



安侯建業

近年重要IFRS公 報實務議題解析 (IFRS 9/15/16)

安侯建業聯合會計師事務所

陳俊光 執業會計師

December 2019



大綱

會研基金會IFRS問答集

IFRS問答集解析(IFRS 9/15/16)

議事決議(IFRIC agenda decisions)

議事決議解析(IFRS 9/15/16)



會研基金會IFRS問答集

The screenshot shows the website of the Accounting Research and Development Foundation. The header includes the logo and name in Chinese and English. A navigation bar contains links for Home, Foundation Introduction, TIFRS (selected), Audit/Evaluation/CPA, Solicit Opinions, Interpretive Letters, Special Topics, IASB News, and XBRL. A left sidebar lists various services like Shopping Cart, Publications, Accounting Research Center, etc. The main content area features a dropdown menu for TIFRS with 'IFRS問答集' circled in red. Below this is a news section with four tabs: Foundation Latest News, TIFRS Latest News, Other Standards Latest News, and Historical News. The TIFRS Latest News tab is active, displaying a list of news items with dates. On the right, there are promotional banners for the 2019 IFRS Conference in Taiwan, IFASS Meeting, and the 2016 Accounting Standards Conference.

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

回首頁 基金會簡介 **TIFRS** 審計/評價/企會 徵求意見函 解釋函令 特殊議題 IASB動態 XBRL

購物車
公報出版品
會計研究中心
教育推廣
會計研究月刊
電子報
徵才專區
同仁專區
秘書長信箱
網站地圖
與我聯絡

最新消息
國際會計準則接軌
IFRS正體中文版
IFRS個案釋例
IFRS問答集
徵求意見函
重要會計用語中英對照

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

、審計、評價準則，全面提昇財務資訊透明與品質

基金會最新消息 TIFRS最新消息 其他準則最新消息 歷史消息專區

- 本會誠徵研究員一名，意者請詳閱徵才專區。
- 審計準則公報第七十二號「查核財務報表對法令遵循之考量」已於108年5月21日完成二 2019.06.18
讀並對外徵求意見（徵求意見截止日期為108年7月12日）。
- 本會網站《企業會計準則專區》企業會計準則公報問答集中新增問答集一則。 2019.06.14
- 「業務之定義」（國際財務報導準則第3號之修正）及「重大之定義」（國際會計準則第 2019.06.12
1號及國際會計準則第05號之修正）之正體中文版草案已完成並第二次徵求意見。

more ▶

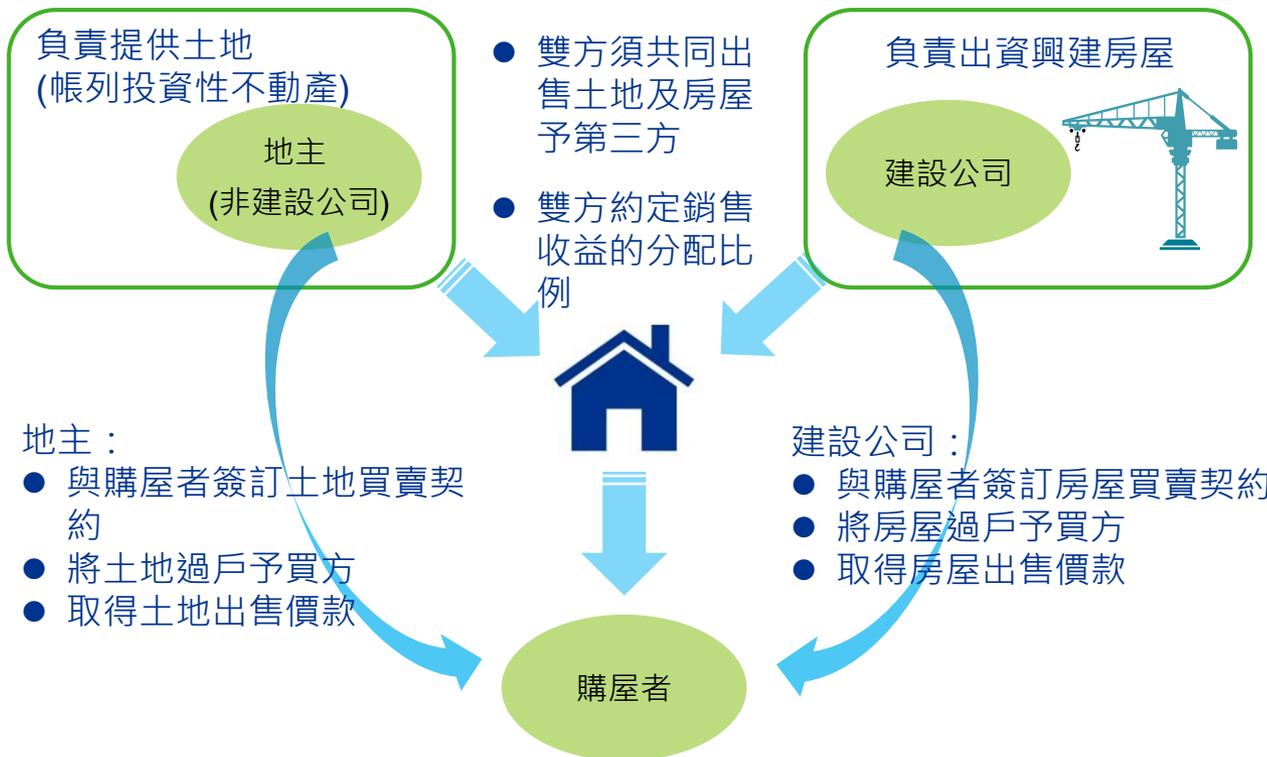
國際研討會訊息
2019 IFRS Conference in Taiwan
國際財務報導準則研討會

IFASS Meeting
2nd~3rd March 2017
Taipei City, Taiwan

2016 Accounting Standards Conference
會計準則研討會

合建分售之會計處理疑義(IFRS 15)(1/3)

