

國際財務報導解釋第 5 號（2010 年版）翻譯草案

## 對除役、復原及環境修復基金權益之權利

初審委員 淡江大學會計學系教授顏信輝

翻譯單位 安侯建業聯合會計師事務所

徵 求 意 見 函

（請於 99 年 12 月 15 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



# 國際財務報導解釋第 5 號

## 對除役、復原及環境修復基金權益之 權利

### A 部分



## 國際財務報導解釋第 5 號

### 對除役、復原及環境修復基金權益之權利

本版納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本解釋所作之修正。

國際財務報導解釋第 5 號「對除役、復原及環境修復基金權益之權利」係由國際財務報導解釋委員會制定，並由國際會計準則理事會於 2004 年 12 月發布。

結論基礎已被修正以反映：

- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」於 2007 年 9 月之修訂
- 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」於 2009 年 11 月之發布\*。

---

\* 生效日為 2013 年 1 月 1 日（允許提前適用）

## 目錄

段 次

### 國際財務報導解釋第 5 號 對除役、復原及環境修復基金權益之權利

參照	
背景	1-3
範圍	4-5
議題	6
共識	7-13
基金權益之會計處理	7-9
額外提撥義務之會計處理	10
揭露	11-13
生效日	14
過渡規定	15
附錄	
國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之修正	

下列隨附文件請見本版 B 部分

結論基礎

國際財務報導解釋第 5 號「對除役、復原及環境修復基金權益之權利」由第 1 至 15 段及附錄組成。國際財務報導解釋第 5 號隨附結論基礎。解釋之範圍及效力列示於「國際財務報導準則前言」第 2 及 7 至 17 段。



## 國際財務報導解釋第 5 號

### 對除役、復原及環境修復基金權益之權利

#### 參照

---

- 國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」
- 國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」
- 國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」
- 國際會計準則第 31 號「合資權益」
- 國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」
- 國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」（2003 年修訂）
- 解釋公告第 12 號「合併：特殊目的個體」（2004 年修訂）

#### 背景

---

- 1 除役、復原及環境修復基金（以下稱為「除役基金」或「基金」）之目的係將資產分離以提供資金予除役廠房（例如核電廠）或某些設備（例如汽車）或從事環境修復（例如整治水污染或復原礦化土壤）所需之部分或全部成本，前述活動統稱為「除役」。
- 2 提撥至此等基金可能係出於自願或基於法規或法律之要求。此類基金可能具有下列結構之一：
  - (a) 單一提撥者針對某一特定場所或地理上分散之多處場所，為其本身之除役義務提供資金而設立之基金。
  - (b) 多位提撥者為其個別或聯合之除役義務提供資金而設立之基金，提撥者有權就其提撥金加計該提撥所產生之實際盈餘減除其所分擔之基金管理成本範圍內歸墊除役費用。提撥者可能負有額外提撥之義務，例如於其他提撥者破產之事件下。
  - (c) 多位提撥者為其個別或聯合之除役義務提供資金而設立之基金，應提撥之水準係以提撥者當期活動為基礎，且該提撥者可獲得之給付係以過去活動為基礎。在此情況下，各提撥者之提撥金額（以當期活動為基礎）與其可自基金變現之價值（以過去活動為基礎）產生潛在之配比不當。

- 3 該等基金通常具有下列特性：
- (a) 基金係由獨立受託人個別地管理。
  - (b) 由企業（提撥者）提撥款項至基金，而該提撥金被投資於可能同時包括債務及權益投資之一系列資產，可用於協助支付提撥者之除役成本。受託人在基金管理文件及所適用法令或其他法規設定之限制內，決定提撥金如何進行投資。
  - (c) 提撥者保留支付除役成本之義務。惟提撥者可由基金獲得對除役成本之歸墊；其金額以發生之除役成本與提撥者持有基金資產之比例，孰低者為限。
  - (d) 提撥者可能被限制取得或無法取得屬於支付符合條件除役成本後之基金資產剩餘。

