

# 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

#### (第三部分)

## 徵 求 意 見 函

(有意見者請於 110 年 12 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

**國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議 (第三部分)**

項目	發布時間	名稱
1	2009年7月	期中公允價值之揭露(IAS34)
2	2010年3月	決定投資控股公司之功能性貨幣(IAS21)
3	2010年11月	使用價值之計算(IAS36)
4	2013年9月	併同已計劃初次上市櫃，但公開說明書尚未經證券主管機關核准時之分類(IFRS5)
5	2013年1月	單獨財務報表中投資關聯企業之減損(IAS28)
6	2009年7月	國際財務報導準則第3號「企業合併」(2008年修訂)及國際會計準則第27號「合併及單獨財務報表」(2008年修正)對權益法會計(國際會計準則第28號「投資關聯企業」)之潛在影響(IFRS3、IAS27、IAS28)
7	2013年9月	保障性權利對控制之評估之影響(IFRS10)
8	2011年9月	反向收購中之收購者(IFRS3)
9	2013年1月	給予股東且持續聘雇之或有給付(IFRS3)
10	2013年3月	不構成業務之反向收購會計處理(IFRS3)
11	2009年7月	非控制權益之交易成本(IAS27、IFRS10)
12	2011年9月	單獨財務報表下之集團重組(IAS27、IFRS10)
13	2013年1月	合併財務報表下控制股東以非現金取得非控制權益(IAS27、IFRS10)
14	2009年3月	客戶相關之無形資產(IFRS3)
15	2009年5月	閒置資產及建造中工程之揭露(IAS16)
16	2011年7月	測試成本(IAS16)
17	2009年5月	參與權及有效利率之計算(IAS39)
18	2012年9月	於修改時除列金融工具(IAS39)
19	2013年9月	賦予發行人合約權利選擇交割方式之金融工具之分類(IAS32)
20	2009年3月	可賣回及無到期日工具之分類(IAS32)
21	2013年11月	屬非控制權益之可賣回工具之分類(IFRS10)
22	2009年7月	約當現金之判定(IAS7)
23	2013年5月	約當現金之辨認(IAS7)
24	2011年3月	國際會計準則第8號層級之適用(IAS8)
25	2011年3月	於折現率中納入本身信用風險(IAS37)
26	2010年11月	對法定員工利潤分享協議之會計處理(IAS19)
27	2012年9月	對提撥基礎承諾之會計處理：2011年國際會計準則第19號之修正之影響(IAS19)
28	2009年5月	噸位稅之分類(IAS12)
29	2010年11月	判定回收方式之可反駁之前提假設(IAS12)
30	2012年7月	非所得稅之支付之表達(IAS1、IAS12)

「國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議」(第三部分)

31	2012年7月	新所得稅制採用資產之市場價值上升之會計處理(IAS12)
32	2010年1月	不動產投資信託基金(REITs)之範圍議題(IFRS4)
33	2011年7月	具有既得條件之確定提撥計畫(IAS19)
34	2012年1月	對「部分提前退休」計畫適用離職福利之定義(IAS19)
35	2009年7月	國際財務報導解釋第12號之範圍(IFRIC12)
36	2010年7月	繼續經營個體揭露(IAS1)
37	2010年11月	可買回定期貸款之流動或非流動分類(IAS1)
38	2013年7月	稅前或稅後折現率(IAS19)
39	2013年11月	精算假設：折現率(IAS19)
40	2019年6月	所持有之加密貨幣(IAS38)

## 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 34 號「期中財務報導」(2009 年 7 月)

#### 期中公允價值之揭露

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到詢問，期望對簡明期中財務報告中是否須更新對年度公允價值之揭露提供指引。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出依國際會計準則第 34 號之規定，期中財務報告提供對最近期整份年度財務報表之更新。當一事項或交易對於了解企業自前一年度財務期間後之財務狀況變動或績效至關重要，依國際會計準則第 34 號之規定，企業之期中財務報告應提供包括於前一年度財務期間之財務報表中之資訊之解釋及更新。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 作出結論：國際會計準則第 34 號提供足夠指引，使企業能判定期中財務報告是否須更新對公允價值之揭露，且因其不預期實務上有分歧而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 21 號「匯率變動之影響」(2010 年 3 月)

#### 決定投資控股公司之功能性貨幣

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到外界詢問，期望對決定投資控股公司於其單獨財務報表中之功能性貨幣時，是否應將子公司之基本經濟環境納入考量提供指引。

國際會計準則第 21 號第 9 至 11 段提供決定個體之功能性貨幣時所考量之因素。第 12 段敘明，當各項指標參雜而功能性貨幣並不明顯時，管理階層必須運用判斷以決定最能夠忠實表述標的交易、事項及情況之經濟效果之功能性貨幣。此外，國際會計準則第 21 號第 17 段規定個體應依第 9 至 14 段之規定決定其功能性貨幣。因此，決定個體之功能性貨幣時，不應單獨考量第 9 段。

因此，個體如何適用國際會計準則第 21 號以決定其功能性貨幣需要進行判斷 (無論該個體係屬投資控股公司或任何其他類型之個體)。國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」規定應揭露對了解財務報表攸關之重大會計政策及判斷。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，其能提供之指引將屬應用指引 (而非解釋) 之性質。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 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 36 號「資產減損」(2010 年 11 月)

#### 使用價值之計算

委員會收到詢問，期望闡明當依國際會計準則第 36 號「資產減損」第 33 段之規定決定現金產生單位 (CGU) 使用價值之計算時，採用股利折現模型 (DDMs) 所計算預期源自股利之估計未來現金流量是否係適當之現金流量推估。

委員會指出，國際會計準則第 36 號「資產減損」第 30 至 57 段及第 74 至 79 段提供計算現金產生單位之使用價值時所適用原則之指引。委員會觀察到，採用以未來股利支付之折現值評估股份價值之股利折現模型可能於計算單一資產之使用價值時係屬適當，例如當企業適用國際會計準則第 36 號「資產減損」決定其單獨財務報表中之投資是否發生減損時。委員會了解，某些股利折現模型聚焦於預期可分配予股東之未來現金流量而非來自股利之未來現金流量。若此種股利折現模型符合國際會計準則第 36 號「資產減損」之原則及規定，則可用於計算合併財務報表中現金產生單位之使用價值。

委員會指出，現行國際會計準則第 36 號「資產減損」中有關計算現金產生單位之使用價值之原則係屬足夠，且委員會能提供之指引將屬應用指引之性質。因此，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」(2013 年 9 月)

#### 併同已計劃初次上市櫃，但公開說明書尚未經證券主管機關核准時之分類

解釋委員會收到詢問，期望對國際財務報導準則第 5 號中有關將非流動資產(或處分群組)分類為待出售之指引在下列情況中之適用加以闡明：處分計畫意圖透過初次上市櫃之方式達成，但公開說明書(即初次上市櫃之法律文件)尚未經證券主管機關核准時。提問者請解釋委員會闡明，在公開說明書經證券主管機關核准前，該處分群組是否符合待出售之要件(假設已符合國際財務報導準則第 5 號中之所有其他條件)。解釋委員會指出，國際財務報導準則第 5 號第 7 段規定，依出售此類資產(或處分群組)之一般條件及商業慣例，該等資產(或處分群組)必須於目前狀態下可供立即出售，且其出售必須為高度很有可能。解釋委員會亦指出，企業應適用國際財務報導準則第 5 號第 8 至 9 段之指引評估透過初次上市櫃之方式出售處分群組是否為高度很有可能。「一般條件及商業慣例」係屬判斷事項，該判斷係以每一出售之事實及情況為基礎。解釋委員會觀察到，國際財務報導準則第 5 號第 8 段中之下列條件表述必須已發生之事項：

- a. 適當層級之管理階層必須承諾出售該資產(或處分群組)之計畫；
- b. 尋找買主並完成該計畫之積極方案必須已啟動；及
- c. 該資產(或處分群組)之出售必須以與其現時公允價值相關之合理價格積極行銷。

解釋委員會指出，下列條件將基於對未來之預期而評估，且其發生之可能性將包含於對出售是否為高度很有可能之評估中：

- a. 此出售應預期能自分類日起一年內完成出售以符合認列要件(除第 9 段允許之情況外)；
- b. 完成該計畫所需之行動應顯示該計畫不太可能會有重大變動或被撤銷；及
- c. 若股東核准於該轄區係屬必須，則股東核准之機率應作為評估該出售是否為高度很有可能之一部分。

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

### 國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」(2013 年 1 月)

#### 單獨財務報表中投資關聯企業之減損

於 2012 年 7 月之會議中，解釋委員會收到一項對議題之更新，該等議題曾被提交予國際會計準則理事會 (IASB) 且尚未被處理。解釋委員會要求幕僚針對一項有關單獨財務報表中投資關聯企業之減損之議題更新分析並進行進一步之公聽活動。更具體而言，該議題為：企業於其單獨財務報表中，究應適用國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，抑或適用國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之規定測試其對按成本列報之投資子公司、合資及關聯企業之減損。

