵循了国际财务报告准则,但应当在声明中做出特别说明。理事会拟在2021年发布该准则项目征求意见稿。

(五)关于“管理层评论”项目

2020年,理事会在“管理层评论”项目上取得重大的实质性进展,理事会先

后在7次会议上讨论了该项目相关问题,从而完成了该项目所有有关技术议题和应循程序的讨论与决议工作。

管理层评论是财务报告的有机组成部分,主要涵盖那些没有或者无法在财务报表中披露但对使用者又有用的信息。理事会于2010年12月发布了《国际财务报告准则实务公告第1号——管理层评论》(以下简称《国际财务报告准则实务公告第1号》),用以规范企业编制管理层评论应当遵循的基本原则和管理层评论应当包括的基本内容。但是,最近10年来尤其是近年来,投资者等财务报告使用者对财务报表之外的信息需求越来越大,迫切需要对《国际财务报告准则实务公告第1号》进行修改和更新,以满足信息使用者的信息需要和管理层评论实务发展的需要。

理事会自2018年启动该项目以来,于2019年讨论了修订《国际财务报告准则实务公告第1号》的基本方法、管理层评论的目标、管理层评论所披露信息的质量特征要求、重要性判断的应用、业务模式的界定等内容。在2020年,理事会继续就该项目的剩余议题进行研究和讨论,并完成了相关决议工作:(1)进一步明确了管理层评论的目标,要求企业在管理层评论中应当提供那些有助于增进使用者了解企业财务报表中所反映的财务状况和业绩情况相关的信息,以及影响企业价值创造和现金流量创造能力的关键信息。(2)梳理并细化了管理层评论中应当包括的主要内容,包括业务模式、战略、资源与关系、风险、外部环境、财务业绩和财务状况等六大方面内容的披露目标和披露要求等。(3)澄清了在管理层评论中披露有关无形资产(Intangible resources)和环境、社会及治理(Environmental, social and governance,以下简称ESG)相关信息的原则。理事会计划于2021年4月发布该项目征求意见稿。

六、国际财务报告准则第10、11和12号实施后审议工作取得实质性进展，权益法会计研究项目正式启动

理事会于2019年启动了《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》(以下简称《国际财务报告准则第10号》)、《国际财务报告准则第11号——合营安排》(以下简称《国际财务报告准则第11号》)和《国际财务报告准则第12号——在其他主体中权益的披露》(以下简称《国际财务报告准则第12号》)的实施后审议工作。按照理事会应循程序要求,理事会发布一项新的国际财务报告准则或者对国际财务报告准则做出重大修订后,应当在该准则实施2年后择机对准则进行实施后审议工作,以便了解准则实施中的问题,评估准则实施是否达到了预期目的。实施后审议工作通常包括两个阶段,第一阶段是初步识别和评估需要审议的准则实施问题,并以此为基础发布征询意见稿;第二阶段是根据收到的针对征询意见稿的反馈意见和其他外部调研收到的信息,理事会讨论决定拟采取的下一步举措,包括是否应当进行准则修改、是否应当就某一或某些事项做进一步研究等。

理事会会在与企业、会计师事务所、监管部门、学术界等广泛联系和调研的基础上,于2020年完成了国际财务报告准则第10、11和12号实施后审议第一阶段工作,讨论确定了初步识别出的准则实施中的相关问题,这些问题包括“控制”概念和“投资性主体”概念的判断、投资者与被投资者之间关系发生变化的会计处理、当合营安排通过单独主体实现时的有关分类判断等。理事会于2020年12月9日发布了该项目征询意见稿,征询意见截止日期为2021年5月10日。与此同时,考虑到国际财务报告准则第10、11和12号实施后审议工作与权益法

会计之间有较为紧密的联动性,理事会为此于2020年还启动了权益法会计研究项目。

七、金融工具相关项目继续稳步推进,国际财务报告准则第9号实施后审议开始前期工作

2020年,理事会继续稳步推进金融工具各相关项目,同时启动了《国际财务报告准则第9号》分类和计量部分的实施后审议工作。

(一)关于具有权益特征的金融工具项目

自从2019年理事会决定,具有权益特征的金融工具项目的目标是只对现行《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》)做小范围修改后,该项目工作的重心使集中于澄清现行准则中关于金融负债和权益工具区分的“固定换固定”相关规定背后的基本原则,并以此来解决《国际会计准则第32号》实施有关问题,同时改进和完善相关列报和披露要求。

