

財團法人中華民國會計研究發展基金會 函

地址：221416新北市汐止區新台五路一段
95號22樓之1~6

承辦人：王韋量

電話：02 2549 0549 #107

電子信箱：weiliang@ardf.org.tw

受文者：社團法人中華民國會計師公會全國聯合會

發文日期：中華民國113年7月1日

發文字號：(113)基秘字第0000000134號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件：「具權益特性之金融工具（國際會計準則第32號、國際財務報導準則第7號及國際會計準則第1號之提議修正）」正體中文版草案A部分、「國際財務報導準則解釋委員會之議事決議」（一一三年四月新發布）正體中文版草案及國際財務報導準則會計準則之年度改善—第11冊草案正體中文版草案（0000134A00_ATTCH4.pdf、0000134A00_ATTCH5.pdf、0000134A00_ATTCH6.pdf）

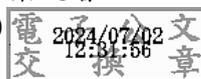
主旨：檢送業經本會臺灣財務報導準則委員會審議之「具權益特性之金融工具（國際會計準則第32號、國際財務報導準則第7號及國際會計準則第1號之提議修正）」正體中文版草案A部分、「國際財務報導準則解釋委員會之議事決議」（一一三年四月新發布）正體中文版草案及國際財務報導準則會計準則之年度改善—第11冊草案正體中文版草案，敬請惠賜卓見。

說明：本會臺灣財務報導準則委員會已於日前完成「具權益特性之金融工具（國際會計準則第32號、國際財務報導準則第7號及國際會計準則第1號之提議修正）」正體中文版草案A部分、「國際財務報導準則解釋委員會之議事決議」（一一三年四月新發布）正體中文版草案及國際財務報導準則會計準則之年度改善—第11冊草案正體中文版草案覆審。為確保翻譯無誤、通順達意，敬請各界惠賜卓見（請自行向

IFRS Foundation取得原文)。有意見者請於113年7月11日前，依本會外界意見回覆格式將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw。詳情請見本會網站之TIFRS專區 <http://www.ardf.org.tw/tifrs1.html>。

正本：社團法人中華民國會計師公會全國聯合會、社團法人臺灣省會計師公會、社團法人台北市會計師公會、社團法人高雄市會計師公會、社團法人臺中市會計師公會、勤業眾信聯合會計師事務所、資誠聯合會計師事務所、安侯建業聯合會計師事務所、安永聯合會計師事務所、臺灣證券交易所股份有限公司、財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心、中華民國全國工業總會、中華民國全國商業總會、社團法人中華民國工商協進會、台灣區電機電子工業同業公會、社團法人中華民國工業協進會、社團法人中華民國全國中小企業總會

副本：金融監督管理委員會證券期貨局(含附件)



裝

訂

線

國際財務報導準則
正體中文版草案

國際財務報導準則會計準則之年度改善—
第 11 冊 草案

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 113 年 7 月 11 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

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之提議修正

概述

首次採用者之避險會計

國際會計準則理事會 (IASB) 提議修正國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」第 B5 至 B6 段以改善其與國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之一致性，以及新增交互索引以改善國際財務報導準則之可取得性及可瞭解性。



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

生效日

39AJ 【年/月】發布之「國際財務報導準則會計準則之年度改善—第 11 冊」修正第 B5 至 B6 段。企業應於【未來所定之日期】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。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。



附錄 B

其他國際財務報導準則追溯適用之例外

避險會計

...

- B5 某類避險關係若依國際財務報導準則第 9 號之規定不符合避險會計者（例如，許多避險關係中避險工具係單獨發行選擇權或淨發行選擇權；或被避險項目為現金流量避險中，外幣風險以外之其他風險淨部位）（見國際財務報導準則第 9 號第 6.4.1 段(a)），企業不應將其反映於初始國際財務報導準則財務狀況表中。惟若企業依先前之一般公認會計原則之規定指定淨部位為被避險項目，則企業得將該淨部位中之個別項目，或符合國際財務報導準則第 9 號第 6.6.1 段規定之淨部位，依國際財務報導準則之規定指定為被避險項目，惟該指定不得晚於轉換至國際財務報導準則日。
- B6 若在轉換至國際財務報導準則日前，企業已將一項交易指定為避險，但其未符合國際財務報導準則第 9 號避險會計第 6.4.1 段(b)至(c)之符合要件，則企業應適用國際財務報導準則第 9 號第 6.5.6 及 6.5.7 段之規定，停止採用避險會計。轉換至國際財務報導準則日前發生之交易不得追溯指定為避險。



國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之提議修正之結論基礎

- BC1 利害關係人告知國際會計準則理事會（IASB），有關源自國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」第 B6 段之用語與國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之避險會計規定間之不一致之潛在困惑。國際財務報導準則第 1 號第 B6 段提及避險會計之「條件」，然而國際財務報導準則第 9 號第 6.4 節訂定避險會計之「符合要件」。國際財務報導準則第 1 號第 B6 段原寫法係與國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」一致。
- BC2 國際財務報導準則第 9 號及國際會計準則第 39 號兩者對避險會計均仍有效；適用哪一準則係取決於企業首次適用國際財務報導準則第 9 號時之會計政策選擇。然而，依國際財務報導準則第 1 號之規定，國際財務報導準則會計準則之首次採用者須適用國際財務報導準則第 9 號，而非適用國際會計準則第 39 號。據此，國際財務報導準則第 1 號第 B6 段之用語「條件」對首次採用者係過時。國際會計準則理事會（IASB）因此提議於國際財務報導準則第 1 號第 B6 段中更新此專用術語以反映國際財務報導準則第 9 號之規定。
- BC3 2014 年 7 月發布之國際財務報導準則第 9 號修正國際財務報導準則第 1 號第 B1 至 B6 段。此等修正以提及國際財務報導準則第 9 號取代提及國際會計準則第 39 號。國際財務報導準則第 1 號第 B5 段之修正更新避險關係之釋例，該等避險關係並不符合依國際財務報導準則第 9 號之規定之避險會計。當國際會計準則理事會（IASB）發布國際財務報導準則第 9 號，其並不意圖改變國際財務報導準則第 1 號第 B5 段或第 B6 段之規定，第 B5 段仍聚焦於避險關係之「合格性」，且第 B6 段仍聚焦於該等符合要件之其他層面。
- BC4 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，國際財務報導準則第 9 號第 6.4.1 段(a) 中避險會計之符合要件包括避險關係僅包含合格避險工具與合格避險項目之規定。為避免國際財務報導準則第 1 號第 B5 至 B6 段之規定係不完整或踰越國際財務報導準則第 9 號中避險會計之符合要件，以及維持國際財務報導準則第 1 號第 B6 段之規定之適用不變，國際會計準則理事會（IASB）提議：
- (a) 於國際財務報導準則第 1 號第 B5 段中新增與國際財務報導準則第 9 號第 6.4.1 段(a)之交互索引；及
 - (b) 於國際財務報導準則第 1 號第 B6 段中新增與國際財務報導準則第 9 號第 6.4.1 段(b)至(c)之交互索引。
- BC5 依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，新增該等交互索引將改善該等規定之可取得性與可瞭解性。

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之提議修正及國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之施行指引之提議修正

概述

除列損益

國際會計準則理事會 (IASB) 提議修正國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」第 B38 段，以更新過時之交互索引。

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之施行指引

簡介

國際會計準則理事會 (IASB) 提議修正國際財務報導準則第 7 號之施行指引第 IG1 段，新增一說明以闡明該指引並未例示國際財務報導準則第 7 號中之所有規定。

公允價值與交易價格間遞延差額之揭露

國際會計準則理事會 (IASB) 提議修正國際財務報導準則第 7 號之施行指引第 IG14 段，以改善其與國際財務報導準則第 7 號第 28 段之一致性。

信用風險揭露

國際會計準則理事會 (IASB) 提議修正國際財務報導準則第 7 號之施行指引第 IG20B 段，以簡化其用語。



生效日及過渡規定

...

44KK 【年/月】發布之「國際財務報導準則會計準則之年度改善—第 11 冊」，修正第 B38 段。企業應於【未來所定之日期】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。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。



附錄 B

應用指引

除列（第 42C 至 42H 段）

...

除列利益或損失（第 42G 段(a)）

- B38 第 42G 段(a)規定企業揭露與其持續參與之金融資產相關之除列利益或損失。企業應揭露除列利益或損失是否係由於先前所認列資產之組成部分（亦即已除列資產之權益及企業仍保留之權益）之公允價值異於先前所認列整體資產之公允價值所產生。在該情況下，企業亦應揭露公允價值之衡量是否包括如國際財務報導準則第 13 號第 72 至 73 段所述之重大不可觀察輸入值。



國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之 施行指引之修正

本指引附於國際財務報導準則第 7 號，但非屬其一部分。

簡介

IG1 本指引係建議在適用國際財務報導準則第 7 號部分揭露規定時可能之方式，並未例示國際財務報導準則第 7 號之所有規定，亦未新增額外之規定。

...

金融工具對財務狀況與績效之重要性（第 7 至 30、B4 及 B5 段）¹

...

公允價值（第 28 段）

IG14 於某些情況下，金融工具之交易價格異於其原始認列時之公允價值，且該公允價值並非以相同資產或負債於活絡市場之報價（亦即第 1 等級輸入值）為佐證，亦非以僅使用來自可觀察市場之資料之評價技術為基礎。在此情況下，該差額將於後續期間依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」及企業之會計政策，認列於損益。此種認列反映市場參與者定價該資產或負債時會納入考量之因素（包括時間）之變動（見國際財務報導準則第 9 號第 B5.1.2A 段(b)）。第 28 段規定此種情況之揭露，企業可能作下列揭露以符合第 28 段之某些規定。

背景

於 20X1 年 1 月 1 日，某企業以 CU1,500 萬購買未於活絡市場交易之金融資產，該企業僅有單一此類金融資產。

交易價格係 CU1,500 萬。

該企業判定該等金融資產之交易價格異於原始認列時之公允價值，該企業以評價技術衡量該等金融資產公允價值，此評價技術採用可觀察市場資料以外之輸入值。

原始認列時，使用該評價技術衡量該等金融資產之公允價值之金額係

¹ 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」刪除國際財務報導準則第 7 號第 B4 段之規定。

CU1,400 萬，與交易價格相差 CU100 萬。

20X1 年 1 月 1 日，此交易前該企業有既存差額 CU500 萬之餘額尚未認列於損益。

規定之應用

該企業 20X2 年應包括下列揭露：

會計政策

本公司採用下列評價技術衡量未於活絡市場交易之金融工具之公允價值：[該技術之說明，未包括於本釋例中]。交易價格與原始認列時採用評價技術所衡量之公允價值可能產生差異，任何此類差額係[企業會計政策之說明]。

財務報表附註

如附註 X 所述，本公司以[評價技術之名稱]衡量下列未於活絡市場交易之金融資產之公允價值。惟依國際財務報導準則第 13 號及國際財務報導準則第 9 號之規定，金融工具原始認列時之公允價值通常為交易價格，若交易價格異於原始認列時採用評價技術所衡量之公允價值，該差額係[企業會計政策之說明]。

尚未認列於損益之差額如下：

	X2 年 12 月 31 日	X1 年 12 月 31 日
	CU 百萬	CU 百萬
年初餘額	5.3	5.0
新增交易	—	1.0
本年度認列於損益之金額	(0.7)	(0.8)
其他增加	—	0.2
其他減少	<u>(0.1)</u>	<u>(0.1)</u>
年底餘額	<u>4.5</u>	<u>5.3</u>



金融工具所產生之風險之性質及程度（第 31 至 42 及 B6 至 B28 段）

...

