

2014年11月征求意见稿

以股份为基础的支付交易的分类和计量

（关于《国际财务报告准则第2号——以股份为基础的支付》的修改建议）

（本译稿将“以股份为基础的支付”简称“股份支付”）

请于2015年3月25日前反馈

译注：在本次修改前，国际会计准则理事会（IASB）曾在2011年配合《国际财务报告准则第13号——公允价值计量》（IFRS 13）的发布，对《国际财务报告准则第2号——以股份为基础的支付》（IFRS 2）进行从属性修改。其中，增加了第6A段，内容为：“本准则使用的术语“公允价值”在某些方面与IFRS 13中公允价值的定义不同。因此，当主体采用IFRS 2时，应根据本准则进行公允价值计量，而不是IFRS 13。”因此，本准则中的“公允价值”与IFRS 13号中的概念不完全相同，详细请参见IFRS 2.BC4。

目录

	页码
引言	4
意见征询	5
关于《国际财务报告准则第2号——以股份为基础的支付》的修改建议	8
关于《国际财务报告准则第2号——以股份为基础的支付》应用指南的修改建议	11
理事会批准2014年11月发布的《以股份为基础的支付交易的分类和计量》（IFRS 2修改建议）的决定	14
《国际财务报告准则第2号——以股份为基础的支付》修改建议的结论基础	15

引言

国际会计准则理事会（以下简称理事会）发布了关于建议修改《国际财务报告准则第2号——以股份为基础支付》征求意见稿，以解决以下问题：

- （1）可行权条件对于以现金结算的股份支付的影响；
- （2）具有净额结算特征的股份支付交易的分类；以及
- （3）对于股份支付的条款和条件变更的会计处理，该变更使相关交易的分类从以现金结算改为以权益结算。

可行权条件对于以现金结算的股份支付计量的影响

IFRS 2 第 33 段要求，主体对以现金结算的股份支付产生的负债在初始确认以及结算前的每一个报告期末，以其公允价值进行计量，同时考虑授予的以现金结算的股份支付的条款和条件以及雇员截至计量日所提供的服务的程度。但是，IFRS2 并未规范可行权条件和非可行权条件对于以现金结算的股份支付交易产生的负债的公允价值计量的影响。

理事会建议明确：对于可行权条件和非可行权条件对以现金结算的股份支付计量的影响，其会计处理应遵循 IFRS2 第 19 段至 21A 段规定的以权益结算的股份支付的计量方法。

具有净额结算特征的股份支付交易的分类

按照税收法律或监管要求，主体可能有责任按股份支付导致雇员承担的纳税义务的金额，代扣税款并通常以现金方式将该项金额转交税务部门。为履行该义务，一些雇员股份支付安排的条款允许或要求主体，从应在股份支付行权（或可行权）时发放给雇员的权益工具总数量中，扣除与雇员纳税义务货币价值等值数量的权益工具，以满足法定代扣税义务。

本次 IFRS2 修订建议规定一项例外。理事会建议明确，如果主体为满足法定税务代扣义务而采用扣除特定比例的权益工具来对股份支付进行净额结算，且该股份支付如不包括净额结算特征本来就应分类为权益结算，那么该项交易仍应当整体分类为权益结算。

对股份支付的条款和条件变更的会计处理，该变更使相关交易的分类从以现金结算改为以权益结算

由于安排的条款和条件的变更，以现金结算的股份支付可能转换为以权益结算的股份支付。另外，在有些交易中，新的以权益结算的股份支付结算或替代了以现金结算的股份支付。IFRS2 未专门规范此类情况。

理事会建议修订 IFRS2:

(1) 股份支付交易应参考由于变更而授予的权益工具在变更日的公允价值来计量；

(2) 在变更日终止确认前期关于以现金结算的股份支付的负债，同时根据截至变更日所提供的服务的程度，确认以权益结算的股份支付；

(3) 将变更日负债账面价值与同日所确认的权益金额之间的差额计入当期损益。

意见征询

理事会就本次征求意见稿中的建议（尤其以下问题）征求意见。符合以下条件的反馈意见最有帮助：

- (1) 就所提出的问题反馈意见；
- (2) 指出相关具体段落；
- (3) 包含清晰的理由；并且
- (4) 如可能，包含建议理事会考虑的备选方案。

理事会未对本征求意见稿以外 IFRS 2 内容征询意见。

请在 2015 年 3 月 25 日前提交书面反馈意见。

问题

问题 1

理事会建议明确，对于可行权和非可行权条件对以现金结算的股份支付计量的影响，其会计处理应遵循 IFRS2 第 19 段至 21A 段规定的以权益结算的股份支付的计量方法。

