

110年度IFRS宣導會

December 2021

資誠聯合會計師事務所

林佳鴻 會計師





林佳鴻

Chia-Hung Lin

東吳大學會計研究所碩士



林佳鴻 執業會計師
資誠聯合會計師事務所
審計服務部

☎ (02) 2729 6666 分機 25569

✉ Chiahung.lin@pwc.com

專長

- 財務、稅務及專案審計服務輔導
- US GAAP/IFRS 查核、轉換、顧問諮詢服務
- 美國沙賓法案之內查核部控制制度 (SOX404) 設計及查核服務
- 國內外上市規劃與輔導顧問諮詢

主要服務客戶

- 南茂科技股份有限公司
(Foreign Private Issuer)
- 台灣微脂體股份有限公司
(Foreign Private Issuer)
- 中智全球控股股份有限公司
(HK IPO)
- M17 Entertainment Limited
(US IPO)
- 聯華電子 (SOX404輔導)
- 華碩電腦, 統一超商, 藍天電腦等等
(IFRS consultation)

經歷

- 資誠聯合會計師事務所審計服務部合夥人、
副總經理、協理
- 資誠聯合會計師事務所全球資市場部協理
- PricewaterhouseCoopers – McLean,
Virginia, USA
- ASUS Computer International –
Fremont, California, USA
- 中央銀行、台灣證券交易所、集保中心、
證券暨期貨發展基金會IFRS課程講師
- 成功大學、台北大學、東海大學IFRS課程
講師

課程大綱

項目	主題說明
1	IFRS新趨勢解析 1. IAS 1之修正-負債分類為流動或非流動 2. IAS 1之修正-會計政策之揭露 3. IAS 8之修正-會計估計之定義 4. IAS 12之修正-與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅 5. IAS 37 之修正-虧損性合約-履行合約成本 6. 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 7. 2018-2020年度修正
2	2021年度問答集
3	實務交流互動Q&A

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。



IFRS 新趨勢解析

IAS 1之修正
負債分類為流動或非流動

1

負債分類為流動或非流動(IAS 1之修正)

主要修正

IASB發布之生效日：2023年1月1日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用

修正IAS 1 .69 (d): 企業於報導期間結束日不具有將負債之清償遞延至報導期間後至少12個月之權利，該負債應分類為流動

1

該修正刪除分類原則中「無條件」一詞，並要求清償遞延之權利需具有實質且於報導期間結束日存在

2

僅於企業於報導期間結束日遵循清償遞延之權利所受限之特定條件，該清償遞延之權利始存在

3

分類不受企業執行清償遞延之權利之可能性影響

負債分類為流動或非流動(IAS 1之修正)

清償遞延之權利需具有實質且於報導期間結束日存在

企業將負債之清償遞延至報導期間後至少12個月之權利須具有實質且須於報導期間結束日存在



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12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

企業若於報導期間結束日前違反長期借款協議之條件，致使該負債變成要求即須支付，該負債應分類為流動，即使於報導期間後至通過發布財務報表前，已經債權人同意不因該企業違反條款而及要求清償

於報導期間結束日以前，若債權人已同意提供寬限期至報導期間後至少12個月，企業於寬限期內可改正違約情況且債權人於寬限期不得要求立即償還，企業應將該負債分類為非流動

負債分類為流動或非流動(IAS 1之修正)

清償遞延之權利受限於企業遵循特定條件

該修正釐清若將清償遞延之權利受限於企業遵循特定條件



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

負債分類為流動或非流動(IAS 1之修正)

分類不受企業執行權利之可能性影響

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12個月之權利之可能性所影響



當負債符合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12個月內清償該負債



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



可能須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

負債分類為流動或非流動(IAS 1之修正)

期後事項之揭露

分類為流動之負債之長期性再融資

分類為流動之長期借款協議之違約情況之改正

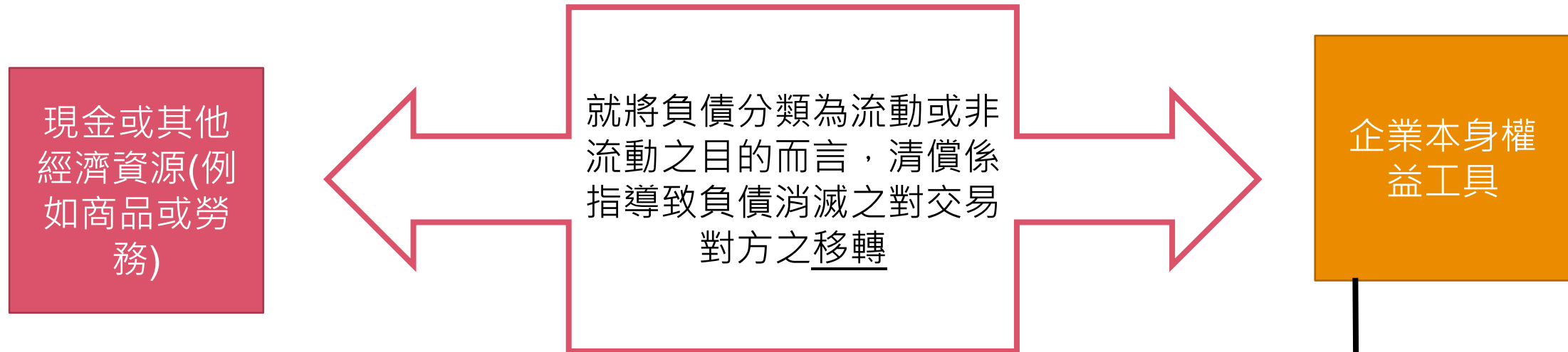
若於報導期間結束日至通過發布財務報表日間發生，應依IAS 10之規定揭露為非調整事項

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

分類為非流動之負債之清償

負債分類為流動或非流動(IAS 1之修正)

清償之定義

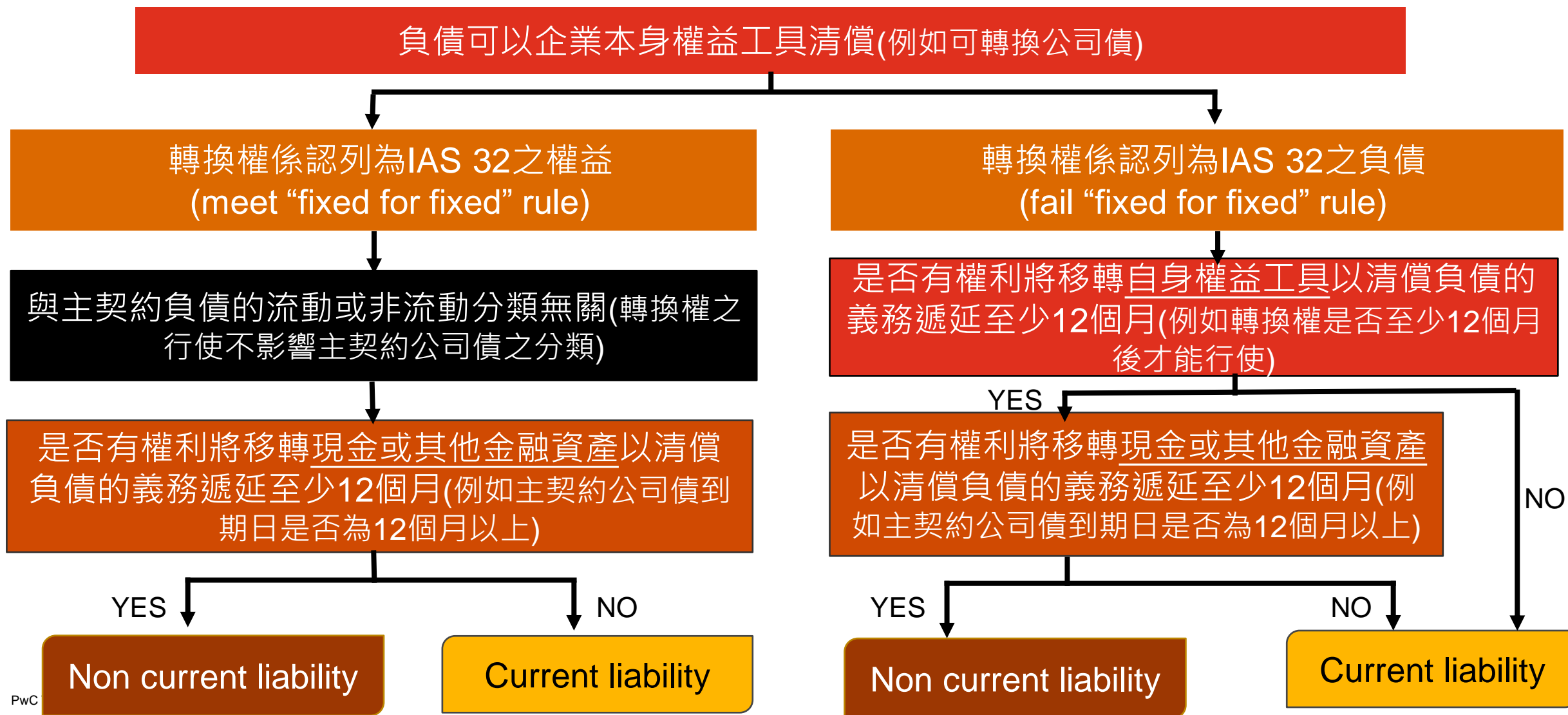


例外：

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而做為複合金融工具之權益組成部分與負債分別認列，該等條款並不影響負債之分類

負債分類為流動或非流動(IAS 1之修正)

清償之定義



IAS 1之修正 會計政策之揭露

2

會計政策之揭露(IAS 1之修正)

重大(material)會計政策資訊

IASB發布之生效日：2023年1月1日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用

會計政策定義

會計政策係指企業編製及表達財務報表所採用之特定之原則、基礎、慣例、規則及實務。(與IAS 8「會計政策、會計估計值變動及錯誤」第5段之用語相同)。

重大(material)會計政策資訊

- 以重大(material)取代重大(significant)
- 若會計政策資訊之揭露係主要使用者了解財務報表中所提供重大之交易、其他事項或情況之資訊所需者，則該會計政策資訊被預期為重大

會計政策之揭露(IAS 1之修正)

會計政策資訊之揭露(IAS 1.117)