解釋委員會指出，依國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」第 38 段之規定，企業於其單獨財務報表中對投資子公司、合資及關聯企業之會計處理，應按成本或依國際會計準則第 39 號之規定作會計處理。

解釋委員會亦指出，依國際會計準則第 36 號第 4 及 5 段與國際會計準則第 39 號第 2 段(a)之規定，非依國際會計準則第 39 號之規定作會計處理之投資子公司、合資及關聯企業，就減損目的係屬國際會計準則第 36 號之範圍。因此，企業於單獨財務報表中應適用國際會計準則第 36 號之規定，測試其按成本列報 (依國際會計準則第 27 號 (2008 年) 第 38 段(a)或國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」(2011 年) 第 10 段(a)之規定) 之投資子公司、合資及關聯企業之減損。

解釋委員會之結論為：基於現行國際財務報導準則之規定，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

# 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」(2008 年修訂)及國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」(2008 年修正)對權益法會計(國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」)之潛在影響—2009 年 7 月

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)之幕僚指出,美國財務會計準則理事會(FASB)之新興會計問題專案小組(EITF)已於其議程中新增新興會計問題專案小組(EITF) 08-6 號公告「權益法投資會計之考量」,新興會計問題專案小組(EITF) 08-6 號處理若干議題,該等議題係來自國際會計準則理事會(IASB)與美國財務會計準則理事會(FASB)對企業合併之會計處理及對非控制權益之會計處理及報導之共同計畫,該計畫最終發布國際財務報導準則第 3 號(2008 年修訂)、國際會計準則第 27 號(2008 年修正)、美國財務會計準則公報第 141 號(SFAS 141(R)),以及美國財務會計準則公報第 160 號(SFAS 160)。

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)於其 2009 年 5 月之會議中,研議兩項於新興會計問題專案小組(EITF) 08-6 號公告考量之議題:

- 權益法投資之原始帳面金額應如何決定
- 權益法之被投資者發行股份應如何作會計處理。

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)指出,國際財務報導準則一致規定非透過損益按公允價值衡量之資產於原始認列時應按成本衡量。一般而言,成本包含購買價格及其他該資產之取得或發行之直接可歸屬成本,諸如法律服務費、移轉之稅捐及其他交易成本。因此,於原始認列時,依國際會計準則第 28 號第 11 段所決定投資關聯企業之成本包含其購買價格及任何為取得該投資所需之直接可歸屬支出。

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)指出,國際會計準則第 28 號第 19A 段[現已被國際會計準則第 28 號第 25 段取代]對下列議題提供指引:當投資者之所有權權益減少,但該企業仍維持重大影響時,其對認列於其他綜合損益之金額之會計處理。國際財務報導解釋委員會(IFRIC)指出,對因該關聯企業發行股份而導致投資者所有權權益減少所產生之損益之認列並無明確指引。惟國際財務報導解釋委員會(IFRIC)亦指出,自其他綜合損益重分類至損益之金額一般規定為決定處分利益或損失之一部分。國際會計準則第 28 號第 19A 段適用於所有投資者所有權權益減少之情況,無論任何原因。

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)之結論為:議程之條件並未符合,主要係因,基於國際財務報導準則之指引,其並不預期實務上會有分歧之解讀。因此,國際財務報導解釋委員

「國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議」(第三部分)

會 (IFRIC) 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

### 國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」(2013 年 9 月)

#### 保障性權利對控制之評估之影響

解釋委員會收到詢問，期望闡明國際財務報導準則第 10 號之指引。該詢問係與保障性權利及該等權利對被投資者之權力之影響有關。更具體而言，提問者詢問，當事實及情況變動，致使先前被判定為保障性之權利變動（例如，違反借款協議之合約條款致使借款人違約）時，對控制之評估是否應重評估，或相反地，當事實及情況變動時，該等權利是否將永遠不會納入對控制之重評估中。

解釋委員會觀察到，國際財務報導準則第 10 號第 8 段規定，若事實及情況顯示三項控制要素中之一項或多項發生變動，投資者應重評估其是否控制被投資者。解釋委員會亦觀察到，違反合約條款導致權利成為可行使構成此一變動。其注意到該準則並未對任何權利將此重評估之需要予以豁免。解釋委員會亦討論國際會計準則理事會（IASB）於制定國際財務報導準則第 10 號時對此議題之再研議，並作出結論：國際會計準則理事會（IASB）之意圖為，原始判定為保障性之權利於事實及情況顯示三項控制要素中之一項或多項發生變動時，應納入對控制之重評估中。據此，解釋委員會指出，違約發生後，有關哪一方控制被投資者之結論將需重評估。其亦指出，重評估可能會也可能不會導致控制評估結果之變動，此取決於個別事實及情況。解釋委員會亦作出結論：隨著該準則之施行，其並不預期實務上有重大分歧，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

### 反向收購中之收購者

(國際財務報導準則第 3 號「企業合併」) — 2011

年 9 月

解釋委員會收到外界詢問，期望對是否可將非屬法律個體之業務視為反向收購中之收購者（依國際財務報導準則第 3 號之規定）提供指引。委員會指出依國際財務報導準則第 3 號第 7 段之規定，收購者係「對被收購者取得控制之個體」，另依國際財務報導準則第 3 號附錄 A 之規定，被收購者係「收購者在企業合併中取得控制之一個或多個業務」。國際財務報導準則第 3 號第 B19 段敘明，「...對被視為反向收購之交易而言，權益被其他個體取得之個體（法律上被收購者）必屬會計目的之收購者」。

委員會觀察到國際財務報導準則及現行之觀念架構並不要求「報導個體」為法律個體。因此，委員會指出屬報導個體但非屬法律個體之收購者，可被視為反向收購中之收購者。委員會指出此議題並不普遍，因此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 3 號「企業合併」(2013 年 1 月)

#### 給予股東且持續聘雇之或有給付

解釋委員會收到外界詢問，期望對在出售股東成為(或持續為)員工之情況下，給予該等出售股東之或有給付之會計處理(依國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之規定)提供指引。提問者請求解釋委員會闡明，對判定於聘雇終止時即喪失之給予員工之給付係屬合併後提供勞務之酬勞而非收購對價之一部分，國際財務報導準則第 3 號第 B55 段(a)之規定是否具決定性。此問題之產生係因提問者主張第 B55 段引入(a)至(h)段作為指標，但第 B55 段(a)卻以具決定性之用語敘明所述之約定係屬合併後提供勞務之酬勞。

解釋委員會觀察到約定若於聘雇終止時即自動喪失或有給付，將導致該約定係合併後提供勞務之補償而非收購之額外對價之結論，除非該服務條件不具實質性。解釋委員會基於國際財務報導準則第 3 號第 B55 段(a)所使用具決定性之用語達成此結論。解釋委員會亦指出，國際財務報導準則第 3 號係國際會計準則理事會與美國財務會計準則理事會(FASB)為促進會計準則之趨同而共同努力之一部分。解釋委員會被告知美國財務會計準則公報第 141R 號「企業合併」之施行後檢討正在進行，且於美國財務會計準則公報第 141R 號之施行後檢討結束後，將有機會與美國財務會計準則理事會協調此議題之任何工作。因此，解釋委員會決議此時不將此議題新增至其議程中，並待美國財務會計準則公報第 141R 號之施行後檢討完成後，再重新研究該議題。

## 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 3 號「企業合併」(2013 年 3 月)

#### 不構成業務之反向收購會計處理

解釋委員會收到外界詢問，期望對未上市之營業個體之原股東透過交換其股份為上市之非營業個體之新股，成為合併後個體多數股東之交易應如何作會計處理提供指引。惟該交易係安排致使上市之非營業個體取得未上市之營業個體之全部股本。在缺乏明確適用於此交易之準則情況下，解釋委員會觀察到所分析之交易具有國際財務報導準則第 3 號中反向收購之某些特性，因為法律上子公司之原股東取得對法律上母公司之控制。因此，依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」第 10 至 12 段之規定，類推適用國際財務報導準則第 3 號第 B19 至 B27 段中反向收購之指引係屬適當。類推適用反向收購之指引導致將未上市之營業個體辨認為會計上收購者，而上市之非營業個體則被辨認為會計上被收購者。解釋委員會指出，類推適用國際財務報導準則第 3 號第 B20 段中反向收購之指引，會計上收購者被認為發行股份以取得對被收購者之控制。若上市之非營業個體基於國際財務報導準則第 3 號第 B7 段之指引符合作為業務之要件，則該交易將適用國際財務報導準則第 3 號。惟若該上市之非營業個體非屬業務，則該交易並非企業合併且因此不在國際財務報導準則第 3 號範圍內，由於所分析之交易不在國際財務報導準則第 3 號範圍內，解釋委員會指出，該交易因此係屬應依國際財務報導準則第 2 號作會計處理之股份基礎給付交易。

