

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

(第五部分)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 111 年 3 月 17 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人
臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議 (第五部分)

項目	發布時間	名稱
1	2005年11月	循環結構(IAS39)
2	2004年10月	被指定為超過一種風險之避險之單一工具(IAS39)
3	2005年11月	服務權利之保留(IAS39)
4	2005年8月	交付之意義(IAS39)
5	2005年6月	權益證券之減損(IAS39)
6	2002年8月	相互持有之權益(IAS28)
7	2006年11月	金融工具分類為負債或權益(IAS32)
8	2008年9月	交易成本(IAS32)
9	2005年11月	員工股份放款計畫(IFRS2)
10	2004年11月	營業租賃下所承租資產之折舊(IAS16、IAS17)
11	2005年11月	員工長期服務休假(IAS19)
12	2002年4月	未折現既得員工福利(IAS19)
13	2004年6月	將當期應付所得稅折現以及利息與罰款之分類(IAS12)
14	2002年8月	現金折扣(IAS2)
15	2004年11月	折扣及讓價(IAS2)
16	2021年12月	來自使用風電場之經濟效益(IFRS16)

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

循環結構(國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」)—2005 年 11 月

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)討論外界期望對「循環」結構是否將符合國際會計準則第 39 號第 19 段(c)[現已被國際財務報導準則第 9 號第 3.2.5 段(c)取代]之轉付規定提供指引之詢問。於循環結構中，企業代最終收受者收取現金流量並使用所收取金額購買新資產，而非將該金額匯出予最終收受者。於到期日，從再投資資產所產生之現金流量中將本金金額匯出予最終收受者。

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)指出，為符合國際會計準則第 39 號第 19 段(c)之轉付規定，企業須無重大延遲地匯出代最終收受者所收取之任何現金流量。此段亦將允許之再投資限縮於符合作為現金或約當現金之項目。大部分循環協議在匯出原始收取之現金前將涉及重大延遲。再者，通常所取得之新資產之性質，意謂大部分循環協議涉及再投資於不符合作為現金或約當現金之資產。因此，此種結構明顯不符合國際會計準則第 39 號第 19 段(c)之規定。

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，因其不預期實務上發生重大分歧。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

被指定為超過一種風險之避險之單一工具(國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」) — 2004 年 10 月

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 考量，當單一避險工具被指定為超過一種風險之避險，若所有所辨認之風險於避險工具中緊繫不可分，有效性測試是否可就包含此等風險之總被避險部位予以執行。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 同意國際會計準則第 39 號對此事項已明確規範。該準則並未規定當單一避險工具被指定為超過一種風險之避險時，須分別作有效性測試。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦指出，此議題目前既不廣泛亦不普遍。

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」(2005 年 11 月)

服務權利之保留

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 被敦請對下列議題提供指引：企業已移轉收取金融資產現金流量之合約權利但持續對已移轉資產提供服務之協議，是否將不依符合國際會計準則第 39 號第 18 段(a) [現已被國際財務報導準則第 9 號「金融工具」第 3.2.4 段(a)取代]現金流量移轉之定義。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，第 18 段(a)聚焦於企業是否移轉收取金融資產現金流量之合約權利。移轉人保留代理人之角色以管理現金流量之收取及分配，不影響現金流量之合約權利是否已移轉之判定。因此，移轉金融資產之企業對服務權利之保留本身，不會導致該移轉不符合國際會計準則第 39 號第 18 段(a)之規定。由於不預期實務上有重大分歧，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。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

交付之意義 (國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」) —2005 年 8 月

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 考量國際會計準則第 39 號第 5 段 (現由國際財務報導準則第 9 號第 2.4 段所取代) 中「本身購買、出售或使用之需求」之範圍豁免於下列情況之適用：

