

# IFRS 18的准则变革、实务影响 与政策建议

曾亚敏

**摘要：**国际会计准则理事会 (IASB) 于 2024 年 4 月发布《国际财务报告准则第 18 号——财务报表列示和披露》(IFRS 18)，对利润表结构、信息汇总与分解，以及管理层业绩指标披露提出了系统性变革。本文基于 IFRS 18 内容分析，梳理其相较于我国现行会计准则的核心变化，探讨对企业财务报表编制与披露的挑战，并提出完善本土化应用指南与培训体系、修订报表格式与科目设置、增加披露要求的弹性等政策建议，以期为我国会计准则趋同提供理论支持。

**关键词：**IFRS 18；信息汇总与分解；管理层业绩指标；利润表；经营费用

**中图分类号：**F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)11-0077-06

## 一、IFRS 18 相较于我国现行会计准则的核心变革

《国际财务报告准则第 18 号——财务报表列示和披露》(以下简称 IFRS 18) 于 2024 年 4 月正式发布，其重构了财务报表列报体系，旨在提升信息透明度与可比性。相较于我国《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》，其变革集中于以下三方面：重构利润表结构、强化信息汇总和分解要求、新增管理层业绩指标披露。

### (一) 重构利润表结构

对于利润表结构，我国现行准则要求采用分步式结构，将损益主要区分为营业利润与营业外收支；要求列报的小计项和总计项有：营业利润、利润总额和净利润。IFRS 18 提出将利润表中的损益分为经营类、投资类、筹资类、所得税费用类以及终止经营

类五类；要求列报三个小计与总计项：经营利润、筹资与所得税前利润、净利润。这一分类逻辑与我国现行准则的“营业利润——利润总额——净利润”分步式结构存在本质差异。

IFRS 18 的重点在于对经营类、投资类与筹资类损益的划分。一是经营类。IFRS 18 对经营类采用缺省定义的方式，即所有未被归入投资类、融资类、所得税费用类或终止经营类的损益都归入经营类别。虽然准则未对经营类提出直接定义，但给出了两点指南，即经营类包括但不限于企业主要业务活动产生的损益；损益的波动性与非经常性不影响其划分为经营类。IFRS 18 下，损益的分类需要结合企业主要业务活动来分析。从事资产投资的企业（如投资性房地产企业、保险企业等）或向客户提供融资服务的企业（如银行、其他借贷机构、向客户提

供融资租赁的租赁企业）与一般企业的主要业务活动具有较大差异，属于经营类的损益项目亦不相同。一个企业可能存在多个主要业务活动，如某产品制造企业同时向客户提供融资，则制造活动与向客户提供融资均为该企业的主要业务活动。

二是投资类。企业的主要业务活动是一般活动的，应对下列三类资产的投资所产生的损益归入投资类：(1) 对联营企业、合营企业以及非合并子公司的投资；(2) 现金及现金等价物；(3) 能单独产生收益且基本独立于企业其他资源的其他资产（如投资性房地产、金融资产）。以投资资产为主要业务活动的企业，重点在于区分投资资产产生的损益是归入经营类还是投资类。这类企业需要依据所投资资产的类型以及主要业务活动的评估来划分损益类别。

作者简介：曾亚敏，暨南大学管理学院会计系教授。

三是筹资类。企业的主要业务活动是一般活动的，划分筹资类损益之前需要区分两类负债：对于纯筹资交易负债（如银行借款、公司债券等），企业需要将该类负债的初始确认、后续计量与终止确认时产生的损益，以及可直接归属于该负债发行与清偿的增量费用（如交易成本）归入筹资类；对于复合负债（如合同负债、租赁负债、养老金负债等），因其交易往往与企业的经营活动相关，而非纯筹资交易，企业应将利息损益以及利率变化产生的损益归入筹资类，其他损益归入经营类。以向客户提供融资服务为主要业务活动的企业，重点在于判断纯筹资交易负债产生的损益与现金及现金等价物的损益是归入经营类还是筹资类。这类企业需根据纯筹资交易负债与现金及现金等价物是否与向客户提供融资相关来进行损益分类。

