

國際財務報導準則(2017年版)  
正體中文版草案

揭露倡議

(2017年版國際會計準則第7號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於106年4月10日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto:tifrs@ardf.org.tw))

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會  
法 人 臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會



## 來自籌資活動之負債之變動

---

- 44A 企業應提供揭露俾使財務報表使用者能評估來自籌資活動之負債之變動，包括來自現金流量之變動及非現金之變動。
- 44B 在滿足第 44A 段之規定所須之範圍內，企業應揭露下列來自籌資活動之負債之變動：
- (a) 籌資現金流量之變動；
  - (b) 因對子公司或其他業務取得或喪失控制所產生之變動；
  - (c) 匯率變動之影響；
  - (d) 公允價值之變動；及
  - (e) 其他變動。
- 44C 來自籌資活動之負債係現金流量（或未來現金流量）於現金流量表中分類（或將分類）為來自籌資活動之現金流量之負債。此外，若金融資產（例如，規避來自籌資活動之負債之風險之資產）之現金流量（或未來現金流量）包含於來自籌資活動之現金流量中，第 44A 段之揭露規定亦適用於該等金融資產之變動。
- 44D 符合第 44A 段之揭露規定之一種方式係提供來自籌資活動之負債於財務狀況表之期初與期末餘額間之調節（包含第 44B 段所辨認之變動）。企業於揭露此種調節時，應提供足夠之資訊俾使財務報表使用者能將包含於調節中之項目連結至財務狀況表及現金流量表。
- 44E 若企業提供第 44A 段所規定之揭露時併同其他資產及負債之變動之揭露，其應分別揭露來自籌資活動之負債之變動與該等其他資產及負債之變動。

## 生效日

---

...

- 60 2016 年 1 月發布之「揭露倡議」（國際會計準則第 7 號之修正）新增第 44A 至 44E 段。企業應於 2017 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用。企業於第一次適用該等修正時，無須提供前期比較資訊。

# 國際會計準則第7號「現金流量表」之結論基礎之修正

## 來自籌資活動之負債之變動（第44A至44E段）

### 2016年1月之修正之背景

- BC9 理事會於2016年1月修正國際會計準則第7號，規定企業提供揭露俾使財務報表使用者能評估來自籌資活動之負債之變動。該等修正係為回應使用者之請求（包括理事會於2013年1月之「財務報導之揭露論壇」所收到且反映於2013年5月作為結果發布之「回應說明」之請求）。使用者強調，了解企業之現金流量對其分析係屬關鍵，且有需要改善企業之債務之揭露（包括債務於報導期間內之變動之揭露）。「回應說明」指出，使用者一致請求理事會引進企業應揭露並說明淨債務調節之規定。
- BC10 理事會於2014年初為了解使用者請求對淨債務作更多揭露之理由，進行對投資者之調查。該調查尋求投資者為何欲了解有關債務於報導期間開始日與結束日間之變動之資訊。該調查亦尋求對現金及約當現金之揭露之意見。根據該調查，理事會辨認出投資者於渠等對企業之分析中，使用淨債務調節：
- (a) 以核對渠等對企業現金流量之了解，因其提供財務狀況表與現金流量表間之調節；
  - (b) 以提昇渠等對預測企業未來現金流量之信心（於可使用調節以核對渠等對企業現金流量之了解時）；
  - (c) 以提供有關企業籌資來源之資訊，以及如何隨時間經過使用該等來源；及
  - (d) 以協助渠等了解企業與籌資有關之暴險。
- BC11 該調查協助理事會了解投資者為何需要改善有關債務於報導期間內之變動之揭露。理事會指出，回應此需求之一挑戰為現行國際財務報導準則並未對債務予以定義或規定揭露。理事會指出，找出被一致認同之債務定義係屬困難。惟理事會決定可使用國際會計準則第7號中對籌資活動之定義。因此其決定提議對現金流量（或未來現金流量）於現金流量表中分類（或將分類）為來自籌資活動之現金流量之負債，規定揭露該等負債於財務狀況表中期初金額與期末金額間之調節。
- BC12 國際會計準則第7號將籌資活動定義為導致企業之投入權益及借款之規模及組成項目發生變動之活動。理事會提議，來自籌資活動之負債之調節將提供財務報表

使用者所請求之債務資訊。

- BC13 理事會於2014年12月發布草案「揭露倡議」（國際會計準則第7號之提議修正）（「2014年草案」），尋求對所提議來自籌資活動之負債之調節之觀點。

## 對草案中訂定之提議之回饋意見

- BC14 所收到對「2014年草案」之回饋意見提供證據：該揭露將提供財務報表使用者分析企業之現金流量所尋求之資訊。理事會決定對國際會計準則第7號之修正（「2016年之修正」）予以定案；第BC15至BC24段列示理事會如何回應所收到對「2014年草案」之回饋意見。