- 市場設計或流程加諸一結構或中介者 (例如黃金精煉業者或電力市場營運者)，使生產者無法實體交付其產品予避險訂價合約之對方；及
- 在某些情況下，生產者係以即期價格實體交付予中介者，即使生產者藉由對其產品實質上設定固定價格之單獨合約受到保障，而免受即期價格風險之影響。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，就第 5 段豁免之目的，「交付」未必限於將標的實體交付予特定客戶，因實體交付非屬豁免之條件。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之觀點為，將黃金交付予精煉業者以換取約當數量精煉黃金之分攤非屬交付，但將精煉黃金分攤至客戶帳戶可視為交付。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決議不就「交付」之意義制定指引，因其並未知悉實務上有重大分歧之證據。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，將為固定商品價格而與客戶所簽訂之非交付合約與透過中介者購買或銷售商品之交易連結所產生之合成安排，將不符合第 5 段之範圍豁免。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決議不將此主題新增至其議程中，因國際會計準則第 39 號在此二論點上皆屬明確。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

權益證券之減損(國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」) — 2005 年 6 月

[於理事會發布國際財務報導準則第 9 號時，國際會計準則第 28 號新增第 41A 段至 41C 段作為配套修正。該第 41A 至 41C 段之規定與國際會計準則第 39 號第 59 至 61 段之規定類似。]

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)考量是否對下述議題制定指引：在對於分類為備供出售之投資先前已認列減損損失之情況下，如何判定依國際會計準則第 39 號(於 2004 年 3 月修訂)第 61 段(現為國際會計準則第 28 號第 41C 段)之規定，權益工具之公允價值是否已「下跌至大幅或持續」低於其成本。

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)決議不就此議題制定任何指引。國際財務報導解釋委員會(IFRIC)指出，國際會計準則第 39 號提及原始認列之原始成本，且並未將先前之減損視為已建立新成本基礎。國際財務報導解釋委員會(IFRIC)亦指出，國際會計準則第 39 號施行指引第 E.4.9 段敘明認列減損損失於損益後之進一步價值下跌亦認列於損益中。因此，對先前已認列減損損失之權益工具而言，「大幅」應以原始認列之原始成本作為評估依據，而「持續」應以該投資之公允價值低於原始認列之原始成本之期間作評估。

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)認為，將國際會計準則第 39 號之規定及施行指引中之所有證據併同檢視時，國際會計準則第 39 號在該等論點上係屬明確。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

相互持有之權益^{譯者註} (國際會計準則第 28 號「投資 關聯企業及合資」) —2002 年 8 月

當 A 持有 B 之權益，且 B 同時持有 A 之權益，該等投資被稱為相互持有之權益（以下簡稱相互持股）（或「交叉持股」）。此議題為，當個體 A 與個體 B 係採用國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資之會計處理」^{譯者註}所定義之權益法就其對對方之投資作會計處理時，相互持股之會計處理應為何。

國際財務報導解釋委員會（IFRIC）同意無須針對此議題發布解釋。國際會計準則第 28 號第 16 段^{譯者註}敘明，「應用權益法之許多適當程序，與國際會計準則第 27 號「合併財務報表及投資子公司之會計處理」所訂定之合併程序類似」。如同將子公司納入合併報表時所採用之合併報表程序，權益法規定應銷除相互持股。

國際財務報導解釋委員會（IFRIC）亦同意提供相互持股之釋例予理事會，以作為國際會計準則第 28 號改善計畫之投入。

^{譯者註} 亦可稱為「相互持股」或「交互持股」。

^{譯者註} 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 28 號，並更名為「投資關聯企業及合資」。

^{譯者註} 現為國際會計準則第 28 號第 26 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 32 號「金融工具：表達」(2006 年 11 月)

金融工具分類為負債或權益

於 2006 年 3 月之會議中，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 討論對可能之議程項目之提問，該議程項目與合約義務及經濟上被驅使在金融工具分類中之角色有關。於該會議及其後於 5 月之會議中，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 同意不將該項目新增至議程中，惟對此決議之理由並無共識。

