

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

(第七部分)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 111 年 11 月 25 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 (第七部分)

項目	發布時間	名稱
1	2010年1月	「固定換固定」條件之適用(IAS32)
2	2010年3月	股東裁量權(IAS32)
3	2014年1月	或有「無法存續」事項發生時強制轉換為變動數量股份之金融工具之分類(IAS32)
4	2010年3月	具有數量可選擇性之遠期合約之科目單位(IAS39)
5	2012年11月	第AG5段之範圍(IAS39)
6	2010年3月	與國際財務報導準則第8號之過渡規定間之交互影響(IFRS8)
7	2010年9月	投資之返還及外幣換算準備(IAS21)
8	2014年11月	外匯管制及高度通貨膨脹(IAS21)
9	2013年5月	重新發布先前所發布財務報表(IAS10)
10	2014年5月	於釘綁安排中依國際財務報導準則第3號對收購者及依國際財務報導準則第10號「合併財務報表」對母公司之辨認(IFRS3)
11	2011年9月	涉及新成立個體之企業合併：共同控制下企業合併(IFRS3)
12	2011年9月	涉及新成立個體之企業合併：影響辨認收購者之因素(IFRS3)
13	2013年3月	使用剩餘方法評價生物資產(IAS41)
14	2010年1月	攤銷方法(IAS38)
15	2013年11月	與減損、外匯及借款成本有關之過渡規定(IFRS10)
16	2010年1月	聯合財務報表及重新界定報導個體(IAS27)
17	2010年1月	採用「權益結合」法時比較資訊之表達(IAS27)
18	2010年5月	計畫資產之評價(IAS26)
19	2014年5月	具提撥金或名目提撥金之保證報酬之員工福利計畫(IAS19)
20	2010年1月	交割方式取決於未來事件之交易(IFRS2)
21	2013年5月	公司間補償之認列時點(IFRS2)
22	2014年1月	以固定購買力單位定義之財務資本維持觀念之可應用性(IAS29)
23	2014年5月	氣體排放交易機制產生之負債之衡量(IAS37)
24	2014年7月	對包裹公司中之單一資產認列遞延所得稅(IAS12)
25	2014年5月	與國際會計準則第1號之適用有關之議題(IAS1)
26	2010年5月	自建資產成本於轉換時之會計處理(IFRS1)

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」(2010 年 1 月)

「固定換固定」條件之適用

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 22 段之適用提供指引。該段敘明，「除第 22A 段所述情況外，企業之合約將以 (收取或) 交付固定數量之本身權益工具之方式交割，以交換固定數量之現金或另一金融資產者，係屬權益工具」(常被稱為「固定換固定」條件)。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 辨認，除詢問所辨認之特定情況外，「固定換固定」條件於其他情況下之適用實務上尚可能存有分歧。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，理事會目前正在進行一項計畫以改善及簡化具權益特性之金融工具之財務報導規定。該計畫之主要目的之一係發展權益及非權益工具間較佳之區別。此包括對現行國際會計準則第 32 號中固定換固定條件之考量。

因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 作出結論，理事會目前具權益特性之金融工具之計畫預期將及時處理與固定換固定條件有關之議題。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 32 號「金融工具：表達」(2010 年 3 月)

股東裁量權

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：以包括交付現金之合約義務之特別股為形式之金融工具，若該支付係取決於發行人股東最終之裁量，究係金融負債或權益。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際會計準則第 32 號第 AG26 段辨認，當對特別股持有人之分配取決於發行人之裁量時，該特別股為權益工具。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 辨認，若合約義務係取決於發行人股東最終之裁量，於評估企業是否具無條件避免交付現金之權利，且因此金融工具究係應被分類為金融負債或權益時，實務上可能存有分歧。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，理事會目前正在進行一項計畫以改善及簡化具權益特性之金融工具之財務報導規定。該計畫之主要目的係發展權益及非權益工具間較佳之區別，並使國際財務報導準則與美國一般公認會計原則趨同。

因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 建議，理事會將此議題作為目前具權益特性之金融工具計畫之一部分處理。理事會之計畫預期將於較國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 完成其適當程序所需之時間短之期間內處理權益與非權益工具間之區別。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 32 號「金融工具：表達」(2014 年 1 月)

或有「無法存續」事項發生時強制轉換為變動數量股份之金融工具之分類

解釋委員會討論發行人會如何依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」之規定分類特定之強制轉換金融工具。該金融工具未明訂到期日，惟若發行人違反第一類資本比率（即描述為一「或有無法存續事項」）則強制轉換為變動數量之發行人本身權益工具。該金融工具係以面額發行，且於轉換時將交付之權益工具價值等於該固定面額。該工具之利息之支付係取決於發行人之裁量。

具體而言，解釋委員會討論下列議題：

- a. 該金融工具究係以其整體符合金融負債之定義，抑或須分類為由負債組成部分及權益組成部分所構成之複合金融工具（且在後者之情況下，該等組成部分所反映者為何）；
及
- b. 前述 a 中所辨認之金融負債（或負債組成部分）將如何衡量。

