

# 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

#### (第六部分)

## 徵 求 意 見 函

(有意見者請於 111 年 7 月 14 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 (第六部分)

項目	發布時間	名稱
1	2020年3月	當國外營運機構首次成為高度通貨膨脹時列報比較金額(IAS21&IAS29)
2	2020年3月	國外營運機構成為高度通貨膨脹前之累積兌換差額(IAS21&IAS29)
3	2016年11月	發行以變動數量母公司股份交割之非控制權益賣權(IAS32)
4	2016年1月	待出售非流動資產及停業單位—其他各項與國際財務報導準則第5號有關之議題(IFRS5)
5	2020年3月	高度通貨膨脹國外營運機構之換算：列報兌換差額(IAS21&IAS29)
6	2018年9月	長期缺乏可兌換性時匯率之決定(IAS21)
7	2018年9月	特定類型之雙重貨幣債券之分類(IFRS9)
8	2016年5月	修改後金融資產之除列(IFRS9&IAS39)
9	2016年1月	金融工具—與避險有關之過渡議題(IAS39&IFRS9)
10	2017年3月	基金經理人對重大影響之評估(IAS28)
11	2016年7月	喪失控制交易之會計處理(IFRS10&IFRS11)
12	2016年5月	現金產生單位之可回收金額及帳面金額(IAS36)
13	2019年6月	可能折減對計畫分類之影響(IAS19)
14	2017年6月	某國家採用另一國家之貨幣時之折現率(IAS19)
15	2019年1月	與非屬所得稅之稅款有關之保證金(IAS37)
16	2017年3月	商品之借貸(IAS8)
17	2016年3月	資產購買之變動給付(IAS16&IAS38)
18	2019年3月	與聯合營運者之聯合營運權益有關之負債 (IFRS11)
19	2019年3月	聯合營運者銷售產出(IFRS11)
20	2019年1月	按成本處理之投資子公司：部分處分(IAS27)
21	2019年1月	按成本處理之投資子公司：分批收購(IAS27)
22	2019年1月	所承諾之商品或勞務之評估(IFRS15)
23	2017年6月	隨附於議事決議國際會計準則第33號「每股盈餘」—支付予參加權益工具所產生之所得稅之釋例(IAS33)
24	2017年9月	子公司作為首次採用者(IFRS1)

## 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

# 當國外營運機構首次成為高度通貨膨脹時列報比較金額（國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」及國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」）—2020 年 3 月

委員會收到外界詢問國際會計準則第 21 號及國際會計準則第 29 號之適用。於詢問所述之事實型態中：

- a. 個體之表達貨幣非屬國際會計準則第 29 號所定義之高度通貨膨脹經濟下之貨幣；
- b. 個體擁有一國外營運機構，其功能性貨幣係國際會計準則第 29 號所定義之高度通貨膨脹經濟下之貨幣（高度通貨膨脹國外營運機構）；且
- c. 個體於編製其合併財務報表時，將高度通貨膨脹國外營運機構之經營結果及財務狀況換算為個體之表達貨幣。

外界詢問個體是否應於下列財務報表中，重編就國外營運機構所列報之比較金額：

- a. 該個體於國外營運機構成為高度通貨膨脹之期間之年度財務報表。
- b. 該個體於國外營運機構成為高度通貨膨脹後當年度之期中財務報表，若國外營運機構於比較之期中期間非屬高度通貨膨脹。

基於公聽會之回應、所收到之意見函及額外之研究，委員會觀察到，就所詢問之問題，國際會計準則第 21 號之適用僅有極小分歧—適用國際會計準則第 21 號第 42 段(b)，個體在上述情況中通常不於其期中或年度財務報表重編比較金額。因此，委員會並未取得此事項具廣泛影響之證據。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

# 國外營運機構成為高度通貨膨脹前之累積兌換差額 (國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」及國際 會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報 導」) — 2020 年 3 月

委員會收到外界詢問國際會計準則第 21 號及國際會計準則第 29 號之適用。於詢問所述之事實型態中：

- a. 個體之表達貨幣非屬國際會計準則第 29 號所定義之高度通貨膨脹經濟下之貨幣；
- b. 個體擁有一國外營運機構，其功能性貨幣係國際會計準則第 29 號所定義之高度通貨膨脹經濟下之貨幣（高度通貨膨脹國外營運機構）；且
- c. 個體於編製其合併財務報表時，將高度通貨膨脹國外營運機構之經營結果及財務狀況換算為個體之表達貨幣。

國際會計準則第 21 號規定個體在國外營運機構成為高度通貨膨脹前，須：

- a. 將換算該非高度通貨膨脹國外營運機構之經營結果及財務狀況所產生之任何兌換差額列報於其他綜合損益中。
- b. 將該等兌換差額之累積金額（高度通貨膨脹前累積兌換差額）列報於權益項下之單獨組成部分。

外界詢問當國外營運機構成為高度通貨膨脹時，個體是否應於權益內重分類高度通貨膨脹前累積兌換差額？亦即，個體是否將高度通貨膨脹前累積兌換差額移轉至後續不重分類至損益之權益組成部分。

國際會計準則第 21 號第 41 段規定，「在處分國外營運機構前」個體須將已認列於其他綜合損益中兌換差額之累積金額列報於權益項下之單獨組成部分。此外，國際會計準則第 21 號第 48 及 48C 段規定，個體於處分（或部分處分）國外營運機構時，須將該等兌換差額之累積金額（或該累積金額之比例份額）自權益重分類至損益（除第 48C 段明定者外）。

據此，委員會之結論為：於詢問所述之事實型態中，個體在處分或部分處分國外營運機構前，將兌換差額之累積金額列報於權益項下之單獨組成部分（適用國際會計準則第 21 號第 48 及 48C 段）。個體於國外營運機構成為高度通貨膨脹時，不應在權益內重分類高度通貨膨脹前之累積兌換差額。

委員會之結論為，國際會計準則第 21 號中之原則及規定已提供充分之基礎供個體決定當國外營運機構成為高度通貨膨脹時，如何列報高度通貨膨脹前之累積兌換差額。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 11 月)

#### 發行以變動數量母公司股份交割之非控制權益賣權

解釋委員會收到外界詢問有關企業如何於其合併報表中對所發行之非控制權益賣權(非控制權益賣權)作會計處理。該非控制權益賣權具一行使價格，其將以或可能以交換變動數量母公司本身權益工具之方式交割。

具體而言，解釋委員會被請求考量母公司於其合併財務報表中是否：

- a) 適用國際會計準則第 32 號第 23 段，並因此認列代表選擇權行使價格之現值之金融負債—換言之，一總額負債；或
- b) 不適用國際會計準則第 32 號第 23 段，並因此認列按公允價值衡量以淨額基礎列報之衍生金融負債。

解釋委員會亦被詢問，對母公司得選擇以現金或以相同價值之變動數量其本身權益工具交割行使價格之非控制權益賣權，母公司是否適用同一會計處理。

解釋委員會觀察到，過去其已討論與以現金交割之非控制權益賣權有關之議題。該等議題已提交理事會且正作為具權益特性之金融工具計畫之一部分考量中。

解釋委員會注意到：

- a) 基於其先前之討論，此議題過於廣泛，解釋委員會無法於現行國際財務報導準則之範圍內有效率地處理；且
- b) 理事會目前正全面考量所有企業本身權益之衍生工具之規定以作為具權益特性之金融工具計畫之一部分。

基於此等理由，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—其他各項與國際財務報導準則第 5 號有關之議題

解釋委員會已收到數項與國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」規定之應用有關之議題，並已於數次會議中討論。該等議題與國際財務報導準則第 5 號之各層面有關，包括：

##### 範圍

- (a) 待出售分類之範圍—國際財務報導準則第 5 號第 6 段規定，若非流動資產（或處分群組）帳面金額之回收主要係透過出售交易而非繼續使用，應將其分類為待出售。此議題係與所計劃特定類型之喪失控制事件（除透過出售或分配而喪失控制者外）是否能導致待出售之分類有關，諸如因企業所持有股份之稀釋、非控制股東持有之買權或股東協議之修改而對子公司喪失控制。
- (b) 主要由金融工具所組成之處分群組之會計處理—國際財務報導準則第 5 號第 5 段敘明，國際財務報導準則第 5 號之衡量規定不適用於國際財務報導準則第 9 號「金融工具」範圍內之金融資產。此議題係與國際財務報導準則第 5 號是否適用於主要或完全由金融工具所組成之處分群組有關。

