

國際財務報導準則
正體中文版草案

涉及依賴自然電力之合約
(國際財務報導準則第9號及國際財務報導準則第7號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於114年6月30日前，將意見以電子郵件方式寄至 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

國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之修正

第 2 章 範圍

...

- 2.3A 第 6.10.1 至 6.10.2 及 B2.7 至 B2.8 段僅適用於涉及依賴自然電力之合約。涉及依賴自然電力之合約，係指使個體因發電之來源取決於無法控制之自然狀況（例如天氣）而暴露於標的電力數量變異性之合約。涉及依賴自然電力之合約，包括購買或出售依賴自然電力之合約及涉及此電力之金融工具兩者。
- 2.3B 個體不得將第 6.10.1 至 6.10.2 及 B2.7 至 B2.8 段類推適用至其他合約、項目或交易。

購買或出售非金融項目之合約

- 2.4 本準則應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個體預期購買、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。惟本準則應適用於個體依第 2.5 段之規定指定為透過損益按公允價值衡量之合約。
- 2.5 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（視同金融工具），得不可撤銷地指定為透過損益按公允價值衡量，即使該合約之簽訂係依個體預期購買、出售或使用之需求，而以收取或交付非金融項目為目的。惟僅於合約開始時，且該指定消除或重大減少認列不一致（有時稱為「會計配比不當」）方得作該指定。該認列不一致係因該合約自本準則之範圍排除（見第 2.4 段）而未認列所產生。
- 2.6 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，有多種交割方式，包括：
- (a) 當合約條款允許任何一方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時；
 - (b) 當合約條款雖未明定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，但個體對於類似合約具有以現金或另一金融工具淨



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

額交割，或以交換金融工具方式交割之實務慣例時（無論係與同一交易對方簽訂互抵合約，或於合約行使或失效前出售合約）；

(c) 當個體對類似合約具有取得標的並於短期內出售，以賺取短期價格波動之利潤或自營商毛利之實務慣例時；及

(d) 當合約標的之非金融項目可隨時變現時。

前述(b)或(c)之合約之簽訂，並非依個體預期購買、出售或使用之需求而以收取或交付非金融項目為目的，故屬本準則之範圍。對於其他適用第 2.4 段之合約（包括如第 2.3A 段所述之合約）應予以評估，以決定該合約之簽訂並持續持有是否係依個體預期購買、出售或使用之需求，而以收取或交付非金融項目為目的，並因而決定是否屬本準則之範圍。

...

2.8 個體亦應適用第 B2.7 至 B2.8 段，以評估涉及依賴自然電力之合約（如第 2.3A 段所述）之簽訂並持續持有，是否係依個體預期使用之需求而以收取電力為目的。

第 6 章 避險會計

...

6.10 涉及依賴自然電力之合約

6.10.1 某些涉及依賴自然電力之合約於預期電力交易之避險中被指定為避險工具。除第 6.3.7 段之規定外，對於此一避險關係，個體尚得將與該避險工具中所涉及之發電設施預期將交付之依賴自然電力之變動數量一致之預期電力交易之變動名目數量，指定為被避險項目。此章節之其他避險會計規定持續適用於此一避險關係。

6.10.2 若被指定為避險工具之涉及依賴自然電力之合約之現金流量，係以依第 6.10.1 段之規定被指定為被避險項目之預期交易之發生為條件，則此預期交易係推定為高度很有可能（如第 6.3.3 段所規定）。

...

第 7 章 生效日及過渡規定

7.1 生效日

...

- 7.1.15 2024 年 12 月發布之「涉及依賴自然電力之合約」新增第 2.3A 至 2.3B、2.8、6.10.1 至 6.10.2、7.2.51 至 7.2.53 及 B2.7 至 B2.8 段，並修正第 2.6 段。個體應於 2026 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用此等修正內容，並得提前適用。若個體提前適用此等修正內容，應揭露該事實。

7.2 過渡規定

...

「涉及依賴自然電力之合約」之過渡規定

- 7.2.51 個體應使用初次適用日（個體第一次適用該等修正之日）之事實及情況，依國際會計準則第 8 號之規定追溯適用第 2.3A 至 2.3B、2.8 及 B2.7 至 B2.8 段。初次適用日應係一報導期間之開始日，該報導期間可能係一非屬年度報導期間之報導期間。個體無需重編各以前期間以反映此等修正之適用。個體僅於不使用後見之明而能重編之情況下，始得重編各以前期間。若個體未重編各以前期間，則應於該報導期間開始日將先前帳面金額與此等修正之初次適用日之帳面金額間之任何差額，認列於初始保留盈餘（或其他權益組成部分，如適當時）中。
- 7.2.52 若一涉及依賴自然電力之合約（如第 2.3A 段所述）因適用第 B2.7 至 B2.8 段之規定而將非屬國際財務報導準則第 9 號之範圍內，個體得於初次適用日依第 2.5 段之規定將此合約不可撤銷地指定為透過損益按公允價值衡量。
- 7.2.53 個體應推延適用第 6.10.1 至 6.10.2 段於初次適用日以後被指定之新避險關係。個體得於初次適用日將已指定一涉及依賴自然電力之合約（如第 2.3A 段所述）作為避險工具之避險關係予以停止，若同一避險工具依第 6.10.1 至 6.10.2 段之規定於一新避險關係中被指定。



附錄 B

應用指引

本附錄係本準則整體之一部分。

範圍（第 2 章）

...

購買依賴自然電力之合約

B2.7 某些涉及依賴自然電力之合約（如第 2.3A 段所述）規定個體於發電時購買並取得該電力。此等合約特性使個體暴露於將須在其無法使用電力之交付期間內購買該電力之風險。個體亦可能不具有避免出售未使用電力之實際能力，因依該合約下電力所交易之電力市場之設計及運作，未使用電力之任何數量須於特定時間內出售。個體於適用第 2.4 段之規定時，此等出售不必然與依個體預期使用之需求所持有之合約不一致。若個體於該合約期間已係（且預期將係）電力之淨購買者，則個體依其預期電力使用之需求簽訂並持續持有此合約。若個體於其出售電力之同一市場中購買足夠之電力以抵銷任何未使用電力之出售，則個體係電力之淨購買者。

B2.8 於判定個體是否係電力之淨購買者時，個體應考量有關一合理時間內其過去、當期及預期未來電力交易之合理且可佐證之資訊（無需過度成本或投入即可取得者）。個體藉由考量因自然狀況之季節性週期所預期發電數量之變異性及個體因其營業週期所導致電力需求之變異性，辨認「一合理時間」。於判定個體是否已係一淨購買者時，「一合理時間」不應超過 12 個月。

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之修正

範圍

...

5 本國際財務報導準則適用於屬國際財務報導準則第 9 號範圍內之購買或出

售非金融項目之合約。

...

5B 第 30A 段僅適用於購買滿足國際財務報導準則第 9 號第 2.3A 段之規定且依國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 至 B2.8 段之規定非屬該準則範圍內之依賴自然電力之合約。

5C 第 30B 段僅適用於滿足國際財務報導準則第 9 號第 2.3A 段之規定且依國際財務報導準則第 9 號第 6.10.1 段之規定已於現金流量避險關係中被指定之合約。

5D 第 30C 段僅適用於滿足國際財務報導準則第 9 號第 2.3A 段之規定且已簽訂之有關個體之電力購買之合約。此等合約包括：

- (a) 屬國際財務報導準則第 9 號之範圍內者；及
- (b) 依國際財務報導準則第 9 號第 2.4 段之規定非屬該準則範圍內者，包括依該準則第 B2.7 至 B2.8 段排除者。

...

金融工具對財務狀況及績效之重要性

...

其他揭露

...