## 範圍

---

- 4 本解釋適用於提撥者財務報表對同時具有下列特性除役基金所產生權益之會計處理：
- (a) 基金資產被個別地管理（由個別法律個體持有或作為另一個體內可分離之資產）；及
  - (b) 提撥者取得資產之權利受到限制。
- 5 基金中超過歸墊權利之剩餘權益（例如於完成所有除役或終止基金時，分配之合約權利）可能為國際會計準則第 39 號範圍內之權益工具，而非屬本解釋之範圍。

## 議題

---

- 6 本解釋處理之議題包括：
- (a) 提撥者對其基金權益之會計處理。
  - (b) 當提撥者負有額外提撥之義務時（例如於其他提撥者破產之事件下），該義務之會計處理。

## 共識

---

### 基金權益之會計處理

- 7 除非提撥者在基金未支付除役成本之情況下仍無支付義務，否則提撥者應將其支



付除役成本之義務認列為負債，並單獨認列其基金權益。

8 提撥者應參照國際會計準則第 27 號、國際會計準則第 28 號、國際會計準則第 31 號及解釋公告第 12 號，確認其對基金是否具有控制、聯合控制能力或重大影響力。若是，則提撥者對其基金權益應依上述各該準則之規定處理。

9 若提撥者對基金未具有控制、聯合控制能力或重大影響力，則提撥者應依國際會計準則第 37 號之規定將自基金收取歸墊之權利認列為一項歸墊。該歸墊應依以下孰低者衡量：

(a) 已認列之除役義務金額；及

(b) 可歸屬於各提撥者之基金淨資產公允價值中屬於提撥者之份額。

收取歸墊權利帳面價值之變動數，若非由提撥至基金及因基金支付而發生者，應於變動發生之期間認列為損益。

## 額外提撥義務之會計處理

10 當提撥者負有潛在之額外提撥義務時（例如其他提撥者破產之事件或基金所持有之投資資產價值減少至不足履行基金之歸墊義務時），此義務係屬國際會計準則第 37 號範圍之或有負債。提撥者僅於很有可能須額外提撥時始應認列負債。

## 揭露

11 提撥者應揭露其基金權益之性質及取得基金資產之限制。

12 當提撥者負有潛在之額外提撥義務，且未將該義務認列為負債時（見第 10 段），應依國際會計準則第 37 號第 86 段之規定揭露。

13 當提撥者對其基金權益依第 9 段之規定處理時，應依國際會計準則第 37 號第 85 段(c)之規定揭露。

## 生效日

---

14 企業應於 2006 年 1 月 1 日以後開始之年度適用本解釋。本解釋鼓勵提前適用。企業若於 2006 年 1 月 1 日前開始之期間適用本準則，應揭露此一事實。

## 過渡規定

---

15 會計政策之變動應依國際會計準則第 8 號之規定處理。

## 附錄

### 國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之修正

本附錄之修正內容應適用於 2006 年 1 月 1 日以後開始之年度。若企業提前適用本解釋，本修正內容亦應提前適用。

\* \* \* \* \*

本解釋於 2004 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入於 2004 年 12 月 16 日以後發布之國際會計準則第 39 號。



# 國際財務報導解釋第 5 號

## 對除役、復原及環境修復基金權益之 權利

### B 部分



## 國際財務報導解釋第 5 號

### 對除役、復原及環境修復基金權益之權利

國際會計準則理事會 (IASB) 所公布之隨附文件

本版納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則所作之修正。

國際財務報導解釋第 5 號之內容 (不含隨附文件) 已包含於本版之 A 部分。本解釋之生效日為 2006 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

#### 結論基礎



# 國際財務報導解釋第 5 號「對除役、復原及環境修復基金權益之權利」之結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導解釋第 5 號，但非屬其一部分。

原始內文係經標記以反映國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」於 2007 年之修訂：新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

