

IFRSQ4宣導會

近年重要IFRS公報實務議題解析

資誠聯合會計師事務所
謝智政 會計師

December 23, 2019



本件資料內容僅供課程內部討論使用，非屬於對相關議題表示之意見，亦不得援引作為任何權利或利益主張之基礎。

此份資料未經編製者書面之同意，不得任意轉載或做其他目的之使用。

若有任何事實、法令或是政策之變更，編製者保留修正本件資料之權利。



謝智政

Chih-Cheng Hsieh

謝智政 會計師
資誠聯合會計師事務所

☎ (02) 2729 6666 分機 25215

✉ Chih-cheng.hsieh@tw.pwc.com



學歷

- 國立台灣大學會計學研究所

經歷

- 資誠聯合會計師事務所審計服務部會計師
- 資誠聯合會計師事務所會計專業諮詢服務主持會計師
- 普華永道中天會計師事務所廈門主持會計師
- 香港 PricewaterhouseCoopers – Hong Kong
- 美國 PricewaterhouseCoopers – Boston
- 中華民國會計師 / 美國麻薩諸塞州會計師

專長 / 產業

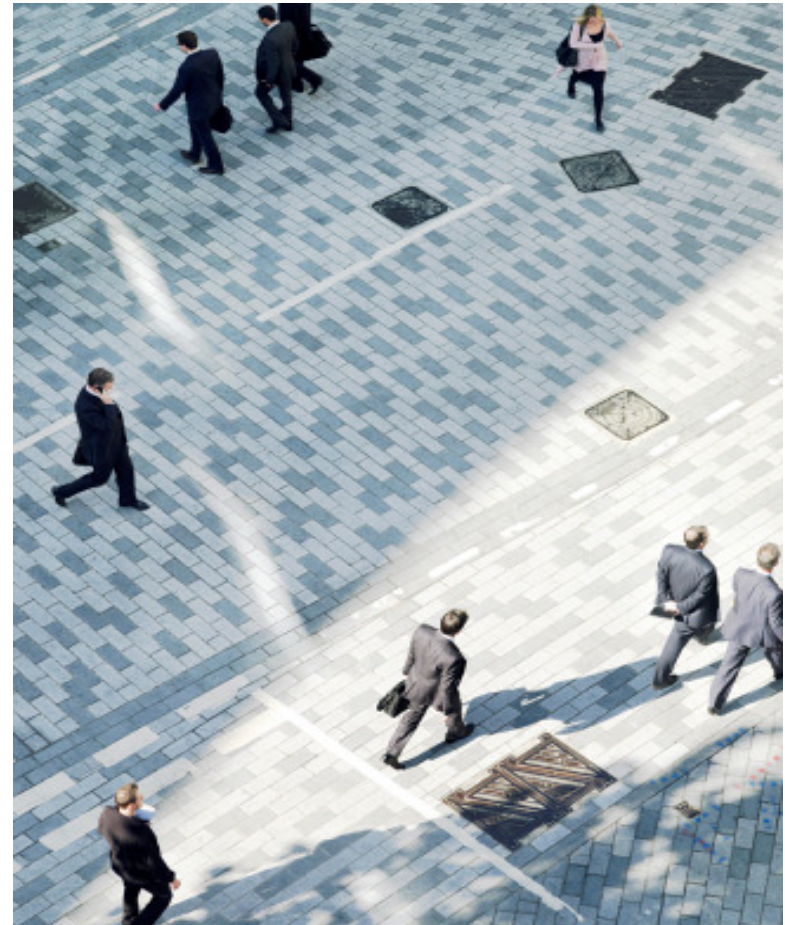
- 高科技產業之審計及諮詢服務
- IFRS 及美國會計準則審計及諮詢服務
- 協助企業轉換 IFRS 或美國會計準則相關服務
- 台灣、美國及海外上市及募資輔導服務
- 美國沙氏法案審計及相關諮詢服務

客戶服務經驗

- Asia Pacific Wire & Cable
- Siliconware Precision
- Micron
- Logitech
- Applied Materials
- Biogen Idec
- OmniVison
- Diodes

課程大綱

1. IFRS問答集
2. IFRIC 議事決議



1

IFRS 問答集

IFRS 16 變動租賃給付疑義

外界關注議題之Q&A_證交所

外界關注議題之Q&A_1080430

會計問題

- 企業所簽訂之土地租賃合約中，以公告現值或公告地價之特定百分比計收之租金，是否係IFRS16.27 所述取決於某項指數或費率之變動租賃給付？

回答

- 企業所簽訂之土地租賃合約中，以公告現值或公告地價之特定百分比計收之租金**係屬取決於某項指數或費率之變動租賃給付**，企業應依 IFRS16 第 27 段之規定計入租賃負債中。

IFRS 16 分期繳納租金_現金流量表表達

IFRSs問答集_證交所

若為一次性的全額支付
→投資活動

IFRS問答集「貳、公報及會計處理」第65項次

會計問題

- 若租賃合約約定承租人應分期繳納租金，承租人並於租賃開始日支付部分租金，則該已支付租金，於現金流量表應分類為投資活動或是籌資活動？

投資活動

籌資活動

會計政策選擇
後續應一致採用

IFRS 16 租賃合約所支付的押金

IFRSs問答集_證交所



IFRS問答集「貳、公報及會計處理」第63項次

問題背景

- 承租人與出租人簽訂合約時，實務上出租人多會要求承租人支付某固定金額之押金或擔保金(例如：收取一個月或兩個月租金金額之押金)。

會計問題

- 請問：該押金係屬IFRS 9按攤銷後成本衡量之金融資產範圍，亦或係屬IFRS 16使用權資產之範圍？

IFRS 16 租賃合約所支付的押金

IFRSs問答集_證交所

回答

- 承租人應視租賃契約對於「押金」之規範而定
 - 「押金」若屬保證金之性質(即不會抵付租金者)，宜以「存出保證金」列示，係屬IFRS9之範圍；
 - 「押金」若屬可抵付租金者，係屬租賃給付之一，部分，宜列入「使用權資產」。

IFRS 16 轉租vs居間?

