

## 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2月18日至2月22日召開會議；其中，美國財務會計準則理事會（FASB）部分理事參與部分議題之討論，部分理事則透過視訊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：Leases

#### 討論事項一：使用權資產之會計處理

初步決議：若租賃之不動產符合投資性不動產之定義，企業應依國際會計準則第40號「投資性不動產」之規定處理使用權資產。

#### 討論事項二：過渡規定：資本／融資租賃（與FASB共同討論）

##### 初步決議：

1. 對現有之融資租賃、資本租賃、銷售型租賃及直接融資租賃提供明確之放寬過渡規定。承租人及出租人於轉換至新準則時無須對與該等租賃有關之任何資產及負債之帳面金額作調整。
2. 修訂後之租賃草案將對該等資產及負債之後續衡量提供明確指引。
3. 修訂後之租賃草案將取代國際會計準則第17號「租賃」及主題810「租賃」。

### 相關議題：IAS41 Agriculture: Bearer Biological Assets (BBAs)

討論事項一：對於純生產性生物資產（即不包括在生產性生物資產上生長之農產品）之規定

##### 初步決議：

1. 國際會計準則第16號「Property, Plant and Equipment（不動產、廠房及設備）」之認列規定（涵蓋衡量單位、原始成本及後續成本）可直接適用於生產性生物資產而無須修改。
2. 國際會計準則第16號「不動產、廠房及設備」之揭露規定可直接適用於生產性生物資產而無須修改。
3. 於草案中就下列揭露對投資者是否重要對外徵求意見：
  - (1) 有關生產性生物資產公允價值之揭露（包括所使用之假設及輸入值）；
  - (2) 有關決定生產性生物資產公允價值時所需之重大輸入值之揭露（但無須揭露生產性生物資產之公允價值）；及
  - (3) 有關生產力之其他揭露，例如生產性生物資產之年齡分布及實體數量之估計，以及農產品之產出。

4. 允許對生產性生物資產採用重估價模式。
5. 應將生產性生物資產納入國際會計準則第 16 號「*Property, Plant and Equipment* (不動產、廠房及設備)」之適用範圍，而非於國際會計準則第 41 號「*Agriculture* (農業)」中增加規定。

#### 討論事項二：對在生產性生物資產上生長之農產品之規定

##### 初步決議：

1. 不應針對在生產性生物資產上生長之農產品，修改國際會計準則第 41 號第 30 段對於可靠性之例外規定。
2. 農產品應仍屬國際會計準則第 41 號之適用範圍。

#### 討論事項三：過渡規定

##### 初步決議：

1. 國際會計準則第 16 號之修正應允許將生產性生物資產於財務報表所表達最早比較期間開始日之公允價值作為認定成本，以避免須重新建立成本資訊。
2. 國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 41 號之修正應得提前適用。
3. 國際財務報導準則第 1 號「*First-time Adoption of International Financial Reporting Standards* (首次採用國際財務報導準則)」中對於不動產、廠房及設備所提供之認定成本豁免應得適用於生產性生物資產。

#### **相關議題：Rate-regulated Activities: Interim Standards**

#### 討論事項一：國際會計準則第 33 號「*Earnings per Share* (每股盈餘)」

##### 初步決議：

企業應以同等重要程度列報含管制餘額變動之每股盈餘及不含管制餘額變動之每股盈餘。

#### 討論事項二：國際財務報導準則第 5 號「*Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations* (待出售非流動資產及停業單位)」

##### 初步決議：

1. 管制遞延帳戶餘額不適用國際財務報導準則第 5 號之衡量規定。
2. 企業應於適當之管制單行項目中列報形成停業單位及／或處分群組一部分之管制餘額。惟企業應運用判斷以決定是否藉由將該停業／處分金額與該管制餘額並排列報或於攸關揭露附註中將該停業／處分金額作為管制單行項目分析之一部分以突顯該停業／處分金額。

#### 討論事項三：國際會計準則第 36 號「*Impairment of Assets* (資產減損)」

##### 初步決議：

1. 確認先前之決議，即管制遞延帳戶餘額非屬國際會計準則第 36 號之適

用範圍。企業對於此等餘額應繼續適用其現行當地一般公認會計原則之減損政策。

2. 闡明國際會計準則第 36 號之現行規定應以與當現金產生單位包含其他不適用國際會計準則第 36 號之特定項目時適用該等規定之相同方式，直接適用於包含管制餘額之現金產生單位。

