

國際財務報導準則  
正體中文版草案

國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議  
(第一部分)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 110 年 5 月 5 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



項目	發布時間	名稱
1	2020年3月	履行合約之訓練成本(國際財務報導準則第15號「客戶合約之收入」)
2	2019年9月	生物資產之後續支出(國際會計準則第41號「農業」)
3	2017年6月	在生產性植物上生長中之生物資產(國際會計準則第41號「農業」)
4	2016年1月	聯合協議—先前已持有權益之再衡量(國際財務報導準則第11號「聯合協議」)
5	2020年6月	具變動給付之售後租回(國際財務報導準則第16號「租賃」)
6	2020年1月	租賃之定義：決策權(國際財務報導準則第16號「租賃」)
7	2019年11月	租賃期間及租賃權益改良之耐用年限(國際財務報導準則第16號「租賃」及國際會計準則第16號「不動產、廠房及設備」)
8	2019年9月	來自籌資活動之負債之變動之揭露(國際會計準則第7號「現金流量表」)
9	2016年3月	金融工具：表達—互抵及現金池安排(國際會計準則第32號「金融工具：表達」)
10	2016年3月	金融工具：表達—預付卡於發行者財務報表中之負債分類(國際會計準則第32號「金融工具：表達」)
11	2020年6月	與投資子公司相關之遞延所得稅(國際會計準則第12號「所得稅」)
12	2020年4月	回收一項資產之多個租稅後果(國際會計準則第12號「所得稅」)
13	2017年3月	當取得非屬業務之單一資產之企業時，遞延所得稅之認列(國際會計準則第12號「所得稅」)
14	2016年11月	非確定耐用年限無形資產之預期回收方式(國際會計準則第12號「所得稅」)
15	2016年1月	所得稅—就匯率變動之影響認列遞延所得稅(國際會計準則第12號「所得稅」)
16	2020年12月	供應鏈融資安排—反向讓售
17	2017年3月	投資個體及子公司(國際財務報導準則第10號「合併財務報表」)
18	2020年6月	球員移轉之給付(國際會計準則第38號「無形資產」)
19	2017年9月	為促銷活動所取得之商品(國際會計準則第38號「無形資產」)
20	2016年9月	具有承租基礎建設之服務特許權協議(國際財務報導解釋第12號「服務特許權協議」)
21	2016年7月	服務特許權協議中營運者向授予人所作之給付(國際財務報導解釋第12號「服務特許權協議」)
22	2017年9月	符合選擇要件而將公允價值變動列報於其他綜合損益中之金融資產(國際財務報導準則第9號「金融工具」)
23	2017年6月	被集中結算之客戶衍生工具(國際財務報導準則第9號「金融工具」)
24	2016年3月	金融工具—決定淨投資避險之避險有效性(國際財務報導準則第9號「金融工具」)
25	2016年5月	政府補助之會計及政府補助之揭露—應返還現金收取之會計處理(國

		際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」)
26	2016 年 1 月	減損損失可分攤至處分群組中非流動資產之範圍為何？（國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」）
27	2016 年 1 月	待出售非流動資產及停業單位—如何表達繼續營業單位與停業單位間之集團內交易（國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」）

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 履行合約之訓練成本(國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」) — 2020 年 3 月

委員會收到外界詢問履行客戶合約所發生之訓練成本。於詢問所述之事實型態中：

- a. 企業與客戶簽訂一項屬國際財務報導準則第 15 號範圍內之合約。該合約係提供外包服務。
- b. 為能提供服務予客戶，企業發生訓練其員工之成本，俾使該等員工了解客戶之設備及流程。該等訓練成本係如國際會計準則第 38 號「無形資產」第 15 段所述—企業無法充分控制自訓練所產生之預期未來經濟效益，致使不符合無形資產之定義，因員工可自企業離職。適用國際財務報導準則第 15 號，企業並未將訓練活動辨認為一履約義務。
- c. 該合約允許企業就訓練下列員工之成本向客戶收費：(i)合約開始日該企業之員工，及(ii)該企業因客戶之營運擴張而雇用之新員工。

外界詢問企業究應將前述訓練成本於發生時認列為資產，抑或認列為費用。

#### 哪一國際財務報導準則適用於該等訓練成本？

國際財務報導準則第 15 號第 95 段規定，履行客戶合約所發生之成本若非屬另一國際財務報導準則範圍內，僅於符合第 95 段所明定之所有三項條件時，企業始應將該等成本認列為資產。因此，於評估第 95 段之條件前，企業首先考量履行客戶合約所發生之訓練成本是否係屬另一國際財務報導準則範圍內。

國際會計準則第 38 號第 2 至 7 段描述該準則之範圍—第 5 段明確地將訓練支出納入國際會計準則第 38 號之範圍內，該段敘明國際會計準則第 38 號「適用於廣告、訓練、開辦、研究及發展活動之支出」。據此，委員會作出結論，於問題背景所述之情況下，企業對履行客戶合約所發生之訓練成本適用國際會計準則第 38 號作會計處理。

#### 國際會計準則第 38 號之適用

國際會計準則第 38 號第 69 段(b)將訓練活動之支出作為所發生「雖可對企業提供未來經濟效益，但並未取得或產生可認列之無形資產或其他資產」之支出之例。因此，第 69 段敘明此種訓練活動之支出係於發生時認列為費用。國際會計準則第 38 號第 15 段說明「企業通常無法充分控制自該具備技能之員工團隊及訓練所產生之預期未來經濟效益，致使此類項目不符合無形資產之定義」。

此外，於說明國際財務報導準則第 15 號有關履行合約之成本之規定時，國際財務報導準則

第 15 號第 BC307 段敘明「若其他準則禁止認列任何自特定成本所產生之資產，則亦不能依國際財務報導準則第 15 號認列資產」。

據此，委員會之結論為，在問題背景所述之情況下，企業將履行客戶合約之訓練成本於發生時認列為費用。委員會指出，企業就訓練成本向客戶收費之能力不影響該結論。

委員會之結論為，國際財務報導準則第 15 號及國際會計準則第 38 號中之原則及規定已提供充分之基礎供企業決定其對履行客戶合約所發生之訓練成本之會計處理。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 生物資產之後續支出(國際會計準則第 41 號「農業」)

—2019 年 9 月

委員會收到外界詢問以公允價值減出售成本衡量之生物資產之生物轉化相關成本（後續支出）之會計處理（適用國際會計準則第 41 號）。外界詢問企業究應將後續支出於發生時資本化（即增加至資產之帳面金額）抑或認列為費用。

國際會計準則第 41 號並未明定以公允價值減出售成本衡量之生物資產之後續支出之會計處理。國際會計準則第 41 號之結論基礎第 B62 段說明：「國際會計準則委員會（IASB）理事會決議，本準則不明確規範與生物資產有關之後續支出之會計處理，因為其認為在公允價值衡量之方法下沒有必要訂定相關規定」。

據此，委員會之結論為，企業適用國際會計準則第 41 號，若非將後續支出於發生時資本化，則係將其認列為費用。委員會觀察到，將後續支出资本化或認列為費用既不影響生物資產之公允價值衡量，對損益亦無任何影響；然而，其影響損益表中金額之表達。於評估如何於損益表中列報此等後續支出時，企業將適用國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 81 至 105 段之規定。特別是，委員會觀察到企業將：

- a. 適用第 85 段：「於列報損益及其他綜合損益之報表中列報額外之單行項目（包含將第 82 段所列單行項目細分所產生者）、標題及小計，當此等表達與對企業財務績效之了解係屬攸關時」；並
- b. 適用第 99 段：於列報損益及其他綜合損益之報表中或附註中，對認列於損益之費用，以該等費用之性質或於企業中之功能（視何者能提供可靠而更攸關之資訊）為基礎分類，提供分析。

適用國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」第 13 段，企業將其對後續支出之會計政策一致地適用於每一生物資產群組。企業亦將適用國際會計準則第 1 號第 117 至 124 段揭露所選擇之會計政策，若該揭露有助於財務報表使用者了解該等交易如何反映於所報導之財務績效中。

基於其分析，委員會考量是否對生物資產後續支出之會計處理新增一項計畫至準則制定之議程中。委員會尚未取得證據顯示此時對此事項進行準則制定將產生足以超過其成本之財務報導改善。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 國際會計準則第 41 號「農業」（2017 年 6 月）

#### 在生產性植物上生長中之生物資產

委員會收到外界詢問在生產性植物上生長中之農產品之公允價值衡量。更具體而言，外界詢問委員會是否認為在油棕樹上生長中之果實，係屬企業適用國際會計準則第 41 號第 30 段時可能反駁公允價值之前提假設之生物資產之例。

委員會觀察到：

- a. 國際會計準則第 41 號第 5C 段說明在生產性植物上生長中之農產品係為生物資產。據此，企業對在油棕樹上生長中之果實適用國際會計準則第 41 號作會計處理。
- b. 國際會計準則第 41 號第 10 段之認列規定明定企業何時自油棕樹本身單獨認列在油棕樹上生長中之果實。企業適用國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」對油棕樹作會計處理。企業於同時符合下列條件時認列生物資產：企業因過去事項而控制該資產、與該資產相關之未來經濟效益很有可能流入企業，且該資產之公允價值或成本能可靠衡量。
- c. 適用國際會計準則第 41 號第 12 段，除國際會計準則第 41 號第 30 段所述者外，企業於原始認列時及每一報導期間結束日以公允價值減出售成本衡量生物資產。
- d. 國際會計準則第 41 號第 30 段包含一前提假設，即生物資產之公允價值能可靠衡量。此前提假設僅於生物資產於原始認列時其市場報價不可得，且替代之公允價值衡量經判定明顯不可靠時方可予反駁。國際會計準則第 41 號第 30 段說明，一旦此一生物資產之公允價值變成能可靠衡量時，企業以其公允價值減出售成本衡量。

委員會之結論為：國際會計準則第 41 號第 30 段提及之「明顯不可靠」顯示企業須證明任何公允價值衡量係明顯不可靠，方可反駁該前提假設。國際會計準則第 41 號第 BC4C 段顯示理事會就生產性植物制定國際會計準則第 41 號之修正時，預期當企業於實務上遭遇重大困難時，在生產性植物上生長中之農產品之公允價值衡量有可能明顯不可靠。惟委員會觀察到此逆述<sup>(譯者註)</sup>不必然正確—亦即，若企業於實務上遭遇重大困難，此不必然意謂農產品之公允價值衡量係明顯不可靠。於第 BC4C 段，理事會觀察到於此情況，企業應考量該衡量是否明顯不可靠。