涉及依賴自然電力之合約

30A 個體應於其財務報表之單一附註中揭露有關符合第 5B 段所訂定之條件之合約之資訊。特別是，個體應揭露使其財務報表使用者能了解此等合約對其未來現金流量之金額、時點及不確定性及對其財務績效之影響之資訊。為符合此等目標，個體應揭露：

- (a) 有關使個體暴露於下列事項之合約特性之資訊：
 - (i) 標的電力數量之變異性（見國際財務報導準則第 9 號 2.3A 段）；及
 - (ii) 個體將須在其無法使用電力之交付期間內購買該電力之風險（見



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 段)

- (b) 有關於報導日源自此等合約之未認列承諾之資訊，包括：
- (i) 來自依此等合約購買電力之估計未來現金流量。個體於辨認揭露估計未來現金流量之適當時間帶時，應運用其判斷。
 - (ii) 有關個體如何評估合約是否可能成為虧損性（見國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」）之質性資訊，包括個體於作此評估時所使用之假設。
- (c) 有關對個體於報導期間之財務績效之影響之質性及量化資訊。該揭露係基於適用於報導期間，個體用以評估其是否已係電力之淨購買者之資訊（見國際財務報導準則第 9 號第 B2.8 段）。個體應揭露於該報導期間有關下列事項之資訊：
- (i) 源自依該合約所作之電力購買之成本，單獨揭露於交付時有多少已購買之電力係未使用；
 - (ii) 源自出售未使用電力之價款；及
 - (iii) 源自抵銷未使用電力之出售所作之電力購買之成本。
- 30B 個體應對其符合第 5C 段所訂定之條件之合約，細分個體依第 23A 段之規定按風險種類揭露有關避險工具之條款及條件之資訊。
- 30C 若個體於其財務報表之其他附註中揭露有關第 5D 段所述之其他涉及依賴自然電力之合約（包括第 30B 段所述之合約）之資訊，個體應於第 30A 段所規定之單一附註中納入對該等附註之交叉索引。

...

生效日及過渡規定

...

- 4400 2024 年 12 月發布之「涉及依賴自然電力之合約」（其亦修正國際財務報導準則第 9 號）新增第 5B 至 5D、30A 至 30C 及 44PP 段。個體應於其適用對國際財務報導準則第 9 號之修正時，同時適用此等段落。若個體依國際財務報導準則第 9 號第 7.2.51 段之規定於第一次適用該準則之修正時未重編比較資訊，個體不得提供第 30A 至 30C 段所規定之揭露之比較資訊。同樣地，適用國際財務報導準則第 19 號「不具公共課責性之子公司：揭

露」之個體不得提供第 64A 至 64C 段所規定之揭露之比較資訊。

- 44PP 於個體第一次適用「涉及依賴自然電力之合約」之報導期間，個體無需依國際會計準則第 8 號第 28 段(f)之規定揭露量化資訊。同樣地，適用國際財務報導準則第 19 號之個體無需依國際財務報導準則第 19 號第 178 段(f)之規定揭露量化資訊。

國際財務報導準則第 19 號「不具公共課責性之子公司：揭露」之修正

揭露規定

...

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」

- 42 國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」第 3 至 5D 段訂定國際財務報導準則第 7 號之範圍，亦即，適用國際財務報導準則第 7 號之揭露規定之金融工具、購買或出售非金融項目之合約，以及權利。適用本準則之個體，應適用國際財務報導準則第 7 號第 3 至 5D 段以判定第 43 至 73 段中之揭露規定之範圍：

...

涉及依賴自然電力之合約

- 64A 個體應於其財務報表之單一附註中揭露有關符合國際財務報導準則第 7 號第 5B 段所訂定之條件之涉及依賴自然電力之合約之資訊。個體應揭露：
- (a) 有關使個體暴露於下列事項之合約特性之資訊：
 - (i) 標的電力數量之變異性（見國際財務報導準則第 9 號 2.3A 段）；及
 - (ii) 個體將須在其無法使用電力之交付期間內購買該電力之風險（見國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 段）
 - (b) 有關於報導日源自此等合約之未認列承諾之資訊，包括：
 - (i) 來自依此等合約購買電力之估計未來現金流量。個體於辨認揭露估計未來現金流量之適當時間帶時，應運用其判斷。
 - (ii) 有關個體如何評估合約是否可能成為虧損性（見國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」）之質性資訊，包括個體於作此評估時所使用之假設。
 - (c) 有關對個體於報導期間之財務績效之影響之質性及量化資訊。該揭露係基於適用於報導期間，個體用以評估其是否已係電力之淨購買者之

資訊（見國際財務報導準則第 9 號第 B2.8 段）。個體應揭露於該報導期間有關下列事項之資訊：

- (i) 源自依該合約所作之電力購買之成本，單獨揭露於交付時有多少已購買之電力係未使用；
- (ii) 源自出售未使用電力之價款；及
- (iii) 源自抵銷未使用電力之出售所作之電力購買之成本。

64B 個體應對其符合國際財務報導準則第 7 號第 5C 段所訂定之條件之合約，細分個體依第 60 段之規定按風險種類揭露與被指定為避險工具之項目有關之金額。

64C 若個體於其財務報表之其他附註中揭露有關國際財務報導準則第 7 號第 5D 段所述之其他涉及依賴自然電力之合約（包括本準則第 64B 段所述之合約）之資訊，個體應於第 30A 段所規定之單一附註中納入對該等附註之交叉索引。

附錄 A—生效日及過渡規定

...

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 7 號「金融工具：揭露」之修正

A6 2024 年 12 月發布之「涉及依賴自然電力之合約」修正國際財務報導準則第 7 號及國際財務報導準則第 9 號，並於國際財務報導準則第 7 號第 30A 至 30C 段中新增新揭露規定。此等修正新增本準則第 64A 至 64C 段並修正第 42 段。依本準則第 4 段(c)之規定，對第 64A 至 64C 段之過渡規定係訂定於國際財務報導準則第 7 號第 44OO 至 44PP 段中。個體應於其適用對國際財務報導準則第 9 號之修正時，同時適用此等修正。國際財務報導準則第 7 號及國際財務報導準則第 9 號之修正對 2026 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間生效，並得提前適用。若個體於 2026 年 1 月 1 日開始前之年度報導期間適用本準則，且未提前適用國際財務報導準則第 9 號之修正，其無需適用第 64A 至 64C 段。

國際會計準則理事會（IASB）對 2024 年 12 月 發布之「涉及依賴自然電力之合約」之核准

「涉及依賴自然電力之合約」由國際會計準則理事會（IASB）14 位理事中之 12 位理事贊成發布。Mackenzie 及 Uhl 先生反對發布此修正內容，其反對意見列示於國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之結論基礎之後。

Andreas Barckow

主席

Linda Mezon-Hutter

副主席

Nick Anderson

Patrina Buchanan

Tadeu Cendon

Florian Esterer

Zach Gast

Hagit Keren

Jianqiao Lu

Bruce Mackenzie

Bertrand Perrin

Rika Suzuki

Ann Tarca

Robert Uhl



國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之釋例之修正

依賴自然電力之合約之避險會計

IE148 本釋例例示個體依國際財務報導準則第 9 號第 6.10.1 段之規定，指定具變動名目數量之預期電力購買作為現金流量避險之被避險項目之一種可能方式。

釋例 19—若使用涉及依賴自然電力之合約作為避險工具，變動名目數量之指定

事實型態

IE149 A 個體係區域一中之機器製造商，且隨（或於）其需要電力時（亦即依需求）自該區域中之市場購買電力。為對所購買之每千瓩小時（MWh）之單價進行避險，A 個體與 X 風力發電廠簽訂 25 年之虛擬購電協議，該發電廠產生及交付再生電力至區域二中之市場。

IE150 此虛擬購電協議須基於 X 風力發電廠交付至區域二中之市場之再生電力數量，將合約中所明訂之固定單價與市價間之差額以淨額交割。A 個體基於 X 風力發電廠於一日曆月內交付至區域二中之市場之實際電力數量，以現金淨額交割該合約。該合約符合涉及依賴自然電力之合約之要件（如國際財務報導準則第 9 號第 2.3A 段所述）。A 個體欲指定此合約作為現金流量避險之避險工具，以對未來電力購買之現金流量變異性進行避險。

指定變動名目數量作為被避險項目（國際財務報導準則第 9 號第 6.10.1 段）

IE151 A 個體將下列兩者間之避險關係指定為現金流量避險：

- (a) 其於區域一中為期 25 年之預期電力購買（作為被避險項目）；及
- (b) 第 IE150 段所述之依賴自然電力之合約（作為避險工具）。

IE152 為與其風險管理策略一致，A 個體欲將與該避險工具中所涉及之 X 風力發電廠預期交付至市場之電力之變動名目數量一致之每月電力購買之變動名目數量，指定為被避險項目。A 個體將每月最先所作之購電量分配至所指定之變動名目數量。

