

2012 年 5 月

草案 ED/2012/1

---

## 國際財務報導準則 2010-2012 循環之年度改善

徵求意見截止日為 2012 年 9 月 5 日

## 國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」之提議修正

### 權益交割之股份基礎給付交易

---

...

#### 收取勞務之交易

...

15 所給與權益工具若直至對方完成特定期間之服務後方為既得，企業應推定將於未來之既得期間收取對方所提供作為權益工具對價之勞務。企業對於該等勞務應於既得期間隨著對方勞務之提供作會計處理，並相應增加權益。例如：

- (a) 若給與員工認股權之條件為完成三年之服務（即服務條件），則企業應推定將於未來之三年既得期間收取該員工所提供作為認股權對價之勞務。
- (b) 若給與員工認股權之條件為達成某一績效條件並須持續受雇於企業直至該績效條件滿足，且既得期間之長短取決於何時滿足該績效條件績效條件，則企業應推定將於未來之預期既得期間收取該員工所提供作為認股權對價之勞務。...

#### 參照所給與權益工具之公允價值衡量之交易

...

#### 既得條件之處理

19 給與權益工具之條件可能為滿足一個或多個特定之既得條件，...

### 生效日

---

...

63B [日期]發布之「國際財務報導準則 2010-2012 循環之年度改善」，修正第 15 與 19

段之規定及既得條件之定義，並於附錄 A 用語定義中新增績效條件及服務條件之定義。企業應於 2014 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。

## 附錄 A

### 用語定義

...

#### 市價條件

權益工具之行使價格、既得或可行使性所依據之條件與企業權益工具之市價有關者，例如達到特定股價或認股權內含價值之特定金額，或達到以企業權益工具之市價相對於其他企業權益工具之市價指數為基礎之特定目標。

...

#### 績效條件

係一既得條件，該既得條件要求：

- (a) 對方完成特定期間之服務；且
- (b) 當對方提供(a)所要求之服務時，達成特定績效目標。

績效目標係參考企業本身營運（或活動）或其權益工具（包括股份及認股權）之價格（或價值）所定。績效目標可能與企業整體績效或企業之某一部分（諸如一部門或個別員工）有關。

...

#### 服務條件

係一既得條件，該既得條件要求對方完成特定期間之服務。若對方於既得期間終止提供服務，則無論理由為何，對方均未滿足該條件。服務條件並不要求達成績效目標。

...

#### 既得條件

在股份基礎給付協議下，決定企業是否已收取勞務而使對方有權取得

現金、其他資產或企業權益工具之條件。既得條件或為服務條件服務條件或為績效條件績效條件。服務條件要求對方完成特定期間之服務。績效條件要求對方完成特定期間之服務並達成特定績效目標（如在特定期間內，企業之盈餘應達特定幅度之成長）。績效條件績效條件可能包括市價條件。



## 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年修訂）之提議修正

### 收購法

---

...

#### 移轉對價

...

#### 或有對價

...

- 40 收購者應將符合金融工具定義之支付或有對價之義務分類為金融負債或權益，分類之基礎應依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」第 11 段權益工具與金融負債之定義或其他適用之國際財務報導準則。收購者應將符合特定條件時能收回先前所移轉對價之權利分類為資產。第 58 段提供或有對價後續會計處理之指引。

### 後續衡量與會計處理

---

...

#### 或有對價

- 58 收購者於收購日後對於或有對價公允價值變動之認列，可能係因收購者於收購日後始取得該日已存在事實與情況之額外資訊。前述變動依第 45 至 49 段之規定係屬衡量期間之調整。惟若該變動源自收購日後之事項，例如符合盈餘目標、達到特定股價或達成研究及發展計畫之里程碑，則非屬衡量期間調整。收購者對於非屬衡量期間調整之或有對價公允價值變動，應依下列方式處理：

(a) 分類為權益之或有對價不得再衡量，且其後續交割應在權益內調整。

(b) 分類為資產或負債之其他或有對價：

- (i) 為金融工具並屬國際財務報導準則第 9 號或國際會計準則第 39 號之範圍者於每一報導日，應按公允價值衡量，所產生之任何利益或損失，依國

國際財務報導準則第 9 號之規定認列於該期間之損益中，除非所產生之利益或損失之認列依國際財務報導準則第 9 號之規定應列於或其他綜合損益中。

(ii) 非屬國際財務報導準則第 9 號之範圍者，應依國際會計準則第 37 號或其他適當之國際財務報導準則處理。

## 生效日及過渡規定

---

### 生效日

...

