

國際財務報導準則第 1 號

首次採用國際財務報導準則

(2012 與 2013 年之對照參考版)

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

臺灣財務報導準則委員會 翻譯

國際財務報導準則第 1 號

首次採用國際財務報導準則

國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年 4 月採用國際會計準則委員會（IASC）之常務解釋委員會（SIC）於 1998 年 7 月所發布之解釋公告第 8 號「首次適用國際會計準則作為主要會計基礎」。

國際會計準則理事會（IASB）於 2003 年 6 月發布國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」，並取代解釋公告第 8 號「首次適用國際會計準則作為主要會計基礎」。國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）修正所有國際財務報導準則所使用之專用術語，包括國際財務報導準則第 1 號。

國際會計準則理事會（IASB）於 2008 年 11 月重組國際財務報導準則第 1 號。國際會計準則理事會（IASB）於 2010 年 12 月修正國際財務報導準則第 1 號以反映首次採用者將自轉換至國際財務報導準則日（而非於 2004 年 1 月 1 日）重編過去交易。

自國際財務報導準則第 1 號於 2003 年被發布後，其業經修正以配合新制定或修正之國際財務報導準則首次採用規定。國際財務報導準則第 1 號於 2003 年發布後，有關首次採用規定業經修正，以配合新制定或修正之國際財務報導準則。國際財務報導準則第 1 號因「政府貸款」（2012 年 3 月發布）而於近期修正，新增國際財務報導準則追溯適用之例外，規定首次採用者對轉換至國際財務報導準則日存在之政府貸款，應推延適用國際財務報導準則第 9 號「金融工具」及國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府輔助之揭露」。國際財務報導準則第 1 號亦因「合併財務報表、聯合協議及對其他個體權益之揭露：過渡指引」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號及國際財務報導準則第 12 號之修正）（2012 年 6 月發布）所作之國際財務報導準則第 11 號之修正而修正。國際財務報導準則第 1 號之修正，新增一項例外，要求首次採用者於轉換至國際財務報導準則日適用國際財務報導準則第 11 號之過渡規定。

目錄

	段 次
簡介	IN1
國際財務報導準則第1號	
首次採用國際財務報導準則	
目的	1
範圍	2
認列與衡量	6
初始國際財務報導準則財務狀況表	6
會計政策	7
其他國際財務報導準則追溯適用之例外	13
估計	14
其他國際財務報導準則之豁免	18
表達與揭露	20
比較資訊	21
非國際財務報導準則之比較資訊及歷史性彙總	22
轉換至國際財務報導準則之說明	23
調節	24
金融資產或金融負債之指定	29
以公允價值為認定成本	30
使用認定成本於投資子公司、合資及關聯企業	31
使用認定成本於油氣資產	31A
使用認定成本於受費率管制之營運	31B
嚴重高度通貨膨脹後使用認定成本	31C
期中財務報告	32
生效日	34
國際財務報導準則第1號（2003年發布）之撤銷	40

附錄

- A 用語定義
- B 其他國際財務報導準則追溯適用之例外
- C 企業合併之豁免
- D 其他國際財務報導準則之豁免
- E 國際財務報導準則之短期豁免

下列隨附文件請見本版 B 部分

理事會對 2008 年 11 月發布之國際財務報導準則第 1 號之核准

理事會對國際財務報導準則第 1 號修正之核准：

2009 年 7 月發布之「首次採用者之額外豁免」

2010 年 1 月發布之「國際財務報導準則第 7 號之比較揭露對首次採用者之有限度豁免」

2010 年 12 月發布之「嚴重高度通貨膨脹及首次採用者固定日期之移除」

2012 年 3 月發布之「政府貸款」

2012 年 6 月發布之「合併財務報表、聯合協議及對其他個體權益之揭露：過渡指引」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號及國際財務報導準則第 12 號之修正）

結論基礎

附錄

其他國際財務報導準則結論基礎之修正

施行指引

對照表

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」由第 1 至 40 段及附錄 A 至 E 組成。各段均具同等效力，以粗體標示者係主要原則。附錄 A 所定義之用語於本國際財務報導準則首次出現時，係以斜體標示；其他用語定義則列於國際財務報導準則用語彙編中。閱讀國際財務報導準則第 1 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報導之觀念架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。



簡介

發布本國際財務報導準則之理由

- IN1 國際會計準則理事會（IASB）於 2003 年 6 月發布國際財務報導準則第 1 號，並取代解釋公告第 8 號「首次適用國際會計準則作為主要會計基礎」。理事會制定本國際財務報導準則，以解決解釋公告第 8 號要求全面追溯適用國際財務報導準則之疑慮。
- IN2 配合新制定或修正之國際財務報導準則首次採用規定，國際財務報導準則第 1 號後續多次修正，而變得更為複雜且較不清楚。因此，理事會於 2007 年提議將修訂國際財務報導準則第 1 號作為年度改善計畫之一部分，以使閱讀者更容易了解本國際財務報導準則，並將其設計成為更能配合未來之變動。國際財務報導準則第 1 號於 2008 年發布之版本，在變動架構下保留前一版實質內容。此版本取代前一版，對企業首次適用國際財務報導準則之年度期間開始日為 2009 年 7 月 1 日以後者生效，並得提前適用。

本國際財務報導準則之主要特性

- IN3 本國際財務報導準則適用於企業首次採用國際財務報導準則並明確且無保留聲明遵循國際財務報導準則。
- IN4 一般而言，本國際財務報導準則要求企業遵循首份國際財務報導準則財務報導期間結束日所有有效之國際財務報導準則。特別是在作為國際財務報導準則會計處理起點之初始國際財務報導準則財務狀況表，本國際財務報導準則規定企業應：
- (a) 認列國際財務報導準則規定應認列之所有資產及負債；
 - (b) 不認列某些項目為資產或負債，若國際財務報導準則不允許此種認列時；
 - (c) 依先前之一般公認會計原則認列為某類資產、負債或權益組成部分之項目與依國際財務報導準則規定認列之類別不同者，改按國際財務報導準則重分類；及
 - (d) 將國際財務報導準則適用於衡量所有已認列之資產及負債。
- IN5 遵循規定之成本有可能超過對財務報表使用者之效益時，本國際財務報導準則於特定領域有限度豁免該等規定。本國際財務報導準則於某些領域亦禁止追溯適用國際財務報導準則，特別是當追溯適用將使管理階層在已知特定交易之結果後，對過去情況進行判斷。

- IN6 本國際財務報導準則規定揭露以說明由先前之一般公認會計原則轉換至國際財務報導準則，如何影響企業所報導之財務狀況、財務績效及現金流量。
- IN7 若企業首份國際財務報導準則財務報表開始日為 2009 年 7 月 1 日以後者，應適用本國際財務報導準則。本國際財務報導準則鼓勵提前適用。
- IN8 第 B10 及 B11 段（於 2012 年 3 月由「政府貸款」引進）提及國際財務報導準則第 9 號。若企業適用本國際財務報導準則，但尚未適用國際財務報導準則第 9 號，則對於第 B10 及 B11 段所提及之國際財務報導準則第 9 號，應解讀為提及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」。



國際財務報導準則第1號

首次採用國際財務報導準則

目的

- 1 本國際財務報導準則之目的係確保企業之首份國際財務報導準則財務報表及其期間內所涵蓋部分期間之期中財務報告，具備高品質資訊，該資訊：
- (a) 對使用者透明，且於所有列報期間內具可比性；
 - (b) 為遵循國際財務報導準則會計處理提供一適當起點；及
 - (c) 能在不超過其效益之成本下產生。

範圍

- 2 企業應適用本國際財務報導準則於：
- (a) 其首份國際財務報導準則財務報表；及
 - (b) 首份國際財務報導準則財務報表所涵蓋之部分期間內，依國際會計準則第34號「期中財務報導」之規定所列報之各期中財務報告（如有列報時）。
- 3 企業之首份國際財務報導準則財務報表係指企業採用國際財務報導準則並明確且無保留聲明遵循國際財務報導準則之首份年度財務報表。下列為企業依國際財務報導準則編製之財務報表為其首份國際財務報導準則財務報表之例，若企業：
- (a) 提出之最近前期財務報表：
 - (i) 係依與國際財務報導準則不完全一致之國內規定；
 - (ii) 在各方面均遵循國際財務報導準則，惟財務報表中並未包含遵循國際財務報導準則之明確且無保留聲明；
 - (iii) 包含遵循部分但非全部國際財務報導準則之明確聲明；
 - (iv) 依與國際財務報導準則不一致之國內規定編製，對於國內規定未訂定之項目採用某些個別國際財務報導準則處理；或
 - (v) 依國內規定編製，並將某些項目之金額調節至依國際財務報導準則決定之金額；
 - (b) 依國際財務報導準則所編製之財務報表僅供內部使用，而未將其提供予企業

- 業主或其他外部使用者；
- (c) 依國際財務報導準則編製報導資料以供合併之用，而未編製依國際會計準則第1號「財務報表之表達」（2007年修訂）所定義之整份財務報表；或
- (d) 以前期間未曾提出財務報表。
- 4 本國際財務報導準則適用於企業首次採用國際財務報導準則。下列為不適用本國際財務報導準則之例，當企業：
- (a) 停止提出依國內規定所編製之財務報表，先前係依國內規定編製財務報表並另提出一份包含遵循國際財務報導準則之明確且無保留聲明之財務報表；
- (b) 以前年度提出依國內規定編製之財務報表，該等財務報表包含遵循國際財務報導準則之明確且無保留聲明；或
- (c) 以前年度提出之財務報表包含遵循國際財務報導準則之明確且無保留聲明，即使查核人員對該等財務報表出具保留意見之查核報告。
- 4A 雖有第2及3段之規定，於以前報導期間曾適用國際財務報導準則但其最近前兩年財務報表並未包含遵循國際財務報導準則之明確且無保留聲明之企業，必須就適用本國際財務報導準則，或如同該企業從未停止適用國際財務報導準則般依國際會計準則第8號「會計政策、會計估計變動及錯誤」追溯適用國際財務報導準則，兩者擇一。
- 4B 當企業依第4A段之規定，不選擇適用本國際財務報導準則，則企業除適用國際會計準則第8號之揭露規定外，另應適用國際財務報導準則第1號第23A至23B段之揭露規定。
- 5 已適用國際財務報導準則企業所作之會計政策變動，不適用本國際財務報導準則，該等變動應依下列規定處理：
- (a) 國際會計準則第8號「會計政策、會計估計變動及錯誤」中有關會計政策變動之規定；及
- (b) 其他國際財務報導準則中之特定過渡規定。

認列與衡量

初始國際財務報導準則財務狀況表

- 6 企業應在轉換至國際財務報導準則日，編製並提出初始國際財務報導準則財務狀況表。此係遵循國際財務報導準則會計處理之起點。

會計政策

- 7 企業之初始國際財務報導準則財務狀況表，以及首份國際財務報導準則財務報表所涵蓋之所有期間內，應採用相同之會計政策。除第 13 至 19 段及附錄 B 至 E 所指明者外，該等會計政策應遵循首份國際財務報導準則報導期間結束日所有有效之國際財務報導準則。
- 8 企業不得適用早期有效之不同版本國際財務報導準則。若新國際財務報導準則在未強制生效前允許提前適用，企業得提前適用。

釋例：一致適用最新版本之國際財務報導準則

背景

A 企業首份國際財務報導準則報導期間結束日為 20X5 年 12 月 31 日。A 企業決定在此財務報表中僅列報一年度之比較資訊（見第 21 段）。因此，其轉換至國際財務報導準則日為 20X4 年 1 月 1 日業務開始日（或等同於 20X3 年 12 月 31 日業務結算日）。直到 20X4 年 12 月 31 日為止，A 企業依先前之一般公認會計原則提出每年截至 12 月 31 日止之財務報表。

規定之應用

A 企業依規定適用截至 20X5 年 12 月 31 日止有效之國際財務報導準則於：

- (a) 編製並提出 20X4 年 1 月 1 日初始國際財務報導準則財務狀況表；及
- (b) 編製並提出 20X5 年 12 月 31 日之財務狀況表（含 20X4 年之比較金額），暨截至 20X5 年 12 月 31 日止之年度綜合損益表、權益變動表及現金流量表（含 20X4 年度之比較金額）以及相關揭露（含 20X4 年度之比較資訊）。

若新國際財務報導準則在未強制生效前允許提前適用，A 企業得但無須在其首份國際財務報導準則財務報表中適用該準則。

- 9 其他國際財務報導準則之過渡規定，係適用於已使用國際財務報導準則企業之會計政策變動；除附錄 B 至 E 所指明者外，不適用於轉換至國際財務報導準則之首次採用者。
- 10 除第 13 至 19 段及附錄 B 至 E 所述情況外，企業應在其初始國際財務報導準則財務狀況表中：
 - (a) 認列國際財務報導準則規定應認列之所有資產及負債；

- (b) 不認列某些項目為資產或負債，若國際財務報導準則不允許此種認列時；
- (c) 依先前之一般公認會計原則認列為某類資產、負債或權益組成部分之項目與依國際財務報導準則規定認列之類別不同者，改按國際財務報導準則重分類；及
- (d) 將國際財務報導準則適用於衡量所有已認列之資產及負債。
- 11 企業在其初始國際財務報導準則財務狀況表所採用之會計政策，可能與同日依先前之一般公認會計原則所採用之會計政策不同。因轉換而造成之調整係由轉換至國際財務報導準則日前之事項及交易所產生。因此，企業應於轉換至國際財務報導準則日，將該等調整直接認列於保留盈餘中（或更適當之其他權益種類）。
- 12 本國際財務報導準則對企業初始國際財務報導準則財務狀況表應遵循每一號國際財務報導準則之原則，建立兩類例外：
- (a) 第14至17段及附錄B禁止其他國際財務報導準則某些部分之追溯適用。
- (b) 附錄C至E對其他國際財務報導準則之某些規定予以豁免。

其他國際財務報導準則追溯適用之例外

- 13 本國際財務報導準則禁止其他國際財務報導準則某些部分之追溯適用。該等例外於第14至17段及附錄B中規定。
- 估計**
- 14 企業在轉換至國際財務報導準則日，依國際財務報導準則所作之估計，應與該日依先前之一般公認會計原則所作之估計一致（在反映任何會計政策差異之調整後），除非有客觀證據顯示該等估計有誤。
- 15 企業可能在轉換至國際財務報導準則日後，取得其依先前之一般公認會計原則所作估計之相關資訊。依第14段之規定，企業應依國際會計準則第10號「報導期間後事項」之規定，將該資訊之取得按報導期間後非調整事項之方式處理。例如，假設企業轉換至國際財務報導準則日為20X4年1月1日，而20X4年7月15日之新資訊顯示20X3年12月31日依先前之一般公認會計原則所作估計有修正之必要時，企業不應將此新資訊反映於初始國際財務報導準則財務狀況表中（除非該估計須對會計政策之差異進行調整或有客觀證據顯示該估計有誤）。反之，企業應將此新資訊反映於結束日為20X4年12月31日之當期損益中（或更適當之其他綜合損益中）。
- 16 企業在轉換至國際財務報導準則日，可能須依國際財務報導準則作先前之一般公認會計原則所未規定之估計。為與國際會計準則第10號一致，依國際財務報導準

則所作之估計，應反映轉換至國際財務報導準則日存在之狀況。特別是在轉換至國際財務報導準則日對市價、利率或外幣匯率之估計，應反映該日之市場狀況。

- 17 第 14 至 16 段之規定適用於初始國際財務報導準則財務狀況表。前述規定亦適用於首份國際財務報導準則財務報表之比較期間，此時，前述轉換至國際財務報導準則日即改以該比較期間結束日代之。

其他國際財務報導準則之豁免

- 18 企業得選擇使用附錄 C 至 E 之一項或多項豁免規定，但不得將該等豁免類推適用至其他項目。
- 19 [已刪除]

表達與揭露

- 20 本國際財務報導準則並未對其他國際財務報導準則中有關表達與揭露之規定予以豁免。

比較資訊

- 21 為遵循國際會計準則第 1 號，企業首份國際財務報導準則財務報表至少應包括三份三個財務狀況表、兩份損益及其他個綜合損益表、兩份個單獨損益表（如有列報時）、兩份個現金流量表、兩份個權益變動表及相關附註（包括所有列報報表之比較資訊）。

非國際財務報導準則之比較資訊及歷史性彙總

- 22 某些企業就依國際財務報導準則所表達完整比較資訊第一期之以前期間，列報所選定資料之歷史性彙總。本國際財務報導準則不要求此彙總必須遵循國際財務報導準則之認列與衡量規定。再者，某些企業同時列報依先前之一般公認會計原則之比較資訊及依國際會計準則第 1 號規定之比較資訊。任何財務報表若包含依先前之一般公認會計原則之歷史性彙總或比較資訊，企業應：
- 將依先前之一般公認會計原則之資訊明顯地標示並非依國際財務報導準則所編製；及
 - 揭露為使能符合國際財務報導準則所需主要調整之性質，惟無須將該等調整量化。

轉換至國際財務報導準則之說明

23 企業應說明由先前之一般公認會計原則轉換至國際財務報導準則，如何影響其所報導之財務狀況、財務績效及現金流量。

23A 如第 4A 段所述，於以前期間曾適用國際財務報導準則之企業應揭露：

(a) 其停止適用國際財務報導準則之理由；及

(b) 其恢復適用國際財務報導準則之理由。

23B 當企業依第 4A 段之規定，不選擇適用國際財務報導準則第 1 號，企業應說明選擇如同其從未停止適用國際財務報導準則般適用國際財務報導準則之理由。

調節

24 為遵循第 23 段之規定，企業首份國際財務報導準則財務報表中應包括：

(a) 針對下列兩個日期，將依先前之一般公認會計原則所報導之權益調節至依國際財務報導準則之權益：

(i) 轉換至國際財務報導準則日；及

(ii) 依先前之一般公認會計原則所編製最近年度財務報表之最近期間結束日。

(b) 調節至最近年度財務報表最近期間符合國際財務報導準則之綜合損益總額。調節之起點應為同一期間符合先前之一般公認會計原則之綜合損益總額或損益（若企業並未報導綜合損益總額）。

(c) 若初始國際財務報導準則財務狀況表中首次認列或迴轉任何減損損失，應如同企業在以轉換至國際財務報導準則日為期初之期間認列或迴轉該減損損失，依國際會計準則第 36 號「資產減損」規定作應有之揭露。

25 第 24 段(a)及(b)所要求之調節應提供足夠之詳細資訊，以幫助使用者了解財務狀況表及綜合損益表之重大調整。若企業依先前之一般公認會計原則提出現金流量表，亦應說明現金流量表之重大調整。

26 若企業發現先前之一般公認會計原則在適用上發生錯誤，則第 24 段(a)及(b)所要求之調節應對該等錯誤更正與會計政策變動加以區分。

27 國際會計準則第 8 號不適用於採用國際財務報導準則時所作之會計政策變動或企業列報其首份國際財務報導準則財務報表前該等政策之變動。因此，國際會計準則第 8 號對於會計政策變動之規定，不適用於企業首份國際財務報導準則財務報表。

27A 若企業於其首份國際財務報導準則財務報表所涵蓋之期間內，變動其會計政策或

所使用之豁免規定（包含於本國際財務報導準則者），應依第 23 段之規定，解釋其首份國際財務報導準則期中財務報告與其首份國際財務報導準則財務報表間之變動，並應更新第 24 段(a)及(b) 所規定之調節。

- 28 若企業以前期間未曾提出財務報表，則應在其首份國際財務報導準則財務報表中揭露該事實。

金融資產或金融負債之指定

- 29 企業得依第 D19A 段之規定，將先前已認列之金融資產指定為透過損益按公允價值衡量之金融資產。企業應揭露指定金融資產於指定日之公允價值，以及其在先前之財務報表中之分類及帳面金額。
- 29A 企業得依第 D19 段之規定，將先前已認列之金融負債指定為透過損益按公允價值衡量之金融負債。企業應揭露指定金融負債於指定日之公允價值，以及其在先前之財務報表中之分類及帳面金額。

以公允價值為認定成本

- 30 若企業在其初始國際財務報導準則財務狀況表中以公允價值作為一項不動產、廠房及設備、投資性不動產或無形資產之認定成本（見第 D5 及 D7 段），則企業應在其首份國際財務報導準則財務報表中，就其初始國際財務報導準則財務狀況表之每一單行項目，揭露下列資訊：
- (a) 公允價值之彙總數；及
 - (b) 對先前之一般公認會計原則報導之帳面金額所作之彙總調整數。

使用認定成本於投資子公司、合資及關聯企業

- 31 若企業在其初始國際財務報導準則財務狀況表中對於其單獨財務報表所列之投資子公司、合資及關聯企業使用認定成本（見第 D15 段），則應在其首份國際財務報導準則單獨財務報表中揭露下列資訊：
- (a) 認定成本為先前之一般公認會計原則之帳面金額者，該等投資之彙總認定成本；
 - (b) 認定成本為公允價值者，該等投資之彙總認定成本；及
 - (c) 對先前之一般公認會計原則報導之帳面金額所作之彙總調整數。

使用認定成本於油氣資產

- 31A 若企業對油氣資產使用第 D8A 段(b)之豁免規定，應揭露該事實及依先前之一般公認會計原則所決定帳面金額之分攤基礎。

使用認定成本於受費率管制之營運

31B 若企業對受費率管制之營運使用第D8B段之豁免規定，應揭露該事實及依先前之一般公認會計原則所決定帳面金額之基礎。

嚴重高度通貨膨脹後使用認定成本

31C 若企業因嚴重高度通貨膨脹（見第D26至D30段），而選擇按公允價值衡量資產及負債，並使用該公允價值作為其初始國際財務報導準則財務狀況表中之認定成本，該企業之首份國際財務報導準則財務報表應揭露該企業之功能性貨幣如何及為何原具有但其後不具有下列特性之說明：

- (a) 可靠之一般物價指數並非所有具該貨幣之交易及餘額之企業可取得。
- (b) 該貨幣與另一相對穩定外幣間並不存在可兌換性。

期中財務報告

32 為遵循第23段之規定，若企業就其首份國際財務報導準則財務報表所涵蓋之部分期間內，依國際會計準則第34號之規定列報期中財務報告者，則除應遵循國際會計準則第34號之規定外，企業應符合下列規定：

- (a) 若企業提出之期中財務報告包含前一財務年度可比期中期間之期中財務報告，則各該期中財務報告應包括下列調節：
 - (i) 可比期中期間結束日依先前之一般公認會計原則之權益，調節至該日依國際財務報導準則之權益；及
 - (ii) 調節至可比期中期間（當期及年初至當期末）符合國際財務報導準則之綜合損益總額。調節之起點應為同一期間符合先前之一般公認會計原則之綜合損益總額或損益（若企業並未報導綜合損益總額）。
- (b) 除(a)所要求之調節外，企業就其首份國際財務報導準則財務報表所涵蓋之部分期間內，依國際會計準則第34號之規定列報之首份期中財務報告，尚應包含第24段(a)及(b)所述之調節（佐以第25及26段規定之詳細資訊）或交互索引至包含該等調節之其他公開文件。
- (c) 若企業變動其會計政策或所使用之豁免規定（包含於本國際財務報導準則者），應依第23段之規定，解釋每一此種期中財務報告之變動，並應更新(a)及(b)所規定之調節。

33 國際會計準則第34號規定之最低揭露，係假設期中財務報告使用者亦能取得最近年度財務報表。惟國際會計準則第34號亦規定企業應揭露「對當期期中期間之了解具重大性之所有事項或交易」。因此，於依先前之一般公認會計原則所編製之最

近年度財務報表中，若首次採用者並未揭露對當期期中期間之了解具重大性之資訊，則應於期中財務報告中揭露該資訊或包括交互索引至包含該資訊之其他公開文件。

生效日

- 34 若企業首份國際財務報導準則財務報表開始日為 2009 年 7 月 1 日以後者，應適用本國際財務報導準則，並得提前適用。
- 35 企業應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度期間適用第 D1 段(n)及第 D23 段之修正內容。企業若提前適用國際會計準則第 23 號「借款成本」(2007 年修訂)，該等修正內容亦應提前適用。
- 36 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」(2008 年修訂)，修正第 19、C1 段及第 C4 段(f)、(g)之規定。若企業提前適用國際財務報導準則第 3 號(2008 年修訂)，該等修正內容亦應提前適用。
- 37 國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」(2008 年修正)，修正第 B1 及 B7 段之規定。若企業提前適用國際會計準則第 27 號(2008 年修正)，該等修正內容亦應提前適用。
- 38 2008 年 5 月發布之「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」(修正國際財務報導準則第 1 號及國際會計準則第 27 號)，新增第 31 段、第 D1 段(g)、第 D14 及 D15 段之規定。企業應於 2009 年 7 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。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。
- 39 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」，修正第 B7 段之規定。企業應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度期間適用該修正內容。企業若提前適用國際會計準則第 27 號(2008 年修正)，該修正內容亦應提前適用。
- 39A 2009 年 7 月發布之「首次採用者之額外豁免」(修正國際財務報導準則第 1 號)，新增第 31A、D8A、D9A 及 D21A 段，並修正第 D1 段(c)、(d)及(l)之規定。企業應於 2010 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。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。
- 39B [已刪除]
- 39C 國際財務報導解釋第 19 號「以權益工具消滅金融負債」新增第 D25 段之規定。企業應於適用國際財務報導解釋第 19 號時，同時適用該修正內容。
- 39D 2010 年 1 月發布之「國際財務報導準則第 7 號之比較揭露對首次採用者之有限度豁免」(修正國際財務報導準則第 1 號)，新增第 E3 段。企業應於 2010 年 7 月 1

日以後開始之年度期間適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。

- 39E 2010 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」，新增第 27A、31B 及 D8B 段，並修正第 27、32 段、第 D1 段(c)及第 D8 段之規定。企業應於 2011 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。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。於國際財務報導準則第 1 號生效日前之期間採用國際財務報導準則之企業，或於以前期間適用國際財務報導準則第 1 號之企業，得於第 D8 段之修正內容生效後之第一個年度期間追溯適用該修正內容。企業追溯適用第 D8 段之規定，應揭露該事實。
- 39F 2010 年 10 月發布之「揭露—金融資產之移轉」(修正國際財務報導準則第 7 號)，新增第 E4 段之規定。企業應於 2011 年 7 月 1 日以後開始之年度期間適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容時，應揭露該事實。
- 39G 2010 年 10 月發布之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」，修正第 29、B1 至 B5 段、第 D1 段(j)、第 D14、D15、D19 及 D20 段，新增第 29A、B8、B9、D19A 至 D19D、E1 及 E2 段，並刪除第 39B 段之規定。企業應於適用 2010 年 10 月發布之國際財務報導準則第 9 號時，同時適用該等修正內容。
- 39H 2010 年 12 月發布之「嚴重高度通貨膨脹及首次採用者固定日期之移除」(修正國際財務報導準則第 1 號)，修正第 B2、D1 及 D20 段，並新增第 31C 及 D26 至 D30 段之規定。企業應於 2011 年 7 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。
- 39I 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」及國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」，修正第 31、B7、C1、D1、D14 及 D15 段，並新增第 D31 段。企業應於適用國際財務報導準則第 10 號及國際財務報導準則第 11 號時，同時適用該等修正內容。
- 39J 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」，刪除第 19 段，修正附錄 A 中公允價值之定義，並修正第 D15 及 D20 段。企業應於適用國際財務報導準則第 13 號時，同時適用該等修正內容。
- 39K 2011 年 6 月發布之「其他綜合損益之表達」(修正國際會計準則第 1 號)修正第 21 段。企業應於適用 2011 年 6 月修正之國際會計準則第 1 號時，同時適用該修正內容。
- 39L 國際會計準則第 19 號「員工給付」(2011 年 6 月修正)修正第 D1 段，刪除第 D10 及 D11 段，並新增第 E5 段。企業應於適用國際會計準則第 19 號 (2011 年 6 月修正) 時，同時適用該等修正內容。

- 39M 國際財務報導解釋第 20 號「露天礦場於生產階段之剝除成本」新增第 D32 段並修正第 D1 段。企業應於適用國際財務報導解釋第 20 號時，同時適用該等修正內容。
- 39N 2012 年 3 月發布之「政府貸款」（修正國際財務報導準則第 1 號）新增第 B1 段(f)及第 B10 至 B12 段。企業應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等段落，並得提前適用。
- 39O 第 B10 及 B11 段提及國際財務報導準則第 9 號。若企業適用本國際財務報導準則，但尚未適用國際財務報導準則第 9 號，則對於第 B10 及 B11 段所提及之國際財務報導準則第 9 號，應解讀為提及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」。
- 39P 2012 年 5 月發布之「2009-2011 週期之年度改善」新增第 4A 至 4B 及 23A 至 23B 段之規定。企業應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定，追溯適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。
- 39Q 2012 年 5 月發布之「2009-2011 週期之年度改善」修正第 D23 段之規定。企業應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定，追溯適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。
- 39R 2012 年 5 月發布之「2009-2011 週期之年度改善」修正第 21 段之規定。企業應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定，追溯適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。
- 39S 2012 年 6 月發布之「合併財務報表、聯合協議及對其他個體權益之揭露：過渡指引」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號及國際財務報導準則第 12 號之修正）修正第 D31 段之規定。企業應於適用國際財務報導準則第 11 號（2012 年 6 月修正）時，同時適用該等修正內容。
- 39T 2012 年 10 月發布之「投資個體」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 27 號之修正）修正第 D16、D17 段及附錄 C，並新增一標題及第 E6 至 E7 段之規定。企業應於 2014 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「投資個體」。企業若提前適用該等修正內容，亦應同時適用包含於「投資個體」之所有修正內容。

國際財務報導準則第 1 號（2003 年發布）之撤銷

- 40 本國際財務報導準則取代國際財務報導準則第 1 號（2003 年發布並於 2008 年 5 月修正）。

附錄 A

用語定義

本附錄係本國際財務報導準則整體之一部分。

轉換至國際財務報導 準則日 企業於其首份國際財務報導準則財務報表中，依國際財務報導準則表達完整比較資訊之最早期間開始日。

認定成本 作為特定日成本或折舊後成本之替代金額。後續之折舊或攤銷係假設企業於該特定日原始認列該資產或負債，且其成本等於認定成本。

公允價值 公允價值係於衡量日，市場參與者間在有秩序之交易中出售某一資產所能收取或移轉某一負債所需支付之價格。（見國際財務報導準則第 13 號）。

首份國際財務報導 準則財務報表 企業採用國際財務報導準則並清楚且無保留聲明遵循國際財務報導準則之首份年度財務報表。

首份國際財務報導 準則報導期間 企業首份國際財務報導準則財務報表所涵蓋之最近報導期間。

首次採用者 提出首份國際財務報導準則財務報表之企業。

國際財務報導準則 國際會計準則理事會（IASB）所發布之準則及解釋，包括：
(a) 國際財務報導準則；
(b) 國際會計準則；
(c) 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）解釋；及
(d) 常務解釋委員會（SIC）解釋^{†(a)}。

初始國際財務報導 準則財務狀況表 企業在轉換至國際財務報導準則日之財務狀況表。

先前之一般公認會計 原則 首次採用者在採用國際財務報導準則前所使用之會計基礎。

(a) 2010 年國際財務報導準則基金會之修訂章程所採用之名稱改變後，修正國際財務報導準則之定義。

[†]2010 年國際財務報導準則基金會之修訂章程所採用之名稱改變後，修正國際財務報導準則之定義。

附錄 B

其他國際財務報導準則追溯適用之例外

本附錄係本國際財務報導準則整體之一部分。

B1 企業應適用下列例外規定：

- (a) 金融資產及金融負債之除列（第B2及B3段）；
- (b) 避險會計（第B4至B6段）；
- (c) 非控制權益（第B7段）；
- (d) 金融資產之分類及衡量（第B8段）；及
- (e) 嵌入式衍生工具（第B9段）；及
- (f) 政府貸款（第B10至B12段）。