信用風險（第 35A 至 36 及 B8A 至 B10 段）

...

例示第 35H 及 35I 段之應用

IG20B 下列釋例係例示依第 35H 至 35I 段規定，提供關於備抵損失變動及當期造成備抵損失變動之金融資產總帳面金額重大變動（除購入或創始之信用減損金融資產外）之資訊之一種方式。

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之提議 修正及國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」 之施行指引之提議修正之結論基礎

與金融資產之移轉有關之揭露—除列利益或損失

- BC1 2011 年 5 月，國際會計準則理事會 (IASB) 發布國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」，並對若干國際財務報導準則會計準則作配套修正。該等修正包括刪除國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」第 27 至 27B 段。然而，國際會計準則理事會 (IASB) 漏刪國際財務報導準則第 7 號第 B38 段中，於國際財務報導準則第 13 號發布後將成為對國際財務報導準則第 7 號第 27A 段之過時索引。
- BC2 國際財務報導準則第 7 號第 27 至 27B 段列示與公允價值有關之揭露規定。特別是，第 27A 段說明公允價值層級及企業將如何於該層級之每一等級之內分類公允價值衡量。
- BC3 國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到，國際財務報導準則第 13 號第 72 至 73 段之規定實質上取代國際財務報導準則第 7 號第 27A 段之規定。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 提議修正國際財務報導準則第 7 號第 B38 段，以：
- (a) 引述國際財務報導準則第 13 號第 72 至 73 段取代國際財務報導準則第 7 號第 27A 段；及
 - (b) 「不可觀察輸入值」之用語取代「非以可觀察市場資料為基礎之輸入值」，使該段落與國際財務報導準則第 13 號第 72 段之用語一致。

國際財務報導準則第 7 號之施行指引

其他揭露—公允價值

- BC4 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」第 B5.1.2A 段(b)規定企業遞延金融工具原始認列時之公允價值與其交易價格間之差額，若該公允價值非以相同工具於活絡市場之報價為佐證，亦非以僅使用來自可觀察市場之資料之評價技術為基礎。企業僅限於在該遞延差額係由市場參與者訂價該工具時會納入考量之因素（包括時間）變動所產生之範圍內，於後續期間將其認列於損益。國際財務報



導準則第 7 號第 28 段規定企業揭露有關公允價值與交易價格間之遞延差額之資訊，包括其會計政策與尚未認列於損益之彙總金額。

- BC5 2011 年 5 月，國際會計準則理事會（IASB）發布國際財務報導準則第 13 號，其修正國際財務報導準則第 7 號第 28 段，以使該段落之用語與國際財務報導準則第 13 號使用之觀念及專用術語一致；惟國際會計準則理事會（IASB）漏未修正國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之施行指引第 IG14 段，該段落例示國際財務報導準則第 7 號第 28 段中之某些揭露規定。因此，第 IG14 段中之某些用語與第 28 段中之用語不一致。
- BC6 國際會計準則理事會（IASB）提議藉由修正第 IG14 段解決此等不一致，使其用語與第 28 段之規定一致，並與國際財務報導準則第 9 號及國際財務報導準則第 13 號使用之觀念及專用術語一致。該等提議之修正亦將改善第 IG14 段釋例之內部一致性。

簡介及信用風險

- BC7 利害關係人告知國際會計準則理事會（IASB）國際財務報導準則第 7 號之施行指引第 IG20C 段可能缺乏明確性，因該段落未敘明該釋例並不例示國際財務報導準則第 7 號第 35M 段中之所有規定。
- BC8 國際財務報導準則第 7 號之施行指引第 IG20B 段—其例示國際財務報導準則第 7 號第 35H 至 35I 段之規定之適用—敘明「此例不例示對購入或創始之信用減損金融資產之規定」。利害關係人告知國際會計準則理事會（IASB），此聲明可能使讀者預期第 IG20C 段亦將敘明其不例示國際財務報導準則第 7 號第 35M 段中之特定規定。
- BC9 國際會計準則理事會（IASB）提議藉由修正下列段落以解決第 IG20C 段之缺乏明確性及其與第 IG20B 段間之不一致：
- (a) 國際財務報導準則第 7 號之施行指引第 IG1 段，敘明隨附於國際財務報導準則第 7 號之施行指引並不例示國際財務報導準則第 7 號之所有規定；及
 - (b) 第 IG20B 段，以簡化對未例示之規定層面之說明。
- BC10 因國際財務報導準則第 7 號之施行指引並非提供強制性規定，若有任何混淆或明顯矛盾之情況，將以國際財務報導準則第 7 號之規定為先。儘管如此，國際會計準則理事會（IASB）提議修正第 IG1、IG14 及 IG20B 段，以消除可能之混淆。

國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之提議修正

概述

租賃負債之除列

國際會計準則理事會（IASB）提議修正國際財務報導準則第 9 號「金融工具」第 2.1 段 (b)(ii)，以新增交互索引至本準則第 3.3.3 段。該提議修正之目的係解決承租人對適用本準則中之除列規定可能之混淆。

交易價格

國際會計準則理事會（IASB）提議修正國際財務報導準則第 9 號「金融工具」第 5.1.3 段及附錄 A，以闡明本準則中「交易價格」用語之使用。



第 2 章 範圍

2.1 本準則適用於所有企業之所有金融工具，但下列各項除外：

...

(b) 適用國際財務報導準則第 16 號「租賃」之租賃下之權利及義務，惟：

(i) 出租人認列之應收融資租賃款（即融資租賃投資淨額）及應收營業租賃款適用本準則除列及減損之規定；

(ii) 承租人認列之租賃負債適用本準則第 3.3.1 及 3.3.3 段之除列規定；且

...

第 5 章 衡量

5.1 原始衡量

...

5.1.3 儘管有第 5.1.1 段之規定，於原始認列時，若依國際財務報導準則第 15 號之規定應收帳款未包含一重大財務組成部分（或當企業依國際財務報導準則第 15 號第 63 段之規定適用實務權宜作法時），企業應以適用國際財務報導準則第 15 號所決定之金額衡量應收帳款。

第 7 章 生效日及過渡規定

7.1 生效日

...

7.1.12 【年/月】發布之「國際財務報導準則會計準則之年度改善—第 11 冊」修正第 2.1 段(b)(ii)、第 5.1.3 段及附錄 A。企業應於【未來所定之日期】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。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

...

7.2 過渡規定

...

「國際財務報導準則會計準則之年度改善—第 11 冊」之過渡規定

7.2.50 企業應適用「國際財務報導準則會計準則之年度改善—第 11 冊」對第 2.1 段 (b)(ii)之修正於其第一次適用該修正之年度報導期間開始日以後消滅之租賃負債。



附錄 A

用語定義

...

下列用語係定義於國際會計準則第 32 號第 11 段、國際財務報導準則第 7 號附錄 A 或國際財務報導準則第 13 號附錄 A，並用於本準則，其意義依國際會計準則第 32 號、國際財務報導準則第 7 號或國際財務報導準則第 13 號之規定：

- (a) 信用風險；²
- (b) 權益工具；
- (c) 公允價值；
- (d) 金融資產；
- (e) 金融工具；
- (f) 金融負債。

² 本用語（如國際財務報導準則第 7 號所定義）係用於對指定為透過損益按公允價值衡量之負債之信用風險變動之影響之列報規定（見第 5.7.7 段）。

國際財務報導準則第 9 號「金融工具」結論基礎之提 議修正

範圍—租賃負債之除列

- BC1 利害關係人告知國際會計準則理事會 (IASB) 有關承租人對租賃負債除列之會計處理缺乏明確性。於國際財務報導準則第 9 號「金融工具」中，第 2.1 段(b)(ii) 包括對第 3.3.1 段之交互索引，但不包括第 3.3.3 段。承租人之租賃負債已消滅且承租人將該負債自其財務狀況表移除時，缺少對第 3.3.3 段之交互索引可能會影響其所作之相應調整。某些利害關係人告知國際會計準則理事會 (IASB)，承租人究係依國際財務報導準則第 9 號第 3.3.3 段之規定將租賃負債消滅之利益或損失認列於損益，抑或以其他方式認列 (諸如依國際財務報導準則第 16 號「租賃」之規定對所認列之使用權資產作出相應調整) 並不明確。
- BC2 國際會計準則理事會 (IASB) 原即意圖使承租人依序適用第 3.3.1 段及第 3.3.3 段，而第 2.1 段(b)(ii) 缺少對第 3.3.3 段之交互索引係一疏忽。國際會計準則理事會 (IASB) 因此提議修正第 2.1 段(b)(ii)，以新增對第 3.3.3 段之交互索引。
- BC3 國際會計準則理事會 (IASB) 提議承租人適用第 2.1 段(b)(ii) 之修正於其第一次適用該修正之年度報導期間開始日以後消滅之租賃負債。依國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點，承租人追溯適用該提議修正之預期效益將不會超過潛在成本。

衡量—交易價格

- BC4 利害關係人告知國際會計準則理事會 (IASB) 有關國際財務報導準則第 9 號附錄 A 提及國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」中「交易價格」之定義所產生可能之混淆。國際財務報導準則第 9 號中某些段落所使用「交易價格」用語之意義，未必與該用語於國際財務報導準則第 15 號中之定義一致。
- BC5 國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到國際財務報導準則第 9 號使用「交易價格」用語之兩種方式：
- (a) 如國際財務報導準則第 15 號所定義—於第 5.1.3 段中應收帳款之情況；及
 - (b) 作為所給予或收取對價之公允價值—於國際財務報導準則第 9 號第 5.1.1A、B5.1.1 及 B5.1.2A 段中。
- BC6 國際財務報導準則第 9 號中「交易價格」之兩種使用並不相同，此係因：



- (a) 如國際財務報導準則第 15 號第 47 段中所制定，企業考量合約之條款及其商業實務慣例以決定交易價格。交易價格係企業移轉所承諾之商品或勞務予客戶以換得之預期有權取得之對價金額，但不包括代第三方收取之金額。換言之，依國際財務報導準則第 15 號所定義之交易價格係企業特定之衡量。
- (b) 如國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」中所制定，（所收取或支付對價之）公允價值係市場基礎之衡量，而非企業特定之衡量。

BC7 國際財務報導準則第 9 號中之規定清楚敘明，「交易價格」何時如國際財務報導準則第 15 號所定義而使用，以及何時並非如此使用。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，保留國際財務報導準則第 9 號附錄 A 提及之「交易價格」（如國際財務報導準則第 15 號所定義）非屬必要且可能混淆。因此，國際會計準則理事會（IASB）提議刪除此提及。

BC8 此外，利害關係人告知國際會計準則理事會（IASB）國際財務報導準則第 9 號第 5.1.3 段與國際財務報導準則第 15 號之規定間缺乏一致性。企業適用國際財務報導準則第 15 號第 105 段將任何對於對價之無條件權利單獨列報為應收款，惟於原始認列該應收款時所衡量之金額與認列為收入之交易價格之金額未必相同（如隨附於國際財務報導準則第 15 號之釋例 39 及 40 所例示）。國際會計準則理事會（IASB）因此提議修正國際財務報導準則第 9 號第 5.1.3 段，以「適用國際財務報導準則第 15 號所決定之金額」取代「其交易價格（如國際財務報導準則第 15 號所定義）」。

國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」之提議 修正

概述

實質代理人之判定

國際會計準則理事會（IASB）提議修正國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」以消除第 B74 段與第 B73 段間之不一致。

與其他方之關係

B73 當評估控制時，投資者應考量其與其他各方關係之性質，以及該等其他各方是否為投資者之利益而作為（即該等其他各方為「實質代理人」）。判定該等其他各方是否為實質代理人需要判斷，不僅須考量關係之性質，亦須考量該等其他各方彼此間及與投資者間如何互動。

B74 此種關係無須涉及合約協議。當一投資者具有能力主導某一其他方為該投資者之利益而作為，則該其他方為實質代理人。當主導投資者之活動之某方具有能力主導其他方為該投資者之利益而作為，則該其他方可能為實質代理人。當評估對被投資者之控制時，投資者應將其實質代理人之決策權及其透過實質代理人對變動報酬之間接暴險（或權利），與其自身之決策權及對變動報酬之暴險（或權利）併同考量。

生效日

...

