

國際會計準則第 21 號正體中文版草案

匯率變動之影響

總召集人 國立政治大學會計系教授鄭丁旺

覆審委員 國立台北大學會計系教授張仲岳

資深會計師魏永篤

初審委員 資誠聯合會計師事務所執業會計師溫芳郁

翻譯單位 勤業眾信聯合會計師事務所

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 99 年 3 月 5 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 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會

國際會計準則第 21 號

匯率變動之影響

本版包括截至 2008 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之修正。

國際會計準則委員會(IASC)於 1993 年 12 月發布國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」，並取代國際會計準則第 21 號「匯率變動影響之會計」(1983 年 7 月發布)。

國際會計準則第 21 號之交互索引於 1998 年及 1999 年作有限度之修正。

常務解釋委員會制定四號與國際會計準則第 21 號有關之解釋：

- 解釋公告第 7 號「引入歐元」(1998 年 5 月發布)
- 解釋公告第 11 號「外匯：貨幣重貶損失之資本化」(1998 年 7 月發布)
- 解釋公告第 19 號「報導貨幣：國際會計準則第 21 號及國際會計準則第 29 號下之財務報表衡量與表達」(2000 年 11 月發布)
- 解釋公告第 30 號「報導貨幣：衡量貨幣換算為表達貨幣」(2001 年 12 月發布)。

國際會計準則理事會(IASB)於 2001 年 4 月決議，依據舊章程所發布之所有準則及解釋於修正或撤銷前仍應適用。

國際會計準則理事會(IASB)於 2003 年 12 月發布修訂之國際會計準則第 21 號。修訂之準則亦修正解釋公告第 7 號(修訂之國際會計準則第 21 號仍索引此號解釋)，並取代解釋公告第 11 號、解釋公告第 19 號及解釋公告第 30 號。

自 2003 年起，國際會計準則第 21 號及其隨附文件已配合下列國際財務報導準則修正：

- 「國外營運機構淨投資」(修正國際會計準則第 21 號)(2005 年 12 月發布)
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年 9 月修訂)*
- 國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」(2008 年 1 月修正)†
- 「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」(修正國際財務報導準則第 1 號及國際會計準則第 27 號)(2008 年 5 月發布)。

下列解釋與國際會計準則第 21 號有關：

- 國際財務報導解釋第 16 號「國外營運機構淨投資之避險」(2008 年 7 月發布)。

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

† 生效日為 2009 年 7 月 1 日

§ 生效日為 2008 年 10 月 1 日



目錄

	條 文
簡介	IN1-IN17
國際會計準則第 21 號	
匯率變動之影響	
目的	1-2
範圍	3-7
定義	8-16
定義之詳細說明	9-16
功能性貨幣	9-14
國外營運機構淨投資	15-15A
貨幣性項目	16
本準則規定方法之彙總	17-19
以功能性貨幣報導外幣交易	20-37
原始認列	20-22
後續報導期間結束日之報導	23-26
兌換差額之認列	27-34
功能性貨幣之改變	35-37
使用非功能性貨幣為表達貨幣	38-49
換算為表達貨幣	38-43
國外營運機構之換算	44-47
處分或部分處分國外營運機構	48-49
所有兌換差額之所得稅影響數	50
揭露	51-57
生效日及過渡性規定	58-60B
其他準則之撤銷	61-62
附錄	



其他準則之修正

理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 21 號之核准

理事會對 2005 年 12 月發布之「國外營運機構淨投資」（修正國際會計準則第 21 號）之核准

結論基礎



國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」由第 1 至 62 段條文及附錄組成。所有條文均具同等效力。國際會計準則理事會(IASB)採用本準則時，仍沿用國際會計準則委員會(IASC)之準則格式。閱讀國際會計準則第 21 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

簡介

IN1 國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」取代 1993 年修訂之國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」，並適用於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度。本準則鼓勵提前適用。本準則亦取代下列解釋：

- 解釋公告第 11 號「外匯：貨幣重貶損失之資本化」
- 解釋公告第 19 號「報導貨幣：國際會計準則第 21 號及國際會計準則第 29 號下之財務報表衡量與表達」
- 解釋公告第 30 號「報導貨幣：衡量貨幣換算為表達貨幣」。

修訂國際會計準則第 21 號之理由

IN2 國際會計準則理事會 (IASB) 制定本修訂之國際會計準則第 21 號，作為國際會計準則改善計畫之一部分。此計畫係基於證券主管機關、專業會計師及其他利害關係人對準則之質疑及批評而進行。本計畫之目的在減少或刪除準則之替代處理、多餘及矛盾之處，以及處理部分趨同之議題並達成其他改善。