64G [日期]發布之「國際財務報導準則 2010-2012 循環之年度改善」修正第 40 及 58 段之規定。企業應對收購日在 2015 年 1 月 1 日以後之企業合併推延適用該等段次之修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實，且應同時適用國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（如「國際財務報導準則 2010-2012 循環之年度改善」所修正）。

## 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之提議配套修正

### 4.1 金融資產之分類

---

...

4.1.2 金融資產若同時符合下列所有兩條件，則應按攤銷後成本衡量：

- (a) 該資產係於以收取合約現金流量為目的而持有資產之經營模式下持有。
- (b) 該金融資產之合約條款產生特定日期之現金流量，該等現金流量完全為支付本金及流通在外本金金額之利息。
- (c) 該資產非適用國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之或有對價。

第 B4.1.1 至 B4.1.26 段提供如何適用(a)及(b)所述該等條件之指引。

### 4.2 金融負債之分類

---

4.2.1 除下列情況外，企業應將所有金融負債分類為後續採用有效利息法按攤銷後成本衡量：

- (a) ...
- (e) 企業合併之或有對價（見國際財務報導準則第 3 號「企業合併」）。此種金融負債後續應按公允價值衡量，且此等金融負債之公允價值變動應依第 5.7.7 至 5.7.8 段之規定表達，如同其於原始認列時已被指定為透過損益按公允價值衡量。

### 7.1 生效日

---

...

7.1.4 [日期]發布之「國際財務報導準則 2010-2012 循環之年度改善」修正第 4.1.2 及 4.2.1 段之規定。企業應對收購日在 2015 年 1 月 1 日以後之企業合併推延適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實，且應同時適用國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（如「國際財務報導準則 2010-2012 循環之年度改善」所修正）。

## 國際財務報導準則第 8 號「營運部門」之提議修正

### 揭露

---

#### 一般性資訊

22 企業應揭露下列一般性資訊：

- (a) 用以辨識企業應報導部門之因素，包括組織之基礎（例如管理階層是否依據產品與勞務、地區、監管環境之差異，或綜合各種因素以組織該企業，以及各部門是否予以彙總）；一及
- (aa) 營運部門已予以彙總者，於適用第 12 段之彙總基準時管理階層所作之判斷。特別是，簡要敘述已彙總之營運部門及於決定該等營運部門是否具有相似之經濟特性（例如，利潤率價差、銷售成長率等）時所評估之經濟指標；及
- (b) 每一應報導部門產生收入之產品與勞務類型。

### 衡量

---

...

#### 調節

28 企業應提供下列所有項目之調節：

- (a) 應報導部門收入總額至企業收入。
- (b) 應報導部門損益衡量總額至企業所得稅費用（或所得稅利益）及停業單位損益前之損益。惟企業若將諸如所得稅費用（所得稅利益）等項目分攤予應報導部門時，則企業得將部門損益衡量總額調節至扣除該等項目後之企業損益。
- (c) 依第 23 段之規定而報導部門資產者，應報導部門資產總額至企業資產總額。
- (d) 依第 23 段之規定而報導部門負債者，應報導部門負債總額至企業負債總額。
- (e) 應報導部門所揭露之每一其他重大項目資訊之金額總數至企業相應金額。



所有重大調節項目應分別辨識及說明。例如，由於會計政策不同而將應報導部門損益調節至企業損益所須之每一重大調整金額，皆應分別辨識及說明。

## 過渡規定及生效日

---

...

36C [日期]發布之「國際財務報導準則 2010-2012 循環之年度改善」修正第 22 段及第 28 段(c)之規定。企業應於 2014 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。



## 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之提議修正

### 流動負債

...

- 73 企業在現有貸款機制下，如預期且有裁量能力將一項債務以相同或類似之條款，與相同之債權人再融資或展期至報導期間後至少十二個月，應將其分類為非流動，即使該債務可能在較短期間內到期。惟當該債務之再融資或展期非由企業裁量（例如無再融資協議）時，企業並不考量再融資之可能性，而應將該債務分類為流動。

### 過渡規定及生效日

---

...

- 139L [日期]發布之「國際財務報導準則 2010-2012 循環之年度改善」修正第 73 段之規定。企業應於 2014 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該修正內容。企業無須於比較資訊中適用該修正內容。本準則鼓勵提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。

## 國際會計準則第 7 號「現金流量表」之提議修正

### 現金流量表之表達

---

...