於國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 7 月之會議中，主席報告理事會於其 2006 年 6 月份之會議中對該議題之討論。如 2006 年 6 月國際財務報導準則新訊所述明，理事會討論所謂之經濟上被驅使是否應影響金融工具 (或金融工具之組成部分) 之分類 (依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」之規定)。此議題先前已於國際財務報導準則解釋委員會 (IFRIC) 2006 年 3 月及 5 月的會議中被討論。

依國際會計準則第 32 號之規定，金融工具 (或金融工具之組成部分) 分類為金融負債者，其發行人須具有下列合約義務之一：

- 交付現金或另一金融資產予該工具之持有人，或
- 按潛在不利於發行人之條件與持有人交換金融資產或金融負債。(不同之規定適用於將以或可能以企業本身權益工具交割之金融工具。) 理事會確認，此合約義務可能被明確或間接建立，惟其必須透過該工具之條款或條件建立。因此，依國際會計準則第 32 號之規定，經濟上被驅使本身不會導致金融工具被分類為負債。

理事會亦強調，國際會計準則第 32 號規定對合約協議之實質予以評估。惟其並未規定或允許於分類金融工具時將非屬合約協議中之因素納入考量。

基於理事會之討論，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認為，新增此議題至議程中無法達成任何具實質性之成果。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 同意使理事會注意到成員所提出之意見並請求理事會在這一點上是否能夠有任何作為以達成較佳之明確性。

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」(2008 年 9 月)

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到外界詢問，期望對下列議題提供指引：依國際會計準則第 32 號第 37 段之規定作為權益之減項處理之交易成本之範圍，以及國際會計準則第 32 號第 38 段之規定應如何適用於一項或多項之交易所共同發生之相關交易成本之分攤。此議題與「增額」及「直接可歸屬」之用語之意涵明確相關。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，依國際會計準則第 32 號之規定，僅直接可歸屬於發行新權益工具或取得先前流通在外權益工具之增額成本與權益交易有關。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦指出，判定哪些成本僅與發行權益同時進行之其他活動（例如成為公開發行公司或於證券交易所掛牌）有關，以及哪些成本與兩種活動共同相關而應依第 38 段之規定分攤須經判斷。

基於現行指引，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。

然而，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦指出，「增額」及「直接可歸屬」之用語係以類似但並非相同之意涵於許多準則及解釋中使用。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 建議應對該二用語制定共通定義並新增至用語彙編中以作為理事會之年度改善計畫之一部分。

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 2 號「股份基礎給付」(2005 年 11 月)

議題

員工股份放款計畫

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 被請求考量員工股份放款計畫之會計處理。於許多此等計畫中，員工股份購買係藉由發行人僅對該等股份具追索權之放款方式促成。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 被詢問該放款是否應被視為潛在股份基礎給付之一部分 (整個協議被視為一認股權)，或該放款是否應單獨認列為金融資產。

未新增至國際財務報導準則解釋委員會之議事決議之原因

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，當放款僅對該等股份有追索權時，使用由股份發行人所提供放款之款項發行股份將視為認股權之給與，該等認股權係於該放款被償還之一個或多個日期行使。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決議其不預期實務上有分歧，且不將此項目納入至其議程中。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

營業租賃下所承租資產之折舊（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 17 號「租賃」）—2004 年 11 月

國際財務報導解釋委員會（IFRIC）考量於國際財務報導準則下是否允許折舊之利息法。採用此等方法將允許企業對非屬應收款之資產，以與倘若其係應收款大致相同之方式提列折舊，而使資產之折舊後金額反映預期來自該資產之未來淨現金流量之現值。委員會建議不應將此主題新增至國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之議程中。

國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，於研議與服務特許權有關之某些議題時，其曾考量採用折舊之利息法是否適當。於該討論中，其作出採用折舊之利息法係不適當之結論。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）作出結論：於服務特許權中之營業租賃下所承租之資產並無將導致其就採用折舊之利息法達成不同結論之特殊性。其指出未來對服務特許權之解釋之結論基礎中將納入其對折舊之利息法結論之討論。

