



iGAAP 聚焦

财务报告

总结 – 财务报告重点关注领域

内容

[不确定性和财务报告](#)

[财务报表中的气候相关风险](#)

[气候相关财务披露专责小组 \(TCFD\)](#)

[可持续发展报告进展](#)

[货币与恶性通货膨胀](#)

[2023 年的新会计要求](#)

[即将生效的会计要求](#)

[其他报告考虑事项](#)

[中期财务报告](#)

请参阅以下网站了解更多信息：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

各主体仍在竭力应对当前不确定的宏观经济和地缘政治环境带来的重大不确定性，包括气候变化的持续影响、高利率和高通胀、能源安全问题、网络攻击以及国际冲突和紧张局势（例如俄乌战争）。投资者和监管机构均期望主体就其如何应对当前充满挑战的形势提供具备透明度的披露。

本《iGAAP 聚焦 – 总结》阐述了与当前环境可能相关的财务报告事项，同时强调了监管机构的关注领域和会计准则的近期变更，以及投资者对于提供一致、可比和及时的可持续发展及气候信息的持续增长的需求。

不确定性和财务报告

总体通胀和利率

在多个经济体中，通胀率和市场利率高企将影响财务报告中取决于未来现金流量的预测和现值计算的多个方面。

对于非金融资产的减值，《国际会计准则第 36 号——资产减值》(IAS 36) 将市场利率的上升识别为资产可能发生减值的一项指标。情况可能并非始终如此，例如，如果市场利率不会影响相关资产的适当折现率（例如，如果短期利率的波动将不会影响具有较长使用寿命的资产所要求的回报率）、或者如果主体预期通过向其客户收取的价格来收回较高的利息费用、或利率的上升太小从而不会引致对资产的可收回金额低于其账面金额的疑虑。然而，不应忽视发生减值损失的可能性，且利率的普遍上升将导致需要适当考虑是否须执行全面的减值复核。

通胀会对长期准备的计量产生影响，如退役义务。主体应确保在将通胀的影响纳入计量准备的输入值时采用一致的方法。包括通胀影响的名义现金流量应按名义利率进行折现，而不包括通胀影响的实际现金流量则应按实际利率进行折现。

通胀和由此增加的生活成本可能会造成产品变得难以负担（无论是由于生产成本增加还是客户消费能力减弱）。可能必须将存货减记至可变现净值，并针对购买无法以盈利方式出售存货的承诺确认亏损合同负债。特别是对于工资的计量，通胀也可能是按照《国际会计准则第 19 号——雇员福利》（IAS 19）计量设定受益计划时的一个重要的精算假设。如果通胀是估计不确定性的一个主要来源，主体应考虑是否需要披露《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》（IAS 1）第 125 至 133 段所要求的信息，如敏感性分析。

利率和通货膨胀均会影响根据《国际财务报告准则第 16 号——租赁》（IFRS 16）确认的租赁负债和使用权资产的计量，还可能因借款人偿还债务的能力降低而产生额外的信用损失敞口，从而导致：

- 根据《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（IFRS 9）确认的预期信用损失增加，如果预期违约水平可能由于借款人生活成本增加而增加。对于金融机构使用的预期信用损失模型的变动或对这些模型进行补充的“管理层的修正”调整，应辅以披露以使财务报表使用者了解信用风险对未来现金流量的金额、时间和不确定性的影响。
- 对于非金融机构主体，如果预期因客户难以支付欠款而面临更多坏账，预期信用损失可能变得更为重要。

针对折现率和现金流量采用的假设应在特定计算中保持内部一致，并在出于不同目的执行的计算中保持一致。

能源价格波动

在能源价格波动以及多个司法管辖区采取减少气候变化影响的行动的推动下，越来越多主体订立了如实物电力购买协议（PPA）等长期可再生能源合同。

实物 PPA 是指主体同意在规定期限内按固定价格购买可再生能源发电设施（如，风力或太阳能发电场）生产的特定数量电力的协议。卖方通常是可再生能源发电设施的所有者或经营者，其同意代表买方将电力输送至买方的经营所在地或电网。买方通常同时从可再生能源生产者获得可再生能源积分（REC）。可再生能源设施生产电力的时间/电量可能无法预测，如果部分电力生产的时间与买方需求不匹配，则买方可能需要出售 PPA 合约规定的部分电力。

评估实物 PPA 的适当会计处理可能较为复杂，包括评估 PPA 是否属于 IFRS 16 范围的发电设施租赁，而若不属租赁，合同是否符合 IFRS 9:2.4 规定的“自用”要求（如是，PPA 应作为待执行合同而非 IFRS 9 范围的衍生工具核算）。管理层在评估如何核算 PPA 时可能须运用重大判断，例如在确定买方出售电力的频率或电量是否导致合同不符合自用要求时。因此，买方应考虑 IAS 1:122 中关于主体在应用会计政策过程中作出的、对财务报表确认金额具有重大影响的判断的披露要求。此外，买方应考虑披露 PPA 的主要条款（如，价格、期限和合同规定的电量）以及主体订立合同的目的。

或者，主体可能订立虚拟电力购买协议（VPPA），约定定期以现金净额结算，结算金额反映每单位发电量的合同固定价格与定期结算日电力现货市场价格之间的差额。如同实物 PPA 一样，在典型的 VPPA 中买方将获得指定数量的可再生能源积分。

类似于实物 PPA，须评估 VPPA 是否符合 IFRS 9:2.4 中的“自用”要求。然而，在 VPPA 中根据合同交付的仅为可再生能源积分，因此“自用”评估仅与可再生能源积分相关。与电力价格挂钩的可变定价要素代表了一项并非与主合同紧密相关的嵌入衍生工具。如果购买可再生能源积分符合“自用”要求并作为待执行合同核算，则并非与主合同紧密相关的嵌入衍生工具应以公允价值计量且其变动计入损益（FVTPL）单独核算。尽管在理论上可建立一种套期关系，将并非与主合同紧密相关的嵌入衍生工具作为很可能发生的按现货价格的购买电力的套期，但实际上由于合同规定的电量（名义金额）具有可变性，上述套期不太可能实现。

不确定性和金融风险披露

利息和通胀风险

在相关的情况下，预期主体应说明宏观经济环境的变化如何影响其金融风险敞口（包括未在财务报表中确认的某些金融工具（如，特定的贷款承诺）所产生的风险敞口），以及其如何管理这些风险。

例如，如果主体因浮动利率金融负债而面临利率风险，则需要提供敏感性分析以说明可能发生的合理的利率变动将如何影响损益和权益。主体应确保可能发生的合理的利率变动范围能够反映（如适当）近期利率的波动。针对不同类别的金融工具提供单独的敏感性分析可能是恰当的。

《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》（IFRS 7）第 40(c)段规定，如果主体变更其在编制敏感性分析时使用的方法和/或假设（例如，为应对宏观经济环境的变化），则需要披露此类变更以及变更的原因。

类似地，波动的市场可能导致风险更为集中。例如，对于其借款人面临再融资风险（特别是某些司法管辖区内的商业房地产等行业）的金融机构而言便是如此。主体应考虑是否披露有关风险敞口增加的额外信息。

流动性风险

为协助财务报表使用者了解主体的流动性风险，IFRS 7 要求以具体表格的形式披露金融负债的合同到期期限，并着重要求说明如何管理流动性风险。谨此提醒，IFRS 7:B10 要求披露的到期期限分析应反映未折现的合同现金流量，并同时包括本金和支付的利息。

对于依赖供应商融资安排提供的延长融资条款，通过选择以晚于向供应商付款的期限向金融机构付款从而管理流动性风险的主体，应确保适当披露此类安排的影响（如，安排的条款和条件，对财务报表的影响）。事实上，如果金融机构撤销此类安排，可能会对主体清偿负债的能力构成不利影响，尤其是在主体已陷入财务困境的情况下。对于依赖保理安排的情况也可能有类似的考虑事项。