##### 衡量

- (c) 處分群組之減損—國際財務報導準則第 5 號第 15 段規定，處分群組應按帳面金額與公允價值減出售成本孰低者衡量，而第 23 段規定將處分群組所認列之減損損失分攤至屬國際財務報導準則第 5 號衡量規定範圍內非流動資產之帳面金額。此議題係與處分群組之帳面金額與公允價值減出售成本間之差額超過處分群組中非流動資產之帳面金額之情況有關。所認列減損損失之金額是否應限於下列項目之帳面金額：
  - (i) 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；
  - (ii) 處分群組之淨資產；
  - (iii) 處分群組之資產總額；或
  - (iv) 非流動資產，且於此情況下企業將就超額部分認列負債？



- (d) 與處分群組中之商譽有關之減損損失之迴轉—國際財務報導準則第 5 號第 22 段規定應就一處分群組公允價值減出售成本之後續回升認列利益。此議題係與處分群組中之商譽先前已減損之情況有關。具體而言，此問題係與先前分攤至商譽之減損損失能否迴轉有關。

#### 表達

- (e) 於表達停業單位時，如何適用「主要業務線」之定義—依國際財務報導準則第 5 號第 32 段之規定，已處分或分類為待出售且代表一單獨主要業務線或營運地區之企業組成部分，為一停業單位。此議題係與如何解讀「停業單位」之定義有關，特別是對於國際財務報導準則第 5 號第 32 段所述「單獨主要業務線或營運地區」之概念。
- (f) 如何適用國際財務報導準則第 5 號第 28 段之表達規定—第 28 段規定，將非流動資產再衡量（停止分類為待出售時）之影響數認列於本期損益。第 28 段亦規定，若停止分類為待出售或待分配予業主之處分群組或非流動資產係子公司、聯合營運、合資、關聯企業、或對合資或關聯企業權益之一部分，則自分類為待出售或待分配予業主起之各期間之財務報表應「配合修正」。此議題係與由一子公司與其他非流動資產兩者所組成之處分群組停止分類為待出售之情況有關。於此情況下，企業是否應將與子公司及與其他非流動資產有關之再衡量調整數認列於不同會計期間，以及是否應將所有修正適用於表達與衡量？
- (g) 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。此議題係與繼續營業單位與停業單位間有重大交易時，如何能最佳地於損益表上銷除及反映繼續營業單位與停業單位間之交易有關。集團內交易是否應：
- (i) 予以銷除且不作任何調整；或
- (ii) 予以銷除並作調整，以說明繼續營業單位與停業單位間之交易預期於未來將如何被影響？

基於未解決議題之數量及種類，解釋委員會作出結論：對國際財務報導準則第 5 號進行大範圍之計畫可能係屬必要。針對此方面，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。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

# 高度通貨膨脹國外營運機構之換算：列報兌換差額 (國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」及國際 會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報 導」) — 2020 年 3 月

委員會收到外界詢問國際會計準則第 21 號及國際會計準則第 29 號之適用。於詢問所述之事實型態中：

- a. 個體之表達貨幣非屬國際會計準則第 29 號所定義之高度通貨膨脹經濟下之貨幣；
- b. 個體擁有一國外營運機構，其功能性貨幣係國際會計準則第 29 號所定義之高度通貨膨脹經濟下之貨幣（高度通貨膨脹國外營運機構）；及
- c. 個體於編製其合併財務報表時，將高度通貨膨脹國外營運機構之經營結果及財務狀況換算為個體之表達貨幣。

國際會計準則第 21 號第 43 段規定個體於對高度通貨膨脹國外營運機構適用國際會計準則第 21 號第 42 段規定之換算法前，應依國際會計準則第 29 號之規定重編其經營結果及財務狀況（稱為重編/換算法）。個體適用重編/換算法可能導致其對高度通貨膨脹國外營運機構淨投資之變動，此變動將包含下列二種影響數：

- a. 重編影響數：依國際會計準則第 29 號之規定重編個體對高度通貨膨脹國外營運機構之權益所產生者；及
- b. 換算影響數：以與前期收盤匯率不同之收盤匯率換算個體對高度通貨膨脹國外營運機構之權益（排除依國際會計準則第 29 號之規定重編之任何影響數）所產生者。

下列為上述說明之一簡單例示。假設個體於報導期間開始日持有某一高度通貨膨脹國外營運機構之 100% 權益，該國外營運機構具有當地貨幣 (LC) \$1,000 之非貨幣性資產，且並無其他資產及負債。因此，該國外營運機構具有淨資產（及權益）LC\$1,000。報導期間內該高度通貨膨脹經濟之一般物價指數變動為 200%，個體可計算如下：

- a. 重編影響數為  $[LC\$1,000 \times (1+200\%) - LC\$1,000] \times$  收盤匯率。此計算反映個體適用國際會計準則第 29 號重編其對高度通貨膨脹國外營運機構之權益 LC\$1,000，並以該個體之表達貨幣報導；及
- b. 換算影響數為  $(LC\$1,000 \times$  收盤匯率)  $- (LC\$1,000 \times$  期初匯率)。此計算反映個體對高

度通貨膨脹國外營運機構之權益 LC\$1,000 (排除依國際會計準則第 29 號之規定重編之影響數) 乘以期初匯率與收盤匯率間之差額。

外界詢問，個體如何於其財務狀況表中列報該重編影響數及換算影響數。

### 重編影響數及換算影響數是否符合兌換差額之定義？

國際會計準則第 21 號第 8 段將兌換差額定義為「將某貨幣之一定數量單位以不同匯率換算為其他貨幣所產生之差額」。委員會作出結論，於詢問所述之事實型態中，下列二者任一皆符合兌換差額之定義：(1)換算影響數本身或；(2)重編影響數及換算影響數之結合。

### 個體如何列報換算高度通貨膨脹國外營運機構所產生之任何兌換差額？

委員會觀察到國際會計準則第 21 號中所明定認列 (或列報) 兌換差額之所有規定，要求個體將兌換差額認列 (或列報) 於損益或其他綜合損益中。國際會計準則第 21 號規定兌換差額應認列於損益或其他綜合損益中 (而未提及權益)，因兌換差額符合收益或費損之定義。據此，委員會作出結論，個體不應將兌換差額直接認列於權益中。

國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 7 段敘明，其他綜合損益之組成部分包括「國外營運機構財務報表換算所產生之利益及損失」；國際會計準則第 21 號第 41 段說明，非高度通貨膨脹國外營運機構之財務報表之換算所產生之兌換差額係認列於其他綜合損益 (而非損益) 中，因「匯率之變動對於現在及未來由營業產生之現金流量僅有很小或沒有直接影響」。委員會認為，若國外營運機構之功能性貨幣係高度通貨膨脹經濟下之貨幣，此說明亦屬適當。據此，委員會作出結論：個體應將高度通貨膨脹國外營運機構之換算所產生之任何兌換差額列報於其他綜合損益中。

### 將國際財務報導準則之規定適用於重編影響數及換算影響數

委員會作出結論，於詢問所述之事實型態中，個體：

- a. 將重編影響數及換算影響數列報於其他綜合損益中，若個體認為該二項影響數之結合符合國際會計準則第 21 號中兌換差額之定義；或
- b. 將換算影響數列報於其他綜合損益中，若個體認為僅換算影響數符合國際會計準則第 21 號中兌換差額之定義。於此情況下，與國際會計準則第 29 號第 25 段之規定一致，個體將重編影響數列報於權益中。

基於其分析，委員會考量是否將高度通貨膨脹國外營運機構之重編及換算所產生之兌換差額之表達之計畫新增至準則制定之議程中。委員會並未取得證據顯示具有該範圍 (於高度通貨膨脹國外營運機構之會計處理之其他層面外單獨執行) 之計畫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