IFRSs問答集_證交所

IFRS問答集「貳、公報及會計處理」第62項次



問題背景

- 根據「科學工業園區設置管理條例」所興建之員工宿舍，僅限租與園區內設立機構之從業人員為限。甲公司分別與新竹科學管理局及南部科學工業園區管理局租賃員工宿舍提供予甲公司在職員工使用，甲公司向員工收取之租金與給付給管理局之租金並無差額，亦即，甲公司雖身為轉租之出租人，但於將標的宿舍再出租予員工之轉租過程中，並無收取任何報酬。

會計問題

- 甲公司承租與轉租無任何價差，是否可權宜將此交易做為代收付?亦或依IFRS 16之規定，由於符合轉租中使用權資產之租賃，故應依轉租之規定進行相關之會計處理及揭露?

IFRS 16 轉租vs居間?

IFRSs問答集_證交所

回答

- IFRS16第BC232段說明，因每一合約係單獨協商，且轉租之交易對方與主租賃之交易對方係為不同之個體，將主租賃及轉租作為兩項單獨合約處理係屬適當。據此，對轉租出租人而言，源自主租賃之義務通常不會因轉租之條款及條件而消滅。
- IFRS16第BC235至BC236段亦有說明，轉租出租人不應將主租賃及同一標的資產之轉租所產生之資產與負債互抵，除非符合金融工具之互抵規定；轉租出租人亦不得將與主租賃及同一標的資產之轉租有關之租賃收益與租賃費用互抵，除非符合IAS1中互抵之規定。
- 問題所述之甲公司應依IFRS16之規定處理予園區管理局簽訂之主契約及轉租予員工之契約，不得逕以代收代付處理。

IFRS 16 租賃期間

IFRSs問答集_證交所

土地使用權 / 自建不動產
攤銷年限???

自建不動產
估計耐用年限40年



承租土地20年
合約無續租權

- 『土地使用權』攤銷年限?
➢ 租賃期間 20年
- 自建不動產攤銷年限?
➢ 租賃期間及耐用年限孰短者
→ 20年

IFRS問答集「貳、公報及會計處理」第54項次

產業園區土地建築物與設施使用收益及處分辦法第22條

- 產業用地或建築物租賃期限，不得超過二十年。
- 承租人於租賃期間無違反租賃契約情事，期滿有繼續租用之必要者，得優先承租，並應於租賃期滿前一個月以書面提出申請。

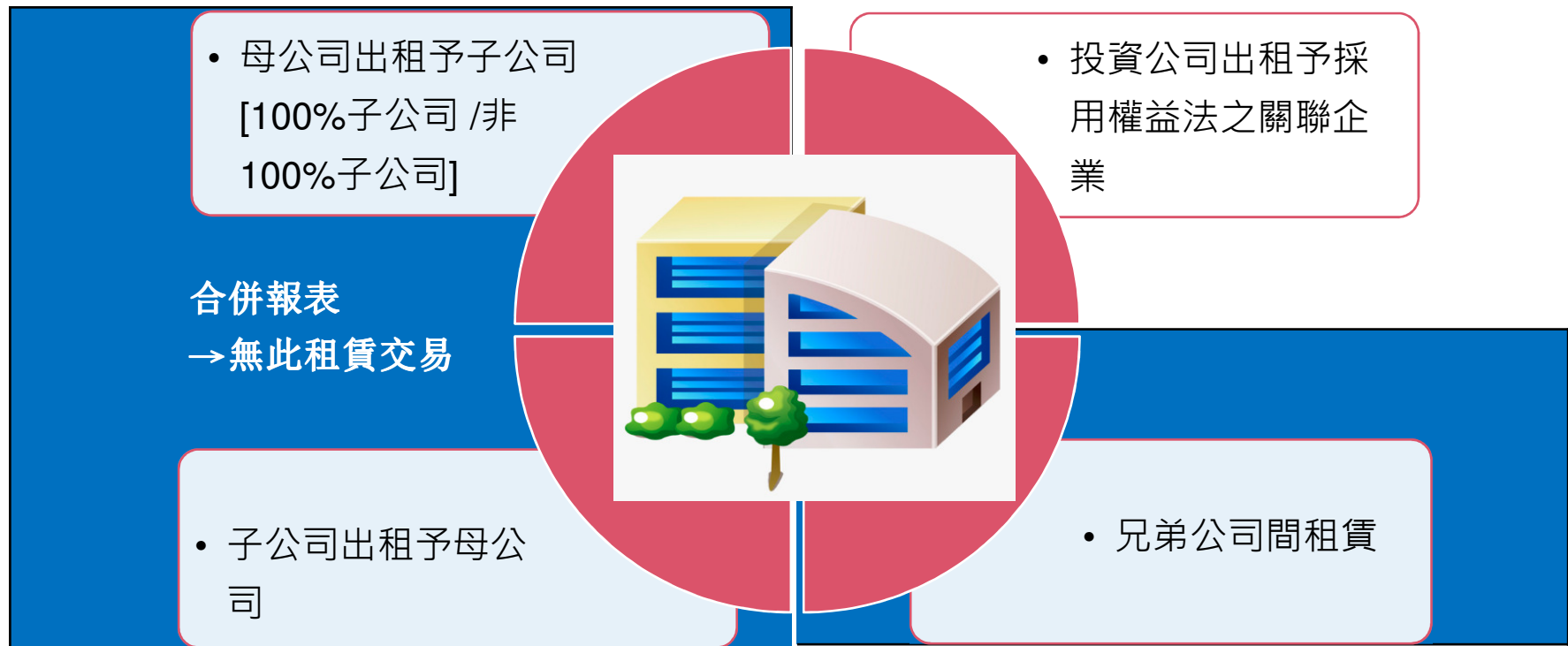
有關園區土地之租賃，承租人是否具有可執行之續租權利，應依合約條款、條件及其他相關事實及情況 (包含相關法令及行政規則等)，按IFRS16相關規定實質判斷。

IFRS 16 集團與關聯企業間租賃

TIFRS 實務指引及範例

證券發行人財務報告編製準則_第四章_個體財務報告_第二十一條

個體財務報告本期損益及其他綜合損益應與合併基礎編製之財務報告中本期損益及其他綜合損益歸屬於母公司業主之分攤數相同，及個體財務報告業主權益應與合併基礎編製之財務報告中歸屬於母公司業主之權益相同。



IFRS 16 集團內租賃

TIFRS 實務指引及範例

1

- 「合併報表」無此租賃交易
- 還原租賃交易之會計處理
- 資產負債及損益重分類 (IP→PPE)
- 資產負債及損益沖銷 (使用權資產、租賃負債、租金收入、利息費用、折舊費用-ROU)