#### **討論事項四：國際會計準則第 12 號「Income Taxes (所得稅)」**

##### **初步決議：**

遞延所得稅應以管制遞延帳戶餘額依國際會計準則第 12 號之規定計算，惟所認列之金額應包含於管制單行項目而非所得稅之單行項目中，並應清楚揭露此一事實。

#### **討論事項五：其他準則**

##### **初步決議：**

所提議之過渡準則應包含簡要之應用指引以闡明當一現行準則與管制遞延帳戶餘額互相影響時（例如，管制餘額原係以外幣決定，而之後於國際財務報導準則財務報表中須予換算），該國際財務報導準則之現行規定應適用於該管制餘額，除非過渡準則有其他規定（例如與本次會議所討論之準則有關之特定例外規定或表達規定）。

#### **相關議題：Rate-regulated Activities: Comprehensive project**

##### **初步決議：**

發布徵求資訊函 (Request for Information) 以收集更多有關不同類型費率管制之事實證據，徵求資訊期間為 60 天。

#### **相關議題：Insurance Contracts**

##### **討論事項一：透過企業合併取得之合約之過渡規定**

##### **初步決議：**

1. 保險人於適用保險合約之過渡規定時，對於先前透過企業合併取得之有效合約應採用下列方式作會計處理：以企業合併日作為該等合約之開始日，並將該等合約於企業合併日之公允價值作為所收取之保費。
2. 當保險人第一次將保險合約準則適用於先前透過企業合併取得之保險合約時，任何利益或損失應調整保留盈餘（而非商譽）。

#### **相關議題：Matters arising from the IFRS Interpretations Committee**

##### **討論事項一：國際會計準則第 19 號「員工給付」—精算假設：折現率**

##### **背景說明：**

##### **初步決議：**

1. 決定折現率之目標如國際會計準則第 19 號第 84 段所述，即「折現率反映貨幣時間價值，而非精算或投資風險」。再者，折現率並不反映企業債權人所承擔之企業特定信用風險，亦不反映未來經驗可能與精算假設不同之風險；
2. 解釋委員會應闡明「折現率反映貨幣時間價值，而非精算或投資風險」之涵義。特別是該句並不表示用以將退職後給付義務折現之折現率應為無風險利率；及
3. 折現率應反映高品質公司債之信用風險，高品質公司債之合理解釋可能為信用風險最小或極低之公司債。
4. 解釋委員會應提議修正國際會計準則第 19 號，以明訂用以決定折現率之政府公債應為高品質。

### **討論事項二：國際會計準則第 19 號「員工給付」—包含員工提撥之退職後給付計畫之淨確定給付義務之衡量**

#### **背景說明：**

解釋委員會於 2013 年 1 月份之會議中決議，建議 IASB 應考量對國際會計準則第 19 號作有限範圍之修正。在此提議下，若來自員工或第三方之提撥金僅與員工在支付該等提撥之相同期間所提供之服務相連結（例如提撥金係整個聘僱期間內薪資之固定百分比），該等提撥金將於該相同期間作為短期員工給付成本之減少。

#### **初步決議：**

對國際會計準則第 19 號作有限範圍之修正，惟該等來自員工或第三方之提撥金應作為服務成本之減少，而非短期員工給付成本之減少。

### **討論事項三：「揭露—金融資產之移轉」（修正國際財務報導準則第 7 號） —揭露之範圍**

#### **背景說明：**

IASB 於 2010 年 10 月發布「揭露—金融資產之移轉」（修正國際財務報導準則第 7 號）（以下簡稱揭露規定）。該揭露規定修正國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」，要求企業揭露與金融資產移轉有關之資訊，包括其對已移轉資產之持續參與。該修正亦為適用揭露規定之目的，於第 42C 段中納入用語「持續參與」之描述。