IN3 針對國際會計準則第 21 號，理事會之主要目的係提供換算方法及決定功能性與表達貨幣之額外指引。理事會並未重新考量國際會計準則第 21 號中外幣匯率變動影響之基本會計處理方法。

主要變動

IN4 前一版國際會計準則第 21 號之主要變動敘述如下。

範圍

IN5 本準則適用範圍不包括外幣衍生工具，其係屬於國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」適用之範圍。同樣地，避險會計之內容業已移至國際會計準則第 39 號。

定義

IN6 「報導貨幣」之概念已被下列兩項概念取代：

- 功能性貨幣，即個體營運所處主要經濟環境之貨幣。由於「功能性貨幣」係較常使用之用語，因此取代「衡量貨幣」（解釋公告第 19 號所使用之用語），

惟實質上其涵義相同。

- 表達貨幣，即用以表達財務報表之貨幣。

定義：功能性貨幣

IN7 報導個體於編製財務報表時，本準則要求包含於報導個體內之每一個別個體，無論是單獨存在之個體、有國外營運機構之個體（例如母公司）或是一個國外營運機構（例如子公司或分公司），應決定其功能性貨幣，並以該貨幣衡量其經營結果及財務狀況。功能性貨幣新的內容已納入原先解釋公告第 19 號對於如何決定衡量貨幣之一些指引，但本準則較解釋公告第 19 號更加重視在某一經濟環境下用以決定交易價格之貨幣，而非交易計價之貨幣。

IN8 由於上述改變及納入解釋公告第 19 號之原有指引，致使：

- 個體（不論是單獨存在之個體或是一個國外營運機構）不得自由選擇其功能性貨幣。
- 個體不能藉由例如採用一個穩定貨幣（諸如其母公司之功能性貨幣）作為其功能性貨幣，以規避依國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」之規定重編財務報表。

IN9 本準則修訂前一版國際會計準則第 21 號中區分與報導個體整體營運不可分割之國外營運機構（以下稱為「整合性國外營運機構」）及國外個體之相關規定。此規定現已成為個體功能性貨幣之指標之一，其修訂結果為：

- 不再區分整合性國外營運機構及國外個體，更確切地說，原先被分類為整合性國外營運機構之個體，其功能性貨幣將與報導個體相同。
- 對於國外營運機構僅採用一種換算方法：即於前一版國際會計準則第 21 號中適用於國外個體者（見第 IN13 段）。
- 關於區分整合性國外營運機構及國外個體之條文以及規定前者應使用之換算方法之條文均已刪除。

以功能性貨幣報導外幣交易：兌換差額之認列

IN10 本準則移除前一版國際會計準則第 21 號中，對於因貨幣嚴重貶值或跌價且無法避險時得資本化兌換差額之有限度選項。依本準則現行規定，此兌換差額應認列為損益。既然在任何情況下此兌換差額均不再允許予以資本化，因此解釋公告第 11 號中摘述得以資本化之有限情況已被取代。

以功能性貨幣報導外幣交易：功能性貨幣之改變

IN11 本準則以功能性貨幣改變應推延處理之規定取代原先對於國外營運機構分類改變之會計規定（現已多餘）。

使用非功能性貨幣為表達貨幣：換算為表達貨幣

IN12 本準則允許個體以任何一種貨幣（或多種貨幣）表達其財務報表。基於此目的，個體可能是單獨存在之個體、編製合併財務報表之母公司或依國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」之規定編製單獨財務報表之母公司、投資者或合資控制者。

IN13 個體將功能性貨幣換算為表達貨幣（或多種表達貨幣）表達其經營結果及財務狀況，應採用將國外營運機構納入報導個體財務報表所使用之換算方法。依此方法，資產及負債以收盤匯率換算，收益及費損以交易日之匯率換算（或以當期平均匯率，若此係合理之近似值）。

IN14 本準則規定比較金額應按下列方式換算：

- (a) 當個體之功能性貨幣非為高度通貨膨脹經濟下之貨幣：
 - (i) 所表達之每一財務狀況表之資產及負債以財務狀況表日之收盤匯率換算（即前一年之比較金額以前一年之收盤匯率換算）。
 - (ii) 所表達之每一綜合損益表或單獨損益表之收益及費損以交易日之匯率換算（即前一年之比較金額以前一年實際匯率或平均匯率換算）。
- (b) 當個體之功能性貨幣為高度通貨膨脹經濟下之貨幣，且比較金額係換算為另一個高度通貨膨脹經濟下之貨幣，則所有比較金額（例如財務狀況表及綜合損益表之金額）均以所表達之最近期財務狀況表之收盤匯率換算（即前一年之比較金額以今年之收盤匯率換算，如同因後續物價水準變動調整）。
- (c) 當個體之功能性貨幣為高度通貨膨脹經濟下之貨幣，且比較金額係換算為非高度通貨膨脹經濟下之貨幣，則所有比較金額為以前各年度財務報表表達之金額（即以前各年度之比較金額不調整後續物價水準或匯率之變動）。

