Deloitte. 勤業眾信

IFRS 新訊系列報導

2024 年 4 月

《新準則》IFRS 18「財務報表之表達與揭露」

目錄

背景

新規定

其他 IFRS 會計準則之修正

生效日及過渡規定

- 新準則 IFRS 18 將取代 IAS 1「財務報表之表達」，並延續 IAS 1 中若干規定。
- IFRS 18 之新規定包括：
  - 於損益表列報特定種類及所定義之小計。
  - 於財務報表附註提供管理階層定義之績效衡量（Management-defined performance measures, MPMs）之揭露。
  - 改善彙總及細分資訊。
- IAS 1 若干規定移至 IAS 8「會計政策、會計估計值變動及錯誤」[註 1] 及 IFRS 7「金融工具：揭露」。
- IASB 同時微幅修正 IAS 7「現金流量表」及 IAS 33「每股盈餘」。
- IFRS 18 要求追溯適用並提供特定過渡規定。
- 企業應於 2027 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用 IFRS 18，並得提前適用。

註 1：為反映部分 IAS 1 內容移至 IAS 8，該準則於 IFRS 18 生效時將更名為「財務報表之編製基礎」。

背景

IASB 在 2016 年開始進行主要財務報表專案，以回應投資者對於企業績效報導之可比性及透明度之疑慮。

IASB 於 2019 年 12 月發布草案「ED/2019/7 一般表達與揭露」。在徵詢意見期間截止後，IASB 考量所收到意見重新研議。經後續修改後，IASB 於 2024 年 4 月 9 日正式發布 IFRS 18。

見解

IASB 決議草案中之以下提議不納入 IFRS 18：

- 禁止同時以性質及功能兩者分析營業費用(即「混合表達」)
- 規定區分屬整體（integral）之關聯企業及合資及非屬整體之關聯企業及合資。
- 於單一附註揭露及說明特殊收益及費損之規定。

IFRS 18 將取代 IAS 1，其延續 IAS 1 部分規定，並增加部分新規定。此外，IAS 1 部分規定將移至 IAS 8 及 IFRS 7，而 IAS 7 及 IAS 33 亦有微幅修正。

新規定

一、損益表分類收益及費損之種類

IFRS 18 規定企業應將損益中之收益及費損分為以下種類：

- 營業種類；
- 投資種類；
- 籌資種類；
- 所得稅種類；及
- 停業單位種類。

所有企業應遵循相同之分類規定處理，惟對於以投資資產作為主要經營活動之企業（例如投資個體、投資不動產企業及保險人）及以提供融資予客戶作為主

要經營活動之企業（例如銀行），其分類規定則有部分調整，請參閱後述*具有特定主要經營活動之企業*之規定。

營業種類

營業種類包括計入損益表中且未分類為投資、籌資、所得稅或停業單位種類之所有收益及費損。換言之，營業種類為預設種類，其包括但不限於來自企業主要經營活動之收益及費損。來自其他經營活動之收益及費損若不符合分類至任何其他種類之規定，則亦分類為營業種類。

投資種類

投資種類包括來自以下資產之收益及費損：

- 投資關聯企業、合資及未合併子公司；
- 現金及約當現金；及
- 報酬之產生係個別且很大部分獨立於企業其他資源之其他資產。

分類為投資種類之收益及費損包括：

- 該等資產所產生之收益；
- 原始與後續衡量該等資產所產生之收益及費損，包括除列該等資產；及
- 直接可歸屬於取得及處分該等資產之增額費用（例如，交易成本及出售該等資產之成本）。

應分類為投資種類之收益及費損舉例如下：

- 採用權益法處理之關聯企業及合資之損益份額；
- 債務投資之利息收入；
- 權益投資之股利；及
- 投資性不動產之租金收益及公允價值利益及損失。

籌資種類

籌資種類包括來自涉及籌資之交易所產生之負債之收益及費損，無論該交易是否僅涉及籌資。

僅涉及籌資之交易所產生之負債包括：

- 以現金清償之債務工具，及
- 將透過交付企業本身股份清償之債券。

非僅涉及籌資之交易所產生之負債包括：

- 商品或勞務之應付款，
- 租賃負債，及
- 確定福利退休金負債。

依據上述交易而認列之負債，分類為籌資種類之收益及費損包括：

- 僅涉及籌資之交易所產生之負債：包括負債之原始與後續衡量（包括除列負債）所產生之收益及費損，及直接可歸屬於發行及消滅該等負債之增額費用；及
- 非僅涉及籌資之交易所產生之負債：包括適用相關 IFRS 會計準則之目的而辨認之利息收入及利息費用，及利率變動所產生之收益及費損。

