

# 財務報導之觀念架構（2019年版）

## 正體中文版C部分草案

### 財務報導之觀念架構

#### 徵 求 意 見 函

（有意見者請於108年6月14日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto:tifrs@ardf.org.tw)）

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會  
法 人 臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會



# 財務報導之觀念架構

(2019 年版)

## C 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

臺灣財務報導準則委員會 翻譯

## 目錄

	段 次
<b>財務報導之觀念架構</b>	
「觀念架構」之地位及目的	
計畫之沿革	BC0.1
目的	BC0.18
地位	BC0.21
過渡至「2018 年觀念架構」	BC0.27
經營活動	BC0.29
長期投資之意涵	BC0.34
<b>第 1 章—一般用途財務報導之目的</b>	
簡介	BC1.1
主要使用者	BC1.9
作成決策之有用性	BC1.27
報導個體之經濟資源、對個體之請求權及該等資源與請求權之變動之資訊	BC1.44
<b>第 2 章—有用財務資訊之品質特性</b>	
簡介	BC2.1
財務報導之目的與有用財務資訊之品質特性	BC2.5
基本與強化性品質特性	BC2.9
基本品質特性	BC2.12
強化性品質特性	BC2.58
未納入之品質特性	BC2.70
對有用財務報導之成本限制	BC2.73
<b>第 3 章—財務報表及報導個體</b>	
聚焦於財務報表	BC3.1
財務報表之目的及範圍	BC3.3



財務報表所採取之觀點	BC3.9
繼續經營假設	BC3.11
報導個體	BC3.12
第 4 章—財務報表之要素	
簡介	BC4.1
定義—資產及負債之常見問題	BC4.3
資產之定義	BC4.23
負債之定義	BC4.44
資產及負債	BC4.69
權益之定義	BC4.89
收益及費損之定義	BC4.93
其他可能之定義	BC4.97
第 5 章—認列及除列	
認列	BC5.1
除列	BC5.23
第 6 章—衡量	
簡介	BC6.1
混合衡量	BC6.5
衡量基礎及渠等所提供之資訊	BC6.12
選擇衡量基礎時考量之因素	BC6.34
權益之衡量	BC6.52
第 7 章—表達與揭露	
簡介	BC7.1
權益之分類	BC7.4
收益及費損之分類	BC7.6
第 8 章—資本觀念及資本維持觀念	BC8.1



## 「財務報導之觀念架構」之結論基礎

本結論基礎附於「財務報導之觀念架構」（「觀念架構」），但非屬其一部分。本結論基礎彙整國際會計準則理事會（IASB）於制定「觀念架構」時所作之考量。個別理事對某些因素給予比其他因素較大之權重。

	段 次
<b>「觀念架構」之地位及目的</b>	
計畫之沿革	BC0.1
2018 年之修訂—作法及範圍	BC0.10
目的	BC0.18
地位	BC0.21
過渡至「2018 年觀念架構」	BC0.27
經營活動	BC0.29
長期投資之意涵	BC0.34
以長期投資為經營活動	BC0.37
長期投資者之資訊需求	BC0.40

## 計畫之沿革

---

- BC0.1 於 1989 年，國際會計準則委員會（IASB）（理事會之前身）發布「財務報表編製及表達之架構」（以下簡稱「1989 年架構」）。
- BC0.2 於 2004 年，理事會與美國國家準則制定機構—美國財務會計準則理事會（FASB）展開聯合計畫以修訂渠等之觀念架構。
- BC0.3 該計畫之第一階段係制定描述一般用途財務報導之目的及有用財務資訊之品質特性之章節。於制定該等章節時，理事會及美國財務會計準則理事會（FASB）於 2006 年發布討論稿（以下簡稱「2006 年討論稿」）並於 2008 年發布草案（以下簡稱「2008 年草案」）<sup>1</sup>。於考量該等文件之回饋意見及自公聽會所獲之資訊後，理事會與美國財務會計準則理事會（FASB）於 2010 年發布修訂之「財務報導之觀念架構」（以下簡稱「2010 年觀念架構」）之兩章節。一般用途財務報導之目的及有用財務資訊之品質特性兩章節於發布時生效。「1989 年架構」之其餘內容未加變動地沿用至「2010 年觀念架構」。
- BC0.4 除定案一般用途財務報導之目的及有用財務資訊之品質特性之兩章節外，理事會與美國財務會計準則理事會（FASB）亦：
- (a) 發布報導個體之觀念之討論稿及其後之草案（以下簡稱「2010 年草案」）<sup>2</sup>；
  - (b) 討論財務報表要素之定義；並
  - (c) 討論及舉行有關衡量之公開圓桌會議。
- BC0.5 此工作未導致當時之進一步修訂，因理事會與美國財務會計準則理事會（FASB）於 2010 年暫緩「觀念架構」之工作以集中於其他計畫。
- BC0.6 於 2011 年，理事會就其議程進行公眾諮詢。該諮詢之大部分回應者將觀念架構辨認為理事會之優先計畫。因此，理事會於 2012 年重啟其觀念架構之計畫。
- BC0.7 於 2010 年前，理事會與美國財務會計準則理事會（FASB）預計以八個單獨階段完成該計畫，但僅完成一階段—目的及品質特性。理事會於 2012 年重啟該計畫時，決議就修訂之「觀念架構」制定整份提議而非繼續分階段之作法。制定整體「觀念架構」使理事會及利害關係人能更清楚地看出「觀念架構」不同層面間之連結。

---

<sup>1</sup> 見 2006 年發布之「改善財務報導之觀念架構之初步觀點：財務報導之目的及具決策有用性之財務報導資訊之品質特性」討論稿及 2008 年發布之「改善財務報導之觀念架構：第一章及第二章」草案。

<sup>2</sup> 見 2008 年發布之「改善財務報導之觀念架構之初步觀點：報導個體」討論稿及 2010 年發布之「財務報導之觀念架構：報導個體」草案。

- BC0.8 於制定修訂之「觀念架構」時，理事會於 2013 年發布討論稿（以下簡稱「2013 年討論稿」）並於 2015 年發布草案（以下簡稱「2015 年草案」）<sup>3</sup>。在考量該等文件之回饋意見及自公聽會所獲之資訊後，理事會於 2018 年發布修訂之「財務報導之觀念架構」（以下簡稱「2018 年觀念架構」）時完成其觀念架構計畫。
- BC0.9 自 2012 年重啟該計畫後之工作並未與美國財務會計準則理事會（FASB）共同執行。「2018 年觀念架構」包含對一般用途財務報導之目的及有用財務資訊之品質特性章節作有限變動。美國財務會計準則理事會（FASB）未對其財務會計觀念公報作相應之變動。

## 2018 年之修訂—作法及範圍

- BC0.10 儘管「2010 年觀念架構」已有助於理事會制定國際財務報導準則（以下簡稱「準則」），惟：
- (a) 某些重要領域未被涵蓋；
  - (b) 某些領域之指引並不清楚；且
  - (c) 某些層面已過時。
- BC0.11 理事會於制定「2018 年觀念架構」時係建立於「2010 年觀念架構」—填補缺口並闡明及更新該架構，但並非對「2010 年觀念架構」之所有層面均從根本上重新考量。具體而言，儘管理事會重新考量財務報導之目的及有用財務資訊之品質特性章節之某些層面，但並未從根本上重新考量該等章節。理事會於選擇該作法時指出該等章節於制定「2010 年觀念架構」時已完成詳盡之適當程序。
- BC0.12 理事會通常對主要計畫建立諮詢小組。對於觀念架構計畫，理事會以會計準則諮詢論壇（ASAF）作為其諮詢小組。會計準則諮詢論壇（ASAF）係理事會之諮詢小組，其由國家會計準則制定機構及關注財務報導之區域性機構所組成。理事會於制定「2018 年觀念架構」時與會計準則諮詢論壇（ASAF）討論多個主題。
- BC0.13 理事會於制定「2018 年觀念架構」時，為使「2018 年觀念架構」對理事會及其他方係屬有用，在提供高層次之觀念與提供足夠之細節間尋求平衡。某些利害關係人指出，於某些領域中，理事會之提議僅描述理事會於制定「準則」時作成判斷所將考量之因素。渠等因此認為該等提議並未檢視基本觀念且不具足夠企圖心。理事會不認同該觀點。理事會將「觀念架構」視為有助於其制定「準則」之實用工具。理事會作出結論，若「觀念架構」僅描述觀念，而未說明理事會於觀念之應用未導致單一答案或會導致相互衝突之答案時，作成判斷所需考量之因素，則

<sup>3</sup> 見2013年發布之「財務報導之觀念架構之檢討」討論稿及2015年發布之「財務報導之觀念架構」草案。

「觀念架構」將無法滿足此角色。

- BC0.14 理事會於制定「2018 年觀念架構」時引用最近之準則制定計畫中所發展之某些觀念。理事會如此作旨在反映其對該等事項最新發展之思維，而非對其準則制定之決議或現行實務之正當性提供依據。
- BC0.15 「2018 年觀念架構」未處理具負債及權益兩項特性之金融工具之分類，因理事會不欲延遲其他亟需對「觀念架構」之改善。理事會於其「具權益特性之金融工具」之研究計畫中探討如何區分負債與權益。若有必要，該計畫之一項可能結果（見第 BC4.45 段）為更新「觀念架構」。
- BC0.16 「2018 年觀念架構」對資本與資本維持之討論係沿用自「2010 年觀念架構」。該討論起初出現於「1989 年架構」（見第 BC8.1 至 BC8.4 段）。若理事會認為必要，其可能考量於未來修訂該討論。
- BC0.17 理事會於制定「2018 年觀念架構」時並未處理權益法會計、以外幣計價金額之換算或於高度通貨膨脹下衡量單位之重編。理事會作出結論，該等議題最好於倘若其進行計畫以考量就該等主題修訂「準則」時處理。

## **目的（第 SP1.1 段）**

---

- BC0.18 「2010 年觀念架構」包含一長串「觀念架構」可能用途之清單。於 2018 年，理事會精簡該清單，辨認出「觀念架構」之三種主要用途：協助理事會制定「準則」、當特定交易或其他事項無準則可適用（或準則允許作會計政策選擇）時，協助編製者訂定會計政策，以及協助各方了解及解讀「準則」。
- BC0.19 理事會曾考量是否藉由敘明「觀念架構」之主要目的僅在於協助其制定「準則」而聚焦所述之「觀念架構」目的。理事會否決此作法，因其認知「觀念架構」能給予其他方之協助並不會妨礙理事會發展聚焦且一致之觀念（該等觀念將有助於其制定「準則」）。
- BC0.20 儘管當特定交易或其他事項無準則可適用或準則允許作會計政策選擇時，編製者適用「觀念架構」訂定會計政策，惟「觀念架構」之某些層面僅供理事會適用。於此等情況下，「2018 年觀念架構」指出，理事會於制定「準則」時可能作出特定之決議（例如，見第 7.17 段）。

## **地位（第 1.2 至 1.3 段）**

---

- BC0.21 「1989 年觀念架構」及「2010 年觀念架構」敘明「觀念架構」並非一準則，且不推翻任何特定「準則」。理事會於「2018 年觀念架構」中再次確認此地位。

- BC0.22 理事會發現「觀念架構」之地位於實務上運作良好。再者，「觀念架構」不推翻一準則之任何規定之明確聲明，避免個體試圖不適當地推翻該等個體可能視為抵觸「觀念架構」之「準則」。
- BC0.23 某些利害關係人認為，理事會絕不應制定偏離「觀念架構」之「準則」。理事會不同意此觀點。於某些情況下，理事會可能需偏離「觀念架構」之層面。「觀念架構」認知此一情況且明定該等偏離僅於為符合一般用途財務報導之目的係屬必要時始為適當，如此係有助益。偏離「觀念架構」準則之需求可能因觀念思維或經濟環境可能變動而產生，且新或修訂之「準則」可能須反映該等變動。
- BC0.24 2015年草案之某些回應者就該等提議對未來「準則」之意涵表示疑慮。具體而言，渠等對有關就資產及負債定義所提議之變動表示疑慮，理事會之回應為測試修訂後之資產及負債定義並測試輔助該等定義之指引（見第BC4.19至BC4.22段）。該測試之目標之一為使理事會及利害關係人皆能評估修訂後之觀念對未來「準則」之意涵。此外，理事會測試該等修訂後之觀念與現有「準則」間之不一致。
- BC0.25 此等測試之目標並非辨認理事會是否應於「觀念架構」之修訂後接著發展修正任何「準則」之提議。修正一準則並非該修訂之自動結果。準則之變動係為處理財務報導之缺失。「觀念架構」之任何變動（凸顯與「準則」間不一致），須由理事會基於發展其工作計畫時<sup>4</sup>之其他優先事項加以考量。
- BC0.26 中小企業國際財務報導準則包含一節對中小企業財務報表所根據之觀念及基本準則之說明。該節係以「1989年架構」為基礎，理事會將於下次檢視中小企業國際財務報導準則時考量是否應修正此節。

## 過渡至「2018年觀念架構」

- BC0.27 理事會及國際財務報導準則解釋委員會將於「2018年觀念架構」發布後立刻開始使用。若國際財務報導準則解釋委員會於發展國際財務報導解釋委員會（IFRIC）解釋之草案時面臨準則（包含基於「1989年架構」或「2010年觀念架構」所制定之任何準則）與「2018年觀念架構」之觀念間不一致，其將依國際財務報導準則基金會之「適當程序手冊」<sup>5</sup>之規定轉陳該議題予理事會。
- BC0.28 當理事會制定或修訂「準則」時，該等修訂後之觀念將指引理事會。惟「觀念架構」之變動將不會自動導致現有「準則」之變動（見第BC0.25段）。據此，「觀念架構」之變動對大部分報導個體之財務報表將無立即影響，僅於當特定交易或其他事項無準則可適用或準則允許作會計政策選擇而財務報表編製者需要使用

<sup>4</sup> 見國際財務報導準則基金會之「適當程序手冊」第4.23段。

<sup>5</sup> 見國際財務報導準則基金會之「適當程序手冊」第7.8段。

「觀念架構」以訂定會計政策<sup>6</sup>時，該等變動始可能直接影響財務報表編製者。為達成使此等個體過渡至「2018年觀念架構」，理事會於2018年發布「國際財務報導準則中對觀念架構之引述之修正」。於適當時，該文件將「準則」中對「1989年架構」之參照以「2018年觀念架構」之參照取代，並更新相關引述。

## 經營活動

- BC0.29 理事會於制定「2018年觀念架構」時作出結論，個體經營活動之性質會影響某些類型之財務資訊之攸關性，且當理事會制定或修訂「準則」時，可能需考量該因素。
- BC0.30 理事會不同意某些利害關係人所表達之觀點：考量個體經營活動之性質必然導致主觀性，且降低財務報表之可比性。個體之經營活動係於大部分情況可客觀判定之事實。因此，若個體經營相同類型之經營活動，理事會預期該等活動將以類似方式反映於個體之財務報表。
- BC0.31 理事會曾考量是否應於準則制定之所有領域皆考量經營活動之性質，以及是否應將其作為整體性觀念嵌入於「觀念架構」中。理事會作出結論，個體經營活動之性質並非以相同方式及相同程度影響財務報導之所有領域，故不應將其作為整體性觀念而納入。據此，「2018年觀念架構」未包含個體之經營活動如何影響財務報導決策之一般討論。「2018年觀念架構」於下列內容描述該因素：
- (a) 科目單位之選擇（見第4.51段(a)(iv)）。
  - (b) 對資產或負債及相關收益與費損之衡量基礎之選擇（見第6.54至6.57段）。於某些情況下，此將導致收益或費損之某些項目納入其他綜合損益中（見第6.83至6.86段中超過一項衡量基礎之討論）。
  - (c) 資產、負債、權益、收益或費損之分類（見第7.7段）。
- BC0.32 「2018年觀念架構」討論經營活動之觀念以協助理事會制定「準則」。經營活動之觀念可能於某一特定準則中進一步說明及發展。國際財務報導準則第9號「金融工具」對經營模式之討論係理事會如何應用經營活動觀念之一例。
- BC0.33 理事會決議於「2018年觀念架構」中使用「經營活動」之用語而非「經營模式」之用語。「經營模式」之用語係由各種組織以多種意義使用，例如國際整合性報

<sup>6</sup> 若無準則可明確適用於一交易、其他事項或情況，國際會計準則第8號「會計政策、會計估計變動及錯誤」規定個體應考量「觀念架構」以對該交易訂定並適用一會計政策。若某一準則允許會計政策之選擇，個體依國際會計準則第1號「財務報表之表達」之整體規定（即財務報表必須提供個體財務狀況、財務績效及現金流量之公允表達）而選擇一會計政策。公允表達與「觀念架構」中觀念間之連結係於國際會計準則第1號第15段描述。

導協會、金融穩定理事會之加強揭露專案小組及各種主管機關。於「2018 年觀念架構」採用「經營模式」之用語可能導致與該等定義混淆。

## 長期投資之意涵

- BC0.34 長期投資之主題已吸引來自政府及其他方之大量關注。政府已指出鼓勵長期投資係增進經濟成長之重要工具。
- BC0.35 理事會考量其「準則」於增進長期投資之角色並指出：
- (a) 理事會藉由產出規定透明財務報導之「準則」，對增進投資（包括長期投資）作出重要貢獻。透明之財務報導係健全及有效率運作之資本市場之先決條件，其有助於市場參與者作成更有效率及更具資訊依據之資源分配及其他經濟決策，並因而使投資對資本提供者（投資者及貸款人）更具吸引力。透明之財務報導亦對託管責任之評估提供有用之輸入值。
  - (b) 惟「準則」之角色並非鼓勵或抑制任一類型之投資。準則制定之決議係由個體提供有用資訊之需求所驅動。
- BC0.36 理事會於制定「2018 年觀念架構」時考量「觀念架構」是否將提供理事會足夠及適當之工具，俾使其於制定「準則」時考量：
- (a) 長期投資之經營活動（見第 BC0.37 至 BC0.39 段）；及
  - (b) 長期投資者之資訊需求（見第 BC0.40 至 BC0.43 段）。

## 以長期投資為經營活動

- BC0.37 理事會曾考量某些利害關係人提出之建議，即理事會應將長期投資辨認為經營活動（或經營模式）之特定類型並為經營該經營活動之個體制定特定之衡量、表達及揭露規定。某些表達該等觀點之利害關係人建議：
- (a) 個體不應對其長期投資及負債使用現時價值衡量基礎；或
  - (b) 若對該等投資及負債使用現時價值衡量基礎，源自再衡量之收益及費損應納入其他綜合損益中，而非損益表中。
- BC0.38 如「2018 年觀念架構」第 6.54 至 6.57 段所討論，所經營之經營活動之性質影響資產或負債如何對未來現金流量作貢獻。因此，個體經營活動之性質係於對資產或負債及對相關收益與費損選擇衡量基礎時納入考量。此外，於某些情況下，考量個體活動之性質可能導致某些收益及費損之項目納入其他綜合損益中（見第 6.85 至 6.86 段）。理事會作出結論，若未來之計畫考量如何對個體（其經營活動包括

長期投資）之長期投資或其負債作會計處理，「2018年觀念架構」對此因素之討論為理事會作適當之準則制定之決議提供足夠工具。

BC0.39 基於下列理由，理事會決議「2018年觀念架構」不應明確提及長期投資之經營活動：

- (a) 明確提及任何特定經營活動將於「觀念架構」不適當地嵌入過多細節；及
- (b) 「觀念架構」並未提及任何其他經營活動。

## 長期投資者之資訊需求

BC0.40 某些利害關係人建議「觀念架構」應強調長期投資者之資訊需求，且渠等之資訊需求可能與短期投資者之資訊需求不同。此等利害關係人表達之觀點包括下列各項：

- (a) 理事會過度著用資訊予現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人，而非提供資訊予特定部分之該等資本提供者。若資訊係針對特定部分之主要使用者之需求，則可求。
- (b) 理事會對潛在投資者之需求給予過多權重，且對現有長期投資者之需求並未給予足夠之權重。現有長期投資者擁有報導個體並承擔所有權之剩餘風險。因此，此等利害關係人主張長期投資者需要有助於其評估管理階層之個體經濟資源託管責任之資訊。
- (c) 理事會對現時價值衡量基礎作過多使用，特別是那些反映市場參與者假設之衡量基礎（諸如公允價值），且該等衡量基礎對短期投資者（相較於對長期價值之創造有興趣之投資者）提供更攸關資訊。
- (d) 對現時價值衡量基礎之過多使用（特別是就長期投資者而言）及於損益表中認列未實現利益可能：
  - (i) 導致過多且波動之股利分配，該等分配並不符合長期投資者之最佳利益；
  - (ii) 導致膨脹之管理階層酬勞（包括紅利）；及
  - (iii) 鼓勵短期主義及財務操縱且抑制長期投資。

BC0.41 基於下列理由，理事會不同意第 BC4.40 段所述之觀點：

- (a) 理事會並未較重視短期投資者之需求（相較於長期投資者之需求）。理事認為長期投資者及短期投資者皆為財務報表之主要使用者。此外，理事會認為並無理由支持短期投資者會需要並非亦為長期投資者所需要之資訊。

- (b) 「觀念架構」將現有及潛在之投資者均辨認為財務報表之主要使用者。理事會於其「觀念架構」計畫及許多其他計畫中與使用者之討論已辨認並無理由支持現有投資者會需要不同於潛在投資者所需要之資訊。再者，「2018 年觀念架構」對一般用途財務報導目的之討論所作之變動，強調提供資訊以協助投資者評估管理階層之個體經濟資源託管責任之重要性。「2018 年觀念架構」明確指出，與提供資源予個體有關之決策包括對影響個體經濟資源之使用之管理階層行動行使表決或影響之權利之決策。因此，「2018 年觀念架構」闡明，於作有關財務資訊有用性之決議時，現有投資者（包括長期投資者）之需求已納入考量（見第 BC1.36 至 BC1.37 段）。
- (c) 當理事會已決議規定或允許現時價值衡量基礎，此並非因該等衡量基礎將對短期投資者特別有用之信念。理事會之決議係藉由評估何種資訊最有可能對財務報表之主要使用者（包括長期及短期投資者）有用所驅動。依「2018 年觀念架構」第 6 章「衡量」之觀念，將持續如此。
- (d) 依理事會之觀點，會計資訊（諸如所報導之利潤）並非且不應為股利及紅利分配之單一決定因素。分配政策受許多其他因素影響，例如個體之籌資需求、現時及預測之流動性、個體所面臨之風險、法律限制及（於紅利決策之情況下）酬勞政策與獎勵安排。此等因素因個體、國家並隨時間而異。對理事會而言，於準則制定之決議中考量該等因素並不適當亦不可行。

BC0.42 基於此等理由，理事會作出結論，「2018 年觀念架構」包含對主要使用者與渠等所需資訊及一般用途財務報導之目的之足夠且適當之討論，以適當處理長期投資者之需求。

BC0.43 可想而知，長期投資者可能需要個體提供某些並非短期投資者亦需要之資訊；例如，長期投資者對支持其表決或影響管理階層行動之決策之資訊可能有更大量之需求。惟理事會作出結論，為協助其辨認特定「準則」應規定個體提供哪些資訊，「觀念架構」無須特別提及長期投資者之需求。當理事會制定「準則」時，其例行性地尋求投資者（包括長期投資者）之意見及回饋，以協助確認理事會了解渠等所需資訊。

	段 次
<b>第 1 章—一般用途財務報導之目的</b>	
<b>簡介</b>	<b>BC1.1</b>
2018 年之修訂	BC1.2
一般用途財務報導（2010 年）	BC1.4
報導個體之財務報導（2010 年）	BC1.8
<b>主要使用者</b>	<b>BC1.9</b>
主要使用者（2010 年）	BC1.9
是否應有主要使用者群體？（2010 年）	BC1.14
現有及潛在之投資者、貸款人與其他債權人為何被視為主要使用者？（2010 年）	BC1.15
主要使用者群體（2018 年）	BC1.18
是否應有使用者之層級？（2010 年）	BC1.21
非屬主要使用者群體之其他使用者之資訊需求（2010 年）	BC1.22
管理階層之資訊需求（2010 年）	BC1.22
主管機關之資訊需求（2010 年）	BC1.23
<b>作成決策之有用性</b>	<b>BC1.27</b>
作成決策之有用性（2010 年）	BC1.27
託管責任（2018 年）	BC1.32
「託管責任」之用語（2018 年）	BC1.41
不同類型個體之財務報導之目的（2010 年）	BC1.42
<b>報導個體之經濟資源、對個體之請求權及該等資源與請求權之變動之資訊</b>	<b>BC1.44</b>
財務績效資訊之重要性（2010 年）	BC1.44
財務狀況及償債能力（2010 年）	BC1.47

