



安侯建業

IFRS更新

KPMG安侯建業聯合會計師事務所

郭欣頤 會計師

2021年12月2日





郭欣頤

KPMG安侯建業

審計部 執業會計師

行業專長

- 科技、媒體與電信業
- 工業及消費性產品業
- 基礎建設、政府與醫療保健業

相關國家之服務經驗

- 台灣

學歷

- 台北大學會計系

專業資格

- 中華民國會計師

專長領域

- 審計服務
- IPO輔導(包含內部控制與內部稽核)
- 會計相關諮詢
- IFRS轉換輔導

個人經歷簡述

- KPMG台灣所審計部執業會計師
- KPMG健康照護與生技產業服務團隊會計師
- KPMG台灣所生技服務團隊會計師
- KPMG海外業務發展中心會計師
- KPMG台灣所講師
- 財團法人會計研究發展基金會講師
- 台北大學及輔仁大學會計系講師
- 會計師公會課程講師

專業服務經歷

- 財務報表簽證及營利事業所得稅簽證申報
- 申請公開發行及上市櫃案件之輔導
- 上市櫃、公開發行公司之增資案
- 公司內部控制與內部稽核專案審查
- 公司合併案

代表性客戶

- 台灣塑膠工業股份有限公司
- 南亞塑膠工業股份有限公司
- 儒鴻企業股份有限公司
- 超眾科技股份有限公司
- 瑞祺電通股份有限公司
- 六福開發股份有限公司(六福萬怡、六福村)
- 國碓科技股份有限公司
- 佰鴻工業股份有限公司

著作

- 洞析IFRS—KPMG觀點(第一輯)(編譯群)
- 醫療大數據(編著群)

生技相關產業協會

- 中華民國生物發展協會會員
- 工業技術研究院科技新創俱樂部
- 醫管服務暨醫藥生技產業發展論壇
- 臺灣生技產業進軍中國研討會
- 長期照護產業之新趨勢研討會
- 兩岸科技園區中小企業合作發展論壇

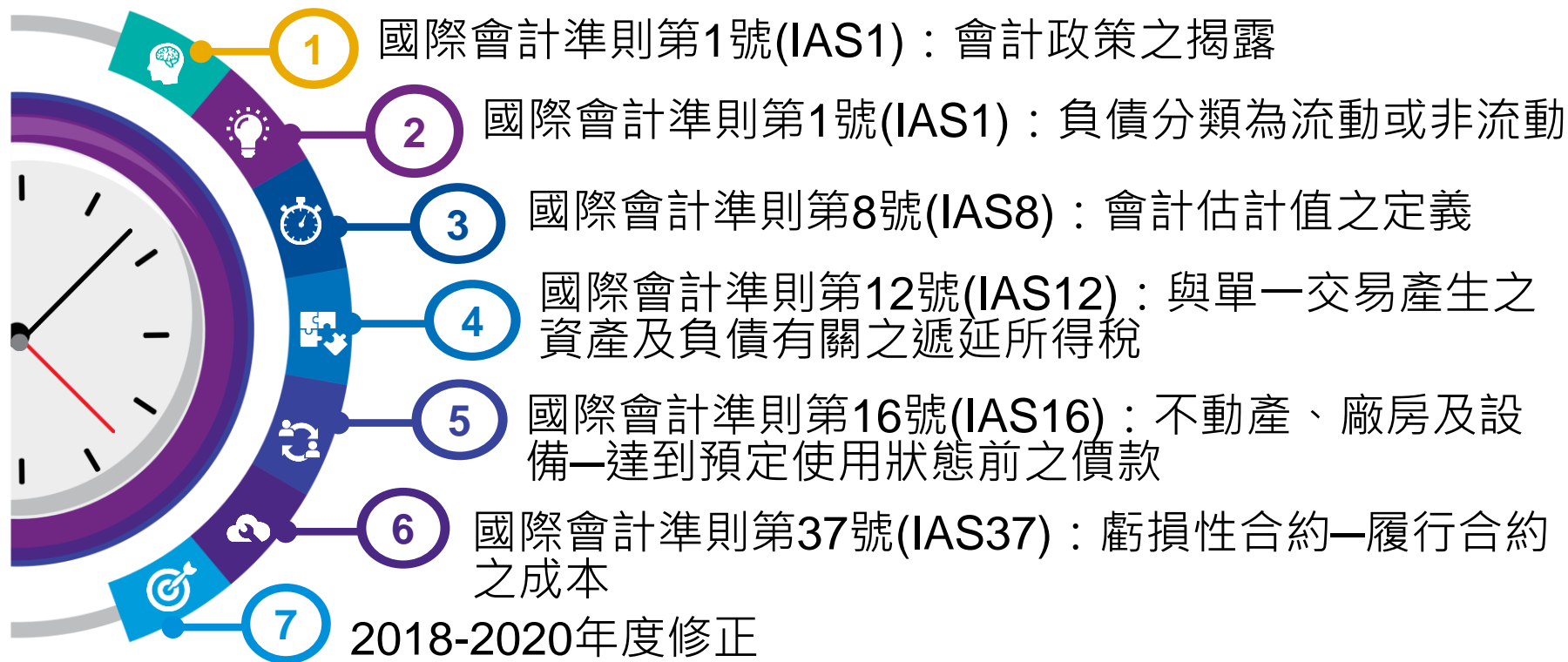
生技產業代表性客戶

- 盛弘醫藥股份有限公司
- 敏盛綜合醫院
- 聯新國際醫院/聯新醫院管理顧問股份有限公司
- 台灣安麗莎醫療器材科技股份有限公司
- 巨生生醫股份有限公司
- 綠藤生物科技股份有限公司
- 拇山菁英數位醫務管理顧問股份有限公司
- 瑞光健康科技股份有限公司
- 行動基因生技股份有限公司

近年度IPO實績

- 2021 巨生生醫股份有限公司公開發行(6827)
- 2020 台灣安麗莎醫療器材科技有限公司公開發行(6778)
- 2018 瑞祺電通股份有限公司上市(6416)
- 2017 瑞利軍工股份有限公司公開發行(6635)

大綱



尚未經金管會認可 之準則修改



IAS1： 會計政策之揭露

IAS1：會計政策之揭露

IAS 1之修正內容
尚未經金管會認可



主要之修正

參考**重大之定義**

規定企業揭露**重大會計政策資訊** (**material accounting policy information**)，而非**重大會計政策** (**significant accounting policies**)

闡明與不重大之交易、其他事項或情況有關之會計政策資訊係屬不重大而無須揭露



闡明並非所有與重大之交易、其他事項或情況有關之會計政策資訊對公司之財務報表均屬重大



如何辨認重大會計政策資訊



提供會計政策資訊可能屬重大之例子



IASB預期該項修正將有助於企業減少不重大會計政策資訊之揭露，降低編製及使用F/S之成本。

IAS1：會計政策之揭露

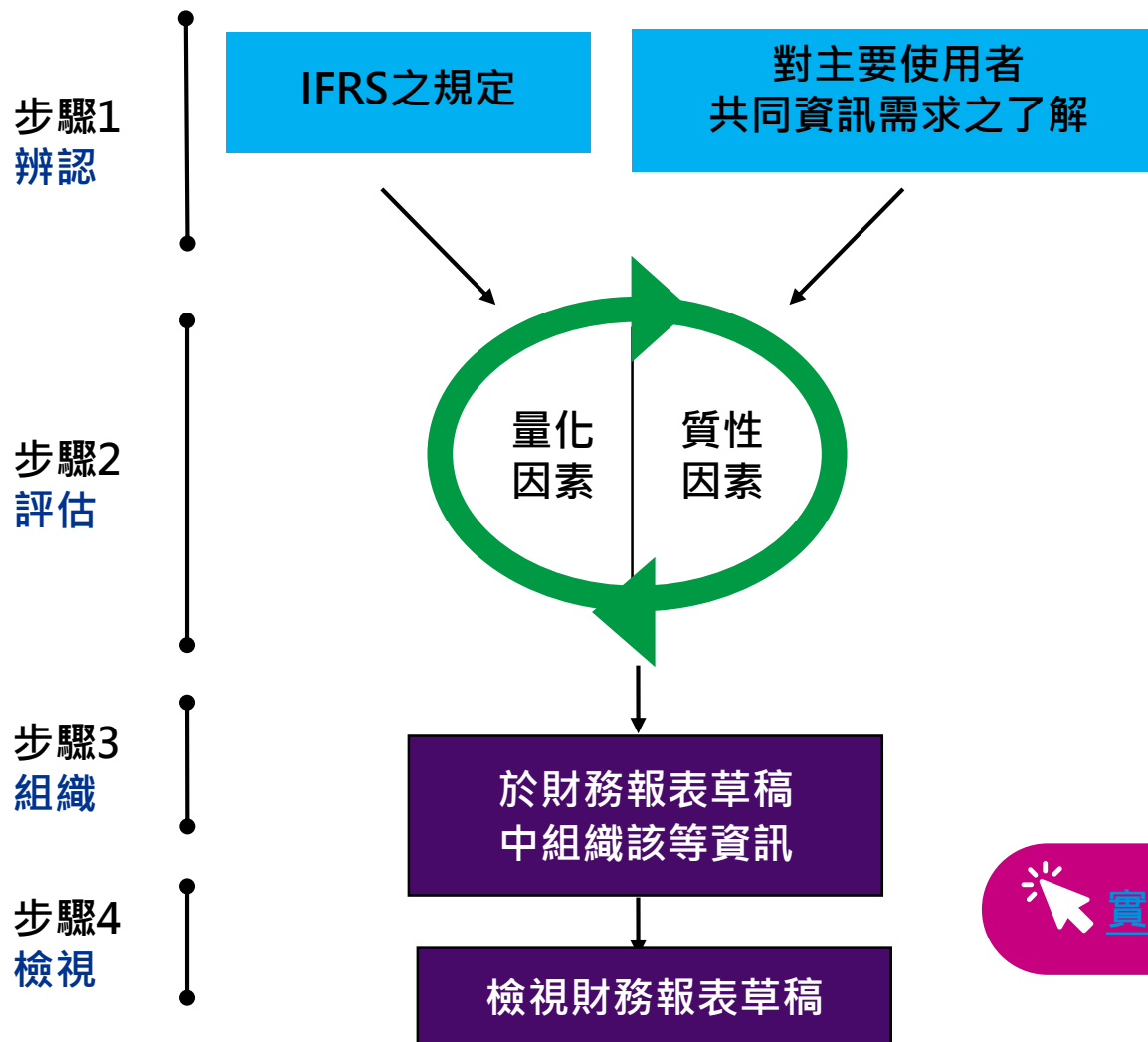
重大之定義(Material)

