

# 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

#### (第二部分)

## 徵 求 意 見 函

(有意見者請於 110 年 10 月 18 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	2015年5月	單一資產、單一承租人之租賃載具(IFRS10)
2	2014年3月	投資個體之修正—投資相關服務或活動之定義(IFRS10)
3	2015年1月	具有重大非控制權益之子公司之揭露(IFRS12)
4	2015年1月	與重大之合資或關聯企業有關之彙總性財務資訊之揭露 (IFRS12)
5	2021年4月	雲端運算協議中之組態設定或客製化之成本(IAS38)
6	2014年5月	成本模式下帳面金額之揭露(IAS16)
7	2014年11月	核心存貨(IAS16&IAS2)
8	2015年11月	存貨—長期供應合約下之預付款(IAS2)
9	2021年6月	出售存貨所需之成本(IAS2)
10	2021年5月	對因實質利率產生之現金流量變異進行避險(IFRS9)
11	2015年1月	嵌入於主合約之嵌入式外幣衍生工具之會計處理(IAS39)
12	2014年3月	結構型定期再買回交易之會計處理(IAS39)
13	2016年1月	自浮動利率主合約分離嵌入式下限(IAS39)
14	2015年1月	具負殖利率之金融工具所產生之收入及費用—於綜合損益表之表達 (IAS39及IAS1)
15	2014年5月	強制轉換為具上限及下限之變動數量股份之金融工具之會計處理 (IAS32)
16	2014年1月	強制轉換為變動數量（具上限及下限）股份之金融工具，惟該工具給予發行人以交付最大數量（固定）股份交割之選項(IAS32)
17	2014年7月	簡明現金流量表(IAS34)
18	2021年6月	當企業不再為繼續經營個體時，財務報表之編製(IAS10)
19	2015年3月	個人之近親之定義(IAS24)
20	2021年5月	將福利歸屬於各服務期間(IAS19)
21	2015年3月	確定福利計畫下所持有之長壽交換應作為計畫資產按公允價值衡量抑或作為「合格保單」按其他基礎衡量？(IAS19)
22	2015年3月	就與投資關聯企業有關之遞延所得稅衡量選擇適用稅率(IAS12)
23	2014年7月	不確定稅務申報情況之當期所得稅之認列(IAS12)
24	2014年5月	內部重組對與商譽相關之遞延所得稅金額之影響(IAS12)
25	2014年5月	當企業正在產生虧損時，遞延所得稅資產之認列及衡量(IAS12)
26	2014年7月	初次上市櫃之機構投資人報價與個人投資人報價間之價格差異(IFRS2)
27	2015年1月	使用第三方共識價格時之公允價值層級(IFRS13)
28	2014年7月	與繼續經營之評估有關之揭露規定(IAS1)
29	2015年1月	對生產性不動產、廠房及設備課徵之公課(IFRIC21及IAS37)
30	2014年3月	受依活動比例門檻與年度門檻規範之公課支付現時義務之辨認(IFRIC21及IAS37)
31	2015年3月	聯合營運者之會計處理：聯合營運者之收入認列(IFRS11)

32	2015年3月	聯合營運者之會計處理：當聯合營運者所購買之產出份額不同於其對聯合營運之所有權權益之份額時之會計處理(IFRS11)
33	2015年3月	聯合營運之會計處理：屬單獨載具之聯合營運於其財務報表之會計處理(IFRS11)
34	2015年3月	聯合協議之分類：對分類不同之具類似特性之兩項聯合協議之考量(IFRS11)
35	2015年3月	聯合協議之分類：對「其他事實及情況」之評估(IFRS11)
36	2015年3月	聯合協議之分類：「其他事實及情況」於特定事實型態之適用 (IFRS11)
37	2015年3月	於單獨財務報表中之會計處理：聯合營運者於其單獨財務報表中之會計處理(IFRS11)



## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 單一資產、單一承租人之租賃載具（國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」）—2015 年 5 月

解釋委員會收到兩則詢問，期望闡明國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」與國際會計準則第 17 號「租賃」之相互影響。於此二例中，結構型個體係被創造以出租單一資產予單一承租人。

一提問中之租賃係營業租賃；另一提問中之租賃則為融資租賃。於營業租賃之情況中，問題為承租人是否應將該結構型個體納入合併報表。於融資租賃之情況中，問題為債權人是否應將該結構型個體納入合併報表。於此二例中，是否納入合併報表之決策係基於對個體是否控制該結構型個體之評估。特別是，提出者詢問，於評估對該結構型個體之權力時，承租人對該租賃資產之使用是否係該結構型個體之攸關活動。

解釋委員會注意到，當個體具有賦予其現時能力以主導被投資者之攸關活動（即重大影響被投資者報酬之活動）之權利時，該個體對被投資者具有權力。對簽訂之租賃，無論其為融資租賃或營業租賃，該結構型個體（出租人）將具有兩項權利—收取租賃給付之權利及於租賃結束時對租賃資產殘值之權利。因此，影響該結構型個體之報酬之活動，將與管理源自此等權利之報酬有關；例如，管理與租賃給付及其他保證給付相關之信用風險，或管理租賃期間結束日之租賃資產（例如，管理其銷售或再出租）。與此等活動有關之決策如何重大影響該結構型個體之報酬，將取決於特定事實及情況。

解釋委員會之觀點為，承租人於一段期間使用租賃資產之權利，該權利本身通常並不賦予承租人對該結構型個體之此等攸關活動之決策權，且因此通常非屬該結構型個體之攸關活動。

惟解釋委員會指出，此結論並不意指承租人永遠無法控制出租人。例如，母公司基於其他原因控制另一個體，其可能自該個體承租資產。

解釋委員會亦指出，於評估控制時，個體將考量其所擁有與該被投資者有關之所有權利，以判定其是否對該被投資者具有權力。此包括於租賃合約外之合約協議中之權利（諸如向出租人所作之貸款之合約協議），以及租賃合約所包含之權利（包括那些僅提供承租人該資產之使用權以外之權利）。

依討論之結果，解釋委員會之結論為：國際財務報導準則第 10 號中之原則及指引使個體能依特定情境之攸關事實及情況，對該情境作出控制之判定。解釋委員會亦指出，針對個別事實型態逐案給予建議並非其慣例。

因此，解釋委員會認為無須作成解釋，亦無須對準則作修正，並決議不將此等議題新增至

其議程中。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

# 投資個體之修正—投資相關服務或活動之定義（國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」）—2014 年 3 月

解釋委員會收到詢問，對作為中間控股公司（中間子公司）且其係為「稅負最佳化」目的所建立之子公司，當「投資相關服務或活動」與該等子公司相關時，期望闡明「投資相關服務或活動」之定義。

一投資個體被允許直接或透過子公司提供投資相關服務或活動。若投資個體係透過子公司提供投資相關服務或活動，該投資個體應將該子公司納入合併報表。

某些投資個體於某些轄區中成立完全擁有之中間子公司。該等中間子公司擁有集團結構中所有或一部分之投資組合，其唯一目的係最小化「母公司」投資個體中之投資者所支付之稅額。該等子公司內並無活動，且因透過該等中間子公司之轄區輸送報酬而產生稅負優勢。提問者詢問，前述「稅負最佳化」是否應視為投資相關服務或活動。

解釋委員會指出，依國際財務報導準則第 10 號第 BC272 段之說明，國際會計準則理事會認為所有投資個體之子公司之公允價值衡量將提供最有用之資訊，除提供投資相關服務或活動之子公司外。此外，解釋委員會指出，國際會計準則理事會曾考量規定投資個體將因稅負目的而成立之投資個體子公司納入合併報表，但決議不作此規定。

解釋委員會指出，提問中所描述之「稅負最佳化」子公司其特性之一為「該子公司內並無活動」。據此，解釋委員會認為母公司不應將此等子公司納入合併報表，因其並未提供投資相關服務或活動，且並不符合國際財務報導準則第 10 號第 32 段納入合併報表之規定。母公司因而須按公允價值處理此等中間子公司。

基於上述之分析，解釋委員會決議：基於現行之國際財務報導準則規定，既無須作成解釋，亦無須對準則作修正，且因此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

# 具有重大非控制權益之子公司之揭露（國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」）—2015 年 1 月

解釋委員會收到詢問，期望闡明對於國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」第 12 段(e)至(g)，有關具有對報導個體係屬重大之非控制權益之子公司資訊之揭露規定。

提問者詢問第 12 段(e)至(g)所規定之資訊究係按下列哪一層級提供：

- (a) 按子公司（即「法律」個體）層級且以個別子公司之單獨財務報表為基礎；或
- (b) 按子集團（即子公司連同其所投資者之子集團）層級，且以下列兩者之一為基礎：(i) 報導個體合併財務報表所包含之子集團金額；或(ii)子集團合併財務報表所包含之金額（子集團與子集團外其他個體間之交易及餘額將不會被銷除）。

解釋委員會指出，在國際財務報導準則第 12 號第 10 段揭露目的之範圍內，重大性應由報導個體以其合併財務報表為基礎予以評估。於此評估中，報導個體應將量化考量（即子公司規模）及質性考量（即子公司性質）同時予以考量。

解釋委員會指出，決定哪一作法用以列報第 12 段(e)至(g)所規定揭露時，應反映於該情況下最符合國際財務報導準則第 12 號第 10 段揭露目的者，據此目的，「企業應揭露資訊，俾使其合併財務報表使用者能了解：(i)集團之組成；及(ii)非控制權益對集團活動與現金流量所擁有之權益。」

解釋委員會觀察到，此將就每一具有重大非控制權益之子公司或子集團單獨作判斷。

### 國際財務報導準則第 12 號第 12 段(e)及(f)所規定之揭露

解釋委員會觀察到，對於具有對報導個體具重大性之非控制權益之子公司，報導個體將藉由揭露自報導個體合併財務報表所包含之金額細分之資訊以符合第 12 段(e)及(f)之規定。解釋委員會進一步觀察到報導個體於決定此資訊之細分程度時應運用判斷；亦即，是否：

- (a) 列報有關具有重大非控制權益之子公司之子集團之資訊（以子公司連同其所投資者為基礎列報所規定之資訊）；或
- (b) 為達成國際財務報導準則第 12 號第 10 段之揭露目的，必須進一步細分資訊以列報有關該子集團內個別具有重大非控制權益之子公司之資訊。

### 國際財務報導準則第 12 號第 12 段(g)所規定之揭露



解釋委員會觀察到：

- (a) 第 12 段(g)規定與具有對報導個體具重大性之非控制權益之子公司有關之彙總性資訊；
- (b) 第 B10 段(b)敘明企業應揭露「有關子公司之資產、負債、損益及現金流量之彙總性財務資訊，俾使使用者能了解非控制權益對集團活動及現金流量所擁有之權益。該等資訊可能包括（但不限於）例如流動資產、非流動資產、流動負債、非流動負債、收入、損益及綜合損益總額」；及
- (c) 第 B11 段敘明「第 B10 段(b)所規定之彙總性財務資訊應為公司間交易銷除前之金額」。

