

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114年6月24日

發文字號：(114)基秘字第0000000149號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件：國際財務報導準則第18號「財務報表中之表達與揭露」C部分正體中文版草案、
「涉及依賴自然電力之合約」（國際財務報導準則第9號及國際財務報導準則第7
號之修正）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」
（2023年10月至2024年7月發布）（0000149A00_ATTCH1.pdf、
0000149A00_ATTCH2.pdf、0000149A00_ATTCH4.pdf）

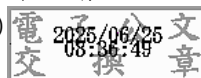
主旨：檢送業經本會臺灣財務報導準則委員會審議之國際財務報
導準則第18號「財務報表中之表達與揭露」C部分正體中
文版草案、「涉及依賴自然電力之合約」（國際財務報導
準則第9號及國際財務報導準則第7號之修正）正體中文版
草案、「國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議」
（2023年10月至2024年7月發布），敬請 惠賜卓見。

說明：本會臺灣財務報導準則委員會已於日前完成國際財務報導
準則第18號「財務報表中之表達與揭露」C部分正體中文版
草案、「涉及依賴自然電力之合約」（國際財務報導準則
第9號及國際財務報導準則第7號之修正）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」
（2023年10月至2024年7月發布）翻譯覆審。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114年6月30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

涉及依賴自然電力之合約
(國際財務報導準則第9號及國際財務報導準則第7號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於114年6月30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 9 號「金融工具」之修正

第 2 章 範圍

...

- 2.3A 第 6.10.1 至 6.10.2 及 B2.7 至 B2.8 段僅適用於涉及依賴自然電力之合約。涉及依賴自然電力之合約，係指使個體因發電之來源取決於無法控制之自然狀況（例如天氣）而暴露於標的電力數量變異性之合約。涉及依賴自然電力之合約，包括購買或出售依賴自然電力之合約及涉及此電力之金融工具兩者。
- 2.3B 個體不得將第 6.10.1 至 6.10.2 及 B2.7 至 B2.8 段類推適用至其他合約、項目或交易。

購買或出售非金融項目之合約

- 2.4 本準則應適用於得以現金或另一金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式交割之購買或出售非金融項目之合約，亦即將該合約視同金融工具。但若該合約之簽訂並持續持有係依個體預期購買、出售或使用之需求，而以收取或交付非金融項目為目的者，則屬前述之例外。惟本準則應適用於個體依第 2.5 段之規定指定為透過損益按公允價值衡量之合約。
- 2.5 得以現金或另一金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式交割之購買或出售非金融項目之合約（視同金融工具），得不可撤銷地指定為透過損益按公允價值衡量，即使該合約之簽訂係依個體預期購買、出售或使用之需求，而以收取或交付非金融項目為目的。惟僅於合約開始時，且該指定消除或重大減少認列不一致（有時稱為「會計配比不當」）方得作該指定。該認列不一致係因該合約自本準則之範圍排除（見第 2.4 段）而未認列所產生。
- 2.6 得以現金或另一金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式交割之購買或出售非金融項目之合約，有多種交割方式，包括：
- (a) 當合約條款允許任何一方以現金或另一金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式交割時；
 - (b) 當合約條款雖未明定得以現金或另一金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式交割，但個體對於類似合約具有以現金或另一金融工具淨



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

額交割，或以交換金融工具方式交割之實務慣例時（無論係與同一交易對方簽訂互抵合約，或於合約行使或失效前出售合約）；

(c) 當個體對類似合約具有取得標的並於短期內出售，以賺取短期價格波動之利潤或自營商毛利之實務慣例時；及

(d) 當合約標的之非金融項目可隨時變現時。

前述(b)或(c)之合約之簽訂，並非依個體預期購買、出售或使用之需求而以收取或交付非金融項目為目的，故屬本準則之範圍。對於其他適用第 2.4 段之合約（包括如第 2.3A 段所述之合約）應予以評估，以決定該合約之簽訂並持續持有是否係依個體預期購買、出售或使用之需求，而以收取或交付非金融項目為目的，並因而決定是否屬本準則之範圍。

...

2.8 個體亦應適用第 B2.7 至 B2.8 段，以評估涉及依賴自然電力之合約（如第 2.3A 段所述）之簽訂並持續持有，是否係依個體預期使用之需求而以收取電力為目的。

第 6 章 避險會計

...

6.10 涉及依賴自然電力之合約

6.10.1 某些涉及依賴自然電力之合約於預期電力交易之避險中被指定為避險工具。除第 6.3.7 段之規定外，對於此一避險關係，個體尚得將與該避險工具中所涉及之發電設施預期將交付之依賴自然電力之變動數量一致之預期電力交易之變動名目數量，指定為被避險項目。此章節之其他避險會計規定持續適用於此一避險關係。

6.10.2 若被指定為避險工具之涉及依賴自然電力之合約之現金流量，係以依第 6.10.1 段之規定被指定為被避險項目之預期交易之發生為條件，則此預期交易係推定為高度很有可能（如第 6.3.3 段所規定）。

...

第 7 章 生效日及過渡規定

7.1 生效日

...

- 7.1.15 2024 年 12 月發布之「涉及依賴自然電力之合約」新增第 2.3A 至 2.3B、2.8、6.10.1 至 6.10.2、7.2.51 至 7.2.53 及 B2.7 至 B2.8 段，並修正第 2.6 段。個體應於 2026 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用此等修正內容，並得提前適用。若個體提前適用此等修正內容，應揭露該事實。

7.2 過渡規定

...

「涉及依賴自然電力之合約」之過渡規定

- 7.2.51 個體應使用初次適用日（個體第一次適用該等修正之日）之事實及情況，依國際會計準則第 8 號之規定追溯適用第 2.3A 至 2.3B、2.8 及 B2.7 至 B2.8 段。初次適用日應係一報導期間之開始日，該報導期間可能係一非屬年度報導期間之報導期間。個體無需重編各以前期間以反映此等修正之適用。個體僅於不使用後見之明而能重編之情況下，始得重編各以前期間。若個體未重編各以前期間，則應於該報導期間開始日將先前帳面金額與此等修正之初次適用日之帳面金額間之任何差額，認列於初始保留盈餘（或其他權益組成部分，如適當時）中。
- 7.2.52 若一涉及依賴自然電力之合約（如第 2.3A 段所述）因適用第 B2.7 至 B2.8 段之規定而將非屬國際財務報導準則第 9 號之範圍內，個體得於初次適用日依第 2.5 段之規定將此合約不可撤銷地指定為透過損益按公允價值衡量。
- 7.2.53 個體應推延適用第 6.10.1 至 6.10.2 段於初次適用日以後被指定之新避險關係。個體得於初次適用日將已指定一涉及依賴自然電力之合約（如第 2.3A 段所述）作為避險工具之避險關係予以停止，若同一避險工具依第 6.10.1 至 6.10.2 段之規定於一新避險關係中被指定。



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

附錄 B

應用指引

本附錄係本準則整體之一部分。

範圍（第 2 章）

...

購買依賴自然電力之合約

B2.7 某些涉及依賴自然電力之合約（如第 2.3A 段所述）規定個體於發電時購買並取得該電力。此等合約特性使個體暴露於將須在其無法使用電力之交付期間內購買該電力之風險。個體亦可能不具有避免出售未使用電力之實際能力，因依該合約下電力所交易之電力市場之設計及運作，未使用電力之任何數量須於特定時間內出售。個體於適用第 2.4 段之規定時，此等出售不必然與依個體預期使用之需求所持有之合約不一致。若個體於該合約期間已係（且預期將係）電力之淨購買者，則個體依其預期電力使用之需求簽訂並持續持有此合約。若個體於其出售電力之同一市場中購買足夠之電力以抵銷任何未使用電力之出售，則個體係電力之淨購買者。

B2.8 於判定個體是否係電力之淨購買者時，個體應考量有關一合理時間內其過去、當期及預期未來電力交易之合理且可佐證之資訊（無需過度成本或投入即可取得者）。個體藉由考量因自然狀況之季節性週期所預期發電數量之變異性及個體因其營業週期所導致電力需求之變異性，辨認「一合理時間」。於判定個體是否已係一淨購買者時，「一合理時間」不應超過 12 個月。

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之修正

範圍

...

5 本國際財務報導準則適用於屬國際財務報導準則第 9 號範圍內之購買或出



財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

售非金融項目之合約。

...

5B 第 30A 段僅適用於購買滿足國際財務報導準則第 9 號第 2.3A 段之規定且依國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 至 B2.8 段之規定非屬該準則範圍內之依賴自然電力之合約。

5C 第 30B 段僅適用於滿足國際財務報導準則第 9 號第 2.3A 段之規定且依國際財務報導準則第 9 號第 6.10.1 段之規定已於現金流量避險關係中被指定之合約。

5D 第 30C 段僅適用於滿足國際財務報導準則第 9 號第 2.3A 段之規定且已簽訂之有關個體之電力購買之合約。此等合約包括：

- (a) 屬國際財務報導準則第 9 號之範圍內者；及
- (b) 依國際財務報導準則第 9 號第 2.4 段之規定非屬該準則範圍內者，包括依該準則第 B2.7 至 B2.8 段排除者。

...

金融工具對財務狀況及績效之重要性

...

其他揭露

...

涉及依賴自然電力之合約

30A 個體應於其財務報表之單一附註中揭露有關符合第 5B 段所訂定之條件之合約之資訊。特別是，個體應揭露使其財務報表使用者能了解此等合約對其未來現金流量之金額、時點及不確定性及對其財務績效之影響之資訊。為符合此等目標，個體應揭露：

- (a) 有關使個體暴露於下列事項之合約特性之資訊：
 - (i) 標的電力數量之變異性（見國際財務報導準則第 9 號 2.3A 段）；及
 - (ii) 個體將須在其無法使用電力之交付期間內購買該電力之風險（見

國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 段)

- (b) 有關於報導日源自此等合約之未認列承諾之資訊，包括：
- (i) 來自依此等合約購買電力之估計未來現金流量。個體於辨認揭露估計未來現金流量之適當時間帶時，應運用其判斷。
 - (ii) 有關個體如何評估合約是否可能成為虧損性（見國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」）之質性資訊，包括個體於作此評估時所使用之假設。
- (c) 有關對個體於報導期間之財務績效之影響之質性及量化資訊。該揭露係基於適用於報導期間，個體用以評估其是否已係電力之淨購買者之資訊（見國際財務報導準則第 9 號第 B2.8 段）。個體應揭露於該報導期間有關下列事項之資訊：
- (i) 源自依該合約所作之電力購買之成本，單獨揭露於交付時有多少已購買之電力係未使用；
 - (ii) 源自出售未使用電力之價款；及
 - (iii) 源自抵銷未使用電力之出售所作之電力購買之成本。
- 30B 個體應對其符合第 5C 段所訂定之條件之合約，細分個體依第 23A 段之規定按風險種類揭露有關避險工具之條款及條件之資訊。
- 30C 若個體於其財務報表之其他附註中揭露有關第 5D 段所述之其他涉及依賴自然電力之合約（包括第 30B 段所述之合約）之資訊，個體應於第 30A 段所規定之單一附註中納入對該等附註之交叉索引。

...

生效日及過渡規定

...

- 4400 2024 年 12 月發布之「涉及依賴自然電力之合約」（其亦修正國際財務報導準則第 9 號）新增第 5B 至 5D、30A 至 30C 及 44PP 段。個體應於其適用對國際財務報導準則第 9 號之修正時，同時適用此等段落。若個體依國際財務報導準則第 9 號第 7.2.51 段之規定於第一次適用該準則之修正時未重編比較資訊，個體不得提供第 30A 至 30C 段所規定之揭露之比較資訊。同樣地，適用國際財務報導準則第 19 號「不具公共課責性之子公司：揭

露」之個體不得提供第 64A 至 64C 段所規定之揭露之比較資訊。

- 44PP 於個體第一次適用「涉及依賴自然電力之合約」之報導期間，個體無需依國際會計準則第 8 號第 28 段(f)之規定揭露量化資訊。同樣地，適用國際財務報導準則第 19 號之個體無需依國際財務報導準則第 19 號第 178 段(f)之規定揭露量化資訊。

國際財務報導準則第 19 號「不具公共課責性之子公司：揭露」之修正

揭露規定

...

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」

- 42 國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」第 3 至 5D 段訂定國際財務報導準則第 7 號之範圍，亦即，適用國際財務報導準則第 7 號之揭露規定之金融工具、購買或出售非金融項目之合約，以及權利。適用本準則之個體，應適用國際財務報導準則第 7 號第 3 至 5D 段以判定第 43 至 73 段中之揭露規定之範圍：

...

涉及依賴自然電力之合約

- 64A 個體應於其財務報表之單一附註中揭露有關符合國際財務報導準則第 7 號第 5B 段所訂定之條件之涉及依賴自然電力之合約之資訊。個體應揭露：
- (a) 有關使個體暴露於下列事項之合約特性之資訊：
 - (i) 標的電力數量之變異性（見國際財務報導準則第 9 號 2.3A 段）；及
 - (ii) 個體將須在其無法使用電力之交付期間內購買該電力之風險（見國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 段）
 - (b) 有關於報導日源自此等合約之未認列承諾之資訊，包括：
 - (i) 來自依此等合約購買電力之估計未來現金流量。個體於辨認揭露估計未來現金流量之適當時間帶時，應運用其判斷。
 - (ii) 有關個體如何評估合約是否可能成為虧損性（見國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」）之質性資訊，包括個體於作此評估時所使用之假設。
 - (c) 有關對個體於報導期間之財務績效之影響之質性及量化資訊。該揭露係基於適用於報導期間，個體用以評估其是否已係電力之淨購買者之

資訊（見國際財務報導準則第 9 號第 B2.8 段）。個體應揭露於該報導期間有關下列事項之資訊：

- (i) 源自依該合約所作之電力購買之成本，單獨揭露於交付時有多少已購買之電力係未使用；
- (ii) 源自出售未使用電力之價款；及
- (iii) 源自抵銷未使用電力之出售所作之電力購買之成本。

64B 個體應對其符合國際財務報導準則第 7 號第 5C 段所訂定之條件之合約，細分個體依第 60 段之規定按風險種類揭露與被指定為避險工具之項目有關之金額。

64C 若個體於其財務報表之其他附註中揭露有關國際財務報導準則第 7 號第 5D 段所述之其他涉及依賴自然電力之合約（包括本準則第 64B 段所述之合約）之資訊，個體應於第 30A 段所規定之單一附註中納入對該等附註之交叉索引。

附錄 A—生效日及過渡規定

...

國際財務報導準則第 9 號「金融工具」及國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之修正

A6 2024 年 12 月發布之「涉及依賴自然電力之合約」修正國際財務報導準則第 7 號及國際財務報導準則第 9 號，並於國際財務報導準則第 7 號第 30A 至 30C 段中新增新揭露規定。此等修正新增本準則第 64A 至 64C 段並修正第 42 段。依本準則第 4 段(c)之規定，對第 64A 至 64C 段之過渡規定係訂定於國際財務報導準則第 7 號第 44OO 至 44PP 段中。個體應於其適用對國際財務報導準則第 9 號之修正時，同時適用此等修正。國際財務報導準則第 7 號及國際財務報導準則第 9 號之修正對 2026 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間生效，並得提前適用。若個體於 2026 年 1 月 1 日開始前之年度報導期間適用本準則，且未提前適用國際財務報導準則第 9 號之修正，其無需適用第 64A 至 64C 段。

國際會計準則理事會（IASB）對 2024 年 12 月 發布之「涉及依賴自然電力之合約」之核准

「涉及依賴自然電力之合約」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。Mackenzie 及 Uhl 先生反對發布此修正內容，其反對意見列示於國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之結論基礎之後。

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



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之釋例之修正

依賴自然電力之合約之避險會計

IE148 本釋例例示個體依國際財務報導準則第 9 號第 6.10.1 段之規定，指定具變動名目數量之預期電力購買作為現金流量避險之被避險項目之一種可能方式。

釋例 19—若使用涉及依賴自然電力之合約作為避險工具，變動名目數量之指定

事實型態

IE149 A 個體係區域一中之機器製造商，且隨（或於）其需要電力時（亦即依需求）自該區域中之市場購買電力。為對所購買之每千瓩小時（MWh）之單價進行避險，A 個體與 X 風力發電廠簽訂 25 年之虛擬購電協議，該發電廠產生及交付再生電力至區域二中之市場。

IE150 此虛擬購電協議須基於 X 風力發電廠交付至區域二中之市場之再生電力數量，將合約中所明訂之固定單價與市價間之差額以淨額交割。A 個體基於 X 風力發電廠於一日曆月內交付至區域二中之市場之實際電力數量，以現金淨額交割該合約。該合約符合涉及依賴自然電力之合約之要件（如國際財務報導準則第 9 號第 2.3A 段所述）。A 個體欲指定此合約作為現金流量避險之避險工具，以對未來電力購買之現金流量變異性進行避險。

指定變動名目數量作為被避險項目（國際財務報導準則第 9 號第 6.10.1 段）

IE151 A 個體將下列兩者間之避險關係指定為現金流量避險：

- (a) 其於區域一中為期 25 年之預期電力購買（作為被避險項目）；及
- (b) 第 IE150 段所述之依賴自然電力之合約（作為避險工具）。

IE152 為與其風險管理策略一致，A 個體欲將與該避險工具中所涉及之 X 風力發電廠預期交付至市場之電力之變動名目數量一致之每月電力購買之變動名目數量，指定為被避險項目。A 個體將每月最先所作之購電量分配至所指定之變動名目數量。

IE153 A 個體使用一機率基礎之評估以判定就每月所指定之電力購買數量是否係高度很有可能。A 個體基於其目前及過去實務（亦即，於指定之時點 A 個體不具任何相反之資訊），預期其每月電力購買將於避險期間內持續。基於該機率評估，A 個

體判定個體之預期電力購買之數量將高於或等於指定為被避險項目之變動名目數量係高度很有可能。

避險關係之有效性

- IE154 為評估避險關係之有效性，A 個體評估被避險項目（未來電力購買）與避險工具（涉及依賴自然電力之合約）間是否有經濟關係。雖然 A 個體係於區域一中購買未來電力而 X 風力發電廠將依賴自然電力交付至區域二，此所參照市場之差異並不排除一經濟關係。若被避險項目與避險工具間有經濟關係，渠等之價值將通常因相同風險（亦即，被規避風險）呈反向變動（如國際財務報導準則第 9 號第 B6.4.4 段所訂定）。
- IE155 然而，A 個體辨認出潛在之兩項無效性來源。第一項係與區域一與區域二間之電力市場價格變動相關之基差風險。第二項係結構性價格差異—亦即，於為符合 A 個體電力需求而購買電力時之預期市場價格（反映於被避險項目）與 X 風力發電廠依涉及依賴自然電力之合約交付電力時之預期市場價格（該價格係用以計算淨額交割之現金流量，並反映於避險工具）間之差異。
- IE156 對該等電力之預期購買，預期市場價格係基於預期未來電力之即期價格而加以模式化，該即期價格可能取決於購買時點（例如，尖峰或離峰）而有所不同。例如，A 個體可能使用區域一之預期未來基載價格，並就一個月內預期消耗之時點調整該價格，以反映為符合需求之購買之實際時點。此方法產生每月購買量之平均預期市場價格。
- IE157 依避險工具預期將交付之數量之預期市場價格亦基於預期未來電力之即期價格而加以模式化。例如，A 個體可能使用區域二（而非區域一，因該避險工具係涉及一不同之現貨市場）之預期未來基載價格，並就同一月份 X 風力發電廠之預期生產及所導致之交付概況予以調整。此方法產生相同之每月數量之另一平均預期市場價格，其後續可能導致避險無效性。儘管有此等無效性來源，A 個體判定一經濟關係存在。

衡量

- IE158 被避險項目及避險工具之變動名目數量兩者係基於 X 風力發電廠預期交付至區域二中之電力市場之依賴自然之電力之變動數量。因此，A 個體使用與其用以衡量該涉及依賴自然電力之合約之相同數量假設，建立一虛擬衍生工具以衡量該被避險項目之現值之變動。惟對於預期市場價格，A 個體之假設係基於第 IE156 至 IE157 段所述之各市場之特性。
- IE159 A 個體依第 6.5.11 段(a)之規定將現金流量避險準備調整為下列兩者中孰低者：
- (a) 避險工具自避險開始後之累積利益或損失；及

- (b) 被避險項目自避險開始後之公允價值（現值）累積變動數（即被避險之期望未來現金流量累積變動數之現值，其僅就數量假設與來自避險工具者一致）。

國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之結論基礎之修正

範圍（第 2 章）

...

涉及依賴自然電力之合約

背景

BC2.17A 國際會計準則理事會（IASB）於 2024 年 12 月發布「涉及依賴自然電力之合約」，其修正國際財務報導準則第 9 號及國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」。該等修正起因於送交至國際財務報導解釋委員會（委員會）之請求，詢問個體將如何對購買及取得自依賴自然之來源產生之電力之合約適用國際財務報導準則第 9 號第 2.4 段（非正式地稱為「本身使用」之例外規定）。利害關係人告知委員會，對此等合約適用國際財務報導準則第 9 號之規定，有時提供財務報表使用者（投資者）較不有用之資訊。利害關係人亦表示由於預期此等合約之使用因對再生電力之需求增加而增加，及時之解決方案係屬必要。因該事項係屬普遍且對被影響者具（或預期具）重大影響，委員會已將該事項提交予國際會計準則理事會（IASB）。

BC2.17B 國際會計準則理事會（IASB）決議修正國際財務報導準則第 9 號，使個體能於其財務報表中納入更忠實表述涉及依賴自然電力之合約之資訊。國際會計準則理事會（IASB）亦決議修正國際財務報導準則第 7 號以納入互補性揭露規定。國際會計準則理事會（IASB）旨在藉由此等修正，兼顧對及時解決方案之需求與最小化非意圖結果（任何修正對個體如何對其他合約適用國際財務報導準則第 9 號可能具有之非意圖結果）之風險之重要性。因此，對國際會計準則理事會（IASB）而言，個體不得將該等修正類推適用至其他合約、項目或交易係屬重要。

成本及效益

BC2.17C 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，國際財務報導準則第 9 號之修正之效益將超過成本。國際會計準則理事會（IASB）認知到雖然初次適用該等修正可能使個體產生額外成本，但預期於適用對本身使用之例外規定或對避險會計規定之修正時，其持續成本將低於所獲得之效益。

該等修正之範圍（第 2.3A 至 2.3B 段）

- BC2.17D 涉及依賴自然電力之合約之特性為因自取決於無法控制之自然狀況之來源發電，使個體暴露於該標的電力數量之變異性之合約特性。此變異性通常係與再生電力來源（諸如太陽及風）有關。例如，太陽能發電隨無法控制之自然狀況（如日光之可得性）及天氣狀況（如雲量）而改變。國際會計準則理事會（IASB）決議訂定對涉及依賴自然電力之合約之修正範圍，因如此作將符合於尋找及時之解決方案之同時最小化非意圖結果之風險之目的。
- BC2.17E 該請求之提出者詢問有關購買及取得自依賴自然之來源產生之電力之合約。惟利害關係人表示若國際會計準則理事會（IASB）將考量對適用於此等合約之本身使用之例外規定之有限範圍準則制定，其亦應考量個體如何對作為金融工具處理之涉及依賴自然電力之合約適用避險會計規定。利害關係人表示此等類型之涉及依賴自然電力之合約之經濟結果類似於本身使用合約之經濟結果。此等利害關係人說明於許多情況中，電力市場之設計及運作決定個體可簽訂之合約類型。基於此等因素，國際會計準則理事會（IASB）決議將購買或出售依賴自然電力之合約及涉及此電力之金融工具兩者納入修正範圍中。
- BC2.17F 涉及依賴自然電力之合約可能係依國際財務報導準則第 9 號以外之國際財務報導準則會計準則之規定處理，或導致其他準則之適用：例如國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」、國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」、國際財務報導準則第 16 號「租賃」、國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」或國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」。利害關係人未對個體適用其他國際財務報導準則會計準則處理之涉及依賴自然電力之合約表示疑慮。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議將該等修正之範圍限於適用國際財務報導準則第 9 號之規定之合約。
- BC2.17G 國際會計準則理事會（IASB）亦曾考量是否將其他類型之電力合約納入該等修正中。惟利害關係人對其他類型之合約，未提出如其對具第 2.3A 段所述之特性之合約所提出之相同疑慮。例如，國際會計準則理事會（IASB）不意圖將自生質燃料發電之合約納入該等修正之範圍內，因此類發電未受到與於該範圍內者相同之不確定性影響。利害關係人表示生質燃料電廠之運作可能與傳統化石燃料電廠較為類似，因發電之來源係可控制。生質燃料（其源自諸如植物生質、動物廢棄物及再循環廢棄物之有機材料）可被儲存直至用以發電。此等特性使生質燃料電廠得以依需求發電，與（例如）取決於無法控制之自然狀況之風力發電不同。

科目單位

BC2.17H 某些利害關係人表示於其司法管轄區中，個體無法直接進入電力市場而係使用中介機構代其進入。於此等司法管轄區，個體須簽訂附屬服務合約。該等利害關係人說明，此等附屬服務合約之簽訂及協商，係獨立於涉及依賴自然電力之合約。於包含與超過一方之超過一個合約之市場設計中，利害關係人不清楚如何辨認科目單位。國際會計準則理事會（IASB）認知到辨認科目單位對此等司法管轄區中之個體可能係屬困難。與其他國際財務報導準則會計準則不同，國際財務報導準則第 9 號未包含合約之合併之規定。惟國際會計準則理事會（IASB）作出結論，若不考量各種金融工具及其他合約，其無法制定辨認科目單位之規定。此一計畫將超出有限範圍計畫之範圍。國際會計準則理事會（IASB）認同，個體於辨認此等修正是否適用於某一合約前，個體將考量其權利及義務之實質。

BC2.17I 利害關係人亦表示涉及依賴自然電力之合約通常附有再生能源憑證（RECs）或類似憑證、方案或認證。再生能源憑證係證明持有人擁有自再生能源發電設施生產之電力之市場基礎工具。再生能源憑證通常係個體簽訂涉及依賴自然電力之合約之重要誘因。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，其可有效地回應利害關係人對涉及依賴自然電力之合約之疑慮，若將其與有關再生能源憑證之會計處理及此會計處理與此等合約之會計處理如何相關之問題分開。倘若國際會計準則理事會（IASB）將再生能源憑證納入此計畫中，該納入將不必要地延遲該計畫，因國際會計準則理事會（IASB）將須考量更廣範圍之協議。

購買或出售非金融項目之合約

...

購買自取決於無法控制之自然狀況之來源產生之電力之合約(第 B2.7 至 B2.8 段)

BC2.18A 國際財務報導準則第 9 號第 2.3A 段列示涉及依賴自然電力之合約之特性。此等特性（併同個體依合約須於發電時購買及取得電力之約定數量）可能產生交付予個體之電力與於交付時個體之電力需求間之配比不當。於此等配比不當發生時，個體出售其未使用之電力。利害關係人告知國際會計準則理事會（IASB），即使此等出售自合約開始即被預期且可能重大或頻繁，個體於簽訂此等合約時之意圖係依個體之預期使用需求取得電力。因此，此等出售並非一獲利動機之證據。國際財務報導準則第 9 號第 2.4 段所規定之會計處理取決於（及反映）簽訂並持續持有購買或出售非金融項目之合約之目的（見第 BCZ2.27 段(a)）。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，本身使用之例外規定並未清楚敘明個體如何考量源自此等合約之未使用電力之出售。

BC2.18B 因此，國際會計準則理事會（IASB）制定第 B2.7 至 B2.8 段中之應用指引，以協助個體依第 2.4 段之規定評估購買自取決於自然狀況之來源所產生之電力之合約是否係為個體之本身使用預期而持有。此應用指引旨在闡明合約期間內之電力出售，何時仍係依個體之預期電力使用需求。國際會計準則理事會（IASB）確認第 2.4 段及第 B2.7 至 B2.8 段之額外考量不適用於須以現金或另一金融工具淨額交割之涉及依賴自然電力之合約。此等合約未規定個體購買及取得電力而係（如同其他商品衍生工具）作為國際財務報導準則第 9 號範圍內之金融工具處理。

合約條款之性質及個體將須購買當時其無法使用之電力之風險

BC2.18C 為使發生於合約期間個體之未使用電力之出售係依個體之預期電力使用需求，國際會計準則理事會（IASB）決議合約需規定個體於依賴自然電力產生時（其可能不是個體需要電力時）購買該電力之一數量。於符合要件之合約下，個體暴露於其於交付期間內就其當時需求而言，可能取得過多或不足之電力之風險。就適用第 2.4 段之目的而言，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，個體收取其無法使用之某一數量或品質之電力之風險係屬攸關，因正是此情況導致未使用電力之出售。

BC2.18D 國際會計準則理事會（IASB）之結論回應有關如何考量影響個體對標的電力數量之變異性之暴險程度之合約特性之問題。國際會計準則理事會（IASB）注意到合約可以許多方式建構，例如納入如上限及下限之風險緩和特性。國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 段中之規定係針對使個體暴露於在任何交付期間取得其於當時無法使用之某一數量或品質之電力之風險之合約。例如，一合約可使個體暴露於此風險，即使依合約該電力數量訂有上限為每日 100 單位之電力。所涉及之生產設施可能於一整天中之數個交付期間產生並交付 100 單位之電力，且於交付時仍超過個體之電力需求。

依合約交易電力之電力市場之設計及運作

BC2.18E 利害關係人告知國際會計準則理事會（IASB），個體之未使用電力之出售不僅因合約特性而發生，亦因該電力市場之設計及運作。某些電力市場將強制個體將未使用電力售回該市場，或（例如）規定若該個體未能出售該電力，獨立市場系統營運者可對該個體處以（有時係懲罰性）罰款以「平衡」電力電網網絡。電力市場以此方式運作，因此等市場在所產生之電力數量與被消耗之數量間取得平衡。電力係難以儲存，且不平衡可能導致停電或電力短缺。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，對於維持與個體之預期電力使用需求一致之出售，電力被交付並於後續被出售之市場之設計及運作須導致個體不具有避免出售任何未使用電力之實際能力。若市場之設計提供個體對出售其未使用電力之替代方法（例如，使電力儲存設施可得），個體不得採用國

際財務報導準則第 9 號第 B2.7 段中之額外考量。該個體將僅適用國際財務報導準則第 9 號第 2.4 段中之規定，因此等規定即足以使個體能決定適當之會計處理。

- BC2.18F 國際會計準則理事會 (IASB) 決議，個體對未使用電力之出售何時發生需受市場「完全支配」，始為不具有避免出售任何未使用電力之實際能力。提供個體實際能力以避免出售或決定此出售之時點之個體特定行動（例如，儲存電力），意謂該等出售非因市場設計所須。國際會計準則理事會 (IASB) 因此作出結論，於評估市場之設計時，該出售之時點係重要因素。國際會計準則理事會 (IASB) 指出此決議亦能於維持主要原則之同時，使該規定能考量不同類型之市場設計或運作。

淨購買者評估

- BC2.18G 為確保該等修正維持本身使用之例外規定背後之基本原則、降低個體安排交易或合約之風險，以及將適當之嚴謹性納入該等修正中，國際會計準則理事會 (IASB) 決議，規定個體於一合理時間內已係且預期將係電力之淨購買者。國際會計準則理事會 (IASB) 決議，若個體購買足夠之電力以抵銷任何未使用電力之出售，該個體係一淨購買者。為符合作為一淨購買者，個體將需預期其整體需求中有足夠之頂部空間，以使預期購買可抵銷依合約交付之任何未使用電力之出售。
- BC2.18H 國際會計準則理事會 (IASB) 納入「合理時間」之規定以確保出售未使用電力之個體能及時購買至少同等數量之電力。國際會計準則理事會 (IASB) 認為一「合理時間」通常係一短期間。惟國際會計準則理事會 (IASB) 注意到，如發電之自然來源之季節性週期及個體營運之週期之因素，可能影響個體以購買抵銷出售所耗之時間。國際會計準則理事會 (IASB) 決議規定個體於辨認「合理時間」時考量此等因素。藉由規定個體考量發電之自然來源之季節性週期，國際會計準則理事會 (IASB) 將「一合理時間」限制為不超過 12 個月之完整週期。
- BC2.18I 第 2.4 段規定個體考量個體之預期使用需求。國際會計準則理事會 (IASB) 決議個體亦按個體層級作淨購買者評估。惟國際會計準則理事會 (IASB) 決議，個體按其原始取得及出售電力之市場以外之電力市場層級考量其預期購買係屬不適當。因此，該等規定敘明僅於個體於其原始取得及後續出售電力之同一市場中購買足夠之電力時，該個體始為一電力淨購買者。國際會計準則理事會 (IASB) 考量個體簽訂一合約，於與其氫氣生產設施相同之市場中購買及取得依賴自然電力之例。因所產生之標的電力數量之變異性，個體就該氫氣設施之 120% 電力消耗容量協商合約。適用國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 至 B2.8 段之規定，個體未被要求按氫氣設施層級作淨購買者評估，而是

將須按其依合約取得依賴自然電力之市場中之購買層級作淨購買者評估。

BC2.18J 對於個體如何辨認其取得電力之市場，國際會計準則理事會（IASB）指出第 2.4 段提及「收取或交付非金融項目」。國際會計準則理事會（IASB）決議不納入有關交付之意義之規定，因委員會於其議事決議「交付之意義」（國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」）（2005 年 8 月）考量此事項。於該議事決議中，委員會指出，就本身使用之例外規定之目的，「交付」未必限於將標的實體交付予特定客戶，因實體交付非屬該例外規定之條件。委員會之觀點為，將該非金融項目分配至客戶帳戶可視為「交付」。個體需了解「交付」無須為「實體」交付，以運用其判斷以判定該個體依合約於哪一市場中取得電力。

BC2.18K 購買及取得依賴自然電力之許多合約係屬長期（例如，具 25 年期）。為評估個體是否已係（且預期將係）合約期間之電力淨購買者，國際會計準則理事會（IASB）不意圖規定個體就合約期間內辨認為「合理時間」之所有時間區間，作出過去、當期及預期之電力出售及購買之詳細估計。國際會計準則理事會（IASB）決議使用「合理且可佐證之資訊（無需過度成本或投入即可取得者）」之用語可反映其意圖。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此用語係被普遍了解，且被用於如國際財務報導準則第 9 號及國際財務報導準則第 17 號「保險合約」之國際財務報導準則會計準則。為於個體辨認其是否已係一淨購買者時納入適當之嚴謹性，國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體就不超過 12 個月之評估期間考量其電力交易。國際會計準則理事會（IASB）認同於合約開始後之一段時間內，個體可能尚無法於一合理時間內成為一淨購買者，因該時間尚未屆滿。國際會計準則理事會（IASB）無意使此等合約立即不符合本身使用之例外規定。惟國際會計準則理事會（IASB）考量該淨購買者評估係該合約目的及該個體對其電力使用之預期之整體評估。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議不對此等情況新增更多規定。

...

避險會計（第 6 章）

...