理事會於 2018 年對「觀念架構」第 1 章作有限變動。理事會於制定該等變動之過程所作之考量之描述新增至本章之原始結論基礎。理事會於該結論基礎每一節之標題新增一日期，以顯示該節係於何時制定。反映理事會於 2010 年制定該章時之考量之結論基礎之各節，除新增及更新交叉索引及作小幅度之必要編輯變動外，並未於 2018 年更新。

## 簡介

BC1.1 第 1 章之第一版係與美國財務會計準則理事會（FASB）共同制定並於 2010 年發布（見第 BC0.3 段）。因此，本結論基礎包括某些對美國財務會計準則理事會（FASB）文獻之引述。

## 2018 年之修訂

BC1.2 當理事會於 2012 年重啟其觀念架構計畫之工作時，其並未從根本上重新考量第 1 章（見第 BC0.11 段）。儘管 2013 年討論稿之某些回應者同意此作法，許多回應者指出理事會應重新考量第 1 章之一個或多個層面。基於此等意見，理事會考量是否對下列領域作變動：

- (a) 主要使用者（見第 BC1.18 至 BC1.20 段）；及
- (b) 託管責任（見第 BC1.32 至 BC1.41 段）。

BC1.3 美國財務會計準則理事會（FASB）並未就理事會於 2018 年所作之有限變動而對其觀念公報第 8 號「財務報導之觀念架構」第 1 章「一般用途財務報導之目的」作任何相應之變動。理事會作出結論，藉由其對第 1 章之改善所達成之明確性超過該等層面與美國財務會計準則理事會（FASB）版本歧異之缺點。

## 一般用途財務報導（2010 年）

BC1.4 與理事會之責任一致，本「觀念架構」建立財務報導（而非僅財務報表）之目的。財務報表為財務報導之中心部分，且理事會所處理之大部分議題均涉及財務報表。雖然美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 1 號「企業財務報導之目的」之範圍係財務報導，但是美國財務會計準則理事會（FASB）之其他觀念公報著重於財務報表。理事會「財務報表編製及表達之架構」（理事會之前身於 1989 年發布）（「1989 年架構」）之範圍僅處理財務報表。因此，「2010 年觀念架構」

之範圍對雙方理事會而言均較其先前之架構<sup>7</sup>為更廣。

- BC1.5 某些利害關係人提出，一般用途財務報導可能因科技之進步而過時。新科技（例如可延伸企業報導語言（XBRL）之使用），使報導個體能為不同使用者準備所需資訊（或使其可得）以供其組合成符合其個別資訊需求之不同財務報告，可能在未來係實務上可行。
- BC1.6 為不同使用者提供不同報告（或讓使用者為組合成其本身客製化設計之報告所需之所有資訊為可得）將屬昂貴。要求財務資訊使用者組合成其本身之報告亦可能不合理，因許多使用者對會計將需要較現在更多之了解。因此，理事會作出結論，一般用途財務報告目前仍為符合各類使用者資訊需求最有效率且有效果之方法。
- BC1.7 於2006年討論稿中，理事會使用「一般用途之外部財務報導」之用語。外部一詞意圖傳達內部使用者（諸如管理階層）並非理事會所建立一般用途財務報導之預期受益者。於再研議之過程中，理事會作出結論，該用語係屬多餘。因此，第1章使用「一般用途財務報導」。

## 報導個體之財務報導（2010年）

- BC1.8 2008年草案之某些回應者表示，報導個體未與其權益投資者（或其一部分）分離。此觀點根源於大部分商業均為獨資及合夥（其由對營業過程中發生之債務具無限責任之業主所管理）之時代。隨時間經過，企業與其業主之分離業已盛行。今日絕大多數之商業藉由其組織之法律形式、眾多具有有限法律責任之投資者，以及與業主分離之專業經理人，而具有與其業主分離之法律實質。因此，理事會作出結論，財務報告應藉由對個體（及其經濟資源與請求權）作會計處理，而非對其主要使用者及該等使用者對報導個體之權益作會計處理，以反映該分離。<sup>8</sup>

## 主要使用者（第1.5及1.8至1.10段）

### 主要使用者（2010年）

- BC1.9 第1.2段中財務報導之目的提及現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人。第1.5段中將主要使用者描述為指無法要求報導個體直接對其提供資訊之現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人。第1.10段指出「主管機關及除投資者、貸款人及其他債權人外之大眾成員」可能發現一般用途財務報告之資訊有用，惟亦指出渠等並非一般用途財務報告主要針對之對象。

<sup>7</sup> 除第1及2章外，2018年「觀念架構」著重於（一般用途）財務報表而非（一般用途）財務報告（見第3.1段）。

<sup>8</sup> 亦見「2018年觀念架構」第3.8段及第BC3.9至BC3.10段。

- BC1.10 「1989 年架構」之第 9 段指出使用者包括「現有及潛在之投資者、員工、貸款人、供應商與其他商業債權人」（及後續於投資者需求之討論時新增之顧問），第 1.2 段之詞彙意圖包括所有前述各者。「1989 年架構」之第 9 段亦包括一些潛在使用者，諸如客戶、政府及其部門機構與大眾，此與第 1.10 段中所列出可能對財務報告有興趣之使用者類似，但並非主要使用者。
- BC1.11 「1989 年架構」之第 10 段指出「由於投資者係企業風險資本之提供者，提供符合投資者需求之財務報表，亦會符合該財務報表所能滿足之其他使用者之大多數需求」，此可能被解讀為將重點僅限縮於投資者。惟第 12 段明確指出財務報表之目的係提供「對廣大使用者於作成經濟決策時有用」之資訊。因此，「1989 年架構」聚焦於投資者需求，並以此作為廣大使用者（但不明確辨認某一主要使用者群體）需求之代表。
- BC1.12 美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 1 號提及「現有及潛在之投資者、債權人及其他使用者於作理性投資、授信及類似決策」（第 34 段）。其亦指出「投資者之主要群體為權益證券持有人及債務證券持有人」及「債權人之主要群體為提供信用交易之商品及勞務供應商、具請求權之客戶及員工、借款機構、個別貸款人與債務證券持有人」（第 35 段）。與「1989 年架構」所強調之重點（強調風險資本之提供者）不同之處在於，觀念公報第 1 號提及「期望投資安全者及願意接受風險以取得高報酬率者二者」（第 35 段）。惟如同「1989 年架構」，觀念公報第 1 號指出投資者及債權人之用語「亦可能包括證券分析師與顧問、經紀人、律師、主管機關及其他提供建議或代表投資者與債權人之權益之人士或其他關心投資者與債權人之處境之人士」（第 35 段）。
- BC1.13 第 1.3、1.5 及 1.10 段與「1989 年架構」及觀念公報第 1 號不同之理由有二：消除「1989 年架構」與觀念公報第 1 號間之差異及藉由聚焦於作成有關提供資源決策之使用者（但並不排除顧問）更為直接。此等理由將於第 BC1.15 至 BC1.17 及 BC1.21 至 BC1.26 段討論。

## 是否應有主要使用者群體？（2010 年）

- BC1.14 2006 年討論稿及 2008 年草案提議辨認出財務報告之主要使用者群體。2008 年草案之某些回應者認為，其他尚未提供且目前未考慮提供資源予個體之使用者基於多種理由而使用財務報告。理事會體認其資訊需求，惟作出「觀念架構」在未有明確之主要使用者群體之情況下將有過於抽象或含糊之風險之結論。

## 現有及潛在之投資者、貸款人與其他債權人為何被視為主要使用者？

（2010 年）

- BC1.15 2006 年討論稿及 2008 年草案之某些回應者建議，應將主要使用者群體限於現有股東或控制個體之多數股東。其他回應者則認為主要使用者應為現有股東及債權人，且財務報告應著重於該等使用者之需求。
- BC1.16 理事會作出主要使用者群體應為報導個體之現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人之結論之理由為：
- (a) 現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人對財務報告中之資訊有最重要且最迫切之需求，且許多人無法要求個體直接對其提供資訊。
  - (b) 理事會與美國財務會計準則理事會（FASB）之責任使渠等著重於資本市場參與者之需求，而資本市場參與者不僅包括現有投資者，亦包括潛在投資者與現有及潛在之貸款人及其他債權人。
  - (c) 符合特定主要使用者需求之資訊可能同時符合下列二轄區內使用者之需求：基於股東層面之公司治理模式之轄區及基於所有類型利害關係人層面之公司治理模式之轄區。
- BC1.17 某些回應者表達其觀點，認為特定主要使用者群體過於廣泛，且將導致財務報告中資訊過多。惟過多係一主觀之判斷。於發展符合財務報導目的之財務報導規範時，雙方理事會將仰賴有用財務資訊之品質特性及成本限制作為約束，以避免提供過多資訊。

## 主要使用者群體（2018 年）

- BC1.18 有關主要使用者群體之描述，2013 年討論稿及 2015 年草案之回應者所表達之觀點與於理事會起初制定第 1 章時利害關係人所表達及理事會所考量之觀點類似：
- (a) 某些回應者指出主要使用者群體定義過於狹隘。渠等認為其應擴及包括例如，員工、客戶、供應商、主管機關及其他方。
  - (b) 相反地，其他回應者指出主要使用者群體定義過於廣泛。該等回應者指出理事會應將主要使用者描述為對個體之權益請求權持有人（或可能描述為對個體之最多剩餘權益請求權之持有人）。該等回應者認為權益請求權之持有人具有與其他資本提供者不同（及可能更大量）之資訊需求，因其暴露於更重大之風險。
- BC1.19 基於回應者所表達之觀點，理事會重新考量主要使用者群體之描述。儘管如此，理事會作出結論，將主要使用者群體描述為報導個體現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人之理由依然成立（見第 BC1.16 段）。此外，如「2018 年觀念架構」第 1.8 段所述，著重於主要使用者之共同資訊需求並不妨礙報導個體納入對特

定部分之主要使用者最有用之額外資訊。因此，理事會作出結論，無需對主要使用者群體之描述作改變。

BC1.20 此外，理事會決議「2018年觀念架構」無需將長期投資者辨認為具有特定資訊需求之特定部分之主要使用者（見第BC0.40至BC0.41段）。

## 是否應有使用者之層級？（2010年）

BC1.21 某些支持主要使用者群體之2008年草案回應者亦建議理事會應建立主要使用者之層級，因投資者、貸款人及其他債權人有不同之資訊需求。惟理事會觀察到，個別使用者可能會有與對報導個體擁有相同類型權益之其他使用者不同（或可能衝突）之資訊需求或期望。一般用途財務報告意圖提供共同資訊予使用者，且無法納入每一資訊請求。理事會將基於成本效益之考量，尋求能夠符合最多數使用者之需求之資訊集合。

## 非屬主要使用者群體之其他使用者之資訊需求（2010年）

### 管理階層之資訊需求（2010年）

BC1.22 某些利害關係人質疑一般用途財務報導與管理階層需求間之相互影響。理事會指出針對主要使用者之某些資訊可能符合管理階層之某些（但並非全部）需求。惟管理階層有取得額外財務資訊之能力，因此一般用途財務報導不須明確地針對管理階層。

### 主管機關之資訊需求（2010年）

BC1.23 某些利害關係人認為維持資本市場之金融穩定性（國家或地區之經濟或金融體系之穩定性）應為財務報導之一項目的。渠等指出財務報導應著重於負責維持金融穩定性之主管機關與財政政策決策者之需求。

BC1.24 其他利害關係人反對建立維持金融穩定性之目的。渠等認為財務報表應儘可能以最小之偏誤表達報導個體之經濟事實，而此種表達未必與金融穩定性之目的不一致。藉由表達經濟事實，財務報表可導致更具資訊依據之決策，因而支持金融穩定性（即使其並非主要目標<sup>9</sup>）。

BC1.25 惟金融穩定性目的之擁護者心中所想之結果不同。渠等並非鼓勵理事會要求報導個體提供給主管機關與財政政策決策者使用之資訊。渠等建議理事會考量新「準

<sup>9</sup> 表達此觀點之一團體為金融危機諮詢小組（Financial Crisis Advisory Group, FCAG）。金融危機諮詢小組（FCAG）由約二十位於國際金融市場具備廣博經驗且對於財務報導資訊之透明度有興趣之資深領袖組成。金融危機諮詢小組（FCAG）於2009年成立以對理事會及美國財務會計準則理事會（FASB）提供關於金融危機與潛在國際監理環境改變對準則制定可能意涵之建議。

則」對世界經濟及金融體系穩定性之結果，並（至少於某些時候）給予該目的（而非投資者、貸款人及其他債權人之資訊需求）較大之權重。

- BC1.26 理事會認知到投資者、貸款人及其他債權人之利益通常與主管機關之利益重疊。惟將財務報導之目的延伸至包括維持金融穩定性有時可能造成目的間之衝突，此係理事會未具能力解決者。例如，某些（成員）可能認為維持金融穩定性之最佳方法係要求個體對資產或負債價值之某些變動不予報導或延遲報導。該規定幾乎確定將使投資者、貸款人及其他債權人喪失其所需之資訊。避免衝突之唯一方法為將提供資訊予投資者、貸款人及其他債權人之現有目的予以刪除或不予強調。理事會作出結論，刪除該目的將與其基本任務（即滿足資本市場參與者之資訊需求）不一致。理事會亦指出，提供攸關且忠實表述其所意圖表述之財務資訊能提升使用者對資訊之信心，並因而有助於增進金融穩定性。<sup>10</sup>

## 作成決策之有用性（第 1.2 至 1.4 段）

### 作成決策之有用性（2010 年）

- BC1.27 理事會與美國財務會計準則理事會（FASB）二者先前之架構均著重於將提供對作成經濟決策有用之資訊作為財務報導之基本目的。該等架構亦指出有助於作成經濟決策之財務資訊亦有助於評估管理階層如何履行其託管責任。
- BC1.28 形成第 1 章之 2006 年討論稿指出，財務報導之目的應著重於資源配置決策。雖然 2006 年討論稿之大部分回應者同意提供對作成決策有用之資訊為適當之目的，渠等亦表示，除資源配置決策外，投資者、貸款人及其他債權人亦借助財務報導資訊作成其他決策。例如，股東對是否續聘或更換董事以及就應如何給予管理階層成員其服務之酬勞進行表決時，需要資訊以作為其決策之基礎。股東作成決策之流程可能包括評估個體之管理階層相對於在類似情況下競爭個體之管理階層表現如何。
- BC1.29 理事會贊同此等回應者並指出，於大部分之情況下，作為資源配置決策目的之資訊亦有助於評估管理階層績效。因此，於形成第 1 章之 2008 年草案中，理事會提議，財務報導之目的係提供對現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人於（以其資本提供者之身分）作成決策時有用之報導個體之財務資訊。2008 年草案亦敘述財務報表在支持與個體資源之託管責任有關之決策上可能具有之角色。
- BC1.30 2008 年草案在不同節中討論「財務報導之目的」及「決策有用性」。理事會將此

<sup>10</sup> 亦見第 BC0.34 至 BC0.43 段理事會 2018 年對「準則」於增進長期投資之角色之討論，以及「2018 年觀念架構」第 SP1.5 段中國際財務報導準則基金會及理事會之使命係制定使金融市場具透明度、課責性及效率之「準則」，「觀念架構」有助於達成該使命之說明。

二節合併於第 1 章，因作成決策之有用性即為財務報導之目的。因而，此二節均處理相同之論點並提供超過所需之細節。合併此二節導致刪除評估現金流量展望之有用性及評估託管責任之有用性之個別小節。理事會並不意圖暗示評估未來現金流量之展望或評估管理階層之託管責任之品質何者更為重要。兩者對作成提供資源予個體之決策均屬重要，且託管責任之資訊對於有能力表決或影響管理階層行動之資源提供者亦屬重要。

BC1.31 理事會決議在「2010 年觀念架構」中不使用「託管責任」之用語，因如此對翻譯成其他語言將有困難。故而理事會描述託管責任之重要意涵。據此，「2010 年觀念架構」中財務報導之目的認知到，使用者作成資源配置之決策，以及管理階層是否有效率且有效果地使用所提供之資源之決策。

## 託管責任（2018 年）

BC1.32 於 2010 年發布第 1 章後，某些利害關係人將該章節及特別是自其刪除「託管責任」之用語，解讀為忽略財務報表使用者需要資訊以協助渠等評估管理階層之託管責任之事實。如第 BC1.30 段所提及，理事會並不意圖忽略該需求。儘管如此，理事會後續作出結論，「2010 年觀念架構」中之用語不夠清楚。

BC1.33 因此，理事會於「2018 年觀念架構」中改善用語以闡明其原始意圖。理事會重新引入「託管責任」之用語，並於描述一般用途財務報導之目的時，較為突顯提供評估管理階層之個體經濟資源託管責任所需資訊之重要性。該額外突顯有助於強調管理階層對使用者就受託之經濟資源之課責性。

BC1.34 為提供該較強之突顯，「2018 年觀念架構」將評估管理階層之託管責任所需之資訊辨認為可能係部分與協助使用者評估個體未來淨現金流入之展望所需之資訊分離。前述兩種資訊係屬必要以符合財務報導之整體目的—即提供對作成有關提供資源予個體之決策（資源配置決策）有用之資訊。

BC1.35 理事會亦曾考量某些利害關係人建議之其他作法。該等作法將提供資訊以協助評估管理階層之託管責任辨認為財務報導目的之一部分或辨認為額外且同等顯著之目的。理事會否決該等作法，因：

(a) 評估管理階層之託管責任本身並非目的；其係作成資源配置決策時所需之輸入值。例如，對管理階層之託管責任不滿意之結論可能導致更換管理階層（旨在增加未來報酬）之決策。

(b) 引入額外之財務報導目的可能產生混淆。

BC1.36 再者，理事會於「2018 年觀念架構」中闡明評估管理階層之託管責任如何有助於資源配置決策。理事會藉由擴大對資源配置決策之說明而作此闡明。2015 年草案

之回饋意見顯示某些回應者將資源配置決策解讀為僅指買入、賣出或持有之決策。因此，依該等回應者之觀點，資源配置決策不包括於持有投資期間所作之決策，例如續任或更換管理階層之決策、評估管理階層酬勞之適足性之決策，或核准管理階層所提議之經營策略之決策。

BC1.37 理事會並不意圖使資源配置決策被狹義地解讀為僅指買入、賣出或持有之決策。因此，「2018 年觀念架構」明確指出資源配置決策涉及對下列各項之決策：

- (a) 買入、賣出或持有權益及債務工具；
- (b) 提供或結清貸款及其他形式之授信；或
- (c) 對影響個體經濟資源之使用之管理階層<sup>11</sup>行動，行使表決或影響之權利。

財務報表使用者需評估未來淨現金流入之金額、時點及不確定性與管理階層之個體經濟資源託管責任兩者，以作成上述之任一決策。

BC1.38 第 BC1.37 段(c)提及影響個體經濟資源之使用之管理階層行動。有關此等行動之決策之一例為表決董事會成員之決策。該表決最終將影響董事會之後續行動（該等行動影響個體經濟資源之使用）。惟財務報導並非旨在提供資訊以協助該等資訊之主要使用者行使權利對管理階層之其他行動表決（諸如對不直接影響個體經濟資源之使用之公共政策議題提出表述）。

BC1.39 2015 年草案之某些回應者建議，於某些情況下，評估管理階層託管責任所需之資訊與評估個體未來淨現金流入之展望所需之資訊不同。具體而言，此等回應者聚焦於衡量基礎之選擇。

- (a) 某些回應者建議，於某些情況下歷史成本衡量對評估託管責任較現時價值衡量有用，因依渠等之意見，歷史成本衡量較為可驗證且提供與管理階層實際進行之交易較直接之連結；及
- (b) 反之，其他回應者認為，於某些情況下現時價值衡量對評估託管責任可能較有用，因依渠等之意見，此等衡量能提供管理階層執行情況之優劣（相較於其他現時可得行動）之資訊。

BC1.40 理事會於「2018 年觀念架構」對財務報導目的之描述中較為突顯託管責任時，並不意圖隱含對任何特定衡量基礎之偏好。選擇衡量基礎時所考量之因素係於「2018 年觀念架構」第 6 章「衡量」討論。

### 「託管責任」之用語（2018 年）

BC1.41 修訂後之第 1 章重新引入「託管責任」之用語，並說明對管理階層託管責任之評

<sup>11</sup>「管理階層」之用語係指個體之管理階層與治理單位（見「2018 年觀念架構」第 1.4 段(b)）。

估涉及評估個體之管理階層與治理單位如何有效率且有效果地履行其使用個體經濟資源之責任（見第 1.4 及 1.22 至 1.23 段）。該評估使財務報表使用者能對管理階層就其行動課責。理事會使用「託管責任」之用語一致於該用語之一般了解：對受託物謹慎且負責之管理<sup>12</sup>。對第 1 章之此等改善增加明確性，且理事會作出結論，此超過於 2010 年所辨認之翻譯困難。

## 不同類型個體之財務報導之目的（2010 年）

BC1.42 理事會曾考量一般用途財務報導之目的是否應依不同類型之個體而異。可能之情況包括：

- (a) 較小之個體與較大之個體；
- (b) 具有掛牌（公開交易）債務或權益金融工具之個體與不具有此等工具之個體；及
- (c) 股權集中之個體與股權分散之個體。

BC1.43 財務報導之外部使用者有相似之目的，無論其投資於何種類型之個體。因此，理事會作出結論，一般用途財務報告之目的就所有個體而言均相同。惟成本限制及個體間活動之差異有時可能導致理事會允許或規定不同類型之個體在報導上有所差異。

## 報導個體之經濟資源、對個體之請求權及該等資源與請求權之變動之資訊（第 1.12 至 1.21 段）

### 財務績效資訊之重要性（2010 年）

BC1.44 長久以來許多利害關係人之主張為，報導個體之財務績效（以綜合損益及其組成部分表述）係最重要之資訊<sup>13</sup>。觀念公報第 1 號（第 43 段）指出：

財務報導之主要重點在於由綜合損益及其組成部分之衡量所提供企業績效之資訊。投資者、債權人及關切企業淨現金流入展望之評估之其他方對該等資訊特別有興趣。

<sup>12</sup> 此託管責任之定義係由 Merriam-Webster 線上字典提供（<https://www.merriam-webster.com/dictionary/stewardship>）。

<sup>13</sup> 觀念公報第 1 號提及「盈餘及其組成部分」。惟美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 6 號「財務報表之要素」以「綜合損益」之用語取代「盈餘」之用語。後者用語係保留作為綜合損益之組成部分。

反之，「1989 年架構」將報導個體之財務狀況與財務績效之資訊視為同等重要。

- BC1.45 為使財務報告有助於作決策，財務報告必須提供報導個體之經濟資源、請求權及資源與請求權於某一期間內變動之資訊。報導個體若未辨認及衡量其經濟資源與請求權，則無法提供相當完整之財務績效（以綜合損益、損益或其他類似用語描述）之資訊。因此，理事會作出結論，將某一類型之資訊指定為財務報導之主要重點將屬不適當。
- BC1.46 於討論個體之財務狀況時，2008 年草案提及「經濟資源與對資源之請求權」。本章節使用「報導個體之經濟資源與對報導個體之請求權」（見第 1.12 段）一詞。此變動之理由為，於許多情況下，對個體之請求權並非對特定資源之請求權。此外，許多請求權將藉由使用未來淨現金流入所產生之資源被滿足。因此，雖所有請求權均為對個體之請求權，惟並非所有請求權均為對個體現有資源之請求權。

