

2021 年 3 月

国际会计准则理事会

意见征询稿

第三次议程咨询

征求意见截止日期为 2021 年 9 月 27 日

意见征询稿

第三次议程咨询

征求意见截止日期为 2021 年 9 月 27 日

帮助我们塑造着眼于未来的财务报告

当前新冠肺炎疫情正在影响着我们所有人。然而，财务报告界同仁仍然在一起，继续为增强金融市场透明度、责任感及效率性而共同努力。我们工作的一个重要部分是理解如何最好地服务我们的利益相关方和公众利益，因此我们正在寻求您对于国际会计准则理事会 2022 年至 2026 年工作优先次序的意见。

最近的两次议程咨询提供了有价值的信息，有助于改善全球财务报告。在过去的十年里，我们完成了利益相关方识别出的优先项目——我们制定了金融工具准则、收入准则、租赁准则和保险合同准则等重要的新国际财务报告准则，并修订了《财务报告概念框架》。同时我们还推进了“促进财务报告更好地沟通”项目，加强了我们的工作以支持准则的一致应用以及对紧急问题做出迅速反应。

那么，经过二十年的工作，接下来做些什么？

国际会计准则理事会在 2026 年之前的部分资源将用于继续完成当前的项目并开展新金融工具准则、收入准则和租赁准则的实施后审议。

鉴于财务报告数字化的趋势和私募股权投资的增长，我们被寄希望于增加制定国际财务报告准则通用分类标准和中小主体国际财务报告准则方面的努力。我们还被寄希望于改进无形资产和与气候相关风险的财务报告要求，开展全面解决应用问题的项目，以使准则更易于理解。然而，本次议程咨询为每一个人提供了机会，可以分享对我们相关活动的优先次序和工作计划新项目的意见。

在本次议程咨询的同时，国际财务报告准则基金会受托人正在考虑是否拓展基金会的职能，成立一个新的理事会来制定可持续发展报告准则。我鼓励大家关注并参与他们的工作。

虽然我的继任者安德烈亚斯·巴尔科将领导实施国际会计准则理事会下一个五年计划，但我希望您像以前一样分享您的观点。您的反馈将为国际会计准则理事会提供重要的信息，并将有助于塑造财务报告的未来。

我们十分期待收到您的反馈意见。

国际会计准则理事会主席

汉斯·胡格沃斯特

目 录

| | |
|---------------------------------|----|
| 引言 | 6 |
| 向受访者提出的问题 | 8 |
| 战略方向及理事会各项活动之间的平衡..... | 11 |
| 可列入理事会工作计划的财务报告问题优先次序的评估标准..... | 20 |
| 可列入理事会工作计划的财务报告问题..... | 22 |
| 附录 A：截至 2021 年 3 月理事会的工作计划..... | 26 |
| 附录 B：经常向理事会建议的财务报告问题描述..... | 35 |
| 附录 C：向理事会建议的其他财务报告问题..... | 66 |

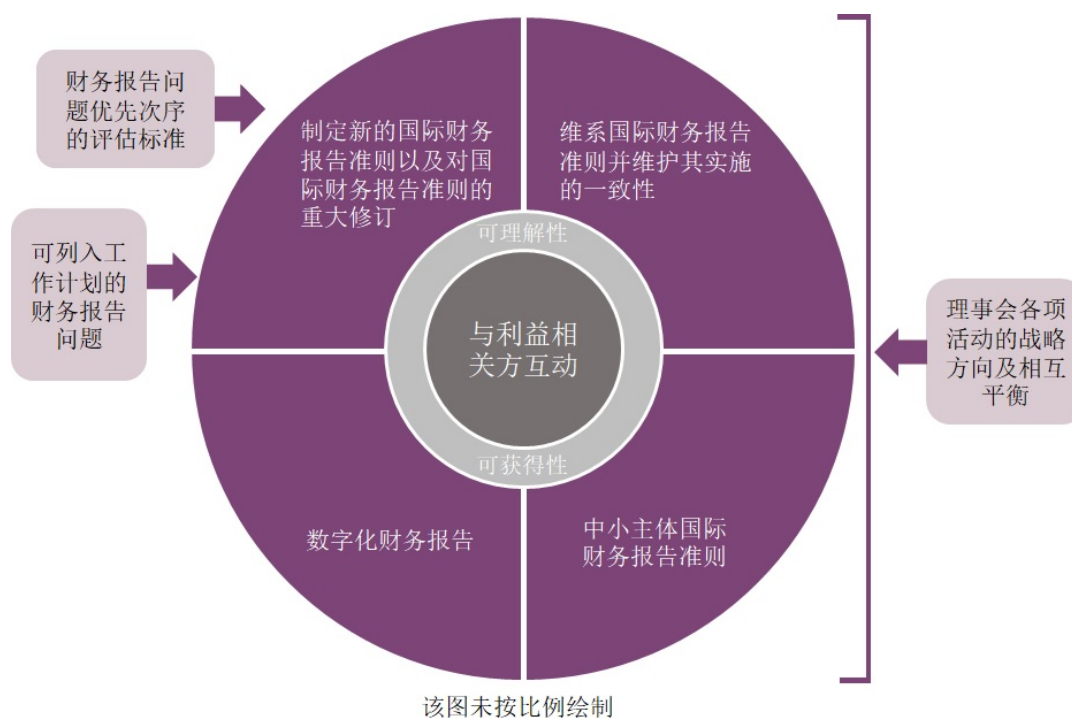
引言

本意见征询稿的目标

1. 国际会计准则理事会（IASB，以下简称理事会）每五年就其活动和工作计划向社会公众征询意见（议程咨询）。本次议程咨询的目标是收集以下反馈意见：

- (1) 战略方向及理事会各项活动之间的平衡；
- (2) 可列入理事会工作计划的财务报告问题优先次序的评估标准；以及
- (3) 可列入理事会未来工作计划的财务报告问题。

图 1：本次议程咨询概述



对本意见征询稿的反馈将如何帮助理事会？

2. 对本意见征询稿的反馈将有助于理事会考虑如何决定其相关活动的优先次序以及 2022 年至 2026 年工作计划中的新项目。本次议程咨询重点关注理事会目前的工作范围——以营利为目的企业的财务报表和管理层评论。

本次议程咨询重点关注理事会目前的工作范围——以营利为目的企业的财务报表和管理层评论。

结构和有效性的单独审议

3. 国际财务报告准则基金会的受托人（以下简称受托人）正在通过五年一次对于结构和有效性的审议对国际财务报告准则基金会（以下简称基金会）的未来战略进行评估。作为审议的一部分，受托人正在考虑是否设立新的理事会来制定可持续发展报告准则。受托人计划在 2021 年 11 月联合国气候变化大会之前作出最终决定。¹

4. 受托人审议不同于本次议程咨询。本次议程咨询是关于理事会目前工作范围内的每一项活动的优先次序，而受托人的审议则探讨是否可能将基金会的职能拓展到制定可持续发展报告准则。因此，本次议程咨询不寻求对可持续发展报告相关问题的反馈意见，除非该问题与理事会目前工作范围有关。

5. 在适用于理事会的范围内，理事会在最终确定其 2022 年至 2026 年工作计划和活动时考虑受托人对基金会战略的审议结论。例如，如果受托人审议认为理事会需要投入资源支持与新的可持续发展报告准则理事会进行互动，那么在最终确定理事会 2022 年至 2026 年相关活动优先次序时将考虑这种需要。

本意见征询稿的结构

¹ 要及时了解受托人审议的最新进展，请参阅：
<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/sustainability-reporting/>。

6. 本意见征询稿提供了以下内容的概述：

- (1) 理事会的活动；
- (2) 可列入理事会工作计划的财务报告问题优先次序的评估标准；以及
- (3) 可列入理事会工作计划的财务报告问题。

7. 帮助您针对本意见征询稿反馈意见的进一步信息见：

- (1) 附录 A，总结了理事会截至 2021 年 3 月的工作计划；
- (2) 附录 B，描述了经常向理事会建议的财务报告问题；以及
- (3) 附录 C，列示了向理事会建议的其他财务报告问题。

向受访者提出的问题

8. 理事会已讨论了本意见征询稿中的问题。² 然而，理事会尚未就其 2022 年至 2026 年的活动和工作计划形成意见。

您的反馈将有助于理事会考虑如何决定其 2022 年至 2026 年工作计划中活动和新项目的优先次序。

9. 理事会就本意见征询稿中所有问题征求反馈意见。但您无需对所有问题进行反馈，并鼓励您就与本次议程咨询相关的任何其他问题发表意见。

10. 理事会将考虑在 2021 年 9 月 27 日之前收到的所有书面意见。

问题 1：战略方向及理事会各项活动之间的相互平衡

理事会的主要活动包括：

- 制定新的国际财务报告准则以及对国际财务报告准则的重大修订；

² 查阅理事会讨论的议程文件和摘要，并随时了解本次议程咨询的最新进展，请参阅：
<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/2020-agenda-consultation/>。

- 维系国际财务报告准则并维护其实施的一致性；
- 制定和维系中小主体国际财务报告准则；
- 制定和维系国际财务报告准则通用分类标准，以此支持数字化财务报告；
- 提高国际财务报告准则的可理解性与可获得性；以及
- 组织或参加利益相关方的活动。

第 14 段至第 18 段和表 1 提供对理事会的主要活动以及每项工作当前关注度的概述。我们希望您对我们主要活动的总体平衡进行反馈。

(1) 理事会是否应当增加、保持不变或减少各项主要活动的当前关注度？并请阐述理由。您还可以具体指出理事会就某一项活动中应当增加或减少的工作类型，包括这种改变的原因。

(2) 理事会是否应当将其他活动纳入其当前工作范围？

问题 2：可列入理事会工作计划的财务报告问题优先次序的评估标准

第 21 段讨论了理事会在评估可列入其工作计划的财务报告问题优先次序时建议继续使用的标准。

(1) 您认为理事会是否已识别出正确的评估标准？并请阐述理由。

(2) 理事会是否应当考虑任何其他的标准？如果是，应该考虑哪些额外标准？并请阐述理由。

问题 3：可列入理事会工作计划的财务报告问题

第 24 段至第 28 段概述了可列入理事会工作计划的财务报告问题。

(1) 考虑到理事会向其 2022 年至 2026 年工作计划增加财务报告问题的资源限制（见第 24 段至第 28 段），您将对附录 B 中所描述的每个潜在项目确定怎样的优先次序（高、中或低）？如果您没有意见，也请如实反馈。并请提供信息，解释您确定的优先次序，以及该优先次序是指潜在项目所有方面还是某些方面。理事会尤其关注您对于将潜在项目的优先次序确定为高或者低的解释。

(2) 理事会是否应在其 2022 年至 2026 年的工作计划中增加任何附录 B 中未描述的财务报告问题？考虑到理事会向其 2022 年至 2026 年工作计划增加财务

