

国际财务报告准则 2022 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2022年各项工作的进展情况，包括20多个会计准则项目的研究与制定进展，以及为准则实施和在全球的一致应用所做的支持性工作，介绍了国际会计准则理事会确定的未来5年工作计划和重点，以及与国际可持续披露准则之间的连通性问题，并对国际财务报告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；IFRS 会计准则；IFRS 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 (2023) 08-0031-13

2022年是国际财务报告准则（IFRS）发展的重要一年，IFRS开始进入国际会计准则理事会（IASB）制定IFRS会计准则（IFRS Accounting Standards）和国际可持续披露准则理事会（ISSB）制定IFRS可持续披露准则（IFRS Sustainability Disclosure Standards）“两驾马车”齐头并进的时代。IASB顺利完成了第三次议程咨询工作，明确了未来五年的工作计划和重点；成功发布了中小主体国际财务报告准则第三版征求意见稿，对非公共受托责任主体财务报表的规范提升进入新阶段；建立了IFRS会计准则实施后审议的新框架，IFRS会计准则实施后审议工作迈出重要步伐；IASB同步进行的20多个准则项目稳步推进，对IFRS会计准则实施和一致应用的

支持力度不减，成果丰硕，还完成了多项IFRS会计准则的小范围修订，国际准则的影响力持续扩大。与此同时，ISSB自2021年11月3日成立之后，于2022年3月发布了“可持续相关财务信息披露一般要求”和“气候相关披露”两份征求意见稿，征求意见期结束后，ISSB快速地对反馈意见进行分析、研究和决策，拟于2023年上半年发布上述两项最终准则。ISSB还积极推进其第一次议程咨询工作，IASB和ISSB之间工作的连通性（Connectivity）将成为未来IFRS发展的一个重要考虑方面。通用目的财务报告的范围、内容、影响力正发生深刻变化，对财务报告信息、资本市场和投资者决策将产生长期而深远的影响，需要财务报告各利益相关方予以积极关注。

一、顺利完成第三次议程咨询工作，确定2022～2026年五年工作计划与重点

IASB在反复听取各方面意见和建议，并考虑自身资源约束等因素的基础上，于2022年完成了第三次议程咨询的所有决议工作，制定了2022～2026年五年工作计划和重点，并于2022年7月发布了最终反馈报告。理事会关于第三次议程咨询的主要决议内容包括三大方面：

（一）关于理事会工作的战略方向和各项活动的平衡

理事会当前的工作除了制定IFRS会计准则之外，还负责准则的维护及其一致应用、中小主体国际财务报告准则的制定及其实施支持、数字

作者简介：陆建桥，国际会计准则理事会理事。

化财务报告、增进准则可理解性和可获得性以及全球利益相关者的联络等工作。理事会经过综合考虑与平衡,决定对现有工作范围不做原则调整,但对有关工作重点和资源分配进行了适当微调,主要包括略微调减新准则制定活动,适当减轻利益相关者参与新准则制定以及实施新准则的压力;略微调增数字化财务报告工作,以适应在数字化时代资本市场使用者对财务报告信息数字化消费的需求;略微调增增进准则可理解性和可获得性方面的相关活动,以支持准则的理解、实施和一致应用。

(二) 关于新准则项目立项标准

理事会在议程咨询意见征询稿中列出了未来增立新准则项目的7项标准,分别是:(1)所涉议题对投资者的重要性;(2)现行财务报告是否存在缺陷;(3)所涉议题影响的企业类型和所影响区域的普遍性;(4)所涉议题对企业的紧迫性和广泛性;(5)潜在项目与其他准则项目之间的关联性;(6)潜在项目及其解决方案的复杂性和可行性;(7)理事会和利益相关者推进潜在项目的能力。反馈意见普遍对上述7个标准表示支持,因此理事会决定不对上述准则立项标准作出修改,即采用上述7个标准来决定未来的立项优先顺序。

(三) 关于理事会未来五年新立准则项目

理事会首先决定,现行的20多个准则项目照常进行,并全力推进(除了终止两个原来与养老金会计相关的准则修订项目,即“基于资产回报的养老金利益”和“设定受益计划养老金退款的可获得性”两个项目),以便在优先完成现有准则项目的基础上,腾出资源开启新的准则项目。

理事会同时根据新准则项目立项标准以及理事会现有资源约束及其现行准则项目进展情况,对收到的全球反馈意见建议的70多个潜在准则项目进行了筛选,最终决定在2022~2026年五年里新增2个大的准则项目,分别是无形资产项目和现金流量表及其相关事项项目;新增气候相关风险项目,作为准则维护和一致应用项目的组成部分;新增2个储备项目,分别是污染物定价机制项目和经营分部项目,这2个项目将在理事会未来资源允许的情况下,转为正式准则项目。上述决议将成为理事会未来开展准则相关活动的基本指引,但考虑到理事会需要优先完成现行准则项目,因此理事会预期在近期将不大可能启动无形资产和现金流量表及其相关事项这两大准则项目。

理事会关于落实第三次议程咨询决议、调增数字化财务报告方面的工作已经于2022年启动,并在2022年12月的理事会会议上就数字化财务报告的战略框架和为实施战略框架所需开展的具体工作优先顺序进行了讨论。理事会初步拟定了数字化财务报告的愿景是计划通过数字化财务报告生态系统中各利益相关者的共同努力,着力为全球资本市场提供决策有用、高质量、全球可比和可获得的数字化财务报告,明确数字化财务报告的战略目标是促进通用目的财务报告的数字化消费提供助力和支撑。理事会还初步谋划了为实施数字化财务报告战略而应开展的三方面工作,具体包括:一是在IFRS准则层面,确保按照IFRS准则所提供的信息能够满足使用者对数字化环境下通用目的财务报告的需求。二是在IFRS分类标准层面,确保分类标准能够便于通用目

的财务报告的数字化消费。三是在数字化生态系统合作伙伴方面,致力于影响监管部门等合作伙伴促进或帮助通用目的财务报告的数字化消费。理事会初步拟结合上述三个方面的战略工作内容逐步推进数字化财务报告的相关具体工作。

二、现行三大准则项目逐步进入决策收关阶段,IFRS会计准则小范围修订持续进行

IASB目前正在进行的“基本财务报表”“费率管制活动”和“非公共受托责任子公司——披露”三大准则项目已都经过征求意见稿阶段,并完成了大部分或者主要部分的最终决策工作,逐步进入项目收关阶段。与此同时,理事会于2022年完成了“附契约条件的非流动负债”和“售后租回中的租赁负债”两个小范围准则修订工作;就“供应商融资安排”和“缺乏可兑换性”两个项目征求意见稿所收到的反馈意见进行了分析研究和讨论,决定了具体的修改完善方案,拟于2023年发布最终修订稿。