委員會亦觀察到，外界之提問似乎係詢問可佐證之假設間之可能差異（而可能產生顯著不同之評價）是否構成國際會計準則第 41 號第 BC4C 段所提及之「實務上之重大困難」。委

<sup>(譯者註)</sup> 此處「逆述」之原文為 converse。



員會作出結論：此非實務上之重大困難之證據，且其本身不會導致公允價值衡量係明顯不可靠。

委員會指出，國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 125 段規定企業揭露具有導致資產及負債帳面金額於下個財務年度重大調整之重大風險之假設及估計之資訊。此外，國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」第 91 段規定企業揭露有助於其財務報表使用者了解下列兩者之資訊：用以發展公允價值衡量之評價技術及輸入值，以及使用第 3 等級輸入值之衡量之影響。

委員會觀察到，外界之提問詢問委員會對在生產性植物上生長中之特定類型之農產品之公允價值衡量是否明顯不可靠作出結論。委員會判定其角色並非對非常特定之應用問題作出結論，特別是該等問題與適用國際財務報導準則時所須判斷之運用有關時。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」（2016 年 1 月）

#### 聯合協議—先前已持有權益之再衡量

解釋委員會討論當下列交易所涉及之資產或資產群組不符合國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之業務之定義時，該等交易中先前已持有對聯合營運之資產及負債之權益是否應再衡量：(a) 企業取得對聯合營運之控制，交易前其對該聯合營運先前已具有聯合控制或為該聯合營運之一方；及(b) 權益之變動導致聯合營運之一方取得對該聯合營運之聯合控制。交易前聯合營運之該方對與該聯合營運有關之資產具有權利且對與該聯合營運有關之負債負有義務。

解釋委員會指出，國際財務報導準則第 3 號第 2 段(b)說明對不符合業務定義之單一資產或資產群組之資產取得之會計處理之規定。解釋委員會指出國際財務報導準則第 3 號第 2 段(b) 明定應使用成本基礎法對資產取得作會計處理，且在成本基礎法下，原有資產通常不予再衡量。解釋委員會亦觀察到，就其所知實務上並無重大分歧，因此決議不將此事項新增至其議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

# 具變動給付之售後租回（國際財務報導準則第 16 號「租賃」）—2020 年 6 月

委員會收到外界詢問具變動給付之售後租回交易。於詢問所述之交易中：

- a. 企業（賣方兼承租人）簽訂售後租回交易，將某一不動產、廠房及設備項目移轉予另一企業（買方兼出租人）並租回該資產 5 年。
- b. 該不動產、廠房及設備之移轉滿足國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」以銷售不動產、廠房及設備處理之規定。買方兼出租人支付予賣方兼承租人以交換該不動產、廠房及設備之金額等於該不動產、廠房及設備於交易日之公允價值。
- c. 該租賃之給付（係按市場費率）包括變動給付，其係以賣方兼承租人於 5 年租賃期間使用該不動產、廠房及設備所產生收入之某百分比計算。賣方兼承租人已判定該變動給付並非國際財務報導準則第 16 號所述之實質固定給付。

外界詢問，於所述之交易中，賣方兼承租人如何衡量該售後租回所產生之使用權資產，並因而決定交易日所認列利益或損失之金額。

委員會觀察到，適用於詢問所述之交易之規定為國際財務報導準則第 16 號第 100 段。第 100 段敘明「若賣方兼承租人所為之資產移轉滿足國際財務報導準則第 15 號以銷售資產處理之規定，則：(a)賣方兼承租人對售後租回所產生之使用權資產，應就標的資產之先前帳面金額，按與賣方兼承租人所保留之使用權有關之占比衡量。據此，賣方兼承租人應僅認列與已移轉予買方兼出租人之權利有關之任何利益或損失之金額。...」。

因此，為衡量售後租回所產生之使用權資產，賣方兼承租人決定移轉予買方兼出租人之不動產、廠房及設備中與所保留之使用權有關之占比—其藉由比較交易日透過售後租回所保留之使用權與整個不動產、廠房及設備所包含之權利決定此占比。國際財務報導準則第 16 號並未規定決定該占比之方法。於詢問所述之交易中，賣方兼承租人可能藉由比較，例如(a)租賃之預期給付（包括係屬變動者）之現值，與(b)不動產、廠房及設備於交易日之公允價值，決定該占比。

賣方兼承租人於交易日認列之利益或損失係其對售後租回所產生使用權資產之衡量之結果。由於賣方兼承租人所保留之使用權不因該交易而再衡量（其係按不動產、廠房及設備先前帳面金額之占比衡量），所認列利益或損失之金額僅與移轉予買方兼出租人之權利有關。適用國際財務報導準則第 16 號第 53 段(i)，賣方兼承租人揭露售後租回交易所產生之損益。

賣方兼承租人亦於交易日認列負債，即使該租賃之所有給付係屬變動且並非取決於某項指數或費率。該負債之原始衡量係如何衡量使用權資產以及所決定售後租回交易之利益或損失（適用國際財務報導準則第 16 號第 100 段(a)）之結果。

### 釋例

賣方兼承租人簽訂售後租回交易而將資產（不動產、廠房及設備）移轉予買方兼出租人，並租回該不動產、廠房及設備 5 年。該不動產、廠房及設備之移轉滿足國際財務報導準則第 15 號以銷售不動產、廠房及設備處理之規定。

於交易日，該不動產、廠房及設備於賣方兼承租人財務報表之帳面金額為 CU1,000,000，買方兼出租人為該不動產、廠房及設備所支付之金額為 CU1,800,000（不動產、廠房及設備於該日之公允價值）。租賃之所有給付（係按市場費率）係屬變動，其係以賣方兼承租人於 5 年租賃期間使用該不動產、廠房及設備所產生收入之某百分比計算。於交易日，該租賃之預期給付之現值為 CU450,000。無原始直接成本。

賣方兼承租人判定以該租賃之預期給付之現值計算不動產、廠房及設備中與所保留之使用權有關之占比係屬適當。基於此基礎，該不動產、廠房及設備中與所保留之使用權有關之占比為 25%，其計算為 CU450,000（該租賃之預期給付之現值）÷CU1,800,000（不動產、廠房及設備之公允價值）。因此，該不動產、廠房及設備中與移轉予買方兼出租人之權利有關之占比為 75%，其計算為(CU1,800,000-CU450,000)÷CU1,800,000。

適用第 100 段(a)，賣方兼承租人：

- a. 衡量使用權資產為 CU250,000，其計算為 CU1,000,000（該不動產、廠房及設備之先前帳面金額）×25%（該不動產、廠房及設備中與所保留之使用權有關之占比）。
- b. 於交易日認列 CU600,000 之利益，其係與已移轉予買方兼出租人之權利有關之利益。此利益之計算為 CU800,000（銷售不動產、廠房及設備之總利益（CU1,800,000-CU1,000,000）×75%（該不動產、廠房及設備中與移轉予買方兼出租人之權利有關之占比））。

適用第 100 段(a)，使用權資產於交易日將不會被衡量為零，因為零將無法反映該不動產、廠房及設備先前帳面金額（CU1,000,000）中與賣方兼承租人所保留之使用權有關之占比。

於交易日，賣方兼承租人對該交易之會計處理如下：

借：現金	CU1,800,000	
借：使用權資產	CU250,000	
貸：不動產、廠房及設備		CU1,000,000
貸：負債		CU450,000
貸：移轉權利之利益		CU600,000

委員會之結論為：國際財務報導準則第 16 號中之原則及規定已提供充分之基礎供企業決定詢問所述之售後租回交易於交易日之會計處理。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

# 租賃之定義：決策權（國際財務報導準則第 16 號「租賃」）—2020 年 1 月

委員會收到外界詢問客戶是否在整個 5 年合約期間具有主導船舶之使用之權利。於詢問所述之事實型態中：

- a. 適用國際財務報導準則第 16 號第 B13 至 B20 段，存在一已辨認資產（該船舶）。
- b. 適用國際財務報導準則第 16 號第 B21 至 B23 段，客戶在整個 5 年使用期間具有取得來自使用該船舶之幾乎所有經濟效益之權利。
- c. 許多（但並非所有）有關該船舶之使用方式及使用目的之決策係於合約中預先決定。客戶在整個使用期間具有作出有關該船舶之使用方式及使用目的之其餘決策之權利。於詢問所述之事實型態中，客戶已判定此決策權係攸關，因其影響源自使用該船舶之經濟效益。
- d. 供應者在整個使用期間操作並維護該船舶。

### 主導已辨認資產之使用之權利

國際財務報導準則第 16 號第 B24 段明定客戶何時在整個使用期間具有主導已辨認資產之使用之權利。第 B24 段(b)僅適用於有關資產之使用方式及使用目的之攸關決策係預先決定之情況。理事會於國際財務報導準則第 16 號第 BC121 段指出「有關資產之使用方式及使用目的之決策係預先決定之情況預期相對較少」。

委員會觀察到，在詢問所述之事實型態中，因並非有關該船舶之使用方式及使用目的之所有攸關決策係預先決定，客戶於評估其是否具有主導該船舶之使用之權利時，考量國際財務報導準則第 16 號第 B24 段(a)。

### 主導資產之使用方式及使用目的之權利

第 B24 段(a)明定客戶在整個使用期間具有主導已辨認資產之使用之權利，若其具有「在整個使用期間主導該資產之使用方式及使用目的之權利（如第 B25 至 B30 段所述）」。

為具有主導資產之使用方式及使用目的之權利，在合約對客戶之使用權所界定之範圍內，客戶須能在整個使用期間改變資產之使用方式及使用目的（第 B25 段）。於評估是否屬此情況時，企業考量於使用期間內，與在整個使用期間改變資產之使用方式及使用目的最為攸關之決策權。當決策權影響源自使用之經濟效益時，該等決策權為攸關（第 B25 段）。企業不考量在使用期間之前已預先決定之決策，除非第 B24 段(b)(ii)之情況存在（第 B29

