

# 國際會計準則第 21 號翻譯草案

## 「匯率變動之影響」

初審委員 資誠會計師事務所執業會計師溫芳郁

翻譯單位 勤業眾信會計師事務所

### 徵 求 意 見 函

(請於 98 年 11 月 25 日前，將意見以電子郵件方式寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto: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」

本版本包括截至 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改。

國際會計準則委員會於 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」（發布於 1983 年 7 月）。

國際會計準則第 21 號於 1998 年及 1999 年作有限度之修改，於內容修改交互索引。

解釋常務委員會制定四號與國際會計準則第 21 號有關之解釋公告：

- 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改或撤銷前仍應適用。

國際會計準則理事會於 2003 年 12 月發布修訂之國際會計準則第 21 號。修訂之準則亦修改解釋公告第 7 號（修訂之準則仍索引此號解釋），並取代解釋公告第 11、19 及 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改：

- 「國外營運機構淨投資」（修改國際會計準則第 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 月修改）†
- 「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」（修改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 |
| <b>國際會計準則第 21 號</b> |          |
| <b>「匯率變動之影響」</b>    |          |
| 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    |
| 於後續報導期間結束日之報導       | 23-26    |
| 認列兌換差額              | 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

### 其他準則之修改

理事會核准 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 21 號

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

### 結論基礎

Draft



國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」內容包含第 1 至 62 段條文及附錄。所有條文均具同等效力。國際會計準則理事會採用本準則時仍沿用國際會計準則委員會之準則格式。本準則應與其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」一併閱讀。於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。

Draft



## 簡介

- IN1 國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」取代國際會計準則第 21 號「匯率變動影響之會計」（1993 年修訂），並適用於 2005 年 1 月 1 日（含）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修訂國際會計準則第 21 號，係為國際會計準則改善計畫之一部分。此計畫係因證券主管機關、專業會計師及其他有興趣者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，處理部分趨同之議題並達成其他改善。
- IN3 理事會對於國際會計準則第 21 號之主要目的，係提供換算方法及決定功能性及表達貨幣之額外指引。理事會並不對國際會計準則第 21 號所包含之對外幣匯率變動影響之會計基本方法重新考量。

## 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 本準則適用範圍排除外幣衍生工具，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，避險會計之內容亦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，即企業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），

惟其涵義基本相同。

- 表達貨幣，即財務報表所表達之貨幣。

## 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之每一個別企業，無論是單獨企業、有國外營運機構之企業（例如母公司）或是一個國外營運機構（例如子公司或分公司），必須決定其功能性貨幣，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 號更加重視決定交易價格之經濟貨幣，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：

- 企業（不論是單獨企業或是一個國外營運機構）不能自由選擇其功能性貨幣。
- 企業無法藉由例如採用一個穩定貨幣（例如其母公司之功能性貨幣）作為其功能性貨幣，規避依據國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」重編財務報表。

IN9 本準則修訂前一版國際會計準則第 21 號中有關區分構成報導個體整體營運所必須之國外營運機構（以下稱為「整合性國外營運機構」）及國外個體。此規定現已成為企業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，原先被區分為整合性國外營運機構之企業，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。
- 關於區分整合性國外營運機構及國外個體的條文以及明訂前者應使用之換算方法的條文均已刪除。

## 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避險方法時得有限度資本化兌換損失之選擇。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 號中概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：功能性貨幣之變動

- 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 本準則允許企業以任何一種貨幣（或多種貨幣）表達其財務報表。基於此目的，企業可能是單獨企業、編製合併財務報表之母公司或依據國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」編製單獨財務報表之母公司、投資人或合資控制者。
- IN13 企業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包括在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：
- (1) 若企業之功能性貨幣非為高度通貨膨脹經濟下之貨幣：
    - ① 所表達的每一個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）。
    - ② 所表達的每一個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）。
  - (2) 若企業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，則所有金額（例如財務狀況表及綜合損益表之金額）均以最近期財務狀況表之收盤匯率換算（亦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）。
  - (3) 若企業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，則所有金額為前一年度財務報表表達之金額（即前一年之比較金額不調整後續物價水準或匯率之變動）。

如 IN13 所述，此換算方法適用於將國外營運機構的財務報表包括在報導個體財務報表之換算，以及將企業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之公允價值調整，須視為



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，其適用在採用與 IN13 及 IN14 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的其他補充資訊（例如自完整財務報表中摘錄）。
- IN17 此外，當功能性貨幣改變時，企業必須揭露該事實及其改變之理由。

# 國際會計準則第 21 號

## 「匯率變動之影響」

### 目的

- 1 企業可能以兩種方式從事國外活動。可能係以外幣從事交易，或是擁有國外營運機構。此外，企業可能會以外幣表達其財務報表。本準則之目的係規定如何於企業之財務報表中表達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，及如何於財務報表報導匯率變動之影響。

