

國際財務報導準則
正體中文版草案

缺乏可兌換性

(國際會計準則第 21 號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 112 年 12 月 28 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

國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」之修正

定義

8 本準則用語定義如下：

...

一貨幣可兌換為另一貨幣係指，當個體能在容許正常行政延遲之時程內，透過兌換交易將產生可執行之權利及義務之市場或兌換機制取得該另一貨幣。

...

定義之詳細說明

可兌換（第 A2 至 A10 段）

8A 個體評估一貨幣是否係可兌換為另一貨幣：

(a) 於衡量日；及

(b) 就特定目的。

8B 若個體於衡量日就特定目的僅能取得未超過一不重大金額之另一貨幣，該貨幣非屬可兌換為該另一貨幣。

...

一貨幣非屬可兌換時估計即期匯率（第 A11 至 A17 段）

19A 當一貨幣於衡量日非屬可兌換為另一貨幣（如第 8 段、第 8A 至 8B 段及第 A2 至 A10 段所述）時，個體應估計於該日之即期匯率。個體估計即期匯率之目的係反映在現時經濟狀況下，於衡量日市場參與者間發生有秩序之兌換交易之匯率。

以功能性貨幣報導外幣交易

...



後續報導期間結束日之報導

...

- 26 當有若干匯率可得時，應採用倘若該交易或餘額所表彰之未來現金流量於衡量日發生時可用於交割該等現金流量之匯率。

...

揭露

...

- 57A 當個體因一貨幣非屬可兌換為另一貨幣而估計即期匯率時（見第 19A 段），個體應揭露資訊，俾使其財務報表使用者能了解該貨幣非屬可兌換為該另一貨幣如何影響或預期如何影響個體之財務績效、財務狀況及現金流量。為達成此目的，個體應揭露下列資訊：

- (a) 該貨幣非屬可兌換為該另一貨幣之性質及財務影響；
- (b) 使用之即期匯率；
- (c) 估計過程；及
- (d) 個體因貨幣非屬可兌換為該另一貨幣所暴露之風險。

- 57B 第 A18 至第 A20 段明定個體如何適用第 57A 段。

生效日及過渡規定

...

- 60L 2023 年 8 月發布之「缺乏可兌換性」，修正第 8 段及第 26 段，並新增第 8A 及 8B 段、第 19A 段、第 57A 至 57B 段及附錄 A。個體應於 2025 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用該等修正內容，並得提前適用。個體若提前適用此等修正內容，應揭露該事實。初次適用日係個體第一次適用該等修正之年度報導期間之開始日。

- 60M 於適用「缺乏可兌換性」時，個體不得重編比較資訊，而應：

- (a) 當個體以其功能性貨幣報導外幣交易，且於初次適用日作出其功能性貨幣非屬可兌換為該外幣之結論，或（若適用時）作出該外幣非屬可

兌換為其功能性貨幣之結論，個體應於初次適用日：

- (i) 將受影響之外幣貨幣性項目及以公允價值衡量之外幣非貨幣性項目使用該日所估計之即期匯率換算；並
 - (ii) 認列初次適用該等修正之任何影響，作為保留盈餘期初餘額之調整。
- (b) 當個體使用非功能性貨幣為表達貨幣，或將國外營運機構之經營結果及財務狀況換算為表達貨幣，且於初次適用日作出其功能性貨幣（或國外營運機構之功能性貨幣）非屬可兌換為其表達貨幣之結論，或（若適用時）作出其表達貨幣非屬可兌換為其功能性貨幣（或國外營運機構之功能性貨幣）之結論，則個體應於初次適用日：
- (i) 使用該日所估計之即期匯率，換算受影響之資產及負債；
 - (ii) 若個體之功能性貨幣係高度通貨膨脹，使用該日所估計之即期匯率，換算受影響之權益項目；及
 - (iii) 認列初次適用該等修正之任何影響，作為兌換差額之累積金額之調整—累計於權益項下之單獨組成部分。

...

