

IASB 发布《实务公告——重要性在财务报表中的应用》征求意见稿 – 致同研究之 IFRS 系列（二十五）

简介

2015 年 10 月 28 日，国际会计准则理事会（IASB）发布了《实务公告——重要性在财务报表中的应用》（以下简称“实务公告”）征求意见稿，旨在解释和举例说明重要性的概念，协助财务报表编制者运用重要性的概念，该指南并没有改变企业披露重要信息的义务，也没有改变或影响现行国际财务报告准则中的重要性概念。截至 2016 年 4 月 6 日，IASB 共收到 96 份反馈意见函，IASB 计划在 3 个月之内决定此项目的方向。

一、项目背景

（一）在财务报表中应用重要性概念的意义

通用财务报表的目标是提供有助于现有和潜在投资者、贷款人和其他债权人进行是否向企业提供资源决策的报告主体财务信息。为了符合通用财务报表目标，重要性概念作为一个过滤器，有助于管理层决定财务报表中应包括哪些信息、不包括哪些信息或者哪些信息需要进行汇总。重要性概念也有助于管理层排除不重要的信息，清晰有效地列报重要信息，决定财务报表中的信息应如何表述以确保财务报表清晰易懂。

根据《财务报告概念框架》，如果省略或者错误表述特定报告主体的财务信息可能影响投资者进行决策，那么该信息具有重要性。换句话说，重要性是与特定企业相关的，取决于特定企业财务报表中所涉及事项的性质或程度或者两者兼有。

（二）IASB 发布实务公告的原因

IASB 在 2013 年 1 月的财务报表披露论坛、相关的调查和其他信息来源中了解到，对重要性概念的不恰当应用产生了财务报表中大量不相关的信息，而找不到足够相关的信息。不恰当地应用重要性概念的例子包括：将披露要求作为披露的检查表；在财务报表中直接使用国际财务报告准则中的语言来描述会计政策，或者从财务报表示例中直接

复制附注的披露，没有针对特定企业的信息，也就是说样板化信息严重。IASB 决定开展重要性项目研究。

《实务公告——重要性在财务报表中的应用》征求意见稿的目标是提供指引，协助管理层在通用目的财务报表中应用重要性的概念。该实务公告的目标是作为一个工具，帮助管理层判断什么信息具有重要性而应当列入财务报表中，也有助于管理层与审计师和监管机构讨论这些职业判断。

实务公告不是准则，是非强制执行的指引，采用国际财务报告准则的企业并不需要遵循实务公告，除非当地的监管机构要求采用。允许或要求采用国际财务报告准则的国家或地区可以选择是否正式采用实务公告。

IASB 建议将该指引作为非强制采用的实务公告，而不是强制采用的准则的原因是：强制性的指引可能会与一些国家的法律框架相冲突；非强制性指引使得 IASB 能够更广泛地讨论并给出良好应用的例子；实务公告的制定需要遵循 IASB 全部应循程序，包括在最终定稿前的公开征求意见。

（三）该实务公告是披露主动性项目的一部分

披露主动性项目是指提高财务报表披露效率的项目组合。现行框架中的重要性概念是在 2014 年修订的《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》中提出的。该概念规定即使准则包括了特定的披露要求或者描述了最低需求，如果信息不重要，企业也可以不披露。重要性概念在披露主动性项目中被分为两个部分，一个是实务公告，另一个是即将发布的披露原则的讨论稿，其中将包括重要性的定义和关键特征。

二、实务公告征求意见稿的主要内容

《实务公告——重要性在财务报表中的应用》征求意见稿包括了三个主要问题：重要性的特征；在进行财务报表列报和披露信息决策时如何应用重要性的概念；如何评估是否遗漏或者错报信息对于财务报表来说具有重要性。

（一）重要性的特征

实务公告征求意见稿中讨论了重要性的特征，包括：

（1）重要性概念在国际财务报告准则中应用的普遍性

重要性概念在财务报表编制过程中是非常普遍的概念。如果对整套财务报表影响重大，那么必须应用国际财务报告准则中的规定。类似地，如果对整套财务报告影响不重大，那么可以不应用国际财务报告准则中的规定。