C1E 【年/月】發布之「國際財務報導準則會計準則之年度改善—第 11 冊」修正第 B74 段。企業應於【未來所定之日期】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。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。



國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」之提議 修正之結論基礎

- BC1 利害關係人告知國際會計準則理事會（IASB），於某些情況下，國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」第 B73 及 B74 段之規定可能相互矛盾。第 B73 段提及「實質代理人」係為投資者之利益而作為之其他各方，並敘明判定該等其他各方是否為實質代理人需要判斷。惟第 B74 段第二句包含更具決定性之文字，並指出當主導投資者之活動之某方具有能力主導其他方為該投資者之利益而作為，則該其他方為實質代理人。
- BC2 因此，國際會計準則理事會（IASB）提議修正第 B74 段以使用較不具決定性之文字。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，所提議之修正將消除與第 B73 段中運用判斷之規定之不一致。所提議之修正亦將與第 B75 段第一句之用語一致，該段落包括可能作為投資者之實質代理人之其他各方之例子。

國際會計準則第 7 號「現金流量表」之提議修正

概述

成本法

國際會計準則理事會 (IASB) 提議修正國際會計準則第 7 號「現金流量表」第 37 段，移除對「成本法」之提及，該法已不再於國際財務報導準則會計準則中定義。

投資子公司、關聯企業及合資

37 對採用權益法或按成本處理之投資關聯企業、合資或子公司作會計處理時，投資者在現金流量表中之報導限於其本身與被投資者間之現金流量，例如股利及墊款。

...

7.1 生效日

...

64 【年/月】發布之「國際財務報導準則會計準則之年度改善—第 11 冊」修正第 37 段。企業應於【未來所定之日期】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。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。



國際會計準則第 7 號「現金流量表」之提議修正之結論基礎

- BC1 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2008 年 5 月發布「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」修正國際財務報導準則會計準則。作為該等修正之一部分，國際會計準則理事會 (IASB) 自國際財務報導準則會計準則中移除「成本法」之定義。
- BC2 國際會計準則第 7 號「現金流量表」第 37 段包括對「成本法」用語之提及，保留此用語之提及係微小疏忽。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 提議修正第 37 段，以「按成本」取代「成本法」之用語。

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
(2024年4月新發布)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於113年7月11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翻譯草案（2024年4月新發布）

國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議（2023年4月新發布）

項目	發布時間	名稱
1	2024年4月	氣候相關承諾（IAS37）

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

氣候相關承諾（國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」）

委員會收到外界詢問，請求其闡明：

- a. 企業減少或抵換其溫室氣體排放之承諾是否產生企業之推定義務；
- b. 此承諾所產生之推定義務是否符合國際會計準則第 37 號中認列負債準備之條件；及
- c. 若認列負債準備，於認列該負債準備時，該相應金額究係認列為費用抑或資產。

委員會依據以下事實型態考量此詢問。

事實型態

於 20X0 年時，某企業（家用商品製造商）公開聲明其承諾：

- a. 逐步減少其年度溫室氣體排放，於 20X9 年以前將其年度溫室氣體排放減少目前水準至少 60%；及
- b. 藉由自碳市場購買並註銷碳信用額以抵換其 20X9 年及後續年度之剩餘年度排放。

為支持其聲明，企業發布轉型計畫，列示其將如何於 20X1 年至 20X9 年間逐步修改其製造方法，以達成於 20X9 年以前對其年度排放之 60% 減量。該等修改將涉及投資於更具能源效率之流程、自再生來源購買能源及以低碳排之替代品取代既存之石油基礎產品原料及包裝材料。管理階層深信企業可完成所有該等修改並持續銷售其產品獲利。

除發布該轉型計畫外，該企業採取若干其他行動公開確認其履行承諾之意圖。

該企業是否負有推定義務？

國際會計準則第 37 號第 10 段將推定義務定義為由企業下列行為所產生之義務：

- a. 藉由過去慣例所建立之模式、所發布之政策，或相當明確之現有聲明，企業向他方表明將承擔特定之責任；及

- b. 因此，企業已使他方對其將履行該等責任產生有效預期。

國際會計準則第37號第20段敘明，義務必定涉及被欠之另一方，惟並不需要明確辨識該另一方—因為義務可能針對不特定大眾履行。委員會觀察到，若減少或抵換溫室氣體排放之推定義務存在，該義務將係欠所有受排放不利影響之人，致使將擴展至不特定大眾。委員會進一步觀察到，企業承諾減少或抵換其溫室氣體排放之聲明是否產生其將履行該承諾之有效預期（而因此產生需如此做之推定義務）取決於承諾之事實及其情況，包括企業已採取之公開確認其履行承諾之意圖之任何行動。管理階層將於每一報導日考量該日存在之所有攸關事實及情況，運用判斷以作出結論。若事實或情況自一報導日至次一報導日有所改變，該結論亦可能改變。

若企業之聲明尚未產生推定義務，則企業不認列負債準備。若企業之聲明已產生推定義務，下一個考量之問題係該義務是否符合認列負債準備之條件。

該推定義務是否符合認列負債準備之條件？

國際會計準則第37號第14段規定企業於下列情況應認列負債準備：

- a. 該企業因過去事項而負有現時義務（法定義務或推定義務）；
- b. 很有可能須流出具經濟效益之資源以清償該義務；及
- c. 對該義務之金額能作成可靠之估計值。

企業僅於符合前述所有三個認列條件時，始認列負債準備。

因過去事項而負有現時義務

認列負債準備之第一個條件為該企業因過去事項而負有現時義務。

委員會觀察到，正如法案之立法通過不足以使企業負有現時法定義務，政策或聲明之發布不足以使企業負有現時推定義務—企業僅於法律、政策或聲明所適用之事項已發生時始負有現時法定或推定義務。例如，如隨附於國際會計準則第37號之釋例2B所例示，廣泛發布整治其污染土地之政策之企業僅於其污染土地時始產生現時義務—發布該政策係為必要，但不足以使企業負有現時義務。

於說明現時義務之規定時，國際會計準則第37號第18段敘明「對未來營運所須發生之成本不認列負債準備」，以及國際會計準則第37號第19段敘明「認列為負債準備者僅限於獨立存在而與企業未來行為（亦即其業務經營之未來作為）無關之過去事項所產生之義務」。

委員會適用該等段落作出結論，若事實型態所述之承諾產生企業之推定義務：

- a. 當該企業於 20X0 年公開聲明該等承諾時，該義務並非因過去事項所導致之現時義務。聲明承諾或採取確認企業履行承諾之意圖之行動皆非產生現時義務之事項。產生現時義務之事項為聲明適用之事項且該等事項於企業聲明其承諾時尚未發生。企業為減少其年度溫室氣體排放及抵換其於 20X9 年及後續年度排放之溫室氣體而將產生之成本，係其因未來營運將須發生之成本—該等成本之義務並非獨立存在而與該企業未來行為無關。
- b. 由於未來以較低排放營運之成本仍係未來營運所須發生之成本，於任一日，該企業不負有減少其於該日後排放之現時義務。企業將於未來某日負有支付其購買以執行該等未來營運之資源之負債—例如，支付新廠房或設備—惟僅於其在交換交易中收取該等資源時。
- c. 僅於該企業已排放其已承諾抵換之溫室氣體時，該企業始負有抵換該等溫室氣體之現時義務。該企業僅於 20X9 年及後續年度排放溫室氣體時，始將負有該現時義務。

資源很有可能流出

認列負債準備之第二個條件為很有可能須流出具經濟效益之資源以清償該義務。

委員會作出結論，若事實型態所述之承諾產生企業之推定義務：

- a. 清償減少該企業之年度溫室氣體排放之推定義務將不須流出具經濟效益之資源。儘管企業將產生支出以修改其製造方法，其將收取其他資源—例如，不動產、廠房、設備、能源、產品原料或包裝材料—作為交換，並將能使用該等資源製造其可銷售獲利之產品。
- b. 清償抵換該企業之剩餘年度溫室氣體排放之推定義務將須流出具經濟效益之資源。該企業將須購買並註銷碳信用額，且未收取任何具經濟效益之資源作為交換。

可靠之估計值

認列負債準備之最後一個條件為對該義務之金額能作成可靠之估計值。

國際會計準則第 37 號第 25 段敘明，「除極罕見之情況外，企業均能決定可能結果之範圍，因而能對義務作成充分可靠之估計值，以用於認列負債準備」。

委員會作出結論，所述之事實型態中，企業可能將能對符合其他認列條件之推定義務之金額作成可靠之估計值。

是否認列負債準備之結論

委員會作出結論，所述之事實型態中：

- a. 企業承諾減少及抵換其溫室氣體排放之聲明是否產生履行該等承諾之推定義務將取決於該聲明之事實及其情況。
- b. 若該聲明產生推定義務：
 - i. 該企業於其 20X0 年作出聲明時不認列負債準備。作該聲明時，該推定義務並非因過去事項所導致之現時義務。
 - ii. 該企業於 20X0 至 20X9 年間不認列負債準備，因該企業於已排放其已承諾抵換之溫室氣體前，不因過去事項而負有現時義務。
 - iii. 該企業於 20X9 年及後續年度排放溫室氣體時，其將產生抵換該等過去排放之現時義務。若該企業尚未清償該義務且對該義務之金額能作成可靠之估計值，則該企業認列負債準備。

若認列負債準備，於認列該負債準備時，該相應金額係認列為費用或資產？

委員會觀察到，若認列負債準備，該相應金額認列為費用，而非資產，除非其產生依國際財務報導準則會計準則符合認列為資產之項目(或構成該項目成本之一部分)。

其他會計及揭露意涵

委員會觀察到，無論企業減少或抵換其溫室氣體排放之承諾是否導致負債準備之認列，該企業為履行該承諾計劃採取之行動，可能影響其依不同國際財務報導準則會計準則之規定衡量其他資產及負債之金額及其揭露有關該等資產及負債之資訊。

結論

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企業判定：

- a. 企業減少或抵換其溫室氣體排放之承諾是否產生企業之推定義務；
- b. 該企業就履行減少或抵換其溫室氣體排放之推定義務之成本而認列負債準備之情況；及
- c. 若認列負債準備，於認列該負債準備時，該相應金額究係認列為費用抑或資產。

因此，委員會決議不新增準則制定計畫至工作計畫中。

國際財務報導準則
正體中文版草案

具權益特性之金融工具 草案

(國際會計準則第 32 號、國際財務報導準則第 7 號及國際
會計準則第 1 號之提議修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 113 年 7 月 11 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

[草案]國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」 之修正

定義（另見第 AG3 至 AG23 段）

11 本準則用語定義如下：

...

