附件一

国际会计准则理事会

《披露动议——披露原则（讨论稿）》中文简介

一、概况和意见征询

（一）国际会计准则理事会发布本讨论稿的原因

为了回应《2015年议程咨询（意见征询文件）》的反馈意见，国际会计准则理事会（IASB，以下简称理事会）计划专注于那些有助于“在财务报告中的沟通”的项目。为此，“在财务报告中更好地沟通”成为理事会2017年至2021年工作的中心课题。

理事会曾在2013年的财务报告披露公开论坛上收到相同的反馈意见，即需要改进财务信息的披露，因此理事会设立了披露动议项目。披露动议是一项广泛的动议，探索如何使披露在财务报表中更加有效，披露动议是“在财务报告中更好地沟通”工作的关键组成部分。

披露原则是披露动议多个项目中的一个项目。本项目的主要目标是识别披露问题，并在国际财务报告准则中制定新的披露原则，或对现有的披露原则进行澄清，以解决所识别出的这些问题，并且：

（1）帮助企业采用更好的判断，并更有效地沟通信息；

（2）为财务报表的主要使用者[[1]](#footnote-2)改进披露的有效性；

（3）帮助理事会改进准则中的披露要求。

这些披露原则涵盖了从高层次概念（例如有效沟通的总体原则）到披露信息的一般要求。

《国际会计准则第1号——财务报表列报》包括对财务报表披露的一般要求。因此，本讨论稿考虑《国际会计准则第1号》中现有的披露要求，并以此为起点认为：

（1）对《国际会计准则第1号》中的部分内容进行修订；或者

（2）制定新的披露准则，替代《国际会计准则第1号》中的部分内容。

在整个讨论稿中，术语“一般披露准则”既指对《国际会计准则第1号》的修订，也指替代《国际会计准则第1号》部分内容的新的披露准则。

本讨论稿阐述以下内容，并就此向利益相关方征询意见：

（1）理事会在项目前和项目中的调研过程中已经识别出的披露问题；

（2）解决这些问题的方法，包括理事会已经形成的初步观点。

在本讨论稿中，理事会专注于在调研活动中识别出的问题，因此并未涵盖理事会将在一般披露准则征求意见稿中的所有问题。理事会也对在本项目中阐述的额外披露问题征询意见。

理事会也利用本公开征询意见的机会将反馈意见作为其他项目研究的补充。例如，本讨论稿的反馈意见也将告知理事会的“主要财务报表项目”和“审议准则层面的披露项目”。

（二）实施本讨论稿将影响到的有关方面

本讨论稿中的建议可能导致对《国际会计准则第1号》中的部分内容进行修订，或发布新的披露准则替代《国际会计准则第1号》中的部分内容。《国际会计准则第1号》提供对财务报表列报的总体要求、列报结构的指引及列报内容的最低要求。因此，本讨论稿与所有按照国际财务报告准则编制财务报表的企业及所有使用这些财务报表的使用者相关，也与审计师、监管机构和财务报告涉及的其他利益方相关。

（三）本讨论稿涵盖的内容

**1、本讨论稿的章节**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 章节 | 标题 | 概况 |
| 第一章 | 披露问题和本项目目标的概览 | 汇总理事会识别出的主要疑虑（均涉及披露问题），陈述本项目的背景和目标，并解释本项目是如何与理事会的其他项目（包括披露动议的其他部分）相互作用的。 |
| 第二章 | 有效沟通的原则 | 讨论企业在编制财务报表时应采用的有效沟通的原则。 |
| 第三章 | 主要财务报表和附注的作用 | 讨论财务报表不同组成部分的作用，及这些作用如何帮助满足财务报表目标。 |
| 第四章 | 信息的位置 | 讨论企业何时能够在财务报表之外提供国际财务报告准则要求的必要信息，以及企业何时能够在财务报表中提供非国际财务报告准则信息，或通过类似的标注提供。 |
| 第五章 | 在财务报表中使用业绩计量 | 讨论财务报表中业绩计量的公允列报。 |
| 第六章 | 会计政策的披露 | 讨论改进企业披露会计政策的方式。 |
| 第七章 | 集中的披露目标 | 讨论改进集中的披露目标，以及理事会如何将其作为基础来制定并组织国际财务报告准则的披露目标和要求。第七章讨论了改进集中的披露目标的两种方法。 |
| 第八章 | 新西兰会计准则委员会工作人员起草披露要求的方法 | 阐述新西兰会计准则委员会工作人员为起草国际财务报告准则的披露目标和要求制定的方法。 |

