

2013 年 12 月

草案 ED/2013/11

國際財務報導準則 2012-2014 週期之年度改善

徵求意見截止日為 2014 年 3 月 13 日

國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」之提議修正

簡介

對國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」提議下列修正。

處分方式之變更

國際會計準則理事會（IASB）提議修正國際財務報導準則第 5 號，以描述企業於：

- (a) 將資產（或處分群組）直接自待分配重分類為待出售之情況下；或
- (b) 將資產（或處分群組）直接自待出售重分類為待分配之情況下；

企業不應遵循第 27 至 29 段之指引處理此變更。

國際會計準則理事會（IASB）亦提議修正國際財務報導準則第 5 號，以明定企業於判定資產（或處分群組）不再可供立即分配或該分配不再高度很有可能之情況下，其應停止適用待分配會計，並適用國際財務報導準則第 5 號第 27 至 29 段之指引。

國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」之提議修正

新增第 26A 至 26B 及 44K 段，並修正第 26 至 29 段。新增之內容加註底線標示。

出售計畫或分配計畫之變更

- 26 若企業已將資產（或處分群組）分類為待出售，但不再符合第 7 至 9 段之條件，則企業應停止將該資產（或處分群組）分類為待出售，且除屬適用第 26B 段之情況外，應遵循第 27 至 29 段之指引處理此變更。
- 26A 若企業已將資產（或處分群組）依第 12A 段之規定分類為待分配，但不再符合第 12A 段之條件，則企業應停止將該資產（或處分群組）分類為待分配，且除屬適用第 26B 段之情況外，應遵循第 27 至 29 段之指引處理此變更。
- 26B 若企業將資產（或處分群組）直接自待出售重分類為待分配，或直接自待分配重分類為待出售，則企業不應遵循第 27 至 29 段之指引處理此變更。企業應繼續適用本國際財務報導準則中適用於分類為待出售之非流動資產（或處分群組）或分類為待分配之非流動資產（或處分群組）之分類、表達及衡量規定。
- 27 企業對停止分類為待出售或待分配（或不再包括於分類為待出售或待分配處分群組中）之非流動資產，應按下列孰低者衡量：
- (a) 該資產（或處分群組）分類為待出售或待分配前之帳面金額，並調整資產（或處分群組）若未分類為待出售或待分配下原應認列之折舊、攤銷或重估價，及
- (b) ……。
- 28 企業應於第 7 至 9 段之條件不再符合之期間，將停止分類為待出售或待分配之非流動資產帳面金額應作之調整包含於繼續營業單位損益¹。若停止分類為待出售或待分配之處分群組或非流動資產係一子公司、聯合營運、合資、關聯企業、或對一合資或一關聯企業權益之一部分，則自分類為待出售或待分配後之期間之財務報表應配合修正。企業應將此調整，表達於綜合損益表中用以表達依第 37 段所認

¹ 除非資產係分類為待出售前已依國際會計準則第 16 號或國際會計準則第 38 號予以重估價之不動產、廠房及設備或無形資產，此種情況下之調整應視為重估價之增加或減少。

列利益或損失之同一項下。

- 29 若企業自分類為待出售處分群組中移除一項個別資產或負債，僅於該群組符合第 7 至 9 段之條件時，待出售處分群組內剩餘之資產及負債始應繼續以一群組衡量。若企業自分類為待分配處分群組中移除一項個別資產或負債，僅於該群組符合第 12A 段之條件時，待分配處分群組內剩餘之資產及負債始應繼續以一群組衡量。否則，該群組內個別符合分類為待出售（或待分配）條件之剩餘非流動資產，應於該日個別按其帳面金額及公允價值減出售成本孰低者衡量。未符合待出售條件之非流動資產應依第 26 段之規定，停止分類為待出售。未符合待分配條件之非流動資產應依第 26A 段之規定，停止分類為待分配。

生效日

.....