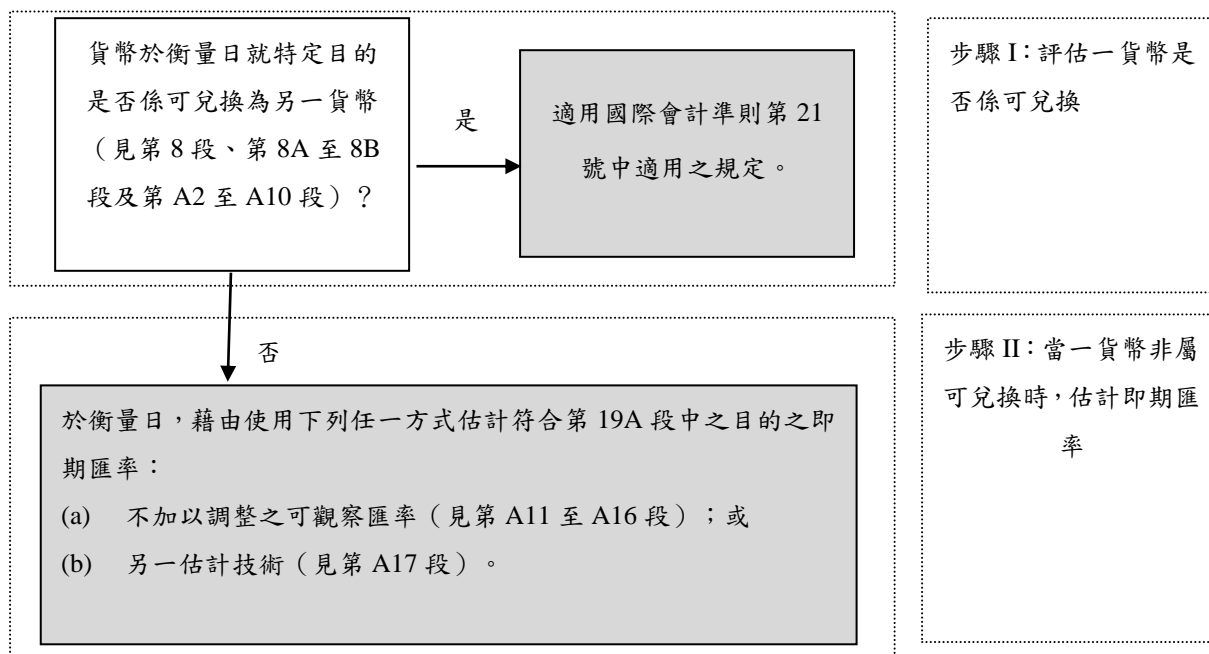
附錄 A

應用指引

本附錄係本準則整體之一部分。

可兌換性

A1 下圖之目的係協助個體評估一貨幣是否係可兌換，並在貨幣非屬可兌換時估計即期匯率。



步驟 I：評估一貨幣是否係可兌換 (第 8 段及第 8A 及 8B 段)

A2 第 A3 至 A10 段訂定有助於個體評估一貨幣是否係可兌換為另一貨幣之應用指引。個體可能會判定一貨幣非屬可兌換為該另一貨幣，即使該另一貨幣可能於另一方向係可兌換。例如，個體可能判定貨幣 PC 非屬可兌換為貨幣 LC，即使貨幣 LC 係可兌換為貨幣 PC。

時程

A3 第 8 段將即期匯率定義為立即交付之匯率。惟因法令規定，或實務之理由

(例如國定假日)，兌換交易可能並非總是立即完成。取得另一貨幣之正常行政延遲並不妨礙該貨幣係可兌換為該另一貨幣。正常行政延遲之構成取決於事實及情況。

取得該另一貨幣之能力

- A4 評估一貨幣是否係可兌換為另一貨幣時，個體應考量取得該另一貨幣之能力，而非其如此作之意圖或決策。第 A2 至 A10 段之其他規定，若個體能取得另一貨幣（無論直接或間接），即使其意圖或決定不如此作，該貨幣係可兌換為該另一貨幣。例如，於適用第 A2 至 A10 段之其他規定之情況下，無論個體是否意圖或決定取得 PC，若個體能將 LC 兌換為 PC，或能將 LC 兌換為另一貨幣（FC）再將 FC 兌換為 PC，貨幣 LC 係可兌換為貨幣 PC。

市場或兌換機制

- A5 於評估一貨幣是否係可兌換為另一貨幣時，個體應僅考量將一貨幣兌換為另一貨幣之交易將產生可執行之權利及義務之市場或兌換機制。可執行性係法律問題。市場或兌換機制中之兌換交易是否將產生可執行之權利及義務，取決於事實及情況。

取得該另一貨幣之目的

- A6 對一貨幣之不同用途，可得之匯率可能不同。例如，面臨國際收支壓力之轄區可能希望限制將資本匯予（例如股利之支付）其他轄區，惟鼓勵自該等轄區進口特定商品。於此等情況下，主管機關可能：
- (a) 就進口該等商品設定優惠匯率並就資本匯予其他轄區設定「懲罰」匯率，因此導致不同匯率適用於不同兌換交易；或
 - (b) 使另一貨幣僅就支付該等商品之進口係可得，而就將資本匯予其他轄區係不可得。
- A7 據此，一貨幣是否係可兌換為另一貨幣可能取決於個體取得（或設想可能需取得）該另一貨幣之目的。於評估可兌換性時：
- (a) 當個體以其功能性貨幣報導外幣交易（見第 20 至 37 段）時，該個體應假設其取得該另一貨幣之目的係實現或清償個別之外幣交易、資產或負債。

- (b) 當個體使用非其功能性貨幣為表達貨幣（見第 38 至 43 段）時，個體應假設其取得該另一貨幣之目的係實現（或清償）其淨資產（或其淨負債）。
- (c) 當個體將國外營運機構之經營結果及財務狀況換算為表達貨幣（見第 44 至 47 段）時，個體應假設其取得該另一貨幣之目的係實現或清償其國外營運機構淨投資。

A8 個體之淨資產或國外營運機構淨投資可能藉由下列方式實現，例如：

- (a) 對個體業主之財務報酬分配；
- (b) 自個體之國外營運機構之財務報酬收取；或
- (c) 個體或個體業主之投資收回，諸如透過處分該投資。

A9 個體應分別就第 A7 段所明定之每一目的評估一貨幣是否係可兌換為另一貨幣，例如，個體應分別評估以其功能性貨幣報導外幣交易之目的之可兌換性（見第 A7 段(a)）與換算國外營運機構之經營結果及財務狀況之目的之可兌換性（見第 A7 段(c)）。