涉及依賴自然電力之合約（第 6.10.1 至 6.10.2 段）

BC6.661 國際會計準則理事會（IASB）被請求闡明於具變動名目數量之涉及依賴自然電力之合約被指定為避險工具時，個體如何適用國際財務報導準則第 9 號之避險會計規定。

指定被避險項目

BC6.662 國際會計準則理事會（IASB）指出國際財務報導準則第 9 號第 6.3.7 段通常規定個體將被避險項目指定為特定名目金額或數量，或為此名目金額或數量之組成部分。被避險項目之變動（包括被指定之名目金額或數量之變動）可能導致個體指定一新避險關係，或可能顯示個體之書面風險管理目標之變動，後者將使個體須停止全部或部分之現有避險關係。於 2019 年三月，委員會作出結論，為符合國際財務報導準則第 9 號之規定，個體需將被指定為被避險項目之預期交易載明於文件中，其時點及數額大小應足夠明確，以確保於此等交易發生時，個體能辨認該交易是否係被避險交易，即使該預期交易一旦發生其係透過避險工具完全避險。

BC6.663 國際會計準則理事會（IASB）考量適用國際財務報導準則第 9 號第 6.3.7 段之規定之個體能僅指定預期電力交易之特定名目數量，若該等交易之特定名目數量於避險關係之整個存續期間將足夠確定且一致地發生。惟涉及依賴自然電力之合約使個體暴露於標的電力數量之變異性，因發電之來源取決於無法控制之自然狀況。因此，決定一將發生之時點及數量大小足夠明確之電力之特定數量，將導致個體僅能指定其預期電力交易之一小部分。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，藉由允許個體指定被避險項目為與避險工具有關之電力變動名目數量，此等挑戰可被解決。

指定及辨認被避險交易

BC6.664 利害關係人告知國際會計準則理事會（IASB），個體之風險管理目標係僅規避預期電力購買之價格風險，而非有關將交付電力之變動數量之不確定性。因此，指定與發電設施預期將交付之（變動）數量一致之預期購買（變動）數量，係與個體之風險管理目標一致。因此，此風險管理目標包括接受被指定為被避險項目之名目數量可能並非總是與預期之預期購買一致。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，個體於評估一經濟關係是否存在時，個體僅評估與被指定之（變動）數量之所規避風險（於此情況下，價格風險）有關之價值變動。國際會計準則理事會（IASB）亦指出，國際財務報導準則第 9 號未規定避險關係須完全有效（例如，於規避價格風險時）以符合避險會計。

BC6.665 國際會計準則理事會（IASB）認為允許個體指定電力之變動名目數量作為被避險項目，與指定逐期不同之絕對數量（例如，第一期 100 千瓩小時（MWh）及第 2 期 130 千瓩小時（MWh））並不相同。國際會計準則理事會（IASB）闡明被指定為被避險項目之預期交易之變動名目數量係與預期電力交易有關，該預期電力交易之變動名目數量須與避險工具中所涉及發電設施預期將交付之名目數量一致。於此情況下，預期將交付之名目數量可能係指由所涉及設施對交易對方（例如一實體購電協議）之交付或由所涉及設施對市場之

交付。

- BC6.666 國際會計準則理事會（IASB）亦指出，國際財務報導準則第 9 號並未規定被避險項目之現金流量之時點及金額與避險工具之現金流量須完全一致。因此，國際會計準則理事會（IASB）之觀點為，若允許個體使被指定為被避險項目之預期交易之名目數量與避險工具中所涉及設施預期將交付之依賴自然電力之變動數量一致，仍可能存在一經濟關係。
- BC6.667 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此一指定係與國際財務報導準則第 9 號一致，其規定將被避險項目載明於文件中，其時點及數額大小應足夠明確。使用此指定選項，個體明訂被指定為被避險項目之預期交易之變動名目數量預期於以一最有可能之日為基礎之合理特定且通常狹小之時間範圍內發生之期間，作為評估避險有效性之基礎。同時，個體透過被避險項目之來源（亦即，發電設施預期將交付之變動數量）明訂其數量大小。儘管允許將預期交易之變動名目數量指定為被避險項目，國際會計準則理事會（IASB）之觀點為被避險項目仍可足夠明確地被辨認，因其於每一期間發生一避險工具中所涉及設施對市場交付或直接對交易對方交付依賴自然電力，且因此被避險項目之名目數量係定期被確認。
- BC6.668 國際會計準則理事會（IASB）亦認為，被避險項目之指定及辨認不與評估預期電力交易是否係高度很有可能之規定（其係一單獨分析）合併分析，係屬重要。

適用評估預期電力交易是否係高度很有可能之規定

- BC6.669 利害關係人敦請國際會計準則理事會（IASB）闡明，若個體使用涉及依賴自然電力之合約作為避險工具，個體將如何評估未來電力購買是否係高度很有可能。利害關係人不確定個體將如何作此評估，因為此等合約通常係就相當長之存續期間協商。草案「再生電力合約」之回應者詢問是否預期個體就每一可能購買期間或遙遠未來期間對未來電力購買作詳細之評估。某些其他回應者詢問，個體於評估未來電力購買是否係高度很有可能時，其所使用之估計購買時間區間應多精細。
- BC6.670 國際會計準則理事會（IASB）指出，國際財務報導準則第 9 號第 6.3.3 段規定被避險項目係高度很有可能，並認為於大部分避險關係中，評估被避險項目是否係高度很有可能通常涉及直接之機率評估。
- BC6.671 國際會計準則理事會（IASB）認知到避險期間愈長，評估預期交易是否係高度很有可能愈複雜。惟此並非新挑戰—其沿用自國際會計準則第 39 號。雖然國際財務報導準則第 9 號未納入對如何評估交易是否係高度很有可能之特定應用指引，國際財務報導準則第 9 號第 6.3.3 段之規定係屬明確。個體藉由使

用機率以考量有關預期交易之時點及數額大小之不確定性。

- BC6.672 對於任何避險關係，避險期間之長度係於交易機率之評估中之因素。通常，預期交易愈遠，該交易愈不可能被認為係高度很有可能。惟國際會計準則理事會（IASB）注意到目前購買及使用電力之個體將於未來持續如此作。因此，在無反證之情況下（例如個體於評估時知悉某一地點之電力需求將減少），個體將基於其過去及目前之購買實務預期其電力購買將於避險期間持續，即使避險期間延伸至遙遠未來。國際會計準則理事會（IASB）亦注意到簽訂涉及依賴自然電力之長期合約之個體須對其電力購買及於合約期間內之消耗作估計及假設。個體可於其對未來電力購買是否係高度很有可能之評估中使用此等估計及假設。
- BC6.673 國際會計準則理事會（IASB）曾考量，作為其評估之一部分，個體如何就其所作購買之估計決定時間區間之頻率。國際會計準則理事會（IASB）指出，雖然電力購買可能以近乎連續之基礎發生，惟個體無須每天每分鐘對其預期購買之電力數量作詳細之估計。國際財務報導準則第 9 號未規定個體就避險會計之目的明訂預期交易之準確時間及日期（見第 BC6.667 段）。
- BC6.674 國際會計準則理事會（IASB）確認未來電力購買是否係高度很有可能之評估同等適用於預期出售及購買。惟若涉及依賴自然電力之合約規定僅於個體購買或出售電力時淨額交割，個體之任何或所有預期交易將被該合約所涵蓋。因此，國際會計準則理事會（IASB）闡明，若涉及依賴自然電力之合約之現金流量僅於發生被避險之出售或購買時始產生，此等預期交易可依性質或依該避險關係之設計被認定高度很有可能。
- BC6.675 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，如第 BC6.674 段所述，無需對第 6.3.3 段中之規定作進一步之闡釋。

衡量被避險項目

- BC6.676 國際財務報導準則第 9 號第 6.5.11 段規定，對符合現金流量避險關係作會計處理之個體計算被避險項目自避險關係開始後之公允價值（現值）累積變動數。因此，個體以被避險項目已如何被指定（例如，被避險項目究係被指定為整體項目、一項目之一組成部分，抑或一項目之各組成部分之組合）為基礎計算被避險項目價值之變動數。若被避險項目被指定為避險工具之再生電力之變動名目數量，個體以該變動數量為基礎衡量被避險項目。因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，於衡量此一被指定之被避險項目時，個體使用等同於其用以衡量該避險工具之數量假設。使被避險項目與避險工具間之數量假設一致，將固定名目數量與變動名目數量之比較（亦即，數量不確定性）所造成之避險無效性排除於該避險關係之外。

- BC6.677 國際會計準則理事會 (IASB) 認知到，數量不確定性所造成之避險無效性不應產生，因出售之數量與涉及依賴自然電力之合約所涵蓋之電力數量通常係完全一致，其經濟上不導致來自數量配比不當之避險無效性（如第 BC6.676 段所述）。惟國際會計準則理事會 (IASB) 指出預期電力交易之避險無效性可能源自其他來源，特別係在電力購買之情況下。國際會計準則理事會 (IASB) 注意到可能有經濟影響—例如，若下列情況中之項目間具有差異：
- (a) 於現貨市場中電力購買之時點與用以計算涉及依賴自然電力之合約之現金流量之實際交付時點（電力之購買或消耗與電力之交付間之結構性價格差異）。
 - (b) 涉及依賴自然電力之合約所涵蓋之電力數量與即期購買之數量。若該合約所涵蓋之數量超過購買數量，避險工具之公允價值變動將超過被避險項目之價值變動。
 - (c) 預期購買所在之市場中之即期價格（被規避風險）與涉及依賴自然電力之合約所交割之市場中之即期價格。例如，若於某一司法管轄區購買電力之個體，簽訂一涉及依賴自然電力之合約，且該合約為交割目的參照另一司法管轄區中之即期價格，此一情境將發生。
- BC6.678 國際財務報導準則第 9 號未規定避險關係須完全有效。如第 BC6.241 段所說明，許多類型之避險關係涉及某些無法消除之避險無效性，因個體為達成符合成本效益之避險關係，而接受避險工具與被避險項目兩者間之標的不同或其他差異。
- BC6.679 惟國際會計準則理事會 (IASB) 指出，適用國際財務報導準則第 9 號第 6.5.11 段以決定避險無效性，個體將訂價差異或代表實際經濟影響之任何其他差異納入被避險項目及避險工具之衡量中。
- BC6.680 國際會計準則理事會 (IASB) 注意到，有關衡量被避險現金流量之時間區間之明確性之疑問，並非將適用該等修正之避險關係所特有。在許多情況中，預期交易預期在整個期間發生，而非僅一次。國際會計準則理事會 (IASB) 注意到涉及依賴自然電力之合約亦產生相同情況—須依合約交割之依賴自然電力之交付可在整個期間發生。因此，個體可使用類似於其用以衡量交易係在整個期間發生之其他被避險項目或避險工具之方法，衡量被避險現金流量。
- BC6.681 國際會計準則理事會 (IASB) 認知到回應者所提出有關下列事項之疑慮：若個體亦對被避險項目之衡量使用與避險工具相同之數量假設，則被避險項目僅對應避險工具。惟國際會計準則理事會 (IASB) 不同意所提議之修正將導致此一情況（見第 BC6.667 段）。國際會計準則理事會 (IASB) 認為被避險項目係被定義以反映避險工具中所涉及之設施預期交付至市場或交易對方之

數量及被指定預期交易之訂價兩者。國際會計準則理事會（IASB）決議於發布之修正中闡明此觀點。

重分類調整

BC6.682 利害關係人辨認出，當被避險項目係按一等於涉及依賴自然電力之合約中所提及之設施交付至現貨市場之依賴自然電力之變動數量指定，且後續該避險關係停止時，計算重分類調整之額外挑戰。個體可能基於許多原因停止避險關係，但兩個主要原因係該個體：

(a) 不具足夠高度很有可能之預期交易，即使某些被避險現金流量仍預期會發生；及

(b) 已結清並除列避險工具。

BC6.683 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，國際財務報導準則第 9 號已包含對此情況之指引。個體被預期對其避險關係中之所有此等情況一致適用國際財務報導準則第 9 號第 6.5.11 段。

生效日及過渡規定（第 7 章）

...

涉及依賴自然電力之合約（第 7.2.50 至 7.2.52 段）

BC7.104 國際會計準則理事會（IASB）預期「涉及依賴自然電力之合約」中對本身使用之例外規定之修正，對將購買及取得依賴自然電力之合約作為衍生工具處理之個體將有所影響。依該等修正之規定，該等個體可能將此等合約作為待履行合約處理。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體依國際會計準則第 8 號「財務報表之編製基礎」之規定追溯適用對本身使用之例外規定之修正。惟國際會計準則理事會（IASB）亦決議不規定個體重編比較資訊。國際會計準則理事會（IASB）決議個體於不使用後見之明而能重編之情況下，始得重編各以前期間。此作法係與國際財務報導準則第 9 號及國際財務報導準則第 7 號之過渡規定一致。國際會計準則理事會（IASB）原先提議允許於該等修正發布時即提前適用該等規定。惟草案之回應者質疑該作法，並指出執行上之複雜性及對無法簽訂實體交付合約之編製者之不利影響。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議將提前適用限於發布該等修正後開始之報導期間。

BC7.105 國際會計準則理事會（IASB）亦允許個體於初次適用日將自本準則之範圍排

除但符合第 2.3A 段中之描述之合約，依第 2.5 段之規定不可撤銷地指定為透過損益按公允價值。此作法係與國際財務報導準則第 9 號之其他過渡規定一致。

- BC7.106 第 7.2.53 段規定個體推延適用「涉及依賴自然電力之合約」中對避險會計規定之修正，其亦與國際財務報導準則第 9 號中之其他避險會計規定之過渡規定一致。
- BC7.107 利害關係人於回應該草案時，表示推延適用將導致某些避險關係於涉及依賴自然電力之合約開始後方被指定。因此，該避險工具於指定時將係「非市場行情」。利害關係人因此建議個體得追溯適用避險會計之修正。
- BC7.108 國際會計準則理事會（IASB）認知到利害關係人所辨認之潛在影響及後果，但確認個體僅能推延適用避險會計。避險會計係國際財務報導準則第 9 號中認列與衡量規定之例外規定，且個體係按逐項工具基礎指定被避險項目及避險工具。允許追溯適用可能產生指定避險關係以達成特定會計結果之機會。追溯適用亦可能導致個體將損益結果自過去遞轉至現在及未來，其可能類似於盈餘管理。
- BC7.109 國際會計準則理事會（IASB）理解，針對此等非常長期之合約類型，於新避險關係中指定非市場行情之避險工具所造成之困難。惟國際會計準則理事會（IASB）指出，非市場行情之指定並非一新出現或獨特之問題，而係於適用國際會計準則第 39 號中之避險會計規定時已存在。
- BC7.110 此外，國際會計準則理事會（IASB）指出，允許避險關係變動之目的，將僅係以推延基礎適用一改變之指定而不改變過去期間。惟國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此允許可能導致執行上之複雜性。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議允許個體停止一目前避險關係，以協助使用同一避險工具依第 6.10.1 至 6.10.2 段中之修正之規定指定一新避險關係。

...

反對意見

Bruce Mackenzie 及 Robert Uhl 對「涉及依賴自然電力之合約」（2024 年發布）之反對意見

- DO1 Mackenzie 及 Uhl 先生反對如本修正所訂定之對國際財務報導準則第 9 號「金融工具」範圍之例外規定之擴大，以納入某些涉及依賴自然電力之合約。
- DO2 依國際財務報導準則第 9 號（及先前之國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與

衡量」)之規定，個體須按公允價值衡量得以現金（或另一金融工具）淨額交割之購買或出售非金融項目之衍生工具合約，除非係依個體預期使用（或購買或出售）之需求，而以收取（或交付）非金融項目為目的。淨額交割所有或部分衍生工具合約（諸如藉由於收取非金融項目時於輕易可得之市場出售該非金融項目）之實務將與依個體預期使用而收取之目的不一致。

- DO3 一直以來，透過損益按公允價值衡量提供得淨額交割之衍生工具合約之最攸關資訊已獲認同。若衍生工具合約之目的係為個體本身使用而購買非金融項目（如國際財務報導準則第9號第2.4段所規定），則按公允價值衡量並非最攸關之衡量亦已獲認同，因而提供例外規定之基礎。適用該例外規定之個體須持續評估其是否仍符合如此作之條件。若個體對非金融項目之意圖改變（例如，因其對該項目之需求已消失），其對該例外規定之適用亦改變。
- DO4 自國際會計準則第39號生效，個體已對電力購買（及出售）之合約適用此等規定。電力具有與其他非金融項目之特性不同之某些特性，主要係其目前無法有效率地被儲存，以及市場法規通常要求將未被個體使用之電力立即於現貨市場再出售。儘管有此等差異，國際會計準則第39號及國際財務報導準則第9號中之規定已被認同係攸關且忠實表述。
- DO5 於此計畫中，具特定特性之涉及依賴自然電力之合約已提交予國際會計準則理事會（IASB）。此等合約與其他電力合約間之差異係特定電力之產生來源取決於無法控制之自然狀況，且購買之個體須於所涉及之生產設施發電時購買該設施所產生之電力（隨生產而支付之合約）。因此，個體於數個交付期間內取得電力之變動數量。因電力係自取決於無法控制之自然狀況之來源產生，該數量可能多於或少於預期。
- DO6 Mackenzie 及 Uhl 先生認同國際財務報導準則第9號中之進一步例外規定對下列情況可能係屬合理：購買之個體意圖使用依合約預期將生產及供應之所有電力，但自然狀況造成超出此預期之生產增加且個體被迫出售其未使用之剩餘電力。惟 Mackenzie 及 Uhl 先生反對該修正，因其將允許個體豁免國際財務報導準則第9號中之規定，即使該個體已合理確定地知道，於合約之某些期間（例如，特定時段或日子），其將不會使用（而將出售）依合約交付之電力。依該等修正，已簽訂涉及依賴自然電力之合約之個體將符合本身使用之例外規定，即使其自合約開始時已知其於某些期間之需求將低於預期交付之數量，且其因此預期於該等期間出售依合約供應之電力。因此，個體可能將其已知其將不會使用之電力按市場價格出售予市場以實現合約之該部分之公允價值，但仍將符合本身使用之例外規定，若其意圖（推定按市場價格自市場）購買同等數量之電力。
- DO7 Mackenzie 及 Uhl 先生認為該等修正可能產生誤導資訊，因若個體對一衍生工具合約使用該例外規定，其財務報表使用者將不預期個體知道其未來將對合約之任何

部分按公允價值實現淨額交割。

- DO8 Mackenzie 及 Uhl 先生因此認為對涉及依賴自然電力之合約之進一步例外規定將導致較其他電力合約及其他非金融項目之合約更寬鬆之會計處理，從而產生有關此等其他類型合約之會計處理之問題。為維持忠實表述，會計處理應中立。
- DO9 某些利害關係人主張，涉及依賴自然電力之合約就於個體之財務績效表中所認列之公允價值變動並未提供有用之資訊。過去對其他衍生工具合約已提出類似主張。Mackenzie 及 Uhl 先生反對對個體知道其將淨額交割合約之部分之情況提供國際財務報導準則第 9 號之例外規定。惟若國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，特定合約之現行會計處理不具決策有用性，Mackenzie 及 Uhl 先生建議應透過於財務報表中表達之方式處理此缺失。
- DO10 Mackenzie 先生進一步反對對避險會計所作之修正。依其意見，依國際財務報導準則第 9 號之現金流量避險會計如意圖般運作，且此主張即將接受施行後檢討。在這幾年間，利害關係人已向國際會計準則理事會 (IASB) 提出數項請求，以處理於現金流量避險關係中對變動名目數額之指定，但國際會計準則理事會 (IASB) 已選擇不進行此計畫。即使自國際會計準則第 39 號移至國際財務報導準則第 9 號，國際會計準則理事會 (IASB) 持續禁止於避險關係中對變動名目數額之此一指定，展現出其不認為此一變動係屬合理。國際財務報導準則第 9 號之修正將僅適用於涉及依賴自然電力之小部分合約，且將僅對某一特定類型之合約引進現金流量避險之新變體，依其意見，此不具正當性。
- DO11 對為何應允許個體對此等合約指定變動名目數量，但禁止對具類似經濟特性之其他合約如此作，Mackenzie 先生不認為存在任何原則基礎之理由。依其意見，涉及依賴自然電力之合約缺乏對此巨幅修正之正當性提供依據之任何獨特特性。Mackenzie 先生認為，若國際會計準則理事會 (IASB) 認為此巨幅變動係屬必要，其應對國際財務報導準則第 9 號進行更全面之修正，該修正將影響所有現金流量避險關係，而非僅影響涉及依賴自然電力之合約。

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之結論 基礎之修正

金融工具對財務狀況及績效之重要性之揭露（第 7 至 30C、B4 及 B5 段）

...

其他揭露－涉及依賴自然電力之合約（第 5B 至 5D 及 30A 至 30C 段）

BC39I 理事會於 2024 年 12 月發布「涉及依賴自然電力之合約」，其修正國際財務報導準則第 7 號及國際財務報導準則第 9 號。國際財務報導準則第 9 號之修正使個體能於其財務報表中納入更忠實表述涉及依賴自然電力之合約（如國際財務報導準則第 9 號第 2.3A 段所述）之資訊。利害關係人表示，於適用國際財務報導準則第 9 號之修正後，此等合約之會計處理需要較高之透明度。此等合約無論係以電力之交付交割或係以現金或另一金融工具淨額交割，均因發電之來源取決於無法控制之自然狀況而使個體暴露於標的電力數量之變異性。理事會作出結論，對具有此等特性之所有合約，某些額外揭露將係屬攸關。

範圍

BC39J 理事會指出，其他國際財務報導準則會計準則包含之揭露規定可能適用於具國際財務報導準則第 9 號第 2.3A 段所述特性之涉及依賴自然電力之合約。理事會作出結論，其他國際財務報導準則會計準則對下列合約已包含足夠之揭露規定：

- (a) 作為待履行合約處理之出售及交付依賴自然電力之合約。國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」通常適用於此等合約，且規定個體作出使財務報表使用者能了解其客戶合約所產生之收入與現金流量之性質、金額、時點及不確定性之揭露。
- (b) 依國際財務報導準則第 9 號按公允價值處理之涉及依賴自然電力之合約。國際財務報導準則第 7 號及國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」對包含下列合約之揭露規定：
 - (i) 依國際財務報導準則第 9 號作為衍生工具處理之合約；及
 - (ii) 依國際財務報導準則第 9 號第 2.5 段指定為透過損益按公允價值衡量之合約。

BC39K 理事會不意圖規定個體重複其已提供之資訊。理事會決議對因該等修正而改變會計處理之合約制定新揭露規定。理事會作出結論，該等額外揭露規定適用於：

- (a) 依國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 至 B2.8 段之規定，作為待履行合約處理之取得依賴自然電力之合約；及
- (b) 依避險會計之修正之規定，於避險關係中所指定透過損益按公允價值處理之涉及依賴自然電力之合約。

BC39L 基於第 BC39K 段中所訂定之揭露範圍，理事會決議於第 30C 段中納入一規定，即若個體於其財務報表中超過一個之附註中揭露有關其涉及依賴自然電力之合約之資訊，個體應於揭露第 30A 段所規定之資訊之附註中，納入對該等附註之交叉索引。此規定使財務報表使用者（投資者）能於財務報表中之單一附註中找出有關涉及依賴自然電力之合約之資訊。理事會亦決議主要係對個體就其電力購買而非就其電力出售所簽訂之合約需要此規定。

特定揭露目的

BC39M 理事會於制定該等修正時與投資者進行討論，並對公開可得之財務報表進行書面檢視。理事會之公聽活動及研究辨認出，投資者需了解涉及依賴自然電力之合約對下列項目之影響：

- (a) 個體於報導期間之財務績效；及
- (b) 個體之未來現金流量之金額、時點及不確定性。

BC39N 理事會基於此資訊，制定國際財務報導準則第 7 號第 30A 段中之特定揭露目的，其適用於作為待履行合約處理之涉及依賴自然電力之合約（於適用國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 至 B2.8 段中之規定後）。理事會：

- (a) 未新增整體揭露目的，因國際財務報導準則第 7 號第 7 及 31 段已包含此等目的。
- (b) 新增國際財務報導準則第 7 號第 30B 段中之規定，即個體對其依國際財務報導準則第 9 號第 6.10.1 段之規定於避險關係中所指定之涉及依賴自然電力之合約，須細分其依國際財務報導準則第 7 號第 23A 段之規定所揭露之資訊。國際財務報導準則第 7 號第 23A 段旨在使投資者能評估避險工具之條款及條件，以及其如何影響個體未來現金流量之金額、時點及不確定性。理事會決議，規定對涉及依賴自然電力之合約之資訊之細分與國際財務報導準則第 7 號及國際財務報導準則第 13 號之其他揭露規定，可滿足第 BC39M 段中之揭露目的。
- (c) 未新增其他彙總及細分規定，因該等揭露係受國際財務報導準則第 7 號第

B3 段中之彙總及細分規定所規範。理事會不意圖使個體對每一合約分別揭露資訊。

資訊項目

BC39O 投資者列出使其能了解作為待履行合約處理之涉及依賴自然電力之合約對個體之財務報表之影響之資訊項目，諸如：

- (a) 訂價類型（固定與變動）；
- (b) 合約中簽訂之價格（及於報導日之當時市場價格）；
- (c) 此等合約相對於個體之相同非金融項目之總出售或購買之比例；
- (d) 報導期間內該合約對個體之收入及費用之影響（例如，若無此等合約，該期間之電力成本將為何）；及
- (e) 於報導日該合約之公允價值指標。

BC39P 惟許多利害關係人表達有關個體揭露第 BC39O 段所列之某些資訊項目之疑慮。利害關係人擔心該等修正將使個體須揭露：

- (a) 商業敏感資訊（例如，有關合約中所簽訂之固定價格之資訊）。
- (b) 有關若無此等合約，個體之收益或費損將為何之「擬制性」或「假設性」之資訊。利害關係人表示，編製及揭露此資訊可能係屬複雜。
- (c) 有關該合約之公允價值之資訊。利害關係人質疑成本是否將會超過效益，因估計此等合約之公允價值係屬複雜，且受高度衡量不確定性影響。
- (d) 與對其他合約、事項或交易所規定之資訊不成比例之資訊。利害關係人建議理事會於改善有關此等合約之透明度之需求與此計畫之有限範圍間取得平衡。為達成此平衡，此等利害關係人建議揭露應聚焦於源自適用該等修正後作為待履行合約處理之涉及依賴自然電力之合約之獨特風險。
- (e) 與永續相關揭露更攸關之資訊。

BC39Q 於考量第 BC39O 至 BC39P 段所述之回饋意見後，理事會決議規定個體就適用國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 至 B2.8 段之規定後作為待履行合約處理之涉及依賴自然電力之合約，揭露國際財務報導準則第 7 號第 30A 段所述之資訊項目。理事會獲致此決議，因：

- (a) 第 30A 段(a)規定個體揭露有關使個體暴露於源自此等合約之風險之合約

特性之資訊。理事會注意到有關此等合約特性之資訊本身不足以使投資者了解此等合約對個體未來現金流量之影響。有關合約特性之資訊應連同國際財務報導準則第 7 號第 30A 段(b)至(c)所規定之資訊一起閱讀。

- (b) 第 30A 段(b)(i)規定個體揭露有關其對源自此等通常為長期之合約承諾之估計未來現金流量之資訊。此資訊反映源自個體努力以確保取得特定類型電力之未認列之合約承諾。現金流量之資訊：
- (i) 包含有關合約訂價之資訊，而不規定個體揭露有關該訂價之詳細資訊。
- (ii) 相較於公允價值資訊，涉及較低之編製額外成本，因該等現金流量估計係特定於個體。個體無需以依國際財務報導準則第 13 號所規定之市場特定資訊作為此等估計之基礎。
- (c) 第 30A 段(b)(ii)規定個體揭露有關其如何評估合約是否可能成為虧損性之資訊，包括該個體於該評估中所使用之假設。虧損性合約係定義於國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」。此資訊使投資者能了解此等合約於可預見之未來成為虧損性之風險。理事會決議不新增有關個體須揭露之假設之額外規定。國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 125 段（或一旦適用國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」，國際會計準則第 8 號「財務報表之編製基礎」第 31A 段）包含足夠之規定。
- (d) 第 30A 段(c)規定個體揭露源自該等合約之電力之購買及出售，對個體之報導期間之財務績效之影響之資訊。為將該等揭露連結至國際財務報導準則第 9 號第 B2.7 至 B2.8 段中之淨購買者評估，理事會決議個體以適用於報導期間，個體用以評估其是否係淨購買者之資訊作為該揭露之基礎。

成本及效益

BC39R 基於第 BC39Q 段所列示之分析，理事會預期所揭露資訊之效益將會超過適用該等規定之成本。理事會預期個體所須揭露之資訊將可輕易取得。理事會認知到個體為編製有關其涉及依賴自然電力之合約之資訊將發生成本。個體持有之合約愈多，揭露之成本可能愈高。惟理事會作出結論，鑑於有關源自此等合約之個體長期合約承諾之額外資訊對投資者之效益，此成本係可接受。

過渡規定

BC39S 理事會決議，第一次適用此等修正之個體無需依國際會計準則第 8 號第 28 段(f)（國際財務報導準則第 19 號「不具公共課責性之子公司：揭露」第 178 段(f)）之規定揭露所表達之本期及每一以前期間之量化資訊，因如此作之成本將會超過效益。

其他國際財務報導準則會計準則結論基礎之修正

國際財務報導準則第 19 號「不具公共課責性之子公司：揭露」之結論基礎之修正

維持國際財務報導準則第 19 號

...

涉及依賴自然電力之合約（第 64A 至 64C 段）

BC114 國際會計準則理事會（IASB）於 2024 年 12 月發布「涉及依賴自然電力之合約」，其修正國際財務報導準則第 9 號「金融工具」及國際財務報導準則第 7 號。國際會計準則理事會（IASB）決議不對合格子公司減少揭露，因：

- (a) 所提議之揭露規定將提供有關義務、承諾或或有事項之資訊及衡量不確定性之資訊。
- (b) 符合國際財務報導準則第 7 號第 5B 段中之條件之合約之有限範圍，減少合格子公司提供該資訊之成本。因此，國際會計準則理事會（IASB）預期所提議之揭露規定之效益將會超過成本。

國際財務報導準則第 18 號（2025 年版）

正體中文版 C 部分草案

財務報表中之表達與揭露

徵 求 意 見 函

（有意見者請於 114 年 6 月 30 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 18 號
財務報表中之表達與揭露
(2025 年版)

C 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

臺灣財務報導準則委員會 翻譯

目錄

段 次

國際財務報導準則第 18 號 財務報表中之表達與揭露

簡介	BC1
對變動之需求	BC2
草案「一般表達與揭露」中之提議	BC4
草案之回饋意見	BC12
財務報表之一般規定	BC17
財務報表之目的	BC17
財務報表之名稱	BCZ19
同等突顯程度	BCZ25
重大性	BCZ26
主要財務報表及附註之角色	BC45
比較資訊	BCZ64
彙總及細分	BC71
彙總及細分之原則	BC71
損益表	BC81
損益表結構	BC81
於損益表中列報或於附註中揭露之項目	BC236
列報綜合損益之報表	BCZ277
報導綜合損益	BCZ277
重分類調整	BCZ279
其他綜合損益之項目之所得稅影響數	BCZ283
財務狀況表	BCZ285
資產及負債分類為流動或非流動	BCZ285
於財務狀況表中列報之單行項目	BC313
權益變動表	BCZ316
報導源自業主與非源自業主之權益變動	BCZ316
股利之表達	BCZ318
附註	BCZ319
結構	BCZ319
管理階層定義之績效衡量	BC325



有關資本之揭露	BCZ391
管理資本之目標、政策及程序	BCZ396
外部所加之資本規範	BCZ398
內部資本目標	BCZ404
非經常性收益及費損	BC407
生效日及過渡規定	BC414
初次適用之揭露	BC418
期中財務報表	BC421
投資關聯企業及合資	BC423
國際財務報導準則會計準則之定義	BC424
修正之對「觀念架構」之引述	BCZ426



國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」之結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導準則第 18 號，但非屬其一部分。其彙總國際會計準則理事會（IASB）於制定國際財務報導準則第 18 號時所作之考量。個別國際會計準則理事會（IASB）理事對某些因素給予比其他因素較大之權重。

國際財務報導準則第 18 號取代國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」。國際會計準則第 1 號於 2007 年修訂時，其隨附結論基礎，彙總國際會計準則理事會（IASB）於達成該準則中其某些結論時之考量。該結論基礎後續已更新以反映國際會計準則第 1 號之修正。為方便起見，國際會計準則理事會（IASB）已將國際會計準則第 1 號之結論基礎之各段落納入其國際財務報導準則第 18 號之結論基礎中，因各該段落討論到國際會計準則理事會（IASB）尚未重新考量之事項。該資料被包含於以 BCZ 前置段號表示之各段落中。在各該段落中，交互索引至國際會計準則第 1 號已更新為國際財務報導準則第 18 號中之相應段落，並作小幅度必要之編輯變動。自國際會計準則第 1 號沿用至國際財務報導準則第 18 號之某些規定並未於本結論基礎提及，該等段落係由國際會計準則委員會（IASB）於首次發布國際會計準則第 1 號時制定，國際會計準則委員會（IASB）並未發布結論基礎。

國際會計準則理事會亦發布「影響分析」，說明國際財務報導準則第 18 號之可能效益及成本。

簡介

BC1 國際會計準則理事會（IASB）於 2024 年發布國際財務報導準則第 18 號「財務報表之表達與揭露」以取代國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」。國際會計準則理事會（IASB）於制定國際財務報導準則第 18 號時，並未重新考量國際會計準則第 1 號之所有層面，而是聚焦於損益表。惟國際會計準則理事會（IASB）決議對表達與揭露之規定保留單一國際財務報導準則會計準則。國際會計準則理事會（IASB）於國際財務報導準則第 18 號中保留國際會計準則第 1 號之某些段落，並將國際會計準則第 1 號之某些段落移至國際會計準則第 8 號「財務報表之編製基礎」¹及國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」。國際會計準則理事會（IASB）更新所保留之段落以確保與國際會計準則理事會（IASB）對國際財務報導準則第 18 號之決議，以及與 2018 年「財務報導之觀念架構」（觀念架構）之一致性。

¹ 發布國際財務報導準則第 18 號時，國際會計準則理事會（IASB）將國際會計準則第 8 號之名稱自「會計政策、會計估計值變動及錯誤」修訂為「財務報表之編製基礎」。

對變動之需求

- BC2 國際會計準則理事會（IASB）制定國際財務報導準則第 18 號以回應來自利害關係人（特別是來自財務報表使用者）對改善財務績效報導之強烈需求。
- BC3 研究及與利害關係人之會議顯示對改善與下列各項有關之規定之需求：
- (a) 損益表中之小計—國際會計準則第 1 號規定個體應列報損益，但未規定特定小計，導致即使同一產業之個體間對小計之表達及計算上之分歧。適用國際會計準則第 1 號之個體通常使用同一標示列報小計，但該標示包含不同之收益及費損。此分歧使財務報表使用者難以了解及比較資訊。可比性對使用者係屬重要，特別是對買方投資者，渠等通常分析不同產業中之許多個體。
 - (b) 彙總及細分—國際會計準則第 1 號中對主要財務報表及附註中資訊之彙總及細分之規定，在實務上有時未被良好地了解或適用，導致適用上之分歧。此適用上之分歧使財務報表使用者難以獲取及了解攸關資訊。個體有時亦於附註中以「其他費用」揭露大額之費用，而未提供有助於財務報表使用者了解其組成之資訊。
 - (c) 管理階層定義之績效衡量—個體常提供其本身之管理階層定義之績效之衡量（有時稱為「替代之績效衡量」或「非一般公認會計原則之衡量」）。財務報表使用者發現某些此等衡量於分析績效或對未來績效作預測時係屬有用。惟財務報表使用者對可能難以獲取及了解有關此等衡量（包括為何使用該等衡量，以及其係如何計算）之資訊已表示疑慮。個體通常於財務報表之外報導此等衡量，而該等衡量通常未經確信。

草案「一般表達與揭露」中之提議

- BC4 國際會計準則理事會（IASB）於 2019 年 12 月發布草案「一般表達與揭露」（草案）。該草案包含以一新準則取代國際會計準則第 1 號之提議，以及所提議對國際會計準則第 7 號「現金流量表」之有限度修正。所提議之新準則將包含：
- (a) 新表達與揭露規定；及
 - (b) 沿用自國際會計準則第 1 號之規定，並作少數文字變動。
- BC5 草案中所提議之主要表達與揭露規定係關於：
- (a) 損益表中之小計（見第 BC7 至 BC8 段）；
 - (b) 主要財務報表及附註之角色，彙總及細分（見第 BC9 至 BC10 段）；及

(c) 管理階層定義之績效衡量（見第 BC11 段）。

BC6 研究及與利害關係人之會議顯示編製者為回應變動之需求而可能產生之編製成本。制定草案中之提議時，國際會計準則理事會（IASB）尋求制定使財務報表編製者能以合理成本提供財務報表使用者更有用資訊之規定。

損益表中之小計

BC7 國際會計準則理事會（IASB）提議規定個體於損益表中使用所定義之種類，將收益及費損分類為：

- (a) 營業；
- (b) 屬整體之關聯企業及合資；
- (c) 投資；
- (d) 籌資；
- (e) 所得稅；及
- (f) 停業單位。

BC8 國際會計準則理事會（IASB）提議規定個體基於第 BC7 段之種類，列報三項額外所定義之小計：

- (a) 營業利益；
- (b) 營業利益及來自屬整體之關聯企業及合資之收益及費損；及
- (c) 籌資前稅前利益。

主要財務報表及附註之角色，彙總及細分

BC9 國際會計準則理事會（IASB）提議改善將財務報表中資訊彙總及細分的一般規定，包括新增：

- (a) 主要財務報表及附註之角色之描述；及
- (b) 項目或項目群組之彙總及細分之原則。

BC10 國際會計準則理事會（IASB）亦對細分提議特定規定，包括：

- (a) 於損益表中營業費用之表達，以及於附註中有關該等費用之資訊之揭露；及
- (b) 特殊收益及費損之定義及其相關資訊之揭露。

管理階層定義之績效衡量

BC11 國際會計準則理事會（IASB）提議將某些個體特定之績效衡量定義為「管理階層定義之績效衡量」，並規定個體於單一附註中納入此等衡量之相關資訊。

草案之回饋意見

BC12 國際會計準則理事會（IASB）收到 216 封回應草案之意見函。國際會計準則理事會（IASB）亦自個別利害關係人會議、公開可參與之網路研討會、研討會、圓桌會議及與國際會計準則理事會（IASB）諮詢組織及諮詢小組之會議，取得對提議之回饋意見。在國際會計準則理事會（IASB）之實地調查中，50 家公司測試將草案中之提議適用於其損益表、現金流量表及選定之揭露。

BC13 大多數利害關係人普遍同意草案中之提議。財務報表使用者對本計畫之目的及大多數之特定提議表示強烈同意。

BC14 回應者普遍同意：

- (a) 對損益表中所定義之種類及所規定之小計之提議。實地調查之參與者普遍能無困難地適用大多數之此等提議。
- (b) 對彙總及細分之一般規定之提議之目的，以及特殊收益及費損之規定之目的。
- (c) 對管理階層定義之績效衡量之提議。實地調查之參與者能無重大困難地適用此等提議。

BC15 惟許多回應者對此等提議之各層面提出疑慮，包括所提議特殊收益及費損之定義，以及管理階層定義之績效衡量之範圍。實地調查之參與者回報，其可適用特殊收益及費損之提議，但提出適用問題。許多回應者建議擴大對管理階層定義之績效衡量之提議之範圍，以納入更多非一般公認會計原則之衡量。

BC16 利害關係人發現，對屬整體及非屬整體之關聯企業及合資之提議，以及對揭露營業費用相關資訊之提議，係具挑戰性且難以適用。回應者對此兩套提議提出觀念及實務上之疑慮。實地調查之參與者亦發現此等提議難以適用。

財務報表之一般規定

財務報表之目的（第 9 段）

BC17 國際會計準則理事會（IASB）決議使國際財務報導準則第 18 號中財務報表之目

的與「觀念架構」第 3.2 段一致。財務報表之目的係提供有關一報導個體之資產、負債、權益、收益及費損之財務資訊，該等資訊對財務報表使用者評估未來淨現金流入至該報導個體之展望及評估管理階層對該個體經濟資源之託管責任係屬有用。

- BC18 此目的並未提及提供有關現金流量之資訊。然而，國際財務報導準則第 18 號包含某些適用於現金流量表之財務報表一般規定。國際會計準則第 7 號訂定現金流量資訊之表達與揭露規定。國際財務報導準則第 18 號第 9 及 20 段未提及現金流量資訊，此係因財務績效已包含現金流量資訊，如「觀念架構」第 1.20 段所說明。

財務報表之名稱（第 11 段）

- BCZ19 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之修正草案—「修訂之表達」（2006 年草案）提議部分財務報表名稱之變動—將「資產負債表」改為「財務狀況表」、「損益表」改為「損益表」^{譯者註 1}及「現金流量表」改為「現金流量表」^{譯者註 2}。此外，2006 年草案提議「已認列收益與費損表」，並建議應將所有源自業主之權益變動納入「權益變動表」。國際會計準則理事會（IASB）並未提議將此等命名之變動列為強制性規定。
- BCZ20 許多回應者反對所提議之修改，指出現有之名稱已有長久之歷史並易於了解。惟國際會計準則理事會（IASB）重申其觀點，所提議之新名稱較能反映各財務報表之功能，且指出個體可選擇於其財務報告中使用其他名稱。
- BCZ21 國際會計準則理事會（IASB）重申其結論，「財務狀況表」之名稱較能反映該報表之功能，且與「財務報表編製及表達之架構（「架構²」）」一致，該「架構」中數次提及「財務狀況」。「架構」第 12 段敘明財務報表之目的係提供有關個體財務狀況、績效及財務狀況變動之資訊；「架構」第 19 段則敘明有關財務狀況之資訊主要係於資產負債表中提供。國際會計準則理事會（IASB）認為，「資產負債表」^{譯者註 3}之名稱僅反映複式記帳規定借貸相等，該名稱無法辨識該報表之內容或目的。國際會計準則理事會（IASB）亦指出「財務狀況」係眾所周知且廣為接受之用語，因該用語於國際之查核意見中用以描述「資產負債表」所表達之內容，已超過 20 年。國際會計準則理事會（IASB）決議，使該報表之名稱與其內容及查核意見一致將有助於財務報表使用者。
- BCZ22 國際會計準則理事會（IASB）於 2010 年 5 月發布草案「其他綜合損益項目之表達」（2010 年草案），該草案與其他綜合損益項目之表達有關。2010 年草案中之提

² 國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年採用國際會計準則委員會（IASC）之「財務報表編製及表達之架構」（「架構」），該「架構」於國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」在 2003 年、2005 年及 2007 年修訂及修正時仍有效。國際會計準則理事會（IASB）於 2010 年以「財務報導之觀念架構（「觀念架構」）」取代「架構」，並於 2018 年修訂該「觀念架構」。

議之一係關於包含損益及其他綜合損益之報表之名稱。國際會計準則理事會（IASB）提議此項變動，以便讓該報表更為清楚其具有兩項組成部分：損益，以及其他綜合損益。2010 年草案之大部分回應者支持該變動，因此國際會計準則理事會（IASB）於 2011 年 6 月確認該提議。國際財務報導準則第 18 號允許編製者對該報表使用反映其活動性質之其他名稱。

BCZ23 數個其他國際財務報導準則會計準則提及「綜合損益表」。國際會計準則理事會（IASB）考量其是否應將所有此種提及改變為「損益及其他綜合損益表」。國際會計準則理事會（IASB）注意到，國際會計準則第 1 號（現為國際財務報導準則第 18 號）中所用之專用術語並非強制性，且「綜合損益表」³為國際會計準則第 1 號（現為國際財務報導準則第 18 號）所舉之例之一。國際會計準則理事會（IASB）決議，取代其他國際財務報導準則會計準則中「綜合損益表」名稱，或以「損益表」名稱取代「損益表」^{譯者註 4}鮮有利益。惟當其他國際財務報導準則會計準則提及兩個報表之選項時，國際會計準則理事會（IASB）的確改變該專用術語。