2

- 「個體財務報告」本期損益及其他綜合損益應與合併基礎編製之財務報告中本期損益及其他綜合損益歸屬於母公司業主之分攤數相同
- 透過認列權益法之投資損益份額調整差異數

IFRS 16 集團內租賃或出租與採權益法投資公司之處理

TIFRS 實務指引及範例

The screenshot shows the TIFRS website interface. At the top, there is a navigation bar with links: 訊息中心, 關於IFRSs, 版本升級 (highlighted), IFRSs轉換實務, 採用IFRSs, 推動小組工作計畫, IFRSs知識學習, 聯絡我們, 網站地圖. The main header reads '國際財務報導準則 IFRSs International Financial Reporting Standards'. A '最新消息' (Latest News) box on the right contains three items: '1071211更新_IFRS 9實務指引_背書保證損失估計', '107年11月30日新增2篇 IFRS 16實務指引釋例', and '107年10月4日公告修訂「一般行業IFRSs會計項目及代碼」及更正表'. Below the header, a '版本升級' (Version Upgrade) section is visible. The main content area is titled '實務指引及範例' (Practical Guidance and Examples) and contains a table with two columns: '標題' (Title) and '日期' (Date). The table lists several IFRS 16 practical guidance items, with the first three highlighted by a red border.

標題	日期
IFRS 16實務指引釋例_非100%持股之子公司出租予母公司	107年11月30日
IFRS 16實務指引釋例_母公司出租予非100%持股之子公司	107年11月30日
IFRS 16實務指引釋例_出租予採用權益法之關聯企業	107年05月17日
IFRS 16實務指引釋例_兄弟公司間租賃	107年05月17日
IFRS 16實務指引釋例_子公司出租予母公司	107年05月17日
IFRS 16實務指引釋例_母公司出租予100%持股之子公司	107年05月17日
IFRS 9實務指引_一般行業應收帳款及應收票據之壞帳估計	107年01月16日
IFRS 9實務指引_現金流量測試	107年01月16日

IAS 20 歡迎台商回台投資行動方案

IFRSs問答集_證交所

問題背景

- 目前行政院推動「歡迎台商回台投資行動方案」，政府提供補助貸款銀行委辦手續費而使台商獲取低利貸款，此方案係以企業需求為導向，提供客製化單一窗口服務，整合土地、水電、人力、稅務與資金等政策措施，積極協助台商回台投資。舉例來說：若A公司向銀行貸款，其通常可取得之貸款利率為1.2%，若採前述方案，則實際需支付之貸款利率將為0.5%。
- 會計問題：公司因政府提供補助貸款銀行委辦手續費而享有之低利貸款是否涉及應適用IAS 20「政府補助之會計及政府補助之揭露」之規定？

此類貸款應依IFRS 9之規定認列及衡量，亦即A公司依公允價值認列貸款，惟政府補助貸款之利益，依IAS 20規定處理自政府獲取低於市場利率之貸款。

IAS 20 歡迎台商回台投資行動方案

IFRSs問答集_證交所

獲取低於市場利率之政府貸款之會計處理(IAS 20釋例範本釋例四)

收到貸款	現金 長期借款 遞延政府補助之利益	A=收取之貸款 B=按市場利率1.2%設算之貸款帳面金額 C=A-B
支付利息及 利息攤銷	利息費用 現金 長期借款	D=按貸款帳面金額及市場利率1.2%設算之利息金額 E=支付之利息(按取得之利率0.5%計算) F=D-E
認列政府補助收入	遞延政府補助之利益 政府補助之利益	G G (註)

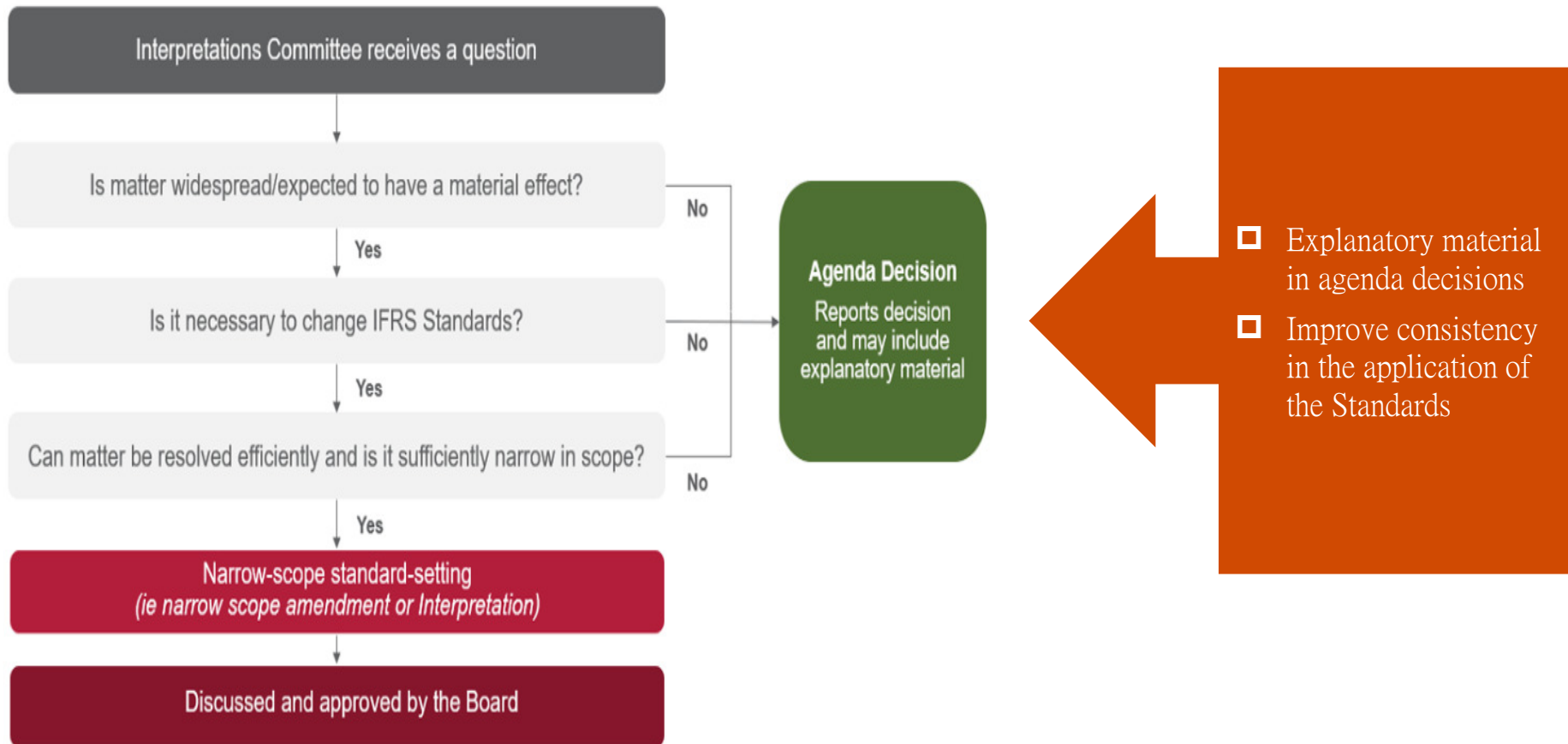
(註)政府補助之利益應於政府意圖補償之相關成本於企業認列為費用之期間，以有系統之基礎認列於損益，故補助款用途係：