此外，较高通胀和利率可能影响主体遵守贷款安排中包含的契约的能力。如果属于这种情况，主体应考虑提供关于此类契约和潜在违约影响的相关披露。

不确定性与公允价值计量和披露

在当前宏观经济形势下，公允价值可能存在更高的不确定性。公允价值变动可能对主体财务状况和财务业绩产生重大影响 – 例如，如果投资性房地产采用公允价值模式进行会计计量、或在应用 IAS 36 执行减值测试时基于公允价值减处置费用确定现金产出单元（CGU）的可收回金额。公允价值的计量和披露应反映当前宏观经济状况，这可能要求变更先前使用的方法或假设。

例如，主体先前基于可比交易确定其投资性房地产的公允价值，但由于房地产市场活动减少，主体可能发现其获得的相关数据十分有限。因此，主体可能需要采用额外的估值方法来核实在当前情况下使用可比交易法估计的公允价值位于合理的价值区间。主体同时需要考虑《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》（IFRS 13）第 91 段的要求，描述估值计量的任何重大变动（例如，估值技术变更，以及在公允价值各层级之间的转移）和此类变化的原因。此外，主体需要确保相关披露符合 IFRS 13 的披露目标，特别留意所有关键数据的披露（如，资本化率和/或回报率）。

值得注意的是，IFRS 13 的披露要求延伸至涵盖出于披露目的执行的公允价值计量。例如，IFRS 7:25 要求主体披露按摊余成本计量的金融资产和金融负债的公允价值（除非其账面金额是公允价值的合理近似值）。IFRS 13 要求披露公允价值层级，以及属于公允价值层级第 2 层和第 3 层的金融工具公允价值计量的估值技术和输入值的描述。如上文所述，应描述公允价值计量技术的重大变更以及变更的原因。此外，在利率高企的环境下，金融工具（尤其是固定利率债务工具）的账面金额合理近似于其公允价值的结论可能不再适当。

不确定性与 IFRS 9

预期信用损失

根据 IFRS 9，预期信用损失（ECL）反映了债务工具、租赁应收款、合同资产、签出的贷款承诺和财务担保所产生的当前概率加权计算的现金短缺。对 ECL 的估计应考虑当前经济环境对借款人偿还能力的影响，特别是通货膨胀、利率上升、企业盈利能力下降和家庭收入减少所带来的影响。信用利差的普遍扩大将导致风险敞口从 12 个月 ECL 变为整个存续期 ECL 的可能性增加。这反映出一个事实：即当前不确定的宏观经济和地缘政治环境可能导致信用风险相对于首次确认风险敞口时存在的信用风险而言显著增加。特定行业和地区的风险敞口可能更加集中，这表明通货膨胀和利率可能对此类群体造成与其他群体相比不成比例的负担。

套期会计

如果某项交易在现金流量套期关系中被指定为被套期项目，主体需要考虑该交易是否仍是“很可能发生的预期交易”，如若否，主体需要考虑该交易是否仍预计会发生。鉴于此，当前的经济环境可能会影响主体运用套期会计的能力 – 例如，如果主体使用利率互换对于未来债务的发行进行套期，但因利率上升而预期不会发行债务。

如果主体确定预期交易不再很可能发生但预计仍会发生，主体必须在未来适用的基础上终止套期会计。先前计入其他综合收益的利得和损失应保留在现金流量套期储备中，直至预期交易发生。如果预期交易不会发生，主体必须将与套期工具相关的计入现金流量套期储备的全部累计利得或损失立即重分类至损益。

此外，如果信用风险能够主导套期工具与被套期项目之间经济关系引起的价值变动，则信用风险的增加可能导致套期关系无法通过套期有效性评估。据此，主体需要评估诸如当前环境所引致的交易对手方违约风险的增加是否会否导致终止套期会计。

如相关，主体可能需要考虑详尽披露报告期间内和报告期末套期关系的有效性，以及有关终止套期关系的信息。

财务报表中的气候相关风险

一段时期以来，监管机构一直敦促主体在对其业务经营发展和业绩及财务状况开展均衡全面的分析并对其面临的主要风险和不确定性进行描述时，应特别注意气候相关事项及其影响（例如，气候相关事项一直是[欧洲证券及市场管理局（ESMA）常见执法优先重点](#)重复强调的内容）。

在财务报表中的信息与年报其他部分所提供的信息之间建立关联，有助于主体全面综合地阐述其财务业绩和财务状况。对于气候相关的事项，关联性有助于财务报表使用者更好地了解主体因气候变化所带来的风险和机遇，并同时有助于降低主体被视为“漂绿”的风险。

ESMA 于 2023 年 10 月发布题为《[现行趋势：财务报表中气候相关事项的披露](#)》的报告。报告概述了用于识别年度财务报告中关联性的 4 项基本原则：

01. **一致性和连贯性：**年度财务报告的不同组成部分内部和各部分之间的假设是否看似一致？
02. **互补性：**年度财务报告非财务部分包含的信息与财务报表之间能否相互补充？
03. **交叉引用：**年度财务报告的不同组成部分内部和各部分之间是否相互关联？
04. **避免重复：**信息是具体明确且有助于了解财务报表，还是仅重复年度财务报告非财务部分的内容？

ESMA 报告同时从执法机构的角度阐述了主体如何在财务报表中提供更具相关性和透明度的气候相关事项信息。特别是，该报告提供一系列与 ESMA 共同执法优先重点相一致的气候相关披露的示例。尽管该报告仅针对欧洲发行人的，但所涵盖的主题也将会引起其他司法管辖区的主体的关注。

信息的一致性

主体应考虑在年报的其他部分对于气候相关事项的重视程度是否与在财务报表运用的判断和估计中反映的气候相关事项一致。用于财务报告的预测应反映主体在报告日的战略计划和计划的行动，并且应基于报告日的最佳估计（例如，为实现年报中反映长期减排承诺而有必要采取的短期或中期措施）。尤其应着重关注气候相关的承诺和目标，例如，减少温室气体排放和去碳化计划。如相关，主体应在其财务报表中披露计划的投资和过渡计划的时间安排和财务影响。如果对主体气候相关计划的讨论同时包括短期承诺和长期计划与愿景，重要的是应将每一项内容加以区分，并明确指出哪些确定的承诺被纳入主体预算和会计假设。

如果气候相关事项重大，即使国际财务报告准则（IFRS）会计准则并未明确提及此类事项，仍然预期主体在编制 IFRS 财务报表时应对其加以考虑。不能假设投资者或监管机构¹会对仅指出已考虑气候相关事项（例如，在减值测试中）而并未进一步说明其如何及在多大程度上对财务报表造成影响（或未造成影响）的笼统式披露感到满意。例如，投资者希望了解主体用于财务报告的预测是否符合《巴黎协定》的目标²。在不同的气候变化轨迹下存在多种可能的情景和一系列潜在的结果。重要的是主体应当清晰说明所使用的假设并更多地利用敏感性分析。

¹ 例如，请参阅 ESMA 于 2023 年 3 月发布的[近期报告](#)《EECS 执法数据库最新报告第 27 份摘录》（第 VII 项和 VIII 项）

² 更详尽的讨论请参阅[《洞察 - 投资者要求公司报告符合有关气候变化的〈巴黎协定〉》](#)

如适用，主体应解释减值测试（包括敏感性分析）或已确认的准备中使用的假设与其气候相关承诺、计划和/或战略之间的任何偏差。例如，如果主体的气候相关承诺并未产生适用《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》（IAS 37）的推定义务因而未确认相关的准备，则可能出现这种偏差。

非金融资产的减值

气候相关风险（物理风险或转型风险）的风险敞口可能是一项减值迹象，或可能影响在确定资产或资产组的可收回金额时使用的估计现金流量。气候相关风险对预测现金流量或折现率的影响也可能属于须按照 IAS 36 作出披露的关键假设，在这种情况下，应说明该等关键假设及其对主体未来现金流量的预测影响。

例如，如果在执行减值测试时使用的输入值与气候相关事项挂钩并被识别为一项关键假设，主体需要考虑披露所使用的定量假设（如，碳定价，包括主体预期通过其产品定价收回碳成本的能力，或特定资产替换的时间和金额）以及此类量化假设的依据或来源（请注意，须更多地考虑外部证据）。