解釋委員會觀察到，依國際財務報導準則第 2 號第 13A 段之指引，認為已由會計上收購者所發行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任何差額，代表一項由會計上收購者所收取之勞務。解釋委員會作出結論：不論未上市之營業個體持有貨幣性或非貨幣性資產之程度，該差額全部應視為其股票於證券交易所掛牌之勞務給付，且並無應視為籌措資金成本之金額。解釋委員會觀察到，以證券交易所掛牌之形式所收取之勞務並不符合無形資產之定義，因為依國際會計準則第 38 號「無形資產」第 12 段之規定，其並非「可辨認」(即不可分離)。所收取之勞務亦不符合依其他準則及「觀念架構」之規定應認列之資產之定義。解釋委員會亦觀察到，基於國際財務報導準則第 2 號第 8 段之指引，其敘明「當在股份基礎給付交易中收取或取得之商品或勞務不符合認列為資產之條件時，應將其認列為費用」，所收取勞務之成本係認列為費用。基於上述之分析，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，亦無須修正準則，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 27 號「合併及單獨財務報表<sup>譯者註</sup>」

(2009 年 7 月)

#### 非控制權益之交易成本

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到詢問，期望就國際會計準則第 27 號 (2008 年修正)<sup>譯者註</sup> 中，對取得或處分非控制權益但未導致喪失對個體之控制時所發生之交易成本之會計處理之指引，加以闡明。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，修正之國際會計準則第 27 號規定，與非控制權益之交易係作為權益交易處理。國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 106 段(d)(iii) 及第 109 段敘明，因與業主 (以其業主之身分) 之交易 (例如權益投入、購回企業本身權益工具及股利分配) 所產生之權益變動及直接與該等交易相關之交易成本，非屬該期間企業活動所產生收益及費損之一部分。

據此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 作出結論：國際財務報導準則具有可適用於此等交易之攸關指引。因其不預期依據現有之指引實務上有重大分歧，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決議不將此議題新增至其議程中。

---

<sup>譯者註</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2011 年 5 月發布修訂之國際會計準則第 27 號更名為「單獨財務報表」並同時發布國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」共同取代國際會計準則第 27 號 (2008 年修正)。

<sup>譯者註</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2011 年 5 月發布國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」，其中第 23 段已取代國際會計準則第 27 號 (2008 年修正) 第 30 段。

## 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 27 號「合併及單獨財務報表<sup>譯者註</sup>」

(2011 年 9 月)

#### 單獨財務報表下之集團重組

解釋委員會收到詢問，期望闡明國際會計準則第 27 號 (2008 年修正) 第 38B 及 38C 段或國際會計準則第 27 號 (2011 年修訂) 第 13 及 14 段是否直接或類推適用於導致擁有超過一個直接子公司之新中間母公司之集團重組。該詢問涉及，當新中間母公司於其單獨財務報表中對其投資子公司依國際會計準則第 27 號 (2008 年修正) 第 38 段(a)或國際會計準則第 27 號 (2011 年修訂) 第 10 段(a)之規定按成本處理時，新中間母公司對此等投資之會計處理。

委員會指出，決定投資子公司之成本 (依國際會計準則第 27 號 (2008 年修正) 第 38 段(a)或國際會計準則第 27 號 (2011 年修訂) 第 10 段(a)) 之正常基礎，須適用於導致擁有超過一個直接子公司之新中間母公司之重組。

國際會計準則第 27 號 (2008 年修正) 第 38B 及 38C 段或國際會計準則第 27 號 (2011 年修訂) 第 13 及 14 段之規定僅於重組前與重組後新集團與原集團 (或原個體) 之資產及負債相同時始適用。

委員會觀察到，導致擁有超過一個直接子公司之新中間母公司之重組不符合此條件，因此國際會計準則第 27 號中之該等段落不適用於該等重組，諸如提問中所列示之重組。此外，委員會指出，理事會於國際會計準則第 27 號 (2008 年修正) 第 BC66Q 段與國際會計準則第 27 號 (2011 年修訂) 第 BC27 段中說明，國際會計準則第 27 號 (2008 年修正) 第 38B 及 38C 段與國際會計準則第 27 號 (2011 年修訂) 第 13 及 14 段均不適用於其他重組形式。此外，委員會指出，國際會計準則第 27 號 (2008 年修正) 第 38B 及 38C 段或國際會計準則第 27 號 (2011 年修訂) 第 13 及 14 段之指引不得類推適用於導致擁有超過一個直接子公司之新中間母公司之重組，因該指引係決定投資子公司成本 (依國際會計準則第 27 號 (2008 年修正) 第 38 段(a)或國際會計準則第 27 號 (2011 年修訂) 第 10 段(a)) 之正常基礎之例外。

因此，委員會指出，國際會計準則第 27 號 (2008 年修正) 及國際會計準則第 27 號 (2011 年修訂) 已有足夠之指引。因此，委員會決議不將此議題新增至其議程中。

---

<sup>譯者註</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2011 年 5 月發布修訂之國際會計準則第 27 號，將其更名為「單獨財務報表」，並同時發布國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」共同取代國際會計準則第 27 號 (2008 年修正)。



## 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 27 號「合併及單獨財務報表<sup>譯者註</sup>」

(2013 年 1 月)

#### 合併財務報表下控制股東以非現金取得非控制權益

解釋委員會收到外界詢問，期望對當控制股東購買非控制權益之對價包括非現金項目時之會計處理提供指引。更具體而言，提問者請求解釋委員會闡明所支付對價之公允價值與此對價之帳面金額間之差額應認列於權益或損益。提問者主張，依國際會計準則第 27 號第 31 段<sup>譯者註</sup>之規定，所述之差額應認列於權益，惟類推適用國際財務報導解釋第 17 號「分配非現金資產予業主」，該差額則應認列於損益。提問者請求解釋委員會解決國際會計準則第 27 號與國際財務報導解釋第 17 號間之明顯矛盾。

解釋委員會指出，國際會計準則第 27 號第 31 段僅處理非控制權益之帳面金額與所支付對價之公允價值間之差額；此差額須認列為權益。此段不處理所支付對價之公允價值與此對價之帳面金額間之差額。所移轉資產之公允價值與其帳面金額間之差額源自該等資產之除列。國際財務報導準則一般規定企業將資產之除列所產生之所有利益或損失認列於損益中。

因此，解釋委員會作出結論：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，因此決議不將此議題新增至其議程中。

---

<sup>譯者註</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2011 年 5 月發布修訂之國際會計準則第 27 號，將其更名為「單獨財務報表」，並同時發布國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」共同取代國際會計準則第 27 號 (2008 年修正)。

<sup>譯者註</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2011 年 5 月發布國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」，其中第 B96 段已取代國際會計準則第 27 號 (2008 年修正) 第 31 段。

## 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 3 號「企業合併」(2009 年 3 月)

#### 客戶相關之無形資產

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到詢問, 期望新增一項目至其議程中以對企業合併時產生非合約之客戶關係之情況提供指引。國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂) 規定收購者應將被收購者之可辨認無形資產與商譽分別認列。無形資產若符合國際會計準則第 38 號「無形資產」中之合約或法定條件, 或可分離條件, 即屬可辨認。具合約之客戶關係均與商譽分別認列, 因其符合合約或法定條件。然而, 非合約之客戶關係僅於其符合可分離條件時始與商譽分別認列。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出國際財務報導準則用語彙編定義「合約」之用語。國際財務報導準則第 3 號第 B31 至 B40 段對無形資產之認列, 以及與無形資產是否建立於合約基礎有關之不同條件提供應用指引。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦指出隨附於國際財務報導準則第 3 號之釋例第 IE28 段對辨認企業與其客戶間是否存在客戶關係提供指標, 並敘明客戶關係「亦可能透過合約以外之方式而產生, 例如透過銷售或服務代表之定期聯繫」。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 作出結論: 該關係如何建立有助於辨認客戶關係是否存在, 但不應為決定收購者是否認列無形資產之主要基礎。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出第 IE28 段之條件可能更為攸關。合約關係之存在及有關客戶先前購買之資訊將為評價客戶關係無形資產之重要輸入值, 但不應決定其是否被認列。

基於國際財務報導準則第 3 號中之明確指引, 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決議, 制定解釋以反映其結論係不可能。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 注意到實務上對此議題之普遍困惑, 決議將其提交予國際會計準則理事會 (IASB) 及美國財務會計準則理事會 (FASB), 並建議雙方理事會以下列方式檢視及修訂國際財務報導準則第 3 號能最好地解決此議題: 刪除企業合併中認列「具合約」與「非合約」之客戶相關無形資產間之區分; 並檢視國際財務報導準則第 3 號第 IE28 段中辨認客戶關係之存在之指標且將其納入該準則中。