解釋委員會於 2012 年 10 月接獲要求透過年度改善闡明就揭露規定之目的而言，服務權利及義務是否係持續參與。

#### **初步決議：**

服務協議符合持續參與之定義且第 42C 段已將服務協議納入移轉揭露之規定中。

**相關議題：Financial Instruments：Hedge Accounting**

### 背景說明：

IASB 於 2013 年 1 月份之會議中同意針對衍生工具因遵循新法令而使交易對方變更為集中結算所之情況，提供對於停止採用避險會計之放寬規定。幕僚人員於本次會議中，向 IASB 報告某些利害關係人提出在許多情況下，交易對方變更為集中結算所將伴隨著衍生工具之其他變動（例如約務更替後之衍生工具之擔保品要求可能亦有變動），而非僅有交易對方發生變動。因此，幕僚人員建議若此等變動係伴隨約務更替而發生，應亦得適用對於停止適用避險會計之放寬規定。幕僚人員亦指出，約務更替後之衍生工具之擔保品要求改變將影響該衍生工具之公允價值，此公允價值變動須反映於該衍生工具之衡量以及避險關係有效性之評估。

### 初步決議：

IASB 同意幕僚人員之意見以及該提議修正須作之變動<sup>1</sup>。

## 相關議題：Conceptual Framework

### 討論事項一：觀念架構之目的

#### 初步決議：

1. 觀念架構之主要目的係協助 IASB 發展未來之國際財務報導準則及檢討現有之國際財務報導準則。觀念架構亦可協助財務報表編製者對現有國際財務報導準則未涵蓋之交易或事項制定會計政策。
2. 觀念架構仍非國際財務報導準則且未踰越國際財務報導準則。
3. 在少數情況下，IASB 可能為符合財務報導之整體目標而發布一項違反觀念架構中某些概念之國際財務報導準則。此時，該國際財務報導準則之結論基礎中應描述並解釋此種偏離。

### 討論事項二：財務報表要素之定義

#### 定義適用上之額外指引

#### 初步決議：

1. 闡明何謂資源：
  - (1) 資源可具有不同形式，即可執行之權利（例如應收帳款）及其他經濟資源（例如關鍵技術（know-how））。
  - (2) 對於實體物件，如不動產、廠房及設備之項目，經濟資源並非該標的物體，而係取得實體物件所產生經濟效益之權利。

### 討論事項三：認列與除列

#### 認列條件

---

<sup>1</sup> IASB 於 2013 年 2 月 28 日發布 ED「Novation of Derivatives and Continuation of Hedge Accounting」，修正 IAS39 及即將發布之 IFRS9，徵求意見截止日為 2013 年 4 月 2 日，詳見，<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/novation-of-derivatives/Exposure-Draft-February-2013/Pages/ED-and-Comment-letters.aspx>。

## 初步決議：

1.
  - (1) 討論稿中應解釋資產或負債是否存在之不確定性（有時稱為「存在不確定性」或「要素不確定性」）與結果不確定性間之不同。
  - (2) 資產或負債存在之不確定性：討論稿將就此類情況討論不同方法。將考量之議題包括在此種情況下是否適用明確之機率門檻、該機率門檻為何（例如幾乎確定（virtually certain）、很有可能），以及資產之門檻是否應與負債之門檻相同。
  - (3) 結果之不確定性：雖然資產或負債須能產生經濟效益之流入或流出，惟於資源或義務符合作為資產或負債之前，該等流入或流出並無須達到之最低機率門檻。
2. 針對企業何時控制資產提供額外指引：討論稿將納入以國際財務報導準則第 10 號「*Consolidated Financial Statements*（合併財務報表）」及 IASB 草案「*Revenue from Contracts with Customers*（來自客戶合約之收入）」為基礎之控制定義。
3. 認列符合資產或負債定義之項目可能對評估下列事項提供有用資訊：
  - (1) 未來現金流量之金額、時點及不確定性；及
  - (2) 管理階層運用企業資源之效果及效率；
4. 於某些情況下，企業可能因認列某項要素將無法提供攸關資訊或提供資訊之成本超過效益而不應認列某些資產或負債。

## 除列條件

### 初步決議：

企業應於資產或負債不再符合認列條件時除列之。惟當企業保留一項資產或負債之某個組成部分時，IASB 將決定就準則之層面而言，何種方式最能表現該等權利或義務之改變。可能之方法包括：