IE153 A 個體使用一機率基礎之評估以判定就每月所指定之電力購買數量是否係高度很有可能。A 個體基於其目前及過去實務（亦即，於指定之時點 A 個體不具任何相反之資訊），預期其每月電力購買將於避險期間內持續。基於該機率評估，A 個

體判定個體之預期電力購買之數量將高於或等於指定為被避險項目之變動名目數量係高度很有可能。

避險關係之有效性

- IE154 為評估避險關係之有效性，A 個體評估被避險項目（未來電力購買）與避險工具（涉及依賴自然電力之合約）間是否有經濟關係。雖然 A 個體係於區域一中購買未來電力而 X 風力發電廠將依賴自然電力交付至區域二，此所參照市場之差異並不排除一經濟關係。若被避險項目與避險工具間有經濟關係，渠等之價值將通常因相同風險（亦即，被規避風險）呈反向變動（如國際財務報導準則第 9 號第 B6.4.4 段所訂定）。
- IE155 然而，A 個體辨認出潛在之兩項無效性來源。第一項係與區域一與區域二間之電力市場價格變動相關之基差風險。第二項係結構性價格差異—亦即，於為符合 A 個體電力需求而購買電力時之預期市場價格（反映於被避險項目）與 X 風力發電廠依涉及依賴自然電力之合約交付電力時之預期市場價格（該價格係用以計算淨額交割之現金流量，並反映於避險工具）間之差異。
- IE156 對該等電力之預期購買，預期市場價格係基於預期未來電力之即期價格而加以模式化，該即期價格可能取決於購買時點（例如，尖峰或離峰）而有所不同。例如，A 個體可能使用區域一之預期未來基載價格，並就一個月內預期消耗之時點調整該價格，以反映為符合需求之購買之實際時點。此方法產生每月購買量之平均預期市場價格。
- IE157 依避險工具預期將交付之數量之預期市場價格亦基於預期未來電力之即期價格而加以模式化。例如，A 個體可能使用區域二（而非區域一，因該避險工具係涉及一不同之現貨市場）之預期未來基載價格，並就同一月份 X 風力發電廠之預期生產及所導致之交付概況予以調整。此方法產生相同之每月數量之另一平均預期市場價格，其後續可能導致避險無效性。儘管有此等無效性來源，A 個體判定一經濟關係存在。

衡量

- IE158 被避險項目及避險工具之變動名目數量兩者係基於 X 風力發電廠預期交付至區域二中之電力市場之依賴自然之電力之變動數量。因此，A 個體使用與其用以衡量該涉及依賴自然電力之合約之相同數量假設，建立一虛擬衍生工具以衡量該被避險項目之現值之變動。惟對於預期市場價格，A 個體之假設係基於第 IE156 至 IE157 段所述之各市場之特性。
- IE159 A 個體依第 6.5.11 段(a)之規定將現金流量避險準備調整為下列兩者中孰低者：
- (a) 避險工具自避險開始後之累積利益或損失；及

- (b) 被避險項目自避險開始後之公允價值（現值）累積變動數（即被避險之期望未來現金流量累積變動數之現值，其僅就數量假設與來自避險工具者一致）。

國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之結論基礎之修正

範圍（第 2 章）

...

涉及依賴自然電力之合約

背景

BC2.17A 國際會計準則理事會（IASB）於 2024 年 12 月發布「涉及依賴自然電力之合約」，其修正國際財務報導準則第 9 號及國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」。該等修正起因於送交至國際財務報導解釋委員會（委員會）之請求，詢問個體將如何對購買及取得自依賴自然之來源產生之電力之合約適用國際財務報導準則第 9 號第 2.4 段（非正式地稱為「本身使用」之例外規定）。利害關係人告知委員會，對此等合約適用國際財務報導準則第 9 號之規定，有時提供財務報表使用者（投資者）較不有用之資訊。利害關係人亦表示由於預期此等合約之使用因對再生電力之需求增加而增加，及時之解決方案係屬必要。因該事項係屬普遍且對被影響者具（或預期具）重大影響，委員會已將該事項提交予國際會計準則理事會（IASB）。

BC2.17B 國際會計準則理事會（IASB）決議修正國際財務報導準則第 9 號，使個體能於其財務報表中納入更忠實表述涉及依賴自然電力之合約之資訊。國際會計準則理事會（IASB）亦決議修正國際財務報導準則第 7 號以納入互補性揭露規定。國際會計準則理事會（IASB）旨在藉由此等修正，兼顧對及時解決方案之需求與最小化非意圖結果（任何修正對個體如何對其他合約適用國際財務報導準則第 9 號可能具有之非意圖結果）之風險之重要性。因此，對國際會計準則理事會（IASB）而言，個體不得將該等修正類推適用至其他合約、項目或交易係屬重要。

成本及效益

BC2.17C 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，國際財務報導準則第 9 號之修正之效益將超過成本。國際會計準則理事會（IASB）認知到雖然初次適用該等修正可能使個體產生額外成本，但預期於適用對本身使用之例外規定或對避險會計規定之修正時，其持續成本將低於所獲得之效益。

該等修正之範圍（第 2.3A 至 2.3B 段）

- BC2.17D 涉及依賴自然電力之合約之特性為因自取決於無法控制之自然狀況之來源發電，使個體暴露於該標的電力數量之變異性之合約特性。此變異性通常係與再生電力來源（諸如太陽及風）有關。例如，太陽能發電隨無法控制之自然狀況（如日光之可得性）及天氣狀況（如雲量）而改變。國際會計準則理事會（IASB）決議訂定對涉及依賴自然電力之合約之修正範圍，因如此作將符合於尋找及時之解決方案之同時最小化非意圖結果之風險之目的。
- BC2.17E 該請求之提出者詢問有關購買及取得自依賴自然之來源產生之電力之合約。惟利害關係人表示若國際會計準則理事會（IASB）將考量對適用於此等合約之本身使用之例外規定之有限範圍準則制定，其亦應考量個體如何對作為金融工具處理之涉及依賴自然電力之合約適用避險會計規定。利害關係人表示此等類型之涉及依賴自然電力之合約之經濟結果類似於本身使用合約之經濟結果。此等利害關係人說明於許多情況中，電力市場之設計及運作決定個體可簽訂之合約類型。基於此等因素，國際會計準則理事會（IASB）決議將購買或出售依賴自然電力之合約及涉及此電力之金融工具兩者納入修正範圍中。
- BC2.17F 涉及依賴自然電力之合約可能係依國際財務報導準則第 9 號以外之國際財務報導準則會計準則之規定處理，或導致其他準則之適用：例如國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」、國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」、國際財務報導準則第 16 號「租賃」、國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」或國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」。利害關係人未對個體適用其他國際財務報導準則會計準則處理之涉及依賴自然電力之合約表示疑慮。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議將該等修正之範圍限於適用國際財務報導準則第 9 號之規定之合約。
- BC2.17G 國際會計準則理事會（IASB）亦曾考量是否將其他類型之電力合約納入該等修正中。惟利害關係人對其他類型之合約，未提出如其對具第 2.3A 段所述之特性之合約所提出之相同疑慮。例如，國際會計準則理事會（IASB）不意圖將自生質燃料發電之合約納入該等修正之範圍內，因此類發電未受到與於該範圍內者相同之不確定性影響。利害關係人表示生質燃料電廠之運作可能與傳統化石燃料電廠較為類似，因發電之來源係可控制。生質燃料（其源自諸如植物生質、動物廢棄物及再循環廢棄物之有機材料）可被儲存直至用以發電。此等特性使生質燃料電廠得以依需求發電，與（例如）取決於無法控制之自然狀況之風力發電不同。