段）。第 B26 段包括依所處情況，賦予改變資產使用方式及使用目的之權利之決策權之例。侷限於操作或維護資產之權利並未賦予改變資產使用方式及使用目的之權利（第 B27 段）。

委員會觀察到，在詢問所述之事實型態中，客戶在整個使用期間具有主導該船舶之使用方式及使用目的之權利。客戶於使用期間具有對該船舶之使用作決策之權利，該權利影響源自該使用之經濟效益。因此，在合約對客戶之使用權所界定之範圍內，客戶可改變該船舶之使用方式及使用目的。許多有關該船舶之使用方式及使用目的之決策於合約中之預先決定界定出客戶使用權之範圍—於該範圍內，客戶具有作出與改變資產之使用方式及使用目的最為攸關之決策之權利。

委員會亦觀察到，雖然船舶之操作與維護係有效率地使用該船舶所必須，供應者於此方面之決策並未給予其主導該船舶之使用方式及使用目的之權利。

委員會作出結論：在詢問所述之事實型態中，客戶在整個使用期間具有主導該船舶之使用之權利。因此，該合約包含租賃。

委員會之結論為：國際財務報導準則第 16 號中之原則及規定已提供充分之基礎供企業判定詢問所述之合約是否包含租賃。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

# 租賃期間及租賃權益改良之耐用年限（國際財務報導準則第 16 號「租賃」及國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」）—2019 年 11 月

委員會收到外界詢問可取消或可續約之租賃。

詢問所述之可取消租賃係一項未明訂特定之合約期間，而是無限期地持續至合約之任一方通知終止之租賃。該合約包含，例如，少於十二個月之通知期間且該合約並未使任一方對終止有支付之義務。詢問所述之可續約租賃係一項明訂一首期，並於該首期結束時無限期地續約，除非合約之任一方終止之租賃。

外界詢問兩個問題：

- a、如何決定可取消租賃或可續約租賃之租賃期間。具體而言，外界詢問於適用國際財務報導準則第 16 號第 B34 段之規定及評估「罰款未超過不重大」時，企業是否考量該合約較廣之經濟意涵，而非僅考量合約所訂定之就終止所作之支付。此等考量可能包括，例如，放棄或拆卸租賃權益改良之成本。
- b、相關之不可移除之租賃權益改良之耐用年限是否以適用國際財務報導準則第 16 號時所判定之租賃期間為限。不可移除之租賃權益改良係指，例如由承租人取得並建造於標的資產（該資產係可取消或可續約租賃之標的）上之固定裝置。承租人僅於其使用標的資產之期間內能使用該租賃權益改良，並自其獲益。

### 租賃期間

國際財務報導準則第 16 號第 18 段規定企業應決定租賃期間為租賃之不可取消期間，併同下列兩者：(a)租賃延長之選擇權所涵蓋之期間，若承租人可合理確定將行使該選擇權；及 (b)租賃終止之選擇權所涵蓋之期間，若承租人可合理確定將不行使該選擇權。

於決定租賃期間及評估租賃之不可取消期間之長度時，國際財務報導準則第 16 號第 B34 段規定企業決定合約可執行之期間。第 B34 段明定「當承租人及出租人均具有無須另一方同意即可終止租賃之權利，且罰款未超過不重大時，該租賃不再係可執行。」

第 BC156 段說明理事會之觀點：「租賃期間應反映企業對將使用標的資產之期間之合理預期，因該作法提供最有用之資訊。」

委員會認為，於適用第 B34 段及決定詢問所述之租賃之可執行期間時，企業考量：



- a. 較廣之合約經濟意涵，而非僅考量合約中訂定就終止所作之支付。例如，若任一方具有不終止租賃之經濟誘因，以致其猶如將發生超過不重大之終止罰款，則該合約於超過可終止合約之日後仍係可執行。
- b. 是否任一方均具有無須另一方同意即可終止租賃之權利且罰款未超過不重大。適用第 B34 段之規定，租賃僅於雙方皆具有此權利時始不再係可執行。因此，若僅一方具有無須另一方同意即可終止租賃之權利且罰款未超過不重大，該合約於超過可被該方終止合約之日後仍係可執行。

若企業作出結論，該合約於超過可取消租賃之通知期間（或可續約租賃之首期）後仍係可執行，則其適用國際財務報導準則第 16 號第 19 段及第 B37 至 B40 段評估承租人是否可合理確定不行使租賃終止之選擇權。

### 不可移除之租賃權益改良之耐用年限

國際會計準則第 16 號第 50 段規定一項不動產、廠房及設備（資產）項目於其耐用年限內提列折舊。

國際會計準則第 16 號將資產之耐用年限定義為（以斜體強調）「企業預期可使用資產之期間；或企業預期可由資產取得之產量或類似單位數量」。

國際會計準則第 16 號第 56 及 57 段對資產之耐用年限作進一步規定。特別是第 56 段(d)明定，於決定資產耐用年限時，企業應考量任何「使用該資產之法律或類似限制，例如相關租賃之到期日」。第 57 段明定，資產耐用年限「係依據該資產對企業之預期效用予以界定」，且「可能較其經濟年限為短」。

企業於決定不可移除之租賃權益改良之耐用年限時，適用國際會計準則第 16 號第 56 至 57 段之規定。若相關租賃之租賃期間較該等不可移除之租賃權益改良之經濟年限為短，企業考量其是否預期於超過該租賃期間後使用該等租賃權益改良。若企業不預期於超過相關租賃之租賃期間後使用該等租賃權益改良，則適用國際會計準則第 16 號第 57 段，其作出該等不可移除之租賃權益改良之耐用年限係與租賃期間相同之結論。委員會觀察到，適用國際會計準則第 16 號第 56 至 57 段，企業可能常對有以下情況的租賃權益改良達成此結論：企業使用該租賃權益改良並自其受益之期間僅與其使用租賃中之標的資產之期間相同。

### 租賃期間與耐用年限間之交互影響

於評估承租人是否可合理確定將延長（或不終止）租賃時，國際財務報導準則第 16 號第 B37 段規定企業考量將對承租人產生經濟誘因之所有攸關事實及情況。此包括於合約期間進行（或預期進行）之重大租賃權益改良，預期當租賃延長或租賃終止之選擇權成為可行使時，該租賃權益改良對承租人具有重大經濟效益（第 B37 段(b)）。

此外，如前所述，於決定詢問所述之租賃可執行之期間時，企業考量較廣之合約經濟意涵。此包括例如放棄或拆卸不可移除之租賃權益改良之成本。若企業預期於超過可終止合約之

日後使用不可移除之租賃權益改良，該等租賃權益改良之存在顯示若其終止該租賃，將可能發生超過不重大之罰款/損失/懲罰/處罰/不利後果/損失/判罰/償罰。因此，適用國際財務報導準則第 16 號第 B34 段時，企業考量合約是否至少於租賃權益改良之預期效用期間係可執行。

委員會之結論為：國際財務報導準則第 16 號中之原則及規定已提供充分之基礎供企業決定可取消租賃及可續約租賃之租賃期間。委員會亦作出結論：國際會計準則第 16 號及國際財務報導準則第 16 號中之原則及規定已提供充分之基礎供企業決定與此種租賃有關之任何不可移除之租賃權益改良之耐用年限。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

# 來自籌資活動之負債之變動之揭露（國際會計準則第 7 號「現金流量表」）—2019 年 9 月

委員會收到財務報表使用者（投資者）詢問有關國際會計準則第 7 號中與來自籌資活動之負債之變動有關之揭露規定。具體而言，投資人詢問國際會計準則第 7 號第 44B 至 44E 段之揭露規定是否足以使企業提供符合國際會計準則第 7 號第 44A 段中之目的之揭露。

### 符合揭露目的（國際會計準則第 7 號第 44A 段）

國際會計準則第 7 號第 44A 段規定企業提供「揭露俾使[投資者]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。」。

在滿足第 44A 段之目的所須之範圍內，第 44B 段明定企業揭露來自籌資活動之負債之下列變動：

- a. 籌資現金流量之變動；
- b. 因取得或喪失對子公司或其他業務之控制所產生之變動；
- c. 匯率變動之影響；
- d. 公允價值之變動；及
- e. 其他變動。

理事會於第 BC16 段中說明，其制定第 44A 段中之揭露目的以反映投資者之需求，包括第 BC10 段所彙總之需求。理事會亦於第 BC18 段中指出，當企業考量其是否已符合第 44A 段中之目的時，其應考量來自籌資活動之負債之變動之資訊提供攸關資訊予其投資者之程度（考量第 BC10 段所彙總之投資者需求）。投資者之需求為：

- a. 核對渠等對企業現金流量之了解並運用該了解提昇渠等對預測企業未來現金流量之信心；
- b. 提供有關企業籌資/資金來源之資訊，以及如何隨時間經過使用該等來源；及
- c. 協助渠等了解企業與籌資有關之暴險。

### 調節來自籌資活動之負債之期初與期末餘額

國際會計準則第 7 號第 44D 段敘明，「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）」。

企業於揭露此調節時，其提供使投資者能將包含於該調節中之項目連結至財務報表之其他領域之資訊。揭露此調節時，企業適用：

- a. 第 44C 段以辨認來自籌資活動之負債並以其作為調節之基礎。第 44C 段將該等負債定義為「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」。若企業亦選擇定義並調節另一不同之「淨債務」衡量，此並未移除企業須辨認如第 44C 段所定義來自籌資活動之負債之規定。
- b. 第 44E 段以分別揭露來自籌資活動之負債之變動與任何其他資產及負債之變動。
- c. 第 44D 段以提供足夠之資訊俾使投資者能將包含於該調節中之項目連結至財務狀況表及現金流量表（或相關附註）所報導之金額。企業建立使投資者能作成下列連結之揭露：將(i)調節中所報導來自籌資活動之負債之期初與期末餘額連結至(ii)企業之財務狀況表（或相關附註）中所報導有關該等負債之金額。

