



iGAAP 聚焦

总结 – 财务及可持续发展报告重点关注领域

内容

宏观经济和地缘政治环境

不确定性和财务报告

财务报表中的气候相关风险

可持续发展报告进展

货币与恶性通货膨胀

部分新会计要求

其他报告考虑事项

中期财务报告

附录

请参阅以下网站了解更多信息：

www.iasplus.com

www.deloitte.com

各主体在竭力应对持续不确定的宏观经济和地缘政治环境带来的重大不确定性。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和更广泛的公司报告事项，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相关信息的需求。

宏观经济和地缘政治环境

全球贸易

新关税及其他对全球贸易的冲击可能影响财务报告的多个方面。

例如，现行关税、新增/拟议关税及报复性关税可能在以下方面影响所有主体（进口商和出口商）：

- 供应成本增加可能会影响利润率，其影响程度取决于汇率调整情况以及寻找替代供应来源和/或将成本转嫁给客户的能力；
- 新设备、技术和设施的资本支出可能会延迟或减少；
- 调整供应链而增加的物流和过渡成本；
- 库存水平和相关账面成本的暂时性增加；
- 定价策略调整可能影响消费者对于价格敏感产品的需求。

这些变化及相关不确定性可能影响财务报告的多个方面，特别是依赖于未来现金流量预测和现值计算的领域，例如：

- 非金融资产减值：例如上述供应链挑战可能要求主体评估是否需要将存货减记至可变现净值。此外，关税变动也可能表明需要应用《国际会计准则第 36 号——资产减值》（IAS 36）进行减值测试；
- 亏损性合同准备：例如当存货成本上涨无法转嫁给客户时；
- 金融资产减值：主体可能需要考虑是否需要更改模型以纳入新增的不确定性来源，或为所考虑的不同情景赋予不同的权重；
- 递延所得税资产的可收回性；
- 持续经营。

本刊物涵盖了上述各个领域以及其他基于具体事实和情况而可能相关的领域。此外，在快速变化的环境中，主体应审慎评价在报告期后至财务报表批准日前获得的信息（请参见**报告日后事项**）。

在不确定时期编制报告时，向财务报表使用者适当披露主体应对不确定性影响的措施，以及编制财务信息时如何将其纳入关键假设和判断中（请参见**披露重大判断和估计不确定性的主要来源**）。

总体通胀和利率

虽然部分经济体的通货膨胀率和利率现已开始趋于稳定或有所下降，但近期地缘政治环境变化可能导致新的通胀率上升。因此，随着主体继续面临相关的风险，以下的考虑可能仍然适用。

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。但情况可能并非始终如此，例如，当市场利率不会影响相关资产的折现率（例如，如果短期利率波动不会影响寿命较长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、或者利率的上升幅度过小从而不会引发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，且利率的普遍上升应促使适当考虑是否需要全面的减值复核。

通胀会对长期准备的计量产生影响，如退役义务。主体应确保在考虑通胀对计量准备的输入值的影响时采用一致的方法。包含通胀影响的名义现金流量应按名义利率进行折现，而不含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）。可能必须减记存货至可变现净值，并针对购买无法以盈利方式出售的存货的承诺确认亏损合同准备。通胀，特别是工资的通胀，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项主要来源，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的增加而增加。对于金融机构使用的预期信用损失模型或对这些模型进行补充的“管理层修正”的变动，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，其同意将电力输送至买方的经营所在地或代表买方将电力输送至电网。通常买方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/数量可能无法预测，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 合同约定的部分电力。

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，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 时可能需运用重大判断，例如确定买方出售电力的频率或数量是否导致合同不符合自用要求。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。

主体也可能订立虚拟电力购买协议（VPPA），约定定期按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以现金进行净额结算。如同实物 PPA 一样，在典型的 VPPA 中买方将获得特定数量的可再生能源积分。

类似于实物 PPA，主体须评估 VPPA 是否符合 IFRS 9:2.4 中的“自用”要求。然而，VPPA 的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单独以公允价值计量且其变动计入损益（FVTPL）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电力购买的套期工具，但实际上由于合同约定的电量（名义金额）具有可变性，上述套期不太可能实现。

2024 年 12 月，国际会计准则理事会（IASB）发布了《涉及依赖自然能源生产电力的合同》，对《国际财务报告准则第 9 号》（IFRS 9）中适用于某些可再生电力购买和交付合同的自用和套期会计要求进行了修订——请参见“部分新会计要求”。

不确定性与财务报告

非金融资产的减值

除要求对特定资产（包括商誉）执行年度减值测试外，《国际会计准则第 36 号》（IAS 36）还要求主体在每一报告期末（包括期中报告日）评估是否有迹象表明（IAS 36 范围内的）某项资产可能已发生减值。该准则列举了主体在评估资产是否可能发生减值时需考虑的内部和外部迹象，但列举并非详尽无遗。主体需结合自身事实与情况（包括当前宏观经济和地缘政治环境对其经营活动的影响）评估是否应在报告日执行减值测试。

主体通常使用折现后的现金流量估计非金融资产的可收回金额。主体需审慎考虑现金流量预测、增长率和折现率，以确保减值计算具有可支持性和合理性。

预测现金流量应以报告日可合理获知的现存状况为基础（需特别注意，在计算使用价值时不应包括主体在报告日尚未作出承诺的重组事项的影响）。

所使用的折现率是市场参与者对同等风险投资的预期回报率的估计。在当前不确定时期，管理层在编制用于估计资产（或现金产出单元）可收回金额的预算和预测时可能面临重大挑战。管理层可能认为使用预计现金流量法是最能有效反映估计可收回金额中多重不确定性的方法。该方法反映了可能现金流量的所有预期，而非单一的预期结果。尽管预计现金流量法高度依赖于对未来现金流量估计分配概率，但这种对于输入值的判断可能比在折现率中加入更为主观随意且缺乏证据支持调整金额的“不确定性”风险溢价更为透明，且更易于与相关商业预期相挂钩。

执行减值测试过程中使用的关键假设可能构成重大估计不确定性的来源，因此除 IAS 36 规定的信息外，还需补充 IAS 1:125-133 要求的信息，例如，商誉减值测试所需的敏感性分析除的敏感性分析外。

德勤《[洞察](#)》解答了部分有关应用 IAS 36 的常见问题，指出了潜在缺陷，并提醒关注准则的某些关键要求。

金融风险披露

利息和通胀风险

在相关情况下，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近期利率的波动（如适当）。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。