(一) 关于“基本财务报表”项目

IASB于2019年12月发布了“基本财务报表”准则项目征求意见稿,在对征求意见稿反馈意见进行研究和分析的基础上,于2021年开始进行相关决议。2022年继续就该准则征求意见稿中涉及的剩余提议以及其他相关议题进行讨论和决策,项目取得了重大进展。

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)澄清“主要业务活动”在利润表损益项目分类中所扮演的角色并拟提供额外的应用指引。(2)明确特定主要业务活动企业有关损益项目的分

类处理,规定特定主要业务活动企业主要是指企业的投资属于其主要业务活动的,或者企业向客户提供融资属于其主要业务活动的企业。(3)进一步明确来自联营和合营企业的收益和费用项目的列报处理,并决定在利润表中增加一个指定的小计项目(Specified subtotal)——“经营利润和按权益法会计处理的投资收益和费用”。(4)进一步明确准则要求的小计项目(Required subtotals,如经营利润、筹资和所得税前利润等)以及其他指定的小计项目(如毛利、折旧和摊销前经营利润、持续经营利润等)不属于管理层业绩指标。(5)撤销征求意见稿中要求企业将为创造投资收益和费用所发生的增量费用计入投资类别的提议。(6)增加在企业利润表中列示除准则要求或指定的小计项目和行项目之外的小计项目或行项目时,要求该小计项目或行项目应当能够兼容准则规定的利润表的分类结构方面的规定。

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)进一步明确和厘清财务报表表内信息分解的基本原则与表内行项目规定之间的关系。(2)进一步完善经营费用的分析及其在财务报表内的列示和附注中的披露要求。(3)不再就要求企业在财务报表附注中单独披露非经常性收益和费用项目作出专门规定,企业应当根据重要性原则披露相关的重要信息。

三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)要求企业披露为什么管理层业绩指标传递了管理层视角的业绩,并规定了额外的披露要求。(2)要求企业披露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的调节过程。(3)要求企业披露与利润表行项目相关的每个调节项目的金额,并披露每个调节项目金额的所得税影响数和非控股股东影响数。关于调节项目的所得税影响数,企业可直接根据有关税收管辖区适用的法定税率来计算确定。(4)要求企业将管理层业绩指标信息在财务报表附注中的单一位置予以披露,但不对企业在披露管理层业绩指标相关信息时是否可以使用交叉索引作出具体规定。(5)撤销征求意见稿中关于在财务报表中列示管理层业绩指标时禁止使用矩阵格式的提议。

IASB于2022年基本完成了关于基本财务报表项目的主要决议,但考虑到部分决议与征求意见稿的提议相比变化较大,理事会自2022年10月起,开始启动大量的外部调研活动,进一步听取利益相关者的意见,调研工作于2022年年底截止。理事会将根据在外部调研中所收到的反馈意见,于2023年起重新讨论相关议题,并进行最终决策。

(二)关于“费率管制活动”项目

IASB于2021年1月发布了“费率管制活动”准则项目征求意见稿,2021年10、11月对所收到的反馈意见进行了初步讨论。2022年,理事会结合反馈意见情况开始对该项目涉及的各项议题重新进行逐一讨论和决策,并取得了重要进展。

一是澄清和改进准则的适用范围,要求“费率管制活动”准则应当应用于企业所有的管制资产和管制负债,适用于所有符合准则界定的管制协议,而不仅限于那些具有特定法律形式的协议。管制协议中还必须存在监管机构,而且该监管机构根据法律

法规规定有权决定管制费率或者管制费率范围。

二是改进准许补偿总额(Total Allowed Compensation)的规范方式,改变原征求意见稿中提议的准许补偿总额只包括可恢复的准许费用减去可收费收益后的金额、目标利润以及管制利息收益和管制利息费用三个组成部分的规范方式,对准许补偿总额的有关规定将聚焦于如何帮助企业识别提供商品或服务收到的收入与应得到的补偿之间的时间性差异,并就各种不同的管制协议所产生的最为普遍的时间性差异提供指南。

三是改进尚未达到使用状态的资产(如在建工程)的管制回报的处理,在企业对尚未达到使用状态的资产的管制回报拥有可执行权利时,明确该回报构成企业在资产建造期间所提供商品或服务的准许补偿总额的一部分,企业应确认相应的管制资产和管制收益。

四是澄清和改进在管制资本金补偿期与固定资产使用寿命不一致情况下管制资产和管制负债的处理问题,明确在管制资本金与固定资产之间有直接关系时,企业应当按照准则规定的方法(即以会计折旧为基础)对管制资产和管制负债进行相关会计处理。如果企业认为管制资本金与固定资产之间没有直接关系,应当披露相关情况并说明理由。

五是澄清管制资本金中包括准许费用和业绩激励时的相关会计处理,明确当企业的管制资本金和固定资产存在直接关系,并且企业有现时权利(或义务)根据准许费用或业绩激励调增或调减未来管制费率的,企业应当确认相应的管制资产或管制负债;当企业的管制资本金和固定资产没有直

接关系时,则不应当确认包含在管制资本金中的与准许费用或业绩激励有关的管制资产或管制负债。

六是明确“费率管制活动”准则与《国际财务报告解释公告第12号——服务特许协议》(以下简称《国际财务报告解释公告第12号》)之间的关系,企业应当首先应用《国际财务报告解释公告第12号》的规定进行会计处理,然后再针对任何剩余的权利和义务,按照“费率管制活动”准则决定企业是否存在管制资产或管制负债并进行相应会计处理。

七是明确管制协议要求对管制资本金作通货膨胀调整情况下的处理,既不要求也不允许企业根据管制资本金通货膨胀调整额确认一项管制资产。

IASB于2023年将继续讨论“费率管制活动”准则项目的剩余议题,包括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、折现率确定问题、财务报表列示和披露问题等。

(三)关于“非公共受托责任子公司——披露”项目

IASB于2021年7月发布了“非公共受托责任子公司——披露”准则项目征求意见稿,征求意见于2022年1月31日截止。2022年4月,理事会对所收到的反馈意见进行了初步讨论。随后,理事会结合反馈意见情况开始对该项目涉及的各项议题重新进行讨论和决策,并取得了显著进展。

一是重新确认准则适用范围,明确准则的适用范围仅限于非公共受托责任子公司,不将其扩大至所有非公共受托责任公司或者其他企业。

二是明确可纳入简化信息披露的准则范围,强调“非公共受托责任子公司——披露”准则项目将只对2021年

2月28日前理事会发布的IFRS会计准则所规定的披露要求进行简化,2021年2月28日后理事会发布的IFRS会计准则所涉及的披露规定,理事会将在发布“非公共受托责任子公司——披露”准则之后再考虑简化问题。