- 興建廠房或購置設備→按PP&E耐用年限攤銷認列
- 營運周轉→視資金用途以合理方式攤銷

2

IFRIC
議事決議

IFRIC 議事決議 簡介



IFRIC 議事決議

ARDF翻譯

The screenshot shows the website of the Accounting Research and Development Foundation (ARDF). The header includes the ARDF logo and name in Chinese and English, and an 'ENGLISH' button. The main navigation bar contains links for '回首頁', '基金會簡介', 'TIFRS', '審計/評價/企會', '徵求意見函', '解釋函令', '特殊議題', 'IASB動態', and 'XBRL'. The 'IASB動態' menu is open, listing items such as '最新消息', '工作計畫', 'IFRIC議事決議' (highlighted with a red box), '最新發布草案', 'IASB新聞報導', and 'IASB會議報名資訊'. A central banner features a compass and the text '制定發布財會、審計、評價準則，全面提昇財務資訊品質'. Below the banner are tabs for '基金會最新消息', 'TIFRS最新消息', '其他準則最新消息', and '歷史消息專區'. A news item is visible: '「利率指標變革」(國際財務報導準則第9號、國際會計準則第39號及國際財務報導準則第7號之修正) 正體中文版草案已完成並第二次徵求意見。'. On the right, there is a banner for the '2019 IFRS Conference in Taiwan'.

IFRIC 議事決議

分享議題彙總

IFRS 9	<ul style="list-style-type: none">• 特定金融工具之利息收入之表達(2018.3)• 預期信用損失之衡量中之信用增強(2019.3)• 信用減損金融資產之治癒(2019.3)• 購買或出售非金融項目之合約之實物交割(2019.3)
IFRS 15	<ul style="list-style-type: none">• 包含土地移轉之不動產合約之收入認列之會計處理疑義(2018.3)• 對迄今已完成履約之款項之權利之收入認列疑義(2018.3)
IFRS 16	<ul style="list-style-type: none">• 承租人增額借款利率(2019.9)• 地下權(2019.6)
IAS 23	<ul style="list-style-type: none">• 建造中之商品隨時間逐步移轉(2019.3)• 土地之借款成本(2018.9)• 符合要件之資產之支出(2018.9)

金融資產的分類與衡量

利息收入的表達

議題

- 分類為透過損益按公允價值衡量之金融資產是否可採有效利息法認列利息收入？

議事決議

- 有效利息法係一衡量技術，涉及對於攤銷後成本之衡量及預期信用損失減損模式之規定。
- 僅適用於後續按攤銷後成本衡量及透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產，**不適用於透過損益按公允價值衡量之金融資產**。

金融資產的分類與衡量

信用增強

議題

- 當企業預期來自財務保證或任何其他信用增強之現金流量，是否可將其納入『預期』可回收現金流量？

議事決議

- 為衡量預期信用損失之目的，預期現金短收之估計值應反映預期來自屬合約條款一部分且企業未單獨認列之擔保品及其他信用增強之現金流量。
- 若某一信用增強依IFRS規定須單獨認列，則不得將預期來自該增強之現金流量納入『預期』可回收現金流量。

金融資產的分類與衡量

信用減損金融資產之治癒

議題

- 在金融資產治癒後，企業是否可將此差異列報為利息收入，或須將其列報為減損損失之迴轉？

議事決議

- 計算備抵金額之差異，**應列報減損損失之迴轉**。

購買或出售非金融項目之合約之實物交割

議題

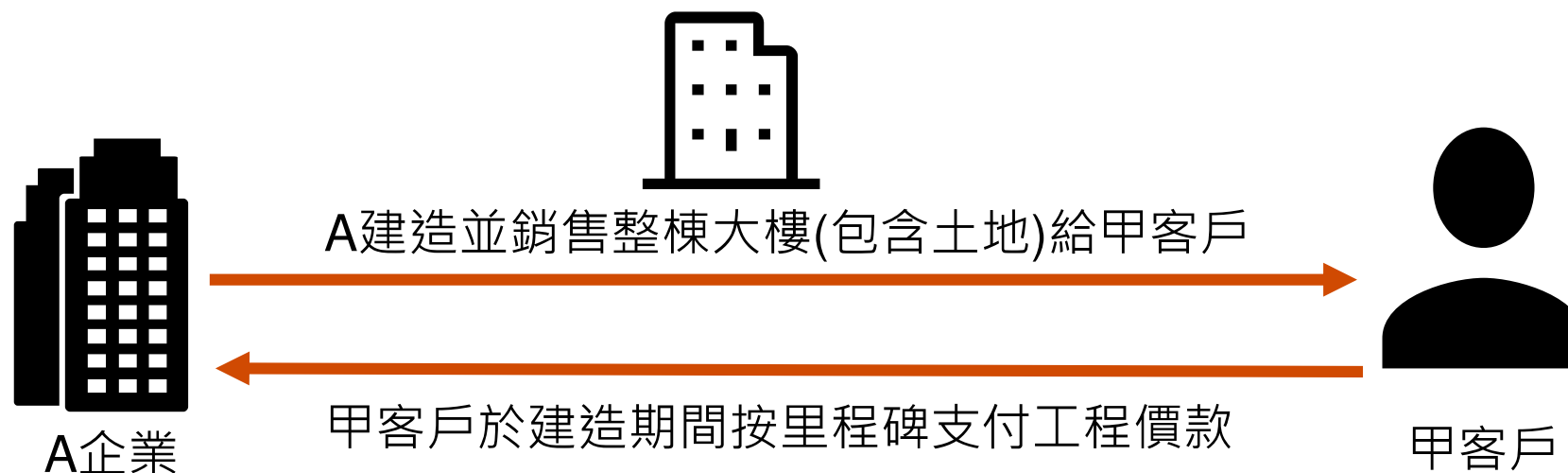
- 未來以固定價格且以實物交割之購買或出售非金融項目之合約，企業於交割時是否得或須迴轉先前業已認列於損益之累計數？