IFRS 7:40(c)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。主体应考虑是否额外披露有关风险敞口增加的信息。

流动性风险

为协助财务报表的使用者了解主体的流动性风险，IFRS 7 要求主体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。

依赖供应商融资安排提供的延长融资条款来管理流动性风险，即选择以晚于向供应商付款的期限向金融机构付款的主体，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——有关新增的披露要求，请参见下文“供应商融资安排”）。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。类似考虑也可能适用于依赖保理安排的情况。

此外，更高的通胀和利率可能影响主体遵守贷款契约安排的能力。如果属于这种情况，主体应考虑 IAS 1:76ZA 中的要求，披露相关信息以使财务报表的使用者了解被划分为非流动的负债可能需要在报告期后十二个月内偿还的风险。

另请参见下文“[负债的流动或非流动划分](#)”以了解新增的相关要求。

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，当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。应明确披露以及与主体特定信息相关的估值技术和假设。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。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）的账面金额近似于其公允价值的结论可能不再适当。

最后，IFRS 13:93 要求主体提供持续以公允价值计量的金融资产和金融负债的第 3 层级公允价值计量的额外信息。此类信息包括：当反映合理可能的替代假设的一个或多个不可观察的输入值的变动将导致公允价值发生重大变化时，相关的定量信息、变动影响、以及变动影响的计算方法。在不确定的情况下，合理可能的替代假设范围可能很广。敏感性披露应充分详尽以为主体财务报表的使用者提供有用的信息。

金融工具

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以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，反映出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”，如否，其是否仍预计会发生。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，但因利率上升而不再预期会发行债务。

如果主体确定预期交易不再很可能发生但预计仍会发生，主体应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。如果预期交易预计不会发生，主体必须立即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重分类至损益。

此外，如果信用风险主导了套期工具与被套期项目之间经济关系产生的价值变动，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开展其业务经营发展和业绩及财务状况的均衡全面分析并描述其面临的主要风险和不确定性时，应特别关注气候相关事项及其影响。

将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。

2023年10月，欧洲证券及市场管理局(ESMA)发布了题为《[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：

1. *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一致？*
2. *互补性：年度财务报告中非财务部分包含的信息与财务报表之间是否相互补充？*
3. *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？*
4. *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中非财务部分的内容？*

ESMA 报告同时从执法机构的角度阐述了主体应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的信息。特别是，该报告提供了一系列与 ESMA 共同执法优先重点相一致的气候相关披露示例。尽管该报告是针对欧洲发行人的，但所涵盖的内容也将会引起其他司法管辖区的主体关注。

信息的一致性

主体应考虑在年报的其他部分中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，为实现年报中反映的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，预期主体仍然应在编制 IFRS 财务报表时对其加以考虑。不应假设投资者或监管机构¹会满足于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。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。

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时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）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预测主体未来现金流量的影响。

¹ 例如，请参阅 ESMA 于 2023 年 3 月发布的[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的有关气候变化符合〈巴黎协定〉》](#)

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），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），以及敏感性分析（如相关）。

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，则可能须披露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）。

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一项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事项：

- 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）披露其所执行的评估、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、财务状况和现金流量（包括相关财务报表单列项目）造成的影响。这可能包括，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（包括该计划是强制还是自愿参与），以及所获取的、所拥有的、未支付的、已消耗或出售的碳排放配额或可再生能源证书的数量。

2024 年 10 月，ESMA 发布了一份公开声明 [《清除雾霾：财务报表中的碳配额的核算》](#)，旨在提高主体对财务报表中与碳定价计划相关的考虑事项的关注。

该刊物提醒主体应审慎分析其已加入或计划加入的碳定价计划的合同特征，以及该主体（其行业或部门）可能需遵循的任何其他要求或法规。不同合同特征和工具可能需要进行不同的会计处理。需考虑的问题包括：

- 碳定价计划是否产生了符合 IFRS 会计准则中资产定义的权利？如是，资产的性质、确认时间和计量方法是什么？
- 主体是否有义务获取碳排放配额？如是，负债应何时确认及如何计量？
- 碳定价计划产生的收入或支出项目的性质是什么，应在何时确认这些金额？
- 与碳定价计划相关的现金流在现金流量表中应如何分类？
- 需要披露哪些信息才能使财务信息使用者了解碳定价计划的影响？

- 从事绿色融资（如，发放与环境、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，以使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 相挂钩的金融资产时，合同现金流量是否为本金和/或未付本金的利息支付时）涉及重大判断，则可能也需要提供相关的披露。

近期对 IFRS 9 和 IFRS 7 的修订（另请参见下文**部分新会计准则要求**）修改了关于主体如何评估金融资产的合同现金流量是否符合基本借贷安排的要求。该项修订旨在帮助主体将此类要求应用于具有 ESG 相关特征的金融资产，从而使此类工具更有可能按摊余成本计量。

尽管这些修订对于 2026 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间生效，但允许主体在较早期间应用所有修订或仅应用与金融资产分类相关的修订。

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。此外：

- 2024 年 4 月，国际财务报告准则解释委员会公布了一项 [议程决定](#) 阐述了为评估主体气候相关承诺对其财务报表的影响而进行的分析。
- 2024 年 7 月，IASB 发布了征求意见稿《财务报表中气候和其他不确定性——建议示例》。IASB 建议在 IFRS 会计准则中增加八项示例，说明主体如何在其财务报表中报告气候和其他不确定性的影响时应用该等准则的要求。建议示例主要聚焦于气候相关不确定性，但所阐述的原则和要求同样适用于其他类型的不确定性。意见征求期截止于 2024 年 11 月 28 日。德勤 [《iGAAP 聚焦》](#) ([英文版](#) | [中文版](#)) 概述了建议示例。

可持续发展报告进展

IFRS 可持续发展披露准则

国际可持续发展准则理事会（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。

迄今为止，ISSB 已发布首套两项准则：《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 要求主体须披露有关其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向主体提供资源的决策的总体要求。
- IFRS S2 规定了识别、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，并包含过渡性豁免以使财务报表编制人有更多时间来协调可持续发展的财务披露的报告与财务报表的一致性。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用时其才具有强制性。30 多个司法管辖区已决定采用或正在采取措施在其法律或监管框架中引入 IFRS 可持续发展披露准则。按国内生产总值（GDP）计算，这些司法管辖区占全球经济总量的一半以上。德勤刊物 [《司法管辖区对 IFRS 可持续发展披露准则的采用》](#) 概述了已采用或正在采用 ISSB 准则的司法管辖区。