类似地，如果气候相关事项将影响用于估计资产可收回金额的业务计划假设、所考虑的业务计划之外的期间、以及所运用的财务假设（如，折现率和增长率），则可能须作出披露。

此外，IAS 36 规定，现金产出单元的使用价值包括维持现金产出单元资产预计产生的当前利益水平所必需的现金流出，但不包括与资产改良有关的现金流出。在某些情况下，上述二者（例如，作为脱碳计划的一部分）不易于区分并可能属于须予披露的关键假设。

财务报表的其他领域

主体在评估气候相关事项对其财务报表的影响时，可能需要同时考虑下列特定主题：

- 如果主体认为气候相关事项预期不会对其运营和/或资产和负债的计量产生重大财务影响，则监管机构期望主体（尤其在高风险行业内经营的主体）披露所执行的评估、所运用的判断、以及得出该结论所使用的时间范围。有关披露应有针对性地反映单个主体的具体情况。
- 如果主体根据法律要求或自愿决定抵销碳排放，应确保适当披露对其财务业绩和财务状况造成的相应影响。这可包括，例如披露在确认、计量和列报相关的财务报表项目（如，温室气体（GHG）排放配额或碳抵销资产和/或针对排放计提的准备金）时使用的会计政策，其参与计划的主要条款和性质，以及所拥有的、未支付的、已消耗或出售的 GHG 信用或可再生能源证书的数量。
- 从事绿色融资（如，签发与环境、社会和公司治理（ESG）指数挂钩的贷款）的金融机构需要考虑披露必要的信息，以令其财务报表使用者能够了解此类金融工具相关的特定风险的影响并评估其性质与范围（例如，金融工具的主要特征，账面金额，到期期限，环境标准，与此类工具相关的特定风险，其对现金流量的影响和敏感性，以及如何管理这些风险）。如果主体在应用会计政策时（如，在评估与 ESG 相挂钩的金融资产的可回收现金流量是否为本息和/或未付本息的利息支付时）涉及重大判断，则可能需要提供相关的披露。

德勤《洞察》阐述了关于气候的投资者期望的背景信息，以及国际财务报告准则基金会刊物《概要：国际财务报告准则和气候相关的披露》和国际会计准则理事会（IASB）有关气候相关事项对财务报表的影响的教育材料所强调的要求，以及如何在实务中应用。

气候相关财务披露专责小组（TCFD）

TCFD 针对气候相关财务披露的建议自 2017 年发布以来，已被纳入许多司法管辖区的强制性或建议的报告要求。

IFRS 可持续发展披露准则和欧洲可持续发展报告准则（ESRS）都是基于 TCFD 的建议编制并且已包含该等建议（参见[可持续发展报告进展](#)）。

监管机构注重主体公布的有关气候变化影响的信息的质量。例如，在 2022 年，英国财务汇报局（FRC）对财务报表中的 TCFD 披露和气候报告执行了专题复核。复核结果对在此类领域的报告和披露采取更传统“观望”方式的主体提出了更明确的期望，因为最佳实例确实存在。FRC 强调气候报告现在应明确地确立为董事会层面需考虑的主题。

FRC 专题复核关注到主体可予改进的关键事项。这些领域可为在英国以外报告 TCFD 或报告更广泛可持续发展相关信息的主体提供有用的考虑：

- **细分程度和特殊性** — 主体应提供有关整个主体的风险和机遇的信息，并适当地按业务、部门和地域进行细分。
- **平衡** — 对气候相关风险和机遇的讨论应与其预期规模相称，包括在说明气候相关机遇的可能性时对新技术发展的依赖情况的讨论。有关风险和机遇的发生概率以及对其依赖程度的描述也须考虑平衡。例如，当前碳密集型收入流的损失可能是脱碳的必然结果，而替代的收入流目前可能依赖于新兴或开发中的技术。披露上述依赖性十分重要，避免造成在低碳经济中的转型风险会自然而然会被机遇所平衡的印象。
- **与其他叙述性披露的相互联系** — TCFD 披露应与叙述性报告的其他要素结合，例如，将情景分析的结果纳入主体在叙述性报告中的整体战略的说明中。
- **重要性** — 主体应就其如何纳入 TCFD 所有行业指引和补充指引提供说明。如果未提供披露，则应包括未予披露的原因。特别是，应明确主体是否已考虑此类披露并确定其并不重要、或此类披露所涉及的事项是否并未在主体的内部评估中发现。
- **TCFD 和财务报表披露之间的联系** — 在 TCFD 报告中识别的气候相关风险和机遇应适当纳入作为财务报表编制依据的判断和估计中。同时，主体应考虑根据气候变化和过渡计划重新评价其经营分部的列报和分解后收入的披露。
- **治理** — 主体应当提供有关气候相关事项的监督情况的具体信息，例如，考虑气候相关业绩目标以及气候对重大资本支出、收购和处置决策的影响。主体同时应考虑披露如何控制与气候相关的风险，以及气候相关的衡量指标如何影响薪酬政策。
- **战略** — 有关战略的信息应予以细化，且情景分析的详尽程度（包括量化措施）应保持一致。主体对风险和机遇的讨论不应过分偏重于机遇。
- **风险管理** — 气候相关事项应被纳入总体风险管理流程。特别是，应当充分说明评估气候相关风险的优先级和重要性的流程。应尽可能对气候相关风险和机遇的潜在影响进行量化，而非仅使用诸如“较高”或“较低”等表述来描述。这对于了解气候相关机遇的影响是否有可能超过相关风险的影响的程度尤为重要。
- **指标和目标** — 指标不应仅侧重范围 1 和 2 的 GHG 排放，还应包括其他气候相关风险和机遇指标。应提供历史数据和变动的说明以支持读者了解达成目标的进度。
- **鉴证** — 主体应清晰说明所提供任何鉴证水平及其涵盖的内容。应避免诸如“已验证”等术语，因为这可能暗示比实际所获得的更高的保证程度。

2023 年 7 月，英国财务汇报局公布针对气候相关衡量指标和目标披露质量的[专题复核](#)结果。复核结果显示，各主体有关净零排放承诺和中期排放目标的披露质量有所提高。然而报告指出：

- 有关实现目标的具体行动和里程碑的披露有时并不清楚，且目前仍然难以实现各主体之间衡量指标的可比性。
- 由于列报了大量信息，许多主体在清晰简明地阐述向低碳经济转型的计划方面面临挑战。
- 有关气候目标如何影响财务报表的说明仍有待改进。正在“考虑”气候相关因素的样板式措辞几乎无法提供针对气候影响的见解。

鉴于气候相关风险和机遇的普遍性和重要性以及日益提升的利益相关方期望和监管机构的关注，无论自愿还是被强制提供 TCFD 披露的主体、或是准备应用 IFRS 可持续发展披露准则或欧洲可持续发展报告准则提供可持续发展相关信息的主体均应考虑上述要点。

可持续发展报告进展

投资者和其他利益相关方对与了解企业如何随着时间的推移创造、维持或消耗价值的可持续发展信息的需求导致许多司法管辖区迅速采取行动引入强制性可持续发展报告。

国际可持续发展准则理事会 (ISSB)

ISSB 的目标旨在制定高质量的可持续发展披露准则以满足资本市场的可持续发展信息需求。

ISSB 及其目标在《联合国气候变化框架公约》缔约方第二十六次大会 (COP 26) 上获得 41 个司法管辖区和国际证监会组织 (IOSCO) 的欢迎, 并随后获得七国集团和二十国集团的支持。IOSCO 已认可 2023 年 6 月发布的 ISSB 准则 (参见下文), 呼吁其 130 名成员考虑“根据其司法管辖区的具体安排, 采纳、应用或者参考 ISSB 准则”的方式。金融稳定委员会已承认 ISSB 准则应作为可持续发展披露的全球框架。

