

國際會計準則新訊報導

聲明：本網頁內容業經 IFRS Foundation 授權後，由本會翻譯。

完整內容請詳見 [IFRS Foundation](http://www.ifrs.org) 網站。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 7 月 20 日至 22 日及 7 月 28 日於倫敦召開會議；其中，美國財務會計準則理事會 (FASB) 參與部分議題之討論。會中討論之所有議題及初步決議摘要如下：

相關議題：IFRS9：Financial instruments: hedge accounting

討論事項一：遠期點數 (forward points) 之會計處理

初步決議：

允許避險關係開始即存在之遠期點數以合理基礎隨時間經過認列於損益，並累計後續公允價值之變動於累計其他綜合損益。此方法較能表達資金交換 (funding swap) 交易之經濟實質及淨利息收益 (net interest margin) 績效。

討論事項二：彙總暴險 (Aggregated exposures)

初步決議：

1. 確認允許於避險關係中指定彙總暴險為被避險項目之提案。
2. 正式準則中應隨附以本次會議所討論案例為基礎之釋例。正式準則中應明確闡述此提案不允許合成會計 (synthetic accounting)。對於構成彙總暴險之暴險及衍生工具之結合不加諸任何作為彙總暴險為合格被避險項目先決條件之特定限制 (例如達成採用避險會計之條件)。藉由下列方式提供額外闡述：
 - (1) 說明彙總暴險如何與預期交易發生關聯。
 - (2) 增加如何適用彙總暴險一般規定之應用指引。

討論事項三：淨部位之現金流量避險

初步決議：

1. 淨部位現金流量避險僅可用於外幣風險之避險。
2. 刪除淨部位抵銷之現金流量必須於同一報導期間影響損益表之限制。但合格條件將擴大為規定淨部位中之項目必須於原始指定避險時明訂該等項目如何影響損益表之型態。

討論事項四：損益表中個別單行項目之淨表達

初步決議：

確認草案中有關淨部位避險將避險工具損益以個別單行項目表達之提案，且避險損益之個別單行項目亦包含預期交易遞延至以後期間之損益。

相關議題：Financial instruments: hedge accounting

討論事項一：風險組成部分

初步決議：

1. 保留將風險組成部分作為合格被避險項目之概念。
2. 採用條件基礎法，以草案中所提議之條件（即風險組成部分必須可單獨辨認及可靠衡量）為基礎決定合格之風險組成部分。
3. 對所有項目採用同一組條件，即該等條件應適用所有類型之項目（金融及非金融項目）。
4. 以使用釋例說明應如何適用該等條件之方式提供指引。
5. 刪除草案中禁止將金融項目中非屬合約明訂之通貨膨脹風險組成部分指定為被避險項目之限制，但對於金融項目中非屬合約明訂之通貨膨脹風險組成部分新增「謹慎」及「可反駁之前提假設」。
6. 加入釋例說明通貨膨脹風險組成部分有資格被指定為一風險組成部分之情況及通貨膨脹風險並非合格風險組成部分之情況。

討論事項二：使用信用衍生工具規避信用風險

初步決議：

對於使用信用衍生工具規避信用風險之議題作更明確之規範，並進一步研究可反映用以管理信用暴險之信用衍生工具具有類似保險性質之方法。

討論事項三：揭露規定

避險會計揭露之範圍

初步決議：

1. 確認草案中所提議避險會計揭露之範圍，即與該計畫之範圍一致，規定企業揭露其所規避且適用避險會計之暴險之資訊。

風險管理策略之敘述

初步決議：

1. 增加關於敘述每類風險下之風險管理策略之指引：
 - (1) 企業是對一項目整體之所有風險進行避險或是對一項目之個別風險組成部分進行避險以及各項風險如何產生（及企業使用該特定方法之原因）。
 - (2) 用以抵銷暴險之避險工具（及如何使用該等避險工具）。
 - (3) 就測試避險有效性之目的而言，企業如何決定被避險項目及避險工具間之經濟關係。
 - (4) 企業如何建立避險比率及避險無效性之來源。
2. 企業應提供質性及量化資訊以利使用者了解：

- (1) 企業如何決定指定為被避險項目之組成部分。
- (2) 如何將該組成部分連結至項目整體（例如，被指定之組成部分過去涵蓋該項目整體公允價值變動之 80%）。

未來現金流量之時點、金額及不確定性

初步決議：

1. 規定揭露各項資訊（取代草案中所提議之揭露規定）以利使用者了解：
 - (1) 避險工具之本金、面額或類似之金額（所稱之「名目金額」）。
 - (2) 避險工具名目金額之時點（以該工具之期間為基礎）。
 - (3) 避險工具之平均價格或比率（例如執行價格或遠期價格）。

