

## 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 2023 年 3 月 20 至 23 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：國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」之施行後檢討 IFRS15 整體與美國財務會計準則理事會主題 606 之趨同**

理事會決議詢問利害關係人對 IFRS15 之整體看法，包括：

1. IFRS15 是否達成其整體目的；
2. 該準則之核心原則及五步驟之收入認列模式對決定收入會計處理之明確性及適用性；
3. 利害關係人建議之特定有限範圍改善，俾供理事會考量在對已適用該準則之企業不致造成重大成本及中斷之前提下，改善 IFRS15 之可了解性；
4. 利害關係人對 IFRS15 之施行之回饋意見，以供理事會於改善未來各準則之可了解性及可取得性時考量；及
5. 適用 IFRS15 之規定之持續成本及效益。

理事會亦決議詢問利害關係人維持 IFRS15 與美國財務會計準則理事會之主題 606 號「客戶合約之收入」間之趨同之重要性。

### **收入認列之五步驟及相關領域**

理事會決議詢問利害關係人與下列事項有關之任何事實型態：

1. 辨認合約中履約義務之指引：(1)未能一致適用；(2)導致未能反映基本經濟實質之結果；或(3)導致重大之持續成本。
2. 決定收入認列時點之指引不明確或可能未能一致適用——特別是有關隨時間逐步認列收入之條件；
3. 判定企業係主理人或代理人之指引不明確或未能一致適用；或
4. 對授權之會計處理之指引不明確或未能一致適用。

理事會亦決議詢問利害關係人下列事項：

1. 決定交易價格在實務上有所分歧之證據，特別是與付給客戶之對價有關者；
2. 揭露規定，包含符合該等規定之成本及所產生資訊對財務報表使用者之效益；及
3. 過渡規定，特別是財務報表編製者是否使用 IFRS15 所提供之修正式追溯法及實務過渡放寬之選項，以及該等過渡選項及放寬是否在減少財務報表編製者之成本及負擔與提供財務報表使用者有用資訊間達成適當平衡。

理事會決議不向利害關係人詢問決定交易價格時與銷售基礎稅有關之實務分歧之證據。

### **與其他國際財務報導準則會計準則間之相互影響**

理事會決議詢問利害關係人 IFRS15 與其他國際財務報導準則會計準則之併同適用，聚焦於國際財務報導準則第 3 號「企業合併」、國際財務報導準則第 9 號「金融工具」及國際財務報導準則第 16 號「租賃」。

理事會決議不詢問利害關係人 IFRS15 與國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」之併同適用，但指示幕僚將此決議之說明納入徵求資訊函中。

### **相關議題：權益法**

#### **購買關聯企業之額外權益且維持重大影響**

理事會決議提議，適用國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」時，購買關聯企業之額外權益且仍維持重大影響之投資者，應將該額外權益之成本與其對關聯企業可辨認資產及負債之淨公允價值之額外份額間之任何差額，認列為商譽或廉價購買利益。

#### **國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」與國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」間之衝突<sup>1</sup>**

理事會決議提議，投資者於適用國際會計準則第 28 號時，應認列與其關聯企業間所有交易之所有利益或損失，並改善當投資者認列其與關聯企業間交易之全部利益或損失時之揭露規定。

### **相關議題：企業合併—揭露、商譽與減損**

#### **估計使用價值**

對國際會計準則第 36 號「資產減損」，理事會決議：

- 1.刪除對用以估計使用價值之現金流量之限制。企業將不再被禁止納入下列現金流量：(1)企業尚未承諾之未來重組所產生之現金流量；或(2)改善或提升資產績效所產生之現金流量。
- 2.保留以資產或現金產生單位之現時狀況進行評估之規定。
- 3.除國際會計準則第 36 號之現有規定外，對 1.所述之現金流量不新增

---

<sup>1</sup> 此問題係起因於投資者出售子公司予其關聯企業時，國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」(以下簡稱 IFRS10)與國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」(以下簡稱 IAS28)間之衝突：