委員會觀察到，企業運用判斷以判定其為符合第 44A 段中之目的而對包含於此調節中來自籌資活動之負債之變動作出細分及說明之程度。就此方面而言，委員會指出：

- a. 於細分來自籌資活動之負債以及該等負債之現金及非現金變動時，企業適用國際會計準則第 7 號第 44B 段及國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 30A 段。國際會計準則第 1 號第 30A 段敘明，企業「不得……將性質或功能不同之重大項目彙總，而降低財務報表之可了解性」。據此，企業於此調節中單獨揭露任何個別重大之項目。此等項目包括來自籌資活動之負債（或資產）之重大類別及重大調節項目（即現金及非現金變動）。
- b. 於說明來自籌資活動之負債以及該等負債之現金及非現金變動時，企業適用國際會計準則第 7 號第 44B 段及國際會計準則第 1 號第 112 段(c)。國際會計準則第 1 號第 112 段(c)規定企業揭露「未於財務報表其他地方列報但對了解任一財務報表攸關之資訊」。據此，適用第 44A 至 44E 段，企業判定其調節之適當結構，包括適當之細分程度。其後，企業判定是否需額外說明以符合第 44A 段中之揭露目的。企業將以能(i)提供有關企業籌資/資金來源之資訊、(ii)使投資者能核對渠等對企業現金流量之了解，以及(iii)使投資者能將項目連結至財務狀況表及現金流量表或相關附註之方式，說明包含於此調節中來自籌資活動之每一負債（或資產）類別及每一調節項目。

據此，委員會之結論為：國際財務報導準則中之原則及規定已提供充分之基礎供企業揭露使投資者能評估來自籌資活動之負債之變動之資訊。據此，委員會之結論為：國際會計準則第 7 號第 44B 至 44E 段之揭露規定，連同國際會計準則第 1 號之規定，足以使企業提供符合國際會計準則第 7 號第 44A 段中之目的之揭露。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」（2016 年 3 月）

#### 金融工具：表達—互抵及現金池安排

解釋委員會收到請求，期望闡明有關國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」之議題。

該議題與特定現金池安排依國際會計準則第 32 號是否符合互抵之規定有關—具體而言，將餘額經常實體移轉（惟非於報導日）至淨額帳戶是否足以顯示以淨額基礎交割全部期末帳戶餘額之意圖（依國際會計準則第 32 號第 42 段(b)之規定）。

就分析之目的，解釋委員會考量該詢問中所包含之特定例子，其描述涉及集團中子公司之現金池安排，集團中之每一子公司皆有法律上單獨之銀行帳戶。於報導日，該集團具有法律上可執行之權利將此等銀行帳戶中之餘額抵銷（依國際會計準則第 32 號第 42 段(a)之規定）。利息之計算係基於使用所有單獨銀行帳戶之淨餘額之名目基礎。此外，集團指示將餘額經常實體移轉至單一淨額帳戶。然而，此等移轉並非現金池安排之條款之要求，且並非於報導日執行。再者，於報導日時，集團預期其子公司將於下一淨額交割日前使用其銀行帳戶（藉由存放更多現金或藉由提取現金以清償其他義務）。

於考量集團是否可顯示以淨額基礎交割之意圖（依國際會計準則第 32 號第 42 段(b)之規定）時，解釋委員會觀察到：

- a. 國際會計準則第 32 號第 46 段敘明，僅於具有行使抵銷之法律上可執行之權利之意圖時，淨額表達始更能適當反映預期未來現金流量金額及時點；及
- b. 依國際會計準則第 32 號第 47 段之規定，於評估是否具有以淨額交割之意圖時，企業考量正常營業慣例、金融市場規範與限制企業淨額交割能力之其他情況。

解釋委員會亦觀察到，公聽會之結果並未顯示提出者所述之特定類型之現金結合協議係屬普遍。再者，實務上存有許多不同類型之現金結合協議。因此，何者構成以淨額基礎交割之意圖將視每一案例之個別事實及情況而決定。解釋委員會進一步指出，企業亦應考量適用之國際財務報導準則中與金融資產及金融負債互抵有關之揭露規定。

基於上述原因及國際財務報導準則之現行規定，解釋委員會決議無須作成解釋，亦無須對準則作修正。因此，解釋委員會決議不將此議題新增至其議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」（2016 年 3 月）

#### 金融工具：表達—預付卡於發行者財務報表中之負債分類

解釋委員會收到詢問，期望闡明企業如何分類其於發行預付卡以換得現金時所產生之負債，以及企業如何對該卡中任何未花費之餘額作會計處理。具體而言，解釋委員會討論具有下列特徵之預付卡：

- a. 無到期日及後端費用，此意謂預付卡之任何餘額不會減少，除非其被預付卡之持有人花；
- b. 不可退還、不可兌換且不可交換為現金；
- c. 只可在特定貨幣金額內兌換商品或勞務；
- d. 只可向特定第三方特約商店兌換，其可為接受特定預付卡通路之單一特約商店或所有特約商店（視預付卡計畫而定）。一旦預付卡持有人向特約商店兌換商品或勞務，企業交付現金予特約商店。

解釋委員會被要求考量在企業沒有交付現金予預付卡持有人之義務之基礎下，預付卡之負債是否為非金融負債。

委員會觀察到，企業之預付卡之負債符合金融負債之定義。此係因企業：

- a. 具有代預付卡持有人交付現金予特約商店之合約義務（以預付卡持有人使用預付卡購買商品或勞務為條件）；且
- b. 不具有避免以交付現金清償此合約義務之無條件權利。

因此，發行此預付卡之企業適用國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」）之規定對預付卡之金融負債作會計處理。

解釋委員會指出，客戶忠誠計畫不在此議題討論之範圍內。

基於國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」及國際財務報導準則第 9 號（國際會計準則第 39 號）之現行規定，解釋委員會決議無須作成解釋，亦無須對準則作修正。因此，解釋委員會決議不將此議題新增至其議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

# 與投資子公司相關之遞延所得稅（國際會計準則第 12 號「所得稅」）—2020 年 6 月

委員會收到外界詢問，企業於其合併財務報表中如何對與投資子公司相關之遞延所得稅作會計處理。該詢問所描述之事實型態如下：

- a. 子公司之未分配利潤產生與企業投資子公司相關之應課稅暫時性差異。
- b. 企業已判定不符合國際會計準則第 12 號第 39 段中適用認列與投資子公司相關之遞延所得稅負債之例外規定之條件，因企業預期子公司於可預見之未來將分配其利潤（該利潤係可供分配）。
- c. 企業及子公司於同一轄區營運，於該轄區：
  - i. 利潤僅於分配時始應課稅—亦即，適用於未分配利潤之所得稅稅率為零（未分配利潤之稅率）。
  - ii. 分配之利潤係適用 20% 之稅率（分配利潤之稅率）。惟企業所分配之利潤在子公司已就該利潤被課稅之範圍內不課稅—亦即，分配之利潤僅被課一次稅。

企業詢問是否就與其投資子公司相關之應課稅暫時性差異認列遞延所得稅負債。

國際會計準則第 12 號第 39 段規定，企業對於與投資子公司相關之所有應課稅暫時性差異，應認列遞延所得稅負債，但在同時符合下列兩條件之範圍內除外：(a) 母公司可控制暫時性差異迴轉之時點；且(b)該暫時性差異很有可能於可預見之未來不會迴轉。

於詢問所描述之事實形態中，企業具有與投資子公司相關之應課稅暫時性差異。企業亦已判定不適用國際會計準則第 12 號第 39 段之認列例外規定，因為該暫時性差異很有可能於可預見之未來（當子公司分配其未分配利潤時）迴轉。據此，委員會作出企業就該應課稅暫時性差異認列遞延所得稅負債之結論。

國際會計準則第 12 號第 51 段規定，企業將「於報導期間結束日預期回收或清償其資產及負債帳面金額之方式所產生之租稅後果」反映於遞延所得稅負債及遞延所得稅資產之衡量中。

於詢問所描述之事實形態中，企業預期透過子公司之利潤分配（其將按分配利潤之稅率課稅）回收其投資子公司之帳面金額。據此，委員會作出結論：適用國際會計準則第 12 號第 51 段時，企業使用分配利潤之稅率衡量與其投資子公司相關之遞延所得稅負債。

委員會觀察到，於詢問所描述之事實形態中，企業不適用國際會計準則第 12 號第 57A 段——該段僅適用於報導個體應付股利之情況。此外，國際會計準則第 12 號第 52A 段不適用於本身反映利潤分配之所得稅後果之當期或遞延所得稅資產或負債之衡量。

委員會之結論為：國際會計準則第 12 號中之原則及規定已提供充分之基礎供企業對詢問所描述之事實形態下之遞延所得稅作會計處理。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。



## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

# 回收一項資產之多個租稅後果（國際會計準則第 12 號「所得稅」）—2020 年 4 月

委員會收到外界詢問，當回收一項資產帳面金額導致多個租稅後果時，遞延所得稅之會計處理。該詢問所描述之事實型態如下：

- a. 企業取得一項有限耐用年限無形資產（執照）作為企業合併之一部分。該執照原始認列時之帳面金額係 CU100。企業意圖透過使用而回收該執照之帳面金額，該執照於到期時之預期殘值為零。
- b. 適用之稅法規定兩種稅制：所得稅稅制及資本利得稅稅制。兩種稅制下所支付之稅款符合國際會計準則第 12 號中所得稅之定義。回收該執照之帳面金額產生下列兩者之租稅後果：
  - i. 所得稅稅制下—企業就其自透過使用而回收該執照之帳面金額所取得之經濟效益支付所得稅，但無法取得與該執照攤銷相關之課稅減除金額（來自使用之應課稅經濟效益）；且
  - ii. 資本利得稅稅制下—當該執照到期，企業取得課稅減除金額 CU100（資本利得減除金額）。
- c. 適用之稅法禁止企業於決定課稅所得時，使用資本利得減除金額抵銷來自使用之應課稅經濟效益。

外界詢問企業如何決定資產之課稅基礎，以及因此其如何認列及衡量遞延所得稅？

### 國際會計準則第 12 號之基本原則

國際會計準則第 12 號所依據之基本原則（如國際會計準則第 12 號第 10 段所述）係「只要資產或負債帳面金額之回收或清償有可能使未來所得稅支付額大於（小於）在回收或清償沒有租稅後果下之支付額時，則除少數例外，企業應認列遞延所得稅負債（資產）」。

