



## iGAAP 聚焦

### 总结 - 财务及可持续报告重点关注领域

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

[www.deloitte.com](http://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相关信息的持续增长的需求。

#### 宏观经济和地缘政治环境

##### 全球贸易

关税的出台和调整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，现行关税和新增/拟议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；
- 定价策略调整，可能影响消费者对价格敏感产品的需求；
- 新设备、技术和设施的资本支出可能会延迟或减少或因经营地点迁移导致资本支出增加；
- 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，或为规避关税而导致存货在运输途中滞留或丢失；
- 因触发“不可抗力”条款或类似合同条款而取消或调整合同；
- 诉讼成本增加，例如，因供应商和客户之间的纠纷所产生。

此外，当前全球贸易形势也造成了宏观经济的不确定性，例如，通货膨胀、外汇汇率波动、商品定价变动、金融市场动荡和借贷利率上升。

因此，无论是直接还是间接受关税影响的主体，均可能面临与预测未来现金流量和编制财务报表所使用的其他估计相关的重大挑战。例如，下列财务报告领域可能受到影响：

- 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；
- 所得税，特别是递延所得税资产的可收回性以及中期财务报告中估计的年度实际税率；
- 收入确认；
- 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）。

此外，主体应密切关注可能推出的向直接受关税影响主体提供经济援助的政府计划，并考虑相关会计影响。

#### 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的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，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，当市场利率的上升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进行全面的减值复核。

通胀会对长期准备的计量产生影响，如退役义务。主体应确保用于计量准备的输入值在纳入通胀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导致产品变得难以负担（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：

- 如果预计借款人生活成本的增加可能导致违约率上升，则根据《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将增加。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。

#### 能源价格波动及电力购买协议的使用

在能源价格波动以及多个司法管辖区采取行动减少气候变化影响的推动下，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。卖方通常可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，若不属于租赁，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 的关键条款（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（VPPAs），该协议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 VPPAs 是否符合 IFRS 9:2.4 中的“自用”要求。然而，VPPA 的合同交付仅涉及可再生能源积分，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）。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购买电力的套期工具，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 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”。

#### 不确定性和财务报告

##### 不确定性时期的披露

在不确定性时期进行报告时，向财务报表使用者提供相关的和主体特定的信息尤为重要，其可帮助使用者了解不确定性对主体财务状况和经营业绩的影响。这包括适当说明主体如何应对不确定性的影响，以及如何在编制财务信息时将其纳入关键假设和判断（请参见下文）。

主体在披露此类信息时应避免使用笼统表述（如，地缘政治不确定性），而应明确说明对其自身、判断和假设构成影响的实际事态进展和事件。同时，主体还应确保在估计和计量中使用的风险和假设与年度报告其他部分披露的信息相一致。

此外，除国际财务报告会计准则中的特定披露要求外，主体还应考虑是否有必要根据 IAS 1:31 的要求提供额外披露，以使财务报表使用者了解特定交易、其他事件和情况对主体财务状况和经营业绩的影响。对此需要运用判断并考虑所有相关事实和情况。

在财务报表获准出具前执行“退一步”评估可从更宏观角度和整体上考虑财务报表中披露的信息。

#### 披露重大判断和估计不确定性的关键来源

基于主体的具体情况，本文所探讨的许多领域均可能导致对某一项目或交易性质，或对其计量的估计不确定性的来源作出重大判断，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）。主体应注意，即使某项不确定性无法在下一财年内解决，若在该期间修订该假设，仍有可能导致对资产账面金额作出重大调整的重大风险。

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国际财务报告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，应量化这些假设；
- 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（在某些司法管辖区，当地法规可能会延长此期间）。在执行上述评估时，管理层需要考虑截至财务报表批准日所有可获得的信息。

评估主体能否“持续经营”通常要求考虑下列因素：

- 预测的业绩是否导致主体有充足的可用贷款额度并符合相关贷款契约的缓冲空间；
- 在可预见的未来是否可获得充足的贷款额度承诺，以及是否有迹象表明放款人将无法提供这一资金；

管理层应考虑新的全球贸易压力及其他宏观经济不确定性对主体特定情况的影响，特别是当前和潜在现金资源

(包括获取现有和新融资额度的渠道) 以及保理和反向保理安排。应披露此类额度和安排的获取渠道及使用情况。

如果管理层获悉引致对主体的持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性, IAS 1:25段要求主体在财务报表中披露这些重大不确定性。有关披露应特定于主体自身的情况, 例如, 说明不确定性如何及在何时造成具体影响, 及其对主体的资源、运营、流动性和偿付能力的影响。用于确定主体能否持续经营的假设应与财务报表其他领域所使用的信息 (如, 流动性风险管理披露, 非金融资产的减值, 递延所得税资产的确认) 相一致。鉴于当前存在的不确定性, 主体需要考虑与当前和预期盈利能力等相关的各种因素。

在某些情况下, 主体在考虑所有相关的信息 (包括计划实施的风险缓解措施的可行性和有效性) 之后, 可能得出结论认为并不存在须根据 IAS 1:25 段进行披露的引致对主体持续经营能力产生重大疑虑的不确定因素。然而, 在当前情况下, 得出这一结论往往需要对考虑的一系列结果以及分配给这些结果的概率运用重大判断。此外, 潜在结果的范围及其对主体未来经营的影响可能十分广泛, 这意味着分配给可能产生的结果多一些或少一些权重可能会导致主体对是否存在重大不确定因素得出不同的结论。

如 2014 年 7 月的《IFRIC 最新资讯》所指出, 如果主体得出结论认为其持续经营能力不存在重大不确定性, 但得出该结论涉及重大判断, 则必须披露这些重大判断。此类披露对于向财务报表使用者提供充分的信息以了解在流动性、持续经营和偿付能力等方面存在的压力至关重要。

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 (2025 年更新)。德勤《iGAAP 聚焦》(英文版 | 中文版) 汇总了相关的指引。

## 非金融资产的减值

### 须遵循IAS 36要求的资产

须遵循 IAS 36 要求的资产范围很广, 包括不动产、厂房和设备 (按成本或重估金额列报) 、无形资产 (按成本或重估金额列报) , 商誉, 使用权资产 (如果按成本列报) 、投资性房地产 (如果按成本列报) 、生物资产 (如果按成本列报) , 以及采用权益法核算的对联营企业和合营企业的投资。在主体的单独财务报表中, 对子公司、联营企业和合营企业的投资 (按照 IFRS 9 核算的投资除外) 也必须遵循 IAS 36 的要求。

除要求对特定资产 (包括商誉) 执行年度减值测试外, 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。新的或增加的关税及其对销售、供应成本和业务重组等项目的影响, 可能导致资产减值迹象。如已据此确认减值损失, 则应披露导致该损失的事项和情况。

