

國際財務報導準則第 1 號翻譯草案

首次採用國際財務報導準則

初審委員 中原大學會計系副教授林維珩

翻譯單位 安侯建業會計師事務所

徵 求 意 見 函

(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

國際財務報導準則第 1 號

首次採用國際財務報導準則

本版於 2008 年 11 月發布。生效日為 2009 年 7 月 1 日。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2003 年 6 月發布國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」，並取代解釋公告第 8 號「首次適用國際會計準則作為主要會計基礎」(常務解釋委員會於 1998 年 7 月發布)。

國際財務報導準則第 1 號及其隨附文件已配合下列國際財務報導準則修正：

- 國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」(2003 年 12 月發布)
- 國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」(2003 年 12 月修訂)
- 國際會計準則第 17 號「租賃」(2003 年 12 月修訂)
- 國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」(2003 年 12 月修訂)
- 國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」(2003 年 12 月修訂)
- 國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」(2004 年 2 月發布)
- 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」(2004 年 3 月發布)
- 國際財務報導準則第 4 號「保險合約」(2004 年 3 月發布)
- 國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」(2004 年 3 月發布)
- 國際財務報導解釋第 1 號「現有除役、復原及類似負債之變動」(2004 年 5 月發布)
- 國際財務報導解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」(2004 年 12 月發布)
- 國際財務報導準則第 6 號「礦產資源探勘及評估」(2004 年 12 月發布)
- 「精算損益、集團計畫及揭露」(修正國際會計準則第 19 號)(2004 年 12 月發布)
- 對國際會計準則第 39 號之修正：
 - 「金融資產及金融負債之過渡性規定及原始認列」(2004 年 12 月發布)
 - 「公允價值選項」(2005 年 6 月發布)
- 對國際財務報導準則第 1 號及國際財務報導準則第 6 號之修正(2005 年 6 月發布)
- 國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」(2005 年 8 月發布)

- 國際財務報導準則第 8 號「營運部門」（2006 年 11 月發布）
- 國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」（2006 年 11 月發布）
- 國際會計準則第 23 號「借款成本」（2007 年 3 月修訂）*
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年 9 月修訂）*
- 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年 1 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）*
- 「國際財務報導準則之改善」（2008 年 5 月發布）。†

國際會計準則理事會（IASB）於 2008 年 11 月發布修訂之國際財務報導準則第 1 號。國際會計準則理事會（IASB）於 2008 年 12 月將修訂版之生效日自 2009 年 1 月 1 日延後至 2009 年 7 月 1 日。

下列解釋與國際財務報導準則第 1 號有關：

- 國際財務報導解釋第 9 號「嵌入式衍生工具之重評估」（2006 年 3 月發布）
- 國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」（2006 年 11 月發布並續後修正）。

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

† 生效日為 2009 年 7 月 1 日

目錄

	條 文
簡介	IN1–IN7
國際財務報導準則第 1 號 首次採用國際財務報導準則	
目的	1
範圍	2–5
認列與衡量	6–19
國際財務報導準則下初始財務狀況表	6
會計政策	7–12
其他國際財務報導準則追溯適用之例外	13–17
估計	14–17
其他國際財務報導準則之免除	18–19
表達與揭露	20–33
比較資訊	21–22
非國際財務報導準則之比較資訊及歷史彙總資訊	22
轉換為國際財務報導準則之說明	23–33
調節	24–28
金融資產或金融負債之指定	29
以公允價值為推定成本	30
子公司、聯合控制個體及關聯企業投資使用推定成本	31
期中財務報告	32–33
生效日	34–39
國際財務報導準則第 1 號（2003 年發布）之撤銷	40
附錄	
A 用語定義	
B 其他國際財務報導準則追溯適用之例外	

C 企業合併之免除

D 其他國際財務報導準則之免除

E 國際財務報導準則之短期免除

理事會對 2008 年 11 月發布之國際財務報導準則第 1 號之核
准

結論基礎

施行指引

對照表

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」由第 1 至 40 段條文及附錄 A 至 E 組成。所有條文均具同效力。以**粗體**標示之條文係主要原則。附錄 A 所定義之用語於本國際財務報導準則首次出現時，以**斜體**標示；其他用語定義則列於國際財務報導準則用語彙編中。閱讀國際財務報導準則第 1 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」提供選擇及適用會計政策之基礎。



簡介

發布本國際財務報導準則之理由

- IN1 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2003 年 6 月發布國際財務報導準則第 1 號。國際財務報導準則第 1 號取代解釋公告第 8 號「首次適用國際會計準則作為主要會計基礎」。理事會制定本國際財務報導準則以解決解釋公告第 8 號要求完全追溯適用國際財務報導準則之疑慮。
- IN2 配合新制定或修正之國際財務報導準則首次採用規範，國際財務報導準則第 1 號續後多次修正，而變得複雜且不易瞭解。理事會於 2007 年提議將修訂國際財務報導準則第 1 號作為年度改善計畫之一部分，以使閱讀者更容易瞭解本國際財務報導準則，並將其設計成為更能配合未來之變動。國際財務報導準則第 1 號於 2008 年發布之版本在變動架構下保留前一版實質內容。此版本取代前一版，對企業首次適用國際財務報導準則之年度期間開始日為 2009 年 7 月 1 日以後者生效，並允許提前適用。

本國際財務報導準則之主要特性

- IN3 本國際財務報導準則適用於企業首次出具清楚且無保留遵循國際財務報導準則之聲明，而採用國際財務報導準則。
- IN4 本國際財務報導準則通常要求企業遵循在其按國際財務報導準則首編財務報導期間結束日前所有生效之國際財務報導準則。特別是在作為國際財務報導準則會計處理起點之國際財務報導準則下初始財務狀況表，本國際財務報導準則規定企業應：
- (a) 認列國際財務報導準則規定認列之所有資產及負債；
 - (b) 除列國際財務報導準則不允許認列為資產或負債之項目；
 - (c) 依國際財務報導準則對資產、負債或權益組成部分之分類方式，重分類依原用一般公認會計原則所認列之資產、負債或權益組成部分；及
 - (d) 依國際財務報導準則衡量所有已認列之資產及負債。
- IN5 若遵循規定之成本有可能超過對財務報表使用者產生之利益時，本國際財務報導準則於特定領域有限度免除這些規定。本國際財務報導準則於某些領域亦禁止追溯適用國際財務報導準則，尤其因追溯適用而要求管理階層，在已知特定交易之結果後，對過去的情況進行判斷。

- IN6 本國際財務報導準則規定揭露由原用一般公認會計原則轉換為國際財務報導準則，對企業所報導之財務狀況、財務績效及現金流量之影響。
- IN7 若企業按國際財務報導準則首編之財務報表之期間開始於 2009 年 7 月 1 日以後者，應適用本國際財務報導準則。本國際財務報導準則鼓勵提前適用。

國際財務報導準則第 1 號

首次採用國際財務報導準則

目的

- 1 本國際財務報導準則之目的係確保企業之按國際財務報導準則首編之財務報表及其期間內所涵蓋部分期間之期中財務報告，為高品質資訊，並：
- (a) 對使用者資訊透明且於所表達期間內資訊具可比較性；
 - (b) 可作為國際財務報導準則會計處理之適當起點；及
 - (c) 提供資訊所需之成本不超過對使用者產生之利益。

範圍

- 2 企業應適用本國際財務報導準則於：
- (a) 其按國際財務報導準則首編之財務報表；及
 - (b) 編製期中財務報告者，其按國際財務報導準則首編之財務報表所涵蓋之部分期間內，依照國際會計準則第 34 號「期中財務報導」所提出之各期中財務報告。
- 3 企業按國際財務報導準則首編之財務報表係指其首次採用國際財務報導準則編製之年度財務報表。採用係指財務報表中清楚且無保留聲明遵循國際財務報導準則。若有如下情事，企業依照國際財務報導準則編製之財務報表為該企業之按國際財務報導準則首編之財務報表：
- (a) 提出之最近期前期財務報表：
 - (i) 係依照與國際財務報導準則不一致之國內規定；
 - (ii) 在各方面均遵循國際財務報導準則，惟財務報表中並未清楚且無保留地聲明遵循國際財務報導準則；
 - (iii) 清楚聲明遵循部分但並非全部國際財務報導準則；
 - (iv) 依照與國際財務報導準則不一致之國內規定編製，對於國內規定未規定之項目採用國際財務報導準則之規定；或
 - (v) 依照國內規定編製，並將某些項目之金額調節至國際財務報導準則之金

額。

- (b) 依國際財務報導準則所編製之財務報表僅供內部使用，而未將其提供予企業業主或其他外部使用者；
- (c) 為編製合併財務報表而依照國際財務報導準則編製報導用資訊，而未編製依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）所定義之整套財務報表；或
- (d) 未提出前期財務報表者。

4 本國際財務報導準則適用於企業首次採用國際財務報導準則。本國際財務報導準則不適用之情形例舉如下：

- (a) 企業停止提出依照國內規定所編製財務報表之前期，另提出一套包含清楚且無保留遵循國際財務報導準則聲明之財務報表；
- (b) 企業以前年度所提出依照國內規定編製之財務報表中，包含對國際財務報導準則清楚而無保留之遵循聲明；或
- (c) 企業以前年度所提出之財務報表中，包含清楚且無保留之遵循國際財務報導準則聲明，即使會計師對這些財務報表出具保留意見的查核報告。

5 已經適用國際財務報導準則企業所作之會計政策變動，不適用本國際財務報導準則，而應依下列規定處理：

- (a) 國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」中有關會計政策變動之規定；及
- (b) 其他國際財務報導準則中具體之過渡性規定。

認列與衡量

國際財務報導準則下初始財務狀況表

6 企業應在轉換為國際財務報導準則日，編製並提出國際財務報導準則下初始財務狀況表。此係國際財務報導準則會計處理的起點。

會計政策

7 企業於其國際財務報導準則下初始財務狀況表，以及其按國際財務報導準則首編之財務報表所涵蓋之所有期間內，應採用相同之會計政策。除第 13 至 19 段及附

錄 B 至 C 之規定外，這些會計政策應遵循按國際財務報導準則首編財務報導期間結束日前所有生效之國際財務報導準則。

- 8 企業不得適用生效期間已過之舊版國際財務報導準則。若新發布或修訂之國際財務報導準則允許提前適用，則企業得適用該尚未具強制效力之國際財務報導準則。

釋例：最新版本國際財務報導準則之一致適用

背景

A 企業按國際財務報導準則首編報導期間結束日為 20X5 年 12 月 31 日。A 企業決定在此財務報表中僅揭露單一年度的比較資訊（見第 21 段）。因此，其轉換為國際財務報導準則日為 20X4 年 1 月 1 日公司業務開始日（或等同於 20X3 年 12 月 31 日公司業務結算日）。A 公司於每年 12 月 31 日依照原用一般公認會計原則提出財務報表，直到並且包含 20X4 年 12 月 31 日。

規定之適用

A 企業依規定適用截至 20X5 年 12 月 31 日止有效的國際財務報導準則於：

- (a) 編製並提出 20X4 年 1 月 1 日國際財務報導準則下初始財務狀況表。
- (b) 編製並提出 20X5 年 12 月 31 日之財務狀況表（含 20X4 年之比較金額），暨截至該日止之 20X5 年度綜合損益表、股東權益變動表及現金流量表（含 20X4 年度之比較金額）以及相關揭露（含 20X4 年度之比較資訊）。

若有新發布或修訂之國際財務報導準則尚未生效但允許提前適用，則 A 企業得在其按國際財務報導準則首編之財務報表中適用該準則。

- 9 其他國際財務報導準則之過渡性規定，係適用於已使用國際財務報導準則企業之會計政策變動；除附錄 B 至 E 規定外，不適用於轉換為國際財務報導準則之首次採用者。
- 10 除第 13 至 19 段及附錄 B 至 E 規定情況外，企業應在其國際財務報導準則下初始財務狀況表中：
- (a) 認列國際財務報導準則規定認列之所有資產及負債；
 - (b) 除列國際財務報導準則不允許認列為資產或負債之項目；
 - (c) 依國際財務報導準則對資產、負債或權益組成部分之分類方式，重分類依原用一般公認會計原則所認列之資產、負債或權益組成部分；及
 - (d) 依國際財務報導準則衡量所有已認列之資產及負債。

- 11 企業在其國際財務報導準則下初始財務狀況表所採用之會計政策，可能與同日依原用一般公認會計原則所採用之會計政策不同。轉換為國際財務報導準則日前所發生之事項及交易應予以調整。因此，企業應於轉換為國際財務報導準則日，將這些調整直接認列為保留盈餘（或更適當之其他類別的權益項目）。
- 12 本國際財務報導準則對企業國際財務報導準則下初始財務狀況表應遵循各國際財務報導準則之原則，建立兩類例外規定：
- (a) 附錄 B 禁止追溯適用其他國際財務報導準則之部分規定。
- (b) 附錄 C 至 E 免除其他國際財務報導準則之部分規定。

其他國際財務報導準則追溯適用之例外

- 13 本國際財務報導準則禁止追溯適用其他國際財務報導準則之部分規定，該等例外規定於第 14 至 17 段及附錄 B。

估計

- 14 企業在轉換為國際財務報導準則日依國際財務報導準則所作之估計應與該日依原用一般公認會計原則所作之估計相同（在調整反映任何會計政策差異之後），除非有客觀證據顯示該等估計有誤。
- 15 企業依原用一般公認會計原則所作估計，可能在轉換為國際財務報導準則日後取得相關資訊。依第 14 段之規定，企業應依國際會計準則第 10 號「期後事項」，將所取得之資訊，視同為報導期間後之非調整事項。例如，假設企業轉換為國際財務報導準則之日為 20X4 年 1 月 1 日，依 20X4 年 7 月 15 日獲得之新資訊，20X3 年 12 月 31 日依原用一般公認會計原則所作估計有修正必要，則企業不應在其國際財務報導準則下初始財務狀況表中反映此項新資訊（除非該估計須對會計政策之差異進行調整或有客觀證據顯示該估計有誤）。企業應將此新資訊反映於截至 20X4 年 12 月 31 日止之當期損益（或更適當之其他綜合損益）。
- 16 企業在轉換為國際財務報導準則日可能需依國際財務報導準則，於該日作原用一般公認會計原則未規定之估計。為與國際會計準則第 10 號一致，依國際財務報導準則所作之估計應反映轉換為國際財務報導準則日存在狀況。尤其是對轉換為國際財務報導準則日市價、利率或外幣匯率之估計，應反映該日之市場狀況。
- 17 第 14 至 16 段之規定適用於國際財務報導準則下初始財務狀況表，亦適用於按國際財務報導準則首編之財務報表之比較期間。此時，轉換為國際財務報導準則日改以該比較期間結束日代替。

其他國際財務報導準則之免除

- 18 企業得選用一項或多項附錄 C 至 E 之免除規定。企業不得將免除類推適用至其他項目。
- 19 部分附錄 C 至 E 之免除規定與公允價值相關。依國際財務報導準則決定公允價值時，企業應適用附錄 A 對公允價值之定義以及其他國際財務報導準則中關於決定資產或負債公允價值之特定指引。公允價值應反映存在於公允價值決定日之狀況。

表達與揭露

- 20 本國際財務報導準則並未免除其他國際財務報導準則中有關表達與揭露之規定。

比較資訊

- 21 為遵循國際會計準則第 1 號，企業按國際財務報導準則首編之財務報表應至少包括三期財務狀況表、兩期綜合損益表、兩期單獨損益表（若有提出者）、兩期現金流量表以及兩期股東權益變動表與包含比較資訊在內之相關附註。

非國際財務報導準則之比較資訊及歷史彙總資訊

- 22 部分企業針對依國際財務報導準則所表達完整比較資訊最早期間以前期間，提出選定資料之歷史彙總資訊。本國際財務報導準則未規定此彙總資訊必須遵循國際財務報導準則對於認列與衡量之規範。部分企業除依國際會計準則第 1 號規定提出比較資訊，亦依原用原用一般公認會計原則提出比較資訊。於任何包含依原用一般公認會計原則之歷史彙總資訊或比較資訊財務報表，企業應：
- (a) 明顯地標明係依原用一般公認會計原則所提出之資訊，並非依照國際財務報導準則編製。
- (b) 揭露若遵循國際財務報導準則所須主要調整之性質，惟企業毋須量化該等調整。

轉換為國際財務報導準則之說明

- 23 企業應說明由原用一般公認會計原則轉換為國際財務報導準則，對所報導之財務狀況、財務績效及現金流量之影響。

調節

- 24 為遵循第 23 段之規定，企業按國際財務報導準則首編之財務報表中應包括：
- (a) 針對下列兩個日期，將依原用一般公認會計原則所報導之權益調節為依國際財務報導準則之權益：

- (i) 轉換為國際財務報導準則日。
 - (ii) 依原用一般公認會計原則所編製最近期之年度財務報表之最近期間結束日。
- (b) 調節至最近期年度財務報表最近期間之符合國際財務報導準則綜合損益總額。調節之起點應為同一期間符合原用一般公認會計原則之綜合損益總額或損益（若企業並未報導綜合損益總額）。
- (c) 若國際財務報導準則下初始財務狀況表中首次認列或迴轉任何減損損失，應如同企業在以轉換為國際財務報導準則日為期初之期間認列該減損損失或迴轉，依國際會計準則第 36 號「資產減損」規定作應有之揭露。
- 25 第 24 段(a)及(b)所要求之調節應提供足夠之詳細資訊，以幫助使用者瞭解財務狀況表及綜合損益表之重大調整。若企業依原用一般公認會計原則提出現金流量表，則亦應解釋現金流量表之重大調整。
- 26 若企業發現原用一般公認會計原則在適用上發生錯誤，則第 24 段(a)及(b)所要求之調節應區分出錯誤更正及會計政策變動。
- 27 國際會計準則第 8 號並未規範企業首次採用國際財務報導準則時發生之會計政策變動。因此，國際會計準則第 8 號對於會計政策變動之揭露要求並不適用於企業按國際財務報導準則首編之財務報表。
- 28 若企業並未提出以前期間之財務報表，則其應在按國際財務報導準則首編之財務報表中揭露此項事實。

金融資產或金融負債之指定

- 29 企業得依附錄 D 第 D19 段之規定，將已認列之金融資產或金融負債指定為公允價值變動列入損益之金融資產或金融負債，或備供出售金融資產。企業應揭露指定至各類別之金融資產或金融負債在指定日之公允價值，以及其在前期財務報表中之分類及帳面價值。

以公允價值為推定成本

- 30 若企業在其國際財務報導準則下初起始財務狀況表中以公允價值作為不動產、廠房及設備、投資性不動產或無形資產之推定成本（見附錄 D 第 D5 段及第 D7 段），則企業應在其按國際財務報導準則首編之財務報表中就其國際財務報導準則下初起始財務狀況表之各個項目，揭露下列資訊：
- (a) 公允價值之彙總數。
 - (b) 對原用一般公認會計原則報導之帳面價值所作之彙總調整。

子公司、聯合控制個體及關聯企業投資使用推定成本

- 31 若企業在其國際財務報導準則下初始財務狀況表中對於其單獨財務報表所列之子公司、聯合控制個體及關聯企業投資使用推定成本（見附錄 D 第 D15 段），則應在其按國際財務報導準則首編之單獨財務報表中揭露下列資訊：
- (a) 推定成本為原用一般公認會計原則之帳面價值者，投資之彙總推定成本；
 - (b) 推定成本為公允價值者，投資之之彙總推定成本；及
 - (c) 對原用一般公認會計原則報導之帳面價值所作之彙總調整。

期中財務報告

- 32 為遵循第 23 段之規定，若企業就其按國際財務報導準則首編之財務報表所涵蓋之部分期間內，依照國際會計準則第 34 號提出期中財務報告者，則除應遵循國際會計準則第 34 號之規定外，企業應符合下列規定：
- (a) 若企業提出之期中財務報告包含上一年度可比期中期間，則各該期中財務報告應包含下列調節：
 - (i) 可比期中期間結束日原用一般公認會計原則之權益，調節至該日國際財務報導準則之權益。
 - (ii) 調節至可比期中期間（當期及當年累計）國際財務報導準則之綜合損益總額。調節之起點應為同一期間原用一般公認會計原則之綜合損益總額或損益（若企業並未報導綜合損益總額者）。
 - (b) 除(a)所要求之調節外，企業就其按國際財務報導準則首編之財務報表所涵蓋之部分期間內，依照國際會計準則第 34 號首次提出之期中財務報告，尚應包含依第 24 段(a)及(b)之調節（含第 25 及 26 段規定之詳細資訊）或交叉索引至包含這些調節之其他公開文件。
- 33 國際會計準則第 34 號規定之最低揭露係假設期中財務報告使用者亦能取得最近期之年度財務報表。惟國際會計準則第 34 號同時規定企業應揭露「所有對於瞭解當期期中期間重大之事項或交易」。因此，在依原用一般公認會計原則所編製之最近期年度財務報表中，若首次採用者並未揭露對於瞭解當期期中期間之重大資訊，則應於期中財務報告中揭露該資訊或包含交叉索引至包括該資訊之其他公開文件。

生效日

- 34 若企業按國際財務報導準則首編之財務報表開始日為 2009 年 7 月 1 日以後者，應

適用本國際財務報導準則。本國際財務報導準則允許提前適用。

- 35 會計年度開始日為 2009 年 7 月 1 日以後者，企業應適用附錄 D 第 D1 段(n)及第 D23 段之修正。若企業提前適用國際會計準則第 23 號「借款成本」(2007 年修訂)，亦應一併提前適用前述修正。
- 36 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」(2008 年修訂)修正第 19 段、附錄 C 第 C1 段以及第 C4 段(f)及(g)。若企業提前適用國際財務報導準則第 3 號(2008 年修訂)，亦應一併提前適用前述修正。
- 37 國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」(2008 年修正)修正第 13 段及附錄 B 第 B7 段。若企業提前適用國際會計準則第 27 號(2008 年修正)，亦應一併提前適用前述修正。
- 38 2008 年 5 月發布之「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)，修正第 31 段、附錄 D 第 D1 段(g)、第 D14 及第 D15 段。企業應對會計年度開始日為 2009 年 7 月 1 日以後者適用這些條文，但允許提前適用。企業若提前適用，應揭露此一事實。
- 39 2008 年 5 月所發布之「國際財務報導準則之改善」修正附錄 B 第 B7 段。企業應對會計年度開始日為 2009 年 7 月 1 日以後者適用這些修正內容。若企業提前適用國際會計準則第 27 號(2008 年修正)，亦應一併提前適用此一修正。