### 將基本原則適用於事實型態

回收該資產之帳面金額產生兩個可區分之租稅後果—其導致來自使用之應課稅經濟效益及於決定課稅所得時不可抵銷之資本利得減除金額。據此，適用國際會計準則第 12 號之基本原則時，企業分別反映此等因回收資產帳面金額所產生之可區分之租稅後果。

企業藉由比較下列兩者，以反映此等可區分之租稅後果之方式辨認暫時性差異：

- a. 於某一稅制下，該資產帳面金額將被回收之部分；與
- b. 企業於同一稅制下將取得之課稅減除金額（其反映於該資產之課稅基礎）。

在外界詢問所述之事實型態下，委員會作出結論：企業辨認下列兩者：

- a. 應課稅暫時性差異 CU100—企業將於所得稅稅制下將回收該執照之帳面金額(CU100)，但於該稅制下將無法取得課稅減除金額（亦即，課稅基礎與所得稅稅制下之減除金額均無關）；且
- b. 可減除暫時性差異 CU100—企業於資本利得稅稅制下將不會回收該執照之帳面金額之任何部分，但於該執照到期時將取得減除金額（亦即，課稅基礎全部與資本利得稅稅制下之減除金額有關）。

企業就所辨認之暫時性差異認列及衡量之遞延所得稅時考量適用之稅法，適用國際會計準則第 12 號中之規定。

委員會之結論為：國際會計準則第 12 號中之原則及規定已提供充分之基礎供企業在詢問所描述之事實型態下認列及衡量遞延所得稅。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 國際會計準則第 12 號「所得稅」（2017 年 3 月）

#### 當取得非屬業務之單一資產之企業時，遞延所得稅之認列

委員會收到提問，詢問當企業收購持有投資性不動產作為唯一資產之另一企業之所有股份時，於其合併報表中如何對該交易作會計處理。於提交之事實型態中，被收購者已於其財務狀況表中認列源自按公允價值衡量投資性不動產之遞延所得稅負債。因相關遞延所得稅負債，對股份所支付之金額少於投資性不動產之公允價值。提問所述之交易不符合國際財務報導準則第 3 號「企業合併」中企業合併之定義，因被收購企業非為一項業務。收購企業適用國際會計準則第 40 號「投資性不動產」中之公允價值模式。

提出者詢問國際會計準則第 12 號第 15 段(b)之規定是否允許收購企業於原始認列交易時，認列遞延所得稅負債。若並非如此，提出者要求委員會考量是否應修正國際會計準則第 12 號第 15 段(b)之規定，俾使收購企業於此等情況下將無須於原始認列該交易後立即對按公允價值衡量之投資性不動產認列利益。

委員會注意到：

- a. 因該交易非屬企業合併，國際財務報導準則第 3 號第 2 段(b)規定收購企業於合併財務報表中，分攤收購價格至所取得之資產及所承擔之負債；且
- b. 國際會計準則第 12 號第 15 段(b)規定，對非屬企業合併，且於交易當時既不影響會計利潤亦不影響課稅所得（課稅損失）之某一交易中，資產或負債之原始認列所產生之應課稅暫時性差異，企業不得認列遞延所得稅負債。

據此，收購企業於收購日於其合併財務報表中，僅認列投資性不動產而不認列遞延所得稅負債。因此，收購企業分攤整個收購價格至投資性不動產。

委員會作出結論：國際財務報導準則中之規定已提供充分之基礎供企業判定如何對該交易作會計處理。委員會亦作出結論：任何重新考量國際會計準則第 12 號第 15 段(b)中原始認列之例外規定，將須要一個理事會層級之計畫。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

委員會注意到，理事會最近曾考量是否於理事會之議程新增國際會計準則第 12 號之計畫，但已決定不如此做。因此，委員會未建議理事會考量就此主題新增一計畫至議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 國際會計準則第 12 號「所得稅」（2016 年 11 月）

#### 非確定耐用年限無形資產之預期回收方式

解釋委員會收到詢問，期望闡明就衡量遞延所得稅之目的，企業如何判定非確定耐用年限無形資產之預期回收方式。

解釋委員會指出國際會計準則第 12 號「所得稅」第 51 段敘明，遞延所得稅負債及遞延所得稅資產之衡量，反映企業於報導期間結束日預期回收或清償其資產及負債帳面金額之方式所產生之租稅後果。

解釋委員會亦指出國際會計準則第 38 號「無形資產」第 88 段中有關非確定耐用年限無形資產之規定。

解釋委員會觀察到，非確定耐用年限無形資產並非國際會計準則第 12 號第 51B 段所設想之非折舊性資產。此係因非折舊性資產具有無限之年限，且國際會計準則第 38 號說明非確定並不代表無限。因此，國際會計準則第 12 號第 51B 段之規定不適用於非確定耐用年限無形資產。

解釋委員會注意到理事會於 2004 年修正國際會計準則第 38 號時對非確定耐用年限無形資產之觀點。理事會認為，企業不攤銷非確定耐用年限無形資產，因其預期耗用該資產所含未來經濟效益未存在可預見之終止期限。據此，於武斷決定之最大期間攤銷將無法忠實表述。不攤銷非確定耐用年限無形資產之理由並非因為沒有耗用該資產所含未來經濟效益。

解釋委員會觀察到，企業以未來期間流入企業之經濟效益之方式回收資產之帳面金額，其可透過使用或出售該資產。據此，資產帳面金額之回收並非取決於是否攤銷該資產。因此，企業不攤銷非確定耐用年限無形資產之事實不必然意謂企業將僅透過出售而不透過使用以回收該資產之帳面金額。

解釋委員會指出，企業於衡量非確定耐用年限無形資產之遞延所得稅時，適用國際會計準則第 12 號第 51 及 51A 段之原則及規定。於適用此等段落時，企業判定非確定耐用年限無形資產之預期回收帳面金額之方式，並反映預期回收方式所產生之租稅後果。

解釋委員會作出結論：國際會計準則第 12 號第 51 及 51A 段之原則及規定提供足夠規定，使企業能衡量非確定耐用年限無形資產之遞延所得稅。

基於國際財務報導準則中之現行規定，解釋委員會決議無須作成國際財務報導解釋，亦無須對準則作修正。因此，解釋委員會決議不將此議題新增至其議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 國際會計準則第 12 號「所得稅」（2016 年 1 月）

#### 所得稅—就匯率變動之影響認列遞延所得稅

解釋委員會收到提問，當企業之非貨幣性資產及負債之課稅基礎係以不同於其功能性貨幣之貨幣決定時遞延所得稅之認列。問題係非流動資產之課稅基礎之匯率變動所產生之遞延所得稅是否透過損益認列。

解釋委員會指出國際會計準則第 12 號「所得稅」第 41 段敘明，當非貨幣性資產或負債之課稅基礎係以不同於功能性貨幣之貨幣決定，將產生暫時性差異而導致遞延所得稅資產或負債。此種遞延所得稅並非源自認列於損益外之交易或事項，且因此依國際會計準則第 12 號第 58 段之規定借記或貸記損益。此種遞延所得稅之費用或利益將於損益表中與其他遞延所得稅一併列報，而非與外幣兌換損益一併列報。

解釋委員會亦指出，國際會計準則第 12 號第 79 段規定揭露所得稅費用（利益）之主要組成部分。解釋委員會觀察到，當匯率變動為遞延所得稅之費用或利益之主要組成部分之原因，依國際會計準則第 12 號第 79 段之規定對此作說明將有助於財務報表使用者了解該期所得稅費用（利益）。

基於現行國際財務報導準則之規定，解釋委員會決議無須作成解釋，亦無須對準則作修正。因此，解釋委員會決議不將此議題新增至其議程中。

# 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

## 供應鏈融資安排—反向讓售

委員會收到外界詢問反向讓售安排。具體而言，其詢問：

- a. 當相關發票係反向讓售安排之一部分，企業如何列報就已收受商品或已受供應之勞務所應支付之負債；及
- b. 企業須於其財務報表中揭露有關反向讓售安排之哪些資訊。

於一反向讓售安排中，金融機構同意支付企業欠其供應商之金額，且該企業同意於其供應商被支付之同一日（或其後之日期）支付予該金融機構。

### 財務狀況表之表達

國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」明定企業於財務狀況表中應如何列報其負債。

國際會計準則第 1 號第 54 段規定企業將「應付帳款及其他應付款」與其他金融負債分別列報。「應付帳款及其他應付款」與其他金融負債在性質或功能上足夠不同到須單獨表達（國際會計準則第 1 號第 57 段）。國際會計準則第 1 號第 55 段規定，企業應列報額外之單行項目（包含將第 54 段所列單行項目細分所產生者），當此等表達與對企業財務狀況之了解係屬攸關時。因此，企業須判定屬反向讓售安排之一部分之負債究係列報：

- a. 於應付帳款及其他應付款中；
- b. 於其他金融負債中；或
- c. 為單行項目，與財務狀況表中之其他項目分別列報。

國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」第 11 段(a)敘明「應付帳款係指就已收受商品或已受供應之勞務，且已開立發票或與供應商達成正式安排所應支付之負債」。國際會計準則第 1 號第 70 段說明「某些流動負債諸如應付帳款...係企業正常營業週期中所使用之營運資金之一部分」。委員會因此作出結論：企業僅於下列情況始將一金融負債列報為應付帳款：

- a. 其代表就商品或勞務所應支付之負債；
- b. 其已開立發票或與供應商正式達成安排；且
- c. 其係企業正常營業週期中所使用之營運資金之一部分。

國際會計準則第 1 號第 29 段規定企業「對非類似性質或功能之項目應單獨列報，但該項目不重大者不在此限」。第 57 段明定某一項目（或類似項目之彙總）如因其大小、性質或功

能致單獨表達與對企業財務狀況之了解係屬攸關時，應於財務狀況表中列為單行項目。據此，委員會作出結論：適用國際會計準則第 1 號：

- a. 企業僅於屬反向讓售安排之部分之負債具類似於應付帳款之性質及功能時（例如，當該等負債係企業正常營業週期中所使用之營運資金之一部分），始將該等負債列報為「應付帳款及其他應付款」之一部分。
- b. 企業於屬反向讓售安排之部分之負債之大小、性質或功能使單獨表達與對企業財務狀況之了解係屬攸關時，將該等負債單獨列報。企業於評估其是否須單獨列報此等負債（包括是否細分應付帳款及其他應付款）時，考量該等負債之金額、性質及時點（國際會計準則第 1 號第 55 及 58 段）。