解釋委員會觀察到，為符合第 B10 段(b)中之揭露目的，該資訊將須以與報導個體合併財務報表所包含之資訊一致之基礎編製。解釋委員會理解此意指該資訊將從報導個體之觀點編製。例如，若子公司係自企業合併中取得，揭露之金額應反映收購會計之影響。

解釋委員會進一步觀察到，為提供第 12 段(g)所規定之資訊，企業應運用判斷決定其係：

- (a) 列報有關具有重大非控制權益之子公司之子集團之資訊（即以子公司連同其所投資者為基礎列報所須資訊）；或
- (b) 為達成國際財務報導準則第 12 號第 10 段中之揭露目的，必須進一步細分資訊以列報有關該子集團內個別具有重大非控制權益之子公司之資訊。

惟解釋委員會指出，為符合國際財務報導準則第 12 號第 B11 段之規定，就第 12 段(g)所提供之資訊將包括未銷除之子集團/子公司與報導個體集團之其他成員間之交易。子集團內之交易將予以銷除。

基於此分析，解釋委員會之結論為：基於現行國際財務報導準則之規定，存在足夠之指引，既無須作成解釋，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

## 與重大之合資或關聯企業有關之彙總性財務資訊之揭露（國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」）—2015 年 1 月

解釋委員會收到詢問，期望闡明國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」第 21 段(b)(ii)對重大之合資或關聯企業之彙總性財務資訊之揭露規定，以及其與國際財務報導準則第 12 號第 4 段及第 B2 至 B6 段之彙總原則之相互影響。

提問者主張有兩種方式解釋該等段落之應用。國際財務報導準則第 12 號第 21 段(b)(ii)所規定之資訊得就所有重大之合資或關聯企業彙總揭露，抑或應就每一重大之合資或關聯企業個別揭露該資訊。

提問者亦詢問解釋委員會，期望闡明國際財務報導準則第 12 號第 21 段(b)(ii)之規定，當資訊與上市之合資或關聯企業相關，且當地法令之規定將限制投資者在合資或關聯企業發布其本身之財務報表前揭露該資訊。此是否將使投資人免於揭露該資訊？

解釋委員會指出，其預期國際財務報導準則第 12 號第 21 段(b)(ii)之規定導致就對報導企業具重大性之每一合資或關聯企業以個別基礎揭露彙總性資訊（即此資訊不應就所有重大之合資或關聯企業彙總列報）。解釋委員會觀察到，此反映國際會計準則理事會之意圖（如國際財務報導準則第 12 號第 BC50 段所述）。

解釋委員會亦指出，國際財務報導準則第 12 號中並未提供允許對國際財務報導準則第 12 號第 21 段(b)(ii)所規定之資訊不予揭露之規定。

解釋委員會已知悉與國際財務報導準則第 12 號對合資或關聯企業所規定之揭露（第 21 段(b)(ii)，以及第 B12 及 B13 段）相關之另一疑慮。某些人認為此等段落並未明定企業應就合資或關聯企業編製所規定彙總性財務資訊之基礎。解釋委員會收到問題：此資訊是否應以個別基礎就每一重大之合資或關聯企業列報，或此資訊是否應就合資或關聯企業連同其所投資者之子集團揭露。

解釋委員會觀察到，若對報導個體具重大性之合資或關聯企業擁有子公司，報導個體應以該合資或關聯企業之合併財務報表為基礎，列報國際財務報導準則第 12 號第 21 段(b)(ii)所規定之與該合資或關聯企業有關之彙總性財務資訊。若該合資或關聯企業未擁有子公司，此列報應以該合資或關聯企業對其所擁有之合資或關聯企業係採用權益法處理之財務報表為基礎。解釋委員會指出，此等觀點與第 B14 段(a)一致，其敘明：「該合資或關聯企業之國際財務報導準則財務報表中所包含之金額應予調整以反映企業於採用權益法時所作之調整（諸如於取得時所作之公允價值調整及就會計政策差異所作之調整）」。

解釋委員會分析幕僚所舉行公聽活動詢問之結果。此公聽活動顯示未觀察到國際財務報導準則第 12 號與此等議題相關之適用有重大分歧。

基於現行之國際財務報導準則規定，且以所收到之公聽活動結果為基礎，解釋委員會決議：既無須作成解釋，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

# 雲端運算協議中之組態設定或客製化之成本（國際會計準則第 38 號「無形資產」）

委員會收到外界詢問，客戶如何對軟體即服務（SaaS）協議中組態設定或客製化供應商應用軟體之成本作會計處理。於詢問所述之事實型態中：

- a. 客戶與供應商簽訂一軟體即服務協議。該合約將於合約期間取用供應商應用軟體之權利轉讓予客戶。該取用之權利並未提供客戶軟體資產，因此該軟體之取用係一項客戶於合約期間所收取之服務<sup>（譯者註）</sup>。
- b. 該客戶發生組態設定或客製化其所取用之供應商應用軟體之成本。該詢問描述組態設定及客製化如下：
  - i. 組態設定涉及於應用軟體中之多種「旗標」或「開關」之設定（或定義各項數值或參數），以設定該軟體之現有程式碼俾以特定方式運作。
  - ii. 客製化涉及修改應用程式中之軟體程式碼或撰寫額外程式碼。客製化通常於軟體中改變功能性或產生額外之功能性。
- c. 該客戶並未收取其他商品或勞務。

於分析該詢問時，委員會考量：

- a. 適用國際會計準則第 38 號，該客戶是否認列與應用軟體之組態設定或客製化有關之無形資產（問題 I）。
- b. 若未認列無形資產，該客戶如何對組態設定或客製化之成本作會計處理（問題 II）。

### 該客戶是否認列與應用軟體之組態設定或客製化有關之無形資產（問題 I）？

適用國際會計準則第 38 號第 18 段，當企業證明一項目同時符合無形資產之定義及國際會計準則第 38 號第 21 至 23 段中之認列條件時，企業將該項目認列為無形資產。國際會計準則第 38 號將無形資產定義為「無實體形式之可辨認非貨幣性資產」。國際會計準則第 38 號指出資產係由企業所控制之資源，且第 13 段明定若企業「有權取得標的資源所產生之未來經濟效益，且能限制他人取得該效益時」，企業可控制該資產。

於詢問所述之事實型態中，供應商控制該客戶取用之應用軟體。對該軟體之組態設定或客

<sup>（譯者註）</sup> 本議事決議中，與軟體即服務協議有關之「service」譯為「服務」，其與國際會計準則第 38 號規定中所述之「勞務」一詞之原文及意涵相同。

製化是否使客戶產生無形資產之評估，係取決於所執行組態設定或客製化之性質及產出。委員會觀察到，於詢問所述之軟體即服務協議中，該客戶常未認列無形資產，因其並未控制被組態設定或客製化之軟體，且該等組態設定或客製化活動並未產生由客戶所控制與該軟體區分之資源。惟於某些情況下，例如，該協議可能產生額外程式碼，而客戶有權自該額外程式碼取得未來經濟效益且能限制他人取得該效益。於該情況下，於判定是否認列該額外程式碼為無形資產時，客戶評估該額外程式碼是否係可辨認且符合國際會計準則第 38 號中之認列條件。

### 若未認列無形資產，該客戶如何對組態設定或客製化之成本作會計處理（問題 II）？

若該客戶並未認列與應用軟體之組態設定或客製化之成本有關之無形資產，其適用國際會計準則第 38 號第 68 至 70 段之規定對該等成本作會計處理。委員會觀察到：

- a. 該客戶於收取組態設定或客製化之服務時，將該等成本認列為費用（第 69 段）。第 69A 段明定「當供應商依合約履行勞務以交付該等勞務予企業時，即屬取得該等勞務，而非於企業使用該等勞務以交付另一勞務時」。為評估何時將該等成本認列為費用，國際會計準則第 38 號因而規定該客戶須判定供應商係於何時依合約履行組態設定或客製化服務以交付該等服務。
- b. 於判定供應商係於何時依合約履行該等服務以交付該等服務時，國際會計準則第 38 號並未包括處理客戶所收取服務之辨認。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 11 段規定，該客戶應參考國際財務報導準則對處理類似及相關議題之規定並考量其適用性。委員會觀察到國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」包括供應商於辨認於客戶合約中所承諾之商品或勞務時所適用之規定。對於詢問所述之事實型態，國際財務報導準則第 15 號之該等規定所處理之議題，與該客戶判定供應商係於何時依合約履行組態設定或客製化之服務以交付該等服務所面臨之議題類似且相關。
- c. 若交付組態設定或客製化之服務予客戶之合約係與該應用軟體供應商簽訂（包括供應商將服務分包予第三方之情況），該客戶適用國際會計準則第 38 號第 69 至 69A 段，並判定應用軟體供應商係於何時依合約履行該等服務以交付該等服務如下：
  - i. 若該客戶收取之服務係可區分，則該客戶於供應商組態設定或客製化該應用軟體時，將該等成本認列為費用。
  - ii. 若該客戶收取之服務係不可區分（因該等服務無法與該客戶取用供應商應用軟體之權利單獨辨認），則該客戶於合約期間隨供應商提供該應用軟體之取用，將該等成本認列為費用。
- d. 若交付組態設定或客製化之服務予該客戶之合約係與第三方供應商簽訂，該客戶適用國際會計準則第 38 號第 69 至 69A 段，並判定第三方供應商係於何時依合約履行該等服務以交付該等服務。適用此等規定，該客戶於第三方供應商組態設定或客製化該應

用軟體時將該等成本認列為費用。

- e. 若該客戶於收取組態設定或客製化之服務前就該等服務支付予供應商，其將該預付款認列為資產（國際會計準則第 38 號第 70 段）。

國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 117 至 124 段規定該客戶揭露其對組態設定或客製化之成本之會計政策，當該揭露係與了解其財務報表攸關時。

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，以供客戶決定其就詢問所述之軟體即服務協議所發生之組態設定或客製化之成本之會計處理。因此，委員會決議不新增一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

### 國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」（2014 年 5 月）

#### 成本模式下帳面金額之揭露

解釋委員會收到詢問，期望闡明國際會計準則第 16 號。該提問係有關企業對以重估價金額列示之資產（其借款成本依國際會計準則第 23 號「借款成本」第 4 段(a)之規定未資本化）是否須反映借款成本之資本化，以符合國際會計準則第 16 號第 77 段(e)之揭露規定。提問者主張，為符合揭露規定對此等資產之借款成本資本化係負擔過重，並表示將此等成本予以資本化不應係國際會計準則第 16 號之規定。

解釋委員會指出國際會計準則第 16 號第 77 段(e)之規定係明確。依此段規定，對以重估價金額列示之資產，企業應揭露該等資產若按成本模式衡量時將列示之金額，該揭露之金額包括依國際會計準則第 23 號之規定予以資本化之借款成本。解釋委員會決議：基於現行國際財務報導準則之規定，既無須作成解釋，亦無須對準則作修正，且因此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 16 號「不動產、廠房及設備」（2014 年 11 月）