（2）管理层应用职业判断的重要性

在评估财务信息是否对财务报表具有重要性时，管理层需要应用职业判断以决定是否合理预期的信息会影响财务报表主要使用者根据报表进行决策。在进行职业判断时，管理层应当考虑企业特定情况和财务报表使用者如何使用财务信息。企业的特定情况随着时间发生变化，因此重要性需要在每个报告期间重新评估，评估应当包括本期信息与前期可比信息的比较，以评估本期企业经营活动或者环境发生的变化。

（3）财务报表主要使用者根据财务报表进行哪些决策

概念框架定义了通用目的财务报表的主要使用者是现有和潜在的投资者、借款人和其他债权人。其他相关方，例如监管机构等并不是财务报表的主要使用者。管理层应当考虑主要使用者的特征，包括他们最大的利益需求和决策类型。

财务报表主要使用者的特征包括：财务报表的编制应当假设使用者具备合理商业和经济活动的知识，但是并不假设他们都是财务报告专家。而且，管理层应当关注典型的和理性的使用者，而不是单一的、非典型的和不理性的使用者。

企业可能有很多类型的财务报表主要使用者，例如，企业的投资者可能包括持有不同类型股份的个别投资者、机构投资者、债券投资者和员工持股以及其他类型的投资者。广泛的投资者类型可能导致信息需求的范围广泛，有些使用者会产生不同信息需求和预期。有些信息可能对有些使用者有用，但是对其他使用者无用。如果企业有很多类型的财务报表主要使用者，财务报表应当列报和披露符合大多数类型投资者的共同信息需求。管理层不需要预期满足所有财务报表主要使用者的所有需求，例如，一个投资者可能因为自身与企业同一地区经营，对企业在该地区的支出详情特别关心，但是这样的详细信息其他使用者并不需要。

概念框架中指出，通用财务报表的目标是提供决策有用信息，决策涉及购买、销售或者持有权益和债务工具、提供或者清偿贷款和其他形式的负债。这些决策取决于其预期从投资中取得的回报，例如股利、本金和利息支付或者市场价格上涨。财务报表主要使用者需要有助于其评估企业未来净现金流量的信息。

在制定准则的过程中，已经考虑了提供信息的收益与成本平衡，管理层在评估重要性的时候，准则中列报和披露的要求应当作为评估基础，但是，仅机械化地应用准则中的要求并没有体现企业特定情况，也没有考虑是否企业的财务报表主要使用者有特定需求以及提供的信息是否满足或超过企业财务报表主要使用者的需求。

（4）在应用重要性概念时需要进行定量和定性的评价

项目的价值或者账面价值等定量信息并不是考虑项目重要性的唯一因素。评估一个项目是否有重要性还取决于定性的考虑，包括企业的特定因素。因此，企业将完全定量或者界定一个统一的定量值作为重要性的标准都是不恰当的。

虽然定量值不是决定性的，但是仍然是应用重要性概念的有用工具。定量值可能是初步评估是否具有重要性的基础，但是，重要性的判断还需要考虑项目性质和企业情况。

例如，在决定是否应当披露特定会计政策时，管理层考虑是否该披露有助于理解财务报表。如果不披露或者不恰当披露该会计政策，财务报表主要使用者不能充分理解财务报表而进行决策，那么会计政策的描述就是重要的。

再如，考虑不确定性和或有事项的重要性时，涉及的金额通常不知道或者可能结果的范围较大。因此，管理层需要考虑项目的性质、可能的财务影响和现金流量的时间分布。

对于某些问题，重要性考虑将会更加敏感，因为这些问题与财务报表主要使用者使用的关键统计数据相关，或者将与管理层交流等。

(5) 有必要从单独和整体两方面来评估是否信息具有重要性

单独判断某项目是不重要的，但当与其他信息一起考虑时可能是重要的。

(二) 在进行财务报表列报和披露信息决策时应用重要性的概念

该实务公告的指引包括：

(1) 财务报表的目标以及与重要性决策的相关性

财务报表的主要目标是提供企业的财务状况、财务业绩和现金流量信息，有助于广大投资者进行经济决策。信息是否具有重要性的判断应当在该目标下进行，并且从整套财务报表层面来考虑。管理层不仅应当在判断财务报表中包括或不包括信息时考虑重要性，而且在确定信息如何在财务报表中列报或披露时也应当考虑重要性。