連同企業財務報表所包含
之其他資訊被考量

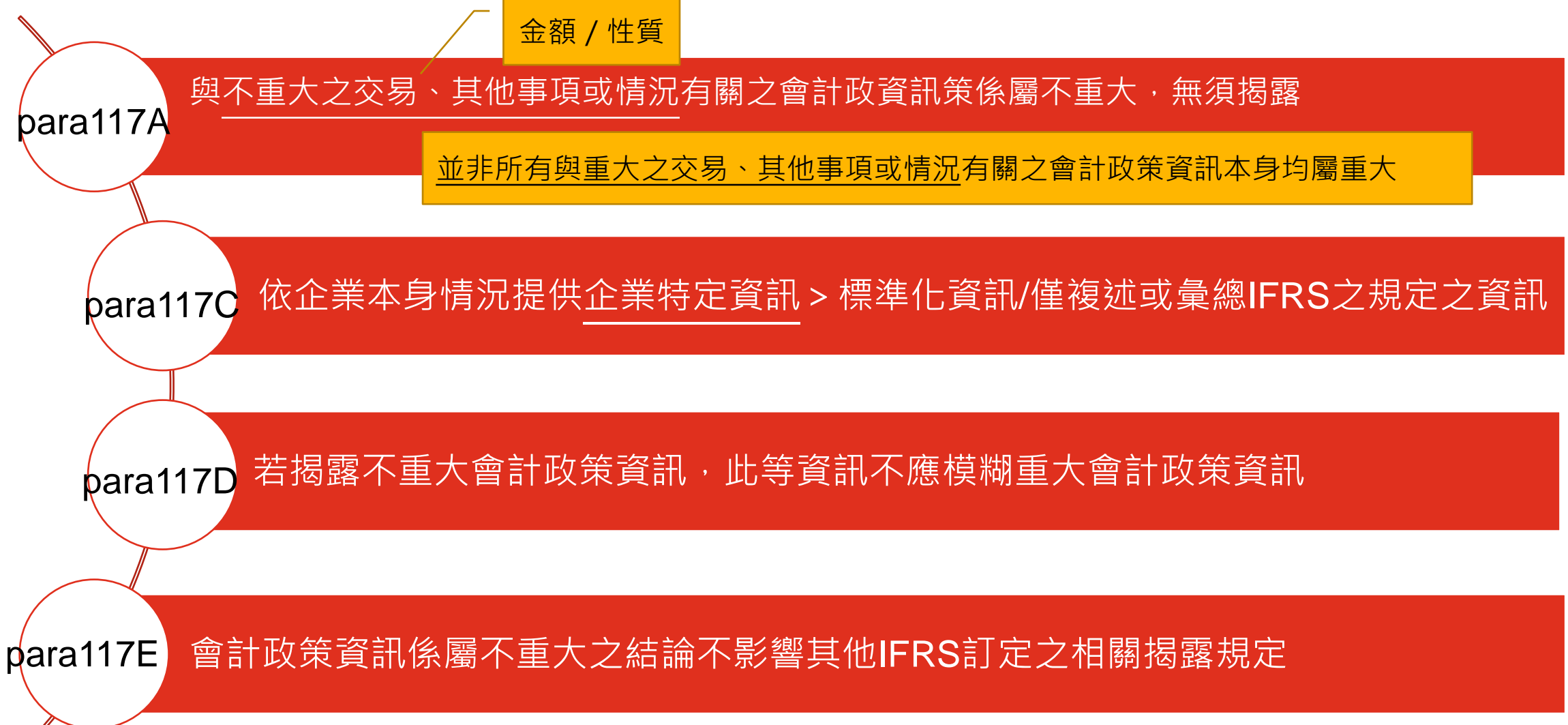
合理預期將影響一般用途
財務報表之主要使用者以
該等財務報表為基礎所作
之決策

重大會計政策資訊

企業應揭露

會計政策之揭露(IAS 1之修正)

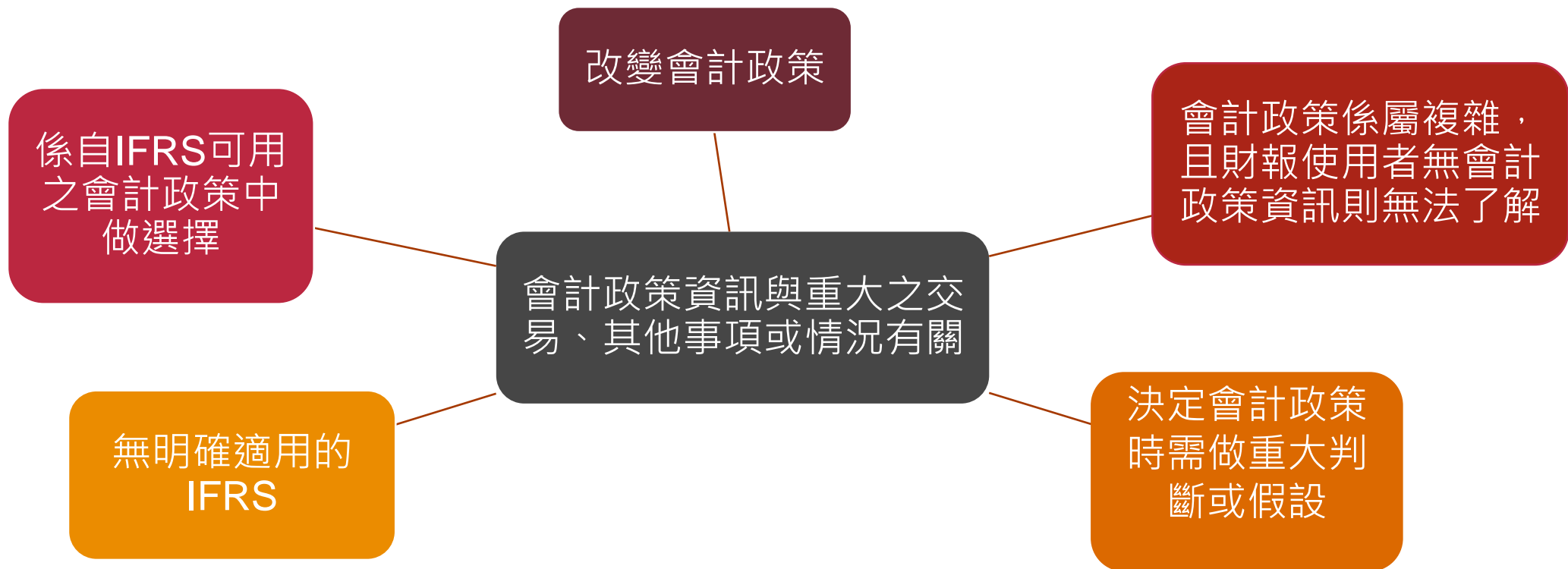
會計政策資訊之揭露(IAS 1.117A/117C/117D/117E)



會計政策之揭露(IAS 1之修正)

會計政策資訊之揭露(IAS 1.117B)

若會計政策資訊係企業之財務報表使用者了解財務報表中之其他重大資訊所需者，則預期該資訊係屬重大



會計政策之揭露(IAS 1之修正)

國際財務報導準則實務聲明書第 2 號「做重大性判斷」之修正

與會計政策資訊有關之交易、其他事項或情況之金額大小或性質（或兩者之組合）是否重大？

否

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
(IAS 1.117A/117D)

是

與重大之交易、其他事項或情況有關之會計政策資訊本身對財務報表是否係屬重大
(IAS 1.117B)?

否

與重大之交易、其他事項或情況有關之不重大會計政策資訊無須揭露
(IAS 1.117A/117D)

是

重大會計政策資訊應予揭露
(IAS 1.117/117C)

個體做出會計政策資訊係屬不重大之結論，並不影響其他國際財務報導準則所訂之相關揭露規定(IAS 1.117E)

IAS 8之修正
會計估計之定義

3

會計估計值之定義(IAS 8修正)

主要修正

IASB發布之生效日：2023年1月1日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用

會計估計變動

(change in accounting estimates)

- 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。會計估計變動係因新資訊或新發展所導致，因而並非錯誤更正。

修正後

會計估計值

(accounting estimates)

- 係財務報表中受衡量不確定性影響之貨幣金額。

修正後

會計估計值變動

(Changes in accounting estimates)

企業於作為會計估計值之基礎之情況發生變動時或因新資訊、新發展或更多經驗，可能需改變會計估計值。
輸入值變動或衡量技術變動對會計估計值之影響數，係屬會計估計值變動。

會計估計值之定義(IAS 8修正)

會計估計值(Accounting estimates)

為了達成會計政策之目的

會計估計值
(財務報表中受衡量不確定性影響之
貨幣金額)

例如：
預期信用損失之備抵損失(IFRS 9)、存貨
項目之淨變現價值(IAS 2)、資產/負債之公
允價值(IFRS 13)、不動產、廠房及設備項
目之折舊費用(IAS 16)、保固之負債準備
(IAS 37)

=

衡量技術
(包括估計技術及
評價技術)

+

輸入值

涉及以最新可得且可靠之資訊為基礎之判斷或
假設之運用

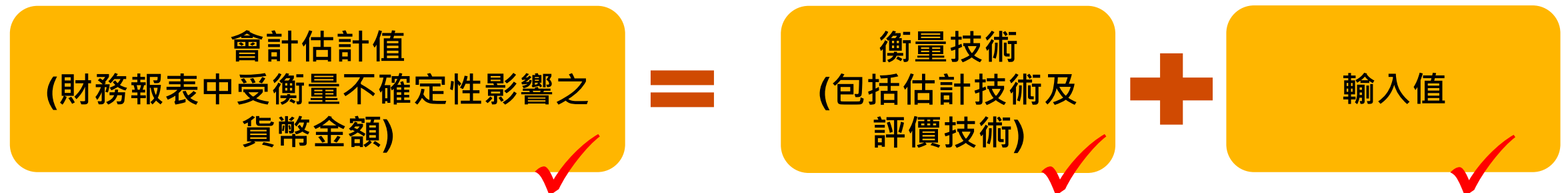
會計估計值之定義(IAS 8修正)

釋例

會計估計值之定義之應用- 投資性不動產之公允價值

A公司擁有之投資性不動產採用IAS 40「投資性不動產」中之公允價值模式做會計處理，採用與IFRS 13「公允價值衡量」所述之收益法一致之評價技術衡量該投資性不動產之公允價值。

但因前一報導期間後之市場狀況變動，A公司將評價技術改採市場法，A公司做出結論：改變後之評價技術產生之衡量更能代表該投資性不動產於本報導期間結束日所存在情況下之公允價值，且因此IFRS 13允許此變動。該評價技術變動並非前期錯誤更正。



為了適用會計政策(公允價值模式)，投資性不動產之公允價值係財務報表中受衡量不確定性影響之貨幣金額，無法直接觀察而必須估計。

發展會計估計值時，A公司必須運用判斷及假設，選擇於該情況下適當之評價技術，並且建立市場參與者於採用該評價技術時將會使用之輸入值。

IAS 12之修正
與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅

4

與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)

所得稅會計9步驟



與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)

資產之課稅基礎

- 係指報稅上可減除未來回收該資產帳面金額所產生之應課稅經濟效益之金額
- 回收資產之經濟效益不課稅時，則該資產之課稅基礎等於其帳面金額

可用下列公式表示：

$$\text{資產之課稅基礎} = \text{帳面值} - \text{未來應課稅金額} + \text{未來可減除金額}$$

簡化：

$$\text{資產之課稅基礎} = \text{未來可減除金額}$$

1. 指使用或出售這項資產所造成的未來應課稅經濟利益
2. 上限為資產的帳面價值

與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)

負債之課稅基礎

- 係指負債之課稅基礎是帳面金額減去未來在報稅上之可減除金額
- 若為預收，負債之課稅基礎係帳面金額減未來期間不必課稅之收入金額

債務依帳面值清償係經濟資源之流出而非流入，故負債可視為是“負”資產，其課稅基礎可由改變資產課稅基礎公式中之正負號後，得下列公式：

$$\begin{array}{l} \text{負債之課稅基礎} = \text{帳面值} - \text{未來可減除金額} + \text{未來應課稅金額} \\ \text{簡化：} \\ \text{負債之課稅基礎} = \text{帳面值} - \text{未來可減除金額} \end{array}$$

↓
金額通常為0

與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)



遞延所得稅資產或負債

所有應課稅及可減除暫時性差異皆應分別認列遞延所得稅資產(可實現範圍)或負債，除非...