- 若資訊之遺漏、誤述或模糊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，則該等資訊係屬重大。
- 決定重大性之因素：資訊之性質、金額大小（或兩者）。

企業不得以不重大資訊模糊重大資訊。

IAS1：會計政策之揭露

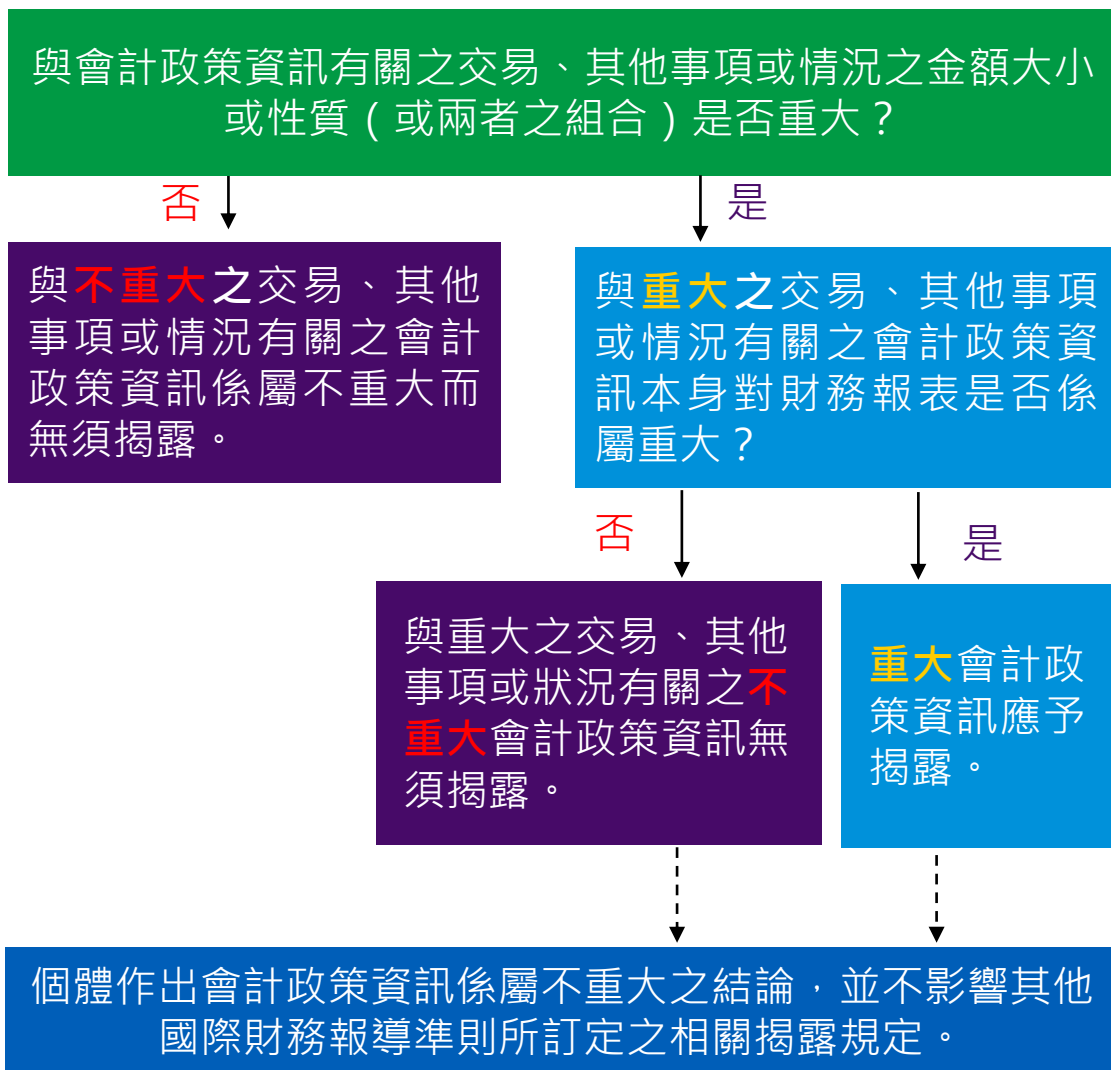
彙總編製財務報表時作
重大性判斷之評估流程



實務聲明書第2號

IAS1：會計政策之揭露

判定會計政策資訊是否係屬重大



IAS1：會計政策之揭露

會計政策資訊屬重大之例子：

1

企業於報導期間改變其會計政策，且此變動導致財務報表中之資訊之重大變動

2

企業自IFRS所允許之會計政策選項中作選擇

3

該等重大之交易、其他事項或情況所須之會計處理係屬複雜且企業之財務報表使用者若無該會計政策資訊則將無法了解

4

企業依IAS1.122及125揭露須作重大判斷或假設之相關會計政策

5

在無某一IFRS明確適用之情況下，依IAS8訂定之會計政策



IAS1：會計政策之揭露



個體特定資訊

- 個體之交易、其他事項或情況之特性之資訊。
- 當個體以與相同產業中之類似個體不同之方式適用某一IFRS時。

對財務報表
使用者較實
用之資訊？



標準化(樣板)資訊、 複述或彙整IFRS準 則規定之資訊

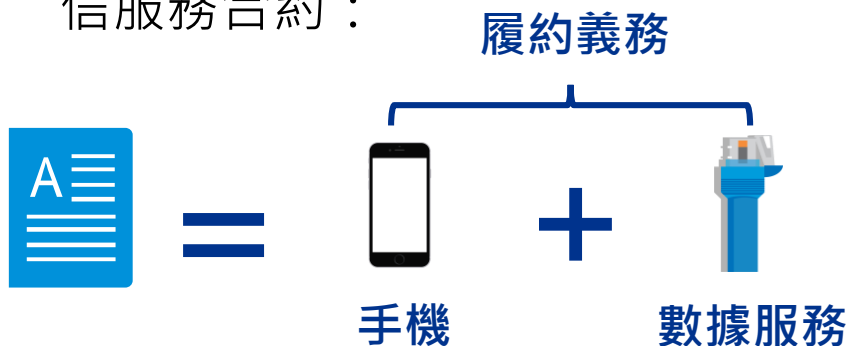
- 使用者了解財報中所提供之其他重大資訊所需者。
- 當交易涉及之會計處理係複雜時。

IAS1：會計政策之揭露

釋例1- 聚焦於個體特定資訊，同時避免標準化（樣板）會計政策資訊

背景

A電信公司與零售客戶簽訂三年電信服務合約：



重大會計政策資訊之辨認

- ✓ 辨認此類型合約之收入對F/S係屬重大。
- ✓ 收入認列之會計政策資訊可被合理預期將影響其F/S主要使用者之決策。

分攤交易價格

滿足PO之時點

銷售手機
之收入

每月付款

提供手機予客
戶時
(某一時點)

提供數據
服務之收入

固定月費

三年合約期
間內
(隨時間)