會研基金會
108/07/25 IAS2、
IAS40、IFRS5、
IFRS15問答集



會計問題

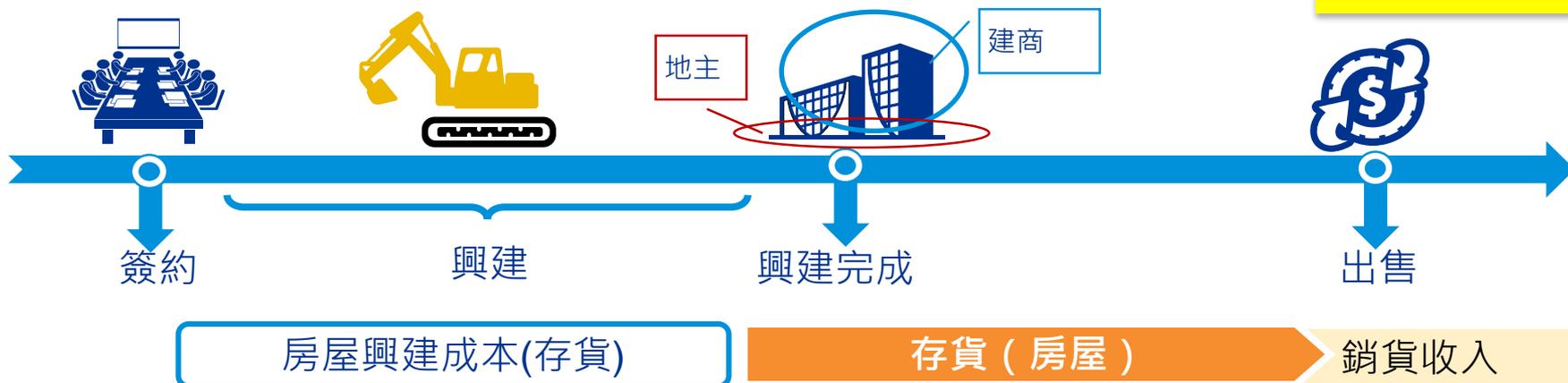
合建分售協議下，建設公司與地主的會計處理為何？

問答集指引

須俟房地出售且已移轉控制予第3方，始認列銷貨收入（出售不動產為本業）或處分損益（出售不動產非本業）。重分類指引詳下投影片。

合建分售之會計處理疑義 – 建商(2/3)

會研基金會
108/07/25 IAS2、
IAS40、IFRS5、
IFRS15問答集

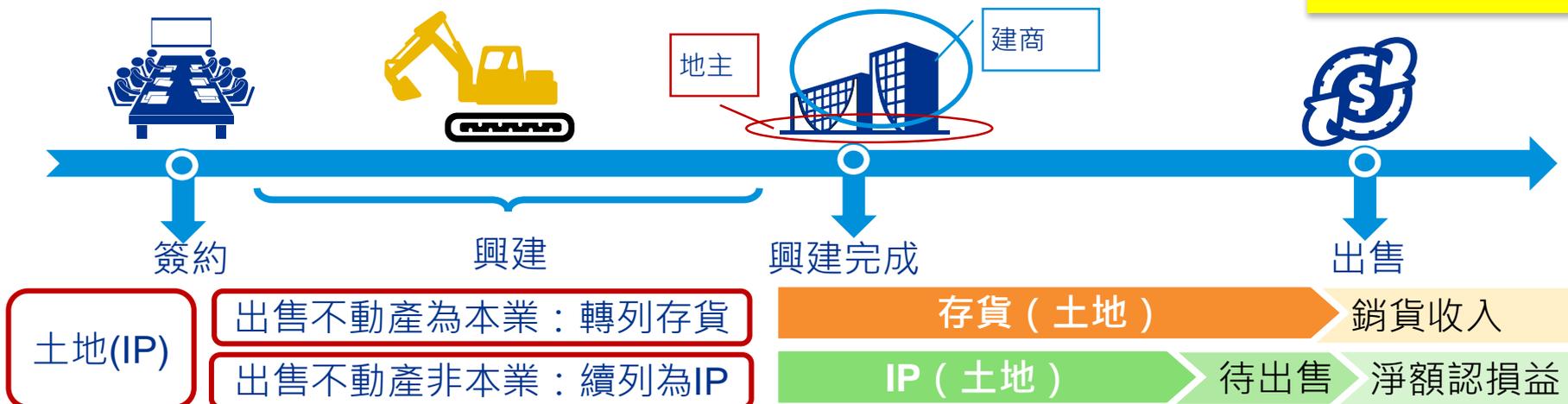


問答集指引

建設公司對為供正常營業過程出售而持有之房屋應帳列存貨，且應依IFRS15.31~34之規定評估何時將房屋移轉予第三方（即客戶）而滿足履約義務，並據以認列銷貨收入。

合建分售之會計處理疑義 – 地主(3/3)

會研基金會
108/07/25 IAS2、
IAS40、IFRS5、
IFRS15問答集



問答集指引

出售不動產係地主之正常營業活動：

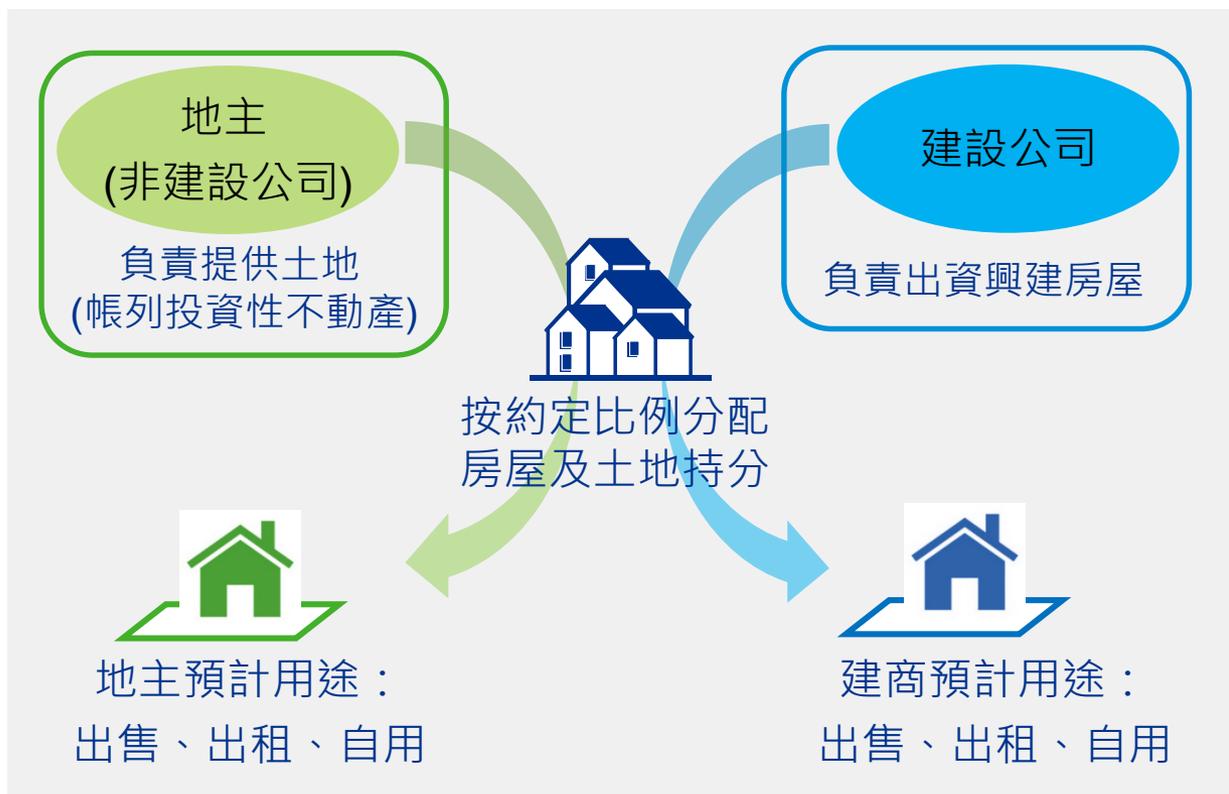
- 應將擬出售而開始開發之土地依IAS40.57由IP轉列為存貨，後續依IAS2處理。
- 應俟土地銷售予第三方（即客戶）而滿足履約義務時，依IFRS15.31之規定認列銷貨收入。