## 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」(2009 年 5 月)

#### 閒置資產及建造中工程之揭露

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到外界詢問，期望對有關暫時閒置之不動產、廠房及設備與建造已延後之建造中資產所須之揭露範圍提供更多指引。依國際會計準則第 16 號第 74 段(b)之規定，企業須揭露建造過程中認列於不動產、廠房及設備項目帳面金額之支出金額。第 79 段(a)鼓勵企業揭露暫時閒置之不動產、廠房及設備之金額。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦指出，國際會計準則第 1 號第 112 段(c)規定企業應於附註中提供未於財務報表其他地方列報之對了解財務報表係屬攸關之資訊。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出有關閒置資產之揭露可能與現實之經濟環境特別攸關。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 預期當閒置資產或已延後之建造計畫成為重大時，企業將提供除國際會計準則第 16 號所明確規定者以外之資訊。

基於國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 1 號之規定，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 並不預期實務上有重大分歧，並決議不將此議題新增至其議程中。惟國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 建議理事會應對國際財務報導準則鼓勵 (但非國際財務報導準則規定) 之所有揭露進行檢視，其目的係為確認該等揭露係屬必要或予以刪除。

## 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」(2011 年 7 月)

#### 測試成本

解釋委員會收到詢問，期望闡明對在資產達商業化量產前來自測試該資產之銷售價款之會計處理。所提出之事實型態為具有數個於不同時間達可供使用之獨立運作廠房之工業集團。此集團受監管規定其辨認整個工業廠區之「商業化量產之日」。向委員會詢問之問題為來自己營運工廠之價款是否能抵銷尚未達可供使用之工廠之測試成本。

委員會指出國際會計準則第 16 號第 17 段(e)單獨適用於每一不動產、廠房及設備項目。其亦觀察到提問中所提及整個廠區之「商業化量產之日」與國際會計準則第 16 號第 16 段(b)中「達可供使用」之評估係不同之觀念。委員會認為國際會計準則第 16 號中之指引已足以辨認不動產、廠房及設備項目「達可供使用」之日，因而足以將減少資產測試成本之價款與來自商業化量產之收入予以區分。

因此，委員會並不預期實務上將產生分歧，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」(2009 年 5 月)

#### 參與權及有效利率之計算

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到詢問，期望對發行人對包含參與權 (工具持有者藉此分享發行人之淨利及淨損) 之金融負債應如何作會計處理提供指引。持有人收取某一百分比之發行人淨利，並按比例分攤發行人之損失份額。該損失份額用於扣抵該工具於到期日將償還之名目金額。於某一期間分攤予持有人之損失可與後續各期間之利潤抵銷。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 考量此議題時未重新考量詢問所述之假設，亦即該金融負債：

- 不包含任何嵌入式衍生工具；
- 使用有效利率法按攤銷後成本衡量；及
- 不符合浮動利率工具之定義。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際會計準則第 39 號第 AG6 及 AG8 段[現已被國際財務報導準則第 9 號第 B5.4.4 及 B5.4.6 段取代]對使用有效利率法按攤銷後成本衡量金融負債提供攸關之應用指引。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦指出，因該負債並未消滅，類推國際會計準則第 39 號中之除列指引並不適當。

因已存在明確之應用指引，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 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

### 於修改時除列金融工具（國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」）—2012 年 9 月

解釋委員會收到詢問，期望對下列情況提供指引：重整希臘政府公債（GGB）依國際會計準則第 39 號之規定應導致除列資產之整體抑或除列資產之一部分。具體而言，提問者敦請解釋委員會考量：

- 舊希臘政府公債中被交換為具不同到期日及利率之二十檔新債券之部分是否應予除列，或反之將其作為無須除列之修改或移轉處理？
- 國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」是否將適用於分析詢問所述之事實型態？
- 倘若該等希臘政府公債未除列，國際會計準則第 39 號第 AG8 或 AG62 段[現已分別被國際財務報導準則第 9 號第 B5.4.6 及 B3.3.6 段取代]是否將適用於詢問所述之事實型態？

#### 金融工具之交換：除列？

解釋委員會指出，該詢問係基於侷限之事實型態所提出。該侷限之事實型態突顯，對舊希臘政府公債（GGB）中被交換為具不同到期日及利率之二十檔新債券之部分之會計處理已發生意見分歧。提問者請求解釋委員會考量該等公債是否應予除列，或反之作為將無須除列之修改或移轉處理。

此外，解釋委員會被請求考量國際會計準則第 8 號是否將適用於分析詢問所述之事實型態，以及該交換是否可被視為國際會計準則第 39 號第 17 段(b)[現已被國際財務報導準則第 9 號第 3.2.3 段(b)取代]範圍內之移轉。

解釋委員會觀察到，「移轉」一詞未於國際會計準則第 39 號中定義。惟國際會計準則第 39 號第 18 段[現已被國際財務報導準則第 9 號第 3.2.4 段取代]中可能攸關之部分敘明，企業若移轉收取金融資產現金流量之合約權利，其移轉該金融資產。解釋委員會指出，於詢問所述之事實型態中，該等債券係移轉回發行人而非移轉予第三方。據此，解釋委員會認為，此交易應以國際會計準則第 39 號第 17 段(a)[現已被國際財務報導準則第 9 號第 3.2.3 段(a)取代]評估。

解釋委員會指出，於適用第 17 段(a)時，為判定金融資產是否消滅，對作為債券交換之部分所作之變動就現金流量之權利「到期」之概念予以評估係屬必要。解釋委員會亦指出，若企業因國際會計準則第 39 號中並無對金融資產之修改導致除列之情況有明確討論而適用國

際會計準則第 8 號，適用國際會計準則第 8 號需要判斷以建立及適用會計政策。國際會計準則第 8 號第 11 段規定，於決定適當之會計政策時，首先須考量國際財務報導準則中處理相似及相關議題之規定。解釋委員會指出，於詢問所述之事實型態中，該規定將導致將國際會計準則第 39 號第 40 段[現已被國際財務報導準則第 9 號第 3.3.2 段取代]中金融負債條款之重大變動之概念類推適用之發展。

第 40 段列示此一變動可能係透過債務工具之交換或現有工具條款之修改而產生。因此，若將此對金融負債之規定類推適用於金融資產，條款之重大變動（無論係透過交換或修改而產生）將導致金融資產之除列。

解釋委員會指出，若將對金融負債之指引類推適用於評估將舊希臘政府公債之一部分交換為二十檔新債券是否係金融資產條款之重大變動，評估時需考量作為債券交換之部分所作之所有變動。

於詢問所述之事實型態中，攸關之事實使解釋委員會作出結論：於判定該交易是否導致金融資產之除列時，兩種作法（即國際會計準則第 39 號第 17 段(a)下之消滅或資產之條款之重大變動）皆將導致除列。

解釋委員會於評估源自該交易之變動之程度時，考量事實型態之下列層面：

- 單一債券之持有人依該交換交易之條款及條件，已以舊債券之一部分換取具不同到期日與現金流量特性之二十檔債券及其他工具。
- 所有債券持有人無論其個別持有之條款及條件為何，皆取得相同之重整交易。此表示個別之工具、條款及條件不被納入考量。該等不同之債券（系列）並未依其各自之條款及條件逐一修改，而是被新的統一債務結構所取代。
- 新債券之條款及條件與舊債券之條款及條件有重大不同。

此等變動包含許多不同層面，諸如準據法之變動、合約集體行動條款之引入、影響新債券持有人之權利之共同融資協議之引入，以及對金額、期間或息票之修改。

解釋委員會指出，其用以分析之出發點係該詢問所述之假設：被交換為新希臘政府公債之舊公債本金金額部分就除列可被單獨評估。解釋委員會強調，相較於就舊債券整體之觀點，此假設較有利於達成部分除列。因此，當考量該舊希臘政府公債之交換事實上係單一協議（該協議涵蓋換出該舊希臘政府公債之對價之所有層面與類型）之結果，解釋委員會對該舊希臘政府公債應予除列之結論將更加成立。因此，解釋委員會指出，部分除列並不適用。

因此，解釋委員會決議不將此議題新增至其議程中。

#### **適用國際會計準則第 39 號第 AG62 或 AG8 段於詢問所述之事實型態**

解釋委員會指出，提問者所述之問題中假設於該事實型態下該舊希臘政府公債將不予除列。其詢問所述之該事實型態，解釋委員會作出結論：該舊希臘政府公債應予除列。解釋

「國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議」(第三部分)

委員會指出，因其除列之結論，無需回答此等問題。



## 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」(2013 年 9 月)

#### 賦予發行人合約權利選擇交割方式之金融工具之分類

國際財務報導準則解釋委員會收到詢問，期望闡明發行人如何依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」之規定分類三種金融工具。該等金融工具均無到期日，惟其各賦予持有人於任何時點贖回之合約權利。該等持有人之贖回權就此三種金融工具各有不同之描述；惟在每一情況下若持有人行使其贖回權，發行人具有選擇以現金或其本身固定數量權益工具交割該工具之合約權利。發行人無須但得依其裁量選擇就該三種工具支付股利。