#### 投資活動

16 單獨揭露來自投資活動之現金流量係屬重要，因該等現金流量代表企業為獲得能產生未來收益及現金流量之資源而支出之程度。唯有會導致於財務狀況表認列資產之支出，方能分類為投資活動。來自投資活動之現金流量之例為：

- (a) 因取得不動產、廠房及設備、無形資產及其他長期資產之現金支付，包括與資本化之借款成本、資本化之發展成本及自建不動產、廠房及設備相關之支出；
- (b) ...

#### 利息及股利

---

...

32 當期支付之利息總額，無論係於損益中認列為費用或依國際會計準則第 23 號「借款成本」之規定予以資本化，均應於現金流量表中揭露。

33 對金融機構而言，通常將支付之利息及收取之利息與股利分類為營業現金流量。惟對其他企業而言，此類現金流量之分類方式並無共識。由於支付之利息（除已資本化之支付利息外，此等支出應依第 33A 段之規定分類）及收取之利息與股利為損益決定之一部分，故得分類為營業現金流量。此外，支付之利息（除已資本化之支付利息外，此等支出應依第 33A 段之規定分類）及收取之利息與股利為取得財務資源之成本或投資之報酬，因此亦得分別分類為籌資現金流量及投資現金流量。

33A 依國際會計準則第 23 號之規定予以資本化之支付利息，應依已將該等支出资本化之標的資產之類別予以分類。例如，資本化為不動產、廠房及設備成本之一部分之利息支付，應分類為企業投資活動之一部分，而資本化為存貨成本之一部分之利息支付應分類為企業營業活動之一部分。

## 生效日

---

- 58 [日期]發布之「國際財務報導準則 2010-2012 循環之年度改善」修正第 16 段(a)及第 33 段，並新增第 33A 段之規定。企業應於 2014 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。

## 國際會計準則第 12 號「所得稅」之提議修正

### 可減除暫時性差異

24 所有可減除暫時性差異在其很有可能課稅所得以供使用此差異之範圍內，皆應認列遞延所得稅資產，除非該遞延所得稅資產係由某一交易中資產或負債之原始認列所產生，該交易：

(a) 非屬企業合併；且

(b) 於交易當時既不影響會計利潤亦不影響課稅所得（課稅損失）。

惟與投資子公司、分公司及關聯企業以及聯合協議權益相關之可減除暫時性差異，應依第 44 段之規定認列遞延所得稅資產。

...

27 可減除暫時性差異之迴轉將產生未來期間決定課稅所得時之減除金額。惟以所得稅支付減少之方式所帶來之經濟效益，僅於企業賺取足夠之課稅所得以供抵銷減除金額時，方會流入企業。因此，企業僅於很有可能課稅所得以供使用可減除暫時性差異時，方認列遞延所得稅資產。

27A 當企業評估是否將有課稅所得以供其使用可減除暫時性差異時，企業應考量稅法是否限制供企業可對該可減除暫時性差異之迴轉作減除之課稅所得來源。若稅法並未加諸此種限制，則企業評估可減除暫時性差異時應一併考量其所有其他可減除暫時性差異。惟若稅法限制虧損僅供用於特定類型收益之減除，則可減除暫時性差異僅應與適當類型之其他可減除暫時性差異一併考量。

...

29 當與同一稅捐機關下同一納稅主體有關之應課稅暫時性差異不足時，遞延所得稅資產之認列限於：

(a) 企業於可減除暫時性差異迴轉之同一期間（或於遞延所得稅資產產生之課稅損失遞轉前期或後期之期間），很有可能課稅所得，且該所得係與同一稅捐機關下之同一納稅主體有關。在評估未來期間是否有足夠之課稅所得時，企業：

(i) 應比較可減除暫時性差異與減除該等可減除暫時性差異迴轉所產生金額前之未來課稅所得。此比較顯示足以供企業減除該等可減除暫時性差異

迴轉所產生之金額之未來課稅所得範圍；及

(ii) 不考量預期於未來期間原始產生之可減除暫時性差異所形成之應課稅金額，因為該可減除暫時性差異產生之遞延所得稅資產其本身須有未來期間之課稅所得以供使用；或

(b) 企業有稅務規劃機會於適當期間產生課稅所得。

**釋例**

A 企業有一項帳面金額為 100 而課稅基礎為 170 之資產。A 企業無其他可減除暫時性差異，亦無未使用課稅損失及未使用所得稅抵減。稅法將來自所有來源之課稅所得與所有減除金額抵銷。A 企業認為，減除可減除暫時性差異迴轉所產生之金額後，在其回收該資產帳面金額之期間內，其所申報之所得稅申報書很有可能顯示課稅所得及課稅損失皆為零。