#### 核心存貨

解釋委員會收到詢問，期望闡明「核心存貨」之會計處理。提問者將核心存貨定義為下列原料之最低數量：

- (a) 使生產設備能開始運作並維持後續生產所必須；
- (b) 實體上無法與其他存貨分離；且
- (c) 僅於生產設備最終除役時始得移除，抑或須付出相當之財務代價始得移除。該議題為核心存貨究應依國際會計準則第 16 號抑或依國際會計準則第 2 號作會計處理。

解釋委員會於 2014 年 3 月之會議討論該議題並初步決議制定解釋。解釋委員會進一步指示幕僚界定何者被視為核心存貨之範圍並分析該觀念對各產業之適用性。解釋委員會於 2014 年 7 月之會議，討論來自與國際會計準則理事會（IASB）理事之非正式諮詢所收到之回饋意見、所提議核心存貨之範圍，以及幕僚就該議題對各產業之適用性之分析。解釋委員會觀察到，何者可能構成核心存貨及如何對其作會計處理於各產業間有所不同。解釋委員會指出，於決定適當之會計處理時可能需要重大判斷。依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 122 段之規定因而可能需要有關此等判斷之揭露。解釋委員會指出，並無明確證據顯示會計處理之差異係由如何適用國際會計準則第 2 號及國際會計準則第 16 號之差異所產生。在無此等證據之情況下，解釋委員會決議自其議程中移除此項目。



## 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 2 號「存貨」（2015 年 11 月）

#### 存貨—長期供應合約下之預付款

解釋委員會收到詢問，期望闡明當買方同意支付重大預付款予供應商時，存貨之長期供應合約之會計處理。所考量之問題為買方是否應藉由認列利息收入將利息增加至長期預付款，導致存貨成本增加且最終銷貨成本增加。

解釋委員會討論此議題並指出，國際會計準則第 2 號「存貨」第 18 段規定，當企業以遞延付款條件購買存貨，且該安排上包含財務組成部分時，依正常授信期間下之購買價格與所支付金額間之差額係於融資期間單獨認列為利息費用。解釋委員會亦指出當對資產之付款遞延時，國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」及國際會計準則第 38 號「無形資產」亦有類似之規定。2014 年 5 月發布之國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」另規定在預付款及付款遞延之情況下，交易之財務組成部分應單獨認列。解釋委員會對此議題進行公聽活動，惟公聽活動回覆之結果非常有限。解釋委員會之結論為：此議題未符合其議程條件，因此決議自議程中移除此議題。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 出售存貨所需之成本（國際會計準則第 2 號「存貨」）

委員會收到外界詢問，當企業決定存貨之淨變現價值時，「完成出售所需之估計成本」應包含哪些成本。具體而言，外界詢問企業究應包含完成出售所需之所有成本，抑或僅包含出售之增額成本。

國際會計準則第 2 號第 6 段將淨變現價值定義為「正常營業過程中之估計售價減除至完工尚需投入之估計成本及完成出售所需之估計成本後之餘額」。國際會計準則第 2 號第 28 至 33 段對企業如何估計存貨之淨變現價值作進一步規定。該等段落並未辨認哪些特定成本係存貨「完成出售所需」。然而，國際會計準則第 2 號第 28 段描述，將成本沖減至淨變現價值之目的——此目的係為避免存貨帳面金額「超過預期自銷售可實現金額」。

委員會觀察到，於決定存貨之淨變現價值時，國際會計準則第 2 號規定，企業應估計完成出售所需之成本。此規定不允許企業將此等成本限制為僅包含增額成本，因其可能排除企業銷售存貨須發生但並非特定銷售之增額成本。僅包含增額成本可能無法達成國際會計準則第 2 號第 28 段之目的。

委員會之結論為，於決定存貨之淨變現價值時，企業應估計正常營業過程中完成出售所需之成本。企業考量其特定事實及情況（包含存貨之性質）進行判斷，以決定哪些成本係屬完成出售所需之成本。

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，供企業於決定存貨之淨變現價值時，判定完成出售所需之估計成本是否以增額成本為限。因此，委員會決議不新增一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

# 對因實質利率產生之現金流量變異進行避險（國際財務報導準則第 9 號「金融工具」）

委員會收到外界詢問，當風險管理目標係「固定」實質金額之現金流量時，國際財務報導準則第 9 號中避險會計規定之適用。

外界詢問對實質利率（而非名目利率）變動所產生之現金流量變異之避險，是否可作為現金流量避險處理。更具體而言，該詢問所描述之事實型態為，具有參照指標利率（諸如倫敦銀行同業拆放利率（LIBOR））之浮動利率工具之企業簽訂一通貨膨脹交換（以浮動利率工具之變動利息現金流量交換以通貨膨脹指數為基礎之變動現金流量）。外界詢問企業是否可於現金流量避險關係中，指定該交換以對因實質利率變動產生之變動利息支付之變動進行避險。

### 國際財務報導準則第 9 號中之避險會計規定

國際財務報導準則第 9 號第 6.1.1 段敘明，避險會計之目的係於財務報表中表達企業使用金融工具管理特定風險（該風險可能影響損益或其他綜合損益）所產生暴險之影響。國際財務報導準則第 9 號第 6.4.1 段列示避險會計之符合要件。

國際財務報導準則第 9 號第 6.5.2 段所述避險關係之一類型係現金流量避險，於此種避險中企業對現金流量變異暴險進行避險，該變異係可歸因於與全部已認列資產或負債，或已認列資產或負債之組成部分有關之特定風險，且會影響損益。

國際財務報導準則第 9 號第 6.3.7 段敘明，企業可能指定一項目之整體或該項目之組成部分作為被避險項目。若基於特定市場結構之評估，風險組成部分係可單獨辨認及可靠衡量，該風險組成部分得被指定為被避險項目。

有關通貨膨脹風險，國際財務報導準則第 9 號第 B6.3.13 段明定，「除非通貨膨脹風險係合約明訂，其並非可單獨辨認及可靠衡量（此為可反駁之前提假設），因而通貨膨脹風險不得指定為金融工具之風險組成部分」。

國際財務報導準則第 9 號第 B6.3.14 段明定，企業不能僅套用通貨膨脹避險工具之條款及條件於名目利率債務工具以辨認隱含之通貨膨脹風險組成部分。此係因理事會制定國際財務報導準則第 9 號時，特別考量通貨膨脹風險並建立限制以處理其對下列事項之疑慮：「縱使未適當地適用指定風險組成部分之條件」，企業仍可能套用避險工具之條款及條件於被避險項目（國際財務報導準則第 9 號第 BC6.193 段）。為對避險有效性（無效性）作適當會計處理，國際財務報導準則第 9 號第 B6.5.5 段規定企業衡量被避險項目之價值（現值）時，應獨立於避險工具之價值衡量。

基於外界係詢問實質利率組成部分是否可於現金流量避險中被指定為風險組成部分，委員會之分析著重於在詢問所提出之現金流量避險關係中，非合約明訂之實質利率風險組成部分是否係可單獨辨認及可靠衡量。

### 非合約明訂之實質利率風險組成部分是否可於所提出之現金流量避險關係中被指定為被避險項目？

當考量國際財務報導準則第 9 號第 6.4.1 段之符合要件時，委員會觀察到，對將現金流量避險會計適用於詢問所述之事實型態，判定下列事項係屬必要：

- 該風險組成部分是否係可單獨辨認及可靠衡量（如國際財務報導準則第 9 號第 6.3.7 段所規定）；且
- 因此，企業具有現金流量變異暴險，該變異係可歸因於浮動利率工具之實質利率風險組成部分（如國際財務報導準則第 9 號第 6.5.2 段(b)所規定）。

委員會指出，為於避險關係中指定風險組成部分，風險組成部分於每一個別避險關係之情境中須為可單獨辨認及可靠衡量。委員會亦指出，此須有支持實質利率風險組成部分為非合約明訂之風險組成部分之合格性之市場結構—於該結構中發行浮動利率工具且將發生避險活動（如國際財務報導準則第 9 號第 6.3.7 段所規定）。對於支持該風險組成部分於所提出之現金流量避險關係中之合格性之市場結構，於設定浮動指標利率時實質利率須代表一可辨認之訂價要素，因而產生浮動利率工具中可單獨辨認及可靠衡量之現金流量變異。

儘管國際財務報導準則第 9 號第 B6.3.13 段中之可反駁之前提假設適用於公允價值避險及現金流量避險二者，國際財務報導準則第 9 號第 B6.3.14 段係例示可反駁之前提假設於公允價值避險之情況。委員會因此作出結論：因名目利率通常並非直接因實質利率之變動而改變，故於攸關債務市場中零息債券實質利率之期限結構之存在，其本身於所提出之現金流量避險關係中並未推翻國際財務報導準則第 9 號第 B6.3.13 段中可反駁之前提假設。

委員會指出，國際會計準則第 7 號「現金流量表」第 6 段所定義之現金流量性質上係以名目金額計價。委員會亦指出，浮動利率金融工具之利率係以某一特定貨幣之名目金額界定。因此，為符合國際財務報導準則第 9 號中對現金流量避險指定之規定，可歸因於被指定風險組成部分之浮動利率工具現金流量變異，須以名目金額評估。名目利率（諸如 LIBOR）長期而言可能受預期通貨膨脹及實質利率影響。惟名目利率並不直接因通貨膨脹或實質利率之變動而改變（亦即，通貨膨脹或實質利率並非於訂定名目利率時之可辨認訂價要素）。

委員會因此作出結論，於詢問所述之現金流量避險關係中，並無可歸因於實質利率變動之現金流量變異暴險，且因此不符合國際財務報導準則第 9 號第 6.3.7 段及第 6.5.2 段(b)中之規定。因此，詢問所述之現金流量避險關係中之實質利率風險組成部分，不符合國際財務報導準則第 9 號中被指定為合格被避險項目（如國際財務報導準則第 9 號第 6.4.1 段所規定）之規定。

委員會之結論為，國際財務報導準則第 9 號中之規定已提供充分之基礎供企業判定對實質利率（而非名目利率）變動所產生之現金流量變異之避險是否可作為現金流量避險處理。因此，委員會決議不新增一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

# 嵌入於主合約之嵌入式外幣衍生工具之會計處理（國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」）—— 2015 年 1 月

解釋委員會收到外界詢問國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」第 11 段中「緊密關聯」條件[現已被國際財務報導準則第 9 號「金融工具」第 4.3.3 段取代]以判定嵌入式衍生工具是否應與主合約分離並依國際會計準則第 39 號作為衍生工具處理。

更具體而言，基於授權協議中之計價貨幣係該類授權協議之國際商業交易慣用之計價貨幣（即國際會計準則第 39 號第 AG33 段(d)(ii)中之「慣用計價」條件[現已被國際財務報導準則第 9 號第 B4.3.8 段(d)(ii)取代]），解釋委員會被請求考量嵌入於該授權協議之嵌入式外幣衍生工具是否與主合約之經濟特性緊密關聯。