解釋委員會決議不將此議題新增至其議程中。解釋委員會指出，該提問所提出之議題範圍過於廣泛而無法以有效率之方式處理。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

具有數量可選擇性之遠期合約之科目單位(國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」) — 2010 年 3 月

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)收到外界詢問,期望將一項目新增至其議程中以對下列事項提供指引:就適用國際會計準則第 39 號第 5 至 7 段[現已被國際財務報導準則第 9 號第 2.4、2.6 及 2.7 段取代]之目的而言,一合約(a)使企業有義務按一固定價格交付(出售)固定數量單位之可隨時變現之非金融項目,且(b)提供交易對方亦可按一固定價格購買固定數量之額外單位之相同項目之選擇權,該合約是否可被評估為兩項單獨合約。

儘管國際財務報導解釋委員會(IFRIC)了解實務上存有重大分歧,其指出理事會已加速發展取代國際會計準則第 39 號之計畫,且預期於 2010 年底前發布新準則。作為取代國際會計準則第 39 號之一部分,理事會將考量國際會計準則第 39 號之範圍,包括國際會計準則第 39 號第 5 至 7 段中有關購買或出售非金融項目之合約之指引。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

第 AG5 段之範圍(國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」) — 2012 年 11 月

解釋委員會收到外界詢問，期望對 2012 年之重整希臘政府公債 (GGBs) 所產生之數項會計議題提供指引。解釋委員會於其 2012 年 9 月之會議作出結論，於 2012 年 3 月所換出之希臘政府公債應予除列，此意指將作為債務重整之一部分所收取之新希臘政府公債認列為新資產。解釋委員會於 2012 年 7 月及 2012 年 11 月之會議，處理考量下列事項之特別請求：當決定原始認列該等新希臘政府公債之有效利率時，是否可適用國際會計準則第 39 號第 AG5 段[現已被國際財務報導準則第 9 號第 B5.4.7 段取代]。適用國際會計準則第 39 號第 AG5 段意指，原始認列時之有效利率將使用考量已發生信用損失之估計現金流量決定。

解釋委員會指出，國際會計準則第 39 號第 AG5 段適用於所取得之資產，包括購入及創始之金融資產。

解釋委員會亦指出，即使已發生損失之債務工具之創始相當不常見，仍有此種交易發生之情況。例如，基於債務人之重大財務困難，可能發生涉及債務工具之創始非經由正常承銷程序，而係藉由重整程序迫使現有貸款人接受之交易。此可能包括債務工具之修改導致依國際財務報導準則除列原始金融資產並認列新資產之情況。於諸如此類之情況，可能認列原始認列時具有已發生損失之新金融資產。解釋委員會指出，於資產之原始認列時是否存在已發生損失係真實議題，並指出此評估須經判斷。解釋委員會亦指出，導致認列原始認列時具有已發生損失之資產之情況無須限於債務工具實質上係現有貸款人被強迫接受之情況，而亦可能產生於其他交易。

解釋委員會認為基於其對國際會計準則第 39 號現行規定之分析，無需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

國際財務報導準則第 8 號 (2010 年 3 月)

與國際財務報導準則第 8 號之過渡規定間之交互影響

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到外界詢問，期望對國際財務報導準則第 8 號「營運部門」中之過渡規定及與國際會計準則第 36 號間之交互影響提供指引。當國際會計準則理事會 (IASB) 於 2006 年 11 月發布國際財務報導準則第 8 號「營運部門」，已針對國際會計準則第 36 號作配套修正。該配套修正以「營運部門」(依國際財務報導準則第 8 號判定) 取代所提及之「部門」(依國際會計準則第 14 號「部門別報導」判定)。特別是當就測試商譽減損對現金產生單位之彙總訂定限制時，修正國際會計準則第 36 號第 80 段以提及國際財務報導準則第 8 號。先前訂定之限制係參照依國際會計準則第 14 號所辨認之部門。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，當企業第一年適用國際財務報導準則第 8 號測試商譽減損時，某些企業可能需認列商譽之減損損失，其中至少一部分係因部門定義之變動。

向國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 詢問之問題為，因追溯適用自國際會計準則第 14 號改為國際財務報導準則第 8 號之變動所決定之任何增額商譽減損損失 (倘若現金產生單位已參照國際財務報導準則第 8 號分組則原將已認列於前期) 應列報為前期調整或本期事項。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際財務報導準則第 8 號係對 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度期間生效，因此適用於年度期間結束日為 2009 年 12 月 31 日以後之企業。基於國際財務報導解釋委員會適當程序手冊所規定包含之必要適當程序，其無法及時提供指引，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 21 號「匯率變動之影響」(2010 年 9 月)

投資之返還及外幣換算準備

委員會收到外界詢問，期望對發生外幣投資之返還時，外幣換算準備之重分類提供指引。該詢問特別尋求外幣換算準備是否應於下列交易中再循環之指引：

- 投資者對被投資者之權益形式之所有權比例之減少(相對減少)。
- 對被投資者之絕對投資減少，即使權益形式之所有權權益之比例並未減少。所有權之減少可能為相對、絕對或兩者。

