



## iGAAP 聚焦

### 财务报告

## IASB 修订 IAS 21 以澄清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

#### 内容

#### 背景

#### 有关修订

#### 生效日期和过渡

#### 进一步信息

本《iGAAP 聚焦》阐述了国际会计准则理事会（IASB）于 2023 年 8 月发布的题为《缺乏可兑换性》的对《国际会计准则第 21 号——汇率变动的的影响》（IAS 21）的修订。

- IASB 发布了对 IAS 21 的修订，明确如何评估一种货币是可兑换的以及在不可兑换时如何确定汇率。
- 根据有关修订，当主体能够在计量日及出于特定目的通过形成不得无故延迟的可强制执行权利和义务的市场或兑换机制将一种货币兑换成另一种货币，则该货币是可兑换的。然而，如果主体只能够在计量日出于特定目的获得很少量的另一种货币，则该种货币不可兑换为另一种货币。
- 如果一种货币在计量日不可兑换，主体须根据在计量日市场参与者之间基于当前经济状况进行有序兑换交易时适用的汇率估计即期汇率。在这种情况下，主体须披露相关的信息，从而令财务报表使用者能够评价货币缺乏可兑换性对主体的财务业绩、财务状况和现金流量造成的影响或预期影响。
- 主体须对自 2025 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间应用有关修订，允许提前采用。主体不得追溯应用有关修订。反而，主体须应用修订中包含的特定的过渡性规定。

请参阅以下网站了解更多信息：

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

## 背景

国际财务报告准则解释委员会收到了一份关于在长期缺乏可兑换性的情况下如何确定汇率的请求。国际财务报告准则解释委员会考虑了应对这一事项的不同方法，并得出结论认为最佳方式是建议 IASB 发布 IAS 21 的有限范围修订。

## 有关修订

### “可兑换”的定义

本次修订指出，如果主体能够在考虑了正常管理延迟的时限内，通过其中交换交易将形成可强制执行的权利和义务的市场或交易机制获得另一种货币，则一种货币可兑换成另一种货币。

主体应评估在计量日及出于特定目的一种货币是否可兑换成另一种货币。如果主体只能够在计量日出于特定目的获得很少量的另一种货币，则该货币不可兑换为另一种货币。

一种货币是否可兑换成另一种货币的评估取决于主体获得另一种货币的能力，而非主体兑换的意图或决定。

### 在一种货币不可兑换时估计即期汇率

如果一种货币在计量日不可兑换成另一种货币，主体须估计在该日的即期汇率。主体估计即期汇率的目的旨在反映在计量日市场参与者之间基于当前经济状况进行有序兑换交易的汇率。

该修订并未规定主体如何估计即期汇率以达到上述目标。主体可使用未经调整的可观察汇率或另一种估计技术。可观察汇率的例子包括：

- 用于主体评估可兑换性的目的以外的其他目的的即期汇率。
- 在该货币的可兑换性恢复之后，主体出于特定目的能够获得另一种货币的第一个汇率（第一个后续汇率）。

使用另一种估计技术的主体可使用任何可观察的汇率，包括不形成可强制执行的权利和义务的市场或交易机制中兑换交易的汇率，并在必要时对该汇率作出调整，以达到上述目标。

## 观察

IASB 决定不对主体如何估计即期汇率做出任何详细要求，因为估计即期汇率可能很复杂并且取决于主体以及司法管辖区特定的事实和情况。因此，具体规定如何估计即期汇率不太可能在不对主体造成过大负担的情况下涵盖所有可能情况和所有相关因素。此外，评估可兑换性的要求预期仅会在少数情况下导致主体需要估计即期汇率。

### 主体估计即期汇率时的披露要求

当主体由于一种货币不可兑换成另一种货币而估计即期汇率时，主体须披露相关的信息，从而令财务报表使用者能够了解一种货币不可兑换成另一种货币对主体的财务业绩、财务状况和现金流量造成的影响或预期影响。为实现这一目标，主体须披露关于下列各项的信息：

- 一种货币不可兑换成另一种货币的性质和财务影响；
- 所使用的即期汇率；
- 估计过程；
- 由于一种货币不可兑换成另一种货币，主体所面临的风险敞口。

特别是，主体须披露：

- 具体的货币，以及导致该货币不可兑换成另一种货币的限制的描述；
- 受影响的交易的描述；
- 受影响的资产和负债的账面金额；
- 所使用的即期汇率，以及这些汇率是未经调整的可观察汇率，还是使用另一种估计技术估计的即期汇率；
- 主体使用的任何估计技术的描述，以及关于该估计技术中使用的输入值和假设的定性与定量信息；
- 有关主体因一种货币不可兑换成另一种货币而面临的各类风险的定性信息，以及受各类风险影响的资产和负债的性质与账面金额。

当境外经营的功能货币无法兑换为列报货币（或列报货币无法兑换为功能货币，如适用），主体还须披露：

- 境外经营的名称；该境外经营是子公司、共同经营、合营企业、联营企业还是分支机构；及其主要营业所在地；
- 境外经营的汇总财务信息；
- 可能要求主体向境外经营提供财务支持的任何合同安排的性质和条款，包括可能使主体遭受损失的事件或情况。

#### 随同发布的文件及相应修订

有关修订增加了作为 IAS 21 组成部分的一个新的附录。该附录包括针对本次修订引入的要求的应用指南。本次修订还增加了*随同 IAS 21 发布的示例*，以说明主体如何在基于有限事实的假设情况下应用某些要求。

此外，IASB 对《国际财务报告准则第 1 号——首次采用国际财务报告准则》（IFRS 1）作出相应修订，以与修订后的 IAS 21 保持一致并规定在评估货币可兑换性时参照 IAS 21。

#### 生效日期和过渡

主体须对自 2025 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间应用这一修订，允许提前采用。如果主体针对较早的期间应用该修订，则须披露这一事实。

在应用该修订时，主体不得重述比较信息。反而：

- 如果主体以功能货币报告外币交易，并在首次采用日（即，主体首次应用有关修订的年度报告期间的期初）得出其功能货币不可兑换为外币、或（如适用）外币不可兑换为其功能货币的结论，主体须在该日：
  - 使用在该日估计的即期汇率，对受影响的外币货币性项目和以外币计价的以公允价值计量的非货币性项目进行折算；
  - 将首次应用该修订的任何影响确认为对留存收益期初余额的调整。
- 如果主体使用其功能货币以外的其他列报货币、或对境外经营的经营成果和财务状况进行折算，并在首次采用日得出其功能货币（或境外经营的功能货币）不可兑换为列报货币、或（如适用）列报货币不可兑换为其功能货币（或境外经营的功能货币）的结论，主体须在该日：
  - 使用在该日估计的即期汇率对受影响的资产和负债进行折算；
  - 如果主体的功能货币处于恶性通货膨胀，应使用在该日估计的即期汇率对受影响的权益项目进行折算；
  - 将首次应用该修订的任何影响确认为对累计汇兑差额的调整，在权益的单独组成部分中累积。

### 进一步信息

如您对 IAS 21 的修订有任何疑问，请向您的德勤日常联系人反映或联络本《iGAAP 聚焦》所列的联系人。

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，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	iasplus-us@deloitte.com
	Ignacio Perez	iasplus-us@deloitte.com
亚太地区		
澳大利亚	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
中国	Gordon Lee	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	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 30 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而开拓前行。

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（即一家担保有限公司）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·关黄陈方会计师事务所（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。