所得稅種類

所得稅種類包括：

- 依 IAS 12「所得稅」計入損益之所得稅費用或所得稅利益；及
- 任何相關之外幣兌換差額。

停業單位種類

停業單位種類包括來自 IFRS 5「待出售非流動資產及停業單位」定義之停業單位之收益及費損。

損益表釋例

以下係擷取自 IFRS 18 釋例中之損益表釋例。如釋例所示，除損益合計數外，企業應列報兩項新定義之小計—「營業淨利」及「計入籌資及所得稅前之淨利」。

釋例中之企業為製造業，非以投資資產作為主要經營活動，亦非以提供融資予客戶作為主要經營活動。

損益表	20X2	20X1	種類[註 2]
收入	XXX	XXX	營業
銷貨成本	(XXX)	(XXX)	
銷貨毛利	XXX	XXX	
其他營業收益	XXX	XXX	
銷售費用	(XXX)	(XXX)	
研究及發展費用	(XXX)	(XXX)	
一般及管理費用	(XXX)	(XXX)	
商譽之減損損失	(XXX)	-	
其他營業費用	(XXX)	(XXX)	
營業淨利	XXX	XXX	
對關聯企業及合資損益之份額及處分損益	XXX	XXX	投資
計入籌資及所得稅前之淨利	XXX	XXX	
借款及租賃負債之利息費用	(XXX)	(XXX)	籌資
退休金負債及負債準備之利息費用	(XXX)	(XXX)	
稅前淨利	**XXX**	**XXX**	
所得稅費用	(XXX)	(XXX)	所得稅
繼續營業單位淨利	**XXX**	**XXX**	
停業單位損失	-	(XXX)	停業單位
淨利	XXX	XXX	

註 2：「種類」欄之目的係用於說明損益表之架構，損益表無須列報種類標示。

具有特定主要經營活動之企業

IFRS 18 辨認兩類型之「特定主要經營活動」：以投資資產作為主要經營活動及以提供融資予客戶作為主要經營活動。從事該等特定主要經營活動之企業應將某些原應分類為投資種類或籌資種類之收益及費損分類至營業種類。

IFRS 18 說明，企業是否以投資資產或提供融資予客戶作為主要經營活動係一事實。IFRS 18 對進行此項評估時應考量之因素提供詳細指引。

某些企業可能同時以投資資產及提供融資予客戶兩者作為主要經營活動，例如投資個體及零售銀行（retail bank）。

特定收益及費損之分類

- **外幣兌換差額**：外幣兌換差額之分類應與產生該等差額之項目之收益及費損於損益表之種類相同。例如，因銷貨產生之外幣計價應收款，其外幣兌換差額係分類為營業種類（與銷貨相同種類）。然而，若企業為了將外幣兌換差額進行分類將涉及過度之成本或投入，企業應將其分類為營業種類。
- **衍生工具之公允價值利益及損失**：衍生工具之公允價值利益及損失之分類，係依據該衍生工具是否係用以管理已辨認風險之暴險，及是否被指定為避險工具。
- **混合合約產生之收益及費損**：具有主負債及嵌入式衍生工具之混合合約之收益及費損之分類，係取決於該嵌入式衍生工具是否自主負債分離，以及該混合合約之性質。

