

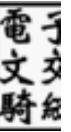
## 財團法人中華民國會計研究發展基金會 函

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12月19日

發文字號：(114)基秘字第0000000296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19號「不具公共課責性之子公司：揭露」C部分、「不具公共課責性之子公司：揭露」（國際財務報導準則第19號之修正）、「教育文件：繼續經營—聚焦於揭露」、「國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議」（一一四年三月至一一四年七月新發布）正體中文版草案、「負債準備、或有負債及或有資產」（國際會計準則第37號之提議修正）草案A部分及B部分翻譯草案及「使用氣候相關釋例所例示之財務報表中有關不確定性之揭露」草案之翻譯草案（0000296A00\_ATTCH2.pdf、0000296A00\_ATTCH3.pdf、0000296A00\_ATTCH4.pdf、0000296A00\_ATTCH5.pdf、0000296A00\_ATTCH6.pdf、0000296A00\_ATTCH7.pdf、0000296A00\_ATTCH8.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19號「不具公共課責性之子公司：揭露」C部分、「不具公共課責性之子公司：揭露」（國際財務報導準則第19號之修正）、「教育文件：繼續經營—聚焦於揭露」、「國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議」（一一四年三月至一一四年七月新發布）正體中文版草案、「負債準備、或有負債及或有資產」（國際會計準則第37號之提議修正）草案A部分及B部分翻譯草案及「使用氣候相關釋例所例示之財務報表中有關不確定性之揭露」草案之翻譯草案，敬請 惠賜卓見。

說明：本會臺灣財務報導準則委員會已於日前完成國際財務報導準則第19號「不具公共課責性之子公司：揭露」C部分、



「不具公共課責性之子公司：揭露」（國際財務報導準則第19號之修正）、「教育文件：繼續經營—聚焦於揭露」、「國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議」（一一四年三月至一一四年七月新發布）正體中文版草案、「負債準備、或有負債及或有資產」（國際會計準則第37號之提議修正）草案A部分及B部分翻譯草案及「使用氣候相關釋例所例示之財務報表中有關不確定性之揭露」草案之翻譯草案翻譯覆審。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12月29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)



國 際 財 務 報 導 準 則  
正 體 中 文 版 草 案

「不具公共課責性之子公司：揭露」之修正  
(國際財務報導準則第 19 號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 114 年 12 月 29 日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto: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 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」

...

### 收益、費損、利益或損失項目

...

56A 個體應依按攤銷後成本衡量或透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產之類別及依按攤銷後成本衡量之金融負債之類別，揭露第 56B 段所規定之資訊。

56B 對基於與基本放款風險及成本（諸如貨幣時間價值或信用風險）之變動並非直接相關之或有事項之發生（或不發生）而可改變合約現金流量金額之合約條款，為使財務報表使用者能了解該等合約條款之影響，個體應揭露：

(a) 該或有事項性質之質性描述；

(b) 有關該等合約條款可導致合約現金流量之可能變動之量化資訊（例如，可能變動之區間）；及

(c) 具該等合約條款之金融資產之總帳面金額及金融負債之攤銷後成本。

56C [已刪除]

...

## 國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」

### 財務狀況表

#### 將清償遞延至少 12 個月之權利

137 適用國際財務報導準則第 18 號第 101 至 102 及 B96 至 B103 段時，個體可能將借款協議所產生之負債分類為非流動，當個體將該等負債之清償遞延之權利係受限於該個體於報導期間後 12 個月內遵循合約條款（見國際財務報導準則第 18 號第 B100 段

(b)。於此等情況下，個體應於附註中揭露：

- (a) 與合約條款有關之資訊(包括合約條款之性質及個體須於何時遵循該等條款)及相關負債之帳面金額。
- (b) 顯示個體遵循合約條款可能有困難之事實及情況(若有時)－例如，個體於報導期間或報導期間後已採取行動以避免或降低可能違約。此等事實及情況可能亦包括倘若以個體於報導期間結束日之情況為基礎評估合約條款之遵循，個體將無法遵循該等合約條款之事實。

...

142-159 [已刪除]

...

### 仍適用之國際財務報導準則第 18 號之揭露規定

163 個體應適用國際財務報導準則第 18 號第 19、20、28、41、42、43、82、90、92、B8、B11、B14、B26 段(b)及第 B28 段之揭露規定。若個體使用國際財務報導準則第 18 號第 117 至 120 段中所定義之管理階層定義之績效衡量，其亦應提供國際財務報導準則第 18 號第 121 至 125、B132 及 B134 至 B142 段所規定之揭露。

...

### 國際會計準則第 7 號「現金流量表」

...

### 供應商融資安排

167 [已刪除]

168 個體應就其供應商融資安排彙總揭露：

- (a) 該等安排之條款及條件(例如延長付款之條款及所提供之擔保或保證)。惟個體應對具非類似條款及條件之安排分別揭露其條款及條件。
- (b) 於報導期間之開始日及結束日：
  - (i) 屬供應商融資安排一部分之金融負債之帳面金額，以及該等負債列報於個體之財務狀況表中之相關單行項目。
  - (ii) 依(i)所揭露之金融負債之帳面金額及相關單行項目中，供應商已自該等融資提供者收取付款者。

(iii) [已刪除]

- (c) 依(b)(i)所揭露之金融負債之帳面金額中非現金之變動之類型及影響。非現金之變動之例包括企業合併、兌換差額或無須動用現金或約當現金之其他交易之影響（見第 165 段）。

...

## 國際會計準則第 12 號「所得稅」

...

### 國際租稅變革—支柱二規則範本

- 196 個體應揭露已適用對認列與支柱二所得稅有關之遞延所得稅資產及負債及揭露其相關資訊之例外規定（見國際會計準則第 12 號第 4A 段）。
- 197 個體應單獨揭露與支柱二所得稅有關之當期所得稅費用（利益）。
- 198 [已刪除]
- 199 於支柱二法案已立法或已實質性立法但尚未生效之期間，個體應揭露有關其於報導期間結束日對支柱二所得稅之暴險之已知或可合理估計之質性及量化資訊。此資訊無須反映支柱二法案之所有特定規定，且得以標示性區間之形式提供。於資訊非已知或非可合理估計之範圍內，個體應改以揭露對該事實之說明，並揭露有關其評估該暴險之進度之資訊。

...

## 國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」

### 一貨幣非屬可兌換時之揭露

- 221 當個體因一貨幣非屬可兌換為另一貨幣而估計即期匯率時（見國際會計準則第 21 號第 19A 段），個體應揭露第 223 至 224 段所規定之資訊。
- 222 [已刪除]
- 223 個體應揭露：
- (a) 該貨幣，以及對導致該貨幣非屬可兌換為該另一貨幣之限制之描述；
- (b) 對受影響交易之描述；

- (c) 受影響資產及負債之帳面金額；
- (d) 所使用之即期匯率，以及該等匯率究係：
  - (i) 不加以調整之可觀察匯率（見國際會計準則第 21 號第 A12 至 A16 段）；  
或
  - (ii) 使用另一估計技術所估計之即期匯率（見國際會計準則第 21 號第 A17 段）；
- (e) 對個體已使用之任何估計技術之描述，以及有關於該估計技術中所使用輸入值及假設之質性與量化資訊；及
- (f) 個體因一貨幣非屬可兌換為另一貨幣而暴露於每一類型之風險之質性資訊，以及暴露於每一類型風險之資產及負債之性質與帳面金額。

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

- (a) 該國外營運機構之名稱；該國外營運機構究係子公司、聯合營運、合資、關聯企業或分公司；及其主要經營所在地；
- (b) 有關該國外營運機構之彙總性財務資訊；及
- (c) 可能使個體須提供財務支援予該國外營運機構之任何合約協議之性質及條款，包括可能使個體暴露於損失之事項或情況。



## 附錄 A 之修正—生效日及過渡規定

本附錄係本準則整體之一部分。

### 國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」

- A2 2024 年 4 月發布之國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」取代國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」。國際財務報導準則第 18 號適用於 2027 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間，並得提前適用。
- A3 選擇於第一次適用國際財務報導準則第 18 號之報導期間前適用本準則之個體，應適用附錄 B 第 B2 至 B19 段，而非第 128 至 141 及 160 至 163 段（在國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」之子標題下）、第 173 至 177 段及第 182 至 183 段（在國際會計準則第 8 號「財務報表之編製基礎」之子標題下）及第 246 段(m)（在國際會計準則第 34 號「期中財務報導」之子標題下）。若該個體亦適用國際會計準則第 33 號「每股盈餘」，則其應適用國際會計準則第 33 號第 73 及 73A 段，而非國際會計準則第 33 號第 73B 及 73C 段（經國際財務報導準則第 18 號修正）。

## 附錄 B 之修正—若個體於適用國際財務報導準則第 18 號前適用國際財務報導準則第 19 號之揭露規定

本附錄係本準則整體之一部分。

### 將負債清償遞延至少 12 個月之權利

- B8 適用國際會計準則第 1 號第 69 至 75 段時，個體可能將借款協議所產生之負債分類為非流動，當個體將該等負債之清償遞延之權利係受限於該個體於報導期間後 12 個月內遵循合約條款（見國際會計準則第 1 號第 72B 段(b)）。於此等情況下，個體應揭露：
- (a) 與合約條款有關之資訊（包括合約條款之性質及個體須於何時遵循該等條款）及相關負債之帳面金額。
  - (b) 顯示個體遵循合約條款可能有困難之事實及情況（若有時）—例如，個體於報導期間或報導期間後已採取行動以避免或降低可能違約。此種事實及情況可能亦包括倘若以個體於報導期間結束日之情況為基礎評估合約條款之遵循，個體將無法遵循合約條款之事實。

## 附錄—C 之修正其他國際財務報導準則會計準則之修正

本附錄列示其他國際財務報導準則會計準則之修正。當個體採用國際財務報導準則第 19 號時應適用此等修正。

### 國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」

#### 出售計畫或分配予業主計畫之變動

...

26A 若個體將資產（或處分群組）直接自待出售重分類為待分配予業主，或直接自待分配予業主重分類為待出售，則此分類之變更應視為原始處分計畫之延續。該個體：

- (a) 不得依循第 27 至 29 段之指引處理此變動。該個體應適用本國際財務報導準則中適用於該新處分方法之分類、表達、衡量及揭露規定。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」之個體應適用國際財務報導準則第 19 號中之揭露規定而非本準則之揭露規定。

...

#### 表達與揭露

---

...

#### 分類為待出售非流動資產或處分群組

38 個體應於財務狀況表中，將分類為待出售非流動資產及分類為待出售處分群組之資產與其他資產分別表達。於財務狀況表中，分類為待出售處分群組之負債應與其他負債分別表達。該等資產及負債不得互抵而以單一金額表達。分類為待出售資產及負債之主要類別，除第 39 段允許之情況外及除個體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」外，應於財務狀況表中單獨表達或於附註中揭露。個體對與分類為待出售之非流動資產（或處分群組）有關且認列於其他綜合損益中之任何累積收益或費損，應單獨表達。

### 國際財務報導準則第 17 號「保險合約」

C3 除非實務上不可行或適用第 C5A 段，個體應追溯適用國際財務報導準則第 17 號，下列二項除外：

- (a) 個體無須表達國際會計準則第 8 號「財務報表之編製基礎」第 28 段(f)所規定之量化資訊，或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」之個體無須表達國際財務報導準則第 19 號第 178 段(f)所規定之量化資訊；\*及

\* 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」時，將國際會計準則第 8 號更名為「財務報表之編製基礎」。

# 國際會計準則理事會對 2025 年 8 月發布之國際財務報導準則第 19 號「不具公共課責性之子公司：揭露」之修正之核准

---

國際財務報導準則第 19 號「不具公共課責性之子公司：揭露」之修正於 2025 年 6 月 30 日由國際會計準則理事會（IASB）14 位理事贊成發布。

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

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

## 制定揭露規定

---

...

### 揭露目的

...

BC52 國際會計準則理事會（IASB）對國際財務報導準則第 19 號維護之作法意謂，於新發布或修正之國際財務報導準則會計準則生效時，可能於某些期間新增新揭露目的，並將適用於合格子公司，儘管有不將揭露目的納入國際財務報導準則第 19 號中之一般原則。此議題預期係屬暫時性，因第 BC108 至 BC113 段中描述維護國際財務報導準則第 19 號之作法。該作法意謂，對 2021 年 2 月至 2024 年 5 月間所發布之新發布或修正之國際財務報導準則會計準則，尚未依第 BC33 段中之原則檢視揭露規定，且可能包括揭露目的。如第 BC113 段所述，國際會計準則理事會（IASB）將審查揭露規定，並適當修正國際財務報導準則第 19 號，以允許簡化之揭露。<sup>\*</sup>未來，國際會計準則理事會（IASB）將於其對其他準則新發布或修正之揭露規定同時發布對國際財務報導準則第 19 號之修正。

<sup>\*</sup> 對國際財務報導準則第 19 號「不具公共課責性之子公司：揭露」之修正於 2025 年 8 月發布。見第 BC115 至 BC123 段。

...

## 維護國際財務報導準則第 19 號

---

...

### 完成對國際財務報導準則第 19 號前發布之新發布或修正準則之檢視

BC115 國際會計準則理事會（IASB）於 2025 年 8 月發布對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。對 2021 年 2 月至 2024 年 5 月間新發布或修正之國際財務報導準則會計準則，此等修正提供簡化之揭露規定。

...

BC116 為與國際會計準則理事會（IASB）制定國際財務報導準則第 19 號之作法一致，國際

會計準則理事會 (IASB) 使用第 BC32 至 BC53 段中所列示之作法簡化揭露規定。具體而言：

- (a) 排除與供應商融資安排、缺乏可兌換性、支柱二規則範本、金融工具之分類及衡量及具合約條款之非流動負債有關之揭露目的；
- (b) 簡化與供應商融資安排有關之揭露規定；
- (c) 排除訂定指引（而非揭露規定）之內容（見第 BC53 段）；及
- (d) 對使用管理階層定義之績效衡量之個體，以交互索引至國際財務報導準則第 18 號取代與此等衡量有關之揭露規定。

## 供應商融資安排

- BC117 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2023 年 5 月發布「供應商融資安排」，修正國際會計準則第 7 號及國際財務報導準則第 7 號。該等修正規定個體提供有關其供應商融資安排之額外揭露，並對 2024 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間生效。
- BC118 對簽訂供應商融資安排之個體，該等安排之主要影響係對短期現金流量之影響。因此，依國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點，新增至國際會計準則第 7 號之大部分揭露規定對符合合格子公司之財務報表使用者之資訊需求係屬必要。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決議，除包含揭露目的之揭露規定外（見第 BC50 至 BC52 段），納入所有此等揭露規定。
- BC119 國際會計準則理事會 (IASB) 已考量每一揭露規定之成本及效益。子公司編製將納入向其母公司報導之合併資料中之資訊，故在許多情況下，編製其本身財務報表之揭露應不涉及額外工作。惟因對集團係屬適當之重大性評估不同於對子公司係屬適當之重大性評估，子公司編製其本身財務報表所須之揭露時可能發生成本。
- BC120 此外，雖然有關供應商融資安排之某些資訊可輕易自融資提供者取得，某些資訊可能須由子公司考量其個別重大性評估而進行額外分析。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決議，不納入國際會計準則第 7 號第 44H 段(b)(iii)之揭露規定。因此，對子公司已依本準則第 168 段(b)(i)之規定揭露之金融負債以及非屬供應商融資安排一部分之可比應付帳款，其無須提供與付款到期日區間有關之揭露。國際會計準則理事會 (IASB) 未修正本準則來反映國際財務報導準則第 7 號之規定之變動，因該等變動主要係與現行揭露規定之指引有關。

## 彙總及細分

- BC121 國際財務報導準則第 18 號規定個體適當彙總或細分資訊以避免模糊重大資訊。依國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點，與彙總及細分有關之新揭露規定可能有助於合格子公司提供資訊以符合其財務報表使用者之需求之資訊，滿足第 BC33 段中之原則



之一。

## 管理階層定義之績效衡量

- BC122 國際財務報導準則第 18 號包括個體應辨認其所使用之任何管理階層定義之績效衡量及提供有關此等衡量之揭露之規定。子公司可能向其母公司提供資訊以供母公司編製合併之績效衡量。惟僅於子公司本身使用該等衡量於公開溝通中溝通其財務績效之某一層面時，提供予母公司之資訊始符合管理階層定義之績效衡量之定義。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，相較於具公共課責性之個體，子公司較不可能於公開溝通中使用管理階層定義之績效衡量。
- BC123 國際會計準則理事會（IASB）之觀點為，管理階層定義之績效衡量之揭露對使用該等衡量之合格子公司係屬重要，但許多合格子公司將不會使用該等衡量。因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，類似於對國際財務報導準則第 8 號（見第 BC70 段）之作法適合管理階層定義之績效衡量。依此作法，使用管理階層定義之績效衡量之合格子公司將須適用國際財務報導準則第 18 號中之相關揭露規定，但國際會計準則理事會（IASB）決議，不於國際財務報導準則第 19 號中重製此等規定。若合格子公司選擇使用管理階層定義之績效衡量（或揭露任何部門資訊），其須適用國際財務報導準則第 18 號（或國際財務報導準則第 8 號）中之所有揭露規定而無任何簡化。惟不預期合格子公司將因國際會計準則理事會（IASB）之作法而發生過度成本，因其可選擇於公開溝通中不使用管理階層定義之績效衡量，若依其判斷，如此作之效益未對適用該等揭露規定之成本之合理性提供依據。

國際財務報導準則  
正體中文版草案

教育文件：繼續經營—聚焦於揭露

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 114 年 12 月 30 日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto: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





2025 年 5 月重新發布

## 教育文件

### 繼續經營—聚焦於揭露

本教育文件於 2021 年 1 月第一次發布以回應利害關係人於新型冠狀病毒肺炎大流行期間所提出之問題。該文件於 2025 年 5 月修訂並重新發布：

- (a) 以納入更新之對國際財務報導準則會計準則中繼續經營規定之引述。當國際會計準則理事會發布國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」時，有關個體對其持續作為繼續經營個體之能力之評估之規定，自國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」未加改變地移至國際會計準則第 8 號（於國際財務報導準則第 18 號發布後更名為「財務報表之編製基礎」）。國際財務報導準則第 18 號對 2027 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間生效。
- (b) 以刪除過時之對國際審計暨確信準則理事會（IAASB）及其對繼續經營之計畫之引述。2024 年 12 月，國際審計暨確信準則理事會核准國際審計準則（ISA）570 號（2024 年修訂）「繼續經營」。該國際審計準則對 2026 年 12 月 15 日以後開始之期間之財務報表查核生效。
- (c) 以刪除對新型冠狀病毒肺炎大流行及與其相關之壓力經濟環境之引述。

於適用國際財務報導準則會計準則編製財務報表時，管理階層須作出之基本決策係是否按繼續經營基礎編製財務報表。

大多數利害關係人熟悉國際會計準則第 8 號「財務報表之編製基礎」[先前於國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」]中對繼續經營之特定討論及相關規定，其係用以揭露與個體持續作為繼續經營個體之能力有關之重大不確定性。

惟所提出有關繼續經營之問題已強調國際會計準則第 8 號[國際會計準則第 1 號]中與特定繼續經營規定交互影響之其他「整體性」揭露規定之攸關性。於辨認國際財務報導準則會計準則所規定之重大揭露（該等揭露對財務報表使用者很有可能係屬攸關）時，考量此交互影響係一重要步驟。此交互影響之一層面已於國際財務報導準則解釋委員會所發布之一項 [2014 年議事決議](#) 中強調。本文件不僅摘述該議事決議之內容，亦強調其他可能係屬攸關之交互影響。

## 評估繼續經營

於編製財務報表（無論年度財務報表或期中財務報表）時，國際會計準則第 8 號[國際會計準則第 1 號]規定管理階層評估個體持續作為繼續經營個體之能力。該準則藉由下列說明定義繼續經營：除非管理階層意圖清算該個體或停止營業，或除清算或停止營業外別無實際可行之其他方案時，財務報表係按繼續經營基礎編製。

國際會計準則第 8 號第 6L 段[國際會計準則第 1 號第 26 段]敘明，管理階層於評估按繼續經營基礎編製是否適當時，可能需考量之因素係與個體之目前及預期獲利能力、現有融資額度之償還時點及借新還舊之潛在來源有關之因素。國際會計準則第 8 號[國際會計準則第 1 號]規定管理階層考量有關未來之所有可得資訊。因此，管理階層在可作出按繼續經營基礎編製財務報表係屬適當之結論前，可能需考量廣泛因素。例如，管理階層可能需考量個體活動之任何暫時性停止或縮減之影響、政府未來可能對活動加諸之可能限制，以及市場中長期結構性變動（諸如客戶行為之變動）之影響等因素。

於評估是否按繼續經營基礎編製財務報表時，國際會計準則第 8 號[國際會計準則第 1 號]規定管理階層評估至少報導期間結束日後 12 個月—但指出該評估不限於 12 個月。某些國家法規規定就通過發布財務報表日後 12 個月考量繼續經營。國際審計暨確信準則理事會之國際審計準則 570 號（2024 年修訂）「繼續經營」規定查核人員要求管理階層延伸其評估所涵蓋之期間，若該所涵蓋之期間短於財務報表核准日後 12 個月。考量長於報導期間結束日後 12 個月之期間與國際會計準則第 8 號[國際會計準則第 1 號]之規定並無不一致，其建立一最短期間，而非一上限。

## 動態評估

國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」第 14 段說明管理階層對採用繼續經營基礎編製之評估需反映報導期間結束日後至通過發布財務報表日間所發生之事項之影響。此可能使管理階層須更新對按繼續經營基礎編製之評估及有關哪些揭露係屬必要之決策。若於通過發布財務報表前，情況惡化致使管理階層除停止營業外不再有任何實際可行之其他方案時，則該等財務報表不得按繼續經營基礎編製。

## 揭露係關鍵

是否按繼續經營基礎編製財務報表係一項二元決策，但個體按繼續經營基礎編製財務報表之情況差異甚大。

該等情況可能自個體係獲利且無流動性疑慮至已屆按繼續經營基礎編製財務報表之「臨界情況」（即使考量管理階層所規劃之任何減輕行動後）。管理階層之決策將係由可能具重大不確定性之假設及判斷所支撐。因此，個體除考量國際會計準則第 8 號第 6K 段[國際會計準則第 1 號第 25 段]中與繼續經營有關之特定揭露規定外，亦考量國際會計準則第 8 號[國際會計準則第 1 號]中之整體性揭露規定，此係屬重要。此等規定包括國際會計準則第 8 號第 27G 段[國際會計準則第 1 號第 122 段]中與對財務報表認列金額具有最重大影響之判斷有關之規定。在壓力經濟環境中，財務報表使用者更可能聚焦於與繼續經營有關之揭露。使用者可能詢問之問題可能包括管理階層於作成有關繼續經營之結論時所採用之假設如何連結至支撐財務報表之其他層面之假設。

## 適用國際會計準則第 8 號[國際會計準則第 1 號]之規定

國際會計準則第 8 號[國際會計準則第 1 號]之規定可被描述為如下圖所示：



在繼續經營範圍之一端（情境 1 中）係經營獲利且無流動性疑慮之個體，且對該個體持續作為繼續經營個體之能力無重大疑慮。對於此個體，除需描述編製基礎外，並無與繼續經營有關之特定揭露規定。於作成按繼續經營基礎編製財務報表之結論時亦較不可能涉及重大判斷。

在繼續經營範圍之另一端（情境 3 中）係接近停止繼續經營之個體。假設該個體處於虧損狀態，對其商品或服務之需求已迅速下降，且其融資額度將於未來 12 個月內到期。於此情境下，管理階層於考量所有攸關資訊（包括其規劃採取之行動之可行性及有效

性）後作出結論，按繼續經營基礎編製財務報表係屬適當。儘管如此，管理階層作出結論，存在與可能使個體持續作為繼續經營個體之能力產生重大疑慮之事項或情況有關之重大不確定性—例如，管理階層執行其扭轉策略以因應需求下降，以及其更新或替代資金之能力，可能存在相當程度之不確定性。於此情境下，國際會計準則第 8 號第 6K 段[國際會計準則第 1 號第 25 段]規定個體揭露與其持續作為繼續經營個體之能力有關之重大不確定性。如此作時，個體辨認可能使其持續作為繼續經營個體之能力產生重大疑慮之不確定性。



情境 3 中，按繼續經營基礎編製財務報表之結論可能已涉及重大判斷。若屬此情況，除依國際會計準則第 8 號第 6K 段[國際會計準則第 1 號第 25 段]之規定揭露重大不確定性外，個體亦須適用國際會計準則第 8 號第 27G 段[國際會計準則第 1 號第 122 段]中，與繼續經營基礎係屬適當之判斷有關之揭露規定。於適用此等規定時，個體考量有關 (a)使個體持續作為繼續經營個體之能力產生重大疑慮之事項或情況及(b)為因應該等事項或情況之管理階層行動或計畫之可行性及有效性之哪些資訊係屬重大。

現考量情境 2。假設事實係類似於情境 3，惟於考量其所規劃行動之可行性及有效性後，管理階層作出結論，重大不確定性預期將被減輕—例如，管理階層可能已開始執行扭轉策略，該策略顯示足夠之成功證據，包括辨認可行之其他籌資來源。解釋委員會於 2014 年考量類似情境。於其議事決議中，委員會強調，若管理階層考量規劃之減輕行動後，其所作並無重大不確定性之結論涉及重大判斷，則國際會計準則第 8 號第 27G 段[國際會計準則第 1 號第 122 段]中之揭露規定將適用於作出不存在重大不確定性之結論時所作之判斷。

國際會計準則第 8 號[國際會計準則第 1 號]中另一可能亦屬攸關（尤其是在臨界情況

中）之整體性揭露規定之例，係於國際會計準則第 8 號第 31A 至 31I 段[國際會計準則第 1 號第 125 至 133 段]中與估計不確定性之來源有關之規定。此等段落規定個體揭露於報導期間結束日對有關未來所作之假設及估計不確定性之其他主要來源之資訊，該等假設及不確定性具有導致資產及負債帳面金額於下個會計年度重大調整之重大風險。

### 個體非屬繼續經營個體時須作什麼？

考量情境 4 及不再屬繼續經營個體之個體。國際會計準則第 8 號[國際會計準則第 1 號]說明當管理階層意圖清算該個體或停止營業，或除清算或停止營業外別無實際可行之其他方案時，按繼續經營基礎編製不再適當。於此等情況下，若個體適用國際財務報導準則會計準則編製財務報表，其不按繼續經營基礎編製該等財務報表。

國際會計準則第 8 號[國際會計準則第 1 號]並未明定，個體不再屬繼續經營個體時編製財務報表之其他基礎。國際會計準則第 8 號第 6K 段[國際會計準則第 1 號第 25 段]規定個體揭露未按繼續經營基礎編製財務報表之事實及該個體不被視為繼續經營個體之理由，以及揭露其編製財務報表之基礎。

本文件並非國際財務報導準則之一部分，且並未新增或以其他方式修改準則中之規定，而係為協助利害關係人對本基金會準則之了解而發展。本文件所表達之觀點並不必然反映國際會計準則理事會、國際永續準則理事會或國際財務報導準則基金會之觀點。本文件不應作為專業或投資建議之依據。

**Copyright © 2025 IFRS Foundation**

**All rights reserved.** Reproduction and use rights are strictly limited. No part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The Foundation has trade marks registered around the world including 'IAS<sup>®</sup>', 'IASB<sup>®</sup>', the IASB<sup>®</sup> logo, 'IFRIC<sup>®</sup>', 'IFRS<sup>®</sup>', the IFRS<sup>®</sup> logo, 'IFRS for SMEs<sup>®</sup>', the IFRS for SMEs<sup>®</sup> logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards<sup>®</sup>', 'International Financial Reporting Standards<sup>®</sup>', 'NIIF<sup>®</sup>', 'SIC<sup>®</sup>', 'ISSB<sup>™</sup>' and SASB<sup>®</sup>. Further details of the Foundation's trade marks are available from the Foundation on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in London.