**2、本讨论稿的内容**

（四）理事会在本讨论稿中的初步观点

1、理事会的初步观点认为，一般披露准则应当包括披露原则，包括：

（1）识别并阐述主要财务报表的作用，和各作用的影响（第三章）；

（2）阐述附注的作用和内容（第三章）；

（3）阐述企业何时能够在财务报表之外提供国际财务报告准则要求的必要信息（第四章）；

（4）阐述企业何时能够在财务报表中提供非国际财务报告准则信息，或通过类似的标注提供（第四章）；

（5）阐述业绩计量如何能够在财务报表中公允列报（第五章）；

（6）澄清哪些会计政策必须进行披露（第六章）；

（7）识别并阐述集中的披露目标（第七章）。

2、理事会的初步观点认为，对下述事项的指引应当在一般披露准则中提供，也应当在非强制性指引（例如培训材料）中提供：

（1）企业在编制财务报表时应采用的有效沟通的原则（第二章）；

（2）会计政策披露的位置（第六章）

3、理事会的初步观点认为，应当对财务报表格式的使用制定非强制性指引（第二章）。

4、理事会的初步观点认为，在日后起草国际财务报告准则过程中，当阐述在财务报表提供信息时，如果使用术语“列报”和“披露”，也应当指明其位置是“在主要财务报表中”还是“在附注中”（第三章）。

5、理事会的初步观点认为：

（1）应当制定业绩报表中的非常规或非经常性项目的定义和列报要求（第五章）；

（2）应当澄清如果业绩报表中的下列小计符合《国际会计准则第1号》第85-85B段的要求，那么这些小计是遵循国际财务报告准则的（第五章）：

* 如果企业使用“按费用性质列报”方法[[2]](#footnote-3)，对EBITDA[[3]](#footnote-4)进行小计；
* 如果企业使用“按费用性质列报”和“按费用功能列报”两种方法，对EBIT3进行小计。

针对上段中与业绩报表列报相关的理事会初步观点的反馈意见将在主要财务报表项目中予以考虑（见第1.17(a)段）。

（五）本讨论稿中使用的术语

下列术语中有的已经在国际财务报告准则中进行定义，请参见相关准则；其他新术语的定义或阐述，理事会正在征询利益相关方的意见，请参见本讨论稿的内容。

**会计政策**：指企业编报财务报表时采用的特定原则、基础、惯例、规则和做法（《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》第5段）。[[4]](#footnote-5)

**年度报告**：指企业发布的一套单独的报告文档，包括财务报表（见第4.10段）。

**集中的披露目标**：指理事会制定的一套集中的披露目标，为在准则中制定披露目标和要求提供基础（或框架）（见第7.1段和7.10-7.11段）。

**财务报告[[5]](#footnote-6)**：指向报告主体的主要使用者提供信息的一份报告，所提供的信息有关报告主体的经济资源、求偿权以及那些经济资源和求偿权的变化（修订的《财务报告概念框架》征求意见稿第3.2段和附录B）。

**财务报表[[6]](#footnote-7)**：指通用目的财务报告中的特别表格，其提供（关于报告主体的资产、负债、权益、收益和费用）的信息有助于这些报表的主要使用者评估企业未来净现金流的前景和管理层对企业资源的管理。一套完整的财务报表包括主要财务报表和附注（修订的《财务报告概念框架》征求意见稿第3.2段、第3.4段和附录B，以及《国际会计准则第1号》第10段）。

**一般披露准则**：指出于本讨论稿目的而使用的一个术语，既指对《国际会计准则第1号》的修订，也指替代《国际会计准则第1号》部分内容的新的披露准则（第1.13段）。

**中期报告**：指包括涵盖一个中期的一套完整的财务报表（如《国际会计准则第１号》所述）或一套简明的财务报表（如《国际会计准则第34号——中期财务报告》所述）的财务报告（《国际会计准则第34号》第4段）。

**附注**：指财务报表中除主要财务报表以外的部分。附注提供进一步的必要信息来分解、调整和解释主要财务报表中确认的项目，并且对主要财务报表补充其他必要信息来满足财务报表目标（见第3.28段和3.30段）。

**业绩计量[[7]](#footnote-8)**：指出于本讨论稿目的，对企业财务业绩、财务状况或现金流量进行的财务计量汇总（见第5.2段）。

**主要财务报表**：指财务状况表、业绩报表、权益变动表和现金流量表（见第3.19段）。

**财务报表（财务报告）的主要使用者**：指现有的和潜在的投资者、贷款人和其他债权人，他们不能要求报告主体直接向他们提供信息，且必须依赖通用目的财务报表（通用目的财务报告）来获得所需要的多种财务信息（修订的《财务报告概念框架》征求意见稿第1.5段和附录B）。主要使用者被认为是对商业经济活动拥有一定的知识水平，并能够对相关信息进行复核和分析的人（修订的《财务报告概念框架》征求意见稿第2.35段）。