金融資產及金融負債之除列

B2 除第B3段允許情況外，首次採用者應推延適用國際財務報導準則第9號之除列規定於轉換至國際財務報導準則2014年1月1日以後所發生之交易。例如換言之，若首次採用者因轉換至國際財務報導準則2014年1月1日日前發生之交易而依先前之一般公認會計原則除列非衍生金融資產或非衍生金融負債，則不應依國際財務報導準則認列該資產及負債（除非因以後之交易或事項使其符合認列之要件）。

B3 儘管第B2段要求推延適用，假如除列金融資產及金融負債之過去交易，適用國際財務報導準則第9號所需之資訊於該交易之原始會計處理時已取得，則企業得自其選定之日起追溯適用國際財務報導準則第9號之除列規定。

避險會計

B4 在轉換至國際財務報導準則日，企業應依國際財務報導準則第9號之規定：

- (a) 按公允價值衡量所有衍生工具；及
- (b) 銷除由衍生工具所產生之所有遞延損失及利益，而依先前之一般公認會計原則之規定將該損失及利益視為資產或負債加以報導者。

B5 某類避險關係若依國際會計準則第39號之規定不符合避險會計者（例如，許多避險關係中避險工具係現金工具或發行選擇權；或被避險項目為淨部位），企業不應將其反映於初始國際財務報導準則財務狀況表中。惟若企業依先前之一般公認

會計原則之規定指定淨部位為被避險項目，則企業依國際財務報導準則之規定得將淨部位中之個別項目指定為被避險項目，前提是指定不得晚於轉換至國際財務報導準則日。

- B6 若在轉換至國際財務報導準則日前，企業已將一項交易指定為避險，但其未符合國際會計準則第 39 號避險會計之條件，則企業應適用國際會計準則第 39 號第 91 及 101 段之規定，停止採用避險會計。轉換至國際財務報導準則日前發生之交易不得追溯指定為避險。

非控制權益

- B7 首次採用者應自轉換至國際財務報導準則日起，推延適用下列國際財務報導準則第 10 號之規定：

- (a) 第 B94 段有關將綜合損益總額歸屬於母公司業主及非控制權益，即使非控制權益因而成為虧損餘額之規定；
- (b) 第 23 及 B93 段有關母公司對子公司所有權權益之變動而未導致喪失控制會計處理之規定；及
- (c) 第 B97 至 B99 段有關對子公司喪失控制會計處理之規定，以及國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」第 8A 段之相關規定。

惟若首次採用者選擇對過去之企業合併追溯適用國際財務報導準則第 3 號，則亦應依本國際財務報導準則第 C1 段之規定適用國際財務報導準則第 10 號。

金融資產之分類及衡量

- B8 企業應根據轉換至國際財務報導準則日所存在之事實及情況，評估金融資產是否符合國際財務報導準則第 9 號第 4.1.2 段之條件。

嵌入式衍生工具

- B9 首次採用者應根據其成為該契約一方之日或依國際財務報導準則第 9 號第 B4.3.11 段所規定重評估之日，兩者較晚之日，所存在之情況，評估是否須將嵌入式衍生工具與主契約分離並依衍生工具處理。

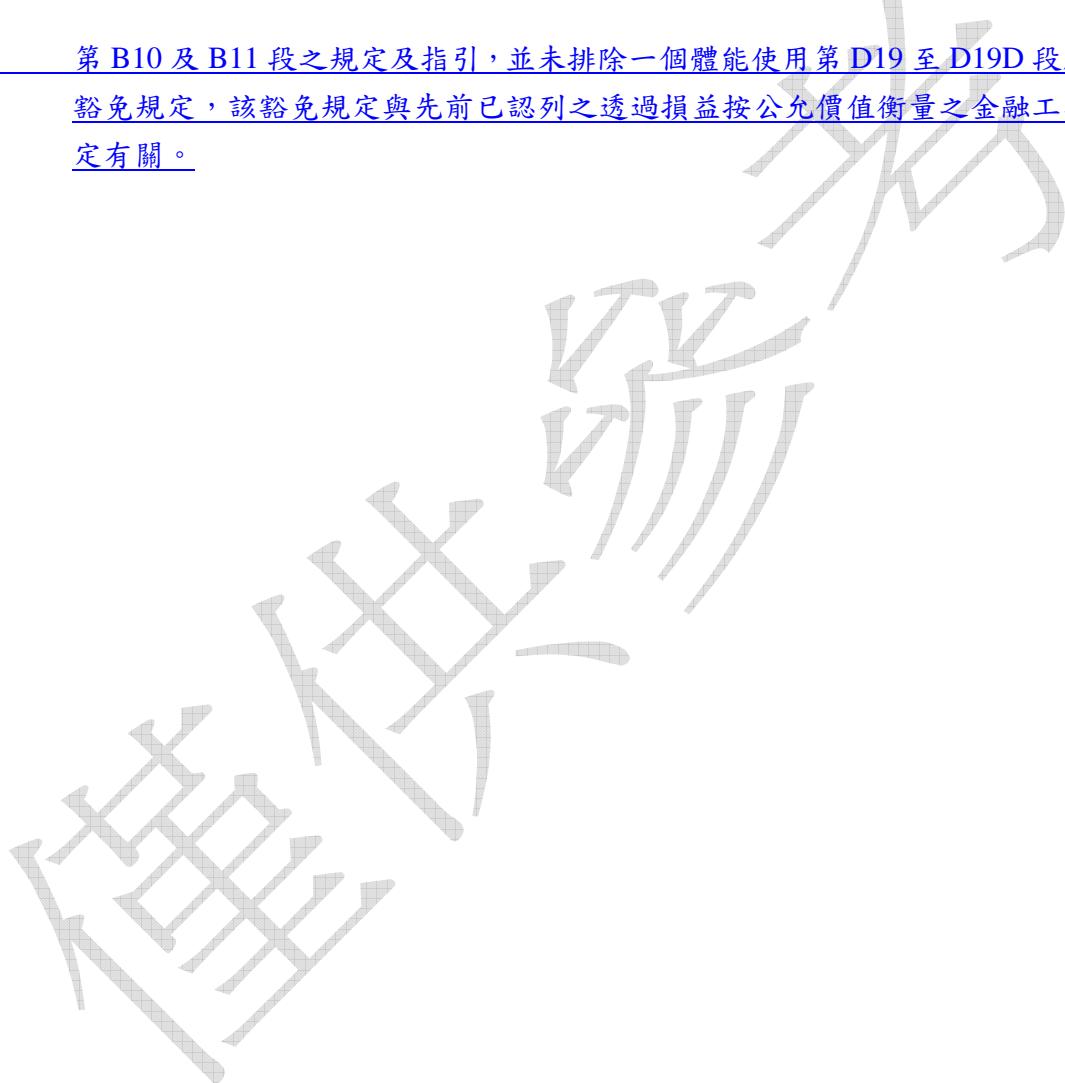
政府貸款

- B10 首次採用者應依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」之規定，將所收取之所有政府貸款分類為金融負債或權益工具。除第 B11 段允許情況外，首次採用者轉換至國際財務報導準則日存在之政府貸款，應推延適用國際財務報導準則第 9 號「金融工具」及國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府輔助之揭露」之規定，且低於市場利率之政府貸款之相應利益不應認列為政府補助。因此，若首

次採用者（依其先前之一般公認會計原則）並未按與國際財務報導準則規定一致之基礎，認列及衡量低於市場利率之政府貸款，則應以轉換至國際財務報導準則日依先前之一般公認會計原則之該貸款帳面金額，作為初始國際財務報導準則財務狀況表中該貸款之帳面金額。企業於轉換至國際財務報導準則日後對此種貸款之衡量應適用國際財務報導準則第 9 號之規定。

B11 儘管第 B10 段要求推延適用，假如追溯適用所需之資訊於該貸款原始會計處理時已取得，則企業對轉換至國際財務報導準則日前產生之任何政府貸款，得追溯適用國際財務報導準則第 9 號及國際會計準則第 20 號之規定。

B12 第 B10 及 B11 段之規定及指引，並未排除一個體能使用第 D19 至 D19D 段所述之豁免規定，該豁免規定與先前已認列之透過損益按公允價值衡量之金融工具之指定有關。



附錄 C

企業合併之豁免

本附錄係本國際財務報導準則整體之一部分。企業對轉換至國際財務報導準則日前已認列之企業合併，應適用下列規定。本附錄僅適用於國際財務報導準則第 3 號「企業合併」範圍內之企業合併。

- C1 首次採用者對過去之企業合併（發生於轉換至國際財務報導準則日前之企業合併），得選擇不追溯適用國際財務報導準則第 3 號。惟若首次採用者重編任何企業合併以遵循國際財務報導準則第 3 號，則應重編其後所有企業合併，並應自同日起適用國際財務報導準則第 10 號。例如，若首次採用者選擇重編發生於 20X6 年 6 月 30 日之企業合併，則應重編發生於 20X6 年 6 月 30 日至轉換至國際財務報導準則日間所有企業合併，並應自 20X6 年 6 月 30 日起適用國際財務報導準則第 10 號。
- C2 企業對發生於轉換至國際財務報導準則日前之企業合併產生之公允價值調整及商譽，無須追溯適用國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」。若企業對該等公允價值調整及商譽未追溯適用國際會計準則第 21 號，則應將該等項目認列為企業之資產及負債而非被收購者之資產及負債。因此，該等商譽及公允價值調整若非已經以企業之功能性貨幣表示，即是按先前之一般公認會計原則所適用之匯率報導之非貨幣性外幣項目。
- C3 企業得對源自下列情況之公允價值調整及商譽，追溯適用國際會計準則第 21 號：
- 所有發生於轉換至國際財務報導準則日前之企業合併；或
 - 依前述第 C1 段之規定，企業選擇重編以遵循國際財務報導準則第 3 號之企業合併。
- C4 若首次採用者未對過去之企業合併追溯適用國際財務報導準則第 3 號，此一作法將使該企業合併有如下後果：
- 首次採用者應維持與先前之一般公認會計原則財務報表相同之分類（作為法律上收購者之收購、法律上被收購者之反向收購或權益結合）。
 - 首次採用者應於轉換至國際財務報導準則日，認列過去之企業合併所取得或承擔之所有資產及負債，惟下列項目除外：
 - 依先前之一般公認會計原則所除列之某些金融資產及金融負債（見第 B2 段）；及

- (ii) 依先前之一般公認會計原則未認列於收購者合併財務狀況表中之資產（含商譽）及負債，且依國際財務報導準則亦不符合認列於被收購者之單獨財務狀況表中者（見下述(f)至(i)）。

除因認列先前包含於商譽中之無形資產所產生變動外（見下述(g)(i)），首次採用者應透過調整保留盈餘（或更適當之其他權益種類），以認列所產生之變動。

- (c) 首次採用者之初始國際財務報導準則財務狀況表應排除依先前之一般公認會計原則認列但不符合國際財務報導準則認列標準之資產或負債項目。首次採用者應依下列方式處理所產生之變動：

- (i) 首次採用者可能將某項過去之企業合併分類為收購，且將一項不符合國際會計準則第38號「無形資產」認列條件之項目認列為無形資產。企業應將該等項目（以及相關遞延所得稅及非控制權益）重分類為商譽之一部分（除非先前之一般公認會計原則規定直接自權益項下減除，見下述(g)(i)及(i)）。

- (ii) 首次採用者應將所產生之所有其他變動認列於保留盈餘。²

- (d) 國際財務報導準則規定某些資產及負債之後續衡量係非基於原始成本之基礎，如公允價值。即使此資產及負債係於過去之企業合併所取得或承擔，首次採用者應於初始國際財務報導準則財務狀況表依該基礎衡量此類資產及負債。首次採用者應透過調整保留盈餘（或更適當之其他權益種類）而非商譽，以認列所產生之任何帳面金額變動。

- (e) 一旦企業合併後，所取得之資產及承擔之負債應以依先前之一般公認會計原則之帳面金額，作為該日依國際財務報導準則之認定成本。如國際財務報導準則規定此類資產及負債其後應以成本基礎衡量，則應以該認定成本作為自企業合併日起成本基礎折舊或攤銷之基礎。

- (f) 如於過去之企業合併所取得之某一資產或承擔之某一負債，依先前之一般公認會計原則未予認列，於初始國際財務報導準則財務狀況表中，該項目之認定成本並非為零。收購者應於其合併財務狀況表中，以被收購者之財務狀況表若依國際財務報導準則編製時所適用之基礎，認列與衡量前述資產或負債。例如：若收購者依先前之一般公認會計原則，未將過去之企業合併所取得之融資租賃予以資本化，收購者應於其合併財務報表中資本化該融資租賃，如同被收購者依國際會計準則第17號「租賃」於其國際財務報導準則財務狀況表中應將之資本化。同樣地，若收購者依先前之一般公認會計原則未

²若商譽依先前之一般公認會計原則不認列為資產，此類變動包括重分類為無形資產或自無形資產轉出。此種情況發生於依先前之一般公認會計原則，企業(a)直接自權益項下減除商譽，或(b)未將企業合併作為收購處理。

認列於轉換至國際財務報導準則日仍存在之或有負債，除非國際會計準則第37號「負債準備、或有負債及或有資產」禁止被收購者於其財務報表認列該項目，否則收購者應於該日認列該或有負債。相反地，若依先前之一般公認會計原則某一資產或負債係包含於商譽中，但依國際財務報導準則第3號應予單獨認列者，除非國際財務報導準則規定被收購者財務報表應單獨認列，該資產及負債仍應列為商譽。

- (g) 初始國際財務報導準則財務狀況表中商譽之帳面金額，應為轉換至國際財務報導準則日依先前之一般公認會計原則規定之帳面金額，並經下列兩項調整者：
 - (i) 若依前述(c)(i)之規定，首次採用者於重分類依先前之一般公認會計原則所認列之無形資產時，應增加商譽之帳面金額。同樣地，若前述(f)規定首次採用者應將依先前之一般公認會計原則而包含於商譽中之項目認列為無形資產時，首次採用者應據以減少商譽之帳面金額（如適用時，並調整遞延所得稅及非控制權益）。
 - (ii) 無論是否存有商譽可能減損之跡象，首次採用者應於轉換至國際財務報導準則日，適用國際會計準則第36號進行商譽減損測試，並將所產生之減損損失認列於保留盈餘（或依國際會計準則第36號調整重估增值）。減損測試應依轉換至國際財務報導準則日之情況為基準。
- (h) 轉換至國際財務報導準則日之商譽帳面金額不得作其他調整。例如，首次採用者不得重述商譽之帳面金額：
 - (i) 以排除企業合併時取得之進行中研究及發展（除非相關無形資產於被收購者財務狀況表符合國際會計準則第38號之認列條件）；
 - (ii) 以調整先前攤銷商譽之金額；
 - (iii) 以迴轉國際財務報導準則第3號不允許之商譽調整，該調整係自企業合併日至轉換至國際財務報導準則日間，因依先前之一般公認會計原則對資產及負債之調整所作者。
- (i) 若首次採用者依先前之一般公認會計原則將商譽認列為權益之減項：
 - (i) 首次採用者不得於初始國際財務報導準則財務狀況表中認列該商譽。再者，首次採用者不得於處分該子公司或該投資子公司發生減損時，將該商譽重分類至損益。
 - (ii) 因影響購買對價之或有事項，其後續結果所產生之調整，應認列於保留盈餘。

- (j) 依先前之一般公認會計原則，首次採用者可能未合併過去之企業合併所取得之子公司（例如，因母公司依先前之一般公認會計原則未將其視為子公司，或未編製合併財務報表）。首次採用者應以子公司之財務狀況表若依國際財務報導準則編製時應有之金額，調整子公司資產及負債之帳面金額。商譽之認定成本等於轉換至國際財務報導準則日下列金額之差額：
- (i) 調整後帳面金額屬於母公司權益之部分；及
- (ii) 母公司單獨財務報表中投資子公司之成本。
- (k) 非控制權益及遞延所得稅之衡量依其他資產及負債之衡量而定。因此，前述已認列資產及負債之調整將影響非控制權益及遞延所得稅。
- C5 對過去之企業合併之豁免亦適用於過去取得之投資關聯企業及合資權益。再者，依第 C1 段所選定之日期，亦同等適用於所有此類之取得。

附錄 D

其他國際財務報導準則之豁免

本附錄係本國際財務報導準則整體之一部分。

D1 企業得選擇使用下列豁免之其中一項或多項：

- (a) 股份基礎給付交易（第D2及D3段）；
- (b) 保險合約（第D4段）；
- (c) 認定成本（第D5至D8B段）；
- (d) 租賃（第D9及D9A段）；
- (e) [已刪除]
- (f) 累積換算差異數（第D12及D13段）；
- (g) 投資子公司、合資及關聯企業（第D14及D15段）；
- (h) 子公司、關聯企業及合資之資產及負債（第D16及D17段）；
- (i) 複合金融工具（第D18段）；
- (j) 先前已認列金融工具之指定（第D19至D19D段）；
- (k) 金融資產或金融負債原始認列時公允價值之衡量（第D20段）；
- (l) 不動產、廠房及設備成本中包含之除役負債（第D21及D21A段）；
- (m) 依國際財務報導解釋第12號「服務特許權協議」之規定作會計處理之金融資產或無形資產（第D22段）；
- (n) 借款成本（第D23段）；
- (o) 自客戶之資產移轉（第D24段）；
- (p) 以權益工具消滅金融負債（第D25段）；
- (q) 嚴重高度通貨膨脹（第D26至D30段）；
- (r) 聯合協議（第D31段）；及
- (s) 露天礦場於生產階段之剝除成本（第D32段）。

企業不得將前述豁免類推適用至其他項目。

股份基礎給付交易

- D2 本國際財務報導準則鼓勵但不要求首次採用者對於 2002 年 11 月 7 日以前給與之權益工具適用國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」。本國際財務報導準則亦鼓勵但不要求首次採用者對於 2002 年 11 月 7 日後給與且在(a)轉換至國際財務報導準則日或(b)2005 年 1 月 1 日，兩日期中較晚者之前既得之權益工具適用國際財務報導準則第 2 號。惟僅當首次採用者已公開揭露前述於國際財務報導準則第 2 號定義之權益工具在衡量日所決定之公允價值，始得選擇對該等權益工具適用國際財務報導準則第 2 號。對於所有給與之權益工具凡未適用國際財務報導準則第 2 號者（例如 2002 年 11 月 7 日以前給與之權益工具），首次採用者仍應揭露國際財務報導準則第 2 號第 44 及 45 段所要求之資訊。若首次採用者修改未適用國際財務報導準則第 2 號之權益工具給與之條款或條件，且該修改係發生在轉換至國際財務報導準則日之前，則該企業無須適用國際財務報導準則第 2 號第 26 至 29 段之規定。
- D3 本國際財務報導準則鼓勵但不要求首次採用者對於在轉換至國際財務報導準則日之前已交割之股份基礎給付交易所產生之負債適用國際財務報導準則第 2 號。本國際財務報導準則亦鼓勵但不要求首次採用者對於 2005 年 1 月 1 日之前交割之負債適用國際財務報導準則第 2 號。對於適用國際財務報導準則第 2 號之負債，若比較資訊與 2002 年 11 月 7 日前之期間或日期相關，首次採用者無須重編比較資訊。

保險合約

- D4 首次採用者得適用國際財務報導準則第 4 號「保險合約」之過渡規定。國際財務報導準則第 4 號限制保險合約之會計政策變動，包括首次採用者所作之變動。

認定成本

- D5 企業得選擇按公允價值衡量轉換至國際財務報導準則日之不動產、廠房及設備，並以該公允價值作為該日之認定成本。
- D6 若某項不動產、廠房及設備在轉換至國際財務報導準則日或之前依先前之一般公認會計原則重估價，且該重估價值於重估價日與下列價值相當，則首次採用者得選擇採用該重估價值作為重估價日之認定成本：
- 公允價值；或
 - 符合國際財務報導準則之成本或折舊後成本，並將其調整以反映例如一般或特定物價指數之變動。

D7 第D5及D6段之選擇亦適用於：

- (a) 投資性不動產，若企業選擇使用國際會計準則第40號「投資性不動產」之成本模式；及
- (b) 符合下列兩項條件之無形資產：
 - (i) 國際會計準則第38號之認列條件（包括原始成本之可靠衡量）；及
 - (ii) 國際會計準則第38號之重估價條件（包括存在活絡市場）。

企業不得使用該等選擇於其他資產或負債。

D8 首次採用者可能因諸如民營化或初次上市櫃等事項，已依先前之一般公認會計原則按特定日之公允價值衡量其部分或全部資產及負債，以建立認定成本。

- (a) 若衡量日在轉換至國際財務報導準則日以前，該企業得將此種基於特定事項所衡量之公允價值作為該衡量日國際財務報導準則下之認定成本。
- (b) 若衡量日在轉換至國際財務報導準則日之後，但在首份國際財務報導準則財務報表所涵蓋之期間內，此種基於特定事項所衡量之公允價值作為該事項發生時之認定成本。企業應於衡量日將該等調整直接認列於保留盈餘中（或其他權益種類，若適當時）。企業應於轉換至國際財務報導準則日經由適用第D5至D7段之條件建立認定成本，或依本國際財務報導準則中之其他規定衡量資產及負債。

D8A 依部分國家之會計規定在發展或生產階段之油氣不動產，其探勘及發展成本係於包括大地理區域內所有不動產之成本中心處理。首次採用者依先前之一般公認會計原則，使用該等會計處理者，得選擇於轉換至國際財務報導準則日按下列基礎衡量油氣資產：

- (a) 依企業先前之一般公認會計原則所決定探勘及評估資產之金額；及
- (b) 在發展或生產階段之資產以成本中心依企業先前之一般公認會計原則所決定之金額。企業應依轉換日蘊藏數量或蘊藏價值之比例，將該金額分攤至成本中心內各資產。

企業應於轉換至國際財務報導準則日，分別依國際財務報導準則第6號「礦產資源探勘及評估」或國際會計準則第36號對探勘及評估資產，以及在發展及生產階段之資產進行減損測試，如必要時，應減少依(a)或(b)所決定之金額。就本段之目的而言，油氣資產僅包含使用於探勘、評估、發展或生產油氣之資產。

D8B 某些企業持有用於（或先前用於）受費率管制之營運之不動產、廠房及設備或無形資產項目。該等項目之帳面金額可能包括依先前之一般公認會計原則所決定但

依國際財務報導準則並不符合資本化之金額。若為此種情況，首次採用者得選擇採用該項目先前之一般公認會計原則帳面金額作為轉換至國際財務報導準則日之認定成本。若企業對某一項目適用此項豁免規定，無須將其適用於所有項目。於轉換至國際財務報導準則日，企業應依國際會計準則第 36 號之規定對使用此項豁免規定之每一項目進行減損測試。就本段之目的而言，若營運係按有權制訂費率之機構所訂定之價格（亦即費率）提供商品或勞務予客戶，該費率不僅約束客戶，且亦設計以回收該企業於提供受管制商品或勞務時所發生之特定成本並賺取特定報酬，則營運係受費率管制。該特定報酬可能為一下限或區間，且無須為一固定或保證之報酬。

租賃

D9 首次採用者得適用國際財務報導解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」之過渡規定。因此，首次採用者得根據轉換至國際財務報導準則日所存在之事實及情況，判斷存在於該日之安排是否包含租賃。

D9A 若首次採用者依先前之一般公認會計原則對一項安排是否包含租賃所作之決定與依國際財務報導解釋第 4 號所作之決定相同，但其決定日與國際財務報導解釋第 4 號所規定之日期不同，則首次採用者於採用國際財務報導準則時，無須重新評估該決定。所稱企業依先前之一般公認會計原則對一項安排是否包含租賃所作之決定相同，必須該決定與適用國際會計準則第 17 號「租賃」及國際財務報導解釋第 4 號產生之結果相同。

D10-D11 [已刪除]

累積換算差異數

D12 國際會計準則第 21 號要求企業：

- (a) 將部分換算差異數認列於其他綜合損益，並將其累積於權益項下之單獨組成部分；及
- (b) 處分國外營運機構時，將該國外營運機構之累積換算差異數（如適用時，包括相關避險之利益及損失）自權益重分類至損益，作為處分損益之一部分。

D13 惟首次採用者對於轉換至國際財務報導準則日存在之累積換算差異數，無須遵循前述規定。若首次採用者採用此項豁免，則：

- (a) 轉換至國際財務報導準則日國外營運機構之累積換算差異數認定為零；及
- (b) 後續處分任何國外營運機構之損益應排除轉換至國際財務報導準則日之前所產生之換算差異數，但應包括以後之換算差異數。

投資子公司、合資及關聯企業

D14 企業編製單獨財務報表時，國際會計準則第27號規定企業對投資子公司、合資及
合控制個體及關聯企業之會計處理應按下列方式之一：

- (a) 按成本；或
- (b) 依國際財務報導準則第9號之規定。

D15 若首次採用者依國際會計準則第27號之規定將該等投資按成本衡量，應於初始國際財務報導準則單獨財務狀況表以下列金額之一衡量該等投資：

- (a) 依國際會計準則第27號決定之成本；或
- (b) 認定成本。該等投資之認定成本應為：
 - (i) 單獨財務報表所列企業於轉換至國際財務報導準則日之公允價值；或
 - (ii) 該日依先前之一般公認會計原則之帳面金額。

首次採用者選擇以認定成本衡量投資子公司、合資及關聯企業時，得選擇前述(i)或(ii)之金額。

子公司、關聯企業及合資之資產及負債

D16 若子公司晚於其母公司成為首次採用者，該子公司應於其財務報表中以下列方式之一衡量其資產及負債：

- (a) 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，以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（此選擇不適用於國際財務報導準則第10號所定義之須透過損益按公允價值衡量之投資個體之子公司）；或
- (b) 以子公司轉換至國際財務報導準則日依本國際財務報導準則其他規定之帳面金額衡量。若有下列情形時，該帳面金額可能會不同於(a)所述之帳面金額：
 - (i) 當本國際財務報導準則中之豁免所導致之衡量，係取決於轉換至國際財務報導準則日時。
 - (ii) 當子公司財務報表所使用之會計政策不同於合併財務報表所使用之會計政策。例如，子公司可能採用國際會計準則第16號「不動產、廠房及設備」之成本模式作為其會計政策，而集團則可能採用重估價模式。

若關聯企業或合資成為首次採用者之時點，晚於對其具有重大影響或聯合控制之企業，亦得採用類似之選擇。

D17 惟若企業晚於其子公司（或關聯企業或合資）成為首次採用者，則企業之合併財務報表中對子公司（或關聯企業或合資）資產及負債之衡量，應與子公司（或關

聯企業或合資）財務報表之帳面金額於調整對合併及權益法及取得子公司之企業合併影響後之金額相同。雖有此規定，非投資個體母公司不得適用任一投資個體子公司所採用之合併報表例外規定。同樣地，若母公司單獨財務報表早於或晚於其合併財務報表首次採用國際財務報導準則，除合併調整外，應在此兩種財務報表中以相同金額衡量其資產及負債。

複合金融工具

- D18 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」要求企業將複合金融工具自始即區分為單獨之負債及權益組成部分。若負債組成部分不再流通在外，則追溯適用國際會計準則第 32 號涉及將權益區分為兩部分。第一部分在保留盈餘中並代表負債組成部分之累計利息，另一部分則代表原始權益組成部分。惟本國際財務報導準則規定若負債組成部分在轉換至國際財務報導準則日已不再流通在外，首次採用者無須區分前述兩個部分。

先前已認列金融工具之指定

- D19 國際財務報導準則第 9 號允許金融負債（若其符合相關條件）指定為透過損益按公允價值衡量之金融負債。儘管有前述規定，任何負債若於轉換至國際財務報導準則日符合國際財務報導準則第 9 號第 4.2.2 段之條件，企業得於轉換至國際財務報導準則日將其指定為透過損益按公允價值衡量之金融負債。
- D19A 企業根據轉換至國際財務報導準則日所存在之事實及情況，依國際財務報導準則第 9 號第 4.1.5 段，得將金融資產指定為透過損益按公允價值衡量之金融資產。
- D19B 企業根據轉換至國際財務報導準則日所存在之事實及情況，依國際財務報導準則第 9 號第 5.7.5 段，得將權益工具投資指定為透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產。
- D19C 若企業追溯適用有效利息法或國際會計準則第 39 號第 58 至 65 段及第 AG84 至 AG93 段之減損規定實務上不可行（如國際會計準則第 8 號所定義）時，則金融資產於轉換至國際財務報導準則日之公允價值應為該金融資產於轉換至國際財務報導準則日之新攤銷後成本。
- D19D 企業應根據轉換至國際財務報導準則日所存在之事實及情況，判斷國際財務報導準則第 9 號第 5.7.7 段之處理是否將引發損益之會計配比不當。

金融資產或金融負債原始認列時公允價值之衡量

- D20 儘管有第 7 及 9 段之規定，企業得推延適用國際財務報導準則第 9 號第 B5.4.8 段最後一句及第 B5.41.92A 段(b)之規定於轉換至國際財務報導準則日以後發生之交易。

不動產、廠房及設備成本中包含之除役負債

D21 國際財務報導解釋第 1 號「現有除役、復原及類似負債之變動」規定除役、復原或類似負債之特定變動須增加或減少相關資產成本；資產調整後之可折舊金額於剩餘耐用年限內推延提列折舊。首次採用者對於此類負債在轉換至國際財務報導準則日之前所發生之變動，無須遵循前述規定。若首次採用者採用此項豁免，則應：

- (a) 於轉換至國際財務報導準則日，依國際會計準則第 37 號之規定衡量負債；
- (b) 若負債係屬國際財務報導解釋第 1 號之範圍內，應估計當負債初始產生時，須納入相關資產成本之金額，該金額係以適用該負債期間之風險調整後最佳估計歷史折現率折現至該日之現值；及
- (c) 按目前對資產耐用年限之估計，使用企業依國際財務報導準則所採用之折舊政策，計算該金額於轉換至國際財務報導準則日之累計折舊。

D21A 企業使用第 D8A 段(b)之豁免規定者（依先前之一般公認會計原則以包括大地理區域內所有不動產之成本中心所處理之發展或生產階段之油氣資產），應以下列方式處理，而不適用第 D21 段或國際財務報導解釋第 1 號：

- (a) 於轉換至國際財務報導準則日，依國際會計準則第 37 號之規定衡量除役、復原及類似負債；及
- (b) 任何與依企業先前之一般公認會計原則於轉換至財務報導準則日所決定該等負債帳面金額間之差額，應直接認列於保留盈餘。

依國際財務報導解釋第 12 號作會計處理之金融資產或無形資產

D22 首次採用者得適用國際財務報導解釋第 12 號之過渡規定。

借款成本

D23 首次採用者得適用 2007 年修訂之選擇自轉換日或自國際會計準則第 23 號第 27 及 28 段之過渡規定。各該段所稱之生效日應解釋為 2009 年 1 月 1 日或轉換至允許之較早日，適用國際財務報導會計準則第 23 號之規定。自適用此豁免之企業開始適用國際會計準則第 23 號之日起，企業：