### 範圍

- 3 本準則應適用於：<sup>\*</sup>
  - (1) 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。
  - (2) 以合併、比例合併或權益法方式包含於企業財務報表中的國外營運機構之經營結果及財務狀況的換算。
  - (3) 將企業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。然而，某些不適用國際會計準則第 39 號之外幣衍生工具（例如一些嵌於其他合約之外幣衍生工具）則適用本準則。此外，本準則亦適用於企業將衍生工具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。避險會計係適用國際會計準則第 39 號。
- 6 本準則適用於以外幣表達企業之財務報表，並說明財務報表遵循國際財務報導準則之規定。若財務報表換算為外幣並不符合此規定，本準則明定應揭露之資訊。
- 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表達，或國外營運機構現金流量之換算。

<sup>\*</sup> 亦可見解釋公告第 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。

兌換差額係以不同匯率將一定數量單位的某貨幣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者據以達成資產交換或負債清償之金額。

外幣係指企業功能性貨幣以外之幣別。

國外營運機構係指一個企業，該企業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。

功能性貨幣係指企業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的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的淨資產所享有之權益金額。

表達貨幣係財務報表所表達之貨幣。

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 企業營運所處主要經濟環境通常係指主要獲取或花費現金之環境。企業於決定其功能性貨幣時，須考量下列因素：

(1) 該貨幣：

- ① 主要影響商品或勞務之銷售價格（通常為商品或勞務計價及清償之貨幣）；及



- ② 其競爭力及法規能夠主導商品或勞務銷售價格之國家的貨幣。
- (2) 該貨幣主要影響人工、原料及為提供商品或勞務之其他成本（通常為成本計價及清償之貨幣）。
- 10 下列因素亦可對企業之功能性貨幣提供證據：
- (1) 經由融資活動（例如發行債務及權益工具）獲取資金所使用之貨幣。
- (2) 經由營業活動所收取且通常被保留之貨幣。
- 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的功能性貨幣相同時（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企業），應考量下列額外因素：
- (1) 國外營運機構之活動是否為報導個體活動之延伸，或者有高度之自主權決定活動之進行。前者例如當國外營運機構僅出售自報導個體進口之商品，並且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、產生之收益及安排之借款等，實質上均以當地貨幣進行。
- (2) 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之比例為高或低。
- (3) 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。
- (4) 在報導個體不提供資金之情況下，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情況下預期將有之債務。
- 12 當前述各項指標混淆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基本交易、事件及情況之經濟影響的功能性貨幣。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企業功能性貨幣之額外佐證而設計。
- 13 企業之功能性貨幣係反映與企業攸關之基本交易、事件及情況，因此，除非基本交易、事件及情況發生變化，否則功能性貨幣一經決定不得變更。
- 14 若功能性貨幣為高度通貨膨脹經濟下之貨幣，企業之財務報表應依據國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」重編。企業無法藉由例如採用非依本準則規定所決定之功能性貨幣（例如其母公司之功能性貨幣），規避依據國際會計準則第 29 號重編財務報表。

## 國外營運機構淨投資



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

- 15 企業可能有應收或應付國外營運機構之貨幣性項目。若該項目之清償並無計畫且不可能於可預見之未來發生，則實質上屬於企業對該國外營運機構淨投資之一部分，應依照第 32 及 33 段之會計處理。此類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企業可能是集團內之任一子公司。例如，某企業有 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，其清償並無計畫且不可能於可預見之未來發生，則該借款屬於企業對 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不影響此事實。

### 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、將以現金結清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）變動數量之企業本身權益工具或變動金額之資產的合約，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、廠房及設備及將以交付非貨幣性項目清償之負債準備。

## 本準則規定方法之彙總

- 17 不論是單獨企業、有國外營運機構之企業（例如母公司）或一國外營運機構（例如子公司或分公司），於編製財務報表時，應依據第 9 至 14 段決定其功能性貨幣。企業應依據第 20 至 37 段及第 50 段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企業（例如一家母公司及一家或多家子公司組成一個集團）所組成。不論是否為集團中之企業，各類型企業均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企業的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企業，若其使用之功能性貨幣與表達貨幣不同，應依據第 38 至 50 段之規定將其經營結果及財務狀況進行換算。
- 19 本準則亦允許單獨企業所編製之財務報表或企業依據國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」編製其單獨財務報表時，以任何貨幣（或多種貨幣）作為其表達貨幣。若企業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據



第 38 至 50 段之規定換算為表達貨幣。

## 功能性貨幣之外幣交易報導

### 原始認列

- 20 外幣交易係以外幣計價或清償之交易。包括下列交易，當企業：
- (1) 買入或出售商品或勞務，其價格係以外幣計價；
  - (2) 借入或貸與資金，其應付或應收之金額係以外幣計價；或
  - (3) 取得或處分以外幣計價之資產，亦或發生或清償以外幣計價之負債。
- 21 外幣交易以功能性貨幣記錄之原始認列金額，應以交易發生日功能性貨幣與外幣間之即期匯率換算。
- 22 交易日係指依據國際財務報導準則規定，交易首次符合認列標準之日。基於實務上之考量，企業通常使用近似於交易日實際匯率之匯率，例如一週或一個月之平均匯率可能用於該期間內同一外幣之所有交易。然而，若匯率劇烈波動，則採用期間之平均匯率並不適當。