您是否同意？请给出理由。

问题 2

理事会建议明确，如果主体为满足法定税务代扣义务而采用扣除特定比例权益工具来对股份支付安排进行净额计算，那么该项交易应当整体分类为权益结算。此例外的前提是，如果该股份支付不包括净额结算特征，本来就应分类为权益结算。

您是否同意？请给出理由。

问题 3

理事会建议明确，对于股份支付的条款和条件变更的会计处理，该变更使相关交易从以现金结算改为以权益结算。理事会建议，对于此类交易应以如方式进行处理：

(1) 股份支付交易应参考由于变更而授予的权益工具在变更日的公允价值来计量；

(2) 在变更日终止确认前期关于以现金结算的股份支付的负债，同时根据截至变更日所提供的服务的程度，确认以权益结算的股份支付；并且

(3) 将变更日负债账面价值与同日所确认的权益金额之间的差额计入当期损益。

您是否同意？请给出理由。

问题 4

理事会建议对于这些修改采用未来适用法，但也建议允许主体对上述修改追溯调整，前提是不利用后见之明即可获得追溯调整所必需的信息。

您是否同意？请给出理由。

问题 5

您对于这些建议是否还有其他意见？

反馈途径

可通过以下任一途径提交反馈意见。

**电子方式
(推荐)** 访问我们网站 (go.ifrs.org/comment) 中的相关页面 “Comment on a proposal page”

电子邮件 可将反馈发送至邮箱: commentletters@ifrs.org

邮递 IFRS Foundation
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

除非有保密要求，所有的反馈意见将会进入公开记录并公布于我们的网站。除非有合理的理由，如商业机密，否则我们一般并不能保证此类保密要求。请登录我们的网站查看更多这方面的细则并了解我们如何使用您的私人信息。

关于《国际财务报告准则第2号——以股份为基础支付》的修改建议

第30段和33段进行了修改，增加了第33A段至33D段以及63D段。此外，新增了第33段和33D段前的标题。划线部分为新增文本。第32段无修改，为便于阅读一并提供。

以现金结算的股份支付交易

30 对于以现金结算的股份支付交易，主体对于所取得的商品或服务以及所产生的负债应按照负债的公允价值计量(适用第32段至33C段规定)。在负债结算以前，主体应于每一个报告期末以及结算日，对负债的公允价值进行重新计量，公允价值的任何变动应确认为当期损益。

...

32 随着雇员服务的提供，主体应确认所取得的服务以及为支付所取得的服务相应产生的负债。例如，一些股份增值权立即可行权，因此不要要求雇员完成特定期限的服务就有权获取现金。在不存在相反证据的情况下，主体应当假定已取得用于交换股份增值权的雇员所提供的服务。所以，主体应当立即确认所取得的服务以及由此应付的负债。如果股份增值权只有在雇员完成了特定期限的服务后才能可行权，主体应当在该期间内，随着雇员服务的提供，相应确认所取得的服务及为支付所取得服务而产生的负债。

可行权条件对于以现金结算的股份支付交易计量的影响

33 负债应当按照采用期权定价模型计算的初始确认和结算前每个报告日的股份增值权的公允价值计量，同时考虑所授予的股份增值权的条款和条件以及雇员截至计量日已提供的服务的程度。在估计以现金结算的股份支付在计量日的公允价值时，不应考虑除市场条件以外的可行权条件。相反，可行权条件应通过调整交易金额计量中激励的数量加以考虑，最终作为授予激励的对价所取得的商品或服务的确认金额应以最终可行权或结算的激励的数量为基础。

33A 为应用第 33 段的要求，主体应当确认等待期内取得的商品或服务的金额。该金额应基于对预期可行权的激励的数量最佳估计。如果后续的信息表明预期可行权的激励的数量与前期估计不同，如有必要，应对估计进行修正。在可行权日，主体应对该估计进行修正，使其等于最终可行权的激励的数量。