國際財務報導準則第 1 號 (2003 年發布) 之撤銷

- 40 本國際財務報導準則取代國際財務報導準則第 1 號(2003 年發布並於 2008 年 5 月修正)。

附錄 A

用語定義

本附錄係屬本國際財務報導準則之一部分。

轉換為國際財務報導準則日	企業按國際財務報導準則首編之財務報表完整比較資訊所表達最早期間之開始日。
推定成本	作為特定日成本或折舊後成本之替代金額。續後之折舊或攤銷係假設企業原始認列該資產或負債於該特定日，且其成本等於推定成本。
公允價值	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。
按國際財務報導準則首編之財務報表	企業首次採用國際財務報導準則所編製之年度財務報表。採用係指財務報表中清楚且無保留遵循國際財務報導準則之聲明。
按國際財務報導準則首編報導期間	企業按國際財務報導準則首編之財務報表所涵蓋最近期之報導期間。
首次採用者	提出按國際財務報導準則首編之財務報表之企業。
國際財務報導準則	國際會計準則理事會（IASB）所採用之準則及解釋，包括： <ul style="list-style-type: none"> (a) 國際財務報導準則。 (b) 國際會計準則。 (c) 國際財務報導準則解釋委員會或其前身常務解釋委員會所制定之解釋。
國際財務報導準則下初始財務狀況表	企業在轉換為國際財務報導準則日之財務狀況表。
原用一般公認會計原則	首次採用者在採用國際財務報導準則前所使用之會計基礎。

附錄 B

其他國際財務報導準則追溯適用之例外

本附錄係屬本國際財務報導準則之一部分。

- B1 企業應適用下列例外規定：
- (a) 金融資產及金融負債之除列（第 B2 及 B3 段）；
 - (b) 避險會計（第 B4 至 B6 段），及
 - (c) 非控制權益（第 B7 段）。

金融資產及金融負債之除列

- B2 除第 B3 段允許情況外，首次採用者對於 2004 年 1 月 1 日以後所發生之交易，應推延適用國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之除列規定。換言之，若首次採用者因 2004 年 1 月 1 日以前發生之交易而依原用一般公認會計原則除列非衍生金融資產或非衍生金融負債，則不應依國際財務報導準則認列該資產及負債（除非因以後之交易或事件使其符合認列之要件）。
- B3 儘管第 B2 段要求推延適用，假如除列金融資產及金融負債之過去交易，適用國際會計準則第 39 號所需之資訊於該交易之原始會計處理時已取得，則企業得自其選定之日起追溯適用國際會計準則第 39 號之除列規定。

避險會計

- B4 國際會計準則第 39 號要求在轉換為國際財務報導準則日，企業應：
- (a) 以公允價值衡量所有衍生工具；及
 - (b) 沖銷衍生工具依原用一般公認會計原則報導為資產或負債之所有遞延損失及利益。
- B5 企業之避險關係凡係不符合國際會計準則第 39 號避險會計要件之類型（例如，許多避險關係：避險工具係現金工具或發行選擇權；被避險項目為淨部位；或對持有至到期日投資之利率風險進行避險）不應反映於國際財務報導準則下初始財務狀況表中。然而，若企業依原用一般公認會計原則指定淨部位為被避險項目，則企業可依國際財務報導準則將淨部位中之個別項目指定為被避險項目，前提是指

定不得晚於轉換為國際財務報導準則日。

- B6 若在轉換為國際財務報導準則日以前，企業已將一項交易指定為避險，但其未符合國際會計準則第 39 號避險會計之條件，則企業應適用國際會計準則第 39 號第 91 及 101 段之規定，停止採用避險會計。轉換為國際財務報導準則日以前發生之交易不得追溯指定為避險。

非控制權益

- B7 首次採用者應自轉換為國際財務報導準則日起，推延適用國際會計準則第 27 號（2008 年修正）之下列規定：
- (a) 第 28 段有關將綜合損益總額分別歸屬予母公司業主及非控制權益，即使如此處理將導致非控制權益變成負數之規定；
 - (b) 第 30 及 31 段有關母公司對子公司業主權益改變而未導致喪失控制力會計處理之規定；及
 - (c) 第 34 至 37 段有關喪失對子公司控制力會計處理之規定，以及國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」第 8A 段之相關規定。

若首次採用者選擇對過去發生之企業合併追溯適用國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂），則亦應依本國際財務報導準則附錄 C 第 C1 段之規定適用國際會計準則第 27 號（2008 年修正）。

附錄 C

企業合併之免除

本附錄係屬本國際財務報導準則之一部分。企業對轉換為國際財務報導準則日前已認列之企業合併，應適用以下規定。

- C1 首次採用者對過去之企業合併（發生於轉換為國際財務報導準則日前之企業合併），得選擇不追溯適用國際財務報告準則第 3 號（2008 年修訂）。然而，若首次採用者重編任何企業合併以遵循國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂），則應重編其後所有企業合併，並應自同日起適用國際會計準則第 27 號（2008 年修正）。例如，如首次採用者選擇重編發生於 20X6 年 6 月 30 日之企業合併，則企業應重編發生於 20X6 年 6 月 30 日至轉換為國際財務報導準則日間所有企業合併，並應自 20X6 年 6 月 30 日起適用國際會計準則第 27 號（2008 年修正）。
- C2 企業對發生於轉換為國際財務報導準則日前之企業合併產生之公允價值調整及商譽，毋須追溯適用國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」。如企業對該等公允價值調整及商譽未追溯適用國際會計準則第 21 號，則應將該等項目視為企業之資產及負債而非被收購者之資產及負債。因此，此類商譽及公允價值調整項目將依企業功能性貨幣表達，或依原用一般公認會計原則適用之匯率報導為非貨幣外幣項目。
- C3 於下列情況下，企業得對公允價值調整項目及商譽，追溯適用國際會計準則第 21 號：
- (a) 所有發生於轉換為國際財務報導準則日前之企業合併，或
 - (b) 企業依附錄 C 第 C1 段規定選擇重編以遵循國際財務報導準則第 3 號之企業合併。
- C4 若首次採用者未對過去之企業合併追溯適用國際財務報導準則第 3 號，該企業合併將有下列影響：
- (a) 首次採用者應維持與原用一般公認會計原則財務報表相同之分類（法律上收購者之收購、法律上被收購者之反向收購或權益結合）。
 - (b) 首次採用者應於轉換為國際財務報導準則日，認列過去之企業合併所取得及承擔之所有資產及負債，惟下列項目除外：
 - (i) 依原用一般公認會計原則所除列之部分金融資產及金融負債（見附錄 B 第 B2 段）；及

- (ii) 依原用一般公認會計原則未認列於收購者合併財務狀況表中之資產（含商譽）及負債，且亦未符合國際財務報導準則之單獨財務狀況表認列標準（見下述(f)至(i)）。

除因認列先前包含於商譽中之無形資產所產生變動外（見下述(g)(i)），首次採用者應以調整保留盈餘（或其他更適當之權益類別）認列所產生之變動。

- (c) 首次採用者之國際財務報導準則下初始財務狀況表應排除依原用一般公認會計原則認列但不符合國際財務報導準則認列標準之資產或負債項目。首次採用者應依下列方式處理所產生之變動：

- (i) 首次採用者得將某項過去之企業合併分類為收購，且將一項不符合國際會計準則第 38 號「無形資產」認列標準之項目認列為無形資產。企業應將該等項目（及相關遞延所得稅及非控制權益）重分類為商譽之一部分（除非原用一般公認會計原則規定直接從權益項下減除，見下述(g)(i)及(i)）。

- (ii) 首次採用者應將其他所產生變動認列於保留盈餘。^{*}

- (d) 國際財務報導準則規定某些資產及負債之續後衡量係基於非原始成本之基礎，如公允價值。即使此資產及負債係於過去企業合併所取得或承擔，首次採用者應於國際財務報導準則下初始財務狀況表依該基礎衡量此類資產及負債。認列任何帳面價值所產生之變動，應調整保留盈餘（或更適當之其他權益類別），而非商譽。
- (e) 企業合併後，所取得資產及承擔負債當時依原用一般公認會計原則之帳面價值，應為該日依國際財務報導準則之推定成本。如國際財務報導準則規定此類資產及負債之後應以成本基礎衡量，則應以該推定成本為自企業合併日起成本基礎折舊或攤銷之基礎。
- (f) 如於過去企業合併所取得之資產或承擔之負債，依原用一般公認會計原則未予認列，國際財務報導準則下初始財務狀況表該等項目之推定成本並非為零。收購者應於其合併財務狀況表，以符合國際財務報導準則對被收購者財務狀況表規定之基礎認列及衡量前述資產或負債。例如：如收購者依原用一般公認會計原則，未資本化於過去企業合併時所取得之融資租賃，由於依國際會計準則第 17 號「租賃」被收購者應於其國際財務報導準則下財務狀況表將之資本化，收購者應於其合併財務報表中資本化該融資租賃。同樣地，如收購者依原用一般公認會計原則未認列轉換為國際財務報導準則日仍存在之或有負債，除非國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」禁

^{*} 若商譽依原用一般公認會計原則不認列為資產，此類變動包括重分類為無形資產或自無形資產轉出。此種情況發生於依原用一般公認會計原則，企業(a)直接自權益扣除商譽，或(b)未將事業合併視為收購處理。

止被收購者於其財務報表認列該項目，否則收購者應於該日認列該或有負債。相反地，如依原用一般公認會計原則某資產或負債係包含於商譽中，但依國際財務報導準則第 3 號應予單獨認列者，除非國際財務報導準則規定被收購者財務報表應單獨認列，該資產及負債仍應列為商譽。

- (g) 國際財務報導準則下初始財務狀況表中商譽之帳面價值應為轉換為國際財務報導準則日依原用一般公認會計原則規定，並依下列二項調整後之帳面價值：
- (i) 首次採用者依前述(c)(i)之規定，重分類依原用一般公認會計原則所認列之無形資產時，則應增加商譽之帳面價值。同樣地，如前述(f)規定首次採用者應將依原用一般公認會計原則而包含於商譽中之項目認列為無形資產時，首次採用者應相對減少商譽之帳面價值（並配合調整遞延所得稅及非控制權益）。
 - (ii) 無論是否存有商譽可能減損之證據，首次採用者應於轉換為國際財務報導準則日適用國際會計準則第 36 號進行商譽減損測試，並將所產生之減損損失認列於保留盈餘（或依國際會計準則第 36 號調整重估增值）。減損測試應依轉換為國際財務報導準則日之情況為基準。
- (h) 轉換為國際財務報導準則日商譽之帳面價值不得進行其他調整。例如，首次採用者不應重編商譽之帳面價值：
- (i) 排除企業合併時取得之進行中研究發展專案計畫（除非相關無形資產於被收購者財務狀況表符合國際會計準則第 38 號之認列標準）；
 - (ii) 調整先前攤銷商譽之金額；
 - (iii) 因企業合併日至轉換為國際財務報導準則日間資產及負債之調整，而迴轉國際財務報導準則第 3 號不允許但依原用一般公認會計原則認列之商譽。
- (i) 如首次採用者依原用一般公認會計原則將商譽認列為權益之減項：
- (i) 企業不得於國際財務報導準則下初始財務狀況表中認列該等商譽。亦不得於處分該子公司或該子公司投資發生減損時，將該商譽重分類為損益。
 - (ii) 因影響購買對價之或有事項，其續後結果所產生之調整，應認列於保留盈餘。
- (j) 依原用一般公認會計原則，首次採用者可能未合併過去企業合併所取得之子公司（例如，因母公司在原用一般公認會計原則下並未將其視為子公司，或未編製合併財務報表）。首次採用者應以國際財務報導準則規定於子公司財務狀況表應認列之金額，調整子公司資產及負債之帳面價值。商譽之推定成

本等於轉換為國際財務報導準則日下列金額之差額：

- (i) 調整後帳面價值歸屬於母公司權益之部分；及
 - (ii) 母公司單獨財務報表中對子公司投資之成本。
- (k) 非控制權益及遞延所得稅之衡量依其他資產及負債之衡量而定。因此，前述資產及負債之調整將影響非控制權益及遞延所得稅。

C5 對過去企業合併之免除亦適用於過去取得之關聯企業投資及合資投資。另外，依附錄 C 第 C1 段所選定之日期，亦同等適用於所有此類之投資。

附錄 D

其他國際財務報導準則之免除

本附錄係屬本國際財務報導準則之一部分。

- D1 企業可以選擇使用下列免除之其中一項或多項：
- (a) 股份基礎給付交易（第 D2 及 D3 段）。
 - (b) 保險合約（第 D4 段）。
 - (c) 以公允價值或重估價作為推定成本。（第 D5 至 D8 段）。
 - (d) 租賃（第 D9 段）。
 - (e) 員工福利（第 D10 及 D11 段）。
 - (f) 累計換算差異數（第 D12 及 D13 段）。
 - (g) 子公司、聯合控制個體與關聯企業投資（第 D14 及 D15 段）。
 - (h) 子公司、關聯企業與合資之資產及負債（第 D16 及 D17 段）。
 - (i) 複合金融工具（第 D18 段）。
 - (j) 先前認列金融工具之指定（第 D19 段）。
 - (k) 金融資產或金融負債原始認列時公允價值之衡量（第 D20 段）。
 - (l) 不動產、廠房及設備成本中包含之除役負債（第 D21 段）。
 - (m) 依國際財務報導準則解釋第 12 號「服務特許權協議」之規定進行會計處理之金融資產或無形資產（第 D22 段）。
 - (n) 借款成本（第 D23 段）。
- 企業不得將上述免除類推適用至其他項目。

股份基礎給付交易

- D2 本國際財務報導準則鼓勵但不要求首次採用者適用國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」處理給與日在 2002 年 11 月 7 日以前之權益工具，以及 2002 年 11 月 7 日以後給與且既得日在(a)轉換為國際財務報導準則日或(b) 2005 年 1 月 1 日，

兩日期中孰晚者以前之權益工具。然而，唯有當企業已公開揭露權益工具在國際財務報導準則第 2 號定義之衡量日所決定之公允價值，首次採用者得選擇對這些權益工具適用國際財務報導準則第 2 號之規定。對於所給與之權益工具未適用國際財務報導準則第 2 號者（例如給與日在 2002 年 11 月 7 日以前之權益工具），首次採用者仍應揭露國際財務報導準則第 2 號第 44 及 45 段所要求之資訊。若首次採用者修改未適用國際財務報導準則第 2 號之權益工具之給與條款及條件，且該修改係發生在轉換為國際財務報導準則日以前，則不要求該企業適用國際財務報導準則第 2 號第 26 至 29 段之規定。

- D3 首次採用者之股份基礎給付交易所產生負債，若在轉換為國際財務報導準則日以前已交割者，本國際財務報導準則鼓勵但不要求適用國際財務報導準則第 2 號之規定。2005 年 1 月 1 日以前交割之負債，鼓勵但不要求適用國際財務報導準則第 2 號之規定。對於適用國際財務報導準則第 2 號之負債，不要求首次採用者重編 2002 年 11 月 7 日以前期間或日期相關資訊之比較資訊。

保險合約

- D4 首次採用者得適用國際財務報導準則第 4 號「保險合約」之過渡性規定。國際財務報導準則第 4 號限制保險合約之會計政策變動，包括首次採用者所作之會計政策變動。

以公允價值或重估價作為推定成本

- D5 企業得選擇以公允價值衡量轉換為國際財務報導準則日之不動產、廠房及設備，並以該公允價值作為該日之推定成本。
- D6 首次採用者對於轉換為國際財務報導準則日或之前之不動產、廠房及設備，若其在重估價日之重估價與下列價值約當，則首次採用者得選擇採用原用一般公認會計原則進行重估價，並以其作為重估價日之推定成本：
- (a) 公允價值；或者
 - (b) 依國際財務報導準則認列之成本或折舊後成本，將其調整以反應例如一般或特定價格指數之變動。
- D7 第 5 及 6 段之選擇性規定，亦適用於：
- (a) 投資性不動產，若企業選擇採用國際會計準則第 40 號「投資性不動產」之成本模式。以及
 - (b) 符合下列兩項標準之無形資產：

- (i) 國際會計準則第 38 號之認列標準（包括原始成本之可靠衡量）；及
- (ii) 國際會計準則第 38 號所規定之重估價條件（包括存在活絡市場）。

企業不得將這些選擇性規定使用於其他資產或負債。

- D8 首次採用者可能因諸如民營化或初次上市櫃等事件，而依原用一般公認會計原則以特定日之公允價值衡量其部分或全部之資產及負債，並建立推定成本。首次採用者可將此種基於特定事件所衡量之公允價值作為該衡量日國際財務報導準則下之推定成本。

租賃

- D9 首次採用者得適用國際財務報導準則解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」之過渡性規定。因此，首次採用者得根據轉換為國際財務報導準則日所存在之事實及情況，判斷存在於轉換為國際財務報導準則日之協議是否包含租賃。

員工福利

- D10 依國際會計準則第 19 號「員工福利」之規定，企業得選擇使用「緩衝區」法而不予認列部分精算損益。若要追溯適用此方法，則要求企業應將自福利計畫開始時至轉換為國際財務報導準則日所累計精算損益區分為已認列及未認列之部分。然而，即使首次採用者對後來所產生之精算損益採用緩衝區法，其仍得在轉換為國際財務報導準則日選擇認列全部累計精算損益。若首次採用者選擇採用此方法，則所有計畫應一致採用。
- D11 企業得揭露國際會計準則第 19 號第 120A 段(p)要求之金額，相關金額係轉換為國際財務報導準則日起各個會計期間推延計算而得。

累計換算差異數

- D12 國際會計準則第 21 號要求企業：
- (a) 將部分換算差異數認列於其他綜合損益並將其累計數列為單獨之權益項目；
 - (b) 處分國外營運單位時，將國外營運單位之累計換算差異數（包括相關避險之利得及損失）由權益重分類至損益，作為處分利得或損失之一部分。
- D13 然而，首次採用者對於轉換為國際財務報導準則日存在之累計換算差異數，毋須遵循上述規定。若首次採用者採用此項免除，則：
- (a) 轉換為國際財務報導準則日帳列國外營運單位之累計換算差異數推定為零；

- (b) 續後處分任何國外營運單位之損益應排除轉換為國際財務報導準則日以前所產生之累計換算差異數，但應包括以後之累計換算差異數。

子公司、聯合控制個體與關聯企業投資

D14 當企業編製單獨財務報表時，國際會計準則第 27 號（2008 年修正）要求企業應依下列兩種方式之一認列對子公司、聯合控制個體與關聯企業之投資：

- (a) 成本；或
- (b) 依照國際會計準則第 39 號之規定。

D15 若首次採用者依第 D14 段之規定將此等投資以成本衡量，則其應在國際財務報導準則下初始單獨財務狀況表以下列金額之一衡量該等投資：

- (a) 依國際會計準則第 27 號決定之成本。或
- (b) 推定成本。該等投資之推定成本應為：
- (i) 單獨財務報表所列企業轉換為國際財務報導準則之日公允價值（依國際會計準則第 39 號決定者）；或
- (ii) 當日依原用一般公認會計原則之帳面價值。

首次採用者選擇以推定成本衡量對子公司、聯合控制個體與關聯企業之投資金時，得選擇上述(i)或(ii)之金額。

子公司、關聯企業及合資之資產及負債

D16 若子公司晚於其母公司成為首次採用者，該子公司應於其財務報表中以下列方式之一衡量其資產及負債：

- (a) 若並未有因合併程序及母公司取得子公司之企業合併影響而作之調整者，以母公司轉換為國際財務報導準則日應納入母公司合併財務報表之帳面價值衡量。
- (b) 以子公司轉換為國際財務報導準則日依本國際財務報導準則其他條文規定之帳面價值衡量。該帳面價值若有下列情形時，可能會不同於(a)所述之帳面價值：
- (i) 本國際財務報導準則中之免除使得轉換為國際財務報導準則日影響衡量。
- (ii) 子公司財務報表所使用之會計政策不同於合併財務報表所使用之會計政

策。例如，子公司可能採用國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之成本模式作為其會計政策，而集團則可能採用重估價模式。

若關聯企業或合資成為首次採用者之時點，晚於對其具有重大影響力或聯合控制力之企業，則亦得採用類似之選擇。

- D17 然而，若企業晚於其子公司（或關聯企業及合資）成為首次採用者，則企業之合併財務報表中對子公司（或關聯企業及合資）資產及負債之衡量，在對合併及權益法進行調整並考慮企業取得子公司之企業合併影響而作之調整後，應與子公司（或關聯企業及合資）財務報表所列之帳面價值相同。相同地，若母公司單獨財務報表早於或晚於其合併財務報表首次採用國際財務報導準則，除合併調整外，應在此兩種財務報表中以相同金額衡量其資產及負債。

複合金融工具

- D18 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」要求企業將複合金融工具於一開始即區分為單獨之負債及權益組成部分。若負債組成部分不再流通在外，則國際會計準則第 32 號追溯適用之規定係將權益區分為兩個部分。第一部分為保留盈餘中代表負債組成部分之累計利息，另一部分則代表原始權益組成部分。然而，本國際財務報導準則規定若負債組成部分在轉換為國際財務報導準則日不再流通在外者，首次採用者無須區分上述兩個部分。

先前認列金融工具之指定

- D19 國際會計準則第 39 號允許金融資產在原始認列時指定為備供出售金融資產，或者將金融工具（若其符合相關條件）指定為公允價值變動列入損益之金融資產或金融負債。如有下列情形時，則適用例外規定：
- (a) 企業得於轉換為國際財務報導準則日進行備供出售金融資產之指定。
 - (b) 若資產或負債在轉換為國際財務報導準則日符合國際會計準則第 39 號第 9 段 (b)(i)、第 9 段 (b)(ii) 或第 11A 段之條件，企業得於轉換為國際財務報導準則日將其指定為公允價值變動列入損益之金融資產或金融負債。

金融資產或金融負債原始認列時公允價值之衡量

- D20 儘管第 7 及 9 段已有規範，企業得依下列兩種方式之一，適用國際會計準則第 39 號第 AG76 段中最後一句以及第 AG76A 段之規範：
- (a) 推延適用於 2002 年 10 月 25 日以後發生之交易；或

- (b) 推延適用於 2004 年 1 月 1 日以後發生之交易。

不動產、廠房及設備成本中包含之除役負債

D21 國際財務報導準則解釋第 1 號「現有除役、復原及類似負債之變動」要求除役、復原或類似負債之特定變動須增加或減少相關之資產成本；資產調整後之可折舊金額依剩餘耐用年限計提折舊。首次採用者對於此類負債在轉換為國際財務報導準則日以前所發生之變動，無須遵循上述規範。若首次採用者採用此項免除，則應依下列方式處理：

- (a) 依照國際會計準則第 37 號在轉換為國際財務報導準則日衡量該負債。
- (b) 符合國際財務報導準則解釋第 1 號範圍之負債，以負債折至該日現值估計負債初始產生時相關資產成本中應包含之負債金額，折現率為適用該負債期間之調整風險後歷史折現率之最佳估計。
- (c) 在轉換為國際財務報導準則日基於目前對資產耐用年限之估計，使用企業依國際財務報導準則所採用之折舊政策計算累計折舊。