1. IFRS10 第 25 及 B97 至 B99 段規定投資者於喪失對子公司之控制時，應認列「所有」利益或損失，並按公允價值再衡量任何剩餘權益。
2. IAS28 第 28 及 30 段規定投資者「僅在」非關係人投資者對關聯企業之權益範圍內認列利益或損失，亦即投資者就其相關權益銷除認列之利益(銷除分錄)。

額外限制。

理事會亦決議：

- 1.刪除國際會計準則第36號中，使用稅前現金流量與稅前折現率估計使用價值之規定。
- 2.規定企業無論係以稅前或稅後基礎估計使用價值，均應對現金流量與折現率使用內部一致之假設。
- 3.保留揭露所採用之折現率之規定。
- 4.刪除所揭露之折現率須為稅前之規定。
- 5.要求企業揭露估計使用價值時係使用稅前折現率或稅後折現率。

### **對減少成本與複雜度之其他建議**

理事會決議，有關使用價值與公允價值減處分成本間之差異，不於國際會計準則第36號中新增額外指引，且不對可回收金額之衡量強制規定單一方法。

理事會亦決議，不對金融服務業之減損測試提供額外指引，亦不提供額外指引來闡明國際會計準則第36號與國際財務報導準則第13號「公允價值衡量」或國際會計準則第21號「匯率變動之影響」間之交互影響。

### **刪除揭露規定**

理事會決議刪除國際財務報導準則第3號「企業合併」（以下簡稱IFRS3）中揭露下列事項之規定：

- 1.所取得應收款之資訊（IFRS3第B64段(h））。
- 2.在商譽帳面金額於報導期間開始日與結束日間之調節中，因後續認列遞延所得稅資產所導致之調整（IFRS3第B67段(d)(iii)）。
- 3.當期報導期間所認列符合下列條件之任何重大利益或損失之金額與說明：與企業合併所取得之可辨認資產及承擔之負債相關，且該企業合併已於當期或前一報導期間完成（IFRS3第B67段(e)）。

理事會決議對下列事項之揭露規定不作修改：

- 1.報稅上預期可減除之商譽金額（IFRS3第B64段(k)）。
- 2.與收購相關成本有關之資訊（IFRS3第B64段(m)）。
- 3.報導期間結束日後完成之企業合併之資訊（IFRS3第B66段）。
- 4.期中財務報表中，有關企業合併之資訊（IAS34第16A段(i)）。

### **相關議題：主要財務報表**

#### **附註中按性質別之營業費用之揭露**

理事會決議：

1. 將草案所提議揭露按性質別之營業費用之具體規定修改為，規定企業揭露損益表中每一功能性單行項目所包含之折舊、攤銷、員工福利、減損及存貨沖減之金額。
2. 確認草案所提議企業應於單一附註中揭露 1.所述之資訊。
3. 提供應用指引以闡明 1.所述之金額無須為費用金額。
4. 若所揭露金額之一部分已包含於資產之帳面金額中，企業應提供質性說明，其中應辨認該等金額已包含於哪些資產中。
5. 延伸理事會於 2023 年 1 月份所決議對細分重大資訊之一般規定提供豁免之範圍。因此，企業將豁免揭露：
  - (1) 與損益表中之功能性單行項目有關之性質別費用之金額（超出特定揭露規定已明確規定應揭露者）；及
  - (2) 與依國際財務報導準則會計準則須揭露之性質別費用有關，損益表中每一功能性單行項目所包含之金額。

### 管理績效衡量—可反駁之前提假設

理事會先前決議引進可反駁之前提假設：包含於非屬財務報表之企業公開溝通中之收益及費損之小計，代表管理階層對企業財務績效某一層面之觀點。理事會先前亦決議對企業需要哪些合理且可佐證之資訊以反駁該假設，新增應用指引<sup>2</sup>。

理事會決議訂定進一步之應用指引，以說明為反駁該前提假設，合理且可佐證之資訊將包括，管理階層溝通或使用某一小計之方式與該小計未溝通管理階層觀點之主張一致。理事會亦決議納入可能屬此種情況之某些例子。