德勤 [《iGAAP 聚焦》](#) ([英文版](#) | [中文版](#)) 阐述了 IFRS S1 和 IFRS S2 的主要要求。

此外，为支持主体实施 IFRS S1 和 IFRS S2，ISSB 工作人员编制了以下非权威性培训材料：

- [《可持续发展相关风险和机遇以及重要信息披露》](#) — 描述了重要信息的特征以及与可持续发展相关的风险和机遇的概念，并解释了与识别和披露可合理预期影响主体前景的可持续发展相关风险和机遇相关的重要信息的要求。
- [《根据 IFRS S2 仅报告气候相关信息时应用 IFRS S1》](#) — 阐明了主体在首次应用 IFRS S1 的年度报告期间被允许仅披露气候相关风险和机遇时所适用的要求。

具有重大境外影响的司法管辖区进展情况

欧盟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)

欧盟委员会(EC)提出若干立法建议(所谓“综合方案”),旨在大幅减轻欧洲企业可持续发展报告指令(CSRD)、欧盟分类标准法规和企业可持续发展尽职调查指令(CSDDD)所带来的可持续发展和尽职调查报告负担。根据提案,CSRD将仅适用于资产负债表日平均员工超过1000人以及净营业收入超过5000万欧元或资产负债表总额超过2500万欧元的主体。该提案还将现行CSRD规定的对第二批适用主体(不属于第一批的大型主体)的现行报告要求生效日期从2025年推迟两年至2027年,及将对第三批适用主体(中小型上市主体、小型和非复杂信贷机构、以及自保和再保险主体)的生效日期从2026年推迟至2028年。欧盟委员会提案将根据欧盟普通立法程序提交欧洲议会和欧盟理事会进行审议。立法一经最终确定并通过,将在《欧盟官方公报》上发布后生效,并需要转化为各成员国法律。如需获取更多信息,请参阅本所关于综合方案的[《iGAAP 聚焦》](#)。

下述内容反映了2022年12月在《欧盟官方公报》发布的CSRD,即,未考虑综合方案中提出的修正案。综合方案中的提案一经确定,我们将对下述内容进行更新。

CSRD旨在改进投资者、民间社团及其他利益相关方管理层报告中的可持续发展披露,从而有助于实现与欧洲绿色协议和联合国可持续发展目标相一致的完全可持续和包容性经济和金融体系过渡。

CSRD的适用主体范围较广,包括在欧盟受监管市场发行证券上市的主体(包括非欧盟主体),仅有少量例外情况,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)。

首套ESRS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)。
- 涵盖环境、社会和公司治理主题的10项不分行业的准则。

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。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,需要审慎考虑针对治理、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。

执行上述要求的主体可使用下列文件:

- 2024年11月,欧盟委员会在官方期刊上发布了一组90条问答的常见问答(FAQ),该份FAQ最初于2024年8月以初稿形式发布。FAQ对CSRD中的某些可持续发展报告要求进行了解释说明,并涵盖了关于ESRS、《分类标准法规》披露、数字格式要求、鉴证及《可持续金融披露条例》的一系列FAQ。
- 2024年5月,欧洲财务报告咨询小组(“EFRAG”)发布了三份ESRS实施指引文件: [《欧洲财务报告咨询小组实施指引第1号——重要性评估》\(EFRAG IG 1\)](#)、[《欧洲财务报告咨询小组实施指引第2号——价值链》\(EFRAG IG 2\)](#)和[《欧洲财务报告咨询小组实施指引第3号——欧洲可持续发展报告准则数据点清单》\(EFRAG IG 3\)](#)以及随附的[解释说明](#)。
- 此外,EFRAG定期更新其[解释汇编文件](#),其中包括通过EFRAG ESRS问答平台收到的ESRS技术问题。此类EFRAG文件不具有权威性。

2024年7月,ESMA发布了一份关于大型发行人首次应用ESRS的[公开声明](#),强调了五个ESMA认为应关注且与编制ESRS可持续发展报告特别相关的领域:

- 建立可促进高质量可持续发展报告的治理安排和内部控制；
- 适当设计和开展双重重要性评估，并对其保持公开透明；
- 透明地披露所应用的过渡性豁免；
- 编制结构清晰并易于数字化的可持续发展声明；
- 建立财务报告与可持续发展声明之间的联系。

此外，ESMA 还强调在实施新要求时应当审慎考虑欧盟委员会提供的指引，并强烈建议主体参考 EFRAG 的支持性材料，该材料为准则的实际使用提供见解和说明。

在 2024 年共同执法优先重点中，ESMA 将以下项目确定为与可持续发展声明相关的优先重点。

关于重要性，ESMA：

- 强调需详尽披露重要性评估流程，包括与受影响的利益相关方的沟通；
- 提醒某些披露要求及其数据点是强制性的，与重要性无关；
- 强调在 ESRS 未涵盖或只是未充分涵盖重大的影响、风险和机遇(IRO)的情况下需披露主体特定信息，仅在此类信息重大且符合 ESRS 1 中所述信息的定性特征时，才应纳入此类信息；
- 强调需在可持续发展声明中列出需遵循的披露要求（包括页码和段落），包括源自《欧洲可持续发展报告准则第 2 号：附录 B》（ESRS 2）中关于其他欧盟立法的所有数据点的表格，并指出所应用的披露要求（而非特定主体披露）是否已涵盖识别的 IRO。

关于可持续发展声明的范围和结构，ESMA：

- 提醒可持续发展声明应与财务报表针对同一报告主体；
- 指出在可持续发展声明中提供的信息已扩展至涵盖与主体价值链相关的重大 IRO 信息（适用过渡性豁免）；
- 建议此前在可持续发展声明中广泛依赖其他列报格式的主体评估其方法是否符合 ESRS 1 规定的可持续发展声明结构；
- 建议拟使用内部交叉索引和引用整合的主体确保遵循总体列报目标，包括促进对报告信息的查阅和了解；
- 提醒当可持续发展声明和财务报表同时包含货币金额或其他定量信息时，ESRS 1:124 要求前者引用后者的信息。