## 財務狀況及償債能力（2010 年）

- BC1.47 某些利害關係人建議，財務狀況表之主要目的應為提供協助評估報導個體之償債能力之資訊。問題並不在於財務報告提供之資訊是否應有助於評估償債能力；顯然地，該等資訊應有助於此評估。投資者、貸款人及其他債權人對評估償債能力有興趣，且一般用途財務報導之目的係提供有助於渠等作成決策之資訊。
- BC1.48 惟某些利害關係人建議財務狀況表應針對貸款人、其他債權人及主管機關之資訊需求而編製，此可能會損害投資者及其他使用者。如此作將與提供主要使用者群體之共同資訊需求之目的不一致。因此，理事會否決財務狀況表（或任何其他特定財務報表）針對特定部分之使用者之需求而編製之觀念。

	段 次
<b>第 2 章—有用財務資訊之品質特性</b>	
<b>簡介</b>	<b>BC2.1</b>
2018 年之修訂	BC2.2
<b>財務報導之目的與有用財務資訊之品質特性（2010 年）</b>	<b>BC2.5</b>
<b>基本與強化性品質特性（2010 年）</b>	<b>BC2.9</b>
<b>基本品質特性</b>	<b>BC2.12</b>
<b>攸關性</b>	<b>BC2.12</b>
預測及確認價值（2010 年）	BC2.15
預測價值與相關統計用語間之差異（2010 年）	BC2.17
重大性（2010 年）	BC2.18
重大性（2018 年）	BC2.20
<b>忠實表述</b>	<b>BC2.21</b>
取代「可靠性」之用語（2010 年）	BC2.22
保留「忠實表述」之用語（2018 年）	BC2.28
實質重於形式（2010 年）	BC2.32
實質重於形式（2018 年）	BC2.33
審慎性與中立性（2010 年）	BC2.34
審慎性（2018）	BC2.37
衡量不確定性（2018）	BC2.46
忠實表述在實證上是否可衡量？（2010 年）	BC2.50
<b>基本品質特性之應用（2018 年）</b>	<b>BC2.52</b>
<b>強化性品質特性</b>	<b>BC2.58</b>
可比性（2010 年）	BC2.58
可驗證性（2010 年）	BC2.60
時效性（2010 年）	BC2.63
可了解性（2010 年）	BC2.66

**未納入之品質特性（2010 年）**

**BC2.70**

**對有用財務報導之成本限制（2010 年）**

**BC2.73**

理事會於 2018 年對「觀念架構」第 2 章作有限變動。理事會於制定該等變動之過程中所作之考量之描述新增至本章之原始結論基礎。理事會於該結論基礎每一節之標題新增一日期，以顯示該節係於何時制定。反映理事會於 2010 年制定該章時之考量之結論基礎之各節，除新增及更新交叉索引及作小幅度之必要編輯變動外，並未於 2018 年更新。

## 簡介

BC2.1 本章之第一版係與美國財務會計準則理事會（FASB）共同制定並於 2010 年發布為「2010 年觀念架構」第 3 章（見第 BC0.3 段）。因此，本結論基礎包括某些對美國財務會計準則理事會（FASB）文獻之引述。

## 2018 年之修訂

BC2.2 當理事會於 2012 年重啟其「觀念架構」計畫之工作，其並未從根本上重新考量有用財務資訊之品質特性之章節（見第 BC0.11 段）。雖然 2013 年討論稿之某些回應者同意此作法，許多回應者指出理事會應重新考量此章之一個或多個層面。基於此等意見，理事會考量是否對下列領域作變動：

- (a) 重大性（見第 BC2.20 段）；
- (b) 可靠性及衡量不確定性（見第 BC2.28 至 BC2.31 及 BC2.46 至 BC2.49 段）；
- (c) 實質重於形式（見第 BC2.33 段）；
- (d) 審慎性（見第 BC2.37 至 BC2.45 段）；及
- (e) 應用基本品質特性（見第 BC2.52 至 BC2.57 段）。

BC2.3 此外，理事會將有用財務資訊之品質特性之章節重新編號為第 2 章。理事會亦對第 2 章作若干編輯變動，主要係藉由討論財務資訊是否忠實表述其所意圖表述者（例如一經濟現象）而更精確地使用「忠實表述」用語，而非藉由討論財務資訊本身是否忠實表述。

BC2.4 美國財務會計準則理事會（FASB）並未就理事會於 2018 年所作之有限變動而對其觀念公報第 8 號「財務報導之觀念架構」第 3 章「有用財務資訊之品質特性」作任何相應之變動。理事會作出結論，藉由其對第 2 章之改善所達成之明確性超過該等層面與美國財務會計準則理事會（FASB）版本歧異之缺點。

## 財務報導之目的與有用財務資訊之品質特性（2010 年）

- BC2.5 財務報導之所有層面（包括認列、除列、衡量、分類、表達及揭露）均備有各方案。於制定「準則」時，理事會將選擇最接近達成財務報導目的之方案。若無準則可適用或若特定準則之適用須作判斷或提供選擇時，財務資訊編製者將亦須以達成財務報導目的之方式於各方案間選擇。
- BC2.6 第 1 章明定一般用途財務報導之目的，係提供對現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人於作成有關提供資源予個體之決策時有用之報導個體之財務資訊。本「觀念架構」所著重之決策者係現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人。
- BC2.7 該目的本身留下許多需判斷者，且對如何行使該判斷提供很少指引。第 2 章描述作出適用該目的所需之判斷之第一步。該章辨認並描述財務資訊若欲符合財務報導之目的，則其應有之品質特性。該章亦討論成本（即財務報導之廣泛限制）。
- BC2.8 後續章節使用品質特性以協助指引與認列、衡量及其他財務報導層面有關之選擇。

## **基本與強化性品質特性（2010 年）（第 2.4 段）**

- BC2.9 第 2 章將最關鍵之基本品質特性與較不關鍵但仍高度企望之強化性品質特性予以區分。2006 年討論稿並未明確區分該等品質特性。因 2006 年討論稿之回應者對於品質特性間如何相互關聯感到混淆，理事會之後作此區分。
- BC2.10 2008 年草案之某些回應者指出應將所有品質特性同等看待，且基本與強化性品質特性之區分係武斷。其他回應者則認為最重要之品質特性視情況而異；因此，區別品質特性並不適當。
- BC2.11 理事會不同意該區分係武斷。不具備攸關性及忠實表述兩項基本品質特性之財務資訊非屬有用，且無法藉由係更可比、可驗證、及時或可了解而使其有用。然而攸關且忠實表述所意圖表述者之財務資訊，即使不具任何強化性品質特性，仍可為有用。

## **基本品質特性（第 2.5 至 2.22 段）**

### **攸關性（第 2.6 至 2.11 段）**

- BC2.12 不言而喻，財務資訊僅於其能使所作之決策有所不同時，方對作決策有用。「觀念架構」中使用「攸關性」之用語以描述該能力。攸關性係有用財務資訊之一項基本品質特性。
- BC2.13 攸關性之定義於「觀念架構」及於美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 2 號「會計資訊之品質特性」中一致。「1989 年架構」對攸關性之定義為資訊僅

於其實際上造成使用者之決策有所不同時，方為攸關。惟使用者考量多種來自不同來源之資訊，且決策受某一特定經濟現象之資訊影響之程度係難以（若非屬不可能）判定（即使在事實發生後）。

- BC2.14 相反地，資訊是否能使所作之決策有所不同（「2010年觀念架構」中定義之攸關性）係可判定。發布草案及其他適當程序文件之主要目的之一，係尋求使用者對提議之「準則」所規定之資訊是否能使其所作之決策有所不同之觀點。理事會亦藉由與使用者會商提議之「準則」、潛在議事決議、適用近期施行之「準則」對所報導資訊之影響及其他事項，以評估攸關性。

### 預測及確認價值（2010年）（第2.7至2.10段）

- BC2.15 投資者、貸款人及其他債權人之許多決策係以對權益投資、貸款或其他債務工具之報酬之金額及時點之隱含或明確預測為基礎。因此，資訊僅於其將有助於使用者作出新預測、確認或更正先前預測或兩者兼具（即預測或確認價值之定義）時，方能使所作之該等決策之一有所不同。
- BC2.16 「1989年架構」將預測價值及確認價值辨認為攸關性之組成部分，而觀念公報第2號提及預測價值及回饋價值。理事會作出結論，確認價值與回饋價值係意圖具有相同之意義。理事會與美國財務會計準則理事會（FASB）同意雙方理事會將使用相同之用語（確認價值）以避免帶來此兩架構係意圖不同之印象。

### 預測價值與相關統計用語間之差異（2010年）

- BC2.17 「觀念架構」中所使用之預測價值與統計學上使用之可預測性及持續性不同。資訊若能被用於作成對過去或當期事項之最終結果之預測，則具預測價值。相反地，統計學家使用之可預測性係指一數列中之次一數字能被預言之準確度，而其使用之持續性係指一數列依其過去之變動而繼續變動之趨勢。

### 重大性（2010年）（第2.11段）

- BC2.18 觀念公報第2號及「1989年架構」討論重大性並對其作類似之定義。觀念公報第2號將重大性描述為僅能與品質特性（特別是攸關性及忠實表述）一起考量之財務報導限制。另一方面，「1989年架構」將重大性論述為攸關性之一層面，且未指出重大性具有與其他品質特性有關之角色。
- BC2.19 2006年討論稿及2008年草案提議，重大性係財務報導之廣泛限制，因其與所有品質特性相關。惟2008年草案之某些回應者同意，儘管重大性係屬廣泛，其並非報導個體報導資訊能力之限制。重大性反而係攸關性之一層面，因不重大之資訊不影響使用者之決策。再者，準則制定機構於制定準則時不考量重大性，因其係個體特定之考量。雙方理事會同意該等觀點並作出結論，重大性係適用於個別個體層級之攸關性之一層面。

## 重大性（2018 年）

BC2.20 於 2018 年修訂「觀念架構」時，理事會作出結論，「2010 年觀念架構」清楚地描述重大性之觀念。因此，理事會除闡明對重大性之描述中所提及之使用者係一般用途財務報告之主要使用者（如「觀念架構」第 1.5 段所述）外，並未修正該描述。此闡明強調重大性之決議係意圖反映主要使用者之需求，而非任何其他群體之需求。

## 忠實表述（第 2.12 至 2.19 段）

BC2.21 「2010 年觀念架構」第 3 章中忠實表述之討論與先前架構中之討論於兩重大方面不同。第一，其使用「忠實表述」之用語，而非「可靠性」之用語。第二，先前為觀念公報第 2 號及「1989 年架構」中可靠性層面之實質重於形式、審慎性（保守性）及可驗證性，並不被視為「2010 年觀念架構」中忠實表述之層面。對實質重於形式及審慎性之提及於 2010 年被刪除（基於第 BC2.32 及 BC2.34 段所述之理由），惟渠等於「2018 年觀念架構」中被恢復並加以闡明。自 2010 年起，可驗證性已被描述為強化性品質特性，而非此基本品質特性（見第 2.30 至 2.32 段）之部分。

## 取代「可靠性」之用語（2010 年）

BC2.22 觀念公報第 2 號及「1989 年架構」使用「可靠性」之用語以描述現在所稱之忠實表述。

BC2.23 觀念公報第 2 號將表述之忠實性、可驗證性及中立性列為可靠性之層面，並將完整性論述為忠實表述之一部分。

BC2.24 「1989 年架構」提及：

當資訊免於重大錯誤及偏誤，且能被使用者信賴該等資訊忠實表述其所意圖表述者或理當表述者時，該等資訊即具可靠性品質。

「1989 年架構」亦將實質重於形式、中立性、審慎性及完整性論述為忠實表述之層面。

BC2.25 然而，並無任一架構清楚地傳達可靠性之意義。許多所提議之準則之回應者之意見顯示對「可靠性」之用語缺乏共同了解。某些意見著重於可驗證性或免於重大錯誤（實質上排除忠實表述）。其他意見則較著重於忠實表述（可能與中立性合併）。某些意見顯然認為可靠性主要係指精確。

BC2.26 由於理事會對解釋可靠性所意圖表達之意義之嘗試未能成功，理事會尋求將更清楚地傳達所意圖之意義之不同用語。「忠實表述」之用語（即經濟現象在財務報

告中之忠實描述）即為該尋求之結果。該用語包括先前之架構於可靠性層面所包括之主要特性。

BC2.27 2006 年討論稿及 2008 年草案之許多回應者反對理事會以「忠實表述」取代「可靠性」之初步決議。某些回應者認為理事會能夠更妥善解釋可靠性之意義，而非取代該用語。惟許多提出該等意見之回應者對可靠性所賦予之意義與理事會所意指者不同。具體而言，許多回應者對可靠性之描述相較於理事會對可靠性之觀念，更貼近其對可驗證性之觀念。該等意見使理事會確認以「忠實表述」取代「可靠性」用語之決議。

### 保留「忠實表述」之用語（2018 年）

BC2.28 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會曾考量是否恢復「可靠性」之用語作為現在所稱「忠實表述」之品質特性之標示。某些利害關係人對此一恢復之論點包括：

- (a) 相較於「忠實表述」之用語，「可靠性」之用語較為清楚且較易了解。
- (b) 「2010 年觀念架構」隱含若給予足夠之解釋性資訊，任何事物皆可被忠實表述。此忠實表述之解讀將允許無法可靠衡量之項目之認列。因此，當辨認將納入財務報表中之資訊類型時，忠實表述之品質特性不能作為有效之篩選標準。
- (c) 「1989 年架構」認知攸關性與可靠性之品質特性間之權衡。較攸關之資訊可能缺乏可靠性，而較可靠之資訊則可能缺乏攸關性。某些回應者表達「2010 年觀念架構」中遺漏此權衡之觀點（見第 BC2.52 至 BC2.57 段）。
- (d) 財務報表應屬可信（亦即使用者需要確信渠等能信賴財務報表忠實表述其所意圖表述者）之概念係「觀念架構」中應認知之關鍵觀念。僅將該觀念作為強化性品質特性（可驗證性，見第 BC2.60 至 BC2.62 段）給予該觀念太少之權重。

BC2.29 理事會指出，「準則」以兩種不同之方式使用可靠性之觀念：

- (a) 意指衡量不確定性之程度係可容忍。該詞之此種使用反映納入「1989 年架構」中之認列條件（且於 2010 年修正「1989 年架構」時並未檢視）：符合要素定義之項目僅於很有可能將有經濟效益之流動且具有能可靠衡量之成本或價值時始予認列。
- (b) 係指有用財務資訊之一項品質特性：先前稱為「可靠性」而現在稱為「忠實表述」之特性。可靠性之此種使用於「準則」中之頻率少得多。

BC2.30 作成「可靠性」用語改為「忠實表述」用語之決議係為避免「可靠性」一詞之兩種使用（第 BC2.29 段所述）間之混淆。對 2013 年討論稿及 2015 年草案二者之回應似乎證實許多回應者繼續認為「可靠性」一詞等同於衡量不確定性之可容忍程

度，而非「1989 年架構」中所述之品質特性。因此，理事會保留「忠實表述」之用語，作為先前稱為「可靠性」之品質特性之標示。惟為處理「2010 年觀念架構」未適當論述財務報導中衡量不確定性之角色之疑慮，理事會於「2018 年觀念架構」中納入衡量不確定性如何影響財務資訊之有用性之討論（見第 2.19、2.22 及 BC2.46 至 BC2.49 段）。再者，「2018 年觀念架構」論述衡量不確定性於有關認列與衡量決策中之角色（見第 5.19 至 5.23 及 6.60 段）。

BC2.31 依 2018 年對審慎性及實質重於形式之論述（見第 BC2.37 至 BC2.45 及 BC2.33 段）之修正，「1989 年架構」中對可靠性之品質特性之描述與「2018 年觀念架構」中對忠實表述之品質特性之描述幾乎一致。表 2.1 比較該等描述。

**表 2.1—「1989 年架構」中之可靠性與「2018 年觀念架構」中之忠實表述**

「1989 年架構」 可靠性	「2018 年觀念架構」 忠實表述
能被使用者信賴忠實表述其所意圖表述者	忠實表述其所意圖表述之現象（見第 2.12 段）
完整	完整（見第 2.14 段）
中立	中立（見第 2.15 段）
免於重大錯誤或偏誤	免於錯誤及中立（見第 2.18 及 2.15 段）
實質重於形式	實質重於形式（見第 2.12 段）
審慎性	審慎性（見第 2.16 至 2.17 段）

### 實質重於形式（2010 年）（第 2.12 段）

BC2.32 「2010 年觀念架構」並未將實質重於形式視為忠實表述之單獨組成部分，因理事會作出此係屬多餘之結論。忠實表述意指財務資訊表述經濟現象之實質而非僅表述其法律形式。表述與標的經濟現象之經濟實質不同之法律形式並不會導致忠實表述。

### 實質重於形式（2018 年）

BC2.33 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會注意到某些利害關係人推論理事會於 2010 年刪除對實質重於形式之提及意指其不再致力於描述經濟現象之實質。理事會並不意圖該變動有此意涵。據此，為避免任何進一步之誤解並強調理事會之意圖，理事會於「2018 年觀念架構」第 2.12 段恢復明確提及忠實表述經濟現象之實質之必要。理事會於「2018 年觀念架構」第 4.59 至 4.62 段進一步說明如何提供合約權利及合約義務之實質之忠實表述。

### 審慎性與中立性（2010 年）（第 2.15 段）

BC2.34 「2010 年觀念架構」第 2 章並未將審慎性或保守性納入為忠實表述之一層面，因

理事會當時作出結論，納入任一項將與中立性不一致。2006 年討論稿及 2008 年草案之某些回應者不同意此觀點。渠等認為架構應納入保守性、審慎性或兩者。渠等認為偏誤不應總是被視為不適當，尤其是（就其觀點）當偏誤產生對某些使用者更為攸關之資訊之情況下。

- BC2.35 為抵消某些被認為過度樂觀之管理階層估計之效果，蓄意反映資產、負債、收益或權益之保守估計有時被認為係屬適當。惟即使禁止蓄意誤述（出現於「1989 年架構」中），應審慎之提醒係可能導致偏誤。於一期間低估資產或高估負債經常導致於後續期間高估財務績效—此結果無法被描述為審慎或中立。
- BC2.36 2008 年草案之其他回應者認為，中立性係不可能達成。渠等之觀點為攸關資訊必須有目的，而具有目的之資訊並不中立。換言之，因財務報導係影響作成決策之工具，其無法中立。所報導之財務資訊顯然被預期將影響該等資訊之使用者之行動，且僅憑許多使用者以報導之資訊為基礎而作出類似行動之事實，並不顯示缺乏中立性。理事會並不試圖鼓勵或預測使用者之特定行動。若財務資訊有導致鼓勵使用者採取或避免原定行動之偏誤，則該等資訊非屬中立。

### 審慎性（2018）（第 2.16 至 2.17 段）

- BC2.37 理事會於制定「2018 年觀念架構」時注意到，不同利害關係人應用「審慎性」之用語於意指不同事物。具體而言：
- (a) 某些利害關係人使用該用語以指在具不確定性之情況下作判斷時保持謹慎，但於作與收益或資產相關之判斷時並不運用較多之謹慎（相較於作與費損或負債相關之判斷時）（「謹慎之審慎性」見第 BC2.39 至 BC2.40 段）。
  - (b) 其他利害關係人使用該用語以指應用有系統之不對稱—費損被認列之階段早於收益（「不對稱之審慎性」見第 BC2.41 至 BC2.45 段）。利害關係人對於如何達成此種不對稱及其應達到何種程度表達各種觀點。例如，某些利害關係人主張審慎性之觀念將：
    - (i) 要求更具說服力之證據以支持收益或資產之認列（相較於費損或負債之認列）；或
    - (ii) 要求選擇使損失被認列之階段早於利益之衡量基礎。
- BC2.38 對審慎性之了解與對「中立性」之用語之了解有關。理事會已辨認出中立性之兩層面：
- (a) 會計政策之中立適用—以中立（亦即不偏）之方式適用所選擇之會計政策（見第 BC2.39 段）；及
  - (b) 中立之會計政策之選擇—選擇會計政策以提供忠實表述所意圖表述之項目之

攸關資訊（見第 BC2.44 段）。忠實表述要求描述係屬中立。

若財務資訊係不以偏頗、加權、強調、貶抑或其他操縱來增加該等資訊被使用者有利或不利解讀之可能性，該等資訊為中立<sup>14</sup>。

BC2.39 某些利害關係人主張應用審慎性（定義為在具不確定之情況下作判斷時謹慎之運用）有助於適用會計政策時達成中立性，理事會被此論點說服。因此，「謹慎之審慎性」（見第 BC2.37 段(a)）有助於達成資產、負債、權益、收益及費損之忠實表述。清楚地列示該訊息預期：

- (a) 有助於編製者、查核人員及主管機關抵消管理階層可能趨向樂觀之自然偏誤；例如，該訊息強調於選擇用以估計無法直接觀察之衡量數之輸入值時須運用謹慎；及
- (b) 有助於理事會制定嚴謹之「準則」，其降低管理階層適用報導個體之會計政策時偏誤之風險。

BC2.40 理事會發現於 2010 年之修訂刪除「審慎性」之用語已導致混淆且可能已使該用語使用上之分歧更加嚴重。人們持續使用該用語，但並不一定清楚地表示其意指為何。此外，某些利害關係人表示，由於該用語已被刪除，使用國際財務報導準則編製之財務資訊並非中立，且事實上不審慎。理事會作出結論，其將藉由重新引入該用語並清楚說明謹慎之運用係雙向而降低混淆，以使資產及負債皆不會被高估或低估。因此，理事會於「2018 年觀念架構」重新引入「審慎性」之用語，定義為在具不確定性之情況下作判斷時謹慎之運用。

BC2.41 2015 年草案之某些回應者基於下列理由，建議理事會應進一步將「不對稱之審慎性」（見第 BC2.37 段(b)）辨認為有用財務資訊之必要品質特性：

- (a) 不對稱之審慎性反映投資者較關心不利情況之風險（相較於有利情況之可能性）之觀點；
- (b) 不對稱之審慎性隱含於許多「準則」中，「觀念架構」應認知此事實，以使制定「準則」時可一致應用不對稱之審慎性；
- (c) 藉由限制對股東之分配，不對稱之審慎性最小化目前股東受益係以未來股東受損為代價之風險；及
- (d) 藉由限制管理階層之酬勞，不對稱之審慎性將降低管理階層之投機並鼓勵長期之成長。

BC2.42 理事會於並未將不對稱之審慎性納入「2018 年觀念架構」中，因為於資產及負債（或收益及費損）之會計處理中就不對稱作有系統之規定，可能有時與財務資訊

<sup>14</sup> 見「2018年觀念架構」第2.15段。

係攸關且提供忠實表述之需求產生衝突。理事會指出，於所有情況下應用不對稱之審慎性之規定可能（視其確切性質）：

- (a) 禁止認列所有未實現利益。於某些情況下，例如在許多金融工具之衡量中，為提供財務報告使用者攸關之資訊，認列未實現利益係屬必要。
- (b) 禁止認列所有未被可觀察市場價格支持之未實現利益。於某些情況下，按某一現時價值衡量資產或負債（其可能規定未實現利益應予認列）提供財務報告使用者攸關之資訊，即使該現時價值無法藉由觀察活絡市場中之價格直接決定。
- (c) 允許個體衡量一資產時係按低於不偏估計值（使用對該資產所選擇之衡量基礎）之金額或衡量一負債時係按高於此種估計值之金額。此作法無法產生攸關資訊且無法提供忠實表述。

BC2.43 此外，理事會指出財務報告中之資訊可能於決定對股東之分配及管理階層之酬勞時作為輸入值使用，惟此資訊僅為考量因素之一（見第 BC0.41 段(d)）。

BC2.44 惟儘管理事會否決有系統之不對稱之規定，理事會亦作出並非所有不對稱皆與中立性不一致之結論。中立之會計政策之選擇意指以不意圖增加財務資訊被使用者有利或不利解讀之可能性之方式選擇會計政策。中立之會計政策之選擇：