- 加強揭露；
- 將任何保留之權利或義務列報為與原始權利或義務不同之單行項目，以強調風險特性之不同；或
- 持續認列原始權利或義務，並將因移轉而收取或支付之價款作為所取得或給予之貸款。

## 討論事項四：衡量

### 衡量之一般原則

#### 初步決議：

1. 原則一：衡量之目的係忠實表述關於報導個體之經濟資源、對個體之請求權，以及個體之管理階層與治理單位履行其使用企業資源責任之效率之最攸關資訊。
2. 原則二：雖然衡量通常始於財務狀況表中之項目，但特定衡量方法所

提供資訊之攸關性亦取決於其如何影響綜合損益表及（如適用時）現金流量表、權益變動表及財務報表附註。

3. 原則三：特定衡量之成本應能被報導該資訊對現有及潛在投資者、放款人及其他債權人所產生之效益證明為合理。

## 原始及後續衡量

### 初步決議：

最攸關之衡量方法將取決於：

1. 資產之價值將如何實現。資產之價值可藉由下列方式實現：
  - (1) 使用；
  - (2) 出售；
  - (3) 持有；或
  - (4) 就該資產之使用權向他人收費。
2. 義務將如何履行或清償。負債可藉由下列方式履行或清償：
  - (1) 依其條款清償該義務；
  - (2) 履行服務或雇用他人履行服務以滿足無固定金額之請求權；
  - (3) 藉由協商或訴訟清償無固定或可決定金額之請求權；或
  - (4) 移轉義務予另一方並由債權人或其他請求權人免除該義務。

## 相關議題：Revenue Recognition（與 FASB 共同討論）

### 討論事項一：揭露：收入之細分（2011 年草案第 114 至 115 段）

#### 初步決議：

1. 保留細分收入之規定及該規定之目的。
2. 納入施行指引以說明於決定描述收入及現金流量之性質、金額、時點及不確定性如何被經濟因素影響之種類時，企業應考量收入如何於下列項目中細分：
  - (1) 財務報表外所表達之揭露（例如於盈餘發布、年報或投資人說明會中）。
  - (2) 管理階層為評估營運部門之財務績效所複核之資訊。
  - (3) 其他攸關分析，企業或其使用者以該攸關分析評估績效或資源配置。
3. 將對種類之例示移至施行指引並闡明不規定企業須採用種類之最低數量。
4. 企業應說明細分之收入資訊與其依國際財務報導準則第8號「*Operating Segments*（營運部門）」／美國會計準則理事會會計準則彙編（FASB Accounting Standards Codification®）之主題280「部門別報導」（Topic 280 *Segment Reporting*）之規定須揭露之應報導部門間如何產生關聯。

## 討論事項二：揭露：合約餘額之調節及剩餘履約義務之分析

### 初步決議：

#### 1. 合約餘額之調節（「2011年草案」第117段）

- (1) 以下列結合量化及質性之揭露規定取代調節合約餘額之規定：
  - (a) 合約資產、合約負債及來自客戶之應收款（若未單獨列報）之期初及期末餘額；
  - (b) 當期認列之收入中曾列入合約負債餘額之金額；
  - (c) 企業之合約及一般支付條款如何影響企業合約餘額之說明；及
  - (d) 合約資產及合約負債之餘額發生重大變動之說明，其應包含質性及量化資料。重大變動之例示如下：
    - i. 企業合併所導致之合約餘額變動；
    - ii. 因進度衡量之改變、估計交易價格之改變或合約修改所導致對收入（及相應之合約餘額）之累積追溯調整；
    - iii. 合約資產之減損；或
    - iv. 對於合約餘額具重大影響之對價權利成為無條件（即重分類為應收款）或履約義務被滿足（即合約負債所產生之收入認列）之時程變動。
- (2) 應揭露因將金額分攤至以前期間滿足（或部分滿足）之履約義務而於本期認列之收入（此可能因交易價格變動或因限制認列收入金額之相關估計變動而發生）。