科目單位

BC2.17H 某些利害關係人表示於其司法管轄區中，個體無法直接進入電力市場而係使用中介機構代其進入。於此等司法管轄區，個體須簽訂附屬服務合約。該等利害關係人說明，此等附屬服務合約之簽訂及協商，係獨立於涉及依賴自然電力之合約。於包含與超過一方之超過一個合約之市場設計中，利害關係人不清楚如何辨認科目單位。國際會計準則理事會（IASB）認知到辨認科目單位對此等司法管轄區中之個體可能係屬困難。與其他國際財務報導準則會計準則不同，國際財務報導準則第 9 號未包含合約之合併之規定。惟國際會計準則理事會（IASB）作出結論，若不考量各種金融工具及其他合約，其無法制定辨認科目單位之規定。此一計畫將超出有限範圍計畫之範圍。國際會計準則理事會（IASB）認同，個體於辨認此等修正是否適用於某一合約前，個體將考量其權利及義務之實質。

BC2.17I 利害關係人亦表示涉及依賴自然電力之合約通常附有再生能源憑證（RECs）或類似憑證、方案或認證。再生能源憑證係證明持有人擁有自再生能源發電設施生產之電力之市場基礎工具。再生能源憑證通常係個體簽訂涉及依賴自然電力之合約之重要誘因。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，其可有效地回應利害關係人對涉及依賴自然電力之合約之疑慮，若將其與有關再生能源憑證之會計處理及此會計處理與此等合約之會計處理如何相關之問題分開。倘若國際會計準則理事會（IASB）將再生能源憑證納入此計畫中，該納入將不必要地延遲該計畫，因國際會計準則理事會（IASB）將須考量更廣範圍之協議。

購買或出售非金融項目之合約

...

購買自取決於無法控制之自然狀況之來源產生之電力之合約(第 B2.7 至 B2.8 段)

BC2.18A 國際財務報導準則第 9 號第 2.3A 段列示涉及依賴自然電力之合約之特性。此等特性（併同個體依合約須於發電時購買及取得電力之約定數量）可能產生交付予個體之電力與於交付時個體之電力需求間之配比比不當。於此等配比比不當發生時，個體出售其未使用之電力。利害關係人告知國際會計準則理事會（IASB），即使此等出售自合約開始即被預期且可能重大或頻繁，個體於簽訂此等合約時之意圖係依個體之預期使用需求取得電力。因此，此等出售並非一獲利動機之證據。國際財務報導準則第 9 號第 2.4 段所規定之會計處理取決於（及反映）簽訂並持續持有購買或出售非金融項目之合約之目的（見第 BCZ2.27 段(a)）。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，本身使用之例外規定並未清楚敘明個體如何考量源自此等合約之未使用電力之出售。

BC2.18B 因此，國際會計準則理事會（IASB）制定第 B2.7 至 B2.8 段中之應用指引，以協助個體依第 2.4 段之規定評估購買自取決於自然狀況之來源所產生之電力之合約是否係為個體之本身使用預期而持有。此應用指引旨在闡明合約期間內之電力出售，何時仍係依個體之預期電力使用需求。國際會計準則理事會（IASB）確認第 2.4 段及第 B2.7 至 B2.8 段之額外考量不適用於須以現金或另一金融工具淨額交割之涉及依賴自然電力之合約。此等合約未規定個體購買及取得電力而係（如同其他商品衍生工具）作為國際財務報導準則第 9 號範圍內之金融工具處理。

合約條款之性質及個體將須購買當時其無法使用之電力之風險

BC2.18C 為使發生於合約期間個體之未使用電力之出售係依個體之預期電力使用需求，國際會計準則理事會（IASB）決議合約需規定個體於依賴自然電力產生時（其可能不是個體需要電力時）購買該電力之一數量。於符合要件之合約下，個體暴露於其於交付期間內就其當時需求而言，可能取得過多或不足之電力之風險。就適用第 2.4 段之目的而言，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，個體收取其無法使用之某一數量或品質之電力之風險係屬攸關，因正是此情況導致未使用電力之出售。

BC2.18D 國際會計準則理事會（IASB）之結論回應有關如何考量影響個體對標的電力數量之變異性之暴險程度之合約特性之問題。國際會計準則理事會（IASB）注意到合約可以許多方式建構，例如納入如上限及下限之風險緩和特性。國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 段中之規定係針對使個體暴露於在任何交付期間取得其於當時無法使用之某一數量或品質之電力之風險之合約。例如，一合約可使個體暴露於此風險，即使依合約該電力數量訂有上限為每日 100 單位之電力。所涉及之生產設施可能於一整天中之數個交付期間產生並交付 100 單位之電力，且於交付時仍超過個體之電力需求。

依合約交易電力之電力市場之設計及運作

BC2.18E 利害關係人告知國際會計準則理事會（IASB），個體之未使用電力之出售不僅因合約特性而發生，亦因該電力市場之設計及運作。某些電力市場將強制個體將未使用電力售回該市場，或（例如）規定若該個體未能出售該電力，獨立市場系統營運者可對該個體處以（有時係懲罰性）罰款以「平衡」電力電網網絡。電力市場以此方式運作，因此等市場在所產生之電力數量與被消耗之數量間取得平衡。電力係難以儲存，且不平衡可能導致停電或電力短缺。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，對於維持與個體之預期電力使用需求一致之出售，電力被交付並於後續被出售之市場之設計及運作須導致個體不具有避免出售任何未使用電力之實際能力。若市場之設計提供個體對出售其未使用電力之替代方法（例如，使電力儲存設施可得），個體不得採用國

際財務報導準則第 9 號第 B2.7 段中之額外考量。該個體將僅適用國際財務報導準則第 9 號第 2.4 段中之規定，因此等規定即足以使個體能決定適當之會計處理。

- BC2.18F 國際會計準則理事會 (IASB) 決議，個體對未使用電力之出售何時發生需受市場「完全支配」，始為不具有避免出售任何未使用電力之實際能力。提供個體實際能力以避免出售或決定此出售之時點之個體特定行動（例如，儲存電力），意謂該等出售非因市場設計所須。國際會計準則理事會 (IASB) 因此作出結論，於評估市場之設計時，該出售之時點係重要因素。國際會計準則理事會 (IASB) 指出此決議亦能於維持主要原則之同時，使該規定能考量不同類型之市場設計或運作。

淨購買者評估

- BC2.18G 為確保該等修正維持本身使用之例外規定背後之基本原則、降低個體安排交易或合約之風險，以及將適當之嚴謹性納入該等修正中，國際會計準則理事會 (IASB) 決議，規定個體於一合理時間內已係且預期將係電力之淨購買者。國際會計準則理事會 (IASB) 決議，若個體購買足夠之電力以抵銷任何未使用電力之出售，該個體係一淨購買者。為符合作為一淨購買者，個體將需預期其整體需求中有足夠之頂部空間，以使預期購買可抵銷依合約交付之任何未使用電力之出售。
- BC2.18H 國際會計準則理事會 (IASB) 納入「合理時間」之規定以確保出售未使用電力之個體能及時購買至少同等數量之電力。國際會計準則理事會 (IASB) 認為一「合理時間」通常係一短期間。惟國際會計準則理事會 (IASB) 注意到，如發電之自然來源之季節性週期及個體營運之週期之因素，可能影響個體以購買抵銷出售所耗之時間。國際會計準則理事會 (IASB) 決議規定個體於辨認「合理時間」時考量此等因素。藉由規定個體考量發電之自然來源之季節性週期，國際會計準則理事會 (IASB) 將「一合理時間」限制為不超過 12 個月之完整週期。
- BC2.18I 第 2.4 段規定個體考量個體之預期使用需求。國際會計準則理事會 (IASB) 決議個體亦按個體層級作淨購買者評估。惟國際會計準則理事會 (IASB) 決議，個體按其原始取得及出售電力之市場以外之電力市場層級考量其預期購買係屬不適當。因此，該等規定敘明僅於個體於其原始取得及後續出售電力之同一市場中購買足夠之電力時，該個體始為一電力淨購買者。國際會計準則理事會 (IASB) 考量個體簽訂一合約，於與其氫氣生產設施相同之市場中購買及取得依賴自然電力之例。因所產生之標的電力數量之變異性，個體就該氫氣設施之 120% 電力消耗容量協商合約。適用國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 至 B2.8 段之規定，個體未被要求按氫氣設施層級作淨購買者評估，而是