### 於後續報導期間結束日之報導

- 23 於每一個財務報導期間之結束日：
- (1) 外幣貨幣性項目應以收盤匯率換算；
  - (2) 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
  - (3) 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。例如依據國際會計準則第 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。不論其帳面金額係基於歷史成本或公允價值決定，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。例如依據國際會計準則第 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，依據國際會計準則第 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比較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：



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION



- (1) 成本或帳面金額（何者適當時）按金額決定當日之匯率換算（即以歷史成本衡量的項目為交易日之匯率）；及
- (2) 淨變現價值或可回收金額（何者適當時）按價值決定當日之匯率換算（例如於報導期間結束日之收盤匯率）。

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，應採用該交易或餘額表彰之未來現金流量假設於衡量日發生時可用於清償該現金流量所使用之匯率。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。

## 認列兌換差額

- 27 如同第 3 段所述，外幣項目之避險會計適用國際會計準則第 39 號，避險會計要求企業對於某些兌換差額之會計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認列於其他綜合損益。
- 28 除第 32 段所述者外，因清償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，於差額發生當期認列為損益。
- 29 當外幣交易產生貨幣性項目且其交易日與清償日之匯率不同時，即產生兌換差額。若交易係於發生的同一會計期間內清償，所有兌換差額於該期間認列。然而，若交易係於後續之會計期間內清償，直至清償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係認列為其他綜合損益時，該利益或損失之兌換組成部分亦認列為其他綜合損益。相反地，當非貨幣性項目之利益或損失係認列為損益時，該利益或損失之兌換組成部分亦認列為損益。
- 31 其他國際財務報導準則規定某些利益或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損益應認列為其他綜合損益。當此類資產係以外幣衡量時，本準則第 23 段(3)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 構成報導個體之國外營運機構淨投資一部分的貨幣性項目（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淨投資之個別財務報表中（於適當時）認列為損益。在包含國外營運機構淨投資及報導個體之財務報表



中（例如當國外營運機構淨投資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，並且於處分該淨投資時，依照第 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之國外營運機構淨投資的一部分，且係以報導個體之功能性貨幣計價時，依照第 28 段之規定於國外營運機構淨投資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，依照第 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是國外營運機構之功能性貨幣計價，依照第 28 段之規定於報導個體之單獨財務報表及國外營運機構淨投資之個別財務報表將產生兌換差額。此兌換差額在包含國外營運機構及報導個體之財務報表認列為其他綜合損益（即國外營運機構以合併、比例合併或以權益法被包括在內之財務報表）。
- 34 當企業非以功能性貨幣登載帳簿及記錄，企業於編製財務報表時須將所有金額依照第 20 至 26 段之規定換算為功能性貨幣，以產生原始以功能性貨幣記載之相同金額。例如貨幣性項目以收盤匯率換算，以歷史成本衡量之非貨幣性項目以認列交易之日的匯率換算。

## 功能性貨幣之改變

- 35 當企業的功能性貨幣改變時，企業應自改變日起推延適用新功能性貨幣之換算程序。
- 36 如第 13 段所述，企業之功能性貨幣係反映與企業攸關之基本交易、事件及情況，因此，除非基本交易、事件及情況發生變化，功能性貨幣一經決定不得變更。例如主要影響商品或勞務售價之貨幣改變可能導致企業之功能性貨幣改變。
- 37 功能性貨幣改變之影響係採推延處理。換言之，企業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，原先依照第 32 段及第 39 段(3) 認列為其他綜合損益之國外營運機構換算之兌換差額，直到處分該營運機構才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 企業得以任何貨幣（或多種貨幣）表達其財務報表，若表達貨幣與功能性貨幣不同，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企業，每一個別企業之經營結果及財務狀況應以相同的貨幣表示以利

合併財務報表之表達。

39 當企業之功能性貨幣並非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：

- (1) 所表達的每一個財務狀況表（即包括比較金額）之資產及負債應以財務狀況表日之收盤匯率換算；
- (2) 所表達的每一個綜合損益表或單獨損益表（即包括比較金額）之收益及費損應以交易日之匯率換算；及
- (3) 所有兌換差額均認列為其他綜合損益。

40 基於實務上之考量，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。然而，若匯率之波動劇烈，則採用期間之平均匯率並不適當。

41 第 39 段(3)所述之兌換差額係因：

- (1) 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。
- (2) 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來自營運活動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。在處分該國外營運機構前，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至非控制權益之部分，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 當企業之功能性貨幣係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：

- (1) 除(2)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；
- (2) 當金額係換算為非高度通貨膨脹經濟下之貨幣時，比較金額應為相關的前一年度財務報表所表達之當年度金額（即不調整後續之物價水準或匯率變動）。