## 長期缺乏可兌換性時匯率之決定 (國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」) — 2018 年 9 月

委員會考量個體適用國際會計準則第 21 號將國外營運機構之經營結果及財務狀況換算為表達貨幣時所使用之匯率如何決定。委員會於下列情況中考量此事項：

- a. 國外營運機構之功能性貨幣與其他貨幣間之可兌換性係由轄區之主管機關管理。此兌換機制包括使用該主管機關訂定之匯率 (官方匯率)。
- b. 國外營運機構之功能性貨幣與其他貨幣間長期缺乏可兌換性，即可兌換性並非如國際會計準則第 21 號第 26 段所述之暫時缺乏；可兌換性於報導期間結束日後並未恢復。
- c. 與其他貨幣間之可兌換性之缺乏已導致國外營運機構無法以上述(a)所述之兌換機制取得外幣。

委員會觀察到該等情況目前存在於委內瑞拉。

委員會討論，個體於該等情況中適用國際會計準則第 21 號時是否須使用官方匯率。

委員會觀察到，個體適用國際會計準則第 21 號第 39 及 42 段之規定將國外營運機構之經營結果及財務狀況換算為表達貨幣。該等段落規定個體：

- a. 將國外營運機構之資產及負債以收盤匯率換算；並
- b. 將國外營運機構之收益及費損以交易日之匯率換算 (若國外營運機構之功能性貨幣並非高度通貨膨脹經濟下之貨幣，否則應以收盤匯率換算)。

### 收盤匯率及交易日之匯率

國際會計準則第 21 號第 8 段將(a)「收盤匯率」定義為報導期間結束日之即期匯率，並將(b)「即期匯率」定義為立即交付之匯率。基於該等定義，委員會之結論為：收盤匯率係個體於報導期間結束日透過合法兌換機制取用之匯率。

據此，委員會觀察到前述之情況下，個體應評估官方匯率是否符合收盤匯率之定義，亦即官方匯率是否為個體於報導期間結束日可取得之匯率？同樣地，當國外營運機構之功能性貨幣非為高度通貨膨脹經濟下之貨幣時，個體亦應評估官方匯率是否代表適用國際會計準則第 21 號第 39 段(b)時之交易日之匯率。

### 持續評估事實及情況

於前述情況下，經濟狀況通常持續不斷演變。因此，委員會強調於每一報導日對官方匯率

是否符合收盤匯率及交易日之匯率(如適用時)之定義予以重評估之重要性。

### **揭露規定**

個體須提供對了解其財務報表係屬攸關之資訊(國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 112 段)。委員會強調揭露前述情況之攸關資訊之重要性。特別是,委員會觀察到下列揭露規定對了解個體之財務報表可能係屬攸關:

- a. 重大會計政策及於採用該等政策時所作對財務報表認列金額具有最重大影響之判斷(國際會計準則第 1 號第 117 至 124 段);
- b. 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估計不確定性之來源,此可能包括敏感度分析(國際會計準則第 1 號第 125 至 133 段);及
- c. 個體取得或使用集團資產及清償集團負債之能力(或與個體之合資或關聯企業攸關)所受重大限制之性質與範圍(國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」第 10、13、20 及 22 段)。

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評估,於前述之情況下,是否應使用官方匯率將國外營運機構之經營結果及財務狀況換算為表達貨幣。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

### 特定類型之雙重貨幣債券之分類(國際財務報導準則第9號「金融工具」) — 2018年9月

委員會收到外界詢問，一特定金融資產之持有人將如何適用國際財務報導準則第9號分類該資產。提問者描述一「雙重貨幣債券」，該債券之面額以一種貨幣計價，而固定利率息票支付係以另一種貨幣計價。固定利息支付係每年支付，而面額則於明定之到期日償還。提問者詢問，此一金融工具是否具有完全為支付本金及流通在外本金金額之利息之合約現金流量(適用國際財務報導準則第9號第4.1.2段(b)及第4.1.2A段(b))。

基於自對該詢問進行之公聽活動及意見函所取得之回應，委員會認為詢問所述之金融工具並不普遍。因此，委員會未取得該事項具有廣泛影響之證據。

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 39 號「金融工具：認列與衡量」(2016 年 5 月)

### 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」

### 修改後金融資產之除列

解釋委員會討論是否執行可能之有限範圍之計畫，以闡明國際財務報導準則第 9 號「金融工具」及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」中，有關金融資產之修改或交換何時導致原始資產之除列之規定。

解釋委員會許多委員觀察到，以渠等之經驗，企業應除列已修改或交換之金融資產之情況係實務上產生之議題。惟因該議題之廣泛性質，解釋委員會指出，其無法以有效率之方法解決此議題。因此，解釋委員會決議不進一步考量此計畫。

## 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 1 月)

#### 金融工具—與避險有關之過渡議題

解釋委員會收到外界詢問，期望對企業在自國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」過渡至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之情況下，有關避險指定及避險會計之兩項議題提供指引。

更具體而言，解釋委員會被請求考量：

- a. 企業自國際會計準則第 39 號過渡至國際財務報導準則第 9 號時，若企業為使避險與企業之風險管理目標相配合，將避險關係中之被避險項目自非金融項目之整體（如國際會計準則第 39 號所允許）改為非金融項目之組成部分（如國際財務報導準則第 9 號所允許），能否將該避險關係作為持續避險關係處理（議題 1）；及
- b. 於過渡至國際財務報導準則第 9 號時，當企業之風險管理目標係僅對非金融項目之組成部分避險，企業能否延續其對非金融項目之整體之原始避險指定（議題 2）。

有關議題 1，解釋委員會指出，當企業於過渡至國際財務報導準則第 9 號，將避險關係中之被避險項目自非金融項目之整體改為非金融項目之組成部分時，其須以推延基礎（如國際財務報導準則第 9 號第 7.2.22 段所述）作此變動。解釋委員會亦指出，延續原始避險關係但改變被避險項目將等同於追溯適用國際財務報導準則第 9 號之避險會計規定，除國際財務報導準則第 9 號第 7.2.26 段所述之有限情況外，此作法係被禁止。解釋委員會觀察到，於議題 1 所列示之例，過渡至國際財務報導準則第 9 號時不適用第 7.2.26 段中之例外，因此該原始避險關係無法作為持續避險關係處理。

有關議題 2，解釋委員會觀察到：

- a. 第 BC6.97、BC6.98 及 BC6.100 段支持使用非屬實際風險管理之精確複製之避險指定（「代理避險」），只要該等指定反映風險管理，因其與相同類型之被管理風險及為該目的而使用之相同類型工具有關；及
- b. 將代理避險使用於該代理避險反映企業風險管理（亦即，該代理避險與相同類型之被管理風險及為該目的而使用之相同類型工具有關）之情況，似乎並未限於國際財務報導準則第 9 號已禁止企業依其實際風險管理指定被避險項目之情況。

因此，解釋委員會指出，非金融項目之整體之避險指定於過渡至國際財務報導準則第 9 號



「國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議」(第六部分)

時可延續，只要該等指定符合國際財務報導準則第9號之要件。

基於現行國際財務報導準則之規定，解釋委員會判定，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「投資關聯企業及合資」(2017 年 3 月)

#### 基金經理人<sup>譯者註</sup>對重大影響之評估

委員會收到外界詢問，期望闡明基金經理人是否評估對其管理且持有投資之基金之重大影響，以及，若是，其如何進行此評估。於該提問所述之情境中，基金經理人依國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」之規定判定其為代理人，因此並不控制基金。該基金經理人亦作出結論，其對該基金不具有聯合控制。

委員會觀察到，基金經理人適用攸關之國際財務報導準則評估是否對其管理之基金具有控制、聯合控制或重大影響。就重大影響而言，攸關準則係國際會計準則第 28 號。

委員會指出，與國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」對控制之評估不同，國際會計準則第 28 號並未規範在重大影響之評估中，以代理人之身分所具有之決策職權。理事會發布國際財務報導準則第 10 號時，並未改變重大影響之定義，亦未改變國際會計準則第 28 號中如何評估重大影響之任何規定。委員會作出結論，以代理人之身分所具有之決策職權之相關規定無法與國際會計準則第 28 號中重大影響之定義之全面檢討分別發展。