依國際財務報導準則解釋第 12 號進行會計處理之金融資產或無形資產

D22 首次採用者得適用國際財務報導準則解釋第 12 號之過渡性規定。

借款成本

D23 首次採用者得採用 2007 年修訂之國際會計準則第 23 號第 27 及 28 段之過渡性規定。這些段落所稱之生效日應解釋為 2009 年 7 月 1 日或轉換為國際財務報導準則日，兩者中較晚者。

附錄 E

國際財務報導準則之短期免除

本附錄係屬本國際財務報導準則之一部分。

「此附錄係保留供未來可能之短期免除規定。」

理事會對 2008 年 11 月發布之國際財務報導準則第 1 號之核准

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」（2008 年修訂）係由國際會計準則理事會（IASB）之 13 位理事贊成發布。*

Sir David Tweedie 主席

Thomas E Jones 副主席

Mary E Barth

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang

* Barth 教授及 Danjou 先生不同意 2008 年 5 月發布之「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）。其反對意見列示於國際會計準則第 27 號之結論基礎之後。

目錄

條 文

國際財務報導準則第1號「首次採用國際財務報導準則」 之結論基礎

簡介	BC1–BC3
本國際財務報導準則之重組	BC3A–BC3B
範圍	BC4–BC6
基本觀念	BC7–BC15
對使用者有用之資訊	BC7–BC8
可比性	BC9–BC10
國際財務報導準則之現行版本	BC11–BC15
國際財務報導準則下初始資產負債表	BC16–BC84
認列	BC17–BC19
依原用一般公認會計準則除列	BC20–BC23
衡量	BC24–BC29
效益及成本	BC26–BC29
對其他國際財務報導準則之免除	BC30–63E
企業合併	BC31–BC40
以公允價值或重估價為推定成本	BC41–BC47
員工福利	BC48–BC52
累計換算差異數	BC53–BC55
複合金融工具	BC56–BC58
子公司、聯合控制個體及關聯企業投資	BC58A–58M
子公司、關聯企業及合資之資產及負債	BC59–BC63
前期已認列金融工具之指定	BC63A
股份基礎給付交易	BC63B
已包含於不動產、廠房及設備成本之現有除役、復原及類似負	



債之變動	BC63C
租賃	BC63D
借款成本	BC63E
被否決之其他可能之例外	BC64–BC73
嵌入式衍生工具	BC65–66
高度通貨膨脹	BC67
無形資產	BC68–BC71
交易成本：金融工具	BC72–BC73
指定之追溯	BC74–BC83A
避險會計	BC75–BC80
備供出售金融資產	BC81–BC83A
估計	BC84
表達及揭露	BC85–BC96
比較資訊	BC85–BC89A
歷史彙總資訊	BC90
轉換至國際財務報導準則之解釋	BC91–BC95
期中財務報告	BC96
附錄	
其他國際財務報告準則結論基礎之修正	

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導準則第 1 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。

本結論基礎未依 2008 年 11 月重組之國際財務報導準則第 1 號修訂，惟交叉索引已配合更新。

簡介

- BC1 本結論基礎彙整國際會計準則理事會 (IASB) 於達成國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」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 1998 年發布之解釋公告第 8 號「首次適用國際會計準則作為主要會計基礎」，處理企業首次採用國際會計準則所引發之問題。理事會於 2001 年開啟檢討解釋公告第 8 號之計畫。理事會於 2002 年 7 月發布草案第 ED1 號「首次適用國際財務報導準則」，意見截止日為 2002 年 10 月 31 日。理事會共收到 83 封對草案第 ED1 號之意見函。理事會於 2003 年 6 月發布國際財務報導準則第 1 號。
- BC2A 國際財務報導準則第 1 號取代解釋公告第 8 號。理事會制定本國際財務報導準則以解決下列疑義：
- (a) 解釋公告第 8 號要求全面追溯適用之若干規定，導致成本超過對財務報表使用者可能之效益。解釋公告第 8 號雖未要求當實務上不可行時仍應追溯適用，惟其未說明首次採用者是否應以高門檻或低門檻詮釋實務上不可行，且其亦未具體明定實務上不可行時之特定處理。
 - (b) 若某一於企業採用國際會計準則首次編製之財務報表所涵蓋期間內發布新版本且禁止追溯適用，解釋公告第 8 號將要求首次採用者對同一準則適用兩種不同版本。
 - (c) 解釋公告第 8 號未清楚說明首次採用者追溯適用之認列及衡量決策是否應使用後見之明。
 - (d) 關於解釋公告第 8 號如何與個別準則之過渡條款相互適用有若干疑慮。
- BC2B 如同解釋公告第 8 號，國際財務報導準則第 1 號多數情況下要求追溯適用。惟不同於解釋公告第 8 號，國際財務報導準則第 1 號：

- (a) 包含有目的之免除以避免成本超過對財務報表使用者可能效益，及少數因實質因素之其他除外規定。
- (b) 釐清企業適用最新版本之國際財務報導準則。
- (c) 釐清首次採用者依據國際財務報導準則所作之估計與於同日依據原用一般公認會計原則所作之估計之關聯。
- (d) 明定首次採用者不適用其他國際財務報導準則中之過渡條款。
- (e) 強化轉換至國際財務報導準則之揭露規定。

BC3 由於歐盟之上市公司自 2005 年起須採用國際財務報導準則編製合併財務報表，此計畫更顯重要。許多其他國家亦宣布將允許或要求企業於未來幾年內採用國際財務報導準則。惟理事會制定本國際財務報導準則之目的在於尋求適合於世界各地任何企業之解決方法，不管其係於 2005 年或其他時間採用國際財務報導準則。

本國際財務報導準則之重組

BC3A 國際財務報導準則第 1 號自 2003 年發布起，配合其他新發布或修正國際財務報導準則之首次採用規定，而多次修正。由於國際財務報導準則第 1 號之架構方式，前述修正使本國際財務報導準則更複雜且較不清楚。必要修正增加使得此一問題更形惡化。

BC3B 因此，理事會提議變動國際財務報導準則第 1 號架構而不修正實質內容作為 2007 年改善計畫之一部分。對 2007 年 10 月發布草案之意見回應支持重組。2008 年 11 月發布之國際財務報導準則修訂後架構較易於讀者理解，也對配合未來變動有較佳之設計。重組之重點係將所有對國際財務報導準則規範之特定免除或除外規定移至附錄。免除分為企業合併、免除及短期免除三類。免除適用於所有首次採用者，不論其轉換為國際財務報導準則日為何；短期免除係指僅得在某一短期間內適用之免除規定，一旦過時，該免除條款將被刪除。

範圍

BC4 本國際財務報導準則適用於提出其按國際財務報導準則首編之財務報表之企業（首次採用者）。部分人士建議，若企業之前期財務報表包含遵循國際財務報導準則之清楚聲明但有具體（且清楚）偏離時，不應將該企業視為首次採用者。這些人士主張，即使並未遵循所有國際財務報導準則之全部規定，清楚之遵循聲明確立該企業將國際財務報導準則視為其會計基礎。若企業前期遵循國際財務報導準則所有認列及衡量之規範，惟未揭露部分必要資訊，例如：國際會計準則第 14

號「部門別報導」*要求揭露之部門資訊，或國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」要求之明確遵循國際財務報導準則之聲明，則部分人士認為此論點更有力。

BC5 惟上述方式之執行，須先確定獲致未採用國際財務報導準則結論之偏離國際財務報導準則項目多寡及其嚴重程度為何。理事會認為，此將導致複雜性及不確定性。且由於該方式將貶抑揭露之重要性且損害促進完全遵循國際財務報導準則之努力，故若企業未依國際財務報導準則揭露所有必要資訊，則不應被視為已採用國際財務報導準則。因此，本國際財務報導準則包含一有明確答案之簡單測試：若企業之財務報表包含對國際財務報導準則清楚且無保留之遵循國際財務報導準則聲明，則該企業已採用國際財務報導準則（本國際財務報導準則第 3 段）。

BC6 若企業以前年度之財務報表包含遵循國際財務報導準則之聲明，則其任何已揭露或未揭露之重大偏離國際財務報導準則均為錯誤。企業應依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」更正之。

基本觀念

對使用者有用之資訊

BC7 理事會參考「財務報表編製及表達之架構」中財務報表之目的，制定企業國際財務報導準則下初始資產負債表之認列與衡量規定。該「架構」規定財務報表之目的為，提供對眾多制定經濟決策使用者有用之與企業財務狀況、經營績效及財務狀況變動相關之資訊。

BC8 該「架構」辨認出四個使財務報表中資訊對使用者有用之品質特性，包含：

- (a) 易為使用者瞭解。
- (b) 對使用者之決策制定需求攸關。
- (c) 可靠，亦即財務報表應：
 - (i) 忠實表達交易與其他事項所意圖表達或可合理預期表達者；
 - (ii) 依據交易與其他事項之經濟實質而非法律形式表達該交易與其他事項；
 - (iii) 中立，意即無偏誤；
 - (iv) 運用審慎性解決各事項及情況之不確定性；
 - (v) 在重要性與成本限制下具完整性。

* 國際財務報導準則第 8 號「營運部門」於 2006 年取代國際會計準則第 14 號。

- (d) 與企業各期財務報表之資訊以及與其他企業財務報表之資訊均具可比性。

可比性

- BC9 前段重視可比性之必要性。理想之首次採用國際財務報導準則報導制度具下列可比性：
- (a) 同一企業不同期間；
 - (b) 不同首次採用者間；及
 - (c) 首次採用者與已適用國際財務報導準則企業間。
- BC10 解釋公告第 8 號著重確保首次採用者與已適用國際會計準則企業間之可比性。此係基於首次採用者應與已適用國際會計準則企業遵循相同規範之原則。然而，理事會決定側重達成首次採用者按國際財務報導準則首編之財務報表中不同期間之可比性，及在特定日期不同首次採用國際財務報導準則企業者間之可比性；達成首次採用者與已適用國際會計準則企業間之可比性為次要目的。

國際財務報導準則之現行版本

- BC11 本國際財務報導準則第 7 段至第 9 段規定首次採用者適用國際財務報導準則之現行版本，不考慮被取代及被修正之版本。此規定：
- (a) 提高可比性，因不同期間之首次採用者按國際財務報導準則首編之財務報表係依一致之基礎編製；
 - (b) 提供使用者之比較資訊係依理事會視為優於被取代版本之較近期國際財務報導準則版本編製；及
 - (c) 避免不必要之成本。
- BC12 通常，其他國際財務報導準則中之過渡條款不適用於首次採用者（本國際財務報導準則第 9 段）。若干前述過渡條款要求或允許已依照國際財務報導準則報導之企業推延適用新規定。此條款通常反映於特殊情況中存在之下列因素之一或兩者之結論：
- (a) 追溯適用可能有困難或所需成本超過可能之效益。本國際財務報導準則在特定之前述情況允許推延適用（第 BC30 至 BC73 段）。
 - (b) 若追溯適用須由管理階層於已知過去特定交易結果之情況下作判斷，則追溯適用有被濫用可能。本國際財務報導準則於某些有前述情況之領域禁止追溯適用（第 BC74 至 BC84 段）。

BC13 部分人士提出另外三項理由要求或允許若干情況下推延適用：

- (a) 另一方使用財務報表監督合約或協議遵循時，可減緩新國際財務報導準則所引發之未預期後果。惟就理事會觀點，是否將未來國際財務報導準則之影響排除於協議之外應由協議當事人決定，否則雙方應重新協商如何使協議反映財務狀況之變動而非報導之變動（國際財務報導準則前言第 21 段）。
- (b) 首次採用者與已適用國際財務報導準則企業能有相同之會計選項。惟允許首次採用者推延適用，將與理事會之主要目的：企業按國際財務報導準則首編之財務報表中各期間可比性，相衝突（第 BC10 段）。因此，理事會通常不允許首次採用者能有現行國際財務報導準則讓已適用國際財務報導準則企業得推延適用之會計選項，第 BC20 至 BC23 段係討論一特殊情況，即金融資產及金融負債之除列。
- (c) 避免估計變動或估計基礎變動區分困難。惟首次採用者於編製國際財務報導準則下初始資產負債表時不需作此區分，故本國際財務報導準則未包含此類之免除規定。若企業發現依原用一般公認會計原則中之錯誤，本國際財務報導準則要求企業揭露此項錯誤之更正（本國際財務報導準則第 26 段）。

BC14 當理事會發布一號新國際財務報導準則時，首次採用者是否應追溯或推延適用該國際財務報導準則，理事會將個案考量。基於達成首次採用者按國際財務報導準則首編之財務報表中不同期間具可比性之主要目的，理事會預期多數情況適合追溯適用。惟若理事會決定特殊情況下首次採用者宜推延適用，則其將修正規範首次採用國際財務報導準則之本國際財務報導準則。因此，國際財務報導準則第 1 號將涵蓋所有首次採用國際財務報導準則之規定且其他國際財務報導準則將不會提及首次採用者（除於結論基礎及配套修正者外）。

BC15 草案第一號建議首次採用者可選擇視同其為已適用國際財務報導準則之企業般適用國際財務報導準則。此替代方式旨在協助未提出國際財務報導準則之財務報表，但因已依國際財務報導準則累計資訊而不想使用任何草案第一號建議之免除條款之企業。為使採用此方式之企業可使用其已累計之資訊，若最近版本之國際財務報導準則要求推延適用，則草案第一號要求企業考慮採用國際財務報導準則被取代之版本。惟如第 BC28 及 BC29 段所說明，理事會放棄草案第一號對免除條款非全有即全無之方式。由於使用該替代方法之理由不復存在，理事會於本國際財務報導準則定案時刪除該替代方式。

國際財務報導準則下初始資產負債表

BC16 企業國際財務報導準則下初始資產負債表為其依國際財務報導準則處理之起點。以下條文說明理事會如何運用「架構」制定國際財務報導準則下初始資產負債表之認列與衡量規定。

認列

- BC17 理事會考慮過一建議：本國際財務報導準則不應要求首次採用者調查發生於「回溯」期（例如轉換為國際財務報導準則日前三至五年）前之交易。部分人士認為此為首次採用者在無須發生調查舊交易成本下，提供高度透明及可比性之資訊之實用方法。他們觀察到兩個過渡條款允許企業於資產負債表省略某些資產及負債之前例：
- (a) 國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」前一版本對發生於初次適用之會計年度開始前之證券化、移轉或其他除列交易禁止重編。
 - (b) 某些國內會計準則及國際會計準則第 17 號「租賃之會計處理」（於 1997 年被國際會計準則第 17 號「租賃」取代）對承租人資本化融資租賃規定允許推延適用。於此方法下，承租人未被要求對特定日期前開始之租賃認列融資租賃義務及相關之租賃資產。
- BC18 惟限制回溯期可能導致企業國際財務報導準則下初始資產負債表遺漏重大資產或負債。重大遺漏將損害企業按國際財務報導準則首編之財務報表之可瞭解性、攸關性、可靠性及可比性。因此，理事會最後決定企業國際財務報導準則下初始資產負債表應：
- (a) 包含國際財務報導準則規定應認列之所有資產及負債，除：
 - (i) 部分依原用一般公認會計原則於轉換為國際財務報導準則日前除列之金融資產或金融負債（第 BC20 至 BC23 段）；及
 - (ii) 過去之企業合併中取得之商譽與其他資產及承擔之負債，依原用一般公認會計原則規定不認列於收購者之合併資產負債表中，且於被收購者資產負債表中依國際財務報導準則規定亦不符合認列之要件者（第 BC31 至 BC40 段）。
 - (b) 不將不符合國際財務報導準則認列為資產或負債要件之項目報導為資產或負債。
- BC19 部分依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」應分類為金融負債之金融工具可能依原用一般公認會計原則分類為權益。草案第一號之部分回應意見要求延長過渡期間以使此類金融工具之發行人得重新協商與債務權益比率有關合約。雖然另一方使用財務報表監督合約或協議遵循可能使新發布之國際財務報導準則有未預期之後果，但理事會認為該可能性不足以作為採用推延適用之理由（第 BC13 段 (a)）。

依原用一般公認會計原則除列

BC20 企業可能依原用一般公認會計原則將不符合國際會計準則第 39 號除列要件之金融資產或金融負債除列。草案第一號建議首次採用者應於其國際財務報導準則下初始資產負債表認列前述資產及負債。部分草案第一號之回應意見基於下列理由要求理事會允許或規定首次採用者不重編過去之除列交易：

- (a) 重編過去之除列交易成本過高，尤其若重編牽涉決定保留之服務性資產及負債以及複雜之證券化中所保留之其他組成部分之公允價值。此外，取得已不受移轉人控制之受讓人持有金融資產之相關資訊可能有困難。
- (b) 重編損害依據交易當時生效之會計規則訂約之交易雙方所預期之法律確定性。
- (c) 於 2002 年 6 月對國際會計準則第 39 號之改善建議提出前，該準則並未規定（或甚至不允許）企業重編過去之除列交易。若無類似之免除規定，首次採用者將處於不公平之不利立足點。
- (d) 因企業在已知過去交易結果之助益下重建過去交易之資訊，故追溯適用將無法獲致一致之衡量。

BC21 理事會於制定草案第一號時已考量過上述論點。理事會於草案第一號建議之理由如下：

- (a) 遺漏重大資產或負債將損害企業財務報表之可瞭解性、攸關性、可靠性及可比性。經討論，多數之交易規模大且影響很多年度。
- (b) 此免除將與 2002 年 6 月之國際會計準則第 39 號改善草案不一致。
- (c) 理事會之主要目的在達成企業按國際財務報導準則首編之財務報表中不同期間之可比性。即使已採用國際財務報導準則企業可推延適用，首次採用者推延適用將與理事會之主要目的相衝突。
- (d) 雖若另一方使用財務報表監理合約或協議之遵循使一號新發布之國際財務報導準則可能有未預期之後果，但該可能性不足以作為採用推延適用之理由（第 BC13 段(a)）。

BC22 惟理事會於本國際財務報導準則定案時之結論為，在國際會計準則第 39 號改善建議完成前規定一項與國際會計準則第 39 號現行版本不同之處理，係提前適用改善建議。因此，對國際會計準則第 39 號現行版本生效日前之除列交易本國際財務報導準則先規定採與國際會計準則第 39 號現行版本相同之處理，即會計年度開始日於 2001 年 1 月 1 日前依據原用一般公認會計原則除列之任何金融資產或金融負

債，維持除列。理事會同意於完成國際會計準則第 39 號改善時，可能修正或刪除此免除規定。

BC22A 理事會於 2003 年完成國際會計準則第 39 號修訂時重新考量此問題。理事會基於第 BC20 段敘述之理由決定維持國際財務報導準則第 1 號所規定之過渡條款。惟理事會將應推延適用開始日修正為發生於 2004 年 1 月 1 日後之交易，以克服實務上重編該日前已除列交易之困難。

BC22B 理事會同時觀察到財務報表若包含依本國際財務報導準則規定省略之金融資產及金融負債之將更完整，且因而對財務報表使用者將更有用。理事會因此決定允許追溯適用除列規定。同時，理事會亦決定追溯適用應限制於過去交易原始會計處理時已取得該交易適用本國際財務報導準則所需資訊者，。此限制係防止不應被允許地使用已知過去之交易結果。

BC23 理事會於發布國際財務報導準則第 1 號時，從國際會計準則第 39 號配合刪除下列規定，因為對首次採用者而言，國際財務報導準則第 1 號施行指引第 IG26 段至第 IG31 段及第 IG53 段已清楚說明該規定。包含：

- (a) 釐清企業應依國際會計準則第 39 號規定處理所有衍生工具或其他除列交易後所保留之權益，即使該交易發生於國際會計準則第 39 號生效日前；及
- (b) 確認對存在於轉換為國際財務報導準則日前之特殊目的個體無免除規定。

衡量

BC24 理事會考量是否應要求首次採用者於國際財務報導準則下初始資產負債表中按公允價值衡量所有資產及負債。部分人士認為此法下之資訊，將較不同日期發生成本之彙總或成本與公允價值之彙總更為攸關。惟理事會之結論為，基於企業於轉換為國際財務報導準則日前後可能使用符合國際財務報導準則之成本基礎衡量部分項目，規定於轉換為國際財務報導準則日按公允價值衡量所有資產及負債並不合理。

BC25 理事會決定之通則為，首次採用者應按相關國際財務報導準則規定之基礎，衡量所有認列於國際財務報導準則下初始資產負債表中之資產及負債。此對使企業按國際財務報導準則首編之財務報表之表達具可瞭解性、攸關性、可靠性及可比較性是必要的。

效益及成本

BC26 「架構」承認要求資訊效益與提供資訊所需成本間取得平衡可能限制攸關及可靠資訊之提供。理事會考量成本效益限制後依第 BC25 段所述之一般性原則制定有目的之免除條款。解釋公告第 8 號雖提供下列一般性免除條款，惟並未包含前述

類型之特定免除條款：

(a) 「當前期調整金額無法合理決定時」，對保留盈餘初始餘額之追溯調整。

(b) 提供比較資訊「實務上不可行」時，比較資訊之提供。

BC27 理事會預期多數首次採用者將及時開始規畫轉換為國際財務報導準則。因此，理事會於權衡成本效益時，以盡早規劃轉換並能搜集其國際財務報導準則下初始資產負債表所需多數資訊之企業為其基準。

BC28 草案第 1 號建議首次採用者對草案第 1 號中之免除條款應全部使用或皆不使用。惟部分回應意見基於下列理由不同意此全有或全無方式：

(a) 許多免除條款並非相互依存，故觀念上無理由將使用一項免除條款當作使用其他免除條款之條件。

(b) 雖基於務實考量有必要允許某些免除條款，惟仍應鼓勵企業盡可能少用免除條款。

(c) 草案第 1 號建議之部分免除條款因有賴企業對其過度成本或投入之判斷，而實為選項，部分免除條款則明定為選項。僅有少數免除條款真正具強制性。

(d) 不同於其他對追溯適用之免除條款，推延適用避險會計之要求並非基於務實地考量成本效益之修正。若一交易須基於管理階層之指定，採追溯適用無法令人接受，即使企業採用國際財務報導準則所有其他追溯適用規定。

BC29 理事會認為前述意見具說服力。於本國際財務報導準則定案時，理事會將追溯適用之免除條款分為兩類：

(a) 部分含可選擇免除條款之例外（第 BC30 至 BC63E 段）。

(b) 其他禁止對若干除列（第 BC20 至 BC23 段）、避險會計（第 BD75 至 BC80 段）及估計（第 BC84 段）事項追溯適用國際財務報導準則之例外。