全球已有多个司法管辖区宣布计划采用 ISSB 准则或以 ISSB 准则为基础制定其当地可持续发展披露准则。

已发布的准则

2023 年 6 月, ISSB 发布首套两项准则: 《国际财务报告准则第 S1 号——可持续发展相关财务信息披露的一般要求》(IFRS S1) 和《国际财务报告准则第 S2 号——气候相关披露》(IFRS S2)。

IFRS S1 阐述了要求主体须披露其有关可持续发展相关风险和机遇的信息, 以协助通用目的财务报告的主要使用者作出涉及向主体提供资源的决策的总体要求。

IFRS S2 阐述了识别、计量和披露气候相关风险和机遇的信息的要求, 以协助通用目的财务报告的主要使用者作出涉及向主体提供资源的决策。

两项准则均对自 2024 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效, 并包含大量过渡性豁免以使财务报表编制人有更多时间确保可持续发展相关财务披露的报告与财务报表保持一致。尽管该两项准则自 2024 年 1 月 1 日生效, 但只有当一个司法管辖区采纳时才具有强制性。

德勤《IFRS 聚焦》([英文版](#) | [中文版](#)) 进一步阐述了上述两项准则的主要要求。

ISSB 工作计划

2023 年 5 月, ISSB 发布[信息征询](#)“有关议程优先重点的咨询”, 以就其未来工作计划中的战略方向与总体平衡以及可纳入 ISSB 未来两年工作计划的可持续发展相关事项征询公众意见。ISSB 预计将于 2024 年 1 月公布对咨询的反馈意见, 并于 2024 年上半年最终确定工作计划。

2023 年 5 月, ISSB 同时发布[征求意见稿](#)《提高可持续发展会计准则理事会 (SASB) 准则和 SASB 准则分类标准更新国际适用性的方法》。SASB 准则提供了支持 ISSB 准则的行业特定指引。ISSB 计划于 2023 年 12 月发布对 SASB 准则的修订。

如需了解更多有关上述两份咨询文件内容的信息, 请点击上文的链接查阅相关的德勤《iGAAP 聚焦》简讯。

最后, 在 2023 年 7 月, ISSB 发布“建议的 IFRS 可持续发展披露分类标准”, 建议创建 IFRS 可持续发展披露分类标准以反映 IFRS S1 和 IFRS S2 的披露要求。ISSB 预计将于 2023 年 12 月发布对建议分类标准的反馈意见。

具有重大境外影响的司法管辖区进展情况

企业可持续发展报告指令 (CSRD) 和欧洲可持续发展报告准则 (ESRS)

CSRD 旨在为投资者、民间社团及其他利益相关方改进主体管理层报告中的可持续发展报告, 从而有助于向符合欧洲绿色协议和联合国可持续发展目标的完全可持续和包容性经济和金融体系过渡。

CSRD 的适用范围较广, 包括在欧盟受监管市场发行证券上市的所有主体 (包括非欧盟主体), 且仅存在有限的例外情况, 同时扩大至特定非上市欧盟主体 (包括非欧盟母公司的欧盟子公司)。

属于 CSRD 适用范围的主体必须应用欧盟委员会已于 2023 年 7 月 31 日通过授权法规采用的 ESRS, 报告与可持续发展相关的一系列广泛的事项。授权法规将在欧盟官方期刊上发布后生效。授权法规及其附件包含的 ESRS 适用于自 2024 年 1 月 1 日或以后日期开始的财年, 与针对首批纳入 CSRD 范围的主体的生效日期一致。

授权法规包括：

- 2 项跨领域准则，涵盖：
 - 主体在编制和列报可持续发展相关信息时应遵循的一般要求（ESRS 1），包括采用双重重要性原则执行重要性评估的要求。
 - 适用于所有主体（无论主体从事哪些行业活动（即，不分行业））并涵盖多个可持续发展主题的一般披露（ESRS 2）。
- 不分行业的涵盖环境、社会和公司治理主题的 10 项目主题准则。

CSRD 列明了不同类型的主体须遵循 ESRS 提供强制披露的生效日期。首批主体须针对自 2024 年 1 月 1 日或以后日期开始的期间应用 ESRS。因此，预期此类主体将着手开展实施新要求的过渡项目，包括落实充分的规划和资源。可能需要投入大量时间和工作以确保有效、及时地过渡至新要求。据此，需要审慎考虑针对数据收集、内部控制和支持强制鉴证要求的程序的关键组织层面决策。

下列德勤刊物提供了进一步信息：

- [《iGAAP 聚焦》](#) 阐述了 CSRD 的全球影响力
- [《iGAAP 聚焦》](#) 概述了首套 ESRS

美国

- [美国证监会 \(SEC\)](#)

在美国，SEC 于 2021 年 3 月就气候相关披露开展咨询，并在 2022 年 3 月发布建议规则 [“针对投资者的气候相关披露的强化与标准化”](#)。在编纂本文时，尚未公布有关最终规则发布时间的进一步官方公告。

- [加利福尼亚州 \(“加州”\)](#)

2023 年 10 月，加州州长签署了 2 项州参议院法案和 1 项议会法案，共同要求在加州开展业务的特定美国上市主体及私营主体提供定量和定性的气候披露。

该 2 项法案：[SB-253 《气候企业数据问责法案》](#) 和 [SB-261 《温室气体：与气候相关的金融风险》](#) 确立了首批不分行业的美国法规，强制要求企业报告在美国的温室气体排放和气候风险。

此外，加州议会法案 [AB-1305 《自愿碳市场披露》](#) 旨在打击气候相关排放声明的“漂绿”行为，并针对在加州推销或销售自愿碳抵消 (VCO) 的美国和国际主体、以及在加州经营且在加州作出特定气候相关排放声明的主体（无论其是否购买或使用 VCO）制定了相关的要求。

请参阅阐述上述两项州参议院法案的 [《iGAAP 聚焦》](#) 简讯。

货币与恶性通货膨胀

一般通胀水平高企导致面临恶性通货膨胀（如《国际会计准则第 29 号——恶性通货膨胀经济中的财务报告》（IAS 29）对该术语的定义）的司法管辖区增加。因此，主体正日益面临以下挑战：

- 可能有时难以确定某个经济体是否处于 IAS 29 所定义的恶性通货膨胀。该定义包含恶性通货膨胀的多个特征，尽管恶性通货膨胀最常见的证据是三年累计通胀率接近或超过 100%。此外，决定对财务报表内的金额采用哪种具体的一般物价指数也具有挑战。
- 在当地货币和国际货币均常用的情况下，主体可能难以确定其功能货币。这在当地货币发生恶性通货膨胀时尤为重要，因为 IAS 29 仅适用于其功能货币为恶性通货膨胀经济货币的主体（而非在该经济体中运营的任何主体）。同时应注意，《国际会计准则第 21 号——汇率变动的影 响》（IAS 21）规定，“主体不得通过诸如采用按 IAS 21 确定的功能货币以外的其他货币（例如其母公司的功能货币）作为其功能货币方式，来避免按照 IAS 29 进行重述”。
- 如果当地货币和全球贸易货币之间的汇兑受到限制，可能难以识别适当的汇率以折算个别财务报表内的货币性项目，以及以母公司的列报货币对境外经营的财务报表进行折算。尽管这一问题并非恶性通货膨胀经济所特有的，但“硬”货币的短缺及由此导致需要实施汇兑限制往往是当地货币正在贬值的经济的特征。

德勤《iGAAP 聚焦》（[英文版](#) | [中文版](#)）阐述了 IASB 于 2023 年 8 月发布的《缺乏可兑换性（对 IAS 21 的修订）》，提供相关指引以明确一种货币何时是可兑换的以及在不可兑换时如何确定汇率。

如果通货膨胀或汇兑事项引致重大判断或产生估计不确定性的来源，应提供 IAS 1:122 和 IAS 1:125 所要求的披露。

基于编撰本文时可获得的数据，包括国际货币基金组织 2023 年 10 月发布的通货膨胀预测及 IAS 29 所述的指标，针对截止于 2023 年 12 月 31 日或以后日期报告期间的财务报表应用 IAS 29 及 IAS 21 对境外经营进行重新折算，下列经济体被广泛视为恶性通货膨胀经济：

