



列报和披露

关于财务报表的拟定建议

国际财务报告准则 (IFRS® Standards)



2020年4月

home.kpmg/ifrs

会计准则新动向

目录

重塑财务报表的列报	1
1 拟定建议概述	2
1.1 主要内容	2
1.2 生效日期及过渡	2
1.3 主要影响	3
2 损益表结构	4
2.1 新的类别和小计项目	4
2.2 经营费用分析	18
2.3 收益和费用小计项目	20
3 管理层业绩指标	24
3.1 新定义	24
3.2 管理层业绩指标的列报位置	27
3.3 针对管理层业绩指标需要披露的信息	29
3.4 与监管要求的相互影响	30
4 汇总和分解	32
4.1 基于“共同特征”进行汇总和分解	32
4.2 非重要项目	34
5 非经常收益和费用	35
5.1 定义	35
5.2 非经常项目的披露	38
6 其他拟定建议	39
6.1 现金流量表	39
6.2 资产负债表	40
6.3 额外每股收益信息的披露	40
6.4 《国际财务报告准则第12号》规定的 其他分类和披露要求	41
7 中期财务报告	42
7.1 中期财务报告	42
7.2 过渡	43
附录	44
关于本刊物	45
其他前沿资讯及资料	46

重塑财务报表的列报

可比性和透明度提高, 列报要求更加严格

投资者当前呼吁主体提升财务报表列报的条理性 and 透明度, 并希望加强财务报表之间的直接可比性, 以及特定财务指标的处理方式可以更加一致。

为了提高财务报表的实用性和相关性, 国际会计准则理事会 (International Accounting Standards Board, 以下简称“理事会”) 正在提议制定一项关于财务报表列报的新准则。

《一般列报和披露 (征求意见稿)》中的建议主要关注损益表的结构。征求意见稿建议, 主体应在损益表中列报三项新的利润小计项目, 这实际上要求主体在四个主要类别之间分摊收益和费用。主体还需要在损益表内列报经营费用分析。

主体越来越多使用非公认会计原则 (Non-GAAP) 的信息来解释财务业绩。理事会在制定建议准则时, 认可此类管理层业绩指标的重要性以及投资者对它们的需求。拟定建议有助于提高此类指标的可信度: 只要主体以无偏见且透明的方式披露此类指标, 提供恰当的定义、解释和调节信息, 则主体和投资者都可以从中受益。

拟定建议可能影响不同行业的各类主体, 并可能在实施方面带来不少挑战, 但同时这也可以为主体提供更有效沟通的机会。理事会主席在谈及这项倡议时, 称其有望改变财务报表的列报规则 —— 这并非夸大其词。

在理事会继续就拟定建议征求意见之际 (截止日期为2020年9月30日), 本期《会计准则新动向》讨论了拟定建议的部分潜在影响, 并提供相关示例, 以说明根据这项未来准则主体可能编制和列报财务报表的方式。

Gabriela Kegali

Wietse Koster

Agnieszka Sekita

毕马威国际财务报告准则列报专题全球领导小组

毕马威国际准则小组

1

拟定建议概述

1.1

主要内容

理事会发布的ED/2019/7 General Presentation and Disclosure (《一般披露和列报(征求意见稿)》,以下简称“征求意见稿”或“拟定建议”)旨在提升财务报表列报的可比性和透明度,以满足投资者的需求。拟定的新准则将替代现行《国际会计准则第1号——财务报表列报》(IAS 1 *Presentation of Financial Statements*)。

关于财务报表的主要拟定建议可以总结如下:

主要财务报表 ¹	损益表 第2章	- 新增经定义的、强制性小计项目 - 在四个新的主要类别之间分摊收益和费用 - 按性质或按功能在损益表内列示经营费用分析——禁止混合列报 - 禁止以列的形式列报管理层业绩指标
	资产负债表 第6章	新增关于商誉及一体化和非一体化的联营企业和合营企业的单列项目
	所有者权益变动表 第4章	大致上没有变化,但可能受到新的汇总和分解原则影响
	现金流量表 第6章	- 经营利润将成为采用间接法的起点 - 取消关于利息和股利分类的选择权 - 分开列报对一体化的联营企业和合营企业的投资产生的现金流量与对非一体化的联营企业和合营企业的投资产生的现金流量
	附注 ² 第3章及第5章	- 新增关于管理层业绩指标的披露要求 - 新增关于非经常项目的披露

1.2

生效日期及过渡

ED.117, 119

拟议新准则的生效日期尚待确定。尽管如此,预计该新准则不会适用于在2022年1月1日之前开始的年度报告期间。拟议新准则将予以追溯应用,并允许提前采用。如果主体选择提前采用新准则,则需在财务报表附注中披露这一事实。

ED.118

在采用新准则的第一年,如果主体在中期财务报告中编制简明财务报表,则应适用特定要求(参见第7章)。

- 主要财务报表**针对主体已确认的资产、负债、权益、收益、费用和现金流量提供结构化和可比较的汇总(征求意见稿第20段)。
- 财务报表附注**为财务报表使用者提供了进一步的必要信息,以便他们理解主要财务报表中确认的项目,并为主要财务报表补充其他必要信息,以实现财务报表的目标(征求意见稿第21段)。

1.3

主要影响

拟定建议的影响非常广泛。财务报表列报的许多方面都会受到影响,尤其是损益表。鉴于理事会的拟定建议注重严谨与规范,主体可能需要重新评估财务报表中信息的列报和披露方式以及提供的额外内容。拟定建议可能会禁止《国际会计准则第1号》当前允许的列报和披露方式,而且在应用新准则的规定时,主体可能需要作出更多的判断。

尽管拟定的新准则将替代现行《国际会计准则第1号》,但是部分现有规定仍将继续适用——例如,关于区分流动和非流动资产和负债的要求。附录总结了《国际会计准则第1号》中不在这个披露和列报准则制定项目内并将予以保留的方面。

停止	主体不再执行的现行列报要求:	开始	主体可能执行的拟议列报要求:
	损益表		损益表
✗	在损益表中列报自定义的小计项目	✓	列报结构更清晰的损益表,在损益表中列报新的经定义的小计项目(包括经营利润)
✗	将在联营企业和合营企业中的损益份额作为经营利润的一部分进行列报	✓	将在联营企业和合营企业中的损益份额列报在经营利润之下
✗	将在联营企业和合营企业中的损益份额作为单独的行项目进行列报	✓	分别列报在一体化和非一体化的联营企业和合营企业中的损益份额
✗	可以选择只在附注中列报经营费用分析	✓	在损益表中列报经营费用分析
✗	以按性质和功能混合的方式在损益表中列报经营费用分析	✓	在损益表中按性质或按功能列报经营费用分析
✗	将汇兑差额仅作为融资成本的一部分进行列报	✓	将汇兑差额列报在与导致这些汇兑差额的收益/费用相同的类别中
✗	在损益表中包括非公认会计原则的指标,无论损益表的结构如何	✓	从损益表中剔除非公认会计原则的指标,除非其中包含采用国际财务报告准则确认和计量的金额,而且符合损益表的结构
✗	在损益表中采用列的形式列报非公认会计原则的指标	✓	不得采用列的形式在损益表中列报非公认会计原则的指标
	财务报表附注披露		财务报表附注披露
-		✓	披露关于非经常项目的信息
-		✓	以透明的方式列报管理层业绩指标
	资产负债表		资产负债表
-		✓	分别列报商誉及一体化和非一体化的联营企业和合营企业
	现金流量表		现金流量表
✗	自行选择利息和股利的分类政策	✓	按照具体的拟议要求对利息和股利进行分类
✗	采用净利润(亏损)/税前利润(亏损)作为间接法的起点	✓	采用经营利润(亏损)作为间接法的起点

2 损益表结构

新的损益表结构中新增了三项强制性的利润小计项目

2.1

ED.60

新的类别和小计项目

征求意见稿引入了三项新的经定义的小计项目，要求主体在损益表中列报：

- 经营利润或亏损 (operating profit or loss) ；
- 经营利润或亏损以及来自一体化的联营企业和合营企业的收益和费用 (operating profit or loss and income and expenses from integral associates and joint ventures) ；及
- 息税前利润或亏损 (profit or loss before financing and income tax) 。

ED.45–53, B24

这意味着，一般而言，主体将需要在四个主要类别之间分摊收益和费用 (所得税或与终止经营相关的收益和费用除外)，如下所示。

损益表示例			拟定类别
	20XX		
收入	X	}	经营活动
经营费用 (按性质或按功能分析, 如适用)	(X)		
经营利润	X		
在一体化的联营企业和合营企业中的损益份额	X	}	一体化的联营企业和合营企业
经营利润以及来自一体化的联营企业和合营企业的收益和费用	X		
在非一体化的联营企业和合营企业中的损益份额	X	}	投资活动
投资收益	X		
息税前利润	X		
来自现金及现金等价物的利息收入	X	}	筹资活动
筹资活动费用	(X)		
养老金负债的折现摊销额	(X)		
税前利润	X		
所得税	X		
本年度持续经营利润	X		
本年度终止经营利润	X		
本年度利润	X		

以上示例说明的是将适用于非金融类企业(例如制造商)损益表的一般格式。银行、保险公司和投资性主体等将对收益和费用进行不同的分类。适用于银行的损益表示例参见2.1.8。

2.1.1

在四个主要类别之间分摊收益和费用

在将收益和费用划分到各个类别时,主体需要考虑其主要业务活动的性质。例如,如果主体以向客户提供融资为其主要业务活动(例如银行),则其应将筹资活动以及与向客户提供融资相关的现金及现金等价物所产生的收益和费用划分到经营活动类别。

下表列示了特定主体可能在每个类别中大致纳入的收益和费用类型。如图所示,由于主体的主要业务活动的性质不同,某些类型的收益或费用的分类也可能有所不同。

	收益与费用的常见分类			
	 制造商	 房地产企业	 保险公司	 银行
借款利息费用	筹资活动	筹资活动	筹资活动	经营活动
投资性房地产公允价值变动收益	投资活动	经营活动	投资活动*	
设定受益负债净额产生的净利息费用	筹资活动			
处置非一体化的联营企业/合营企业产生的收益	投资活动			
在一体化的联营企业/合营企业中的利润份额	一体化的联营企业/合营企业			

* 在主体的主要业务活动过程中产生的除外(在这种情况下,应列入经营活动类别)。



主体的损益表将发生哪些主要变化？

主体的损益表可能发生重大变化，具体视其现行的列报方式而定——例如，将收益和费用列入四个新的类别，列报新的小计项目，以及将自行定义的小计项目按照拟定的新定义进行调整。

