

## 2008 年 IFRSs 改進項目

國際會計準則理事會(IASB)於2008年5月22日發布了最新的準則，稱為《Improvements to International Financial Reporting Standards 2008》(以下簡稱「2008年IFRSs改進項目」)。2008年IFRSs改進項目係IASB發布首則關於年度改進項目之準則，目的在於處理各項準則中非迫切性的細微修訂。2008年IFRSs改進項目包含35項修訂(amendments)，分為兩部分：

- 第一部分 — 導致表達、認列或衡量之會計處理發生變動之修訂(彙總內容請參閱附表一)；及
- 第二部分 — 僅係用語或編輯上的修訂，IASB預期此類修訂對會計處理無影響或僅有微幅影響(彙總內容請參閱附表二)。

### 對意見徵詢草案之變更

2008年IFRSs改進項目之意見徵詢草案(Exposure Draft，於2007年10月發布)共提出了42項修訂建議，分別敘述如下：

- 其中20項修訂建議，IASB未經進一步審議即予以同意(但部分係關於用語上及/或過渡時期微幅的變更)；
- 另外15項修訂建議，IASB於進一步審議後予以同意(經進一步審議而變更的詳細內容，請參閱附表一及附表二中之「對意見徵詢草案之變更」)；
- 對《IFRS 1 *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*》調整之修訂建議將以單一準則的形式發布，故已於本次改進項目中排除；及
- 其餘6項修訂建議(請參閱附表三)，因相關人員的作業及IASB的討論未能及時完成，故未反映於本次發布的準則。IASB尚未公佈該等修訂建議是否將納入下一次改進項目之專案(預計於2008年10月發布相關意見徵詢草案)的一部分，或將作為獨立的意見徵詢草案重新發布，亦或將予以放棄。

### 可能使目前實務運作產生重大變更之修訂

附表一至附表三列示2008年IFRSs改進項目對各項準則的所有修訂，其中許多修訂涉及條文細節的部分。即便IASB認定此條文細節上的修訂屬於將導致會計變動的修訂(即2008年IFRSs改進項目之第一部分)，但在實務運作上並不一定會產生重大影響。

然而，部分修訂在某些情況下仍可能會對財務報表產生重大影響。此種修訂釐清其對於會計處理的規範，使原來實務面的會計處理因此而改變。主要可能使目前實務運作產生重大變更之新增或修訂項目如下（請一併參閱附表一）：

- 闡明若母公司所承諾之出售計畫將導致其對子公司喪失控制力(controlling interest)，但對該公司仍保留部分不具控制力股權(non-controlling interest)時，子公司的資產及負債應分類為待出售資產及負債（《IFRS 5 *Non-current Assets Held For Sale and Discontinued Operations*》）；
- 原本供租賃用之固定資產，於停止出租而改為待出售時，應重分類為存貨；而處分此類資產之收益應認列為收入（《IAS 16 *Property, Plant and Equipment*》）；
- 低於市場利率之政府貸款而產生的政府補助之認列（《IAS 20 *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*》）；
- 企業於有權取得所購買將供廣告行銷用之商品後（若為勞務，則於接受將供廣告行銷用之勞務後），禁止將廣告及促銷費用認列為資產（《IAS 38 *Intangible Assets*》）；及
- 以投資為目的之在建不動產依《IAS 40 *Investment Property*》分類為投資性不動產時，若企業對投資性不動產的一般會計政策係採公平價值模式衡量，且該在建不動產的公平價值能夠可靠衡量，則該在建不動產應以公平價值衡量（IAS 40）。

### 生效日期及過渡性規定

意見徵詢草案建議所有修訂項目均對會計年度開始日在2009年1月1日（含）以後之財務報表生效，僅當企業在同時適用所有建議的修訂，並連同《IAS 1 *Presentation of Financial Statements*》2007年修訂版時一起適用時，始允許提前適用。幾乎所有意見徵詢的回覆函皆反對此種“非此即彼”的處理方法，IASB亦將這些反對意見納入考慮。在定案的準則中，各修訂項目間之生效日期及過渡性規定是獨立的，但在某些情況下，僅在同時採用另一項準則之修訂時，始允許某些特定準則提前適用相關修訂（請參閱下文對此特定準則之介紹）。

