

## 國際財務報導準則新訊報導

會計研究發展基金會研究處

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2022 年 9 月 20 至 22 日召開會議。會中討論之所有議題及初步決議摘要如下：

### 相關議題：IASB 工作計畫之更新

#### 國際財務報導準則第 9 號避險會計規定及國際財務報導準則第 16 號之施行後檢討之時點

理事會決議於 2023 年下半年考量何時開始進行國際財務報導準則第 9 號避險會計規定及國際財務報導準則第 16 號之施行後檢討。

### 相關議題：國際財務報導準則第 9 號之施行後檢討—分類及衡量

理事會繼續分析對國際財務報導準則第 9 號「金融工具」(以下簡稱 IFRS9) 中分類及衡量規定之回饋意見，並考量回饋意見所提出有關企業如何適用「國際財務報導準則第 9 號之施行後檢討—分類及衡量」徵求資訊函未明確涵蓋之規定之六項議題：

1. 除列規定於金融資產之適用；
2. 透過電子轉帳所收取結清金融資產之現金；
3. 購買或出售非金融項目之合約；
4. 對企業選擇將公允價值變動列報於其他綜合損益中之權益投資，其交易成本之會計處理；
5. 持有供交易之金融資產及金融負債；及
6. 購入或創始之信用減損金融資產。

理事會亦考量會計準則諮詢論壇 (ASAF) 對下列兩項與 IFRS9 中評估金融資產之合約現金流量特性之規定有關之適用問題之回饋意見：

1. 問題 1：合約約定就通貨膨脹調整利率是否引進槓桿；及
2. 問題 2：包含政府強制加入之槓桿因子之利率是否係屬 IFRS9 中所述之受管制之利率。

理事會決議於其對即將進行之 IFRS9 減損規定之施行後檢討之回饋意見進行分析時，考量購入或創始之信用減損金融資產之議題，但不對所列之其他事項或 ASAF 所考量之兩項適用問題採取進一步行動。

### 相關議題：具權益特性之金融工具

理事會繼續討論對包含企業贖回其本身權益工具義務之金融工具之會計處理，包括發行非控制權益之賣權。

理事會決議提議修正國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」以闡明：

1. 第 23 段亦適用於須以變動數量之不同類型企業本身權益工具交割，以贖回企業本身權益工具之義務。
2. 原始認列贖回企業本身權益工具義務之會計處理（若企業尚未取得所有權權益之相關報酬）。若該義務涉及非控制權益，則借方為非控制權益外之權益組成部分。在企業有購買其本身股份之其他義務之情況下，借方為已發行股本外之權益組成部分。
3. 對企業本身權益工具之發行賣權到期時：
  - (1) 金融負債係重分類至原始認列該賣權時作重分類之同一權益組成部分；及
  - (2) 保留盈餘中與再衡量該金融負債有關之累積金額可重分類至另一權益組成部分，但不得迴轉至損益。

理事會亦決議闡明對企業本身權益工具之發行賣權及遠期購買合約須以總額（而非以淨額）表達，以使此等工具之會計處理與取決於不受企業控制之事件或選擇之其他義務一致，並協助財務報表使用者評估企業對流動性風險之暴險。

#### **相關議題：費率管制活動**

理事會再研議「管制資產及管制負債」草案中之提議與國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」（以下簡稱 IFRIC12）間之相互影響。

理事會決議該準則應闡明其與 IFRIC12 間之預期相互影響；亦即，企業將先適用 IFRIC12，再對任何剩餘權利及義務適用該準則之規定，以判定企業是否有管制資產或管制負債。理事會亦決議於準則中納入釋例以例示該相互影響。

#### **相關議題：權益法**

##### **部分處分—如何衡量將除列之部分**

理事會請幕僚進一步考量其對投資者於維持重大影響之情況下將權益法適用於取得及處分之優先作法，將如何適用於投資關聯企業之原始認列及後續衡量<sup>1</sup>。

##### **改變投資者所有權權益之關聯企業淨資產變動**

理事會決議，當投資者所有權權益增加且維持重大影響時，投資者適用該優先作法會將該增加認列為額外權益之購買；當投資者所有權權益減少且維持重大影響時，投資者適用該優先作法會將該減少認列為部分處分。

#### **相關議題：金融資產之合約現金流量特性（國際財務報導準則第 9 號之修**

<sup>1</sup> 「優先作法」係指，取得重大影響後，投資者將其對關聯企業之額外權益作為購買之累計衡量。投資者於購買額外權益之日認列其對關聯企業淨資產公允價值之額外份額，並按所移轉對價之公允價值衡量該額外權益。（詳見 IASB 2022 September Agenda paper 13 Para. 2 及 2022 年 6 月國際財務報導準則新訊報導）

正)