- (a) 不得重述於先前之一般公認會計原則下已資本化且於該日已納入資產帳面金額之借款成本組成部分；及
- (b) 應依國際會計準則第 23 號之規定處理於該日以後發生之借款成本，包括建造中較晚者符合要件之資產於該日以後發生之借款成本。

自客戶之資產移轉

D24 首次採用者得適用國際財務報導解釋第 18 號「自客戶之資產移轉」第 22 段之過渡規定。該段中所稱之生效日應解釋為 2009 年 7 月 1 日或轉換至國際財務報導準則日，兩者中較晚者。此外，首次採用者得指定轉換至國際財務報導準則日前之任一日，對於該日或該日後，所有已收取自客戶之資產移轉適用國際財務報導解釋第 18 號。

以權益工具消滅金融負債

D25 首次採用者得適用國際財務報導解釋第 19 號「以權益工具消滅金融負債」之過渡規定。

嚴重高度通貨膨脹

D26 若企業之功能性貨幣過去為，或現在是，高度通貨膨脹經濟下之貨幣，企業應決定轉換至國際財務報導準則日前是否遭受嚴重高度通貨膨脹。此適用於首次採用國際財務報導準則之企業，以及先前已適用國際財務報導準則之企業。

D27 高度通貨膨脹經濟下之貨幣若同時具有下列特性，則係遭受嚴重高度通貨膨脹：

- (a) 可靠之一般物價指數並非所有具該貨幣之交易及餘額之企業可取得。
- (b) 該貨幣與另一相對穩定外幣間並不存在可兌換性。

D28 企業之功能性貨幣於功能性貨幣正常化日停止遭受嚴重高度通貨膨脹。該日即為功能性貨幣不再具有第 D27 段任一（或兩者）特性時，或該企業之功能性貨幣變更為未遭受嚴重高度通貨膨脹之貨幣時。

D29 當企業之轉換至國際財務報導準則日在功能性貨幣正常化日以後，該企業得選擇以轉換至國際財務報導準則日之公允價值，衡量功能性貨幣正常化日前所持有之所有資產及負債。該企業得使用該公允價值作為該等資產及負債於初始國際財務報導準則財務狀況表中之認定成本。

D30 當功能性貨幣正常化日落入為期 12 個月之比較期間內，比較期間可以短於 12 個月，前提是應提供該較短期間之整份財務報表（依國際會計準則第 1 號第 10 段之規定）。

聯合協議

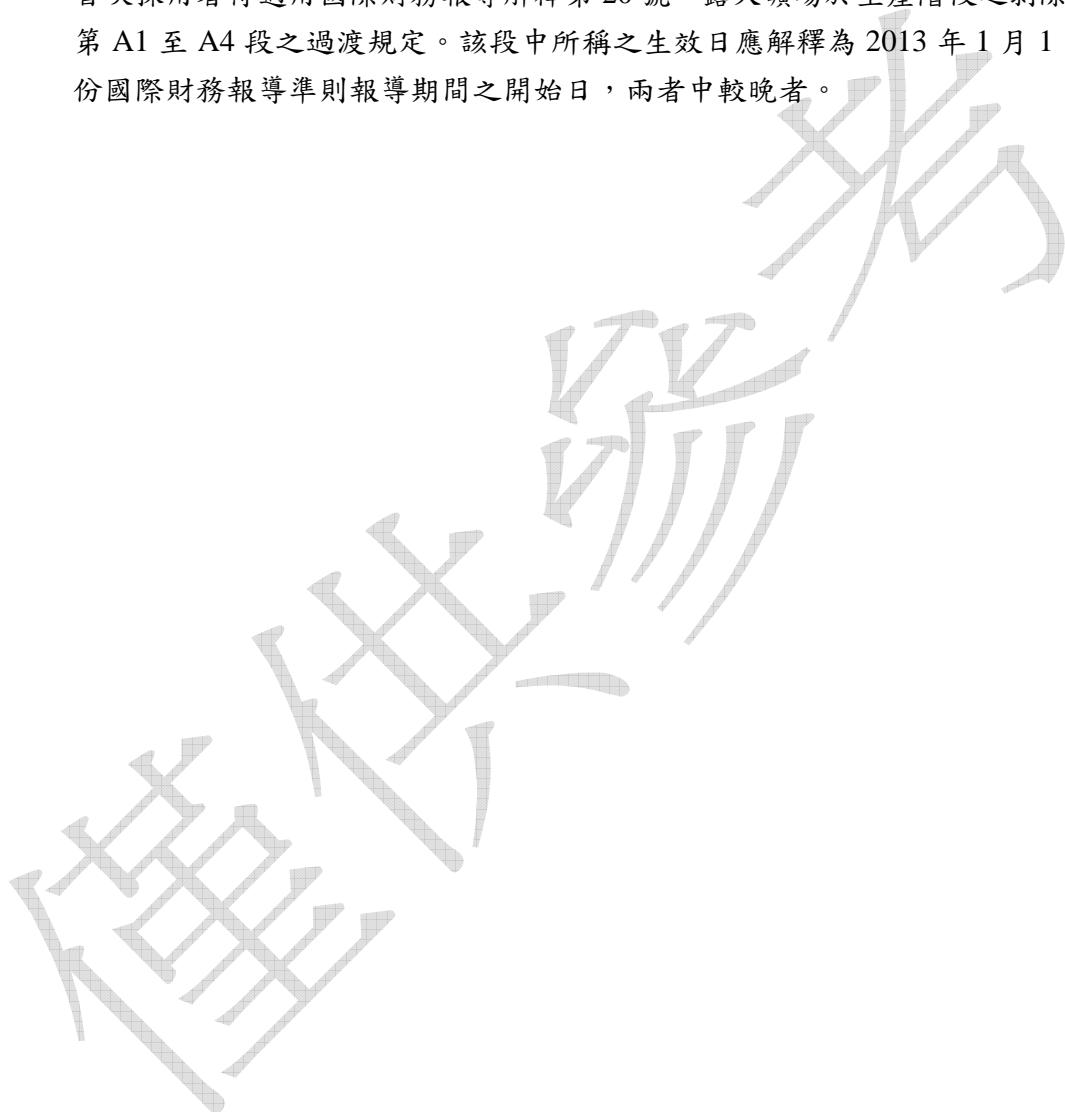
D31 ~~除下列例外~~首次採用者可能以下列例外方式適用國際財務報導準則第 11 號之過渡規定。當：

- (a) 於適用國際財務報導準則第 11 號之過渡規定時，首次採用者應於轉換至國際財務報導準則日適用此等規定。

(b) 首次採用者自比例合併改變為權益法時，~~首次採用者應於最早表達期間開始日無論是否存有投資可能減損之跡象，應於轉換至國際財務報導準則日，依國際會計準則第 36 號之規定，對該投資進行減損測試~~~~無論是否有任何跡象顯示該投資可能減損~~。任何所產生之減損，應於~~最早表達期間開始轉換至國際財務報導準則~~日認列為保留盈餘之調整。

露天礦場於生產階段之剝除成本

D32 首次採用者得適用國際財務報導解釋第 20 號「露天礦場於生產階段之剝除成本」第 A1 至 A4 段之過渡規定。該段中所稱之生效日應解釋為 2013 年 1 月 1 日或首份國際財務報導準則報導期間之開始日，兩者中較晚者。



附錄 E

國際財務報導準則之短期豁免

本附錄係本國際財務報導準則整體之一部分。

為國際財務報導準則第 9 號重編比較資訊規定之豁免

- E1 企業若(a)於 2012 年 1 月 1 日前開始之年度期間採用國際財務報導準則及(b)適用國際財務報導準則第 9 號，則在其首份國際財務報導準則財務報表中，至少應表達一年度之比較資訊。惟就國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」所規定之與國際財務報導準則第 9 號範圍內項目相關之揭露，此比較資訊無須遵循國際財務報導準則第 7 號或國際財務報導準則第 9 號。對此種企業，所稱「轉換至國際財務報導準則日」，僅就國際財務報導準則第 7 號及國際財務報導準則第 9 號而言，係指首份國際財務報導準則報導期間之開始日。
- E2 選擇列報不遵循國際財務報導準則第 7 號及國際財務報導準則第 9 號之比較資訊之企業，於轉換首年度應：
- (a) 對屬國際財務報導準則第9號範圍內項目之比較資訊，採用先前之一般公認會計原則認列與衡量之規定，取代國際財務報導準則第9號之規定。
 - (b) 揭露按前述編製此資訊之事實及所用之基礎。
 - (c) 比較期間報導日之財務狀況表（亦即包含依先前之一般公認會計原則比較資訊之財務狀況表）及首份國際財務報導準則報導期間（亦即包含遵循國際財務報導準則第7號及國際財務報導準則第號9資訊之第一期）開始日之財務狀況表間之任何調整，應當作會計政策變動所產生者處理，並應依國際會計準則第8號第28段(a)至(e)及(f)(i)之規定揭露。第28段(f)(i)僅適用於比較期間報導日之財務狀況表中所表達之金額。
 - (d) 當遵循各號國際財務報導準則之明確規定，仍不足以讓使用者了解特定交易、其他事項及情況對企業財務狀況及財務績效之影響時，應適用國際會計準則第1號第17段(c)，以提供額外揭露。

有關金融工具之揭露

E3 首次採用者得適用國際財務報導準則第 7 號第 44G 段中之過渡規定。³

E4 首次採用者得適用國際財務報導準則第 7 號第 44M 段之過渡規定。⁴

員工給付

E5 首次採用者可追溯適用國際會計準則第 19 號第 173 段(b)之過渡規定。

投資個體

E6 首次採用者如為母公司，應根據轉換至國際財務報導準則日所存在之事實及情況，評估其是否為國際財務報導準則第 10 號所定義之投資個體。

E7 首次採用者如為國際財務報導準則第 10 號所定義之投資個體，其首份國際財務報導準則財務報表結束日為 2014 年 12 月 31 日以前者，得適用國際財務報導準則第 10 號第 C3C 至 C3D 段及國際會計準則第 27 號第 18C 至 18G 段之過渡規定。該等段落提及初次適用日之前一年度期間，應解讀為所列報之最早年度期間。因此，該等段落提及之日期應解讀為轉換至國際財務報導準則日。

³ 第 E3 段係由於 2010 年 1 月發布之「國際財務報導準則第 7 號之比較揭露對首次採用者之有限度豁免」（修正國際財務報導準則第 1 號）之結果而新增。為避免使用後見之明之可能性，以及確保首次採用者與目前國際財務報導準則之編製者相較，不致處於不利地位，理事會決定應允許首次採用者使用「金融工具揭露之改善」（修正國際財務報導準則第 7 號）中對依國際財務報導準則之規定編製財務報表之現行編製者所允許之相同過渡規定。

⁴ 第 E4 段係由於 2010 年 10 月發布之「揭露—金融資產之移轉」（修正國際財務報導準則第 7 號）之結果而新增。為避免使用後見之明之可能性，以及確保首次採用者與目前國際財務報導準則之編製者相較，不致處於不利地位，理事會決定應允許首次採用者使用「揭露—金融資產之移轉」（修正國際財務報導準則第 7 號）中對依國際財務報導準則之規定編製財務報表之現行編製者所允許之相同過渡規定。

國際財務報導準則第 1 號

首次採用國際財務報導準則

(2012 與 2013 年之對照參考版)

B 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會
臺灣財務報導準則委員會 翻譯

國際財務報導準則第 1 號

首次採用國際財務報導準則

國際會計準則理事會（IASB）所發布之隨附文件

國際財務報導準則第 1 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本準則之生效日為 2009 年 7 月 1 日，最新修正內容之生效日為 2013 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

理事會對 2008 年 11 月發布之國際財務報導準則第 1 號之核准

理事會對國際財務報導準則第 1 號修正之核准：

2009 年 7 月發布之「首次採用者之額外豁免」

2010 年 1 月發布之「國際財務報導準則第 7 號之比較揭露對首次採用者之有限度豁免」

2010 年 12 月發布之「嚴重高度通貨膨脹及首次採用者固定日期之移除」

2012 年 3 月發布之「政府貸款」

2012 年 6 月發布之「合併財務報表、聯合協議及對其他個體權益之揭露：過渡指引」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號及國際財務報導準則第 12 號之修正）

結論基礎

附錄

其他國際財務報導準則結論基礎之修正

施行指引

對照表

理事會對 2008 年 11 月發布之國際財務報導準則第 1 號之核准

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」（2008 年修訂）係由國際會計準則理事會（IASB）之 13 位理事贊成發布。¹

Sir David Tweedie	主席
Thomas E Jones	副主席
Mary E Barth	
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Jan Engström	
Robert P Garnett	
Gilbert Gélard	
James J Leisenring	
Warren J McGregor	
John T Smith	
Tatsumi Yamada	
Wei-Guo Zhang	

¹ Barth 教授及 Danjou 先生不同意 2008 年 5 月發布之「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」（修正國際財務報導準則第 1 號及國際會計準則第 27 號），其反對意見列示於國際會計準則第 27 號之結論基礎之後。

理事會對 2009 年 7 月發布之「首次採用者之額外豁免」（修正國際財務報導準則第 1 號之修正）之核准

「首次採用者之額外豁免」（修正國際財務報導準則第 1 號之修正）係由國際會計準則理事會（IASB）14 位理事贊成發布。

Sir David Tweedie	主席
Thomas E Jones	副主席
Mary E Barth	
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Jan Engström	
Robert P Garnett	
Gilbert Gélard	
Prabhakar Kalavacherla	
James J Leisenring	
Warren J McGregor	
John T Smith	
Tatsumi Yamada	
Wei-Guo Zhang	

理事會對 2010 年 1 月發布之「國際財務報導準則第 7 號之比較揭露對首次採用者之有限度豁免」（國際財務報導準則第 1 號之修正國際財務報導準則第 1 號）之核准

「國際財務報導準則第 7 號之比較揭露對首次採用者之有限度豁免」（修正國際財務報導準則第 1 號之修正）係由國際會計準則理事會（IASB）15 位理事贊成發布。

Sir David Tweedie 主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

James J Leisenring

Patricia McConnell

Warren J McGregor

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang

理事會對 2010 年 12 月發布之「嚴重高度通貨膨脹及首次採用者固定日期之移除」（修正國際財務報導準則第 1 號之修正）之核准

「嚴重高度通貨膨脹及首次採用者固定日期之移除」（修正國際財務報導準則第 1 號之修正）係由國際會計準則理事會（IASB）15 位理事贊成發布。

Sir David Tweedie 主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

Elke König

Patricia McConnell

Warren J McGregor

Paul Pacter

Darrel Scott

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang



理事會對 2012 年 3 月發布之「政府貸款」（國際財務報導準則第 1 號之修正）之核准

「政府貸款」（國際財務報導準則第1號之修正）係由國際會計準則理事會（IASB）14位理事贊成發布。

Hans Hoogervorst 主席

主席

Ian Mackintosh 副主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

Patricia McConnell

Takatsugu Ochi

Paul Pacter

Darrel Scott

John T Smith

John T Smith

理事會對 2012 年 6 月發布之「合併財務報表、聯合協議及對其他個體權益之揭露：過渡指引」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號及國際財務報導準則第 12 號之修正）之核准

「合併財務報表、聯合協議及對其他個體權益之揭露：過渡指引」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號及國際財務報導準則第 12 號之修正）係由國際會計準則理事會（IASB）14 位理事贊成發布。

Hans Hoogervorst 主席

Ian Mackintosh 副主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

Patricia McConnell

Takatsugu Ochi

Paul Pacter

Darrel Scott

John T Smith

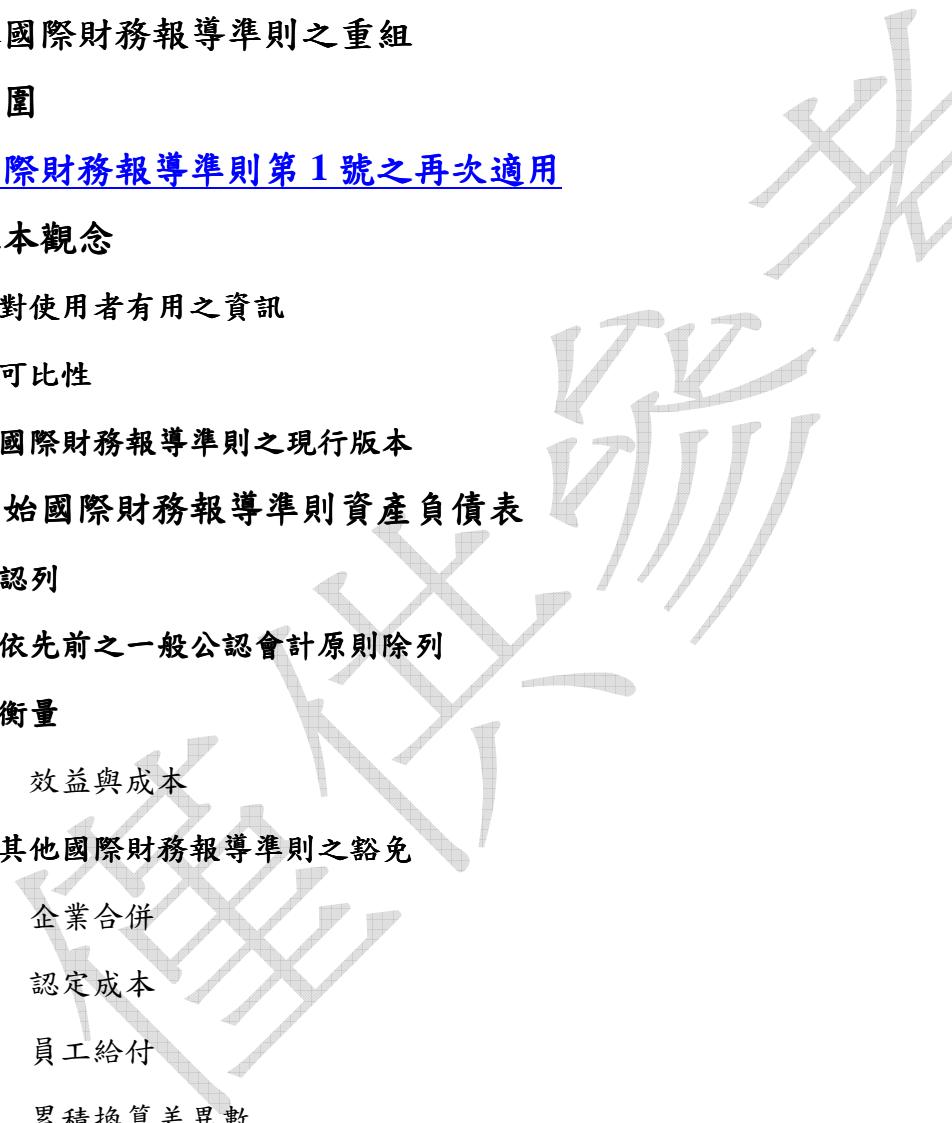
Wei-Guo Zhai

Wei-Guo Zhang

目錄

段 次

國際財務報導準則第1號「首次採用國際財務報導準則」之 結論基礎

<p>簡介</p> <p>本國際財務報導準則之重組</p> <p>範圍</p> <p><u>國際財務報導準則第1號之再次適用</u></p> <p>基本觀念</p> <p style="margin-left: 2em;">對使用者有用之資訊</p> <p style="margin-left: 2em;">可比性</p> <p style="margin-left: 2em;">國際財務報導準則之現行版本</p> <p>初始國際財務報導準則資產負債表</p> <p style="margin-left: 2em;">認列</p> <p style="margin-left: 2em;">依先前之一般公認會計原則除列</p> <p style="margin-left: 2em;">衡量</p> <p style="margin-left: 2em;">效益與成本</p> <p style="margin-left: 2em;">其他國際財務報導準則之豁免</p> <p style="margin-left: 2em;">企業合併</p> <p style="margin-left: 2em;">認定成本</p> <p style="margin-left: 2em;">員工給付</p> <p style="margin-left: 2em;">累積換算差異數</p> <p style="margin-left: 2em;">複合金融工具</p> <p style="margin-left: 2em;">投資子公司、聯合控制個體及關聯企業</p> <p style="margin-left: 2em;">子公司、關聯企業及合資之資產及負債</p> <p style="margin-left: 2em;">先前已認列金融工具之指定</p> <p style="margin-left: 2em;">股份基礎給付交易</p>	 <p>BC1</p> <p>BC3A</p> <p>BC4</p> <p><u>BC6A</u></p> <p>BC7</p> <p>BC7</p> <p>BC9</p> <p>BC11</p> <p>BC16</p> <p>BC17</p> <p>BC20</p> <p>BC24</p> <p>BC26</p> <p>BC30</p> <p>BC31</p> <p>BC41</p> <p>BC49</p> <p>BC53</p> <p>BC56</p> <p>BC58A</p> <p>BC59</p> <p>BC63A</p> <p>BC63B</p>
--	---

不動產、廠房及設備成本中包含之現有除役、復原及類似負債 之變動	BC63C
租賃	BC63D
借款成本	BC63E
嚴重高度通貨膨脹	BC63F
聯合協議	BC63K
未被接受之其他可能豁免	BC64
嵌入式衍生工具	BC65
高度通貨膨脹	BC67
無形資產	BC68
交易成本：金融工具	BC72
追溯指定	BC74
避險會計	BC75
<u>政府貸款</u>	<u>BC80A</u>
備供出售金融資產	BC81
估計	BC84
表達與揭露	BC85
比較資訊	BC85
歷史性彙總	BC90
轉換至國際財務報導準則之說明	BC91
期中財務報告	BC96
採用年度中會計政策變動	BC97
附錄	
其他國際財務報告準則結論基礎之修正	

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導準則第 1 號，但非屬其一部分。

本結論基礎之專用術語並未配合國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）之改變而修正。

本結論基礎未依 2008 年 11 月重組之國際財務報導準則第 1 號修訂，惟交互索引已配合更新。

簡介

- BC1 本結論基礎彙整國際會計準則理事會(IASB)於達成國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」結論過程中所作之考量。個別理事對某些因素重視程度高於其他因素。
- BC2 1998 年發布之解釋公告第 8 號「首次適用國際會計準則作為主要會計基礎」，處理企業首次採用國際會計準則所引發之問題。理事會於 2001 年開啟檢討解釋公告第 8 號之計畫。理事會於 2002 年 7 月發布草案第 ED1 號「首次適用國際財務報導準則」，意見截止日為 2002 年 10 月 31 日。理事會共收到 83 封對草案第 ED1 號之意見函。理事會於 2003 年 6 月發布國際財務報導準則第 1 號。
- BC2A 國際財務報導準則第 1 號取代解釋公告第 8 號。理事會制定本國際財務報導準則以解決下列疑慮：
- (a) 解釋公告第 8 號要求全面追溯適用之若干規定，導致成本超過對財務報表使用者可能之效益。解釋公告第 8 號雖未要求當實務上不可行時仍應追溯適用，惟其未說明首次採用者是否應以高門檻或低門檻詮釋實務上不可行，且其亦未具體明定實務上不可行時之特定處理。
 - (b) 若某一於企業採用國際會計準則首次編製之財務報表所涵蓋期間內發布新版本且禁止追溯適用，解釋公告第 8 號將要求首次採用者對同一準則適用兩種不同版本。
 - (c) 解釋公告第 8 號未清楚說明首次採用者追溯適用之認列及衡量決策是否應使用已知過去交易結果。
 - (d) 關於解釋公告第 8 號如何與個別準則之過渡規定相互適用有若干疑慮。
- BC2B 如同解釋公告第 8 號，國際財務報導準則第 1 號多數情況下要求追溯適用。惟不同於解釋公告第 8 號，國際財務報導準則第 1 號：

- (a) 包含針對性豁免以避免成本超過對財務報表使用者可能之效益，及少數因實務因素之其他例外規定。
- (b) 鑒清企業適用最新版本之國際財務報導準則。
- (c) 鑒清首次採用者依據國際財務報導準則所作之估計與於同日依先前之一般公認會計原則所作估計之關聯。
- (d) 明定首次採用者不適用其他國際財務報導準則中之過渡規定。
- (e) 加強轉換至國際財務報導準則之揭露規定。

BC3 由於歐盟之上市公司自 2005 年起須採用國際財務報導準則編製合併財務報表，此計畫更顯重要。許多其他國家亦宣布將允許或要求企業於未來幾年內採用國際財務報導準則。惟理事會制定本國際財務報導準則之目的在於尋求適合於世界各地任何企業之解決方法，不管其係於 2005 年或其他時間採用國際財務報導準則。

本國際財務報導準則之重組

BC3A 國際財務報導準則第 1 號自 2003 年發布起，配合新制定或修正之國際財務報導準則首次採用規定，而多次修正。由於國際財務報導準則第 1 號之架構方式，前述修正使本國際財務報導準則更為複雜且較不清楚。愈來愈多不可避免之修正，使得此一問題更形惡化。

BC3B 因此，理事會提議變動國際財務報導準則第 1 號架構而不修正實質內容作為 2007 年改善計畫之一部分。對 2007 年 10 月發布草案之意見回應支持重組。2008 年 11 月發布之國際財務報導準則修訂後架構較易於讀者理解，也對配合未來變動有較佳之設計。重組之重點係將所有對國際財務報導準則規定之特定豁免或除外規定移至附錄。豁免分為企業合併、豁免及短期豁免三類。豁免適用於所有首次採用者，不論其轉換至國際財務報導準則日為何；短期豁免係指僅得在某一短期間內適用之豁免規定，一旦過時，該豁免規定將被刪除。

範圍

BC4 本國際財務報導準則適用於提出其首份國際財務報導準則財務報表之企業（首次採用者）。部分人士建議，若企業之前期財務報表包含遵循國際財務報導準則之明確聲明但有具體（且明確）偏離時，不應將該企業視為首次採用者。這些人士主張，即使並未遵循所有國際財務報導準則之全部規定，明確之遵循聲明確立該企業將國際財務報導準則視為其會計基礎。若企業前期遵循國際財務報導準則所有認列及衡量之規定，惟未揭露部分必要資訊，例如，國際會計準則第 14 號「部

門別報導」¹要求揭露之部門資訊，或國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」要求之遵循國際財務報導準則之明確聲明，則部分人士認為此論點更有力。

- BC5 惟前述方式之執行，須先確立獲致未採用國際財務報導準則結論之偏離國際財務報導準則項目多寡及其嚴重程度為何。理事會認為，此將導致複雜性及不確定性。且由於該方式將貶抑揭露之重要性且損害促進完全遵循國際財務報導準則之努力，故若企業未依國際財務報導準則揭露所有必要資訊，則不應被視為已採用國際財務報導準則。因此，本國際財務報導準則包含一有明確答案之簡單測試：若企業之財務報表包含遵循國際財務報導準則之明確且無保留聲明，則該企業已採用國際財務報導準則（本國際財務報導準則第 3 段）。
- BC6 若企業以前年度之財務報表包含遵循國際財務報導準則之聲明，則其任何已揭露或未揭露之重大偏離國際財務報導準則均為錯誤。企業應依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」更正之。

國際財務報導準則第 1 號之再次適用

- BC6A 理事會於「2009-2011 週期之年度改善」（2012 年 5 月發布）中處理一項闡明企業可否適用國際財務報導準則第 1 號之請求：
- (a) 若企業現在符合適用國際財務報導準則第 1 號之條件，且於以前某報導期間曾適用國際財務報導準則第 1 號；或
- (b) 若企業現在符合適用國際財務報導準則第 1 號之條件，且當國際財務報導準則第 1 號尚未存在時，即於以前某報導期間曾適用國際財務報導準則。
- 例如，企業可能於以前報導期間曾適用國際財務報導準則第 1 號，以符合國外管轄機關之上市規定。而後企業下市且不再依國際財務報導準則之規定列報財務報表。於後續報導期間，該企業當地管轄機關之報導規定可能自國內一般公認會計原則改變為國際財務報導準則。因此，企業須再次依國際財務報導準則之規定列報其財務報表。
- BC6B 理事會注意到，國際財務報導準則第 1 號之範圍聚焦於企業之財務報表是否為其首份國際財務報導準則財務報表（附錄 A 所定義之用語）。若企業之財務報表符合「首份國際財務報導準則財務報表」之定義，企業須依第 2 段(a)之規定適用國際財務報導準則第 1 號。惟使用「首份（次）」之用語引發國際財務報導準則第 1 號得否適用超過一次之疑問。
- BC6C 於 2011 年 6 月之草案中，理事會提議闡明當企業之最近前期年度財務報表並未包含遵循國際財務報導準則之明確且無保留聲明時，企業須適用國際財務報導準則

¹ 國際財務報導準則第 8 號「營運部門」於 2006 年取代國際會計準則第 14 號。

第 1 號，即使企業於最近前期年度財務報表所報導之期間前之報導期間中曾適用國際財務報導準則第 1 號。惟於 2011 年 6 月草案之部分回應者之觀點中，理事會決議現在符合適用國際財務報導準則第 1 號之條件，且於以前年度曾適用國際財務報導準則（不論於先前適用時，究係採用國際財務報導準則第 1 號或解釋公告第 8 號「國際會計準則之首次適用」，或兩者均尚未存在）之企業，於再次採用國際財務報導準則時，可選擇適用國際財務報導準則第 1 號。理事會決定企業得（而非必須）適用國際財務報導準則第 1 號，因在認為遵循某些國際財務報導準則之成本有可能超過對財務報表使用者之效益時，國際財務報導準則第 1 號有限度豁免某些國際財務報導準則之規定（如國際財務報導準則第 1 號第 IN5 段之說明）。惟對先前曾適用國際財務報導準則之企業，適用全部國際財務報導準則之成本可能不會超過如此作之效益。因此，理事會之結論為，回到國際財務報導準則之企業可能判定，如同其以前即繼續且從未中斷般適用國際財務報導準則之效益可能超過編製此種資訊之成本，因此不應禁止企業遵循該方法。於適用此種方法時，企業應如同其未曾停止適用國際財務報導準則般，而依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定追溯適用國際財務報導準則。理事會指出，企業於編製國際財務報導準則財務報表時不應使用後見之明，不論企業適用國際財務報導準則第 1 號或不論企業依國際會計準則第 8 號之規定如同其未曾停止適用國際財務報導準則般追溯適用該等規定。理事會指出，國際財務報導準則第 1 號第 14 至 17 段及國際會計準則第 8 號第 53 段提供此方面之指引。

BC6D 理事會亦指出，依國際財務報導準則第 1 號第 2 段之規定，過去從未適用國際財務報導準則之企業將繼續被要求於其首份國際財務報導準則財務報表中適用國際財務報導準則第 1 號。

BC6E 理事會亦決定，企業應揭露其停止適用國際財務報導準則之理由及其恢復依國際財務報導準則報導之理由。理事會認為此揭露規定提供使用者有用之資訊，且可阻礙企業僅為利用國際財務報導準則第 1 號之豁免規定而故意省略遵循國際財務報導準則之聲明。理事會亦決定不選擇適用國際財務報導準則第 1 號之企業應說明其何以選擇如同其從未停止適用國際財務報導準則般適用國際財務報導準則之理由。理事會相信此揭露能確保對使用者提供有用之資訊。

基本觀念

對使用者有用之資訊

BC7 理事會參照「財務報表之編製及表達架構」中財務報表之目的，制定企業初始國際財務報導準則資產負債表之認列與衡量規定。該「架構」²規定財務報表之目的

²提及之「架構」，係指國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年採用國際會計準則委員會（IASC）