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」(2005 年 11 月)

員工長期服務休假

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)考量長期服務休假之負債究係屬國際會計準則第 19 號之範圍內，抑或係屬國際會計準則第 32 號之範圍內之金融負債。

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)指出，國際會計準則第 19 號指明員工福利計畫包括廣泛之正式及非正式協議。因此，排除於國際會計準則第 32 號外之員工福利計畫包含國際會計準則第 19 號所涵蓋之所有員工福利係屬明確。

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)作出決議，由於準則係屬明確，其不預期實務上有分歧，且不會將此項目納入其議程中。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

員工福利—未折現既得員工福利（國際會計準則第 19 號「員工福利」）—2002 年 4 月

國際財務報導解釋委員會（IFRIC）曾考量對下列事項發布指引之可能性：員工離職時之應付既得福利是否可按未折現金額（即倘若所有員工於資產負債表日離職，將屬應付之金額）予以認列。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）同意將不就此問題發布解釋，因依國際會計準則第 19 號答案係屬明確：對既得福利負債之衡量須反映所預期之員工離職日並折現至現值。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

將當期應付所得稅折現以及利息與罰款之分類(國際會計準則第 12 號「所得稅」) — 2004 年 6 月

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 考量是否應將與國際會計準則第 12 號「所得稅」有關之兩個議題新增至其議程中：

- (a) 在國際財務報導準則下，當已與稅務機關達成協議，允許企業於超過十二個月之期間支付當期應付所得稅時，將該等稅額折現是否適當；及
- (b) 尚未支付之所得稅義務所產生之利息及罰款應如何分類。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認知到，國際財務報導準則並未明確處理前述二議題；惟其決議不於此時將此二議題新增至其議程中。就第一個議題，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之一般觀點為，折現之影響為重大時即應將當期應付所得稅折現。惟其指出此與國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」之規定存有潛在衝突。由於國際會計準則理事會 (IASB) 已初步決議撤銷國際會計準則第 20 號，委員們同意當期應付所得稅折現之議題應不再是不確定，並同意無須將此主題新增至其議程中。

關於利息及罰款之分類，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之決議為，國際會計準則第 12 號之揭露規定及國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」已對此等項目提供充分之透明度。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

存貨—現金折扣（國際會計準則第 2 號「存貨」）— （2002 年 8 月）

此議題係考量商品之買方應如何對所取得之現金折扣作會計處理。

因國際會計準則第 2 號「存貨」第 8 段^{譯者註}已提供充分之指引，所取得之現金折扣應自商品之購買成本中減除。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）同意無須針對此議題發布解釋。

^{譯者註} 國際會計準則理事會（IASB）於 2003 年 12 月修訂國際會計準則第 2 號「存貨」，其中第 11 段已取代國際會計準則第 2 號（1993 年修訂）第 8 段。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

折扣及讓價（國際會計準則第 2 號「存貨」）—2004 年 11 月

國際財務報導解釋委員會（IFRIC）考量澳洲會計準則理事會（AASB）緊急議題小組（UIG）所提交有關適用國際會計準則第 2 號「存貨」之三個問題。

- (a) 就請款單迅速付款所收取之折扣究應自存貨成本中減除抑或認列為財務收益。
- (b) 是否應將所有其他讓價自存貨成本中減除。替代作法係將某些讓價作為收入或促銷費用之減少。
- (c) 是否僅於達成數量門檻時認列數量折扣，或於評估很有可能達成時即按比例認列。

關於（a），國際財務報導解釋委員會（IFRIC）初步同意付款折扣應自存貨成本中減除。因國際財務報導準則中之規定已足夠清楚，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）初步同意不應將此事項新增至議程中。