报告问题的资源（见第 27 段至第 28 段），您可以尽可能地提出您认为必要的问题。为帮助理事会分析反馈意见，请尽可能说明：

- ①该问题的性质；以及
- ②为何您认为该问题重要。

问题 4：其他建议

您对理事会的活动和工作计划是否有任何其他意见？附录 A 提供了理事会当前工作计划的概要描述。

反馈意见的方式

11. 请以电子方式提交您的反馈意见：

在线 <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>

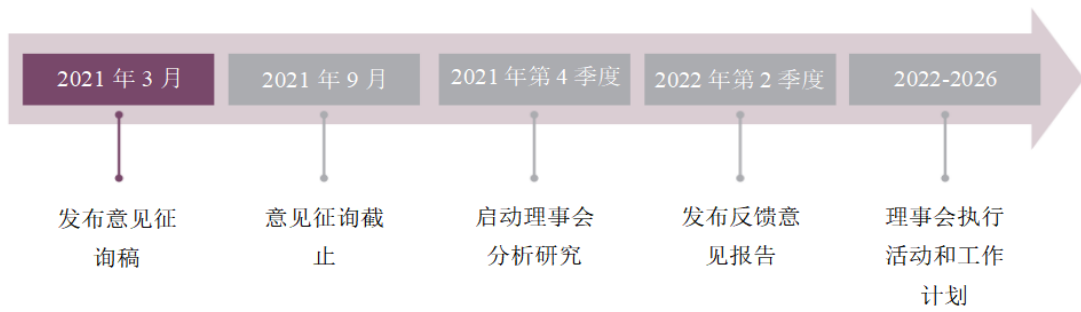
电子邮件 commentletters@ifrs.org

12. 除非您提出保密要求且获得理事会同意，所有的反馈意见都将作为公开记录并上传至理事会的网站。除非有合理原因（如商业机密），此类保密要求通常不予支持。相关政策的具体细节以及国际会计准则理事会如何使用您的个人信息，请参见国际会计准则理事会官网。

下一步的工作

13. 理事会预计在 2021 年第四季度的公开会议上就收到的反馈意见进行讨论。在 2022 年的第二季度，理事会将发布一份反馈意见报告，总结收到的反馈意见及其 2022 年至 2026 年的活动和工作计划。

图 2：项目时间线



战略方向及理事会各项活动之间的平衡

14. 理事会的主要活动包括：³

- (1) 制定新的国际财务报告准则以及对国际财务报告准则的重大修订；
- (2) 维系国际财务报告准则并维护其实施的一致性；
- (3) 制定和维系中小主体国际财务报告准则；
- (4) 制定和维系国际财务报告准则通用分类标准，以此支持数字化财务报告；
- (5) 提高国际财务报告准则的可理解性与可获得性；以及
- (6) 组织或参加利益相关方的活动。

15. 理事会的所有活动在某种程度上是一个有机的整体；但是，有关准则的可理解性和可获得性以及利益相关方的活动影响理事会工作的各个方面。图 3 说明了理事会的主要活动（请注意，此图没有按比例绘制）。

³ 在本意见征询稿中，提到的理事会的活动或资源是指基金会的技术资源，包括理事会和技术人员。

图 3：理事会主要活动说明



16. 本意见征询稿寻求您对我们主要活动的总体平衡提供反馈意见，即理事会是否应当增加、保持不变或减少相关活动的当前关注度。为帮助您提供反馈意见，表 1 包括：

(1) 每项主要活动的简要描述，包括理事会对每项活动的当前关注度。该关注度根据过去三年分配给每项主要活动资源的估计来确定。

(2) 假定理事会将增加某项主要活动的关注度，理事会认为其可以采取的行动的说明。理事会可以采取的行动以示例方式描述，因此并不能详尽列举。增加对一项活动的关注度并不意味着理事会将执行列出的所有工作。

17. 理事会认为当前可供其支配的资源水平在 2022 年至 2026 年期间不会发生重大变化。理事会认为当前有适当、充分的资源来保障及时对财务报告作出改进。如果理事会大幅度提升其资源进而增加其活动，利益相关方可能没有足够的

资源参与理事会的活动，针对理事会的建议给出高质量的反馈意见，以及执行这些建议带来的改变。

18. 因此，增加向某一项活动分配的资源意味着减少向其他活动分配的资源。例如，增加分配给支持国际财务报告准则的维系和实施一致性活动的资源，可能会减少理事会能够承担的新的研究和准则制定项目数量。

增加分配给某一项活动的资源将意味着其他活动投入资源的减少。

表 1：理事会的主要活动

| 制定新的国际财务报告准则以及对国际财务报告准则的重大修订 | |
|--|--|
| <p>目标： 研究问题，并在适当时制定重要的新的财务报告要求</p> <p>当前关注度： 40%-45%</p> | |
| 理事会目前的工作 | 理事会可采取的进一步行动的示例 |
| <p>理事会通过研究和准则制定项目来制定新的国际财务报告准则以及对国际财务报告准则的重大修订（当前项目见附录 A）。</p> <p>理事会还对新的国际财务报告准则和对国际财务报告准则的重大修订执行实施后审议。实施后审议的目标是相关要求在广泛应用一段时间后，评估新准则和对准则的重大修订对投资者、企业和审计师的影响。⁴ 理事会已经开始对下列各项开展规定的实施后审议：（1）《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》中金融工具分类和计量的要求，以及（2）《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》。</p> <p>在 2022 年至 2026 年期间，理事会将计划对《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》中减值和套期会计的要求以及</p> | <p>理事会可以开展新项目，以解决财务报告问题（见第 24 段至第 28 段）。</p> |

⁴ 在本意见征询稿中，“投资者”是指财务报表的主要使用者，在《财务报告概念框架》（“概念框架”）中定义为现有和潜在投资者、出借人和其他债权人，而“企业”是指适用国际财务报告准则或中小主体国际财务报告准则的主体。

| | |
|---|--|
| <p>《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》和《国际财务报告准则第 16 号——租赁》执行实施后审议。</p> | |
| <p>维系国际财务报告准则并维护其实施的一致性</p> | |
| <p>目标：帮助利益相关方就财务报告的要求达成共识 当前关注度：15%-20%</p> | |
| <p>理事会目前的工作</p> | <p>理事会可采取的进一步行动的示例</p> |
| <p>理事会与国际财务报告准则解释委员会（简称“委员会”）一起，采取以下措施来维系并支持国际财务报告准则作为一套高质量全球准则的一致应用：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 监控国际财务报告准则的一致应用情况； • 制定对国际财务报告准则的小范围修订和解释； • 发布旨在提高国际财务报告准则应用一致性的议程决议； • 使用过渡资源工作组来支持新的国际财务报告准则的实施； • 提供辅导材料，如网络研讨会、网络广播和文章等；以及 • 支持监管机构和各国准则制定机构的工作，以支持国际财务报告准则的一致应用。 | <p>考虑到解决具有广泛影响的应用问题的需求，以及考虑到理事会在支持国际财务报告准则一致应用方面的职能，理事会可以：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 进一步与投资者、企业、审计师、监管机构和其他相关方合作，以识别在应用准则时所面临的挑战。 • 通过以下方式解决这些应用挑战： <ul style="list-style-type: none"> ○ 通过委员会发布的议程决议、理事会发布的对国际财务报告准则的小范围修订和解释，对国际财务报告准则的一致应用提供更多支持。 ○ 提供更多关于应用国际财务报告准则的辅导材料和动议，以支持企业、审计师、监管机构和各国准则制定机构能够高质量、一致地应用国际财务报告准则。这些材料和动议可能与增加能力建设努力有 |

| | |
|---|--|
| | 关，以支持新兴经济体、最近采用国际财务报告准则的地区和计划采用国际财务报告准则的地区。 |
| 中小主体国际财务报告准则 | |
| 目标： 为没有公共受托责任的企业（中小主体）提供定制的财务报告要求 当前关注度： 5% | |
| 理事会目前的工作 | 理事会可采取的进一步行动的示例 |
| 理事会与中小主体实施工作组一起： <ul style="list-style-type: none"> 在距上次审议后形成的修订生效日期至少两年后，对中小主体国际财务报告准则进行全面审议，以制定和维系中小主体国际财务报告准则。这样的审议可能导致对中小主体国际财务报告准则要求的修订。 发布辅导材料，如回应中小主体国际财务报告准则应用问题的中小主体实施工作组问答，以及准则的每个部分的模块——包括解释、自我评估问题和案例研究，以支持对准则的理解和应用。 | 理事会可以： <ul style="list-style-type: none"> 与审计师、各国准则制定机构和监管机构合作，支持中小主体国际财务报告准则的一致应用。 提供更多的辅导材料和项目，以支持对中小主体国际财务报告准则的理解和应用，包括不承担公共受托责任的微型主体。 与各国准则制定机构和其他机构合作，提高中小主体国际财务报告准则的全球应用。 |
| 数字化财务报告 | |
| 目标： 促进财务信息的数字化使用 当前关注度： 5% | |
| 理事会目前的工作 | 理事会可采取的进一步行动的示例 |
| 理事会制定并维系国际财务报告准则通用分类标准，以促进采用准则（国际财务报告准则和中小主体国际财务报告准则）和《国际财务报告准则实务公 | 理事会可以： <ul style="list-style-type: none"> 探索技术的进步正如何改变投资者使用信息的方式，并评估国际财务报告准则通用分类标准以及 |

| | |
|--|--|
| <p>告第 1 号——管理层评论》编制的财务报告数字化沟通和分析的效果和效率。这些活动包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> 更新国际财务报告准则通用分类标准以反映国际财务报告准则、中小主体国际财务报告准则和《国际财务报告准则实务公告第 1 号——管理层评论》中新的或修订后的要求； 更新国际财务报告准则通用分类标准，以反映符合国际财务报告准则要求的常见报告实务；以及 发布辅导材料来支持使用国际财务报告准则通用分类标准的企业、监管机构和其他各方。 | <p>理事会编写准则的方式需要改进的程度。</p> <ul style="list-style-type: none"> 进一步与监管机构和其他机构合作，以增加国际财务报告准则通用分类标准的全球应用。鉴于数字化财务报告的趋势，这项工作将增强金融市场的透明度、责任感及效率性。 与企业、监管机构、审计师、投资者、数据聚合机构和其他各方进行更多的合作，以提高电子数据的质量和应用程序国际财务报告准则通用分类标准的一致性。 提供更多的辅导材料和项目，以支持对国际财务报告准则通用分类标准的理解和应用。 |
|--|--|

国际财务报告准则的可理解性与可获得性

目标：提高财务报告要求的可理解性与可获得性

当前关注度：5%

理事会目前的工作

理事会可采取的进一步行动的示例

可理解性

理事会在开展其活动时，对可理解性关注的重点是：

- 减少不必要的复杂性，以降低企业采用国际财务报告准则时的负担和成本，同时提高提供给投资者的信

2017 年，一份关于基金会声誉的调查报告指出利益相关方需要简单、实用和可行的国际财务报告准则⁵。为了全面响应出这类需要，理事会可以：

- 创建一个清单，记录在应用财务

⁵ 参阅 2017 年 7 月发表的：《对基金会的看法——关于声誉研究的发现》，<https://www.ifrs.org/-/media/feature/groups/trustees/ifrs-reputation-research-report-jul-2017.pdf?la=en>。

| | |
|--|--|
| <p>息质量。</p> <ul style="list-style-type: none"> 起草清晰的国际财务报告准则。理事会借助编辑和翻译团队以及外部审核者的参与来实现这一点。 编制辅助材料，如快报、项目摘要、反馈意见报告和理事文章。 | <p>报告要求时可能过于复杂的领域，并评估是否可以对这些领域进行改进。</p> <ul style="list-style-type: none"> 通过开展以下项目，提高国际财务报告准则在这些领域的可理解性： <ul style="list-style-type: none"> 修改现有的要求，以减少不必要的复杂性。 改变国际财务报告准则的起草方式，使其表述更加清晰，并使用一致的术语和结构。这种方法可用于修订现有的国际财务报告准则或制定新的国际财务报告准则。 |
| <p>可获得性</p> | |
| <p>理事会还致力于使国际财务报告准则和相关材料易于获得。理事会为实现这一目标采取的行动例举如下：</p> <ul style="list-style-type: none"> 发布带有注释的国际财务报告准则（在国际财务报告准则中附加注释及与其他资料的交叉索引）； 每半年发布一次理事会议程决议汇编；以及 提供更容易查找国际财务报告准则和其他材料的工具。 | <p>理事会可以通过使用技术和其他工具帮助利益相关方获取与其最相关的材料，并理解这些材料如何相互联系，从而进一步提高可获得性。</p> |
| <p>利益相关方活动</p> | |
| <p>目标： 寻求意见和建议，以支持制定高质量财务报告要求并提高国际财务报告准则的接受程度的意见</p> <p>当前关注度： 20%-25%</p> | |

| 理事会目前的工作 | 理事会可采取的进一步行动的示例 |
|---|---|
| <p>理事会通过以下各项与受国际财务报告准则影响的利益相关方开展互动：</p> <ul style="list-style-type: none"> 与不同背景和来自不同地区的利益相关方举行一般和特定项目会议。这些活动包括与理事会的咨询机构和咨询小组举行的会议、外部活动和会议、项目调研、基金会年会和全球准则制定机构大会。⁶ 通过国际会计准则理事会网站提供与利益相关方召开会议的支持材料，以及其他专属内容。 从利益相关方处收到的针对正式咨询文件的反馈意见函。 | <p>理事会可以：</p> <ul style="list-style-type: none"> 通过常设咨询小组、非正式对话和活动，增加与更广泛的利益相关方的互动。 进一步探索和使用数字导向方法，如调查来补充反馈意见函的过程，以此增加对正式咨询的参与度。 安排更多以投资者为中心的辅导材料和动议，以提高投资者对理事会各项活动的参与度。 |