解釋委員會指出，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，發行人無法僅藉由以不同方式描述合約協議，對具相同合約實質之金融工具達成不同之分類結果。

國際會計準則第 32 號第 11 段訂定金融負債及權益工具兩者之定義。

第 16 段對金融工具符合權益工具定義之情況有更詳細之說明。

解釋委員會指出，只要賦予發行人合約權利選擇以現金或其本身固定數量之權益工具交割之非衍生性金融工具並未間接透過其條款及條件建立交付現金(或另一金融資產)之義務，該工具符合國際會計準則第 32 號中權益工具之定義。國際會計準則第 32 號第 20 段(b)提供釋例，若金融工具約定企業於清償時將交付現金或其價值經決定會顯著超過前述現金之本身權益工具，則間接合約義務將被建立。

委員會亦認知到金融工具，尤其更具結構性或複雜性者，須依國際會計準則第 32 號之規定謹慎分析以決定渠等是否包含須分別作會計處理之權益及非權益組成部分。解釋委員會指出，若發行人有交付現金之合約義務，該義務符合金融負債之定義。解釋委員會考量，基於其對現行國際財務報導準則規定之分析，無須作成解釋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 32 號「金融工具：表達」(2009 年 3 月)

### 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」—可賣回及無到期日工具之分類

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到外界詢問，期望對國際會計準則第 32 號第 16A 段 (c) 規定之應用提供指引，該規定敘明「順位次於所有其他類別工具之所有金融工具均具相同特性」。該詢問請求對於當企業有分類為權益之無到期日工具時，次於所有其他類別工具之企業之可賣回工具之分類指引。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，金融工具先依國際會計準則第 32 號之一般規定分類為負債或權益工具，該分類不受可賣回工具之存在之影響。作為第二步驟，若金融工具因其可賣回予發行人而符合負債之一般定義，企業考量國際會計準則第 32 號第 16A 及 16B 段之條件判定是否應將其分類為權益。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際會計準則第 32 號未排除數種權益類別之存在。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦指出，第 16A 段 (c) 僅適用於「順位次於所有其他類別工具之工具」。第 16A 段 (b) 明定，工具之次順位層級係藉由其於清算時之優先順序所決定。據此，賣回權之存在本身並不意謂該等可賣回工具之順位較不次於該等無到期日工具。

基於國際會計準則第 32 號之規定，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 不預期實務上發展出重大分歧。因此國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 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 10 號「合併財務報表」(2013 年 11 月)

#### 屬非控制權益之可賣回工具之分類

解釋委員會討論外界詢問，期望對子公司所發行但非由母公司直接或間接持有之可賣回工具於集團合併財務報表中之分類提供指引。提問者詢問有關依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」第 16A 至 16B 段之規定於子公司財務報表分類為權益工具且非由母公司直接或間接所持有之可賣回工具(「可賣回工具」)。該問題詢問此等工具於母公司合併財務報表中究應分類為權益或負債。提問者主張國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」第 22 段與國際會計準則第 32 號第 AG29A 段並不一致，因：a.國際財務報導準則第 10 號將非控制權益定義為子公司之權益中非直接或間接歸屬於母公司之部分；b.依國際財務報導準則第 10 號第 22 段之規定，母公司應於合併財務狀況表之權益項下列報非控制權益；但 c.依國際會計準則第 32 號第 AG29A 段之規定，於子公司單獨或個別財務報表中依國際會計準則第 32 號第 16A 至 16D 段之規定分類為權益工具之非控制權益，於集團之合併財務報表中應分類為負債。

解釋委員會注意到，國際會計準則第 32 號第 16A 至 16D 段指出，可賣回工具及課予企業僅於清算時交付按該企業淨資產之持分比例份額予另一方之義務之工具，係符合金融負債之定義。此等工具若符合所有攸關規定，則係作為金融負債定義之例外，於子公司財務報表分類為權益。第 AG29A 段闡明此例外僅適用於子公司之財務報表且不得延伸至母公司之合併財務報表。因此，此等金融工具應於母公司之合併財務報表分類為金融負債。解釋委員會因而作出決議：基於國際會計準則第 32 號之現行指引，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 7 號「現金流量表」(2009 年 7 月)

#### 約當現金之判定

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到外界詢問，期望對可於任何時點贖回之貨幣市場基金之份額(或單位)投資是否可分類為約當現金提供指引。國際財務報導解釋委員會(IFRIC)指出，國際會計準則第 7 號第 7 段敘明，持有約當現金之目的在於滿足短期現金承諾。就此而言，國際會計準則第 7 號第 6 段所訂定之約當現金定義中之關鍵條件為約當現金係「轉換成定額現金」且「價值變動之風險甚小」之規定。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，第一個條件意謂於原始投資時必須已知將會收取之現金之金額，亦即該等單位不能僅因其可於任何時點以活絡市場中當時之市價轉換成現金而被視為約當現金。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦指出，企業欲將任一投資分類為約當現金，須確認該投資受甚小之價值變動之風險影響。

基於國際會計準則第 7 號之指引，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 不預期實務上有重大分歧，因持有該工具之目的及條件之滿足由其條款及條件觀之應屬明確。據此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 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 7 號「現金流量表」(2013 年 5 月)

#### 約當現金之辨認

解釋委員會收到外界詢問有關依國際會計準則第 7 號之規定將金融資產分類為約當現金之基礎。更具體而言，提問者認為，以資產負債表日至到期日之剩餘期間為基礎而非現行著重於按自投資取得日起至到期日之期間將投資分類為約當現金，將導致更一致之分類。解釋委員會指出，基於國際會計準則第 7 號第 7 段，持有作為約當現金之所持有金融資產之目的在於滿足短期現金承諾，而非為投資或其他目的。此段進一步敘明，只有自取得日起短期內到期之投資方可分類為約當現金。解釋委員會觀察到，國際會計準則第 7 號第 7 段增進企業間約當現金分類之一致性，且其不認為國際會計準則第 7 號第 7 段之規定不清楚。

基於上述基礎，解釋委員會決議，基於現行國際財務報導準則之指引，既無須作成解釋，亦無須對準則作修正，且其不預期該等規定之適用會發展出實務上之重大分歧。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 8 號 (2011 年 3 月)

#### 國際會計準則第 8 號層級之適用

國際會計準則第 8 號規定，若無某一國際財務報導準則明確適用於企業之交易時，管理階層應運用判斷以訂定並採用可提供攸關且可靠之資訊之會計政策。國際會計準則第 8 號明定，管理階層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。解釋委員會收到詢問：僅考量某一類推之國際財務報導準則之若干層面是否可能係屬適當，抑或該類推之國際財務報導準則之所有層面皆須適用。委員會觀察到，當管理階層透過類推處理類似及相關事項之國際財務報導準則訂定會計政策時，管理階層須運用其判斷適用該國際財務報導準則中適用於該特定議題之所有層面。

委員會作出結論：藉由類推訂定會計政策之流程不須於國際會計準則第 8 號第 10 至 12 段中闡明，因目前指引係足夠。因此，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 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」(2011 年 3 月)

#### 於折現率中納入本身信用風險

解釋委員會收到外界詢問，期望解釋「負債特定風險」之用語及此是否意謂企業本身信用風險(履約風險)應自對用以衡量負債之折現率所作之任何調整中排除。該詢問假設未來現金流量估計值並未就企業本身信用風險作調整。

委員會觀察到，國際會計準則第 37 號第 47 段敘明，於衡量負債時，「負債特定風險」應納入考量。委員會注意到，國際會計準則第 37 號並未明確敘明是否應納入本身信用風險。委員會瞭解，目前主要實務係排除本身信用風險，實務上一般將該風險視為企業之風險而非負債特定風險。

委員會亦指出，此項對指引之請求之最佳處理係作為理事會以一新負債準則取代國際會計準則第 37 號之計畫中之一部分，且理事會已在考量於此新準則中納入該額外指引之請求。因此，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 19 號「員工福利」(2010 年 11 月)

#### 對法定員工利潤分享協議之會計處理

委員會收到詢問，期望闡明對規定企業與員工分享 10% 依稅法計算之利潤（除特定例外）之法定員工利潤分享協議之會計處理。

委員會指出，雖然此種法定員工利潤分享協議依稅法計算應支付予員工之金額，但該協議符合員工福利之定義且係屬國際會計準則第 19 號之範圍內。因此，詢問所述之員工利潤分享協議不應類推國際會計準則第 12 號「所得稅」或國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」作會計處理。

委員會觀察到，國際會計準則第 19 號之目的係：僅於員工已提供相關服務後，始記錄薪酬費用。因此，企業不應認列與下列事項有關之資產或負債：有關此種員工利潤分享協議之課稅所得與會計利潤間之差異之未來預期迴轉。