清算係企業永久終止其營運後開始之流程。

12 下列名詞係定義於國際財務報導準則第 9 號附錄 A、國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」第 9 段或國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」第 8 段，並用於本準則，其意義依國際會計準則第 21 號、國際會計準則第 39 號及國際財務報導準則第 9 號之規定：

- 金融資產或金融負債之攤銷後成本
- 除列
- 衍生工具
- 有效利息法
- 財務保證合約
- 透過損益按公允價值衡量之金融負債
- 確定承諾
- 預期交易
- 功能性貨幣
- 避險有效性
- 被避險項目
- 避險工具
- 持有供交易
- 慣例交易

- 交易成本

...

表達

負債及權益（另見第 AG13 至 AG14J 段及第 AG25 至 AG29B 段）

- 15 金融工具之發行人於原始認列時，應依合約協議之實質與金融負債、金融資產及權益工具之定義，將該工具或其組成部分分類為金融負債、金融資產或權益工具。
- 15A 將一金融工具（或其組成部分）分類為金融負債、金融資產或權益工具時，企業：
- (a) 應僅考量之合約權利及義務係具有法令（見第 13 段）規章上之強制性且係攸關法令規章（例如適用於該金融工具之法令或監管規定）所產生之權利或義務以外者；且
 - (b) 不得考量攸關法令規章所產生之任一權利或義務，若該權利或義務不論是否包含於合約協議中均會發生。
- 16 當發行人適用第 11 段之定義以決定金融工具究屬權益工具或金融負債時，於且僅於該工具同時符合下列(a)與(b)兩條件，始屬權益工具：
- (a) 非具有下列合約義務之工具：
 - (i) 交付現金或另一金融資產予另一企業；或
 - (ii) 按潛在不利於發行人之條件與另一企業交換金融資產或金融負債。
 - (b) 若該工具將以或可能以發行人本身權益工具交割，則該工具係：
 - (i) 發行人無合約義務交付本身變動數量權益工具之非衍生工具；或
 - (ii) 發行人僅能以固定金額之現金、固定金額之另一金融資產，或以清償固定金額之其金融負債交換固定數量之其本身權益工具之方式交割之衍生工具。基於此目的，以固定金額之任何貨幣取得固定數量企業本身權益工具之權利、選擇權或認股證，若企業對其本身非衍生權益工具之同類全部現有持有人按持分比例提供

該等權利、選擇權或認股證，則其為權益工具。同時，基於前述目的，該發行人本身權益工具不包括具有第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段所述之所有特性且符合其條件之工具，或該工具係於未來收取或交付發行人本身權益工具之合約。

將導致或可能導致發行人於未來收取或交付發行人本身權益工具之合約義務，包括因衍生金融工具產生者，若不符合上述(a)及(b)之條件，則非屬權益工具。惟符合金融負債定義之工具，若具有第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之所有特性且符合其條件者，應分類為權益工具（此為前述之例外）。

...

以企業本身權益工具交割（第 16 段(b)）

...

- 22 除第 22A 段所述情況外，為適用第 16 段(b)(ii)之目的，企業之合約將以（收取或）交付固定數量之企業本身權益工具，交換固定金額之現金、固定金額之另一金融資產，或清償固定金額之其金融負債（常稱為「固定換固定」之條件）之方式交割者，係屬權益工具。例如一項已發行之股票選擇權，使交易對方有權以固定價格或固定面額債券購買該企業固定數量股份者，係屬權益工具。因市場利率變動所導致之合約公允價值變動而不影響合約交割時支付或收取之現金或其他金融資產之金額，被交換之企業金融負債之金額，或收取或交付權益工具之數量者，不排除該等合約成為權益工具。所收取之任何對價（諸如發行以企業本身股份為標的之選擇權或認股證所收取之權利金）直接計入權益。所支付之任何對價（諸如購買選擇權所支付之權利金）則直接自權益減除。權益工具公允價值之變動不認列於財務報表中。
- 22A 若將以收取或交付本身權益工具交割之合約，且該工具係具有第 16A 及 16B 段之所有特性且符合其條件之可賣回工具，或課予企業僅於清算時交付按該企業淨資產之持分比例份額予另一方之義務工具（即具有第 16C 及 16D 段之所有特性且符合其條件者），則該合約為金融資產或金融負債。前述情況包括，企業將以收取或交付固定數量此等工具交換固定數量現金或另一金融資產交割之合約。
- 22B 為符合第 22 段之規定而分類為權益工具之合約，每一企業本身權益工具被交換之對價金額須以該企業之功能性貨幣計價（受第 16 段(b) (ii)、第 AG27 段(a)及第 AG29B 段之限制）且係：

- (a) 固定（於任何情況下不會變動）；或
- (b) 僅因維持性調整或時間經過調整或兩者（如第 22C 段所明定）而變動。

22C 就第 22B 段(b)之目的而言：

- (a) 維持性調整係對每一企業本身權益工具交換之對價金額之調整（藉由調整被交換之對價金額或用以交割該衍生工具之該企業本身權益工具之數量而作成），該調整：
 - (i) 係於影響該企業本身權益工具之目前持有人（目前權益工具持有人）之經濟利益之合約約定事項發生時而作；且
 - (ii) 將該企業本身權益工具之未來持有人（未來權益工具持有人）之經濟利益維持至相對於目前權益工具持有人之經濟利益相等或較小之程度；及
- (b) 時間經過調整係對每一企業本身權益工具被交換之對價金額之調整（藉由調整被交換之對價金額或用以交割該衍生工具之該企業本身權益工具之數量而作成），該調整：
 - (i) 於合約開始時預先決定；
 - (ii) 僅隨時間經過變動；且
 - (iii) 具有將原始認列時每一企業本身權益工具被交換之對價金額現值予以固定之作用—於每一可能交割日之被交換之對價金額之任何差額代表與時間經過成比例之補償。

22D 適用第 16 段(b)(ii)及第 22 段時，一合約將以或僅可能以某一類別之企業本身非衍生權益工具，交換固定數量之另一類別之該企業本身非衍生權益工具交割者，係屬權益工具。

23 除第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段所述情況外，包含企業以現金或另一金融資產（或變動數量之另一類別企業本身權益工具合約義務之價值）購買其本身權益工具之合約，將產生一項金額為贖回金額現值（例如遠期再買回價格、選擇權行使價格或其他贖回金額之現值）之金融負債。即使該合約本身為權益工具亦屬此情況。例如，企業以現金購買其本身權益工具之遠期合約義務。該金融負債係藉由自權益中移除贖回金額現值並將其計入金融負債中，按該金額原始認列。其後，該金融負債係按贖回金額現值衡量，該金融負債再衡量之任何利益或損失係認列於損益中。若合約到期未交付，該金融負債之帳面金額應自金融負債中移除並計入權益中。企業購買其本身權益工具之合約義務，將會產生金額為贖回金額現值之金融

負債，即使該購買之義務係以交易對方是否執行贖回權利為條件（例如發行交易對方有權以固定價格出售該企業本身權益工具予該企業之賣權）。贖回金額係按假設贖回將於合約明定之最早可能贖回日發生而被折現。因此，交易對方執行其贖回權利之機率及估計時點不影響該金融負債之原始認列及後續衡量。

...

或有交割條款

25 金融工具可能視不受該工具發行人及持有人兩者控制之不確定未來事件之發生或不發生（或不確定情況之結果），而要求企業以交付現金、另一金融資產或另以該工具（或其一組成部分（見第 28 段））將係金融負債之方式交割。該等不確定未來事件或不確定情況之例係股價指數、消費者物價指數、利率或課稅規定之變動、或發行人之未來收入、淨利或負債對權益之比率。此一金融工具之發行人未具無條件避免交付現金或另一金融資產（或另以該工具（或其一組成部分）將係金融負債之方式交割）之權利。因此，該金融工具為發行人之金融負債，除非：

- (a) 可要求以現金或另一金融資產（或另以其將係金融負債之方式）交割之或有交割條款部分不具真實性；
- (b) 僅於發行人進行清算時，始能要求發行人以現金或另一金融資產（或另以其將係金融負債之方式交割）清償此義務；或
- (c) 該工具具有第 16A 及 16B 段之所有特性且符合其條件。

25A 第 25 段所述之將要求交割之不確定未來事件之發生或不發生（或不確定情況之結果）係發行人無法控制。因此，不確定未來事件之發生或不發生（或不確定情況之結果）之機率或估計時點不影響或有交割條款產生之該金融負債之原始或後續衡量。企業於原始認列時及後續皆按交割金額現值衡量該金融負債。交割金額按假設交割將於合約明定之最早可能交割日發生而被折現。該金融負債再衡量之任何利益或損失認列於損益。

...

複合金融工具（另見第 AG30 至 AG35 段及釋例 9 至釋例 12）

28 非衍生金融工具發行人應評估該金融工具之條款，以決定其是否同時包含負債及權益組成部分。前述組成部分應依第 15 段之規定分別分類為金融負債、金融資產或權益工具。

...

