

**財務準則公報第三十八號草案
暨第七、二十五及三十五號修訂草案
徵詢意見函之建議事項及本會回應**

【第三十八號條文】

相關條文	來函單位之意見	本會回應
3	<p>【致遠會計師事務所】</p> <p>就股票投資之會計處理而言，依其是否屬權益法投資而依循不同之規定，當符合權益法投資時，依權益法之規定處理；如否，則回歸財務會計準則第34號之規定，當權益法投資分類為待出售非流動資產或待出售處分群組時，其會計處理如不依照財務會計準則公報第5號及34號之規定而需依38號之規定時，是否於公報條文中說明或另以解釋函方式說明，以釐清疑義。</p> <p>【保險局】</p> <p>查現行財務會計準則公報第九號「或有事項及期後事項之處理準則」、第三十二號「收入認列之會計處理準則」、第三十四號「金融商品之會計處理準則」、第三十六號「金融商品之表達與揭露」、第三十七號「無形資產之會計處理準則」及第三十八號「待出售非流動資產及停業單位之會計處理準則」草案，均將保險合約排除適用，為協助保險業健全會計制度，編製允當表達之財務報告，惠請 貴基金會制定發布一般目的之保險合約財務會計準則，期與國際接軌，俾提昇保險業財務資訊之透明度。</p>	<p>採權益法之長期股權投資並未被排除於本公報之適用範圍，故其若符合本公報第21及22段之規定，而分類為待出售非流動資產或待出售處分群組時，即應依本公報規定處理，此外，本會(95)基秘字第007號函已有相關解釋。</p> <p>本會目前正進行國際財務報告準則第四號(IFRS4)保險合約之會計處理準則之研擬，已於95年底完成專案小組審議完畢之草案條文。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
4	<p>【台灣大學林蕙真老師】</p> <p>本公報第4段(2)停業單位之定義與前解釋函所稱之停業部門有何不同？過去所稱「停業部門」的英文是「Discontinued Operation」，新公報中所稱「停業單位」之英文用語為何？</p> <p>建議：</p> <p>長期以來企業及各界習慣之用語均為「繼續營業部門」、「停業部門」，相關之損益科目亦習稱為「繼續營業部門損益」及「停業部門損益」。若原用語無重大不妥之處，似無必要改換名稱，以免增加各界之困擾。</p>	<p>本公報所稱停業單位之英文用語為Discontinued Operations。由於以往停業部門之「部門」定義與「部門別」相當。本公報「單位」之定義則已與「部門別」之定義不同。為避免與財務會計準則公報第二十號「部門別財務資訊之揭露」所稱之部門(segment)混淆，故有修改該用語之必要。</p>
	<p>【安侯建業會計師事務所】</p> <p>第4段(3)處分群組之定義「…前述處分群組可能為一組現金產生單位、一個現金產生單位或一個現金產生單位之部分。…」似無必要多解釋，因為之後的文字解說定義即已說明可能為現金產生單位，建議刪除。</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>
	<p>【台灣大學林蕙真老師】</p> <p>第4段(4)，「出售」應係「處分方式」之一種，則稱「待出售處分群組」是否妥當？</p> <p>建議：</p> <p>由處分群組定義可知，「群組」係指「一組資產及相關負債」，因此建議可稱其為資產（或淨資產）群組。如該資產（或淨資產）群組將以出售方式處分（如第20段所述），則可稱其為「待出售淨資產群組」，如有可能以其他方式處分（依第4段第(3)項之定義，應存在其可能性），則稱「待處分淨資產群組」。</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>
	<p>【台灣省會計師公會】</p> <p>第4段(4)、(5)②及第9段(1)②“高度很有可能”是由英文直接翻譯，中文並不慣用。在實務上，需要有明確的定義，才能執行。</p>	<p>「高度很有可能」需要專業判斷，應該已經達到幾乎會發生之程度。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