## 簡介

---

BC1 本結論基礎概述達成本國際財務報導解釋結論之考量。國際財務報導解釋委員會之個別委員對某些因素重視程度高於其他因素。

## 背景（第 1 至 3 段）

---

BC2 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）獲悉負有除役義務之企業透過提撥至單獨設立之基金，以協助提供除役義務所需資金之作法日益增加。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）亦獲悉實務上對此類基金權益之會計處理已產生疑義，且存在發展出分歧實務作法之風險。因此，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）作成結論認為應提供指引以協助解決本解釋第 6 段所述之問題，特別針對自基金收取歸墊權利之資產之會計處理。關於對基金是否應採合併或採權益法處理之問題，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）作成結論認為應適用國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」、解釋公告第 12 號「合併：特殊目的個體」、國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」或國際會計準則第 31 號「合資投資」之一般規定，且不需要解釋指引。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）於 2004 年 1 月 15 日發布解釋草案第 4 號「除役、復原及環境修復基金」，就本解釋提出擬議。

BC3 第 1 至 3 段係說明企業對其除役義務提供資金之可能設置方式。屬於本解釋範圍內之設置方式則訂於第 4 至 6 段。

## 範圍（第 4 至 5 段）

---

BC4 因國際財務報導解釋委員會（IFRIC）認為機制之運作方式繁多，可能使任何定義都不適當，因此解釋草案第 4 號並未明確定義其範圍。惟解釋草案第 4 號之部分回應者不同意此看法，且指出缺乏定義將導致無法確定何時應適用本解釋。是故，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）藉由辨識設置除役基金之特性，已具體界定其範圍。同時亦已描述各種類型之基金及其可能會（或可能不會）呈現之特性。

- BC5 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 考慮是否應發布更廣泛之解釋以處理類似形式之歸墊，或是否應禁止類推適用本解釋於其他情況。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定不擴大該範圍，而著重於其提及之問題。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦認為無理由禁止類推適用本解釋於其他情況，故應採用國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」第 7 至 12 段之適用順序；而依該適用順序，非屬除役基金但具有類似特性之安排下之歸墊亦採用類似之會計處理。
- BC6 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 考量有關提撥者對基金之持有權益，可能超過其歸墊權利之回應意見。為回應此意見，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 補充解釋基金之剩餘權益（例如於完成所有除役或終止基金時，分配之合約權利）可能係屬國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」\*範圍內之權益工具。。

## 共識之基礎

### 基金權益之會計處理（第 7 至 9 段）

- BC7 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 作成結論認為除非提撥者在基金未能支付除役成本之情況下仍無支付義務，否則提撥者應認列負債；此係因提撥者對除役成本負有義務。此外，國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」規定：
- (a) 當企業對支出負有義務時，應認列負債準備（即使可獲得歸墊）；及
  - (b) 若幾乎確定於義務履行時將可收到歸墊，則應視為單獨資產。
- BC8 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 作出提撥者應分別認列支付除役成本之負債及其基金權益之結論時，亦指出下列事項：
- (a) 除役基金之權利未具備與除役負債抵銷之法定強制權，且鑑於其主要之目的係歸墊，負債之清償可能並非以淨額清償或同時清償。由於未符合國際會計準則第 32 號「金融工具：揭露及表達」<sup>†</sup>之抵銷條件，因此對該等權利及負債之處理，係比照不得互抵之金融資產及金融負債。
  - (b) 除役義務比照金融負債處理將不會因其透過履行而除列。若該基金未承擔除役之義務，則未符合國際會計準則第 39 號金融負債消滅之除列條件。該基金至多形同實質清償，而實質清償並未符合負債除列之要件。
  - (c) 除役基金不宜比照退休金基金對相關之負債以淨額表達。此係因國際會計準

\* 理事會於 2009 年 11 月修正國際會計準則第 39 號範圍內之資產分類與衡量之規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有資產。

<sup>†</sup> 國際會計準則第 32 號於 2005 年 8 月修正為國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」。