如第 IN13 段所述，此換算方法適用於將國外營運機構之財務報表納入報導個體財務報表之換算，以及將個體之財務報表換算為不同之表達貨幣。

使用非功能性貨幣為表達貨幣：國外營運機構之換算

IN15 本準則規定因收購國外個體產生之商譽及對資產及負債所作之公允價值調整，應視為被收購個體資產及負債之一部分，並以收盤匯率換算。

揭露

IN16 本準則包含解釋公告第 30 號大部分之揭露規定，若採用與第 IN13 及 IN14 段所述不同之換算方法，或以功能性貨幣或表達貨幣以外之貨幣所呈現之其他補充資訊（例如摘錄自完整財務報表），適用此規定。

IN17 此外，當功能性貨幣改變時，個體必須揭露該事實及改變之理由。

國際會計準則第 21 號

匯率變動之影響

目的

- 1 個體可能以兩種方式從事國外活動，其一為以外幣從事交易，其二為擁有國外營運機構。此外，個體可能會以外幣表達其財務報表。本準則之目的係訂定如何於個體之財務報表中納入外幣交易及國外營運機構，以及如何將財務報表換算為表達貨幣。
- 2 主要議題為於財務報表應使用何種匯率，及如何報導匯率變動之影響。

範圍

- 3 本準則適用於：
 - (a) 外幣交易及外幣餘額之會計，但不包括適用國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之衍生工具交易及其餘額；
 - (b) 以合併、比例合併或權益法納入個體財務報表中之國外營運機構，其經營結果及財務狀況之換算；及
 - (c) 將個體之經營結果及財務狀況換算為表達貨幣。
- 4 國際會計準則第 39 號適用於許多外幣衍生工具，因此排除於本準則之適用範圍。惟未包括在國際會計準則第 39 號範圍之外幣衍生工具（例如某些嵌入於其他合約之外幣衍生工具）則包括在本準則之範圍內。此外，本準則亦適用於個體將衍生工具之相關金額由功能性貨幣換算為表達貨幣。
- 5 本準則不適用於外幣項目之避險會計，包括國外營運機構淨投資之避險。國際會計準則第 39 號適用於避險會計。
- 6 本準則適用於個體以外幣表達之財務報表，並針對所產生之財務報表係遵循國際財務報導準則訂定相關規定。若財務報表換算為外幣並不符合此等規定，本準則規定應揭露之資訊。
- 7 本準則不適用於現金流量表中因外幣交易產生之現金流量之表達，或國外營運機構現金流量之換算（見國際會計準則第 7 號「現金流量表」）。