IAS 12 第15及24段修正

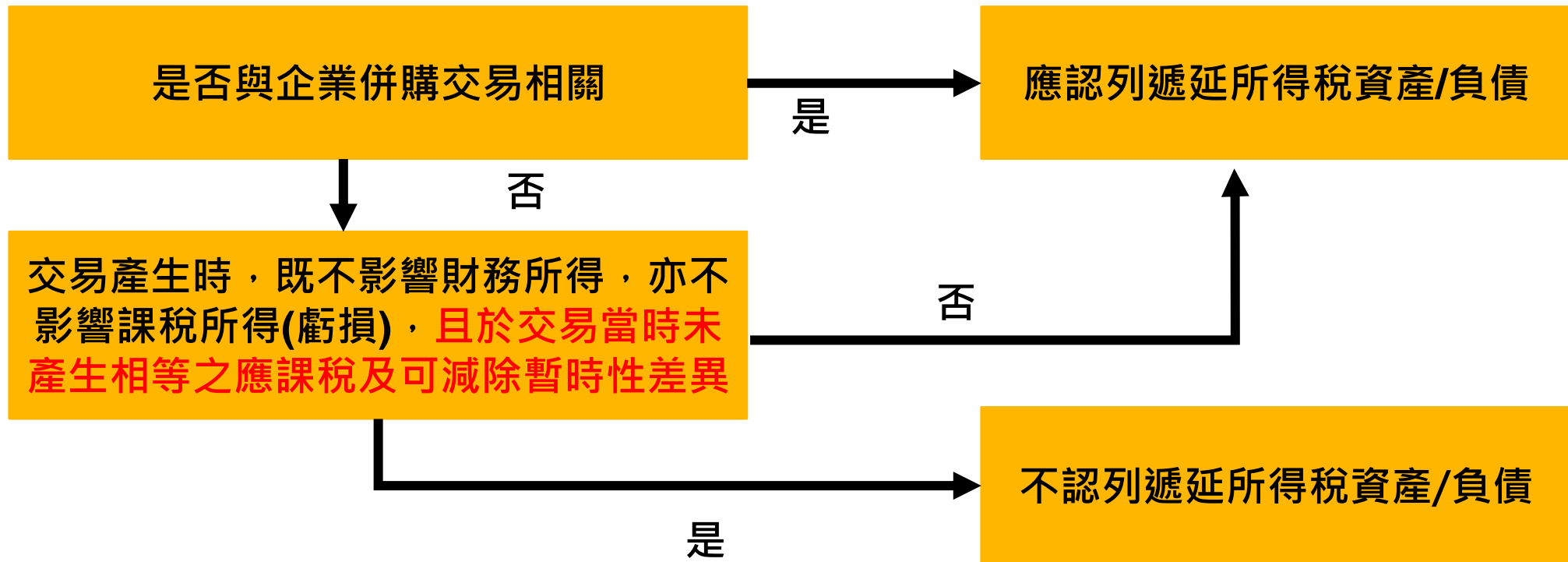
原始認列之例外(豁免) ("IRE")

於某一交易中，資產或負債之原始認列，該交易：
(1) 非屬企業合併 (2) 於交易當時，既不影響會計利潤，亦不影響課稅所得 (課稅損失) 且
(3) 於交易當時，並未同時產生相等之應課稅及可減除暫時性差異。則無須認列該遞延所得稅資產或負債。

與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)

暫時性差異認列遞延所得稅資產負債認列之例外(豁免)

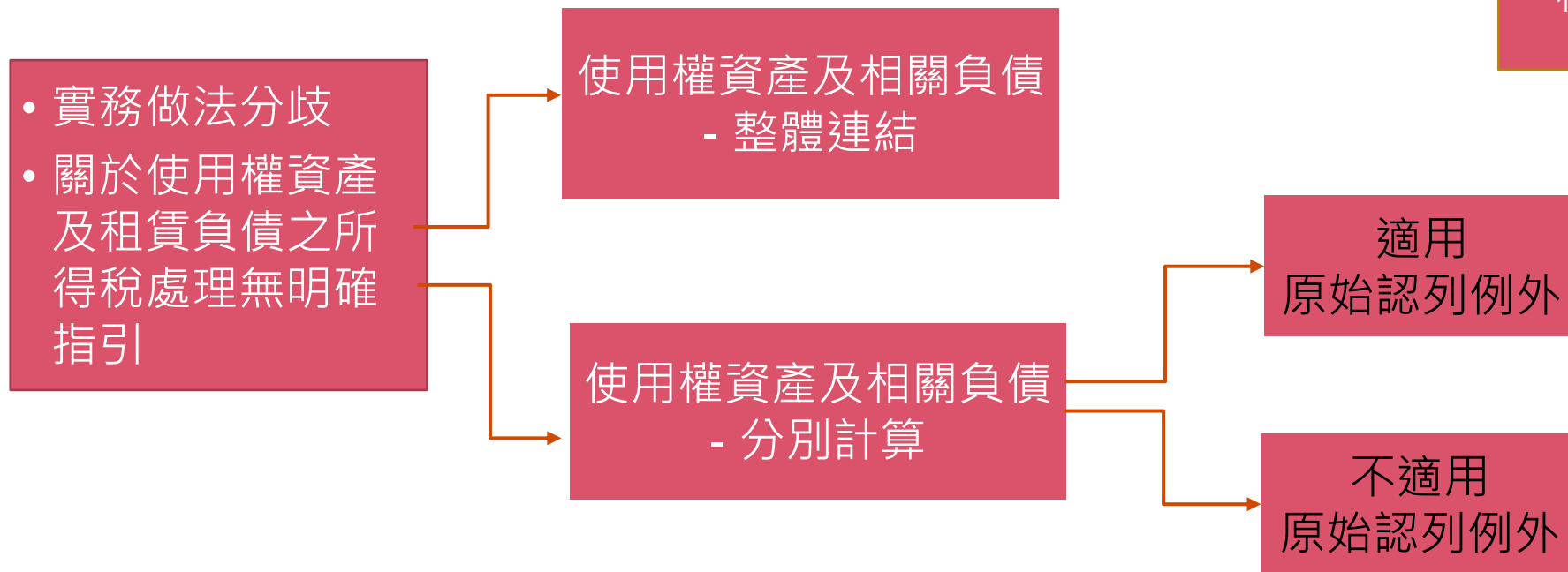
例外：原始認列資產負債時相關之「遞延所得稅資產」或「遞延所得稅負債」，若此原始認列非屬企業合併，且於交易當時，既不影響會計利潤，亦不影響課稅所得（課稅損失）；且於交易當時未產生相等之應課稅及可減除暫時性差異



與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)

修正之源起

- 認列使用權資產及租賃負債不會有立即的稅務影響(交易產生時不影響財務所得也不影響課稅所得)
- 經常是在償還租賃給付時，收取課稅金額的減除



是否應認列與使用權資產及負債
相關之遞延所得稅資產/負債?



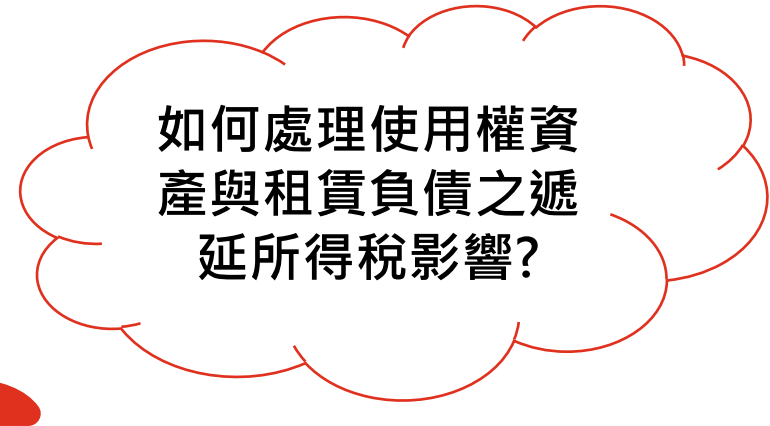
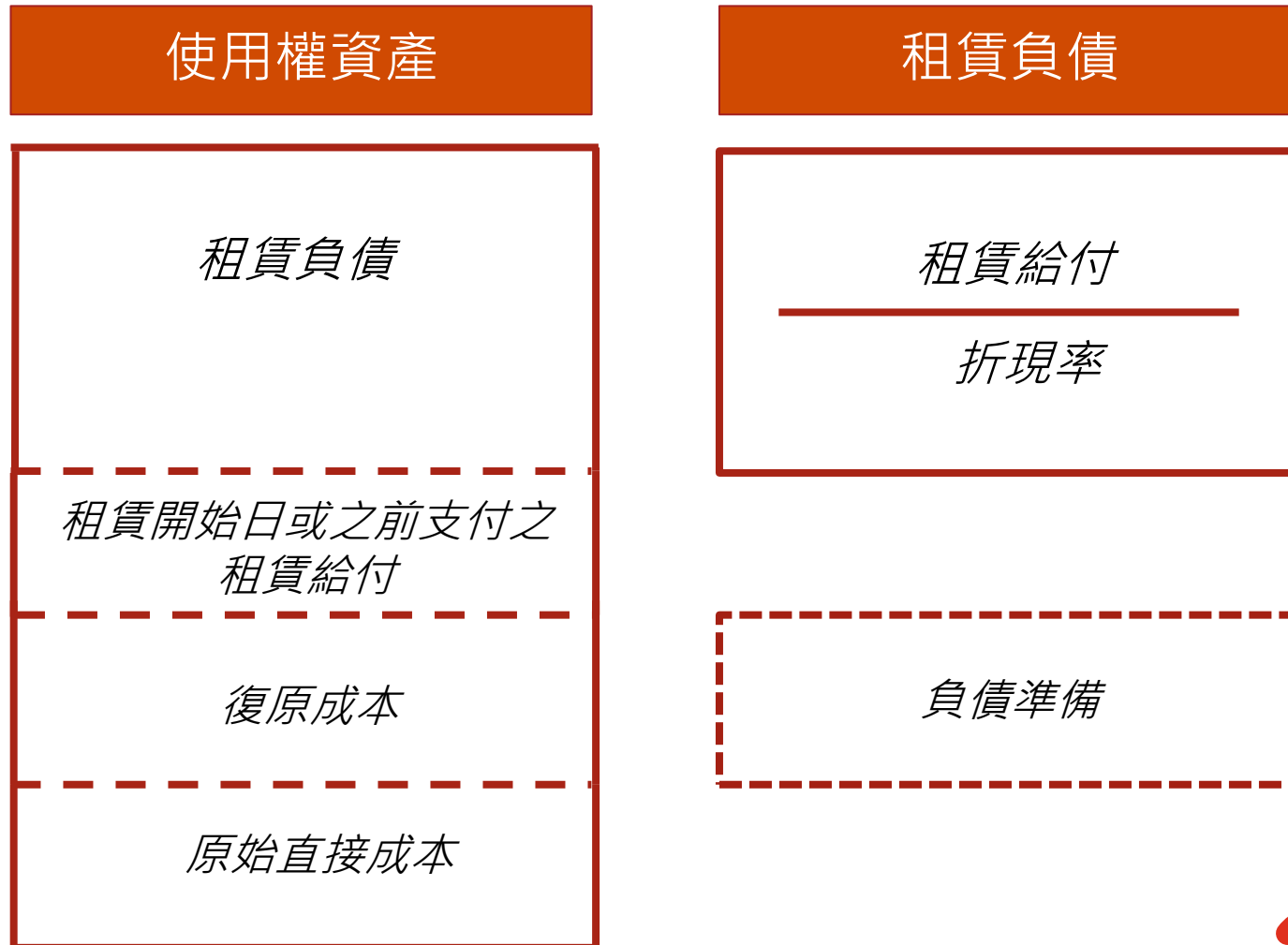
與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)