國際財務報導準則  
正體中文版草案

使用氣候相關釋例所例示之財務報表中  
有關不確定性之揭露

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 114 年 12 月 29 日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto: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





## 釋例 1—適用國際會計準則第 1 號第 31 段（國際財務報導準則第 18 號第 20 段）之重大性判斷

- 1.1 本釋例例示個體如何適用國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 31 段（國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」第 20 段）之規定，並就財務報表作重大性判斷<sup>1</sup>。本釋例例示兩種情境：第一種情境中，此等判斷導致超出國際財務報導準則會計準則明確規定者以外之額外揭露，而第二種情境中，該等判斷則未導致額外揭露。

### 情境 1—導致額外揭露之重大性判斷

#### 背景

- 1.2 A 個體係於一資本密集行業營運之製造商。該個體暴露於重大之氣候相關轉型風險，並於已採用影響該個體之營運之氣候相關政策之司法管轄區中營運。該個體已發展氣候相關轉型計畫，以管理其氣候相關轉型風險。該計畫對個體係策略上重要，且預期重大影響其未來營運。
- 1.3 A 個體於隨附財務報表之一般用途財務報告中揭露有關其轉型計畫之資訊，包括有關其計劃如何於未來十年減少溫室氣體排放之詳細資訊。該個體說明其計劃藉由未來投資於更節能之技術，並改變其某些原料及製造方法，以減少此等排放。該個體於其一般用途財務報告中並未揭露有關其氣候相關轉型計畫之其他資訊。

#### 應用

##### 考量國際財務報導準則會計準則之特定規定

- 1.4 A 個體於編製財務報表時，評估其氣候相關轉型計畫對其財務狀況及財務績效之影響。該個體判定，其轉型計畫對其於本報導期間之資產與負債及相關收益與費損之認列或衡量並無影響，因為例如：
- (a) 對受影響之製造設施，該轉型計畫並未影響其耐用年限。此等設施於其目前

<sup>1</sup>國際財務報導準則實務聲明書第 2 號「作重大性判斷」亦就依國際財務報導準則會計準則編製一般用途財務報表時作重大性判斷，提供非強制性之指引。

耐用年限屆滿前將不會被取代。

- (b) 於該個體依轉型計畫改變其於製程中所使用之原料前，該個體現有之原料存貨將被完全耗用。該等原料之帳面金額係可回收。
- (c) 受影響之現金產生單位 (CGUs) 之可回收金額，於依國際會計準則第36號「資產減損」之規定反映該轉型計畫之影響後，超過其帳面金額。
- (d) 該轉型計畫並未影響為清償該個體之除役及場址復原義務所須支出之時點或金額。

- 1.5 A 個體亦評估國際財務報導準則會計準則——諸如國際會計準則第 2 號「存貨」、國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」、國際會計準則第 36 號或國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」——之特定規定，是否規定該個體須揭露有關其轉型計畫對其財務狀況及財務績效之影響（或缺乏影響）之資訊。該個體判定，該等特定規定並未如此規定。

#### 考量國際會計準則第 1 號第 31 段（國際財務報導準則第 18 號第 20 段）之規定

- 1.6 國際會計準則第 1 號第 31 段（國際財務報導準則第 18 號第 20 段）規定，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能了解交易及其他事項與情況對個體財務狀況及財務績效之影響時，個體應考量是否提供額外揭露。
- 1.7 個體適用國際會計準則第 1 號第 31 段（國際財務報導準則第 18 號第 20 段），例如，於檢視其財務報表草稿以判定該等財務報表是否已提供所有重大資訊時。此檢視給予該個體「退一步」之機會，以較廣泛之觀點彙總考量其於財務報表中所提供之資訊。此檢視可能涉及考量若無額外揭露，財務報表中之資訊是否可能與隨附該等財務報表之一般用途財務報告中之資訊顯得不一致。
- 1.8 作為第 1.7 段評估之一部分，個體使用其對交易及其他事項與情況之知識與經驗，以辨認就其財務報表整體係屬重大之所有資訊是否均已於該等財務報表中提供。個體考量主要使用者之共同資訊需求——而非個別使用者之需求。
- 1.9 於適用國際會計準則第 1 號第 31 段（國際財務報導準則第 18 號第 20 段）時，A 個體運用判斷以判定使其財務報表使用者能了解其轉型計畫對其財務狀況及財務績效之影響（或缺乏影響）之額外揭露是否將提供重大資訊。亦即，該個體考量遺漏此資訊是否可被合理預期將影響其財務報表之主要使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。
- 1.10 於對此等額外揭露是否將提供重大資訊作判斷時，A 個體同時考量量化及質性因

素。雖然該轉型計畫對該個體於本報導期間之財務狀況及財務績效並無影響，該個體考量之質性因素，包括：

(a) 個體特定質性因素—例如，A個體考量：

- (i) 其對氣候相關轉型風險之暴險之性質與及程度—該個體對氣候相關轉型風險具有重大暴險，而其轉型計畫有助於降低該等風險。
- (ii) 其轉型計畫對其營運之重大性—其轉型計畫對該個體之未來營運係策略上重要，並預期重大影響該個體之未來營運。

(b) 外部質性因素—例如，A個體考量其營運所處之行業與司法管轄區（包括其市場、經濟、監管及法律環境）是否使該資訊更可能影響該個體之財務報表之主要使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。該個體判定其營運所處之行業與司法管轄區確實如此，因氣候相關轉型風險對於同一行業內營運之個體之經營模式之重大性，以及該個體營運所處之司法管轄區所採用之氣候相關政策。

1.11 A 個體亦考量，若無額外揭露，其財務報表中之資訊是否可能與隨附該等財務報表之一般用途財務報告中有關其轉型計畫之資訊顯得不一致。例如，有關該個體計劃改變其製造方法並投資於更節能之技術之資訊，可能顯示其某些資產可能有減損。

1.12 於考量其特定事實與情況後（包括第 1.10 至 1.11 段所述者），A 個體判定，用以說明其轉型計畫對其於本報導期間之財務狀況及財務績效缺乏影響之額外揭露，將就其財務報表整體提供重大資訊。例如，該個體可藉由揭露第 1.4 段所說明之原因，以說明為何其轉型計畫對其於本報導期間之財務狀況及財務績效並無影響。

## 情境 2—未導致額外揭露之重大性判斷

### 背景

1.13 B 個體係一服務供應商，其係於低溫室氣體排放且對氣候相關轉型風險之暴險有限之行業營運。該個體於隨附其財務報表之一般用途財務報告中揭露其係低溫室氣體排放，並說明其使用再生能源以及避免對高排放活動之暴險（如有可能）。該個體亦說明其計劃如何藉由維持其現行溫室氣體排放政策以保持低排放。

1.14 B 個體之溫室氣體排放政策預期不會重大影響其未來營運。該個體於其一般用途財務報告中並未揭露有關其溫室氣體排放政策之其他資訊。

## 應用

### 考量國際財務報導準則會計準則之特定規定

- 1.15 B 個體於編製其財務報表時，適用國際財務報導準則會計準則中認列及衡量之規定。適用該等規定，該個體判定，對於其於本報導期間之資產與負債及相關收益與費損之認列及衡量，其溫室氣體排放政策並無影響。
- 1.16 B 個體亦評估國際財務報導準則會計準則中之特定規定是否規定該個體揭露有關其溫室氣體排放政策對其財務狀況及財務績效之影響（或缺乏影響）之資訊。該個體判定，該等特定規定並未如此規定。

### 考量國際會計準則第 1 號第 31 段（國際財務報導準則第 18 號第 20 段）之規定

- 1.17 於適用國際會計準則第 1 號第 31 段（國際財務報導準則第 18 號第 20 段）（見第 1.6 至 1.8 段）時，B 個體運用判斷以判定使其財務報表使用者能了解其溫室氣體排放政策對其財務狀況及財務績效之影響（或缺乏影響）之額外揭露是否將提供重大資訊。亦即，該個體考量遺漏此資訊是否可被合理預期將影響其財務報表之主要使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。
- 1.18 於作該判斷時，B 個體考量量化及質性因素兩者。該個體判定，並無跡象顯示有關其溫室氣體排放政策對其於本報導期間之財務狀況及財務績效缺乏影響之說明，就其財務報表整體可能係重大資訊。因為，例如：
- (a) 其溫室氣體排放政策不預期重大影響其未來營運；及
  - (b) 其係於低溫室氣體排放且對氣候相關轉型風險之暴險有限之行業營運。
- 1.19 因此，B 個體判定，用以說明其溫室氣體排放政策對其於本報導期間之財務狀況及財務績效缺乏影響之額外揭露，將不會就其財務報表整體提供重大資訊。因此，該個體並未提供此等揭露。



## 釋例 2—假設之揭露：特定規定

- 2.1 本釋例例示國際會計準則第 36 號「資產減損」第 134 段(d)(i)至(ii)及第 134 段(f)之規定。具體而言，其例示一個體如何揭露有關其用以決定資產可回收金額之關鍵假設之資訊。

### 背景

- 2.2 該個體之營運產生大量溫室氣體排放。該個體受到其營運所處之某些司法管轄區之溫室氣體排放法規所規範。該等法規規定該個體須就其部分排放量取得排放額度而產生成本（排放額度成本）。<sup>2</sup>該個體預期此等法規未來將變得更普遍。
- 2.3 該個體已將商譽之一重大金額分攤至其某一現金產生單位，且至少每年對該現金產生單位進行減損測試。該個體作出結論，該現金產生單位之可回收金額大於其帳面金額，因此於本報導期間不認列減損損失。該個體已判定其有關未來排放額度成本之假設係關鍵假設，亦即該等假設係現金產生單位之可回收金額最為敏感之假設之一者。

### 應用

#### 合理且可佐證之假設

- 2.4 該個體於對現金產生單位進行減損測試時衡量其使用價值。適用國際會計準則第 36 號第 33 至 38 段衡量現金產生單位之使用價值時，個體以合理且可佐證之假設，作為現金流量推估之基礎；該等假設代表管理階層對於未來經濟情況區間所作之最佳估計。此等假設包括有關未來排放額度成本之假設。
- 2.5 有關未來排放額度成本之假設，包括有關未來排放額度價格及未來排放法規之假設。惟此等假設並未反映已反映於折現率之風險。

### 揭露

#### 關鍵假設及用以決定該等假設被賦予之數值之作法

<sup>2</sup> 本釋例僅例示該個體於進行資產減損測試時對排放額度成本之考量，以及其對相關關鍵假設之資訊之揭露。本釋例並未涵蓋，例如某個體於管理氣候相關風險時可能發生之其他成本。

2.6 適用國際會計準則第 36 號第 134 段(d)(i)至(ii)，該個體揭露：

- (a) 其關鍵假設，包括未來排放額度成本之假設，諸如未來溫室氣體排放額度價格及未來排放法規；及
- (b) 其賦予此等關鍵假設數值之決定作法，包括其有關未來溫室氣體排放額度價格及未來排放法規之假設是否與外部資訊來源一致；以及若不一致，其如何及為何異於此等資訊來源。

### 敏感度資訊

2.7 適用國際會計準則第 36 號第 134 段(f)，該個體亦考量關鍵假設之合理可能變動是否將使該現金產生單位之帳面金額超過其可回收金額，亦即假設之此一變動是否將導致減損損失。例如，該個體考量其有關未來溫室氣體排放額度價格之假設之合理可能變動是否將導致減損損失。若然，該個體揭露：

- (a) 該現金產生單位可回收金額超過其帳面金額之金額；
- (b) 有關該未來溫室氣體排放額度價格之假設被賦予之數值；及
- (c) 為使該現金產生單位可回收金額等於其帳面金額，該等數值必須變動之數額（於合併考量任何用以衡量可回收金額之其他變數受此變動之連帶影響後）。

## 釋例 3—假設之揭露：一般規定

- 3.1 本釋例例示國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 125 及 129 段（國際會計準則第 8 號「財務報表之編製基礎」第 31A 及 31E 段）之規定。具體而言，其例示：
- (a) 個體可能須如何揭露有關其對未來所作之假設之資訊，即使其他國際財務報導準則會計準則之特定揭露規定並未規定此等揭露；
  - (b) 個體如何辨認其須揭露相關資訊之假設；及
  - (c) 個體如何決定有關此等假設之哪些資訊須揭露。

### 背景

- 3.2 個體於一資本密集之行業營運。該個體暴露於氣候相關轉型風險，此風險可能影響其回收其某些非流動資產帳面金額之能力。該個體並無商譽或非確定耐用年限之無形資產。
- 3.3 於本報導期間結束日，有跡象顯示該個體之某些非流動資產可能有減損。因該個體作出無法估計該等個別資產之可回收金額之結論，故對其所歸屬之現金產生單位（CGU）進行減損測試。該個體作出結論：該現金產生單位之可回收金額大於其帳面金額，因此未認列減損損失。於決定現金產生單位之可回收金額時，該個體作出若干與其所暴露之氣候相關轉型風險有關之假設。此等假設包括有關未來：
- (a) 法律及監管發展之假設；
  - (b) 消費者需求之假設；
  - (c) 商品價格之假設；及
  - (d) 取得溫室氣體排放額度成本之假設。

### 應用

#### 考量國際財務報導準則會計準則之特定規定

- 3.4 國際會計準則第 36 號「資產減損」並未規定個體揭露有關於決定現金產生單位之可回收金額時所使用之假設之資訊，若該現金產生單位並未包含商譽或非確定耐用年限之無形資產，且該個體於本報導期間內對該現金產生單位並未認列減損損

失。然而，該個體考量國際會計準則第 1 號第 125 段（國際會計準則第 8 號第 31A 段）是否規定其揭露有關此等假設之資訊。

### 考量國際會計準則第 1 號第 125 段（國際會計準則第 8 號第 31A 段）之規定

- 3.5 國際會計準則第 1 號第 125 段（國際會計準則第 8 號第 31A 段）規定個體揭露於報導期間結束日對有關未來所作之假設及估計不確定性之其他主要來源之資訊，該等假設及不確定性具有導致資產及負債帳面金額於下個財務年度重大調整之重大風險。該段落亦規定個體揭露於報導期間結束日該等資產及負債之性質及帳面金額之細節。
- 3.6 該個體作出結論：其於決定該現金產生單位可回收金額時所作之某些假設，具有導致該等非流動資產之帳面金額於下個財務年度重大調整之重大風險。此等假設包括與將不會於下個財務年度內解決之不確定性有關，但具有若該個體於下個財務年度對其作修正將導致該等資產帳面金額重大調整之重大風險之假設。該個體於考量下列項目後，達成此結論：
- (a) 現金產生單位帳面金額之大小—該現金產生單位構成該個體之資產總額之大部分。因此，對該現金產生單位帳面金額相對較小之調整，可能導致重大減損損失。
  - (b) 管理階層於決定假設時所作判斷之主觀性或複雜性—該等判斷涉及高度主觀性與複雜性，因其反映有關將於中期及長期將發生之高度不確定之未來事件（諸如為限制氣候變遷之影響之政府行動以及此等行動之時點）之管理階層預期。此高度主觀性與複雜性增加可能因新資訊或新發展而改變假設之風險。
  - (c) 於下個財務年度之新資訊或新發展可能導致假設變動之風險—氣候相關市場、經濟、監管及法律之頻繁新發展，增加該個體可能須於下個財務年度內複核其假設（包括有關中期及長期不確定性之假設）之風險。於下個財務年度之新資訊或新發展之可能性愈高，該個體可能須修正其假設之可能性愈高。
  - (d) 現金產生單位帳面金額對假設變動之敏感度—該現金產生單位帳面金額對假設係高度敏感。此等假設之相對較小之變動可能導致該現金產生單位可回收金額之減少及重大減損損失。
- 3.7 該個體對第 3.6 段所辨認之假設，適用國際會計準則第 1 號第 125 段（國際會計準則第 8 號第 31A 段），其揭露：



- (a) 有關此等假設之資訊；及
- (b) 於報導期間結束日該現金產生單位非流動資產之性質及帳面金額之細節。

3.8 國際會計準則第 1 號第 129 段（國際會計準則第 8 號第 31E 段）規定個體提供此等揭露，須以有助於財務報表使用者了解管理階層對未來及估計不確定性之其他來源所作判斷之方式為之。個體所提供資訊之性質及範圍將隨假設及其他情況之性質而異。

3.9 因此，該個體就其所辨認之假設，決定其所提供資訊之性質及範圍，以符合國際會計準則第 1 號第 129 段（國際會計準則第 8 號第 31E 段）所述之目的。例如該個體揭露有關該等假設之質性與量化資訊—包括假設之性質、非流動資產帳面金額對此等假設之敏感度及該敏感度之理由，若如此作對符合該目的係屬必要。

## 釋例 4—有關信用風險之揭露

4.1 本釋例例示國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」中第 35A 至 38 段之規定。具體而言，其例示個體可如何揭露：

- (a) 有關特定風險對其信用風險暴險之影響及信用風險管理實務之資訊；及
- (b) 有關此等實務如何與預期信用損失之認列與衡量相關之資訊。

### 背景

4.2 個體係一提供各種商品予各類型客戶之金融機構。作為其信用風險管理實務之一部分，該個體考量多種風險（包括氣候相關風險）對其信用風險暴險之影響。該個體辨認出氣候相關風險對其信用風險暴險具重大影響之兩組放款組合，使其須監控並採取行動以降低因其客戶對氣候相關風險之暴險產生之信用風險。該等組合係：

- (a) 對農業客戶之放款中，氣候相關事件（諸如乾旱）可能影響該借款人償還其借款之能力者；及
- (b) 對企業不動產客戶之放款中，以於受洪水風險影響之低窪地區之不動產供作擔保者。

### 應用

4.3 國際財務報導準則第 7 號第 35A 至 38 段包括有關因金融工具產生之信用風險之揭露規定。該個體於考量此等規定時，判定有關氣候相關風險對所辨認之兩組組合之信用風險暴險之影響之資訊係屬重大。該個體於考量（但不僅限於）下列因素後達成此結論：

- (a) 組合之規模—該兩組組合構成個體整體放款組合之大部分；
- (b) 氣候相關風險之影響之重大性—與影響個體信用風險暴險之其他因素相比，氣候相關風險對該暴險具重大影響。該等影響取決於諸如放款到期日，以及氣候相關風險之性質、可能性及影響程度等因素。
- (c) 外部氣候相關質性因素—個體營運所處之市場、經濟、監管及法律環境，以及氣候相關發展（例如，天氣相關事件之發生及嚴重性增加及氣候模式之長期轉變），使該資訊更可能影響個體之財務報表主要使用者以該等財務報表為基礎

所作之決策。

4.4 適用國際財務報導準則第 7 號第 35A 至 38 段之規定，該個體考量提供有關氣候相關風險對該個體對所辨認之兩組組合之信用風險暴險之影響之哪些資訊。此資訊可能包括，例如：

- (a) 與氣候相關風險有關之個體信用風險管理實務及該等實務如何與預期信用損失之認列與衡量相關之說明；
- (b) 個體如何將氣候相關風險納入其適用國際財務報導準則第 9 號「金融工具」第 5.5 節中之規定所使用之輸入值、假設及估計技術之說明。此說明可能包括，例如，有關個體如何將該等風險納入預期信用損失模式建構中之資訊或有關判斷基礎調整（亦稱為「模式後調整」或「管理階層覆蓋」）之使用之資訊。
- (c) 有關所持有作為擔保之擔保品及其他信用增強之資訊。此資訊可能包括，例如，有關持有作為擔保品之受洪水風險影響之不動產及該風險是否已被保險之資訊。
- (d) 有關氣候相關風險集中情況之資訊，若該資訊自個體所作之其他揭露中無法明顯看出。此資訊可能包括，例如，所辨認之兩組組合之帳面金額。

## 釋例 5—有關除役及復原負債準備之揭露

- 5.1 本釋例例示國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」第 85 段之規定。具體而言，本釋例例示個體可能如何揭露有關廠房除役及場址復原義務之資訊，即使該等義務對個體之廠房除役及場址復原負債準備之帳面金額之影響係屬不重大。

### 背景

- 5.2 個體係一製造商，並就其設施具有廠房除役及場址復原義務。該個體假設其將持續維護並營運其部分設施達極長期間。因此，為清償與此等設施相關之義務所需之成本將於極遙遠之未來發生，以致當折現至其現值時，其對該個體之廠房除役及場址復原負債準備之帳面金額之影響係屬不重大。然而，為清償與此等設施相關之義務所需之成本將係高，且存在一項重大且增加之風險，即該個體可能須較其預期更早關閉該等設施。此風險源自於對轉型至低碳經濟所作之努力，其可能包括消費者對該個體之產品之需求轉變，以及於該個體營運所處之司法管轄區內為減少溫室氣體排放而可能採取之監管及政策行動。

### 應用

- 5.3 國際會計準則第 37 號第 85 段規定個體對每一類別負債準備揭露資訊。該個體作出結論，雖然其部分廠房除役及場址復原義務對其廠房除役及場址復原負債準備之帳面金額之影響不重大（見第 5.2 段），有關此等義務之資訊係屬重大。該個體於考量（但不僅限於）下列因素後達成此結論：
- (a) 清償該等義務所需成本之大小—清償該等義務之成本係高。
  - (b) 提前清償之風險—該個體可能須較預期更早清償該等義務之風險係重大且增加。
  - (c) 外部氣候相關質性因素—該個體營運所處之行業及司法管轄區（包括該個體之市場、經濟、監管及法律環境），使有關該等義務之資訊更可能影響該個體之財務報表主要使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。
- 5.4 於適用國際會計準則第 37 號第 85 段時，該個體揭露有關其廠房除役及場址復原負債準備之資訊。此資訊包含有關對該負債準備帳面金額之影響不重大之義務之資訊。該個體揭露之資訊包括：

- (a) 該等義務性質之簡要描述及清償該等義務所須之經濟效益流出之預期時點。
- (b) 有關該等流出之金額或時點不確定性之說明。於對提供適當資訊係屬必要時，該個體亦揭露對未來事項所作之各重大假設。此等假設可能包括有關該個體每一主要設施未來使用之假設——例如，該個體預期何時關閉該等設施。

## 釋例 6—於附註中細分資訊之揭露

- 6.1 本釋例例示國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」第 41 至 42 段及第 B110 段之規定。具體而言，其例示若對提供重大資訊係屬必要，個體可能如何以非類似風險特性為基礎細分其於附註中所提供之一不動產、廠房及設備類別之資訊。

### 背景

- 6.2 個體擁有耐用年限長且使用時會產生大量溫室氣體排放之不動產、廠房及設備。該個體已投資於具較低溫室氣體排放之同一類別之替代不動產、廠房及設備，惟其大部分之營運仍使用該等高排放之不動產、廠房及設備。該個體於對氣候相關轉型風險具高度暴險之行業營運。此兩種類型之不動產、廠房及設備構成該個體之資產總額之大部分。
- 6.3 該個體作出結論：此兩種類型之不動產、廠房及設備對氣候相關轉型風險之脆弱性顯著不同。例如，為減少溫室氣體排放之可能未來法規，或消費者需求變動，可能以顯著不同之方式影響此兩種類型之不動產、廠房及設備，包括：
- (a) 該個體將能使用此兩種類型之不動產、廠房及設備之期間長度；
  - (b) 此兩種類型之不動產、廠房及設備之殘值將如何受影響；及
  - (c) 該個體是否將能回收此兩種類型之不動產、廠房及設備之帳面金額。

### 應用

- 6.4 國際財務報導準則第 18 號第 41 至 42 段包含於財務報表中彙總及細分資訊之原則。特別是，此等段落規定個體以非共同特性為基礎細分項目，只要所產生之資訊係屬重大時。國際財務報導準則第 18 號第 B110 段說明個體運用其判斷作此細分，並納入此等特性之例，其包括與某一項目相關之風險。
- 6.5 該個體於考量其特定事實及情況後，判定此兩種類型之不動產、廠房及設備具有足夠非類似之風險特性，致細分此等類型之不動產、廠房及設備之資訊將產生重大資訊。該個體於考量（但不僅限於）下列因素後達成此結論：
- (a) 不動產、廠房及設備帳面金額之大小—此兩種類型之不動產、廠房及設備構成該個體之資產總額之大部分。



- (b) 氣候相關轉型風險對個體營運之重大性—該個體於對氣候相關轉型風險具高度暴露之行業營運，且該等風險可能重大影響該個體將使用每一類型不動產、廠房及設備及回收其帳面金額之方式。
- (c) 外部氣候相關質性因素—個體營運所處之行業及司法管轄區（包括該個體之市場、經濟、法律及監管環境），使該資訊更可能影響該個體之財務報表主要使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。

6.6 適用國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」第 41 至 42 段及第 B110 段之規定，該個體將於附註中所提供之不動產、廠房及設備之資訊於此兩種類型之不動產、廠房及設備間細分，只要所產生之細分資訊係屬重大時。例如，該個體判定將相關不動產、廠房及設備類別之帳面金額於此兩種類型之不動產、廠房及設備間細分，將提供重大資訊。

國際財務報導準則  
正體中文版草案 A 部分

負債準備、或有負債及或有資產  
(國際會計準則第 37 號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 114 年 12 月 29 日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto:tifrs@ardf.org.tw))

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會  
法 人  
臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會





# 國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之修正

## 範圍

---

- 1 本準則適用於所有個體對負債準備、或有負債及或有資產之會計，但下列各項除外：
- (a) 待履行合約所產生者，但虧損性合約所產生者除外；及
  - (b) [已刪除]
  - (c) 另一準則已規範者。
- ...
- 3 待履行合約係指同等未履行之合約或合約之一部分，同等未履行係指雙方皆尚未履行任何義務，或雙方均已部分履行義務至同等程度。待履行合約不適用本準則，但屬虧損性者除外。

## 定義

---

- 10 本準則用語定義如下：

**負債準備**係指不確定時點或金額之負債。

**負債**係指個體因過去事項而移轉經濟資源之現時義務。

**法定義務**係指由下列各項所產生之義務：

- (a) 合約（經由合約之明確或隱含之條款）；
- (b) 法律；或
- (c) 其他基於法律規定所生效力。

**推定義務**係指由個體下列行為所產生之義務：

- (a) 基於過去慣例已建立之模式、發布政策，或相當明確之現有聲明，個體已向他方表明其將承擔特定之責任；及

(b) 因此，個體已使他方對其將履行該等責任產生有效預期。

...