於報導期間結束日，可減除暫時性差異 70 (170 減 100) 係與該資產相關且需評估可回收性。A 企業認列一項遞延所得稅資產，因其將很有可能在與可減除暫時性差異 70 迴轉之相同期間，有與同一稅捐機關下同一納稅主體有關之課稅所得 70。為評估遞延所得稅資產之認列，A 企業應比較可減除暫時性差異 70 與其減除可減除暫時性差異 70 迴轉所產生之金額前之很有可能未來課稅所得 70 (零加上 70)。

30 稅務規劃機會係指企業在課稅損失或所得稅抵減遞轉後期逾期前將採取之行動，以產生或增加某一特定期間之課稅所得。例如，在某些轄區，課稅所得可能藉由以下方式產生或增加：

- (a) 選擇使利息收入於收現時或應收時課稅；
- (b) 遞延某些課稅所得減除金額之請求權；
- (c) 出售（或許再租回）已增值但課稅基礎尚未調整以反映該增值之資產；及
- (d) 出售某一產生免稅收益之資產（例如，在某些轄區之政府公債），以購買產生課稅收益之另一投資。

當稅務規劃機會將後期之課稅所得推進至較早期間時，遞轉後期之課稅損失或所得稅抵減之使用，仍取決於未來有非源自未來原始產生暫時性差異之課稅所得存在。

30A 若某一行動無法創造或增加課稅所得，則該行動不符合稅務規劃機會之定義。因



此，若某一行動僅導致現有可減除暫時性差異之迴轉，則該行動並非稅務規劃機會，因為該迴轉無法創造或增加課稅所得。

### **釋例**

A 企業僅有兩項可減除暫時性差異，並無應課稅暫時性差異：

(a) A 企業以 100 購買一債務工具並依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定將其分類為透過損益按公允價值衡量之金融資產。於報導期間結束日，該債務工具之公允價值為 80。因此，A 企業認列未實現損失 20 於損益中。A 企業預期收取所有之未來合約現金流量，而因此預期該 20 之損失將迴轉（不晚於該債務工具之到期日）。稅法並不允許債務工具之未實現損失自課稅所得中扣除，即在該損失報稅上被視為實現前，課稅基礎維持 100。A 企業通常不計畫持有該等債務工具至到期日，但可能選擇如此作，例如為避免實現損失。

(b) A 企業亦有某項帳面金額為 50 而課稅基礎為 80 之不動產、廠房及設備。

稅法將債務工具之利益及損失分類為資本利得及損失，而資本損失僅能與資本利得互抵。稅法將不動產、廠房及設備之利益及損失分類為正常利益及損失，而正常損失僅能與正常利益或損失互抵。

A 企業認為在該項不動產、廠房及設備之帳面金額將回收及該債務工具之未實現損失將迴轉之每一期間，其與正常利益及損失有關之課稅所得很有可能將超過 1,000。A 企業過去並無稅法分類為資本利得之課稅所得，亦不預期未來會有任何此種課稅所得。

A 企業對每一可減除暫時性差異個別評估是否將有足夠課稅所得以供使用可減除暫時性差異，因為稅法不允許將資本損失與正常利益互抵，亦不允許將正常損失與資本利得互抵。

A 企業認列與該項不動產、廠房及設備相關之可減除暫時性差異 30 產生之遞延所得稅資產，因其在可減除暫時性差異迴轉之各期間內，很有可能具有足夠之課稅所得。

認列與該債務工具相關之可減除暫時性差異產生之遞延所得稅資產將需要適當類型之很有可能之足夠課稅所得（即適用之稅法分類為資本利得之所得）。

A 企業在該債務工具相關之可減除暫時性差異迴轉之相同期間（或該迴轉產生之課稅損失可遞轉前期或後期之期間），並無足夠之適當類型應課稅暫時性差異（即資本利得）迴轉。此外，A 企業並非很有可能具有足夠之適當類型未來課稅所得（即資

本利得）以供使用與該債務工具相關之可減除暫時性差異。

因此，A 企業並未認列與該債務工具相關之可減除暫時性差異 20 產生之遞延所得稅資產，除非未來有稅務規劃機會以產生足夠之課稅資本利得。持有該債務工具至到期日並不符合稅務規劃機會之定義，因為該行動並不會產生課稅所得。反之，僅能防止資本損失被實現。

## 生效日

...