IAS 12修正之內容及影響

- 修正一項原始認列之例外規定，於適用例外規定時，企業對產生相同金額之應課稅及可減除暫時性差異之交易不適用原始認列例外
- 依據IFRS16租賃準則，承租人於原始認列時將同時認列「使用權資產」及「租賃負債」和「除役負債」
- 視稅法規定，上述交易於原始認列時，可能會產生相同金額之應課稅及可減除暫時性差異。該暫時性差異均應認列遞延所得稅資產及負債，不適用原始認列之例外
- 此修正適用於最早表達期間開始日以後所發生之交易
- 此修正亦適用於最早表達期間開始日與租賃及除役義務有關之應課稅及可減除暫時性差異
- 2023年1月1日以後開始之年度財務報表期間適用，亦得提前適用
- 初次適用此修正時，期初(2022.1.1)應認列之相關遞延所得稅資產或負債，累積影響差額調整保留盈餘

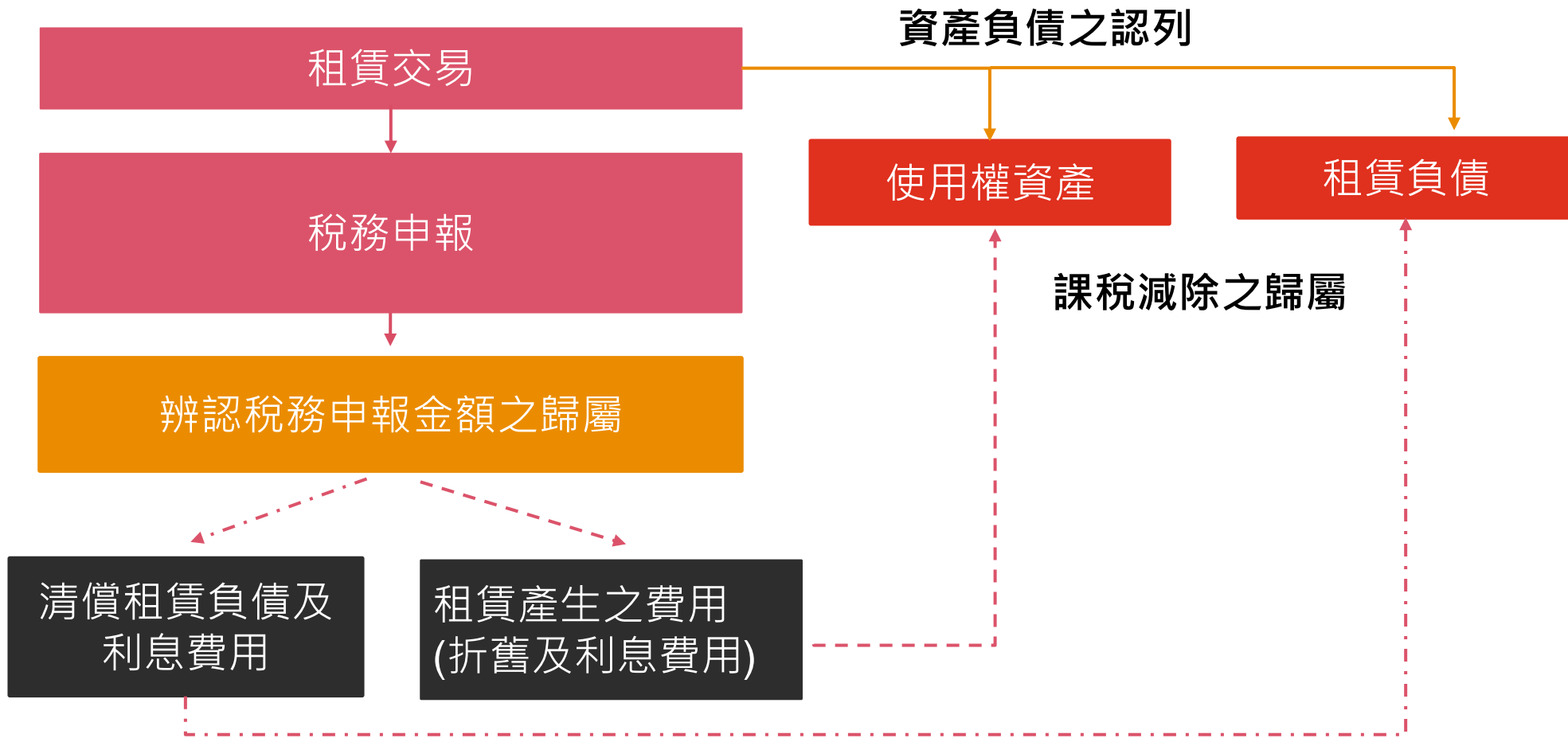
與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)

租賃交易之應用



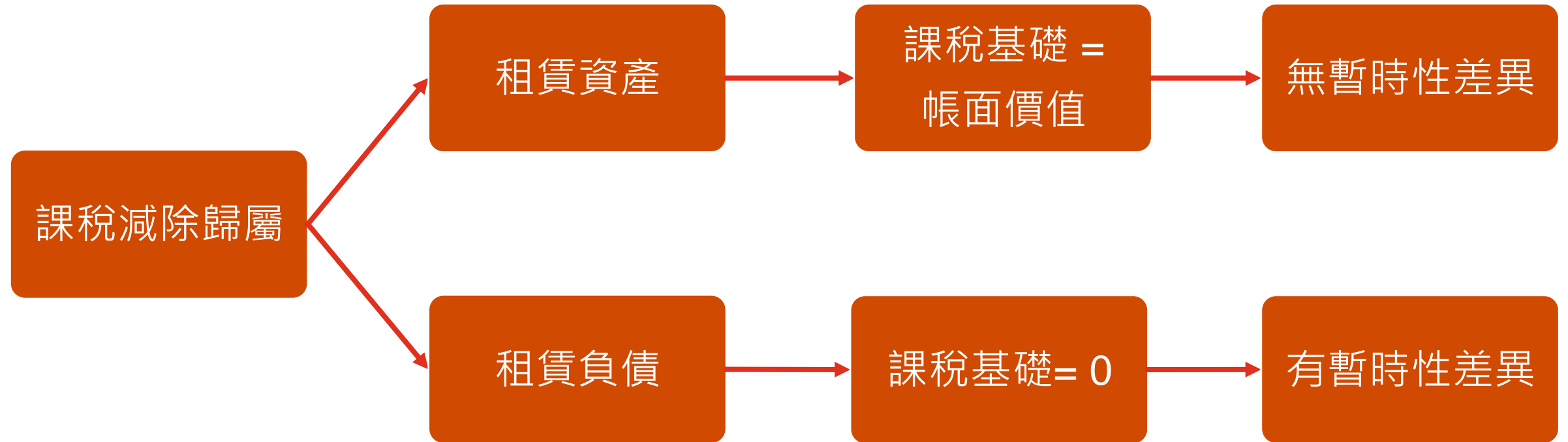
與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)

租賃交易之應用



與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)

租賃交易之應用



與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)

租賃交易之應用

- A公司簽訂3年的汽車租賃合約
- 租賃給付與租賃期間內平均支付，合約金額:10,791
- 使用權資產折舊於3年間採直線法攤銷



➤ 租賃相關資訊:

使用權資產 = 租賃負債	\$10,000
預期殘值	\$0
租賃期間	3 years
稅率	30%
折現率	5%

- 認列於資產負債表及損益表之使用權資產及租賃負債如下:

資產負債表	原始認列	Year 1	Year 2	Year 3
使用權資產	10,000	6,667	3,334	-
租賃負債	(10,000)	(6,831)	(3,501)	-

損益表	原始認列	Year 1	Year 2	Year 3
折舊	-	3,333	3,333	3,334
利息	-	428	267	96
合計	-	3,761	3,600	3,430

與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)

租賃交易之應用

此釋例假設課稅減除先歸屬給利息費用，剩餘才歸屬給折舊費用

情境一: 假設課稅減除歸屬於租賃資產

資產負債表	原始認列	Year 1	Year 2	Year 3
資產帳面價值	10,000	6,667	3,334	-
負債帳面價值	(10,000)	(6,831)	(3,501)	-

課稅基礎	原始認列	Year 1	Year 2	Year 3
資產 (未來可減除金額)	10,000	6,831	3,501	-
負債 (帳面值 – 未來可減除金額)	(10,000)	(6,831)	(3,501)	-

暫時性差異	原始認列	Year 1	Year 2	Year 3
可減除暫時性差異	-	(164)	(167)	-
遞延所得稅資產	-	49	50	-

- 資產課稅基礎(未來可減除金額):