## 認列

---

### 負債準備

14 負債準備於下列三項要件皆符合時應予認列：

- (a) 個體負有因過去事項而移轉經濟資源之現時義務（法定的或推定的）（第 14A 至 16 段）；
- (b) 個體很有可能將須移轉經濟資源以清償該義務（第 23 至 24 段）；及
- (c) 對該義務之金額能作成可靠之估計值（第 25 至 26 段）。

若任一此等要件未符合，負債準備不得予以認列。

### 現時義務之認列要件

14A 認列負債準備之第一項要件（第 14 段(a)）係個體負有因過去事項而移轉經濟資源之現時義務（法定的或推定的）。此要件（現時義務認列要件）包含三項條件：

- (a) 義務條件—個體負有義務（第 14B 至 14H 段）；
- (b) 移轉條件—個體義務之性質係移轉經濟資源。（第 14I 至 14L 段）；及
- (c) 過去事項條件—個體義務係因過去事項而存在之現時義務（第 14M 至 14U 段）。

### 義務條件（第 14A 段(a)）

14B 符合現時義務之認列要件之第一項條件係個體負有義務。若下列各項皆符合，則個體負有義務：

- (a) 存在一機制，該機制於個體取得特定經濟效益或採取特定行動時加諸一責任於該個體；
- (b) 個體對另一方負有該責任；及
- (c) 個體若取得特定經濟效益或採取特定行動，則不具有避免履行該責任之實際能力。

14C 加諸一責任之機制可能係：

- (a) 法定的一合約（經由合約之明確或隱含之條款）、法律或其他基於法律規定所生效力；或
- (b) 推定的一個體之過去慣例已建立之模式，已發布之政策，或相當明確之現有聲明。

14D 個體所取得之經濟效益可包括，例如現金、商品或勞務。個體所採取之行動可包括，例如於特定市場營運、造成環境損害或對另一方之其他損害、於特定日擁有特定資產，或建造於耐用年限屆滿時將需除役之資產。

14E 義務必然係對另一方所欠。惟個體並不需要知悉被欠該義務之另一方。該另一方可係一個人或另一個體、一群人或其他數個個體，或社會整體。

14F 於下列情況下，個體不具有避免履行責任之實際能力：

- (a) 在法定義務之情況下，若：
  - (i) 他方於個體未履行責任時具有對個體採取行動之法定權利—例如，向法院請求強制執行清償、對個體處以財務處罰或限制個體取得經濟效益；且
  - (ii) 由於該權利，不履行責任對個體之經濟後果預期將重大劣於履行責任之成本；或
- (b) 在推定義務之情況下，若個體之過去慣例之模式、已發布之政策或相當明確之現有聲明，使他方對個體將履行責任產生有效預期。

14G 若提議之新法案之細節尚未定案，僅於該法案幾乎確定能依草案立法通過時，始產生義務。於本準則，此種義務視為法定義務。因立法通過情況之

差異，以致無法辨識能使法案幾乎確定會立法通過之單一事項。在許多情況下，不可能於立法通過前，即幾乎確定能完成立法通過程序。

- 14H 義務須使個體不具有避免履行責任之實際能力。因此，管理階層或董事會之決定，於報導期間結束日並不產生推定義務，除非該決定已於報導期間結束日前以一種相當明確之方式傳達給受影響之人員，使該等人員對個體將履行其責任產生有效預期。

### 移轉條件（第 14A 段(b)）

- 14I 符合現時義務之認列要件之第二項條件係個體之義務性質係移轉經濟資源。為符合此條件，義務必須具有使個體須移轉經濟資源予另一方之可能性。

- 14J 對於該可能性之存在，無須確定（甚或無須很可能）個體將須移轉經濟資源——例如該移轉可能僅於特定之不確定未來事項發生時始為必須。

- 14K 因此，移轉之可能性不影響義務是否符合現時義務之認列要件——即使移轉之可能性很低，義務仍可能符合該要件。然而，移轉之可能性可能影響：

(a) 義務是否符合認列負債準備之其他要件之一——僅於個體很有可能（可能性大於不可能性）將須移轉經濟資源以清償該義務時，始認列負債準備（見第 14 段(b)及第 23 段）；及

(b) 若義務不符合認列負債準備之所有要件，個體是否應揭露或有負債（見第 23 段）。

- 14L 與另一方交換經濟資源之義務，並非向該另一方移轉經濟資源之義務，除非交換之條款係對個體不利。因此，依待履行合約所產生之義務——例如，支付現金以交換收取商品之合約——並非移轉經濟資源之義務，除非該合約係虧損性。

### 過去事項條件（第 14A 段(c)）

- 14M 符合現時義務之認列要件之第三項條件係個體之義務係因過去事項而存在之現時義務。

- 14N 個體之義務成為因過去事項而存在之現時義務，當個體：

- (a) 已取得特定經濟效益或已採取特定行動，如第 14B 及 14D 段所述；  
且
- (b) 因已取得該等效益或已採取該行動，將須或可能須移轉其原無須移轉之經濟資源。

14O 若係隨時間逐步取得經濟效益或採取行動，則過去事項條件係隨該時間逐步符合，且所產生之現時義務係隨該時間逐步累計。

14P 於某些情況下，個體僅於其在某一期間（評估期間）內活動之衡量值超過特定門檻時，始具有移轉經濟資源之義務。於此等情況下，符合過去事項條件之行動，係指對評估移轉金額所依據之活動總額有所貢獻之活動。於評估期間內之任一日，現時義務係該評估期間預期義務總額之一部分，其係可歸屬於截至當日已執行活動之部分。個體認列一負債準備，若符合第 14 段(b)及第 14 段(c)之認列要件——亦即，若：

- (a) 個體之活動很有可能將超過該門檻且個體將須移轉經濟資源（見第 14 段(b)）；並
- (b) 對該義務之金額能作成可靠之估計值（見第 14 段(c)）。

#### 釋例

法律加諸一責任於個體，就其於一個日曆年所產生之收入超過特定門檻之部分支付 2%之公課。管理階層判斷此責任符合義務條件（第 14A 段(a)）及移轉條件（第 14A 段(b)）兩者。符合過去事件條件（第 14A 段(c)）之行動係於該日曆年產生收入。據此，現時義務隨個體產生該收入面累積。於該日曆年之任一日，現時義務係該年度預期義務總額中可歸屬於截至當日所產生之收入之部分。個體認列一負債準備若：

- (a) 個體之收入很有可能將超過該門檻，且個體將須支付該公課（見第 14 段(b)）；並
- (b) 對該義務之金額能作成可靠之估計值（見第 14 段(c)）。

14Q 於某些情況下，個體僅於其採取兩項或以上之單獨行動時，始具有須移轉經濟資源之義務，且移轉經濟資源之要求係採取此兩項（或全部）行動之結果。於此等情況下，當個體已採取第一項行動（或任何一項行動），且



不具有避免採取第二項行動之實際能力（或剩餘所有行動）時，即符合過去事項條件。

- 14R 按繼續經營基礎編製個體之財務報表之決定意謂個體不具有避免採取僅能藉由清算或停業始可避免之行動之實際能力。

## 義務條件與過去事項條件間之相互影響

- 14S 立法通過新法律本身不足以使個體產生現時之法定義務。個體僅於因取得經濟效益或採取行動，而適用該法律將須或可能須移轉其原本無須移轉之經濟資源時，始產生現時法定義務（見第 14N 段）。
- 14T 同樣地，具有過去慣例已建立之模式、發布政策或作出聲明本身不足以使個體產生現時推定義務。個體僅於因取得經濟效益或採取行動，而適用該慣例、政策或聲明將須或可能須移轉其原本無須移轉之經濟資源時，始產生現時推定義務（見第 14N 段）。
- 14U 個體某一未立即產生現時義務之行動，日後可能因引入一加諸新責任於該個體之機制而產生現時義務—新法案可能立法通過、現行法律可能改變，或個體可能建立慣例之模式、發布政策或作出聲明，而產生推定義務。例如，若個體造成環境損害，其於造成該損害之當時可能沒有義務去補救該損害。惟若日後有新法律規定修復現存之損害，或若個體以產生推定義務之方式承擔修復責任，則損害之造成將係產生現時義務之過去事項。

## 有關現時義務認列要件是否符合之不確定性

- 15 於罕見情況下，是否存在因過去事項而移轉經濟資源之現時義務並不明確。於該等情況下，考慮所有可得之證據，若於報導期間結束日存在該義務之可能性大於不可能性，則此義務被認定存在。
- 16 於幾乎所有情況下，過去事項是否已產生移轉經濟資源之現時義務將係明確。於罕見情況下，其並不明確—例如在訴訟中，特定事項是否已發生或該等事項是否導致移轉經濟資源之現時義務，可能存在爭議。於此情況下，個體應考量所有可得之證據，包括如專家意見，以決定於報導期間結束日是否存在此義務。應考量之證據包括報導期間後事項所提供之任何額外證據。基於該等證據：
- (a) 若於報導期間結束日存在因過去事項而移轉經濟資源之現時義務之

可能性大於不可能性，個體應認列負債準備（若認列要件皆符合）；  
及

- (b) 若於報導期間結束日很有可能並無該義務存在，個體應揭露或有負債，  
除非其須移轉經濟資源之可能性甚低（見第 86 段）。

17-22 [已刪除]

## 衡量

---

### 最佳估計值

- 36 認列為負債準備之金額應為報導期間結束日清償現時義務所需支出之最佳估計值。

...

### 應計入之成本

- 40A 清償義務所需之支出包含與該義務直接相關之成本。與義務直接相關之成本由下列兩者所組成：

- (a) 清償該義務之增額成本；及  
(b) 與清償該類型義務直接相關之其他成本之分攤。

...

### 風險及不確定性

- 42 於獲致負債準備之最佳估計值時，應將不可避免地與許多事項及情況相關之風險及不確定性納入考量。

- 43 風險係描述結果之變異性。風險之調整可能增加負債衡量之金額。在具不確定性之情況下作判斷時須謹慎，以使收益或資產不致高估，費用或負債不致低估。惟不確定性不能對企業提列過多負債準備或蓄意高估負債之正當性提供依據。例如，若某一特別不利結果之預計成本已在審慎之基礎上估計，則不能蓄意將該結果視為較實際情況更有可能發生。企業須謹慎行

事，以避免對風險及不確定性重複調整而導致負債準備高估。

44 與支出金額相關之不確定性應依第 85 段(b)之規定揭露。

## 現值

45 當貨幣之時間價值影響重大時，負債準備金額應為清償義務預期所需支出之現值。

46 因為貨幣之時間價值，於報導期間結束日後不久即發生現金流出之負債準備，比同樣金額但現金流出較晚之負債準備不利。因此，若其影響重大，負債準備應予折現。

47 折現率（或各折現率）應為稅前比率（或各比率），其反映：

(a) 貨幣時間價值之現時市場評估，由無風險利率所表彰；及

(b) 與清償義務所需支出之金額或時點相關之風險(如第 42 至 43 段所述)，若該等風險未反映於未來現金流量之估計值。

47A 折現率（或各折現率）不反映不履約風險——個體將不清償義務之風險。

...

## 認列與衡量規則之應用

---

...

## 重組

70 下列為可能符合重組定義事項之例：

(a) 一業務線之出售或終止；

(b) 結束位於某國家或地區之業務場所，或將位於某國家或地區之經營活動轉移至另一國家或地區；

(c) 管理結構之變動，例如，消除某一管理層級；及

(d) 對企業營運之性質及焦點有重大影響之主要改組。

- 71 重組成本之負債準備僅於符合第 14 段對負債準備所訂定之一般認列要件時，始得認列。第 72 至 83 段訂定一般認列要件如何適用於重組。
- 72 僅當個體發生下列情況時，始產生對重組成本之現時義務：
- (a) 有一詳細正式之重組計畫，該計畫至少標明下列各項：
- (i) 涉及之業務或業務之一部分；
- (ii) 受影響之主要地點；
- (iii) 將給予資遣費之被解僱員工之工作地點、職能及概略人數；
- (iv) 將從事之支出；及
- (v) 何時將施行該計畫；以及
- (b) 藉由開始施行重組計畫或對受影響之人員發布該計畫之主要內容，使該等受影響之人員對個體將執行該重組已產生一有效預期。
- 73 個體已開始施行重組計畫之證據可藉由下列方式提供，例如：
- (a) 拆除廠房或出售資產；或
- (b) 該計畫之公開發布，若其係以此種方式及以充分詳細之內容（亦即列示該計畫之主要特性）發布，其讓他方諸如客戶、供應商及員工（或其代表人）對個體將執行重組產生一有效預期時，始構成重組之推定義務。
- 74 對產生此等預期之計畫，該計畫之施行須規劃及早開始且於一定時程內完成，以使個體不太可能對該計畫作重大之變動。若預期於重組開始前將延宕一段長期間或重組將花費一段不合理之長期間，則該計畫不太可能使他方對個體目前承諾進行重組產生一有效預期，因為該時程給予個體改變其計畫之機會。
- 75 管理階層或董事會於報導期間結束日之前作出重組決定，並不會於報導期間結束日產生一現時義務，除非於報導期間結束日之前：
- (a) 已開始施行重組計畫；或
- (b) 以明確之方式將重組計畫之主要特性對受影響之人員發布，使該等人

員對個體將進行重組產生一有效預期。

若個體係於報導期間後始開始施行重組計畫，或對受影響之人員發布該計畫之主要特性，則若重組相關資訊係屬重大且不予揭露可被合理預期將影響一般用途財務報表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）為基礎所作之決策時，依國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」之規定應予揭露。

- 76 雖然現時義務並非僅因管理階層之決策而產生，但該決策連同其他過去之事項則可能產生一現時義務。例如，與勞方代表就資遣費之協商或與買方就某一營運出售之協商，可能已完成，只待董事會之核准。一旦取得核准並向該等他方溝通，若符合第 72 段之情況時，個體即負有對重組成本之現時義務。
- 77 在某些國家，包括非管理階層代表（例如員工）之董事會可能被賦與最終權力，或董事會於作決策前可能須先通知該等代表。因為董事會之決策涉及向該等代表溝通，其決策可能導致對重組成本之現時義務。
- 78 個體於承諾出售（亦即已有具約束力之銷售協議）營業單位之前，並無出售營業單位之義務。
- 79 即使個體已決定出售某一營運且公開發布該決策，於已有明確買方且有具約束力之銷售協議前，個體仍未承諾該出售。於簽訂存具約束力之銷售協議前，個體將能改變其意向，且若未能以可接受之條款找到買方，個體事實上將須採取另一行動。若出售某一營運被視為係重組之一部分時，依國際會計準則第 36 號之規定，應檢視該營運之資產是否發生減損。若一出售僅係重組之一部分，於具約束力之銷售協議存在前，可能產生對重組之其他部分之成本之一現時義務。
- 80 重組負債準備應僅包括對重組所產生之直接支出之現時義務，該等支出同時符合下列兩項：

(a) 重組所必須負擔者；及

(b) 與個體之持續活動無關者。

- 80A 重組負債準備可能包括諸如下列義務：

(a) 支付因重組而職務被裁撤之員工之離職福利之法定、合約或推定義務，在該等義務與過去聘僱有關之範圍內；或



- (b) 因取消個體於報導期間結束日前所簽訂之待履行供應合約，須支付處罰之合約義務。

81 重組負債準備不包括諸如下列成本：

- (a) 再培訓或遷移繼續留用之員工；
- (b) 行銷；或
- (c) 投資新系統及配銷通路。

該等支出與未來之業務活動有關，於報導期間結束日並非移轉經濟資源之現時義務。該等支出應按獨立於重組外支出之相同基礎認列。

...

## 揭露

---

...

85 個體應對每一類別負債準備揭露下列資訊：

- (a) 該義務性質之簡要描述及任何其所導致經濟資源移轉之預期時點；
- (b) 有關該移轉之金額或時點不確定性之說明。於對提供適當資訊係屬必要時，個體應揭露對未來事項所作之各重大假設（如第 48 段所規範）；
- (c) 任何預期歸墊之金額，敘明對該預期歸墊已認列之任何資產之金額；及
- (d) 若一負債準備係經折現，用以衡量該負債準備之折現率（或各折現率）及用以決定該折現率（或該等折現率）之作法。

## 過渡規定

---

...

94B 2024 年 11 月發布之「負債準備－針對性改善」修正國際會計準則第 37 號（見第 106 段）。除第 94D 段所規定者及第 94E 段所允許者外，個體應依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」之規定追溯適



用該等修正（見第 94C 段）。就適用第 94C 至 94E 段之目的：

- (a) 過渡日係指個體提供比較資訊之第一個年度報導期間開始日；及
- (b) 初次適用日係指個體第一次適用該等修正之年度報導期間開始日。

94C 為追溯適用該等修正（如第 94B 段所述），個體應於過渡日：

- (a) 辨認、認列並衡量負債準備，如同個體過去即已適用該等修正；
- (b) 再衡量相關資產（例如不動產、廠房及設備項目或使用權資產項目，若有時）之帳面金額，如同個體過去即已適用該等修正；及
- (c) 認列任何所導致之淨差額於保留盈餘或其他權益組成部分（如適當時）。

94D 若個體為遵循第 40A 段，改變其對計入負債準備之衡量中之成本之會計政策，該個體應以下列方式適用此會計政策變動：

- (a) 僅適用於初次適用日個體尚未清償之義務；及
- (b) 不重編比較資訊。於初次適用日，個體應將初次適用該等修正之累積影響數認列為相關資產（若有時）、保留盈餘或其他權益組成部分（如適當時）期初餘額之調整。

94E 若個體為遵循第 47 至 47A 段之修正，改變其對決定各折現率之會計政策，個體無須遵循國際財務報導準則解釋第 1 號「既有除役、復原及類似負債之變動」中對過渡日前發生之負債準備之衡量變動之規定。採用此豁免之個體應：

- (a) 於過渡日適用該等修正之規定以重述該負債準備；及
- (b) 將其於過渡日調整該負債準備之金額於相關資產及保留盈餘間分攤：
  - (i) 假設用以衡量該負債準備之現時折現率及現金流量估計值自該負債準備首次認列以來並未改變；及
  - (ii) 使用對該相關資產耐用年限之現時估計值。

## **生效日**

---

...

- 106 【年/月】發布之「負債準備－針對性改善」：
- (a) 新增第 14A 至 14U、40A、47A、80A、94B 至 94E 及 106 至 108 段；
  - (b) 刪除第 17 至 22 段；及
  - (c) 修正第 3、10、14、15 至 16、47、72 至 77、79 至 80、81 及 85 段。
- 107 個體應對【年/月/日】以後開始之年度報導期間適用第 106 段所列之修正，並得提前適用。若個體提前適用該等修正，應揭露該事實。

## **國際財務報導解釋第 6 號及國際財務報導解釋第 21 號之撤銷**

- 108 【年/月】發布之「負債準備－針對性改善」，取代國際財務報導解釋第 6 號「參與特定市場所產生之負債：廢電機電子設備」及國際財務報導解釋第 21 號「公課」。

## 附錄 A—國際會計準則第 37 號之些微修正

### 定義

---

10 本準則用語定義如下：

...

或有負債係指：

...

(b) 因過去事項所產生之現時義務，但基於下列原因而未予以認列：

(i) 個體並非很有可能將須移轉經濟資源以清償該義務；或

(ii) 該義務之金額無法充分可靠地衡量。

...

### 負債準備與或有負債之關係

...

13 本準則區分下列兩者：

(a) 負債準備：認列為負債（假設能作成可靠之估計值），因其屬現時義務，且個體很有可能將須移轉經濟資源以清償該義務；及

(b) 或有負債：不認列為負債，因其為：

(i) 可能義務，因個體是否有將導致移轉經濟資源之現時義務尚待證實；或

(ii) 不符合本準則認列要件之現時義務，因個體並非很有可能將須移轉經濟資源以清償該義務，或對該義務之金額無法作成充分可靠之估計值。

...

## 認列

---

### 負債準備

...

#### 經濟資源之移轉很有可能

- 23 負債要符合認列，不僅須有現時義務，且須有個體移轉經濟資源以清償該義務之可能性。就本準則之目的，經濟資源之移轉或其他事項將視為很有可能，若該事項很有可能發生，即發生之可能性大於不發生之可能性。於現時義務之存在並非很有可能時，個體應揭露或有負債，除非個體移轉經濟資源之可能性甚低（見第 86 段）。
- 24 於有數項相似之義務（例如，產品保固或類似之合約）時，在決定將須移轉以清償之可能性時，係按該類義務整體而考量。雖然對任何一項目之移轉之可能性可能很小，但很有可能將需某些移轉以清償該類義務整體。若屬該情況，則認列負債準備（若符合其他之認列要件）。

...

### 或有負債

...

- 28 或有負債應依第 86 段規定予以揭露，除非經濟資源之移轉之可能性甚低。
- 29 於個體對某項義務負連帶責任時，預期由其他方履行之義務部分作為或有負債處理。除在極罕見之情況下，無法作成可靠之估計值外，對經濟資源之移轉係很有可能之義務部分，個體認列為負債準備。
- 30 或有負債之發展可能非如原始預期。因此，應對其持續加以評估，以決定經濟資源之移轉是否變成很有可能。對於先前作為或有負債處理之項目，若個體變成很有可能將須移轉經濟資源，則應於該機率發生變動當期之財務報表中認列負債準備（除非在極罕見情況下，無法作成可靠之估計值）。

...

## 衡量

---

## 最佳估計值

...

39

...

### 釋例

一個體銷售附有保固條款之商品，客戶購買後六個月內顯現之任何製造瑕疵之修理成本由個體負擔。若全部出售商品均發現輕微瑕疵，將花費 1 百萬修理成本。若全部出售商品均發現重大瑕疵，則將花費 4 百萬修理成本。個體之過去經驗及未來預期顯示，已出售商品在下一年度中，75%將沒有瑕疵，20%將有輕微瑕疵，5%將有重大瑕疵。依第 24 段之規定，個體應評估保固義務整體之修理成本之機率。

修理成本之期望值為：

$$(75\% \times 0) + (20\% \times 1 \text{ 百萬}) + (5\% \times 4 \text{ 百萬}) = 400,000$$

...

## 負債準備之變動

- 59 負債準備應於每個報導期間結束日加以檢視，並予調整以反映目前之最佳估計值。若個體不再很有可能將須移轉經濟資源以清償該義務，則該負債準備應予迴轉。

...

## 揭露

...

- 86 除非用以清償之任何經濟資源之移轉之可能性甚低，個體應對報導期間結束日之每一類或有負債揭露其性質之簡要描述，並在實務上可行情況下揭露：

- (a) 依第 36 至 52 段衡量之財務影響估計值；
- (b) 與任何移轉之金額或時點有關之不確定性說明；及

(c) 任何歸墊之可能性。



國際財務報導準則  
正體中文版草案 B 部分

負債準備、或有負債及或有資產  
(國際會計準則第 37 號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 114 年 12 月 29 日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto: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



## 施行國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之指引

本指引附於國際會計準則第 37 號，但非屬其一部分。本指引中所有段落參照國際會計準則第 37 號之段落。

### A 負債準備、或有負債、或有資產及歸墊之一覽表



財團法人

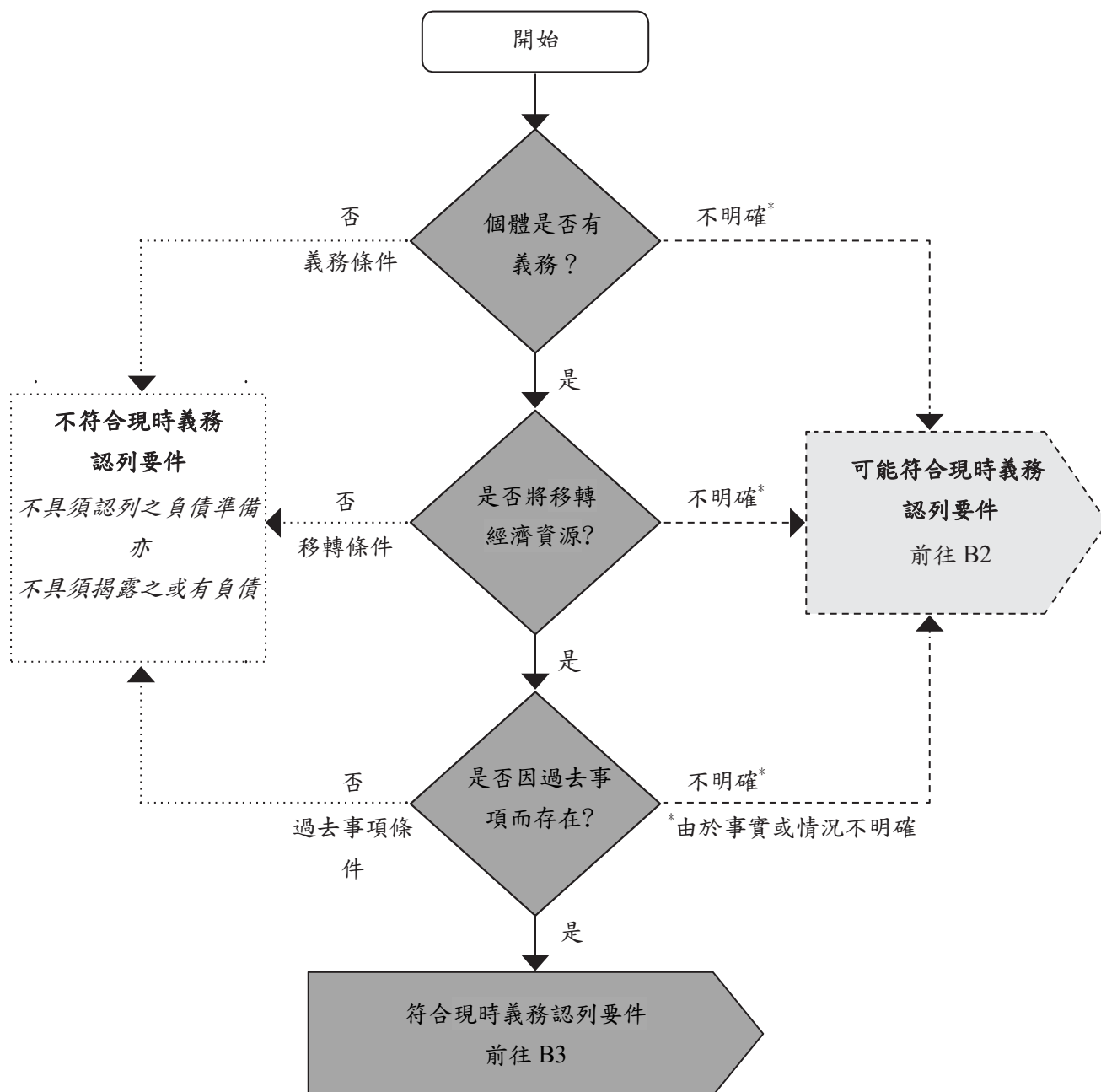
會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