委員會指出，國際會計準則第 21 號第 48D 段規定，除第 48A 段所述之減少情況係以處分作會計處理外，個體須將「個體對該國外營運機構之所有權權益之任何減少」作為部分處分處理。個體如何適用第 48D 段之規定，主要取決於個體究係將「個體對該國外營運機構之所有權權益之任何減少」解讀為意指絕對減少、按比例減少或兩者。

委員會考量，不同解讀將導致當國外營運機構發生投資返還而適用國際會計準則第 21 號對外幣換算準備作重分類時實務作法分歧。惟委員會決議既不將此議題新增至其議程中亦不建議理事會透過年度改善處理此議題，因其不認為能及時對該議題達成共識。委員會建議國際會計準則理事會(IASB)應於國際會計準則第 21 號之廣泛檢討中考量此議題，該檢討係 2011 年後議程之潛在項目。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

外匯管制及高度通貨膨脹(國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」) — 2014 年 11 月

委員會收到外界詢問，期望對位於委內瑞拉之國外營運機構之經營結果及財務狀況之換算及合併提供指引。此議題係因委內瑞拉之嚴格外匯管制而產生，包括存在若干可能未充分反映當地高度通貨膨脹率之官方匯率，以及存在對可兌換之當地貨幣金額之限制。

所提出之疑慮為：採用官方匯率換算個體位於委內瑞拉之國外營運機構淨投資顯然並未於集團合併財務報表中適當反映該國外營運機構之財務績效及財務狀況。

解釋委員會辨認兩項主要之會計議題：

- a) 具多種匯率時，個體應採用何種匯率換算個體對國外營運機構淨投資？
- b) 長期缺乏可兌換性時，個體應採用何種匯率？

有關第一項議題，解釋委員會觀察到自多種匯率中判定採用何種匯率換算個體對國外營運機構淨投資時，對所使用國際會計準則第 21 號相關原則之適用僅有極小分歧。解釋委員會指出，主要實務係適用國際會計準則第 21 號第 26 段之原則，以功能性貨幣報導外幣交易且有若干匯率可得時，該原則提供採用何種匯率之指引。因此，儘管該議題之普遍應用性，委員會決議不將第一項議題納入至其議程。

有關第二項議題，解釋委員會觀察到國際會計準則第 21 號之指引未處理較長期缺乏可兌換性，因此，於該等情況下如何適用國際會計準則第 21 號並不完全明確。惟解釋委員會認為處理此議題係一較其能處理者範圍更廣之計畫。因此，解釋委員會決議不將此議題納入至其議程中。

惟解釋委員會指出，當外匯管制之影響對了解個體之財務績效及財務狀況係屬重大時，將適用國際財務報導準則中若干現行揭露規定。國際財務報導準則中之攸關揭露規定包括：

- a) 對重大會計政策及採用該等政策時之重大判斷之揭露（國際會計準則第 1 號第 117 段至 124 段）；
- b) 對具有導致資產及負債之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之揭露（可能包括敏感度分析）（國際會計準則第 1 號第 125 段至 133 段）；
- c) 對個體取得或使用資產及清償集團（或其合資或關聯企業）負債之能力所受重大限制之性質與範圍有關之揭露（國際財務報導準則第 12 號第 10、13、20 及 22 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 10 號「報導期間後事項」(2013 年 5 月)

重新發布先前所發布財務報表

解釋委員會被請求闡明，當與公開說明書有關之先前所發布財務報表重新發布時，適用國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」之會計意涵。該議題發生於某些轄區，在該等轄區中證券管理法令及慣例規定企業須重新發布其先前所發布與公開說明書有關之年度財務報表，當最近期申報之期中財務報表反映依所適用之會計準則追溯處理之事項時。於此等轄區，證券管理法令及慣例並未規定或允許企業於其重新發布之財務報表中認列於首次通過發布財務報表時與財務報表重新發布時之間發生之事項或交易，除非該調整係由國家法令所規定；惟證券管理法令及慣例規定企業應於其重新發布之財務報表中僅認列那些原本即將於次年之財務報表中作為比較資訊之調整。此等調整包括，例如追溯適用會計政策變動之調整，但不包括會計估計變動。此作法被稱為「雙重日期」。提問者請求解釋委員會闡明，在與公開說明書有關之先前所發布年度財務報表重新發布之情境下考量時，國際會計準則第 10 號是否僅允許一個通過發布之日期（即不允許「雙重日期」）。解釋委員會指出，國際會計準則第 10 號之範圍係報導期間後事項之會計處理及揭露，且本準則之目的係訂定：

- a) 對報導期間後事項，企業須調整財務報表之情況；及
- b) 對何日為通過發布財務報表日及報導期間後事項，企業應作之揭露。

解釋委員會亦指出，依國際會計準則第 10 號編製之財務報表應反映截至通過發布財務報表日前之所有調整及非調整事項。

解釋委員會指出，國際會計準則第 10 號未規範公開說明書中重新發布之財務報表之表達，當原發布之財務報表未被撤銷，但重新發布之財務報表係依法令規定作為補充性資訊或原財務報表之重行表達而於公開說明書中提供。基於上述說明且因該議題發生於若干轄區，每一轄區具有可能規定財務報表重行表達形式之特定證券管理法令及慣例，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