* 另見解釋公告第 7 號「引入歐元」。



定義

8 本準則用語定義如下：

收盤匯率係報導期間結束日之即期匯率。

兌換差額係將某貨幣之一定數量單位以不同匯率換算為其他貨幣所產生之差額。

匯率係指兩種貨幣之兌換比率。

公允價值係指在公平交易下，已充分瞭解並有成交意願之雙方據以達成資產交換或負債清償之金額。

外幣係指個體功能性貨幣以外之貨幣。

國外營運機構係指一個個體，該個體為報導個體之子公司、關聯企業、合資或分公司，其營運所在國家或使用之貨幣與報導個體不同。

功能性貨幣係指個體營運所處主要經濟環境之貨幣。

集團係指母公司及其所有子公司。

貨幣性項目係指持有之貨幣單位，及收付具有固定或可決定數量之貨幣單位之資產或負債。

國外營運機構淨投資係指報導個體對於國外營運機構之淨資產所享有之權益金額。

表達貨幣係用以表達財務報表之貨幣。

即期匯率係立即交付之匯率。

定義之詳細說明

功能性貨幣

9 個體營運所處主要經濟環境通常係指主要產生及支用現金之環境。個體於決定其功能性貨幣時，應考量下列因素：

(a) 該貨幣：

(i) 主要影響商品及勞務之銷售價格（通常為商品及勞務計價與交割之貨幣）；及

(ii) 所屬國家之競爭力及法規主要決定商品及勞務銷售價格。

- (b) 該貨幣主要影響為提供商品或勞務之人工、原料及其他成本（通常為該等成本計價及清償之貨幣）。
- 10 下列因素亦可對個體之功能性貨幣提供證據：
- (a) 由籌資活動（即發行債務及權益工具）所產生資金之貨幣。
- (b) 通常用以保留由營業活動收到之貨幣。
- 11 在決定國外營運機構之功能性貨幣，以及其功能性貨幣是否與報導個體之功能性貨幣相同時（在此所稱之報導個體係指有國外營運機構為其子公司、分公司、關聯企業或合資等之個體），應考量下列額外因素：
- (a) 國外營運機構進行之活動是否為報導個體之延伸，而非高度自主之活動。前者例如國外營運機構僅出售自報導個體進口之商品，並將所收之價款匯回報導個體，後者例如營運所累積之現金及其他貨幣性項目、所發生之費用、所產生之收益及安排之借款等，絕大部分均以當地貨幣進行。
- (b) 國外營運機構與報導個體間之交易占國外營運機構營運活動比例之高低。
- (c) 國外營運機構活動所產生之現金流量是否直接影響報導個體之現金流量，並且隨時可以匯回給報導個體。
- (d) 國外營運機構活動所產生之現金流量是否足以支應現有及正常預期之債務，而不需報導個體提供資金。
- 12 當前述各項指標參雜而功能性貨幣並不明顯時，管理階層必須運用判斷以決定最能夠忠實表達標的交易、事件及情況之經濟效果之功能性貨幣。運用此方法之一環，係管理階層優先考量第 9 段所述之主要指標，繼而考量第 10 及 11 段之指標，第 10 及 11 段之指標係為了提供決定個體功能性貨幣之額外佐證而設計。
- 13 個體之功能性貨幣係反映與個體攸關之標的交易、事件及情況。因此，除非標的交易、事件及情況發生變化，否則功能性貨幣一經決定即不再改變。
- 14 若功能性貨幣為高度通貨膨脹經濟下之貨幣，個體之財務報表應依國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」之規定重編。個體不能藉由例如採用非依本準則規定所決定之功能性貨幣（諸如其母公司之功能性貨幣），以規避依國際會計準則第 29 號之規定重編財務報表。

國外營運機構淨投資

- 15 個體可能有應收或應付國外營運機構之貨幣性項目。若該項目之清償目前既無計畫亦不太可能於可預見之未來發生，則實質上屬於個體對該國外營運機構淨投資之一部分，應依第 32 及 33 段之規定處理。此等貨幣性項目可能包括長期應收款

或放款，但不包括應收帳款或應付帳款。

- 15A 第 15 段所述有應收或應付國外營運機構貨幣性項目之個體可能是集團內之任一子公司。例如，某個體有 A 及 B 兩家子公司，B 子公司是國外營運機構。A 子公司借款予 B 子公司。若 A 子公司應收 B 子公司之借款，其清償目前既無計畫亦不太可能於可預見之未來發生，則該借款屬於個體對 B 子公司淨投資之一部分。若 A 子公司本身為國外營運機構亦同。

貨幣性項目

- 16 貨幣性項目之基本特性係有權利收取（或有義務交付）固定或可決定數量之貨幣單位。例如，將以現金支付之退休金及其他員工福利、將以現金清償之負債準備及已認列為負債之現金股利。同樣地，一份約定將收取（或交付）變動數量之個體本身權益工具或變動金額之資產之合約，且其收取（或交付）之公允價值等於固定或可決定數量之貨幣單位者，亦為貨幣性項目。相反地，非貨幣性項目之基本特性係不具有權利收取（或有義務交付）固定或可決定數量之貨幣單位。例如，商品及勞務之預付金額（例如預付租金）、商譽、無形資產、存貨、不動產、廠房及設備，以及將以交付非貨幣性資產清償之負債準備。

本準則規定方法之彙總

- 17 每一個體於編製財務報表時，不論其是單獨存在之個體、有國外營運機構之個體（例如母公司）或國外營運機構（例如子公司或分公司），應依第 9 至 14 段之規定決定其功能性貨幣。個體應依第 20 至 37 段及第 50 段之規定將外幣項目換算為其功能性貨幣，並報導此換算之影響。
- 18 許多報導個體係由多個個別個體所組成（例如由一家母公司及一家或多家子公司組成一個集團）。各類型個體不論是否為集團中之一員，可能投資於關聯企業或合資，也可能設有分公司。因此，須將組成報導個體內之每一個別個體之經營結果及財務狀況換算為報導個體財務報表所表達之貨幣。本準則允許報導個體以任何貨幣（或多種貨幣）作為其表達貨幣。報導個體內之任一個別個體，若其使用之功能性貨幣與表達貨幣不同，應依第 38 至 50 段之規定將其經營結果及財務狀況進行換算。
- 19 本準則亦允許單獨存在之個體所編製之財務報表或個體依國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」所編製之單獨財務報表，得以任何貨幣（或多種貨幣）表達。若個體之表達貨幣與功能性貨幣不同，其經營結果及財務狀況亦應依第 38 至 50 段之規定換算為表達貨幣。