43 當企業之功能性貨幣係高度通貨膨脹經濟下之貨幣時，企業於採用第 42 段所述之換算方法前，應依據國際會計準則第 29 號之規定重編財務報表，除了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(2)）外。當經濟環境不再處於高度通貨膨脹，且企業不再須依據國際會計準則第 29 號之規定重編財務報表，應以企業終止重編其財務報表日的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 段適用在將國外營運機構之經營結果及財務狀況換算為表達貨幣，以使國外營運機構能夠被包含於報導個體之合併、比例合併或採用權益法之財務報表。
- 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」）。然而，如果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，均無法與其相對應之集團內貨幣性負債（或資產）相互抵銷。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附加報表。若未編製附加報表時，如果日期相差不超過三個月，且在兩個差異日期間發生之任何重大交易或其他事件之影響已予以調整，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，截至報導個體之報導期間結束日匯率之重大變動，應依據國際會計準則第 27 號之規定調整。依據國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」及國際會計準則第 31 號，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，亦適用相同的處理。
- 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表示，並應依據第 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的累計兌換差額，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（如同重分類調整）。
- 48A 除了處分企業對國外營運機構之全部權益外，即使企業仍保留對前子公司、關聯企業或合資之部分權益，下述情況亦以處分作為會計處理：
- (1) 對包含國外營運機構之子公司喪失控制；



- (2) 對包含國外營運機構之關聯企業喪失重大影響；及
- (3) 對包含國外營運機構之聯合控制個體喪失聯合控制。
- 48B 於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中，歸屬於非控制權益之部分應予以除列，但不認列為損益。
- 48C 於部分處分包含國外營運機構之子公司時，企業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於非控制權益。於其他部分處分國外營運機構之情形下，企業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 除了第 48A 段所述之減少情形係以處分作為會計處理外，部分處分企業對國外營運機構之權益係減少企業對該國外營運機構之所有權權益。
- 49 企業可能透過出售、清算、返還股本或放棄全部或部分企業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是因其本身之虧損或是投資人認列減損損失，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 外幣交易損益及將企業（包含國外營運機構）之經營結果及財務狀況換算為另一個貨幣所產生之兌換差額可能會有所得稅影響數。此所得稅影響數適用國際會計準則第 12 號「所得稅」之規定。

## 揭露

- 51 以集團而言，於第 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 企業應揭露下列項目：
- (1) 除依照國際會計準則第 39 號以公允價值變動列入損益衡量之金融工具所產生之兌換差額外，認列為損益之兌換差額；及
  - (2) 認列為其他綜合損益並累計於單獨之權益組成部分的淨兌換差額，以及此兌換差額期初金額至期末金額之調節。
- 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之表達貨幣的理由。
- 54 當報導個體或重要之國外營運機構的功能性貨幣改變時，應揭露此一事實及改變



之原因。

- 55 若企業非以功能性貨幣表達其財務報表，僅當企業遵守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，企業始得聲明其財務報表係依照國際財務報導準則編製。
- 56 企業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。例如企業可能僅針對財務報表中選定的項目轉換為另一貨幣，或者企業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。此類轉換並非依照國際財務報導準則之規定處理，必須依照第 57 段之規定揭露。
- 57 若企業非以其功能性貨幣或其表達貨幣呈現其財務報表或其他財務資訊，且不符合第 55 段之規定時，企業應：
- (1) 明確指出該資訊為補充資訊，以與依照國際財務報導準則編製之資訊有所區別；
  - (2) 揭露補充資訊所使用之貨幣；及
  - (3) 揭露企業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 企業應於 2005 年 1 月 1 日（含）以後開始之年度適用本準則。本準則鼓勵提前適用。企業若於 2005 年 1 月 1 日前適用本準則，應揭露此一事實。
- 58A 於 2005 年 12 月發布之「國外營運機構淨投資」（修改國際會計準則第 21 號）增加第 15A 段及修改第 33 段。企業應在 2006 年 1 月 1 日（含）以後開始之年度適用該等修改內容，亦鼓勵提前適用。
- 59 企業應對於首次適用本準則之財務報導期間的開始日以後發生之所有收購案，推延適用第 47 段之規定，對於之前發生的收購案得追溯適用第 47 段規定。國外營運機構之收購案於本準則首次適用日前發生且以推延適用處理時，企業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企業之資產及負債，而非該國外營運機構之資產及負債。所以這些商譽及公允價值調整數可能已經以企業之功能性貨幣表示，或者已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，均應依據國際會計準則第 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）修改國際財務報導準則使用之專門用語，另外亦修改第 27、30 至 33、37、39、41、45、48 及 52 段。企業應於 2009 年 1 月 1 日（含）以後開始之年度適用該等修改內容。若企業提前適用國際會計準則第 1 號（2007 年修訂），則須於該提前適用期間適用該等修改內容。
- 60B 國際會計準則第 27 號（2008 年修改）增加第 48A 至 48D 段並修改第 49 段。企業應於 2009 年 7 月 1 日（含）以後開始之年度適用該等修改內容。若企業提前適用國際會計準則第 27 號（2008 年修改），則須於該提前適用期間適用該等修改內容。

## 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公告：
- (1) 解釋公告第 11 號「外匯：貨幣重貶損失之資本化」；
  - (2) 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
  - (3) 解釋公告第 30 號「報導貨幣：衡量貨幣換算為表達貨幣」。



## 附錄

### 其他準則之修改

本附錄之修改內容應適用於開始日為 2005 年 1 月 1 日（含）以後之年度。若企業提前適用本準則，本修改內容亦應提前適用。

\*\*\*\*\*

本準則於 2003 年修訂時包含於本附錄之修改內容，已納入本版本之相關準則。



## 理事會核准 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 21 號

---

國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」（2003 年修訂）係由國際會計準則理事會之 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