出售不動產非屬地主之正常營業活動：

- 土地仍帳列IP，後續依IAS40處理。
- 於符合IFRS5待出售條件時轉列待出售非流動資產。
- 依IAS40.67，俟房地出售且已移轉控制予第三方，始認列處分損益。

合建分屋之會計處理疑義(IFRS 15) (1/7)

會研基金會
108/07/25 IAS2、
IAS16、IAS36、IAS40、
IFRS5、IFRS15 問答集



會計問題

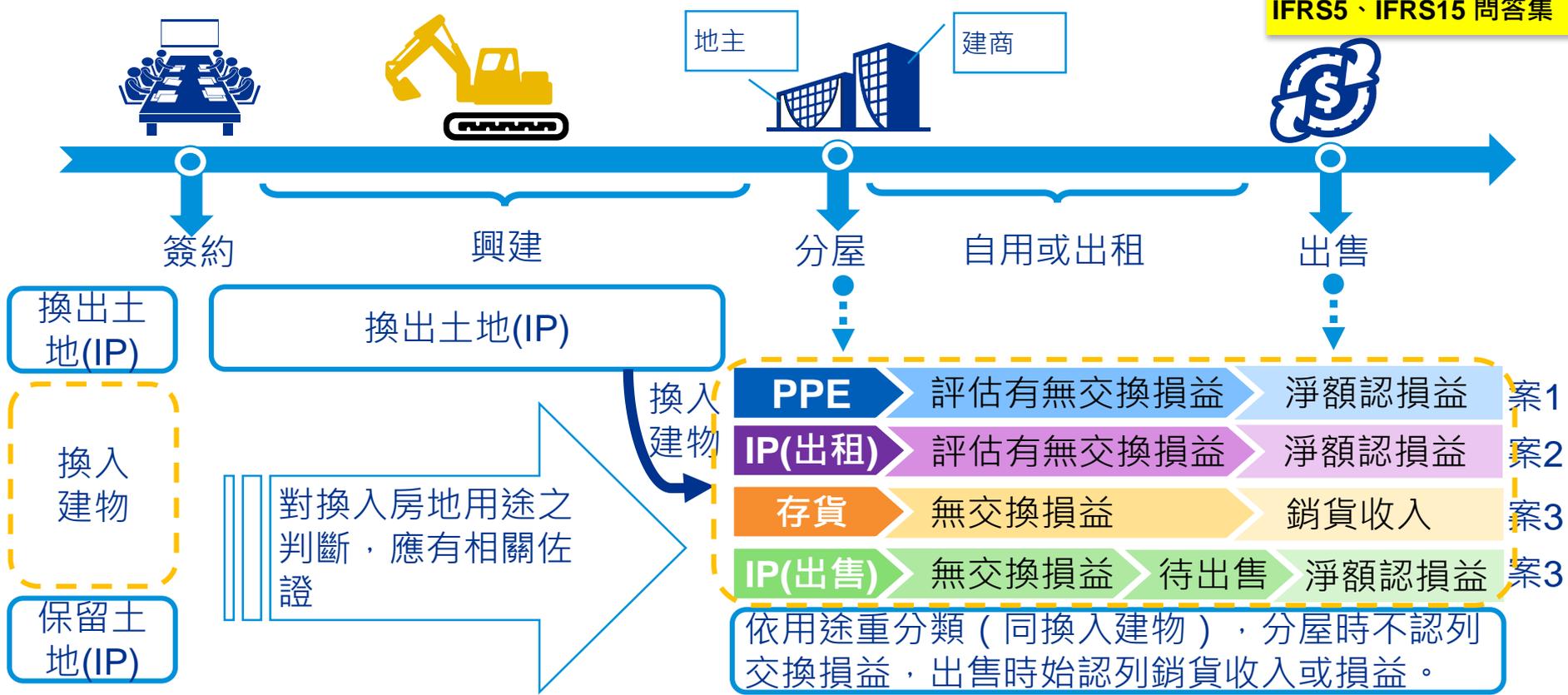
合建分屋協議下，建設公司與地主的會計處理為何？

問答集指引

- 地主之會計處理請詳案例1~3。
- 建設公司之會計處理請詳案例4。

合建分屋之會計處理疑義 - 地主(2/7)

