

國際財務報導準則(2018年版)  
正體中文版草案

國際財務報導準則  
2015-2017 週期之年度改善

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 107 年 6 月 15 日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto:tifrs@ardf.org.tw))

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



## 目錄

### 國際財務報導準則

#### 「2015-2017 週期之年度改善」

國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之修正

國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」之修正

國際會計準則第 12 號「所得稅」之修正

國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」之修正

國際會計準則第 23 號「借款成本」之修正

## 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之修正

### 特定類型之企業合併採用收購法之額外指引

#### 分階段達成之企業合併

...

- 42A 當聯合協議（如國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」所定義）之一方取得對係屬聯合營運（如國際財務報導準則第 11 號所定義）之業務之控制，且於收購日前對與該聯合營運有關之資產具有權利及對與該聯合營運有關之負債負有義務，此交易係分階段達成之企業合併。因此，收購者應適用分階段達成之企業合併之規定，包括再衡量其先前持有之聯合營運權益（以第 42 段所述之方式）。此時，收購者應再衡量其全部先前持有之聯合營運權益。

### 生效日及過渡規定

#### 生效日

- 64O 2017 年 12 月發布之「國際財務報導準則 2015-2017 週期之年度改善」新增第 42A 段。企業應對收購日在 2019 年 1 月 1 日以後開始之第一個年度報導期間開始日以後之企業合併，適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

## 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之結論基礎之修正

### 先前持有之聯合營運權益 (2017 年 12 月發布之修正)

- BC389A 國際會計準則理事會 (IASB) 得知，各企業取得對係屬聯合營運之業務之控制時，對其先前持有之聯合營運權益之會計處理有所不同。特別是，對國際財務報導準則第 3 號「企業合併」第 41 至 42 段中之「權益」用語是否適用於該等先前持有之權益存有不同觀點。
- BC389B 國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，第 BC389A 段所述之交易係分階段達成之企業合併。此交易將造成聯合營運之任何權益之性質及經濟情況之重大變動；按公允價值再衡量先前持有之權益因而有正當理由。據此，理事會新增第 42A 段以闡明當企業取得對係屬聯合營運之業務之控制時，收購者應適用分階段達成之企業合併之規定，包括按收購日之公允價值再衡量其先前持有之聯合營運權益。
- BC389C 對國際財務報導準則第 3 號之提議修正之草案，某些回應者建議國際會計準則理事會 (IASB) 闡明，收購者究係應再衡量其全部先前持有之聯合營運權益，抑或僅再衡量取得控制前已認列之與聯合營運有關之資產或負債。國際會計準則理事會 (IASB) 於回應時闡明企業再衡量其全部先前持有之聯合營運權益。國際財務報導準則第 3 號將分階段達成之企業合併視為一交易，該交易中收購者之身分係從一業務之非控制權益之所有者換成該業務之所有標的資產及負債之控制權益之所有者。據此，當收購者取得對係屬聯合營運之業務之控制時，其實質上(a)除列其先前持有之聯合營運權益 (亦即，非控制權益)，以及(b)認列先前聯合營運所有資產及負債之控制權益。國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到，再衡量全部先前持有之權益將導致企業認列與倘若其於交換交易中處分先前持有之聯合營運權益將認列之損益相同之再衡量之利益或損失。

### 先前持有之聯合營運權益 (2017 年 12 月發布之修正)

- BC434F 國際會計準則理事會 (IASB) 決議企業適用第 42A 段於企業第一次適用該等修正內容之日以後發生之企業合併。對該日前所發生之企業合併適用該等修正內容，可能將須使用後見之明以再衡量企業先前持有之權益。

## 國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」之修正

### 取得聯合營運權益之會計處理

...

B33CA 參與聯合營運但對其不具聯合控制之一方可能取得對聯合營運（該聯合營運之活動構成國際財務報導準則第 3 號所定義之業務）之聯合控制。於此情況下，其先前已持有之聯合營運權益不予再衡量。

### 生效日

---

...

C1AB 2017 年 12 月發布之「國際財務報導準則 2015-2017 週期之年度改善」新增第 B33CA 段。企業應對 2019 年 1 月 1 日以後開始之第一個年度報導期間開始日以後取得聯合控制之交易，適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

## 國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」之結論基礎 之修正

### 先前已持有之聯合營運權益 (2017 年 12 月發布之修正)

BC45O 理事會得知，各企業取得對係屬聯合營運之業務之聯合控制時對其先前已持有之聯合營運權益之會計處理有所不同。特別是，對企業取得聯合控制時，分階段達成之企業合併之會計處理原則是否適用於其先前已持有之權益存有不同觀點。

BC45P 理事會觀察到，儘管此交易改變企業對聯合營運之權益之性質，其並未導致集團界限之改變。於此方面而言，該交易係類似於對關聯企業之投資成為對合資之投資（反之亦然）。理事會指出，國際會計準則第 28 號第 24 段禁止企業於該等情況下再衡量其先前已持有之權益。理事會亦觀察到，再衡量先前已持有之聯合營運權益，將與國際財務報導準則第 11 號中企業對與其聯合營運權益有關之資產及負債依適用之國際財務報導準則處理之規定互相衝突。

BC45Q 因此，理事會新增第 B33CA 段，以闡明企業取得對係屬聯合營運之業務之聯合控制時，對其先前已持有之聯合營運權益不予再衡量。

...