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

## **理事會核准 2005 年 12 月發布之「國外營運機構淨投資」（修改國際會計準則第 21 號）**

---

「國外營運機構淨投資」（修改國際會計準則第 21 號）係由國際會計準則理事會之 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



財團法人

**會計研究發展基金會**

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

# 國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」之 結論基礎

本結論基礎附於國際會計準則第 21 號，但非屬準則之一部分。

於 2005 年 12 月發布之國際會計準則第 21 號，已修改 BC1 及增加 BC25A 至 BC25F。

於本結論基礎之專門用語並未反映國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）之改變而修改。

## 簡介

- BC1 本結論基礎概述國際會計準則理事會於 2003 年修訂國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」及 2005 年修改國際會計準則第 21 號「國外營運機構淨投資」時，於達成結論過程中所作之考量。個別理事對某些因素重視程度高於其他因素。
- BC2 理事會於 2001 年 7 月宣布將進行改善部分準則之計畫（包含國際會計準則第 21 號），作為其技術性計畫初始議程之一部分。此計畫係因證券主管機關、專業會計師及其他有興趣者對準則之質疑及批評而進行。本改善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，處理部分趨同之議題並達成其他改善。理事會於 2002 年 5 月發布「國際會計準則改善計畫」之草案中公布其提案，意見截止日為 2002 年 9 月 16 日。理事會收到超過 160 封對該草案之意見函。
- BC3 由於理事會之意圖並非重新考量國際會計準則第 21 號對外幣匯率變動影響之會計所建立之基本方法，因此本結論基礎不討論理事會對國際會計準則第 21 號尚未重新考量之規範。

## 功能性貨幣

- BC4 「報導貨幣」一詞原先定義為「用於表達財務報表之貨幣」。此定義包含兩個單獨的概念（係於解釋公告第 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」定義）：
- 衡量貨幣（企業用以衡量財務報表各項目之貨幣）；及
  - 表達貨幣（企業用以表達其財務報表之貨幣）。

理事會決定修訂前一版國際會計準則第 21 號以納入解釋公告第 19 號關於區分此兩個概念之方法。理事會同時注意到「功能性貨幣」一詞普遍較「衡量貨幣」常





用，並決定採用此較常用之用語。

- BC5 理事會注意到一件事，即解釋公告第 19 號關於決定衡量貨幣之指引，可能允許企業得選擇若干貨幣中之一種或者選擇不適當的貨幣。尤其是一些人認為解釋公告第 19 號過於強調交易使用之貨幣，而較少關注決定交易價格的主要經濟環境。為解決此一重要議題，理事會定義功能性貨幣為「企業營運所處主要經濟環境之貨幣」。理事會亦提供如何決定功能性貨幣之指引（見本準則第 9 至 14 段）。此指引大量借鑒解釋公告第 19 號、美國及其他國家準則類似的指引，但也反映理事會的決定對於某些因素之重視較其他因素高。
- BC6 理事會亦討論構成報導個體整體營運所必須之國外營運機構（如前一版國際會計準則第 21 號所述）是否可以採用與其「母公司」\*不同之功能性貨幣。理事會決定功能性貨幣應總是一致的，因為對於整合性之國外營運機構而言「進行業務如同報導企業營運之延伸」†，其營運所處主要經濟環境與母公司不同是矛盾的。
- BC7 因此，當整合性國外營運機構併入母公司財務報表時，沒有必要換算其經營結果及財務狀況：其已經以母公司之功能性貨幣衡量。再者，無須區分整合性國外營運機構與國外個體。當國外營運機構之功能性貨幣與母公司不同時，其為一個國外個體，並且適用本準則第 38 至 49 段之換算方法。
- BC8 理事會亦決定前一版國際會計準則第 21 號中區分整合性國外營運機構與國外個體之原則，係與決定營運機構之功能性貨幣相關，因此將這些原則的內容納入本準則。
- BC9 理事會同意第 9 段之指標係決定功能性貨幣的主要指標，第 10 至 11 段則為次要指標。此係因第 10 至 11 段的指標與企業營運所處主要經濟環境沒有關聯，但可提供決定企業功能性貨幣之額外佐證。

## 表達貨幣

- BC10 另一個問題為是否應允許企業以功能性貨幣以外之貨幣（或多種貨幣）表達其財務報表。某些人認為不應允許。他們認為功能性貨幣係營運所處主要經濟環境之貨幣，對描述交易及事件對企業的經濟影響最有用。對於包含數個不同功能性貨幣的營業單位之集團而言，他們認為表達合併財務報表的功能性貨幣應是管理階層用以控制、監督集團績效及財務狀況之貨幣。他們亦認為允許企業以一種以上之貨幣表達其財務報表，將使財務報表使用者產生困惑而非有利於使用者。此觀點之支持者認為以上述以外之任何貨幣表達財務報表，應視為「簡易換算」而不屬於國際財務報導準則之範疇。