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) 。因此, 主体应考虑报告日的新的关税或现行关税的变动 (如, 税率上升/下降或延迟施行) 合理预期会如何直接或间接地影响关键输入值 (如, 销售价格和销量及毛利率) 。除在报告日已颁布的关税外, 如果现金流量的预期变动是基于报告日合理且可获支持的假设, 则主体反映报告日未颁布的关税也可能是适当的。关于报告日后公布的新关税或现行关税的变动的影响的讨论, 请参见报告日后事项。

根据可能出现的结果范围，采用多情景假设和概率加权预期法得出管理层对未来现金流量和可收回金额的最佳估计可能更为恰当（下文将作进一步讨论）。在减值分析中考虑未来现金流量的不确定性需涉及重大判断。在相关情况下，主体应明确披露如何在减值分析中体现关税的预期直接和间接影响。

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（CGU））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为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。为避免重复计算或漏计，主体应确保在估计现金流量和选择适当折现率时使用一致的假设。此外，对折现率和现金流量使用的假设应在特定计算中保持内部统一，而在出于不同目的进行的多项计算之间也应保持一致。

当 CGU 包含商誉或使用寿命不确定的无形资产时，IAS 36 要求主体披露用于计量该 CGU 可收回金额的关键假设信息，包括用以确定每项关键假设赋值的方法以及这些假设是否反映（或不同于）过往经验或外部信息来源。此外，新的事态进展或不确定性可能影响对于“关键假设的合理可能变动是否导致 CGU 的账面金额超过其可收回金额”的评估，并可能因此需要根据 IAS 36:134(f) 进行披露。

除上述情形外，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，除商誉减值测试所需的之外的敏感性分析。

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。

### 存货估值

关税等进口税应反映在相关存货的成本中。

根据《国际会计准则第 2 号——存货》（IAS 2），存货按成本与可变现净值（NRV）两者孰低计量。可变现净值是一种主体特定计量，被定义为“在正常经营过程中，以估计售价减去估计完工成本及销售所必需的估计费用后的价值”。在不确定的经济环境中，可变现净值的计算可能更具挑战性，并需运用更详细的方法或假设。由于新的关税或关税上调，存货项目的可变现净值可能受多种原因影响而低于成本，包括在产品的估计完工成本增加或无法向客户提高价格。IAS 2 还要求披露存货的减记或前期减记的转回。

此外，如果供应链中断影响了生产设施的正常运转，制造业主体可能需要重新评估其固定间接费用的分摊方法。IAS 2 规定，可变生产间接费用应基于生产设施的实际使用程度分摊至每个生产单位，而固定间接费用应基于生产设施的正常生产能力分摊至每个生产单位，对于因异常低产或设施闲置而未分配的固定间接费用，应在其发生时确认为费用。

### 金融风险披露

#### 利息、外汇和通胀风险

如本刊物上文所讨论，当前的全球贸易形势导致了宏观经济的不确定性，例如通货膨胀、外汇汇率波动和借贷利率上升。

在相关情况下，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。

《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。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。《国际会计准则第 7 号——现金流量表》（IAS 7）的第 44F 段要求披露相关信息，以使财务报表使用者能够评估供应商融资安排对主体负债、现金流量及流动性风险敞口的影响（如，安排的条款和条件和对财务报表的影响）。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。类似考虑也可能适用于依赖应收账款保理安排的情况。

在动荡的市场环境中，价格的快速和剧烈波动会增加触发追缴保证金的可能性。在这种情况下，主体应在其流动性风险管理中说明此类风险的影响。

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 12 个月内偿还的风险。

### 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，因此需要审慎确定报告日的公允价值。

《国际会计准则第 10 号——报告期后事项》（IAS 10）将报告日与财务报表批准日之间投资的公允价值下降作为一个非调整事项例子。此类下降通常源于报告日后出现的情况，而非反映报告日的投资状况。因此，主体不会调整报告日财务报表中已确认（或披露）的金额，但可能需要额外披露报告日后公允价值的变动。对于具有易于确定市场价格的有报价的投资，可以明确区分报告日的公允价值与报告日后的价值变动。然而，对于没有市场报价的投资，情况可能并非如此。公允价值的计量和披露应当反映报告日的宏观经济状况（包括不确定性）以及市场参与者在为投资定价时所使用的因素。此外，主体可能需要改变此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，特别留意所有关键输入值的披露（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。

### 《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》（**IFRS 15**）

尽管关税是强加给进口商品的买方的成本，但其可能通过多种方式影响卖方主体应用 **IFRS 15** 对客户合同进行会计处理。

受关税直接和间接影响，主体在履行在某一时段完成的履约义务时，可能会产生更高的成本。如果主体使用截至目前发生的成本作为计量完成履约义务的进度的输入值，则应根据情况变化更新其进度计量。在报告日估计完工成本时，主体应考虑关税的预期影响（如，预期新的关税、现行关税上调/下调或暂缓施行）—关于报告日后公布的新关税或现行关税的变动的影响的讨论，请参见报告日后事项。由于估计完工成本增加，完工百分比和待确认累计收入可能减少，如果重大，这将根据《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》（**IAS 8**）第 39 段的要求作为会计估计变更进行会计处理和披露。

部分客户合同可能包含价格调整条款，允许成本增加时（如，因关税上调所导致）自动调整对客户的定价。根据 **IFRS 15**，此类价格调整条款作为可变对价进行会计处理。然而，如果合同未包含应对成本变动的调整机制，则在合同修改前，潜在的客户应付对价增加的影响不应反映在交易价格中，直到合同修改时，此类影响才应作为合同修改进行会计处理。

与销售税不同，通过价格调整（无论基于合同原有条款还是重新协商的结果）转嫁给客户的对供应商征收的关税不构成代表第三方收取的金额，因此，此类调整应反映在交易价格中（根据具体事实和情况作为可变对价或合同修改进行会计处理）。

当前宏观经济的不确定性可能影响客户按合同到期付款的能力。因此，预期信用损失可能受到影响，且主体可能需要考虑客户潜在支付能力不足的情况是否影响其与客户的合同符合 **IFRS 15** 收入确认条件的结论。在此情形下，应暂缓进一步确认收入直至情况发生适当变化。主体还可以重新协商合同、给予价格让步（如，与作为进口商的客户分担关税）或取消合同，这将要求主体考虑 **IFRS 15** 关于合同修改和价格让步的要求。

在适用情况下，主体应披露与客户合同收入会计处理中所作的重大判断（例如，合同变更的会计处理的评估）和这些判断的变更以及重大估计（例如，与可变对价相关的估计），并说明其对财务报表的影响。此外，主体可能需要考虑是否需因地缘政治或其他不确定性因素对收入分解相关披露内容作出变更。

最后，如果预期合同发生亏损，主体需评估是否应根据《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》（**IAS 37**）确认亏损性合同准备。