則理事會之前身國際會計準則委員會 (IASC) 曾聲明該會認為國際會計準則第 19 號「員工福利」允許以淨額表達退休金計畫「係員工福利計畫所獨有，若不能符合國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 39 號之條件，委員會不意圖允許其他負債以此淨額表達」(國際會計準則第 19 號結論基礎第 BC68I 段)。

- BC9 關於提撥者之基金權益之會計處理，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認為某些基金權益係屬國際會計準則第 27 號、國際會計準則第 28 號、國際會計準則第 31 號或解釋公告第 12 號之範圍。如第 BC2 段所述，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 作成結論認為在此情況下應適用前述各該準則之一般規定，且不需要解釋指引。
- BC10 此外，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 作成結論認為自基金收取金額之權利係屬提撥者之資產。

### 自基金收取歸墊之權利及修改國際會計準則第 39 號之範圍

- BC11 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出依現行國際財務報導準則，有下列兩種應依不同會計處理之歸墊權利形式：
- (a) 以現金形式收取歸墊之合約權利，此符合金融資產之定義，係屬國際會計準則第 39 號之範圍\*。此類金融資產因未符合持有供交易金融資產、持有至到期日投資或放款或應收款之定義，故應分類為備供出售金融資產（除非採用公允價值選項之會計處理）。†
  - (b) 收取非現金之合約權利之歸墊權利，此並未符合金融資產之定義，係屬國際會計準則第 37 號之範圍。
- BC12 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 作成結論認為上述兩種歸墊形式具有相同之經濟效果，因此採用相同之會計處理對財務報表使用者可提供攸關且可靠之資訊。惟國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出由於部分權利屬於國際會計準則第 39 號之範圍‡，而其他權利非屬該準則之範圍，故依現行國際財務報導準則無法採用相同之會計處理。因此，該會要求理事會修改國際會計準則第 39 號之適用範圍，以排除清償下列支出之歸墊權利：
- (a) 依國際會計準則第 37 號之規定已認列之負債準備；及

\* 2009 年 11 月發布之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」，刪除備供出售金融資產之類別。

† 因除役基金之利息非屬取得或發生之主要目的為短期內出售或再買回者，故未符合持有供交易之定義；因其未具有固定或可決定之到期日，故亦非屬持有至到期日之投資。此外，基金之利息係「由非屬放款及應收款之資產池所產生之利息」，故排除在國際會計準則第 39 號放款及應收款定義之外。

‡ 理事會於 2009 年 11 月修正國際會計準則第 39 號範圍內之資產分類與衡量之規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有資產。

- (b) 原始認列時係依國際會計準則第 37 號之規定認列為負債準備，但因時點或金額不再具不確定性，而不再屬於負債準備之義務。例如原始因現金流出時點具不確定性而認列為負債準備之負債，但後續現金流出時間變為確定而成為其他類型之負債。

BC13 理事會核准是項修改且將其包含於國際財務報導解釋第 5 號之附錄\*，因此，所有此類歸墊權利均屬國際會計準則第 37 號之範圍。

BC14 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出國際會計準則第 37 號第 53 段已明確規範收取歸墊權利之會計處理。依規定當提撥者幾乎確定若清償義務可收到歸墊時，則應單獨認列此項歸墊權利。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦指出本段禁止認列超過已認列負債之資產。例如，對符合除役負債但尚未認列為負債準備之收取歸墊權利，不予認列。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 作成結論認為當提撥者幾乎確定若清償除役義務可收到歸墊權利時，則應以已認列除役義務金額與該歸墊權利金額之孰低者衡量此項歸墊權利。

BC15 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 討論歸墊權利是否應以下列方式衡量：

- (a) 可歸屬於各提撥者之基金淨資產公允價值中屬於提撥者之份額，同時考慮無能力取得超過符合條件除役成本之基金資產剩餘之任何限制（及補足其他提撥者可能違約而個別以或有負債處理之任何義務）；或
- (b) 歸墊權利之公允價值（此金額由於考量風險，例如提撥者可能須補足其他提撥者之違約，故通常較(a)之金額為低）。