應揭露之重大資訊

- ✓ 收入認列之會計政策。
- ✓ 企業適用IFRS15所作之重大判斷。

IAS1：會計政策之揭露

釋例2-未提供個體特定資訊，僅複述IFRS規定之會計政策資訊：

背景



- PPE對F/S係屬重大
 - 未認列減損
- 未有IA或GW 先前F/S：
- 複述IAS36之彙總規定
 - 未提供個體特定資訊

重大會計政策資訊之辨認

- ✓ 辨認在減損測試下之PPE對F/S係屬重大。
- ✓ 資產減損之某些會計政策資訊評估為不重大。

應揭露之重大資訊

- ✓ 於財務報表之其他地方揭露與該個體於其減損評估中所採用之重大判斷及假設有關之重大會計政策資訊。

- ◆ 認列及分攤減損損失之會計政策資訊。
- ◆ 對IA及GW之減損之會計政策資訊。

IAS1：負債分類為流動或非流動

IAS 1之修正內容
尚未經金管會認可



主要之修正

因常有以合約條款之遵循為條件之情況
刪除IAS 1.69(d)清償遞延之權利應為
無條件的規定



闡明清償遞延之權利須具有**實質**且須
於報導期間結束日存在



若清償遞延之權利有附帶應遵循之特
定條件，企業須**於報導期間結束日遵**
循該等條件，始具有權利遞延清償



闡明判定負債之分類時**不需要考慮**管理
階層清償債務之**意圖與預期**



新增**清償**之定義，說明分類為負債之
可轉換公司債之轉換權，將影響負債
流動性之分類



該項修正僅影響負債於B/S分類為流動或非流動之表達，惟負債分類改變也有可能進一步影響借款合同條款的遵循

IAS1：負債分類為流動或非流動

現行



為解決IAS1.69(d)「無條件權利」與IAS1.73「預期且有裁量能力」二者間條件不一致之矛盾。新修正IAS1.73以「權利」取代「裁量能力」。

新修正



IAS1.69：有下列情況之一者，企業應將負債分類為流動：

(d)企業未**具無條件**將清償期限遞延至報導期間後至少十二個月之**權利**之負債（見第73段）。負債之條款，可能依交易對方之選擇，以發行權益工具而導致其清償者，並不影響其分類。

IAS1.73：企業在現有貸款機制下，如**預期且有裁量能力**將一項債務再融資或展期至報導期間後至少十二個月，應將其分類為非流動，即使該債務可能在較短期間內到期。惟當該債務之再融資或展期非由企業裁量（例如無再融資協議）時，企業並不考量再融資之可能性，而應將該債務分類為流動。

IAS1.69：有下列情況之一者，企業應將負債分類為流動： ...

(d)企業於報導期間結束不具有將該負債之清償遞延至報導期間後至少十二個月之**權利**。

移至新增之IAS1.76B

IAS1.73：企業在現有貸款機制下，若於**報導期間結束日**具有將一項債務展期至報導期間後至少十二個月之**權利**，應將該債務分類為非流動，即使該債務原將在較短期間內到期。若企業不具有此種權利，則企業並不考量該債務再融資之可能性，而應將該債務分類為流動。

IAS1：負債分類為流動或非流動

企業具有清償遞延至少12個月之權利(IAS1.69(d))



假定不符合IAS1.69(a)-(c)，應如何適用IAS1.69(d)以判定企業是否具有將負債之清償遞延至報導期間後至少12個月之權利？



清償遞延之權利受限於
企業遵循特定條件



即使在報導期間結束日後的
較晚日期債權人始檢測遵循
特定條件之情形



修正案提供了簡單的測試，期能減少實務中的分歧，但外界反應
假設性檢測之分類方式未能反應交易之實質

IAS1：負債分類為流動或非流動

企業具有清償遞延至少12個月之權利(IAS1.69(d))

新修正-增加72A



IAS1.72A：企業將負債之清償遞延至報導期間後至少十二個月之權利須具有實質且須於報導期間結束日存在。若將清償遞延之權利受限於企業遵循特定條件，則僅於企業於報導期間結束日遵循該等條件時，該權利始於報導期間結束日存在。企業須於報導期間結束日遵循該等條件，即使債權人直至較晚之日期始檢測該遵循亦然

定期借款與循環動用借款之分類方式會改變嗎？



新修正準則提供的指引有限，於判定權利是否具實質時，需要管理階層運用判斷

IAS1：負債分類為流動或非流動

定期借款100萬元

- 五年期借款，已全數動支。
- 借款係於2021年10月1日動支，於2026年9月30日到期。
- 每年應以9月30日之資訊為基礎測試是否符合合約條款，若借款人違反，則將隨時要求清償借款。

循環借款100萬元

- 五年期額度，已全數動支。
- 於2021年10月1日動支一年期借款，且意圖於2022年10月1日循環動用。
- 借款循環動用是附帶條件的，企業應符合與定期借款相同之合約條款，始能循環動用。

於2021年12月31日評估（報導期間結束日）

依現行規定評估分類

非流動

由於借款到期日不在十二個月內，且報導期間結束日未違反借款合同，故該借款無須於報導期間後之十二個月內償還。

流動

該循環動用額度僅給予企業一項若於未來某日符合特定條件時可避免清償之權利，該權利非屬「無條件」，故該借款應分類為流動。

依新修訂準則評估分類

目前分類不明確

新修正IAS 1.72A如何影響定期借款之分類，實務上可能有不同解讀。

目前分類不明確

於報導期間結束日，該企業具有權利於未來日某日循環借款。
若此權利具實質且企業於報導期間結束日遵循借款合同合約的條件，則該負債係分類為非流動。惟與定期借款之情形一樣，實務上可能有不同解讀。

IAS1：負債分類為流動或非流動

企業具有清償遞延至少12個月之權利(IAS1.69(d))

新修正-增加75A

IAS1.75A：負債之分類不受企業執行其將該負債之清償遞延至報導期間後至少十二個月之權利之可能性所影響。若負債符合第69段分類為非流動之條件，其應分類為非流動，即使管理階層意圖或預期企業於報導期間後十二個月內清償該負債，或即使企業於報導期間結束日至通過發布財務報表日間清償該負債。惟於任一該等情況下，企業可能需揭露清償時點之資訊以使其財務報表使用者了解該負債對企業財務狀況之影響。

新修正-增加76(d)

IAS1.76：若於報導期間結束日至通過發布財務報表日間發生下列事項，企業應將該等事項依IAS10之規定揭露為非調整事項：

- (a)分類為流動之負債之長期性再融資；
- (b)分類為流動之長期借款協議之違約情況之改正；
- (c)分類為流動之長期借款協議由債權人給與改正違約情況之寬限期；及
- (d)分類為非流動之負債之清償。

若意圖或預期提前清償，應於財報揭露！

IAS1：負債分類為流動或非流動

新修正

IAS1.69：有下列情況之一者，企業應將負債分類為流動：

- (a) 企業預期於其正常營業週期中清償該負債；
 - (b) 企業主要為交易目的而持有該負債；
 - (c) 該負債於報導期間後十二個月內到期清償；或
 - (d) 企業於報導期間結束不具有將該負債之清償遞延至報導期間後至少十二個月之權利。
- 企業應將所有其他負債分類為非流動。