BCZ24 於此次修訂定案時，國際會計準則理事會（IASB）確定國際會計準則第 1 號所使用（現國際財務報導準則第 18 號所使用）之財務報表名稱皆非強制性規定。未來將於各號國際財務報導準則會計準則中使用該等名稱，但不要求個體於其財務報表中使用。部分回應者表達其對 2010 年草案之疑慮，認為非強制性之名稱將造成混亂。惟國際會計準則理事會（IASB）認為，使名稱之使用非為強制性，將使個體隨著該新名稱更為人所熟悉而有時間逐步實施變動。

同等突顯程度（第 14 段）

BCZ25 國際會計準則理事會（IASB）指出，個體之財務績效無法藉由參照單一財務報表或財務報表中之單一衡量而評估。國際會計準則理事會（IASB）認為僅於整體考量及了解財務報表之所有層面後，始能評估個體之財務績效。據此，為協助財務報表使用者全面了解個體之財務績效，國際會計準則理事會（IASB）決議應以同等突顯程度表達整份財務報表中之所有財務報表。

重大性（第 B1 至 B5 段）

背景

BCZ26 國際會計準則理事會（IASB）自下列來源得知，個體於編製財務報表時對作重大性判斷經歷困難：於 2013 年 1 月其所主辦之「財務報導揭露之討論論壇」、透過對 2014 年草案「揭露倡議」中國際會計準則第 1 號之修正及 2017 年討論稿「揭

³國際會計準則理事會（IASB）發布國際財務報導準則第 18 號時，將「綜合損益表」之名稱修訂為「列報綜合損益之報表」。

露倡議－揭露原則」之回饋意見，以及其他來源。

- BCZ27 回饋意見指出，作重大性判斷之困難通常屬行為面，而非與「重大」之定義有關。該回饋意見指出某些個體機械式地適用國際財務報導準則會計準則之揭露規定，使用該等規定作為其財務報表之揭露之檢查表，而非運用其判斷決定何種資訊為重大。某些個體表示相較於運用判斷，使用檢查表之作法較容易，因管理階層之資源受限且遵循機械式之作法意謂其判斷較不可能被查核人員、主管機關或其財務報表使用者挑戰。同樣地，某些個體表示其於判定揭露是否可遺漏時偏向謹慎，以避免被該等人士挑戰之風險。
- BCZ28 國際會計準則理事會（IASB）作出結論：此等行為面之困難最能藉由提供指引以協助個體作重大性判斷（而非對重大之定義作實質變動）來處理。因此，國際會計準則理事會（IASB）於 2017 年 9 月發布國際財務報導準則實務聲明書第 2 號「作重大性之判斷」（「重大性實務聲明書」）。
- BCZ29 雖然許多利害關係人同意對重大之定義作實質變動非屬必要，國際會計準則理事會（IASB）收到某些回饋意見表示「重大」之定義可能鼓勵個體於其財務報表中揭露不重大資訊。回饋意見建議國際會計準則理事會（IASB）應處理下列論點：
- (a) 以「可能影響使用者之決策」一詞來描述判定某資訊是否重大之門檻可能被解讀為規定提供過多之資訊，因幾乎任何資訊皆「可能」影響某些財務報表使用者之決策，即使此種機率甚低；
 - (b) 「若資訊之遺漏或誤述...，則該等資訊係屬重大」一詞僅著重於不得遺漏之資訊（重大資訊），而未同時考量包含不重大資訊之影響；及
 - (c) 該定義提及「使用者」但未明定其特性，此會被某些人士解讀為暗示個體於決定揭露哪些資訊時須考量其財務報表之所有可能使用者。
- BCZ30 國際會計準則理事會（IASB）亦觀察到「觀念架構」中「重大」之定義之用語與國際會計準則第 1 號及國際會計準則第 8 號中所使用之用語不同。國際會計準則理事會（IASB）認為該等定義之實質相同，因此等定義皆涵蓋可能影響財務報表使用者之決策之資訊遺漏或誤述。儘管如此，存在超過一項「重大」之定義可能產生混淆且可能暗示國際會計準則理事會（IASB）意圖使此等定義有不同之意義且於實務上之應用不同。
- BCZ31 因此，國際會計準則理事會（IASB）決議提議改善「重大」之定義，使該定義於國際財務報導準則會計準則及其他出版品間一致。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，此等改善係為使該定義易於了解，而不意圖改變國際財務報導準則中重大性之觀念。

對「重大」之定義之改善

BCZ32 國際會計準則理事會（IASB）於2017年9月發布草案「重大之定義」，該草案提議一修改之定義。

BCZ33 國際會計準則理事會（IASB）制定此定義，藉由：

- (a) 以「可被合理預期將影響」取代「可能影響」門檻之描述，以納入國際會計準則第1號所包含之闡釋（現在係納入國際財務報導準則第18號第B4段中）。此用語有助於處理某些人士所提出之疑慮：現行之重大定義中「可能影響」門檻過低且可能被過於籠統地適用（見第BCZ29段(a)）。
- (b) 使用「觀念架構」中重大之定義之用語。國際會計準則理事會（IASB）作出此用語較國際會計準則第1號及國際會計準則第8號之定義更為明確之結論。惟國際會計準則理事會（IASB）決定於國際會計準則第1號之修正中提及「財務報表」（而非提及「財務報告」），以與當時該準則之範圍一致。「觀念架構」中之定義亦闡明該定義所提及之使用者係個體之財務報告或財務報表之主要使用者。國際會計準則第1號中「重大」之定義提及主要使用者，有助於回應「使用者」之用語可能被過於廣泛地解讀之疑慮（見第BCZ29段(c)）。
- (c) 於重大之定義中納入「模糊」，以納入國際會計準則第1號所包含之觀念，其敘明：「個體不得以不重大資訊模糊重大資訊，或將性質或功能不同之項目彙總，而降低財務報表之可了解性。」於重大之定義中提及「模糊」係欲回應下列關切：除了考量「誤述」及「遺漏」外，尚應同時考量包含不重大資訊之影響（見第BCZ29段(a)及(b)）。
- (d) 將說明（而非定義）重大之用語自定義本身移至其說明段。此重組闡明哪些規定係定義之一部分，而哪些段落說明該定義。

BCZ34 某些人士表示，國際會計準則理事會（IASB）應於定義中以「將」取代「可能」，以提高資訊成為重大之門檻。惟國際會計準則理事會（IASB）不予採行，因其作出使用「將」係屬實質變動而可能有非意圖結果之結論。例如，「將影響決策」可能被解讀為一前提假設—亦即，除非可證明資訊係屬重大，否則該資訊不重大，亦即須證明資訊將影響財務報表使用者之決策，始可將該資訊視為重大。

模糊資訊

BCZ35 對草案「重大之定義」之回應顯示，使重大之定義於「觀念架構」與國際財務報導準則會計準則間趨於一致獲得大力支持。惟許多回應者有某些疑慮—特別是以草案重大之定義所提議之方式，將現有對「模糊」之觀念（包含於國際會計準則第1號中）納入重大之定義中。許多回應者認為，若國際會計準則理事會（IASB）於定義中納入此觀念，則「模糊資訊」將需更精確地定義或說明（相較於草案重大之定義）。

- BCZ36 國際會計準則理事會（IASB）同意回應者：相較於「遺漏」或「誤述」資訊，「模糊資訊」之觀念本質上更具判斷性。國際會計準則理事會（IASB）曾考量將該觀念自重大之定義及其說明段全部一起移除。惟國際會計準則理事會（IASB）決議將「模糊」納入「重大」之定義中之效益超過此等疑慮。納入此觀念強調模糊資訊可影響主要使用者之決策，正如遺漏或誤述該資訊可影響主要使用者之決策。具體而言，將「模糊」納入「重大」之定義中處理下列疑慮：先前之定義可能被利害關係人視為僅著重於不得遺漏之資訊（重大資訊），而未同時著重於納入不重大資訊為何可能並無幫助。
- BCZ37 國際會計準則理事會（IASB）並不意圖以將「模糊」之用語納入重大之定義中及進一步闡明重大之定義，而使其具規範性—國際會計準則理事會（IASB）不禁止個體揭露不重大資訊或引入對財務報表中之說明及資訊所要求之品質。例如，國際會計準則理事會（IASB）並不意圖新增「模糊」之用語以妨礙個體提供當地主管機關所要求之資訊或規範個體如何於財務報表中組織及溝通資訊。國際會計準則理事會（IASB）之意圖係：
- (a) 支持包含於國際會計準則第 1 號之規定，該規定敘明「個體不得以不重大資訊模糊重大資訊，或將性質或功能不同之重大項目彙總，而降低財務報表之可了解性」；並
 - (b) 協助個體及其他利害關係人避免重大資訊可能被不重大資訊模糊至其對財務報表之主要使用者將具有與遺漏或誤述該資訊類似之影響之程度之情況。

其他修正

- BCZ38 雖然國際會計準則第 1 號（現為國際財務報導準則第 18 號）中「重大」之修改後定義係以「觀念架構」中「重大」之定義為基礎，「觀念架構」中之定義有作某些調整，以加強闡釋及「觀念架構」與國際財務報導準則會計準則間之一致性。惟「觀念架構」中之定義繼續提及「財務報告」，而非提及「財務報表」。
- BCZ39 國際會計準則理事會（IASB）亦對「重大性實務聲明書」作修正，以使其與「重大」之修改後定義趨於一致。「重大性實務聲明書」繼續提及「不重大」及「不重大」^{譯者註 5}，因為理事會作出此等用語具有相同意義之結論。
- BCZ40 如第 BCZ33 段所說明，該等修正包含來自「觀念架構」及國際會計準則第 1 號之現有指引，且並非對國際財務報導準則會計準則之現有規定作實質性變動。基於此理由，國際會計準則理事會（IASB）作出「重大性實務聲明書」及「觀念架構」中之指引不會受此等修正影響之結論。
- BCZ41 因該等修正係以現有指引為基礎，其不被視為實質性變動。國際會計準則理事會（IASB）因此作出下列結論：除了更新直接引述或提及「重大」之定義之處以外，對國際財務報導準則會計準則中其他規定之修正係屬不必要。

BCZ42 國際會計準則理事會（IASB）亦決議，將國際財務報導準則會計準則中所有「經濟決策」改為「決策」以及將所有「使用者」改為「財務報表之主要使用者」係屬不必要。國際會計準則理事會（IASB）於其「觀念架構」計畫中闡明：

- (a) 「主要使用者」及「使用者」之用語意圖以相同方式被解讀且皆係指必須依賴一般用途財務報告以取得其所需之許多財務資訊之現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人（見「觀念架構」第 1.5 段註腳）；及
- (b) 「決策」及「經濟決策」之用語意圖以相同方式被解讀。

對國際財務報導準則會計準則之修正之可能影響

BCZ43 依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，該等修正將改善對「重大」之定義之了解，藉由：

- (a) 使國際財務報導準則會計準則與「觀念架構」中該定義之用語趨於一致，以避免源自不同定義之潛在困惑；
- (b) 將國際會計準則第 1 號（現為國際財務報導準則第 18 號）之輔助性規定納入定義中，以更為突顯該等規定並闡明其應用性；及
- (c) 於同一位置提供對「重大」之定義之現有指引，連同該定義。

BCZ44 國際會計準則理事會（IASB）作出該等修正不會實質改變現有規定之結論，因：

- (a) 對「重大」之定義之改善：
 - (i) 係以「觀念架構」中之用語為基礎，該用語類似包括於國際會計準則第 1 號及國際會計準則第 8 號之現有定義，但較為明確（見第 BCZ30 段及 BCZ33 段(b)）；並
 - (ii) 納入國際會計準則第 1 號之現有用語（見第 BCZ33 段(a)、(c)及(d)）。
- (b) 「使用者」係主要使用者之闡釋及其特性之描述係來自「觀念架構」。
- (c) 「模糊資訊」之納入反映國際會計準則第 1 號所訂定個體不得藉由模糊重大資訊而降低財務報表之可了解性之現有規定。此修正不預期實質改變個體對資訊是否重大之判定—若遺漏或誤述某資訊對使用者之決策不具影響，則不論在何種情況下，模糊此相同資訊不會影響該等決策。

因此，國際會計準則理事會（IASB）預期修改後之定義之影響將有助於個體作更佳之重大性判斷。

主要財務報表及附註之角色（第 15 至 24 及 B6 至 B9 段）

- BC45 為達成財務報表之目的(第 BC17 段所述)，個體適用主要財務報表及附註之角色，以於主要財務報表中列報彙總資訊並於附註中揭露更詳細資訊。國際會計準則理事會（IASB）以觀念架構及對財務報表使用者如何使用財務報表中資訊之回饋意見及研究為基礎，於國際財務報導準則第 18 號中訂定主要財務報表及附註之角色之描述。回饋意見及研究顯示，相較於揭露於附註中之資訊，財務報表使用者對主要財務報表中列報之資訊更為關注且使用更為頻繁，因主要財務報表：
- (a) 提供對個體之財務績效、財務狀況、現金流量及權益變動之概述；
 - (b) 較附註更具結構性且可更易於用以比較各個體；且
 - (c) 可用於辨認財務報表使用者可能欲尋求額外資訊之項目或領域。
- BC46 國際會計準則理事會（IASB）訂定主要財務報表及附註之角色以協助個體判斷究係於主要財務報表列報或於附註中揭露資訊。此等描述亦將協助國際會計準則理事會（IASB）未來於國際財務報導準則會計準則中訂定或修訂表達與揭露之規定。
- BC47 主要財務報表之角色係提供對報導個體認列之資產、負債、權益、收益、費損及現金流量之結構性彙總，其就下列事項係屬有用：
- (a) 對個體認列之資產、負債、權益、收益、費損及現金流量取得一可了解之概述；
 - (b) 在各個體之間及在同一個體各報導期間之間作比較；及
 - (c) 辨認財務報表使用者可能欲於附註中尋求額外資訊之項目或領域。
- BC48 附註之角色係提供對下列事項係屬必要之重大財務資訊：
- (a) 使財務報表使用者能了解主要財務報表中所列報之單行項目；及
 - (b) 以其他財務資訊補充主要財務報表，以達成財務報表之目的。
- BC49 第 BC47 段中之主要財務報表之角色係稱為「有用之結構性彙總」。因每一主要財務報表提供有用之結構性彙總，此等報表中列報之資訊較於附註中揭露之資訊更突顯。惟較高之突顯程度並不意謂於附註中揭露之資訊比主要財務報表中列報之資訊次要或較不重要。於數位及紙本基礎之報導中，附註具有與主要財務報表不同之角色（見第 BC62 至 BC63 段）。了解該等個別角色有助於個體判定於財務報表之何處提供資訊。

於主要財務報表中列報或於附註中揭露之資訊

- BCZ50 國際會計準則理事會（IASB）修正國際會計準則第 1 號，以突顯重大性亦適用於國際財務報導準則會計準則所明確規定之揭露。此外，重大性不僅涉及將資訊自財務報表排除之決策，國際會計準則理事會（IASB）修正國際會計準則第 1 號，以重申重大性亦涉及是否將額外資訊納入財務報表中之決策之觀念（此觀念於國際會計準則第 1 號中已說明）。因此，當遵循國際財務報導準則會計準則之特定規定不足以使財務報表使用者了解特定交易、其他事項及情況對個體財務狀況及財務績效之影響時，個體應作額外揭露（於國際財務報導準則第 18 號第 20 段予以保留）。
- BCZ51 國際會計準則理事會（IASB）注意到國際會計準則第 1 號（現在列於國際財務報導準則第 18 號附錄 A 與第 B1 至 B5 段）討論「重大」之定義為，某些項目之遺漏或誤述如可能個別或集體影響經濟決策，則該遺漏或誤述為重大。國際會計準則理事會（IASB）曾考量修正國際會計準則第 1 號之規定（現在於國際財務報導準則第 18 號第 19 段），說明若特定揭露所提供之資訊個別及集體均不重大，則個體無需提供該揭露。惟國際會計準則理事會（IASB）決定不作該變動，因「重大」之定義已將個別及集體評估之觀念納入，因此國際財務報導準則第 18 號第 19 段所提及「重大」之用語足以包含此觀念。
- BC52 某些利害關係人建議國際會計準則理事會（IASB）考量個體判定資訊是否重大之判斷，如何影響該個體如何判斷究係於主要財務報表或於附註中提供資訊。
- BC53 重大性之規定同等適用於個體之財務報表中列報或揭露資訊之所有規定。資訊或係重大（即提供該資訊有助於達成財務報表之目的）或係不重大（則無需提供）。換言之，重大性之規定訂定資訊是否係個體須提供者，而非訂定資訊於財務報表中之何處提供。
- BC54 為有助於闡明並非所有重大資訊均可列報於主要財務報表中，國際會計準則理事會（IASB）於主要財務報表之角色之描述中提及「可了解性」之品質特性（見「觀念架構」第 2.34 至 2.36 段）。該角色包括列報有助於對個體之資產、負債、權益、收益、費損及現金流量取得一可了解之概述之資訊。個體將過多收益與費損項目列報為單行項目可能使其主要財務報表雜亂，而使財務報表使用者難以取得及了解個體收益與費損之概述。個體之特定事實及情況決定哪些資訊將提供一可了解之概述。
- BC55 主要財務報表之角色之所有層面皆有助於個體判定是否將某一項目於主要財務報表中列報為單行項目。例如，若一個體於報導期間內進行重大重組，其可能作出有關該重組之資訊係屬重大之結論。為決定是否於損益表中列報重組費用之單行項目，個體將考量如此作是否有助於提供有用之結構性彙總。為了有助於提供有用之結構性彙總，該資訊需協助財務報表使用者：



- (a) 取得對個體當期費用之一可了解之概述——例如，單獨列報重組費用可協助財務報表使用者了解當期營業費用總額之增加；
- (b) 在各個體之間或各報導期間之間作比較——例如，因重組費用缺乏持續性而將其與其他費用分別列報，可使其他單行項目與前期列報之金額及與其他個體列報之金額更為可比，從而協助財務報表使用者趨勢分析；或
- (c) 辨認財務報表使用者可能欲於附註中尋求額外資訊之項目或領域——例如，當於附註中揭露有關重組費用之額外資訊時，單獨列報該等費用（包括交互索引至揭露有關該重組之其他重大資訊之相關附註）可引起使用者對其之關注。

於主要財務報表中列報之資訊

- BC56 某些國際財務報導準則會計準則包含於主要財務報表中表達之規定。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，於某些情況下，個體評估適用此等規定是否將導致主要財務報表提供有用之結構性彙總。於其他情況下，個體無須執行此評估，因就主要財務報表提供有用之結構性彙總，適用此等規定將屬必然。例如，國際財務報導準則第 18 號第 69 段規定應於損益表中列報總計與小計，以及收益與費損分類之種類，將必然須提供個體收益與費損之有用之結構性彙總。因此，個體不評估其收益與費損分類至種類以及列報所須之小計是否將導致有用之結構性彙總。
- BC57 國際財務報導準則第 18 號與其他國際財務報導準則會計準則訂定個體於財務績效表中列報單行項目（見第 BC236 至 BC239 段）及於財務狀況表中列報單行項目（見第 BC313 至 BC315 段）之規定。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，若如此作對主要財務報表提供有用之結構性彙總非屬必要，則個體無需於該報表中列報該等單行項目。即使當國際財務報導準則會計準則將該等單行項目描述為必須或最低要求，亦屬此情況。因可能於某些情況下，列報該等單行項目將不會導致主要財務報表提供有用之結構性彙總。
- BC58 個體未列報國際財務報導準則會計準則所規定之單行項目時，若該項目係屬重大則個體應於附註中揭露該項目。例如，若個體作出結論，列報依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定決定之減損損失對提供該個體收益及費損之有用之結構性彙總非屬必要，則個體應於附註中揭露該等損失，若如此作提供重大資訊。
- BC59 國際財務報導準則第 18 號亦明定個體列報額外之小計與單行項目，若此等表達對主要財務報表提供有用之結構性彙總係屬必要。
- BC60 利害關係人告知國際會計準則理事會（IASB）有關列報此等未於國際財務報導準則會計準則中明定之額外小計之疑慮。此等利害關係人表示某些此等額外小計可能產生誤導。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議規定為提供有用之結構性彙總

所列報額外之單行項目及小計須：

- (a) 由依國際財務報導準則會計準則認列及衡量之金額構成；
- (b) 與報表結構相容；
- (c) 於各期間一致；及
- (d) 不得以較國際財務報導準則會計準則所規定之總計及小計更突顯之程度列示。

BC61 第 BC59 至 BC60 段中所討論對額外單行項目與小計之規定補充已自國際會計準則第 1 號移至國際會計準則第 8 號之允當表達之規定。

數位報導

BC62 某些利害關係人詢問，於數位取得財務資訊之背景下，主要財務報表之角色。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，依主要財務報表之角色提供對個體認列之資產、負債、權益、收益、費損及現金流量之有用之結構性彙總，將提供一可了解數位取得之個別資訊項目之背景。例如，若某些項目因數位報導目的而被標記：

- (a) 營業利益將被辨認為於損益表中包含分類至營業種類之所有收益及費損之小計；及
- (b) 營業費用之某一特定項目將被辨認為包含於營業利益中。

BC63 國際會計準則理事會（IASB）作出結論：對個體認列之資產、負債、權益、收益、費損及現金流量提供有用之結構性彙總，對數位取得之資訊之重要性與對紙本基礎之資訊之重要性相同。

比較資訊（第 31 至 40 及 B13 至 B15 段）

最早比較期間之期初財務狀況表（第 37 至 40 段）

BCZ64 2006 年之草案建議，整份財務報表應包括最早比較期間之期初財務狀況表。該報表可提供投資人及債權人評估有關該期間個體績效資訊之基礎。惟許多回應者表達對此規定之疑慮，此規定將增加財務報表不必要之揭露，或可能於實務上不可行、多餘且成本過高。

BCZ65 2006 年之草案建議增加最早比較期間之期初財務狀況表，故個體應列報三期之財務狀況表及兩期之其他報表。國際會計準則理事會（IASB）考量以前年度財務報表之財務分析資料係可獲得，故決定財務報表除受追溯適用或追溯重編（如國際會計準則第 8 號所定義）之影響或重分類外，僅須表達兩期之財務狀況表。前述提及之情況須列報三期之財務狀況表。

比較資訊規定之闡明（第 37 至 40 及 B14 至 B15 段）

初始財務狀況表

- BCZ66 於「2009-2011 週期之年度改善」（2012 年 5 月發布）中，國際會計準則理事會（IASB）處理一項對初始財務狀況表之適當日期加以闡明之請求。於國際會計準則第 1 號中，國際會計準則理事會（IASB）決議修正，在會計政策變動、追溯重編或重分類之情況下，有關所列報最早比較期間開始日之財務狀況表之表達之現行規定，以闡明初始財務狀況表之適當日期為前期之開始日。
- BCZ67 國際會計準則理事會（IASB）亦決議改變先前規定，俾使初始財務狀況表之相關附註不須再行列報。國際會計準則理事會（IASB）給予此放寬之決策，係基於個體變動會計政策、追溯重編或重分類（依國際會計準則第 8 號之規定）之情況被認為狹隘、特定及有限之事實。惟個體選擇提供額外財務報表之情況（即基於自願）可被視為更普通且可能因不同理由而發生。因此，當額外財務報表之提供係基於自願時，此放寬並不適用。
- BCZ68 國際會計準則理事會（IASB）於國際財務報導準則第 18 號第 37 段(a)中新增一項指引，以闡明初始財務狀況表何時有用，因此必須提供。國際財務報導準則第 18 號第 37 段(b)係一項提醒，於適用第 37 段(a)之指引時，應考量重大性概念。國際會計準則理事會（IASB）注意到個體將仍須依國際會計準則第 8 號之規定，揭露會計政策變動及追溯重編之資訊。

額外比較資訊

- BCZ69 於「2009-2011 週期之年度改善」中，國際會計準則理事會（IASB）處理一項對提供比較資訊規定加以闡明之請求。具體而言，國際會計準則理事會（IASB）被要求考量當個體提供超過最少比較資訊規定之財務報表（即額外比較資訊）時，其是否應被要求列報整份財務報表。為回應此請求，國際會計準則理事會（IASB）決議闡明，對超過最低規定之期間之額外財務報表資訊，無須以整份財務報表之形式列報。國際會計準則理事會（IASB）亦注意到額外比較資訊可能包括：
- (a) 自願列報之資訊（超過整份財務報表應納入之資訊）；或
 - (b) 法律或規章所要求但國際財務報導準則會計準則並未要求之比較資訊。
- BCZ70 國際會計準則理事會（IASB）亦決議修正國際會計準則第 1 號，以闡明當個體提供（國際財務報導準則會計準則並未規定之）額外比較資訊時，此資訊應依國際財務報導準則會計準則之規定列報，且個體對該額外資訊應於相關附註中列報比較資訊（現於國際財務報導準則第 18 號第 B14 至 B15 段中）。國際會計準則理事會（IASB）決議，依國際財務報導準則第 18 號第 B14 段之規定對額外資訊要求完整附註係屬必要，以確保個體所提供之額外資訊係屬平衡且產生之財務報表

能達到公允表達。

彙總及細分

彙總及細分之原則（第 41 至 43 段及 B16 至 B26 段）

- BC71 國際會計準則理事會（IASB）決議訂定財務報表中各項目之彙總及細分之原則。國際會計準則理事會（IASB）制定此等原則及其他規定以回應來自財務報表使用者之回饋意見，即財務報表並非總是包括適當彙總或細分之資訊。例如，個體可能於附註中揭露高額「其他」費用，卻無資訊協助財務報表使用者了解該等項目中包含哪些費用。反之，個體可能有時揭露過多細節而模糊重大資訊。
- BC72 國際會計準則理事會（IASB）依「觀念架構」中對分類及彙總之描述制定彙總及細分之原則。該等描述將共同特性作為分類及彙總項目之一項條件。例如，彙總具共同特性之項目使大量資訊可了解。同樣地，細分具非類似特性之項目提供重大資訊。
- BC73 彙總及細分資訊要求個體避免因提供不足夠之細節而遺漏有用之資訊及以過多之細節而模糊資訊兩者。例如，一個體之資產總額、負債總額、權益總額、收益總額、費損總額及現金流量總額提供有關該個體之財務狀況、財務績效及現金流量之某些資訊，惟其本身過於彙總而無法有用。反之，有關個別交易或其他事項之細分資訊提供詳細之資訊，惟可能過於詳細而模糊重大資訊。據此，個體運用其判斷以決定對提供有用之資訊係屬必要之詳細程度。
- BC74 為協助個體適用彙總及細分之原則，國際會計準則理事會（IASB）決議對下列事項提供應用指引：
- (a) 涉及判定是否彙總或細分資訊之程序；
 - (b) 彙總及細分之基礎；
 - (c) 所列報或揭露之項目之描述；及
 - (d) 個體於評估項目是否具非類似特性時考量之資產、負債、權益、收益及費損之特性。
- BC75 國際會計準則理事會（IASB）以國際財務報導準則第 18 號中彙總及細分之原則，取代國際會計準則第 1 號中對彙總及細分之規定（包括個體對類似項目之各重大類別單獨列報之規定）。「項目之重大類別」之觀念係被以特性為基礎彙總及細分項目之規定及主要財務報表及附註之角色之指引取代，以協助個體判斷於主要財務報表中列報之單行項目及於附註中揭露之項目（見第 BCZ50 至 BC55 段）。國

際會計準則理事會（IASB）預期個體通常作出結論，先前被判定為「項目之重大類別」之單行項目亦構成有用之結構性彙總。取代國際會計準則第 1 號對「項目之重大類別」之規定並不改變其他國際財務報導準則會計準則中包含項目類別相關規定之規定。

彙總及細分之基礎（第 B19 至 B23 段）

BC76 某些利害關係人建議一特定之細分門檻，諸如一強制性量化門檻。惟國際會計準則理事會（IASB）作出結論，不可能建立所有個體皆可適用之門檻。此一門檻亦可能與重大資訊之定義及個體對包含一質性評估之重大性判斷之規定互相矛盾。

項目之描述（第 B24 至 B26 段）

BC77 國際會計準則理事會（IASB）基於下列回饋意見，制定與於財務報表中列報或於附註中揭露之項目之描述有關之規定，該回饋意見指出於某些情況下所使用之描述並非總是完整。例如，某些個體提供有關「非經常性」收益或費損項目之資訊，但未說明個體為何認為該等項目係屬「非經常性」。

BC78 國際會計準則理事會（IASB）決議明確規定個體對所列報或揭露之項目以忠實表述該項目特性之方式描述。為達成忠實表述，個體提供讓財務報表使用者了解該項目所需之描述及說明。例如，若個體將某些收益或費損項目描述為「非經常性」，其將說明其對「非經常性」之定義。

BC79 財務報表使用者對「其他」標示提出疑慮。例如，個體可能列報或揭露高額「其他費用」而未提供其中包含哪些費用之資訊。對此一彙總使用「其他」標示通常並無幫助。國際會計準則理事會（IASB）對決定較「其他」更具資訊性之標示制定國際財務報導準則第 18 號第 B25 至 B26 段中之應用指引，以協助個體提供更有用之資訊。

BC80 個體有時可能彙總具非類似特性之不重大項目。累積下來所產生之項目可能重大，儘管其係由個別不重大之項目所組成。若所產生項目之金額足夠高，致使財務報表使用者可能合理質疑其是否包含重大金額，則解決該質疑之進一步資訊係重大資訊。國際會計準則理事會（IASB）決議將此等情況下個體可能揭露之資訊類型之釋例納入國際財務報導準則第 18 號中。

損益表

損益表結構（第 46 至 74 及 B29 至 B76 段）

BC81 國際會計準則第 1 號規定個體應列報損益，但未規定其他特定小計。國際會計準則第 1 號中缺乏特定規定導致報導分歧，使財務報表使用者難以了解於損益表中

列報之資訊及比較個體間之資訊。作為回應，國際會計準則理事會（IASB）對損益表結構制定新規定，以提高於該報表中列報之資訊之可比性及可了解性。

BC82 國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體將計入損益中之收益及費損（除與所得稅或停業單位有關之收益及費損外）分類至下列三個種類：

- (a) 營業（第BC88至BC102段）；
- (b) 投資（第BC103至BC147段）；及
- (c) 籌資（第BC148至BC199段）。

BC83 國際會計準則理事會（IASB）亦決議規定個體將與停業單位有關之收益及費損分類至停業單位種類，以及將與所得稅有關之收益及費損分類至所得稅種類。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，將來自停業單位及所得稅之收益及費損分類至此等種類將遵循國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」及國際會計準則第 12 號「所得稅」之表達規定。分類至此等種類之收益及費損不會被分類至營業、投資及籌資種類。雖然此等種類不會產生所規定之小計，個體通常列報稅前淨利之小計及停業單位前淨利之小計（於適用時）。

BC84 國際會計準則理事會（IASB）亦決議規定個體於損益表中列報兩項額外之小計（除第 BC189 段所討論之情況外）。該兩項小計係：

- (a) 營業損益（見第BC88至BC102段）；及
- (b) 籌資前稅前損益（見第BC148至BC152段）。

BC85 於制定第 BC82 段所討論之規定時，國際會計準則理事會（IASB）考量對下列事項之特定規定：

- (a) 分類具特定主要經營活動之個體之收益及費損（見第BC94至BC102、BC121至BC128、BC136至BC141、BC145至BC147及BC180至BC191段）；
- (b) 分類資產及負債之除列及分類變動之收益及費損（見第BC200至BC206段）；
- (c) 分類外幣兌換差額（見第BC207至BC219段）；
- (d) 分類適用國際會計準則第29號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」所認列之淨貨幣部位之損益（見第BC220至BC222段）；及
- (e) 分類衍生工具及被指定避險工具之利益及損失（見第BC223至BC235段）。

BC86 於制定損益表結構之規定時，國際會計準則理事會（IASB）聚焦於財務報表使用者之資訊需求。財務報表使用者具有與每一主要財務報表有關之多種資訊需求，其導致不同之分類目的。例如，損益表中之投資種類係與國際會計準則第 7 號中

所定義之「投資活動」不同。國際會計準則第 7 號分類之目的係辨認為將產生未來報酬之長期資產而作之投資。國際會計準則第 7 號對「投資活動」之定義包括投資於營業資產（諸如不動產、廠房及設備）。惟於損益表中，一個體將來自其營業資產之收益及費損分類至營業種類（見第 BC88 至 BC93 段）。當制定國際財務報導準則第 18 號時，國際會計準則理事會（IASB）曾考量使損益表結構與現金流量表結構一致，當如此作不會與每一報表之目的互相衝突時。惟相較於每一主要財務報表間之一致性，國際會計準則理事會（IASB）優先考量該等報表之目的。

- BC87 某些利害關係人建議對損益表中之種類使用不同之標示——例如，對投資種類使用一標示（諸如「非營業」），將其與國際會計準則第 7 號中所定義之投資活動加以區分。國際財務報導準則第 18 號並未規定個體於損益表中標示每一種類，亦未規定個體對每一種類列報小計。例如，個體並未被規定對分類至投資種類之所有收益及費損列報一小計。據此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，使用不同之標示將不會影響損益表中之投資種類中之項目之表達。

營業種類及營業利益之小計（第 52、69 至 70 及 B30 至 B42 段）

- BC88 國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體於損益表中列報營業利益之小計並明定哪些收益及費損係分類至營業種類。國際會計準則理事會（IASB）制定此等規定以回應來自財務報表使用者及其他利害關係人之下列回饋意見：

- (a) 規定個體於損益表中列報營業利益之小計將提供使用者有用資訊；及
- (b) 明定哪些收益及費損係分類至營業種類將減少報導此等項目中之分歧並強化個體間之可比性。

- BC89 國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體將計入損益且未分類至投資、籌資、所得稅或停業單位種類之所有收益及費損分類至營業種類。因此，營業種類係「預設」種類。此作法反映國際會計準則理事會（IASB）之觀點：計入損益之所有收益及費損（與投資、籌資、所得稅及停業單位種類有關者除外）均源自個體之營運。更具體而言，國際會計準則理事會（IASB）認為：

- (a) 個體之營運包括（但不限於）一個體之主要經營活動。例如，來自後勤支援活動之收益及費損（此等活動可能不會直接產生收入）仍源自個體之營運中所執行之活動。
- (b) 收益及費損應納入營業種類中，無論其是否在某種程度上具波動性或非經常性。國際會計準則理事會（IASB）認知到，此等收益及費損可能不具有預測價值。惟國際會計準則理事會（IASB）認為，預測價值並非決定收益或費損究係納入營業種類抑或其他種類中之特性。個體之營運可能具波動性；因此，此等收益及費損係個體之營運所產生。再者，將具波動性或非經常性之收益或費損排除於營業利益外將無法忠實表述個體當期之營運結果。例如，若設

備係用以生產商品或勞務，則營業種類須納入與該設備有關之所有收益及費損（包括折舊及減損），以提供來自其當期之營運結果之全貌。若無購買該設備以及決定如何於其營運中使用該設備之營運決策，將不會產生該等收益及費損。

BC90 國際會計準則理事會（IASB）考量，當個體之主要經營活動之一係投資於資產或提供融資予客戶時，此分類作法將如何被適用。國際會計準則理事會（IASB）認知到，將與此等主要經營活動有關之收益或費損分類至投資或籌資種類將使個體無法於營業種類中列報其營運績效之關鍵衡量。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議，若個體之主要經營活動之一係投資於資產或提供融資予客戶（「特定主要經營活動」），其將某些收益及費損分類至營業種類，而非投資或籌資種類。惟反之並不適用。國際會計準則理事會（IASB）對營業種類之設計並非規定個體基於收益及費損是否源自其主要經營活動，而將其排除於營業種類外。

BC91 國際會計準則理事會（IASB）亦曾考量，是否直接定義「營業利益」（藉由提及何者納入該小計中）而非作為預設種類，但決議不如此作。國際會計準則理事會（IASB）作出結論：

- (a) 制定對所有個體均屬適當且可一致適用之「營業利益」之直接定義將屬困難（若非不可能）。國際會計準則理事會（IASB）先前基於此種作法之準則制定嘗試皆未成功。
- (b) 適用營業利益之直接定義對個體將更加困難（且可能成本更高），因如此作將可能須重大判斷。反之，判定哪些收益及費損分類至投資或籌資種類預期須較少之判斷。該判定對個體將更易於適用且預期導致更一致之適用。
- (c) 「營業利益」之直接定義將導致營業費用之分類較不一致，因其可能排除某些若營業種類係預設種類則將被納入之項目。例如，使用直接定義，使用費用功能法列報營業費用之個體，可能未將未分攤至功能別單行項目之營業費用分類至營業種類。

BC92 大部分偏好直接作法之利害關係人之所以如此，係因依其觀點，直接定義將提供財務報表使用者更加聚焦於個體之營業利益衡量之資訊。依其觀點，營業利益不應納入具非經常性或波動性之收益及費損，或非源自個體主要經營活動之收益及費損。某些利害關係人建議一「營業利益」之定義以反映個體「核心盈餘」或其「常規化盈餘」，此將較第 BC89 段所討論之作法更為狹隘地對營業利益作定義。

BC93 國際會計準則理事會（IASB）認知到，有關「營業利益」之多種觀點且該用語已以不同意義被使用。惟國際會計準則理事會（IASB）作出結論，即使其同意該等觀點，可被一致適用之營業利益之狹隘定義將難以制定。財務報表使用者已強調，損益表中具有一營業利益小計且該小計為財務報表使用者之分析提供一致之起點並於個體間通常係可比，係屬重要。國際會計準則理事會（IASB）預期第 BC89

段所討論之作法可達成此目的。個體可使用其他機制以提供有關其財務績效各層面之額外資訊，包括於財務績效表中列報額外之單行項目或小計，或於附註中揭露進一步之細分或有關管理階層定義之績效衡量之資訊。例如，個體可能藉由列報排除其視為非重複發生或非經常性之費用之營業利益之管理階層定義之績效衡量（見第 BC325 至 BC390 段），或藉由揭露有關此等項目（見第 BC407 至 BC413 段）之細分資訊，揭露有關其營運績效某一層面之資訊。

具特定主要經營活動之個體

BC94 個體之營運包括（但不限於）其主要經營活動（見第 BC89 至 BC90 段）。國際會計準則理事會（IASB）考量，對具投資於資產或提供融資予客戶之特定主要經營活動之個體，是否規定其將原非分類至營業種類之收益及費損分類至營業種類。具體而言，國際會計準則理事會（IASB）對下列個體考量此規定：

- (a) 將投資於資產作為一主要經營活動之個體。如第 BC145 至 BC147 段所討論，投資報酬係此等個體之營運績效之重要指標。國際會計準則理事會（IASB）決議規定此等個體將某些原應分類至投資種類之收益及費損分類至營業種類。
- (b) 將提供融資予客戶作為一主要經營活動之個體。如第 BC180 至 BC191 段所討論，來自該活動之利息收入及相關利息費用間之差額係此等個體之營運績效之重要指標。國際會計準則理事會（IASB）決議規定此等個體將某些原應分類至投資或籌資種類之收益及費損分類至營業種類。

BC95 雖然許多將提供融資予客戶作為一主要經營活動之個體亦將投資於資產作為一主要經營活動，但某些個體可能僅具有一特定主要經營活動。國際會計準則理事會（IASB）決議提供應用指引，以協助個體評估投資於資產或提供融資予客戶是否係一主要經營活動。

BC96 國際會計準則理事會（IASB）決議明定投資於資產或提供融資予客戶是否係一主要經營活動係屬事實之事項而非僅為主張。據此，個體須以證據作為其評估之基礎。通常，若個體使用國際財務報導準則第 18 號第 B123 段所述之類似毛利之小計作為營運績效之重要指標，則投資於資產或提供融資予客戶可能係該個體之一主要經營活動。類似毛利之小計係營運績效之重要指標之證據，包括將此等小計用於對外說明營運績效或內部監督及評估績效。例如，若個體將提供融資予客戶作為一主要經營活動，其通常溝通或監督「淨利息收入」作為其營運績效之衡量。