**相关财务信息**：指能够令使用者做出不同决策的信息（修订的《财务报告概念框架》征求意见稿第2.6段和附录B）。

**业绩报表**：指列报利润或亏损以及其他综合收益的报表。

（六）本项目的下一步工作

本讨论稿中的观点是初步的且有待改变。对于提议的修改内容、替代《国际会计准则第1号》、或者制定非强制性指引，理事会在决定是否制定征求意见稿前将考虑本讨论稿收到的意见。本讨论稿的反馈意见也将告知理事会的其他项目。

（七）意见征询

理事会欢迎大家对本讨论稿中的所有事项反馈意见，尤其是针对每个章节结尾列出的问题。具备以下特征的反馈意见将最有帮助：

（1）回应讨论稿中所述的问题；

（2）指明与反馈意见相关的具体段落；

（3）包含清晰的理由；

（4）阐述理事会应当考虑的备选方案（如适用的话）。

反馈意见者不必回应所有的问题，同时也鼓励就其他事项提出意见。理事会将考虑所有在2017年10月2日之前收到的书面反馈意见。

二、征求意见的主要问题

**1、第一章：披露问题和本项目目标的概览**

|  |
| --- |
| **问题1** |
| 第1.5-1.8段阐述了披露问题并对产生的原因进行了解释。（1）您是否同意对披露问题及产生原因的阐述？您的理由是什么？您认为是否有其他因素导致披露问题？（2）您是否同意在一般披露准则（即对《国际会计准则第1号》进行修订或制定新的一般披露准则）中制定披露原则能够解决披露问题？您的理由是什么？ |

|  |
| --- |
| **问题2** |
| 第二章至第七章讨论理事会已经识别出的特定披露问题，并提供理事会对如何解决这些问题的初步观点。您认为是否有应当在本披露原则项目中予以解决的，而理事会在本讨论稿中没有识别出的其他披露问题？ |

**2、第二章：有效沟通的原则**

|  |
| --- |
| **问题3** |
| 理事会的初步观点认为，应当制定企业在编制财务报表时应采用的一套有效沟通的原则（如第2.6段所述）。理事会对有效沟通的原则是应当在一般披露准则中规定，还是应当在非强制性指引中阐述，还没有形成观点。理事会的初步观点还认为，应当对财务报表格式的使用制定非强制性指引，指引的概述见第2.20-2.22段。（1）您是否同意理事会应当制定企业在编制财务报表时应采用的一套有效沟通的原则？您的理由是什么？（2）您是否同意第2.6段列示的原则？您的理由是什么？如果不同意，您建议的备选方案是什么，理由是什么？（3）您认为企业在编制财务报表时应采用的有效沟通的原则应当在一般披露准则中规定，还是应当作为非强制性指引发布？（4）您认为是否应当对财务报表格式的使用制定非强制性指引？您的理由是什么？如果您在问题3第（3）项或第（4）项的反馈中支持发布非强制性指引，请指明您建议的非强制性指引的形式（见第2.13(a)–(c)段)及您的理由。 |

**3、第三章：主要财务报表和附注的作用**

|  |
| --- |
| **问题4** |
| 理事会的初步观点认为一般披露准则应当：（1）指明“主要财务报表”为财务状况表、业绩报表、权益变动表和现金流量表；（2）阐述主要财务报表的作用及作用的影响（如第3.22段和3.24段所述）；（3）除了提供进一步解释性和补充信息的示例（如第3.26-3.27段所述），还要阐述附注的作用（如第3.28段所述）；（4）包括对修订的《财务报告概念框架》征求意见稿第7.3-7.7段新建议附注内容的相关指引（如第3.7段所述）。另外，理事会的初步观点认为：（1）不应当规定“列报”意味着在主要财务报表中的列示，“披露”意味着在附注中的披露；（2）在日后起草国际财务报告准则过程中，当阐述在财务报表提供信息时，如果使用术语“列报”和“披露”，也应当指明披露的位置是“在主要财务报表中”还是“在附注中”。您是否同意理事会的初步观点？您的理由是什么？如果您不同意，您的建议是什么，理由是什么？ |