其他國際財務報導準則之免除

BC30 企業得選擇使用下列一項或多項免除條款：

(a) 企業合併（第 BC31 至 BC40 段）；

(b) 以公允價值或重估價為推定成本（第 BC41 至 BC47 段）；

(c) 員工福利（第 BC48 至 BC52 段）；

(d) 累積換算差異數（第 BC53 至 BC55 段）；

- (e) 複合金融工具（第 BC56 至 BC58 段）；
- (f) 子公司、聯合控制個體及關聯企業之投資（第 BC58A 至 BC58M 段）；
- (g) 子公司、關聯企業及合資之資產及負債（第 BC59 至 BC63 段）；
- (h) 前期已認列金融工具之指定（第 BC63A 段）；
- (i) 股份基礎給付交易（第 BC63B 段）；
- (j) 已包含於不動產、廠房及設備成本之現有除役、復原及類似負債之變動（第 BC63C 段）；
- (k) 租賃（第 BC63D 段）；及
- (l) 借款成本（第 BC63E 段）。

企業合併

BC31 以下條文探討企業於轉換為國際財務報導準則日前依原用一般公認會計原則已認列企業合併之下列會計處理問題：

- (a) 是否應禁止、允許或規定追溯重編過去之企業合併（第 BC32 至 BC34 段）。
- (b) 企業是否應認列依原用一般公認會計原則未認列之過去企業合併所取得之資產及承擔之負債（第 BC35 段）。
- (c) 若原用一般公認會計原則係按合併前資產及負債帳面價值結轉，企業是否應重編分配至合併企業之資產及負債之金額（第 BC36 段）。
- (d) 基於國際財務報導準則下初始資產負債表中對過去企業合併所取得之資產及承擔之負債之帳面價值所進行之調整，企業是否應重編商譽（第 BC37 至 BC40 段）。

BC32 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之追溯適用要求企業重建未於過去企業合併日取得之資料，並對存在於該日之情況作主觀估計。這些因素將降低企業按國際財務報導準則首編之財務報表之攸關性及可靠性。因此，草案第 1 號禁止重編過去之企業合併（除企業使用第 BC15 段所建議之視同其為已採用國際財務報導準則之企業般適用國際財務報導準則之替代性方式外）。部分回應意見同意此觀點，並且認為重編過去之企業合併涉及主觀且潛在選擇性使用已知過去交易結果而損害財務報表之攸關性及可靠性。

BC33 其他回應意見則不同意此觀點，並認為：

- (a) 企業合併會計處理之影響可能持續許多年。原用一般公認會計原則可能與國際財務報導準則有重大差異，且部分國家對企業合併完全無任何會計處理規

範。於這些國家中，依原用一般公認會計原則之餘額可能無法產生決策有用資訊。

(b) 重編為較佳方式，且較近期之企業合併無需之成本或投入可能不必那麼多。

BC34 根據這些意見，理事會之結論為重編過去之企業合併為概念上較佳方式，但基於成本效益理由，此應為允許之處理方式而非規定。理事會決定對此選擇畫定某些限制，並且觀察到較近期之企業合併資訊很較可能取得。因此，若首次採用者重編任一企業合併，則本國際財務報導準則規定其重編之後所有之企業合併（本國際財務報導準則附錄 C 第 C1 段）。

BC35 若企業依原用一般公認會計原則未於企業合併日認列特定之資產或負債，則草案第 1 號建議依據國際財務報導準則其推定成本為零。因此，若國際財務報導準則允許或規定採成本基礎衡量，則企業國際財務報導準則下初始資產負債表將不包含該特定之資產或負債。草案第 1 號之部分回應意見認為此作法不合理地背離國際財務報導準則下初始資產負債表中應包含所有資產及負債原則。理事會同意該意見。因此，本國際財務報導準則附錄 C 第 C4 段(f)規定，收購者應認列前述特定之資產及負債且按被收購者單獨資產負債表之國際財務報導準則規定基礎衡量。

BC36 企業可能依原用一般公認會計原則不變動地結轉合併企業資產及負債之合併前之帳面價值。部分人士基於本國際財務報導準則不允許使用類似的帳面價值作為非於企業合併中取得之資產及負債之推定成本，而認為使用這些帳面價值作為依國際財務報導準則之推定成本之做法不一致。惟理事會未辨認出特定之過去企業合併型態，也未辨認出過去企業合併之特定會計處理形態，將使依原用一般公認會計原則結轉之成本基礎衡量結果為無法接受的。

BC37 雖本國際財務報導準則對過去之企業合併取得之商譽與其他資產及承擔之負債以依原用一般公認會計原則所分攤之金額作為企業合併日依國際財務報導準則之推定成本，企業於其國際財務報導準則下初始資產負債表之帳面價值仍須做如下調整：

- (a) 國際財務報導準則以公允價值或其他形式現時價值衡量之所有資產及負債：重衡量至公允價值或該其他形式之現時價值。
- (b) 國際財務報導準則以成本基礎衡量之資產（商譽除外）及負債：若企業合併未遵循國際財務報導準則，則自企業合併日起調整累計折舊或累計攤銷。折舊所依據之推定成本為企業合併完成時原用一般公認會計原則下帳面價值。
- (c) 原用一般公認會計原則不認列之資產（除商譽外）及負債：以國際財務報導準則對被收購者單獨資產負債表規定之基礎衡量。

(d) 不符合國際財務報導準則資產及負債認列要件之項目：排除於國際財務報導準則下初始資產負債表。

BC38 理事會考慮首次採用者是否應重編商譽以認列所產生之調整。由於無形資產及商譽緊密相關，理事會決定於下列情況下，首次採用者應重編商譽：

(a) 將原用一般公認會計原則認列為無形資產但不符合國際財務報導準則單獨認列要件之項目消除；或

(b) 將原用一般公認會計原則納入於商譽之項目認列為無形資產。

惟為避免成本超過對財務報表使用者可能之效益，除首次採用者選擇追溯適用國際財務報導準則第 3 號外，對反映於國際財務報導準則下初始資產負債表中之多數其他調整，本國際財務報導準則禁止重編商譽（本國際財務報導準則附錄 C 第 C4 段(g)）。

BC39 為儘量避免將原用一般公認會計原則包含於商譽之項目，於國際財務報導準則下重複計算為另一資產之衡量或為一負債之抵減項目，本國際財務報導準則規定企業對認列於其國際財務報導準則下初始資產負債表中商譽需進行減損測試（本國際財務報導準則附錄 C 第 C4 段(g)(ii)）。此規定無法避免間接認列企業合併日後內部產生之商譽。惟理事會之結論為企圖排除此類內部產生之商譽成本過高且將導致武斷之結果。

BC40 草案第 1 號之部分回應意見建議，僅有於國際財務報導準則下初始資產負債表中認列與過去之企業合併有關之額外（原未認列）資產而有重複計算之可能時（或顯示有減損跡象時），應規定進行正式之減損測試。由於原用一般公認會計原則可能未規定相同嚴謹之測試，理事會決定首次採用者應對認列於國際財務報導準則下初始資產負債表中所有商譽執行正式之減損測試。

以公允價值或重估價作為推定成本

BC41 部分國際財務報導準則下衡量係依據過去所累積之成本或其他交易資料。如企業先前未收集必要資訊，追溯收集及估計必要資訊可能代價過高。為避免超額成本，草案第 1 號建議，如依國際財務報導準則決定成本基礎之衡量需過度成本或投入，企業得於轉換為國際財務報導準則日，以公允價值作為不動產、廠房及設備該日推定成本。

BC42 理事會在本國際財務報導準則定案時，觀察到相對於當期公允價值資料，重建之成本資料對使用者之攸關性較低，也較不具可靠性。再者，理事會之結論為權衡成本與效益係理事會制定會計規定時之要務，而非企業採用該等規則時所應考量。因此，本國際財務報導準則允許企業於某些情況下，使用公允價值作為推定成本，而無須證明有過度成本或投入。

- BC43 部分人士表示對使用公允價值將缺乏可比性之顧慮。但成本在購買日通常約當於公允價值。因此，使用公允價值作為資產之推定成本意指企業如於轉換為國際財務報導準則日取得具有相同剩餘服務潛能之資產，將報導相同成本資料。即使可比性有缺乏，係因彙總發生於不同日期成本，而非有目的地使用公允價值作為某些資產推定成本所致。理事會視此方式為解決導入國際財務報導準則時特殊問題之合乎成本效益且無損於透明度之合理方式。
- BC44 若下列資產之重建成本可能對使用者效益有限且不合成本效益，本國際財務報導準則限制僅得使用公允價值作為推定成本：不動產、廠房及設備，投資性不動產（若企業選擇使用國際會計準則第 40 號「投資性不動產」中之成本法）及符合限制條件之無形資產（本國際財務報導準則第 D5 至 D7 段）。
- BC45 依國際財務報導準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之重估價模式，如企業重估價資產，其應對同一類別中所有資產進行重估價。此一限制避免僅對將產生特定結果之資產選擇性進行重估價。部分人士建議對使用公允價值作為推定成本可採類似之限制。但是，國際財務報導準則第 36 號「資產減損」規定，如有任何該資產減損之跡象，應進行減損測試。所以，如企業使用高於資產成本之公允價值作為推定成本時，不得忽略資產之可回收金額可能已低於該資產之帳面價值之跡象。因此，本國際財務報導準則並未限制對資產之所有類別皆以公允價值作為推定成本。
- BC46 部分依原用一般公認會計原則之重估價，對使用者而言可能較原始成本攸關。若如此，規定以耗時且昂貴之遵循國際財務報導準則成本重建並不合理。因此，本國際財務報導準則允許企業於下列情況使用以原用一般公認會計原則決定之金額作為國際財務報導準則之推定成本：
- (a) 如企業對第 BC44 段所敘資產依原用一般公認會計原則重估價，且該重評價符合特定條件（本國際財務報導準則第 D 6 至 D7 段）。
 - (b) 如企業因民營化或初次上市櫃，依原用一般公認會計原則衡量部分或所有資產及負債於特定日公允價值，以建立其推定成本（本國際財務報導準則第 D8 段）。
- BC47 本國際財務報導準則第 D6 段所述之重估價與公允價值大致上可比較，或反映對依國際財務報導準則決定成本大致上可比較之成本所適用之指數。原重估價究係公允價值之衡量或重大偏離公允價值有時不明確。此方面之彈性讓轉換為國際財務報導準則特殊問題有合乎成本效益解決方法。此允許首次採用者使用目前既有且為成本基礎衡量合理起點之衡量，建立推定成本。

員工福利

- BC48 若企業選擇使用國際會計準則第 19 號「員工福利」之緩衝區法，國際會計準則第

19 號之完全追溯應用，規定企業應決定自該辦法開始日之各年度精算損益，以決定轉換為國際財務報導準則日之淨累計未認列損益。理事會之結論為此法對使用者並無效益且成本過高。因此，本國際財務報導準則允許首次採用者認列至轉換為國際財務報導準則日止全部精算損益，即使依國際會計準則第 19 號之會計政策，不認列部分續後所產生之精算損益（本國際財務報導準則第 D10 段）。

- BC49 國際會計準則第 19 號 1998 年修訂版增加部分企業所報導之員工福利負債。國際會計準則第 19 號允許企業於不超過 5 年期間內攤銷該增加數。部分人士建議首次採用者可採類似之過渡處理。惟理事會並無對發生於特定日前之交易，有免除新國際財務報導準則規定之一般政策（國際財務報導準則前言第 21 段）。因此，理事會對首次採用者並未納入類似過渡條款。
- BC50 企業按國際財務報導準則首編之財務報表可能反映下列三個時間點退休金負債之衡量：報導日、可比較年度之期末及轉換為國際財務報導準則日。部分人士建議為單一整體財務報表取得三份單獨精算評價，成本過高。因此，建議理事會應允許企業使用例如基於報導日有效假設之單一精算評價，及基於各表達期間內之相關假設之服務成本及利息成本。
- BC51 但是，理事會之結論為於各日免除衡量原則之一般規定，將與提供使用者可瞭解、攸關、可靠及可比性資訊之目的相衝突。如企業取得前述時點其中一或二日之完整精算評價並前推或回溯該評價至其他日期，則前推或回溯部分應反映該等日期間之重大交易及其他重大事件（包括市場價格及利率之變動）（國際會計準則第 19 號第 57 段）。
- BC52 部分人士建議理事會應免除首次採用者辨認及攤銷轉換為國際財務報導準則日未既得之前期服務成本。由於未規定企業自辦法開始日起重建數據，相較於追溯適用精算損益之緩衝區，此規定較不致成本大於效益。理事會之結論為前期服務成本沒有免除規定之理由。

累積換算差異數

- BC53 國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」規定企業應將部分與國外營運機構淨投資相關之累積換算差異數，分類為權益之單獨組成部分。企業於續後處分該國外營運機構時，將累積換算差異數轉列至損益表。若重新計算累積換算差異數需要過度成本或投入，草案第 1 號之建議允許首次採用者使用依原用一般公認會計原則之累積換算差異數，作為依國際財務報導準則之推定累積換算差異數。
- BC54 草案第 1 號之部分回應意見認為基於下列原因，免除企業於轉換為國際財務報導準則日辨認累積換算差異數將較具透明度及可比較性：
- (a) 企業可能知道累積換算差異數總額，但可能不知道對各子公司之金額。若如此，企業於處分該子公司時無法轉列該金額至損益表。違背將累積換算差異

數辨認為權益單獨組成項目之目的。

- (b) 原用一般公認會計原則下累積換算差異數金額可能會受到國外機構之資產及負債於轉換為國際財務報導時所作調整之影響，可能不適當。

BC55 理事會被前述意見說服。因此，首次採用者無須辨認轉換為國際財務報導準則日之累積換算差異數（本國際財務報導準則第 D12 及 D13 段）。首次採用者無須證明辨認此累積換算差異數需有過度成本或投入。

複合金融工具

BC56 國際會計準則第 32 號規定企業於一開始時即將複合金融工具拆分為單獨之負債及權益組成部分。即使負債組成部分不再流通在外，國際會計準則第 32 號之追溯適用仍將權益區分為兩個部分。第一部分在保留盈餘中代表負債組成部分之累計利息，另一部分則代表該工具之原始權益組成部分。

BC57 草案第 1 號之部分回應意見認為，若複合工具之負債組成部分於轉換為國際財務報導準則日已不再流通在外，則區分此二部分之成本相當高。理事會同意此意見，因此，在轉換為國際財務報導準則日已不再流通在外之負債組成部分，首次採用者毋須就負債組成部分之累計利息自權益組成部分中獨立區分出來（本國際財務報導準則第 D18 段）。

BC58 部分回應意見要求即使在轉換為國際財務報導準則日仍流通在外之複合工具亦予免除。其方式之一為以該組成部分在轉換為國際財務報導準則日之公允價值作為推定成本。然而，因國際財務報導準則未包括任何金融負債之免除，故理事會之結論為對複合工具負債組成部分之免除將產生不一致。

子公司、聯合控制個體及關聯企業之投資

BC58A 國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」規定企業之單獨財務報表中子公司、聯合控制個體及關聯企業投資之會計處理按成本或依國際會計準則公報第 39 號。對按成本衡量之此類投資，前一版國際會計準則第 27 號（2008 年 5 月發布「子公司、聯合控制個體及關聯企業投資之成本」之前）規定企業僅得就收購後之保留盈餘範圍內所收到之分配認列收益（即「成本法」）。超過前述利潤之分配，視為投資收回應認列為投資成本之減少。

BC58B 在部分管轄區，國際會計準則第 27 號此方面規定導致轉換為國際財務報導準則之實務上困難。為追溯適用國際會計準則第 27 號必須：

- (a) 衡量收購日給付對價之公允價值；及
- (b) 決定在收購以後是否曾收到子公司以收購前保留盈餘所支付之股利，而在母公司之單獨財務報表中作為子公司投資帳面價值之減少。

- BC58C 若母公司已持有子公司投資多年，則執行前述處理可能有困難且成本或許相當高，或甚至不可能。例如，在部分管轄區，企業對部分先前之換股收購採用所謂「合併寬免」或「集團重組寬免」會計處理。在此情況下，在母公司單獨財務報表中投資之帳面價值係根據給付股票之名目價值，而非購買對價之價值。因此，衡量給付股票之公允價值可能有困難或不可能。
- BC58D 理事會於 2007 年 1 月發布國際財務報導準則第 1 號建議修改函草案「子公司投資之成本」。為回應第 BC58A 至 BC58C 段所述之疑義，於首次採用國際財務報導準則時，理事會對國際會計準則第 27 號之追溯適用規定建議兩項免除：
- (a) 在母公司單獨財務報表中決定子公司投資成本之替代方式；及
 - (b) 決定該子公司收購前保留盈餘程序之簡化。
- BC58E 草案制定過程中，理事會考慮三種在母公司轉換為國際財務報導準則日於其單獨財務報表中決定子公司投資推定成本之方法如下：
- (a) 原用一般公認會計原則下投資成本（原用一般公認會計原則推定成本）。
 - (b) 母公司對子公司資產減負債之權益，以子公司財務狀況表若採用國際財務報導準則之帳面價值計算（淨資產推定成本）。
 - (c) 投資之公允價值（公允價值推定成本）。
- BC58F 理事會決議淨資產推定成本選項可提供轉換為國際財務報導準則日子公司財務狀況攸關資訊予使用者，且相對容易決定。公允價值推定成本選項可提供轉換為國際財務報導準則日攸關資訊予使用者，但可能成本較高且不易決定。
- BC58G 在某些情況下，使用原用一般公認會計原則帳面價值所決定之子公司投資成本與依據國際會計準則第 27 號所決定之成本可能大不相同。因此理事會否決使用原用一般公認會計原則帳面價值作為推定成本。理事會建議允許企業在淨資產推定成本及公允價值推定成本中選擇。
- BC58H 草案之回應意見表示原用一般公認會計原則帳面價值較適合作為推定成本。其論點為：
- (a) 對於依原用一般公認會計原則決定之帳面價值中可能存在之商譽或其他無形資產，淨資產推定成本未予計入。此時，選用淨資產推定成本選項之企業其資產將低列。所造成投資帳面價值之減少將降低母公司之可分配利潤。
 - (b) 根據國際財務報導準則第 1 號對國際財務報導準則第 3 號追溯適用之免除，難以理解何以理事會未建議允許採用依據原用一般公認會計原則計算之子公司投資成本作為推定成本。若企業選擇不就過去企業合併追溯適用國際財務報導準則第 3 號，則不規定於母公司之單獨財務報表中重編相關投資之成本

應屬合理。

- BC58I 根據回應意見，理事會注意到在許多案例中，原用一般公認會計原則帳面價值與淨資產推定成本皆不能表達「成本」，二者同樣武斷。
- BC58J 為了在不顯著降低母公司單獨財務報表之效益之情形下，減少該等報表採用國際財務報導準則之成本，理事會決定允許企業在原用一般公認會計原則帳面價值與公允價值之間擇一作為推定成本。
- BC58K 理事會亦同意回應意見對關聯企業及聯合控制個體投資之類似疑義。因此，此類投資本適用國際財務報導準則第 D15 段。
- BC58L 理事會於 2007 年 12 月發布修正國際財務報導準則第 1 號及國際會計準則第 27 號草案「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」之修訂建議。回應意見普遍支持國際財務報導準則第 1 號之建議修正內容。理事會於 2008 年 5 月發布之「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」中將修正內容納入。
- BC58M 2007 年 12 月草案之制定過程中，理事會決議透過修正國際會計準則第 27 號以更為廣泛性地簡化決定子公司收購前保留盈餘之程序（見國際會計準則第 27 號第 38A 段及國際會計準則第 27 號之結論基礎第 BC66D 至 BC66J 段）。

子公司、關聯企業及合資企業之資產及負債

- BC59 子公司可能在前期已依國際財務報導準則編製報告給母公司，但未提出依國際財務報導準則編製整套財務報表。若子公司之後才開始提出含有清楚且無保留遵循國際財務報導準則之聲明之財務報表，則在提出時方成為首次採用者。由於本國際財務報導準則下部分衡量受轉換為國際財務報導準則日影響，子公司須根據不同之轉換為國際財務報導準則日維持兩套平行之會計紀錄。
- BC60 草案第 1 號之制定過程中，理事會之結論為維持兩套平行之紀錄之規定將造成累贅且無益於使用者。因此，草案第 1 號建議若子公司前期已被併入按國際財務報導準則編製之財務報表中，且經所有少數股權*之業主同意，則在認列及衡量方面，子公司將不被視為是首次採用者。
- BC61 草案第 1 號之部分回應意見基於下列理由反對此項免除：
- (a) 此項免除無法消除集團報導用資訊及子公司本身財務報表間之所有差異。報導用資訊未包含整套財務報表，母公司可能業已調整報導數字（例如假設退休金成本之調整係集中處理），且集團之重大性標準可能高於子公司之重大性標準。

* 國際會計準則理事會於 2008 年 1 月發布修正後國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」，將「少數股權」修正為「非控制股權」。

- (b) 首次採用國際財務報導準則之不同企業在相同日期具可比性(第 BC10 段)，理事會此一目的應同等適用於所有企業，包括子公司，尤其當子公司之債務或權益證券公開發行時。

BC62 然而，理事會為解決某些實務問題而保留該項免除。免除雖然無法消除但可減少子公司財務報表及集團報導用資訊間之所有差異。此外，因此項免除允許之衡量方式係依國際財務報導準則在母公司合併財務報表中已可接受者，故並未降低子公司財務報表之攸關性及可靠性。因此，理事會亦刪除草案第 1 號建議之少數股權同意條件。

BC63 在本國際財務報導準則定案時，理事會簡化子公司晚於其母公司採用國際財務報導準則之免除規定。依本國際財務報導準則，若合併程序及母公司取得子公司之企業合併影響皆無調整，子公司得根據母公司轉換為國際財務報導準則日，以計入母公司合併財務報表之帳面價值衡量其資產及負債。子公司亦得選擇根據子公司轉換為國際財務報導準則日按照本國際財務報導準則其他條文規定之帳面價值衡量其資產及負債。理事會亦將此項免除擴大至成為首次採用者時點晚於對其有重大影響或對其實施聯合控制企業之關聯企業或合資企業(本國際財務報導準則第 D16 段)。然而，若母公司晚於其子公司採用國際財務報導準則，則除合併程序及母公司取得子公司之企業合併影響必要調整外，母公司不得選擇在其合併財務報表中改變子公司財務報表中之已採用國際財務報導準則衡量方法(本國際財務報導準則第 D17 段)。

前期已認列金融工具之指定

BC63A 國際會計準則第 39 號允許企業僅得於原始認列時指定金融工具為：(a)備供出售(指金融資產)；或(b)公允價值變動列入損益之金融資產或金融負債(假若該資產或負債符合國際會計準則第 39 號第 9 段(b)(i)、第 9 段(b)(ii)或第 11A 段有關指定之規定)。儘管有此規定，於國際會計準則第 39 號(2004 年 3 月修訂)生效日前已適用國際財務報導準則之企業得(a)於首次適用國際會計準則第 39 號(2004 年 3 月修訂)時，指定前期已認列之金融資產為備供出售；或(b)於國際會計準則第 39 號第 105B 段所述情況下，將前期已認列之金融工具指定為公允價值變動列入損益。理事會決議，首次採用者與已適用國際財務報導準則之企業適用相同之考量。是以，國際財務報導準則之首次採用者亦得依據本國際財務報導準則第 D19 段指定前期已認列之金融工具，而該企業應揭露指定至各該類別之金融資產或金融負債於指定日之公允價值，以及於前期財務報表中之分類與帳面價值。