以功能性貨幣報導外幣交易

原始認列

- 20 外幣交易係以外幣計價或要求以外幣交割之交易。包括下列交易，當個體：
- (a) 買入或出售商品或勞務，其價格係以外幣計價；
 - (b) 借入或貸出資金，其應付或應收之金額係以外幣計價；或
 - (c) 取得或處分以外幣計價之資產，或發生或清償以外幣計價之負債。
- 21 **外幣交易之原始認列，應以外幣金額依交易日功能性貨幣與外幣間之即期匯率換算為功能性貨幣記錄。**
- 22 交易日係指依國際財務報導準則之規定，交易首次符合認列標準之日。基於實務之理由，個體通常使用近似於交易日實際匯率之匯率，例如可能以一週或一個月之平均匯率用於該期間內每一外幣之所有交易。惟若匯率波動劇烈，則採用某一期間之平均匯率並不適當。

後續報導期間結束日之報導

- 23 **於每一報導期間結束日：**
- (a) **外幣貨幣性項目應以收盤匯率換算；**
 - (b) **以歷史成本衡量之外幣非貨幣性項目，應以交易日之匯率換算；及**
 - (c) **以公允價值衡量之外幣非貨幣性項目，應以決定公允價值當日之匯率換算。**
- 24 一個項目之帳面金額係結合其他相關準則之規範決定。例如依國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之規定，不動產、廠房及設備可能以公允價值或歷史成本衡量。不論其帳面金額係以歷史成本或公允價值基礎決定，若該金額係以外幣決定，則須依本準則之規定換算為功能性貨幣。
- 25 某些項目之帳面金額係經由比較兩個或多個金額所決定。例如，依國際會計準則第 2 號「存貨」之規定，存貨之帳面金額係成本與淨變現價值孰低者。同樣地，依國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，當資產有減損跡象時，該資產之帳面金額係考量可能減損損失前之帳面金額與可回收金額兩者孰低者。當該資產為以外幣衡量之非貨幣性項目時，其帳面金額係比較下列兩者決定：
- (a) 成本或帳面金額（以適當者）按金額決定當日之匯率（即以歷史成本衡量之項目為交易日之匯率）換算；及
 - (b) 淨變現價值或可回收金額（以適當者）按價值決定當日之匯率（例如報導期

間結束日之收盤匯率) 換算。

比較結果可能為以功能性貨幣比較時須認列減損損失，但以外幣比較時無須認列減損損失，反之亦然。

- 26 當有若干匯率可供選用時，應採用若該交易或餘額所表彰之未來現金流量於衡量日發生時可用於交割該現金流量之匯率。若兩種貨幣之間暫時缺乏可兌換性，則採用後續可兌換時之第一個匯率。

兌換差額之認列

- 27 如第 3 段所述，國際會計準則第 39 號適用於外幣項目之避險會計。避險會計要求個體對於某些兌換差額之會計處理與本準則之規定不同。例如，國際會計準則第 39 號規定於現金流量避險中符合避險工具之貨幣性項目，其兌換差額於避險有效範圍內原始認列於其他綜合損益。
- 28 除第 32 段所述者外，因交割貨幣性項目或換算貨幣性項目使用之匯率與當期原始認列或前期財務報表換算之匯率不同所產生之兌換差額，應於發生當期認列為損益。
- 29 當外幣交易產生貨幣性項目且交易日與交割日之匯率不同時，即產生兌換差額。若交易係於發生之同一會計期間內交割，所有兌換差額於該期間認列。惟若交易係於後續之會計期間內交割，直至交割日前各期認列之兌換差額係按各期匯率之變動決定。
- 30 當非貨幣性項目之利益或損失認列為其他綜合損益時，該利益或損失之任何兌換組成部分亦應認列為其他綜合損益。反之，當非貨幣性項目之利益或損失認列為損益時，該利益或損失之任何兌換組成部分亦應認列為損益。
- 31 其他國際財務報導準則規定某些利益及損失須認列於其他綜合損益，例如國際會計準則第 16 號規定不動產、廠房及設備重估價所產生之某些利益及損失應認列為其他綜合損益，當此資產係以外幣衡量時，本準則第 23 段(c)規定重估價金額應以決定價值當日之匯率換算，因而產生之兌換差額亦認列為其他綜合損益。
- 32 構成報導個體對國外營運機構淨投資一部分之貨幣性項目(見第 15 段)，所產生之兌換差額應於報導個體之單獨財務報表或國外營運機構之個別財務報表中(於適當時)認列為損益。在包含國外營運機構及報導個體之財務報表中(例如當國外營運機構為子公司時之合併財務報表)，此兌換差額原始應認列為其他綜合損益，並於處分該淨投資時，依第 48 段之規定將此兌換差額自權益重分類至損益。
- 33 當貨幣性項目構成報導個體對國外營運機構淨投資之一部分，且係以報導個體之功能性貨幣計價時，依第 28 段之規定於國外營運機構之個別財務報表將產生兌換