委員會觀察到，企業評估是否單獨列報屬反向讓售安排之部分之負債時，可能考量之因素包括，例如：

- a. 是否提供額外擔保（倘若無該安排則不會提供）作為該安排之部分。
- b. 屬該安排部分之負債與非屬該安排部分之企業應付帳款，兩者之條款不同之程度。

### 金融負債之除列

企業適用國際財務報導準則第 9 號「金融工具」中之除列規定，評估是否及何時除列屬（或成為）反向讓售安排之部分之負債。

除列對供應商之應付帳款並認列對金融機構之新金融負債之企業，適用國際會計準則第 1 號判定如何列報該新負債於其財務狀況表中（見前述「財務狀況表之表達」）。

### 現金流量表之表達

國際會計準則第 7 號「現金流量表」第 6 段定義：

- a. 營業活動為「企業主要營收活動及非屬投資或籌資之其他活動」。
- b. 籌資活動為「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」。

已簽訂反向讓售安排之企業判定如何分類該安排下之現金流量，其通常分類為來自營業活動之現金流量或來自籌資活動之現金流量。委員會認為，企業評估屬該安排之部分之負債之性質，可能有助於判定相關現金流量究係源自營業活動抑或籌資活動。例如，若企業認為相關負債係企業主要營收活動中所使用之營運資金之一部分之應付帳款或其他應付款，該企業於其現金流量表中將清償該負債之現金流量列報為源自營業活動。反之，若企業認為相關負債並非應付帳款或其他應付款，因該負債代表該企業之借款，該企業於其現金流量表中將清償該負債之現金流量列報為源自籌資活動。

企業之現金流量表排除無須動用現金或約當現金之投資及籌資交易（國際會計準則第 7 號第 43 段）。因此，若企業於發票作為反向讓售安排之部分而讓售時發生現金流入及現金流

出，該企業於其現金流量表中列報該等現金流量。若企業於一籌資交易中未發生現金流入或現金流出，該企業以能提供所有與該籌資活動攸關資訊之方式將該交易揭露於財務報表之其他部分（國際會計準則第 7 號第 43 段）。

### 財務報表附註

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」第三段規定企業提供能使財務報表使用者評估企業所暴露因金融工具產生之風險之性質及程度之資訊。國際財務報導準則第 7 號將流動性風險定義為「對於以交付現金或其他金融資產清償之金融負債，企業履行與其相關之義務將面臨困難之風險」。委員會觀察到，反向讓售安排常產生流動性風險，因為：

- a. 企業將其負債之一部分集中至一金融機構而非分散之供應商群組。該企業亦可能自提供該反向讓售安排之金融機構取得其他資金來源。倘若該企業於履行其義務時面臨任何困難，此集中將增加企業可能須一次支付重大之金額予一交易對方之風險。
- b. 在反向讓售安排下，企業可能變得依賴延長付款之條件，或該企業之供應商可能變得習慣於（或依賴）提早之付款。倘若該金融機構撤銷該反向讓售安排，該撤銷可能影響企業於負債到期時清償該等負債之能力，特別是倘若該企業已於財務困境中。

國際財務報導準則第 7 號第 33 至 35 段規定企業揭露金融工具所產生之風險（包括流動性風險）之暴險如何產生；該企業管理風險之目的、政策及程序；於報導期間結束日企業對流動性風險之暴險之彙總量化資料（包括進一步資訊，若此彙總量化資料不能代表於該期間企業之流動性風險之暴險）；及風險集中情況。國際財務報導準則第 7 號第 39 及 B11F 段明定企業於提供流動性風險之揭露時之進一步規定及可能考量之因素。

企業於判定是否在附註中提供反向讓售安排對其財務狀況、財務績效及現金流量之影響之額外揭露時運用判斷。委員會觀察到：

- a. 評估如何列報與反向讓售安排有關之負債及現金流量可能涉及判斷。企業揭露管理階層就此方面所作之判斷，若其係所作之各判斷間中對財務報表認列金額具有最重大影響者（國際會計準則第 1 號第 122 段）。
- b. 反向讓售安排可能對企業之財務報表有重大影響。企業在反向讓售安排之資訊對了解任一該等財務報表係屬攸關之範圍內，於其財務報表中提供此等資訊（國際會計準則第 1 號第 112 段）。

委員會指出，作重大性判斷涉及量化及質性兩者之考量。

國際會計準則第 7 號第 44A 段規定企業提供「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）之揭露」。委員會指出，若屬反向讓售安排之部分之負債之現金流量已（或未來現金流量將）分類為來自籌資活動之現金流量，則就該等負債作此揭露係屬必須。



委員會作出結論：國際財務報導準則中之原則及規定已提供充分之基礎供企業決定屬反向讓售安排之部分之負債之表達、相關現金流量之表達，以及於附註中揭露之資訊（例如此等安排中所產生之流動性風險）。因此，委員會決議不新增對此等事項之準則制定計畫至工作計畫中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」（2017 年 3 月）

#### 投資個體及子公司

解釋委員會收到外界詢問國際財務報導準則第 10 號中有關投資個體之規定，包括個體如何適用國際財務報導準則第 10 號第 27 及 28 段之規定，以及於特定情況下適用國際財務報導準則第 10 號第 32 段投資個體如何評估是否將子公司納入合併報表。

委員會討論下列問題：

- a. 若個體具備國際財務報導準則第 10 號第 27 段所述之所有三項要素，但並未具有一項或多項國際財務報導準則第 10 號第 28 段所列之投資個體典型特性，該個體是否符合為一投資個體？（問題 a）
- b. 若個體將投資管理服務（如國際財務報導準則第 10 號第 27 段(a)所明定）之履行外包予第三方，該個體是否提供投資者該等服務？（問題 b）
- c. 投資個體本身或透過子公司對第三方提供投資相關服務可至何範圍？（問題 c）
- d. 子公司是否可藉由持有投資組合作為受益所有人，提供與母公司投資個體投資活動相關之服務（如國際財務報導準則第 10 號第 32 段所明定）？（問題 d）

#### 問題 a

國際財務報導準則第 10 號第 27 段列示個體符合作為一投資個體所需具備之三項要素。國際財務報導準則第 10 號第 B85A 段強調於評估某個體是否為投資個體時考量所有事實及情況之重要性，並指出具備第 27 段所列示投資個體定義之三要素之個體即為投資個體。第 B85B 至 B85M 段對該定義之要素有更詳細之說明。

國際財務報導準則第 10 號第 28 段列示個體評估其是否具備第 27 段之所有三項要素時，應考量之典型特性，並提到缺乏任一此等特性，未必會導致一個體不符合為投資個體。國際財務報導準則第 10 號第 B85N 段闡明，缺乏一項或多項國際財務報導準則第 10 號第 28 段所列示之投資個體之典型特性，顯示需要額外判斷以決定該個體是否為投資個體。

據此，委員會之結論為：具備國際財務報導準則第 10 號第 27 段中投資個體定義之所有三項要素之個體即為投資個體。即使該個體並未具備一項或多項國際財務報導準則第 10 號第 28 段所列示之投資個體之典型特性，亦屬此情況。

#### 問題 b

國際財務報導準則第 10 號第 27 段(a)規定投資個體應提供投資者投資管理服務。國際財務報導準則第 10 號並未明定投資個體須如何提供此等服務，且並未排除其將此等服務之履行外包予第三方。

據此，委員會之結論為：負責提供投資者投資管理服務之投資個體得聘請其他方代其履行部分或全部此等服務（即其得外包部分或全部此等服務之履行）。

#### 問題 c

國際財務報導準則第 10 號第 27 段(b)規定投資個體之經營目的係純為來自資本增值、投資收益或兩者而進行投資。國際財務報導準則第 10 號第 B85C 段提及投資個體（該個體須持續符合投資個體之定義）可直接或透過子公司對第三方及其投資者提供與投資相關之服務（即使該等活動對該個體係屬重大活動）。

據此，委員會之結論為：只要投資相關服務係附屬於投資個體之核心投資活動且因此並未改變該投資個體之經營目的，投資個體得提供該等服務予第三方，無論係直接或透過子公司。

委員會觀察到，投資個體應評估子公司所提供之投資管理服務（包括提供予第三方之該等服務）是否與投資個體之投資活動有關。若有關，投資個體於評估該投資個體本身是否具備國際財務報導準則第 10 號第 27 段(b)所定義投資個體之要素時，應納入此等服務。

委員會亦指出，適用國際財務報導準則第 10 號第 32 段，投資個體應將主要目的及活動係提供與投資個體之投資活動相關之服務之非投資個體子公司納入合併報表。

#### 問題 d

委員會觀察到，其先前曾討論過與問題 d 類似之問題。於 2014 年 3 月之會議中，委員會發布一則議事決議，其結論為：若子公司係為稅負目的而持有投資且該子公司內部並無活動，則子公司並未提供投資相關服務或活動。

同樣地，委員會之結論為：投資個體不應將子公司作為受益所有人持有投資（且認列於子公司之財務報表）視為與母公司投資個體之投資活動相關之服務（如國際財務報導準則第 10 號第 32 段所明定）。

對於所有四個問題（即問題 a 至 d），委員會之結論為：國際財務報導準則中之原則及規定已提供充分之基礎供個體決定於每一特定情況下之適當會計處理。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 球員移轉之給付(國際會計準則第 38 號「無形資產」)

—2020 年 6 月

委員會收到外界詢問有關所收取之球員移轉給付之認列。於該詢問所述之事實型態中：

- a. 某足球隊（企業）將一位球員移轉予另一球隊（接收方球隊）。企業在該球員加入時，已將其登錄於電子移轉系統。登錄意指禁止該球員為另一球隊出賽，且登錄之球隊須與該球員簽訂聘僱合約，以防止該球員未經雙方協議即擅自離開球隊。該聘僱合約連同電子移轉系統中之登錄合稱為「登錄權」。
- b. 企業先前已適用國際會計準則第 38 號，將取得登錄權所發生之成本認列為無形資產。作為企業正常活動之一部分，企業透過參加比賽運用並培養該球員，且之後可能將該球員移轉予另一球隊。
- c. 企業與接收方球隊簽訂移轉協議，依據協議企業自接收方球隊收取移轉給付。該移轉給付補償企業於聘僱合約到期前釋出該球員之損失。電子移轉系統中之登錄不移轉予接收方球隊，但在法律上當接收方球隊登錄該球員並取得新權利時消滅。
- d. 企業於接收方球隊於電子移轉系統中登錄該球員時除列其無形資產。