#### 2. 剩餘履約義務之分析（「2011年草案」第119至121段）

保留揭露剩餘履約義務相關資訊之規定，並闡明：

- (a) 剩餘履約義務之揭露內容中不包括展期（不代表一項重大權利）；
- (b) 依「2011年草案」第119段(a)之規定所揭露之交易價格彙總金額係不受限於重大收入迴轉之金額；及
- (c) 未禁止企業針對原始期間少於一年之合約揭露其剩餘履約義務。
- (d) 應於與企業履約義務有關之重大支付條款之揭露中納入有關剩餘履約義務揭露中未包含之任何重大變動對價之質性討論。

## 討論事項三：揭露：合約成本、虧損性履約義務及質性資訊

### 初步決議：

#### 1. 取得或履行客戶合約之成本所認列之資產（合約成本）

- (1) 以下列結合量化及質性之揭露規定取代取得或履行客戶合約發生之成本所認列資產之期初餘額與期末餘額間調節之揭露規定：
  - (a) 依資產之主要種類（例如取得客戶合約之成本、訂約前成本及準備成本）揭露取得或履行客戶合約之成本所認列資產之期末餘額；



- (b) 本期認列之攤銷金額；及
- (c) 企業用以決定每一報導期間攤銷之方法。

## 2. 虧損性履約義務

自刪除對虧損性履約義務之揭露規定（以及虧損性履約義務）。

## 3. 有關履約義務之質性資訊及重大判斷

- (1) 保留有關履約義務之質性揭露規定及重大判斷。
- (2) 規定下列額外質性揭露：
  - (a) 依決定客戶合約之取得或履約成本之資本化金額時所作之判斷。
  - (b) 企業於決定不受限於收入迴轉之交易價格金額時所採用之方法及假設；及
  - (c) 企業會計政策中所採用與下列事項有關之實務權宜作法之描述：
    - i. 就貨幣時間價值之影響調整交易價格；及
    - ii. 將取得合約之增額成本認列為費用。

### 討論事項四：揭露：期中規定

#### 初步決議：

- 1. IASB決議修正國際會計準則第34號「*Interim Financial Reporting*（期中財務報導）」，以規定企業須依規定（如前述討論之修正）於期中財務報表中細分收入。對於其他收入揭露之規定，IASB認為企業將須考量國際會計準則第34號之一般原則。
- 2. FASB決議保留「2011年草案」中之提議並修改美國會計準則理事會會計準則彙編之主題270「期中報導」（*Topic 270 Interim Reporting*），以規定企業於期中財務報表中提供「2011年草案」所提議之量化揭露（包括前述對量化揭露規定所作之任何修改決議）。該等量化揭露為：
  - (1) 細分之收入；
  - (2) 合約資產、合約負債及來自客戶之應收款（若未單獨列報）之期初及期末餘額；
  - (3) 當期認列之收入中曾列入合約負債餘額之金額；
  - (4) 與企業之剩餘履約義務有關之揭露；及
  - (5) 於本期對收入所作與以前期間滿足（或部分滿足）之履約義務之履行有關之任何調整。

### 討論事項五：過渡規定、生效日及提前適用

#### 1. 過渡規定

- (1) 企業應追溯適用新收入準則，包括可選擇之實務權宜作法。惟企業亦得選擇另一過渡規定方法，即：
  - (a) 僅對在現行國際財務報導準則／美國一般公認會計原則下於初次適用日（例如，就12月31日為年度結束日之企業而言，基於

下列對於生效日之決議，其初次適用日為2017年1月1日）尚未完成之合約適用新收入準則；

- (b) 將初次適用新收入準則之累積影響數認列為初次適用年度保留盈餘期初餘額之調整（即比較年度無須重編）；並
- (c) 於初次適用年度，提供下列額外揭露：
  - i. 每一財務報表單行項目於當年度因企業適用新收入準則而受影響之金額；及
  - ii. 新收入準則下之報導結果與現行國際財務報導準則／美國一般公認原則下之報導結果間之重大差異之說明。

## 2. 生效日

企業應對2017年1月1日以後開始之報導期間適用新收入準則。

## 3. 提前適用

- (1) FASB確認禁止提前適用。
- (2) IASB決議禁止已適用國際財務報導準則之企業提前適用（即IASB將不禁止國際財務報導準則之首次採用者提前適用）

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](http://www.iasb.org))查詢。