

國際財務報導準則第 5 號（2010 年版）翻譯草案

待出售非流動資產及停業單位

初審委員 中原大學會計系副教授林維珩

翻譯單位 會計研究發展基金會

徵 求 意 見 函

（請於 99 年 11 月 10 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 5 號
待出售非流動資產及停業單位

A 部分



國際財務報導準則第 5 號

待出售非流動資產及停業單位

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準則所作之修正。

國際會計準則委員會於 1998 年 6 月發布國際會計準則第 35 號「停業單位」。

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

國際會計準則理事會 (IASB) 於 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」，並取代國際會計準則第 35 號「停業單位」。

國際財務報導準則第 5 號及其隨附文件已被下列國際財務報導準則修正：

- 國際財務報導準則第 8 號「營運部門」(2006 年 11 月發布)*
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年 9 月修訂)*
- 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」(2008 年修訂)†
- 國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」(2008 年修正)†
- 「國際財務報導準則之改善」(2008 年 5 月發布)†
- 國際財務報導解釋第 17 號「分配非現金資產予業主」(2008 年 11 月發布)†
- 「國際財務報導準則之改善」(2009 年 4 月發布)‡
- 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」.§

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

† 生效日為 2009 年 7 月 1 日

‡ 生效日為 2010 年 1 月 1 日

§ 生效日為 2013 年 1 月 1 日 (得提前適用)

目錄

	段 次
簡介	IN1-IN6
國際財務報導準則第 5 號	
待出售非流動資產及停業單位	
目的	1
範圍	2-5B
將非流動資產（或處分群組）分類為待出售或待分配予業主	6-14
將報廢之非流動資產	13-14
分類為待出售非流動資產（或處分群組）之衡量	15-29
非流動資產（或處分群組）之衡量	15-19
減損損失與迴轉之認列	20-25
出售計畫變更	26-29
表達與揭露	30-42
表達停業單位	31-36A
繼續營業單位相關利益或損失	37
分類為待出售之非流動資產或處分群組之表達	38-40
額外揭露	41-42
過渡規定	43
生效日	44-44E
國際會計準則第 35 號之撤銷	45
附錄	
A 用語定義	
B 應用補充	
完成出售所需期間之展延	
C 其他國際財務報導準則之修正	

下列隨附文件請見本版 B 部分

理事會對 2004 年 3 月發布之國際財務報導準則第 5 號之核准

結論基礎

反對意見

施行指引

國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」由第 1 至 45 段及附錄 A 至附錄 C 組成。各段均具同等效力，以**粗體**標示者係主要原則。附錄 A 所定義之用語於本準則首次出現時係以*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 5 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

簡介

發布本國際財務報導準則之理由

- IN1 國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」係訂定待出售非流動資產之分類、衡量及表達之規定，並取代國際會計準則第 35 號「停業單位」。
- IN2 達成全球會計準則之趨同係國際會計準則理事會之主要目的之一。為達成此目的，理事會所採用之策略之一為與美國財務會計準則理事會 (FASB) 簽訂備忘錄，以訂定兩個理事會對趨同之共同承諾。由於此了解，雙方理事會已就能於相對短期內解決且能於主要計畫外處理之差異，執行短期聯合計畫，以減少國際財務報導準則與美國一般公認會計原則間差異。
- IN3 該計畫項目之一係關於雙方理事會考量彼此最近發布之準則，以期採用高品質之會計解決方案。本國際財務報導準則係國際會計準則理事會 (IASB) 考量美國財務會計準則理事會 (FASB) 於 2001 年發布之第 144 號公報「長期性資產減損或處分之會計」 (SFAS 144) 而產生。
- IN4 SFAS 144 規範三個部分：(i) 持有且使用之長期性資產之減損，(ii) 待出售資產之分類、衡量及表達，及 (iii) 停業單位之分類與表達。持有且使用之長期性資產之減損係國際財務報導準則與美國一般公認會計原則存有廣泛差異之部分。然而，這些差異未被認為能於相對短期內解決。其他兩部分之趨同被認為適合列於該短期計畫中。
- IN5 本國際財務報導準則與 SFAS 144 有關待出售資產、分類為停業單位時點及停業單位表達之規定達成實質之趨同。

本國際財務報導準則之主要特性

- IN6 本國際財務報導準則：
- (a) 採用「待出售」之分類。
 - (b) 引入處分群組之觀念，其為將於單筆交易中合為一個群組，以出售或以其他方式處分之資產群組，與將於該筆交易中移轉之與該等資產直接相關之負債。
 - (c) 規範分類為待出售之資產或處分群組應以帳面金額與公允價值減出售成本孰低者列帳。
 - (d) 規範分類為待出售之資產或包括於分類為待出售處分群組內之資產不提列折舊。

- (e) 規範分類為待出售之資產及包括於分類為待出售處分群組內之資產與負債，應於財務狀況表中單獨表達。
- (f) 撤銷國際會計準則第 35 號「停業單位」並以下列規定取代之：
 - (i) 改變分類為停業單位時點。國際會計準則第 35 號係於(a)企業簽訂具約束力之銷售協議，及(b)董事會核准並宣布正式之處分計畫，二者較早發生時點，將之分類為停業單位。本國際財務報導準則係於其符合分類為待出售條件之日，或業已被企業處分時，分類為停業單位。
 - (ii) 規範停業單位之經營結果應於綜合損益表中單獨列示。
 - (iii) 於報導期間後方符合分類條件者，禁止追溯分類為停業單位。

國際財務報導準則第 5 號

待出售非流動資產及停業單位

目的

- 1 本國際財務報導準則之目的係規範待出售資產之會計及停業單位之表達與揭露。本國際財務報導準則特別規定：
- (a) 符合分類為待出售條件之資產應以帳面金額與公允價值減出售成本孰低者衡量，且對此類資產停止提列折舊；及
 - (b) 符合分類為待出售條件之資產應於財務狀況表中單獨表達，且停業單位之經營結果應於綜合損益表中單獨表達。

範圍

- 2 本國際財務報導準則之分類及表達規定適用於企業所有已認列之非流動資產*及所有處分群組。除第 5 段所列之資產應繼續依所註明之準則衡量外，本國際財務報導準則之衡量規定適用於所有已認列之非流動資產及處分群組（如第 4 段所規定）。
- 3 依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」分類為非流動之資產，直至其依本國際財務報導準則符合分類為待出售之條件前，不得重分類為流動資產。企業專為再出售而取得通常被視為非流動之資產，不應分類為流動，除非其依本國際財務報導準則符合分類為待出售之條件。
- 4 企業有時於單筆交易中一併處分一組資產（可能附有一些直接相關之負債）。此一處分群組可能為一群組之現金產生單位、單一現金產生單位或一個現金產生單位之一部分。†此群組可能包括企業之任何資產及任何負債，包括流動資產、流動負債以及第 5 段排除適用本國際財務報導準則衡量規定之資產。若本國際財務報導準則衡量規定範圍內之非流動資產係處分群組之一部分，本國際財務報導準則之衡量規定適用於整體群組，故該群組應以帳面金額與公允價值減出售成本孰低者衡量。衡量處分群組內個別資產及負債之規定係訂於第 18、19 及 23 段。

* 對於依據流動性表達而分類之資產，非流動資產為包含金額預期於報導期間後逾 12 個月回收之資產。第 3 段係適用於此類資產之分類。

† 然而，一旦資產或資產群組之現金流量預期主要由出售而非持續使用而產生，則其將變得較不受其他資產產生之現金流量影響，並且曾為現金產生單位之一部分之待處分群組將變為一單獨現金產生單位。

- 5 下列資產無論為個別資產或處分群組之一部分，均不適用本國際財務報導準則*之衡量規定，而係由所列之國際財務報導準則予以規範：
- (a) 遞延所得稅資產（國際會計準則第 12 號「所得稅」）。
 - (b) 員工福利產生之資產（國際會計準則第 19 號「員工福利」）。
 - (c) 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」範圍內之金融資產。
 - (d) 依國際會計準則第 40 號「投資性不動產」中公允價值模式處理之非流動資產。
 - (e) 依國際會計準則第 41 號「農業」，以公允價值減出售成本衡量之非流動資產。
 - (f) 國際財務報導準則第 4 號「保險合約」所定義保險合約下之合約權利。
- 5A 本國際財務報導準則中適用於分類為待出售之非流動資產（或處分群組）之分類、表達及衡量規定，亦適用於分類為待分配予業主（以其業主之身分）（待分配予業主）之非流動資產（或處分群組）。
- 5B 本國際財務報導準則規範分類為待出售之非流動資產（或處分群組）或停業單位所須之揭露。其他國際財務報導準則之揭露不適用於該等資產（或處分群組），除非該其他國際財務報導準則規定：
- (a) 分類為待出售之非流動資產（或處分群組）或停業單位之特定揭露；或
 - (b) 處分群組中非屬國際財務報導準則第 5 號衡量規定範圍內之資產及負債衡量之相關揭露，而該等揭露並未於財務報表之其他附註中提供。
- 分類為待出售之非流動資產（或處分群組）或停業單位可能需要額外揭露以遵循國際會計準則第 1 號之一般規定，特別是該準則之第 15 及 125 段。

將非流動資產（或處分群組）分類為待出售或待分配予業主

- 6 若非流動資產（或處分群組）之帳面金額主要係透過出售交易而非持續使用而回收，企業應將其分類為待出售。
- 7 要符合此情況，依出售此類資產（或處分群組）之一般條件及商業慣例，該資產（或處分群組）須於目前狀態下可供立即出售，且其出售應為高度很有可能。
- 8 要符合出售為高度很有可能，適當層級之管理階層必須承諾出售該資產（或處分群組）之計畫，且實施尋找買主並完成該計畫之積極方案須已開始。再者，該資產（或處分群組）之出售必須以與其現時公允價值相關之合理價格積極行銷。此

* 第 18 及 19 段規定除外，第 18 及 19 段之規定為所討論之資產應依其他適用之國際財務報導準則衡量。

- 外，除第 9 段允許之情況外，此出售應預期能自分類日起一年內完成出售而符合認列要件，且完成此計畫所需之行動應顯示不大可能該計畫會有重大變動或撤銷該計畫。評估出售是否為高度很有可能時，應包含考量股東核准（若管轄區規定）之機率。
- 8A 企業承諾之出售計畫涉及喪失對子公司控制時，若符合第 6 至 8 段所訂定之條件，無論企業於出售後是否對先前之子公司保留非控制權益，皆應將該子公司之所有資產及負債分類為待出售。
- 9 事件或情況可能使完成出售之期間展延至一年以上。若延遲係因超出企業所能控制之事件或情況所造成，且有充分證據顯示企業仍維持對出售該資產（或處分群組）計畫之承諾，則完成出售所需期間之展延並不妨礙將資產（或處分群組）分類為待出售。符合附錄 B 條件即為前述情況。
- 10 出售交易包括依國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」屬具有商業實質之以非流動資產交換其他非流動資產。
- 11 企業專為後續處分而取得之非流動資產（或處分群組），僅於符合第 8 段之一年規定（除第 9 段允許之情況外），且於當日未能符合之第 7 及 8 段中所有其他條件，高度很有可能於取得後短期間內（通常為三個月內）符合時，應於取得日將該非流動資產（或處分群組）分類為待出售。
- 12 若於報導期間後方符合第 7 及 8 段之條件，則企業不應於發布之財務報表中將非流動資產（或處分群組）分類為待出售。惟若於報導期間後但於通過發布財務報表前符合這些條件，則企業應於附註中揭露第 41 段(a)、(b)及(d)規定之資訊。
- 12A 當企業承諾將資產（或處分群組）分配予業主時，應將該非流動資產（或處分群組）分類為待分配予業主。要符合此情況，該資產須於目前狀態下可供立即分配，且該分配應為高度很有可能。要符合分配高度很有可能，完成分配之行動須已開始，且應預期能自分類日起一年內完成。完成此分配所需之行動應顯示不大可能該分配會有重大變動或撤銷該分配。評估分配是否高度很有可能時，應包含考量股東核准（若管轄區規定）之機率。