BC97 對適用國際財務報導準則第 8 號「營運部門」之個體，部門資訊可能提供投資於資產或提供融資予客戶係其一主要經營活動之證據。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，由投資於資產或提供融資予客戶之單一經營活動構成之應報導部門係一主要經營活動，因該營運部門之績效係該個體營運績效之重要指標。由單一經營活動構成之營運部門之經營活動亦可能係一主要經營活動，若該營運部門之績效係該個體營運績效之重要指標。例如，若一應報導部門係由超過一個之營運部

門構成且該等營運部門之一係由單一主要經營活動構成，則該個體可能判定該應報導部門所包含之該經營活動係其一主要經營活動。

- BC98 國際會計準則理事會 (IASB) 決議規定個體須按報導個體層級評估投資於資產或提供融資予客戶是否係一主要經營活動。合併集團之評估及該集團之子公司之評估可能產生不同之結論。例如，子公司可能將投資作為一主要經營活動，即使該集團並非如此。因此，該子公司於其損益表中之收益及費損之分類可能不同於該集團之分類。國際會計準則理事會 (IASB) 決議，該集團與其子公司間之分類差異 (於發生時) 適當反映其主要經營活動間之差異。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，適當反映每一報導個體之主要經營活動較個體作合併調整可能發生之成本更為重要。
- BC99 類似之考量亦適用於母公司編製單獨財務報表及合併財務報表之情況。例如，合併集團及子公司可能各自作出報導個體將提供融資予客戶作為一主要經營活動之結論。然而，母公司就其單獨財務報表之目的而言，可能達成不同之結論。例如，該母公司可能係一控股公司而僅有該子公司提供融資予客戶。
- BC100 利害關係人表示，有關個體是否將投資於資產或提供融資予客戶作為一主要經營活動之資訊將有助於財務報表使用者了解個體之損益表結構，特別是於數位財務報告中。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決議若個體將投資於資產或提供融資予客戶作為一主要經營活動，該個體須揭露該事實。僅投資於資產或提供融資予客戶之主要經營活動會影響損益表結構。據此，此揭露規定與國際財務報導準則第 18 號第 116 段(b)規定個體揭露對個體營運性質及主要活動之描述之規定為各自獨立，此提供有關個體之活動之不同資訊。
- BC101 個體基於事實及情況評估其是否將投資於資產或提供融資予客戶作為一主要經營活動。若該等事實及情況改變，個體將重新評估其主要經營活動，並自該等事實改變之日起反映其主要經營活動之任何變動。國際會計準則理事會 (IASB) 決議，個體自該評估變動起以推延方式分類及列報收益及費損，且不重分類該變動前已列報之金額。例如，個體於本報導期間開始時之評估變動不會改變其對先前各報導期間之評估。
- BC102 然而，此評估變動可能中斷財務報表使用者對營業利益之趨勢分析。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決議，若評估改變，個體須揭露該事實及有關該變動之影響之資訊 (除非實務上不可行)。

投資種類 (第 53 至 58 及 B43 至 B49 段)

- BC103 國際財務報導準則第 18 號訂定若個體未將投資於資產作為一主要經營活動，將收益及費損分類至投資種類之規定。國際會計準則理事會 (IASB) 決議規定未將投資於資產作為一主要經營活動之個體將來自下列資產之收益及費損分類至投資種類：

- (a) 採用權益法處理之投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司（見第 BC110 至 BC129 段）；
- (b) 非採用權益法處理之投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司（見第 BC130 至 BC132 段）；
- (c) 現金及約當現金（見第 BC133 至 BC141 段）；及
- (d) 報酬之產生係個別且很大部分獨立於個體之其他資源之其他資產（見第 BC142 至 BC147 段）。

BC104 國際財務報導準則第 18 號亦訂定若投資於資產係個體之一主要經營活動，將收益及費損分類至營業種類（而非投資種類）之規定。此等規定適用於：

- (a) 非採用權益法處理之投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司（見第 BC132 段）；
- (b) 現金及約當現金（見第 BC136 至 BC141 段）；及
- (c) 報酬之產生係個別且很大部分獨立於個體之其他資源之其他資產（見第 BC145 至 BC147 段）。

BC105 財務報表使用者通常將來自個體之投資之報酬與其營運分別分析。投資種類使財務報表使用者能辨認來自非個體主要經營活動之一部分之投資之報酬。例如，權益或債務投資報酬（諸如股利或利息）之產生通常係個別且很大部分獨立於個體之其他資源。

BC106 對第 BC103 段所列示之特定資產，國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體將下列收益及費損分類至投資種類：

- (a) 該等資產產生之收益；
- (b) 源自該等資產之原始及後續衡量（包括該等資產之除列）之收益及費損；及
- (c) 直接可歸屬於該等資產之取得及處分之增額費用，例如交易成本及該等資產之出售成本。

BC107 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，分類直接可歸屬於取得及處分之增額費用將導致每一種類之收益及費損更一致之分類。若無將此等費損分類至投資種類之特定規定，其他國際財務報導準則會計準則中對特定資產之認列及後續衡量之規定可能導致不一致之分類。例如，於某些情況下，直接可歸屬之交易成本須納入資產之原始認列中，且後續分類至投資種類，而於其他情況下，直接可歸屬之交易成本須立即認列為費用並分類至營業種類。

BC108 辨認直接可歸屬於取得及處分之增額費用不預期會成本過高，因該等費用通常係

無需進行分攤即可辨認之外部成本。相較於國際會計準則理事會（IASB）曾考量但決議不採用之其他作法或可能適用於其他國際財務報導準則會計準則之其他作法（見第 BC109 段），直接可歸屬於取得及處分之增額費用係範圍較限縮之費用。

BC109 國際會計準則理事會（IASB）曾考量但決議不採用之其他作法係規定個體：

- (a) 將與第 BC103 段所述之特定資產直接有關之所有費用分類至投資種類。國際會計準則理事會（IASB）之結論為，對個體而言適用此作法過於複雜且成本過高。例如，若某些員工同時從事管理個體之投資及其他活動，則與投資有關之費用可能包括員工福利之分攤。
- (b) 將與第 BC103 段所述之特定資產有關之所有增額費用分類至投資種類—亦即，若無該投資將不會發生之費用。此作法避免複雜且成本過高之其他成本之分攤，但將導致某些與個體投資有關之費用（諸如支付予第三方之持續投資管理費）分類至投資種類。然而，利害關係人表示，此規定可能產生適用上不一致，而制定應用指引以解決此問題對其他國際財務報導準則會計準則可能有非意圖結果。

採用權益法處理之投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司

BC110 國際財務報導準則第 18 號規定個體將來自投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司之所有收益及費損分類至投資種類，包括：

- (a) 個體來自採用權益法處理之關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司之損益之份額；及
- (b) 來自該等採用權益法處理之投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司之其他收益及費損（諸如減損損失）。

BC111 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，對來自採用權益法處理之投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司之收益及費損之表達之分歧。例如，某些個體將來自此等投資之損益份額列報於營業利益，某些個體將其列報緊接於營業利益之後，以及其他個體將其列報於所得稅單行項目之後。財務報表使用者之回饋意見強調消除此分歧之重要性。利害關係人表示，明定來自此等投資之收益及費損於損益表中之位置之規定係屬必要。此規定將為財務報表使用者對採用權益法處理之投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司之分析提供一致之起點。因財務報表使用者通常將該等投資與合併集團之營運結果分別分析（見第 BC114 段），一致之起點係屬重要。

BC112 於決定如何對第 BC111 段中所述之使用者需求作出最佳回應時，國際會計準則理事會（IASB）考量：

- (a) 個體是否應將來自採用權益法處理之投資關聯企業、合資及未納入合併報表

之子公司之任何收益及費損分類至營業種類（見第BC113至BC115段）；

- (b) 若該等收益及費損未分類至營業種類，則個體應將其分類至哪一種類（見第BC116至BC120段）；
- (c) 國際會計準則理事會（IASB）對該等事項之一般性結論是否亦適用於具特定主要經營活動之個體（見第BC121至BC128段）；及
- (d) 國際會計準則理事會（IASB）對該等事項之一般性結論是否亦適用於單獨財務報表中採用權益法處理之子公司（見第BC129段）。

分類至營業種類外

- BC113 某些利害關係人表示，關聯企業及合資之活動可能對個體之主要經營活動係屬整體。例如，在某些司法管轄區及產業，個體透過關聯企業或合資營運係常見。於某些情況下，個體可能將投資於關聯企業及合資作為一主要經營活動（見第 BC121 至 BC128 段）。就該等理由，某些利害關係人建議，於該等情況下，個體將來自採用權益法處理之投資關聯企業及合資之收益及費損分類至營業種類。
- BC114 許多財務報表使用者表示，來自此等投資之所有收益及費損應排除於營業種類外——不論關聯企業及合資之活動是否對個體之主要經營活動係屬整體——因：
- (a) 權益法結合了財務報表使用者通常會單獨分析之收益及費損，包括融資費用及所得稅；
 - (b) 將該等收益及費損分類至營業種類會干擾使用者對營業利潤之分析；及
 - (c) 個體並未控制關聯企業及合資之活動。
- BC115 國際會計準則理事會（IASB）決議，規定個體將來自採用權益法處理之關聯企業及合資之所有收益及費損排除於營業種類外，以與財務報表使用者使用資訊分析投資關聯企業及合資之方式更為一致。

分類至投資種類或另一種類

- BC116 於國際會計準則理事會（IASB）決議將來自採用權益法處理之關聯企業及合資之收益及費損排除於營業種類外之後，其曾考量一替代作法。該作法將規定個體：
- (a) 分別辨認「屬整體」之關聯企業及合資與「非屬整體」之關聯企業及合資；
 - (b) 將來自投資屬整體之關聯企業及合資之收益及費損分類至「屬整體之關聯企業及合資」種類，其列報緊接於營業利益小計之後；
 - (c) 列報「營業損益及來自屬整體之關聯企業及合資之收益及費損」之小計；及
 - (d) 將來自投資非屬整體之關聯企業及合資之收益及費損分類至投資種類。

- BC117 惟利害關係人對此作法提出疑慮，因此國際會計準則理事會（IASB）決議不繼續進行此作法。許多財務報表使用者表示，分別辨認屬整體與非屬整體之關聯企業及合資（第 BC116 段(a)所述），以及所提議之小計（第 BC116 段(c)所述）無法提供有用之資訊。某些利害關係人亦對如何辨認「屬整體」與「非屬整體」之關聯企業及合資提出疑慮，此將難以解決。此等利害關係人表示，分別辨認「屬整體」與「非屬整體」之關聯企業及合資將過於主觀，導致複雜性與分歧，或甚至導致此規定之投機性適用。
- BC118 國際會計準則理事會（IASB）亦曾考量是否規定個體將來自採用權益法處理之投資關聯企業及合資之所有收益及費損，分類至單獨「關聯企業及合資」種類並將其列報緊接於營業利益小計之後。惟國際會計準則理事會（IASB）決議不繼續進行此作法，因其將增加損益表結構之複雜性。
- BC119 國際會計準則理事會（IASB）在基於第 BC114 段所討論之理由，決議將來自採用權益法處理之投資關聯企業及合資之收益及費損排除於營業利益外之後，另決議規定個體將此等收益及費損分類至投資種類。此作法：
- (a) 反映與個體之主要經營活動非緊密關聯之投資關聯企業及合資報酬之產生係個別且很大部分獨立於個體之其他資源，此與分類至投資種類之其他收益及費損一致；
 - (b) 導致此等收益及費損之分類位置一致，確保財務報表使用者對其分析具有一致之起點；
 - (c) 簡化與損益表結構有關之規定；及
 - (d) 對來自採用權益法處理之關聯企業及合資之收益及費損並非個體財務績效之重要層面之許多個體，避免加諸可能非屬必要之單獨種類規定。
- BC120 第 BC119 段之作法未明定於投資種類中列報來自採用權益法處理之關聯企業及合資之收益及費損之單行項目之位置。「投資種類」之標題未被規定須列報於損益表中，且個體被允許於投資種類中列報額外小計（見第 BC56 至 BC61 段）。此使個體能藉由下列作法溝通第 BC116 至 BC118 段所討論之作法之類似資訊：
- (a) 將來自採用權益法處理之投資關聯企業及合資之收益及費損列報為營業利益後之首個單行項目，並接著列報營業利益及來自採用權益法處理之投資之收益及費損之額外小計；或
 - (b) 直接於營業利益後列報來自採用權益法處理之某些投資關聯企業及合資之收益及費損，並列報「營業利益及來自採用權益法處理之該等關聯企業及合資之收益及費損」之小計。個體可能列報此小計，當其將來自具非類似特性之關聯企業及合資之收益及費損細分為一個或多個單行項目時。



具特定主要經營活動之個體

- BC121 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，將來自採用權益法處理之投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司之收益及費損排除於營業利益外之理由亦適用於作為一主要經營活動所作之此等投資（見第 BC113 至 BC115 段）。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議不對具一特定主要經營活動之個體，就來自採用權益法處理之投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司之收益及費損制定不同之分類規定。所有個體須將來自此等投資之收益及費損分類至投資種類。
- BC122 國際會計準則理事會（IASB）曾考量是否允許某些具一特定主要經營活動之個體將來自採用權益法處理之關聯企業及合資之收益及費損分類至營業種類。某些利害關係人（例如，不動產產業）表示，某些司法管轄區所使用之常見法律結構導致此等投資採用權益法處理，但此等投資係屬作為一主要經營活動之投資於資產之一部分而被積極管理。依此等利害關係人之觀點，具有此等投資之個體應將來自該等投資之收益及費損分類至營業種類。
- BC123 就連結至保險合約或為審慎性目的所持有以符合清償能力規定之採用權益法處理之投資關聯企業及合資，某些保險產業之利害關係人對將來自此等投資之收益及費損分類至投資種類提出特定疑慮。此等利害關係人建議保險人將此等收益及費損分類至營業種類，因此等收益及費損係保險人之營運績效之重要指標「淨財務結果」（投資收益減除保險財務收益及費用）之一部分。國際財務報導準則第 17 號「保險合約」規定個體揭露並說明其資產之投資報酬與保險財務收益及費用間之關係。
- BC124 國際會計準則理事會（IASB）認知到，若將第 BC123 段所述之收益及費損排除於營業種類外可能產生表達之「配比不當」，因「淨財務結果」將包含來自保險合約負債之保險財務收益及費用，但可能未包含來自為服務該等負債所持有之資產之所有相關投資收益。任何配比不當之程度將係個體特定且取決於保險人對此等投資究係採用權益法處理抑或透過損益按公允價值衡量。
- BC125 國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」允許某些個體透過損益按公允價值衡量投資關聯企業或合資（投資之一部分），如第 BC126 至 BC128 段中之進一步討論。若某一將投資作為一主要經營活動之保險人衡量來自那些透過損益按公允價值之投資關聯企業及合資之收益及費損，該保險人會將該等收益及費損分類至營業種類且不會產生配比不當。國際會計準則理事會（IASB）之研究及與利害關係人之會議指出，配比不當可能對某些保險人係屬重大，但於保險產業中似乎並不普遍。
- BC126 國際會計準則理事會（IASB）之研究及與利害關係人之會議亦顯示保險人之投資關聯企業及合資係多樣化。倘若國際會計準則理事會（IASB）允許或規定保險人將來自某些採用權益法處理之投資關聯企業及合資之收益及費損分類至營業種類，

以實務上可行且能一致適用之方式界定合格投資之範圍將係困難。

BC127 第 BC119 段所述之規定並不排除保險人或任何其他個體：

- (a) 就來自採用權益法處理之投資關聯企業及合資之收益及費損，緊接於其營業利益之後列報一單行項目；
- (b) 細分該單行項目以突顯財務報表使用者可能認為係淨財務結果之一部分之權益法投資；
- (c) 列報一額外之小計（見第 BC120 段）；或
- (d) 揭露一管理階層定義之績效衡量。

BC128 國際會計準則理事會（IASB）亦決議提供過渡規定，允許符合條件之個體於首次適用國際財務報導準則第 18 號時，將其衡量投資關聯企業或合資之選擇，自權益法改變為透過損益按公允價值衡量（如國際會計準則第 28 號第 18 段所明定）（見第 BC423 段）。國際會計準則理事會（IASB）決議，對決定將投資關聯企業之一部分透過損益按公允價值衡量之個體（適用國際會計準則第 28 號第 19 段），於國際財務報導準則第 18 號提供過渡規定非屬必要。過渡規定對適用該段之個體非屬必要，因其適用並不限於投資關聯企業之原始認列。

單獨財務報表中採用權益法處理之投資子公司

BC129 國際會計準則理事會（IASB）決議，規定個體於依國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」所編製之單獨財務報表中，將來自採用權益法處理之投資子公司之收益及費損分類至投資種類。此作法與下列事項一致：

- (a) 財務報表使用者建議，個體將來自採用權益法處理之投資之收益及費損列報於營業利益之外，因權益法結合了財務報表使用者通常會單獨分析之收益及費損，包括融資費用及所得稅；
- (b) 國際會計準則理事會（IASB）之決議，規定個體將來自採用權益法處理之投資關聯企業及合資之收益及費損分類至投資種類（見第 BC116 至 BC120 段）；及
- (c) 國際會計準則理事會（IASB）之結論，若母公司選擇於其單獨財務報表中對其子公司採用權益法（見國際會計準則第 27 號之結論基礎第 BC10H 段），母公司依循國際會計準則第 28 號中適用於關聯企業或合資之方法。

非採用權益法處理之投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司

BC130 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，一般而言，其將來自採用權益法處理之投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司之收益及費損排除於營業利益外

之理由，並不適用於採用成本法或公允價值法處理之此等投資（見第 BC113 至 BC115 段）。國際會計準則理事會（IASB）考量個體如何分類來自非採用權益法處理之投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司之收益及費損。

BC131 國際會計準則理事會（IASB）首先考量此等收益及費損之分類，是否應取決於該投資是否係報酬之產生係個別且很大部分獨立於個體之其他資源之資產（見第 BC142 至 BC147 段）。於某些情況下，個體可能難以判定投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司之報酬之產生是否係個別且很大部分獨立於個體之其他資源。例如，若關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司之活動與個體之主要經營活動有關，則可能產生實務上之困難。於此等情況下，個體投資該關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司之報酬之產生是否係很大部分獨立於個體之其他資源可能並不明確。

BC132 為避免此等困難，國際會計準則理事會（IASB）決議將來自非採用權益法處理之投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司之收益及費損分類至投資種類，除非個體適用國際財務報導準則第 18 號第 55 段(b)，評估投資於此等資產係一主要經營活動（見第 BC94 至 BC102 段）。因此，個體將該等收益及費損分類至：

- (a) 投資種類，若非採用權益法處理之投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司非屬一主要經營活動；或
- (b) 營業種類，若非採用權益法處理之投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司係一主要經營活動。

現金及約當現金

BC133 國際會計準則理事會（IASB）考量個體如何分類來自現金及約當現金之收益及費損。國際會計準則理事會（IASB）首先曾考量規定個體將此等收益及費損分類至籌資種類，作為來自超額現金及超額現金之暫時性投資之收益及費損之替代。財務報表使用者通常將超額現金（及超額現金之暫時性投資）作為個體籌資之一部分，因個體如何管理此等資產常與其有關債務及權益籌資之決策相互關聯。例如，超額現金可用於發放股利、清償債務或買回股份。雖然國際會計準則理事會（IASB）將難以制定一致適用之「超額現金及超額現金之暫時性投資」之定義，但可使用國際會計準則第 7 號中「現金」及「約當現金」之定義。國際會計準則理事會（IASB）認知到某些個體為營運目的持有之現金（例如作為營運資金之一部分）可能不被視為「超額現金」。惟一般而言，「現金及約當現金」預期對超額現金及超額現金之暫時性投資提供一合理替代。

BC134 某些利害關係人對將來自現金及約當現金之收益及費損分類至籌資種類疑慮，其表示：

- (a) 與第 BC133 段之預期相反，現金及約當現金可能並非超額現金及超額現金之

暫時性投資之合理替代。

- (b) 現金及約當現金係報酬之產生係個別且很大部分獨立於個體之其他資源之資產。因此，來自現金及約當現金之收益及費損應分類至投資種類。
- (c) 若籌資種類納入來自負債之收益及費損而不納入來自現金及約當現金之收益及費損，將更易於了解。

BC135 國際會計準則理事會 (IASB) 決議規定個體將來自現金及約當現金之收益及費損分類至投資種類，除非個體具特定主要經營活動(如第 BC136 至 BC141 段所討論)。此作法將使損益表結構更易於了解。投資種類係與資產有關，而籌資種類通常係與負債有關。

具特定主要經營活動之個體

BC136 於某些情況下，將投資於金融資產作為一主要經營活動之個體為營運目的持有大量之現金及約當現金。例如，保險人及投資基金因持續重新平衡其投資組合，常持有大量現金及約當現金之餘額。財務報表使用者之回饋意見表示，對於此等個體，將來自現金及約當現金之收益及費損分類至營業種類（而非投資種類）提供更多有用之資訊。

BC137 國際會計準則理事會 (IASB) 考量數種方式以描述應將來自現金及約當現金之收益及費損分類至營業種類之個體。國際會計準則理事會 (IASB) 決議將該規定之範圍限於將投資於現金及約當現金與關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司外之金融資產作為一主要經營活動之個體。財務報表使用者之回饋意見表示，若將僅投資於非金融資產作為一主要經營活動之個體，例如投資性不動產公司，將來自現金及約當現金之收益及費損分類至營業種類將不會產生有用之資訊。

BC138 許多將提供融資予客戶作為一主要經營活動之個體（諸如銀行），亦將投資於金融資產作為一主要經營活動。國際財務報導準則第 18 號第 56 段(a)所述將來自現金及約當現金之收益及費損分類至營業種類（而非投資種類）之規定適用於此等個體。

BC139 然而，某些將提供融資予客戶作為一主要經營活動之個體，並未將投資於金融資產作為一主要經營活動。例如，提供融資予客戶以購買其產品之個體（例如汽車製造商）及某些專業金融機構。如同將投資於金融資產作為一主要經營活動之個體，提供融資予客戶之個體可能為監管或營運目的持有大量現金。此等個體通常將其來自現金及約當現金之收益及費損報導為淨利息收入之一部分，此一小計類似於毛利，為其關鍵營運績效指標之一。

BC140 基於第 BC180 至 BC188 段所討論之類似理由，國際會計準則理事會 (IASB) 決議對將提供融資予客戶作為一主要經營活動但未將投資於金融資產作為一主要經營活動之個體提供一會計政策選擇，將下列項目之一分類至營業種類：

- (a) 來自所有現金及約當現金之收益及費損；或
- (b) 來自現金及約當現金之收益及費損中與提供融資予客戶有關之部分。

BC141 適用該會計政策選擇之結果為，不論選擇之政策為何，個體始終將來自與提供融資予客戶有關之現金及約當現金之收益及費損分類至營業種類。因此，國際財務報導準則第 18 號中之會計政策選擇僅關於來自非與提供融資予客戶有關之現金及約當現金之收益及費損之分類。若個體無法區分哪些來自現金及約當現金之收益及費損與提供融資予客戶有關，而哪些非與提供融資予客戶有關，則個體適用該會計政策選擇將來自現金及約當現金之所有收益及費損分類至營業種類。

報酬之產生係個別且很大部分獨立於個體之其他資源之其他資產

BC142 報酬之產生係個別且很大部分獨立於個體之其他資源之資產（例如債務及權益投資），其報酬之產生方式與下列資產不同：

- (a) 報酬之產生並非個別且亦非很大部分獨立於個體之其他資源之資產，諸如用以生產商品或提供勞務之廠房及設備。
- (b) 報酬之產生係個別但並非很大部分獨立於個體之其他資源之資產，諸如源自個體商品或勞務之供應之應收款（其收益及費損係分類至營業種類）；及
- (c) 報酬之產生係很大部分獨立於個體之其他資源之資產，但僅作為資產群組之一部分，諸如待出售處分群組中之資產。

BC143 若個體將提供融資予客戶作為一主要經營活動，則源自提供融資予客戶之任何資產（例如，對客戶之放款）非屬報酬之產生係個別且很大部分獨立於個體之其他資源之資產。與第 BC142 段(b)中之例一致，對此個體，提供融資係其提供予客戶之服務，且個體係結合個體之其他資源提供該服務。

BC144 國際會計準則理事會（IASB）決議闡明個體將來自企業合併之收益及費損分類至營業種類。來自企業合併之收益及費損並非源自報酬之產生係個別且很大部分獨立於個體之其他資源之資產。例如，廉價購買利益係由企業合併取得之標的資產及承擔之負債所產生，且非屬一項由某一資產個別且很大部分獨立於個體之其他資源產生之報酬。

將投資於資產作為一主要經營活動之個體

BC145 若投資於資產係一個體之主要經營活動，投資報酬係一項營運績效之重要指標（見第 BC94 至 BC102 段）。對於某些此等個體，將投資報酬列報於投資種類可能意謂營業種類僅包含費損。例如，將投資性不動產之租金收入與其再衡量數排除於投資性不動產公司之營業種類外。對於此等個體，排除來自該等投資之報酬之營業利益小計將無法忠實表述個體之營運結果。對將投資作為一主要經營活動之個體，

就報酬之產生係個別且很大部分獨立於個體之其他資源且作為主要經營活動所投資之資產，國際會計準則理事會 (IASB) 決議規定將來自該等資產之收益及費損分類至營業種類。

BC146 將此等收益及費損分類至營業種類之規定僅適用於來自個體作為一主要經營活動所投資之資產之收益及費損。將投資於資產作為一主要經營活動之個體可能具有其他投資。例如，將投資於投資性不動產作為一主要經營活動之個體，可能亦投資於報酬之產生係個別且很大部分獨立於個體之其他資源之金融資產，但投資於該等金融資產並非作為一主要經營活動。將來自該等其他投資之收益及費損分類至投資種類，意謂對任何個體（將投資作為一主要經營活動者及非作為一主要經營活動者），財務報表使用者將取得有關來自非屬個體主要經營活動一部分之投資之報酬之單獨資訊。

BC147 某些利害關係人表示規定個體須判定每一投資是否係作為一主要經營活動可能負擔過重。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，於某些情況下，個別評估每一項目將非屬必要。例如，一個體可能僅投資於單一類型之資產，諸如投資性不動產，或投資於金融資產組合，且對該組合個體無論係就每一投資或就整體進行評估其結果將相同。國際會計準則理事會 (IASB) 決議允許個體將具有共同特性之資產分組以評估該等投資是否係作為一主要經營活動。國際會計準則理事會 (IASB) 提供應用指引，以協助個體就該評估之目的決定如何將具有共同特性之資產分組。

籌資種類及籌資前稅前損益之小計 (第 59 至 66 及 B50 至 B59 段)

籌資前稅前損益

BC148 國際財務報導準則第 18 號規定個體於損益表中列報籌資前稅前損益之小計 (第 BC189 段討論之情況除外)。國際會計準則理事會 (IASB) 制定此規定，係因許多財務報表使用者尋求獨立於個體如何籌資以分析個體之績效。籌資前稅前損益之小計之表達有助於使該分析更加容易。

BC149 國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到，所規定之籌資前稅前損益之小計與許多財務報表使用者用以比較具有不同籌資結構之個體之財務績效之息前稅前盈餘 (EBIT) 之小計有類似目的。惟息前稅前盈餘 (EBIT) 與類似小計於個體間並不可比，因個體區分財務收益及費損與其他收益及費損項目之方式各有不同。所規定之籌資前稅前損益之小計將增加個體間之可比性。國際會計準則理事會 (IASB) 決議不將規定之該小計描述為「息前稅前盈餘 (EBIT)」，因為此描述可能產生誤導，且鮮少係該小計之忠實表述。例如，其可能隱含所有利息已自該小計排除，包括利息收入。其亦可能隱含所規定之小計僅排除利息以及所得稅，而未排除其他項目，此可能並不正確。

BC150 於制定籌資前稅前利益之小計之規定時，國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量回

饋意見建議個體無須列報該小計，某些利害關係人則建議將投資種類及籌資種類併入單一種類，因：

- (a) 合併投資種類及籌資種類將解決此二種類之分類議題（諸如，來自現金及約當現金之收益及費損之分類，如第 BC133 至 BC135 段所述）；
- (b) 對許多個體而言，投資種類可能僅包含少數之收益及費損項目，於此情況下，相較於營業利益之小計，籌資前稅前損益之小計可能提供極少之增額價值；及
- (c) 單獨之投資種類及籌資前稅前利益之小計可能會使損益表顯得雜亂。

BC151 國際會計準則理事會（IASB）決議不採用第 BC150 段所述之作法，因合併之投資及籌資種類會導致個體將具有不同特性且通常被單獨分析之收益及費損一併表達。此外，此作法並未回應財務報表使用者之回饋意見——其中幾乎所有使用者皆同意國際會計準則理事會（IASB）規定個體列報籌資前稅前損益之小計之提議。所提議之該小計將為使用者之分析提供一可比之起始點。

BC152 國際會計準則理事會（IASB）亦決議不修改當營業利益之小計等於籌資前稅前損益之小計時須列報此兩個小計之規定。即使該兩個小計相等，辨認出兩者仍提供有用之資訊，特別是若該資訊係數位取得。紙本財務報表使用者仍可能自損益表結構了解該兩個所規定之小計已被報導，即使因為金額相等而僅有一個小計被辨認出來。惟若該資訊係數位取得，財務報表使用者可能無法辨認所規定之小計（若該等小計並未被全部報導或標記）——因個體可能僅報導或標記金額相等之其中一個小計。若個體報導或標記所有所規定之小計（即使其金額相等），就數位取得資訊之財務報表使用者而言，係有幫助。國際會計準則理事會（IASB）預期該規定將導致個體數位標記該兩個小計（即使該等金額相等）。

籌資種類

BC153 國際財務報導準則第 18 號規定個體將下列收益及費損分類至籌資種類：

- (a) 來自源自僅涉及取得融資之交易之負債之收益及費損（見第 BC161 至 BC163 段）；及
- (b) 來自其他負債之特定收益及費損——即源自非僅涉及取得融資之交易之負債（見第 BC164 至 BC168 段）。

BC154 於制定此等規定時，國際會計準則理事會（IASB）考量究係使用：

- (a) 一種狹隘作法，將分類至籌資種類之項目限制為大多數財務報表使用者視為源自個體之籌資活動之收益及費損，諸如源自銀行借款或公司債之收益及費損；或
- (b) 一種範圍較廣之作法，將某些來自其他負債之收益及費損納入籌資種類中，某

些財務報表使用者認為該等收益及費損與來自個體之籌資活動之收益及費損類似，諸如淨確定福利負債之淨利息費用或除役負債之折現展開。

BC155 國際會計準則理事會 (IASB) 決議採用範圍較廣之作法，因為依國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點，此作法最符合財務報表使用者之資訊需求 (見第 BC157 至 BC160 段)。國際財務報導準則第 18 號之規定對將收益及費損分類至籌資種類並於附註中細分該等收益及費損之重大資訊，提供一致之基礎。對此等收益及費損持較狹隘看法之財務報表使用者可使用個體之財務報表中提供之資訊，於其分析中作出其認為必要之任何調整。

BC156 國際會計準則理事會 (IASB) 亦決議：

- (a) 明定如何將第 BC153 段所述之規定，適用於包含主負債及嵌入式衍生工具之混合合約 (見第 BC169 至 BC179 段)；
- (b) 對將提供融資予客戶作為一主要經營活動之個體，提供特定規定 (見第 BC180 至 BC191 段)；
- (c) 就依國際財務報導準則第 9 號所認列源自所發行具參與特性之投資合約之負債，對該等負債之收益及費損之分類，提供特定規定 (見第 BC192 至 BC195 段)；
- (d) 對保險財務收益及費用之分類，提供特定規定 (見第 BC196 至 BC197 段)；及
- (e) 對轉租出租人不提供特定規定 (見第 BC198 至 BC199 段)。

區分具分類至籌資種類之收益及費損之負債之作法

BC157 國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量以國際會計準則第 7 號中「籌資活動」之定義為基礎，規定個體將源自其籌資活動之負債之收益及費損分類至籌資種類。國際會計準則理事會 (IASB) 亦曾考量修正國際會計準則第 7 號以闡明該定義，俾使其能一致地適用。國際會計準則理事會 (IASB) 曾提議明定，與借款有關之籌資活動，涉及收取或使用來自融資提供者之資源且預期：

- (a) 該資源將被退還予該融資提供者；及
- (b) 該融資提供者將透過融資費用 (取決於貸款金額與其存續期間兩者) 之支付被適當補償。

BC158 某些利害關係人對所提議對國際會計準則第 7 號中籌資活動之定義之修正提出疑問，諸如詢問「融資提供者」與「融資費用」此等用語之意義。此等問題將難以解決且將可能涉及處理與現金流量表有關之其他議題，此可能顯著增加制定國際財務報導準則第 18 號之計畫之範圍，且會延遲其完成。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決議不繼續進行對國際會計準則第 7 號中「籌資活動」之定義所提議

之修正。

BC159 國際會計準則理事會（IASB）制定一種擴大聚焦於本質上係屬融資之收益及費損之實務作法。為此，國際會計準則理事會（IASB）區分：

- (a) 源自僅涉及取得融資之交易之負債，諸如公司債、銀行借款及抵押借款。此等交易之目的完全係為個體之營業及投資活動取得融資，因此來自該等負債之收益及費損係分類至籌資種類。
- (b) 源自非僅涉及取得融資之交易之負債，諸如具延長付款條件之對所收取商品或勞務之應付款、租賃負債及退休金負債。此等交易同時有助於營業（或投資）活動，並提供融資予個體。來自此等負債且本質上係屬融資之某些收益及費損係分類至籌資種類（見第 BC164 至 BC168 段）。

BC160 作出此種區別由於僅須辨認哪些負債僅涉及取得融資，相對於來自籌資活動之負債與其他負債之區別，較為容易。無須辨認涉及籌資活動以外之負債（例如，租賃或退休金負債）是否亦為個體之籌資活動之一部分。無論負債是否被視為個體之籌資活動之一部分，本質上係屬融資之收益及費損將被分類至籌資種類。

源自僅涉及取得融資之交易之負債

BC161 對於源自僅涉及取得融資之交易之負債，國際財務報導準則第 18 號規定個體將下列金額分類至籌資種類：

- (a) 源自該等負債之原始及後續衡量（包括該等負債之除列）之收益及費損——例如，所發行之債務工具之利息費用；及
- (b) 直接可歸屬於該等負債之發行及消滅之增額費用——例如，發行透過損益按公允價值衡量之金融負債所產生之交易成本。

BC162 國際會計準則理事會（IASB）決議，規定個體將直接可歸屬於源自僅涉及取得融資之交易之負債之發行及處分之增額費用分類至籌資種類，以提供此等費用之分類一致性。在無特定規定將此種費用分類至籌資種類之情況下，其他國際財務報導準則會計準則中負債之認列及後續衡量之規定可能將導致不一致之分類。例如，國際財務報導準則第 9 號規定個體將交易成本納入按攤銷後成本衡量之金融負債之原始認列中，且此等成本後續將被分類至籌資種類，而對透過損益按公允價值衡量之金融負債，交易成本須立即認列為費用，且將被分類至營業種類。

BC163 規定個體將直接可歸屬於此等負債之發行及消滅之增額費用分類至籌資種類，與將來自資產之類似費用分類至投資種類之作法一致。辨認直接可歸屬於負債之發行及處分之增額費用不預期成本過高，因該等費用通常係無需進行分攤之可辨認外部成本。

源自非僅涉及取得融資之交易之負債

- BC164 對於源自非僅涉及取得融資之交易之負債，國際財務報導準則第 18 號規定個體僅將利息收入及費用（包括利率變動之影響數）分類至籌資種類。
- BC165 例如，適用國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」認列之長期負債準備可能導致個體認列各種類型之收益及費損，諸如：
- (a) 負債之折現之定期展開；
 - (b) 用以衡量負債之折現率變動之影響數；及
 - (c) 清償負債所需之支出最佳估計值之變動之影響數。
- BC166 國際會計準則理事會（IASB）之作法係將折現之展開及折現率變動之影響數分類至籌資種類，因其本質上係屬籌資。
- BC167 惟並非所有國際財務報導準則會計準則皆規定個體將源自負債帳面金額變動之收益及費損細分為利息收入及費用（包括利率變動之影響數）與其他收益及費損之類型之單獨金額。例如，國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」並未規定個體將源自股份基礎給付負債帳面金額變動之收益及費損細分為服務成本、利息費用及該負債之其他變動之組成部分。
- BC168 國際會計準則理事會（IASB）決議，將第 BC164 段所述之規定限於個體適用其他國際財務報導準則會計準則之規定所辨認之利息收入及費用金額。國際會計準則理事會（IASB）決議不於國際財務報導準則第 18 號中納入超出其他國際財務報導準則會計準則所規定者以外之額外細分規定，因：
- (a) 於國際財務報導準則第 18 號中制定可與其他國際財務報導準則會計準則中之規定一致適用之整體性細分規定將不可行，因該等其他國際財務報導準則會計準則中有不同之衡量規定；及
 - (b) 單獨考量每一適用之國際財務報導準則會計準則中之規定並為於損益表中分類收益及費損之目的而制定額外細分規定，將超出此計畫之範圍。

來自包含係屬負債之主合約之混合合約之收益及費損之分類

- BC169 國際財務報導準則第 9 號範圍內之某些合約為包含係屬負債之主合約及嵌入式衍生工具之混合合約。例如，一銀行放款可能包含提前還款選擇權（允許借款人於放款到期日前清償該放款）。國際財務報導準則第 9 號包含個體何時須將嵌入式衍生工具與主負債分離之規定。
- BC170 若嵌入式衍生工具與係屬負債之主合約分離，國際財務報導準則第 9 號規定個體對該兩者分別作會計處理。若該兩者未分離，國際財務報導準則第 9 號規定個體

將結合後之負債（主負債與嵌入式衍生工具兩者）作為單一科目單位處理。個體係衡量該結合後之負債整體，而非單獨衡量該主負債或嵌入式衍生工具。

BC171 國際會計準則理事會（IASB）考量個體如何分類來自源自此等混合合約之負債之收益及費損。為維持與國際財務報導準則第 9 號之規定之一致性，國際會計準則理事會（IASB）決議，若係屬負債之主合約與嵌入式衍生工具分離，個體應將：

- (a) 來自分離之主負債之收益及費損，以與非屬混合合約中主合約之類似負債相同之方式分類；及
- (b) 來自分離之嵌入式衍生工具之收益及費損，以與類似單獨衍生工具相同之方式分類（見第 BC223 至 BC235 段）。

BC172 國際會計準則理事會（IASB）接著考量係屬負債之主合約與嵌入式衍生工具未分離之情況。此種混合合約可能源自：

- (a) 僅涉及取得融資之交易；或
- (b) 結合籌資與另一活動之交易。

BC173 國際會計準則理事會（IASB）作出結論：

- (a) 若混合合約係源自僅涉及取得融資之交易，個體將來自此等合約之所有收益及費損分類至籌資種類，以與國際會計準則理事會（IASB）對此等負債之結論（見第 BC161 至 BC163 段）一致；及
- (b) 若混合合約係源自結合籌資與另一活動之交易，除第 BC174 至 BC177 段所討論者外，個體將來自此種合約之利息收入及費用（包括利率變動之影響數）分類至籌資種類，以與其他此等負債之收益及費損之分類一致（見第 BC164 至 BC168 段）。

