

國際財務報導準則
正體中文版草案

不動產、廠房及設備：達到預定使用
狀態前之價款

(國際會計準則第 16 號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 109 年 7 月 23 日前，將意見以電子郵件方式
寄至 tifrs@ardf.org.tw)

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

國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之修正

認列時之衡量

...

成本要素

...

17 直接可歸屬成本，例舉如下：

...

- (e) 測試資產是否正常運作之成本（即評估該資產之技術及物理性能是否足以使其能用於生產或提供商品或勞務、出租予他人或管理目的）；及

...

...

20A 在使不動產、廠房及設備之項目達到能符合管理階層預期運作方式之必要地點及狀態之時，可能有生產之項目（諸如測試資產是否正常運作所生產之樣品），企業依適用之準則將銷售任何此等項目之價款及該等項目之成本認列於損益。企業適用國際會計準則第 2 號之衡量規定衡量該等項目之成本。

...

揭露

...

74 財務報表亦應揭露：

...

- (b) 建造過程中認列於不動產、廠房及設備項目帳面金額之支出金額；及
- (c) 為取得不動產、廠房及設備之合約承諾金額。

74A 財務報表亦應揭露（若未於綜合損益表單獨列報）：

- (a) 不動產、廠房及設備項目之減損、減失或廢棄由第三方補償並計入損益之金額；及
- (b) 依第 20A 段之規定計入損益中之價款及成本金額（其與所產生非屬企業正常活動產出之項目有關），以及綜合損益表中包含此等價款及成本之單行項目。

過渡規定

...

- 80D 2020 年 5 月發布之「不動產、廠房及設備：達到預定使用狀態前之價款」修正第 17 及 74 段，並新增第 20A 及 74A 段。企業應追溯適用該等修正內容，惟僅適用於企業第一次適用該等修正內容之財務報表中，於所表達之最早期間開始日以後達到能符合管理階層預期運作方式之必要地點及狀態之不動產、廠房及設備項目。企業應認列初次適用該等修正內容之累積影響數，以作為該最早表達期間開始日之保留盈餘（或權益之其他組成部分，如適當時）期初餘額之調整。

生效日

...

- 81N 2020 年 5 月發布之「不動產、廠房及設備：達到預定使用狀態前之價款」修正第 17 及 74 段，並新增第 20A、74A 及 80D 段。企業應於 2022 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

理事會對 2020 年 5 月發布之「不動產、廠房及設備： 達到預定使用狀態前之價款」之核准

「不動產、廠房及設備：達到預定使用狀態前之價款」（修正國際會計準則第 16 號），
係由國際會計準則理事會（IASB）14 位理事贊成發布。

Hans Hoogervorst

主席

Suzanne Lloyd

副主席

Nick Anderson

Tadeu Cendon

Martin Edelmann

Francoise Flores

Gary Kaburek

Jianqiao Lu

Darrel Scott

Thomas Scott

Chungwoo Suh

Rika Suzuki

Ann Tarca

Mary Tokar

對國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之結論基礎之修正

不動產、廠房及設備：達到預定使用狀態前之價款（2020 年之修正）

背景

BC16A 於 2020 年之修正前，第 17 段(e)明定直接可歸屬成本包括測試資產是否正常運作之成本，減除銷售所有為使資產達到能符合管理階層預期運作方式之必要地點及狀態而生產之項目之銷售淨價款。理事會接到請求詢問：

- (a) 第 17 段(e)明定之價款是否僅與測試時生產之項目有關；及
- (b) 企業是否須自不動產、廠房及設備之項目之成本中減除任何超過測試成本之此種價款。

BC16B 理事會之研究顯示，不同企業對第 17 段(e)之規定之適用有所不同。某些企業僅減除銷售測試時所生產項目之價款；其他企業則減除資產達到能符合管理階層預期運作方式之必要地點及狀態（即可供使用）前之所有銷售價款。對某些企業而言，自不動產、廠房及設備之項目之成本中減除之價款可能重大，且可能超過測試之成本。

認列價款及相關成本於損益中

BC16C 於考量第 BC16B 段之發現後，理事會決議修正第 17 段，禁止企業自不動產、廠房及設備項目之成本中減除銷售該資產可供使用前所生產項目之價款（達到預定使用狀態前之價款）。

BC16D 依理事會之觀點，該等修正將改善財務報導。達到預定使用狀態前之價款及相關成本符合「財務報導之觀念架構」中收益及費損之定義。該等收益及費損項目反映企業當期績效，且因此應將其納入損益表中。

BC16E 先前將價款抵銷不動產、廠房及設備項目之成本之規定降低財務報表對財務報表使用者之有用性。此係因先前之規定導致企業計入之金額並未忠實表述：

- (a) 其績效。將價款抵銷資產之成本低列企業當期之收入（或收益）。此外，當資產有較長之耐用年限時，作此抵銷亦將對企業之績效有普遍及長期之影響。抵銷價款減少此資產之可折舊金額，且因此減少於該資產之耐用年限內認列為費損之折舊費用；及
- (b) 不動產、廠房及設備項目之成本。抵銷價款將導致低列其成本之資產帳面金額。此將進而降低使用資產帳面金額之財務指標（諸如資產報酬率）之有用

性。

BC16F 理事會曾考量下列意見：將達到預定使用狀態前之價款及相關成本認列於損益可能不會對財務報表使用者提供有用資訊。抱持此觀點者指出此種銷售價款（及相關利潤）僅具有極小之預測價值，因：

- (a) 該銷售價款通常非重複性發生且不必然為企業正常活動之產出；且
- (b) 所生產項目之成本將不包含不動產、廠房及設備項目之折舊——因該資產之折舊始於其達可供使用時。