外界詢問企業對所收取之移轉給付究係應適用國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」認列為收入，抑或適用國際會計準則第 38 號將除列無形資產所產生之利益或損失認列於損益中？

#### 所收取之移轉給付之認列

於該詢問所述之事實型態中，企業適用國際會計準則第 38 號將登錄權認列為無形資產。據此，企業於除列該權利時，適用國際會計準則第 38 號之除列規定。

國際會計準則第 38 號第 113 段敘明：「除列無形資產所產生之利益或損失金額，應為淨處分價款（若有時）與該資產帳面金額間之差額。該差額應於資產除列時計入損益中...利益不得分類為收入。」企業適用該段，將淨處分價款與該登錄權帳面金額間之差額認列於損益中，而非認列為收入。

#### 移轉給付是否代表處分價款？

該移轉給付源自移轉協議，此協議使企業須將球員自聘僱合約中釋出，企業因而須就即將消滅之權利採取某些行動。據此，該移轉給付係就企業處分該登錄權時之行動作補償，且因而係國際會計準則第 38 號第 113 段所述之淨處分價款之一部分。

委員會之結論為：於該詢問所述之事實型態中，企業適用國際會計準則第 38 號第 113 段，將所收取之移轉給付認列為除列登錄權所產生之利益或損失之一部分。於詢問所述之事實型態中（A 企業將該登錄權認列為無形資產），企業不適用國際財務報導準則第 15 號將所收取之移轉給付（或任何所產生之利益）認列為收入。

### 現金流量表

國際會計準則第 7 號「現金流量表」將出售無形資產之現金收取列為來自投資活動之現金流量之例。據此，於該詢問所述之事實型態中，企業將來自移轉給付之現金收取列報為投資活動之一部分。

委員會之結論為：國際財務報導準則中之原則及規定已提供充分之基礎供企業決定所收取之移轉給付之認列。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 國際會計準則第 38 號「無形資產」（2017 年 9 月）

#### 為促銷活動所取得之商品

委員會收到外界詢問企業如何對其作為促銷活動之一部分而分配之商品作會計處理。於該詢問所述之事實型態中，某製藥企業取得商品（諸如冰箱、空調設備及手錶）以分配予醫生作為其促銷活動之一部分。該企業與醫生並未簽訂將產生與該等商品有關之可執行之權利及義務之協議。外界詢問該企業如何對於報導日仍未分配之此等商品作會計處理？

國際會計準則第 38 號第 5 段敘明，國際會計準則第 38 號適用於廣告活動之支出。據此，委員會作出結論，若企業取得之商品將完全用於進行廣告或促銷活動，其適用國際會計準則第 38 號第 69 段之規定。第 69 段規定，企業應於有權利取用該等商品時，將此等商品之支出認列為費用。國際會計準則第 38 號第 69A 段敘明，當企業擁有商品時，即有權利取用該商品。企業因此應於其擁有該等商品或有權利取用該等商品時，將該等商品之支出認列為費用，無論其何時分配該等商品。

國際會計準則第 38 號第 BC46B 段於說明理事會對第 69 段之規定之基本理由時敘明，為用於進行廣告及促銷活動所取得之商品，並無進行該等活動以外之目的。換言之，該等商品對企業之效益僅係發展或創造品牌或客戶關係，進而產生收入。然而，適用國際會計準則第 38 號，企業不得將內部產生之品牌或客戶關係認列為資產。

委員會之結論為：國際財務報導準則中之規定已提供充分之基礎供企業對詢問所述之商品作會計處理。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

# 國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」（2016 年 9 月）

## 具有承租基礎建設之服務特許權協議

解釋委員會收到詢問，期望闡明營運者如何對具有承租基礎建設之服務特許權協議作會計處理。於此協議中，營運者無須就該基礎建設提供任何建造或升級服務。

提出者描述包含授予人、營運者及出租人三方之一協議。營運者與授予人簽訂協議以營運公共服務。該協議中之部分或所有基礎建設係向出租人承租。出租人及授予人可能係由相同政府機關控制。營運者依合約須就該基礎建設之租賃支付予出租人。營運者具有向授予人收取現金之無條件合約權利以歸墊該等租賃給付。於出租人及授予人非由相同政府機關控制之協議中，授予人就於租賃期間作租賃給付及租賃期間結束日之殘值，向出租人提供保證。授予人亦具有於合約之原始不可取消期間之結束日續租之選擇權。

提出者請解釋委員會闡明該協議（包括承租基礎建設）是否係屬國際財務報導解釋第 12 號之範圍（範圍議題）。若該協議（包括承租基礎建設）被判定係屬國際財務報導解釋第 12 號之範圍，提出者指出該基礎建設之租賃對營運者而言非屬國際財務報導準則第 16 號「租賃」（國際會計準則第 17 號「租賃」）之範圍。因此，提出者亦請解釋委員會闡明營運者如何對與出租人之協議所產生之資產及負債作會計處理（認列及表達議題）。

就範圍議題，解釋委員會觀察到：

- a. 評估該協議（包括承租基礎建設）是否係屬國際財務報導解釋第 12 號之範圍須考量特定事實及情況。具體而言，營運者評估國際財務報導解釋第 12 號第 5 段之控制條件及國際財務報導解釋第 12 號第 7 段有關基礎建設之條件是否適用。
- b. 營運者即使未就基礎建設提供建造或升級服務協議亦可能屬國際財務報導解釋第 12 號之範圍。

就認列及表達議題，若詢問所述之協議（包括承租基礎建設）被判定係屬國際財務報導解釋第 12 號之範圍，解釋委員會觀察到係授予人（而非營運者）控制使用該基礎建設之權利。據此，解釋委員會觀察到：

- a. 營運者評估究係其有義務就該租賃向出租人作支付，抑或係授予人具有此義務。此評估須考量特定事實及情況。若授予人有義務向出租人作支付，則於此情況下，營運者就其代授予人匯予出租人之現金向授予人收取。

- b. 若作為服務特許權協議之一部分，營運者有義務向出租人作支付，則當營運者已承諾服務特許權協議且該基礎建設已由出租人提供時，其就此義務認列負債。營運者認列該負債時，其亦認列一金融資產因營運者具有向授予人收取現金以歸墊該等給付之合約權利。
- c. b.所述營運者對出租人之負債係屬金融負債。據此，僅於符合國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」中金融資產及金融負債之互抵條件時，營運者始將向出租人作支付之負債與相應之對授予人之應收款互抵。

解釋委員會之結論為：國際財務報導準則中之規定已提供充分之基礎供企業決定如何對該協議作會計處理。

基於國際財務報導準則之現行規定，解釋委員會決議無須作成解釋，亦無須修正準則。因此，解釋委員會決議不將此議題新增至其議程中。



## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」（2016 年 7 月）

#### 服務特許權協議中營運者向授予人所作之給付

解釋委員會收到詢問，期望闡明營運者如何對其於屬國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」範圍內之服務特許權協議中對授予人所作之給付作會計處理。

於非屬營運者代授予人收取款項（例如，銷售稅）並將其匯予授予人之情況中，解釋委員會觀察到下列事項：

- a. 若係就與服務特許權協議分離之商品或勞務之權利作給付，則營運者依適用之國際財務報導準則對該等給付作會計處理；
- b. 若係就使用與國際財務報導解釋第 12 號範圍內之基礎建設分離之資產之權利作給付，則營運者評估該協議是否包含租賃。若該協議包含租賃，營運者適用國際財務報導準則第 16 號「租賃」（國際會計準則第 17 號「租賃」）對該等給付作會計處理；
- c. 若並非就對單獨商品或勞務之權利或屬租賃之單獨使用權作給付，則營運者對該等給付作下列會計處理：
  - i. 若服務特許權協議導致營運者僅具有向授予人收取現金之合約權利（亦即適用國際財務報導解釋第 12 號第 16 段所述之金融資產模式），營運者適用國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」第 70 至 72 段中付給客戶之對價之規定，將該等給付作為交易價格之減少處理；
  - ii. 若服務特許權協議導致營運者僅具有向公共服務使用者收費之權利（亦即適用國際財務報導解釋第 12 號第 17 段所述之無形資產模式），營運者以建造/升級服務及對授予人之給付而換得無形資產（亦即向公共服務使用者收費之權利）。因此，企業適用國際會計準則第 38 號「無形資產」對該等給付作會計處理；及
  - iii. 若營運者具有向公共服務使用者收費之權利與向授予人收取現金之合約權利兩者（亦即適用國際財務報導解釋第 12 號第 18 段所述之無形資產模式及金融資產模式兩者），營運者考量該等給付究係代表對無形資產所作之給付、付給客戶之對價或兩者。

解釋委員會觀察到，適用國際財務報導解釋第 12 號中之無形資產模式時，服務特許權協議中營運者所作之變動給付之會計處理係連結至資產購買之變動給付之會計處理之更廣泛議題。然而，解釋委員會指出其已於 2016 年 3 月決議，資產購買之變動給付之會計處理議題

太廣泛，解釋委員會無法於現行國際財務報導準則之範圍內處理此議題，且因此決議不將此議題新增至其議程中。因此，解釋委員會作出結論：處理當適用國際財務報導解釋第 12 號中之無形資產模式時，營運者如何就其對授予人之變動給付作會計處理太廣泛，解釋委員會無法於現行國際財務報導準則之範圍內處理此議題。

解釋委員會亦作出結論：現行國際財務報導準則中之規定足以處理營運者如何就前述對授予人之給付作會計處理之其他層面。因此，解釋委員會決議不將此議題新增至其議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（2017 年 9 月）

#### 符合選擇要件而將公允價值變動列報於其他綜合損益中之金融資產

委員會收到外界詢問，特定金融工具是否符合適用國際財務報導準則第 9 號第 4.1.4 段中表達之選擇之要件。該選擇允許特定權益工具投資之持有人將後續公允價值變動列報於其他綜合損益中（而非損益中）。外界詢問，若發行人適用國際會計準則第 32 號第 16A 至 16D 段將金融工具分類為權益，該等金融工具是否符合適用該表達之選擇之要件。