此外，委員會觀察到國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」第 7 段(b)規定，企業應揭露於判定其對另一個體具有重大影響時，有關其所作重大判斷與假設之資訊。國際財務報導準則第 12 號第 9 段中之例子以闡明，國際財務報導準則第 12 號第 7 段(b)之規定應適用於當企業判定其對另一個體具有重大影響時及當其判定對另一個體不具重大影響時兩者。

委員會作出結論，其無法於現行國際財務報導準則之範圍內有效率地解決該詢問所述之問題。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

<sup>譯者註</sup> 本篇議事決議「基金經理人」之原文為 fund manager，係指受委託管理基金之個體。

## 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 7 月)

### 國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」

### 喪失控制交易之會計處理

解釋委員會討論當企業喪失對一業務或無法構成業務之一資產或資產群組控制時，企業是否應再衡量其對聯合營運之資產及負債之保留權益。在討論之交易中，企業於交易後保留對聯合營運之聯合控制或係對聯合營運之資產具有權利且對負債負有義務之一方。

解釋委員會指出，國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」第 B34 至 B35 段明定，企業僅在其他各方對聯合營運之權益之範圍內認列由出售或投入資產予該聯合營運所產生之損益。此等段落之規定可能被視為與國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」之規定（其明定若喪失對子公司之控制，企業應再衡量任何保留權益）相互衝突。

解釋委員會觀察到理事會 2014 年 9 月發布國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之修正，以規範出售或投入資產予關聯企業或合資之會計處理。該等修正處理存在於國際財務報導準則第 10 號與國際會計準則第 28 號規定間之類似衝突。理事會決議延後國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號之修正之生效日，之後再進一步考量若干相關議題。解釋委員會觀察到國際財務報導準則第 10 號及國際財務報導準則第 11 號之施行後檢討，將提供理事會機會以考量喪失控制之交易及對關聯企業或合資之資產出售或投入。

基於解釋委員會所討論之交易與對關聯企業或合資之資產出售或投入之相似性，解釋委員會作出結論：此兩種交易之會計處理應由理事會同時考量。因此，解釋委員會決議不將此議題新增至其議程。但建議理事會於進一步考量對關聯企業或合資之資產出售或投入之會計處理時，同時考量此議題。

## 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 36 號「資產減損」(2016 年 5 月)

#### 現金產生單位之可回收金額及帳面金額

解釋委員會收到外界詢問，期望闡明國際會計準則第 36 號「資產減損」第 78 段之適用。此段訂定在現金產生單位之減損測試中決定現金產生單位之可回收金額時，考量已認列之負債之規定。

提問者詢問國際會計準則第 36 號第 78 段訂定之作法，該作法規定企業於決定現金產生單位之帳面金額及其使用價值兩者時，皆應減除任何已認列負債之帳面金額。提問者詢問是否應規定另一作法。

解釋委員會觀察到，若企業在決定現金產生單位之可回收金額時須考量已認列之負債（若處分現金產生單位時要求買方承擔負債，則可能發生此種情況），國際會計準則第 36 號「資產減損」第 78 段規定企業於決定現金產生單位之帳面金額及其使用價值兩者時，皆應減除已認列負債之帳面金額。藉由減除相同之已認列負債帳面金額，此決定現金產生單位之帳面金額及其使用價值兩者之作法使現金產生單位之帳面金額與其可回收金額間之比較有意義。

解釋委員會觀察到國際會計準則第 36 號第 78 段中考量已認列之負債之作法，提供一簡單明確且符合成本效益之方法，以對現金產生單位之減損測試中所涉及之衡量進行有意義之比較。

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

### 可能折減對計畫分類之影響 (國際會計準則第 19 號「員工福利」) — 2019 年 6 月

委員會收到外界詢問有關適用國際會計準則第 19 號退職後福利計畫之分類。於詢問所述之事實型態中，企業主辦由第三方管理之退職後福利計畫。該計畫之攸關係款及條件如下：

- a. 企業負有每年支付固定之提撥金予該計畫之義務。企業判定若該計畫未持有足夠資產以支付與員工當期或以前期間服務相關之所有員工福利時，企業不負有支付額外提撥金之法定及推定義務。
- b. 企業有權取得其每年提撥金之可能折減。若計畫資產對計畫負債之比率超過某設定水準，則產生折減。因此，任何之折減可能受精算假設及計畫資產報酬影響。

外界詢問適用國際會計準則第 19 號，對可能折減之權利之存在是否將導致分類為確定福利計畫。

國際會計準則第 19 號第 8 段將確定提撥計畫定義為「企業據以支付固定提撥金予一個單獨個體（一個基金），且若該基金未持有足夠資產以支付與員工當期或以前期間服務相關之所有員工福利時，企業不負有支付額外提撥金之法定及推定義務之退職後福利計畫」。確定福利計畫係指「確定提撥計畫以外之退職後福利計畫」。

國際會計準則第 19 號第 27 至 30 段明定與退職後福利計畫分類為確定提撥計畫或確定福利計畫有關之規定。

第 27 段敘明「退職後福利計畫究應分類為確定提撥計畫或確定福利計畫，取決於其主要條款及條件所產生之經濟實質」。因此，委員會指出：於對退職後福利計畫作分類時，評估該計畫之所有攸關係款及條件以及可能產生推定義務之任何非正式慣例係屬重要。該評估將辨認：

- a. 企業對員工之法定或推定義務是否僅限於其同意提撥予基金之金額（第 28 段所述之確定提撥計畫）；
- b. 企業是否負有對在職及以前員工提供議定之福利之義務（第 30 段所述之確定福利計畫）。

委員會指出，於詢問所述之事實型態中，對該計畫之攸關係款及條件之評估將包括，例如：(a) 評估決定每年提撥金及任何可能折減（包括目標比率）之方式及頻率；及(b) 評估決定該等提撥金及任何折減之方式及頻率是否將精算風險及投資風險（如國際會計準則第 19 號所述）移轉予企業。

委員會觀察到，企業須符合下列條件始符合確定提撥計畫之定義：(a)企業對員工須負有支付固定提撥金予一個基金之義務；及(b)若該基金未持有足夠資產以支付與員工當期或以前期間服務相關之所有員工福利時，企業不負有支付額外提撥金之義務。例如，不應具有可設定未來提撥金以補足與員工當期或以前期間服務相關之員工福利之資金短缺之可能性。

委員會亦觀察到，國際會計準則第 19 號第 28 及 30 段明定，在確定提撥計畫下，精算風險及投資風險實質上由員工承擔；而在確定福利計畫下，該等風險實質上由企業承擔。第 28 及 30 段將(a)精算風險描述為對企業而言福利之成本將比預期多之風險，或對員工而言福利將比預期少之風險；並將(b)投資風險描述為投資之資產將不足以支應預期福利之風險。國際會計準則第 19 號第 BC29 段說明，確定提撥計畫之定義並未排除企業成本可能少於預期之潛在有利情況。

因此，委員會作出結論：適用國際會計準則第 19 號，可能折減之權利之存在本身不會導致將退職後福利計畫分類為確定福利計畫。惟委員會重申：對計畫作分類時，評估該計畫之所有攸關係款及條件以及可能產生推定義務之任何非正式慣例係屬重要。

委員會指出，適用國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 122 段，企業將揭露其管理階層對退職後福利計畫分類所作之判斷，若該等判斷係對財務報表認列金額具有最重大影響之判斷之一部分。

委員會作出結論：國際會計準則第 19 號之規定已提供充分之基礎供企業判定退職後福利計畫應分類為確定提撥計畫或確定福利計畫。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

## 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」(2017 年 6 月)

#### 某國家採用另一國家之貨幣時之折現率

委員會收到外界詢問，期望闡明在採用另一貨幣作為其官方或法定貨幣(美元)之國家(厄瓜多)中，企業如何決定用以將退職後福利義務折現之利率(折現率)。該企業之退職後福利義務係以美元計價。提問者表示，於該企業營運所處之國家(厄瓜多)中，以美元計價之高品質公司債並無深度市場。

