

國際財務報導準則
正體中文版草案

會計估計值之定義
(國際會計準則第8號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於110年8月30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

國際會計準則第8號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」之修正

定義

5 本準則用語定義如下：

...

會計估計值係財務報表中受衡量不確定性影響之貨幣金額。

會計估計值

32 會計政策可能使財務報表中之項目須以涉及衡量不確定性之方式衡量—亦即，會計政策可能使此等項目將須以無法直接觀察而必須估計之貨幣金額衡量。在此情況下，企業發展會計估計值以達成該會計政策所訂定之目的。發展會計估計值涉及以最新可得且可靠之資訊為基礎之判斷或假設之運用。會計估計值之例包括：

- (a) 預期信用損失之備抵損失（適用國際財務報導準則第9號「金融工具」）；
- (b) 存貨項目之淨變現價值（適用國際會計準則第2號「存貨」）；
- (c) 資產或負債之公允價值（適用國際財務報導準則13號「公允價值衡量」）；
- (d) 不動產、廠房及設備項目之折舊費用（適用國際會計準則第16號）；及
- (e) 保固義務之負債準備（適用國際會計準則第37號「負債準備、或有負債及或有資產」）。

32A 企業採用衡量技術及輸入值以發展會計估計值。衡量技術包括估計技術（例如，適用國際財務報導準則第9號衡量預期信用損失之備抵損失所採用之技術）及評價技術（例如，適用國際財務報導準則第13號衡量資產或負債之公允價值所採用之技術）。

32B 國際財務報導準則中「估計值」之用語，有時係指非屬本準則所定義之會計估計值之估計值。例如，其有時係指發展會計估計值所使用之輸入值。

...

會計估計值變動

34 企業於作為會計估計值之基礎之情況發生變動時或因新資訊、新發展或更多經

驗，可能須改變會計估計值。就性質而言，會計估計值變動非與前期有關且非錯誤更正。

34A 輸入值變動或衡量技術變動對會計估計值之影響數，係屬會計估計值變動，除非渠等源自前期錯誤更正。

...

會計估計值變動之適用

...

38 會計估計值變動之影響數之推延認列，意指該變動自變動日起適用於交易、其他事項及情況。一項會計估計值變動可能僅影響本期之損益，或本期及未來期間之損益。例如，預期信用損失之備抵損失之變動僅影響本期損益且因而係於本期認列。然而，折舊性資產之估計耐用年限或其所含未來經濟效益之預期消耗型態之變動，影響本期及該資產剩餘耐用年限內未來各期之折舊費用。於前述兩種情況下，變動之影響數與本期有關者係於本期認列為收益或費損。對未來期間之影響數（如有時）係於該等未來期間認列為收益或費損。

揭露

...

錯誤

...

48 錯誤更正與會計估計值變動有所區別。會計估計值就其性質而言係屬近似值，其可能隨額外資訊成為已知而須改變。例如，對或有事項之結果所認列之利益或損失，並非錯誤更正。

...

生效日及過渡規定

...

54I 2021 年 2 月發布之「會計估計值之定義」，修正第 5、32、34、38 及 48 段，並新增第 32A、32B 及 34A 段之規定。企業應於 2023 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。企業應對其適用該等修正內容之第一個年度報導期間開始日以後發生之會計估計值變動及會計政策變動，適用該等修正內容。

理事會對 2021 年 2 發布之「會計估計值之定義」之核准

「會計估計值之定義」（國際會計準則第 8 號之修正）由國際會計準則理事會（IASB）13 位理事中之 12 位贊成發布。Mackenzie 先生考慮到其係理事會新近之任命，於投票時棄權。

Hans Hoogervorst

主席

Suzanne Lloyd

副主席

Nick Anderson

Tadeu Cendon

Martin Edelmann

Françoise Flores

Zach Gast

Jianqiao Lu

Bruce Mackenzie

Thomas Scott

Rika Suzuki

Ann Tarca

Mary Tokar

對國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」施行指引之修正

本指引附於國際會計準則第 8 號，但非屬其一部分。

釋例 3—當追溯適用在實務上不可行之會計政策變動推延適用

[已刪除]

