



## iGAAP 聚焦

# 财务报告

## IASB发布有关财务报表列报和披露的新准则

### 内容

#### 背景

#### 新要求

#### 对其他 IFRS 准则的修订

#### 过渡和生效日期

#### 进一步信息

本《iGAAP 聚焦》概述了国际会计准则理事会（IASB）于 2024 年 4 月 9 日发布的《国际财务报告准则第 18 号——财务报表列报和披露》（IFRS 18）。

- IFRS 18 新准则取代了《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》（IAS 1），并沿用了多项 IAS 1 的要求。
- IFRS 18 引入了以下新要求：
  - 在损益表中列报特定类别和定义的小计项目；
  - 在财务报表附注中披露管理层定义的业绩指标（MPM）；
  - 改进了汇总和分解。
- IAS 1 的部分要求被移至《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》（IAS 8）和《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》（IFRS 7）。
- IASB 同时对《国际会计准则第 7 号——现金流量表》（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。
- IFRS 18 要求追溯应用，并有具体的过渡性规定。
- 主体须对自 2027 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间应用 IFRS 18，允许提前采用。

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)

<sup>1</sup> 为反映 IAS 8 扩展后的内容，一旦 IFRS 18 生效，IASB 将把该准则的标题更改为“财务报表的编制基础”。

## 背景

2016 年，IASB 启动了主财务报表项目以回应投资者对主体业绩报告的可比性和透明度存有的疑虑。

2019 年 12 月，IASB 发布了 ED/2019/7 《总体列报和披露》征求意见稿。在公众意见征询期结束后，IASB 根据收到的意见重新审议了建议。作出若干修改后，建议现已在 IFRS 18 中定稿。

## 观察

IASB 决定，征求意见稿中的以下建议并未纳入终稿：

- 禁止同时按性质和功能分析经营费用（“混合列报”）；
- 要求明确区分一体化的联营企业和合营企业与非一体化的联营企业和合营企业；
- 要求在单独的附注中披露并说明异常项目（即，预测价值有限的收益和费用）。

IFRS 18 取代了 IAS 1，沿用了 IAS 1 的多项要求，并补充了新要求。此外，IAS 1 的某些段落被移至 IAS 8 和 IFRS 7。另外，IASB 还对 IAS 7 和 IAS 33 作出了细微修订。

本刊物着重于 IFRS 18 提出的新要求以及对 IAS 7 和 IAS 33 的修订。

## 新要求

### 在损益表中划分收益和费用的类别

IFRS 18 要求主体将损益包含的收益和费用归类为以下类别之一：

- 经营；
- 投资；
- 筹资；
- 所得税；
- 终止经营。

所有主体均须遵循相同的分类要求，但针对以投资资产为主要业务活动的主体（例如，投资性主体、投资性房地产主体和保险公司）和以向客户提供融资为主要业务活动的主体（例如，银行 – 参见下文“针对从事特定主要业务活动的主体的要求”）有所修改。

### 经营类

经营类包括损益表中所有未归类为投资、筹资、所得税或终止经营类别的收益和费用。换言之，经营类是一个默认类别，包括但不限于主体主要业务活动产生的收益和费用。其他业务活动产生的收益和费用，例如额外活动产生的收益和费用，如果不符合归类为其他任何类别的要求，则也应归类为经营类。

### 投资类

投资类包括以下各项产生的收益和费用：

- 对联营企业、合营企业和非合并子公司的投资；
- 现金和现金等价物；
- 单独产生收益并基本上独立于主体其他资源的其他资产。

归类为投资类的“收益和费用”包括：

- 资产产生的收益；
- 资产的初始确认和后续计量（包括资产的终止确认）产生的收益和费用；
- 可直接归属于购置和处置资产的增量费用，如交易成本和出售资产的成本。

须归类为投资类的收益和费用的示例包括：

- 所享有的采用权益法核算的联营企业和合营企业的利润份额；
- 债务投资的利息收入；
- 权益投资的股利；
- 投资性房地产的租金收入和公允价值利得或损失。

### **筹资类**

筹资类包括涉及筹资的交易产生的负债的收益和费用，无论此交易是否仅涉及筹资。

仅涉及筹资的交易产生的负债包括：

- 以现金结算的债务工具；
- 拟通过交付主体自身股份结算的债券。

并非仅涉及筹资的交易产生的负债包括：

- 商品或服务的应付款项；
- 租赁负债；
- 设定受益养老金负债。

归类为筹资类的“收益和费用”取决于导致负债确认的交易：

- 对于仅涉及融资的交易产生的负债，包括负债的初始确认和后续计量（包括负债的终止确认）产生的收益和费用，以及直接归因于负债发行和清偿的增量费用；
- 对于不只涉及融资的交易产生的负债，包括按照相关国际财务报告会计准则确定的利息收入和费用，以及利率变动产生的收入和费用。

