

《準則修正》IASB 發布一系列 IFRSs 修正

目錄

IFRS 3 之修正：更新對觀

念架構之索引

IAS 16 之修正：不動產、

廠房及設備：達到預定使

用狀態前之價款

IAS 37 之修正：虧損性合

約-履行合約之成本

2018-2020 周期之年度改善

修正重點提示

- IFRS 3 之修正：
 - 將對 1989 年「架構」(Framework)之索引更新為 2018 年「觀念架構」(Conceptual Framework)。
 - 新增規定以釐清對於 IAS 37 或 IFRIC 21 適用範圍之交易及其他事項，收購者應適用 IAS 37 或 IFRIC 21 (而非「觀念架構」)之規定辨認企業合併中所承擔之相關負債。
 - 新增收購者不得認列企業合併中取得或有資產之明確規定。
- IAS 16 之修正禁止企業自不動產、廠房及設備之成本中減除銷售所有為使該資產達符合管理階層預期運作方式之必要地點及狀態而產出之項目之銷售價款，企業應將銷售該等項目之銷售價款及產出該等項目之成本認列至損益中。
- IAS 37 之修正明訂「履行合約之成本」包括履行合約之增額成本及與履行合約直接相關之其他成本之分攤。
- 「2018-2020 周期之年度改善」小幅修正下列規定：
 - ◇ 子公司成為首次採用者(IFRS 1 之修正)
 - ◇ 評估是否除列金融負債之「10%」測試應計入之費用(IFRS 9 之修正)。
 - ◇ 租賃誘因(IFRS 16 釋例 13 之修正)
 - ◇ 公允價值衡量中對稅捐之考量(IAS 41 之修正)
- IFRS 16 之修正僅修正釋例，無生效日。其餘修正皆於 2022 年 1 月 1 日開始之年度報導期間生效。

IFRS 3 之修正：更新對觀念架構之索引

背景

IASB 於 2018 年發布修正後之「觀念架構」，當時已將其他 IFRSs 條文中索引至 1989 年「架構」之大部分條文同步更新索引至 2018 年「觀念架構」。然而，考量更新 IFRS 3 之索引可能造成企業有準則適用上之矛盾，因此，當時 IFRS 3 該段規定仍繼續索引至 1989 年之「架構」，並未同步更新索引。

2018 年「觀念架構」及 1989 年「架構」對於資產及負債定義上之差異，將造成收購日後須沖銷某些已認列餘額而產生次日損益之潛在矛盾。

於草案中，IASB 在不造成重大改變之前提下列出 3 項 IFRS 3 之可能修正內容，該等修正已經完成。

修正內容

此次修正將 IFRS 3 對 1989 年「架構」之索引更新為 2018 年「觀念架構」。同時新增規定，包括對於 IAS 37 適用範圍之義務，收購者應適用 IAS 37 之規定決定收購日是否存在因過去事項所產生之現時義務，以及對於 IFRIC 21 適用範圍之公課，收購者應適用 IFRIC 21 之規定決定收購日是否存在產生公課支付負債之義務事項。

最後，IASB 新增收購者不得認列企業合併中取得或有資產之明確規定。

見解

即使沒有本項修正，依照 IFRS 3 之認列原則及結論基礎推論，IFRS 3 禁止認列企業合併取得之或有資產，惟現行條文並無明文規定。為此，IASB 新增一段條文，讓 IFRS 3 對於或有資產有一明確規定，並釐清此規定不會因為更新索引為「觀念架構」而改變。

生效日

企業對於收購日在年度報導期間開始於 2022 年 1 月 1 日以後之企業合併適用此項修正。若企業同時或已於更早期間適用所有其他更新索引後之 IFRSs(與 2018 年「觀念架構」同步更新發布者)，亦得提前適用此項修正。

IAS 16 之修正：不動產、廠房及設備：達到預定使用狀態前之價款

背景

IAS 16 規定直接可歸屬成本包含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產出項目之銷售淨價款。

企業過去適用該規定的實務作法分歧，有些企業僅減除測試時所產出項目的銷售價款，而有些企業則將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（達可供使用）前之所有銷售價款予以減除。就若干企業而言，自不動產、廠房及設備項目之成本中所減除的銷售價款可能重大，並可能超過測試成本。

修正

IASB 決定對 IAS 16 進行修正，禁止企業自不動產、廠房及設備之成本中減除銷售所有為使該資產達可供使用地點及狀態而產出之項目之銷售價款，企業應將此種銷售價款及相關成本認列至損益中。企業應依據 IAS 2「存貨」規定衡量該等項目之成本。

IASB 亦決定闡明「測試資產是否正常運作」之意涵。修正後 IAS 16 說明其意涵係指評估資產的技術性能與實體效能(technical and physical performance)是否足以用於生產或提供商品或勞務、出租予他人或供管理目的。

若非屬企業正常活動所產出項目相關銷售價款及成本納入損益之金額未於綜合損益表單獨表達，財務報表附註應揭露該等資訊，並說明綜合損益表中包含該等銷售價款及成本之單行項目。

見解

對於為使該資產達可供使用地點及狀態過程中產出之項目，修正草案並未提出其成本之辨認及衡量之規定，然而 IASB 亦理解辨認成本需要廣泛的判斷，這可能導致企業辨認及衡量成本之方式不同。

因此，IASB 決定要求企業對此類產出項目適用 IAS 2 來辨認及衡量成本，因為 IAS 2 已制定用於辨認及衡量成本的規範，且若企業判斷所銷售項目為正常營運活動中之產出，則辨認及衡量成本時已適用 IAS 2 規定。