33B 在估计所授予的以现金结算的股份支付的公允价值以及重新计量激励在每个报告期末和结算日的公允价值时，应当考虑市场条件以及非可行权条件，例如可行权（或达到可行使状态）取决于目标股价。

33C 由于应用第 30 段至 33B 段，作为以现金结算的股份支付的对价所取得的商品和服务，其最终确认的累计金额应当等于所支付的现金。

具有净额结算特征的股份支付交易的分类

33D 按照税收法律或监管要求，主体可能有责任按股份支付导致雇员承担的纳税义务的金额，代扣税款并通常以现金方式将该项金额转交税务部门。为履行该义务，一些雇员股份支付安排的条款允许或要求主体，从应在股份支付行权（或可行权）时发放给雇员的权益工具总数量中，扣除与雇员纳税义务货币价值等值数量的权益工具，以满足法定代扣税义务。在这种情况下，假如净额结算特征不存在，整个股份支付交易原本应当被分类为以权益结算的股份支付，那么该股份支付的会计处理应当遵循第 10 段至 29 段对以权益计算的股份支付的规定。

.....

生效日期

.....

63D [草稿]《以股份为基础的股份支付交易的分类和计量》（对 IFRS2 的修改），于[征求意见结束后插入日期]发布，修订了第 30 段和 33 段，增加了第 33A 段至 33D 段、第 B41A 段至 B41B 段以及相应的标题。主体应自[征求意见结束后插入日期]或以后日期开始的年度期间对本修改采用未来适用法。但是，当不借助后见之明即可获得追溯调整所必需的信息时，主体可根据《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差

错》对本修改进行追溯调整。允许提前采用。如果主体将本修改应用于以前期间，应披露这一事实。

在附录 B 中，新增加第 B41A 段至 B41B 段以及相应标题。划线部分为新增文本。

对于股份支付的条款和条件变更的会计处理，该变更使相关交易从以现金结算改为以权益结算

B41A 如果以现金结算的股份支付交易条款和条件的变更使其成为以权益结算的股份支付交易，那么该交易应自变更日起按照以权益结算的股份支付交易进行会计处理。该以权益结算的股份支付交易按照所授予的权益工具在变更日的公允价值进行计量。该以权益结算的股份支付交易中，已取得的商品和服务应确认为权益的增加。终止确认以现金结算的股份支付交易产生的负债，终止确认的负债金额与所确认的权益金额之间的差额应计入当期损益。

B41B 以现金结算的股份支付可能被取消或结算（不含因不满足可行权条件而灭失所导致的取消授予）。如果主体在权益工具授予日，将这些授予的权益工具确定为取消以现金结算的股份支付的替代，主体应按照第 B41A 段对所授予的替代权益工具进行会计处理。

关于修改《国际财务报告准则第 2 号——以股份为基础支付》应用指南的建议

修改第 IG19 段，新增了应用指南举例 12A。删除线部分为删除文本，下划线部分为新增文本。

以现金结算的股份支付交易

...

IG19 例如，主体可能将股份增值权作为雇员薪酬组合的一部分，雇员有权取得某一未来现金支付（而不是权益工具），该现金支付基于主体股份的价格在一段特定期间内高于某一特定水平的增长。如果直到雇员完成了规定期间的服务股份增值权才可行权，在此期间随着雇员服务的提供，主体应确认取得的服务以及为支付所取得的服务相应产生的负债。负债在初始确认以及结算前的每一个报告期末，应按照股份增值权的公允价值计量，按照 IFRS2 第 33 段至 33C 段规定，采用期权定价模型计算，以雇员截至当期提供的服务为限。公允价值的变动应当确认为损益。因此，如果对所取得的服务确认的金额包含在主体财务状况表中确认的资产的账面金额中（如存货），资产的账面金额不因重新计量负债的影响而调整。例 12 说明了当以现金结算的股份支付交易需要满足服务完成的条件时的相关规定。例 12A 解释了当以现金结算的股份支付交易需满足非市场业绩条件的实现时的相关规定。

IG 例 12

...