### **所得税类**

所得税类包括：

- 适用《国际会计准则第 12 号——所得税》（IAS 12）纳入损益的所得税费用或所得税收益。
- 任何相关的汇兑差额。

### **终止经营类**

终止经营类包括《国际财务报告准则第 5 号——持有待售的非流动资产和终止经营》（IFRS 5）中定义的终止经营产生的收益和费用。

### 损益表示例

以下内容摘自 IFRS 18 的示例中包括的损益表范例。如下所示，除损益总额之外，主体还须列报 2 项新定义的小计 – “经营利润”和“筹资及所得税前利润”。

示例中的主体是一家制造商，既不以投资资产，也不以向客户提供融资作为其主要业务活动。

损益表	20X2	20X1	类别 <sup>2</sup>
收入	XXX	XXX	经营
销售成本	(XXX)	(XXX)	
<b>毛利</b>	XXX	XXX	
其他经营收益	XXX	XXX	
销售费用	(XXX)	(XXX)	
研发费用	(XXX)	(XXX)	
管理费用	(XXX)	(XXX)	
商誉减值损失	(XXX)	-	
其他经营费用	(XXX)	(XXX)	
<b>经营利润</b>	XXX	XXX	
享有的联营企业和合营企业的利润和处置利得	XXX	XXX	筹资
<b>筹资及所得税前利润</b>	XXX	XXX	
借款和租赁负债的利息费用	(XXX)	(XXX)	
养老金负债和准备的利息费用	(XXX)	(XXX)	所得税
<b>所得税前利润</b>	XXX	XXX	
所得税费用	(XXX)	(XXX)	终止经营
<b>持续经营利润</b>	XXX	XXX	
终止经营亏损	-	(XXX)	终止经营
<b>利润</b>	XXX	XXX	

<sup>2</sup> “类别”栏旨在说明损益表的结构。无需在损益表中列示类别标签。

### 针对从事特定主要业务活动的主体的要求

IFRS 18 列明了两类“特定主要业务活动”：以投资资产为主要业务活动，和以向客户提供融资为主要业务活动。从事这些特定主要业务活动的主体须将部分本应归入投资类或筹资类的收益和费用归入经营类。

IFRS 18 指出，主体是否以投资资产或以向客户提供融资为主要业务活动是一个事实问题。IFRS 8 对评估过程中需要考虑的因素提供了详细的指引。

某些主体（例如投资性主体和零售银行）可能同时以投资资产和向客户提供融资为主要业务活动。

### 特定收益和费用的分类

- **汇兑差额**：汇兑差额应与产生该差额的项目相关的收益和费用归入同一类别。例如，以外币计价的商品销售应收账款的汇兑差额归类为经营类（与商品销售的类别相同）。但是，如果将汇兑差额与产生该差额的项目相关的收益和费用归入同一类别须付出不当成本或努力，则允许主体将汇兑差额归类到经营类。
- **衍生工具的公允价值利得和损失**：衍生工具的公允价值利得和损失的分类取决于衍生工具是否用于管理已识别的风险敞口以及其是否被指定为套期工具。

- **混合合同的收益和费用：** 由主债务和嵌入衍生工具组成的混合合同产生的收益和费用的分类取决于嵌入衍生工具是否须与主债务分拆以及混合合同的性质。

## 管理层定义的业绩指标 (MPM)

### 定义

MPM 是指符合以下所有标准的收益和费用的小计项目：

- 用于财务报表以外的公开沟通，例如，管理层评论、新闻稿和投资者简报（注：口头沟通、口头沟通的书面记录或社交媒体文章不代表用于识别 MPM 目的的公开沟通）；
- 用于向投资者传达管理层对主体整体财务业绩某一方面的观点 – 假设主体在财务报表以外的公开沟通文件中使用的收益和费用小计项目传达了管理层对主体整体财务业绩某一方面的观点，除非主体推翻这一假设；
- 未在 IFRS 18 中列出，或国际财务报告准则 (IFRS) 会计准则也未特别要求。

### 披露要求

主体须在财务报表的一个单独附注中披露有关其 MPM 的信息。附注须声明 MPM 提供管理层对主体整体财务业绩某一方面的观点，且不一定与其他主体提供的具有类似标签或描述的指标具有可比性。