主体业务活动的性质可能决定其受拟定建议影响的程度。例如，对于拟定建议要求主体单独列报投资活动类别，投资公司所受的影响可能较低，因为它们可以继续将投资收益和费用列入经营活动类别。同样，银行可以继续将与向客户提供融资有关的收益和费用列入经营活动类别。

但是，从事多种业务活动的主体在对收益和费用进行分类时，可能需要运用更多的判断，以确定其所有业务活动是否均应被视为“主要”业务活动。

如果主体拥有与其主要业务活动一体化的、按权益法核算的被投资单位，所有此类主体都将需要按拟定建议的要求列报一项新的小计项目，即“经营利润以及来自一体化的联营企业和合营企业的收益和费用”。

如果主体无法通过现有的会计系统获得将收益和费用列入指定类别所需的信息，则可能需要进行系统升级以获取相关信息。



收益和费用类别的拟定定义是否与现金流量的分类保持一致？

否。损益表中收益和费用的分类未必与根据《国际会计准则第7号——现金流量表》(IAS 7 *Statement of Cash Flows*) 对相应现金流量在现金流量表中的分类保持一致 (参见2.1.3)。

在制定拟定建议时，理事会未尝试统一主要财务报表中的分类。相反，理事会的关注点是在损益表中提供满足财务报表使用者需求的信息。

ED.BC30, BC51

2.1.2

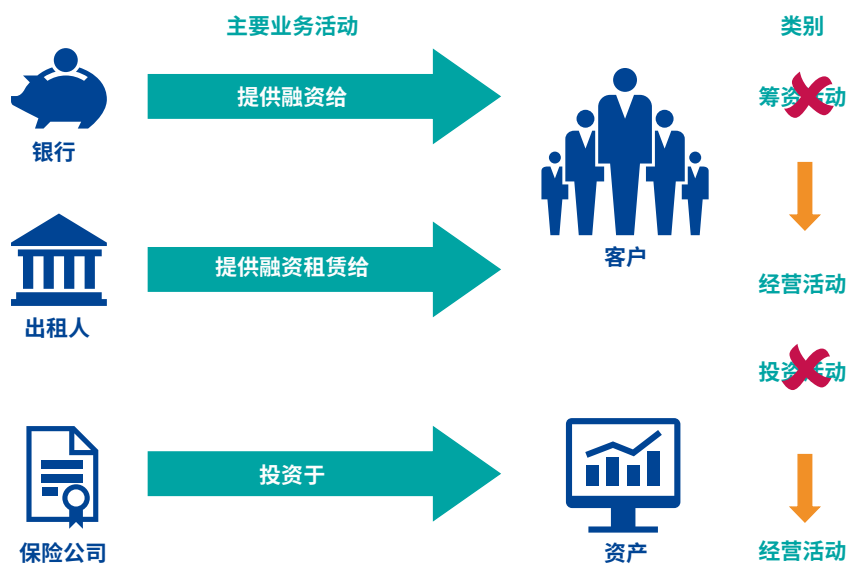
ED.46, B25–B26, BC54

ED.48, 51, 52(a), B24, B27–B30

经营活动类别

经营活动类别以及经营利润小计项目将包括主体的主要业务活动产生的收益和费用，该类别在征求意见稿中被间接地定义为“剩余”或“默认”类别。这意味着，除非属于其他类别（例如，投资活动或筹资活动类别），否则主体应将收益和费用列入经营活动类别。

如果主体的主要业务活动是向客户提供融资或是开展投资，则应将主要业务活动产生的收益和费用列入经营活动类别，而不是筹资活动或投资活动类别，但对联营企业和合营企业的投资除外（参见 2.1.5）。



ED.B26

一个主体可能有多项主要业务活动——例如，一家制造商还向客户提供融资，则进行制造和客户融资均可能是其主要业务活动。

经营收益和费用

根据拟定建议，以下类别的收益和费用通常将列入经营活动类别。

行业	收益和费用示例	理由
 制造商	原材料成本	} 主要业务活动产生的收益和费用
 向客户提供融资的制造商	向客户提供融资产生的利息收入	
 房地产企业	投资性房地产公允价值变动收益	
 银行	客户贷款利息收入	
 保险公司	资产管理服务费	在主要业务活动产生收益和费用的过程中发生的增量费用*

* 征求意见稿将增量费用定义为如果不进行投资就不会发生的费用。



主体将如何确定其主要业务活动（一项或多项）？

征求意见稿没有对“主要业务活动”进行定义，在这方面的指引较少。

“主要业务活动”的概念与《国际财务报告准则第8号——经营分部》(IFRS 8 *Operating Segments*) 下报告分部的列报和披露之间的关系尚不清楚。根据拟定建议，当一个主体所报告的分部构成一项单一业务活动时，*可能*表明这是该主体的一项主要业务活动。从这项指引可以推断出，构成单一业务活动的报告分部可能但未必是一项主要业务活动。

此外，拟定建议不包括要求主体披露关于这方面所涉及重大判断信息的具体规定。

ED.B31

适用于特定主体在划分收益和费用时的会计政策选择

ED.51 在划分现金和现金等价物以及筹资活动产生的收益和费用时，以向客户提供融资为主要业务活动的主体可以选择一项会计政策并一贯执行——即此类主体可以选择将以下任意一项列入经营活动类别：

- a. 与向客户提供融资有关的现金和现金等价物以及筹资活动产生的收益和费用；或
- b. 现金和现金等价物以及筹资活动（无论是否与向客户提供融资有关）产生的所有收益和费用。

ED.64 如果主体选择 (b) 选项，则无需列报“息税前利润”小计项目。



例如，当一家银行的主要业务活动包括向客户提供融资和开展投资，且这家银行选择 (b) 选项时，则应将现金和现金等价物以及筹资活动产生的所有收益和费用列入经营活动类别，不论其筹资活动产生的收益和费用是否与其向客户提供融资的业务活动或其投资业务活动有关。因此，这家银行将不需要在损益表中列报息税前利润小计项目。

相反，如果一家制造商的主要业务活动包括制造活动和向客户提供融资，且这家制造商选择 (a) 选项，则应将仅与其向客户提供融资相关的现金和现金等价物以及筹资活动产生的收益和费用列入经营活动类别，而将其制造活动相关的现金和现金等价物以及筹资活动产生的收益和费用列入筹资活动类别，并在损益表中列报息税前利润小计项目。但是，这家制造商也可以选择 (b) 选项，并将现金和现金等价物以及筹资活动产生的所有收益和费用列入经营活动类别。



会计政策选择可能对经营利润产生什么影响？

ED.BC64–BC69

拟定的会计政策选择将与主要业务活动包括向客户提供融资的主体有关。这些主体可能从事与向客户提供融资无关的筹资活动，例如资金管理活动。在某些情况下，主体可能无法以并非主观随意的基础，确定如何在与向客户提供融资有关的筹资活动和与其他活动有关的筹资活动之间分摊融资费用。

为了避免主体随意分摊融资费用，拟定建议允许主体作出一项会计政策选择。以向客户提供融资作为一项主要业务活动的主体可以选择不在经营活动和筹资活动类别之间分摊融资费用，而是将所有融资费用列入经营活动类别。

理事会认识到，允许主体选择会计政策可能会降低不同主体财务报表之间的可比性。但是，鉴于在不同类别之间分摊融资费用可能存在困难，理事会提议允许主体进行这项分摊，但是不做强制要求。

如果主体选择将现金和现金等价物以及筹资活动产生的所有收益和费用列入经营活动类别，那么其经营利润可能包括与其业务的其他方面（即，向客户提供融资以外的其他业务）相关的融资收益和费用。此外，该主体将无需列报息税前利润或亏损小计项目，而且实际上损益表不会包括单独的筹资活动类别（参见2.1.8的损益表示例）。

将现金和现金等价物以及筹资活动产生的所有收益和费用列入经营活动类别，这么做将影响经营利润，而且对于具有多种业务活动的主体（例如，以向客户提供融资作为主要业务活动之一的制造商），这种列报方式可能无法提供最有用的信息。

2.1.3

ED.47–48, B27, B32–B33

投资活动类别

投资活动类别将包括关于由单独且基本独立于主体持有的其他资源产生投资回报的资产所产生的投资收益和费用信息, 不包括主体在其主要业务活动中投资所产生的收益和费用以及来自一体化的联营企业和合营企业的收益和费用 (参见2.1.5)。

根据拟定建议, 以下类别的收益和费用通常将列入投资活动类别。

行业	收益和费用示例	理由
 制造商	权益证券产生的股利收入 处置投资性房地产的收益	并非主体在其主要业务活动中进行投资所产生的收益和费用
 房地产企业	权益证券产生的股利收入	
 银行	处置投资性房地产的收益	
 制造商	资产管理服务费	因并非主体在其主要业务活动中进行投资所产生的收益和费用而发生的增量费用
全部	处置非一体化的联营企业产生的收益	非一体化的联营企业和合营企业产生的收益和费用

ED.BC30, BC51

**损益表中的投资活动类别是否与现金流量表中的投资活动相同？**

否。这意味着，举例而言，处置不动产、厂场和设备产生的现金收益将在现金流量表中列入投资活动类别，但处置损益将在损益表中列入经营活动类别。这是因为，在主体的主要业务活动中，不动产、厂场和设备是与主体的其他资源结合使用，且无法“单独且基本独立于主体持有的其他资源产生回报”。

但是，考虑到在损益表和现金流量表中使用相同的名称标识，财务报表使用者可能无法很好地理解主要财务报表之间存在的定义差异。

2.1.4

ED.49, B34–B37

筹资活动类别

筹资活动类别旨在提供主体筹资活动涉及的资产和负债所产生的收益和费用的有关信息。

筹资活动类别将包括：

- 现金及现金等价物产生的收益和费用；
- 因筹资活动形成的负债所产生的收益和费用；及
- 其他负债产生的利息收入和费用。

ED.50

征求意见稿将“筹资活动”定义为主体从事的活动涉及接收或使用来自资金提供方的资源，且主体预期：

- 该资源将被归还给资金提供方；及
- 资金提供方将获得一笔融资费作为补偿，且该融资费取决于信贷的金额和期限。

根据拟定建议，以下类别的收益和费用通常将列入筹资活动类别。

行业	收益和费用示例	理由
 制造商	银行借款利息费用 债务清偿收益/损失 根据延期信贷条款商定的应付账款利息费用 租赁负债利息费用	因筹资活动形成的负债所产生的收益和费用，且主体不以向客户提供融资作为一项主要业务活动
 房地产企业	银行借款利息费用 债务清偿收益/损失 租赁负债利息费用	
 保险公司	银行借款利息费用 债务清偿收益/损失 租赁负债利息费用	
 制造商	银行存款利息收入 处置短期投资(属于现金等价物)产生的收益	现金及现金等价物产生的收益和费用，且主体不以向客户提供融资作为一项主要业务活动
全部	设定受益负债净额产生的净利息费用 退役、复原或类似负债的折现摊销额 其他长期准备(例如保修准备)的折现摊销额	不是因筹资活动形成的负债所产生的收益和费用