僅取得有限金額之另一貨幣之能力

A10 一貨幣非屬可兌換為另一貨幣，若就第 A7 段所明定之目的，個體能取得之該另一貨幣未超過一不重大金額。個體應藉由比較其就一特定目的所能取得該另一貨幣之金額就為該目的所需該另一貨幣之總金額，評估其所能取得該另一貨幣之金額之重大性。例如，功能性貨幣為 LC 之個體具有以 FC 貨幣計價之負債，個體評估其為清償此等負債所能取得之 FC 總金額與其以 FC 計價之負債餘額之彙總金額（總和）相比是否未超過一不重大金額。

步驟 II：當一貨幣非屬可兌換時估計即期匯率（第 19A 段）

A11 本準則並不明定個體如何估計即期匯率以符合第 19A 段中之目的。個體可能使用不加以調整之可觀察匯率（見第 A12 至 A16 段），或另一估計技術（見第 A17 段）。

使用不加以調整之可觀察匯率

A12 依第 19A 段之規定估計即期匯率時，個體得使用不加以調整之可觀察匯率，若該可觀察匯率符合第 19A 段中之目的。可觀察匯率之例包括：

- (a) 就另一目的（非屬個體評估可兌換性者）之即期匯率（見第 A13 至 A14 段）；及
- (b) 個體於另一貨幣可兌換性恢復後，為特定目的所能取得該另一貨幣之第一個匯率（後續第一個匯率）（見第 A15 至 A16 段）。

使用就另一目的之可觀察匯率

A13 一貨幣就某一目的非屬可兌換為另一貨幣之一貨幣，就另一目的可能係可兌換為該另一貨幣。例如，個體可能可以取得一貨幣用於進口特定商品，但不可用於發放股利。於此等情況下，個體可能作出就另一目的之可觀察匯率符合第 19A 段中之目的之結論。若該匯率符合第 19A 段中之目的，個體得使用該匯率作為估計之即期匯率。

A14 於評估此一可觀察匯率是否符合第 19A 段中之目的時，除其他因素外，個體應考量：

- (a) 是否存在若干可觀察匯率—存在超過一個可觀察匯率可能表示匯率被設定為鼓勵或嚇阻個體為特定目的而取得另一貨幣。此等可觀察匯率可能包括「誘因」或「懲罰」，因此可能無法反映現時經濟狀況。
- (b) 貨幣就何目的而係可兌換—若個體僅就有限目的（諸如進口緊急物料）而能取得另一貨幣，該可觀察匯率可能無法反映現時經濟狀況。
- (c) 匯率之性質—自由浮動之可觀察匯率較主管機關透過定期干預設定之匯率更可能反映現時經濟狀況。
- (d) 匯率更新之頻率—未隨時間改變之可觀察匯率較每日更新（或甚至更加頻繁）之可觀察匯率更不可能反映現時經濟狀況。

使用後續第一個匯率

A15 於衡量日就特定目的非屬可兌換為另一貨幣之貨幣，可能後續就該目的成為可兌換為該貨幣。於此等情況下，個體可能作出後續第一個匯率符合第 19A 段中之目的之結論。若該匯率符合第 19A 段中之目的，個體得使用該匯率作為估計之即期匯率。

A16 於評估後續第一個匯率是否符合第 19A 段中之目的時，除其他因素外，個體應考量：

- (a) 衡量日與可兌換性恢復日間之時間—此期間越短，後續第一個匯率越

有可能反映現時經濟狀況。

- (b) 通貨膨脹率—當一經濟係遭受高度通貨膨脹，包括當一經濟處於高度通貨膨脹（如國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」所明定）時，價格常快速變動，也許一天數次。據此，此一經濟下之貨幣後續第一個匯率可能無法反映現時經濟狀況。

使用另一估計技術

- A17 使用另一估計技術之個體，得使用任何可觀察匯率—包括來自未產生可執行之權利及義務之市場或兌換機制中兌換交易之匯率—並於必要時調整該匯率，以符合第 19A 段中之目的。

當一貨幣非屬可兌換時之揭露

- A18 個體應考量為滿足第 57A 段中之揭露目的所需揭露資訊之詳細程度。個體應揭露第 A19 至 A20 段所明定之資訊，以及為符合第 57A 段中之揭露目的之任何額外必要資訊。

- A19 個體適用第 57A 段時，應揭露：

- (a) 該貨幣，以及對導致該貨幣非屬可兌換為該另一貨幣之限制之描述；
- (b) 對受影響交易之描述；
- (c) 受影響資產及負債之帳面金額；
- (d) 所使用之即期匯率，以及該等匯率究係：
- (i) 不加以調整之可觀察匯率（見第 A12 至 A16 段）；或
- (ii) 使用另一估計技術所估計之即期匯率（見第 A17 段）；
- (e) 對個體已使用之任何估計技術之描述，以及有關於該估計技術中所使用輸入值及假設之量化與質性資訊；及
- (f) 個體因一貨幣非屬可兌換為另一貨幣而暴露於每一類型之風險之量化資訊，以及暴露於每一類型風險之資產及負債之性質與帳面金額。

- A20 當一國外營運機構之功能性貨幣非屬可兌換為表達貨幣，或表達貨幣非屬可兌換為一國外營運機構之功能性貨幣（若適用時）時，個體亦應揭露：

- (a) 該國外營運機構之名稱；該國外營運機構究係子公司、聯合營運、合

資、關聯企業或分公司；及其主要經營所在地；

- (b) 有關該國外營運機構之彙總性財務資訊；及
- (c) 可能使個體須提供財務支援予該國外營運機構之任何合約協議之性質及條款，包括可能使個體暴露於損失之事項或情況。

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之修正

表達與揭露

...