- 31 除第 25 段所述之情況外，國際財務報導準則第 9 號處理金融資產及金融負債之衡量。權益工具為表彰某一企業於資產減除所有負債後剩餘權益之工具。因此當複合金融工具之原始帳面金額分攤至其權益及負債組成部分時，權益組成部分之金額等於該複合工具整體之公允價值減除經單獨決定之負債組成部分金額後之剩餘金額。嵌入複合金融工具之衍生特性（如買權）之價值，除屬權益組成部分（如權益轉換選擇權）外，應包含於負債組成部分。原始認列時，分攤予負債及權益組成部分之帳面金額總額一律等於歸屬於該工具之整體公允價值。原始分別認列複合工具之組成部分並不會產生利益或損失。
- 32 依第 31 段所述之方法，可轉換為普通股之債券發行人應先衡量無相關權益組成部分之類似負債（包括任何嵌入式非權益衍生特性）之公允價值，以決定負債組成部分之帳面金額。將工具轉換為普通股之選擇權所代表之權益工具，其帳面金額為複合金融工具之整體公允價值減除金融負債之公允價值。
- 32A 第 28 段適用於所有複合金融工具，包括具或有交割條款（見第 25 段）之複合金融工具。因此，企業於判定此一工具是否同時包含負債及權益組成部分時，適用第 25 段辨認負債組成部分，並適用第 25A 段衡量負債組成部分。任何裁量性之股利或支付係權益組成部分之一部分，即使企業適用第 25A 段於原始認列時將複合金融工具之帳面金額完全分攤至負債組成部分。因此，企業認列股利支付為損益之分配（見第 AG37 段）。例如，考量一或有可轉換工具，其並無到期日，但係於不受發行人及持有人兩者控制之或有事件發生時可轉換為與該合約金額價值相等之變動數量普通股。股利之支付取決於發行人之裁量。此工具包含一負債組成部分（發行人發行變動數量之其本身權益工具之義務）及一權益組成部分（裁量性股利）。

金融負債及權益工具之重分類

- 32B 除適用第 16E 段或合約協議之實質因合約協議以外情況之變動而改變，企業不得於原始認列後重分類一金融負債或權益工具。若該合約協議之實質因合約協議以外情況之變動而改變，企業應重分類任何受影響之金融負債或權益工具（見第 32C 至 32D 段）。
- 32C 合約協議以外情況之變動係合約中未明定以致於原始認列時分類金融工具未考量之事件所產生。該等事件非為特定工具所特有，但將影響企業之

經營活動及營運，例如，企業之功能性貨幣之變動或企業之集團結構之變動。

32D 若企業依第 32B 段之規定將一工具重分類為金融負債或權益工具，企業應自情況變動發生日推延適用該重分類。企業不得將任何先前所認列之收入、費用、利益或損失項目於損益中迴轉。企業對：

(a) 自權益重分類之金融負債，應按該金融負債於重分類日之公允價值衡量。企業應將該權益工具之帳面金額與該金融負債於該日之公允價值間之任何差額，認列於權益。

(b) 自金融負債重分類之權益工具，應按該金融負債於重分類日之帳面金額衡量。企業不得就重分類認列利益或損失。

...

利息、股利、損失及利益（另見第 AG37 段）

41 金融負債帳面金額變動之利益及損失，即使其與一項包含有權以企業資產之剩餘權益交換現金或另一金融資產之工具有關（見第 18 段(b)），亦應於損益中認列為收益或費損。

...

生效日及過渡規定

...

97U 【年/月】發布之「具權益特性之金融工具」（國際會計準則第 32 號、國際財務報導準則第 7 號及國際會計準則第 1 號之修正）修正第 11、12、16、22、23、25、31、41、AG28 及 AG37 段，並新增第 15A、22B 至 22D、25A、32A 至 32D、97V 至 97Z、AG24A 至 AG24B、AG27A 至 AG27D、AG28A 至 AG28C、AG29B 及 AG35A 段。除第 97V 至 97Z 段所述外，企業應於[未來所定之日期]以後開始之年度期間依國際會計準則第 8 號之規定追溯適用此等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用此等修正內容，應揭露該事實，且應同時適用所有修正內容。

97V 就第 97U 及 97W 至 97Z 段中之過渡規定之目的而言：

(a) 初次適用日係企業第一次適用第 97U 段之修正之年度報導期間開始日。

(b) 過渡日係初次適用日之前一年度報導期間之開始日。企業亦得對較早表達期間列報調整後比較資訊，惟非屬必要。若企業對較早表達期間列報調整後比較資訊，則所有提及之「過渡日」，應解讀為「列報調整後比較資訊之最早比較期間之開始日」。若企業對任何較早期間列報未經調整之比較資訊，其應明確辨認未經調整之資訊，揭露該資訊係按不同基礎編製，以及說明該基礎。

97W 於第一次適用第 32A 段之修正於具或有交割條款之複合金融工具時，若負債組成部分於初次適用日不再流通在外，企業無須區分該組成部分。

97X 於第一次適用第 97U 段之修正，當企業追溯適用國際財務報導準則第 9 號之有效利息法係實務上不可行（如國際會計準則第 8 號所定義），企業應將該金融負債於過渡日之公允價值作為該日之攤銷後成本。

97Y 於包含第 97U 段修正之初次適用日之報導期間，企業無須揭露國際會計準則第 8 號第 28 段(f)所規定之量化資訊。

97Z 若第 97U 段修正之初次適用導致一金融工具分類之變動，企業應揭露—於包含此等修正之初次適用日之報導期間—於該過渡日或於該金融工具發行後之第一個報導期間開始日（若該金融工具係於比較期間內發行）之下列資訊：

(a) 適用此等修正前所決定之該金融工具先前之分類及帳面金額；及

(b) 適用此等修正後所決定之該金融工具之新分類及新帳面金額。

[草案]附錄之修正—國際會計準則第 32 號之應用指引

表達

負債及權益（第 15 至 27 段）

一合約協議之實質（第 15 及 15A 段）

AG24A 一合約權利或義務通常僅適用於該特定工具，且可被該合約之各方協商或修改。反之，完全由法令規章所產生之權利或義務適用於所有類似之工具，

且無法被合約各方修改。因此，攸關法令規章之變動將影響受該等法令規章規範之所有工具。

AG24B 企業對一合約權利或義務分類，該權利或義務並非完全由法令規章所產生而係攸關法令規章所產生之權利或義務以外者時，應以其整體加以考量。該企業不得將此合約權利或義務細分為合約部分及非合約部分。例如，若攸關法律規定發行人就一工具支付最低股利，而該工具之合約條款約定支付更高之最低股利（超過攸關法律所訂定之最低股利規定）時，發行人基於整體合約最低股利規定對該工具（或其組成部分）進行分類。因此，該整體之支付股利合約義務將被分類為一金融負債或負債組成部分。

...

以企業本身權益工具交割（第 21 至 24 段）

...

AG27A 第 22B 及 22C 段明定評估一衍生工具是否係權益工具之規定。於適用該等規定時：

- (a) 依第 16 段(b)(ii)之規定，有關企業對其同類別本身非衍生權益工具之全部現有持有人按持分比例所提供取得固定數量之企業本身權益工具之權利、選擇權或認股證，行使該等工具時所收取之對價金額可能係任何貨幣之固定金額。對此等工具，對價金額計價之貨幣不影響其分類。
- (b) 若衍生工具給與一方在企業本身權益工具之兩類或多類間之交割選擇（諸如在以皆係權益工具之普通股或特別股交割間之選擇），則第 22B 及 22C 段之規定適用於交割時可能交付之本身權益工具每一類別。僅於所有交割方式皆符合該等規定時，此一衍生工具始屬一權益工具。
- (c) 維持性調整（如第 22C 段(a)所述）之一例，係對行使企業普通股認股證所收取之對價金額之調整，以就該認股證流通在外期間對普通股所支付之股利提供未來股東全額或部分補償。然而，若任何此等調整使未來股東之獲益程度大於目前股東之獲益程度，則該調整非屬維持性調整。

AG27B 如第 23 段之規定，若合約包含企業購買其本身權益工具之義務，該企業應按贖回金額現值原始認列一金融負債，藉由將該金額自權益中移除並計入金融負債中。若企業尚未取得與該義務有關之權益工具所有權相關之權利及報酬（該等權利及報酬在法律上或實質上尚未移轉予企業），此等權益

工具將持續認列。因此，該金融負債之原始金額將自非控制權益或已發行股本外之權益組成部分移除。

AG27C 第 23 段亦規定，若一包含企業購買其本身權益工具之義務之合約到期未交付，則該企業須將該金融負債之帳面金額自金融負債中移除，並將其計入權益中。於適用該規定時，企業：

(a) 將計入權益中之該金額認列於與原始認列金融負債時該金額所被移除之相同權益組成部分。

(b) 不於損益中迴轉先前自再衡量該金融負債所認列之任何利益或損失。惟企業得將該等利益或損失之累積金額自保留盈餘移轉至另一權益組成部分。

AG27D 若企業購買其本身權益工具之合約義務係以實體總額交割—將以對價交換本身權益工具—企業須以總額基礎列報其合約義務，即使該義務係由賣權或遠期購買合約所產生。若該義務將以淨額交割（以現金或股票）或可能以淨額交割（依發行人或持有人之選擇），則適用衍生工具會計處理。

或有交割條款（第 25 段）

AG28 第 25 段規定，若可要求以現金或另一金融資產（或另以該工具將係金融負債之方式）交割之或有交割條款部分不具真實性，則該交割條款將不影響金融工具之分類。因此，僅於發生極罕見、高度異常且非常不可能發生之事件，始能要求以現金或變動數量企業本身股份交割之合約，係屬權益工具。同樣地，以固定數量之企業本身股份交割，可能依合約在企業無法控制之情況下被排除，但若此等情況不具真實性時，將該合約分類為權益工具係屬適當。評估或有交割條款是否不具真實性需基於特定事實及情況（包括該工具之條款及條件）作判斷，而不應僅基於或有事項發生之機率或可能性。基於非常不可能發生之或有事項之交割條款可能具真實性，若該或有事項之性質既非極罕見，亦非高度異常。例如，銀行可能發行符合作為法定資本之一金融工具，其包含一項條款，即若法規改變，不再允許該工具被分類為法定資本（稱為「法規改變條款」），則該工具須以現金交割。儘管此一法規改變於該工具原始認列時可能被評估為非常不可能發生，惟該條款係為真實之理由而被納入，即係為確保該銀行維持足夠水準之法定資本。

股東裁量（第 19 段）

AG28A 於判定一義務是否符合金融負債之定義時，第 19 段規定企業評估其是否具有無條件避免交付現金或另一金融資產之權利。對於某些金融工具，一

義務之交割係依該企業之股東裁量。因此，該企業是否具有無條件避免交付現金或另一金融資產（或另以該金融工具將係金融負債之方式交割該金融工具）之權利，取決於與股東裁量有關之事實及情況。於評估此等股東決策是否被視為企業之決策，而使其具有無條件避免交付現金或另一金融資產（或另以該金融工具將係金融負債之方式交割該金融工具）之權利時，需要判斷。企業於作該評估時須考量之因素包括：

- (a) 股東決策在性質上是否係例行性—於企業之正常營業活動過程中作出。作為企業正常營業過程之一部分之例行性決策更可能被視為企業之決策。
- (b) 股東決策是否與有待股東核准之企業管理階層所提議之行動或所發起之交易有關。若該企業之管理階層藉由不提議需股東核准之行動即能避免現金自該企業流出，股東裁量將不影響該工具之分類，因該等股東將無須作決策。反之，若股東決策與第三方所提議之行動或所發起之交易有關，則該股東決策不太可能被視為一企業決策。
- (c) 不同類別之股東自股東決策中之獲益是否不同。若是，每一類別之股東可能作出其作為特定類別股份之投資者之獨立決策，該股東決策不太可能被視為一企業決策。
- (d) 股東決策權之行使是否使一股東能要求企業以現金或其他金融資產贖回其股份或支付報酬（或另以該金融工具將係金融負債之方式交割）。此決策權顯示股東將作出其作為股份投資者之個人決策，該股東決策不太可能被視為一企業決策。

AG28B 企業於評估一特定股東決策是否被視為企業決策時應考量攸關因素。第 AG28A 段(a)至(d)中所列示之因素並未涵括全部情況；其他因素可能與評估股東決策是否被視為企業決策攸關。作該評估時，每一因素所適用之權重取決於特定事實及情況。在不同情況下不同之因素可能提供更具說服力之證據。企業亦應整體考量股東決策權間之相互依存性是否影響其是否具有無條件避免交付現金或另一金融資產（或另以該金融工具將係金融負債之方式交割該金融工具）之權利。

AG28C 第 AG28A 至 AG28B 段中之規定僅為本準則之目的而適用。企業於適用其他國際財務報導準則會計準則之規定時不得類推適用此等規定。

合併財務報表中之會計處理

...

