

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

購買或出售非金融項目之合約之實物交割（國際財務報導準則第 9 號「金融工具」）

2019 年 3 月

國際財務報導準則解釋委員會（以下簡稱委員會）收到外界詢問企業如何將國際財務報導準則第 9 號（以下簡稱 IFRS9）適用於未來以固定價格購買或出售非金融項目之特定合約。

問題背景

- 一、A 企業將未來以固定價格購買或出售非金融項目（係大宗商品）之合約視為透過損益按公允價值衡量之衍生工具處理，惟藉由交付或收取標的非金融項目而實物交割該合約。
- 二、IFRS9 須適用於得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，亦即將該合約視同金融工具。但若該合約之簽訂並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，則屬前述之例外（IFRS9 第 2.4 段之「本身使用之範圍例外」）。
- 三、A 企業之結論為，問題背景一所述之合約係屬 IFRS9 之範圍，因該等合約不符合「本身使用之範圍例外」。因此，A 企業將該等合約視為透過損益按公允價值衡量之衍生工具作會計處理。企業未就會計目的將該等合約指定為避險關係之一部分。
- 四、於交割日，A 企業交付或收取非金融項目而實物交割該合約，並作會計處理如下：
 1. 記錄所支付（於購買合約之情況）或收取（於出售合約之情況）之現金，並除列衍生工具。
 2. 於購買合約之情況，以所支付現金加計衍生工具於交割日公允價格之金額認列存貨；於銷售合約之情況，假設 A 企業對此等合約之會計政策係以總額基礎認列收入，則以所收取現金加計衍生工具於交割日公允價格之金額，就非金融項目之銷售認列收入。

會計問題

就實物交割此等合約之會計處理，企業是否得或須作額外分錄，該分錄將：

1. 迴轉先前就衍生工具認列於損益之累計損益（即使衍生工具之公允價值未改變）；
及
2. 認列對收入（於銷售合約之情況）或存貨（於購買合約之情況）之相應調整。

委員會決議

委員會觀察到，於問題背景所述之情況下，該等合約之交割係藉由收取（或交付）非金融項目並交換現金及衍生資產或負債二者而完成。委員會亦觀察到，不符合 IFRS9 之「本身使用範圍例外」（而視為衍生工具處理）之合約之會計處理，與符合該例外（而不視為衍生工具處理）之合約之會計處理不同。同樣地，為會計目的而於避險關係中被指定之合約之會計處理，與未於此等避險關係中被指定之合約之會計處理不同。該等會計處理之差異反映了各規定之差異。IFRS9 既不允許亦不規定企業因合約最終係實物交割而重評估或改變對衍生合約之會計處理。

問題背景所述之額外分錄實際上將消除 IFRS9 將合約視為衍生工具處理之規定之效果，因該分錄將迴轉衍生工具之累計公允價值損益（在無任何如此作之基礎下）。該額外分錄亦將導致就該衍生工具認列不存在之收益或費損。

因此，委員會之結論為，IFRS9 既不允許亦不規定企業作問題背景所述之額外分錄。然而，委員會觀察到，企業須適用所適用之國際財務報導準則（諸如國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（以下簡稱 IAS1）及國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」（以下簡稱 IFRS7））列報衍生工具之損益並揭露該等金額之相關資訊。於判定於損益中列報哪些單行項目時，應適用 IAS1 之規定（包括與彙總有關者）。IAS1 並未就與衍生工具再衡量有關之金額之表達作規定。惟 IFRS7 第 20 段(a)(i)對適用 IFRS9 係強制透過損益按公允價值衡量之金融資產或金融負債之淨利益或淨損失明定揭露規定。就此等目的而言，在問題背景所述之情況中，並無因交割所產生之衍生工具損益。

委員會之結論為，國際財務報導準則之原則及規定已提供充分之基礎供企業就是否得或須作問題背景所述之額外分錄作出結論。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。