於釘綁安排中依國際財務報導準則第 3 號對收購者及依國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」對母公司之辨認 (國際財務報導準則第 3 號「企業合併」) —2014 年 5 月

解釋委員會收到詢問，期望闡明國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂) 中辨認收購者之規定與國際財務報導準則第 10 號中決定控制是否存在之規定之交互影響。更具體而言，提問者尋求闡明於僅依合約 (例如釘綁安排) 達成企業合併而無任一參與合併個體對其他合併個體取得控制之情況下，就國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂) 之目的所辨認之收購者，是否係就國際財務報導準則第 10 號之目的之母公司。

國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂) 將企業合併定義為「收購者對一個或多個業務取得控制之交易或其他事項」。此外，國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂) 就「控制」之用語之意義引述國際財務報導準則第 10 號。國際財務報導準則第 10 號敘明，當投資者暴露於來自對被投資者之參與之變動報酬或對該等變動報酬享有權利，且透過其對被投資者之權力有能力影響該等報酬時，投資者控制被投資者。因此，解釋委員會觀察到，一個體無需投資即可控制另一個體。

國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂) 中企業合併之定義包括收購者對一個或多個業務取得控制之交易。其亦包括該等有時稱為「真實併購」或「對等併購」之交易。換言之，其包括參與合併之個體皆未取得對其他合併個體之控制之交易。解釋委員會討論一釘綁安排並指出，若該釘綁安排將兩個以上單獨之個體及業務合併係藉由將參與合併個體中所有權及表決權益合一，則該交易係國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂) 中定義之企業合併。

雖有國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂) 包括參與合併之個體皆未取得對其他合併個體之控制之企業合併之事實，解釋委員會指出，國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂) 第 6 段規定，企業合併中之某一參與合併個體必須辨認為收購者。若國際財務報導準則第 10 號之指引並未明確顯示哪一參與合併個體為收購者，國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂) 第 B14 至 B18 段提供辨認收購者之額外指引。

解釋委員會亦指出國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂) 第 B15 段(a)提供藉由評估合併後個體中之相對表決權辨認收購者之指引—此指引說明某一參與合併個體其業主 (群體) 取得合併後個體之最大比例表決權者，通常為收購者。此指引與解釋委員會對企業合併之定義包括參與合併之個體或業務皆未被辨認為對其他合併個體具控制之交易之觀察一致。

解釋委員會認為此指引將與辨認於所考量之釘綁交易中哪一參與合併個體為收購者攸關。

解釋委員會指出，國際會計準則理事會於 2004 年 9 月之國際會計準則理事會新訊中敘明，其所意圖國際財務報導準則第 3 號 (2004 年發布) 與國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表^{譯者註}」間之交互影響為依國際財務報導準則第 3 號 (2004 年發布) 辨認為其他個體之「收購者」之個體即係就國際會計準則第 27 號之目的之「母公司」。解釋委員會指出，「收購者」用語之意義自 2004 年來並未改變且「控制」之用語於國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂) 與國際財務報導準則第 10 號間係一致使用。其亦指出國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂) 中，即使參與合併之個體皆未取得對其他參與合併個體之控制亦可發生企業合併之概念，自國際財務報導準則第 3 號 (2004 年發布) 並未改變。據此，解釋委員會觀察到國際會計準則理事會對國際財務報導準則第 3 號 (2004 年發布) 與國際會計準則第 27 號之交互影響之聲明對有關國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂) 與國際財務報導準則第 10 號之交互影響仍屬有效。因此，解釋委員會觀察到就國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂) 之目的於釘綁安排中被辨認為收購者之參與合併個體，應依國際財務報導準則第 10 號編製合併後個體之合併財務報表。

解釋委員會指出，僅依合約達成企業合併之會計處理於實務上僅有極小分歧。其進一步指出，基於對國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂) 及國際財務報導準則第 10 號中規定及指引之分析，其不預期於未來出現分歧。

據此，解釋委員會決議不將此議題新增至其議程中。

^{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 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)。

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」(2011 年 9 月)

涉及新成立個體之企業合併：共同控制下企業合併

解釋委員收到外界詢問，期望對共同控制交易之會計處理提供指引。更具體而言，該提問所述之事實型態例示共同控制交易之一類型，該交易中由 A 股東完全擁有之母公司（A 個體）移轉一業務（A 業務）予亦由 A 股東完全擁有之新個體（稱為「新公司」）。該提問敦請闡明（a）於移轉業務予新公司時之會計處理；及（b）於依國際財務報導準則第 3 號分析該交易時，新公司初次上市櫃（IPO）（其可能發生於移轉 A 業務予新公司後）是否被認為係攸關。