將報廢之非流動資產

- 13 企業不應把將報廢之非流動資產（或處分群組）分類為待出售。因為其帳面金額主要係透過持續使用而回收。然而，若將報廢之處分群組符合第 32 段(a)至(c)之條件，則企業應於停止使用日依第 33 及 34 段規定，將處分群組之經營結果及現金流量表達為停業單位。將報廢之非流動資產（或處分群組）係包括將使用至經濟年限屆滿之非流動資產（或處分群組），及將結束使用而非出售之非流動資產（或處分群組）。

- 14 企業不應將暫時停止使用之非流動資產以已報廢處理。

分類為待出售非流動資產（或處分群組）之衡量

非流動資產（或處分群組）之衡量

- 15 企業應以帳面金額與公允價值減出售成本孰低者衡量分類為待出售之非流動資產（或處分群組）。
- 15A 企業應以帳面金額與公允價值減分配成本^{*}孰低者衡量分類為待分配予業主之非流動資產（或處分群組）。
- 16 若新取得之資產（或處分群組）符合分類為待出售之條件（見第 11 段），則適用第 15 段將使該資產（或處分群組）於原始認列時，按若未分類應有之帳面金額（例如：成本）與公允價值減出售成本孰低者衡量。因此，若該資產（或處分群組）係企業合併而取得之一部分，應按公允價值減出售成本衡量。
- 17 若出售預期於一年後發生，企業應以現值衡量出售成本。出售成本現值隨時間經過而增加部分應於損益中表達為籌資成本。
- 18 資產（或處分群組）於原始分類至待出售前，該資產（或所有群組內之資產及負債）之帳面金額應依適用之國際財務報導準則衡量。
- 19 處分群組後續重新衡量時，非屬本國際財務報導準則衡量規定之範圍但包含於分類為待出售處分群組內之資產及負債帳面金額，應於重新衡量該處分群組之公允價值減出售成本前，依適用之國際財務報導準則重新衡量。

減損損失與迴轉之認列

- 20 企業對原始或後續將資產（或處分群組）沖減至公允價值減出售成本之金額，就該利益依第 19 段之規定認列之範圍內，應認列為減損損失。
- 21 企業應認列資產公允價值減出售成本後續回升之利益，但不得超過依本國際財務報導準則或先前依國際會計準則第 36 號「資產減損」已認列之累積減損損失。
- 22 企業應認列處分群組公允價值減出售成本後續回升之利益：
- (a) 就該利益依第 19 段之規定認列之範圍內；但
- (b) 屬本國際財務報導準則衡量規定範圍內之非流動資產，不得超過依本國際財

* 分配成本係直接可歸屬至分配之增額成本，不包含財務成本及所得稅費用。

務報導準則或先前依國際會計準則第 36 號已認列之累積減損損失。

- 23 處分群組所認列之減損損失（或後續利益），應依國際會計準則第 36 號（2004 年修訂）第 104 段(a)及(b)與第 122 段訂定之分攤順序，減少（或增加）該群組中屬本國際財務報導準則衡量規定範圍內非流動資產之帳面金額。
- 24 非流動資產（或處分群組）出售日前尚未認列之利益或損失應於除列日認列。除列之相關規定係訂定於：
- (a) 不動產、廠房及設備應依國際會計準則第 16 號（2003 年修訂）第 67 至 72 段。
- (b) 無形資產應依國際會計準則第 38 號「無形資產」（2004 年修訂）第 112 至 117 段。
- 25 當非流動資產被分類為待出售或為分類為待出售之處分群組一部分時，企業不應對其提列折舊（或攤銷）。可歸屬於分類為待出售之處分群組內負債之利息及其他費用，應繼續認列。

出售計畫變更

- 26 若企業已將資產（或處分群組）分類為待出售，但不再符合第 7 至 9 段之條件，則企業應停止將該資產（或處分群組）分類為待出售。
- 27 對停止分類為待出售（或不再包括於分類為待出售之處分群組中）之非流動資產，企業應以下列孰低者衡量：
- (a) 該資產（或處分群組）分類為待出售前之帳面金額，並調整資產（或處分群組）若未分類為待出售下原應認列之折舊、攤銷或重估價，及
- (b) 於後續決定不出售日之可回收金額。^{*}
- 28 企業應於第 7 至 9 段之條件不再符合之期間，將停止分類為待出售之非流動資產帳面金額應作之調整含括於繼續營業單位損益[†]。企業應將此調整與用於表達依第 37 段所認列之利益或損失，表達於綜合損益表之同一項下。
- 29 若企業自分類為待出售處分群組中移除個別資產或負債，僅於該群組符合第 7 至 9 段之條件時，待出售處分群組內剩餘之資產及負債始應繼續以一個群組衡量。否則，該群組內個別符合分類為待出售條件之剩餘非流動資產，應於當日個別依其

^{*} 若非流動資產為現金產生單位之一部分，則其可回收金額係指分攤現金產生單位依國際會計準則第 36 號產生之減損損失後所認列之帳面金額。

[†] 除非資產係分類為待出售前已依國際會計準則第 16 號或國際會計準則第 38 號予以重估價之不動產、廠房及設備或無形資產，此種情況下之調整應視為重估價之增加或減少。

帳面金額及公允價值減出售成本孰低者衡量。未符合條件之非流動資產則應依第 26 段，停止分類為待出售。

表達與揭露

- 30 企業應表達與揭露有助於財務報表使用者評估停業單位及處分非流動資產（或處分群組）之財務影響之資訊。

表達停業單位

- 31 企業組成部分係指經營上及就財務報導目的而言，其營運與現金流量可與企業其他部分明顯區分者。換言之，於持有供使用時企業組成部分為一個現金產生單位或一群組之現金產生單位。

- 32 停業單位係指已處分或分類為待出售之企業組成部分，且：

- (a) 代表一單獨主要營業項目或營運地區，
- (b) 為處分單獨主要營業項目或營運地區之單一統籌計畫之一部分或
- (c) 專為再出售而取得之子公司。

- 33 企業應揭露：

- (a) 於綜合損益表中以單一金額列示之下列合計：
 - (i) 停業單位稅後損益及
 - (ii) 衡量為公允價值減出售成本所認列之稅後利益或損失，或處分組成停業單位之資產或處分群組所認列之稅後利益或損失。
- (b) 將(a)之單一金額分析為：
 - (i) 停業單位之收入、費用及稅前損益；
 - (ii) 國際會計準則第 12 號第 81 段(h)規定之相關所得稅費用；
 - (iii) 衡量為公允價值減出售成本所認列之利益或損失，或處分組成停業單位之資產或處分群組所認列之利益或損失；及
 - (iv) 國際會計準則第 12 號第 81 段(h)規定之相關所得稅費用。

此分析得於附註或綜合損益表中表達。若於綜合損益表中表達，則應表達於標明與停業單位相關之部分，意即與繼續營業單位分離。若處分群組為新取

得之子公司且取得時即符合分類為待出售之條件（見第 11 段），則無須進行此分析。

- (c) 可歸屬至停業單位營業活動、投資活動及籌資活動之淨現金流量。此揭露得於附註或財務報表中表達。若處分群組為新取得之子公司且取得時即符合分類為待出售之條件（見第 11 段），則無須作此揭露。
- (d) 來自繼續營業單位及來自停業單位可歸屬至母公司業主之收益金額。此揭露得於附註或綜合損益表中表達。

33A 若企業於國際會計準則第 1 號（2007 年修訂）第 81 段所述之單獨損益表中表達損益之組成部分，則該單獨報表中應表達標明與停業單位相關之部分。

34 企業於財務報表中以前期間應重行表達第 33 段之揭露，以使該揭露與已於最後表達期間之報導期間結束日前所有之停業單位有關。

35 對先前表達於停業單位中與前期處分停業單位直接相關之金額，當期所作之調整應於停業單位中單獨分類。該調整之性質及金額應予以揭露。該等調整可能產生之情況包括下列釋例：

- (a) 解除處分交易條件所產生之不確定性，如與買方解決購買價格之調整及補償爭議。
- (b) 解除由組成部分處分前之營運所產生且與其直接相關之不確定性，例如賣方所負擔之環保與產品保固義務。
- (c) 員工福利計畫義務之清償，若該清償係與處分交易直接相關。

36 若企業停止將企業組成部分分類為待出售，則先前依第 33 至 35 段之規定表達於停業單位中之組成部分營運結果，應予以重分類，並所有表達期間內包含於繼續營業單位收益。以前期間之金額應標示為已重行表達。

36A 企業承諾之出售計畫涉及喪失對子公司控制時，若子公司係依第 32 段之規定，符合停業單位定義之處分群組，則應揭露第 33 至 36 段所規定之資訊。

繼續營業單位相關利益或損失

37 分類為待出售但不符合停業單位定義之非流動資產（或處分群組），其重新衡量之利益或損失應包含於繼續營業單位損益。

分類為待出售之非流動資產或處分群組之表達

- 38 企業應於財務狀況表中，將分類為待出售之非流動資產及分類為待出售處分群組之資產與其他資產分別表達。於財務狀況表中，分類為待出售處分群組之負債應與其他負債分別表達。該等資產及負債不得互抵而以單一金額表達。分類為待出售之資產及負債之主要類別，除第 39 段規定允許外，應於財務狀況表或附註中分別揭露。企業對與分類為待出售非流動資產（或處分群組）相關且認列於其他綜合損益中之累積收益或費損，應分別表達。
- 39 若處分群組為新取得之子公司且取得時即符合分類為待出售之條件（見第 11 段），則無須揭露資產及負債之主要類別。
- 40 企業不應為反映最近期間財務狀況表所表達之分類，而將以前各期財務狀況表中分類為待出售之非流動資產或分類為待出售之處分群組內資產及負債之表達金額，予以重分類或重行表達。

額外揭露

- 41 企業於將非流動資產（或處分群組）分類為待出售或出售非流動資產（或處分群組）之期間，應於附註揭露下列資訊：
- (a) 該非流動資產（或處分群組）之描述；
 - (b) 對該出售或導致預期處分之事實與情況，及處分之預期方式及時點之描述；
 - (c) 依第 20 至 22 段之規定認列之利益或損失（若未於綜合損益表中分別表達），及綜合損益表中包含該利益或損失之項目；
 - (d) 若適用時，依國際財務報導準則第 8 號「營運部門」之規定，表達該非流動資產（或處分群組）之應報導部門。
- 42 若適用第 26 段或第 29 段，則企業於決定變更出售非流動資產（或處分群組）計畫當期，應揭露導致該決定之事實及情況，以及該決定對當期及所表達以前各期營運結果之影響等描述。

過渡規定

- 43 本國際財務報導準則應推延適用於本國際財務報導準則生效日後，符合分類為待出售條件之非流動資產（或處分群組）及符合分類為停業單位條件之企業組成部分。企業對於本國際財務報導準則生效日前任一日之後符合本國際財務報導準則分類為待出售條件之非流動資產（或處分群組）及符合分類為停業條件之企業組成部分，若適用本國際財務報導準則所需之評價及其他資訊於該等條件原始符合時即取得，則得適用本國際財務報導準則之規定。