議事決議

- 於交割日應將當日衍生工具之公允價值及現金收付，計入存貨或銷貨收入。**(該衍生工具原認列之評價損益不應迴轉。)**

包含土地移轉之不動產合約之收入認列

辨認履約義務



背景

- A企業與甲客戶簽訂不可取消合約，A建造並銷售整棟大樓給甲客戶(包含建地)
- A將土地之法定所有權於合約開始時移轉給甲，合約明定土地之價格，甲於簽約時支付該價格
- 雙方於簽約前同意大樓之結構設計，大樓建造時，甲有權要求變更設計及規格，A得提出變更報價由甲決定是否變更設計，但A僅能因少數理由拒絕甲之變更要求。A僅於結構設計之變更係維持建造可按時完成所必須時，始能提出變更要求。

包含土地移轉之不動產合約之收入認列

辨認履約義務

問題一：移轉土地之承諾是否係單獨履約義務？

- IFRS 15.27(a)-甲客戶是否可自土地本身/建造大樓本身(或連同輕易可得之其他資源)獲益?
 - Ex. 甲客戶是否能雇用另一家開發商在該土地上建造大樓?
- IFRS 15.27(b)-依據合約之內涵判斷係個別移轉土地/大樓，抑或係移轉一個組合產出(即土地及大樓係該組合項目之投入)?
 - A企業是否提供重大整合服務將土地及大樓整合為組合產出?
 - 履約過程中，移轉土地與建造大樓兩者是否有轉化之關係?若A未移轉土地給甲客戶，對建造之履約是否會有不同?
 - 土地及大樓是否高度互相依存或高度互相關聯? 例如: A企業是否可履行移轉土地之承諾，即使不提供建造大樓之服務?反之是否亦然?

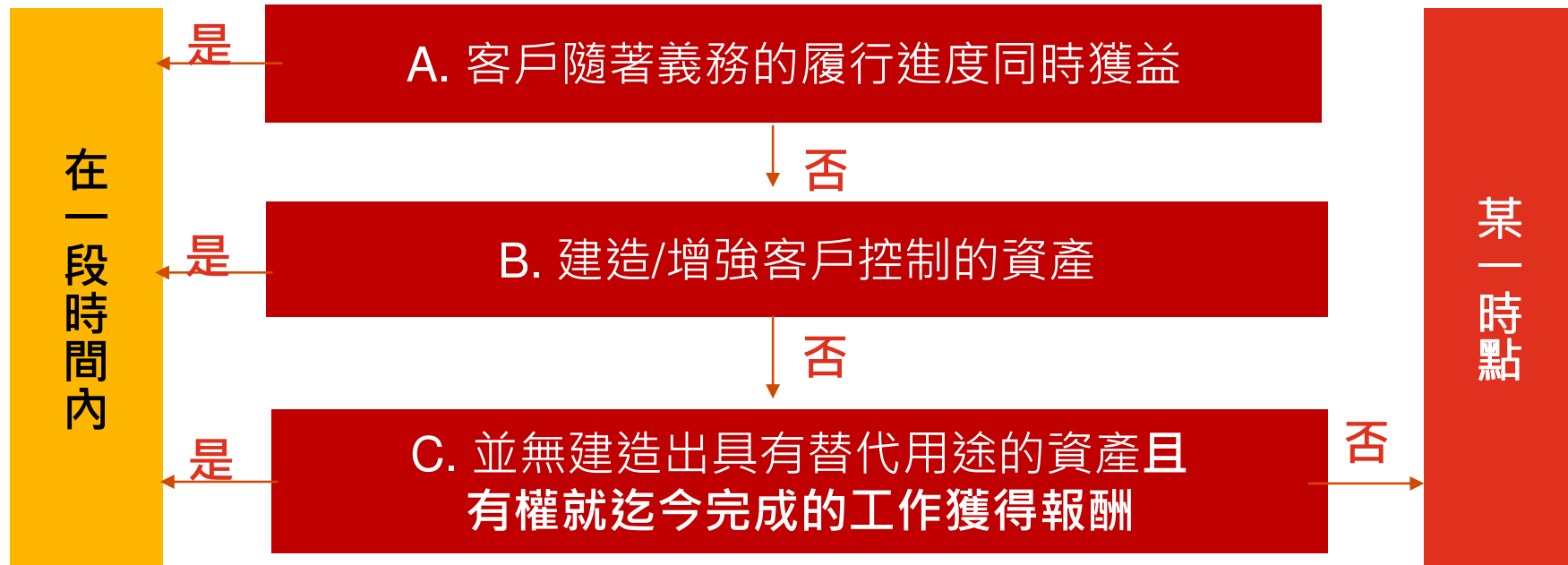
移轉土地/建造大樓之承諾可單獨辨認

包含土地移轉之不動產合約之收入認列

隨時間認列收入之條件(IFRS 15.35)

問題二：對於每一已辨認履約義務，A企業係隨時間逐步或於某一時點認列收入？

- 若符合IFRS 15第35段之任一項條件時，企業係隨時間逐步移轉對商品或勞務之控制，因而隨時間逐步認列收入。



包含土地移轉之不動產合約之收入認列

隨時間認列收入之條件(IFRS 15.35)

土地

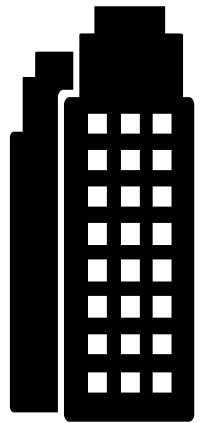
- 土地移轉予客戶時，土地並未立即耗用
- A企業之履約亦未創造或強化該土地
- 因此土地之移轉應於某一時點認列收入