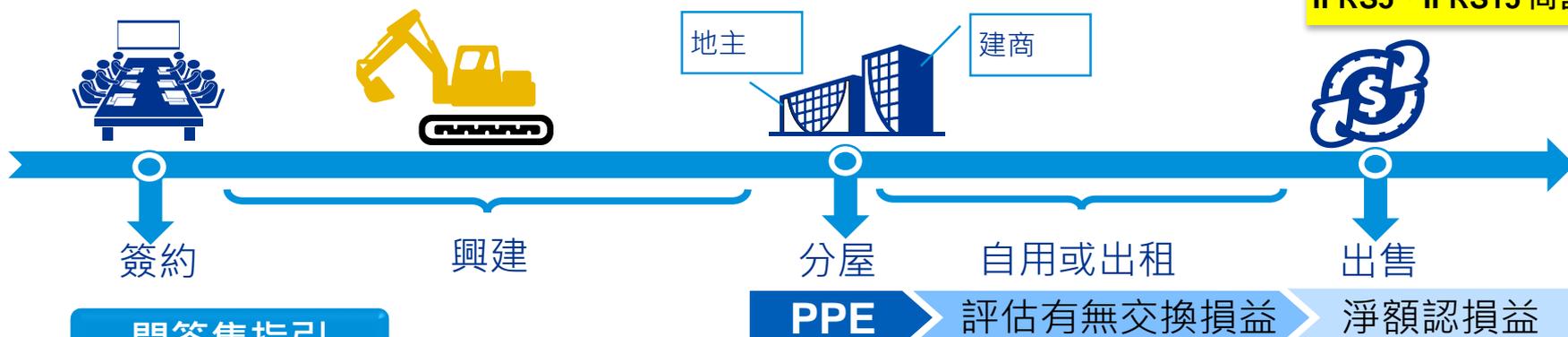
會研基金會
108/07/25 IAS2、
IAS16、IAS36、IAS40、
IFRS5、IFRS15 問答集



合建分屋之會計處理疑義 – 地主案例1

(3/7)

會研基金會
108/07/25 IAS2、
IAS16、IAS36、IAS40、
IFRS5、IFRS15 問答集



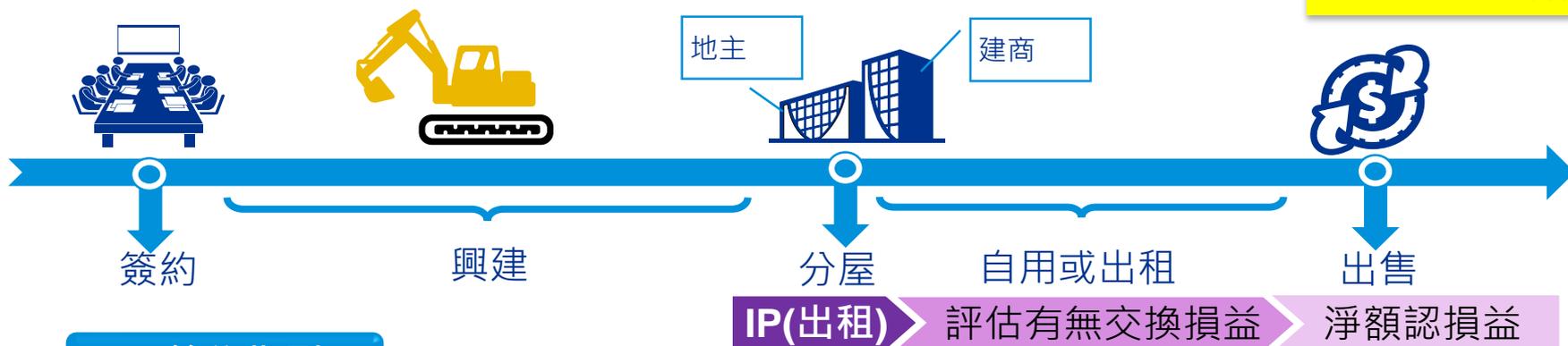
問答集指引

地主簽約時判斷預計用途為自用：

- 簽約至建造完成並交換之期間，於擬自用而開始開發時，由IP轉列PPE：
 - IP採公允價值模式者，轉列時，以用途改變日之公允價值作為PPE之認定成本。
 - IP採成本模式者，按帳面金額重分類。
- 建造完成並交換時，換入房屋及土地持分皆分類為PPE。
- 換入房屋並換出土地，依IAS 16.24~26判斷是否具商業實質而決定是否認列處分損益。
- 換入(保留)土地，因不具商業實質，故不得認列處分損益。

合建分屋之會計處理疑義 – 地主案例2 (4/7)

會研基金會
108/07/25 IAS2、
IAS16、IAS36、IAS40、
IFRS5、IFRS15 問答集



問答集指引

地主簽約時判斷預計用途為**出租**：

- 簽約至建造完成並交換之期間，土地仍帳列IP。
- 建造完成並交換時，換入房屋及土地持分皆分類為IP。
- 換入房屋與換出土地，依IAS 40.27~29判斷是否具商業實質而決定是否認列處分損益。
- 換入(保留)土地，因不具商業實質，故不得認列處分損益。

合建分屋之會計處理疑義 – 地主案例3-1 (5/7)

會研基金會
108/07/25 IAS2、
IAS16、IAS36、IAS40、
IFRS5、IFRS15 問答集



問答集指引

地主簽約時判斷預計用途為**在正常營業活動中出售**：

- 簽約至建造完成並交換之期間，於擬出售而開始開發時，由IP轉列存貨。
 - IP採公允價值模式者，轉列時，以用途改變日之公允價值作為存貨之認定成本。
 - IP採成本模式者，按帳面金額重分類。
- 建造完成並交換時，換入房屋及土地持分皆分類為存貨。
- 地主於此協議下，係為未來房地銷售而作之交換，故俟房地銷售予第三方（即客戶時）而滿足履約義務時，始認列銷貨收入。

合建分屋之會計處理疑義 – 地主案例3-2 (6/7)