所得税类损益与终止经营类损益与旧准则保持一致。

此外，IFRS 18 规定了利润表列示的三个总计与小计项：经营利润、筹资与所得税前利润、净利润。以向客户提供融资服务为主要业务活动的企业，如果其会计政策是将与向客户提供融资服务无关的纯筹资交易负债产生的损益也计入经营类，则企业不得列报“筹资与所得税前利润”小计项。IFRS 18 下一般业务活动企业的利润表结构如表 1 所示。

### （二）强化信息汇总与分解要求

关于信息汇总与分解，我国现行准则要求依据重要性原则单独或汇总列报项目，IFRS 18 则强化了信息汇总与分解的要求。

IFRS 18 首先提出了信息汇总与分解原则。总的来说，信息汇总与分解是为了发挥主要财务报表提供有用

表 1 IFRS 18 下一般业务活动企业的利润表结构

经营类
未被分类为其他类别的损益
经营利润
投资类
来自如下资产的损益：
(1) 对联营企业、合营企业与未合并子公司的投资
(2) 现金及现金等价物
(3) 其他能单独产生收益并基本独立于主体其他资源的资产
筹资与所得税前利润
筹资类
纯筹资的交易所形成负债的损益
非纯筹资的交易所形成负债的利息损益以及利率变动产生的损益
所得税类
终止经营类
净利润

的结构化概要的作用，以及发挥报表附注提供重要信息的作用。资产、负债、权益、收益、费用和现金流各项目的特征越相似，将其汇总就越有可能发挥主要财务报表和附注的作用；而只要能带来重要的信息，企业就应将具有不同特征的项目进行分解。完成项目汇总或分解后，企业应以如实反映项目特征的方式标注和描述主要财务报表中列报的项目（即总计、小计和细列项目）或附注中披露的项目。如果企业对汇总项目找不到一个更有信息含量的标签，则需要使用尽可能准确描述汇总项目的标签，如“其他经营费用”或“其他财务费用”。即，IFRS 18 希望企业尽量不使用“其他”这样模糊的标签。

其次，IFRS 18 提出了信息汇总与分解内容，包括应在利润表列报或在附注中披露的项目、应在资产负债表列报或在附注中披露的项目、经营费用的列示与披露以及非经常性损益的披露。其中，准则最大的变化是经营费用的列示与披露。企业可以考虑以下因素后，选择按性质（如原材料、员

工成本、折旧、摊销等）还是按功能（如管理费用、销售费用、研发费用等）列报经营费用：企业盈利能力的主要驱动因素、企业的管理方式与管理层内部报告方式、行业惯例，以及将特定性质项分配给各功能项是否武断。例如，零售业企业盈利能力的主要驱动因素是销售成本或毛利，适合按功能列报经营费用；而服务业企业盈利的主要驱动因素是员工成本，适合按性质列报经营费用。

如果企业在利润表的经营类损益中按功能列报经营费用，则需在附注中按性质披露折旧、摊销、员工福利、减值损失及其转回、存货跌价及其转回五个项目的补充信息，包括总金额、与利润表经营类损益中各功能项相关的金额，以及与非经营类相关的细列项目清单。此举突破了我国现行准则对费用列报的灵活性，可能增加企业数据追溯与系统改造成本。除这五项外，企业可以不提供其他性质经营费用项的补充信息。如果企业在利润表中按性质列报经营费用，则不需要在附注中披露按功能分类的补充信息。