生效日

- 44 企業應於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度期間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。企業若於 2005 年 1 月 1 日前開始之期間適用本國際財務報導準則，應揭露該事實。
- 44A 國際會計準則第 1 號（2007 年修訂）修正所有國際財務報導準則所使用之專用術語。此外，其修正第 3 及 38 段之規定，並增加第 33A 段之規定。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度適用該等修正內容。若企業提前適用國際會計準則第 1 號（2007 年修訂），該修正內容亦應提前適用。
- 44B 國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」（2008 年修正）增加第 33 段(d)之規定。企業應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度適用該修正內容。若企業提前適用國際會計準則第 27 號（2008 年修正），該修正內容亦應提前適用。此修正應追溯適用。
- 44C 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」，增加第 8A 及 36A 段之規定。企業應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度適用該等修正內容，並得提前適用。然而，企業不應於 2009 年 7 月 1 日前開始之年度適用該修正內容，除非其亦適用國際會計準則第 27 號（2008 年 1 月修正）。企業若於 2009 年 7 月 1 日前適用該等修正內容，應揭露該事實。企業應依國際會計準則第 27 號（2008 年 1 月修正）第 45 段之過渡規定，自國際財務報導準則第 5 號首次適用日推延適用該修正內容。
- 44D 2008 年 11 月發布之國際財務報導解釋第 17 號「分配非現金資產予業主」，增加第 5A、12A 及 15A 段之規定，並修正第 8 段之規定。該等修正內容應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度推延適用於分類為待分配予業主之非流動資產（或處分群組），不得追溯適用，但得提前適用。企業若於 2009 年 7 月 1 日前開始之期間適用該等修正內容，應揭露該事實，並亦適用國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年修訂）、國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」（2008 年 1 月修正）及國際財務報導解釋第 17 號。
- 44E 2009 年 4 月發布之「國際財務報導準則之改善」，增加第 5B 段之規定。該等修正內容應於 2010 年 1 月 1 日以後開始之年度推延適用，並得提前適用。若企業提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

國際會計準則第 35 號之撤銷

- 45 本國際財務報導準則取代國際會計準則第 35 號「停業單位」。

附錄 A

用語定義

本附錄係本國際財務報導準則整體之一部分。

- 現金產生單位** 產生現金流入之最小可辨認資產群組，其現金流入大多與其他資產或資產群組獨立。
- 企業組成部分** 經營上及就財務報導目的而言，其營運與現金流量可與企業其他部分明顯區分者。
- 出售成本** 直接可歸屬至處分資產（或處分群組）之增額成本，不包含財務成本及所得稅費用。
- 流動資產** 企業應將下列資產分類為流動資產：
- (a) 企業預期於其正常營業週期中變現，或意圖於其正常營業週期中出售或消耗之資產；
 - (b) 企業主要為交易目的而持有之資產；
 - (c) 企業預期於報導期間後 12 個月內變現之資產；或
 - (d) 現金或約當現金（國際會計準則第 7 號所定義）之資產，但於報導期間後至少（逾）12 個月用以交換或清償負債受有限制之資產除外。
- 停業單位** 係指已處分或分類為待出售之**企業組成部分**，且：
- (a) 代表一單獨主要營業項目或營運地區，
 - (b) 為處分單獨主要營業項目或營運地區之單一統籌計畫之一部分或
 - (c) 專為再出售而取得之子公司。
- 處分群組** 於單筆交易中合為一個群組，以出售或其他方式處分之資產群組，與將於該筆交易中移轉之與該等資產直接相關之負債。若群組為一**現金產生單位**，且已依國際會計準則第 36 號「資產減損」（2004 年修訂）第 80 至 87 段規定之方式分攤商譽至該現金產生單位，或若群組為現金產生單位內之企業組成部分，則該群組包括企業合併所取得之商譽。

公允價值	係指在公平交易下，已充分瞭解並有成交意願之雙方據以達成資產交換或負債清償之金額。
確定購買承諾	與非關係人所訂之協議，該協議拘束雙方且通常具法律強制力，且(a) 明定所有重要條款，包括交易之價格與時點及(b)包括不履行之重大罰則，致該承諾之履行 高度很有可能 。
高度很有可能	可能性顯著大於 很有可能 。
非流動資產	未符合 流動資產 定義之資產。
很有可能	可能性大於不可能性。
可回收金額	資產之 公允價值減出售成本 及其 使用價值 孰高者。
使用價值	預期可由持續使用資產及耐用年限屆滿時由處分產生之估計未來現金流量之現值。

附錄 B

應用補充

本附錄係本國際財務報導準則整體之一部分。

完成出售所需期間之展延

- B1 如第 9 段所述，若延遲係因超出企業所能控制之事件或情況所造成，且有充分證據顯示企業仍維持對出售資產（或處分群組）計畫之承諾，則完成出售所需期間之展延並不妨礙將資產（或處分群組）分類為待出售。故於下列事件或情況發生時，應適用於第 8 段一年規定之例外：
- (a) 企業於承諾出售非流動資產（或處分群組）計畫之日，能合理預期他方（非買方）將對資產（或處分群組）之移轉增加條件，而展延完成出售所需之期間，且：
 - (i) 回應該等條件必要之行動直至取得確定購買承諾後始能開始，及
 - (ii) 高度很有可能於一年內取得確定購買承諾。
 - (b) 企業取得確定購買承諾，導致買方或他方未預期地對先前已分類為待出售之非流動資產（或處分群組）之移轉增加條件，而展延完成出售所需之期間，且：
 - (i) 已採取回應該等條件必要之及時行動，及
 - (ii) 預期能順利解決展延因素。
 - (c) 最初之一年期間內發生先前認為不大可能發生之情況，導致先前分類為待出售之非流動資產（或處分群組）未於該期間結束日前出售，且：
 - (i) 企業於最初之一年期間採取回應情況改變必要之行動，
 - (ii) 就情況之變動，非流動資產（或處分群組）正以合理價格積極行銷，及
 - (iii) 符合第 7 及 8 段之條件。

附錄 C

其他國際財務報導準則之修正

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

* * * * *

本國際財務報導準則於 2004 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關國際財務報導準則。

國際財務報導準則第 5 號
待出售非流動資產及停業單位

B 部分

國際財務報導準則第 5 號

待出售非流動資產及停業單位

國際會計準則理事會 (IASB) 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對本準則所作之修正。

國際財務報導準則第 5 號之內容 (不含隨附文件) 已包含於本版之 A 部分。本準則發布時之生效日為 2005 年 1 月 1 日, 最新修正內容之生效日為 2013 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件:

理事會對 2004 年 3 月發布之國際財務報導準則第 5 號之核准

結論基礎

反對意見

施行指引

理事會對 2004 年 3 月發布之國際財務報導準則第 5 號之核准

國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」由國際會計準則理事會 (IASB) 14 位理事中之 12 位理事贊成發布。Cope 先生及 Schmid 先生反對，其反對意見列示於國際財務報導準則第 5 號結論基礎之後。

Sir David Tweedie 主席

Thomas E Jones 副主席

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

Harry K Schmid

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada

目錄

段 次

國際財務報導準則第 5 號 「待出售非流動資產及停業單位」結論基礎

簡介	BC1–BC7
本國際財務報導準則之範圍	BC8–BC14E
將待處分非流動資產分類為待出售	BC15–BC27
出售子公司控制權益之計畫	BC24A–BC24E
與其他非流動資產交換之資產	BC25–BC27
待出售非流動資產之衡量	BC28–BC51
減損損失分攤至處分群組	BC39–BC41
新取得資產	BC42–BC45
公允價值減出售成本後續回升之認列	BC46
分類為待出售前依其他國際財務報導準則採重估價金額衡量之資產其減損損失及後續利益之認列	BC47–BC48
重分類為持有供使用資產之衡量	BC49–BC51
專為再出售而取得且持有之子公司合併豁免之取消	BC52–BC55
待出售非流動資產之表達	BC56–BC58
分類為停業單位之時點及停業單位之定義	BC59–BC72
停業單位之表達	BC73–BC77
過渡協議	BC78–BC79
專用術語	BC80–BC83
草案第 ED4 號之變動彙總	BC84
與 SFAS 144 攸關部分之比較	BC85
反對意見	



國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」之結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導準則第 5 號，但非屬其一部分。

簡介

- BC1 本結論基礎彙整國際會計準則理事會 (IASB) 對國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」於達成結論過程中所作之考量。個別理事對某些因素重視程度高於其他因素。
- BC2 理事會 2002 年 9 月同意於現行議程中增加一項短期趨同計畫。此計畫之目的係為減少國際財務報導準則與美國一般公認會計原則間能於相對短期內解決且可於主要計畫外處理之差異。此計畫係與美國財務會計準則理事會 (FASB) 之聯合計畫。
- BC3 此計畫之一部分為兩個理事會同意複核彼此於每一選定可能趨同主題之考量，並選擇最高品質之解決方案作為趨同之基礎。對於任一理事會近期考量之主題，普遍預期由任一理事會較近期研議之主題將為較高品質之解決方案。
- BC4 因 SFAS 144「長期性資產減損或處分之會計」之規定與待出售資產及停業單位有關，理事會討論該等規定，以作為對美國財務會計準則理事會 (FASB) 近期考量主題之複核一部分。理事會並未考量 SFAS 144 中，持有供使用資產之減損規定。此類資產之減損係於國際會計準則理事會 (IASB) 衡量研究計畫 (由加拿大會計準則理事會主導) 中解決之議題。
- BC5 國際財務報導準則第 5 號發布前，SFAS 144 中有關待出售資產及停業單位之規定與國際財務報導準則之差異如下：
- (a) SFAS 144 規定將符合特定條件之待處分非流動資產分類為待出售。此類資產應以帳面金額與公允價值減出售成本孰低者重新衡量，且不提列折舊或攤銷。國際財務報導準則並未規定待處分非流動資產須與其他非流動資產單獨分類或採用不同衡量。
- (b) SFAS 144 中停業單位之定義與國際會計準則第 35 號「停業單位」中停業單位之定義不同，且兩準則對停業單位表達之規定亦不同。
- BC6 理事會之結論為引入待出售資產之分類能大幅提升提供予財務報表使用者有關將出售資產之資訊，以下將有更詳細之討論。
- BC7 理事會於 2003 年 7 月發布草案第 ED4 號「非流動資產之處分及停業單位之表達」之草案中發布其提案，意見截止日為 2003 年 10 月 24 日。理事會共收到超過 80 封對草案之意見函。

本國際財務報導準則之範圍

- BC8 理事會於草案第 ED4 號中建議本國際財務報導準則應適用於下列項目外之所有非流動資產：
- (a) 商譽，
 - (b) 國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」*範圍內之金融工具，
 - (c) 租賃下之金融資產，及
 - (d) 遞延所得稅資產及由員工福利產生之資產。
- BC9 對範圍重新考量時，理事會指出使用「非流動」一詞造成下列問題：
- (a) 意圖再出售而取得之資產顯然意圖列入草案第 ED4 號範圍內，但其亦符合流動資產定義，而被視為排除於草案外。相同問題亦存在於原已分類為非流動但現在預期將於 12 個月內變現之資產。
 - (b) 該範圍如何適用於依流動性表達列示之資產不明確。
- BC10 理事會指出，其並未打算將依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之規定分類為非流動之資產，僅因管理階層出售之意圖或已達企業預期使用之最後 12 個月，而重分類為流動資產。理事會決定於國際財務報導準則第 5 號釐清，分類為非流動之資產，直至其依本國際財務報導準則符合分類為待出售之條件前，不得重分類為流動資產。此外，企業專為再出售而取得通常被視為非流動類型之資產，不應分類為流動，除非依本國際財務報導準則之規定符合分類為待出售條件。
- BC11 關於依流動性表達列示之資產，理事會決定非流動係指包含金額預期於資產負債表日後逾 12 個月回收之資產。
- BC12 這些釐清確保將所有該企業通常視為非流動之資產類型納入於本國際財務報導準則之範圍。
- BC13 理事會亦對排除於草案第 ED4 號建議範圍外之項目重新考量。理事會指出本國際財務報導準則分類及表達之規定適用於所有非流動資產，並決定任何排除項目應僅與衡量規定有關。關於衡量規定，理事會決議非流動資產僅於(i)其已按公允價值列帳且公允價值變動認列為損益或(ii)難以決定其公允價值減出售成本之金額，始應予以排除。因此，理事會決議僅有下列之非流動資產應排除於本國際財務報