## B 決策樹

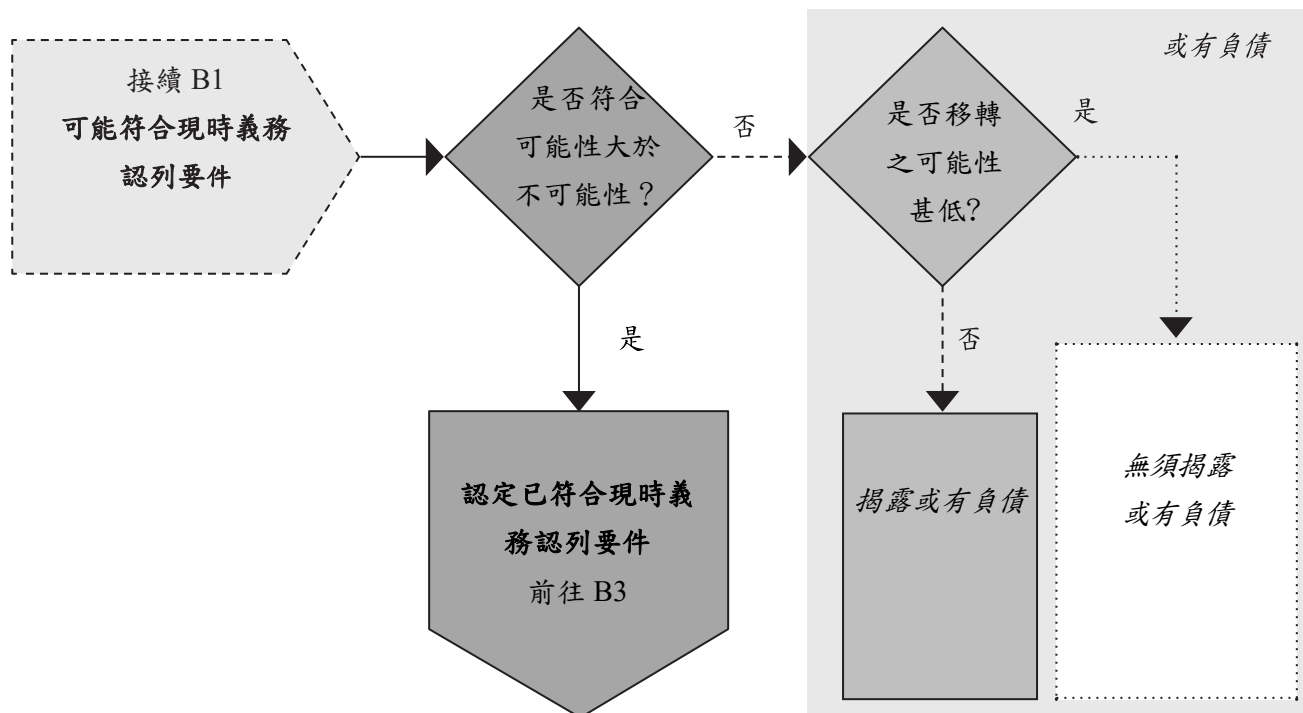
此三部分決策樹彙總第 14 至 26 段所訂定認列負債準備三項要件之適用過程。

### B1 現時義務認列要件（第 14 段(a)及第 14A 至 16 段）

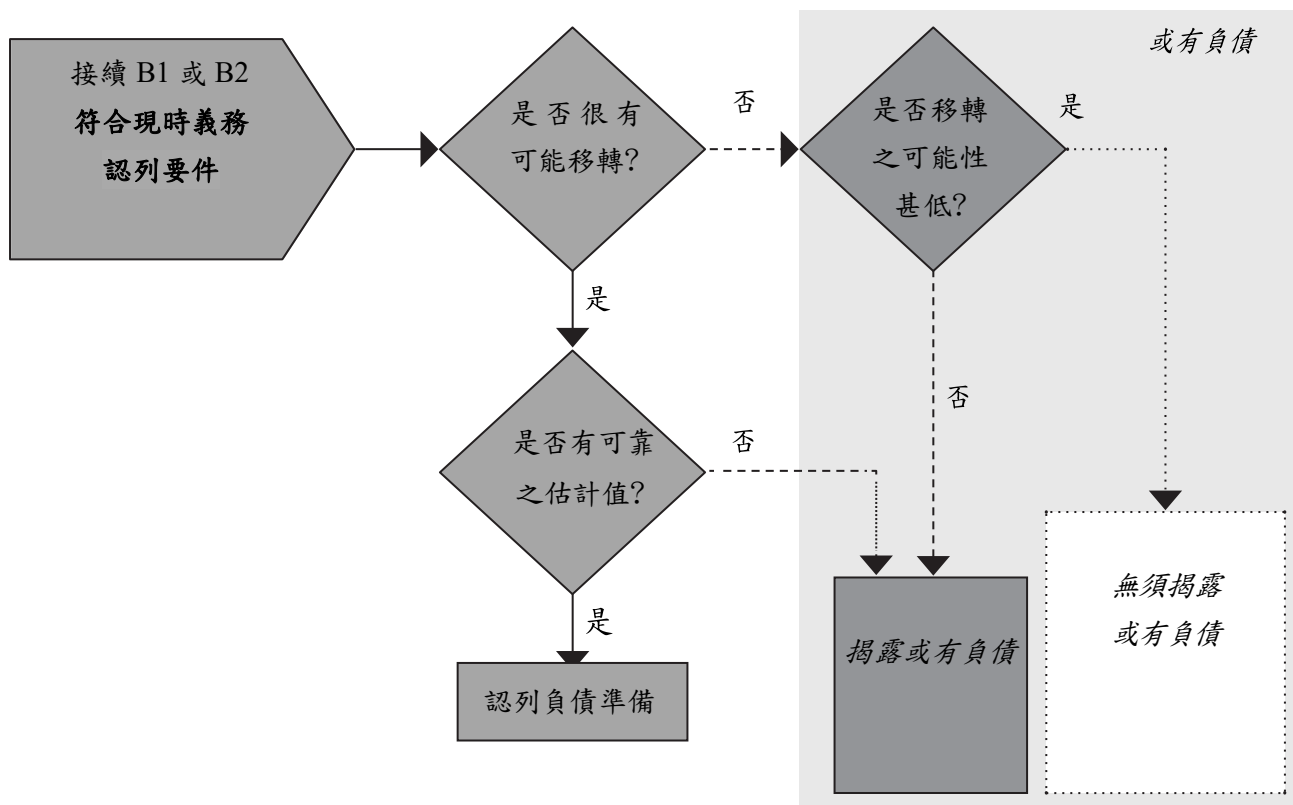


**B2 若現時義務認列要件是否符合並不明確，則須進行額外判斷（第 15 至 16 段）**

於罕見情況下，是否存在因過去事項而移轉經濟資源之現時義務並不明確。於該等情況下，考慮所有可得之證據，若於報導期間結束日存在該義務之可能性大於不可能性，則此義務被認定存在（第 15 段）。



**B3 很有可能移轉及可靠之估計值之認列要件（第 14 段(b)、第 14 段(c)及第 23 至 26 段）**





## C 認列釋例

本節釋例例示第 14 至 26 段中認列規定之應用。

除另有說明外，本節釋例中之所有個體均係以 12 月 31 日作為財務報導期間結束日。於所有之釋例中，均假設對任何義務之金額能作成可靠之估計值。於某些釋例中，所描述之情況可能會產生資產減損，但此方面本節釋例不予處理。

釋例中所提供之交互索引代表國際會計準則第 37 號特別相關之段落。

於貨幣時間價值影響係屬重大時，提及之「最佳估計值」係指現值金額。



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

## 釋例 1 保固

一製造商提供與其產品銷售連結之保固。該等保固係於產品銷售合約內提供（其並非單獨銷售），且提供客戶該產品將如預期運作之保證。依銷售合約之條款，該製造商承諾藉由修理或替換，修復銷售之日起三年內顯現之製造瑕疵。

管理階層判斷製造商不具有避免遵循銷售合約之條款之實際能力。根據過去之經驗，管理階層判斷很有可能（亦即，可能性大於不可能性）將發生因過去銷售所提供保固之某些請求。

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件皆已符合：

|        |   |  |
|--------|---|--|
| 義務條件   | ✓ | 銷售合約對製造商加諸一責任若其銷售瑕疵產品（第 14B 段(a)）。製造商對其客戶負有該責任（第 14B 段(b)）。若製造商銷售瑕疵產品，其不具有避免履行其責任之實際能力（第 14B 段(c)）。                        |
| 移轉條件   | ✓ | 該義務具有使製造商須向客戶提供修理服務或替換商品之可能性（第 14I 至 14J 段）。   |
| 過去事項條件 | ✓ | 根據可得之證據（過去經驗），對製造商已採取行動（即銷售瑕疵產品），其因該行動將須提供原本無須提供之勞務或商品，管理階層判斷此可能性大於不可能性（第 14N 及 15 至 16 段）。對可歸屬於過去所銷售之瑕疵產品之保固成本，已符合過去事項條件。 |

**用以清償之經濟資源之移轉：**對整體保固係很有可能（見第 24 段）。

**結論：**應對報導期間結束日前所銷售之具保固產品，其修理或替換之成本之最佳估計值認列負債準備。

## 釋例 2A 受污染之土地：幾乎確定將立法通過

某石油業之個體造成污染，但僅於其營運所在特定國家之法律規定須對污染進行整治時，個體始須進行整治。該個體營運所在某一國家並無法律規定須對污染進行整

治，而個體於該國已污染土地有數年之久。於 20X0 年 12 月 31 日，一項規定整治已受污染之土地之法律草案幾乎確定將於年後不久立法通過。管理階層判斷，該個體將不具有避免遵循該法律之實際能力。

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件皆已符合：

|        |   |  |
|--------|---|--|
| 義務條件   | ✓ | 於法案幾乎確定能依草案內容立法通過時，即產生義務（第 14G 段）。幾乎確定將立法通過之法案對個體加諸一責任，若其污染土地（第 14B 段(a)）。對於為社會整體之利益而行動之該國政府，個體負有該責任（第 14B 段(b)）。若個體污染土地，其不具有避免履行其責任之實際能力（第 14B 段(c)）。 |
| 移轉條件   | ✓ | 個體之義務係提供整治勞務（第 14I 段）。   |
| 過去事項條件 | ✓ | 個體已採取行動（即污染土地），其因該行動將須提供原本無須提供之整治勞務（第 14N 段）。對可歸屬於報導期間結束日以前所造成污染之整治成本，已符合過去事項條件。   |

用以清償之經濟資源之移轉：很有可能。

**結論：**應對 20X0 年 12 月 31 日前所造成之污染，其整治成本之最佳估計值於該日認列負債準備。

## **釋例 2B 受污染之土地與推定義務**

某石油業之個體造成污染，而該個體營運所在國家並無有關環境之法律。惟該個體已廣泛地發布其環境政策，個體承諾對其造成之所有污染進行整治。該個體有履行該已發布政策之紀錄。管理階層判斷，藉由於過去發布該政策並履行，個體已於社會整體中產生有效預期其將於未來履行該政策，因此不具有避免進行整治之實際能力。個體已污染土地，惟尚未對其整治。

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件皆已符合：

|        |   |  |
|--------|---|--|
| 義務條件   | ✓ | 個體所發布之政策對其加諸一責任，若其污染土地（第 14B 段(a)）。對於為社會整體之利益而行動之該國政府，個體負有該責任（第 14B 段(b)）。若個體污染土地，其不具有避免履行其責任之實際能力（第 14B 段(c)及第 14F 段(b)）。 |
| 移轉條件   | ✓ | 個體之義務係提供整治勞務（第 14I 段）。   |
| 過去事項條件 | ✓ | 個體已採取行動（即污染土地），其因該行動將須提供原本無須提供之整治勞務（第 14N 段）。對可歸屬於報導期間結束日以前所造成污染之整治成本，已符合過去事項條件。   |

用以清償之經濟資源之移轉：很有可能。

**結論：**應對報導期間結束日以前所造成之污染，其整治成本之最佳估計值認列負債準備。

### 釋例 3 離岸油田

個體營運一處離岸油田，依據授權協議，個體於生產結束後應移除石油鑽井設備並復原海床。管理階層判斷該個體不具有避免遵循授權協議之條款之實際能力。

最終成本之 90%與移除石油鑽井設備及復原因建造所造成損害之區域有關，剩餘之 10%則因開採石油而發生。於報導期間結束日，石油鑽井設備已建置完成，但尚未開採出石油。

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件皆已符合：

|      |   |  |
|------|---|--|
| 義務條件 | ✓ | 授權協議對個體加諸一責任，若其建造石油鑽井設備，（第 14B 段(a)）。個體對授權者負有該責任（第 14B 段(b)）。若個體建造石油鑽井設備，其不具有避免履行其責任之實際能力（第 14B 段(c)）。 |
|------|---|--|

|        |   |  |
|--------|---|--|
| 移轉條件   | ✓ | 個體之義務係提供石油鑽井設備移除及海床復原之勞務(第 14I 段)。   |
| 過去事項條件 | ✓ | <p>個體已採取行動(即建造石油鑽井設備)且其因該行動將須提供原本無須提供之石油鑽井設備移除及海床復原之勞務(第 14N 段)。對可歸屬於移除石油鑽井設備及修復至今所造成之損害之預期總成本部分(預期總成本之 90%)，已符合過去事項條件(第 14O 段)。</p> <p>個體因開採石油將產生額外成本(總成本之 10%)。個體尚未開採出石油，故該等額外成本尚不符合過去事項條件(第 14O 段)。</p> |

用以清償之經濟資源之移轉：很有可能。

**結論：**應對與因建造所造成之石油鑽井設備移除及損害復原有關，其最終成本之 90% 之最佳估計值認列負債準備。為遵循國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之規定，此等成本應被納入作為石油鑽井設備成本之一部分。因石油開採而產生之 10% 成本之負債準備，將於開採出石油時認列。

#### **釋例 4 退款政策**

[已刪除]

#### **釋例 5A 關閉一事業部：於報導期間結束日前尚未溝通或**

##### **施行**

於 20X0 年 12 月 12 日，個體之董事會決定關閉一事業部。關閉該部門將必然涉及終止員工合約。已提供勞務至少一年之員工將具有收取離職福利(裁員給付)之合約權利。管理階層判斷個體不具有避免其合約義務之實際能力。

於報導期間結束日(20X0 年 12 月 31 日)前，該項決定尚未向受影響之任何人溝通，且未採取任何步驟，以施行該項決定。

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件未完全符合：

|        |   |  |
|--------|---|--|
| 義務條件   | ✓ | 個體之員工合約對個體加諸一責任，若其採取兩項單獨行動—聘僱人員（自其取得勞務）至少一年，且後續終止該員工之合約（第 14B 段(a)）。個體對其員工負有該責任（第 14B 段(b)）。<br><br>若個體採取該兩項行動，其不具有避免履行其責任之實際能力—關閉事業部將必然涉及支付員工離職福利（第 14B 段(c)及 80 段(a)）。 |
| 移轉條件   | ✓ | 個體之義務係支付離職福利予其員工（第 14I 段）。   |
| 過去事項條件 | × | 僅於個體採取兩項單獨行動—聘僱人員（自其取得勞務）至少一年且後續終止該員工之合約時，個體始須支付員工離職福利（第 14Q 段）。於 20X0 年 12 月 31 日，個體已採取第一項行動，但仍具有避免第二項行動之實際能力，因尚未符合第 72 段所訂定之條件—個體尚未開始施行關閉計畫或對受影響之員工發布關閉計畫之主要特性。        |

**結論：**於 20X0 年 12 月 31 日不得認列負債準備。

## **釋例 5B 關閉一事業部：於報導期間結束日前溝通/施行**

於 20X0 年 12 月 12 日，個體之董事會決定關閉一生產特定產品之事業部。關閉該部門將必然涉及終止員工及客戶合約。已提供勞務至少一年之員工將具有收取離職福利（裁員給付）之合約權利且部分客戶將具有收取合約終止處罰之合約權利。管理階層判斷個體不具有避免其合約義務之實際能力。

於 20X0 年 12 月 20 日，董事會同意關閉該事業部之詳細計畫，通知信函已經發送給客戶，提醒他們尋求可替代之供貨來源，且裁員通知已經發送給該事業部之員工。

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件皆已符合：



|        |   |   |
|--------|---|---|
| 義務條件   | ✓ | <p>個體之員工合約對個體加諸一責任，若其採取兩項單獨行動一聘僱人員（自其取得勞務）至少一年，且後續終止該員工之合約（第 14B 段(a)）。個體對其員工負有該責任（第 14B 段(b)）。</p> <p>同樣地，個體與其部分客戶之合約對個體加諸一責任，若其採取兩項單獨行動一與客戶簽訂合約，且後續終止該合約。個體對其客戶負有該責任。</p> <p>若個體採取兩項單獨行動，其不具有避免履行其責任之實際能力一關閉事業部將必然涉及支付離職福利及處罰（第 14B 段(c)及 80 段(a)）。</p> |
| 移轉條件   | ✓ | <p>個體之義務係支付離職福利予其員工及支付合約終止處罰予其客戶（第 14I 段）。</p>  |
| 過去事項條件 | ✓ | <p>僅於個體採取兩項單獨行動一聘僱人員（自其取得勞務）至少一年且後續終止該員工之合約時，個體始須支付員工離職福利（第 14Q 段）。於 20X0 年 12 月 31 日，個體已採取第一項行動，且不具有避免第二項行動之實際能力，因符合第 72 段所訂定之條件一個體已有關閉該事業部之詳細正式計畫，並已向受影響之員工發送裁員通知。離職福利係因員工之過去服務而應支付一其與個體之持續活動無關（第 80 段(b)）。</p> <p>依相同之邏輯，應支付予客戶之合約終止處罰，符合過去事項條件。</p>   |

用以清償之經濟資源之移轉：很有可能。

**結論：**應對因關閉事業部，其將支付之員工離職福利及客戶合約終止處罰之成本之最佳估計值於 20X0 年 12 月 31 日認列負債準備。

## 釋例 6 法規規定安裝煙塵過濾器

於 20X0 年，政府立法通過法律。根據該法律，於營運中產生煙塵之個體於 20X1 年 6 月 30 日以前，須於其工廠中安裝煙塵過濾器，以保護工廠勞工之健康。未遵循之

個體可能面臨罰款。截至 20X1 年 12 月 31 日，於營運中產生煙塵之某個體尚未開始安裝煙塵過濾器。

對遵循法律條款或支付因未遵循而可能被收取之之罰款，管理階層判斷該個體不具有避免之實際能力。

**(a) 於 20X0 年 12 月 31 日**

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件未完全符合：

|               |                   |   |
|---------------|-------------------|---|
| <b>義務條件</b>   | ✓                 | 法律對個體加諸一責任，若其於 20X1 年 6 月 30 日後產生煙塵（第 14B 段(a)）。對於為工廠勞工之利益而行動之政府，個體負有此等責任（第 14B 段(b)）。若個體於 20X1 年 6 月 30 日後產生煙塵，其不具有避免履行其責任之實際能力（第 14B 段(c)）。   |
| <b>移轉條件</b>   | <p>✗</p> <p>✓</p> | <p><b>安裝煙塵過濾器之義務</b></p> <p>安裝煙塵過濾器之義務不符合移轉條件。其係一項交換經濟資源之義務，而非一項移轉經濟資源之義務（第 14L 段）。於購買及安裝煙塵過濾器時，個體將支付現金以交換收取不動產、廠房及設備。</p> <p><b>支付罰金之義務</b></p> <p>支付罰金之義務符合移轉條件。其係一項具有使個體須支付現金之可能性之義務（第 14I 至 14J 段）。</p> |
| <b>過去事項條件</b> | ✗                 | <p>個體尚未採取行動（即於 20X1 年 6 月 30 日後產生煙塵），其倘若已採取該行動將因而須安裝煙塵過濾器或可能須支付原本無須支付之罰款（第 14N 段）。</p> <p>個體尚未取得經濟效益（即收取煙塵過濾器），其倘若已取得該經濟效益將因而須就該等過濾器而支付（第 14N 段）。</p>   |

**結論：**於 20X0 年 12 月 31 日，對安裝煙塵過濾器或支付罰款之成本不得認列負債準備。

**(b) 於 20X1 年 12 月 31 日**

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**—就支付罰款之義務，國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件現在已完全符合，但就安裝煙塵過濾器之義務，該等條件未完全符合：

|               |   |   |
|---------------|---|---|
| <b>義務條件</b>   | ✓ | 如(a)部分。   |
| <b>移轉條件</b>   | × | <b>安裝煙塵過濾器之義務</b><br>如(a)部分。  |
|               | ✓ | <b>支付罰款之義務</b><br>如(a)部分。   |
| <b>過去事項條件</b> | ✓ | 個體已採取行動（於 20X1 年 6 月 30 日後產生煙塵），其因該行動將須安裝煙塵過濾器及可能須支付原本無須支付之罰款（第 14N 段）。<br><br>惟個體仍尚未取得經濟效益（收取煙塵過濾器），其倘若已取得該經濟效益將因而須就該等過濾器而支付(第 14N 段)。 |

**用以清償之經濟資源之移轉：**對由未遵循之營運而產生之任何罰款及處罰，其機率之評估取決於法律之細節及執行機關之嚴格性。

**結論：**於 20X1 年 12 月 31 日，對安裝煙塵過濾器之成本不得認列負債準備。惟應對很有可能被科處之任何罰款之最佳估計值認列負債準備。

## **釋例 7 因所得稅制度變動之員工再培訓**

政府對所得稅制度已引進一些將自 20X2 年起生效之變動。因此等變動某金融服務業之個體將需對大部分的管理及銷售員工進行再培訓，以確保該個體未來能持續遵循金融服務法規。該個體正編製結束日為 20X0 年 12 月 31 日之年度財務報表。於報導期間結束日，員工之再培訓尚未發生，且該個體尚未與培訓提供者簽訂任何合約。

對遵循金融服務法規及培訓提供者合約所加諸之責任，管理階層判斷個體不具有避免之實際能力。

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件未完全符合：

|               |          |  |
|---------------|----------|--|
| <b>義務條件</b>   | <b>x</b> | 金融服務法規對個體加諸以特定標準提供其勞務之責任(第 14B 段(a))。個體將進行員工再培訓，以確保其未來持續以特定標準提供勞務。然而，個體係為其自身利益而進行再培訓，以使其繼續提供勞務。其並未對另一方負有再培訓之責任(第 14B 段(b))。<br><br>與培訓勞務提供者之合約將對個體加諸一責任，個體對提供者負有該責任，且其不具有避免履行之實際能力(第 14B 段)。然而，此等合約尚不存在。 |
| <b>移轉條件</b>   | <b>x</b> | 再培訓員工將涉及交換經濟資源，而非移轉經濟資源(第 14L 段)。個體將支付現金予培訓提供者，以交換自該提供者收取培訓勞務。   |
| <b>過去事項條件</b> | <b>x</b> | 個體尚未取得經濟效益(即培訓勞務)，其倘若已取得該經濟效益將因而須移轉經濟資源(支付培訓提供者)(第 14N 段)。   |

**結論：**不得認列負債準備。

## **釋例 8 虧損性合約**

[已刪除]

## **釋例 9 單項保證**

[已刪除]

## **釋例 10 訴訟案件**

法律對某個體加諸支付損害賠償之一責任，若其出售導致消費者中毒之食物。於 20X0 年之一次婚禮之後有十人死亡，可能係由於該個體出售之產品所造成之食物中毒。向該個體請求損害賠償之法律程序已開始進行，但該個體對責任提出質疑。於

通過發布截至 20X0 年 12 月 31 日之年度財務報表前，該個體之律師認為，個體很有可能不會被認定負有法律責任。惟該個體編製截至 20X1 年 12 月 31 日之年度財務報表時，其律師認為根據案件之發展，個體很有可能會被認定負有法律責任。管理階層判斷，若個體被認定負有法律責任，其將不具有避免支付損害賠償之實際能力。

**(a) 於 20X0 年 12 月 31 日**

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件未完全符合：

|        |     |  |
|--------|-----|--|
| 義務條件   | ✓   | 法律對個體加諸一責任，若其出售導致消費者中毒之食物（第 14B 段(a)）。個體對消費者負有該責任（第 14B 段(b)）。若個體出售導致消費者中毒之食物，其不具有避免履行其責任之實際能力（第 14B 段(c)）。  |
| 移轉條件   | ✓   | 個體之義務係支付損害賠償予中毒之消費者（第 14I 段）。  |
| 過去事項條件 | 不明確 | <p>若於 20X0 年個體已出售導致消費者中毒之食物，則符合過去事項條件（第 14N 段）。個體是否已如此作並不明確。據此，適用第 15 至 16 段。</p> <p>根據 20X0 年之財務報表通過發布時可得之證據，管理階層判斷個體並非很有可能已出售導致消費者中毒之食物。</p> <p>個體可能具有因過去事項所產生之現時義務。此項可能義務符合或有負債之定義（第 10 段）。</p> |

**結論：**於 20X0 年 12 月 31 日不得認列負債準備。該事項應揭露為或有負債，除非任何移轉之機率被視為甚低（見第 86 段）。

**(b) 於 20X1 年 12 月 31 日**

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件皆已符合或認定已符合：

|      |   |         |
|------|---|---------|
| 義務條件 | ✓ | 如(a)部分。 |
|------|---|---------|



|        |             |   |
|--------|-------------|---|
| 移轉條件   | ✓           | 如(a)部分。   |
| 過去事項條件 | 認定<br><br>✓ | 如(a)部分，惟根據於 20X1 年之財務報表通過發布時可得之證據，管理階層現在判斷個體很有可能已出售導致消費者中毒之食物。因此，過去事項條件被認定已符合（第 15 至 16 段）。 |

用以清償之經濟資源之移轉：很有可能。

結論：應對因出售導致消費者中毒之食物，其將支付以清償損害賠償義務之金額之最佳估計值於 20X1 年 12 月 31 日認列負債準備。

## 釋例 11 修理與維護

某些資產除了日常維護之外，每隔幾年須發生重大支出，以進行重要整修或翻新及重要組成部分之重置。國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」訂定將資產所發生之支出分攤至其組成部分之規定（於此等組成部分有不同之耐用年限或以不同型態提供效益時）。

## 釋例 11A 翻新成本：無法律規定

因技術之原因，熔爐之內襯每五年需要更換一次。於報導期間結束日，該內襯已使用三年。

因過去事項而移轉經濟資源之現時義務—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件未完全符合：

|      |   |   |
|------|---|---|
| 義務條件 | × | 現行無任何機制對個體加諸其對另一方負有之責任（第 14B 段）。個體將為其自身利益替換熔爐內襯。    |
| 移轉條件 | × | 替換熔爐內襯將涉及交換經濟資源，而非移轉經濟資源（第 14L 段）。個體將支付現金以交換收取一新內襯。 |



|        |   |   |
|--------|---|---|
| 過去事項條件 | x | 個體尚未取得經濟效益（即替換之內襯），其倘若已取得該經濟效益將因而須移轉經濟資源（支付內襯供應商）（第 14N 段）。 |
|--------|---|---|

**結論：**不得認列負債準備。

不得認列負債準備，但內襯之折舊應考慮其耗用，亦即，於五年內予以折舊。之後產生之替換內襯成本應加計至熔爐之成本中，並藉由後續五年內之折舊呈現每一新內襯之耗用。

## **釋例 11B 翻新成本：法律規定**

法律規定航空公司每三年須對其飛機進行一次全面性檢修。自航空公司上次對其飛機進行全面性檢修已過兩年。管理階層判斷航空公司不具有避免遵循法規之實際能力。

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件未完全符合：

|        |   |  |
|--------|---|--|
| 義務條件   | ✓ | 法律對航空公司加諸一責任，若其營運已逾三年未經全面性檢修之飛機（第 14B 段(a)）。航空公司對其乘客及社會整體負有該責任（第 14B 段(b)）。若航空公司營運已逾三年未經全面性檢修之飛機，其不具有避免履行其責任之實際能力（第 14B 段(c)）。     |
| 移轉條件   | x | 全面性檢修飛機之義務係交換經濟資源之義務，而非移轉經濟資源之義務（第 14L 段）。全面性檢修飛機時，個體將支付現金以交換提升飛機所含之未來經濟效益。  |
| 過去事項條件 | x | <p>個體尚未採取行動（即營運已逾三年未經全面性檢修之飛機），其倘若已採取該行動將因而須全面性檢修飛機（第 14N 段）。</p> <p>個體尚未取得經濟效益（即飛機全面性檢修服務），其倘若已取得該經濟效益將因而須就全面性檢修而支付（第 14N 段）。</p> |