釋例 4—會計估計值之定義之應用—投資性不動產之公允價值

事實型態

- 4.1 A 企業擁有投資性不動產並採用國際會計準則第 40 號「投資性不動產」中之公允價值模式作會計處理。自其取得該投資性不動產，A 企業已採用與國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」所述之收益法一致之評價技術衡量該投資性不動產之公允價值。
- 4.2 然而，因前一報導期間後之市場狀況變動，A 企業將其採用之評價技術改變為與國際財務報導準則第 13 號所述之市場法一致之評價技術。A 企業已作出結論：所產生之衡量更能代表該投資性不動產於本報導期間結束日所存在之情況下之公允價值，且因此國際財務報導準則第 13 號允許此變動。A 企業亦已作出結論：該評價技術變動並非前期錯誤更正。

會計估計值之定義之應用

- 4.3 投資性不動產之公允價值係會計估計值，因：
- (a) 投資性不動產之公允價值係財務報表中受衡量不確定性影響之貨幣金額。公允價值反映市場參與者間在假定性之出售或購買交易中所能收取或所需支付之價格—據此，其無法直接觀察而必須估計。
 - (b) 投資性不動產之公允價值係適用會計政策（公允價值模式）時所採用之衡量技術（評價技術）之產出。
 - (c) 於發展該投資性不動產之公允價值之估計值時，A 企業運用判斷及假設，例如：
 - (i) 於選擇衡量技術時—選擇於該情況下適當之評價技術；及
 - (ii) 於採用衡量技術時—建立市場參與者於採用該評價技術時將會使用之輸

入值，諸如涉及可類比資產之市場交易所產生之資訊。

- 4.4 於此事實型態下，該評價技術變動係估計該投資性不動產公允價值所採用衡量技術之變動。此變動之影響數係屬會計估計值變動，因為會計政策—按公允價值衡量該投資性不動產—並未改變。

釋例 5—會計估計值之定義之應用—現金交割之股份基礎給付負債之公允價值

事實型態

- 5.1 於 20X0 年 1 月 1 日，A 企業給與員工每人 100 單位之股份增值權，其條件為員工未來三年於企業中繼續服務。該等現金股份增值權使該等員工有權取得未來之現金給付，其金額係以 20X0 年 1 月 1 日起 3 年既得期間內企業股價之上漲為基礎。
- 5.2 適用國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」，A 企業按現金交割之股份基礎給付交易對該股份增值權之給與作會計處理—如此作時，其將該股份增值權認列為負債並按其公允價值（如國際財務報導準則第 2 號所定義）衡量該負債。A 企業採用 Black-Scholes-Merton 公式（一種選擇權定價模式）衡量該股份增值權負債於 20X0 年 1 月 1 日及報導期間結束日之公允價值。
- 5.3 於 20X1 年 12 月 31 日，A 企業因自前一報導期間結束日後之市場狀況變動，於估計當日該股份增值權負債之公允價值時，改變其對股價預期波動率之估計值—選擇權定價模式之輸入值。A 企業已作出結論：該輸入值變動並非前期錯誤更正。

會計估計值之定義之應用

- 5.4 該負債之公允價值係會計估計值，因：
- (a) 該負債之公允價值係財務報表中受衡量不確定性影響之貨幣金額。該公允價值係在假定性之交易中得以清償該負債之金額—據此，其無法直接觀察而必須估計。
 - (b) 該負債之公允價值係適用會計政策（按公允價值衡量現金交割之股份基礎給付負債）時所採用之衡量技術（選擇權定價模式）之產出。
 - (c) 為估計該負債之公允價值，A 企業運用判斷及假設，例如：
 - (i) 於選擇衡量技術時—選擇該選擇權定價模式；及
 - (ii) 於採用衡量技術時—建立市場參與者於採用該選擇權定價模式時將會使用之輸入值，諸如股價預期波動率及股票之預期股利。

- 5.5 於此事實型態下，該股價之預期波動率變動係衡量該股份增值權負債於 20X1 年 12 月 31 日之公允價值所使用之輸入值變動。此變動之影響數係屬會計估計值變動，因為會計政策—按公允價值衡量該負債—並未改變。

國際會計準則第8號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」結論基礎之修正

本結論基礎附於國際會計準則第8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）於2003年修訂國際會計準則第8號「當期淨損益、基本錯誤及會計政策變動」及作各後續修正時，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。

...