2020年,理事会根据项目研究进展情况,初步讨论并明确了现行《国际会计准则第32号》所规定的企业以其自身权益工具进行结算的金融工具分类为权益工具所应满足的“固定换固定”条件背后的两个原则:一是基础性原则(Foundation principle),理事会认为,一项以自身权益为基础的衍生工具要满足“固定换固定”条件的,其用于交换每单位基础权益工具的功能货币单位数量必须是固定的,或者只伴随允许的维持性调整(Allowable preservation adjustments)或者时间流逝调整(Allowable passage of time adjustments)而变化。二是调整性原则(Adjustment principle),即针对所允许的维持性调整和时间流逝调整所制定的原则,理事会认为,当维持性调整要求企业未来股东的相对经济利益维持在等同或少于现行股东经济利益的水平

时,以自身权益为基础的衍生工具应当分类为权益工具;当时间流逝调整是事先确定、只随着时间流逝而变化,并且基于现值的每单位基础权益工具的功能货币单位数量是固定的,以自身权益为基础的衍生工具应当分类为权益工具。

理事会下一步将应用上述基础性原则和调整性原则来探索解决目前关于金融负债和权益工具区分实务中的具体应用问题。理事会还决定将该项目从研究阶段转入准则制定阶段,从而加快该准则项目的步伐。

(二)关于“动态风险管理”项目

理事会于2019年年初初步决定了动态风险管理项目的核心会计处理模型,为了验证该核心会计模型的可操作性和有效性,2020年理事会从全球选择了25家代表不同地域、不同特征的银行进行测试,测试工作拟于2021年第1季度完成,然后理事会将根据测试的情况和结果决定该项目的下一步工作计划。

(三)关于国际财务报告准则第9号实施后审议工作

《国际财务报告准则第9号》自2018年1月1日生效以来,已经在全球实施3年。2020年,理事会根据应循程序和部分利益相关者的要求,尤其是一些来自欧洲的利益相关者对于《国际财务报告准则第9号》中有关按照公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资在后续期间不允许将计入其他综合收益的金额转入当期损益的规定有特别的关注,理事会决定启动《国际财务报告准则第9号》的实施后审议工作。同时,考虑到金融工具分类和计量、金融资产减值、套期会计等不同部分实务发展的成熟程度、实施效果数据和有关研究成果的可获得性等因素,理事会决定首先就《国际财务报告准则第9号》中有关金融工具分类和计量部分的规定开始实施后审议工作,关于该准则其他规定部分内

容的实施后审议工作拟于2021年下半年再根据情况而定。理事会于2020年12月的理事会会议上讨论决定了《国际财务报告准则第9号》金融工具分类和计量部分规定的实施后审议第一阶段工作的目标、拟开展的主要活动以及具体时间表等。目前该实施后审议第一阶段的工作正在进行中。

八、各其他主要国际财务报告准则项目继续推进，相关行业企业需要重点关注

理事会还同步推进着多个国际财务报告准则项目，2020年这些项目继续稳步推进，并取得积极进展。

(一) 关于中小主体国际财务报告准则全面审议项目

中小主体国际财务报告准则主要用于没有公开发行股票或债券的企业，该准则于2009年制定发布，目前每隔5年进行一次全面审议。理事会于2019年启动了对该准则的第2次全面审议工作，并于2020年1月28日发布了《中小主体国际财务报告准则全面审议》征询意见稿，征求意见截止日期为2020年10月27日。征求意见截止后，理事会共收到反馈意见66份。理事会还在2020年1~10月间举行了多场对外调研和征求意见会，针对征询意见稿涉及的主要问题 and 中小主体财务报表使用者进行了网上问卷调查和访谈，以多渠道听取意见。理事会在2020年12月的理事会会议上对主要反馈意见和初步的分析进行了讨论，决定下一步将首先听取中小主体实施工作组(SMEIG)的意见和建议，然后再决定中小主体国际财务报告准则下一步的修改方案。下一次中小主体实施工作组(SMEIG)会议将于2021年2月召开。

(二) 关于商誉和减值项目

理事会于2020年3月发布了商誉和减值项目的阶段性成果——《企业合

并——披露、商誉和减值》讨论稿，征求意见截止日期为2020年12月31日。理事会在2020年主要就该讨论稿的初步设想与全球利益相关者进行了广泛的讨论和沟通，听取各方面的意见。同时，理事会还在全球选择了若干企业就讨论稿中提出的披露提议进行实地测试。截至征求意见稿截止日，理事会共收到了173份反馈意见，理事会下一步将对反馈意见进行分析和讨论，并决定项目下一步的发展方向。

