

推動我國採用 國際財務報導準則 宣導會（台北場）

2026.1.20



指導單位|  金融監督管理委員會
Financial Supervisory Commission R.O.C. (Taiwan)

主辦單位|  證券櫃檯買賣中心
Taipei Exchange

 臺灣證券交易所
TAIWAN STOCK EXCHANGE

 臺灣期貨交易所
TAIWAN FUTURES EXCHANGE

 臺灣集保結算所

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



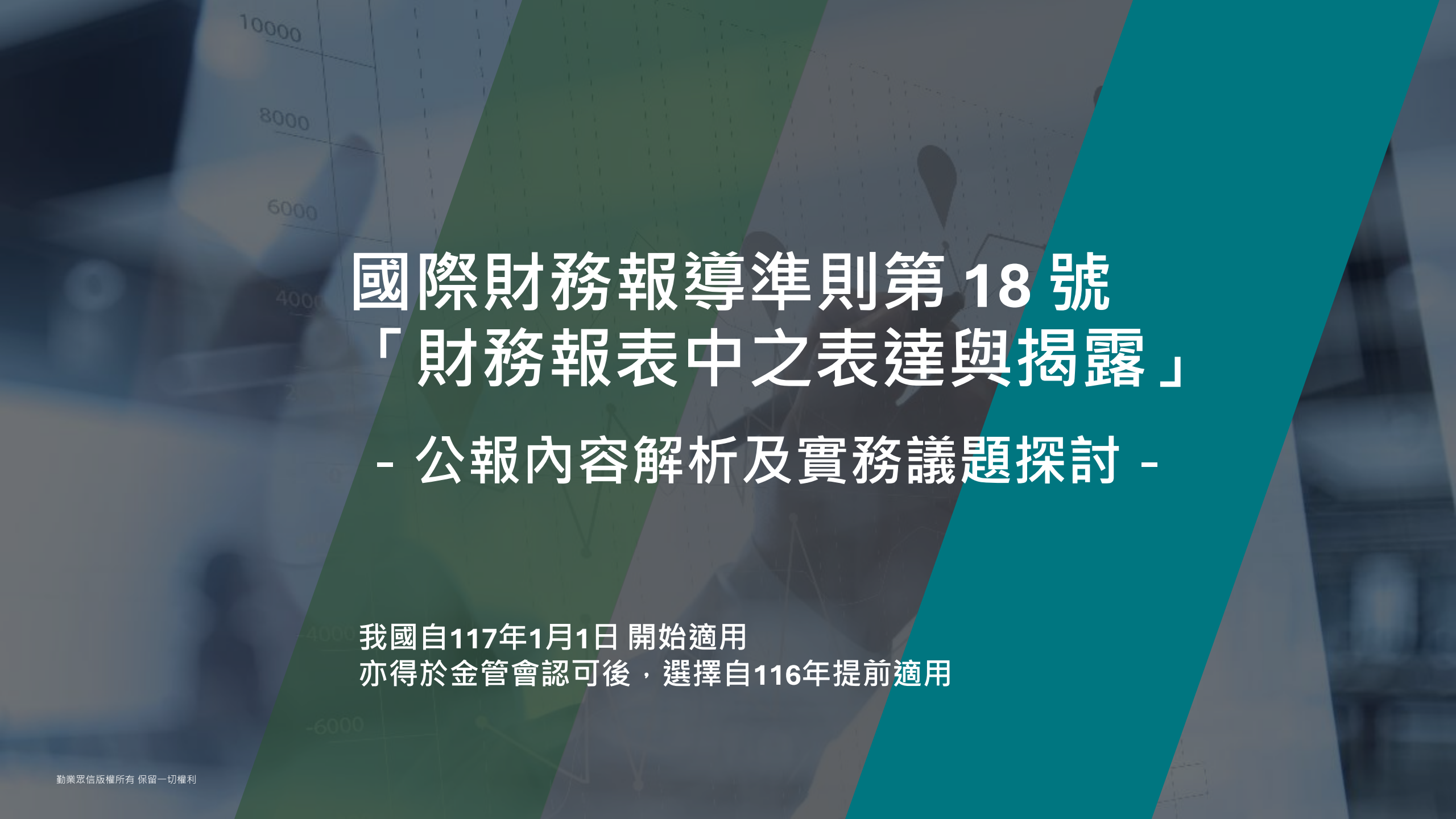
114年度推動我國採用國際財務報導準則宣導會

勤業眾信聯合會計師事務所 | 洪玉美 會計師 | 2026.01.20

Agenda

- 國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」
- 國際財務報導準則第 9 號及國際財務報導準則第 7 號之修正「涉及自然依賴型電力之合約」

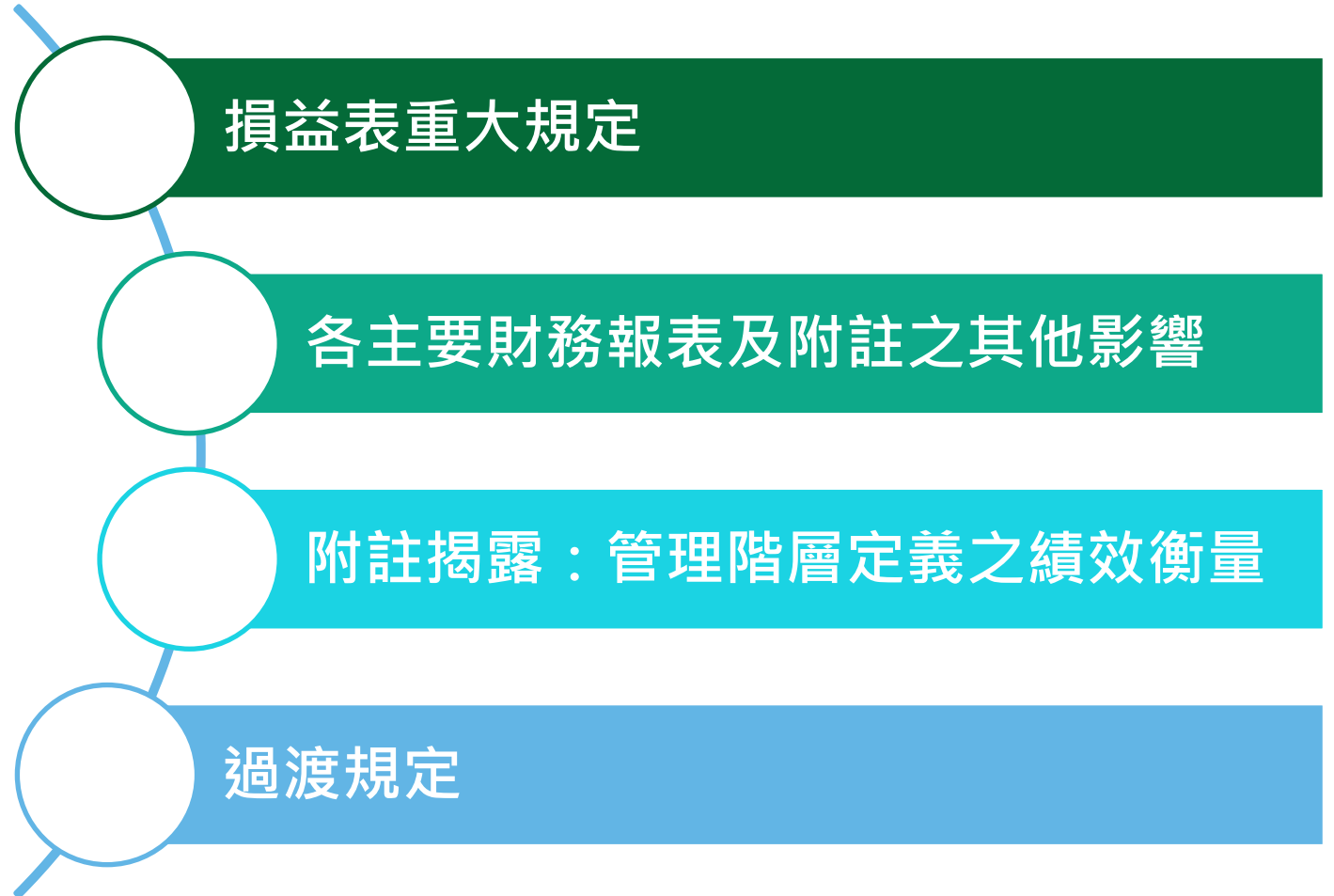
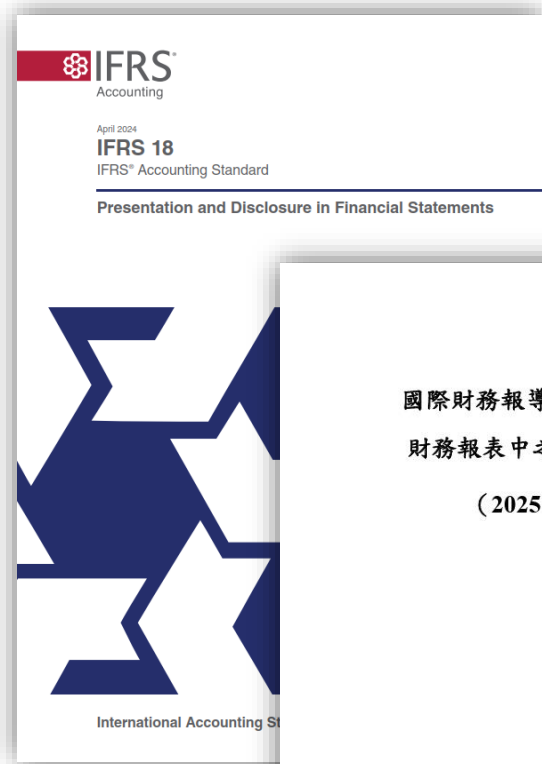




國際財務報導準則第 18 號 「財務報表中之表達與揭露」 - 公報內容解析及實務議題探討 -

我國自117年1月1日開始適用
亦得於金管會認可後，選擇自116年提前適用

課程大綱-準則內容解析及實務議題



註：IFRS 18正體中文版請參考金管會[國際財務報導準則下載專區](#)（金管會尚未認可專區(僅供參考) →2025年版）

IFRS 18對主要財務報表及附註之主要改變

主要財務報表

提供資產、負債、權益、收益、費損及現金流量之**有用之結構性彙總**



損益表

IFRS 18主要改變 - 種類及小計

- 兩項新定義之小計：營業損益、籌資前稅前損益
- 收益及費損之種類：營業、投資、籌資、所得稅及停業單位種類

具體規定有限改變



現金流量表

- 修改間接法之調節起始點為營業損益
- 刪除利息及股利收付表達之選擇



資產負債表

- 商譽單獨列報

彙總與細分資訊之強化指引，適用於主要財務報表及附註

財務報表之附註

提供**重大資訊**以補充主要財務報表



IFRS 18新增或修正之揭露，例如：

- 管理階層定義之績效衡量 (MPMs)
- 特定費用依性質揭露



主要財務報表及附註兩者之資訊加以連結

損益表重大規定

- 種類與小計
- 評估是否具有特定主要經營活動
- 無特定主要經營活動之種類/小計規定
- 特定主要經營活動之特定規定
- 其他規定

種類與小計 - 製造商損益表 釋例

(以千貨幣單位表示)

	附註	20X2 年度	20X1 年度	
收入		367,000	353,100	
銷貨成本	1	(241,600)	(224,100)	
毛利		125,400	129,000	
其他營業收益	2	12,200	4,100	
銷售費用	1	(28,900)	(27,400)	營業種類
研究發展費用	1, 2	(25,100)	(25,900)	
一般及管理費用	1, 2	(20,900)	(22,400)	
商譽減損損失	1, 2	(4,500)	—	
其他營業費用		(1,200)	(5,600)	
營業利益	2	57,000	51,800	
對關聯企業及合資之淨利之份額 ^(a) 及處分利益	2	5,300	7,300	投資種類
籌資前稅前淨利		62,300	59,100	
借款及租賃負債之利息費用		(13,000)	(13,200)	籌資種類
退休金負債及負債準備之利息費用		(6,500)	(6,000)	
稅前淨利		42,800	39,900	
所得稅費用	2	(10,700)	(9,975)	所得稅種類
繼續營業單位淨利	2	32,100	29,925	
停業單位損失		—	(5,500)	停業單位種類
淨利		32,100	24,425	

此為損益表架構，編製損益表無須以種類名稱列報小計(例如投資種類之小計)。

引進三項新種類

兩項新規定之小計
[證準修正草案第12條]

若能對主要財務報表提供有用之結構性彙總係屬必要，企業應列報額外之單行項目及小計。

如何決定損益表中各項收益及費損的分類?

IFRS 18損益表之分類 - 彙總

無特定主要經營活動企業之規定		舉例
營業種類	<ul style="list-style-type: none"> 來自企業<u>主要經營活動</u>之收益及費損，及 未分類至其他種類之收益及費損 	<ul style="list-style-type: none"> PPE減損 PPE處分損益 商譽減損損失
營業損益：包括分類至 <u>營業種類</u> 之所有收益及費損		
投資種類	來自以下資產之收益及費損(IFRS 18.54規範項目) a) 投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司 b) 現金及約當現金 c) 其他資產，若其報酬之產生係個別且很大部分獨立於企業之其他資源	<ul style="list-style-type: none"> 採用權益法之投資損益 現金及約當現金之利息收入 債權/股權投資之損益 IP損益(折舊費用/租金收入/FV變動損益...等)
籌資前稅前損益： <u>營業損益</u> + 分類至 <u>投資種類</u> 之所有收益及費損		
籌資種類	<ul style="list-style-type: none"> 源自<u>僅涉及取得融資之交易之負債之收益及費損</u>(IFRS 18.60規範項目) 源自<u>非僅涉及取得融資之交易之負債之利息收入與費用</u> 	<ul style="list-style-type: none"> 借款之利息費用 淨確定福利負債淨利息 租賃負債之利息費用
所得稅種類	<ul style="list-style-type: none"> 所得稅費用/利益 (適用IAS 12「所得稅」) 任何相關之外幣兌換差額。 	
停業單位種類	停業單位損益	
本期損益		

應評估適用IFRS 18後：

1. 現行分類於業內之項目，是否仍屬於營業種類。
2. 屬於投資及籌資種類之項目是否已適當分類。

IFRS 18.54：

- (a) 該資產產生之收益
- (b) 源自該資產之原始及後續衡量(含除列)之收益及費損
- (c) 直接可歸屬於該資產之取得及處分之增額費用

IFRS 18.60：

- 源自該負債之原始及後續衡量 (包括該負債之除列) 之收益及費損；及
- 直接可歸屬於該負債之發行及消滅之增額費用，例如交易成本

實務議題：其他綜合損益之表達

本期淨利

其他綜合損益

不重分類至損益之項目：

- 確定福利計畫之再衡量數
- 不動產重估增值
- 透過其他綜合損益按公允價值衡量之權益工具投資未實現評價利益(損失)
- 避險工具之損益(註五)
- 採用權益法之關聯企業及合資其他綜合損益之份額(註六)
- 與不重分類之項目相關之所得稅(註七)

後續可能重分類至損益之項目：

- 國外營運機構財務報表換算之兌換差額
- 透過其他綜合損益按公允價值衡量之債務工具投資未實現評價利益(損失)
- 避險工具之損益(註五)
- 採用權益法之關聯企業及合資其他綜合損益之份額(註六)
- 與可能重分類之項目相關之所得稅(註七)

本期其他綜合損益(稅後淨額)

本期綜合損益總額

Q

其他綜合損益(例如透過其他綜合損益按公允價值衡量之權益工具投資未實現評價利益)應如何分類?