根据拟定建议，融资成本如何列报？

IAS 1.82(b)

ED.65(a)(iii), BC105

根据《国际会计准则第1号》，融资成本作为单独的行项目在损益表中列报，但国际财务报告准则未对融资成本进行定义。

拟定建议删除了在损益表中单独列报融资成本的要求。取而代之的是，主体应根据拟定的筹资活动的新定义来识别筹资活动产生的收益和费用，并在损益表中将所有此类收益和费用按一个单独的行项目进行列报(如果属于多个类别，则按多个单独的行项目进行列报)。

尽管拟定建议现在对筹资活动进行了定义，但尚不清楚“融资费用付款”是否包括为会计目的而计算的名义利息，而非合同利息费用，例如，不是按照市场利率计息的关联公司间贷款。

2.1.5

ED.47(a), 48, 53, IFRS 12.A

一体化和非一体化的联营企业和合营企业

征求意见稿引入了一个新术语：“一体化的联营企业和合营企业”。这是指与主体的主要业务活动一体化的、按权益法核算的联营企业和合营企业。因此，一体化的联营企业和合营企业无法单独且基本独立于主体的其他资产而产生回报。

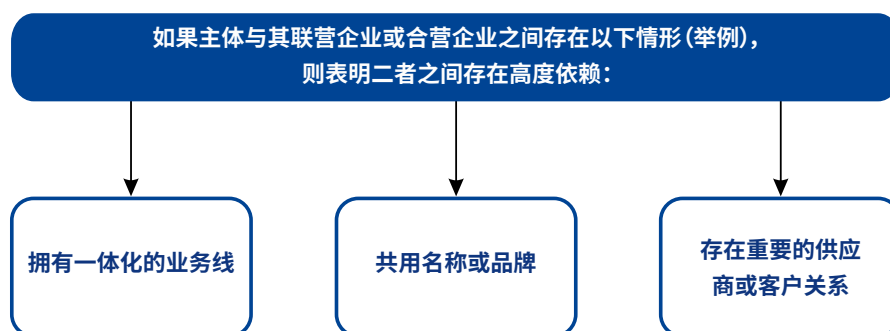
来自一体化的联营企业和合营企业的收益和费用将在经营利润小计项目之下单独列报。

“非一体化的”联营企业和合营企业是指，与主体的主要业务活动 *非*一体化的、按权益法核算的联营企业和合营企业。因此，非一体化的联营企业和合营企业能够单独且基本独立于主体的其他资产而产生回报。来自非一体化的联营企业和合营企业的收益和费用将列入投资活动类别（参见2.1.3）。

确定一体化的联营企业或合营企业

ED. IFRS 12.20D

如果主体与其联营企业或合营企业之间存在高度依赖，则表明该联营企业或合营企业与该主体自身的主要业务活动成一体化。



根据拟定建议，来自一体化的联营企业和合营企业的收益和费用应包括与一体化的联营企业和合营企业相关的损益份额、减值损失、减值损失转回和处置收益或损失。

ED. IFRS 12.7(d)

如第6.4节进一步讨论，理事会因拟定建议而提议对《国际财务报告准则第12号——在其他主体中权益的披露》(IFRS 12 *Disclosure of Interests in Other Entities*) 进行相应修订，要求主体披露有关其在确定一家联营企业或合营企业是一体化还是非一体化时作出的重大判断的信息。

ED.BC78-BC83



主体是否可以将联营企业和合营企业中的损益份额作为经营利润的一部分列报？

否。为了满足投资者的需求，理事会目前提议主体不应将在联营企业和合营企业中的损益份额纳入经营活动类别。许多投资者将主体在按权益法核算的联营企业和合营企业中的投资业绩与主体自身的经营活动业绩分开进行分析。

此外，一些利益相关方认为联营企业和合营企业可能具有不同的特征，因此理事会提议要求主体将联营企业和合营企业区分为两种类型：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。

确定一家联营企业或合营企业是否为一一体化的联营企业或合营企业，可能比较困难，特别是当相关联营企业或合营企业还处于初创阶段。

当前，主体如何在损益表中列报在联营企业和合营企业中的损益份额有不同的实务方法。部分主体将其作为自行定义的经营利润小计项目的一部分进行列报，其他主体则不。拟定建议提出了具体的列报要求，将有助于降低实务中的多样性。

2.1.6

ED.56, B35, B39



制造商

汇兑差额

征求意见稿提议要求主体将计入损益的汇兑差额列报在与导致这些汇兑差额的收益和费用相同的类别中。

例如，制造商应将其从国外购买的存货列入经营活动类别，并针对相应的应付账款（按正常的信用期间）确认汇兑差额，亦列入经营活动类别。如果应付账款具有延长的信用期间，则汇兑差额应列入筹资活动类别。



主体是否可以选列报汇兑差额的方式？

否。根据拟定建议，主体应将汇兑差额列报在与导致这些汇兑差额的收益和费用相同的类别中。只有在特定情形下，汇兑差额才会按筹资活动产生的收益或费用进行列报。

当前，一些主体将汇兑差额纳入融资成本，而另一些则将其分摊至各个单列项目，因此拟定建议可能有助于降低实务中的多样性。

2.1.7

ED.57–59, B40–B43

衍生工具和套期工具产生的损益

主体对衍生工具和套期工具公允价值变动损益的分类将取决于以下两点：

- 主体是否使用这些金融工具管理风险；及
- 主体是否将这些衍生工具和套期工具指定为符合《国际会计准则第39号——金融工具：确认与计量》(IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*) 或《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS 9 *Financial Instruments*) 要求的套期工具。

下表总结了相关拟定建议的内容。

ED.57–58, B40

		衍生工具产生的损益	非衍生工具产生的损益
用于风险管理	被指定为套期工具	列入受主体管理的风险所影响的类别。但是，如果这么做会导致需要分开 (grossing up) 列报的收益和损失金额，则列入投资活动类别。以下情况会导致需要分开列报的收益和损失金额：主体使用一个套期工具对一组存在相互抵销风险头寸的项目进行套期，而被套期的项目将被列入损益表的多个类别——例如，单个衍生工具被用于管理收入 (列入经营活动类别) 和利息费用 (列入筹资活动类别) 方面的外汇风险。	
	未被指定为套期工具	分类要求与被指定为套期工具的衍生工具相同。但是，如果这么做将付出不必要的额外成本或努力，则列入投资活动类别。	适用2.1.2至2.1.4讨论的一般要求。
未用于风险管理		列入投资活动类别。但是，如果主体在其主要业务活动过程中使用这些衍生工具，则应将其列入经营活动类别。	

ED.59, B40



衍生工具和非衍生工具的列报要求是否会存在差别？

ED.BC102

这取决于具体情形。如果用于风险管理的衍生工具和非衍生工具被指定为套期工具，则其损益的分类方法相同——即列入受主体管理的风险所影响的类别。

但是，如果用于风险管理的金融工具未被指定为套期工具，则主体如何划分相关损益将取决于这些金融工具是否属于衍生工具。

主体可能出于多种目的（包括风险管理）而持有非衍生金融工具。鉴于确定受主体管理的风险所影响的类别涉及的成本和重大判断，理事会建议，当这些工具未被指定为套期工具时，主体应采用一般要求对此类工具产生的收益和费用进行分类（参见2.1.2至2.1.4）。

2.1.8

适用于银行和类似主体的特殊考虑因素

征求意见稿针对以向客户提供融资和开展投资为主要业务活动的主体（例如，投资银行和零售银行）制定了具体规定。与征求意见稿中关于收益和费用的一般分类要求（参见2.1.2至2.1.4）不同，此类主体将特定收益和费用列入经营活动类别，而其他主体则应将此等特定收益和费用列入投资活动或筹资活动类别。

ED.51, B28–B29

根据拟定建议，以向客户提供融资为主要业务活动的主体可以选择一项会计政策并一贯执行，将以下收益和费用列入经营活动类别，而不是筹资活动类别：

- 仅与向客户提供融资有关的现金和现金等价物以及筹资活动产生的收益和费用；或
- 现金和现金等价物以及筹资活动（无论是否与向客户提供融资有关）产生的所有收益和费用。

ED.52(a), B24

如果银行在其主要业务活动过程中投资了可单独且基本独立于其持有的其他资源产生回报的金融资产，则应将现金和现金等价物产生的收益和费用列入经营活动类别，而不是筹资活动类别。

ED.64

如果银行将现金和现金等价物以及筹资活动产生的所有收益和费用列入经营活动类别，则无需列报息税前利润小计项目。即使该银行获得或发生因其他负债（例如《国际会计准则第19号——雇员福利》（IAS 19 *Employee Benefits*）规定的设定受益负债）产生的利息收入或利息费用，这一点仍然适用。

ED.48, B27

如果银行以进行投资作为其主要业务活动之一，则应将投资收益和费用列入经营活动类别，即使其他情况下此类收益和费用符合被列入投资活动类别的定义。

一家典型的银行将按以下方式列报损益表。

损益表示例		拟定类别
	20XX	
使用实际利率法计算的利息收入	(X)	经营活动
利息费用	(X)	
净利息收入	X	
手续费及佣金收入	X	
手续费及佣金费用	(X)	
净手续费及佣金收入	X	
净交易收益	X	
净投资收益	X	
信用减值损失	(X)	
雇员福利	(X)	
折旧	(X)	一体化的 联营企业 和合营企业
摊销	(X)	
其他经营费用	(X)	
经营利润	X	
在一体化的联营企业和合营企业中的损益份额	X	
经营利润以及来自一体化的联营企业和合营企业的收益和费用	X	
在非一体化的联营企业和合营企业中的损益份额	X	投资活动
息税前利润	X	
养老金负债的折现摊销额	X	筹资活动
税前利润	X	
所得税	(X)	
本年度利润	X	



何为“向客户提供融资”的含义？

银行的主要业务活动包括“向客户提供融资”是显而易见的。但是，对于其他一些不开展传统借贷活动的金融机构来说，它们是否向客户提供融资则不太清楚。例如，某些金融机构可能签订了类似贷款协议的安排，其中，金融机构向一方支付款项，但是由另一方偿还。在缺少进一步指引的情况下，确定此类信贷交易是否将被视为“向客户提供融资”可能存在难度。

