

2012 年 11 月

草案 ED/2012/2

國際財務報導準則 2011-2013 循環之年度改善

徵求意見截止日為 2013 年 2 月 18 日

國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之提議修正

簡介

國際會計準則理事會（IASB）對國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年修訂）提議下列修正。

合資之範圍例外

國際會計準則理事會（IASB）提議修正第 2 段(a)，以：

- (a) 將國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」之聯合協議所有類型（即合資及聯合營運）之成立，自國際財務報導準則第 3 號之範圍中排除。
- (b) 闡明範圍例外僅適用於合資或聯合營運本身之財務報表。

國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年修訂）之提議修正

修正第 2 段並新增第 64H 段。新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

範圍

- 2 凡交易或其他事項符合企業合併之定義者，皆適用本國際財務報導準則。本國際財務報導準則不適用於：
- (a) 在聯合協議本身之財務報表中合資聯合協議之成立之會計。
 - (b) ...

生效日

- 64H [日期]發布之「2011-2013 循環之年度改善」修正第 2 段(a)之規定。企業應於 2014 年 1 月 1 日以後開始之年度期間，依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定，追溯適用該修正內容，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 3 號「企業合併」（2008 年修訂）結論基礎之提議修正

本結論基礎附於所提議之修正，但非屬其一部分。

範圍

- BC1 國際財務報導準則解釋委員會（解釋委員會）觀察到，有關國際財務報導準則第 3 號第 2 段(a)（其將合資之成立自國際財務報導準則第 3 號之範圍中排除）是否應於國際財務報導準則第 11 號發布時予以修正以提及聯合協議，有不確定性。當國際會計準則理事會（IASB）以國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」取代國際會計準則第 31 號「合資權益」時，並未改變國際財務報導準則第 3 號第 2 段(a)範圍排除之用語——「合資之成立」，雖然解釋委員會了解到國際會計準則理事會（IASB）並不意圖改變國際財務報導準則第 3 號之範圍。國際財務報導準則第 11 號已改變「合資」用語之使用，將其自具有一般意義（包括「聯合控制營運」、「聯合控制資產」及「聯合控制個體」），改為意指聯合協議之特定類型（並不包括「聯合營運」）。
- BC2 有關國際財務報導準則第 3 號第 2 段(a)之範圍排除是否僅涉及下列議題，亦有不確定性：
- (a) 聯合協議本身於財務報表中之會計。
 - (b) 聯合協議之各方對其對聯合協議之權益之會計。
- BC3 國際會計準則理事會（IASB）注意到，國際財務報導準則第 3 號第 2 段(a)應將聯合協議之所有類型（合資及聯合營運）之成立，自國際財務報導準則第 3 號之範圍中排除。理事會亦注意到，國際財務報導準則第 3 號第 2 段(a)僅涉及聯合協議本身在其財務報表之會計，亦即該規定不適用於聯合協議之各方對其對聯合協議之權益之會計。
- BC4 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，國際財務報導準則第 3 號第 2 段(a)應予修正以處理聯合協議之所有類型，並消除財務報表應適用那些規定之不確定性。
- BC5 因此，國際會計準則理事會（IASB）提議修正國際財務報導準則第 3 號之第 2 段(a)，以：
- (a) 藉由以「聯合協議」取代「合資」而將聯合協議之所有類型之成立自國際財

務報導準則第 3 號之範圍中排除；及

- (b) 闡明僅將聯合協議本身財務報表中聯合協議之成立之會計，自國際財務報導準則第 3 號之範圍中排除。

國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」之提議修正

簡介

國際會計準則理事會 (IASB) 對國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」提議下列修正。

第 52 段之範圍（投資組合例外）

國際財務報導準則第 13 號之第 52 段定義例外之範圍，即若企業以其市場風險或信用風險之淨暴險為基礎管理金融資產及金融負債群組，則允許企業以淨額基礎衡量該金融資產及金融負債群組之公允價值。此被稱為投資組合例外。國際會計準則理事會 (IASB) 提議修正第 52 段，以闡明該投資組合例外適用於國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」或國際財務報導準則第 9 號「金融工具」範圍內之所有合約，不論該等組合是否符合國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」所定義金融資產或金融負債之定義。