国际会计准则理事会认为,财务报表用户对此类信息的需求很少。

### (三) 新增管理层业绩指标披露

关于管理层业绩指标的披露是IFRS 18新增的要求,我国现行准则并没有相关要求。IFRS 18要求企业识别并披露符合准则定义的所有管理层业绩指标。这些指标需要在财务报表附注中进行详细披露,并提供充分的解释和说明,帮助投资者更好地理解这些指标的含义和用途。根据IFRS 18,管理层业绩指标是非IFRS会计准则特别要求列示或常用的收益和费用的小计,是企业在财务报表之外的公开信息传播中使用,用于向报表使用者传达管理层对企业整体财务业绩某一方面看法的指标。对于每一个管理层业绩指标,企业应以清晰易懂的方式标记和描述,不得误导报表使用者,以一条单独的报表附注项目披露如下内容:(1)这一指标能够提供企业财务业绩有用信息的理由;(2)如何计算这一指标;(3)这一指标与前述非管理层定义的指标或IFRS会计准则特别要求列示或披露的合计或小计之间的调节;(4)每个调节项目的所得税影响和对非控股股东权益的影响;(5)确定所得税影响的说明。简言之,管理层业绩指标的披露需遵循清晰性与非误导性原则,以避免信息冗余或误导投资者。

## 二、IFRS 18对我国企业的影响或启示

(一) 对损益分类的理解需要改变原有思维

1. IFRS 18对利润表中损益的分类不同于现金流量表的分类。按我国现行准则,现金流量表将现金流量流入与流出的活动分为经营类、投资类与

筹资类三类。IFRS 18亦将利润表中的损益分成经营类、投资类和筹资类。两种分类名称相似,但标准却不一样。比如,现金流量表中投资活动包括对固定资产的投资,而且投资活动产生的所有现金流都归入投资类。但IFRS 18对利润表中投资类损益的定义不包含固定资产产生的损益(归入经营类损益),且投资活动产生的所有损益中只有直接损益归入投资类。

例如,企业总部管理人员同时服务于企业的主要业务活动与投资活动,则总部管理人员的薪酬、差旅费等是否需要拆分到经营类和投资类?企业为投资活动专门成立的基金管理公司或物业管理公司(部门),则专门管理公司的员工薪酬等是否计入投资类?这两个问题皆涉及管理费用,实则关乎对IFRS 18中投资类损益的理解。IFRS 18第54条描述的投资类损益包括前述三类资产产生的收益;资产初始确认、后续计量以及终止确认产生的损益;可直接归属于资产取得或处置的增量费用,如增量成本或资产出售成本。从准则的要求来看,不管是总部管理人员的薪酬等费用,还是专门为投资活动成立的基金管理公司或物业管理公司的薪酬等费用,均不属于上述范畴,即这些费用都不属于IFRS 18规定的投资类损益,而应归入缺省项——经营类损益。

IFRS 18的要求很明确,但这产生一个问题:投资类损益并不是因投资活动产生的所有损益,筹资类损益亦不是因筹资活动产生的所有损益,这两类损益均只包含对应活动产生的直接损益,其余损益均列入经营类损益。如何保证报表编制者与投资者能准确理解利润表中损益分类的信息,这在实务中将是一大挑战。

2. 经营利润与资金成本分离。我国现行准则下,利息费用作为营业利润的抵减项,隐含“经营活动需要覆盖资金成本”的管理理念。但IFRS 18要求将纯筹资负债利息归入筹资类损益,导致经营利润不再反映资金成本负担。类似的,因投资活动发生的纯筹资负债利息亦归入筹资类损益。

举例来说:(1)某企业的主要业务活动是生产与销售产品,投资资产是非主要业务活动,属于投资活动。企业考虑投资类损益时是否需要考虑资金成本?(2)若企业是一家保险公司,其主要业务活动包括提供保险服务与投资金融资产。企业计算经营类损益时需要同时考虑这两项主要业务活动产生的损益,则经营类损益是否需要考虑投资金融资产的资金成本?这两个例子针对经营活动与投资活动的资金成本,实则关乎对新准则下筹资类损益的理解。根据IFRS 18第60条,对于纯筹资交易负债,企业应将以下损益归入筹资类:一是负债初始计量与后续计量(包括资产终止确认)产生的收益和费用;二是可直接归属于负债发行与清偿的增量费用(如交易成本)。从准则的要求来看,不管资金用于经营活动还是投资活动,纯筹资交易负债产生的利息支出,都属于负债初始计量与后续计量产生的费用,均属于筹资类损益。