BC174 源自結合籌資與另一活動之交易之混合合約可能包含按攤銷後成本衡量之混合合約，因該合約包含：

- (a) 係屬國際財務報導準則第 9 號範圍內之金融負債之主合約；及
- (b) 未被分離之嵌入式衍生工具，因其與主負債之經濟特性及風險緊密關聯。

BC175 例如，就所收取之商品或勞務而對供應商之應付款可能係源自具有延長授信期間且包含提前還款選擇權之合約。此合約可能隨（及當）對提前還款選擇權之使用之預期更新，而產生源自期望未來現金流量變動之收益及費損。適用第 BC164 至 BC168 段所討論之作法，個體將單獨辨認利息收入及費用（包括利率變動之影響數）與來自該負債之其他收益及費損。惟對此等負債，源自期望未來現金流量變動之收益或費損究應辨認為利息抑或另一類型之收益或費損，可能並不明確。

- BC176 國際會計準則理事會（IASB）決議不規定個體單獨辨認利息收入及費用與源自再衡量該負債之其他類型收益及費損。惟國際會計準則理事會（IASB）預期，於大多數情況下，大部分收益及費損將為利息費用，因其係源自按攤銷後成本衡量之負債。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體將來自此等混合合約之所有收益及費損分類至籌資種類。國際會計準則理事會（IASB）認知到，於某些情況下，此規定可能導致將非與籌資有關之收益及費損分類至籌資種類。惟國際會計準則理事會（IASB）預期，規定個體辨認此等情況下之利息費用之成本，將超過所產生資訊之效益。
- BC177 第 BC174 段所述之混合合約之收益及費損係以類似於來自源自僅涉及取得融資之交易之負債之收益及費損之方式分類至籌資種類。惟與來自源自僅涉及取得融資之交易之負債之收益及費損不同的是，對將提供融資予客戶作為一主要經營活動之個體，該等混合合約之收益及費損不符合分類至營業種類之資格。該等混合合約係源自除僅涉及取得融資之交易外之交易之負債，此等負債不適用將提供融資予客戶作為一主要經營活動之個體之會計政策選擇。
- BC178 源自結合籌資與另一活動之交易之混合合約可能包括適用國際財務報導準則第 9 號第 4.3.5 段透過損益按公允價值衡量之混合合約。來自此等混合合約之收益及費損通常係分類至營業種類，因利息費用不會與公允價值變動分別認列。
- BC179 國際財務報導準則第 17 號範圍內之某些合約為包含係屬保險負債之主合約及嵌入式衍生工具之混合合約。若該嵌入式衍生工具及主合約負債：
- (a) 適用國際財務報導準則第 17 號之規定而分離，則個體適用對保險財務收益及費用分類之規定分類來自主合約負債之收益及費損（見第 BC196 段），按與類似單獨衍生工具相同之方式分類來自分離後之嵌入式衍生工具之收益及費損（如於第 BC171 段(b)討論）；及
 - (b) 適用國際財務報導準則第 17 號之規定而未分離，則個體適用對來自保險合約之收益及費損分類之規定分類來自混合合約之收益及費損。因此，來自混合合約之收益及費損（包括保險財務收益及費用）係分類至營業種類（見第 BC196 段）。

將提供融資予客戶作為一主要經營活動之個體

- BC180 若個體將提供融資予客戶作為一主要經營活動，來自該主要經營活動之利息收入與為該主要經營活動所需而取得融資所發生之利息費用間之差額係該個體營運績效之一重要衡量（見第 BC94 至 BC102 段）。若個體將提供融資予客戶作為一主要經營活動，其將來自源自僅涉及取得融資之交易之負債之收益及費損，於此等負債與提供融資予客戶有關之範圍內，分類至營業種類（而非籌資種類）。
- BC181 若個體提供融資予客戶，其可能具有源自僅涉及取得融資之交易但與提供融資予

客戶無關之負債。於此等情況下，個體可能無法在未過度成本或投入之情況下辨認來自與提供融資予客戶有關之負債之收益及費損。

BC182 例如，具有為該個體所有活動取得資金之中央財務功能之個體，可能無法以非武斷之方式辨認來自與提供融資予客戶有關之負債之收益及費損。

BC183 國際會計準則理事會（IASB）決議，允許將提供融資予客戶作為一主要經營活動之個體對來自源自僅涉及取得融資之交易之負債之收益及費損之分類作會計政策選擇。此等個體可將下列之一分類至營業種類：

- (a) 來自源自僅涉及取得融資之交易之所有負債之收益及費損；或
- (b) 來自源自僅涉及取得融資之交易之負債（於該等負債與提供融資予客戶有關之範圍內）之收益及費損。

BC184 適用該會計政策選擇之結果為個體總將來自源自僅涉及取得融資之交易且與提供融資予客戶有關之負債之收益及費損分類至營業種類。因此，國際財務報導準則第 18 號中之該會計政策選擇僅與來自非與提供融資予客戶有關之此等負債之收益及費損之分類有關。若個體無法區分哪些來自此等負債之收益及費損與提供融資予客戶有關，則個體適用該會計政策選擇將來自此等負債之所有收益及費損分類至營業種類。

BC185 國際會計準則理事會（IASB）承認，允許會計政策選擇可能導致失去個體間之可比性降低。國際會計準則理事會（IASB）亦認知到，個體將來自負債之收益及費損僅在該等負債與提供融資予客戶有關之範圍內分類至營業種類，將產生較有用之資訊。惟於某些情況下，由於難以將收益或費損在營業種類與籌資種類間作分攤，國際會計準則理事會（IASB）之結論為無須作此分攤。

BC186 國際會計準則理事會（IASB）曾考量其他建議之作法，包括：

- (a) 規定個體將收益及費損分攤至不同種類，除非該分攤將屬武斷或涉及過度成本或投入。惟規定個體證明分攤係屬武斷或涉及過度成本或投入，將對提供融資予客戶作為一主要經營活動之個體增加成本及複雜性，而不必然會改變結果。國際會計準則理事會（IASB）預期，能以非武斷之方式將收益及費損在營業種類及籌資種類間作分攤而無需過度成本或投入之個體，可能會選擇如此作。
- (b) 規定個體以收益及費損於內部報告中係如何分攤為基礎作會計政策選擇。惟國際會計準則理事會（IASB）預期，個體於選擇其會計政策時可能將考量收益及費損於內部報告中係如何分攤，即使國際財務報導準則第 18 號無此項規範。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，規定個體於選擇其會計政策時如此作，不太可能超出國際財務報導準則會計準則對選擇、適用及改變會計

政策已作之規定而增加約束。

- (c) 規定個體將收益及費損分攤至不同種類，但具一實務權宜作法，允許個體若符合特定條件則不分攤該等收益及費損。儘管國際會計準則理事會（IASB）認知到此作法可能解決不同意允許會計政策選擇之利害關係人之某些疑慮，惟決定須符合之特定條件並規定個體評估是否符合該等條件將增加複雜性。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，制定該等條件所需之時間及個體適用該等條件之成本及複雜性將超過將此作法作為會計政策選擇之另一替代方案之效益。
- (d) 規定個體將收益及費損分攤至不同種類，並就如何作此分攤提供應用指引，惟國際會計準則理事會（IASB）作出結論，制定可一致適用之應用指引係屬困難。

BC187 第 BC180 至 BC185 段中所討論之會計政策選擇僅適用於來自源自僅涉及取得融資之交易之負債之收益及費損。對諸如租賃負債或確定福利負債之其他負債（見第 BC164 至 BC168 段），包括係屬混合合約之其他負債（見第 BC177 段），此會計政策選擇不適用於將來自該等其他負債之特定收益及費損分類至籌資種類之規定。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，該等規定適用於所有個體，包括將提供融資予客戶作為一主要經營活動之個體。

BC188 於達成此結論時，國際會計準則理事會（IASB）認知到實務作法分歧，某些銀行將租賃負債或確定福利負債之利息費用計入淨利息收入中。國際會計準則理事會（IASB）預期國際財務報導準則第 18 號中之規定將改變某些銀行之實務作法。惟國際會計準則理事會（IASB）作出結論：

- (a) 對來自該等負債之特定收益及費損規定一不同分類將不適當，因為此分類不具任何觀念基礎。
- (b) 該等規定將不允許個體對特定收益及費損選擇其本身個體特定之分類。規定將該等特定收益及費損分類至籌資種類確保所有個體一致之表達。

若提供融資予客戶係一主要經營活動時籌資種類中之小計

BC189 國際會計準則理事會（IASB）亦考量第 BC183 至 BC185 段所討論之會計政策選擇如何影響列報籌資前稅前利益之小計之規定。將提供融資予客戶作為一主要經營活動之個體可能作出將來自源自僅涉及取得融資之交易之所有負債之收益及費損分類至營業種類之會計政策選擇。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此等個體列報稱為籌資前稅前利益之小計將會造成誤導，因為該小計將包含該個體大部分來自籌資之費用。國際會計準則理事會（IASB）決議，若個體將來自源自僅涉及取得融資之交易之所有負債之收益及費損分類至營業種類，則禁止其列報該小計。

- BC190 惟該禁止並不排除個體於營業利益後及分類至籌資種類之收益及費損任何單行項目前列報額外之小計，若如此作對提供個體收益及費損之有用之結構性彙總係屬必要。例如，區分投資種類與籌資種類間之單行項目可能對提供有用之結構性彙總係屬必要，但該小計仍將被禁止標示為籌資前稅前利益。
- BC191 與紙本基礎報導一致，於數位報導中個體將使用營業損益及分類至投資種類之所有收益及費損之標籤標記該小計，而非使用籌資前稅前利益之標籤。財務報表使用者藉由未見具籌資前稅前利益標籤之小計將能了解籌資前稅前損益之小計並不適用。此係因當未禁止使用該小計時預期個體將標記此小計，即使其與另一小計相等（見第 BC152 段）。

源自所發行具參與特性之投資合約之負債之收益及費損

- BC192 作為主要經營活動之一部分，某些個體（諸如投資個體及保險人）發行國際財務報導準則第 9 號範圍內之具參與特性之投資合約—合約明定應付予投資者之報酬隨標的項目之報酬而改變。對此等合約，發行合約之個體將投資者之請求權認列為負債並將連結至合約之投資認列為資產。
- BC193 適用國際會計準則理事會（IASB）對收益及費損之分類之決議，個體將來自投資合約之負債之收益及費損分類至籌資種類（見第 BC153 段），但將其所投資作為一主要經營活動之標的投資之報酬分類至營業種類，除非該等投資係採用權益法處理（見第 BC121 至 BC128 段）。
- BC194 惟對該等合約，投資合約之負債之費用取決於（至少於某種程度上）投資之報酬。因此，投資報酬與來自投資合約之負債之費用間之差額通常係個體營運績效之一重要指標。將此等負債之收益及費損分類至營業種類（而非籌資種類）將提供更有用之資訊。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體將源自依國際財務報導準則第 9 號之規定所認列所發行具參與特性之投資合約之負債之收益及費損分類至營業種類。
- BC195 於多數情況下，若個體發行具參與特性之投資合約之負債，其將投資於資產作為一主要經營活動。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議第 BC194 段所述之規定適用於所有發行具參與特性之投資合約之個體。

保險財務收益及費用

- BC196 保險財務收益及費用源自依國際財務報導準則第 17 號之規定作會計處理之所發行保險合約所持有之再保險合約及具參與特性之投資合約。此等收益及費用係與保險人之主要經營活動有關。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，個體將保險財務收益及費用分類至營業種類（而非籌資種類）。
- BC197 於多數情況下，發行保險合約之個體將其作為一主要經營活動。因此國際會計準則理事會（IASB）決議，無論是否個體將發行保險合約作為一主要經營活動皆適

用此規定，因為為其他個體將保險財務收益及費用分類至籌資種類制定規定將增加國際財務報導準則第 18 號之複雜性。

轉租出租人

BC198 轉租出租人轉租其自另一方承租之資產。國際會計準則理事會 (IASB) 考量轉租出租人是否應將租賃負債之利息費用分類至營業種類 (而非籌資種類)。若轉租係融資租賃，轉租之應收款之融資收益及租賃負債之利息費用可能係出租人之營運績效之關鍵衡量。

BC199 國際會計準則理事會 (IASB) 決議不對轉租出租人制定特定規定。此等個體須將租賃負債之收益及費損分類至籌資種類。研究及與利害關係人之討論顯示轉租應收款之融資收益與租賃負債之利息費用通常對許多轉租出租人非屬一關鍵衡量，因：

- (a) 轉租通常係營業租賃而非融資租賃。
- (b) 轉租對融資轉租之轉租出租人而言通常非屬一主要經營活動。融資轉租最常與資產 (如未使用之辦公室空間) 有關。

資產、負債或收益及費損之除列及分類變動 (見第 B60 至 B64 段)

BC200 某些交易或其他事項可能改變個體分類收益及費損之種類。例如，收購原採用權益法處理之關聯企業之個體之控制權益。於企業合併前，收購者係將來自其投資關聯企業之收益及費損分類至投資種類。於企業合併後，收購者將來自子公司之個別資產及負債之收益及費損分類至合併損益表中適用之種類。於企業合併之會計處理中，收購者可能對其先前持有之投資資關聯企業認列再衡量之利益或損失。

BC201 個體對導致下列情況之交易或其他事項作會計處理時，可能產生類似之利益或損失：

- (a) 非金融資產之除列 (或將其分類為待出售)；
- (b) 一資產或負債之除列與另一資產或負債之認列 (諸如於售後租回之交易中)；及
- (c) 一資產之會計處理之變動，而資產未除列 (諸如轉列為投資性不動產)。

BC202 利害關係人要求國際會計準則理事會 (IASB) 闡明此等利益及損失究係使用「新」或「舊」之收益及費損分類。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，資產或負債之除列之利益或損失與源自該資產或負債之任何其他收益及費損以相同方式分類。例如，第 BC200 段所討論之企業合併中，個體將其先前持有之投資關聯企業再衡量之任何利益或損失分類至投資種類—其先前已將來自該投資關聯企業之其

他收益及費損分類至同一種類（亦即一「舊」種類）。

- BC203 國際會計準則理事會（IASB）決議，對因資產之會計處理變動而導致改變收益及費損之分類之交易或其他事項適用相同作法。例如，不動產之用途改變可能導致個體將該不動產自國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」範圍內轉列為國際會計準則第 40 號「投資性不動產」範圍內。個體將因用途之變動作會計處理所認列之收益及費損分類至營業種類—於用途之變動前刻，其已將來自該不動產之收益及費損分類至相同種類。
- BC204 國際會計準則理事會（IASB）亦考量相同作法是否應適用於除列一資產群組（或一資產與負債群組）而產生分類至超過一個種類之收益及費損之單一交易或其他事項。例如，個體可能出售一子公司。若該子公司適用國際財務報導準則第 5 號被分類為停業單位，則所有收益及費損係分類至停業單位種類。然而，若該子公司於處分前未被分類為停業單位，則處分該子公司之利益或損失可能與超過一個種類有關。規定個體將除列一資產群組（或資產與負債群組）之利益或損失分攤至與該等資產（或該等資產與負債）有關之種類，可能會導致武斷之分攤，且編製者適用之成本太高。因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，個體將該利益或損失分類至一種類，於大多數情況下，分類至營業種類將提供有用資訊。
- BC205 於某些情況下，被除列之資產可能不包含任何產生分類至營業種類之收益及費損之資產。例如，出售之子公司可能僅持有投資性不動產及相關所得稅資產或負債（對未將投資於資產作為一主要經營活動之個體而言）。若然，將除列此資產群組之利益或損失分類至營業種類可能無法提供該利益或損失之忠實表述。
- BC206 國際會計準則理事會（IASB）決議，除非於交易或其他事項發生前刻，被除列之資產僅包含產生分類至營業種類外之收益及費損之資產，否則個體須將來自該交易或事項之收益或費損分類至營業種類。國際會計準則理事會（IASB）決議，若某項交易或其他事項導致與一資產群組（或一資產與負債群組）有關之收益及費損之分類之變動，而未除列該等資產（或該等資產及負債），亦適用此作法。

外幣兌換差額之分類（第 48 及 B65 至 B68 段）

- BC207 國際會計準則理事會（IASB）對個體認列於損益表中所認列之外幣兌換差額之分類制定規定。若無此等規定，於特定情況下可能難以適用將收益及費損分類至營業、投資及籌資種類之一般規定。
- BC208 國際會計準則理事會（IASB）決議，規定個體將外幣兌換差額分類至與來自產生該等外幣兌換差額之項目之收益及費損於損益表中之相同之種類，除非如此作將涉及過度成本或投入（見第 BC211 段）。
- BC209 依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，將外幣兌換差額分類至與來自產生該等外幣兌換差額之項目之收益及費損相同之種類，有助於個體經營活動之忠實表述。

例如，若個體將與其主要經營活動有關之外幣兌換差額排除於營業利益外，則將對該等主要經營活動之績效提供不完整之面貌。

- BC210 某些利害關係人對將外幣兌換差額分類至與來自產生該等外幣兌換差額之項目之收益及費損於損益表中相同之種類之施行成本提出疑慮。此等利害關係人表示，將外幣兌換差額分攤至適用之種類可能導致某些個體之報導系統須作成本過高之強化，因該等個體目前將所有外幣兌換差額彙總為單一金額。對某些個體而言，以個體層級將外幣兌換差額彙總有助於淨暴險之集中管理（例如，由中央財務功能）。利害關係人建議國際會計準則理事會（IASB）可允許個體將所有外幣兌換差額分類至單一種類。
- BC211 於考量該回饋意見後，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，將外幣兌換差額分類至適用之種類可能對某些個體加諸高額施行成本。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議，若將外幣兌換差額分類至適用之種類涉及過度成本或投入，則豁免個體無須如此作。
- BC212 個體對每一產生外幣兌換差額之項目評估將外幣兌換差額分類至每一適用之種類是否涉及過度成本或投入。若個體無法在未過度成本或投入下將某些外幣兌換差額分攤至適用之種類，則該豁免將僅適用於該等外幣兌換差額。
- BC213 國際會計準則理事會（IASB）於決議提供該豁免後考量該等外幣兌換差額應分類至哪一種類。國際會計準則理事會（IASB）認知到並無完美解決方案，將所有外幣兌換差額分類至任一種類可能導致其他種類不完整。
- BC214 某些利害關係人建議將外幣兌換差額分類至籌資種類以避免營業利益之波動，且因其將與某些個體之實務一致。然而，如第 BC89 段所討論，將具波動性之收益或費損排除於營業利益外將無法忠實表述個體當期之營運結果。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，波動性並非將外幣兌換差額分類至籌資種類之理由。
- BC215 或者，受豁免之外幣兌換差額可分類至營業種類，因：
- (a) 將與個體營運（諸如以外幣銷售或購買商品或勞務）有關之外幣兌換差額分類至營業種類外將導致不完整之營業利益，此可能會降低營業利益小計作為個體績效之衡量之有用性；及
 - (b) 將此等差額分類至營業種類將與國際會計準則理事會（IASB）對營業種類之作法一致—將未被規定分類至損益表中之其他種類之收益及費損分類至營業種類（見第 BC89 段）。
- BC216 於考量第 BC214 至 BC215 段之觀點後，國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體將受豁免之外幣兌換差額分類至營業種類。
- BC217 國際會計準則理事會（IASB）亦曾考量，是否明定個體如何分類對源自涉及融資

及另一活動之交易之負債之外幣兌換差額。例如，個體可能以延長付款條件向供應商購買用於其營運之商品或勞務。於適用國際財務報導準則第 18 號時，該個體將：

- (a) 來自購買商品或勞務之收益及費損分類至營業種類；及
- (b) 該應付款之利息費用分類至籌資種類。

BC218 若該應付款係以外幣計價，個體需判定如何分類源自該負債之外幣兌換差額。此負債之外幣兌換差額可能被視為源自：

- (a) 個體之籌資決策，因此分類至籌資種類；
- (b) 個體之購買決策，因此分類至營業種類；或
- (c) (a)與(b)兩者，因此分攤至籌資種類及營業種類兩者。

BC219 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，源自涉及籌資及另一活動之交易之負債之外幣兌換差額可能發生於很多情況。再者，對如何分類此等外幣兌換差額之決策常受產生外幣兌換差額之特定情況影響。國際會計準則理事會（IASB）決議，不對此等外幣兌換差額之分類制定特定規定。反之，國際會計準則理事會（IASB）決議納入應用指引，說明個體運用其判斷以判定外幣兌換差額究係與分類至營業種類抑或與分類至另一種類之金額有關，個體不將此負債所產生之外幣兌換差額於各種類間分攤。

淨貨幣性部位之利益或損失之分類（第 48 及 B69 段）

BC220 國際會計準則理事會（IASB）決議闡明，若適用國際會計準則第 29 號之個體不將淨貨幣性部位利益或損失相關收益及費損一起列報（如國際會計準則第 29 號第 28 段所述），其將該利益或損失分類至營業種類。

BC221 若淨貨幣性部位之利益或損失不與淨貨幣性部位之相關收益及費損一起列報，該利益或損失（整體而言）不符合分類至投資或籌資種類之規定。國際會計準則理事會（IASB）決議，於此等情況下，個體將該淨貨幣性部位之利益或損失分類至營業種類。此規定係與國際會計準則理事會（IASB）對營業種類之作法一致—將未被規定分類至損益表中之其他種類之收益及費損分類至營業種類（見第 BC89 段）。

BC222 於達成此結論時，國際會計準則理事會（IASB）曾考量是否對淨貨幣性部位之利益或損失建立一單獨種類，惟其決議不如此作。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此一作法將對損益表結構增加不必要之複雜度。

衍生工具及被指定避險工具之利益及損失之分類（第 48 及 B70 至 B76 段）

- BC223 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，對衍生工具及被指定避險工具之利益或損失適用為其他收益及費損所制定之分類規定，可能無法對財務報表使用者提供有用資訊。例如，若一衍生工具被用以管理一已辨認風險，該衍生工具係與受該所管理之風險影響之收益或費損（或資產或負債）有關。
- BC224 國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體將：
- (a) 被指定為避險工具之金融工具之利益或損失（於其認列於損益表之範圍內），分類至與受個體使用該金融工具所管理之風險影響之收益或費損相同之種類。若如此作將需按總額基礎放大利益及損失時，不允許作此分類（見第BC226段）。於此等情況下，個體將所有此等利益或損失分類至營業種類（見第BC230至BC231段）。
 - (b) 未被指定為避險工具但係用以管理對所辨認風險之暴險之衍生工具之利益或損失，分類至與受個體使用該金融工具所管理之風險影響之收益或費損相同之損益表種類。若如此作將涉及過度成本或投入時，無須作此分類（見第BC228段），以及當如此作將需按總額基礎放大利益或損失，不允許作此分類。於此等情況下，個體將所有此等利益或損失分類至營業種類（見第BC230至BC231段）。
 - (c) 非用以管理對所辨認風險之暴險之衍生工具之利益或損失分類至營業種類，除非該衍生工具與僅涉及取得融資之交易有關。於該情況下，個體將該衍生工具之所有利益或損失分類至籌資種類（見第BC232段）。

被指定避險工具之利益及損失

- BC225 當個體依國際財務報導準則第 9 號之規定於避險關係中指定衍生工具，其辨認該衍生工具與被規避風險間之連結，以遵循國際財務報導準則第 9 號中合格條件及書面文件之規定。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，規定個體將衍生工具之利益或損失分類至反映個體之風險管理之種類（而非單一種類），將提供有關個體活動之有用資訊。
- BC226 若一避險工具對具風險互抵部位之項目群組進行避險且該等被避險項目被分類至損益表之超過一個種類，個體將須按總額基礎放大避險工具之利益或損失以將其分類至適用之種類。於此等情況下，國際財務報導準則第 9 號第 6.6.4 及 B6.6.15 段規定個體於個別單行項目中列報該避險工具之利益或損失，以避免將單一避險工具之利益及損失按總額基礎放大。國際會計準則理事會（IASB）決議，若將避險工具之利益或損失分類至適用之種類之規定將導致利益或損失按總額基礎放大，個體將該等利益或損失分類至營業種類（見第 BC230 至 BC231 段）。

用以管理對所辨認風險之暴險之其他衍生工具之利益及損失

- BC227 個體亦可使用衍生工具管理對所辨認風險而未（就國際財務報導準則第 9 號之目的）指定一避險關係。於許多情況下，國際會計準則理事會（IASB）預期個體可辨認該衍生工具與其使用該衍生工具所管理之風險間之連結，因個體通常依經核准之風險管理政策簽訂衍生工具。風險管理人員通常於內部監督及報告衍生工具是否持續降低所管理之風險。據此，個體通常具有判定衍生工具與個體使用該衍生工具所管理之風險間之連結所需之資訊。因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，對用以管理對所辨認風險之暴險之其他衍生工具之利益或損失之分類，使用與對被指定避險工具之利益或損失相同之作法，將提供有關個體風險管理活動之有用資訊。
- BC228 惟利害關係人之回饋意見顯示，於某些情況下，辨認受使用未被指定之衍生工具所管理之風險影響之利益或損失可能涉及過度成本或投入。例如，個體之中央財務功能可能係用於風險管理之內部衍生工具之交易對方，且該等衍生工具其後係以淨暴險基礎「外部化」。於此例中，系統及流程可能須改變俾能辨認適用至每一種類之外部衍生工具之利益或損失。於此等情況下，國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體將利益及損失分類至營業種類（見第 BC230 至 BC231 段）。
- BC229 國際會計準則理事會（IASB）曾考量，對未被指定為避險工具且用以管理對所辨認風險之暴險之非衍生金融工具（例如，以外幣計價之債務工具可能提供融資且被用以管理外幣風險），規定個體適用與第 BC224 段(b)所述類似之作法。國際會計準則理事會（IASB）決議不採用此作法，因個體辨認受所管理之風險影響之種類並監督其是否持有金融工具以管理對所辨認風險之暴險，成本將過高。個體可能為超過一種目的（包括管理對所辨認風險之暴險）持有非衍生金融工具。此等非衍生金融工具與衍生工具（其常僅為管理此等暴險之目的所持有）不同。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，個體藉由適用國際財務報導準則第 18 號中之一般分類規定，將此等非衍生金融工具之收益及費損分類至營業、投資或籌資種類。

禁止按總額基礎放大衍生工具之利益及損失及過度成本或投入

- BC230 個體適用第 BC224 段(a)至(b)所述之規定，將用以管理對所辨認風險之衍生工具及被指定非衍生金融工具之利益或損失分類至受個體所管理之風險影響之種類。惟國際會計準則理事會（IASB）決議此規定不適用於：
- (a) 被指定避險工具及未被指定為避險工具但係用以管理對所辨認風險之暴險之衍生工具，若將該等利益或損失分攤至適用之種類將需按總額基礎放大利益或損失（見第 BC226 段）；及
 - (b) 未被指定為避險工具但係用以管理對所辨認風險之衍生工具，若將該等利益或損失分攤至適用之種類將涉及過度成本或投入（見第 BC228 段）。

BC231 國際會計準則理事會 (IASB) 決議，個體若適用任一此等例外，須將利益或損失分類至營業種類。此作法將：

- (a) 較能反映風險管理及減少配比不當。例如，個體對包含營業種類項目之具風險互抵部位之項目群組之風險管理可能使用金融工具。對許多個體而言，此種情況可能更頻繁發生。
- (b) 與國際會計準則理事會 (IASB) 對營業種類之作法一致。如第 BC89 段所討論，將未被規定分類至損益表中之其他種類之收益及費損分類至營業種類。

非用以管理對所辨認風險暴險之衍生工具

BC232 非用以管理對所辨認風險之暴險之衍生工具可能包括與僅涉及取得融資之交易有關之衍生工具。通常此等衍生工具係以較符合成本效益之方式作為取得融資之一部分而交易。因此，籌資種類將最能描述其對個體活動之影響。例如，某些衍生工具涉及個體本身權益工具與現金或另一金融工具之交換，諸如嵌入於可轉換債券之轉換選擇權。於某些情況下，此等衍生工具不符合國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」中分類為權益工具之條件，於此情況下，個體將此等衍生工具之利益或損失認列於損益表。於此等情況下，國際會計準則理事會 (IASB) 決議個體將此等衍生工具之利益或損失分類至籌資種類，因該等利益或損失與僅涉及取得融資之交易有關。國際會計準則理事會 (IASB) 亦決議允許將提供融資予客戶作為一主要經營活動之個體適用會計政策之選擇，將此等利益及損失分類至營業種類，因其源自僅涉及取得融資之交易。

BC233 非用以管理對所辨認風險之暴險且非與僅涉及取得融資之交易有關之衍生工具，其報酬之產生通常係個別且很大部分獨立於個體之其他資源。國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量是否規定個體將此等衍生工具之公允價值利益及損失分類至投資種類，惟其決議不採用此作法。

BC234 衍生工具可能係資產或負債，而投資種類僅包含來自資產之收益及費損。國際會計準則理事會 (IASB) 考量此事項連同其對與僅涉及取得融資之交易有關之衍生工具之決議。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，規定個體將來自非用以管理對所辨認風險之暴險之衍生工具之所有利益或損失分類至籌資種類可能較為簡單。惟若衍生工具非與取得融資有關，則分類至籌資種類將無法忠實表述其目的及對個體活動之影響。

BC235 國際會計準則理事會 (IASB) 決議規定個體將非用以管理對所辨認風險之暴險之衍生工具之利益或損失分類至營業種類 (除第 BC232 段所討論者外)，因其較為簡單。將該等利益及損失分類至營業種類較為簡單，因：

- (a) 其使個體無需評估是否將持有該等衍生工具作為一主要經營活動。

- (b) 其與用以管理對所辨認風險之暴險之衍生工具所適用之作法一致。國際會計準則理事會（IASB）決議，若個體未將用以管理對所辨認風險之暴險之衍生工具之利益或損失分攤至適用之種類，則該個體將該等利益或損失分類至營業種類（見第 BC228 至 BC229 段）。

於損益表中列報或於附註中揭露之項目（見第 75 至 85 及 B77 至 B85 段）

BC236 國際財務報導準則第 18 號列示個體須於損益表中列報之單行項目。國際會計準則理事會（IASB）決議，除移除「財務成本」之單行項目（見第 BC242 至 BC243 段）及納入營業費用外，不重新考量來自國際會計準則第 1 號中類似清單之項目。國際會計準則理事會（IASB）於進行其他計畫時已建立單行項目之清單。重新檢視該等規定將可能涉及重大資源並延遲國際財務報導準則第 18 號之制定。

BC237 國際會計準則理事會（IASB）決議闡明該等規定如何與主要財務報表之角色交互影響。個體須列報所列示之單行項目，除非如此作對損益表提供個體收益及費損之有用之結構性彙總非屬必要。於此等情況下，個體須於附註中揭露該項目，若其提供重大資訊。如第 BC45 至 BC63 段所討論：

- (a) 並非所有重大資訊均可於個體之主要財務報表中列報；及
- (b) 當個體決定於何處提供重大資訊時，其考量主要財務報表及附註之個別角色。

BC238 就主要報表之角色對所列示之單行項目訂定規定，可避免個體須列報對損益表提供個體收益及費損之有用之結構性彙總將非屬必要之單行項目。

BC239 於適用國際財務報導準則第 18 號中之分類規定時，個體可能須將一單行項目（國際財務報導準則第 18 號第 75 段所列者）列報於損益表中超過一個種類。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此結果係屬適當，因其對達成國際會計準則理事會（IASB）對損益表結構制定規定之目的—提高列報於該報表中之資訊之可比性及可了解性係屬必要。若國際會計準則理事會（IASB）允許個體將第 75 段所列示之每一單行項目列報於單一種類中，其將降低可比性及可了解性。若個體提供一單行項目於超過一個種類中，則個體適用國際財務報導準則第 18 號第 43 段之規定，以能忠實表述列報於主要財務報表中之項目特性之方式描述該等項目。

非金融資產減損之單行項目

BC240 國際會計準則理事會（IASB）決議不新增「非金融資產減損」至國際財務報導準則第 18 號第 75 段中單行項目之清單。如第 BC236 段所討論，國際會計準則理事

會（IASB）決議不重新考量來自國際會計準則第 1 號中類似清單之項目。惟因某些利害關係人曾建議新增非金融資產減損，表示其將與沿用自國際會計準則第 1 號之金融資產減損之單行項目一致，國際會計準則理事會（IASB）曾考量新增此項目之成本及效益。

- BC241 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，規定個體就非金融資產之減損列報單行項目之成本將超過效益。國際財務報導準則第 18 號規定個體於其損益表中列報營業費用時使用費用之性質及其於個體中之功能之特性（見第 BC246 至 BC252 段）。就此而言，個體通常可能因其非類似之性質而將非金融資產減損與其他營業費用分別列報。例如，當國際會計準則理事會（IASB）考量禁止個體按功能及性質兩者進行分類時，許多利害關係人不同意所提議之禁止。此等利害關係人主張其將阻礙按功能分類費用之個體就非金融資產之減損列報一單行項目（見第 BC251 段 (a)(ii)）。因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，新增此規定將不太可能使個體列報之資訊增加超過適用國際財務報導準則第 18 號之其他規定所列報之資訊。

籌資種類中之單行項目

- BC242 國際會計準則理事會（IASB）亦決議就分類至籌資種類之費用不新增任何單行項目至國際財務報導準則第 18 號第 75 段中。惟個體須考量主要財務報表之角色以列報分類至籌資種類之項目，此取代國際會計準則第 1 號就「財務成本」列報一單行項目之規定。於適用國際財務報導準則第 18 號之規定時，個體將下列項目分類至籌資種類：

- (a) 來自源自僅涉及取得融資之交易之負債之原始及後續衡量之收益及費損；
- (b) 直接可歸屬於源自僅涉及取得融資之交易之負債之發行及消滅之增額費用；及
- (c) 來自非源自僅涉及取得融資之交易之負債之利率變動之利息費用與收益及費損，但僅限於若個體辨認此等收益及費損係為適用國際財務報導準則會計準則之其他規定而辨認者。

- BC243 國際會計準則理事會（IASB）建立源自僅涉及取得融資之交易之負債與非源自僅涉及取得融資之交易之負債間之區分作為辨認將哪些收益及費損分類至籌資種類之操作機制。該區分並不意圖辨認與「籌資活動」有關之負債。某些財務報表使用者認為來自非源自僅涉及取得融資之交易之負債之部分或全部收益及費損係類似於來自源自僅涉及取得融資之交易之負債之收益及費損（見第 BC154 段(b)）。個體於決定何者提供其收益及費損有用之結構性彙總時，判斷分類至籌資種類之金額間之區分是否及如何於損益表中列報。此外，即使個體就分類至籌資種類之費用於其損益表中列報單行項目，該個體須於附註中揭露有關該等費用之細分資訊，包括源自任何特定揭露規定之細分，若所產生之資訊係屬重大（見第 BC45

至 BC55 段)。

非控制權益（第 76 及 87 段）

BCZ244 依國際財務報導準則第 18 號第 76 及 87 段之規定，應於損益表（現稱為「財務績效表」）中分別表達「歸屬於非控制權益之損益」及「歸屬於母公司業主之損益」。該金額係表達損益之分攤，而非收益或費損項目之分攤。第 107 段(a)對權益變動表亦增加類似之規定。該等變動與國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」之規定一致，非控制權益應於合併資產負債表（現稱為「財務狀況表」）之權益中表達，因其不符合「架構」中對負債之定義。

非常項目

BC245 國際會計準則第 1 號禁止於財務績效表中將收益或費損項目列報為「非常項目」。國際財務報導準則第 18 號未提及非常項目。個體須將納入損益表中之所有收益及費損分類至該報表中之特定種類之一，並禁止就非常項目建立單獨種類。營業種類包含國際財務報導準則第 18 號未規定分類至其他種類之任何收益或費損項目（見第 BC89 段）。第 BC77 至 BC78 段討論個體視為非經常性之收益或費損項目之表達與揭露。

分類至營業種類之費用之表達與揭露（第 78 至 85 及 B80 至 B85 段）

BC246 國際財務報導準則第 18 號規定個體以提供費用最有用之結構性彙總之方式列報營業種類中之費用。為此，個體使用費用之性質及其於個體中之功能之特性列報費用。

BC247 以費用之性質及功能為基礎分類及列報費用改善財務報表使用者之資訊有用性。有關費用之性質之資訊有助於使用者分析個體之營業費用之組成部分，協助渠等預測未來期間之該等費用。按功能彙總費用之資訊有助於計算某些績效指標（包含利潤）。於某些情況下，按功能分類某些費用並按性質分類其他費用，將提供最有用之結構性彙總。

BC248 於制定國際財務報導準則第 18 號第 78 段之規定時，國際會計準則理事會(IASB)曾考量：

- (a) 是否規定個體僅使用費用之性質特性或僅使用費用之功能特性分類及列報所有營業費用，亦即禁止混合表達（見第BC250至BC252段）；及
- (b) 與按功能列報費用有關之特定議題（見第BC253至BC258段）。

BC249 國際財務報導準則第 18 號亦規定，列報由按功能分類之費用所構成之單行項目之個體於附註中揭露有關按性質分類之特定費用之額外資訊（第 BC259 至 BC276 段）。國際會計準則理事會（IASB）曾考量規定列報由按性質分類之費用所構成

之單行項目之個體於附註中揭露有關按功能分類之費用之額外資訊。然而，國際會計準則理事會（IASB）決議不制定此等規定，因財務報表使用者對此等資訊之需求極少。因此，此規定之預期成本將超過其預期效益。

混合表達

BC250 國際會計準則理事會（IASB）曾考量是否規定個體僅使用費用之性質特性或僅使用費用之功能特性分類及列報所有營業費用。若個體對某些營業費用以其性質為基礎分類與列報，而將其他費用以其功能為基礎分類與列報，則該結果為「混合表達」。財務報表使用者表示，混合表達可能會使其難以對個體作比較，特別是若用於性質別單行項目之標示未明確表明該性質之費用是否亦包含於某些功能別單行項目中。

BC251 然而，許多利害關係人對禁止混合表達提出疑慮。渠等認為禁止混合表達：

- (a) 將阻礙個體於損益表中列報有用資訊。例如：
 - (i) 一個體可能具有兩種主要經營活動之型態，於此情況下，混合表達可提供最有用之資訊。個體可藉由列報某些按性質分類之費用及某些按功能分類之費用，以提供有關其獲利能力之主要動因之資訊。
 - (ii) 認列不動產、廠房或設備之重大減損之製造業個體，若按功能分類費用，則於損益表中無法單獨列報減損費用。
 - (iii) 個體可能作出一般而言按功能分類費用將提供最有用資訊之結論。惟個體可能有某些難以以非武斷之方式分攤至功能之營業費用。例如，將商譽減損分攤至功能可能係武斷。某些利害關係人擔心，若將某些費用（諸如商譽減損）分攤至功能係武斷，則個體將須按性質分類所有營業費用。
- (b) 與國際會計準則理事會（IASB）保留來自國際會計準則第1號之列報於損益表之單行項目之清單之決議不一致，其中某些項目係按性質分類之費用。若個體按功能分類費用，則該等所列示之單行項目之表達將導致混合表達。

BC252 禁止混合表達可能亦阻礙個體以有助於提供營業費用最有用之結構性彙總之方式列報該等費用。據此，國際會計準則理事會（IASB）決議不禁止混合表達，並決議提供額外應用指引以改善可比性，以及協助確保資訊係忠實表述，若個體按性質分類某些營業費用並按功能分類某些營業費用。

按功能分類之單行項目之表達

BC253 國際會計準則理事會（IASB）決議不制定「功能」之定義。某些利害關係人表示，如何適用費用功能法尚不清楚。惟國際會計準則理事會（IASB）觀察到，按功能分類費用並非一新觀念。國際會計準則第 1 號規定個體採用費用功能法或費用性