差額。若該貨幣性項目係以國外營運機構之功能性貨幣計價，依第 28 段之規定於報導個體之單獨財務報表將產生兌換差額。若該貨幣性項目非以報導個體或國外營運機構之功能性貨幣計價，依第 28 段之規定於報導個體之單獨財務報表及國外營運機構之個別財務報表將產生兌換差額。上述兌換差額在包含國外營運機構及報導個體之財務報表（即將國外營運機構以合併、比例合併或權益法納入之財務報表）應認列為其他綜合損益。

- 34 當個體非以功能性貨幣登載帳簿及記錄，個體於編製財務報表時須將所有金額依第 20 至 26 段之規定換算為功能性貨幣，此將產生與原始即以功能性貨幣記錄這些項目相同之功能性貨幣金額。例如，貨幣性項目以收盤匯率換算，以歷史成本基礎衡量之非貨幣性項目則以認列交易當日之匯率換算。

功能性貨幣之改變

- 35 當個體之功能性貨幣改變時，個體應自改變日起按新功能性貨幣推延適用換算程序。
- 36 如第 13 段所述，個體之功能性貨幣係反映與個體攸關之標的交易、事件及情況。因此，除非標的交易、事件及情況發生變化，功能性貨幣一經決定即不再改變。例如，主要影響商品或勞務銷售價格之貨幣改變可能導致個體之功能性貨幣改變。
- 37 功能性貨幣改變之影響係採推延處理。換言之，個體以改變日之匯率將所有項目換算為新功能性貨幣。非貨幣性項目換算後之金額視為其歷史成本。原先依第 32 段及第 39 段(c)之規定認列為其他綜合損益之國外營運機構換算之兌換差額，應於處分該營運機構時，始自權益重分類至損益。

使用非功能性貨幣為表達貨幣

換算為表達貨幣

- 38 個體得以任何貨幣（或多種貨幣）表達其財務報表。若表達貨幣與個體之功能性貨幣不同，應將經營結果及財務狀況換算為表達貨幣。例如，當集團包含採用不同功能性貨幣之個別個體，每一個別個體之經營結果及財務狀況應以相同之貨幣列報，以利合併財務報表之表達。
- 39 當個體之功能性貨幣非為高度通貨膨脹經濟下之貨幣，其經營結果及財務狀況應以下列程序換算為不同之表達貨幣：
- (a) 所表達之每一財務狀況表（即包括比較報表）之資產及負債應以該財務狀況表日之收盤匯率換算；

- (b) 所表達之每一綜合損益表或單獨損益表（即包括比較報表）之收益及費損應以交易日之匯率換算；及
- (c) 所有因換算而產生之兌換差額均認列為其他綜合損益。

40 基於實務之理由，通常使用近似於交易日匯率之匯率換算收益及費損項目，例如當期平均匯率。惟若匯率波動劇烈，則採用某一期間之平均匯率並不適當。

41 第 39 段(c)所述之兌換差額係因：

- (a) 以交易日匯率換算收益及費損及以收盤匯率換算資產及負債。
- (b) 換算期初淨資產之收盤匯率與前期收盤匯率不同。

由於匯率之變動對於現在及未來由營業產生之現金流量僅有很小或沒有直接影響，因此兌換差額不認列為損益。在處分國外營運機構前，兌換差額之累計金額係表達於權益項下之單獨組成部分。當兌換差額與被合併但非完全擁有之國外營運機構相關時，其換算所產生之累計兌換差額且可歸屬於非控制權益之部分，應分攤及認列為合併財務狀況表中非控制權益之一部分。

42 當個體之功能性貨幣為高度通貨膨脹經濟下之貨幣，其經營結果及財務狀況應以下列程序換算為不同之表達貨幣：

- (a) 除(b)所述之情形外，所有金額（即資產、負債、權益項目、收益及費損，包含比較金額）應以最近期財務狀況表日之收盤匯率換算；
- (b) 當金額換算為非高度通貨膨脹經濟下之貨幣時，比較金額應為相關之以前各年度財務報表所表達之該年度金額（即不調整後續物價水準或匯率之變動）。

