

國際財務報導準則
正體中文版 A 部分及 C 部分草案

虧損性合約—履行合約之成本
(國際會計準則第 37 號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 109 年 7 月 23 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
臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

「虧損性合約—履行合約之成本」（國際會計準則第 37 號之修正）

認列與衡量規則之應用

...

虧損性合約

...

68 本準則所定義之虧損性合約係指一項合約，其義務履行所不可避免之成本，超過預期從該合約獲得之經濟效益。合約之不可避免成本係退出合約之最小淨成本，其為履行合約而發生之成本與怠於履行合約而發生之補償或罰款之孰低者。

68A 履行合約之成本包含與該合約直接相關之成本。與合約直接相關之成本由下列兩者所組成：

- (a) 履行該合約之增額成本—例如直接人工及原料；及
- (b) 與履行合約直接相關之其他成本之分攤—例如履行該合約所使用之不動產、廠房及設備項目之折舊費用之分攤等。

69 企業在為虧損性合約建立一單獨負債準備之前，應對履行該合約所使用之資產已發生之任何減損損失先予認列（見國際會計準則第 36 號）。

...

過渡規定

...

94A 2020 年 5 月發布之「虧損性合約—履行合約之成本」新增第 68A 段，並修正第 69 段。企業應將該等修正內容適用於其第一次適用該等修正之年度報導期間開始日（初次適用日）時其尚未履行完所有義務之合約。企業不得重編比較資訊。企業應認列初次適用該等修正內容之累積影響數，以作為初次適用日之保留盈餘或權益之其他組成部分（如適當時）期初餘額之調整。

生效日

...

- 105 2020 年 5 月發布之「虧損性合約—履行合約之成本」新增第 68A 及 94A 段，並修正第 69 段。企業應於 2022 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。

理事會對 2020 年 5 月發布之「虧損性合約—履行合約之成本」之核准

「虧損性合約—履行合約之成本」（國計會計準則第 37 號之修正）由國際會計準則理事會 14 位理事中之 14 位理事贊成發布。

Hans Hoogervorst 主席

Suzanne Lloyd 副主席

Nick Anderson

Tadeu Cendon

Martin Edelmann

Francoise Flores

Gary Kaburek

Jianqiao Lu

Darrel Scott

Thomas Scott

Chungwoo Suh

Rika Suzuki

Ann Tarca

Mary Tokar

新增國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」結論基礎

虧損性合約—履行合約之成本（第 68A 段）

BC1 理事會於 2020 年 5 月新增國際會計準則第 37 號第 68A 段。就評估合約是否係虧損性之目的而言，第 68A 段明定企業於決定履行合約之成本時應計入哪些成本。理事會新增此闡釋以回應來自國際財務報導準則解釋委員會之建議，其研究顯示：

- (a) 對計入哪些成本之不同觀點可能導致簽訂某些類型合約之企業之財務報表中之重大差異。
- (b) 對闡釋之需求係屬緊急。隨著國際會計準則第 11 號「建造合約」之撤銷，企業須適用國際會計準則第 37 號而非國際會計準則第 11 號評估建造合約是否係虧損性。國際會計準則第 11 號明定應計入哪些成本，惟國際會計準則第 37 號並未明定。

履行合約之成本

BC2 針對企業於評估合約是否係虧損性時應將何者計入履行合約之成本有不同觀點—是否：

- (a) 僅計入履行合約之增額成本—例如建造建築物所需之原料及人工之成本；或
- (b) 計入與該合約直接相關之所有成本—增額成本及與履行合約直接相關之其他成本之分攤兩者—例如履行該合約所使用之不動產、廠房及設備項目之折舊費用之分攤，或合約管理及監督之成本之分攤。

BC3 理事會決議規定企業計入與合約直接相關之所有成本。理事會作出結論：

- (a) 計入所有該等成本提供企業之財務報表使用者更有用之資訊（第 BC4 至 BC7 段）；
- (b) 提供該資訊之效益可能超過成本（第 BC8 至 BC9 段）；及
- (c) 計入與合約直接相關之所有成本之規定與國際會計準則第 37 號中之其他規定及其他國際財務報導準則中之規定一致（第 BC10 至 BC13 段）。