避險會計對財務報表之影響

初步決議：

1. 企業應揭露用以決定避險無效性之被避險項目及避險工具之公允價值變動，此將使被避險項目及避險工具之公允價值變動（為計算避險無效性之目的）連結至綜合損益表所認列之避險無效性。
2. 企業為避險會計揭露目的，應提供與 IFRS7「*Financial Instruments: Disclosures*（金融工具：揭露）」及 IFRS13「*Fair Value Measurement*（公允價值衡量）」中之其他揭露相同彙總等級或細分等級之資訊。
3. 不規定將金融工具之帳面金額區分為已指定為避險工具及未指定為避險工具之揭露。

討論事項四：連結表達

初步決議：

確認 IASB 不允許對公允價值避險採用連結表達之決議。

討論事項五：購買或出售非金融項目得以現金淨額交割之合約之會計處理

初步決議：

將 IFRS9「*Financial Instruments*（金融工具）」中之公允價值選擇擴大適用於符合「本身使用」（own use）範圍例外之合約¹（即若適用公允價值會計可消除或重大減少會計配比不當，即可適用），而非採用草案中之提議。

相關議題：Effective date of IFRS 9—sweep issues

討論事項：IFRS9 中有關列報比較資訊之規定

初步決議：

不改變 IFRS9 中對於自 2012 年 1 月 1 日以後開始之年度期間開始適用 IFRS9 之

¹ 係指依 IAS39 第 5 段規定，IAS39 應適用於以現金或另一金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式交割之購買或出售非金融項目之合約，亦即將該合約視為金融工具。但若該合約之簽訂或持續持有係依企業預期購買、出售或使用之需求，而以收取或交付非金融項目為目的者，則屬 IAS39 適用範圍之例外。（詳見 IAS39 2010 版第 5 段）

企業列報比較資訊之規定，但將此事項列入草案之徵詢問題中。

相關議題：IFRS9 –effective dates

初步決議：

1. IFRS9 之強制生效日應改為 2015 年 1 月 1 日以後開始之年度期間。
2. IFRS9 應仍得提前適用。
3. 草案之徵求意見期間最短為 60 天。

相關議題：Asset and liability offsetting (與 FASB 共同討論)

討論事項一：修改金融資產與金融負債互抵之建議揭露規定

初步決議：

1. 維持互抵揭露之目的，即「企業應揭露與其金融資產及金融負債有關之抵銷權及相關協議（例如擔保協議）之資訊，俾使其財務報表使用者了解該等權利及協議對企業財務狀況之影響」。
2. 修改揭露規定之範圍，使其僅適用於可強制執行之淨額交割總約定或類似協議（例如衍生工具、出售及再買回協議、出售及再買回之反向協議及借券協議）下之工具。
3. 闡明企業若於報告日沒有具互抵權（擔保協議以外）之合格資產或負債，無須提供規定之揭露。

討論事項二：金融資產與金融負債互抵之揭露規定

初步決議：

1. 企業應揭露下列資訊：
 - (1) 金融資產及金融負債之總額。
 - (2) 金融資產與金融負債於財務狀況表中互抵之金額。
 - (3) 考量前述(1)及(2)後之淨額（應與財務狀況表報導之金額相等）。
 - (4) 在計算財務狀況表中應表達之金額（包括擔保）時所未考量之抵銷權（該抵銷權僅於合約中之一方破產、違約或無法清償時具強制性且可執行）之影響。
 - (5) 考量前述(2)及(4)之影響後之淨暴險。

討論事項三：金融資產與金融負債互抵之方法

背景說明：

由於 IASB 與 FASB 於 2011 年 6 月份之會議中分別選擇不同之互抵方法，並決定不繼續發展共同之互抵模式，故 IASB 之幕僚人員要求 IASB 再度確認金融資產與金融負債之互抵應：

1. 繼續完成草案「*Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities*（金融資產與金融負債之互抵）」，亦即將草案中所提議之方法確認定案並作某

些修改或闡釋，或

2. 維持現行國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」之互抵規定。草案規定企業於符合下列兩項條件時，將已認列之金融資產與金融負債互抵：