委員會觀察到，國際財務報導準則第 9 號第 4.1.4 段中表達之選擇提及特定權益工具投資。「權益工具」係已定義之用語，且國際財務報導準則第 9 號附錄 A 明定權益工具係於國際會計準則第 32 號第 11 段中定義。國際會計準則第 32 號將權益工具定義為「表彰某一企業於資產減除所有負債後剩餘權益之任何合約」。因此，符合金融負債定義之金融工具不符合權益工具之定義。

委員會亦觀察到，國際會計準則第 32 號第 11 段明定，符合金融負債定義之工具，若具有國際會計準則第 32 號第 16A 及 16B 或 16C 及 16D 段之所有特性且符合其條件者，發行人應分類為權益工具（此為一例外）。

據此，委員會作出結論：具有國際會計準則第 32 號第 16A 及 16B 或 16C 及 16D 段之所有特性且符合其條件之金融工具不符合適用國際財務報導準則第 9 號第 4.1.4 段中表達之選擇之要件。此係因此種工具不符合國際會計準則第 32 號中權益工具之定義。國際財務報導準則第 9 號第 BC5.21 段中理事會就此方面對其決議之說明，支持此基於國際財務報導準則第 9 號及國際會計準則第 32 號規定之結論。

委員會之結論為：國際財務報導準則第 9 號之規定已提供充分之基礎供詢問所述之工具持有人對該等工具作分類。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（2017 年 6 月）

#### 被集中結算之客戶衍生工具

某些轄區強制特定衍生工具產品之結算須透過集中結算交易對方（CCP）。企業須為結算會員（有時稱為「結算經紀商」）俾透過集中結算交易對方結算。此等規定被結算之產品類型及法律體制於各轄區間有所不同。

委員會收到外界詢問，期望闡明從結算會員觀點，被集中結算之客戶衍生工具合約之會計處理為何。

委員會作出結論：結算會員首先適用金融工具之規定。更具體而言，委員會觀察到：

- a. 若此（等）交易產生屬國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（或國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」）範圍內之合約，則結算會員適用國際財務報導準則第 9 號第 3.1.1 段（國際會計準則第 39 號第 14 段）之認列規定於該等合約。結算會員適用國際財務報導準則第 9 號（或國際會計準則第 39 號）於財務狀況表中分別列報資產及負債，除非根據國際會計準則第 32 號第 42 段之互抵規定而須按淨額表達。
- b. 若交易非屬國際財務報導準則第 9 號（國際會計準則第 39 號）範圍內且未明確適用另一國際財務報導準則，則僅於此時結算會員將適用國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」第 10 至 12 段中之層級，以決定此（等）交易之適當會計政策。

委員會之結論為：國際財務報導準則中之原則與規定已提供充分之基礎供結算會員對被集中結算之客戶衍生工具合約作會計處理。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（2016 年 3 月）

#### 金融工具—決定淨投資避險之避險有效性

解釋委員會收到外界詢問，期望闡明企業依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定對淨投資避險作會計處理時應如何決定避險有效性。具體而言，渠等詢問當對淨投資避險作會計處理，企業於決定避險工具所產生之利益或損失之有效部分時是否應適用對現金流量避險所規定之「孰低」測試。解釋委員會觀察到：

- a. 國際財務報導準則第 9 號第 6.5.13 段敘明「國外營運機構淨投資之避險...應採用與現金流量避險類似之方式處理...」。聚焦於淨投資避險之國際財務報導準則第 9 號第 6.5.13 段(a)亦提及規範現金流量避險會計處理（包括「孰低」測試）之第 6.5.11 段。此顯示當對淨投資避險作會計處理，企業於決定避險工具所產生之利益或損失之有效部分時應適用「孰低」測試。
- b. 對淨投資避險作會計處理時，適用「孰低」測試以決定避險工具所產生之利益或損失之有效部分，會避免被避險項目所產生之兌換差額（該等差額已認列於其他綜合損益中）於處分國外營運機構前再循環。解釋委員會指出，此種結果將與國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」之規定一致。

此外，解釋委員會指出下列事項：

- a. 對淨投資避險作會計處理時，適用國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之企業藉由適用「孰低」測試以決定避險工具所產生之利益或損失之有效部分，解釋委員會並未收到企業間有重大分歧之證據。
- b. 極少數個體已採用國際財務報導準則第 9 號之避險規定；因此，評估此議題是否普遍，尚屬過早。惟解釋委員會預期當國際財務報導準則第 9 號更廣泛地被採用時不會產生重大分歧。

基於國際財務報導準則之現有規定，解釋委員會決議無須解釋或對準則作修正。因此，解釋委員會決議不將此議題新增至準則制定之議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」（2016 年 5 月）

#### 政府補助之會計及政府補助之揭露—應返還現金收取之會計處理

解釋委員會收到外界詢問，期望闡明企業自政府收取現金以協助企業研究及發展計畫之籌資之會計處理。更明確而言，其詢問企業究係應將所收取之現金認列為負債（基於企業已收取國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」所定義之免償還貸款），抑或認列於損益（基於企業已收取國際會計準則第 20 號所定義之政府補助）。企業僅於決定將計畫研究階段之成果予以開發及商業化時，始應以現金返還自政府所收取之現金。若該計畫成功，返還條款可能導致政府可收到現金之金額兩倍於原始現金價款。若企業決定不將研究階段之成果予以開發及商業化，則無須以現金返還所收取之現金，但企業須將對該研究之權利移轉予政府。

解釋委員會指出，於此協議中，企業對其研究及發展計畫取得資金。解釋委員會觀察到該提問所述之現金收取產生金融負債（適用國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」第 20 段(a)），因企業僅能藉由非金融義務之清償（即藉由將對該研究之權利移轉予政府），避免移轉現金。企業對該金融負債應適用國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」）作會計處理。

解釋委員會指出於該詢問所述之協議中，自政府收取之現金不符合國際會計準則第 20 號之免償還貸款之定義。此係因於此協議中，政府未同意免除貸款之返還，而係要求以現金清償或移轉對該研究之權利。

解釋委員會指出，適用國際財務報導準則第 9 號第 B5.1.1 段（國際會計準則第 39 號第 AG64 段），企業於原始認列時評估自政府所收取之現金之一部分是否係針對金融工具以外之事項。例如，於該詢問所述之事實型態中，所收取之現金之一部分（所收取之現金與金融負債之公允價值間之差額）可能代表政府補助。若為此種情況，企業對該政府補助適用國際會計準則第 20 號作會計處理。

解釋委員會指出國際財務報導準則中之規定已提供充分之基礎供企業對自政府所收取之現金作會計處理。

基於國際財務報導準則之現有規定，解釋委員會判定無須作成解釋，亦無須修正準則。因此，解釋委員會決議不將此議題新增至其議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」（2016 年 1 月）

#### 減損損失可分攤至處分群組中非流動資產之範圍為何？

解釋委員會收到外界詢問，期望闡明國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」之衡量規定。具體而言，此問題為就處分群組所認列之減損損失之分攤，能否使屬國際財務報導準則第 5 號衡量規定範圍內非流動資產之帳面金額減至低於其公允價值減處分成本或其使用價值。分析此議題時，解釋委員會考量此種非流動資產之帳面金額不低於減損損失金額之情況，且不考量若減損損失超過此種非流動資產之帳面金額對分攤該損失之意涵。

解釋委員會指出，國際財務報導準則第 5 號第 23 段係處理處分群組減損損失之認列。其亦指出，於決定將減損損失分攤至屬該準則衡量規定範圍內非流動資產之順序時，第 23 段提及國際會計準則第 36 號「資產減損」第 104 及 122 段（該等段落訂定有關減損損失之分攤順序之規定），惟並未提及國際會計準則第 36 號第 105 段（該段藉由規定資產不得沖減至低於公允價值減處分成本、使用價值及零三者中孰高者，以限制分攤至個別資產之減損損失）。因此，解釋委員會認為，將處分群組減損損失分攤至屬國際財務報導準則第 5 號衡量規定範圍內之非流動資產時，國際會計準則第 36 號第 105 段之限制並不適用。解釋委員會了解到，此意謂處分群組應認列之減損金額將不會受屬國際財務報導準則第 5 號衡量規定範圍內非流動資產之公允價值減處分成本或使用價值所限制。

基於國際財務報導準則之現有規定，解釋委員會判定無須作成解釋，亦無須修正準則。因此，解釋委員會決議不將此議題新增至其議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」（2016 年 1 月）

#### 待出售非流動資產及停業單位—如何表達繼續營業單位與停業單位間之集團內交易

解釋委員會收到外界詢問，期望闡明如何表達繼續營業單位與停業單位間之集團內交易。提出者指出，國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」第 30 段規定企業表達與揭露使財務報表使用者能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。惟國際財務報導準則第 5 號並未對如何銷除繼續營業單位與停業單位間之集團內交易提供特定規定。解釋委員會指出，國際財務報導準則第 5 號或國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」均未包含逾越國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」中合併規定之停業單位表達相關規定。解釋委員會亦指出，國際財務報導準則第 10 號第 B86 段(c)規定銷除與集團內交易有關之收益及費損等，而非僅銷除集團內利潤。因此，解釋委員會認為，不銷除集團內交易將與國際財務報導準則第 10 號之銷除規定不一致。解釋委員會亦指出，國際財務報導準則第 5 號第 30 段規定企業應表達與揭露使財務報表使用者能評估停業單位及處分活動之財務影響之資訊。基於此目的，解釋委員會認為，取決於特定事實及情況，企業可能須提供額外揭露以使使用者能評估停業單位之財務影響。

解釋委員會指出，在國際會計準則理事會（IASB）於 2015 年 8 月所發布「2015 年議程諮詢」之徵求意見函中，國際財務報導準則第 5 號係被描述為可能之研究計畫。據此，對企業應如何以反映銷除集團內交易之方法在繼續營業單位與停業單位間細分合併經營結果之議題，解釋委員會認為宜作為此計畫之一部分予以考量。因此，解釋委員會決議不將此議題新增至其議程中。