A

IFRS 18.47-74 有關種類與小計之規定係影響損益表的分類，不影響其他綜合損益。

實務議題：損益表與現金流量表之分類

Q

適用IFRS 18後，原IAS 7「現金流量表」對於營業活動、投資活動及融資活動的定義，是否修改為與IFRS 18一致？

IASB於制定IFRS 18時，優先考量各主要財務報表之目標，而非各財務報表間之一致性，故IASB並未隨IFRS 18之發布而將IAS 7中營業、投資及籌資活動之定義修改為與IFRS 18一致。

A

IAS 7現金流量表(修正後IAS 7)

營業活動

- 企業主要營收活動及非屬投資或籌資之其他活動
- 例如：自客戶收取之現金及支付供應商及員工之現金

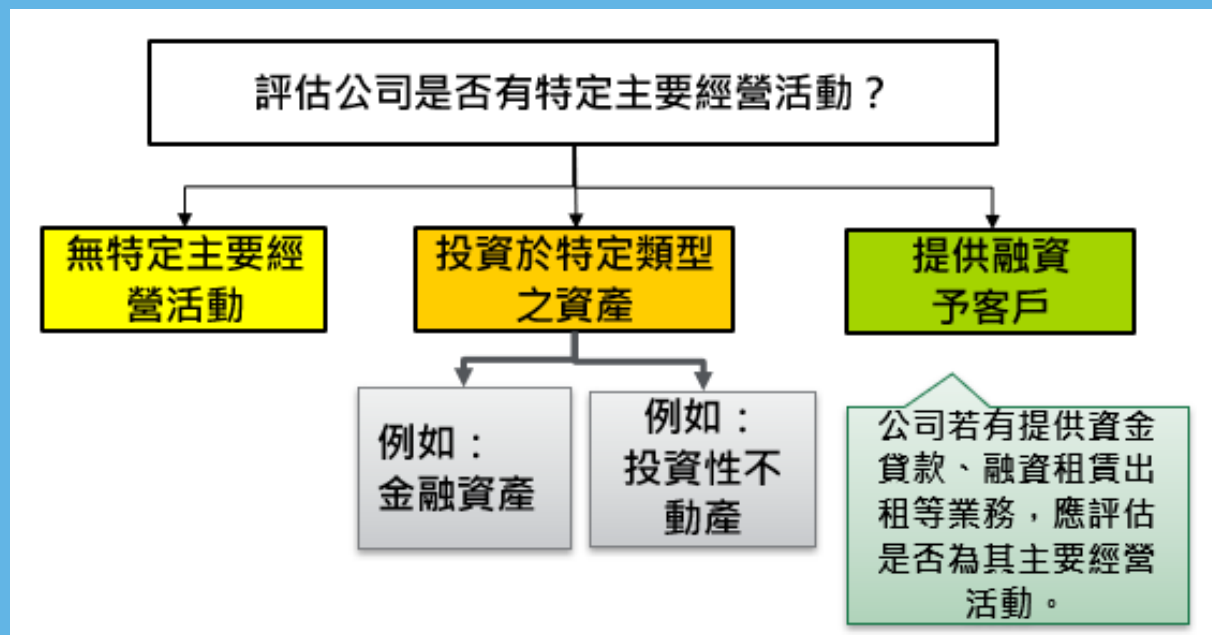
投資活動

- 對長期資產及非屬約當現金之其他投資之取得與處分，以及利息及股利之現金收取。
- 例如：不動產、廠房及設備之買賣

籌資活動

- 導致企業之投入權益及借款之規模及組成項目發生變動之活動
- 例如：發放股利

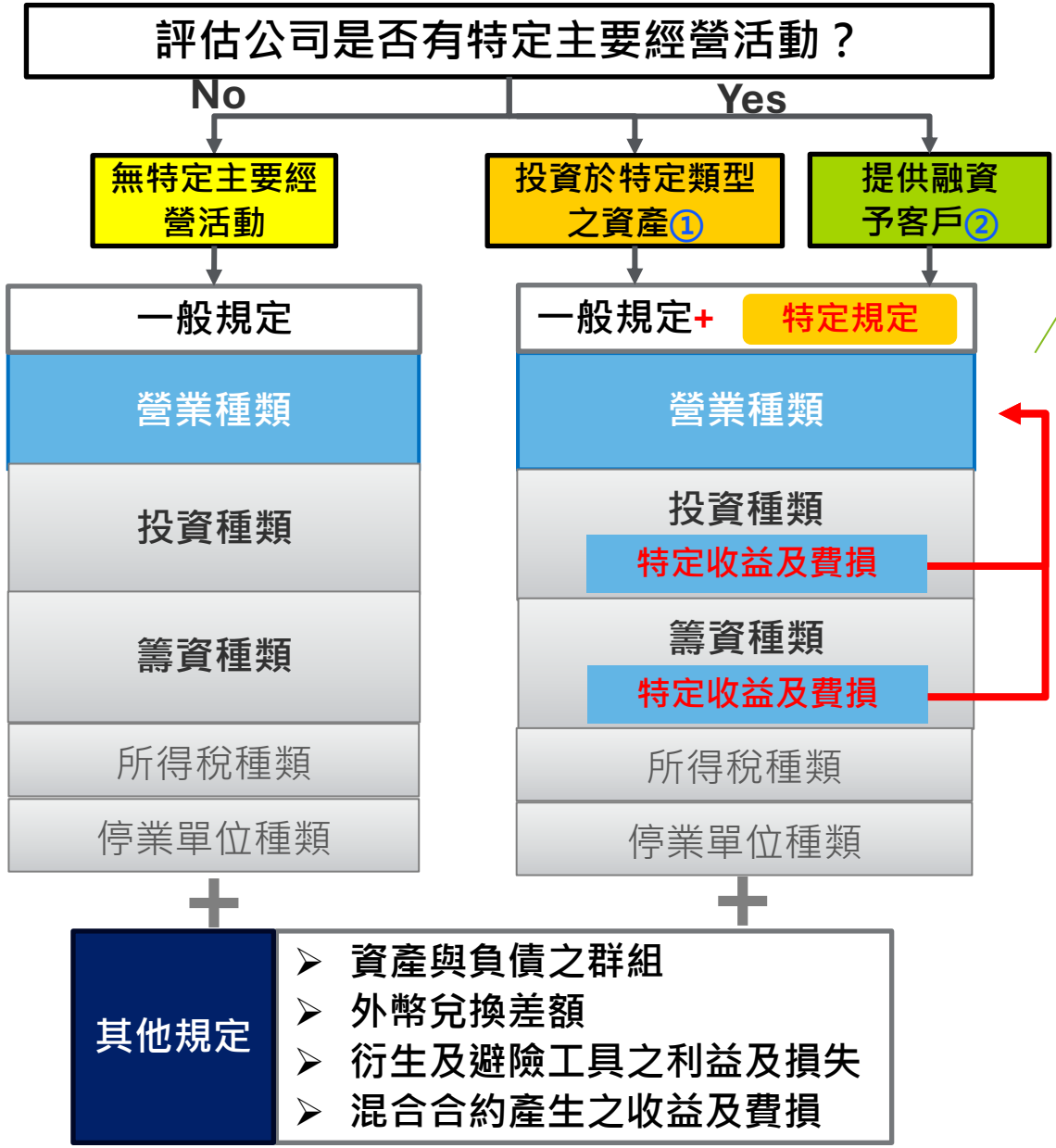
評估是否具有特定主要經營活動



是否具有特定主要經營活動，將造成特定收益及費損分類不同

無特定主要經營活動之損益表釋例

收入
銷貨成本
毛利
其他營業收益
銷售費用
研究發展費用
一般及管理費用
商譽減損損失
其他營業費用
營業利益
對關聯企業及合資之淨利之份額 ^(a) 及處分利益
籌資前稅前淨利
借款及租賃負債之利息費用
退休金負債及負債準備之利息費用
稅前淨利
所得稅費用
繼續營業單位淨利
停業單位損失
淨利



同時具有①、②特定主要經營活動損益表釋例

利息收入
利息費用
利息淨收益
手續費及佣金收入
手續費及佣金費用
淨手續費及佣金收益
淨交易收益
淨投資收益
信用減損損失
員工福利
折舊及攤銷
其他營業費用
營業利益
對關聯企業及合資之淨利之份額
退休金及租賃負債之利息費用
稅前淨利
所得稅費用
淨利

特定主要經營活動

為IFRS 18分類目的，僅需辨識以下兩類特定主要經營活動，無須辨認企業所有的主要經營活動。

「**特定**」主要經營活動：係指將下列活動之一作為主要經營活動

a. 投資於特定類型之資產 (投資於資產)

係指無特定主要經營活動之企業，所產生收益費損將分類為投資種類的三類資產：

- (a) 投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司
- (b) 現金及約當現金
- (c) 其他資產，若其報酬之產生係個別且很大部分獨立於企業之其他資源。

可能之企業類型：

- IFRS 10定義之投資個體
- 不動產投資公司
- 保險人

b. 提供融資予客戶

可能之企業類型：

- 銀行及其他放款機構
- 提供融資予客戶使該等客戶能購買企業之產品之企業
- 於融資租賃提供融資予客戶之出租人

企業可能具有超過一項主要經營活動。例如：

- 提供融資予客戶之製造業，可能同時以製造及提供融資予客戶作為主要經營活動。
- 投資及零售銀行可能同時以投資於資產及提供融資予客戶作為主要經營活動。

應評估是否具有特定主要經營活動，據以分類收益及費損

- 企業應依證據判斷投資於資產或提供融資予客戶是否是特定主要經營活動，此為事實而非僅為主張。
- 若報導個體使用某一特定類型小計(類似毛利之小計)作為營運績效之重要指標，則投資於資產或提供融資予客戶可能為主要經營活動

例如：投資報酬/淨利息收益

❖ 特定類型小計係營運重要指標之證據包括：

- 對外說明營運績效，或
- 對內評估或監督營運績效。

❖ 部門資訊(若適用IFRS 8「營運部門」)可能提供判斷特定主要經營活動之證據：

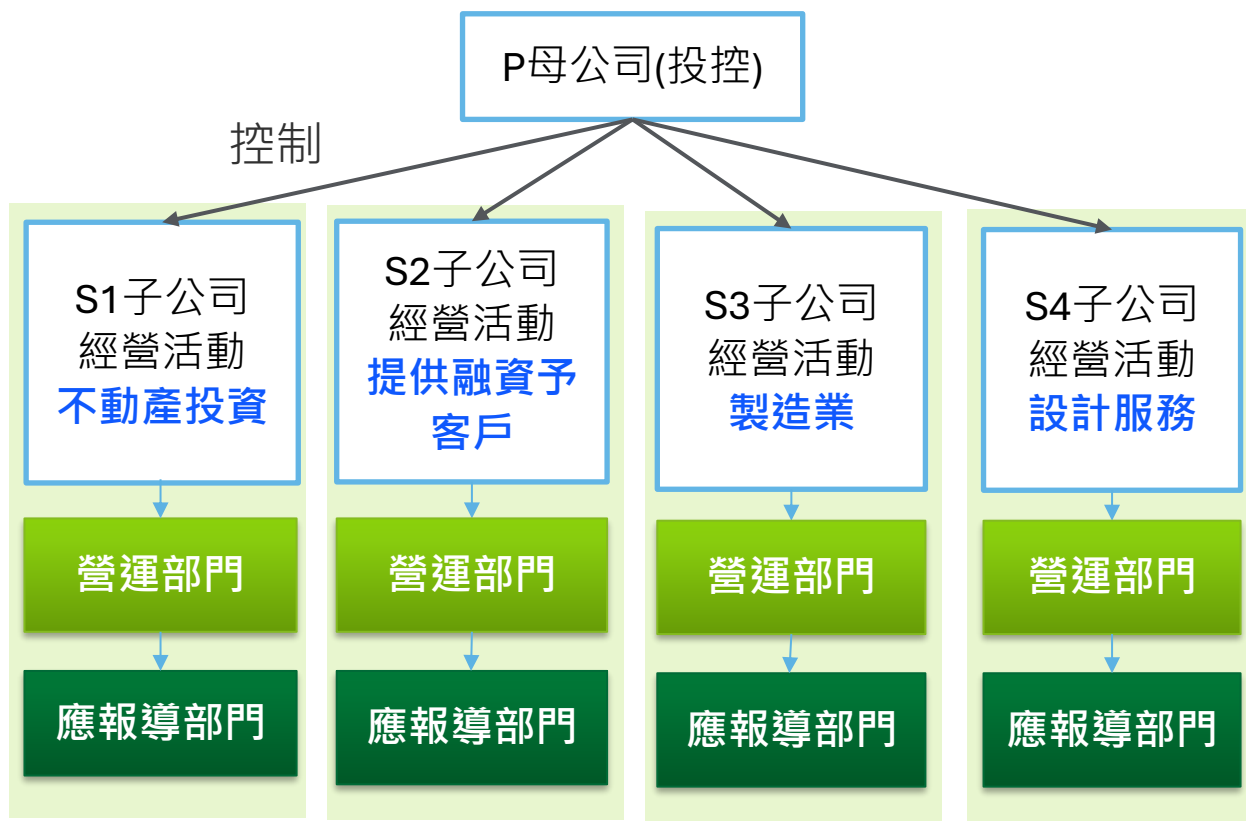
- 應報導部門由單一經營活動構成：係為主要經營活動。
- 營運部門由單一經營活動構成：若營運部門之績效係企業營運績效之重要指標，則可能為主要經營活動。

❖ 應以報導個體整體評估：集團及集團之子公司所作之評估可能不同。

評估結果變動

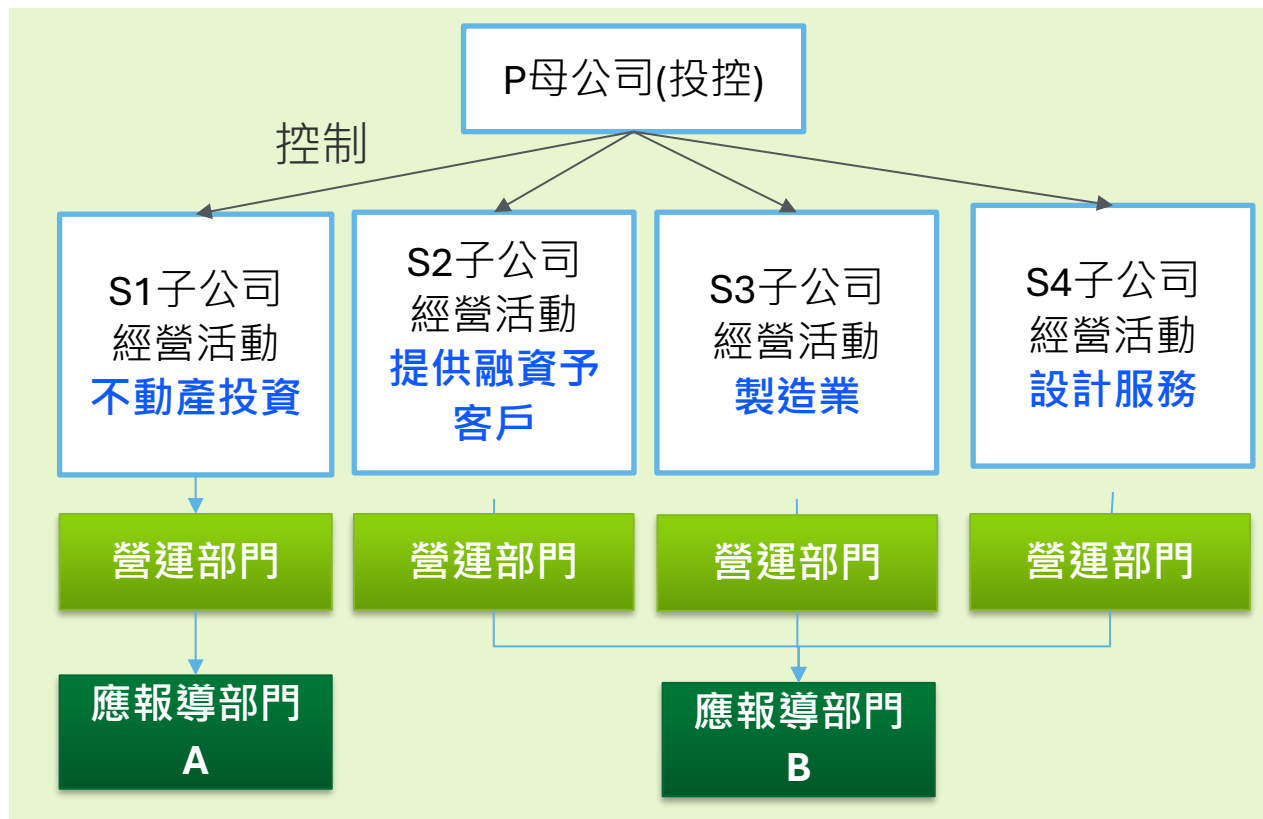
- 特定主要經營活動之評估結果，後續若有變動，應自變動日推延適用評估結果據以分類收益及費損，變動日以前列報之金額不予重分類。
 - 如：企業可能在取得重大不動產投資業務時，判斷不動產投資於此時改變為特定主要經營活動。
- 應揭露評估結果變動相關資訊。(評估變動之事實、變動日、變動前後之金額及分類等)