轉換至國際財務報導準則之說明

...

嚴重高度通貨膨脹後使用認定成本

- 31C 若企業因嚴重高度通貨膨脹（見第 D26 至 D30 段），而選擇按公允價值衡量資產及負債，並使用該公允價值作為其初始國際財務報導準則財務狀況表中之認定成本，該企業之首份國際財務報導準則財務報表應揭露該企業之功能性貨幣如何及為何原遭受嚴重高度通貨膨脹但其後不再遭受嚴重高度通貨膨脹之說明。

...

生效日

...

- 39AI 2023 年 8 月發布之「缺乏可兌換性」（國際會計準則第 21 號之修正）修正第 31C 及 D27 段。企業應於適用國際會計準則第 21 號（2023 年 8 月修正）時，同時適用該等修正內容。

...



附錄 D

其他國際財務報導準則之豁免

...

嚴重高度通貨膨脹

...

D27 高度通貨膨脹經濟下之貨幣若同時具有下列特性，則係遭受嚴重高度通貨膨脹：

- (a) 可靠之一般物價指數並非所有具該貨幣之交易及餘額之企業可取得。
- (b) 該貨幣非屬可兌換為某一相對穩定外幣。可兌換性係依國際會計準則第21號之規定評估。

理事會對 2023 年 8 月發布之「缺乏可兌換性」之核准

「缺乏可兌換性」（修正國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」），係由國際會計準則理事會（IASB）14 位理事中之 12 位理事贊成發布。Esterer 先生與 Keren 女士考慮到其係國際會計準則理事會（IASB）新近之任命，於投票時棄權。

Andreas Barckow 主席

Linda Mezon-Hutter 副主席

Nick Anderson

Patrina Buchanan

Tadeu Cendon

Florian Esterer

Zach Gast

Hagit Keren

Jianqiao Lu

Bruce Mackenzie

Bertrand Perrin

Rika Suzuki

Ann Tarca

Robert Uhl



隨附於國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」之釋例

本釋例附於國際會計準則第 21 號，但非屬其一部分。本釋例例示國際會計準則第 21 號之諸多層面但不意圖提供解釋性指引。

簡介

IE1 此等釋例例示個體可能如何將國際會計準則第 21 號之某些規定適用於以所呈現之有限事實為基礎之假設性情況。雖然該等釋例之某些層面於實際之事實型態中可能存在，但該等釋例中之事實型態已被簡化，且個體於適用國際會計準則第 21 號時，須評估所有攸關事實及情況。該等釋例未例示國際會計準則第 21 號之所有規定，亦未新增額外之規定。

可兌換性

IE2 釋例 1 至 3 例示個體如何評估一貨幣是否係可兌換（如第 8 段、第 8A 至 8B 段及第 A2 至 A10 段所訂定之步驟 I）。釋例 4 至 5 例示當一貨幣非屬可兌換時，個體如何估計即期匯率（如第 19A 段及第 A11 至 A17 段所訂定之步驟 II）。在所有五個釋例中：

- (a) X 個體之功能性及表達貨幣為 PC。個體 X 編製合併財務報表。
- (b) X 個體擁有一係屬國外營運機構之子公司—Y 個體。Y 個體之功能性貨幣為 LC—Y 個體於營運所處轄區之貨幣。主管機關管理 LC 對其他貨幣之可兌換性。

步驟 I：評估一貨幣是否係可兌換（第 8 段、第 8A 至 8B 段及第 A2 至 A10 段）

釋例 1—時程

- IE3 Y 個體所處轄區之主管機關僅於完成行政程序後，方使個體可兌換 LC 取得 PC。該主管機關要求希望取得 PC 之個體在提交對 PC 之請求時，說明其意圖如何使用 PC。於一般情況下，個體在 N 天後取得 PC—意即，N 天係該主管機關於其行政程序下進行檢查並提供 PC 所需之時間。
- IE4 X 個體認為 N 天係透過此兌換機制將 LC 兌換為 PC 之交易所適用之正常行政延遲。除依第 A2 至 A10 段之其他規定外，若 X 個體能於提出請求後

之 N 天內取得 PC，則 X 個體認為 LC 係可兌換為 PC。

釋例 2—市場或兌換機制

- IE5 Y 個體所處轄區之主管機關無法滿足對 PC 之需求，而暫時停止透過其管理之兌換機制使 PC 可得。在缺乏此兌換機制下，個別轉售者以非由主管機關設定之匯率清償將 LC 兌換為 PC 之交易。此等兌換交易不產生可執行之權利及義務，亦不存在將 LC 兌換為 PC 之交易將產生此等權利及義務之其他市場或兌換機制。
- IE6 於評估 LC 是否係可兌換為 PC，X 個體僅考量將 LC 兌換為 PC 之交易將產生可執行之權利及義務之市場或兌換機制。X 個體作出 LC 非屬可兌換為 PC 之結論，因與個別轉售者之兌換交易不產生可執行之權利及義務，亦不存在將 LC 兌換為 PC 之交易將產生此等權利及義務之其他市場或兌換機制。