向受访者提出的问题

问题 1：

理事会的主要活动包括：

- 制定新的国际财务报告准则以及对国际财务报告准则的重大修订；
- 维系国际财务报告准则并维护其实施的一致性；
- 制定和维系中小主体国际财务报告准则；
- 制定和维系国际财务报告准则通用分类标准，以此支持数字化财务报告；
- 提高国际财务报告准则的可理解性与可获得性；以及
- 组织或参加利益相关方的活动。

第 14 段至第 18 段和表 1 提供对理事会的主要工作以及每项工作的当前关注度的概述。我们希望您对我们主要活动的总体平衡进行反馈。

⁶ 有关理事会各咨询机构和咨询小组的更多信息，请参阅：
[https:// www. ifrs. org/ about- us/ consultative- bodies/](https://www.ifrs.org/about-us/consultative-bodies/)。

(1) 理事会是否应当增加、保持不变或减少相关活动的当前关注度？并请阐述理由。您还可以具体指出理事会就某一项活动中应当增加或减少的工作类型，包括这种改变的原因。

(2) 理事会是否应当将其他活动纳入其当前工作范围？

可列入理事会工作计划的财务报告问题优先次序的评估标准

19. 当工作计划中的现有项目接近完成时，理事会增加新的项目至其工作计划。理事会仍会优先考虑完成现有工作计划中的项目，原因在于：

(1) 利益相关方之前已确认这些项目为优先事项；

(2) 重新考虑项目的优先次序可能导致项目低效地启动或停止；以及

(3) 一些项目，例如实施后审议，是理事会应循程序的要求。⁷

20. 附录 A 总结了理事会截至 2021 年 3 月的现有工作计划。

我们通过听取利益相关方对优先次序的建议来制定当前的工作计划，因此我们将继续优先考虑这些项目。

21. 理事会评估一个潜在的项目是否会被增加至其工作计划，主要是通过评估该项目是否会满足投资者的需求，并考虑生成相关信息的成本。表 2 列示了理事会目前在决定是否将潜在项目增加至工作计划时采用的标准。

⁷ 理事会的应循程序概述见《应循程序手册》：

<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/duo-process-handbook-2020.pdf?la=en>。

表 2：理事会建议采用的标准

理事会在决定是否将某一潜在项目增加至工作计划时考虑的七项标准

- (1) 该问题对投资者的重要性
- (2) 企业在财务报告中报告该交易或事项的方式是否存在缺陷
- (3) 该问题可能影响的企业类型，包括该事项是否在某些国家或地区更为普遍
- (4) 该问题对于企业的普遍性或严重程度
- (5) 潜在项目与工作计划中其他项目的联系
- (6) 潜在项目及其解决方案的复杂性、可行性
- (7) 理事会及利益相关方及时推进潜在项目的资源

22. 决定可能增加至工作计划中的潜在项目的优先次序需要判断。一项标准的相对重要性可能会因潜在项目的具体情况而有所不同。

23. 表 2 中的标准是理事会确定可列入工作计划的项目优先次序的主要考虑因素，但理事会也考虑了其他主要准则制定机构的工作流程。

向受访者提出的问题

问题 2

第 21 段讨论了理事会在评估可列入其工作计划的财务报告问题优先次序时建议继续使用的标准。

- (1) 您认为理事会是否已识别出正确的评估标准？并请阐述理由。
- (2) 理事会是否应当考虑任何其他的标准？如果是，应该考虑哪些额外标准？并请阐述理由。

可列入理事会工作计划的财务报告问题

24. 本意见征询稿请您就哪些财务报告问题可以增加至理事会 2022 年至 2026 年的工作计划中提供反馈意见，理事会将为之制定新的国际财务报告准则或对国际财务报告准则进行重大修订。

潜在项目

25. 在筹备本次议程咨询时，理事会开展了一些外部调研活动（主要与咨询机构和常设咨询小组），以确定在意见征询稿描述的潜在项目。理事会描述潜在项目的目标是提供对可由潜在项目解决的财务报告问题的共识，以获得更集中的反馈意见。对这些潜在项目的描述详见附录 B。附录 C 列出了仅有少数利益相关方提出的财务报告问题——本意见征询稿没有详细描述这些问题。潜在项目的列表无法详尽列举，也不代表理事会工作计划的草案。欢迎您对理事会应探讨的其他财务报告问题提供建议。

潜在项目列表无法详尽列举，也不代表理事会的工作计划草案。欢迎您对理事会应探讨的其他财务报告问题提供建议。

其他研究在列项目

26. 表 3 列示了 2015 年议程咨询中产生的其他研究在列项目，这些项目的描述详见附录 B。理事会希望得到您就该些项目是否依然应当被优先考虑的反馈建议。这些项目尚未开展的原因是因为需要将资源投入其他项目，包括：

(1) 最初未列入 2016 年至 2021 年工作计划的项目，例如：

① 时效性较强的项目：对《国际财务报告准则第 17 号—保险合同》的修订和因银行间同业拆借利率改革及其对财务报告的影响而引发的修订；以及

② 修订的《国际财务报告准则实务公告第 1 号——管理层评论》；

(2) 因新冠肺炎疫情引发的紧急问题修订《国际财务报告准则第 16 号——租赁》；

(3) 维系其他主要项目的进展。

表 3：研究在列项目

研究在列项目

(1) 终止经营和处置组（对《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》的实施后审议）

(2) 通货膨胀（高通货膨胀：《国际会计准则第 29 号——恶性通货膨胀经济中的财务报告》的范围）

(3) 污染物定价机制

(4) 可变对价及或有对价

资源指标

27. 有关理事会在其 2022 年至 2026 年的工作计划中增加财务报告问题的资源的信息可能有助于您对本意见征询稿进行反馈。如果制定新的国际财务报告准则以及对国际财务报告准则的重大修订相关活动的当前关注度保持不变（见第 14 段至第 18 段），理事会预计能够开展 2 至 3 个大型规模项目，或 4 至 5 个中型规模项目，或 7 至 8 个小型规模项目（或工作量相当的大中小项目组合），前提是保留部分资源用于：⁸

⁸有关任何新的可持续性发展准则理事会资源的信息，请参见第 3 段至第 5 段。

(1) 继续附录 A 中描述的已在工作计划中的项目，假定所有的研究和准则制定项目将引发制定新的国际财务报告准则以及对国际财务报告准则的重大修订。如果理事会决定扩大任一现有项目的范围，例如，开展从根本上审议权益法会计的更为广泛的权益法研究项目，或者应用建议的制定和起草披露要求的新方法（该方法正在“披露动议——针对性准则层次披露要求回顾”项目中探索和测试）来全面审议国际财务报告准则中的披露要求，将减少在工作计划中增加新的潜在项目的资源。

(2) 执行对《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——客户合同收入》和《国际财务报告准则第 16 号——租赁》必需的实施后审议。

(3) 开展一些在本议程咨询之后可能出现的紧急项目，例如，执行可能由必需的实施后审议引发的后续项目，前提是这些项目被确定为优先事项。

28. 附录 B 中描述的关注财务报告问题的项目在规模上可能会有所不同。为了帮助您提供反馈，附录 B 中描述的每个将引发制定新的国际财务报告准则或对国际财务报告准则进行重大修订的项目都包括对其规模的估计。

向受访者提出的问题

问题 3

第 24 段至第 28 段概述了可以列入理事会工作计划的财务报告问题。

(1) 考虑到理事会向其 2022 年至 2026 年工作计划增加财务报告问题的资源（见第 27 段至第 28 段），您将对附录 B 中所描述的每个潜在项目确定怎样的优先次序（高、中或低）？如果您没有意见，也请如实反馈。请您提供信息，解释您确定的优先次序，以及该优先次序是指潜在项目所有方面还是某些方面。理事会尤其关注您对于将潜在项目的优先次序确定为高或者低的解释。

(2)理事会是否应在其 2022 年至 2026 年的工作计划中增加附录 B 中未描述的其他财务报告问题？考虑到理事会向其 2022 年至 2026 年工作计划增加财务报告问题的资源（见第 27 段至第 28 段），您可以尽可能地提出您认为必要的问题。为帮助理事会分析反馈信息，请尽可能进行说明：

①该问题的性质；以及

②为何您认为该问题重要。

问题 4

您对理事会的活动和工作计划是否有任何其他意见？附录 A 提供了理事会当前工作计划的概要描述。

附录 A：截至 2021 年 3 月理事会的工作计划

A1. 本附录总结了理事会截至 2021 年 3 月的工作计划中正在进行的项目。

该工作计划包含：

(1) 可能导致新的国际财务报告准则的制定或对国际财务报告准则进行重大修订的项目。包含：

- ① 在理事会开始准则制定项目或准则维系项目之前，收集有关待解决问题并评估是否能找到可行的解决方案的研究项目；以及
- ② 准则制定的项目，即制定新准则或对现有准则进行重大修订的项目。

(2) 维系国际财务报告准则并维护其实施的一致性的项目。这些项目解决有关国际财务报告准则的应用问题。这类项目涉及理事会或委员会对国际财务报告准则进行小范围修订或解释。

A2. 如第 19 段所述，理事会打算继续优先完成在其工作计划中的项目。

A3. 关于理事会工作计划的更多信息可在理事会的网站上查阅 <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/>。