實務議題：集團內各報導個體評估特定主要經營活動-個別公司財報



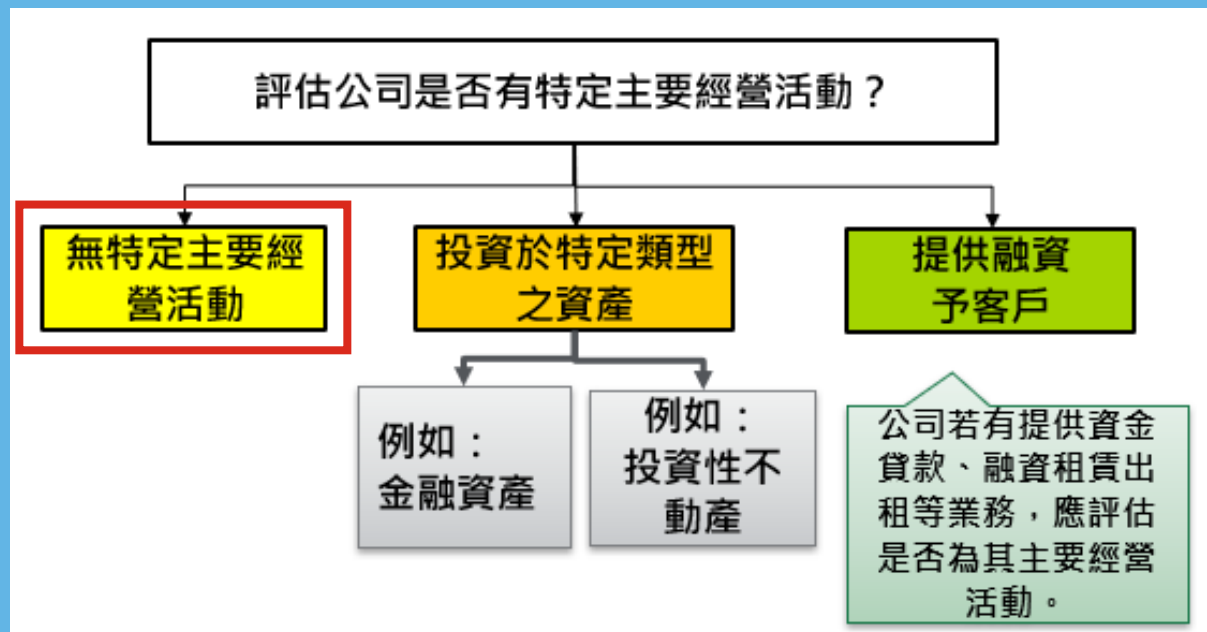
財報	背景說明	評估特定主要經營活動
S1子公司 個別財報	應報導部門僅含 不動產投資	不動產投資 (應報導部門僅含此經營活動)
S2子公司 個別財報	應報導部門僅含 融資予客戶	融資予客戶 (應報導部門僅含此經營活動)
S3、S4子公司 個別財報	不適用(非IFRS 18規定之特定主要經營活動)	
P母公司 個體財報	應報導部門僅含 投資子公司	不適用(無需評估採權益法之投資是否為主要經營活動，詳後續介紹)

實務議題：集團內各報導個體評估特定主要經營活動- 合併財報



財報	背景說明	評估特定主要經營活動
P集團 合併財報	<ul style="list-style-type: none"> 應報導部門A僅含不動產投資 應報導部門B包含提供融資予客戶、製造、設計服務3個營運部門。 對外用於溝通集團營運績效之<u>類似毛利之小計</u>包含不動產投資之營運結果，惟不包含融資予客戶之營運結果。 	<ul style="list-style-type: none"> 特定主要經營活動：不動產投資。 (應報導部門A僅含此經營活動) 由於應報導部門B不僅包含提供融資予客戶單一經營活動，且P集團對外溝通營運績效所使用之類似毛利之小計亦不包含提供融資予客戶之營運結果，故融資予客戶並非特定主要經營活動。
P公司取得各子公司個別財報，據以編製合併報告時需進行損益表種類列報之調整，合併現金流量表亦須配合調整(詳後續介紹)		

無特定主要經營活動之種類/小計規定



IFRS 18損益表之分類 - 彙總

無特定主要經營活動企業之規定		舉例
營業種類	<ul style="list-style-type: none"> 來自企業<u>主要經營活動</u>之收益及費損，及 未分類至其他種類之收益及費損 	<ul style="list-style-type: none"> PPE減損 PPE處分損益 商譽減損損失
營業損益：包括分類至 <u>營業種類</u> 之所有收益及費損		
投資種類	來自以下資產之收益及費損(IFRS 18.54規範項目) a) 投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司 b) 現金及約當現金 c) 其他資產，若其報酬之產生係個別且很大部分獨立於企業之其他資源	<ul style="list-style-type: none"> 採用權益法之投資損益 現金及約當現金之利息收入 債權/股權投資之損益 IP損益(折舊費用/租金收入/FV變動損益...等)
籌資前稅前損益： <u>營業損益</u> + 分類至 <u>投資種類</u> 之所有收益及費損		
籌資種類	<ul style="list-style-type: none"> 源自<u>僅涉及取得融資之交易之負債之收益及費損</u>(IFRS 18.60規範項目) 源自<u>非僅涉及取得融資之交易之負債之利息收入與費用</u> 	<ul style="list-style-type: none"> 借款之利息費用 淨確定福利負債淨利息 租賃負債之利息費用
所得稅種類	<ul style="list-style-type: none"> 所得稅費用/利益 (適用IAS 12「所得稅」) 任何相關之外幣兌換差額。 	
停業單位種類	停業單位損益	
本期損益		

應評估適用IFRS 18後：

1. 現行分類於業內之項目，是否仍屬於營業種類。
2. 屬於投資及籌資種類之項目是否已適當分類。

IFRS 18.54：

- (a) 該資產產生之收益
- (b) 源自該資產之原始及後續衡量(含除列)之收益及費損
- (c) 直接可歸屬於該資產之取得及處分之增額費用

IFRS 18.60：

- 源自該負債之原始及後續衡量 (包括該負債之除列) 之收益及費損；及
- 直接可歸屬於該負債之發行及消滅之增額費用，例如交易成本

營業種類為損益表分類之預設/剩餘種類

營業種類

損益表中未分類為投資、籌資、所得稅或停業單位種類之所有收益及費損

應重新評估現行實務列報於營業外收入及支出所有項目之分類，例如處分不動產、廠房及設備(PPE)損益，PPE減損損失，應納入營業種類。

來自企業主要經營活動之收益及費損

(採用權益法處理投資之收益及費損除外)

不符合分類至任何其他種類之所有收益及費損，包含波動或非重複發生之收益及費損

舉例：

- 銷售商品或勞務收入、耗用所購買之商品或勞務之費用
- 營運用PPE之折舊、減損損失及其迴轉，及處分損益
- 確定福利計畫所產生之當期服務成本及前期服務成本。
- 企業合併所產生之收益及費損，例如廉價購買利益及或有對價之再衡量。

補充說明

無論是否來自SMBA，依IFRS 17納入損益表之保險財務收益及費用皆規定分類為營業種類。

投資種類之收益及費損

資產類型
[IFRS 18.53]

(a) 投資關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司

例如：採權益法處理之投資關聯企業及合資、依證準規定採用權益法處理之子公司、投資個體以FVTPL衡量之投資子公司

(b) 現金及約當現金

(c) 其他資產，若其報酬之產生係個別且很大部分獨立於企業之其他資源

例如：債務或權益投資、投資性不動產

分類至
投資種類之
收益及費損
[IFRS 18.54]

- ✓ **該資產產生之收益**
- ✓ **源自該資產之原始及後續衡量**（包括該資產之除列）之收益及費損
- ✓ **直接可歸屬於該資產之取得及處分之增額費用**（例如交易成本及出售該資產之成本）

舉例

- 採用權益法處理之關聯企業及合資之損益份額。
- 減損損失及其迴轉。
- 公允價值利益及損失。
- 處分損益。

利息收入

- 利息收入
- 股利收入
- 租金收入
- 折舊
- 減損損失(及其迴轉)
- 公允價值利益及損失
- 除列/處分損益。

實務議題：與IFRS 18.53資產相關之收益及費損



以下損益應如何分類？

1. A公司投資關聯企業B公司並擔任B公司之法人董事，A公司因而向B公司收取之董事酬勞
2. A公司委託外部機構代為管理A公司之投資性不動產，其支付給該外部機構之相關管理費

擔任關聯企業法人董事之酬勞

董事酬勞非屬於IFRS 18.54(a)-(c)所規定之收益及費損，故應分類為**營業種類**。

IFRS 18.54：

- (a) 該資產產生之收益
- (b) 源自該資產之原始及後續衡量(含除列)之收益及費損
- (c) 直接可歸屬於該資產之取得及處分之增額費用

支付外部機構代為管理 投資性不動產之相關管理費

- 該管理費非屬IFRS 18.54(a)-(b)之費用，其雖屬持有投資性不動產直接相關之增額費用，並非「取得及處分」之增額費用，應分類為**營業種類**。
- 並非所有與IFRS 18.53所規定之資產直接相關之費用或增額費用皆分類為投資種類。例如負責管理IFRS 18.53各項資產之員工薪資，亦非屬投資種類。



實務議題：碳權及碳費之相關費用

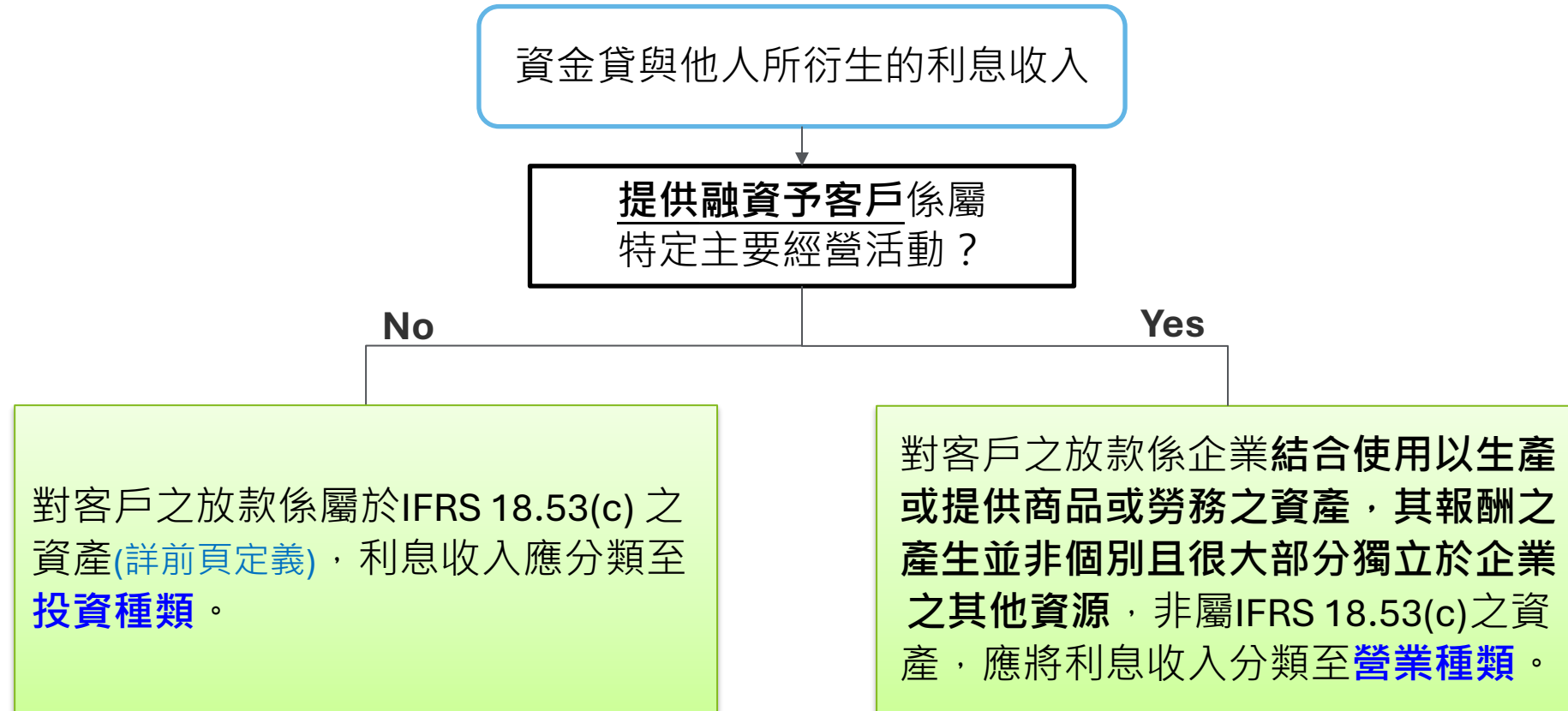
Q

碳權及碳費之相關費用在損益表應如何分類？（假設評估企業無特定主要經營活動）

A

- 若**碳權**符合 IFRS 18.53(c)所述之「其報酬之產生係個別且很大部分獨立於個體之其他資源」，則企業應將來自該碳權屬IFRS 18.54所規定之收益及費損分類至**投資種類**；若不符合，則相關收益及費損應分類至**營業種類**。
- 依目前我國碳費徵收對象主要為應盤查登錄及查驗溫室氣體排放量之排放源，且其全廠（場）之直接排放及使用電力之間接排放，其溫室氣體年排放量合計值達 2.5 萬公噸二氧化碳當量（CO₂e）以上之電力、燃氣供應業及製造業，該等企業依碳費收費辦法而認列之**排放費用**應分類至**營業種類**。

實務議題：資金貸與他人所衍生的利息收入



補充說明

若屬於應收帳款逾期尚未收款因經濟實質屬資金融通而轉列其他應收款時，若公司並無特定主要經營活動：

- ❑ 轉列前（帳列應收帳款）之減損損失：**營業種類**
- ❑ 轉列後(帳列其他應收款)之減損損失及利息收入：**投資種類**

實務議題：取得關聯企業(依IAS 28)產生之廉價購買利益

Q

- 企業合併包括將產生分類至營業種類之收益及費損之資產，相關廉價購買利益依IFRS 18.B49(f)係分類為營業種類。
- 取得採用權益法之關聯企業（適用IAS 28）之廉價購買利益應分類至營業種類或投資種類？

取得採用權益法之關聯企業之廉價購買利益屬於源自於投資關聯企業原始衡量之收益及費損，故應屬**投資種類**。

A

實務議題：控股公司個體財報之採用權益法投資損益，應如何分類？

Q

依IFRS 18之規定，採用權益法認列之損益份額應分類為投資種類。投資控股公司的個體財報中，原以營業收入表達之採用權益法認列之損益份額，適用IFRS 18後將如何分類？

適用IFRS 18	
(略)	營業
營業損益	
採用權益法之子公司、關聯企業及合資損益之份額	
營業損益及來自採用權益法處理之投資之收益及費損	投資
其他投資收入	
籌資前稅前損益	
借款及租賃負債之利息費用	
淨確定福利負債淨利息	籌資
稅前淨利	

- # A
- 應分類為投資種類。
 - 依IFRS 18.53-54規定，採用權益法認列之投資損益應分類為投資種類，因此投資控股公司之個體財報不宜將其列報為營業收入。
 - IFRS 18第24段說明個體應列報額外之單行項目及小計，若此等表達對主要財務報表提供有用之結構性彙總係屬必要。控股公司於編製個體財報時，可評估額外列報「**營業損益及來自採用權益法處理之投資之收益及費損**」之小計。

提醒投資控股公司應盡早與投資人溝通此個體財報之改變，並評估增加適當之小計。



負債之收益及費損 - 區分兩類型負債

負債及舉例

收益及費損類型

種類及舉例

源自僅涉及取得融資之交易之負債
 借款、應付公司債、特別股負債

區分

其他負債
 應付帳款、合約負債、租賃負債、退休金負債、除役負債準備

- 源自該負債之原始及後續衡量（包括該負債之除列）之收益及費損；及
- 直接可歸屬於該負債之發行及消滅之增額費用，例如交易成本

- 企業為適用IFRS會計準則之其他規定，所辨認之以下收益及費損：
- 利息收入及費用；及
 - 源自利率變動之收益及費損

非屬左欄之收益及費損

- 籌資種類**
- 利息費用
 - FV利益及損失
 - 特別股負債之股利
 - 來自負債除列之收益及費損。

- 籌資種類**
- 購買商品所產生應付款之利息費用(IFRS 9)
 - 租賃負債之利息費用(IFRS 16)
 - 具重大財務組成部分合約負債之利息費用
 - 負債準備折現金額因時間經過之增加及折現率變動之影響數(IAS 37)
 - 淨確定福利負債(資產)之淨利息費用 / 收入

- 營業種類(剩餘種類)**
- 耗用所購買商品/勞務之費用
 - 確定福利計畫所產生之當期及前期服務成本
 - 依IFRS 3所認列之或有對價負債之FV再衡量數