Year 1:
 $3,597 - 428 = 3,169$
 $10,000 - 3,169 = 6,831$

Year 2:
 $3,597 - 267 = 3,330$
 $6,831 - 3,330 = 3,501$

Year 3:
 $3,597 - 96 = 3,501$
 $3,501 - 3,501 = 0$

與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)

租賃交易之應用

情境二之一：假設課稅減除歸屬於租賃負債— (適用 原始認列例外)

資產	原始認列	Year 1	Year 2	Year 3
資產帳面價值	10,000	6,667	3,334	-
課稅基礎 (無未來可減除金額)	-	-	-	-
應課稅暫時性差異	10,000	6,667	3,334	-
原始認列例外 (IRE)	10,000	6,667	3,334	-
遞延所得稅負債	-	-	-	-

負債	原始認列	Year 1	Year 2	Year 3
負債帳面價值	(10,000)	(6,831)	(3,501)	-
課稅基礎 (帳面價值 – 未來可減除金額)	-	-	-	-
可減除暫時性差異	(10,000)	(6,831)	(3,501)	-
原始認列例外 (IRE)	(10,000)	(6,831)	(3,501)	-
遞延所得稅資產	-	-	-	-

與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)

租賃交易之應用

情境二之二 – 課稅減除歸屬於租賃負債— (不適用 原始認列例外)

資產	原始認列	Year 1	Year 2	Year 3
資產帳面價值	10,000	6,667	3,334	-
課稅基礎 (無未來可減除金額)	-	-	-	-
應課稅暫時性差異	10,000	6,667	3,334	-
原始認列例外 (IRE)	-	-	-	-
遞延所得稅負債	(3,000)	(2,000)	(1,000)	-

負債	原始認列	Year 1	Year 2	Year 3
負債帳面價值	(10,000)	(6,831)	(3,501)	-
課稅基礎 (帳面價值 – 未來可減除金額)	-	-	-	-
可減除暫時性差異	(10,000)	(6,831)	(3,501)	-
原始認列例外 (IRE)	-	-	-	-
遞延所得稅資產	3,000	2,049	1,050	-

遞延所得稅淨額	-	49	50	-
----------------	---	-----------	-----------	---

- 交易產生相等之應課稅及可減除暫時性差異
- 應總額認列的遞延所得稅資產及負債，若符合IAS 12第74段之規定於資產負債表互抵表達，仍應於附註揭露相關遞延所得稅資產及負債

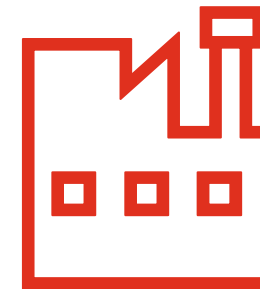
與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)

除役負債之應用

➤ B公司於3年內將發生與廠房相關之除役成本

➤ 除役成本相關資訊:

預計3年後除役成本	\$1,000
折現後除役成本	\$ 794
除役成本發生	3 年後
稅率	30%
折現率	8%



➤ 認列於資產負債表及損益表之使用權資產及租賃負債如下:

資產負債表	原始認列	Year 1	Year 2	Year 3
資產_PPE	794	529	264	-
除役負債	(794)	(858)	(926)	(1,000)

損益表	原始認列	Year 1	Year 2	Year 3
折舊	-	265	265	264
利息	-	64	68	74
合計	-	329	333	338

假設課稅減除將於除役負債支付時取得

資產提列折舊及認列利息費用不會取得課稅減除

與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)

除役負債之應用

課稅減除歸屬於除役負債— (不適用 原始認列例外)

資產	原始認列	Year 1	Year 2	Year 3
資產帳面價值	794	529	264	-
課稅基礎 (無未來可減除金額)	-	-	-	-
應課稅暫時性差異	794	529	264	-
原始認列例外 (IRE)	-	-	-	-
遞延所得稅負債	(238)	(158)	(79)	-

負債	原始認列	Year 1	Year 2	Year 3
負債帳面價值	(794)	(858)	(926)	(1,000)
課稅基礎 (帳面價值 – 未來可減除金額)	-	-	-	-
可減除暫時性差異	(794)	(858)	(926)	(1,000)
原始認列例外 (IRE)	-	-	-	-
遞延所得稅資產	238	257	278	300

遞延所得稅淨額	-	99	199	300
----------------	----------	-----------	------------	------------

- 遞延所得稅資產淨額驗算

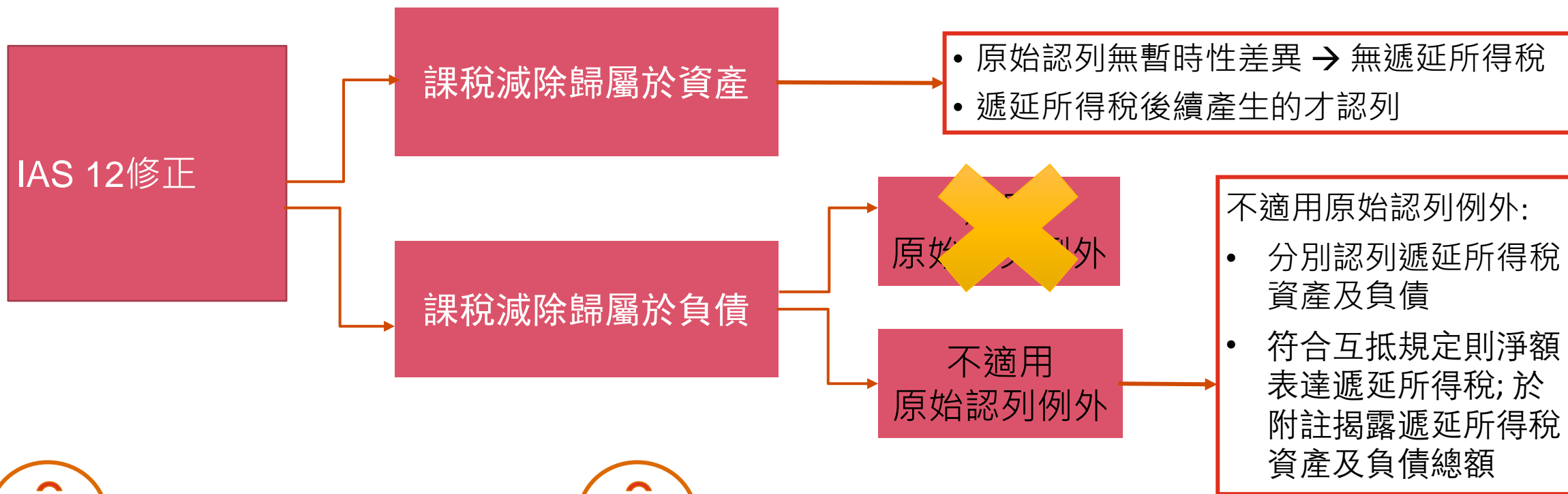
Year 1:
 $265+64=329$
 $329*0.3=99$

Year 2:
 $265+68=333$
 $(329+333)*0.3=199$

Year 3:
 $264+74=338$
 $(329+333+338)*0.3=300$

與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅(IAS 12修正)

修正後之結論



IAS 12 有限範圍的修正- 與單一交易產生之資產及負債有關之遞延所得稅



- 判斷是否有暫時性差異
- 判斷原始認列例外是否適用

適用此修正前仍有會計政策選擇
2023.1.1應依過渡規定處理



IAS 37 之修正
虧損性合約-履行合約成本

5

虧損性合約-履行合約成本(IAS 37之修正)

背景

虧損性合約

- 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。

不可避免之成本

- 合約之不可避免成本係退出合約之最小淨成本，其為**履行合約而發生之成本**與**怠於履行合約而發生之補償或罰款**二者孰低者。

Doesn't
specified!



履行合約成本應包含哪些成本？



Diversity!

虧損性合約-履行合約成本(IAS 37之修正)

履行合約成本之定義

View 1- The incremental cost approach

履行合約成本僅計入履行合約之**增額成本**，亦即企業沒有該合約則其可避免之成本。

例如：

直接人工

直接原料

View 2 - The directly related cost approach

履行合約成本計入與該合約直接相關之所有成本，亦即企業因有該合約而無法避免之成本。包括(i)履行該合約之**增額成本**及(ii)與履行合約**直接相關之其他成本之分攤**。

例如：

增額成本

直接相關之其他成本之分攤

直接人工

直接原料

PP&E折舊費用
之分攤

合約管理及監督之
成本分攤

虧損性合約-履行合約成本(IAS 37之修正)

履行合約成本之定義

背景：

甲公司簽訂供應商品之合約，該商品估計之銷貨收入為\$1,000。公司分析該商品之成本組成包括直接人工\$500、直接原料\$800及與該合約相關之固定製造費用分攤\$200。根據該供應合約，甲公司若怠於履行該供應合約應支付違約罰款\$700。