將須按其依合約取得依賴自然電力之市場中之購買層級作淨購買者評估。

- BC2.18J 對於個體如何辨認其取得電力之市場，國際會計準則理事會（IASB）指出第 2.4 段提及「收取或交付非金融項目」。國際會計準則理事會（IASB）決議不納入有關交付之意義之規定，因委員會於其議事決議「交付之意義」（國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」）（2005 年 8 月）考量此事項。於該議事決議中，委員會指出，就本身使用之例外規定之目的，「交付」未必限於將標的實體交付予特定客戶，因實體交付非屬該例外規定之條件。委員會之觀點為，將該非金融項目分配至客戶帳戶可視為「交付」。個體需了解「交付」無須為「實體」交付，以運用其判斷以判定該個體依合約於哪一市場中取得電力。
- BC2.18K 購買及取得依賴自然電力之許多合約係屬長期（例如，具 25 年期）。為評估個體是否已係（且預期將係）合約期間之電力淨購買者，國際會計準則理事會（IASB）不意圖規定個體就合約期間內辨認為「合理時間」之所有時間區間，作出過去、當期及預期之電力出售及購買之詳細估計。國際會計準則理事會（IASB）決議使用「合理且可佐證之資訊（無需過度成本或投入即可取得者）」之用語可反映其意圖。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此用語係被普遍了解，且被用於如國際財務報導準則第 9 號及國際財務報導準則第 17 號「保險合約」之國際財務報導準則會計準則。為於個體辨認其是否已係一淨購買者時納入適當之嚴謹性，國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體就不超過 12 個月之評估期間考量其電力交易。國際會計準則理事會（IASB）認同於合約開始後之一段時間內，個體可能尚無法於一合理時間內成為一淨購買者，因該時間尚未屆滿。國際會計準則理事會（IASB）無意使此等合約立即不符合本身使用之例外規定。惟國際會計準則理事會（IASB）考量該淨購買者評估係該合約目的及該個體對其電力使用之預期之整體評估。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議不對此等情況新增更多規定。

...

避險會計（第 6 章）

...

涉及依賴自然電力之合約（第 6.10.1 至 6.10.2 段）

- BC6.661 國際會計準則理事會（IASB）被請求闡明於具變動名目數量之涉及依賴自然電力之合約被指定為避險工具時，個體如何適用國際財務報導準則第 9 號之避險會計規定。

指定被避險項目

BC6.662 國際會計準則理事會（IASB）指出國際財務報導準則第 9 號第 6.3.7 段通常規定個體將被避險項目指定為特定名目金額或數量，或為此名目金額或數量之組成部分。被避險項目之變動（包括被指定之名目金額或數量之變動）可能導致個體指定一新避險關係，或可能顯示個體之書面風險管理目標之變動，後者將使個體須停止全部或部分之現有避險關係。於 2019 年三月，委員會作出結論，為符合國際財務報導準則第 9 號之規定，個體需將被指定為被避險項目之預期交易載明於文件中，其時點及數額大小應足夠明確，以確保於此等交易發生時，個體能辨認該交易是否係被避險交易，即使該預期交易一旦發生其係透過避險工具完全避險。

BC6.663 國際會計準則理事會（IASB）考量適用國際財務報導準則第 9 號第 6.3.7 段之規定之個體能僅指定預期電力交易之特定名目數量，若該等交易之特定名目數量於避險關係之整個存續期間將足夠確定且一致地發生。惟涉及依賴自然電力之合約使個體暴露於標的電力數量之變異性，因發電之來源取決於無法控制之自然狀況。因此，決定一將發生之時點及數量大小足夠明確之電力之特定數量，將導致個體僅能指定其預期電力交易之一小部分。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，藉由允許個體指定被避險項目為與避險工具有關之電力變動名目數量，此等挑戰可被解決。

指定及辨認被避險交易

BC6.664 利害關係人告知國際會計準則理事會（IASB），個體之風險管理目標係僅規避預期電力購買之價格風險，而非有關將交付電力之變動數量之不確定性。因此，指定與發電設施預期將交付之（變動）數量一致之預期購買（變動）數量，係與個體之風險管理目標一致。因此，此風險管理目標包括接受被指定為被避險項目之名目數量可能並非總是與預期之預期購買一致。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，個體於評估一經濟關係是否存在時，個體僅評估與被指定之（變動）數量之所規避風險（於此情況下，價格風險）有關之價值變動。國際會計準則理事會（IASB）亦指出，國際財務報導準則第 9 號未規定避險關係須完全有效（例如，於規避價格風險時）以符合避險會計。

BC6.665 國際會計準則理事會（IASB）認為允許個體指定電力之變動名目數量作為被避險項目，與指定逐期不同之絕對數量（例如，第一期 100 千瓩小時（MWh）及第 2 期 130 千瓩小時（MWh））並不相同。國際會計準則理事會（IASB）闡明被指定為被避險項目之預期交易之變動名目數量係與預期電力交易有關，該預期電力交易之變動名目數量須與避險工具中所涉及發電設施預期將交付之名目數量一致。於此情況下，預期將交付之名目數量可能係指由所涉及設施對交易對方（例如一實體購電協議）之交付或由所涉及設施對市場之

交付。

- BC6.666 國際會計準則理事會（IASB）亦指出，國際財務報導準則第 9 號並未規定被避險項目之現金流量之時點及金額與避險工具之現金流量須完全一致。因此，國際會計準則理事會（IASB）之觀點為，若允許個體使被指定為被避險項目之預期交易之名目數量與避險工具中所涉及設施預期將交付之依賴自然電力之變動數量一致，仍可能存在一經濟關係。
- BC6.667 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此一指定係與國際財務報導準則第 9 號一致，其規定將被避險項目載明於文件中，其時點及數額大小應足夠明確。使用此指定選項，個體明訂被指定為被避險項目之預期交易之變動名目數量預期於以一最有可能之日為基礎之合理特定且通常狹小之時間範圍內發生之期間，作為評估避險有效性之基礎。同時，個體透過被避險項目之來源（亦即，發電設施預期將交付之變動數量）明訂其數量大小。儘管允許將預期交易之變動名目數量指定為被避險項目，國際會計準則理事會（IASB）之觀點為被避險項目仍可足夠明確地被辨認，因其於每一期間發生一避險工具中所涉及設施對市場交付或直接對交易對方交付依賴自然電力，且因此被避險項目之名目數量係定期被確認。
- BC6.668 國際會計準則理事會（IASB）亦認為，被避險項目之指定及辨認不與評估預期電力交易是否係高度很有可能之規定（其係一單獨分析）合併分析，係屬重要。

適用評估預期電力交易是否係高度很有可能之規定

- BC6.669 利害關係人敦請國際會計準則理事會（IASB）闡明，若個體使用涉及依賴自然電力之合約作為避險工具，個體將如何評估未來電力購買是否係高度很有可能。利害關係人不確定個體將如何作此評估，因為此等合約通常係就相當長之存續期間協商。草案「再生電力合約」之回應者詢問是否預期個體就每一可能購買期間或遙遠未來期間對未來電力購買作詳細之評估。某些其他回應者詢問，個體於評估未來電力購買是否係高度很有可能時，其所使用之估計購買時間區間應多精細。
- BC6.670 國際會計準則理事會（IASB）指出，國際財務報導準則第 9 號第 6.3.3 段規定被避險項目係高度很有可能，並認為於大部分避險關係中，評估被避險項目是否係高度很有可能通常涉及直接之機率評估。
- BC6.671 國際會計準則理事會（IASB）認知到避險期間愈長，評估預期交易是否係高度很有可能愈複雜。惟此並非新挑戰—其沿用自國際會計準則第 39 號。雖然國際財務報導準則第 9 號未納入對如何評估交易是否係高度很有可能之特定應用指引，國際財務報導準則第 9 號第 6.3.3 段之規定係屬明確。個體藉由使