大部分準則的修訂對會計年度開始日在2009年1月1日（含）以後之財務報表生效，並得提前適用，且應追溯適用。自2009年1月1日追溯適用的例外規定如下：

- 《IFRS 5 *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*》之修訂對會計年度開始日在2009年7月1日（含）以後之財務報表生效。僅當企業同時開始適用《IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements*》2008年修訂版，才允許在2009年7月1日前提前適用。該修訂條文適用於當期及以後各期，不追溯適用，但須遵循IAS 27（2008年修訂版）關於過渡性的規範；
- 對IAS 27之修訂條文應於企業對相關投資首次適用IFRS 5之日起適用於當期及以後各期，不追溯適用；

- 下述準則的修訂得自2009年1月1日（或提前適用日）起適用於當期及以後各期，不追溯適用：
  - 《IAS 28 *Investments in Associates*》（關於揭露及減損）；及
  - 《IAS 31 *Interests in Joint Ventures*》（揭露）。
- 下述準則的修訂應自2009年1月1日（或提前適用日）起，適用於當期及以後各期，不追溯適用：
  - 《IAS 19 *Employee Benefits*》：對縮減及前期服務成本之相關修訂僅適用於2009年1月1日（含）以後發生之福利變更；
  - 《IAS 20 *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*》：相關修訂適用於2009年1月1日（含）以後開始的期間內所取得之政府貸款低於市場利率者；
  - 《IAS 40 *Investment Property*》：僅當在建投資性不動產之公平價值於提前適用日之前已確定時，允許企業在2009年1月1日之前對在建投資性不動產適用相關修訂；及
  - 《IAS 41 *Agriculture*》：（僅涉及折現率和額外的生物轉化(biological transformation)之修訂）。

附表一：導致表達、認列或衡量之會計處理發生變動之修訂（改進項目第一部分）

公報號次	修訂主標	詳細內容	對意見徵詢草案之變更
IFRS 5	對子公司喪失控制力之出售計畫	闡明若母公司所承諾之出售計畫將導致喪失其對子公司控制力時，無論出售後企業是否對該公司仍保留部分不具控制力股權，子公司的資產及負債均應分類為待出售資產及負債。	說明此種情形所之揭露要求（新增第 36A 段）。  說明須符合一般待出售的條件。  生效日期與 IAS 27（2008 年修訂版）一致（即自 2009 年 7 月 1 日起生效）。
IAS 1	衍生性商品之流動/非流動分類	對 IAS 1（2007 年修訂版）第 68 段和 71 段進行修訂，以釐清依照 IAS 39 分類為交易目的之金融資產/負債並非永遠須表達	改變用語，更清楚表示出 IAS 1 及 IAS 39 中類似用語是相互關聯的。  結論基礎(Basis for

公報號次	修訂主標	詳細內容	對意見徵詢草案之變更
		為流動資產/負債。	Conclusion)中加上了更進一步的解釋。
IAS 16	可回收金額	在可回收金額的定義中，「淨公平價值 (fair value less cost to sell)」取代了「銷售淨價 (net selling price)」，使 IFRS 5 與 IAS 36 用語一致。	無。
IAS 16/ IAS 7	供租賃用資產之出售	經常出售原本供租賃用固定資產的企業，應於該等資產停止租賃而供待出售時，按帳面價值轉為存貨。出售該等資產之收益應依據 IAS 18 認列為收入。  製造或取得該等資產的現金支出，以及出租及出售該等資產的現金收入，均應歸為營業活動。	釐清正常經營中所持有待出售的資產轉為存貨時，不適用 IFRS 5。
IAS 19	縮減及負數的前期服務成本 (negative past service cost)	闡明： <ul style="list-style-type: none"> <li>當修正辦法導致福利減少時，未來服務減少的影响為縮減，而任何過去服務减少的影响則為負數的前期服務成本；</li> <li>屬於過去服務年資的福利變動而使確定給付義務現值減少時，將產生負數的前期服務成本；</li> <li>當未來的薪資提高係與過去服務應付的福利款項相關時，將產生縮減。</li> </ul> 此外，IAS 19 第 111 段中“重大性” (materiality) 的用語已由“重大” (significant) 所取代。	新增左欄的第二點及第三點（意見徵詢草案並未討論）。  此外，IASB 同意該等修訂僅適用於 2009 年 1 月 1 日（或提前適用之日）以後發生的福利變更。
IAS 19	退休計劃之管理費用。	修訂「退休基金資產之報酬 (return on plan asset)」的定	無。