為，提供眾多制定經濟決策使用者有用之與企業財務狀況、經營績效及財務狀況變動相關之資訊。

BC8 該「架構」辨認出財務報表資訊中對使用者有用之四個品質特性。簡言之，資訊應：

- (a) 易為使用者了解。
- (b) 對使用者之決策制定需求攸關。
- (c) 可靠，亦即財務報表應：
 - (i) 忠實表述交易與其他事項所意圖表述，或理當表述者；
 - (ii) 依據交易與其他事項之經濟實質而非法律形式表達該交易與其他事項；
 - (iii) 中立，亦即無偏差；
 - (iv) 運用審慎性解決各事項及情況之不確定性；及
 - (v) 在重要性與成本限制下具完整性。
- (d) 與企業各期財務報表資訊以及與其他企業財務報表資訊均具可比性。

可比性

BC9 前段重視可比性之必要性。理想之首次採用國際財務報導準則報導制度可達成下列可比性：

- (a) 同一企業不同期間；
- (b) 不同首次採用者間；及
- (c) 首次採用者與已適用國際財務報導準則企業間。

BC10 解釋公告第 8 號著重確保首次採用者與已適用國際會計準則企業間之可比性。此係基於首次採用者應與已適用國際會計準則企業遵循相同規定之原則。惟理事會決定側重達成首次採用者首份國際財務報導準則財務報表中不同期間之可比性，及在特定日期不同首次採用國際財務報導準則企業者間之可比性；達成首次採用者與已適用國際會計準則企業間之可比性為次要目的。

國際財務報導準則之現行版本

之「財務報表編製及表達之架構」。國際會計準則理事會（IASB）於 2010 年 9 月以「財務報導之觀念架構」取代該「架構」。

BC11 本國際財務報導準則第 7 段至第 9 段規定首次採用者適用國際財務報導準則之現行版本，不考慮被取代及被修正之版本。此規定：

- (a) 提高可比性，因首次採用者之首份國際財務報導準則財務報表中不同期間之資訊係依一致之基礎編製；
- (b) 提供使用者之比較資訊係依理事會視為優於被取代版本之較近期國際財務報導準則版本編製；及
- (c) 避免不必要的成本。

BC12 通常，其他國際財務報導準則中之過渡規定不適用於首次採用者（本國際財務報導準則第 9 段）。若干前述過渡規定要求或允許已依國際財務報導準則報導之企業推延適用新規定。此規定通常反映於特殊情況中存在之下列因素之一或兩者之結論：

- (a) 追溯適用可能有困難或所需成本超過可能之效益。本國際財務報導準則在特定之前述情況允許推延適用（第 BC30 至 BC73 段）。
- (b) 若追溯適用須由管理階層於特定交易結果已知之情況下判斷過去之情況，則追溯適用有被濫用可能。本國際財務報導準則於某些有前述情況之領域禁止追溯適用（第 BC74 至 BC84 段）。

BC13 部分人士提出另外三項理由要求或允許若干情況下推延適用：

- (a) 另一方使用財務報表監督合約或協議遵循時，能減緩新國際財務報導準則所引發之未預期後果。惟就理事會觀點，是否將未來國際財務報導準則之影響排除於協議之外應由協議當事人決定，否則雙方應重新協商如何使協議反映財務狀況之變動而非報導之變動（國際財務報導準則前言第 21 段³）。
- (b) 首次採用者與已適用國際財務報導準則企業能有相同之會計選項。惟允許首次採用者推延適用，將與理事會之企業首份國際財務報導準則財務報表中各期間可比性（第 BC10 段）主要目的相衝突。因此，理事會通常不允許首次採用者能有現行國際財務報導準則讓已適用國際財務報導準則企業得推延適用之會計選項，第 BC20 至 BC23 段係討論一特殊情況，即金融資產及金融負債之除列。
- (c) 能避免估計變動或估計基礎變動區分之困難。惟首次採用者於編製初始國際財務報導準則資產負債表時不需作此區分，故本國際財務報導準則未包含此類之豁免規定。若企業發現依先前之一般公認會計原則中之錯誤，本國際財務報導準則要求企業揭露此項錯誤之更正（本國際財務報導準則第 26 段）。

³ 2010 年 1 月修訂「前言」時，修正第 20 段。

- BC14 當理事會發布新國際財務報導準則時，首次採用者是否應追溯或推延適用該國際財務報導準則，理事會將個案考量。基於達成首次採用者首份國際財務報導準則財務報表中不同期間之可比性之主要目的，理事會預期多數情況適合追溯適用。惟若理事會決定特殊情況下首次採用者宜推延適用，則其將修正規定首次採用國際財務報導準則之本國際財務報導準則。因此，國際財務報導準則第 1 號將涵蓋所有首次採用國際財務報導準則之規定且其他國際財務報導準則將不會提及首次採用者（除於結論基礎及配套修正者外）。
- BC15 草案第 ED1 號建議，首次採用者可選擇視同其為已適用國際財務報導準則企業般，適用國際財務報導準則。此替代方式旨在協助未提出國際財務報導準則財務報表，但因已依國際財務報導準則累積資訊，而不想使用任何草案第 ED1 號建議豁免規定之企業。為使採用此方式之企業可使用其已累積之資訊，若最近版本之國際財務報導準則要求推延適用，則草案第 ED1 號要求企業考慮採用國際財務報導準則被取代之版本。惟如第 BC28 及 BC29 段所說明，理事會放棄草案第 ED1 號對豁免規定非全有即全無之方式。由於使用該替代方法之理由不復存在，理事會於本國際財務報導準則定案時刪除該替代方式。

初始國際財務報導準則資產負債表

- BC16 企業初始國際財務報導準則資產負債表為其遵循國際財務報導準則會計處理之起點。下列各段說明理事會如何運用「架構」制定初始國際財務報導準則資產負債表之認列與衡量規定。

認列

- BC17 理事會考慮過一建議，本國際財務報導準則不應要求首次採用者調查發生於「追溯」期（例如轉換至國際財務報導準則日前三至五年）前之交易。部分人士認為此為首次採用者在無須發生調查舊交易成本下，提供高度透明及可比性之資訊之務實方法。他們觀察到兩個過渡規定允許企業於資產負債表省略某些資產及負債之前例：
- (a) 前一版國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量⁴」對發生於初次適用之會計年度開始前之證券化、移轉或其他除列交易禁止重述。
 - (b) 某些國內會計準則及國際會計準則第 17 號「租賃會計」（於 1997 年被國際會計準則第 17 號「租賃」取代）對承租人資本化融資租賃規定允許推延適用。於此方法下，承租人未被要求對特定日期前開始之租賃認列融資租賃義務及

⁴ 國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

相關之租賃資產。

BC18 惟限制回溯期可能導致企業初始國際財務報導準則資產負債表遺漏重大資產或負債。重大遺漏將損害企業首份國際財務報導準則財務報表之可了解性、攸關性、可靠性及可比性。因此，理事會最後決定企業初始國際財務報導準則資產負債表應：

- (a) 包含國際財務報導準則規定應認列之所有資產及負債，除：
 - (i) 某些依先前之一般公認會計原則於轉換至國際財務報導準則日前除列之金融資產或金融負債（第 BC20 至 BC23 段）；及
 - (ii) 過去之企業合併中取得之商譽與其他資產及承擔之負債，依先前之一般公認會計原則規定，不認列於收購者之合併資產負債表中，且於被收購者資產負債表中依國際財務報導準則規定亦不符合認列之要件者（第 BC31 至 BC40 段）。
- (b) 不將不符合國際財務報導準則認列為資產或負債要件之項目報導為資產或負債。

BC19 部分依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」應分類為金融負債之金融工具可能依先前之一般公認會計原則分類為權益。草案第 ED1 號之部分回應意見要求延長過渡期間以使此類金融工具之發行人得重新協商與負債對權益之比率有關合約。雖然另一方使用財務報表監督合約或協議遵循可能使新國際財務報導準則有未預期之後果，但理事會認為該可能性不足以作為採用推延適用之理由（第 BC13 段(a)）。

依先前之一般公認會計原則除列

BC20 企業可能依先前之一般公認會計原則將不符合國際會計準則第 39 號⁵除列要件之金融資產或金融負債除列。草案第 ED1 號建議，首次採用者應於其初始國際財務報導準則資產負債表認列前述資產及負債。部分草案第 ED1 號之回應意見基於下列理由，要求理事會允許或規定首次採用者不重述過去之除列交易：

- (a) 重述過去之除列交易成本過高，尤其若重述涉及決定保留之服務性資產及負債以及複雜之證券化中所保留之其他組成部分之公允價值。此外，取得已不受移轉人控制之受讓人持有金融資產之相關資訊可能有困難。
- (b) 重述損害依據交易當時生效之會計規則訂約之交易雙方所預期之法律確定

⁵ 國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

性。

- (c) 於 2002 年 6 月對國際會計準則第 39 號建議改善提出前，該準則並未規定(或甚至不允許)企業重述過去之除列交易。若無類似之豁免規定，首次採用者將處於不公平之不利立足點。
- (d) 因企業在已知過去交易結果之助益下重建過去交易之資訊，故追溯適用將無法獲致一致之衡量。

BC21 理事會於制定草案第 ED1 號時已考量過前述論點。理事會於草案第 ED1 號建議之理由如下：

- (a) 遺漏重大資產或負債將損害企業財務報表之可了解性、攸關性、可靠性及可比性。多數之討論中交易規模大且影響很多年。
- (b) 此豁免將與 2002 年 6 月之國際會計準則第 39 號改善草案不一致。
- (c) 理事會之主要目的在達成企業首份國際財務報導準則財務報表中不同期間之可比性。即使已採用國際財務報導準則企業可推延適用，首次採用者推延適用將與理事會之主要目的相衝突。
- (d) 雖若另一方使用財務報表監督合約或協議遵循，使新國際財務報導準則可能有未預期之後果，但該可能性不足以作為採用推延適用之理由（第 BC13 段(a)）。

BC22 惟理事會於本國際財務報導準則定案時之結論為，在國際會計準則第 39 號建議改善完成前，不宜提前規定一項與國際會計準則第 39 號現行版本不同之處理。因此，對國際會計準則第 39 號現行版本生效日前之除列交易本國際財務報導準則先規定採與國際會計準則第 39 號現行版本相同之處理，即會計年度開始日於 2001 年 1 月 1 日前依據先前之一般公認會計原則除列之任何金融資產或金融負債，維持除列。理事會同意於完成國際會計準則第 39 號改善時，可能修正或刪除此豁免規定。

BC22A 理事會於 2003 年完成國際會計準則第 39 號修訂時重新考量此問題。理事會基於第 BC20 段敘述之理由決定維持國際財務報導準則第 1 號所規定之過渡規定。惟理事會將應推延適用開始日修正為發生於 2004 年 1 月 1 日後之交易，以克服實務上重述該日前已除列交易之困難。理事會於 2010 年被要求重新考量 2004 年 1 月 1 日是否適合作為首次採用者應被要求重述過去已除列之交易起算之日。成員們擔心隨時間經過，其他管轄區採用國際財務報導準則時，該固定過渡日（2004 年 1 月 1 日）將日益遙遠且對財務報告漸失攸關。理事會接受，重建回溯至 2004 年 1 月 1 日交易之成本很有可能超過重建所達成之效益。因此，理事會修正第 B2 段中 2004 年 1 月 1 日之固定日期為「轉換至國際財務報導準則日」。理事會並修正第 B2 段中釋例之用語，以釐清係提供一個例子。

BC22B 理事會同時觀察到財務報表若包含依本國際財務報導準則規定省略之金融資產及金融負債之將更完整，且因而對財務報表使用者將更有用。理事會因此決定允許追溯適用除列規定。同時，理事會亦決定，追溯適用應限制於過去交易原始會計處理時，已取得該交易適用本國際財務報導準則所需資訊者。此限制係防止不應被允許地使用已知過去交易結果。

BC23 理事會於發布國際財務報導準則第1號時，從國際會計準則第39號配合刪除下列規定，因為對首次採用者而言，國際財務報導準則第1號施行指引第IG26段至第IG31段及第IG53段已清楚說明該規定。包含：

(a) 釐清企業應依國際會計準則第39號規定處理所有衍生工具或其他除列交易後所保留之權益，即使該交易發生於國際會計準則第39號生效日前；及

(b) 確認對存在於轉換至國際財務報導準則日前之特殊目的個體⁶無豁免規定。

衡量

BC24 理事會考量是否應要求首次採用者於初始國際財務報導準則資產負債表中按公允價值衡量所有資產及負債。部分人士認為此法下之資訊，將較不同日期發生成本之彙總或成本與公允價值之彙總更為攸關。惟理事會之結論為，基於企業於轉換至國際財務報導準則日前後可能使用遵循國際財務報導準則之成本基礎衡量部分項目，規定於轉換至國際財務報導準則日按公允價值衡量所有資產及負債並不合理。

BC25 理事會決定之通則為，首次採用者應按相關國際財務報導準則規定之基礎，衡量所有認列於初始國際財務報導準則資產負債表中之資產及負債。此對使企業首份國際財務報導準則財務報表之表達具可了解性、攸關性、可靠性及可比性是必要的。

效益與成本

BC26 「架構」認為要求資訊效益與提供資訊所需成本間取得平衡，可能限制攸關及可靠資訊之提供。理事會考量成本效益限制後依第BC25段所述之一般性原則制定針對性豁免規定。解釋公告第8號雖提供下列一般性豁免規定，惟並未包含前述類型之特定豁免規定：

(a) 「當前期調整金額無法合理決定時」，對保留盈餘初始餘額之追溯調整。

⁶解釋公告第12號「合併：特殊目的個體」已撤銷且被2011年5月發布之國際財務報導準則第10號「合併財務報表」所取代。因國際財務報導準則第10號適用所有類型之個體，故對於特殊目的個體已不再有特定會計指引。

(b) 提供比較資訊「實務上不可行」時，比較資訊之提供。

BC27 理事會預期多數首次採用者將及時開始規劃轉換至國際財務報導準則。因此，理事會於權衡成本效益時，以盡早規劃轉換並能搜集其初始國際財務報導準則資產負債表所需多數資訊之企業為其基準。

BC28 草案第 ED1 號建議首次採用者對草案第 ED1 號中之豁免規定應全部使用或皆不使用。惟部分回應意見基於下列理由不同意此全有或全無方式：

- (a) 許多豁免規定並非相互依存，故觀念上無理由將使用一項豁免規定當作使用其他豁免規定之條件。
- (b) 雖基於務實考量有必要允許某些豁免規定，惟仍應鼓勵企業盡可能少用豁免規定。
- (c) 草案第 ED1 號建議之部分豁免規定因有賴企業對其過度成本或投入之判斷，而實為選項，部分豁免規定則明定為選項。僅有少數豁免規定真正具強制性。
- (d) 不同於其他對追溯適用之豁免規定，推延適用避險會計之要求並非基於務實地考量成本效益之修正。若一交易須基於管理階層之指定，採追溯適用無法令人接受，即使企業採用國際財務報導準則所有其他追溯適用規定。

BC29 理事會認為前述意見具說服力。於本國際財務報導準則定案時，理事會將追溯適用之豁免規定分為兩類：

- (a) 部分含可選擇豁免規定之例外（第 BC30 至 BC63E 段）。
- (b) 其他禁止對若干除列（第 BC20 至 BC23 段）、避險會計（第 BD75 至 BC80 段）及估計（第 BC84 段）事項追溯適用國際財務報導準則之例外。

其他國際財務報導準則之豁免

BC30 企業得選擇使用下列豁免之一項或多項：

- (a) 企業合併（第 BC31 至 BC40 段）；
- (b) 認定成本（第 BC41 至 BC47K 段）；
- (c) 員工給付（第 BC48 至 BC52 段）；
- (d) 累積換算差異數（第 BC53 至 BC55 段）；
- (e) 複合金融工具（第 BC56 至 BC58 段）；

- (f) 投資子公司、聯合控制個體⁷及關聯企業（第 BC58A 至 BC58M 段）；
- (g) 子公司、關聯企業及合資之資產及負債（第 BC59 至 BC63 段）；
- (h) 先前已認列金融工具之指定（第 BC63A 段）；
- (i) 股份基礎給付交易（第 BC63B 段）；
- (j) 不動產、廠房及設備成本中包含之現有除役、復原及類似負債之變動（第 BC63C 及 BC63CA 段）；
- (k) 租賃（第 BC63D 至 BC63DB 段）；
- (l) 借款成本（第 BC63E 段）；
- (m) 嚴重高度通貨膨脹（第 BC63F 至 BC63J 段）；及
- (n) 聯合協議（第 BC63K 及 BC63L 段）。

企業合併⁸

BC31 下列各段探討企業於轉換至國際財務報導準則日前依先前之一般公認會計原則已認列企業合併之會計處理問題：

- (a) 是否應禁止、允許或規定追溯重編過去之企業合併（第 BC32 至 BC34 段）。
- (b) 企業是否應認列依先前之一般公認會計原則未認列之過去之企業合併所取得之資產及承擔之負債（第 BC35 段）。
- (c) 若先前之一般公認會計原則係按合併前資產及負債帳面金額結轉，企業是否應重述分配至合併企業之資產及負債之金額（第 BC36 段）。
- (d) 基於初始國際財務報導準則資產負債表中，對過去之企業合併所取得資產及承擔負債之帳面金額所進行之調整，企業是否應重述商譽（第 BC37 至 BC40 段）。

BC32 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」之追溯適用，要求企業重建未於過去之企業合併日取得之資料，並對存在於該日之情況作主觀估計。這些因素將降低企業首份國際財務報導準則財務報表之攸關性及可靠性。因此，草案第 ED1 號禁止重編過去之企業合併（除企業使用第 BC15 段所建議之視同其為已採用國際財務報導準則之企業般適用國際財務報導準則之替代性方式外）。部分回應意見同意此

⁷ 「聯合控制個體」係定義於國際會計準則第 31 號「合資權益」。2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」取代國際會計準則第 31 號並改變該專用術語。

⁸ 2012 年 10 月理事會發布「投資個體」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 27 號之修正），說明國際財務報導準則第 1 號附錄 C，僅適用於國際財務報導準則第 3 號「企業合併」範圍內之企業合併。

觀點，並且認為重編過去之企業合併涉及主觀且潛在選擇性使用已知過去交易結果而損害財務報表之攸關性及可靠性。

BC33 其他回應意見則不同意此觀點，並認為：

- (a) 企業合併會計處理之影響可能持續許多年。先前之一般公認會計原則可能與國際財務報導準則有重大差異，且部分國家對企業合併完全無任何會計處理規定。於這些國家中，依先前之一般公認會計原則之餘額可能無法產生對決策有用資訊。
- (b) 重編為較佳方式，且較近期之企業合併無需之成本或投入可能不必那麼多。

BC34 根據這些意見，理事會之結論為重編過去之企業合併為概念上較佳方式，但基於成本效益理由，此應為允許之處理方式而非規定。理事會決定對此選擇設定某些限制，並體認較近期之企業合併資訊較可能取得。因此，若首次採用者重編任一企業合併，則本國際財務報導準則規定其重編之後所有之企業合併（本國際財務報導準則第 C1 段）。

BC35 若企業依先前之一般公認會計原則未於企業合併日認列特定之資產或負債，則草案第 ED1 號建議依據國際財務報導準則其認定成本為零。因此，若國際財務報導準則允許或規定採成本基礎衡量，則企業初始國際財務報導準則資產負債表將不包含該特定之資產或負債。草案第 ED1 號之部分回應意見認為此作法不合理地背離初始國際財務報導準則資產負債表中應包含所有資產及負債原則。理事會同意該意見。因此，本國際財務報導準則第 C4 段(f)規定，收購者應認列前述特定之資產及負債且按被收購者單獨資產負債表之國際財務報導準則規定基礎衡量。

BC36 企業可能依先前之一般公認會計原則不變動地結轉合併企業資產及負債之合併前之帳面金額。部分人士基於本國際財務報導準則不允許使用類似的帳面金額作為非於企業合併中取得之資產及負債之認定成本，而認為使用這些帳面金額作為依國際財務報導準則之認定成本之做法不一致。惟理事會未辨認出特定之過去之企業合併型態，也未辨認出過去之企業合併之特定會計處理形態，將使依先前之一般公認會計原則結轉之成本基礎衡量結果為無法接受的。

BC37 雖本國際財務報導準則對過去之企業合併取得之商譽與其他資產及承擔之負債以依先前之一般公認會計原則所分配之金額作為企業合併日依國際財務報導準則之認定成本，企業於其初始國際財務報導準則資產負債表之帳面金額仍須作如下調整：

- (a) 國際財務報導準則按公允價值⁹或其他形式現時價值衡量之所有資產及負債：再衡量至公允價值或該其他形式之現時價值。

⁹ 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 13 號，定義公允價值並包含衡量公允價值之規定。

- (b) 國際財務報導準則按成本基礎衡量之資產（商譽除外）及負債：若企業合併未遵循國際財務報導準則，則自企業合併日起調整累計折舊或累計攤銷。折舊所依據之認定成本為企業合併完成時先前之一般公認會計原則下帳面金額。
- (c) 先前之一般公認會計原則不認列之資產（除商譽外）及負債：以國際財務報導準則對被收購者單獨資產負債表規定之基礎衡量。
- (d) 不符合國際財務報導準則資產及負債認列要件之項目：排除於初始國際財務報導準則資產負債表。

BC38 理事會考慮首次採用者是否應重述商譽以認列所產生之調整。由於無形資產及商譽緊密相關，理事會決定於下列情況下，首次採用者應重述商譽：

- (a) 將先前之一般公認會計原則認列為無形資產但不符合國際財務報導準則單獨認列要件之項目消除；或
- (b) 將先前之一般公認會計原則納入於商譽之項目認列為無形資產。

惟為避免成本超過對財務報表使用者可能之效益，除首次採用者選擇追溯適用國際財務報導準則第3號外，對反映於初始國際財務報導準則資產負債表中之多數其他調整，本國際財務報導準則禁止重述商譽（本國際財務報導準則第C4段(g)）。

BC39 為儘量避免將先前之一般公認會計原則包含於商譽之項目，於國際財務報導準則下重複計算為另一資產之衡量或為一負債之抵減項目，本國際財務報導準則規定企業對認列於其初始國際財務報導準則資產負債表中商譽需進行減損測試（本國際財務報導準則第C4段(g)(ii)）。此規定無法避免間接認列企業合併日後內部產生之商譽。惟理事會之結論為企圖排除此類內部產生之商譽成本過高且將導致武斷之結果。

BC40 草案第ED1號之部分回應意見建議，僅有於初始國際財務報導準則資產負債表中認列與過去之企業合併有關之額外（原未認列）資產而有重複計算之可能時（或顯示有減損跡象時），應規定進行正式之減損測試。由於先前之一般公認會計原則可能未規定相同嚴謹之測試，理事會決定首次採用者應對認列於初始國際財務報導準則資產負債表中所有商譽執行正式之減損測試。

認定成本

BC41 部分國際財務報導準則下衡量係依據過去所累積之成本或其他交易資料。如企業先前未蒐集必要資訊，追溯蒐集及估計必要資訊可能代價過高。為避免超額成本，草案第ED1號建議，如依國際財務報導準則決定成本基礎衡量需要過度之成本或投入，企業得以轉換至國際財務報導準則日公允價值作為該日不動產、廠房及設備之認定成本。

- BC42 理事會在本國際財務報導準則定案時，觀察到相對於當期公允價值資料，重建之成本資料對使用者之攸關性較低，也較不具可靠性。再者，理事會之結論為權衡成本與效益係理事會制定會計規定時之要務，而非企業採用該等規定時所應考量。因此，本國際財務報導準則允許企業於某些情況下，使用公允價值作為認定成本，而無須證明過度之成本或投入。
- BC43 部分人士表示對使用公允價值將缺乏可比性之顧慮。但成本在購買日通常約當於公允價值。因此，使用公允價值作為資產之認定成本，意指企業如於轉換至國際財務報導準則日取得具有相同剩餘服務潛能之資產，將報導相同成本資料。即使可比性有缺乏，係因彙總發生於不同日期成本，而非針對性地使用公允價值作為某些資產認定成本所致。理事會視此方式為解決導入國際財務報導準則時特殊問題之合乎成本效益且無損於透明度之合理方式。
- BC44 若下列資產之重建成本可能對使用者效益有限且成本大於效益，本國際財務報導準則限制僅得使用公允價值作為認定成本：不動產、廠房及設備，投資性不動產（若企業選擇使用國際會計準則第 40 號「投資性不動產」中之成本法）及符合限制條件之無形資產（本國際財務報導準則第 D5 至 D7 段）。
- BC45 依國際財務報導準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之重估價模式，如企業重估價資產，其應對同一類別中所有資產進行重估價。此一限制避免僅對將產生特定結果之資產選擇性進行重估價。部分人士建議對使用公允價值作為認定成本可採類似之限制。惟國際財務報導準則第 36 號「資產減損」規定，如有任何該資產減損之跡象，應進行減損測試。所以，如企業使用高於資產成本之公允價值作為認定成本時，不得忽略資產之可回收金額可能已低於該資產之帳面金額之跡象。因此，本國際財務報導準則並未限制對同一類別中所有資產皆以公允價值作為認定成本。
- BC46 部分依先前之一般公認會計原則之重估價，對使用者而言可能較原始成本攸關。若如此，規定以耗時且昂貴之遵循國際財務報導準則成本重建並不合理。因此，本國際財務報導準則允許企業於下列情況使用以先前之一般公認會計原則決定之金額作為國際財務報導準則之認定成本：
- 如企業對第 BC44 段所述資產依先前之一般公認會計原則重估價，且該重評價符合特定條件（本國際財務報導準則第 D6 至 D7 段）。
 - 如企業因諸如民營化或初次上市櫃等事項，已依先前之一般公認會計原則按特定日之公允價值衡量其部分或全部資產及負債，以建立認定成本（本國際財務報導準則第 D8 段）。
- BC46A 於 2010 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」中，理事會擴大第 D8 段對特定事項公允價值作為認定成本之豁免之範圍。在某些管轄區，當地法律規定企業民營化或初次上市櫃時將其資產及負債重估價至公允價值，並將該重估價金額作

為企業先前之一般公認會計原則之認定成本。2010 年 5 月修正前，若重估價發生於企業轉換至國際財務報導準則日後，該企業不得使用該重估價作為國際財務報導準則之認定成本。因此，該企業必須對其資產及負債準備兩套衡量—一套遵循國際財務報導準則，以及一套遵循當地法律。理事會認為此舉成本過度大於效益。因此，理事會修正第 D8 段之規定，允許企業只要是在其首份國際財務報導準則財務報表所涵蓋之期間內，將此種基於特定事項所衡量之公允價值，作為該事項發生時之認定成本。此外，理事會作出結論，只要衡量日在其首份國際財務報導準則財務報表所涵蓋之期間內，相同之寬免應適用於國際財務報導準則第 1 號生效日前之期間採用國際財務報導準則之企業，或於以前期間採用國際財務報導準則第 1 號之企業。

- BC46B 理事會亦決定，企業對於在該日前之期間應列報歷史成本或國際財務報導準則第 1 號已允許之其他金額。在此方面，理事會考量過讓企業使用衡量日所獲得之重估價金額‘回溯’至轉換日當日之認定成本（含排除此兩日間所有折舊、攤銷或減損之調整）。儘管有人認為此種表達可提供整個首份國際財務報導準則報導期間更佳之可比性，但理事會予以否決，因為作此種調整需要後見之明，且於轉換至國際財務報導準則日所計算之帳面金額既非重估價資產之歷史成本，亦非於該日該資產之公允價值。
- BC47 本國際財務報導準則第 D6 段所述之重估價與公允價值大致上可比較，或反映對依國際財務報導準則決定成本大致上可比較之成本所適用之指數。原重估價究係公允價值之衡量或重大偏離公允價值有時不明確。此方面之彈性使轉換至國際財務報導準則之特殊問題有合乎成本效益之解決方法。此允許首次採用者使用目前既有且為成本基礎衡量合理起點之衡量，建立認定成本。
- BC47A 許多油氣企業依其先前之一般公認會計原則，以包含大地理區域內所有不動產之成本中心，處理發展或生產中不動產之探勘及發展成本。（在某些管轄區則稱為全部成本法）。多數情況下，該等企業須於轉換至國際財務報導準則日決定油氣資產之帳面金額。使用此會計方法之會計系統所記錄油氣資產之資訊，絕大多數係以大於國際財務報導可接受之科目單位為基礎。因地質認識及油氣價格等因素之變動，蘊藏量已於不同期間發生變動，以致依國際財務報導準則科目層級單位之攤銷數（依生產單位基礎）亦應每年計算。多數情況下，特別是較舊之資產，並不易取得該等資訊。理事會被告知即使可取得該等資訊，決定轉換日初始餘額之投入及相關成本通常很高。
- BC47B 國際財務報導準則第 1 號允許企業以轉換至國際財務報導準則日之公允價值衡量不動產、廠房及設備之項目並使用該公允價值為該日之認定成本。決定油氣資產之公允價值係一由估計蘊藏及資源量之困難任務開始之複雜程序。若公允價值之金額須經查核，則決定估計之重要投入通常須使用外部合格專家。對擁有眾多油氣資產之企業，以公允價值作為認定成本之替代方法將不符合理事會避免過度成

本之意圖（見第 BC41 段）。

- BC47C 理事會之決議為，允許在先前之一般公認會計原則下使用第 BC47A 段所述會計方法之企業，以該成本中心油氣資產相關蘊藏量為基礎，依先前之一般公認會計原則決定之各成本中心分攤金額，以決定轉換至國際財務報導準則日發展或生產階段油氣資產之認定成本。
- BC47D 以此法所決定油氣資產之認定成本，可能包括依國際財務報導準則不予以資本化之金額，例如某些製造成本、企業取得特定區域法定探勘權前所發生之成本（及無法依國際會計準則第 38 號「無形資產」資本化者）及多數重大探勘失敗之成本。此為依第 BC47A 段所述，以包括此類成本單一帳面金額會計方法之結果。為避免認定成本之使用造成油氣資產按超過其可回收金額衡量，理事會決定油氣成本應於轉換至國際財務報導準則日進行減損測試。
- BC47E 並非所有油氣企業在其先前之一般公認會計準則下，皆使用第 BC47A 段所述之會計方法。某些企業使用之會計方法之科目單位與國際財務報導準則一致，並不會產生類似之過渡議題。因此，理事會決定此豁免規定將僅適用於，在先前之一般公認會計原則下使用第 BC47A 段所述會計方法之企業。
- BC47F 於 2010 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」中，對營運受費率管制之企業，理事會擴大使用認定成本之豁免。企業可能持有用於受費率管制之營運之不動產、廠房及設備或無形資產項目，或先前用於此目的但現在為其他目的而持有。依先前之一般公認會計原則，企業可能將不符合國際財務報導準則資本化之金額予以資本化，作為用於受費率管制之營運之不動產、廠房及設備或無形資產項目帳面金額之一部分。例如，訂定費率之管制者通常允許企業將對資產取得、建造或生產融資成本之補貼，資本化為所取得、建造或生產時不動產、廠房及設備或無形資產成本之之一部分。此補貼通常包括設算之權益成本。國際財務報導準則不允許企業資本化設算之權益成本。
- BC47G 此修正前，企業若有此種帳面金額包括不符合國際財務報導準則資本化金額之項目，必須追溯重編該等項目以移除不符合之金額，或使用第 D5 段（將公允價值作為認定成本）之豁免。此兩種替代處理造成實務重大挑戰，其成本通常超過利益。
- BC47H 一般而言，一旦金額被包括於一項不動產、廠房及設備項目之總成本中，該金額不再單獨追蹤。有鑑於部分相關資產之已使用年限，重編不動產、廠房及設備以移除未遵循國際財務報導準則之金額，可能需要很有可能不再可得且難以估計之歷史資訊。有鑑於該等資產缺乏立即可得之公允價值資訊，為使用第 D5 段之豁免而必須取得公允價值資訊，可能並非實務可行之替代處理。
- BC47I 理事會決定允許營運受費率管制之企業使用以依先前之一般公認會計原則所決定之不動產、廠房及設備或無形資產項目帳面金額，作為轉換至國際財務報導準則日之認定成本。理事會認為此項豁免規定因符合本國際財務報導準則之目的且避