委員會觀察到，共同控制交易之會計處理過於廣泛，以致無法透過解釋或年度改善處理。委員會亦指出提問者提出之議題先前已引起理事會之注意。委員會判定提問之特定事實型態宜在更廣泛之共同控制交易會計處理計畫（理事會規劃於後續處理）中予以考量。因此，解釋委員會決議不將此議題新增至其議程中，並建議理事會將提問所述之事實型態作為其共同控制交易計畫之一部分予以考量。

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」(2011 年 9 月)

涉及新成立個體之企業合併：影響辨認收購者之因素

解釋委員收到外界詢問，期望對依國際財務報導準則第 3 號辨認企業合併中之收購者時之攸關情況或因素提供指引。更具體而言，提問者所述之事實型態中，一集團計劃使用一新個體（「新公司」）分拆其二家子公司。新公司僅於其初次上市櫃（IPO）發生之條件下將以現金自母公司（A 個體）收購該等子公司。新公司支付予 A 個體以取得該等子公司之現金係透過初次上市櫃籌措。初次上市櫃發生後，A 個體失去對新公司之控制。若初次上市櫃未發生，新公司將不會收購該等子公司。

委員會觀察到，對涉及新成立個體創設之事實型態之會計處理過於廣泛，以致無法透過解釋或年度改善處理。委員會判定提問之特定事實型態宜在更廣泛之共同控制交易會計處理計畫（理事會規劃於後續處理）中予以考量。因此，解釋委員會決議不將此議題新增至其議程中，並建議理事會將提問所述之事實型態作為其共同控制交易計畫之一部分予以考量。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

使用剩餘方法評價生物資產（國際會計準則第 41 號 「農業」）—2013 年 3 月

解釋委員會收到詢問，期望闡明國際會計準則第 41 號第 25 段。此段提及剩餘法之使用，作為若實體上附著於土地之生物資產不具單獨之市場但該組合資產存在活絡市場時，衡量該等生物資產公允價值之可能評價技術之例。提問者之疑慮係於適用剩餘法時，當土地之最高及最佳使用不同於其現時使用，使用土地之公允價值（亦即如國際財務報導準則第 13 號所規定以其最高及最佳使用為基礎）可能導致生物資產之公允價值為極小或為零。解釋委員會觀察到，國際會計準則理事會（IASB）於制定國際財務報導準則第 13 號時，曾考量一資產群組中，某一資產之最高及最佳使用不同於其現時使用之情況。惟解釋委員會指出，國際財務報導準則第 13 號並未明確處理，若該等情況發生且該資產以最高及最佳使用為基礎之公允價值衡量假設群組中之其他資產須轉換或損毀之會計意涵。解釋委員會亦指出，此議題可能不僅影響國際會計準則第 41 號範圍內之資產之會計處理，亦可能影響其他準則範圍內之資產之會計處理。

基於上述分析，解釋委員會認為此議題過於廣泛而無法處理，據此，解釋委員會決議不將此議題納入其議程中。解釋委員會指示幕僚敦請國際會計準則理事會（IASB）對解釋委員會所考量之議題之會計規定提供闡釋。

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 38 號「無形資產」(2010 年 1 月)

攤銷方法

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)收到外界詢問,期望對決定有限耐用年限之無形資產之適當攤銷方法時,「經濟效益之預期耗用」之意義提供指引。於提問中考量之方法為直線法及生產數量法(包括收入基礎之生產數量法)。

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)指出國際會計準則第 38 號第 98 段敘明「採用方法係以資產所含預期未來經濟效益之預期耗用型態為基礎...」。國際財務報導解釋委員會(IFRIC)之某些委員認為解釋有助於減少施行此原則之分歧,而其他委員認為任何指引將屬應用指引之性質。國際財務報導解釋委員會(IFRIC)指出攤銷方法之決定因而係判斷事項。此外,依國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 122 段之規定,決定攤銷方法時所作之重大判斷應於財務報表之附註中揭露。

基於觀點之分歧,國際財務報導解釋委員會(IFRIC)作出結論,無法及時對該議題達成共識。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)

與減損、外匯及借款成本有關之過渡規定

解釋委員會收到外界詢問，期望闡明國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」及國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」之過渡規定。國際財務報導準則第 10 號及國際財務報導準則第 11 號之過渡規定包含特定情況下對追溯適用之豁免。惟提問者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 號並未對與國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」、國際會計準則第 23 號「借款成本」或國際會計準則第 36 號「資產減損」之適用有關之追溯適用提供特定之豁免。提問者認為，於第一次適用國際財務報導準則第 10 號及國際財務報導準則第 11 號時，此等準則之追溯適用可能會有問題。解釋委員會指出，當國際財務報導準則第 10 號第一次適用時，其須追溯適用，但已給予追溯適用之豁免之特定情況除外。解釋委員會亦指出，當國際財務報導準則第 10 號追溯適用時，可能會有源自其他準則（諸如國際會計準則第 21 號、國際會計準則第 23 號及國際會計準則第 36 號）之連帶會計處理規定。此等規定亦須追溯適用，以衡量被投資者之資產、負債及非控制權益（如國際財務報導準則第 10 號第 C4 段所述）或對被投資者之權益（如國際財務報導準則第 10 號第 C5 段所述）。解釋委員會觀察到，若國際財務報導準則第 10 號之追溯適用規定對追溯適用其他準則之規定於實務上不可行，則國際財務報導準則第 10 號（第 C4A 及 C5A 段）提供追溯適用之豁免。