三是修改和完善制定简化披露要求的方法,强调“非公共受托责任子公司——披露”准则中所使用的语言应当尽可能确保与相关IFRS会计准则相一致;在准则结论基础中,应当对准则为什么将中小主体国际财务报告准则中的披露要求作为准则制定的起点、准则是如何考虑“成本——收益”的以及准则为什么提供了一些例外处理规定等作出说明。

四是完善准则的结构,初步决定删除原征求意见稿中的附录A,即不将IFRS会计准则已经被简化或者省略的披露要求包括在准则中。同时,将原征求意见稿中所使用的脚注(主要包括的是在其他IFRS会计准则中仍然适用的披露要求的交叉索引)移至准则正文各有关IFRS会计准则项下。

五是重新确认关于《国际财务报告准则第8号——经营分部》《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》)和《国际会计准则第33号——每股收益》的现行披露规定不作简化,对于《国际会计准则第34号——中期财务报告》的现行披露规定则作相应简化。

六是明确“准则遵循声明”的披露要求,如果非公共受托责任子公司应用了“非公共受托责任子公司——披露”准则的,应当在其财务报表附注中与披露遵循IFRS会计准则声明的同一个地方,明确披露其应用了“非公共受托责任子公司——披露”准则,

以表明企业披露的附注信息是简化的信息。

IASB于2023年将继续讨论“非公共受托责任子公司——披露”准则项目的剩余议题,包括有关具体的披露规定、新旧衔接等。

(四)关于“附契约条件的非流动负债”项目

IASB于2022年完成了“附契约条件的非流动负债”项目,对《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》)做了相应修改。理事会决定,在财务报告日之后企业所需要遵循的契约条件不影响企业在报告日对负债的流动和非流动分类,也就是说,企业只需根据财务报告日或之前企业应当遵循的契约条件,来确定在财务报告日附契约条件的负债应当按照流动负债还是非流动负债来进行分类。

IASB于2022年10月发布了该准则修订最终稿,并将于2024年1月1日起生效。

(五)关于“售后租回中的租赁负债”项目

IASB于2022年完成了“售后租回中的租赁负债”项目,对《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》)做了相应修改,明确了售后租回中的租赁负债的后续计量要求。对于售后租回中的租赁负债,企业(出售方兼承租方)应当按照《国际财务报告准则第16号》第36~46段有关一般租赁合同下租赁负债的后续计量规定进行后续计量,而且在应用其中的“租赁付款额”或“修改后的租赁付款额”条款规定时,应当确保不确认与售后租回交易中所保留的使用权资产相关的任何利得或损失。



图 / 刘勤

IASB于2022年9月发布了该项准则修订最终稿,将于2024年1月1日起生效。

(六) 关于“供应商融资安排”项目

IASB于2022年完成了“供应商融资安排”项目的主要决议工作,将对《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》作出修改,从而要求企业(购货方)披露与供应商融资安排有关的定性和定量信息,以提高透明度。

IASB下一步将决定该准则修订的生效日期和旧衔接规定等,并着手起草相关准则修订稿,计划于2023年第2季度发布准则最终修订稿。

(七) 关于“缺乏可兑换性”项目

IASB于2022年完成了“缺乏可兑换性”项目的主要决议工作,将对《国际会计准则第21号——汇率变化的影响》作出修改,以解决在两种货币缺乏可兑换性的情况下企业折算汇率确定问题。该准则修订还将要求企业增加额外的相关披露,尤其要求企业披露货币缺乏可兑换性如何或者将

如何影响企业财务状况、财务业绩和现金流量的相关信息,包括货币缺乏可兑换性的性质和财务影响、所使用的现时汇率及其估计过程、企业所暴露的风险等,从而便于财务报表使用者对货币缺乏可兑换性对企业的财务影响和风险进行评估。

IASB下一步将决定该准则修订的生效日期和旧衔接规定等,并着手起草相关准则修订稿,计划于2023年第2季度发布准则最终修订稿。

三、《中小主体国际财务报告准则》第三版发布征求意见稿,中小主体财务报告的规范进入新阶段

2022年,IASB继续对《中小主体国际财务报告准则》进行全面审议工作,对该项目的剩余议题进行了讨论和决策,主要包括:

一是关于金融资产的减值。理事会决定,对于应收账款和合同资产的减值,继续使用现行《中小主体国际财务报告准则》规定的已发生损失模型,对于其他按摊余成本计量的金融资产的减值,按照与《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》)中简化的预期信用损失模型相同的方法进行处理。对于以成本计量的权益工具投资的减值,则维持现行《中小主体国际财务报告准则》规定的处理方法。

二是关于企业签发的财务担保合同。理事会决定,企业在初始计量时应当按照所收到的担保收入予以计量(如果存在任何应收的未来担保收入,则应当加上该未来担保收入的现值);在后续计量时,应当以其预期信用损失额和初始确认金额(若有的话)按照直线法在担保期内摊销后的余额的高者予以计量。

三是关于收入的确认和计量。理事会决定,原则上与《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》(以下简称《国际财务报告准则第15号》)靠齐,但在诸多方面予以简化,主要包括合同变更的处理、履约义务术语的修改、可变对价估计的限制、折扣和可变对价分配的处理、重大融资成分的处理、计量完工进度方法的选择、合同取得增量成本的处理、判断承诺的提供商品和服务是否单独可辨认所

应考虑的因素、客户拥有获得额外商品和服务选择权的处理、商品或服务保证、主要责任人和代理人的区分、许可权的处理等方面。

四是关于加密货币的会计处理。理事会决定，先不在本次全面审议中涉及，等待下次全面审议时再予考虑。

五是关于业务的定义。理事会决定，采用与理事会2018年发布的针对《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》)所作的“业务”定义修改相一致的定义。

六是开发成本的确认和计量。理事会决定，修改现行准则要求的将所有研究和开发支出费用化的做法，允许符合条件的开发支出资本化，确认为无形资产。

七是关于分步处置子公司的会计处理。理事会决定，如果企业分步处置子公司并导致丧失对子公司控制权的，企业应当在丧失控制权时将其持有的剩余权益按照公允价值计量；如果母公司在子公司的所有者权益发生变化但没有丧失控制权的，应当将该交易作为权益性交易处理。

八是关于会计估计的定义。理事会决定，采用与理事会2021年2月修订《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》时所引入的“会计估计”定义。