- 44K [日期]發布之「國際財務報導準則 2012-2014 週期之年度改善」新增第 26A 至 26B 段，並修正第 27 至 29 段之規定。企業應於 2016 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，推延適用該等修正內容，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。

國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」之提議修正之結論基礎

本結論基礎附於所提議之修正，但非屬其一部分。

出售計畫或分配計畫之變更

- BC1 國際會計準則理事會（IASB）收到要求闡明將處分計畫自出售一部門之計畫變更為分拆一部門並分配實物股利予其股東之計畫時之會計。部分（但非全部）人士將國際財務報導準則第 5 號第 26 段解釋為要求將此變更視為出售計畫變更，而依國際財務報導準則第 5 號第 26 至 29 段之規定處理。
- BC2 於分析此議題時，國際會計準則理事會（IASB）觀察到，企業依國際財務報導準則第 5 號第 12A 段之規定判定資產（或處分群組）不再可供立即分配或該分配不再高度很有可能時，國際財務報導準則第 5 號對待分配會計之停止適用並無明確指引。
- BC3 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，國際財務報導解釋第 17 號「分配非現金資產予業主」藉由新增第 5A、12A 及 15A 段之規定修正國際財務報導準則第 5 號，以對待分配分類提供指引。惟此修正並未對企業將資產（或處分群組）自待出售重分類為待分配（或自待分配重分類為待出售）時，或停止適用待分配會計時提供指引。國際會計準則理事會（IASB）注意到，國際財務報導解釋第 17 號應考量對國際財務報導準則第 5 號第 26 至 29 段作修正，而當時未修正各該段係一疏忽之事實。
- BC4 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，國際財務報導準則第 5 號現有指引可能被解讀為，自出售非流動資產（或處分群組）之計畫變更為分配非流動資產（或處分群組）之計畫會自動導致出售計畫變更，而應適用第 27 至 29 段之衡量指引。
- BC5 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，第 27 至 29 段並未對處分群組將資產（或處分群組）直接自待出售分類重分類為待分配分類之情況，提供指引。
- BC6 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，基於國際財務報導解釋第 17 號第 BC59 至 BC65 段，國際會計準則理事會（IASB）之意圖為對分類為待出售之資產（或處分群組）及分類為待分配之資產（或處分群組），有相同之條件及相同之會計規定。此外：
- (a) 國際財務報導準則第 5 號第 8 段所規定為使出售被視為高度很有可能之條

件，與國際財務報導準則第 5 號第 12A 段所規定為使分配被視為高度很有可能之條件類似，故應以相同方式處理；且

- (b) 國際財務報導準則第 5 號第 5A 段確認，國際財務報導準則第 5 號中適用於分類為待出售之資產（或處分群組）之分類、表達及衡量規定，亦適用於分類為待分配之資產（或處分群組）。

BC7 因此，國際會計準則理事會（IASB）注意到，基於國際財務報導準則第 5 號第 5A、8、及 12A 段之現有指引及國際財務報導解釋第 17 號結論基礎之解釋，企業將資產（或處分群組）直接自一種處分方法重分類為另一種時，自待出售變更為待分配（或自待分配變更為待出售）不得被視為新分類，而應沿用國際財務報導準則第 5 號對每一處分類型所規定之相同分類、表達及衡量規定。

BC8 為處理企業將資產（或處分群組）直接自待出售重分類為待分配（或自待分配重分類為待出售）時國際財務報導準則第 5 號指引之缺乏，國際會計準則理事會（IASB）提議明定，此種重分類不應視為出售（或分配）計畫之變更，且企業不得遵循國際財務報導準則第 5 號第 26 至 29 段之指引處理此變更。企業將資產（或處分群組）直接自待出售重分類為待分配（或自待分配重分類為待出售）時，企業應繼續適用本國際財務報導準則中適用於分類為待出售或待分配之非流動資產（或處分群組）之分類、表達及衡量規定。

BC9 為處理企業不再符合待分配條件（未符合待出售條件）之情況下指引之缺乏，國際會計準則理事會（IASB）提議，企業應如同停止符合待出售條件時停止適用待出售會計般，停止適用待分配會計。

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之提議修正

簡介

對國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」提議下列修正。

服務合約

為適用國際財務報導準則第 7 號第 42E 至 42H 段揭露規定之目的，國際會計準則理事會（IASB）提議新增指引，以闡明企業對服務合約應如何適用國際財務報導準則第 7 號第 42C 段之指引以決定服務合約是否屬「持續參與」。

國際財務報導準則第 7 號之修正對簡明期中財務報表之適用性

國際會計準則理事會（IASB）提議闡明「揭露—金融資產及金融負債之互抵」（國際財務報導準則第 7 號之修正）所規定之額外揭露無須特別適用於所有期中期間。惟當額外揭露之內容係屬依國際會計準則第 34 號之規定所要求者，該額外揭露應列入依國際會計準則第 34 號「期中財務報導」之規定所編製之簡明期中財務報表。