### 先前已持有之聯合營運權益 (2017 年 12 月發布之修正)

BC69D 理事會決議，企業應適用第 B33CA 段於其第一次適用該等修正內容之日以後取得聯合控制之交易。理事會之結論為，追溯適用該等修正內容之效益不太可能會超過追溯適用該等修正內容之成本，因：

- (a) 此種交易之性質不同，且重編可能不會提供有用之趨勢資訊予財務報表使用者；及
- (b) 採用追溯之作法對某些企業可能導致重大成本，因如此作可能使企業須分析其早先對聯合營運之權益之取得。

## 國際會計準則第 12 號「所得稅」之修正

### 衡量

---

...

52B [已刪除]

例示第 52A 及 57A 段之釋例

...

...

### 當期及遞延所得稅之認列

---

...

57A 當企業認列應付股利為負債時，應認列股利（如國際財務報導準則第 9 號所定義）之所得稅後果。相較於分配予業主，產生可分配淨利之過去之交易或事項與股利之所得稅後果更為直接相關。因此，企業應依該等過去之交易或事項原係認列於損益、其他綜合損益或權益，於相同處認列股利之所得稅後果。

### 生效日

---

...

98I 2017 年 12 月發布之「國際財務報導準則 2015-2017 週期之年度改善」新增第 57A 段並刪除第 52B 段。企業應於 2019 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。企業於第一次適用該等修正時，其應對認列於最早比較期間開始日以後之股利之所得稅後果適用該等修正。

...



## 國際會計準則第 12 號「所得稅」之結論基礎之修正

### 分類為權益之金融工具之支付之所得稅後果(2017 年 12 月發布之修正)

---

- BC63 理事會被詢問關於分類為權益之金融工具之支付之所得稅後果；企業應將該等所得稅後果認列於損益或權益？特別是，理事會被詢問第 57A 段（修正前之第 52B 段）之規定是否僅適用於第 52A 段所述之情況（例如，當對已分配及未分配之淨利有不同稅率時），或是只要分類為權益之金融工具之支付係淨利之分配即適用該等規定。
- BC64 理事會觀察到：
- (a) 第 57A 段描述企業如何處理所支付股利之所得稅後果。國際財務報導準則第 9 號將股利定義為「依權益工具持有人對特定資本類別持有比例之利潤分配」。
  - (b) 第 57A 段首先要求企業將股利之所得稅後果連結至產生可分配淨利之過去之交易或事項。企業再適用第 58 段之規定以判定於何處認列該等所得稅後果。適用第 57A 段之規定，企業依其已認列產生可分配淨利之過去交易或事項之處，認列股利之所得稅後果。
  - (c) 股利之所得稅後果之原因不應影響該等所得稅後果認列於何處。無論此一後果，例如，係因已分配淨利與未分配淨利有不同稅率，或因股利於報稅上可減除而產生。此係因於此兩種情況下所得稅後果皆源自淨利之分配。
  - (d) 將股利之所得稅後果之認列連結至該所得稅後果如何產生（例如，因不同稅率，而非因不同課稅可減除項目之規則）將導致武斷之結果及於不同課稅轄區之企業間缺乏可比性。課稅轄區選擇不同方法課徵所得稅或提供稅捐減免。重要的是所產生之所得稅影響，而非機制。
- BC65 因此，理事會作出企業應適用第 57A 段之規定認列股利之所有所得稅後果之結論。惟理事會亦觀察到於該等規定修正前，第 57A 段之規定可能被誤解為隱含第 57A 段僅適用於第 52A 段所述之情況。
- BC66 因此，理事會闡明第 57A 段之規定適用於股利之所有所得稅後果。
- BC67 理事會指出該等修正不表示企業適用第 57A 段之規定於分類為權益之金融工具之所有支付之所得稅後果。第 57A 段之規定僅於企業判定該等工具之支付係淨利之分配（亦即股利）時適用。企業於作此判定時可能需要運用判斷。
- BC68 理事會曾考量是否納入如何判定分類為權益之金融工具之支付是否係屬淨利之分配之規定。其基於下列各項理由而決定不如此作：