委員會指出，詢問所述之法定員工利潤分享協議應依國際會計準則第 19 號之規定作會計處理，且國際會計準則第 19 號對應認列及衡量之金額提供足夠指引，因此不預期實務上之解讀會有重大分歧。

因此，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 19 號「員工福利」(2012 年 9 月)

#### 對提撥基礎承諾之會計處理：2011 年國際會計準則第 19 號之修正之影響

解釋委員會收到詢問，期望闡明依國際會計準則第 19 號(2011 年)之規定對提撥基礎承諾之會計處理。提問中之主要疑慮係 2011 年對國際會計準則第 19 號之修訂(例如闡明與確定福利義務有關之風險分攤特性之處理)是否影響對提撥基礎承諾之會計處理。

解釋委員會指出，2011 年對國際會計準則第 19 號之修正闡明風險分攤特性(第 BC144 段將其描述為雇主及計畫參與者間可分享剩餘福利或分擔短絀成本之特性或是附有僅於計畫存有足夠資產以提撥福利之範圍內始提供福利之條件之福利計畫)之處理。解釋委員會注意到，國際會計準則理事會(IASB)並未意圖於該修正中處理提撥基礎承諾特有之要素。據此，解釋委員會不預期 2011 年之修正將造成對提撥基礎承諾之會計處理之變動，除非此等承諾亦包含員工與雇主間之風險分攤協議之要素。最後，解釋委員會指出，國際會計準則理事會(IASB)表示(於修訂準則第 BC148 段中)處理對提撥基礎承諾及類似承諾之衡量之疑慮超出 2011 年之修正之範圍。

基於前述分析，解釋委員會決議不將此議題新增至其議程中。惟其正致力於研擬規範對提撥基礎承諾之會計處理之各項提議(見解釋委員會目前之議程)。

## 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」(2009 年 5 月)

#### 噸位稅之分類

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到詢問，期望對下列事項提供指引：以噸位容量為基礎之稅額依國際會計準則第 12 號之規定是否能被視為所得稅。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，「噸位稅」一詞係適用於多種稅制下。於某些轄區，海運公司得選擇按運輸之噸位、噸位容量、或名目所得之基礎（而非標準之企業所得稅規定）課稅。於某些轄區，此選擇係不可撤銷。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 先前曾指出，國際會計準則第 12 號適用於所得稅，其定義為以課稅所得為基礎之稅額，且「課稅所得」一詞隱含淨額（而非總額）之概念。就運輸之噸位或噸位容量課徵之稅額係以總額（而非淨額）為基礎。對自對噸位容量導出之名目所得課徵之稅額並非以企業之實際收益及費損為基礎。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，依國際會計準則第 12 號之規定，此種稅額將不會被視為所得稅，且不會被列報為綜合損益表中所得稅費用之一部分。惟國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦指出，依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 85 段之規定，受噸位稅規範之企業將於該報表中列報額外之小計，若該表達與對其財務績效之了解係屬攸關。基於國際會計準則第 12 號之規定，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 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」(2010 年 11 月)

#### 判定回收方式之可反駁之前提假設

國際會計準則第 12 號「所得稅」第 51C 段包含一項可反駁之前提假設：就認列遞延所得稅之目的而言，按公允價值衡量之投資性不動產之帳面金額將透過出售而回收。委員會收到詢問，期望闡明在第 51C 段所述情況以外之情況下，該前提假設能否被反駁。

解釋委員會指出，前提假設係屬在缺乏可接受之相反理由下一致地適用國際財務報導準則中之某項原則（或例外）之事項，且於有足夠證據推翻時被反駁。因第 51C 段係以一可反駁之前提假設表達，且說明前提假設之反駁之句子並未將該反駁以「於且僅於」表達，委員會認為國際會計準則第 12 號第 51C 段中之前提假設於其他情況下亦會被反駁，若可取得足夠證據以支持該反駁。基於前述基本理由，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 1 號「財務報表之表達」(2012 年 7 月)

### 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」及國際會計準則第 12 號「所得稅」—非所得稅之支付之表達

國際財務報導準則解釋委員會收到詢問，尋求闡明下列項目於綜合損益表中究應列報為營業費用或所得稅費用：應付予一稅捐機關，且在計算對另一稅捐機關之應付所得稅時可作為課稅所得之「備抵」之以生產為基礎之權利金支付<sup>(譯者註)</sup>。作為此詢問之基礎，提問者假設以生產為基礎之權利金支付本身係非屬國際會計準則第 12 號「所得稅」之範圍，而對其他稅捐機關之應付所得稅則係屬國際會計準則第 12 號之範圍。基於此假設，提問者請求委員會闡明，該以生產為基礎之權利金支付能否被視為應付所得稅之預付款。委員會討論此議題時使用相同之假設。

委員會觀察到，國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 82 段(d)所規定「所得稅費用」之單行項目係意圖使企業須列報符合國際會計準則第 12 號下所得稅定義之稅額。委員會亦指出，判定一稅額是否符合所得稅定義的是攸關稅法所決定之計算基礎。判定一項目是否符合該定義之決定因素既非租稅負債之清償方式，亦非與收受該稅額之機關有關之因素。委員會進一步指出，以生產為基礎之權利金支付之會計處理不應與非屬國際會計準則第 12 號範圍之其他費用不同，前述所有費用均可減少應付所得稅。據此，委員會認為，將該權利金支付視為應付所得稅之預付款並不適當。因為以生產為基礎之權利金並非所得稅，該權利金支付不應於綜合損益表中列報為所得稅費用。委員會認為，基於其對國際會計準則第 1 號及國際會計準則第 12 號現行規定之分析，無須作成解釋，且因此決議不將此議題新增至其議程中。

---

<sup>(譯者註)</sup> 係指澳大利亞的 Minerals Resource Rent Tax (MRRT)。

## 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」(2012 年 7 月)

### 國際會計準則第 12 號「所得稅」—新所得稅制採用 資產之市場價值上升之會計處理

國際財務報導準則解釋委員會收到詢問，期望闡明某轄區中新所得稅制<sup>(譯者註)</sup>採用之市場價值上升之會計處理。依該稅制計算課稅所得時，企業對某些礦藏資產得使用基於特定日期之市場價值（而非該資產之成本或帳面金額）作為「起始基礎備抵」，以計算該等資產之課稅折舊。若無足夠之所得供年度課稅折舊使用，則予以遞轉後期，且能於未來年度用以作為課稅所得之減除項目。

委員會指出，起始基礎備抵（包括可歸屬於市場價值上升之部分）係歸屬於該稅制下之相關資產，且將成為報稅上折舊費用之基礎。因此，市場價值上升構成相關資產之「課稅基礎」（如國際會計準則第 12 號第 5 段所定義）之一部分。委員會觀察到，國際會計準則第 12 號規定企業應反映可得減除金額之增加所導致對資產課稅基礎之調整數作為可減除暫時性差異。據此，委員會指出，應在符合國際會計準則第 12 號第 24 段中之認列條件之範圍內，認列遞延所得稅資產。委員會考量到，基於其對國際會計準則第 12 號現行規定之分析，無須作成解釋，且因而決議不將此議題新增至其議程中。

---

<sup>(譯者註)</sup> 係指澳大利亞的 Minerals Resource Rent Tax (MRRT)。

## 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 4 號「保險合約」(2010 年 1 月)

#### 不動產投資信託基金 (REITs) 之範圍議題

於某些轄區，不動產投資信託基金 (REITs) 係一種投資於不動產之企業所使用符合特定條件之稅務或監管指定 (例如為達到優惠之所得稅狀況)。於某些此等情況，此種不動產投資信託基金之所有權單位之合約條款規定其須分配 90% 之可分配收益總額予投資者。剩餘 10% 之可分配收益總額可依管理階層之裁量作分配。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到詢問，期望對分配剩餘 10% 之可分配收益總額之裁量是否符合國際財務報導準則第 4 號所定義之裁量參與特性提供指引。若符合裁量參與特性之定義，國際財務報導準則第 4 號允許將該等所有權單位分類為負債，而非依國際會計準則第 32 號就金融負債及權益組成部分評估該工具。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際財務報導準則第 4 號之目的係明確規定對保險合約之財務報導。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際財務報導準則第 4 號附錄 A 中之裁量參與特性之定義規定，該工具提供持有人保證給付，且裁量參與特性之給付係該等保證給付外之額外給付。再者，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，如欲符合該定義，須有對持有人之保證給付，且此種保證給付通常係存在於保險活動者。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，提供對此議題之指引將屬應用指引之性質，而非解釋性指引。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 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 19 號「員工福利」(2011 年 7 月)

#### 具有既得條件之確定提撥計畫

解釋委員會收到詢問，尋求闡明既得條件對確定提撥計畫之會計處理之影響。委員會被詢問，對此等計畫之提撥究應於支付之期間內抑或於既得期間內認列為費用。於提問所提供之例子中，員工未符合既定條件可能導致提撥金退還予雇主或雇主減少未來提撥金。