解釋委員會指出，儘管國際財務報導準則第 11 號所定義之「聯合控制」一詞之意義，因國際財務報導準則第 10 號中「控制」之新定義，而與其於國際會計準則第 31 號「合資權益」（2003 年版）中之意義不同，但依國際財務報導準則第 11 號之規定評估控制是否係「聯合」具有之結果，於大多數情況下係與依國際會計準則第 31 號之規定之結果相同。因此，解釋委員會觀察到，初次適用國際財務報導準則第 11 號所產生之變動通常為自比例合併改變為權益法會計處理或自權益法會計處理改變為認列資產份額及負債份額。於該等情況下，國際財務報導準則第 11 號已提供追溯適用之豁免。解釋委員會作出結論為：於大多數情況下國際財務報導準則第 11 號之初次適用不應產生與其他準則之適用有關之議題。基於前述分析，解釋委員會決議國際財務報導準則第 10 號及國際財務報導準則第 11 號之現行過渡規定已提供足夠之指引或追溯適用之豁免，且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」(2010 年 1 月)

聯合財務報表及重新界定報導個體

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到外界詢問，期望對下列事項提供指引：一報導個體依國際財務報導準則提出之財務報表，是否可納入所選某些共同控制下之個體，而非僅限於國際會計準則第 27 號所定義之母公司/子公司關係。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，將個體納入一組國際財務報導準則財務報表之能力係取決於就共同控制之情況對「報導個體」之解讀。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，理事會於 2007 年 12 月於其研究議程中新增一項計畫，以檢視共同控制之定義及於收購者之合併及單獨財務報表中共同控制下之企業合併之會計處理之方法。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦指出，描述報導個體係理事會「觀念架構」計畫之 D 階段之目的。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦收到外界詢問，期望對下列事項提供指引：依國際財務報導準則之規定，一報導個體是否可重新界定，以將已被排除於集團外之個體/業務自比較期間排除。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，前述理事會之共同控制計畫亦將考量分拆之會計處理，諸如子公司或業務之分割。因此，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

國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」(2010 年 1 月)

採用「權益結合」法時比較資訊之表達

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到外界詢問，期望對依國際財務報導準則之規定編製財務報表時，就共同控制下個體間之企業合併採用「權益結合」法時比較資訊之表達提供指引。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際財務報導準則第 3 號「企業合併」(2008 年修訂) 自其範圍排除「共同控制下個體或業務之合併」。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，解決該議題將須解釋多號國際財務報導準則之綜合運用。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦指出，理事會於 2007 年 12 月新增一項計畫至其研究議程中，以檢視共同控制之定義及於收購者之合併及單獨財務報表中共同控制下之企業合併之會計處理之方法。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 26 號「退休福利計畫之會計與報導」

(2010 年 5 月)

計畫資產之評價

委員會收到外界詢問，期望闡明依國際會計準則第 26 號之規定所編製之退休福利計畫之財務報表中，國際會計準則第 26 號與國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」間有關退休福利計畫之投資（計畫資產）之會計處理之綜合運用。

委員會觀察到，國際會計準則第 26 號第 32 段中對計畫資產應按公允價值列報之指引係屬明確。委員會亦指出下列事項係屬明確：計畫資產公允價值之變動應依國際會計準則第 26 號第 35 段之規定列報並揭露於可用於福利之淨資產變動表。

委員會作出結論：國際財務報導準則係屬明確，且不預期實務上會有分歧之解讀。因此，委員會決議不將此議題新增至其議程中，亦不建議理事會修正該等準則。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

具提撥金或名目提撥金之保證報酬之員工福利計畫 (國際會計準則第 19 號「員工福利」) — 2014 年 5 月

解釋委員會觀察到，對屬研究計畫範圍內之員工福利計畫之會計處理係一重要議題。此等計畫係日益增加之各種員工福利計畫設計之一部分，該等計畫設計納入第一次制定國際會計準則第 19 號時未設想到之特性。此等計畫依國際會計準則第 19 號之規定之會計處理會產生問題，且已導致實務上之分歧。

解釋委員會試圖發展一解決方案以改善對此等計畫之財務報導。惟其於辨認能達成下列兩項目的之修正之適當範圍時，無法達成共識：

- (a) 改善對足夠數量之計畫之會計處理，俾使效益超過成本。
- (b) 限縮因對其他類似計畫作武斷區分將導致之任何非意圖結果。

依解釋委員會之觀點，對員工福利之會計處理作更廣泛之考量（可能透過國際會計準則理事會（IASB）之研究議程）將係對此等計畫制定會計規定之更佳處理方式。解釋委員會認知到，於短期內減少實務上之分歧將係有益。惟因解釋委員會於進行該議題時所面臨到之困難，其決議自其議程中移除該計畫。解釋委員會因對此等計畫之使用增加而注意到此議題之重要性。因此，解釋委員會支持國際會計準則理事會（IASB）對退職後員工福利之研究計畫之進行。