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之提議修正

修正第 44R 及 B30 段並新增第 44Z 及 B30A 段。新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

生效日及過渡規定

44R 2011 年 12 月發布之「揭露—金融資產及金融負債之互抵」(國際財務報導準則第 7 號之修正) 新增第 IN9、13A 至 13F 及 B40 至 B53 段之規定。企業應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間及該等年度期間之期中期間適用該等修正內容。企業應追溯提供該等修正內容所規定之揭露。

44Z [日期]發布之「國際財務報導準則 2012-2014 週期之年度改善」修正第 44R 及 B30 段，並新增第 B30A 段之規定。企業應於 2016 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。惟企業無須對其第一次適用該等修正內容之年度期間前開始之任何所列報期間，適用第 B30 段之修正及第 B30A 段之新增規定。企業得提前適用該修正內容。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。

持續參與（第 42C 段）

B30 企業若於移轉中，既未保留已移轉金融資產固有之任何合約權利或合約義務，亦未取得與已移轉金融資產有關之任何新合約權利或合約義務，則該企業並未持續參與該已移轉金融資產。企業若既未對已移轉金融資產之未來績效有權益，亦不於任何情況下對該已移轉金融資產具未來支付責任，則該企業並未持續參與該已移轉金融資產。該段中之「支付」用語不包括企業所收取而必須匯出予受讓人之已移轉金融資產現金流量。

B30A 當企業移轉一金融資產時，企業可能保留服務該金融資產以收取費用之權利，（該費用包含於，例如，服務合約中）。就適用揭露規定之目的，服務金融資產以賺取費用之權利通常屬持續參與。企業必須依第 42C 及 B30 段之指引評估服務合約以作成該決策。例如，為揭露規定之目的，若服務費用取決於從已移轉金融資產所收取現金流量之金額或時點，服務者將持續參與該已移轉金融資產。同樣地，就揭露規定之目的，若已移轉金融資產不履約則全額固定費用無須支付，亦將導

致服務者持續參與之結論。於此等釋例中，服務者對已移轉金融資產之未來績效有權益。此評估與所收取之費用是否被預期足以補償企業履行該服務係彼此獨立。

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之提議配套修正

新增第 39V 段。

生效日

39V [日期]發布之「國際財務報導準則 2012-2014 週期之年度改善」新增第 E4A 段之規定。企業應於 2016 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。

於附錄 E 中，新增第 E4A 段及註腳。

有關金融工具之揭露

E4A 首次採用者可能會適用國際財務報導準則第 7 號第 44Y 段之過渡規定。²

² 第 E4A 段係由於[日期]發布之「國際財務報導準則 2012-2014 週期之年度改善」之結果而新增。為避免使用後見之明之可能性，以及確保首次採用者與目前國際財務報導準則之編製者相較，不致處於不利地位，國際會計準則理事會（IASB）決定應允許首次採用者使用「國際財務報導準則 2012-2014 週期之年度改善」中對依國際財務報導準則之規定編製財務報表之現行編製者所允許之相同過渡規定。

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之提議 修正之結論基礎

本結論基礎附於所提議之修正，但非屬其一部分。

移轉揭露規定對服務合約之適用

- BC1 國際會計準則理事會（IASB）於 2010 年 10 月發布「揭露—金融資產之移轉」（國際財務報導準則第 7 號之修正）。該修正包括國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」第 42A 至 42H 段之新增規定。該等段落規定企業應對所有於報導日所存在之未除列之已移轉金融資產及對已移轉資產之任何持續參與提供揭露（無論該相關之移轉交易係於何時發生）。
- BC2 國際會計準則理事會（IASB）收到要求，就適用國際財務報導準則第 7 號第 42E 至 42H 段揭露規定之目的，闡明服務合約是否構成持續參與。更明確地說，所提出之問題係，第 42C 段(c)是否將服務合約排除於該等揭露規定之範圍外。
- BC3 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，第 42C 段(c)討論企業藉由協議保留收取該金融資產現金流量之合約權利，但承擔將該現金流量支付予一個或多個企業之合約義務；即「轉手協議」。第 42C 段(c)證實，為轉手而收取之現金流量，就移轉揭露規定之目的，其本身非屬持續參與。因此，國際會計準則理事會（IASB）觀察到，因轉手現金流量之活動本身並不構成對已移轉金融資產之未來績效有權益，服務者將其從已移轉金融資產所收取之現金流量轉手予一個或多個企業之義務，就移轉揭露規定之目的，其本身非屬持續參與。惟國際會計準則理事會（IASB）觀察到，就移轉揭露規定之目的，服務合約通常屬持續參與，因（在大多數之情況下）服務者基於該合約而對已移轉金融資產之未來績效有權益。若服務費用之金額及（或）時點取決於從已移轉金融資產所收取之現金流量之金額及（或）時點，即為如此。不論服務者如何收取其服務費用；即服務者是否保留從已移轉金融資產收取之現金流量之一部分作為其費用，或其轉手所收取之全部現金流量，並自被受讓人或另一企業單獨收取其費用，此係屬實。
- BC4 基於此等觀察，國際會計準則理事會（IASB）指出第 42C 及 B30 段須予以考量，以決定就移轉揭露規定之目的，服務合約是否屬持續參與。國際會計準則理事會（IASB）提議對國際財務報導準則第 7 號之應用指引新增額外指引，以對第 42C 段之指引如何應用於服務合約予以釐清。
- BC5 國際會計準則理事會（IASB）亦考量該修正是否應適用於企業首次適用該修正內