表 4：截至 2021 年 3 月的工作计划项目表

| 项目 | 描述 |
|------------|--|
| 研究项目 | |
| 同一控制下的企业合并 | 同一控制下的企业合并是指同一集团内的企业间的合并和收购。没有专门的国际财务报告准则适用于接受业务转移的企业（即接受企业）的会计处理。缺乏准则指引也导致了实务中会计处理的多样性。此外，针对此类合并，企业提供的信息通常并不充分。该项目旨在探讨理事会是否可以制定会计处理 |

| 项目 | 描述 |
|----------------------|--|
| | <p>要求，以提高同一控制下的企业合并中接受企业的财务报告的可比性和透明度。</p> <p>理事会于 2020 年 11 月公布了一份讨论稿，阐述其初步观点。该讨论稿的征求意见截止日期为 2021 年 9 月 1 日。</p> |
| <p>动态风险管理</p> | <p>许多企业利用套期来管理金融风险敞口，例如汇率波动风险、利率风险或大宗商品价格风险。然而，企业会“动态地”管理这些风险——例如，由于新的金融资产和金融负债的增加，或者套期工具随着时间的推移而到期，套期头寸经常发生变化。企业有时很难在其财务报表中充分反映其风险管理政策，投资者亦难以了解套期对企业财务状况和未来现金流量的影响。这个项目旨在探讨理事会是否能够制定一种办法，以使投资者能够了解银行对利率风险的动态管理流程，并评估这些活动的有效性。</p> <p>理事会已经制定了一个核心会计模型，并正在与利益相关方进行讨论以决定如何继续推进。</p> |
| <p>权益法</p> | <p>国际财务报告准则要求对被投资方有重大影响或对合营企业具有共同控制的投资者采用权益法核算。利益相关方就应用《国际会计准则第 28 号——在联营企业和合营企业中的投资》中规定的权益法会计处理提出问题。这个项目旨在评估这些应用中的问题是否可以通过确认和解释《国际会计准则第 28 号——在联营企业和合营企业中的投资》的原则来解决。</p> <p>理事会正在就权益法展开调研活动，并同时就《国</p> |

| 项目 | 描述 |
|---------------------|--|
| | <p>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》进行实施后审议的咨询活动。</p> |
| <p>采掘活动</p> | <p>采掘活动包括对矿产、石油以及天然气资源的勘探、评价、开发以及采掘。企业使用各种不同的会计模型来报告与这些活动相关的资源和支出。《国际财务报告准则第 6 号——矿产资源的勘探和评价》是一项临时标准，在理事会审议从事采掘活动的企业的会计实务之前，理事会允许采用国际财务报告准则的企业继续在某些方面适用其以前的勘探和评价支出的会计政策。这个项目旨在为理事会收集资料，以决定是否修改或替换《国际财务报告准则第 6 号——矿产资源的勘探和评价》以及本项目的范围。</p> |
| <p>商誉和减值</p> | <p>作为《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》实施后审议的一部分，利益相关方提出了对业务收购的会计处理的担忧，包括投资者收到的关于收购企业及其后续业绩的信息不足。这个项目旨在促使企业以合理的成本向投资者提供关于其进行业务收购的信息。为了实现这一目标，理事会正在探讨是否可以改进企业对被收购方业绩的披露，以及是否改变企业在收购后对商誉的核算方式，包括是否重新引入商誉的摊销。</p> <p>理事会在其 2020 年 3 月公布的一份讨论稿里阐述其初步观点，目前正在考虑对该讨论稿的反馈意见</p> |

| 项目 | 描述 |
|---|--|
| | 见。 |
| <p>取决于资产回报的养老金福利</p> | <p>这个项目旨在探讨理事会是否能够切实的并有针对性的修订《国际会计准则第 19 号——雇员福利》，以解决企业在应用《国际会计准则第 19 号——雇员福利》时，如何确定随固定资产池的回报而变化的养老金福利的最终成本。</p> |
| <p>针对《国际财务报告准则第 10 号》、《国际财务报告准则第 11 号》和《国际财务报告准则第 12 号》执行的实施后审议</p> | <p>理事会制定了《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》，旨在为企业就合并报表提供单一的理论基础并就企业应用该理论基础评估控制提出指引，改进合营安排的会计处理，并加强对合并或者不合并的结构化主体的披露要求。在准则的要求被广泛应用一段时间后，该实施后审议旨在评估这些准则对投资者、企业和审计师的影响。</p> <p>理事会于 2020 年 12 月公布了一份意见征询稿，反馈意见截止日期为 2021 年 5 月 10 日。</p> |
| <p>针对《国际财务报告准则第 9 号》——分类和计量执行的实施后审议</p> | <p>《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》包括对金融资产、金融负债和一些购买或出售非金融项目的合同的分类和计量的要求。在制定《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》时，理事会将项目分为三个阶段：分类和计量、减值和套期会计。理事会亦决定将该准则的实施后审议分阶段进行，第一阶段为分类和计量。在《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》的分类和计量要求已经广泛应用一</p> |

| 项目 | 描述 |
|-----------------------------------|--|
| | <p>段时间后，该实施后审议旨在评估其对投资者、企业和审计师的影响。</p> |
| <p>针对《中小主体国际财务报告准则》实施的第二轮全面审议</p> | <p>理事会正在对《中小主体国际财务报告准则》进行定期全面审议。作为第一步，理事会于 2020 年 1 月公布了一份意见征询稿，就《中小主体国际财务报告准则》与《国际财务报告准则》是否以及如何协调同步能有利于投资者且不会为应用《中小主体国际财务报告准则》的企业带来不必要的成本征求意见。</p> <p>理事会正在考虑对该文件的反馈意见。如果理事会确定了对《中小主体国际财务报告准则》的可能修订，它将公布一份征求意见稿，以征求对该准则拟议修订的意见。</p> |
| <p>准则制定项目</p> | |
| <p>披露动议——属于中小主体的子公司</p> | <p>当母公司采用国际财务报告准则编制合并财务报表时，其子公司为合并目的向母公司报告时也应采用国际财务报告准则。然而，对于子公司的财务报表，这些子公司可能会发现需要花费较高的成本才能采用国际财务报告准则中的所有披露要求，而国际财务报告准则的披露要求是为承担公众责任的企业制定的。这个项目旨在制定一项国际财务报告准则，允许不承担公众责任的子公司在应用国际财务报告准则时减少披露。</p> <p>理事会预计将在 2021 年第三季度公布一份征求意见稿。</p> |

| 项目 | 描述 |
|-----------------------------------|--|
| <p>披露动议——有针对性的准则层面披露审议</p> | <p>利益相关方对财务报表中披露的有用性表示关注。这个项目旨在通过改进理事会制定和起草国际财务报告准则中披露要求的方式，以提高披露对投资者的有用性。理事会已经制定了指引草案，以便在未来制定和起草披露要求时使用（拟议方法），并正在将该方法测试性地应用于《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》及《国际会计准则第 19 号——雇员福利》的披露部分。在对《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》及《国际会计准则第 19 号——雇员福利》进行测试性修订后，理事会将决定在未来的准则制定活动中，即修改其他国际财务报告准则的披露部分或者制定新的国际财务报告准则披露章节时，是否及如何使用该拟议方法。</p> <p>理事会于 2021 年 3 月公布了一份征求意见稿，反馈意见截止日期为 2021 年 10 月 21 日。</p> |
| <p>具有权益特征的金融工具</p> | <p>《国际会计准则第 32 号——金融工具：列报》并不总能为其分类要求提供明确的理论依据，并且在确定一些复杂的金融工具分类为金融负债还是权益工具时具有挑战。这些挑战导致了实务中的多样性。这个项目旨在通过澄清《国际会计准则第 32 号——金融工具：列报》中的一些基本原则和增加应用指引来应对这些挑战，以促进这些原则的一致应用。理事会还在探讨是否需制定额外的列报和披露要求，以帮助投资者了解金融工具对企业财务状况和经营成果的影响。</p> |

| 项目 | 描述 |
|----------------------|---|
| <p>管理层评论</p> | <p>自 2010 年理事会发布《国际财务报告准则实务公告第 1 号——管理层评论》（实务公告）以来，叙述性报告已有所发展。对无形资源、环境、社会责任和公司治理问题以及影响企业长期发展前景等问题的信息需求有所增加。这个项目旨在修订实务公告，以帮助企业编制能够更好地满足投资者信息需求的管理层评论。实务公告仍是原则导向型的，因此企业可以应用其他机构公布的特定行业或特定主旨的指引来满足投资者的部分信息需求。</p> <p>理事会于 2021 年 4 月公布一份征求意见稿。</p> |
| <p>主要财务报表</p> | <p>投资者对业绩报告的可比性和透明度表示担忧。这个项目旨在改进在财务报表中信息交流的方式，重点是关注损益表中的信息。理事会已经提出建议，要求企业在损益表中列报新的经定义的小计项目，以更好的方式分解信息，并就一些管理绩效指标披露信息。</p> <p>理事会于 2019 年 12 月公布了一份征求意见稿，并正在考虑对该文件的反馈。</p> |
| <p>费率管制活动</p> | <p>一些企业受到费率管制的制约，而费率管制决定了企业在一定时期内因所提供的商品或服务而有权获得的补偿金额。当该补偿金额中的一部分被包括在某个期间向客户收取的管制费率（从而包括在收入）中，而这个期间与企业提供商品或服务的期间不同时，这种费率管制可能会导致时间性差异的产生。这个项目的目标是制定要求，以使企业提供关于这些时间性差异对其财务状况和财务业绩的</p> |

| 项目 | 描述 |
|------------------------------|---|
| | <p>影响的信息。这些信息将补充企业目前根据《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》以及其他国际财务报告准则所提供的信息，并帮助投资者更清晰完整地理解因时间性差异造成的企业收入与费用之间的变动关系。</p> <p>理事会于 2021 年 1 月公布了一份征求意见稿，反馈意见截止日期为 2021 年 7 月 30 日。</p> |
| 维系项目 | |
| 返还资金的可获得性 | <p>这个项目是为了澄清当其他方（如受托人）有权对企业的设定受益计划做出特定决定时，企业如何确定从可以返还的资金中获得的经济利益。</p> <p>理事会于 2015 年 6 月公布了一份征求意见稿，提出对《国际财务报告解释公告第 14 号——〈国际会计准则第 19 号〉：对设定受益资产的限制、最低资金要求及其相互作用》的修订建议。理事会已决定不最终完成对《国际财务报告解释公告第 14 号》的拟议修订，并正在考虑是否制定新的提案来解决这一问题。</p> |
| 与单一交易形成的资产和负债相关的递延所得税 | <p>这个项目旨在修改《国际会计准则第 12 号——所得税》的要求，以澄清企业如何对如租赁和弃置义务等同时确认资产与负债的交易进行递延所得税的会计处理。</p> <p>理事会预计将于 2021 年 5 月发布最终修订。</p> |
| 缺少可兑换性 | <p>《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影</p> |

| 项目 | 描述 |
|----------------------------|---|
| | <p>的汇率。然而，并没有在缺乏可兑换性的其他情况下应该使用的汇率的具体指引，这导致了报告实务中的多样性。这个项目旨在规定，如何判断某种货币是否具有可兑换性，以及在不可兑换的情况下应使用的汇率。</p> <p>理事会于 2021 年 4 月公布一份征求意见稿。</p> |
| <p>售后租回交易中的租赁负债</p> | <p>售后租回的交易是指，企业出售一项资产并从新的所有者处租回相同的资产。《国际财务报告准则第 16——租赁》提供了交易发生时对售后租回交易的会计要求；然而，该准则并没有规定在该日期之后的报告中如何计量租赁负债。这个项目的目标是通过为企业提供更清晰的售后租回资产交易在交易日和后续期间指引，来改进《国际财务报告准则第 16——租赁》中关于售后租回的要求。</p> <p>理事会于 2020 年 11 月公布了一份征求意见稿，并正在考虑对该文件的反馈。</p> |
| <p>准备——有针对性的改进</p> | <p>这个项目是为《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》涉及的三项有针对性的改进拟订建议。这些改进将使《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》中识别负债的要求与《财务报告概念框架》保持一致，澄清在计量准备时应包括哪些成本，并明确企业使用的折现率是否应反映该企业自身的信用风险。</p> |

附录 B：经常向理事会建议的财务报告问题描述

B1. 如第 24 段至第 28 段所讨论，本附录描述了在为编制本次意见征询稿而进行的调研活动期间，利益相关方向理事会提出的财务报告问题（潜在项目）。

B2. 这些调研的反馈通常表明国际财务报告准则仍有少数缺陷。然而，利益相关方已经识别出在某些领域全面解决实务应用问题的机会。

B3. 本附录：

(1) 未能详尽列举所有的潜在项目的清单。欢迎您踊跃提出有关财务报告的其他问题供理事会探讨。

(2) 不是理事会的工作计划草案。理事会开展新项目的资源有限，因此只能少数项目加入其工作计划（参见第 27 段至第 28 段）。

(3) 没有过滤掉那些不必或难以通过制定准则来解决问题的建议项目。例如，本附录没有过滤掉那些由于不符合要求或不恰当的应用判断而提出的建议项目，或解决方案可能有损国际财务报告准则的原则导向性质的项目。