生效日及過渡規定

該修正自 2022 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間生效，並得提前適用。

企業應追溯適用該修正，但僅對自首次適用該修正之最早比較期間開始日以後始達符合管理階層預期運作方式之必要地點及狀態之不動產、廠房及設備適用該修正內容。企業應將追溯調整數認列於最早比較期間期初之保留盈餘(或其他適當的權益項目)。

IAS 37 之修正：虧損性合約-履行合約之成本

背景

對於企業於評估合約是否係虧損性合約時，哪些成本應納入考量，IAS 37 並未提供任何指引。因對 IAS 37 有關虧損性合約規定之解讀不同，對簽訂某些合約之企業將產生重大之影響。

修正內容

IASB 決議修改 IAS 37，並明訂「履行合約之成本」係指「與合約直接相關之成本」。與合約直接相關之成本則包括履行合約之增額成本(例如，直接人工及原料)及與履行合

約直接相關之其他成本之分攤(例如，履行合約所使用之不動產、廠房及設備項目之折舊費用分攤)。

見解

草案中，IASB 參考 IFRS 15 「客戶合約之收入」對「與合約直接相關之成本」包括及不包括之哪些成本提供釋例。

於決議 IAS 37 之修正時，IASB 決定採用一般性說明(即履行合約之增額成本及與履行合約直接相關之其他成本之分攤)來取代草案所舉之釋例。不單單僅針對提供商品或勞務之合約，IASB 認為採用一般性之說明可適用於所有類型之合約，並避免其他準則所舉之釋例用語略有不同而產生應用上之問題。且採用此方法亦提供一架構，讓企業在這架構下運用判斷以決定某一成本是否應予以納入。

生效日及過渡規定

企業應於 2022 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該修正，亦得提前適用。

於首次適用日尚未履行所有義務之合約，應適用該修正且其累積影響數應認列於首次適用日之保留盈餘或權益之其他組成部分(如適當時)。不得重編比較期間資訊。

2018-2020 周期之年度改善

IASB 發布「2018-2020 周期之年度改善」，彙整年度改善專案下對四項準則之修正。

子公司成為首次採用者(IFRS 1 之修正)

IFRS 1 「首次採用國際財務報導準則」D16(a)段允許晚於母公司成為首次採用者之子公司使用已納入母公司合併財務報表之帳面金額衡量其資產及負債。

此修正將豁免之範圍擴及所有國外營運機構之累積換算差異數。選擇適用 IFRS

1.D16(a)豁免之子公司將可按母公司轉換至 IFRSs 日應納入母公司合併財務報表之帳面

金額(若無因合併程序及母公司取得子公司之企業合併影響而作之調整者)，衡量其累積換算差異數。採用 IFRS 1.D16(a)之豁免之關聯企業或合資，亦得採用類似之選擇。

此修正於 2022 年 1 月 1 日以後之年度報導期間生效，並得提前適用。

見解

草案原建議適用 IFRS 1.D16(a)之企業應使用此修正內容所提供之豁免。惟草案回覆意見提出，在某些情況下使用母公司所報導之金額衡量累積換算差額將造成困擾。因此，IASB 決議允許但不要求適用 IFRS 1.D16(a)之子公司對累積換算差額使用此項豁免。

評估是否除列金融負債之「10%」測試應計入之費用(IFRS 9 之修正)

依 IFRS 9 規定，現有借款人與貸款人間就具重大不同條款之債務工具所為之交換，應按原始金融負債之消滅及新金融負債之認列處理，對現有金融負債之全部或部分條款作重大修改亦同。所稱重大條款差異，係指新合約條款之現金流量折現之現值與原始金融負債之剩餘現金流量採用原始有效利率折現之現值間至少有 10%之差異(「10%」測試)。

此修正係釐清企業於適用「10%」測試時，考量之費用僅應包括借款人(即企業本身)與貸款人間收付之費用，包含任一方代另一方收付者。此修正自 2022 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間生效，並得提前適用。企業應將修正規定推延適用於首次適用日以後發生之金融負債之交換或條款修改。

租賃誘因(IFRS 16 之修正)

IFRS 16 釋例 13 之背景提及有關租賃權益改良之歸墊。該釋例未清楚解釋該歸墊是否符合 IFRS 16 對租賃誘因之定義。

此修正刪除該釋例中有關對租賃權益改良之歸墊之例示，以避免造成對租賃誘因處理之混淆。

因僅修正 IFRS 16 釋例，未述明生效日。

公允價值衡量中對稅捐之考量(IAS 41 之修正)

IASB 在 2008 年度刪除 IAS 41 要求使用稅前折現率衡量公允價值之規定，然而，在當時卻未修正 IAS 41 第 22 段要求使用稅前現金流量衡量公允價值之規定。

為解決此矛盾，IASB 刪除 IAS 41 要求企業於衡量公允價值時，估計未來現金淨流量不計入稅捐之規定。此修正使 IAS 41 衡量公允價值之規定與 IFRS 13 要求現金流量及折現率之假設應內部一致之規定同步，並讓編製者決定使用稅前或稅後現金流量及折現率運用於最適當之公允價值衡量方式。

該修正自 2022 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間生效，並得提前適用。該修正採推延適用，亦即對在首次適用該修正之日後衡量之公允價值適用之。

[本文係編譯自 [IFRS in Focus – IASB publishes package of narrow-scope amendments to IFRS Standards](#)]

IFRS 相關資訊，請參閱 <http://www.ifrs.org.tw>

關於本出版物

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見，本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對此等問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構，其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

© 2020 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有
保留一切權利