

简讯

国际会计准则理事会 (IASB) 发布 IFRS 18，对企业财务 业绩报告作出新规范

发布日期：2024 年 4 月 9 日

要点

国际会计准则理事会 (IASB) 发布了新的《国际财务报告准则第18号——财务报表列报和披露》(IFRS 18)，主要聚焦于损益表的改进。IFRS 18引入的新规定主要涉及：

- 损益表结构；
- 主体在财务报表外报告的特定损益业绩指标（即管理层业绩指标），也必须在财务报表中予以披露；以及
- 对主要财务报表项目和附注，提出汇总和分解的强化指南。

IFRS 18将替代《国际会计准则第1号——财务报表列报》(IAS 1)；IAS 1中大多数其他现有规定将得以沿用，仅对措辞做有限改动。IFRS 18不会影响财务报表项目的确认或计量，但有可能改变主体所列报的“经营利润”项目。

IFRS 18将自2027年1月1日或之后开始的年度报告期间生效，并追溯适用于比较期间信息。IFRS 18对列报和披露要求的变化，可能要求许多主体对系统及流程作出调整，因此主体当下应关注并为采用这项新准则做好相关准备。

具体内容

2024年4月9日，为响应投资方对提高企业业绩报告可比性和透明性的要求，IASB发布了一项新准则——《国际财务报告准则第18号——财务报表列报与披露》。IFRS 18所引入的新要求，特别是关于“经营利润”的界定，将有助于提高同类企业财务业绩的可比性。规范管理层业绩指标披露的新规定，也将有助于提升业绩报告的透明度。

主要变化

1. 损益表结构

IFRS 18对损益表的结构作出了明确规定，旨在减少损益表列报方面存在的多样化问题，帮助财务报表使用者理解相关信息，并提高财务报表之间的可比性。损益表结构由类别和小计组成：

- a. **类别**：损益表项目应被划分为五个类别：经营类、投资类、筹资类、所得税费用类及终止经营类。IFRS 18就损益表项目如何划入这些类别提供了通用指引，其中最主要的三类为：

经营类

IFRS 18未对“经营类”作出明确定义，而是将其作为归集未划分为其他类别的收益和费用的剩余类别。经营类通常包括主体主要业务活动的业绩。

投资类

该类别通常包括：

- 在联营企业和合营企业中的损益份额；
- 来源于现金及现金等价物的收益和费用；以及
- 来源于能够独立产生投资回报的资产的收益和费用，该资产应基本独立于主体持有的其他资源。

筹资类

该类别包括：

- 来源于仅涉及融资的负债（比如典型的银行借款）产生的所有收益和费用；以及
- 来源于其他负债的利息费用以及利率变动的的影响（比如养老金负债的实际利率摊销额）

对于将为客户提供融资作为主要业务活动之一的主体（例如银行）或将对具有特定特征的资产进行投资作为主要业务活动之一的主体（例如投资性主体），IFRS 18提出了额外要求。对于此类主体，前述通用指引下通常可能会被划入投资或融资类别的一些收益和费用，将在经营类别中进行列报。该项要求将使得经营利润包括主体主要业务活动的业绩。

- b. **增加小计项目**：IFRS 18要求主体列报指定的合计及小计项目：主要变化在于要求损益表中必须包含“经营利润”小计项目；其他要求列报的小计是“净利润”和“筹资和所得税前利润”，但个别情况除外（例如，银行以提供融资作为主要业务活动之一，并已作出特殊列报选择）。

以下示例体现了上述原则：

1) 一般企业损益表示例

损益表 — 一般企业（按功能列示经营费用）		
报表项目	金额	类别
营业收入	X	经营
营业成本	(X)	
毛利	X	
销售费用	(X)	
管理费用	(X)	
研发费用	(X)	
经营利润	X	
在权益法核算的联营企业和合营企业中享有的损益份额	X	投资
现金及现金等价物产生的利息收入	X	
筹资及所得税前利润	X	必列小计
借款利息费用	(X)	筹资
其他负债利息费用	(X)	
税前利润	X	
所得税费用	(X)	所得税
持续经营净利润	X	
终止经营净亏损	(X)	终止经营
净利润	X	必列小计

2) 保险公司损益表示例

损益表 — 保险公司			
报表项目	金额	类别	
保险服务收入	X	经营	
保险服务费用	(X)		
再保险合同净费用	(X)		
保险服务业绩	X		
按照实际利率法计算的利息收入	X		
股利及金融资产公允价值变动	X		
信用减值损失	(X)		
保险合同财务费用	(X)		
再保险合同财务收益	X		
净财务业绩	X		
其他费用	(X)		
经营利润	X		必列小计
在权益法核算的联营企业和合营企业中享有的损益份额	X		投资
筹资及所得税前利润	X	必列小计	
借款及养老金负债产生的利息费用	(X)	筹资	
税前利润	X		
所得税费用	(X)	所得税	
净利润	X	必列小计	