- 即使為淨利息收入，亦分類為**籌資種類**。
- 現行實務將淨確定福利負債(資產)之淨利息列報在退休金費用之作法，將受到影響

實務議題：確定福利計畫之淨利息

Q 現行實務下，許多製造業將與直接&間接人工相關之確定福利退休金負債利息費用(帳列為員工福利費用)結轉至存貨成本中。

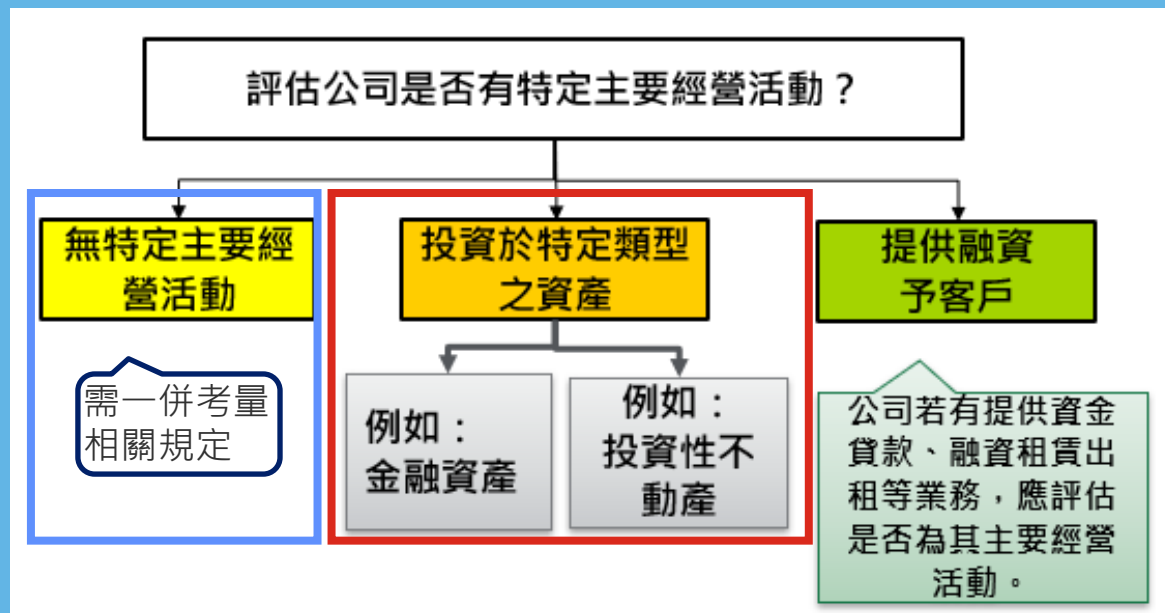
依IFRS 18.61，福利退休金負債之利息費用應分類至籌資種類。依IFRS 18退休金成本中之利息成本被歸類至籌資種類後，是否需要改變現行存貨成本決定之方式？

A IFRS 18並未修改存貨之會計處理，基於下列說明，企業若依IAS 2「存貨」之規定將確定福利退休金負債利息費用結轉至存貨成本，未違反IFRS 18規定，**尚無需改變現行存貨成本決定之方式**。

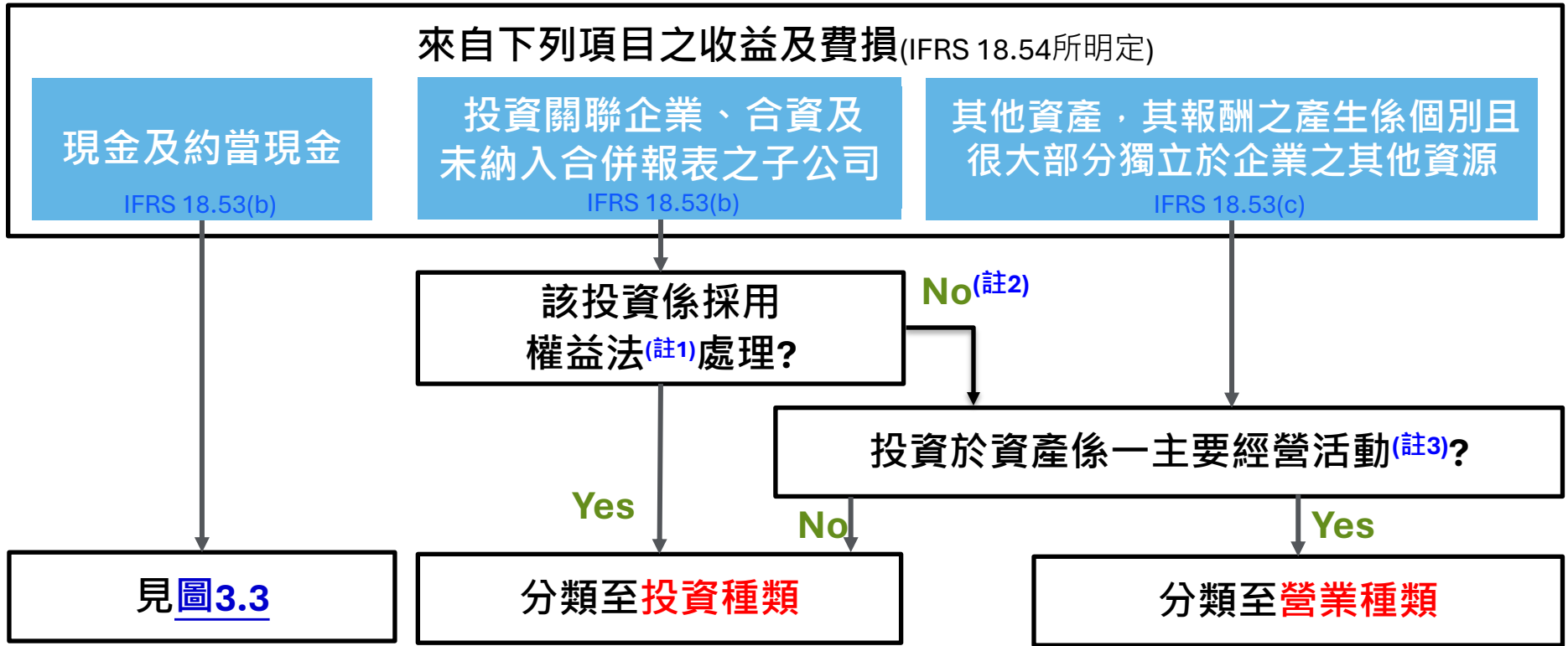
- IAS 19.121規定，其他IFRS會計準則規定將某些員工福利成本包括於資產成本中，諸如存貨與不動產、廠房及設備。
- IAS 2.12規定，存貨之加工成本包含與生產數量直接相關之成本（如直接人工），亦包含將原料加工為製成品過程中所發生並以有系統之方式分攤之固定及變動製造費用。

- 分類為籌資種類之退休金成本淨利息，係指不符合資本化為資產的之淨利息。
- 當存貨出售時，其帳面金額（包含上述先前已資本化至存貨成本之淨利息）認列為營業成本

具特定主要經營活動-投資於特定類型之資產



投資於資產為特定主要經營活動之特定收益及費損分類



IFRS 18.54 :

- (a) 該資產產生之收益
- (b) 源自該資產之原始及後續衡量(含除列)之收益及費損
- (c) 直接可歸屬於該資產之取得及處分之增額費用

註1：無需評估採權益法之投資是否為主要經營活動。

註2：該等投資非採用權益法之舉例：

- 依IAS 28.18-19，選擇依IFRS 9之規定以透過損益按公允價值(FVTPL)衡量之投資關聯企業及合資(或其部分)。
- 依IFRS 10.31，投資個體所持有以FVTPL衡量之投資子公司。

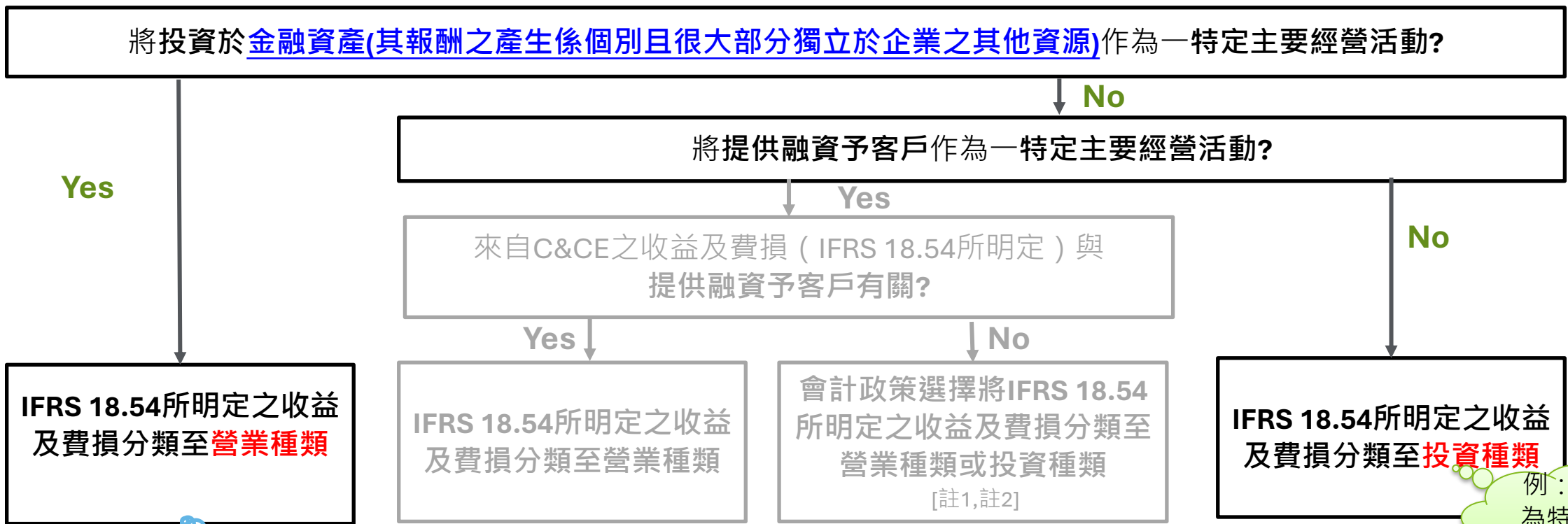
註3：應按個別資產或**資產群組(具有共同特性)**進行評估。例如，不動產、權益工具投資、國內公司債投資、國外公司債投資可能皆屬於不同資產群組，應分別評估是否為特定主要經營活動。以**不動產投資**作為特定主要經營活動之企業，亦可能有**債券投資**，若債券投資並非特定主要經營活動，則兩者產生之收益及費損應分別列報於營業種類、投資種類。

來自現金及約當現金之收益及費損

例如：利息收入

IFRS 18.54：

- (a) 該資產產生之收益
- (b) 源自該資產之原始及後續衡量(含除列)之收益及費損
- (c) 直接可歸屬於該資產之取得及處分之增額費用



當投資金融資產係屬特定主要經營活動時，所有現金及約當現金皆分類為營業種類。

例：投資IP為特定主要經營活動

註1 該會計政策之選擇應與就來自僅涉及取得融資之交易且非與提供融資予客戶有關之負債之收益及費損之分類所作之選擇一致 (如適用時) [IFRS 18.56 (b)(ii)] (見圖 3.2)。

註2 若企業無法區分哪些C&CE與提供融資予客戶有關，其應適用會計政策選擇，將來自所有C&CE之收益及費損分類至營業種類[IFRS 18.57]。

將投資於金融資產作為特定主要經營活動之保險人損益表

(未將提供融資予客戶作為特定主要經營活動)

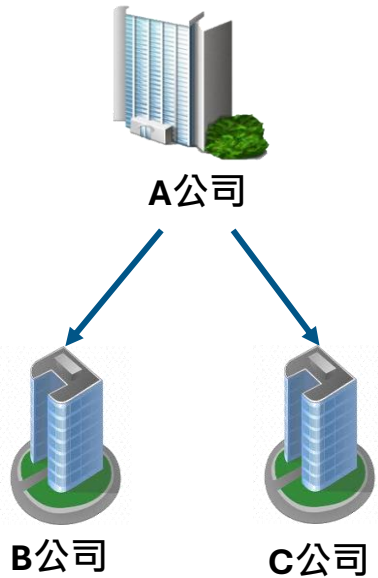
CC 集團—20X2 年 1 月 1 日至 12 月 31 日之損益表

(以千貨幣單位表示)

	20X2 年度	20X1 年度
保險收入	138,200	133,800
保險服務費用	(107,000)	(106,000)
保險服務結果	31,200	27,800
投資收益	117,000	103,000
信用減損損失	(5,000)	(1,500)
保險財務費用	(85,900)	(84,000)
淨財務結果	26,100	17,500
其他營業費用	(3,100)	(4,600)
營業利益	54,200	40,700
對關聯企業及合資之淨利之份額	(5,400)	4,800
籌資前稅前淨利	48,800	45,500
借款及退休金負債之利息費用	(2,500)	(2,200)
稅前淨利	46,300	43,300
所得稅費用	(10,200)	(9,000)
淨利	36,100	34,300

包含投資金融資產作為特定主要經營活動之收益及費損，及所有現金及約當現金之利息收入

實務議題：依報導個體判斷特定主要經營活動之範圍，分類收益及費損



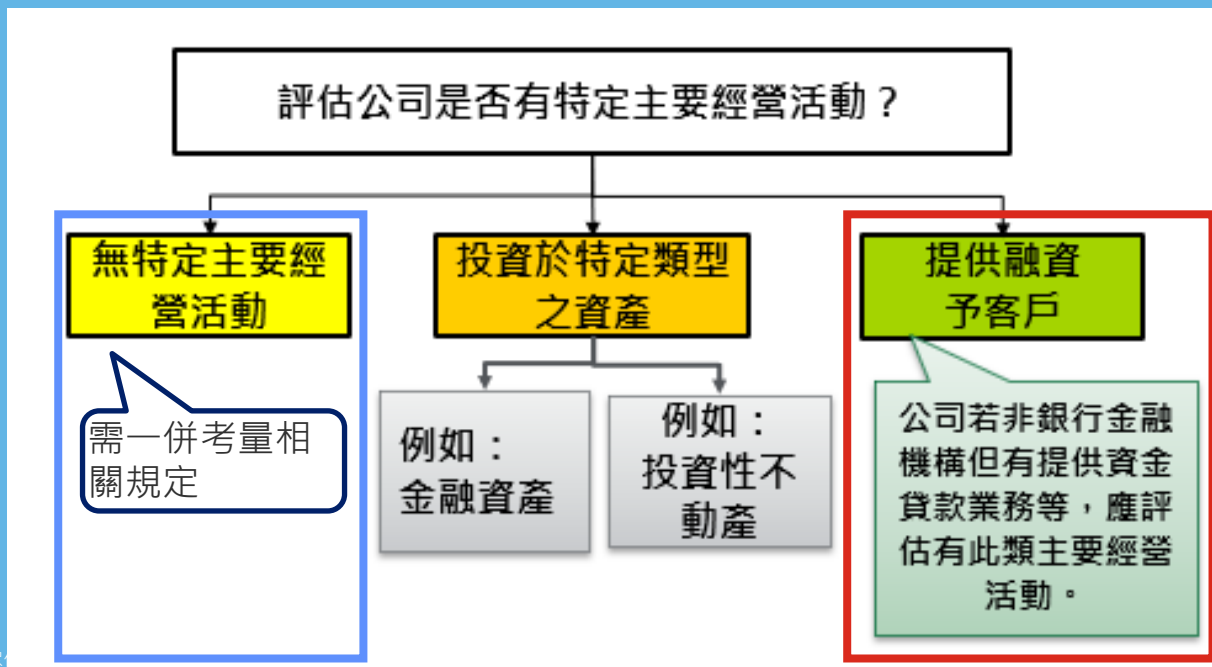
	投資於不動產 是否為特定主 要經營活動?	不動產租金收入於損益表之分類
B公司財報	否	投資種類
C公司財報	是	營業種類
A公司 合併 財報	是	

Q
來自B子公司不動產租金收入應如何分類？

A公司合併財報判斷不動產投資係屬特定主要經營活動，應進一步評估集團如何對外說明或內部評估監管不動產投資之營運績效：

- 若該營運績效時僅將C公司持有之不動產投資納入評估，則C公司及B公司持有之不動產不具共同特性，故來自B公司之不動產租金收入應分類為**投資種類**。
- 若該營運績效同時將C公司及B公司持有之不動產投資納入評估，則來自B、C公司之不動產租金收入皆應分類為**營業種類**。

具特定主要經營活動-提供融資予客戶



提供融資予客戶- 負債之收益及費損

負債

僅涉及取得融資之交易之負債

其他負債

與無特定主要經營活動之企業規定相同

收益及費損類型

- 源自該負債之原始及後續衡量 (包括該負債之除列) 之收益及費損 ; 及
- 直接可歸屬於該負債之發行及消滅之增額費用 , 例如交易成本

- 企業為適用IFRS會計準則之其他規定 , 所辨認之以下收益及費損 :
- 利息收入及費用 ; 及
 - 源自利率變動之收益及費損

非屬左欄之收益及費損

特定規定

與提供融資予客戶 **有關**

與提供融資予客戶 **無關**

會計政策選擇[註]

營業種類

籌資種類
[IFRS 18.65(b)(i)]

營業種類
[IFRS 18.65(b)(ii)]

種類

銀行業現行實務之退休金/租賃負債相關利息之利息表達可能受影響

[註]

- 該選擇應與對現金及約當現金相關收益及費損之會計政策選擇一致。
- 若僅涉及取得融資之交易之負債中無法區分哪些與提供融資予客戶有關 , 其應適用會計政策選擇 , 將來自所有此等負債之收益及費損分類至**營業種類**。

來自現金及約當現金之收益及費損

例如：利息收入

IFRS 18.54：

- (a) 該資產產生之收益
- (b) 源自該資產之原始及後續衡量(含除列)之收益及費損
- (c) 直接可歸屬於該資產之取得及處分之增額費用

將投資於**金融資產(其報酬之產生係個別且很大部分獨立於企業之其他資源)**作為一特定主要經營活動?