43 當個體之功能性貨幣為高度通貨膨脹經濟下之貨幣，除比較金額係換算為非高度通貨膨脹經濟下之貨幣（見第 42 段(b)）外，個體於採用第 42 段規定之換算方法前，應依國際會計準則第 29 號之規定重編財務報表。當經濟環境不再處於高度通貨膨脹，且個體不須再依國際會計準則第 29 號之規定重編財務報表時，應以個體終止重編其財務報表當日之物價水準所重編之金額作為換算為表達貨幣之歷史成本。

國外營運機構之換算

44 第 38 至 43 段及第 45 至 47 段適用於將國外營運機構之經營結果及財務狀況換算為表達貨幣，以便將國外營運機構以合併、比例合併或權益法納入報導個體之財務報表。

45 將國外營運機構之經營結果及財務狀況與報導個體之經營結果及財務狀況結合，

係依循一般之合併程序，例如銷除子公司與集團內往來之餘額及與集團內之交易（見國際會計準則第 27 號及第 31 號「合資權益」）。惟若在合併財務報表並未顯現匯率波動之結果，集團內之貨幣性資產（或負債），不論係短期或長期，均不能與其相對應之集團內貨幣性負債（或資產）相互銷除。此係因貨幣性項目表彰將一貨幣轉換為另一貨幣之承諾，以及使報導個體暴露於貨幣波動所產生之利益或損失。因此，於報導個體之合併財務報表中，此兌換差額認列為損益，或若屬第 32 段所述情形所產生者，在處分該國外營運機構前，認列為其他綜合損益並累計於權益項下之單獨組成部分。

- 46 當國外營運機構之財務報表日與報導個體不同時，國外營運機構通常編製與報導個體財務報表日相同之額外報表。當未編製額外報表時，若日期相差不超過三個月，且已調整在兩個不同日期間發生之任何重大交易或其他事件之影響，則國際會計準則第 27 號允許使用不同日期。於此情形下，國外營運機構之資產及負債將以國外營運機構報導期間結束日之匯率換算。依國際會計準則第 27 號之規定，若截至報導個體之報導期間結束日匯率發生重大變動，應予以調整。依國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」及國際會計準則第 31 號之規定，對關聯企業及合資採用權益法以及對合資採用比例合併時，亦適用相同之處理。
- 47 因收購國外營運機構產生之商譽及因收購國外營運機構對資產及負債帳面金額所作之公允價值調整，應視為該國外營運機構之資產及負債，故應以該國外營運機構之功能性貨幣列報，並應依第 39 及 42 段之規定以收盤匯率換算。

處分或部分處分國外營運機構

- 48 處分國外營運機構時，與該國外營運機構相關、認列於其他綜合損益並累計於權益項下之單獨組成部分之累計兌換差額，應於認列處分損益時（見國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）），自權益重分類至損益（作為重分類調整）。
- 48A 除處分個體對國外營運機構之全部權益外，在下述情況，即使個體仍保留對前子公司、關聯企業或聯合控制個體之部分權益，亦按處分處理：
- (a) 對包含國外營運機構之子公司喪失控制；
 - (b) 對包含國外營運機構之關聯企業喪失重大影響；及
 - (c) 對包含國外營運機構之聯合控制個體喪失聯合控制。
- 48B 在處分包含國外營運機構之子公司時，與該國外營運機構相關之累計兌換差額，其歸屬於非控制權益之部分應予以除列，但不得重分類為損益。
- 48C 在部分處分包含國外營運機構之子公司時，個體應按比例將認列於其他綜合損益

之累計兌換差額重新歸屬予該國外營運機構之非控制權益。在其他任何部分處分國外營運機構之情況下，個體應僅將認列於其他綜合損益之累計兌換差額按比例重分類至損益。

- 48D 除第 48A 段所述之減少情況係以處分作為會計處理外，部分處分個體對國外營運機構之權益係減少個體對該國外營運機構之所有權權益。
- 49 個體可能經由出售、清算、返還股本或放棄全部或部分個體所持有國外營運機構之方式，處分或部分處分其國外營運機構之權益。國外營運機構帳面金額之沖減，可能係因其本身之虧損或投資者認列減損所致，此均不構成部分處分。因此，認列於其他綜合損益之外幣兌換損益，不會於帳面金額沖減時重分類至損益。

所有兌換差額之所得稅影響數

- 50 外幣交易損益及將個體（包含國外營運機構）之經營結果及財務狀況換算為另一貨幣所產生之兌換差額，可能會有所得稅影響數。國際會計準則第 12 號「所得稅」之規定適用於此所得稅影響數。