公報號次	修訂主標	詳細內容	對意見徵詢草案之變更
		義，規定當退休計劃的管理費用未反映於衡量確定給付義務所使用的精算假設時，始可減除該費用。	
IAS 19	用語「到期」之取代	對「短期員工福利(Short-term employee benefits)」及「其他長期員工福利(other long-term employee benefits)」的定義進行修訂，按員工福利是否於員工提供相關勞務之期間結束後十二個月內給付(due to be settled)，區分為短期或長期，取代了原措辭為十二個月內「到期(fall due)」。	最終修訂條文將用語確定為「給付」，意見徵詢草案中用語為「員工取得享有福利的權利」。
IAS 19	或有負債(contingent liabilities)之指引	刪除關於或有負債「認列」之敘述，因為其與IAS 37中企業不應認列或有負債之規定不符。	無。
IAS 20	低於市場利率之政府貸款	相關修訂要求此類貸款產生之收益應作為政府輔助處理－衡量金額係為依據IAS 39決定之貸款初始帳面價值與實際收到款項，二者之差額。	釐清政府輔助適當的衡量方法。  此外，IASB同意該等修訂僅適用於2009年1月1日（或提前適用之日）以後收到的政府貸款。修訂條文適用於當期及以後各期，不追溯適用。
IAS 23	借款成本之組成項目	原準則中列舉之組成項目改以「參閱IAS 39關於有效利率法之相關規範」取代。	無。
IAS 27	個別財務報表中對待出售子公司、聯合控制個體及關聯企業投資之衡量	相關修訂要求，母公司個別財務報表中按照IAS 39處理的對子公司、聯合控制個體及關聯企業之投資，於分類為待出售（或包含於分類為待出售的處分群組中）後，應繼續依照IAS 39進行衡量。	過渡性條款改為該項修訂適用於企業對相關投資首次採用IFRS 5之日。修訂條文適用於當期及以後各期，不追溯適用。
IAS 28/IAS	對關聯企業投資係	闡明對關聯企業投資依據IAS 39	過渡性條款改為允許修

公報號次	修訂主標	詳細內容	對意見徵詢草案之變更
32/IFRS 7	以公平價值衡量且公平價值變動認列為損益處理時之相關揭露	以公平價值入帳其相關揭露規範（亦即，除須符合IFRS 7對揭露之規定外，僅須符合IAS 28之部分揭露規範）。	訂條文適用於當期及以後各期，不追溯適用。 結論基礎中加入更進一步的解釋。
IAS 28	對關聯企業投資之減損	闡明對關聯企業投資應視為個別資產進行減損測試。因此，採用權益法所認列之減損損失不應分攤至權益法計價投資餘額中所包含的任何商譽。當關聯企業可回收金額增加時，應於原認列損失之範圍內，迴轉減損損失。	過渡性條款改為允許修訂條文適用於當期及以後各期，不追溯適用。 結論基礎中加上了更進一步的解釋。
IAS 29	對歷史成本財務報表之敘述	相關修訂反映出於歷史成本財務報表中，部分資產及負債可按現時價值衡量（如按公平價值衡量的固定資產）。	無。
IAS 31/IAS 32/IFRS 7	對聯合控制個體以公平價值衡量且公平價值變動認列為損益處理時之相關揭露	闡明對聯合控制個體投資依據IAS 39以公平價值入帳其相關揭露規範（亦即，除須符合IFRS 7對揭露之規定外，僅須符合IAS 31之部分揭露規範）	過渡性條款改為允許修訂條文適用於當期及以後各期，不追溯適用。 結論基礎中加入更進一步的解釋。
IAS 36	於決定包含商譽的現金產生單位或非確定耐用年限無形資產之可回收金額時，所使用估計之相關揭露	增訂以現金流量折現值估計淨公平價值時相關之揭露規範，包括： <ul style="list-style-type: none"> <li>• 管理階層預期產生現金流量的期間；</li> <li>• 預估現金流量預測值的成長率；及</li> <li>• 預估現金流量所採用的折現率。</li> </ul>	最終修訂條文包含的揭露規定較意見徵詢草案少。
IAS 38	廣告及行銷活動	相關修訂闡明企業可就廣告或銷售費用認列為預付資產的情形。允許認列資產的時點截止於企業有權取得所購買將供廣告行銷用之商品或所接受將供	IASB於最終修訂條文中修改關於商品取得認列為費用之時點為要求當企業「有權取得」商品，而非「實際取得」商品