提問者詢問，企業於該情況下是否考量在其他市場或國家(例如美國)中所發行以美元計價之高品質公司債之市場深度。若以美元計價之高品質公司債無深度市場，國際會計準則第 19 號規定企業於決定折現率時使用以美元計價之政府公債之市場殖利率。提問者詢問，該企業是否可使用厄瓜多政府所發行以美元計價之債券之市場殖利率，抑或企業須使用在其他市場或國家中政府所發行以美元計價之債券之市場殖利率。

委員會觀察到，適用國際會計準則第 19 號第 83 段：a. 具有以特定貨幣計價之退職後福利義務之企業應評估以該貨幣計價之高品質公司債之市場深度。此意謂該企業並不將此評估限縮於其營運所處之市場或國家，而是亦考量發行以該貨幣計價之高品質公司債之其他市場或國家。

- b. 若以該貨幣計價之高品質公司債具有深度市場，該企業應參考報導期間結束日高品質公司債之市場殖利率決定折現率。即使在該企業營運所處之市場或國家中此等債券無深度市場，其亦如此決定折現率。於此情況下，該企業不使用政府公債之市場殖利率決定折現率。
- c. 若以該貨幣計價之高品質公司債無深度市場，該企業應使用以該貨幣計價之政府公債之市場殖利率決定折現率。
- d. 該企業於決定折現率時，運用判斷以決定所參考之高品質公司債或政府公債之適當母體。該等債券之貨幣及期間應與退職後福利義務之貨幣及估計期間一致。

委員會指出，該折現率並不反映計畫資產之預期報酬。國際會計準則第 19 號第 BC130 段說明，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。此外，委員會考量國際會計準則第 19 號第 75 及 83 段之規定之綜合運用。國際會計準則第 19 號第 75 段規定各精算假設應為相容。委員會作出結論：評估適用國際會計準則第 19 號第 83 段之規定所推導出之折現率與其他精算假設是否相容(及相容之程度)係屬不可能。據此，該企業於決定折現率時適用國際會計準則第 19 號第 83 段之規定。

委員會作出結論：當企業營運所處之國家採用另一貨幣作為其官方或法定貨幣時，國際會

計準則第 19 號已提供充分之基礎供該企業決定折現率。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

# 與非屬所得稅之稅款有關之保證金(國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」) — 2019 年 1 月

委員會收到詢問如何對與國際會計準則第 12 號「所得稅」範圍外之稅款有關之保證金(即與非屬所得稅之稅款有關之保證金)作會計處理。於詢問所述之事實形態中,企業與稅捐機關對該企業是否須支付該稅款有爭議。該稅款並非所得稅,因此其非屬國際會計準則第 12 號之範圍內。支付該稅款之任何負債或或有負債係屬國際會計準則第 37 號之範圍內。考量所有可得證據,企業之財務報表編製者判斷企業很有可能將無須支付該稅款—該爭議將以有利於企業之方式解決之可能性大於不可能性。適用國際會計準則第 37 號,企業揭露或有負債且不認列負債。為避免可能之罰款,企業已將爭議之金額交存予稅捐機關。於爭議解決時,稅捐機關將須退還該稅款保證金予該企業(若爭議以有利於企業之方式解決)或使用該保證金清償該企業之負債(若爭議以有利於稅捐機關之方式解決)。

### 該稅款保證金是否產生資產、或有資產或兩者皆未產生

委員會觀察到,若稅款之保證金產生資產,該資產可能並不明確屬任何國際財務報導準則之範圍內。再者,委員會作出結論,並無任何國際財務報導準則處理與評估稅款保證金所產生之權利是否符合資產之定義所產生之議題類似或相關之議題。據此,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 11 段時,委員會參照國際財務報導準則文獻中二種對資產之定義—2018 年 3 月發布之「財務報導之觀念架構」中之定義及於制定許多現行國際財務報導準則時存在之先前「觀念架構」中之定義。委員會作出結論,稅款保證金所產生之權利符合任一該等定義。該稅款保證金給予企業取得未來經濟效益之權利,無論係藉由收取返還之現金或藉由使用該保證金款項清償租稅負債。該稅款保證金之性質—無論自願或被要求—並不影響此權利,且因此不影響存有資產之結論。該權利並非國際會計準則第 37 號所定義之或有資產,因其係該企業之資產,而非可能之資產。

因此,委員會作出結論,詢問所述之事實形態中,企業向稅捐機關交存該稅款保證金時,其具有資產。

### 認列、衡量、表達及揭露該稅款保證金

若無某一國際財務報導準則明確適用於該資產時,企業適用國際會計準則第 8 號第 10 至 11 段對該資產訂定並採用會計政策。該企業之管理階層運用其判斷以訂定並採用可提供對財務報表使用者經濟決策之需求具攸關性及具可靠性之資訊之會計政策。委員會指出,對稅款保證金訂定並採用會計政策時需處理之議題可能與貨幣性資產之認列、衡量、表達及揭

露所產生之議題類似或相關。若為此種情況，該企業之管理階層應參考國際財務報導準則中處理前述貨幣性資產議題之規定。

委員會作出結論，國際財務報導準則之規定及「財務報導之觀念架構」中之觀念已提供充分之基礎供企業對與非屬所得稅之稅款有關之保證金作會計處理。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

### 商品之借貸 (2017 年 3 月)

委員會收到詢問如何對商品之借貸交易作會計處理。具體而言，該交易係銀行自第三方借入黃金(合約1)，並將該黃金以相同期間及較高之費用貸出予不同之第三方(合約2)。該銀行簽訂二相互影響之合約，惟二份合約間並無連結—即該銀行對該等合約之協商係彼此獨立。於每一合約中，借入人於合約成立時取得該黃金之法定所有權，並具有於合約結束時歸還與所收取黃金相同品質與數量之黃金之義務。為換得黃金之借入，每一借入人於合約期間內支付費用予相對之貸出人，惟合約成立時並無現金流量。

外界詢問委員會，對此二合約之期間而言，借入並貸出該黃金之銀行是否認列：

- a. 代表該黃金(或收取黃金之權利)之資產；及
- b. 代表該交付黃金之義務之負債。

委員會觀察到，該詢問中之特定交易可能未明確涵蓋於任何國際財務報導準則之範圍內<sup>1</sup>。在無某一國際財務報導準則明確適用於某一交易之情況下，企業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及11段之規定對該交易訂定並採用會計政策。適用該等規定時，國際會計準則第8號第11段規定企業考量：

- a. 國際財務報導準則是否有對處理類似及相關議題之規定；以及，若否；
- b. 如何適用「觀念架構」中對資產、負債、收益及費損之定義、認列條件及衡量觀念對該交易作會計處理。

委員會指出，適用國際會計準則第8號第10段，所訂定之會計政策必須產生下列資訊：(i)對財務報表使用者經濟決策之需求具攸關性；及(ii)具可靠性—即忠實表述企業之財務狀況、財務績效及現金流量；反映經濟實質；且中立、審慎並於所有重大方面係屬完整。委員會觀察到，於考量處理類似及相關之議題之規定時，企業考量所有處理類似及相關之議題之規定，包括攸關之揭露規定。

委員會亦觀察到，若企業適用國際會計準則第8號第10及11段之規定對如詢問所述之商品借貸交易訂定會計政策，則國際會計準則第1號「財務報導之表達」第112段(c)之規定係屬攸關。於適用該等規定時，企業考量是否須作額外之揭露以提供對了解此類商品借貸交易之會計處理及相關風險攸關之資訊。

委員會作出結論，其無法於現行國際財務報導準則之範圍內有效率地解決所詢問題。涉及商品之交易範圍甚廣意味著任何有限範圍之準則制定活動對企業之效益有限且會有非意圖

<sup>1</sup> 惟委員會觀察到，特定國際財務報導準則會適用於其他涉及商品之交易(例如，購買商品以用於企業之生產流程，或是將商品出售予顧客。)

結果之高風險。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 16 號「不動產、廠房及設備」(2016 年 3 月)