揭露

- 51 就集團而言，第 53 段及第 55 至 57 段提及之「功能性貨幣」係指母公司之功能性貨幣。
- 52 個體應揭露：
- (a) 認列為損益之兌換差額（但不包括依國際會計準則第 39 號之規定透過損益按公允價值衡量之金融工具所產生之兌換差額）；及
 - (b) 認列為其他綜合損益並累計於權益項下之單獨組成部分之淨兌換差額，以及此兌換差額期初至期末金額之調節。
- 53 若表達貨幣與功能性貨幣不同，應說明此一事實，並揭露功能性貨幣及採用不同表達貨幣之理由。
- 54 當報導個體或重要之國外營運機構之功能性貨幣改變時，應揭露此一事實及改變之理由。
- 55 若個體非以功能性貨幣表達其財務報表，唯有個體遵循國際財務報導準則之所有規定編製財務報表時，包括第 39 及 42 段所規定之換算方法，個體始得聲明其財務報表係遵循國際財務報導準則。
- 56 個體有時會以其功能性貨幣以外之貨幣表達財務報表或其他財務資訊，但不符合

第 55 段之規定。例如，個體可能僅針對財務報表中選定之項目轉換為另一貨幣，或者個體之功能性貨幣不屬於高度通貨膨脹經濟下之貨幣，但將財務報表所有項目以最近期收盤匯率轉換為另一貨幣。此類轉換並非依國際財務報導準則之規定處理，必須依第 57 段之規定揭露。

57 若個體非以其功能性貨幣或表達貨幣呈現財務報表或其他財務資訊，且不符合第 55 段之規定時，個體應：

- (a) 明確指出該資訊為補充資訊，以與依國際財務報導準則編製之資訊有所區別；
- (b) 揭露補充資訊所使用之貨幣；及
- (c) 揭露個體之功能性貨幣及用於決定補充資訊之換算方法。

生效日及過渡性規定

58 個體應於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度適用本準則。本準則鼓勵提前適用。個體若於 2005 年 1 月 1 日前開始之期間適用本準則，應揭露此一事實。

58A 2005 年 12 月發布之「國外營運機構淨投資」（修正國際會計準則第 21 號），增加第 15A 段及修正第 33 段之規定。個體應於 2006 年 1 月 1 日以後開始之年度適用該等修正內容，亦鼓勵提前適用。

59 在首次適用本準則之財務報導期間開始日以後發生之所有收購，個體應推延適用第 47 段之規定。對於之前發生之收購得追溯適用第 47 段之規定。國外營運機構之收購於本準則首次適用日前發生且以推延適用處理時，個體不應重編以前年度之財務報表。因此於適當情形下，可將收購產生之商譽及公允價值調整數認列為個體之資產及負債，而非該國外營運機構之資產及負債。因此，這些商譽及公允價值調整數若非已經以個體之功能性貨幣表示，即是按收購日之匯率報導為非貨幣性外幣項目。

60 所有因適用本準則所產生之其他變動，均應依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定處理。

60A 國際會計準則第 1 號（2007 年修訂）修正所有國際財務報導準則所使用之專用術語，另外亦修正第 27、30 至 33、37、39、41、45、48 及 52 段。個體應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度適用該等修正內容。若個體提前適用國際會計準則第 1 號（2007 年修訂），本修正內容亦應提前適用。

60B 國際會計準則第 27 號（2008 年修正）增加第 48A 至 48D 段，並修正第 49 段。個體應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度適用該等修正內容。若個體提前適用國際會計準則第 27 號（2008 年修正），本修正內容亦應提前適用。

其他準則之撤銷

- 61 本準則取代國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」（1993 年修訂）。
- 62 本準則取代下列解釋：
- (a) 解釋公告第 11 號「外匯：貨幣重貶損失之資本化」；
 - (b) 解釋公告第 19 號「報導貨幣：國際會計準則第 21 號及國際會計準則第 29 號下之財務報表衡量與表達」；及
 - (c) 解釋公告第 30 號「報導貨幣：衡量貨幣換算為表達貨幣」。

附錄

其他準則之修正

本附錄之修正內容應適用於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度。若企業提前適用本準則，本修正內容亦應提前適用。

本準則於 2003 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關準則。



理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 21 號 之核准

國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」(2003 年修訂)由國際會計準則理事會 (IASB) 14 位理事贊成發布。

Sir David Tweedie 主席

Thomas E Jones 副主席

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

Harry K Schmid

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada

理事會對 2005 年 12 月發布之「國外營運機構淨投資」（修正國際會計準則第 21 號）之核准

「國外營運機構淨投資」（修正國際會計準則第 21 號）由國際會計準則理事會（IASB）14 位理事贊成發布。

Sir David Tweedie 主席

Thomas E Jones 副主席

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Jan Engström

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada

