

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.iasb.org)網站。

國際會計準則理事會（IASB）於5月21日至24日召開會議；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：Investment entities（與FASB共同討論）

初步決議：

1. 一個體無須符合一連串之嚴格條件方為投資個體。反之，一個體須符合投資個體之定義並考量其他額外因素以決定其是否為投資個體。
2. 個體於評估其是否為投資個體時，將考量其目的及設計。

討論事項一：投資個體之定義

初步決議：

IASB之單獨決議如下：

1. 投資個體之定義為：
 - (1) 投資個體從事下列所有活動：
 - (a) 自投資者取得資金，並向投資者提供專業投資管理服務；
 - (b) 向投資者承諾其經營目的及唯一重要活動係投入資金以自資本增值或自資本增值及投資收益獲得報酬；及
 - (c) 以公允價值為基礎管理及評估其幾乎所有投資之績效。
 - (2) 投資個體及其附屬機構不會自其投資取得下列報酬或利益之一（或不以自其投資取得下列報酬或利益之一為目的）：
 - (a) 並非資本增值或資本增值及投資收益者；及
 - (b) 對其他非投資者不可得者或於正常情況下不歸屬於所有權權益者。
2. 一個體持有非以公允價值為基礎管理之投資或持有僅以取得投資收益為目的之投資，而該投資金額超過不重大者，該個體並非投資個體。

FASB之單獨決議如下：

1. 對於投資個體之定義除上述1.(c)外，其餘與IASB之定義相同。FASB之定義將提及「資本增值、投資收益或兩者」而非「資本增值或資本增值及投資收益」。
2. 以公允價值為管理基礎之觀念（如FASB草案中所述者）應為個體決定其是否為投資個體時所考量之因素。該評估將考量個體如何管理及評估其投資績效，個體如何與其投資者進行交易，以及以資產為基礎之收費應如何計算，以決定該個體是否以公允價值為基礎管理其投資。

討論事項二：應用指引

初步決議：

1. 將草案中所包含之相關應用指引納入最終發布之指引中，與應用指引有關之其他決議如下：
 - (1) 允許被控制之被投資者間之交易。
 - (2) 一個體得（但無須）以法人身份成為投資個體。
 - (3) 投資個體群無須為適用各投資個體之成立係彼此相關之指引而於同一時間成立。
 - (4) 一個體得基於法令規範或稅務以外之各種經營上之理由，於主要基金外成立單一投資者或單一投資基金（該等基金須符合投資個體之定義）。
2. IASB對於應用指引之單獨決議如下：
 - (1) 一投資個體僅於投資相關服務不重大時，方被允許對第三方提供該等服務。
 - (2) 參與被投資者之日常管理不會使個體不符合投資個體之狀態。
 - (3) 一投資個體須對其幾乎所有之投資具有退出策略。該退出策略之評估將以群組層級執行。
 - (4) 在主從結構中，當決定附屬基金是否符合退出策略之規定以成為投資個體時，主要基金須對其幾乎所有之投資具有退出策略。
 - (5) 一個體無須按公允價值衡量其金融負債及以公允價值為基礎管理該等金融負債以成為投資個體。
3. 不將下列議題納入指引中：在決定某一個體是否以公允價值為基礎管理其投資時，對於個體如何與其投資者進行交易以及以資產為基礎之收費如何計算之考量。

相關議題：Definition of the term “non-monetary asset”

討論事項：非貨幣性資產之定義

背景說明：

IFRS 解釋委員會被要求闡明一項業務是否符合「非貨幣性資產」之定義。此疑問係關於當一項業務被投入於：

- 國際會計準則第 31 號「合資權益」所定義之聯合控制個體（JCE）；或
- 國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」所定義之合資（JV）；或
- 關聯企業。

以交換該聯合控制個體/合資或關聯企業之權益時，是否適用解釋公告第 13 號「聯合控制個體：合資控制者之非貨幣性投入」及國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」（2011 年修訂）。

解釋委員會於 2012 年 1 月份之會議中，注意到此疑問來自於國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」與解釋公告第 13 號對於將子公司投入於

聯合控制個體/合資或關聯企業而喪失對該子公司之控制，在會計處理上之不一致。解釋公告第 13 號規定，對於將非貨幣性資產投入聯合控制個體所產生之損益，僅在歸屬於聯合控制個體之其他權益持有人之範圍內方得認列。國際會計準則第 27 號則規定於喪失對子公司之控制時認列全部損益。解釋委員會於 2012 年 3 月份之會議中討論處理此項不一致之多種方法，並決定詢問 IASB 是否希望委員會以所討論之方法為基礎，進一步考量如何解決國際會計準則第 27 號與解釋公告第 13 號間之不一致。