九是关于披露规定。理事会决定，采用与“非公共受托责任子公司——披露”准则项目相一致的方法制定相关披露规定。

十是关于衔接规定。理事会决定，《中小主体国际财务报告准则》全面审议涉及合并财务报表和单独财务报表、基础金融工具、合营企业投资、企业合并和商誉、收入等有关内容变

化的以及新增的公允价值计量部分，其衔接规定应当基于相应的IFRS会计准则的有关衔接规定，并予以适当简化。

IASB于2022年上半年完成了对《中小主体国际财务报告准则》全面审议所有议题的讨论和决策，之后即紧锣密鼓地着手征求意见稿的起草工作，并于2022年9月发布了《中小主体国际财务报告准则》第三版征求意见稿，征求意见截止日为2023年3月7日。

四、应对经济合作与发展组织国际税收改革举措，紧急修订所得税会计准则

多年来，经济合作与发展组织(OECD)一直致力于研究经济全球化和数字化对国际税收的挑战及其应对措施。2015年，为响应二十国集团领导人倡议，OECD联合二十国集团成立税基侵蚀和利润转移(BEPF)包容性框架项目组，邀请全球141个国家和地区参与研究国际税收改革框架问题，尤其是跨国公司避税问题。2021年10月，超过135个包容性框架成员国或地区(全球GDP占比超过90%)同意加入OECD提出的双支柱改革方案，改革现行国际税收改革规则，以促进跨国公司更加公平地缴纳税收。其中，支柱一着力解决跨国企业在不同国家剩余利润的分配以及征税问题，支柱二着力解决大型跨国企业应当至少按照一个最低的税率缴纳税收问题。2021年12月20日，OECD发布税基侵蚀和利润转移包容性框架的成果之一——《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OECD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)，该规则的实施时间设定为2023年。OECD随后于2022年发布了有关支柱二规则的细则和应用举例。OECD支柱二规则所指大型跨国公司包括在过去4年里至少有2年的集团合并财务报表收入超过7.5亿欧元的跨国企业。

随着OECD支柱二规则的推出，各有关国家或地区正逐步将其引入至国内法，在大型跨国企业经营地生效，对这些企业的所得税会计处理产生了影响。尤其是企业应当遵循何会计准则对应缴纳的补足税进行会计处理，补足税是否会产生额外的税收时间性差异从而需要确认递延税影响，如果需要确认递延税影响的，又应当如何进行计量，尤其是后续的重新计量，包括如何确定适用的税率等。另外，如何及时向企业财务报表使用者传递OECD支柱二规则对企业财务状况和经营业绩的影响，以及如何提高透明度，也是利益相关者关注OECD国际税收改革影响的一个焦点。

考虑到该问题的紧急性，IASB积极回应利益相关者的关切，及时对OECD支柱二规则及其影响进行了研究，并听取了部分利益相关者的意见，在2022年12月的理事会会议上讨论决定对《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》)进行相应修改，通过了具体的修改方案，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。征求意见稿的核心内容主要包括以下四个方面：

一是关于实施OECD支柱二规则所应缴纳的补足税应当按照何会计准则的规定进行会计处理问题。理事会讨论认为,补足税属于《国际会计准则第12号》所规范的所得税的一种,应当按照《国际会计准则第12号》的相关规定进行处理。

二是关于是否需要确认和披露OECD支柱二规则的税收影响问题。按照《国际会计准则第12号》的现行规定,如果OECD支柱二规则涉及时间性差异,企业应当确认相应的递延所得税资产和负债,并作相关披露。理事会考虑到OECD支柱二规则的实施尚存在不确定性,因此决定在《国际会计准则第12号》中作出例外会计处理规定,即企业既不需确认也不需披露与OECD支柱二规则相关的递延所得税资产和负债。当然,对于与实施OECD支柱二规则有关的当期所得税影响(即当期补足税),企业应当及时予以确认、计量和披露。

三是关于如何改进OECD支柱二规则有关的披露要求以提高透明度的问题。理事会决定企业应当披露下列信息:(1)企业应当披露其已经执行例外会计处理规定的信息。(2)企业应当单独披露与OECD支柱二规则有关的当期所得税费用(或收益)。(3)企业应当在OECD支柱二规则相关的法律法规生效或者实质性生效的期间,披露当期的相关信息,这些信息包括企业所经营的国家或地区已经生效或者实质性生效的与OECD支柱二规则相关的法律法规信息;企业当期平均有效税率低于15%的国家或地区 and 所有这些国家和地区的当期所得税费用(或收益)合计数、会计利润的合计数以及相应的加权平均有效税率的信息,以及基于企业评估遵守OECD

支柱二规则相关法律法规的情况,虽然当期平均有效税率低于15%但企业很可能不需要支付补足税的国家或地区的信息,和虽然当期平均有效税率高于15%但企业很可能需要支付补足税的国家或地区信息。

四是关于生效日期和例外会计处理规定的适用时限问题。理事会决定,对于例外会计处理规定以及企业已经执行该例外规定的信息披露要求,应当自准则最终修订稿发布之日起施行,对于其他披露要求,应当自2023年1月1日起施行。至于例外会计处理规定的适用时限问题,即理事会何时将取消该例外会计处理规定,理事会决定暂不作出具体规定,因为这将取决于各国家或地区需要多长时间将OECD支柱二规则引入至国内法以及如何实施该规则的问题。

此征求意见稿的征求意见时间为60天,IASB拟根据反馈意见情况对征求意见稿修改完善后于2023年第2季度发布最终修订稿。

五、“商誉和减值”项目取得实质性进展,将着力聚焦改进企业合并相关的信息披露

2022年,IASB“商誉和减值”项目在前期充分研究和广泛听取利益相关者意见的基础上取得了实质性突破和进展。

理事会于2022年讨论通过了旨在改进企业合并交易透明度的一揽子信息披露方案,主要包括:(1)完善企业合并信息披露的目标,增加有助于财务报表使用者理解企业同意并购某项业务的价格时预期能从该合并交易中获得的利益的相关信息以及企业合并的目标能够在多大程度上得以实现的相关信息两个新的披露目标。