BC16 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認為該歸墊權利與除役義務有關，而該除役義務係依國際會計準則第 37 號之規定認列為負債準備並予以衡量。國際會計準則第 37 號第 36 段規定此類負債準備應以「資產負債表日報導期間結束日清償現時義務所需支出之最佳估計」衡量。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認為第 BC15 段 (a) 之金額（即可歸屬於各提撥者之基金淨資產公允價值中屬於提撥者之份額，同時考慮無能力取得超過符合條件除役成本之基金資產剩餘之任何限制）可作為提撥者因除役而支付已發生支出之歸墊金額之最佳估計。因此，認列為資產之金額應與已認列之負債金額一致。

BC17 反之，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認為第 BC15 段 (b) 之金額（即歸墊權利之公允價值）尚須考量某些因子（例如流動性），而國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認為流動性難以可靠衡量。此外，因此金額反映當其他提撥者發生違約事項時，提撥者須額外提撥之可能性，故會較第 BC15 段 (a) 之金額為低。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認為對潛在之額外提撥義務應依國際會計準則第 37 號之規定以或有負債處理（見第 BC22 至 BC25 段）之決定，將導致採用第 BC15

\* 此修改已配合本發布內容納入國際會計準則第 39 號原文中。



段(b)之方法衡量時，重複計算額外提撥義務之風險。

BC18 綜上，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）作成結論認為第 BC15 段(a)之方法將可提供最有用之資訊予使用者。

## 資產上限

BC19 部分回應者關注解釋草案第 4 號第 9 段加諸之「資產上限」規定。資產上限將歸墊資產認列金額限制在已認列除役義務之金額內。此等回應者主張超過前開金額效益之權利產生一額外之資產，此資產係與歸墊資產分離。此一額外資產可能係因多種途徑而產生，例如：

- (a) 提撥者有權透過所有基金剩餘款（一旦已完成所有除役或終止基金時存在者）之返還而取得效益。
- (b) 提撥者有權透過降低對基金之提撥或增加基金之效益（例如無須額外提撥而增加新場所）而取得效益。
- (c) 提撥者預期將來可自過去之提撥獲得效益，而該提撥係以當期及已規畫之活動水準為基礎。惟因提撥係於除役義務發生前進行，故國際會計準則第 37 號不允許資產之認列金額超過該義務。

BC20 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）作成結論認為透過所有基金剩餘款（一旦已完成所有除役或終止基金時存在者）之返還而取得效益之權利，可能係屬國際會計準則第 39 號範圍<sup>\*</sup>之權益工具，在此情況下，應適用國際會計準則第 39 號。惟國際財務報導解釋委員會（IFRIC）同意自基金收取歸墊之其他權利不應認列為資產。儘管國際財務報導解釋委員會（IFRIC）對部分意見所指稱，在某些情況下似乎宜將超過歸墊權利之部分認列為資產之看法有所同感，惟其仍作成結論認為認列此類資產將與國際會計準則第 37 號第 53 段（要求「所認列之歸墊金額不得超過負債準備之金額」）之規定不一致。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）亦認為此種額外資產存在之情況可能有限，僅於提撥者對該基金未具控制、聯合控制能力或重大影響力且取得基金資產剩餘受到限制時始適用之。由於多數此類資產具有高度不確定性且無法可靠衡量，故國際財務報導解釋委員會（IFRIC）預期該等資產將未能符合「架構」所規定之認列條件。

BC21 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）亦考量主張將基金按子公司、合資或關聯企業處理與非依前述方法處理者，對剩餘之處理不應有差別之看法。惟國際財務報導解釋委員會（IFRIC）認為依國際財務報導準則規定，對子公司、合資或關聯企業資產之限制並不影響該等資產之認列。因此，其作成結論認為將基金按子公司、