二、管理階層定義之績效衡量（MPMs）

定義

MPMs 係符合下列所有條件之收益及費損之小計：

- 用於財務報表外之公開溝通，諸如管理階層評論、新聞稿及對投資者之簡報（注意：於辨認 MPMs 時，口頭溝通、口頭溝通之文字稿或社群媒體貼文非屬公開溝通）；
- 用於與投資者溝通管理階層對企業整體財務績效某一層面之觀點（IFRS 18 推定企業於其財務報表外之公開溝通所使用之收益及費損之小計係傳達管理階層對企業整體財務績效某一層面之觀點，除非企業反駁該前提假設）；及
- IFRS 18 未列示或 IFRS 會計準則未明定者。

揭露規定

企業須於財務報表之單一附註中揭露其 MPMs 資訊。該附註須敘明 MPMs 提供管理階層對企業整體財務績效某一層面之觀點，且未必可與其他企業所提供之類似標示或描述之衡量比較。

對每一 MPM，企業須揭露：

- 所溝通之財務績效層面之描述，包括說明管理階層為何認為 MPM 提供對企業財務績效有用之資訊；
- 如何計算 MPM；及
- MPM 與 IFRS 18 所列之最直接可比之小計或與 IFRS 會計準則規定之總計或小計間之調節，包括對該調節中所揭露每一項目之：

  - 所得稅影響數；及
  - 對非控制權益之影響數。

- 企業如何決定所得稅影響數之描述。

若企業改變某一 MPM 之計算，新增 MPM 或停用先前所揭露之 MPM，則須揭露：

- 該變動、新增或停用及其影響之說明；
- 該變動、新增或停用之理由；及
- 除實務上不可行外，重編比較資訊以反映該變動、新增或停用。

IFRS 18 明訂某些收益及費損之小計非屬 MPMs，因而不適用上述規定。該等小計包括折舊、攤銷及 IAS 36「資產減損」範圍內之減損前之營業損益(折舊攤銷減損前營業淨利, OPDAI)。

見解

值得注意的是，非屬 MPMs 之小計清單中不包括「息前稅前折舊攤銷前淨利」(EBITDA)。IASB 指出，儘管 EBITDA 係與財務報表使用者溝通最常使用之衡量之一，但某些產業（如銀行及保險業）之企業並未使用該衡量。再者，除作為各種分析之起始點外，EBITDA 所代表之意義並無共識。

EBITDA 衡量可能符合 MPMs 之定義。IASB 作出結論，OPDAI 提供與現行許多 EBITDA 衡量所提供之資訊類似，故決議將 OPDAI 納入 IFRS 18 非屬 MPMs 之小計清單中。

三、資訊之彙總及細分

主要財務報表及附註之角色

財務報表之目的係提供有關企業已認列資產、負債、權益、收益及費損之財務資訊，以助於投資者評估對企業未來淨現金流入之展望，並評估管理階層對企業經濟資源之託管責任。

為達成上述目的，主要財務報表及附註提供財務資訊時，具有下列相異及互補之角色：

- 主要財務報表係提供企業已認列資產、負債、權益、收益、費損及現金流量之結構性彙總，以助於：
    - 取得企業已認列資產、負債、權益、收益、費損及現金流量之可了解概況；
    - 於不同企業間及同一企業不同報導期間之間進行比較；及
    - 辨認財務報表使用者可能期望於附註中尋求更多資訊之項目或範圍。
- 附註係提供必要之重大資訊：
    - 能使投資者了解主要財務報表中之項目，
    - 以額外資訊補充主要財務報表，以達成財務報表之目的。