**結論：**不得認列負債準備。

不認列負債準備，但飛機之折舊應考慮未來維修成本之發生，亦即，約當於預期維修成本之金額應於三年內予以折舊。

## **釋例 12 參與特定市場所產生之負債：廢電機電子設備**

於 20X3 年，一國家立法通過法律規定，於該國製造及出售特定類型電機電子設備（特定設備）之個體，於該設備年限屆滿時承擔其處分成本。該法律之其中一節適用於該法律立法通過前所出售之設備（歷史設備）。其明定歷史設備之處分成本將由於 20X5 年出售特定設備之個體負擔。成本將按每一個體於該年度在該國特定設備市場中所占之份額分攤——無論該個體是否曾出售任何歷史設備或其出售數量為何。

一製造並出售歷史設備之個體正編製結束日為 20X3 年 12 月 31 日之年度財務報表。該個體持續出售特定設備且管理階層判斷不具有其於 20X5 年前撤出該市場之實際能力。

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件未完全符合：

|               |   |  |
|---------------|---|--|
| <b>義務條件</b>   | ✓ | 法律對個體加諸一責任，若其於 20X5 年銷售特定設備（第 14B 段(a)）。對於為社會整體之利益而行動之該國政府，個體負有該責任（第 14B 段(b)）。若個體於 20X5 年銷售特定設備，其不具有避免履行其責任之實際能力（第 14B 段(c)）。 |
| <b>移轉條件</b>   | ✓ | 個體之義務係支付歷史設備之處分成本之承擔金額（第 14B 段）。   |
| <b>過去事項條件</b> | ✗ | 個體過去之歷史設備製造及銷售不影響個體之義務——歷史設備之處分成本並非參照該設備之來源而分攤。僅有一行動（於 20X5 年銷售特定設備）將使個體須移轉其原本無須移轉之經濟資源（第 14N 段）。個體尚未採取該行動。                    |

**結論：**於 20X3 年 12 月 31 日不得認列負債準備。

## **釋例 13A 對收入之公課**

法律對於特定市場產生收入之個體加諸一項公課。該公課之金額係個體於截至 20X0 年 12 月 31 日之年度於該市場所產生收入之一百分比。惟只有 20X1 年 1 月 1 日於該市場營運之個體係屬該公課之範圍內，且該公課係於該日全額課徵。個體就支付該公課並未以其交換取得任何經濟資源。

某個體之報導期間結束日係 20X0 年 6 月 30 日。該個體在截至 20X0 年 6 月 30 日之整個六個月於該市場產生收入。於編製個體截至 20X0 年 6 月 30 日之年度之財務報表時，管理階層：

- (a) 評估該法律之所有條款，並作出結論，支付該公課之要求係採取兩項單獨行動之結果—於 20X0 年於該市場產生收入，且於 20X1 年 1 月 1 日於該市場營運。該等行動兩者對該公課將係應付皆屬必須。
- (b) 判斷若個體採取該兩項行動，其將不具有避免支付該公課之實際能力。
- (c) 判斷個體不具有避免該第二項行動之實際能力，因個體於 20X1 年前退出該市場之經濟後果，相較於支付就 20X0 年所被課徵之公課之成本，將係更重大不利。

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件皆已符合：

|        |   |   |
|--------|---|---|
| 義務條件   | ✓ | 法律對個體加諸一責任，若其採取兩項單獨行動—於 20X0 年於該市場產生收入，且於 20X1 年 1 月 1 日於該市場營運（第 14B 段(a)）。對於為社會整體之利益而行動之政府，該個體負有該責任（第 14B 段(b)）。若個體採取此兩項行動，其不具有避免履行其責任之實際能力（第 14B 段(c)）。 |
| 移轉條件   | ✓ | 個體之義務係支付一項公課，未以其交換取得任何經濟資源（第 14I 段）。  |
| 過去事項條件 | ✓ | 若個體採取兩項單獨行動—於 20X0 年於該市場產生收入，且於 20X1 年 1 月 1 日於該市場營運，個體須支付一項公課。於 20X0 年 6 月 30 日，個體已採取第一項行動，且不具有避免採取第二項行動之實際能力（第 14Q 段）。                                  |

|  |  |  |
|--|--|--|
|  |  | 個體在截至 20X0 年 6 月 30 日之整個六個月產生收入。因此，過去事項條件係隨時間逐步符合，且所產生之現時義務隨該時間逐步累計（第 14O 段）。於 20X0 年 6 月 30 日，個體之現時義務係支付可歸屬於截至該日其已產生收入之該公課。 |
|--|--|--|

用以清償之經濟資源之移轉：很有可能。

**結論：**於 20X0 年 6 月 30 日，對可歸因於截至該日所產生收入之該公課認列負債準備。

### **釋例 13B 對於年度報導期間最後一日經營銀行業務之個體之公課**

政府對銀行課徵一項公課。於年度報導期間最後一日經營銀行業務之任何個體係屬該公課之範圍。該公課金額係參照個體於該報導期間結束日之財務狀況表中之金額計算。若報導期間長於或短於十二個月，該公課係按比例增加或減少——例如，若個體之報導期間為九個月，則該公課係所計算原始金額之十二分之九。個體就支付該公課並未以其交換取得任何經濟資源。

於個體本期之年度報導期間開始日，該個體係經營銀行業務。管理階層：

- (a) 評估該法律之所有條款，並作出結論，支付該公課之要求係個體採取兩項單獨行動之結果——於本期年度報導期間營運，且於該期間最後一日經營銀行業務。該等行動兩者對該公課將係應付皆屬必須。
- (b) 判斷若個體採取該兩項行動，其將不具有避免支付該公課之實際能力。
- (c) 判斷個體不具有避免該第二項行動之實際能力，因個體於年度報導期間結束日前停止銀行活動之經濟後果，相較於支付就該期間所被課徵之公課之成本，將係更重大不利。

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**——國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件皆已符合：

|             |   |   |
|-------------|---|---|
| <b>義務條件</b> | ✓ | 法律對個體加諸一責任，若其採取兩項單獨行動——於本期年度報導期間營運，且於該期間最後一日經營銀行業務（第 14B 段(a)）。對於為社會整體之利益而行動之政府，個體負 |
|-------------|---|---|



|        |   |   |
|--------|---|---|
|        |   | 有該責任（第 14B 段(b)）。若個體採取該兩項行動，其不具有避免履行其責任之實際能力（第 14B 段(c)）。   |
| 移轉條件   | ✓ | 個體之義務係支付一項公課，未以其交換取得任何經濟資源（第 14I 段）。  |
| 過去事項條件 | ✓ | <p>若個體採取兩項單獨行動—於本期年度報導期間營運，且於該期間最後一日經營銀行業務，個體須支付一項公課。</p> <p>自本期年度報導期間開始日，個體開始採取第一項行動，且不具有避免第二項行動之實際能力（第 14Q 段）。</p> <p>因個體之義務範圍取決於其年度報導期間之長度，該現時義務隨該年度報導期間逐步累計（第 14O 段）。</p> |

用以清償之經濟資源之移轉：很有可能。

結論：於年度報導期間結束日，應對就該報導期間將被課徵之公課之最佳估計值認列負債準備。

### 釋例 13C 不動產稅

法律對持有供商業使用之土地及建築物課徵年度不動產稅。該稅款係由每年 12 月 31 日擁有該等土地及建築物之一方應付。該稅款係於該日之後計算且須於次年 6 月 30 日以前支付。土地及建築物於 12 月 31 日之所有者，即使於該日之後出售該等土地及建築物或變更其用途，仍對支付該稅款之全額負有義務。所有者就支付該稅款並未以其交換取得任何經濟資源。

依該法律，應付稅額係藉由參照土地及建築物價值之一特定衡量而決定。該衡量係目前所有者對該等土地及建築物所支付之價格並依一特定物價指數於購買日至納稅義務基準日間之變動而增加。

於 20X5 年 12 月 31 日，一個體擁有並持有其於 20X0 年購入之供商業使用之土地及建築物。

當編製個體結束日為 20X5 年 12 月 31 日之年度之財務報表時，管理階層：

- (a) 評估該法律之所有條款，並作出結論，支付該稅款之要求係個體僅採取一項行動之結果—於 20X5 年 12 月 31 日擁有並持有供商業使用之土地及建築物。



雖然於較早日期購買土地及建築物會影響應付稅額，其對稅款將係應付並非必須之行動－無論土地及建築物於何時購買，該稅款係應付。

- (b) 判斷個體不具有避免就其於 20X5 年 12 月 31 日所擁有並持有供商業使用之土地及建築物支付稅款之實際能力。

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件皆已符合：

|        |   |   |
|--------|---|---|
| 義務條件   | ✓ | 法律對個體加諸一責任，若其於 20X5 年 12 月 31 日擁有土地及建築物，且於該日持有其供商業使用（第 14B 段(a)）。對於為社會整體之利益而行動之政府，個體負有該責任（第 14B 段(b)）。若個體符合所有權及使用條件，其不具有避免履行其責任之實際能力（第 14B 段(c)）。 |
| 移轉條件   | ✓ | 個體之義務係支付一項稅款，未以其交換取得任何經濟資源（第 14I 段）。  |
| 過去事項條件 | ✓ | 因於 20X5 年 12 月 31 日擁有土地及建築物並於該日將其供商業使用，個體將須支付其原本無須支付之稅款（第 14N 段）。過去事項條件於 20X5 年 12 月 31 日符合。  |

用以清償之經濟資源之移轉：很有可能。

**結論：**應對於 20X5 年 12 月 31 日所擁有土地及建築物預期將被課徵之全部稅額，於該日認列負債準備。

## **釋例 14 低排放車輛之負積分**

某政府之法律適用於 20X0 日曆年內生產汽車以供於特定市場銷售之個體。依據該法律，此等個體：

- (a) 獲得正積分，若於該年度製造之汽車，其平均燃料排放量低於政府目標；或
- (b) 獲得負積分，若於該年度製造之汽車，其平均燃料排放量高於該目標。

該法律規定於 20X0 年獲得負積分之個體，藉由取得並繳交正積分以消除該等負積分。個體可藉由向另一個體購買正積分或於 20X1 年自行產生正積分（藉由於 20X1 年製造平均燃料排放量低於政府目標之汽車）取得正積分。

依該法律，政府不能迫使個體消除其負積分，但得對未消除負積分之個體施加制裁。此等制裁無須支付罰款或移轉任何其他經濟資源，但將限制該個體於 20X2 年及後續年度進入市場。

個體正編製結束日為 20X0 年 12 月 31 日之年度財務報表。於該年度，其已生產平均燃料排放量高於政府目標之汽車，故將獲得負積分。管理階層預期個體進入市場受限之經濟後果，相較於取得並繳交足夠之正積分以消除歸屬於 20X0 年之負積分之成本，將係更重大不利。管理階層預期個體藉由於 20X1 年製造平均燃料排放量低於政府目標之汽車，自行產生正積分（從而避免購買正積分之需求）。

**因過去事項而移轉經濟資源之現時義務**—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件皆已符合：

|        |   |  |
|--------|---|--|
| 義務條件   | ✓ | <p>法律對個體加諸一責任，若其於 20X0 年製造之汽車，其平均燃料排放量高於政府目標（第 14B 段(a)）。</p> <p>對於為社會整體之利益而行動之政府，個體負有該責任（第 14B 段(b)）。</p> <p>因預期個體進入市場受限之經濟後果，相較於取得並繳交足夠之正積分以消除歸屬於 20X0 年之負積分之成本，將係更重大不利，其不具有避免履行其責任之實際能力（第 14B 段(c)及第 14F 段(a)）。</p> |
| 移轉條件   | ✓ | <p>個體之義務係繳交正積分。個體繳交正積分以消除負積分係移轉經濟資源，即使個體已產生該等正積分作為其製造活動之一部分（第 14I 段）。無論如何取得，正積分係屬經濟資源—其使個體能清償消除負積分之義務，且倘若個體無須以此方式使用正積分，其能將該等正積分出售予其他個體。</p>  |
| 過去事項條件 | ✓ | <p>個體已採取行動，其因該行動將須繳交原本無須繳交之正積分（第 14N 段）。該行動係於 20X0 年製造汽車，其平均燃料排放量高於政府目標。</p>   |





用以清償之經濟資源之移轉：很有可能。

結論：於 20X0 年 12 月 31 日，應對取得並繳交足夠之正積分以消除歸屬於 20X0 年之負積分，其所需支出之最佳估計值認列負債準備。

## 釋例 15 氣候相關承諾

某製造家用產品之個體於 20X0 年公開聲明其下列承諾：

- (a) 逐步減少其年度溫室氣體排放量，並於 20X9 年以前至少減少目前水準之 60%；及
- (b) 藉由自碳市場購買並註銷碳信用額，以抵換其於 20X9 年及後續年度之剩餘年度排放量。

為支持其聲明，該個體發布一項轉型計畫，載明其將如何於 20X1 年至 20X9 年間，逐步修改其製造方法，以於 20X9 年以前達成其年度排放量之 60%減量。該等修改將涉及，投資於更高能源效率之流程、購買來自再生資源之能源，以及以低碳排之替代品取代石油基礎產品成分及包裝材料。管理階層深信個體能完成上述所有修改，並持續以獲利方式銷售其產品。

除發布轉型計畫外，該個體亦採取數項其他行動以公開確認其承諾。

經考量該個體承諾之所有事實及情況（包括其為確認承諾所採取之行動），管理階層判斷，該個體之聲明已於社會整體中產生其將履行承諾之有效預期，因此不具有避免如此作之實際能力（第 14F 段(b)）。

該個體正編製結束日為 20X0 年 12 月 31 日之年度財務報表。

因過去事項而移轉經濟資源之現時義務—國際會計準則第 37 號第 14A 段明定之三項條件未完全符合：

|      |   |   |
|------|---|---|
| 義務條件 | ✓ | 個體之承諾之公開聲明對其加諸下列責任：<br><br>(a) 於未來以減少其年度溫室氣體排放量之方式營運；及<br><br>(b) 抵換其剩餘排放量，若其於 20X9 年及後續年度排放溫室氣體（第 14B 段(a)）。 |
|------|---|---|



|        |  |  |
|--------|--|--|
|        |  | 個體對社會整體負有該等責任（第 14B 段(b)）。個體不具有避免履行其責任之實際能力（第 14B 段(c)）。該等義務符合推定義務之定義（第 10 段）。                           |
| 移轉條件   | <p>✗</p> <p><b>減少排放之義務</b></p> <p>個體之義務係於未來以減少其年度溫室氣體排放之方式營運，其並非一項移轉經濟資源之義務。雖然個體於改變其營運方式時將發生支出，其將取得其他經濟資源（例如，不動產、廠房及設備、能源、產品成分或包裝材料）作為交換，並將能使用此等資源製造其可銷售獲利之產品（第 14L 段）。</p> <p>✓</p> <p><b>抵換剩餘排放之義務</b></p> <p>個體於 20X9 年及後續年度抵換其剩餘年度溫室氣體排放之義務，係移轉經濟資源之義務。個體將須購買並註銷碳信用額，未以其交換取得任何經濟資源（第 14I 段）。</p> |  |
| 過去事項條件 | ✗  | <p><b>抵換剩餘排放之義務</b></p> <p>個體尚未採取該行動（即於 20X9 年及後續年度排放氣體），其倘若已採取該行動將因而須購買並註銷其原本無須購買或註銷之碳信用額（第 14N 段）。</p> |

**結論：**於 20X0 年 12 月 31 日不得認列負債準備。

若個體於 20X9 年及後續年度排放溫室氣體，其將於排放該等氣體時產生一項抵換此等過往排放量之現時義務。若於該時點，個體尚未清償該現時義務，且其很有可能將須移轉經濟資源以清償該現時義務，則個體將對所需支出之最佳估計值認列負債準備。

雖然個體於 20X0 年 12 月 31 日不對其推定義務認列負債準備，其計劃採取以履行義務之行動，可能影響其衡量其他資產及負債（例如，其不動產、廠房及設備）之金額，以及其所揭露有關該等資產及負債之資訊（依各國際財務報導準則會計準則之規定）。

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  
(2025 年 2 月至 2025 年 7 月新發布)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 114 年 12 月 30 日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto: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（2025 年 2 月至 2025 年 7 月新發布）**

| 項目 | 發布時間       | 名稱                              |
|----|------------|---------------------------------|
| 1  | 2025 年 2 月 | 與「擔保型」合約之變動保證金追繳有關之現金流量分類(IAS7) |
| 2  | 2025 年 4 月 | 來自氣候相關支出之無形資產之認列(IAS38)         |
| 3  | 2025 年 4 月 | 學費收入之認列(IFRS15)                 |
| 4  | 2025 年 4 月 | 就其他個體之義務所發行之保證                  |
| 5  | 2025 年 7 月 | 評估高度通貨膨脹經濟之指標(IAS29)            |



# 國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

## 與「擔保型」合約之變動保證金追繳有關之現金流量分類（國際會計準則第 7 號「現金流量表」）

委員會收到外界詢問，個體對以預先決定價格及於未來特定時點購買或出售商品之合約，如何於其現金流量表中列報與該等合約之變動保證金追繳款項有關之現金流量。

### 事實型態

該詢問描述以預先決定價格及於未來特定時點購買或出售商品之合約。個體可能因不同目的而簽訂此種合約，並據以適用國際財務報導準則會計準則之攸關規定。例如，該個體可能使用此種合約：

- a. 以依其預期使用需求收取商品；
- b. 以對商品價格之波動進行避險；或
- c. 為交易目的。

此種合約通常具有不逾三年之到期日，可能以實體或現金淨額交割，且具下列兩種特性：

- a. 集中結算—亦即，就經由集中結算交易對手進行交割之目的，簽訂新合約後，該合約係由各交易對手更替至集中結算交易對手。
- b. 擔保型—亦即，於合約期間，交易對手支付或收取基於合約公允價值波動之每日款項（變動保證金追繳款項）。此等變動保證金追繳款項代表現金擔保品之移轉（因此該合約係「擔保型」），而非合約之部分交割（如於「損益型」合約中）。

外界詢問個體如何於其現金流量表中列報與此種合約之變動保證金追繳款項有關之現金流量。

### 結論

委員會蒐集之證據並未顯示該問題中所述之事項係屬廣泛。

委員會基於其發現作出結論：該問題中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

## 來自氣候相關支出之無形資產之認列（國際會計準則第 38 號「無形資產」）

委員會收到外界詢問，個體對碳信用額之取得及研究活動與發展活動之支出是否符合國際會計準則第 38 號中認列為無形資產之規定。

### 事實型態

該詢問中所述事實型態之彙總如下：

- a. 個體於2020年及2021年向其他方作出承諾，於2030年以前減少其某一百分比之碳排放（簡稱為「2030承諾」）。
- b. 該個體已採取「公開確認行動」，且依其觀點，對達成其2030承諾已產生慣例已建立之模式。此等公開確認行動包括：(i)制定一轉型計畫；(ii)與「聚焦於淨零之投資者」議合；(iii)於其網站發布其承諾及計畫；(iv)加入以合作達成排放減量為使命之聯盟；(v)於其財務報表及對投資者與其他人士之簡報中說明其排放減量目標；(vi)分配資金以購買碳信用額，並投資於「創新計畫」，該計畫之目的係尋找減少排放之方案以符合其2030承諾。
- c. 該個體之創新計畫將通常涉及建立具有技術、專業知識及其他智慧財產之人員團隊，以建立及發展特定於該個體或其產業之排放減量方案，並將導致智慧資本之創造。
- d. 該個體之投資者、保險人及銀行已依賴該個體之行動作出其自身之轉型承諾。
- e. 該個體已作出結論，適用國際會計準則第37號「負債準備、或有負債及或有資產」，其2030承諾及後續之公開確認行動已產生推定或法定義務。

如 2024 年 4 月之議事決議「氣候相關承諾」（國際會計準則第 37 號）中所述，若個體負有推定或法定義務，則該個體應考量國際會計準則第 37 號第 14 段中之條件，判定其是否就履行該義務之成本認列負債準備。委員會亦觀察到，該個體應單獨評估其究係認列資產抑或費用。

外界詢問，於其 2024 年之年度報導期間內，該個體對碳信用額之取得及研究活動與發展活動（如事實型態中所述導致來自創新計畫之智慧資本）之支出是否符合國際會計準則第 38 號中認列為無形資產之規定。

### 額外背景



國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議（2025 年 2 月至 2025 年 7 月新發布）正體中文版草案

國際會計準則理事會（IASB）一直在研究並與利害關係人議合有關污染物定價機制（PPMs）之盛行程度及重大性，其中某些機制包括碳信用額之使用。雖然污染物定價機制之計畫仍在國際會計準則理事會（IASB）之保留清單上，國際會計準則理事會（IASB）預計將在下次議程諮詢中決議是否將污染物定價機制之會計處理之計畫新增至其工作計畫中。

據此，委員會不將有關碳信用額之取得之會計處理之問題與國際會計準則理事會（IASB）對污染物定價機制之研究分別考量。委員會僅考量有關研究活動與發展活動之支出之會計處理之問題。

### **發現及結論**

委員會蒐集之證據顯示，研究活動與發展活動之支出之會計處理並無重大分歧。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

## 學費收入之認列（國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」）

委員會收到外界詢問，教育機構認列學費收入之期間。

### 事實型態

於詢問所述之事實型態中：

- a. 學生於一年中至教育機構上課約10個月（學年）並有約兩個月之暑假；
- b. 於暑假期間該教育機構之教研人員放假四週並使用其餘時間：
  - i. 總結前一學年（例如，批改考卷及頒發證書）；及
  - ii. 準備下一學年（例如，為前一學年不及格之學生實施補考並制定行事曆及教材）；及
- c. 於教研人員四週放假之期間：
  - i. 教研人員持續受該教育機構聘僱（並自其領取薪水），但不提供教學服務亦不執行與提供教育服務有關之其他活動；
  - ii. 該教育機構之非教研人員提供某些行政支援（例如，回覆電子郵件之詢問及過去紀錄之申請）；及
  - iii. 教育機構持續收取諸如資訊科技服務及清潔之服務並為該等服務付款。

適用國際財務報導準則第 15 號，該教育機構隨時間認列學費收入。外界詢問該教育機構究係應將該收入於學年（10 個月）內平均認列、於年度報導期間（12 個月）內平均認列，抑或於不同期間內認列。

### 發現及結論

委員會蒐集之證據顯示，學費收入之會計處理並無分歧。該證據顯示此等教育機構認列學費收入之期間之任何差異係導因於不同之事實及情況，且不反映學費收入之會計處理之分歧。

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

### 就其他個體之義務所發行之保證

委員會收到外界詢問，個體如何對其發行之保證作會計處理。

該詢問描述在個體單獨財務報表之三種事實型態。於該等事實型態中，個體就合資之義務發行數種類型之合約保證。此等事實型態包括於合資無法履行其於服務合約或合夥協議下之合約義務，及於到期時無法支付款項之情況下，該個體保證支付款項予銀行、客戶或另一第三方之情況。

外界詢問該等所發行之保證是否係依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定作會計處理之財務保證合約，以及若非依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」，其他哪一些國際財務報導準則會計準則適用於此等保證。

委員會蒐集之證據顯示，實務上，個體就其合資及其他個體（諸如關聯企業、子公司或第三方）之義務發行保證，且該等保證具多種條款及條件。委員會觀察到在個體之單獨財務報表及合併財務報表兩者，均產生與所發行之保證之會計處理有關之問題。

#### 哪一些國際財務報導準則會計準則適用於所發行之保證？

##### 分析保證之條款及條件

保證可能以多種方式產生或被發行，並對受影響之各方賦予各種權利及義務。國際財務報導準則會計準則並未定義「保證」，且並無單一會計準則適用於所有保證。

個體係基於國際財務報導準則會計準則之規定（包括範圍規定），而非基於該個體經營活動之性質，對其所發行之保證作會計處理。個體於判定哪一號國際財務報導準則會計準則適用於其所發行之保證時，須運用判斷。作該判斷時，個體須分析該保證之所有條款及條件（不論明確或隱含），除非該等條款及條件不具實質。

##### 該保證係財務保證合約？

基於國際財務報導準則第 9 號、國際財務報導準則第 17 號「保險合約」、國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」及國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」中之範圍規定，個體首先考量其所發行之保證是否係「財務保證合約」。「財務保證合約」於國際財務報導準則第 9 號中係定義為「特定債務人於債務到期無法依原始或修改後之債務工具條款償還債務時，發行人必須支付特定給付以歸墊持有人所發生損失之合約」。財務保證合約之定義中「債務工具」用語並未於國

際財務報導準則會計準則中定義。委員會得知實務上對「債務工具」用語之意義之解讀分歧。

國際財務報導準則第 9 號第 2.1 段(e)(iii)及國際財務報導準則第 17 號第 7 段(e)敘明財務保證合約係屬國際財務報導準則第 9 號（及國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」與國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」）之範圍內。唯有一項例外，若發行人先前已明確主張其將該等財務保證合約視為保險合約且已使用可適用於保險合約之會計處理時，發行人得選擇適用國際財務報導準則第 9 號（及國際會計準則第 32 號及國際財務報導準則第 7 號）或國際財務報導準則第 17 號。國際財務報導準則第 9 號第 2.1 段(e)(iii)敘明「發行人可依合約個別選擇，但每一合約一經選定即不可撤銷」。

#### 該保證係保險合約？

若個體作出其所發行之保證並非財務保證合約之結論，該個體考量該保證是否係國際財務報導準則第 17 號所定義之「保險合約」。國際財務報導準則第 17 號適用於所有保險合約，不論發行該等合約之個體類型為何。

國際財務報導準則第 17 號將「保險合約」定義為「一方（保險人）藉由同意於特定之不確定未來事件（保險事件）對保單持有人產生不利影響時給予保單持有人補償，以承擔來自該保單持有人之顯著保險風險之合約」。國際財務報導準則第 17 號將「保險風險」定義為「除財務風險外，合約持有人移轉予發行人之風險」。對「保險合約」及「顯著保險風險」定義之進一步應用指引係於該準則第 B2 至 B30 段中提供。

個體亦考量國際財務報導準則第 17 號第 3 至 13 段中之範圍規定，包括：

- a. 國際財務報導準則第 17 號第 7 段—其自該準則之範圍中排除若干可能符合保險合約定義之項目；及
- b. 國際財務報導準則第 17 號第 8 至 8A 段—若符合該等段落中所訂定之條件，其允許個體選擇將國際財務報導準則第 17 號適用於符合保險合約之定義之合約。