关于欧盟分类标准，ESMA：

- 提醒主体无论其经济活动的合格性和一致性程度如何，均须强制使用《披露授权法案》规定的模板且不得对其进行调整或修订（只有在极个别情况下可以省略模板）；

- 强调避免重复计算的重要性，这需要主体特别关注某个经济活动符合一个以上环境目标的情况。其强调，在此情况下应将最相关的目标用粗体表示，且如适当执行披露要求，主体需在模板中将活动分解为若干行；
- 提醒营业收入和资本支出关键绩效指标(KPI)所含的各项要素应索引至财务报表；
- 指出 ESRS E1-1 要求披露缓解气候变化的过渡计划，解释为实现与欧盟分类标准相一致的活动目标或计划，并强调欧盟分类标准披露与过渡计划披露（如适用）之间保持一致性的重要性；
- 指出如果金融主体自愿披露其对于 KPI 未涵盖的风险敞口的分类一致性的估计时，或者当主体缺乏相关信息来证明分类一致性时，此类披露应与要求的 KPI 明确分开并适当解释所应用的方法。

德勤下列刊物提供了进一步信息：

- [《iGAAP 聚焦》](#) 概述了首套 ESRS；
- [《iGAAP 聚焦》](#) 概述了 EU 分类标准法规；
- [《iGAAP 聚焦》](#) 涵盖了与 CSRD 的“公允列报”相关的考虑事项及其对编制可持续发展声明的影响。

互通性指引

2024 年 5 月，国际财务报告准则基金会和 EFRAG 发布了 [《互通性指引》](#) 以支持主体同时应用 IFRS 可持续发展披露准则和 ESRS。该指引概述了两套准则之间的一致性。其指出，ESRS 中对财务重要性水平的定义与 IFRS 可持续发展披露准则中对重要性水平的定义一致，具有多个相同定义的术语，且 ESRS 中包含了几乎所有 IFRS 可持续发展披露准则中与气候相关的披露。

然而，这并不意味着主体可以在应用一套准则时自动声明其遵循另一套准则。如果同时应用两套准则，主体需审慎考虑每套准则的目标和要求。例如，主体将需要确保其已识别出每套准则（尤其是 ESRS 中）所规定的额外气候相关披露要求。此外，主体需注意 ESRS 旨在满足比通用目的财务报表使用者更为广泛受众的信息需求（考虑到应用双重重要性水平原则）。

互通性指引必须与相关准则一并阅读。主体不得孤立地依赖该指引来满足 IFRS 可持续发展披露准则或 ESRS 的要求。

美国

美国证监会（SEC）

2024 年 3 月，美国 SEC 通过了一项规则，要求注册人（包括境外注册人）在其年度报告和注册声明中提供与气候相关的披露。随后，SEC 自愿暂缓（暂停）最终规则的生效日期，等候对其提出的质疑的请愿进行司法复核。2025 年 2 月 11 日，SEC 代理主席 Uyeda 发表公开声明，表示 SEC 将向法院申请延长口头申辩期限，以便 SEC 决定诉讼的后续行动；其在声明中指出，SEC 正考虑调整立场或放弃对该规则的辩护。

加利福尼亚州（“加州”）

2023 年 10 月，加州州长签署了 3 项法案，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。

[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》](#) 这 2 项法案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。

SB-219 [《温室气体：气候企业问责制：气候相关财务风险》](#) 于 2024 年 9 月签署成为法律，允许采取以下措施有助于减轻因遵循 SB-253 造成的财务负担：

- 主体提供综合的母公司层面排放披露报告；
- 加州空气资源委员会为范围 3 温室气体排放报告制定时间表。

根据 SB-253，主体将自 2026 年起基于 2025 年温室气体排放数据报告范围 1 和范围 2 温室气体的排放信息。主体将自 2027 年起基于 2026 年温室气体排放数据报告范围 3 温室气体的排放信息。加州空气资源委员会须在 2025 年 7 月 1 日前颁布 SB-253 的报告条例。根据 SB-261，主体须在 2026 年 1 月 1 日或之前在其官网发布气候相关财务风险报告，此后须每两年发布一次。

SB-253 和 SB-261 仍面临多项法律挑战。美国商会诉加州空气资源委员会案（2024 年 1 月提交）的原告声称，SB-253 和 SB-261 “试图非法管制气候变化相关言论”且这些法案违反了《第一修正案》及其他联邦法律。他们要求美国加州中区地方法院宣布 SB-253 和 SB-261 无效，不具有任何效力。然而，在此类法律挑战得到解决之前，SB-253 和 SB-261 将继续有效。

请参阅阐述上述两项州参议院法案的德勤 [《iGAAP 聚焦》](#) 简讯。

气候相关财务披露专责小组（TCFD）

在 FRS S1 和 IFRS S2 发布后，金融稳定理事会（FSB）认为 TCFD 已完成其职责并确认 ISSB 准则应作为可持续发展披露的全球框架。因此，FSB 宣布自 2024 年起将 TCFD 对气候相关信息披露的监控职责转交给国际财务报告准则基金会。

然而，属于 TCFD 强制性报告要求范围的主体须继续按照 TCFD 的建议进行披露，除非相关机构修订要求以允许或要求按照 ISSB 准则进行报告。

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。复核结果对在这些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牢固地确立为董事会层面的议题。

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。在描述风险和机遇的发生概率以及相关性的时候也须考虑平衡。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，避免给人造成在低碳经济中的转型风险会被机遇自然平衡的印象。
- **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说明。
- **重要性：**主体应说明其如何采纳 [TCFD 的所有行业指引和补充指引](#)。如果未披露，则应说明未披露的原因。特别是，主体应明确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。主体还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收入分解的披露。

- **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。主体还应考虑披露如何控制气候相关的风险，以及气候相关的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渡偏重于机遇。
- **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”等术语表述。这对于了解气候相关机遇的影响在多大程度上可能或者不可能超过相关风险的影响尤为重要。
- **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的鉴证等级及其涵盖的内容。应避免使用诸如“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了针对气候相关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晰，且各主体之间指标的可比性仍具挑战。
- 由于列报了大量信息，许多主体在如何清晰简明地阐述向低碳经济转型的计划时面临挑战。
- 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”气候因素的样板式措辞几乎无法提供有关气候影响的见解。

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的期望和监管机构的关注，无论主体是自愿还是被强制要求提供 TCFD 披露、是准备应用 ISSB 准则还是欧洲可持续发展报告准则提供可持续发展相关信息，均应考虑上述要点。

货币与恶性通货膨胀

一般通胀水平高企导致了面临恶性通货膨胀（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，包括三年累计通胀率是否接近或超过 100%。此外，确定对财务报表内的金额采用哪种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，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主体）。同时应注意，《国际会计准则第 21 号——汇率变动的的影响》（IAS 21）明确规定，“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交易货币之间的兑换受到限制，可能难以识别适当汇率折算个别财务报表内的货币性项目，以及将境外经营的财务报表折算至母公司的列报货币。尽管这一问题并非恶性通货膨胀经济所特有的，但“硬”货币短缺及由此导致的汇兑限制往往是当地货币正在贬值的一个经济特征。