B4. 任何将列入理事会工作计划的项目的范围都可能不同于本附录所述的潜在项目的范围。

B5. 本附录描述了 22 个潜在项目，按字母顺序排列。标有星号（*）的项目为目前研究在列的项目（参见第 26 段）。

表 5：可在潜在项目中解决的财务报告问题

| 潜在项目名称 | | | |
|--------|-----------|---|-------------|
| 1 | 借款费用 | 2 | 气候相关风险 |
| 3 | 大宗商品交易 | 4 | 加密货币和相关交易 |
| 5 | 终止经营和处置组* | 6 | 折现率 |
| 7 | 雇员福利 | 8 | 费用——存货和销售成本 |

| 潜在项目名称 | | | |
|--------|------------|----|------------|
| 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 | 污染物定价机制* | 20 | 单独财务报表 |
| 21 | 现金流量表及相关事项 | 22 | 可变对价及或有对价* |

借款费用

B6. 一些利益相关方认为《国际会计准则第 23 号——借款费用》在应用中存在问题。这些利益相关方表示：

(1) 借款费用的定义可能是过时的和不完整的。例如，租赁负债的利息费用被明确提及，但其他可能被认为是借款费用的成本却未被提及。利益相关方还表示，他们不清楚哪些外币借款的汇兑差异应包含在资本化的借款费用中。

(2) 《国际会计准则第 23 号——借款费用》第 5 段中符合资本化条件的资产的定义可能过于严格，例如，为销售给客户而建造的商品所发生的借款费用被排除在外，这一点在 2019 年 3 月公布的议程决议中进行了讨论。¹⁷

(3) 当建设或者构造符合资本化条件的资产的资金来源于一般借款池时，应用该准则可能会面临挑战，因为可能难以确定符合资本化条件的借款费用和适当的资本化率。

¹⁷ 该议程决议参见：

<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/ias-23-over-time-transfer-of-constructed-good-mar-19.pdf>。

(4) 子公司从母公司借款并资本化的借款费用必须在合并时抵销。抵销这样的借款费用对财务报表编制者来说可能成本较高。

(5) 借款费用的资本化导致企业使用盈余资金和借入资金建设的资产以不同金额计量，这种差异可能会降低企业之间财务信息的可比性。

项目规模

B7. 为了解决这些问题，理事会可以开展下列项目：

(1) 旨在改进、澄清或简化《国际会计准则第 23 号——借款费用》某些方面的有针对性的项目（可能是一个小型规模项目）；或者

(2) 对《国际会计准则第 23 号——借款费用》进行全面审议（可能是一个中型规模项目）。

气候相关风险

B8. 受托人正在考虑是否建立一个新的理事会来制定可持续发展报告准则（参见第 3 段至第 5 段）。受托人对可持续发展报告的考虑不在本次议程咨询的范围之内。

B9. 但是，在意见征询稿的调研活动中，投资者认为气候相关风险的信息可能需要作为一个项目列入理事会目前工作范围（参见第 2 段）。这些投资者表示：

(1) 他们需要更好的有关财务报表中报告的资产和负债受气候相关风险影响的定性和定量信息。披露与信息应具有可比性和一致性。

(2) 气候相关风险往往被认为是遥远的、长期的，在某些需要对未来做出估计的财务报表方面，例如资产减值测试，可能没有得到充分考虑。

B10. 2020 年 11 月，国际财务报告准则基金会发布了有关气候相关事项对

财务报表的影响的辅导材料。¹⁸该文件解释了当气候相关事项对财务报表有重大影响时，国际财务报告准则如何要求企业考虑这些气候相关事项。该辅导材料是对 2019 年 11 月发布的《国际财务报告准则和气候相关披露》的补充。¹⁹

项目规模

B11. 为了解决这些问题，理事会可以：

(1) 降低《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》第 125 段中披露估计不确定性来源信息的标准。《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》第 125 段要求企业披露在报告期末作出的有关未来的重大的可能导致对下一个财务年度资产和负债的账面价值做重大调整的假设和其他主要来源的会计估计的不确定性信息。降低关于估计不确定性信息来源的披露标准（例如取消“下一个财务年度”），可能会导致企业披露更多的气候相关风险信息，并改进投资者可获得的信息。这种变更将对国际财务报告准则的要求产生普遍影响，而不仅仅是气候相关风险（可能是一个 *中型规模* 项目）。

(2) 扩充《国际会计准则第 36 号——资产减值》中对资产减值测试时用于计量资产的使用价值的现金流量预测的要求。《国际会计准则第 36 号——资产减值》第 33(b) 段要求现金流量预测最多涵盖五年的期间，除非能够证明更长的期间是合理的。这一要求可能被误解为限制考虑重大的长期性的气候相关影响对使用价值计量的影响（可能是一个 *小型规模* 项目）。

¹⁸ 该辅导材料——在应用国际财务报告准则时气候相关事项对财务报表的影响，参见：
<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/documents/effects-of-climate-related-matters-on-financial-statements.pdf?la=en>

¹⁹ 该篇文章，参见：
<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/news/2019/november/in-brief-climatechange-nick-anderson.pdf?la=en>

(3) 考虑结合 (1) 和 (2) 中描述的项目来创建一个单独的项目 (可能是一个大型规模项目)。

(4) 如附录 B 第 B68 段至第 B71 段所述, 制定各种污染物定价机制的会计处理规定 (可能是一个大型规模项目)。

大宗商品交易

B12. 大宗商品的持有或使用目的和形式多种多样 (如黄金和其他贵金属、石油、天然气和农产品)。利益相关方识别出一系列涉及大宗商品的交易以及企业进行这些交易的各种原因。一些利益相关方表示:

(1) 国际财务报告准则对某些类型的大宗商品交易缺乏或仅提供有限的具体要求——例如, 2017 年 3 月公布的议程决议中讨论的大宗商品借贷。²⁰

(2) 在没有专门的准则适用于大宗商品交易的情况下, 企业采用《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》的第 10 段和第 11 段为该交易制定会计政策。这些政策因企业而异, 有时反映了企业的不同情况。例如, 为核算涉及黄金的大宗商品借贷交易, 各企业已基于下列各项准则的要求制定了会计政策以确定是否应确认资产和负债:

- ① 《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》;
- ② 《国际会计准则第 2 号——存货》及《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》; 或者
- ③ 《财务报告概念框架》。

²⁰该议程决议, 参见:

<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/ias-1-ias-2-ias-8-ias-39-ifrs-9-commodity-loans-march-2017.pdf>。

项目规模

B13. 为了解决这些问题，理事会可以：

(1) 为一些最常见的涉及大宗商品的交易类型制定要求——例如，大宗商品借贷（可能是一项*中型规模*项目）。

(2) 开展一项更广泛的大宗商品交易项目（可能是一个*大型规模*项目）。

(3) 制定一项准则，涵盖一系列仅为投资目的持有的非金融的有形或无形资产（包括一些加密货币、大宗商品和排放限额）。^{21, 22}这个项目可能是一项*大型规模*项目。

加密货币及相关交易

B14. 利益相关方表示，加密货币正变得愈发普遍。2019年6月，理事会公布了“持有加密货币”的议程决议。²³然而，许多利益相关方提出了进一步的担忧，他们表示：

(1) 由于加密货币的经济特征类似于现金或其他金融工具，而不是无形资产，应用《国际会计准则第38号——无形资产》的会计要求可能不能就加密货币提供有用的信息。

(2) 加密货币应当以公允价值计量，但《国际会计准则第38号——无形资产》只允许存在活跃市场时进行公允价值计量，公允价值的变动计入其他综合收益且后续不得转回损益。

²¹ 附录B中第B14段至第B16段描述了加密货币和相关交易，第B68段至第B71段(污染物定价机制)描述了排放限额。

²² 《国际会计准则第40号——投资性房地产》适用于投资性房地产的确认、计量和披露。

²³ 委员会的结论是，《国际会计准则第2号——存货》适用于企业所持有在日常业务过程中出售的加密货币。如果《国际会计准则第2号——存货》不适用，企业应采用《国际会计准则第38号——无形资产》对持有加密货币进行核算。

(3) 议程决议的范围可能过于狭窄。一些利益相关方建议，对于直接持有加密货币以及其他相关交易——例如，间接持有加密货币或首次代币发行，理事会应制定辅导材料或对国际财务报告准则进行修订以提供具体要求。

项目规模

B15. 为了解决这些问题，理事会可以：

(1) 制定辅导材料，作为其维系和一致应用活动的一部分。²⁴

(2) 对《国际会计准则第 38 号——无形资产》作有针对性的修订，例如：

① 在《国际会计准则第 38 号——无形资产》中制定关于加密货币公允价值的额外披露要求（可能是一个 *小型规模* 项目）；或者

② 允许更多的无形资产（包括加密货币）以公允价值计量，并考虑在某些情况下将公允价值的变动计入损益是否恰当（可能是一个 *中型规模* 项目）。

(3) 考虑修改金融工具准则的适用范围，以包括加密货币（可能是一个 *中型规模* 项目）。

(4) 制定一项准则，涵盖一系列仅为投资目的而持有的非金融的有形或无形资产（包括一些加密货币、大宗商品和排放限额）。^{25, 26} 这个项目可能是一项 *大型规模* 项目。

B16. 一些国家的准则制定机构和其他专业机构已经开展了对加密货币和相关交易的工作，这可以为理事会的工作提供信息。

²⁴ 辅导材料是理事会关于维系和一致应用活动的一部分；因此，我们没有提供对项目规模的估计（参见第 27 段）。

²⁵ 附录 B 中第 B12 段至第 B13 段描述了大宗商品交易，第 B68 段至第 B71 段（污染物定价机制）描述了排放限额。

²⁶ 《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》适用于投资性房地产的确认、计量和披露。

终止经营和处置组

B17. 许多利益相关方（大部分是投资者和会计师事务所）表达了对《国际财务报告准则第5号——持有待售非流动资产和终止经营》的应用的担忧，以及企业应用该准则所提供信息的有效性。委员会已经讨论了若干有关这个准则应用的问题。2016年1月，委员会公布了一项关于《国际财务报告准则第5号——持有待售非流动资产和终止经营》相关问题的议程决议，并得出结论：鉴于有待解决的问题的数量和种类，可能需要就《国际财务报告准则第5号——持有待售非流动资产和终止经营》开展更广泛的项目。²⁷一些利益相关方表示：

(1) 他们不了解该准则是否适用于以下情形：

- ① 除通过出售或分配丧失控制权的情形之外，特定类型的将要丧失控制权的情形——例如，由于母公司所持股份被稀释而丧失对子公司的控制权。
- ② 主要或全部由金融工具组成的处置组；或者
- ③ 一些需要监管部门批准的出售。

(2) 他们不了解该准则一些具体的计量要求，包括：

- ① 《国际财务报告准则第5号——持有待售非流动资产和终止经营》第15段规定了对处置组的计量要求，第23段规定了对处置组确认的减值损失应分配至处置组内的非流动资产；以及
- ② 先前分配至处置组内商誉的减值损失是否可以转回（《国际财务报告准则第5号——持有待售非流动资产和终止经营》第22段）。

(3) 他们不了解该准则的部分列报要求，包括：

²⁷ 该议程决议，参见：

[https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supportingimplementation/agenda-decisions/ifrs-5-january-2016-\(2\).pdf](https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supportingimplementation/agenda-decisions/ifrs-5-january-2016-(2).pdf)。

- ① 如何列报持续经营和终止经营之间的集团内部交易；
- ② 当由子公司和其他非流动资产组成的处置组不再被归类为持有待售资产时，如何应用《国际财务报告准则第 5 号——持有待售非流动资产和终止经营》第 28 段的列报要求；以及
- ③ 如何应用“终止经营”定义中的“一项独立的主要业务线或一个单独的主要经营地区”的概念（参见《国际财务报告准则第 5 号——持有待售非流动资产和终止经营》第 32 段）。