<sup>\*</sup> 理事會於 2009 年 11 月修正國際會計準則第 39 號範圍內之資產分類與衡量之規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有資產。

合資或關聯企業處理與將基金按歸墊權利處理間，原本依國際財務報導準則規定即有不同之會計處理。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）亦認為於前者狀況下，提撥者具行使某種程度之控制，但後者並未具備之，故前述處理係屬合理。

## 額外提撥義務（第 10 段）

- BC22 在某些情況下，提撥者負有潛在之額外提撥義務，例如於其他提撥者破產之事件下。
- BC23 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出提撥者透過「參與」基金而可能處於成為其他提撥者之提撥保證人之狀況，因而對其他提撥者之義務負有共同及個別責任。此類義務係提撥者之現時義務，惟未必很有可能流出相關資源。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）認為此與國際會計準則第 37 號第 29 段情況類似，該段規定「企業對某項義務負有共同及個別責任時，義務中預期由其他方履行之部分視為或有負債」。據此，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）作成結論認為提撥者僅於很有可能須額外提撥時始應認列負債。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）認為當提撥者將基金權益以歸墊權利處理時，及依國際會計準則第 27 號、國際會計準則第 28 號、國際會計準則第 31 號或解釋公告第 12 號之規定處理時，均可能產生此類或有負債。
- BC24 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）考量部分意見認為補足其他提撥者可能提撥不足之義務應屬國際會計準則第 32 號所定義之金融工具（即財務保證），應依國際會計準則第 39 號\*規定處理。此係基於若發生提撥不足，則提撥者有義務交付現金予基金，基金有權利自提撥者收取現金之觀點，惟國際財務報導解釋委員會（IFRIC）認為：
- (a) 補足其他提撥者提撥不足之合約義務為一項財務保證。當債務人到期無法償還債務，而必須依合約提供支付之財務保證合約係排除於國際會計準則第 39 號之範圍。
  - (b) 當義務非以合約約定而係因法規所產生時，非屬國際會計準則第 32 號所定義之金融負債，亦非屬國際會計準則第 39 號之範圍。
- BC25 因此，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）作成結論認為於發生特定情況而須額外提撥之義務，應依國際會計準則第 37 號或有負債之規定處理。

## 揭露（第 11 至 13 段）

\* 理事會於 2009 年 11 月修正國際會計準則第 39 號範圍內之資產分類與衡量之規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有資產。

- BC26 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認為提撥者即使曾經能夠取得基金資產，可能未必於以後多年（例如至執行除役為止）仍可取得基金資產（包括現金及約當現金）。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 作成結論認為提撥者應揭露其權益之性質及使用資產之限制。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦作成結論認為當提撥者之基金權益依合併、比例合併或權益法處理時，因提撥者使用標的資產仍可能受到類似限制，故該揭露亦同等攸關。

## **生效日及過渡規定（第 14 及 15 段）**

---

- BC27 解釋草案第 4 號建議本解釋應於本解釋定案三個月後開始之年度生效。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 考量部分回應者基於許多企業將於 2005 年 1 月 1 日採用國際財務報導準則，且採用本解釋可提高各期間可比性之觀點，認為本解釋應於 2005 年 1 月 1 日（為更早之日期）開始適用。惟國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認為在解釋定案至開始適用間通常會給予至少為期三個月之緩衝期，以利企業知悉解釋並進行必要之系統變更。此外，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 考慮理事會之關切，因國際會計準則第 39 號配合本解釋修正，將改變企業於 2005 年首次適用國際財務報導準則時，尚具有效力之準則之「穩定性」，因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定本解釋適用於 2006 年 1 月 1 日以後開始之年度，並鼓勵提前適用。
- BC28 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認為本解釋應無實施上之困難。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 會作成結論認為應適用國際會計準則第 8 號。解釋草案第 4 號之回應者並未反對此結論。