例如：保險公司、
銀行業

Yes

將提供融資予客戶作為一特定主要經營活動?

No

例如：提供融資予客戶，使
客戶能購買其產品之公司

Yes

No

來自現金及約當現金之收益及費損 (IFRS 18.54所明定)
與提供融資予客戶有關?

Yes

No

IFRS 18.54所明定之收益
及費損分類至**營業種類**

IFRS 18.54所明定之收益
及費損分類至**營業種類**

會計政策選擇將**IFRS 18.54**
所明定之收益及費損分類至
營業種類或投資種類
[註1,註2]

IFRS 18.54所明定之收益
及費損分類至**投資種類**
[IFRS 18.56]

例如為監管或營運目的持
有之現金及約當現金

註1 該會計政策之選擇應與就來自僅涉及取得融資之交易且非與提供融資予客戶有關之負債之收益及費損之分類所作之選擇一致 (如適用時) (見圖 3.2) 。

註2 若企業無法區分哪些現金及約當現金與提供融資予客戶有關，其應適用會計政策選擇，將來自**所有**現金及約當現金之收益及費損分類至**營業種類**。

將提供融資予客戶作為特定主要經營活動之製造業損益表

(以千貨幣單位表示)

	20X2 年度	20X1 年度
收入	390,000	365,000
銷貨成本	(285,000)	(270,000)
來自銷售商品之毛利	105,000	95,000
與提供融資予客戶有關之利息收入	119,500	121,000
與提供融資予客戶有關之利息費用	(110,000)	(100,800)
利息淨收益	9,500	20,200
銷售費用	(28,900)	(26,300)
研究發展費用	(15,800)	(15,400)
一般及管理費用	(22,900)	(23,600)
其他營業費用	(4,500)	(5,400)
營業利益	42,400	44,500
來自投資之收益	5,500	4,000
籌資前稅前淨利	47,900	48,500
非與提供融資予客戶有關之借款利息費用	(3,800)	(3,500)
退休金負債利息費用	(3,600)	(4,200)
稅前淨利	40,500	40,800
所得稅費用	(10,125)	(10,200)
淨利	30,375	30,600

與提供融資予客戶有關之放款及C&CE之利息收入

僅涉及取得融資之交易之負債中與提供融資予客戶有關之負債之利息費用

包含與提供融資予客戶無關之現金及約當現金之利息收入、其他債券投資之利息收入

包含僅涉及取得融資之交易之負債中與提供融資予客戶無關之負債之利息費用

源自其他負債之利息費用，一律分類為籌資種類

BB集團之會計政策選擇：

- 將與提供融資予客戶無關之現金及約當現金之收益及費損，納入投資種類

↕ 兩者選擇一致

- 將來自僅涉及取得融資之交易之負債中與提供融資予客戶無關之負債之收益及費損，納入籌資種類

將投資於金融資產&提供融資予客戶作為特定主要經營活動之投資及零售銀行之損益表

DD集團之會計政策選擇：

- 將源自僅涉及取得融資之交易之負債中與提供融資予客戶無關之負債之收益及費損分類至營業種類。

此會計政策選擇下，不得列報籌資前稅前淨利之小計。但若判斷對提供有用之結構性彙總資訊有必要，可能列報額外小計，例如「營業損益及來自採用權益法處理之投資之收益及費損」。

籌資前稅前淨利 **X**

	20X2 年度	20X1 年度
利息收入	356,000	333,800
利息費用	(281,000)	(259,000)
利息淨收益	75,000	74,800
手續費及佣金收入	76,800	74,300
手續費及佣金費用	(45,300)	(44,800)
淨手續費及佣金收益	31,500	29,500
淨交易收益	9,100	900
淨投資收益	11,600	7,800
信用減損損失	(17,300)	(19,100)
員工福利	(55,100)	(49,500)
折舊及攤銷	(6,700)	(5,950)
其他營業費用	(5,100)	(4,550)
營業利益	43,000	33,900
對關聯企業及合資之淨利之份額	1,800	2,100
退休金及租賃負債之利息費用	(2,200)	(1,800)
稅前淨利	42,600	34,200
所得稅費用	(11,200)	(9,000)
淨利	31,400	25,200

包含與提供融資予客戶有關之放款及所有現金及約當現金之利息收入

包含所有源自僅涉及取得融資之交易之負債之利息費用

投資金融資產為特定主要經營活動之收益及費損

源自其他負債之利息費用，一律分類為籌資種類

其他規定

- 資產與負債之群組
- 外幣兌換差額
- 衍生工具及被指定避險工具之利益及損失
- 混合合約產生之收益及費損



資產與負債之群組

資產與負債之群組來自除列、分類為待出售、於待出售時之後續衡量及使用變動之收益及費損

是否符合停業單位？

Yes

No

不需考慮處分群組中負債所產生損益之分類

該群組中除所得稅資產外，其餘所有資產於上述交易或事件前產生之收益及費損皆分類至投資種類？

No

Yes

停業單位種類*

營業種類

投資種類

舉例說明如下：

情況	分類說明
處分合併子公司，該子公司於處分前不符合IFRS 5之停業單位。	若該子公司僅包含投資性不動產(且集團非將投資該資產作為一特定主要經營活動)及所得稅資產，則該次處分子公司之收益及損失分類至投資種類。
	若該子公司包含處分前相關收益及費損分類為營業種類之資產，則該次處分子公司之收益及費損分類至營業種類。
TIFRS補充說明	
處分子公司損益：於個體財報屬於投資種類。	
依IFRS 5將處分群組(不符合IFRS 5停業單位)分類至待出售所產生之減損損失	若該處分群組包含分類為待出售前相關收益及費損分類為營業種類之資產，則分類至待出售所產生之減損損失分類為營業種類。

*若企業組成部分符合IFRS 5「待出售非流動資產及停業單位」定義之停業單位，則來自停業單位之收益及費損應分類為停業單位種類。

外幣兌換差額

產生外幣兌換差額之項目

將外幣兌換差額分類至相關種類 涉及過度成本或投入?

是

否

所得稅、停業單位種類 (註1)

是

與所得稅、停業單位相關?

否

與產生外幣兌換差額之項目之相關收益及費損分類為相同種類 (註1)

否

外幣兌換差額來自其他負債?

是·企業可能將來自非僅涉及取得融資之交易之收益及費損分類至超過一個種類 (註2)

營業種類
[IFRS 18.B68]

依判斷將外幣兌換差額 **整體** 分類為 籌資種類或其他種類。來自其他負債之外幣兌換差額 不應 分攤至不同種類。

否

決定外幣兌換差額究與籌資或其他種類相關 涉及過度成本或投入?

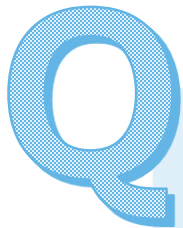
是

➢ 進行上述判斷時，類似負債之外幣兌換差額應分類至同一種類，但無需將所有其他負債之外幣兌換差額分類至同一種類。

註1：舉例

外幣項目	收益費損分類	外幣兌換差額
所得稅	所得稅種類	所得稅種類
應收帳款	營業種類	營業種類
銀行借款	籌資種類(若提供融資予客戶並非特定主要經營活動)	籌資種類

註2：例如，以外幣計價之取得服務合約，若約定以較長授信期間付款（帳列應付帳款），可能導致該服務費用分類至營業種類，而利息費用分類至籌資種類。

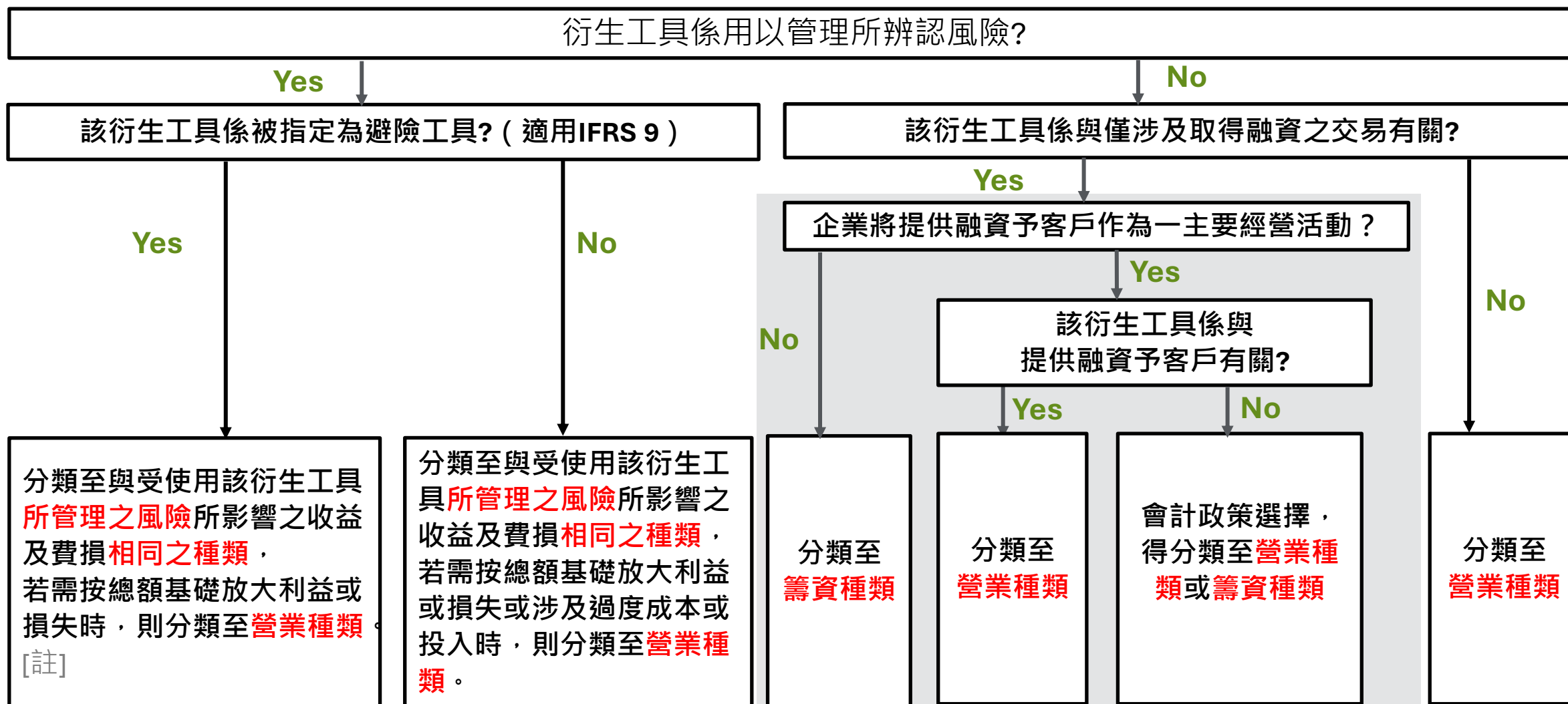


根據IFRS 18.B65-B68規定，外幣兌換差額應分類至與來自產生該等外幣兌換差額之項目之收益及費損相同之種類，但若此涉及過度成本或投入，則分類至營業種類。企業得否基於現行資訊系統無法區分為由，主張若需區分外幣兌換差額之種類會涉及過度成本或投入而將所有兌換損益分類至營業種類？

依IFRS 18.B68說明，企業應**就**產生外幣兌換差額之每一項目評估如IFRS 18.B65 & B67所述分類外幣兌換差額是否涉及過度成本及投入，且係就特定於每一項目有關之事實及情況進行評估，故**不得未行評估，而逕以現行資訊系統無法區分為由，即主張涉及過度成本或投入。**



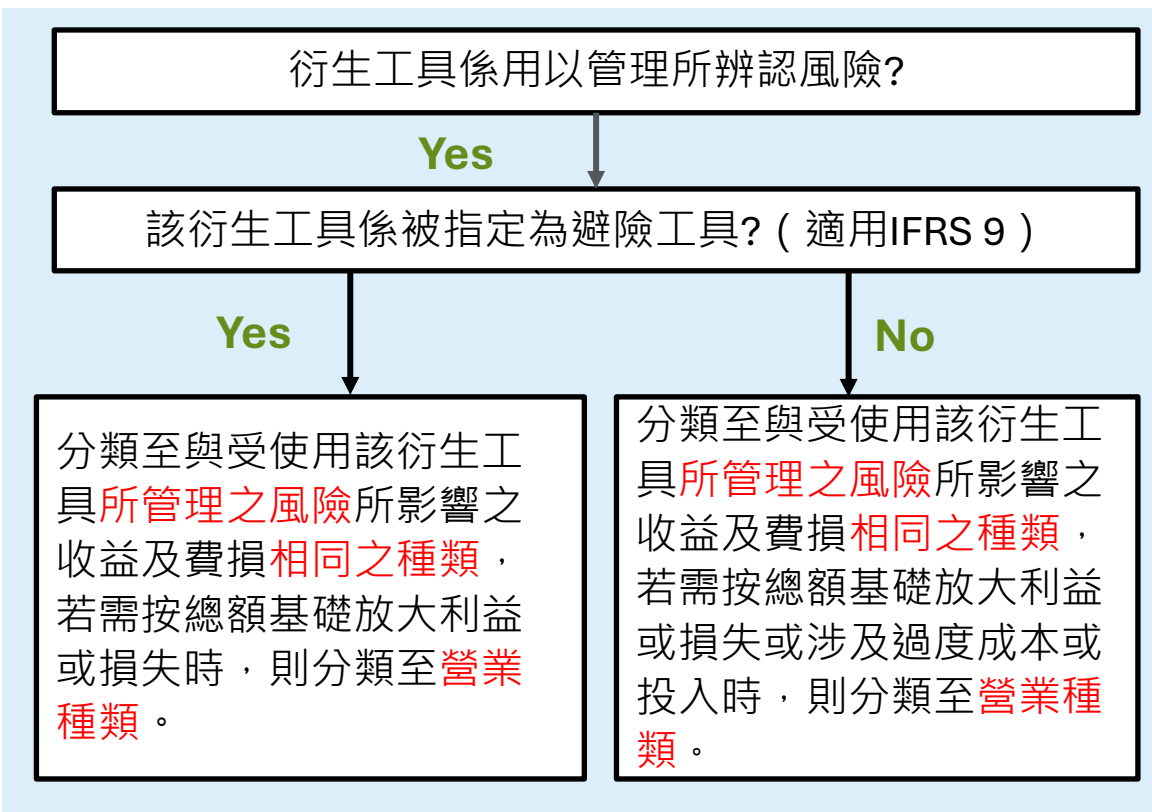
衍生工具之利益及損失



[註]：依IFRS 9指定為避險工具之非衍生金融工具所產生之利益及損失，其分類亦適用衍生工具指定避險工具之規定

灰底處：同僅涉及取得融資之交易之負債之分類規定

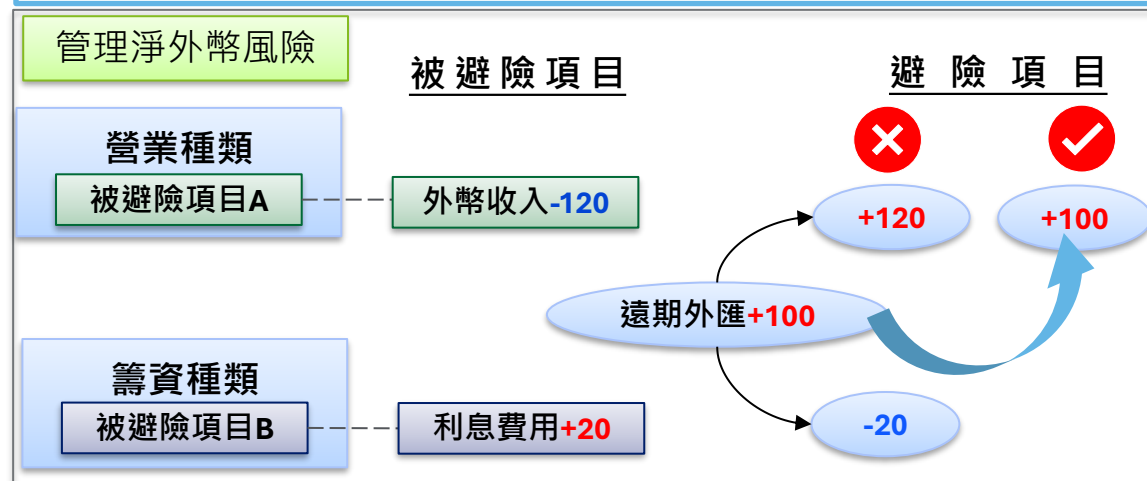
衍生工具之利益及損失



衍生工具	舉例	可能用於管理所辨認之風險
利率交換合約	收取固定利率，支付浮動利率	利率風險
遠期外匯合約	以固定之匯率在未來日期賣出外幣	外幣風險
選擇權合約	在未來以預定價格出售股票投資	其他價格風險