IG 例 12A

背景

主体对 500 名雇员每人授予了 100 份现金股份增值权（以下简称 SARs），附有雇员未来三年受雇于主体以及主体在第三年末达到（CU10 亿销售收入）销售收入目标的条件。

为简单起见，假设没有雇员预期会离开以及没有雇员的薪酬会被资本化为资

产的成本。

第一年，主体估计有 40% 的可能性在第三年末实现收入目标。第二年，主体估计有 70% 的可能性在第三年末实现收入目标。在第三年末，主体实现了收入目标以及 150 名雇员行使了 SARs，另外 150 名雇员在第四年末行使了 SARs，余下的 200 名雇员在第五年末行使了 SARs。

在直至以现金结算的股份支付被结算前的每个报告期末，主体采用期权定价模型估计 SARs 的公允价值，不考虑收入目标的业绩条件。在第三年末，雇员持有的所有 SARs 可行权。在第 3-5 年末行权日 SARs 的内在价值（等于支出的现金）在下列表格中列示：

年度	每份 SAR 公允价值	每份 SAR 内在价值		
1	CU14.40	=		
2	CU15.50	=		
3	CU18.20	CU15.00		
4	CU21.40	CU20.00		
5	=	CU25.00		
应用规定	预期满足服务条件的雇员数	利润目标能否实现的最佳估计		
第一年	500	否		
第二年	500	是		
第三年	500	是		
年度	计算	费用	负债	
1	非可行权；不确认费用	=	=	=
2	可能可行权；500 名雇员*			
	100SARs*CU15.50*	=	516,667	516,667
3	可能可行权；(500-150)名 雇员*100SARs*CU18.20			
	-CU516,667	120,333	=	637,000
	+150 名雇员*100SARs*			
	CU15.00	225,000	=	=
	合计	=	345,333	=

<u>4</u>	<u>(350-150) 名雇员*100SARs*</u>			
	<u>CU21.40-CU637,000</u>	<u>(209,000)</u>	=	<u>428,000</u>
	<u>+150 名雇员*100SARs*</u>			
	<u>CU20300</u>	<u>300,000</u>	=	=
	<u>合计</u>	=	<u>91,000</u>	=
<u>5</u>	<u>CU0-CU428,000</u>	<u>(428,000)</u>	=	=
	<u>+200 名雇员*100SARs*</u>			
	<u>CU25.00</u>	<u>500,000</u>	=	=
	<u>合计</u>	=	<u>72,000</u>	=
	<u>合计</u>	=	<u>1,025,000</u>	=

理事会批准 2014 年 11 月发布的《以股份为基础的支付交易的分类和计量》（IFRS2 修改建议）的决定

理事会 14 位理事同意批准发布《以股份为基础的支付交易的分类和计量》征求意见稿：

Hans Hoogervorst

主席

Ian Mackintosh

副主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Amaro Luiz De Oliveira Gomes

Martin Edelmann

Patrick Finnegan

Gary Kabureck

Suzanne Lloyd

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang

《国际财务报告准则第 2 号——以股份为基础支付》修改建议的结论基础

本结论基础与征求意见稿一并发布，但不构成其组成部分。

可行权条件对于以现金结算的股份支付计量的影响

- BC1 理事会收到一份关于包含业绩条件的以现金结算的股份支付会计处理的申请。
- BC2 理事会指出 IFRS 2 要求在计量股份支付时使用公允价值为原则。理事会注意到 IFRS 2 的第 19 段至 21A 段为包含可行权条件和非可行权条件的以权益结算的股份支付计量提供了指南。理事还注意到 IFRS 2 第 33 段要求主体对以现金结算的股份支付产生的负债在初始确认以及结算前的每一个报告期末，以其公允价值进行计量。主体应采用期权定价模型，同时考虑授予的以现金结算的股份支付的条款和条件以及雇员截止计量日所提供的服务的程度。
- BC3 但是，IFRS 2 并未规范可行权条件和非可行权条件对于以现金结算的股份支付交易产生的负债的公允价值计量的影响，并且准则没有明确阐述是否：
- (1) 遵循包含可行权条件的以权益结算的股份支付计量的指南，在计量以现金结算的负债时只应考虑市场条件和非可行权条件；或者：
 - (2) 在计量该公允价值时考虑所有条件，包括服务和非市场业绩条件。
- BC4 IFRS 2 第 6A 段的指南要求主体遵循 IFRS 2 中关于“公允价值”的概念，理事会注意到该指南要求对以现金结算和以权益结算的激励采用相同的公允价值概念。所以，在遵循以权益结算的股份支付会计处理的基础上，理事会建议增加关于可行权条件和非可行权条件对以现金结算的股份支付计量影响的指南。理事会进一步注意到在计量以现金结算的股份支付产生的负债的公允价值时，遵循以权益结算的股份支付的计量方法，在实务中更容易运用。理事会也提到 IFRS 2 结论基础中的部分解释公告解释了对于不同条件对以权益结算的激励的影响，