股份基礎給付交易

BC63B 國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」包含各種過渡條款。例如，對權益交割之股份基礎給付安排，國際財務報導準則第 2 號規定企業對 2002 年 11 月 7 日後給與，但於國際財務報導準則第 2 號生效日尚未既得之股份、股份選擇權及其

他權益工具，應適用國際財務報導準則第 2 號。國際財務報導準則第 2 號生效日為 2005 年 1 月 1 日以後之年度期間。對現金交割之股份基礎給付交易所產生之負債，以及未適用國際財務報導準則第 2 號之權益工具，其給與條款或條件於國際財務報導準則第 2 號生效日後之修改，亦有過渡處理。理事會決議，一般情況下，首次採用者比照已適用國際財務報導準則之企業以相同之方式處理。例如，首次採用者於 2002 年 11 月 7 日前已給與之權益工具，不應被要求適用國際財務報導準則第 2 號。相同地，首次採用者於 2007 年 11 月 7 日後給與，但於 2005 年 1 月 1 日前既得之權益工具，亦不應被要求適用國際財務報導準則第 2 號。此外，理事會決議，首次採用者於 2002 年 11 月 7 日後給與，但於轉換為國際財務報導準則日前既得之權益工具，無須適用國際財務報導準則第 2 號。相同地，理事會決議，現金交割之股份基礎給付交易所產生之負債已於轉換為國際財務報導準則日前清償者，首次採用者亦無須適用國際財務報導準則第 2 號。

不動產、廠房及設備成本中現有除役、復原及類似負債之變動

BC63C 國際財務報導準則解釋第 1 號「現有除役、復原及類似負債之變動」規定，除役、復原及類似負債之特定變動應增減其相關資產之成本，並以調整後可折舊金額於該資產剩餘耐用年限延折舊。於轉換日追溯適用此項規定將要求企業建構包含已作過去所有必要調整之歷史紀錄。在多數情形下，該要求並不可行。故理事會同意遵循該項規定之替代方式為，允許企業以轉換為國際財務報導準則日負債折現至該負債首次發生日之金額計入該資產之折舊成本中，並自該負債首次發生日開始計提折舊。

租賃

BC63D 國際財務報導準則解釋委員會承認國際財務報導準則解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」之完全追溯適用於實務上將出現困難，尤其是可能追溯很多年且須針對交易安排是否符合當時的標準進行具意義之評估，因此於該號解釋訂定過渡條款。理事會決議將首次採用者比照已適用國際財務報導準則之企業。

借款成本

BC63E 理事會承認倘若企業之會計政策係將借款成本立即認列為費用，先前並未蒐集將借款成本資本化之必要資訊，則追溯取得資訊的成本可能相當高，是以於國際會計準則第 23 號「借款成本」（2007 年修訂）中訂定過渡條款。國際財務報導準則之首次採用者亦面臨與已適用國際財務報導準則之企業相同之問題。此外，儘管首次採用者於轉換為國際財務報導準則日得選擇以資產之公允價值作為其推定成本，惟該選項並非適用於所有符合要件之資產，例如存貨。再者，理事會之決議為推定成本選項之存在不足作為國際會計準則第 23 號對首次採用者規定較已適用國際財務報導準則之企業嚴格之理由。國際財務報導準則第 1 號剛發布時，由於資本化係當時之選項，對採用資本化處理有較為嚴格規定是合理的。另一方面，

對首次採用者與已適用國際財務報導準則之企業之強制適用資本化之規定應是一致的。因此，理事會決議修正國際財務報導準則第 1 號，使首次採用者過渡條款比照國際會計準則第 23 號（2007 年修訂）第 27 及 28 段中為已適用國際財務報導準則之企業規定之過渡條款。

其他已否決之可能免除

BC64 理事會考量後否決對其他免除之建議，各該免除均可能使國際財務報導準則偏離原則基礎方式、對使用者言降低透明度、按國際財務報導準則首編之財務報表內各期間之可比性下降，並產生額外之複雜性。就理事會觀點，所能節省之成本不大於前述不利影響。第 BC65 至 BC73 段討論理事會針對嵌入式衍生工具、高度通貨膨脹、無形資產及金融工具交易成本所考量之部分特定建議。

嵌入式衍生工具

BC65 國際會計準則第 39 號規定，企業對部分嵌入式衍生工具應以公允價值單獨入帳，草案 1 號之部分回應意見主張追溯適用此規定之成本過高。部分建議應免除此規定之追溯適用，或規定使用或得選擇使用該主工具於轉換為國際財務報導準則日公允價值作為其該日之推定成本。

BC66 理事會指出美國一般公認會計準則在這方面提供選項。依據美國財務會計準則公報第 133 號「衍生工具及避險活動之會計處理」之過渡條款，企業無須個別處理某些先前已存在之嵌入式衍生工具。然而，理事會之決議為，不以公允價值衡量嵌入式衍生工具將降低企業按國際財務報導準則首編之財務報表之攸關性及可靠性。理事會同時觀察到國際會計準則第 39 號已處理無法個別衡量嵌入式衍生工具及主契約之情形。此種情況下，國際會計準則第 39 號規定企業以公允價值衡量整體結合合約。

高度通貨膨脹

BC67 部分意見認為，轉換為國際財務報導準則日以前期間，為高度通貨膨脹影響重編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。

無形資產

BC68 基於以下原因，部分意見提議首次採用者之國際財務報導準則下初始資產負債表，應排除依原用一般公認會計原則未認列之無形資產：

- (a) 使用已知過去交易結果追溯評估無形資產何時符合認列標準可能過於主觀，有操縱之可能性，所投入成本亦可能高於對使用者之效益。

- (b) 無形資產產生之預期效益通常與所發生之成本無直接關連。因此，將所發生成本資本化對使用者之效益有限，尤其是成本係於很久之前發生。
- (c) 此排除與國際會計準則第 38 號「無形資產」之過渡條款一致，該過渡條款鼓勵（但不強制）對前期企業合併取得之無形資產屬於收購者予以認列，所有其他先前未認列之無形資產則禁止認列。

BC69 在多數情況下，由於企業依原用一般公認會計原則並未累積成本資訊，或未同時執行未來經濟效益評估，內部產生之無形資產通常於轉換為國際財務報導準則日不符合國際會計準則第 38 號之認列標準。此時，沒有特別規定排除前述資產之必要。再者，就理事會觀點，當前述資產不符合認列規定，首次採用者通常不需執行廣泛的工作來確定不符合。

BC70 在其他情況下，企業可能已累積並保留有關成本及未來經濟效益之足夠訊息，而能據以決定哪些無形資產（無論係內部產生或於企業合併中取得或個別取得）符合國際會計準則第 38 號規定之認列標準，應於國際財務報導準則下初始資產負債表中認列。若存在前述資訊，則沒有排除之理由。

BC71 部分意見認為，於國際財務報導準則下初始資產負債表中，應以公允價值作為無形資產推定成本（類推企業合併之處理方式）。草案第 1 號並未允許此做法。然而，本國際財務報導準則定案時，理事會之結論為對國際財務報導準則已允許以公允價值衡量之無形資產，應可採行該方式。因此，依據本國際財務報導準則，當無形資產符合下列兩項條件時，首次採用者得選擇使用無形資產之公允價值或部分原用一般公認會計原則之重估價，作為國際財務報導準則之推定成本：

- (a) 國際會計準則第 38 號之認列標準（包括原始成本之可靠衡量）；及
- (b) 國際會計準則第 38 號重估價之標準（包括存在活絡市場）（本國際財務報導準則第 D7 段）。

交易成本：金融工具

BC72 使用有效利息法決定金融資產或金融負債之攤銷後成本時，必須決定資產或負債原始產生時所發生之交易成本。草案 1 號之部分回應意見認為，金融資產或金融負債原始產生於轉換為國際財務報導準則日很久之前，決定交易成本可能須過度之成本或投入。而建議理事會應允許首次採用者：

- (a) 以該金融資產或金融負債於轉換為國際財務報導日之公允價值作為該日之推定成本；或
- (b) 決定攤銷後成本時不考慮交易成本。

BC73 就理事會觀點，大多數金融資產或金融負債之交易成本中尚未攤銷部分於轉換為

國際財務報導準則日不至於金額重大。即使未攤銷部分金額重大，合理之估計應屬可行。是以理事會並未對此部分建立免除。

追溯指定

- BC74 理事會考量追溯適用國際會計準則第 39 號以下各規定時，可能產生實務上執行之困難：
- (a) 避險會計（第 BC75 至 BC80 段）；
 - (b) 轉換為國際財務報表日備供出售金融資產累計公允價值變動之處理（第 BC81 至 BC83 段）；及
 - (c) 「首日」利益或損失之認列（第 BC83A 段）。

避險會計

- BC75 即使在採用國際會計準則第 39 號後意圖延續相同之避險策略，在開始準備採用國際會計準則第 39 號前（或依據國際會計準則第 39 號訂定之當地準則），多數企業不太可能已就下列事項採用國際會計準則第 39 號之標準：(a)避險開始時之記錄 (b)避險有效性之測試。再者，避險之追溯指定（或指定之追溯迴轉）可能導致選擇性指定某些避險以報導特定結果。
- BC76 為解決前述問題，國際會計準則第 39 號之過渡條款規定，已適用國際財務報導準則之企業，於採用國際會計準則第 39 號時推延適用其避險規定。基於首次採用者面臨之相同問題，本國際財務報導準則亦規定首次採用者推延適用。
- BC77 草案第 1 號納入國際會計準則第 39 號施行指引委員會重擬之國際會計準則第 39 號過渡條款草案及相關問答集。理事會於與草案第 1 號一併發布之結論基礎中，確認其重擬之草案並不意圖作出實質變動。依據草案第 1 號之回應意見，理事會於國際財務報導準則第 1 號定案時決議，該重擬之草案不會使首次採用者與其他人更容易理解及適用該過渡條款及問答集。然而，國際會計準則第 32 及 39 號之改善計畫對該過渡條款造成某種程度之修正。此外，該計畫整合其他經選定之問答（即非與過渡性規定相關者）至國際會計準則第 39 號。是以理事會藉此機會，透過整合與過渡相關之問答集至國際財務報導準則第 1 號，將所有首次採用者之指引整併至同一處。
- BC78 草案第 1 號之部分回應意見要求理事會釐清，依據原用一般公認會計原則下避險會計所處理之避險關係型態，若不符合國際會計準則第 39 號下避險會計規定時，結果為何。此一問題在淨部位避險（宏觀避險）最明顯。如首次採用者於其國際財務報導準則下初始資產負債表中對淨部位之避險已使用避險會計處理，則將有以下兩者之一結果：

- (a) 認列非屬資產及負債之遞延借項及貸項（公允價值避險時）；或
- (b) 當與定義何時轉列至損益表之標的項目關聯薄弱時，將利益或損失遞延至權益（現金流量避險時）。

BC79 由於前述兩種處理均降低企業按國際財務報導準則首編之財務報表之攸關性及可靠性，理事會決議，當淨部位之避險依國際會計準則第 39 號不符避險項目要件時，企業國際財務報導準則下初始資產負債表不得適用避險會計。理事會之結論為，假設指定之時間點不晚於轉換為國際財務報導準則日，允許首次採用者指定淨部位中之單一個別項目為避險項目以避免選擇性指定是合理的（且與國際會計準則第 39 號第 133 段*之規定一致）。基於相同的理由，理事會禁止於國際財務報導準則下初始資產負債表中，對不符合國際會計準則第 39 號規定之避險關係型態以避險會計處理（見本國際財務報導準則第 B5 段）。

BC80 草案第 1 號之部分回應意見建議於 2005 年首次採用國際財務報導準則之企業，可能無法於轉換為國際財務報導準則日（對多數企業而言，係指 2004 年 1 月 1 日）前，符合國際會計準則第 39 號相關文件及有效性之標準。部分回應意見要求於按國際財務報導準則首編之財務報表所涵蓋期間最後一期之起始日（對多數企業而言，係指 2005 年 1 月 1 日）前，免除前述標準。惟，基於下列理由，理事會並未對此部分建立免除：

- (a) 理事會之主要目的在於首次採用者按國際財務報導準則首編之財務報表內各期間之間，以及於同一時間點轉換為國際財務報導準則不同首次採用者之間之一致性（第 BC10 段）。
- (b) 延續原用一般公認會計原則之避險會計實務，可能允許衍生工具之不認列或非屬資產及負債之遞延借項及貸項之認列。
- (c) 理事會評估成本效益之標準，為已規劃轉換為國際財務報導準則，且於轉換為國際財務報導準則日或其後不久有能力收集所需之必要資訊之企業（第 BC27 段）。倘若企業未規劃轉換事宜，則不應由準則的放寬而獲益，也不允許因此損害其國際財務報導準則下初始資產負債表之完整。於 2005 年轉換為國際財務報導準則之企業，應於 2004 年初完成適當避險會計系統之建置。就理事會觀點，此為具挑戰性但可達成之時程表。準備於 2004 年轉換為國際財務報導準則之企業，應已瞭解國際會計準則第 39 號之影響及於 2002 年 6 月所發布國際會計準則第 39 號改善草案（針對此部分幾乎沒有提議修正），是以對前述企業沒有延後過渡之理由。

備供出售金融資產

* 於 2003 年修訂之國際會計準則第 39 號中，第 133 段被第 84 段及第 AG101 段取代。

- BC81 國際會計準則第 39 號關於備供出售金融資產之追溯適用，規定首次採用者於國際財務報導準則下初始資產負債表權益項下，認列一累計公允價值變動之個別項目，並於續後該資產處分或減損時，將該公允價值變動數轉列至損益表。此將可能允許選擇性地將有累計利益之資產分類為備供出售（續後於處分時轉列至損益表），而將有累計損失之資產分類為交易目的（處分時無須轉列）。
- BC82 國際會計準則第 39 號確認了 2002 年 6 月草案提議，已適用國際財務報導準則之企業於首次適用該改善提議時，得選擇指定任何金融資產為公允價值變動列入損益。儘管該規定可能增加前段所討論首次採用者選擇性分類之風險，理事會指出企業於轉換為國際財務報導準則日前，亦可能以選擇性處分某些資產達成類似之結果。因此，理事會之結論為追溯調整規定，使首次採用者與已適用國際財務報導準則企業有相同之對待。
- BC83 草案第 1 號之部分回應意見主張，決定應認列於權益項下個別項目之金額所需成本大於效益。然而，理事會指出若首次採用者依據原用一般公認會計原則以成本或成本與市價孰低法衡量該備供出售金融資產，則決定該認列金額之成本將非常小。若係以公允價值衡量，則該成本可能較重大，惟此種情形下，較可能將該資產分類為持有供交易。因此，理事會並未修正草案第 1 號之提議條文，首次採用者之備供出售金融資產仍應適用國際會計準則第 39 號追溯調整。
- BC83A 國際財務報導準則第 1 號原規定追溯適用國際會計準則第 39 號應用指引第 AG76 段有關認列『首日』利得或損失之規定。修訂之國際會計準則第 39 號發布後，有代表對於追溯適用將與美國一般公認會計原則規定產生分歧、執行上將有困難及高成本、且可能須對何者為可觀察何者為不可觀察作主觀假設，而提出疑慮。為回應相關疑慮，理事會決議允許企業以下列方式之一，適用國際會計準則第 39 號應用指引第 AG76 段中最後一段說明及第 AG76A 段之規定：
- (a) 追溯適用；
 - (b) 將 2002 年 10 月 25 日後發生之交易推延適用；或
 - (c) 將 2004 年 1 月 1 日後發生之交易推延適用。

估計

- BC84 於轉換為國際財務報導準則日時，企業依據原用一般公認會計原則已作成相關估計。轉換日至企業按國際財務報導準則首編之財務報表之報導日之期間所發生之事項，可能顯示須變更前述估計。部分事項依據國際會計準則第 10 號「期後事項」*可能為調整事項。惟，倘若企業係依據與國際財務報導準則一致之基礎作成前述估計，理事會之結論為將前述估計之修正認列為修正當期之損益，而非認列於國

* 國際會計準則理事會於 2007 年 9 月配合 2007 年國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之修訂，將國際會計準則第 10 號「資產負債表日後之事項」更名為「期後事項」。

際財務報導準則下初始資產負債表，較有助於使用者，也更符合國際會計準則第 8 號（本國際財務報導準則第 14 至 17 段）。

表達與揭露

比較資訊

- BC85 國際會計準則第 1 號規定企業應（依據國際財務報導準則）揭露前期之比較資訊。部分人士建議首次採用者應揭露一期以上之前期比較資訊。對於已採用國際財務報導準則之企業，使用者通常可取得多年之依可比基礎編製比較財務報表。對首次採用者則否。
- BC86 基於該規定將導致成本大於使用者可獲得之效益，同時提高編製者根據已知過去交易結果作武斷假設之風險，理事會並未要求首次採用者揭露超過國際會計準則第 1 號所規定之比較資訊。
- BC87 草案第 1 號提議，倘若按國際財務報導準則首編之財務報表列示超過一年之比較資訊，額外之可比較資訊仍應遵循國際財務報導準則。草案之部分回應意見指出部分主管機關要求企業應編製兩年以上比較資訊，並主張：
- (a) 規定重編兩年度比較資訊將增加過多成本，且可能導致在已知過去交易結果下有偏誤地武斷重編。
 - (b) 假設企業於 2005 年採用國際財務報導準則並配合主管機關要求揭露兩年度比較資訊，則其轉換為國際財務報導準則日將為 2003 年 1 月 1 日—比本國際財務報導準則及依據改善計畫修訂之準則發布還早幾個月。此與理事會於本結論基礎第 BC27 段聲稱：多數編製者於轉換為國際財務報導準則日或其後不久，即能取得國際財務報導準則下初始資產負債表所需之大部分資訊之說法相互矛盾。
- BC88 理事會依據前述意見刪除該提議。取而代之，若首次採用者選擇揭露超過一年之比較資訊，額外比較資訊之編製得不遵循國際財務報導準則，惟國際財務報導準則規定該企業：
- (a) 原用一般公認會計原則資訊以顯著方式標明未依據國際財務報導準則編製。
 - (b) 揭露該資訊若要符合國際財務報導準則所需重大調整之性質（本國際財務報導準則第 22 段）。
- BC89 草案第 1 號部分回應意見建議金融工具依據國際會計準則第 32 及 39 號編製比較資訊十分困難。因此建議企業應能自按國際財務報導準則首編之財務報表之當年期初（對多數首次採用者而言，係指 2005 年 1 月 1 日）開始推延適用國際會計準

則第 39 號。回應意見指出導入美國財務會計準則公報第 133 號「衍生工具及避險活動之會計處理」時，美國公司並未初要求重編比較資訊。惟，基於理事會對按國際財務報導準則首編之財務報表中之可比性之重視（第 BC10 段）與及時規劃之假設（第 BC27 段），理事會並未針對此部分導入免除。

BC89A 然而，理事會指出修訂後國際會計準則第 32 及 39 號係於 2003 年 12 月發布。此外，理事會決議針對利率風險組合避險之提議再度徵求意見，導致部分規定延至 2004 年初才定案。由於國際會計準則第 39 號延至 2004 年初之後才發布最終版本，理事會同意應於 2005 年首次採用國際財務報導準則之企業可能無法及時轉換為國際財務報導準則。是以，理事會決議，2006 年 1 月 1 日前首次採用國際財務報導準則企業之按國際財務報導準則首編之財務報表，免除應依據 2003 年修訂之國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 39 號揭露比較資訊之規定。

歷史彙總資訊

BC90 對於完整比較資訊表達期間最早一期以前之過去期間之特定事項，部分企業選擇，或依規定，於財務報表中表達為歷史彙總資訊。部分人士主張企業應依據國際財務報導準則表達前述資訊，以確保不同期間之可比性。然而，理事會之結論為此一規定將使成本大於使用者可獲得之效益。本國際財務報導準則規定揭露財務報表或期中財務報告中歷史彙總資訊若要符合國際財務報導準則所需重大調整之性質（本國際財務報導準則第 22 段）。財務報表或期中財務報告以外所發布之歷史彙總資訊非本國際財務報導準則規定範圍。

轉換為國際財務報導準則之說明

BC91 本國際財務報導準則規定應揭露自原用一般公認會計準則轉換為國際財務報導準則之影響。基於使用者能由前述揭露協助，了解轉換為國際財務報導準則之影響及結果，及應如何修改其分析模式而對依據國際財務報導準則表達之資訊有最佳使用，理事會之結論為於按國際財務報導準則首編之年度財務報表及於期中財務報告（若有）中，前述揭露是必要的。規定揭露之資訊與下列兩者相關：

- (a) 依據原用一般公認會計原則所發布之最近期資訊，讓使用者可獲得最新資訊；及
- (b) 轉換為國際財務報導準則日。由於國際財務報導準則下初始資產負債表為依據國際財務報導準則會計處理之起點，對使用者、編製者及查核者而言，該日期為重要之注意焦點。

BC92 本國際財務報導準則第 24 段(a)及(b)規定權益及綜合損益總額調節表之編製。理事會之結論為若提供未出現於調節表內，但對國際財務報導準則下初始資產負債表有影響之其他調整相關資訊，對使用者是有幫助的。由於調節表可能十分冗長，本國際財務報導準則要求揭露該調整之敘述性資訊，以及對於現金流量表之相關