- (a) 不規定個體於財務狀況表中認列個體之價值。「2018 年觀念架構」第 1.7 段敘明一般用途財務報告並非為顯示報導個體之價值而設計。
- (b) 不規定認列所有資產及負債。「2018 年觀念架構」第 5 章「認列及除列」討論資產及負債之認列條件。
- (c) 不規定按現時價值衡量所有資產及負債。「2018 年觀念架構」第 6 章「衡量」討論於選擇衡量基礎時考量之因素。考量該等要素將不會導致此種規定。
- (d) 不禁止對按歷史成本衡量之資產進行減損測試。按歷史成本衡量（包括減損測試）與中立性一致，若該衡量基礎於選擇上無偏誤。無偏誤意指選擇衡量基礎時不以偏頗、加權、強調、貶抑或其他操縱資訊來增加其被使用者有利或不利解讀之可能性。

BC2.45 因此，「2018 年觀念架構」認知「準則」可包含不對稱之規定。此將為理事會作出其認為係規定企業產生忠實表述所意圖表述者之最攸關資訊之決議之結果，而非應用不對稱之審慎性之結果。此等決議反映於「2018 年觀念架構」前制定之若干「準則」中。例如，國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」對或有負債規定一認列門檻，而對或有資產規定另一不同認列門檻。

## 衡量不確定性（2018）（第 2.19 段）

BC2.46 如第 BC2.28 段(b)所提及，2013 年討論稿之某些回應者擔心當辨認將納入財務報表中之資訊類型時，忠實表述之品質特性不能作為有效之篩選標準。此等回應者表示「2010 年觀念架構」並未傳達高度之衡量不確定性會使財務資訊較不有用之概念。

BC2.47 「2010 年觀念架構」第 QC16 段已列示若一估計值中不確定性之程度過高，該估計值可能不提供有用資訊之概念：

忠實表述本身並不必然產生有用之資訊。例如，報導個體可能經由政府補助收取不動產、廠房及設備。顯然地，報導一個體無償取得一資產係忠實表述其成本，但該等資訊很有可能並非很有用。一個較微妙之例為，為反映資產價值之減損而應對該資產之帳面金額予以調整之金額之估計值。若報導個體已適當地適用適當程序、已適當描述該估計值、已說明重大影響該估計值之不確定性，則該估計值可屬忠實表述。惟若該估計值中不確定性之程度夠高，則該估計值將不會特別有用。換言之，被忠實表述之該資產之攸關性存有疑問。若無更忠實之替代表述，該估計值可能提供最佳之可得資訊。

BC2.48 儘管如此，顯而易見地，估計值中不確定性之程度與其有用性之連結並非相當明顯，且「2010 年觀念架構」之許多讀者似乎忽略此連結。因此，2015 年草案討論衡量不確定性如何影響財務資訊之攸關性。2015 年草案之回應者贊成衡量不確定性之論述。惟某些回應者認為衡量不確定性係忠實表述（而非攸關性）基本品質特性之一層面。理事會同意該等論點，指出：

- (a) 衡量不確定性使資訊較不可驗證。如「2018 年觀念架構」第 2.30 段所說明，可驗證性有助於向財務報表使用者確保資訊忠實表述其所意圖表述者。衡量不確定性之程度越高，使用者對特定估計值提供現象之忠實表述之確信越低。因此，衡量不確定性影響經濟現象是否能被忠實表述。
- (b) 「2018 年觀念架構」第 2.20 至 2.21 段描述應用基本品質特性最有效率且最有效果之程序。與該描述一致，攸關性品質特性涉及資訊之哪些特定部分對使用者有用。另一方面，忠實表述品質特性涉及該等資訊是否能提供忠實表述。因此，與估計過程有關之衡量不確定性不影響攸關性，而係影響是否能以產生忠實表述之方式提供衡量數。
- (c) 即使資訊受高度之衡量不確定性影響，其可能係攸關。例如，若標的現象受重大風險及不確定性影響，高度不確定之衡量數可能提供該現象之唯一攸關資訊。

BC2.49 因此，「2018 年觀念架構」將衡量不確定性描述為可影響是否可能提供忠實表述之一項因素。此外，理事會指出於忠實表述之討論中處理衡量不確定性與兩項基本品質特性（攸關性及忠實表述）間之權衡之觀念較為一致（見第 2.22 及 BC2.52

至 BC2.56 段)。

### 忠實表述在實證上是否可衡量？（2010 年）

- BC2.50 實證會計研究者已累積可觀之證據（透過與個體之權益或債務工具市價變動之相關性）以支持攸關且提供忠實表述之財務資訊。惟此等研究未提供實證上將忠實表述與攸關性分開衡量之技術。
- BC2.51 先前之兩架構皆討論提供財務衡量忠實表述程度之統計資訊之期望。此並非無前例可循。財務報告有時反映其他統計資訊。例如，某些個體揭露衍生金融工具及類似部位之風險值。理事會預期於某些情況下在財務報導中使用統計觀念將持續重要。然而，理事會及美國財務會計準則理事會（FASB）尚未辨認出任何方法量化財務報告中表述之忠實程度。

### 基本品質特性之應用（2018 年）（第 2.20 至 2.22 段）

- BC2.52 理事會於制定「2018 年觀念架構」時，討論於應用基本品質特性時是否需作權衡。
- BC2.53 於攸關性與可靠性間作權衡之觀念（當時兩者皆辨認為有用財務資訊之品質特性）出現於「1989 年架構」、「2010 年觀念架構」並未提及此權衡，但提及此二特性（攸關性及忠實表述）皆須存在以使資訊有用。其進一步指出非攸關現象之忠實表述及攸關現象之非忠實表述皆無法協助使用者作有用之決策。「2010 年觀念架構」第 QC16 段對估計值中不確定性<sup>15</sup>之論述隱含可能需於攸關性與忠實表述間作權衡（見第 BC2.47 段）。
- BC2.54 2013 年討論稿之某些回應者就「2010 年觀念架構」缺少對品質特性間權衡之觀念之論述表示疑慮。渠等之主要疑慮似乎是關於資訊之攸關性與對該等資訊之衡量不確定性之可容忍程度間之關係。
- BC2.55 如第 BC2.48 至 BC2.49 段所述，理事會於「2018 年觀念架構」將衡量不確定性描述為可影響是否可能提供忠實表述之一項因素。此外，理事會於第 2.22 段闡明於第 2.20 至 2.21 段所述之程序後，可能需作攸關性與忠實表述間之權衡。可能需作此權衡之一情況為當高度之衡量不確定性使估計值是否能提供經濟現象之足夠忠實表述存有疑問時。第 2.22 段之內容建立於「2010 年觀念架構」第 QC16 段對衡量不確定性之論述（見第 BC2.47 段）。
- BC2.56 理事會作出結論，明確認知攸關性與衡量不確定性間之權衡將有助於說明，為何於某些情況下具高度衡量不確定性之估計值仍可能提供有用資訊—例如唯一攸關資訊係高度不確定之估計值之情況。

<sup>15</sup> 就「2010 年觀念架構」第 QC16 段而言，估計值之不確定性係指「2018 年觀念架構」所稱之衡量不確定性。

BC2.57 此外，理事會更新基本品質特性應用程序之描述中所使用之專用術語。為與「2018年觀念架構」第2.6段對攸關性之描述一致，並避免與於經濟資源之定義中所使用之「可能」用語（見第BC4.8至BC4.9段）混淆，理事會於第2.21段以「能」取代「可能」一詞。

## **強化性品質特性**

---

### **可比性（2010年）（第2.24至2.29段）**

BC2.58 可比性於「1989年架構」及觀念公報第2號二者中皆為重要觀念，惟此先前之兩架構對於其重要性持不同意見。「1989年架構」指出可比性與攸關性及忠實表述同等重要<sup>16</sup>。觀念公報第2號將可比性描述為兩項以上資訊間關係之一項品質，其雖屬重要但次於攸關性及忠實表述。

BC2.59 提供忠實表述之攸關資訊若能輕易與其他個體報導之類似資訊相比較，且能輕易與同一個體於其他期間報導之類似資訊相比較，則該資訊極為有用。之所以需要「準則」之最重要原因之一為增加所報導財務資訊之可比性。惟即使攸關且忠實表述所意圖表述者之資訊並非輕易可比，其仍為有用。然而，可比之資訊若不攸關則非為有用，且若無法忠實表述其所意圖表述者則可能誤導。因此，可比性被視為強化性品質特性而非基本品質特性。

### **可驗證性（2010年）（第2.30至2.32段）**

BC2.60 可驗證之資訊能被有信心地使用。缺乏可驗證性不必然使資訊無用，但使用者可能因該資訊存有未忠實表述其所意圖表述之較大風險而更為謹慎。

BC2.61 「1989年架構」並未明確將可驗證性納入為可靠性之一層面，但觀念公報第2號將可驗證性納入為可靠性之一層面。然而，由於「1989年架構」中可靠性之定義包含「能被使用者信賴」一詞（此隱含使用者需要對資訊之確信），此兩架構可能並不如表面所顯現地那麼不同。

BC2.62 2006年討論稿敘明，所報導之財務資訊必須可驗證，以向使用者確保該資訊免於重大錯誤及偏誤且該資訊能被信賴表述其所意圖表述者。因此，可驗證性曾被視為忠實表述之一層面。某些回應者指出，將可驗證性納入為忠實表述之一層面可能導致排除非輕易可驗證之資訊。該等回應者認為，許多於提供攸關財務資訊時相當重要之前瞻性估計值（例如，期望現金流量、耐用年限及殘值）無法直接驗證。惟排除該等估計值之資訊將使財務報告較不有用。理事會同意並將可驗證性

---

<sup>16</sup> 原使用「可靠性」之用語而非「忠實表述」，惟意圖表達之意義相似。

重新定位為非常企望但並非必須之強化性品質特性。

## 時效性（2010 年）（第 2.33 段）

- BC2.63 「1989 年架構」將時效性論述為可能剝奪資訊攸關性之一項限制。觀念公報第 2 號將時效性描述為攸關性之一層面。惟於該等先前之兩架構中所討論時效性之實質基本上相同。
- BC2.64 2006 年討論稿將時效性描述為攸關性之一層面。惟某些回應者指出時效性並非如同預測及確認價值為攸關性之一部分。理事會被說服時效性與攸關性之其他組成部分不同。
- BC2.65 時效性係非常被企望，但並非如攸關性及忠實表述般關鍵。及時之資訊僅於其為攸關且忠實表述其所意圖表述者時方為有用。反之提供忠實表述之攸關資訊，即使未以所企望之及時方式報導，仍可能為有用（特別是就確認目的而言）。

## 可了解性（2010 年）（第 2.34 至 2.36 段）

- BC2.66 「1989 年架構」及觀念公報第 2 號二者均包含可了解性（能讓使用者了解資訊且因此使其對作成決策有用之一品質特性）。此兩架構亦類似地描述，為使資訊係可了解，使用者應具備合理程度之財務知識及願意合理勤勉地研讀資訊。
- BC2.67 儘管有該等對可了解性及使用者了解財務報告之責任之討論，誤解仍持續存在。例如，某些回應者表達之觀點為，即使一新會計方法可能導致報導對作成決策有用之財務資訊，因某些使用者可能不了解該新會計方法，故不應施行。渠等暗示可了解性較攸關性更為重要。
- BC2.68 若可了解性之考量係屬基本，則避免報導非常複雜事物之資訊可能係屬適當，即使該資訊為攸關且提供忠實表述。將可了解性分類為強化性品質特性意圖指出，難以了解之資訊應儘可能清楚地表達及說明。
- BC2.69 為闡明另一經常被誤會之論點，自 2010 年起「觀念架構」已說明，使用者有責任實際合理勤勉地研讀所報導之財務資訊，而非僅願意合理勤勉地研讀（即先前之架構中之陳述）。此外，自 2010 年起「觀念架構」已敘明使用者可能需要尋求顧問之協助以了解特別複雜之經濟現象。

## 未納入之品質特性（2010 年）

---

- BC2.70 透明度、高品質、內部一致性、真實且公允觀點（或公允表達）及可信性曾被建議為財務資訊所企望之品質特性。惟透明度、高品質、內部一致性、真實且公允

觀點（或公允表達）係用於描述具攸關性及忠實表述品質特性（由可比性、可驗證性、時效性及可了解性所強化）之資訊之不同文字。可信性係類似但亦隱含報導個體管理階層之可信賴性。

- BC2.71 利害關係人有時對準則制定之決議建議其他條件，且理事會有時會引用某些該等條件作為某些決議之基本理由之一部分。該等條件包括簡單性、可操作性、可實踐性（或實務性）及可接受性。
- BC2.72 該等條件並非品質特性。該等條件係對提供有用財務資訊之效益及成本所作之整體考量之一部分。例如，適用一較簡單之方法可能比一較複雜之方法耗費較少成本。於某些情況下，較簡單之方法所產生之資訊可能與較複雜方法所產生者實質上相同（但稍微較不精確）。於該情況下，準則制定機構會將忠實表述之降低及施行成本之降低，納入效益及成本之考量中。

### **對有用財務報導之成本限制（2010 年）（第 2.39 至 2.43 段）**

- BC2.73 成本係準則制定機構（以及財務資訊之提供者及使用者）於考量一可能之新財務報導規範之效益時應謹記之廣泛限制。成本並非資訊之品質特性。成本係用以提供資訊之過程之特性。
- BC2.74 理事會已試圖且持續試圖發展出更有組織之方法，以取得有關蒐集及處理資訊（所提議之「準則」將要求個體提供之資訊）之成本之資訊。所使用之主要方法為請求利害關係人（有時以諸如實地測試及問卷等正式方法）就特定提議提交成本及效益資訊（在可行之範圍內予以量化）。該等請求已產生有用之資訊，且已直接導致所提議之規定之變動以減少成本但不致顯著降低相關效益。

	段 次
<b>第 3 章—財務報表及報導個體</b>	
<b>聚焦於財務報表</b>	<b>BC3.1</b>
<b>財務報表之目的及範圍</b>	<b>BC3.3</b>
<b>風險之資訊</b>	<b>BC3.7</b>
<b>財務報表所採取之觀點</b>	<b>BC3.9</b>
<b>繼續經營假設</b>	<b>BC3.11</b>
<b>報導個體</b>	<b>BC3.12</b>
<b>報導個體之描述及界限</b>	<b>BC3.13</b>
<b>聯合財務報表</b>	<b>BC3.20</b>
<b>合併財務報表及未合併財務報表</b>	<b>BC3.22</b>
<b>聯合控制及重大影響</b>	<b>BC3.26</b>

## **聚焦於財務報表（第 3.1 段）**

- BC3.1 第 1 章訂定一般用途財務報導之目的。第 2 章討論有助於達成該目的之財務資訊之品質特性。該等品質特性應用於財務報表所提供之財務資訊，以及其他財務報告中所提供之財務資訊二者。
- BC3.2 財務報表為財務報導之中心部分，且理事會所處理之大部分議題均涉及財務報表。再者，處理與其他形式之財務報導有關之議題可能重大延遲「2018 年觀念架構」之完成，因而延遲其引入之改善。因此，「2018 年觀念架構」第 3 至 8 章聚焦於財務報表所提供之資訊且未處理其他形式之財務報導，例如，管理階層評論、期中財務報告、新聞稿及對分析所提供之補充內容<sup>17</sup>。

## **財務報表之目的及範圍（第 3.2 至 3.3 段）**

- BC3.3 理事會於「2018 年觀念架構」中對財務報表之目的之描述係基於一般用途財務報導之目的之描述（見「2018 年觀念架構」第 1.2 段）及國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 9 段中對財務報表之目的之描述，其敘明：

財務報表係企業財務狀況及財務績效之結構性表述。財務報表之目的係提供對廣大使用者作成經濟決策有用之企業財務狀況、財務績效及現金流量之資訊。財務報表亦顯示管理階層對受託資源託管責任之結果。為達成此目的...

- BC3.4 「2018 年觀念架構」對財務報表之目的之描述與國際會計準則第 1 號對財務報表之目的之描述於下列方面有所不同：
- (a) 為提供與財務報表要素之連結，「2018 年觀念架構」對目的之描述提及：
    - (i) 資產、負債及權益，而非財務狀況；及
    - (ii) 收益及費損，而非財務績效。
  - (b) 「2018 年觀念架構」對目的之描述並未提及提供現金流量之資訊。儘管現金流量之資訊對財務報表使用者係屬重要，「2018 年觀念架構」並未將現金流入及現金流出辨認為財務報表之要素。
  - (c) 「2018 年觀念架構」對目的之描述進一步說明，什麼樣之資訊對財務報表主要使用者於作成有關提供資源予個體之決策時係屬有用。資訊須對評估報導個體未來淨現金流入之展望及評估管理階層之個體經濟資源託管責任係屬有

<sup>17</sup> 於2010年，理事會發布國際財務報導準則實務聲明書第1號「管理階層評論」一對隨附於依「準則」編製之財務報表之管理階層評論之表達之一廣泛且不具約束力之架構。

用。

- BC3.5 財務報表所提供之資訊之描述提及財務狀況表及財務績效表。2015 年草案之少數回應者建議此描述亦應提及現金流量表及權益變動表。渠等認為僅明確提及財務狀況表及財務績效表可能會被解讀為，暗示相較於提供現金流量之資訊或權益請求權持有人之投入及對該等持有人之分配之資訊之報表，此二報表更為重要。
- BC3.6 「2018 年觀念架構」第 3.3 段(c)提及現金流量之資訊及權益請求權持有人之投入及對權益請求權持有人之分配之資訊。理事會並不認為相較於財務狀況表及財務績效表中所提供之資訊，該等資訊係較不重要。惟「2018 年觀念架構」僅提及該等報表，因僅該等報表提供所認列要素（資產、負債、權益、收益及費損）之彙總。此外，將該等報表辨認為認列發生之位置係屬必要，因若非如此則不可能清楚地描述認列。相對地，因現金流入與現金流出及權益請求權持有人之投入與對權益請求權持有人之分配並非財務報表之要素，提供該等項目資訊之報表並未提供所認列要素之彙總。

### 風險之資訊（第 3.3 段(c)(i)至第 3.3 段(c)(ii)）

- BC3.7 「2018 年觀念架構」敘明財務報表提供源自符合財務報表要素定義之已認列及未認列項目之風險之資訊。2013 年討論稿之某些回應者對並未明確定義「風險」之用語表示疑慮。因此，渠等認為「風險之資訊」可能被理解為包含幾乎所有類型之資訊，包括最適合在財務報表外報導之資訊。實際上，某些回應者認為個體如何管理風險之資訊屬於財務報表外之資訊。
- BC3.8 惟理事會指出，與個體之已認列及未認列資產及負債有關之風險之資訊，可能對評估個體產生現金流量之能力及評估管理階層之個體經濟資源託管責任係有用。因此，此資訊有助於符合財務報表之目的。

### 財務報表所採取之觀點（第 3.8 段）

- BC3.9 「2018 年觀念架構」敘明財務報表從整體報導個體觀點（常稱為「個體觀點」）提供資訊（而非從個體之現有或潛在之投資者、貸款人或其他債權人之任何特定群組之觀點提供資訊）。此反映理事會之觀點：報導個體係與其投資者、貸款人或其他債權人分離（見第 BC1.8 段）。
- BC3.10 理事會採取個體觀點，因其與第 1.2 段所列示一般用途財務報導之目的之一致。此目的係提供有用資訊予現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人，而非提供資訊予特定部分之該等資本提供者。若資訊係針對特定部分之主要使用者之需求，則可能須對每一部分提供不同之財務報表。此可能造成混淆且損及對財務報導之信賴。此外，如第 BC1.6 段所提及，對不同部分之主要使用者提供不同報告可能係

昂貴。

## **繼續經營假設（第 3.9 段）**

---

BC3.11 繼續經營假設之描述大致仍沿用自「2010 年觀念架構」，但以「停止營業」一詞取代「重大縮減其營運規模」一詞。此變動使該描述更趨近於國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」及國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」所使用者。

## **報導個體（第 3.10 至 3.18 段）**

---

BC3.12 「2010 年觀念架構」並未討論何謂報導個體，亦未描述如何決定報導個體之組成為何。理事會於發展「2018 年觀念架構」中報導個體之觀念時，考量就與美國財務會計準則理事會（FASB）共同訂定之 2010 年草案所收到之意見<sup>18</sup>及就 2015 年草案所收到之意見。

## **報導個體之描述及界限（第 3.10 及 3.13 至 3.14 段）**

BC3.13 「2018 年觀念架構」提供報導個體之一般描述，而非敘明何者必須、應該或可以編製一般用途財務報表。理事會並無權決定何者必須、應該或可以編製此等報表。

BC3.14 當發展「2018 年觀念架構」中報導個體之描述時，理事會考量是否可藉由納入 2010 年草案所描述報導個體之某些關鍵特性之內容而改善該描述。具體而言，理事會於 2010 年草案：

- (a) 將報導個體描述為劃定範圍之經濟活動，該等經濟活動之財務資訊對現有及潛在之權益投資者、貸款人及其他債權人（渠等無法直接取得所需之資訊以作成有關提供資源予個體之決策及評估個體管理階層與治理單位是否有效率且有效果地使用所提供之資源）可能有用；及
- (b) 訂定三項（惟並非總是充分）對辨認報導個體係屬必要之特性：
  - (i) 一個體之經濟活動係正在經營中、已經營完成或將經營；
  - (ii) 該個體之經濟活動可客觀地與其他個體之經濟活動及個體所存在之經濟環境區分；及
  - (iii) 該個體之經濟活動之財務資訊於作成有關提供資源予個體之決策及評估個體管理階層與治理單位是否有效率且有效果地使用所提供之資源時可能有用。

---

<sup>18</sup> 見 2010 年 3 月發布之「財務報導之觀念架構—報導個體」草案。

BC3.15 理事會作出結論，第 BC3.14 段(b)(iii)所提及之特性於決定報導個體之界限時扮演重要角色（見第 BC3.18 段）。惟理事會基於下列理由並未使用來自 2010 年草案之其他內容來增加「2018 年觀念架構」中對報導個體之描述：

- (a) 從未經營且將永不經營經濟活動之個體之財務報表不太可能提供有用資訊予財務報表使用者；及
- (b) 「劃定範圍」及「客觀地區分」之用語係含糊且不清楚，致該等用語無法對何者構成報導個體提供清楚之指引。

BC3.16 理事會於 2015 年草案中提議，報導個體之界限將以其財務報表提供攸關資訊予現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人且忠實表述該個體之經濟活動之方式訂定。理事會進一步提議財務報表應描述納入報導個體中之該組經濟活動。

BC3.17 2015 年草案之某些回應者擔心，該提議並不足以限制何者可構成報導個體，因此，財務報表可能會就任一武斷之資產及負債集合而編製，且因此提供不完整並因而誤導之資訊。具體而言，某些回應者擔心屬個體一部分之報導個體可能選擇報導一組不完整之經濟活動，例如，藉由自其財務報表排除報導個體對間接費用之份額。此外，若報導個體係個體之一部分，於辨認哪些請求權應納入財務報表中時可能有困難。

BC3.18 基於該等疑慮，理事會修訂對決定報導個體界限之論述，「2018 年觀念架構」說明，於決定非為一法律個體且並非僅由全以母子公司關係相連結之法律個體所組成之報導個體之界限時，重點係使用者之資訊需求。如第 2.4 段所敘明，使用者需要攸關且忠實表述所意圖表述之資訊。理事會作出結論，忠實表述品質特性中之完整性及中立性層面於決定報導個體之界限時特別重要。例如，倘若報導個體之界限係以該界限包含一組武斷或不完整之經濟活動之方式決定，則該報導個體之財務報表所提供之財務資訊將不完整且可能亦缺乏中立性。因此，倘若界限係以此方式決定，所產生之資訊將不符合使用者之資訊需求。理事會亦作出結論，為協助使用者了解整份財務報表所包含之資訊，該等財務報表須描述報導個體之界限係如何決定及何者構成報導個體。

BC3.19 若報導個體係一法律個體或若報導個體僅由全以母子公司關係相連結之法律個體所組成時，則決定報導個體之界限通常相對容易。於該等情況下，一個法律個體或多個法律個體之界限決定報導個體之界限。以此方式決定界限符合使用者之資訊需求。