質法列報認列於損益中之費用之分析。國際會計準則理事會（IASB）亦作出結論，其難以制定「功能」之定義及將費用分攤至各功能之實務上可行之應用指引。

BC254 惟為協助個體辨認能提供其費用最有用之結構性彙總之按功能分類與列報之單行項目，國際會計準則理事會（IASB）：

(a) 於國際財務報導準則第18號第81段中，擴大所提議之按功能分類之描述，以闡明：於適用該分類時，個體可將與同一性質之經濟資源（諸如員工服務）有關之費用分攤至數個功能別單行項目中（諸如銷貨成本及研究發展成本）；及

(b) 於國際財務報導準則第18號第B85段中，提供對提供最有用之結構性彙總之營業費用彙總層級之應用指引，以協助避免過多或過少之彙總。

BC255 國際會計準則理事會（IASB）亦決議，對按包括銷貨成本功能之功能分類營業費用之個體，規定其將銷貨成本之單行項目與按功能分類之任何其他費用分別列報。此規定建立於來自國際會計準則第 1 號之規定，即採用費用功能法之個體應將銷貨成本與其他費用分別揭露。銷貨成本係一重要單行項目，有助於計算某些績效指標，諸如銷貨毛利，因此不與按功能分類之其他費用彙總。

BC256 某些利害關係人對銷貨成本單行項目所包含之成本之分歧提出疑慮，渠等表示若國際會計準則理事會（IASB）制定「銷貨成本」之定義，即可解決。國際會計準則理事會（IASB）認知到該等疑慮，但作出難以於合理時限內制定「銷貨成本」定義之結論。此工作可能將延遲國際財務報導準則第 18 號之完成，且於國際會計準則理事會（IASB）之「第三次議程諮詢」中亦被排序為低優先事項。制定定義亦可能對國際會計準則第 2 號「存貨」之規定之適用具有非意圖結果。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議不制定「銷貨成本」之定義。

BC257 惟國際會計準則理事會（IASB）決議，規定列報銷貨成本之個體將存貨費用計入該單行項目中（如國際會計準則第 2 號第 38 段所述）。實務上，某些個體於列報銷貨成本時排除存貨費用組成部分。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，規定個體將存貨費用計入將有助於減少銷貨成本中所包含成本之分歧，而改善列報該單行項目之個體間之可比性。國際會計準則理事會（IASB）亦作出結論，對個體而言適用此規定不致成本過高，因國際會計準則第 2 號規定個體：

(a) 將存貨金額於相關收入認列之當期認列為費用；及

(b) 揭露當期認列為費用之存貨金額。

BC258 為強化單行項目之組成之可了解性，國際會計準則理事會（IASB）決議，對由按功能分類之費用所構成之每一單行項目，規定個體揭露該等單行項目中所包含費用之性質之描述。此描述可協助財務報表使用者評估列報銷貨成本之個體間可比

性之程度。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，費用之單行項目之類似揭露規定對按性質分類之費用非屬必要。通常，該等單行項目之組成係屬明確 (除「其他」費用外，國際財務報導準則第 18 號納入對其之特定規定，如第 BC79 段所討論)。

特定性質費用資訊之揭露

- BC259 國際會計準則理事會 (IASB) 決議，規定於損益表中列報由按功能分類之營業費用所構成之一個或多個單行項目之個體，於單一附註中揭露折舊、攤銷、員工福利、非金融資產減損 (及迴轉) 及存貨沖減 (及迴轉) 之總額及每一單行項目中所包含之費用金額。
- BC260 財務報表使用者之回饋意見顯示，列報按功能分類之營業費用可提供有用之資訊 (見第 BC247 段)，但亦可能導致有用資訊喪失。按功能分類之費用彙總多種性質費用項目，而該等費用對經濟環境之變動反應不同，使財務報表使用者難以預測未來營業費用。有關費用性質之資訊使其更易於預測未來營業費用，亦能了解與列報於現金流量表中之資訊之連結。
- BC261 國際會計準則第 1 號規定按功能分類費用之個體揭露有關費用性質 (包括折舊費用、攤銷費用及員工福利費用) 之額外資訊。惟實務上，某些按功能分類費用之個體揭露極少有關費用性質之額外資訊。因使用者對有關費用性質之額外資訊有強烈需求，國際會計準則理事會 (IASB) 決議強化該規定。
- BC262 國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量是否規定個體揭露每一功能別單行項目之分析，按各單行項目中所包含費用之性質細分。此分析將提供財務報表使用者有用資訊。例如，該分析有助於使用者更準確預測與每一功能別單行項目有關之營業費用。惟財務報表編製者之回饋意見顯示，對某些個體而言適用此作法過於複雜且成本過高。此等編製者表示，列報按功能分類之營業費用之個體通常未追蹤所有按性質分類之營業費用。此外，若個體於子公司層級追蹤按性質分類之費用，該資訊通常因按功能合併及由於公司間之交易 (例如，集團內一個體之產出係集團內另一個體之投入) 而遺漏。編製者表示，於報導個體層級取得資訊，其報導系統將須根本變動。
- BC263 國際會計準則理事會 (IASB) 接著考量是否規定個體揭露以其費用性質為基礎分類之營業費用總額之分析。個體將提供按其性質分類之營業費用總額之額外分析，而非按性質細分每一功能別單行項目 (見第 BC262 段)。國際會計準則理事會 (IASB) 預期對財務報表編製者而言，該作法相較於第 BC262 段所述之作法將以較低之成本提供財務報表使用者有用資訊。惟因相同理由，許多財務報表編製者對適用該作法之成本提出疑慮。
- BC264 國際會計準則理事會 (IASB) 進一步研究，若個體列報按功能分類之費用，如何更好地平衡揭露營業費用性質之額外資訊之成本與效益。利害關係人就有關費用



性質之哪些特定資訊對財務報表使用者最有用及個體提供該額外資訊之成本，給予國際會計準則理事會（IASB）更詳細之回饋意見。

BC265 考量該回饋意見後，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，規定個體揭露營業種類中每一單行項目所包含之特定性質費用之金額，將比第 BC263 段所述之作法達成更佳之成本效益平衡。此揭露：

- (a) 相較於第 BC263 段所述之揭露，對大多數個體而言提供之成本較低。財務報表編製者表示，能於合理成本下提供有關營業種類中每一單行項目所包含有限數量之按性質分類之費用之金額之細分資訊（除第 BC270 段所討論之事項外）。
- (b) 對財務報表使用者係屬有用，因將使其更能了解：
 - (i) 損益表之營業種類中之單行項目包含哪些內容（例如，執行利潤分析時係屬有用）；
 - (ii) 於主要財務報表中列報之資訊如何與於附註中揭露之資訊連結；及
 - (iii) 損益表之營業種類中之單行項目所包含之非現金項目如何與現金流量表連結。

BC266 回饋意見中，財務報表使用者表示，無論個體營運所處之行業為何，營業種類中每一單行項目所包含之員工福利、折舊及攤銷之金額之資訊通常係屬有用。某些財務報表使用者亦表示，有關營業種類中每一單行項目所包含之減損（或迴轉）及存貨沖減（或迴轉）之金額之資訊係屬有用（例如，因其非現金性質）。財務報表編製者表示，提供有關該等特定費用之細分資訊並不致成本過高（除第 BC270 段所討論之事項外）。

BC267 利害關係人回饋意見亦顯示，規定對超出該五類費用（員工福利、折舊、攤銷、減損及存貨沖減）者細分資訊，將有損成本效益之平衡。例如，某些財務報表使用者建議國際會計準則理事會（IASB）規定個體提供其他費用項目之細分資訊，但認知到此等資訊之效益通常取決於該個體營運所處之行業。整體而言，該回饋意見所建議，將更多費用項目新增至國際財務報導準則第 18 號第 83 段所列示之清單，將可能導致財務報表使用者之效益無法對財務報表編製者之額外成本之合理性提供依據。

BC268 國際會計準則理事會（IASB）亦決議：

- (a) 規定個體於單一附註中揭露就折舊、攤銷、員工福利、非金融資產之減損（及迴轉）或存貨沖減（及迴轉）所須揭露之資訊（見第 BC259 段）。一般而言，財務報表使用者會一併分析營業費用之資訊。於單一附註中揭露該等資訊將使財務報表使用者更易於尋找及分析該等資訊。

- (b) 規定個體應揭露一說明，指出分類至營業種類外之哪些單行項目包含折舊、攤銷、員工福利、非金融資產之減損（及迴轉）或存貨沖減（及迴轉）之總額與所揭露營業種類之單行項目中之每一此等費用金額間之差異。揭露此說明將有助於財務報表使用者了解為何該總額與所揭露營業種類中之金額存在差異。
- (c) 提供應用指引以闡明所揭露折舊、攤銷、員工福利、非金融資產之減損（及迴轉）及存貨沖減（及迴轉）之金額無需係當期認列為費用之金額（見第BC269至BC271段）。
- (d) 對於所列報按功能分類之費用之單行項目，提供國際財務報導準則第18號中一般細分規定之豁免（見第BC272至BC275段）。

按性質列報或揭露之金額無需係費用金額

- BC269 對於按性質分類列報或揭露營業費用之個體，其列報或揭露之金額不同於當期認列為費用之金額係普遍之作法。例如，國際會計準則第1號中包括一按性質分類之費用之分析釋例，其中某些單行項目包含當期認列為費用之金額與納入資產帳面金額（因此將於未來期間認列為費用）中之金額兩者之結合。為調節該分析與於當期損益表認列之費用總額，該釋例中包含一項「製成品及在製品存貨之變動」之單行項目（國際財務報導準則第18號之釋例中包含按性質列報營業費用之例）。
- BC270 財務報表編製者之回饋意見顯示，決定折舊、攤銷、員工福利、非金融資產之減損（及迴轉）或存貨沖減（及迴轉）已認列於當期損益表之金額可能會耗費過度成本。例如，此等財務報表編製者表示，個體通常能決定當期於其不同活動中所使用之員工福利之成本，諸如其製造活動及管理活動。然而，若該等成本中之某些部分並未立即認列為費用，而係計入資產帳面金額（諸如存貨）中，則個體為追蹤哪些成本已於當期或將於未來期間認列為費用將發生過高成本。
- BC271 國際會計準則理事會（IASB）決議提供應用指引，以闡明所揭露折舊、攤銷、員工福利、非金融資產之減損（及迴轉）或存貨沖減（及迴轉）之金額皆無需係當期認列為費用之金額。其亦決議規定，若所揭露金額之一部分已包含於資產帳面金額中（包括辨認哪些資產），個體應提供質性說明以協助財務報表使用者了解該揭露資訊。

一般細分規定之豁免

- BC272 國際會計準則理事會（IASB）考量下列規定之綜合運用：
- (a) 國際財務報導準則第18號之一般規定：當細分項目所產生之資訊係屬重大時於附註中揭露細分之資訊（見國際財務報導準則第18號第42段）；及
 - (b) 國際財務報導準則第18號之特定規定：揭露有關折舊、攤銷、員工福利、

非金融資產減損（及迴轉）或存貨沖減（及迴轉）之細分資訊（見第 BC259 段）。

BC273 國際會計準則理事會（IASB）決議，若個體按功能列報營業費用，其依國際財務報導準則第 18 號第 83 段須按性質揭露特定營業費用之細分資訊。國際會計準則理事會（IASB）制定此規定旨在達成成本效益平衡（見第 BC262 至 BC267 段）。若國際會計準則理事會（IASB）規定此個體適用一般細分規定，則個體需按性質揭露其費用之進一步資訊（若重大），而擾亂成本效益之平衡。為避免此情況，國際會計準則理事會（IASB）決議對適用第 BC272 段(a)所述之一般細分規定提供豁免。

BC274 制定該豁免時，國際會計準則理事會（IASB）決議不納入成本門檻（諸如，若適用一般細分規定將涉及過度成本或投入，則豁免個體適用該規定）。基於其於制定營業費用之揭露規定時之研究及與利害關係人之會議，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，納入成本門檻：

(a) 與未納入成本門檻之豁免相比，可能不會導致不同結果；且

(b) 可能難以適用。

BC275 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，適用國際會計準則第 1 號，某些個體按性質揭露比折舊、攤銷、員工福利、非金融資產之減損（及迴轉）及存貨沖減（及迴轉）更多之營業費用之細分資訊。國際會計準則理事會（IASB）並不意圖以第 BC273 段所述之豁免妨礙此等個體繼續揭露此資訊。

BC276 國際會計準則理事會（IASB）亦決議不對特定性質項目之資訊揭露訂定特定揭露目的。訂定特定揭露目的可能使編製者須提供額外揭露，此可能危害第 BC273 段所討論之成本效益平衡。

列報綜合損益之報表

報導綜合損益（第 88 至 89 段）

BCZ277 國際財務報導準則解釋委員會於 2013 年向國際會計準則理事會（IASB）報告，國際會計準則第 1 號規定對個體採用權益法處理之對關聯企業及合資其他綜合損益項目之份額之列報存有不確定性。國際會計準則理事會（IASB）認同國際會計準則第 1 號會有不同之解讀，因此決定下列事項：

(a) 闡明國際會計準則第 1 號(現於國際財務報導準則第 18 號第 88 至 89 段中)規定個體列報採用權益法處理之對關聯企業及合資其他綜合損益之份額，並將該等份額區分為：

- (i) 後續不重分類至損益者；及
 - (ii) 後續將重分類至損益者（於符合特定條件時）；及
- (b) 修正國際會計準則第 1 號之施行指引，以反映闡明(現於國際財務報導準則第 18 號第 88 至 89 段中)。

國際會計準則理事會 (IASB) 指出某一金額是否重分類至損益取決於標的項目之性質。其亦指出重分類之時點通常取決於被投資者之行為，惟亦可能由投資者所引發（投資者處分被投資者時即為如此）。

BCZ278 2014 年初步揭露草案所收到之回饋意見包含請求國際會計準則理事會 (IASB) 闡明投資者對關聯企業或合資其他綜合損益之份額究係應以稅後淨額抑或稅前總額列報，以及國際會計準則第 1 號(現於國際財務報導準則第 18 號第 93 至 95 段中)之指引於此方面之適用性。國際會計準則理事會 (IASB) 指出投資者對關聯企業或合資其他綜合損益之份額為扣除所得稅及對關聯企業或合資之非控制權益後之份額，如國際會計準則第 1 號之施行指引所例示(現於國際財務報導準則第 18 號之釋例中)。其亦指出國際會計準則第 1 號(現於國際財務報導準則第 18 號第 94 至 95 段中)之揭露規定不適用於已反映於投資者對關聯企業或合資其他綜合損益之份額中之關聯企業或合資之所得稅。惟國際會計準則理事會 (IASB) 指出，若投資者本身對關聯企業或合資其他綜合損益之份額負有所得稅責任，則國際會計準則第 1 號(現於國際財務報導準則第 18 號第 93 至 95 段中)適用於該所得稅。因此國際會計準則理事會 (IASB) 決議不針對該議題對國際會計準則第 1 號新增額外指引。

重分類調整 (第 90 至 92 及 B88 至 B89 段)

BCZ279 於 2006 年之草案，國際會計準則理事會 (IASB) 建議個體應單獨表達重分類調整。該等調整金額係於先前認為其他綜合損益，而於本期重分類為損益。國際會計準則理事會 (IASB) 決議，當該等項目依國際財務報導準則會計準則重分類為損益時，必須避免重複計入綜合損益總額中。國際會計準則理事會 (IASB) 認為，單獨表達重分類調整相當重要，以告知使用者於不同期間該等包含於收益及費損中之金額—於以前期間係其他綜合損益之收益或費損，而於本期係損益之收益或費損。若無該等資訊，使用者可能難以評估重分類對損益之影響，且難以計算備供出售金融資產、現金流量避險及與國外營運機構相關換算或處分之總利益或損失。⁴

BCZ280 該 2006 年之草案建議，允許重分類調整表達於已認列收益及費損表（現為「財務

⁴ 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」，刪除備供出售金融資產之種類，本段與國際會計準則第 1 號發布時係屬攸關之事項有關。

績效表」) 或附註中。多數回應者支持此方式。

BCZ281 部分回應者指出，2006 年之草案中對「重分類調整」之定義有些不一致（現於國際財務報導準則第 18 號之附錄 A 及第 91 段）。回應者建議，國際會計準則理事會(IASB)應擴大國際會計準則第 1 號(現於國際財務報導準則第 18 號之附錄 A)中定義，除包括以前期間認列利益或損失外，亦應包括本期認列利益或損失，以與國際會計準則第 1 號第 93 段（現於國際財務報導準則第 18 號第 91 段）一致。其認為如不予以澄清，對於某一期中產生且已於同年度另一期中迴轉之重分類項目，於期中及年度報導中將產生差異。

BCZ282 國際會計準則理事會（IASB）決議，與美國財務會計準則公報第 130 號「報導綜合損益」⁵中重分類調整之定義一致，於國際會計準則第 1 號中增加提及「本期」（已納入國際財務報導準則第 18 號附錄 A 中）。

其他綜合損益之項目之所得稅影響數（第 93 至 95 段）

BCZ283 國際會計準則理事會（IASB）決議，保留揭露所得稅費用或利益分攤至其他綜合損益各組成部分之規定。財務報表使用者時常需要與其他綜合損益相關之所得稅金額之進一步資訊，因為其適用之稅率時常與損益不同。國際會計準則理事會（IASB）亦注意到，個體應已有所得稅之相關資訊，因此揭露規定不會使財務報表編製者增加額外之成本。

BCZ284 於 2010 年之草案中，國際會計準則理事會（IASB）提議規定，若其他綜合損益之項目係以稅前金額列報，則列報於其他綜合損益項目之所得稅應分攤於後續將不會重分類為損益之項目及可能會重分類之項目。大部分回應者同意此提案，因該提案與國際會計準則第 1 號（於國際財務報導準則第 18 號中予以保留）中關於其他綜合損益所得稅之表達之現有選擇自由一致。因此，國際會計準則理事會（IASB）於 2011 年 6 月確認該提案。

財務狀況表

資產及負債分類為流動或非流動（第 96 至 102 及 B90 至 B108 段）

主要為交易目的而持有之負債（第 101 段(b)及第 B97 段）

BCZ285 2007 年之年度改善計畫中，國際會計準則理事會（IASB）發現衍生工具之流動與

⁵ 當國際會計準則理事會（IASB）作此決議時，美國財務會計準則公報第 130 號係美國財務會計準則理事會（FASB）報導綜合損益之準則，美國財務會計準則公報第 130 號於 2009 年 7 月已被美國財務會計準則理事會會計準則編典（FASB Accounting Standards Codification）取代。

非流動分類之相關指引並不一致。有些人也許將國際財務報導準則第 18 號第 B97 段之指引解讀為，依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」（「持有供交易」定義現於國際財務報導準則第 9 號附錄 A 中）分類為持有供交易之金融負債，一定要表達為流動。

BCZ286 國際會計準則理事會 (IASB) 預期國際財務報導準則第 18 號第 101 段(b)之條件，可用來評估金融負債應分類為流動或非流動。國際會計準則第 39 號第 9 段（「持有供交易」定義現於國際財務報導準則第 9 號附錄 A 中）之「持有供交易」種類係供衡量目的，且包括可能主要非為交易目的而持有之金融資產及負債。

BCZ287 國際會計準則理事會 (IASB) 重申，金融負債如主要係為交易目的而持有，不論其到期日為何，應表達為流動負債。惟非為交易目的而持有之金融負債，例如非財務保證合約或非指定為避險工具之衍生工具，應按其清償日表達為流動或非流動負債。例如，衍生工具如到期日超過報導期間後十二個月，且預期持有超過報導期間後十二個月，應表達為非流動資產或負債。

BCZ288 因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決議修正流動負債之舉例（現於國際財務報導準則第 18 號第 B97 段中），以消除該不一致。國際會計準則理事會 (IASB) 亦修正國際會計準則第 1 號之流動資產，消除類似之不一致（現於國際財務報導準則第 18 號第 B95 段中）。

流動負債（第 101 至 102 及 B96 至 B108 段）

報導期間後事項之影響（第 101 及 B96 至 B108 段）

BCZ289 國際會計準則第 1 號（1997 年發布）敘明，若長期付息負債同時符合下列條件，則個體應將其分類為非流動，即使於資產負債表日後十二個月內到期清償：

- (a) 其原始期間超過十二個月；
- (b) 個體意圖將該負債進行長期性再融資；且
- (c) 通過發布財務報表前，已完成長期性之再融資或重新安排付款協議，以支持其意圖。

BCZ290 國際會計準則第 1 號（1997 年發布）亦敘明，某些借款合約包含借款人之保證（合約條款），借款人保證如違反某些與其財務狀況相關之條件時，則該負債變成即期負債。此種情況下，僅於符合下列條件時，該負債始能分類為非流動：

- (a) 通過發布財務報表前，已經貸款人同意，不因借款人違反條款而隨時要求清償；且
- (b) 於資產負債表日後十二個月內，不太可能再發生違約情形。

BCZ291 國際會計準則理事會（IASB）考量前述規定後作出結論，報導期間後所發生之再融資或取得貸款人放棄可隨時要求清償之權利，不應作為負債分類之考量依據。

BCZ292 因此，發布於 2022 年之「國際會計準則之改善」草案（2022 草案）建議如下：

- (a) 修正國際會計準則第 1 號，明定於資產負債表日後十二個月內清償之長期金融負債，不因已於資產負債表日後且通過發布財務報表前，完成長期性之再融資或重新安排付款協議，而分類為非流動負債。個體在現有貸款機制下，如有裁決能力將其債務再融資或展期至資產負債表日後至少十二個月，此一修正並不會影響將該負債分類為非流動。
- (b) 修正國際會計準則第 1 號，明定個體如違反借款合同之條件，致使長期金融負債變成即期負債，該負債於資產負債表日應分類為流動，即使於資產負債表日後至通過發布財務報表前，已經貸款人同意，不因該個體違反條款而隨時要求清償亦然。惟如於資產負債表日前，已經貸款人同意提供寬限期，於寬限期內，個體可改正違約情況而在寬限期間貸款人亦不得要求立即償還，若該負債在未違反借款合同之情況下將於資產負債表日後至少十二個月始到期清償，且符合下列條件之一，該負債應分類為非流動：
 - (i) 個體於寬限期內改正違約情況；或
 - (ii) 通過發布財務報表前，寬限期間尚未結束且很有可能改正違約情況。

BCZ293 某些回應者不同意此等提議。其主張負債分類為流動或非流動，應根據負債是否預期動用個體之流動資產，而非嚴格地以負債之到期日，以及於報導期間結束日該負債是否可買回為基礎。根據其觀點，此作法可提供有關負債對個體資源流動時點之未來影響之更攸關資訊。

BCZ294 惟國際會計準則理事會（IASB）決議，下列論點對改變國際會計準則第 1 號更具說服力：

- (a) 於資產負債表日後將負債再融資，並不會影響個體於資產負債表日之流動性及償債能力，有關流動性及償債能力之報導應反映該日有效之合約協議。因此，依國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」⁶之規定，此為非調整事項，不應影響個體資產負債表之表達。
- (b) 以個體是否有展期之裁量能力，作為預期展期至資產負債表日後至少十二個月之短期債務之「非流動」分類之條件，然後基於資產負債表日後發生之再融資提供一例外規定，係不合邏輯。
- (c) 除非貸款人已放棄可隨時要求償還之權利或給予個體改正違反借款協議情況

⁶ 國際會計準則理事會（IASB）於 2007 年 9 月配合 2007 年國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之修訂，將國際會計準則第 10 號「資產負債表日後之事項」更名為「報導期間後事項」。

之寬限期間，否則在第 BCZ290 段所述情況下，個體於資產負債表日之財務狀況，依借款協議條款，並無將該負債遞延償還之絕對權利。放棄權利或給予寬限期間，將改變借款協議之條款。因此，個體於資產負債表日後始取得貸款人放棄權利或給予至少十二個月之寬限期間，並不會使該負債之性質改變為非流動，直至前述事項發生時始會改變該負債之性質。

BCZ295 國際會計準則第 1 號包含 2002 年提議之所有修改，但有一變動。該變動與下列情況下長期借款之分類有關：於報導期間結束日，當貸款人已同意提供寬限期，於該寬限期內，個體可改正違反借款協議之情況且貸款人不得要求立即償還借款時。

BCZ296 2002 年草案提議，若前述借款在未違約之情況下將於資產負債表日後至少十二個月始到期清償，且符合下列條件之一，該借款應分類為非流動：

- (a) 個體於寬限期內改正違約情況；或
- (b) 通過發布財務報表前，寬限期間尚未結束且很有可能將改正違約情況。

BCZ297 在考量回應者之意見後，國際會計準則理事會 (IASB) 決議，於報導期間後改正違約情況之發生或可能性，與報導期間結束日現有之狀況並不攸關。修訂之國際會計準則第 1 號規定，欲將該借款分類為非流動，寬限期間之結束必須在報導期間後至少十二個月。因此，第 BCZ296 段(a)至(b)係多餘之條件。此規定在國際財務報導準則第 18 號第 B103 段中係保留不變。

BCZ298 國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量下列論點：若於報導期間結束日已提供個體改正違反長期借款協議之寬限期間，則不論該寬限期間之長短，應將該借款分類為非流動。此等論點係基於下列觀點：在報導期間之結束日，貸款人於原始到期日前不具有無條件隨時要求償還之法定權利（亦即若個體於寬限期間改正違約情形，個體有權於原始到期日始清償該借款）。惟國際會計準則理事會 (IASB) 之結論為，僅於個體具有無條件將借款之清償遞延至報導期間後至少十二個月之權利，始應將該借款分類為非流動。此條件係聚焦於個體之法定權利，而非貸款人之法定權利。

將清償遞延至少十二個月之權利 (第 101 段(d)及第 B99 至 B106 段) — 2020 年之修正

BCZ299 國際會計準則第 1 號明定個體須具有將負債之清償遞延至報導期間後至少十二個月之權利，始將負債分類為非流動(現為國際財務報導準則第 18 號第 101 段(d))。於 2020 年 1 月，國際會計準則理事會 (IASB) 修正此分類原則之層面及國際會計準則第 1 號之相關適用規定(現為國際財務報導準則第 18 號第 B101 至 B105 段)。國際會計準則理事會 (IASB) 作該等修正以回應下列請求：調和國際會計準則第 1 號中之某一段(其規定將清償遞延之「無條件權利」)與另一段(其提

及個體「預期且有裁量能力」將一項債務再融資或展期）間之明顯矛盾。

BCZ300 國際會計準則理事會（IASB）於國際會計準則第 1 號之分類原則（現為國際財務報導準則第 18 號第 101 段(d)）中新增個體將清償遞延之權利須「於報導期間結束日」存在之闡釋。該權利需於報導期間結束日存在已於國際會計準則第 1 號（現為國際財務報導準則第 18 號第 B102 至 B103 段）中例示，但未於分類原則中明確敘明。

BCZ301 國際會計準則理事會（IASB）亦觀察到分類原則規定評估個體是否具有將負債之清償遞延之權利，而非評估個體是否將執行該權利。據此：

- (a) 國際會計準則理事會（IASB）修正國際會計準則第 1 號之規定（現為國際財務報導準則第 18 號第 B101 段），該段討論個體具有展期至報導期間後至少十二個月之權利之負債。國際會計準則理事會（IASB）刪除國際會計準則第 1 號中之下列暗示：個體不僅必須具有將一項負債展期之權利，亦須預期將執行該權利，始將該負債分類為非流動。國際會計準則理事會（IASB）亦於國際會計準則第 1 號（現為國際財務報導準則第 18 號第 B101 段）中以「權利」取代「裁量能力」，以使專用術語一致。
- (b) 國際會計準則理事會（IASB）於國際會計準則第 1 號新增一段（現為國際財務報導準則第 18 號第 B104 段），該段明確闡明分類不受管理階層之意圖或預期或者負債於報導期間後十二個月內之清償所影響。

BCZ302 國際會計準則理事會（IASB）曾考量個體將清償遞延之權利是否需為無條件。國際會計準則理事會（IASB）注意到，將借款之清償遞延之權利很少為無條件—該等權利常以合約條款之遵循為條件。國際會計準則理事會（IASB）決議，若個體將負債之清償遞延之權利受限於個體遵循特定條件，則若個體於報導期間結束日遵循該等條件，其於該日具有將該負債之清償遞延之權利。據此，國際會計準則理事會（IASB）：

- (a) 刪除國際會計準則第 1 號之分類原則（現於國際財務報導準則第 18 號第 101 段(d)中）中之「無條件」一詞；並
- (b) 新增一段（現為國際財務報導準則第 18 號第 B100 段）⁷以闡明若個體將清償遞延之權利受限於特定條件之遵循：
 - (i) 僅於個體於報導期間結束日遵循該等條件時，該權利始於報導期間結束日存在；且
 - (ii) 個體須於報導期間結束日遵循該等條件，即使債權人直至較晚之日期始

⁷ 國際會計準則理事會（IASB）於 2022 年修正國際會計準則第 1 號，移除第 BCZ302 段(b)所討論之闡釋。見第 BCZ304 至 BCZ309 段有關此等修正之進一步資訊。

檢測該遵循亦然。

BCZ303 國際會計準則理事會（IASB）曾考量是否明定管理階層如何評估個體對與其超過報導期間之一段期間之累積財務績效（例如利潤）有關之條件之遵循。國際會計準則理事會（IASB）作出結論：比較個體截至報導期間結束日之實際績效與對較長期間要求之績效不會提供有用資訊—此等衡量之一須作調整以使該二者為可比。惟國際會計準則理事會（IASB）決議不明定調整之方法，因任何單一方法可能於某些情況下不適當。

將清償遞延至少十二個月之權利（第 101 段(d)及第 B99 至 B106 段）—2022 年之修正

BCZ304 國際會計準則理事會（IASB）於 2022 年 10 月發布「具合約條款之非流動負債」。國際會計準則理事會（IASB）作出修正以：

- (a) 改善個體所提供有關下列負債之資訊：由借款協議所產生，且個體將其清償遞延至報導期間後至少十二個月之權利，受限於個體遵循該借款協議中特定條件者（具合約條款之負債）；及
- (b) 回應利害關係人對適用 2020 年發布之「負債分類為流動或非流動」中之修正之結果之疑慮。具體而言，利害關係人表示 2020 年之修正：
 - (i) 可能導致即使個體於報導期間結束日（報導日）不具有於該日或於十二個月內清償負債之合約義務，仍須將該負債分類為流動；
 - (ii) 未考量為反映個體於特定日期所需之財務狀況或績效所議定之合約條款之設計，諸如借款協議明定不同日期之不同合約條款，以反映季節性之預期效果或個體未來績效；及
 - (iii) 對個體於報導日如何評估是否遵循非以個體之財務狀況或績效為基礎之合約條款（非財務合約條款）及以超過報導期間之一段期間之累積財務績效或現金流量為基礎之合約條款（財務績效合約條款），並不明確。

具合約條款之非流動負債之分類及揭露

BCZ305 國際會計準則理事會（IASB）考量利害關係人之疑慮，其中包含理事會於制定 2020 年之修正時未考量之新資訊。具體而言，國際會計準則理事會（IASB）考量於某些情況下適用 2020 年之修正所產生資訊之有用性。國際會計準則理事會（IASB）觀察到個體可能無法避免於十二個月內償還一負債，若個體將該負債之清償遞延之權利受限於該期間合約條款之遵循。即使個體於報導日並無於該期間內清償該負債之合約義務，個體亦可能無法避免該償還。因此，於此等情況下，相關負債究係於十二個月內抑或十二個月後應償還，取決於個體於報導日後是否遵循該等合約條款。2020 年之修正明定一種方式，其在將負債分類為流動或非流動之模式

之限制內反映此條件。惟國際會計準則理事會（IASB）之結論為，於此情況下，僅以此二分法分類模式所提供之資訊無法符合使用者之資訊需求。例如，負債分類為流動或非流動本身無法提供有關此條件對負債何時應償還之可能影響之資訊。

BCZ306 於考量新資訊後，國際會計準則理事會（IASB）決議就下列事項修正國際會計準則第 1 號之規定：

- (a) 將具合約條款之負債分類為流動或非流動—國際會計準則理事會（IASB）決議，只有個體須於報導日以前遵循之合約條款會影響將該負債分類為流動或非流動。國際會計準則理事會（IASB）對以此方式修正規定作出下列結論：
 - (i) 將避免分類結果可能無法提供財務報表使用者有用之資訊（例如對業務具高度季節性之某些個體）；
 - (ii) 將使國際會計準則理事會（IASB）無須明定如何將 2020 年之修正適用於非財務合約條款及財務績效合約條款，從而避免增加規定之複雜度；及
 - (iii) 將解決利害關係人所提出之許多其他疑慮。
- (b) 揭露與具合約條款之非流動負債有關之資訊—國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體於附註中揭露資訊，俾使財務報表使用者了解具合約條款之非流動負債可能於十二個月內成為應償還之風險。國際會計準則理事會（IASB）之結論為此資訊對財務報表使用者將係屬有用，因其將使財務報表使用者了解該等合約條款之性質，以及一分類為非流動之負債仍可能於十二個月內應償還之風險。

BCZ307 對將具合約條款之負債分類為流動或非流動之規定之修正係與對此種負債之揭露規定連結。國際會計準則理事會（IASB）之結論為，當與於附註中揭露有關具合約條款之非流動負債之資訊之規定一起考量時，分類之規定將提供有用之資訊。基於此理由，國際財務報導準則第 18 號第 B106 段之揭露規定僅適用於將流動與非流動負債於其財務狀況表中列報為單獨分類之個體。惟國際會計準則理事會（IASB）觀察到，當按流動性之順序列報負債之個體適用國際財務報導準則第 7 號中流動性風險暴險之規定時，仍可能揭露具合約條款之負債之類似資訊。

BCZ308 修正草案之某些回應者指出，因非流動負債常受限於合約條款，該等揭露規定可能導致個體提供大量詳細之資訊。依此等回應者之觀點，該修正可能導致過度揭露而模糊合約條款之重大資訊。為回應此等意見，國際會計準則理事會（IASB）觀察到：

- (a) 於適用國際會計準則第 1 號（現於國際財務報導準則第 18 號第 19 至 20 及

41 至 43 段）之規定時，個體應評估哪些合約條款之資訊係屬重大，並決定如何彙總該等資訊。據此，個體不應揭露合約條款之不重大資訊致模糊重大資訊而降低財務報表之可了解性。

- (b) 作重大性判斷時需進一步指引之個體，可參照國際財務報導準則實務聲明書第 2 號「作重大性判斷」第 81 至 83 段中評估合約條款資訊之重大性之指引。該指引作出下列說明：

- (i) 個體於評估合約條款之資訊是否係屬重大時，應同時考量違約發生之後果及可能性；及
- (ii) 無論違約之後果，違約發生可能性甚低之合約條款之資訊並非重大。

其他考量

BCZ309 於發展該等修正中，國際會計準則理事會（IASB）亦考量：

- (a) 具合約條款之非流動負債之表達—國際會計準則理事會（IASB）發布 2021 年「具合約條款之非流動負債」草案徵詢意見時，曾提議規定個體於財務狀況表中單獨列報具合約條款之非流動負債。此提議之主要理由係避免不具有任何顯示負債將於十二個月內可能成為應償還之跡象之非流動分類誤導財務報表使用者。惟修正草案之回饋意見顯示於附註中說明非流動負債之條件，而非於財務狀況表中單獨列報該等負債，將不會誤導財務報表使用者。因此國際會計準則理事會（IASB）決議不對該提議作定案，而是個體於附註中提供具合約條款之非流動負債資訊時，須揭露相關負債之帳面金額。
- (b) 與合約條款之預期遵循有關之揭露—國際會計準則理事會（IASB）於 2021 年草案發布修正草案徵詢意見時，曾提議規定個體揭露其預期於報導日後是否會及預期如何遵循合約條款。修正草案之回饋意見顯示提供該資訊之成本可能超過效益。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議改為規定個體揭露顯示個體遵循合約條款可能有困難之事實及情況。國際會計準則理事會（IASB）之結論為編製此資訊之成本不高，且對財務報表使用者係屬有用，因其有助於財務報表使用者了解具合約條款之非流動負債於十二個月內可能成為應償還之風險。
- (c) 其他附條件之清償條款—國際會計準則理事會（IASB）於 2021 年草案發布修正草案徵詢意見時，曾提議闡明個體不具有將負債之清償遞延之權利之某些情況，國際會計準則理事會（IASB）意圖以該闡釋避免國際會計準則第 1 號（現於國際財務報導準則第 18 號第 B100 段）之分類規定被適用於該修正範圍外之負債。惟修正草案之回饋意見顯示所提議之闡釋無法達成該目的。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議改為明定國際會計準則第 1 號（現於國際財務報導準則第 18 號第 B100 段）之規定僅適用於借款協議所產生之

負債。

清償（第 B107 至 B108 段）

BCZ310 國際會計準則理事會（IASB）於制定第 BCZ299 至 BCZ303 段所討論之修正內容時，考量當一負債在現有貸款機制下被展期時，其是否「被清償」。國際會計準則理事會（IASB）作出結論：將負債展期並不構成清償，因其係現有負債之展延而未涉及任何經濟資源之移轉。國際會計準則理事會（IASB）亦觀察到，負債係定義為「移轉經濟資源」之義務，而某些類型之負債係藉由移轉現金以外之經濟資源被清償。例如，屬國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」範圍內之履約義務係藉由移轉所承諾之商品或勞務而被清償。國際會計準則理事會（IASB）決議，闡明「清償」用語之意義之該等層面將有助益，因此新增國際會計準則第 1 號之段落（現於國際財務報導準則第 18 號第 B107 段）。

BCZ311 國際會計準則理事會（IASB）於考量清償之用語之意義時，亦考量個體將（或可能）藉由發行其本身之權益工具清償（或換言之，藉由將負債轉換為權益而清償）之負債。於 2009 年發布之「國際財務報導準則之改善」中，國際會計準則理事會（IASB）已於國際會計準則第 1 號中新增一說明：「負債之條款可能（依交易對方之選擇）導致藉由發行權益工具清償負債，該等條款並不影響該負債之分類」。此說明之影響為，持有人於到期日前可能轉換為權益之債券，係依據該債券之條款被分類為流動或非流動，並不考量藉由轉換為權益而提前清償之可能性。

BCZ312 國際會計準則理事會（IASB）作出結論：當其於 2009 年新增交易對方之轉換選擇權之說明時，其意圖使該說明僅適用於包含交易對方之轉換選擇權（符合權益工具之定義（適用國際會計準則第 32 號）而作為複合金融工具之權益組成部分與主負債分別認列）之負債。國際會計準則理事會（IASB）進一步作出結論：於其他情況下一亦即，若移轉權益工具之義務係分類為負債或負債之部分（適用國際會計準則第 32 號）—就將該負債分類為流動或非流動之目的而言，該權益工具之移轉將構成該負債之清償。為反映該等結論，國際會計準則理事會（IASB）將有關交易對方之轉換選擇權之說明自國際會計準則第 1 號移至新段落（現於國際財務報導準則第 18 號第 B108 段）並闡明其範圍。

於財務狀況表中列報之單行項目（第 103 至 106 及 B109 至 B111 段）

BC313 正如國際會計準則理事會（IASB）對列報於損益表之單行項目之清單所作之決議，其決議不重新檢視國際會計準則第 1 號規定個體列報於財務狀況表之單行項目之清單，此超出闡明該等規定就主要財務報表之角色而言如何運作（見第 BC236 至 BC239 段）。

BC314 惟國際會計準則理事會（IASB）決議於單行項目之清單中新增將商譽與無形資產分別列報之規定。商譽係一不可辨認之資產且僅係以剩餘價值衡量，其無法被直

接衡量。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 認為商譽之特性與無形資產之特性足夠非類似致其須分別列報。