### 亏损性合同准备

由于全球贸易变化，履行合同义务而发生的不可避免成本可能超过预期可获得的利益，从而形成亏损性合同。**IAS 37** 要求就亏损性合同确认准备。

在报告日已订立且可能需要确认亏损性合同准备的合同示例包括：

- 采购需承担关税的进口商品的合同；
- 包含供应商成本增加时自动价格调整的采购合同；
- 收入合同（如，履行合同所需的成本涉及关税）。

确认亏损性合同的准备应反映退出合同的最低净成本，即下列两项孰低者：

- 履行合同的成本；及
- 因未能履行合同而需支付的赔偿或违约金。

在确定退出合同的最低净成本时，主体应关注合同中允许其于某些特殊情形（“不可抗力”）下终止合同而不产生违约金的条款。如果合同包含此类不可抗力条款，且可当进口商承担的关税发生变化时执行该条款，则该合同可能不构成亏损性合同，因为主体可避免承担进一步义务。

**IAS 37** 规定，“如果存在足够的客观证据表明新法规基本确定会颁布，那么新法规的潜在影响应在计量现时义务时予以考虑”。该准则指出“在很多情况下，直至新法规颁布时才存在足够客观的证据”。因此，主体通常应根据报告日已颁布的关税来评估合同是否构成亏损性合同，以及计量亏损性合同准备。在评估和计量亏损性合同准备时，需要运用判断来确定其他输入值在多大程度上反映预期金额（如，合同中“预期将获得的利益”在多大程度上反映销售价格或销量预期变化）。

#### 重组准备

面临经济不确定性的主体还可能实施多项重组举措（业务出售、经营关停或地点迁移等）。**IAS 37** 要求，仅可在满足严格标准的情况下计提重组成本准备。

#### 金融工具

##### 预期信用损失

根据 **IFRS 9**，预期信用损失（ECL）反映了应收账款、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、新的关税或关税上调、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、利率和汇率可能对此类群体造成与其他群体相比不成比例的负担。

关于报告日后公布的新关税或现行关税的变动的影响的讨论，请参见报告日后事项。

#### 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主体的关注。

2025 年 11 月，IASB 发布了《财务报表中的不确定性披露》，为国际财务报告会计准则新增了六个示例，以阐明主体如何运用准则要求在其财务报表中报告不确定性的影响。这些示例主要侧重于气候相关不确定性，但其所阐释的原则和要求同样适用于其他各类不确定性。

特别是，这些示例重点强调了，即使气候或其他风险未对财务报表构成重大影响，该情况本身也可予以披露和说明（超出国际财务报告会计准则的具体要求），特别是在年度报告其他部分的表述或行业普遍因素可能致使合理使用者认为其他信息与财务报表存在重大不一致时。

然而，在财务报表的配套材料中纳入未来计划相关信息，并不必然意味着须在财务报表中补充重大信息。主体在运用此类情形所阐述的原则时，需审慎判断潜在风险的重要性等因素。

德勤 [《iGAAP 聚焦》](#) 进一步阐述了相关示例。

### 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，即使国际财务报告会计准则并未明确提及此类事项，预期主体仍然应在编制财务报表时对其加以考虑。不应假设投资者或监管机构<sup>1</sup>会满意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<sup>2</sup>。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。

<sup>1</sup> 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 份摘录报告》](#)（第 VII 项和 VIII 项）

<sup>2</sup> 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>》](#)

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 **IAS 37** 的推定义务因而未确认相关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。

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，业务计划之外的考虑期间以及所运用的财务假设（如，折现率和增长率），则可能也需要进行相关披露。

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消碳排放，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**）排放配额或碳抵消资产和/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国际财务报告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** 相挂钩的金融资产的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。

此外，气候相关风险可能影响金融机构因向客户提供产品而产生的信用风险敞口。在根据 **IFRS 7:35A-36** 要求披露金融工具产生的信用风险时，可能需要考虑此类影响。

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 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。

## 可持续报告进展

### 国际财务报告可持续披露准则

国际可持续准则理事会（**ISSB**）的目标旨在制定高质量的可持续披露准则以满足资本市场的可持续信息需求。

迄今为止，**ISSB** 已发布首套两项准则：《国际财务报告可持续披露准则第 1 号——可持续相关财务信息披露一般要求》（**IFRS S1**）和《国际财务报告可持续披露准则第 2 号——气候相关披露》（**IFRS S2**）：

- IFRS S1** 提供了一套针对主体可持续相关风险和机遇信息披露的总体要求以协助通用目的财务报告主要使用者做出向主体提供资源的决策。
- IFRS S2** 规定了识别、计量和披露气候相关风险和机遇信息的要求，以协助通用目的财务报告主要使用者做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相关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国际财务报告可持续披露准则。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《司法管辖区对国际财务报告可持续披露准则的采用》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）阐述了 **IFRS S1** 和 **IFRS S2** 的主要要求。此外，**ISSB** 工作人员编制了为主体实施 **IFRS S1** 和 **IFRS S2** 提供支持的非权威性教育材料。

在两项准则发布之后：

- 2025 年 7 月，ISSB 发布了两份征求意见稿：

- 《对可持续会计准则理事会（SASB）准则的建议修订》— 建议对 ISSB 优先进行全面审查的九项 SASB 准则进行修订，并调整其他 SASB 准则中的相应衡量指标，以在适当时确保不同行业针对通用主题的披露保持一致；
- 《对<有关实施 IFRS S2 的基于行业的指引>的建议修订》— 建议对指引进行修订，以确保其与 SASB 准则保持一致。

上述征求意见稿的截止期为 2025 年 11 月 30 日。德勤 [《iGAAP 聚焦》](#) 对相关建议提供了更详尽的说明。

- ISSB 于 2025 年 12 月发布了《对温室气体排放披露的修订（对 IFRS S2 的修订）》，包括对 IFRS S2 的针对性修订，就特定 GHG 排放披露要求提供了额外豁免并澄清了现行的豁免。德勤 [《iGAAP 聚焦》](#) 提供了更多关于修订的详情。

#### 具有重大境外影响的司法管辖区进展情况

##### 欧盟企业可持续报告指令（CSRD）和欧洲可持续报告准则（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 CSRD、欧盟分类标准法规和企业可持续尽职调查指令（CSDDD）所带来的可持续和尽职调查报告负担。关键变更包括：

- CSRD 的适用范围：CSRD 仅适用于雇员超过 1000 人、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。
- 报告截止日期：将第二批适用主体（不属于第一批的大型主体）的 CSRD 生效日期从 2025 年推迟至 2027 年，及将第三批适用主体（上市中小型主体、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。
- CSDDD 推迟实施：将针对最大型主体的 CSDDD 转化实施和应用推迟一年。

对 CSRD 报告截止日期及对 CSDDD 转化实施和应用的变更已于 2025 年 4 月 16 日在《欧盟官方公报》发布并生效。预计各成员国在 2025 年 12 月 31 日前完成本国法律转化实施，以在 2025 年报告期间内生效。