履行合約而發生之總成本=直接人工\$500+直接原料\$800+與該合約相關之固定製造費用分攤\$200=\$1,500

合約之不可避免成本=退出合約之最小淨成本

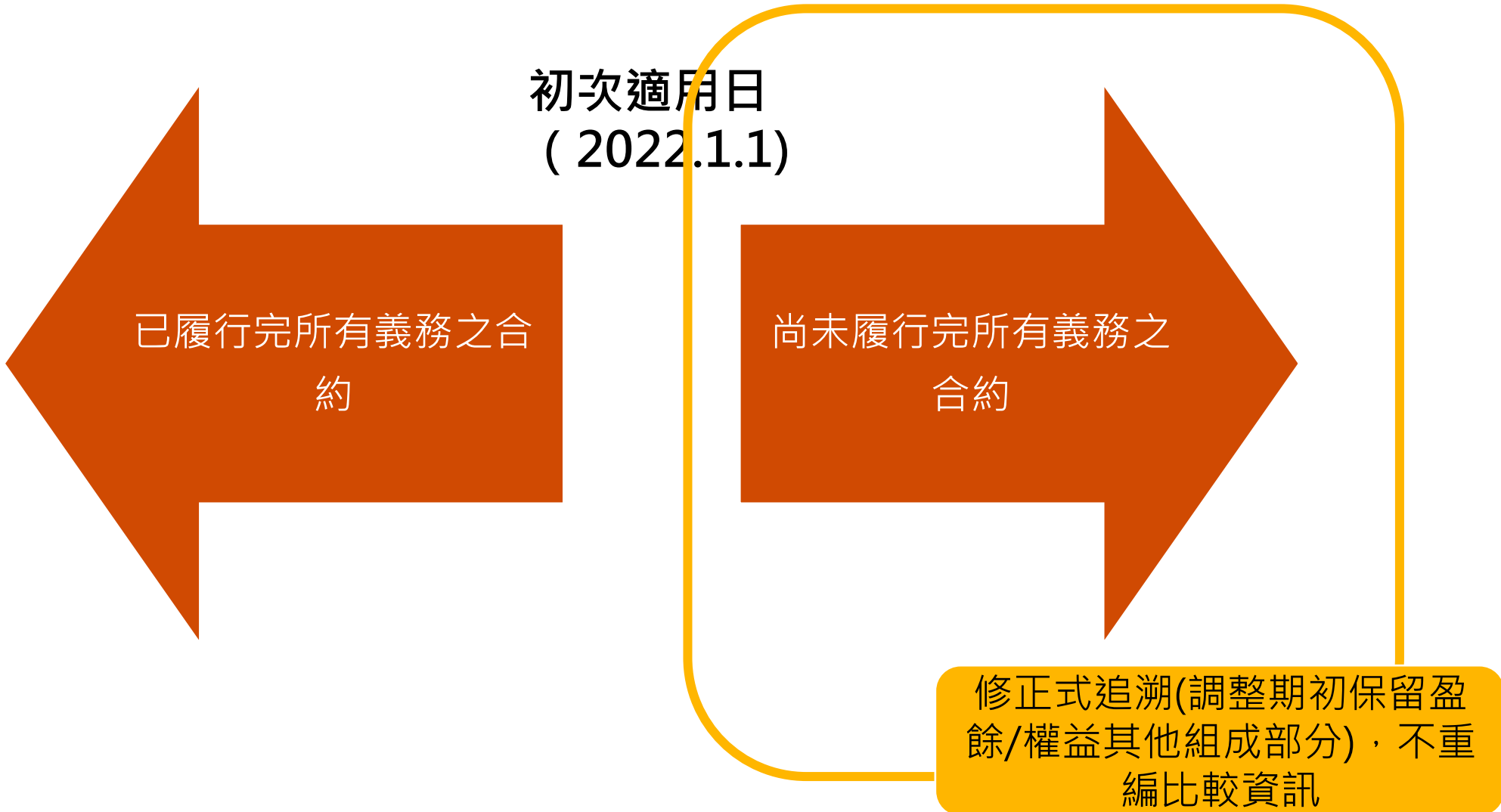
=min(履行合約之總成本\$1,500-因履行合約所收取之收益\$1,000=\$500, 怠於履行合約而發生之補償或罰款\$700)

=\$500

企業應認列\$500之負債準備

虧損性合約-履行合約成本(IAS 37之修正)

過渡規定



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

6

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)



- 測試資產是否正常運作之成本係PPE之直接可歸屬成本
- 何謂「測試資產是否正常運作」？
 - 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。
 - 正常運作之評估並非評估資產財務績效，例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。
- 測試資產是否正常運作所產生之樣品：

出售樣品價款及該樣品之成本
➡認列於損益 (並揭露相關資訊)

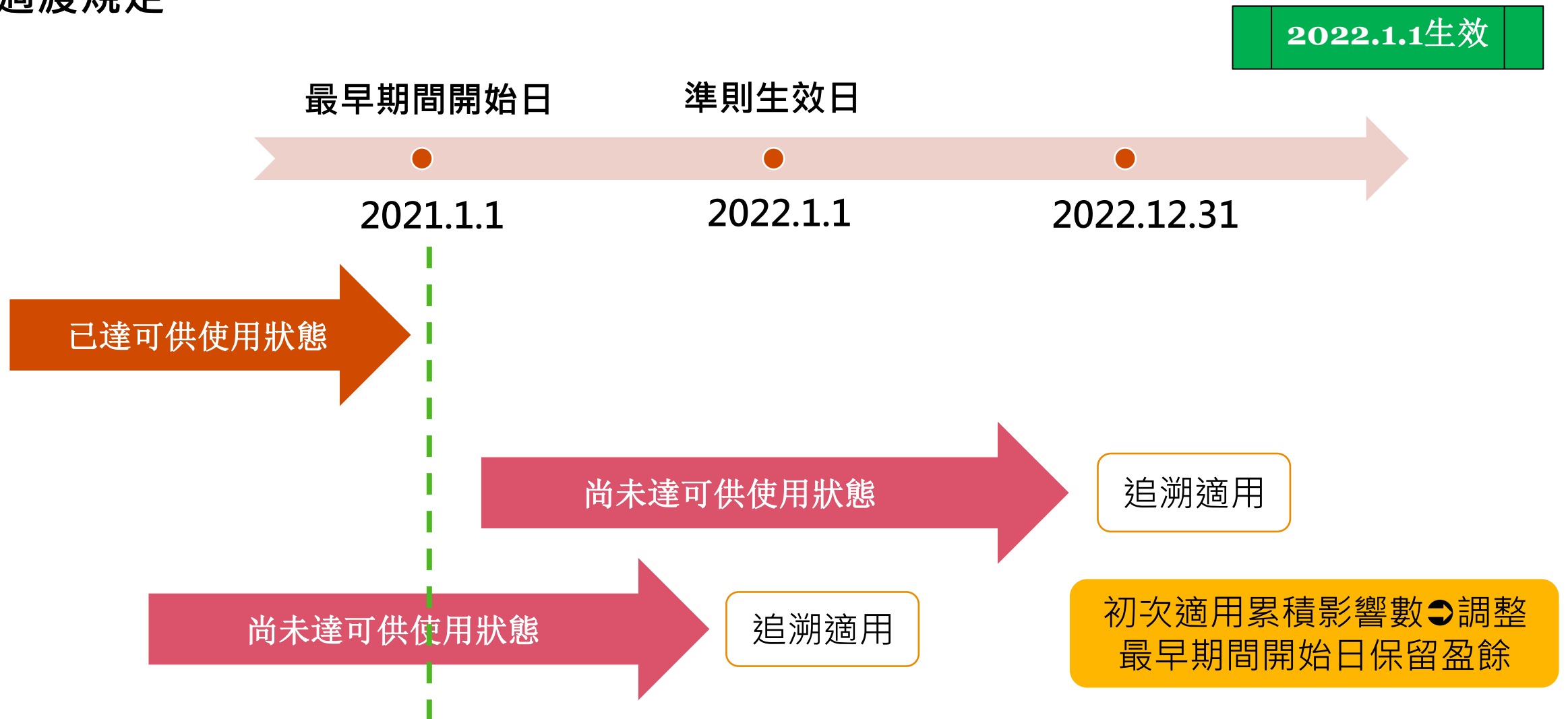
新規定

出售樣品之價款
➡列為PPE成本之減項

原規定

- 該樣品之成本如何決定應適用IAS2「存貨」之規定。

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) 過渡規定



2018-2020年度修正



IFRS 1

子公司之 IFRS 轉換日晚於母公司合併財務報表轉換日

- 當子公司選擇，採用以母公司合併財務報表轉換日應納入其合併報表之帳面金額衡量時：
若無因合併程序及母公司取得該子公司之企業合併影響而作調整者，得選擇於其財務報表中對所有國外營運機構 **以母公司轉換至IFRS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」。
- 關聯企業或合資，亦得採用類似之選擇。

IFRS 9

- 該修正釐清於評估金融負債合約修改之現金流量是否為重大時，應將屬於借款人與貸款人間所發生之成本與費用之收付計入現金流量。**[亦即支付給第三方之成本與費用不得計入]**
- **IFRS9_B3.3.6**：就第 3.3.2 段之目的而言，若新合約條款之現金流量折現之現值（包括所收付費用之淨額並採用原始有效利率折現）與原始金融負債之剩餘現金流量折現之現值間至少有 10% 之差異，則其條款具重大差異。**在決定所收付費用之淨額，借款人僅包括借款人與貸款人間所收付費用，包括替代借款人與貸款人所收付費用。**
- **IFRS9_3.3.6A**：若債務工具之交換或條款修改按消滅處理，則所發生之成本或費用應認列為消滅損益之一部分。若債務工具之交換或修改不按消滅處理，則所發生之成本或費用應作為負債帳面金額之調整，並於修改後負債之剩餘期間攤銷。

2018-2020年度改善計畫

IFRS 16

- 該修正 **刪除** 釋例 13 中 出租人對於承租人歸墊租賃權益改良之誘因，以避免對於租賃誘因的混淆。

IFRS16 釋例13：出租人同意歸墊承租人之不動產佣金CU5,000及承租人之租賃權益改良CU7,000以作為促使承租人簽訂租賃合約之誘因。

IAS 41

- 刪除衡量公允價值時應使用稅前現金流量之規定
 - ✓ 2008年修正IAS 41時，已刪除應使用稅前折現率折現之規定；
 - ✓ 與IFRS 13「公允價值衡量」之規定一致。

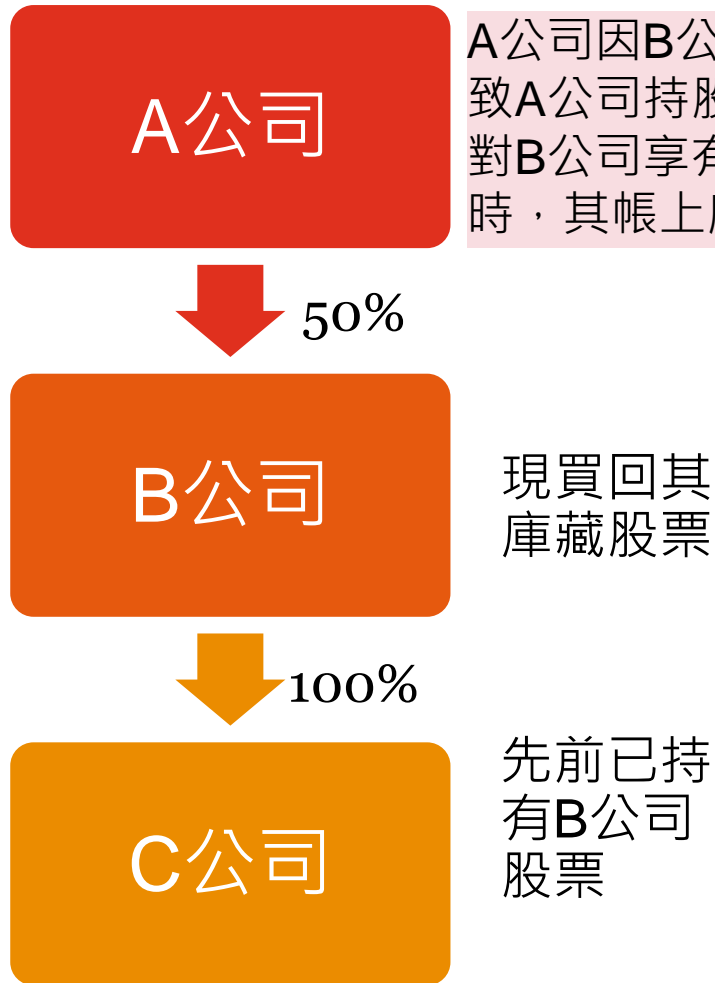
22 企業（於估計期望淨現金流量時）並不計入任何融資該資產、~~稅捐~~或收成後復育生物資產（例如林地砍伐後重新種植樹木之成本）之現金流量。