釋例 3—取得另一貨幣之目的

- IE7 Y 個體所處轄區之主管機關禁止個體就進口食品及藥品以外之其他目的取得 PC。
- IE8 於換算 Y 個體之經營結果及財務狀況時，X 個體評估其是否能就實現其於對 Y 個體之淨投資之目的取得 PC。由於 X 個體被禁止就此目的取得 PC，X 個體作出 LC 非屬可兌換為 PC 之結論。X 個體就進口食品及藥品之目的取得 PC 之能力對該評估並不攸關。

步驟 II：當貨幣非屬可兌換時估計即期匯率（第 19A 段及第 A11 至 A16 段）

釋例 4—使用就另一目的之可觀察匯率（第 A11 至 A14 段）

事實型態

- IE9 於 20X1 年 12 月 31 日，Y 個體所處轄區之主管機關禁止個體就實現其對在該轄區營運之某一個體之淨投資之目的取得 PC。除該限制外，個體能取得 PC，且 LC：PC 之匯率係屬自由浮動。僅有一匯率適用於 LC 兌換為 PC 之交易；該匯率單日更新數次。
- IE10 在衡量日 20X1 年 12 月 31 日，X 個體無法取得 PC 以實現其對 Y 個體之淨投資。因此，X 個體作出 LC 非屬可兌換為 PC 之結論。

估計即期匯率

- IE11 由於 X 個體作出 LC 非屬可兌換為 PC 之結論，X 個體須估計符合第 19A 段中之目的之即期匯率。
- IE12 適用第 A11 至 A14 段之規定，X 個體考量就實現對某一個體之淨投資之目的，其是否得使用 LC：PC 之可觀察匯率。為此，其評估該可觀察匯率是否符合第 19A 段中之目的，並考量：
- (a) 是否存在若干匯率—LC 與 PC 間僅存在一可觀察匯率。
 - (b) 貨幣係可兌換之目的—X 個體能就將導致其對 Y 個體之淨投資實現之交易外之任何交易取得 PC。
 - (c) 匯率之性質—該可觀察匯率係自由浮動。
 - (d) 匯率更新之頻率—該可觀察匯率係單日更新數次。
- IE13 考量此等因素，X 個體判定該可觀察之 LC：PC 匯率符合第 19A 段中之目的。因此，X 個體於換算 Y 個體之經營結果及財務狀況時，得使用該可觀察匯率作為估計之即期匯率。

釋例 5—使用後續第一個匯率(第 A11 至 A12 段及第 A15 至 A16 段)

事實型態

- IE14 於 20X1 年 12 月 31 日，Y 個體營運所處轄區遭受高度通貨膨脹。Y 個體所處轄區之主管機關禁止個體就實現對於該轄區營運之某一個體之淨投資之目的取得 PC。惟自 20X2 年 4 月 30 日起，該主管機關允許個體就該目的取得 PC。
- IE15 在衡量日 20X1 年 12 月 31 日，X 個體無法取得 PC 以實現其對 Y 個體之淨投資，因此，X 個體作出 LC 非屬可兌換為 PC 之結論。

估計即期匯率

- IE16 由於 X 個體作出 LC 非屬可兌換為 PC 之結論，因此 X 個體須估計符合第 19A 段中之目的之即期匯率。
- IE17 適用第 A11 至 A12 段及第 A15 至 A16 段時，X 個體考量其是否得使用該貨幣可兌換性恢復後，所能取得該另一貨幣之第一個匯率（後續第一個匯率）。為此，其評估後續第一個匯率是否符合第 19A 段中之目的，並考量：
- (a) 衡量日與可兌換性恢復日間之時間—可兌換性係於衡量日後 4 個月恢復。
 - (b) 通貨膨脹率—Y 個體營運所處轄區遭受高度通貨膨脹。

IE18 考量此等因素，X 個體判定後續第一個匯率未反映衡量日之現時經濟狀況。因此，後續第一個匯率就實現 X 個體對 Y 個體之淨投資之目的，並不符合第 19A 段中之目的。惟 X 個體可於必要時調整該匯率，以估計就實現其對 Y 個體之淨投資之目的符合第 19A 段中之目的之匯率。

國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」結論 基礎之修正

本結論基礎附於國際會計準則第 21 號，但非屬其一部分。

缺乏可兌換性

2023 年 8 月之修正之背景

BC41 國際會計準則理事會（IASB）於 2023 年 8 月發布「缺乏可兌換性」並修正本準則，以改善對財務報表使用者所提供資訊之有用性。該等修正規定個體於判定一貨幣是否係可兌換為另一貨幣，以及當非屬可兌換而決定使用之即期匯率時適用一致之作法。國際會計準則理事會（IASB）已得知有關利害關係人對於如何決定貨幣是否係可兌換為另一貨幣，以及非屬可兌換時所使用之匯率持有不同觀點。儘管一貨幣非屬可兌換為另一貨幣之情況可能相對較少發生，當其發生時，經濟狀況可能將迅速惡化。於該等情況下，對適用本準則之不同觀點可能導致受影響個體之財務報表出現重大差異。於制定修正時，國際會計準則理事會（IASB）考量國際財務報導準則解釋委員會之想法以及利害關係人對國際會計準則理事會（IASB）於 2021 年 4 月之「缺乏可兌換性」草案之回饋意見。