(2) 如何处理不重要信息

国际财务报告准则并没有禁止企业披露不重要信息。但是，在财务报表中提供不重要信息可能模糊了重要信息，导致财务报表缺少可理解性。披露不重要信息增加了财务报表的长度，使用者需要花费更多的时间和资源去搜寻重要信息。

(3) 何时汇总或者分解信息

如果财务报表的行项目单独评估是不重要的，那么不需要进一步分解，也可以与其他相关或类似的项目汇总。但是，财务报表中不重要的项目可能需要在附注中单独列报。例如，管理层可能决定将所有以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产在财务报表中合并为一个行项目，但是，管理层还应当考虑是否在附注中单独列报不同类型的金融资产具有重要性，因为不同的金融资产具有不同的特征和风险。

合并汇总信息意味着每一部分的信息变得缺少细节。因此，无论是判断财务报表还是附注的重要性，管理层评估中都要考虑是否合并汇总中损失的信息是重要的。例如，一个企业有 500 项类似资产的租赁，为了披露的目的合并这 500 项资产不会导致重要信息的损失，但是，如果这 500 项资产之间存在重大的不同特征，那么单独披露信息就是重要的。

(4) 根据情况进行重要性判断

包括财务报表本身的重要性、财务报表附注的重要性、财务报表作为一个整体的重要性、中期报告的重要性。

（三）遗漏或者错报信息是否具有重要性

如果单独或者作为整体来看，遗漏或者错报信息能够合理预期会影响财务报表主要使用者根据报表进行决策，那么该遗漏或者错报具有重要性。实务公告包括以下指引：

（1）评估错报是否重要

评估错报是否重要应当考虑前期可比信息的错报。差错是错报的一种类型，包括数字的错误、应用会计政策的错误或事实的歪曲。

在评估错报是否具有重要性时，管理层应当考虑如何准确计量交易。例如，大多数现金支付或者现金销售能够准确计量，因此这些交易的错报不应当经常发生。对于其他交易，准确计量不太可能，计量需要估计，因为估计中存在不确定性，所以很难评估此种情况下的错报。因此财务报表披露应当保证财务报表主要使用者意识到此类项目确认和计量的主观性。

（2）当期错报和前期错报

管理层应当修订在企业财务报表被授权发布之前发现的所有错报，无论修订的成本是多少。但是，在一些情况下，修订不重要错报可能成本较高或者推迟财务报表的发布时间。此时，管理层应当评估所有认定的错报，从财务报表的行项目、小计和汇总等方面来看，这些错报是否为重要错报，甚至导致未遵循财务报告准则。这要求考虑错报在财务报表中的普遍性，例如，存货购买的错报将影响应付账款、销售成本和存货期末余额的金额等。

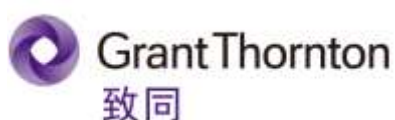
（3）处理故意误导的错报

如果管理层故意错报项目来实现特定列报或结果，那么企业在这样做的时候能够合理预期特定的列报或结果会影响财务报表主要使用者的决策，而且这样的错报是重要的。例如，管理层决定不将负债折现以反映货币时间价值，管理层故意选择不当的折现率来减少负债金额。

实务公告中还提供了在确认和计量中应用重要性概念的指引。

信息是否具有重要性是一个职业判断问题，取决于特定企业情况和涉及事项。该实务公告的目标是举例说明管理层判断信息是否具有重要性时应当考虑的因素。然而，因为重要性应当在特定企业范围内考虑，该实务公告的目的并不是提供进行判断时所考虑因素的完整清单。

注：致同的分析成果是基于公开发布的准则及其相关规定，《致同研究之 IFRS 系列》不应视为专业建议。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



www.grantthornton.cn

© 2016 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。