委員會指出，依國際會計準則第 19 號第 7 段<sup>(譯者註 1)</sup>中確定提撥計畫之定義及國際會計準則第 19 號第 BC5 段<sup>(譯者註 2)</sup>之說明，若雇主無須因既得條件而作額外提撥以支應短缺，此等既得條件不影響計畫被分類為確定提撥計畫。此外，委員會指出，依國際會計準則第 19 號第 43 段<sup>(譯者註 3)</sup>之指引，確定提撥計畫之會計處理係以對報導企業支付提撥金予執行該計畫之單獨個體之義務(而非對自該計畫獲益之員工之義務)之會計處理為基礎。因此，委員會指出，國際會計準則第 19 號下確定提撥計畫之會計處理聚焦於雇主對執行該計畫之單獨個體作提撥之義務。

因此，國際會計準則第 19 號第 44 段<sup>(譯者註 4)</sup>規定(及國際會計準則第 19 號第 IN5<sup>(譯者註 5)</sup>段說明)，每一對確定提撥計畫之提撥將於使雇主有義務支付此提撥金予該確定提撥計畫之服務期間內認列為費用或認列為負債(應計費用)。此服務期間與使員工有權收取來自確定提撥計畫之福利之服務期間(即既得期間)有所區別，雖然於某些情況下該兩期間可能重合。退還之提撥金係於企業/雇主成為有權獲得該等退還之提撥金時被認列為資產及收益，例如當員工未符合既得條件時。

委員會指出，就既得條件對確定提撥退職後福利計畫之會計處理之影響而言，實務上並無重大分歧，其亦不預期未來將出現實務上之重大分歧。因此，委員會決議不將此議題新增至其議程中。

---

<sup>(譯者註 1)</sup> 2011 年 6 月發布之國際會計準則第 19 號(2011 年之修正)之第 8 段已取代修正前之第 7 段，其內容於修正前後相同。

<sup>(譯者註 2)</sup> 2011 年 6 月發布之國際會計準則第 19 號(2011 年之修正)之第 BC28 至 BC29 段已取代修正前之第 BC5 段，其內容於修正前後相同。

<sup>(譯者註 3)</sup> 2011 年 6 月發布之國際會計準則第 19 號(2011 年之修正)之第 50 段已取代修正前之第 43 段，其內容於修正前後相同。

<sup>(譯者註 4)</sup> 2011 年 6 月發布之國際會計準則第 19 號(2011 年之修正)之第 51 段已取代修正前之第 44 段，其內容於修正前後相同。

<sup>(譯者註 5)</sup> 2011 年 6 月發布之國際會計準則第 19 號(2011 年之修正)已刪除修正前之第 IN5 段。

## 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 19 號「員工福利」(2012 年 1 月)

#### 對「部分提前退休」計畫適用離職福利之定義

解釋委員會收到外界詢問，期望提供有關在德國對「部分提前退休」計畫(ATZ 計畫)適用國際會計準則第 19 號(2011 年)之指引。部分提前退休計畫係一提早退休辦法，該辦法旨在對特定年齡群組內之員工創造誘因，以順利在該等員工之法定退休年齡前自聘僱(全職或兼職)轉換為退休。部分提前退休計畫對員工提供紅利支付以換取 50% 工作時數之減少。渠等之聘僱於必要之服務期間結束日終止。該等紅利支付係完全以完成必要之服務期間為條件。若在必要之服務提供前聘僱結束，則員工無法收取該等紅利支付。部分提前退休計畫通常於一至六年之期間內運作。該福利之合格性將以員工之年齡為基礎，但通常亦將包含前期服務之要求。國際會計準則第 19 號(2011 年)係 2011 年所發布對國際會計準則第 19 號之修訂之結果。此等修訂對與離職福利有關之指引等作修正。

國際會計準則第 19 號(2011 年)第 8 段將離職福利定義為「於下列情況之一所提供為換取對員工聘僱之終止之員工福利：

- (a) 企業決定在正常退休日前終止對員工之聘僱；或
- (b) 員工決定接受企業之福利要約以換取聘僱之終止。」

委員會觀察到，部分提前退休計畫具有必要之服務及離職福利兩者之屬性。委員會指出，為換取服務而提供之福利與離職福利之區別應以下列事項為基礎：

- (a) 所有攸關事實及情況(就每一個別企業於所考量計畫下之福利要約)；
- (b) 國際會計準則第 19 號(2011 年)第 162 段中所提供之指標；且
- (c) 國際會計準則第 19 號(2011 年)中不同種類之員工福利之定義。

委員會指出，於前述之事實型態中，該等紅利支付係完全以員工完成於一段期間內之服務為條件(與國際會計準則第 19 號(2011 年)第 162 段(a)一致)之事實顯示該等福利係為換取該服務。因此，該等紅利支付不符合離職福利之定義。

基於前述分析，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 號之範圍 (國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」) — 2009 年 7 月

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到詢問，期望對國際財務報導解釋第 12 號之適用提供指引。其中之一與授予人控制或管制營運者可向基礎建設所提供服務之使用者收取之價格之規定有關。

另一係詢問對非屬基礎建設協議層面之會計處理之指引。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際財務報導解釋第 12 號第 AG2 及 AG3 段中對授予人控制或管制服務價格之規定之指引說明，授予人無須完全控制價格。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 進而指出：協議所要求授予人之任何複核或核准通常足以符合此規定，且假定其為徒具形式或可以被忽略之「橡皮圖章」係屬不適當。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦指出，於再研議該解釋時，其已決議聚焦於對基礎建設會計處理之指引，但亦提供適用於非屬該解釋範圍之協議之其他國際財務報導準則之參照。國際財務報導解釋第 12 號亦就非屬基礎建設協議層面之會計處理 (諸如修理及維護義務與收入認列) 參照至其他國際財務報導準則。

基於國際財務報導準則中之指引，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 作出結論：其能提供之指引將屬施行指引 (而非解釋) 之性質。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 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 1 號「財務報表之表達」(2010 年 7 月)

#### 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」—繼續經營 個體揭露

委員會收到外界詢問，期望提供對國際會計準則第 1 號中企業持續作為繼續經營個體之能力相關之不確定性之揭露規定之指引。企業如何適用國際會計準則第 1 號第 25 段之揭露規定需要行使專業判斷。委員會指出，第 25 段規定企業應揭露「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」。委員會亦指出，為使此揭露有用，企業必須辨認所揭露之不確定性可能使企業持續作為繼續經營個體之能力產生重大疑慮。

委員會指出，國際會計準則第 1 號對企業持續作為繼續經營個體之能力相關之不確定性之揭露規定提供足夠指引，且不預期實務上有分歧。因此，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 1 號「財務報表之表達」(2010 年 11 月)

#### 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」—可買回定期貸款之流動或非流動分類

委員會收到有關當負債未排定於報導期間後十二個月內償還，但債權人能隨時無須理由要求買回時，負債分類為流動或非流動之詢問。委員會指出，國際會計準則第 1 號第 69 段(d)規定，若企業於報導日不具有無條件將負債之清償遞延至報導期間後至少十二個月之權利，應將該負債分類為流動負債。

委員會指出，國際會計準則第 1 號對負債之表達為流動或非流動提供足夠指引，且不預期實務上有分歧。因此，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 19 號「員工福利」(2013 年 7 月)

#### 稅前或稅後折現率

解釋委員會收到外界詢問，期望對確定福利義務之計算提供指引。特別是，提問者期望解釋委員會闡明，依國際會計準則第 19 號「員工福利」(2011 年)之規定，用於計算確定福利義務之折現率究應為稅前抑或稅後折現率。

提問者之轄區中之稅制彙總如下：

- (a) 企業就對該計畫所作之提撥取得課稅減除。
- (b) 該計畫就所收取之提撥金及所賺得之投資收益支付稅款；但
- (c) 該計畫就所支付福利不取得課稅減除。

解釋委員會指出：

- (a) 國際會計準則第 19 號「員工福利」(2011 年)第 76 段(b)(iv)僅提及依衡量確定福利義務之內涵，提撥及應付福利之稅負；
- (b) 國際會計準則第 19 號「員工福利」(2011 年)第 130 段敘明：「決定計畫資產報酬時，企業應扣除管理計畫資產之成本及計畫本身之所有應付稅款(包含於精算假設內用以衡量確定福利義務現值之稅款除外)」；及
- (c) 依國際會計準則第 19 號「員工福利」(2011 年)第 BC130 段，義務之衡量應與計畫實際擁有之任何計畫資產之衡量獨立。

因此，解釋委員會認為用於計算確定福利義務之折現率應為稅前折現率。

基於前述分析，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 19 號「員工福利」(2013 年 11 月)