容之年度期間前開始之任何所列報期間。國際會計準則理事會（IASB）指出，國際財務報導準則第 7 號第 42E 段(b)規定揭露代表企業持續參與已除列金融資產之資產及負債之公允價值。對此等期間適用，該修正可能因而要求企業對以前未曾決定公允價值之服務資產或服務負債，決定其期末之公允價值。對企業而言，決定此種服務資產或服務負債之公允價值而不使用後見之明，可能不可行。國際會計準則理事會（IASB）亦指出，第 44M 段提供過渡規定之放寬，藉由該放寬，企業對比較期間無須適用移轉揭露規定。因此，為避免適用後見之明之風險，國際會計準則理事會（IASB）提議，規定該修正僅適用於首次適用該等修正內容之年度期間開始日以後開始之年度期間。再者，基於相同理由，國際會計準則理事會（IASB）觀察到，首次採用者應可援引該等過渡規定。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 1 號「首次採用國際財務報導準則」，以確保首次採用者與目前國際財務報導準則之編製者相較，不致處於不利地位。

國際財務報導準則第 7 號之修正對簡明期中財務報表之適用性

- BC6 國際會計準則理事會（IASB）被要求闡明 2011 年 12 月所發布修正國際財務報導準則第 7 號之「揭露—金融資產及金融負債之互抵」（「國際財務報導準則第 7 號之修正」）對簡明期中財務報表之適用性。具體而言，其被要求闡明國際財務報導準則第 7 號第 44R 段中所使用之「該等年度期間之期中期間」之意義。有關國際財務報導準則第 7 號第 13A 至 13F 段及 B40 至 B53 段所規定之揭露是否應予納入依國際財務報導準則編製之簡明期中財務報表中，且若然，該等揭露是否應列報於每一份簡明期中財務報表，或者僅列報於因揭露規定生效或國際會計準則第 34 號「期中財務報導」原則下必須揭露之第一年簡明期中財務報表，尚存有不确定性。
- BC7 國際會計準則理事會（IASB）指出，國際會計準則第 34 號並未基於國際財務報導準則第 7 號之修正之議題而配套修正，理事會亦指出，在所有情況中，其欲明確規定企業於簡明期中財務報表中提供揭露時，即修正國際會計準則第 34 號。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 7 號第 44R 段，以闡明國際財務報導準則第 7 號之修正所規定之額外揭露無須特別適用於所有期中期間。惟於考量此修正時，國際會計準則理事會（IASB）指出，當額外揭露之內容依國際會計準則第 34 號之規定係屬必要時，額外揭露須列入依國際會計準則第 34 號之規定編製之簡明期中財務報表。國際會計準則第 34 號規定，當遺漏簡明期中財務報表之資訊將使簡明期中財務報表產生誤導時，該簡明期中財務報表之資訊應予以揭露。國際會計準則理事會（IASB）指出，期中財務報告應包括對於了解企業自前一年度報導期間結束日後財務狀況變動及績效至關重要之事項及

交易之解釋。國際會計準則第 34 號規定之最終目標係在確保期中財務報告包括與了解企業期中期間財務狀況及績效攸關之所有資訊。



國際會計準則第 19 號「員工給付」之提議修正

簡介

對國際會計準則第 19 號「員工給付」提議下列修正。

折現率：區域性市場議題

國際會計準則理事會（IASB）提議闡明對於退職後給付義務，用以估計折現率之高品質公司債應以與負債相同之貨幣計價。因而，國際會計準則理事會（IASB）提議闡明，應以貨幣層級評估高品質公司債之市場深度。