調整（本國際財務報導準則第 25 段）。

- BC92A 理事會決議要求首次採用者於其按國際財務報導準則首編之財務報表中，就依據原用一般公認會計原則之報導期間最近一期，提供由依據原用一般公認會計原則之綜合損益總額（若未報導此總額，則指損益）調節為依據國際財務報導準則編製之綜合損益總額。
- BC92B 理事會觀察到國際會計準則第 1 號 2007 年修正函中關於收益與費損表達之規定可能導致使用者必須改變分析模式，以計入認列於損益表及認列於損益表外之收益與費損。因此，理事會之結論為，就所有收益與費損項目，而非僅就認列於損益表者，提供轉換為國際財務報導準則之影響及後果等相關資訊，有助於此類使用者。
- BC92C 理事會承認其他管轄區之一般公認會計原則或許並無綜合損益總額之概念，因此決議企業應自原用一般公認會計原則編製下綜合損益總額之約當數，調節至國際財務報導準則下綜合損益總額。原用一般公認會計原則下約當數可能為損益。
- BC93 本國際財務報導準則第 26 段所述之調節表應將會計政策變動及錯誤更正予以區分。草案第 1 號部分回應意見認為，遵循此項規定可能有困難或成本較高。然而，基於下列理由，理事會之結論為此二組成部分皆重要，而應予以揭露：
- (a) 會計政策變動之相關資訊協助說明轉換為國際財務報導準則。
 - (b) 錯誤更正之相關資訊協助使用者評估財務資訊之可靠性。再者，未揭露重大錯誤之影響將掩飾『管理階層之經營結果，或管理階層對被託付之資源之課責性』（架構第 14 段）。
- BC94 編製國際財務報導準則下初始資產負債表時所認列之減損損失（及迴轉），若係於以轉換為國際財務報導準則日為期初之期間內認列者，本國際財務報導準則第 24 段(c)規定應依據國際會計準則第 36 號相關規定揭露。此一規定之理由為減損損失無可避免的存有主觀性。該揭露提供轉換為國際財務報導準則時所認列減損損失之透明度，否則相較於之前或之後其他期間所認列之減損損失，該損失可能受到較低之關注。
- BC95 使用公允價值作為推定成本應依本國際財務報導準則第 30 段揭露。儘管使用該項免除所產生之調整亦列示於前述調節表中，此一較明確揭露進一步強調。此外，該免除與其他得適用於不動產、廠房及設備之免除（原用一般公認會計原則之重估價或事件驅動之公允價值衡量）有所不同，後兩種免除僅於該衡量已於原用一般公認會計原則財務報表中使用時方才適用，是以並不導致有轉換為國際財務報導準則須進行重編之情形。

期中財務報告

BC96 國際會計準則第 34 號「期中財務報導」指出，期中財務報告『旨在更新最近一期整套年度財務報表』（第 6 段）。據此，國際會計準則第 34 號規定於期中財務報表揭露之資訊，少於國際財務報導準則所要求應於年度財務報表揭露者。然而，倘若企業最近一期年度財務報表係依據原用一般公認會計原則而非國際財務報導準則編製，則企業依據國際會計準則第 34 號編製之期中財務報告對使用者之幫助相對較小。故理事會之結論為首次採用者依據國際會計準則第 34 號首次編製之期中財務報告，應揭露足夠之資訊以協助使用者瞭解，轉換為國際財務報導準則對前期所報導之年度及期中數據之影響（本國際財務報導準則第 32 及 33 段）。

附錄

對其他國際財務報導準則結論基礎之修正

本附錄包含對其他國際財務報導準則結論基礎之必要修正，以確保與國際財務報導準則第 1 號（2008 年修訂）一致。

修訂之國際財務報導準則第 1 號於 2008 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入於 2008 年 11 月 27 日發布之國際財務報導準則第 6 號、國際會計準則第 27 號及第 30 號之結論基礎中。



目 錄

條 文

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」
之施行指引

簡介	IG1
國際會計準則第 10 號「期後事項」	IG2-IG4
國際會計準則第 12 號「所得稅」	IG5-IG6
國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」	IG7-IG13
國際會計準則第 17 號「租賃」	IG14-IG16
國際會計準則第 18 號「收入」	IG17
國際會計準則第 19 號「員工福利」	IG18-IG21
國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」	IG21A
國際財務報導準則第 3 號「企業合併」	IG22
國際會計準則第 23 號「借款成本」	IG23-IG24
國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」	IG26-IG31
國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」	IG32-IG34
國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」	IG35-IG36
國際會計準則第 34 號「期中財務報導」	IG37-IG38
國際會計準則第 36 號「資產減損」及國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」	IG39-IG43
國際會計準則第 38 號「無形資產」	IG44-IG51
國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」	IG42-IG60B
認列	IG53-IG54
嵌入式衍生工具	IG55
衡量	IG56-IG58
過渡調整	IG58A-IG59
避險會計	IG60-IG60B
國際會計準則第 40 號「投資性不動產」	IG61-IG62
轉換至國際財務報導準則之解釋	IG63
國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」	IG64-IG65
國際財務報導準則第 3 號「企業合併」	IG22
國際財務報導解釋委員會解釋函	
國際財務報導解釋第 1 號「現有除役、復原及類似負債之變動」	IG201-IG203



國際財務報導解釋第4號「決定一項安排是否包含租賃」
對照表

IG204-IG205

釋例表

	條文後
1 估計	IG3
2 企業合併	IG22
3 企業合併—重組負債準備	IG22
4 企業合併—無形資產	IG22
5 企業合併—從權益中減除之商譽及相關無形資產之處理	IG22
6 企業合併—依原用一般公認會計原則未合併之子公司	IG22
7 企業合併—依原用一般公認會計原則未資本化之融資租賃	IG22
8 母公司先於子公司採用國際財務報導準則	IG29
9 子公司先於母公司採用國際財務報導準則	IG29
10 期中財務報導	IG38
11 權益及損益之調節	IG63
201 現有除役、復原及類似負債之變動	IG203
202 決定一項安排是否包含租賃	IG205



國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之施行指引

本指引附於國際財務報導準則第 1 號之，但非屬其一部分

簡介

IG1 本施行指引：

- (a) 解釋本國際財務報導準則與其他國際財務報導準則規定間之相互關係（第 IG2 至第 IG62、第 IG64 及第 IG65 段）。解釋係針對首次採用者最可能有疑問之相關國際財務報導準則。
- (b) 包括首次採用者依第 24 段(a)及(b)、第 25 及 26 段規定，揭露轉換至國際財務報導準則對已報導之財務狀況、財務績效及現金流量影響之釋例（第 IG63 段）。

國際會計準則第 10 號「期後事項」

IG2 除依第 IG3 段所述外，企業於決定下列事項時應適用國際會計準則第 10 號：

- (a) 國際財務報導準則下初始財務狀況表是否反映轉換為國際財務報導準則日後發生之事項；及
- (b) 按國際財務報導準則首編之財務報表中之比較金額是否反映比較期間結束日後之事件。

IG3 依本國際財務報導準則第 14 至 17 段之規定，首次採用者決定估計變動是否為轉換為國際財務報導準則日後（或比較期間結束日）之調整或非調整事項時，應對國際會計準則第 10 號之原則進行部分修改。下列案例 1 及 2 說明此類修改，而案例 3 中，國際財務報導準則第 14 至 17 段並未要求應對國際會計準則第 10 號之原則進行修改。

- (a) 案例 1：轉換為國際財務報導準則日原用一般公認會計原則下類似項目之估計係使用與國際財務報導準則一致之會計政策。此情況下，依據國際財務報導準則所作之估計，須與轉換為國際財務報導準則日於原用一般公認會計原則下之估計一致，除非有客觀證據顯示該等估計係屬錯誤（見國際會計準則第 8 號「會計政策、估計變動及錯誤更正」）。企業將該等估計續後之修正報導為修正當期之事項，而不報導為調整事項，因其非為取得存在於轉換為國際財務報導準則日情況之進一步證據。

- (b) 案例 2：轉換為國際財務報導準則日原用一般公認會計原則下對類似項目之估計，係使用與國際財務報導準則不一致之會計政策所做之估計。此情況下，於調整會計政策之差異後，依據國際財務報導準則所作之估計，須與轉換為國際財務報導準則日原用一般公認會計原則之估計一致（除非有證據顯示該等估計係錯誤者）。國際財務報導準則下初始財務狀況表反映對會計政策之差異所為之調整。如案例 1，企業將該等估計續後之修正報導為修正當期之事項。

例如，原用一般公認會計原則可能規定企業認列及衡量負債準備之基礎除不折現外與國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」規定一致。於本例中，企業根據原用一般公認會計原則下之估計，依國際會計準則第 37 號則進行折現衡量。

- (c) 案例 3：原用一般公認會計原則未規定轉換為國際財務報導準則日類似項目之估計。依國際財務報導準則所作之估計，係反映存在於該日之情況。特別在估計轉換為國際財務報導準則日之市價、利率及匯率時，應反映該日之市場狀況。此觀念係與國際會計準則第 10 號於區分應調整及非調整期後事件之規定一致。

IG 釋例 1 估計

背景

A 企業按首次國際財務報導準則首編之財務報表，其會計年度結束日為 20X5 年 12 月 31 日並包含前一年度之比較資訊。於按原用一般公認會計原則編製之會計年度結束日為 20X3 年及 20X4 年 12 月 31 日之財務報表中，A 企業：

- (a) 於 20X3 年及 20X4 年 12 月 31 日進行應計費用及負債準備之估計；
- (b) 以現金基礎處理確定福利計畫；及
- (c) 未認列因 20X4 年 9 月之訴訟案，所產生之負債準備。該案於 20X5 年 6 月 30 日判決，A 企業應支付 CU1,000 且已於 20X5 年 7 月 10 日支付該款項。

按國際財務報導準則首編之財務報表時，A 企業認為其依原用一般公認會計原則對 20X3 年及 20X4 年 12 月 31 日應計費用及負債準備之估計，係與國際財務報導準則下之會計處理一致。雖有些應計項目及負債準備之結果顯示有高低估之情形，A 企業認為該等估計仍屬合理，因此並無發生錯誤之虞。故高低估之會計處理，應為國際會計準則第 8 號下估計之例行調整。

規定之適用

編製 20X4 年 1 月 1 日之國際財務報導準則下初始財務狀況表及其 20X4 年 12 月 31 日比較財務狀況表，A 企業：

IG 釋例 1 估計

- (a) 不調整應計費用及負債準備之原估計，及
- (b) 依國際會計準則第 19 號「員工福利」處理退休金計畫做必要之估計（即精算假設）。A 企業於 20X4 年 1 月 1 日及 20X4 年 12 月 31 日之精算假設並未反映該日後所產生之情況。例如，A 企業：
- (i) 20X4 年 1 月 1 日及 20X4 年 12 月 31 日退休計畫及負債準備所採用之折現率，反映各該日之市場狀況。
- (ii) 20X4 年 1 月 1 日及 20X4 年 12 月 31 日與未來員工離職率相關之精算假設，未反映該日後所發生之市場狀況—例如因 20X5 年退休辦法縮減造成估計員工離職之顯著增加。

20X4 年 12 月 31 日訴訟案件之處理，則視 A 企業於該日依原用一般公認會計原則未認列負債準備之原因而定。

假設 1：原用一般公認會計原則與國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」一致。A 企業認為未符合認列標準。在此情況下，A 企業依國際財務報導準則之假設與原用一般公認會計原則之假設一致。因此，企業不於 20X4 年 12 月 31 日認列負債準備。

假設 2：原用一般公認會計原則未與國際會計準則第 37 號一致。因此，A 企業依國際會計準則第 37 號進行估計。依據國際會計準則第 37 號，企業應考量所有可得之證據，包括報導期間後之事件所提供任何可得之證據，以決定報導期間結束日是否存有義務。類似地，依據國際會計準則第 10 號「期後事項」如報導期間後該訴訟案件之判決證實該企業於該日有現存義務時，該事項屬報導期間後之調整事項。於本例下，訴訟案件之結果證實企業於 20X4 年 9 月（引發訴訟之事件之發生日）具有一項負債。因此，A 企業應於 20X4 年 12 月 31 日認列負債準備。A 企業衡量負債準備時，以 20X5 年 7 月 10 日應支付之 CU1,000 之折現值入帳，折現值之採用應遵循國際會計準則第 37 號之規定並反映 20X4 年 12 月 31 日之市場狀況。

IG 4 本國際財務報導準則第 14 至 19 段並未停用其他國際財務報導準則要求分類或衡量應基於特定日存在情況之規定。例如：

- (a) 融資租賃及營業租賃之區分（見國際會計準則第 17 號「租賃」）；
- (b) 國際會計準則第 38 號「無形資產」對於內部產生無形資產如不符認列要件時，其所發生之支出不得資本化之限制；及
- (c) 金融負債及權益工具之區分（見國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」）。

國際會計準則第 12 號「所得稅」

- IG5 國際財務報導準則下初始財務狀況表中資產及負債帳面價值與課稅基礎之暫時性差異，應適用國際會計準則第 12 號。
- IG6 依據國際會計準則第 12 號之規定，當期及遞延所得稅之衡量反映報導期間結束日前已生效或實質上已生效之稅率及稅法。當稅率及稅法之修正已生效或實質上已生效時，企業進行該等修正影響之會計處理。

國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」

- IG7 如企業原用一般公認會計原則之折舊方法及折舊率為國際財務報導準則所接受時，則企業對耐用年限或折舊型態之估計變動，應自估計變動時起以推延方式處理（本國際財務報導準則第 14 及 15 段，及國際會計準則第 16 號第 61 段）。惟在某些情況下，企業原用一般公認會計原則採用之折舊方法及折舊率不為國際財務報導準則所接受者（例如，企業所採用者僅依稅務上之目的而未反映該資產耐用年限之合理估計）。如該等差異對財務報表有重大影響時，企業應追溯調整國際財務報導準則下初始財務狀況表中之累計折舊，以遵循國際財務報導準則之規定。
- IG8 企業得選擇採用下列金額，作為不動產、廠房及設備之推定成本：
- (a) 轉換為國際財務報導準則日之公允價值（本國際財務報導準則第 D5 段），在此情況下，企業應依據本國際財務報導準則第 30 段規定揭露；
 - (b) 符合本國際財務報導準則第 D6 段規定條件，原用一般公認會計原則之重估價；或
 - (c) 私有化或初次上市櫃等事件日之公允價值（本國際財務報導準則第 D8 段）。
- IG9 續後折舊應以推定成本為基礎，並於企業建立公允價值衡量或重估價之日開始提列折舊。
- IG10 如企業選擇國際會計準則第 16 號中之重估價模式為其部分類別或全部類別之不動產、廠房及設備之會計政策，則應將累計重估增值表達為單獨權益組成項目。轉換為國際財務報導準則日之重估增值係基於資產帳面價值與成本或推定成本之比較。如推定成本為轉換為國際財務報導準則日之公允價值，企業應依本國際財務報導準則第 30 段之規定揭露。
- IG11 如原用一般公認會計原則之重估價不符合本國際財務報導準則第 D6 或 D8 段之規定，企業於其初始財務狀況表應以下列基礎之一衡量重估價資產：
- (a) 國際會計準則第 16 號成本模式下成本（或推定成本）減任何累計折舊及累計

減損損失；

- (b) 推定成本：轉換為國際財務報導準則日公允價值（本國際財務報導準則第 D5 段）；或
- (c) 重估價金額：如企業選擇國際會計準則第 16 號中之重估價模式為其部分類別或全部類別之不動產、廠房及設備之會計政策。

IG12 國際會計準則第 16 號規定不動產、廠房及設備各項目之組成之成本，對該項目總成本係屬重大時，應分別提列折舊。但國際會計準則第 16 號並未針對資產之認列明定衡量之單位。亦即不動產、廠房及設備項目之組成單位未明定。因此，企業於其特定環境適用認列標準時，須進行判斷（見國際會計準則第 16 號第 9 及 43 段）。

IG13 某些情況下，資產之建造或使用導致企業有拆除或移除該資產及復原資產所在場地之義務。企業適用國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」以認列及衡量任何所產生之負債準備。企業於決定資產折舊及減損損失前成本應包含之金額時，應適用國際會計準則第 16 號之規定。折舊及減損損失等項目將使負債之帳面價值與包含於資產帳面價值中之金額間產生差異。企業應依據國際財務報導解釋第 1 號「現有除役、復原及類似負債之變動」處理該負債之變動。但國際財務報導準則第 1 號第 D21 段，免除發生於轉換為國際財務報導準則日前變動，明定免除時之替代處理。第 IG201 至 IG203 段提供首次採用國際財務報導解釋第 1 號之釋例，說明免除之使用。

國際會計準則第 17 號「租賃」

IG14 於轉換為國際財務報導準則日，承租人或出租人應以租賃開始日所存在之情況為基礎，分類為營業租賃或資本租賃（國際會計準則第 17 號第 13 段）。某些情況下，承租人及出租人可能同意變更該租賃合約之條款（非租賃合約之續租），若該變更自租賃開始日即生效時，而依國際會計準則第 17 號之規定，將導致不同之分類。如有前述情形，則修訂後協議視為該租賃期間之新協議。惟估計之變動（例如，租賃資產耐用年限或剩餘價值之估計變動）或環境之改變（如承租人違約），不導致租賃合約重新分類。

IG15 1997 年修訂國際會計準則第 17 號，取消出租人認列財務收入之淨現金投資法。國際會計準則第 17 號允許融資出租人推延取消該法。惟國際會計準則第 17 號之過渡條款並未適用於企業之國際財務報導準則下初始財務狀況表（本國際財務報導準則第 9 段）。因此，融資租賃出租人國際財務報導準則下初始財務狀況表中應收融資租賃款之衡量，自始不得採用淨現金投資法。

IG16 解釋公告第 15 號「營業租賃：誘因」適用於租賃期間開始日於 1999 年 1 月 1 日

以後者。但無論租賃期間開始日早或晚於該日，首次採用者之所有租賃適用該解釋公告第 15 號之規定。

國際會計準則第 18 號「收入」

IG17 如企業所收取之金額依國際會計準則第 18 號尚未符合收入認列條件（例如，未符合收入認列銷貨之收現），則企業應將所收取金額，於國際財務報導準則下初始財務狀況表認列為負債。

國際會計準則第 19 號「員工福利」

IG18 於轉換為國際財務報導準則日，企業應依國際會計準則第 19 號衡量確定福利計畫之淨員工福利資產或負債，但即使企業依國際會計準則第 19 號之會計政策包含不認列某些續後所產生之精算損益，企業得認列該計畫開始日至轉換為國際財務報導準則日所有累計精算損益（本國際財務報導準則第 D10 段）。國際會計準則第 19 號之過渡條款不適用於企業之國際財務報導準則財務報表下初始財務狀況表（本國際財務報導準則第 9 段）。

IG19 企業於轉換為國際財務報導準則日之精算假設與原用一般公認會計原則於該日所作之假設一致（調整反映任何會計政策上差異），除非有客觀證據顯示該等假設係錯誤（本國際財務報導準則第 14 段）。企業對該等假設之任何續後修改，修改之影響應列為修改期間之精算損益。

IG20 企業可能須於轉換為國際財務報導準則日作成原用一般公認會計原則未要求之精算假設。此類精算假設不反映轉換為國際財務報導準則日後所產生之情況。轉換為國際財務報導準則日之折現率及基金資產公允價值係反映該日之市場情況。類似地，企業於轉換為國際財務報導準則日關於未來員工離職率之精算假設不反映因轉換為國際財務報導準則日後所發生退休計畫縮減造成估計員工離職率之顯著增加（本國際財務報導準則第 16 段）。

IG21 在許多情況下，企業之按國際財務報導準則首編之財務報表將反映下列三個日期對員工福利義務之衡量：按國際財務報導準則首編財務報導期間結束日、比較財務狀況表日及轉換為國際財務報導準則日。國際會計準則第 19 號鼓勵企業聘請合格之精算師參與所有重大退職後福利義務之衡量。為降低成本，企業得要求合格之精算師於前述之一或二個日期執行詳細精算評價，並將該評價推算至前後其他日期。任何前後推算應反映前述日期間之任何重大交易及重大事件（包括市價及利率之變動）（國際會計準則第 19 號第 57 段）。

國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」

IG21A 企業可能依原用一般公認會計原則將收購國外營運單位所產生之商譽及對所產生資產負債帳面價值所為任何公允價值之調整，視為企業之資產及負債而非國外營運單位之資產及負債。若此，企業得將所有發生於轉換為國際財務報導準則日後之收購，推延適用國際會計準則第 21 號第 47 段之規定。

國際財務報導準則第 3 號「企業合併」

IG22 下列釋例說明本國際財務報導準則附錄 C 中之影響，假設首次採用者使用免除規定。

IG 釋例 2 企業合併

背景

B 企業按國際財務報導準則首編之財務報表之期間為截至 20X5 年 12 月 31 日，並僅包括 20X4 年之比較資訊。20X1 年 7 月 1 日 B 公司收購 C 子公司 100% 之股權。B 企業依其原用一般公認會計原則：

- (a) 將此企業合併分類為 B 企業之收購。
- (b) 於 20X3 年 12 月 31 日（轉換為國際財務報導準則之日）依原用一般公認會計原則，以下列金額衡量所取得之資產及承擔之負債：
 - (i) 依國際財務報導準則規定之成本基礎於企業合併後衡量之可辨認資產減除負債為 CU200（課稅基礎 150 及適用稅率 30%）。
 - (ii) 退休金負債（依國際會計準則第 19 段「員工福利」所衡量確定福利義務之現值為 CU130 及基金資產公允價值為 CU100）為零（因 B 企業依原用一般公認會計原則退休金會計處理採用離職付現法）。退休金負債之課稅基礎亦為零。
 - (iii) 商譽為 CU180。
- (c) 於收購日不認列與可辨認取得之資產及承擔之負債有關之暫時性差異所產生之遞延所得稅。

規定之適用

於其國際財務報導準則下初始（合併）財務狀況表，B 企業：

- (a) 將企業合併分類為由 B 企業進行之收購，即使依國際財務報導準則第 3 號，該企業合併係由 C 子公司進行之反向收購（本國際財務報導準則第 C4 段(A)）。
- (b) 不調整商譽之累計攤銷。B 企業基於轉換為國際財務報導準則日所存在之情況，依國際會計準則第 36 號「資產減損」進行商譽之減損測試並認列減損損失。如未發生減

損，商譽之帳面價值為 CU180（本國際財務報導準則第 C4 段(G)）。

- (c) 對於企業合併日後依國際財務報導準則所規定應採成本基礎衡量所取得之淨可辨認資產，以依原用一般公認會計原則於企業合併日後之帳面價值，作為該日之推定成本（本國際財務報導準則第 C4 段(E)）。
- (d) 不重編(C)淨可辨認資產之累計折舊及攤銷，除非依原用一般公認會計原則折舊方法及折舊率之金額與依國際財務報導準則之金額有重大差異（例如，企業僅依稅務目的採用折舊方法而未依國際財務報導準則反映資產耐用年限之合理估計）。如未進行重編，則國際財務報導準則下初始財務狀況表中該等資產之帳面價值等於轉換為國際財務報導準則日依原用一般公認會計原則之帳面價值（CU200）（第 IG7 段）。
- (e) 如有跡象顯示可辨認淨資產發生減損，則應依存在於轉換為國際財務報導準則日之情況，進行減損測試（見國際會計準則第 36 號）。
- (f) 按確定福利義務之折現值（CU130）減退休基金資產公允價值（CU100）之金額衡量及認列退休金負債，退休金負債之帳面價值 CU30 借記為保留盈餘（本國際財務報導準則第 C4 段(D)）。如 C 子公司較早採用國際財務報導準則，則 B 企業所衡量退休金負債之金額將與 C 子公司之財務報表中金額相同（本國際財務準則第 D17 段及施行指引釋例 9）。
- (g) 認列因下列情況所產生之淨遞延所得稅負債 CU6（CU20 之 30%）：
- (i) 與所取得可辨認資產及所承擔非退休金負債相關之應課稅暫時性差異 CU50（CU200 減 CU150），減
- (ii) 與退休金負債相關之可減除暫時性差異 CU30（CU30 減零）。
- 企業將遞延所得稅負債之增加數認列為保留盈餘之減項（本國際財務報導準則第 C4 段(k)）。如應課稅暫時性差異係因認列商譽所產生者，B 企業不認列因此所產生之遞延所得稅負債（國際會計準則第 12 號「所得稅」第 15 段(a)）。

