

國際財務報導解釋第 7 號（2010 年版）翻譯草案

適用國際會計準則第 29 號

「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」之重編法

初審委員 臺灣大學會計學系教授劉嘉雯

翻譯單位 勤業眾信聯合會計師事務所

徵 求 意 見 函

（請於 99 年 12 月 20 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 7 號

適用國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」之重編法

## A 部分



## 國際財務報導解釋第 7 號

# 適用國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」之重編法

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 7 號「適用國際會計準則第 29 號『高度通貨膨脹經濟下之財務報導』之重編法」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 2005 年 11 月發布。

國際財務報導解釋第 7 號及其隨附文件已被國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年 9 月修訂)\*修正。

---

\* 生效日為 2009 年 1 月 1 日



# 目錄

段 次

## 國際財務報導解釋第 7 號

### 適用國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」 之重編法

參照	
背景	1
議題	2
共識	3-5
生效日	6

下列隨附文件請見本版 B 部分

釋例

結論基礎



國際財務報導解釋第 7 號「適用國際會計準則第 29 號『高度通貨膨脹經濟下之財務報導』之重編法」由第 1 至 6 段組成。國際財務報導解釋第 7 號隨附釋例及結論基礎。解釋之範圍及效力列示於「國際財務報導準則前言」之第 2 及 7 至 17 段。



## 國際財務報導解釋第 7 號

# 適用國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」之重編法

### 參照

---

- 國際會計準則第 12 號「所得稅」
- 國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」

### 背景

---

- 1 本解釋係提供當企業於某報導期間中辨認<sup>\*</sup>其功能性貨幣之經濟環境存在高度通貨膨脹，而該經濟環境於前期非屬高度通貨膨脹，依照國際會計準則第 29 號之規定企業應重編其財務報表時，如何適用國際會計準則第 29 號規定之指引。

### 議題

---

- 2 本解釋規範之問題為：
  - (a) 當企業適用國際會計準則第 29 號時，對於該準則第 8 段之規定「...依報導期間結束日之現時衡量單位編製」應如何解釋？
  - (b) 於重編之財務報表中，企業對初始遞延所得稅項目應如何處理？

### 共識

---

- 3 當企業於某報導期間辨認其功能性貨幣之經濟環境係存在高度通貨膨脹，而該經濟環境於前期非屬高度通貨膨脹時，企業應如同經濟環境一直為高度通貨膨脹般適用國際會計準則第 29 號之規定。因此，對於以歷史成本衡量之非貨幣性項目，企業財務報表中所列報之最早期間開始日之初始財務狀況，應予以重述以反映自取得資產及發生或承擔負債之日起至報導期間結束日止通貨膨脹之影響。對於非以取得或發生日之現時金額列於初始財務狀況表之非貨幣性項目，該重述則應反映自該等帳面金額決定之日起至報導期間結束日止通貨膨脹之影響。

---

\* 企業辨認高度通貨膨脹應依國際會計準則第 29 號第 3 段之條件作判斷。

- 4 於報導期間結束日，遞延所得稅項目係依國際會計準則第 12 號之規定認列及衡量，惟報導期間初始財務狀況表之遞延所得稅金額應依下列方法決定：
- (a) 企業已就報導期間初始財務狀況表日採該日之衡量單位對非貨幣性項目名目之帳面金額予以重述後，依國際會計準則第 12 號之規定重新衡量遞延所得稅項目。
  - (b) 依據(a)重新衡量之遞延所得稅項目，應就報導期間初始財務狀況表日至該報導期間結束日間衡量單位之變動予以重述。
- 企業依(a)及(b)之方法重述列報於企業適用國際會計準則第 29 號之報導期間之重編後財務報表之任何比較期間之初始財務狀況表之遞延所得稅項目。
- 5 企業已重編其財務報表後，後續報導期間財務報表之所有相對應數字（包括遞延所得稅項目），僅就該先前報導期間重編後之財務報表，依該後續報導期間衡量單位之變動予以重述。