會計估計值之定義（2021年修正）

背景

BC42 國際財務報導準則解釋委員會告知理事會企業於區分會計政策變動與會計估計值變動時所面臨之困難。理事會了解到，此等困難係因國際會計準則第8號中先前對會計估計值變動之定義不夠清楚而產生。

BC43 理事會於2021年2月發布「會計估計值之定義」修正國際會計準則第8號。該等修正於第5段引進會計估計值之定義，並納入對國際會計準則第8號之其他修正，有助於企業區分會計估計值變動與會計政策變動。

會計估計值之定義

BC44 於2021年修正前，國際會計準則第8號包含「會計政策」及「會計估計變動」之定義。對一項目（會計政策）定義而對另一項目之變動（會計估計變動）定義，此組合使會計政策與會計估計間之區別模糊。為使該區別更加清楚，理事會以會計估計值之定義取代會計估計變動之定義。理事會於制定該定義及相關規定時考量之主要事項包括：

- (a) 會計政策與會計估計值間之關係—該等修正藉由明定企業發展會計估計值以達成會計政策所訂定之目的，闡明會計政策及會計估計值間之關係。理事會之觀點為，此闡述將有助於企業區分會計估計值變動與會計政策變動。
- (b) 判斷及假設—於理事會公開2021年修正草案徵求意見時，其曾提議將會計估

計值定義為當項目無法被精確衡量時適用會計政策所運用之判斷及假設。惟理事會同意回饋意見之下列建議將更有幫助：明定會計估計值係衡量技術之產出而該衡量技術使企業須運用判斷或假設，並明定該等判斷或假設本身並非會計估計值。此作法亦避免對下列事項有所混淆：企業於編製其財務報表時所作之其他判斷或假設是否係會計估計值。

- (c) **衡量不確定性**—理事會將「衡量不確定性」之用語引進該定義中。理事會作出結論：使用此用語將使該定義更加清楚其且與「2018 觀念架構」¹一致。
- (d) **貨幣金額**—該定義提及貨幣金額²以與衡量不確定性之定義一致。理事會曾考量，該定義是否亦應提及非貨幣數額（例如，折舊性資產之耐用年限）。惟理事會觀察到，企業使用非貨幣數額作為輸入值以估計財務報表中之貨幣金額—例如，企業使用資產之耐用年限（非貨幣數額）作為估計該資產折舊費用（貨幣金額）之輸入值。因發展會計估計值所使用輸入值之變動之影響數係會計估計值變動（見第 BC46 段），理事會作出結論：無須將非貨幣數額納入會計估計值之定義中。
- (e) **範圍**—理事會曾考量，該定義是否亦應捕捉對非為衡量財務報表中之項目之事項適用會計政策時所使用之估計值（例如，判定是否將某項目認列於財務報表中所使用之估計值）。會計估計變動之先前定義係指資產或負債之「帳面金額之調整」，因此僅捕捉財務報表中所認列項目之衡量數之變動。理事會作出結論：該等修正不應改變國際會計準則第 8 號之範圍，因而將該定義限於僅捕捉受衡量不確定性影響之貨幣金額。

會計估計值變動

- BC45 會計估計值變動之先前定義明定會計估計值變動係因新資訊或新發展所導致，因而並非錯誤更正。理事會作出結論：保留先前定義之此層面會有幫助，並明定會計估計值變動可能係因新資訊或新發展所導致，且並非錯誤更正。
- BC46 理事會亦作出結論：若會計估計值係衡量技術之產出，則所使用之輸入值變動或用於決定該等產出之衡量技術變動，導致相關會計估計值變動，而非屬會計政策變動之結果。
- BC47 基於彙總於第 BC45 至 BC46 段之觀察，理事會明定：
- (a) 會計估計值變動可能係因新資訊或新發展所導致，且並非錯誤更正；及

¹ 「2018 觀念架構」之附錄中將衡量不確定性定義為「財務報告中之貨幣金額無法直接觀察而必須估計時所產生之不確定性。」。

² 「貨幣金額」之用語不具有與國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」所定義之「貨幣性項目」之用語相同之意涵。