建造大樓

- 因甲客戶對土地具有控制，甲客戶於大樓興建時即可主導大樓之使用，變更大樓之結構設計及規格
- 甲客戶於大樓興建時取得該大樓幾乎所有剩餘效益，因A企業已無法改變該大樓之用途或移轉給另一客戶
- 因此建造大樓符合IFRS 15.35(b)之條件，係隨時間移轉控制之履約義務，應隨完工程度認列收入

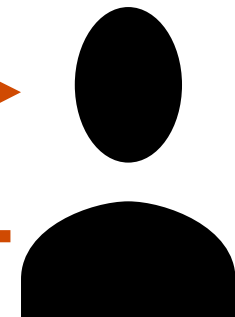
不動產合約之收入認列

對迄今已完成履約之款項之權利(IFRS 15.35(c))



A建設公司

- A與甲簽訂預售屋合約，將建造並交付合約中明定的不動產單位
- 建造完成後，A保留不動產之法定所有權直至甲支付購買價格



甲客戶

- 甲客戶於合約開始時支付10%價款，並於建造完成後支付剩餘款項
- 甲有權在建造完成前任何時點取消合約，A必須盡合理努力將該不動產再銷售予第三方(簽訂新約)。若A對第三方之再銷售價格低於原合約，甲有義務支付差額予A

問題：A是否對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利(IFRS 15.35(c))?

不動產合約之收入認列

對迄今已完成履約之款項之權利(IFRS 15.35(c))

與判定企業是否對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利攸關的是，企業於**現有之客戶合約**下依該合約之履約而有權取得之款項。

A 於再銷售合約中自第三方所取得之對價係與該再銷售合約有關—該對價並非A 就依現有客戶合約之履約而有權取得之款項。

A 於現有客戶合約下有權取得之款項係該單位再銷售價格與甲客戶原始購買價格間之差額。該款項並未使A 於整個合約存續期間之任何時點均有權取得至少約為已部分建造之不動產之銷售價格之金額

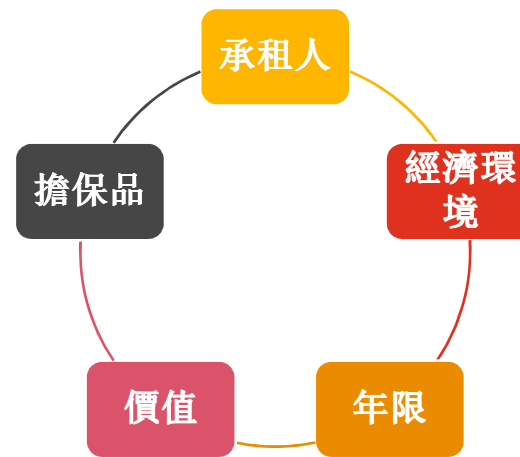
A 並不符合 IFRS15 第35 段 (c)所述對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利之條件。

承租人增額借款利率

承租人於類似經濟環境中為取得與使用權資產價值相近之資產，而以類似擔保品與類似期間借入所需資金應支付之利率。

IFRS 16.BC162

- 取決於標的資產之性質與租賃之條款及條件
- 參照可容易觀察之利率作為起點（例如，承租人為購買所租賃類型資產而借款所支付，或會支付之利率；或在決定適用於不動產租賃之折現率時之不動產收益率
- 對該可觀察利率應作必要調整以決定IFRS 16中定義之增額借款利率



得參照與該租賃具有類似支付組合之借款，作為可容易觀察之利率作為起點。

IFRS問答集「貳、公報及會計處理」第57項次

- 當承租人無借款交易，建議參考以下步驟後決定適當之增額借款利率：
 1. 使用相當存續期間之無風險利率做為參考利率，例如政府公債或國庫券。
 2. 決定承租人之信用風險貼水。
 3. 決定其他租賃特定調整。

地下權

是否屬IFRS16之適用範圍

管線營運商(客戶)支付對價予地主(供應商)取得將一條石油油管放置於地下空間20年之權利。

- 合約明定放置該管線之地下空間之精確位置及範圍(路徑、寬度及深度)
- 供應商保留油管上方地表之使用權，但在整個20年期間，其不具有取用或改變所指定地下空間之使用權利。
- 客戶有權利執行檢查、檢查及維護之工作(包括於必要時，替換油管之損壞部分)。