## 聯合財務報表（第 3.12 段）

BC3.20 2010 年草案敘明聯合財務報表可能提供由共同控制下之個體所組成之報導個體之有用資訊。許多提出意見者贊成討論此議題，但不同意將聯合財務報表之編製限

於共同控制下之個體。

BC3.21 理事會作出結論，聯合財務報表於某些情況下可提供有用資訊予財務報表使用者。據此，「2018 年觀念架構」第 3.12 段認知聯合財務報表之觀念。惟「2018 年觀念架構」並未討論個體何時或如何可編製聯合財務報表。理事會作出結論，此討論最好於若理事會決議於未來對此主題制定準則時發展。

## 合併財務報表及未合併財務報表（第 3.11 及 3.15 至 3.18 段）

BC3.22 「2018 年觀念架構」討論合併財務報表及未合併財務報表中所提供財務資訊之有用性。如第 3.2 段所敘明，財務報表之目的係提供有用財務資訊予該等財務報表之主要使用者。於合併財務報表之情況下，主要使用者之資訊需求可能視渠等之重點究係母公司（見第 BC3.23 至 BC3.24 段）或子公司（見第 BC3.25 段）而有所不同。

BC3.23 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會作出結論，母公司及其子公司之資產、負債、權益、收益及費損之資訊對母公司之現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人係屬有用（見第 3.15 段）。合併財務報表提供該等資訊。

BC3.24 理事會亦作出結論，僅母公司之資產、負債、權益、收益及費損之資訊係另一類型之資訊，該等資訊可能對母公司之現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人有用（見第 3.17 段）。因此，「2018 年觀念架構」敘明母公司可能依規定或選擇：

- (a) 除其編製之合併財務報表外，另編製未合併財務報表；或
- (b) 於合併財務報表之附註中提供僅母公司之資產、負債、權益、收益及費損之資訊。

BC3.25 財務報表旨在符合最多數主要使用者之共同資訊需求，故其未必包括僅對特定部分之主要使用者（例如子公司之投資者、貸款人及其他債權人）有用之某些資訊。例如，子公司之資產、負債、權益、收益及費損之某些資訊可能對子公司之財務報表係屬重大，但對母公司之合併財務報表可能非屬重大。子公司本身之財務報表旨在提供子公司資產、負債、權益、收益及費損之資訊予其財務報表之主要使用者。

## 聯合控制及重大影響

BC3.26 理事會於制定「2018 年觀念架構」時曾考量「觀念架構」是否應說明聯合控制及重大影響之觀念。2010 年草案敘明聯合控制及重大影響並未導致控制。理事會仍贊同該結論，但認為無須於「觀念架構」中納入聯合控制及重大影響之觀念。因此，「2018 年觀念架構」未提及此等觀念。於制定「2018 年觀念架構」時，理事

會並未討論此等觀念於準則制定過程中是否應繼續扮演角色。

	段 次
<b>第 4 章—財務報表之要素</b>	
簡介	BC4.1
定義—資產及負債之常見問題	BC4.3
經濟資源之單獨定義	BC4.6
刪除預期流動之觀念	BC4.8
過去事項	BC4.15
修訂後之定義之測試	BC4.19
資產之定義	BC4.23
經濟資源	BC4.24
聚焦於權利	BC4.28
商譽	BC4.32
可辨認性及可分離性	BC4.34
價值之其他來源	BC4.35
立即耗用之商品或勞務	BC4.37
所有其他方可得之經濟效益	BC4.38
控制	BC4.40
所有權之風險及報酬	BC4.41
否決之建議	BC4.43
負債之定義	BC4.44
義務	BC4.47
不具有實際能力避免	BC4.49
「不具有實際能力避免」之解讀	BC4.54
專用術語	BC4.56
一方之義務為另一方之權利	BC4.59
經濟資源之移轉	BC4.62
因過去事項之現時義務	BC4.64

<b>資產及負債</b>	<b>BC4.69</b>
非對價交易	BC4.69
或有負債及或有資產	BC4.71
科目單位	BC4.74
待履行合約	BC4.78
報導合約權利及合約義務之實質	BC4.88
<b>權益之定義</b>	<b>BC4.89</b>
<b>收益及費損之定義</b>	<b>BC4.93</b>
以資產及負債之變動定義收益及費損	BC4.93
收益及費損之類型	BC4.96
<b>其他可能之定義</b>	<b>BC4.97</b>

## 簡介

---

BC4.1 「2010 年觀念架構」及先前之「1989 年架構」定義下列財務報表要素：

- (a) 資產—因過去事項而由個體所控制之資源，且由此資源預期將有未來經濟效益流入個體；
- (b) 負債—個體因過去事項所產生之現時義務，該義務之清償預期將導致具經濟效益之資源自該個體流出；
- (c) 權益—對個體之資產減除其所有負債後之剩餘權利；
- (d) 收益—以資產之流入或增益、或負債之減少等方式，於會計期間增加經濟效益，而造成權益增加，但不包含權益參與者之投入所產生的權益增加；及
- (e) 費損—以資產之流出或消耗、或負債之增加等方式，於會計期間減少經濟效益，而造成權益減少，但不包含分配予權益參與者所產生的權益減少。

BC4.2 理事會於「2018 年觀念架構」修正此等定義。

## 定義—資產及負債之常見問題

---

BC4.3 理事會認為「2010 年觀念架構」中資產及負債之定義有助於解決準則制定之許多議題。惟該等定義之某些層面於實務上產生混淆，因：

- (a) 資產及負債之定義中明確提及經濟效益流動模糊了經濟資源或義務與所導致之經濟效益流動之區分；及
- (b) 某些讀者將「預期」之用語解讀為可能性門檻。此外，某些讀者不清楚定義中「預期」之用語與認列條件中「很有可能」之用語間之關係。

BC4.4 為處理此等議題且基於第 BC4.6 至 BC4.18 段之理由，理事會將該等定義修訂如下：

- (a) 資產係指因過去事項而由個體所控制之現時經濟資源；
- (b) 負債係指個體因過去事項而須移轉經濟資源之現時義務；及
- (c) 經濟資源係指具有產生經濟效益之可能性之一項權利。

BC4.5 資產之定義之輔助性指引係於第 BC4.23 至 BC4.43 段討論，負債之定義之輔助性指引則於第 BC4.44 至 BC4.68 段討論。

## 經濟資源之單獨定義（第 4.4 段）

- BC4.6 對「2010 年觀念架構」定義之主要結構變動係引進經濟資源之單獨定義。此變動移動了提及經濟效益未來流量之處，致使其現在出現於經濟資源之輔助性定義，而非資產及負債之定義。
- BC4.7 理事會作出結論，此分離將有助於消除第 BC4.3 段(a)所提及之混淆。其更清楚地強調資產（或負債）為一經濟資源（或義務），且強調資產（或負債）並非經濟資源（或義務）可能產生之經濟效益之最終流入（或流出）。此作法亦精簡該等定義並更清楚地顯示資產及負債間之對照。

## 刪除預期流動之觀念（第 4.14 及 4.37 段）

- BC4.8 「2018 年觀念架構」以資產（或負債）「具有產生經濟效益之可能性」（或「具有須移轉經濟資源之可能性」）之觀念，取代「2010 年觀念架構」所使用之資源之流入或流出為「預期」之觀念。對該觀念之提及出現於經濟資源之定義及輔助負債定義之指引中。
- BC4.9 理事會基於下列理由，取代資源之預期流入或流出之觀念：
- (a) 「預期」之移除適當地將定義聚焦於經濟資源或義務。保留預期或很有可能流出或流入之觀念，可能排除許多顯然為資產及負債之項目，例如，價外購買及發行選擇權、保險合約及於特定之不確定未來事項發生時移轉經濟資源之義務（見第 BC4.63 段）。
  - (b) 預期流動之觀念並無幫助，因對此用語之解讀差異甚大且常連結至可能性程度之門檻之觀念。
- BC4.10 2013 年討論稿使用「能」產生經濟效益之用語，而非「具有可能性」。惟「2018 年觀念架構」第 2.6 至 2.7 段之攸關性討論中已使用「能」。使用「能」之用語之一種意義以描述何種資訊係屬攸關，又使用其不同之意義以定義經濟資源，可能產生混淆。為避免此混淆，理事會於經濟資源之定義中引入「具有可能性」一詞。
- BC4.11 「具有產生經濟效益之可能性」（或類似之「具有須移轉經濟資源之可能性」）一詞捕捉下列論點：
- (a) 經濟效益可能於未來產生尚不充分，該等經濟效益須源自已存在於該經濟資源之某些特性。例如，一購入選擇權具有為持有人產生經濟效益之可能性，但這只是因為該選擇權已包含將允許持有人行使選擇權之權利。
  - (b) 該定義並未意圖加諸最低可能性門檻。重要的是至少於一情況下該經濟資源

將產生經濟效益。

- BC4.12 某些利害關係人指出，理事會應保留資源之預期流入或流出之觀念。渠等指出若經濟效益之流入不被預期或並非至少合理可能，財務報表使用者及編製者不將一項目視為一項資產。該等回應者主張修訂後之定義將大幅擴大辨認為資產及負債之項目之範圍，此可能導致：
- (a) 辨認每一可能資產及可能負債之壓力，加諸執行上之重大負擔卻幾無效益（若該資產或負債最終不予認列或衡量為零）；
  - (b) 更多不確定、不大可能或難以衡量之項目將認列為資產及負債，除非認列條件更為健全；
  - (c) 原則上所有資產及負債應予以認列之前提假設，即使不預期有流入或流出；及
  - (d) 於附註中提供未認列資產及未認列負債（其不太可能有流入或流出）之非攸關資訊之壓力。
- BC4.13 理事會作出結論，移除「預期」之觀念（某些人士解讀為可能性門檻）不會加諸執行上之重大負擔。實務上，個體同時考量資產及負債之定義與認列條件，以辨認個體可能須認列或可能須於附註提供資訊之資產及負債。
- BC4.14 此外，理事會作出結論，利害關係人對當經濟效益流入或流出之可能性為低時認列資產或負債之疑慮，最好於有關認列之決議中處理，而非於定義中處理（見第 4.15、4.38、5.15 至 5.17 及 BC5.15 至 BC5.20 段）。此作法與理事會多年來適用「2010 年觀念架構」之定義之方式一致。

## 過去事項（第 4.26 及 4.42 至 4.47 段）

- BC4.15 於「2018 年觀念架構」：
- (a) 「因過去事項」一詞保留於資產及負債之定義中；及
  - (b) 「現時」一詞保留於負債之定義中並納入資產之定義中。
- BC4.16 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會考量是否須於資產及負債之定義中提及「現時」及「因過去事項」二者。
- BC4.17 理事會並未辨認出源自於資產及負債定義中納入「因過去事項」一詞之任何重大問題。再者，藉由辨認過去事項，個體可決定如何於財務報表中報導該事項，例如，如何分類及列報源自該事項之收益、費損或現金流量。第 BC4.64 至 BC4.68 段討論「因過去事項」一詞為何對修訂後之負債定義特別重要，因此，理事會將

該詞保留於定義中。

BC4.18 若過去事項產生資產或負債，該事實本身並未確認該資產或負債仍存在：考量個體是否仍控制現時經濟資源或仍受現時義務所約束亦屬必要。因此，理事會於負債之定義中亦保留提及「現時」，並將其新增至資產之定義。該增加強調此二定義間之對照。

## 修訂後之定義之測試

BC4.19 理事會於 2016 年分析 2015 年草案所提議資產及負債定義之變動之影響。此分析具有兩項目標：

- (a) 使理事會及利害關係人皆能評估該等提議對未來「準則」之意涵；及
- (b) 有助於辨認所提議之定義及輔助性指引之任何問題。

BC4.20 前述分析包含：

- (a) 分析將所提議之定義及輔助性指引適用於 23 個釋例之結果；
- (b) 辨認所提議之定義及輔助性指引可協助理事會於某些目前計畫中達成決議之方式；及
- (c) 與 2016 年 9 月之世界準則制定機構會議之參與者討論該等釋例。

BC4.21 該等釋例係為檢視 2015 年草案之回應者所提出之疑義而選擇及編寫。此等釋例包括符合資產或負債之定義但具有經濟效益流入或流出之低可能性或高度不確定結果之權利及義務。該等例子之分析不僅說明資產或負債為何存在，亦說明為何適用第 5 章之認列條件，該資產或負債不必然認列於財務報表。該等例子亦包括 2015 年草案之回應者認為所提議之定義及輔助性指引之意涵並不清楚且可能與「準則」規定不一致之交易。該等例子之分析闡述適用所提議之定義及輔助性指引於許多情況下如何及為何可導致與「準則」之規定一致之結論。

BC4.22 2016 年 9 月之世界準則制定機構會議之參與者所提出之回饋意見凸顯所提議之指引中某些用語不夠清楚之領域。於制定修訂後之定義及輔助性指引時，理事會考量此回饋意見及對該計畫之其他回饋意見。

## 資產之定義

---

BC4.23 本節討論資產定義之下列層面：

- (a) 經濟資源（見第 BC4.24 至 BC4.27 段）；

- (b) 聚焦於權利（見第 BC4.28 至 BC4.39 段）；及
- (c) 控制（見第 BC4.40 至 BC4.43 段）。

## 經濟資源（第 4.4 及 4.14 至 4.18 段）

- BC4.24 第 BC4.6 至 BC4.7 段說明理事會引入經濟資源之單獨定義之決議，第 BC4.8 至 BC4.14 段討論理事會將預期流動之觀念自資產定義中移除之決議，以及不將該觀念納入經濟資源之定義中之決議。
- BC4.25 理事會作出結論，資產之定義應提及經濟資源，而非所產生之經濟效益。雖然資產之價值源自其產生未來經濟效益之可能性，惟個體所控制者係包含該可能性之現時權利。個體並未控制未來經濟效益。
- BC4.26 理事會曾考量是否使用「資源」之用語而非「經濟資源」。2013 年討論稿之某些回應者建議，「經濟資源」之用語過於狹隘且將僅涵蓋具有市場價值之資源。理事會意圖使「經濟資源」之用語涵蓋具有產生經濟效益之可能性之所有資源，而非侷限於目前有市場存在之資源。理事會選擇「經濟資源」之用語係因其有助於強調所涉及之資源並非（例如）一實體物品，而是對該實體物品之權利（如「2018 年觀念架構」第 4.11 至 4.12 段所討論）。
- BC4.27 於某些轄區，理事會之「觀念架構」適用於公部門以及金融市場外之其他情境，包括非營利部門。因此，某些利害關係人指出，資產之定義應包括產生非屬現金流量之效益（例如對報導個體、其他方或更廣大社群之社會或環境服務或效益）之資源。同樣地，某些利害關係人建議，負債之定義應包括移轉此等效益之義務，以及就審慎或道德目的而發生之義務，以符合更廣泛之利害關係人團體預期或維持大眾支持。然而，理事會目前聚焦於營利個體，因此，理事會作出結論，資產之定義應持續聚焦於具有產生經濟效益之可能性之資源，負債之定義應持續聚焦於移轉經濟資源之義務。

## 聚焦於權利（第 4.6 至 4.13 段）

- BC4.28 於發布「2018 年觀念架構」前，資產之定義包含「資源」之用語。「2018 年觀念架構」使用「經濟資源」之用語並將經濟資源定義為權利，資產亦然。為闡述此變動之影響之重點，「2018 年觀念架構」敘明，對於諸如不動產、廠房及設備之實體物品，經濟資源並非該實體物品，而係對該物品之一組權利。此等權利之例列示於第 4.11 段。
- BC4.29 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會曾考量 2013 年討論稿及 2015 年草案之某些回應者所提出應將資產定義為權利或資源（而非僅為權利）之建議，此等回應

者主張：

- (a) 某些資產（例如有形資產）最好被描述為資源而非權利。渠等主張，將有形資產視為一組權利作會計處理之觀念與實務不一致，特別是當該觀念與「分拆」權利並將該等權利分別認列為單獨資產之概念結合時。
- (b) 除非「觀念架構」說明何種因素驅動科目單位之辨認，否則難以一致地說明對於由許多權利組成之單一資產，究係以整體認列該單一資產抑或分別認列該等權利中之某些權利。
- (c) 聚焦於較大組權利中之權利將對認列與除列條件及科目單位造成更大壓力。個體將須不斷自問以確認新資產或新負債是否存在卻未提供任何明確效益予財務報表使用者。此等回應者主張，此權利作法已於「準則」之制定及其適用產生挑戰，特別是與除列之決定有關者。

BC4.30 理事會指出，許多資產係藉由合約、法律或類似方式而建立之權利，例如金融資產、承租人對租賃機器之使用權及許多無形資產（諸如專利權）。同樣地，實體物品之所有權因法律所賦予之權利而產生。再者，實體物品之完全法定所有權所賦予之權利與合約所賦予於一物品 99%（或 50% 或甚至 1%）之耐用年限內使用該物品之權利，雖然其範圍有異，惟皆為某種權利。此外，由於法律差異或變動，特定之一組權利可能於一轄區構成完全之法定所有權而於另一轄區並未構成，或於一日期構成完全之法定所有權而於另一日期並未構成。

BC4.31 因此，理事會認為定義兩單獨類型之資產，於財務報表中一類型描述為資源（例如於對實體物品之完全法定所有權之情況），而另一類型則描述為權利（對一項資源之全部或部分之所有其他權利），並無優點。儘管如此，「2018 年觀念架構」於第 4.12 段指出，將該組權利描述為實體物品常能以最簡潔且可了解之方式提供該等權利之忠實表述。

## 商譽

BC4.32 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會並未重新考量國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之結論基礎第 BC313 至 BC323 段中之結論，該等段落說明何者構成「核心」商譽並敘明該核心商譽符合資產之定義。

BC4.33 於定案「2018 年觀念架構」時，理事會作出結論，於「觀念架構」提及一項特定資產（商譽）並不適當。據此，「2018 年觀念架構」未提及商譽。

## 可辨認性及可分離性

BC4.34 國際會計準則第 38 號「無形資產」規定無形資產須可辨認，俾與商譽區分。國際會計準則第 38 號敘明，若資產可與個體分離或係由合約或其他法定權利所產生，

則該資產係可辨認。因此，於制定「2018 年觀念架構」時，理事會討論資產之定義是否應規定資產須可辨認，以及該定義是否應規定資產須可分離。理事會作出結論，若資產係可分離或由合約或其他法定權利所產生，該資產可能較易辨認、衡量及描述。此可能影響認列該資產是否將提供攸關資訊以及是否可能忠實表述。然而，理事會作出結論，可辨認性及可分離性不應形成資產定義之一部分。

## 價值之其他來源

BC4.35 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會討論個體以非藉由合約、法律及類似方法所取得之項目（諸如訣竅）。理事會作出結論，該等項目可為資產。理事會考量「權利」之用語是否足夠廣泛以捕捉該等項目，或理事會是否應藉由提及「權利或價值之其他來源」以定義經濟資源。

BC4.36 理事會作出結論，「價值之其他來源」之觀念過於模糊以致在正式定義中無法有用。「2018 年觀念架構」說明「權利」之用語不僅捕捉藉由合約、法律或類似方法所取得之權利，亦捕捉以其他方式取得之權利，例如，藉由取得或創造非屬公共領域之訣竅。第 4.22 段進一步說明個體為何仍可控制使用該訣竅之權利，即使該訣竅未受註冊專利權所保護。此一觀念之說明並不新穎，其係建立於「2010 年觀念架構」第 4.12 段中之內容。

## 立即耗用之商品或勞務（第 4.8 段）

BC4.37 「2018 年觀念架構」闡明，被取得並立即耗用之商品或勞務創造一項取得該等商品或勞務所產生之經濟效益之短暫權利，該權利於商品或勞務被耗用前短暫地存在，該耗用於耗用之時點被認列為費用。此係與國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」一致，其將所取得之員工勞務按一項立即耗用之資產處理。

## 所有其他方可得之經濟效益（第 4.9 段）

BC4.38 「2018 年觀念架構」說明，所有其他方皆無需重大成本即可得之權利通常並非持有該等權利之個體之資產。理事會於「2018 年觀念架構」納入此說明，以闡明將資產定義為一項權利不會迫使個體將其所持有各式各樣之權利辨認並認列為資產。

BC4.39 有許多方式說明為何所有其他方可得之權利通常並非特定個體之資產。一理由可能為該等權利（例如，土地之公共通行權）不具有為該個體產生所有其他方可得經濟效益以外之經濟效益之可能性。另一或其他理由可能為該等權利非由個體所控制，個體無法拒絕其他方取用自該等權利可能流出之任何經濟效益。

## 控制（第 4.19 至 4.25 段）

BC4.40 「2018 年觀念架構」於資產定義中保留經濟資源須「由個體所控制」之規定。其亦引入控制之定義。理事會以國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」（其定義對資產之控制）及國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」（其定義對個體之控制）對控制之定義<sup>19</sup>建立該定義。儘管此等準則中之定義有所不同，該等定義係基於相同之基本觀念，即個體具有主導該資產（或該個體）之使用並取得經濟效益（或報酬）之能力。「2018 年觀念架構」於資產之定義中及其對母公司控制子公司之描述中皆使用控制之觀念。

### 所有權之風險及報酬

BC4.41 理事會考量是否應將對所有權之風險及報酬之暴險之觀念納入資產之定義中。某些「準則」將該暴險（或對變動報酬之暴險之相關觀念）辨認為控制之層面或控制之指標：

- (a) 國際財務報導準則第 10 號敘明，「當投資者暴露於來自對被投資者之參與之變動報酬或對該等變動報酬享有權利，且透過其對被投資者之權力有能力影響該等報酬時，投資者控制被投資者」。
- (b) 國際財務報導準則第 15 號敘明，資產之控制已移轉予客戶之一項指標為「客戶具有該資產所有權之重大風險及報酬」，國際財務報導準則第 15 號之結論基礎說明對資產所有權之風險及報酬之暴險可能顯示控制。

BC4.42 「2018 年觀念架構」以一般用語說明控制與對所有權之風險及報酬之暴險間之關係。然而，「2018 年觀念架構」提及「對經濟效益金額之重大變異之暴險」（見第 4.24 段），而非使用「所有權之風險及報酬」一詞。

### 否決之建議

BC4.43 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會曾考量並否決其他對控制之定義及處理所建議之變動：

- (a) 自資產定義排除提及控制之建議，該建議係因將經濟資源定義為一項權利即隱含個體控制該資源。理事會同意其隱含於經濟資源之定義，惟決議明確提及控制有助於建構定義及輔助性指引。
- (b) 控制須存在之規定應為認列條件而非資產定義之一部分之建議。某些利害關係人主張此作法將使二個彼此獨立之問題（亦即資產是否存在？資產屬於何人？）分離。理事會並未將對控制之提及移動至資產認列條件，因此種移動將不太可能改變哪些資產將被認列，且因理事會已辨認並無可藉由此種移動處理之實務問題。

<sup>19</sup> 見國際財務報導準則第 15 號第 33 段及國際財務報導準則第 10 號第 5 至 7 段。

- (c) 理事會應修正控制之定義以提及「幾乎所有」經濟效益之建議。理事會指出，若個體僅認列其所控制之權利，則提及「幾乎所有」經濟效益係屬多餘且可能產生混淆。例如，若個體控制自一建築物取得 20% 經濟效益之權利，其資產為控制自該建築物取得 20% 經濟效益之權利。個體將無須具有自該建築物取得所有（甚或幾乎所有）經濟效益之權利，因其資產並非對整個建築物之權利。是否納入諸如「幾乎所有」之門檻之問題可能於制定準則時產生，例如，若一準則規定個體將權利之群組以單一資產（單一科目單位）作會計處理。

## **負債之定義（第 4.26 至 4.47 段）**

BC4.44 「2018 年觀念架構」將負債定義為個體因過去事項而須移轉經濟資源之現時義務。自先前定義之主要變動如下：

- (a) 刪除對經濟資源之預期流出之提及。基於第 BC4.8 至 BC4.14 段所討論之理由，該提及已由說明移轉經濟資源之義務必須具有使個體須移轉經濟資源予另一方之可能性之輔助性指引（見第 4.37 段）所取代。
- (b) 以新定義之「經濟資源」用語取代「具經濟效益之資源」一詞（見第 BC4.6 至 BC4.7 段）。