(三) 关于费率管制活动项目

2020年，理事会继续就费率管制活动项目在后续研究和征求意见稿起草过程中遇到的若干扫尾问题进行讨论和决策。比如，理事会通过讨论，澄清了企业提供费率管制活动相关的商品或劳务时，允许通过费率得以补偿的目标利润的构成及其会计处理问题，特别是除了管制利息、基于相关费用计算的边际毛利之外的其他目标利润项目，包括允许通过向顾客收取管制费率得以补偿的以在建工程为基础计算的管制回报、业绩激励款，以及其他向顾客收取的管制费率中包含的目标利润项目等。理事会还进一步修改完善了此前决定的管制资产和管制负债的定义，强调管制资产必须是管制协议所创造的可执行现时权利，管制负债必须是管制协议所创造的可执行现时义务。而且在管制资产的定义中，突出强调企业在未来可调增的管制费率金额将会被包括在未来期间的收入中，在管制负债的定义中，突出强调企业在未来所需调减的管制费率金额已经被确认于当期的收入中，但将在未来向顾客提供相关商品和劳务。这些修改完善，有助于增强征求意见稿内部的一致性和征求意见稿与收入准则等的一致性。

理事会在2020年还讨论决定了该准则的生效日期将确定在该准则正式发布之后的18~24个月内，征求意见稿

的征求意见期间为150天。理事会拟于2021年1月发布费率管制活动项目征求意见稿。

(四) 关于采掘活动项目

2010年，理事会发布了由澳大利亚、加拿大、挪威和南非等四国会计准则制定机构共同撰写的《采掘活动》讨论稿。2018年理事会重新启动了该项目，首先邀请四国会计准则制定机构更新了最新的与采掘活动及其会计处理有关的相关信息和进展，理事会在2019年3月和9月的理事会会议上对这些更新的信息、进展及其潜在影响进行了初步讨论。随后理事会要求项目工作人员针对采掘活动进行更加广泛的调研，尤其是那些采掘活动在国家经济发展中占据比较重要地位的国家或地区，比如中国、巴西、沙特阿拉伯、美国、英国等。在密集调研和收集最新信息的基础上，理事会于2020年6、7、9、10月的4次理事会会议上就调研的主要发现，尤其是关于现行勘探和评价支出会计实务以及各国不同的会计政策、储量和资源的报告要求及其披露实务等，进行了较为充分的讨论。理事会下一步将就石油天然气行业和其他采矿业的采掘活动的特点以及他们共同的会计问题进行更深入的分析研究，进而决定该项目的发展方向，包括该项目的目标是替代现行《国际财务报告准则第6号——矿产资源的勘探和评价》还是仅对该准则做出相关修订等。

九、国际财务报告准则的解释和维护工作继续加强，确保国际准则在全球的一致应用

2020年，国际会计准则理事会会计准则实施支持团队和国际财务报告准则解释委员会除了应对疫情做好支持之外，继续就国际财务报告准则应用中的相关问题，做好国际财务报告准则的解释和维护工作，努力确保国际财务报告

准则在全球的一致应用。主要包括：

一是针对国际财务报告准则应用中反映的具体问题，解释委员会于2020年共召开了6次会议，对16项议题进行了讨论。对于其中的15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。

二是理事会于2020年5月发布了《国际财务报告准则年度改进2018-2020》《不动产、厂场和设备：在达到预定可使用状态前取得的收入——对〈国际会计准则第16号——不动产、厂场和设备〉的修订》《更新国际财务报告准则第3号中有关引用概念框架的内容——对〈国际财务报告准则第3号——企业合并〉的修订》《亏损合同：合同履约成本——对〈国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产〉的修订》等，对于解决有关会计实务问题、指导有关会计准则的具体应用将发挥重要作用。

三是理事会继续不断更新网站、自媒体、出版物等内容，提供有关国际财务报告准则应用的教育性和支持性材料，帮助全球利益相关者理解和掌握准则，促进国际财务报告准则在全球的一致应用。