會研基金會
108/07/25 IAS2、
IAS16、IAS36、IAS40、
IFRS5、IFRS15 問答集



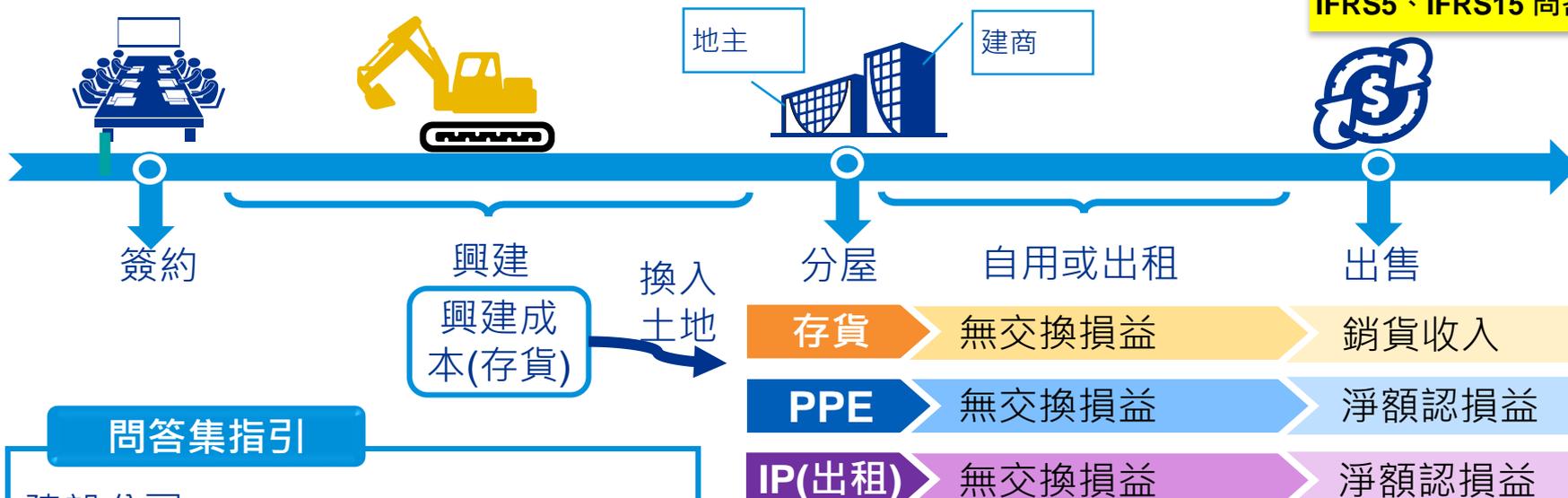
問答集指引

地主簽約時判斷預計用途為**非屬正常營業活動之出售**：

- 簽約至建造完成並交換之期間，土地仍帳列IP。
- 建造完成並交換時：
 - 換入房屋及土地持分皆分類為IP。
 - 於符合IFRS 5待出售條件時，應將不動產轉列待出售非流動資產。
- 地主於此協議下，係為未來房地銷售而作之交換，故應依IAS 40.67，俟房地出售且已移轉控制予第三方，始認列處分損益。

合建分屋之會計處理疑義 – 建設公司 (7/7)

會研基金會
108/07/25 IAS2、
IAS16、IAS36、IAS40、
IFRS5、IFRS15 問答集



問答集指引

建設公司：

- 建造過程中應將相關投入成本列為資產。
- 建造完成並交換時，換入土地之成本應以換出房屋之帳面金額衡量。

- 對未換出房屋及換入土地之持分應按預計用途依IAS 2/IAS 16/IAS 40適當分類及處理。
- 對預計用途之判斷，應有相關佐證。

應收帳款債權除列之揭露疑義(IFRS 9) (1/2)

會研基金會
108/08/02 IFRS7、
IFRS9 問答集

問題背景

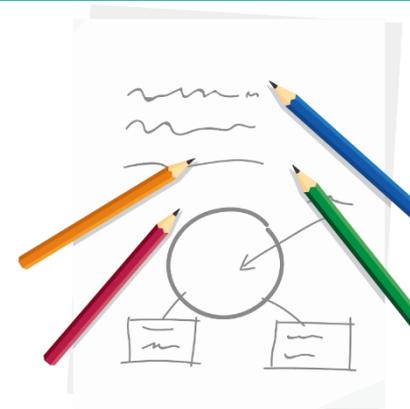
甲公司與乙銀行簽訂應收帳款債權承購合約：



- 承擔商業糾紛
- 支付預支價金日至清償權日止之利息
- 簽發本票（承購總額）
- 承擔債權無法獲償之風險

會計問題

甲公司依IFRS 9第3.2節評估，符合除列條件，故已除列該等應收帳款債權。則應如何揭露該等已除列之應收帳款債權？



應收帳款債權除列之揭露疑義(2/2)

會研基金會
108/08/02 IFRS7、
IFRS9 問答集

問答集指引

已除列仍持續參與

- 應揭露IFRS7 第42E至42H段

已除列未構成 持續參與

- 期末尚未到期之應收帳款債權移轉之事實、對象與金額，以及**應收帳款債權除列後轉列之會計項目及金額**
- **期末尚可預支金額**、已預支金額及其利率區間
- 其他重要之移轉條款及條件（如提供擔保或交付乙銀行本票之事實）



本次新增應
揭露資訊

遊戲銷售淨額分成權利會計處理疑義

問題背景



會計問題

A公司及B公司對銷售淨額分成權利合約之會計處理？

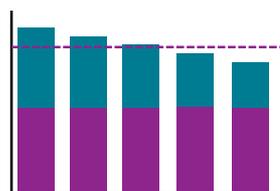
基金會草擬內容

1. A公司未移轉正常活動所產出之商品或勞務予B，故A不適用IFRS 15。
2. B公司所取得之分成權利係自另一企業收取現金之合約權利，係屬金融資產，故應依IFRS 9規定處理該分成權利。

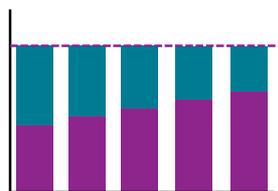
使用權資產提列折舊疑義

問題背景

承租人與出租人簽訂30年租約，按IFRS16規定認列使用權資產。該使用權資產之折舊則係依IFRS 16.31適用IAS16，按**直線基礎**或另一種有系統之基礎提列。若另一種有系統之基礎更能代表承租人效益之型態，承租人應適用該基礎。