### 一般規定

理事會決議修正國際財務報導準則第 9 號「金融工具」(以下簡稱 IFRS9) 以闡明：

1. 就金融資產之合約現金流量為「完全為支付本金及流通在外本金金額之利息」而言，基本放款協議不會導致源自與借款人無關之風險或因素之現金流量變異性，即使此種條款及條件於企業營運之特定市場中係屬常見；及
2. 包含改變合約現金流量之時點及金額之合約條款之金融資產符合下列所有條件時，將與「基本放款協議」一致：
  - (1) 任何或有事項所可能產生之合約現金流量，於所有情況下完全為支付本金及利息（亦即，不考慮或有事項發生之機率）；
  - (2) 該或有事項係特定於該借款人；
  - (3) 該合約現金流量時點及金額之任何變異性係可決定且明訂於合約中；且
  - (4) 源自該或有事項之合約現金流量不代表對借款人之投資或對任何標的資產績效之暴險。

理事會亦決議新增釋例以說明合約現金流量特性評估於特定事實型態下之適用。

### 具無追索權特性之金融資產及合約連結工具

理事會決議修正 IFRS9 以闡明無追索權特性之金融資產：

1. 使放款人於該工具之整個存續期間暴露於標的資產之績效風險（合約支付及違約）；及
2. 將放款人於該工具之存續期間收取合約支付之合約權利限於標的資產所產生之現金流量。

理事會亦決議納入釋例以說明企業於評估具無追索權特性之金融資產之合約現金流量特性時，可考量之攸關因素，諸如：

1. 借款人之法律或資本結構；
  2. 來自標的資產之預期現金流量超過金融資產之合約現金流量之程度；或
  3. 是否有其他籌資來源(即放款)之清償順位低於來自該放款人之放款。
- 理事會決議闡明，合約連結工具之結構之獨特特性係：
1. 使用多項合約連結工具；
  2. 具有無追索權特性；
  3. 透過瀑布支付結構排列支付之優先順序；及
  4. 信用風險集中，致於現金流量短收之情況下，不成比例地減少合約權利。

理事會亦決議闡明，IFRS9 第 B4.1.23 段中提及之「工具」包括非完全

屬 IFRS9 範圍內之金融工具，例如應收租賃款。

### **相關議題：商譽與減損**

#### **揭露目的**

理事會決議於國際財務報導準則 3 號「企業合併」(以下簡稱 IFRS3) 中新增兩項揭露目的，要求企業揭露資訊以協助財務報表使用者了解：(1) 企業同意某一業務之收購價格時預期自該企業合併中獲得之效益；及(2) 企業對企業合併之目的之達成程度。

#### **企業合併之資訊**

理事會決議：

1. 以揭露「執行企業合併之策略性理由」之規定取代 IFRS3 第 B64 段(d)中規定企業揭露「企業合併之主要理由」之規定。
2. 於 IFRS3 中新增企業應於企業合併之年度揭露有關預期綜效之量化資訊之規定。

理事會決議於 IFRS3 中新增一項規定，要求企業就「策略上重要」之企業合併揭露下列資訊：

1. 管理階層對該企業合併之目的。
2. 管理階層用以監測該等目的是否達成之指標與目標。
3. 管理階層之目的於其監測該目的之後續期間之達成程度(使用前述指標衡量)。

#### **「策略上重要」之企業合併**

理事會決議「策略上重要」之企業合併係指未達成合併目的將嚴重危及企業達成其整體經營策略之企業合併。為辨認此等企業合併，理事會提議使用一份封閉之門檻清單—符合下列任一門檻之企業合併係「策略上重要」：

1. 量化門檻：
  - (1) 被收購者之營業淨利(待主要財務報表計畫作定義)超過收購者於企業合併完成前最近之年度報導期間營業淨利之 10%；
  - (2) 被收購者之收入超過收購者於企業合併完成前最近之年度報導期間收入之 10%；或
  - (3) 於收購日認列所取得之全部資產(包含商譽)之金額超過收購者於企業合併完成前最近之報導期間結束日之資產負債表所認列資產帳面價值之 10%。
2. 質性門檻—企業合併使企業進入新的營運地區或新的主要業務線。