IG 釋例 3 企業合併—重組負債準備

背景

D 企業按國際財務報導準則首編之財務報表期間結束日為 20X5 年 12 月 31 日並僅包括 20X4 年之比較資訊。D 企業於 20X3 年 7 月 1 日收購 E 子公司 100%之股權。D 企業依原用一般公認會計原則認列重組負債準備 CU100（未折現），此重組負債準備非國際財務報導準則第 3 號定義之可辨認負債。重組負債準備之認列增加商譽 CU100。於 20X3 年 12 月 31 日（轉換為國際財務報導準則日），D 企業：

- (a) 已支付重組成本 CU60，及
- (b) 估計將於 20X4 年支付額外成本 CU40，且其折現之影響並不重大。此額外成本於 20X3 年 12 月 31 日未符合依國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之認列負債準備條件。

規定之適用

D 企業於國際財務報導準則下初始財務狀況表中：

- (a) 不認列重組負債準備（本國際財務報導準則第 C4 段(c)）。
- (b) 不調整分配至商譽之金額。但 D 企業依國際會計準則第 36 號「資產減損」進行商譽減損測試並認列減損損失（本國際財務報導準則第 C4 段(g)）。
- (c) 報導於 D 企業國際財務報導準則下初始財務狀況表中之保留盈餘，因(a)及(b)而較該日依原用一般公認會計原則之財務狀況所報導者多 CU40（不考慮所得稅及價值減損）。

IG 釋例 4 企業合併—無形資產

背景

F 企業按國際財務報導準則首編之財務報表期間結束日為 20X5 年 12 月 31 日並僅包括 20X4 年之比較資訊。20X1 年 7 月 1 日，F 企業收購 G 子公司 75%之股權。F 企業依原用一般公認會計原則將 CU200 之原始帳面價值認列為無形資產，但該無形資產不符合國際會計準則第 38 號「無形資產」認列條件。無形資產之課稅基礎為零，故遞延所得負債(30%)為 CU60。

20X3 年 12 月 31 日（轉換為國際財務報導準則日）原用一般公認會計原則下無形資產帳面價值為 CU160，相關遞延所得稅負債帳面價值為 CU48（CU160 之 30%）。

規定之適用

因該無形資產不符合國際會計準則第 38 號單獨認列為資產之條件，F 企業將該無形資產與相關遞延所得稅負債（CU48）及非控制權益（本國際財務報導準則第 C4 段(g)(i)轉列至商譽。相關非控制權益金額為 CU28（CU160—CU48=CU112 之 25%）。商譽因此增加 CU84—無形資產（CU160）減遞延所得稅負債（CU48）減非控制權益（CU28）。

F 企業應基於轉換為國際財務報導準則日存在之情況（本國際財務報導準則第 C4 段(g)(ii)），依國際會計準則第 36 號「資產減損」規定進行商譽減損測試並根據評估結果認列減損損失。

IG 釋例 5 企業合併—作為權益減項之商譽及相關無形資產之處理

背景

H 企業於轉換為國際財務報導準則日前收購一家子公司。依據原用一般公認會計原則，H 企業：

- (a) 認列商譽為權益之減項；
- (b) 認列子公司某項無形資產，但該無形資產不符合國際會計準則第 38 號認列條件；及
- (c) 未認列子公司某項無形資產，而該無形資產依國際會計準則第 38 號認列條件應於子公司財務報表中認列為無形資產。子公司於收購日持有該資產。

規定之適用

H 企業於國際財務報導準則下初始財務狀況表中：

- (a) 不認列該商譽，因原用一般公認會計原則未將商譽認列為資產（本國際財務報導準則第 C4 段(g)至(i)）。
- (b) 不認列不符合國際會計準則第 38 號認列條件之無形資產。因 H 企業依原用一般公認會計原則將商譽作為權益之減項，此無形資產之沖消減少保留盈餘（本國際財務報導準則第 C4 段(c)(iii)）。
- (c) 對於子公司財務報表中依國際會計準則第 38 號之無形資產認列條件應認列之無形資產，認列為無形資產，即使依原用一般公認會計原則於 H 企業之合併財務報表中所認列之金額為零（本國際財務報導準則第 C4 段(f)）。國際會計準則第 38 號之認列條件包括是否成本有可靠衡量（第 IG45 至 IG48 段）及 H 企業以成本減除累計折舊及依國際會計準則第 36 號「資產減損」所認列之減損損失。因 H 企業依原用一般公認會計原則將商譽作為權益之減項，此無形資產之認列增加保留盈餘（本國際財務報導準則第 C4 段(c)(ii)）。但如該無形資產依原用一般公認會計原則已包含商譽中，則 H 企業將相對減少商譽之帳面價值（並適當調整遞延所得稅及非控制權益）（本國際財務報導準則第 C4 段(g)(i)）。

IG 釋例 6 企業合併—依原用一般公認會計原則未予合併之子公司

背景

J 母公司之轉換為國際財務報導準則日為 20X4 年 1 月 1 日。依原用一般公認會計原則，J

母公司於 20X1 年 7 月 15 日企業合併所收購持有 75% 股權之 K 子公司並未納入合併財務報表。於 20X4 年 1 月 1 日：

- (a) J 母公司對 K 子公司投資之成本為 CU180。
- (b) 依國際財務報導準則規定，K 子公司衡量其資產為 CU500，負債為 CU300（含依國際會計準則第 12 號「所得稅」之遞延所得稅）。據此，K 子公司依國際財務報導準則之淨資產為 CU200。

規定之適用

J 母公司將 K 子公司納入合併財務報表。20X4 年 1 月 1 日之合併財務狀況表包括：

- (a) K 子公司之資產 CU500 及負債 CU300；
- (b) 非控制權益 CU50（ $[CU500 - CU300]$ 之 25%）；及
- (c) 商譽為 CU30（ $CU180$ 減 $[CU500 - CU300]$ 之 75%）（本國際財務報導準則第 C4 段(j)）。J 母公司基於轉換為國際財務報導準則日存在之情況，依國際會計準則第 36 號「資產減損」進行減損測試並根據評估結果認列減損損失（本國際財務報導準則 C4(g)(ii)）。

IG 釋例 7 企業合併—依原用一般公認會計原則未資本化之融資租賃

背景

L 母公司之轉換為國際財務報導準則日為 20X4 年 1 月 1 日。L 母公司於 20X1 年 1 月 15 日收購 M 子公司且未資本化 M 子公司之融資租賃。如 M 子公司依國際財務報導準則編製財務報表，則其應於 20X4 年 1 月 1 日將認列融資租賃義務 300 及租賃資產 250。

規定之適用

L 母公司於其國際財務報導準則下初始合併財務狀況表中認列融資租賃義務 CU300 及租賃資產 CU250，並借記保留盈餘 CU50（第 C4 段(f)）。

國際會計準則第 23 號「借款成本」

IG23 於首次採用國際財務報導準則時，企業應資本化借款成本（2007 年修訂之國際會計準則第 23 號）。依本國際財務報導準則第 D23 段，企業應：

- (a) 將符合要件資產相關借款成本資本化，資本化開始日為 2009 年 1 月 1 日或轉換為國際財務報導準則日孰晚者；
- (b) 得選擇指定 2009 年 1 月 1 日或轉換為國際財務報導準則日（孰晚者）前一日，並以該日或以後為資本化開始日，將相關借款成本資本化。

惟企業如已建立資產成本之推定成本，企業不得將建立推定成本衡量日前所發生之借款成本資本化。

IG24 國際會計準則第 23 號規定揭露本期資本化利息。國際會計準則第 23 號及本國際財務報導準則均未規定揭露累積資本化金額。

IG25 [已刪除]

國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」

IG26 除國際會計準則第 27 另有規定者外，首次採用者應將所有子公司（符合國際會計準則第 27 號定義）納入合併財務報表。

IG27 對首次採用者依原用一般公認會計原則未納入合併之子公司：

- (a) 於首次採用者之合併財務報表中，應以子公司按國際財務報導準則編製之財務報表中帳面價值，調整合併程序及收購子公司企業合併影響（本國際財務報導準則第 D17 段），衡量子公司之資產及負債。如該子公司尚未採用國際財務報導準則編製財務報表，前述帳面價值為該等財務報表若依國際財務報導準則規定之帳面價值（本國際財務報導準則第 C4 段(j)）。
- (b) 若母公司收購子公司之企業合併係在轉換為國際財務報導準則日前，則母公司應如 IG 釋例 6 所述認列商譽。
- (c) 若母公司於企業合併中係設立而非取得該子公司，則母公司不認列商譽。

IG28 首次採用者為編製國際財務報導準則下初始財務狀況表而調整子公司資產及負債之帳面價值，將可能影響非控制權益及遞延所得稅。

IG29 母公司與其子公司首次採用國際財務報導準則之日期不同者，規範於本國際財務報導準則第 D16 及 D17 段，舉例說明於 IG 釋例 8 及 9。

IG 釋例 8 母公司早於子公司採用國際財務報導準則

背景

N 母公司於 20X5 年提出按國際財務報導準則首編之（合併）財務報表。於成立時即由 N

母公司完全持有之 O 國外子公司，自該日起依據國際財務報導準則編製供內部合併用之資訊，但遲至 20X7 年方提出按國際財務報導準則首編之財務報表。

規定之適用

如 O 子公司適用本國際財務報導準則第 D16 段(a)，20X6 年 1 月 1 日之 O 子公司國際財務報導準則下初始財務狀況表與 N 母公司合併財務狀況表中，O 子公司之資產及負債帳面價值相等（除合併程序之調整外），且皆基於 N 母公司之轉換為國際財務報導準則日。

依本國際財務報導準則第 D16 段(b)之規定，O 子公司亦可以其轉換為國際財務報導準則日（20X6 年 1 月 1 日）衡量其資產及負債。O 子公司於 20X7 年成為首次採用者，不會改變其資產及負債於 N 母公司合併財務報表中之帳面價值。

IG 釋例 9 子公司早於母公司採用國際財務報導準則

背景

P 母公司於 20X7 年提出按國際財務報導準則首編之（合併）財務報表。於成立時即由 P 母公司完全持有之 Q 國外子公司，於 20X5 年提出按國際財務報導準則首編之財務報表。至 20X7 年前，Q 子公司依 P 母公司之原用一般公認會計原則編製供內部合併用之資訊。

規定之適用

20X6 年 1 月 1 日 P 母公司之國際財務報導準則下初始（合併）財務狀況表及 Q 子公司財務報表中，Q 子公司資產及負債之帳面價值相等（除合併程序之調整外），且皆基於 Q 子公司轉換為國際財務報導準則日。P 母公司於 20X7 年成為首次採用者，不會改變前述之帳面價值（本國際財務報導準則第 D17 段）。

IG30 下列規定不受本國際財務報導準則第 D16 及 D17 段影響：

- (a) 發生於收購者轉換為國際財務報導準則日前之企業合併所取得之資產及承擔之負債，適用本國際財務報導準則附錄 B。惟對被收購者於企業合併後所新取得資產及承擔之負債，至收購者轉換為國際財務報導準則日仍持有者，收購者適用第 D17 段之規定。
- (b) 與第 D16 及 D17 段之無關之所有資產及負債之衡量，適用本國際財務報導準則其他規定。
- (c) 首次採用者於轉換為國際財務報導準則日依本國際財務報導準則之規定揭露。

IG31 本國際財務報導準則第 D16 段適用於子公司晚於其母公司成為首次採用者，例如

子公司先前供編製合併財務報表之報導用資訊係依國際財務報導準則編製，但未提出依國際財務報導準則之整套財務報表。第 D16 段適用於子公司報導用資訊完全遵循國際財務報導準則認列及衡量規定，亦適用於集中調整期後事項複核及退休金成本集中分配等事項。依本國際財務報導準則第 26 段揭露規定，未發布報導用資訊之集中調整非屬錯誤更正。第 D16 段不允許子公司忽略對其母公司合併財務報表不重大但對其自身財務報表重大之誤述。

國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」

- IG32 企業遵循國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」以決定其功能性貨幣及表達貨幣。企業編製其國際財務報導準則下初始財務狀況表時，凡功能性貨幣或表達貨幣之經濟係高度通貨膨脹期間，應適用國際會計準則第 29 號。
- IG33 企業得選擇以轉換為國際財務報導準則日不動產、廠房及設備下項目之公允價值，作為該日之推定成本（本國際財務報導準則第 D5 段），此情況下，企業應依本國際財務報導準則第 30 段之規定揭露。
- IG34 企業如選擇使用本國際財務報導準則第 D5 至 D8 段之免除條文，則對重估價金額或公允價值決定日後之期間，應適用國際會計準則第 29 號之規定。

國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」

- IG35 企業之國際財務報導準則下初始財務狀況表中，應適用國際會計準則第 32 號條件，根據該工具首次符合國際會計準則第 32 號條件（第 15 及 30 段）時合約協議之實質，將所發行之金融工具（或所發行複合金融工具之各組成部分）分類為金融負債或權益工具，無須考量該日後所發生之事件（該工具條款之變動除外）。
- IG36 對轉換為國際財務報導準則日流通在外之複合金融工具，企業應依存在於該工具發行時情況，決定各組成部分原始帳面價值（國際會計準則第 32 號第 30 段）。企業決定前述帳面價值應使用於按國際財務報導準則首編財務報導期間結束日生效之國際會計準則第 32 號版本，。如負債組成部分於轉換為國際財務報導準則日不再流通在外，首次採用者無須從該負債組成部分之累計應計利息中，分離出該工具之原始權益組成部分（本國際財務報導準則第 D18 段）。

國際會計準則第 34 號「期中財務報導」

- IG37 企業如依規定或自願提出國際財務報導下期中財務報告，應適用國際會計準則第 34 號。因此，國際會計準則第 34 號及本國際財務報導準則均未規定企業應：
- (a) 遵循國際會計準則第 34 號提出期中財務報告；或

- (b) 編製按原用一般公認會計原則所表達期中財務報告之新版本。但企業如依國際會計準則第 34 號於其按國際財務報導準則首編之財務報表所涵蓋期間之部分，編製期中財務報告者，企業應重編該報告之比較資訊，以遵循國際財務報導準則。

IG38 企業對於其按國際財務報導準則首編之財務報表所涵蓋期間之部分，依國際會計準則第 34 號所提出之各期中財務報告，應適用本國際財務報導準則。特別是，本國際財務報導準則第 32 段規定企業應揭露之各類調節（見 IG 釋例 10）。

IG 釋例 10 期中財務報導

背景

R 企業之按國際財務報導準則首編之財務報表期間結束日為 20X5 年 12 月 31 日，而依國際會計準則第 34 號之首編期中財務報告季結束日為 20X5 年 3 月 31 日。R 企業按原用一般公認會計原則編製結束日為 20X4 年 12 月 31 日之年度財務報表，及 20X4 全年各季期中報告。

規定之適用

R 企業之 2005 年各季期中財務報告應包括下列調節：

- (a) 20X4 年可比較季末依原用一般公認會計原則之權益，調節至該日依國際財務報導準則之權益。
- (b) 20X4 年可比較季（當季及本年至今）依原用一般公認會計原則下之綜合損益總額（如未報導該項目時，則為損益），調節至依國際財務報導準則之綜合損益總額。

除依(a)、(b)規定之調節及依國際會計準則第 34 號規定之揭露外，R 企業 20X5 年第一季之期中財務報告應包括下列調節（或交叉索引至包含下列調節之另一公告文件）：

- (a) 20X4 年 1 月 1 日及 20X4 年 12 月 31 日依一般公認會計原則之權益，調節至該日依國際財務報導準則之權益；
- (b) 20X4 年依原用一般公認會計原則之綜合損益總額（若未報導該項目時，則為損益），調節至 20X4 年依國際財務報導準則之綜合損益總額。

前述各項調節提供之詳細資訊應能使使用者瞭解財務狀況表及綜合損益表之重大調整。R 企業亦應解釋現金流量表之重大調整。

如 R 企業發現原用一般公認會計原則下之錯誤，則前述調節應區分錯誤更正及會計政策變動。

如 R 企業未於其最近期依原用一般公認會計原則之年度財務報表中，揭露對瞭解當期期

中期間重大之資訊，則其 20X5 年期中財務報告應揭露該資訊或交叉索引至包含該資訊之其他公告文件（本國際財務報導準則第 33 段）。

國際會計準則第 36 號「資產減損」及國計會計準則第 37「負債準備、或有負債及或有資產」

IG39 企業於下情況應適用國計會計準則第 36 號：

- (a) 決定於轉換為國際財務報導準則日是否存在減損損失；及
- (b) 衡量該日存在之減損損失，並迴轉該日已不再存在之減損損失。如企業於轉換為國際財務報導準則日起之財務報導期間內認列或迴轉減損損失，則企業按國際財務報導準則首編之財務報表應包括國際會計準則第 36 號所規定之揭露（本國際財務報導準則第 24 段(c)）。

IG40 決定企業是否應於轉換為國際財務報導準則日認列（及衡量）減損損失或負債準備所用之估計，應與該日依原用一般公認會計原則所作之估計一致（調整會計政策差異後）。除非有客觀證據顯示該等估計係屬錯誤（本國際財務報導準則第 14 及 15 段）。估計續後修正之影響，應報導為估計修改期間之事項。

IG41 評估轉換為國際財務報導準則日是否須認列減損損失或負債準備（及衡量該減損損失或負債準備）時，企業可能需對該日作出原用一般公認會計原則未要求之估計。此估計及假設不反映轉換為國際財務報導準則日後所產生之情況（本國際財務報導準則第 16 段）。

IG42 國際會計準則第 36 及 37 號之過渡條款，不適用於企業國際財務報導準則下初始財務狀況表（本國際財務報導準則第 9 段）。

IG43 國際會計準則第 36 號規定在某些情況下迴轉減損損失。如企業國際財務報導準則下初始財務狀況表反映減損損失，該減損損失續後之迴轉利得認列為損益（國際會計準則第 36 號規定應視為重估價之迴轉除外）。此規定適用於依原用一般公認會計原則所認列之減損損失及轉換至國際財務報導準則時額外認列之減損損失。

國際會計準則第 38 號「無形資產」

IG44 企業之國際財務報導準則下初始財務狀況表：

- (a) 排除所有於轉換為國際財務報導準則日，不符合國際會計準則第 38 號認列條件之無形資產及其他無形項目；及

- (b) 包括所有於該日符合國際會計準則第 38 號認列條件之無形資產，但收購者於企業合併中所取得無形資產，若依原用一般公認會計原則不認列於合併財務狀況表中，且依國際會計準則第 38 號之認列條件，亦不認列於被收購者單獨財務狀況表中，則不包括。

IG45 國際會計準則第 38 號之條件規定，僅於下列情況下，企業應認列為無形資產：

- (a) 歸屬於該資產之未來經濟利益很有可能流向企業；且
(b) 資產之成本能可靠衡量。

國際會計準則第 38 號針對內部產生之無形資產提供進一步，更具體之標準，以補充此二項條件。

IG46 依據國際會計準則第 38 號第 65 及 71 段之規定，企業於符合認列條件日起，應將內部產生無形資產之成本推延資本化。國際會計準則第 38 號不允許企業以日後之事證，追溯判斷符合無形資產認列條件。因此，即使企業追溯判斷內部產生無形資產很有可能未來有未來經濟效益流入，且企業能可靠地估計成本，國際會計準則第 38 號禁止企業於達成下列事件前將成本資本化：

- (a) 基於作出結論日之評估及文件，獲致該資產之未來經濟效益很有可能流向企業之結論；及
(b) 有可靠之系統，能於內部產生無形資產之成本發生或發生後不久，累計所發生之成本。

IG47 如內部產生無形資產於轉換為國際財務報導準則日符合認列條件，企業應於其國際財務報導準則下初始財務狀況表認列該資產，即使企業已依原用一般公認會計原則將相關支出認列為費用。如該資產至續後才符合國際會計準則第 38 號之認列條件，則資產成本為符合條件日起所發生支出之總合。

IG48 第 IG45 段所討論之條件亦適用於單獨取得之無形資產。在許多情況下，同時期用以支持取得資產決策之文件包含未來經濟效益之評估。再者，如國際會計準則第 38 號第 26 段所解釋，單獨取得無形資產之成本通常能可靠衡量。

IG49 轉換為國際財務報導準則日前企業合併所取得之無形資產，事業合併後依原用一般公認會計原則之帳面價值為該日依國際財務報導準則之推定成本（本國際財務報導準則第 C4 段(e)）。如帳面價值為零，則收購者不於其國際財務報導準則下初始合併財務狀況表中認列該無形資產。除非該無形資產符合國際會計準則第 38 號條件，適用第 IG45 至 IG48 段所述條件，於轉換為國際財務報導準則日認列於被收購者財務狀況表中（本國際財務報導準則第 C4 段(f)）。若符合認列條件，收購者以依國際會計準則第 38 號規定之被收購者財務狀況表，衡量該資產。相關調整影響商譽（本國際財務報導準則第 C4 段(g) (i)）。

IG50 如無形資產符合國際會計準則第 38 號之認列條件（本國際財務報導準則第 10 段），首次採用者得選擇使用無形資產於某事件日（如私有化或初次上市櫃）之公允價值，做為該事件日之推定成本（本國際財務報導準則第 D8 段）。此外，僅如無形資產皆符合國際會計準則第 38 號認列條件（含可靠衡量原始成本）及國際會計準則第 38 號重估價條件（含存在活絡市場）時，首次採用者得選擇使用下列金額之一為其推定成本（本國際財務報導準則第 D7 段）：

- (a) 轉換為國際財務報導準則日之公允價值（本國際財務報導準則第 D5 段），在此情況下，企業應依本國際財務報導準則第 30 段規定揭露；或
- (b) 依符合本國際財務報導準則第 D6 段條件之原用一般公認會計原則之重估價金額。

IG51 如國際財務報導準則接受企業原用一般公認會計原則之攤銷方法及比率，企業之國際財務報導準則下初始財務狀況表中累計攤銷無須重編。估計耐用年限或攤銷型態變動應自估計變動當期起，推延處理（本國際財務報導準則第 14 段及國際會計準則第 38 號第 104 段）。但於某些情況下，企業原用一般公認會計原則之攤銷方法及比率不符合國際財務報導準則規定（例如，該攤銷方法及比率之採用，僅基於稅務目的而未反映該資產耐用年限之合理估計）。如該差異對財務報表有重大影響時，企業應追溯調整國際財務報導準則下初始財務狀況表中累計攤銷金額，以遵循國際財務報導準則（本國際財務報導準則第 14 段）。