解釋委員會指出，此議題與特定類型之項目之合約有關，且其觀察到慣用計價條件之評估係基於此等商業交易是否於國際間（而非僅於當地）係以該貨幣計價之證據。解釋委員會進一步觀察到，慣用計價條件之評估係事實問題，且係以對可得證據之評估為基礎。

基於上述分析，解釋委員會決議：基於現行國際財務報導準則之規定，存在足夠之指引，且既無須作成解釋，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

### 結構型定期再買回交易之會計處理（國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」）—2014 年 3 月

解釋委員會收到詢問，期望闡明：（議題 1）一企業（A 企業）究應將三項交易分別處理抑或將該等交易彙總並以單一行生工具處理；及（議題 2）於處理議題 1 時，如何適用國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」施行指引第 B.6 段（「國際會計準則第 39 號第 IG B.6 段」[現為國際財務報導準則第 9 號施行指引第 B.6 段]）。三項交易之某些主要特性如下：

- a. 交易 1（債券購買）：A 企業自另一企業（B 企業）購買一債券（該債券）。
- b. 交易 2（利率交換）：A 企業與 B 企業簽訂利率交換合約。A 企業支付與交易 1 所購買債券之固定票面利率相等之固定利率之利息，並收取變動利率之利息。
- c. 交易 3（再買回協議）：A 企業與 B 企業簽訂再買回協議，於該協議中 A 企業於其購買交易 1 中之債券之同日出售該同一債券，並同意於該債券之到期日買回該債券。

解釋委員會指出，為判定 A 企業是否應將上述三項交易彙總並以單一行生工具處理，應參照國際會計準則第 39 號施行指引第 B.6 及 C.6 段[現為國際財務報導準則第 9 號施行指引第 C.6 段]及國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」第 AG39 段。

解釋委員會亦討論議題 2，即於處理議題 1 時如何適用國際會計準則第 39 號第 IG B.6 段。解釋委員會指出，國際會計準則第 39 號第 IG B.6 段之指引之應用須作判斷。其亦指出，國際會計準則第 39 號第 IG B.6 段中之指標可能有助於企業判定交易實質，但任何單一特定指標之存在或不存在可能不具決定性。

解釋委員會指出，提供額外指引將造成解釋委員會試圖明定特定交易之會計處理，且此非屬適當。

基於上述分析，解釋委員會決議，基於現行國際財務報導準則之規定，既無須作成解釋，亦無須對準則作修正，且因此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 39 號「金融工具：認列與衡量」(2016 年 1 月)

#### 金融工具：認列與衡量—自浮動利率主合約分離嵌入式下限

解釋委員會收到詢問，期望闡明國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之嵌入式衍生工具之規定於負利率環境之應用。

具體而言，解釋委員會考量：

- (a) 於負利率環境中，嵌入於浮動利率主債務合約之嵌入式利率下限是否適用國際會計準則第 39 號第 AG33 段(b)；及
- (b) 如何決定該段所提及之「市場利率」。

解釋委員會觀察到：

- (a) 國際會計準則第 39 號第 AG33 段(b)應以與適用於正利率環境之相同方式，適用於負利率環境中之利率下限；
- (b) 於正利率或負利率環境中，企業適用國際會計準則第 39 號第 AG33 段(b)時，應將混合合約之整體利率下限（亦即合約所參照之指標利率加計合約利差，以及將與計算有效利率攸關之任何溢價、折價或其他要素（如適用時））與不具利率下限之類似合約（亦即主合約）之市場利率作比較；且
- (c) 為決定主合約之適當市場利率，企業須考量主合約之特定條款及該交易適當之攸關利差（包括信用利差）。

作此等觀察時，解釋委員會指出：

- (a) 國際會計準則第 39 號第 AG33 段(b)未在正利率環境及負利率環境間作區分，且因此該段之規定應一致適用於兩種情況；
- (b) 國際會計準則第 39 號第 AG33 段(b)規定企業辨認嵌入式利率下限是否係與主債務合約緊密關聯，且未提及嵌入式利率下限之個別組成部分（諸如指標利率）；及
- (c) 「市場利率」之用語係連結至公允價值（如國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」所定義）之觀念，且於國際會計準則第 39 號第 AG64 段被描述為「信用評等相當之類



似金融工具（幣別、期間、利率類型及其他因素類似）之利率」。

解釋委員會亦觀察到，國際財務報導準則第 9 號「金融工具」第 B4.3.8 段(b)及第 B5.1.1 段分別複製國際會計準則第 39 號第 AG33 段(b)及第 AG64 段之規定。因此，本議事決議所述之觀察將同等適用於依國際財務報導準則第 9 號作會計處理之金融負債。

基於現行國際財務報導準則之規定，解釋委員會決議既無須作成解釋，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

## 具負殖利率之金融工具所產生之收入及費用—於綜合損益表之表達（國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」及國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」）—2015 年 1 月

解釋委員會討論負有效利率之經濟現象對綜合損益表中收入及費用之表達之額外衍生影響。

解釋委員會指出，負有效利率之金融資產所產生之利息不符合國際會計準則第 18 號「收入」[國際會計準則第 18 號已被撤銷。「財務報導之觀念架構」第 4.2 段包含收益之定義]所定義之利息收入，因其反映經濟效益之總流出（而非總流入）。因此，金融資產因負利率所產生之費用不應列報為利息收入，而應以適當之費用分類列報。解釋委員會指出，依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 85 及 112 段(c)之規定，企業須列報有關該金額之額外資訊，若其與對企業財務績效之了解或對此項目之了解係屬攸關。

解釋委員會認為，基於現行國際財務報導準則之規定，解釋非屬必要，因此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

# 強制轉換為具上限及下限之變動數量股份之金融工具之會計處理（國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」）—2014 年 5 月

解釋委員會討論發行人如何依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」或國際財務報導準則第 9 號「金融工具」對特定之強制轉換金融工具作會計處理。該金融工具有明訂到期日，於到期時，發行人須交付等於固定金額之變動數量之本身權益工具，該變動數量具上限及下限，分別限制及保證將交付之權益工具之數量。

解釋委員會指出，發行人交付變動數量之企業本身權益工具之義務，係以其整體符合國際會計準則第 32 號第 11 段(b)(i)中金融負債定義之非衍生工具。對於所須之變異程度，第 11 段(b)(i)中之負債定義並無任何限制或門檻。因此，該工具之合約實質係於到期時交付變動數量權益工具（此變動係基於該等權益工具價值）之單一義務。此種交付變動數量本身權益工具之單一義務，不可為評估該工具是否包含一符合權益定義之組成部分之目的而再細分為各組成部分。儘管交付之權益工具數量由上限及下限所限制及保證，該發行人有義務交付之權益工具整體數量並非固定，因此該義務整體符合金融負債之定義。

再者，解釋委員會指出，該上限及下限係嵌入式衍生工具特性，其價值隨發行人股份價格而變動。因此，假設發行人未選擇依公允價值選項指定整體工具，發行人須依國際財務報導準則第 9 號及國際會計準則第 39 號之規定分離該等特性，並將該等嵌入式衍生工具特性（與主負債合約分離）以透過損益按公允價值衡量作會計處理。

解釋委員會認為，基於對現行國際財務報導準則之規定之分析，解釋非屬必要，因此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」（2014 年 1 月）

#### 強制轉換為變動數量（具上限及下限）股份之金融工具，惟該工具給予發行人以交付最大數量（固定）股份交割之選項

解釋委員會討論發行人如何依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」之規定評估一金融工具所包含之特定提前交割選項之實質。該工具有明訂到期日，於到期時，發行人須交付等於固定金額之變動數量之本身權益工具，該變動數量具上限及下限，分別限制及保證將交付之權益工具之數量。該發行人須按固定利率支付利息。該發行人有合約權利於到期日前的任一時點交割該工具。若發行人選擇行使該提前交割選項，其須：

- (a) 交付合約明訂之最大數量權益工具；並
- (b) 以現金支付倘若該工具仍流通在外至到期日將應付之所有利息。

解釋委員會指出，國際會計準則第 32 號中對金融資產、金融負債及權益工具之定義係以金融工具之合約權利及合約義務為基礎。惟國際會計準則第 32 號第 15 段規定金融工具之發行人依合約協議之實質分類該工具。因此，解釋委員會指出，若金融工具之合約條款缺乏實質，該合約條款將排除於該工具之分類評估外。

解釋委員會指出，發行人無法僅因其具合約權利藉由交付固定數量之本身權益工具交割金融工具而假定該金融工具（或其組成部分）符合權益工具之定義。解釋委員會指出，判定是否該發行人之提前交割選項係實質性（且因而應於判定如何分類該工具時予以考量）須經判斷。若提前交割選項並非實質性，於決定該金融工具之分類時將不考量該條款。

解釋委員會指出，國際會計準則第 32 號第 20 段(b)之指引係屬攸關，因其對將工具之其中一種交割方式排除於分類評估外之情況提供例子。具體而言，該段之例子描述發行人將藉由交付現金或其本身股份交割之金融工具，並敘明於某些情況下其中一種交割方式應排除於分類評估外。

解釋委員會指出，為判定提前交割選項是否係實質性，發行人將須瞭解是否存有發行人將行使該選項之實際經濟或其他商業原因。於作該評估時，發行人可連同其他因素考量：若合約條款中未包含發行人之提前交割選項，該工具之訂價是否會有所不同。解釋委員會亦指出，諸如工具條款、上限與下限間之區間寬度、發行人股價，以及股價之波動率等因素

可能與發行人之提前交割選項是否係屬實質之評估攸關。例如，若上限與下限間之區間廣且目前股價相當於交付接近下限（即最少）數量之股份，則提前交割選項也許較不可能屬實質，特別是若該工具之存續期間短。此係因相較於到期時發行人可能有義務交付之股份，其可能須交付顯著較多股份以提前交割。

基於對現行國際財務報導準則之規定之分析，委員會認為，既無須作成解釋，亦無須對準則作修正，因此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

# 簡明現金流量表（國際會計準則第 34 號「期中財務報導」）—2014 年 7 月

解釋委員會收到詢問，期望闡明依國際會計準則第 34 號之規定，有關期中財務報表中簡明現金流量表之表達及內容之規定之適用。

提問者觀察到，對簡明現金流量表之表達及內容存在不同之觀點。一觀點係企業應列報詳細架構之簡明現金流量表，按性質別列示現金流量。另一觀點係企業得列報三行式簡明現金流量表，僅列示營業、投資及籌資活動之總額。

解釋委員會指出，簡明現金流量表係一主要財務報表，其納為期中財務報告之一部分（如國際會計準則第 34 號第 8 段所規定）。國際會計準則第 34 號第 10 段明定每一簡明報表至少應包括最近年度財務報表之每一標題及小計。國際會計準則第 34 號第 10 段亦規定，若遺漏額外單行項目將使期中財務報表產生誤導時，則期中財務報表應包括該等額外單行項目。