ED.50-51

2.2

ED.65, 68, 72, B46, B48

经营费用分析

征求意见稿提议加强经营费用分析的列报要求。主体将需要在损益表内列报经营费用分析——即在附注中披露此项分析的选项将被取消。

主体将需要在损益表内按性质或按功能列报经营费用，且始终需要按性质对经营费用总额进行分析（无论是在损益表还是在附注中）。但是，征求意见稿明确禁止主体采用按功能和按性质混合的形式（即所谓的混合列报）在损益表内列报经营费用分析，而且主体所选择的分析方法应该为财务报表使用者提供“最有用”的信息。

所选择的分析方法应该为财务报表使用者提供“最有用”的信息

与《国际会计准则第1号》相似，主体将无法自由选择分析方法。所选择的方法应为财务报表使用者提供“最有用”的信息。拟定建议包含一份供主体在进行此项评估时考虑的因素清单。

下表说明了主体如何考虑征求意见稿中列出的因素，以确定在分析经营费用时（按性质或按功能）哪种方法可以提供最有用的信息。

ED.B45

因素	示例
主体盈利能力的关键要素或驱动因素	对于零售商，销售成本通常是盈利能力的主要驱动因素。使用按功能分类的方法（包括列报销售成本）将提供更多有关主体发生的直接成本和对应利润率的相关信息。
企业管理业务的方式，以及管理层在内部汇报的方式	对于按主要功能进行管理的制造商，按功能列报经营费用可能提供更有用的信息。
行业实务	采用与同行类似的方法可能有助于提升财务报表的可比性。
将费用分摊至各项不同功能时所采用的方法	如果主体将费用分摊至不同的功能的方法是随意的，则应当按性质列报费用。

ED.71–72, B48

按功能列报经营费用的主体将需要在损益表内单独列报销售成本, 与其他费用分开, 还将需要在财务报表的单个附注中披露按性质对经营费用总额进行的分析。

ED.B47

无论采用哪种方法, 主体仍将需要在损益表内列报指定的、至少要求的单列项目, 例如, 根据《国际财务报告准则第9号》第5.5节确定的减值损失。但是, 征求意见稿没有提出其他具体的单列项目——即《国际会计准则第1号》第82段规定的要求在拟定的新准则之下将继续适用。

**确定适当的方法是否需要作出重大判断?**

尽管征求意见稿提供了一系列因素, 供主体在确定哪种方法能够提供最有用的信息时考虑, 但是这项评估可能仍需要主体作出重大判断。征求意见稿没有为各个因素赋予任何权重, 尤其是在不同因素表明采用不同方法可能是适当的情况下。

ED.B45

**关于经营费用分析的拟定建议与《国际会计准则第1号》的要求有何不同?**

主要区别列示于下表。

	《国际会计准则第1号》 现行要求	征求意见稿拟定建议
经营费用分析的列报位置	可以选择在损益表或财务报表附注中列报	规定必需在损益表内列报
采用按功能和按性质混合的形式在损益表内列报经营费用分析	未明确禁止, 前提是在财务报表附注中提供规定的分析	除指定的、至少要求的单列项目外, 明确禁止
确定对收益/费用作出适当分类的依据	以哪种方法能够为财务报表使用者提供可靠且更相关的信息为依据	以哪种方法能够为财务报表使用者提供最有用的信息为依据 (提供了一份供主体考虑的因素清单)
如果主体使用在损益表内按功能列报的方法, 需要在附注中披露哪些信息	关于费用性质的额外信息, 包括折旧、摊销及雇员福利	按性质对经营费用总额进行的分析

ED.42, B46



如果对于解释主体的业绩有必要的话, 主体是否可以列报额外的单列项目?

如果列报额外的单列项目将导致主体以混合的方式在损益表内列报经营费用, 则不可以列报额外的单列项目。与《国际会计准则第1号》类似, 拟定建议要求, 如果对于财务报表使用者理解主体的财务业绩具有相关性, 则主体应在损益表中列报额外的单列项目。

尽管如此, 鉴于征求意见稿明确禁止以“混合方式”列报经营费用, 主体在损益表内列报的额外单列项目必需能够符合经营费用分析的结构。例如, 按功能列报经营费用分析的主体将不得按性质列报额外的单列项目, 即使该单列项目单独而言具有重要性, 并且对于财务报表使用者理解主体的财务业绩具有相关性。

2.3

收益和费用小计项目

拟定建议引入了以下项目:

- 三项新的强制性利润小计项目 (参见第2.1节);
- 若干新增的与列报额外小计项目有关的潜在考虑因素;
- 一种新的小计项目类型: 即国际财务报告准则指定的小计项目 (“指定的小计项目”); 及
- 属于收益和费用小计项目的管理层业绩指标; 有关管理层业绩指标的详细讨论参见第3章。

2.3.1

规定列报的收益和费用小计项目

根据拟定建议, 主体需按规定列报三项新的小计项目, 以及另外三项沿用自《国际会计准则第1号》的其他合计金额/小计项目。

ED.60, 73

规定列报的小计项目	是否为新增?
经营利润或亏损	是 —— 由征求意见稿新引入 (参见第2.1节)
经营利润或亏损以及来自一体化的联营企业和合营企业的收益和费用	
息税前利润或亏损*	
净利润或亏损	否 —— 沿用自《国际会计准则第1号》
其他综合收益总额	
综合收益总额	

- * 将现金和现金等价物及筹资活动产生的所有收益和费用均列入经营活动类别的主体无需列报此项小计项目 (参见2.1.2)。

2.3.2

ED.42-43

额外的收益和费用小计项目

与《国际会计准则第1号》类似, 拟定建议要求, 如果对于财务报表使用者理解主体的财务业绩具有相关性, 则主体应在损益表中列报额外的小计项目。征求意见稿保留了《国际会计准则第1号》中关于列报额外小计项目的下列标准:

- 小计项目由根据国际财务报告准则确认和计量的单列项目构成;
- 小计项目的列报和名称标识应如实呈现;
- 小计项目在各个会计期间保持一致; 及
- 列报的方式不得比规定列报的小计和合计项目更显著。

ED.BC31, BC165

根据理事会的解释, 此类小计项目应当满足以下要求:

- 符合拟定的收益和费用类别的结构; 及
- 不得扰乱主体按功能或按性质列报的经营费用分析 (即不得导致混合列报)。

拟定建议删除了《国际会计准则第1号》中要求主体将额外的小计项目与国际财务报告准则规定列报的小计或合计项目进行调节的现行规定。因为只有可以在符合拟定的新损益表结构的情况下, 主体才可以列报额外的小计项目, 所以主体实际上已经在损益表中提供了此类调节信息。



主体是否可以继续在损益表内列报相同的额外小计项目?

这取决于具体情形。由于拟定建议对主体列报额外的小计项目进行了限制, 主体当前使用的某些小计项目可能需要从损益表中删除——例如, 在此类小计项目会扰乱损益表中经营费用列报的情况下。

ED.42-43, BC31, BC165

2.3.3

ED.104, B78

指定的收益和费用小计项目

拟定建议引入了一种新的小计项目类型——“国际财务报告准则指定的小计项目”(“指定的小计项目”)。

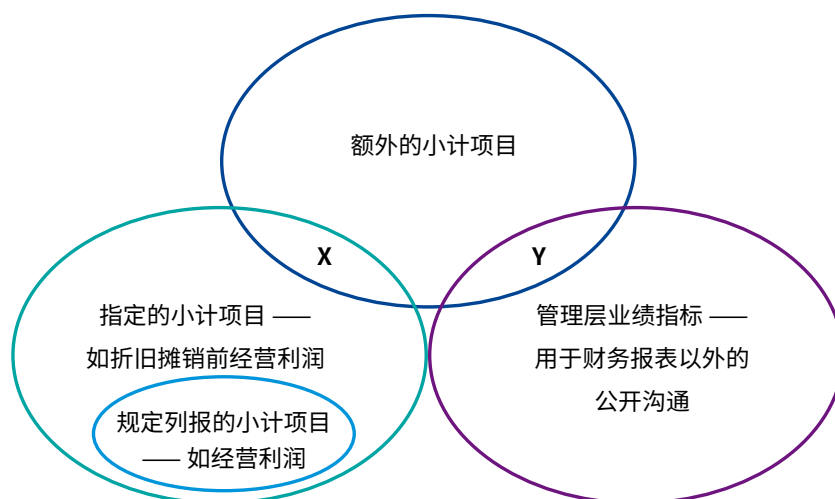
指定的小计项目将包括以上在2.3.1列出的规定列报的小计项目, 以及以下常用的小计项目:

- 毛利 (gross profit or loss) (收入减销售成本) 和类似小计项目: 例如, 净利息收入、净租金收入;
- 折旧摊销前经营利润或亏损 (operating profit or loss before depreciation and amortisation);
- 持续经营产生的利润或亏损 (profit or loss from continuing operations); 及
- 税前利润或亏损 (profit or loss before income tax)。

ED.104, 106, B77

根据拟定建议, 此类指定的小计项目将不被视为管理层业绩指标, 因此无需遵循有关管理层业绩指标的披露要求。更多关于管理层业绩指标的讨论, 参见第3章。

下图说明了征求意见稿中讨论的不同小计项目类型之间可能存在的相互关联。一项小计项目适用哪些列报和披露要求，取决于这项小计项目属于哪种类型/分类。



上图说明，根据拟定建议，收益和费用的小计项目可能存在以下情形：

- X: 可能既是指定的小计项目，又是额外的小计项目。举例：当主体采用按功能的方法列报其经营费用分析时，毛利即属于X的情况；及
- Y: 可能既是管理层业绩指标，又是额外的小计项目。举例：符合以下条件的扣除重组成本前的经营利润将属于Y的情况：
 - 该小计项目用于公开沟通，因此符合管理层业绩指标的拟定定义；
 - 主体采用按性质的方法列报经营费用；
 - 以小计项目的形式进行列报不会扰乱拟定的损益表结构；及
 - 由根据国际财务报告准则确认和计量的金额构成。

因为小计项目Y既是管理层业绩指标，又是额外的小计项目，所以主体可以将其列报在损益表，并需要在附注中提供关于该管理层业绩指标的额外披露信息（参见第3.3节）。

2.3.4

ED.BC172-BC173

息税折旧摊销前利润

征求意见稿没有对财务报告中一个更为常用的业绩指标——息税折旧摊销前利润 (EBITDA) 进行定义。但是, 拟定建议引入了“折旧摊销前经营利润或亏损”作为一项指定的小计项目 (参见2.3.3)。

折旧摊销前经营利润或亏损不一定等于息税折旧摊销前利润。例如, 当主体有来自按权益法核算的联营企业或合营企业的收益时, 其经营利润将不等于息税前利润。

列报位置及相关披露

如果要在损益表内列报息税折旧摊销前利润, 主体将首先需要确定以下两点:

- 息税折旧摊销前利润是否为对于财务报表使用者理解主体财务业绩具有相关性的额外小计项目; 及
- 息税折旧摊销前利润是否符合拟定的分类结构, 且不会扰乱主体按功能或按性质列报的经营费用分析。

如果息税折旧摊销前利润用于财务报表以外的公开沟通, 且不等于折旧摊销前经营利润或亏损, 则还将属于管理层业绩指标, 因此需遵循有关管理层业绩指标的披露要求 (参见第3.3节)。

ED.103, 106



主体是否可以在损益表中列报息税折旧摊销前利润?