对于每一项 MPM，主体须披露：

- 有关其传达的财务业绩方面的描述，包括为何管理层认为 MPM 提供了有关主体财务业绩的有用信息；
- 有关如何计算 MPM 的描述；
- MPM 与 IFRS 18 所列的最直接可比小计项目或 IFRS 会计准则要求的合计或小计项目之间的调节表，包括针对调节表中的每一项目披露：
  - 所得税影响；
  - 对非控制性权益的影响；
- 主体如何确定所得税影响的描述。

如果主体更改 MPM 的计算、引入新 MPM、或停止使用此前披露的 MPM，则须披露：

- 对更改、新增或停止使用 MPM 的说明及其影响；
- 更改、新增或停止使用 MPM 的原因；
- 重述比较信息以反映 MPM 更改、新增或停止使用，除非这样做不切实可行。

IFRS 18 明确指出特定的收益和费用小计项目并非 MPM，因此无需遵循相关要求。这些小计项目包括《国际会计准则第 36 号——资产减值》(IAS 36) 范围的折旧、摊销和减值前的经营损益 (OPDAI)。

### 观察

需注意的是，小计项目清单中未包括“息税折旧和摊销前利润”(EBITDA)。IASB 指出，尽管 EBITDA 是与财务报表使用者沟通时最常用的指标之一，但未被某些行业（例如，银行业和保险业）的主体使用。此外，除了作为各类分析的起点外，无法就 EBITDA 代表的含义达成共识。

EBITDA 可能符合 MPM 的定义。IASB 得出结论认为，OPDAI 提供的信息与多项当前 EBITDA 指标提供的相似。因此，IASB 决定将 OPDAI 纳入 IFRS 18 的小计项目清单。

## 信息的汇总和分解

### **主财务报表和附注的作用**

财务报表旨在提供有关主体已确认的资产、负债、权益、收益和费用的财务信息，这些信息有助于投资者评估主体未来净现金流入的前景及评估管理层对主体经济资源的管理。

为实现上述目标，主财务报表和附注在提供财务信息方面具有以下明确不同且互补的作用：

- 主财务报表提供有关主体已确认的资产、负债、权益、收益、费用和现金流量的结构化汇总信息，该汇总信息有助于：
  - 获得主体已确认的资产、负债、权益、收益、费用和现金流量的可理解概览；
  - 在不同主体之间以及同一主体的不同报告期之间进行比较；
  - 识别财务报表使用者可能希望在附注中获得的额外信息的项目或领域。
- 附注提供必要的重要信息，从而：
  - 使投资者能够了解主财务报表中的项目；
  - 用额外信息补充主财务报表以实现财务报表的目标。

### **信息汇总和分解的原则**

IFRS 18 要求主体将有关个别交易及其他事项的汇总或分解纳入主财务报表列报信息，并在附注中披露。

这些要求基于信息汇总和分解的原则。IFRS 18 要求主体确保：

- 基于共同特征对项目进行分类和汇总，并基于非共同特征对项目进行分解；
- 对项目进行汇总或分解，以使主财务报表和附注发挥其作用；
- 项目的汇总和分解不会模糊重要信息。

当产生的信息是重要的，IFRS 18 特别要求主体对信息进行分解。

为协助主体应用这些原则，IFRS 18 提供了有关汇总和分解项目以及标记汇总项目的应用指南，包括在评估项目是否具有相似或不同特征时应考虑哪些特征。

### **经营费用的列报**

IFRS 18 要求主体使用以下一项或两项特征对经营费用进行分类和列报，以提供最有用的费用的结构化汇总：

- 费用的性质（例如，原材料费用和雇员福利费用）；
- 主体中费用的功能（例如，销售成本）。

在决定如何列报经营费用时，主体须考虑的因素例如哪些单列项目可就主体盈利能力的主要组成部分或驱动因及行业惯例提供最有用的信息。

如果主体按照功能分类列报一个或多个经营费用单列项目，其须在财务报表的单独附注中按性质披露特定费用的金额。

## 对其他 IFRS 准则的修订

### 对 IAS 7 的修订

IASB 修订了 IAS 7:

- 要求所有主体使用经营利润小计为采用间接法披露经营活动的现金流量的起点;
- 删除与支付及收到利息和股利相关的现金流量的列报替代方法如下:
  - 针对并非从事特定主要业务活动的主体:
    - » 收到的利息和股利将始终归类为投资活动产生的现金流量;
    - » 支付的利息和股利将始终归类为筹资活动产生的现金流量。
  - 对于以投资资产或向客户提供融资作为主要业务活动的主体, 主体须:
    - » 参照应用 IFRS 18 如何在损益表中对股利收入、利息收入和利息费用进行分类的方式, 确定如何在现金流量表中对收到股利、收到利息和支付利息进行分类;
    - » 将上述每项现金流量总额归类为现金流量表中单独类别 (即, 经营活动、投资活动或筹资活动);
    - » 将支付的股利归类为筹资活动产生的现金流量。