評估一貨幣是否係可兌換

BC42 許多因素影響一貨幣與另一貨幣之可兌換性。為使「可兌換」之定義可操作並協助個體一致地適用該定義，本準則明定個體何時能將一貨幣兌換為另一貨幣。於制定該定義及相關之應用指引時，國際會計準則理事會（IASB）討論下列問題：

- (a) 個體考量取得該另一貨幣之時程為何（見第 BC43 至 BC44 段）？
- (b) 若個體能取得該另一貨幣，但並無意圖取得之，將如何（見第 BC45 段）？
- (c) 個體就取得該另一貨幣考量何種市場或兌換機制（見第 BC46 段）？
- (d) 個體取得該另一貨幣之目的為何（見第 BC47 至 BC50 段）？
- (e) 若個體僅能取得有限金額之該另一貨幣，將如何（見第 BC51 至 BC52 段）？

段)？

時程

- BC43 國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論：取得該另一貨幣之正常行政延遲
- (a) 不抵觸本準則第 8 段對即期匯率之定義中「立即交付」之概念。依國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點，「立即交付」之概念包括為符合兌換貨幣之行政、法令規定之一個短期間。
 - (b) 不妨礙一貨幣係可兌換為該另一貨幣。依國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點，認知貨幣兌換中存有正常行政延遲提升該等規定之可操作性。若個體未能於其對將一貨幣兌換為另一貨幣之時程之評估中考量正常行政延遲，個體可能不適當地作出一貨幣非屬可兌換為另一貨幣之結論。
- BC44 國際會計準則理事會 (IASB) 決議對何者構成「正常行政延遲」不制定應用指引—此評估將取決於事實及情況。

取得該另一貨幣之能力

- BC45 國際會計準則理事會 (IASB) 決議，評估一貨幣是否係可兌換為另一貨幣取決於該個體取得該另一貨幣之能力，而非其如此作之意圖或決策。例如，一貨幣能就實現個體之國外營運機構淨投資之目的而可兌換為另一貨幣，即使該個體無意圖進行將導致實現該淨投資之交易。此規定一致於本準則中之其他規定—例如，將金額換算為另一貨幣時使用即期匯率之規定，無論個體是否有以該即期匯率進行交易之意圖或決策。

市場或兌換機制

- BC46 國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到，市場或兌換機制之性質及類型在轄區間可能有所不同。國際會計準則理事會 (IASB) 討論是否規定個體於評估可兌換性時考量特定市場或兌換機制（例如，政府管理之兌換機制）。國際會計準則理事會 (IASB) 決議，於評估一貨幣是否係可兌換為另一貨幣時，個體僅考量該貨幣兌換為該另一貨幣之交易將產生可執行之權利及義務之市場或兌換機制。

取得該另一貨幣之目的

- BC47 在許多轄區（尤其是匯率係自由浮動之轄區），兩種貨幣間僅存有一匯率。於此等轄區，個體意圖使用該另一貨幣之目的既未改變該匯率，亦不影響該個體取得該另一貨幣之能力。然而，對某些貨幣，不同匯率可能適用於不同用途，其可能影響個體取得該等貨幣之能力。因此，國際會計準則理事會（IASB）作出個體考量其取得該另一貨幣之目的係屬重要之結論。
- BC48 國際會計準則理事會（IASB）單獨考量個體之下列情況：
- (a) 以其功能性貨幣報導外幣交易（見第 BC49 段）；及
 - (b) 使用非其功能性貨幣之表達貨幣或換算國外營運機構之經營結果及財務狀況（見第 BC50 段）。
- BC49 本準則第 20 至 37 段明定以功能性貨幣報導外幣交易之規定。此等規定適用於個別外幣交易，以及與此等交易有關之貨幣性及非貨幣性項目。國際會計準則理事會（IASB）決議，當報導外幣交易時，個體對每一個別之交易、資產或負債分別評估一貨幣之可兌換性—即個體將假設取得外幣之目的係實現或清償該個別外幣交易或與該交易相關之資產或負債。個體將評估其是否能取得該另一貨幣以實現或清償該交易或與該交易有關之資產或負債。規定個體評估每一個別交易、資產或負債並不產生新評估，因本準則第 26 段規定個體於有若干匯率可得時如此作。
- BC50 本準則第 38 至 49 段明定使用非功能性貨幣為表達貨幣與換算國外營運機構之經營結果及財務狀況之規定。此等規定適用於個體或其國外營運機構之所有資產及負債（即淨資產或淨負債），而非其個別資產或負債。國際會計準則理事會（IASB）因此決議，於此等情況下，個體從將導致實現或清償其淨資產或淨負債（或國外營運機構淨投資）之一交易之觀點評估可兌換性。國際會計準則理事會（IASB）觀察到：
- (a) 某些轄區之個體可能經歷匯出股利之延遲，且此一延遲將不必然導致個體作出一貨幣非屬可兌換為另一貨幣之結論；此一延遲可能反映正常行政延遲。此外，個體作出一貨幣非屬可兌換為另一貨幣之結論並不必然逕使個體須使用複雜之估計技術（見第 BC55 段）。
 - (b) 個體考量其於單一交易中（而非隨時間）實現其淨資產（或國外營運機構淨投資）之能力，即使個體可能常無法於單一交易中實現其淨資產。此考量係與本準則之其他規定一致（見第 BC49 段）。依本準則第 A10 段之規定，即使個體無法取得實現其淨資產或國外營運機構淨投資所需之另一貨幣之全部金額，但能取得一超過不重大之金額，一貨幣將係可兌換為該另一貨幣（見第 BC51 至 BC52 段）。