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」(2010 年 1 月)

交割方式取決於未來事件之交易

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 收到外界詢問，期望闡明股份基礎給付交易之分類及衡量，該股份基礎給付交易之交割方式取決於下列二者之一：

- 企業及交易對方皆無法控制之未來事件；或
- 交易對方控制之未來事件。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際財務報導準則第 2 號第 34 至 43 段僅對協議條款提供交易對方或企業交割選擇之股份基礎給付交易提供指引。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際財務報導準則第 2 號並未對交割方式取決於企業及交易對方皆無法控制之未來事件之股份基礎給付交易提供指引。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，有關股份基礎給付之分類及衡量作為現金交割或權益交割之許多其他議題已被提出。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出此等議題作為國際財務報導準則第 2 號施行後檢討之一部分一併考量將更為適當。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決議不將此等議題新增至其議程中，並建議該等議題由國際會計準則理事會 (IASB) 於國際財務報導準則第 2 號施行後檢討中處理。

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」(2013 年 5 月)

公司間補償之認列時點

解釋委員會收到外界詢問，期望對有關就股份基礎給付所作之集團內補償，闡明國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」。於提問者之例子中，該國際集團之母公司給與其子公司員工股份基礎獎酬。交割此等獎酬之義務係母公司之義務。該等獎酬係基於員工對子公司之服務。該子公司及母公司皆依國際財務報導準則第 2 號之規定認列該股份基礎交易（通常於該等獎酬之既得期間內）。母公司亦已與其子公司簽訂補償協議，該協議要求子公司於母公司交割該等股份基礎獎酬時支付母公司該等獎酬之價值。提問者詢問該子公司就此等補償對母公司之負債究係應自該獎酬之給與日或於該獎酬之行使日認列。所進行之公聽活動顯示此等負債之認列實務上存有分歧。某些回應者認為該補償與該等股份基礎給付係連結，並自給與日起於既得期間認列二者。其他回應者認為該補償係一單獨交易，該交易藉由類推負債、權益分配或作為待履行合約而認列。

於討論公司間補償交易之會計處理時，解釋委員會擔心該議題之廣度。解釋委員會認為欲解決此議題，其將須於共同控制之範圍內處理集團內支付協議之會計處理，且所得出之任何結論可能對其他類型之公司間交易產生非意圖結果。在現行準則及觀念架構無公司間交易之指引下，解釋委員會不認為其能有效率地解決此議題。基於該理由，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

國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」(2014 年 1 月)

以固定購買力單位定義之財務資本維持觀念之可應用性

解釋委員會考量下列兩問題：

- 當企業之功能性貨幣非屬國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」所述高度通貨膨脹經濟下之貨幣時，是否允許企業採用「財務報導之觀念架構」所述以固定購買力單位定義之財務資本維持觀念；及
- 若該採用被允許，當企業屬國際會計準則第 29 號之範圍時，是否須對採用該財務資本維持觀念之特定模式所編製之財務報表適用國際會計準則第 29 號。

解釋委員會觀察到，「觀念架構」中之指引係為協助國際會計準則理事會 (IASB) 制定準則。僅於無準則明確適用於特定交易、其他事件或情況，或處理類似及相關之議題時，始可將該指引亦適用於會計政策之制定。因此，「觀念架構」中與特定資本維持觀念之使用有關之指引，不得用以踰越任何準則之規定，且當企業適用某特定準則時，其不得適用與該準則中之現行規定衝突之資本維持觀念。

此外，解釋委員會指出，公聽活動之結果顯示此等議題非屬普遍。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

氣體排放交易機制產生之負債之衡量(國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」) — 2014 年 5 月

解釋委員會收到外界詢問，期望闡明氣體排放交易機制中交付配額之義務所產生之負債依國際會計準則第 37 號之規定之衡量。

外界詢問，若國際會計準則第 37 號適用於交付配額之義務之負債，於每一報導期間結束日該負債之衡量是否應反映配額之現時價值。該詢問指出此係國際財務報導解釋第 3 號「排放權」(於 2005 年 6 月被撤銷)規定之基礎。

解釋委員會指出，國際會計準則理事會 (IASB) 於撤銷國際財務報導解釋第 3 號時，再度確認國際財務報導解釋第 3 號對國際財務報導解釋第 3 號範圍內之氣體排放交易機制之會計處理，係現行國際財務報導準則之適當解釋。惟國際會計準則理事會 (IASB) 認知到，因依循現行國際財務報導準則，國際財務報導解釋第 3 號對氣體排放交易機制產生之資產與負債已產生令人不滿意之衡量及報導配比不當。