IASB 之幕僚於 2012 年 5 月份之會議中，針對此議題詢問 IASB 之意見。

IASB 就下列三種解決不一致之方法進行討論：

- 方法 1：依國際會計準則第 27 號發展之基本原理對所有投入作會計處理。
- 方法 2：依國際會計準則第 27 號之規定對所有投入之業務（無論是否為子公司）作會計處理，而依解釋公告第 13 號之規定對所有其他投入作會計處理。
- 方法 3：依解釋公告第 13 號之規定對聯合控制個體/合資或關聯企業之所有投入作會計處理。

初步決議：

IASB 多數理事最終支持方法 2。1 位理事則建議解釋委員會於決定應遵循何種方法時，亦應考量方法 3。

相關議題：Insurance Contracts

討論事項一：自保險合約中分離出投資組成部分（與 FASB 共同討論）

初步決議：

1. 若投資組成部分係可區分，保險人應分拆該投資組成部分，並依其所適用之國際財務報導準則或美國一般公認會計原則作會計處理。
2. 若投資組成部分與保險組成部分不具高度關聯，則投資組成部分係可區分。

投資組成部分與保險組成部分具高度關聯之指標為：

- (1) 投資組成部分若未失效或到期，則保險組成部分不可能失效或到期，或保險組成部分若未失效或到期，則投資組成部分不可能失效或到期。
- (2) 若各項產品並未於相同市場或轄區銷售。
- (3) 若保險組成部分之價值取決於投資組成部分之價值，或若投資組成部分之價值取決於保險組成部分之價值。

保險人應將未自保險合約中區分出來之投資組成部分併同保險組成部分，依保險合約之準則作會計處理。

3. IASB 與 FASB 確認其先前對於自保險合約中分離之初步決議：

- (1) 嵌入式衍生工具：當嵌入式衍生工具並未與保險組成部分緊密關聯

(對 IASB 而言)或並未明確且與保險組成部分緊密關聯(對 FASB 而言)時，應予以分拆。

- (2) 非保險之商品及勞務：當提供商品或勞務之履約義務（如先前由 IASB 與 FASB 所定義者）係可區分時，應予以分拆。
 - (3) 投資組成部分：將投資組成部分（如先前由 IASB 與 FASB 所定義者）之金額排除在列報於綜合損益表之保費外。IASB 先前之初步決議為：此金額應為無論保險事件是否發生，保險人均有義務支付予保單持有人或受益人之金額¹。FASB 將於未來之會議針對如何決定排除在列報於綜合損益表之保費外之金額進行表決。
4. 當無須分拆時，保險合約之各組成部分不得適用收入認列或金融工具之準則。

討論事項二：風險調整及剩餘利益

初步決議：

1. IASB 確認風險調整及剩餘利益之先前決議如下：
 - (1) 保險合約之衡量應包含一項已更新且明確之風險調整²。
 - (2) 未來現金流量之估計變動應與剩餘利益互抵³。
2. 不探討其他估計變動是否應與剩餘利益互抵。

討論事項三：其他綜合損益之使用（與 FASB 共同討論）

初步決議：

1. 將折現率變動所導致之保險負債變動列報於其他綜合損益。
2. 對利率敏感之現金流量假設之變動所導致之保險負債變動不列報於其他綜合損益。
3. 採用保險合約開始時即已鎖定之折現率列報利息費用。
4. 保險合約開始時即已鎖定之折現率適用於期望現金流量之變動。
5. 損失認列測試不納入所提議之規定中。

討論事項四：疊架法之取得成本

初步決議：

1. 保險人應將取得成本納入用以決定利益（及保險合約負債）之現金流量，而非將其視為一項單獨之遞延取得成本資產。（此為 IASB 單獨之決議）
2. FASB 反對下列方法：要求保險人於取得成本發生時將取得成本費用化，並認列與該等成本相等之收入而與該等成本互抵。

¹ 詳見 2012 年 3 月份國際會計準則新訊報導。

² 詳見 2011 年 5 月份國際會計準則新訊報導。

³ 詳見 2011 年 6 月份國際會計準則新訊報導。

FASB 將於未來會議考量中下列兩項方法：

- (1) 將回收取得成本之權利認列為資產之方法。
- (2) 要求保險人於取得成本發生時認列為利益之減少之方法，其對綜合損益表並無影響。取得成本將以抵銷單一利益之淨額列示，並按與單一利益相同之方式分攤至損益。