導致按總額基礎放大利益或損失之情況

- 企業將避險工具或衍生工具用於管理具風險互抵部位之項目群組之風險；及
- 所管理之風險影響損益表中超過一個種類之單行項目。



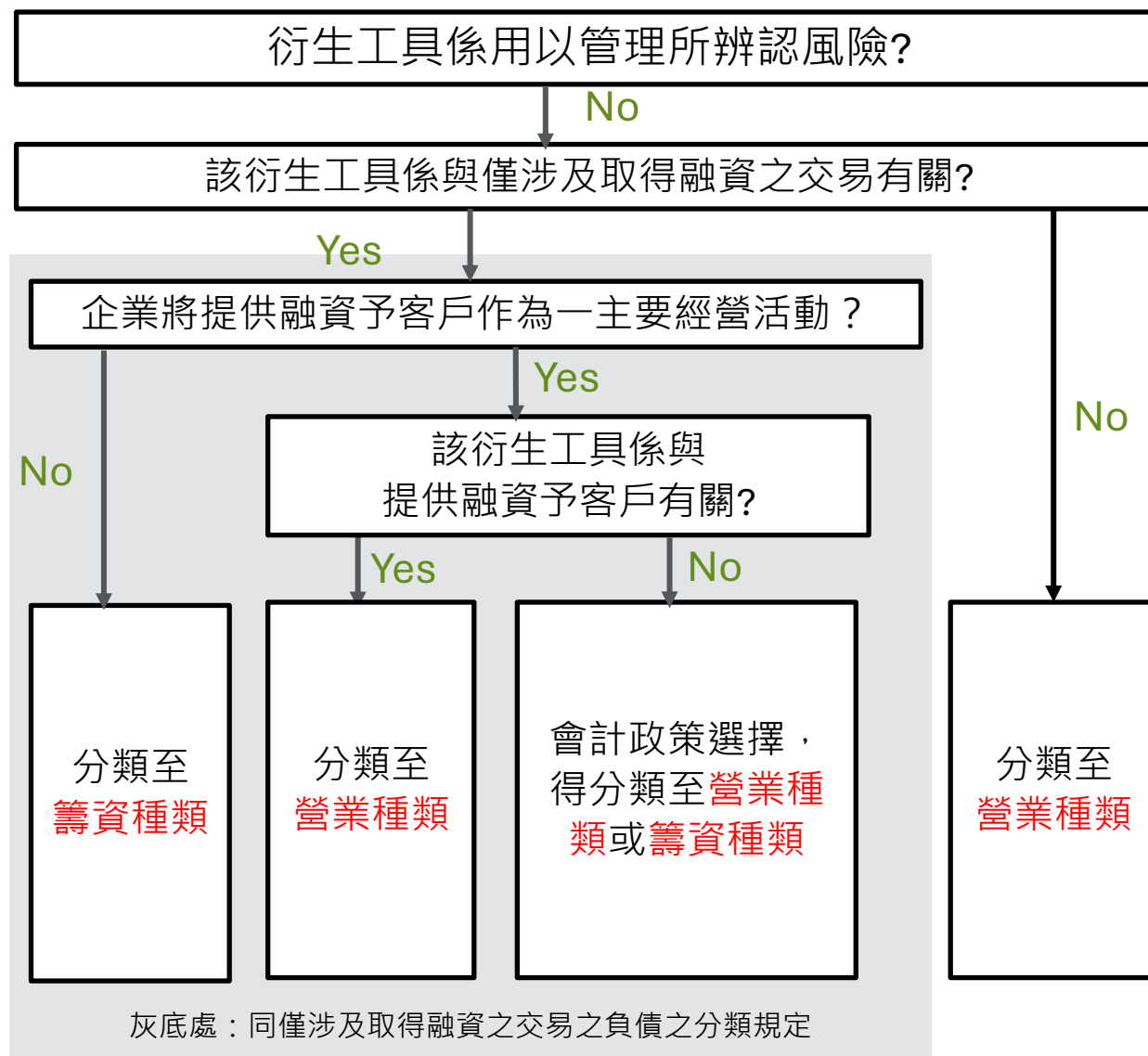
衍生工具因所管理之風險不同，相關損益可能分類為營業、投資或籌資種類，需進一步評估公司承作衍生工具之情況，以決定相關損益之分類。

衍生工具之利益及損失

持有人以現金購買企業發行的股票
購買選擇權，未來得以固定外幣金額購買固定數量之企業股票。

企業發行一可轉換公司債，其中之
轉換權（若無法符合固定換固定會
分類為負債）與主負債分別衡量。

持有衍生工具作為交易之一部分，目的
是將衍生工具作為投資工具，賺取
利潤而非管理特定風險之暴險。



實務議題：淨外幣部位經濟避險

假設美元升值，美元與台幣之兌換匯率自1：30變為1：31

- P公司功能性貨幣為台幣，其財報資訊系統可將外幣兌換差額分類至營業、投資及籌資種類。
- P公司無特定主要經營活動。
- P公司於資產負債表日持有美元資產及負債，依IFRS 18.B65規定，相關外幣兌換差額分類如右所示：

外幣項目	淨資產(負債) 美元部位	外幣兌換差額	損益表
應收帳款	50	\$50	營業種類
現金	30	\$30	投資種類
借款	(100)	\$(100)	籌資種類
小計	(20)	\$(20)	



若P公司就帳上淨外幣負債部位承作遠期外匯合約（買入美元名目金額20單位）以因應公司整體之淨外幣部位之匯率風險，該衍生工具並未依IFRS 9 指定作避險會計，僅作為經濟避險用途。於資產負債表日，該衍生工具產生\$20之評價利益於損益表中應如何分類？

實務議題：淨外幣部位經濟避險(續)

A

應分類至營業種類。

依IFRS 18規定，若衍生工具係用於管理具風險互抵部位之項目群組（例如，公司整體之淨外幣部位），且所管理之風險影響損益表中超過一個種類之單行項目（此問題背景下係影響營業、投資及籌資種類），衍生工具損益若要分類至對應之各風險類別，將會放大各種類之利益及損失，故應分類至營業種類。

IAS 1損益表	
營業收入	X
營業成本	(X)
營業毛利	X
營業費用	X
外幣兌換損益	(20)
衍生工具損益	20
XX	X
稅前淨利	X

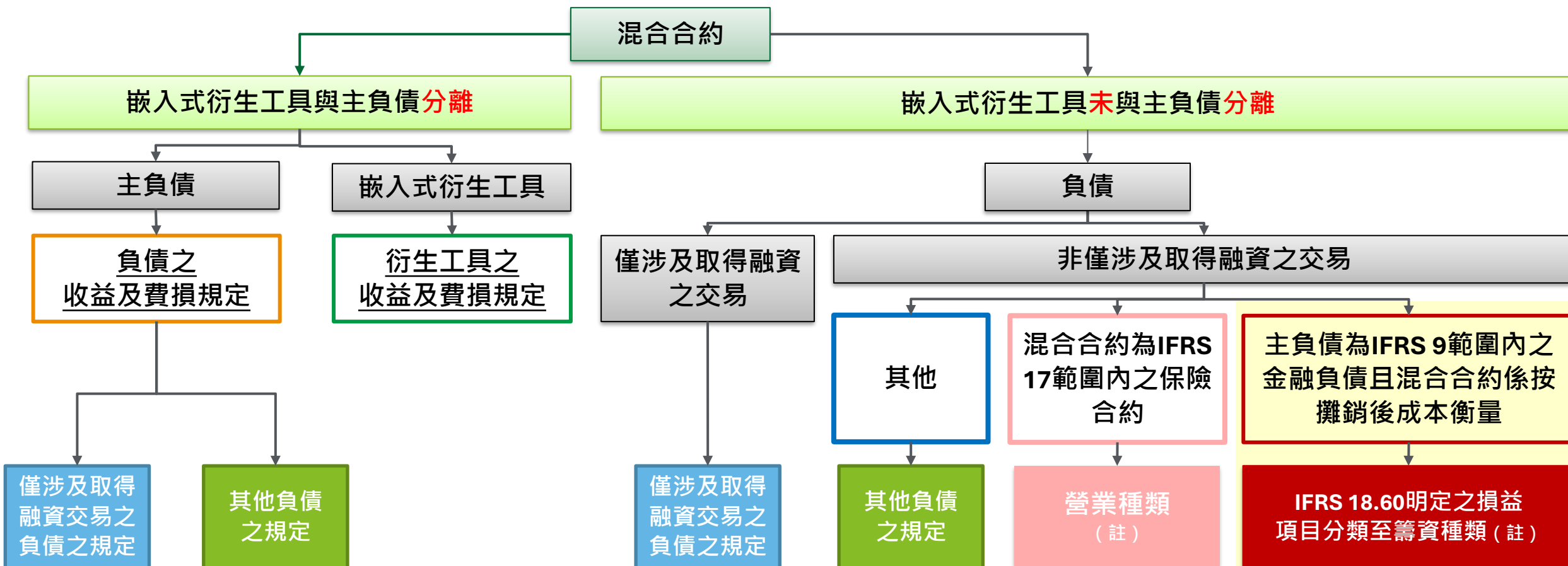
IFRS 18 損益表		
營業收入	X	營業
營業成本	(X)	
營業毛利	X	
銷售及管理費用	(X)	
外幣兌換損益	50	
衍生工具損益	20	投資
XX	X	
營業損益	X	
外幣兌換損益	30	投資
衍生工具損益	X	
籌資前稅前損益	X	籌資
外幣兌換損益	(100)	
衍生工具損益	X	
稅前淨利	X	

提醒公司若承作衍生工具對淨外幣部位進行經濟避險，衍生工具損益之分類可能與外幣兌換損益不同，並影響各種類下之損益結果。



混合合約 (主合約為負債) 之收益及費損

具有主負債及嵌入式衍生工具之混合合約之收益及費損之分類，係取決於該嵌入式衍生工具**是否與主負債分離**，以及該**混合合約之性質**。

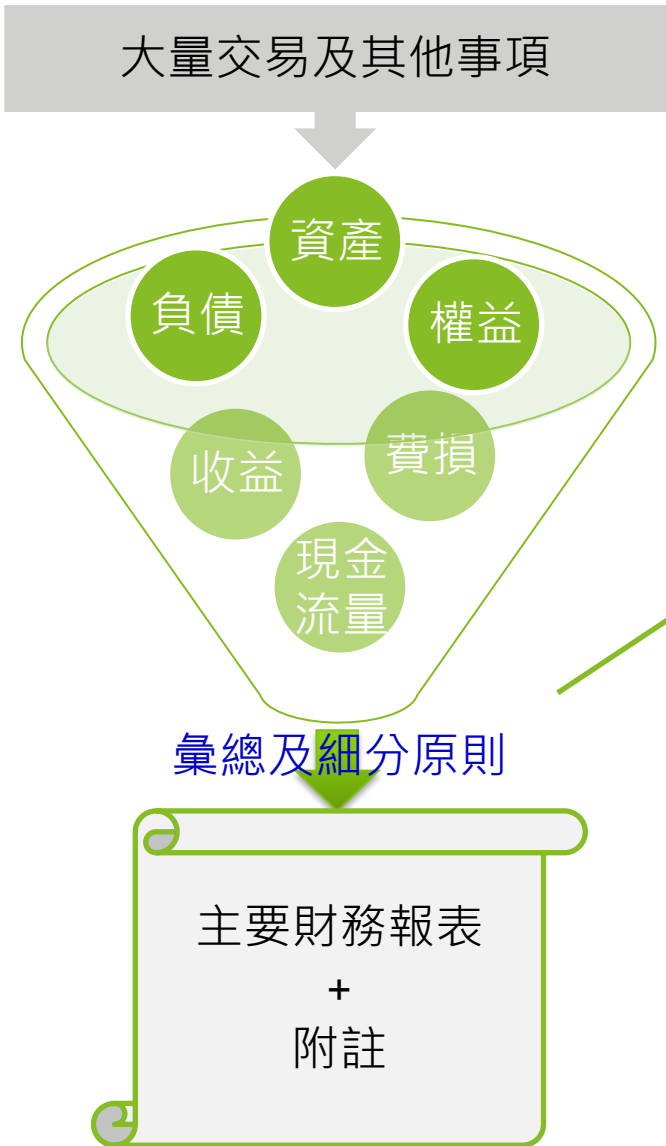


(註) 無論是否有特定主要經營活動，皆依循此分類原則。

各主要財務報表及附註 之其他影響

- 彙總及細分原則
- 損益表營業費用之功能別/性質別
- 現金流量表

彙總及細分原則



企業應檢視大表及附註各項目是否符合彙總及細分之原則

財務報表之角色：

- 主要財務報表：應提供有用之**結構性彙總**。
- 附註：應提供必要之**重大資訊**。

共同特性之例：同以FV衡量、同屬推銷性質等

彙總及細分原則：

- 依財務報表之**角色**，考量**共同特性**來進行項目之**彙總**及**細分**。

資產負債表之變動 **商譽**與其他無形資產之**特性**不同，**應單行列示**，不再併入無形資產。

- 項目之說明應能提供有用資訊性，不宜僅標示「其他」

流動	↔	↔
其他應付款	↔	↔
應付薪資及獎金	↔	\$ 88,532
應付委外處理費	↔	8,878
應付員工及董監事酬勞	↔	6,882
應付營業稅	↔	3,358
其他	↔	13,405
↔	↔	\$121,055

該項目是否包含任何重大項目？
是否能使用更準確描述來標示？

實務議題：初次適用IFRS 18是否需列報第三期資產負債表

參考資料：
證交所IFRS問答集貳#82

非流動資產

透過損益按公允價值衡量之
金融資產-非流動

透過其他綜合損益按公允價
值衡量之金融資產-非流動
按攤銷後成本衡量之金融資
產-非流動

避險之金融資產-非流動
合約資產-非流動
採用權益法之投資

不動產、廠房及設備
投資性不動產

商譽

無形資產
生物資產-非流動
遞延所得稅資產
XXXX
其他非流動資產

證準修正草案已明定，企業合併認列之商譽，應於資產負債表以單行項目列報，並調整資產負債表格式 [證準修正草案第24條之2]

Q

IFRS 18.103規定應於資產負債表單行列報商譽項目。

若企業之商譽金額重大，於初次適用IFRS 18時，是否應列報第三個資產負債表(比較期間之期初)？

若商譽對前一期期初之資產負債表中之資訊具重大影響，企業應依IFRS 18.37-38規定增列前一期期初之資產負債表(即第三期資產負債表)。惟若商譽之會計處理、資產屬性皆未變動，且企業於前期財務報告附註已揭露商譽相關資訊，則增列第三期資產負債表並未提供具重大影響之資訊，可不增列第三期資產負債表。

A

分類至營業種類之費用—相較IAS 1之主要改變

- 應以提供費用**最有用之結構性彙總**之方式，依**性質別**、**功能別**或**混合兩者**之特性，將費用分類並列報於單行項目中。
- 若按**功能分類**費用，應提供**特定費用性質之揭露**。