### 不動產、廠房及設備與國際會計準則第 38 號「無形資產」— 資產購買之變動給付

解釋委員會收到外界詢問，期望對為購買非屬企業合併之一部分之不動產、廠房及設備項目或無形資產所將支付之變動給付規範其會計處理。

解釋委員會觀察到實務上對此等變動給付之會計處理存有重大分歧。其討論取決於買方未來活動之變動給付以及非取決於此種未來活動之變動給付，於購買資產之日及其後之會計處理。

解釋委員會無法對企業（買方）究係於購買資產之日就取決於其未來活動之變動給付認列負債，抑或僅於相關活動發生時認列此一負債達成共識。解釋委員會亦無法對買方如何衡量此種變動給付之負債達成共識。解釋委員會於研議取決於買方未來活動之變動給付之會計處理時，曾考量 2015 年 5 月之草案「財務報導之觀念架構」中所提議之負債定義及理事會對租賃計畫之研議。解釋委員會觀察到，理事會於進行租賃計畫之研議時，並未對下列議題作出結論：連結至標的資產之未來績效或使用之變動給付究係於租賃開始日符合負債之定義，抑或僅於相關績效或使用發生時始符合該定義。

此外，解釋委員會注意到資產購買後之變動給付之會計處理存在問題。據此，解釋委員會認為理事會應全面地規範變動給付之會計處理。

解釋委員會決議此議題太廣泛，其無法於現行國際財務報導準則之範圍內處理此議題。因此，解釋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

## 與聯合營運者之聯合營運權益有關之負債(國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」) — 2019 年 3 月

委員會收到外界詢問聯合營運者如何認列與其聯合營運(如國際財務報導準則第 11 號所定義)權益有關之負債。於詢問所述之事實型態中,此聯合營運並非透過單獨載具所建構。聯合營運者其中之一作為單獨簽約方與第三方出租人簽訂一項不動產、廠房及設備之租賃合約,該不動產、廠房及設備係作為該聯合營運活動之一部分共同營運。簽訂租賃合約之聯合營運者(以下稱為營運者)依該聯合營運之合約協議,有權利自其他聯合營運者回收租賃成本之份額。

外界詢問該營運者應如何認列負債。

有關聯合營運權益,國際財務報導準則第 11 號第 20 段(b)規定,聯合營運者應認列「其負債,包括其對共同發生之任何負債所承擔之份額」。據此,聯合營運者辨認並認列下列二者:(a)所發生與其聯合營運權益有關之負債;及(b)其對與聯合協議中其他方共同發生之任何負債所承擔之份額。

辨認聯合營運者所發生及共同發生之負債時,須評估與聯合營運有關之所有合約協議中之條款及條件,包括考量有關該等協議之法令。

委員會觀察到,聯合營運者認列之負債包含那些其負有主要責任之負債。

委員會強調就聯合營運揭露足以使財務報表使用者瞭解聯合營運之活動及聯合營運者之聯合營運權益之資訊之重要性。委員會指出,適用國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」第 20 段(a)之規定,聯合營運者須揭露使財務報表使用者能評估該聯合營運者之聯合營運權益之性質、範圍及財務影響(包括該聯合營運者與對聯合營運具聯合控制之其他投資者間之合約關係之性質及影響)之資訊。

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該營運者辨認及認列與其聯合營運權益有關之負債。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

### 聯合營運者銷售產出(國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」) — 2019 年 3 月

委員會收到外界詢問，當聯合營運者於報導期間內所收取之聯合營運(如國際財務報導準則第 11 號所定義)產出與其有權取得者不同時，聯合營運者對聯合營運產出如何認列收入。於詢問所述之事實型態中，聯合營運者具有權利收取一固定比例之聯合營運產出，並負有支付一固定比例之所發生製造成本之義務。基於營運上之理由，聯合營運者於某特定報導期間所收取並移轉予其客戶之產出與其有權取得者不同。該差異將透過未來聯合營運產出之交付而結清—即該差異不以現金結清。適用國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」，聯合營運者對移轉予其客戶之所有產出係作為主理人認列收入。

外界詢問，於詢問所述之事實型態中，聯合營運者所認列之收入究係描述於報導期間將產出移轉予其客戶，抑或描述其於該報導期間有權取得聯合營運活動之固定比例產出。

有關聯合營運者之聯合營運權益，國際財務報導準則第 11 號第 20 段(c)規定，聯合營運者應認列「其對聯合營運產出所享有份額之銷售收入」。據此，聯合營運者所認列之收入係描述其自聯合營運收取並銷售之產出，而非(例如)製造之產出。聯合營運者對於與其聯合營運權益有關之收入，應依適用於該特定收入之國際財務報導準則作會計處理(國際財務報導準則第 11 號第 21 段)。

委員會之結論為，於詢問所述之事實型態中，聯合營運者認列之收入僅描述於每一報導期間移轉予其客戶之產出，即適用國際財務報導準則第 15 號認列收入。此意指，例如，聯合營運者對於其有權取得但尚未自該聯合營運收取並銷售之產出不認列收入。

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詢問所述之聯合營運者決定其對聯合營運產出所享有份額之銷售收入。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

# 按成本處理之投資子公司：部分處分（國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」）—2019 年 1 月

委員會收到外界詢問企業如何將國際會計準則第 27 號之規定適用於涉及投資子公司之事實型態。

於詢問所述之事實型態中，企業於編製單獨財務報表時：

- 選擇對投資子公司按成本作會計處理（適用國際會計準則第 27 號第 10 段之規定）。
- 持有對某一子公司（被投資者）之原始投資。該投資係權益工具（如國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」第 11 段所定義）投資。
- 後續處分其部分投資並喪失對被投資者之控制。於處分後，企業對被投資者不具聯合控制，亦不具重大影響。

外界詢問：

- a. 所保留之投資（保留權益）是否符合國際財務報導準則第 9 號「金融工具」第 4.1.4 段中之列報選擇（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）之要件。（問題 A）
- b. 於喪失對被投資者之控制之日，企業對保留權益之成本與其公允價值間之差額，究係列報於損益抑或其他綜合損益。（問題 B）

### 問題 A

國際會計準則第 27 號第 9 段規定，企業於編製單獨財務報表時，除適用國際會計準則第 27 號第 10 段對投資子公司、關聯企業及合資作會計處理外，應適用所有適用之國際財務報導準則。於該部分處分之交易後，被投資者不再是企業之子公司、關聯企業或合資。據此，企業對其被投資者之保留權益第一次適用國際財務報導準則第 9 號作會計處理。委員會觀察到國際財務報導準則第 9 號第 4.1.4 段之列報選擇係於原始認列權益工具投資時適用。國際財務報導準則第 9 號範圍內之權益工具投資若既非持有供交易（如國際財務報導準則第 9 號附錄 A 所定義），亦非適用國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之企業合併中收購者所認列之或有對價，則得作此選擇。

於詢問所述之事實型態中，假設該保留權益非持有供交易，委員會之結論為(a)得對該保留權益作國際財務報導準則第 9 號第 4.1.4 段中之列報選擇，且(b)企業將於對該保留權益第一次適用國際財務報導準則第 9 號時（即喪失對被投資者之控制之日）作此列報選擇。



## 問題 B

企業於喪失對被投資者之控制之日，保留權益之成本與其公允價值間之差額，符合「財務報導之觀念架構」對收益或費損之定義。據此，委員會作出結論：企業適用國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 88 段，將此差額認列於損益中；不論企業將該保留權益之公允價值之後續變動係列報於損益或其他綜合損益，該差額均認列於損益中。

委員會亦指出其結論與國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」第 22 段(b)及國際會計準則第 27 號第 11B 段之規定（該等段落處理類似及相關之議題）一致。

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其單獨財務報表中就部分處分之交易作會計處理。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