國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」之提議修正

修正第 52 段並新增第 C4 段。新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

應用於具市場風險或交易對方信用風險互抵部位之金融資產及金融負債

- 52 第 48 段之例外僅適用於國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」或國際財務報導準則第 9 號「金融工具」範圍內之金融資產及、金融負債及其他合約。第 48 至 51 段及第 53 至 56 段所提及之金融資產及金融負債，應解讀為適用於在國際會計準則第 39 號或國際財務報導準則第 9 號範圍內並依其規定處理之所有合約，不論該等資產或負債是否符合國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」中之金融資產或金融負債之定義。

生效日及過渡規定

- C4 [日期]發布之「2011-2013 循環之年度改善」修正第 52 段之規定。企業應於 2014 年 1 月 1 日以後開始之年度期間，依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定，追溯適用該修正內容，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 13 號「公允價值衡量」結論基礎之提議修正

本結論基礎附於所提議之修正，但非屬其一部分。

應用於具市場風險或交易對方信用風險互抵部位之金融資產及金融負債

- BC1 發布國際財務報導準則第 13 號之後，國際會計準則理事會（IASB）了解到，第 52 段所示以淨額基礎衡量金融資產及金融負債群組之公允價值之範圍例外（「投資組合例外」）是否包括在國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」或國際財務報導準則第 9 號「金融工具」範圍內之所有合約，並不明確。特別是有關該範圍是否包括會計處理如同金融工具但不符合國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」中之金融資產或金融負債之定義之合約（諸如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某些合約，如同該等合約為金融工具），產生疑義。
- BC2 國際會計準則理事會（IASB）並不意圖將此等合約自投資組合例外之範圍中排除。因此，國際會計準則理事會（IASB）提議修正本準則第 52 段，以闡明投資組合之例外適用於在國際會計準則第 39 號或國際財務報導準則第 9 號範圍內之所有合約，不論其是否符合國際會計準則第 32 號中之金融資產或金融負債之定義。

國際會計準則第 40 號「投資性不動產」之提議修正 簡介

國際會計準則理事會（IASB）對國際會計準則第 40 號「投資性不動產」提議下列修正。

投資性不動產之取得：與國際財務報導準則第 3 號間之相互關聯

國際會計準則理事會（IASB）提議修正國際會計準則第 40 號，以闡明：

- (a) 決定投資性不動產之取得究係取得一資產、一資產群組或國際財務報導準則第 3 號「企業合併」範圍內之企業合併，須作判斷
- (b) 此判斷並非根據國際會計準則第 40 號第 7 至 15 段，而係根據國際財務報導準則第 3 號之指引。

國際會計準則第 40 號「投資性不動產」之提議修正

於第 6 段前新增標題，並新增第 14 段。於第 84 段之後新增標題及第 84A 段，並新增第 85D 段。為便於參照納入第 6 及 14 段，但未提議修正。

不動產分類為投資性不動產或自用不動產

6 承租人在營業租賃下所持有之不動產權益，僅當除屬營業租賃外，其餘均符合投資性不動產定義，且承租人對所認列之資產採用第 33 至 55 段規定之公允價值模式時，始得分類為投資性不動產，並按投資性不動產處理。此種分類替代選項可依個別不動產逐項選擇。惟一旦有一項營業租賃下所持有之不動產權益選定此種分類替代選項，則所有已分類為投資性不動產者，其會計處理均應採用公允價值模式。於選定此種分類替代選項時，任何依此分類之權益均應包括於第 74 至 78 段規定之揭露範圍內。

...

14 決定不動產是否符合投資性不動產須作判斷。企業應建立標準，以使其所行使之判斷能一致地符合投資性不動產之定義及第 7 至 13 段之相關指引。第 75 段(c)規定企業應揭露於難以分類時所採用之標準。

14A 決定投資性不動產之取得究係取得一資產、一資產群組或國際財務報導準則第 3 號「企業合併」範圍內之企業合併，亦須作判斷。須參照國際財務報導準則第 3 號以決定其是否為企業合併。本準則第 7 至 15 段之討論係與不動產究為自用不動產或投資性不動產有關，而非與決定不動產之取得是否為國際財務報導準則第 3 號所定義之企業合併有關。決定特定交易是否符合國際財務報導準則第 3 號所定義之企業合併及是否包括本準則所定義之投資性不動產，須單獨適用兩準則。

...