这取决于具体情形。拟定建议对主体列报额外的小计项目进行了限制, 可能影响息税折旧摊销前利润在损益表中的列报。

如果主体按功能在损益表内列报经营费用分析, 则不得列报折旧和摊销, 因为它们属于“按性质”分类的费用。如果主体使用按功能列报的方法, 则列报息税折旧摊销前利润将会扰乱经营费用分析的列报。

如果主体使用按性质列报的方法, 则可能在损益表内列报息税折旧摊销前利润。

3

管理层业绩指标

主体需要以无偏见且透明的方式在财务报表内披露管理层业绩指标,并确保管理层业绩指标得到恰当定义、解释和调节

3.1

新定义

考虑到业绩指标在主体向财务报表使用者传达财务业绩方面的有用性,理事会建议,对“管理层业绩指标”作出定义,并针对管理层业绩指标在财务报表附注中的披露提出特定要求。

ED.103, B79

拟定建议将管理层业绩指标定义为符合以下条件的 *收益和费用小计项目*:

- 用于财务报表以外的公开沟通:例如,管理层评论、新闻稿或投资者简报;
- 是对按照国际财务报告准则规定的总计项目或小计项目的补充说明;及
- 向财务报表使用者传达管理层对于主体某方面财务业绩的看法。



如2.3.3所述,根据拟定建议,管理层业绩指标并非规定列报的小计项目或指定的小计项目,但可以作为一项额外的小计项目。这一区别可能会影响管理层业绩指标在财务报表中列报和/或披露的方式——即管理层业绩指标是否能在损益表内列报,还是只能在单个附注中披露。这一点将在第3.2节作进一步探讨。

**拟定建议中“财务报表以外的公开沟通”指什么？**

仅当收益和费用小计项目用于财务报表以外的公开沟通时，该收益和费用小计项目才属于管理层业绩指标。除了征求意见稿所列举的管理层评论、新闻稿和投资者简报等示例外，尚不清楚公开沟通的范围有多广泛或公开沟通应涵盖哪些期间。例如，尚不清楚公开沟通是否包括管理层在公共活动中发表的一次性口头言论或在报告日后但在财务报表批准报出前发布的新闻稿。

鉴于财务报表以外的公开沟通的范围可能很广，并考虑到其时间安排及其可能涵盖的期间，主体在操作层面可能较难确保纳入财务报表的管理层业绩指标的完整性。

ED.105

根据拟定建议，管理层业绩指标还需要：

- 如实反映主体的财务业绩情况；及
- 以清晰、易于理解且不会误导财务报表使用者的方式进行描述。

**就管理层业绩指标而言，何谓“如实反映”？**

根据拟定建议，除了应以清晰、易于理解且不会误导财务报表使用者的方式进行描述外，管理层业绩指标还需要“如实反映”主体的财务业绩情况。

征求意见稿并未就“如实反映”提供进一步指引，因此，确定管理层业绩指标是否如实反映主体的财务业绩情况可能具有高度的主观性，尤其是因为根据拟定建议，管理层业绩指标将不局限于按照国际财务报告准则确定的金额。

ED.BC155, BC158, BC161

3.1.1

ED.B80

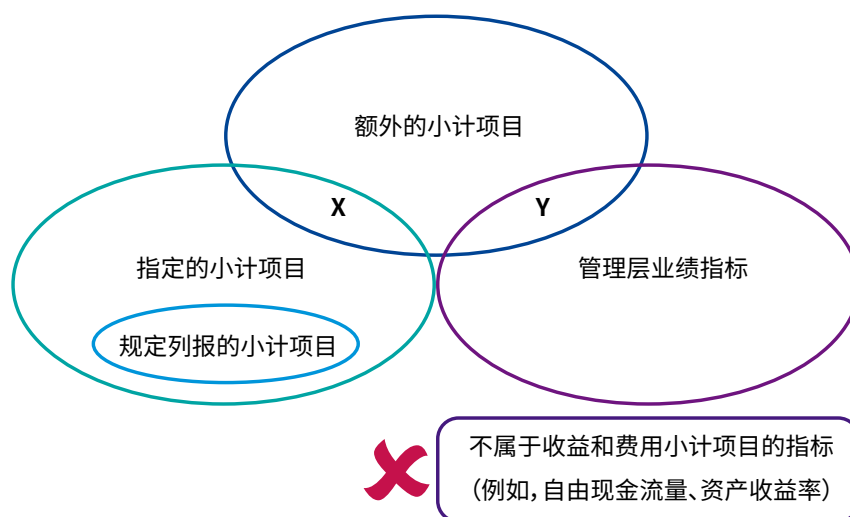
管理层业绩指标的拟定范围

根据拟定建议，只有收益和费用小计项目才属于管理层业绩指标。与管理层业绩指标的拟定定义相比，所谓的非公认会计原则指标（通常也称作“替代业绩指标”或“关键绩效指标”）的范围更为广泛。举例而言，根据拟定建议，以下业绩指标将不被视为管理层业绩指标（即，这些业绩指标并非收益和费用小计项目）：

- 仅包括收益或费用的小计项目或总计项目（例如，调整后的收入）；
- 资产、负债、权益或这些要素的组合；
- 财务比率（例如，资产收益率）；
- 增长指标（例如，潜在客户转化率）；
- 流动性或现金流量指标（例如，自由现金流量）；及
- 非财务指标（例如，用户数量）。

下图说明了管理层业绩指标和其他类型小计项目之间可能存在的相互关联。管理层业绩指标可能成为一项额外的小计项目（在下图中用Y表示）。

如果管理层业绩指标也属于额外的小计项目，则可在损益表内列报（参见第3.2节）。



管理层业绩指标是否与所谓的“非公认会计原则指标”相同？

否。拟定建议仅涉及非公认会计原则指标中的一部分——收益和费用小计项目。不属于收益和费用小计项目的其他非公认会计原则指标（例如，已动用资本回报率）不符合管理层业绩指标的拟定定义，因此不必遵循拟议的适用于管理层业绩指标的披露要求。



管理层业绩指标和额外的小计项目有何差异？

两者均为收益和费用小计项目，但额外的小计项目由按照国际财务报告准则确认和计量的金额构成。与之相反，拟定建议并未禁止主体披露以不符合国际财务报告准则的会计政策为基础编制的管理层业绩指标——例如，应用了比例合并法的指标。

ED.BC155

3.2

ED.109, B81, BC165

管理层业绩指标的列报位置

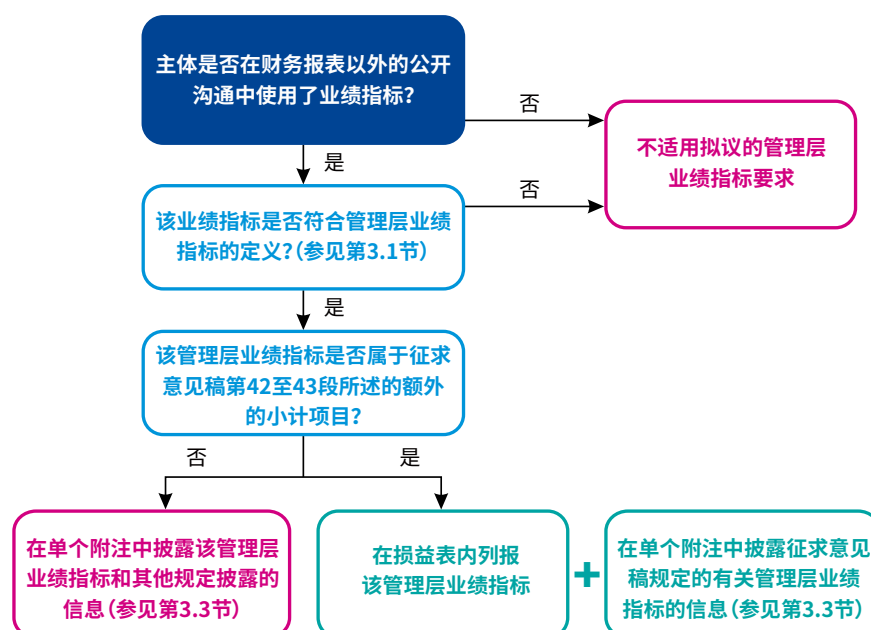
尽管理事会预期, 较少管理层业绩指标能满足作为小计项目在损益表内列报的要求 (参见2.3.3), 但是如果一个管理层业绩指标符合以下条件, 则可作为一项额外的小计项目在损益表内列报:

- 符合损益表拟定类别的结构;
- 不会扰乱主体按功能或按性质列报的经营费用分析; 及
- 由按照国际财务报告准则确认和计量的金额构成。

由于拟定建议中针对损益表结构的限制, 主体列报经营费用分析的方式 (即按功能或按性质) 将决定管理层业绩指标是否可作为额外的小计项目在损益表内列报。

如果某个管理层业绩指标不满足作为额外的小计项目进行列报的规定, 则该管理层业绩指标将不得在损益表内列报, 而仅能在附注中披露。

以下流程图将对上述拟定建议进行说明。



ED.BC165



管理层业绩指标是否有可能在损益表内列报？

这取决于具体情况。按功能分析经营费用的主体可能会发现，在损益表内列报管理层业绩指标尤为困难。这是因为许多常用的业绩指标（例如，扣除重组成本前的经营利润）会导致混合列报，而这是拟定建议所明确禁止的做法。