有用資訊

BC4 企業可能以不同方式取得其履行合約所需之資源。例如，若企業需要設備以履行製造商品或提供勞務之合約，其可能租用僅用於該合約之設備，或購買設備並將

其使用於數個合約。理事會作出結論：為提供合約對企業財務狀況之影響之忠實表述，企業應辨認履行合約所需之資源並計入該等資源之成本，無論其預期如何取得該等資源。於該評估中僅計入增額成本—例如租用設備之成本但不計入所購買設備之折舊分攤—將無法辨認出與其他合約共用之資源之成本。

BC5 理事會考量企業將使用具閒置產能之現有資產履行之合約。若來自該合約之收益將超過履行合約之增額成本，則該合約將提升企業之財務狀況及績效。惟除非該收益將完全回收所使用產能之成本，否則於評估合約是否係虧損性時計入該成本可能顯示並非如此，因為當企業簽訂合約而發生現時義務時，其將認列虧損性合約之負債準備及損失。若未將該產能用於履行該合約，則不會認列該損失。

BC6 理事會作出結論：即使對於將使用現有閒置產能履行之合約，計入與合約直接相關之所有成本（即計入所使用產能之成本）提供有用資訊。企業以無法完全回收所使用產能之成本之價格簽訂合約，其本身即已承諾以無法持續之價格（倘若所有合約皆具類似定價）使用該產能提供商品或勞務。企業本身實質上已承諾該產能於合約期間產生損失。依理事會之觀點，於評估合約是否係虧損性時計入所使用產能之成本，提供對財務報表使用者攸關且忠實表述該合約對企業之財務狀況及績效之影響之資訊。理事會指出，若合約之額外資訊對瞭解企業之財務報表係屬攸關，則企業將揭露該等資訊。

BC7 理事會亦考量其他國際財務報導準則中之規定。若干國際財務報導準則—諸如國際會計準則第 2 號「存貨」—明定衡量非貨幣性資產時應計入之成本。儘管其詳細規定不同，該等準則皆規定企業應計入購買或建造該資產之增額成本，以及其他直接相關或直接可歸屬之成本之分攤（如製造費用）兩者。理事會作出結論：於評估交付商品之合約是否係虧損性時，企業決定履行合約之成本之方式應與其衡量持有該等商品時之商品成本之方式大致一致。此一致性導致更有用之資訊。

適用規定之成本

BC8 理事會曾討論下列建議：若製造業之企業尚未製造其將依合約交付之商品，則估計及分攤與該合約直接相關之所有成本對該企業而言可能成本過高。

BC9 理事會指出，國際會計準則第 2 號規定企業應以計入增額製造成本及製造費用之分攤兩者之金額衡量所製造存貨之成本。再者，簽訂供應存貨之合約之製造業之企業可能需要該等成本之資訊作訂價決策。因此，企業可能已有為估計及分攤與其已簽訂合約直接相關之成本所需之資訊。理事會因此作出結論：估計及分攤與合約直接相關之成本之規定所加諸之成本不會超過所提供資訊之有用性。

與國際會計準則第 37 號中之其他規定及其他國際財務報導準則中之規定之一致性

BC10 國際會計準則第 37 號將虧損性合約定義為「一項合約，其義務履行所不可避免之

成本超過預期從該合約獲得之經濟效益」。理事會作出結論：履行合約不可避免之成本係企業因有該合約而無法避免之成本（相對於若企業沒有該合約則其可避免之成本）。企業因有某合約而無法避免之成本包括該合約之增額成本及與履行合約（包括該合約）直接相關之其他成本之分攤兩者。

BC11 理事會討論計入履行合約之增額成本外之成本是否與國際會計準則第37號中之其他規定不一致。抱持此觀點者指出，因無論企業是否履行所考量之合約，其均將發生該等其他成本，故該等成本並非「履行該合約」之成本—其係業務營運之成本。國際會計準則第37號第18段明定因未來營運所須發生之成本不應認列為負債準備，且第63段禁止認列未來營運損失。