國際會計準則第 19 號「員工給付」之提議修正

修正第 83 段並新增第 175 段。新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

精算假設：折現率

- 83 用以將退職後給付義務（包括提撥基金及未提撥基金者）折現之折現率，應參考報導期間結束日高品質公司債之市場殖利率決定。在此類高品質公司債券無深度市場之貨幣區國家，應使用以該貨幣計價之政府公債（於報導期間結束日）之市場殖利率。公司債或政府公債之貨幣及期間應與退職後給付義務之貨幣及估計期間一致。

過渡規定及生效日

- 175 [日期]發布之「國際財務報導準則 2012-2014 週期之年度改善」修正第 83 段之規定。企業應於 2016 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。

國際會計準則第 19 號「員工給付」之提議修正之結論基礎

本結論基礎附於所提議之修正，但非屬其一部分。

精算假設—折現率：區域性市場議題

- BC1 國際會計準則理事會（IASB）被要求就共用相同貨幣之區域性市場（例如歐元區）折現率之決定闡明國際會計準則第 19 號「員工給付」之規定。議題之產生係因某些人認為高品質公司債組合應以國家（而非貨幣區）層級決定，因國際會計準則第 19 號第 83 段說明「在此類債券無深度市場之國家，應使用政府公債於報導期間結束日之市場殖利率」。
- BC2 國際會計準則理事會（IASB）提及，國際會計準則第 19 號第 83 段說明「公司債或政府公債之貨幣及期間應與退職後給付義務之貨幣及估計期間一致」。
- BC3 國際會計準則理事會（IASB）提議修正國際會計準則第 19 號第 83 段，透過年度改善過程以闡明用以估計折現率之高品質公司債應以與用以支付給付之貨幣相同之貨幣發行。因而，應以貨幣層級評估高品質公司債之市場深度。

國際會計準則第 34 號「期中財務報導」之提議修正 簡介

對國際會計準則第 34 號「期中財務報導」提議下列修正。

「期中財務報告其他部分」之資訊揭露

國際會計準則理事會（IASB）提議修正國際會計準則第 34 號，以闡明「期中財務報告其他部分」之資訊揭露之意義，並要求包含期中財務報表與此資訊所在之交互索引。

國際會計準則第 34 號「期中財務報導」之提議修正

修正第 16A 段並新增第 55 段。新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

其他揭露

- 16A 除依第 15 至 15C 段之規定揭露重要之事項及交易外，下列資訊若未於期中財務報告其他部分揭露，則企業應將下列資訊其包括於期中財務報表附註或期中財務報告其他部分中。下列揭露應列入期中財務報表或由期中財務報表交互索引至期中財務報告之其他部分，該其他部分可與期中財務報表相同條件及同一時間由期中財務報表使用者取得。若使用者未取得交互索引資訊，則此期中財務報表並不完整。該等資訊通常應依財務年度年初至當期末基礎報導。

生效日

- 55 [日期]發布之「國際財務報導準則 2012-2014 週期之年度改善」修正第 16A 段之規定。企業應於 2016 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。

國際會計準則第 34 號「期中財務報導」之提議修正 之結論基礎

本結論基礎附於所提議之修正，但非屬其一部分。

其他揭露

- BC1 國際會計準則理事會（IASB）收到要求闡明「期中財務報告」之意義（如國際會計準則第 34 號「期中財務報導」所定義）。此議題為國際會計準則第 34 號第 16A 段所述之「期中財務報告其他部分」，究意指應於期中財務報表附註中提供所規定之資訊或意指該資訊可能列報於其他地方。
- BC2 國際會計準則理事會（IASB）提議修正國際會計準則第 34 號第 16A 段之規定，以闡明「期中財務報告其他部分」之資訊揭露之意義，並要求包含期中財務報表與此資訊所在之交互索引。若國際會計準則第 34 號所規定之揭露未列報於期中財務報表中，該等揭露應可與期中財務報表相同條件及同一時間由期中財務報表使用者取得。
- BC3 國際會計準則理事會（IASB）指出，所提議之修正將擴大財務報表之範圍，以納入期中財務報告其他部分所列報之揭露。