- 阿根廷
- 埃塞俄比亚
- 加纳
- 海地
- 伊朗
- 黎巴嫩
- 塞拉利昂
- 苏丹
- 苏里南
- 叙利亚
- 土耳其
- 委内瑞拉
- 也门
- 津巴布韦

截至 2023 年 12 月 31 日，应监测其货币是否发生恶性通货膨胀的其他国家包括安哥拉、布隆迪、埃及、老挝、马拉维、尼日利亚、巴基斯坦和斯里兰卡。

国际货币基金组织 2023 年 10 月发布的通货膨胀预测以及南苏丹国家统计局的当地数据均显示，南苏丹的三年累计通胀率远低于 100%。据此，基于编撰本文时可获得的信息，我们认为针对截止于 2023 年 12 月 31 日或以后日期的报告期间，南苏丹不再被视为恶性通货膨胀经济体。

主体应当留意，出于应用 IAS 29 的目的被广泛视为恶性通货膨胀经济的名单在其报告日前可能会发生变化。

2023 年的新会计要求

《国际财务报告准则第 17 号——保险合同》（IFRS 17）的应用

IFRS 17 对自 2023 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间生效。因此，许多主体将于 2023 年首次在其财务报表中反映 IFRS 17 的应用。对于许多保险公司而言，鉴于从事大量保险业务活动的主体可以选择将 IFRS 9 的应用推迟至首次应用 IFRS 17 之时，这也是其首次应用 IFRS 9 的要求。

广泛预期采用上述准则将对保险业主体产生极其重要的影响。然而，其他主体也将受 IFRS 17 影响。尽管须披露的信息范围取决于具体事实，但所有主体均应确保披露清晰、简明且特定于主体的信息。主体需要考虑《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》（IAS 8）中针对首次采用 IFRS 会计准则的披露要求，并同时考虑 IFRS 17 和 IFRS 7 的详细信息。

特别是：

- 所披露的会计政策应特定于主体及其业务，并且应足够详尽以使财务报表使用者能够了解主体针对每条重要业务线所采取的方法。应当清晰说明主体的会计政策选择，尤其是在 IFRS 17 未作出具体规定的情况下。这意味着主体应说明其如何运用 IFRS 17 中的不同计量模型（一般计量模型和可变费用法）以及运用保费分摊法的程度（若属于重大）。对于主体而言，说明其是否选择针对某些保险合同组合的保险财务收益或费用在损益与其他综合收益之间进行分解通常也是相关的。
- 有关重大判断和估计的披露应充分详尽，并提供有关主体作出的特定重大判断、所使用的假设、以及对这些假设变化的敏感性分析的信息。
- 主体应披露所采用的过渡方法，并明确说明过渡至 IFRS 17 对计量和列报的影响。例如，说明为采用全面追溯重述法并不可行的结论提供支持的具体情况，并解释主体为何改用调整追溯调整法或公允价值法可能是有帮助的。过渡性披露应描述每种过渡方法所适用的合同组别，并说明每种过渡方法的具体方法。主体应谨记 IFRS 17 要求主体在后续期间披露在过渡日采用除全面追溯重述法外的其他方法计量的保险合同组别对合同服务边际和保险收入的影响。

主体需要注意，如果追溯应用 IFRS 17 对截至过渡日（即，截至 IFRS 17 首次采用日前的上一个年度报告期间的期初）的财务状况表产生重要影响，IAS 1:40A 要求首次采用 IFRS 17 年度的年度财务报表须包括第三份财务状况表。

对于非保险公司，德勤《洞察》（[英文版](#) | [中文版](#)）就此类主体在评估其所签发的合同是否属于 IFRS 17 的范围时应考虑的 IFRS 17 的各方面内容提供了指引。

会计政策披露

2021 年对 IAS 1 和《国际财务报告准则实务公告第 2 号——会计政策披露》作出的修订要求主体披露重要会计政策信息。此前，要求主体披露其“重大的会计政策”。

有关修订对主体评估会计政策信息是否重要的可用指引作出了改进。例如，IAS 1:117B 阐述了如果会计政策信息与重要交易、事项或情况以及以下情况相关，则该会计政策信息可能被视为是重要的：

- 在本期内发生变更，导致财务报表中的信息发生重要变动的会计政策。
- 选自 IFRS 会计准则允许选用的替代方法的会计政策。
- 在不存在具体适用的 IFRS 会计准则的情况下，根据 IAS 8 而制定会计政策。
- 涉及要求主体作出重大判断和假设的领域的会计政策。
- 涉及复杂的会计处理的会计政策。

有关修订同时强调，如果主体选择披露非重要的会计政策信息，此类信息不应模糊重要会计政策信息（IAS 1:117D）。当主体确定重复或汇总相关 IFRS 会计准则要求的标准化会计政策信息的披露的程度时，尤其应考虑上述要求。

上述修订适用于自 2023 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间的财务报表。

即将生效的会计要求

负债的流动与非流动划分

2020 年和 2022 年对于 IAS 1 的修订对自 2024 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度期间生效。

有关修订：

- 引入“清偿”的定义，明确清偿是指向交易对手方转移现金、权益工具、其他资产或服务；
- 澄清负债的流动性或非流动性划分应基于在报告期间期末存在的权利；
- 明确指出分类不受主体是否将行使其推迟清偿负债的权利的预期影响；
- 明确契约对主体将负债清偿推迟至少 12 个月的权利的影响；及
- 引入一项在附注中披露能使财务报表使用者了解涉及契约的非流动负债可能需在 12 个月内偿还的风险的信息的要求。

特别是，有关修订阐明只有主体在报告期末或之前必须遵守的契约才会影响主体将负债的清偿推迟到报告日后至少 12 个月的权利。相反，仅须在报告期末之后遵守的契约不会影响此类权利是否存在。然而，如果主体预计可能难以遵守未来的契约，应当披露有关这一风险的信息（如上所述）并考虑对持续经营和流动性风险的影响。

供应商融资安排

2023 年，IASB 修订了《国际会计准则第 7 号——现金流量表》（IAS 7）和 IFRS 7，要求主体提供有关供应商融资安排的额外披露。此类信息包括（除其他事项外）：

- 现行供应商融资安排的条款和条件。
- 相关负债的账面金额和列示该等金额的单列项目。
- 与供应商融资安排相关的金融负债、以及不属于供应商融资安排的类似应付账款的付款到期日范围。
- 供应商已从融资提供方取得付款的负债的账面金额。

有关修订对自 2024 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间生效。

其他报告考虑事项

披露重大判断和估计不确定性的关键来源

在不确定性的时期中，向财务报表使用者提供能够了解在编制财务信息时作出的关键假设和判断的充分信息尤为重要。基于主体的具体情况，本文所探讨的许多领域均可能会产生针对某一项目或交易特征的重大判断或对其计量的估计不确定性来源，从而可能须提供 IAS 1:122-133 所规定的披露。

针对关键假设提供的披露（包括基于一系列合理的可能结果的敏感性分析）应反映报告日的状况。如果关键假设或这些假设的合理性可能变化的范围受到报告日后的非调整事项的显著影响，应单独提供有关这些变化的信息，包括对财务影响的估计。

对于估计不确定性，同样重要的是应区分具有导致下一财年内资产和负债的账面金额作出重大调整的风险的估计（从而须根据 IAS 1:125 作出披露）、与那些可能在较长时间内影响资产和负债的估计（因此不属于 IAS 1:125 的适用范围，但单独披露可能有所帮助）。

在对估计不确定性提供高质量披露时，同样重要的是应当：

- 量化存在重大调整风险的具体金额
- 充分细化对假设和/或不确定性的描述，以使财务报表使用者能够了解管理层作出的最艰难、最具主观性或复杂性的判断
- 明确将其他估计和相关敏感性的披露与重大估计的披露区分开，并说明其相关性
- 针对重大估计提供有意义的敏感性分析和/或合理可能的结果范围（由于本刊物所述的经济因素，可能比以往年的范围更为广泛）；所提供的披露不应仅限于特定 IFRS 会计准则所要求的内容
- 如果投资者需要重大估计所依据的假设信息来充分了解其影响，量化这些假设
- 如果不确定性仍未消除，应说明对过往假设作出的任何变更