公報號次	修訂主標	詳細內容	對意見徵詢草案之變更
		廣告行銷用之勞務時。  特別指出郵寄產品目錄為廣告及行銷活動的形式之一。	時認列費用 — 著重於企業的權利而非實際取得商品。對於企業何時有權取得商品及何時接受勞務提供額外指引。  最終修訂條文同時引入一項規定，特別指出郵寄產品目錄為廣告及行銷活動的形式之一。  結論基礎中加上了更進一步的解釋。
IAS 38	以生產數量法攤銷	刪除當採用生產數量法所計算之累計攤銷金額導致較直線法計算者低時，則禁止採用該方法的規定。當採用生產數量法之攤銷額能反映預期無形資產未來經濟效益之消耗型態時，企業得採用生產數量法。	對結論基礎進行修訂，以說明該修訂不僅適用於特許服務權(service concession)協定，而且適用於所有的無形資產。
IAS 39	公平價值變動列入損益類別的重分類	IAS 39 禁止於初始認列後將金融商品重分類為公平價值變動入損益或自該類別重分類為其他類別。相關修訂列出若干非視為此種被禁止的重分類之變動。	最終修訂條文同時釐清，採用 IFRS 4 對保險人的金融資產的重分類並不屬於此種被禁止的重分類。
IAS 39	於部門層級對避險工具的指定及記錄	刪除關於在部門層級指定避險工具的敘述。	無。
IAS 39	公平價值避險會計停止時所適用的有效利率	闡明適用 IAS 39 AG8 時，應以依據 IAS 39 第 92 段規定的公平價值避險會計停止時所計算的有效利率來重新衡量被避險項目。	無。
IAS 40/IAS 16	處於建造或開發狀態，未來將作為投資性不動產之不動產	相關修訂將處於建造或開發狀態，未來將作為投資性不動產之不動產納入 IAS 40 的範圍。此類不動產原屬於 IAS 16 的範圍。	對於在建不動產的公平價值無法可靠衡量的情形，提供額外規範。  過渡性條款改為該修訂條文適用於當期及以後

公報號次	修訂主標	詳細內容	對意見徵詢草案之變更
			各期，不追溯適用，且僅當公平價值在擬提前適用日之前已確定時，才允許提前適用。
IAS 41	用以計算公平價值之折現率	現行 IAS 41 規定，用以決定公平價值的折現率應為稅前利率。相關修訂規定應採用現時市場決定的利率，但允許依據決定公平價值的評價方法來決定採用稅前或稅後利率。	過渡性條款改為要求修訂條文適用於當期及以後各期，不追溯適用。
IAS 41	額外的生物轉化	刪除以現金流量折現值計算生物資產公平價值時，禁止考慮「額外的生物轉化」的規定。  此外，修訂「農業活動」的定義以將生物性資產的收成納入範圍。	關於修改「生物轉化」的定義之建議不予採用，而改為修訂「農業活動」的定義以將生物性資產的收穫納入範圍。  過渡性條款改為要求修訂條文適用於當期及以後各期，不追溯適用。