用機率以考量有關預期交易之時點及數額大小之不確定性。

- BC6.672 對於任何避險關係，避險期間之長度係於交易機率之評估中之因素。通常，預期交易愈遠，該交易愈不可能被認為係高度很有可能。惟國際會計準則理事會（IASB）注意到目前購買及使用電力之個體將於未來持續如此作。因此，在無反證之情況下（例如個體於評估時知悉某一地點之電力需求將減少），個體將基於其過去及目前之購買實務預期其電力購買將於避險期間持續，即使避險期間延伸至遙遠未來。國際會計準則理事會（IASB）亦注意到簽訂涉及依賴自然電力之長期合約之個體須對其電力購買及於合約期間內之消耗作估計及假設。個體可於其對未來電力購買是否係高度很有可能之評估中使用此等估計及假設。
- BC6.673 國際會計準則理事會（IASB）曾考量，作為其評估之一部分，個體如何就其所作購買之估計決定時間區間之頻率。國際會計準則理事會（IASB）指出，雖然電力購買可能以近乎連續之基礎發生，惟個體無須每天每分鐘對其預期購買之電力數量作詳細之估計。國際財務報導準則第 9 號未規定個體就避險會計之目的明訂預期交易之準確時間及日期（見第 BC6.667 段）。
- BC6.674 國際會計準則理事會（IASB）確認未來電力購買是否係高度很有可能之評估同等適用於預期出售及購買。惟若涉及依賴自然電力之合約規定僅於個體購買或出售電力時淨額交割，個體之任何或所有預期交易將被該合約所涵蓋。因此，國際會計準則理事會（IASB）闡明，若涉及依賴自然電力之合約之現金流量僅於發生被避險之出售或購買時始產生，此等預期交易可依性質或依該避險關係之設計被認定高度很有可能。
- BC6.675 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，如第 BC6.674 段所述，無需對第 6.3.3 段中之規定作進一步之闡釋。

衡量被避險項目

- BC6.676 國際財務報導準則第 9 號第 6.5.11 段規定，對符合現金流量避險關係作會計處理之個體計算被避險項目自避險關係開始後之公允價值（現值）累積變動數。因此，個體以被避險項目已如何被指定（例如，被避險項目究係被指定為整體項目、一項目之一組成部分，抑或一項目之各組成部分之組合）為基礎計算被避險項目價值之變動數。若被避險項目被指定為避險工具之再生電力之變動名目數量，個體以該變動數量為基礎衡量被避險項目。因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，於衡量此一被指定之被避險項目時，個體使用等同於其用以衡量該避險工具之數量假設。使被避險項目與避險工具間之數量假設一致，將固定名目數量與變動名目數量之比較（亦即，數量不確定性）所造成之避險無效性排除於該避險關係之外。

- BC6.677 國際會計準則理事會 (IASB) 認知到，數量不確定性所造成之避險無效性不應產生，因出售之數量與涉及依賴自然電力之合約所涵蓋之電力數量通常係完全一致，其經濟上不導致來自數量配比不當之避險無效性（如第 BC6.676 段所述）。惟國際會計準則理事會 (IASB) 指出預期電力交易之避險無效性可能源自其他來源，特別係在電力購買之情況下。國際會計準則理事會 (IASB) 注意到可能有經濟影響—例如，若下列情況中之項目間具有差異：
- (a) 於現貨市場中電力購買之時點與用以計算涉及依賴自然電力之合約之現金流量之實際交付時點（電力之購買或消耗與電力之交付間之結構性價格差異）。
 - (b) 涉及依賴自然電力之合約所涵蓋之電力數量與即期購買之數量。若該合約所涵蓋之數量超過購買數量，避險工具之公允價值變動將超過被避險項目之價值變動。
 - (c) 預期購買所在之市場中之即期價格（被規避風險）與涉及依賴自然電力之合約所交割之市場中之即期價格。例如，若於某一司法管轄區購買電力之個體，簽訂一涉及依賴自然電力之合約，且該合約為交割目的參照另一司法管轄區中之即期價格，此一情境將發生。
- BC6.678 國際財務報導準則第 9 號未規定避險關係須完全有效。如第 BC6.241 段所說明，許多類型之避險關係涉及某些無法消除之避險無效性，因個體為達成符合成本效益之避險關係，而接受避險工具與被避險項目兩者間之標的不同或其他差異。
- BC6.679 惟國際會計準則理事會 (IASB) 指出，適用國際財務報導準則第 9 號第 6.5.11 段以決定避險無效性，個體將訂價差異或代表實際經濟影響之任何其他差異納入被避險項目及避險工具之衡量中。
- BC6.680 國際會計準則理事會 (IASB) 注意到，有關衡量被避險現金流量之時間區間之明確性之疑問，並非將適用該等修正之避險關係所特有。在許多情況中，預期交易預期在整個期間發生，而非僅一次。國際會計準則理事會 (IASB) 注意到涉及依賴自然電力之合約亦產生相同情況—須依合約交割之依賴自然電力之交付可在整個期間發生。因此，個體可使用類似於其用以衡量交易係在整個期間發生之其他被避險項目或避險工具之方法，衡量被避險現金流量。
- BC6.681 國際會計準則理事會 (IASB) 認知到回應者所提出有關下列事項之疑慮：若個體亦對被避險項目之衡量使用與避險工具相同之數量假設，則被避險項目僅對應避險工具。惟國際會計準則理事會 (IASB) 不同意所提議之修正將導致此一情況（見第 BC6.667 段）。國際會計準則理事會 (IASB) 認為被避險項目係被定義以反映避險工具中所涉及之設施預期交付至市場或交易對方之

數量及被指定預期交易之訂價兩者。國際會計準則理事會（IASB）決議於發布之修正中闡明此觀點。

重分類調整

BC6.682 利害關係人辨認出，當被避險項目係按一等於涉及依賴自然電力之合約中所提及之設施交付至現貨市場之依賴自然電力之變動數量指定，且後續該避險關係停止時，計算重分類調整之額外挑戰。個體可能基於許多原因停止避險關係，但兩個主要原因係該個體：

(a) 不具足夠高度很有可能之預期交易，即使某些被避險現金流量仍預期會發生；及

(b) 已結清並除列避險工具。

BC6.683 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，國際財務報導準則第 9 號已包含對此情況之指引。個體被預期對其避險關係中之所有此等情況一致適用國際財務報導準則第 9 號第 6.5.11 段。

生效日及過渡規定（第 7 章）

...

涉及依賴自然電力之合約（第 7.2.50 至 7.2.52 段）

BC7.104 國際會計準則理事會（IASB）預期「涉及依賴自然電力之合約」中對本身使用之例外規定之修正，對將購買及取得依賴自然電力之合約作為衍生工具處理之個體將有所影響。依該等修正之規定，該等個體可能將此等合約作為待履行合約處理。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體依國際會計準則第 8 號「財務報表之編製基礎」之規定追溯適用對本身使用之例外規定之修正。惟國際會計準則理事會（IASB）亦決議不規定個體重編比較資訊。國際會計準則理事會（IASB）決議個體於不使用後見之明而能重編之情況下，始得重編各以前期間。此作法係與國際財務報導準則第 9 號及國際財務報導準則第 7 號之過渡規定一致。國際會計準則理事會（IASB）原先提議允許於該等修正發布時即提前適用該等規定。惟草案之回應者質疑該作法，並指出執行上之複雜性及對無法簽訂實體交付合約之編製者之不利影響。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議將提前適用限於發布該等修正後開始之報導期間。

BC7.105 國際會計準則理事會（IASB）亦允許個體於初次適用日將自本準則之範圍排

除但符合第 2.3A 段中之描述之合約，依第 2.5 段之規定不可撤銷地指定為透過損益按公允價值。此作法係與國際財務報導準則第 9 號之其他過渡規定一致。

- BC7.106 第 7.2.53 段規定個體推延適用「涉及依賴自然電力之合約」中對避險會計規定之修正，其亦與國際財務報導準則第 9 號中之其他避險會計規定之過渡規定一致。
- BC7.107 利害關係人於回應該草案時，表示推延適用將導致某些避險關係於涉及依賴自然電力之合約開始後方被指定。因此，該避險工具於指定時將係「非市場行情」。利害關係人因此建議個體得追溯適用避險會計之修正。
- BC7.108 國際會計準則理事會（IASB）認知到利害關係人所辨認之潛在影響及後果，但確認個體僅能推延適用避險會計。避險會計係國際財務報導準則第 9 號中認列與衡量規定之例外規定，且個體係按逐項工具基礎指定被避險項目及避險工具。允許追溯適用可能產生指定避險關係以達成特定會計結果之機會。追溯適用亦可能導致個體將損益結果自過去遞轉至現在及未來，其可能類似於盈餘管理。
- BC7.109 國際會計準則理事會（IASB）理解，針對此等非常長期之合約類型，於新避險關係中指定非市場行情之避險工具所造成之困難。惟國際會計準則理事會（IASB）指出，非市場行情之指定並非一新出現或獨特之問題，而係於適用國際會計準則第 39 號中之避險會計規定時已存在。
- BC7.110 此外，國際會計準則理事會（IASB）指出，允許避險關係變動之目的，將僅係以推延基礎適用一改變之指定而不改變過去期間。惟國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此允許可能導致執行上之複雜性。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議允許個體停止一目前避險關係，以協助使用同一避險工具依第 6.10.1 至 6.10.2 段中之修正之規定指定一新避險關係。

...