为此,财务人员和公司高管需要转变惯性思维,即利润表中的经营类损益不再考虑经营活动的资金成本,投资类损益亦不考虑投资活动的资金成本;利息支出均进入筹资类损益。这一变化可能削弱经营利润的决策相关性,需改变公司决策相关财务指标的计算方式。

(二) 出现跨损益类别的列报难题

表2 以投资资产为主要业务活动的企业

投资资产类型	步骤1	步骤2	损益类别
对联营企业、合营企业以及非合并子公司的投资 (简称为投资资产类型I)	核算方法		
	权益法		投资类
	非权益法	主要业务活动	
		投资资产类型I	经营类
对其他单独产生收益且基本独立于主体其他资源的投资 (简称为投资资产类型II)		其他	投资类
	主要业务活动		
	投资资产类型II		经营类
现金及现金等价物	其他		投资类
	主要业务活动		
	一般业务活动		投资类
	投资金融资产		经营类
	投资非金融资产且不向客户提供融资		投资类
	投资非金融资产且向客户提供融资	现金及现金等价物是否与向客户提供融资有关	
		有关	经营类
		无关	会计政策选择：经营类或投资类
	无法区分	经营类	

我国现行准则下，资产减值损失、信用减值损失、财务费用与投资收益等皆是单独的列报项目，且均列报在“营业利润”之上。但在IFRS 18中，这些单列项目需要根据具体内容拆分到多个损益类别。如，“资产减值损失”中，存货或固定资产的减值进入经营类损益；投资联营企业、合营企业形成的长期股权投资的减值进入投资类损益。“信用减值损失”中，应收账款的减值进入经营类；投资其他公司股票或债券形成的金融资产的减值进入投资类。“财务费用”中，因境外贸易业务产生收入的汇兑损益进入经营类；现金及现金等价物产生的利息收入进入投资类；而借款等纯筹资交易负债产生的利息费用进入筹资类。“投资收益”中，与经营活动相关的套期工具损益进入经营类，而与投资活动相关的套期工具损益进入投资类；对联营企业、合营企业的投资收益也进

入投资类。

这就导致出现如下问题：首先，当原同一报表项目出现在多个损益类别中，企业该如何为不同类型下的项目命名呢？比如，经营类和投资类下都列示“资产减值损失”，还是经营类下列示“存货、固定资产与无形资产的减值损失”而投资类下列示“除存货、固定资产与无形资产之外的减值损失”。其次，会计科目如何与报表项目之间对应？在不改变现有会计科目的情况下，财务系统需要颗粒度足够的留痕，才能将同一会计科目的内容拆分到不同损益类别。比如，财务费用下设汇兑损益二级科目尚不够，还需备注汇兑损益是针对什么项目，或者对汇兑损益进行辅助核算，在记账之初就标注清楚是属于经营类、投资类还是筹资类，否则可能引发分类错误或信息缺失。

(三) 经营类损益与“经营利润”

小计项内容发生重大改变

首先，IFRS 18下的“经营利润”不同于我国现行利润表中的“营业利润”，其中，原“公允价值变动损益”以及部分“资产减值损失”“信用减值损失”“投资收益”等移出经营类；同时，不再考虑经营活动及投资活动的融资成本。针对该变化，企业财务人员需要学习调整原来的计算方式，改变惯有思维。报表编制方（尤其是公司高管）对筹资类损益的理解可能存在一定困难。

其次，“经营利润”采用缺省定义，即不属于其他类别的损益都归入经营类。这可能带来两个问题：其一，我国现行利润表中的营业外收支何去何从。如果营业外收支的项目（如违约金、罚款及滞纳金等）不属于投资类或筹资类损益，则进入经营类损益；而一旦进入经营类，营业外的标签就不再合时宜。我们或者保留营业外收