過渡規定

企業合併

84A [日期]發布之「2011-2013 循環之年度改善」新增第 14A 段之規定及第 6 段前之標題。企業對投資性不動產之取得應自其首次採用該修正之報導期間開始日起推延適用該修正內容。因此，於以前期間對投資性不動產之取得所認列之金額不得調

整。

生效日

...

85D [日期]發布之「2011-2013 循環之年度改善」新增第 14A、84A 段之規定及第 6 段前之標題。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 40 號「投資性不動產」結論基礎之 提議修正

本結論基礎附於所提議之修正，但非屬其一部分。

不動產分類為投資性不動產或自用不動產

投資性不動產之取得：與國際財務報導準則第 3 號間之相互關聯

BC1 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）向國際會計準則理事會（IASB）報告於實務上界定國際財務報導準則第 3 號「企業合併」與國際會計準則第 40 號「投資性不動產」之範圍分歧：

- (a) 某些人認為若取得投資性不動產與不重大之附屬服務有關，如國際會計準則第 40 號第 11 段所明訂，兩準則為互斥。其將不動產與任何有關之不重大之附屬服務視為單一「科目單位」且其認為該科目單位係一稱為「投資性不動產」之資產。
- (b) 其他人認為若取得之投資性不動產與不重大之附屬服務有關，如國際會計準則第 40 號第 11 段所明訂，兩準則並不互斥；亦不認為國際財務報導準則第 3 號附錄 A 所定義之業務及國際會計準則第 40 號第 5 段所定義之投資性不動產為相互關聯。其認為取得投資性不動產之企業須決定該交易是否符合兩定義。

BC2 國際會計準則理事會（IASB）注意到國際會計準則第 40 號第 8 至 14 段已制定以區分投資性不動產與自用不動產，或界定國際會計準則第 40 號之範圍以區分其與國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之範圍。此外，當其他準則適用時，國際財務報導準則第 3 號及國際會計準則第 40 號於其範圍皆不包含限制其適用之限制。即各準則之範圍皆未說明兩準則為互斥。國際會計準則理事會（IASB）亦注意到國際會計準則第 40 號之用語關於兩準則間之相互關聯並不夠清楚。

BC3 國際會計準則理事會（IASB）同意第 BC1 段(b)所支持之觀點，國際財務報導準則第 3 號及國際會計準則第 40 號並非互斥。其提議修正國際會計準則第 40 號以明訂決定該交易僅為投資性不動產之取得，或屬資產群組之取得或為國際財務報導準則第 3 號範圍內包括一投資性不動產之企業合併。該判斷非基於國際會計準則第 40 號第 7 至 15 段之規定，而係基於國際財務報導準則第 3 號之指引。僅有區分投資性不動產與自用不動產之判斷，係基於國際會計準則第 40 號第 7 至 15

段之規定。

BC4 因此，國際會計準則理事會（IASB）提議於國際會計準則第 40 號新增第 14A 段及第 6 段前之標題，以闡明兩準則間之相互關聯。

生效日及過渡規定

BC5 國際會計準則理事會（IASB）提議於國際會計準則第 40 號新增第 14A、84A 及 85D 段及第 6 段前之標題，以闡明國際財務報導準則第 3 號及國際會計準則第 40 號間之相互關聯。其考量了修正國際會計準則第 40 號之過渡規定及生效日。國際會計準則理事會（IASB）注意到，適用國際財務報導準則第 3 號於先前已作為取得一資產或一資產群組處理之交易可能在決定所取得之可辨認資產及承擔之負債（作為企業合併交易之一部分）之收購日之公允價值時，涉及使用後見之明。因此，理事會提議企業於 2014 年 1 月 1 日以後開始之年度期間推延適用對國際會計準則第 40 號所提議之修正。