* 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2009 年 11 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，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 號適用於所有國際會計準則第 39 號範圍內之所有資產。

導準則之衡量規定：

已按公允價值列帳且公允價值變動認列為損益之資產：

- (a) 國際會計準則第 39 號範圍^{*}內之金融資產。
- (b) 依國際會計準則第 40 號「投資性不動產」中公允價值模式處理之非流動資產。
- (c) 依國際會計準則第 41 號「農業」[†]之規定，以公允價值減估計出售時成本衡量之非流動資產。

難以決定公允價值之資產：

- (a) 遞延所得稅資產。
- (b) 員工福利產生之資產。
- (c) 保險合約產生之資產。

BC14 理事會認為本國際財務報導準則之範圍與 SFAS 144 有差異，但指出 SFAS 144 涵蓋持有供使用及待出售非流動資產之減損。再者，美國一般公認財務會計原則之其他規定影響 SFAS 144 之範圍。因此理事會決議，與 SFAS 144 範圍趨同係不可能。

BC14A 依國際財務報導準則第 5 號之規定，理事會辨識出對分類為待出售之非流動資產（或處分群組）或停業單位之揭露規定予以釐清之必要。部分理事認為國際財務報導準則第 5 號及其他特別提及分類為待出售之非流動資產（或處分群組）或停業單位之國際財務報導準則，訂定對該等資產或企業組成部分所有所須之揭露。其他理事則認為所有未將分類為待出售之非流動資產（或處分群組）或停業單位排除於範圍外之國際財務報導準則中所規定之所有揭露，皆適用於該等資產（或處分群組）。[‡]

BC14B 理事會指出，國際財務報導準則第 5 號第 30 段規定企業「應表達與揭露有助於財務報表使用者評估停業單位及處分非流動資產（或處分群組）之財務影響之資訊」。以下第 BC17 段則敘明「理事會之結論為提供有關待處分資產及資產與負債群組之資訊對財務報表使用者有效益。這些資訊應能協助使用者評估未來現金流量之時點、金額及不確定性」。

^{*} 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2009 年 11 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，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 號適用於所有國際會計準則第 39 號範圍內之所有資產。

[†] 理事會於 2008 年 5 月發布之「國際財務會計準則之改善」修正國際會計準則第 41 號：「估計出售時費用」之一詞將被「出售成本」取代。

[‡] 2009 年 4 月發布之「國際財務會計準則之改善」配套修正國際財務報導準則第 5 號，新增第 BC14A 至 BC14E 段之規定。

- BC14C 理事會指出，部分國際財務報導準則（不包括國際財務報導準則第 5 號）對分類為待出售之非流動資產（或處分群組）或停業單位規定特別之揭露。例如，國際會計準則第 33 號「每股盈餘」第 68 段規定企業應揭露停業單位之每股金額。理事會亦指出國際會計準則第 1 號對公允表達及重大性之規定，亦應適用於該等資產（或處分群組）。
- BC14D 理事會亦指出，當處分群組中包括非屬國際財務報導準則第 5 號衡量規定範圍內之資產及負債時，該等資產及負債衡量之相關揭露通常係於財務報表之其他附註中提供，且不須重覆，除非該等揭露更有助於財務報表使用者評估停業單位及處分非流動資產（或處分群組）之財務影響。
- BC14E 因此，理事會於 2009 年 4 月發布之「國際財務報導準則之改善」中闡明，國際財務報導準則第 5 號及其他特別提及分類為待出售非流動資產（或處分群組）或停業單位之國際財務報導準則，訂定對該等資產或企業組成部分所有所須之揭露。為遵循國際會計準則第 1 號之一般規定，特別是該準則之第 15 及 125 段，分類為待出售之非流動資產（或處分群組）可能須額外之揭露。

將待處分非流動資產分類為待出售

- BC15 於 SFAS 144 中，長期性資產被分類為(i)持有且使用或(ii)待出售。本國際財務報導準則發布前，除與金融工具有關者外，國際財務報導準則中並未區分持有且使用之非流動資產與待出售非流動資產。
- BC16 理事會考量對待出售非流動資產之單獨分類，是否會為國際財務報導準則帶來不必要之複雜性且並將管理階層意圖之要素引入會計。部分回應者建議「待出售資產」之分類係不必要，且若將重點變更為「不再積極使用之資產」可消除許多複雜性，因後者之分類係基於事實，而非以其所認知之管理階層意圖為基礎。其主張濫用分類之潛在可能性使 SFAS 144 中許多詳細規定成為必要。其他回應者則建議，若對現有之國際財務報導準則進行修正，明定不再積極使用之資產應以公允價值減出售成本衡量，並要求額外揭露，則無須新訂國際財務報導準則，即可與 SFAS 144 達成部分趨同。
- BC17 然而，理事會之結論為提供有關待處分資產及資產與負債群組之資訊對財務報表使用者有效益。這些資訊應能協助使用者評估未來現金流量之時點、金額及不確定性。理事會認為，此亦為 SFAS 144 之評估基礎。因此，理事會之結論為引入待出售資產與處分群組之概念使國際財務報導準則更加完整。
- BC18 此外，雖然待出售之分類係始於出售資產之意圖，此分類之其他條件係為嚴謹地規範，且較僅依說明出售之意圖或承諾判斷，更為顯著客觀。有些人指出該條件過於具體。惟理事會認為，為達成企業間分類之可比性，該條件應為具體。理事

會不認為支持「不再積極使用」之分類所需條件必然較少。例如，將有必要區分不再積極使用之資產與持有供備援或暫時閒置之資產。

- BC19 最後，若國際財務報導準則中待出售資產之分類與衡量與美國一般公認會計原則相同，係在一個對財務報表使用者重要之領域達成趨同。
- BC20 大多數草案第 ED4 號之回應者同意有必要對不再持有供使用之非流動資產單獨分類。然而，草案第 ED4 號之建議因下列原因受到批評：
- (a) 條件過於限制性且為規則基礎。
 - (b) 與國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」中重組負債準備之相關規定一致，須證明出售承諾。
 - (c) 應予分類者為不再積極使用之資產。
 - (d) 將報廢之資產應與待出售資產以相同方式處理。
- BC21 理事會指出較彈性之定義將容易被濫用。此外，分類條件之改變可能導致與美國一般公認會計原則分歧。然而，理事會已重新排列該條件以突顯原則。
- BC22 理事會亦指出國際會計準則第 37 號規範負債何時發生，而本國際財務報導準則之規定係與已認列資產之衡量及表達有關。
- BC23 最後，理事會再次確認草案第 ED4 號分類建議之原則，即資產帳面金額主要係透過出售而回收。將此原則適用於不再積極使用之資產上，理事會之決議為若不再積極使用之資產未符合分類為待出售資產之條件，則不應單獨表達，因該資產帳面金額可能並非主要係透過出售而回收。反之，理事會之決議為符合分類為待出售條件且正在使用之資產，不妨礙其單獨分類。此係因為若非流動資產可供立即出售，則該資產之剩餘使用係附屬於透過出售之回收，且該資產帳面金額主要係透過出售而回收。
- BC24 將相同原則適用於將報廢之資產，理事會指出其帳面價值絕非主要透過出售而回收。

出售子公司控制權益之計畫*

- BC24A 2007 年理事會考量企業承諾出售子公司控制權益之計畫，且於出售後以投資關聯企業、投資合資或金融資產之形式，保留對前項子公司之非控制權益之情形。理事會考量如何將待出售之分類適用於企業合併財務報表內之子公司。

* 2008 年 5 月發布之「國際財務會計準則之改善」配套修正國際財務報導準則第 5 號，增加此部份及第 BC77A 及 BC79A 段之規定。

- BC24B 理事會指出第 6 段敘述「若非流動資產（或處分群組）之帳面金額主要係透過出售交易而非持續使用而回收，企業應將其分類為待出售」。理事會亦指出，國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」（2008 年 1 月修正）定義控制，並規定母公司應合併子公司直至喪失控制為止。於喪失控制之日，應除列子公司所有之資產及負債，並認列對前子公司保留之投資。喪失控制係變更投資性質之重大經濟事件。不再存在母子公司關係，而開始投資人與被投資人關係（重大不同於前述之母子公司關係）。因此，投資人與被投資人之新關係應於最初喪失控制之日認列及衡量。
- BC24C 理事會決議於上述之出售計畫下，實質上係以子公司之控制權益交換非控制權益。因此，理事會認為承諾涉及喪失子公司控制之計畫將導致待出售之分類。理事會亦指出此結論係與國際會計準則第 27 號一致。
- BC24D 理事會指出子公司之資產及負債依第 4 段之規定符合處分群組之定義。因此，理事會決議不論企業是否將保留非控制權益，子公司之所有資產及負債均應分類為待出售，而非僅有待處分權益部分。
- BC24E 理事會考量 2007 年 10 月草案內訂定之提案所收到之意見。回應部分回應者之意見時，理事會於修正中闡明分類為待出售須符合之條件。

與其他非流動資產交換之資產

- BC25 於 SFAS 144 下，用以交換相似生產性資產之長期性資產，不得將其分類為待出售。這些資產僅於交換時視為處分。SFAS 144 之結論基礎說明，此係因此類資產交換係基於該資產之帳面金額，而非以公允價值處理，且與待出售長期性資產相比，採用帳面金額與持有且使用之長期性資產之會計更為一致。
- BC26 於 2003 年修訂之國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」中，資產交換通常以公允價值衡量。因此，SFAS 144 對此類資產分類為待出售之考量理由並不適用。本國際財務報導準則與國際會計準則第 16 號一致，將資產交換視為資產之處分與取得，除非該交換不具商業實質。
- BC27 美國財務會計準則理事會（FASB）發布草案，提議與國際會計準則第 16 號中資產交換以公允價值衡量之規定趨同。此草案亦提議配套修正 SFAS 144，使具商業實質之資產交換具分類為待出售之資格。

待出售非流動資產之衡量

- BC28 SFAS 144 規定，分類為待出售之長期性資產或處分群組，以其帳面金額與公允價值減出售成本孰低者衡量。分類為待出售（或包含於處分群組中）之長期性資產