解釋委員會亦指出，於期中財務報告中：

- a. 企業應包括對於了解企業自前一年度報導期間結束後財務狀況變動及績效至關重要之事項及交易之解釋。與該等事項及交易有關之揭露資訊，應更新列報於最近年度財務報告之攸關資訊（見國際會計準則第 34 號第 15 段）。
- b. 最終目標係在確保期中財務報告包括與了解企業期中期間財務狀況及績效攸關之所有資訊（見國際會計準則第 34 號第 25 段）。解釋委員會進一步指出，依國際會計準則委員會（IASB）之「觀念架構」第 OB20 段<sup>（譯者註）</sup>，現金流量之資訊有助於使用者了解報導個體之營運、評估其籌資及投資活動、評估其流動性或償債能力及解讀財務績效之其他資訊。

就此方面，解釋委員會指出為符合國際會計準則第 34 號第 10、15 及 25 段之規定，簡明現金流量表應納入與了解企業產生現金流量之能力及企業運用該等現金流量之需求攸關之所有資訊。其亦指出其不預期僅三行式之表達將符合國際會計準則第 34 號之規定。

基於此分析，解釋委員會決議既無須作成解釋，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。

<sup>（譯者註）</sup> 國際會計準則委員會（IASB）於 2018 年 3 月發布「財務報導之觀念架構」，其中第 1.20 段之內容與「觀念架構」第 OB20 段相同。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 當企業不再為繼續經營個體時，財務報表之編製（國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」）

委員會收到外界詢問不再為繼續經營個體（如國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 25 段所述者）之企業所適用之會計處理。其詢問：

- a. 若此種企業於以前期間係一繼續經營個體且先前並未就該等期間編製財務報表，其是否可按繼續經營基礎編製該等期間之財務報表（問題 I）；及
- b. 若該企業先前已發布按繼續經營基礎之比較期間財務報表，其是否重編比較資訊以反映編製本期財務報表所使用之會計基礎（問題 II）。

#### 問題 I

國際會計準則第 1 號第 25 段規定，企業應按繼續經營基礎編製財務報表，「除非管理階層意圖清算該企業或停止營業，或除清算或停止營業外別無實際可行之其他方案」。國際會計準則第 10 號第 14 段敘明，「若企業管理階層於報導期間後決定，其意圖清算該企業或停止營業，或除清算或停業外別無實際可行之其他方案時，則不得按繼續經營基礎編製其財務報表。」

適用國際會計準則第 1 號第 25 段及國際會計準則第 10 號第 14 段，不再為繼續經營個體之企業不得按繼續經營基礎編製財務報表（包括尚未通過發布之以前期間財務報表）。

委員會因此作出結論：國際財務報導準則中之原則及規定已提供充分之基礎供不再為繼續經營個體之企業判定其是否按繼續經營基礎編製其財務報表。

#### 問題 II

委員會基於其研究觀察到，對問題 II 適用國際財務報導準則時並無分歧。因此，委員會並未取得此事項具廣泛影響之證據。

基於前述理由，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

# 個人之近親之定義（國際會計準則第 24 號「關係人揭露」）—2015 年 3 月

解釋委員會收到外界提問國際會計準則第 24 號第 9 段中個人之近親之定義。

提問者指出，第 9 段中個人之近親之定義並未明定個人之父母可包含於此定義中。提問者認為此定義應包括個人之父母，因依其觀點，渠等係屬個人最密切之近親，而在其與個體往來時，可能被預期會影響該個人或受該個人影響。提問者進一步觀察到，某些轄區之當地法令將個人之父母包含於個人之近親之定義中。

提問者建議，解釋委員會：

- a. 明定此定義包含「依據企業所營運轄區之法令或通行慣例被視為個人之近親者」，並；
- b. 自定義中移除「個人之近親」之例。

解釋委員會觀察到，國際會計準則第 24 號第 9 段中個人之近親之定義：

- a. 係以原則基礎之方式表述，且涉及運用判斷以判定個人之家庭成員（包括該個人之父母）是否係關係人，且；
- b. 包括一律被視為個人之近親之家庭成員清單。

解釋委員會進一步指出，第 9 段(a)至(c)中之家庭成員清單並未涵括所有情況，且未排除其他家庭成員被視為個人之近親。因此，解釋委員會認為，其他家族成員（包括父母或祖父母）取決於對特定事實及情況之評估而可能符合作為近親。

基於現行國際財務報導準則之規定，解釋委員會決議既無須作成解釋，亦無須對準則作修正，且因此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

### 將福利歸屬於各服務期間（國際會計準則第 19 號「員工福利」）

委員會收到有關下列事項之詢問：企業就特定之確定福利計畫將福利歸屬於各服務期間。在該計畫之條款下：

- a. 當員工達到明訂之退休年齡，其有權獲得一次性福利給付，前提是該等員工達到該退休年齡時係受僱於該企業；且
- b. 員工有權獲得退休福利之金額，取決於其在退休年齡前於該企業服務期間之長短且以某一明訂之連續服務年數為上限。

為例示該詢問所述之事實型態，假設某企業為其員工主辦一確定福利計畫。在該計畫之條款下：

- a. 僅於員工達到 62 歲之退休年齡時，其始有權獲得退休福利，前提是該等員工達到該退休年齡時係受僱於該企業；
- b. 退休福利之金額係就退休年齡前於該企業之每一服務年度按一個月之最終薪資計算；
- c. 退休福利係以 16 個服務年度為上限（亦即，一員工有權獲得之最大退休福利係 16 個月之最終薪資）；且
- d. 退休福利僅使用退休年齡前刻員工於該企業之連續服務年數計算。

國際會計準則第 19 號第 70 至 74 段規定企業依計畫之福利公式將福利歸屬於各服務期間：自員工提供服務首次導致取得該計畫福利之日至該計畫下員工繼續服務不會導致增加重大福利金額之日。第 71 段規定企業將福利歸屬於產生提供退職後福利義務之期間。該段亦明定該義務係因員工提供服務以換取企業預期於未來報導期間支付之退職後福利而產生。第 72 段明定，於既得日前之員工服務會導致推定義務，因為於後續每一報導期間結束日，員工在有權享有該福利前所須提供之未來服務量將減少。

就本議事決議所例示之確定福利計畫而言：

- a. 若某員工在 46 歲前加入該企業（亦即，在員工退休年齡前還有超過 16 年），該員工在 46 歲前所提供之任何服務不導致該計畫下之福利。員工 46 歲前之服務既不影響退休福利之時點，亦不影響退休福利之金額。據此，該企業提供退休福利之義務僅就員工自 46 歲起所提供之服務而產生。
- b. 若某員工在 46 歲以後加入該企業，該員工所提供之任何服務導致該計畫下之福利。自聘

僱日起所提供之員工服務影響退休福利之金額。據此，該企業提供退休福利之義務自該員工首次提供服務之日起產生。

國際會計準則第 19 號第 73 段明定，該計畫下企業之義務將增加直到員工繼續服務不會導致增加重大福利金額之日為止。委員會觀察到：

- a. 46 歲至 62 歲間每一服務年度導致增加福利，因於每一該等年度所提供之服務減少員工在有權獲得該退休福利前將須提供之未來服務之數額。
- b. 不論員工加入企業之年齡為何，該員工自 62 歲起將不會取得增加之重大福利金額。該企業因此僅歸屬退休福利直至 62 歲。

因此，就本議事決議所例示之確定福利計畫，委員會作出結論：該企業將退休福利歸屬於員工自 46 歲至 62 歲（或是，若聘僱開始於 46 歲以後，則自員工首次提供服務之日起至 62 歲）提供服務之每一年度。委員會之結論與例示第 73 段之釋例 2（該釋例係國際會計準則第 19 號之一部分）第一部分（亦即，對於在 35 歲前加入之員工）所列示之結果一致。

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詢問所述之事實型態中退休福利所歸屬之各期間。因此，委員會決議不新增一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

# 確定福利計畫下所持有之長壽交換究應作為計畫資產按公允價值衡量抑或作為「合格保單」按其他基礎衡量？（國際會計準則第 19 號「員工福利」）—2015 年 3 月

解釋委員會收到詢問，期望闡明企業之確定福利退休金計畫下所持有之長壽交換之衡量。

提問者詢問企業究應：

- a. 將長壽交換作為單一工具作會計處理，並依國際會計準則第 19 號第 8 及 113 段及國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」之規定將其作為計畫資產之一部分衡量其公允價值且將公允價值變動記錄於其他綜合損益；抑或
- b. 將長壽交換拆分為兩個組成部分，並對其中一組成部分使用另一對合格保單之衡量基礎（適用國際會計準則第 19 號第 115 段）。

倘若採用上述(b)之衡量，提問者亦提出有關表達之問題。公聽活動並未對長壽交換之使用係屬普遍提供證據。解釋委員會了解到，當發生此等交易，主要實務係將長壽交換作為單一工具作會計處理，並適用國際會計準則第 19 號第 8 及 113 段以及國際財務報導準則第 13 號將其作為計畫資產之一部分按公允價值衡量。

基於此分析，解釋委員會作出結論，其不預期適用國際會計準則第 19 號時將產生分歧，並因此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

# 就與投資關聯企業有關之遞延所得稅衡量選擇適用稅率（國際會計準則第 12 號「所得稅」）—2015 年 3 月

解釋委員會收到詢問，就於一多稅率轄區中與投資關聯企業有關之遞延所得稅之衡量，期望闡明適用稅率之選擇。提問者詢問，於當地稅法對不同回收方式（例如股利、出售、清算等）規範不同稅率時，應如何選擇稅率。提問者描述之情況為：投資關聯企業之帳面金額可能藉由下列方式回收：

- a. 收取股利（或其他利潤之分配）；
- b. 出售予第三方；或
- c. 於該關聯企業清算時收取剩餘資產。

提問者指出，投資者通常考量所有此等不同方式之回收。暫時性差異之一部分將於持有期間收取股利而回收，而另一部分將於出售或清算時回收。

解釋委員會指出，國際會計準則第 12 號第 51A 段敘明，企業衡量遞延所得稅負債及遞延所得稅資產所採用之稅率及課稅基礎，應與預期回收或清償之方式一致。據此，該稅率應反映預期回收或清償方式。若暫時性差異之一部分係預期收取股利而回收，而另一部分係預期於出售或清算時回收（例如，投資者計劃其後出售投資，並預期於出售該投資前收取股利），該暫時性差異之各部分將適用不同稅率以與預期回收方式一致。

解釋委員會觀察到，其並未取得國際會計準則第 12 號之適用有分歧之證據，且該準則包含足夠指引以處理所提出之問題。據此，解釋委員會認為既無須作成國際會計準則第 12 號之解釋，亦無須對國際會計準則第 12 號作修正。