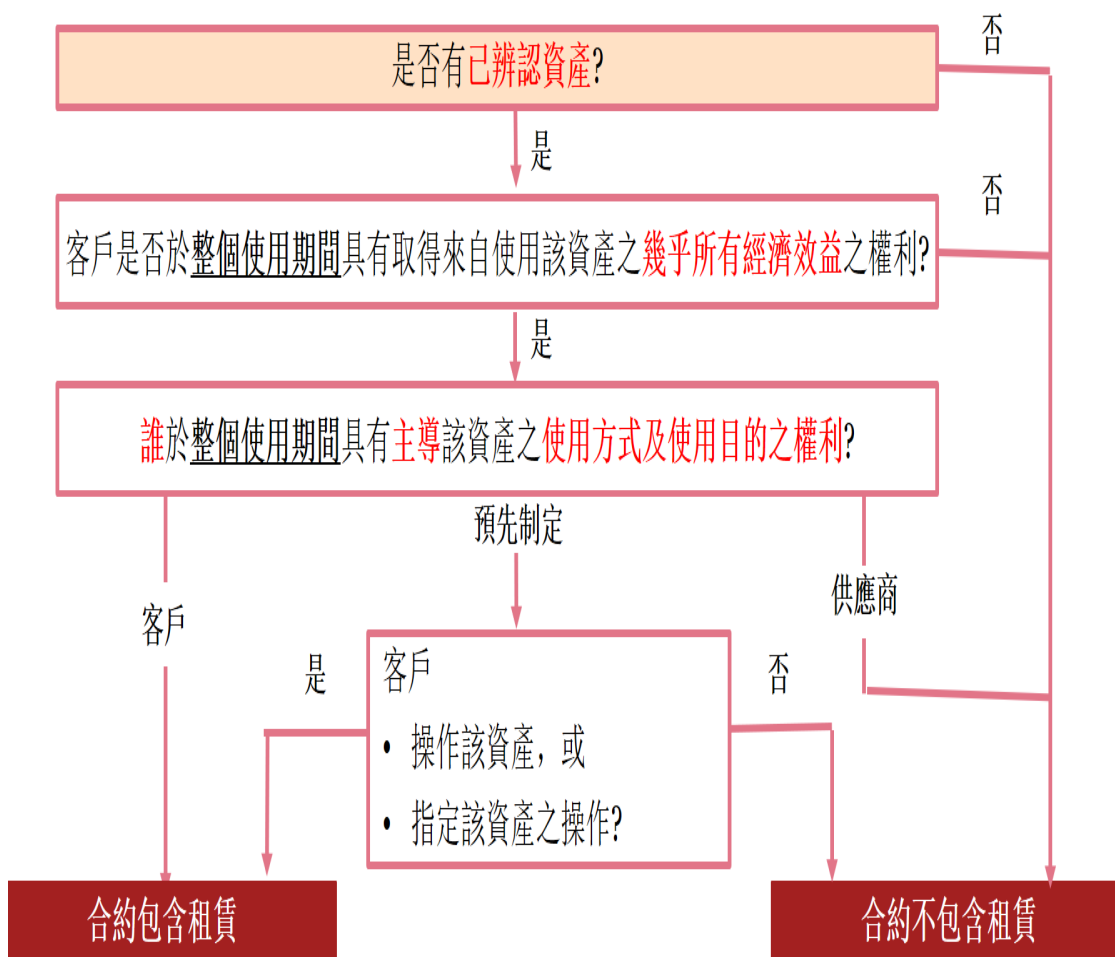
該交易應採IFRS16還是IAS38無形資產作會計處理？

首先應考量該合約是否包含IFRS16所定義之租賃!!!

出處：2019年9月議事決議-地下權

地下權

是否屬IFRS16之適用範圍



所指定之地下空間與土地之其他部分實體上可區分。地主在整個使用期間不具有替換該地下空間之權利。

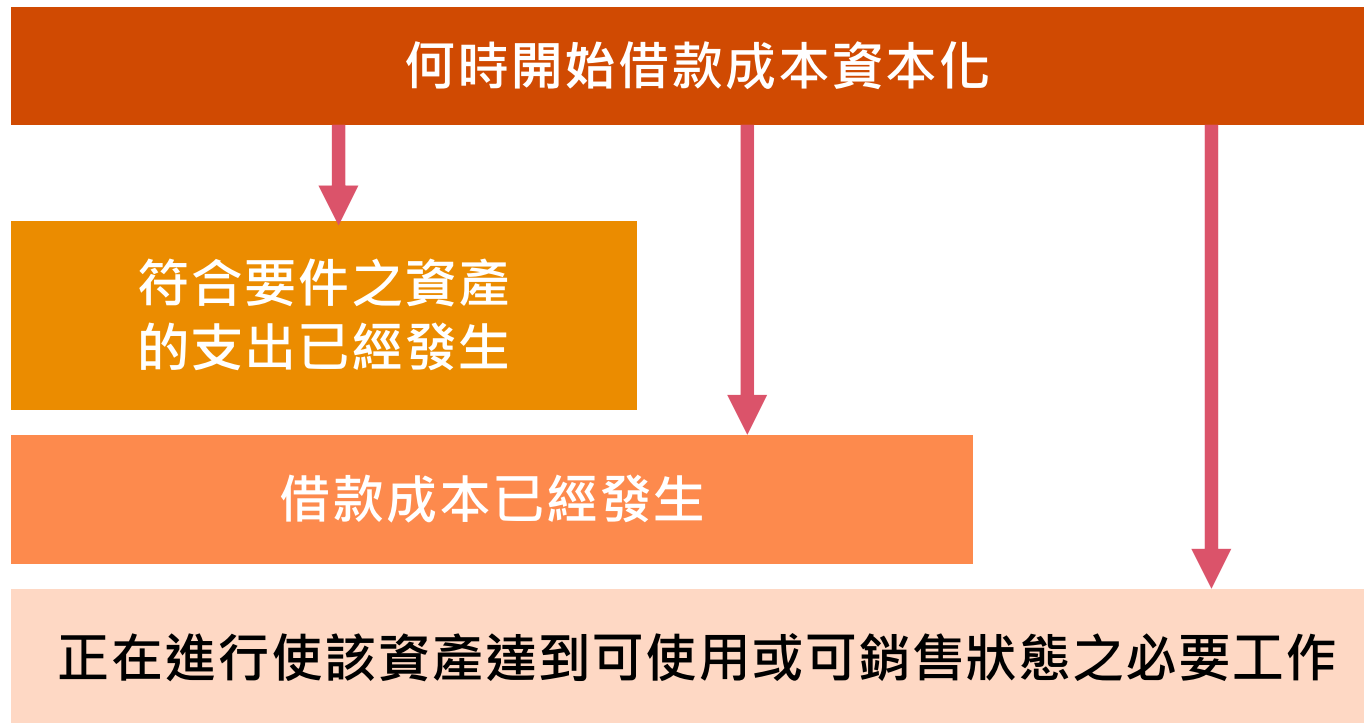
客戶在整個20年期間具有專屬使用且取得來自使用特定地下空間之幾乎所有經濟效益之權利。