BC315 國際會計準則理事會 (IASB) 決議規定個體使用性質及功能之特性將資產及負債彙總及細分為單獨單行項目。其他特性，諸如存續期間、流動性、衡量基礎、類型及所得稅影響數，有助於個體辨認資產及負債之性質或功能。國際財務報導準則第 18 號規定個體於財務狀況表中納入額外單行項目，若此對列報個體之資產、負債及權益之有用之結構性彙總係屬必要 (見第 BC56 至 BC61 段)。規定個體使用性質及功能特性細分財務狀況表中之資產及負債，保留國際會計準則第 1 號所強調依資產及負債之性質及功能列報單行項目。財務狀況表中對性質及功能之強調亦與損益表中類似之強調一致，於損益表中個體須使用費用之性質及費用於該個體中之功能將營業費用彙總及細分為單行項目 (見第 BC246 至 BC258 段)。

權益變動表

報導源自業主與非源自業主之權益變動 (第 107 段)

BCZ316 2006 年草案建議，區分與業主 (以其業主之身分) 交易所產生之權益變動 (亦即所有源自業主之權益變動) 及權益之其他變動 (亦即非源自業主之權益變動)。權益變動表應表達所有源自業主之權益變動，並與非源自業主之權益變動分別列示。

BCZ317 由於前述建議使認列於權益但非報導為損益項目之透明度有所提升，大多回應者均表贊同，並將此改變視為財務報導之改善。惟部分回應者指出，即使「業主」及「非業主」之用語已於國家會計準則中被廣泛使用，但並未於 2006 年草案、「架構」或國際財務報導準則會計準則中定義。其亦指出「業主」及「權益持有人」之用語於 2006 年草案中交替使用。國際會計準則理事會 (IASB) 決定於國際會計準則第 1 號中全部採用「業主」之用語，以與美國財務會計準則公報第 130 號趨同，該公報於「綜合損益」之定義中使用業主之用語⁸。

股利之表達 (第 110 段)

BCZ318 國際會計準則理事會 (IASB) 重申其結論，要求應於權益變動表或附註中表達股利，因為股利係分配予業主 (以其業主之身分)，而權益變動表應表達所有源自業主之權益變動。國際會計準則理事會 (IASB) 之結論為個體不應於綜合損益表中表達股利，因為該報表係表達非源自業主之權益變動。

⁸ 國際財務報導準則第 18 號修訂「業主」之用語定義以與「觀念架構」一致。

附註

結構（第 113 至 116 及 B112 段）

- BCZ319 國際會計準則理事會（IASB）認知到某些人士將國際會計準則第 1 號之規定解讀為規定附註之特定順序。國際會計準則第 1 號敘明「個體通常按[下列]順序表達附註」，並列出附註之特定順序。某些人士認為使用「通常」使個體之附註順序難以不同於國際會計準則第 1 號（現於國際財務報導準則第 18 號第 B122 段中）所列者；例如附註按重要性順序揭露或將相關資訊併同揭露。
- BCZ320 投資者之回饋意見顯示，某些投資者偏好個體之附註順序不同於國際會計準則第 1 號（現於國際財務報導準則第 18 號第 B112 段中）所列者。其他投資者則偏好個體使用該順序，因其認為如此將增加各期間與各個體間之可比性。
- BCZ321 國際會計準則理事會（IASB）考量國際會計準則第 1 號所使用「通常」之用語並作出結論：國際會計準則理事會（IASB）並不意圖規定個體按該順序揭露附註，而係認為所列之順序為提供個體如何將附註排序之例，且「通常」之用語不意謂附註之其他排序為「異常」。因此，國際會計準則理事會（IASB）修正國際會計準則第 1 號以闡明所列之順序（現於國際財務報導準則第 18 號第 114 段中）係個體如何以有系統之方式將附註排序或分組之例。國際會計準則理事會（IASB）亦作出修正以闡明重大會計政策⁹無需於同一附註中揭露，而可與相關資訊納入其他附註中。
- BCZ322 國際會計準則理事會（IASB）亦注意到國際會計準則第 1 號（現於國際財務報導準則第 18 號第 114 段中）規定個體應盡實務上最大可能以有系統之方式表達附註。國際會計準則理事會（IASB）認為，此意謂附註之排序與分組背後須有系統或理由。例如附註得按對個體之重要性、財務報表中單行項目列報之順序或綜合兩者之順序排序。國際會計準則理事會（IASB）修正國際會計準則第 1 號（現於國際財務報導準則第 18 號第 114 段中）之規定以闡明個體於決定附註之順序時，應考量對財務報表之可了解性與可比性之影響。國際會計準則理事會（IASB）認知到可了解性與可比性間存在權衡；例如以增加可了解性之方式將附註排序可能意謂各個體間及各期間之可比性（包含一致性）降低。特別是，國際會計準則理事會（IASB）認知到特定個體各期間附註順序之一致性係屬重要。國際會計準則理事會（IASB）指出，若個體對附註之排序一致，通常對財務報表使用者係為有用，其並不預期個體之附註順序常有變動。先前判定為可了解性與可比性之最佳組合之附註順序，其變動通常應係特定事項或交易所致，諸如業務之變動。國際會計

⁹2021 年 2 月發布之「會計政策之揭露」修正國際會計準則第 1 號第 117 至 112 段以提及「重大會計政策資訊」。國際會計準則理事會（IASB）於發布國際財務報導準則第 18 號時，將國際會計準則第 1 號第 117 至 122 段保留於國際會計準則第 8 號第 27A 至 27G 段中。

準則理事會 (IASB) 亦指出國際會計準則第 1 號 (現於國際財務報導準則第 18 號第 30 段中) 對表達之一致性之現行規定仍適用。

BCZ323 國際會計準則理事會 (IASB) 亦觀察到, 電子版之財務報表可使於各期間及各個體間之財務報表中搜尋、找出及比較資訊更為容易。

BC324 財務報表使用者亦表示, 了解附註中所揭露之金額如何與主要財務報表中之單行項目連結對使用者係屬重要。作為回應, 國際會計準則理事會 (IASB) 決議規定個體提供附註中所揭露之金額如何包含於主要財務報表中之單行項目之質性說明。

管理階層定義之績效衡量 (第 117 至 125 及 B113 至 B142 段)

BC325 國際會計準則理事會 (IASB) 對管理階層定義之績效衡量制定揭露規定, 以對個體整體之財務績效某一層面之管理階層觀點提供深入見解。財務報表使用者表示, 有關管理階層定義之績效衡量之資訊係屬有用, 因其對業務如何被管理、管理階層如何檢視個體之財務績效, 以及個體之財務績效之持續性提供深入見解。有關此等衡量之資訊通常係於財務報表外溝通。惟財務報表使用者對所提供有關此等衡量之資訊之品質提出疑慮。

BC326 國際會計準則理事會 (IASB) 同意管理階層定義之績效衡量可提供個體財務績效之有用資訊。國際財務報導準則會計準則所規定之小計提供個體間可比之有用資訊而管理階層定義之額外小計可提供個體特定之資訊。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論, 國際財務報導準則第 18 號中管理階層定義之績效衡量之規定將改善此等衡量之透明度。將此等衡量納入財務報表中將使該等衡量受到相同揭露規定之規範 (不論個體之司法管轄區為何), 且可能將其納入審計之範圍內。

BC327 國際會計準則理事會 (IASB) 於制定該等規定時考量:

- (a) 如何辨認管理階層定義之績效衡量 (見第 BC328 至 BC368 段);
- (b) 於財務報表何處納入有關管理階層定義之績效衡量之資訊 (見第 BC369 至 BC375 段); 及
- (c) 規定個體提供哪些有關管理階層定義之績效衡量之資訊 (見第 BC376 至 BC390 段)。

管理階層定義之績效衡量之辨認 (第 117 至 120 及 B113 至 B131 段)

BC328 國際會計準則理事會 (IASB) 決議將「管理階層定義之績效衡量」定義為收益及費損之小計 (見第 BC330 至 BC333 段), 該小計:

- (a) 係個體用於財務報表外之公開溝通 (見第 BC334 至 BC342 段);

- (b) 係個體用以向財務報表使用者溝通個體整體之財務績效某一層面之管理階層觀點（見第 BC343 至 BC346 段）；且
- (c) 非國際財務報導準則會計準則明確規定列報或揭露者，亦非列於國際財務報導準則第 18 號第 118 段中者（見第 BC362 至 BC367 段）。

BC329 國際會計準則理事會（IASB）亦決議將下列事項納入應用指引：

- (a) 用於個體之財務報表外之公開溝通之收益及費損之小計向財務報表使用者溝通個體之財務績效某一層面之管理階層觀點之前提假設（見第 BC347 至 BC356 段）；
- (b) 計算管理階層定義之績效衡量之限制（見第 BC357 至 BC361 段）；及
- (c) 管理階層定義之績效衡量與國際會計準則第 8 號之規定間之關係（見第 BC368 段）。

收益及費損之小計

BC330 每一管理階層定義之績效衡量係由管理階層所定義，因此非屬國際財務報導準則會計準則所規定之特定衡量。

BC331 國際會計準則理事會（IASB）決議將「管理階層定義之績效衡量」之定義限於收益及費損之小計。例如，調整國際財務報導準則會計準則所明定之總計或小計之衡量（諸如調整後損益）係管理階層定義之績效衡量。其他衡量（諸如自由現金流量或客戶留存率）非屬管理階層定義之績效衡量。

BC332 某些利害關係人建議國際會計準則理事會（IASB）於「管理階層定義之績效衡量」之定義中納入收益及費損之小計以外之衡量－例如資產與負債之小計或現金流量之衡量。此等利害關係人表示，納入該等衡量將屬有用，因規定對溝通此等衡量之透明度及約束，將與溝通管理階層定義之收益及費損之小計有同等助益。

BC333 國際會計準則理事會（IASB）認知到，擴大「管理階層定義之績效衡量」之定義可能會產生有用之資訊。然而，將額外類型之衡量納入「管理階層定義之績效衡量」（超出收益及費損之小計），將須制定額外之定義、揭露規定與應用指引而列示與其他國際財務報導準則會計準則之關係。此項工作可能大量且超出該計畫聚焦於損益表及相關附註中之財務績效之報導之範圍。據此，國際會計準則理事會（IASB）決議不將「管理階層定義之績效衡量」之定義擴大至超出收益及費損之小計。

公開溝通

BC334 國際會計準則理事會（IASB）決議，僅於財務報表外之公開溝通之衡量始可為管理階層定義之績效衡量。國際會計準則理事會（IASB）之觀點係，用於財務報表

外之公開溝通之績效衡量應與揭露於財務報表中之績效衡量一致。

- BC335 某些利害關係人對「公開溝通」未被定義且可能被廣泛解讀而使個體（以及查核人員與主管機關）為辨認所有公開溝通之衡量將負擔過重提出疑慮。然而，國際會計準則理事會（IASB）觀察到，個體會主動決定其如何公開溝通及其於該等溝通中所包含之績效衡量。個體通常已建立系統與程序以監督及控制其溝通，俾遵循限制個體得向市場提供資訊之類型與時點之法令規範——例如，防止於不同時點向不同對象溝通此資訊而產生不公平之優勢。
- BC336 然而，就辨認管理階層定義之績效衡量之目的而言，國際會計準則理事會（IASB）決議「公開溝通」排除口頭陳述、口頭陳述之文字稿與社群媒體貼文。國際會計準則理事會（IASB）預期此等溝通形式所包含之管理階層定義之績效衡量之資訊，應已包含於其他公開溝通形式中。因此，將原符合管理階層定義之績效衡量之定義之衡量排除之風險低。就某些利害關係人之觀點，監督此等類型之溝通亦最具挑戰。因此，將此等種類自「公開溝通」範圍中移除，預期可藉由消除搜尋此等溝通形式之需要而降低適用該定義之成本。
- BC337 某些利害關係人質疑公開溝通之時點如何與財務報表連結。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，管理階層定義之績效衡量之規定與財務報表涵蓋期間之績效連結。例如，若個體將管理階層定義之績效衡量納入期中公開溝通中，則相關揭露須納入期中財務報表中。然而，僅包含於年度公開溝通中之管理階層定義之績效衡量將僅須於年度財務報表中揭露而非於期中財務報表中揭露。
- BC338 若個體停止將某一衡量納入其公開溝通中（例如，因該衡量不再溝通管理階層之觀點或不被允許納入個體之公開溝通中），該衡量已不再符合「管理階層定義之績效衡量」之定義，且不再包含於財務報表中。於此等情況下，個體將須揭露有關其管理階層定義之績效衡量變動之原因及影響之資訊（見第 BC388 至 BC390 段）。
- BC339 在大多數司法管轄區中，個體於通過發布財務報表前或同一天發布公開溝通，諸如新聞稿。然而，某些利害關係人表示，在某些司法管轄區中，可能包含績效衡量之對投資者之簡報直至通過發布財務報表後始可得。國際會計準則理事會（IASB）決議，若個體例行性地於通過發布財務報表後發布包含績效衡量之公開溝通，該個體須考量其已納入與前一報導期間有關之公開溝通中之衡量，以辨認本期之管理階層定義之績效衡量。
- BC340 然而，若有證據顯示前一期被辨認為管理階層定義之績效衡量之衡量將不會包含於將發布之與本報導期間有關之公開溝通，則個體無須納入該衡量。規定個體考量此等衡量於後續期間係管理階層定義之績效衡量，避免個體對在包含該等衡量之公開溝通前通過發布之財務報表判定其將包含之管理階層定義之績效衡量之完整性時之實務議題。此規定亦防止個體藉由例行性地將其管理階層定義之績效



衡量納入通過發布財務報表後之公開溝通中而規避該揭露規定。若某一管理階層定義之績效衡量於前期財務報表中揭露且未於本期財務報表中揭露，則個體適用國際財務報導準則第 18 號第 124 段中管理階層定義之績效衡量變動或停止之揭露規定。

- BC341 國際會計準則理事會（IASB）曾考量是否於管理階層定義之績效衡量之定義中納入「管理階層內部使用之衡量」用語，但決議不如此作。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，「管理階層內部使用之衡量」將反映個體之財務績效某一層面之管理階層觀點。然而，僅於內部使用之衡量可能並非總是溝通對財務報表使用者有用之資訊。
- BC342 國際會計準則理事會（IASB）亦曾考量對非公開發行個體提供特定規定，因此等個體相較於公開發行個體進行公開溝通之可能性較低。然而，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，該等規定之意圖係就於財務報表外向使用者溝通之衡量提供透明度與約束，而不論個體係公開發行抑或非公開發行。若個體於財務報表外未溝通財務績效之衡量，則並無衡量須作額外揭露。該等規定適用於適用國際財務報導準則會計準則之所有個體，因此，若某一非公開發行個體溝通符合「管理階層定義之績效衡量」之定義之小計，則受該等規定所規範。

個體之財務績效某一層面之管理階層觀點

- BC343 國際會計準則理事會（IASB）決議將「個體之財務績效某一層面之管理階層觀點」納入「管理階層定義之績效衡量」之定義中。有關個體之績效之管理階層觀點之資訊係國際會計準則理事會（IASB）制定管理階層定義之績效衡量之規定之理由。因此，「管理階層定義之績效衡量」包含那些向財務報表使用者溝通個體整體之財務績效某一層面之管理階層觀點之衡量。
- BC344 管理階層定義之績效衡量聚焦於溝通個體績效之某一層面，而非溝通管理階層之績效。僅為衡量管理階層之績效目的而使用之小計——例如僅為管理階層酬勞目的於內部使用之衡量——將不符合管理階層定義之績效衡量之定義。然而，於某些情況下，此衡量可能同時用於對外溝通個體績效之某一層面之管理階層觀點，以及用於內部評估管理階層之績效。

對個別部門衡量之應用

- BC345 國際會計準則理事會（IASB）觀察到個體於財務報表外之公開溝通中所提供之收益及費損之某些小計，可能與依國際財務報導準則第 8 號揭露之應報導部門有關。一應報導部門之衡量可能未提供有關個體整體之績效之資訊。
- BC346 惟於某些情況下，一應報導部門之衡量可能提供有關個體整體績效之資訊——例如，若其列報於損益表中之某一小計僅與其某一應報導部門有關。國際會計準則理事會（IASB）並未將此等部門衡量排除於管理階層定義之績效衡量之定義外。國際

會計準則理事會（IASB）決議闡明管理階層定義之績效衡量反映個體整體之績效某一層面之管理階層觀點。

有關溝通管理階層觀點之前提假設

- BC347 國際財務報導準則第 18 號規定個體將用於其財務報表外之公開溝通之收益及費損之小計推定為溝通個體財務績效某一層面之管理階層觀點，其可被國際財務報導準則第 18 號第 120 段所訂定之合理且可佐證之資訊反駁。雖然公開溝通可能包含多項小計，該前提假設並不意圖導致揭露大量之小計資訊。該可反駁之前提假設提供個體一客觀程序，以決定其公開溝通中之哪些衡量將揭露於其財務報表中，以符合管理階層定義之績效衡量之揭露目的（見國際財務報導準則第 18 號第 121 段）。
- BC348 國際會計準則理事會（IASB）於考量利害關係人對下列事項之疑慮後制定可反駁之前提假設：
- (a) 評估一衡量是否溝通個體財務績效某一層面之管理階層觀點可能係屬困難；及
 - (b) 財務報表外溝通之衡量未反映管理階層觀點卻可能被認為符合管理階層定義之績效衡量之定義。
- BC349 該前提假設於評估一衡量是否溝通管理階層觀點時提供嚴謹及有序，藉由列示通常預期為真實之情況—其可合理預期個體為向財務報表使用者溝通其財務績效某一層面之管理階層觀點之目的，將收益及費損之小計納入公開溝通中。若此情況並非真實，則需有支持此評估之合理且可佐證之資訊，以反駁該前提假設。
- BC350 能反駁該前提假設係認知到下列情況之存在：個體可能將某一衡量納入其公開溝通中，即使該衡量並未溝通個體之財務績效某一層面之管理階層觀點—例如，若主管機關規定某一衡量之揭露。於此等情況下，個體可反駁該前提假設，且該衡量將非屬一管理階層定義之績效衡量。
- BC351 國際會計準則理事會（IASB）曾考量，個體是否應能對特定類型之衡量（諸如行業定義或主管機關定義之衡量）反駁該前提假設。惟定義出某一衡量之基礎並不判定其是否溝通個體之財務績效某一層面之管理階層觀點。例如，就監理目的所須之小計可能亦被用於溝通個體之財務績效某一層面之管理階層觀點。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議，不明定哪些類型之衡量對反駁該前提假設將係屬適當。國際會計準則理事會（IASB）提供可用以反駁該前提假設之合理且可佐證之資訊之例。
- BC352 用以反駁該前提假設之合理且可佐證之資訊，需展示該小計未向財務報表使用者溝通個體整體之財務績效某一層面之管理階層觀點，以及顯示為何將該小計納入

個體之公開溝通中，儘管事實上其未溝通管理階層觀點。

- BC353 例如，個體可能將由資產及負債所構成之某一淨債務之衡量納入其公開溝通中。淨債務非屬管理階層定義之績效衡量，因其非屬收益及費損之小計。該個體可能亦納入諸如淨債務成本之小計作為補充資訊。若該個體可展示該小計因其係淨債務之衡量之補充資訊而以不突顯之程度溝通，且該個體未於內部使用該小計以評估及監督個體之財務績效，此可能係合理且可佐證之資訊以反駁該前提假設。然而，若此小計被多次提及並隨附管理階層分析及評論，此將係個體無法反駁該前提假設之證據。
- BC354 個體可能於公開溝通中複製損益表一例如，個體於對財務報表使用者之簡報中複製包含於其財務報表中之損益表時。若該損益表包含非屬國際財務報導準則第 18 號第 118 段所列示或非屬國際財務報導準則會計準則明確規定列報或揭露之額外小計，該小計將符合管理階層定義之績效衡量之定義，除非該個體反駁該前提假設。例如，若該小計未於內部被使用以評估及監督財務績效，且個體之公開溝通未納入對該小計之管理階層分析及評論，其可能係該小計以不突顯之程度溝通之合理且可佐證之資訊，且個體可能反駁該前提假設。
- BC355 國際會計準則理事會（IASB）決議不規定個體揭露對納入其公開溝通中之小計是否已反駁該前提假設。規定於財務報表中揭露非屬管理階層定義之績效衡量之衡量之單獨清單預期無法提供有用資訊。
- BC356 國際財務報導準則會計準則中之其他規定使用「合理且可佐證之資訊」。國際財務報導準則第 18 號中合理且可佐證之資訊之使用係與國際財務報導準則第 9 號第 B5.5.20 段中「合理且可佐證之資訊」用語之使用一致，該段允許個體僅於具有可得之合理且可佐證之資訊展示國際財務報導準則第 9 號第 5.5.11 段中之前提假設可被反駁時，始可反駁該前提假設。惟國際財務報導準則第 18 號中合理且可佐證之資訊之使用與國際財務報導準則第 9 號第 B5.5.27 段中合理且可佐證之資訊之使用不同，國際財務報導準則第 9 號第 B5.5.27 段規定個體根據所有無需過度成本或投入即可取得之合理且可佐證之資訊，評估自原始認列後信用風險是否已顯著增加。

對計算管理階層定義之績效衡量之限制

- BC357 國際會計準則理事會（IASB）決議不對個體如何計算屬管理階層定義之績效衡量之收益及費損之小計訂定特定限制。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，該等限制可能阻礙個體揭露財務報表使用者認為有用之衡量。
- BC358 惟管理階層定義之績效衡量須遵循納入財務報表中之資訊之一般規定。此意謂：
- (a) 管理階層定義之績效衡量需忠實表述其所意圖表述之個體財務績效某一層面；

- (b) 支持管理階層定義之績效衡量之揭露需符合彙總及細分之規定—例如，於揭露調節項目時；及
- (c) 個體須提供管理階層定義之績效衡量及相關揭露之比較資訊。

- BC359 為達成管理階層定義之績效衡量之忠實表述，個體須以清楚且可了解之方式描述其所溝通之績效層面，包括其於該描述中所使用之用語之意義。個體須採用該等用語及描述以產生忠實表述—完整、中立及免於錯誤。
- BC360 忠實表述本身並未傳達有關該衡量之其他資訊。例如，其未提供有關某一衡量究係一「好」或「壞」衡量之資訊。管理階層定義之績效衡量僅須忠實表述所溝通之績效層面。
- BC361 管理階層定義之績效衡量之規定意欲提供有關此等衡量之透明度，即如何計算此等衡量、其所溝通之內容、其如何與財務報表連結及其可能如何改變。該透明度有助於符合忠實表述之規定。

排除於管理階層定義之績效衡量之定義外之小計

- BC362 國際會計準則理事會（IASB）決議，國際財務報導準則第 18 號第 118 段所列示之小計或國際財務報導準則會計準則明確規定揭露之小計並非管理階層定義之績效衡量。某些小計並非由國際財務報導準則會計準則所定義，而係普遍於財務報表中使用且財務報表使用者已普遍了解—例如，毛利小計。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，就此等衡量提供管理階層定義之績效衡量之揭露將不會提供有用資訊，因其目的及其與國際財務報導準則會計準則所定義之總計或小計間之關係已被普遍了解或通常將自其於財務績效表之表達中清楚呈現。國際會計準則理事會（IASB）將此等小計納入國際財務報導準則第 18 號第 118 段之清單中，其中包括折舊、攤銷及特定減損前之營業利益（見第 BC363 至 BC366 段），以及營業利益及來自採用權益法處理之關聯企業及合資之收益及費損（見第 BC367 段）。

折舊、攤銷及特定減損前之營業利益

- BC363 國際會計準則理事會（IASB）曾考量是否定義「息前稅前折舊攤銷前盈餘（EBITDA）」。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，雖然息前稅前折舊攤銷前盈餘（EBITDA）係向財務報表使用者之溝通中最普遍使用之衡量之一，惟其未被某些行業（諸如銀行業及保險業）之個體所使用。再者，除作為各種分析之起點外，息前稅前折舊攤銷前盈餘（EBITDA）所代表之定義並未達成共識。
- BC364 息前稅前折舊攤銷前盈餘（EBITDA）之衡量可能符合「管理階層定義之績效衡量」之定義。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，被計算為折舊、攤銷及屬國際會計準則第 36 號「資產減損」範圍內之減損前之營業利益之衡量，提供與許多息前稅前折舊攤銷前盈餘（EBITDA）之衡量所提供類似之資訊。依國際會計準則理

事會（IASB）之觀點，若個體列報折舊、攤銷及屬國際會計準則第 36 號「資產減損」範圍內之減損前之營業利益之小計，因該衡量係明確定義，就管理階層定義之績效衡量所須揭露之額外資訊之成本將超過該資訊所提供之效益。國際會計準則理事會（IASB）因此決議將該小計納入國際財務報導準則第 18 號第 118 段之清單中。

BC365 國際會計準則理事會（IASB）決議不將此小計描述為「息前稅前折舊攤銷前盈餘（EBITDA）」，因如此作將隱含營業損益與財務報表使用者所了解之「息前稅前盈餘」相同，但可能並非如此。例如，營業利益排除分類至投資種類之收益及費損，因此該衡量可能未計入某些使用者認為係屬「盈餘」之收益。

BC366 惟於某些情況下，該標示可能正確描述相對應之衡量——例如，若個體無投資種類之收益及費損以致其所有盈餘係包含於營業利益中。於此等情況下，一個體並未被禁止將折舊、攤銷及屬國際會計準則第 36 號範圍內之特定減損前之營業利益之小計標示為「息前稅前折舊攤銷前盈餘（EBITDA）」。

營業利益及來自採用權益法處理之關聯企業及合資之收益及費損

BC367 某些個體投資於個體判斷與其主要經營活動緊密關聯之關聯企業及合資。此等個體可能作出結論，於損益表中列報由營業利益及來自採用權益法處理之關聯企業及合資之收益及費損所構成之小計對其收益及費損之有用之結構性彙總將係屬必要。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，對此小計而言，就管理階層定義之績效衡量所須揭露之額外資訊將不會提供有用資訊，因了解該小計之必要資訊可自損益表清楚了解。國際會計準則理事會（IASB）因此決議將此小計納入國際財務報導準則第 18 號第 118 段小計之清單中。納入該清單中之該小計將計入來自所有採用權益法處理之關聯企業及合資之收益及費損。若個體使用僅計入來自選定之採用權益法處理之關聯企業及合資之收益及費損，則該小計將係管理階層定義之績效衡量。

與國際會計準則第 8 號中之規定之關係

BC368 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，管理階層定義之績效衡量之辨認，包括如何計算該衡量，非屬國際會計準則第 8 號所定義之會計政策。國際會計準則理事會（IASB）認知到，「會計政策」之定義與管理階層定義之績效衡量之決定間具有許多相似處。惟與會計政策不同，管理階層定義之績效衡量並非就依國際財務報導準則會計準則編製及列報財務報表而決定。一個體於國際財務報導準則會計準則之範圍內為其財務報表選擇並適用其會計政策。反之，管理階層定義其管理階層定義之績效衡量於財務報表外溝通個體之財務績效某一層面。

管理階層定義之績效衡量之揭露（第 121 至 125 及 B132 至 B142 段）

有關管理階層定義之績效衡量之資訊之位置

- BC369 國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體於單一附註中揭露管理階層定義之績效衡量及所有相關資訊以改善該等衡量之透明度。於單一附註中揭露該等資訊藉由下列方式改善透明度：
- (a) 提供管理階層定義之績效衡量，連同對了解該等衡量係屬必要之計算、說明及調節；及
 - (b) 協助財務報表使用者易於找出有關管理階層定義之績效衡量之所有資訊。
- BC370 國際會計準則理事會（IASB）曾考量允許個體藉由交互索引在其他文件中之所規定之資訊以遵循該等規定。允許交互索引有助於避免資訊之重複，其可增加財務報導之明確性。惟若個體使用交互索引，則資訊分散於數個位置間，其可能因使財務報表使用者更難找出資訊及了解整體之財務報表而降低透明度。為使管理階層定義之績效衡量之資訊透明，國際會計準則理事會（IASB）決議不明定管理階層定義之績效衡量之揭露可藉由索引至其他文件而被納入財務報表中。
- BC371 國際會計準則理事會（IASB）曾考量禁止個體藉由交互索引至包含於另一文件中之國際財務報導準則第 18 號所規定之資訊以遵循規定。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，將明確禁止交互索引納入應用指引非屬必要，因實務上個體通常不會藉由交互索引揭露所規定之資訊以符合國際財務報導準則會計準則，除非某一國際財務報導準則會計準則明確允許。國際會計準則理事會（IASB）亦作出結論，納入此禁止可能有非意圖結果。
- BC372 某些利害關係人詢問有關不符合管理階層定義之績效衡量之衡量之資訊是否可於財務報表中揭露。國際會計準則理事會（IASB）決議，不提供有關包含於財務報表中國際財務報導準則第 18 號所規定者以外之資訊之特定規定。國際會計準則理事會（IASB）觀察到一風險，此等規定可能會抑制對財務報表使用者有用之自願揭露之最佳實務。
- BC373 當遵循國際財務報導準則會計準則之特定規定不足以讓財務報表使用者了解交易、其他事項及情況對個體之財務狀況及財務績效之影響時，國際財務報導準則會計準則規定額外資訊之揭露。辨認允許之資訊或禁止之特定資訊並制定區分該二類資訊之標準將具挑戰性。惟國際會計準則理事會（IASB）作出結論，分別辨認所規定管理階層定義之績效衡量之資訊與包含於財務報表中之其他資訊係屬重要，以明確區分哪些衡量受管理階層定義之績效衡量之規定所規範。
- BC374 國際會計準則理事會（IASB）曾考量禁止個體於財務績效表中列報管理階層定義之績效衡量，以回應某些利害關係人對管理階層定義之績效衡量可能造成誤導，且可能被過度突顯之疑慮。然而，國際財務報導準則第 18 號規定個體於財務績效表中列報單行項目及小計，若此等表達對提供個體之收益及費損之有用之結構性彙總係屬必要。禁止個體於財務績效表中列報管理階層定義之績效衡量可能會阻礙其遵循此規定。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議不禁止個體於財務



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

績效表中列報管理階層定義之績效衡量。於財務績效表中列報管理階層定義之績效衡量之個體，仍須於單一附註中揭露對管理階層定義之績效衡量所規定之所有資訊。

- BC375 國際會計準則理事會（IASB）亦觀察到，若個體於財務績效表中列報管理階層定義之績效衡量，其須遵循國際財務報導準則第 18 號第 24 段對列報於財務績效表中之小計之規定。

有關管理階層定義之績效衡量應揭露之資訊

- BC376 國際財務報導準則第 18 號中管理階層定義之績效衡量之揭露目的係使個體提供資訊以協助財務報表使用者了解：

- (a) 藉由每一管理階層定義之績效衡量溝通之財務績效某一層面（依管理階層觀點）；及
- (b) 該衡量如何與國際財務報導準則會計準則定義之衡量比較。

- BC377 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，透明度係藉由個體清楚敘明管理階層定義之績效衡量之目的及限制而強化。管理階層定義之績效衡量反映有關何者係對財務報表使用者有用之管理階層判斷。財務報表使用者需要有關該判斷之足夠資訊，以了解管理階層定義之績效衡量提供之資訊以及其如何忠實表述個體之財務績效某一層面。

調節至最直接可比之總計或小計

- BC378 國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體提供管理階層定義之績效衡量與國際財務報導準則第 18 號第 118 段所列之小計或國際財務報導準則會計準則明確規定列報或揭露之總計或小計中最直接可比者間之調節。此調節對每一管理階層定義之績效衡量係屬必須。調節對財務報表使用者而言，係了解管理階層定義之績效衡量如何與國際財務報導準則會計準則規定之總計或小計連結之重要資訊。調節亦提供資訊予財務報表使用者，以協助渠等了解該衡量如何與其他個體所提供之類似衡量比較，並判斷是否自行調整。

- BC379 國際財務報導準則第 18 號第 B137 段規定個體對調節中之每一項目揭露：

- (a) 與財務績效表中每一單行項目有關之金額；及
- (b) 對該項目如何計算以及如何有助於提供有用資訊之描述，若此對遵循國際財務報導準則第 18 號第 123 段(a)及(b)係屬必要。

- BC380 作為該計畫之一部分之實地調查顯示，該調節所提供之資訊可能取決於調節之形式及所包含之細節數量而有所不同。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，連結構成小計之單行項目有助於財務報表使用者了解該管理階層定義之績效衡量與

國際財務報導準則第 18 號第 118 段所列之小計或國際財務報導準則會計準則明確規定列報或揭露之總計或小計中最直接可比者間之關係。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體揭露個別調節項目如何與財務績效表中之單行項目連結。

- BC381 於某些情況下，財務報表使用者可能難以了解個別調節項目如何計算或其如何有助於管理階層定義之績效衡量溝通個體之財務績效某一層面之管理階層觀點。例如，若某一管理階層定義之績效衡量包括為溝通個體績效之不同層面所納入之調節項目，為了解該衡量，說明每一該等層面將係屬必要。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議若對了解管理階層定義之績效衡量如何計算或其如何有助於該衡量提供有用資訊係屬必要，則個體須就每一調節項目揭露此資訊。
- BC382 國際會計準則理事會（IASB）曾考量規定個體按特定格式提供調節——例如，將調節項目作為欄位之表格，調整列報於財務績效表中之單行項目。惟國際會計準則理事會（IASB）決議不如此作，因最適合之調節格式將取決於特定管理階層定義之績效衡量。

揭露所得稅影響數及對非控制權益之影響

- BC383 國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體就管理階層定義之績效衡量與國際財務報導準則第 18 號第 118 段所列之小計或國際財務報導準則會計準則明確規定列報或揭露之總計或小計中最直接可比者間之調節中所揭露之每一項目，揭露所得稅影響數及對非控制權益之影響。
- BC384 國際會計準則理事會（IASB）考量以下回饋意見：每股盈餘資訊對財務報表使用者而言係屬重要，且管理階層定義之績效衡量之揭露效益之一係使用者可使用詳細資訊計算相關每股盈餘數字。使用者需要有關歸屬於母公司業主之調整金額及該等調整之所得稅影響數之資訊以調整每股盈餘數字。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體就國際財務報導準則第 18 號第 123 段(c)所規定之調節中之每一調節項目，分別揭露歸屬於非控制權益之金額及所得稅影響數。
- BC385 國際會計準則理事會（IASB）決議規定就每一調節項目作此揭露，因其提供財務報表使用者僅以其欲於分析中考量之調整為基礎計算調整後每股盈餘之衡量所需之資訊。
- BC386 某些財務報表編製者提出以下疑慮：若依國際會計準則第 12 號之規定計算每一調節項目之所得稅影響數之揭露可能複雜且成本過高。財務報表使用者表示每一調節項目之所得稅影響數之概要性資訊（high-level information）將符合渠等所需。為降低編製所得稅影響數之揭露之成本，國際會計準則理事會（IASB）決議允許一簡化作法：以按所隸屬課稅管轄區內該交易所適用之法定稅率計算標的交易之所得稅影響數為基礎，計算調節項目之所得稅影響數。

BC387 國際會計準則理事會（IASB）亦決議允許個體使用其他作法計算所得稅影響數。限制個體可能用於計算所得稅影響數之方法，將對提供於此等情況下可能之最佳資訊之判斷有所限制，從而降低所提供資訊之有用性。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議提供應用指引，作為簡化計算之替代方案，個體可以所隸屬課稅管轄區內該個體之當期及遞延所得稅之合理比例分攤為基礎或使用於此等情況下能達成更適當分攤之另一方法，計算調節項目之所得稅影響數。此作法類似於國際會計準則第 12 號所訂定之決定對其他綜合損益項目之所得稅影響數之作法。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，明確允許該簡化作法（及其他作法），藉由向使用者提供調節項目之所得稅影響數之合理估計，並藉由簡化該等所得稅影響數之計算以降低編製者之成本，以平衡財務報表使用者及編製者之需求。

有關管理階層定義之績效衡量之變動之資訊

BC388 國際會計準則理事會（IASB）決議規定個體揭露有關其改變、新增或停止使用一管理階層定義之績效衡量之理由及影響之資訊。該規定之資訊係以國際會計準則第 8 號所規定若個體改變其會計政策時應揭露之資訊為基礎。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，若個體改變其管理階層定義之績效衡量，類似資訊對財務報表使用者將係屬有用。惟管理階層定義之績效衡量（包括該衡量如何計算或其調節項目之所得稅影響數如何計算）之選擇非屬國際會計準則第 8 號所定義之會計政策選擇，該準則中之揭露規定並不適用（見第 BC368 段）。

BC389 藉由提供有關個體之管理階層定義之績效衡量之變動之資訊，以強化各期間該等衡量之透明度及可比性。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，管理階層定義之績效衡量之某一輸入值之數值變動非屬其計算之變動，即使該變動導致於某一期間無任何調整。例如，若個體計算調整後營業利益之衡量，該衡量將重組之影響自其營業利益中排除，但個體於某一報導期間並無重組，就重組所作調整為零之事實並不代表管理階層定義之績效衡量之計算之變動。

BC390 國際會計準則理事會（IASB）決議規定，若改變管理階層定義之績效衡量，應重編其比較資訊（除非實務上不可行）。管理階層定義之績效衡量之趨勢資訊對財務報表使用者係屬重要。該等衡量所提供之資訊係個體財務績效某一層面之管理階層觀點。因此，國際會計準則理事會（IASB）通常將預期管理階層監督對提供比較資訊係屬必要之資訊。

有關資本之揭露（第 126 至 129 段）

BCZ391 國際會計準則理事會（IASB）於 2004 年 7 月發布草案「金融工具：揭露」（2024 年草案）。於此計畫中，國際會計準則理事會（IASB）考量是否應規定有關資本之揭露。

BCZ392 個體之資本水準及其如何管理資本，係使用者於評估個體風險概況及其承擔非預

期不利事項之能力時，所需考量之重要因素。資本水準亦會影響個體支付股利之能力。因此，2004 年之草案建議揭露有關資本之資訊。

BCZ393 2004 年之草案中國際會計準則理事會（IASB）決議，有關資本之揭露規範，不應僅限於受到外部資本規範（例如，依法律或其他法律設立之資本規範）之個體。國際會計準則理事會（IASB）認為有關資本之資訊，對所有個體皆屬有用之資訊，且已被訂有內部資本規範及受到行業規範之個體所證實。國際會計準則理事會（IASB）指出，該資本揭露並不意圖取代主管機關之揭露規定。國際會計準則理事會（IASB）亦指出，財務報表不應被視為向主管機關揭露之替代品（也許並不適用於所有使用者），因為向主管機關所作揭露之功能，與向其他使用者所作揭露之功能不同。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議，所有個體應揭露有關資本之資訊，因為該資訊有助於一般用途財務報表使用者。此外，國際會計準則理事會（IASB）並不區分受限制個體或未受限制個體之揭露規定。

BCZ394 2004 年之草案之部分回應者質疑，資本揭露與討論有關金融工具揭露之國際財務報導準則會計準則之攸關性。國際會計準則理事會（IASB）指出，個體之資本不僅只與金融工具相關，資本揭露具有更普遍之攸關性。因此，國際會計準則理事會（IASB）將該等揭露納入國際會計準則第 1 號中（於國際財務報導準則第 18 號中予以保留），而非納入國際財務報導準則第 7 號（源自 2004 年之草案）。

BCZ395 國際會計準則理事會（IASB）亦決議，個體採用修正之國際會計準則第 1 號之決定（於國際財務報導準則第 18 號中予以保留），應不受是否採用國際財務報導準則第 7 號之決定所影響。國際會計準則理事會（IASB）指出單獨發布修正之準則，有助於單獨作成是否採用之決定。