BC4.45 如第 BC0.15 段所提及，「2018 年觀念架構」未處理具負債及權益兩項特性之金融工具之分類。理事會於其「具權益特性之金融工具」之研究計畫中探討如何區分負債與權益。若有必要，該計畫之一項可能結果為更新「觀念架構」。於定案「2018 年觀念架構」時，理事會尋求避免新增該研究計畫後可能須重新檢視之新觀念及新指引。

BC4.46 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會作出結論，對於負債之存在，必須滿足下列三項條件：

- (a) 個體具有義務（見第 BC4.47 至 BC4.61 段）；
- (b) 該義務係移轉經濟資源（見第 BC4.62 至 BC4.63 段）；及
- (c) 該義務係因過去事項而存在之現時義務（見第 BC4.64 至 BC4.68 段）。

## **義務（第 4.28 至 4.35 段）**

BC4.47 於適用先前之負債定義，個體具有移轉經濟資源之現時義務，當該義務係無條件且在法律上可執行時（於此等情況下，個體顯然不具有避免移轉之能力），此係一般公認。惟於某些其他情況下，個體具有避免未來移轉之某些有限能力。該有限能力須如何有限至使個體具有「現時義務」並不明確，故於制定「準則」及適

用「準則」皆已產生問題。

BC4.48 「2018 年觀念架構」將義務定義為職責或責任，如「2010 年觀念架構」所定義。然而，為闡明「義務」用語之意義，「2018 年觀念架構」敘明若個體不具有實際能力避免其職責或責任，則其具有義務。

### 不具有實際能力避免（第 4.29 至 4.34 段）

BC4.49 理事會藉由考量於下列情況所產生之問題，制定「不具有實際能力避免」之條件：

- (a) 當個體不具有移轉經濟資源之法律上可執行之義務，惟其避免移轉之能力受其實務慣例、已發布之政策或特定聲明所限制（此種義務有時稱為「推定義務」）；或
- (b) 已存在個體移轉經濟資源之要求，惟該要求之結果取決於個體本身可能採取之行動。

BC4.50 儘管 2013 年討論稿分別考量此二種情況，某些回應者指出，此二種情況之基本議題類似一個體避免移轉之能力受限。於「2018 年觀念架構」，「不具有實際能力避免」之條件適用於此二種情況。惟用於評估個體是否具有實際能力避免特定移轉之因素將取決於個體之職責或責任之性質，且將於制定「準則」時考量。

BC4.51 對個體能透過其未來行動避免經濟資源之移轉之情況，不同「準則」規定不同作法。理事會辨認彼時於「準則」中所採用之三個觀點，以判定何時已產生移轉經濟資源之現時義務：

- (a) 觀點一：個體須不具有避免未來移轉之能力。例如，國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」（如國際財務報導準則解釋第 21 號「公課」所解釋），規定對於現時義務之存在，個體須不具有避免未來移轉之能力（即使理論上）。
- (b) 觀點二：個體須不具有避免未來移轉之實際能力。例如，國際會計準則第 34 號「期中財務報導」明定，若一租賃契約所規定之變動給付係以承租人年度銷貨達一定金額為基礎，則該約定銷貨金額若預期可以達成，且企業除支付該筆款項外，別無實際可行之其他方案時，此給付義務將於約定銷貨金額達成前之期中期間產生。
- (c) 觀點三：個體避免未來移轉之能力無須有限制。作為過去事項之結果，若符合進一步條件個體可能須移轉經濟資源，即係充分。例如，國際會計準則第 19 號「員工福利」規定，以未來聘雇為條件之福利（未既得福利）應認列為負債，若該等福利係給與以換取員工已提供之服務。國際會計準則第 19 號並未規定個體應評估其是否具有避免支付該等福利之實際能力。

BC4.52 基於下列理由，理事會於「2018 年觀念架構」採取觀點二：

- (a) 理事會否決觀點一，因當個體具有避免經濟資源移轉之理論能力，但不具有避免該移轉之實際能力時，將作該移轉之要求於個體之義務清單中遺漏會排除許多財務報表使用者認為有用之資訊。該遺漏將過於強調法律形式且不夠注重忠實表述義務（其實際上係如同法律上可執行之義務般具約束力）之實質。再者，若個體具有採取避免義務之行動之理論權利，而不具有執行該權利之實際能力，該義務約束個體之效果如同其不具有該理論權利。
- (b) 理事會否決觀點三，因「義務」之用語意謂個體避免移轉經濟資源之能力有某些限制。

BC4.53 理事會否決若干利害關係人所建議適用一項基於未來流出可能性之門檻。該等回應者建議，若個體很有可能或合理確定其將移轉經濟資源，則應被視為具有義務。渠等認為此一門檻將提供該期間費損之最攸關衡量數。然而，基於第 BC4.9 段(a)、第 BC4.52 段(b)及第 BC4.94 段(d)所列示之理由，「2018 年觀念架構」將負債之定義聚焦於義務之存在。輔助性指引聚焦於個體有義務做何事，而非各可能結果之可能性。

### 「不具有實際能力避免」之解讀

BC4.54 理事會作出結論，用以評估個體是否具有避免特定移轉之實際能力之因素應取決於個體職責或責任之性質，適用「不具有實際能力避免」之條件將須判斷。某些利害關係人擔心，允許財務報表編製者適用此條件將導致實務分歧，且於某些情況下，個體將於依某些該等利害關係人之觀點該個體不具有真實義務時認列負債。然而，理事會指出財務報表編製者將極少須在無進一步規定及指引之情況下適用該條件。於必要時，理事會將於其制定「準則」時，對適用該條件於特定情況制定指引。

BC4.55 「2018 年觀念架構」第 4.34 段提及將具有較移轉經濟資源更重大不利之經濟後果之行動，作為個體可能不具有避免移轉之實際能力之例。此不只是意圖表達作移轉將於經濟上有利，更確切地說，不作移轉之經濟上不利後果如此嚴重，致使個體不具有避免移轉之實際能力。即使個體具有避免移轉之理論權利，其不具有執行該權利之實際能力。

### 專用術語

BC4.56 理事會曾考量諸如下列之詞彙是否可能較「不具有實際能力避免」更易於解讀：

- (a) 「別無實際可行之其他方案」；或
- (b) 「極小或無裁量權（於實務上）避免」。

- BC4.57 此二詞之意義與「不具有實際能力避免」相似。理事會選擇「不具有實際能力避免」一詞，因其最有效果地傳達需要辨認個體有義務做何事，而非聚焦於很有可能之結果。再者，該詞對應某些「準則」中用以評估個體是否控制資產之「實際能力」之用語，以及於「2018 年觀念架構」第 4.20 及 4.22 段中為類似目的而使用之「現時能力」之用語。
- BC4.58 於「2018 年觀念架構」前制定之某些「準則」使用「推定義務」之用語以指產生義務之某些情況，或以「經濟上被驅使」之用語以指未產生義務之某些情況。「2018 年觀念架構」於區分義務存在之情況與義務不存在之情況時未使用該等用語，因理事會作出結論，該等用語對該目的並無助益且非屬必要。

### 一方之義務為另一方之權利

- BC4.59 「2018 年觀念架構」第 4.30 段敘明，若一方具有移轉經濟資源之義務，則另一方（或數方）具有收取該經濟資源之權利。理事會決議此陳述將有助於個體適用負債之定義，因有時相較於辨認一方是否具有義務，辨認該另一方（或數方）是否具有權利較為容易。
- BC4.60 理事會考量若報導個體之義務並非在法律上可執行，惟係源自報導個體之實務慣例、已發布之政策或特定聲明，或取決於個體本身之未來行動，則另一方是否具有任何資產（其所控制）。理事會作出結論，交易對方於此等情況下確實控制資產。依第 4.23 段，若個體係將取得經濟資源所產生之經濟效益之一方，該個體控制該經濟資源。
- BC4.61 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會討論環境義務是否係一般原則（即對每一義務，存在收取經濟資源之相應權利）之例外。其作出結論，於此等義務之情況下，相應權利係由社會整體（居住於該區之人民）所控制，渠等具有收取恢復其環境所須之勞務之權利。因此，「2018 年觀念架構」未辨認出一般原則之例外。

### 經濟資源之移轉（第 4.36 至 4.41 段）

- BC4.62 「2018 年觀念架構」敘明負債之第二項條件為該義務必須具有使個體須移轉經濟資源之可能性。第 BC4.8 至 BC4.14 段說明理事會為何以負債具有須移轉經濟資源之可能性之觀念取代資源之流出為預期之觀念。
- BC4.63 於特定之不確定未來事項發生時移轉經濟資源之義務具有須移轉經濟資源之可能性，且因此可產生負債。若義務為因第 BC4.64 至 BC4.68 段所討論之過去事項而已產生之現時義務，即將屬此種情況。此等義務有時稱為「隨時準備之義務」。「2018 年觀念架構」未使用該用語，因理事會認為其非屬必要。

## 因過去事項之現時義務（第 4.42 至 4.47 段）

- BC4.64 「2010 年觀念架構」中負債之定義規定現時義務應為過去事項之結果，但未明定如何辨認導致現時義務之產生之事項（有時稱為「義務事項」）為何。然而，「2018 年觀念架構」說明如何解讀「因過去事項」一詞。
- BC4.65 某些義務源自單一義務事項，例如，取得商品。其他義務係透過一持續性之義務事項（例如，經營一持續性之活動）隨時間經過而建立。
- BC4.66 於某些情況下，一項義務係由一連串之事項所產生。例如，若於一期間達成最低門檻（諸如最低收入金額、最低員工人數或最低資產金額）且若報導個體於某特定嗣後日期仍營運，則可能產生義務。於此等情況下，辨認該等事項（達成門檻或於某特定日期營運）中之何者係義務事項可能特別困難。倘若義務之定義僅包括無條件義務（第 BC4.51 段(a)所討論之觀點一），明確提及過去事項按理而言將屬多餘。此係因依觀點一，義務事項將係使義務為無條件之事項。於本段之例，該事項係於該特定嗣後日期營運。
- BC4.67 然而，理事會採取更廣泛之「不具有實際能力避免」之作法（第 BC4.51 段(b)所討論之觀點二）。應用此觀念，若一連串事項中僅已發生某些事項，個體可能具有義務：若個體不具有避免尚未發生事項之實際能力，其具有義務。因此，說明於一連串事項中之哪一事項必須已發生而使個體具有「因過去事項」之現時義務，係屬重要。
- BC4.68 理事會作出結論，「因過去事項」之觀念意指：
- (a) 個體已取得經濟效益或已採取行動。
  - (b) 因此，個體將或可能須移轉經濟資源（倘若未取得經濟效益或未採取行動則無須移轉者），該活動增加個體將或可能須移轉經濟資源之金額。

## 資產及負債

---

### 非對價交易

- BC4.69 理事會考量「2018 年觀念架構」是否應明確討論非對價交易所產生之資產或負債，例如，捐贈、所得稅、其他稅捐及公課。理事會指出，「2018 年觀念架構」之指引已於未假設所有交易皆為對價交換下所制定。更確切地說，某些指引（具體而言，輔助負債定義之指引）係於對非對價交易深入思考下所制定。
- BC4.70 理事會作出結論，其輔助資產及負債定義之指引對於對價交換交易及非對價交易

係同等適當。於二種情況下，起點皆為辨認源自交易之權利及義務。因此，「2018 年觀念架構」未包含特別處理非對價交易之指引。

## 或有負債及或有資產

BC4.71 「2018 年觀念架構」未使用「或有負債」及「或有資產」之用語。國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」（於「2018 年觀念架構」前制定），使用「或有負債」之用語，作為包括不符合該準則認列條件之三項項目之統稱：

- (a) 第一種係其存在與否並不確定且僅能由未能完全由企業所控制之不確定未來事項之發生或不發生加以證實之可能義務。「2018 年觀念架構」第 4.35 及 5.14 段將此等項目分析為存在不確定性之情況——負債是否存在並不確定。
- (b) 第二種係源自過去事項之現時義務，但因並非很有可能需要流出經濟資源以清償該等義務而不予認列。「2018 年觀念架構」第 4.37 至 4.38 及 5.15 至 5.17 段將此等項目分析為具有經濟效益流出之低可能性之負債之情況。
- (c) 最後一種係源自過去事項之現時義務，但因該等義務之金額無法充分可靠地衡量而不予認列。「2018 年觀念架構」第 2.19、2.22 及 5.19 至 5.23 段將該等項目分析為受高度衡量不確定性影響之負債之情況。

BC4.72 「2018 年觀念架構」未使用「或有負債」之用語，因：

- (a) 國際會計準則第 37 號之定義中所包括之三項項目並未形成單一之自然類別。種類(a)之項目可能為負債，但受存在不確定性影響。種類(b)及(c)之項目為負債，但於適用第 5 章「認列及除列」所述之認列條件後，可能予以認列或不予認列。
- (b) 或有負債並非負債及權益外之另一財務報表要素。再者，「或有負債」中某些為負債，但其他則否。
- (c) 於一般用法上，「或有負債」之用語並非以與國際會計準則第 37 號相同之方式使用。其常係指若某些不確定未來事項發生時可能產生經濟資源之流出之項目。取決於情況，義務事項可能已發生或可能尚未發生。若義務事項已發生，該項目可能為受存在不確定性、結果不確定性、衡量不確定性或該等不確定性之任一組合影響之負債。該負債可能認列或不予認列。

BC4.73 「或有資產」適用類似考量。

## 科目單位（第 4.48 至 4.55 段）

BC4.74 未選擇特定項目之認列規定或衡量基礎所適用之科目單位而訂定該項目之認列規定或衡量基礎，此係屬不可能。同樣地，未考量認列或衡量之規定將如何適用而選擇一科目單位，可能無法產生有用之資訊。因此，「2018 年觀念架構」說明，特定項目之科目單位及認列與衡量規定係同時考量。

BC4.75 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會考量用於認列之科目單位與用於衡量之科目單位是否可能不同。依理事會之觀點，各項目可能以個別基礎符合認列，並以群組基礎衡量。例如，以個別基礎符合認列之各項目之集合：

- (a) 可能於估計該等項目之可回收金額時作為單一科目單位而衡量；或
- (b) 有時可能作為一組合而衡量（作為實務權宜作法）。

因此，理事會作出結論，就認列選擇一科目單位並就衡量選擇另一科目單位，有時可能係屬適當。

BC4.76 科目單位之決議係與制定「準則」時就認列及衡量所作之決議連結。因此，理事會作出結論，選擇科目單位之決議須於制定「準則」時作成，而非於「觀念架構」。

BC4.77 「2018 年觀念架構」包含於判定使用哪一科目單位時所考量因素之討論。理事會未就該等因素之優先順序排序，因其相對重要性取決於個體作會計處理之項目之特定特性。依理事會之觀點，並無單一排序可用於對廣大範圍之「準則」一致地判定最有用之科目單位。

## 待履行合約（第 4.56 至 4.58 段）

BC4.78 「2018 年觀念架構」對於待履行合約提供修訂後且更詳盡之輔助性指引。其闡明：

- (a) 待履行合約建立交換經濟資源之一項合併權利及義務；
- (b) 該交換經濟資源之合併權利及義務係相互依存且無法分離；及
- (c) 該合併權利及義務構成單一資產或負債。

BC4.79 雖然某些利害關係人表達待履行合約產生一權利（收取一項經濟資源）及一單獨義務（移轉第二項經濟資源）之觀點，理事會指出該權利及義務係高度相互依存：收取第一項資源之權利係取決於履行移轉第二項資源之義務，且移轉第二項資源之義務取決於收取第一項資源。

BC4.80 理事會進一步指出，即使雙方於不同時點移轉經濟資源，一同時之交換於第一次移轉時發生。例如，個體可能有銷售商品予客戶並於嗣後日期自客戶收取款項之合約，當個體移轉商品予客戶時，其同時取得自該客戶收取款項之權利。此時，客戶收取商品並發生就該等商品支付之義務。每一方之交換經濟資源之合併權利

及義務係於第一次移轉時滿足，且於此時被新權利（於本例為收取款項）或義務（於本例為作支付）取代。

BC4.81 理事會因此作出結論，待履行合約包含交換經濟資源之一項合併權利及義務，而非收取一項經濟資源之權利及移轉另一經濟資源之單獨義務。

BC4.82 理事會考量該交換經濟資源之合併權利及義務是否可使報導個體產生一單獨資產（交換資源之權利，等同一購入選擇權）及一單獨負債（交換資源之義務，等同一發行選擇權）二者。

BC4.83 交換經濟資源之購入選擇權使持有人產生交換或撤銷該交換而無罰款之權利。相反地，若發行選擇權之持有人行使其權利，發行選擇權之發行人履行交換之義務。然而，若個體對相同標的經濟資源交換係購入選擇權之持有人且係完全相同之發行選擇權之發行人：

(a) 若交易對方行使其於個體發行選擇權下之權利，個體於其購入選擇權下撤銷交換之權利被其交換之義務抵銷；及

(b) 若個體行使其購入選擇權下之權利，交易對方於個體發行選擇權下撤銷交換之權利被其交換之義務抵銷。

BC4.84 因此，若個體對相同條款之相同標的交換係購入選擇權之持有人且係發行選擇權之發行人，並無任一方具有避免交換經濟資源之權利。對待履行合約亦然，該合約之條款僅提供一結果—除非雙方同意終止合約，交換將會發生。再者，個體交換經濟資源之權利及義務係如此相互依存致使無法分離。因此，該合約無法分離為超過一項之單一資產或負債。若該交換係基於對報導個體目前為有利之條款，該合約為一項資產；若該交換係基於對報導個體目前為不利之條款，該合約為一項負債。

BC4.85 2015 年草案之某些回應者詢問，理事會對待履行合約之結論可能如何影響租賃合約所產生之資產及負債之處理，或可能如何影響金融資產之交易日會計：

(a) 如國際財務報導準則第 16 號「租賃」之結論基礎所說明，承租人於開始日已取得一段時間之標的資產使用權，且出租人藉由使資產可供承租人使用而給予該權利。一旦出租人已履行其給予該權利之義務，該租賃合約不再為待履行合約。承租人控制該使用權資產並具有租賃給付之負債。

(b) 國際財務報導第 9 號「金融工具」對金融資產之「慣例」購買或出售交易允許「交易日會計」。交易日會計將金融資產視為已於承諾（交易）日交付，而非將該購買或出售合約於交割前視為衍生工具作會計處理。國際財務報導第 9 號允許交易日會計以作為管理及記錄僅有較短存續期間之交易之簡單實務可行方法。換言之，允許此方法係因考量成本限制—考量交易日會計及交

割日會計（國際財務報導準則第 9 號允許之另一方法）相對之成本及效益。

BC4.86 「2018 年觀念架構」未具體討論待履行合約資產及負債之認列，因其對任何其他類型之資產及負債並未訂定特定認列規定。理事會將於制定「準則」時，以與其訂定其他資產及負債之認列規定之相同方式，訂定待履行合約之認列規定。

BC4.87 基於利害關係人之疑慮，理事會考量對待履行合約之修訂後觀念是否可能導致認列更多源自待履行合約之資產及負債。於現行實務之許多情況下，並未就待履行合約認列一項資產或負債，理事會預期此將持續如此。適用於所有其他資產及負債之衡量之相同考量（見第 6 章「衡量」）亦適用於源自待履行合約之單一資產或負債。當歷史成本衡量基礎適用於待履行合約時，除合約為虧損性外，該合約通常被衡量為零（此與不認列該合約具有相同之實際效果）。例如，購買存貨之待履行合約除係虧損性外，其歷史成本為零（假設無交易成本）。

### 報導合約權利及合約義務之實質（第 4.59 至 4.62 段）

BC4.88 如第 2.12 段所說明，「2018 年觀念架構」明確敘明為提供經濟現象之忠實表述，個體應報導該現象之實質。「2018 年觀念架構」納入報導合約權利及合約義務之實質之觀念，該等觀念係引用理事會於準則制定計畫時所發展之觀念。理事會決議將所根據之該等觀念納入於「2018 年觀念架構」將有助於確保此等觀念於「準則」中更一致地適用。

### 權益之定義（第 4.63 至 4.67 段）

BC4.89 「2018 年觀念架構」持續：

- (a) 於負債與權益間作二分法區分；
- (b) 將權益定義為對個體之資產減除其所有負債後之剩餘權利；及
- (c) 未討論何種表達與揭露之形式較為適當，若個體之權益由不同類別之權益請求權及不同之權益組成部分（見第 7.12 至 7.13 段）所組成。

BC4.90 理事會考量持續於負債與權益間作二分法區分，是否足以提供對個體之請求權之有用資訊予財務報表使用者。於負債與權益間之二分法區分之固有限制為其意圖對具有各式各樣特性且程度不一之請求權作單一區分。消除該二分法區分並對每一請求權定義單一之要素，將允許個別判定每一類型請求權之會計處理以描述其特定特性。然而，除非直接衡量所有請求權，任何作法將須辨認至少一項剩餘類別之請求權，其將藉由參照資產及負債之帳面金額間接衡量。再者，未評價整體個體（其超出所敘明之一般用途財務報告之目的）而直接衡量所有請求權，此係

屬不可能。因此，將請求權區分為至少兩類別係不可避免。

BC4.91 2013年討論稿之某些回應者建議，直接定義權益並引入另一要素（第三類別之請求權）可能對具有負債及權益二者之某些特性之請求權有較佳之描述。然而，理事會作出結論，引入另一要素將使分類及所導致之會計處理更為複雜。此外，此項判定該第三類別之請求權之變動是否將符合收益或費損之定義將屬必要。類似於引入新要素之結果可另藉由於負債內或於權益內單獨列報不同之類別而達成。

BC4.92 理事會將於其「具權益特性之金融工具」之研究計畫中進一步探討如何區分負債與權益。該研究計畫：

- (a) 將考量區分負債與權益之作法，包括可能須修改「觀念架構」中負債或權益之定義之作法。理事會將於決定（在適當時機）是否將修正相關「準則」、「觀念架構」或二者之計畫新增至其積極議程時使用此研究之產出。任何開始積極計畫之決議將須理事會完成新增計畫至其議程之適當程序。
- (b) 不太可能導致修改第 4.28 至 4.35 段之輔助性指引（其聚焦於辨認報導個體是否具有移轉經濟資源之義務）。該指引並非旨在協助區分負債與權益（見第 BC4.45 段）。

## **收益及費損之定義（第 4.68 至 4.72 段）**

### **以資產及負債之變動定義收益及費損**

BC4.93 「2010年觀念架構」以資產及負債之變動定義收益及費損。2013年討論稿之某些回應者質疑此作法。渠等認為其將使財務狀況表過度優先於財務績效表，且未充分認知財務績效表中交易之會計處理之重要性或收益與費損配合之重要性。

BC4.94 理事會不同意該等論點，並作出結論：

- (a) 假設理事會僅（或主要）聚焦於財務狀況表並不正確。財務報表意圖提供個體之財務狀況及其財務績效之資訊（見第 3.3 段）。因此，於作出有關認列、衡量及表達與揭露之決議時，理事會考量所產生之資訊是否提供個體之財務狀況及其財務績效之有用資訊。理事會並未將某一類型之資訊（有關財務狀況或有關財務績效）指定為財務報導之主要重點。
- (b) 交易之資訊對財務報表使用者係屬攸關。因此，財務報導目前大多係基於交易且將持續如此。
- (c) 導致收益及費損之交易亦產生資產及負債之變動，因此，辨認收益及費損必然導致辨認哪些資產及負債已變動。理事會及其他準則制定機構多年來發

現，相較於試圖先定義收益及費損並將資產及負債描述為收益及費損之認列之副產品，先定義資產及負債並將收益及費損定義為資產及負債之變動更為有效果、有效率及嚴謹。

- (d) 資產及負債之定義並非僅為會計技術。該等定義提及真正之經濟現象（經濟資源及移轉經濟資源之義務）。相較於僅對所產生作為收益與費損配合過程之副產品之金額（該等金額不必然描述經濟現象）作彙總，描述資產、負債及權益之財務狀況表提供使用者更攸關且可了解之個體財務狀況之資訊。
- (e) 基於收益與費損配合之作法未界定與收益及費損相關之期間。如「2018 年觀念架構」第 5.5 段所說明，若收益及費損彼此相關，渠等常因相關資產及負債之同時變動而同時認列。然而，收益與費損配合之意圖無法對在財務狀況表中認列不符合資產或負債定義之項目之正當性提供依據。