客戶在整個20年期間具有主導使用所指定地下空間之權利。所指定地下空間之使用方式及使用目的係於合約中預先決定。

適用IFRS16作會計處理

借款成本資本化

符合要件之資產：必須經一段相當長時間始達到預定使用或出售狀態之資產。



借款成本資本化

建造中之商品隨時間逐步移轉

問題背景

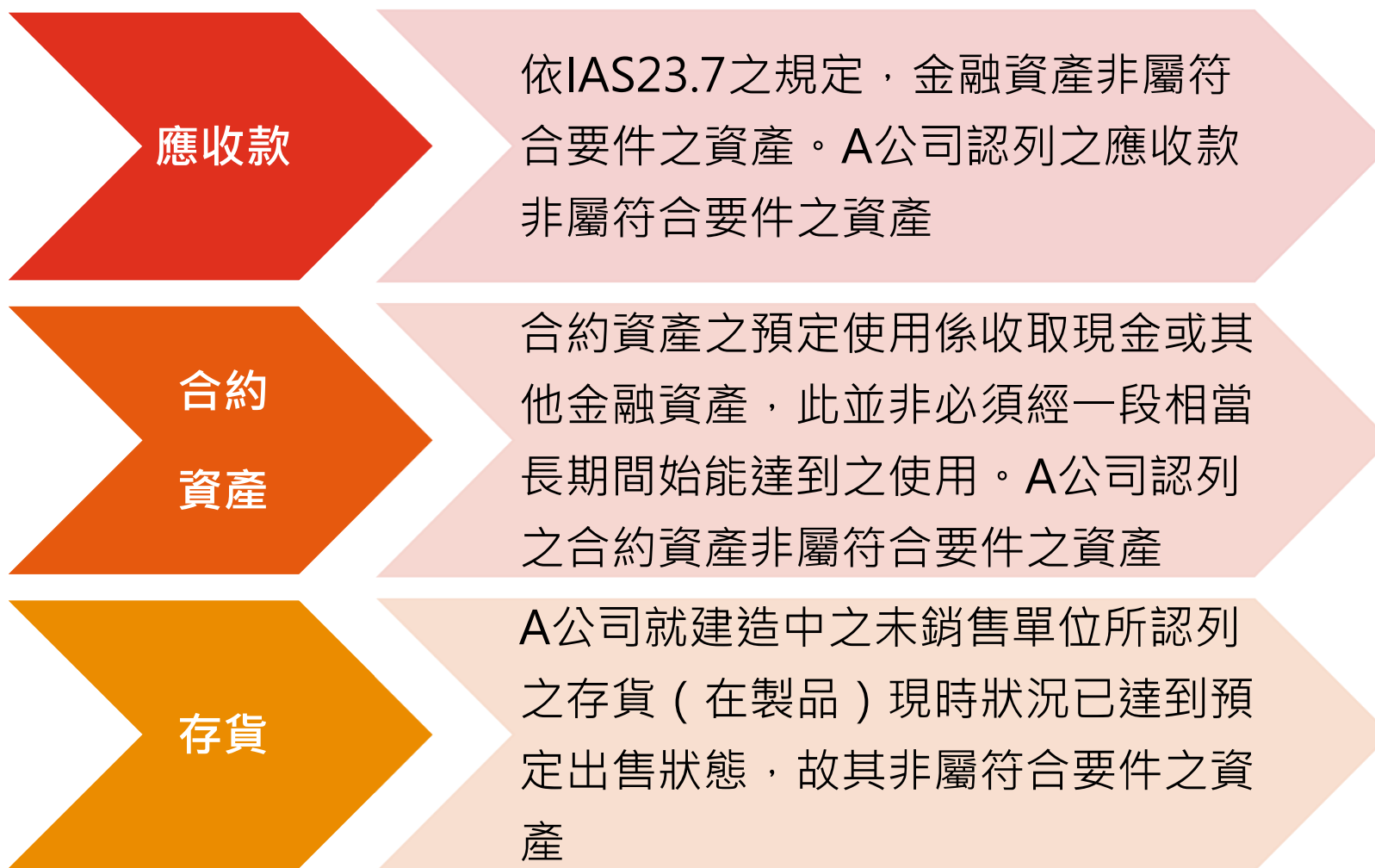
- A公司（不動產開發業者）建造建築物並銷售該建築物之個別單位予客戶。於建造開始前，A公司就該建築物某些單位（已銷售單位）之銷售與客戶簽訂合約。對於其餘之部分建造單位（未銷售單位），A公司欲於找到合適之客戶時立刻與該客戶簽訂合約。
- A公司與客戶之合約（對已銷售及未銷售單位兩者）之條款及攸關事實及情況適用IFRS15.35(c)之規定，**A公司係隨時間逐步移轉對每一單位之控制，且因而隨時間逐步認列收入。**
- A公司可能認列**應收款、合約資產或存貨**。

會計問題

A公司是否持有IAS23所定義之符合要件之資產，且因而是否應資本化任何直接可歸屬之借款成本？

借款成本資本化

建造中之商品隨時間逐步移轉



借款成本資本化

土地之借款成本

問題背景

- A公司取得並開發土地，之後於該土地（其係未來建造建築物之區域）上建造一棟建築物。土地及建築物二者皆符合「符合要件之資產」之定義。A公司使用一般借款以支應土地及建造該棟建築物之支出。

會計問題

- A公司應於開始建造該棟建築物時即停止資本化因該土地之支出所發生之借款成本？抑或應於其建造該棟建築物時，繼續資本化因該土地之支出所發生之借款成本？

借款成本資本化

土地之借款成本

回答

- 該土地之預定使用目的並非僅為建造土地上之建築物，而土地及建築物之預定使用目的是為將其用於自用（固定資產）、賺取租金或資本增值（投資性不動產）或出售（存貨）。
- 若A公司在繼續建造建築物時該土地尚未可供其預定用途使用，則應併同考量該土地及建築物，以評估何時停止資本化因土地支出所發生之借款成本。
- 於此情況下，在使土地及建築物二者達到預定使用或出售狀態之幾乎所有必要活動完成前，該土地尚未達到預定使用或出售狀態。

借款成本資本化

符合要件之資產之支出

問題背景

- A企業於開始建造符合要件之資產時並無借款。於建造中，其舉借一般性資金並用以建造符合要件之資產。
- A企業在發生一般借款之借款成本前後均發生符合要件之資產之支出。

會計問題

- A企業於決定符合資本化條件之借款成本之金額時，是否應計入在取得一般借款前所發生之符合要件之資產之支出？

借款成本資本化

符合要件之資產之支出

回答

- A企業於發生借款成本前不應將借款成本予以資本化。
- A企業一旦發生借款成本且因而滿足借款成本資本化之所有三項條件時，於決定適用資本化利率之符合要件之資產之支出，並不會忽略於取得一般借款前所發生之符合要件之資產之支出。

Thank you

READ & DELETE BEFORE USING

“Thank you” and the legal text are editable on this slide. To change the URL, use View > Slide Master and edit on the appropriate slide master.

The disclaimer below is a generic disclaimer. Please check with your territory legal team and update the text below to use your locally approved legal disclaimer.

pwc.tw

© 2019 PwC. All rights reserved. Not for further distribution without the permission of PwC. “PwC” refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL), or, as the context requires, individual member firms of the PwC network. Each member firm is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. PwCIL does not provide any services to clients. PwCIL is not responsible or liable for the acts or omissions of any of its member firms nor can it control the exercise of their professional judgment or bind them in any way. No member firm is responsible or liable for the acts or omissions of any other member firm nor can it control the exercise of another member firm’s professional judgment or bind another member firm or PwCIL in any way.