98C [日期]發布之「國際財務報導準則 2010-2012 循環之年度改善」修正第 29 及 30 段、新增第 27A 及 30A 段之規定，並於第 29 及 30A 段之後新增釋例。企業應於 2014 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。



## 國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之提 議修正

### 認列後之衡量

---

...

#### 重估價模式

...

35 當不動產、廠房及設備項目重估價時，重估價日之所有總帳面金額及累計折舊應依下列方式之一處理：

- (a) 依資產總帳面金額以與帳面金額重估價一致之方式之變動，按比例重新計算。累計折舊係指總帳面金額與淨帳面金額兩者間之差額。例如，使重估價後之資產總帳面金額可能參考可觀察市場資料重新計算，或可能依淨帳面金額之變動按比例重新計算等於其重估價金額。此方法常用於當資產係按某指數決定其折舊後重置成本之方式重估價時（見國際財務報導準則第 13 號）。
- (b) 將累計折舊自資產總帳面金額中銷除，並將銷除後之淨額重新計算至資產之重估價金額。此方法常用於建築物。

重新計算或銷除累計折舊所調整之金額，構成依第 39 及 40 段規定處理之帳面金額增加或減少之一部分。

### 生效日

---

...

81G [日期]發布之「國際財務報導準則 2010-2012 循環之年度改善」修正第 35 段之規定。企業應於 2014 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。

## 國際會計準則第 38 號「無形資產」之提議修正

### 認列後之衡量

---

...

### 重估價模式

...

80 若無形資產予以重估價，企業應依下列方式之一處理重估價日之所有總帳面金額及累計攤銷：

- (a) 依資產總帳面金額以與帳面金額重估價一致之方式之變動，按比例重新計算。累計攤銷係指總帳面金額與淨帳面金額兩者間之差額。例如，總帳面金額可能參考可觀察市場資料重新計算，或可能依淨帳面金額之變動按比例重新計算。~~，使重估價後之資產帳面金額等於其重估價金額；或~~
- (b) 將累計攤銷自資產總帳面金額中銷除，並將銷除後之淨額重新計算至資產之重估價金額。

### 生效日

---

130H [日期]發布之「國際財務報導準則 2010-2012 循環之年度改善」修正第 80 段之規定。企業應於 2014 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。

## 國際會計準則第 24 號「關係人揭露」之提議修正

### 定義

---

9 本準則用語定義如下：

關係人係指與編製財務報表之個體（於本準則中稱為『報導個體』）有關係之個人或個體。

(a) ...

(b) 個體若符合下列情況之一，則與報導個體有關係：

(i) ...

(vii) 於(a)(i)所列舉之個人對該個體具重大影響或為該個體（或該個體之母公司）主要管理人員之成員。

(viii) 該個體（或其集團中某成員）對報導個體提供主要管理人員服務。

### 揭露

---

#### 所有個體

...

17 個體應揭露主要管理階層薪酬之總額，並按下列每一類別分別揭露：

(a) 短期員工給付；

(b) 退職後給付；

(c) 其他長期員工給付；

(d) 離職給付；及

(e) 股份基礎給付。

17A 若一個體自另一個體（「管理個體」）僱用主要管理人員服務，則該個體無須將第 17 段之規定適用於管理個體對管理個體之員工或董事之已付或應付薪酬。

18 ...

18A 個體就單獨管理個體所提供之主要管理人員服務所認列之費用金額，應單獨揭露。

## 生效日

---

...

28B [日期]發布之「國際財務報導準則 2010-2012 循環之年度改善」修正第 9 段，並新增第 17A 及 18A 段之規定。企業應於 2014 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。

## 國際財務報導準則第 36 號「資產減損」之提議修正

### 揭露

---

...

130 企業應就一個別資產（包括商譽）或一現金產生單位於當期認列或迴轉之每一重大減損損失，揭露下列項目：

...

- (e) 若可回收金額為公允價值減處分成本，用以衡量公允價值減處分成本之基礎（例如公允價值是否參考相同資產於活絡市場之報價而衡量）。若公允價值減處分成本係使用現值技術衡量，企業應揭露用於本次及前次（如有時）衡量之折現率。企業無須提供國際財務報導準則第 13 號規定之揭露。

### 過渡規定及生效日

---

...

140J [日期]發布之「國際財務報導準則 2010-2012 循環之年度改善」修正第 130 段(f)之規定。企業應於 2014 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。本修正內容應於初次適用之年度期間開始日推延適用。