(2)修改现行《国际财务报告准则第3号》要求披露“企业合并的基本原因”的规定,改为要求企业披露其“开展企业合并的战略性理由”,以与改进后的披露目标和其他披露要求更相一致。(3)增加要求企业披露在企业合并发生当年企业预期能从合并交易中获得的协同效应的量化信息的规定。(4)针对“战略性重要的企业合并”,新增要求企业披露企业管理层关于企业合并的目标、管理层将用于监控企业合并目标达到与否的指标和具体目标,以及在后续企业管理层监控企业合并期间企业使用上述指标或具体目标评价企业合并目标达成程度等的信息。(5)增加“战略性重要的企业合并”的定义并提供相应的应用指南,“战略性重要的企业合并”将界定为那些如果合并目标没有达到就会使企业总体业务战略面临严重风险的企业合并。(6)增加在特定情况下对相关信息披露豁免的规定,“特定情况”是指披露相关信息预期会对企业实现企业合并目标产生严重损害的情况(比如法律诉讼),在“特定情况”下,企业可予豁免披露的信息包括企业管理层关于企业合并的目标、管理层将用于监控企业合并目标达到与否的指标和具体目标,以及关于企业合并预期协同效应相关的量化信息。理事会预期上述一揽子有关企业合并的信息披露要求将会有效满足财务报表使用者关于企业合并的信息需求,同时兼顾上述信息披露的成本——效益原则。

理事会于2022年还决定了关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。理事会还讨论决定了有关“商誉和减值”项目的其他议题,比如企业通过合并购入的可

辨认的、但原来未予确认的无形资产是否应当单独确认的问题等。

考虑到“商誉和减值”项目在2022年取得的实质性进展,IASB在2022年决定将该项目从研究阶段转为准则制定阶段,并决定将该项目的名称改为“企业合并——披露、商誉和减值”,以彰显新提议的企业合并有关信息披露要求在该项目中的重要性。理事会将在2023年将继续就该项目的剩余议题进行研究和讨论,然后起草并发布征求意见稿。

六、完成国际财务报告准则第10、11、12号实施后审议工作,建立IFRS会计准则实施后审议工作的新框架

IASB于2022年上半年完成了对《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》《国际财务报告准则第12号——对其他主体权益的披露》(以下简称国际财务报告准则第10、11、12号)的实施后审议工作,并于2022年发布了该项目总结和反馈报告。理事会认为,国际财务报告准则第10、11、12号三项准则总体实施良好,达到了理事会的预期目标,理事会没有发现准则在实施中存在根本性问题。针对理事会在实施后审议中收集到的若干准则实施问题或者对准则相关规定的关切,理事会拟定了新的IFRS会计准则实施后审议工作框架,并据此决定仅针对国际财务报告准则第10、11、12号实施后审议中收集到的5个问题采取行动予以应对,但这5个问题在应对优先顺序上均被确定为低优先顺序,将等到理事会下次议程咨询时若被认定为优先处理项目再予探索和推进。这5个问题包括子公

司为投资公司情况下相关信息流失问题、在投资者和其被投资单位关系变化情况下的会计处理问题、通过构造壳公司(Corporate Wrappers)交易的会计处理、“合作协议”(Collaborative Arrangements)的会计处理以及增加有关在其他主体中权益的额外信息披露。

IASB借国际财务报告准则第10、11、12号的实施后审议,制定了新的IFRS会计准则实施后审议工作框架,即:(1)强调实施后审议的目标是评估准则实施效果是否达到了当初理事会制定准则时的预期或者初衷,明确实施后审议只处理那些准则存在的根本性问题(如准则的规定没有达到原来设定的目标)以及准则相关规定的实施成本远高于预期或者对使用者的收益远低于预期的情况。(2)明确判断处理准则实施后审议收到的问题的优先顺序的标准,应当基于有关问题是否存在实质性后果、是否具有普遍性、理事会或者国际财务报告准则解释委员会是否能够解决以及解决后的收益是否大于成本等因素。(3)要求根据上述优先顺序处理标准来确定处理相关问题的时间,如果有关问题被确定为高度优先的,理事会应当立即进行处理;如果被确定为中度优先的,理事会或解释委员会先将其加入到准则研究储备项目库中,然后择机启动处理;如果被确定为低度优先的,理事会将在下一次议程咨询中再予考虑。理事会同时强调,对于那些企业或者利益相关者碰到的有关准则实施的具体问题,可以及时提交给解释委员会寻求解决方案,不必等到准则实施后的审议阶段,因为新的准则实施后审议工作框架对于处理收到的准则实施

后问题设置了较高的门槛。

七、金融工具相关准则项目稳步推进,《国际财务报告准则第9号》启动修订

2022年,IASB继续稳步推进“具有权益特征的金融工具”和“动态风险管理”两个准则项目的技术决策工作;完成了《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,启动了《国际财务报告准则第9号》减值部分的实施后审议工作;针对《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以及收到的其他相关问题,理事会还决定对《国际财务报告准则第9号》有关分类和计量的规定作出修订和完善。

(一)关于“具有权益特征的金融工具”项目

“具有权益特征的金融工具”项目着力解决诸如复杂的永续债、优先股等具有权益特征的金融工具所带来的会计实务问题。2022年,理事会在2021年所作决议基础之上,继续推进该项目的讨论和决策,主要进展包括:一是澄清“股东对金融工具有关结算的决策是否属于企业控制范围之内”以及企业在作相关判断应予考虑的因素,从而为相关金融工具是否应当分类为金融负债还是权益工具提供应用指南。二是增加有关企业发行的金融工具在合同没有变更但合同条款的实质发生变化情况下是否允许重分类为金融负债或权益工具的规定。三是明确包含企业回购自身权益工具义务的金融工具(包括企业签发的关于非控制性权益的看跌期权)的会计处理。四是探索是否需要和如何规范权益工具和有关金融负债在财务报表中的列示问题。

IASB在2023年将继续就“具有权益特征的金融工具”项目的剩余议题(主要是有关报表列示和披露问题)进行讨论和决策,计划于2023年下半年发布征求意见稿。

(二) 关于“动态风险管理”项目

“动态风险管理”项目旨在探索如何在企业财务报表中充分反映企业的动态风险管理活动,以有助于投资者理解企业的动态风险管理活动对财务状况和经营成果的影响。2022年,IASB在前期所做研究工作和2021年所作决议的基础之上,就“动态风险管理”项目的有关议题继续开展讨论和决策,主要进展包括:一是修改完善了动态风险管理的会计处理机制,提出了新的会计处理方法,即要求对于动态风险管理中指定的衍生工具应当在财务状况表中反映并以公允价值计量,动态风险管理调整额应当在财务状况表中予以确认(而非原核心会计处理模型中将其计入其他综合收益),将根据上述指定的衍生工具金额与动态风险管理调整额计算的净利得或损失视作非有效对冲部分,计入当期损益。二是明确下一步需要探索和讨论的议题,包括可纳入动态风险管理模型的合格的基础项目和当期净开放风险头寸的确定、动态风险管理业绩评估和动态风险管理调整额的后续释放等,并进行积极研究和推进。