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）》，提供了关于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的指引。

如果通货膨胀或汇兑事项是导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。

基于撰写本文时可获得的数据，包括国际货币基金组织 2024 年 10 月发布的最新通货膨胀预测及 IAS 29 所述的指标，针对截止于 2024 年 12 月 31 日或以后日期报告期间的财务报表应用 IAS 29 及应用 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
- 老挝（新）
- 黎巴嫩
- 马拉维（新）
- 塞拉利昂
- 南苏丹（新）
- 苏丹
- 苏里南
- 叙利亚
- 土耳其
- 委内瑞拉
- 津巴布韦

也门

对于截止于 2024 年 6 月 30 日或以后日期的报告期间内，也门不再被识别为恶性通货膨胀经济体。

埃及

截至 2024 年 9 月，根据埃及中央银行数据，埃及的三年累计通货膨胀率为 100.6%。最近几个月的通货膨胀率明显放缓。尽管国际货币基金组织（IMF）在 2024 年 10 月发布的《世界经济展望报告》未对 2024 年 12 月的通货膨胀率进行预测，但其预测截至 2025 年 6 月的三年累计通货膨胀率为 100.8%。鉴于当前和预测的三年累计通货膨胀率仅略高于 100%且近期通货膨胀率有所放缓，埃及目前未被识别为恶性通货膨胀经济体，但应密切关注。

尼日利亚

截至 2024 年 9 月，根据尼日利亚国家统计局数据，尼日利亚的三年累计通货膨胀率为 103.1%，然而 IMF 在 2024 年 4 月发布的《世界经济展望报告》并未预测其 2024 年的通货膨胀率将超过 100%。此外，IMF 在 2024 年 10 月发布的《世界经济展望报告》预测截至 2024 年 12 月的三年累计通货膨胀率较低（101.8%），并预计新建的丹格特炼油厂将在 2024 年末至 2025 年对通货膨胀产生显著的下行影响。因此，尼日利亚目前未被识别为恶性通货膨胀经济体，但应密切关注。

如果未来几个月内未观察到埃及和/或尼日利亚的三年累计通货膨胀率下降，其可能会在截至 2025 年 6 月 30 日或以后日期止的报告期间内被识别为恶性通货膨胀经济体。

其他国家

截至 2024 年 11 月 15 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、缅甸、巴基斯坦和斯里兰卡。特别是布隆迪的通货膨胀水平不断上升，可能导致其在 2025 年初的三年累计通货膨胀率超过 100%。

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。

部分新会计准则要求

有关即将实施的新会计准则的完整清单，请参阅本刊物附录。

对自 2024 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间生效

负债的流动与非流动划分

2020 年和 2022 年对 IAS 1 的修订：

- 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；
- 澄清负债的流动或非流动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的清偿推迟至少 12 个月的权利的影响；
- 引入一项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 个月内偿还风险的附注信息披露要求。

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并考虑对持续经营和流动性风险的影响。

德勤《iGAAP 聚焦》（[英文版](#) | [中文版](#)）阐述了对 IAS 1 的主要修订。

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：

- 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报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收到付款的负债的账面金额。

这些披露要求旨在使主体财务报表的使用者能够评估供应商融资安排对主体的负债和现金流量以及主体面临的流动性风险的影响。为实现该目标，在编制有关重要供应商融资安排的必要信息时，应考虑以下几点：

- 应分别披露具有不同条款和条件的安排。主体应避免汇总（或分类）层次遗漏或掩盖重要信息；
- 如果付款到期日的范围较广，可能有必要披露额外的范围（如分层范围）及/或提供在确定范围时所作出的判断。

德勤《iGAAP 聚焦》阐述了对 IAS 7 和 IFRS 7 的主要修订。

对自 2026 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间生效

涉及依赖自然能源生产电力的合同

2024 年 12 月，IASB 发布了《涉及依赖自然能源生产电力的合同》，对 IFRS 9 和 IFRS 7 作出了如下修订：

- 新增了 IFRS 9 应用指南，具体阐述了主体是否基于“自用”预期而购买和持有依赖自然能源生产电力的合同；
- 允许主体在应用 IFRS 9 中的套期会计要求时将可变名义电量指定为套期项目，并指定依赖自然能源生产电力的合同为套期工具；
- 在 IFRS 7 中新增了相关披露要求。

德勤《iGAAP 聚焦》（[英文版](#) | [中文版](#)）阐述了对 IFRS 9 和 IFRS 7 的主要修订。

对金融工具分类和计量的修订

2024 年 5 月，IASB 发布了《对金融工具分类和计量的修订》，修订了 IFRS 9 和 IFRS 7 并涵盖下列主题：

- 采用电子支付系统结算的金融负债的终止确认；
- 金融资产的分类 – 与基本借贷安排相一致的合同条款；
- 金融资产的分类 – 具有无追索权特征的金融资产；
- 金融资产的分类 – 合同挂钩工具；
- 披露 – 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；
- 披露 – 在或有事项发生（或不发生）时可能导致合同现金流量的时间或金额发生变更的合同条款。

德勤《iGAAP 聚焦》（[英文版](#) | [中文版](#)）阐述了对 IFRS 9 和 IFRS 7 的主要修订。

对自 2027 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间生效

《国际财务报告准则第 18 号——财务报表的列报和披露》 (IFRS 18)

2024 年 4 月，IASB 发布了《国际财务报告准则第 18 号——财务报表的列报和披露》 (IFRS 18) 以取代 IAS 1。其沿用了多项 IAS 1 的要求，并补充了下列新要求：

- 在损益表中列报特定类别（经营、投资、融资、所得税和终止经营）和定义的小计项目；
- 在财务报表附注中披露管理层定义的业绩指标（MPM）；
- 改进了信息的汇总和分解。

将 IAS 1 中的部分要求移至《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》 (IAS 8) 以及 IFRS 7。此外，IASB 对 IAS 7 和《国际会计准则第 33 号——每股收益》 (IAS 33) 作出了细微修订。

德勤《iGAAP 聚焦》（[英文版](#) | [中文版](#)）阐述了 IFRS 18 的主要要求。

《国际财务报告准则第 19 号——非公共受托责任子公司：披露》 (IFRS 19)