IFRS 18

功能別

根據資源被消耗
有關之**活動**分攤

收入	X
銷貨成本	(X)
銷貨毛利	X
銷售費用	(X)
管理費用	(X)
研究及發展費用	(X)
營業損益	X

性質別

與達成活動所消耗經
濟資源之**性質**有關

收入	X
製成品及在製品存貨之變動	(X)
本期耗用之原料及消耗品	(X)
員工福利費用	(X)
折舊及攤銷費用	(X)
商譽之減損損失	(X)
營業損益	X

混合功能別與性質別

收入	X
銷貨成本	(X)
銷貨毛利	X
銷售費用	(X)
管理費用	(X)
研究及發展費用	(X)
商譽之減損損失	(X)
營業損益	X

IAS 1

現行證準採**功能別**方式列報。目前證準修正草案修訂為「原則」以功能別作為營業費用之分類基礎，企業得依其營業特性選擇性質別或兩者兼採之方式分類及列報營業費用。 [證準修正草案第12條]

提醒其他行業亦應留意所適用之編製準則後續配合IFRS 18之修訂。

分類至營業種類之費用之表達與揭露

性質特性及功能特性之使用

應考量下列因素，以判定應如何使用性質及功能之特性列報費用：

- ❖ 評估企業獲利能力之主要組成部分或動因。
- ❖ 考量企業管理業務之方式及管理階層對內如何報告。
- ❖ 標準產業實務。
- ❖ 費用分攤至各功能可能過於武斷，而應按性質分類。

舉例

- **零售業**：可能主要由「**銷貨成本**」驅動獲利能力。
- **服務業**：收入與成本間之連結有時可能較不直接，致使銷貨成本無法提供獲利能力主要部分或動因之攸關資訊。**按性質分類費用**(諸如員工福利)之資訊可能更為攸關，因該等費用可能為獲利能力之主要動因。
- **製造業**：可能以各主要功能進行管理，內部報告時可能**按功能分類費用**。
- **具單一主導性功能(諸如提供籌資予客戶)之企業**：可能判定內部報告**按性質分類費用**能提供最有用資訊。
- 若同業間以相同方法分類，較具可比性。
- **商譽減損損失之分攤**。 [IFRS 18 Part I釋例]

列報營業費用之方式**並非選擇**，而係經過**判斷**。

按功能分類 營業種類費用之 額外揭露規定

- 揭露包括每一功能別單行項目中所包含費用之性質之質性描述。
- 於單一附註揭露五項特定性質費用項目各自之總額，包括
 - a) 與營業種類中每一單行項目有關之金額
 - b) 營業種類外亦包含與該總額有關之金額之任何單行項目之清單 (e.g. 列在投資種類)

所揭露金額無需為當期認列為費用之金額。若所揭露金額之一部分已包含於資產帳面金額中，企業應提供該事實之質性說明，並辨認所涉及之各資產。

	20X2	20X1
折舊 單位：CU仟元		
銷貨成本	23,710	X
研究及發展費用	2,515	X
一般及管理費用	4,975	X
折舊合計	31,200	X
攤銷		
研究及發展費用	13,840	X
攤銷合計	13,840	X
員工福利		
銷貨成本	61,640	X
銷售費用	7,515	X
研究及發展費用	6,545	X
一般及管理費用	8,920	X
員工福利合計	84,620	X
減損損失(迴轉)		
研究及發展費用	1,600	X
商譽之減損損失	4,500	X
減損損失合計	6,100	X
存貨沖減(迴轉)		
銷貨成本	2,775	X
存貨沖減合計	2,775	X

除折舊及員工福利費用外，該等所揭露金額係X公司於該年度損益表認列為費用者。

對折舊所揭露金額係依IAS 16計提之折舊金額包含部分金額於報導期間結束日已資本化列入存貨之帳面金額。

員工福利所揭露金額係依IAS 19計算因取得員工服務而於當年度發生之成本，包含退休金成本，包含部分金額於報導期間結束日係已資本化列入存貨帳面金額

較現行附註揭露更多資訊，例如左述五項性質費用皆須拆分出營業種類單行項目(e.g.營業成本、銷/管/研)

[證準修正草案第12條]

現金流量表之影響1-修改間接法之調節起始點為營業損益

假設無特定主要經營活動

現行證準

營業活動之現金流量：

繼續營業單位稅前淨利(損失)

停業單位稅前淨利(損失) 5

1 本期稅前淨利(淨損)

調整項目：

收益費損項目

2 預期信用減損損失

2 折舊費用

2 攤銷費用

4 利息費用

3 採用權益法之關聯企業及合資損益之份額

2 出售資產利益(損失)

XXXX

與營業活動相關之流動資產/負債變動數

應收票據增加(減少)

應收帳款增加(減少)

存貨增加(減少)

預付費用增加(減少)

應付帳款增加(減少)

應付費用增加(減少)

XXXX

營運產生之現金

4 支付之利息(註一)

支付之所得稅

營業活動之淨現金流入(流出)

1 調節來自營業活動現金流量之起始點：**營業損益**
之小計

2 營業活動之收益費損調節項目將配合改變。例如

- 若投資性不動產(IP)折舊費用分類至投資種類，則折舊費用之調節不含IP之折舊費用
- 若出售IP損益、出售金融資產損益屬於投資種類，則不會將該等項目列入調節項目。

3 損益表分類為投資種類，故無此調節項目

4 若損益表將利息費用分類至籌資種類，則無利息費用調節項。(詳後續介紹)

5 調節起始點(營業損益)不包含停業單位損益，「停業單位營業活動之淨現金流量」應如何表達？

證準修正草案格式

營業活動之現金流量：

1 本期營業損益

調整項目：

收益費損項目

2 預期信用減損損失

2 折舊費用

2 攤銷費用

2 出售資產利益(損失)

XXXX

與營業活動相關之流動資產/負債變動數

應收票據增加(減少)

應收帳款增加(減少)

存貨增加(減少)

預付費用增加(減少)

應付帳款增加(減少)

應付費用增加(減少)

XXXX

營運產生之現金

支付之所得稅

5 營業活動之淨現金流入(流出)

實務議題：無特定主要經營活動之企業，投資性不動產之租金收現數之表達

Q

公司評估並無特定主要經營活動，故投資性不動產產生之租金收入係分類為**投資種類**。相關租金收現依IAS 7之規定係屬**營業活動**(註)現金流入。

修正後IAS 7規定採間接法編製現金流量表應以**營業損益**（未包含上述租金收入）為調節起始點，公司應如何調整投資性不動產之租金收現數？

因投資性不動產相關租金收現屬於營業活動現金流入，其相關之收益及費損並非分類至損益表中之營業種類者，應於**營業活動之現金流量**中**新增調節項目進行調整**。

A

註：修正後IAS 7.6規定，投資活動係指對長期資產及非屬約當現金之其他投資之取得與處分，以及利息及股利之收取(依IAS 7.34A-34D所述)

IAS 7.16規定，唯有會導致於資產負債表認列資產之支出，方能分類為投資活動。因此投資性不動產之租金收現不符合投資活動之定義。該定義於適用IFRS 18後亦未修改。

依修正後IAS 7.18(b)&20採間接法編製來自營業活動之現金流量時，應自營業損益中調整：

- a) 非現金性質之交易；
- b) 任何過去或未來營業現金收取或支付之遞延或應計項目；
- c) 於損益表中分類至營業種類之收益及費損，其相關之現金流量係分類為來自投資或籌資活動之現金流量者；及
- d) 來自營業活動之現金流量，其相關之收益及費損並非分類至損益表中之營業種類者。

現金流量表之影響2-刪除利息及股利收付表達之選擇[IAS 7]

現金流量之項目	現行IAS 7	修正後IAS 7	
		無特定主要經營活動	具特定主要經營活動
利息收現	營業or投資活動	投資活動	<div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center;"> <div style="text-align: center;"> <p>相關收益或費用 於損益表之分類</p> <p>僅分類至單一種類</p> <p>分類至 超過一個種類</p> </div> <div style="text-align: center;"> <p>現金流量表</p> <p>分類至相同活動</p> <p>會計政策選擇分類 至<u>一個</u>相關活動</p> </div> </div>
利息付現	營業or籌資活動	籌資活動	
股利收現	營業or投資活動	投資活動	
股利付現	營業or籌資活動	籌資活動	

舉例-具特定主要經營活動之利息收現/付現、股利收現

現金流量之項目	修正後IAS 7	
	具特定主要經營活動	
利息收現	相關收益或費用於損益表之分類	現金流量表
利息付現	僅分類至單一種類 ①	分類至相同活動
股利收現	分類至超過一個種類 ②	會計政策選擇分類至一個相關活動

舉例情境	損益表之分類	現金流量表之分類
① 特定主要經營活動： 投資於權益工具	股利收入：營業種類 (無其他股利收入來源)	股利收現：營業活動
② <ul style="list-style-type: none"> 投資於FVTOCI債券為特定主要經營活動 資金貸與他人之其他應收款提供融資予客戶非屬特定主要經營活動 	利息收入(來自FVTOCI債券)：營業種類 利息收入(來自其他應收款)：投資種類	利息收現： 營業活動或投資活動 (會計政策擇一)
② 特定主要經營活動： 提供融資予客戶	利息費用(特定主要經營活動產生)：營業種類 利息費用(舉債購買辦公大樓)：籌資種類	利息付現： 營業活動或籌資活動 (會計政策擇一)

實務議題：來自採用權益法之投資之股利收現數



- 控股公司D個體財報除持有採用權益法之子公司及關聯企業外，並無其他可收取股利之投資。
- 依 IAS 28 「投資關聯企業及合資」規定，D公司收取來自採權益法投資之股利時，應調減該投資之帳面金額，損益表不會認列股利收入。IFRS18規定，採用權益法之投資損益應分類為**投資**種類。

上述投資子公司及關聯企業收取之股利，於D公司個體財報現金流量表中應如何分類？



D公司並未於損益表中將股利收入列報在損益表。D公司應股利收現數於現金流量表依照無特定主要經營活動企業之規定，將其分類為**投資活動**。

實務議題：來自採用權益法之投資及金融工具投資之股利收現數



- 控股公司D個體財報除持有採用權益法之子公司及關聯企業外，尚有其他股票投資(依IFRS 9「金融工具」處理)可收取股利。
- 依IAS 28規定，D公司收取來自採權益法投資之股利時，應調減該投資之帳面金額，於損益表中不會認列相關損益-股利收入。依IFRS18規定，採用權益法之投資損益應分類為**投資種類**。
- D公司評估所持有之股票投資為其特定主要經營活動，故股票投資產生之股利收入分類為**營業種類**。

上述自採用權益法之投資收取之股利，以及股票投資收取之股利，於D公司個體財報現金流量表中應如何分類？

- D公司評估以投資金融資產為其特定主要經營活動，故應參照其如何於損益表分類股利收入以決定現金流量表收取股利之分類。
- D公司之損益表係將股利收入分類為**營業種類**，故現金流量表中應將採用權益法之投資之股利收現數及股票投資之股利收現數，皆分類為**營業活動**。



附註揭露： 管理階層定義之績效衡量

Management-defined performance
measures (簡稱MPMs)

- 什麼是MPMs？
- MPMs有哪些揭露？

管理階層定義之績效衡量(MPMs)

什麼是MPMs?

MPMs係

收益及費損之小計，且：

用於財務報表外之公
開溝通

1

溝通企業**整體**之財務
績效某一層面之管理
階層觀點

2

非列於IFRS 18.118中，
亦非IFRS會計準則明
確規定列報/揭露者

3

3
項
皆
符
合

舉
例

績效衡量

財務績效衡量

收益及費損之小計

MPMs

- 調整後損益
- 調整後營業利益
- 調整後息前稅前折舊攤銷前淨利(EBITDA)

IFRS明定

- 營業損益
- 折舊、攤銷及屬IAS 36範圍內之減損前之營業損益

非屬收益及費損之小計

- 自由現金流量
- 股東權益報酬率
- 淨負債
- 調整後收入之單獨衡量

非財務性績效衡量

- 訂閱數量
- 顧客滿意度分數

於財務比率中作為分子或分母之小計倘若非屬該比率之一部分時會符合MPMs之定義，該分子或分母之小計將屬MPMs。



什麼是MPMs?

非屬收益及費損之小計

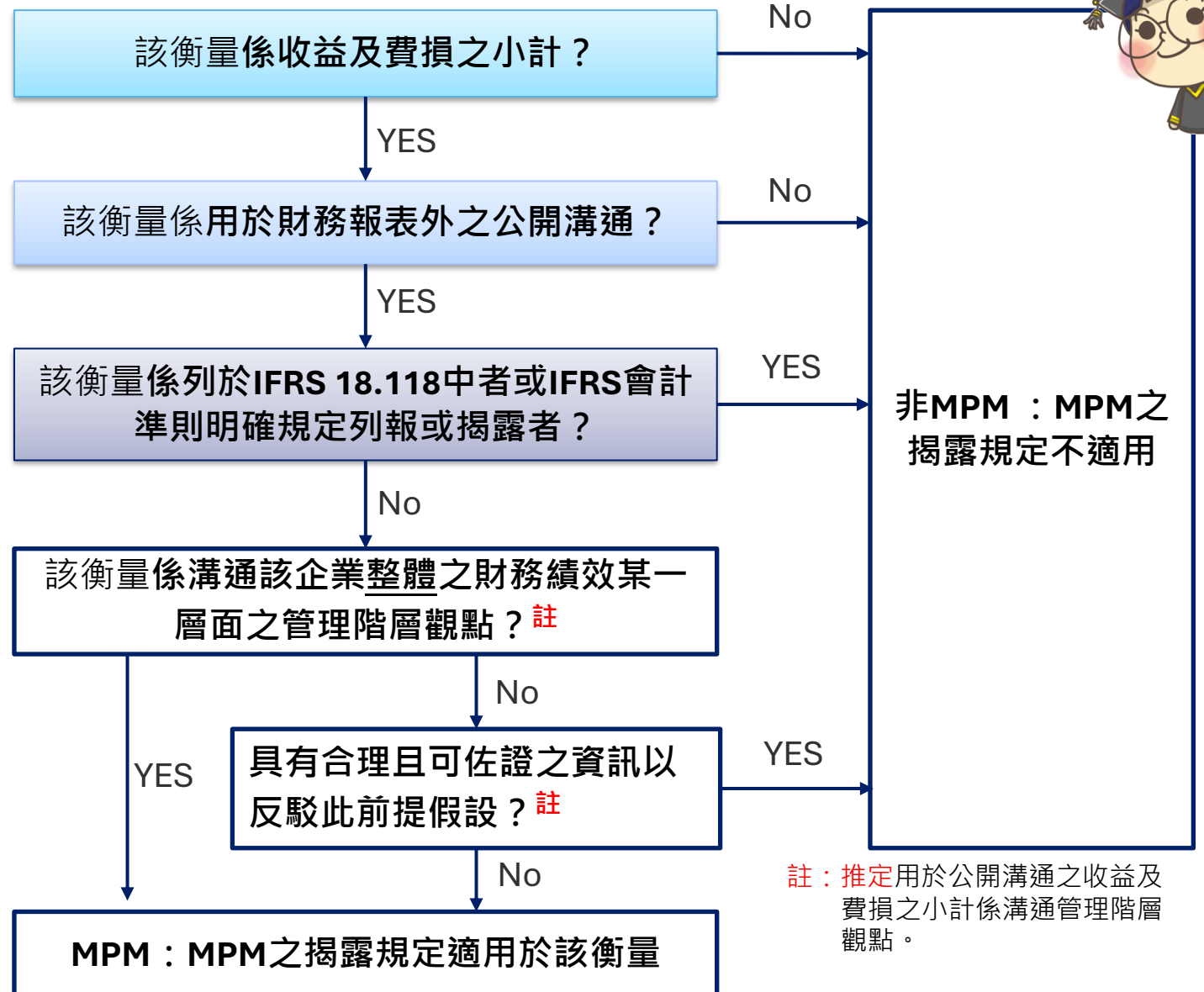
- 僅有收益或僅有費損之小計
- 資產、負債、權益或此等要素之組合
- 財務比率
- 流動性衡量或現金流量衡量
- 非財務性之績效衡量

公開溝通之來源

- ✓ 包含管理階層評論、新聞稿、對投資者之簡報，常見如股東會年報、法說會簡報等。
- ✗ 排除口頭溝通、口頭溝通之文字稿、社群媒體貼文。

IFRS 18第118段非屬MPMs小計清單

- a) 毛利或毛損及類似毛利之小計
- b) 折舊、攤銷及屬IAS 36範圍內之減損前之營業損益
- c) 營業損益及來自所有採用權益法處理之投資之收益及費損
- d) 對適用IFRS 18.73之企業，包含營業損益及分類至投資種類之所有收益及費損之小計
- e) 稅前損益
- f) 繼續營業單位損益