不提列折舊，但可歸屬於處分群組中負債之利息與其他費用應予認列。

- BC29 如同 SFAS 144 結論基礎所述，待出售資產於營運中維持使用係附屬於透過出售回收之帳面金額。因此，該資產之會計處理應為評價過程而非分攤過程。
- BC30 美國財務會計準則理事會（FASB）進一步發現一旦重新衡量該資產，對該資產提列折舊會使其帳面金額減少至低於其公允價值減出售成本。其亦指出於原始分類為待出售後及最終出售前，該資產價值若有減少，因每期皆須評估公允價值減出售成本，故該損失將於減少期間認列。
- BC31 反對意見認為，雖然分類為待出售，該資產仍於營運中使用，因此停止提列折舊與資產成本應於獲得效益之使用期間分攤之基本原則並不一致。再者，資產價值透過使用而減少雖反映於已認列之公允價值變動，但其亦可能被該資產市價變動產生之上漲所抵銷。
- BC32 然而，理事會指出國際會計準則第 16 號要求企業不動產、廠房及設備維持最新之預期耐用年限及殘值，且國際會計準則第 36 號「資產減損」要求立即沖減至使用價值與公允價值減出售成本孰高者。因此，將售出之個別資產於其他國際財務報導準則下，常達到與遵循本國際財務報導準則規定相似之衡量效果。依照其他國際財務報導準則，公允價值減出售成本若高於帳面金額，將無減損且無折舊（因為殘值將被更新）。公允價值減出售成本若低於帳面金額，除非使用價值高於公允價值減出售成本，將會有帳面金額減少至公允價值減出售成本之減損損失，且將無折舊（因為殘值將被更新）。若使用價值高於公允價值減出售成本，則其他國際財務報導準則之處理與國際財務報導準則第 5 號之處理將會產生小幅差異。依照其他國際財務報導準則，減損損失係帳面金額超過使用價值之部分，而非帳面金額超過公允價值減出售成本之部分。依照其他國際財務報導準則，使用價值（資產之新帳面金額）超過公允價值減出售成本（其殘值）之部分亦有折舊。然而，分類為待出售之資產，使用價值與公允價值減出售成本之差異僅限於出售前預期產生之淨現金流量部分。若出售期間短，此金額通常相對較小。因此，其他國際財務報導準則下認列之減損損失及後續折舊，與國際財務報導準則第 5 號之減損損失及無後續折舊相比，差異亦很小。
- BC33 理事會之結論為國際財務報導準則第 5 號對個別資產之衡量規定，通常不會牽涉其他國際財務報導準則規定之重大變動。另外，理事會同意美國財務會計準則理事會（FASB），認為資產之剩餘使用所產生之現金流量係附屬於出售之資產回收，因此決議分類為待出售之個別資產應以帳面金額與公允價值減出售成本孰低者衡量，且不得折舊。
- BC34 至於處分群組，其他國際財務報導準則之規定與國際財務報導準則第 5 號之規定有較大差異。例如，處分群組之公允價值減出售成本超過處分群組內淨資產帳面金額部分可能反映內部產生之商譽。然而該處分群組內非流動資產之殘值則顯

示，若該處分群組依國際會計準則第 16 號之規定處理，該處分群組應提列折舊。

- BC35 於此情況下，有些人可能將國際財務報導準則第 5 號之規定視為容許以內部產生之商譽停止對非流動資產之折舊。然而，理事會不同意此觀點。反而理事會認為內部產生之商譽，為處分群組減損損失之認列提供一個緩衝。國際會計準則第 36 號之減損規定亦產生相同影響。對處分群組內之非流動資產不予折舊（如同個別資產），係單獨分類之基本原則（即資產之帳面金額主要係透過出售而非持續使用而回收，且透過持續使用所回收之金額係附屬的）所致。
- BC36 除此之外，要強調的是國際財務報導準則第 5 號只允許將供出售之資產（或處分群組）分類為待出售。將報廢之資產直至被處分前係被分類為持有且使用，故提列折舊。理事會同意美國財務會計準則理事會（FASB）之觀點，即對待出售資產與將報廢資產可作出區分，因前者主要係透過出售回收而後者則係透過持續使用。因此，前者應停止折舊，而後者情形則不應停止折舊係符合邏輯。
- BC37 待出售之資產或處分群組若為國外營運機構之一部分，且其功能性貨幣與集團表達貨幣不同，則該資產或處分群組換算為集團表達貨幣所產生之兌換差額將認列於權益*中。國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」要求兌換差額自權益「再循環」至處分該營運機構之損益。產生之問題為分類為待出售是否會導致任何兌換差額之再循環。於美國一般公認會計原則（美國新興會計問題專案小組 01-5 號公告「適用美國財務會計準則理事會（FASB）公報第 52 號於將處分投資之減損評估」），先前認列於其他綜合損益而預期於出售時再循環至收益之累計外幣換算調整數，應包括於待進行減損測試之資產（或處分群組）之帳面金額。
- BC38 理事會可能於報導綜合損益之計畫中重新考量再循環之議題。因此，其不希望對國際會計準則第 21 號之規定作暫時變動。因此，本國際財務報導準則不允許於資產或處分群組分類為待出售時再循環任何兌換差額。該項再循環將於資產或處分群組出售時發生。

減損損失分攤至處分群組

- BC39 SFAS 144 及草案第 ED4 號之提議中，處分群組內非屬本國際財務報導準則範圍內之資產，應於衡量處分群組之公允價值減出售成本前，依其他準則之規定調整。任何調整處分群組帳面金額所認列之損失或利益應分攤至該群組內長期性資產之帳面金額。
- BC40 此處不同於國際會計準則第 36 號分攤現金產生單位產生之減損損失之規定。國際會計準則第 36 號規定現金產生單位之減損損失分攤，應先減少商譽之帳面金額，

* 由於國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）之修訂，故該差異係認列於其他綜合損益。

然後再按比例減少現金產生單位中其他資產之帳面金額。

- BC41 理事會考量處分群組減損損失之分攤應與國際會計準則第 36 號之規定或與 SFAS 144 之規定一致。理事會之結論為規定與國際會計準則第 36 號對現金產生單位之分攤規定相同最為簡單。雖然此與 SFAS 144 不同，但整個處分群組將以相同金額衡量。

新取得資產

- BC42 SFAS 144 規定及草案第 ED4 號提議，符合分類為待出售條件之新取得資產於原始認列時，應以公允價值減出售成本衡量。因此，除企業合併外，於企業取得符合分類為待出售條件之非流動資產情況下，若資產成本超過其公允價值減出售成本，則應於損益中認列損失。在更常見之情況下，企業取得符合分類為待出售條件之非流動資產（或處分群組）為企業合併之一部分，公允價值與公允價值減出售成本間之差異應認列為商譽。
- BC43 草案第 ED4 號之部分回應者指出，以公允價值減出售成本衡量非屬於企業合併之部分而新取得之資產，與分類為待出售之資產應以帳面金額與公允價值減出售成本孰低者衡量之一般提議係不一致。理事會贊成並修正此規定，以闡明新取得資產（或處分群組）於原始認列時，應以若未將其分類為待出售之帳面金額（即成本）與公允價值減出售成本孰低者衡量。
- BC44 至於企業合併，理事會指出於觀念上資產應以公允價值原始認列，然後立即分類為待出售，因此出售成本係認列於損益，而非商譽。理論上，企業若將出售成本納入購買價格，則減少之價格會導致負商譽之產生，而立即於損益中認列者會抵銷出售成本產生之損失。當然，實務上，減少之價格通常會導致較低之正商譽淨額而非於損益中認列負商譽。基於此理由且為了趨同，理事會決議企業合併中，於取得時符合分類為待出售條件之非流動資產，應於原始認列時，以公允價值減出售成本衡量。
- BC45 理事會與美國財務會計準則理事會（FASB）於購買法之適用聯合計畫中正在考量通常由哪些項目構成企業合併交易之部分。該考量包括交易中認列之資產及負債應以收購者或被收購者之觀點為基礎。該等考量之結果可能影響第 BC44 段所討論之決定。*

公允價值減出售成本後續回升之認列

* 理事會與美國財務會計準則理事會在收購法之適用聯合計畫中闡明將企業合併中所取得資產分類為待出售應以收購者觀點為基礎。因此，收購者須於收購日符合國際財務報導準則第 5 號第 6 至 11 段之條件，才能於原始認列時將取得之資產分類為待出售。

- BC46 理事會考量公允價值減出售成本之後續回升之認列是否應限於迴轉其先前減損。SFAS 144 規定公允價值減出售成本認列後續回升之認列，不得超過先前沖減至公允價值減出售成本所認列之累積損失。理事會決定，於國際財務報導準則之規範下(無論係依本國際財務報導準則之規定或先前依國際會計準則第 36 號之規定)，應就迴轉該資產減損之範圍內認列利益。迴轉分類為待出售前之資產發生之減損而認列利益與國際會計準則第 36 號認列減損迴轉之規定一致。

分類為待出售前依其他國際財務報導準則之規定而採重估價金額衡量之資產，其減損損失及後續利益之認列

- BC47 草案第 ED4 號提議，分類為待出售前依其他國際財務報導準則之規定而採重估價金額衡量之資產，其減損損失與後續利益除出售成本原始認列或變動所產生之損失及利益外，應依該資產先前重估價所依據之準則視為重估價減少及增加處理，此與國際會計準則第 36 號一致。草案第 ED4 號亦提議出售成本應一直認列於損益中。
- BC48 許多回應者反對這些提議，因為其複雜性及因為其導致分類為待出售之資產有不一致之處理。理事會考量提出之議題，並決定已按公允價值列帳且公允價值變動認列為損益之資產不應受本國際財務報導準則衡量規定之規範。理事會認為對該類資產而言，繼續以公允價值衡量較以帳面金額與公允價值減出售成本孰低者衡量，能提供較佳之資訊。然而，理事會並不認為此處理適用於已依國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 38 號之規定重估價之資產，因為這些準則要求繼續折舊且重估價變動不一定認列於損益。理事會決議已依國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 38 號之規定重估價之資產，應與未經重估價之資產於分類為待出售前之相同方式處理。該方法使於本國際財務報導準則衡量規定範圍中之資產有一致之處理，且因此為較簡單之準則。

重分類為持有供使用資產之衡量

- BC49 於 SFAS 144 中，企業若改變出售資產之計畫且將長期性資產由待出售重分類為持有且使用，則該資產係以下列兩項孰低者衡量：(a)該資產(或處分群組)分類為待出售前，且調整此資產(或處分群組)持續分類為持有且使用所認列之折舊(或攤銷)後之帳面金額，與(b)其於決定不出售日之公允價值。
- BC50 此基本原則係將該資產恢復至假設其從未分類為待出售之帳面價值，且考量可能已發生之減損。事實上，SFAS 144 規定，對持有且使用之資產而言，僅於資產帳面金額超過預期因使用與最後處分資產而產生之未折現現金流量合計數時，始須認列減損。因此從未分類為待出售資產之帳面金額可能超過其公允價值。因此，SFAS 144 未必會導致資產回復至其原帳面金額。然而，SFAS 144 之結論基礎指

出，美國財務會計準則理事會 (FASB) 之結論為僅以未折現現金流量測試之基礎，即將資產帳面金額調高至高於其公允價值之金額係不適當。因此，其作出以下列兩者孰低之衡量規定(a)資產未曾分類為待出售之帳面金額及(b)決定不出售資產之日之公允價值。

BC51 國際會計準則第 36 號對已減損之資產有不同之衡量基礎，即可回收金額。理事會決議為與 SFAS 144 之原則一致，亦為與國際會計準則第 36 號之規定一致，停止分類為待出售之資產應以下列兩者孰低者衡量(a)資產未曾分類為待出售應認列之帳面金額(b)重分類日之可回收金額。此雖非完全趨同，但差異係源自美國一般公認會計原則與國際財務報導準則減損模式之不同。

專為再出售而取得且持有之子公司合併豁免之取消

BC52 SFAS 144 取消美國一般公認會計原則中對短暫持有子公司合併之豁免，理由為所有待出售資產應採相同方法處理，亦即依 SFAS 144 之規定，而非合併某些資產而不合併某些資產。

BC53 理事會贊成應合併所有子公司，以及所有符合分類為待出售條件之資產（或處分群組）應採相同方法處理。國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」中專為再出售而取得並持有之子公司之合併豁免，使此類子公司中符合分類為待出售條件之資產及處分群組，與其他資產及處分群組無法採用相同方法處理。因此草案第 ED4 號提議應取消國際會計準則第 27 號之豁免。