**4、第四章：信息的位置**

|  |
| --- |
| **问题5** |
| 理事会的初步观点认为一般披露准则应当包含一个原则，即如果满足第4.9(a)-(c)段的要求，企业能够在财务报表之外提供国际财务报告准则要求的必要信息。（1）您是否同意理事会的初步观点？您的理由是什么？如果您不同意，您建议的备选方案是什么，理由是什么？（2）除了国际财务报告准则中目前包含的情形，您能否提供您认为企业应当或不应当在财务报表之外提供国际财务报告准则要求的必要信息的具体情形例子？理由是什么？这些情形是否满足第4.9(a)-(c)段的条件？ |

|  |
| --- |
| **问题6** |
| 理事会的初步观点认为一般披露准则：（1）不应当禁止企业将非国际财务报告准则信息包含在财务报表中，将其与国际财务报告准则要求的必要信息区分开来；（2）但是应当包括有关企业如何提供这类信息的要求（如第4.38(a)-(c)段所述）。您是否同意理事会的初步观点？您的理由是什么？如果您不同意，您建议的备选方案是什么，理由是什么？ |

|  |
| --- |
| **问题7** |
| 理事会没有讨论是否应当要求识别特定信息，例如与国际财务报告准则不一致的信息（如第4.38(a)-(c)段所述），或是否应当禁止将其包含在财务报表中。您认为理事会是否应当禁止将特定种类的额外信息包含在财务报表中？如果是，那么是哪种额外信息，理由是什么？ |

**5、第五章：在财务报表中使用业绩计量**

|  |
| --- |
| **问题8** |
| 理事会的初步观点认为应当：* 澄清如果业绩报表中的下列小计符合《国际会计准则第1号》第85-85B段的要求，那么这些小计是遵循国际财务报告准则的：
* 如果企业使用“按费用性质列报”方法，对EBITDA进行小计；
* 如果企业使用“按费用性质列报”和“按费用功能列报”两种方法，对EBIT进行小计。
* 制定业绩报表中的非常规或非经常性项目的定义和列报要求（如第5.26-5.28段所述）。

（1）您是否同意理事会的初步观点？您的理由是什么？如果您不同意，您建议的备选方案是什么，理由是什么？（2）理事会是否应当禁止使用其他术语来阐述非常规或非经常性项目，例如在第5.27段所讨论的术语？（3）在制定业绩报表中的非常规或非经常性项目的列报要求时，除了第5.28段所述的内容，是否还有理事会应当考虑的其他问题和要求？问题8的反馈意见将作为理事会的主要财务报表项目的一部分予以考虑。 |

|  |
| --- |
| **问题9** |
| 理事会的初步观点认为，一般披露准则应当阐述业绩计量如何能够在财务报表中公允列报（如第5.34段所述）。您是否同意理事会的初步观点？您的理由是什么？如果您不同意，您建议的备选方案是什么，理由是什么？ |

**6、第六章：会计政策的披露**

|  |
| --- |
| **问题10** |
| 理事会的初步观点认为：* 一般披露准则应当包括针对确定披露哪些会计政策的要求（如第6.16段所述）；
* 下列有关会计政策披露位置的指引应当包括在一般披露准则中或非强制性指引中（或将两者结合）：
* 会计政策披露位置的可选方案（如第6.22-6.24段所述）；
* 推定企业披露的关于重大判断和假设的信息接近于相关会计政策披露，除非其他结构更加合适。

（1）您是否同意理事会的初步观点，即一般披露准则应当包括针对确定披露哪些会计政策的要求（如第6.16段所述）？您的理由是什么？如果您不同意，您建议的备选方案是什么，理由是什么？（2）您是否同意理事会的初步观点，即对会计政策披露位置制定指引？您的理由是什么？您认为该指引应当包括在一般披露准则中还是非强制性指引中（或将两者结合）？理由是什么？如果您在问题10第（2）项的反馈中支持发布非强制性指引，请指明您建议的非强制性指引的形式（见第2.13(a)–(c)段)及您的理由。 |