免發生過多成本，而與已納入國際財務報導準則第 1 號之豁免規定一致。

- BC47J 理事會了解大部分營運受費率管制之首次採用者，先前對不動產、廠房及設備大多依歷史成本模式處理，與國際會計準則第 16 號一致。理事會之結論為，就編製企業首份國際財務報導準則財務報表之目的，在此方面達成完全遵循所需之成本與努力，並不保證符合為遵循國際財務報導準則會計處理提供一適當起點之目的。國際財務報導準則第 1 號規定於轉換至國際財務報導準則日依國際會計準則第 36 號之規定，對使用豁免規定之每一項目個別（或對該項目所屬現金產生單位）進行減損測試。此規定進一步確認符合此目的。
- BC47K 與理事會對第 BC43 及 BC44 段使用公允價值為認定成本之理由一致，此豁免意味著企業將報導與假使於轉換至國際財務報導準則日取得相同剩餘服務潛能之資產相同之成本資料。使用此豁免之企業對該項目產生新的成本基礎，而先前之一般公認會計原則之折舊方法及資本化政策並非攸關。因此，若企業對不動產、廠房及設備或無形資產項目使用此豁免，不適用第 D23 段對借款成本之豁免。

員工給付

- BC48 [已刪除]
- BC49 國際會計準則第 19 號 1998 年修訂版增加部分企業所報導之員工給付負債。國際會計準則第 19 號允許企業於不超過 5 年期間內攤銷該增加數。部分人士建議首次採用者可採類似之過渡處理。惟理事會並無對發生於特定日前之交易，有豁免新國際財務報導準則規定之一般政策（國際財務報導準則前言第 21 段¹⁰）。因此，理事會對首次採用者並未納入類似過渡規定。
- BC50 企業首份國際財務報導準則財務報表可能反映下列三個時間點退休金負債之衡量：報導日、可比較年度之結束日及轉換至國際財務報導準則日。部分人士建議為單一整體財務報表取得三份單獨精算評價，成本過高。因此，建議理事會應允許企業使用例如基於報導日有效假設之單一精算評價，及基於各表達期間內之相關假設之服務成本及利息成本。
- BC51 惟理事會之結論為，於各日豁免衡量原則之一般規定，將與提供使用者可了解、攸關、可靠及可比性資訊之目的相衝突。如企業取得前述時點其中一或二日之完整精算評價並將該評價推延至之前或之後其他日期，則之前或之後部分應反映該等日期間之重大交易及其他重大事項（包括市價及利率之變動）（國際會計準則第 19 號第 57 段）。
- BC52 [已刪除]

累積換算差異數

¹⁰ 2010 年 1 月修訂「前言」時，修正第 20 段。

BC53 國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」規定，企業應將部分與國外營運機構淨投資相關之累積換算差異數，分類為權益之單獨組成部分。企業於後續處分該國外營運機構時，將該累積換算差異數轉列至損益表。若重新計算累積換算差異數需要過度之成本或投入，草案第 ED1 號之建議允許首次採用者使用依先前之一般公認會計原則之累積換算差異數，作為依國際財務報導準則之認定累積換算差異數。

BC54 草案第 ED1 號之部分回應意見認為，基於下列原因，豁免企業於轉換至國際財務報導準則日辨認累積換算差異數將較具透明度及可比性：

- (a) 企業可能知道累積算換差異數總額，但可能不知道對各子公司之金額。若如此，企業於處分該子公司時無法轉列該金額至損益表。違背將累積換算差異數辨認為權益單獨組成項目之目的。
- (b) 先前之一般公認會計原則下累積換算差異數金額可能會受到國外機構之資產及負債於轉換為國際財務報導時所作調整之影響，可能不適當。

BC55 理事會被前述意見說服。因此，首次採用者無須辨認轉換至國際財務報導準則日之累積換算差異數（本國際財務報導準則第 D12 及 D13 段）。首次採用者無須證明辨認此累積換算差異數需要過度之成本或投入。

複合金融工具

BC56 國際會計準則第 32 號規定，企業於一開始時即將複合金融工具拆分為單獨之負債及權益組成部分。即使負債組成部分不再流通在外，國際會計準則第 32 號之追溯適用仍將權益區分為兩個部分。第一部分在保留盈餘中代表負債組成部分之累計利息，另一部分則代表該工具之原始權益組成部分。

BC57 草案第 ED1 號之部分回應意見認為，若複合工具之負債組成部分於轉換至國際財務報導準則日已不再流通在外，則區分此二部分之成本相當高。理事會同意此意見，因此，在轉換至國際財務報導準則日已不再流通在外之負債組成部分，首次採用者無須就負債組成部分之累計利息自權益組成部分中獨立區分出來（本國際財務報導準則第 D18 段）。

BC58 部分回應意見要求即使在轉換至國際財務報導準則日仍流通在外之複合工具亦予豁免。其方式之一為以該組成部分在轉換至國際財務報導準則日之公允價值作為認定成本。惟因國際財務報導準則未包括任何金融負債之豁免，故理事會之結論為對複合工具負債組成部分之豁免將產生不一致。

投資子公司、聯合控制個體¹¹¹²¹¹及關聯企業

¹¹ 「聯合控制個體」係定義於國際會計準則第 31 號「合資權益」。2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」取代國際會計準則第 31 號並改變該專用術語。

- BC58A 國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」規定企業之單獨財務報表中對投資子公司、聯合控制個體¹²及關聯企業之會計處理按成本或依國際會計準則公報第 39 號¹³¹⁴。對按成本衡量之此類投資，前一版國際會計準則第 27 號（2008 年 5 月發布「投資子公司、聯合控制個體及關聯企業之成本」之前）規定企業僅得就收購後之保留盈餘範圍內所收到之分配認列收益（「成本法」）。超過前述利潤之分配，視為投資收回應認列為投資成本之減少。
- BC58B 在部分管轄區，國際會計準則第 27 號此方面規定導致轉換至國際財務報導準則之實務上困難。為追溯適用國際會計準則第 27 號必須：
- (a) 衡量收購日給付對價之公允價值；及
 - (b) 決定在收購以後是否曾收到子公司以收購前保留盈餘所支付之股利，而在母公司之單獨財務報表中作為投資子公司帳面金額之減少。
- BC58C 若母公司持有子公司投資多年，則執行前述處理可能有困難且成本或許相當高，或甚至不可能。例如，在部分管轄區，企業對部分先前之換股收購採用所謂「合併寬免」或「集團重組寬免」會計處理。在此情況下，在母公司單獨財務報表中投資之帳面金額係根據給付股票之名目價值，而非購買對價之價值。因此，衡量給付股票之公允價值可能有困難或不可能。
- BC58D 理事會於 2007 年 1 月發布建議修正國際財務報導準則第 1 號之草案—「投資子公司之成本」。為回應第 BC58A 至 BC58C 段所述之疑義，於首次採用國際財務報導準則時，理事會對國際會計準則第 27 號之追溯適用規定建議兩項豁免：
- (a) 在母公司單獨財務報表中決定子公司投資成本之替代方式；及
 - (b) 決定該子公司收購前保留盈餘程序之簡化。
- BC58E 草案制定過程中，理事會考慮三種在母公司轉換至國際財務報導準則日於其單獨財務報表中決定子公司投資認定成本之方法如下：
- (a) 先前之一般公認會計原則下投資成本（先前之一般公認會計原則認定成本）。
 - (b) 母公司對子公司資產減負債之權益，以子公司財務狀況表若採用國際財務報導準則之帳面金額計算（淨資產認定成本）。

¹² 「聯合控制個體」係定義於國際會計準則第 31 號「合資權益」。2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」取代國際會計準則第 31 號並改變該專用術語。

¹³ 國際會計準則理事會於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

¹⁴ 該合併指引自國際會計準則第 27 號中刪除，而該準則經 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」更名改稱為「單獨財務報表」。單獨財務報表之會計處理並未改變。

- (c) 投資之公允價值（公允價值認定成本）。
- BC58F 理事會之決議為淨資產認定成本選項可提供轉換至國際財務報導準則日子公司財務狀況攸關資訊予使用者，且相對容易決定。公允價值認定成本選項可提供轉換至國際財務報導準則日攸關資訊予使用者，但可能成本較高且不易決定。
- BC58G 在某些情況下，使用先前之一般公認會計原則帳面金額所決定之子公司投資成本與依據國際會計準則第 27 號所決定之成本可能大不相同。因此理事會否決使用先前之一般公認會計原則帳面金額作為認定成本。理事會建議，允許企業選擇淨資產認定成本或公允價值認定成本。
- BC58H 草案之回應意見表示，先前之一般公認會計原則帳面金額較適合作為認定成本。其論點為：
- (a) 對於依先前之一般公認會計原則決定之帳面金額中可能存在之商譽或其他無形資產，淨資產認定成本未予計入。此時，選用淨資產認定成本選項之企業其資產將低列。所造成投資帳面金額之減少將降低母公司之可分配利潤。
 - (b) 根據國際財務報導準則第 1 號對國際財務報導準則第 3 號追溯適用之豁免，難以理解何以理事會未建議允許採用依據先前之一般公認會計原則計算之子公司投資成本作為認定成本。若企業選擇不就過去之企業合併追溯適用國際財務報導準則第 3 號，則規定於母公司之單獨財務報表中不重述相關投資之成本應屬合理。
- BC58I 根據回應意見，理事會注意到在許多案例中，先前之一般公認會計原則帳面金額與淨資產認定成本皆不能表達「成本」，兩者同樣武斷。
- BC58J 為了在不會顯著降低母公司單獨財務報表效益之情形下，減少該等報表採用國際財務報導準則之成本，理事會決定允許企業在先前之一般公認會計原則帳面金額與公允價值之間擇一作為認定成本。
- BC58K 理事會亦同意回應意見對關聯企業及聯合控制個體¹⁵投資之類似疑義。因此，此類投資本適用國際財務報導準則第 D15 段。
- BC58L 理事會於 2007 年 12 月發布修正國際財務報導準則第 1 號及國際會計準則第 27 號草案「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」之修訂建議。回應意見普遍支持國際財務報導準則第 1 號之建議修正內容。理事會於 2008 年 5 月發布之「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」中將修正內容納入。
- BC58M 2007 年 12 月草案之制定過程中，理事會決議透過修正國際會計準則第 27 號以為廣泛性地簡化決定子公司收購前保留盈餘之程序（見國際會計準則第 27 號第

¹⁵ 「聯合控制個體」係定義於國際會計準則第 31 號「合資權益」。2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」取代國際會計準則第 31 號並改變該專用術語。

38A 段及國際會計準則第 27 號之結論基礎第 BC66D 至 BC66J 段¹⁶）。

子公司、關聯企業及合資之資產及負債

- BC59 子公司可能在前期已依國際財務報導準則編製報告給母公司，但未提出依國際財務報導準則編製整份財務報表。若子公司之後才開始提出含有明確且無保留遵循國際財務報導準則之聲明之財務報表，則在提出時方成為首次採用者。由於本國際財務報導準則下部分衡量受轉換至國際財務報導準則日影響，子公司須根據不同之轉換至國際財務報導準則日維持兩套平行之會計紀錄。
- BC60 草案第 ED1 號之制定過程中，理事會之結論為維持兩套平行之紀錄之規定將造成累贅且無益於使用者。因此，草案第 ED1 號建議若子公司前期已被併入按國際財務報導準則編製之財務報表中，且經所有少數股權¹⁷之業主同意，則在認列及衡量方面，子公司將不被視為是首次採用者。
- BC61 草案第 ED1 號之部分回應意見基於下列理由反對此項豁免：
- (a) 此項豁免無法消除集團報導資料及子公司本身財務報表間之所有差異。報導資料未包含整份財務報表，母公司可能業已調整報導數字（例如假設退休金成本之調整係集中處理），且集團之重大性標準可能高於子公司之重大性標準。
 - (b) 首次採用國際財務報導準則之不同企業在相同日期具可比性（第 BC10 段），理事會此一目的應同等適用於所有企業，包括子公司，尤其當子公司之債務或權益證券公開發行時。
- BC62 惟理事會為解決某些實務問題而保留該項豁免。豁免雖然無法消除但可減少子公司財務報表及集團報導資料間之所有差異。此外，因此項豁免允許之衡量方式係依國際財務報導準則在母公司合併財務報表中已可接受者，故並未降低子公司財務報表之攸關性及可靠性。因此，理事會亦刪除草案第 ED1 號建議之少數股權同意條件。
- BC63 在本國際財務報導準則定案時，理事會簡化子公司晚於其母公司採用國際財務報導準則之豁免規定。依本國際財務報導準則，若合併程序及母公司取得子公司之企業合併影響皆無調整，子公司得根據母公司轉換至國際財務報導準則日，以計入母公司合併財務報表之帳面金額衡量其資產及負債¹⁸。子公司亦得選擇根據子公

¹⁶ 於 2011 年 5 月修正國際會計準則第 27 號時，重新編號至第 12 及 BC16 至 BC22 段。

¹⁷ 國際會計準則理事會於 2008 年 1 月發布修正後國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」，將「少數股權」修正為「非控制股權」。國際會計準則第 27 號之合併規定已被 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」取代。「非控制權益」之用語及非控制權益之規定並未改變。

¹⁸ 2012 年 10 月理事會發布「投資個體」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 27 號之修正），對投資個體（國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」所定

司轉換至國際財務報導準則日按本國際財務報導準則其他規定之帳面金額衡量其資產及負債。理事會亦將此項豁免擴大至成為首次採用者時點晚於對其有重大影響或對其實施聯合控制企業之關聯企業或合資(本國際財務報導準則第 D16 段)。惟若母公司晚於其子公司採用國際財務報導準則，則除合併程序及母公司取得子公司之企業合併影響必要調整外，母公司不得選擇在其合併財務報表中改變子公司財務報表中之已採用國際財務報導準則衡量方法¹⁹(本國際財務報導準則第 D17 段)。

先前已認列金融工具之指定

BC63A 國際會計準則第 39 號²⁰允許企業僅得於原始認列時指定金融工具為：(a)備供出售²¹(指金融資產)；或(b)透過損益按公允價值衡量之金融資產或金融負債(假若該資產或負債符合第 9 段(b)(i)、第 9 段(b) (ii)有關指定之規定)。儘管有此規定，於國際會計準則第 39 號(2004 年 3 月修訂)生效日前已適用國際財務報導準則之企業得(a)於首次適用國際會計準則第 39 號(2004 年 3 月修訂)時，指定先前已認列之金融資產為備供出售；或(b)於國際會計準則第 39 號第 105B 段所述情況下，將先前期已認列之金融工具指定為透過損益按公允價值衡量者。理事會之決議為，首次採用者與已適用國際財務報導準則之企業適用相同之考量。是以，國際財務報導準則之首次採用者亦得依本國際財務報導準則第 D19 段指定先前已認列之金融工具，而該企業應揭露指定至每一種類金融資產或金融負債於指定日之公允價值，以及於前期財務報表中之分類與帳面金額。

股份基礎給付交易

BC63B 國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」包含各種過渡規定。例如，對權益交割之股份基礎給付安排，國際財務報導準則第 2 號規定企業對 2002 年 11 月 7 日後給與，但於國際財務報導準則第 2 號生效日尚未既得之股份、股份選擇權及其他權益工具，應適用國際財務報導準則第 2 號。國際財務報導準則第 2 號生效日為 2005 年 1 月 1 日以後之年度期間。對現金交割之股份基礎給付交易所產生之負債，以及未適用國際財務報導準則第 2 號之權益工具，其給與條款或條件於國際財務報導準則第 2 號生效日後之修改，亦有過渡處理。理事會決議，一般情況下，首次採用者比照已適用國際財務報導準則之企業以相同之方式處理。例如，首次

義者)之投資子公司(須透過損益按公允價值衡量)，移除第 D16 段(a)之選項。

¹⁹ 2012 年 10 月理事會發布「投資個體」(國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 27 號之修正)，修正第 D17 段之規定，以釐清該段落如何適用於國際財務報導準則第 10 號所定義之投資個體。

²⁰ 理事會於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

²¹ 2009 年 11 月發布及 2010 年 10 月新增規定之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」，刪除備供出售金融資產之種類。

採用者於 2002 年 11 月 7 日以前已給與之權益工具，不應被要求適用國際財務報導準則第 2 號。相同地，首次採用者於 2007 年 11 月 7 日後給與，但於 2005 年 1 月 1 日前既得之權益工具，亦不應被要求適用國際財務報導準則第 2 號。此外，理事會決議，首次採用者於 2002 年 11 月 7 日後給與，但於轉換至國際財務報導準則日前既得之權益工具，無須適用國際財務報導準則第 2 號。相同地，理事會決議，現金交割之股份基礎給付交易所產生之負債已於轉換至國際財務報導準則日前清償者，首次採用者亦無須適用國際財務報導準則第 2 號。

不動產、廠房及設備成本中包含之現有除役、復原及類似負債之變動

BC63C 國際財務報導解釋第 1 號「現有除役、復原及類似負債之變動」規定，除役、復原及類似負債之特定變動應增減其相關資產之成本，並以調整後可折舊金額於該資產剩餘耐用年限提列折舊。於轉換日追溯適用此項規定將要求企業建構包含已作過去所有必要調整之歷史紀錄。在多數情形下，該要求並不可行。故理事會同意遵循該項規定之替代方式為，允許企業以轉換至國際財務報導準則日負債折現至該負債首次發生日之金額計入該資產之折舊成本中，並自該負債首次發生日開始提列折舊。

BC63CA 本國際財務報導準則第 D21 段豁免國際財務報導解釋第 1 號「現有除役、復原及類似負債之變動」有關轉換至國際財務報導準則日前所發生除役成本變動之規定。此豁免之使用需詳細之計算，而該計算對使用先前之一般公認會計原則下如第 BC47A 段所述會計方法之企業，實務上不可行。理事會發現因轉換至國際財務報導準則日前之事項及交易，初次採用國際財務報導準則所產生負債之調整，一般係認列於保留盈餘。因此，理事會決定就使用先前之一般公認會計原則下如第 BC47A 段所述會計方法之企業，依國際會計準則第 37 號所衡量除役、復原及類似負債及依企業先前之一般公認會計原則所決定負債之任何差異，應以相同方法處理。

租賃

BC63D 國際財務報導解釋委員會認為國際財務報導解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」之全面追溯適用於實務上將出現困難，尤其是可能追溯很多年且須針對交易安排是否符合當時的標準進行具意義之評估，因此於該號解釋訂定過渡規定。理事會決議將首次採用者比照已適用國際財務報導準則之企業。

BC63DA 國際財務報導解釋第 4 號允許企業依其所表達比較資訊最早期間開始日存在之事實及情況為基礎，就該日所存在之安排適用該解釋之規定。採用國際財務報導準則前，各管轄區可能採用與國際財務報導解釋第 4 號有相同效果之國內規定（包括相關之過渡規定）。該管轄區之企業可能對部分或全部安排，採用與國際財務報導解釋第 4 號有相同效果之規定（即使該等規定之文字並非完全相同）。惟企業可能在非國際財務報導解釋第 4 號過渡規定之日採用該等規定。國際財務報

導準則第 1 號係規定該等企業應於首次採用時，追溯評估該會計處理，而此將產生額外成本，且無明顯之利益。因此，理事會決定如首次採用者依先前之一般公認會計原則在非國際財務報導解釋第 4 號規定之日，對一項安排是否包含租賃之決定與依國際財務報導解釋第 4 號所作之決定相同時，於首次採用國際財務報導準則時，無須重新評估原決定。

BC63DB 理事會考量對國際財務報導準則第 1 號一項更廣泛之修改。理事會考量，如先前之會計處理允許與國際財務報導準則相同之推延適用，且與國際財務報導準則僅有之差異為該會計處理開始適用之生效日，則是否修改國際財務報導準則第 1 號，使企業無須於轉換至國際財務報導準則日重新評估先前之會計處理。在此方面，理事會認為任何此類之提議僅得適用於產生相同結果而非類似結果之評估，因為難以決定及執行何種情況可構成足夠類似之程度。理事會發現可能產生此情況之多數情境已由國際財務報導準則第 1 號或其他準則處理。因此，理事會決定僅聚焦於國際財務報導解釋第 4 號。

借款成本

BC63E 理事會認為，倘若企業之會計政策係將借款成本立即認列為費用，先前並未蒐集將借款成本資本化之必要資訊，則追溯取得資訊的成本可能相當高，是以於國際會計準則第 23 號「借款成本」（2007 年修訂）中訂定過渡規定。國際財務報導準則之首次採用者亦面臨與已適用國際財務報導準則之企業相同之問題。此外，儘管首次採用者於轉換至國際財務報導準則日得選擇以資產之公允價值作為其認定成本，惟該選項並非適用於所有符合要件之資產，例如存貨。再者，理事會之決議為認定成本選項之存在不足作為國際會計準則第 23 號對首次採用者規定較已適用國際財務報導準則之企業嚴格之理由。國際財務報導準則第 1 號剛發布時，由於資本化係當時之選項，對採用資本化處理有較為嚴格規定是合理的。另一方面，對首次採用者與已適用國際財務報導準則之企業之強制適用資本化之規定應是一致的。因此，理事會決議修正國際財務報導準則第 1 號，使首次採用者過渡規定比照國際會計準則第 23 號（2007 年修訂）第 27 及 28 段中為已適用國際財務報導準則之企業規定之過渡規定。

BC63EA 於「2009-2011 週期之年度改善」（2012 年 5 月發布）中，理事會處理首次採用者提出與符合要件之資產有關之借款成本（其資本化開始日在轉換至國際財務報導準則日前）之過渡規定之疑慮。利害關係人發現依先前之一般公認會計原則資本化之借款成本於初始財務狀況表中究應予保留、重述或銷除並不清楚。當此等符合要件之資產於轉換日正在建造中，利害關係人亦對與此種符合要件之資產有關之借款成本於轉換日後之會計處理提出疑問。該等利害關係人要求闡明首次採用者是否應適用國際會計準則第 23 號「借款成本」，或即使該先前之一般公認會計原則與國際會計準則第 23 號並不一致是否仍應繼續適用其先前之一般公認會計原則。

BC63EB 理事會闡明，當企業選擇適用國際財務報導準則第 1 號第 D23 段之豁免時，依先前之一般公認會計原則已資本化之借款成本，應遞轉至初始財務狀況表中。此係因收集國際會計準則第 23 號之借款成本之資本化資訊及辨認與銷除過去年度依先前之一般公認會計原則之資本化金額（如有時），成本可能過高。此外，理事會闡明，不論企業依先前之一般公認會計原則將借款成本資本化或認列於損益，企業對於轉換日正在建造中之符合要件之資產，其於轉換日後發生之借款成本，應依國際會計準則第 23 號之規定處理。理事會認為此規定將確保財務報表使用者有用之資訊。首次採用者亦可於轉換日前之某日選擇適用國際會計準則第 23 號之規定，於此種情況下，其應於所選定之較早日以後依國際會計準則第 23 號之規定處理借款成本。

嚴重高度通貨膨脹

BC63F 理事會於 2010 年被要求釐清在嚴重高度通貨膨脹期間（在該期間企業無法遵循國際會計準則第 29 號）後，企業應如何恢復列報國際財務報導準則財務報表。若可靠之一般物價指數並非所有有該相同功能性貨幣之企業可獲得，且該貨幣與另一相對穩定外幣間並不存在可兌換性，則企業無法遵循國際會計準則第 29 號。惟一旦功能性貨幣變更為非高度通貨膨脹之貨幣，或該貨幣停止為嚴重高度通貨膨脹，企業能夠對後續交易開始適用國際財務報導準則。

BC63G 理事會指出國際財務報導準則對此等情況並未提供足夠之指引。因此，理事會決定修正國際財務報導準則第 1 號，規定在功能性貨幣正常化日以後列報初始國際財務報導準則財務狀況表，以對企業在其貨幣停止為嚴重高度通貨膨脹後，應如何列報國際財務報導準則財務報表提供指引。理事會認為允許企業在功能性貨幣正常化日後（而非僅當日）列報初始國際財務報導準則財務狀況表時適用該豁免規定，可處理實務對功能性貨幣正常化日與企業轉換至國際財務報導準則日不同所產生之顧慮。理事會決定，剛脫離嚴重高度通貨膨脹期間之尚未適用國際財務報導準則企業，亦可使用此修正內容。

BC63H 理事會決定允許剛脫離嚴重高度通貨膨脹期間之企業選擇按公允價值衡量其資產及負債。於其初始國際財務報導準則財務狀況表中，該公允價值可被使用為認定成本。理事會認為，此方法將擴大國際財務報導準則第 1 號中認定成本豁免之範圍，以使其適用於此等特定情況。惟由於嚴重高度通貨膨脹為特定情況，理事會欲確保該公允價值衡量選擇僅適用於功能性貨幣正常化日前已持有之資產及負債，不適用於企業轉換至國際財務報導準則當時所持有之其他資產及負債。再者，在母公司之功能性貨幣遭受嚴重高度通貨膨脹，但其子公司之功能性貨幣未遭受嚴重高度通貨膨脹之情況下，理事會決定，該子公司適用此豁免規定並不適當。

BC63I 理事會決定，於初始國際財務報導準則財務狀況表中選擇按公允價值衡量資產及負債所產生之任何調整，係來自轉換至國際財務報導準則日前之事項及交易。因此，該等調整應依國際財務報導準則第 1 號第 11 段之規定處理，且企業應於轉換

至國際財務報導準則日，將該等調整直接認列於保留盈餘中（或更適當之其他權益種類）。

BC63J 理事會觀察到企業應適用國際財務報導準則第 1 號第 21 段之規定，並應依國際財務報導準則之規定編製及列報比較資訊。理事會指出，於功能性貨幣正常化日前之期間依國際財務報導準則之規定編製資訊可能為不可能；因此該豁免規定參照功能性貨幣正常化日以後之轉換日。此可能導致比較期間短於 12 個月。理事會指出，企業應考量是否依國際財務報導準則第 1 號第 22 段之規定揭露非國際財務報導準則之比較資訊及歷史性彙總，將可提供財務報表使用者有用之資訊。理事會並指出，企業應依第 23 至 28 段之規定，清楚說明轉換至國際財務報導準則。

聯合協議

BC63K 於對草案第 9 號「聯合協議」之再研議過程中，理事會決議對自比例合併改變為權益法之企業並不要求其追溯調整兩種會計方法間之差異。反之，企業應將其先前依比例合併之資產及負債之帳面金額（包括因收購而產生之任何商譽）彙總數作為最早表達期間開始日之有關其合資權益之投資初始餘額。除下列例外，理事會決定以已適用國際財務報導準則之各企業之相同方式對待首次採用者。

BC63L 無論是否有任何跡象顯示投資可能減損，首次採用者須於最早表達期間依國際會計準則第 36 號之規定對初始投資進行減損測試。理事會注意到，此為對首次採用者適用國際財務報導準則第 11 號之較嚴格規定，但此與首次採用者應於轉換至國際財務報導準則日適用國際會計準則第 36 號進行商譽減損測試之規定一致，無論是否有任何跡象顯示商譽可能減損。

BC63M 2012 年 6 月發布之「合併財務報表、聯合協議及對其他個體權益之揭露：過渡指引」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號及國際財務報導準則第 12 號之修正），修正國際財務報導準則第 11 號，規定該國際財務報導準則之過渡調整，應於適用國際財務報導準則第 11 號之第一個年度期間之前一年度期間開始日（「前一期」）認列，而非於最早表達期間開始日認列。理事會同意國際財務報導準則第 1 號不應為反映該等修正而修正，因轉換至國際財務報導準則所需之調整，應反映於可能比前一期開始日更早之轉換日。因此，對第 D31 段予以修正，以闡明首次採用者適用國際財務報導準則第 11 號之過渡指引時，應於轉換日（與最早表達國際財務報導準則之期間開始日相同）適用該等規定。

未被接受之其他可能豁免

BC64 理事會考量後否決對其他豁免之建議，各該豁免均可能使國際財務報導準則偏離原則基礎方式、降低對使用者透明度、降低首份國際財務報導準則財務報表內不同期間之可比性，並產生額外之複雜性。就理事會觀點，所能節省之成本未大於

前述不利影響。第 BC65 至 BC73 段討論理事會針對嵌入式衍生工具、高度通貨膨脹、無形資產及金融工具交易成本所考量之部分特定建議。

嵌入式衍生工具

BC65 國際會計準則第 39 號²²規定，企業對部分嵌入式衍生工具應按公允價值單獨入帳，草案 1 號之部分回應意見主張，追溯適用此規定之成本過高。部分建議應豁免此規定之追溯適用，或規定使用或得選擇使用該主工具於轉換至國際財務報導準則日公允價值作為其該日之認定成本。

BC66 理事會指出，美國一般公認會計準則在這方面提供選項。依據美國財務會計準則公報第 133 號「衍生工具及避險活動之會計處理」之過渡規定，企業無須個別處理某些先前已存在之嵌入式衍生工具。然而，理事會之決議為，不按公允價值衡量嵌入式衍生工具，將降低企業首份國際財務報導準則財務報表之攸關性及可靠性。理事會同時觀察到，國際會計準則第 39 號²³已處理無法個別衡量嵌入式衍生工具及主契約之情形。此種情況下，國際會計準則第 39 號規定企業按公允價值衡量整體結合合約。

高度通貨膨脹

BC67 部分意見認為，為高度通貨膨脹影響數重編轉換至國際財務報導準則日以前期間財務報表之成本將高於其效益，特別是該貨幣已無高度通貨膨脹情事。惟理事會之決議為，基於高度通貨膨脹使未調整之財務報表失去意義或產生誤導，該重編仍屬必要。

無形資產

BC68 基於以下原因，部分意見提議首次採用者之初始國際財務報導準則資產負債表，應排除依先前之一般公認會計原則未認列之無形資產：

- (a) 使用已知過去交易結果追溯評估無形資產何時符合認列標準可能過於主觀，有操縱之可能性，所投入成本亦可能高於對使用者之效益。
- (b) 無形資產產生之預期效益通常與所發生之成本無直接關連。因此，將所發生成本資本化對使用者之效益有限，尤其是成本係於很久之前發生。

²² 國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號辨認及單獨處理嵌入式衍生工具之規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。本結論基礎自 2006 年 3 月發布國際財務報導解釋第 9 號「嵌入式衍生工具之重估」後，尚未更新相關規定之變動。

²³ 國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號辨認及單獨處理嵌入式衍生工具之規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。本結論基礎自 2006 年 3 月發布國際財務報導解釋第 9 號「嵌入式衍生工具之重估」後，尚未更新相關規定之變動。

(c) 此排除與國際會計準則第 38 號「無形資產」之過渡規定一致，該過渡規定鼓勵（但不要求）對前期企業合併取得之無形資產屬於收購者予以認列，所有其他先前未認列之無形資產則禁止認列。