其会计处理不一致的原因。在这方面，以上参考的是 IFRS 2 第 BC184 段，并注意到适用相同的考虑因素。

BC5 理事会建议修订 IFRS 2 第 30 段和 33 段，增加了第 33A 至 33C 段以说明可行权条件和/或非可行权条件对负债计量的影响。理事会建议在估计以现金结算的股份支付在计量日的公允价值时，不应考虑除市场条件以外的可行权条件。相反，可行权条件应通过调整预期可行权的激励的数量加以考虑。

BC6 理事会进一步注意到未满足所有可行权条件会导致负债重新计量为零并计入损益，因此，由于没有满足所有给予条件，以现金结算的负债所确认的累计费用应全部转回。

BC7 理事会也建议修订 IFRS 2 第 IG19 段，在 IFRS 2 的应用指南中增加 IG 例 12A，以说明业绩条件对以现金结算的股份支付计量的影响。

具有净额结算特征的股份支付交易的分类

BC8 一些国家和地区的税收法律或监管要求，主体有责任按股份支付导致雇员承担的纳税义务的金额代扣税款，并通常以现金方式将该项金额转交税务部门。代扣税款方案在每个股份支付安排下都有区别。但是它们的一个共同特征是净额结算，即允许或规定主体从应在股份支付行权（或可行权）时发放给雇员的权益工具总数量中，扣除与雇员纳税义务货币价值等值数量的权益工具，以满足法定代扣税义务。

BC9 国际财务报告准则解释委员会（简称解释委员会）收到一份申请，是关于带有上述净额结算条款的以权益结算的股份支付交易的分类问题。该申请提出，如果在没有净额结算特征的情况下，整个股份支付本来就分类为以权益结算，那么主体所代扣的部分应该被分类为以权益结算还是以现金结算。

BC10 对于该问题存在不同的观点：

(1) 观点 1—股份支付的每个组成部分的会计处理应该与其对应的结算方式相一致。对于主体代扣的以现金结算的负债，应根据其结算方式对该部分单独计量，并且分类为以现金结算的股份支付交易。主体对

以发行权益工具结算的股份支付部分，按以权益结算的以股份为基础
的支付核算；

(b) 观点 2—整个股份支付交易应该被分类为以权益结算，因为净额结
算应该被视为发行给雇员的权益工具的回购部分。(IFRS 2 的 29 段)。

BC11 观点 1 基于一个观点，即主体在取得雇员服务过程中发生股份支付交
易，并用现金履行部分结算义务；该现金被转交给税务部门以结算雇
员的纳税义务。IFRS 2 第 34 段要求，如果主体用现金或其他资产结算
由此产生的负债，则该股份支付交易或部分交易应该被分类为以现金
结算。因此，主体代扣部分应该根据结算方式，按以现金结算的股份
支付交易进行会计处理。

BC12 观点 2 基于一个假设，即由于纳税义务是雇员的义务，主体是作为代
理人向税务部门转交现金。该股份支付被视为完全以权益工具结算，
但附有一个分离但是同时发生的对部分权益工具的回购。然后主体代
表雇员向税务部门转交回购权益工具的现金以结算雇员的纳税义务。

BC13 关于观点 1，解释委员会担心要求主体对代扣部分采用不同的分类（即
该部分的分类与其余部分的分类不相同）可能会导致主体在采用 IFRS
2 时有过度的负担。在讨论该观点时，解释委员会认为观点 1 会在操作
上带来重大挑战，因为它要求主体估计税法的变化，包括影响企业应
代扣和转交金额的税率变化。若估计有变化，主体需要重新划分该部
分股份支付是以现金结算还是以权益结算。

BC14 但是，理事会提出，依据 IFRS 2 第 34 段的规定，根据以股份为基础的
支付以现金结算的程度，其他情况可能导致这类交易将会被划分为以
现金结算的以股份为基础的股份支付交易。例如，当有明确的意图购买或
者以前发生过回购以股份为基础的股份支付交易所授予的权益工具时，那
么该交易应被分类为以现金结算。