德勤 [《IFRS 聚焦》](#) 就重大判断和估计不确定性来源的披露提供了更多详情。

持续经营

经济压力或经济变化可能导致业务模式不可行或者获得必要债务融资的途径可能受到限制。在这种情况下，有必要评估主体自报告日后至少（但不限于）12 个月内是否无法继续持续经营。

除非管理层打算清算主体或停止经营或别无选择只能这样做，否则应运用持续经营基础编制财务报表。在执行该项评估时，如果管理层获悉与可能对主体持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况相关的重大不确定性，主体必须披露这些不确定性或在得出不存在重大不确定性的结论时运用的重大判断。

IASB 在 2021 年发布了关于持续经营评估和相关披露要求的教材材料。德勤 [《IFRS 聚焦》](#) ([英文版](#) | [中文版](#)) 汇总了相关的指引。

所得税和递延所得税资产的确认

主体应考虑当前宏观经济环境导致的较低或波动较大的利润水平可能对所得税会计产生的影响。例如，当期收益减少或发生亏损，加上预测收入减少，可能导致需重新评估主体的部分或全部递延所得税资产是否很可能收回。如果盈利下降或减值导致损失，主体将需要考虑在税法规定的移前抵扣和结转期间内是否存在能够全部或部分实现相关递延所得税资产的足够收益。

根据《国际会计准则第 12 号——所得税》（IAS 12），主体可能不确认针对与子公司、分支机构和联营企业及合营安排中的权益相关的应纳税暂时性差异的递延所得税负债，因为认为其能够控制暂时性差异转回的时间，并且暂时性差异很可能在可预见的未来不会转回。相反，主体可能已确认针对与此类投资相关的可抵扣暂时性差异的递延所得税资产，因为其确定该暂时性差异很可能在可预见的未来转回（并且确定递延所得税资产很可能被收回）。如果主体或其子公司出现当前宏观经济环境导致的流动性问题或其他挑战，以致将被投资者未分配利润汇拨给主体的意图发生变化，则重新考虑上述结论可能是恰当的。

针对该领域的披露同样重要，尤其是在近期出现亏损的情况下支持确认递延所得税资产的证据的性质，以及有关递延所得税的判断和估计（包括相关的敏感性分析和/或未来 12 个月内可能出现的结果的范围）的主体特定信息。

OECD/G20 关于税基侵蚀和利润转移的包容性框架（BEPS）

2022 年 3 月，经济合作与发展组织（OECD）发布关于被公认为应对经济数字化带来的税务挑战的第二“支柱”项目的全球最低税率 15%的[技术指引](#)。该指引详述了在[2021 年 12 月协定并发布](#)的全球反税基侵蚀规则的应用和操作，即制定一个协调系统以确保收入超过 7.5 亿欧元的跨国企业（MNE）对其在运营的每一税收管辖区内产生的收入至少缴纳 15%的税款。超过 139 个国家和司法管辖区已同意将支柱二示范规则纳入税法。

因此，可能须遵循该规则的主体将需要监控其运营所在司法管辖区的立法进程，并评估支柱二法例是否已在任何此类司法管辖区已颁布（或实质上已颁布）。在编纂本文时，已批准相关法例将该规则的某些方面纳入税法的司法管辖区包括韩国、日本和英国。

对 IAS 12 的修订

2023 年 5 月，IASB 发布对 IAS 12 的修订，引入一项无需对因实施支柱二示范规则所产生的递延所得税进行会计处理的暂时性豁免，并包含对受影响主体的有针对性的披露要求。应用该项豁免的主体即无需确认也无需披露与支柱二所得税相关的递延所得税资产和负债的信息。取而代之的是，主体须披露其已应用该项豁免。主体同时应单独披露与支柱二所得税相关的当期所得税税费（收益）。德勤《IFRS 聚焦》（[英文版](#) | [中文版](#)）进一步阐述了有关修订。

在支柱二法例已颁布或实质上已颁布但尚未生效的情况下要求的披露

对 IAS 12 的修订要求主体必须披露有关报告期末其面临的支柱二所得税风险敞口的定性和定量信息。该信息无需反映法例的所有具体要求，并且可以指示性范围的形式提供。如果无法获知或合理估计该信息，主体应披露阐明这一事实的声明以及有关评估其风险敞口的进展的信息。

为符合上述披露要求，主体可披露的信息示例包括：

- 定性信息，例如有关主体如何受支柱二法例的影响，以及可能存在支柱二所得税风险敞口的主要税收管辖区的信息。
- 定量信息，例如：
 - 列明可能须缴纳支柱二所得税的主体的利润比例，以及适用于这部分利润的平均实际税率；或
 - 列明如果支柱二法例生效，主体的平均实际税率将如何发生变化。

在支柱二法例尚未颁布或实质上颁布的情况下要求的披露

尽管修订后的 IAS 12 规定了在相关法例已颁布或实质上已颁布后的披露，但主体仍应评估是否须在较早的期间进行披露。

IAS 1:17(c)确实指出为实现公允列报，主体除披露 IFRS 会计准则明确规定的信息之外，还应提供额外披露以使其财务报表使用者能够了解特定事项和情况对主体财务状况和财务业绩的影响。

因此，主体应评估其经营所处的税收管辖区对实施支柱二示范规则的承诺程度是否表明预期支柱二示范规则将被纳入一个或多个此类税收管辖区的税法。如果属于这种情况且主体断定有关规则可能对其经营产生重大影响，则应披露这一事实以及相关的信息（例如，上文所述的修订后 IAS 12 所要求的披露信息）。

预计不会面临重大支柱二所得税风险敞口的主体

跨国主体预计不会面临支柱二所得税风险敞口或预计所面临的风险敞口并不重大的事实（及其预计不会面临重大支柱二所得税风险敞口的原因）可能是主体应考虑披露的相关信息。如果主体的收入超过 7.5 亿欧元（因而属于支柱二示范规则的适用范围），上述信息更可能具有相关性。

主体在确定其潜在的风险敞口时可能须运用各类假设。IAS 1:125 要求披露关于未来的假设、以及具有导致下一财年作出重要调整的重大风险的估计不确定性的其他来源。如果主体的评估结果表明其面临的潜在支柱二所得税风险敞口可能并不重要，其仍可能认为存在重大风险，例如假设发生变化可能导致风险敞口变大。如果是这种情况，主体应考虑是否需披露进一步信息以符合 IAS 1:125 的要求。

非公认会计原则（GAAP）衡量指标和替代业绩衡量指标

主体通常希望强调重大经济变化或异常事件对业绩造成的影响，或者倘若未发生特定事件主体原本能够实现的利润水平。然而，在采用上述方法时须保持审慎。由于此类变化或事件影响的普遍性，进行单独列报可能无法如实反映主体的总体财务业绩，并且可能误导财务报表使用者对财务报表的理解。例如，“不包括能源价格上涨影响”的利润数值反映的是一个在 2023 年不存在的经济环境。

通常情况下，在评价一个经济或地缘政治事件的影响是否可通过非 GAAP 衡量指标或替代业绩衡量指标（APM）适当反映时应考虑下列因素，包括但不限于：

- 是否能够证明从经调整的衡量指标中排除的项目与特定事件或经济状况直接相关？
- 该项目是否因正常经营而附带产生，而非对“新常态”的反映？
- 不同于与估计或预测，该项目是否可以客观地加以量化？

与试图在损益表中单独列报该等事件的广泛影响相比，在附注中披露有关重大影响的定性和定量信息，以及在确认、计量和列报资产、负债以及对损益金额的影响时所运用的判断和假设可能更为恰当。应以明确、无偏的方式披露该等影响。