## 揭露之目的

- BC15 「2014年草案」之回饋意見指出，該提議並未訂定揭露之目的，因此企業應如何決定提供所規定揭露之最適當方式不夠明確。理事會同意該回饋意見並於「2016年之修正」第44A段所訂定之規定中納入該目的。
- BC16 理事會於訂定揭露之目的時，決定該目的應反映財務報表使用者之需求，包括第BC10段所彙總之需求。

## 金融機構對「2016年之修正」之適用

- BC17 「2014年草案」之某些來自金融機構之回應者主張，該提議提供極少或未提供攸關之資訊予其財務報表使用者，因：
- (a) 金融機構僅有部分籌資來源係分類為「籌資活動」（例如，客戶之存款提供籌資，但實務上所產生之現金流量通常分類為營業現金流量）。因此，調節可能無法提供金融機構籌資結構變動之完整全貌；且
  - (b) 其他揭露規定（例如，全面性之法令揭露規定）可能已產生足夠之企業籌資結構之揭露。
- BC18 理事會於考量來自金融機構之回應者之回饋意見後，決定該揭露規定得以不同方式（而非僅能藉由提供調節）滿足。理事會指出，當企業考量其是否已符合揭露之規定時，其應考量：
- (a) 來自籌資活動之負債之變動之資訊提供攸關資訊予其使用者之程度（考量第BC10段所彙總之使用者需求）；及
  - (b) 企業是否透過包含於財務報表中之其他揭露滿足揭露之規定。
- BC19 因此理事會決定，來自籌資活動之負債於財務狀況表中期初與期末餘額間之調節係符合揭露規定之一種方式，但不應為強制性之格式。

## 補充揭露之資訊

- BC20 「2014年草案」之某些回應者對草案之提議過於嚴格表示疑慮，其觀點為：
- (a) 所提議之揭露不包括企業視為籌資來源但不分類為籌資活動之負債（例如，退休金負債）；且
  - (b) 該提議將使已提供淨債務調節（由債務減除現金及約當現金所組成之淨餘額之變動之調節）之企業將無法提供此種調節，即使使用者認為其為有用。
- BC21 理事會無意使企業無法以併同其他資產及負債之變動資訊之格式，提供第44A段規定之資訊。例如，企業可提供該資訊作為淨債務調節（如第BC20段(b)所述）之一部分。為確保使用者可辨認第44A段所規定之資訊，所選擇之格式需區分出該資訊與其他資產及負債之變動之資訊。於對「2016年之修正」予以定案時，理事會於第44E段闡明此等觀點。

## 金融資產

- BC22 「2014年草案」之某些回應者請求理事會闡明所持有規避金融負債之風險之金融資產之變動是否亦能包含於「2016年之修正」所規定之揭露中。理事會指出，國際財務報導準則第9號「金融工具」之施行指引第G.2段敘明，避險工具所產生之現金流量係基於被避險項目所產生現金流量之類別，分類為營業、投資或籌資活動。因此，理事會於第44C段闡明，所持有規避金融負債之風險之金融資產之變動包含於第44A段所規定之揭露中。

## 成本效益之考量

- BC23 理事會於對「2016年之修正」作定案時考量其收到對所認知之成本與效益之回饋意見。理事會指出，對編製者而言將有更新資訊科技系統以追蹤及核對來自籌資活動之負債之變動之初始成本。理事會亦了解，揭露額外資訊可能會產生擴大企業原有內部控制及審計程序之相關成本。惟理事會指出，許多資訊已為編製者可得之資訊。其亦指出，「2016年之修正」並不改變來自籌資活動之負債之認列與衡量，而係追蹤該等項目之變動。因此，理事會作出結論，其不預期提供該資訊有任何重大持續成本，且該資訊對財務報表使用者之效益將超過該等成本。

## 釋例

- BC24 「2014年草案」之某些回應者主張，草案中所提議之釋例過於簡化且可能無法協助編製者揭露攸關之資訊，因於實務上調節將更為詳盡。為處理此回饋意見，理事會於隨附於國際會計準則第7號之釋例中新增進一步之釋例。

## 其他揭露

- BC25 為補充國際會計準則第7號第48段之現行揭露規定，「2014年草案」提議對企業之流動性之額外揭露規定，諸如影響企業使用現金及約當現金餘額之決策之限制。惟基於回應之意見，理事會決議於其可決定是否及如何對該提議產生之規定予以定案前，需進一步之工作。理事會決定在不延遲其預期新增國際會計準則第7號第44A至44E段將產生對財務報導之改善之前提下，繼續該工作。理事會亦可能在適當時機考量於其技術性工作計畫中新增一項更廣泛地檢視流動性之揭露之計畫。

## 過渡規定及生效日

### 國際會計準則第7號之修正

- BC26 理事會作出結論：及時適用「2016年之修正」將回應財務報表使用者長期以來之需求。因此，理事會決定「2016年之修正」應適用於2017年1月1日以後開始之年度期間，並得提前適用。
- BC27 由於「2016年之修正」係於2016年1月發布，而距離某些企業須適用該等修正之期間開始日短於一年，理事會提供企業於第一次適用該等修正時無須提供比較資訊之豁免。