\* 「母公司」一詞於本文中廣泛使用，係指持有分公司、關聯企業或合資及子公司之企業。

† 國際會計準則第 21 號（1993 年修訂）第 24 段。



- BC11 其他人認為表達貨幣之選擇應加以限制，例如，以集團內某一實質個體的功能性貨幣為限。然而，此限制可能容易被克服：企業希望以不同貨幣表達其財務報表時，可能會設立一個實質個體，惟以該功能性貨幣營運之規模相當小。
- BC12 還有其他人認為有鑑於全球化之趨勢上升，應允許企業以任何貨幣表達其財務報表。他們注意到多數的大型集團不會僅有單一功能性貨幣，而係包含數個不同功能性貨幣之營業單位。對於這類之企業而言，他們認為以何種貨幣作為表達貨幣或為何某種貨幣優於其他貨幣並不明確。他們亦指出管理階層可能不會使用單一貨幣控制及監督此類集團之績效及財務狀況。此外，他們注意到在一些轄區，即使當地貨幣不是功能性貨幣，企業仍被要求以當地貨幣表達財務報表。<sup>\*</sup>因此若國際財務報導準則規定財務報表必須以功能性貨幣表達，某些企業將必須編製兩套財務報表：即依據國際財務報導準則以功能性貨幣表達之財務報表，以及依據當地法令以不同貨幣表達之財務報表。
- BC13 理事會被前段論點說服，因此理事會決定應允許企業以任何貨幣（或多種貨幣）表達其財務報表。
- BC14 理事會亦澄清本準則並不禁止企業提供「簡易換算」作為補充資訊。此「簡易換算」可以非表達貨幣呈現其財務報表（或選定的部分財務報表），以方便於某些使用者。「簡易換算」可能使用非本準則規定之換算方法編製，這些「簡易換算」的類型必須可清楚辨識為補充資訊，以與依照國際財務報導準則規定及依照本準則進行換算之資訊有所區分。

## 換算方法

- BC15 理事會爭論應採用何種方法將財務報表由企業之功能性貨幣換算為另一種表達貨幣。
- BC16 理事會同意換算方法不應產生功能性貨幣被另一個貨幣替代之效果。換言之，以另一個不同的貨幣表達財務報表不應改變衡量基本項目之方法。更確切地說，換算方法應僅將以功能性貨幣衡量之基本金額，以一個不同的貨幣表達。
- BC17 基於此前提，理事會考量兩種可能之換算方法。第一種方法係以最近之收盤匯率換算所有金額（包括比較金額），此法具若干優點：容易適用；不會產生任何新的利益及損失；不會改變比率，例如資產報酬率。支持此法者認為，僅以不同貨幣表達金額之過程應維持以功能性貨幣衡量金額間之關係，如此不應產生任何新的利益及損失。
- BC18 理事會考慮的第二種方法是前一版國際會計準則第 21 號所規定之國外營運機構財

<sup>\*</sup> 此包含企業在另一國家營運。例如遵循當地國對上市規定所公開的財務報表。

務報表換算<sup>\*</sup>的方法。此法結果為以表達貨幣呈現之金額將相同，不論國外營運機構之財務報表是：

- (1) 先換算為另一集團企業（例如母公司）之功能性貨幣，之後再換算為表達貨幣，或
- (2) 直接換算為表達貨幣。

BC19 此法使得跨國集團財務報表在換算為表達貨幣之前不需要先決定以何種貨幣表示。如上所述，許多大型集團並非只有單一功能性貨幣，而是包含數個不同功能性貨幣之營業單位。此類企業對於在換算為表達貨幣之前，應以何種貨幣作為功能性貨幣表示金額，或者為何此種貨幣優於其他貨幣並不明確。此外，此法對於單獨企業及功能性貨幣即為表達貨幣之母公司的子公司，產生相同之表達貨幣金額。

BC20 理事會決定採用第二種方法，即任何企業（不論是單獨企業、母公司或集團內之某一營運）財務報表之功能性貨幣與所屬報導個體表達貨幣不同時，其財務報表應使用本準則第 38 至 49 段所述之換算方法。

BC21 有關比較金額的換算，對於下列情況理事會採用解釋公告第 30 號所規定之方法：

- (1) 企業之功能性貨幣非為高度通貨膨脹經濟下之貨幣（比較資產負債表之資產及負債以該資產負債表日收盤匯率換算，比較損益表之收益及費損以交易日之匯率換算）；及
- (2) 企業之功能性貨幣為高度通貨膨脹經濟下之貨幣，而比較金額係換算為高度通貨膨脹經濟下之貨幣（資產負債表及損益表項目均以所表達的最近期資產負債表之收盤匯率換算）。

BC22 然而，對於企業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一個非高度通貨膨脹經濟下之表達貨幣，理事會決定不採用解釋公告第 30 號的方法換算比較金額。理事會注意到於此情形下，解釋公告第 30 號之方法，係規定將前一年度財務報表的金額反映通貨膨脹及匯率變動的影響而予以重編比較金額。若匯率係完全反映了與其相關的兩種經濟環境間不同之物價水準時，解釋公告第 30 號之方法將使得比較金額與前一年度財務報表上所報導的當年度金額一樣。理事會亦注意到前一年度之相關金額已經以非高度通貨膨脹表達貨幣列示，沒有理由須改變它們。基於這些原因，理事會決定規定所有比較金額均為前一年度財務報表所表達者（即不調整後續之物價水準及匯率變動）。