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

### 不確定稅務申報情況之當期所得稅之認列（國際會計準則第 12 號「所得稅」）—2014 年 7 月

解釋委員會收到詢問，期望闡明下列情況中所得稅資產之認列：當稅務審查產生額外之稅額，而稅法規定企業作立即支付，即使企業意圖對該額外之稅額提出申訴。於提問者所述之情況中，企業預期（但非確定）回收部分或全部已支付之金額。解釋委員會被請求闡明係究適用國際會計準則第 12 號於判定是否就該支付認列資產，抑或應適用國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」中之指引。

解釋委員會指出：

- a. 國際會計準則第 12 號第 12 段對當期所得稅資產及當期所得稅負債之認列提供指引，具體而言，其敘明：
  - i. 本期及前期之當期所得稅尚未支付之範圍應認列為負債；及
  - ii. 若與本期及前期有關之已支付金額超過該等期間應付金額，則超過之部分應認列為資產。
- b. 於提問所述之特定事實型態中，若已支付之現金金額（係確定之金額）超過預期之應付稅額（係不確定之金額），則認列為資產。
- c. 支付之時點不應影響所認列當期所得稅費用之金額。

解釋委員會了解，就與所得稅有關之或有負債及或有資產，國際會計準則第 12 號第 88 段中對國際會計準則第 37 號之提及，可能會被某些人士理解為意指國際會計準則第 37 號適用於該等項目之認列。惟解釋委員會指出，國際會計準則第 12 號第 88 段僅對該等項目所規定之揭露提供指引，以及國際會計準則第 12 號（而非國際會計準則第 37 號），對認列提供攸關指引，如前文所述。

基於此分析，解釋委員會指出，存在足夠之指引。因此，解釋委員會作出未符合議程條件之結論並決議自其議程中移除如何認列當期所得稅金額係不確定之議題。

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

### 內部重組對與商譽相關之遞延所得稅金額之影響（國際會計準則第 12 號「所得稅」）—2014 年 5 月

解釋委員會收到外界詢問，期望提供企業內部重組後遞延所得稅之計算之指引。提問者描述下列情況：一企業（H 企業）認列商譽，該商譽源自資產群組（C 業務，其符合國際財務報導準則第 3 號「企業合併」中業務之定義）之取得。H 企業後續記錄與報稅上已減除之商譽相關之遞延所得稅負債。在此背景下，H 企業進行下列內部重組：

- a. H 企業設立新的完全擁有之子公司（A 子公司）；
- b. H 企業移轉包括相關（會計上）商譽之 C 業務予 A 子公司；
- c. 惟報稅上，H 企業保留（稅上）商譽而未移轉予 A 子公司。

提問者詢問 H 企業應如何依國際會計準則第 12 號之規定，於其合併財務報表中計算此內部重組交易後之遞延所得稅。

解釋委員會指出，當同一合併集團中之各企業申報單獨之所得稅申報書，依國際會計準則第 12 號第 11 段之規定，該等企業將產生單獨暫時性差異。因此，解釋委員會指出，當企業編製其合併財務報表，將採用每一企業之課稅轄區所適用之稅率，分別就該等暫時性差異決定遞延所得稅餘額。

解釋委員會亦指出，當計算合併財務報表之遞延所得稅之金額時：

- a. 取得方（於此情況下，取得（會計上）商譽之 A 子公司）用以作為資產或負債帳面金額之金額係認列於合併財務報表中之金額；及
- b. 就適用國際會計準則第 12 號第 15 及 24 段所述之原始認列之例外之目的而言，是否第一次認列資產或負債之評估係從合併財務報表之觀點執行。

解釋委員會指出，移轉商譽予 A 子公司於合併財務報表中將不符合國際會計準則第 12 號第 15 及 24 段所述之原始認列之例外。因此，其指出，於合併財務報表中，將採用每一企業之課稅轄區所適用之稅率，就每一單獨企業產生之任何暫時性差異認列遞延所得稅（另須符合國際會計準則第 12 號中所述之認列遞延所得稅資產之可回收性條件）。

解釋委員會亦指出，若於合併財務報表中有所謂「外部基礎差異」（即投資子公司 A 之帳面金額與該投資之課稅基礎間之暫時性差異），亦會認列該暫時性差異之遞延所得稅，惟應受適用於遞延所得稅資產（依國際會計準則第 12 號第 44 段之規定）及遞延所得稅負債（依國際會計準則第 12 號第 39 段之規定）之認列之限制及例外之規範。

解釋委員會亦指出，若合併集團之企業間移轉資產影響資產或負債之課稅基礎，或影響適用於該等資產或負債之回收或清償之稅率，該移轉將影響合併財務報表中遞延所得稅之認列、衡量及表達。解釋委員會亦指出，該移轉可能亦影響：

- a. 所有相關可減除暫時性差異之可回收性，因而影響遞延所得稅資產之認列；及
- b. 集團中不同企業之遞延所得稅資產及負債於合併財務報表中互抵之程度。

解釋委員會考量，依據其分析，現行國際財務報導準則之規定及指引已足夠，因而解釋非屬必要。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

# 當企業正在產生虧損時，遞延所得稅資產之認列及衡量（國際會計準則第 12 號「所得稅」）—2014 年 5 月

解釋委員會收到外界詢問，當企業正在產生虧損時，遞延所得稅資產之認列及衡量之指引。解釋委員會被請求闡明下列兩項議題：

- (a) 國際會計準則第 12 號是否規定，當有適當之應課稅暫時性差異迴轉，應就未使用課稅損失遞轉後期，認列遞延所得稅資產，無論企業對未來課稅損失之預期。
- (b) 當稅法限制遞轉後期之課稅損失可自未來課稅所得中回收之範圍時，如何適用國際會計準則第 12 號中之指引。就第二項議題所考量之稅制中，於每一課稅年度可回收之遞轉後期之課稅損失之金額以該年度之課稅所得之明定百分比為限。

解釋委員會指出，依國際會計準則第 12 號第 28 及 35 段之規定：

- (a) 對於未使用課稅損失遞轉後期，在於適當期間迴轉之適當類型之現有應課稅暫時性差異之範圍內，認列遞延所得稅資產。該等應課稅暫時性差異之迴轉能利用未使用課稅損失及對遞延所得稅資產之認列之正當性提供依據。因此，不考量未來課稅損失。
- (b) 當稅法限制未使用課稅損失每一年可自未來課稅所得中回收之範圍時，因適當之現有應課稅暫時性差異，自未使用課稅損失所認列之遞延所得稅資產之金額係受限制，如稅法所明定。此係因當適當之應課稅暫時性差異迴轉時，可被該迴轉利用之課稅損失金額減少，如稅法所明定。再者，於此情況下，不考量未來課稅損失。
- (c) 在這兩種情況下，若未使用之課稅損失超過適當之現有應課稅暫時性差異之金額（考量所有限制後），僅當符合國際會計準則第 12 號第 29 及 36 段之規定時（亦即企業很有可能具有適當之未來課稅所得之範圍內，或企業有稅務規劃機會產生適當課稅所得之範圍內），認列額外之遞延所得稅資產。

基於此分析，解釋委員會作出結論：既無須作成解釋，亦無須對準則作修正，且因此決議不將此等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

# 初次上市櫃之機構投資人報價與個人投資人報價間之價格差異（國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」）—2014 年 7 月

解釋委員會收到詢問，期望闡明企業應如何對初次上市櫃（IPO）發行股份之機構投資人報價與個人投資人報價間之價格差異作會計處理。

提問者提及下列事實：最終個人投資人價格可能與機構投資人價格不同，因：

- a. 詢價圈購程序所產生之非意圖差異；或
- b. 公開說明書所示由權益工具之發行人給予個人投資人之折價所產生之意圖差異。

提問者描述一情況，該情況中發行人需要達到股東最低人數以符合其轄區證券交易所規範之上市資格。為達成此最低人數，發行人可能按將股份出售予機構投資人之價格，折價提供股份予個人投資人。

提問者請求解釋委員會闡明該交易是否應於國際財務報導準則第 2 號之範圍內分析。

解釋委員會考量所分析交易是否涉及自個人股東群體取得可辨認或無法辨認之商品或勞務，且因此其是否係屬國際財務報導準則第 2 號範圍內之股份基礎給付交易。國際財務報導準則第 2 號第 13A 段規定，企業所收取之可辨認對價若低於所給與權益工具或所發生負債之公允價值，此種情況通常顯示企業已收取（或將收取）其他對價（即無法辨認之商品或勞務）。解釋委員會指出，適用此指引需要判斷及考量每一交易之特定事實及情況。

於提問所述之情況下，解釋委員會觀察到，企業以不同價格向兩個不同投資人群體（個人及機構）發行股份係為募措資金之目的，且該事實型態中股份之個人投資人價格與機構投資人價格間之差異（如有時）係與不同市場（一個僅個人投資人可進入，另一個僅機構投資人可進入）之存在有關，而非與收取額外商品或勞務有關，因企業與認購股份各方間之關係僅為被投資者與投資者之關係。

因此，解釋委員會觀察到國際財務報導準則第 2 號之指引並不適用，因不存在股份基礎給付交易。

解釋委員會亦指出所考量之情況與其已於 2013 年 3 月發布議事決議之議題不同（「不構成業務之反向收購之會計處理」）。於該事實型態中，解釋委員會觀察到會計上收購者自上市之非營業個體取得在證券交易所上市之資格，該資格為上市之非營業個體先前所擁有且能移轉予會計上收購者。於該議事決議中，解釋委員會作出結論：被視為由會計上收購者發

行之股份之公允價值與會計上被收購者可辨認淨資產之公允價值間之差異代表會計上收購者所收取之服務。

解釋委員會觀察到於此提問所考量之事實型態中，並未自機構投資人股東或個人投資人股東取得上市資格。其進一步觀察到發行予個人投資人股份之公允價值與發行予機構投資人股份之公允價值有差異。藉由發行個人投資人之股份以符合法令規定之事實並不顯示自股份購買者收取無法辨認之商品或勞務。

基於此分析，解釋委員會決議：基於現行國際財務報導準則之規定，已存在足夠指引且既無須作成解釋，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

### 使用第三方共識價格時之公允價值層級（國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」）—2015 年 1 月

解釋委員會收到詢問，期望闡明於何種情況下第三方提供之價格符合依國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」規定之公允價值層級之第 1 等級。提問者指出，以自第三方收取之價格為基礎之公允價值衡量應分類為層級中之哪一等級存在不同之觀點。

解釋委員會指出，當資產或負債以第三方所提供之價格為基礎衡量時，該等衡量於公允價值層級之分類將取決於自對第三方得出該等價格所使用輸入值（而非所使用之定價方法）之評估。換言之，公允價值層級對評價技術之輸入值排定優先順序，而非對用以衡量公允價值之評價技術排定優先順序。依國際財務報導準則第 13 號之規定，只有企業於衡量日對相同資產或負債可取得未經調整之活絡市場報價符合第 1 等級輸入值。因此，解釋委員會指出，基於第三方所提供之價格之公允價值衡量僅於該衡量完全依賴企業於衡量日對相同工具可取得之未經調整之活絡市場報價時，始可分類為公允價值層級中之第 1 等級。