3) 投资与零售银行损益表示例

损益表 — 投资及零售银行			
报表项目	金额	类别	
按照实际利率法计算的利息收入	X	经营	
利息支出	(X)		
净利息收入	X		
手续费及佣金收入	X		
手续费及佣金支出	(X)		
手续费及佣金收支净额	X		
净交易收益	X		
净投资收益，包括现金及现金等价物	X		
信用减值损失	(X)		
雇员福利费用	(X)		
折旧及摊销费用	(X)		
经营利润	X		必列小计
在权益法核算的联营企业和合营企业中享有的损益份额	X		非主要投资及筹资
养老金及租赁负债的利息费用	(X)		
税前利润	X		
所得税费用	(X)	所得税	
净利润	X	必列小计	

2. 损益表相关附注披露

IFRS 18针对损益表附注披露引入了具体要求：

- a. **管理层业绩指标：**管理层可能会自行定义业绩指标（亦称“替代业绩指标”或 Non-GAAP 指标），IFRS 18 将其中一部分与主体财务业绩相关的指标定义为管理层业绩指标（MPMs）。与此类指标相关的信息，应当作为一项单独的附注在财务报表中进行披露，包括 MPMs 与国际财务报告会计准则规定的最直接可比的总计或小计项目之间的调节过程。这将有效地在财务报表中纳入部分 Non-GAAP 指标的相关信息。
- b. **按功能列报损益表的主体必须按性质披露费用：**主体可以选择在经营类别中按费用的性质、功能或性质与功能混合的方法列报费用项目。IFRS 18 就主体如何基于事实和情况评估并确定最适当的列报方法提供了指引。如果按功能列报费用项目，主体必须按性质披露特定费用的信息。

3. 汇总和分解（对所有主要财务报表及附注产生影响）

IFRS 18制定了关于汇总和分解的强化指南，注重根据项目的共有特征进行分组。主体应在财务报表中一贯运用该等原则，包括确定主要财务报表的列报项目，以及确定附注披露信息。

4. 其他有限变化

IFRS 18还对财务报表的列报与披露要求作出其他有限变更。例如，相应修订《国际会计准则第7号——现金流量表》：

- a. 明确规定现金流量表间接法下经营活动现金流量的编制应以“经营利润”作为起点；以及
- b. 消现行准则中关于利息及股利收付现金流的列报选择权。

普华永道观察

随着IFRS 18的发布，国际财务报告会计准则关于会计科目和列报项目的汇总和分解的指引已发生改变。这将要求主体重新审视和评估现有的会计科目和列报项目是否仍然适当，或需要对列报项目及描述作出改进。此外，损益表结构的变化及额外披露要求可能需要主体对系统、会计科目表及映射关系表等作出重大调整。主体应当重视为实施新准则而必须在运营层面做出变革的需求，并应尽快着手分析在运营方面可能遇到的挑战。

此外，管理层业绩指标的识别可能并不容易，审计师可能需要实施大量程序来评估披露的完整性。

受影响的对象

新准则将对所有采用国际财务报告会计准则的主体产生影响。上市公司和私营主体必须遵循相同的要求，包括识别和披露管理层业绩指标。

损益表中对损益类别的划分，应当在报告主体层面进行。因此，主体在个别财务报表与合并财务报表中的分类可能存在差异。

生效日期

新准则将自2027年1月1日或之后开始的年度报告期间生效，包括该日期或以后开始的中期财务报表，而且须追溯适用，因此主体必须根据IFRS 18编制比较信息。

在采用IFRS 18的首个年度，该准则要求主体编制根据IAS 1列报与根据IFRS 18列报的可比期间损益表之间的调节表。对于首次适用年度内的中期财务报表，同样存在这项要求。

更多信息

请继续关注与此项新准则相关的进一步指引。此外，如需了解IFRS 18的更多信息，欢迎联系普华永道团队。

如有任何问题，请跟我们联系：

陆晓华

普华永道中国专业技术部合伙人

电话：+86 (21) 2323 2591

电邮：frida.lu@cn.pwc.com

李莎

普华永道中国专业技术部高级经理

电话：+86 (10) 6533 5134

电邮：lisa.s.li@cn.pwc.com

仅为提供一般性信息之目的，不应用于替代专业咨询者提供的咨询意见。

© 2024普华永道中天会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。普华永道系指普华永道网络中国成员机构，有时也指普华永道网络。每家成员机构各自独立。详情请进入www.pwc.com/structure。