BC69 在多數情況下，由於企業依先前之一般公認會計原則並未累積成本資訊，或未同時執行未來經濟效益評估，內部產生之無形資產通常於轉換至國際財務報導準則日不符合國際會計準則第 38 號之認列條件。此時，沒有特別規定排除前述資產之必要。再者，就理事會觀點，當前述資產不符合認列規定，首次採用者通常不需執行廣泛之工作來確定不符合。

BC70 在其他情況下，企業可能已累積並保留有關成本及未來經濟效益之足夠訊息，而能據以決定那些無形資產（無論係內部產生或於企業合併中取得或個別取得）符合國際會計準則第 38 號規定之認列條件，應於初始國際財務報導準則資產負債表中認列。若存在前述資訊，則沒有排除之理由。

BC71 部分意見認為，於初始國際財務報導準則資產負債表中，應以公允價值作為無形資產認定成本（類推企業合併之處理方式）。草案第 ED1 號並未允許此做法。惟本國際財務報導準則定案時，理事會之結論為對國際財務報導準則已允許按公允價值衡量之無形資產，應可採行該方式。因此，依據本國際財務報導準則，當無形資產符合下列兩項條件時，首次採用者得選擇使用無形資產之公允價值或部分先前之一般公認會計原則之重估價，作為國際財務報導準則之認定成本：

- (a) 國際會計準則第 38 號之認列條件準（包括原始成本之可靠衡量）；及
- (b) 國際會計準則第 38 號之重估價條件（包括存在活絡市場）（本國際財務報導準則第 D7 段）。

交易成本：金融工具

BC72 使用有效利息法決定金融資產或金融負債之攤銷後成本時，必須決定資產或負債原始產生時所發生之交易成本。草案第 ED1 號之部分回應意見認為，金融資產或金融負債原始產生於轉換至國際財務報導準則日很久之前，決定交易成本可能需過度之成本或投入。而建議理事會應允許首次採用者：

- (a) 以該金融資產或金融負債於轉換至國際財務報導準則日之公允價值作為該日之認定成本；或
- (b) 決定攤銷後成本時不考慮交易成本。

BC73 就理事會觀點，大多數金融資產或金融負債之交易成本中尚未攤銷部分於轉換至國際財務報導準則日不至於金額重大。即使未攤銷部分金額重大，合理之估計應屬可行。是以理事會並未對此部分建立豁免。

追溯指定

BC74 理事會考量追溯適用國際會計準則第 39 號²⁴以下各規定時，可能產生實務上執行之困難：

- (a) 避險會計（第 BC75 至 BC80 段）；
- (b) 政府貸款（第 BC80A 至 BC80E 段）；

~~(c)~~²⁵ 轉換至國際財務報導準則日備供出售金融資產累計公允價值變動之處理（第 BC81 至 BC83 段）；及

~~(d)~~ 「首日」利益或損失之認列（第 BC83A 段）。

避險會計

BC75 即使在採用國際會計準則第 39 號後意圖延續相同之避險策略，在開始準備採用國際會計準則第 39 號（或依據國際會計準則第 39 號訂定之當地準則）前，多數企業不太可能已就下列事項採用國際會計準則第 39 號之標準：(a)避險開始時之記錄 (b)避險有效性之測試。再者，避險之追溯指定（或指定之追溯迴轉）可能導致選擇性指定某些避險以報導特定結果。

BC76 為解決前述問題，國際會計準則第 39 號之過渡規定規定，要求已適用國際財務報導準則企業，於採用國際會計準則第 39 號時推延適用其避險規定。基於首次採用者面臨之相同問題，本國際財務報導準則亦規定首次採用者推延適用。

BC77 草案第 ED1 號納入國際會計準則第 39 號施行指引委員會重擬之國際會計準則第 39 號過渡規定草案及相關問答集。理事會於與草案第 ED1 號一併發布之結論基礎中，確認其重擬之草案並不意圖作出實質變動。依據草案第 ED1 號之回應意見，理事會於國際財務報導準則第 1 號定案時決議，該重擬之草案不會使首次採用者與其他人更容易理解及適用該過渡規定及問答集。然而，國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 39 號之改善計畫對該過渡規定造成某種程度之修正。此外，該計畫整合其他經選定之問答（即非與過渡規定相關者）至國際會計準則第 39 號。是以理事會藉此機會，透過整合與過渡相關之問答集至國際財務報導準則第 1 號，將所有首次採用者之指引整併至同一處。

BC78 草案第 ED1 號之部分回應意見要求理事會釐清，依先前之一般公認會計原則下避

²⁴ 國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

²⁵ 2009 年 11 月發布及 2010 年 10 月新增規定之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」，刪除備供出售金融資產之種類。

險會計所處理之避險關係型態，若不符合國際會計準則第 39 號下避險會計規定時，結果為何。此一問題在淨部位避險（宏觀避險）最明顯。如首次採用者於其初始國際財務報導準則資產負債表中對淨部位之避險已使用避險會計處理，則將有以下兩者之一結果：

- (a) 認列非屬資產及負債之遞延借項及貸項（公允價值避險時）；或
- (b) 當與定義何時轉列至損益表之標的項目關聯薄弱時，將利益或損失遞延至權益（現金流量避險時）。

BC79 由於前述兩種處理均降低企業首份國際財務報導準則財務報表之攸關性及可靠性，理事會決議，當淨部位之避險依國際會計準則第 39 號不符避險項目要件時，企業初始國際財務報導準則資產負債表不得適用避險會計。理事會之結論為，假設指定之時間點不晚於轉換至國際財務報導準則日，允許首次採用者指定淨部位中之單一個別項目為避險項目以避免選擇性指定是合理的（且與國際會計準則第 39 號第 133 段²⁶之規定一致）。基於相同的理由，理事會禁止於初始國際財務報導準則資產負債表中，對不符合國際會計準則第 39 號規定之避險關係型態以避險會計處理（見本國際財務報導準則第 B5 段）。

BC80 草案第 ED1 號之部分回應意見建議於 2005 年首次採用國際財務報導準則之企業，可能無法於轉換至國際財務報導準則日（對許多企業而言，係指 2004 年 1 月 1 日）前，符合國際會計準則第 39 號相關文件及有效性之標準。部分回應意見要求於首份國際財務報導準則財務報表所涵蓋期間最後一期之日起始日（對許多數企業而言，係指 2005 年 1 月 1 日）前，豁免前述標準。惟基於下列理由，理事會並未對此部分建立豁免：

- (a) 理事會之主要目的在於首次採用者首份國際財務報導準則財務報表內各期間之間，以及於同一時間點轉換至國際財務報導準則不同首次採用者之間之一致性（第 BC10 段）。
- (b) 延續先前之一般公認會計原則之避險會計實務，可能允許衍生工具之不認列或非屬資產及負債之遞延借項及貸項之認列。
- (c) 理事會係以已規劃轉換至國際財務報導準則，且於轉換至國際財務報導準則日或其後不久有能力收集所需之必要資訊之企業，為評估成本效益之標準（第 BC27 段）。倘若企業未規劃轉換事宜，則不應由準則的放寬而獲益，也不允許因此損害其初始國際財務報導準則資產負債表之完整。於 2005 年轉換至國際財務報導準則之企業，應於 2004 年初完成適當避險會計系統之建置。就理事會觀點，此為具挑戰性但可達成之時程表。準備於 2004 年轉換至國際財務

²⁶ 於 2003 年修訂之國際會計準則第 39 號中，第 133 段被第 84 段及第 AG101 段取代。

²⁶ 於 2003 年修訂之國際會計準則第 39 號中，第 133 段被第 84 段及第 AG101 段取代。

報導準則之企業，應已了解國際會計準則第 39 號之影響及於 2002 年 6 月所發布國際會計準則第 39 號改善草案（針對此部分幾乎沒有提議修正），是以對前述企業沒有延後過渡之理由。

政府貸款

BC80A 國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府輔助之揭露」（2008 年 5 月修訂）
引進低於市場利率之政府貸款於原始認列時應按公允價值衡量之規定。於新增此規定時，理事會了解追溯適用該規定可能要求企業衡量該貸款在較早日之公允價值。因此，理事會決定企業應推延適用國際會計準則第 20 號之規定，並得提前適用。

BC80B 首次採用者對此規定之適用，於 2011 年引起理事會之注意。理事會注意到，國際財務報導準則第 1 號之一般規定，要求首次採用者須在轉換至國際財務報導準則日時，追溯適用國際財務報導準則，此可能使得某些企業按轉換至國際財務報導準則日前之公允價值衡量此種政府貸款。若企業須以必要之重大之不可觀察輸入值導出公允價值，則該一般規定可能導致其使用後見之明。因此，理事會決定對國際財務報導準則之追溯適用，新增一項例外規定，要求首次採用者對轉換至國際財務報導準則日存在之政府貸款，應推延適用國際會計準則第 20 號之規定，除非追溯適用之必要資訊於該貸款原始會計處理時已取得。因為在轉換日對政府貸款並不追溯適用國際會計準則第 20 號及國際財務報導準則第 9 號，故低於市場利率之政府貸款之相應利益不認列為政府補助。

BC80C 理事會於 2011 年 10 月在「政府貸款」草案（國際財務報導準則第 1 號之建議修正）中提議例外規定。因認同對該草案之意見，理事會修訂第 B10 段以規範企業適用國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」，將政府貸款分類為金融負債或權益工具且豁免範圍限於認列及衡量。此將給予首次採用者與原已適用國際財務報導準則之編製者相同之寬免，且將意味若首次採用者依其先前之一般公認會計原則已將政府貸款分類於權益，若該等貸款符合國際會計準則第 32 號中金融負債之定義，則將重分類為負債。理事會亦闡明企業應以轉換至國際財務報導準則日依先前之一般公認會計原則之此種貸款帳面金額，作為初始國際財務報導準則財務狀況表中之帳面金額。此種貸款後續應適用國際財務報導準則第 9 號。

BC80D 草案之某些回應者詢問，若已取得適用國際財務報導準則第 9 號所需之資訊，為何國際會計準則第 20 號追溯適用必須是選擇性，而非強制性。理事會認為強制重編可能需要繁瑣之搜尋，以判定多年前收取之貸款，於原始處理時是否已取得此資訊。

BC80E 理事會注意到，禁止按逐筆放款基礎適用此選項，可能使國際財務報導準則第 1 號更為複雜。此係因其可能產生進一步之疑問，諸如追溯適用得否適用於當時已取得所需資訊之所有貸款，即使有當時未取得公允價值資訊之其他類似貸款存

在；及追溯適用是否應限於特定日後收到且已取得追溯適用之必要資訊之所有貸款。理事會之結論為，第 B11 段所提議之例外規定應得按逐筆放款基礎適用。

備供出售金融資產²⁷

- BC81 國際會計準則第 39 號²⁸關於備供出售金融資產之追溯適用，規定首次採用者於初始國際財務報導準則資產負債表權益項下，認列一累計公允價值變動之個別項目，並於後續該資產處分或減損時，將該公允價值變動數轉列至損益表。此將可能允許選擇性地將有累計利益之資產分類為備供出售（後續於處分時轉列至損益表），而將有累計損失之資產分類為交易目的（處分時無須轉列）。
- BC82 國際會計準則第 39 號確認了 2002 年 6 月草案之各項提案，已適用國際財務報導準則之企業於首次適用該建議改善時，得選擇指定任何金融資產為透過損益按公允價值衡量。儘管該規定可能增加前段所討論首次採用者選擇性分類之風險，理事會指出企業於轉換至國際財務報導準則日前，亦可能以選擇性處分某些資產達成類似之結果。因此，理事會之結論為追溯適用規定，使首次採用者與已適用國際財務報導準則企業有相同之對待。
- BC83 草案第 ED1 號之部分回應意見主張，決定應認列於權益項下個別項目之金額所需成本大於效益。然而，理事會指出若首次採用者依據先前之一般公認會計原則按成本或成本與市價孰低法衡量該備供出售金融資產，則決定該認列金額之成本將非常小。若係按公允價值衡量，則該成本可能較重大，惟此種情形下，較可能將該資產分類為持有供交易。因此，理事會並未修正草案第 ED1 號之提案，首次採用者之備供出售金融資產仍應適用國際會計準則第 39 號追溯調整。
- BC83A 國際財務報導準則第 1 號原規定追溯適用國際會計準則第 39 號第 AG76 段認列「首日」利益或損失之規定。修訂之國際會計準則第 39 號發布後，成員們對於追溯適用將與美國一般公認會計原則規定產生分歧、執行上將有困難及高成本、且可能須對何者為可觀察何者為不可觀察作主觀假設，提出顧慮。為回應相關顧慮，理事會允許企業依下列方式之一，適用國際會計準則第 39 號第 AG76 段中最後一句說明及第 AG76A 段之規定：
- (a) 追溯適用；
 - (b) 推延適用於 2002 年 10 月 25 日之後發生之交易；或
 - (c) 推延適用於 2004 年 1 月 1 日之後發生之交易。

²⁷ 2009 年 11 月發布及 2010 年 10 月新增規定之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」，刪除備供出售金融資產之種類。

²⁸ 國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

理事會於 2010 年被要求重新考量 2002 年 10 月 25 日及 2004 年 1 月 1 日之固定日期，對首次採用者而言是否繼續適當。成員們擔心隨時間經過，其他管轄區採用國際財務報導準則時，該等固定日期將日益遙遠且漸失攸關。理事會接受，重建回溯至 2002 年 10 月 25 日及 2004 年 1 月 1 日交易之成本很有可能超過重建所達成之效益。因此，理事會修正國際財務報導準則第 1 號第 D20 段中所包含之固定日期，允許首次採用者自「轉換至國際財務報導準則日」推延適用國際會計準則第 39 號第 AG76 及 AG76A 段中「首日」損益之認列規定²⁹。

估計

BC84 於轉換至國際財務報導準則日時，企業依先前之一般公認會計原則已作成相關估計。轉換日至企業首份國際財務報導準則財務報表之報導日之期間所發生之事項，可能顯示須變更前述估計。部分事項依據國際會計準則第 10 號「資產負債表日後事項³⁰」可能為調整事項。惟倘若企業係依據與國際財務報導準則一致之基礎作成前述估計，理事會之結論為將前述估計之修正認列為修正當期之損益，而非認列於初始國際財務報導準則資產負債表，較有助於使用者，也更符合國際會計準則第 8 號（本國際財務報導準則第 14 至 17 段）。

表達與揭露

比較資訊

BC85 國際會計準則第 1 號規定企業應（依據國際財務報導準則）揭露前期之比較資訊。部分人士建議，首次採用者應揭露一期以上之前期比較資訊。對於已採用國際財務報導準則之企業，使用者通常可取得多年之依可比基礎編製比較財務報表。對首次採用者則否。

BC86 基於該規定將導致成本大於使用者可獲得之效益，同時提高編製者根據已知過去交易結果作武斷假設之風險，理事會並未要求首次採用者揭露超過國際會計準則第 1 號所規定之比較資訊。

BC87 草案第 ED1 號提議，倘若首份國際財務報導準則財務報表列示超過一年之比較資訊，額外之可比較資訊仍應遵循國際財務報導準則。草案之部分回應意見指出部分主管機關要求企業應編製兩年以上比較資訊，並主張：

(a) 規定重編兩年度比較資訊將增加過多成本，且可能導致在已知過去交易結果

²⁹ 於 2010 年 10 月發布之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」，納入國際會計準則第 39 號第 AG76 及 AG76A 段之指引，分別為國際財務報導準則第 9 號第 B5.4.8 及 B5.4.9 段。

³⁰ 國際會計準則理事會於 2007 年 9 月配合 2007 年國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之修訂，將國際會計準則第 10 號「資產負債表日後之事項」更名為「報導期間後事項」。

下有偏差地武斷重編。

- (b) 假設企業於 2005 年採用國際財務報導準則並配合主管機關要求揭露兩年度比較資訊，則其轉換至國際財務報導準則日將為 2003 年 1 月 1 日—比本國際財務報導準則及依據改善計畫修訂之準則發布還早幾個月。此與理事會於本結論基礎第 BC27 段聲稱：多數編製者於轉換至國際財務報導準則日或其後不久，即能取得初始國際財務報導準則資產負債表所需之大部分資訊之說法相互矛盾。

BC88 理事會依據前述意見刪除該提議。若首次採用者選擇揭露超過一年之比較資訊，額外比較資訊之編製得不遵循國際財務報導準則，惟國際財務報導準則規定該企業：

- (a) 先前之一般公認會計原則資訊以顯著方式標明未依據國際財務報導準則編製。
- (b) 揭露該資訊若要符合國際財務報導準則所需重大調整之性質（本國際財務報導準則第 22 段）。

BC89 草案第 ED1 號部分回應意見建議金融工具依據國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 39 號³¹編製比較資訊十分困難。因此建議企業應能自首份國際財務報導準則財務報表之當年期初（對多數首次採用者而言，係指 2005 年 1 月 1 日）開始推延適用國際會計準則第 39 號。回應意見指出導入美國財務會計準則公報第 133 號「衍生工具及避險活動之會計處理」時，美國公司並未初要求重編比較資訊。惟，基於理事會對首份國際財務報導準則財務報表中之可比性之重視（第 BC10 段）與及時規劃之假設（第 BC27 段），理事會並未針對此部分導入豁免。

BC89A 然而，理事會指出修訂之國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 39 號³²係於 2003 年 12 月發布。此外，理事會決議針對利率風險組合避險之提議再度徵求意見，導致部分規定延至 2004 年初才定案。由於國際會計準則第 39 號延至 2004 年初之後才發布最終版本，理事會同意應於 2005 年首次採用國際財務報導準則之企業可能無法及時轉換至國際財務報導準則。是以，理事會決議，2006 年 1 月 1 日前首次採用國際財務報導準則企業之首份國際財務報導準則財務報表，豁免應依據 2003 年修訂之國際會計準則第 32 號及國際會計準則第 39 號揭露比較資訊之規定。

BC89B 根據回應者對 2011 年 6 月之草案「國際財務報導準則之改善」之意見，理事會修

³¹ 理事會於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

³² 國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

正第 21 段係「2009-2011 週期之年度改善」(2012 年 5 月發布)之一部分，因其考量對首次採用者而言，比較資訊之規定應與原已適用國際財務報導準則之編製者之比較資訊規定不同。理事會注意到，首次採用者不應被豁免列報三個財務狀況表及相關附註，因其先前可能以與國際財務報導準則不一致之基礎編製此資訊。

BC89C 此外，理事會考量依國際財務報導準則第 1 號第 22 段之規定，首次採用者可能提供依先前之一般公認會計原則列報之額外比較資訊，以幫助使用者了解轉換至國際財務報導準則之影響。例如，法律或主管機關要求企業依國際財務報導準則及先前之一般公認會計原則列報第一個比較財務報表，並僅依先前之一般公認會計原則列報第二個比較財務報表。此資訊之列報係國際會計準則第 1 號第 38C 段(除國際財務報導準則所規定之最少比較資訊外，允許企業列報額外比較資訊)規定之例外。

歷史性彙總

BC90 對於完整比較資訊表達期間最早一期以前之過去期間之特定事項，部分企業選擇，或依規定，於財務報表中表達為歷史性彙總。部分人士主張，企業應依據國際財務報導準則表達前述資訊，以確保不同期間之可比性。惟理事會之結論為，此一規定將使成本大於對使用者之效益。本國際財務報導準則規定，應揭露為使財務報表或期中財務報告中歷史性彙總能符合國際財務報導準則，所需主要調整之性質（本國際財務報導準則第 22 段）。財務報表或期中財務報告以外所發布之歷史性彙總非本國際財務報導準則規定範圍。

轉換至國際財務報導準則之說明

BC91 本國際財務報導準則規定應揭露自先前之一般公認會計準則轉換至國際財務報導準則之影響。基於前述揭露能協助使用者了解轉換至國際財務報導準則之影響及結果，及應如何修改其分析模式而對依據國際財務報導準則表達之資訊有最佳使用，理事會之結論為，於首份國際財務報導準則年度財務報表及於期中財務報告（如有列報時）中，前述揭露是必要的。規定揭露之資訊與下列兩者相關：

- (a) 依先前之一般公認會計原則所發布之最近資訊，讓使用者可獲得最新資訊；及
- (b) 轉換至國際財務報導準則日。由於初始國際財務報導準則資產負債表為遵循國際財務報導準則會計處理之起點，對使用者、編製者及查核人員而言，該日期為重要之注意焦點。

BC92 本國際財務報導準則第 24 段(a)及(b)規定權益及綜合損益總額調節之編製。理事會之結論為若提供未出現於調節內，但對初始國際財務報導準則資產負債表有影

響之其他調整相關資訊，對使用者是有幫助的。由於調節可能十分冗長，本國際財務報導準則要求揭露該調整之敘述性資訊，以及對於現金流量表之相關調整(本國際財務報導準則第 25 段)。

- BC92A 理事會決議要求首次採用者於其首份國際財務報導準則財務報表中，就依先前之一般公認會計原則之報導期間最近一期，提供由依先前之一般公認會計原則之綜合損益總額（若未報導此總額，則指損益）調節為依國際財務報導準則編製之綜合損益總額。
- BC92B 理事會觀察到國際會計準則第 1 號 2007 年修正中關於收益與費損表達之規定可能導致使用者必須改變分析模式，以同時納入認列於損益表及認列於損益表外之收益與費損。因此，理事會之結論為，就所有收益與費損項目，而非僅就認列於損益表者，提供轉換至國際財務報導準則之影響及後果等相關資訊，有助於此類使用者。
- BC92C 理事會承認其他管轄區之一般公認會計原則或許並無綜合損益總額之概念，因此決議企業應自先前之一般公認會計原則編製下綜合損益總額之約當數，調節至國際財務報導準則下綜合損益總額。先前之一般公認會計原則下約當數可能為損益。
- BC93 本國際財務報導準則第 26 段所述之調節應將會計政策變動及錯誤更正予以區分。草案第 ED1 號部分回應意見認為，遵循此項規定可能有困難或成本較高。然而，基於下列理由，理事會之結論為此二組成部分皆重要，而應予以揭露：
- (a) 會計政策變動之相關資訊協助說明轉換至國際財務報導準則。
 - (b) 錯誤更正之相關資訊協助使用者評估財務資訊之可靠性。再者，未揭露重大錯誤之影響將掩飾『管理階層託管責任之結果，或管理階層對受託資源之課責性』（「架構」第 14 段³³）。
- BC94 編製初始國際財務報導準則資產負債表時所認列之減損損失（及迴轉），若係於以轉換至國際財務報導準則日為期初之期間內認列者，本國際財務報導準則第 24 段(c)規定應依國際會計準則第 36 號相關規定揭露。此一規定之理由為減損損失無可避免的存有主觀性。該揭露提供轉換至國際財務報導準則時所認列減損損失之透明度，否則相較於之前或之後其他期間所認列之減損損失，該損失可能受到較低之關注。
- BC95 使用公允價值作為認定成本應依本國際財務報導準則第 30 段揭露。儘管使用該項豁免所產生之調整亦列示於前述調節中，此一較明確揭露進一步強調。此外，該豁免與其他得適用於不動產、廠房及設備之豁免（先前之一般公認會計原則之重估價或基於特定事項所衡量之公允價值）有所不同，後兩種豁免僅於該衡量已於先前之一般公認會計原則財務報表中使用時方才適用，是以並不導致有轉換至國

³³ 被「觀念架構」之第 1 章取代。

際財務報導準則須進行重述之情形。

期中財務報告

BC96 國際會計準則第 34 號「期中財務報導」指出，期中財務報告「旨在更新最近一期整份年度財務報表」（第 6 段）。據此，國際會計準則第 34 號規定於期中財務報表揭露之資訊，少於國際財務報導準則所要求應於年度財務報表揭露者。惟倘若企業最近一期年度財務報表係依據先前之一般公認會計原則而非國際財務報導準則編製，則企業依據國際會計準則第 34 號編製之期中財務報告對使用者之幫助相對較小。故理事會之結論為，首次採用者依據國際會計準則第 34 號首次編製之期中財務報告，應揭露足夠之資訊以協助使用者瞭解，轉換至國際財務報導準則對前期所報導之年度及期中數據之影響（本國際財務報導準則第 32 及 33 段）。

採用年度中會計政策變動

BC97 於 2010 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」中，理事會釐清當會計政策變動發生於企業首份期中財務報告發布後，首次採用者應如何處理該等變動之相關用語。理事會決定，首次採用者依國際會計準則第 34 號之規定列報之首份國際財務報導準則所涵蓋之部分期間之期中財務報告及其首份國際財務報導準則財務報表，豁免國際會計準則第 8 號之所有規定。理事會之結論為，應要求企業解釋其首份國際財務報導準則期中財務報告與其首份國際財務報導準則財務報表間之所有會計政策變動，或國際財務報導準則第 1 號豁免之適用，以遵循國際財務報導準則第 1 號所規定之解釋其轉換至國際財務報導準則。理事會決定，更新先前之一般公認會計原則與國際財務報導準則間之調節為最有用之資訊。

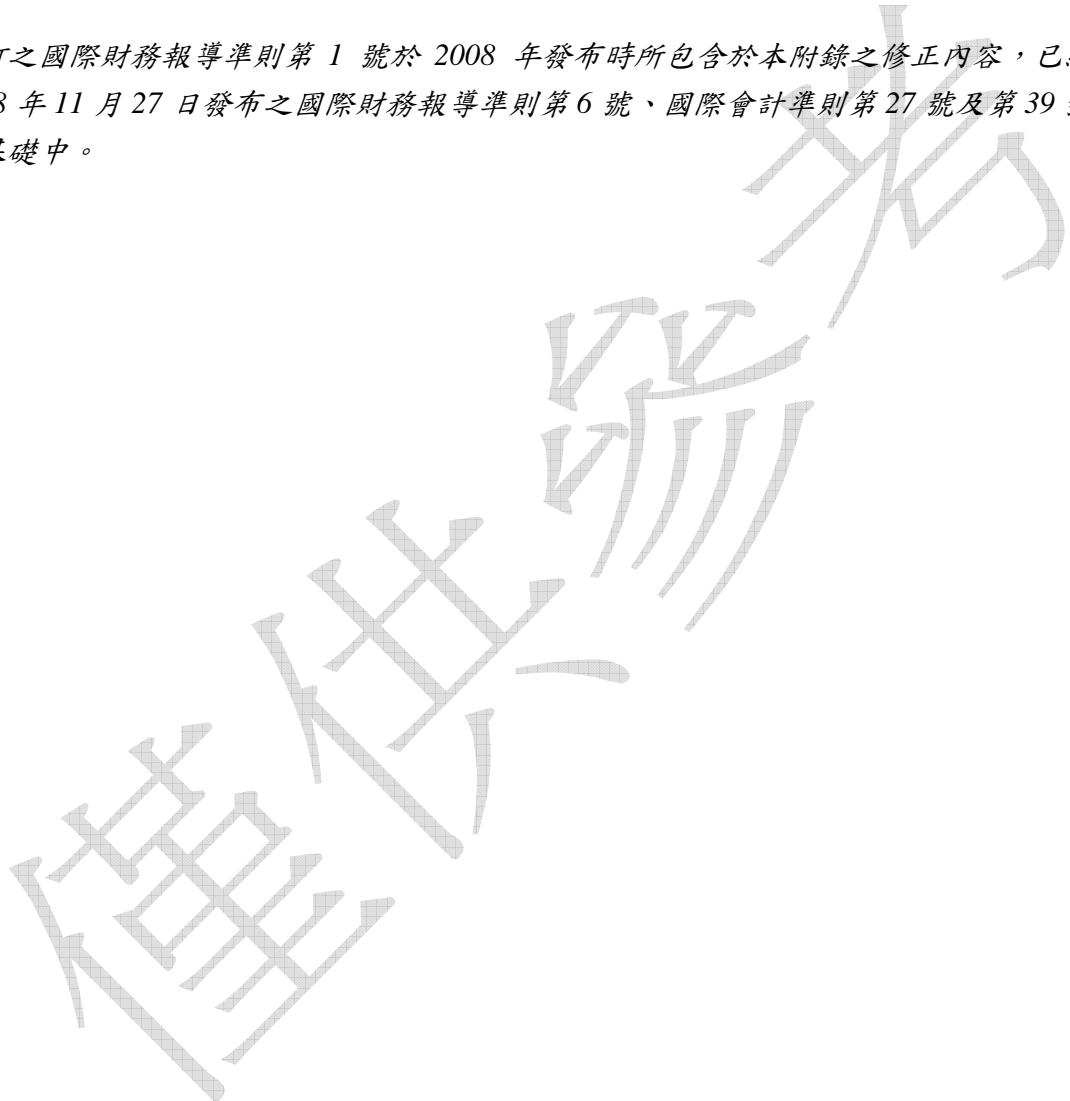
附錄

其他國際財務報導準則結論基礎之修正

本附錄包含對其他國際財務報導準則結論基礎之必要修正，以確保與國際財務報導準則第1號（2008年修訂）一致。

* * * * *

修訂之國際財務報導準則第1號於2008年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入於2008年11月27日發布之國際財務報導準則第6號、國際會計準則第27號及第39號之結論基礎中。



目錄

段 次

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之施行指引

簡介

IG1

國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」

IG2

國際會計準則第 12 號「所得稅」

IG5

國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」

IG7

國際會計準則第 17 號「租賃」

IG14

國際會計準則第 18 號「收入」

IG17

國際會計準則第 19 號「員工給付」

IG18

國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」

IG19

IG21A

國際財務報導準則第 3 號「企業合併」

IG22

國際會計準則第 23 號「借款成本」

IG23

國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」

IG26

國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」

IG32

國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」

IG35

國際會計準則第 34 號「期中財務報導」

IG37

國際會計準則第 36 號「資產減損」及國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」

IG39

國際會計準則第 38 號「無形資產」

IG44

國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」及國際財務報導準則第 9 號「金融工具」

IG52

認列

IG53

嵌入式衍生工具

IG55

衡量

IG56

過渡調整

IG58A

避險會計

IG60

國際會計準則第 40 號「投資性不動產」

IG61

轉換至國際財務報導準則之說明

IG63

國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」

IG64

國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府輔助之揭露」

IG66

國際財務報導解釋委員會（IFRIC）解釋

國際財務報導解釋第 1 號「現有除役、復原及類似負債之變動」

IG201

國際財務報導解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」

IG204

對照表

釋例表	段 後
1 估計	IG3
2 企業合併	IG22
3 企業合併—重組負債準備	IG22
4 企業合併—無形資產	IG22
5 企業合併—從權益中減除之商譽及相關無形資產之處理	IG22
6 企業合併—依先前之一般公認會計原則未合併之子公司	IG22
7 企業合併—依先前之一般公認會計原則未資本化之融資租賃	IG22
8 母公司先於子公司採用國際財務報導準則	IG29
9 子公司先於母公司採用國際財務報導準則	IG29
10 期中財務報導	IG38
11 權益及綜合損益總額之調節	IG63
<u>12 於轉換至國際財務報導準則日低於市場利率之政府貸款</u>	<u>IG66</u>
201 現有除役、復原及類似負債之變動	IG203
202 決定一項安排是否包含租賃	IG205

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之施行指引

本指引附於國際財務報導準則第 1 號，但非屬其一部分。

簡介

IG1 本施行指引：

- (a) 解釋本國際財務報導準則與其他國際財務報導準則規定間之相互關係（第 IG2 至 IG62、IG64 及 IG65 段）。解釋係針對首次採用者最可能有疑問之相關國際財務報導準則。
- (b) 包括首次採用者依第 24 段(a)及(b)、第 25 及 26 段規定，揭露轉換至國際財務報導準則對已報導之財務狀況、財務績效及現金流量影響之釋例（第 IG63 段）。