2024 年 5 月，IASB 发布了《国际财务报告准则第 19 号——非公共受托责任子公司：披露》，允许符合条件的子公司在其财务报表中应用 IFRS 会计准则时提供简化的披露。

如果子公司不负有公共受托责任、且其最终母公司或任何中间母公司编制了可供公众使用的遵循 IFRS 会计准则的合并财务报表，则该子公司符合提供简化披露的条件。

对符合条件的子公司而言，IFRS 19 是可选择的，且此类子公司可在其合并、单独或个别财务报表中应用 IFRS 19。

德勤《iGAAP 聚焦》阐述了 IFRS 19 的主要要求。

部分国际财务报告准则解释委员会近期的议程决定

2024 年 6 月国际财务报告准则解释委员会的议程决定“报告分部的收入和费用披露”

该议程决定考虑了《国际财务报告准则第 8 号——经营分部》（IFRS 8）第 23(f)段中的要求，即根据 IAS 1:97 披露每个报告分部中的重要收入和费用项目。

该议程决定的要点包括：

- 对于下列情况，主体须披露每个报告分部的特定金额：
 - 包含在由首席运营决策者（CODM）复核的分部利润或亏损的计量中的金额，即使其并未单独提供给 CODM 或由其复核，或；
 - 定期提供给 CODM 的金额，即使其未包含在分部利润或亏损的计量中；
- 需披露的重要项目包括但不限于 IAS 1:98 所列的项目（如，资产减记、重组费用或处置的利得/损失）；
- 主体无需按报告分部披露损益表中列报或附注中披露的每个收入和费用项目；
- 在确定每个报告分部的披露信息时，主体运用判断并考虑：
 - IAS 1 的重要性和汇总原则，及；
 - IFRS 8 的核心原则，要求主体披露信息以使其财务报表的使用者能够评价其从事的商业活动及所处经济环境的性质和财务影响。

在下列情况中，主体应考虑在其分部信息中披露的信息是否与国际财务报告准则解释委员会的议程决定中的说明性材料相一致：

- 主体将重要的收入和费用项目纳入 CODM 复核的分部利润或亏损的计量中（即使这些项目并未单独提供给 CODM 或由其复核），或；
- 向 CODM 提供有关此类重大项目的信息（即使其未被纳入分部利润或亏损的计量中）。

近期应用的会计准则

《国际财务报告准则第 17 号——保险合同》（IFRS 17）

《国际财务报告准则第 17 号——保险合同》对自 2023 年 1 月 1 日或以后日期开始的报告期间生效。2024 年 10 月，ESMA 发布了一份题为《从“黑箱”到“开卷”？——首次应用<国际财务报告准则第 17 号——保险合同>的证据》的报告，提供了对被抽选为样本的欧洲保险公司财务报表复核的观察意见和建议。

对于与持续应用 IFRS 17 相关的事项，ESMA 指出与会计政策、判断和估计相关的披露通常并非特定于主体或在有限的情况下是缺失的。报告提供了这方面的例子。

ESMA 还观察到，部分主体在财务报表外（如，在管理层评论或风险报告中）披露对保险合同所产生风险的性质和程度，包括使用财务报表中的交叉索引，而这是 IFRS 17 不允许的。IFRS 17 要求相关披露应包含在财务报表的附注中。

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，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，或是对其计量的估计不确定性来源的重大判断，从而可能须提供 IAS 1:122-133 所规定的披露。

针对关键假设的披露（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，应单独提供这些变化的信息，包括对财务影响的估计。

对于估计的不确定性，同样重要的是应区分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）。

在提供高质量的估计不确定性披露时，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，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（这要求所披露的信息是主体特定信息）；
- 将其他估计和相关敏感性的披露与重大估计的披露进行明确区分，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。

最后，重要会计政策的披露应特定于主体，即，包括主体采用的会计政策和估值方法。

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 个月内是否无法持续经营。

除非管理层计划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，如果管理层获悉可能对主体持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况的重大不确定性，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育材料。德勤 [《IFRS 聚焦》](#) ([英文版](#) | [中文版](#)) 汇总了相关的指引。

《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》（IFRS 15）

尽管主体应用 IFRS 15 已有数年，监管机构在针对这一领域的执法活动中仍有重大发现。这些发现往往与披露不充分有关，特别是收入确认方面的重大判断。主体应在以下方面考虑其财务报表所包含信息的充分性和明确性：

- 所有重大收入流的信息包括特定会计政策、收入确认时点、在某一时段内确认收入的基础和所采用的方法；
- 评估合同（尤其是长期合同）是否符合 IFRS 15 范围内的与客户订立的合同的定义时所作出的重要判断；
- 评估主体在向客户提供商品或服务时是作为主要责任人还是代理人（如，当主体运营网上购物平台或提供软件许可等服务时）；
- IFRS 15:120 要求披露有关主体预期现有合同确认收入的金额和时间的信息。该信息应包括确定估计时所使用的重大判断以及变动的潜在影响。主体可以考虑披露剩余履约义务的期初和期末余额之间的调节，显示本年度新订立和已取消的合同、已开具的发票、集团架构变动（如，企业合并或处置）的影响以及外汇变动的影响。

此外，对于与客户订立的长期合同（如，建筑合同），相应履约义务跨越若干会计期间，因此收入和成本常存在不确定性。鉴于当前宏观经济环境，主体应确保所使用的预测是合理的并有证据支持的，特别是当收入是在某一时段内确认时，衡量履约义务的完成进度。如果合同成为亏损合同，则应采用 IAS 37 确认和计量准备，并适用该准则中的披露要求（特别是披露对经济利益流出的金额或时间的不确定性以及（如相关）对未来事件的主要假设）。

现金流量表

现金流量表的恰当列报仍是投资者和监管机构的重点关注领域。监管机构提出的主要问题包括：

- 现金流量的经营、投资或融资划分应遵循 IAS 7 的定义；
- 列报为现金和现金等价物的金额应满足 IAS 7 的条件。特别是：
 - 仅当银行透支额度是随时清偿并且构成主体现金管理的组成部分时，才应将其作为现金及现金等价物的组成部分。如果实务中银行信贷并不经常在正负值之间波动，则通常应将其作为融资活动的一部分进行列报；
 - 通常只有初始购入时的到期期限短于三个月的短期投资满足现金等价物的条件；
- 应披露现金及现金等价物的构成；
- 除少数情况外，现金流量应按总额列报；
- 非现金交易不应在现金流量表中列报；
- 与投资 and 融资活动相关的重大非现金交易应在财务报表的其他部分披露；
- 应披露有关现金流量分类的重要会计政策和判断（如，利息、股利、受限制的现金）。