## 生效日

---

- 6 企業應於 2006 年 3 月 1 日以後開始之年度期間適用本解釋。本解釋鼓勵提前適用。企業若於 2006 年 3 月 1 日前開始之期間適用本解釋於其財務報表，應揭露該事實。



# 國際財務報導解釋第 7 號

適用國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」之重編法

## B 部分



## 國際財務報導解釋第 7 號

# 適用國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」之重編法

### 所發布之隨附文件

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 7 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本解釋發布時之生效日為 2006 年 3 月 1 日，最新修正內容之生效日為 2009 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

釋例

結論基礎



# 國際財務報導解釋第 7 號

## 釋例

本釋例附於國際財務報導解釋第 7 號，但非屬其一部分。

- IE1 本釋例說明當企業依國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」重述通貨膨脹之影響時，對遞延所得稅項目之重述。因本釋例僅用以說明國際會計準則第 29 號對遞延所得稅項目重編法之技巧，其並非說明企業完整之國際財務報導準則財務報表。

## 事實

- IE2 某企業 20X4 年 12 月 31 日國際財務報導準則財務狀況表(重編前)如下：

附註	財務狀況表		
	20X4 年 <sup>(a)</sup> CU 百萬	20X3 年 CU 百萬	
	<b>資產</b>		
1	不動產、廠房及設備	300	400
	其他資產	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	資產總額	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	<b>權益及負債</b>		
	權益總額	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	負債		
2	遞延所得稅負債	30	20
	其他負債	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	負債總額	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	權益及負債總額	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
附註：			
1	不動產、廠房及設備		
所有不動產、廠房及設備項目均於 20X2 年 12 月取得。不動產、廠房			



及設備均依其耐用年限 5 年提列折舊。

## 2 遞延所得稅負債

20X4 年 12 月 31 日遞延所得稅負債為 CU 30 百萬，係依不動產、廠房及設備之帳面金額 CU 300 百萬與其課稅基礎 CU 200 百萬間之應課稅暫時性差異予以衡量。適用稅率為 30%。同樣地，20X3 年 12 月 31 日遞延所得稅負債為 CU 20 百萬，係依不動產、廠房及設備之帳面金額 CU 400 百萬與其課稅基礎 CU 333 百萬間之應課稅暫時性差異予以衡量。

(a) 本釋例中，貨幣金額係以「貨幣單位(CU)」表示。

IE 3 例如，假設該企業於 20X4 年 4 月辨認出高度通貨膨脹之存在，因此，自 20X4 年初起適用國際會計準則第 29 號。該企業以下列一般物價指數及轉換因子為基礎重編其財務報表。

	一般物價指數	20X4 年 12 月 31 日之轉換因子
20X2 年 12 月 <sup>(a)</sup>	95	2.347
20X3 年 12 月	135	1.652
20X4 年 12 月	23	1.0

(a) 例如，20X2 年 12 月之轉換因子為  $2.347 = 223/95$

## 重編

IE4 企業 20X4 年之財務報表重編應依下列規定：

- 不動產、廠房及設備之歷史成本及累計折舊依據購買日至報導期間結束日一般物價指數之變動予以重述。
- 遞延所得稅應依國際會計準則第 12 號「所得稅」之規定處理。
- 前期報導期間不動產、廠房及設備之比較數字依報導期間結束日之現時衡量單位列報。
- 遞延所得稅之比較數字應依本解釋第 4 段之規定衡量。

IE5 因此，該企業重編其 20X4 年 12 月 31 日之財務狀況表如下：

附註	財務狀況表 (重編後)	20X4 年	20X3 年
		CU 百萬	CU 百萬
	<b>資產</b>		
1	不動產、廠房及設備	704	939
	其他資產	<u>X X</u>	<u>XXX</u>
	資產總額	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	<b>權益及負債</b>		
	權益總額	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	負債		
2	遞延所得稅負債	151	117
	其他負債	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	負債總額	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	權益及負債總額	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