彙總與細分資訊之原則

IFRS 18 規定企業將個別交易與其他事項之資訊彙總或細分為列報於主要財務報表及附註揭露之資訊。

該規定係以資訊彙總及細分之原則為基礎。IFRS 18 規定企業應確保：

- 項目係依共同特性予以分類及彙總，不同特性則予以細分；
- 項目予以彙總或細分，俾使主要財務報表及附註符合其角色；及
- 項目之彙總及細分不應模糊重大資訊。

當細分後所產生之資訊係屬重大，則 IFRS 18 明確規定資訊應予以細分。

為協助企業適用上述原則，IFRS 18 提供彙總及細分項目以及標示彙總項目之應用指引，包括評估項目是否具類似或不同特性時應考量之特性。

營業費用之表達

IFRS 18 規定企業使用下列一項或兩項特性，以最有用之結構性彙總之方式分類及列報營業費用：

- 費用之性質（例如，原料費用及員工福利費用）；或
- 企業費用中之功能（例如，銷貨成本）。

在決定如何列報營業費用時，企業應考量例如哪些單行項目能提供有關企業獲利能力之主要組成部分或動因之最有用資訊，以及產業實務等因素。

企業若依依功能分類營業費用並列報一項或多項單行項目，應於單一附註依性質揭露特定費用之金額。

其他 IFRS 會計準則之修正

IAS 7 之修正

IASB 修正 IAS 7：

- 規定所有企業以營業淨利之小計作為間接法調節來自營業活動之現金流量之起始點，
- 刪除利息及股利收付之現金流量表達選擇：
    - 無特定主要經營活動之企業：
        - 收取之利息及股利：將分類為投資活動之現金流量。
        - 支付之利息及股利：將分類為籌資活動之現金流量。
    - 以投資資產或提供融資予客戶作爲主要經營活動之企業，須：
        - 參考其依 IFRS 18 於損益表如何分類股利收入、利息收入及利息費用，決定於現金流量表如何分類收取之股利、收取之利息及支付之利息；
        - 將上述每一現金流量之總計分類於現金流量表之單一種類中（即可能為營業、投資或籌資活動）；及
        - 將支付之股利分類為籌資活動之現金流量。

見解

IFRS 18 規定之營業、投資及籌資種類與 IAS 7 依營業、投資及籌資活動分類現金流量含意不同。於制定 IFRS 18 時，IASB 優先考慮每一主要財務報表之目的，並未尋求使損益表及現金流量表之種類相互一致。

IAS 33 之修正

除基本及稀釋每股盈餘外，IAS 33 允許企業揭露（僅得於附註中）以綜合損益表任一組成部分為基礎額外計算之每股金額（簡稱額外 EPS）。

IAS 33 之修正規定，企業僅於以 IFRS 18 所辨認之總計或小計抑或 MPM 作為計算分子時，始得揭露該額外 EPS。

生效日及過渡規定

企業應於 2027 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用 IFRS 18，並得提前適用。企業若提前適用 IFRS 18，應於附註揭露該事實。IFRS 7、IAS 7、IAS 8 及 IAS 33 之修正將於企業適用 IFRS 18 時始生效。

企業應依 IAS 8 追溯適用 IFRS 18。惟企業無須列報 IAS 8.28(f)所明定之量化資訊（亦即對所表達之每一以前期間，揭露對每一受影響之財務報表單行項目及對基本及稀釋每股盈餘之相關影響之調整金額）。

反之，企業於其年度財務報表中須揭露初次適用 IFRS 18 之前一年度比較期間之損益表對每一單行項目之下列調節：

- 適用 IFRS 18 所列報之重編金額；及
- 先前適用 IAS 1 所列報之金額。

若企業依 IAS 34「期中財務報導」編製簡明期中財務報表，儘管 IAS 34 第 10 段要求期中財務報表應保留最近年度財務報表之標題及小計，企業於第一年適用 IFRS 18 時，須於簡明期中財務報表列報依 IFRS 18 預期使用之每一標題以及 IFRS 18 規定之小計。企業應於首次發布依 IFRS 18 所編製之年度財務報表後，始應對簡明期中財務報表中之標題及小計依 IAS 34 第 10 段處理。

若企業適用 IAS 34 編製期中財務報表，於第一年適用 IFRS 18 時，須揭露前一比較期間及累積比較期間，於損益表中對每一單行項目之下列調節：

- 企業適用 IFRS 18 時，對比較期間及累積比較期間依會計政策所列報之重編金額；及
- 企業適用 IAS 1 時，先前對比較期間及累積比較期間依會計政策所列報之金額。

企業得（但不要求）揭露本期或更早比較期間之上述調節。

若企業符合適用 IAS 28「投資關聯企業及合資」第 18 段之規定，得於初次適用 IFRS 18 之日將其衡量投資關聯企業或合資之選擇自權益法改為依 IFRS 9「金融工具」以透過損益按公允價值衡量。若作此變動，企業須依 IAS 8 追溯適用。依 IAS 27「單獨財務報表」第 11 段之規定，企業於單獨財務報表亦應作相同變動。