相应地，在相关授权法案于 2025 年 11 月 10 日在《欧盟官方公报》发布并于 2025 年 11 月 13 日生效后，首批适用主体可在 2025 年和 2026 年延续其在 2024 年应用的报告水平。

此外，欧盟委员会于 2025 年 3 月 27 日要求欧洲财务报告咨询小组（EFRAG）提供简化 ESRS 的技术建议，旨在：

- 大幅减少 ESRS 强制数据点的数量；
- 澄清被视为不明确的条款；
- 进一步阐明重要性原则的应用方法；
- 简化准则的结构和列报；
- 提升与全球可持续报告准则的互通性；
- 反映对首批应用 ESRS 主体的经验的考量。

EFRAG 于 2025 年 12 月 3 日向欧盟委员会提交了其技术建议。德勤 [《iGAAP 聚焦》](#) 阐述了修订后的 ESRS 初稿。欧盟委员会计划以授权法案形式通过修订后的 ESRS，适用于 2027 财年，并可能在 2026 年自愿采用。

如需获取更多信息，请参阅本所关于综合方案的 [《iGAAP 聚焦》](#)（2025 年 12 月 10 日更新，以反映综合方案发布以来取得的进展）。

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性披露，从而有助于实现与欧洲绿色协议和联合国可持续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，该指令还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** 进行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**。

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 条常见问答\(FAQ\)](#)。**FAQ** 对 **CSRD** 中的某些可持续报告要求进行了解释说明，并涵盖了关于 **ESRS**、《欧盟分类标准法规》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，**EFRAG** 发布了三份 **ESRS** 实施指引文件：[《欧洲财务报告咨询组实施指引第 1 号——重要性评估》（\*\*EFRAG IG 1\*\*）](#)、[《欧洲财务报告咨询组实施指引第 2 号——价值链》（\*\*EFRAG IG 2\*\*）](#) 和 [《欧洲财务报告咨询组实施指引第 3 号——欧洲可持续报告准则数据点》（\*\*EFRAG IG 3\*\*）](#) 以及随附的[解释说明](#)。

此外，**EFRAG** 发布了其[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。

**ESMA 2025** 年共同执法优先重点包括：提示修订后的 **ESRS**（参见上文）仅在于《欧盟官方公报》上正式发布后生效，因此主体不得依赖 **EFRAG** 征求意见稿或向欧盟委员会提交的技术建议终稿编制 **2025** 财年的披露事项。

此外，**ESMA** 将下列事项识别为 **2025** 年与可持续声明相关的优先重点。

关于根据 **ESRS** 进行报告时的重要性考虑事项，**ESMA**：

- 强调了主体需特别关注 **ESRS 2** 中关于重要性评估流程的披露，避免使用笼统的表述并充分说明如何根据主体的具体事实和情况调整 **ESRS** 的要求；
- 着重阐明了重要性评估流程的输入参数、门槛的披露（尤其是评估流程中主体对重要性判断最不确定的事项对应的门槛）、对主体如何考虑总影响的透明度预期（即，采取任何预防、缓解或补救措施前），以及与受影响利益相关方的沟通；
- 重点列明了 **ESRS 2** 中关于评估流程结果披露的重要性，同时强调了对重大影响、风险和机遇(**IRO**)描述的要求和建议（如，相关的时间范围、**IRO** 是源于主体自身运营还是价值链、对重大 **IRO** 之间相互依赖关系的解释、及区分正面影响与负面影响的缓解）及 **IRO** 与专题披露之间的关联（如，将 **IRO** 与 **ESRS** 主题和子主题进行对照，并在 **IRO** 描述中使用 **ESRS** 术语），并鼓励将主体特定披露事项进行系统性标注作为一项良好实践，以便于在报告中更易识别；
- 提醒主体，在 **ESRS** 允许的情况下应能够明确识别非重大信息且不得掩盖重大信息。

关于可持续声明的范围和结构，**ESMA**：

- 提醒可持续声明应与财务报表针对同一报告主体；
- 指出了在可持续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 信息并就价值链中主体范围限制的披露考虑事项作出了提醒；
- 建议拟使用内部交叉索引和引用整合的主体应确保此类做法不会导致信息分散，从而影响整体可读性和清晰性；
- 指出了在披露相关信息时标注上披露要求索引的实用解决方案以提升可持续声明的可及性和可读性，并鼓励使用超链接以便于内部索引；
- 提醒主体当可持续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。

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 CSDR 的“公允列报”相关的考虑事项及其对编制可持续声明的影响。](#)

#### 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国际财务报告可持续披露准则和 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国际财务报告可持续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 中包含了几乎所有国际财务报告可持续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国际财务报告可持续披露准则或 ESRS 的要求。

#### 美国

##### 美国证监会（SEC）

2025 年 3 月 27 日，SEC 已投票决定结束对其 2024 年 3 月发布的气候相关披露的最终规则进行法律申辩，该规则目前面临多方法律挑战。该规则原旨在要求注册人（包括境外注册人）在其年度报告和注册声明中提供气候相关披露。此前，SEC 已暂缓（暂停）最终规则的生效日期，等待相关质疑请愿的司法复核。

2025 年 9 月 12 日，法院发布命令暂停此案件，并指出 SEC“有责任判定对其最终规则的后续操作是撤销、废止、修订还是通过诉讼抗辩”。目前尚不确定诉讼将如何推进，也不确定 SEC 是会修订还是废除该规则。然而，鉴于现任 SEC 主席在 2022 年合著的[评论文章](#)中曾质疑最终规则的合法性，且其他现任的三位 SEC 委员中有两位投票反对发布最终规则，即使法院对最终规则予以支持或诉讼被撤销，最终规则继续维持当前形式的可能性不大。

##### 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：与气候相关的财务风险》](#) 这两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销（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，允许采取以下措施帮助减轻因遵循 [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（CARB）为范围 3 GHG 排放报告制定时间表。

根据 [SB-253](#)，主体将自 2026 年起基于 2025 年 GHG 排放数据报告范围 1 和范围 2 GHG 的排放信息。CARB 建议，对于财年截止日期在 2025 年 2 月 2 日至 2026 年 2 月 1 日之间的主体，该项报告截止期为 2026 年 8 月 10 日。主体将自 2027 年起基于 2026 年 GHG 排放数据报告范围 3 GHG 的排放信息。

CARB 须颁布 [SB-253](#) 的报告法规。尽管因 [SB-219](#) 修订的 [SB-253](#) 规定实施法规的截止日期为 2025 年 7 月 1 日，但 CARB 工作人员表明其仍致力于在 2026 年第一季度前制定法规。然而，州法律规定在法规建议提出后须在一年内对法规作出最终确定。