**附註：**

1 不動產、廠房及設備

所有不動產、廠房及設備項目均於 20X2 年 12 月購買且按 5 年之期間提列折舊。已重述不動產、廠房及設備之成本以反映自取得起一般物價水準之變動，即轉換因子為 2.347 (223/95)。

	歷史金額	重述後金額
	CU 百萬	CU 百萬
不動產、廠房及設備之成本	500	1,174
20X3 年之折舊	<u>(100)</u>	<u>(235)</u>
20X3 年 12 月 31 日之帳面金額	<u>400</u>	<u>939</u>
20X4 年之折舊	<u>(100)</u>	<u>(235)</u>
20X4 年 12 月 31 日之帳面金額	<u>300</u>	<u>704</u>

2 遞延所得稅負債

20X4 年 12 月 31 日名目遞延所得稅負債為 CU 30 百萬，係依不動產、廠房及設備之帳面金額 CU 300 百萬與其課稅基礎 CU 200 百萬間之應課稅暫時性差異予以衡量。同樣地，20X3 年 12 月 31 日遞延所得稅負債為 CU 20 百萬，係依不動產、廠房及設備之帳面金額 CU 400 百萬與其課稅基礎 CU 333 百萬間之應課稅暫時性差異予以衡量。適用



稅率為 30%。

於其重編後之財務報表，企業於報導期間結束日依國際會計準則第 12 號之一般規定重新衡量遞延所得稅項目，即依其重編後之財務報表為基礎。惟因遞延所得稅項目係資產或負債項目帳面金額及其課稅基礎之函數，故企業無法採用一般物價指數重述其比較遞延所得稅項目。反而，在企業適用國際會計準則第 29 號之重編法之報導期間，其(a)於當期報導期間初始財務狀況表日採該日之衡量單位對非貨幣性項目之名目帳面金額予以重述後，依國際會計準則第 12 號之規定重新衡量比較遞延所得稅項目，及(b)將重新衡量之遞延所得稅項目，就當期報導期間初始財務狀況表日至報導期間結束日間衡量單位之變動予以重述。

本釋例中，重述之遞延所得稅負債計算如下：

	CU 百萬
報導期間結束日	
不動產、廠房及設備重述後帳面金額(見附註 1)	704
課稅基礎	<u>(200)</u>
暫時性差異	<u>50</u>
@稅率 30%=重述後之 20X4 年 12 月 31 日遞延	<u>151</u>
所得稅負債	
比較遞延所得稅數字：	
不動產、廠房及設備重述後帳面金額	568
[400×1.421(轉換因子 1.421=135/95)，或	
939/1.652(轉換因子 1.652=223/135)]	
課稅基礎	<u>(333)</u>
暫時性差異	<u>235</u>
@稅率 30%=依 20X3 年底一般物價水準重述	71
後之 20X3 年 12 月 31 日遞延所得稅負債	
依 20X4 年底一般物價水準重述後之 20X3 年 12	1 7
月 31 日遞延所得稅負債(轉換因子 1.652=	
223/135)	

IE6 此釋例中，重述後之遞延所得稅負債自 20X3 年 12 月 31 日至 20X4 年 12 月 31 日，增加 CU 34 百萬到 CU 151 百萬。該增加數（包含在 20X4 年之損益）反映 (a)不動產、廠房及設備應課稅暫時性差異變動之影響，及(b)不動產、廠房及設備課稅基礎貨幣購買力之損失。此兩項組成部分可分析如下：

	CU 百萬
因不動產、廠房及設備應課稅暫時性差異之減少對遞延所得稅負債之影響(-CU 235+CU 133)×30%	31
因 20X4 年通貨膨脹所致之課稅基礎損失(CU 333×1.652-CU 333)×30%	<u>(65)</u>
遞延所得稅負債之淨增加	<u>(34)</u>
於 20X4 年借記損益	<u>34</u>

課稅基礎之損失為貨幣性損失。國際會計準則第 29 號第 28 段對此解釋如下：

淨貨幣部位損益應計入當期損益。依第 13 段之規定，對依協議而與價格變動連動之資產負債所作之調整，應與淨貨幣部位之損益互抵。其他損益項目，例如利息費用及利息收入，及與投資或借款資金相關之兌換差額，亦與淨貨幣部位有關。雖然此等項目係分別揭露，如將其與淨貨幣部位損益一起列報於綜合損益表尤佳。