# 按成本處理之投資子公司：分批收購（國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」）—2019 年 1 月

委員會收到外界詢問企業如何將國際會計準則第 27 號之規定適用涉及投資子公司之事實型態。

於詢問所述之事實型態中，企業於編製單獨財務報表時：

- 選擇對投資子公司按成本作會計處理（適用國際會計準則第 27 號第 10 段）。
- 持有對另一企業（被投資者）之原始投資。該投資係權益工具（如國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」第 11 段所定義）投資。該被投資者非屬該企業之關聯企業、合資或子公司，據此，該企業適用國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定對其原始投資（原始權益）作會計處理。
- 後續取得對被投資者之額外權益（額外權益），導致該企業取得對被投資者之控制（即被投資者成為該企業之子公司）。

外界詢問：

- a. 該企業應以下列兩合計數中之何者決定其投資子公司之成本：
  - a. 原始權益於該企業取得對子公司之控制之日之公允價值，加上就額外權益所支付之任何對價（以公允價值為認定成本之作法）；或
  - b. 就原始權益所支付之對價（原始對價），加上就額外權益所支付之任何對價（累計成本之作法）（問題 A）。
- b. 適用累計成本之作法時，企業於取得對子公司之控制之日對原始權益之公允價值與其原始對價間之差額之會計處理為何（問題 B）。

### 問題 A

國際會計準則第 27 號並未定義「成本」，亦未明定企業如何決定分階段取得之投資之成本。委員會指出，「成本」係定義於其他國際財務報導準則中（例如國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」第 6 段、國際會計準則第 38 號「無形資產」第 8 段，以及國際會計準則第 40 號「投資性不動產」第 5 段）。委員會觀察到外界詢問所列之兩種作法係源自對分批收購交易係涉及下列哪一事項之不同觀點：

- a. 企業以其原始權益（加上就額外權益所支付之對價）交換對被投資者之控制權益；或

b. 保留原始權益並購買額外權益。

委員會基於其分析作出結論：對國際財務報導準則之規定之合理解讀可導致適用本議事決議所列之兩種作法（即以公允價值為認定成本之作法或累計成本之作法）之一。

委員會認為企業對分批收購交易應一致適用其對規定之解讀。若揭露所選擇之作法將有助於財務報表使用者了解分批收購交易如何反映於所報導之財務績效及財務狀況中，企業亦將依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 117 至 124 段之規定，作此揭露。

**問題 B**

適用累計成本之作法時，該原始權益於企業取得對子公司之控制之日之公允價值與其原始對價間之任何差額，符合「財務報導之觀念架構」對收益或費損之定義。據此，委員會作出結論：企業適用國際會計準則第 1 號第 88 段將此差額認列於損益中，無論企業於取得控制前係將原始權益公允價值之後續變動列報於損益或其他綜合損益中。

對於問題 A，委員會考量是否制定有限範圍之修正以規範企業如何決定分階段取得之投資之成本。委員會觀察到：

- a. 委員會並無證據評估於本議事決議所列示用以決定成本之兩種可接受作法之適用是否會對受影響之企業有重大影響。
- b. 若未一併考量國際會計準則第 28 號第 10 段之規定（即投資關聯企業或合資原始按成本衡量），可能無法解決該事項。委員會取得之資訊並未顯示理事會應於此階段重新考量國際會計準則第 28 號之此層面，而是應作為權益法研究計畫中對國際會計準則第 28 號之更廣泛考量之一部分。

經權衡後，委員會決議不進行準則制定來處理問題 A。

委員會對問題 B 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其會計處理。

因此，委員會決議不將此等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

### 所承諾之商品或勞務之評估 (國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」) — 2019 年 1 月

委員會收到外界詢問提供客戶掛牌服務之證券交易所之收入認列。具體而言，外界詢問證券交易所是否承諾移轉一可與掛牌服務區分之許可服務。於詢問所述之事實型態中：證券交易所向客戶就初次掛牌收取不可退還之前端收費並就持續掛牌收取費用。該前端收費係與證券交易所於合約開始（或接近開始）時進行之活動相關。

國際財務報導準則第 15 號第 22 段規定企業評估客戶合約中承諾之商品或勞務並辨認履約義務。一履約義務係指對客戶移轉下列兩者之一之承諾：

- a. 可區分之單一商品或勞務（或一組商品或勞務）；或
- b. 幾乎相同且移轉予客戶之型態相同之一系列可區分商品或勞務。

理事會於國際財務報導準則第 15 號第 BC87 段指出，於企業可辨認其客戶合約之履約義務前，企業首需辨認該合約中承諾之所有商品或勞務。

國際財務報導準則第 15 號第 25 段明定，履約義務並不包括企業為履行合約所必須進行之活動，除非該等活動移轉商品或勞務予客戶。

國際財務報導準則第 15 號第 B49 段敘明，為辨認企業收取不可退還之前端收費之合約中之履約義務，企業評估該前端收費是否與某一承諾之商品或勞務之移轉相關。於許多情況下，即使不可退還之前端收費與企業為履行該合約而須於合約開始（或接近開始）時進行之某些活動相關，該活動並不導致移轉某一承諾之商品或勞務予客戶。

據此，委員會指出當企業向客戶收取不可退還之前端收費時，企業考量其究係於合約開始（或接近開始）時移轉某一承諾之商品或勞務予客戶，抑或（例如）於合約開始（或接近開始）時所執行之任何活動係代表準備合約之事務。

#### 國際財務報導準則第 15 號於詢問中事實型態之應用

評估合約中所承諾之商品及勞務以及辨認履約義務需評估合約之事實及情況。據此，企業評估之結果取決於該等事實及情況。

於詢問所述之事實型態中，證券交易所向客戶收取不可退還之前端收費並就持續掛牌收取費用。證券交易所於合約開始（或接近開始）時就上市許可進行各項活動，例如：

- 對新申請之案件執行實地查核；
- 審核客戶之掛牌申請（包含評估是否接受該申請）；

- 發布新證券之證券代號及編碼；
- 處理掛牌及進入市場之許可；
- 將該證券登載於委託簿中；及
- 於許可日發布掛牌買賣同意通告。

委員會觀察到，企業於合約開始（或接近開始）時所執行之活動係移轉客戶所簽訂之商品或勞務（亦即於交易所掛牌之服務）所必須。惟企業執行該等活動時並不移轉某一勞務予客戶。

委員會亦觀察到，移轉予客戶之掛牌服務於初次掛牌時與於客戶所有後續維持掛牌日皆相同。

基於詢問所述之事實型態，委員會之結論為：除於交易所掛牌之服務外，證券交易所並未承諾移轉任何商品或勞務予客戶。

委員會之結論為：國際財務報導準則第 15 號中之原則及規定已提供充分之基礎供企業評估客戶合約中所承諾之商品及勞務。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。

## 隨附於議事決議國際會計準則第 33 號「每股盈餘」 — 支付予參加權益工具所產生之所得稅之釋例

### 參照國際會計準則第 33 號第 A13 及 A14 段

此例例示企業 (Y 企業) 如何於三個報導期間決定歸屬於普通股股東之損益 (即基本每股盈餘之計算中之分子)。Y 企業具有兩類流通在外權益工具—普通股及參加權益工具。假設其他事實如下：

**參加權利：**參加權益持有人依據 10:1 之比例 (與所得稅利益有關之任何分配除外—見下列課稅減除項目及所得稅利益歸屬之假設) 與普通股股東參與股利。

**課稅減除項目：**參加權益工具之股利係報稅上可減除。據此，該等股利之支付減少課稅收益，且因而減少對稅捐機關之應付所得稅 (「所得稅利益」)。

**所得稅利益歸屬：**普通股股東 (而非參加權益持有人) 從該所得稅利益獲益。

**稅率：**稅率係 30%。

**當年度淨利：**Y 企業適用國際財務報導準則於第 1、2 及 3 年淨利分別為 CU330、CU550 及 CU110—於考量支付股利予參加權益持有人所產生之任何所得稅利益前。

### 宣告之股利：

第 1 年—Y 企業未宣告或支付股利。

第 2 年—Y 企業於第 2 年年底就(a)第 1 年之所有淨利 CU330 及(b)支付股利予參加權益持有人所產生之所得稅利益，宣告並支付股利。

第 3 年—Y 企業於第 3 年年底就(a)第 2 年及第 3 年之所有淨利及(b)支付股利予參加權益持有人所產生之所得稅利益，宣告並支付股利。

此表彙總 Y 企業三年之每年之淨利、已支付之股利及所得稅利益：

	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合計
	CU	CU	CU	CU
淨利 (於所得稅利益前)	330	550	110	990
宣告及支付股利 (於考量所得稅利益前) 予：				
參加權益持有人 (依 10:1)	0	300	600	900