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。然而，如下文所述，美国第九巡回上诉法院已颁布临时禁令，CARB 亦表示不会强制实施 2026 年 1 月 1 日这一截止日期，并在禁令解除后方会设立新的截止日期。

**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。

2025 年 11 月 18 日，美国第九巡回上诉法院对 **SB-261** 颁布临时禁令，但拒绝对 **SB-253** 颁布类似的临时禁令。该临时禁令将持续生效，直至法院开庭审理相关辩论主张为止。

请参阅阐述上述法案的德勤 [《iGAAP 聚焦》](#) 简讯和提供进一步详情的德勤美国 [《可持续焦点》](#) 刊物。

### 温室气体核算体系

温室气体核算体系（GHG Protocol）为公司报告框架内的温室气体（GHG）排放计量和披露提供了指引，并旨在建立一套计量和报告 GHG 排放的公认的全球性框架。多家可持续报告准则制定机构在其可持续报告声明的披露要求中均参考了 GHG Protocol 的要求（例如，国际财务报告可持续披露准则和 ESRS）。

2025 年 10 月，GHG Protocol 就“范围 2 指引”的建议更新发起了公众意见征询。此次征询的重点是归因法价值链框架下的地域基准核算方式和市场基准核算方式。

同时，GHG Protocol 正就电力行业结果性核算方式征询意见，以为其行动与市场工具技术工作小组提供信息支持，该工作小组将制定企业排放清单外的排放影响报告要求。

公众意见征询截止期为 2026 年 1 月 31 日。德勤 [《iGAAP 聚焦》](#) 提供了更多有关建议的详情。

### 气候相关财务信息披露工作组（TCFD）

在 IFRS 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** 或更广泛地报告可持续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时也须考虑平衡。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转型计划重新评价其经营分部的列报和分拆收入的披露。
- **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度偏重于机遇。
- **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的。
- **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利益相关方期望和监管机构关注的日益提升，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报告准则提供可持续相关信息，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，难以确定一个主体的功能货币。当当地货币发生恶性通货膨胀时这种困难尤为突出，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以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（IMF）于 2025 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 2025 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时，下列经济体被广泛视为恶性通货膨胀经济：

- |         |        |
|---------|--------|
| • 阿根廷   | • 塞拉利昂 |
| • 布隆迪   | • 南苏丹  |
| • 海地    | • 苏丹   |
| • 伊朗    | • 叙利亚  |
| • 黎巴嫩   | • 土耳其  |
| • 马拉维   | • 委内瑞拉 |
| • 缅甸（新） | • 津巴布韦 |

### 加纳、老挝人民民主共和国和苏里南

对于截至 2025 年 12 月 31 日或以后日期的报告期间，加纳、老挝人民民主共和国和苏里南不再被识别为恶性通货膨胀经济体，但仍应密切关注。

### 尼日利亚

截至 2025 年 9 月，尼日利亚的三年累计通货膨胀率为 98.3%（根据尼日利亚国家统计局数据），在 2025 年 3 月至 7 月期间这一数字略高于 100%。IMF 于 2025 年 10 月发布的《世界经济展望》报告预测，尼日利亚的三年累计通货膨胀率将在 2025 年年底降至 80%，并将于 2026 年继续下降。

鉴于尼日利亚当前的三年累计通货膨胀率略低于 100%，且预测仍将低于该基准，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。

### 埃及

截至 2025 年 9 月，埃及的三年累计通货膨胀率为 94.8%（根据埃及中央银行数据），自 4 月以来持续低于 100%。尽管 IMF 于 2025 年 10 月发布的《世界经济展望》报告未包含对埃及 2025 年 12 月的预测，但预测至 2026 年 6 月的三年累计通货膨胀率为 63%。

鉴于目前埃及的三年累计通货膨胀率略低于 100%，且预测仍将低于该基准，埃及目前未被识别为恶性通货膨胀经济体，但应密切关注。

### 其他国家

截至 2025 年 10 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、埃塞俄比亚和也门。

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。

**IAS 8:30** 要求主体应当（在年度财务报表中）考虑及披露（截至财务报表获准出具日）已发布但尚未生效的新的及经修订的国际财务报告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。

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被套期项目，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。

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。

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、筹资、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 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国际财务报告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国际财务报告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**。

2025 年 8 月，IASB 发布了对 **IFRS 19** 的修订，减少了新的或近期经修订的国际财务报告会计准则的披露要求。该修订与 **IFRS 19** 采用相同的生效日期。

德勤《iGAAP 聚焦》刊物阐述了 **IFRS 19** 和相关修订的主要要求。

#### 折算为恶性通货膨胀经济中的列报货币

2025 年 11 月，IASB 发布了《折算为恶性通货膨胀经济中的列报货币》，对 **IAS 21** 作出了修订，要求如下：

- 当主体将财务报表从非恶性通货膨胀经济中的功能货币折算为恶性通货膨胀经济中的列报货币时，须使用最近财务状况表日的期末汇率折算所有金额（包括可比数据）；
- 当功能货币和列报货币均为恶性通货膨胀经济货币的主体对其功能货币为非恶性通货膨胀经济货币的境外经营进行折算时，应采用其根据《国际会计准则第 29 号》（**IAS 29**）用于重述对应数据的一般物价指数来重述该境外经营的可比数据；
- 主体须披露其已应用新的折算方法，包括应用新折算方法折算的其境外经营的财务信息摘要。

德勤《iGAAP 聚焦》阐述了对 **IAS 21** 的主要修订。

#### 其他报告考虑事项

##### 客户合同收入

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），履约相应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、投资或筹资划分应遵循 **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，则通常应将其作为筹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；
- 与投资和筹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）。

### 分部报告

#### 经营分部的识别与合并

鉴于《国际财务报告准则第 8 号——经营分部》（**IFRS 8**）采用管理方法识别经营分部并计量所披露的分部信息，主体应确保管理层报告、呈送首席经营决策者（**CODM**）的报告以及财务报表这三者中的分部信息保持一致。

主体在识别经营分部时，可在满足特定标准的前提下将两个或以上经营分部合并为一个经营分部。但此标准是严苛的，只有在经营业务高度同质时方可合并。

地缘政治不确定性或气候相关事项可能导致主体的经营分部发生变动，或合并标准的应用发生改变。例如，新关税政策出台后，主体可通过重组调整其业务架构；或者，气候变化的预期影响可能产生迹象表明，相关分部长期内可能不再具备相似的经济特征，因而无法满足合并标准。如果经营分部发生变动，主体应留意其可能对根据 **IAS 36** 执行的减值测试的影响，因为 **IAS 36** 禁止将商誉分摊至大于单个经营分部的一个 **CGU** 或 **CGU** 组合。

主体应当针对用以识别分部的所有重大因素、应用合并标准时所运用的判断（包括对已合并经营分部的简要描述以及在适用情况下，证明这些分部具有相似经济特征的迹象）提供主体特定披露。