BC15 为了减少操作上可辨认的复杂性，理事会建议在 IFRS 2 的要求中以例
外的形式添加指南。理事会建议该指南应该被限制在主体使用净额结
算方法以履行股份支付引起的法定代扣税义务的情况下。

BC16 理事会建议的指南指出如果主体为了履行法定税务代扣义务而采用扣除特定比例的权益工具来对股份支付进行净额结算（通过预扣权益工具的特定部分以完成以股份为基础的股份支付交易引起的法定所得税预扣义务），且该股份支付如不包括净额结算特征本来就应该分类为权益结算，那么该项交易仍应当整体分类为权益结算。理事会发现该方法与美国通用会计准则（US GAAP）所采用的方法相似，达到了国际会计准则与美国会计准则的进一步趋同。

对股份支付的条款和条件变更的会计处理，该变更使相关交易的分类从以现金结算改为以权益结算

BC17 理事会被要求提供关于股份支付的条款和条件变更的会计处理的指南，该变更使得相关交易的分类从以现金结算改为以权益结算。理事会被告知存在以下情形，即一项以现金结算的股份支付被一项新的以权益结算的股份支付结算和替代，并且替代激励在替代日的公允价值比原激励高。由于 IFRS 2 没有为该情况提供详细指南，因此在实务中存在不同的处理方法。

BC18 理事会决定对于所分析的类似的实际案例的会计处理不应该采用 IFRS 2 第 27 段和第 B24 段至 B44 段的以权益结算的股份支付的变更原则。这是因为理事会发现 IFRS 2 第 27 段的规定，对于以权益结算的以股份为基础的股份支付的条款和条件的变更，主体应该确认以股份为基础的支付的最小价值，这与 IFRS 2 第 30 段的规定不符。IFRS 2 第 30 段规定，对于以现金结算的股份支付，在负债结算前的每个报告期末按照负债的公允价值重新计量。

BC19 理事会注意到在 BC17 段所描述的案例中，原本的以现金结算的股份支付被承诺以发行权益工具来结算和替代。在这方面，理事会指出在最初的授予日主体和对手方形成共识，即主体会为对手方提供的服务支付现金。但是，在变更日主体和对手方会形成新的共识，即主体会向对手方发行权益工具。

- BC20 因此，理事会决定该以权益结算的股份支付交易中，以取得的商品和服务应确认为权益的增加，并且该股份支付交易应参考授予的权益工具在变更日的公允价值计量。
- BC21 进一步，理事会指出最初以现金结算的股份支付产生的负债被以权益结算的以股份为基础的支付的授予所结算。因此，应该在变更日终止确认该负债，因为主体不再有义务将现金或其他资产交付给对手方，同时根据截至变更日所提供的服务的程度，确认以权益结算的股份支付。理事会指出以现金结算的股份支付产生的负债最终以结算日支付的金额重新计量（参照 IFRS 2 BC249 段）。相应地，原本以现金结算的股份支付的负债应该按照结算金额重新计量，该金额为权益的增加额。根据 IFRS 2 第 30 段，在结算前负债金额的任何变动都应该在损益中确认。所以，理事会决定，将变更日负债公允价值与权益工具在结算中承诺的公允价值之间的差额计入当期损益。

生效日期和过渡性条款

- BC22 理事会建议对征求意见稿中关于可行权条件对于以现金结算的股份支付计量的影响的修订采用未来适用法，包括新发行和发行在外的激励，因为该修订只会改变每个报告日所确认费用的期间和金额，而不改变累计确认的费用。这是因为最终在结算日该金额会按照支付现金的金额重新计量。
- BC23 理事会也建议对本征求意见稿的另外两项修订（“具有净额结算特征的股份支付交易的分类”和“对股份支付的条款和条件变更的会计处理，该变更使得相关交易的分类从以现金结算改为以权益结算”）采用未来适用法。虽然这两项修订也可采用追溯调整法，但是主体最好对该征求意见稿里的所有修订采用相同的过渡方法，这样也可以为使用者提供更好的信息。理事会也建议，当不借助后见之名即可获得追溯调整所必须得信息时，允许主体对所有的修订内容采用追溯调整法。