僅取得有限金額之另一貨幣之能力

- BC51 個體可能僅能取得有限金額之另一貨幣。國際會計準則理事會（IASB）決議明定於此等情況下，當個體能取得之該另一貨幣超過一不重大金額時，該貨幣係可兌換為另一貨幣。此作法類似於國際財務報導準則第13號「公允價值衡量」中當資產或負債之交易量或活絡程度已顯著降低時之作法（見國際財務報導準則第13號第B37至B42段），在此情況下，個體得偏離不加以調整之可觀察價格之使用。同樣地，當個體取得該另一貨幣之市場活絡程度過低致使該個體能取得之該另一貨幣未超過不重大金額時，個體適用本準則第19A段估計即期匯率—於此情況下，個體得偏離可觀察匯率之使用。
- BC52 於制定該等規定時，國際會計準則理事會（IASB）考量個體於何種層級評估其能取得另一貨幣之金額之重大性，例如，個體究係分別對每一交易及餘額進行此評估，抑或以彙總基礎進行此評估。國際會計準則理事會（IASB）決議，個體應使用本準則第A10段描述之彙總方法評估其就特定目的所能取得之該另一貨幣之金額之重大性。該彙總方法規定個體將其能取得之該另一貨幣之金額與其需回收或清償之交易或餘額之彙總金額（總和）相比，而非規定個體分別考量每一交易或餘額。

當一貨幣非屬可兌換時估計即期匯率

- BC53 國際會計準則理事會（IASB）決議，當一貨幣於衡量日非屬可兌換為另一貨幣時，個體應估計該日之即期匯率。本準則第19A段中之目的係個體估計在現時經濟狀況下，假定於衡量日會發生於市場參與者間之，有秩序之兌換交易之匯率。此作法類似於（雖非相同）個體藉由估計假定於衡量日會發生之出售一資產或移轉一負債之有秩序交易之價格按公允價值衡量該資產或負債。
- BC54 國際會計準則理事會（IASB）基於下列原因決議不提供個體如何估計即期匯率之任何詳細規定：
- (a) 估計即期匯率可能係屬複雜，且取決於個體特定與轄區特定之事實及情況。
 - (b) 個體可能用以估計即期匯率之經濟模式有所不同。此等模式之複雜性及其所使用作為輸入值之經濟因素（例如，通貨膨脹、利率、國際收支或轄區之生產力）不同。國際會計準則理事會（IASB）決議不訂定一特定估計技術或作法，因該技術或作法不太可能對所有可能情況捕

捉所有攸關因素，而不過度繁雜。

- (c) 評估可兌換性之規定預計導致個體僅於少部分情況下估計即期匯率。
- (d) 估計即期匯率之固有不確定性類似於與基於估計值之其他財務資訊有關之不確定性。個體須揭露與所估計即期匯率及估計技術有關之攸關資訊（見第 BC58 至 BC62 段）。
- (e) 此作法與其他國際財務報導準則會計準則之衡量規定一致。例如，國際財務報導準則第 9 號「金融工具」並未明定衡量預期信用損失之特定技術，而是訂定一目的。

BC55 國際會計準則理事會（IASB）指出，當一貨幣非屬可兌換為另一貨幣時，個體不必然需使用複雜之估計技術。為降低複雜性，國際會計準則理事會（IASB）決議：

- (a) 明定個體得使用不加以調整之可觀察匯率作為估計之即期匯率，若該可觀察匯率符合本準則第 19A 段中之目的（見本準則第 A12 段）。
- (b) 納入個體可考量兩個可觀察匯率之釋例，並列示一因素清單（但並未全部涵括），以協助個體評估該等可觀察匯率是否符合本準則第 19A 段中之目的（見本準則第 A13 至 A16 段）。
- (c) 明定使用另一估計技術之個體可（例如）自一可觀察匯率開始—包括來自不產生可執行權利及義務之市場或兌換機制之兌換交易之匯率—並於必要時調整該匯率，以估計符合本準則第 19A 段所規定之即期匯率（見本準則第 A17 段）。

其他考量

BC56 國際會計準則理事會（IASB）決議不明定用以估計即期匯率之可觀察匯率之層級，因如此作可能增加成本而未提供更有用之資訊。例如，規定可觀察匯率之層級將使個體須尋找並依序考量該層級中之每一匯率，惟使用另一估計技術可能對個體更符合成本效益。

BC57 當個體僅能取得有限金額之另一貨幣時，國際會計準則理事會（IASB）考量是否允許或規定該個體使用混合匯率（即反映個體就交易或餘額之一部分能取得該另一貨幣之匯率，以及就剩餘部分之估計匯率二者之加權平均匯率）。國際會計準則理事會（IASB）決議基於下列原因不允許或規定使用此匯率：

- (a) 決定混合匯率對個體可能係屬困難，從而增加編製者之成本，而未提

供重大額外效益。

- (b) 於決定混合匯率時，個體將僅就交易或餘額中不重大之部分使用可觀察之即期匯率，以及就剩餘部分使用估計之即期匯率。個體如此作係因，適用本準則第 A10 段之規定，個體僅於其能取得未超過不重大金額之該另一貨幣時，始將作出該貨幣非屬可兌換為該另一貨幣之結論。因此，在多數情況下，國際會計準則理事會（IASB）預期混合匯率與估計之即期匯率將無重大差異。