(4) 将处置组或终止经营在主要财务报表中单独列报为一行，可能并不能提供有用的信息。投资者表示，他们需要主要财务报表能提供更详细的信息以及更好的披露。²⁸

B18. 许多上述意见曾在 2015 年议程咨询中提出。当时理事会决定，对《国际财务报告准则第 5 号——持有待售非流动资产和终止经营》进行实施后审议将是解决这些问题的最有效方式。但是，理事会尚未开始执行该实施后审议（参见第 26 段）。

项目规模

B19. 为了解决这些问题，理事会可以：

(1) 重新考虑单独列报为一行的列报方式，并制定更有效的披露要求（可能是一个 *中型规模* 项目）；或者

(2) 对该准则进行全面的审议，以解决所有的问题（可能是一个 *中型规模* 项目）。

²⁸ 附录 B 中第 B76 段至第 B79 段描述了现金流量表及有关事项。

折现率

B20. 货币的时间价值是金融学的一个核心概念。现值计量技术应用了这一概念，并利用折现率将未来金额与当前金额联系起来。现值计量技术需要两组主要的输入变量：即对未来现金流量的金额、时间和不确定性的估计，以及将这些现金流量转换为计量日持有的等量现金的折现率。然而，多年来陆续制定的各项国际财务报告准则要求在这些现值中输入各种不同的变量。国际财务报告准则要求的输入变量的多样性意味着允许或要求采用的折现率也会随之不同。以前的议程咨询收到的反馈意见表明，利益相关方往往无法理解折现率不同的原因。

B21. 理事会对国际财务报告准则中涉及的折现率进行了研究，发现导致折现率的要求差异的部分原因是各项国际财务报告准则的计量基础的不同（例如，历史成本、公允价值、使用价值）。²⁹其他差异的产生是因为各项国际财务报告准则在不同的时期制定，其关注的领域不同。理事会利用折现率研究项目的结果来考虑是否以及如何解决项目中出现的一些分歧。例如，在《企业合并——披露、商誉和减值》讨论稿中，理事会建议允许使用税后折现率和税后现金流量来估计使用价值。³⁰

项目规模

B22. 一个重新考虑所有的国际财务报告准则中的要求，并在适当时消除现值计量技术差异的项目，可能是一个大型规模项目。

雇员福利

B23. 一些利益相关方对雇员福利的核算提出了担忧。这些利益相关方表

²⁹ 参见：<https://cdn.ifrs.org/-/media/project/discount-rates/project-summary.pdf>。

³⁰《国际会计准则第36号——资产减值》要求企业在税前基础上估计使用价值。利益相关方表示，税前折现率无法观察，因此该测试通常是在税后基础上进行的。

示：

(1) 他们不了解在缺乏成熟的高质量企业债券市场的情况下，如何应用《国际会计准则第 19 号——雇员福利》中第 83 段确定用于折现离职后福利义务的折现率。在缺乏成熟的此类企业债券市场的情况下，《国际会计准则第 19 号——雇员福利》要求企业转而使用国债的市场收益率。

(2) 《国际会计准则第 19 号——雇员福利》的要求不能有效地处理同时具有设定提存计划与设定受益计划特点（混合养老金计划）的离职后福利计划（例如养老金计划）。一些利益相关方表示，这类计划在若干国家和地区愈发普遍，会计准则应该减少这类计划在分类和计量上的差异性。

B24. 如附录 A 所述，理事会的工作计划中有三个与雇员福利有关的项目：

- (1) 披露动议 — 有针对性的准则层面披露审议；
- (2) 取决于资产回报的养老金福利；以及
- (3) 返还资金的可获得性。

项目规模

B25. 为了解决这些问题，理事会可以：

(1) 审议《国际会计准则第 19 号——雇员福利》中关于企业在缺乏成熟的高质量企业债券市场的情况下使用的折现率的要求（可能是一个 *中型规模* 项目）；

(2) 制定混合养老金计划的会计核算要求（可能是一个 *大型规模* 项目）；

或者

(3) 对《国际会计准则第 19 号——雇员福利》进行全面审议（可能是一个 *大型规模* 项目）。

B26. 一些国家的准则制定机构和其他专业机构已经在这一领域进行了研究，这可以为理事会的工作提供信息。理事会还可以在其以往研究解决这些问题

的工作基础上继续推进。

费用——存货和销售成本

B27. 一些利益相关方，其中大多数是准则制定机构，对存货和销售成本的核算方面提出了担忧。

B28. 一些准则制定机构表示，在《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》准则实施后，理事会应考虑对毛利的其他组成部分，即销售成本（包括销售商品的成本和提供服务的成本）制定核算要求。这些利益相关方建议，作为该潜在项目的一部分，理事会应寻求改进存货的会计核算，并考虑在这些利益相关方认为缺乏规定或指引不足的领域，制定会计核算要求，包括：

- (1) 可变对价的确认；³¹
- (2) 销售成本（包括销售商品的成本和提供服务的成本）确认的时点；
- (3) 存在重大融资成分；
- (4) 功能性项目的定义，包括销售成本；
- (5) 成本资本化，包括特定行业的成本资本化要求；以及
- (6) 存货减值。

B29. 这些利益相关方表示，这样一个项目将统一和协调行业之间的实务做法，并有利于对销售成本的组成达成共识。然而，其他利益相关方质疑该项目的可行性，以及收益是否能够证明执行新要求所需成本的合理性。

项目规模

B30. 为了解决这些问题，理事会可以对存货和销售成本的会计核算进行一次全面审议（可能是一个大型规模项目）。³²

³¹ 附录 B 中第 B80 段至第 B83 段描述了可变及或有对价。

³² 《国际会计准则第 2 号——存货》规定了存货的会计处理方法。

外币

B31. 一些利益相关方要求审议《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影
响》，并建议理事会考虑：

(1) 审议企业用于确定功能货币的因素；

(2) 澄清在《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影
响》范围内的外汇衍
生工具的会计核算要求；

(3) 在外币波动性大和交易量少的情况下，确定以外币计量的长期应付款
和应收款的会计要求是否恰当；³³以及

(4) 加强关于汇率波动对财务报表影响的披露。

B32. 如附录 A 中所述，理事会在其工作计划中有一项对《国际会计准则
第 21 号——汇率变动的影
响》准则的维系项目，即缺少可兑换性。³⁴

项目规模

B33. 为了解决这些问题，理事会可以实施：

(1) 针对《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影
响》的某些方面改进的
项目（可能是一个中型规模项目）；或者

(2) 对《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影
响》进行全面审议（可能
是一个大型规模项目）。

B34. 某个国家的准则制定机构已经在这一领域进行了研究，这可以为理
事会的工作提供信息。理事会还可以在其以往研究解决部分相关问题的
工作基础上继续推进。

³³ 《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影
响》第 32 段。

³⁴ 更多有关缺乏可兑换性项目的信息，参见：

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/lack-of-exchangeability-research/>。

持续经营

B35. 财务报表应以持续经营为编制基础，除非管理层打算清算企业或停止经营，或别无选择只能这样做。³⁵在不利的经济条件下或当企业处于财务困境时，投资者希望了解管理层对持续经营的评估。一些利益相关方表示：

(1) 目前对管理层应如何评估企业持续经营编制基础的要求是不充分的。一些利益相关方建议，制定更多的规范性要求可能会改进其应用和执行。

(2) 管理层对持续经营状况的披露有时可能不够充分、过于样板化，或提供的不及时。例如：

① 提供有关企业持续经营能力的重大不确定性信息的标准可能过高；

② 就重大不确定性应提供的信息，对其性质和范围的规定可能是不充分的；或者

③ 有关潜在风险和预期缓解财务困境的信息披露有时不足以满足投资者的需求，特别是当管理层有计划缓解可能会对企业持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。

(3) 当持续经营假设不恰当时，国际财务报告准则没有提及财务报表应采用何种编制基础。

B36. 委员会和理事会就其中一些事项进行了讨论。委员会还在2010年7月和2014年7月公布了与披露要求有关的议程决议。^{36, 37}在2014年7月的议程

³⁵ 《国际会计准则第1号——财务报表列报》第25段。

³⁶ 参见2010年7月公布的“《国际会计准则第1号——财务报表列报》——持续经营的披露”：<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/ias-1-going-concern-disclosure-july-2010.pdf>。

³⁷ 参见“持续经营评估相关的披露要求（《国际会计准则第1号——财务报表列报》）”：<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/ias-1-disclosure-requirements-relating-to-assessment-of-going-concern-jul-14.pdf>。

决议中，委员会强调了《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》中的首要披露原则与持续经营相关的具体要求之间的相互作用。这项议程决议专门帮助解决附录 B 第 B35(2) 段所述的问题。

B37. 2021 年 1 月，国际财务报告准则基金会公布了有关持续经营信息披露的辅导材料，解释了国际财务报告准则中与持续经营评估相关的要求。³⁸

项目规模

B38. 为了解决这些问题，理事会可以：

(1) 制定对管理层应如何评估持续经营的编制基础是否恰当的强化要求（可能是一个 *中型规模* 项目）；

(2) 制定关于持续经营假设的强化的具体的披露要求（可能是一个 *中型规模* 项目）；

(3) 制定具体要求，以明确当企业不再满足持续经营假设时应该适用的会计基础（可能是一个 *大型规模* 项目）；或者

(4) 在一个单一项目中一并解决这些问题（可能是一个 *大型规模* 项目）。

B39. 一些国家的准则制定机构已经或正在研究与持续经营有关的问题，这可以为理事会的工作提供信息。

政府补助

B40. 一些利益相关方，其中大多数是准则制定机构，对《国际会计准则第 20 号——政府补助的会计和政府援助的披露》中有关下列各项的方面提出了疑问：

³⁸ 参见“持续经营——关注披露”：

<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/news/2021/going-concern-jan2021.pdf?1a=en>。

(1) 政府补助在损益表中的确认标准，包括政府补助收入的确认时点。利益相关方指出，《国际会计准则第 20 号——政府补助的会计和政府援助的披露》是以合理的保证以及成本与收入的配比为基准，而不是实现政府补助中约定的履约义务为基准。他们还表示，成本与收入的配比并不是《财务报告概念框架》的目标。

(2) 非货币性资产形式的特定类型政府补助在确认和计量上具有多样性。

(3) 当政府补助与资产相关时，允许企业进行会计政策选择。该准则规定，此类政府补助应当确认为递延收益，或冲减相关资产的账面价值。会计政策选择的存在降低了可比性。

(4) 当政府补助与收益相关时，允许企业进行会计政策选择。该准则规定，此类政府补助应（单独或在其他收益中）列示为收入，或冲减相关费用。会计政策选择的存在降低了可比性。

(5) 将政府补助冲减资产的账面价值，这与其他的国际财务报告准则不一致。例如，《国际会计准则第 7 号——现金流量表》要求企业以总额法为基础列示资产购买和收到相关政府补助的现金流量情况。利益相关方注意到，理事会于 2020 年 5 月发布了对《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》的修订。该修订规定，企业不得将其从资产达到其预定用途过程中生产的项目的销售中获得的金额冲减不动产、厂场和设备的成本。

项目规模

B41. 一项旨在解决所有已提出问题的项目，可能是一个 *中型规模* 项目。

B42. 一些国家的准则制定机构已经开展了有关政府补助的工作，这可以为理事会的工作提供信息。

所得税

B43. 一些利益相关方，大多数为财务报表编制者和投资者，质疑企业应用《国际会计准则第 12 号——所得税》所提供的信息的有用性。这些利益相关方表示：

(1) 该准则包括几个例外规定，这些例外规定可能有损准则所依据的原则。

(2) 《国际会计准则第 12 号——所得税》中递延所得税所使用的资产负债表法可能不能提供有用的信息，并且递延所得税负债可能不符合修订后《财务报告概念框架》中负债的定义。