BC4.95 理事會指出，對收益及費損之定義未發現重大問題，因此，「2018 年觀念架構」所作之僅有變動係使收益及費損定義與修訂後之資產及負債定義一致所需者。

## 收益及費損之類型

BC4.96 「2010 年觀念架構」中收益及費損之討論大多與其表達及揭露有關。表達及揭露係於「2018 年觀念架構」第 7 章「表達與揭露」中討論。「2010 年觀念架構」中該討論之其餘部分提及各種類型之收益及費損，例如，收入、利益及損失。該內容未納入「2018 年觀念架構」中。該內容原被納入以強調收益包括收入及利益，以及費損包括損失。理事會決議現在不必強調此點，且「觀念架構」定義收益及費損之子類別之意涵並無幫助。理事會不預期該內容之移除會導致實務上之任何變動。

## 其他可能之定義

BC4.97 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會曾考量是否將權益請求權持有人之投入及對權益請求權持有人之分配與現金流入及現金流出定義為財務報表之要素。因理事會作出結論，無此等定義並未造成重大問題，理事會不將該等定義納入「2018 年觀念架構」中。

	段 次
<b>第 5 章—認列及除列</b>	
<b>認列</b>	<b>BC5.1</b>
<b>攸關性</b>	<b>BC5.12</b>
存在不確定性	BC5.13
經濟效益流入或流出之低可能性	BC5.15
<b>忠實表述</b>	<b>BC5.21</b>
<b>除列</b>	<b>BC5.23</b>

## 認列（第 5.6 至 5.25 段）

---

BC5.1 「2010 年觀念架構」之認列條件敘明個體認列符合要素定義之項目，若：

- (a) 與該項目相關之任何未來經濟效益很有可能流入或流出個體；及
- (b) 該項目具有能可靠衡量之成本或價值。

BC5.2 該認列條件產生下列問題：

- (a) 於「2018 年觀念架構」前制定之某些「準則」採用可能性認列條件，惟該等「準則」並未一致地使用該條件。該等「準則」使用包括「很有可能」、「可能性大於不可能性」、「幾乎確定」及「合理可能」之不同可能性門檻。
- (b) 對某些認列問題適用可能性條件可能導致攸關資訊之喪失或對個體之財務狀況或財務績效之誤導表述。例如，適用該條件可能使某些衍生金融工具無法認列。再者，其可能導致於某一交易尚無經濟利益發生時即就該交易認列利益。例如，假設為換得收取現金，個體發生若某些不太可能之事項於未來發生則支付固定金額之負債。當個體收取現金時，若因經濟效益之流出不被認為很有可能而未認列該負債，個體將於當時認列立即之利益。為避免此等問題，於「2018 年觀念架構」前制定之某些「準則」（例如國際財務報導準則第 9 號「金融工具」）未不採用可能性認列條件。
- (c) 對可靠性之提及並不明確且可能導致不適當之結果。儘管可靠性於「1989 年架構」被辨認為一項品質特性，「可靠性」之用語於「2010 年觀念架構」中不再用以指一項品質特性且不再被定義（見第 BC2.21 至 BC2.31 段）。實務上，「可靠」之衡量數通常被解讀為衡量不確定性屬可容忍程度之衡量數，且亦可能被解讀為可驗證及免於錯誤之衡量數。因此，提及可靠衡量之認列條件可能被解讀為禁止認列任何具有高度之衡量不確定性之項目之認列條件，即使認列此項目將提供有用資訊。

BC5.3 「2018 年觀念架構」敘明僅於一資產或負債之認列提供有用資訊予財務報表使用者時，始認列該資產或負債，亦即提供：

- (a) 該資產或負債及任何所導致之收益、費損或權益變動之攸關資訊；及
- (b) 該資產或負債及任何所導致之收益、費損或權益變動之忠實表述。

BC5.4 「2010 年觀念架構」及「2018 年觀念架構」之作法具有類似之目的，但尋求藉由不同方式達成該等目的：

- (a) 「2010 年觀念架構」對於認列不太可能提供具有用財務資訊品質特性之資訊

之情況建立實務可行但主觀之篩選標準。該等篩選標準係指可能性及可靠性。

- (b) 「2018 年觀念架構」直接提及品質特性並進而提供如何應用該等品質特性之指引。該指引說明認列可能產生缺乏該等品質特性之資訊之情況，包含適用「2010 年觀念架構」可能已導致經濟效益之流動並非很有可能或可靠衡量係並非很有可能之結論之某些（但未必全部）情況。

- BC5.5 理事會曾考量「2018 年觀念架構」是否應納入認列每一符合資產或負債定義之項目之前提假設（或整體性原則）。此意指若理事會決議認列特定項目不會提供有用資訊，理事會將須於特定「準則」中納入此原則之例外。
- BC5.6 理事會否決該作法，因其預期於某些情況下其將持續作出結論：認列特定資產或特定負債不會提供有用資訊，或認列該等資產或負債之成本將超過如此作之效益。「觀念架構」須對有關在「準則」中訂定認列規定時如何達成決議提供指引，對理事會方為有用。符合資產或負債定義之每一項目應予以認列之前提假設（或整體性原則）將過於限制且不會提供此指引。
- BC5.7 某些利害關係人對「2018 年觀念架構」目前所納入之作法表示疑慮：該作法過於抽象且主觀故不會提供足夠之指引。此等利害關係人建議理事會需有更具體及健全之認列條件，以確保所制定之「準則」具有會產生有用資訊之一致規定。
- BC5.8 於考量該疑慮時，理事會指出「1989 年架構」及「2010 年觀念架構」亦訂定抽象且主觀之條件—可能性及可靠性。「2018 年觀念架構」中之修訂後作法直接連結至有用財務資訊之品質特性，並提供較先前作法更清楚且更完善之指引。依理事會之觀點，於「觀念架構」中訂定更僵化之認列條件，並無助於理事會在「準則」中訂定出能以不超過效益之成本產生有用資訊予財務報表使用者之認列規定。
- BC5.9 某些利害關係人不同意修訂後之認列作法，因渠等擔心此可能增加所認列資產及負債之範圍。
- BC5.10 於制定修訂後之認列條件時，理事會旨在發展將有助其根據更一致之原則作成決議之工具，並無增加或減少所認列資產及負債之範圍之目的。第 BC5.15 至 BC5.20 段提供理事會對有關經濟效益流入或流出之可能性為低之情況之特定疑慮之回應，第 BC5.21 至 BC5.22 段提供理事會對有關衡量不確定性之特定疑慮之回應。
- BC5.11 此外，如「2018 年觀念架構」第 SP1.2 段所說明，理事會指出「觀念架構」不推翻「準則」之規定，故對認列條件於 2018 年之修訂不會影響財務報表編製者如何適用「2018 年觀念架構」前發布之「準則」中所制定之認列條件。

## 攸關性（第 5.12 至 5.17 段）

BC5.12 修訂後之認列條件之輔助性指引例舉可能顯示認列資產或負債可能無法提供財務報表使用者攸關資訊之情況之因素。該等因素中之兩項係與下列情形有關：

- (a) 資產或負債是否存在並不確定（見第 BC5.13 至 BC5.14 段）；或
- (b) 資產或負債存在，惟經濟效益流入或流出之可能性為低（見第 BC5.15 至 BC5.20 段）。

### 存在不確定性

BC5.13 資產或負債是否存在有時並不確定（存在不確定性）。理事會作出結論，將結果不確定性及衡量不確定性與存在不確定性分別考量係有助益。儘管存在不確定性可能導致結果不確定性及衡量不確定性，其在觀念上並不同且可能不同地影響認列決策。區分不同類型之不確定性使得較易決定哪一資訊對財務報表使用者最有可能攸關及如何以提供忠實表述之方式提供該資訊。

BC5.14 「2018 年觀念架構」未對作認列決策時如何考量存在不確定性提供詳細指引，因適當之作法將取決於事實與情況。

### 經濟效益流入或流出之低可能性（第 5.15 至 5.17 段）

BC5.15 2013 年討論稿及 2015 年草案二者之許多回應者認為，認列條件應持續提及可能性。渠等認為：

- (a) 可能性條件已被證明為應用品質特性之實務可行方式。對具有產生經濟效益流動之低可能性之項目所提議之輔助性指引不夠明確，且將導致疑惑與不一致性。
- (b) 刪除可能性條件，併同刪除資產及負債之定義中對「預期」之提及，可能導致個體認列更多具有經濟效益流入或流出之低可能性之資產及負債之規定。認列此等資產及負債不會提供有用資訊。此外，財務報表編製者可能必須廣泛搜尋權利及義務。（刪除「預期」流動之觀念係於第 BC4.8 至 BC4.14 段討論。）
- (c) 若認列具有未來流入及流出之低可能性之資產及負債，該等資產及負債可能必須以基於預期價值之金額衡量。此等衡量係屬困難，且對財務報表編製者加諸負擔。有時，相較於提供基於預期價值之衡量數，提供區間及各可能結果之分布之資訊係更為有用。基於預期價值之衡量數可能提供精確（其不存在）之假象。

BC5.16 某些回應者建議，將可能性篩選標準適用於某些資產或負債（例如，適用於專利權或研究及發展），但非適用於所有資產或負債（例如，不適用於衍生金融資產），或適用於某些交易但不適用於其他交易（例如，不適用於以現金取得資產）。該

等回應者建議，僅為允許某些金融工具之認列而將可能性規定自認列條件移除並不合理。於準則中納入特定金融工具之例外規定將足以達成該結果。

- BC5.17 理事會認知到可能性門檻可能為篩除資產及負債（該等資產及負債之認列可能不會提供攸關資訊）之實務可行方式。惟此作法將導致於某些認列可提供攸關資訊之情況下不認列資產及負債。訂定可適用於所有「準則」及所有認列事項之可能性門檻亦將屬困難。
- BC5.18 理事會亦指出，不論對具有經濟效益流入或流出之低可能性之資產或負債使用哪一衡量基礎，該基礎將可能反映該低可能性—所規定之衡量基礎不太可能會僅反映經濟效益之最大流入或最大流出。
- BC5.19 「2018 年觀念架構」因而未納入可能性門檻，而係將經濟效益流入或流出之低可能性論述為於某些情況下認列不提供攸關資訊（基於第 5.16 至 5.17 段所討論之理由）之指標。
- BC5.20 某些利害關係人對「低可能性」之用語過於主觀以致不能被一致地解讀表示疑慮。惟理事會討論低可能性情況之目的係指出於某些此等情況下，理事會可能作出某些資訊可能並不攸關之結論。理事會之目的並非辨認一門檻，超過該門檻時資訊將必然攸關，而低於該門檻時資訊將必然不攸關。

## 忠實表述（第 5.18 至 5.25 段）

- BC5.21 如第 BC5.2 至 BC5.4 段所討論，「2018 年觀念架構」之認列條件未納入僅於資產或負債具有能可靠衡量之成本或價值時始予認列該資產或負債之規定。理事會作出結論，存有高度之衡量不確定性將不必然使衡量數無法提供資產或負債之有用資訊，故基於衡量不確定性訂定可適用於所有「準則」及所有認列事項之單一門檻將屬困難。因此，「2018 年觀念架構」將衡量不確定性論述為可能影響忠實表述能否藉由資產或負債之認列（如必要時藉由解釋性資訊所支持）而被提供之因素。此討論係基於第 2 章「有用財務資訊之品質特性」中衡量不確定性之討論（見第 2.19、2.22 及 BC2.46 至 BC2.49 段）。
- BC5.22 2013 討論稿及 2015 草案之某些回應者建議，相較於認列資產或收益時，認列負債或費損時可容忍較高之衡量不確定性。渠等將此描述為審慎性之應用（不對稱之審慎性，應用第 BC2.37 段所使用之專用術語）。理事會作出結論，超過衡量不確定性之何種程度則衡量數不會提供忠實表述，此係取決於事實與情況，且因此僅於制定「準則」時始可決定（見第 5.9 段）。第 BC2.44 至 BC2.45 段提供有關認列及衡量之決議之對稱性之進一步討論。

## 除列（第 5.26 至 5.33 段）

BC5.23 「2010 年觀念架構」未定義除列，亦未描述除列何時發生。

BC5.24 對除列之討論通常已比較除列之兩項作法：

- (a) 控制法—除列係認列之鏡像。因此，個體於一資產或負債不再符合認列條件（或不再存在，或不再係個體之資產或負債）時除列之。
- (b) 風險及報酬法—個體持續認列一資產或負債直至個體不再暴露於該資產或負債所產生之大部分風險及報酬。此持續認列仍將適用，即使該資產或負債於個體處分已移轉組成部分之日將不符合認列（若於該日個體僅取得所保留組成部分且先前未曾認列該所保留組成部分）。<sup>20</sup>

BC5.25 為處理控制法與風險及報酬法間之某些明顯矛盾，理事會於「2018 年觀念架構」說明：

- (a) 若個體外觀上已移轉一資產，但保留對該資產可能產生之經濟效益金額之重大正或負變異之暴險，此有時顯示該個體可能持續控制該資產；及
- (b) 若個體已移轉一資產予以代理人身分持有該資產之另一方，移轉人仍控制該資產。

BC5.26 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會作出結論，除列之會計規定應旨在忠實表述下列兩者：

- (a) 於導致除列之交易或其他事項後所保留之任何資產或負債（包含作為該交易或其他事項之一部分而取得、發生或創造之任何資產或負債）；及
- (b) 因該交易或其他事項，個體之資產及負債之變動。

BC5.27 依理事會之觀點，控制法較著重於第 BC5.26 段(a)所述之目標，而風險及報酬法較著重於第 BC5.26 段(b)所述之目標。若個體移轉資產整體或負債整體且未保留對該資產或負債之暴險，控制法與風險及報酬法兩者產生相同之結果。再者，於此種情況下，達成第 BC5.26 段所述之兩項目標係簡單明確。

BC5.28 相反地，當個體僅移轉一資產或負債之部分或保留對某些變異之暴險時，理事會面臨準則制定之困難。於該等情況下，控制法並非總是產生與風險及報酬法相同之結果，且第 BC5.26 段所述之兩項目標有時矛盾。理事會認為該兩項目標均有其道理。據此，理事會於「2018 年觀念架構」中並不明定使用控制法或風險及報酬法。

BC5.29 理事會採用之作法涉及：

<sup>20</sup> 「2018年觀念架構」第5.28段說明已移轉組成部分及所保留組成部分包含何者。

- (a) 除列已移轉組成部分。
- (b) 持續認列所保留組成部分（若有時）。
- (c) 適用下列一項或多項程序，若其對達成第 BC5.26 段所述之一項或兩項目標係屬必要：
  - (i) 於財務狀況表單獨列報任何所保留組成部分；
  - (ii) 於財務績效表單獨列報因除列已移轉組成部分所認列之任何收益及費損；及
  - (iii) 提供解釋性資訊。
- (d) 作為最後作法，若除列已移轉組成部分不足以達成（即使由單獨列報或解釋性資訊所支持）第 BC5.26 段所述之兩項目標，則考量持續認列已移轉組成部分是否將達成該等目標。該持續認列須藉由單獨列報或解釋性資訊支持，因財務報表將包含不符合財務報表要素之定義之項目作為資產及負債，以及作為相關收益及費損。

BC5.30 理事會曾考量除列會計規定之目標之描述除忠實表述之品質特性外，是否應明確提及攸關性之品質特性。理事會指出第 BC5.26 段所述之目標辨認出於考量除列時所須忠實表述之經濟現象。依理事會之觀點，該等經濟現象之資訊係對財務報表使用者屬攸關者。因此，理事會作出結論，新增對攸關性之明確提及將不會改變其如何尋求達成兩項目標。

	段 次
<b>第 6 章—衡量</b>	
簡介	BC6.1
混合衡量	BC6.5
衡量基礎及渠等所提供之資訊	BC6.12
歷史成本	BC6.19
現時價值	BC6.23
交易成本	BC6.30
選擇衡量基礎時考量之因素	BC6.34
對財務狀況表及財務績效表二者之影響	BC6.36
攸關性	BC6.37
忠實表述	BC6.43
強化性品質特性	BC6.46
原始衡量之特定因素	BC6.49
超過一項衡量基礎	BC6.50
權益之衡量	BC6.52

## 簡介

- BC6.1 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會未對特定衡量基礎何時將屬適當提供詳細指引，因特定衡量基礎之適當性將依事實與情況而有所變動。「2018 年觀念架構」：
- (a) 描述各衡量基礎及渠等所提供之資訊；及
  - (b) 討論於選擇衡量基礎時考量之因素。
- BC6.2 2015 年草案之某些回應者質疑僅描述各衡量基礎及討論於選擇衡量基礎時考量之因素是否將提供理事會足夠之指引以於「準則」中制定衡量規定。此等回應者建議理事會應對衡量進行進一步研究，並就下列作法擇一：
- (a) 延後發布修訂之「觀念架構」直至該研究完成；
  - (b) 發布無衡量章節之修訂之「觀念架構」；或
  - (c) 對衡量制定高層次之暫時性指引以供使用，直至可發展更完整之觀念及原則。
- BC6.3 理事會否決此等建議。「2010 年觀念架構」對衡量提供極少指引。「2010 年觀念架構」中缺乏此指引係須處理之重大缺口。理事會作出結論，「2018 年觀念架構」之指引將協助其於「準則」中制定衡量規定。
- BC6.4 理事會進一步考量「2018 年觀念架構」是否須就衡量辨認單獨之整體目的。理事會作出結論，單獨之衡量目的不太可能提供有用之額外指引以協助其制定衡量規定。「2018 年觀念架構」描述衡量如何有助於一般用途財務報表之目的（見第 6.45 段）。

## 混合衡量（第 6.2 段）

- BC6.5 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會考量「觀念架構」是否應主張使用單一衡量基礎。使用單一衡量基礎之主要優點可能為：
- (a) 財務報表所包含之金額可更有意義地加總、減除及比較；且
  - (b) 財務報表將較不複雜且按理而言更為可了解。
- BC6.6 此外，倘若理事會辨認出將符合財務報表使用者之資訊需求之財富或資本觀念，將必須有單一衡量基礎以產生該財富或資本之衡量數。然而，如第 BC8.1 至 BC8.4 段所討論，理事會決議不更新資本及資本維持之討論，且不尋求辨認將符合財務報表使用者之資訊需求之財富或資本觀念。

- BC6.7 2013 年討論稿及 2015 年草案皆建議，對所有資產、負債、收益及費損之單一衡量基礎可能不必然提供財務報表使用者最攸關之資訊。幾乎所有對此議題評論之回應者皆支持建議之作法。
- BC6.8 然而，某些回應者不同意並提議下列之一作為單一衡量基礎：
- (a) 歷史成本；
  - (b) 公允價值；
  - (c) 現時進入價值（例如現時成本，見「2018 年觀念架構」第 6.21 至 6.22 段）；或
  - (d) 剝奪（免除）價值（見第 BC6.29 段(a)）。
- BC6.9 建議使用單一衡量基礎之大部分回應者承認此在實務上可能難以達成（至少在短期內）。然而，渠等表示理事會應描述於制定「準則」時會使用之預設衡量基礎。理事會進而應承諾解釋使用任何其他衡量基礎之任何決議。
- BC6.10 理事會作出結論，不同衡量基礎於不同情況下可能提供對財務報表使用者攸關之資訊。此外，某一特定衡量基礎於不同情況下可能：
- (a) 較另一衡量基礎更易於了解及執行；
  - (b) 較另一衡量基礎更可驗證、更不易有錯誤或受較低之衡量不確定性影響；或
  - (c) 較另一衡量基礎執行之成本更低。
- BC6.11 因此，「2018 年觀念架構」敘明有用財務資訊之品質特性與成本限制之考量可能導致對不同之資產、負債、收益及費損選擇不同之衡量基礎。

## **衡量基礎及渠等所提供之資訊（第 6.4 至 6.42 段）**

- BC6.12 「2018 年觀念架構」辨認二種衡量基礎，第 BC6.19 至 BC6.22 段討論歷史成本衡量基礎，第 BC6.23 至 BC6.29 段討論現時價值衡量基礎。
- BC6.13 2013 年討論稿將「現金流量基礎之衡量」辨認為單獨種類之衡量基礎。「2018 年觀念架構」未如此作，因理事會作出結論，現金流量基礎之衡量本身並非衡量基礎。現金流量基礎衡量技術可於適用特定衡量基礎時用以估計衡量數。「2018 年觀念架構」第 6.91 至 6.95 段討論該等技術如何以此方式使用。
- BC6.14 理事會曾考量並否決將衡量基礎依其究係提供個體經營活動之投入成本（進入價值，諸如歷史成本及現時成本）之資訊抑或提供個體經營活動之產出成本（退出價值，諸如公允價值、使用價值及履約價值）之資訊而歸類之概念。理事會並不

認為此區分於描述或選擇用於特定準則之衡量基礎時有用，因為除交易成本（見第 BC6.30 至 BC6.33 段）外，於相同市場之進入及退出價值間之差異常為小。

- BC6.15 「2018 年觀念架構」描述理事會於制定「準則」時可能考量選擇之衡量基礎。其於第 6.3 段認知一準則可能須描述如何執行於該準則中所選擇之衡量基礎。
- BC6.16 此外，「2018 年觀念架構」討論各特定衡量基礎所提供之資訊。辨認該資訊將有助於辨認某一特定衡量基礎是否可能於特定情況下提供財務報表使用者有用資訊。
- BC6.17 2015 年草案之某些回應者表示衡量基礎之討論存有偏誤：其中某些回應者提出該討論對歷史成本存有偏誤；相反地，其他回應者則認為對現時價值存有偏誤。於制定「2018 年觀念架構」時，理事會尋求提供對衡量基礎及該等基礎提供之資訊之平衡描述。理事會不意圖偏好哪一項衡量基礎超過其他衡量基礎
- BC6.18 於衡量之章節，「價值」之用語係用以指一般用語中資產或負債之經濟價值，而非其帳面金額（見第 5.1 段），亦非某特定之現時價值（諸如公允價值）。該用語係用於例如當該經濟價值可能與未來現金支付或收取之金額不同時（例如因諸如貨幣時間價值之因素）。

## 歷史成本（第 6.4 至 6.9 及 6.24 至 6.31 段）

- BC6.19 「2018 年觀念架構」說明資產之歷史成本初始係取得或創造該資產所發生成本（包含為取得或創造該資產所支付之對價加上交易成本）之價值。負債於發生或承擔時之歷史成本初始係發生或承擔該負債所收取之對價減除交易成本後之價值。於制定「準則」時，理事會將決議是否明定如何決定該等原始價值。
- BC6.20 資產之全部或部分之耗用導致除列資產之已耗用部分。若資產係按歷史成本衡量，該除列係透過資產之折舊或攤銷反映。同樣地，負債之全部或部分之履行導致除列負債之已履行部分。
- BC6.21 若資產已發生減損或負債已成為虧損性，原始認列時所決定之成本若未更新則不太可能提供攸關資訊。因此，「2018 年觀念架構」將資產之歷史成本描述為予以更新以反映部分之歷史成本不再可回收之事實，亦即，資產之帳面金額予以更新以反映減損。同樣地，負債之歷史成本予以更新以反映導致負債成為虧損性之變動，亦即，發生或承擔負債所收取之對價不再足以描述履行該負債之義務。然而，歷史成本並不反映未減損之資產或非屬虧損性之負債之價值變動。
- BC6.22 金融資產或金融負債之攤銷後成本反映未來現金流量之估計值，其係按不於原始認列後更新之利率折現，除非資產或負債採用變動利率計息。對於所給予或所收取之貸款，若利息係定期收取或支付，該貸款之攤銷後成本通常趨近於原始支付

