Deloitte. 勤業眾信

IFRS 新訊系列報導

2023 年 8 月

《準則修正》IAS 21 之修正「缺乏可兌換性」

目錄

背景

修正內容

生效日及過渡規定

- IASB 已發布 IAS 21 之修正，規範如何評估一貨幣之可兌換性，以及當該貨幣缺乏可兌換性時如何決定所適用之匯率。
- 依修正條文規定，當企業能夠在衡量日依其兌換之特定目的，於正常行政處理作業時間範圍內透過市場或兌換機制所建立具可執行權利及義務之交換交易，將一貨幣兌換成另一貨幣時，該貨幣具有可兌換性。然而，若企業在衡量日依其兌換之特定目的，僅能取得不多於不重大金額之另一貨幣時，則該貨幣缺乏可兌換性。
- 當貨幣於衡量日不具可兌換性時，企業應估計即期匯率，以反映若市場參與者考量當時經濟情況而於衡量日進行有秩序之交易會使用之匯率。在此情況下，企業應揭露能使財務報表使用者評估貨幣缺乏可兌換性如何影響或預期將如何影響其財務績效、財務狀況及現金流量之資訊。
- 企業應於 2025 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用此修正，不得追溯適用，並應適用此次修正之特定過渡規定。

背景

國際財務報導解釋委員會（IFRIC）收到當企業面臨匯率長期缺乏可兌換性時，應如何決定匯率之議題，經過研究後決議建議 IASB 對 IAS 21 發展一項有限範圍之修正。

修正內容

定義「可兌換性」

當企業能夠於正常行政處理作業時間範圍內透過市場或兌換機制所建立具可執行權利及義務之交換交易，將一貨幣兌換成另一貨幣時，該貨幣具有可兌換性。

企業於衡量日依其兌換之特定目的，評估一貨幣之可兌換性。若企業在衡量日依其兌換之特定目的，僅能取得不多於不重大金額之另一貨幣時，則該貨幣兌換成另一貨幣缺乏可兌換性。

評估一貨幣之可兌換性係基於企業進行兌換成另一貨幣之能力，與是否意圖進行兌換或最後是否決定兌換無關。

當貨幣不具可兌換性時應估計即期匯率

當一貨幣於衡量日對另一貨幣不具可兌換性時，企業應估計即期匯率。進行估計之目標係反映市場參與者考量當時經濟情況而於衡量日進行有秩序之交易會使用之匯率。

修正條文並未明訂如何估計即期匯率以符合上述目標，企業可以使用「未經調整之可觀察即期匯率」或「其他估計技術」。可觀察匯率之舉例包括：

- 因評估可兌換性以外之目的而產生之即期匯率；及
- 在貨幣之可兌換性恢復後，企業為特定目的下可用於換得另一貨幣的第一個匯率（衡量日後第一個具可兌換性之匯率）。

企業使用其他估計技術時可能採用任何可觀察匯率（包括該匯率係來自不具可執行權利及義務之市場或兌換機制之交換交易）並進行適當調整，以符合上述估計目標。

見解

IASB 考量估計即期匯率可能相當複雜且將取決於特定企業及特定轄區所處之事實和環境而有不同，因此決定不提供估計即期匯率之詳細規定。意即不太可能在合理成本負擔下，訂出可適用在所有可能情境並捕

捉所有攸關因素之即期匯率估計方法。此外，IASB 預期企業評估貨幣缺乏可兌換性導致須估計即期匯率之情形應不常發生。

當企業估計即期匯率時之揭露規定

當企業因兩貨幣間不具可兌換性而估計其即期匯率時，應揭露能夠使財務報表使用者了解缺乏可兌換性之事實將如何影響或預期將如何影響其財務績效、財務狀況及現金流量之資訊。為達成此目的，企業應揭露之資訊包括：

- 一貨幣對另一貨幣不具可兌換性，其性質及財務影響。
- 所採用之即期匯率。
- 估計即期匯率之程序。
- 因該貨幣對另一貨幣係不具可兌換性對企業造成之暴險。

此外，更具體地規範企業應揭露：

- 哪一貨幣，以及導致該貨幣兌換為另一貨幣不具可兌換性之說明（為何受到限制）。
- 受影響交易之說明。
- 受影響資產及負債之帳面金額。
- 所採用之即期匯率，以及該匯率是以未經調整之可觀察即期匯率或使用其他估計技術所估計之即期匯率。
- 對於企業所使用之估計技術之說明，以及估計時使用之輸入值及假設之質性與量化資訊。
- 企業因該貨幣對另一貨幣不具可兌換性所面臨各類型風險之質性資訊，以及暴露於各類型風險之資產及負債之性質及其帳面金額。

當一國外營運機構的功能性貨幣兌換為表達貨幣（或表達貨幣兌換為功能性貨幣）缺乏可兌換性，企業亦應揭露：

- 國外營運機構之名稱、其為一子公司、聯合營運、合資、關聯企業或分支機構，以及其營運所在地區。
- 該國外營運機構之彙總性財務資訊。
- 任何使企業應提供該國外營運機構財務支持之合約協議內容及條款，包括可能導致企業承擔損失之事件或情況。

隨附文件及其他相關修正

此修正於 IAS 21 新增一個附錄及新釋例，附錄包含修正條文的應用指引，新增釋例則是在有限事實之假設情境下，舉例說明企業可能適用之修正條文。

此外，配合 IAS 21 之修正，IASB 同步修正 IFRS 1「首次採用國際財務報導準則」，並增加說明參照 IAS 21 評估可兌換性。

生效日及過渡規定

企業應於 2025 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用修正規定，並得提前適用。若企業提前適用，應揭露此一事實。