關於（b），國際財務報導解釋委員會（IFRIC）初步同意，國際會計準則第 2 號規定，僅有作為存貨購買價格減少之已收取讓價及折扣於衡量存貨成本時納入考量。明確且真實退還銷售費用之讓價不得自存貨成本中減除。因國際財務報導準則中之規定已足夠清楚，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）初步同意不應將此事項新增至其議程中。

關於（c），國際財務報導解釋委員會（IFRIC）初步同意未有實務作法分歧之足夠證據致使須將此事項新增至議程中。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

來自使用風電場之經濟效益 (國際財務報導準則第 16 號「租賃」)

委員會收到外界詢問有關適用國際財務報導準則第 16 號第 B9 段(a)時，售電業者(零售商)是否在整個與風電場之發電業者(供應者)之協議期間，具有取得來自使用風電場之幾乎所有經濟效益之權利。於詢問所述之事實型態中：

- a. 零售商與供應者係於電力市場登記之參與者，於該市場中客戶與供應者彼此間無法就電力之購買及銷售直接簽訂合約。客戶及供應者係透過市場之電力網進行此等購買及銷售，即期價格係由市場營運者訂定。零售商因而自該電力網購買電力。
- b. 零售商與供應者簽訂協議，該協議：
 - i. 於協議之 20 年期間，將風電場供應予輸電網每百萬瓦電力之即期價格交換為每百萬瓦電力之固定價格，並以現金淨額交割。實質上，供應者於協議之期間就其供應予該輸電網之電力收取每百萬瓦之固定價格，且零售商與供應者就該電量交割每百萬瓦之固定價格與即期價格間之差額。
 - ii. 將來自使用風電場所產生之所有再生能源抵減移轉予零售商。

國際財務報導準則第 16 號第 9 段敘明，「若合約轉讓對已辨認資產之使用之控制權一段時間以換得對價，該合約係屬(或包含)租賃。」。為控制已辨認資產之使用一段時間，客戶在整個使用期間須具有取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益之權利及主導該資產之使用之權利兩者(國際財務報導準則第 16 號第 B9 段)。

國際財務報導準則第 16 號第 B21 段明定，「客戶得以許多方式(諸如使用、持有或轉租資產等)直接或間接取得來自使用該資產之經濟效益。來自使用資產之經濟效益包括其主要產出及副產品(包括源自此等項目之可能現金流量)，以及自與第三方之商業交易所可實現來自使用資產之其他經濟效益。」。

委員會觀察到於詢問所述之事實型態中，來自使用風電場之經濟效益包括其生產之電力(作為其主要產出)及再生能源抵減(作為副產品或來自使用風電場之其他經濟效益)。

該協議導致在協議之整個 20 年期間，零售商與供應者交割該風電場供應予該電力網每百萬瓦電力之固定價格與即期價格間之差額。然而，該協議並未向零售商轉讓取得風電場生產並供應予電力網之任何電力之權利或義務。儘管零售商具有取得再生能源抵減(其代表來自使用風電場之經濟效益之一部分)之權利，零售商不具有取得來自使用風電場之幾乎所有經濟效益之權利，因其不具有在協議之整個期間取得風電場生產之任何電力之權利。

委員會因此作出結論，於詢問所述之事實型態中，零售商不具有取得來自使用風電場之幾

乎所有經濟效益之權利。因此，該協議不包含租賃。

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，供簽訂如詢問所述協議之企業評估其是否具有取得來自使用已辨認資產之幾乎所有經濟效益之權利。因此，委員會決議不新增一準則制定計畫至工作計畫中。

於考量該詢問時，委員會指出包含解釋性資料（其可能與此詢問所述之協議攸關）之其他兩篇議事決議：

- a. 議事決議「交付之意義」（國際財務報導準則第9號「金融工具」）（2005年8月）；及
- b. 對適用避險會計規定（國際財務報導準則第9號或國際會計準則第39號「金融工具：認列與衡量」）之企業，議事決議「當特定衍生工具被指定為避險工具時，高度很有可能規定之適用」（國際財務報導準則第9號及國際會計準則第39號）（2019年3月）。