BC23 理事會決定將解釋公告第 30 號「報導貨幣：衡量貨幣換算為表達貨幣」大部分的

<sup>\*</sup> 即除非企業之功能性貨幣係高度通貨膨脹經濟下之貨幣，以收盤匯率換算資產負債表項目，及以實際（或平均）匯率換算收益及費損項目。



揭露規定納入本準則。當使用不同換算方法或非以功能性貨幣呈現其他補充資訊（例如自完整之財務報表中摘錄，見本準則第 57 段）時，應適用這些揭露規定。此等揭露讓使用者可以區分依據國際財務報導準則編製之資訊及可能對使用者有用但非依國際財務報導準則編製之資訊，並且告知使用者後者資訊係如何編製。

## 兌換差額之資本化

- BC24 前一版國際會計準則第 21 號允許「因貨幣嚴重貶值或跌價且無可行之避險方法，並影響最近收購資產直接產生之負債無法清償」<sup>\*</sup>所產生之兌換差額作有限度之會計處理選擇。標準處理方式係將此類兌換差額認列為損益，允許之替代處理係認列為資產。
- BC25 理事會注意到允許認列為資產之替代處理不符合「財務報表編製及表達之架構」，因為兌換損失不符合資產之定義。再者，任何聯繫國的準則制定機構並不允許或未規定可將兌換損失認列為資產，因此刪除此選擇將改善趨同。最後，於符合認列為資產條件之許多情況，該資產必須依照國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」予以重編，因此兌換損失反映高度通貨膨脹之程度，國際會計準則第 29 號已將此影響納入考量。基於這些理由，理事會移除允許之替代處理，並且取代相關解釋公告。

## 國外營運機構淨投資

- BC25A 第 32 段之原則為實質上屬於報導個體之國外營運機構淨投資一部分之貨幣性項目，其產生之兌換差額原始認列為報導個體合併財務報表權益項下之單獨組成部分<sup>†</sup>。於 2003 年國際會計準則第 21 號之修訂中提供此項原則之指引，規定貨幣性項目以報導個體或國外營運機構之功能性貨幣列示。前一版之國際會計準則第 21 號未包含此指引。
- BC25B 此規定可以下面之釋例說明。P 母公司 100%擁有 S 子公司，P 母公司之功能性貨幣為英國英鎊，S 子公司之功能性貨幣為墨西哥披索。P 母公司借款給 S 子公司 100 美金，該借款之清償並無計畫且不可能於可預見之未來發生。國際會計準則第 21 號（2003 年修訂）規定此借款所產生之兌換差額應認列為 P 母公司合併財務報表之損益，然而，若該借款係以英鎊或墨西哥披索計價，則那些差額原始認列為 P 母公司合併財務報表之權益。
- BC25C 於 2003 年發布修訂後國際會計準則第 21 號之後，成員提出下列關切：

<sup>\*</sup> 國際會計準則第 21 號（1993 年修訂）第 21 段。

<sup>†</sup> 2007 年修訂國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之結果係將此兌換差額認列為其他綜合損益。



- (1) 構成企業之國外營運機構淨投資一部分的貨幣性項目，非以報導個體或國外營運機構之功能性貨幣計價係常見實務。例如貨幣性項目以較國外營運機構當地貨幣更容易轉換之貨幣計價。
- (2) 當國外營運機構淨投資以非報導個體或國外營運機構之功能性貨幣計價，相較於以報導個體或國外營運機構之功能性貨幣計價，不會使集團暴露於較大之兌換差額。其僅造成國外營運機構個別財務報表及報導個體單獨財務報表產生兌換差額。
- (3) 對於第 32 段「報導個體」一詞是否應解釋為單獨企業或包含一個母公司及其所有子公司之集團並不明確。因此，成員質疑貨幣性項目是否必須是國外營運機構與報導個體間之交易，或者是否為國外營運機構與合併集團內任何個體之交易，即報導個體或其任一子公司。

BC25D 理事會注意到第 15 段所述貨幣性項目之性質與國外營運機構之權益投資相似，即貨幣性項目之清償並無計畫且不可能於可預見之未來發生。因此第 32 段之原則，係於權益項下之單獨組成部分<sup>\*</sup>原始認列貨幣性項目之兌換差額，實際上將使得貨幣性項目之處理方式與編製合併財務報表時，對國外營運機構權益投資之處理方式相同。理事會作出結論為合併財務報表之會計處理不應取決於貨幣性項目係以何種貨幣計價或國外營運機構與集團內何企業從事交易。

BC25E 據此，理事會於 2005 年決定修改國際會計準則第 21 號。修改條文規定報導個體構成國外營運機構淨投資一部分之貨幣性項目所產生之兌換差額，將於合併財務報表原始認列為權益項下之單獨組成部分<sup>\*</sup>。不論貨幣性項目為何種幣別及貨幣性項目是否係與報導個體或其任何子公司間之交易所產生，均適用此規定。