# 國際財務報導解釋第 7 號『適用國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」之重編法』之結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導解釋第 7 號，但非屬其一部分。

本結論基礎之專用術語並未配合國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）之改變而修正。

## 簡介

---

BC1 本結論基礎彙整國際財務報導解釋委員會於達成共識過程中所作之考量。個別國際財務報導解釋委員會之委員對某些因素重視程度高於其他因素。

## 背景

---

- BC2 國際財務報導解釋委員會被要求提供當企業開始適用國際會計準則 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」時，應如何重編其財務報表之指引。於報導期間開始日之初始資產負債表是否應予以重編以反映該日前之物價變動，具有不確定性。
- BC3 此外，於初始資產負債表中比較遞延所得稅項目之衡量亦有不確定性。國際會計準則第 29 號敘明於資產負債表日重編後財務報表之遞延所得稅項目應依國際會計準則第 12 號「所得稅」之規定衡量，惟企業應如何處理相對應之遞延所得稅數字並不明確。
- BC4 為回應需求，國際財務報導解釋委員會於 2004 年 3 月制定並發布解釋草案第 D5 號『首次適用國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」』以公開徵詢意見。其收到 30 封對提案之意見函。

## 共識之基礎

---

### 重編法

BC5 於制定解釋草案第 D5 號時，國際財務報導解釋委員會認為，依國際會計準則第



29 號規定重編高度通貨膨脹經濟下之財務報表之目的係反映一般購買力改變對企業之影響。國際會計準則第 29 號第 2 段敘明：

在高度通貨膨脹之經濟環境下，未經重編而以當地貨幣報導之經營結果及財務狀況，並無用處。在高度通貨膨脹下，貨幣以如此高之膨脹率喪失購買力，以致於不同時點（即使在同一會計期間）發生之交易或其他事件所產生金額之比較，會令人誤解。

此目的適用於企業辨認其功能性貨幣之經濟環境係存在高度通貨膨脹之首次報導期間及後續報導期間之財務報表（若仍符合高度通貨膨脹經濟之條件）。

BC6 國際財務報導解釋委員會考量國際會計準則第 29 號第 4 段之意義，該段敘明：

...任何企業於報導期間認定其報導貨幣所在國家存有高度通貨膨脹時，均應自其報導期間開始日起適用本準則。

國際財務報導解釋委員會指出有些人可能將此條文解釋為，限制企業於辨認存在高度通貨膨脹之報導期間重編其初始資產負債表。因此，初始資產負債表之重編應僅反映於報導期間內一般物價指數之變動，而不反映報導期間開始日前一般物價指數之變動，即使某些資產負債表項目於該日前業已取得或承擔。惟國際財務報導解釋委員會亦指出國際會計準則第 29 號第 34 段之規定：

前一報導期間之相對應數字，無論係根據歷史成本法或現時成本法，均應採用一般物價指數重述，以使比較財務報表亦以報導期間結束日之現時衡量單位表達。對較早期間資訊之揭露，亦應以報導期間結束日之現時衡量單位表達...[用斜體強調部分係附加]

BC7 國際財務報導解釋委員會考量國際會計準則第 29 號第 4 段之限制與第 34 段之規定間可能不一致。國際財務報導解釋委員會指出第 4 段為範圍段，係辨認企業何時須適用該準則。此段敘明企業自報導期間開始日至資產負債表日適用該準則之規定於其財務報表，而非僅從企業辨認存在高度通貨膨脹之日起。然而，第 4 段並不涉及財務報表之重編及表達（不論是在資產負債表日或是相關之比較數字）。因此，國際會計準則第 29 號第 4 段並未排除企業於辨認存在高度通貨膨脹之報導期間開始日前，按一般物價水準變動重編其初始資產負債表。