支的标签,将其列在三类之外;或者按内容更改对应类别的标签,如因违约金、补偿款、罚款等产生的营业外收入和支出,计入“其他经营收入”“其他经营费用”,因权益法下长期股权投资初始投资成本调整产生的营业外收入,计入“其他投资损益”。其二,如何提高经营利润的透明度和可比性。IFRS 18下,投资类损益和筹资类损益只包含投资活动和筹资活动产生的直接损益,这使得经营利润包含了因非经营活动产生的部分损益。这不仅偏离了新准则制定的初衷,难以保证经营利润的透明度与可比性;亦使得报表使用者难以理解新准则下的经营利润。在这种情况下,或者企业完善管理层业绩指标的披露,或者投资者需要依据需求自行对经营利润中的项目予以调整。

(四) 主要业务活动特殊的企业其投资类与筹资类损益较为复杂

对以投资资产为主要业务活动的企业,其投资类损益较为复杂,如表2所示。这类企业需要结合考虑企业投资资产的类型(投资资产类型I和类型II)、会计核算方法以及主要业务活动的判断等,并详细披露相关的判断依据。对以向客户提供融资为主要业务活动的企业,其筹资类损益亦较为复杂,如表3所示。首先,实务中企业可能较难判断纯筹资交易负债或现金及现金等价物是否与向客户提供融资有关。当企业无法合理判断时,需要将相关损益都归入经营类,这会影响到经营类损益的透明度。其次,即便判断合理,企业尚存在会计政策选择,有的企业将与向客户提供融资无关的纯筹资交易负债以及现金及现金等价物的损益归入经营类,有的企业归入投资类,这将影响经营类损益与投资类

表3 以向客户提供融资服务为主要业务活动的企业

	步骤	损益类别
纯筹资交易负债	负债是否与向客户提供融资有关	
	有关	经营类
	无关	会计政策选择:经营类或筹资类
	无法区分	经营类
复合交易负债	损益项目	
	利息损益与利率变化产生的损益	筹资类
	其他损益	经营类
现金及现金等价物	现金及现金等价物是否与向客户提供融资有关	
	有关	经营类
	无关	会计政策选择:经营类或投资类
	无法区分	经营类

两个会计政策保持一致

损益的可比性。

在实务中,银行或保险公司应用表2和表3可能会比较复杂,这类企业通常会以投资资产为主要业务活动。先以保险公司为例,按表2的要求,企业需要进一步区分主要业务活动中投资资产的类型才能将现金及现金等价物的损益准确分类:如果保险公司以投资金融资产为主要业务活动,则现金及现金等价物相关损益归入经营类;如果保险公司以投资非金融资产(如投资性房地产)为主要业务活动,因保险公司不向客户提供融资,需将现金及现金等价物相关损益归入投资类。这就导致以投资金融资产为主要业务活动的保险公司和以投资非金融资产为主要业务活动的保险公司经营类损益构成项目具有较大差异。

再看以向客户提供融资为主要业务活动的银行。假设银行业务简单,以借贷为主,并不同时以投资资产为主要业务活动,则现金及现金等价物的损益按表3依据是否与向客户提供融资有关进行分类。但实务中,更多的银行同时具有两项特殊主要业务活动:向客户提供融资与投资资产(投

资金金融资产或非金融资产),则现金及现金等价物的损益需要按表2进行分类。如果银行同时以投资金融资产为主要业务活动,企业无需区分现金及现金等价物是否与向客户提供融资相关,而是直接将现金及现金等价物的损益全部归入经营类。如果银行亦投资大宗商品或其他非金融资产,则银行投资非金融资产产生的损益分类取决于这些投资是否为主要业务活动;其现金及现金等价物的损益分类取决于其是否与向客户提供融资。