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，可能导致主体需重新评估其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，主体需要考虑在税法规定的移前抵扣和结转期间内是否有足够的收益以全部或部分实现相关递延所得税资产。

根据《国际会计准则第 12 号——所得税》（IAS 12），主体可能认为其能够控制与子公司、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，因此不确认该暂时性差异的递延所得税负债。相反，主体可能确定与此类投资相关的可抵扣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），因而已确认该暂时性差异的递延所得税资产。如果主体或其子公司面临当前宏观经济环境导致的流动性问题或其他挑战，从而被投资主体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的恰当性。

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与支持确认递延所得税资产的证据的性质相关的主体特定信息，以及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 个月内可能的结果范围。

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）发布了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 亿欧元的跨国企业对在其运营的每一税收管辖区内产生的收入至少缴纳 15%的税款。

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在任何此类司法管辖区已颁布（或实质上已颁布）。德勤**全球支柱二立法追踪**提供了关于实施支柱二而出台法例的最新进展。

在支柱二法例生效的情况下要求的披露

一旦支柱二法例生效，主体应单独披露与支柱二所得税相关的当期所得税费用（收益）（如有）。

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

在支柱二法例已颁布或实质上已颁布但尚未生效的期间，IAS 12 要求主体披露报告期末其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，主体应披露关于这一事实的声明以及有关其风险敞口的评估进展的信息。

为满足上述披露要求，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到支柱二法例的影响，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
 - 列明支柱二法例生效后，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)指出为实现公允列报，主体除需披露 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，上文所述的修订后的 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这一事实（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。即使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，其可能仍认为存在重大风险，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的信息以满足 IAS 1:125 的要求。

非公认会计原则（GAAP）指标和替代业绩指标

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，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。

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

- 是否能够证明从经调整的指标中剔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产生，而非对“新常态”的反映？
- 相对于估计或预测，该项目是否可以客观量化？

相对于在损益表中单独列报该等事件产生的广泛影响，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、负债和损益影响金额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。

当将非 GAAP 指标或 APM 纳入管理报告中时，主体同时应参阅 [IOSCO 关于非 GAAP 财务指标的声明](#) 及 [ESMA 关于替代业绩指标的指引](#)（2020 年更新）或相应司法管辖区的同等指引。

报告期后事项

可能要对在报告期末之后出现的新事项或新进展作出审慎考虑，以区分这些事项是为报告期末已存在情况提供证据的调整事项，还是表明报告期后新出现情况的非调整事项。

除确定事项本身应在哪个报告期间核算外，上述区分对于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的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。提供自报告日以来评估变化情况的额外披露可能是有帮助的，但应明确区分其与截至报告日的信息。

企业合并及其他收购交易

企业合并及其他类似交易可能较为复杂，且其会计处理可能涉及运用重大判断，例如，需确定：

- 交易是否符合企业合并的定义，是否应作为购买资产进行会计处理；
- 如果交易属于企业合并，识别哪些交易要素是企业合并的一部分，而哪些交易要素应作为单独交易进行会计处理（例如，某些款项是购买价格的一部分还是应作为薪酬进行会计处理）；
- 交易是否导致对被投资方的控制、共同控制或重大影响。当投票权以外的因素发挥作用时，评估可能特别涉及判断，例如：
 - 股东之间的合同中存在与投票或董事提名有关的特殊权利；
 - 如果被投资方受特定法律约束，例如，涉及政府机构参与或董事提名；
 - 主体（投资方）是否受特定法律约束，例如，限制其对被投资方的资本投入；
 - 主体或第三方持有的期权或其他潜在投票权。

由于企业合并及其他收购交易可能非常重大，主体应就这些交易的影响以及在确定会计处理时所作的重大判断给予明确且一致的说明。这可能包括：

- 在确定一组资产是否属于企业合并并应采用《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS 3）进行会计处理时涉及的判断；
- 就所讨论的企业合并形成商誉的因素进行说明，而非仅提供笼统的披露；
- 有关或有对价安排和应付金额潜在可变性的说明；
- 《国际财务报告准则第 12 号——在其他主体中权益的披露》（IFRS 12）第 7-9 段要求披露的在评估控制、共同控制和重大影响时作出的重要判断。

2023 年 12 月，国际证监会组织（IOSCO）发布了《[商誉会计处理建议](#)》，旨在提高财务报表中确认和披露的商誉的可靠性、如实性和透明度。IOSCO 向财务报表编制人提出四项建议：

- 正确确认所有可识别的无形资产，并就企业合并中所确认商誉的构成因素提供主体特定披露；
- 获取充分证据以证明在减值测试中使用的假设是合理和可获得支持的；
- 确保在商誉减值测试与非财务信息披露中使用的假设的一致；
- 明确披露商誉减值测试，包括如何确定关键假设。

关于最后一项建议，IOSCO 指出良好的实务包括披露：

- 一个或一组 CGU 的公允价值或使用价值超出其账面金额的百分比，特别是在下一财年商誉账面金额需作出大幅调整的重大风险的情况下；
- 与关键假设相关的不确定性程度—例如，估值模型中假设的不确定性，可能涉及业务衰退中的经济复苏且时间范围可能不确定的未来预期；
- 可能合理预期的对关键假设产生负面影响的潜在事件和/或情况变化。

《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衡量主体业绩的重要指标，因此往往被纳入一个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。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的判断）。

以下各项也是计算每股收益时容易被误用的 IAS 33 的要求：

- 确定潜在普通股是具有稀释性还是反稀释性应当基于持续经营的损益；
- 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针对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。

使用非 GAAP 指标的指引（请参见**上述非 GAAP 和替代业绩指标**）同时适用于调整后的每股收益列报。特别是，非 GAAP 指标的列报方式不应比 IAS 33 要求的每股收益指标的列报方式更为显著，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，下文还探讨了在编制中期财务报表时最可能相关的考虑。

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 提供了关于一份可考虑披露的重要事项的清单，但并非详尽无遗。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。

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，可能存在需在简明中期财务报表附注中披露的其他的重要事件。

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年报日对资产和负债更大程度上运用了估计方法的情况下。

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迹象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），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。

由于环境的不确定性，在此前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。

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

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。

持续经营

IAS 1:25 和 IAS 1:26 段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，管理层应当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。