(3) 该准则对新兴税种缺乏具体的会计核算要求。

(4) 理事会应加强信息披露，以帮助投资者更好地了解一家企业的所得税费用以及其对未来现金流量的潜在影响。投资者表示，理事会应制定更好的披露要求，以促进递延所得税、当期所得税和已缴所得税之间的调节。投资者还建议理事会对企业的税收优化结构制定更有效的披露要求，以帮助投资者了解税收结构的性质、可能涉及哪些国家、存在哪些风险以及这种税收结构的可持续性。

(5) 关于在评估递延所得税资产的可回收性时使用的假设与用于减值测试或持续经营评估的假设应保持何种程度的一致性，各方意见不一。

项目规模

B44. 为了解决这些问题，理事会可以：

(1) 编制辅导材料，作为其维系和一致应用活动的一部分；³⁹

(2) 为新兴税种制定会计核算要求（可能是一个小型规模项目）；

(3) 制定关于所得税的强化披露要求（可能是一个中型规模项目）；或者

³⁹ 参见对附录 B 中第 B15 段的脚注 16。

(4) 对所得税会计进行全面的审议（可能是一个大型规模项目）。

B45. 一些国家的准则制定机构和其他专业机构已经在这一领域进行了研究，这可以为理事会的工作提供信息。理事会还可以在其以往对应用《国际会计准则第 12 号——所得税》所产生问题的原因进行研究的基础上继续推进。

通货膨胀

B46. 一些利益相关方认为，根据《国际会计准则第 29 号——恶性通货膨胀经济中的财务报告》编制的信息可以更有用。具体地，他们表示：

(1) 《国际会计准则第 29 号——恶性通货膨胀经济中的财务报告》的适用范围应扩大到包括高通货膨胀的经济体，因为长期的高通货膨胀会影响财务报表中所提供信息的相关性；

(2) 该准则所依据的一般物价指数可能不可靠或无法获得；以及

(3) 经重述的处于恶性通货膨胀经济中的境外经营的财务报表信息较难理解。

项目规模

B47. 为了解决这些问题，理事会可以：

(1) 在不修改《国际会计准则第 29 号——恶性通货膨胀经济中的财务报告》其他要求的情况下，评估是否可以扩大该准则的适用范围，将受高通货膨胀影响的经济体包含在内（可能是一个小型规模项目）。

(2) 对《国际会计准则第 29 号——恶性通货膨胀经济中的财务报告》进行全面的审议（可能是一个大型规模项目）。一些利益相关方建议，理事会可以根据美国公认会计原则的规定来制定新的要求，从而缩减项目的规模。美国公认会计原则要求，处于恶性通货膨胀经济中的境外经营应按未来适用方法使用集团的

列报货币作为其功能货币，而不是根据《国际会计准则第 29 号——恶性通货膨胀经济中的财务报告》中所要求的按照一般物价指数予以重述来反映购买力。

B48. 一些国家的准则制定机构已经在这一领域进行了研究，这可以为理事会的工作提供资料。

无形资产

B49. 许多利益相关方指出，《国际会计准则第 38 号——无形资产》涵盖了各种各样的交易和资产，其中许多是在制定该准则时没有设想到的。这些利益相关方表示：

(1) 《国际会计准则第 38 号——无形资产》可能无法就一些新型交易和资产提供有用的信息，包括为投资目的持有或交易的无形资产——例如，在本附录第 B14 段至第 B16 段中讨论的加密货币或在本附录第 B68 段至第 B71 段中讨论的排放权。利益相关方表示，《国际会计准则第 38 号——无形资产》的范围涵盖了一些更适宜纳入其他国际财务报告准则范围的资产。

(2) 该准则对于何时确认内部产生的无形资产以及何时允许以公允价值对无形资产进行后续的规定可能过于严格。随着知识经济的逐渐发展，品牌、高效的业务流程和大数据等资源在创造价值方面发挥着比以往更大的作用。因此，利益相关方表示，这些限制可能导致财务报表遗漏一些相关信息。

(3) 内部产生的无形资产与一些收购中确认的无形资产在处理方式上存在差异，这使得自主成长的企业和通过收购实现增长的企业间的比较变得更加困难。然而，一些利益相关方表示，确认更多内部产生的无形资产，将会增加执行上的难度以及与计量相关的不确定性。他们表示，报告这些信息的收益可能无法证明为提供这些信息所涉及的主观性和所产生成本的合理性。

(4) 有关未确认为资产的无形资源支出的披露可能未提供足够的有用信息。

40

B50. 解决收购的无形资产与内部产生的无形资产在会计核算上的差异的一个可能方法是，重新考虑《国际财务报告准则第3号——企业合并》中要求将某些收购的无形资产与商誉分开确认的规定。理事会曾在商誉和减值项目中探讨这一解决办法。然而，根据反馈意见，理事会暂时决定不将其作为该项目制定拟议方案的一部分。⁴¹

B51. 作为其修订《国际财务报告准则实务公告第1号——管理层评论》项目的一部分，理事会建议管理层评论中提供有关重要资源的信息，包括在企业财务报表中未被确认为资产的无形项目。⁴²然而，按照国际财务报告准则编制财务报表的企业不必遵守该实务公告。

项目规模

B52. 为了解决这些问题，理事会可以：

(1) 要求改进有关未被确认为资产的无形项目的披露要求（可能是*中型规模*项目）；

(2) 要求披露某些无形资产的公允价值，特别是那些为投资而持有的无形资产（可能是一个*中型规模*项目）；或者

⁴⁰ 国际财务报告准则基金会的受托人正在单独考虑是否建立一个新的理事会来制定可持续发展报告准则（参见第3段至第5段）。关于无形资产的潜在项目可能涉及与可持续发展报告准则理事会的合作协调（如果该理事会由受托人设立的话）。

⁴¹ 参见讨论稿《企业合并——披露，商誉和减值》中第5.24段：

<https://cdn.ifrs.org/-/media/project/goodwill-and-impairment/goodwill-and-impairment-dp-march-2020.pdf#page=99>。

⁴² 更多有关管理层评论项目的信息，参见：

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/management-commentary/>。

(3) 对该准则进行全面的审议，包括无形资产的定义（可能是一个大型规模项目）。

B53. 一些国家的准则制定机构和其他专业机构已经在这一领域进行了研究，这可以为理事会的工作提供资料。

中期财务报告

B54. 《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》规定了对中期财务报告的报告要求。一些利益相关方表示：

(1) 《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》规定，中期报告确认资产、负债、收入和费用的原则应当与年度财务报表相同。然而，《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》也规定，财务报告的频率不应影响企业年度结果的计量。为了实现这一目标，中期报告的计量必须以从年初至今为基础。这些要求与其他准则的要求产生了一定程度上的冲突，例如，利益相关方不清楚是否需要在每个中期报告日重新计量设定受益养老金计划的设定受益负债。

(2) 中期财务报告旨在对最近期完整的年度财务报表提供更新的信息。然而，利益相关方表示，他们不清楚在首个应用新准则或重大修订的年度，必须在中期财务报表内作出哪些过渡披露。例如，一些利益相关方表示，当他们首次应用《国际财务报告准则第 16 号——租赁》时，他们以为必须在每个季度的财务报表中重复披露过渡信息。

(3) 《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》要求，企业应在中期财务报表中就那些自上一个年度报告期末日后发生的、对理解企业的财务状况和业绩的变动具有重要性的事项和交易做出说明。然而，一些利益相关方表示，企业披

露的信息可能不充分，例如由于新冠疫情所造成的具有挑战性和高度不确定性的经济环境。

项目规模

B55. 为了解决这些问题，理事会可以：

(1) 制定强化的披露要求，以对最近期完整年度的财务报表提供更新（可能是一个*小型规模*项目）；

(2) 澄清在采用新准则或重大修订的第一年，中期财务报表内必须披露哪些过渡信息（可能是*小型规模*项目）；

(3) 在制定每个新的国际财务报告准则或主要的修订过程中解决中期财务报告涉及的会计问题，而不是依赖《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》（可能是一系列对每个项目的*小型或中型规模*的增补）；或者

(4) 审议《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》的要求，以解决所有提出的问题（可能是一个*大型规模*项目）。

负利率

B56. 宏观经济环境的变化和一些央行引入的负利率，给一些企业带来了实务中的挑战。

B57. 一些利益相关方表示，使用负利率折现未来现金流量会产生难以理解的结果，在他们看来，这个结果可能不能如实地反应企业的业绩。这些利益相关方指出，以负折现率对资产或负债进行折现，将导致其现值高于将从该资产获得的金额或清偿该负债所需的金额。利益相关方对负利率缺乏具体规定表示担忧。

B58. 委员会讨论了负的实际利率对损益表中列报收入和费用的影响。委员会注意到，金融资产由负的实际利率所产生的利息不符合利息收入的定义，因

为它反映的是经济利益的流出总额，而不是流入总额。因此，金融资产因负的实际利率而产生的费用不应作为利息收入列报；而是应当在一个适当的费用项目中列报。⁴³

项目规模

B59. 为负利率制定具体会计要求的项目可能是一个 *中型规模* 项目。

经营分部

B60. 在本意见征询稿的调研中，一些投资者表示，要求基于管理层视角对经营分部进行披露通常是有用的，因为它能够反映管理层看待业务的视角，提供业务如何运行的深入信息，并可提供相关信息使投资者能够评估管理层履行其职责的效率与效果。然而，一些投资者对采用《国际财务报告准则第 8 号——经营分部》披露的信息表示担忧。这些投资者表示：

(1) 潜在项目应考虑改进将经营分部合并为报告分部的标准。投资者认为，依赖于管理层的判断会导致分解的不充分。

(2) 报告分部的构成的反复变化会影响报告企业各期之间的可比性。

(3) 理事会应要求按分部披露额外的行项目。这些项目可以包括收入、资产、权益、资本支出、企业合并、持有待售的非流动资产和终止经营。无论这些信息是否定期提供给主要的经营决策者，这些额外的信息都必须披露。《国际财务报告准则第 8 号——经营分部》曾要求，分部资产的信息必须披露，无论其是否定期提供给主要的经营决策者。由于一些较少使用实物资产的行业无法获得这类信息，同时也为了与美国公认会计原则的实务趋同，理事会取消了这一要求。

⁴³参见：

<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/agenda-decisions/ias-39-ias-1-january-2015.pdf>。

(4) 理事会应制定要求，规定按分部披露最低限度的关键业绩指标——例如，利润率、营业额和回报，以便进行基础分析。

项目规模

B61. 来自投资者的反馈表明，对分部合并的标准进行有针对性的改进并且加强信息披露，可能为投资者提供更多决策有用的信息（可能是一个 *中型规模* 项目）。

B62. 某个国家的准则制定机构已经在这一领域开展了一个项目，这可以为理事会的工作提供信息。理事会还可以基于以往在《国际财务报告准则第 8 号——经营分部》实施后审议中提出的对《国际财务报告准则第 8 号——经营分部》及《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》的改进建议继续推进。

其他综合收益

B63. 一些利益相关方指出，《财务报告概念框架》规定了财务业绩表中收入和费用的分类原则，以及将收入和费用从其他综合收益重分类至损益表（简称“转回”）的原则。当如下分类可以使损益表提供更相关的信息，或更如实反映企业当期的财务业绩时，收入或费用不计入损益表，而是计入其他综合收益。

⁴⁴一些利益相关方担心，其他综合收益的使用与转回在各项国际财务报告准则之间似乎不一致。一些国际财务报告准则要求转回，例如：

(1) 《国际会计准则第 21 号——汇率变动的的影响》要求转回境外经营的财务报表折算所产生的损益；以及

(2) 《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》第 4.1.2A 段要求转回以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产所产生的损益。