國際會計準則第 39 號「金融工具：認列及衡量」

IG52 除本國際財務報導準則第 B2 至 B6 段有關除列及避險會計規定外，企業於國際財務報導準則下初始財務狀況表，依國際會計準則第 39 號認列及衡量所有金融資產及金融負債。

認列

IG53 除 2004 年 1 月 1 日前依原用一般公認會計原則除列之非衍生金融資產及非衍生金融負債，且企業未選擇適用第 B3 段者外（見本國際財務報導準則第 B2 及 B3 段），企業應認列所有符合國際會計準則第 39 號認列條件且尚未符合除列條件之金融資產及金融負債（包含衍生性工具）。例如，2004 年 1 月 1 日前發生之證券化、移轉或其他除列交易所移轉之資產，如符合原用一般公認會計原則之除列條件，未選擇適用第 B3 段之企業不認列所移轉之資產。但企業如於 2004 年 1 月 1 日後以相同之證券化或其他除列安排，再進行移轉時，該等移轉僅於符合國際會計準則第 39 號之除列條件時才得除列。

IG54 企業不得認列未符合國際會計準則第 39 號認列條件，或已符合國際會計準則第 39

號除列條件之金融資產及金融負債。

嵌入式衍生工具

IG55 若國際會計準則第 39 號規定企業將嵌入式衍生工具與主契約分離，該組成部分於首次符合國際會計準則第 39 號認列條件日之原始帳面價值係反映該日之情況（國際會計準則第 39 號第 11 段）。如企業無法可靠決定嵌入式衍生工具及主契約之原始帳面價值，企業應將整體契約視為持有供交易之金融工具（國際會計準則第 39 號第 12 段）。此一處理係公允價值衡量（除企業無法可靠決定公允價值外，見國際會計準則第 39 號第 46 段(c)），且公允價值變動認列為損益。

衡量

IG56 企業編製國際財務報導準則下初始財務狀況表時，應適用國際會計準則第 39 號之條件，以辨認應以公允價值或攤銷後成本衡量之金融資產及金融負債。特別是：

- (a) 為遵循國際會計準則第 39 號第 51 段，將金融資產分類為持有至到期日投資，要具備依國際會計準則第 39 號規定，反映該企業於轉換為國際財務報導準則日意圖及能力之指定。是以在轉換為國際財務報導準則日前出售或移轉持有至到期日投資，不引發國際會計準則第 39 號第 9 段之懲罰規則。
- (b) 為遵循國際會計準則第 39 號第 9 段，放款及應收款分類係指該金融資產首次符合國際會計準則第 39 號認列條件時之情況。
- (c) 為符合國際會計準則第 39 號第 9 段，衍生金融資產及衍生金融負債皆推定為持有供交易（除衍生工具為財務保證合約或指定且為有效之避險工具）。，企業因而以公允價值衡量所有非屬財務保證合約之衍生金融資產及衍生金融負債。
- (d) 為遵循國際會計準則第 39 號第 50 段，企業國際財務報導準則下初始財務狀況表中被分類為公允價值變動列入損益之非衍生金融資產或非衍生金融負債，僅限該資產或負債：
 - (i) 取得或發生之主要目的為短期內出售或再買回；
 - (ii) 於轉換為國際財務報導準則日屬合併管理之可辨認金融工具投資組合之部分，且有證據顯示該投資組合近期為短期獲利之實際操作模式；或
 - (iii) 於轉換為國際財務報導準則日被指定為公允價值變動列入損益，而該企業按國際財務報導準則首編之財務報表之會計年度開始日為 2006 年 1 月 1 日以後者。

(iv) 於按國際財務報導準則首編之報導期間開始日被指定為公允價值列入損益，而該按國際財務報導準則首編之財務報表之會計年度開始日在 2006 年 1 月 1 日以前，且適用國際會計準則第 39 號第 11A 及 48A 段、第 AG4B 至 AG4K、AG33A、AG33B 段，以及 2005 年修正條文第 9、12 及 13 段。如企業重編國際會計準則第 39 號之比較資訊，則重編僅於按國際財務報導準則首編之報導期間開始日被指定之金融資產或金融負債，於轉換為國際財務報導準則日符合國際會計準則第 39 號第 9 段(b)(i)、第 9 段(b)(ii) 或第 11A 段中指定之相關條件者，或如係於轉換為國際財務報導準則日後取得者，僅於原始認列日符合第 9 段(b)(i)、第 9 段(b)(ii) 或第 11A 段之條件者，企業應重編該比較資訊。於按國際財務報導準則首編財務報導期間開始日，依國際會計準則第 39 號第 9 段(b)(ii) 被指定之金融資產、金融負債之群組或二者之群組，即使該群組內之個別金融資產或負債於比較期間已除列者，企業仍應針對所有於轉換為國際會計準則日群組內之金融資產及金融負債，重編比較財務報表。

(e) 為遵循國際會計準則第 39 號第 9 段，備供出售金融資產為被指定為備供出售之非衍生金融資產及非屬前述分類之非衍生金融資產。

IG57 國際財務報導準則下初始財務狀況表中以攤銷後成本衡量之金融資產及金融負債，企業應以該資產或負債首次符合國際會計準則第 39 號之認列條件時，所存在之情況為基礎決定其成本。但企業如於過去企業合併時，取得該金融資產及金融負債，其依原用一般公認會計原則於企業合併下之帳面價值，為該日依國際財務報導準則之推定成本（本國際財務報導準則第 C4 段(e)）。

IG58 企業在轉換為國際財務報導準則日對放款減損之估計，應與同日依原用一般公認會計所作之估計一致（調整任何會計政策之差異後），除非有客觀證據顯示相關假設係屬錯誤（本國際財務報導準則第 14 段）。企業應將該估計之任何續後修正之影響，作為修正當期之減損損失（符合國際財務會計準則第 39 號之條件時，視為減損損失之迴轉）。

過渡調整

IG58A 企業將金融資產或金融負債帳面價值調整認列為轉換於國際財務報導準則日期初保留盈餘之過渡調整，僅限於採用國際會計準則第 39 號所產生者。由於所有財務保證合約或指定為避險工具以外之衍生工具係分類為交易目的，原帳面價值（可能為零）與該衍生工具公允價值之差異，應調整初始採用國際會計準則第 39 號（不含財務保證合約或指定為有效避險工具之衍生工具）會計年度開始日之保留盈餘。

IG58B 國際會計準則第 8 號（2003 年修正）適用於因估計變動所產生之調整。如企業無法決定調整之某一部分係屬過渡調整或估計變動，應將該部分依國際會計準則第 8

號按會計估計變動處理，並作適當揭露。

- IG59 企業可能依原用一般公認會計原則以公允價值衡量投資並將重估價利得認列為非損益項目。如該投資係分類為公允價值變動列入損益者，則採國際會計準則第 39 號前之已認列為非損益項目之利得，應於初始適用國際會計準則第 39 號時重分類為保留盈餘。如該投資於初始適用國際會計準則第 39 號時分類為備供出售者，應該利得應認列為單獨之權益項目。續後至減損、出售、回收或處分前，企業將備供出售金融資產之損益，認列為其他綜合損益並累計該累積損益於單獨權益組成項目。備供出售金融資產之續後除列或減損時，企業應將該權益中剩餘之累積損益重分類為當期損益（國際會計準則第 39 號第 55 段(b)）。

避險會計

- IG60 本國際財務報導準則第 B4 至 B6 段規範避險會計。避險關係應於轉換為國際財務報導準則日或之前完成指定及記載，避險關係方得自該日起依避險會計處理。企業僅得自避險關係完成指定及記載日起方得推延適用避險會計。
- IG60A 企業原用一般公認會計原則，對非按公允價值衡量被避險項目之公允價值避險所產生之損益可能已遞延或尚未認列，企業對此一公允價值避險應於轉換為國際財務報導準則日調整被避險項目之帳面價值。該調整為下列金額孰低者：
- (a) 被避險項目公允價值累計變動中反映所指定規避風險及依原用一般公認會計原則未認列之部分；及
 - (b) 避險工具公允價值累計變動中反映所指定規避風險，及依原用一般公認會計原則(a)未認列或(b)於財務狀況表中遞延為資產或負債者。
- IG60B 企業原用一般公認會計原則對預期交易之現金流量避險所產生之損益可能予以遞延。若在轉換為國際財務報導準則日，被避險預期交易非屬高度很有可能時，但預計將發生，該遞延損益全部認列於權益。於開始適用國際會計準則第 39 號時重分類為權益之累計淨損益，應於(a)該預期交易續後認列非金融資產或非金融負債時、(b)預期交易影響損益時、或(c)續後環境改變及預期交易不再預計發生時，將任何相關累計淨損益自權益重分類為損益。如企業仍持有該避險工具，惟避險不符合國際會計準則第 39 號之現金流量避險，自轉換為國際財務報導準則日起，避險會計不再適宜。

國際會計準則第 40 號「投資性不動產」

- IG61 採用國際會計準則第 40 號公允價值模式之企業，以轉換為國際財務報導準則日公允價值衡量投資性不動產。國際會計準則第 40 號之過渡規定不適用（本國際財務

報導準則第 9 段)。

IG62 採用國際會計準則第 40 號成本模式之企業，適用第 IG7 至 IG13 段有關不動產、廠房及設備之規定。

轉換為國際財務報導準則之說明

IG63 本國際財務報導準則第 24 段(a)及(b)，第 25 及 26 段規定，首次採用者應揭露足夠詳細之調節，以幫助使用者瞭解財務狀況表、綜合損益表，及現金流量表之重大調整。第 24 段(a)及(b)規定權益及綜合損益總額之特定調節。IG 釋例 11 係符合該等規定之調節方法。

IG 釋例 11 權益及綜合損益總額之調節

背景

企業於 20X5 年首次採用國際財務報導準則，其轉換為財務報導準則日為 20X4 年 1 月 1 日。該企業最近依原用一般公認會計原則之財務報表，其會計年度結束日為 20X4 年 12 月 31 日。

規定之適用

企業按國際財務報導準則首編之財務報表，應包括下列之調節及相關附註。

本例包括轉換為國際財務報導準則日（20x4 年 1 月 1 日）權益之調節。本國際財務報導準則亦要求依原用一般公認會計原則所表達最近期期間結束日之調節（未包含於本釋例中）。

實務上，提供交叉索引至會計政策及輔助性分析，以進一步解釋下列調節表之調整，將更有助益。

如首次採用者發現原用一般公認會計原則下所作之錯誤，該調節應區分錯誤之更正與會計原則之變動（本國際財務報導準則第 26 段）。本釋例未例示錯誤更正之揭露。

20X4 年 1 月 1 日（轉換為國際財務報導準則日）權益之調節

附註	原用一般公認會計原則	轉換為國際財務報導準則之影響	國際財務報導準則
	CU	CU	CU
1 不動產、廠房及設備	8,299	100	8,399

2	商譽	1,220	150	1,370
2	無形資產	208	(150)	58
3	金融資產	3,471	420	3,891
	總非流動資產	13,198	520	13,718
	應收帳款及其他應收款	3,710	0	3,710
4	存貨	2,962	400	3,362
5	其他應收款	333	431	764
	現金及約當現金	748	0	748
	總流動資產	7,753	831	8,584
	總資產	20,951	1,351	22,302
	付息借款	9,396	0	9,396
	應付帳款及其他應付款	4,124	0	4,124
6	員工福利	0	66	66
7	重組負債準備	250	(250)	0
	當期所得稅負債	42	0	42
8	遞延所得稅負債	579	460	1,039
	總負債	14,391	276	14,667
	總資產減總負債	6,560	1,075	7,635
	已發行資本	1,500	0	1,500
3	重估增值	0	294	294
5	避險準備	0	302	302



9	保留盈餘	5,060	479	5,539
	總權益	<u>6,560</u>	<u>1,075</u>	<u>7,635</u>

20X4 年 1 月 1 日權益調節之附註：

- 1 原用一般公認會計原則下折舊受稅法規定影響，但依國際財務報導準則折舊係反映該資產之耐用年限。累計調整增加不動產、廠防及設備帳面價值 CU100。
- 2 原用一般公認會計原則下無形資產中包含不符合國際財務報導準則無形資產認列條件之項目 CU150，轉列至商譽。
- 3 金融資產皆依國際財務報導準則分類為備供出售，並以其公允價值 CU3,891 列帳。依原用一般公認會計原則之帳面價值為 CU3,471。所產生之利得 CU294 (CU420 減除遞延所得稅 CU126) 列為重估增值。
- 4 存貨依國際財務報導準則包括固定及變動製造費用為 CU400，但原用一般公認會計原則下未包括製造費用。
- 5 未到期遠期外匯合約之未實現利益 CU431 依國際財務報導準則予以認列，但依原用一般公認為計原則不予以認列。因該合約係規避預期銷貨交易，所產生之利益 CU302 (CU431 減除相關遞延所得稅 CU129) 應認列為避險準備。
- 6 退休金負債依國際財務報導準則認列 CU66，但原用一般公認會計原則係採現金基礎而未予認列。
- 7 原用一般公認會計原則下認列與總部相關活動之重組負債準備 CU250，但該項目不符合國際財務報導準則負債之認列條件。
- 8 前述變動增加之遞延所得稅負債如下：

	CU
重估增值 (附註 3)	126
避險準備 (附註 5)	129
保留盈餘	<u>205</u>
遞延所得稅負債增加數	<u>460</u>

20X4 年 1 月 1 日由無形資產重分類至商譽 (附註 2) 之項目，其課稅基礎等於該日

之帳面價值，因此該重分類未影響遞延所得稅負債。

9 保留盈餘之調整如下：

	CU
折舊（附註1）	100
製造費用（附註4）	400
退休金負債（附註6）	(66)
重組負債準備（附註7）	250
所得稅影響數	<u>(205)</u>
保留盈餘調整數	<u>479</u>

20X4 年綜合損益總額之調節

附註	原用一般公認會計原則	轉換為國際財務報導準則之影響	國際財務報導準則
	CU	CU	CU
收入	20,910	0	20,910
1,2,3 銷貨成本	<u>(15,283)</u>	<u>(97)</u>	<u>(15,380)</u>
銷貨毛利	5,627	(97)	5,530
1 銷售費用	(1,907)	(30)	(1,937)
1,4 管理費用	(2,842)	(300)	(3,142)
財務收益	1,446	0	1,446
財務成本	<u>(1,902)</u>	0	<u>(1,902)</u>
稅前淨利	<u>422</u>	<u>(427)</u>	<u>(5)</u>
5 所得稅費用	(158)	128	(30)



	本期淨利（損）	264	(299)	(35)
6	備供出售金融資產	0	150	150
7	現金流量避險	0	(40)	(40)
8	與其他綜合損益相關之所得稅	0	(29)	(29)
	其他綜合損益	<u>0</u>	<u>81</u>	<u>81</u>
	綜合損益總額	<u>264</u>	<u>(218)</u>	<u>46</u>

20X4 年綜合損益總額調節之附註

1. 退休金負債依國際財務報導準則認列，依原用一般公認會計原則未予認列。20X4 年退休金負債增加 CU130，因此增加銷貨成本 CU50，銷售費用 CU30 及管理費用 CU50。
2. 由於在國際財務報導準則下存貨應包括固定及變動製造費用，而原用一般公認會計原則未有如是規定，因此依國際財務報導準則銷貨成本應增加 CU47。
3. 折舊依原用一般公認財務報導準則係受稅法規定影響，但依國際財務報導準則下應反映耐用年限。此一影響對 20X4 年淨利之影響不重大。
4. 重組負債準備於 20X4 年 1 月 1 日依原用一般公認會計原則認列 CU250，但至 2004 年 12 月 31 日仍未符合國際財務報導準則之認列條件。此差異增加 20X4 年國際財務報導準則之管理費用。
5. 前述 1 至 4 之調整將產生遞延所得稅費用減少數 CU128。
6. 依國際財務報導準則以公允價值為帳面價值之備供出售金融資產於 20X4 年間價值增加 CU180。原用一般公認會計原則下係以成本列帳。該企業於該年度出售備供出售金融資產，認列 CU40 之出售利得。其中 CU30 原已列入 20X4 年 1 月 1 日之重估增值，應重分類為損益（作為重分類調整）。
7. 作為預期交易之有效避險之遠期外匯合約，其公允價值於 20X4 年間下跌 CU40。
8. 前述 6 及 7 之調整將產生遞延所得稅費用增加數 CU29。

20X4 年現金流量表重大調整之說明：

20X4 年間支付之所得稅 CU133，依國際財務報導準則分類為營業活動現金流量，但在原用一般公認會計原則係單獨分類為所得稅現金流量。除此之外，依國際財務報導準則之現金流量表與依原用一般公認會計原則之現金流量表並無其他重大差異。

國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」

- IG64 首次採用者於 2002 年 11 月 7 日後所給與且於 2005 年 1 月 1 日或轉換為國際財務報導準則日孰晚者前既得之權益工具，不強制，但得適用國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」。
- IG65 例如，如企業轉換為國際財務報導準則日為 2004 年 1 月 1 日，該企業對 2002 年 11 月 7 日後給與而 2005 年 1 月 1 日尚未既得之股份、股份選擇權或其他權益工具，適用國際財務報導準則第 2 號。相對地，如企業之轉換為國際財務報導準則之日為 2010 年 1 月 1 日，則企業對 2002 年 11 月 7 日後給與而 2010 年 1 月 1 日尚未既得之股份、股份選擇權或其他權益工具，適用國際財務報導準則第 2 號。

[第 IG66 至 IG200 段保留供未來準則之可能指引用]

國際財務報導準則解釋委員會解釋函

國際財務報導準則解釋第 1 號「現有除役、復原及類似負債之變動」

- IG201 國際會計準則第 16 號規定不動產、廠房及設備項目之成本應包括拆除及遷移該資產及該資產所在地復原之成本之原始估計。國際會計準則第 37 號規定，該負債之原始及續後衡量，為反映當期市場基礎折現率後之報導期間結束日清償現有義務之金額。
- IG202 國際財務報導準則解釋第 1 號規定在特定條件下，現有除役、復原或類似負債之變動係作為相關資產成本之加減項。該資產變動後可折舊金額於其耐用年限內計提折舊，而負債折現之逐期還原應於發生時認列為當期損益。
- IG203 此負債變動數得不按前述採追溯之會計處理，而依國際財務報導準則第 1 號第 D21 段之過渡性免除規定，以轉換為國際財務報導準則日之負債折現至該負債首次發生日之金額，將自該發生日開始提列之折舊金額加入該資產之折舊費用中。IG 釋例 201 例示適用此免除規定之影響。假設企業不動產、廠房及設備之會計處理採用成本模式。

IG 釋例 201 現有除役、復原及類似負債之變動

背景

企業按國際財務報導準則首編之財務報表，報導期間結束日為 20X5 年 12 月 31 日並僅包括 20X4 年之比較資訊。故轉換為國際財務報導準則日為 20X4 年 1 月 1 日。

企業於 20X1 年 1 月 1 日取得一座耐用年限 40 年之發電廠。

企業於轉換為國際財務報導準則日估計 37 年後之除役成本為 CU470，並估計該負債適當之風險調整後折現率為 5%。企業判斷該適當之折現率自 20X1 年 1 月 1 日以來並無變動。

規定之適用

轉換為國際財務報導準則日認列之除役負債為 CU77（CU470 按 5%折現 37 年）。

將該負債再折現 3 年至 20X1 年 1 月 1 日以估計取得資產時負債為 CU67，列入資產成本中。該資產之累計折舊為 $CU67 \times 3/40 = CU5$ 。

轉換為國際財務報導準則日（20X4 年 1 月 1 日）之國際財務報導準則下初始財務狀況表中，認列之金額彙總如下：

	CU
包含於廠房成本中之除役成本	67
累計折舊	(5)
除役負債	<u>(77)</u>
淨資產/保留盈餘	<u>(15)</u>

國際財務報導準則解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」

IG204 國際財務報導準則解釋第 4 號規定一項安排於安排開始日決定是否包含租賃之條件。該解釋亦規定續後該安排何時應予重新評估。

IG205 企業得不於一項安排開始日追溯決定該安排是否包含租賃及在轉換為國際財務報導準則前之各期續後重新評估該安排，而依本國際財務報導準則第 D9 段之過渡性免除規定，適用國際財務報導準則解釋第 4 號之第 6 至 9 段，基於轉換為國際財務報導準則日之事實及情況，決定日存在之協議是否包含租賃。

IG 釋例 202 決定一項安排是否包含租賃

背景

企業按國際財務報導準則首編之財務報表，報導期間結束日為 20Y7 年 12 月 31 日並僅包括 20Y6 年之比較資訊。故轉換為國際財務報導準則日為 20Y6 年 1 月 1 日。

企業於 20X5 年 1 月 1 日簽訂供給天然氣之無條件支付協議。20Y0 年 1 月 1 日變更該協議之合約條款。

規定之適用

20Y6 年 1 月 1 日，企業得適用國際財務報導準則解釋第 4 號第 6 至 9 段之條件，依轉換為國際財務報導準則日存在事實及情況，決定該協議是否包含租賃。抑或，依 20X5 年 1 月 1 日存在之事實及情況適用該等條件，並於 20Y0 年 1 月 1 日重新評估該協議。如決定該協議包含租賃，則該企業應遵循第 IG14 至 IG16 段之指引。

對照表

本表係列示國際財務報導準則第1號之被取代版本與修訂版內容之對照。

被取代之國際財務報導準則第1號條文	修訂之國際財務報導準則第1號條文	被取代之國際財務報導準則第1號條文	修訂之國際財務報導準則第1號條文	被取代之國際財務報導準則第1號條文	修訂之國際財務報導準則第1號條文
1	1	25A	D19	38	23
2	2	25B	D2	39	24
3	3	25C	D3	40	25
4	4	25D	D4	41	26
5	5	25E	D21	42	27
6	6	25F	D9	43	28
7	7	25G	D20	43A	29
8	8	25H	D22	44	30
9	9	25I	D23	44A	31
10	10	26	B1	45	32
11	11	27	B2	46	33
12	12	27A	B3	47	34
13	D1	28	B4	47A	無
14	19	29	B5	47B	無
15	無	30	B6	47C	無
16	D5	31	14	47D	無
17	D6	32	15	47E	無
18	D7	33	16	47F	無
19	D8	34	17	47G	35
20	D10	34A	無	47H	無
20A	D11	34B	無	47I	36
21	D12	34C	B7	47J	37
22	D13	35	20	47K	38
23	D18	36	21	47L	39
23A	D14	36A	無	無	40
23B	D15	36B	無	附錄 A	附錄 A
24	D16	36C	無	附錄 B	附錄 C
25	D17	37	22	無	13, 18