此外，各期间的 APM 定义和计算应保持一致。首次采用 IFRS 17 的主体（参见 [IFRS 17 的应用](#)）在对与保险合同挂钩的 APM 作出调整和/或披露新 APM 时应尤为审慎。特别是，主体应审慎评估拟作出的调整或新 APM 能否提供透明且有用的信息、提高 APM 和所披露财务信息的可比性、可靠性和/或可理解性。

当在管理报告中纳入非 GAAP 衡量指标或 APM 时，主体同时应参阅目前仍然相关的 [IOSCO 关于非 GAAP 财务指标的声明](#)及 [ESMA 关于替代业绩衡量指标的指引](#)（2020 年更新）或相应司法管辖区的同等指引。

报告期后事项

在报告期末之后出现的新事项或新进展可能要求作出审慎考虑，以区分为在报告期末存在的状况提供证据的调整事项以及表明在报告期后产生的状况的非调整事项。

除确定事项本身应在哪个报告期间进行核算外，上述区分对前瞻性计算和相关披露同样重要。例如，根据 IAS 36 进行的减值复核或根据 IFRS 9 进行的预期信用损失计算以及对预测的合理可能变化的敏感性的披露，均应基于报告日的情况，而不受后续的非调整事项的影响。就自报告日以来评估的变化情况提供额外披露可能是有帮助的，但应明确列明这与截至报告日的信息是区分开来的。

《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS 3）

企业合并可能极为重大，在某些情况下可能从根本上改变主体运营的性质或范围。因此，主体应在整份年报中对企业合并的影响作出明确和一致的说明，并审慎考虑如何以可理解和简洁的方式传达信息。类似地：

- 应说明形成商誉的因素，且如可行，应包括与该企业合并相关的特定考虑因素，而非仅提供笼统的披露。
- 与或有对价相关的披露应包括主体特定的关于该安排的说明和应付金额潜在可变性。

企业合并会计机制也可能十分复杂，且在某些情况下需要运用重大判断，例如，基于会计目的确定一项交易的要素是否构成企业合并的一部分，还是应作为单独的交易核算（例如，确定以股份为基础支付是否构成对价的一部分或作为合并后的费用核算的要求是复杂的）。在作出上述评价时应保持审慎，并明确披露应用 IFRS 3 或（在不明晰交易是否符合企业合并的定义或是应作为资产购买核算的情况下）确定 IFRS 3 是否适用时所作出的判断。

《国际会计准则第 33 号——每股收益》（IAS 33）

基本每股收益和稀释每股收益通常被视为主体业绩的重要衡量指标，因此往往被纳入特定期间的首次业绩公告以及整套财务报表中。然而，这些数值的计算可能非常复杂，且财务报表使用者可能并非总能很好地理解³。尽管 IAS 33 本身针对此方面的披露相对有限，但应注意的是，IAS 1 有关披露财务报表编制过程中作出的重大判断的一般要求也适用于每股收益的计算（例如，如果在确定股份重组的实质时需要运用判断）。

³ 例如，请参阅英国财务汇报局（UK FRC）2022 年 9 月发布的[每股收益主题复核](#)，强调了每股收益计算中更常见的错误并提醒公司关注某些关键要求。

以下各项也是容易出错的每股收益计算的细节：

- 确定潜在普通股是具有稀释性还是反稀释性必须基于源自持续经营的利润或亏损。
- 涉及红利要素的股份重组要求对用于计算列报的所有期间的基本每股收益和稀释后每股收益的普通股加权平均数作出追溯调整。
- 如果优先股被分类为权益，用于计算基本每股收益和稀释后每股收益的收益应就这些优先股的所有影响（包括股利和赎回产生的任何溢价）作出调整。

上文所述的使用非 GAAP 衡量指标的指引同时适用于调整后每股收益数值的列报。特别是，非 GAAP 衡量指标的列报方式不应比“法定”每股收益衡量指标的列报方式更加显著，并且应当清晰披露其计算所采用的方法（包括调整项目的所得税使用的基础）。

中期财务报告

及时和高质量的中期披露对财务报表的主要使用者很重要。除本刊物已述的领域之外，下文还探讨了与中期财务报表的编制最可能相关的考虑方面。

重要事件和交易

根据《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》（IAS 34）第 15 段，编制简明中期财务报表的主体须提供“对自上一个年度报告期末后发生的、对主体财务状况和经营业绩变动的理解具有重要性的事项和交易的说明”。IAS 34:15B 提供了一份如重要可考虑披露的事项的并非完整无遗的清单。此外，IAS 34:16A 还规定了应在简明中期财务报表附注中作出的披露，包括会计政策和计算方法的变化（例如，参见 [IFRS 17 的应用](#)）。

在主体应对当前宏观经济和地缘政治环境所带来的持续不确定性时，可能存在可能需在简明中期财务报表附注中披露的其他重要事件。

估计

鉴于持续存在的不确定性，主体可能需要在中期修正其估计（例如，由于利率变化）并根据 IAS 34:16A(d) 作出披露。在这种情况下，披露应清晰描述修正估计的原因和所使用的估计方法，特别是在相对于最近一个年末须在更大程度上对资产和负债运用估计方法的情况下。

资产减值

IFRS 会计准则关于减值损失和减值损失转回的要求适用于简明中期财务报表。

对于许多资产（包括商誉，不动产、厂场和设备，使用权资产，无形资产，以及在子公司、合营企业和联营企业中的投资）而言，这意味着应在报告日评估是否存在表明已发生减值或需要转回先前已确认的减值（禁止转回的先前已确认的商誉减值除外）的迹象，且如存在，应根据 IAS 36 确定可收回金额（使用价值和公允价值减处置费用的较高者）。无论在最近一个年度报告日得出何种结论，主体均需评估截至中期报告日是否存在减值迹象。

此外，虽然存在须在每年的同一时间对商誉执行减值测试的一般要求，但如果存在表明商誉可能发生减值的迹象，则也必须在中期报告日对商誉进行减值测试。

由于环境的不确定性，此前在最近一个年度报告日用于计算使用价值或公允价值减处置费用的现金流量预测可能不再反映期后中期报告日的情况。在这种情况下，主体将需要编制反映管理层修正后的预期和截至中期报告日更新后的情况的新的预测或更新后的预测。

如果在中期确认重大减值损失，主体应根据 IAS 34:15B(b) 考虑对减值损失提供额外的披露。

持续经营

IAS 1:25 和 IAS 1:26 段中关于持续经营的要求也适用于中期财务报告。因此，管理层需要考虑是否存在与导致对主体在中期报告期末后至少 12 个月的持续经营能力存有重大疑虑的事项或情况相关的重大不确定性。在执行上述评估时，管理层需要考虑截至中期财务报表批准报出日可获得的所有信息。

此外，主体将需要考虑是否须在简明中期财务报表中披露关于持续经营评估的新的或更新后的信息。

确认和计量

简明中期财务报表中确认资产、负债、收益和费用的原则与年度财务报表相同。IAS 34:41 段规定，中期财务报表所使用的计量程序形成的信息应当是可靠的，且所有重要的相关财务信息应得到适当披露。因此，需要采用相同的方式在中期财务报表中应对本刊物其他章节所述的挑战（例如，非金融资产可收回金额和金融资产预期信用损失准备的计量）。尽管如此，IAS 34 承认虽然年度和中期财务报表通常都使用合理的估计，但与年度财务报告相比中期财务报表往往需要更多地使用估计方法。

其他披露

如上所述，IAS 34 的总体目标是中期财务报表应就年度财务报表中的相关信息提供说明和更新。除上文说明的具体考虑事项外，主体将需要考虑为实现这一总体目标可能需要提供的任何额外披露，在当前动荡和不确定的环境下，可能需要就中期报告期末后发生的事项导致的重大影响作出额外披露。

尽管在通常情况下 IAS 1 不适用于根据 IAS 34 编制的简明中期财务报表的结构和内容，但是 IAS 1:4 阐明 IAS 1:15-35 适用于此类报表。IAS 1:17 和 31 均要求在必要时须提供个别准则规定之外的信息，以使财务报表使用者了解特定交易、其他事项和情况对主体的财务状况和财务业绩的影响。在当前环境下，如果自最近一次发布年度财务报表以来主体的财务状况可能已发生重大变化，则可采用个别 IFRS 会计准则对完整一套（年度）财务报表要求提供的一些披露，以就中期报告期间所出现情况的后果提供相关信息。