⁴⁴ 参见《财务报告概念框架》第 7.14 段至第 7.19 段。

B64. 其他国际财务报告准则不允许转回，例如：

(1) 采用《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》或《国际会计准则第 38 号——无形资产》中的重估价模式时，不允许转回重估价盈余；

(2) 《国际会计准则第 19 号——雇员福利》不允许转回由设定受益计划所产生的精算损益；

(3) 《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》第 5.7.5 段不允许转回被指定为以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所产生的损益；以及

(4) 《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》第 5.7.7(a) 段不允许转回由于企业自身信用风险导致的金融负债的公允价值变动。

B65. 一些利益相关方建议，应对所有国际财务报告准则进行审议，以确保与《财务报告概念框架》中设置的原则保持一致；该审议还应包括重新考虑收入与费用后续不得转回的要求。理事会正在对《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》的分类和计量要求进行实施后审议，将（除其他事项外）就部分权益工具投资的公允价值变动计入其他综合收益的处理方式收集意见。

项目规模

B66. 将《财务报告概念框架》有关其他综合收益中的收入和费用的分类（与转回）原则应用到国际财务报告准则中，并考虑是否修改这些国际财务报告准则的要求，这可能是一个大型规模项目。

B67. 一些专业机构已经考虑了其中一些问题。他们的结论可以为理事会的工作提供资料。

污染物定价机制

B68. 为了鼓励减少温室气体的排放，各国政府一直在制定污染物定价机制，例如排放权交易机制。包括投资者在内的一些利益相关方表示，由于国际财务报告准则中缺乏对这些机制的会计核算要求，导致实务中企业对这些机制的会计处理存在多样性。

B69. 排放权交易机制创造了可交易的排放限额。排放权交易的一种常见形式是“总量管制与限额交易（cap-and-trade）”。⁴⁵来自利益相关方的反馈及担忧包括企业将如何：

(1) 确认和初始计量从机制管理者处以零或名义对价得到的排放限额；

(2) 所持有的排放限额的后续计量，包括为履行过去或未来污染物排放义务而持有的排放限额和为投资目的而持有的排放限额；

(3) 是否就上缴排放限额以处理已经排放的污染物而确认和计量一项负债，包括决定：

① 是否存在一项负债，何时确认该负债；以及

② 如何计量该负债；

(4) 列报由污染定价机制产生的资产、负债、收入和费用；以及

(5) 披露污染物定价机制的相关信息。

项目规模

B70. 理事会在以前项目中研究了污染物定价机制，并可以继续过往的讨论。理事会需要决定是解决所有类型的污染物定价机制，还是只解决其中一部分，

⁴⁵ “总量管制与限额交易（cap-and-trade）”机制对特定时期内可排放的污染物总量设定了一个总体上限。然后，通过分配或销售排放限额，这个总量上限在参与者（排放企业）之间进行分配。排放企业必须为排放的污染物上缴额度。他们可以出售多余的额度，如果他们的额度太少不足以处理在特定期限内排放的污染物，则他们必须购买额度或支付罚款。

例如排放权交易机制。理事会可能还需要考虑自过往讨论以来已制定的其他机制，以及是否将交易者和机制管理者的会计核算纳入任何项目范围。因此，制定不同类型的污染物定价机制的会计核算要求可能是一项大型规模项目。⁴⁶

B71. 一些国家的准则制定机构制定的指引可为理事会的工作提供参考。

单独财务报表

B72. 一些国家和地区的法律或法规要求企业采用《国际会计准则第 27 号——单独财务报表》出具单独财务报表。这些单独财务报表可能对投资者有用。⁴⁷其他关心财务报表的各方也可能认为单独财务报表是有用的，例如，单独财务报表可作为根据当地法律法规确定准许的分配金额或税务计算的起点。

B73. 一些利益相关方表示，理事会应当：

(1) 澄清或修改在单独财务报表中对特定交易如何应用国际财务报告准则。利益相关方在这方面的意见受到其对于谁是或应该是单独财务报表主要使用者的看法的影响。在某些情况下，这些意见还受到对单独财务报表的成本效益评估差异的影响。一些利益相关方要求审议：

① 与取得子公司、合营企业或联营企业投资有关的或有对价和交易费用的会计处理；⁴⁸

② 应用《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》的预期信用损失模型对于集团内部贷款的情形，例如，母公司控制资金的流动，还款可自行决定，或该交易被视为母公司的潜在资本投入；

⁴⁶ 附录 B 中第 B13(3) 段和第 B15(4) 段所述的准则可以涵盖仅为投资目的而持有的排放限额。

⁴⁷ 参见表 1 脚注 4。

⁴⁸ 附录 B 中第 B80 段至第 B83 段描述的可变及或有对价。

③ 套期会计的应用，例如，一家企业持有被套期项目，而同一集团内的另一家企业持有套期工具；

④ 在母公司和子公司之间的某些交易未按市场条件进行时，相关会计处理；以及

⑤ 同一控制下的企业合并，接受企业的单独财务报表中的会计处理。

49

(2) 在单独财务报表中增加披露要求。例如，有关可供分配的利润和集团内部担保的披露。

项目规模

B74. 为了在通用目的财务报表的范围内解决这些问题，理事会可以：

(1) 在单独财务报表中制定更多的披露要求(可能是一个*小型规模*项目)；

(2) 单独解决一些特定的应用问题(可能是一系列*小型规模*项目或一个*中型规模*项目)；或者

(3) 对《国际会计准则第 27 号——单独财务报表》进行全面的审议(可能是一个*大型规模*项目)。

B75. 一些国家的准则制定机构和其他专业机构已经考虑了一些所提出的问题，他们的经验可以为理事会的工作提供资料。

现金流量表及相关事项

B76. 许多利益相关方，其中大多数是投资者、报表编制者和准则制定者，建议理事会开展一个项目来修订或取代《国际会计准则第 7 号——现金流量表》。

⁴⁹ 理事会关于同一控制下的企业合并的研究项目没有讨论在接受企业的单独财务报表中如何报告这些交易的问题。

这些利益相关方表示：

(1) 他们很难将现金流量表与其他主要财务报表进行调节。由于租赁、供应链融资安排（如反向保理）和应收账款保理等非现金交易产生的影响，很难将财务状况表与现金流量表进行调节。这些利益相关方建议企业在现金流量表中列报这些非现金变动，或者对非现金交易作出更好的披露。

(2) 企业应列报一份净债务变动表。⁵⁰

(3) 理事会应重新审视将现金流量划分为经营、投资和筹资的分类。

(4) 理事会应就一些常用的现金流量指标制定标准化的定义，例如自由现金流量。

(5) 现金流量表内列报的一些信息应加以分解，例如，归属于终止经营的经营、投资活动和筹资活动产生的现金流量净额。

(6) 理事会应该制定更完善的关于经营费用和资本性支出的披露要求，并将其分为维护支出、增长支出和收购支出。

(7) 理事会应取消金融机构编制现金流量表的要求，或专门为金融机构制定一份现金流量表。

B77. 《一般列报和披露》的征求意见稿中提出对《国际会计准则第7号——现金流量表》进行修订。⁵¹然而，其只是对少数领域的有针对性的改进，因此，不太可能解决利益相关方提出的许多问题。

⁵⁰ 理事会曾在以往考虑过这个问题（参见《国际会计准则第7号——现金流量表》结论基础第BC9段至第BC27段），并对《国际会计准则第7号——现金流量表》进行修订，增加了披露筹资活动引起的负债变动信息的要求（参见《国际会计准则第7号——现金流量表》第44A段至第44E段）。

⁵¹ 更多有关主要财务报表项目的信息，参见：

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/primary-financial-statements/>。

项目规模

B78. 为解决《国际会计准则第7号——现金流量表》中的问题，理事会可以：

(1) 对持续性的维护支出和增长支出制定更有效的披露（可能是一个*小型规模*项目）；

(2) 考虑是否取消对金融机构编制现金流量表的要求（可能是一个*小型规模*项目）；

(3) 开展有针对性的项目，以改进《国际会计准则第7号——现金流量表》的各个方面，包括提供关于非现金交易的信息（可能是一个*中型规模*项目）；

(4) 寻求为金融机构制定一份现金流量表（可能是*中型规模*项目）；或者

(5) 对《国际会计准则第7号——现金流量表》进行全面的审议，计划以新的国际财务报告准则取而代之（可能是一个*大型规模*项目）。

B79. 一些国家的准则制定机构和其他专业机构已经审议了一些所提出的问题，他们的经验可以为理事会的工作提供资料。

可变对价及或有对价

B80. 在某些交易中，支付或收到的对价并非固定，而是在交易日之后可能发生变动。这种交易通常用于在买卖双方之间分担风险和利益。可能具有可变对价或者或有对价的交易常见于企业合并、租赁、销售商品和提供服务、购买和销售有形及无形资产以及特许权服务安排。利益相关方报告了此类交易在会计实务中的多样性，特别是当交易所适用的国际财务报告准则提供的具体要求比较有限。

B81. 委员会过往讨论了若干与可变对价或者或有对价有关的问题。⁵²委员会对以下问题进行了讨论：

(1) 初始会计处理——应何时确认关于可变对价或者或有对价的负债？金额是多少？该金额的部分或全部是否应反映在所取得资产的计量中？

(2) 后续会计处理——在确认负债后，对负债的重新计量会修改所取得资产的计量还是应当作为收入或费用在损益表中体现？

项目规模

B82. 为解决这些问题，理事会可以：

(1) 考虑是否应修订《国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备》、《国际会计准则第 38 号——无形资产》及《国际财务报告准则解释公告第 12 号——特许权服务协议》。这些准则对经常涉及的可变对价或者或有对价交易的会计核算要求有限（可能是一个 *中型规模* 项目）；或者

(2) 为所有的国际财务报告准则制定一致的方法来核算可变对价及或有对价（可能是一个 *大型规模* 项目）。

B83. 一些国家的准则制定机构和其他专业机构已经或正在进行关于可变对价及或有对价的研究，这可以为理事会的工作提供资料。

⁵² 例如，2016 年 3 月，委员会决定，对不属于企业合并一部分的不动产、厂场和设备或无形资产的购买交易，未来付款额的会计核算问题过于宽泛，委员会无法在国际财务报告准则的范围内予以解决。2016 年 7 月，委员会得出结论，在应用《国际财务报告准则解释公告第 12 号——服务特许权协议》中的无形资产模式时，经营方如何核算其向授予方支付的可变款项问题过于宽泛，委员会无法在国际财务报告准则的范围内予以解决。

附录 C：向理事会建议的其他财务报告问题

C1. 本附录列出了理事会在本意见征询稿公布之前开展的调研活动中收到的少数利益相关方建议的财务报告问题。这些问题未进行详细阐述。

C2. 根据这些其他建议，理事会应：

(1) 对国际财务报告准则中成本的定义进行统一协调；

(2) 对于企业与所有者（包括政府所有者）之间的交易，澄清当所有者以所有者身份进行交易时的会计处理；

(3) 《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》与国际评估准则趋同接轨；

(4) 制定以零成本（从关联方和第三方）取得的资产的会计要求；

(5) 制定披露要求，强化企业确定重要性的流程的披露，包括所采用的定量界限；

(6) 对分子和分母取自于主要财务报表中列报项目的财务比率，制定标准化披露要求；

(7) 审议回购股份以替代股份支付交易中所授予的股份的会计处理；

(8) 根据商业环境的变化和修改后的《财务报告概念框架》，审议《国际会计准则第 33 号——每股收益》的相关要求；

(9) 审议《国际会计准则第 36 号——资产减值》的相关要求；以及

(10) 审议《国际会计准则第 41 号——农业》的相关要求，重点关注尚未成熟的、在目前状况下不能出售的生物资产。