6	<p>【安侯建業會計師事務所】 『…企業取得以再出售為目的之資產，若通常列為非流動資產者，僅於符合…』建議修改文字為『企業取得之非流動資產項目若係以再出售為目的時，僅於符合…』。</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>
	<p>【台灣省會計師公會】 待出售非流動資產若可分類為”流動資產”，在實務上，將是一種非常好操縱的提高流動性之”工具”。（畢竟台灣的企業是非常靈活的）請三思而行。</p>	<p>非流動資產或處分群組若主要將以出售之方式而非透過持續使用回收其帳面價值，且符合本公報第21及22段之規定時，企業應將其分類為待出售非流動資產或待出售處分群組。且第23段有關延遲至一年以上之規定，應依第9段規定判斷，第9段均要求於一年內可妥善解決，或者符合第22段一年內完成出售交易，故已盡量減少操縱之空間。此外，若分類為待出售非流動資產或待出售處分群組之期間超過一年，則應依第49段之規定加強揭露。</p> <p>再者，會計準則乃在於允當表達企業經濟實質以協助財務報表使用者作成經濟決策。待出售非流動資產既分類為流動資產，自應於一年內完成出售交易，故超過兩年仍未出售者，原則上不得繼續分類為待出售非流動資產。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
8	<p>【全聯會】 第8段及第23段(P6及P10)內容似非完整，該兩段但書之前似宜增加「不宜再分類為待出售非流動資產或待出售處分群組」或類似文字。</p>	關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。
9	<p>【勤業眾信會計師事務所】 依IFRS 5 Appendix B之B1.(b)(ii)規定，“a favorable resolution of the delaying factors is expected”，建議將財會38號公報草案第9段(2)規定“造成延遲之因素預期一年內可妥善解決”，配合原文刪除“一年內”之限制。</p>	待出售非流動資產或待出售處分群組既分類為流動資產，根據流動資產之定義，自應於一年內完成出售交易，故原條文尚屬妥適。
	<p>【全聯會】 第9段(3)①「行為」(P7)修正為「措施」較為通順。</p>	關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。
12	<p>【檢查局】 本公報是否僅適用於新取得之資產，抑或亦規範公報適用前已取得之舊資產，按公報第12段有關之規定為「企業新取得之非流動資產...」；若舊資產亦適用，是否表示企業於開始適用該號公報時，即應將原帳列非流動資產依第21段及22段規定予以判斷分類。</p>	第12段僅說明企業新取得之非流動資產或處分群組若符合第24段規定時之會計處理。依本公報第2段及第3段之規定，本公報係適用於所有非流動資產及處分群組。
	<p>【安侯建業會計師事務所】 我國公報架構與IFRS不同，因此在各段落表達上似有重複之嫌。建議刪除第12段。</p>	依我國公報體例，分為說明段與準則段，第12段係說明性質。
13~15	<p>【台灣省會計師公會】 與35號公報皆含有減損損失之認列與迴轉，目前實務界中，中小企業適用35號公報已有困難，會計師界亦有強烈反對之聲，基於會計準則之“一般公認”性質，建議基金會先聽聽廣大使用者之反應與心聲，重新思考修改方向，以適用於台灣環境，再訂定或修正相關規定。</p>	企業資產可能發生減損，若廢除減損相關規定，將使企業已減損資產之減損損失隱匿於財務報表外，而造成企業資產之高估。因此，有關減損損失之認列與迴轉規定能使企業更允當表達其財務狀況。