#### 地域和主要客户信息

在当下贸易壁垒与地缘政治不确定性并存的环境中，**IFRS 8** 要求的涵盖地域和主要客户的主体层面披露对财务报表使用者而言尤为重要。例如，主体全部（或大部分）重要收入均来源于境外国家，这一事实即构成重大信息（特别是在这些境外国家存在贸易限制的情况下）。如果归属于某一境外国家的外部客户收入或位于该国的非流动资产金额重大，则应单独披露相关收入或非流动资产。主体还需披露收入在不同国家或地域间的具体分摊方式，该方式既可基于客户所在地，也可基于销售发生地。

最后需指出，对于董事会或管理层认为可能有损主体利益的披露事项，**IFRS 8** 原则上不予豁免。

2024 年 6 月，国际财务报告准则解释委员会发布了一项题为《报告分部的收入与费用披露》的议程决定。该议程决定阐述了 IFRS 8:23(f) 的要求，即根据 IAS 1:97 披露每一报告分部的重大收入和费用项目。

该议程决定强调的关键要点包括：

- 如果存在以下任一情形，主体须披露每一报告分部的特定金额：
  - 相关金额已纳入 CODM 复核的分部损益的计量中，即便未向 CODM 单独提供或未由其复核；或
  - 定期向 CODM 提供相关金额，即便未纳入分部损益的计量中。
- 拟披露的重大项目包括但不限于 IAS 1:98 列示的项目（如，资产减记、重组费用、或处置的利得或损失）。
- 主体无需按报告分部披露其损益表中列报的或附注中披露的每项收入和费用。
- 主体在确定每一报告分部需披露的信息时，应运用判断并考虑：
  - IAS 1 中的重要性和合并原则；及
  - IFRS 8 的核心原则，即要求主体披露相关信息，以使财务报表使用者能够评价主体所从事业务活动的性质和财务影响，以及主体所处的经济环境。

如果存在以下任一情形，主体应考虑其分部信息中所披露的信息是否与国际财务报告准则解释委员会议程决定中的解释性材料相一致：

- 主体将重大收入和费用项目纳入 CODM 复核的分部损益的计量中（即便未向其单独提供或未由其复核）；
- 主体向 CODM 提供此类重大项目的信息（即便未纳入分部损益的计量中）。

#### 所得税（包括递延所得税资产的确认和转让定价）

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，并且暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回，因此不确认该暂时性差异的递延所得税负债。相反，主体可能就与此类投资相关的可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产，因为其在可预见的未来很可能转回（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面临当前宏观经济环境导致的流动性问题或其他挑战，导致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。

鉴于全球贸易的变化，主体可能会更改其转让定价政策。主体采用《国际财务报告解释公告第 23 号——所得税处理的不确定性》（IFRIC 23）时，应考虑相关税务机关是否很可能接受由此产生的税务处理。如果认为税务机构不可能接受，主体应根据 IFRIC 23 的要求在确定相关所得税余额时反映不确定性的影响。应考虑对转让定价变动和相关不确定的所得税处理（如重大）进行相关披露。

### **OECD/G20** 关于税基侵蚀和利润转移的包容性框架（**BEPS**）

2021 年 12 月，经济合作与发展组织（OECD）发布了支柱二立法模板。全球反税基侵蚀规则（**GloBE**）适用于跨国企业集团的成员实体，且该跨国企业集团在测试财年前的连续四个财年中，至少有两个财年的最终母公司合并财务报表年度收入达到或超过 7.5 亿欧元。该立法模板旨在确保大型跨国企业在其经营的每一司法管辖区就取得的收入缴纳最低标准的税款。为实现这一目标，立法模板规定，若按司法管辖区确定的 **GloBE** 有效税率低于 15% 的最低税率，则需对该司法管辖区内产生的超额利润征收补足税。

德勤[全球支柱二立法追踪持续工具](#)更新各司法管辖区为实施支柱二而推进的立法进展。

2023 年 5 月修订后的 **IAS 12** 排除了确认与支柱二所得税相关的递延所得税资产和负债，以及披露其相关信息。然而，一旦支柱二法例正式生效，该准则要求主体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）。

立法模板自发布以来一直不断发展，OECD 预计还将进行进一步修订，而已采用该框架的司法管辖区也将据此对本地法例进行相应改动。**IAS 12:46** 规定，应按照报告期末已颁布或实质上已颁布的税率和税法来计量当期所得税负债或资产。然而，如果修订事宜在报告期末后公布或颁布，主体应考虑是否需要按照 **IAS 10:21** 的要求作出披露。

### 美国新税收法例 —《大而美法案》

2025 年 7 月 4 日，《根据众议院共同决议第 14 号法案第二章执行预算调节的法案》（统称《大而美法案》）正式签署，成为美国联邦法律。

该法案主要内容包括：

- 延长 2017 年《减税与就业法案》的多项条款，其中包括：将符合条件的经营性不动产全额费用化（即，“100% 加速折旧”）政策永久化、境内研发费用即时扣除、更宽松的经营性利息净额扣除方式；
- 将税基侵蚀与反滥用税（**BEAT**）的适用税率上调 0.5%，其幅度低于无国会干预时本应适用的上调幅度；
- 取消原拟于 2026 年应用的全球无形低税收入（**GILTI**）与境外来源无形收入（**FDII**）税制抵扣额下调方案。

此外，该法案还包含多项增税条款，包括逐步取消并限制部分清洁能源税收优惠政策，同时对 **GILTI** 与 **FDII** 税制进行多项通用性修订。这意味着，上述税制修订产生的总体影响将取决于特定主体的具体情况。

出于应用 **IAS 12** 之目的，此次修订应被视为实质上于 2025 年 7 月 4 日生效。对于在此日期之前结束的报告期间，所得税的确认和计量不受影响，但应考虑是否需要根据 **IAS 10**（如果为中期，则根据《国际会计准则第 34 号 — 中期财务报告》（**IAS 34**））披露非调整事项。

对于自 2025 年 7 月 4 日或以后日期的报告期间，该法案可能影响在美国开展经营的主体的当期和递延所得税余额。

#### 当期所得税

该法案多项条款将在未来纳税年度生效。然而，当这些条款影响当前年度利润的应付所得税，或追溯应用于以往纳税年度时，其影响将反映在财务业绩表所确认的当期所得税中。

应全面考虑该法案对当期所得税的影响，因其既可能导致税额减少（例如，可通过选择对 2021 年 12 月 31 日至 2025 年 1 月 1 日期间资本化的支付或发生的境内研发费用的未摊销余额进行一次性扣除，或对 2025 年 1 月 19 日后购买并投入使用的资产恢复适用 100% 加速折旧政策），也可能导致税额增加（例如，取消 2025 年 9