十、2020 议程咨询工作取得阶段性成果，理事会即将就未来 5 年工作计划征求意见

理事会每隔5年进行一次议程咨询，用以确定未来5年的工作计划。理事会目前正在着力起草2020议程咨询征求意见稿，在起草过程中，理事会充分听取并吸收了包括投资者、财务报告编制者、监管机构、准则制定机构以及学术机构等在内的各利益相关者的意见和建议。理事会尤其关注到，财务报告环境近年来正在发生较大变化，比如，新技术和无形资源对企业价值创造的贡献越来越大，新的业务模式不断涌现，经

济和经营数字化加速，气候变化风险和节能减排受到越来越多的重视，这些财务报告环境因素的变化都对财务报告的发展和未来的准则议程产生了影响。理事会根据初步听取的意见和上述环境因素的影响，明确了一份包括22个项目在内的未来潜在准则项目清单，这些项目包括：(1) 借款费用；(2) 气候相关风险；(3) 黄金、贵金属和其他大宗商品交易；(4) 加密货币及其相关交易；(5) 终止经营；(6) 折现率；(7) 雇员福利；(8) 费用——销售成本、费用分类及其披露；(9) 外币；(10) 持续经营；(11) 政府补助；(12) 所得税；(13) 通货膨胀；(14) 无形资产；(15) 中期财务报告；(16) 负利率；(17) 经营分部；(18) 其他综合收益；(19) 排污权定价机制；(20) 单独财务报表；(21) 现金流量表及其相关事项；(22) 可变和或有对价等。上述这些项目将被包括在即将发布的征求意见稿中，以听取全球利益相关者的意见，利益相关者也可以提出其他准则项目并列举立项理由。理事会将在收到各方的意见反馈后，讨论并确定最终的准则立项清单，作为理事会2022～2026年5年工作计划。

十一、气候变化和可持续发展受到空前关注，制定全球统一的可持续发展报告准则提上议事日程

不断恶化或者变化无常的气候以及疫情使我们越来越认识到可持续发展(Sustainability)的重要性。2020年包括中国在内的许多国家或地区做出承诺，准备加大力度促进节能减排，积极应对气候变化，促进碳中和。投资者和其他利益相关者也一再指出，气候变化风险及其可持续发展信息在他们的投资和信贷决策中正扮演着越来越重要的角色，他们希望有关机构，比如国际财务报告准则基金会或者理事会能够在这方面做一些推动甚至引领工作。

理事会近年来已经认识到气候变化风险及其可持续发展信息对财务报告及其使用者决策的重要性，强调按照现行国际财务报告准则的有关规定，企业在资产减值测试、或有事项处理、公允价值计量、财务报表信息披露时应当考虑或者反映气候变化风险及其对企业的影响(Nick Anderson, 2019)。2020年11月20日，理事会又专门发布了《气候相关事项对财务报表的影响》教育性材料，为企业应当如何应用国际财务报告准则相关规定在会计确认、计量和披露时考虑气候相关事项的影响提供具体指引(IASB, 2020)。理事会目前正在进行的《管理层评论》修订项目，也要求企业应当披露ESG事项对企业业务模式的影响、ESG存在的风险等相关信息。

但是，气候变化信息的披露和可持续发展报告毕竟远远超出了传统财务报告的范畴和理事会目前的职责范围，它涉及基金会的重大战略选择和决策问题，需要由基金会受托人来做出有关决策并推进相关工作。为此，基金会受托人成立了专门工作小组，并于2020年9月30日发布了《可持续发展报告》咨询文稿，咨询文稿主要就以下三个方面的问题征求全球利益相关者的意见：一是是否有必要制定全球性的可持续发展报告准则？二是如果需要制定全球可持续发展报告准则，基金会是否应当在其中发挥作用？三是如果基金会需要在其中发挥作用，基金会又应当如何发挥作用？咨询文稿提出了一些可能的解决方案，其中之一是在基金会的治理架构下设立单独的可持续发展准则理事会，专事国际可持续发展报告准则的制定工作，与国际会计准则理事会并行(IFRS Foundation, 2020)。该咨询文稿受到了全球利益相关者的空前关注，基金会共收到了567份反馈意见。下一步，基金会受托人将对反馈意见进

行分析研究和讨论,以据此做好战略咨询和决策工作。至于基金会最后是否会致力于可持续发展报告准则的制定工作或者会以何种方式介入该项工作,目前尚不得而知,但有一点是明确的,即在全球层面整合现行各方面资源、制定全球统一的可持续发展报告标准已经提上议事日程。