2

2021年度問答集

子公司買回庫藏股之會計處理疑義

[ARDF問答集_IAS32_2021.6.23]



A公司因B公司帳列之「庫藏股票」致A公司持股比例上升，若當導致對B公司享有之股權淨值發生變動時，其帳上應如何調整？

現買回其庫藏股票

先前已持有B公司股票

- 若B公司買回之成本 = B公司之淨資產帳面價值之份額：A公司對B公司所享有淨資產之份額並未因而等比例改變。
- 若B公司買回之成本 \neq B公司之淨資產帳面價值之份額：A公司對B公司所享有淨資產之份額改變，A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益變動數」。

B公司帳列「庫藏股票」

依據IAS32.33規定處理，「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。

庫藏股票帳面金額計算疑義

會計問題

- 企業若為轉讓予員工而分次買回庫藏股，各次買回之庫藏股成本不盡相同，企業應如何計算庫藏股之帳面金額？

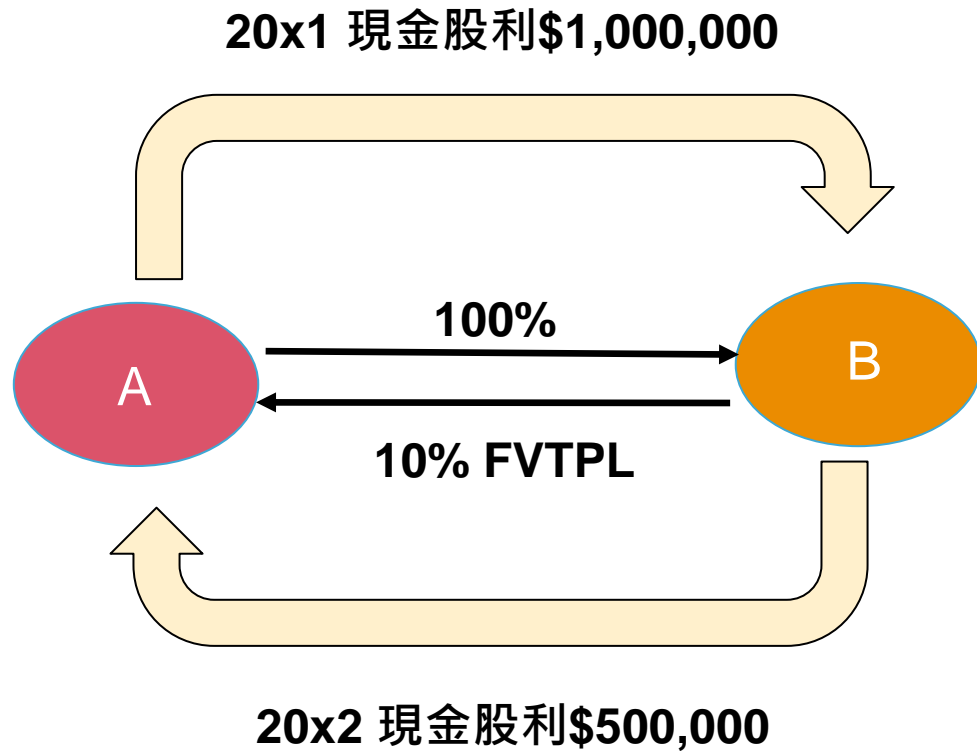
回答：

- 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。
- 企業為轉讓予員工而分次買回庫藏股時，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庫藏股之帳面金額，惟應一致採用。



母子公司相互持股

[ARDF問答集_IAS32/IAS28_2021.1.5]



會計問題

1. A公司個體報表認列20X1年B公司損益之份額時應如何處理其發放予B公司之現金股利\$1,000,000
2. A公司個體報表應如何處理20X2年所收到B公司發放之現金股利\$500,000？

母子公司相互持股

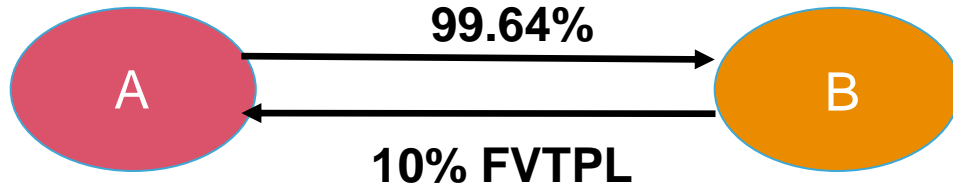
回答

1. A公司應依IAS32之規定將B公司所持有之A公司股票視為庫藏股票處理，故A公司20X1年發放予B公司之股利，**不得視為對外發放之股利**。A公司應就其所發放予B公司之現金股利\$1,000,000沖銷其採用權益法認列之B公司損益份額並**調整「資本公積-庫藏股票交易」**。
2. A公司20X2年收到B公司所發放之現金股利\$500,000時，不論該股利之來源是否為A公司以前年度發放現金股利之退回，A公司應將自B公司所收取之現金股利，作為**投資B公司帳面金額之減少**，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。

帳列「庫藏股票」

依據IAS32.33規定處理，「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。**

母子公司相互持股下子公司消滅， 母公司帳列「資本公積-庫藏股票交易」會計處理疑義



背景資訊

- A公司基於內部營運管理考量，決定合併B公司。合併後A公司為存續公司而B公司為消滅公司。於合併前，B公司已出售全數持有A公司股票，並產生處分損益\$1,000,000。A公司認列B公司損益之份額時，已將該處分損益\$1,000,000轉列「資本公積-庫藏股票交易」。

會計問題

- B公司因與A公司合併而消滅，A公司原帳列「資本公積-庫藏股票交易」之\$1,000,000是否轉列損益或保留盈餘？

回答：

- A公司原帳列之「資本公積-庫藏股票交易」不得因B公司與A公司合併後消滅而轉列損益或保留盈餘。



背景資訊

A建設公司支付國有財產署對價以取得土地使用權 70 年，依約於土地上興建建物，並須於地上權消滅時點交建物連同地上權標的與國有財產署。A建設公司取得之地上權將作為建屋出售之用。

- **對價：**公司除應支付一次性之權利金之外，**並應按月繳納地租，為期 70年。**
 - **地租：**係以土地申報地價年息之百分比計算，分為隨申報地價調整及不隨申報地價調整二部分，但計收地租低於依法應繳納之地價稅時，改按地價稅計收。

土地地上權之會計處理

背景資訊

- A公司將地上建物之一部連同應有之地上權持分讓與第三人，須符合下列規定，並徵得國有財產署書面同意：
 - 1) A公司與國有財產署簽訂無償委託管理契約並辦理公證，負責地上權存續期間受讓之各地上權人應繳納地租之收繳、欠租催繳等相關管理事宜，並繳交履約保證金。
 - 2) 受讓人承諾繼受本契約之各項權利義務。
 - 3) 受讓人承諾地上權消滅時，將地上建物所有權無償移轉登記為國有，並無條件遷離。
 - 4) 受讓人承諾依乙方提供分算受讓設定地上權占全部地上權標的之持分繳付地租。
- 地上權消滅後，國有財產署應通知A公司辦理下列事項：
 - 1) 非屬應移轉予國有財產署之資產，A公司應自費清除。
 - 2) 保持地上建物及其附屬設施與設備良好運作之原狀，不得拆除或毀損。
 - 3) 備妥證件會同國有財產署辦理地上權塗銷登記、地上建物所有權無償移轉登記國有，並無條件遷離。
 - 4) 地上建物連同地上權標的點交國有財產署，點交時如有第三人占用，A公司應負責解決排出之。在未點交國有財產署前，A公司仍應妥為看管維護，如因怠於看管維護致生損害時，應負賠償責任。

土地地上權之會計處理

會計問題_IFRS 16、IAS 2、23、37

A公司應如何對前述地上權作會計處理？

回答

1. A公司與國有財產署為設定地上權所簽訂之契約係屬**IFRS16之租賃合約**

- A公司於整個使用期間具有取得來自使用該地上權之幾乎所有經濟效益之權利，以及主導該地上權之使用之權利，雖合約限制土地之使用目的為興建建物，惟此係界定A公司對該土地使用權之範圍。

土地地上權之會計處理

回答 (續)

2. 該地上權及自行興建之建物均符合IAS2存貨之定義

- A 公司係建設公司，其取得地上權係為於該土地上自行興建建物以供未來銷售
- **原始認列：**應於租賃開始日將該地上權於開始日或之前支付之**權利金**及該地上權存續期間**70年之地租**依IFRS16之規定衡量並認列於存貨項下。
 - ✓ 地租係以土地申報地價之特定百分比計收，分為隨申報地價調整及不隨申報地價調整二部分— 隨申報地價調整之地租係為取決於某項指數或費率之變動租賃給付，應計入租賃負債中；不隨申報地價調整之地租則係應計入租賃負債之固定給付。
- **後續衡量：**依IAS2以**成本與淨變現價值孰低者**衡量。

土地地上權之會計處理

回答 (續)

3. A 公司應依 IAS23 第 8 段之規定，判斷租賃負債所產生之利息費用是否係直接可歸屬於取得、建造或生產符合要件之資產之**借款成本**。
4. A公司於銷售地上權及建物時，應依IFRS15之規定將銷售對價認列為收入。
 - 由於A公司支付地租之義務將於銷售時移轉予客戶，因此A公司於除列存貨前，應先除列帳上就該地租所認列之租賃負債並調減存貨成本，以反映A公司對該地上權存貨已投入之成本。
5. A公司銷售地上權及建物時，A公司對於因該交易所發生之看管維護等後續義務，應依IAS37第14段之規定**估列負債準備**，並依IAS37第59段之規定，於每個報導期間結束日加以複核，調整負債準備以反映目前之最佳估計。

會計問題

前述問答集是否應追溯適用？

回答

- 企業取得土地使用權供建屋出售者，應自**110年1月1日**以後開始之會計年度適用該問答集；
- 又基於會計處理宜有一致性，110年1月1日**仍存續**及後續新增之**地上權均應**依該問答集進行會計處理：
 - 企業過去實務作法與該問答集不同者，得比照IFRS16第C5(b)段過渡之規定，使用**110年1月1日**之承租人增額借款利率衡量租賃負債，土地使用權存貨得選擇以其應有之帳面金額或租賃負債金額衡量，且得不重編比較期間(亦即109年度)財務報告。