BC16G 惟依理事會之觀點，該價款僅具有極小預測價值之事實並非將其自損益中排除之令人信服之論點——損益表計入其他具有極小預測價值之收益或費損項目，但此等項目之計入仍提供財務報表使用者有用之資訊。將達到預定使用狀態前之價款及相關成本認列於損益將使企業報導之金額更能忠實表述其績效及財務狀況。其亦對企業之績效具有確認價值。第 74A 段(b)之揭露規定將向財務報表使用者突顯此價款及成本（見第 BC16L 至 BC16M 段）。

衡量所生產項目之成本

BC16H 當理事會發布修正草案徵詢意見時，其曾提議不就衡量不動產、廠房及設備項目可供使用前所生產項目之成本作規定。對理事會修正草案之某些回應者建議理事會制定此等規定。渠等表示衡量所生產項目之成本可能須大量判斷，其進而可能導致企業如何衡量該成本之差異。回應者對於任何規定應有之規範性程度之觀點不同——某些回應者建議理事會僅制定高層次原則，而其他回應者則建議提供詳細之應用指引。

BC16I 於考量此回饋意見後，理事會決議規定企業於衡量所生產項目之成本時應適用國際會計準則第 2 號「存貨」。理事會作出此決議，係因：

- (a) 國際會計準則第 2 號訂定衡量成本之架構，而未作過度規範；及
- (b) 倘若企業判定所生產項目之銷售係其正常活動之產出，該企業將已須適用國際會計準則第 2 號衡量成本——於此情況下，所生產之項目將符合國際會計準則第 2 號之存貨之定義。適用相同規定於所生產項目之成本係屬有用，無論該等項目之銷售是否係企業正常活動之產出。

BC16J 此外，理事會作出結論：衡量所生產項目之成本時涉及之判斷與適用國際會計準則第 2 號及其他國際財務報導準則衡量成本時所須之判斷並無重大不同，特別是對須經一段相當長期間始達到預定使用狀態之資產（例如，衡量原料及人工之異常損耗之成本、分攤成本至聯產品或衡量附屬於不動產、廠房及設備項目之建造與開發之營運之成本）。

BC16K 理事會認知到，該修正將使某些企業產生施行成本，惟理事會作出結論：適用國際會計準則第 2 號衡量所生產項目之成本之規定所加諸之成本不會超過所提供資訊之有用性。

表達與揭露

BC16L 理事會制定第 74A 段(b)之規定以提供財務報表使用者有關銷售非屬企業正常活動產出之項目之資訊。財務報表使用者表示能使其辨認達到預定使用狀態前之價款並瞭解該等價款及相關成本如何影響企業績效之資訊係屬有用。

BC16M 理事會決議不就銷售企業正常活動產出之項目另制定類似規定，因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 2 號之規定將適用於此種銷售之價款及相關成本。

BC16N 衡量所生產項目之成本可能必須使用估計及判斷。然而，理事會決議不就此方面新增揭露規定，因其他國際財務報導準則（諸如國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」）已規定有關估計及判斷之資訊之揭露。

BC16O 理事會亦決議不就達到預定使用狀態前之價款及相關成本制定特定表達規定，因國際會計準則第 1 號已包含攸關之規定，例如：

(a) 收益與費損之互抵；及

(b) 損益表中作為個別單行項目之收益及費損之表達。

可供使用及「測試」之意義

BC16P 第 20 段規定企業應判定不動產、廠房及設備項目何時可供使用。理事會得知企業作該判定之方式各不相同，並曾考量闡明資產何時可供使用之建議。提出此建議之某些人表示，達到預定使用狀態前存有重大價款可能顯示該資產於其被判定可供使用前已可供使用。依渠等之觀點，此一闡釋將較先前減少自資產成本減除之價款金額，且因此能處理第 BC16B 段所辨認之事項而不改變該等價款被認列之方式。

BC16Q 理事會決議不修正 IAS16 來闡明資產何時可供使用。此一修正將非屬小範圍—此可能影響許多不動產、廠房及設備項目之衡量，且將須額外研究以評估潛在非意圖結果。再者，理事會未獲得企業判定資產何時可供使用之方式不同可能導致企業財務報表中之重大差異之證據。

BC16R 然而，理事會決議闡明第 17 段中「測試」之意義，並指出此闡釋可能有助於企業判定資產何時可供使用。理事會作出結論：當測試資產是否正常運作時，企業係評估該資產之技術及物理性能。正常運作之評估並非評估資產財務績效，諸如評估資產是否已達到管理階層原始預期之營業利潤水準。

...

不動產、廠房及設備：達到預定使用狀態前之價款（2020 年之修正）

BC36B 2020 年之修正預期主要僅影響少數產業，諸如採礦業及石油化學業。理事會因此考量制定超過國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定之過渡規定之必要性（若有時）。

BC36C 理事會作出結論：依國際會計準則第 8 號追溯適用該等修正內容之成本可能超過作此追溯適用之預期效益—特別是，受影響之企業將該等修正內容追溯適用於數年前已可供使用之資產可能係屬困難且成本過高。依理事會之觀點，第 80D 段之過渡規定增進於所有表達期間適用該等修正內容之一致性，但限縮企業於第一次適用該等修正內容時須重評估之資產數量。

BC36D 理事會決議不對國際財務報導準則之首次採用者提供過渡規定，因：

- (a) 國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」對不動產、廠房及設備項目提供認定成本之豁免。此等豁免允許首次採用者不參照國際會計準則第 16 號衡量該等資產。
- (b) 若首次採用者未適用該等認定成本之豁免，其將追溯適用國際會計準則第 16 號之所有規定。理事會作出結論：提供首次採用者僅與國際會計準則第 16 號之單一層面規定有關之例外規定或豁免之效益極低。

...