AG29B 第 22B 段明定企業將一合約分類為權益工具之規定，該合約將由企業以固

定數量企業本身權益工具交換固定金額之對價交割。其中一項規定係每一企業本身權益工具所交換之對價金額應以該企業之功能性貨幣為單位。於合併財務報表中適用第 22B 段之規定時，企業將一金融工具分類為權益，若該對價金額係集團內其權益工具將被交付或收取之個體之功能性貨幣（須符合第 22B 段中之其他規定）。

...

金融負債及權益之重分類（第 32B 至 32D 段）

AG35A 如第 32C 段所述，合約協議以外情況之變動可能改變該合約協議之實質之例包括：

- (a) 企業發行一工具，該工具將藉由交付固定數量企業本身權益工具交換以其功能性貨幣計價之固定金額之現金交割，並於原始認列時將該工具分類為權益工具（見第 22B 段）。若於原始認列後，企業之功能性貨幣改變，該合約協議之實質將改變，因該工具將不再藉由交付固定數量企業本身權益工具交換以企業之功能性貨幣計價之固定金額之現金交割。此合約協議之實質之變動將導致該權益工具重分類為一金融負債。
- (b) 母公司發行一工具，該工具將藉由交付固定數量之非集團內之個體之權益工具交換固定金額之現金交割，並於原始認列時將該工具分類為其合併財務報表中之金融負債（見第 22B 段）。若於原始認列後，母公司取得對該非集團內之個體之控制致使其成為子公司，該合約協議之實質將改變，因該工具將藉由交付固定數量集團本身權益工具交換固定金額之現金交割。此合約協議之實質之變動將導致該金融負債重分類為權益工具。

...

利息、股利、損失及利益（第 35 至 41 段）

AG37 下例例示第 35 段於複合金融工具之適用。假設某非累積特別股須於 5 年內以現金贖回，但於贖回日前股利之支付屬企業之裁量權。此工具為複合金融工具，其負債組成部分為贖回金額之現值。此負債組成部分之折現展開應認列為損益並分類為利息費用，而與權益組成部分相關之股利支付應認列為損益之分配。此對股利支付之處理將適用，即使該權益組成部分之原始帳面金額為零（見第 32A 段）。類似之處理亦可適用於特別股之贖回

國際財務報導準則「具權益特性之金融工具（國際會計準則第 32 號、國際財務報導準則第 7 號及國際會計準則第 1 號之提議修正）」草案 A 部分翻譯草案

並非強制性而屬持有人之選擇權，或若該特別股強制轉換為變動數量普通股，且該變動數量普通股為一個固定金額或一個基於標的變數（如一商品價格）變動之金額。惟若任何未支付之股利應加計至贖回金額時，則該工具整體係屬負債。於此情況下，所有股利均應分類為利息費用。

[草案]國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之修正

目的

- 1 本國際財務報導準則之目的係規定企業於其財務報表中提供揭露，俾使使用者能評估：
- (a) 金融工具對企業財務狀況與績效之重要性；
 - (b) 企業於當期及報導期間結束日所暴露於因金融工具產生之風險之性質及程度，以及企業如何管理該等風險；及
 - (c) 企業如何籌資、其資本資源及其所有權結構—包括於報導日來自已發行金融工具之對所有權結構之潛在稀釋。

...

範圍

- 3 本國際財務報導準則適用於所有企業之所有金融工具，但下列各項除外：
- (a) 依國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」、國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」或國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之規定處理之對子公司、關聯企業或合資之權益。惟在某些情況下，國際財務報導準則第 10 號、國際會計準則第 27 號或國際會計準則第 28 號規定或允許企業對子公司、關聯企業或合資之權益採用國際財務報導準則第 9 號之規定處理；在該等情況下，企業應適用本國際財務報導準則之規定且對於該等按公允價值衡量之權益應適用國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」之規定。企業亦應將本國際財務報導準則適用於與子公司、關聯企業或合資之權益連結之所有衍生工具。

...

- (e) 適用國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」之股份基礎給付交易下之金融工具、合約及義務。惟：
 - (i) 股份基礎給付交易應依第 30G 至 30H 段中之揭露規定處理；及
 - (ii) 國際財務報導準則第 9 號範圍內之合約，適用本國際財務報導準則。

國際財務報導準則「具權益特性之金融工具（國際會計準則第 32 號、國際財務報導準則第 7 號及國際會計準則第 1 號之提議修正）」草案 A 部分翻譯草案

(f) 依國際會計準則第 32 號第 16A 及 16B 段或第 16C 及 16D 段之規定，應分類為權益工具之工具。惟：

- (i) 第 12E 段適用於依國際會計準則第 32 號第 16A 及 16B 段分類為權益工具之可賣回工具，以及依國際會計準則第 32 號第 16C 及 16D 段之規定分類為權益工具之工具；及
- (ii) 第 30I 段僅適用於依國際會計準則第 32 號第 16A 及 16B 段之規定分類為權益工具之可賣回工具。

...

金融工具對財務狀況與績效之重要性

...

財務狀況表

...

重分類

12E 若企業依本草案中之國際會計準則第 32 號第 32B 段將金融工具重分類為金融負債或權益工具，其應揭露重分類至（自）每一種類（金融負債或權益）之金額，以及該重分類之時點及理由。¹

...

複合金融工具

17 若企業發行一項兼具負債及權益組成部分之工具（見國際會計準則第 32 號第 28 段），且該工具包含價值相互依存之多項嵌入式衍生工具（諸如可買回可轉換之債務工具），則企業應揭露該等特性之存在。

17A 對兼具負債及權益組成部分之複合金融工具，企業應揭露：

- (a) 該工具原始認列時判定其分類之條款及條件；及
- (b) 於該金融工具原始認列之報導期間其原始認列時分攤至負債及權益

¹ 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 80A 段中之揭露規定已隨編輯變動移至草案國際財務報導準則第 7 號第 12E 段。[國際財務報導準則第 18 號「一般表達及揭露」]將納入相同之提議修正。

組成部分之金額。

...

綜合損益表

收益、費損、利益或損失項目

20 企業應於綜合損益表或附註揭露下列收益、費損、利益或損失之項目：

(a) 下列項目所產生之淨利益或淨損失：

- (i) 透過損益按公允價值衡量之金融資產或金融負債，應分別列示原始認列時即指定為透過損益按公允價值衡量者或後續依國際財務報導準則第 9 號第 6.7.1 段之規定指定為透過損益按公允價值衡量者，以及依國際財務報導準則第 9 號之規定強制透過損益按公允價值衡量者（例如符合國際財務報導準則第 9 號持有供交易定義之金融負債）。對於指定為透過損益按公允價值衡量之金融負債，企業應分別列示認列於其他綜合損益之利益或損失之金額以及認列於損益之金額。對包含支付隨發行企業績效或其淨資產變動而變動之金額之合約義務之金融負債，企業對於就此等金融負債認列之利益或損失，應於每一報導期間與就其他金融負債認列之利益或損失分別揭露。

...

其他揭露

...

金融工具所產生之請求權之性質及清算時優先順序

30A 企業應揭露使財務報表使用者能了解該企業屬國際會計準則第 32 號範圍內之企業全部金融負債及權益工具所產生對企業之請求權之性質及清算時優先順序之資訊。

30B 為符合第 30A 段之目的，企業應揭露此等金融工具所產生之請求權之每一類別之帳面金額，以及於財務狀況表中包含該等請求權之每一類別之各單行項目（若非顯而易見）。就此揭露目的而言，企業應以此等請求權之合約性質及清算時優先順序為基礎，將其歸集為各類別。因此，企業至少應：

- (a) 於其單獨財務報表及合併財務報表中，區分：
 - (i) 有擔保請求權與無擔保請求權；及
 - (ii) 次順位請求權與非次順位請求權；並
- (b) 於其合併財務報表中，區分：
 - (i) 母公司已發行之金融負債及權益工具；及
 - (ii) 子公司已發行之金融負債及該等子公司之非控制權益—企業無須就每一子公司分別揭露該等金融負債或非控制權益。

條款及條件

- 30C 企業應揭露有關兼具金融負債及權益特性之金融工具之資訊，使財務報表使用者能了解此等金融工具之條款及條件如何影響該等金融工具現金流量之性質、金額、時點及不確定性。為符合此目的，企業應提供：
- (a) 兼具金融負債及權益特性之金融工具之條款及條件之資訊（見第 30D 及 30E 段）；及
 - (b) 受時間經過所影響之條款及條件之資訊（見第 30F 段）。

兼具金融負債及權益特性之金融工具

- 30D 企業應說明兼具金融負債及權益特性之金融工具（排除所有單獨衍生工具）之條款及條件如何與其係分類為金融負債或權益工具有關。為此目的，企業應揭露：
- (a) 決定各金融工具係分類為金融負債或權益工具之金融工具條款及條件；及
 - (b) 對將各金融工具分類為金融負債或權益工具不具代表性，但對了解該等金融工具之性質係屬攸關之現金流量特性。為此目的，企業應揭露：
 - (i) 分類為權益工具者之「類債務特性」（見第 B5C 至 B5D 段）；及
 - (ii) 分類為金融負債者之「類權益特性」（見第 B5E 至 B5F 段）。

清算時優先順序

- 30E 對第 30D 段中所述之金融工具，企業應提供資訊使財務報表使用者能了解金融工具每一類別之清算時優先順序。為符合此目的，企業應揭露：

- (a) 指明該等金融工具清算時優先順序之條款及條件，包括可能導致清算時優先順序之變動者（例如轉換或或有特性）；
- (b) 有關某一金融工具類別中之工具之合約相對順位之資訊，若該等工具之合約相對順位與同類別中其他工具之合約相對順位不同；
- (c) 有關適用於金融工具之法令規章可能如何影響其清算時優先順序之任何重大不確定性之資訊—當提供此揭露時，企業無須預測可能之法律結果；及
- (d) 對發行該等金融工具之個體清算時可能影響該等金融工具之優先順序之任何集團內協議（諸如保證）之描述（包括性質及金額，若此資訊係可得）。

時間經過

30F 企業應揭露有關金融負債（包括所有單獨衍生工具）於工具合約期間結束前隨時間經過生效或停止生效之條款及條件之資訊。

普通股之潛在稀釋

30G 企業應提供使財務報表使用者能了解於報導日因已發行金融工具而產生對企業所有權結構之潛在稀釋之資訊。為符合此目的，企業應揭露有關普通股之最大稀釋之資訊，包括：