**7、第七章：集中的披露目标**

|  |
| --- |
| **问题11** |
| 理事会的初步观点认为应当制定一套集中的披露目标，考虑财务报表目标和附注的作用。理事会将集中的披露目标作为基础来制定准则的披露目标和要求，这将与财务报表的总体目标更加一致并更好地与之相联系。您是否同意理事会应当制定集中的披露目标？您的理由是什么？如果您不同意，您建议的备选方案是什么，理由是什么？ |

|  |
| --- |
| **问题12** |
| 关于制定集中的披露目标的下列两种方法，理事会已经识别但尚未形成初步观点：* 方法A：专注于对企业资产、负债、权益、收益和费用披露的不同种类的信息；
* 方法B：专注于对企业活动的信息，这些活动更好地反映使用者通常如何评估企业未来净现金流的前景和管理层对企业资源的管理。

（1）您支持哪一个方法，理由是什么？（2）您认为是否有其他可使用的方法？如果您支持另一不同的方法，请阐述您的方法并解释您认为其优于本章所述方法的理由。方法A和方法B处于制定的早期阶段，且尚未经过理事会的详细讨论。关于如何更好地制定集中的披露目标，我们将进一步考虑本讨论稿收到的反馈意见。 |

|  |
| --- |
| **问题13** |
| 您认为理事会是否应考虑将国际财务报告准则的所有披露目标和要求放在单独一项准则或一套准则中？您的理由是什么？ |

**8、第八章：新西兰会计准则委员会工作人员起草披露要求的方法**

|  |
| --- |
| **问题14** |
| 本章阐述新西兰会计准则委员会工作人员为起草国际财务报告准则的披露目标和要求建议的方法。（1）对于本章阐述的新西兰会计准则委员会工作人员起草国际财务报告准则的披露目标和要求的方法（该方法的主要特点见本章第8.2段），您有何意见？（2）您认为制定这种方法是否能鼓励更加有效的披露？（3）您认为理事会是否应当在“审议准则层面的披露项目”中考虑新西兰会计准则委员会工作人员的方法（或该方法的某些方面）？您的理由是什么？请注意理事会是在对新西兰会计准则委员会工作人员的总体方法征询反馈意见，而不是对具体内容征询意见，比如新西兰会计准则委员会工作人员的示例1中对判断的使用，或示例2和示例3中包括的具体披露要求和目标。另外，理事会没有对具体的披露目标和要求应当放在国际财务报告准则的哪个位置征询意见（问题13中的特殊要求除外）。 |

|  |
| --- |
| **问题15** |
| 如第一章所述，一些利益相关方认为在国际财务报告准则中起草的披露方法可能导致披露问题。一些人特别提到准则中缺少清晰的披露目标和规定的披露要求清单（见第8.4段）。然而，其他利益相关方提到，在确定如何满足披露目标时，具体披露要求可以比披露判断的要求简单一些。您认为理事会目前起草国际财务报告准则的方法是否会导致披露问题？请说明原因。如果您认为目前的草案会导致披露问题，请对准则草案何处需要改进提供例子，理由是什么？ |

1. 在整个讨论稿中，术语“主要使用者”和“使用者”是指现有的和潜在的投资者、贷款人和其他债权人，他们必须依赖通用目的财务报告来获得所需要的多种财务信息。 [↑](#footnote-ref-2)
2. 《国际会计准则第1号——财务报表列报》第99-103段要求费用的分类既可以使用“按费用性质列报”方法，也可以使用“按费用功能列报”方法。 [↑](#footnote-ref-3)
3. EBITDA：扣除利息、税、折旧和摊销之前的利润。EBIT：扣除利息和税之前的利润。 [↑](#footnote-ref-4)
4. 即将开展的对《国际会计准则第8号——会计政策、会计估计变更和差错》的提议修订将澄清会计政策和会计估计之间的区别，作为其中的一部分，预计理事会将澄清此定义为“会计政策指企业编报财务报表时采用的特定原则和做法”。 [↑](#footnote-ref-5)
5. 财务报告指通用目的财务报告，另有说明者除外。 [↑](#footnote-ref-6)
6. 财务报表指通用目的财务报表，另有说明者除外。通用目的财务报表是指意在满足那些无权要求企业按其特定信息需求编制报告的使用者而编制的那类财务报表。 [↑](#footnote-ref-7)
7. 出于本讨论稿目的，为方便起见，术语“业绩计量”不仅指对企业财务业绩的计量，也指对企业财务状况和现金流量的计量。因为该术语似乎易于理解并广泛使用，且企业提供的大多数财务计量都是财务业绩方面的计量。 [↑](#footnote-ref-8)