國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」

IG2 除依第 IG3 段所述外，企業於決定下列事項時應適用國際會計準則第 10 號：

- (a) 初始國際財務報導準則財務狀況表是否反映轉換至國際財務報導準則日後發生之事項；及
- (b) 首份國際財務報導準則財務報表中之比較金額是否反映比較期間結束日後之事項。

IG3 依本國際財務報導準則第 14 至 17 段之規定，首次採用者決定估計變動是否為轉換至國際財務報導準則日後（或比較期間結束日）之調整或非調整事項時，應對國際會計準則第 10 號之原則進行部分修改。下列案例 1 及 2 說明此類修改，而案例 3 中，本國際財務報導準則第 14 至 17 段並未要求應對國際會計準則第 10 號之原則進行修改。

- (a) 案例 1：轉換至國際財務報導準則日先前之一般公認會計原則下類似項目之估計係使用與國際財務報導準則一致之會計政策。此情況下，依據國際財務報導準則所作之估計，須與轉換至國際財務報導準則日於先前之一般公認會計原則下之估計一致，除非有客觀證據顯示該等估計係屬錯誤（見國際會計準則第 8 號「會計政策、估計變動及錯誤更正」）。企業將該等估計後續之修正報導為修正當期之事項，而不報導為調整事項，因其非為取得存在於轉換至國際財務報導準則日情況之進一步證據。

(b) 案例 2：轉換至國際財務報導準則日先前之一般公認會計原則下對類似項目之估計，係使用與國際財務報導準則不一致之會計政策所做之估計。此情況下，於調整會計政策之差異後，依據國際財務報導準則所作之估計，須與轉換至國際財務報導準則日先前之一般公認會計原則之估計一致（除非有證據顯示該等估計係錯誤者）。初始國際財務報導準則財務狀況表反映對會計政策之差異所為之調整。如案例 1，企業將該等估計後續之修正報導為修正當期之事項。

例如，先前之一般公認會計原則可能規定企業認列及衡量負債準備之基礎除不折現外與國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」規定一致。於本例中，企業根據先前之一般公認會計原則下之估計，依國際會計準則第 37 號則進行折現衡量。

(c) 案例 3：先前之一般公認會計原則未規定轉換至國際財務報導準則日類似項目之估計。依國際財務報導準則所作之估計，係反映存在於該日之情況。特別在估計轉換至國際財務報導準則日之市價、利率及匯率時，應反映該日之市場狀況。此觀念係與國際會計準則第 10 號於區分應調整及非調整期後事項之規定一致。

IG 釋例 1 估計

背景

A 企業首份國際財務報導準則財務報表之會計年度結束日為 20X5 年 12 月 31 日並包含前一年度之比較資訊。於依先前之一般公認會計原則編製之會計年度結束日為 20X3 年及 20X4 年 12 月 31 日之財務報表中，A 企業：

- (a) 於 20X3 年及 20X4 年 12 月 31 日進行應計費用及負債準備之估計；
- (b) 以現金基礎處理確定給付計畫；及
- (c) 未認列 20X4 年 9 月之訴訟案所產生之負債準備。該案於 20X5 年 6 月 30 日判決，A 企業應支付 CU1,000^{34(a)}且已於 20X5 年 7 月 10 日支付該款項。

於編製首份國際財務報導準則財務報表時，A 企業認為其依先前之一般公認會計原則對 20X3 年及 20X4 年 12 月 31 日應計費用及負債準備之估計，係與國際財務報導準則下之會計處理一致。雖有些應計項目及負債準備之結果顯示有高低估之情形，A 企業認為該等估計仍屬合理，因此並無發生錯誤之虞。故高低估之會計處理，應為國際會計準則第 8 號下估計之例行調整。

³⁴ 於本指引中貨幣金額均以「貨幣單位（CU，即 Currency Units）」計價。

規定之應用

編製 20X4 年 1 月 1 日之初始國際財務報導準則財務狀況表及其 20X4 年 12 月 31 日比較財務狀況表，A 企業：

- (a) 不調整應計費用及負債準備之先前估計；及
- (b) 依國際會計準則第 19 號「員工給付」處理退休金計畫作必要之估計（即精算假設）。A 企業於 20X4 年 1 月 1 日及 20X4 年 12 月 31 日之精算假設不反映該日後所產生之情況。例如，A 企業：
 - (i) 20X4 年 1 月 1 日及 20X4 年 12 月 31 日退休計畫及負債準備所採用之折現率，反映各該日之市場狀況；及
 - (ii) 20X4 年 1 月 1 日及 20X4 年 12 月 31 日與未來員工離職率相關之精算假設，不反映該日後所發生之市場狀況—例如因 20X5 年退休辦法縮減造成估計員工離職率之顯著增加。

20X4 年 12 月 31 日訴訟案件之處理，則視 A 企業於該日依先前之一般公認會計原則未認列負債準備之原因而定。

假設 1：先前之一般公認會計原則與國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」一致。A 企業認為未符合認列標準。在此情況下，A 企業依國際財務報導準則之假設與先前之一般公認會計原則之假設一致。因此，企業不於 20X4 年 12 月 31 日認列負債準備。

假設 2：先前之一般公認會計原則未與國際會計準則第 37 號一致。因此，A 企業依國際會計準則第 37 號進行估計。依據國際會計準則第 37 號，企業應考量所有可得之證據，包括報導期間後之事項所提供之可得之證據，以決定報導期間結束日是否存有義務。同樣地，依據國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」如報導期間後該訴訟案件之判決證實該企業於該日有現存義務時，該事項屬報導期間後之調整事項。於本例下，訴訟案件之結果證實企業於 20X4 年 9 月（引發訴訟之事項之發生日）具有一項負債。因此，A 企業應於 20X4 年 12 月 31 日認列負債準備。A 企業衡量負債準備時，以 20X5 年 7 月 10 日應支付之 CU1,000 之折現值入帳，折現值之採用應遵循國際會計準則第 37 號之規定並反映 20X4 年 12 月 31 日之市場狀況。

(a) 於本指引中貨幣金額均以「貨幣單位 (CU，即 Currency Units)」計價。

IG4

本國際財務報導準則第 14 至 19 段並未停用其他國際財務報導準則要求基於特定日存在情況進行分類或衡量之規定。例如：

- (a) 融資租賃及營業租賃之區分（見國際會計準則第 17 號「租賃」）；

- (b) 對於內部產生無形資產之支出，如該資產於發生時不符合認列條件，國際會計準則第 38 號「無形資產」禁止資本化之限制；及
- (c) 金融負債及權益工具之區分（見國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」）。

國際會計準則第 12 號「所得稅」

- IG5 初始國際財務報導準則財務狀況表中資產及負債帳面金額與課稅基礎之暫時性差異，應適用國際會計準則第 12 號。
- IG6 依據國際會計準則第 12 號之規定，當期及遞延所得稅之衡量反映報導期間結束日前已生效或實質上已生效之稅率及稅法。當稅率及稅法之修正已生效或實質上已生效時，企業進行該等修正影響之會計處理。

國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」

- IG7 如企業先前之一般公認會計原則之折舊方法及折舊率為國際財務報導準則所接受時，則企業對耐用年限或折舊型態之估計變動，應自估計變動時起以推延方式處理（本國際財務報導準則第 14 及 15 段，及國際會計準則第 16 號第 61 段）。惟在某些情況下，企業先前之一般公認會計原則採用之折舊方法及折舊率不為國際財務報導準則所接受（例如，企業所採用者僅依課稅目的而未反映該資產耐用年限之合理估計），如該等差異對財務報表有重大影響時，企業應追溯調整初始國際財務報導準則財務狀況表中之累計折舊，以遵循國際財務報導準則之規定。
- IG8 企業得選擇採用下列金額，作為不動產、廠房及設備之認定成本：
- (a) 轉換至國際財務報導準則日之公允價值（本國際財務報導準則第 D5 段），在此情況下，企業應依據本國際財務報導準則第 30 段規定揭露之；
 - (b) 符合本國際財務報導準則第 D6 段規定條件，先前之一般公認會計原則之重估價；
 - (c) 民營化或初次上市櫃等事項日之公允價值（本國際財務報導準則第 D8 段）；
 - (d) 符合本國際財務報導準則第 D8A 段規定條件，依先前之一般公認會計原則決定金額之分攤；或
 - (e) 用於（或先前用於）受費率管制之營運之不動產、廠房及設備項目依先前之一般公認會計原則所決定之帳面金額（本國際財務報導準則第 D8B 段）。
- IG9 後續折舊應以認定成本為基礎，並於企業建立該認定成本之日起開始提列折舊。
- IG10 如企業選擇國際會計準則第 16 號中之重估價模式為其部分類別或全部類別之不動

產、廠房及設備之會計政策，則應將累計重估增值表達為單獨權益組成項目。轉換至國際財務報導準則日之重估增值係基於資產帳面金額與成本或認定成本之比較。如認定成本為轉換至國際財務報導準則日之公允價值，企業應依本國際財務報導準則第 30 段之規定揭露。

IG11 如先前之一般公認會計原則之重估價不符合本國際財務報導準則第 D6 或 D8 段之規定，企業於其初始財務狀況表應以下列基礎之一衡量重估價資產：

- (a) 國際會計準則第 16 號成本模式下成本（或認定成本）減任何累計折舊及任何累計減損損失；
- (b) 認定成本：轉換至國際財務報導準則日公允價值（本國際財務報導準則第 D5 段）；或
- (c) 重估價金額：如企業選擇國際會計準則第 16 號中之重估價模式為其部分類別或全部類別之不動產、廠房及設備之會計政策。

IG12 國際會計準則第 16 號規定不動產、廠房及設備各項目之組成之成本，對該項目總成本係屬重大時，應分別提列折舊。但國際會計準則第 16 號並未針對資產之認列明定衡量之單位。亦即不動產、廠房及設備項目之組成單位未明定。因此，企業於其特定情況適用認列標準時，須進行判斷（見國際會計準則第 16 號第 9 及 43 段）。

IG13 某些情況下，資產之建造或使用導致企業有拆除或移除該資產及復原資產所在場地之義務。企業適用國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」以認列及衡量任何所產生之負債準備。企業於決定資產折舊及減損損失前成本應包含之金額時，應適用國際會計準則第 16 號之規定。折舊及減損損失等項目將使負債之帳面金額與包含於資產帳面金額中之金額間產生差異。企業應依據國際財務報導解釋第 1 號「現有除役、復原及類似負債之變動」處理該負債之變動。但國際財務報導準則第 1 號第 D21 段，豁免發生於轉換至國際財務報導準則日前變動，明定豁免時之替代處理。第 IG201 至 IG203 段提供首次採用國際財務報導解釋第 1 號之釋例，說明豁免之使用。

國際會計準則第 17 號「租賃」

IG14 於轉換至國際財務報導準則日，承租人或出租人應以租賃開始日所存在之情況為基礎，將租賃分類為營業租賃或融資租賃（國際會計準則第 17 號第 13 段）。某些情況下，承租人及出租人可能同意變更該租賃合約條款（非租賃合約之續租），若該變更自租賃開始日即生效時，而依國際會計準則第 17 號之規定，將導致不同之分類。如有前述情形，則修訂後協議視為該租賃期間之新協議。惟估計之變動（例如，租賃資產耐用年限或剩餘價值之估計變動）或情況之改變（如承租人違約），

不導致租賃合約重新分類。

IG15 1997 年修訂國際會計準則第 17 號，刪除出租人認列財務收入之淨現金投資法。國際會計準則第 17 號允許融資出租人推延刪除該法。惟國際會計準則第 17 號之過渡規定並未適用於企業之初始國際財務報導準則財務狀況表（本國際財務報導準則第 9 段）。因此，融資租賃出租人之初始國際財務報導準則財務狀況表中應收融資租賃款之衡量，自始不得採用淨現金投資法。

IG16 解釋公告第 15 號「營業租賃：誘因」適用於租賃期間開始於 1999 年 1 月 1 日以後者。但無論租賃期間開始早於或晚於該日，首次採用者之所有租賃適用解釋公告第 15 號之規定。

國際會計準則第 18 號「收入」

IG17 如企業所收取之金額依國際會計準則第 18 號尚未符合收入認列條件（例如，未符合收入認列銷貨之收現），則企業於之初始國際財務報導準則財務狀況表，應將所收取金額認列為負債。

國際會計準則第 19 號「員工給付」

IG18 [已刪除]

IG19 企業於轉換至國際財務報導準則日之精算假設與先前之一般公認會計原則於該日所作之假設一致（調整反映任何會計政策上差異），除非有客觀證據顯示該等假設係錯誤（本國際財務報導準則第 14 段）。企業對該等假設之任何後續修改，修改之影響應列為修改期間之精算損益。

IG20 企業可能須於轉換至國際財務報導準則日作成先前之一般公認會計原則未要求之精算假設。此類精算假設不反映轉換至國際財務報導準則日後所產生之情況。轉換至國際財務報導準則日之折現率及計畫資產公允價值係反映該日之市場情況。同樣地，企業於轉換至國際財務報導準則日關於未來員工離職率之精算假設不反映因轉換至國際財務報導準則日後所發生退休計畫縮減造成估計員工離職率之顯著增加（本國際財務報導準則第 16 段）。

IG21 在許多情況下，企業之首份國際財務報導準則財務報表將反映下列三個日期對員工給付義務之衡量：首份國際財務報導準則報導期間結束日、比較財務狀況表日及轉換至國際財務報導準則日。國際會計準則第 19 號鼓勵企業聘請合格之精算師參與所有重大退職後給付義務之衡量。為降低成本，企業得要求合格之精算師於前述之一或二個日期執行詳細精算評價，並將該評價推算至之前或之後其他日期。任何前後推延應反映前述日期間之任何重大交易及重大事項（包括市價及利

率之變動）（國際會計準則第 19 號第 57 段）。

國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」

IG21A 企業可能依先前之一般公認會計原則將收購國外營運機構所產生之商譽及對所產生資產負債帳面金額所為任何公允價值之調整，視為企業之資產及負債而非國外營運機構之資產及負債。若此，企業得將所有發生於轉換至國際財務報導準則日後之收購，推延適用國際會計準則第 21 號第 47 段之規定。

國際財務報導準則第 3 號「企業合併」

IG22 下列釋例說明本國際財務報導準則附錄 C 中之影響，假設首次採用者使用豁免規定。

IG 釋例 2 企業合併

背景

B 企業首份國際財務報導準則財務報表之期間為截至 20X5 年 12 月 31 日，並僅包括 20X4 年之比較資訊。B 企業於 20X1 年 7 月 1 日收購 C 子公司 100% 之股權。B 企業依其先前之一般公認會計原則：

- (a) 將此企業合併分類為 B 企業之收購。
- (b) 於 20X3 年 12 月 31 日（轉換至國際財務報導準則日）依先前之一般公認會計原則，以下列金額衡量所取得之資產及承擔之負債：
 - (i) 依國際財務報導準則規定採成本基礎衡量之可辨認資產減除負債於企業合併後為 CU200（課稅基礎 CU150 及適用稅率 30%）。
 - (ii) 退休金負債（依國際會計準則第 19 段「員工給付」所衡量確定給付義務之現值為 CU130 及計畫資產公允價值為 CU100）為零（因 B 企業依先前之一般公認會計原則退休金會計處理採用隨支隨付現金法）。退休金負債之課稅基礎亦為零。
 - (iii) 商譽為 CU180。
- (c) 於收購日不認列與取得之可辨認資產及承擔之負債有關之暫時性差異所產生之遞延所得稅。

規定之應用

於其初始國際財務報導準則（合併）財務狀況表，B 企業：

- (a) 將企業合併分類為由 B 企業進行之收購，即使依國際財務報導準則第 3 號，該企業合併係由 C 子公司進行之反向收購(本國際財務報導準則第 C4 段(a))。
- (b) 不調整商譽之累計攤銷。B 企業基於轉換至國際財務報導準則日所存在之情況，依國際會計準則第 36 號「資產減損」進行商譽之減損測試並認列減損損失。如未發生減損，商譽之帳面金額為 CU180 (本國際財務報導準則第 C4 段(g))。
- (c) 對於企業合併日後依國際財務報導準則所規定應採成本基礎衡量所取得之淨可辨認資產，以依先前之一般公認會計原則於企業合併日後之帳面金額，作為該日之認定成本 (本國際財務報導準則第 C4 段(e))。
- (d) 不重述(c)淨可辨認資產之累計折舊及攤銷，除非依先前之一般公認會計原則折舊方法及折舊率之金額與依國際財務報導準則之金額有重大差異（例如，企業僅依課稅目的採用折舊方法而未依國際財務報導準則反映資產耐用年限之合理估計）。如未進行重述，則初始國際財務報導準則財務狀況表中該等資產之帳面金額等於轉換至國際財務報導準則日依先前之一般公認會計原則之帳面金額 (CU200) (第 IG7 段)。
- (e) 如有跡象顯示可辨認淨資產發生減損，則應依存在於轉換至國際財務報導準則日之情況，進行減損測試（見國際會計準則第 36 號）。
- (f) 按確定給付義務之折現值 (CU130) 減退休基金資產公允價值 (CU100) 之金額衡量及認列退休金負債，退休金負債之帳面金額 CU30，相應借記保留盈餘 (本國際財務報導準則第 C4 段(d))。如 C 子公司較早採用國際財務報導準則，則 B 企業所衡量退休金負債之金額將與 C 子公司之財務報表中金額相同 (本國際財務準則第 D17 段及施行指引釋例 9)。
- (g) 認列因下列情況所產生之淨遞延所得稅負債 CU6 (CU20 之 30%)：
 - (i) 與所取得可辨認資產及所承擔非退休金負債相關之應課稅暫時性差異 CU50 (CU200 減 CU150)，減
 - (ii) 與退休金負債相關之可減除暫時性差異 CU30 (CU30 減零)。

企業將遞延所得稅負債之增加數認列為保留盈餘之減項 (本國際財務報導準則第 C4 段(k))。如應課稅暫時性差異係因認列商譽所產生者，B 企業不認列因此所產生之遞延所得稅負債 (國際會計準則第 12 號「所得稅」第 15 段(a))。

IG 釋例 3 企業合併—重組負債準備

背景

D 企業首份國際財務報導準則財務報表之期間結束日為 20X5 年 12 月 31 日，並僅包括 20X4 年之比較資訊。D 企業於 20X3 年 7 月 1 日收購 E 子公司 100% 之股權。D 企業依先前之一般公認會計原則認列重組負債準備 CU100（未折現），此重組負債準備非國際財務報導準則第 3 號定義之可辨認負債。重組負債準備之認列增加商譽 CU100。於 20X3 年 12 月 31 日（轉換至國際財務報導準則日），D 企業：

- (a) 已支付重組成本 CU60，及
- (b) 估計將於 20X4 年支付額外成本 CU40，且其折現之影響並不重大。此額外成本於 20X3 年 12 月 31 日未符合依國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之認列負債準備條件。

規定之應用

D 企業於初始國際財務報導準則財務狀況表中：

- (a) 不認列重組負債準備（本國際財務報導準則第 C4 段(c)）。
- (b) 不調整分配至商譽之金額。但 D 企業依國際會計準則第 36 號「資產減損」進行商譽減損測試並認列減損損失（本國際財務報導準則第 C4 段(g)）。
- (c) 報導於 D 企業初始國際財務報導準則財務狀況表中之保留盈餘，因(a)及(b)而較該日依先前之一般公認會計原則之財務狀況表所報導者多 CU40（不考慮所得稅及減損損失）。

IG 釋例 4 企業合併—無形資產

背景

F 企業首份國際財務報導準則財務報表期間結束日為 20X5 年 12 月 31 日並僅包括 20X4 年之比較資訊。F 企業於 20X1 年 7 月 1 日收購 G 子公司 75% 之股權。F 企業依先前之一般公認會計原則將 CU200 之原始帳面金額認列為無形資產，但該無形資產不符合國際會計準則第 38 號「無形資產」認列條件。無形資產之課稅基礎為零，故遞延所得負債（30%）為 CU60。

20X3 年 12 月 31 日（轉換至國際財務報導準則日）先前之一般公認會計原則下無

形資產帳面金額為 CU160，相關遞延所得稅負債帳面金額為 CU48（CU160 之 30%）。

規定之應用

因該無形資產不符合國際會計準則第 38 號單獨認列為資產之條件，F 企業將該無形資產與相關遞延所得稅負債（CU48）及非控制權益轉列至商譽（本國際財務報導準則第 C4 段(g)(i)）。相關非控制權益金額為 CU28（CU160—CU48=CU112 之 25%）。商譽因此增加 CU84—無形資產（CU160）減遞延所得稅負債（CU48）減非控制權益（CU28）。

F 企業應基於轉換至國際財務報導準則日存在之情況，依國際會計準則第 36 號「資產減損」規定進行商譽減損測試並根據評估結果認列減損損失（本國際財務報導準則第 C4 段(g)(ii)）。

IG 釋例 5 企業合併—作為權益減項之商譽及相關無形資產之處理

背景

H 企業於轉換至國際財務報導準則日前收購一家子公司。依先前之一般公認會計原則，H 企業：

- (a) 將商譽立即認列為權益之減項；
- (b) 認列子公司某項無形資產，但該無形資產不符合國際會計準則第 38 號「無形資產」認列條件；及
- (c) 未認列子公司某項無形資產，而該無形資產符合國際會計準則第 38 號認列條件應於子公司財務報表中認列為無形資產。子公司於 H 企業收購日持有該資產。

規定之應用

H 企業於初始國際財務報導準則財務狀況表中：

- (a) 不認列該商譽，因先前之一般公認會計原則未將商譽認列為資產（本國際財務報導準則第 C4 段(g)至(i)）。
- (b) 不認列不符合國際會計準則第 38 號認列條件之無形資產。因 H 企業依先前之一般公認會計原則將商譽作為權益之減項，此無形資產之沖銷減少保留盈餘（本國際財務報導準則第 C4 段(c)(iii)）。
- (c) 將符合國際會計準則第 38 號認列條件應於子公司財務報表中認列之無形資

產，認列為無形資產，即使依先前之一般公認會計原則於 H 企業之合併財務報表中所認列之金額為零（本國際財務報導準則第 C4 段(f)）。國際會計準則第 38 號之認列條件包括是否成本有可靠衡量（第 IG45 至 IG48 段）及 H 企業以成本減除累計折舊及依國際會計準則第 36 號「資產減損」所認列之減損損失。因 H 企業依先前之一般公認會計原則將商譽作為權益之減項，此無形資產之認列增加保留盈餘（本國際財務報導準則第 C4 段(c)(ii)）。但如該無形資產依先前之一般公認會計原則已包含商譽中，則 H 企業將相對減少商譽之帳面金額（並適當調整遞延所得稅及非控制權益）（本國際財務報導準則第 C4 段(g)(i)）。

IG 釋例 6 企業合併—依先前之一般公認會計原則未予合併之子公司

背景

J 母公司之轉換至國際財務報導準則日為 20X4 年 1 月 1 日。J 母公司於 20X1 年 7 月 15 日之企業合併中收購持有 K 子公司 75% 股權，依先前之一般公認會計原則並未將之納入合併財務報表。於 20X4 年 1 月 1 日：

- (a) J 母公司對 K 子公司投資之成本為 CU180。
- (b) 依國際財務報導準則規定，K 子公司衡量其資產為 CU500，負債為 CU300（含依國際會計準則第 12 號「所得稅」之遞延所得稅）。據此，K 子公司依國際財務報導準則之淨資產為 CU200。

規定之應用

J 母公司將 K 子公司納入合併財務報表。20X4 年 1 月 1 日之合併財務狀況表包括：

- (a) K 子公司之資產 CU500 及負債 CU300；
- (b) 非控制權益 CU50 ([CU500-CU300] 之 25%)；及
- (c) 商譽為 CU30（成本 CU180 減 [CU500-CU300] 之 75%）（本國際財務報導準則第 C4 段(j)）。J 母公司基於轉換至國際財務報導準則日存在之情況，依國際會計準則第 36 號「資產減損」進行商譽減損測試並根據評估結果認列減損損失（本國際財務報導準則第 C4 段(g)(ii)）。

IG 釋例 7 企業合併—依先前之一般公認會計原則未資本化之融資租賃

背景

L 母公司之轉換至國際財務報導準則日為 20X4 年 1 月 1 日。L 母公司於 20X1 年 1 月 15 日收購 M 子公司且未資本化 M 子公司之融資租賃。如 M 子公司依國際財務報導準則編製財務報表，則其應於 20X4 年 1 月 1 日將認列融資租賃義務 CU300 及租賃資產 CU250。

規定之應用

L 母公司於其初始國際財務報導準則合併財務狀況表中認列融資租賃義務 CU300 及租賃資產 CU250，並借記保留盈餘 CU50（第 C4 段(f)）。

國際會計準則第 23 號「借款成本」

IG23 於首次採用國際財務報導準則時，企業應開始資本化借款成本（2007 年修訂之國際會計準則第 23 號）。依本國際財務報導準則第 D23 段，企業應：

- (a) 將符合條件資產相關借款成本資本化，資本化開始日為 2009 年 1 月 1 日或轉換至國際財務報導準則日較晚者；
- (b) 得選擇指定 2009 年 1 月 1 日或轉換至國際財務報導準則日（較晚者）前任一日，並以該日或以後為資本化開始日，將相關借款成本資本化。

惟企業如已建立資產成本之認定成本，企業不得將建立認定成本衡量日前所發生之借款成本資本化。

IG24 國際會計準則第 23 號規定揭露本期資本化利息。國際會計準則第 23 號及本國際財務報導準則均未規定揭露累計資本化金額。

IG25 [已刪除]

國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」

IG26 除國際財務報導準則第 10 號另有規定者外，首次採用者應將所有子公司（符合國際財務報導準則第 10 號定義）納入合併財務報表。

IG27 對首次採用者依先前之一般公認會計原則未納入合併之子公司：

- (a) 於首次採用者之合併財務報表中，應以子公司按國際財務報導準則編製之財務報表中帳面金額，調整合併程序及收購子公司企業合併影響（本國際財務報導準則第 D17 段），衡量子公司之資產及負債。如該子公司尚未採用國際財務報導準則編製財務報表，前述帳面金額為該等財務報表若依國際財務報

導準則規定之帳面金額（本國際財務報導準則第 C4 段(j)）。

(b) 若母公司於轉換至國際財務報導準則日前之企業合併中收購該子公司，則母公司應如 IG 釋例 6 所示認列商譽。

(c) 若母公司係設立而非於企業合併中取得該子公司，則母公司不認列商譽。

IG28 首次採用者為編製初始國際財務報導準則財務狀況表而調整子公司資產及負債之帳面金額，將可能影響非控制權益及遞延所得稅。

IG29 母公司與其子公司首次採用國際財務報導準則之日期不同者，規定於本國際財務報導準則第 D16 及 D17 段，舉例說明於 IG 釋例 8 及 9。

IG 釋例 8 母公司早於子公司採用國際財務報導準則

背景

N 母公司於 20X5 年提出首份國際財務報導準則（合併）財務報表。於成立時即由 N 母公司完全持有之 O 國外子公司，自該日起依據國際財務報導準則編製供內部合併用之資訊，但遲至 20X7 年方提出首份國際財務報導準則財務報表。

規定之應用

如 O 子公司適用本國際財務報導準則第 D16 段(a)，20X6 年 1 月 1 日之 O 子公司初始國際財務報導準則財務狀況表與 N 母公司合併財務狀況表中，O 子公司之資產及負債帳面金額相等（除合併程序之調整外），且皆基於 N 母公司之轉換至國際財務報導準則日。

依本國際財務報導準則第 D16 段(b)之規定，O 子公司亦可以其轉換至國際財務報導準則日（20X6 年 1 月 1 日）衡量其資產及負債。O 子公司於 20X7 年成為首次採用者，不會改變其資產及負債於 N 母公司合併財務報表中之帳面金額。

IG 釋例 9 子公司早於母公司採用國際財務報導準則

背景

P 母公司於 20X7 年提出首份國際財務報導準則（合併）財務報表。於成立時即由 P 母公司完全持有之 Q 國外子公司，於 20X5 年提出首份國際財務報導準則財務報表。至 20X7 年前，Q 子公司依 P 母公司先前之一般公認會計原則編製供內部合併用之資訊。

規定之應用

P 母公司 20X6 年 1 月 1 日之初始國際財務報導準則（合併）財務狀況表及 Q 子公司財務報表中，Q 子公司資產及負債之帳面金額相等（除合併程序之調整外），且皆基於 Q 子公司轉換至國際財務報導準則日。P 母公司於 20X7 年成為首次採用者，不會改變前述之帳面金額（本國際財務報導準則第 D17 段）。

IG30 下列規定不受本國際財務報導準則第 D16 及 D17 段影響：

- (a) 發生於收購者轉換至國際財務報導準則日前之企業合併所取得之資產及承擔之負債，適用本國際財務報導準則附錄 B。惟對被收購者於企業合併後所新取得資產及承擔之負債，至收購者轉換至國際財務報導準則日仍持有者，收購者適用第 D17 段之規定。
- (b) 與第 D16 及 D17 段之無關之所有資產及負債之衡量，適用本國際財務報導準則其他規定。
- (c) 首次採用者於轉換至國際財務報導準則日依本國際財務報導準則之規定揭露。

IG31 本國際財務報導準則第 D16 段適用於子公司晚於其母公司成為首次採用者，例如子公司先前供編製合併財務報表之報導資料係依國際財務報導準則編製，但未提出依國際財務報導準則之整份財務報表。第 D16 段適用於子公司報導資料完全遵循國際財務報導準則認列及衡量規定，亦適用於集中調整報導期間後事項複核及退休金成本集中分配等事項。依本國際財務報導準則第 26 段揭露規定，未發布報導資料之集中調整非屬錯誤更正。第 D16 段不允許子公司忽略對其母公司合併財務報表不重大但對其自身財務報表重大之誤述。

國際會計準則第 29 號「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」

IG32 企業遵循國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」以決定其功能性貨幣及表達貨幣。企業編製其初始國際財務報導準則財務狀況表時，凡功能性貨幣或表達貨幣之經濟係高度通貨膨脹期間，應適用國際會計準則第 29 號。

IG33 企業得選擇以轉換至國際財務報導準則日不動產、廠房及設備下項目之公允價值，作為該日之認定成本（本國際財務報導準則第 D5 段），此情況下，企業應依本國際財務報導準則第 30 段之規定揭露。

IG34 企業如選擇使用本國際財務報導準則第 D5 至 D8 段之豁免，則對重估價金額或公允價值決定日後之期間，應適用國際會計準則第 29 號之規定。

國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」

- IG35 企業之初始國際財務報導準則財務狀況表中，應適用國際會計準則第 32 號條件，將所發行之金融工具（或所發行複合金融工具之各組成部分），根據該工具首次符合國際會計準則第 32 號認列條件（第 15 及 30 段）時合約協議之實質，分類為金融負債或權益工具，無須考量該日後所發生之事項（該工具條款之變動除外）。
- IG36 對轉換至國際財務報導準則日流通在外之複合金融工具，企業應依存在於該工具發行時情況，決定各組成部分原始帳面金額（國際會計準則第 32 號第 30 段）。企業決定前述帳面金額應使用於按首份國際財務報導準則財務報導期間結束日前有效之國際會計準則第 32 號版本。如負債組成部分於轉換至國際財務報導準則日不再流通在外，首次採用者無須從該負債組成部分之累計應計利息中，分離出該工具之原始權益組成部分（本國際財務報導準則第 D18 段）。