(五) 经营费用列示与披露存在一定的操作难度

我国企业采用混合列报的方式在利润表中列示经营费用:减值损失是性质项,营业成本、销售费用、管理费用、研发费用等为功能项。按照IFRS 18,我国企业需在附注中按性质披露折旧、摊销、员工福利、存货跌价及其转回的补充信息。对于期间费用而言,企业记账时一般是直接从性质科目到功能科目,譬如,借记“销售费用”“研发费用”,贷记“原材料”(或“应付职工薪酬”),企业可以很方便将性质项追踪到各功能项。但对于营业成本,



图 视觉中国

尤其是间接生产成本(含间接材料、间接人工、折旧、摊销等),并不是直接从性质项科目到功能项科目,而是先汇集到制造费用,再分摊到不同产品的生产成本,期末将生产成本在销售成本与期末存货之间结转。如果实施IFRS 18,则企业需要披露折旧与摊销、职工薪酬等在营业成本中的具体金额,这意味着企业财务系统需要记录整个成本流转过程中各性质项的流转痕迹,比如有多少职工薪酬进入制造费用,多少分摊到某产品的生产成本,多少随着该产品的出售流转到销售成本。

对于存货跌价准备,我国企业在附注中披露了各项目(原材料、在产品、库存商品等)存货跌价准备的期初余额、本期增加金额、本期减少金额以及期末余额。其中,本期增加金额主要是计提金额,本期减少金额包含转回或转销。如果实施IFRS 18,企业需要披露存货跌价准备在营业成本、管理费用、销售费用以及研发费用等功能项中的金额。这意味着企业需要在本期减少金额中,将转销与转回区别开来,而且需要记录转销的原

因:如果是因为存货销售同时结转存货跌价准备,则转销的存货跌价准备为营业成本的组成部分;如果是因为研发活动领取存货同时结转存货跌价准备,则转销的存货跌价准备为研发费用的组成部分。

另外,有些企业或某些业务可能很难对性质项予以详细披露。比如,商业企业或者工业企业的商业业务中,存货皆为外购,外购成本均记为材料成本。而金融企业包括银行、保险公司等的性质项与其他行业企业完全不同,折旧或摊销可能只占经营费用的很小比例,对折旧、摊销等在附注中进行拆分披露可能产生不必要的成本。

### 三、对我国准则制定机构的政策建议

在我国会计准则与国际会计准则趋同的背景下,为我国企业未来更好地适应新准则,本文基于上文分析结果对准则制定机构提出如下政策建议。

一是完善本土化应用指南与培训体系。为让报表编制者和使用者能更好地理解并运用新准则的损益分类,准

则制定机构需要编写本土化应用指南,重点阐释IFRS 18中损益分类的要求与逻辑,并组织跨行业研讨会,帮助报表编制者与使用者理解各损益类别的差异,以及特殊行业的损益分类。另外,为了提高经营类损益的可比性与透明度,准则制定机构需要重视管理层业绩指标的披露与非经常性损益披露的应用指南与培训体系,以弥补经营类损益采用缺省定义的缺陷。

二是修订报表格式与科目设置。由于在IFRS 18下原同一报表项目可能出现在多个损益分类中,因此需要重新修订我国利润表的报表格式与会计科目。但需要审慎考虑企业的实施成本,即财务系统的更新成本。一方面,增加细粒度数据,尽量在不改变记账科目的情况下,帮助企业更准确地进行损益分类与报表列示;另一方面,更改部分记账科目的名称或核算内容。

三是增加披露要求的弹性。如果实施IFRS 18,我国企业需要在附注中对折旧、摊销、员工福利、存货跌价披露补充信息,但这几个指定的项目可能并不能如实反映企业最重要的经营费用项目,并不适合所有企业或情况,因此建议我国准则允许企业根据行业或自身特点在附注中补充披露关键的性质项,从而提升信息披露的价值相关性。□

责任编辑 姜雪

### 主要参考文献

- [1] 王鹏程,曾亚敏,李梓.财务报表的重大改进及影响与应对——IFRS 18《财务报表列示和披露》分析[J].财会月刊,2024,(9):18-32.