新增清償之定義

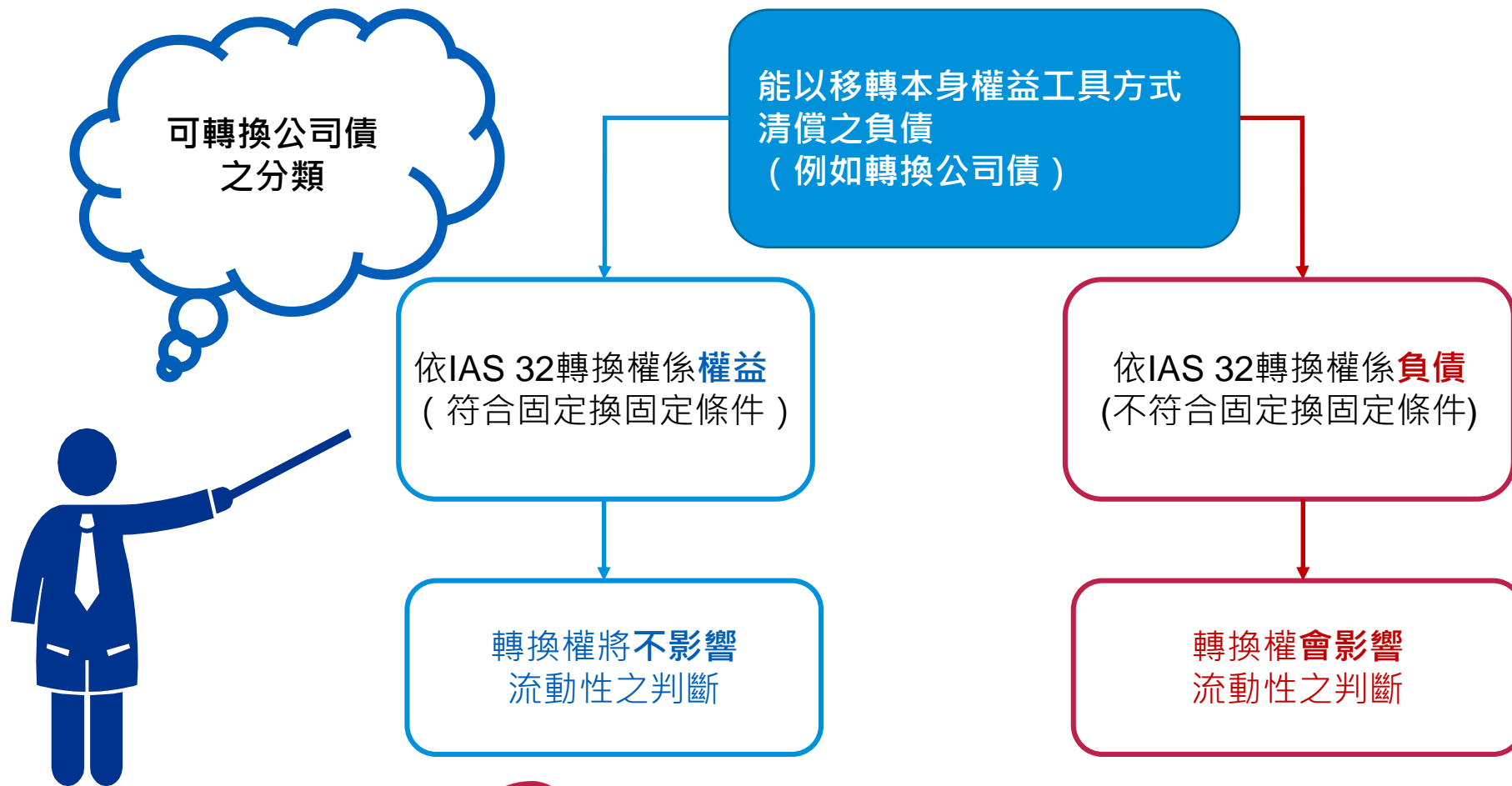
將負債展期並不構成清償

IAS1.76A：就將負債分類為流動或非流動之目的而言，清償係指導致負債消滅之對交易對方之移轉。該移轉可能係下列項目之移轉：

- (a) 現金或其他經濟資源（例如商品或勞務）；或
- (b) 企業本身之權益工具，除非適用第76B段。

IAS1.76B：負債之條款可能（依交易對方之選擇）導致藉由移轉企業本身之權益工具清償負債，若企業將該選擇權分類為權益工具（適用國際會計準則第32號「金融工具：表達」）而作為複合金融工具之權益組成部分與負債分別認列，該等條款並不影響該負債分類為流動或非流動。

IAS1：負債分類為流動或非流動



可轉換公司債之分類可能變為流動。

IAS1：負債分類為流動或非流動

例示

外幣轉換公司債

- 外幣轉換公司債係於2024年12月31日到期。
- 該債券包含一項金融負債及給予持有人於到期日前可隨時轉換為固定數量公司普通股之選擇權。
- 該選擇權不符合權益的定義，因為違反固定換固定的條件，因此，嵌入之衍生工具與主契約分別認列。

於2021年12月31日評估（報導期間結束日）

依現行準則分類

作法分歧
現行準則未明文規定

依新修訂準則分類

流動

移轉企業本身權益工具係一種清償方式。
因為持有人可於到期日前隨時選擇將負債轉換為企業本身權益工具，故企業不具有權利遞延清償期限至報導期間後至少十二個月
因此，該主契約負債應分類為流動。



IAS8： 會計估計值之定義

IAS 8 : 會計估計值之定義

會計政策

企業編製及表達財務報表所採用之特定原則、基礎、慣例、規則及實務。



會計估計變動

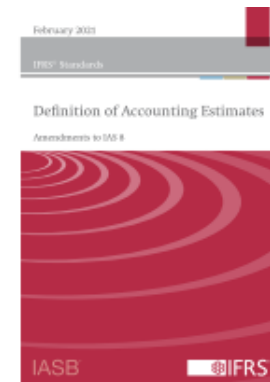
~~係指評估資產及負債目前狀況與相關之未來預期效益與義務後，而對資產、負債帳面金額或資產各期耗用金額所作之調整~~

定義更新

會計估計值

財務報表中受衡量不確定性影響之貨幣金額

IAS 8之修正內容 尚未經金管會認可



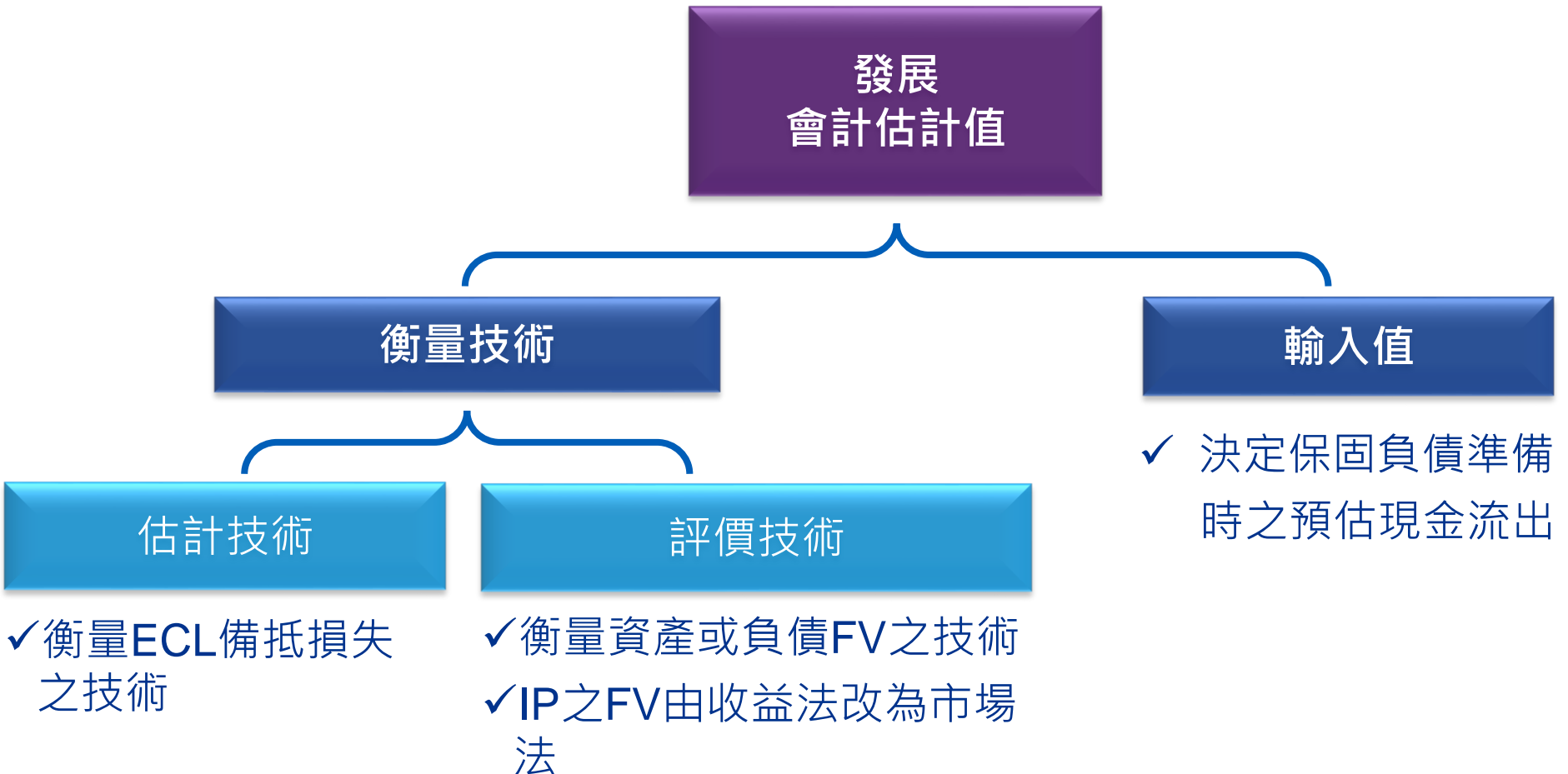
- ◆會計政策可能須以涉及衡量不確定性之方式衡量財務報表中之項目。
- ◆執行會計估計以達成該會計政策所訂定之目的

IAS8：會計估計值

會計估計值 之例子

- 1 ECL之備抵損失(IFRS9)
- 2 存貨項目之淨變現價值(IAS2)
- 3 資產或負債之公允價值(IFRS13)
- 4 PPE之折舊費用(IAS16)
- 5 保固義務之負債準備(IAS37)