國際會計準則第 34 號「期中財務報導」

- IG37 企業如依規定或自願提出依國際財務報導之期中財務報告，應適用國際會計準則第 34 號。因此，國際會計準則第 34 號及本國際財務報導準則均未規定企業應：
- (a) 提出遵循國際會計準則第 34 號之期中財務報告；或
 - (b) 編製依先前之一般公認會計原則所表達期中財務報告之新版本。但企業如依國際會計準則第 34 號於其首份國際財務報導準則財務報表所涵蓋期間之部分，編製期中財務報告者，企業應重編該報告之比較資訊，以遵循國際財務報導準則。
- IG38 企業對於其首份國際財務報導準則財務報表所涵蓋期間之部分，依國際會計準則第 34 號所提出之各期中財務報告，應適用本國際財務報導準則。特別是，本國際財務報導準則第 32 段規定企業應揭露之各項調節（見 IG 釋例 10）。

IG 釋例 10 期中財務報導

背景

R 企業首份國際財務報導準則財務報表之期間結束日為 20X5 年 12 月 31 日，而依國際會計準則第 34 號之首份期中財務報告季結束日為 20X5 年 3 月 31 日。R 企業按先前之一般公認會計原則編製結束日為 20X4 年 12 月 31 日之年度財務報表，及 20X4 全年各季期中報告。

規定之應用

R 企業之 2005 年各季期中財務報告應包括下列調節：

- (a) 20X4 年可比較季末依先前之一般公認會計原則之權益，調節至該日依國際財務報導準則之權益。
- (b) 20X4 年可比較季（當季及本年至今）依先前之一般公認會計原則下之綜合損益總額（如未報導該項目時，則為損益），調節至依國際財務報導準則之綜合損益總額。

除依(a)、(b)規定之調節及依國際會計準則第 34 號規定之揭露外，R 企業 20X5 年第一季之期中財務報告應包括下列調節（或交互索引至包含下列調節之另一公告文件）：

- (a) 20X4 年 1 月 1 日及 20X4 年 12 月 31 日依一般公認會計原則之權益，調節至該日依國際財務報導準則之權益；
- (b) 20X4 年依先前之一般公認會計原則之綜合損益總額（若未報導該項目時，則為損益），調節至 20X4 年依國際財務報導準則之綜合損益總額。

前述各項調節提供之詳細資訊應能使使用者了解財務狀況表及綜合損益表之重大調整。R 企業亦應解釋現金流量表之重大調整。

如 R 企業發現先前之一般公認會計原則下之錯誤，則前述調節應區分錯誤更正及會計政策變動。

如 R 企業未於其最近期依先前之一般公認會計原則之年度財務報表中，揭露對了解當期期中期間重大之資訊，則其 20X5 年期中財務報告應揭露該資訊或交互索引至包含該資訊之其他公告文件（本國際財務報導準則第 33 段）。

國際會計準則第 36 號「資產減損」及國計會計準則第 37「負債準備、或有負債及或有資產」

IG39 企業於下情況應適用國計會計準則第 36 號：

- (a) 決定於轉換至國際財務報導準則日是否存在減損損失；及
- (b) 衡量該日存在之減損損失，並迴轉該日已不再存在之減損損失。如企業於轉換至國際財務報導準則日起之財務報導期間內認列或迴轉減損損失，則企業首份國際財務報導準則財務報表應包括國際會計準則第 36 號所規定之揭露（本國際財務報導準則第 24 段(c)）。

- IG40 決定企業是否應於轉換至國際財務報導準則日認列（及衡量）減損損失或負債準備所用之估計，應與該日依先前之一般公認會計原則所作之估計一致（調整會計政策差異後）。除非有客觀證據顯示該等估計係屬錯誤（本國際財務報導準則第 14 及 15 段）。估計後續修正之影響，應報導為估計修改期間之事項。
- IG41 評估轉換至國際財務報導準則日是否須認列減損損失或負債準備（及衡量該減損損失或負債準備）時，企業可能需對該日作出先前之一般公認會計原則未要求之估計。此估計及假設不反映轉換至國際財務報導準則日後所產生之情況（本國際財務報導準則第 16 段）。
- IG42 國際會計準則第 36 及 37 號之過渡規定，不適用於企業初始國際財務報導準則財務狀況表（本國際財務報導準則第 9 段）。
- IG43 國際會計準則第 36 號規定在某些情況下迴轉減損損失。如企業初始國際財務報導準則財務狀況表反映減損損失，該減損損失後續之迴轉利益認列為損益（國際會計準則第 36 號規定應視為重估價之迴轉者除外）。此規定適用於依先前之一般公認會計原則所認列之減損損失及轉換至國際財務報導準則時額外認列之減損損失。

國際會計準則第 38 號「無形資產」

- IG44 企業之初始國際財務報導準則財務狀況表：
- (a) 排除所有於轉換至國際財務報導準則日，不符合國際會計準則第 38 號認列條件之無形資產及其他無形項目；及
 - (b) 包括所有於該日符合國際會計準則第 38 號認列條件之無形資產，但收購者於企業合併中所取得無形資產，若依先前之一般公認會計原則不認列於合併財務狀況表中，且依國際會計準則第 38 號之認列條件，亦不認列於被收購者單獨財務狀況表中，則不包括。
- IG45 國際會計準則第 38 號之條件規定，僅於下列情況下，企業應認列為無形資產：
- (a) 歸屬於該資產之未來經濟利益很有可能流向企業；且
 - (b) 資產之成本能可靠衡量。
- 國際會計準則第 38 號針對內部產生之無形資產提供進一步更具體之標準，以補充此兩項條件。
- IG46 依國際會計準則第 38 號第 65 及 71 段之規定，企業於符合認列條件日起，應將內部產生無形資產之成本推延資本化。國際會計準則第 38 號不允許企業以已知過去交易結果，追溯判斷符合無形資產認列條件。因此，即使企業追溯判斷內部產生

無形資產很有可能有未來經濟效益流入，且企業能可靠地估計成本，國際會計準則第 38 號禁止企業於達成下列事項前將成本資本化：

- (a) 基於作出結論日之評估及文件，獲致該資產之未來經濟效益很有可能流向企業之結論；及
- (b) 有可靠之系統，能於內部產生無形資產之成本發生或發生後不久，累積所發生之成本。

IG47 如內部產生無形資產於轉換至國際財務報導準則日符合認列條件，企業應於其初始國際財務報導準則財務狀況表認列該資產，即使企業已依先前之一般公認會計原則將相關支出認列為費用。如該資產至後續才符合國際會計準則第 38 號之認列條件，則資產成本為符合條件日起所發生支出之總合。

IG48 第 IG45 段所討論之條件亦適用於單獨取得之無形資產。在許多情況下，同時期用以支持取得資產決策之文件包含未來經濟效益之評估。再者，如國際會計準則第 38 號第 26 段所解釋，單獨取得無形資產之成本通常能可靠衡量。

IG49 轉換至國際財務報導準則日前企業合併所取得之無形資產，以其於事業合併後依先前之一般公認會計原則之帳面金額作為該日依國際財務報導準則之認定成本（本國際財務報導準則第 C4 段(e)）。如帳面金額為零，則收購者不於其初始國際財務報導準則合併財務狀況表中認列該無形資產。除非該無形資產符合國際會計準則第 38 號條件，適用第 IG45 至 IG48 段所述條件，於轉換至國際財務報導準則日認列於被收購者財務狀況表中（本國際財務報導準則第 C4 段(f)）。若符合認列條件，收購者以依國際會計準則第 38 號規定之被收購者財務狀況表，衡量該資產。相關調整影響商譽（本國際財務報導準則第 C4 段(g) (i)）。

IG50 如無形資產符合國際會計準則第 38 號之認列條件（本國際財務報導準則第 10 段），首次採用者得選擇使用無形資產於某事項日（如民營化或初次上市櫃）之公允價值，作為該事項日之認定成本（本國際財務報導準則第 D8 段）。此外，僅如無形資產皆符合國際會計準則第 38 號認列條件（含可靠衡量原始成本）及國際會計準則第 38 號重估價條件（含存在活絡市場）時，首次採用者得選擇使用下列金額之一為其認定成本（本國際財務報導準則第 D7 段）：

- (a) 轉換至國際財務報導準則日之公允價值（本國際財務報導準則第 D5 段），在此情況下，企業應依本國際財務報導準則第 30 段規定揭露；或
- (b) 依符合本國際財務報導準則第 D6 段條件之先前之一般公認會計原則之重估價金額。

IG51 如企業先前之一般公認會計原則之攤銷方法及比率於國際財務報導準則為可接受之處理，企業之初始國際財務報導準則財務狀況表中累計攤銷無須重述。估計耐

用年限或攤銷型態變動應自估計變動當期起推延處理（本國際財務報導準則第 14 段及國際會計準則第 38 號第 104 段）。但於某些情況下，企業先前之一般公認會計原則之攤銷方法及比率不符合國際財務報導準則規定（例如，該攤銷方法及比率之採用，僅基於課稅目的而未反映該資產耐用年限之合理估計）。如該差異對財務報表有重大影響時，企業應追溯調整初始國際財務報導準則財務狀況表中累計攤銷金額，以遵循國際財務報導準則（本國際財務報導準則第 14 段）。惟若企業使用第 D8B 段豁免規定，使用該無形資產於轉換至國際財務報導準則日之帳面金額作為認定成本，如同企業於轉換至國際財務報導準則日已取得有相同剩餘服務潛能無形資產之金額。後續攤銷應基於該認定成本，並自該轉換至國際財務報導準則日開始。

國際會計準則第 39 號「金融工具：認列及衡量」及國際財務報導準則第 9 號「金融工具」

IG52 除本國際財務報導準則第 B2 至 B6 段有關除列及避險會計規定外，企業於初始國際財務報導準則財務狀況表，依國際財務報導準則第 9 號認列及衡量所有金融資產及金融負債。

認列

IG53 除轉換至國際財務報導準則日前依先前之一般公認會計原則除列之非衍生金融資產及非衍生金融負債，且企業未選擇適用第 B3 段者外（見本國際財務報導準則第 B2 及 B3 段），企業應認列所有符合國際財務報導準則第 9 號認列條件且尚未符合除列條件之金融資產及金融負債（包含衍生性工具）。例如，轉換至國際財務報導準則日前發生之證券化、移轉或其他除列交易所移轉之資產，如符合先前之一般公認會計原則之除列條件，未選擇適用第 B3 段之企業不認列所移轉之資產。但企業如於轉換至國際財務報導準則日後以相同之證券化或其他除列安排，再進行移轉時，該等移轉僅於符合國際財務報導準則第 9 號之除列條件時才得除列。

IG54 企業不得認列未符合國際財務報導準則第 9 號認列條件，或已符合國際財務報導準則第 9 號除列條件之金融資產及金融負債。

嵌入式衍生工具

IG55 若國際財務報導準則第 9 號規定企業將嵌入式衍生工具與主契約分離，該組成部分於首次符合國際財務報導準則第 9 號認列條件日之原始帳面金額係反映該日之情況（國際財務報導準則第 9 號第 4.3.3 段）。如企業無法可靠決定嵌入式衍生工具及主契約之原始帳面金額，企業應將整體契約衡量為透過損益按公允價值衡量之金融工具（國際財務報導準則第 9 號第 4.3.6 段）。

衡量

- IG56 企業編製初始國際財務報導準則財務狀況表時，應適用國際財務報導準則第 9 號之條件，根據轉換至國際財務報導準則日所存在之事實及情況，辨認應按公允價值或攤銷後成本衡量之金融資產及金融負債，分類結果應追溯適用。
- IG57 初始國際財務報導準則財務狀況表中以攤銷後成本衡量之金融資產及金融負債，企業應以該資產或負債首次符合國際財務報導準則第 9 號之認列條件時，所存在之情況為基礎決定其成本。但企業如於過去之企業合併時，取得該金融資產及金融負債，其依先前之一般公認會計原則於企業合併下之帳面金額，為該日依國際財務報導準則之認定成本（本國際財務報導準則第 C4 段(e)）。
- IG58 企業在轉換至國際財務報導準則日對以攤銷後成本衡量金融資產之減損之估計，應與同日依先前之一般公認會計原則所作之估計一致（調整任何會計政策之差異後），除非有客觀證據顯示相關假設係屬錯誤（本國際財務報導準則第 14 段）。企業應將該估計之任何後續修正之影響，作為修正當期之減損損失（符合國際財務會計準則第 39 號之條件時，視為減損損失之迴轉）。

過渡調整

- IG58A 企業將金融資產或金融負債帳面金額調整認列為轉換至國際財務報導準則日期初保留盈餘之過渡調整，僅限於採用國際會計準則第 39 號及國際財務報導準則第 9 號所產生者。由於所有財務保證合約或指定為避險工具以外之衍生工具係分類為透過損益按公允價值衡量，原帳面金額（可能為零）與該衍生工具公允價值之差異，應調整初始採用國際會計準則第 39 號及國際財務報導準則第 9 號（不含財務保證合約或指定為有效避險工具之衍生工具）會計年度開始日之保留盈餘。
- IG58B 國際會計準則第 8 號（2003 年修訂）適用於因估計變動所產生之調整。如企業無法決定調整之某一部分係屬過渡調整或估計變動，應將該部分依國際會計準則第 8 號按會計估計變動處理，並作適當揭露（國際會計準則第 8 號第 32 至 40 段）。
- IG59 企業可能依先前之一般公認會計原則按公允價值衡量投資並將重估價利益認列為非損益項目。如該投資係分類為透過損益按公允價值衡量者，則採國際財務報導準則第 9 號前之已認列為非損益項目之重估價利益，應於初始適用國際財務報導準則第 9 號時重分類為保留盈餘。如該權益工具投資於初始適用國際財務報導準則第 9 號時分類為透過綜合損益按公允價值衡量者，該國際財務報導準則第 9 號前重估價利益應認列為單獨之權益項目。後續該企業將金融資產之損益，認列於其他綜合損益（除股利外，股利係認列於損益）並累積該累計損益於單獨權益組成項目。後續除列時，企業得於權益中轉列該單獨權益組成項目。

避險會計

- IG60 本國際財務報導準則第 B4 至 B6 段規定避險會計。避險關係應於轉換至國際財務報導準則日或之前完成指定及記載，避險關係方得自該日起依避險會計處理。企業僅得自避險關係完成指定及記載日起方得推延適用避險會計。
- IG60A 企業對非按公允價值衡量被避險項目之公允價值避險所產生之損益，可能已依先前之一般公認會計原則遞延或尚未認列。企業對此一公允價值避險應於轉換至國際財務報導準則日調整被避險項目之帳面金額。該調整為下列金額較低者：
- (a) 被避險項目公允價值累計變動中反映所指定規避風險及依先前之一般公認會計原則未認列之部分；及
 - (b) 避險工具公允價值累計變動中反映所指定規避風險，及依先前之一般公認會計原則(a)未認列或(b)於財務狀況表中遞延為資產或負債者。
- IG60B 企業先前之一般公認會計原則對預期交易之現金流量避險所產生之損益可能予以遞延。若在轉換至國際財務報導準則日，被避險預期交易非屬高度很有可能時，但預計將發生，該遞延損益全部認列於權益。於開始適用國際會計準則第 39 號時重分類為權益之累計淨損益，應於(a)該預期交易後續認列非金融資產或非金融負債時、(b)預期交易影響損益時、或(c)後續情況改變及預期交易不再預計發生時，將任何相關累計淨損益自權益重分類為損益。如企業仍持有該避險工具，惟避險不符合國際會計準則第 39 號之現金流量避險，自轉換至國際財務報導準則日起，避險會計不再適宜。

國際會計準則第 40 號「投資性不動產」

- IG61 採用國際會計準則第 40 號公允價值模式之企業，以轉換至國際財務報導準則日公允價值衡量投資性不動產。國際會計準則第 40 號之過渡規定不適用（本國際財務報導準則第 9 段）。
- IG62 採用國際會計準則第 40 號成本模式之企業，適用第 IG7 至 IG13 段有關不動產、廠房及設備之規定。

轉換至國際財務報導準則之說明

- IG63 本國際財務報導準則第 24 段(a)及(b)，第 25 及 26 段規定，首次採用者應揭露足夠詳細之調節，以幫助使用者了解財務狀況表、綜合損益表，及現金流量表之重大調整。第 24 段(a)及(b)規定權益及綜合損益總額之特定調節。IG 釋例 11 係符合該等規定之調節方法之一。

IG 釋例 11 權益及綜合損益總額之調節

背景

企業於 20X5 年首次採用國際財務報導準則，其轉換至國際財務報導準則日為 20X4 年 1 月 1 日。該企業最近依先前之一般公認會計原則之財務報表，其會計年度結束日為 20X4 年 12 月 31 日。

規定之應用

企業首份國際財務報導準則財務報表，應包括下列之調節及相關附註。

本例包括轉換至國際財務報導準則日（20X4 年 1 月 1 日）權益之調節。本國際財務報導準則亦要求依先前之一般公認會計原則所表達最近期期間結束日之調節（未包含於本釋例中）。

實務上，提供交互索引至會計政策及輔助性分析，以進一步解釋下列調節之調整，將更有助益。

如首次採用者發現先前之一般公認會計原則下所作之錯誤，該調節應區分錯誤之更正與會計原則之變動（本國際財務報導準則第 26 段）。本釋例未例示錯誤更正之揭露。

20X4 年 1 月 1 日（轉換至國際財務報導準則日）權益之調節

附 註	先前之一般 公認會計原 則	轉換至國際 財務報導準 則之影響		國際財務報 導準則
		CU	CU	
1	不動產、廠房及設備	8,299	100	8,399
2	商譽	1,220	150	1,370
2	無形資產	208	(150)	58
3	金融資產	3,471	420	3,891
	總非流動資產	13,198	520	13,718
	應收帳款及其他應收款	3,710	0	3,710
4	存貨	2,962	400	3,362

5	其他應收款	333	431	764
	現金及約當現金	748	0	748
	總流動資產	7,753	831	8,584
	總資產	20,951	1,351	22,302
	附息借款	9,396	0	9,396
	應付帳款及其他應付款	4,124	0	4,124
6	員工給付	0	66	66
7	重組負債準備	250	(250)	0
	當期所得稅負債	42	0	42
8	遞延所得稅負債	579	460	1,039
	總負債	14,391	276	14,667
	總資產減總負債	6,560	1,075	7,635
	已發行資本	1,500	0	1,500
5	避險準備	0	302	302
9	保留盈餘	5,060	773	5,833
	總權益	6,560	1,075	7,635

20X4 年 1 月 1 日權益調節之附註：

- 先前之一般公認會計原則下折舊受稅法規定影響，但依國際財務報導準則折舊係反映該資產之耐用年限。累計調整增加不動產、廠防及設備帳面金額 CU100。
- 先前之一般公認會計原則下無形資產中包含不符合國際財務報導準則無形資產認列條件之項目 CU150，轉列至商譽。
- 金融資產皆依國際財務報導準則分類為透過損益按公平價值衡量，並以其公允價值 CU3,891 列報。依先前之一般公認會計原則之帳面金額為成本 CU3,471。所產生之利益 CU294 (CU420 減除遞延所得稅 CU126) 包括於保留盈餘中。

- 4 存貨依國際財務報導準則包括固定及變動製造費用為 CU400，但先前之一般公認會計原則下未包括製造費用。
- 5 未到期遠期外匯合約之未實現利益 CU431 依國際財務報導準則予以認列，但依先前之一般公認會計原則不予以認列。因該合約係預期銷貨交易之避險，所產生之利益 CU302 (CU431 減除相關遞延所得稅 CU129) 應認列為避險準備。
- 6 退休金負債依國際財務報導準則認列 CU66，但先前之一般公認會計原則係採現金基礎而未予認列。
- 7 先前之一般公認會計原則下認列與總部相關活動之重組負債準備 CU250，但該項目不符合國際財務報導準則負債之認列條件。
- 8 前述變動增加之遞延所得稅負債如下：

避險準備（附註 5）	CU
	129
保留盈餘	331
遞延所得稅負債增加數	460

20X4 年 1 月 1 日由無形資產重分類至商譽（附註 2）之項目，其課稅基礎等於該日之帳面金額，因此該重分類未影響遞延所得稅負債。

- 9 保留盈餘之調整如下：

折舊（附註 1）	CU 100
金融資產（附註 3）	420
製造費用（附註 4）	400
退休金負債（附註 6）	(66)
重組負債準備（附註 7）	250
所得稅影響數	(331)
保留盈餘調整數	773

20X4 年綜合損益總額之調節

附註	先前之一般 公認會計原 則	轉換至國際 財務報導準 則之影響	國際財務報 導準則
		CU	
	收入	20,910	0
1,2,3	銷貨成本	(15,283)	(97)
	銷貨毛利	5,627	(97)
	其他收益	0	180
1	配銷成本	(1,907)	(30)
1,4	管理費用	(2,842)	(300)
	財務收益	1,446	0
	財務成本	(1,902)	0
	稅前淨利	422	(247)
5	所得稅費用	(158)	74
	本期淨利（損）	264	(173)
7	現金流量避險	0	(40)
8	與其他綜合損益相關 之所得稅	0	(29)
	其他綜合損益	0	(69)
	綜合損益總額	264	(242)
			22

20X4 年綜合損益總額調節之附註

- 退休金負債依國際財務報導準則認列，依先前之一般公認會計原則未予認列。20X4 年退休金負債增加 CU130，因此增加銷貨成本 (CU50)、配銷成本 (CU30) 及管理費用 (CU50)。

2. 由於在國際財務報導準則下存貨應包括固定及變動製造費用，而先前之一般公認會計原則未有如是規定，因此依國際財務報導準則銷貨成本應增加 CU47。
3. 折舊依先前之一般公認會計原則係受稅法規定影響，但依國際財務報導準則下應反映耐用年限。此一影響對 20X4 年淨利之影響不重大。
4. 重組負債準備於 20X4 年 1 月 1 日依先前之一般公認會計原則認列 CU250，但至 20X4 年 12 月 31 日仍未符合國際財務報導準則之認列條件。此差異增加 20X4 年國際財務報導準則之管理費用。
5. 前述 1 至 4 之調整將產生遞延所得稅費用減少數 CU128。
6. 依國際財務報導準則透過損益按公允價值衡量之金融資產於 20X4 年間價值增加 CU180。先前之一般公認會計原則下係按成本列報。公允價值之變動已包括於「其他收益」中。
7. 作為預期交易之有效避險之遠期外匯合約，其公允價值於 20X4 年間下跌 CU40。
8. 前述 6 及 7 之調整將產生遞延所得稅費用增加數 CU29。

20X4 年現金流量表重大調整之說明：

20X4 年間支付之所得稅 CU133，依國際財務報導準則分類為營業活動現金流量，但在先前之一般公認會計原則係單獨歸類為所得稅現金流量。除此之外，依國際財務報導準則之現金流量表與依先前之一般公認會計原則之現金流量表並無其他重大差異。

國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」

- IG64 首次採用者於 2002 年 11 月 7 日後所給與且於 2005 年 1 月 1 日或轉換至國際財務報導準則日較晚者之前既得之權益工具，得但無須適用國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」。
- IG65 例如，如企業轉換至國際財務報導準則日為 2004 年 1 月 1 日，該企業對 2002 年 11 月 7 日後給與而 2005 年 1 月 1 日尚未既得之股份、股份選擇權或其他權益工具，適用國際財務報導準則第 2 號。相對地，如企業之轉換至國際財務報導準則日為 2010 年 1 月 1 日，則企業對 2002 年 11 月 7 日後給與而 2010 年 1 月 1 日尚未既得之股份、股份選擇權或其他權益工具，適用國際財務報導準則第 2 號。

國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府輔助之揭露」

IG66 本國際財務報導準則第 B10 段規定，首次採用者應將轉換至國際財務報導準則日存在之政府貸款，依其先前之一般公認會計原則之帳面金額，作為該日此種貸款之國際財務報導準則之帳面金額。首次採用者適用國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」，將此種貸款分類為金融負債或權益工具。首次採用者對此種貸款，後續應適用國際財務報導準則第 9 號。為此，企業藉由比較該貸款於轉換至國際財務報導準則日之帳面金額與預期償還政府之金額與時點，以計算有效利率。IG 釋例 12 說明此種貸款之會計處理。

[第 IG67 至 IG200 段保留以供未來準則可能之指引毋使用]

IG 釋例 12 於轉換至國際財務報導準則日低於市場利率之政府貸款

為鼓勵企業在難以取得融資之特定發展區域中擴增其營運，政府對企業於該區域之計畫提供低於市場利率之貸款以支應製造設備之購買。

S 企業轉換至國際財務報導準則日為 20X2 年 1 月 1 日。

依據該發展方案，S 企業於 20X0 年自政府收取一筆低於市場利率之貸款 CU100,000。依先前之一般公認會計原則，S 企業將該貸款作為權益處理，於轉換至國際財務報導準則日其帳面金額為 CU100,000。於 20X5 年 1 月 1 日，應返還金額將為 CU103,030。

該貸款之條款未要求其他償付，且無附加於該貸款之未來績效條件。衡量該貸款公允價值所需之資訊於原始處理該貸款時並未取得。

依國際會計準則第 32 號之規定，該貸款符合金融負債之定義。S 企業因而將該政府貸款重分類為負債。其亦以轉換至國際財務報導準則日依先前之一般公認會計原則之貸款帳面金額，作為初始國際財務報導準則財務狀況表中該貸款之帳面金額。S 企業因而於初始國際財務報導準則財務狀況表中將 CU100,000 之金額自權益重分類至負債。為於轉換至國際財務報導準則日後衡量該貸款，自 20X2 年 1 月 1 日開始之有效利率計算如下：

$$= \sqrt[3]{\frac{103,030}{100,000}} - 1$$

$$= 0.01$$

續下頁...

[接上頁…](#)

日期	帳面金額 CU	利息費用		應付利息 CU
		CU	CU	
20X2 年 1 月 1 日	100,000			
20X2 年 12 月 31 日	101,000	1,000	1,000	
20X3 年 12 月 31 日	102,010	1,010	2,010	
20X4 年 12 月 31 日	103,030	1,020	3,030	

財務報導解釋委員會（IFRIC）解釋

國際財務報導解釋第 1 號「現有除役、復原及類似負債之變動」

- IG201 國際會計準則第 16 號規定不動產、廠房及設備項目之成本應包括拆除及遷移該資產及該資產所在地復原之成本之原始估計。國際會計準則第 37 號規定，該負債之原始及後續衡量，為反映當期市場基礎折現率後之報導期間結束日清償現有義務之金額。
- IG202 國際財務報導解釋第 1 號規定在特定條件下，現有除役、復原或類似負債之變動係作為相關資產成本之加減項。該資產變動後可折舊金額於其耐用年限內提列折舊，而負債折現之逐期還原應於發生時認列為當期損益。
- IG203 此負債變動數得不按前述採追溯之會計處理，而依國際財務報導準則第 1 號第 D21 段之過渡豁免規定，以轉換至國際財務報導準則日之負債折現至該負債首次發生日之金額，將自該發生日開始提列之折舊金額加入該資產之折舊費用中。IG 釋例 201 例示適用此豁免規定之影響。假設企業不動產、廠房及設備之會計處理採用成本模式。

IG 釋例 201 現有除役、復原及類似負債之變動

背景

企業首份國際財務報導準則財務報表之期間結束日為 20X5 年 12 月 31 日，並僅包括 20X4 年之比較資訊。故轉換至國際財務報導準則日為 20X4 年 1 月 1 日。

企業於 20X1 年 1 月 1 日取得一座耐用年限 40 年之發電廠。

企業於轉換至國際財務報導準則日估計 37 年後之除役成本為 CU470，並估計該負債適當之風險調整後折現率為 5%。企業判斷該適當之折現率自 20X1 年 1 月 1 日以來並無變動。

規定之應用

轉換至國際財務報導準則日認列之除役負債為 CU77 (CU470 按 5% 折現 37 年)。

將該負債再折現 3 年至 20X1 年 1 月 1 日以估計取得資產時負債為 CU67，列入資產成本中。該資產之累計折舊為 $CU67 \times 3/40 = CU5$ 。

轉換至國際財務報導準則日 (20X4 年 1 月 1 日) 之初始國際財務報導準則財務狀況表中，認列之金額彙總如下：

包含於發電廠成本中之除役成本	CU 67
累計折舊	(5)
除役負債	(77)
淨資產/保留盈餘	(15)

國際財務報導解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」

- IG204 國際財務報導解釋第 4 號規定一項安排於安排開始日決定是否包含租賃之條件。該解釋亦規定後續該安排何時應予重新評估。
- IG205 本國際財務報導準則第 D9 段為過渡豁免規定。企業得不於一項安排開始日追溯決定該安排是否包含租賃及在轉換至國際財務報導準則前之各期後續重新評估該安排，而適用國際財務報導解釋第 4 號之第 6 至 9 段，基於轉換至國際財務報導準則日之事實及情況，決定轉換至國際財務報導準則日存在之安排是否包含租賃。

IG 釋例 202 決定一項安排是否包含租賃

背景

企業首份國際財務報導準則財務報表之報導期間結束日為 20Y7 年 12 月 31 日，並僅包括 20Y6 年之比較資訊。故轉換至國際財務報導準則日為 20Y6 年 1 月 1 日。

企業於 20X5 年 1 月 1 日簽訂供給天然氣之無條件支付安排。20Y0 年 1 月 1 日變更該安排之合約條款。

規定之應用

企業得於 20Y6 年 1 月 1 日適用國際財務報導解釋第 4 號第 6 至 9 段之條件，依轉換至國際財務報導準則日存在事實及情況，決定該安排是否包含租賃。抑或，依 20X5 年 1 月 1 日存在之事實及情況適用該等條件，並於 20Y0 年 1 月 1 日重新評估該安排。如決定該安排包含租賃，則該企業應遵循第 IG14 至 IG16 段之指引。

- IG206 國際財務報導準則第 1 號第 D9A 段提供第 IG205 段所討論者以外之過渡豁免。第 D9A 段豁免僅適用於以與國際財務報導解釋第 4 號相同方式評估之安排。如企業依先前之一般公認會計原則並未以與國際財務報導解釋第 4 號相同方式評估存在轉換至國際財務報導準則日之安排，以決定該安排是否包含租賃，則企業得適用第 IG205 段所討論之過渡豁免。

對照表

本表係列示國際財務報導準則第1號之被取代版本與修訂版間內容之對照。

被取代之國際財務報導準則第1號段次	修訂之國際財務報導準則第1號段次	被取代之國際財務報導準則第1號段次	修訂之國際財務報導準則第1號段次	被取代之國際財務報導準則第1號段次	修訂之國際財務報導準則第1號段次
1	1	25A	D19	38	23
2	2	25B	D2	39	24
3	3	25C	D3	40	25
4	4	25D	D4	41	26
5	5	25E	D21	42	27
6	6	25F	D9	43	28
7	7	25G	D20	43A	29
8	8	25H	D22	44	30
9	9	25I	D23	44A	31
10	10	26	B1	45	32
11	11	27	B2	46	33
12	12	27A	B3	47	34
13	D1	28	B4	47A	無
14	19	29	B5	47B	無
15	無	30	B6	47C	無
16	D5	31	14	47D	無
17	D6	32	15	47E	無
18	D7	33	16	47F	無
19	D8	34	17	47G	35
20	D10	34A	無	47H	無
20A	D11	34B	無	47I	36
21	D12	34C	B7	47J	37
22	D13	35	20	47K	38
23	D18	36	21	47L	39
23A	D14	36A	無	附錄 A	附錄 A
23B	D15	36B	無	附錄 B	附錄 C
24	D16	36C	無		13, 18, 40
25	D17	37	22		