下表通过示例说明了用于财务报表以外的公开沟通的业绩指标将如何应用拟议要求。

业绩指标示例	该指标是否为规定列报的小计项目、额外的小计项目、指定的小计项目或管理层业绩指标？	该指标在损益表还是在附注中列报？	管理层业绩指标的披露要求是否适用？
息税前利润	规定列报的小计项目	在损益表	否
折旧摊销前经营利润或亏损	指定的小计项目 如果按性质分析，则还属于额外的小计项目	如果按性质分析，则在损益表内列报，否则仅在附注中列报	否
息税折旧摊销前利润（若金额等于折旧摊销前经营利润或亏损）	同上		
息税折旧摊销前利润（若金额与折旧摊销前经营利润或亏损不同）	管理层业绩指标	仅在附注中	是
扣除重组成本前的经营利润	管理层业绩指标 如果满足第3.2节所讨论的要求，则此项目还属于额外的小计项目* 如果按功能分析，则不大可能属于额外的小计项目	如果属于额外的小计项目，则在损益表内列报*	是
扣除研究与开发支出前的经营利润	管理层业绩指标 如果满足第3.2节所讨论的要求，则此项目还属于额外的小计项目* 如果按性质分析，则不大可能属于额外的小计项目	如果属于额外的小计项目，则在损益表内列报*	是
收入（包括在联营企业和合营企业中的收入份额）	均不符合	不在拟定建议的适用范围内	否
自由现金流量	均不符合	不在拟定建议的适用范围内	否

- * 如果该小计项目符合以下条件，则可以满足作为一项额外的小计项目进行列报的规定：
- 符合损益表拟定类别的结构；
 - 不扰乱主体按功能或按性质列报的经营费用分析；及
 - 由按照国际财务报告准则确认和计量的金额构成。

3.2.1

ED.110

禁止使用“列”来列报管理层业绩指标

拟定建议明确禁止主体在损益表使用“列”来对管理层业绩指标进行列报。



为何拟定建议禁止主体以列的形式列报管理层业绩指标？

这是为了进一步限制主体在损益表内列报管理层业绩指标。这将有助于解决某些利益相关方的担忧，即以“列”来列报管理层业绩指标会使得管理层业绩指标过于显著。

目前，在某些司法管辖区（如英国），使用“列”进行列报较为普遍。明确禁止使用“列”意味着当前使用该方法的主体在实务中将需要作出变更。

ED.BC166

3.3

ED.106

针对管理层业绩指标需要披露的信息

根据拟定建议，主体需要在财务报表内的单个附注中披露下列有关管理层业绩指标的信息。

- 一项陈述，即管理层业绩指标提供了管理层对主体某方面财务业绩的看法，但该等管理层业绩指标并不一定与其他主体使用类似描述的指标具有可比性。
- 说明各项管理层业绩指标为何代表了管理层对业绩的看法，包括对以下内容进行解释：
 - 该项管理层业绩指标的计算方式；及
 - 该指标如何提供关于主体业绩的有用信息。

- 管理层业绩指标与国际财务报告准则规定的、最直接可比的小计项目或总计项目之间的调节信息 (详情如下)。
- 在调节中披露的每个项目的所得税影响和非控制性权益影响。
- 主体如何确定所得税影响。

征求意见稿还建议,当主体变更管理层业绩指标的计算方法、引入新的管理层业绩指标或从财务报表内删除之前披露的管理层业绩指标时,应作出具体披露。

以下是拟议的调节要求的示例。

调整后的经营利润(管理层业绩指标)	X	所得税影响	非控制性权益影响
重组费用	(X)	X	(X)
经营利润(指定的小计项目)	X		



主体如何确定管理层业绩指标调整的税务影响？

根据拟定建议,对于管理层业绩指标与其最接近的指定的小计项目之间的调节过程,主体需要披露调节过程所包含的每项调整的税务影响。

主体可以采用合理的按比例分摊法来确定税务影响,以降低复杂性和成本。这与根据《国际会计准则第12号——所得税》(IAS 12 *Income Taxes*)确定其他综合收益中各项目税务影响的方法类似。

ED.BC178

3.4

与监管要求的相互影响

许多司法管辖区就非公认会计原则指标或替代业绩指标的列报规定了具体的监管要求。尽管这些法规通常适用于在财务报表以外披露的指标,但在某些司法管辖区,这些监管要求也适用于在财务报表内列报的指标——例如,美国证券交易委员会(US SEC)的规定。因此,拟定建议可能会与现行监管指引存在冲突,这取决于相关司法管辖区的具体情况。



拟定建议是否与现行监管指引一致?

诸如欧洲证券及市场管理局(European Securities and Markets Authority)³和国际证券事务监察委员会组织(International Organization of Securities Commissions)⁴等监管机构已发布有关使用非公认会计原则财务指标的指引。

理事会关于管理层业绩指标的拟定建议大体上与相关指引保持一致。例如,类似于欧洲证券及市场管理局和国际证券事务监察委员会组织的指引,拟定建议要求主体以清晰、易于理解的方式描述管理层业绩指标,并对管理层业绩指标与国际财务报告准则规定的、最直接可比的小计项目或总计项目进行调节。

但是,拟定建议与现行监管指引也存在一些显著差异。欧洲证券及市场管理局和国际证券事务监察委员会组织的指引适用于所有非公认会计原则财务指标(包括有关资产/负债和现金流量的指标),而与之不同,理事会关于管理层业绩指标的拟定建议仅涵盖收益和费用小计项目。

3. 欧洲证券及市场管理局发布的指引: [ESMA guidelines on alternative performance measures](#) (《欧洲证券及市场管理局关于替代业绩指标的指引》)。
4. 国际证券事务监察委员会组织发布的指引: [Statement on non-GAAP financial measures](#) (《非公认会计原则财务指标的指引》)。

4

汇总和分解

在汇总财务报表的信息时，新原则侧重于“共同特征”

4.1

ED.25–26

基于“共同特征”进行汇总和分解

主体汇总有关交易和其他事项的信息，以形成主要财务报表的单列项目和/或附注中的披露。征求意见稿延续了《国际会计准则第1号》下大部分有关汇总和分解的现行指引，并提供了侧重于“共同特征”和非重要项目的额外指引。征求意见稿还引入了一项新要求——即，在主要财务报表或附注中对项目的描述需要如实反映其特征。

根据拟定建议，主体将应用以下原则，除非应用该等原则会推翻国际财务报告准则下特定的汇总和分解指引：

- 项目应当基于共同特征进行分类和汇总；
- 不具有共同特征的项目不应进行汇总；非重要项目将应用特定规则（参见第4.2节）；及
- 财务报表内信息的汇总和分解，不应掩盖具有相关性的信息或降低所列报或披露信息的可理解性。

这些原则既适用于主要财务报表的列报，也适用于附注的披露。

ED.B6

以下是征求意见稿所概述的应用上述原则的三个步骤。

识别来源于单项交易或事项的项目

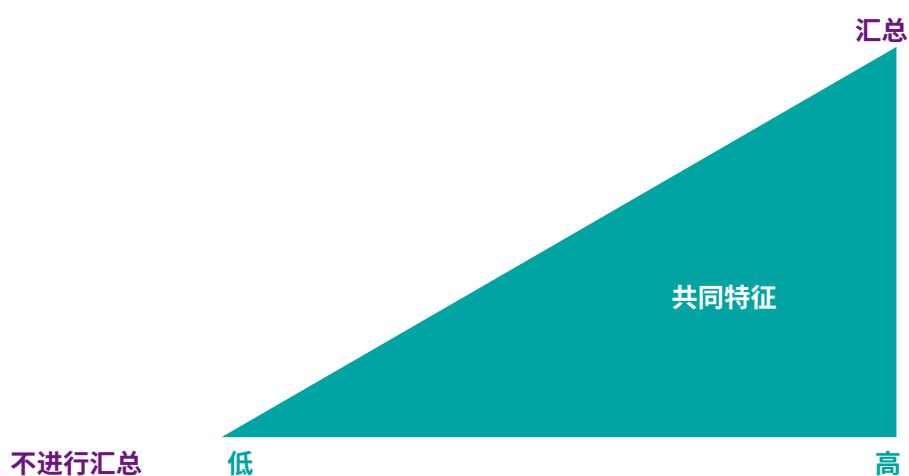
根据项目特征（例如，性质、功能、计量基础或其他特征）对其进行**分组**——形成在主要财务报表内列报的单列项目（每个单列项目具有至少一个共同特征）

基于“进一步特征”对在主要财务报表内列示的单列项目进行**拆分**——形成附注中的披露（若这些项目是重要的）

ED.B7 在确定具有共同特征的项目是否已得到适当分类和汇总时，主体需要考虑上述所有步骤，但无需按顺序执行。

ED.B8-B9 除满足财务报表特定要素的定义外，被汇总并作为一个单独的行项目在主要财务报表中列报的项目还需要具有至少一个共同特征。在附注中，主体将应用重要性的概念——即，如果分解得到的信息是重要的，则主体将进一步分解特征不相似的项目。

ED.B11 主体需要考虑汇总项目中相似特征和不同特征之间的平衡，并运用判断来决定向财务报表使用者提供有用信息的汇总层次。



主体如何确定主要财务报表中适当的汇总和分解层次？

ED.B6, B11

征求意见稿建议，主体应将具有至少一个共同特征的项目进行汇总，以形成主要财务报表的单列项目。汇总将基于项目的性质、功能、计量基础或其他特征。拟定建议列出了这些因素作为共同特征的示例，但并未提供额外指引——例如，关于这些因素的重要性顺序。

在没有进一步指引的情况下，主体将继续运用判断来确定财务报表中适当的汇总和分解层次。

4.1.1

ED.42, 83(a), 86

ED.42, 65, B15

ED.82, 89

4.2

ED.27-28

主要财务报表中的分解

与《国际会计准则第1号》类似，如果列报额外的单列项目、标题及小计项目对于理解主体财务业绩或财务状况具有相关性，则主体应在损益表及资产负债表中作出相应列报。主体可能会因额外的单列项目的大小或性质，或为了与在时间、功能或流动性方面不同的其他项目进行区分（如相关），而在损益表和资产负债表中列报额外的单列项目。例如，在反向保理安排中作为客户的主体，可能决定单独列报与供应商保理融资相关的应付金额，前提是该金额的大小或性质与应付账款及其他应付款差异较大。

征求意见稿建议对损益表的结构和列报作出重大变更，包括新增单列项目和小计项目（参见第2章）。

征求意见稿还引入了必需在资产负债表内列报的新增单列项目（参见第6.2节），但未新增在权益变动表中列报的项目。

非重要项目

根据拟定建议，在汇总不相似的非重要项目（即，把不具有共同特征的项目归在一组）时，主体需要使用有意义的项目名称进行标注，避免使用“其他”之类的名称。

如果不提供额外信息，仅使用非描述性名称（例如“其他”）进行描述，将无法如实反映该等项目。因此，主体应采用下列方式之一汇总非重要项目：

- 与具有相似特征的、且能以如实反映汇总项目特征的方式进行描述的其他项目进行汇总；或
- 与不具有相似特征、但能以如实反映该等不相似项目的方式进行描述的其他项目进行汇总。