於 2012 年，國際會計準則理事會 (IASB) 將氣體排放交易機制之會計處理之研究計畫新增至其議程中。解釋委員會指出，國際會計準則理事會 (IASB) 之氣體排放交易機制計畫之主要議題之一係氣體排放交易機制產生之負債之會計處理是否應與資產之會計處理分別考量。因此，解釋委員會指出，就與氣體排放交易機制有關之交付配額義務產生之負債之衡量，提供國際財務報導準則之解釋，此將係一過於廣泛之議題故其無法處理。

基於此分析，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

對包裹公司^{譯者註}中之單一資產認列遞延所得稅(國際會計準則第 12 號「所得稅」) — 2014 年 7 月

解釋委員會收到外界詢問，期望闡明當子公司內僅有一項資產(以下簡稱內部資產)，且母公司預期自出售子公司之股份(以下簡稱股份)回收該內部資產之帳面金額時，母公司合併財務報表中遞延所得稅之會計處理。

解釋委員會指出：

- a. 國際會計準則第 12 號第 11 段規定企業藉由比較合併財務報表中資產及負債之帳面金額與適當之課稅基礎決定合併財務報表中之暫時性差異。就單獨申報所得稅申報書之子公司之資產或負債而言，該課稅基礎係該子公司之所得稅申報書中對資產(負債)之回收(清償)將課稅或可減除之金額。
- b. 國際會計準則第 12 號第 38 段之規定補充國際會計準則第 12 號第 11 段之規定，藉由比較母公司於合併財務報表中對子公司淨資產(包括商譽之帳面金額)之份額與母公司所持有之子公司股份之課稅基礎(就母公司所得稅申報書之目的而言)，決定與該股份有關之暫時性差異。

解釋委員會亦指出，此等段落規定母公司於下列情況下認列與內部資產有關之遞延所得稅及與股份有關之遞延所得稅兩者：

- a. 稅法將單獨之課稅基礎歸屬於內部資產及股份；
- b. 若為遞延所得稅資產，相關可減除暫時性差異能使用(如國際會計準則第 12 號第 24 至 31 段所明定)；及
- c. 無國際會計準則第 12 號中之特定例外規定之適用。

解釋委員會注意到所提出與國際會計準則第 12 號中現行規定有關之數項疑慮。惟分析及評估此等疑慮將需要較廣泛之計畫，其範圍超出解釋委員會代國際會計準則理事會(IASB)所能執行者。

因此，解釋委員會決議不將此議題納入至其議程中，而是建議國際會計準則理事會(IASB)應於其對所得稅之研究計畫中分析及評估此等議題。

^{譯者註} 此處之原文為 corporate wrapper。

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」(2014 年 5 月)

與國際會計準則第 1 號之適用有關之議題

解釋委員會收到外界詢問，期望闡明國際會計準則第 1 號中某些表達規定之適用。提問者關切國際會計準則第 1 號並無某些定義且缺乏施行指引，將導致可能降低財務報表之可比性及可了解性之重大彈性。提問者提供下列領域中之舉例：

- a. 費用按功能別之表達。
- b. 額外之單行項目、標題及小計之表達。
- c. 額外報表或主要報表欄位之表達。
- d. 重大性及彙總規定之適用。

解釋委員會觀察到整份財務報表係由依國際財務報導準則之規定認列及衡量之項目所組成。

解釋委員會指出國際會計準則第 1 號訂定財務報表表達之整體規範、財務報表結構之指引，以及對財務報表內容之最低要求，其亦指出儘管國際會計準則第 1 號允許彈性表達，但其亦包括財務報表之表達與內容之各種原則及更詳細之規定。此等原則及更詳細之規定意圖限制彈性俾使財務報表所列報之資訊具攸關性、可靠性、可比性及可了解性。解釋委員會觀察到證券主管機關與解釋委員會之部分委員對財務報表中未依國際財務報導準則判定之資訊表達表示關切。尤其是當該等資訊得列報於主要報表之表中時。解釋委員會指出，若國際會計準則理事會之揭露倡議對超出國際財務報導準則所規定之資訊之表達考量應提供何種指引，將有助益。因此，解釋委員會判定其不應提議對準則之解釋或修正，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

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」(2010 年 5 月)

自建資產成本於轉換時之會計處理

委員會收到兩則有關企業對國際財務報導準則之適用之問題，該企業依先前之一般公認會計原則之會計政策將某些成本（包括精算損益）資本化，以作為自建資產之一部分。轉換至國際財務報導準則時，企業改變對精算損益之會計政策，判定其不應再被資本化。問題為企業轉換至國際財務報導準則時是否應調整自建資產之帳面金額，以及若不調整，精算損益之會計政策變動應如何反映於後續報導期間自建資產之帳面金額。

委員會指出國際財務報導準則第 1 號第 7 段規定「企業之初始國際財務報導準則財務狀況表，以及首份國際財務報導準則財務報表所涵蓋之所有期間內，應採用相同之會計政策」。委員會作出結論：此議題目前並不普遍，雖然此議題可能影響各轄區內某些轉換至國際財務報導準則之企業；且其解讀（新興或已經存在於實務中）並無重大分歧。因此，委員會決議不將此議題新增至其議程中。