2022年,IASB还决定将动态风险管理项目从研究阶段转入准则制定阶段,这是该项目取得实质性进展的重要标志。理事会将在2023年将就该项目剩余议题继续进行讨论和决策,然后着手起草和发布征求意见稿。

(三) 关于《国际财务报告准则第9号》实施后审议工作

IASB于2021年启动了《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,并发布了意见征询稿。2022年,理事会针对意见征询稿收到的反馈意见以及对外调研收到的情况,对实施后审议所收到的问题进行了充分的讨论,并于2022年12月发布了该项目总结和反馈报告,完成了《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。理事会认为,《国际财务报告准则第9号》分类和计量部分总体实施情况良好,达到了理事会当初制定准则时所预期的目标,针对准则规定的有关金融工具分类和计量的目标及其原则,利益相关者没有提出根本性的问题,准则的规定从总体上能够得到一致执行,能够向财务报表使用者提供有用的信息。但准则同时也存在一些需要澄清的地方,理事会根据新的IFRS会计准则实施后审议工作框架,拟对其中的部分问题通过修订《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方式予以解决。

IASB还于2022年下半年启动了对《国际财务报告准则第9号》减值规定部分的实施后审议工作,计划于2023年第2季度发布意见征询稿,并拟于2023年下半年考虑何时启动对《国际财务报告准则第9号》套期会计规定部分的实施后审议工作。

(四) 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和意见,IASB于2022年及时启动了金融工具分类和计量相关规定的修订工作,以解决实务中迫切需要解决的问题。“金融工具分类和计量的修订”项目着力解决以下几个方面的问题:一是关于具有与ESG挂钩特征

的金融资产的分类和计量问题;二是关于进一步明确界定无追索权金融资产的“无追索权特征”以及无追索权金融资产合同现金流量评估应当考虑的因素问题;三是关于合同挂钩工具(Contractual Linked Instruments)的结构应当具备的特征以及可包括的金融工具的范围问题;四是关于通过电子现金转账方式结算的金融负债的终止确认问题;五是关于改进按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的披露问题;六是关于改进或有事项对有关金融资产合同现金流量影响的相关信息披露问题。

IASB计划于2023年第1季度发布该项目征求意见稿。

八、其他主要准则项目继续积极推进,取得不同程度的进展

(一) 关于“披露动议——目标标准层面的披露审议”项目

“披露动议——目标标准层面的披露审议”项目旨在测试IASB之前草拟的以目标为导向的IFRS会计准则中的披露规定起草指南,将会如何影响理事会选择的《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》)和《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》)两项目标准则的披露规定,以期达到改变现行的“对照清单”式附注披露实务做法。理事会于2021年3月发布了该准则项目征求意见稿,2022年对收到的反馈意见进行了讨论和分析,从收到的反馈意见来看,大家普遍赞成目标导向的财务报表附注披露方法,但对征求意见稿中一些具体提议及其效果,包括征求意见稿中对两

项目标准中现行披露规定的修改存在不同意见。理事会决定根据反馈意见对征求意见稿提议的起草准则披露规定的方法进行改进,主要包括:一是强调原征求意见稿提议的总体披露目标应当基于相关具体准则的特定语境,并主张使用非规定性的语言来描述财务报表使用者的总体信息需求;二是不再要求在每项准则的披露要求部分开头包括与《国际会计准则第1号》第31段有关重要性判断规定的交叉索引;三是各项准则应当明确具体披露目标,并在每个具体披露目标下提供一项财务报表使用者将会如何分析利用这些披露信息的说明,企业在披露附注信息时应当遵循具体披露目标;四是在准则中要求企业披露具体项目时,应当使用规定性语言,而非征求意见稿中提出的非规定性语言。

IASB将根据上述决议对IFRS会计准则披露规定的起草指南进行修改完善,并将在国际财务报告准则基金会网站上公开,既约束理事会自身,又便于利益相关者理解未来准则有关披露规定的起草目的和方法。

关于征求意见稿中提议的对《国际财务报告准则第13号》和《国际会计准则第19号》的具体披露修改建议,因没有受到意见反馈者的广泛支持,理事会决定不再对两项准则的披露规定按照新的披露模式进行修改,也不再推进这两项准则的相关后续工作。

IASB计划于2023年3月发布标志该项目结项的项目总结报告。

(二)关于“管理层评论”项目

“管理层评论”项目旨在改进现行的《国际财务报告准则实务公告第1号——管理层评论》的规定,提高管理层评论信息的有用性及其与财务报表信息的互补性,从而进一步完善通

用目的财务报告体系。IASB于2021年5月发布了该项目征求意见稿,并于2022年年初对收到的反馈意见进行了详细的分析与讨论。理事会考虑到,许多反馈意见希望“管理层评论”项目在下一步推进工作时,应当注意与ISSB正在制定的IFRS可持续披露准则的协调,考虑两者之间的连通性。为此,理事会于2022年着力跟踪可持续披露准则制定的进展,研究管理层评论与可持续发展信息披露之间的关系,包括与整合报告框架(Integrated Reporting Framework)之间的关系,分析两者之间的异同与关联,探索项目的下一步发展方向。与此同时,ISSB亦开始讨论其第一份议程咨询意见征询稿内容,有可能会将“管理层评论”项目纳入到其与IASB可能开展的联合项目中。因此,IASB很有可能将会等待ISSB完成其第一次议程咨询后,再考虑是否以及如何与ISSB共同开展“管理层评论”项目问题。

(三)关于“同一控制下企业合并”项目

“同一控制下企业合并”项目旨在填补现行IFRS会计准则规范的空白,对同一控制下企业合并的会计处理及其信息披露作出规范。IASB于2020年11月发布了该项目讨论稿,于2021年年末和2022年年初对讨论稿和后续外部调研活动收到的反馈意见进行了分析与讨论,随后启动了对该项目目标、范围等的决议工作以及核心会计计量问题的对策研究工作。

理事会在2022年年中决定同一控制下企业合并项目的一个重要目标,是强调如何满足并入企业(Receiving Entity)财务报表使用者的信息需要。关于该项目的范围,理事会决定该项目将不包括同一控制下企

业合并交易中除并入企业之外的其他方(比如被并企业、并入企业与被并企业的控制方)的会计处理、并入企业单独财务报表中对被并企业投资的会计处理以及除同一控制下企业合并之外的其他共同控制交易的会计处理。理事会在2022年还研究讨论了同一控制下企业合并与非同一控制下企业合并的异同、并入企业财务报表使用者的类型及他们的信息需求、同一控制下企业合并计量方法的选择原则以及是否允许或者要求并入企业在特定情况下(比如同一控制下企业合并涉及各方为政府控制的企业、并入企业的非控制权益不重大等情况下)可以对同一控制下企业合并交易采用例外的会计计量方法等问题,但尚未就上述问题作出决议,理事会预计将于2023年逐步就上述相关问题作出决议,然后再决定该项目的下一步发展方向。