### 管理績效衡量—與其他國際財務報導準則會計準則規定間之關係

有關國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」，理事會決議：

1. 確認下列提議：若企業改變其管理階層績效衡量之計算、引進新的管理階層績效衡量，或將先前揭露之管理階層績效衡量自其財務報表中移除，其將須：
  - (1) 揭露足以使財務報表使用者了解該改變、新增或移除及其影響之說明；及
  - (2) 揭露該改變、新增或移除之理由。
2. 修正草案第 108 段(c)所提議之揭露規定，敘明當企業改變管理階層績效衡量或引進新的管理階層績效衡量時，若提供比較資訊於實務上不可行，則無須提供該等比較資訊。

---

<sup>2</sup> 詳見 2021 年 11 月份國際財務報導準則新訊報導。

3. 新增下列規定：若企業因實務上不可行而未提供與新的或改變後之管理階層績效衡量有關之比較資訊，應揭露該事實。
4. 闡明管理階層績效衡量之選擇（包括如何計算該衡量）並非國際會計準則第 8 號所定義之會計政策。

有關國際會計準則第 34 號「期中財務報導」，理事會決議：

1. 確認修正國際會計準則第 34 號之提議，規定於期中財務報告中揭露草案第 106 段所臚列之管理階層績效衡量。
2. 擴大對國際會計準則第 34 號所提議之修正，以將適用於企業管理階層績效衡量之修改之規定（詳見草案第 108 段）納入國際會計準則第 34 號第 16A 段所規定「其他揭露」之清單中。

### **管理績效衡量—所得稅揭露**

理事會繼續對揭露調節項目之所得稅影響數之規定之討論，並決議：

1. 保留按適用於攸關轄區內之相關交易之法定稅率計算調節項目之所得稅影響數之選項；
2. 以下列選項取代對 1.所述之所得稅影響數加上其他所得稅影響數之分攤之替代選項：
  - (1) 按所屬(各)課稅轄區內企業之當期所得稅與遞延所得稅之合理比例分攤為基礎，計算調節項目之所得稅影響數；或
  - (2) 依情況能達成更適當分攤之另一方法計算調節項目之所得稅影響數；
3. 確認草案第 106 段(d)之規定，即企業應揭露其如何決定管理績效衡量與國際財務報導準則會計準則所明定之最直接可比之小計或總計間之調節項目之所得稅影響數；
4. 提供應用指引，規定企業若使用超過一種方法計算所得稅影響數，應就每一調節項目作前述 3.之揭露；及
5. 修改草案第 108 段中與管理階層績效衡量之變動有關之揭露規定，俾使該等揭露適用於各調節項目之所得稅影響數計算之變動。

### **損益表中種類之議題**

理事會決議：

1. 規定企業於判定一項涉及除籌資外之營業活動之交易所產生負債之外幣兌換差額應分類至損益表中哪一種類時，應運用其判斷。
2. 規定企業將下列混合合約於原始認列後產生之所有收益及費損，分類至損益表之籌資種類：
  - (1) 具非僅涉及籌資之交易產生之主負債；且
  - (2) 整體按攤銷後成本衡量。

## **與對具有特定主要經營活動之企業之提議有關之議題**

理事會決議：

1. 確認草案第 51 段所提議，將提供融資予客戶作為主要經營活動之企業對來自現金及約當現金之收益及費損作分類之會計政策選擇；及
2. 闡明草案第 52 段(a)之規定係適用於將投資金融資產作為主要經營活動之企業，不論該企業是否有任何其他特定之主要經營活動。

### **相關議題：揭露倡議—不具公共課責性之子公司：揭露**

理事會決議，於制定減少之揭露規定時，其將分別評估對適用「不具公共課責性之子公司：揭露」國際財務報導準則會計準則子公司之成本與效益，以及對適用「中小企業國際財務報導準則」會計準則之中小企業之成本與效益。

### **相關議題：財務報表中氣候相關風險**

理事會啟動其「財務報表中氣候相關風險」之有限範圍維護計畫，並討論其將進行之初步工作。

理事會未被要求作出任何決議。

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。