#### 可能適用之國際財務報導準則會計準則中之其他規定

若個體作出其發行之保證既非財務保證合約亦非保險合約之結論，該個體考量國際財務報導準則會計準則中之其他規定以判定如何對該保證作會計處理。此等規定包括：

- a. 國際財務報導準則第 9 號—若該保證係放款承諾（見國際財務報導準則第 9 號第 2.3 段）或衍生工具（如國際財務報導準則第 9 號附錄 A 所定義），或符合如國際會計準則第 32 號所定義之金融負債之定義，此準則可能適用。

- b. 國際財務報導準則第15號－若該保證之對方為客戶，且該保證非屬其他國際財務報導準則會計準則之範圍內（見國際財務報導準則第15號第5至8段），此準則可能適用。
- c. 國際會計準則第37號－僅於該保證產生非屬其他國際財務報導準則會計準則之範圍內之負債準備、或有負債或或有資產（見國際會計準則第37號第5段）時，此準則始適用。

## 結論

委員會觀察到，個體基於國際財務報導準則會計準則中之規定（包括範圍規定），而非基於個體經營活動之性質，對其所發行之保證作會計處理。個體於判定哪一號國際財務報導準則會計準則適用於其所發行之保證時，以及於考量特定事實及情況與保證合約之條款及條件時，須運用判斷。

委員會指出國際會計準則理事會（IASB）於其 2024 年 4 月之會議討論實務上對財務保證合約之定義中「債務工具」用語之解讀分歧。國際會計準則理事會（IASB）決議於下次議程諮詢中考量與財務保證合約有關之更廣泛應用問題，包括財務保證合約之定義中「債務工具」用語之意義。因此，委員會作出結論，於判定保證是否係按財務保證合約作會計處理時，個體運用判斷以解讀「債務工具」用語之意義。

對於國際財務報導準則會計準則中之範圍規定，委員會之結論為，國際財務報導準則會計準則中之原則及規定對個體判定如何對其所發行之保證作會計處理提供適當基礎。

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

## 評估高度通貨膨脹經濟之指標（國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」）

委員會收到外界詢問有關適用國際會計準則第 29 號以辨認經濟環境何時成為高度通貨膨脹。

### 外界詢問

- 於評估經濟環境何時成為高度通貨膨脹時，是否應考量國際會計準則第 29 號第 3 段中之所有指標，包括即使第 3 段中之某一指標已符合，是否仍應繼續考量所有指標；
- 國際會計準則第 29 號是否規定考量國際會計準則第 29 號第 3 段所列之指標以外之其他指標（若攸關時）；及
- 國際會計準則第 29 號是否規定子公司（於其財務報表中）及母公司（於其合併財務報表中）兩者對經濟環境何時成為高度通貨膨脹須達成相同結論。

### 發現

委員會蒐集之證據顯示，對評估經濟環境何時成為高度通貨膨脹之規定之了解僅有極小（如有）分歧。依據該證據，利害關係人：

- 並未僅基於國際會計準則第 29 號第 3 段所列之某一指標而作出經濟環境成為高度通貨膨脹之結論；
- 考量國際會計準則第 29 號第 3 段所列之指標以外之其他指標（於攸關時）；及
- 於採用相同編製基礎編製財務報表時，集團內之不同層級並未達成不同結論。

委員會蒐集之證據顯示，利害關係人於評估國際會計準則第 29 號第 3 段中之指標時會運用判斷，且可能對該等（或其他）指標分配不同權重。

### 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。

### 議程稿 4：向國際會計準則理事會（IASB）報告

國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議（2025 年 2 月至 2025 年 7 月新發布）正體中文版草案

來自委員會成員回饋意見及對初步議事決議之回應突顯於適用國際會計準則第 29 號第 3 至 4 段之規定以評估經濟環境何時成為高度通貨膨脹時之挑戰。委員會建議國際會計準則理事會（IASB），於評估是否將高度通貨膨脹計畫新增至其工作計畫中時，考量此回饋意見。



國際財務報導準則第 19 號（2025 年版）

正體中文版 C 部分草案

不具公共課責性之子公司：揭露

徵 求 意 見 函

（有意見者請於 114 年 12 月 29 日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto: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 19 號  
不具公共課責性之子公司：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 19 號 不具公共課責性之子公司：揭露

|   |       |
|---|-------|
| 簡介  | BC1   |
| 背景  | BC2   |
| 研究階段  | BC2   |
| 發展草案  | BC9   |
| 自草案制定國際財務報導準則第 19 號                             | BC15  |
| 範圍  | BC17  |
| 不具公共課責性之子公司                                     | BC18  |
| 於報導期間結束日之評估                                     | BC25  |
| 已編製遵循國際財務報導準則會計準則之合併財務報表之母公司                    | BC28  |
| 制定揭露規定  | BC32  |
| 若中小企業國際財務報導準則會計準則與國際財務報導準則會計準則中<br>之認列及衡量規定相同   | BC41  |
| 若中小企業國際財務報導準則會計準則與國際財務報導準則會計準則中<br>之認列及衡量規定不同   | BC44  |
| 與其他國際財務報導準則會計準則一致之用語                            | BC46  |
| 表達與揭露之規定  | BC47  |
| 揭露目的  | BC50  |
| 指引  | BC53  |
| 國際財務報導準則第 19 號之結構                               | BC54  |
| 特定之揭露規定   | BC58  |
| 導致詳細討論之主題                                       | BC58  |
| 過渡至新發布或修正之國際財務報導準則會計準則                          | BC87  |
| 過渡至國際財務報導準則第 19 號及自國際財務報導準則第 19 號<br>過渡         | BC90  |
| 包含於國際財務報導準則第 19 號之過渡規定                          | BC91  |
| 選擇再度適用國際財務報導準則第 19 號                            | BC96  |
| 比較資訊  | BC99  |
| 選擇或撤銷選擇適用國際財務報導準則第 19 號是否使子公司須<br>適用國際會計準則第 8 號 | BC103 |



國際財務報導準則第 1 號中之規定  
維護國際財務報導準則第 19 號

BC105  
BC108

# 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

本結論基礎附於國際財務報導準則第 19 號「不具公共課責性之子公司：揭露」，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 19 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 19 號之可能成本及效益。

## 簡介

BC1 國際財務報導準則第 19 號「不具公共課責性之子公司：揭露」係一自願性國際財務報導準則會計準則，供適用國際財務報導準則會計準則編製財務報表之合格子公司採用。其明定哪些揭露規定適用於不具公共課責性而其母公司已編製遵循國際財務報導準則會計準則且供大眾使用之合併財務報表之子公司。

## 背景

### 研究階段

BC2 國際會計準則理事會 (IASB) 將「不具公共課責性之子公司：揭露」計畫新增至其研究企畫中，以回應利害關係人對徵求意見—2015 議程諮詢之回饋意見。此等利害關係人 (主要係財務報表編製者) 敦請國際會計準則理事會 (IASB) 允許具有編製合併財務報表時適用國際財務報導準則會計準則之母公司之子公司適用具簡化揭露規定之國際財務報導準則會計準則。許多子公司符合將中小企業國際財務報導準則會計準則適用於其一般用途財務報表之資格。適用該準則之子公司須提供之揭露，少於適用國際財務報導準則會計準則之子公司。惟許多子公司發現適用中小企業國際財務報導準則會計準則不具吸引力，因渠等需向母公司報告遵循國際財務報導準則會計準則中之認列及衡量規定之金額，俾使母公司能適用國際財務報導準則會計準則編製其合併財務報表。適用中小企業國際財務報導準則會計準則之子公司通常需維持額外會計紀錄，因該準則與國際財務報導準則會計準則之規定間之認列及衡量之差異。

BC3 子公司表示，渠等偏好使用國際財務報導準則會計準則中之認列及衡量之規定，但具簡化之揭露規定。利害關係人認為，此作法將消除許多子公司於編製一般用途財務報表時之不必要成本，同時確保該等子公司之財務報表使用者取得渠等所需之資訊。

BC4 於將該計畫新增至研究企畫時，國際會計準則理事會 (IASB) 決議探討一作法，該作



法：

- (a) 將限於符合 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 所定義之中小企業描述之子公司，亦即，編製一般用途財務報表之不具公共課責性之子公司。
- (b) 將於制定 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 揭露規定之基礎上，對新國際財務報導準則會計準則制定簡化之揭露規定。*中小企業國際財務報導準則會計準則* 之揭露規定係以國際財務報導準則會計準則中之揭露規定為基礎。因此，國際會計準則理事會（IASB）僅需就國際財務報導準則會計準則與 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 間認列或衡量之規定有差異之主題，修正出自 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 之揭露規定。

BC5 不具公共課責性之子公司符合適用 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 之資格。據此，國際會計準則理事會（IASB）之初始立場為：通常且在無認列及衡量差異之情況下，*中小企業國際財務報導準則會計準則* 之揭露規定足以符合此等子公司財務報表使用者之需求。

BC6 該研究旨在探討：

- (a) 具有對不具公共課責性之子公司之簡化揭露規定之國際財務報導準則會計準則是否將被司法管轄區採用並被此等子公司適用；及
- (b) 國際會計準則理事會（IASB）是否可使用 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 之揭露規定並僅作最小幅度之修正以制定此一準則。

BC7 基於其研究，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，若制定具有對不具公共課責性之子公司之簡化揭露規定之國際財務報導準則會計準則，該新準則將被採用且適用。國際會計準則理事會（IASB）考量簡化揭露之準則已於數個司法管轄區施行且成功適用之事實。具有對不具公共課責性之子公司之簡化揭露規定之國際財務報導準則會計準則將：

- (a) 節省編製者之成本，因子公司可提供簡化之揭露，而仍於編製其財務報表時適用其母公司對其合併財務報表適用之相同認列及衡量之規定。因此，此等子公司無需維持額外之會計紀錄。
- (b) 藉由規定僅揭露旨在符合使用者之資訊需求並消除超出其需求之揭露，維持此等子公司之財務報表對其財務報表使用者之有用性。

BC8 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，其可使用 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 之揭露規定並僅作最小幅度之修正制定一國際財務報導準則會計準則。國際會計準則理事會（IASB）之基本理由為，因不具公共課責性之子公司符合適用 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 之資格，該準則中之揭露規定必定足以符合此等子公司之財務報表使用者之資訊需求。此結論係屬重要，因能使用 *中小企業國際財務報導*

準則會計準則之揭露規定作為起點，意謂國際會計準則理事會 (IASB) 可藉由使用其已完成之工作更有效率地發展草案。

## 發展草案

- BC9 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2021 年 7 月發布「不具公共課責性之子公司：揭露」草案 (草案)，反映其研究結果。該草案提議一準則草案，其將滿足允許合格子公司 (見第 BC17 段) 適用國際財務報導準則會計準則之認列、衡量及表達規定以及簡化之揭露規定之目的。
- BC10 於該草案中，國際會計準則理事會 (IASB) 提議一準則，其將：
- (a) 為國際財務報導準則會計準則之一部分；
  - (b) 對合格子公司係可選擇適用；
  - (c) 訂定簡化之揭露規定，以維持該等財務報表對使用者之有用性；
  - (d) 明定其他國際財務報導準則會計準則中之哪些揭露規定將不適用；及
  - (e) 於國際會計準則理事會 (IASB) 新發布或修正國際財務報導準則會計準則時予以更新 (若必要時) (見第 BC108 至 BC113 段)。
- BC11 國際會計準則理事會 (IASB) 藉由下列方式發展草案中所提議之規定：
- (a) 若中小企業國際財務報導準則會計準則中之認列及衡量規定與國際財務報導準則會計準則中之該等規定相同，採用來自中小企業國際財務報導準則會計準則之揭露規定。
  - (b) 若中小企業國際財務報導準則會計準則中之認列及衡量規定與國際財務報導準則會計準則中之該等規定不同，適用中小企業國際財務報導準則會計準則中簡化揭露規定之原則 (見第 BC33 段) 以簡化國際財務報導準則會計準則中之揭露規定；及
  - (c) 對未包含於中小企業國際財務報導準則會計準則中之主題及新發布或修正之國際財務報導準則會計準則中之主題，新增來自國際財務報導準則會計準則之揭露規定。
- BC12 草案中之提議係將 2021 年 2 月 28 日前發布之國際財務報導準則會計準則納入考量。此截止日給予國際會計準則理事會 (IASB) 明確之討論主題範圍。對此日之後新發布或修正之國際財務報導準則會計準則之作法，係於第 BC108 至 BC113 段中討論。
- BC13 國際會計準則理事會 (IASB) 收到 68 封回應草案之意見函。國際會計準則理事會

（IASB）亦參與 24 場對該等提議之利害關係人活動，包括與利害關係人團體之諮詢及與回應者之討論。

BC14 回饋意見普遍支持草案中之提議。其顯示：

- (a) 大多數回應者同意該準則草案之目的且同意合格子公司將受益於適用國際財務報導準則第 19 號。
- (b) 回應者對該準則草案之範圍及對哪些個體或個體群組應納入其範圍內之看法不一。
- (c) 某些回應者不同意簡化之揭露規定之原則已如何被適用，且某些回應者表示，於某些特定情況下，例外地不使用中小企業國際財務報導準則會計準則之揭露規定係屬必要。許多此等回應者建議對所提議之揭露規定作變動：新增揭露規定與移除揭露規定之建議數量幾乎相等。於許多情況下，僅極少數回應者，或單一回應者，對某一個別之所提議揭露規定提出意見，顯示觀點廣泛。
- (d) 某些回應者對所提議之揭露規定如何被發展存有疑慮，因依其觀點，國際會計準則理事會（IASB）並未清楚說明該準則草案與中小企業國際財務報導準則會計準則間之關係。

## 自草案制定國際財務報導準則第 19 號

BC15 如第 BC14 段所述，某些回應者對草案之各層面或其制定請求釐清或建議變動。回應者請求釐清之一個方面係國際會計準則理事會（IASB）如何制定所提議之揭露規定。基於此回饋意見，國際會計準則理事會（IASB）決議修改其先前對中小企業國際財務報導準則會計準則中認列及衡量與國際財務報導準則會計準則相同之所有主題，採用中小企業國際財務報導準則會計準則之揭露規定之作法。國際會計準則理事會（IASB）強調，國際財務報導準則第 19 號中之所有揭露規定係來自國際財務報導準則會計準則之揭露規定，而使用來自中小企業國際財務報導準則會計準則之揭露規定係一有效率之起點。此強調之變動係與下列事項一致：

- (a) 中小企業國際財務報導準則會計準則中之揭露規定係由國際財務報導準則會計準則中之揭露規定簡化而來；及
- (b) 國際財務報導準則第 19 號與中小企業國際財務報導準則會計準則將分別維護之事實。國際財務報導準則第 19 號將與其他國際財務報導準則會計準則同時更新，而中小企業國際財務報導準則會計準則僅定期更新，且渠等之揭露規定係使用考量財務報表使用者之資訊需求而簡化揭露之原則分別評估。

BC16 因對草案中之提議之回饋意見所作之最重大變動係：

- (a) 使國際財務報導準則第 19 號中所使用之用語與國際財務報導準則會計準則中所使用之用語一致；
- (b) 修正詳細揭露規定，特別是與金融工具有關之詳細揭露規定，並引入僅適用於一組合格子公司（見第 BC69 段）之與信用風險有關之有限範圍揭露規定；及
- (c) 改變國際財務報導準則第 19 號之結構，包括提及仍適用之其他國際財務報導準則會計準則之揭露規定之引用之位置。

## 範圍

BC17 國際財務報導準則第 19 號適用於在其報導期間結束日符合下列條件之個體：

- (a) 係不具公共課責性之子公司（見第 BC18 至 BC27 段）；及
- (b) 具有編製遵循國際財務報導準則會計準則且供大眾使用之合併財務報表之最終母公司或中間母公司（見第 BC28 至 BC31 段）。

## 不具公共課責性之子公司

BC18 僅不具公共課責性之子公司得適用國際財務報導準則第 19 號（如國際財務報導準則第 19 號第 7 段(a)至(b)所訂定），與草案中之提議一致。BC19於本計畫之研究階段，國際會計準則理事會（IASB）探討使用 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 之揭露規定並僅作最小幅之修正以制定新準則。*中小企業國際財務報導準則會計準則* 係意圖適用於不具公共課責性之個體，而國際會計準則理事會（IASB）制定新準則之意圖係其將僅供不具公共課責性之子公司適用（見國際財務報導準則第 19 號第 7 段(b)）。草案包含來自 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 第 1.3 至 1.4 段之公共課責性之描述。

BC20 國際會計準則理事會（IASB）討論公共課責性之描述作為 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 之第二次綜合檢討之研議之一部分。其決議該描述應列出銀行、信用合作社、保險公司、證券經紀商/自營商、共同基金及投資銀行作為常符合公共課責性之第二項條件（藉由將以受託人身分為廣大之外部人士持有資產作為其主要業務之一）之個體之例；此係對先前描述之變動，該先前描述敘明此等類別中之大多數個體將符合第二項條件。修正後之描述係反映於國際財務報導準則第 19 號第 11 段(b)中，且亦將置於即將發布之「第三版 *中小企業國際財務報導準則會計準則*」中。

BC21 草案之許多回應者建議擴大準則草案之範圍，俾使更多個體適用國際財務報導準則第 19 號，與對草案所表達之反對意見一致。惟回應者對如何擴大範圍之看法不同。某些回應者同意所提議之範圍，但建議國際會計準則理事會（IASB）考量於下個階段再擴大其範圍——例如，於國際財務報導準則第 19 號施行後。



BC22 國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量是否允許其他類型之中小企業 (亦即, 不具公共課責性之其他個體), 諸如合資及關聯企業, 或所有中小企業適用國際財務報導準則第 19 號。利害關係人提出若干論點支持擴大準則草案所提議之範圍, 包括:

- (a) 其他類型之中小企業, 如不具公共課責性之合資及關聯企業, 可能與子公司相同方式受益於適用國際財務報導準則第 19 號, 因於大多數情況下, 渠等亦提供資訊予投資者。倘若其具較廣之範圍, 國際財務報導準則第 19 號亦將允許此等中小企業避免並非意圖符合中小企業之財務報表使用者之資訊需求之揭露規定, 並因而減少成本。
- (b) 允許其他類型之中小企業適用國際財務報導準則第 19 號可鼓勵更多中小企業適用國際財務報導準則會計準則。此外, 於不允許適用中小企業國際財務報導準則會計準則之司法管轄區中, 適用國際財務報導準則第 19 號而非當地一般公認會計原則 (GAAP) 可能使個體減少其資金成本。
- (c) 雖然國際會計準則理事會 (IASB) 之目的係減少不具公共課責性之子公司之成本, 符合中小企業之描述之其他個體亦可能受益於減少之成本。例如, 一中小企業計劃 (於中長期) 發行於公開市場交易之債務或權益工具亦可能傾向適用國際財務報導準則會計準則而非當地一般公認會計原則或中小企業國際財務報導準則會計準則。
- (d) 倘若國際會計準則理事會 (IASB) 允許所有中小企業適用具簡化揭露規定之國際財務報導準則會計準則, 國際會計準則理事會 (IASB) 可能能夠制定中小企業國際財務報導準則會計準則之更簡化版本。
- (e) 倘若國際會計準則理事會 (IASB) 允許所有中小企業適用國際財務報導準則第 19 號, 各司法管轄區對財務報導將具有更多選擇。例如, 某些對所有中小企業已基於國際財務報導準則會計準則制定具簡化揭露規定之當地一般公認會計原則之司法管轄區, 可使用國際財務報導準則第 19 號取代其當地一般公認會計原則之規定。其他司法管轄區可規定某些類型之中小企業適用國際財務報導準則會計準則 (包括國際財務報導準則第 19 號), 同時規定其他類型之中小企業適用中小企業國際財務報導準則會計準則。

BC23 於考量發布草案之前及之後之論點後, 國際會計準則理事會 (IASB) 決議於此階段不擴大國際財務報導準則第 19 號之範圍, 因:

- (a) 國際財務報導準則第 19 號之範圍係與國際會計準則理事會 (IASB) 之研究一致, 該研究係基於利害關係人對具有已編製遵循國際財務報導準則會計準則之合併財務報表之母公司之子公司之簡化揭露規定之特定請求。
- (b) 國際會計準則理事會 (IASB) 於制定中小企業國際財務報導準則會計準則時, 考量中小企業之財務報表使用者之需求及中小企業適用該準則可取得之資源

（見中小企業國際財務報導準則會計準則之結論基礎第 BC47 段）兩者。於大多數情況下，子公司之資源限制與其他類型之中小企業之資源限制不同，因此適用於子公司之成本效益評估不必然適用於具不同資源限制之個體。

- (c) 國際會計準則理事會（IASB）之計畫旨在因應一部分之中小企業——不具公共課責性之子公司——源自其特殊情況之成本效益考量（如第 BC2 段所述）。因此，當該計畫被新增至國際會計準則理事會（IASB）之研究企畫時，其探討對該等中小企業之作法。
- (d) 具有適用國際財務報導準則會計準則編製合併財務報表之母公司之子公司被其母公司要求須依該等準則之規定提供資訊。此要求並非基於子公司財務報表使用者之資訊需求，其係基於母公司之報導規定。因此，此等子公司不同於選擇適用國際財務報導準則會計準則之個體。作此選擇之其他個體通常係基於其財務報表使用者之資訊需求而如此作，並將權衡適用國際財務報導準則會計準則之成本（包括適用較多揭露規定之成本）與提供使用者作出投資決策所需資訊之效益。因此，對此種其他個體提供簡化揭露規定將不適當。
- (e) 中小企業國際財務報導準則會計準則之結論基礎第 BC163 段說明國際會計準則理事會（IASB）得知某些中小企業並無內部會計資源亦無持續聘請會計顧問之資源。此資源限制影響國際會計準則理事會（IASB）對定期更新中小企業國際財務報導準則會計準則之決議。中小企業國際財務報導準則會計準則之修正通常預期不會超過約每三年一次之頻率，且通常僅於綜合檢討後進行，以提供中小企業一穩定平台，因中小企業國際財務報導準則會計準則將於長期間內不會變動。此流程對中小企業而言似乎運作良好，但可能不適合合格子公司。合格子公司將希望與母公司同時適用國際財務報導準則會計準則之規定之變動於其本身之財務報表。此一時點將避免維持額外會計紀錄之需求：子公司不欲延遲之生效日。若將國際財務報導準則第 19 號之範圍擴大至所有中小企業，國際會計準則理事會（IASB）可能會收到非屬合格子公司之中小企業延遲國際財務報導準則會計準則之規定之變動之生效日之請求。
- (f) 倘若國際財務報導準則第 19 號適用於所有中小企業而非僅限於合格子公司，則其可能更普遍被視為中小企業國際財務報導準則會計準則之替代。例如，允許所有中小企業適用國際財務報導準則第 19 號可能導致某些司法管轄區允許適用國際財務報導準則第 19 號而不允許適用中小企業國際財務報導準則會計準則。或者，允許所有中小企業適用國際財務報導準則第 19 號可能導致某些貸款人或投資者要求適用國際財務報導準則第 19 號編製財務報表，因渠等認為其優於中小企業國際財務報導準則會計準則。惟對某些中小企業而言，適用具有國際財務報導準則第 19 號之國際財務報導準則會計準則之成本可能較適用中小企業國際財務報導準則會計準則更高，因國際財務報導準則會計準則未包含為中小企業設計之認列及衡量簡化。



- (g) 將國際財務報導準則第 19 號之範圍擴大至納入關聯企業或合資可能係屬合理，此係基於以下原則：此等類型之個體可能為投資者之財務報表之目的，而如子公司一般須依國際財務報導準則會計準則之規定編製資訊。惟某些個體目前可能並未依國際財務報導準則會計準則之規定為其投資者編製資訊。再者，某一個體是否符合關聯企業或合資之定義係自投資者而非被投資者之觀點判定，因此對財務報表編製者而言，評估其是否係屬國際財務報導準則第 19 號之範圍內可能具有挑戰性。

BC24 國際財務報導準則第 19 號係國際財務報導準則會計準則之一部分，其訂定尚未經測試之新作法。具有一明確界定之合格個體群組可減少有關哪些個體可適用國際財務報導準則第 19 號之不明確性，此係與國際會計準則理事會（IASB）之研究一致，並使國際會計準則理事會（IASB）及司法管轄區之當地主管機關於可能考量是否擴大該準則之範圍前，有時間評估新作法對一部分之中小企業之影響。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議，對草案所提議之範圍作定案而訂於與國際財務報導準則第 19 號第 7 段中，並於日後檢討是否擴大範圍。國際財務報導準則第 19 號之適用係自願性，因此僅有評估效益超過成本之合格子公司將選擇適用該準則。適用國際財務報導準則第 19 號之個體之早期經驗，將提供國際會計準則理事會（IASB）於未來檢討該準則之範圍時可使用之資訊。

## 於報導期間結束日之評估

BC25 僅有於報導期間結束日係屬不具公共課責性之子公司始可於其該報導期間之財務報表中適用國際財務報導準則第 19 號（見國際財務報導準則第 19 號第 7 段）。國際會計準則理事會（IASB）曾考量其他作法，諸如允許一個體適用國際財務報導準則第 19 號，倘若該個體於報導期間開始日或於報導期間內之任何時間係一子公司。

BC26 倘若國際會計準則理事會（IASB）允許個體適用國際財務報導準則第 19 號，因其於報導期間開始日或於報導期間內之任何時間係一子公司，則於接近其報導期間結束日不再係子公司之個體於該報導期間將仍符合適用國際財務報導準則第 19 號之資格。此作法將使該子公司於其不再符合適用國際財務報導準則第 19 號之資格前有更多時間對其財務報導系統作任何必要變動。惟依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，導致一個體不再係子公司之交易通常已計劃一段時間，因此母公司將有足夠時間向合格子公司溝通其意圖。及時溝通意謂合格子公司將能對其報導系統及流程作任何必要變動。不再係子公司之個體將不會因此理由而停止符合適用國際財務報導準則會計準則之資格。因此，因不再符合適用國際財務報導準則第 19 號之資格而產生之額外工作負擔僅與編製額外揭露有關，而非與國際財務報導準則會計準則中之表達、認列或衡量之規定之任何變動有關。此外，若該個體預期於其報導期間結束日仍係一合格子公司，則其亦將預期為其母公司編製於當期合併財務報表中揭露之資訊。

- BC27 國際會計準則理事會 (IASB) 亦曾考量放寬該等規定之替代作法——例如藉由允許一個體適用國際財務報導準則第 19 號，若該個體直至其報導期間結束日前之一段特定時間或於其報導期間之大部分時間係一子公司。依國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點，對定義此一門檻並無明確或合理之基礎。以報導日為基礎之單純條件被視為對符合適用國際財務報導準則第 19 號之資格之個體群體訂定限制之最明確方式。