附录

新的及经修订的 IFRS 会计准则和解释公告

IAS 8:30 要求主体应当（在年度财务报表中）考虑及披露已发布但尚未生效的新的及经修订的 IFRS 会计准则的潜在影响。此类披露的充分性是目前监管机构的重点关注领域。

下表所列的内容以2023年12月31日为截止日。同时应当考虑及披露应用IASB于该日后但在财务报表报出之前发布的任何新的及经修订的IFRS会计准则的潜在影响。

下表提供截至2023年12月31日针对各类季度报告期间的公告汇总：

此表格的内容适用于所有年度会计期间。截至2023年12月31日的第1季度是指自2023年10月1日开始的年度报告期间。类似地，截至2023年12月31日的第2季度是指自2023年7月1日开始的年度期间，截至2023年12月31日的第3季度是指自2023年4月1日开始的年度期间，而截至2023年12月31日的第4季度是指自2023年1月1日开始的年度期间。

公告	生效日期	适用于截至 2023 年 12 月 31 日的			
		第 1 季度	第 2 季度	第 3 季度	第 4 季度
《国际财务报告准则第 17 号——保险合同》（含修订）	2023 年 1 月 1 日	强制采用	强制采用	强制采用	强制采用
会计估计的定义（对 IAS 8 的修订）	2023 年 1 月 1 日	强制采用	强制采用	强制采用	强制采用
与单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税（对 IAS 12 的修订）	2023 年 1 月 1 日	强制采用	强制采用	强制采用	强制采用
会计政策的披露（对 IAS 1 和《国际财务报告准则实务公告第 2 号》的修订）	2023 年 1 月 1 日	强制采用	强制采用	强制采用	强制采用
国际税务改革 — 支柱二示范规则（对 IAS 12 的修订）— 例外情况的应用和对该事实的披露	2023 年 1 月 1 日	强制采用	强制采用	强制采用	强制采用
国际税务改革 — 支柱二示范规则（对 IAS 12 的修订）— 其他披露要求	2023 年 1 月 1 日	未要求	未要求	未要求	强制采用
涉及契约的非流动负债（对 IAS 1 的修订）以及负债的流动或非流动划分（对 IAS 1 的修订）	2024 年 1 月 1 日	可选	可选	可选	可选
售后租回中的租赁负债（对 IFRS 16 的修订）	2024 年 1 月 1 日	可选	可选	可选	可选
供应商融资安排（对 IAS 7 和 IFRS 7 的修订）	2024 年 1 月 1 日	可选	可选	可选	可选
缺乏可兑换性（对 IAS 21 的修订）	2025 年 1 月 1 日	可选	可选	可选	可选

国际财务报告准则解释委员会近期的议程决定

除开展制定 IFRS 会计准则的正式解释公告及建议 IASB 对准则作出修订等活动之外，国际财务报告准则解释委员会还定期公布其决定不添加至议程的事项汇总，并常常随同发布对所提交的会计事项的讨论。

2020 年 8 月，国际财务报告准则基金会受托人发布更新后的[国际财务报告准则基金会《应循程序手册》](#)，阐明国际财务报告准则解释委员会发布的议程决定中的说明性材料的权威性源自 IFRS 准则本身，因此，如果采用议程决定导致会计政策的变更，其应用须遵循 IAS 8 中有关追溯调整的一般要求。

国际财务报告准则基金会《应循程序手册》和每份《IFRIC 最新资讯》同时指出，预期主体将有充分时间确定并实施任何必要的会计政策变更（例如，获取新的信息或修改其系统）。确定多少时间足以作出会计政策变更须运用判断并取决于主体特定的事实和情况。然而，预期主体应及时实施任何变更，并且若属于重大变更，应考虑 IFRS 准则是否要求提供与变更相关的披露。

委员会于过去12个月发布的议程决定如下：

2023 年 3 月 《IFRIC 最新资讯》	IFRS 16 – 租赁的定义 – 替换权利
2023 年 9 月 《IFRIC 最新资讯》	《国际财务报告准则第 17 号——保险合同》和《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》 – 应收中介机构的保费 向雇员提供的住房和住房贷款 《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》 – 针对衍生工具合同的担保

德勤会计研究工具(DART)是汇集会计和财务披露文献的综合在线技术资料库。[载于 DART 的 iGAAP](#) 让您能够查阅国际财务报告准则(IFRS)各项准则全文，并提供下列内容的链接：

- 就按照 IFRS 准则进行报告提供指引的德勤具权威性的最新 iGAAP 手册；及
- 针对按照 IFRS 会计准则报告的主体的财务报表范例。

此外，iGAAP [《可持续发展报告》](#) 就鉴于可显著推动主体价值的更广泛的环境、社会和公司治理事项，企业必须考虑的披露要求及相关建议提供指引。

如需申请订阅 DART 的 iGAAP，请点击[此处](#)提出申请并选择 iGAAP 订阅计划。

请点击[此处](#)了解关于 DART 的 iGAAP 的更多信息，包括订阅计划的定价。

主要联系人

全球国际财务报告准则及公司报告领导人

Veronica Poole

ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

国际财务报告准则卓越中心

美洲		
阿根廷	Fernando Lattuca	arifrscoe@deloitte.com
加拿大	Karen Higgins	ifrsca@deloitte.ca
墨西哥	Kevin Nishimura	mx_ifrs_coe@deloittemx.com
美国	Magnus Orrell Ignacio Perez	lasplus-us@deloitte.com
亚太地区		
澳大利亚	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
中国	Mateusz Lasik	ifrs@deloitte.com.cn
日本	Kazuaki Furuuchi	ifrs@tohatsu.co.jp
新加坡	Lin Leng Soh	ifrs-sg@deloitte.com
欧洲 – 非洲		
比利时	Thomas Carlier	ifrs-belgium@deloitte.com
丹麦	Søren Nielsen	ifrs@deloitte.dk
法国	Irène Piquin Gable Laurence Rivat	ifrs@deloitte.fr
德国	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
意大利	Massimiliano Semprini	ifrs-it@deloitte.it
卢森堡	Martin Flaunet	ifrs@deloitte.lu
荷兰	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
南非	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
西班牙	José Luis Daroca	ifrs@deloitte.es
瑞典	Fredrik Walmeus	seifrs@deloitte.se
瑞士	Nadine Kusche	ifrsdesk@deloitte.ch
英国	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

Deloitte.

德勤中国是一家立足本土、连接全球的综合性专业服务机构，由德勤中国的合伙人共同拥有，始终服务于中国改革开放和经济建设的前沿。我们的办公室遍布中国 31 个城市，现有超过 2 万名专业人才，向客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务与商务咨询等全球领先的一站式专业服务。

我们诚信为本，坚守质量，勇于创新，以卓越的专业能力、丰富的行业洞察和智慧的技术解决方案，助力各行各业的客户与合作伙伴把握机遇，应对挑战，实现世界一流的高质量发展目标。

德勤品牌始于 1845 年，其中文名称“德勤”于 1978 年起用，寓意“敬德修业，业精于勤”。德勤全球专业网络的成员机构遍布 150 多个国家或地区，以“因我不同，成就不凡”为宗旨，为资本市场增强公众信任，为客户转型升级赋能，为人才激活迎接未来的能力，为更繁荣的经济、更公平的社会和可持续的世界开拓前行。

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”）。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为承担责任，而对相互的行为不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。

德勤亚太有限公司（一家担保责任有限公司，是境外设立有限责任公司的其中一种形式，成员以其所担保的金额为限对公司承担责任）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 个城市提供专业服务。

请参阅 <http://www.deloitte.com/cn/about> 了解更多信息。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构（统称为“德勤组织”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。

© 2023 德勤·关黄陈方会计师行（香港）、德勤·关黄陈方会计师事务所（澳门）、德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）（中国大陆）版权所有 保留一切权利