BC12 惟理事會作出結論：於評估合約是否係虧損性時計入與該合約直接相關之所有成本之規定係與國際會計準則第37號之其他規定一致。其作出下列結論：

(a) 於認列虧損性合約之負債準備時，企業不會就成本本身認列負債準備—亦即，其不會將該等成本本身辨認為現時義務。企業將認列其交付商品或提供勞務以換得其他經濟效益之現時義務，並以計入履行該義務所使用之所有資源之成本之金額衡量該義務；

(b) 國際會計準則第37號第63段禁止企業認列未來營運損失，因該等損失並非負債；換言之，企業不具發生該等損失之現時義務。相反地，於評估合約是否係虧損性時，企業決定履行其現有合約之現時義務之成本。因此，於評估合約是否係虧損性時計入與合約直接相關之所有成本並不導致企業認列未來營運損失。

BC13 理事會指出，計入與合約直接相關之所有成本之規定係與國際財務報導準則第17號「保險合約」一致。國際財務報導準則第17號規定保險人於評估合約是否係虧損性時應計入與履行合約直接相關之所有成本。此等成本包括直接可歸屬於履行保險合約之固定及變動費用之分攤。

例子

BC14 當理事會發布修正草案徵詢意見時，其曾提議納入與合約直接及不直接相關之成本之例子之清單。該等例子係基於國際財務報導準則第15號「客戶合約之收入」第97至98段。

BC15 理事會之修正草案之某些回應者指出，所提議之例子與其他國際財務報導準則所明定衡量非貨幣性資產時應計入哪些成本之例子間之不同。該等回應者請求理事會闡明該等其他國際財務報導準則中所提及之某些成本是否會被適用國際會計準則第37號之企業視為與合約直接相關之成本。回應者亦請求理事會提供與交付商品或提供勞務之合約外之合約直接相關之成本之例子。

BC16 為回應此回饋意見，理事會決議以與對合約直接相關之成本類型之較一般性之描述取代該例子之清單—亦即，履行合約之增額成本及與履行合約直接相關之其他成本之分攤。理事會作出結論，較一般性之描述：

- (a) 可適用於所有類型之合約，而非僅適用於交付商品或提供勞務之合約；
- (b) 避免不同國際財務報導準則中之例子在用語上之些微差異之非意圖結果；且
- (c) 提供一架構使企業可判斷特定成本是否與合約直接相關。

與已減損資產之規定間之交互影響

BC17 國際會計準則第 37 號第 69 段規定，企業在為虧損性合約建立一負債準備之前，應對「履行該合約所使用」之資產已發生之任何減損損失先予認列。第 69 段原提及「合約專用」資產。惟「專用」之用語可能被解讀為僅適用於完全用於該合約而未用於其他合約之資產。理事會修正第 69 段中之專用術語以闡明，在建立一虧損性合約之負債準備前應對任何減損損失先予認列之規定，適用於下列所有資產：評估該合約是否係虧損性時將考量其成本之資產。

範圍

BC18 理事會之修正草案之某些回應者請求理事會擴大該計畫範圍以闡明國際會計準則第 37 號中虧損性合約之規定之其他層面，諸如：

- (a) 衡量虧損性合約—企業於衡量虧損性合約之負債準備時會考量之成本，與評估該合約是否係虧損性時會考量之成本是否相同。
- (b) 選擇科目單位—當適用虧損性合約之規定時，企業是否應（及如是，何時）將類似合約合併為群組或將合約細分為組成部分。

BC19 理事會決議不考量國際會計準則第 37 號中虧損性合約之規定之其他層面，因為此舉將拖延該計畫而延遲被視為緊急（見第 BC1 段(b)）之修正內容之發布。因此，該等修正內容除闡明企業於評估合約是否係虧損性時須計入之成本外，並未改變國際會計準則第 37 號中之規定。

過渡規定

BC20 企業於過渡時應將該等修正內容僅適用於初次適用日時企業尚未履行完所有義務之合約，而不重編比較金額。理事會作出結論：企業可能難以取得重編比較金額之所需資訊且可能成本過高，且此舉所提供之資訊不太可能有用至足以對企業可能發生之成本之合理性提供依據。

- BC21 理事會決議不提供企業重編比較金額之選項—亦即，不提供追溯適用（如國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」所定義）之選項。理事會作出結論：提供該選項之效益將有限，且其複雜性及於生效日適用該等修正內容之各企業財務報表間可比性之可能喪失將超過該效益。