BC8 國際財務報導解釋委員會作出結論，就該準則之目的，企業辨認存在高度通貨膨脹之報導期間之財務報表之重編，應與後續報導期間所適用之重編法一致。

BC9 解釋草案第 D5 號之部分回應者對國際會計準則第 29 號之重編法對編製者是否為實務上可行，及其是否提供使用者具決策有用性之資訊表示關切。雖然國際財務報導解釋委員會瞭解該等關切，國際財務報導解釋委員會認為該等關切反映有關高度通貨膨脹會計整體更廣泛之看法，而非企業須如何適用現行準則。

BC10 惟國際財務報導解釋委員會考量若，例如，不動產、廠房及設備項目取得日之詳細記錄已無法取得，企業應如何適用該準則。國際財務報導解釋委員會指出，於該等情況，國際會計準則第 29 號第 16 段敘明：

...在此罕見情況下，首次採用本準則之期間，可能須以獨立專業之評估價值，作為重述基礎。

國際財務報導解釋委員會亦指出，當一般物價指數無法取得時，存在一個類似的豁免規定。國際會計準則第 29 號第 17 段敘明：

...在此情況下，可能須採用諸如以功能性貨幣與另一相對穩定之外幣間之匯率變動為基礎之估計。

BC11 國際財務報導解釋委員會觀察到，於制定國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」時，國際會計準則理事會討論到國際財務報導準則第 1 號是否應豁免國際財務報導準則首次採用者之首份國際財務報導準則財務報表之重編影響。國際財務報導準則第 1 號第 BC 67 段敘明：

部分意見認為，為高度通貨膨脹影響數重編轉換至國際財務報導準則日以前期間財務報表之成本將高於其效益，特別是該貨幣已無高度通貨膨脹情事。惟理事會之決議為，基於高度通貨膨脹使未調整之財務報表失去意義或產生誤導，該重編仍屬必要。

BC12 惟國際財務報導解釋委員會亦觀察到，例如國際財務報導準則首次採用者可能使用，例如，轉換日之公允價值作為不動產、廠房及設備之認定成本，且在某些情況下，亦作為投資性不動產及無形資產之認定成本。因此，若其他其況下在轉換至國際財務報導準則時將適用國際會計準則第 29 號之首次採用者，選擇適用國際財務報導準則第 1 號之公允價值衡量豁免，則其將僅於公允價值決定日後之期間方適用國際會計準則第 29 號。此種重新衡量將因而減少首次採用者重編其財務報表之必要。

BC13 國際財務報導解釋委員會指出，如上述第 BC 10 段所述，豁免已採用國際財務報導準則之編製者採用一般重編法，僅適用於特定情況，然首次採用者可能總是選擇使用國際財務報導準則第 1 號對不動產、廠房及設備之公允價值重新衡量豁免。惟國際財務報導解釋委員會作出結論，準則中豁免規定之適用相當清楚，因此，將國際會計準則第 29 號之豁免規定延伸到允許已採用國際財務報導準則之編製者，於採用國際會計準則第 29 號之重編法時，選擇以公允價值重新衡量不動產、廠房及設備，將需要對準則本身進行修正，而非解釋。

BC14 解釋草案第 D5 號之回應者亦主張該程序，相對於釐清，與國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」下功能性貨幣改變（依其觀點，此與變動至高度通貨膨脹狀態相當）之會計處理不一致。此外，他們指出，追溯適用亦與美國一般公

認會計原則對高度通貨膨脹狀態之變動採推延處理不一致。

BC15 有關引用功能性貨幣之改變，國際財務報導解釋委員會認為，高度通貨膨脹之存在可能（但不一定應）引發此一改變。國際財務報導解釋委員會指出，功能性貨幣之改變係一般用來決定企業交易價格之貨幣之改變。如上述第 BC5 段所澄清，就高度通貨膨脹之影響進行重編之目的係為反映企業功能性貨幣之經濟環境中，購買力改變之影響。因此，國際財務報導解釋委員會不認為高度通貨膨脹會計處理之應用應以企業功能性貨幣改變之會計處理為基礎。