- (a) 企業就財務報導期間結束日之流通在外潛在普通股每一類別可能須交付之增額普通股之最大數量。
- (b) 對再買回普通股之合約或其他承諾之描述及企業須再買回之普通股每一類別最小數量。
- (c) 對依(a)及(b)之規定揭露之資訊自前一報導期間任何重要變動之原因之描述，包括該等原因如何造成變動；及
- (d) 對與了解於報導期間結束日流通在外潛在普通股每一類別之最大稀釋之可能性係屬攸關之合約條款及條件之描述。

30H 企業應以表格（盡可能地）列示第 30G 段規定之資訊，其亦應包括對普通股每一類別：

- (a) 企業可能須交付之增額普通股之最大總股數—依第 30G 段(a)之規定揭露之合計數；及
- (b) 企業可能須交付增額普通股之最大淨股數，其係以企業可能須交付之

國際財務報導準則「具權益特性之金融工具（國際會計準則第 32 號、國際財務報導準則第 7 號及國際會計準則第 1 號之提議修正）」草案 A 部分翻譯草案

增額普通股之最大總股數（依第 30H 段(a)之規定揭露者）減除企業須再買回之最小普通股數（依第 30G 段(b)之規定揭露者）計算之。

分類為權益工具之可賣回金融工具

30I 企業應揭露使財務報表使用者能評估其發行之可賣回金融工具所產生現金流量之性質、金額、時點及不確定性之資訊。對於依國際會計準則第 32 號第 16A 至 16B 段之規定分類為權益工具之可賣回金融工具，企業應揭露（若未於其他地方揭露）：²

- (a) 有關分類為權益工具之金額之量化資訊之彙總；
- (b) 管理其再買回或贖回該等工具（於工具持有人要求時）之義務之目的、政策與程序，包括自前一報導期間之任何變動；及
- (c) 贖回或再買回該金融工具類別之期望現金流出及企業如何決定該期望現金流出。

包含企業購買其本身權益工具之義務之金融工具

30J 為使財務報表使用者能了解對包含企業購買其本身權益工具之義務之金融工具之會計處理，企業應揭露：

- (a) 原始認列該義務為金融負債時自權益中移除並計入金融負債中之金額，以及被移除該金額之權益組成部分；
- (b) 報導期間內認列於損益之任何再衡量利益或損失之金額；
- (c) 若該義務於報導期間內清償，清償時所認列任何利益或損失之金額；
- (d) 若於報導期間內該義務已失效未行使，自金融負債中移除並計入權益中之金額；及
- (e) 報導期間內與該義務有關之金額於權益內之任何移轉，以及此等金額被轉出與轉入之權益組成部分。

...

生效日及過渡規定

² 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 136A 段中之揭露規定已移至國際財務報導準則第 7 號第 30I 段草案（受揭露目的之納入與編輯變動之影響）。[國際財務報導準則第 18 號「一般表達及揭露」]將納入相同之提議修正。

國際財務報導準則「具權益特性之金融工具（國際會計準則第 32 號、國際財務報導準則第 7 號及國際會計準則第 1 號之提議修正）」草案 A 部分翻譯草案

...

44LL 【年/月】發布之「具權益特性之金融工具」（國際會計準則第 32 號、國際財務報導準則第 7 號、國際會計準則第 1 號之修正）新增第 12E、17A、30A 至 30J、B5A 至 B5L 段，以及對定義於國際會計準則第 33 號「每股盈餘」及國際財務報導準則第 2 號之用語之新索引，並修正第 1、3 及 20 段。企業應於適用「具權益特性之金融工具」對國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 1 號之修正內容時，同時適用該等修正內容。

[草案]附錄 A 之修正一用語定義

...

下列名詞係定義於國際會計準則第 32 號第 11 段、國際會計準則第 33 號第 5 段、國際會計準則第 39 號第 9 段、國際財務報導準則第 2 號之附錄 A、國際財務報導準則第 9 號之附錄 A 或國際財務報導準則第 13 號之附錄 A，並用於本準則，其意義依國際會計準則第 32 號、國際會計準則第 33 號、國際會計準則第 39 號、國際財務報導準則第 2 號、國際財務報導準則第 9 號及國際財務報導準則第 13 號之規定：

...

- 備抵損失
- 普通股
- 逾期
- 績效條件
- 潛在普通股
- 購入或創始之信用減損金融資產
- 重分類日
- 慣例交易
- 既得期間

[草案]附錄 B 之修正—國際財務報導準則第 7 號之應用指引

金融工具對財務狀況與績效之重要性（第 7 至 30J 段）

其他揭露

會計政策（第 21 段）

B5 第 21 段規定揭露重大會計政策資訊，該等資訊預期包含編製財務報表時對金融工具所採用之衡量基礎。就金融工具而言，該揭露可能包括下列項目：

- (a) 對於指定為透過損益按公允價值衡量之金融負債：
 - (i) 企業指定為透過損益按公允價值衡量之金融負債之性質；
 - (ii) 原始認列時將該等金融負債作此指定之標準；及
 - (iii) 對此一指定，企業如何滿足國際財務報導準則第 9 號第 4.2.2 段之條件。

...

- (e) 如何決定每一種類金融工具之淨利益或淨損失（見第 20 段(a)），例如，透過損益按公允價值衡量之項目，其淨利益或淨損失是否包括利息或股利收入。

(f) [已刪除]

(g) [已刪除]

B5A 連同揭露重大會計政策資訊或其他附註之規定，國際會計準則第 1 號（2021 年修訂）第 122 段亦規定企業須揭露管理階層於採用企業會計政策時所作對財務報表認列金額具有最重大影響之判斷。例如，企業應揭露管理階層將一金融工具（包括所有單獨衍生工具）或其組成部分分類為金融負債或權益工具時所作之判斷，若該等判斷係屬對企業財務報表之認列金額具有最重大影響之判斷。惟應注意企業無須揭露以估計為基礎之判斷。

條款及條件

兼具金融負債及權益特性之金融工具（第 30D 至 30E 段）

B5B 第 30D 段(a)規定企業揭露判定一工具係被分類為金融負債或權益工具之條款及條件。就第 30D 至 30E 段之目的，一金融工具兼具金融負債及權益特性，若其被分類為：

- (a) 亦具有「類債務特性」之權益工具（見第 B5C 及 B5D 段）；或
- (b) 亦具有「類權益特性」之金融負債（見第 B5E 及 B5F 段）。

B5C 具類債務特性之權益工具訂有合約條款，該等條款產生之現金流量具有與金融負債類似之性質、時點或金額之特性，但並無交付現金之合約義務。類債務特性可能導致企業在不具合約義務之情況下交付類債務之現金流量。

B5D 具類債務特性之權益工具訂有之條款及條件：

- (a) 可能導致於特定日期按固定金額或基於一市場利率之可決定金額對工具持有人之支付，儘管該發行人之合約權利於其清算前避免或遞延該等支付—例如，不可由持有人贖回之特別股，其具固定之累積息票金額、特定之息票支付日，以及固定之本金金額；
- (b) 誘使該發行企業於各特定日期按固定金額或基於一市場利率之可決定金額對工具持有人作出支付，儘管該發行人之合約權利於其清算前避免或遞延該等支付—例如一無到期日工具，其具按遞增利率之累積息票支付，若該發行人選擇於一特定日以前不贖回該工具；
- (c) 包含該發行人選擇是否於一特定日期以固定金額之現金或以固定數量之本身權益工具交割該工具之合約權利，例如，某些稱為「反向可轉換」之工具係分類為權益工具，但給予該發行人以固定金額之現金交割該工具之合約權利；或
- (d) 包含該發行人於一特定年數後以一特定貨幣之固定金額贖回無到期日工具之合約權利。

B5E 具類權益特性之金融負債訂有合約條款，該等條款產生之現金流量具有與普通股產生者類似之性質、時點或金額之特性。類權益特性不否定該發行人交付現金之合約義務，但可能影響該發行人有義務交付之現金流量之金額或時點。惟在某些情況下，類權益特性可能導致企業交付其本身權益工具以清償義務，或其支付低於該義務之全部金額。

B5F 具類權益特性之金融負債訂有之條款及條件：

- (a) 將或可能導致對工具持有人之支付係變動金額或不可決定之金額，或可能不會於特定日發生，諸如：
 - (i) 與該發行人之財務績效、財務狀況或股價變動之方向一致之支付—例如，一工具之支付金額須基於該發行人之利潤或股價；
 - (ii) 為吸收該發行人財務狀況之不利變動所產生之損失而於特定事項發生時減少金額之支付—例如，一工具之本金金額於該發行人之資本比率發生特定下降時減少；
 - (iii) 發行人僅於清償對其他工具持有人之義務後始須作出之支付，例如次順位債務工具；及
 - (iv) 發行人具合約權利可於一特定時間避免之支付—例如，發行人於一特定時間有權遞延具息票支付之可贖回工具；或
- (b) 允許該發行人或包含一合約義務使該發行人藉由交付其本身權益工具予該工具持有人以交割該工具—例如，藉由交付變動數量企業本身權益工具交割之金融工具，將符合金融負債之定義，惟將包含類權益特性。

B5G 企業於其類債務特性及類權益特性之揭露中應納入量化資訊及質性資訊兩者，使財務報表使用者能了解此等特性如何影響企業現金流量之性質、金額、時點及不確定性。

清算時優先順序

B5H 為符合第 30E 段之揭露規定，企業可能揭露，例如：

- (a) 其次順位負債之排序後於其非次順位負債，且該等次順位負債之排序先於其普通股及特別股。
- (b) 一金融工具類別（諸如應急可轉換債券）可能於該企業清算前被轉換為優先順序較低之工具（諸如普通股）。例如，在銀行業，「清理」之用語通常用以描述使無力償債之銀行能繼續其正常經營活動以避免損及公眾利益或造成金融不穩定之過程。一金融工具可能於發行人進行清理時被轉換為優先順序較低之金融工具（諸如普通股）或沖減。因此，若於清算前進行清理，與轉換及沖減有關之條款及條件可能改變清算時該等工具之優先順序。
- (c) 集團內哪些個體對（自）集團內其他個體提供（取得）保證，以及該等保證如何影響適用之工具之優先順序。

普通股之潛在稀釋（第 30G 至 30H 段）³

B5I 第 30G 段(a)規定企業揭露其於報導期間結束日就流通在外之每一潛在普通股類別可能須交付之增額普通股之最大數量。除國際財務報導準則第 2 號範圍內之股份基礎給付協議（見第 B5J 段）外，為第 30G 段(a)所規定之揭露之目的，企業應：

- (a) 納入可能於未來成為稀釋之反稀釋性工具，即使於報導日該等反稀釋性工具不具稀釋性。
- (b) 使用最大化其可能須交付之增額普通股股數之假設。例如：
 - (i) 企業應假設可能使企業須交付普通股之所有流通在外發行之買權、認股證，以及可轉換工具之轉換選擇權被行使—導致該企業於交割此等選擇權或認股證時交付最大普通股總數（非僅紅利因子）⁴。
 - (ii) 若股份交割（或將被交付之股數）係取決於不確定事項之發生，企業應假設該或有事項已發生；及
 - (iii) 若企業或交易對方得選擇以現金交割或企業交付普通股予交易對方交割，企業應假設係以普通股交割。
- (c) 若企業就某一潛在普通股類別可能須交付之增額普通股之最大數量於報導期間結束日係屬未知，企業應揭露該事實。例如，若企業須交付一變動數量之股份，達到一固定或變動數額之價值（諸如黃金之現時價格），且無交付股份數量之上限，則企業須交付之增額普通股之最大數量於報導期間結束日係屬未知。