十二、未来展望

进入2021年,理事会将迎来创建20周年,也将开启新的20年发展历程。2021年,理事会现行诸多准则项目将告一段落,针对财务报告环境的急剧变化,理事会将着力谋划未来,明确未来的准则发展方向和重点,以继续顺应利益相关者的需要,规范和引领未来财务报告实务的发展。

第一,国际财务报告准则诸多项目的发展进入关键节点。2021年,许多现行国际财务报告准则项目将进入收关或者关键发展阶段,尤其是理事会过去5年投入大量精力开展的“促进财务报告更好沟通”主题下的诸多准则项目将逐步进入收尾或者重要决策阶段,其他诸如同一控制下企业合并、费率管制活动、商誉和减值、中小主体国际财务报告准则全面审议、子公司为中小主体等项目也将进入关键的征求意见和决策阶段,理事会还将在2021年决定未来5年的工作计划和主要准则项目,以开启国际财务报告准则发展的新篇章。中国利益相关者在这一过程中需要抓住机遇,积极发声,反馈建设性的意见和建议,以在理事会征求意见时和最终决策之前,参与和影响国际准则的制定,为中国的经济发展、开放和转型服务。

第二,国际财务报告准则的实施和在全球的一致应用越来越受到关注和重视。随着越来越多的国家和地区加入采用国际财务报告准则或者与国际财务报

告准则趋同的行列,国际财务报告准则的实施质量和在全球一致应用日益受到大家的关注和重视,尤其是国际投资者和监管部门的关注和重视。在这样的情况下,理事会将继续协调全球监管机构 and 主要国家或者地区准则制定机构,扎实做好准则实施支持的各项工作,同时各国或地区的准则制定机构和监管部门也需要协调行动,确保国际财务报告准则在全球的一致应用,确保全球应用国际财务报告准则的企业所编制的财务报告可比透明。

第三,保险业界需要积极做好国际保险会计准则的实施准备工作。修订后的《国际财务报告准则第17号》作为全球首个国际保险会计准则将于2023年1月1日生效,中国也于2020年年底发布了与《国际财务报告准则第17号》相趋同的保险合同会计准则,并明确了保险公司实施的具体时间表。鉴于保险公司需要编制至少1年的可比报表,保险公司实施《国际财务报告准则第17号》的转换日实际是2022年1月1日。因此,2021年将是保险公司做好新保险会计准则实施准备的关键一年。保险公司需要提前谋划,周密部署,做好准则培训、系统整合、数据准备、业务条线配合、投资者沟通等各方面工作,确保新保险会计准则平稳有效实施。

第四,企业报告进入广义公司报告的时代已经来临。随着企业投资者、债权人等除了分析使用企业财务报表信息之外,对企业非财务信息和可持续发展信息越来越关注,相关信息在其决策中发挥越来越重要的作用,监管部门对相关信息的报告和披露也越来越重视,企业报告正从传统的财务报告范畴迈向广义公司报告,而2021年很有可能是这方面发展(尤其是标准建设方面)的一个重要分水岭。在这种情况下,如何区分财务报表、财务报告(包括管理层评论)、

广义公司报告(包括可持续发展报告)之间的边界,如何明确它们之间的相互联系,如何确保广义公司报告信息的质量,如何健全完善有关标准制定机构,如何加强监管并保护公共利益等,都是当前理论界和实务界亟待研究和解决的重要课题,需要相应的理论创新和实务突破。中国理论界和实务界近年来在这方面已经做了一些非常有益的尝试和探索,未来可以在有关内容整合、标准建设和政策引领等方面着力,为广义公司报告的研究、发展和有关标准的制定工作贡献力量。

责任编辑 刘霖

主要参考文献

- [1]陆建桥.国际财务报告准则2019年发展成效与未来展望[J].财务与会计,2020,(3).
- [2]IASB. Covid-19-Related Rent Concessions: Amendment to IFRS 16, 2020.
- [3]IASB. Effects of Climate-related matters on financial statements, 2020.
- [4]IASB. IFRS 9 and covid-19, 2020.
- [5]IASB. IFRS 16 and covid-19, 2020.
- [6]IFRS Foundation. Consultation Paper on Sustainability Reporting, 2020.
- [7]Mary Tokar and Sid Kumar. Applying IFRS Standards in 2020——impact of covid-19[EB/OL]. [2020-10-28].www.ifrs.org.
- [8]Nick Anderson. IFRS Standards and Climate-related Disclosures[EB/OL]. [2019-1-28].www.ifrs.org.