1. 企業對金融資產與金融負債之互抵具有無條件且於法律上可執行之權利；及
2. 企業意圖以淨額基礎交割金融資產及金融負債，或意圖同時實現金融資產及交割金融負債。

國際會計準則第 32 號規定企業僅於同時符合下列條件時，始應將金融資產與金融負債於財務狀況表中互抵：

1. 企業目前有法律上可執行之權利將所認列之金額互抵；且
2. 企業意圖以淨額基礎交割或同時實現金融資產及清償金融負債。

初步決議：

1. 8位理事贊成維持目前規定，7位理事贊成將草案完成。

相關議題：Impairment

討論事項：金融資產減損之預期損失法

初步決議：

1. IASB與FASB討論將金融資產分為三類（或「三桶」）之方法以及金融資產於三類間移轉之方式。IASB與FASB認為信用風險管理係一評估所有可得資訊之整體過程，故贊成建立一種以信用風險管理系統為基礎之方式。
2. IASB與FASB討論金融資產於三桶間之分類及移轉應以「絕對」或「相對」之信用風險模式為基礎。IASB與FASB決議發展相對信用風險之模式。此法之整體目的在於反映金融資產之信用品質惡化或改善，從而能最大限度地使用信用風險管理之實務。在此法下，所有原始產生及購入之金融資產開始先分類於第一類（桶），當信用損失之預期惡化且影響現金流量收現性之不確定性時，再移至第二類（桶）及第三類（桶）。
3. 第一類（桶）之備抵減損損失餘額之計算應易於操作。此外，計算第一類（桶）中預期將於未來12個月發生之損失時應以「年度」而非「年化」之損失率為基礎（亦即以預期將於未來12個月發生之損失為基礎，而非計算存續期間之損失再除以剩餘年數），同樣之邏輯亦適用於使用24個月之期間者。

相關議題：Leases（與 FASB 共同討論）

討論事項一：重新發布租賃草案

初步決議：

IASB與FASB一致同意重新發布對一般租賃準則之修訂提案。重新發布修訂後之提案將提供利害關係人對IASB與FASB自2010年8月發布租賃草案以來

所作之修訂表示意見之機會。

討論事項二：出租人會計

初步決議：

1. 出租人應適用「應收租賃款及剩餘資產」之會計方法如下：
 - (1) 出租人應於租賃開始日認列收取租賃給付之權利及剩餘資產。
 - (2) 出租人應按租賃給付之現值總和（以出租人向承租人計價之費率折現）原始衡量收取租賃給付之權利。
 - (3) 出租人應以標的資產帳面金額之分攤金額對剩餘資產作原始衡量。出租人後續將使用出租人向承租人計價之費率，於租賃期間增加剩餘資產之金額以衡量該剩餘資產。
 - (4) 若移轉予承租人使用權資產之利潤為合理確信，出租人應於租賃開始日認列該利潤。此利潤將按(a)標的資產之帳面金額與(b)收取租賃給付之權利及剩餘資產之原始衡量總和間之差額衡量。
 - (5) 若移轉予承租人使用權資產之利潤並非合理確信，出租人應於租賃期間認列該利潤。在此情況下，出租人應按標的資產與收取租賃給付權利帳面金額間之差額對剩餘資產作原始衡量。出租人後續將使用固定報酬率增加剩餘資產之金額，使其與標的資產於租賃期間結束日之帳面金額相當，猶如標的資產已提列折舊。
 - (6) 若收取租賃給付之權利於租賃期間開始日大於標的資產之帳面金額，出租人於該日至少應認列此兩金額之差額為利潤。
2. 下列非屬出租人會計「應收租賃款及剩餘資產」之會計方法適用範圍：
 - (1) 按公允價值衡量之投資性不動產租賃。
 - (2) 短期租賃。針對該等被排除之租賃，承租人應(1)繼續認列標的資產並提列其折舊及(2)以有系統之基礎於租賃期間認列租賃收益。

討論事項三：取決於指數或利率之租賃給付

初步決議：

1. 應使用租賃期間開始日存在之指數或利率對取決於指數或利率之租賃給付作原始衡量。
2. 應使用每一報導期間結束日存在之指數或利率對取決於指數或利率之租賃給付作重評估。
3. 承租人應將取決於指數或利率之租賃給付衡量變動(a)在該等變動與報導期間當期有關之範圍內反映於淨利，並(b)在該等變動與未來報導期間有關之範圍內作為使用權資產之調整。

討論事項四：租賃合約中之嵌入式衍生工具

初步決議：

企業應評估一租賃合約是否包括應拆分之嵌入式衍生工具，並依所適用美國一般公認會計原則及國際財務報導準則對衍生工具之規定處理。

討論事項五：承租人之表達與揭露

初步決議：

1. 承租人應揭露：

- (1) 使用權資產期初及期末餘額之調節（依標的資產之類型細分）。
- (2) 租賃給付負債期初及期末餘額之調節（與草案中之提案不同，承租人無須依標的資產之類型細分此調節）。
- (3) 租賃給付負債所包含之未折現現金流量之到期分析。該到期分析至少應列示報導日後之前五年間每年度將支付之未折現現金流量及以後年度之總金額。該分析應調節至租賃給付負債。
- (4) 若某項尚未開始之租賃將使承租人產生重大權利及義務，該租賃主要條款之相關資訊。
- (5) 草案第 73 段(a)(ii)至第 73 段(a)(iii)規定之資訊（IASB 與 FASB 將提供有關該等規定之指引及釋例）。
- (6) 報導期間內所認列與租賃有關之所有費用，其應以表格之形式細分為(a)攤銷費用、(b)利息費用、(c)租賃給付負債未包含之變動租賃給付之相關費用及(d)選擇短期實務作法之租賃之相關費用，繼之以所支付租賃給付負債之本金及利息。
- (7) 質性資訊，以表明短期租賃協議之情況或預期是否顯示下一報導期間之費用與報導期間當期相比將產生重大變動。