相關議題：Post-implementation review of IFRS 8 Operating Segments

初步決議：

1. 調查及報導階段之結構應反映 IASB 制定國際財務報導準則第 8 號時所作成之主要決議。前述決議係：
 - (1) 以管理階層法為基礎辨識部門。
 - (2) 以供內部報導使用為基礎衡量所揭露之單行項目。
 - (3) 僅揭露由主要營運決策者定期複核之單行項目。
2. 通過對國際財務報導準則第 8 號施行影響之徵求資訊 (Request for Information, RFI) (IASB 預計將於 2012 年 7 月發布) 所提議之結構。

IASB 計劃於 2012 年 6 月之會議討論國際財務報導準則第 8 號之施行後檢討，其將考量查閱學術文獻之初步發現。此外，幕僚人員將於 6 月份之會議中請求 IASB 允許發布徵求資訊 (RFI)。

相關議題：Classification and Measurement (與 FASB 共同討論)

討論事項一：將符合要件之債務工具分類至透過其他綜合損益按公允價值衡量之種類

初步決議：

1. IFRS 9 應對符合要件之債務工具增加透過其他綜合損益按公允價值衡量之種類。
2. 對於透過其他綜合損益按公允價值衡量之符合要件債務工具，IASB 決議：
 - (1) 此類工具之利息收入應以按攤銷後成本衡量之金融資產所適用之有效利息法，認列於損益。
 - (2) 此類工具之信用減損損失/迴轉應以與按攤銷後成本衡量之金融資產相同之信用減損法，認列於損益。
 - (3) 認列於其他綜合損益之累計公允價值利益或損失，應於此等金融資產除列時，自其他綜合損益再循環至損益。

討論事項二：透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產及透過淨利按公允價值衡量之金融資產之經營模式評估

初步決議：

1. 應對透過其他綜合損益按公允價值衡量之種類予以定義，而透過淨利

按公允價值衡量之金融資產應為剩餘之種類。

2. 若金融資產係符合要件之債務工具（即該等金融工具通過合約現金流量特性之評估）⁴，且係於以為收取合約現金流量而持有該金融資產及出售該金融資產兩者為目的之經營模式下管理並持有，則應透過其他綜合損益按公允價值衡量之。
3. 針對符合透過其他綜合損益按公允價值衡量之經營模式要件之經營活動類型，提供應用指引。

討論事項三：金融資產之重分類

初步決議：

1. IASB 決議將 IFRS 9 中現有之重分類規定延伸適用至透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產種類。
2. FASB 決議推延要求企業僅於經營模式改變（其發生之頻率非常低）時，始應重分類金融資產。須進行重分類之經營模式改變必須符合下列條件：
 - (1) 由企業之高階管理階層基於內部或外部變動之結果而決定；
 - (2) 對企業之營運具重大性；及
 - (3) 可向外部人士展示。

相關議題：Financial Instruments: Impairment

討論事項一：預期信用損失模式（與 FASB 共同討論）

初步決議：

1. 企業針對應收租賃款，可選擇完全採用提議之「三桶」減損模式或選擇採用簡化之方法⁵。當選擇採用簡化之方法時，該等應收租賃款於原始認列時及其整個存續期間內，均以存續期間之預期信用損失作為減損備抵餘額之衡量目標。此外，衡量應收租賃款時所使用之現金流量及折現率，作為於評估應收租賃款之減損備抵餘額時之合約現金流量及有效利率。
2. 與前項所述相同之方法將適用於出租人在現行 IAS 17「Lease（租賃）」及 Topic 840 之指引下所認列之應收租賃款。

討論事項二：折現率

初步決議：

1. 確認 2011 年 1 月發布之聯合補充文件「金融工具：減損（Financial Instruments: Impairments）」⁶中之提議，即允許當企業對預期損失折現

⁴ 於本文中，具有完全屬本金及利息之合約現金流量之金融資產方為「符合要件之債務工具」。

⁵ 有關簡化之方法，請見 2012 年 2 月份之國際會計準則新訊報導。

⁶ 該文件係補充 IASB 於 2009 年 11 月發布之「金融工具：攤銷後成本及減損（Financial Instruments: Impairment）」。

時，得使用介於（亦包含）無風險利率與IAS 39之有效利率間之現時折現率，以減輕企業操作上之負擔。

2. 折現率之選擇係一項會計政策選擇，其應於資產存續期間一致適用於該資產備抵減損餘額之會計處理。
3. 前述 IASB 之單獨決議亦與決定用以折現應收租賃款預期損失之折現率攸關。

討論事項三：修改後金融資產

初步決議：

1. 修改後金融資產之移轉應以一般「三桶」減損模式內之其他（未修改）資產之相同方式考量。換言之，修改後之創始金融資產及所購入無信用減損之金融資產應依是否符合（或不再符合）移轉理由而在各桶間移轉。此外，修改後之所購入具信用減損之金融資產應於其存續期間一直放在第一桶以外之分類。
2. 當企業評估將修改後之資產轉入第一桶或自第一桶轉出時，其應：
 - (1) 於判斷信用品質是否發生「超過不重大」之惡化時，評估現時信用品質（與原始認列時之信用品質比較）。
 - (2) 於評估部分或全部合約現金流量可能無法收回之可能性是否至少為合理可能時，考量修改後工具之現金流量。
3. 準則應明定修改之損益應認列為金融資產總帳面金額之加減項。