(四)关于“采掘活动”项目

“采掘活动”项目旨在改进《国际财务报告准则第6号——矿产资源的勘探与评价》中有关勘探和评价支出与活动的信息披露,并考虑撤销该准则的临时性准则地位。2022年,IASB在前期研究的基础上,着力探索与勘探和评价支出与活动有关的可能改进的信息披露领域,与勘探和评价支出有关的会计政策、勘探和评价支出金额、与勘探和评价活动有关的风险和不确定性等信息被认定为可能改进的信息披露领域。与此同时,理事会在全球遴选了包括中国、澳大利亚、加拿大、巴西等国家或地区在内的多家石油天然气公司或采矿行业企业、审计师、财务报表使用者和监管部门等,对上述可能改进的信息披露领域进行调研测试,听取意见,以

便于理事会下一步制定具体的信息披露改进方案。理事会在2023年还将就上述可能的信息披露改进领域听取部分准则制定机构的意见,然后再讨论决定具体的有关勘探和评价支出与活动的信息披露改进方向和该项目的下一步举措。

(五) 关于“权益法”项目

“权益法”项目旨在通过识别和澄清现行《国际会计准则第28号——在联营和合营中的投资》所规范的权益法会计背后的原则以解决权益法会计应用中的实务问题。IASB于2022年开始对前期所识别的纳入准则项目范围的权益法会计应用问题逐一进行研究、分析和讨论,并提出可能的解决方案。

理事会于2022年重点研究了关于企业(投资者)购买联营企业额外的所有权但继续保留对联营企业重大影响的交易的会计处理问题。理事会初步决定,当企业获得被投资单位重大影响时,企业对联营企业的初始投资成本应当按照所付对价的公允价值(包括任何前期持有的被投资单位权益的公允价值)计量;在此基础上,如果企业购买额外的对联营企业的所有权的,企业应当以所付对价的公允价值确认额外权益投资部分的成本,以购买额外权益日联营企业净资产的公允价值为基础确认企业享有的额外份额,企业所付对价的公允价值高于企业享有的联营企业净资产公允价值额外权益份额的,应当将差额计入商誉;企业所付对价的公允价值低于企业享有的联营企业净资产公允价值额外权益份额的,应当将差额计入当期损益。该方法被理事会暂时确定为“权益法”项目优先采用的方法。基于上述优先采用的方法的原则,理事会

还研究讨论了企业(投资者)部分处置对联营企业的所有权但继续保留对联营企业重大影响的交易的会计处理问题、企业(投资者)所投资的联营企业因发行权益工具而导致其(联营企业)所有者权益发生变化情况下的权益法会计处理的问题等。

IASB将在2023年继续就“权益法”项目前期识别的剩余应用问题展开研究和讨论,然后决定整个项目的下一步发展方向。

(六) 关于“准备(预计负债)”项目

“准备(预计负债)”项目旨在对《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》作出针对性的改进,以解决该准则三个应用方面的问题:一是准则中关于负债的界定和确认条件如何与《财务报告概念框架》保持一致的问题;二是准备的计量中是只应包括履行义务时的增量成本,还是应当包括其他间接成本的分配问题;三是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。IASB于2022年年初决定正式启动该项目的研究工作,并于2022年10月首先讨论了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的研究成果,随后又听取了有关利益相关者的意见,在此基础上,理事会将于2023年继续就相关问题进行研究和讨论,然后决定该项目下一步的发展方向。

(七) 关于“《国际财务报告准则第15号》实施后审议”项目

“《国际财务报告准则第15号》实施后审议”项目旨在研究该准则实施后的效果是否达到理事会当初制定准则时的预期目标,准则实施中是否存在根本性的问题或者有关成本或收益

是否远高于或低于原来的预期。《国际财务报告准则第15号》于2018年1月1日起生效,IASB于2022年决定启动对该准则的实施后审议工作,目前正处于该准则实施后审议工作的第一阶段——收集和识别准则实施中可能存在的问题,理事会计划于2023年第2季度发布该准则实施后审议意见征询稿。在理事会收到反馈意见之后,将再根据理事会制定的实施后审议工作框架,决定是否需要对该准则作出修订完善。

九、继续对IFRS会计准则的施 施和应用提供技术支持,解释委员会的工作取得明显成效

2022年,国际财务报告准则解释委员会和会计准则实施支持团队继续协同努力,密切跟踪IFRS会计准则在全球实施过程中的问题,积极、及时、有效地解决相关问题,确保IFRS会计准则在全球的一致应用。

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2022年先后召开了6次会议,对12项议题进行了讨论。对于其中的9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3项议题,还在研究进展过程中。这些议题与企业实务的发展和会计准则的应用密切相关,包括特殊目的收购公司(SPAC)有关认股权证的会计处理、为销售存货所必需的成本的确定、出租人豁免租金支付的会计处理、软件分销商作为主要责任人还是代理人的区分、用途受限的活期存款是否属于现金和现金等价物等。同时,随着《国际财务报告准则第17号》生效日期的临近,及时处理该准则实施中的问题也成为理事会和解释委员会的一项重

要工作,2022年,解释委员会收到了两项《国际财务报告准则第17号》实施中的问题,包括保险公司签发的年金合同中当期生存保险保障转移的情况下(如投保人生存的情况下定期收到年金支付),应当如何确定合同服务边际可释放计入当期损益的金额;保险合同的现金流量涉及多币种情况下,汇率风险是否会影响保险合同组合的认定,以及现行外汇交易会计处理的规定会如何影响到保险合同组的会计处理等。理事会和解释委员会密切合作,最后以解释委员会发布议程决议的方式及时解决了上述问题,确保了《国际财务报告准则第17号》的平稳实施和一致应用。

十、IFRS 可持续披露准则的制定取得历史性突破,通用目的财务报告的新格局正在形成

ISSB自2021年11月成立之后开始正式运作,14位理事陆续到位,法兰克福和蒙特利尔两个办公室正式开张,在北京建立办公室的筹备工作也已经启动。ISSB在2022年有关IFRS可持续披露准则制定方面开局顺利,进展迅速,取得了历史性突破。ISSB于2022年3月发布了“可持续相关财务信息披露一般要求”和“气候相关披露”两份准则征求意见稿,分别收到了735份和700份反馈意见。在征求意见期截止后,理事会及时对反馈意见进行分析和研究,并于2022年7月召开第一次理事会会议对反馈意见进行讨论。在随后的历次理事会会议上,就两份征求意见稿涉及的议题和收到的反馈意见逐一进行讨论和决策,并计划于2023年上半年发布上述两项准则最终稿。