揭露

- BC58 當一貨幣非屬可兌換為另一貨幣時，個體對即期匯率之估計可能重大影響其財務報表。該估計亦使個體須作出判斷及假設。國際會計準則理事會（IASB）於制定該等規定時，得知財務報表使用者不僅關心估計該即期匯率對個體之財務報表之影響，亦欲了解個體對一貨幣非屬可兌換為該另一貨幣之暴險。使用者表示，一貨幣非屬可兌換為另一貨幣之性質及財務影響、所使用之即期匯率、估計之過程，以及個體所暴露之風險之相關資訊將有助於其分析。據此，本準則中適用之揭露規定旨在提供使用者此等資訊。
- BC59 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，本準則第 A19 至 A20 段之某些規定與其他國際財務報導準則會計準則中之規定類似。個體於適用其他準則時可能已提供此等段落所規定之某些資訊。例如，個體可能已提供：
- (a) 有關國外營運機構之彙總性財務資訊（依國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」第 B10 段或第 B12 至 B13 段之規定）；
- (b) 有關用以估計即期匯率之方法論之資訊（依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 125 至 133 段之規定）；及
- (c) 有關一貨幣非屬可兌換為另一貨幣所產生之風險之性質及程度之部分（或全部）量化及質性資訊（依國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」及國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」中之揭露規定）。
- BC60 雖然如此，國際會計準則理事會（IASB）作出納入本準則第 A19 至 A20 段之規定係有助益之結論。國際會計準則理事會（IASB）認為，若個體藉由適用其他揭露規定提供本準則所規定之資訊，則該個體無需重複該資訊。
- BC61 國際會計準則理事會（IASB）作出結論：無須納入有關於評估可兌換性時

所作之重大判斷之特定揭露規定。國際會計準則第 1 號第 122 段已規定在此等判斷係個體管理階層所作對財務報表認列金額具有最重大影響之判斷之一部分之範圍內揭露此等判斷。

- BC62 國際會計準則理事會 (IASB) 指出，對於適用本準則第 57A 段之個體，當一貨幣於報導期間結束日非屬可兌換為另一貨幣時，以及當一貨幣於部分報導期間內非屬可兌換為另一貨幣時（即使在報導期間結束日不再屬此情況），該等揭露係屬必要。

過渡規定

已適用國際財務報導準則之個體

- BC63 國際會計準則理事會 (IASB) 判定本準則第 60L 至 60M 段中之過渡規定，因其作出規定個體依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」追溯適用該等修正之預期效益將不會超過成本之結論。特別是：

- (a) 追溯適用該修正內容將使個體須評估以前期間之可兌換性，再估計該等以前期間之即期匯率。於許多情況下，追溯適用可能須使用後見之明，即使不使用後見之明，將成本過高。
- (b) 非屬可兌換為另一貨幣之一貨幣，通常伴隨著使趨勢資訊對投資者較不具有用性（相對於其他情況）之高度通貨膨脹及其他經濟事件。國際會計準則理事會 (IASB) 得知，當一貨幣非屬可兌換為另一貨幣時，財務報表使用者欲了解個體於報導日對該貨幣之暴險。國際會計準則理事會 (IASB) 因此作出個體自初次適用日起適用該等修正而無須重編比較資訊之結論。

- BC64 國際會計準則理事會 (IASB) 決議：

- (a) 規定個體使用初次適用日估計之即期匯率換算一項目，若本準則之相關規定要求個體使用期末匯率換算該項目。
- (b) 不允許個體重新換算其他項目，即使該等項目可能係使用與該等修正不一致之即期匯率換算。規定個體辨認該等項目再估計適當之匯率之預期效益將不會超過成本。
- (c) 規定個體認列初次適用該等修正之任何影響數作為對下列項目之調整：
 - (i) 保留盈餘之初始餘額，當個體報導外幣交易時。對於此等交易，個體通常將兌換差額認列於損益中。規定個體分別追蹤認列於其

他綜合損益中之任何兌換差額將導致不必要之複雜性。

- (ii) 權益項下換算差異數之累積金額，當個體使用非功能性貨幣為表達貨幣或換算國外營運機構之經營結果及財務狀況時。於此等情況下，個體通常將兌換差額認列於其他綜合損益中，並累計該等差額於權益項下之單獨組成部分。

首次採用者

BC65 國際會計準則理事會 (IASB) 基於下列原因作出對首次採用者追溯適用該等修正之特定豁免並無必要之結論：

- (a) 國際財務報導準則第 1 號並未對於其財務報表中報導外幣交易之首次採用者提供任何豁免。因此，當個體報導外幣交易時，追溯適用國際會計準則第 21 號中所有適用之規定。
- (b) 國際財務報導準則第 1 號第 D13 段已允許首次採用者將其轉換至國際財務報導準則會計準則日所有國外營運機構之累積換算差異數認定為零。

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之結論基礎之修正

表達及揭露

...

轉換至國際財務報導準則之說明

...

- BC95A 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2023 年 8 月修正國際會計準則第 21 號，以定義一貨幣何時係可兌換為另一貨幣。國際會計準則理事會 (IASB) 對先前提及 (但未定義) 可兌換性之國際財務報導準則第 1 號第 31C 段及第 D27 段作一致之修正。