相關議題：Agenda consultation

初步決議：

1. IASB 舉辦公開論壇以評估在現行揭露規定內改善財務報導揭露品質之策略。
2. 將觀念架構計畫列為優先事項，其重點應為要素、衡量、表達、揭露及報導個體。
3. 將下列計畫列為優先：
 - (1) 對於 IAS 41「*Agriculture*（農業）」（關於生產性農作物）之可能修正、費率管制活動（rate-regulated activities）及單獨財務報表中之權益法，發展準則層級之提案。
 - (2) 重新開始排放權交易機制（Emissions Trading Schemes）⁷及共同控制下企業合併之研究。
4. 開始一項研究計畫，該研究計畫首先將重點放在折現率、權益法之會計、開採活動/無形資產/研究發展、具有權益特性之金融工具、外幣換算、非金融負債及高通貨膨脹（high-inflation）與高度通貨膨脹（Hyperinflationary）經濟下之財務報導。

Amortised Costs and Impairment)」草案。

⁷ 詳見 2010 年 11 月份國際會計準則新訊報導。

5. 建立諮詢小組以協助 IASB 研究與伊斯蘭律法 (Shariah law) 有關之事項。

相關議題：生效日及過渡方法

背景說明：

IASB 討論當會計政策變動時所產生之揭露議題。

討論事項一：調整比較資訊

背景說明：

IASB 討論若企業提供比較資訊，該企業是否應調整其比較資訊。

初步決議：

對現行規定不作任何改變，因 IASB 注意到此議題應作為範圍更加廣泛之計畫（例如對於表達及揭露架構之未來工作）之一部分方能作更適當之考量。

討論事項二：對強制性會計政策變動之當期影響之揭露

初步決議：

1. 對於國際財務報導準則變動所造成之會計政策變動，刪除須揭露新會計政策之當期影響之規定。
2. 當新發布或修正後之國際財務報導準則之過渡規定不要求追溯適用，而非作為 IAS 8「*Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*（會計政策、會計估計變動及錯誤）」之一部分時，IASB 將個別決定是否需要額外揭露。

討論事項三：對自願性會計政策變動之當期影響之揭露

初步決議：

保留現行應揭露自願性會計政策變動之當期影響之規定。

討論事項四：有關即將生效之國際財務報導準則之揭露

初步決議：

1. 保留對於已發布但尚未生效之國際財務報導準則應揭露其可能影響之規定。
2. 修改 IAS 8「*Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*（會計政策、會計估計變動及錯誤）」以規定前項揭露僅針對報導期間結束日前已發布之國際財務報導準則。

相關議題：IFRS 10 Consolidated Financial Statements transition requirements

初步決議：

1. 將下列修正予以定案：
 - (1) 新增 IFRS10 「*Consolidated Financial Statements* (合併財務報表)」首次適用日之定義為「首次適用 IFRS10 之報導期間之開始日」。
 - (2) 闡明對於已於比較期間處分之個體，企業對該個體之參與無須調整其會計處理。
 - (3) 修正 IFRS 10 第 C4 及 C5 段，以闡明當是否納入合併報表之結論在 IAS 27 「*Consolidated and Separate Financial Statements* (合併及單獨財務報表) / SIC12 「*Consolidation-Special Purpose Entities* (合併：特殊目的個體)」與 IFRS 10 間有所改變時，投資者應如何追溯調整比較期間。第 C4 段之修正亦將闡明，當投資者作出應將某一先前未納入合併報表之被投資者納入合併報表之結論，且係於 IFRS 3 「*Business Combinations* (企業合併)」及 IAS 27 之 2008 年修正版之生效日前取得其控制時，該企業得採用該等準則之修正版或 2004 年發布之版本。
2. 對 IFRS 10、IFRS 11 「*Joint Arrangements* (聯合協議)」及 IFRS 12 「*Disclosure of Interests in Other Entities* (對其他個體之權益之揭露)」提供額外之過渡放寬規定：
 - (1) 將提供調整後比較資訊之規定限縮於前一期比較期間，惟不禁止額外表達較早之調整後比較期間。若較早之比較資訊未被重述，應於財務報表中註明較早期間未作調整。
 - (2) 對於首次適用 IFRS12 之年度，刪除須就與未合併結構型個體有關之揭露表達比較資訊之規定。

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。