管理資本之目標、政策及程序（第 126 至 128 段）

BCZ396 國際會計準則理事會（IASB）決議，應將有關資本之揭露置於個體管理資本之目標、政策及程序之討論內容中。因為國際會計準則理事會（IASB）認為，該討論能溝通與個體資本策略有關之重要資訊，並提供其他揭露之內容。

BCZ397 國際會計準則理事會（IASB）考量，個體對資本之看法可能與國際財務報導準則會計準則定義之權益不同。國際會計準則理事會（IASB）指出，儘管此資本揭露之目的通常與國際財務報導準則會計準則所定義之「權益」相同，但其可能包括或排除某些組成部分。國際會計準則理事會（IASB）亦指出，若個體之資本不同於國際財務報導準則會計準則定義之權益，此揭露意圖給予個體一機會，以敘明其對所管理資本之組成部分之看法。

外部所加之資本規範（第 129 段）



BCZ398 國際會計準則理事會（IASB）考量是否應規定有關外部所加之資本規範之揭露。該資本規範可能為：

- (a) 於某行業中所有個體必須遵循之行業整體規範；或
- (b) 審慎之監理機關或其他主管機關對特定個體之個體特定規範。

BCZ399 國際會計準則理事會（IASB）指出，某些行業或國家訂有行業整體資本規範，某些則無。因此，國際會計準則理事會（IASB）之結論為不應要求有關行業整體規範或遵循該等規範之揭露，因為該揭露無法達成不同個體間或類似個體於不同國家間之可比性。

BCZ400 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，有關個體特定資本規範之存在及水準之揭露，對使用者係重要之資訊，因為其可告知使用者有關主管機關之風險評估。該揭露可改善透明度及市場規則。

BCZ401 國際會計準則理事會（IASB）指出，下列係反對要求揭露外部所加之個體特定資本規範之論點：

- (a) 財務報表使用者可能主要係依賴主管機關對償債能力風險之評估，而未自行評估風險。
- (b) 主管機關之風險評估聚焦於其所意圖保護者之權益（例如存款人或保單持有人）。此與股東關注之重點不同。因此，可能造成誤導而認為可將主管機關之風險評估取代投資人之獨立分析。
- (c) 揭露主管機關對個體特定資本規範，可能損害主管機關實施該規範之能力。例如，該揭露資訊可能導致存款人撤回資金，因此可能使主管機關放棄實施該規範。而且，個體與主管機關間之意見溝通將會被公開，於某些情況下可能並不適當。
- (d) 由於不同主管機關有不同之工具可使用（例如正式規範及道德勸說），對個體特定資本規範之揭露規定，不應為達成個體間所提供資訊之可比性而侷限於同一方式。
- (e) 資本規範（及主管機關判斷）之揭露，將促使主管機關使用道德勸說及其他非正式機制，而可能無法清楚傳達其對個體之評估。
- (f) 揭露規定不應僅關注於個體特定之資本規範，而應關注個體特定資本規範如何影響個體管理及判斷其資本資源之適足性。
- (g) 巴塞爾銀行監理委員會亦未於巴塞爾資本協定二之架構之第三支柱中規定應揭露主管機關對個體特定之資本規範。

BCZ402 國際會計準則理事會（IASB）考量前述所有論點後，決議不規定對外部所加之資本規範之量化揭露。而要求揭露有關當期個體是否遵循外部所加之資本規範，以及如未遵循，要求揭露未遵循之後果。此不但保留了主管機關與個體間之機密性，且能提醒使用者，個體未遵循資本規範及其後果。

BCZ403 2004 年之草案之部分回應者不贊同個體應揭露其未遵循外部所加之資本規範。其認為揭露未遵循外部所加之資本規範及相關主管機關之後續措施，可能會嚴重損害該個體。國際會計準則理事會（IASB）並未被該等論點說服，因國際會計準則理事會（IASB）相信該等疑慮即顯示，有關未遵循外部所加之資本規範之資訊，其性質係屬重大。「架構」中敘明「資訊之遺漏或誤述如可能影響使用者根據財務報表所作之經濟決策，則該資訊為重大。」¹⁰同樣地，國際會計準則理事會（IASB）決議不提供可以不揭露期中暫時未遵循主管機關規範之豁免。有關個體面臨違反限制之資訊，即使僅為暫時性，對使用者仍為有用之資訊。

內部資本目標

BCZ404 國際會計準則理事會（IASB）於 2004 年之草案中建議，有關違反資本規範資訊之揭露規定，應同樣適用於違反內部賦予之規範，因為其相信該資訊對財務報表使用者亦為有用之資訊。

BCZ405 惟前述建議受到 2004 年之草案回應者之批評，理由如下：

- (a) 該資訊係屬主觀，因此於個體間不具可比性。尤其，不同個體依據不同理由設立內部目標，因此違反規範，對不同個體有不同之涵義。相反地，違反外部規範，對須遵循該規範之類似個體有類似之涵義。
- (b) 資本目標並不比內部設立之其他財務目標重要，且僅規定揭露資本目標，所提供使用者之資訊係不完整，甚至於是誤導之資訊。
- (c) 內部目標係隨個體而變動之估計。要求個體揭露與此基準相比之績效並不適當。
- (d) 內部設立之資本目標可被管理階層操縱。揭露規定將促使管理階層設立總是能達成之目標，提供給使用者之資訊用途不大，甚至可能降低個體資本管理之有效性。

BCZ406 因此，國際會計準則理事會（IASB）決議不要求揭露管理階層所設立之資本目標、個體是否已遵循該等目標，以及未遵循之後果。惟國際會計準則理事會（IASB）確信其觀點，個體如有管理資本之政策及程序，有關該等政策及程序之品質性揭

¹⁰「觀念架構」取代「架構」。重大性係於「觀念架構」第 2.11 段討論並於國際財務報導準則第 18 號附錄 A 中定義。

露係有用之資訊。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，前述揭露與權益組成部分及其當年度變動情形之揭露（規定於國際財務報導準則第 18 號第 107 至 112 段），可充分提供有關個體未受管制或未受到外部所加之資本規範之資訊。

非經常性收益及費損

BC407 許多個體揭露有關非經常性（或被類似地描述）之收益及費損之資訊。惟個體提供該等資訊之方式存有重大差異，且項目如何被或為何被辨認為非經常性通常並不明確。利害關係人（特別是財務報表使用者）建議國際會計準則理事會（IASB）：

- (a) 定義「非經常性收益及費損」，且提供將項目辨認為非經常性之原則，以協助個體辨認其非經常性收益及費損，並減少將項目投機性分類為非經常性；及
- (b) 明定此等收益及費損之哪些資訊應被揭露之規定，以提升所提供有關該等項目之資訊之攸關性及完整性。

BC408 國際會計準則理事會（IASB）發展對「非經常性收益及費損」所提議之定義及所提議之揭露規定以回應此回饋意見。所提議之定義之目的係協助財務報表使用者辨認可能不會持續發生之收益及費損，俾於預測個體未來現金流量時，能單獨分析該等收益及費損。國際會計準則理事會（IASB）於草案中提議將「非經常性收益及費損」定義為「預測價值有限之收益及費損。某一收益及費損具有有限之預測價值，當可合理預期於未來若干年度報導期間不會產生與其類型及金額上均相似之收益及費損時。」。

BC409 大多數利害關係人同意國際會計準則理事會（IASB）應對「非經常性收益及費損」作定義。惟因對下列事項之疑慮，大多數利害關係人不同意所提議之定義：

- (a) 所提議之定義涵蓋項目之範圍；及
- (b) 所提議之定義具固有之主觀性。

BC410 國際會計準則理事會（IASB）曾考量「非經常性收益及費損」之各種替代定義，以試圖解決此等疑慮。惟利害關係人對國際會計準則理事會（IASB）應如何定義「非經常性收益及費損」具有不同觀點。與利害關係人就各種替代定義所作之進一步討論未能解決觀點（此等觀點係由包括財務報表使用者之所有類型之利害關係人所表達）之差異。

BC411 觀點之差異顯示及時制定出一實務上可行之定義將係不可能。來自包括財務報表使用者之利害關係人之回饋意見顯示，國際會計準則理事會（IASB）不應因制定「非經常性收益及費損」之定義而延遲該計畫之完成。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議不繼續制定此定義。

- BC412 國際會計準則理事會 (IASB) 亦作出結論，在未有「非經常性收益及費損」定義之情況下，將難以明定能顯著改善財務報表中所揭露有關非經常性收益及費損之資訊之揭露規定。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決議不明定任何此等規定。
- BC413 惟國際會計準則理事會 (IASB) 不對「非經常性收益及費損」作定義之決議並未改變其有關非經常性收益及費損之資訊對財務報表使用者係屬有用之觀點。國際會計準則理事會 (IASB) 預期，有關非經常性收益及費損之資訊揭露將藉由國際財務報導準則第 18 號中之其他規定而被改善，特別是與下列事項有關之規定：
- (a) 具非類似特性之項目之細分—例如，若某一收益或費損之項目缺乏持續性，個體將需考量有關該項目缺乏持續性之資訊是否係屬重大而需被揭露；
 - (b) 使用忠實表述項目特性之標示描述該等項目—例如，若個體因某一項目缺乏持續性或被辨認為非經常性而揭露該項目，則該項目將被描述為如此（此可能包括個體如何定義非經常性之說明）；及
 - (c) 有關管理階層定義之績效衡量之資訊之揭露—例如，於某些情況下，非經常性收益及費損可能係管理階層定義之績效衡量之計算中之調整項目。

生效日及過渡規定

- BC414 國際會計準則理事會 (IASB) 決議國際財務報導準則第 18 號於 2027 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間生效，並得提前適用。於決定生效日時，國際會計準則理事會 (IASB) 考量來自利害關係人對渠等施行該等規定（包括各司法管轄區主管機關將該等規定納入其法律制度中）所需時間之回饋意見。國際會計準則理事會 (IASB) 亦考量來自財務報表使用者關於使國際財務報導準則第 18 號所規定之資訊盡快可得之需求之回饋意見。
- BC415 國際財務報導準則第 18 號將導致整個財務報表之表達與揭露之變動，其中對損益表具有最大之影響。個體可能須改變資料蒐集流程及資訊科技系統，並與內部及外部利害關係人（包括貸款人、查核人員及主管機關）討論。例如，某些利害關係人提出：
- (a) 連結至損益表中之指標之酬勞政策及債務合約條款將須作變動，且必須與攸關之利害關係人協商並核准該等變動；及
 - (b) 管理階層定義之績效衡量之揭露將須編製者、查核人員與主管機關間之討論，因為其他績效衡量及非一般公認會計原則之衡量常無須經查核。
- BC416 國際會計準則理事會 (IASB) 認知到，某些個體可能需要較少時間以適用國際財務報導準則第 18 號所規定之變動。惟利害關係人之回饋意見亦顯示，某些個體可能需要至少兩年之時間以施行該等變動。考量認可及翻譯流程、監管規定之變動，



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

以及財務報表編製者之回饋意見，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，訂定 2027 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間之生效日，此將提供足夠時間以施行該規定。

- BC417 國際會計準則理事會（IASB）決議要求追溯適用國際財務報導準則第 18 號。國際會計準則理事會（IASB）預期，新規定將導致損益表之大幅變動。若未重編比較資訊，將存在損益表中所包含之資訊可能誤導之風險。由於該等規定僅影響表達與揭露，個體將無需考量最早比較期間開始日前之各期間。

初次適用之揭露（第 C2 至 C3 及 C6 段）

- BC418 國際會計準則理事會（IASB）決議，規定個體初次適用時於其年度財務報表中揭露依國際財務報導準則第 18 號之規定之損益表中每一項目與依國際會計準則第 1 號之規定所列報之每一單行項目間之調節。個體須對第一次適用國際財務報導準則第 18 號之期間之前一比較期間揭露該調節。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，若未提供對國際財務報導準則第 18 號施行前所列報之金額之調節，國際財務報導準則第 18 號所規定之損益表結構之變動將使財務報表使用者難以分析趨勢。國際會計準則理事會（IASB）決議，此規定將取代國際會計準則第 8 號第 28 段(f)之規定，即若初次適用任何國際財務報導準則會計準則對本期或任何前期有影響時，個體須揭露每一受影響之單行項目調整之金額。

- BC419 國際會計準則理事會（IASB）亦決議不規定個體對下列期間提供第 BC418 段所述之調節：

- (a) 第一次適用國際財務報導準則第 18 號之報導期間；或
- (b) 除第一次適用國際財務報導準則第 18 號之期間之前一比較期間外之所表達之比較期間。

- BC420 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，規定個體對第一次適用國際財務報導準則第 18 號之報導期間報導該調節，個體將須於初次適用之年度之期間內維持依國際會計準則第 1 號之規定編製財務報表之系統。此規定將增加施行成本。國際會計準則理事會（IASB）亦預期因國際財務報導準則第 18 號規定追溯適用，其所產生之資訊效益有限。

期中財務報表（第 C4 至 C6 段）

- BC421 國際會計準則第 34 號「期中財務報導」第 10 段規定，個體至少應列報與最近年度財務報表相同之標題及小計。於第一年適用時，個體於其最近年度財務報表之損益表中可能具有與國際財務報導準則第 18 號所規定之小計不同之小計。因此，

國際會計準則理事會（IASB）決議，個體於適用國際財務報導準則第 18 號之第一年，應於期中財務報告之簡明財務報表中列報國際財務報導準則第 18 號所規定之標題及小計。列報國際財務報導準則第 18 號所規定之小計將對財務報表使用者提供有用資訊。

- BC422 國際會計準則理事會（IASB）決議，規定個體對第一次適用國際財務報導準則第 18 號之期間之前一比較期間與前一累積比較期間，於期中財務報表揭露對列報於損益表中之每一單行項目之調節（作為國際會計準則第 34 號第 16A 段(a)規定之資訊之一部分）。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，正如年度財務報表，若未提供對國際財務報導準則第 18 號施行前所列報之金額之調節，財務報表使用者將難以了解期中財務報表中之比較資訊，且難以分析趨勢。國際會計準則理事會（IASB）亦作出結論，若未提供此比較期間與累積比較期間兩者之比較資訊，期中財務報表對財務報表使用者之用途將有限。因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，揭露此兩種調節之效益將超過其編製成本。

投資關聯企業及合資（第 C7 段）

- BC423 國際會計準則理事會（IASB）決議，於國際財務報導準則第 18 號提供過渡規定，允許符合條件之個體於第一次適用國際財務報導準則第 18 號時（見第 BC123 至 BC128 段），選擇透過損益按公允價值衡量投資關聯企業或合資（如國際會計準則第 28 號第 18 段所明定）。國際會計準則理事會（IASB）於國際會計準則第 28 號提供此選擇，因公允價值衡量相較於採用權益法能對此等個體之財務報表使用者提供更有用之資訊（見國際會計準則第 28 號結論基礎第 BC12 段）。某些符合條件之個體於知悉國際財務報導準則第 18 號之影響前，可能已於原始認列投資時決定不採用該選擇。若為此種情況，國際會計準則理事會（IASB）決議個體得於初次適用國際財務報導準則第 18 號時採用該選擇。採用該選擇之個體依國際會計準則第 27 號第 11 段之規定，應於其單獨財務報表中按相同方式處理適用之投資。若個體作此變動，其適用國際會計準則第 8 號追溯適用該變動。

國際財務報導準則會計準則之定義

- BC424 國際永續準則委員會（ISSB）成立後，國際財務報導準則於國際財務報導準則基金會章程中被定義為國際財務報導準則會計準則與國際財務報導準則永續揭露準則兩者。國際財務報導準則第 18 號之附錄 A 中納入「國際財務報導準則會計準則」之定義。該定義取代國際會計準則第 1 號中對「國際財務報導準則」之定義，其先前稱為 IFRS、IFRSs 及 IFRS 準則。
- BC425 「國際財務報導準則第 1 號：首次採用國際財務報導準則」、國際會計準則第 8 號及國際會計準則第 34 號已作配套修正，以提及國際財務報導準則會計準則中討論

個體遵循國際財務報導準則會計準則聲明之相關段落。然而，於所有其他國際財務報導準則會計準則提及 IFRS、IFRSs 或 IFRS 準則之情況下，此等提及維持不變。

修正之對「觀念架構」之引述

BCZ426 配合修訂之「財務報導之觀念架構」（「2018 年觀念架構」）於 2018 年之發布，國際會計準則理事會（IASB）發布「國際財務報導準則中對觀念架構之引述之修正」。國際會計準則第 1 號（現於國際財務報導準則第 18 號第 B86 段中），該文件將國際會計準則第 1 號中對「架構」之引述以對「2018 年觀念架構」之引述取代。

BCZ427 國際會計準則理事會（IASB）預期，將對「架構」之引述取代為 2018 年「觀念架構」之引述，對國際財務報導準則第 18 號之適用不具重大影響。此係因取代對國際會計準則第 1 號（現於國際財務報導準則第 18 號第 B86 段中）「架構」之引述意謂引述「2018 年觀念架構」中修訂之收益及費損定義。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此不太可能導致國際會計準則第 1 號（現於國際財務報導準則第 18 號）之規定之適用之變動，因「2018 年觀念架構」中收益及費損之定義僅為使其與修訂之資產及負債定義一致而更新。此外，國際會計準則第 1 號（現於國際財務報導準則第 18 號第 B86 段中）之主要目的係指出：僅於其他國際財務報導準則規定時，始能將收益或費損之特定項目認列於損益之外。



反對意見

Mary E Barth、Anthony T Cope、Robert P Garnett 及 James J Leisenring 對國際會計準則第 1 號（2007 年 9 月修訂）之反對意見

- DO1 Barth 教授及 Cope、Garnett 與 Leisenring 等先生投票反對 2007 年 9 月發布之國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」。其反對理由列示如下。
- DO2 這些理事贊成將所有收益及費損項目，與業主（以其業主之身分）之交易所產生之淨資產變動分別報導。此一明確區分，係財務報導之重大改善。
- DO3 惟這些理事認為，允許個體將綜合損益表分為兩個單獨之報表，此概念係不合理也不明智。
- DO4 如同第 BC51 段所述，「架構」中並未定義損益或淨利。¹¹「架構」中亦未指出將已認列收益及費用項目區分為應包含於損益內或應排除於損益外之基準。在某些情形下，甚至可能出現相同交易，有些於損益內而有些於損益外報導。的確，於第 BC51 段理事會了解這些事實，並表明其傾向於單一報表中報導所有收益及費損項目，且相信單一報表係概念正確之方法。這些理事認為，一些未於損益表認列之收益及費損項目，對評估個體績效而言，可能與包含於損益表中之項目同等重要。在可判斷那些項目應報導為損益之概念發展出來前，除非所有項目皆報導於單一報表中，否則財務報表將缺乏中立性及可比性。於單一報表中，損益可以小計列示，以反映當前之慣例。
- DO5 基於前述考量，對於草案之多數回應者支持允許兩個報表之作法，且其理由為「可區分損益與綜合損益總額」（「國際會計準則第 1 號」第 BC50 段），令人不解。可藉由規定綜合損益表中須包含攸關之小計，來達成區分報導為損益項目與非報導為損益項目。回應者亦主張，於兩個報表之作法下，「損益表」為主要報表；此與理事會於國際會計準則第 1 號第 11 段中，整份財務報表中之所有財務報表應具同等顯著程度之規定衝突¹²。
- DO6 這些理事還認為，允許個體可選擇表達之方式，為修正內容之瑕疵。理事會已表達欲減少國際財務報導準則之替代處理。「國際財務報導準則前言」第 13 段指出：「國際會計準則理事會（IASB）意圖不允許會計處理具選擇性…並將持續重新考量…該等國際會計準則允許選擇會計處理之交易及事項，目的為減少該等選擇。」

¹¹對「架構」之引述，係指對國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年採用且於修訂國際會計準則第 1 號時有效之國際準則委員會（IASC）之「財務報表編製及表達之架構」之引述。

¹²國際會計準則理事會（IASB）於 2024 年 4 月發布國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」並撤銷國際會計準則第 1 號。國際會計準則第 1 號第 11 段已納為國際財務報導準則第 18 號第 14 段。



¹³該「前言」並將此目標擴展至會計處理及報導。該段並指出：「國際會計準則理事會 (IASB) 之目的，係相似之交易及事項按相似方式處理及報導，而不相似之交易及事項按不同方式處理及報導」(用斜體強調部分係附加)。在此例中允許可選擇表達方式，意指國際會計準則理事會 (IASB) 放棄了前述原則。

DO7 最後，此四位理事認為，現在允許個體可選擇表達之方式將深深影響實務，且於財務報表表達長期計畫之進展中，要達成概念正確之表達將更為困難。

Paul Pacter 對「其他綜合損益項目之表達」(國際會計準則第 1 號之修正)之反對意見

DO1 Pacter 先生投票反對 2011 年 6 月發布之國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之修正(其訂定於「其他綜合損益項目之表達」)。Pacter 先生認為理事會已錯失使績效報表與理事會之「觀念架構」一致(從而改善對國際財務報導準則財務報表使用者提供之資訊)之絕佳機會。¹⁴

DO2 Pacter 先生認為理想上此計畫對理事會及國際財務報導準則之使用者應已提供指引，包括何種收益及費損項目(如有時)應被表達為其他綜合損益項目及該等項目(如有時)中之何者應於後續透過損益再循環。Pacter 先生認知並接受此計畫有一較短期之目標——「改善其他綜合損益項目之表達之一致性及清晰度」。他認為此計畫未能達成該目標，理由如下：

(a) 一致性未能達成，因為該準則允許選擇於單一績效報表或兩個績效報表中列報績效。財務報表使用者(及理事會本身)經常表示會計選項對財務報表之可了解性及可比性並無助益。

(b) 清晰度未能達成，因為允許兩個績效報表與「觀念架構」並不一致。「觀念架構」定義衡量個體績效之兩種類型項目——收益及費損。Pacter 先生認為收益及費損之所有項目，應以適當之小計(包括損益，若其可定義時)及補充揭露，列報於單一績效報表。此方式與所有資產及負債列報於單一財務狀況表而非列報於多個報表一致。然而，國際會計準則第 1 號及任何其他國際財務報導準則均未規定何等項目應列報於其他綜合損益之條件。何等項目應列報於其他綜合損益之最近歷史，暗示該等決策係基於權宜性更勝於觀念上之意義。依 Pacter 先生之判斷，將收益及費損之所有項目皆列報於單一績效報表更為合理。

DO3 Pacter 先生認為理事會應將活化其先前之績效報導計畫作為緊急事項處理。

¹³於 2018 年 12 月修正及重新命名「國際財務報導準則前言」時，並將第 13 段修正為第 11 段。

¹⁴本反對意見中對「觀念架構」之引述係指對於 2010 年發布且於修正本準則時有效之「財務報導之觀念架構」之引述。

譯者註

	段落	內容
譯者註 1	第 BCZ19 段	該張報表英文名稱從「income statement」改為「statement of profit or loss」，但中文均譯為「損益表」。
譯者註 2	第 BCZ19 段	該張報表英文名稱從「cash flow statement」改為「statement of cash flows」，但中文均譯為「現金流量表」。
譯者註 3	第 BCZ21 段	此段中「資產負債表」之原文為 balance sheet。如依原文直譯為「平衡表」，雖然較能反映複式記帳規定借貸相等之概念，但無法辨識該報表之內容及或目的。
譯者註 4	第 BCZ23 段	該報表英文名稱從「income statement」改為「statement of profit or loss」，但中文均譯為「損益表」。
譯者註 5	第 BCZ39 段	原文為「immaterial」及「not material」，但中文均譯為「不重大」。



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
(一一二年十月至一一三年七月發布)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 114 年 6 月 30 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(一一二年十月至一一三年七月發布)

項目	發布時間	名稱
1	一一二年十月	對衍生合約之保證 (IFRS9)
2	一一二年十月	提供予員工之住宅及住宅貸款
3	一一二年十月	來自中介機構之應收保費 (IFRS17&IFRS9)
4	一一三年一月	單獨財務報表中母公司與其子公司間之吸收合併 (IAS27)
5	一一三年四月	取決於移交期間持續聘僱之給付 (IFRS3)
6	一一三年七月	應報導部門之收益與費損之揭露 (IFRS8)

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

對衍生合約之保證（國際財務報導準則第 9 號「金融工具」）

委員會收到外界詢問，於適用國際財務報導準則第 9 號時，個體所發行對衍生合約之保證，係以財務保證合約或衍生工具作會計處理。

該問題描述對兩個第三方間之衍生合約所發行之保證。此種保證將歸墊保證持有人於另一方違約時所發生之實際損失（不超過結清金額）。該結清金額係以對違約前刻該衍生工具剩餘合約現金流量之評價為基礎所決定。

結論

委員會蒐集之證據顯示，該詢問所述之事項並非普遍，且該事項發生時，所涉及之金額非屬重大。基於該證據，委員會之結論為，該詢問所述之事項不會產生廣泛影響，且對受影響者不會（亦不預期會）產生重大影響。因此，委員會決議不將一準則制定計畫新增至工作計畫中。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

提供予員工之住宅及住宅貸款

委員會收到外界詢問，個體如何對兩種事實型態所述類型之員工住宅所有權計畫及員工住宅貸款作會計處理。

事實型態 1：員工住宅所有權計畫

個體提供其員工該個體所建造及擁有之房屋。作為交換，每月自該員工基本薪資中扣減某一比例，直至該房屋之協議價格已全額償還。

若該員工在該協議之前五年內離職，該員工將喪失其對該房屋之權利，並回收迄今已扣減之薪資。若該員工於該五年期間後離職，該員工得選擇：

- a. 喪失其對該房屋之權利，並回收迄今已扣減之薪資；或
- b. 保留該房屋並立即償還未償還餘額。

僅於該員工已全額支付該房屋之協議價格時，該房屋之法定所有權始會移轉予該員工。

事實型態 2：員工住宅貸款

個體提供其員工購買房屋之貸款，該房屋由該員工所選擇並購買，且該個體未擁有之。該個體以低於市場之利率提供貸款；該貸款通常係無息貸款。該員工透過薪資扣減之方式償還貸款。若該員工於任何時點基於任何原因離職，則該貸款之未償還餘額將成為應償還。

結論

委員會蒐集之證據顯示，該詢問所述之事項並非普遍。基於該證據，委員會之結論為，該詢問所述之事項不會產生廣泛影響。因此，委員會決議不將一準則制定計畫新增至工作計畫中。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

來自中介機構之應收保費（國際財務報導準則第 17 號「保險合約」及國際財務報導準則第 9 號「金融工具」）

委員會收到外界詢問，發行保險合約之個體（保險人）如何將國際財務報導準則第 17 號及國際財務報導準則第 9 號之規定適用於來自中介機構之應收保費。

於詢問所述之事實型態中，中介機構作為保險人與保單持有人之間之連結，在兩者之間安排保險合約。保單持有人已以現金支付保費予中介機構，但保險人尚未從該中介機構收取保費之現金。該保險人與該中介機構間之協議允許該中介機構於較晚日支付保費予該保險人。

當保單持有人支付保費予中介機構，該保單持有人已履行其保險合約之義務且該保險人有提供保險合約服務予該保單持有人之義務。若中介機構未能支付保費予該保險人，則保險人不具有自該保單持有人回收保費或取消保險合約之權利。

外界詢問，於問題所述之事實型態中，來自該中介機構之應收保費是否係屬保險合約界限內之未來現金流量且計入適用國際財務報導準則第 17 號之保險合約群組之衡量中，抑或係屬適用國際財務報導準則第 9 號之單獨金融資產。該外界來函提出兩個觀點。

在第一種觀點（觀點 1）下，保險人判定來自中介機構之應收保費係保險合約界限內之未來現金流量。適用觀點 1，當保單持有人支付保費予該中介機構時：

- a. 對於非適用保費分攤法之合約群組，保險人持續將來自中介機構之應收保費作為保險合約界限內之未來現金流量處理，並適用國際財務報導準則第 17 號將該應收保費計入保險合約群組之衡量中，直至該應收保費以現金回收；及
- b. 對於適用保費分攤法之合約群組，保險人不增加剩餘保障負債，該負債僅於自中介機構以現金回收保費時增加。

在第二種觀點（觀點 2）下，因保單持有人之支付履行其在保險合約下之義務，該保險人認為自該保單持有人收取保費之權利係藉由自該中介機構收取保費之權利交割。

因此，該保險人判定來自該中介機構之應收保費非屬保險合約界限內之未來現金流量，而係屬單獨之金融資產。適用觀點 2，當保單持有人支付保費於中介機構時：

- a. 對於非適用保費分攤法之合約群組，保險人將該保費自保險合約群組之衡量中移除，並適用國際財務報導準則第 9 號「金融工具」認列單獨之金融資產；及
- b. 對於適用保費分攤法之合約群組，保險人增加剩餘保障負債，並適用國際財務報導準則第 9 號認列單獨之金融資產。

適用國際財務報導準則會計準則中之規定

委員會觀察到，國際財務報導準則第 17 號係對保險人考量如何對其依保險合約收取保費之權利作會計處理之起點。

國際財務報導準則第 17 號第 33 段規定保險人將保險合約群組中每一合約界限內之所有未來現金流量之估計值計入該群組之衡量中。第 B65 段說明保險合約界限內之現金流量係與履行合約直接相關之現金流量，包括來自保單持有人之保費。

委員會觀察到，國際財務報導準則第 17 號第 B65 段並未區分直接自保單持有人收取之保費與透過中介機構收取之保費。因此，適用國際財務報導準則第 17 號時，透過中介機構自保單持有人收取之保費係計入保險合約群組之衡量中。

國際財務報導準則第 17 號第 34 段明定現金流量係在一保險合約之界限內，若該等現金流量係源自報導期間內存在之實質性權利及義務（個體可要求保單持有人支付保費或具有實質性義務對保單持有人提供保險合約服務）。

於問題所述之事實型態中，該保險人並未以現金回收該保費，但該保單持有人已履行其在保險合約下之義務。委員會觀察到，對保險合約界限內之未來現金流量是否僅於此等現金流量以現金回收或交割時始自保險合約群組之衡量中移除，國際財務報導準則第 17 號並未規範。

因此，委員會觀察到，對來自中介機構之應收保費之會計處理，當保單持有人之支付履行在保險合約下之保單持有人之義務時，保險人依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」訂定及適用會計政策，以判定現金流量係於何時自保險合約群組之衡量中移除。保險人得判定現金流量係於該等現金流量以現金回收或交割時移除（觀點 1），或係於保單持有人在保險合約下之義務履行時移除（觀點 2）。

國際財務報導準則第 17 號及國際財務報導準則第 9 號對於來自中介機構之應收保費之預期信用損失之衡量、表達與揭露之處理方式不同。委員會認為，取決於保險

人適用何種觀點（觀點 1 或觀點 2），保險人須適用所適用之國際財務報導準則中之所有衡量及揭露規定。因此，保險人對來自中介機構之應收保費得適用國際財務報導準則第 17 號（包括第 131 段，對源自國際財務報導準則第 17 號範圍內之合約之信用風險資訊之揭露規定）或國際財務報導準則第 9 號（以及國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之規定）。

結論

基於其分析，委員會曾考量是否就現金流量係於何時自保險合約群組之衡量中移除新增準則制定計畫至工作計畫中。委員會指出，任何此計畫可能涉及評估會計準則之變動是否可能產生非意圖之結果。此評估可能需要大量時間及努力才能完成，因除其他步驟外，將涉及分析廣泛之合約（不僅是外界問題所述之事實型態中列示之合約）。委員會觀察到，無論適用觀點 1 或觀點 2，以國際財務報導準則第 17 號或國際財務報導準則第 9 號之規定為基礎，對保單持有人支付之保費及來自中介機構之應收保費作會計處理，將提供財務報表使用者有用資訊。

因此，委員會之結論為，計畫之範圍未足夠限縮使國際會計準則理事會（IASB）或委員會能以有效率之方式處理此計畫。因此，委員會決議不新增一準則制定計畫至工作計畫中。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

單獨財務報表中母公司與其子公司間之吸收合併（國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」）

委員會收到外界詢問，適用國際會計準則第 27 號編製單獨財務報表之母公司如何於其單獨財務報表中對與其子公司之吸收合併作會計處理。

事實型態

於問題所述之事實型態中：

- a. 母公司適用國際會計準則第 27 號編製單獨財務報表，且適用國際會計準則第 27 號第 10 段認列投資子公司；
- b. 該子公司包含一業務（如國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之定義）；及
- c. 該母公司吸收合併該子公司，導致該子公司之業務成為該母公司之一部分（吸收合併交易）。

外界詢問母公司應如何於其單獨財務報表中對該吸收合併交易作會計處理。特別是，外界詢問，就母公司之單獨財務報表而言，此吸收合併交易是否：

- a. 構成國際財務報導準則第 3 號所定義之企業合併，且因此母公司是否應適用國際財務報導準則第 3 號中之收購法（及相關規定）；或
- b. 不應作為企業合併而作會計處理。採用此觀點，母公司——於其單獨財務報表中——按先前之帳面金額認列子公司之資產及負債。

發現

委員會蒐集之證據顯示，於判定是否將國際財務報導準則第 3 號中之收購法（及相關規定）適用於問題所述之吸收合併交易時僅有極小分歧（如有時）。母公司於其單獨財務報表中對問題所述之吸收合併交易作會計處理時通常不適用國際財務報導準則第 3 號中之收購法（及相關規定）。

結論

委員會基於其發現作出結論：問題所述之事項不具廣泛影響。因此，委員會決議不新增一準則制定計畫至工作計畫中。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

取決於移交期間持續聘僱之給付（國際財務報導準則第3號「企業合併」）

委員會收到外界詢問，個體如何對其向已收購業務之賣方之給付作會計處理，倘若該等給付取決於收購後移交期間對賣方之持續聘僱。

事實型態

於問題所述之事實型態中：

- a. 個體收購一業務並要求賣方持續作為被收購業務之員工（作為收購協議之一部分）。賣方之持續聘僱係為確保賣方將知識適當地移轉至新管理團隊（業務移交）。
- b. 賣方按與其他高階管理階層可比之水準就其勞務獲得補償。該個體亦同意取決於被收購業務之績效及於收購後一有限期間對賣方之持續聘僱以完成該業務移交（如下所述）兩者，向賣方支付額外給付。
- c. 若對賣方之聘僱因特定情況（諸如死亡或失能）或與個體協議而終止，則賣方有權收取該額外給付。若對賣方之聘僱於任何其他情況下終止，則賣方將喪失該額外給付。

發現

委員會所蒐集之證據顯示，對取決於持續聘僱之給付（諸如問題中所述之事實型態）之會計處理不具重大分歧。於此等事實型態，個體適用 2013 年 1 月發布之議事決議「持續聘僱」（國際財務報導準則第3號「企業合併」）中所述之會計處理，並將該等給付作為對合併後勞務之補償處理，而非作為收購之額外對價，除非服務條件係不具實質性。

結論

委員會基於其發現作出結論：問題所述之事項不具廣泛影響。因此，委員會決議不新增一準則制定計畫至工作計畫中。

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

應報導部門之收益與費損之揭露（國際財務報導準則第 8 號「營運部門」）

委員會收到外界詢問，個體如何適用國際財務報導準則第 8 號第 23 段之規定就每一應報導部門揭露與部門損益有關之特定金額。

會計問題

- a. 個體是否須就每一應報導部門揭露國際財務報導準則第 8 號第 23 段(a)至(i)中之特定金額，若該等金額並非經主要營運決策者單獨複核者；
- b. 個體是否須就每一應報導部門揭露國際財務報導準則第 8 號第 23 段(f)中之特定金額，若個體適用某一國際財務報導準則會計準則之規定（而非國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 97 段）列報或揭露該等特定金額；及
- c. 個體如何決定國際財務報導準則第 8 號第 23 段(f)中之「重大項目」。特別是：
 - i. 「重大項目」是否僅為於質性基礎上係屬重大之項目；
 - ii. 「重大項目」是否包括量化上不重大之個別項目之彙總金額；及
 - iii. 重大性評估係於損益表層級（自整體報導個體之觀點）或於部門層級執行。

委員會觀察到該等問題有兩個主要層面：

- a. 國際財務報導準則第 8 號第 23 段規定就每一應報導部門揭露包含於經主要營運決策者複核之部門損益中之特定金額；及
- b. 國際財務報導準則第 8 號第 23 段(f)所提及之國際會計準則第 1 號第 97 段中「重大收益與費損項目」之意義。

特定金額之揭露

國際財務報導準則第 8 號第 23 段規定個體報導每一應報導部門損益之衡量金額及揭露每一應報導部門之特定金額。第 23 段訂定個體須揭露每一應報導部門之特定金額，若該等特定金額係包含於經主要營運決策者複核之部門損益衡量金額中；或雖未包含於部門損益之衡量金額中，但定期提供予主要營運決策者。

委員會觀察到，國際財務報導準則第 8 號第 23 段規定個體揭露每一應報導部門之特定金額，當該等金額係：

- 包含於經主要營運決策者複核之部門損益衡量金額中，即使該等金額未單獨提供予主要營運決策者或未經主要營運決策者單獨複核；或
- 定期提供予主要營運決策者，雖該等金額未包含於部門損益之衡量金額中。

重大收益與費損項目

國際財務報導準則第 8 號第 23 段(f)訂定須揭露之「特定金額」之其一，即「依國際會計準則第 1 號第 97 段所揭露之重大收益與費損項目」。國際會計準則第 1 號第 97 段敘明，「當收益或費損項目重大時，個體應單獨揭露其性質及金額」。

「重大」之定義

國際會計準則第 1 號第 7 段定義「重大」並敘明「若資訊之遺漏、誤述或模糊可被合理預期將影響一般用途財務報告之主要使用者以該等財務報表（其提供特定報導個體之財務資訊）為基礎所作之決策，則該等資訊係屬重大」。

國際會計準則第 1 號第 7 段亦敘明「重大性取決於資訊之性質或大小（或兩者）。個體就其財務報表整體評估資訊（不論個別或與其他資訊結合）是否重大」。

資訊之彙總

國際會計準則第 1 號第 30 至 31 段提供有關個體如何於財務報表（含附註）中彙總資訊之規定。國際會計準則第 1 號第 30A 段敘明「個體不得以不重大資訊模糊重大資訊，或將性質或功能不同之重大項目彙總，而降低財務報表之可了解性」。

適用國際財務報導準則第 8 號第 23 段(f)—重大收益與費損項目

委員會觀察到，當國際會計準則第 1 號提及重大性時，係就「資訊」係屬重大而言。個體運用判斷以考量於財務報表中揭露或不揭露資訊是否可被合理預期將影響財務報表使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。

委員會觀察到，於適用國際財務報導準則第 8 號第 23 段(f)就每一應報導部門揭露依國際會計準則第 1 號第 97 段之規定所揭露之重大收益與費損項目時，個體：

- a. 適用國際會計準則第 1 號第 7 段並評估有關一收益與費損項目之資訊就其財務報表整體是否重大；
- b. 於考量如何於其財務報表中彙總資訊時，適用國際會計準則第 1 號第 30 至 31 段之規定；
- c. 於評估有關一收益與費損項目之資訊是否重大時，考量該資訊之性質或大小（換言之，質性或量化因素）（或兩者）；及

d. 考量包括（但不限於）國際會計準則第 1 號第 98 段中之情況。

委員會進一步觀察到，國際財務報導準則第 8 號第 23 段(f)並未規定個體按應報導部門揭露於其損益表中列報或於附註中揭露之每一收益與費損項目。於決定每一應報導部門揭露之資訊時，個體運用判斷並考量國際財務報導準則第 8 號之核心原則——其規定個體揭露有助於其財務報表使用者評估其所從事經營活動之性質與財務影響，及其營運所處經濟環境之資訊。

結論

委員會作出結論，國際財務報導準則會計準則中之原則及規定為個體適用國際財務報導準則第 8 號第 23 段中之揭露規定提供適當基礎。

因此，委員會決議不新增一準則制定計畫至工作計畫中。