BC16 國際財務報導解釋委員會亦認為，回應者對美國一般公認會計原則之推延適用之引用，反映之規定僅適用於對高度通貨膨脹經濟下國外企業之投資。於此情況，美國財務會計準則公報第 52 號「外幣換算」第 11 段敘明：

在高度通貨膨脹經濟下之國外企業之財務報表應如同功能性貨幣係報導貨幣般予以重新衡量。因此，該等企業之財務報表應依第 10 段之規定重新衡量為報導貨幣...[用斜體強調部分係附加]

因此，依美國一般公認會計原則，國外企業之財務報表係重新衡量為投資人之功能性貨幣。國際財務報導解釋委員會指出，此方法與國際財務報導準則下之重編/換算方法不同。美國一般公認會計原則對以高度通貨膨脹之功能性貨幣營運之報導個體提供不同之指引。美國會計原則理事會第 3 號公報「一般物價水準變動之財務報表重編」亦以重編法為基礎，且如同國際會計準則第 29 號，規定追溯適用。國際財務報導解釋委員會認為，於國際財務報導準則之下，為列報不同表達貨幣比較金額之目的，應適用國際會計準則第 21 號第 42 段(b)及 43 段之規定。在此情況下，企業將無須依照國際會計準則第 29 號之規定重編比較資訊。國際會計準則第 21 號第 BC22 段解釋此特定豁免之理由如下：

...若匯率係完全反映了與其相關之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之當年度金額一樣。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。

BC17 解釋草案第 D5 號提議，適用國際會計準則第 29 號之重編法應視為情況之改變，而非會計政策之變動。解釋草案第 D5 號之部分回應者認為此存上述觀點不一致。因為國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」第 16 段敘明，情況之改變非屬會計政策之變動，企業將不追溯適用國際會計準則第 29 號。然而，國際財務報導解釋委員會認為，國際會計準則第 29 號對此點有特別規定，如以上第 BC5 至 BC16 段所述。國際財務報導解釋委員會作出結論，企業辨認存在高度通貨膨脹之報導期間之初始資產負債表應予以重編，猶如企業過去一直適用國際會計準則第 29 號之重編法。國際財務報導解釋委員會再次確認其觀

點，此處理與國際會計準則第 8 號所述會計政策變動之追溯適用相似。

## 遞延所得稅項目

BC18 國際財務報導解釋委員會被要求提供當企業依照國際會計準則第 29 號重編其財務報表時，對遞延所得稅項目會計處理之指引。特別是，國際財務報導解釋委員會被要求提供當企業辨認存在高度通貨膨脹之報導期間，衡量初始資產負債表遞延所得稅項目之指引。

BC19 國際財務報導解釋委員會觀察到，國際會計準則第 29 號第 32 段敘明：

依本準則所作財務報表之重編，可能造成資產負債表個別資產及負債之帳面金額與其課稅基礎間之差異。該等差異應依國際會計準則第 12 號「所得稅」之規定處理。

因此，於報導期間結束之資產負債表日，企業依重編後之財務報表重新衡量其遞延所得稅項目，而非對貨幣性項目或非貨幣性項目採用一般重編規定。惟國際財務報導解釋委員會指出，企業應如何對其比較之遞延所得稅項目作會計處理並不明確。

BC20 於制定解釋草案第 D5 號時，國際財務報導解釋委員會考量下列選項：

- (a) 依照貨幣性項目重述遞延所得稅項目；
- (b) 依照非貨幣性項目重述遞延所得稅項目；或
- (c) 猶如企業之功能性貨幣過去一直處於高度通貨膨脹經濟之下，重述遞延所得稅項目。

BC21 解釋草案第 D5 號闡明遞延所得稅項目於性質上既非明顯屬貨幣性亦不明顯屬非貨幣性，此係因遞延所得稅項目係由資產（及負債）相關之帳面金額及課稅基礎決定，惟解釋草案第 D5 號之部分回應者基於各種不同的理由反對此觀點。有些人主張，遞延所得稅項目於性質上係收取或支付一固定或可決定數量之貨幣單位，故依據國際會計準則第 21 號公報第 8 段規定，應視為貨幣性項目。其他人則指出，一般實務係將遞延所得稅分類為非貨幣性項目。