反對意見

Bruce Mackenzie 及 Robert Uhl 對「涉及依賴自然電力之合約」（2024 年發布）之反對意見

- DO1 Mackenzie 及 Uhl 先生反對如本修正所訂定之對國際財務報導準則第 9 號「金融工具」範圍之例外規定之擴大，以納入某些涉及依賴自然電力之合約。
- DO2 依國際財務報導準則第 9 號（及先前之國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與

衡量」)之規定，個體須按公允價值衡量得以現金（或另一金融工具）淨額交割之購買或出售非金融項目之衍生工具合約，除非係依個體預期使用（或購買或出售）之需求，而以收取（或交付）非金融項目為目的。淨額交割所有或部分衍生工具合約（諸如藉由於收取非金融項目時於輕易可得之市場出售該非金融項目）之實務將與依個體預期使用而收取之目的不一致。

- DO3 一直以來，透過損益按公允價值衡量提供得淨額交割之衍生工具合約之最攸關資訊已獲認同。若衍生工具合約之目的係為個體本身使用而購買非金融項目（如國際財務報導準則第9號第2.4段所規定），則按公允價值衡量並非最攸關之衡量亦已獲認同，因而提供例外規定之基礎。適用該例外規定之個體須持續評估其是否仍符合如此作之條件。若個體對非金融項目之意圖改變（例如，因其對該項目之需求已消失），其對該例外規定之適用亦改變。
- DO4 自國際會計準則第39號生效，個體已對電力購買（及出售）之合約適用此等規定。電力具有與其他非金融項目之特性不同之某些特性，主要係其目前無法有效率地被儲存，以及市場法規通常要求將未被個體使用之電力立即於現貨市場再出售。儘管有此等差異，國際會計準則第39號及國際財務報導準則第9號中之規定已被認同係攸關且忠實表述。
- DO5 於此計畫中，具特定特性之涉及依賴自然電力之合約已提交予國際會計準則理事會（IASB）。此等合約與其他電力合約間之差異係特定電力之產生來源取決於無法控制之自然狀況，且購買之個體須於所涉及之生產設施發電時購買該設施所產生之電力（隨生產而支付之合約）。因此，個體於數個交付期間內取得電力之變動數量。因電力係自取決於無法控制之自然狀況之來源產生，該數量可能多於或少於預期。
- DO6 Mackenzie 及 Uhl 先生認同國際財務報導準則第9號中之進一步例外規定對下列情況可能係屬合理：購買之個體意圖使用依合約預期將生產及供應之所有電力，但自然狀況造成超出此預期之生產增加且個體被迫出售其未使用之剩餘電力。惟 Mackenzie 及 Uhl 先生反對該修正，因其將允許個體豁免國際財務報導準則第9號中之規定，即使該個體已合理確定地知道，於合約之某些期間（例如，特定時段或日子），其將不會使用（而將出售）依合約交付之電力。依該等修正，已簽訂涉及依賴自然電力之合約之個體將符合本身使用之例外規定，即使其自合約開始時已知其於某些期間之需求將低於預期交付之數量，且其因此預期於該等期間出售依合約供應之電力。因此，個體可能將其已知其將不會使用之電力按市場價格出售予市場以實現合約之該部分之公允價值，但仍將符合本身使用之例外規定，若其意圖（推定按市場價格自市場）購買同等數量之電力。
- DO7 Mackenzie 及 Uhl 先生認為該等修正可能產生誤導資訊，因若個體對一衍生工具合約使用該例外規定，其財務報表使用者將不預期個體知道其未來將對合約之任何

部分按公允價值實現淨額交割。

- DO8 Mackenzie 及 Uhl 先生因此認為對涉及依賴自然電力之合約之進一步例外規定將導致較其他電力合約及其他非金融項目之合約更寬鬆之會計處理，從而產生有關此等其他類型合約之會計處理之問題。為維持忠實表述，會計處理應中立。
- DO9 某些利害關係人主張，涉及依賴自然電力之合約就於個體之財務績效表中所認列之公允價值變動並未提供有用之資訊。過去對其他衍生工具合約已提出類似主張。Mackenzie 及 Uhl 先生反對對個體知道其將淨額交割合約之部分之情況提供國際財務報導準則第 9 號之例外規定。惟若國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，特定合約之現行會計處理不具決策有用性，Mackenzie 及 Uhl 先生建議應透過於財務報表中表達之方式處理此缺失。
- DO10 Mackenzie 先生進一步反對對避險會計所作之修正。依其意見，依國際財務報導準則第 9 號之現金流量避險會計如意圖般運作，且此主張即將接受施行後檢討。在這幾年間，利害關係人已向國際會計準則理事會 (IASB) 提出數項請求，以處理於現金流量避險關係中對變動名目數額之指定，但國際會計準則理事會 (IASB) 已選擇不進行此計畫。即使自國際會計準則第 39 號移至國際財務報導準則第 9 號，國際會計準則理事會 (IASB) 持續禁止於避險關係中對變動名目數額之此一指定，展現出其不認為此一變動係屬合理。國際財務報導準則第 9 號之修正將僅適用於涉及依賴自然電力之小部分合約，且將僅對某一特定類型之合約引進現金流量避險之新變體，依其意見，此不具正當性。
- DO11 對為何應允許個體對此等合約指定變動名目數量，但禁止對具類似經濟特性之其他合約如此作，Mackenzie 先生不認為存在任何原則基礎之理由。依其意見，涉及依賴自然電力之合約缺乏對此巨幅修正之正當性提供依據之任何獨特特性。Mackenzie 先生認為，若國際會計準則理事會 (IASB) 認為此巨幅變動係屬必要，其應對國際財務報導準則第 9 號進行更全面之修正，該修正將影響所有現金流量避險關係，而非僅影響涉及依賴自然電力之合約。

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之結論 基礎之修正

金融工具對財務狀況及績效之重要性之揭露（第 7 至 30C、B4 及 B5 段）

...

其他揭露－涉及依賴自然電力之合約（第 5B 至 5D 及 30A 至 30C 段）

BC39I 理事會於 2024 年 12 月發布「涉及依賴自然電力之合約」，其修正國際財務報導準則第 7 號及國際財務報導準則第 9 號。國際財務報導準則第 9 號之修正使個體能於其財務報表中納入更忠實表述涉及依賴自然電力之合約（如國際財務報導準則第 9 號第 2.3A 段所述）之資訊。利害關係人表示，於適用國際財務報導準則第 9 號之修正後，此等合約之會計處理需要較高之透明度。此等合約無論係以電力之交付交割或係以現金或另一金融工具淨額交割，均因發電之來源取決於無法控制之自然狀況而使個體暴露於標的電力數量之變異性。理事會作出結論，對具有此等特性之所有合約，某些額外揭露將係屬攸關。

範圍

BC39J 理事會指出，其他國際財務報導準則會計準則包含之揭露規定可能適用於具國際財務報導準則第 9 號第 2.3A 段所述特性之涉及依賴自然電力之合約。理事會作出結論，其他國際財務報導準則會計準則對下列合約已包含足夠之揭露規定：

- (a) 作為待履行合約處理之出售及交付依賴自然電力之合約。國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」通常適用於此等合約，且規定個體作出使財務報表使用者能了解其客戶合約所產生之收入與現金流量之性質、金額、時點及不確定性之揭露。
- (b) 依國際財務報導準則第 9 號按公允價值處理之涉及依賴自然電力之合約。國際財務報導準則第 7 號及國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」對包含下列合約之揭露規定：
 - (i) 依國際財務報導準則第 9 號作為衍生工具處理之合約；及
 - (ii) 依國際財務報導準則第 9 號第 2.5 段指定為透過損益按公允價值衡量之合約。