首次適用時，不得重編比較期間財務資訊，而是：

- 當企業之功能性貨幣為表達貨幣，且於首次適用日（首次適用此修正之年度報導期間開始日）評估功能性貨幣兌換為另一外幣為缺乏可兌換性或一外幣兌換為功能性貨幣缺乏可兌換性時，企業於首次適用日應：
  - 以該日之估計即期匯率換算受影響之外幣貨幣性項目及以外幣公允價值衡量之非貨幣性項目；
  - 將影響數認列於保留盈餘。

- 當企業以非功能性貨幣作為表達貨幣，或換算一國外營運機構之財務狀況及經營成果，且於首次適用日評估其功能性貨幣（或該國外營運機構之功能性貨幣）兌換為表達貨幣缺乏可兌換性，或表達貨幣兌換為功能性貨幣（或該國外營運機構之功能性貨幣）缺乏可兌換性時，企業於首次適用日應：
  - 以該日之估計即期匯率換算受影響之資產及負債；
  - 若企業之功能性貨幣為高度通貨膨脹下之貨幣，以該日之估計即期匯率換算受影響之權益項目；
  - 將影響數調整權益項下之國外營運機構兌換差額。

[本文係編譯自iGAAP in Focus — Financial reporting — IASB amends IAS 21 to clarify when a currency is exchangeable and how to determine the exchange rate when is it not]

本文內容由勤業眾信聯合會計師事務所（下稱「我們」）參酌 IAS Plus 刊載文獻加以編譯，僅供一般資訊參考之用。讀者存取、瀏覽、閱讀、下載、列印或以其他方式使用本文章，即表示已閱讀、瞭解並同意遵守並受本使用條款、免責聲明及 IAS Plus Terms of Use 條款之拘束。

我們高度支持 IFRS Foundation 致力於發展高品質財務報導及永續揭露準則之使命，並尊重 IFRS Foundation、International Accounting Standards Board (下稱「IASB」)、International Sustainability Standards Board (下稱「ISSB」) 及其他權利人之智慧財產權。本文非 IFRS Foundation、IASB、ISSB 官方文件、正式翻譯、解釋或其官方出版物，亦不得作為其替代。本文所提及 IFRS Standards、施行指引、IFRS Taxonomy 或其他由 IFRS Foundation 發布之文章均屬 IFRS Foundation 保留一切權利之內容（統稱「IFRS Foundation 內容」），我們僅基於非商業、一般報導及評論之目的加以參照。讀者雖可依本使用條款參閱本文，惟不因而取得任何 IFRS Foundation 內容之任何權利。如本文與 IFRS Standards 或 IASB、ISSB 所發布之正式或較新版本文件有所差異，應以該正式或較新版本文件內容為準。本文如明示為翻譯自 IAS Plus 文獻者，鑒於翻譯表達有所界限，我們建議讀者同時參酌原文以更貼切理解其本旨。

本文除作為讀者個人或其所屬組織非商業用途之內部參考外，未經相關權利人事先書面同意，讀者不得重製、修改、翻譯、改作、散布、公開傳輸、出版、授權或以其他方式利用本文及其內容，亦不得將本文或其內容全部或一部用於任何機器學習、生成式人工智慧或其他人工智慧系統之訓練、測試、調整、評估或開發。

本文可能包含第三方網站或資源之連結。我們不對該等第三方網站之內容、正確性、安全性或可用性負責，亦不構成對其產品、服務或內容之認可或保證。

本文僅無償提供一般性資訊，不構成任何審計、確信、會計、法律、稅務、財務、投資或其他專業建議或服務。讀者存取或使用本文，不因此與我們建立委任、顧問、受託、客戶、代理或其他契約關係。讀者於作成任何決策或採取任何行動前，應自行查閱最新英文原文、IFRS Standards 及相關官方資料，並依其個別情況諮詢適當之專業顧問。

Deloitte 泛指 Deloitte Touche Tohmatsu Limited（「DTTL」）及其一家或多家會員所及其相關實體（統稱「Deloitte 組織」）。DTTL、各會員所及其相關實體(包含勤業眾信聯合會計師事務所)均為具有獨立法律地位之個別法律實體，彼此不互負責任；DTTL 本身並不向客戶提供服務。更多資訊請參閱 Deloitte 官方網站。

我們力求本文及相關翻譯內容之正確性，惟本文僅按「現狀（AS IS）」無償提供，我們不就內容之正確性、完整性、可靠性、即時性或符合特定目的提供任何明示或默示保證。在適用法律允許之最大範圍內， DTTL、Deloitte 組織內各會員所及其相關實體及人員，對讀者存取、下載、使用、信賴本文，或因翻譯詮釋、內容遺漏、解釋差異、未及時更新、第三方網站、系統故障、資料遺失或其他非其合理控制事項所生之任何損害、損失、費用或請求，均不負責任，包括直接、間接、附帶、特殊、衍生性或懲罰性損害，以及所失利益、營業損失、資料損失及商譽損失。

我們得因法律、授權條件變更、營運需求或其他合理原因隨時修訂使用條款及免責聲明，讀者每次參閱本文時應遵循當時有效之使用條款並留意最新之免責聲明範圍。