之比例) [A]				
普通股股東 (依 10:1 之比例)	<u>0</u>	<u>30</u>	<u>60</u>	<u>90</u>
	<u><u>0</u></u>	<u><u>330</u></u>	<u><u>660</u></u>	<u><u>990</u></u>
來自支付股利之所得稅利益[A×30%]	<b>0</b>	<b>90</b>	<b>180</b>	<b>270</b>
宣告及支付與所得稅利益有關之股利予：				
參加權益持有人	0	0	0	0
普通股股東 <sup>(a)</sup>	<u>0</u>	<u>90</u>	<u>180</u>	<u>270</u>
	<u><u>0</u></u>	<u><u>90</u></u>	<u><u>180</u></u>	<u><u>270</u></u>
宣告及支付之股利總額予：				
參加權益持有人	0	300	600	900
普通股股東	<u>0</u>	<u>120</u>	<u>240</u>	<u>360</u>
	<u><u>0</u></u>	<u><u>420</u></u>	<u><u>840</u></u>	<u><u>1,260</u></u>

(a) 此例中，普通股股東（而非參加權益持有人）從該所得稅利益獲益。惟倘若並非如此且普通股股東及參加權益持有人依據與其他股利支付相同之比例（例如，10:1 之比例）分享該所得稅利益，企業將使用該攸關之比例分攤與該所得稅利益有關之股利。

### 步驟 1—就宣告之股利調整淨利

國際會計準則第 33 號第 A14 段(a)敘明：

- (a) 歸屬於母公司普通股權益持有人之損益，應調整（減少淨利及增加淨損）當期對各類型股份所宣告之股利金額及按合約規定應就當期支付之股利（或參加債券之利息）金額（例如未支付之累積股利）。

此表例示 Y 企業如何適用此規定：

	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合計
	CU	CU	CU	CU
淨利（於所得稅利益前）	<b>330</b>	<b>550</b>	<b>110</b>	<b>990</b>
來自支付股利之所得稅利益	<u>0</u>	<u>90</u>	<u>180</u>	<u>270</u>
淨利（於所得稅利益後）	<u><u>330</u></u>	<u><u>640</u></u>	<u><u>290</u></u>	<u><u>1,260</u></u>

(a)

<b>減：宣告及支付之股利總額(包括所得稅利益)予：</b>				
參加權益持有人	0	(300)	(600)	(900)
普通股股東 <sup>(a)</sup>	<u>0</u>	<u>(120)</u>	<u>(240)</u>	<u>(360)</u>
	<u>0</u>	<u>(420)</u>	<u>(840)</u>	<u>(1,260)</u>
<b>剩餘淨利</b>	<b><u>330</u></b>	<b><u>220</u></b>	<b><u>(550)</u></b>	<b><u>0</u></b>

(a) 此例中，Y 企業認列股利支付所產生之所得稅利益於損益中。倘若企業將該所得稅利益直接認列於權益中，企業將於計算基本每股盈餘時，按所得稅利益之金額，調整當期損益。國際會計準則第 33 號第 11 段敘明：「基本每股盈餘資訊之目的，係就母公司每一普通股對於報導期間企業績效之權益，提供一種衡量。」按任何所得稅利益之金額調整損益係與所得稅利益代表普通股股東之一項權益之觀點一致。

## 步驟 2—分攤剩餘淨利

國際會計準則第 33 號第 A14 段(b)敘明：

- (b) 將剩餘損益分攤予普通股及參加權益工具，每類工具分享盈餘至如同已將當期損益全數分攤完畢為止……

此表例示 Y 企業如何適用此規定：

	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合計
	CU	CU	CU	CU
剩餘淨利	330	220	(550)	0
分攤予：				
參加權益持有人(依 10:1 之比例) [B]	300	200	(500)	0
普通股股東				
分攤剩餘淨利(依 10:1 之比例)	30	20	(50)	0
加：淨利假設分攤予參加權益持有人之所得稅利益 <sup>(a)</sup> [B×30%]	<u>90</u>	<u>60</u>	<u>(150)</u>	<u>0</u>
	<u>120</u>	<u>80</u>	<u>(200)</u>	<u>0</u>

(a) 反映委員會之結論之調整：Y 企業就歸屬於普通股股東之任何所得稅利益之部分，調整歸屬於



普通股股東損益。倘若當期所有損益皆已分攤，則就淨利之假設分攤予參加權益持有人將產生此所得稅利益。該所得稅利益之計算為對參加權益持有人之假設分配乘以稅率（亦即 30%）。

### 步驟 3—加總分攤股利及按參加特性所分攤之金額。

國際會計準則第 33 號第 A14 段(b)敘明：

(b) 分攤至每類權益工具之損益總額，為加總分攤股利之金額及按參加特性所分攤之金額。

此表例示 Y 企業如何適用此規定以計算歸屬於普通股股東之損益（即計算基本每股盈餘之分子）：

	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合計
	CU	CU	CU	CU
<b>歸屬於普通股股東之損益：</b>				
宣告之股利	0	120	240	360
分攤之剩餘淨利	<u>120</u>	<u>80</u>	<u>(200)</u>	<u>0</u>
	<u><b>120</b></u>	<u><b>200</b></u>	<u><b>40</b></u>	<u><b>360</b></u>

### 歸屬於普通股股東之損益

每一年歸屬於普通股股東之損益總額反映普通股股東對(i)當年度淨利加(ii)就當年度淨利之假設分攤予參加權益持有人產生之所得稅利益之份額。

此表例示結果：

	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合計
	CU	CU	CU	CU
<b>歸屬於普通股股東之損益：</b>				
(i)普通股股東之當年度淨利之份額	30	50	10	90
(ii)淨利假設分攤予參加權益持有人時之所得稅利益 <sup>(a)</sup>	<u>90</u>	<u>150</u>	<u>30</u>	<u>270</u>
	<u><b>120</b></u>	<u><b>200</b></u>	<u><b>40</b></u>	<u><b>360</b></u>

(a)計算為：參加權益持有人對第 1、2 及 3 年淨利之份額 CU300、CU500 及 CU100 分別乘以稅率 30%。

## 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 1 號「首次採用國際財務報導準則」(2017 年 9 月)

#### 子公司作為首次採用者

委員會收到外界詢問，晚於其母公司成為國際財務報導準則首次採用者之子公司所適用之會計處理。該子公司擁有國外營運機構，其將國外營運機構之換算差異數累計為權益項下之單獨組成部分之一部分。提出者詢問，適用國際財務報導準則第 1 號第 D16 段，該子公司是否得以母公司轉換至國際財務報導準則日會納入母公司合併財務報表之金額，認列累積換算差異數。

國際財務報導準則第 1 號第 D16 段對晚於其母公司成為國際財務報導準則首次採用者之子公司，提供一項與其資產及負債衡量有關之豁免。子公司累計之換算差異數（作為權益項下之單獨組成部分之一部分）並非資產或負債。據此，委員會之結論為：國際財務報導準則第 1 號第 D16 段並未允許子公司以母公司轉換至國際財務報導準則日會納入母公司合併財務報表之金額，認列累積換算差異數。

委員會亦作出結論：子公司不得將國際財務報導準則第 1 號第 D16 段中之豁免，類推適用至累積換算差異數—國際財務報導準則第 1 號第 18 段明確禁止企業類推適用國際財務報導準則第 1 號中之豁免至其他項目。

據此，當子公司成為國際財務報導準則首次採用者，子公司適用國際財務報導準則第 1 號第 D12 至 D13 段對累積換算差異數作會計處理。此等段落規定子公司在其轉換至國際財務報導準則日，認列累積換算差異數為零或以追溯基礎認列。

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，以供首次採用者決定如何對累積換算差異數作會計處理。因此，委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中。