BC54 部分回應者反對此提議，理由為合併此類子公司所提供之資訊不如目前以公允價值衡量此類子公司投資之規定所提供之資訊有用。理事會指出草案第 ED4 號中此提議之影響僅限於下列項目：

- (a) 目前屬豁免範圍內子公司之衡量將由國際會計準則第 39 號規定之公允價值變更為以成本與公允價值減出售成本孰低者。
- (b) 對子公司投資之所有公允價值變動依國際會計準則第 27 號目前之規定，如同持有供交易之金融資產依國際會計準則第 39 號*之規定，應於損益中以單一金額表達。正如第 BC72 段所討論，該子公司將為停業單位，且依本國際財務報導準則之規定（見第 BC73 至 BC76 段），包含子公司之處分群組價值之任何已認列變動，應於損益中以單一金額表達。
- (c) 資產負債表中對子公司投資之表達將由單一金額變更為兩個金額——為屬子

* 2009 年 11 月發布之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」刪除持有供交易金融資產之類別。第 BC54 段係討論國際財務報導準則第 5 號發布時之攸關事項。

公司之處分群組之資產，一則為其負債。[†]

BC55 理事會重申其於第 BC53 段之結論。然而，其指出此提案有限之影響僅適用於須於資產負債表及損益表中表達之金額。要求於附註中提供該等金額之分析可能潛在意味著企業須取得顯著更多資訊。因此理事會決定不要求新取得之子公司揭露表達於資產負債表及損益表中金額之分析，並於釋例中闡明可用於得出資產負債表及損益表中所表達金額之簡便計算方法。

待出售非流動資產之表達

BC56 SFAS 144 規定企業表達下列項目：

- (a) 分類為待出售之長期性資產於資產負債表中單獨表達；及
- (b) 分類為待出售處分群組之資產及負債於資產負債表中之資產及負債部分分別表達。這些資產及負債之主要類別於資產負債表中或附註中分別揭露。

BC57 於 SFAS 144 之結論基礎中，美國財務會計準則理事會 (FASB) 指出，有關處分群組之資產及負債性質之相關資訊對使用者有用。於資產負債表中分別表達該等項目可提供攸關之資訊。單獨表達亦區分不須折舊之資產及須提列折舊之資產。理事會同意美國財務會計準則理事會 (FASB) 之觀點。

BC58 草案第 ED4 號之回應者指出，於權益中單獨表達與分類為待出售之資產及處分群組相關之金額（例如，備供出售資產^{*}之未實現損益與外幣換算調整數）亦能提供有用之資訊。理事會同意並於本國際財務報導準則中增加此規定。

分類為停業單位之時點及停業單位之定義

BC59 隨著 SFAS 144 之引入，美國財務會計準則理事會 (FASB) 將停業單位之範圍由「業務之部門」擴大至「企業之組成部分」。組成部分係較為廣泛之描述，其條件包含「經營上及就財務報導目的而言，其營運與現金流量可與企業其他部分明顯區分者」。SFAS 144 指出組成部分可能為部門、報導單位、子公司或資產群組。

BC60 然而，美國財務會計準則理事會 (FASB) 同時對決定何時將組成部分分類為停業及何時將其經營結果表達為停業訂定更嚴格之條件。SFAS 144 規定組成部分僅於其已處分或符合分類為「待出售」資產之條件時，始得分類為停業。

BC61 國際會計準則第 35 號中停業單位之定義為「主要營業項目」或「營運地區」，此

[†] 於財務狀況表中對處分群組進行更多分類係允許但非規定。

^{*} 2009 年 11 月發布之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」刪除持有供交易金融資產之類別。第 BC58 段係討論國際財務報導準則第 5 號發布時之攸關事項。

與先前美國一般公認會計原則較為狹隘之定義較為接近。國際會計準則第 35 號中導致分類為停業單位之情況係於下列兩項中較早發生者：(a)企業簽訂具約束力之銷售協議及(b)董事會核准並宣布正式之處分計畫。雖然國際會計準則第 35 號對構成計畫之要素係以國際會計準則第 37 號作為進一步指引，但這些條件較 SFAS 144 寬鬆。

- BC62 「架構」第 12 段指出，財務報表之目的係提供有助於廣泛使用者制訂經濟決策之企業財務狀況、績效及財務狀況變動之相關資訊。「架構」第 15 段繼續指出財務報表使用者所作之經濟決策，須評估企業產生現金及約當現金之能力。單獨強調停業單位之經營結果可提供使用者評估企業持續產生現金流量能力之攸關資訊。
- BC63 至於分類為停業單位之時點，理事會考量停業單位分類，決定於企業組成部分被企業停業之決策（目前國際會計準則第 35 號之作法），或決定於企業組成部分被分類為待出售，何者能提供更有用之資訊。
- BC64 理事會決定，為與持有供處分資產之表達一致且為了趨同，當企業組成部分已被處分或被分類為待出售時，將某一營運分類為停業單位。
- BC65 於期間結束日後、財務報表發布前符合分類為停業單位之條件時，國際會計準則第 35 號亦採用與美國一般公認會計原則不同之作法。SFAS 144 要求揭露，但企業組成部分並非以停業單位表達。國際會計準則第 35 號規定將企業組成部分分類為停業單位。
- BC66 理事會認為，為與國際會計準則第 10 號「資產負債表日後事項」*一致，除非組成部分於資產負債表日符合條件而分類為停業，否則不應於財務報表中作此分類。
- BC67 就停業單位之定義而言，草案第 ED4 號提議採用 SFAS 144 對停業單位之定義。理事會認為依據現有國際會計準則第 35 號，可能存在一些處分交易，雖然該等交易可能對企業正在進行之營運有影響，但卻不符合分類為停業活動之條件。例如，企業可能處分於特定地區營運之現金產生單位之重大部分，而非全部。於國際會計準則第 35 號中，此可能不符合停業單位之定義。於 SFAS 144 中，若符合攸關之條件，則為停業單位。
- BC68 然而，草案第 ED4 號中絕大多數回應者反對此提議。他們反而傾向保留國際會計準則第 35 號中停業單位應為主要營業項目或營運地區之標準。
- BC69 理事會根據所收到之意見重新考量此議題，並決議依 SFAS 144 分類為停業單位之規模可能太小，而單獨表達停業單位所提供之資訊有用性可能未如預期。
- BC70 理事會亦指出，美國財務會計準則理事會（FASB）會計問題專案小組（EITF）正

* 由於國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」2007 年之修訂，國際會計準則第 10 號於 2007 年 9 月將標題自「資產負債表日後事項」修正為「報導期間後事項」。

在考量 SFAS 144 中有關停業單位條件執行過程中產生之實務問題。特別地是，美國會計問題專案小組（EITF）考量(a)於決定企業現金流量時，該企業組成部分之現金流量是否已經或將自企業之持續營運中消除，及(b)構成重大持續參與處分企業組成部分營運之持續參與類型。基於該等實務問題，理事會進一步決議，停業單位定義之變動方式若可能導致 SFAS 144 已產生之相同實務問題，則屬不適當。

BC71 因此，理事會決定保留國際會計準則第 35 號中，停業單位應為主要營業項目或營運地區之規定，並指出此將包括一些在 SFAS 144 之前，美國定義（其係以報導部門為基礎）排除之企業組成部分。然而，理事會將此作為暫時措施，並意圖與美國財務會計準則理事會（FASB）合作，於相對短期內對定義達成趨同。

BC72 最後，理事會考量符合分類為待出售條件之新取得子公司是否應必然分類為停業單位。理事會決議應作此分類，因其將依下列原因之一而被處分：

- (a) 子公司與企業之營業項目不同，因此將其處分與處分一主要營業項目類似。
- (b) 主管機關要求處分子公司，否則企業於特定地區會有太多特定類型之營運。於此情況下，子公司必定為重大營運。

停業單位之表達

BC73 SFAS 144 規定於所提出之各期損益表中以單獨組成部分（稅後淨額）表達停業單位之經營結果。

BC74 國際會計準則第 35 號並未規定停業單位之經營結果須於損益表中以淨額表達。而是規範應揭露於附註或損益表中之項目。

BC75 於草案第 ED4 號中，理事會指出其正於其報導綜合損益之計畫中考量停業單位於損益表中之表達，且其不希望藉由改變國際會計準則第 35 號有關組成部分之揭露規定而對計畫結果作出預先判斷。基於報導綜合損益之計畫未能如先前預期之時間完成，理事會決定於本國際財務報導準則中決定停業單位之表達。

BC76 理事會認為，由於繼續營業單位及停業單位預期產生不同之現金流量，停業單位應於損益表中，與繼續營業單位於不同之部份分別列示。理事會決議，由於預期由停業單位產生之未來現金流量係有限，故其於損益表中以單一淨額表達係屬足夠。因此，本國際財務報導準則允許於附註或損益表中表達對單一淨額*之分析。

BC77 絕大多數之草案第 ED4 號回應者支持此種表達。

BC77A 理事會考量針對提議之「國際財務報導準則之改善」2007 年草案中修正項目所收

* 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）規定企業應於單一綜合損益表或兩張報表（一張單獨損益表及一張綜合損益表）中表達所有收益及費損項目。

到之意見。部分回應者要求理事會闡明，若處分群組符合停業單位之定義時，提議之修正對損益表之影響。理事會決議，若子公司依第 32 段之規定係符合停業單位定義之處分群組，企業之出售計畫涉及喪失對子公司控制時，應揭露第 33 至 36 段所規定之資訊。理事會贊成回應者表達不應僅因處分群組形式而有差異之意見。

過渡協議

- BC78 草案第 ED4 號之部分回應者指出，取得追溯適用本國際財務報導準則所須之資訊可能有困難。理事會同意，決定資產或處分群組於何日符合分類為待出售條件及其當日之公允價值可能會涉及後見之明。對於已於以前期間分類為停業單位且於本國際財務報導準則生效日前已全部除列者，單獨表達其營運結果可能會產生問題。
- BC79 因此，理事會決定要求本國際財務報導準則推延適用，且僅於本國際財務報導準則被討論之以前期間已取得必要資訊時，始允許追溯適用。
- BC79A 理事會決議基於表達目的之第 8A 段及第 36A 段修正之生效日應為 2009 年 7 月 1 日，以與基於衡量目的之國際會計準則第 27 號修正（2008 年 1 月修正）之生效日一致。因國際會計準則第 27 號第 45 段(c)基於衡量目的而對有關喪失子公司控制之修正提供追溯適用之例外，理事會要求企業於施行第 8A 及 36A 段之修正時，應考量國際會計準則第 27 號適用之過渡規定。

專用術語

- BC80 本國際財務報導準則制訂時，產生了兩個專用術語之問題：
- (a) 「很有可能」一詞之使用及
 - (b) 「公允價值減出售成本」一詞之使用。
- BC81 於 SFAS 144 中，*很有可能*一詞係指描述「可能發生」之未來出售。就國際財務報導準則之目的而言，很有可能係定義為「可能性大於不可能性」。為與 SFAS 144 之相同意義趨同，且為避免於國際財務報導準則中以不同意義使用「很有可能」一詞，本國際財務報導準則使用「高度很有可能」一詞。理事會視「高度很有可能」為隱含著較「可能性大於不可能性」之機率高出許多，並且與美國財務會計準則理事會（FASB）「很可能發生」一詞隱含著相同之機率。此與理事會於國際會計準則第 39 號中對「高度很有可能」之使用一致。
- BC82 SFAS 144 所使用「公允價值減出售成本」之衡量基礎與國際會計準則第 36 號(1998 年發布)「淨售價」之衡量相同。SFAS 144 將資產之公允價值定義為「於目前交易中有成交易意願之雙方可能用以購買或出售資產之金額，即非屬強制性或清算