B5J 對國際財務報導準則第 2 號範圍內之可能使企業須交付普通股之股份基礎給付協議，為國際財務報導準則第 7 號第 30G 段(a)所規定之揭露之目的，企業於報導期間結束日可能須交付之增額普通股之最大數量包括：

- (a) 倘若於報導期間結束日所有流通在外之認股權（依國際財務報導準則第 2 號第 45 段(b)(vi)之規定所揭露）被行使，將交付之普通股總數。
- (b) 企業就其他股份基礎給付協議可能須交付增額普通股之最大數量（若

³第 30G 至 30H 及 B5I 至 B5L 段之規定僅適用於本準則之目的。此等規定不影響（且不同於）國際會計準則第 33 號「每股盈餘」之規定。

⁴就第 B5I 及 B5K 段之目的，所發行或買回之股份總數，與假設按平均市價發行之股數間之差額，係稱為「紅利因子」。

於報導期間結束日係屬已知)。若該數量於報導期間結束日係屬未知，企業應揭露該事實。例如，若一協議使企業須於既得期間終了時交付 200 股（或是 100 股或 200 股，取決於績效條件之結果），該企業可能須交付之增額普通股之最大數量為 200 股。反之，若企業於既得期間終了時將交付之股數係基於既得期間內該企業之收入或股價之增加，且無交付股數之上限，則該企業可能須交付之增額普通股之最大數量於報導期間結束日將屬未知。

B5K 對於再買回普通股之合約或其他承諾，國際財務報導準則第 7 號第 30G 段 (b) 規定企業揭露其須再買回之普通股之最小數量。就此揭露目的而言：

- (a) 企業再買回普通股之承諾可能於其簽訂該自一特定交易對方（或各交易對方）再買回之合約前發生。
- (b) 企業使用最小化再買回普通股股數之假設。例如，企業應假設：
 - (i) 再買回企業普通股之買進之買權及發行之賣權未行使（除(c)所述情況外）；及
 - (ii) 其再買回之股數係依再買回普通股之遠期合約條款或其他承諾所規定之最小股數（非僅紅利因子）。
- (c) 企業於其須再買回之普通股之最小數量中，應納入於行使任何同時符合下列兩條件之對普通股之買進之買權時將再買回之普通股數量，即：
 - (i) 該買權之買進係為降低企業須於特定潛在普通股交割時須交付普通股之風險；及
 - (ii) 該買進之買權與該等潛在普通股具有相同之行使價格及行使日（或行使期間）。

B5L 對報導期間結束日流通在外之每一潛在普通股類別，國際財務報導準則第 7 號第 30G 段(d)規定企業揭露與瞭解普通股最大稀釋之可能性攸關之合約條款及條件之描述。將此規定適用於國際財務報導準則第 2 號範圍內之股份基礎給付協議時，企業提供交叉索引至依國際財務報導準則第 2 號第 45 段(a)之規定所揭露之資訊。

[草案]國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」 之修正

結構與內容

...

財務狀況表

應於財務狀況表列報之資訊

54 財務狀況表應包括列報下列金額之各單行項目：

...

(q) 列報於權益內之非控制權益；及

(r) 已發行股本及準備歸屬於：

(i) 母公司普通股股東；及

(ii) 母公司其他業主。

...

應於財務狀況表或附註中列報之資訊

...

80A [已刪除]⁵

損益及其他綜合損益表

...

81B 企業除損益及其他綜合損益兩節外，應列報下列項目作為本期損益及其他綜合損益之分攤：

⁵ 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 80A 段中之揭露規定已移至【草案】國際財務報導準則第 7 號第 12E 段（包含編輯更正）。【國際財務報導準則第 18 號「一般表達及揭露」】將納入相同之提議修正。

- (a) 本期損益歸屬於：
 - (i) 非控制權益；
 - (ia) 母公司普通股股東；及
 - (ii) 母公司其他業主。
- (b) 本期綜合損益歸屬於：
 - (i) 非控制權益；
 - (ia) 母公司普通股股東；及
 - (ii) 母公司其他業主。

若企業於一單獨損益表中列報損益，則應將(a)列報於該表中。

...

權益變動表

應於權益變動表列報之資訊

- 106 企業應依第 10 段之規定提供權益變動表。權益變動表應包括下列資訊：
- (a) 本期綜合損益總額，並分別列示歸屬於母公司業主之總額及非控制權益之總額；
 - (b) 每一權益組成部分依國際會計準則第 8 號所認列追溯適用或追溯重編之影響；及
 - (c) [已刪除]
 - (d) 每一權益組成部分期初與期末帳面金額間之調節，並（至少）分別揭露來自下列項目之變動：
 - (i) 損益；
 - (ii) 其他綜合損益；及
 - (iii) 與業主（以其業主之身分）之交易，並分別列示業主之投入及分配予業主，以及未導致喪失控制之對子公司所有權權益之變動。

應於權益變動表或附註中列報之資訊

- 106A 對每一權益組成部分，企業應於權益變動表或附註中列報其他綜合損益依

項目別之分析（見第 106 段(d)(ii)）。

107 企業應於權益變動表或附註中，列報本期認列為分配予普通股股東及其他業主之股利金額及相關之每股股利金額。

108 在第 106 段中，權益組成部分包括，例如，每一類普通股股本、每一類其他投入權益、每一類其他綜合損益之累計餘額及保留盈餘。

...

附註

...

136A [已刪除]

...

過渡規定及生效日

...

139X 【年/月】發布之「具權益特性之金融工具」（國際會計準則第 32 號、國際財務報導準則第 7 號及國際會計準則第 1 號之修正），修正第 54、81B 及 107 至 108 段並刪除第 80A 及 136A 段。企業應於其適用「具權益特性之金融工具」對國際會計準則第 32 號及國際財務報導準則第 7 號之修正內容時，同時適用此等修正內容。

[草案]國際財務報導準則第 XX 號「不具公共課責性之子公司：揭露」之修正

...

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」

...

收益、費損、利益或損失項目

54 企業應分別揭露：

(a) 就下列項目所認列之收益、費損、利益或損失(包括其公允價值變動)：

- (i) 透過損益按公允價值衡量之金融資產或金融負債。對包含隨發行企業之績效或其淨資產之變動而支付不同金額之合約義務之金融負債，企業應將對此等金融負債於每一報導期間所認列之利益或損失與對其他金融負債所認列之利益或損失分別揭露；
- (ii) 按攤銷後成本衡量之金融資產；
- (iii) 按攤銷後成本衡量之金融負債；
- (iv) 依國際財務報導準則第 9 號第 5.7.5 段之規定指定為透過其他綜合損益按公允價值衡量之權益工具投資；及
- (v) 依國際財務報導準則第 9 號第 4.1.2A 段之規定透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產，分別列示當期認列於其他綜合損益之利益或損失金額及當期於除列時自累計其他綜合損益重分類至損益之金額。

金融工具所產生之請求權之性質及清算時優先順序

61A 企業對其國際會計準則第 32 號範圍內之所有金融負債及權益工具，應揭露此等金融工具所產生之請求權之每一類別之帳面金額，以及於財務狀況表中包含該等請求權之每一類別之各單行項目（若非顯而易見）。就此揭露目的而言，企業應以此等請求權之合約性質及清算時優先順序為基礎，將其歸集為各類別。因此，企業至少應：

(a) 於其單獨財務報表及合併財務報表中，區分：

- (i) 有擔保請求權與無擔保請求權；及

- (ii) 次順位請求權與非次順位請求權；並
- (b) 於其合併財務報表中，區分：
 - (i) 母公司已發行之金融負債與權益工具；及
 - (ii) 子公司已發行之金融負債及該等子公司之非控制權益—企業無須就每一子公司分別揭露該等金融負債或非控制權益。

兼具金融負債及權益特性之金融工具

- 61B 對兼具金融負債及權益特性之金融工具（排除所有單獨衍生工具），企業應揭露：
- (a) 判定各金融工具係分類為金融負債或權益工具之金融工具條款及條件；及
 - (b) 對將各金融工具分類為金融負債或權益工具不具代表性，但對了解該等金融工具之性質係屬攸關之現金流量特性。為此目的，企業應揭露：
 - (i) 分類為權益工具者之「類債務特性」；及
 - (ii) 分類為金融負債者之「類權益特性」。

清算時優先順序

- 61C 對第 61B 段中所述之金融工具，企業應揭露：
- (a) 指明該等金融工具清算時優先順序之條款及條件，包括可能導致清算時優先順序變動者（例如轉換或或有特性）；
 - (b) 有關某一金融工具類別中之工具之合約相對順位之資訊，若該等工具之合約相對順位與同類別中其他工具之合約相對順位不同；
 - (c) 有關適用於金融工具之法令規章可能如何影響其清算時優先順序之任何重大不確定性之資訊—當提供此揭露時，企業無須預測可能之法律結果；及
 - (d) 對發行該等金融工具之個體清算時可能影響該等金融工具之優先順序之任何集團內協議（諸如保證）之描述（包括性質及金額，若此資訊係可得）。

時間經過

- 61D 企業應揭露有關金融負債（包括所有單獨衍生工具）於工具合約期間結束前隨時間經過生效或失效之條款及條件之資訊。

包含企業購買其本身權益工具之義務之金融工具

- 61E 對包含企業購買其本身權益工具之義務之金融工具，企業應揭露：
- (a) 原始認列該義務為金融負債時自權益中移除並計入金融負債中之金額，以及被移除該金額之權益組成部分；
 - (b) 報導期間內認列於損益之任何再衡量利益或損失之金額；
 - (c) 若義務於報導期間內清償，清償時所認列任何利益或損失之金額；及
 - (d) 若於報導期間內該發行之義務已失效未行使，自金融負債中移除並計入權益中之金額。

...

有關判斷之資訊

- 124 除涉及估計之判斷之揭露（見第 125 段）外，企業應揭露（連同重大會計政策資訊或其他附註）管理階層適用企業會計政策過程中所作對財務報表認列金額具有最重大影響之判斷。企業可能須揭露之判斷之例包括判定下列事項之判斷：
- (a) 當認列客戶合約之收入時：交易價格、分攤至履約義務之金額，以及滿足履約義務之時點；
 - (b) 應提供有關公允價值衡量揭露之資產及負債之適當類別；
 - (c) 企業對另一個體具有控制；
 - (d) 企業對一協議具有**聯合控制**或對另一個體具有**重大影響**；
 - (e) 當聯合協議係透過**單獨載具**所建構時，該**聯合協議**之類型（即**聯合營運**或**合資**）；
 - (f) 個體係一投資個體；及
 - (g) 金融工具（包括單獨衍生工具）或其組成部分係分類為金融負債或權益工具。