#### 观察

IFRS 18 中的经营类、投资类和筹资类的含义与 IAS 7 中的不同。在制定 IFRS 18 时, IASB 优先考虑每一主财务报表的目标, 而并未寻求损益表与现金流量表中的类别之间的一致。

在 2022 年 7 月完成的第三轮议程咨询中, IASB 在研究项目的计划中增加了一个关于现金流量表及相关事项的研究项目。

### 对 IAS 33 的修订

除列报基本每股收益和稀释每股收益 (EPS) 之外, IAS 33 允许主体 (仅在附注中) 披露根据综合收益表中的任何组成部分计算的额外每股收益。

对 IAS 33 的修订仅在分子为 IFRS 18 所列的总计或小计项目或是 MPM 的情况下才允许主体披露这些额外的每股收益。

### 生效日期和过渡

主体须对自 2027 年 1 月 1 日或以后日期开始的年度报告期间应用 IFRS 18, 允许提前采用。如果主体针对较早的期间应用 IFRS 18, 须在附注中披露这一事实。对 IAS 7 和 IAS 33 的修订以及修订后的 IAS 8 和 IFRS 7 在主体应用 IFRS 18 时生效。

主体须根据 IAS 8 的规定对 IFRS 18 予以追溯应用。然而, 主体无需列报 IAS 8:28(f)规定的定量信息 (即, 每一列报期间的各个受影响的财务报表单列项目的调整以及对基本每股收益和稀释每股收益的相关影响)。

但是, 在主体的年度财务报表中, 主体须针对首次应用 IFRS 18 期间的前一比较期间损益表中的每一单列项目披露下列两项之间的调节表:

- 应用 IFRS 18 列报的重述金额;
- 应用 IAS 1 列报的原金额。

如果主体在应用 IFRS 18 的首年应用《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》(IAS 34) 编制简明中期财务报表, 尽管 IAS 34:10 要求中期财务报表保留最近期年度财务报表中列报的标题和小计项目, 但主体仍须在简明中期财务报表中列报其在应用 IFRS 18 时预期列报的每个标题和 IFRS 18 要求披露的小计项目。事实上, 在发布首套按照 IFRS 18 编制的年度财务报表之前, 主体不应在简明中期财务报表中应用 IAS 34:10 关于标题和小计项目的要求。

如果主体在应用 IFRS 18 的首年应用 IAS 34 编制中期财务报表, 主体须针对当前期间和累计当前期间的前一比较期间和累计比较期间, 就中期财务报表的损益表中列报的每一单列项目披露下列两项之间的调节表:

- 主体应用 IFRS 18 时, 对比较期间和累计比较期间应用会计政策列报的重述金额, 以及;
- 主体应用 IAS 1 时, 对比较期间和累计比较期间应用会计政策列报的原金额。

允许但不要求主体披露当前期间或较早比较期间的调节表。

在 IFRS 18 的首次采用日, 允许符合条件应用《国际会计准则第 28 号——在联营企业和合营企业中的投资》(IAS 28) 第 18 段的主体, 选择将联营企业或合营企业中投资的计量从权益法变更为根据《国际财务报告准则第 9 号》(IFRS 9) 的以公允价值计量且其变动计入损益。如果主体作出上述变更, 则主体须应用 IAS 8 追溯该变更。对于应用《国际会计准则第 27 号——单独财务报表》(IAS 27) 第 11 段的主体, 须在单独财务报表中作出相同的变更。

### 进一步信息

如您对 IFRS 18 有任何疑问, 请向您的德勤日常联系人反映或联络本《iGAAP 聚焦》所列的联系人。

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(IFRS)各项准则全文, 并提供下列内容的链接:

- 就按照 IFRS 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 IFRS 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](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	<a href="mailto:lasplus-us@deloitte.com">lasplus-us@deloitte.com</a>
	Ignacio Perez	<a href="mailto:lasplus-us@deloitte.com">lasplus-us@deloitte.com</a>
亚太地区		
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	Kazuaki Furuuchi	<a href="mailto:ifrs@tohmatsumsu.co.jp">ifrs@tohmatsumsu.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	<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	Martin Flaunet	<a href="mailto:ifrs@deloitte.lu">ifrs@deloitte.lu</a>
荷兰	Ralph Ter Hoeven	<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	Elizabeth Chrispin	<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](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。

© 2024 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。