出售」，而出售成本定義為「出售交易之增額直接成本，即直接由出售交易產生、於出售交易中不可或缺、且若未作出出售決定則企業不會發生之成本」。國際會計準則第 36 號將淨售價定義為於公平交易下，已充分瞭解並有成交意願之雙方自出售資產可獲得之金額扣除處分成本。處分成本係直接可歸屬至資產處分之增額成本，不包括財務成本及所得稅費用。

BC83 理事會認為使用「淨售價」一詞係與國際會計準則第 36 號一致。然而，理事會指出「公允價值」係使用於許多國際財務報導準則。理事會決議傾向採用與 SFAS 144 相同之用語，以於此方面明確地達成趨同，並且修正國際會計準則第 36 號，以使國際會計準則第 36 號之專用術語與其他國際財務報導準則一致。因此，國際財務報導準則第 5 號所作之配套修正使國際會計準則第 36 號中之「淨售價」以「公允價值減出售成本」取代。

草案第 ED4 號之變動彙總

BC84 草案第 ED4 號中提議之主要改變為：

- (a) 闡明分類為非流動之資產，直至其符合分類為待出售之條件前，不得重分類為流動資產（第 BC10 段）。
- (b) 商譽及租賃下之金融資產係包含於本國際財務報導準則之衡量規定範圍（第 BC8 至 BC14 段）。
- (c) 按公允價值列帳且公允價值變動認列為損益之非流動資產係排除於本國際財務報導準則之衡量規定外（第 BC8 至 BC14 段）。
- (d) 依國際會計準則第 16 號或國際會計準則第 38 號之規定重估價之資產分類為待出售時，應與先前未經重估價資產之處理一致（第 BC47 及 BC48 段）。
- (e) 處分群組減損損失之分攤應與國際會計準則第 36 號分攤減損損失之順序一致（第 BC39 至 BC41 段）。
- (f) 增加國際會計準則第 35 號中停業單位應為主要營業項目或營運地區之條件（第 BC67 至 BC71 段）。
- (g) 停業單位得於損益表中以單一金額表達（第 BC73 至 BC77 段）。

與 SFAS 144 攸關部分之比較

BC85 下表係說明與 SFAS 144 趨同之程度：

規定	與 SFAS 144 趨同之程度
範圍	因國際財務報導準則與美國一般公認會計原則間之其他差異而產生部分範圍上之差異。
分類為待出售之條件	完全趨同。
將交換資產之處理	若美國財務會計準則理事會 (FASB) 對非貨幣性資產之交換提案定案，則完全趨同。
將報廢資產之處理	完全趨同。
原始分類之衡量	已趨同，除美國一般公認會計原則係將直接認列於權益 ^(a) 之累積兌換差額包含於資產 (或處分群組) 之帳面金額，但於國際財務報導準則第 5 號則否。
後續衡量	原則已趨同，但因先前減損之迴轉規定不同而產生差異。
出售計畫變更	重分類及衡量已趨同，除因先前減損之迴轉規定不同而產生之差異外。
分類為待出售資產之表達	完全趨同。
停業單位之定義	未趨同，但理事會意圖於相對短期內與美國財務會計準則理事會 (FASB) 合作達成定義之趨同。
分類為停業單位之時點	完全趨同。
停業單位之表達	已趨同，除 SFAS 144 規定於損益表中表達稅前與稅後淨利，而國際財務報導準則第 5 號僅規定表達稅後淨利 (雖然允許分拆)。

(a) 由於國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年修訂)之修訂，故該差異係認列於其他綜合損益。

反對意見

Anthony T Cope 及 Harry K Schmid 之反對意見

DO1 Cope 先生及 Schmid 先生反對發布國際財務報導準則第 5 號。

Anthony T Cope 之反對意見

DO2 Cope 先生反對係因其認為本國際財務報導準則於此重要領域未完全符合使用者之需求。

DO3 決定執行此計畫時，理事會有兩個目標—增進使用者評估未來現金流量之金額、時點及不確定性之能力，及與美國一般公認會計原則趨同。辨認哪些資產（或資產群組）之價值主要係透過出售而非營運而回收之能力，對未來現金流量有重大涵義。同樣地，停業單位之單獨表達有助於使用者區分業務中不再對未來現金流量有貢獻之部分。

DO4 美國會計師協會（AICPA）之財務報導特別委員會（美國會計師協會（AICPA）Jenkins 委員會）於 1994 年之報告中強調辨認及細分出這些組成部分之重要性。Jenkins 委員會報告被認為是對使用者需求所作最廣泛且最具權威之調查，其建議如下：

〔停業單位之定義〕應予擴大以納入所有實體上、經營上及就業務報導目的而言，資產與經營及活動結果能予以區分之所有重大停業單位。

SFAS 144 中處理停業單位之部分係美國財務會計準則理事會（FASB）對此建議之直接回應。

DO5 理事會確實於最初研議中似乎贊同。理事會於草案第 ED4 號中指出：

〔理事會〕進一步決議，SFAS 144 中停業單位之定義較現行國際會計準則第 35 號定義之停業單位更廣泛而使更多有用資訊被表達與揭露。此資訊對使用者評估未來現金流量之金額、時點及不確定性相當重要。

Cope 先生仍贊同此見解。

DO6 惟理事會最後決定保留國際會計準則第 35 號之定義，而使此旨在趨同之計畫未能於此重要方面達成趨同，亦未對所列示之使用者需求作出回應。

DO7 理事會此作法之理由在於 SFAS 144 於美國已出現執行問題。（這些問題中大多數似乎與 SFAS 144 中定義之指引有關，而非定義本身）。於第 BC71 段中，理事會指出此作法為暫時措施，並計畫與美國財務會計準則理事會（FASB）合作以期迅

速達成趨同之解決方案。Cope 先生之觀點為先達成趨同，然後再與美國財務會計準則理事會（FASB）合作處理執行問題較為適合。

Harry K Schmid 之反對意見

DO8 Schmid 先生主要反對理由為：

- (a) 仍積極使用之非流動資產，不應僅因管理階層作出尚未完全執行之資產出售決策，即停止折舊/攤銷；及
- (b) 資產之衡量不應以尚未完全執行之管理階層決定為基礎，而需要一個相當規則基礎之準則。

DO9 Schmid 先生認為對分類為待出售但仍積極使用之資產不提列折舊/攤銷，於觀念上係屬錯誤，且對停業單位而言尤其有問題，因其代表一單獨之主要營業項目或營運地區。Schmid 先生不接受以帳面金額與公允價值減出售成本孰低者之衡量作為折舊之替代，因於大多數情況下，此類處分群組之公允價值通常會反映內部產生之商譽，故公允價值減出售成本會高於帳面金額。因此，此類處分群組內之非流動資產即使其仍在積極使用，將僅維持其帳面金額長達一年或甚至更長之期間。另外，損益表中單獨列示之停業單位淨利將不具意義，因為未扣除持續使用該資產之折舊/攤銷費用，且此淨利無法與已提列折舊之比較期間內所重編之資訊相比。

DO10 所提議之「待出售」分類以及作此分類而導致非流動資產（或處分群組）之衡量係以尚未完全執行之管理階層決策為基礎，而需要有更詳細（防止濫用）之規定去界定該分類及修正此資產得以維持該分類之時間界限。依 Schmid 先生之觀點，最終結果為一個過於詳細且為規則基礎之準則。

DO11 Schmid 先生認為藉由設立一項不再積極使用非流動資產之特別類別可能是一種更簡單且直接之解決方法。「不再積極使用」之觀念係易於適用且係將管理階層之意圖排除於準則外。此分類將平等地適用於任何形式之處分（出售、報廢、交換及分拆等）；不需要詳細（防止濫用）之規定及釋例，且準則將簡單且以清楚及明確之原則為基礎。於此點上，Schmid 先生並不同意第 BC18 段中「不再積極使用」之分類不會比「待出售資產」類別要求較少條件支持之結論。

DO12 Schmid 先生同意結論基礎之第 BC17 段，但為提供非流動資產意圖出售之資訊，特別是停業單位，一旦該資產有可能出售，即使其仍積極使用，應即規定揭露。

DO13 Schmid 先生完全贊成儘可能尋求與美國一般公認會計原則之趨同，但僅限於高品質之趨同解決方案。他認為依據所提出之理由，本國際財務報導準則非屬此情況。

目錄

國際財務報導準則第 5 號

「待出售非流動資產及停業單位」之施行指引

可供立即出售 (第 7 段)	釋例 1-3
預期一年內完成出售 (第 8 段)	釋例 4
預計一年內完成出售條件之例外 (第 8 段及第 B1 段)	釋例 5-7
決定資產是否已報廢 (第 13 及 14 段)	釋例 8
已報廢停業單位之表達 (第 13 段)	釋例 9
處分群組減損損失之分攤 (第 23 段)	釋例 10
綜合損益表中停業單位之表達 (第 38 段)	釋例 11
分類為待出售非流動資產或處分群組之表達 (第 38 段)	釋例 12
為再出售而取得且分類為待出售子公司之衡量及表達 (第 11 及 38 段)	釋例 13



國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」之施行指引

本施行指引附於國際財務報導準則第 5 號，但非屬其一部分。

可供立即出售（第 7 段）

要符合分類為待出售之條件，依出售此類資產（或處分群組）之一般條件及商業慣例，非流動資產（或處分群組）須於目前狀態下可供立即出售（第 7 段）。若企業目前有意圖及能力將資產（或處分群組）以目前狀態移轉予買方，則非流動資產為可供立即出售。釋例 1 至 3 說明符合及不符合第 7 段條件之情況。

釋例 1

企業已承諾出售其總部建築物之計畫，並已開始尋找買方之行動。

- (a) 企業意圖於遷離建築物後，移轉該建築物予買方。其遷離所需之時間係出售此類資產之一般條件及商業慣例。第 7 段之條件於計畫承諾日符合。
- (b) 企業將繼續使用該建築物直至新總部建築物之建造完成。企業直至新建築物建造完成（且遷離現有建築物）前，無意圖移轉現有建築物予買方。企業（賣方）延遲現有建築物移轉時點之要求，即顯示該建築物並非可供立即出售。即使已先取得未來移轉現有建築物之確定購買承諾，直至新總部建築物建造完成前，並不符合第 7 段之條件。

釋例 2

企業已承諾出售製造設備之計畫，並已開始尋找買方之行動。於計畫承諾日尚有積壓未完成之客戶訂單。

- (a) 企業意圖出售製造設備及其營運。所有未完成之客戶訂單將於出售日移轉予買方。出售日未完成客戶訂單之移轉將不會影響該製造設備之移轉時點。則第 7 段之條件於計畫承諾日即符合。
- (b) 企業意圖出售製造設備但不包括其營運。企業於停止設備所有營運及消除其積壓未完成之客戶訂單前，無意圖移轉該設備予買方。企業（賣方）延遲該設備移轉時點之要求，即顯示該設備並非可供立即出售。即使已先取得未來移轉該設備之確定購買承諾，直至該設備之營運停止前，並不符合第 7 段之條件。

釋例 3

企業透過沒收抵押品取得一項包括土地與建築物之不動產，且意圖出售。

- (a) 企業於完成增加不動產出售價值之復原前，無意圖移轉該不動產予買方。企業（賣方）延遲該不動產移轉時點之要求，即顯示該不動產並非可供立即出售。直至復原完成前，係不符合第 7 段之條件。
- (b) 企業完成復原並將不動產分類為待出售，但在取得確定購買承諾前，發現存有須補救之環境損害。企業仍意圖出售該不動產。然而，直至補救完成前，企業無移轉不動產予買方之能力。於取得確定購買承諾前，其他方延遲該不動產移轉時點之要求，即顯示該不動產並非可供立即出售。第 7 段之條件不再符合。該不動產應依第 26 段規定重分類為持有且使用。