BC25F 理事會亦提議修改國際會計準則第 21 號，以釐清報導個體之關聯企業所從事的國外營運機構之投資，不構成報導個體對該國外營運機構淨投資的一部分。草案回應結果不同意此一提議。許多回應表示因第 15 段之原則已經很清楚，沒有必要提議修改條文增加詳細規則。理事會經過再次審慎考量後，同意這些意見並決定不處理此修改提議。

## 商譽及公允價值調整

BC26 前一版國際會計準則第 21 號允許因收購國外企業所產生之商譽及資產及負債依公允價值之調整，得選擇以(1)收盤匯率或(2)歷史交易匯率換算。

BC27 理事會同意觀念上正確的處理方式應視商譽及公允價值之調整是否屬於下列項目的一部分：

<sup>\*</sup> 2007 年修訂國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之結果係將此兌換差額認列為其他綜合損益。





- (1) 被收購企業之資產及負債（意味須以收盤匯率換算）；或
- (2) 母公司之資產及負債（意味須以歷史匯率換算）。

- BC28 理事會同意當公允價值調整係與被收購企業可辨認資產及負債明顯相關時，應以收盤匯率換算。
- BC29 商譽較為複雜，部分原因係其以剩餘價值衡量。此外，理事會注意到當被收購企業包含不同功能性貨幣之業務時（例如被收購企業係一跨國集團），將產生難題。理事會討論如何評估商譽之減損，尤其是商譽是否需要「下推」至每一不同功能性貨幣之層級，或者可於較高層級處理會計及評估。
- BC30 一個觀點係當母公司收購包含許多不同功能性貨幣業務之跨國營業單位時，任何商譽可視為母公司/收購者之一項資產，並以合併層級測試減損。支持此觀點者認為在經濟條件上，因商譽為母公司所支付收購價格的一部分，因此商譽是母公司之資產。他們相信將商譽分攤至許多被收購之業務並換算為不同功能性貨幣是不正確的。更確切地說，被視為母公司資產之商譽，並不暴露於外幣風險且不應認列與其相關之換算差異數。此外，他們認為此商譽應於合併層級測試減損。於此觀點下，將商譽分攤或「下推」至較低層級（例如被收購國外營運機構之每一不同功能性貨幣）無法達到任何目的。
- BC31 其他人則持不同觀點。他們相信商譽是母公司對被收購企業淨投資之一部分。以他們之觀點，商譽應與被收購企業其他資產之處理方式一致，特別是無形資產，因為商譽的重大部分很可能包含不符合單獨認列之無形資產。他們亦注意到商譽之產生僅係因對於國外個體之投資，脫離該個體即不存在。最後，他們指出當被收購企業包含數個不同功能性貨幣之業務時，支持繼續認列商譽之現金流量係由這些不同的功能性貨幣產生。
- BC32 理事會被前段所述理由說服，並決定商譽應視為國外營運機構之資產且以收盤匯率換算。因此商譽應分攤至被收購國外營運機構每一功能性貨幣之層級。此意指商譽因外幣換算目的所分攤之層級，可能與測試商譽減損之層級不同。企業係依照國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，決定測試商譽減損之層級。

### **處分或部分處分國外營運機構\***

- BC33 於企業合併計畫的第二階段，為了符合國際會計準則第 21 號之目的，理事會決定喪失對企業控制、重大影響或聯合控制係以處分作為會計處理。因此，前母公司喪失對子公司控制之會計處理係視為處分該子公司，即使前子公司之後成為前母

\* 此標題及 BC 33 及 BC34 段加入修改國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」之結果，該修改係 2008 年企業合併計畫第二階段的一部分。



公司之關聯企業或聯合控制個體。同樣地，投資人對關聯企業喪失重大影響或對聯合控制個體喪失聯合控制之會計處理亦視為處分。理事會決定投資性質之改變是重大經濟事件。

BC34 理事會亦決定於企業合併計畫的第二階段：

- (1) 母公司對子公司之所有權權益改變但不因此喪失控制時，係以權益交易作為會計處理（即以業主身分與其他業主從事之交易）；
- (2) 若母公司喪失對子公司之控制，母公司對與該子公司之國外營運機構相關認列於其他綜合損益的兌換差額，依母公司之持股比例，自權益重分類至損益（如同重分類調整）；及
- (3) 若投資者喪失對關聯企業之重大影響或對聯合控制個體之合資控制時，投資者對與該關聯企業或聯合控制個體之國外營運機構相關認列於其他綜合損益的兌換差額，自重權益分類至損益（如同重分類調整）。

本準則第 48A 至 49 段之修改反映處分或部分處分國外營運機構之決議。

BC35 作為 2008 年 5 月發布「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」之一部分（修改國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」及國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」），理事會修改國際會計準則第 27 號移除「成本法」之定義。成本法規定企業將所收取之分配認列為收益，僅限於來自收購後之保留盈餘。所收取之分配超過此利益係視為投資收回並認列為其成本之減少。因此，理事會修改第 49 段移除提及收購前利益之部分，及澄清股利之處理係依照國際會計準則第 27 號第 38A 段之規定，而非國際會計準則第 21 號處分或部分處分淨投資。