■ 直線法提折舊
■ 利息
--- 現金支付



■ 償債基金法提折舊
■ 利息
--- 現金支付

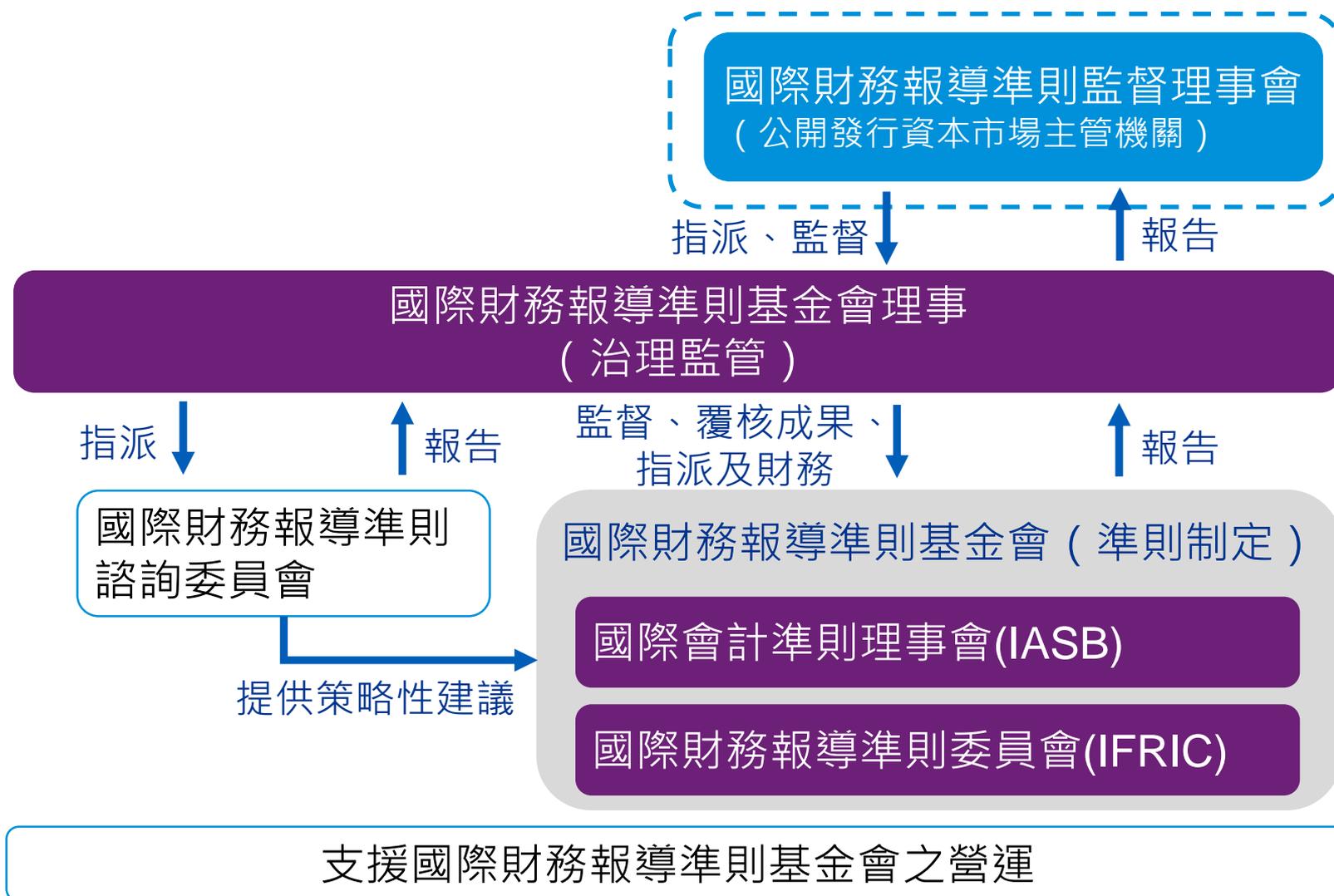
會計問題

對單一租期超長、年租金極高租約，償債基金折舊法是否比直線法更合理？

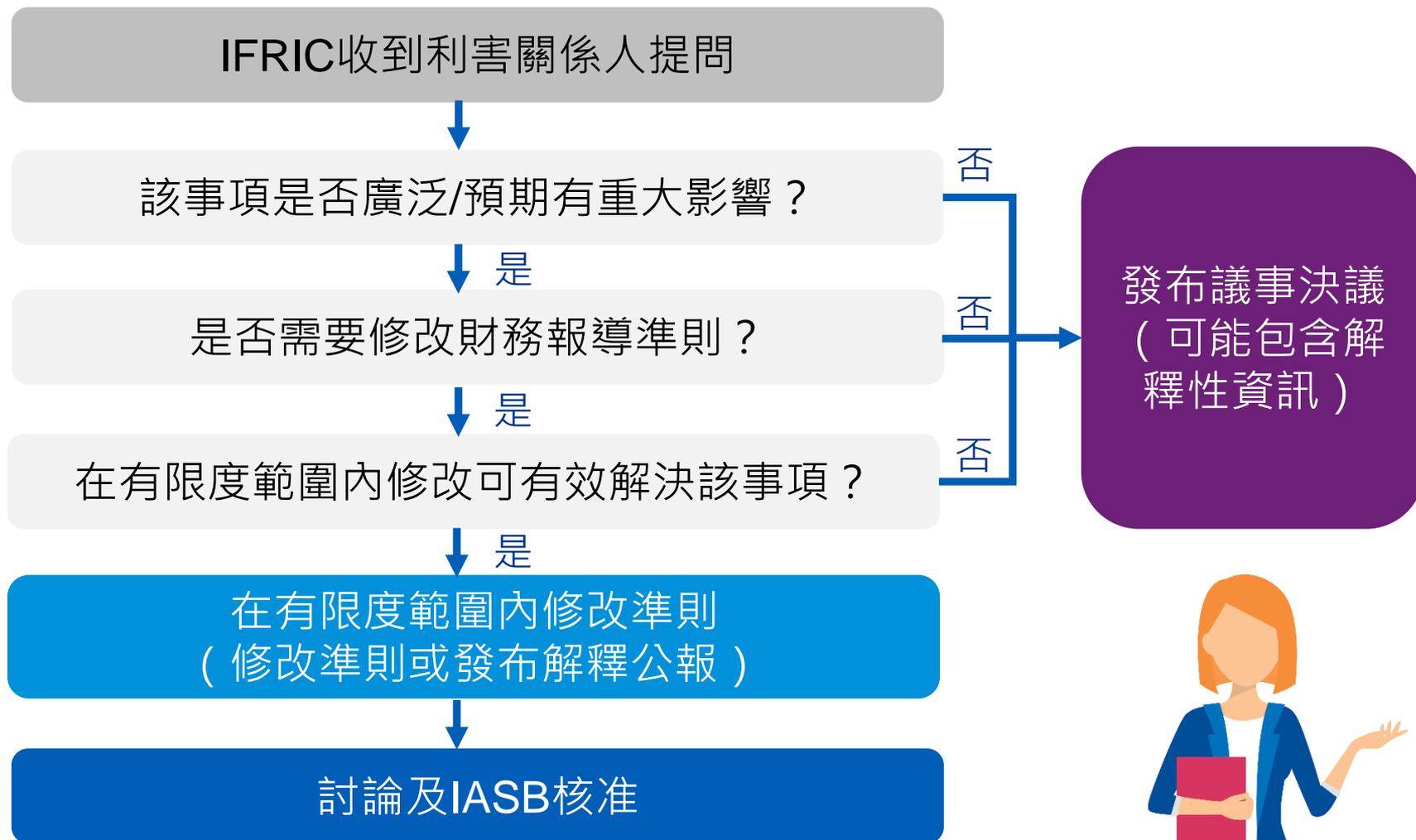
基金會決議

1. 企業選擇折舊方法，不會因資產原始取得方式不同而異。
2. 應依IAS 16規定，選擇最能反映資產所含未來經濟效益預期耗用型態的折舊方法，不應反映其他因素（例如通貨膨脹）
3. **償債基金折舊法提列的折舊反映了貨幣時間價值，故不適當。**