預期一年內完成出售（第 8 段）

釋例 4

要符合分類為待出售之條件，非流動資產（或處分群組）之出售須為高度很有可能（第 7 段），且該資產（或處分群組）之移轉應預期能於一年內完成出售而符合認列要件（第 8 段）。未符合此條件之情況如下：

- (a) 企業為商業租賃及融資公司，其持有之待出售或租賃設備，於近期已停止租賃，其未來交易之最終形式（出售或租賃）尚未決定。
- (b) 企業承諾「出售」使用中不動產之計畫，且該不動產之移轉將以出售並融資售後租回處理。

第 8 段條件之例外

第 8 段中一年期規定之例外適用於有限之情況，在這些情況下，完成非流動資產（或處分群組）出售所需期間之展延，係因超出企業所能控制之事件或情況所造成，且符合特定條件（第 9 段及第 B1 段）。釋例 5 至 7 說明這些情況。

釋例 5

能源發電產業之企業承諾出售一處分群組之計畫，該處分群組代表受管制營運之重大部分。該出售須經主管機關許可，而使完成出售所須期間展延至一年以上。企業須於確認買主並取得確定購買承諾後，始得進行取得許可之行動。然而，高度很有可能於一年內取得確定購買承諾。於此情況下，即符合第 B1 段(a)所述第 8 段中一年規定之例外情形。

釋例 6

企業承諾以目前狀態出售製造設備之計畫，並於當日將該設備分類為待出售。取得確定購買承諾後，買主檢查發現存有先前所未知之環境損害。買主要求企業修復該損害，而使完成出售所需期間展延至一年以上。然而，企業已開始修復該損害之行動，且令人滿意之改善係高度很有可能。於此情況下，即符合第 B1 段(b)所述第 8 段中一年規定之例外情形。

釋例 7

企業承諾出售非流動資產之計畫，並於當日將該資產分類為待出售。

- (a) 於最初之一年期間內，存在於資產最初分類為待出售日之市場條件惡化，以致該資產未於期間結束前出售。於該期間內，企業積極尋求但未收到任何購買該資產之合理出價，故企業以調降價格因應。企業於市場條件變動下，繼續以合理價格積極行銷，因此符合第 7 及 8 段之條件。於此情況下，即符合第 B1 段(c)所述第 8 段中一年規定之例外情形。於最初之一年期間結束時，該資產繼續分類為待出售。
- (b) 於次一年期間內，市場條件更加惡化，且資產仍未於期間結束前出售。企業相信市場條件將會改善而未再降低資產價格。該項資產繼續為待出售，但其價格超過目前之公允價值。於此情況下，未調降價格係顯示不符合第 7 段可供立即出售之規定。此外，第 8 段亦規定，資產須以與其現時公允價值相關之合理價格行銷。因此，未符合第 B1 段(c)所述第 8 段中一年規定之例外情形。此項資產應依第 26 段規定重分類為持有且使用。

決定資產是否已報廢

本國際財務報導準則第 13 及 14 段對何時將資產視為已報廢作出明確規定。釋例 8 係說明何時資產非為已報廢。

釋例 8

企業因其產品之需求下降而停止使用製造廠房。然而，該廠房係維持可使用之狀態且預期若需求回升時即可恢復使用。則該資產不得視為已報廢。

已報廢停業單位之表達

本國際財務報導準則第 13 段禁止將報廢之資產分類為待出售。然而，若將報廢之資產係主要營業項目或營運地區，則應於其報廢日將之報導於停業單位。釋例 9 說明此情況。

釋例 9

企業於 20X5 年 10 月決定報廢其構成主要營業項目之所有棉紡廠。棉紡廠之所有工作於截至 20X6 年 12 月 31 日之年度間停止。截至 20X5 年 12 月 31 日之年度財務報表，棉紡廠之經營結果及現金流量視為繼續營業單位。截至 20X6 年 12 月 31 日之年度財務報表，棉紡廠之經營結果及現金流量則視為停業單位，且企業依本國際財務報導準則第 33 及 34 段之規定揭露。

處分群組減損損失之分攤

本國際財務報導準則第 23 段規定，處分群組所認列之減損損失（或後續利益），應依國際會計準則第 36 號（2004 年修訂）第 104 及 122 段訂定之分攤順序，減少（或增加）該群組中包含於本國際財務報導準則衡量規定範圍內之非流動資產之帳面金額。釋例 10 係說明處分群組減損損失之分攤。

釋例 10

企業計畫處分某一資產群組（作為一項資產出售）。這些資產構成一處分群組，且以下列方式衡量：

	分類為待出售前 報導期間結束日之帳面金額 CU ^(a)	分類為待出售前 重新衡量之帳面金額 CU
商譽	1,500	1,500
不動產、廠房及設備 (以重估價金額列帳)	4,600	4,000
不動產、廠房及設備 (以成本列帳)	5,700	5,700
存貨	2,400	2,200
備供出售金融資產	1,800	1,500
總計	16,000	14,900

(a) 於本指引中，貨幣金額以「貨幣單位(CU)」表達。

企業於處分群組分類為待出售前立即認列 CU1,100 (CU16,000-CU14,900) 之損失。

企業估計處分群組之公允價值減出售成本之金額為 CU13,000。因企業係以帳面金額與公允價值減出售成本孰低者衡量分類為待出售之處分群組，故企業於原始將該群組分類為待出售時，應認列 CU1,900 (CU14,900-CU13,000) 之減損損失。

減損損失應分攤至適用本國際財務報導準則衡量規定之非流動資產。因此，減損損失不分攤予存貨及備供出售金融資產。該損失應依國際會計準則第 36 號（2004 年修訂）第 104 段及第 122 段訂定之順序分攤至其他資產。

該分攤舉例說明如下：

	分類為待出售前重 新衡量之帳面金額	減損損失 之分攤	分攤減損損失後 之帳面金額
	CU	CU	CU
商譽	1,500	(1,500)	0
不動產、廠房及設備（以 重估價金額列帳）	4,000	(165)	3,835
不動產、廠房及設備（以 成本列帳）	5,700	(235)	5,465
存貨	2,200	-	2,200
備供出售金融資產	1,500	-	1,500
總計	14,900	(1,900)	13,000

首先，減損損失應減少商譽金額。然後，將其餘損失以其他資產帳面金額比例為基礎，分攤至這些資產。

綜合損益表中停業單位之表達

本國際財務報導準則第 33 段規定企業應於綜合損益表中以單一金額揭露停業單位，並該金額之分析於附註或綜合損益表之部分（與繼續營業單位分離）揭露。釋例 11 說明如何符合這些規定。

釋例 11

XYZ 集團—20X2 年度綜合損益表 （費損按功能別分類）

（貨幣單位千元）	20X2	20X1
繼續營業單位		
收入	X	X
銷貨成本	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
銷貨毛利	X	X
其他收益	X	X
運送成本	(X)	(X)
管理費用	(X)	(X)



其他費用	(x)	(x)
財務成本	(x)	(x)
關聯企業淨利份額	<u>x</u>	<u>x</u>
稅前淨利	x	x
所得稅費用	<u>(x)</u>	<u>(x)</u>
繼續營業單位本期淨利	<u>x</u>	<u>x</u>
停業單位		
停業單位 ^(a) 本期淨利	<u>x</u>	<u>x</u>
本期淨利	<u><u>x</u></u>	<u><u>x</u></u>
可歸屬予：		
母公司業主		
繼續營業單位本期淨利	x	x
停業單位本期淨利	<u>x</u>	<u>x</u>
本期可歸屬予母公司業主之淨利	x	x
非控制權益		
繼續營業單位本期淨利	x	x
停業單位本期淨利	<u>x</u>	<u>x</u>
本期可歸屬予非控制股權之淨利	<u><u>x</u></u>	<u><u>x</u></u>

(a) 規定之分析列示於附註中。

分類為待出售非流動資產或處分群組之表達

本國際財務報導準則第 38 段規定，企業應於財務狀況表中，將分類為待出售之非流動資產及分類為待出售處分群組之資產與其他資產分別表達。於財務狀況表中，分類為待出售處分群組之負債應與其他負債分別表達。該等資產及負債不得互抵而以單一金額表達。釋例 12 說明這些規定。

釋例 12

20X5 年底，企業決定處分部分資產（及直接相關之負債）。該處分係以兩組處分群組方式進行，且符合第 7 及 8 段分類為待出售之條件，列示如下：

	分類為待出售後之帳面金額	
	處分群組 I： CU	處分群組 II： CU
不動產、廠房及設備	4,900	1,700
備供出售金融資產	1,400 ^(a)	—
負債	(2,400)	(900)

處分群組淨帳面金額	3,900	800
(a)與該等資產相關之金額 CU400 已認列於其他綜合損益並累計於權益中。		

企業財務狀況表中分類為待出售處分群組之表達列示如下：

	20X5	20X4
資產		
非流動資產		
AAA	X	X
BBB	X	X
CCC	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>
流動資產		
DDD	X	X
EEE	<u>X</u>	<u>X</u>
	X	X
分類為待出售之非流動資產	<u>8,000</u>	<u>—</u>
	X	X
總資產	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
權益與負債		
可歸屬予母公司業主之權益		
FFF	X	X
GGG	X	X
待出售非流動資產認列於其他綜合損益 並累計於權益中之金額	<u>400</u>	<u>—</u>
	X	X
非控制權益	<u>X</u>	<u>X</u>
權益合計	<u>X</u>	<u>X</u>
非流動負債		
HHH	X	X
III	X	X
JJJ	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>
流動負債		
KKK	X	X
LLL	X	X
MMM	<u>X</u>	<u>X</u>



與分類為待出售非流動資產直接相關之負債	3,300	—
	<u>—</u> X	<u>—</u> X
負債合計	<u>—</u> X	<u>—</u> X
總權益及負債	<u><u>—</u>X</u>	<u><u>—</u>X</u>

分類為待出售之資產（或處分群組）於報導期間結束日之表達規定不追溯適用。因此，比較財務狀況表之以前期間不予重行表達。

為再出售而取得且分類為待出售子公司之衡量及表達

依國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」之規定，並無對為出售而取得子公司之合併豁免。然若其符合第 11 段之條件，則應以分類為待出售之處分群組表達。釋例 13 係說明這些規定。

釋例 13

A 企業為持有 S1 及 S2 兩家子公司之控股公司並取得 H 企業。S2 係專為出售而取得且符合分類為待出售之條件。依據第 32 段(c)之規定，S2 亦為停業單位。

S2 之估計公允價值減出售成本為 CU135。A 對 S2 之處理如下：

- A 原始以公允價值衡量 S2 之可辨認負債，假設為 CU40。
- A 原始以公允價值減出售成本衡量所取得 S2 之資產（CU135），加上可辨認負債之公允價值（CU40），即 CU175。
- A 於報導期間之結束日以其成本與公允價值減出售成本孰低者重新衡量處分群組，假設為 CU130。依據適用之國際財務報導準則重新衡量之負債，假設為 CU35。總資產係以 CU130+CU35 衡量，即 CU165。
- 如於釋例 12「分類為待出售非流動資產或處分群組之表達」所示，A 於報導期間之結束日於其合併財務報表中將資產及負債與其他資產及負債分別表達，及
- A 於綜合損益表中表達 S2 之稅後損益總額及 S2 後續重新衡量所認列之稅後損益，其等於處分群組由 CU135 至 CU130 之重新衡量。

資產及負債或處分群組之價值變動無須作進一步分析。