2. 承租人應：

- (1) 分別列報或揭露與租賃有關之利息費用及已付利息。
- (2) 不將利息費用及攤銷費用合併列報為租賃或租金費用。

3. 承租人無須揭露：

- (1) 用以計算租賃給付負債之折現率。
- (2) 用以計算租賃給付負債之折現率區間。
- (3) 租賃給付負債之公允價值。
- (4) 承租人購買標的資產之選擇權之存在及主要條款，或租賃所發生之原始直接成本。
- (5) 與不再包含租賃之協議有關之資訊。

4. 關於未來之合約承諾：

- (1) IASB 決議承租人無須揭露與獨立於租賃合約之服務及其他非租賃組成部分有關之未來合約承諾。
- (2) FASB 決議承租人應揭露與獨立於租賃合約之服務及其他非租賃組成部分有關之未來合約承諾。

討論事項六：表達—承租人之財務狀況表

初步決議：

1. 承租人應：

- (1) 於財務狀況表中單獨列示（或於財務報表之附註揭露）使用權資產及租賃給付負債。若使用權資產及租賃給付負債未於財務狀況表中單獨列示，則應揭露財務狀況表中之何等單行項目包括使用權資產及租賃給付負債。
- (2) 以如同擁有標的資產之方式表達使用權資產。
- (3) 無須闡明使用權資產為有形或無形資產。

討論事項七：表達—承租人之現金流量表

初步決議：

1. 承租人於現金流量表中應：

- (1) 將所支付租賃給付之現金中與本金有關之部分分類至籌資活動。
- (2) 將所支付租賃給付之現金中與利息有關之部分，依適用之國際財務報導準則或美國一般公認會計原則之規定分類或揭露。
- (3) 將支付之現金中屬租賃給付負債之衡量所未包含之變動租賃給付者分類至營業活動。
- (4) 將支付之現金中屬租賃給付負債未包含之短期租賃者分類至營業活動。

2. 承租人應揭露：

- (1) 租賃給付負債中未包含之變動租賃給付於報導期間所認列之費用。
- (2) 將以租賃給付負債交換使用權資產之取得作為非現金交易揭露之補充資訊。

相關議題：Revenue recognition

討論事項：國際財務報導準則首次採用者適用之豁免規定

初步決議：

於IFRS1「First-time Adoption of International Financial Reporting Standards（首次採用國際財務報導準則）」中增加豁免規定，以使首次採用者得適用下列任一規定：

1. 對於在首次採用國際財務報導準則前之同一年度期間開始並結束之合約無須適用提案之規定。
2. 估計首次採用國際財務報導準則前之期間內之變動對價時，應採用「後見之明」。
3. 無須揭露首次採用國際財務報導準則前之期間之剩餘履約義務之到期分析。

相關議題：Effective date

背景說明：

IASB 與 FASB 討論四項主要計畫（金融工具、保險合約、租賃及收入認列）之生效日及過渡規定。

討論事項一：準則之提前適用

初步決議：

1. FASB 無異議通過在一般情況下，四項主要計畫之準則不得提前適用。惟 FASB 於最終決議時將就個別計畫之事實及情況再作考量。
2. IASB 決議允許國際財務報導準則之首次採用者得提前適用新國際財務報導準則。

討論事項二：收入認列之生效日

初步決議：

1. 收入準則之生效日將不會早於 2015 年 1 月 1 日開始之年度期間。
2. FASB 無異議決議該準則不得提前適用。IASB 決議收入準則得提前適用。

相關議題：IFRS Interpretations Committee – update from last meeting

IASB 接獲國際財務報導準則解釋委員會（IFRS Interpretation Committee）2011 年 7 月份會議之新訊。詳細內容請至國際會計準則理事會網站（網址：www.iasb.org）之國際財務報導解釋新訊（IFRIC Update）專區 <http://media.ifrs.org/IFRICUpdateJul11.html> 查詢。

上述所有決議均為暫時性，國際會計準則理事會未來仍可能變更或修訂目前決議。讀者若欲了解更詳細之內容可至國際會計準則理事會網站（網址：www.iasb.org）查詢。