附表二：預期該類修訂對會計處理無影響或僅有微幅影響（改進項目第二部分）

公報號次	修訂主題	詳細內容	對意見徵詢草案之變更
IFRS 7	融資成本之表達	透過修訂 IFRS 7 的應用指引 (Implementation Guidance)，解決 IAS 1 與 IFRS 7 間的潛在衝突，以釐清利息收入並非融資成本的組成部分。	無。
IAS 8	應用指引的地位	相關修訂闡明隨 IFRSs 發布的應用指引其非與準則不可分割的一部分者，在會計政策之選擇及適用上，並不強制須遵循該等應用指引。	最終修訂條文對意見徵詢草案進行修改，以考慮 IFRSs 中對不同類型指引授予不同的權限。
IAS 10	報告期間後始宣告的股利	對於報告期間後始宣告的股利為何不會產生負債之認列之相關解釋予以釐清。	無。



公報號次	修訂主題	詳細內容	對意見徵詢草案之變更
IAS 18	原始放款所產生之成本	消除IAS 39與IAS 18所附指引中對於應予以遞延並認為有效利率調整的金融資產所產生成本定義上之不一致性。IAS 18依據IAS 39中交易成本的定義進行相關修訂。	對IAS 18指引中企業因作出非屬IAS 39範圍內的放款承諾而收取的承諾保證費用，亦作出了類似的修訂。
IAS 20	與其他IFRSs的用語一致	修訂IAS 20的用語，使其與定義相當或更廣泛使用的用語一致。	無。
IAS 29	與其他IFRSs的用語一致	修訂IAS 29的用語，使其與定義相當或更廣泛使用的用語一致。	無。
IAS 34	於期中財務報表中每股盈餘之揭露	相關修訂闡明，僅當企業屬於應適用IAS 33者，才須於期中財務報表表達基本及稀釋每股盈餘。	無。
IAS 40	與IAS 8的用語一致	修訂相關文句以確保其與IAS 8之規範一致。	無。
IAS 40	供租賃用之投資性不動產	闡明採用公平價值模式時，如何衡量供租賃用之投資性不動產。	無。
IAS 41	農林產品及產品的舉例	因原木已於收穫後經過加工處理，應視為產品，故刪除以「原木(logs)」作為農林產品的例子（並以「砍伐木(felled trees)」取代）。	無。
IAS 41	銷售時點成本(Point-of-sale costs)	將IAS 41用語「銷售時點成本」及「估計銷售時點成本」改為「銷售費用(costs to sell)」，以確保其與IFRS 5、IAS 2及IAS 36一致。	無。

附表三：於2007年10月意見徵詢草案提出修訂建議，但未列入2008年IFRSs改進項目最終版

公報號次	修訂主題	修訂建議詳細內容（目前延滯中）
IAS 1	遵循IFRSs的聲明	建議針對採用IFRSs為基礎編製財務報表、但無法作出明確且無保留地遵循IFRSs聲明的企業，規定額外揭露。該建議要求企業須揭露若全面遵循IFRSs編製財務報表，則財務報表將有哪些差異。
IAS 1	可轉換商品其流動/非流動之分類	建議釐清負債可能以發行權益商品的方式清償與將該負債分類為流動或非流動無關。透過修訂流動負債的定義，儘管企業可能隨時被要求以股份進行清償，該建議允許將可轉換商品的負債組成要素分類為非流動（前提是企業擁有無條件以現金或其他資產轉讓的方式將清償延期至會計期間後至少十二個月的權利）。
IAS 17	土地及建築物租賃之分類	建議刪除關於土地租賃分類的指引，以消除一般對於租賃分類指引的不一致。
IAS 17	或有租金	建議與營業租賃相關的或有租金應於發生時（而非依照目前IAS 17的規定按直線法）認列，以達成資本租賃與營業租賃於或有租金會計處理上的一致性。
IAS 39	衍生性商品的定義	建議修訂IAS 39中衍生性商品的定義，將與契約某一方特有的非金融變數之契約納入範圍。
IAS 39	將提前償付貸款的罰金作為與主契約緊密關聯的嵌入式衍生性商品處理	建議闡明若提前償付選擇權的行使價格，透過減少再投資風險所產生的經濟損失補償貸款人的利息損失，則該提前償付選擇權與主債務契約緊密關聯。

[本文係翻譯自IASPlus Newsletter — May 2008 Special Edition *Improvements to International Financial Reporting Standards 2008*]

IFRS相關資訊，請參閱 [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) 以及 Audit K-Space > 會計 > 其他國家會計處理 > IFRS