中期财务报表中的支柱二

根据 IAS 34:B12，在中期计提支柱二所得税时所采用的税率为适用于预计年度总收益的税率。该税率基于本年度估计的调整后的涵盖税种和估计的净全球反税基侵蚀（GloBE）收入确定。

估计的年度实际所得税税率（AETR）应使用截至中期期末已颁布或实质上已颁布的税率（和税法）予以估计。

在实务中，确定中期报告日的预计年度全球反税基侵蚀收入和将预计年度全球反税基侵蚀收入归属于中期可能涉及重大估计。如 IAS 34:B14 所述，如果不同的所得税税率适用于不同的收益项目，则在可行的情况下，单独的税率应适用于每一单独类别的中期税前收益。虽然希望尽可能达到精确，但并非在所有情况下都能实现这一点，因此，可以采用跨收益类别的加权平均税率，只要它是采用更具体税率的合理近似值。

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，主体需要考虑为实现这一总体目标可能需要提供的额外披露，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所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 IFRS 会计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，如果自最近一次年度财务报表发布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（年度）财务报表才有的披露要求，以对中期报告期间出现情况的影响提供相关信息。

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。

下表列示了截止2025年2月5日的内容。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。

下表列示了截至2024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报告期间。第1季度截至2024年12月31日的是自2024年10月1日开始的年度报告期间。类似地，第2季度截至2024年12月31日是自2024年7月1日开始的年度报告期间，第3季度截至2024年12月31日是自2024年4月1日开始的年度报告期间，而第4季度截至2024年12月31日的是自2024年1月1日开始的年度报告期间。

公告	生效日期	适用于截至 2024 年 12 月 31 日的			
		第 1 季度	第 2 季度	第 3 季度	第 4 季度
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	强制采用	强制采用	强制采用	强制采用
售后租回中的租赁负债（对 IFRS 16 的修订）	2024 年 1 月 1 日	强制采用	强制采用	强制采用	强制采用
供应商融资安排（对 IAS 7 和 IFRS 7 的修订）	2024 年 1 月 1 日	强制采用	强制采用	强制采用	强制采用
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
有关金融工具分类和计量的修订（对 IFRS 9 和 IFRS 7 的修订）	2026 年 1 月 1 日	可选	可选	可选	可选
对 IFRS 会计准则的年度改进——第 11 卷	2026 年 1 月 1 日	可选	可选	可选	可选
涉及依赖自然能源生产电力的合同（对 IFRS 9 和 IFRS 7 的修订）	2026 年 1 月 1 日	可选	可选	可选	可选
《国际财务报告准则第 18 号——财务报表列报和披露》	2027 年 1 月 1 日	可选	可选	可选	可选
《国际财务报告准则第 19 号——非公共受托责任的子公司：披露》	2027 年 1 月 1 日	可选	可选	可选	可选

近期国际财务报告准则解释委员会的议程决定

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的汇总，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了更新后的[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，则须遵循 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）。确定足以作出会计政策变更所需的时间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变更，并且若属于重大变更，应考虑 IFRS 会计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 11 月 《IFRIC 最新资讯》	《国际会计准则第 27 号——单独财务报表》（IAS 27）- 单独财务报表中母公司与其子公司的合并
2024 年 3 月 《IFRIC 最新资讯》	《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》（IAS 37）- 气候相关承诺 《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS 3）- 取决于交接期间内继续雇佣的或有付款
2024 年 6 月 《IFRIC 最新资讯》	《国际财务报告准则第 8 号——经营分部》（IFRS 8）- 报告分部的收入和费用披露
2024 年 11 月 《IFRIC 最新资讯》	《国际会计准则第 7 号——现金流量表》（IAS 27）- 与“按市值抵押”的合同变动保证金追缴相关的现金流量的分类

本刊物过去 12 个月所作的主要变更

日期	章节	变更
2025 年 3 月	宏观经济和地缘政治环境	新增关于全球交易的讨论
2025 年 3 月	不确定性和财务报告	新增关于非金融资产减值的内容
2025 年 2 月	IFRS 可持续发展披露准则	新增关于 ISSB 支持性材料的概述
2025 年 2 月	欧盟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）	新增关于欧盟综合方案的概述
2025 年 2 月	部分新会计要求	新增关于《涉及依赖自然能源生产电力的合同（对 IFRS 9 和 IFRS 7 的修订）》的概述
2024 年 12 月	<ul style="list-style-type: none"> 公允价值计量和披露 财务报表中气候相关风险 - 财务报表的其他领域 欧盟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） 供应商融资安排 《国际财务报告准则第 17 号——保险合同》（IFRS 17） 《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》（IFRS 15）（新） 现金流量表（新） 企业合并及其他收购交易 	更新监管机构近期发布的刊物
2024 年 12 月	货币与恶性通货膨胀	更新恶性通货膨胀经济体列表
2024 年 12 月	IFRS 可持续发展披露准则	添加对刊物《司法管辖区对 IFRS 可持续发展披露准则的采用》的链接

2024 年 12 月	部分新会计准则要求 部分近期国际财务报告准则解释委员会的议程决定 新的及经修订的 IFRS 会计准则和解释公告 近期国际财务报告准则解释委员会的议程决定	更新公告清单和说明
2024 年 9 月	财务报表中气候相关风险	新增关于 IASB 征求意见稿《财务报表中气候相关的及其他方面的不确定性——建议示例》的概述
2024 年 9 月	欧盟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)	新增欧盟委员会的 FAQ 以及 ESMA 关于首次应用 ESRS 的公开声明
2024 年 6 月	可持续发展报告进展	新增关于国际财务报告准则基金会和 EFRAG 的互通性指引的概述及其他 EFRAG 文件
2024 年 6 月	部分新会计要求	新增关于 IFRS 18、IFRS 19 及对 IFRS 9 和 IFRS 7 的修订的概述
2024 年 6 月	中期财务报告	新增在中期财务报表中核算支柱二的考虑

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各项准则全文，并提供下列内容的链接：

- 就按照国际财务报告准则进行报告提供指引的德勤具权威性的最新 iGAAP 手册；及
- 针对按照国际财务报告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	Shinya Iwasaki	ifrs-ap@deloitte.com
中国	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
日本	Mateusz Lasik	ifrs@deloitte.com.cn
新加坡	Kazuaki Furuuchi	ifrs@tohmatsumoto.co.jp
	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	Jeremy Pages	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。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

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，包括奥克兰、曼谷、北京、班加罗尔、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、孟买、新德里、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

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。

© 2025 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。