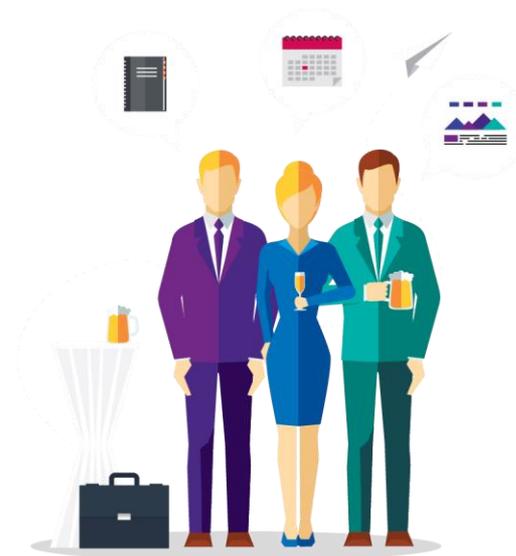
國際財務報導準則基金會組織架構



形成議事決議之過程



議事決議如何協助施行及應用準則



近年重要公報相關之議事決議

No.	Topic	Slide #
2019年3月	預期信用損失之衡量中之信用增強 (IFRS9)	22-23
2019年6月	所持有之加密貨幣	24-25
2019年6月	履行合約之成本 (IFRS15)	26-27
2019年9月	延遲或取消之補償 (IFRS15)	28-29
2019年6月	地下權 (IFRS16)	30-31
2019年9月	承租人增額借款利率 (IFRS16)	32-33

預期信用損失之衡量中之信用增強 (IFRS9)(1/2)



問題背景



- IFRS 9.B5.5.55規定，為衡量預期信用損失之目的，預期現金短收之估計值應「反映預期來自屬合約條款一部分且企業未單獨認列之擔保品及其他信用增強之現金流量」。
- 委員會收到外界詢問當適用IFRS 9之減損規定時，信用增強對預期信用損失之衡量之影響。

會計疑義



若信用增強適用國際財務報導準則之規定須單獨認列，則企業預期來自財務保證合約或任何其他信用增強之現金流量是否可納入預期信用損失之衡量中？

預期信用損失之衡量中之信用增強 (IFRS9)(2/2)

委員會決議



- 委員會認為：
 - 若信用增強屬合約條款之一部分且企業未予單獨認列，則預期來自信用增強之現金流量將納入預期信用損失之衡量中。
 - 若某一信用增強依國際財務報導準則之規定須單獨認列，企業不得將預期來自該信用增強之現金流量納入預期信用損失之衡量中。亦即，不得適用IFRS 9.B5.5.55規定。
- 委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中，並於2019年3月發布此議事決議。

所持有之加密貨幣(1/2)



問題背景



- 實務上存在多種加密資產，就討論目的而言，委員會將具下列特性者統稱為「加密貨幣」：
 - 記錄於分散式帳本（該帳本係運用密碼學提高安全性）之數位或虛擬貨幣。
 - 非由轄區之主管機關或其他方發行。
 - 並未產生持有人與另一方間之合約。

會計疑義



哪一個準則適用於所持有之加密貨幣？

所持有之加密貨幣(2/2)

委員會決議



- 委員會認為：
 - 所持有之加密貨幣符合**IAS 38**中無形資產之定義，其理由為
 - (a)其可與持有人分離，且可個別出售或移轉；及
 - (b)其並未給予持有者權利收取固定或可決定數量之貨幣單位。
 - 當加密貨幣係持有供正常營業過程出售時，係適用**IAS 2**「存貨」。若**IAS 2**不適用，則適用**IAS 38**。
 - 所持有之加密貨幣**並非現金**：因加密貨幣目前並不具有現金之特性（並未發現任何加密貨幣作為交換之媒介且作為商品或勞務訂價之貨幣單位使用至其將為所有交易於財務報表衡量及認列之基礎之程度）。
 - 所持有之加密貨幣**並非金融資產**：此係因加密貨幣並非現金，亦非另一企業之權益工具。其並未對持有者產生合約權利，且其並非將或可能以持有者本身權益工具交割之合約。
 - 應依所適用之準則揭露相關事項(**IAS 2.36~39 / IAS 38.118~128 / IFRS 13.91~99 / IAS 1.122 / IAS 10.21**)。
- 委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中，並於**2019年6月**發布此議事決議。

履行合約之成本(IFRS15)(1/2)



問題背景



- 企業依IFRS 15：
 - 隨時間逐步滿足履約義務並認列收入(IFRS 15.35)。
 - 使用產出法衡量履約義務完成程度(IFRS 15.39~43)。
- 係於建造商品時發生成本，該商品係於建造時逐步移轉予客戶，於報導日，已發生之成本係與建造工作有關。

會計疑義



- 企業應依下列何種方式認列該等履行合約成本？
 - 依產出法之完成程度認列收入，已發生成本超過完成程度之部分，認列為資產；或
 - 已發生成本係已滿足（或已部分滿足）合約中之履約義務相關之成本，故應於發生時認列為營業成本。

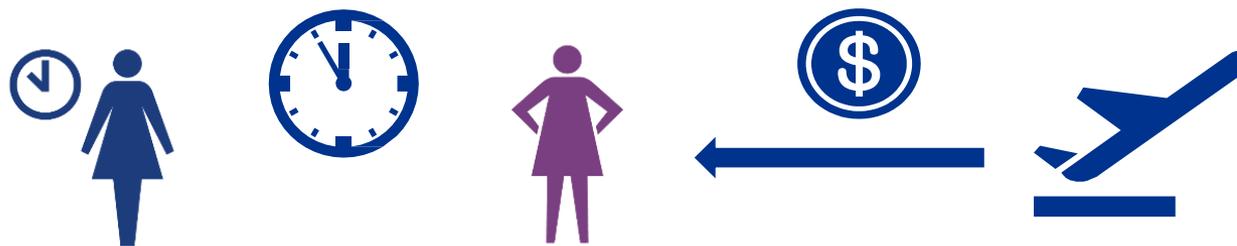
履行合約之成本(IFRS15)(2/2)