- (a) 納入區分淨利之分配與其他分配之指標或規定超出國際會計準則第 12 號之修正之範圍。理事會對淨利之分配下定義或作描述之任何嘗試可能影響其他國際財務報導準則及國際財務報導解釋，且冒有非冀望之結果之風險。
- (b) 該等修正未改變何謂及何非淨利之分配。其僅闡明第 57A 段之規定適用於股利之所有所得稅後果。

BC69 理事會認為，對該修正定案而不新增第 BC68 段所提及之可能規定仍將對財務報表之編製者及使用者有益。特別是，該等修正消除因第 57A 段之規定之適用範圍不明確（存在於該等規定修正前）而產生不一致會計處理之可能性。

## 過渡規定

BC70 理事會決議，企業應適用該等修正內容於其第一次適用該等修正時之最早比較期間開始日以後所認列之股利之所得稅後果。此係因於該日前適用該等修正可能僅影響最早比較期間開始日之權益組成部分。理事會認為，企業將有足夠資訊以適用該等修正於比較報導期間所發生之股利之所得稅後果，且以此方式適用該等修正可提升報導期間之可比性。

## 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」之結論基礎之修正

於第 BC33A 及 BC33C 段新增註腳。

2017 年 12 月發布之「國際財務報導準則 2015-2017 週期之年度改善」，刪除國際會計準則第 12 號第 52B 段。先前定於該段之規定被移至國際會計準則第 12 號第 57A 段。

## 國際會計準則第 23 號「借款成本」之修正

### 認列

---

#### 符合資本化條件之借款成本

...

- 14 企業在舉借一般性資金以取得符合要件之資產之範圍內，應以某一資本化利率乘以該符合要件之資產之支出，以決定符合資本化條件之借款成本金額。該資本化利率應為該期間負擔借款成本之企業所有流通在外借款金額之加權平均利率。惟企業應自此計算中排除為取得某項符合要件之資產而特地舉借之借款所負擔之借款成本，直至使該資產達到預定使用或出售狀態之幾乎所有必要活動已完成。企業於某一期間資本化之借款成本金額不得超過該期間發生之借款成本金額。

### 過渡規定

---

...

- 28A 2017 年 12 月發布之「國際財務報導準則 2015-2017 週期之年度改善」修正第 14 段之規定。企業應適用該等修正內容於企業第一次適用該等修正之年度報導期間開始日以後所發生之借款成本。

### 生效日

---

...

- 29D 2017 年 12 月發布之「國際財務報導準則 2015-2017 週期之年度改善」修正第 14 段，並新增第 28A 段。企業應於 2019 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

## 國際會計準則第 23 號「借款成本」之結論基礎之修正

### 符合資本化條件之借款成本 (2017 年 12 月發布之修正)

- BC14A 企業於判定一般性舉借之資金時，國際會計準則第 23 號第 14 段規定企業應排除為取得某項符合要件之資產而特地舉借之借款。理事會被詢問，當該符合要件之資產達到預定使用或出售狀態時，企業是否應將為取得該資產而特地舉借之借款納入一般借款中。
- BC14B 理事會決議，若符合要件之資產現已達到預定使用或出售狀態，則第 14 段所提及之「為取得某項符合要件之資產而特地舉借之借款」不應適用於原為取得該資產而特地舉借之借款。
- BC14C 理事會觀察到，第 8 段規定企業針對直接可歸屬於取得、建造或生產符合要件之資產之借款成本，應予以資本化為該資產成本之一部分。第 10 段敘明，直接可歸屬於符合要件之資產之借款成本，係指倘若未發生該符合要件之資產之支出即可避免之借款成本。換言之，倘若未發生該符合要件之資產之支出企業可能已償還該借款。據此，第 14 段規定企業於決定資本化利率時應使用所有流通在外借款，但為取得尚未達到預定使用或出售狀態之某項符合要件之資產而特地舉借之借款除外。
- BC14D 理事會決議，若特定借款於相關符合要件之資產達到預定使用或出售狀態後仍流通在外，該特定借款成為企業一般舉借之資金之一部分。據此，理事會修正第 14 段以闡明此規定。
- BC14E 對國際會計準則第 23 號之提議修正之草案，某些回應者請求理事會闡明企業應將為取得不符合要件之資產而特地舉借之資金納入一般借款中。第 14 段之修正提及「所有」借款以闡明此方面之規定。

### 符合資本化條件之借款成本 (2017 年 12 月發布之修正)

- BC18A 發展符合要件之資產可能耗費很長時間。此外，某些目前使用中之資產可能於多年前已發展完成。蒐集追溯資本化借款成本所須資訊之成本可能因此重大。此外，每一發展之性質通常不同，因此追溯適用可能無法提供有用之趨勢資訊予財務報表使用者。理事會之結論為追溯適用該等修正之成本可能超過其潛在效益。因此，企業僅對第一次適用該等修正之日以後所發生之借款成本適用該等修正內容。