如果这些步骤不能使得描述如实反映这些项目的特征，则主体需要在附注中披露有关汇总项目构成的信息——例如，一个汇总项目由几个不相关的非重要金额构成，以及汇总项目中最大项目的性质和金额。

5

非经常收益和费用

新增在财务报表单个附注中披露预测价值有限的收益和费用的披露要求

5.1

ED.100, B67, BC123

定义

为回应利益相关方在预测未来现金流量时对有用信息的需求, 理事会对非经常项目提出新的披露要求, 以提高透明度和主体之间的可比性。

征求意见稿将非经常收益和费用定义为 *预测价值有限* 的收益和费用。当合理预期在未来几个年度报告期间不会发生具有相似类型和金额的收益或费用时, 该收益或费用的预测价值有限。

ED.B68–B70

主体需要同时考虑收益或费用的类型和金额, 以确定其是否属于非经常项目。该评估将基于对未来的预期, 而非过去发生的情况。

在基于金额评估某个收益或费用项目是否属于非经常项目时, 主体将考虑合理预期该收益或费用在未来几个年度报告期间所产生的结果的范围。

ED.102, B72

对按当前价值计量的项目进行持续重新计量, 所产生的收益和费用预计在各个期间将发生变动。因此, 根据拟定建议, 这些项目通常不被划分为非经常项目。

ED.B68–B71

确定某项收益或费用是否属于非经常项目取决于以下几点:	示例
其类型	主体确认了由工厂火灾导致的减值损失。在没有其他减值迹象的情况下, 主体并不合理预期会在未来几个年度报告期间内反复发生另一笔类似费用。因此, 该损失属于非经常项目。
其金额	主体因特定诉讼而发生高于预期的诉讼成本。如果主体并不合理预期未来几个年度报告期间会发生类似金额的诉讼成本, 则该特定诉讼的成本属于非经常项目。

ED.B68–B71

确定某项收益或费用是否属于非经常项目取决于以下几点：	示例
主体对未来的预期	主体在以前期间确认了因工厂火灾导致的减值损失，并在该期间将其划分为非经常项目。 在当前期间，另一家工厂发生的火灾造成了减值损失。如果接连发生的两场火灾并未表明逐渐形成火灾和减值多发的模式，且主体并不合理预期在未来几个年度报告期间类似事项会反复发生，则主体仍可将当前期间的减值损失划分为非经常项目。
主体的事实和情况	如果主体经常进行收购而产生重组费用，则主体不应将该重组费用分类为非经常项目。

ED.BC132

 何为“未来几个年度报告期间”的含义？

如果主体合理预期在 *未来几个年度报告期间* 不会发生具有相似类型或金额的收益或费用，则主体将该收益或费用分类为非经常项目。但是，征求意见稿并没有就何为“几个年度”的含义作出说明。

在没有明确界限的情况下，主体将需要运用判断来确定其进行评估的未来年度报告期间。主体可能还需要考虑当地监管要求（如有）。

ED.BC134

 属于非经常性质的交易和事项是否总是产生非经常收益或费用？

否。根据拟定建议，对非经常收益或费用的识别侧重于收益或费用的类型和金额，而不是产生这些收益或费用的相关交易或事项的性质。

尽管非经常性质的交易或事项通常会导致“非经常的”收益或费用，但它们也可能产生“经常的”收益或费用。例如，地震（非常规事项）可能导致后续年度的保险费用增加，但增加的保费并不属于非经常费用。这是因为尽管该费用是由非常规事项导致的，但可合理预期在未来几个年度报告期间该费用会反复发生。

ED.B69

**主体如何确定分类为非经常项目的收益或费用的金额？**

根据拟定建议，如果一项收益或费用的金额超过其合理预期的金额，且该金额预期在未来几个年度报告期间不会反复发生，则该收益或费用的金额是非经常性的。

但是，主体是应把全部金额还是仅把超出合理预期金额的那部分划分为非经常项目这一点尚不清楚。

例如，公司X发生的诉讼费用通常是500万。在当前期间，公司X发生的诉讼成本总额是1,300万，其中1,000万与合理预期在未来几年内不会反复发生的特定诉讼相关。

尚不清楚非经常金额应为：

- 1,000万：即该特定诉讼的诉讼成本总额；或
- 800万：即超出合理预期金额的部分。

ED.B71

**确定重组费用是否被划分为非经常项目的关键因素是什么？**

这一点尚不清楚。征求意见稿提供了一个示例，该示例考虑了不同类型的重组计划，并比较了：

- 跨越几个报告期间或在收购后经常发生的重组计划；与
- 预期在接下来的几个报告期间不会产生具有相似类型和金额的费用重组计划。

征求意见稿得出结论：前者发生的费用将被分类为经常项目；后者发生的费用将被分类为非经常项目。

但是，根据征求意见稿提供的示例和征求意见稿对非经常费用的拟议定义，目前尚不清楚主体将如何对跨越几个期间的重组计划在最后一年里发生的重组费用进行分类。

主体在以前期间把重组费用分类为非经常项目，但当主体并不预期在未来几个期间发生该等费用时，如何对当期的费用进行分类尚不清楚。

重组计划的频率将对相关费用分类为非经常项目产生何种影响也尚不清楚。

5.2

ED.101

非经常项目的披露

主体需要在单个附注中就所有非经常收益和费用披露以下信息：

- 于报告期内确认的每个非经常收益和费用项目的金额；
- 对产生该项目的交易或其他事项的叙述性说明，以及该项目为何被分类为非经常项目；
- 损益表内包含各个非经常项目的单列项目；及
- 当主体在损益表对费用按功能进行分析时，应披露对所包含费用按性质进行的分析（参见第2.2节）。

ED.B75

当主体的管理层业绩指标包括部分或全部非经常收益和费用时，主体可以选择在其管理层业绩指标的附注或是另行在财务报表的单独附注中披露非经常收益和费用。



非经常项目是否在损益表内单独列示？

拟定建议没有提及该问题。主体可应用一般列报规定，即在损益表内以相同的方式列报经常和非经常收益和费用。有关非经常收益和费用的信息将在附注中进行披露。

ED.101, BC140

6

其他拟定建议

关于对现金流量表和资产负债表进行针对性改进的建议，以及其他修订内容

6.1

现金流量表

为了减少现金流量分类和列报方式的多样性并提高不同主体之间的可比性，拟定建议包含对现金流量表所作的下列修改。

ED. IAS 7.18(b)
ED. IAS 7.38A
ED. IAS 7.34A–D

- 在采用间接法列报经营性现金流量时，以经营利润或亏损为起点。
- 分开列报对一体化和非一体化的联营企业和合营企业的投资所产生的现金流量。
- 取消大多数公司在利息和股利现金流量分类方面的可选项（参见6.1.1）。

6.1.1

利息和股利现金流量

征求意见稿提出在现金流量表中对利息和股利现金流量进行不同分类的方法，具体取决于主体的主要业务活动。

ED. IAS 7.33A, 34A

征求意见稿中特定的分类要求将适用于非金融类主体——即主要业务活动不包含以下业务的主体：

- 向客户提供融资（参见2.1.2）；或
- 投资于可单独且基本独立于主体持有的其他资源产生回报的资产（参见2.1.3）。

如下表总结，议定建议的分类方法将不同于《国际会计准则第7号》的现行要求。

现金流项目	《国际会计准则第7号》 现行分类*	征求意见稿拟定建议
支付的利息	经营活动或筹资活动	筹资活动
收到的利息	经营活动或投资活动	投资活动
收到的股利	经营活动或投资活动	投资活动
支付的股利	经营活动或筹资活动	筹资活动

* 根据现行《国际会计准则第7号》，相关分类取决于会计政策选择。

ED. IAS 7.33A, 34B–34C

与此相对，金融类主体（即其主要业务活动包括向客户提供融资或投资于可单独且基本独立于主体持有的其他资源产生回报的资产）应在现金流量表中将支付的利息、收到的利息和收到的股利每项划分至一个类别。这意味着，这些现金流将被分类为经营活动、投资活动或筹资活动，具体取决于相关收益或费用在损益表中的分类——即此类主体将按以下方式对相关收益或费用进行分类。

现金流项目	在损益表中的分类	在现金流量表中的拟定分类
支付的利息	列入一个类别	列入同一个类别
收到的利息 收到的股利	列入多个类别	可以选择一项会计政策，将相应的现金流列入损益表中的一个类别
支付的股利	筹资活动	筹资活动

6.2

ED.82

资产负债表

拟定建议对资产负债表列报进行了有限修改，增加了应在资产负债表中列报的单列项目，包括：

- 商誉；
- 在一体化*的联营企业和合营企业中的投资；及
- 在非一体化*的联营企业和合营企业中的投资。

* 参见2.1.5和第6.4节。

6.3

ED. IAS 33.73B

额外每股收益信息的披露

与现行《国际会计准则第33号——每股收益》(IAS 33 *Earnings per Share*) 相似，主体将获准额外披露基于替代性收益指标计算的每股收益——例如，主体可以披露每股息税折旧摊销前利润。除基本每股收益和稀释每股收益外，拟定建议将允许主体额外披露一项使用以下项目作为分子计算的每股收益：

- 国际财务报告准则指定的一项小计项目 (参见2.3.3) ;或
- 主体披露的一项管理层业绩指标 (参见第3.3节)。

该分子应是归属于母公司普通股股东的金额。

ED. IAS 33.73C(b)

计算上述额外披露的基本每股收益和稀释每股收益时，所使用的分母与《国际会计准则第33号》规定的用于计算基本每股收益和稀释每股收益的加权平均普通股数量相同。

ED. IAS 33.73C(a), (c)

与现行《国际会计准则第33号》类似，如果一个主体披露额外的基本每股收益和稀释每股收益，则应仅在财务报表附注（即不得在主要财务报表）中，以同等显著的形式披露这些额外的每股收益。

6.4 《国际财务报告准则第12号》规定的其他分类和披露要求

ED. IFRS 12.20A–20B

如2.1.5所述，征求意见稿对按权益法核算的联营企业和合营企业引入了两个新的分类：一体化和非一体化的联营企业和合营企业。主体应按要求在初始确认时将按权益法核算的联营企业和合营企业划分为一体化的联营企业和合营企业或非一体化的联营企业和合营企业（参见2.1.5）。只有当报告主体与联营企业或合营企业之间的关系发生变化时，主体才可以改变分类。

ED. IFRS 12.20C

如果主体在当期对一体化或非一体化的联营企业或合营企业进行重新分类，则应披露其与相关联营企业或合营企业的关系如何发生变化以及被重新分类的金额。

ED. IFRS 12.7(d)