#### **揭露資訊之豁免**

理事會決議，於特定情況下，企業得不揭露下列資訊：

1. 管理階層對企業合併之目的；
2. 管理階層用以監測該等目的是否達成之指標與目標；及

3. 該企業合併預期產生之綜效之量化資訊。

理事會決議，對下列資訊之揭露不提供豁免：

1. 企業合併之策略性理由；及
2. 後續期間之實際績效（使用管理階層用以監測企業合併之目的是否達成之指標衡量）。

理事會提供設計豁免規定之方向。理事會指示幕僚：(1)當揭露某項資訊預期將嚴重損害企業對企業合併之目的時，允許豁免；及(2)以應用指引補充豁免規定。

#### **不進一步考慮之替代方案**

理事會決議不規定企業於企業合併之年度僅揭露質性資訊，亦不明定所有企業均須揭露之指標。

### **相關議題：主要財務報表**

#### **特殊收益及費損**

理事會決議不於此計畫中繼續就特殊收益及費損研擬任何特定規定。  
**具有特定主要經營活動之企業－關聯企業及合資**

理事會決議，具有特定主要經營活動之企業，應將來自採用權益法處理之關聯企業及合資之收益及費損分類至投資種類。

#### **投資子公司、關聯企業及合資**

理事會決議闡明，來自非採用權益法處理之關聯企業及合資之利益及費損，包含來自下列關聯企業及合資之收益及費損：

1. 按成本處理者（國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」（以下簡稱 IAS27）第 10 段(a)）；
2. 依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（以下簡稱 IFRS9）之規定處理者（IAS27 第 10 段(b)）；及
3. 依 IFRS9 之規定透過損益按公允價值衡量者（國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」第 18 段）。

理事會決議規定，企業對於來自非採用權益法處理之投資子公司之收益及費損，若投資於子公司並非其主要經營活動，該等收益及費損應分類至投資種類；若投資於子公司係其主要經營活動，則該等收益及費損應分類至營業種類。理事會亦決議闡明，來自非採用權益法處理之子公司之收益及費損，包含來自下列所有子公司之收益及費損：

1. 按成本處理者（IAS27 第 10 段(a)）；
2. 依 IFRS9 之規定處理者（IAS27 第 10 段(b)）；及
3. 依 IFRS9 之規定透過損益按公允價值衡量者（國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」第 31 段）。

理事會亦規定企業應將來自採用權益法處理之子公司之收益及費損，分類至投資種類。

此外，理事會決議闡明，企業為評估投資於子公司、關聯企業及合資是否係一項主要經營活動而對子公司、關聯企業及合資進行分類之方式，應與企業為決定衡量基礎而對各投資進行分類之方式一致（IAS27 第 10 段）。

### 增額費用之分類

理事會決議撤銷草案所提議企業應將增額費用分類至投資種類之規定，並要求幕僚於撰擬文字時考量說明分類至投資種類之收益及費損類型。

### 明定之小計

理事會決議：

1. 確認下列提議：草案第 104 段所列明定之小計並非管理階層績效衡量。
2. 於草案第 104 段所列明定之小計中增加「營業損益及來自採用權益法處理之投資之收益及費損」。
3. 確認與草案第 B78 段所列之毛利類似之小計之例子。
4. 於應用指引中明定，若將某一管理階層績效衡量調節至一項未列報於損益表之特定小計，則企業須將該特定之小計調節至列報於財務績效表之某一小計。企業無須揭露與該特定小計有關之任何其他資訊。

理事會亦要求幕僚對揭露於附註且未列報於財務績效表中之小計研擬一般之調節規定。

### 營業費用之表達

理事會決議：

1. 在對費用功能法之描述中增加更多說明，以闡明費用功能法如何根據與所消耗經濟資源有關之活動來分攤及彙總營業費用。
2. 提供應用指引，以闡明主要財務報表及彙總與細分原則於適用費用功能法上之角色。
3. 規定企業於列報銷貨成本時，將於當期認列為費用之存貨帳面金額納入銷貨成本中。
4. 規定列報功能性單行項目之企業揭露對每一功能性單行項目包含哪些費用類型（基於其性質）之敘述性描述。

理事會亦決議：

1. 確認下列提議：(1)規定企業使用以費用之性質或功能為基礎之分類，於損益表中列報營業費用；及(2)對決定哪一種列報營業費用之方法將提供最有用之資訊新增應用指引，包括草案第 B45 段列之因素。
2. 撤銷禁止混合列報營業費用之提議，並：(1)要求企業於考量使用何種方法時，考量主要財務報表之角色；及(2)提供混合列報何時可提供最有用資訊之例子。

3. 提供應用指引以闡明：(1)於各期間一致地列報營業費用之規定；及(2)使用混合列報時如何標示性質別單行項目。

#### **相關議題：維護與一致適用**

##### **透過電子轉帳所收取結清金融資產之現金—未來計畫**

對外界提問之「透過電子轉帳所收取結清金融資產之現金」(國際財務報導準則第9號「金融工具」)，理事會決議探討有限範圍之準則制定以作為國際財務報導準則第9號施行後檢討之一部分。

##### **具合約條款之非流動負債(國際會計準則第1號)—延伸議題**

理事會考量其於進行對國際會計準則第1號「財務報表之表達」之修正之表決時所辨認之延伸議題，並決議將該等議題作為「具合約條款之非流動負債」計畫(2022年之修正)之一部分。具體而言，理事會討論對提前適用2020年於「負債分類為流動或非流動」(2020年之修正)中對國際會計準則第1號所作之修正之規定。

理事會決議允許企業提前適用2020年之修正；惟於2022年之修正發布後，提前適用2020年之修正之企業亦應適用2022年之修正。

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財務報導準則基金會網站(網址：<http://www.ifrs.org>)查詢。