#### 精算假設：折現率

解釋委員會討論外界詢問，期望提供對用以將退職後福利義務折現之折現率之決定之指引。提問者說明：

- a. 依國際會計準則第 19 號「員工福利」(2011 年)第 83 段之規定，折現率應參考報導期間結束日「高品質公司債」(HQCB)之市場殖利率決定；
- b. 國際會計準則第 19 號並未明定哪些公司債符合高品質公司債之要件；
- c. 依通行之過去實務，若上市公司債取得被認可之評等機構所給予之最高兩評等（例如「AAA」及「AA」）之一，該等公司債通常被視為高品質公司債；及
- d. 評等為「AAA」或「AA」之公司債數目因金融危機已減少之比例被提問者認為重大。基於前述論點，提問者詢問解釋委員會低於「AA」評等之公司債是否可被視為高品質公司債。

解釋委員會觀察到，國際會計準則第 19 號未明定如何決定高品質公司債之市場殖利率，特別是哪些債券等級應被指定為高品質。解釋委員會認為，企業於判定哪些公司債可被視為高品質公司債時應考量國際會計準則第 19 號(2011 年)第 84 及 85 段之指引。國際會計準則第 19 號(2011 年)第 84 及 85 段敘明，折現率：

- a. 反映貨幣時間價值，而非精算或投資風險；
- b. 不反映企業債權人承擔之企業特定信用風險；
- c. 不反映未來經驗可能與精算假設不同之風險；且
- d. 反映福利支付之幣別及估計時點。

解釋委員會進一步指出，「高品質（如國際會計準則第 19 號第 83 段所使用者）」反映絕對信用品質之觀念，而非相對於一給定之公司債母體之信用品質之觀念（例如，若該段使用「最高品質」之用語即為如此）。因此，解釋委員會認為，高品質之觀念不應隨時間改變。據此，高品質公司債數目之減少不應導致高品質之觀念改變。解釋委員會不預期企業用以決定折現率（為反映高品質公司債之殖利率）之方法及技術於各期間將有重大變動。若高品質公司債之市場不再具有深度，或市場整體仍具有深度但超過特定到期日之高品質公司債數目不足，國際會計準則第 19 號第 83 及 86 段分別有相關規定。

解釋委員會亦指出：

「國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議」(第三部分)

- a. 國際會計準則第 19 號 (2011 年) 第 144 及 145 段規定企業揭露用以決定確定福利義務現值之重大精算假設及每一重大精算假設之敏感度分析；
- b. 折現率通常為一重大精算假設；及
- c. 依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 122 段之規定，企業應揭露管理階層於適用企業會計政策過程中所作對財務報表認列金額具有最重大影響之判斷；通常作為決定折現率之基礎之高品質公司債母體之辨認須運用判斷，其可能常對企業之財務報表具有重大影響。

解釋委員會於數場會議中討論此議題，並指出對折現率之決定發布額外指引或改變規定將過於廣泛而無法以有效率之方式處理。解釋委員會因此建議此議題應於國際會計準則理事會 (IASB) 對折現率之研究計畫中處理。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

### 所持有之加密貨幣—2019年6月

委員會討論如何將國際財務報導準則適用於所持有之加密貨幣。

委員會注意到存在多種加密資產。就此討論之目的，委員會考量具有下列所有特性之加密資產子集合，本議事決議將其稱為「加密貨幣」：

- a. 在為安全性而運用密碼學之分散式帳本上所記錄之數位或虛擬貨幣。
- b. 非由轄區之主管機關或其他方發行。
- c. 並未產生持有人與另一方間之合約。

#### 加密貨幣之性質

國際會計準則第 38 號「無形資產」第 8 段將無形資產定義為「無實體形式之可辨認非貨幣性資產」。

國際會計準則第 38 號第 12 段敘明，資產係可辨認，若其係可分離或由合約或其他法定權利所產生；資產係可分離若其「可與企業分離或區分，且可個別或隨相關合約、可辨認資產或負債出售、移轉、授權、出租或交換」。

國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」第 16 段敘明，「非貨幣性項目之基本特性係不具有權利收取（或有義務交付）固定或可決定數量之貨幣單位」。

委員會觀察到所持有之加密貨幣符合國際會計準則第 38 號中無形資產之定義，其理由為(a)其可與持有人分離，且可個別出售或移轉；且(b)其並未給予持有人權利收取固定或可決定數量之貨幣單位。

#### 哪一國際財務報導準則適用於所持有之加密貨幣？

委員會作出結論，當加密貨幣係持有供正常營業過程出售時，適用國際會計準則第 2 號「存貨」之規定。若國際會計準則第 2 號不適用，則企業適用國際會計準則第 38 號於所持有之加密貨幣。委員會於達成結論時考量下列事項。

#### 無形資產

國際會計準則第 38 號適用於所有無形資產之會計處理，但下列各項除外：

- a. 其他準則範圍內之無形資產；
- b. 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」所定義之金融資產；

- c. 探勘及評估資產之認列與衡量；及
- d. 礦產、石油、天然氣與類似非再生資源之開發及開採支出。

據此，委員會考量所持有之加密貨幣是否符合國際會計準則第 32 號中金融資產之定義或係屬其他準則之範圍內。

### 金融資產

國際會計準則第 32 號第 11 段定義金融資產。簡言之，金融資產係指下列任何資產：(a)現金；(b)另一企業之權益工具；(c)自另一企業收取現金或另一金融資產之合約權利；(d)按特定條件與另一企業交換金融資產或金融負債之合約權利；或(e)將以或可能以企業本身權益工具交割之特定合約。

理事會作出結論，所持有之加密貨幣並非金融資產。此係因加密貨幣並非現金（詳後述），亦非另一企業之權益工具。其並未對持有人產生合約權利，且其並非將以或可能以持有人本身權益工具交割之合約。

### 現金

國際會計準則第 32 號第 AG3 段敘明，「貨幣（現金）為金融資產，因其代表交換之媒介，故為所有交易於財務報表衡量及認列之基礎。於銀行或類似金融機構中之現金存款為金融資產，因其代表存款戶之合約權利，使存款戶可自該機構取得現金或以其餘額簽發支票或類似工具予債權人以償付金融負債」。

委員會觀察到國際會計準則第 32 號第 AG3 段中對現金之描述，意謂現金預期係作為交換之媒介（亦即用於交換商品或勞務）且作為商品或勞務訂價之貨幣單位使用至以下程度：其將為所有交易於財務報表衡量及認列之基礎。

某些加密貨幣可用於交換特定商品或勞務。惟委員會指出並未發現任何加密貨幣係作為交換之媒介且作為商品或勞務訂價之貨幣單位使用至以下程度：其將為所有交易於財務報表衡量及認列之基礎。因此，委員會作出結論，所持有之加密貨幣並非現金，因加密貨幣目前並不具有現金之特性。

### 存貨

國際會計準則第 2 號適用於無形資產之存貨。該準則第 6 段將存貨定義為符合下列任一條件之資產：

- a. 持有供正常營業過程出售者；
- b. 正在製造過程中以供前述銷售者；或
- c. 將於製造過程或勞務提供過程中耗用之原料或物料（耗材）。



委員會觀察到企業可能持有加密貨幣以供正常營業過程出售。於該情況下，所持有之加密貨幣係該企業之存貨，且因此係適用國際會計準則第 2 號。

委員會亦觀察到企業可能為加密貨幣之經紀—交易商。於該情況下，企業考量國際會計準則第 2 號第 3 段(b)中對以公允價值減出售成本衡量存貨之大宗商品之經紀—交易商之規定。國際會計準則第 2 號第 5 段敘明，經紀—交易商係為他人或以本身帳戶購買或出售大宗商品者。第 3 段(b)所稱之存貨主要係以在未來短期內出售並產生來自價格之波動或經紀—交易商差價之利潤為目的而購入者。

## 揭露

除國際財務報導準則所規定之揭露外，企業須揭露對了解其財務報表攸關之任何額外資訊（國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 112 段）。具體而言，委員會就所持有之加密貨幣指出下列揭露規定：

- a. 企業(i)就所持有供正常營業過程出售之加密貨幣提供國際會計準則第 2 號第 36 至 39 段所規定之揭露；及(ii)就適用國際會計準則第 38 號之所持有之加密貨幣提供國際會計準則第 38 號第 118 至 128 段所規定之揭露。
- b. 若企業按公允價值衡量所持有之加密貨幣，國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」第 91 至 99 段明定適用之揭露規定。
- c. 適用國際會計準則第 1 號第 122 段，若管理階層對所持有加密貨幣會計處理所作之判斷屬對財務報表認列金額具有最重大影響者，企業應揭露該等判斷。
- d. 國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」第 21 段規定企業揭露重大非調整事項之細節，包括與該事項之性質及其財務影響之估計數（或無法估計之說明）有關之資訊。例如，持有加密貨幣之企業將考量報導期間後所持有加密貨幣之公允價值變動是否重大，以致不予揭露可能影響財務報表使用者以該財務報表為基礎所作之經濟決策。