月 30 日后购买的符合条件的商用清洁能源汽车的税收抵免，或因法案实施导致主体需根据“公司替代性最低税”制度缴纳更高税款，从而加重整体税负）。

#### 递延所得税

对于预计在未来年度转回的暂时性差异相关的递延所得税资产和负债，其确认和计量应基于转回时预期适用的、实质上已颁布的税法。因此，即使该法案未更改 2025 年的当期应付所得税，其仍（针对自 2025 年 7 月 4 日或以后日期的期间）对下述各项构成影响：

- 暂时性差异金额（例如，因境内研发费用立即费用化或加速折旧政策恢复所产生）；
- 递延所得税余额的计量（例如，因 GILTI 税制修订所引发）；
- 递延所得税资产的确认（如果法案改变了对未来应税利润的预期）。

德勤美国发布的下列刊物可提供进一步信息：

- [《前瞻 — 美国新税收法例的会计考虑事项》](#)；
- [《洞察 — 美国新税法深度解读》](#)。

此外，德勤 [《IFRS 聚焦 — 国际财务报告准则下美国税收改革法例影响的会计处理》](#) 对 2017 年《减税与就业法案》提供了进一步背景说明。

#### 非公认会计原则（**GAAP**）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[国际证监会组织（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。相关评估通常须运用判断。

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、根据 **IFRS 15** 计量完成履约义务的进度所使用的完工成本的估计、根据 **IFRS 9** 进行的预期信用损

失的计算或对预测的合理可能变化的敏感性披露，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。

例如，如果新关税或现行关税的变动在报告日后才公布，主体应运用判断评估这些公告是否可在报告日合理预计。如是，主体应考虑用于执行减值分析的现金流量（包括对相关情景的概率加权，如相关）是否应进行更新以反映在报告日可合理预计的情况。如果主体确定新关税或现行关税的变动在报告日无法合理预计，则无需调整减值计算，而应披露公告的相关信息（如重大）。

#### 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，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，特别是在下一财年存在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（EPS）通常被视为衡量主体业绩的重要指标，因此往往被纳入某一期间的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<sup>3</sup>。**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）。

### 《国际财务报告准则第 17 号——保险合同》（IFRS 17）

IFRS 17 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 发布了题为《从“黑箱”到“明账”？——首次应用<国际财务报告准则第 17 号——保险合同>（IFRS 17）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与建议。

针对与持续应用 IFRS 17 相关的事宜，ESMA 指出，涉及会计政策、判断和估计的披露通常不具主体特定性，或是在少数情况下缺失披露。报告中也对此列举了相应示例。

ESMA 还发现，某些主体在财务报表以外（如，在管理层评论或风险报告中）列报了有关保险合同所产生风险的性质和程度的披露，包括在财务报表中进行交叉索引，而此方式并不符合 IFRS 17 的要求。IFRS 17 规定相关披露须包含在财务报表的附注中。

<sup>3</sup> 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。

## 管理层评论

2025 年 6 月，IASB 发布了修订后的管理层评论实务公告以对管理层评论及类似报告作出改进，包括全球范围内的进一步协调。修订后的实务公告并未规定哪些主体必须编制管理层评论、编制的频率、谁有权限发布管理层评论，或应对管理层评论实施外部鉴证的具体程度。修订后的实务公告旨在为监管机构修订或制定涉及管理层评论的国家规定和指引提供全球基准，并为主体编制满足投资者需求的信息提供综合资源。德勤 [《iGAAP 聚焦》](#) 提供了更多关于管理层评论实务公告的详情。

## 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，由于施行新关税或利率变化）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

国际财务报告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、厂房和设备，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。

### 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大不确定。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。

## 所得税会计处理

根据中期财务报告应采用与下一期年度财务报表相同的会计确认和计量原则的基本原则，中期所得税费用应采用适用于预期年度总收益的税率（即，适用于中期税前收益的预期平均年度实际所得税率）计提。

在可行的情况下，应针对每个税收管辖区确定单独的估计平均年度实际所得税率，并将其分别应用于每个税收管辖区的中期税前收益。当不同的所得税税率适用于不同收益类别时，也适用相同的原则。由于全球贸易变化带来的不确定性和宏观经济不确定性，主体在执行如此精度的中期所得税计算时可能会面临挑战。如果属于这种情况，允许主体使用跨税收管辖区或跨收益类别的加权平均税率，前提是其数值合理近似于使用更具体的税率。

根据 **IAS 34** 编制中期报告时，对预测现金流量的调整（如在非金融资产减值段落讨论的调整）也可能需要纳入主体对年度实际所得税税率（**AETR**）的估计中。此外，在商业环境不确定的情况下，这些现金流量估计很可能会更频繁地做出修正，因此当 **AETR** 发生变化时，在中期计提的所得税费用金额也可能需要在后续的中期期间做出调整。**AETR** 将以年初至今为基础重新估计。

应在每个中期期末应用 **IAS 12** 中支持确认递延所得税资产的标准，且仅在满足这些标准的情况下，本期可抵扣亏损产生的收益才能在估计平均年度有效所得税税率的计算中反映。

## 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国际财务报告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，则可采用通常仅对完整（年度）财务报表才有的披露要求对中期报告期间出现情况的影响提供相关信息。

## 附录

### 新的及经修订的国际财务报告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国际财务报告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12月15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国际财务报告会计准则的潜在影响。

下表列示了截至2025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2025年12月31日的是自2025年10月1日开始的年度报告期间。类似地，第2季度截至2025年12月31日的是自2025年7月1日开始的年度报告期间，第3季度截至2025年12月31日的是自2025年4月1日开始的年度报告期间，而第4季度截至2025年12月31日的是自2025年1月1日开始的年度报告期间。

更多信息请查阅 [IAS Plus 网站](#)。

公告	生效日期	适用于截至 <b>2025 年 12 月 31 日</b> 的			
		第 1 季度	第 2 季度	第 3 季度	第 4 季度
<a href="#">缺乏可兑换性（对 IAS 21 的修订）</a>	2025 年 1 月 1 日	强制采用	强制采用	强制采用	强制采用
<a href="#">有关金融工具分类和计量的修订（对 IFRS 9 和 IFRS 7 的修订）</a>	2026 年 1 月 1 日	可选	可选	可选	可选
<a href="#">对国际财务报告会计准则的年度改进——第 11 卷</a>	2026 年 1 月 1 日	可选	可选	可选	可选
<a href="#">涉及依赖自然能源生产电力的合同（对 IFRS 9 和 IFRS 7 的修订）</a>	2026 年 1 月 1 日	可选	可选	可选	可选
<a href="#">《国际财务报告准则第 18 号——财务报表列报和披露》</a>	2027 年 1 月 1 日	可选	可选	可选	可选
<a href="#">《国际财务报告准则第 19 号——非公共受托责任的子公司：披露》（2025 年 8 月修订）</a>	2027 年 1 月 1 日	可选	可选	可选	可选
<a href="#">折算为恶性通货膨胀经济中的列报货币（对 IAS 21 的修订）</a>	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国际财务报告准则本身，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，应考虑国际财务报告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：