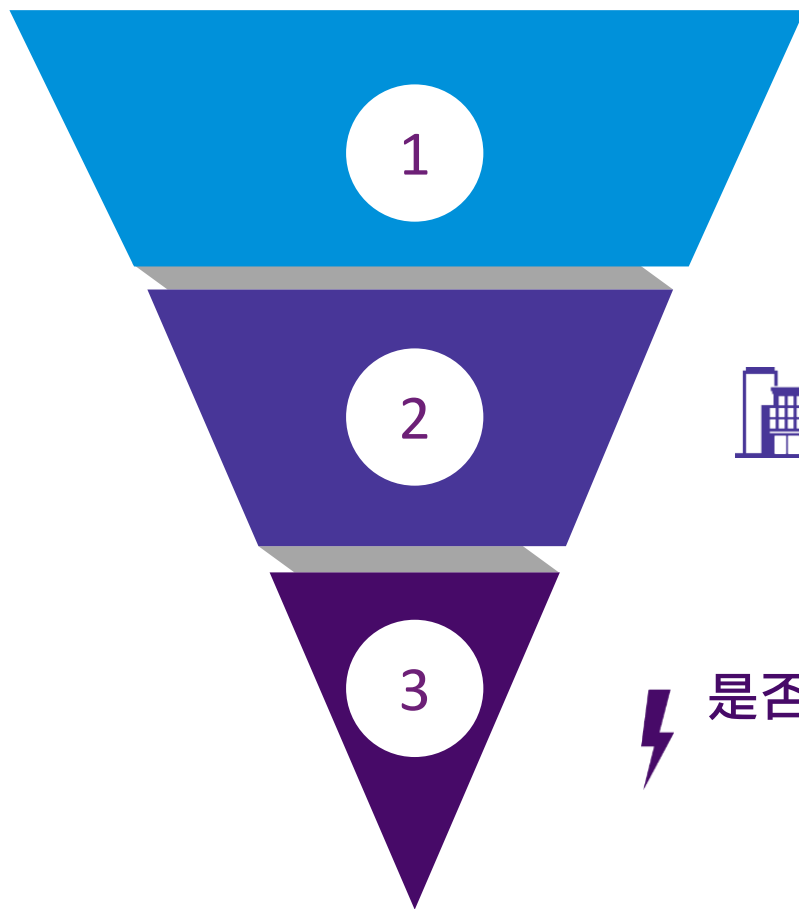
IAS8 : 會計估計值



衡量技術變動及輸入值變動對會計估計值之影響數，係屬會計估計值變動

IAS8：會計估計值

IAS8修正例舉會計估計值新定義之應用



是否為受到衡量不確定之
影響之貨幣金額？



是否係依會計政策目的使用
衡量技術所產生？

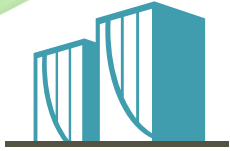


是否需採用判斷及假設？

IAS8 : 會計估計值

釋例1

背景



A公司對IP採FV模式，採**收益法**衡量FV。

因市場狀況改變，**評價技術改採市場法**。

問題



- IP之FV是否係會計估計值？
- 變動數是否屬會計估計值變動？

投資性不動產之公允價值

是否為受到衡量不確定之影響之貨幣金額？

- Yes
- 反映市場參與者間在假定性之出售或購買交易中所能收取或所需支付之價格

是否係依會計政策目的使用衡量技術所產生？

- Yes
- 係適用會計政策（FV模式）時所採用之衡量技術（評價技術）之產出

是否需採用判斷及假設？

- Yes
- 選擇適當之評價技術
- 建立市場參與者於採用該評價技術時將會使用之輸入值，諸如涉及可類比資產之市場交易所產生之資訊

IAS8 : 會計估計值

釋例2

背景



- A公司將股份增值權認列為負債，並採用 Black-Scholes-Merton 衡量該負債之FV。
- 因市場狀況變動，A公司改變股價預期波動率之估計值—選擇權定價模式之輸入值。

IAS8 : 會計估計值

釋例2

問題



- 現金交割之股份基礎給付負債之FV是否係會計估計值？
- 變動數是否屬會計估計值變動？

現金交割之股份基礎給付負債之公允價值

是否為受到衡量不確定之影響之貨幣金額？

- Yes
- 係在假定性之交易中得以清償該負債之金額。

是否係依會計政策目的使用衡量技術所產生？

- Yes
- 係適用會計政策（按FV衡量現金交割之股份基礎給付負債）時所採用之衡量技術（選擇權定價模式）之產出。

是否需採用判斷及假設？

- Yes
- 選擇適當之選擇權定價模式。
- 建立市場參與者於採用該選擇權定價模式時將會使用之輸入值，諸如股價預期波動率及股票之預期股利。

IAS8 : 會計估計值

無法直接觀察而必須估計

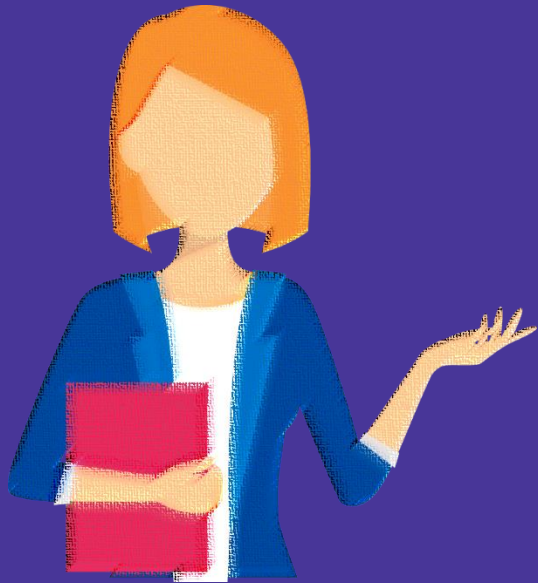
釋例1&2之應用結論	投資性不動產之公允價值	現金交割之股份基礎給付負債之公允價值
是否為受到衡量不確定之影響之貨幣金額？	V	V
是否係依會計政策目的使用衡量技術所產生？	V	V
是否需採用判斷及假設？	V	V
會計估計值		
會計估計值變動舉例	評價技術變動 (收益法改為市場法)	輸入值變動 (預期股價波動)
是否為會計政策之變動？	X	X

IAS8：會計估計值變動之適用

會計估計值變動之影響數應予以推延調整於下列情況認列損益

情況	會計處理	舉例
若該變動僅影響當期	當期認列	修正預期信用損失之估計
若該變動影響當期和未來期間	當期及未來期間認列	修正無形資產/折舊性資產之攤銷年限

若會計估計變動造成資產及負債之變動或與權益之某一項目有關，則應於變動當期透過調整相關資產、負債或權益項目之帳面金額，加以認列



IAS12： 與單一交易產生 之資產及負債有 關之遞延所得稅

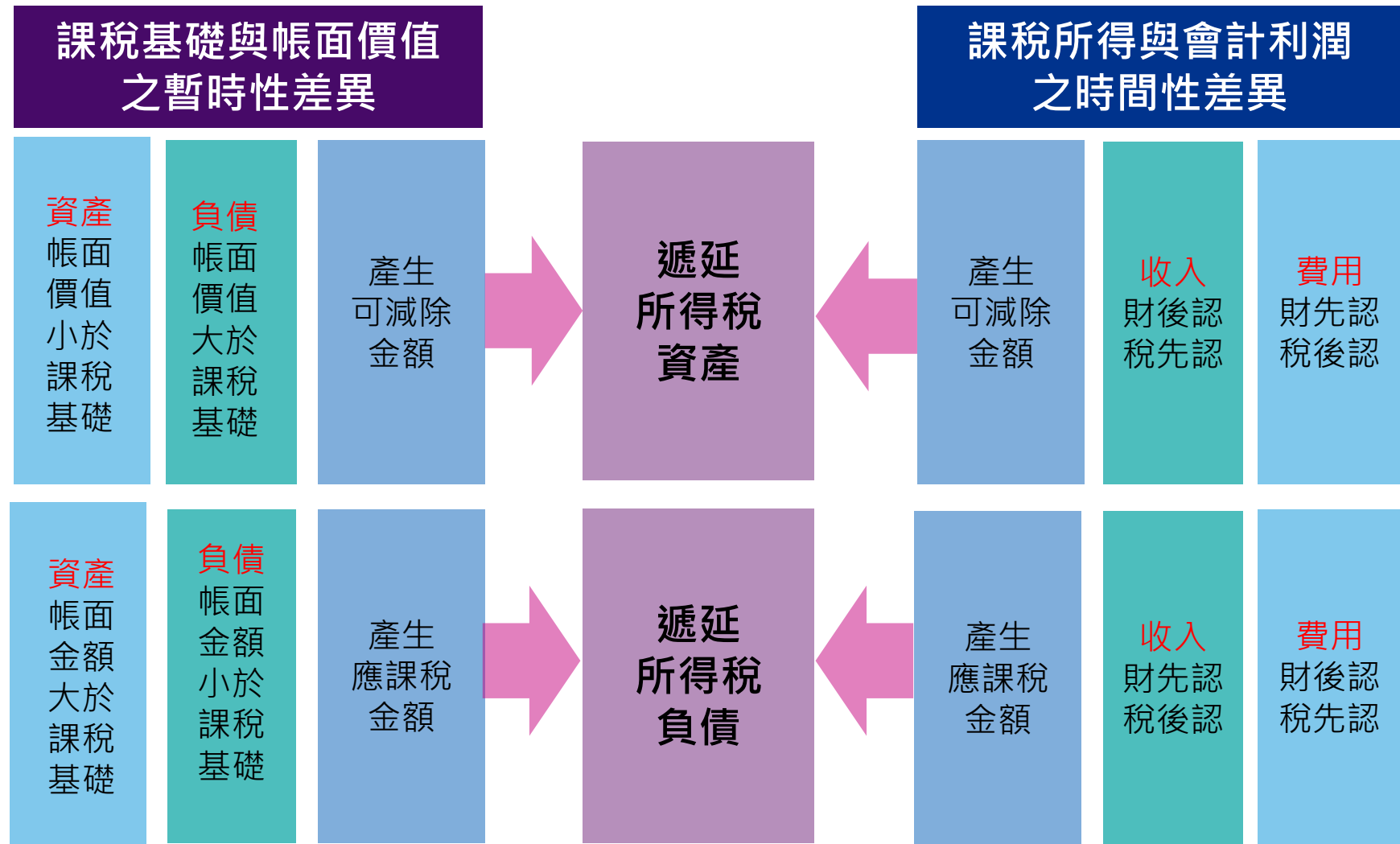
IAS12： 與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅

IAS 12之修正內容
尚未經金管會認可

一項交易同時產生資產及負債時，不適用原始認列豁免，應就資產及負債原始認列時產生之暫時性差異分別認列遞延所得稅，不得以淨額衡量

例如：承租人將標的資產復原至租賃條款所要求之狀態，同時認列之使用權資產及復原負債準備。

IAS12：暫時性差異vs時間性差異



IAS12：遞延所得稅之原始認列豁免

負債或資產原始認列產生之暫時性差異，
不應認列為遞延所得稅負債或資產

商譽原始認列產生之
遞延所得稅負債

非屬企業合併之交易，
且交易時不影響會計利潤，亦不影響課稅所得

因為商譽係按剩餘價值
衡量，而認列遞延所得
稅負債會同時增加商譽，
為避免商譽虛增，故不
得認列遞延所得稅負債

例如：乘人小客車課稅
基礎不得超過250萬，其
與財上原始認列帳面金
額之差異，及後續提列
折舊產生之暫時性差異，
均不認列遞延所得稅

後續非由原始認列所產生之暫時性差異，則應予認列

IAS12： 與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅

釋例



承租不動產，
租期6年



年初支付租金
100,000元；
估計租期屆滿時將
標的資產復原之費
用為80,000元



增額借款利率
為5%；
法定所得稅率
為20%

IAS12 : 與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅

釋例

租賃開始日(原始認列)分錄

使用權資產	592,645
遞延所得稅資產	11,939
租賃負債	532,948
負債準備	59,697
遞延所得稅負債	11,939

	帳面金額 A	課稅基礎 B	暫時性差異 C	遞延所得稅 資產 C*20%	遞延所得稅 負債 C*20%
使用權資產	592,645	532,948	(59,697)		(11,939)
負債準備	59,697	0	59,697	11,939	



安侯建業

業經金管會認可於 111年生效之準則修改

T-IFRS最新認可情形

111年開始適用之新或修訂準則

- IAS16之修正「不動產、廠房及設備—達到預定使用狀態前之價款」
- IAS37之修正「虧損性合約—履行合約之成本」
- IFRS3之修正「對觀念架構之引述」
- IFRS 2018-2020週期之年度改善



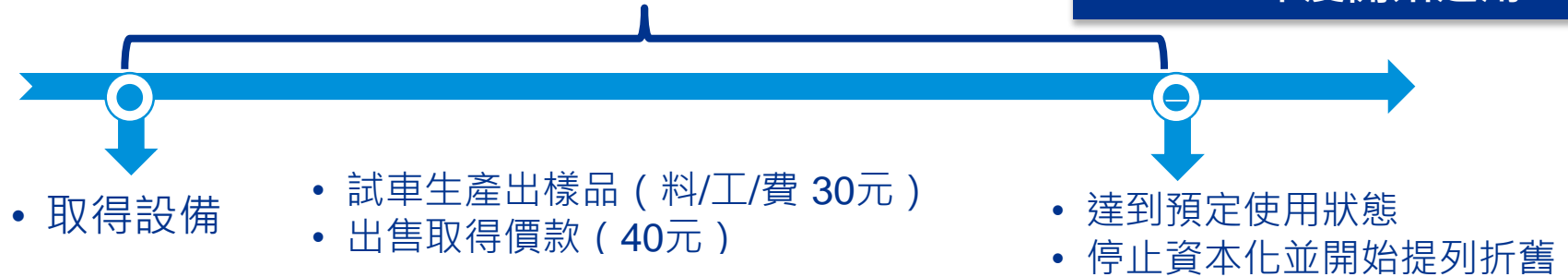


IAS16： 達到預定使用 狀態前之價款

IAS16：達到預定使用狀態前之價款

試車期間（測試資產是否正常運作）

IAS16之修正內容
111年度開始適用



Before

測試支出及收益

After

測試之淨銷售價款列為**PPE成本**

項目	分錄	
料/工	樣品	30
	應付/現金	30
收益	應收/現金	40
	PPE	10
	樣品	30

測試之淨銷售價款列為**損益**

項目	分錄	
料/工	樣品	30
	應付/現金	30
收益	應收/現金	40
	P/L	10
	樣品	30

IAS16：達到預定使用狀態前之價款

測試資產是否正常運作

評估資產之**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、出售予他人或管理目的，其相關投入為資產之成本。