BC39K 理事會不意圖規定個體重複其已提供之資訊。理事會決議對因該等修正而改變會計處理之合約制定新揭露規定。理事會作出結論，該等額外揭露規定適用於：

- (a) 依國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 至 B2.8 段之規定，作為待履行合約處理之取得依賴自然電力之合約；及
- (b) 依避險會計之修正之規定，於避險關係中所指定透過損益按公允價值處理之涉及依賴自然電力之合約。

BC39L 基於第 BC39K 段中所訂定之揭露範圍，理事會決議於第 30C 段中納入一規定，即若個體於其財務報表中超過一個之附註中揭露有關其涉及依賴自然電力之合約之資訊，個體應於揭露第 30A 段所規定之資訊之附註中，納入對該等附註之交叉索引。此規定使財務報表使用者（投資者）能於財務報表中之單一附註中找出有關涉及依賴自然電力之合約之資訊。理事會亦決議主要係對個體就其電力購買而非就其電力出售所簽訂之合約需要此規定。

特定揭露目的

BC39M 理事會於制定該等修正時與投資者進行討論，並對公開可得之財務報表進行書面檢視。理事會之公聽活動及研究辨認出，投資者需了解涉及依賴自然電力之合約對下列項目之影響：

- (a) 個體於報導期間之財務績效；及
- (b) 個體之未來現金流量之金額、時點及不確定性。

BC39N 理事會基於此資訊，制定國際財務報導準則第 7 號第 30A 段中之特定揭露目的，其適用於作為待履行合約處理之涉及依賴自然電力之合約（於適用國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 至 B2.8 段中之規定後）。理事會：

- (a) 未新增整體揭露目的，因國際財務報導準則第 7 號第 7 及 31 段已包含此等目的。
- (b) 新增國際財務報導準則第 7 號第 30B 段中之規定，即個體對其依國際財務報導準則第 9 號第 6.10.1 段之規定於避險關係中所指定之涉及依賴自然電力之合約，須細分其依國際財務報導準則第 7 號第 23A 段之規定所揭露之資訊。國際財務報導準則第 7 號第 23A 段旨在使投資者能評估避險工具之條款及條件，以及其如何影響個體未來現金流量之金額、時點及不確定性。理事會決議，規定對涉及依賴自然電力之合約之資訊之細分與國際財務報導準則第 7 號及國際財務報導準則第 13 號之其他揭露規定，可滿足第 BC39M 段中之揭露目的。
- (c) 未新增其他彙總及細分規定，因該等揭露係受國際財務報導準則第 7 號第

B3 段中之彙總及細分規定所規範。理事會不意圖使個體對每一合約分別揭露資訊。

資訊項目

BC39O 投資者列出使其能了解作為待履行合約處理之涉及依賴自然電力之合約對個體之財務報表之影響之資訊項目，諸如：

- (a) 訂價類型（固定與變動）；
- (b) 合約中簽訂之價格（及於報導日之當時市場價格）；
- (c) 此等合約相對於個體之相同非金融項目之總出售或購買之比例；
- (d) 報導期間內該合約對個體之收入及費用之影響（例如，若無此等合約，該期間之電力成本將為何）；及
- (e) 於報導日該合約之公允價值指標。

BC39P 惟許多利害關係人表達有關個體揭露第 BC39O 段所列之某些資訊項目之疑慮。利害關係人擔心該等修正將使個體須揭露：

- (a) 商業敏感資訊（例如，有關合約中所簽訂之固定價格之資訊）。
- (b) 有關若無此等合約，個體之收益或費損將為何之「擬制性」或「假設性」之資訊。利害關係人表示，編製及揭露此資訊可能係屬複雜。
- (c) 有關該合約之公允價值之資訊。利害關係人質疑成本是否將會超過效益，因估計此等合約之公允價值係屬複雜，且受高度衡量不確定性影響。
- (d) 與對其他合約、事項或交易所規定之資訊不成比例之資訊。利害關係人建議理事會於改善有關此等合約之透明度之需求與此計畫之有限範圍間取得平衡。為達成此平衡，此等利害關係人建議揭露應聚焦於源自適用該等修正後作為待履行合約處理之涉及依賴自然電力之合約之獨特風險。
- (e) 與永續相關揭露更攸關之資訊。

BC39Q 於考量第 BC39O 至 BC39P 段所述之回饋意見後，理事會決議規定個體就適用國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 至 B2.8 段之規定後作為待履行合約處理之涉及依賴自然電力之合約，揭露國際財務報導準則第 7 號第 30A 段所述之資訊項目。理事會獲致此決議，因：

- (a) 第 30A 段(a)規定個體揭露有關使個體暴露於源自此等合約之風險之合約

特性之資訊。理事會注意到有關此等合約特性之資訊本身不足以使投資者了解此等合約對個體未來現金流量之影響。有關合約特性之資訊應連同國際財務報導準則第 7 號第 30A 段(b)至(c)所規定之資訊一起閱讀。

- (b) 第 30A 段(b)(i)規定個體揭露有關其對源自此等通常為長期之合約承諾之估計未來現金流量之資訊。此資訊反映源自個體努力以確保取得特定類型電力之未認列之合約承諾。現金流量之資訊：
- (i) 包含有關合約訂價之資訊，而不規定個體揭露有關該訂價之詳細資訊。
- (ii) 相較於公允價值資訊，涉及較低之編製額外成本，因該等現金流量估計係特定於個體。個體無需以依國際財務報導準則第 13 號所規定之市場特定資訊作為此等估計之基礎。
- (c) 第 30A 段(b)(ii)規定個體揭露有關其如何評估合約是否可能成為虧損性之資訊，包括該個體於該評估中所使用之假設。虧損性合約係定義於國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」。此資訊使投資者能了解此等合約於可預見之未來成為虧損性之風險。理事會決議不新增有關個體須揭露之假設之額外規定。國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 125 段（或一旦適用國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」，國際會計準則第 8 號「財務報表之編製基礎」第 31A 段）包含足夠之規定。
- (d) 第 30A 段(c)規定個體揭露源自該等合約之電力之購買及出售，對個體之報導期間之財務績效之影響之資訊。為將該等揭露連結至國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 至 B2.8 段中之淨購買者評估，理事會決議個體以適用於報導期間，個體用以評估其是否係淨購買者之資訊作為該揭露之基礎。

成本及效益

BC39R 基於第 BC39Q 段所列示之分析，理事會預期所揭露資訊之效益將會超過適用該等規定之成本。理事會預期個體所須揭露之資訊將可輕易取得。理事會認知到個體為編製有關其涉及依賴自然電力之合約之資訊將發生成本。個體持有之合約愈多，揭露之成本可能愈高。惟理事會作出結論，鑑於有關源自此等合約之個體長期合約承諾之額外資訊對投資者之效益，此成本係可接受。

過渡規定

BC39S 理事會決議，第一次適用此等修正之個體無需依國際會計準則第 8 號第 28 段(f)（國際財務報導準則第 19 號「不具公共課責性之子公司：揭露」第 178 段(f)）之規定揭露所表達之本期及每一以前期間之量化資訊，因如此作之成本將會超過效益。

其他國際財務報導準則會計準則結論基礎之修正

國際財務報導準則第 19 號「不具公共課責性之子公司：揭露」之結論基礎之修正

維持國際財務報導準則第 19 號

...

涉及依賴自然電力之合約（第 64A 至 64C 段）

BC114 國際會計準則理事會（IASB）於 2024 年 12 月發布「涉及依賴自然電力之合約」，其修正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 7 號。國際會計準則理事會（IASB）決議不對合格子公司減少揭露，因：

- (a) 所提議之揭露規定將提供有關義務、承諾或或有事項之資訊及衡量不確定性之資訊。
- (b) 符合國際財務報導準則第 7 號第 5B 段中之條件之合約之有限範圍，減少合格子公司提供該資訊之成本。因此，國際會計準則理事會（IASB）預期所提議之揭露規定之效益將會超過成本。