<u>2025 年 6 月《IFRIC 最新资讯》</u>	《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）— 评估恶性通货膨胀经济的迹象
<u>2025 年 3 月《IFRIC 最新资讯》</u>	针对其他主体义务签发的担保 《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》（IFRS 15）— 学费收入的确认 《国际会计准则第 38 号——无形资产》（IAS 38）— 气候相关支出所产生无形资产的确认

本刊物过去 **12** 个月所作的主要变更

日期	章节	变更
2025 年 12 月	财务报表中的气候相关风险	新增关于《财务报表中的不确定性披露》示例的概述
2025 年 12 月	国际财务报告可持续披露准则	新增关于《对温室气体排放披露的修订（对 IFRS S2 的修订）》的概述
2025 年 12 月	欧盟企业可持续报告指令（CSRD）及欧洲可持续报告准则（ESRS）	更新综合方案的相关进展，并添加有关综合方案的更新后《iGAAP 聚焦》及修订后 ESRS 初稿的《iGAAP 聚焦》的链接
2025 年 12 月	部分新会计要求	新增关于《折算为恶性通货膨胀经济中的列报货币（对 IAS 21 的修订）》的概述
2025 年 12 月	可持续报告进展 — 美国	更新根据 SB-253 和 SB-261 进行的报告进展
2025 年 12 月	所得税（包括递延所得税资产的确认和转让定价）	更新关于支柱二所得税的考虑事项
2025 年 12 月	新的及经修订的国际财务报告会计准则和解释	更新清单
2025 年 10 月	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 不确定性时期的披露（新）</li> <li>• 非金融资产减值</li> <li>• 《国际财务报告准则第 15 号 —— 客户合同收入》（IFRS 15）</li> <li>• 重组准备（新）</li> <li>• 欧盟企业可持续报告指令（CSRD）及欧洲可持续报告准则（ESRS）</li> <li>• 其他报告考虑事项 — 分部报告（新）</li> </ul>	更新监管机构近期发布的刊物内容
2025 年 10 月	货币与恶性通货膨胀	更新恶性通货膨胀经济体清单
2025 年 10 月	可持续报告进展 — 温室气体核算体系	新增关于对“范围 2 指引”建议更新发起公众意见征询的讨论
2025 年 9 月	持续经营	添加关于更新后 IASB 持续经营评估教育材料的《iGAAP 聚焦》的链接
2025 年 9 月	部分新会计要求	新增关于对 IFRS 19 的修订的讨论
2025 年 8 月	所得税（包括递延所得税资产的确认和转让定价）	新增关于美国新税收法例（《大而美法案》）的考虑事项
2025 年 8 月	国际财务报告可持续披露准则	更新关于 ISSB 征求意见稿的概述

2025 年 8 月	近期国际财务报告准则解释委员会议程决定	更新清单
2025 年 7 月	报告日后事项 所得税（包括递延所得税资产的确认和转让定价） 金融风险披露 — 利息、外汇和通胀风险	新增关于报告日后公布的新关税或现行关税的变动的影响的讨论 新增关于主体转让定价政策变更的讨论 新增对外汇风险的参考
2025 年 7 月	其他报告考虑事项	新增管理层评论
2025 年 4 月	• 全球贸易 • 非金融资产减值 • 金融风险披露 • 公允价值计量和披露 • 《国际财务报告准则第 15 号——客户合同收入》（IFRS 15） • 亏损性合同准备 • 中期财务报告 — 所得税会计处理	更新关于全球贸易变动（包括关税变动）的影响
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	欧盟企业可持续报告指令（CSRD）和欧洲可持续报告准则（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力的合同（对 IFRS 9 和 IFRS 7 的修订）》的概述

德勤会计研究工具(DART)是汇集可持续和财务报告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](mailto:ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk)

## 国际财务报告准则卓越中心

美洲		
阿根廷	Fernando Lattuca	<a href="mailto:arifrscoe@deloitte.com">arifrscoe@deloitte.com</a>
加拿大	Karen Higgins	<a href="mailto:ifrsca@deloitte.ca">ifrsca@deloitte.ca</a>
墨西哥	Kevin Nishimura	<a href="mailto:mx_ifrs_coe@deloittemx.com">mx_ifrs_coe@deloittemx.com</a>
美国	Magnus Orrell Ignacio Perez	<a href="mailto:lasplus-us@deloitte.com">lasplus-us@deloitte.com</a>
亚太地区	Shinya Iwasaki	<a href="mailto:ifrs-ap@deloitte.com">ifrs-ap@deloitte.com</a>
澳大利亚	Anna Crawford	<a href="mailto:ifrs@deloitte.com.au">ifrs@deloitte.com.au</a>
中国	Mateusz Lasik	<a href="mailto:ifrs@deloitte.com.cn">ifrs@deloitte.com.cn</a>
日本	Kenichi Yoshimura	<a href="mailto:ifrs@tohmatsu.co.jp">ifrs@tohmatsu.co.jp</a>
新加坡	Lin Leng Soh	<a href="mailto:ifrs-sg@deloitte.com">ifrs-sg@deloitte.com</a>
欧洲—非洲		
比利时	Thomas Carlier	<a href="mailto:ifrs-belgium@deloitte.com">ifrs-belgium@deloitte.com</a>
丹麦	Søren Nielsen	<a href="mailto:ifrs@deloitte.dk">ifrs@deloitte.dk</a>
法国	Irène Piquin Gable Aude Pinon	<a href="mailto:ifrs@deloitte.fr">ifrs@deloitte.fr</a>
德国	Jens Berger	<a href="mailto:ifrs@deloitte.de">ifrs@deloitte.de</a>
意大利	Massimiliano Semprini	<a href="mailto:ifrs-it@deloitte.it">ifrs-it@deloitte.it</a>
卢森堡	Jeremy Pages	<a href="mailto:ifrs@deloitte.lu">ifrs@deloitte.lu</a>
荷兰	Henri Venter	<a href="mailto:ifrs@deloitte.nl">ifrs@deloitte.nl</a>
南非	Nita Ranchod	<a href="mailto:ifrs@deloitte.co.za">ifrs@deloitte.co.za</a>
西班牙	José Luis Daroca	<a href="mailto:ifrs@deloitte.es">ifrs@deloitte.es</a>
瑞典	Fredrik Walmeus	<a href="mailto:seifrs@deloitte.se">seifrs@deloitte.se</a>
瑞士	Nadine Kusche	<a href="mailto:ifrsdesk@deloitte.ch">ifrsdesk@deloitte.ch</a>
英国	Linda Riedel	<a href="mailto:deloitteifrs@deloitte.co.uk">deloitteifrs@deloitte.co.uk</a>

# 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、税务、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 年启用，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](http://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。

© 2026 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。