或收取之金額。此外，若所給予之貸款已減損，則其帳面金額減少，因此，「2018 年觀念架構」將金融資產及金融負債之攤銷後成本歸類為一種歷史成本。

## 現時價值（第 6.10 至 6.22 及 6.32 至 6.42 段）

BC6.23 「2018 年觀念架構」將現時價值衡量數辨認為使用為反映衡量日情況所更新之資訊，以提供資產、負債及相關收益與費損之貨幣性資訊。其敘明現時衡量基礎包括公允價值、使用價值（就資產而言）、履約價值（就負債而言），以及現時成本。

BC6.24 「2018 年觀念架構」對公允價值之描述與國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」中之描述一致。使用價值及履約價值之描述係源自國際會計準則第 36 號「資產減損」中使用價值之定義，其係於「2018 年觀念架構」前制定之「準則」對個體特定價值之各定義中最為明確者。對現時成本之描述係源自各學術來源中對現時成本之描述。

BC6.25 於「2018 年觀念架構」前制定之某些「準則」使用使用價值，但非作為單獨衡量基礎。於該等「準則」中，使用價值係用以決定按歷史成本衡量且可能已減損之資產之可回收金額。就此而言，若使用價值係用以決定已減損資產之可回收金額，於認列減損損失後當時該資產之帳面金額等於其使用價值。然而，「2018 年觀念架構」將使用價值辨認為單獨衡量基礎，因：

- (a) 其與歷史成本在觀念上不同，即使使用價值係用於決定可回收之歷史成本；及
- (b) 理事會可能決議，於某些情況下，個體應使用一個體特定現時價值（亦即使用價值）而非公允價值衡量資產。

BC6.26 「2018 年觀念架構」說明使用價值及履約價值反映與公允價值之相同因素，但使用個體特定之假設，而非市場參與者之假設。

BC6.27 因此，使用價值及履約價值反映承擔現金流量固有之不確定性之價格—風險溢酬。納入此風險溢酬產生可能攸關之資訊，因其反映受不同程度之不確定性影響之項目間之經濟差異。國際會計準則第 36 號<sup>21</sup>對使用價值之描述隱含此風險溢酬之納入。

BC6.28 儘管國際財務報導準則中並未廣泛使用現時成本，但有大量之學術文獻主張於財務報導中使用現時成本。因此，「2018 年觀念架構」描述現時成本。

BC6.29 「2018 年觀念架構」中並未描述下列現時價值衡量基礎：

<sup>21</sup> 見國際會計準則第 36 號「資產減損」第 55 至 56、A1 及 A15 至 A21 段。

- (a) 資產之剝奪價值或負債之免除價值。資產之剝奪價值係倘若個體被剝奪所衡量之資產而將遭受之損失。同樣地，負債之免除價值係倘若個體被免除所衡量之負債而將享受之利益。理事會並未將剝奪價值及免除價值納入討論，因該等價值較其他衡量基礎複雜且僅於少數轄區使用。因此，理事會作出結論，於制定「準則」時不太可能使用剝奪價值或免除價值。
- (b) 淨變現價值。淨變現價值描述估計之出售資產對價減除估計之出售成本。理事會作出結論，無須單獨描述淨變現價值，因其係源自另一現時衡量數。
- (c) 解除成本。解除成本描述藉由與交易對方協商而取得債務解除之估計成本（包括交易成本）。因個體取得債務解除（而非履行該等債務）係較不尋常，理事會作出結論，無須於「2018年觀念架構」中說明此衡量基礎。

## 交易成本

BC6.30 交易成本可產生於：

- (a) 取得資產或發生或承擔負債時；及
- (b) 出售或處分資產或清償或移轉負債時。

BC6.31 定義哪些成本屬交易成本超出「觀念架構」之範圍。各特定「準則」通常將交易成本定義為交易價格以外之增額成本，該等成本係倘若未取得（發生）、出售或處分（移轉或清償）所衡量之特定資產（或負債）則不會發生者。

BC6.32 取得資產或發生負債時所發生之交易成本係已取得資產或已發生負債之交易之特性。因此：

- (a) 資產或負債之歷史成本及現時成本反映該等交易成本。儘管交易成本並非交易價格之部分，個體無法不發生該等交易成本而取得該資產或發生該負債。
- (b) 若衡量數意圖描述資產或負債之公允價值、履約價值或使用價值，則衡量數不反映該等交易成本。該等成本不影響該資產或負債之現時價值。

BC6.33 出售或處分資產或清償或移轉負債時將發生之交易成本係可能之未來交易之特性。因此：

- (a) 使用價值及履約價值反映該等交易成本，若個體預期發生該等成本；
- (b) 公允價值不反映該等交易成本；且
- (c) 歷史成本及現時成本不反映出售或處分資產或清償或移轉負債時將發生之交易成本，因該等衡量基礎係進入價值—其反映取得該資產或發生該負債之成

本。

## **選擇衡量基礎時考量之因素（第 6.43 至 6.86 段）**

BC6.34 為符合財務報表之目的，特定衡量基礎所提供之資訊須對財務報表使用者係屬有用。若衡量基礎提供攸關且忠實表述其所意圖表述者之資訊，則能達成此目的。「2018年觀念架構」討論攸關性及忠實表述如何影響衡量基礎之選擇。

BC6.35 理事會曾考量是否規定選擇衡量基礎時應考量之因素之順序（例如，使用層級或決策樹）。然而，理事會作出結論，此將非屬可能或不適當。該等因素之相對重要性將取決於事實與情況。實際上，於許多情況下，選擇衡量基礎時考量數個因素將為重要。

## **對財務狀況表及財務績效表二者之影響（第 6.43 段）**

BC6.36 「2018年觀念架構」敘明當選擇衡量基礎時，考量衡量基礎將於財務狀況表及財務績效表二者中產生之資訊之性質係屬必要。2015年草案之某些回應者指出「觀念架構」應對某特定衡量數對財務績效表之影響給予更高權重。依渠等之觀點，相較於財務狀況表，財務績效表對財務報表使用者較有用。惟理事會作出結論，於該等報表中所產生資訊之相對重要性將取決於使用者於其分析中將如何使用該所產生之資訊，此將進而取決於事實與情況。

## **攸關性（第 6.49 至 6.57 段）**

BC6.37 「2018年觀念架構」討論會影響衡量基礎所提供資訊之攸關性之下列因素：

- (a) 資產或負債之特性；及
- (b) 對未來現金流量之貢獻（見第 BC6.38 至 BC6.42 段）。

BC6.38 第 1.14 段指出，某些經濟資源直接產生現金流量，其他經濟資源則係結合使用而產生現金流量。建立於此概念上，「2018年觀念架構」將資產或負債對未來現金流量作貢獻之方式辨認為衡量基礎之選擇之一項因素。

BC6.39 「2018年觀念架構」敘明資產或負債對未來現金流量作貢獻之方式部分取決於個體所經營之經營活動之性質。例如，取決於個體經營活動之性質，相同之資產可能作為存貨出售、出租予另一個體或於個體經營中使用。理事會認知按相同方式衡量對未來現金流量作不同貢獻之資產或負債可能使不同事物看似相同<sup>22</sup>而降低

<sup>22</sup> 「2018年觀念架構」第 2.27 段敘明「可比性並非統一性。資訊若為可比，相似事物必須看起來相似，而不同事物必須看起來不同」。

可比性。

- BC6.40 儘管 2015 年草案之某些回應者擔心若於選擇衡量基礎時考量個體經營活動之性質可能產生主觀性，但許多回應者支持此作法。此外，理事會指出，於許多情況下，個體經營活動之性質係事實（而非意見或管理階層意圖）。當非屬此種情況時，理事會將需考量如何處理任何主觀性。
- BC6.41 基於第 BC0.39 段所列示之理由，「2018 年觀念架構」並未明確提及任何特定之經營活動，例如長期投資。
- BC6.42 為協助衡量基礎之選擇，「2018 年觀念架構」亦提供歷史成本或現時價值衡量基礎何時可能提供金融資產及金融負債之攸關資訊之指引。該指引建立於理事會制定國際財務報導準則第 9 號「金融工具」時所辨認之觀念。國際財務報導準則第 9 號之結論基礎說明理事會決議使用該等觀念之理由。

### 忠實表述（第 6.58 至 6.62 段）

- BC6.43 「2018 年觀念架構」辨認可能影響特定衡量基礎所提供之資訊是否提供所描述經濟現象之忠實表述之因素如下：
- (a) 資產及負債是否以某種方式相關；及
  - (b) 衡量不確定性（見第 BC6.44 至 BC6.45 段）。
- BC6.44 2013 年討論稿之某些回應者建議，於選擇衡量基礎時須考量之一項因素為與該衡量基礎相關之衡量不確定性之程度。某些回應者使用「可靠性」之用語描述該因素。如第 BC2.28 至 BC2.31 段所討論，理事會未重新引入「可靠性」之用語。「2018 年觀念架構」第 2.22 段說明若作估計時涉及高度之衡量不確定性，則顯示有關該經濟現象之不同資訊可能更為有用（見第 BC2.55 至 BC2.56 段）。此外，第 6 章「衡量」討論衡量不確定性如何影響衡量基礎之選擇。
- BC6.45 2015 年草案之某些回應者指出，依渠等所了解之審慎性用語應用審慎性時，將暗示對負債之衡量不確定性之可容忍程度必然高於資產（見第 BC2.37 段(b)、第 BC2.41 至 BC2.45 及 BC2.55 至 BC2.56 段）。理事會不同意此觀點並作出結論：衡量不確定性之可容忍程度取決於事實與情況且僅於制定「準則」時始能決定。

### 強化性品質特性（第 6.63 至 6.76 段）

- BC6.46 「2018 年觀念架構」辨認使財務資訊更為有用之四項「強化性品質特性」—可比性、可驗證性、時效性及可了解性。於制定「2018 年觀念架構」時，理事會辨認時效性對衡量基礎之選擇不具特定意涵（即未超出於第 2 章「有用財務資訊之品

質特性」所討論者)。「2018 年觀念架構」討論可比性、可驗證性及可了解性對衡量基礎之選擇所具之一般意涵。

BC6.47 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會曾考量回應者所作之下列建議：

- (a) 於選擇衡量基礎時，可驗證性應扮演更重要之角色；及
- (b) 若理事會於制定「準則」時防止財務報表編製者於衡量基礎間作選擇，則可比性可被強化。

BC6.48 理事會作出結論，可驗證性之討論適當地反映選擇衡量基礎時可驗證性作為考量因素之角色。理事會進而作出結論，因第 2.29 段認知對相同經濟現象允許替代之會計方法會削弱可比性，故無須對制定「準則」時允許編製者於替代衡量基礎間作選擇之缺點作額外討論。

## 原始衡量之特定因素（第 6.77 至 6.82 段）

BC6.49 2015 年草案討論類似價值項目之交換及不同價值項目之交換二者。2015 年草案之回應者指出「類似價值」及「不同價值」用語之意義不清楚。為回應此等疑慮，「2018 年觀念架構」因而提及交易之條款是否為市場條款。

## 超過一項衡量基礎（第 6.83 至 6.86 段）

BC6.50 「2018 年觀念架構」討論對一資產或一負債及相關收益與費損需要超過一項衡量基礎以提供財務報表使用者有用資訊之情況。

BC6.51 可提供該等資訊之一方式係對財務狀況表中之資產或一負債使用現時衡量基礎，並對損益表中之相關收益與費損使用不同之衡量基礎。於此等情況下，損益表所納入之收益及費損與資產或負債之現時價值變動間之差異係納入其他綜合損益中。如第 7.17 段所討論，理事會將僅於例外情況下決議規定以此方式提供資訊——且僅於如此作會導致損益表提供更攸關之資訊，或提供個體於該期間之財務績效之更忠實表述時。

## 權益之衡量（第 6.87 至 6.90 段）

---

BC6.52 儘管權益總額並非直接衡量，直接衡量權益個別類別或權益組成部分以提供有用資訊可能係屬適當。「2018 年觀念架構」討論此概念。

BC6.53 2015 年草案之若干回應者不同意某些權益個別類別或權益組成部分可直接衡量之提議。該等回應者表示其不同意之理由為：

- (a) 權益被定義為剩餘權利，故直接衡量一權益類別或一權益組成部分將屬不適當；及
- (b) 將權益總額於各類別間區分及區分為各組成部分將導致對報導個體整體不具有財務影響之項目之報導，此將與報導個體觀點不一致。

BC6.54 儘管權益之總帳面金額（權益總額）係以剩餘金額衡量，理事會指出權益被定義為一類型之請求權—對個體之資產減除其所有負債後之剩餘權利。直接衡量某些權益類別（或某些權益組成部分）並未與該定義抵觸，且與直接衡量權益總額不同。即使某些權益個別類別或權益組成部分係直接衡量，權益總額將持續等於所有已認列資產帳面金額之總額減除所有已認列負債帳面金額之總額。因此，若個體有超過一項之權益類別或超過一項之權益組成部分，則至少其中一項係以剩餘金額衡量。

BC6.55 理事會亦作出結論，直接衡量某些權益個別類別或權益組成部分並未與財務報表所採取之個體觀點抵觸。該等直接衡量數可提供財務報表使用者於作成有關提供資源予個體之決策時有用之資訊。此等資訊將以個體觀點提供且反映對個體之權益請求權。此等資訊將不會以特定請求權持有人之觀點提供。

	段 次
<b>第 7 章—表達與揭露</b>	
簡介	BC7.1
權益之分類	BC7.4
收益及費損之分類	BC7.6
專用術語	BC7.6
對收益及費損之表達與揭露之指引之作法	BC7.9
描述損益	BC7.15
損益及其他綜合損益	BC7.21
將項目重分類至損益表	BC7.26

## 簡介

---

- BC7.1 表達與揭露之主題並未於「2010 年觀念架構」中處理。對理事會就其議程於 2011 年之公眾諮詢之回應者將此主題辨認為優先主題。所辨認之一特定議題係提供個體財務績效之資訊，包括其他綜合損益之使用。
- BC7.2 為回應該回饋意見，「2018 年觀念架構」第一次引入：
- (a) 描述資訊應如何於財務報表列報及揭露之觀念。該等觀念將指引理事會於「準則」中訂定表達與揭露之規定，亦可指引個體於財務報表提供資訊。
  - (b) 供理事會用以分類收益及費損之指引（見第 7.15 至 7.18 段），當理事會決議收益及費損究係納入損益表中或納入損益表外（其他綜合損益中）時。
  - (c) 供理事會決定納入其他綜合損益中之收益及費損後續是否及何時應重分類至損益表之指引（第 7.19 段）。
- BC7.3 當理事會發布「2018 年觀念架構」時，其正在進行：
- (a) 揭露倡議（一系列之施行及研究計畫），其旨在藉由提供額外指引（建立於「觀念架構」所訂定之表達與揭露觀念）而改善財務報表之揭露。
  - (b) 主要財務報表之研究計畫。該計畫檢視對財務績效表及現金流量表（或許亦包括財務狀況表及權益變動表）架構及內容之可能針對性改善。

## 權益之分類（第 7.12 至 7.13 段）

---

- BC7.4 「2018 年觀念架構」對何時單獨列報不同類別之權益請求權及不同權益組成部分可能係屬適當僅提供高層次指引。此指引係基於第 7.7 至 7.8 段中分類之觀念。
- BC7.5 理事會可能探討對權益變動表作改善或對表達或揭露規定作其他改善，作為其「具權益特性之金融工具」之研究計畫之一部分。此等改善可能包括理事會於 2013 年討論稿中探討之某些作法。

## 收益及費損之分類（第 7.14 至 7.19 段）

---

### 專用術語

- BC7.6 「2018 年觀念架構」引入「財務績效表」之用語以指損益表（或損益節）連同列示其他綜合損益之報表（或節）。

- BC7.7 「2018 年觀念架構」使用該用語，因其與「準則」中所使用之「財務狀況表」用語一致，且較理事會有時使用之「綜合損益表」用語更為清楚。
- BC7.8 理事會於 2007 年引入將認列於損益外之所有收益及費損列報於綜合損益表之規定。理事會亦於當時引入「其他綜合損益」之用語。該用語係指未納入損益表中之收益及費損。某些回應者表示「其他綜合損益」之用語既非特別具描述性亦未被財務報表使用者普遍了解。儘管如此，理事會作出結論，避免該用語之使用或使用不同用語可能產生混淆。因此，「2018 年觀念架構」使用該用語。

## 對收益及費損之表達與揭露之指引之作法

- BC7.9 多年來，理事會已決議收益及費損之若干項目可能（或須）認列於損益外。該等決議係基於特定計畫中之特定理由所作成，而非基於一致適用之單一觀念性理由。
- BC7.10 「1989 年架構」及「2010 年觀念架構」未提及列報於損益表外之收益或費損，亦未提及其他綜合損益。
- BC7.11 理事會決議於「觀念架構」納入此主題之某些討論係屬重要。惟理事會決議「觀念架構」不應討論收益及費損究應列報於單一財務績效表或於兩個報表，並將此視為制定「準則」時所作成之決議。自 2007 年起，該決議已訂定於國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」中。
- BC7.12 於制定「2018 年觀念架構」時，理事會曾考量下列問題：
- (a) 如何定義或描述損益（見第 BC7.15 至 BC7.20 段）；
  - (b) 如何決定哪些收益及費損係納入損益表中，以及哪些收益及費損係納入其他綜合損益中（見第 BC7.21 至 BC7.25 段）；及
  - (c) 其他綜合損益所包含之金額是否及何時應重分類至損益表（見第 BC7.26 至 BC7.33 段）。
- BC7.13 2013 年討論稿及 2015 年草案之許多回應者表達一觀點：所提議對收益及費損之表達之指引並不足夠，且將無法提供理事會準則制定之明確基礎。許多回應者請求理事會對報導財務績效進行進一步工作。
- BC7.14 然而，理事會決議缺少對收益及費損之表達之指引係「2010 年觀念架構」之重大缺口。理事會作出結論，其對收益及費損之表達制定高層次指引已作出重大進展，且此指引將有助於理事會於「準則」中制定表達規定。因此，理事會決議於「2018 年觀念架構」納入此等指引，而非於單獨計畫中探討損益及其他綜合損益表之使用。該決議將不會妨礙對報導財務績效之進一步工作。

## 描述損益（第 7.16 段）

BC7.15 「2018 年觀念架構」描述：

- (a) 損益表係個體於報導期間之財務績效之資訊之主要來源；及
- (b) 損益之總額或小計係個體當期財務績效之高度彙總描述。

BC7.16 該等描述與許多財務報表使用者將損益之總額或小計納入渠等分析（作為起點或作為個體財務績效之主要指標）中之事實一致。

BC7.17 僅以第 7.16 段所訂定之方式描述損益表不太可能滿足那些請求對「損益」之定義或更精確描述之回應者。然而，以理事會之先前工作為基礎，其作出結論，並無單一特性或少數特性係納入損益表中之所有項目所共有，但非最適合納入其他綜合損益中之項目所共有。因此，理事會作出結論，提出損益或其他綜合損益之健全觀念性定義係屬不可能。

BC7.18 理事會亦作出結論，其無法產生最適合納入損益表中之所有種類之項目之規範性清單。此一清單可能永遠不會完整且將不可避免地導致於其他綜合損益中報導某些（可能許多）通常被視為最適合納入損益表中之項目。

BC7.19 若干利害關係人一再請求理事會定義損益。某些前述利害關係人提供如何制定此一定義之建議，或區分納入損益表中之收益及費損與納入其他綜合損益中之收益及費損之建議。然而，對可行作法並無共識。

BC7.20 如結論基礎之第 BC7.17 至 BC7.19 段所討論，理事會作出結論，制定收益或費損或其他綜合損益之健全觀念性定義或制定最適合納入損益表中之所有種類之項目之規範性清單係屬不可能。儘管如此，「2018 年觀念架構」首次引入理事會將收益或費損納入其他綜合損益中可能係屬適當之情況之指引。理事會作出結論，引入對此主題之指引係重大改善。

## 損益及其他綜合損益（第 7.17 段）

BC7.21 如第 BC7.17 段所提及，理事會並未辨認單一特性或一組特性係最適合納入損益表中之所有項目所共有。

BC7.22 理事會進一步探討其是否可能界定將或可能納入其他綜合損益中之少數種類之項目。理事會於 2013 年討論稿中描述如此作之一項作法，惟該作法並未得到回應者之重大支持。

BC7.23 對於「2018 年觀念架構」，理事會訂定分類收益及費損之作法，該作法係基於損益

表之描述。如第 BC7.15 段所提及，該描述敘明損益表係個體於報導期間之財務績效之資訊之主要來源。若損益表係該等資訊之主要來源，將收益及費損排除於損益表外而無令人信服之理由可能使損益表較不有用。

BC7.24 據此，「2018 年觀念架構」訂定所有收益及費損皆納入損益表中之原則。理事會建立此原則之意圖係強調損益表為收益及費損之預設位置。因此，僅於例外情況下可作成將收益及費損排除於損益表外而納入其他綜合損益中之決議。該等例外情況將為當理事會作出下列結論時：規定或允許自損益表排除收益及費損之特定項目會導致損益表提供更攸關之資訊，或提供個體於該期間之財務績效之更忠實表述。

BC7.25 「2018 年觀念架構」並未包含理事會可能如何達成該結論之特定指引。理事會預期於制定「準則」時作成該決議並於該等「準則」之結論基礎說明其理由。該決議非個體所能作成（見國際會計準則第 1 號第 88 段）。

### 將項目重分類至損益表（第 7.19 段）

BC7.26 理事會考量納入其他綜合損益中之收益及費損之項目後續是否應重分類至損益表。此等重分類有時稱為「再循環」。

BC7.27 於「2018 年觀念架構」前制定之某些「準則」規定此重分類，其他「準則」則禁止重分類。此等規定間之差異係因理事會先前於不同時點對該議題採取不同作法而產生。有時，理事會之作法係將財務績效表視為單一績效報表致使收益或費損之每一項目應於該報表僅出現一次。為與該作法一致，理事會通常於那些時候所制定之「準則」中禁止重分類。於其他時候，理事會之作法係所有收益及費損應於某一時點納入損益表中。為達成該目的，重分類將屬必要。

BC7.28 理事會對重分類之決議依理事會之組成及作法之變動而持續隨時間變動並不適當。據此，「2018 年觀念架構」訂定理事會於作成有關重分類之決議時將適用之原則。

BC7.29 理事會作出結論，若損益表係個體當期財務績效之資訊之主要來源，隨時間納入該報表中之累積金額需儘可能完整。因此，僅於有令人信服之理由之特定情況，始可將收益及費損永久地自損益表排除。

BC7.30 據此，「2018 年觀念架構」包含納入其他綜合損益中之收益及費損後續重分類至損益表之原則。重分類發生之報導期間係當如此作導致損益表提供更攸關之資訊或提供個體於該期間之財務績效之更忠實表述之期間。

BC7.31 第 6.83 至 6.86 段描述於財務狀況表使用一衡量基礎並於損益表使用不同衡量基礎之作法。當使用此作法時，重分類係唯一方式以確保於資產或負債之持有期間，

就該資產或負債納入損益表中之收益或費損之累積金額係使用對該報表選擇之衡量基礎所決定之金額。

- BC7.32 於某些情況下，可能無法辨認將收益及費損重分類至損益表將有如第 BC7.30 段所述結果之任何期間。於此等情況下（重分類並無適當及非武斷之基礎）重分類將無法提供有用資訊。
- BC7.33 「2018 年觀念架構」並未包含重分類何時將無法提供有用資訊之特定指引。理事會預期於制定「準則」時作成該決議並於該等「準則」之結論基礎說明其理由。該決議非個體所能作成。

## 第 8 章—資本觀念及資本維持觀念

- BC8.1 理事會決議，於其制定「2018 年觀念架構」時更新資本及資本維持之討論係不可行，且可能重大延遲「2018 年觀念架構」之完成。
- BC8.2 理事會決議於「2018 年觀念架構」完全排除資本及資本維持之討論將屬不適當。該等觀念對財務報導係屬重要，且影響收益及費損之定義、衡量基礎之選擇及表達與揭露之決議。
- BC8.3 因此，「2018 年觀念架構」第 8 章「資本觀念及資本維持觀念」中之內容係沿用自「2010 年觀念架構」。該內容起初出現於「1989 年架構」。
- BC8.4 理事會可能決議於未來重新檢視資本及資本維持之觀念，若其認為此一修訂係屬必要。