BC22 在考量回應者之意見後，國際財務報導解釋委員會確認上述第 BC17 段之結論亦應適用於遞延所得稅項目。換言之，企業辨認存在高度通貨膨脹之報導期間初始資產負債表之遞延所得稅項目之計算，應猶如該經濟環境過去一直處於高度通貨膨脹之下一般，即第 BC20 段之選項(c)。雖然國際財務報導解釋委員會瞭解遞延所得稅項目可能符合貨幣性項目之定義，其指出若初始遞延所得稅項目之重述，適用一般對貨幣性項目相同方法，則選項(c)之目的將無法達成。

BC23 國際財務報導解釋委員會觀察到，解釋草案第 D5 號之部分回應者建議，於依報導期間結束之資產負債表日現時衡量單位重編初始資產負債表後，應重新衡量初始資產負債表之遞延所得稅項目。依國際財務解釋委員會之觀點，此提議（以遞延所得稅負債為例）將高估認列於初始資產負債表之遞延所得稅項目，並因此低估認列於報導期間之成本。此係因於報導期間通貨膨脹所造成之課稅基礎損失將直接認列於初始權益。對此國際財務報導解釋委員會以下列釋例說明：

於第一年年底，按該日現時衡量單位重述一非貨幣性資產。其重述後金額為 CU 1,000<sup>\*</sup>，其課稅基礎為 CU 500。若稅率為 30%，企業將重新衡量遞延所得稅負債為 CU 150。於第二年，若通貨膨脹為 100%。假設並無其他改變，企業於其重編後之財務報表將認列資產 CU 2,000（於報導期間結束之資產負債表日及比較數字）。於結束之資產負債表日，遞延所得稅負債重新衡量為 CU 450 $((CU 2,000 - CU 500) \times 0.3)$ 。惟若按報導期間結束之資產負債表日現時衡量單位重述該資產後，重新衡量比較遞延所得稅負債，企業應認列初始遞延所得稅負債 CU 450，對損益並無影響 $(CU 450 - CU 450)$ 。另一方面，若依解釋草案第 D5 號之提議敘述比較數字，重述後之初始遞延所得稅負債將為 CU 300 $((CU 1,000 - CU 500) \times 0.3) \times 100\% + CU 150$ 。因此，企業應認列損失 CU 150 $(CU 450 - CU 300)$ ，此為於報導期間課稅基礎購買力之損失。

BC24 國際財務報導解釋委員會觀察到，國際會計準則第 12 號附錄 A 第 18 段解釋：<sup>†</sup>

非貨幣性資產於資產負債表日依現時衡量單位重述（見國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」），但基於課稅目的並無等額之調整。（註：(1) 遞延所得稅認列為損益<sup>‡</sup>；及(2) 除重述外，若非貨幣性資產亦經重估價，則與重估價相關之遞延所得稅係認列於權益<sup>§</sup>，而與重述相關之遞延所得稅係認列於損益表。）

BC25 因此，國際財務報導解釋委員會確認其重述比較遞延所得稅項目之結論，規定企業首先以前期報導期間已反映該期期末物價水準之一般物價指數重編之財務報表為基礎，重新衡量其遞延所得稅項目。其次，企業應依報導期間一般物價水準之變動重述所計算之該等遞延所得稅項目。

<sup>\*</sup> 本釋例貨幣金額係以「貨幣單位(CU)」表示。

<sup>†</sup> 第 18 段已配合國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）所作之變動而修正。

<sup>‡</sup> 國際會計準則第 1 號（2007 年修訂）規定企業將所有收益及費損項目列報在一份綜合損益表中或兩份報表中（一份單獨損益表及一份綜合損益表）。

<sup>§</sup> 依據國際會計準則第 1 號（2007 年修訂），該影響應認列於其他綜合損益。