相關條文	來函單位之意見	本會回應
20	<p>【勤業眾信會計師事務所】</p> <p>依財會 38 號公報草案第 20 段規定,“出售交易包括依財務會計準則公報第一號「財務會計觀念架構及財務報表之編製」第 75-1 段所規定具有商業實質之非流動資產交換交易。”若企業於 96 年第一季資產負債表有待出售機器設備,擬於一年內透過資產交換交易,換入另一將分類為固定資產項下之機器設備,上述待出售機器設備應分類為流動資產或非流動資產?</p> <p>若上述待出售機器設備應分類為非流動資產,則財會 38 號公報草案第 6 段似不宜說明“...於符合本公報有關分類為待出售非流動資產之規定時,宜分類為流動資產。”流動與非流動之區分,似仍應依財會 1 號公報之規定。</p>	<p>若該待出售機器設備之出售方式係以具有商業實質之交換為唯一方式,則於所換入為非流動資產時,該待出售機器設備仍應分類為非流動資產。</p>
22	<p>【致遠會計師事務所】</p> <p>草案第 22 段(3)在本段之文字以「...已參考...」而非「...已依照...」,將來實務執行上是否會有認定上之疑慮,敬請說明。</p> <p>【銀行公會】</p> <p>有關適用停業單位及待處分群組之認定,若出售處分之動作於停止此營業單位之營運之後,且欲做修護以增加出售價值(如釋例一情況三所示),是否即使符合第 22 段之條件,此處分之損益仍應歸屬停業單位之損益?</p>	<p>關於文字修改部分,本會參酌各方意見,綜合考量後妥為處理。</p> <p>資產或處分群組若仍需修護始能出售,即不符合第 21 段可立即出售之規定,故不得分類為待出售非流動資產或待出售處分群組。於修護完成,且符合第 21 及 22 段規定與停業單位之定義時,始可分類為流動資產,並將其相關損益歸屬於停業單位損益。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
23	<p>【銀行公會】</p> <p>第 23 段:企業若有無法控制之事件或情況影響出售交易之完成,使出售交易延遲至一年以上,但有充分證據(如第 9 段)顯示企業仍維持其出售承諾,...</p> <p>問題:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.有無時間限制?抑或只要能提供充分證據即可無限次數決定分類於待出售之非流動資產或群組下? 2.所謂之"充分證據"是否應有任何核准之程序?如董事會會議同意或某層級之核准,以佐證財務報表表達之正當性。 	<p>有關延遲至一年以上之規定,應依第9段規定判斷,第9段均要求於一年內可妥善解決,或者符合第22段一年內完成出售交易,故不宜有所謂無限時間無限次數之延遲情況。待出售非流動資產既分類為流動資產,自應於一年內完成出售交易,故超過兩年仍未出售者,原則上不得繼續分類為待出售非流動資產。</p> <p>充分證據應根據第 21 及 22 段規定,有相當之佐證。</p>
	<p>【亞洲水泥股份有限公司】</p> <p>現行草案規定,待出售非流動資產或待出售處分群組的定義為企業可立即出售,且高度很有可能可以在一年完成出售者,然處分資產恐費時並有跨期間之情形發生,故建議無須設限一年內須完成出售之規定,改以區分流動及非流動項目即可。</p>	<p>為避免實務上處分資產之期間差異過大,故仍應依本公報之規定,作適當分類。若無法於一年內完成出售交易者,則應轉列適當科目(閒置資產或其他資產)並繼續攤提折舊,且應依財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計處理準則」之規定,評估減損及進行減損測試。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
24	<p>【勤業眾信會計師事務所】</p> <p>參考IFRS 5第11段規定，“...and it is highly probable that any other criteria in paragraphs 7 and 8 that are not met at that date will be met within a short period following the acquisition (usually within three months)”，建議財會38號公報草案第24段(2)規定“取得日雖尚未符合第21及22段所述其他條件，惟將於短期內（不超過三個月）符合者”，考慮修改為“...（通常不超過三個月）符合者”。</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>
32	<p>【勤業眾信會計師事務所】</p> <p>依據財會38號公報草案有關減損損失之認列與迴轉之規定（第32～35段），若企業之待出售非流動資產或待出售處分群組於96年第一季認列減損損失，惟於同年第三季時，因淨公平價值續後回升認列減損迴轉利益，企業於編製96年前三季或年度之損益表時，是否可將減損損失與減損迴轉利益以互抵後之淨額表達？若該資產於96年底出售並產生處分損益，是否於96年度損益表可將減損損失、減損迴轉利益及處分損益以互抵後之淨額表達？</p>	<p>企業之待出售非流動資產或待出售處分群組於同一年度發生之減損損失與減損迴轉利益得以互抵後之淨額表達。適用本公報於同一年度完成出售交易所產生之處分損益亦得與減損損失及減損迴轉利益以互抵後之淨額表達。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
37	<p>【銀行公會】</p> <p>當非流動資產不再符合第 21-23 段規定，如固定資產，是否需將其歸屬於待出售之非流動資產或群組期間應計提之折舊追溯調整？</p>	<p>依第 37 段之規定，非流動資產若不再分類為待出售非流動資產或不再屬於待出售處分群組時，應以下列二項孰低者衡量：</p> <p>(1)若該資產未被分類為待出售非流動資產或待出售處分群組應有之帳面價值(即調整其應有之折舊、折耗或攤銷後之金額)。</p> <p>(2)該資產或群組不再符合第 21 至 23 段所述條件時，該資產或群組之可回收金額。</p> <p>故於計算前述(1)時，需調整其歸屬於待出售之非流動資產或處分群組期間應計提之折舊。</p>
	<p>【全聯會】</p> <p>第 37 段(1)括弧最後(P13)似宜修正為「即調整其應有之折舊、折耗、攤銷及重估價調整後之金額」。</p> <p>理由：</p> <p>1.非流動資產若從「待出售非流動資產」恢復原來之分類，衡量時既需考量原應有之帳面價值，則重估價調整後之金額宜予納入。</p> <p>2.資產若經重估，則其折舊、折耗、攤銷係按重估後之金額計算。</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>