解釋委員會亦觀察到，國際財務報導準則第 13 號中與衡量於公允價值層級中之分類有關之指引足以對所提問之議題作出適當之結論。

基於所執行之分析，解釋委員會決議：既無須作成解釋，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

### 與繼續經營之評估有關之揭露規定（國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」）—2014 年 7 月

解釋委員會收到詢問，期望闡明與可能使企業持續作為繼續經營個體之能力產生重大疑慮之事項或情況相關之重大不確定性有關之揭露規定。

解釋委員會向國際會計準則理事會（IASB）提議，為因應此議題，其應作一有限範圍之修正以修改國際會計準則第 1 號之揭露規定。國際會計準則理事會（IASB）於 2013 年 11 月份之會議中曾討論此議題並考量幕僚所提議之修正，但決議不繼續進行此等修正並自其議程中移除此主題。因此，解釋委員會自其議程中移除此主題。

幕僚向解釋委員會報告國際會計準則理事會（IASB）討論之結果。解釋委員會於考量有關國際會計準則理事會（IASB）之決議之此回饋意見時，討論下列情況：企業管理階層已考量可能使企業持續作為繼續經營個體之能力產生重大疑慮之事項或情況。管理階層在考量所有攸關資訊（包括任何減輕方案之可行性及有效性）後，作出結論：並無依國際會計準則第 1 號第 25 段之規定須揭露之重大不確定性。惟達成並無重大不確定性之結論涉及重大判斷。

解釋委員會觀察到，國際會計準則第 1 號第 122 段規定揭露於採用企業會計政策時所作對財務報表認列金額具有最重大影響之判斷。解釋委員會亦觀察到，於所討論之情況中，國際會計準則第 1 號第 122 段之揭露規定將適用於作出下列結論時所作之判斷：仍不存在可能使企業持續作為繼續經營個體之能力產生重大疑慮之事項或情況相關之重大不確定性。

## 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 21 號「公課」（2015 年 1 月）

#### 對生產性不動產、廠房及設備課徵之公課

解釋委員會收到兩則有關對生產性不動產、廠房及設備課徵之公課之提問。國際財務報導解釋第 21 號「公課」第 3 段明定，該解釋不對認列公課所產生成本之會計處理提供指引。該解釋指出，企業應適用其他準則以決定公課義務之認列究係產生資產或費用。該等提問者（兩者均為服務提供者）詢問，生產性資產之公課之成本究係：(a)於發生認列為費用之管理成本；抑或(b)依國際會計準則第 2 號「存貨」之規定認列為企業存貨成本之一部分之固定製造費用。

解釋委員會指出，制定國際財務報導解釋第 21 號時，其曾討論認列公課負債所產生成本之會計處理。當時，其曾考量此種成本究應認列為費用、預付費用，抑或依國際會計準則第 2 號、國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」或國際會計準則第 38 號「無形資產」之規定認列為資產。解釋委員會當時決議不就此事項提供指引；企業應適用其他準則以判定認列公課支付負債究係產生資產或費用。解釋委員會亦指出，國際財務報導解釋第 21 號係國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之解釋，且國際會計準則第 37 號第 8 段敘明，國際會計準則第 37 號並不處理與負債有關之資產或費用之認列。其亦指出，基於個別公課之事實型態逐案給予指引並無效率。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 21 號「公課」（2014 年 3 月）

#### 受依活動比例門檻與年度門檻規範之公課支付現時義務之辨認

國際會計準則理事會（IASB）於 2013 年 5 月發布國際財務報導解釋第 21 號「公課」，該解釋係對 2014 年 1 月 1 日以後開始之年度期間生效，並得提前適用。國際財務報導解釋第 21 號就屬該解釋範圍內公課支付義務之負債認列，對國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之規定提供解釋。解釋委員會收到外界詢問，期望闡明於辨認公課之義務事項時，國際財務報導解釋第 21 號第 8 段之規定應如何解釋。解釋委員會討論到，在某些體制下，公課支付義務係因某一期間之活動而產生，但直至達到法規明定之最低活動門檻前非為應付。該門檻係設定為年度門檻，但若企業對攸關活動之參與係於年度中開始或停止，該門檻則依年度中企業參與該活動天數之比例降低。該詢問請求闡明，決定國際財務報導解釋第 21 號第 8 段中「啟動公課支付之活動」時，應如何將法規明定之門檻納入考量。

解釋委員會指出，前述之情況下，公課支付係由法規明定之年度門檻之達成所啟動。解釋委員會亦指出，於且僅於企業在年度評估期間結束日前停止攸關活動之情況下，企業始會受較適用於年度評估期間結束日之門檻為低之門檻所規範。據此，解釋委員會觀察到，基於國際財務報導解釋第 21 號第 12 段之指引，公課之義務事項係適用於年度評估期間結束日之門檻之達成。解釋委員會指出，符合特定條件時依比例降低年度門檻之公課，與國際財務報導解釋第 21 號第 11 段所述義務事項係於一段期間內逐漸發生之公課，兩者有區別；直至符合特定條件前，門檻之依比例降低並不適用。基於前述討論，解釋委員會認為國際財務報導解釋第 21 號及國際會計準則第 37 號之指引已足夠，並指出就此議題之解釋不太可能會出現重大分歧。據此，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

# 聯合營運者之會計處理：聯合營運者之收入認列（國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」）—2015 年 3 月

解釋委員會討論聯合營運者是否應認列與各方自聯合營運購買產出有關之收入。此議題係與國際財務報導準則第 11 號第 20 段(d)之適用有關，該段規定聯合營運者應認列其對聯合營運出售產出之收入所享有之份額。

於檢視國際財務報導準則第 11 號第 20 段(d)時，解釋委員會指出，若聯合協議係透過單獨載具所建構且其他事實及情況之評估導致該聯合協議被分類為聯合營運，於各方依其對產出之權利之比例取得該聯合營運之所有產出之情況下，國際財務報導準則第 11 號第 20 段(d)之適用將不會導致各方認列收入。此係因，若各聯合營運者依其對產出之權利之比例購買該聯合營運之所有產出，該等聯合營運者將僅於其出售產出予第三方時始認列「其收入」。

換言之，聯合營運者將不認列與「對聯合營運出售產出之收入所享有之份額」有關之任何金額。此係因有義務自該聯合營運購買產出之聯合營運者對該聯合營運之資產具有權利。據此，該聯合營運將產出出售予聯合營運者意指將產出出售予其本身，因而聯合營運者將不認列對聯合營運出售該產出之收入所享有之份額。

因此，國際財務報導準則第 11 號第 20 段(d)之規定將導致聯合營運者僅於該聯合營運將其產出出售予第三方時始認列收入。為此目的，第三方並不包括對與該聯合營運有關之資產具有權利並對與該聯合營運有關之負債負有義務之其他協議方。

基於此分析，解釋委員會決議：基於現行國際財務報導準則之規定，存在足夠之指引，既無須作成解釋，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

# 聯合營運者之會計處理：當聯合營運者所購買之產出份額不同於其對聯合營運之所有權權益之份額時之會計處理（國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」） —2015 年 3 月

解釋委員會討論下列情況之會計處理：聯合營運者所購買之產出份額不同於其對聯合營運之所有權權益之份額。

為此討論之目的，解釋委員會所考量之事實型態為聯合協議係透過單獨載具所建構，且聯合協議各方承諾其本身將以達成損益兩平結果之價格購買所生產之幾乎所有產出。於此事實型態中，聯合協議各方被認為對資產具有權利且對負債負有義務。此種聯合協議係列示於國際財務報導準則第 11 號之應用指引之釋例 5 中，並分類為聯合營運。在各方對該單獨載具之所有權權益之比例與每一方有義務購買所生產產出之份額比例有不同之情況下，與此事實型態之差異可能（且確實）發生。

解釋委員會提及國際財務報導準則第 11 號第 20 段，指出此種聯合營運之聯合營運者將依合約協議所明定之份額對其資產、負債、收入及費用作會計處理。惟當對其他事實及情況之評估所作之結論為該聯合協議係一聯合營運，且該聯合協議之協定並未明定資產、負債、收入及費用之分攤時，產生每一聯合營運者應如何認列資產、負債、收入及費用之份額之問題。具體而言，資產、負債、收入及費用之份額究應反映對法律個體之所有權之比例，抑或應反映每一聯合營運者購買產出之比例？

解釋委員會指出，聯合營運者購買之產出份額不同於其對該聯合營運之所有權權益之份額可能有許多不同情境：例如，當每一方購買產出之份額於聯合協議之存續期間內有變動時，於此情況下所產生之主要議題為產出份額應就何時段予以考量。

解釋委員會亦指出，若聯合營運者於聯合營運中作出與其所持有之所有權權益不同之重大投資，該協議則可能存有其他要素可解釋為何所有權權益之比例與每一方有義務購買所生產產出之份額比例間有所差異。解釋委員會指出，對該其他要素之辨認可能為判定如何對此兩者間之差異作會計處理提供攸關資訊。

因此，解釋委員會指出，了解聯合營運者購買之產出份額不同於其對該聯合營運之所有權權益之份額之原因係屬重要。因而，決定適當之會計處理須作判斷。

解釋委員會指出，儘管有此等觀察，仍存有對國際財務報導準則第 11 號之指引對所述情況中之聯合營運者之會計處理之足夠性之疑慮。解釋委員會指出，就此議題制定額外之指引



「國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議」翻譯草案（第二部分）

所須之廣泛分析超出解釋委員會所能達成者。

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

# 聯合營運之會計處理：屬單獨載具之聯合營運於其財務報表之會計處理（國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」）—2015 年 3 月

解釋委員會討論屬單獨載具之聯合營運於其財務報表之會計處理之議題。聯合營運者於其合併及單獨財務報表二者中，認列其對聯合營運所持有之資產及負債之份額，產生下列問題：是否亦應將該等相同之資產及負債認列於該聯合營運本身之財務報表。

解釋委員會指出國際財務報導準則第 11 號僅適用於聯合營運者之會計處理，而非適用於屬聯合營運之單獨載具之會計處理。因此，單獨載具之財務報表將依適用之準則編製。

公司法通常規定法律個體/單獨載具應編製財務報表。因此，報導個體對財務報表將納入該法律個體/單獨載具之資產、負債、收入及費用。

惟於辨認該單獨載具之資產及負債時，必須了解各聯合營運者與該等資產及負債有關之權利及義務，以及該等權利及義務如何影響該等資產及負債。

基於此分析，解釋委員會決議：基於現行國際財務報導準則之規定，存在足夠之指引，既無須作成解釋，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

### 聯合協議之分類：對分類不同之具類似特性之兩項聯合協議之考量（國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」）—2015 年 3 月

解釋委員會討論分類不同之兩項聯合協議，除一項協議係透過單獨載具建構而另一項並非如此（其法律形式賦予各方與該單獨載具間之區隔）外，該等協議具有類似特性之情況。此兩項聯合協議之分類可能不同，因：