委員會決議



- 委員會認為：
 - 依IFRS 15.39衡量完成程度係為描述企業對客戶移轉所承諾商品或勞務之控制之履行結果。另評估是否應用產出法時，應考量所選擇之產出是否能忠實描述企業履約義務之完成程度。
 - 考量成本認列時，依**IFRS 98(c)**，與已滿足（或已部分滿足）合約中之履約義務相關之成本，應於發生時認列為費用。
 - 問題所述之建造成本係與已部分滿足合約中之履約義務相關之成本，亦即其為企業與過去履約相關之成本。
 - 該等成本不符合**IFRS15.95**段認列為資產之條件。
- 委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中，並於**2019年6月**發布此議事決議。

延遲或取消之補償(IFRS15)(1/2)



問題背景



- 飛航乘客（客戶）因航班延遲及取消而受飛航提供者（企業）補償之權利（受限於法律規定之特定情況）。
- 法律規定該補償之金額，此金額與客戶為飛航支付之金額無關。
- 此法律產生可執行之權利及義務，且構成企業與客戶間合約條款之一部分。
- 企業依**IFRS 15**將飛航服務辨認為一履約義務。

會計疑義



該補償義務應依下列何者處理：

- **IFRS 15**之變動對價；或
- 係產品造成損害或毀損時之補償義務，依**IAS 37**處理。

延遲或取消之補償(IFRS15)(2/2)

委員會決議



- 委員會認為：
 - 企業之履約義務係承諾於表定航班時間後之一段特定時間內將客戶自一特定地點運送至另一地點。
 - 若企業未能如此作，客戶有權取得補償。
 - 延遲或取消之任何補償構成企業移轉所承諾之勞務予客戶以換得之預期有權取得之對價之一部分。
 - 該補償與履約義務直接相關，不代表企業產品造成損害或毀損時之補償。
- 委員會並未考量認列為收入減少之補償金額是否受限於減少交易價格至零之議題。
- 委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中，並於2019年9月發布此議事決議。

地下權(IFRS16)(1/2)



問題背景



- 一、於合約中，管線營運商支付對價取得將一條石油油管放置於地下空間**20**年之權利。合約明定放置該管線之地下空間之精確位置及範圍（路徑、寬度及深度）。
- 二、地主保留油管上方地表之使用權，但其在整個**20**年使用期間不具有取用或改變所指定之地下空間之使用之權利。
- 三、管線營運商有權利執行檢查、修理及維護之工作（包括於必要時，替換油管之損壞部分）。

會計疑義

管線營運商對該合約究係應適用**IFRS16**、**IAS38**（無形資產）或另一國際財務報導準則作會計處理？

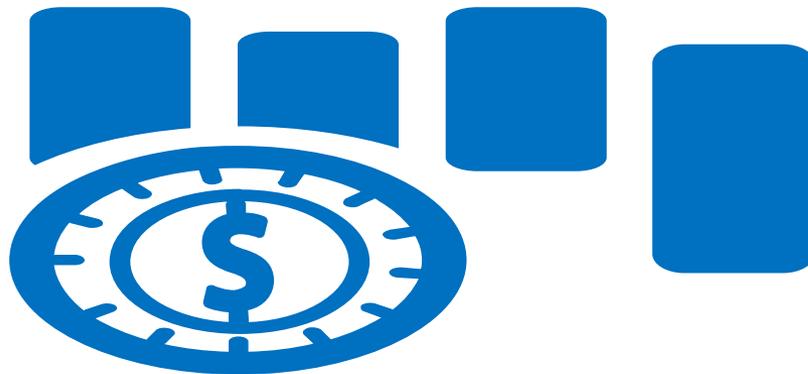
地下權(IFRS16)(2/2)

委員會決議



- 委員會認為：
 - 所指定之地下空間與土地之其他部分**實體上可區分**。地主在整個使用期間不具有替換該地下空間之權利。因此，所指定之地下空間係**IFRS16第B13至B20段所述之已辨認資產**。
 - 管線營運商在整個20年使用期間具有**取得來自使用特定地下空間幾乎所有經濟效益之權利**。
 - 所指定地下空間之使用方式及使用目的係於合約中預先決定。管線營運商藉由**執行檢查、修理及維護工作之權利**，具有操作所指定地下空間之權利，並能在**20年之使用期間作出使用之所有決策**。
- 委員會決議所述合約包含**IFRS16所定義之租賃**，應適用**IFRS16規定之會計處理**。
- 委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中，並於**2019年6月發布此議事決議**。

承租人增額借款利率(IFRS16)(1/2)



會計疑義



承租人增額借款利率是否須反映與租賃具有類似到期日及與租賃給付具有類似支付組合之借款利率？

支付組合例如：

- 隨時間經過每期支付本金及利息；或
- 隨時間經過每期支付利息而於到期時一次支付本金。

承租人增額借款利率(IFRS16)(2/2)

委員會決議



— 委員會認為：

- 承租人決定增額借款利率時，應反映承租人在下列情境中為借入取得與租賃所產生之使用權資產價值相近之資產所需之金額而須支付之利率：
 - a.與租賃期間之類似期間。**
 - b.具有與租賃中擔保（抵押）品類似之擔保品。**
 - c.與該租賃類似之經濟環境中。**
 - 增額借款利率之定義並未明確要求承租人於決定其增額借款利率時須反映與租賃給付具有類似支付組合之借款利率。
 - 惟於運用判斷決定IFRS16中所定義之承租人增額借款利率時參照與該租賃具有類似支付組合之借款之可容易觀察利率作為起點，將與理事會訂定承租人增額借款利率定義時之目標一致。
- 委員會決議不將此事項新增至準則制定之議程中，並於**2019年9月**發布此議事決議。



Thank you



陳俊光 Jeff Chen

執業會計師

T: +886 2 8101 6666

E: jchen8@kpmg.com.tw



KPMG Taiwan 

kpmg.com/tw

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

© 2019 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Taiwan.

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