[本文係編譯自 *iGAAP in Focus — Financial reporting : IASB publishes new standard on presentation and disclosure in financial statements*]

本文內容由勤業眾信聯合會計師事務所（下稱「我們」）參酌 IAS Plus 刊載文獻加以編譯，僅供一般資訊參考之用。讀者存取、瀏覽、閱讀、下載、列印或以其他方式使用本文章，即表示已閱讀、瞭解並同意遵守並受本使用條款、免責聲明及 IAS Plus Terms of Use 條款之拘束。

我們高度支持 IFRS Foundation 致力於發展高品質財務報導及永續揭露準則之使命，並尊重 IFRS Foundation、International Accounting Standards Board (下稱「IASB」)、International Sustainability Standards Board (下稱「ISSB」) 及其他權利人之智慧財產權。本文非 IFRS Foundation、IASB、ISSB 官方文件、正式翻譯、解釋或其官方出版物，亦不得作為其替代。本文所提及 IFRS Standards、施行指引、IFRS Taxonomy 或其他由 IFRS Foundation 發布之文章均屬 IFRS Foundation 保留一切權利之內容（統稱「IFRS Foundation 內容」），我們僅基於非商業、一般報導及評論之目的加以參照。讀者雖可依本使用條款參閱本文，惟不因而取得任何 IFRS Foundation 內容之任何權利。如本文與 IFRS Standards 或 IASB、ISSB 所發布之正式或較新版本文件有所差異，應以該正式或較新版本文件內容為準。本文如明示為翻譯自 IAS Plus 文獻者，鑒於翻譯表達有所界限，我們建議讀者同時參酌原文以更貼切理解其本旨。

本文除作為讀者個人或其所屬組織非商業用途之內部參考外，未經相關權利人事先書面同意，讀者不得重製、修改、翻譯、改作、散布、公開傳輸、出版、授權或以其他方式利用本文及其內容，亦不得將本文或其內容全部或一部用於任何機器學習、生成式人工智慧或其他人工智慧系統之訓練、測試、調整、評估或開發。

本文可能包含第三方網站或資源之連結。我們不對該等第三方網站之內容、正確性、安全性或可用性負責，亦不構成對其產品、服務或內容之認可或保證。

本文僅無償提供一般性資訊，不構成任何審計、確信、會計、法律、稅務、財務、投資或其他專業建議或服務。讀者存取或使用本文，不因此與我們建立委任、顧問、受託、客戶、代理或其他契約關係。讀者於作成任何決策或採取任何行動前，應自行查閱最新英文原文、IFRS Standards 及相關官方資料，並依其個別情況諮詢適當之專業顧問。

Deloitte 泛指 Deloitte Touche Tohmatsu Limited（「DTTL」）及其一家或多家會員所及其相關實體（統稱「Deloitte 組織」）。DTTL、各會員所及其相關實體(包含勤業眾信聯合會計師事務所)均為具有獨立法律地位之個別法律實體，彼此不互負責任；DTTL 本身並不向客戶提供服務。更多資訊請參閱 Deloitte 官方網站。

我們力求本文及相關翻譯內容之正確性，惟本文僅按「現狀（AS IS）」無償提供，我們不就內容之正確性、完整性、可靠性、即時性或符合特定目的提供任何明示或默示保證。在適用法律允許之最大範圍內， DTTL、Deloitte 組織內各會員所及其相關實體及人員，對讀者存取、下載、使用、信賴本文，或因翻譯詮釋、內容遺漏、解釋差異、未及時更新、第三方網站、系統故障、資料遺失或其他非其合理控制事項所生之任何損害、損失、費用或請求，均不負責任，包括直接、間接、附帶、特殊、衍生性或懲罰性損害，以及所失利益、營業損失、資料損失及商譽損失。

我們得因法律、授權條件變更、營運需求或其他合理原因隨時修訂使用條款及免責聲明，讀者每次參閱本文時應遵循當時有效之使用條款並留意最新之免責聲明範圍。