- a. 若聯合協議要被分類為聯合營運，透過單獨載具所建構之聯合協議之法律形式須被其他合約協議或特定其他事實及情況所推翻；但
- b. 非透過單獨載具所建構之聯合協議係分類為聯合營運。

解釋委員會指出，若一項聯合協議係透過單獨載具所建構而另一項聯合協議並非如此，但就其他層面而言，該等協議具有顯然類似之特性，國際財務報導準則第 11 號可能導致兩項聯合協議之分類有所不同。此係因單獨載具之法律形式可能影響聯合協議各方之權利及義務。解釋委員會指出，評估聯合協議之類型時，單獨載具之法律形式係屬攸關（例如，如國際財務報導準則第 11 號第 B22 及 BC43 段所述）。

解釋委員會認為，此種會計處理之不同未與經濟實質之觀念互相衝突。此係因依國際財務報導準則第 11 號所採用之方法，經濟實質之觀念意指聯合協議之分類應反映聯合協議各方之權利及義務，而單獨載具之存在對判定該等權利及義務之性質扮演重要之角色。

解釋委員會指出，國際財務報導準則第 11 號之規定提供判定聯合協議之分類所需之原則，包括評估單獨載具之影響。該分類之評估將取決於特定之合約條款及條件，且須對聯合協議所涉及之特性作完整分析。

基於此分析，解釋委員會決議：基於現行國際財務報導準則之規定，存在足夠之指引，既無須作成解釋，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

# 聯合協議之分類：對「其他事實及情況」之評估（國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」）—2015 年 3 月

於 2014 年 5 月，解釋委員會於「國際財務報導準則解釋委員會新訊」發布一則議事決議，其議題係有關國際財務報導準則第 11 號第 17 段所述對「其他事實及情況」之評估應如何進行。

解釋委員會考量對其他事實及情況所進行之評估(1)是否應僅著眼於該等事實及情況是否產生對資產可執行之權利及對負債可執行之義務，抑或(2)該評估是否亦應考量聯合協議之設計及目的、個體之經營需求，以及個體之過去實務。

解釋委員會指出，國際財務報導準則第 11 號第 14 段規定，聯合協議之分類究為聯合營運或合資，取決於每一方對聯合協議資產之權利及對聯合協議負債之義務，以及該等權利及義務係屬可執行。

解釋委員會亦指出，國際財務報導準則第 11 號第 B30 段說明，當其他事實及情況給予每一方對於與該協議有關之資產之權利及與該協議有關之負債之義務二者時，對該等其他事實及情況之評估將導致聯合協議被分類為聯合營運。

因此，解釋委員會指出對其他事實及情況之評估應聚焦於該等事實及情況是否產生對資產可執行之權利及對負債可執行之義務。

解釋委員會亦討論特定事實及情況如何及為何產生對資產之權利及對負債之義務。此討論於下列段落中敘述。

### 特定事實及情況如何及為何產生權利及義務

解釋委員會討論當聯合協議係透過單獨載具建構而該單獨載具之法律形式導致該單獨載具應就其本身條件予以考慮時，特定事實及情況如何及為何產生權利及義務，而造成聯合協議被分類為聯合營運。

解釋委員會指出，對其他事實及情況之評估係於未存有合約協議以反轉或修改單獨載具（協議已建構於其中）之法律形式所賦予之權利及義務時進行。因此對其他事實及情況之評估聚焦於該等其他事實及情況是否對聯合協議每一方建立對與聯合協議有關資產之權利及對與聯合協議有關之負債之義務。

解釋委員會參照國際財務報導準則第 11 號第 B31 至 B32 段，觀察到聯合協議各方透過其他

事實及情況對聯合協議之資產具有權利，當其：

- a. 對該協議資產之幾乎所有經濟效益（例如「產出」）具有權利；及
- b. 對取得該等經濟效益具有義務，且因此承擔與該等經濟效益有關之風險（例如，與產出有關之風險）。

解釋委員會參照國際財務報導準則第 11 號第 B14 段及第 B32 至 B33 段，亦觀察到聯合協議各方透過其他事實及情況對聯合協議之負債負有義務，當：

- a. 基於聯合協議各方對聯合協議之資產之權利（及因而產生之義務），其提供用以清償聯合協議之負債之現金流量；及
- b. 聯合協議之負債之清償係在持續之基礎上發生。

基於此等觀察，解釋委員會指出當聯合協議之每一方符合條件，且因此透過其他事實及情況同時對聯合協議之資產具有權利及對聯合協議之負債負有義務時，透過單獨載具所建構之聯合協議係屬聯合營運。

因此，解釋委員會觀察到，為基於對其他事實及情況之評估而將聯合協議分類為聯合營運，證明下列二項係屬必要：

- a. 聯合協議之每一方具有與該協議之資產之經濟效益有關之權利及義務；及
- b. 每一方透過可執行之義務有義務提供現金（用以在持續之基礎上清償聯合協議之負債）予該協議。

### 「經濟實質」之意涵

解釋委員會之某些委員觀察到，有關對其他事實及情況之評估，「經濟實質」之觀念可能未被一致地理解或於實務上一致地適用。

解釋委員會確認對其他事實及情況之評估應聚焦於聯合協議之每一方是否對與聯合協議有關之資產具有權利以及對與聯合協議有關之負債負有義務。因此，解釋委員會參照國際財務報導準則第 11 號第 BC43 段，指出對其他事實及情況之考量並非對聯合協議之每一方是否密切或完全參與單獨載具之營運之測試，而是對其他事實及情況是否推翻該單獨載具之法律形式所賦予該方之權利及義務之測試。

基於此分析，解釋委員會決議對其他事實及情況所進行之評估，應著眼於該等事實及情況是否產生對資產之可執行權利及對負債之可執行義務。該評估係基於現行之國際財務報導準則規定而進行。據此，解釋委員會之結論為：存在足夠之指引，既無須作成解釋，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

# 聯合協議之分類：「其他事實及情況」於特定事實型態之適用（國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」）— 2015 年 3 月

解釋委員會討論「其他事實及情況」應如何適用於某些特定事實型態。解釋委員會辨認出四種不同情況，並考量於評估其他事實及情況時，該等事實型態之特定性質將如何影響聯合協議之分類。自討論所得之觀察如下所述。

### 按市價出售之產出

解釋委員會討論，於評估其他事實及情況時，聯合協議之產出按市價出售予聯合協議各方之事實，是否妨礙聯合協議被分類為聯合營運。

解釋委員會觀察到將聯合協議之產出按市價出售予各方本身非屬聯合協議之分類之決定性因素。解釋委員會指出，各方須考量（但不僅限於）透過各方按市價購買聯合協議之產出所提供予聯合協議之現金流量（以及各方有義務提供之任何其他資金），是否足以使聯合協議在持續之基礎上清償其負債。

據此，解釋委員會指出，於此情況下需運用判斷以判定該協議基於其他事實及情況是否為聯合營運。

### 來自第三方之融資

解釋委員會討論來自第三方之融資是否妨礙聯合協議分類為聯合營運。

解釋委員會指出，若來自出售產出予各方而流入聯合協議之現金流量以及各方有義務提供之任何其他資金將用以償還聯合協議之負債，則單單第三方之融資並不會影響聯合協議之分類，不論該融資究係於聯合協議之營運開始時或過程中發生。解釋委員會指出於此情況下，聯合協議將（或可能）使用來自第三方之融資之現金流量清償其部分負債，但所產生對第三方之融資提供者之義務將在適當時機使用各方有義務提供之現金流量清償。

### 產出之性質（即可替代或客製化之產出）

解釋委員會討論於評估其他事實及情況時，聯合協議所生產之產出之性質（即可替代或客製化之產出）是否可決定聯合協議之分類。

解釋委員會指出，聯合協議所生產且被各方購買之產出係可替代或係客製化，非屬聯合協議分類之決定性因素。其亦指出國際財務報導準則第 11 號中之「對負債負有義務」聚焦於

基於聯合協議各方對聯合協議之資產之權利（及因而產生之義務）而存在來自各方流入之現金流量以償還聯合協議負債，無論產品之性質（即可替代或客製化之產出）為何。

### 決定「幾乎所有產出」之基礎

解釋委員會討論於評估其他事實及情況時，究係產出之數量抑或其貨幣價值應為判定聯合協議各方是否自聯合協議取得「幾乎所有產出」之基礎。

解釋委員會參照國際財務報導準則第 11 號第 B31 至 B32 段，觀察到聯合協議各方透過其他事實及情況對聯合協議之資產具有權利，當其：

- a. 對該協議資產之幾乎所有經濟效益（例如「產出」）具有權利；及
- b. 對取得該等經濟效益具有義務，且因而承擔與該等經濟效益有關之風險（例如，與產出有關之風險）。

解釋委員會亦指出，自國際財務報導準則第 11 號第 B31 至 B32 段可知，為符合將聯合協議分類為聯合營運之條件，透過對其他事實及情況之評估：

- a. 聯合協議各方應對該聯合協議資產之幾乎所有經濟效益具有權利；及
- b. 該聯合協議應能自基於聯合協議各方對聯合協議之資產之權利（及因而產生之義務）所收取之「現金流量」，以及各方有義務提供之任何其他資金，清償其負債。

解釋委員會因而指出聯合協議資產之經濟效益將與各方對資產之權利（及因而產生之義務）所產生之現金流量有關。因此，其指出該評估係基於產出之貨幣價值，而非實體數量。

基於此分析，解釋委員會決議：基於現行國際財務報導準則之規定，存在足夠之指引，既無須作成解釋，亦無須對準則作修正。

因此，解釋委員會決議不將此等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 於單獨財務報表中之會計處理：聯合營運者於其單獨 財務報表中之會計處理（國際財務報導準則第 11 號 「聯合協議」）—2015 年 3 月

解釋委員會討論當聯合營運係透過單獨載具而建構時，聯合營運者於其單獨財務報表中就其對該聯合營運之資產及負債之份額之會計處理議題。解釋委員會指出，國際財務報導準則第 11 號規定聯合營運者對其與聯合營運有關之權利及義務作會計處理。解釋委員會亦指出，參照國際財務報導準則第 11 號第 26 段，無論係編製單獨財務報表或合併財務報表，該等權利及義務（與該權益有關）係相同。因此，聯合營運者於其合併財務報表與單獨財務報表中之會計處理須相同。

解釋委員會亦指出，國際財務報導準則第 11 號規定聯合營運者對其權利及義務（其對個體所持有之資產之份額以及其對發生之負債之份額）作會計處理。據此，解釋委員會觀察到聯合營運者於其單獨或合併財務報表中將不會另外對其對單獨載具之持股作會計處理（依國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」之規定按成本或依國際財務報表準則第 9 號「金融工具」之規定按公允價值）。

基於此分析，解釋委員會決議：基於現行國際財務報導準則之規定，存在足夠之指引，既無須作成解釋，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。