## 已編製遵循國際財務報導準則會計準則之合併財務報表之母公司

- BC28 國際財務報導準則第 19 號僅適用於已編製遵循國際財務報導準則會計準則之合併財務報表之母公司之子公司。此資格係訂定於國際財務報導準則第 19 號第 7 段(c)，其係以國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」第 4 段(a)(iv)之規定為基礎。例如，若一不具公共課責性之子公司，個體 A，亦係一母公司而其最終母公司或任何中間母公司未編製適用國際財務報導準則會計準則之合併財務報表。個體 A 將不符合國際財務報導準則第 10 號第 4 段(a)中之豁免規定。因此，個體 A 將須編製合併財務報表。若此等合併財務報表係適用國際財務報導準則會計準則編製且供大眾使用，則個體 A 之不具公共課責性之子公司符合適用國際財務報導準則第 19 號之資格。
- BC29 將國際財務報導準則第 19 號之範圍限縮於已編製遵循國際財務報導準則會計準則之合併財務報表之母公司之子公司，係與利害關係人有關對簡化此等子公司之揭露規定之需求之回饋意見一致。國際會計準則理事會 (IASB) 於該計畫之一目標係減少不具公共課責性之子公司向適用國際財務報導準則會計準則之母公司報導以供合併之用之成本。若母公司對其各子公司適用不同之一般公認會計原則，該等子公司將無法自合格子公司可得之兩種成本節省來源其中之一獲益——即就認列與衡量之目的僅保留一套可用於其自身報導及集團報導兩者之會計紀錄之效益。為實現此計畫之目的，國際會計準則理事會 (IASB) 決議將國際財務報導準則第 19 號之範圍限縮於已編製遵循國際財務報導準則會計準則之合併財務報表之母公司之子公司。
- BC30 草案之某些回應者表示，將國際財務報導準則第 19 號之範圍限縮於係屬已編製遵循國際財務報導準則會計準則之合併財務報表之母公司之子公司之不具公共課責性之個體，係基於以下預期：國際財務報導準則會計準則所規定有關子公司之活動之揭露，於母公司之合併財務報表中將係可得。惟此主張並非必然為真，因：
- (a) 國際會計準則理事會 (IASB) 用以制定國際財務報導準則第 19 號中之揭露規定之原則，係與其當初制定 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 中之揭露規定時所使用者相同——該等原則並未假設合併財務報表將係可得；
  - (b) 子公司之財務報表應為「單獨存在」——亦即，此等報表須提供使用者所需之所有資訊，而不是該等使用者必須查閱母公司之合併財務報表；及

- (c) 母公司之合併財務報表係適用適合集團之重大性評估編製，而子公司之財務報表係適用適合該子公司之重大性評估編製。

BC31 國際會計準則理事會 (IASB) 亦討論提出以下質疑之回饋意見：國際財務報導準則第 19 號第 7 段(c)對母公司之合併財務報表供大眾使用之規定是否過於嚴格或難以理解。雖然某些回應者表示，說明「供大眾使用」之意義係有助益，但國際會計準則理事會 (IASB) 決議，因該用語已於其他國際財務報導準則會計準則中使用，因此僅新增與國際財務報導準則第 19 號有關之指引可能具有非意圖結果。此外，國際會計準則理事會 (IASB) 指出，移除此規定將擴大國際財務報導準則第 19 號之範圍，此與國際會計準則理事會 (IASB) 最初對有限範圍母體之個體可適用該準則之決議可謂不一致。

## 制定揭露規定

BC32 如第 BC8 段所述，國際會計準則理事會 (IASB) 原先決議使用 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則之揭露規定並僅作最小幅度之修正，以制定不具公共課責性之子公司之揭露規定。*中小企業國際財務報導準則* 會計準則之揭露規定係以國際財務報導準則會計準則為基礎，並作適當之刪減及變動，以反映中小企業之財務報表使用者之資訊需求。如第 BC5 段所說明，合格子公司係 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則範圍內之個體之子集合。國際會計準則理事會 (IASB) 判斷該準則中之揭露規定將符合不具公共課責性之子公司之財務報表使用者之需求。此作法避免國際會計準則理事會 (IASB) 重複於制定 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則之揭露規定時其已完成之工作。

BC33 於制定 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則時，國際會計準則理事會 (IASB) 認知到，評估應納入該準則中之揭露規定係屬困難。於發展草案及制定其後之國際財務報導準則第 19 號時，國際會計準則理事會 (IASB) 援用其用於 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則之揭露規定之六項原則：

- (a) 合格子公司之財務報表使用者對有關短期現金流量及有關義務、承諾或或有事項（無論其是否認為負債）之資訊特別感興趣。
- (b) 合格子公司之財務報表使用者對有關流動性及償債能力之資訊特別感興趣。
- (c) 衡量不確定性之資訊對合格子公司係屬重要。
- (d) 有關個體之會計政策選擇之資訊對合格子公司係屬重要。
- (e) 列報於合格子公司之財務報表中之金額之細分，對了解該等報表係屬重要。
- (f) 國際財務報導準則會計準則中之某些揭露，對公開資本市場之投資決策較為攸關，而對典型合格子公司所面臨之交易及其他事項或情況較不攸關。



- BC34 於制定 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則時，國際會計準則理事會 (IASB) 適用第 BC33 段所述之原則，並排除下列國際財務報導準則會計準則中之揭露規定：
- (a) 與 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則刪減之主題有關者—例如，國際會計準則第 34 號「期中財務報導」中之期中財務報導；
  - (b) 與 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則刪減之選項有關者—例如，國際會計準則第 38 號「無形資產」中可選擇之重估價模式；
  - (c) 與已於 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則中簡化之認列及衡量原則有關者—例如，該準則規定所有借款成本應認列為費用，而國際會計準則第 23 號「借款成本」規定某些借款成本應認列為符合要件之資產之部分成本；或
  - (d) 對符合中小企業之財務報表使用者之需求或解決成本效益疑慮係屬不必要者。
- BC35 第 BC34 段中所列示自 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則排除揭露規定之理由通常不適用於國際財務報導準則第 19 號之情況，因國際財務報導準則第 19 號包括國際財務報導準則會計準則中之所有主題，並未刪減選項或改變認列及衡量之規定。
- BC36 於研究階段，國際會計準則理事會 (IASB) 探討其是否可使用 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則中之揭露規定制定一國際財務報導準則會計準則，並作出以下結論：可對該等規定作最小幅度修正而制定一新準則（見第 BC8 段）。因此，於發展草案時，對於 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則與國際財務報導準則會計準則之認列及衡量規定相同之主題，國際會計準則理事會 (IASB) 使用來自 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則之揭露規定。對於認列及衡量規定不同之主題，國際會計準則理事會 (IASB) 將其於制定 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則中之揭露規定時所使用之相同原則，適用於國際財務報導準則會計準則中之揭露規定。
- BC37 雖然利害關係人對國際會計準則理事會 (IASB) 制定所提議之揭露規定之作法表達支持，但亦對國際會計準則理事會 (IASB) 為何使用 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則中之揭露規定存有某些困惑。國際會計準則理事會 (IASB) 同意，其需闡明國際財務報導準則第 19 號與 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則間之關係，並說明其將如何維護國際財務報導準則第 19 號（見第 BC108 至 BC113 段）。
- BC38 國際會計準則理事會 (IASB) 確認，適用第 BC33 段所述之原則係屬重要，並指出倘若其當初始於國際財務報導準則會計準則（而非 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則），並將此等原則適用於揭露規定，其有理由認為此產生之提議將與草案所訂定者相同或類似。使用 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則中之揭露規定係一有效率之資源利用，因國際會計準則理事會 (IASB) 再利用其於制定該準則時已完成之工作。
- BC39 如第 BC15 段所討論，國際會計準則理事會 (IASB) 更新其制定國際財務報導準則第 19 號之揭露規定之作法。國際會計準則理事會 (IASB) 亦確認，於制定簡化之揭露

規定時，其適用該等原則並評估成本效益。對國際財務報導準則第 19 號之制定，此等成本及效益係以合格子公司（部分中小企業）之財務報表使用者之需求為基礎作評估。

- BC40 草案之某些回應者擔心，中小企業之財務報表使用者之資訊需求與子公司之財務報表使用者之資訊需求不同。當國際會計準則理事會（IASB）將該計畫新增至其研究企畫時，其假設符合適用來自該計畫之任何未來準則之資格之子公司，亦將符合適用中小企業國際財務報導準則會計準則之資格。此合格性意謂國際會計準則理事會（IASB）已完成必要工作，以確認揭露規定滿足不具公共課責性之子公司之財務報表使用者之資訊需求，但不假設此等需求與其他中小企業之財務報表使用者之需求相同。

### 若中小企業國際財務報導準則會計準則與國際財務報導準則會計準則中之認列及衡量規定相同

- BC41 國際會計準則理事會（IASB）決議，對此二準則中之認列或衡量規定相同之主題，*中小企業國際財務報導準則會計準則*中之揭露規定（其係以國際財務報導準則會計準則中之揭露規定為基礎）將被用於國際財務報導準則第 19 號，但需更新用語，使其與其他國際財務報導準則會計準則一致（見第 BC46 段）。如第 BC5 段所討論，符合適用國際財務報導準則第 19 號資格之子公司亦符合適用 *中小企業國際財務報導準則會計準則*之資格。
- BC42 對於某些主題，國際財務報導準則會計準則與 *中小企業國際財務報導準則會計準則*間之揭露規定不同，即使與該主題有關之認列及衡量規定相同。例如，國際會計準則理事會（IASB）決議自 *中小企業國際財務報導準則會計準則*排除某些揭露規定，此係基於成本效益理由或因該等揭露規定對滿足中小企業之財務報表使用者之需求係屬不必要。於此等情況下，對使用者需求或成本效益事項之評估對合格子公司將產生不同結果——例如，因子公司與係屬單獨存在之個體之中小企業間之資訊之可得性可能有重大差異。對於草案之回饋意見指出可能適用不同結果之主題，國際會計準則理事會（IASB）重新考量對國際財務報導準則第 19 號之評估。國際會計準則理事會（IASB）隨後考量對國際財務報導準則第 19 號中所提議之揭露規定作變動是否值得，即使其可能引入相對於 *中小企業國際財務報導準則會計準則*中之揭露規定之變動，且儘管該二準則具有相同之認列及衡量規定。此等變動預期將很少發生，因國際財務報導準則第 19 號及 *中小企業國際財務報導準則會計準則*兩者均包含以國際財務報導準則會計準則為基礎且經以簡化揭露規定之相同原則評估之揭露規定。
- BC43 國際財務報導準則會計準則與 *中小企業國際財務報導準則會計準則*之揭露規定間之差異亦因此等準則引入新發布或修正之揭露規定之時間不同而存在。此等時間差異係該等準則之不同維護方式所致之自然結果。*中小企業國際財務報導準則會計準則*係依綜合檢討定期更新，而更新國際財務報導準則會計準則之計畫則係於必要時新

增至國際會計準則理事會 (IASB) 之工作計畫中。

## 若中小企業國際財務報導準則會計準則與國際財務報導準則會計準則中之認列及衡量規定不同

BC44 若中小企業國際財務報導準則會計準則與國際財務報導準則會計準則中之認列及衡量規定不同，則國際會計準則理事會 (IASB) 就第 BC34 段所述之情境，必須直接自國際財務報導準則會計準則制定揭露規定，該等情境即：

- (a) 中小企業國際財務報導準則會計準則刪減之主題或選項。例如，國際會計準則理事會 (IASB) 對適用國際會計準則第 38 號中之重估價模式之個體新增揭露規定，因中小企業國際財務報導準則會計準則未包含該會計政策選項，因此未包含相關揭露規定。
- (b) 已於中小企業國際財務報導準則會計準則簡化之國際財務報導準則會計準則之認列及衡量規定。例如，中小企業國際財務報導準則會計準則第 28 節「員工福利」包含對衡量確定福利計畫下之義務之簡化作法，若中小企業無法在無需過度成本或投入之情況下使用預計單位福利法。第 28 節亦規定已使用該簡化方法之個體之某些揭露。此方法不適用於適用國際財務報導準則會計準則之個體，因此國際會計準則理事會 (IASB) 於制定國際財務報導準則第 19 號時排除相關揭露規定。

BC45 國際會計準則理事會 (IASB) 為決定中小企業國際財務報導準則會計準則刪減之主題或會計政策選項之揭露規定，其自國際財務報導準則會計準則中每一該等主題或會計政策選項之揭露規定開始。國際會計準則理事會 (IASB) 隨後適用第 BC33 段中所列示之原則，以決定是否及如何對合格子公司制定簡化揭露規定。

## 與其他國際財務報導準則會計準則一致之用語

BC46 草案中之提議包含來自中小企業國際財務報導準則會計準則對認列及衡量規定相同之主題之揭露規定。惟於某些情況下，中小企業國際財務報導準則會計準則所使用之用語與國際財務報導準則會計準則所使用者不同，因其已就中小企業國際財務報導準則會計準則之目的簡化。於考量草案之回饋意見後，國際會計準則理事會 (IASB) 決議，國際財務報導準則第 19 號應與其他國際財務報導準則會計準則之用語配合，以反映國際財務報導準則第 19 號係國際財務報導準則會計準則之一部分之事實。基於此理由，國際財務報導準則第 19 號中之揭露規定已更新，以使用來自國際財務報導準則會計準則之用語，並作小幅度之編輯變動。

## 表達與揭露之規定



- BC47 於某些國際財務報導準則會計準則中，表達及揭露規定係相結合。此外，於某些情況下，「揭露」之用語包含列報於主要財務報表中之項目，或係用於國際財務報導準則會計準則提供在於主要財務報表中列報資訊或於附註中揭露資訊間之選擇之情況。於制定國際財務報導準則第 19 號時，國際會計準則理事會（IASB）聚焦於對合格子公司係屬適切之揭露規定。此作法包括將表達規定指明為對應包含於主要財務報表中之資訊之規定，並將揭露規定指明為包含於附註中之資訊有關之規定。國際會計準則理事會（IASB）亦決議，將提供編製者有關資訊究係列報於主要財務報表中抑或揭露於附註中之選擇之規定視為揭露規定。
- BC48 國際會計準則理事會（IASB）作出結論，國際財務報導準則會計準則中對於個體之主要財務報表中提供比較資訊之任何規定（諸如國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」第 21 段中之規定）將被視為表達規定而非揭露規定之一部分。反之，於附註中揭露資訊時提供比較資訊之規定將係一揭露規定，因此將被視為屬國際財務報導準則第 19 號之範圍內。
- BC49 國際會計準則理事會（IASB）認知到，解讀國際財務報導準則第 19 號中之陳述——國際財務報導準則會計準則中除揭露規定外之規定繼續適用於適用國際財務報導準則第 19 號之子公司，可能存有某些實務困難。對某些國際財務報導準則會計準則，國際財務報導準則第 19 號中包含一段落，以闡明於該等準則亦包含其他揭露規定之段落中，仍適用於適用國際財務報導準則第 19 號之個體之揭露。國際財務報導準則第 19 號中各國際財務報導準則會計準則之子標題下之規定，亦闡明對源自對將項目列報於主要財務報表中（通常被視為表達規定）或將其揭露於附註中之選擇之揭露規定之處理。

## 揭露目的

- BC50 某些國際財務報導準則會計準則包含揭露目的及旨在滿足該等目的之揭露規定。揭露目的有時會明確規定編製者考量是否需超出明確包含於揭露規定中之資訊之其他資訊以滿足揭露目的。揭露目的被認為有助於個體達成允當表達。惟於考量揭露目的之設計時，國際會計準則理事會（IASB）決議，將此等目的納入國際財務報導準則第 19 號中可能導致個體須提供渠等倘若未適用國際財務報導準則第 19 號時原將提供之相同揭露之看法。該結果將違背此計畫之目的。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議將揭露目的自國際財務報導準則第 19 號排除。
- BC51 國際財務報導準則會計準則並不總是明確指明哪些規定構成一揭露目的。於某些國際財務報導準則會計準則中，一項規定被描述為目的，但包括具體揭露規定。於其他情況下，一項非常籠統之一般規定被明定，並訂有如何滿足此規定之詳細說明。對於後者，該等一般規定係作為揭露目的並自國際財務報導準則第 19 號排除，同時適當納入遵循該等一般規定之更具體之揭露規定。

- BC52 國際會計準則理事會（IASB）維護國際財務報導準則第 19 號之作法意謂，儘管有不將揭露目的納入國際財務報導準則第 19 號中之一般原則，當新發布或修正之國際財務報導準則會計準則生效時，可能新增新揭露目的，並將適用於合格子公司若干期間。因第 BC108 至 BC113 段中所述維護國際財務報導準則第 19 號之作法，此議題預期係屬暫時性。該作法意謂，對 2021 年 2 月至 2024 年 5 月間新發布或修正之國際財務報導準則會計準則，尚未依第 BC33 段中之原則檢視揭露規定，且可能包括揭露目的。如第 BC113 段所述，國際會計準則理事會（IASB）將檢視該等揭露規定，並適當修正國際財務報導準則第 19 號，以允許簡化揭露。未來，國際會計準則理事會（IASB）將於其發布其他準則之新揭露規定或修正之揭露規定之同時，發布對國際財務報導準則第 19 號之修正。

## 指引

- BC53 國際財務報導準則會計準則中之揭露規定，有時附有如何滿足該等規定之指引，該指引或係於該等揭露規定之後續段落中，或係於應用指引或施行指引之單獨一節中。於對草案之回饋意見中，某些編製者認為該指引係屬有用。國際會計準則理事會（IASB）曾考量此回饋意見並討論是否於國際財務報導準則第 19 號中重製某些指引或所有指引。國際會計準則理事會（IASB）決議，重製指引並不適當，因其可能妨礙國際財務報導準則第 19 號之可讀性，從而消除簡化揭露準則之其中一項效益。於作出此決議時，國際會計準則理事會（IASB）曾考量對所有應用指引列示交互索引，但同意此將增加一非必要之細節，因為編製者將需要參照個別準則以取得攸關指引。國際會計準則理事會（IASB）注意到，國際財務報導準則第 19 號之揭露規定係以其他國際財務報導準則會計準則中之揭露規定為基礎。因此其他國際財務報導準則會計準則中之任何攸關指引亦可供適用國際財務報導準則第 19 號之子公司使用。

## 國際財務報導準則第 19 號之結構

- BC54 國際財務報導準則第 19 號中之揭露規定係按與各國國際財務報導準則會計準則有關之小節編排。適用國際財務報導準則第 19 號之子公司將適用某一國際財務報導準則會計準則於某項交易、其他事項或情況，並適用訂定於國際財務報導準則第 19 號中該國際財務報導準則會計準則之子標題下訂定之揭露規定。例如，存貨之揭露規定係訂定於「國際會計準則第 2 號『存貨』」之子標題下。對未包含揭露規定，或合格子公司無須使用或無法使用之國際財務報導準則會計準則未訂定小節。
- BC55 草案包含一附錄，該附錄按各國國際財務報導準則會計準則，列示來自該等準則之揭露規定中不適用於選擇適用國際財務報導準則第 19 號之個體者。回饋意見對此附錄之有用性有不同觀點，且於再研議時國際會計準則理事會（IASB）有不同觀點。國際會計準則理事會（IASB）之某些理事提到，若編製者可持續看見哪些揭露規定並不適用以將有助於避免其於兩個國際財務報導準則會計準則間來回翻看之需要。惟其他

國際會計準則理事會 (IASB) 理事主張，國際財務報導準則會計準則中之規定通常以正面方式表達，且主張依國際財務報導準則第 19 號第 6 段中，於必要時提供額外揭露以確保允當表達之更一般性之規定，列出該等無須適用之揭露將造成誤導。經權衡後，國際會計準則理事會 (IASB) 決議移除此附錄。

BC56 國際會計準則理事會 (IASB) 決議，於每一小節中納入國際財務報導準則第 19 號之簡化揭露規定及仍適用之攸關國際財務報導準則會計準則之規定兩者。此作法取代草案中使用之提議之附註方式，並使編製者更容易看見與每一國際財務報導準則會計準則有關之須揭露之全部範圍。

BC57 仍適用之國際財務報導準則會計準則之揭露規定係明定於每一國際財務報導準則會計準則之子標題下。持續適用之揭露規定之例包括：

- (a) 對編製者應較易於依上下文脈絡考量之揭露規定，因為其後之段落包含有關其適用之規定；
- (b) 嵌入於包含認列、衡量或表達規定之段落中之揭露規定；及
- (c) 廣義地使用「揭露」一詞，涵括列報於主要財務報表中之項目之揭露規定。

## 特定之揭露規定

---

### 導致詳細討論之主題

BC58 國際會計準則理事會 (IASB) 於制定國際財務報導準則第 19 號中之揭露規定時，採用第 BC32 至 BC53 段所述之作法。此作法導致有關某些主題之詳細討論。

BC59 如第 BC32 段所述，國際會計準則理事會 (IASB) 於發展草案時之作法係使用 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 中之揭露規定作為起點。*中小企業國際財務報導準則會計準則* 係定期更新，因此尚未就某些新發布及修正之國際財務報導準則會計準則進行更新。草案與國際財務報導準則第 19 號間之作法之修改，意指國際財務報導準則第 19 號中之揭露規定與國際財務報導準則會計準則中之揭露規定間之直接連結可被清楚地觀察到。

BC60 下列主題導致詳細討論：

- (a) 遵循聲明（見第 BC61 至 BC63 段）；
- (b) 停業單位（國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」）（見第 BC64 段）；
- (c) 礦產資源探勘及評估（國際財務報導準則第 6 號「礦產資源探勘及評估」）（見第 BC65 至 BC66 段）；



- (d) 金融工具 (國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」) (見第 BC67 至 BC69 段)；
- (e) 營運部門及每股盈餘 (國際財務報導準則第 8 號「營運部門」及國際會計準則第 33 號「每股盈餘」) (見第 BC70 至 BC71 段)；
- (f) 投資個體 (國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」) (見第 BC72 至 BC74 段)；
- (g) 公允價值衡量 (國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」) (見第 BC75 至 BC76 段)；
- (h) 客戶合約之收入 (國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」) (見第 BC77 至 BC78 段)；
- (i) 租賃 (國際財務報導準則第 16 號「租賃」) (見第 BC79 至 BC80 段)；
- (j) 保險合約 (國際財務報導準則第 17 號「保險合約」) (見第 BC81 至 BC83 段)；
- (k) 來自籌資活動之負債之變動 (國際會計準則第 7 號「現金流量表」) (見第 BC84 段)；及
- (l) 確定福利義務 (國際會計準則第 19 號「員工福利」) (見第 BC85 至 BC86 段)。

## 遵循聲明

BC61 國際財務報導準則第 19 號之適用係屬自願性質且適用國際財務報導準則會計準則之子公司之財務報表可能被改變，若其亦選擇適用國際財務報導準則第 19 號。該兩種不同選擇下之財務報表將不太可能提供相同之揭露，但該兩份財務報表皆將遵循國際財務報導準則會計準則。

BC62 就國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點而言，揭露子公司已適用國際財務報導準則第 19 號將提供有用資訊予子公司之財務報表使用者且將有助於可比性。於草案中，國際會計準則理事會 (IASB) 提議，適用國際財務報導準則第 19 號之子公司須敘明該事實。國際會計準則理事會 (IASB) 亦提議，此聲明應與國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 16 段 (現於國際會計準則第 8 號「財務報表之編製基礎」第 6B 段中) 所規定之聲明同列，該段規定個體應明確且無保留聲明其財務報表遵循國際財務報導準則會計準則。<sup>1</sup>

<sup>1</sup> 國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」於 2024 年 4 月發布。自國際財務報導準則第 18 號之生效日起，國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」將被撤銷，國際會計準則第 1 號之某些規定於國際財務報導準則第 18 號中重製，其他規定則移至國際會計準則第 8 號「財務報表之編製基礎」。國際財務報導準則第 18 號與國際財務報導準則第 19 號「不具公共課責性之子公司：揭露」有相同之生效日，但國際財務報導準則第 19 號包括一個附錄，列出對於適用國際財務報導準則第 18 號前適用國際財務報導準則



- BC63 草案之某些回應者表示揭露規定之差異意謂以一套國際財務報導準則會計準則提供兩份遵循聲明將係不可能。國際會計準則理事會 (IASB) 同意並決定規定適用國際財務報導準則第 19 號之子公司作出遵循聲明，表示其已適用包括國際財務報導準則第 19 號之國際財務報導準則會計準則。

### 停業單位 (國際財務報導準則第 5 號)

- BC64 與國際財務報導準則第 5 號有關之揭露規定，係取自 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 中與存在對重大處分之具約束力銷售協議之情況有關之揭露規定。國際會計準則理事會 (IASB) 適用第 BC33 段中之原則並闡明國際財務報導準則第 5 號與 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 間認列與衡量上之差異，決議明確指出，有關一停業單位之現金流量之揭露，以及當個體報導部門資訊時，有關表達非流動資產或處分群組之國際財務報導準則第 8 號應報導部門之揭露，國際財務報導準則第 5 號中之揭露規定仍適用。

### 礦產資源探勘及評估 (國際財務報導準則第 6 號)

- BC65 國際財務報導準則第 6 號第 23 至 25 段訂定有關源自礦產資源之探勘及評估而於財務報表中認列之金額之揭露規定。國際財務報導準則第 6 號第 25 段規定將探勘及評估資產揭露為一單獨之資產類別。國際會計準則理事會 (IASB) 自 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 排除此規定，因如該準則之結論基礎所說明，納入特定產業指引並同時使其對「單純中小企業」保持使用者友善將係屬困難。
- BC66 於制定國際財務報導準則第 19 號之揭露規定時，國際會計準則理事會 (IASB) 決議，此推論不必然適用於合格子公司，且此涉及國際財務報導準則第 6 號第 25 段，使用 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 之揭露規定對有關探勘及評估活動之揭露將係一不適當起點。依國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點，將探勘及評估資產揭露為一單獨類別之資產對合格子公司之財務報表使用者係屬有用。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決議，將國際財務報導準則第 6 號第 25 段納入國際財務報導準則第 19 號 (見國際財務報導準則第 19 號第 41 段)。

### 金融工具 (國際財務報導準則第 7 號)

- BC67 於草案中，國際會計準則理事會 (IASB) 提議對金融工具之揭露規定。於發展此等提議時，國際會計準則理事會 (IASB) 曾將對國際財務報導準則第 7 號中揭露規定之某些改善尚未反映於 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 中者納入考量。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，合格子公司之財務報表使用者將自此等改善之揭露規定受益且所提議之揭露規定有第 BC33 段所述簡化揭露規定之原則支持。國際財務

---

第 19 號之合格子公司之規定。與國際財務報導準則第 18 號有關之揭露規定將作為國際會計準則理事會 (IASB) 已同意之對國際財務報導準則第 19 號之維護作法之一部分予以檢討，於此檢討完成前，所有新揭露規定適用於適用國際財務報導準則第 19 號之個體。

報導準則第 19 號中之揭露規定，意圖與國際財務報導準則第 7 號中之揭露規定具相同範圍，如國際財務報導準則第 19 號第 42 段所述。

- BC68 草案之回饋意見包括建議移除對金融工具所提議之某些揭露規定並新增其他揭露規定。國際會計準則理事會 (IASB) 參考簡化揭露規定原則逐一考量此等建議並對提議作某些變動。
- BC69 國際會計準則理事會 (IASB) 對所提議之揭露規定作變動之一項主題係關於哪些個體將須提供有關信用風險之某些揭露。草案之某些回應者表示，所提議之揭露規定係繁重且與多數合格子公司之財務報表使用者之需求不成比例。國際會計準則理事會 (IASB) 同意，對許多合格子公司，該等規定可能係過多。國際會計準則理事會 (IASB) 亦注意到，對某些類型之合格子公司 (例如非銀行貸款人)，揭露規定將提供使用者有用資訊。國際會計準則理事會 (IASB) 決議，僅對國際財務報導準則第 19 號之此部分採用簡化範圍，亦即國際財務報導準則第 19 號第 69 至 71 段僅適用於國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」所述將提供融資予客戶作為一主要經營活動之合格子公司。