非前述活動所產生的收益及費損(例如：建地於建造前作為停車場所賺得之收益)，則應於發生時認列為損益。

正常運作之評估並非指財務績效(例如：管理階層預期之營業利潤水準)。



針對111年度開始日以後達預期運作方式之資產，追溯適用新規定，影響數調整比較期期初保留盈餘。

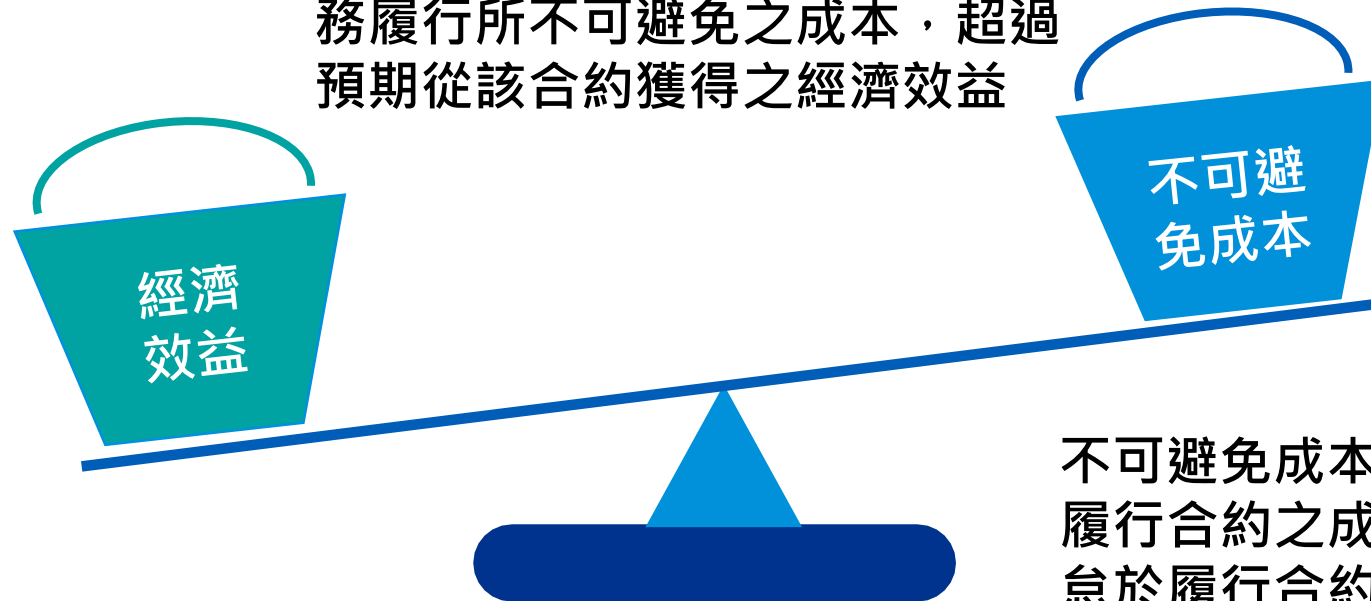


款IAS37： 虧損性合約— 履行合約之成本

IAS37：虧損性合約—履行合約之成本

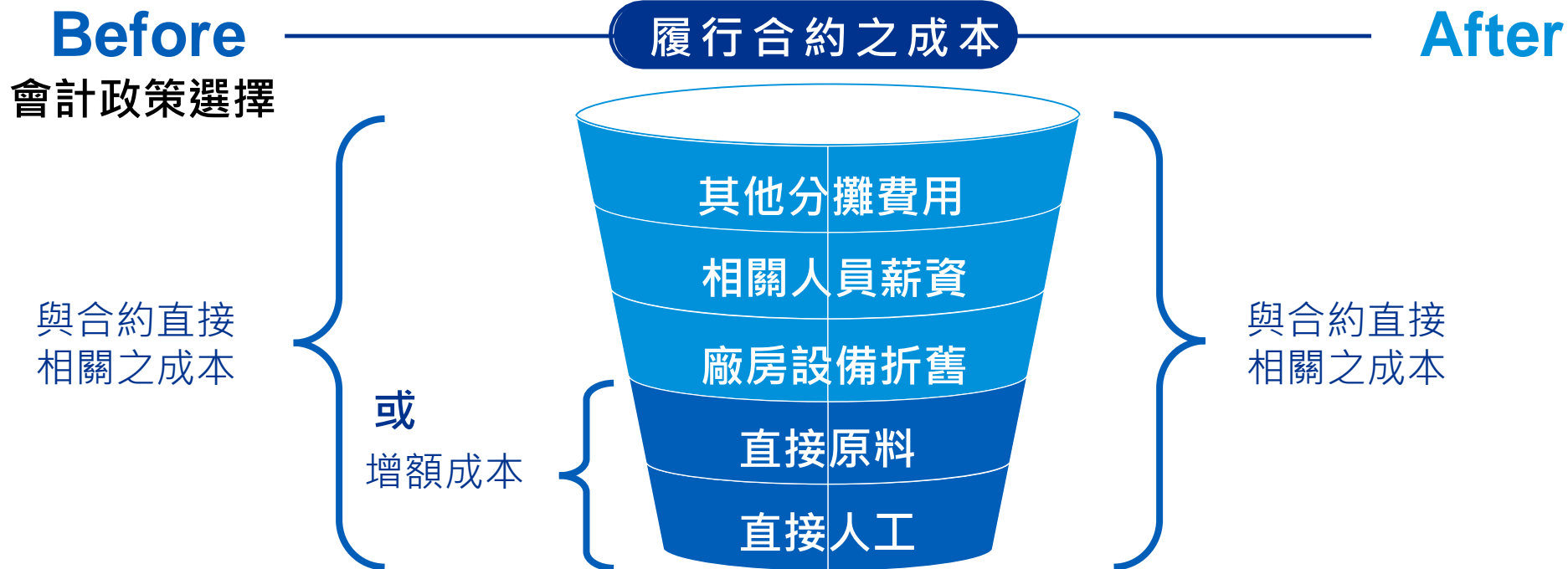
IAS 37之修正內容
111年度開始適用

虧損性合約係指一項合約，其義務履行所不可避免之成本，超過預期從該合約獲得之經濟效益



不可避免成本=履行合約之成本 與
怠於履行合約之罰款
孰低者

IAS37：虧損性合約—履行合約之成本



針對111年度開始日尚未履行完所有義務的合約，追溯適用新規定，影響數調整當日保留盈餘或權益，不得重編比較期資訊。



2018-2020年度修正

2018-2020年度修正

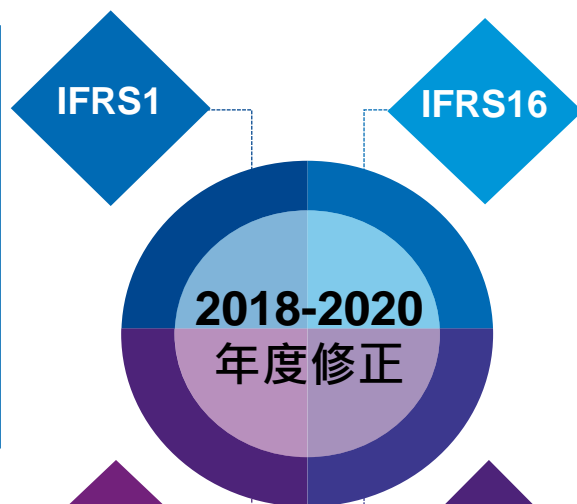
相關準則之修正內容 111年度開始適用

子公司晚於母公司成為首次採用者，選擇以計入母公司合併財務報表之帳面金額衡量轉換日資產負債時，亦得對其所有國外營運機構以前述方式衡量累積換算調整數。

適用於111年1月1日以後開始之年度期間。

評估金融負債交換或條款修改前後現金流量折現值是否有重大差異時，該現金流量包含代替對方所收付之費用。

適用於111年報導期間開始日後修改或交換之金融負債。



刪除釋例13中出租人對租賃改良物之補貼相關處理，以避免混淆或爭議。

無過渡規定。

刪除採用稅前折現率衡量生物資產之公允價值之規定，回歸IFRS13處理。

適用於111年報導期間開始日後之公允價值衡量。



修訂前後差異說明

修訂前後差異說明

項次	議題	會計項目	公報號次及段落	差異說明
1	對觀念架構之引述」(IFRS 3 之修正)	各項負債，包括負債準備及或有負債	111年版： IFRS 3.11及21A-21C 110年版： IFRS 3.11	111年版： 更新對「財務報導之觀念架構」之引述，並於「認列原則之例外」中明定，倘若某負債或或有負債係單獨發生（而非於企業合併中所承擔），將為屬國際會計準則第37號「負債準備、或有負債及或有資產」（以下簡稱IAS37）或國際財務報導解釋第21號「公課」（以下簡稱IFRIC21）範圍內之負債及或有負債，收購者應適用IAS37第15至22段或IFRIC21以決定收購日是否存在因過去事項所產生之現時義務，或收購日前是否已發生產生公課支付負債之義務事項。 110年版： 無。
2	子公司晚於母公司首次採用IFRSs (IFRS 1之修正)	國外營運機構財務報表換算之兌換差額	111年版： IFRS 1.D13A 110年版： 無	111年版： 允許採用國際財務報導準則第1號「首次採用國際財務報導準則」（以下簡稱IFRS1）第D16段(a)豁免之子公司，得對所有國外營運機構採用母公司轉換至國際財務報導準則日應納入母公司合併財務報表之帳面金額衡量累積換算差異數。此修正亦適用於採用IFRS1第D16段(a)豁免之關聯企業及合資。 110年版： 無。

修訂前後差異說明(續)

項次	議題	會計項目	公報號次及段落	差異說明
3	除列金融負債「10%」測試中之費用 (IFRS 9之修正)	金融負債 本期淨利 (淨損)	111年版： IFRS 9.B3.3.6 / B3.3.6A 110年版： IFRS 9.B3.3.6	111年版： 規定除列金融負債10%測試中，決定所收付費用之淨額時，借款人僅計入借款人與貸款人間所收付之費用，包括借款人或貸款人代替對方所收付之費用。 110年版： 無。
4	不動產、廠房及設備：達到預定使用狀態前之價款 (IAS 16之修正)	不動產、廠房及設備 本期淨利 (淨損)	111年版： IAS 16.17,20A,74A 110年版： IAS 16.17	111年版： 1.明定直接可歸屬成本包含測試資產是否正常運作之成本，但禁止自不動產、廠房及設備項目之成本中，減除銷售該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前所生產之項目之價款 (例如，銷售測試機器是否正常運作時所生產之樣品之價款)。銷售該等項目之價款及該等項目之成本，應認列為損益。企業應適用IAS 2「存貨」衡量此類項目之成本。 2.闡明測試資產是否正常運作係指評估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，而非評估資產財務績效。 3.若1.所述之價款及成本係與非屬企業正常活動產出之項目有關，且未於綜合損益表單獨列報，則應揭露綜合損益表中包含此等價款及成本之金額及單行項目。 110年版： 1.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可供使用地點及狀態而產出之項目 (如於測試設備時所產出之樣品) 之銷售淨價款。 2.未明訂何謂測試資產是否正常運作。

修訂前後差異說明(續)

項次	議題	會計項目	公報號次及段落	差異說明
5	虧損性合約—履行合約之成本 (IAS 37之修正)	負債準備 本期淨利 (損)	111年版： IAS 37.68A,69 110年版： IAS 37.69	111年版： 1.明定履行合約之成本包含與合約直接相關之成本。與合約直接相關之成本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之分攤)。 2.闡明企業在為虧損性合約設立一單獨負債準備之前，應對履行該合約所使用之資產 (即評估該合約是否係虧損性時將考量其成本之資產，而非僅該合約專用之資產) 已發生之任何減損損失先予認列。 110年版： 1.僅定義虧損性合約係指義務履行所不可避免之成本超過預期從該合約獲得之經濟效益。未明定履行合約之成本包含哪些成本。 2.企業在為虧損性合約設立一單獨負債準備之前，應對該合約專用資產已發生之任何減損損失先予認列。
6	公允價值衡量中對稅捐之考量 (IAS 41之修正)	生物資產 農業產品	111年版： IAS 41.22 110年版： IAS 41.22	111年版： 刪除國際會計準則第41號「農業」於衡量公允價值時排除稅捐之現金流量之規定。 110年版： 規定於衡量公允價值時應排除稅捐之現金流量。