相關條文	來函單位之意見	本會回應
41	<p>【安侯建業會計師事務所】</p> <p>持有預計再出售之子公司該如何於財務報表上表達？依照釋例七說明，似乎併入『待出售非流動資產群組』及『與待出售非流動資產直接相關之負債』等一併表達？可否明確說明係併入表達或是另行表達，惟無須詳細列示資產/負債分類(例如：原第七號公報規定：母公司應於合併財務報表將待處分子公司之相關項目(例如：資產、負債或權益)分開列示)？</p>	<p>待出售子公司於財務報表之表達仍依第 40 段之規定處理，第 41 段僅規定取得時即分類為待出售子公司者，無須再揭露其資產及負債之主要類別。</p>
42	<p>【台灣大學林蕙真老師】</p> <p>若 96 年 12 月公司決定處分一部分資產及相關負債，假設該處分可分類為待出售處分群組且符合停業單位之定義，則公司編製 95、96 年比較財務報表時，依據第 45 段之規定，其 95 年損益表中該處分群組之相關損益應予重分類，列為停業單位損益，但依據第 42 段之規定，95 年資產負債表中相關資產及負債則毋需重分類至待出售處分群組？</p> <p>建議：</p> <p>為提升財務報表之比較性及一致性，以前年度資產負債表中，與待出售非流動資產或待出售處分群組相關之資產與負債，亦應予重分類。</p>	<p>本公報係參考國際財務報告準則第五號(IFRS5)訂定，規定損益表需重分類，係為使財務報表使用者能據以預測未來營運績效，但因該資產負債在以前年度並非屬待出售非流動資產或待出售處分群組，故於資產負債表不宜重分類。</p>
	<p>【安侯建業會計師事務所】</p> <p>語意不甚清楚可能難以理解。</p>	<p>關於文字修改部分，本會參酌各方意見，綜合考量後妥為處理。</p>
44	<p>【致遠會計師事務所】</p> <p>草案中重新對停業單位定義並訂出處理準則，惟停業單位之處理國內原來係依循解釋函之規定，解釋函對於衡量（例如停業損益之計算）之規定似乎較草案多且與現行之方法不盡相同，在本公報生效後，原來解釋函之規定是否仍適用。</p>	<p>本公報生效後，有關停業單位之會計處理應依本公報規定辦理。</p>

【第二十五號修訂】

相關條文	來函單位之意見	研究組擬覆
18	<p>【全聯會】</p> <p>第 25 號公報修正草案第 18 段第 10 款(P37)宜改列為第 4 款，原第 4 款以下各款順移。</p>	<p>本會參酌來函之意見，予以修改。</p>
例二	<p>【台灣大學劉嘉雯老師】</p> <p>與證券價格有關之或有價金，依第 14 段之規定，於收購日所發行之證券須依約定金額入帳，例三中之約定價格為 \$26，但例二中收購日的股價為 \$20，若例三沿例二，則例三除了現有分錄外，是否另須將收購日發行證券之分錄改依 \$26 入帳？</p>	<p>本會參酌來函之意見，予以修改。</p>