如2.1.5所述，确定一家联营企业或合营企业是一体化还是非一体化的联营企业或合营企业，将涉及重大判断。拟定建议要求主体披露此类判断。

IFRS 12.20, ED. IFRS 12.20E

根据现行《国际财务报告准则第12号》，主体应披露有助于财务报表使用者评价主体在联营企业和合营企业中所持权益的性质的信息，包括关于以下方面的信息：

- 主体在此类被投资方中持有权益的性质、程度和财务影响，包括与具有共同控制或重大影响的其他投资者的合同关系的性质和影响；及
- 与主体在此类被投资方中持有权益相关的风险的性质和变化。

征求意见稿还提议，主体应针对一体化和非一体化的联营企业和合营企业单独披露上述信息。

7

中期财务报告

理事会将对《国际会计准则第34号——中期财务报告》(IAS 34 *Interim Financial Reporting*) 进行修订, 使之与年度财务报表的拟定建议保持一致

7.1

IAS 34.10

ED. IAS 34.16A

中期财务报告

《国际会计准则第34号》第10段要求, 主体在其中期财务报表中至少应列报与最近期的年度财务报表相同的标题和小计项目。如果因缺少某些追加的单列项目和附注会使简明中期财务报表具有误导性, 则主体还应将这些追加的单列项目和附注包括在内。

对于理事会拟定要求主体在年度财务报表中披露的关于管理层业绩指标 (参见第3章) 和非经常项目 (参见第5章) 的信息, 主体也需要在中期财务报表中进行披露。或者, 主体可以在中期财务报表中通过交叉引用的方式, 索引至与中期财务报告一同披露的其他部分 (主体应按照与中期财务报表相同的方式和时间向财务报表使用者提供该中期财务报告)。



拟定的主要财务报表的结构与中期简明财务报表的结构相比较如何？

《国际会计准则第34号》第10段要求主体在中期财务报表中列报在最近期的年度财务报表中包括的“标题和小计项目”。但是, 与《国际会计准则第1号》相似, 拟定建议对单列项目、标题和小计项目的列报进行了规定。

理事会没有提议将征求意见稿中拟定的关于单列项目的特定指引, 以及关于财务报表编制和列报的新原则纳入《国际会计准则第34号》。因此, 《国际会计准则第34号》第10段中的现行指引 (即, 如果因缺少某些追加的单列项目会使简明中期财务报表具有误导性, 则主体还应将这些追加的单列项目包括在内) 将仍然适用。

这意味着, 在确定中期财务报表应包括哪些额外的单列项目时, 主体仍然需要运用重大判断。这些额外的单列项目和附注应就下列事项和交易进行说明: 即, 对于财务报表使用者理解自上一年度报告日期以来主体的财务状况和业绩所发生的变化具有重大意义的事项和交易。

IAS 34.10, ED. 42

7.2

ED.118-119

过渡

征求意见稿提议,在采用拟议新准则的第一年,主体应在其中期财务报表中列报本刊物在2.3.1所讨论的每个标题和小计项目,以及重述的比较信息。但是,征求意见稿没有提及在资产负债表中列报新指定的单列项目。

附录

下表列示的现行《国际会计准则第1号》的特定议题在征求意见稿中继续沿用，或者未做实质性修改而转入其他准则。

议题	现行《国际会计准则第1号》中的段落索引	征求意见稿或其他国际财务报告准则中的段落索引
公允列报和遵循国际财务报告准则	15–24	IAS 8.6A–J*
持续经营	25–26	IAS 8.6K–L
权责发生制会计	27–28	IAS 8.6M–N
抵销	32–35	29–30, B16–B17
报告频率	36–37	31–32
比较信息的最低要求	38–38B	34–35, B19
额外的比较信息	38C–D	B20–B21
会计政策变更, 追溯重述或重分类	40A–44	36–41, B22–B23
列报的一致性	45–46	33, B18
财务报表的认定	49–53	16–18, B1–B2
流动/非流动的区分	60–76	84–85, 87–88, B53–B65
股本	79–80	114–115
损益和其他综合收益表	81A–81B	60, 67, 73, 76
所得税费用	82(d)	54
终止经营合计金额	82(ea)	55
在其他综合收益部分列报的信息	82A	74–75
当期损益	88–89	44, B49
当期其他综合收益	90–96	77–81, B51–B52
在权益变动表中列报的信息	106	89
在权益变动表或附注中列报的信息	106A–110	90–94
现金流量表	111	95
附注 — 结构	112–116	96–98, B66
会计政策的披露	117–124	IAS 8.27A–G
估计不确定性的来源	125–133	IAS 8.31A–I
与资本有关的披露	134–136	111–113
归类为权益工具的可回售工具	80A, 136A	IFRS 7.19A–B
其他披露	137–138	99, 116

* 《国际会计准则第8号 — 会计政策、会计估计变更和差错》(IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*)。

关于本刊物

本刊物由毕马威国际准则小组 (KPMG International Standards Group) 编制。毕马威国际准则小组是KPMG IFRG Limited 的一部分。

本刊物考虑了国际会计准则理事会于2019年12月发布的[ED/2019/7 General Presentation and Disclosure](#) (《一般披露和列报 (征求意见稿) 》) 中提议的新准则。

主体需要进一步分析和解释征求意见稿, 根据其事实、情况和交易考虑拟定建议的影响。本刊物中包含的信息基于毕马威国际准则小组的初步观察, 而这些观察可能发生变化。因此, 不论是本刊物还是毕马威发布的任何其他刊物, 均不能替代相关准则和解释。

鸣谢

我们谨此向本刊物的主要作者表示衷心的感谢。他们是毕马威国际准则小组的成员：

Jessica Cheong、Gina Desai、Agnieszka Sekita和Ivy Tsoi。

此外, 我们还要感谢毕马威国际财务报告准则列报专题全球小组的成员对本刊物的贡献：

Gabriela Kegalj	加拿大
Wietse Koster	荷兰
Holger Erchinger	美国
Hans Hallefors	瑞典
Se Bong Hur	韩国
Jorge Lara	墨西哥
Shinya Mikami	日本
Genevieve Naik	南非
Ruchi Rastogi	印度
Edith Schwager	法国
邓咏琳	香港 (特别行政区)
Pamela Taylor	英国

其他前沿资讯及资料

在LinkedIn上关注“KPMG IFRS”，或访问home.kpmg/ifrs，了解国际财务报告准则的最新资讯(英文版)。

无论您是刚接触还是正在使用国际财务报告准则，您都能通过上述方式找到有关国际财务报告准则最新发展的简明概要、复杂要求的详细指引，以及披露范本与披露资料一览表等实用工具。



IFRS Today
(国际财务报告准则热点探析)



IFRS news
(国际财务报告准则动态)



IFRS app
(国际财务报告准则应用程序)



KPMG IFRS on LinkedIn
(KPMG IFRS的领英账号)



国际财务报告准则相关工具

Insights into IFRS®
(《剖释国际财务报告准则》)

帮助您在处理实际交易和安排时运用
国际财务报告准则



Guides to financial statements
(《财务报表指南》)

国际财务报告准则披露范本与披露资料
一览表



新生效的准则
(网页工具)



**国际财务报告准则
与美国公认会计原则
(US GAAP) 之比较**



问答：公允价值计量



**汇总财务报表和/
或剥离财务报表**



主要的新准则

租赁



收入



金融工具



保险合同



其他专题

每股收益应用手册



股份支付应用手册



企业合并与合并报表



促进财务报告更好地沟通



行业动态

银行业



COVID-19

财务报告资源中心



如果您希望了解更多有关会计、审计和财务报告的指引及文献等英文刊物,请访问毕马威的Accounting Research Online (会计研究在线)。当今世界瞬息万变,这项网上订阅服务可协助您随时了解最新资讯。现在访问 aro.kpmg.com 完成注册,即可享受30天的免费试用。

home.kpmg/ifrs

刊物名称:《列报和披露 — 会计准则新动向》

刊物编号: 136978

发布日期: 2020年4月

© 2020 KPMG IFRG Limited 是一家英国有限责任公司。版权所有, 不得转载。

© 2020 本刊物为 KPMG IFRG Limited 发布的英文原文“Presentation and disclosures – New on the Horizon” (“原文刊物”) 的中文译本。如本中文译本的字词含义与其原文刊物不一致, 应以原文刊物为准。原文刊物的版权及所有相关权利均归 KPMG IFRG Limited 所有, 原文刊物的所有译本/改编本的所有相关权利亦归 KPMG IFRG Limited 所有。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

毕马威国际准则小组 (KPMG International Standards Group) 是 KPMG IFRG Limited 的一部分。

毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) — 瑞士实体, 是由采用毕马威名称的独立成员所组成的网络中的协调机构。毕马威国际不提供审计或任何其他客户服务。有关服务全由毕马威国际的成员所 (包括附属特许机构和子公司) 按所在地区提供。毕马威国际和各成员所在法律上均属分立和不同的个体, 彼此并无母公司、子公司、代理人、合伙人或合营企业的关系, 本文所载也不构成这类关系的诠释。毕马威成员所对毕马威国际或任何其他成员所均不具任何实际、明显、隐含或其他形式的强制性或约束性权限; 毕马威国际对毕马威国际或任何其他成员所不具有任何上述形式的强制赋予或约束其权利义务的权限; 毕马威国际对任何成员所亦不具有任何上述形式的强制性或约束性权限。

本刊物所载资料仅供一般参考用, 并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料, 但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

本刊物包含国际财务报告准则基金会 (IFRS® Foundation) 的版权©资料 and 商标。版权所有, 不得转载。KPMG IFRG Limited 经国际财务报告准则基金会许可, 转载相关资料, 转载和使用权受到严格限制。更多有关国际财务报告准则基金会及其资料使用权的信息, 请访问 www.ifrs.org。

免责声明: 在适用法律允许的范围内, 国际会计准则理事会和国际财务报告准则基金会概不对任何人士因本刊物或本刊物任何译本而遭受的索偿或任何性质的损失 (包括直接、间接、附带或衍生的损失、惩罚性损害赔偿、罚款或成本) 承担任何责任, 无论是在合同、侵权还是其他方面 (包括但不限于任何疏忽行为或不作为责任)。本刊物所载资料不构成任何建议, 亦不能替代具有适当资格的专业人员所提供的服务。

“IFRS®”、“IAS®”、“IFRIC®”和“IASB®”为 IFRS Foundation 的注册商标。KPMG IFRG Limited 根据许可证包含的条款和条件予以使用。如需了解 IFRS Foundation 的商标正在哪些国家/地区予以使用和/或已经注册, 请联系 IFRS Foundation。