## 反對意見

### Takatsugu Ochi 先生對「揭露倡議」（國際會計準則第 7 號之修正）之反對意見

- DO1 Ochi 先生投票反對發布「揭露倡議」（國際會計準則第 7 號之修正）（「2016 年之修正」），以下列示其反對之理由。
- DO2 Ochi 先生認為，反映「2016 年之修正」之財務報表可能提供不完整之企業流動性管理之資訊。「2016 年之修正」之目的係規定提供揭露俾使使用者能評估來自籌資活動之負債之變動，包括來自現金流量之變動及非現金之變動。惟 Ochi 先生認為，財務報表使用者係尋求更明確之企業流動性風險管理之資訊。因此，其認為「2016 年之修正」所提供之資訊不符合使用者之需求。Ochi 先生認為理事會發布此等修正，但對企業流動性風險管理之揭露並未訂定整體改善之明確願景。其認為此將使財務報表使用者產生困惑及誤解。
- DO3 第 DO2 段所述之目的提及來自籌資活動之負債。第 44C 段明定該等負債係現金流量（或未來現金流量）於現金流量表中分類（或將分類）為來自籌資活動之現金流量之負債。惟 Ochi 先生認為以此種方式明定揭露規定之範圍無法捕捉使用者需要之資訊。此係因來自籌資活動之負債之變動與用於評估流動性風險管理之資訊不同。因國際會計準則第 7 號允許企業將某些現金流量（諸如利息支付）分類為營業或籌資，對於哪些變動構成來自籌資活動之負債之變動之了解可能因編製者而有所改變。依 Ochi 先生之觀點，編製者可能對流動性風險資訊之組成為何具有更精確之了解（而非僅了解來自籌資活動之負債之變動）。
- DO4 Ochi 先生亦認為，若企業提供第 44A 段所規定之揭露時併同現金及約當現金金額變動之揭露，而不揭露有關現金及約當現金之所在地及可得性之資訊，則該揭露對於企業如何管理流動性有時並非攸關。若使用者預期因「2016 年之修正」取得對企業流動性風險管理之全貌，其可能感到困惑及誤解。
- DO5 Ochi 先生認為提供揭露可能須過多之工作，且因此就編製者之觀點而言可能為無效率。其指出理事會可對國際會計準則第 7 號之有效性進行研究。因 Ochi 先生認為國際會計準則第 7 號存有某些重大缺點，其相信基於現行之現金流量表發布該等修正並不值得努力。其亦認為該等修正可能減少現金流量表之清晰度。
- DO6 Ochi 先生亦對編製該揭露所須之成本存有重大疑慮。雖然「2016 年之修正」僅對揭露作修正，所有報導個體將需考量提供此揭露。為此揭露，企業可能須對現金流量表中已列報為營業及籌資活動之項目（例如，分類為營業活動之利息支付）予以調整，此可能須改變系統。於同一時間，企業可能亦須為準備適用國際財務報導準則第 9 號「金融工具」及國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」（皆於 2018 年 1 月 1 日生效），以及國際財務報導準則第 16 號「租賃」（於 2019 年



1月1日生效）開始改變系統。Ochi先生認為企業因該等其他變動而產生之成本將為可觀，且其認為此事實並未反映於理事會基於對此揭露相關成本之評估所達成之結論中。考量此等事項後，Ochi先生認為「2016年之修正」之成本將超過效益。

## 隨附於國際會計準則第 7 號「現金流量表」之釋例之修正

### 現金流量表附註（直接法及間接法）

---

...

#### E. 來自籌資活動之負債之調節

	20X1	現金流量	非現金之變動		20X2
			收購	新租賃	
長期借款	1,040	250	200	—	1,490
租賃負債	—	( 90 )	—	900	810
長期負債	<u>1,040</u>	<u>160</u>	<u>200</u>	<u>900</u>	<u>2,300</u>

## C 來自籌資活動之負債之調節

- 1 本釋例例示提供第 44A 至 44E 段所規定之揭露之一種可能方式。
- 2 本釋例僅列示當期金額。依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之規定，應列報前期相對應之金額。

	20X1	現金流量	非現金之變動			20X2
			收購	匯率變動	公允價值變動	
長期借款	22,000	( 1,000)	—	—	—	21,000
短期借款	10,000	( 500)	—	200	—	9,700
租賃負債	4,000	( 800)	300	—	—	3,500
持有以規避 長期借款之 風險之資產	( 675)	150	( —)	—	( 25)	( 550)
來自籌資活 動之負債總 額	<u>35,525</u>	<u>( 2,150)</u>	<u>300</u>	<u>200</u>	<u>( 25)</u>	<u>33,650</u>