### 營運部門及每股盈餘 (國際財務報導準則第 8 號及國際會計準則第 33 號)

- BC70 由於國際財務報導準則第 8 號之範圍，得適用國際財務報導準則第 19 號之子公司未被要求適用國際財務報導準則第 8 號。然而，國際財務報導準則第 8 號第 3 段允許未被要求適用國際財務報導準則第 8 號之個體揭露未遵循國際財務報導準則第 8 號之部門相關資訊。在此情況下，國際財務報導準則第 8 號禁止個體將該等資訊稱為部門資訊。國際會計準則理事會 (IASB) 決議，國際財務報導準則第 19 號在此方面應與中小企業國際財務報導準則會計準則一致，其規定個體須描述編製及列報此等資訊之基礎 (見國際財務報導準則第 19 號第 276 段)。國際會計準則理事會 (IASB) 亦決議，於國際財務報導準則第 19 號中納入國際財務報導準則第 8 號第 3 段中禁止個體將未遵循國際財務報導準則第 8 號之資訊稱為部門資訊之規定。對選擇適用國際財務報導準則第 8 號之子公司，國際財務報導準則第 19 號不提供對國際財務報導準則第 8 號之揭露規定之豁免。換言之，適用國際財務報導準則第 19 號之子公司可適用國際財務報導準則第 8 號且 (若是) 須適用該準則中之相關揭露規定。
- BC71 同樣地，得適用國際財務報導準則第 19 號之子公司無須適用國際會計準則第 33 號。然而，適用國際財務報導準則第 19 號之子公司可能選擇揭露每股盈餘。國際會計準則第 33 號第 3 段敘明，若個體揭露每股盈餘，其應適用該準則計算及揭露每股盈餘。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量是否應將若子公司揭露每股盈餘時之揭露規定納入國際財務報導準則第 19 號。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，若適用國際財務報導準則第 19 號之子公司已判定揭露每股盈餘對其財務報表使用者係屬攸關，則相關揭露亦係屬攸關。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決議，不於國際財務報導準則第 19 號中納入對選擇揭露每股盈餘之子公司之揭露規定，亦不對個體豁免國際會計準則第 33 號之揭露規定。若適用國際財務報導準則第 19 號之子公司選擇於其財務報表中揭露每股盈餘，其將須適用國際會計準則第 33 號中之揭露規



定。

## 投資個體（國際財務報導準則第 12 號）

- BC72 於發展草案中所提議與國際財務報導準則第 12 號有關之規定時，國際會計準則理事會（IASB）將規定投資個體透過損益按公允價值衡量其投資子公司之國際財務報導準則第 10 號與不包括此一規定之 *中小企業國際財務報導準則* 會計準則間之差異納入考量。
- BC73 於 2012 年，國際會計準則理事會（IASB）修正國際財務報導準則第 10 號以規定投資個體透過損益按公允價值衡量其投資子公司時，其亦修正國際財務報導準則第 12 號。當時，國際會計準則理事會（IASB）曾考量國際財務報導準則第 12 號中之所有揭露規定是否應適用於投資個體投資未納入合併報表之子公司、關聯企業及合資，並作出結論僅某些該等規定應適用。國際會計準則理事會（IASB）對國際財務報導準則第 12 號新增第 19A 至 19G 之新段落，於「對未納入合併報表之子公司之權益（投資個體）」之標題下訂定對投資個體之揭露規定。
- BC74 國際財務報導準則第 12 號包括對納入合併報表及未納入合併報表之結構型個體之權益兩者之揭露規定，並對持有此等權益之投資個體有單獨規定。國際會計準則理事會（IASB）決議，就適用國際財務報導準則第 19 號之合格子公司而言，國際財務報導準則第 12 號中提供有關個體之義務、承諾，以及現金流量之資訊之揭露規定將有助於財務報表使用者評估合格子公司之流動性及償債能力（見第 BC33 段(a)至(b)）。國際會計準則理事會（IASB）同意，提供國際財務報導準則第 12 號第 14 至 15、17 段、第 19D 段(b)、第 19E、19F、25A、30 及 31 段所規定之資訊之額外成本將不重大且此資訊之預期效益將大於額外成本，因此決議新增此等未納入草案中之段落。國際會計準則理事會（IASB）預期所規定揭露之資訊對合格子公司將係輕易可得。

## 公允價值衡量（國際財務報導準則第 13 號）

- BC75 於草案中，國際會計準則理事會（IASB）提議納入國際財務報導準則第 13 號第 93 段 (e)(i) 至 (ii) 與重複性及非重複性公允價值衡量有關之規定。國際會計準則理事會（IASB）亦提議不納入國際財務報導準則第 13 號第 95 段（其規定個體須一致地遵循其決定公允價值層級之各等級間之移轉何時認定為已發生之政策）。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，因國際會計準則第 8 號第 13 段規定會計政策之一致適用，此揭露規定並非必要。因此，該額外規定似乎多餘。
- BC76 對草案中所提議與國際財務報導準則第 13 號有關之揭露規定之回饋意見有不同觀點。某些回應者建議新增規定而某些則建議移除規定。國際會計準則理事會（IASB）於考量回饋意見後決議，保留對公允價值衡量所提議之規定，其作出該等規定將對合格子公司之財務報表使用者提供有用資訊之結論。惟國際會計準則理事會（IASB）移除所提議以國際財務報導準則第 13 號第 94 段為基礎之段落，而改以交互索引至

該段落(就國際財務報導準則第 19 號第 95 段中之揭露規定之目的，對判定「類別」提供指引)取代。

### 客戶合約之收入 (國際財務報導準則第 15 號)

- BC77 於發展草案中所提議與國際財務報導準則第 15 號有關之揭露規定時，國際會計準則理事會 (IASB) 遵循其已同意之作法。因 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 第 23 節「收入」並非以國際財務報導準則第 15 號為基礎，某些主題之認列與衡量規定有所不同。因此，某些揭露規定係以國際財務報導準則第 15 號為基礎並依適用之簡化揭露規定之原則 (見第 BC33 段) 加以修正，而非取自 *中小企業國際財務報導準則會計準則*。
- BC78 國際財務報導準則第 19 號中之揭露規定在某些方面與國際財務報導準則第 15 號中之揭露規定不同。國際會計準則理事會 (IASB) 雖已決議，於國際財務報導準則第 19 號中排除揭露目的 (見第 BC50 段)，但仍新增國際財務報導準則第 15 號第 110 段所述對符合該準則整體揭露目的係屬必要之規定。國際會計準則理事會 (IASB) 作此決議係因此等規定本身係屬重要。回饋意見亦建議，某些質性揭露 (例如，與用以決定及分攤交易價格之方法及假設有關係者) 將使合格子公司發生高於揭露效益之編製成本。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 選擇自國際財務報導準則第 19 號排除若干此等揭露。

### 租賃 (國際財務報導準則第 16 號)

- BC79 於發展草案中所提議有關國際財務報導準則第 16 號之揭露規定時，國際會計準則理事會 (IASB) 以 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 中對出租人之揭露規定為基礎。就承租人而言，在 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 中之認列與衡量規定與國際財務報導準則第 16 號中之認列與衡量規定不同之情況下，揭露規定係以國際財務報導準則第 16 號為基礎並適用簡化揭露規定 (見第 BC33 段) 之原則加以修正。
- BC80 回應者普遍贊成草案中所提議之揭露規定，雖然有某些關於存在於國際財務報導準則第 16 號中但未於草案中提議之揭露規定之回饋意見。在討論此回饋意見後，國際會計準則理事會 (IASB) 決議，對變動租賃給付、租賃之現金流出，以及售後租回交易之利益或損失新增更多規定。國際會計準則理事會 (IASB) 亦檢視租賃負債之到期分析之規定並決定納入對來自國際財務報導準則第 7 號之類似規定之交互索引，並闡明租賃負債之到期分析應與國際財務報導準則第 19 號第 72 段所規定之其他金融負債之到期分析分別列示。國際會計準則理事會 (IASB) 亦移除所提議與新型冠狀病毒肺炎相關租金減讓有關之規定，因為該等揭露在國際財務報導準則第 19 號之生效日以前，將不再攸關—即使是受益於新型冠狀病毒肺炎相關租金減讓之最後一期仍不太可能包含於財務報表中 (即使於比較期間)。

### 保險合約 (國際財務報導準則第 17 號)

- BC81 國際會計準則理事會 (IASB) 曾考量是否就國際財務報導準則第 17 號制定簡化之揭露規定。國際財務報導準則第 17 號於 2023 年 1 月 1 日以後開始之期間生效。國際會計準則理事會 (IASB) 考量對以下問題之不同觀點：發行屬國際財務報導準則第 17 號範圍內之保險合約之個體是否將具公共課責性，而因此不具適用此未來準則之資格。
- BC82 國際會計準則理事會 (IASB) 發現發行國際財務報導準則第 17 號範圍內之保險合約之某些個體，可能符合適用國際財務報導準則第 19 號之資格。例如，僅承保母公司或兄弟公司之風險之子公司（有時稱為「專屬保險人」）且在其他方面未具公共課責性者可能符合適用國際財務報導準則第 19 號之資格。同樣地，某些得適用國際財務報導準則第 19 號之非保險業之個體可能發行屬國際財務報導準則第 17 號範圍內之保險合約。
- BC83 國際會計準則理事會 (IASB) 決議，在此階段不就國際財務報導準則第 17 號納入簡化之揭露規定。於達成此決議時，國際會計準則理事會 (IASB) 考量：
- (a) 國際財務報導準則第 17 號引進藉由其揭露規定所支持之保險合約會計處理模式。若子公司於適用國際財務報導準則第 17 號之初期有保險合約，藉由國際財務報導準則第 17 號之重大資訊之完整揭露，可能最能滿足其財務報表使用者之利益。提供此等揭露應能促進使用者對保險會計新模式之了解。
  - (b) 僅於個體已適用國際財務報導準則第 17 號一段時間後納入簡化之揭露規定，將使財務報表使用者增加其對保險會計新模式及該模式如何影響個體之財務報表之熟悉度，同時使國際會計準則理事會 (IASB) 能於提議簡化之揭露規定前評估現行揭露規定之有效性。
  - (c) 國際會計準則理事會 (IASB) 已討論過簡化國際財務報導準則第 17 號相關揭露規定之可能作法。以該初步分析為基礎，國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，倘若對係屬國際財務報導準則第 17 號範圍內之保險合約之發行人且得適用國際財務報導準則第 19 號之個體納入簡化之揭露規定，任何此等提議將很有可能導致國際財務報導準則第 17 號中揭露規定之減少有限。
  - (d) 國際會計準則理事會 (IASB) 制定國際財務報導準則第 19 號之揭露規定之作法係考量財務報表使用者之需求（見第 BC32 至 BC40 段）。國際會計準則理事會 (IASB) 推論，雖然保險監理機關並非財務報表主要使用者（如「財務報導之觀念架構」所述），國際財務報導準則第 17 號規定之揭露可能有助於保險監理機關之監管執行活動，尤其當國際財務報導準則第 17 號第一次生效時。

#### 來自籌資活動之負債之變動（國際會計準則第 7 號）

- BC84 國際會計準則理事會 (IASB) 決議，將國際會計準則第 7 號中有關來自籌資活動之負債之變動之揭露規定（見國際會計準則第 7 號第 44A 至 44E 段）之簡化版本納入國際財務報導準則第 19 號中。依國際會計準則理事會 (IASB) 之觀點，依該等規定



所將揭露之資訊對滿足合格子公司之財務報表使用者了解短期現金流量之需求係屬重要。

### 確定福利義務（國際會計準則第 19 號）

- BC85 於發展草案時，國際會計準則理事會（IASB）始於 *中小企業國際財務報導準則會計準則* 第 28.41 段中，與對具有確定福利機制之個體之揭露規定有關之揭露規定，其規定確定福利義務之調節。國際會計準則第 19 號規定淨確定福利負債（資產）之調節，其中列示確定福利義務現值之單獨調節。相較於 *中小企業國際財務報導準則會計準則*，國際會計準則第 19 號亦規定有關應揭露之調節項目之更多細節（見國際會計準則第 19 號第 140 至 141 段）。國際會計準則理事會（IASB）決議，提議較 *中小企業國際財務報導準則會計準則*（見國際財務報導準則第 19 號第 206 至 207 段）更多之應揭露之調節項目。依國際會計準則理事會（IASB）之觀點，該等額外揭露將提供合格子公司之財務報表使用者有用資訊——此細分對了解個體之確定福利義務現值之變動係屬重要。依重大性之評估而定，就集團報導目的亦將須有更詳細之調節。
- BC86 草案之回應者指明其認為合格子公司所應適用之國際會計準則第 19 號中之其他揭露規定。國際會計準則理事會（IASB）依簡化揭露規定之原則考量該回饋意見後，同意新增有關期初與期末間淨確定福利負債（資產）之調節，以及有關未來期間對計畫之預期提撥金之規定，因為此等揭露與使用者對短期現金流量資訊之需求有關。

### 過渡至新發布或修正之國際財務報導準則會計準則

- BC87 新發布或修正之國際財務報導準則會計準則，通常包括於初次適用該新發布或修正準則時適用之過渡規定。此等過渡規定偶爾包括有關個體過渡至新發布或修正之準則之揭露規定，其補充該國際財務報導準則會計準則中之其他揭露規定。此等過渡規定之段落中之揭露規定亦補充（且有時取代）國際會計準則第 8 號中之揭露規定。
- BC88 國際會計準則理事會（IASB）決議，新發布或修正之國際財務報導準則會計準則中所訂定有關過渡至該等準則之揭露規定，亦適用於適用國際財務報導準則第 19 號之個體。此等規定係針對相關之過渡，且僅對該新發布或修正之國際財務報導準則會計準則之初次適用攸關。
- BC89 國際財務報導準則第 19 號包括國際會計準則第 8 號中與會計政策變動有關之揭露規定。國際財務報導準則第 19 號第 178 段係等同於國際會計準則第 8 號第 28 段，且於個體因初次適用新發布或修正之國際財務報導準則會計準則而改變其會計政策時適用。因此，國際財務報導準則第 19 號包括有關國際財務報導準則第 17 號及國際財務報導準則第 18 號中之過渡規定及渠等與國際會計準則第 8 號列報比較資訊之規定之交互影響之配套修正（見國際財務報導準則第 19 號附錄 C）。

## **過渡至國際財務報導準則第 19 號及自國際財務報導準則第 19 號過**

### **渡**

BC90 國際會計準則理事會（IASB）就子公司過渡至國際財務報導準則第 19 號及自國際財務報導準則第 19 號過渡所考量之議題包括：

- (a) 國際財務報導準則第 19 號是否應包括當子公司第一次適用國際財務報導準則第 19 號時適用之過渡規定（見第 BC91 至 BC95 段）；
- (b) 子公司是否應被允許再度適用國際財務報導準則第 19 號（見第 BC96 至 BC98 段）；
- (c) 若子公司於本報導期間適用國際財務報導準則第 19 號，但於前一期未適用國際財務報導準則第 19 號（見第 BC99 至 BC100 段），應規定哪些比較資訊；
- (d) 於前一期及本期適用國際財務報導準則會計準則之子公司，若於前一期適用國際財務報導準則第 19 號，但本期未適用（見第 BC101 至 BC102 段），應規定哪些比較資訊；
- (e) 子公司選擇或撤銷選擇適用國際財務報導準則第 19 號，是否須適用國際會計準則第 8 號（見第 BC103 至 BC104 段）；及
- (f) 子公司選擇或撤銷選擇適用國際財務報導準則第 19 號，或基於其他原因停止國際財務報導準則第 19 號之適用，是否及如何影響其對國際財務報導準則第 1 號之適用（見第 BC105 至 BC107 段）。

### **包含於國際財務報導準則第 19 號之過渡規定**

BC91 第 BC92 至 BC95 段討論國際財務報導準則第 19 號與國際財務報導準則第 1 號如何有關。第 BC106 至 BC107 段討論國際財務報導準則第 19 號是否應納入對於前一報導期間適用國際財務報導準則會計準則並於本期第一次適用國際財務報導準則第 19 號之子公司之過渡規定。

BC92 當此子公司第一次適用國際財務報導準則第 19 號且其於前一期之財務報表係遵循國際財務報導準則會計準則時，其於本期之財務報表將較前一期包含較少之揭露。於此情況下，該子公司可能須對比較資訊作出變動以與本期所報導之資訊一致。該子公司亦將揭露其已適用國際財務報導準則第 19 號。

BC93 於第 BC92 段所列示之情況下，該子公司已於先前之期間適用國際財務報導準則第 1 號。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議，於國際財務報導準則第 19 號中不針

對此情況制定規定。

- BC94 選擇適用國際財務報導準則第 19 號且係首次適用國際財務報導準則會計準則（因此屬國際財務報導準則第 1 號範圍內）之子公司，將適用國際財務報導準則第 19 號第 21 段至 30 段中之規定。
- BC95 若新發布或修正之國際財務報導準則會計準則與國際財務報導準則第 19 號之發布時點相近，且合格子公司選擇於國際財務報導準則第 19 號之生效日前適用國際財務報導準則第 19 號，惟直至較晚時點始適用其他國際財務報導準則會計準則，則可能產生一特殊情況。特別是，若合格子公司於適用國際財務報導準則第 18 號前之期間即適用國際財務報導準則第 19 號，即可能產生此情況。國際財務報導準則第 19 號附錄 B 訂定適用於此情況之揭露規定。

### 選擇再度適用國際財務報導準則第 19 號

- BC96 國際財務報導準則第 19 號之適用對合格子公司係自願性。據此，子公司可能選擇適用國際財務報導準則第 19 號之後再撤銷該選擇，或可能不再符合適用國際財務報導準則第 19 號之資格。國際會計準則理事會（IASB）考量於此等情況下，假設該個體係一合格子公司，該子公司是否應被允許於未來期間再度適用國際財務報導準則第 19 號。
- BC97 允許子公司於先前撤銷適用國際財務報導準則第 19 號之選擇後再度適用國際財務報導準則第 19 號可能有助於某些子公司。一例為一子公司脫離適用國際財務報導準則會計準則編製合併財務報表之報導集團並移至未如此作之集團。若新集團於後續期間採用國際財務報導準則會計準則，該子公司可能試圖再度適用國際財務報導準則第 19 號。
- BC98 國際會計準則理事會（IASB）注意到，允許子公司再度適用國際財務報導準則第 19 號係與國際財務報導準則第 1 號一致，其於某些情況下允許個體適用該準則超過一次。國際會計準則理事會（IASB）亦判定，財務報表使用者之需求不會被影響。因此，國際會計準則理事會（IASB）認為沒有理由禁止子公司超過一次選擇「第一次」適用國際財務報導準則第 19 號。

### 比較資訊

- BC99 國際會計準則理事會（IASB）考量應規定哪些比較資訊，若子公司未於先前期間而是於本報導期間選擇適用國際財務報導準則第 19 號。國際會計準則理事會（IASB）預期此子公司可能於其本期財務報表中提供較前一期少之揭露。
- BC100 國際會計準則理事會（IASB）決議，無須對聲明已適用國際財務報導準則第 19 號之子公司要求超出國際財務報導準則第 19 號中之規定之額外揭露。此決議之理由係國際財務報導準則第 19 號制定之揭露規定旨在符合子公司之財務報表使用者之資訊



需求（見第 BC32 至 BC40 段）。子公司將對最近前一報導期間納入比較資訊，當國際財務報導準則第 19 號規定揭露此等資訊時，而非基於其於編製先前報導期間財務報表時係屬攸關之揭露規定。

BC101 國際會計準則理事會（IASB）亦考量，若子公司於本報導期間撤銷其適用國際財務報導準則第 19 號之選擇一亦即，若子公司於前期適用國際財務報導準則第 19 號但本期未適用，應規定哪些資訊。國際會計準則理事會（IASB）注意到，依國際財務報導準則第 18 號中有關適用一新發布之國際財務報導準則會計準則時比較資訊之表達之規定，子公司須揭露比較資訊。

BC102 就第 BC101 段所列示之情況，當子公司於先前報導期間適用國際財務報導準則第 19 號但於其本期未適用，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，該子公司須對本期財務報表中報導之所有金額提供比較資訊，除非另一國際財務報導準則會計準則另有規定或允許。國際會計準則理事會（IASB）亦決議明確指出：不得以國際財務報導準則第 19 號未規定於前期揭露比較資訊為由，而於本期財務報表中之揭露遺漏比較資訊（見國際財務報導準則第 19 號第 15 段）。此處理係與國際財務報導準則第 1 號一致，其並未對個體之首次採用國際財務報導準則會計準則編製之財務報表附註中揭露比較金額提供豁免。

### **選擇或撤銷選擇適用國際財務報導準則第 19 號是否使子公司須適用國際會計準則第 8 號**

BC103 於再研議時，國際會計準則理事會（IASB）考量國際會計準則第 8 號中會計政策變動之規定。國際會計準則理事會（IASB）決議，國際會計準則第 8 號中之規定不適用於子公司選擇適用國際財務報導準則第 19 號或撤銷該選擇之情況（見國際財務報導準則第 19 號第 16 段）。

BC104 國際會計準則理事會（IASB）亦考量，選擇或撤銷選擇適用國際財務報導準則第 19 號，與國際財務報導準則第 18 號第 37 段中於特定情況下須表達第三個財務狀況表之規定，兩者間之交集。國際會計準則理事會（IASB）注意到，適用國際財務報導準則第 19 號並不改變列報於主要財務報表中之項目或金額之認列或衡量。此結果使「第三個財務狀況表」非屬必要，因此國際財務報導準則第 19 號第 131 段不適用。

### **國際財務報導準則第 1 號中之規定**

BC105 國際財務報導準則第 1 號適用於個體適用國際財務報導準則會計準則編製之首份財務報表（以及該等財務報表所涵蓋之部分期間內，所表達之各期中財務報告）。國際財務報導準則第 1 號將個體之首份國際財務報導準則財務報表於第 3 段中定義為：

個體採用國際財務報導準則並明確且無保留聲明遵循國際財務報導準則之首份年度財務報表。

- BC106 國際財務報導準則第 19 號係一國際財務報導準則會計準則。草案之草案回應者詢問第一次採用國際財務報導準則第 19 號與國際財務報導準則第 1 號之適用如何有關。為避免疑慮，國際會計準則理事會（IASB）決議，於國際財務報導準則第 19 號中說明國際財務報導準則第 1 號之規定如何適用（見國際財務報導準則第 19 號第 17 至 19 段）。
- BC107 國際會計準則理事會（IASB）考量，選擇適用國際財務報導準則第 19 號或撤銷該選擇或基於其他原因停止適用國際財務報導準則第 19 號之子公司，是否及如何適用國際財務報導準則第 1 號。若子公司於前一報導期間適用當地一般公認會計原則或中小企業國際財務報導準則會計準則，而於本期選擇適用包含國際財務報導準則第 19 號在內之國際財務報導準則會計準則，當其第一次適用國際財務報導準則第 19 號時，將須適用國際財務報導準則第 1 號，因該等報導架構並非國際財務報導準則會計準則。其他於適用包含國際財務報導準則第 19 號在內之國際財務報導準則會計準則與未包含國際財務報導準則第 19 號在內之國際財務報導準則會計準則間移轉之子公司，非屬國際財務報導準則第 1 號之適用範圍。

## **維護國際財務報導準則第 19 號**

- BC108 國際財務報導準則第 19 號係一國際財務報導準則會計準則。適用國際財務報導準則第 19 號之子公司須適用其他國際財務報導準則會計準則之規定，但揭露規定除外，該子公司適用國際財務報導準則第 19 號之規定。子公司將須自每一新發布或修正之國際財務報導準則會計準則生效日起適用該準則。
- BC109 國際會計準則理事會（IASB）決議，適用國際財務報導準則第 19 號之子公司應能於適用新發布或修正之國際財務報導準則會計準則時，立即自任何簡化之揭露中獲益。因此，國際會計準則理事會（IASB）將提議對國際財務報導準則第 19 號之修正，作為對其他國際財務報導準則會計準則提議新增或修正揭露規定之每一草案之一部分。此作法將使國際會計準則理事會（IASB）於制定新增或修正之揭露規定之同一期間內，考量對修正國際財務報導準則第 19 號之提議。當每一新發布或修正之國際財務報導準則會計準則發布時，將包括訂定簡化揭露之對國際財務報導準則第 19 號之配套修正（如適當時）且國際財務報導準則之分類標準將更新以反映國際財務報導準則第 19 號之變動。
- BC110 作為此流程之一部分，國際會計準則理事會（IASB）將持續適用第 BC33 段之原則以判定所提議作為國際財務報導準則會計準則之一部分之新增或修正之揭露規定是否對合格子公司之財務報表使用者提供有用資訊，並據此判定是否將該等揭露納入國際財務報導準則第 19 號中。除檢視潛在變動是否將滿足該等原則外，國際會計準則理事會（IASB）亦將考量其先前對某一主題之討論，以及是否出現值得重新檢視過去決議之新資訊。若新增更多揭露規定，國際會計準則理事會（IASB）亦將評估國際財務報導

準則第 19 號中對某一主題之整體揭露規定，以監控該等規定對合格子公司是否仍成比例及係屬適當。

BC111 某些新發布或修正之國際財務報導準則會計準則包括新揭露規定，該等規定於國際財務報導準則第 19 號之草案訂定後發布但於國際財務報導準則第 19 號發布前生效。適用國際財務報導準則第 19 號之子公司將須提供此等新發布或修正之國際財務報導準則會計準則規定之所有揭露，直至國際會計準則理事會（IASB）已檢討此等揭露規定，且於適當時，修正國際財務報導準則第 19 號以允許簡化之揭露。此時點差異預期係屬短期議題，維護之作法（見第 BC109 段）將可防止未來之不一致。

BC112 草案係以國際會計準則第 1 號中之揭露規定為基礎發展。於 2024 年 4 月，國際會計準則理事會（IASB）發布國際財務報導準則第 18 號以取代國際會計準則第 1 號。據此，於定案國際財務報導準則第 19 號時，草案中所提議之規定已隨之更新，使國際財務報導準則第 19 號反映國際財務報導準則第 18 號之揭露規定。於更新揭露規定時，國際會計準則理事會（IASB）將國際財務報導準則第 18 號（及某些先前係於國際會計準則第 1 號）中之揭露規定分類至以下三個種類之一：沿用國際會計準則第 1 號者、自國際會計準則第 1 號沿用至另一國際財務報導準則會計準則者或國際財務報導準則第 18 號中之新揭露規定。此等規定後續將依其種類處理。具體而言：

- (a) 來自國際會計準則第 1 號之揭露規定且已於草案中提議者，係納入國際財務報導準則第 19 號中；
- (b) 來自國際會計準則第 1 號之揭露規定但未於草案中提議者，係排除於國際財務報導準則第 19 號外；及
- (c) 新揭露規定係納入國際財務報導準則第 19 號中且不作任何變動或簡化。國際會計準則理事會（IASB）未來將考量是否對合格子公司簡化此等規定。

BC113 國際會計準則理事會（IASB）意圖於國際財務報導準則第 19 號發布後，發布一單一草案，以處理於國際財務報導準則第 19 號發布前已提議或已發布，但於草案發展時尚未考量之國際財務報導準則會計準則中之所有新增或修正之揭露規定。此一次性更新將以第 BC33 段之原則為基礎提議簡化之揭露。