ISSB还及时启动了其第一次议程



图/张毅

咨询工作,以拟定该理事会未来两年的工作计划。经过前期的研究和听取利益相关者的意见,ISSB初步决定增加三个潜在的研究项目(生物多样性、生态系统和生态系统服务;人力资本<初期将聚焦多元化、权益和包容性>;人权<初期将聚焦劳工权利和价值链中的社区权利>)和一个与IASB的潜在的联合项目(主要是基于IASB正在进行的“管理层评论”项目和现行整合报告框架,研究解决IASB和ISSB之间在企业通用目的财务报告方面的连通性问题)。

总的来说,ISSB制定的IFRS可持续披露准则所要求披露的与可持续发展风险和机遇相关的财务信息正变得越来越重要,而且其范围还在不断拓展;IASB制定的IFRS会计准则也在不断创新与发展,所要求披露的财务报表信息日益丰富,两者相互补充、相互衔接,构成了通用目的财务报告的有机组成部分,以共同满足财务报告使用者有关企业价值创造和现金流量创造的更相关更有用的信息。

十一、未来展望

第一,三大会计准则项目将完成

所有最终决策,多项准则修订陆续出台和生效,有关方面需要做好准则趋同和实施前的准备工作。2023年,IASB将有望完成现行“基本财务报表”“费率管制活动”“非公共受托责任子公司——披露”三大准则项目的所有最终决策工作,并着手起草最终准则。与此同时,多项准则修订项目陆续完成或生效,包括前期完成的“会计估计的定义”“会计政策的披露”和“与因单一交易所形成的资产和负债相关的递延所得税”等准则修订项目已于2023年1月1日起生效;“售后租回中的租赁负债”和“附契约条件的非流动负债”项目已经完成,加之前期完成的“负债按流动和非流动分类”项目,这三项准则修订将于2024年1月1日起生效;“供应商融资安排”和“缺乏可兑换性”等项目将于2023年发布最终准则修订稿,预期亦将不久生效;“国际税收改革——OECD支柱二规则”项目有望在2023年年初尽快完成,并立即生效(部分披露要求可能自2023年1月1日起生效)。为此,我国有关方面要做好对这些新的准则或者准则修订内容及其影响的掌握与分析工作,及时推进中国相关会

计准则与国际准则的趋同,有关企业和其他利益相关者则需积极做好准则实施准备工作,确保会计信息质量和国际财务报表的可比性。

第二,多项国际准则项目将逐步进入征求意见稿起草或发布阶段,中国利益相关者需要做好有关内容的研究与意见反馈工作。2023年,IASB多个准则制定项目将逐步进入征求意见稿的起草与发布阶段,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”“企业合并——披露、商誉和减值”等。中国利益相关者需要及时研究这些准则项目中的新提议可能会带来的实务变化与影响,采取多种形式积极向理事会反馈意见,陈述理由,提供证据,努力促使准则的最终修订能够充分反映我国实际情况,考虑我国有关方面的关切。

第三,会计准则实施后审议工作进入密集推进阶段,企业、会计师事务所等需及时有效地反馈准则实施中的问题和意见。2023年,多个IFRS会计准则实施后审议工作密集开展,包括正在进行的《国际财务报告准则第9号》减值部分和《国际财务报告准则第15号》的实施后审议工作,以及2023年下半年将决定启动的《国际财务报告准则第9号》套期会计部分和《国际财务报告准则第16号》的实施后审议工作。中国企业在实施上述准则方面已经积累了较为丰富的经验,同时也面临着实务操作方面的一些挑战,企业、会计师事务所等可以结合IASB新制定的准则实施后审议工作框架的要求,对准则实施有关问题予以及时总结和分析(包括理事会在当初制定准则时没有考虑到的新交易、新信息和新证据)并反馈给理事会,以有助于

理事会确定实施后审议工作重点和准则修订完善的优先顺序,及时有效地解决准则实施中的突出问题。

第四,新国际保险会计准则正式生效并予实施,跟踪并研究解决准则实施过程中的问题将成为一个工作重点。《国际财务报告准则第17号》作为全球第一个保险合同领域的全球性准则已于2023年1月1日起生效,有关保险公司还需同步实施《国际财务报告准则第9号》。新准则实施的实际效果与影响将在上市保险公司2023年的中期财务报告和年度财务报告中逐步展现出来,投资者、监管部门等需要适应新的财务信息披露内容。为此,IASB将继续密切跟踪新准则实施中的问题,并通过解释委员会等机制尽可能及时有效地解决准则实施问题。有关企业、会计师事务所等也应及时评估准则实施所带来的影响和可能存在的问题,并与准则制定机构、监管部门、投资者等保持密切联系,沟通信息,努力确保准则的平稳实施,切实提高保险合同信息的透明度,实现准则的预期目标。

第五,前瞻性地研究探索当前和未来财务报告发展趋势,为未来即将开展的会计准则研究项目提供理论先导和技术支撑。IASB已经确定了未来五年的会计准则发展蓝图,无形资产、现金流量表及其相关事项、气候相关风险等项目将在理事会资源允许的情况下适时启动,与可持续披露准则相关的联合项目也有可能适时启动与推进,通用目的财务报告的范围、内容和影响正发生巨大变化,从而对会计理论研究和会计实务发展产生长期而深远的影响。中国目前正在大力推进数字经济、技术创新、能源转型和碳达峰碳中和等,这些动向对企业财

务报告的环境和未来财务会计的发展都会产生很大影响,有关方面可以前瞻性地开展相关研究,包括从理论上探索未来财务报告的发展趋势和资本市场的信息需求,从实务角度探讨未来财务报告的发展对企业可能带来的影响和挑战,积极研究新经济、新技术、新生态、新金融、新业务模式对财务报告的影响和解决方案,从而为下一步参与和影响国际准则的制定奠定基础,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2021年发展成效与未来展望[J].财务与会计,2022,(4).
- [2] 陆建桥.国际财务报告准则发展当前的形势、挑战与未来趋势[J].会计研究,2020,(10).
- [3] IASB. Exposure Draft IFRS for SMEs Accounting Standard: Third edition of the IFRS for SMEs Accounting Standard, 2022.
- [4] IASB. Feedback Statement: Third Agenda Consultation, 2022.
- [5] IASB. Exposure Draft International Tax Reform-Pillar Two Model Rules, 2022.
- [6] OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Global Anti-Base Erosion Model Rules(Pillar Two):Inclusive Framework on BEPS, 2021.