- (b) 輸入值變動或用於發展會計估計值之衡量技術變動之影響數係會計估計值變動，除非渠等係由前期錯誤更正所導致。

- BC48 修正草案之回饋意見表示下列疑慮：衡量技術可能符合會計政策之定義—例如，評價技術係衡量技術，惟亦可能被視為實務而符合會計政策之定義。據此，存有衡量技術變動之影響數可能被視為會計估計值變動及會計政策變動兩者之風險。為避免此風險，理事會於第 34A 段中明定，衡量技術變動之影響數係會計估計值變動，除非渠等係由前期錯誤更正所導致。
- BC49 理事會亦明定企業發展會計估計值所使用之衡量技術包括估計技術及評價技術。該明定避免下列模糊：估計技術變動或評價技術變動之影響數是否係屬會計估計值變動。「估計技術」及「評價技術」之用語出現於國際財務報導準則—例如，國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」使用「估計技術」之用語及國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」使用「評價技術」之用語。
- BC50 理事會觀察到，國際財務報導準則中「估計值」之用語有時不僅指會計估計值，亦指其他估計值。例如，其有時指發展會計估計值所使用之輸入值。如第 BC47 段(b)所討論，理事會明定輸入值變動對會計估計值之影響數係會計估計值變動。因此，理事會作出結論：當「估計值」之用語係指發展會計估計值所使用之輸入值時，無須修正對該用語之提及。

「會計政策」之定義

闡明定義

- BC51 於理事會將修正草案公開徵詢意見時，其亦提議藉由刪除「慣例」及「規則」之用語，以及提及「衡量基礎」而非「基礎」，以闡明會計政策之定義。理事會預期，該等變動不會改變定義之範圍。惟回饋意見提出該等提議之變動：
- (a) 可能無法改善該定義，因該定義中之其餘用語仍然未被定義，且因而可能易有不同之解讀；且
- (b) 可能非意圖地限縮定義之範圍。
- BC52 考量此回饋意見後，理事會作出結論：於有限範圍之計畫中定義會計政策定義中之其餘用語並不可行，且所提議對該定義之變動可能會有非意圖之結果。因該等修正闡明何謂會計估計值變動，理事會作出結論：無須改變會計政策之定義來達成該等修正之目的，因而並未改變該定義。

選擇存貨成本公式

- BC53 於理事會將修正草案公開徵詢意見時，其提議闡明，對通常可互換之存貨，適用

國際會計準則第 2 號「存貨」時，成本公式（亦即，先進先出或加權平均成本）之選擇構成會計政策之選擇。惟修正草案之某些回應者提到，選擇成本公式亦可視為發展會計估計值。理事會觀察到，國際會計準則第 2 號第 36 段(a)已敘明成本公式之選擇構成會計政策之選擇。理事會並未基於 2021 年之修正重新檢視此結論，因為其觀察到企業很少改變衡量存貨所使用之成本公式，因而理事會如此作之效益極少。

釋例

刪除釋例 3

BC54 理事會得知，國際會計準則第 8 號*施行指引*之釋例三將因其對不動產、廠房及設備會計處理之特定變動之會計處理之例示方式而造成混淆。理事會作出結論：因應此事項將須大幅改寫該釋例，而其效益極少或無效益。因此，理事會刪除釋例 3。

新增釋例 4 至 5

BC55 修正草案未包括例示修正內容之適用之釋例。修正草案之回應者及來自後續公聽會之回饋意見建議，提供釋例將有助於企業了解及適用該等修正。為回應此回饋意見，理事會新增兩個釋例（釋例 4 至 5）。該等釋例係屬簡單且其目標僅係協助利害關係人了解如何適用會計估計值之定義，而非處理特定適用問題。

影響分析

BC56 理事會作出結論：2021 年之修正之預期效益超過成本。具體而言，2021 年之修正使國際會計準則第 8 號之規定更清楚，且對所提議草案之回饋意見顯示，該等修正將有助於企業區分會計政策變動與會計估計值變動。

BC57 雖然如此，2021 年之修正可能無法解決利害關係人辨認之所有適用問題。例如，該等修正可能並未於所有情況下闡明某項變動究係來自：

- (a) 基本衡量目的之變動（其將係會計政策變動）；或
- (b) 為達成相同之基本衡量目的所採用之衡量技術變動（其將係會計估計值變動）。

BC58 然而，理事會作出結論：於任何不確定性仍然存在時，企業考量第 35 段之規定可能會有幫助。該規定敘明，若將會計政策變動自會計估計值變動區分有困難時，企業應將該變動視為會計估計值變動。

過渡規定

BC59 理事會作出結論：規定企業推延適用 2021 年之修正適當地平衡了預期效益與成本。具體而言，理事會評估，規定企業適用該等修正於前期已發生之變動之效益將係微不足道。此等變動通常係非重複性且重編比較資訊常無法對財務報表使用者提供更有用之趨勢資訊。