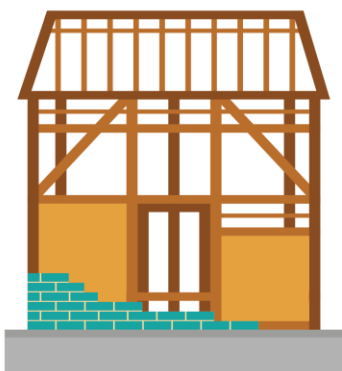


近期發布之IFRS問答集



土地地上權之 會計處理疑義

土地地上權之會計處理疑義-問題背景



建設公司與國有財產署簽訂70年地上權合約，並興建房屋出售



合約條款概要如下：

1. 限制土地使用之目的為興建住宅
2. 房屋應連同應有之地上權持分讓與第三人，並經國有財產署同意
3. 第三人繼受原地上權合約之各項權利義務
4. 建設公司於地上權移轉後應無償管理合約期間第三人對於地租之繳納並承擔信用風險，以及合約終止後之點交事宜



1. 支付價款包括：
 - 一次性權利金
 - 後續按月支付地租，部分固定，部分按申報地價調整
2. 出售地上權時，向第三人一次收取所有價款

會計疑義

建設公司應如何對前述

地上權做會計處理？



相關準則

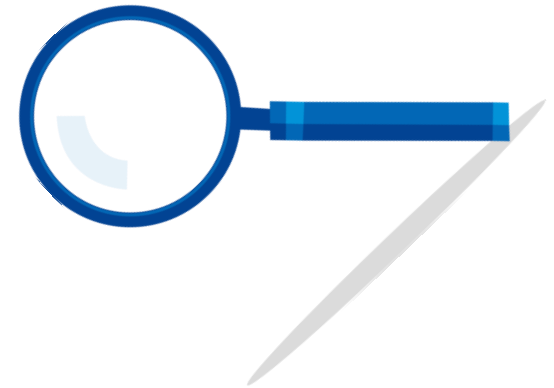
Q1：限制土地使用目的符合租賃定義嗎？

IFRS16.B25

若在合約對客戶之使用權所界定之範圍內，客戶在整個使用期間可改變資產之使用方式及使用目的，則該客戶具有主導該資產之使用方式及使用目的之權利。

於作此評估時，企業應考量在整個使用期間與改變資產之使用方式及使用目的最為攸關之決策權。

當決策權影響源自使用之經濟效益時，該決策權為攸關。



相關準則

Q2：承租的地上權可以是存貨嗎？

IFRS16.BC74

國際財務報導準則第16號並未將存貨之租賃自其範圍明確排除。

IASB指出，極少此等交易符合租賃之定義，因承租人持有所承租之資產不太可能係供正常營業過程出售或於製造過程中耗用以供正常營業過程出售。

據此，IASB決定範圍之排除非屬必要。

IAS2.6

存貨係指符合下列任一條件之資產：

- (a) 持有供正常營業過程出售者；
- (b) 正在製造過程中以供前述銷售者；或
- (c) 將於製造過程或勞務提供過程中耗用之原料或物料（耗材）。



相關準則

Q3：地上權存貨，如何決定原始衡量及後續衡量金額？

IFRS16.24

使用權資產之成本應包含：

- (a) 租賃負債之原始衡量金額；
- (b) 於開始日或之前支付之任何租賃給付，減除收取之任何租賃誘因；
- (c) 承租人發生之任何原始直接成本；及
- (d) 承租人拆卸、移除標的資產及復原其所在地點，或將標的資產復原至租賃之條款及條件中所要求之狀態之估計成本

IAS2.9

存貨應以成本與淨變現價值孰低衡量。

IAS2.10

存貨成本應包含所有購買成本、加工成本及為使存貨達到目前之地點及狀態所發生之其他成本。



相關準則

Q4：租到半途就移轉的地上權，應該如何判斷租賃期間？

IFRS16.B34

於決定租賃期間及評估租賃之不可取消期間之長度時，企業應適用合約之定義，並決定合約可執行之期間。

當承租人及出租人均具有無須另一方同意即可終止租賃之權利，且所支付之罰款未超過不重大時，該租賃不再係可執行。



相關準則

Q5：依申報地價調整按月支付之地租應計入租賃負債嗎？

[證期局外界關注議題1080430](#)

企業與政府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。



相關準則

Q6：興建過程中租賃負債之利息可以資本化為房屋嗎？

IFRS16.38

開始日後，承租人應將下列兩者認列於損益（除非該等成本依所適用之其他準則

計入另一資產之帳面金額中）：

(a) 租賃負債之利息；

IAS23.8

企業針對直接可歸屬於取得、建造或生產符合要件之資產之借款成本，應予以資本化為該資產成本之一部分。企業應將其他借款成本認列為發生期間之費用。

相關準則

Q7：地上權及房屋移轉給第三方時，租賃負債如何處理？



IFRS16.46

對於不以單獨租賃處理之租賃修改，承租人應以下列方式處理租賃負債之再衡量：

對減少租賃範圍之租賃修改，減少使用權資產之帳面金額以反映租賃之部分或全面終止。承租人應將任何有關租賃之部分或全面終止之利益或損失認列於損益中



相關準則

Q8：地上權及房屋移轉給第三方之後，無償管理義務應該入帳嗎？

IAS37.14

負債準備於下列情況下應予認列：

- (a) 企業因過去事項而負有現時義務（法定義務或推定義務）；
- (b) 很有可能需要流出具經濟效益之資源以清償該義務；及
- (c) 該義務之金額能可靠估計。

若前述各條件未能符合，企業不得認列負債準備。

IAS37.59

負債準備應於每個報導期間結束日加以複核，並予調整以反映目前之最佳估計。

若不再很有可能需要流出具經濟效益之資源以清償該義務，則該負債準備應予迴轉。

研議小組決議

合約簽訂時



限制土地使用之目的係界定使用範圍，不影響租賃之判斷。如屬租賃，該地上權仍符合存貨定義，應於開始日以IFRS16原始衡量金額認列為存貨之成本，後續則依據IAS2以成本與淨變現價值孰低衡量

房屋興建期間



應依IAS23判斷租賃負債產生之利息費用是否為可直接歸屬於興建建物之借款成本，若是則予以資本化

銷售時



除列地上權存貨前，應先除列原先認列之租賃負債並調整存貨成本，以反映移轉予客戶之支付地租義務

銷售後



看管維護義務應依IAS37估列負債準備



集團間買回庫藏股 之會計處理



集團間買回庫藏股之會計處理-問題背景

子公司買回其本身股票，導致母公司對子公司享有之股權淨值發生變動，母公司帳上應如何處理？

孫公司買回子公司股票時，母公司帳上應如何處理？

子公司持有母公司股票時，母公司個體財報如何處理母公司發放予子公司之股利，及子公司發放予母公司之股利？



子公司持有母公司股票，母公司於合併報表如何處理？

分次買回庫藏股轉讓予員工，各次買回成本不同時，如何計算庫藏股之帳面金額？

相關準則

IAS32.33

若企業再取回其本身之權益工具，該等工具(庫藏股)應自權益中減除。企業本身權益工具之購買、出售、發行或註銷，均不得於損益中認列利益或損失。此種庫藏股可能由企業或合併集團之其他成員取得並持有。所支付或所收取對價應直接認列於權益。



研議小組決議

子公司買回其本身股票，
導致母公司對子公司享
有之股權淨值發生變動，
母公司帳上應如何處理？

孫公司買回子公司
股票時，母公司帳
上應如何處理？



子公司持有母公司股票，母
公司於合併報表如何處理？

- 母公司應於帳上調整「採用權益法之投資」與「資本公積-認列對子公司所有權權益變動數」之金額。
- 孫公司持有子公司股票時，母公司亦應比照前述方式處理。
- 於編制合併報表時，應依對子公司持股比例將子公司持有母公司之股票認列為庫藏股，剩餘部分則自合併資產負債表之非控制權益項下減除。

研議小組決議(續)



分次買回庫藏股轉讓予員工，
各次買回成本不同時，如何
計算庫藏股之帳面金額？

庫藏股票之帳面金額應按股票種類(普通股或特別股)加權平均計算，並得依收回原因分別計算。若各次買回之庫藏股適用不同轉讓辦法，得視為收回原因相異而分別計算之帳面金額，惟應一致採用

研議小組決議(續)

子公司持有母公司股票時，母公司個體財報如何處理母公司發給予子公司之股利，及子公司發給予母公司之股利？



- 母公司應就其所發給予子公司之現金股利沖銷「採用權益法之投資」並調整「資本公積-庫藏股票交易」。
- 母公司收到子公司發放之現金股利時，無論該股利之來源是否為母公司以前年度發放現金股利之退回，母公司均應將自子公司所收取之現金股利沖銷「採用權益法之投資」，不得將原已貸記之「資本公積-庫藏股票交易」轉回保留盈餘或沖減庫藏股票成本。



安侯建業

Thank
you



安侯建業



@KPMGTaiwan



home.kpmg/tw

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2021 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Taiwan.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.