子公司持有母公司股票時合併財務報表編製之疑義

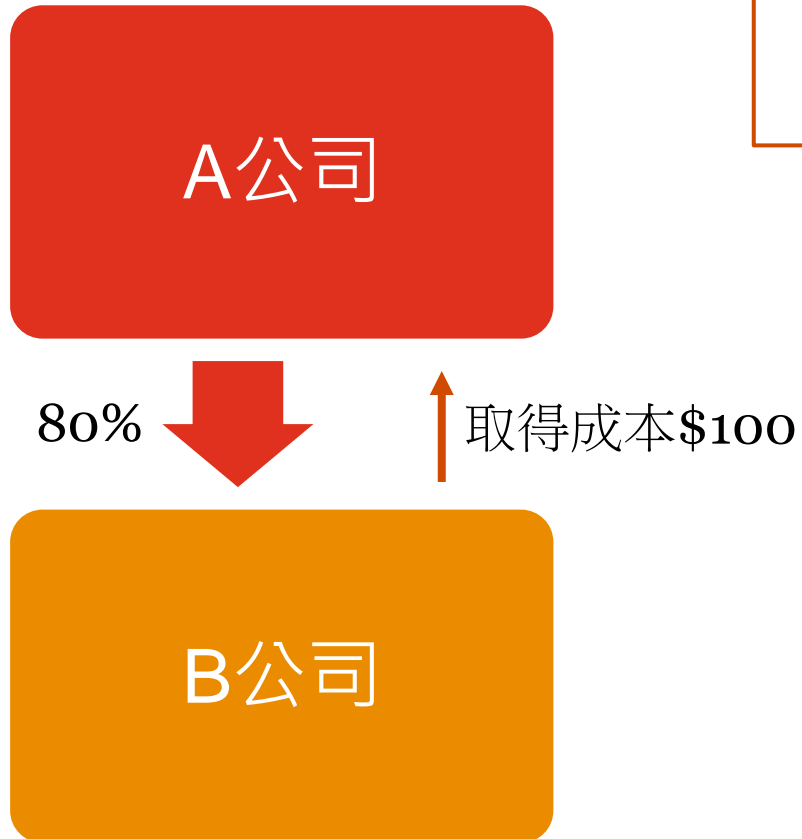
[ARDF問答集_IAS32_2021.5.7]

會計問題

- 若子公司持有母公司股票，母公司於編製合併財務報表時應如何處理子公司持有之母公司股票？

回答

- 母公司於編製合併財務報表時，應依對子公司之持股比例將子公司所持有之母公司股票認列為庫藏股票，剩餘部分則自合併資產負債表之非控制權益項下減除。



合併股東權益

股本	
資本公積	
保留盈餘	
庫藏股票	(80)
非控制權益	(20)

投資公司轉投資有限公司之會計處理疑義

[ARDF問答集_IAS28/IFRS10/IFRS11_2021.9.30]

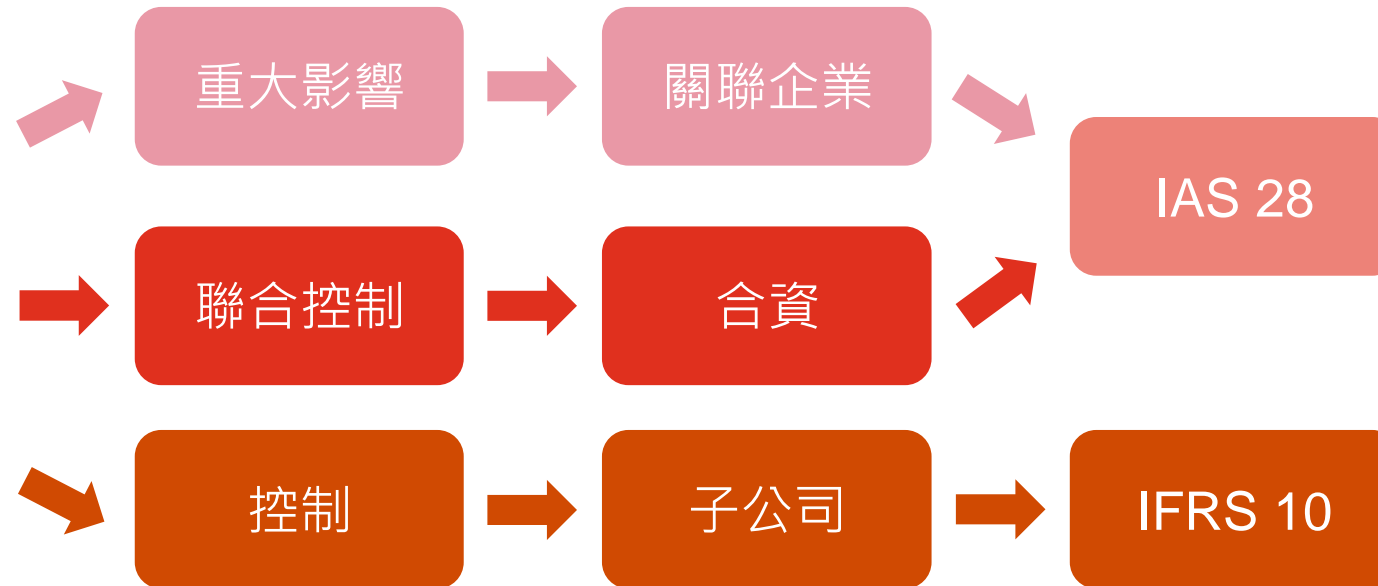
A公司



有限公司

會計問題

- 投資公司對被投資公司是否應依IAS 28「投資關聯企業及合資」及IFRS 10「合併財務報表」之規定作會計處理？

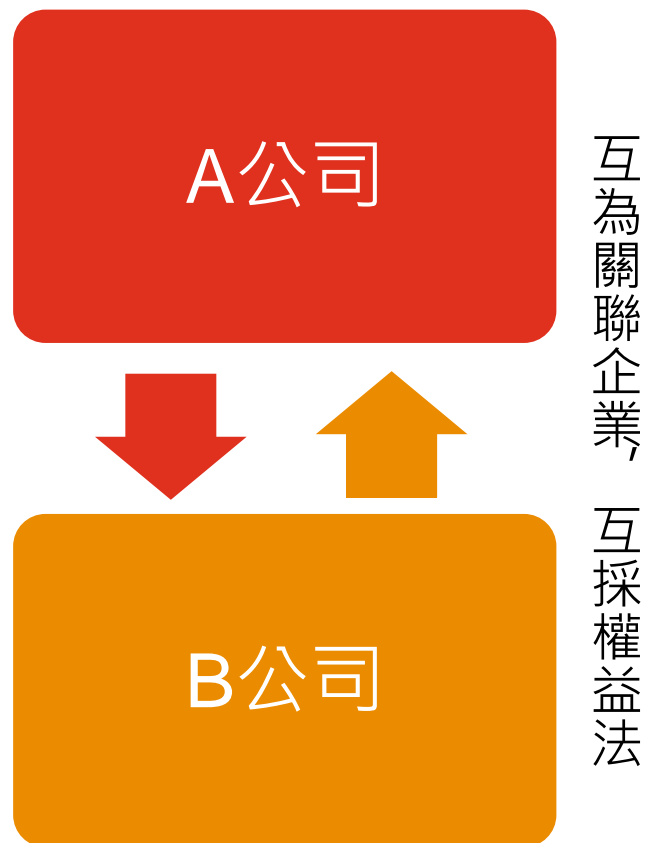


投資公司轉投資有限公司之會計處理疑義

回答

- ✓ 投資公司應依IAS 28、IFRS 10及IFRS 11之相關規定，判斷對被投資有限公司是否具重大影響或聯合控制而應採權益法處理對其之投資，或是否控制被投資公司而應將其納入合併財務報表中。
- ✓ 投資公司對採權益法處理之被投資有限公司，應按章程約定之盈餘及虧損分配比例，依IAS 28之規定將對被投資有限公司損益及其他綜合損益之份額認列於投資公司之損益及其他綜合損益。

相互持股



會計問題

- A公司應如何計算其對B公司之投資損益？

庫藏股票法

A公司認列之投資損益係以B公司不含投資損益之淨利，乘以對B公司之持股比率計算而得

慣例法

A公司係透過B公司代理收回並註銷本身股票，因其淨利相互關聯，故採聯立方程式計算損益

一致選擇及適用會計政策

相互持股

釋例

- A公司對B公司持股30%，B公司對A公司持股30%，A公司與B公司均判斷對另一方具重大影響。
- A公司不含投資損益之淨利為\$109,000，B公司不含投資損益之淨利為\$80,000。

庫藏股票法

- A公司對認列B公司投資收益 = $\$80,000 \times 30\% = \$24,000$
- B公司對認列A公司投資收益 = $\$109,000 \times 30\% = \$32,700$

慣例法

- $A = \$109,000 + B \times 30\%$ $A = \$146,154$
- $B = \$80,000 + A \times 30\%$ $B = \$123,846$
- A公司應認列之投資損益 = $\$146,154 \times (1 - 30\%) - \$109,000 = (\$6,692)$
- B公司應認列之投資損益 = $\$123,846 \times (1 - 30\%) - \$80,000 = \$6,692$

出售資產後再買回是項資產

[財報編製準則問答集_第22題_2021.6.24]

會計問題

有關公開發行公司出售資產後再買回是項資產，其會計處理及相關揭露規定？



舊規定

- ✓ 資產性質屬公司營業項目：應依銷貨退回處理。
- ✓ 資產性質非屬公司營業項目：除資產買回時，其公平市價低於帳面價值，應於當期承認損失外，不論其買回價格與原出售價格是否為關係人買回價格與原出售價格是否同價及不論係屬直接或間接交易方式，其原出售損益均視為未實現。另資產種類如屬折舊性資產者，該出售損益得按資產之剩餘耐用年限分期攤銷，轉列為已實現損益。

停止適用

出售資產後再買回是項資產

回答

1. 企業應依 IFRS 15 「客戶合約之收入」評估控制是否移轉，以判斷營業收入或處分損益之認列時點，且於評估買方是否取得對資產之控制時，企業應綜合考量各項事實情況並依 IFRS 15 第 B64 至 B76 段考量是否有任何再買回該資產之協議，並評估再買回價格與原始售價間之關係，決定此交易應按租賃、融資安排或附退貨權之產品銷售處理。
此外，若符合 IFRS 15 第 17 段所定條件時，企業應將同時或接近同時與同一客戶 (或該客戶之關係人) 簽訂之兩個或多個合約予以合併，視為單一合約處理。
2. 企業若於財務報導期間有出售資產 (包括不動產、廠房及設備、投資性不動產及無形資產等非金融資產) 後，再買回是項資產 (包括以前年度出售，而於財務報導當期或比較期間再買回之情況)，且有認列收入或處分損益之情事者，應於財務報告附註揭露：
 - ✓ 交易之內容
 - ✓ 再買回之原因
 - ✓ 有無再買回之約定
 - ✓ 出售與再買回之交易對象是否相同 (若交易對象係關係人，應揭露關係人名稱)
 - ✓ 判斷控制已移轉之依據

3

實務交流互動Q&A

Thank you

pwc.tw

© 2021PwC. 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.