實務議題：辨認MPMs

MPMs係

收益及費損之小計，且：

用於財務報表外之公
開溝通

1

溝通企業整體之財務
績效某一層面之管理
階層觀點

2

非列於IFRS 18.118中，
亦非IFRS 會計準則明
確規定列報/揭露者

3

3
項
皆
符
合

Q

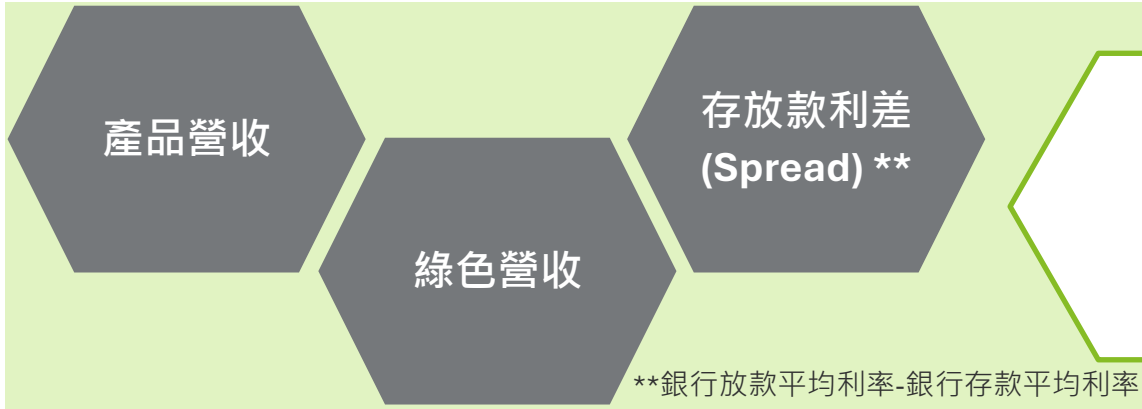
公司若在法人說明會或股東會年報中提及並說明下列衡量，是否屬於管理階層定義之績效衡量(MPMs)？



* (銀行利息收入 - 銀行利息支出) / 平均生息資產規模

**銀行放款平均利率-銀行存款平均利率

實務議題：辨認MPMs



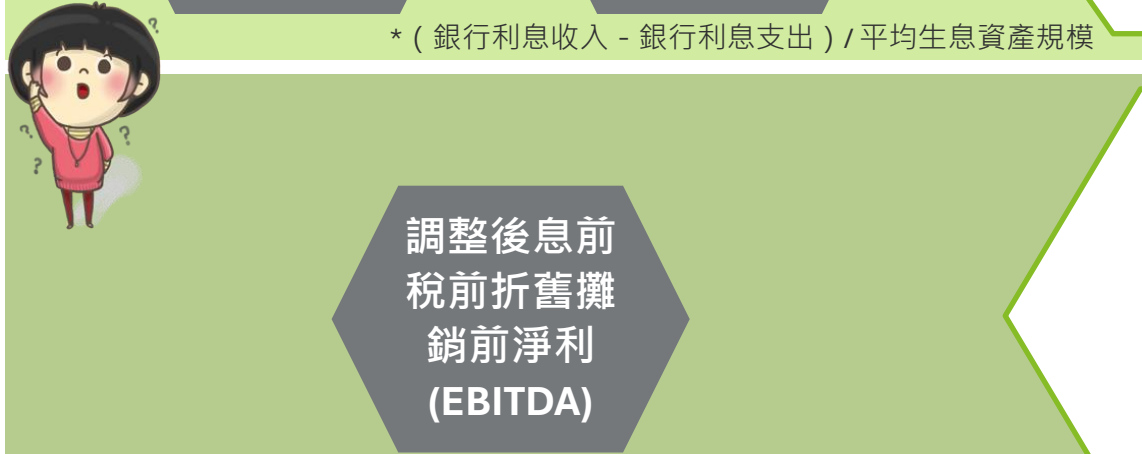
非屬收益及費損之小計

- 依IFRS 18.117之規定，MPMs係收益及費損之小計。存放款利差非屬收益及費損之小計，故非屬MPMs。
- 另如IFRS 18.B116(a)所述，僅有收益或僅有費損之小計非屬MPMs，故產品營收及綠色營收亦非MPMs之範圍。



財務比率非屬MPMs

依IFRS 18.B117之規定，財務比率非屬MPMs。然而，於財務比率中作為分子或分母之小計倘若非屬該比率之一部分時會符合MPMs之定義，該分子或分母之小計將屬MPMs。



是否屬MPMs需進一步判斷

- 現行並無明確定義EBITDA之公式或規定如何計算，因此實務上各公司EBITDA之計算方式可能並不相同。
- 應留意IFRS 18.118所規範非屬MPMs之清單中，明定「折舊、攤銷及屬IAS 36範圍內之減損前之營業損益註」非屬MPMs，若公司之EBITDA所提供之資訊與前述非屬MPMs之項目相同，則該EBITDA非屬MPMs。

註：IFRS 18對營業損益之定義係指分類至營業種類之所有收益及費損之總額。



實務議題：MPMs之揭露

Q

企業用於財務報表外之公開溝通資訊中，若無符合IFRS 18 MPMs之定義時，應如何適用IFRS 18中與MPMs揭露有關之資訊？

A

IFRS 18.B113 提及企業可能不具有、具有一項或超過一項之MPMs。
若企業審慎評估後確無MPMs，則無揭露規定之適用。

MPMs之揭露

單一附註：以**清楚且可了解之方式**標示及描述每一MPM，並提供調節資訊

聲明：MPMs提供企業整體之財務績效某一層面之管理階層觀點，且其與其他企業所提供具類似之標示或描述之衡量未必可比。

藉由該MPM溝通之財務績效層面（依管理階層觀點）之描述。此描述應包含為何（依管理階層觀點）該MPM提供企業財務績效之有用資訊之說明。

該MPM係如何計算。

MPMs與IFRS 18.118所列之小計或IFRS會計準則規定列報或揭露之總計或小計中最直接可比者間之調節，包括該調節中所揭露之每一項目之所得稅影響數及對非控制權益之影響數。

MPMs變動之說明：（新增/停用MPMs、計算方式改變）

- 使財務報表使用者能了解該變動、新增或停用及其影響之說明。
- 該變動、新增或停用之理由。
- 重編比較資訊以反映該變動、新增或停用，除非實務上不可行。

XYZ 集團之管理階層定義之績效衡量

XYZ 集團於其公開溝通中使用調整後營業利益及調整後繼續營業單位淨利之管理階層定義之績效衡量。此等衡量並非國際財務報導準則會計準則所明定且因此可能與其他個體所使用表面上相似之衡量不可比。

為提供 XYZ 集團財務績效之管理階層觀點，已就 XYZ 集團預期未來數個年度報導期間不會發生之收益或費損項目調整營業利益及繼續營業單位淨利。XYZ 集團之管理階層認為就此等項目調整營業利益及繼續營業單位淨利，提供有助於了解 XYZ 集團之基本獲利能力之趨勢之資訊。

XYZ 集團通常就下列收益或費損項目加以調整：

- 不動產、廠房及設備（包括使用權資產）及無形資產之減損損失（或其迴轉）（有關減損之資訊請參閱附註 X 不動產、廠房及設備、附註 X 無形資產及附註 X 研究發展費用）；
- 重組費用（有關重組費用之資訊請參閱附註 X 員工福利及附註 X 一般及管理費用）；
- 非重複發生之訴訟費用（有關訴訟費用之資訊請參閱附註 X 負債準備及附註 X 一般及管理費用）；及
- 處分不動產、廠房及設備及無形資產之利益或損失（有關處分不動產、廠房及設備及無形資產之資訊請參閱附註 X 不動產、廠房及設備、附註 X 無形資產及附註 X 其他營業利益）；及
- 處分子公司、關聯企業及合資之利益或損失。

XYZ 集團以逐案基礎評估訴訟費用是否非重複發生。XYZ 集團通常將由智慧財產爭端、違反法令及員工索賠所產生之訴訟費用分類為「非重複發生」。此分類係基於 XYZ 集團具有用以避免此等活動發生之現行措施之積極作法。

MPMs之揭露

20X2年度管理階層定義之績效衡量

該MPM與最直接可比者間之調節。

(以千貨幣單位表示)

國際財務 報導準則	調節項目			管理階層定義 之績效衡量
	減損損失	重組費用	處分不動產、 廠房及設備利益	
其他營業收益	—	—	(1,800)	
研究發展費用	1,600	—	—	
一般及管理費用	—	3,800	—	
商譽減損損失	4,500	—	—	
營業利益	57,000	3,800	(1,800)	65,100
所得稅費用	—	(589)	297	
調整後營業利益	6,100	3,211	(1,503)	39,908
歸屬於非控制權益之淨利	305	161	—	

該MPM與IFRS 18.118所列之小計或IFRS會計準則明確規定列報或揭露之總計或小計中**最直接可比者**間之調節。

對每一調節項目，企業應揭露與損益表中每一單行項目有關之金額

於前項所規定之調節中揭露之每一項目之**所得稅影響數**及對**非控制權益之影響**。

企業對如何適用IFRS 18.B141(規定三種所得稅之計算方式)決定所得稅影響數之描述。

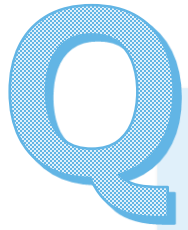
- ✓ 交易所適用之法定稅率
- ✓ 當期及遞延所得稅之合理比例分攤為基礎
- ✓ 使用於當時情況下能達成更適當分攤之另一方法。

若企業使用超過一種方法計算調節項目之所得稅影響數，則應揭露如何決定每一調節項目之所得稅影響數。

減損損失	20X2年發生之減損損失未產生任何所得稅利益，因其不符合A國及B國之課稅減除條件。
重組費用	20X2年之重組費用係與XYZ集團之重組計劃「20X2 Apollo」有關。此等費用包括解僱費用、員工再培訓費用，以及遷移費用，皆與C國內之數個工廠關閉有關。此等重組費用之所得稅影響數係以C國20X2年底適用之法定稅率15.5%為基礎計算。
處分不動產、廠房及設備利益	處分不動產、廠房及設備利益之所得稅影響數係以D國20X2年底適用之法定稅率16.5%為基礎計算。

過渡規定





IFRS 18適用時，企業依修正之IAS 7調整現金流量表之編製：

- 修改間接法之調節起始點為營業損益
- 刪除利息及股利收付表達之選擇

企業初次適用IFRS 18時，對於現金流量表之配合修正，是否適用IFRS 18.C2豁免揭露IAS 8.28(f)相關之資訊？

企業初次適用IFRS 18時，現金流量表之配合修正得一併依IFRS 18.C2規定，豁免揭露IAS 8.28(f)相關資訊。

無須揭露117及116年之現金流量表之調節影響



IFRS 18正體中文版

歡迎使用「國際財務報導準則 (IFRS) 下載」服務

IFRS會計準則

金管會認可專區

國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議

國際財務報導準則實務聲明書

金管會尚未認可專區(僅供參考)

2025年版

IFRS 18	Presentation and Disclosure in Financial Statements 財務報表中之表達與揭露	PartA A部分	PartB B部分	PartC C部分
---------	--	--------------	--------------	--------------

IFRS 18 A部分(準則規定)
IFRS 18 B部分(釋例)
IFRS 18 C部分 (結論基礎)

來源：金管會國際財務報導準則下載專區

IFRS問答集



TWSE 國際財務報導準則(IFRSs)

問答集

逐號採用最新版

序號	標題	日期
1	IFRS問答集	114年11月11日

IFRS問答集(114年11月11日)

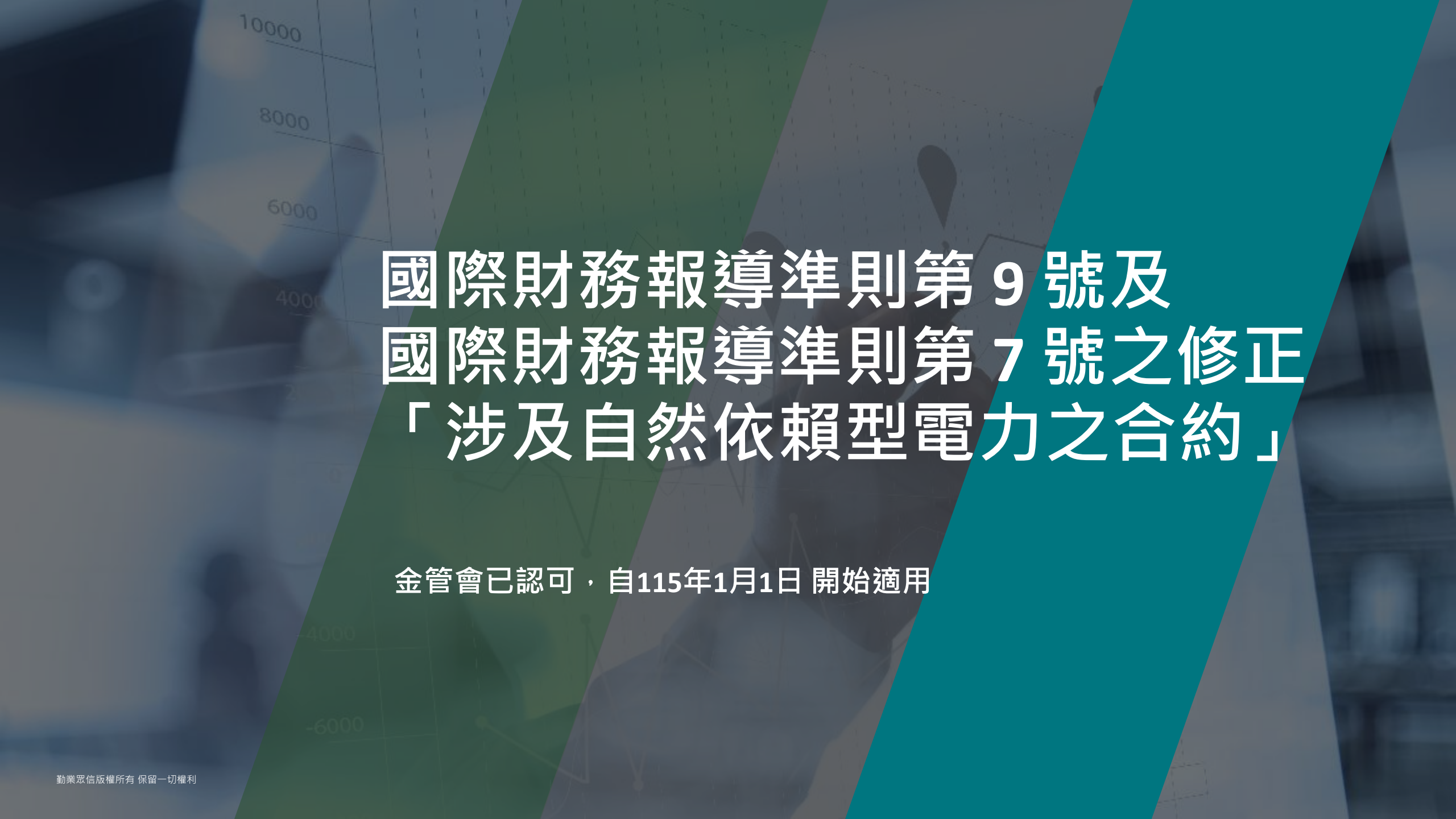
來源：證券交易所國際財務報導準則(IFRSs)-法規與問答集

113年IFRS宣導會

	推動我國採用國際財務報導準則宣導說明會	檔案下載	更新日期
1	113年IFRS宣導會簡報檔及QA彙總	下載ZIP	114.05.19
2	113年IFRS宣導會實況影音	影音連結	113.12.06

- 簡報檔及QA彙總
- 實況影音

來源：櫃買市場業務宣導網站



國際財務報導準則第 9 號及 國際財務報導準則第 7 號之修正 「涉及自然依賴型電力之合約」

金管會已認可，自115年1月1日開始適用

IASB於113/12正式發布IFRS 9及IFRS 7之修正內容



1

購買依賴自然電力之合約
是否須適用IFRS 9之判斷

2

涉及依賴自然電力之合約
如何適用避險會計

3

揭露

註：IFRS 9、IFRS 7正體中文版請參考金管會 [國際財務報導準則下載專區](#) (金管會認可專區 → 115年適用)

涉及依賴自然電力之合約

- **涉及依賴自然電力之合約**係產電來源取決於無法控制之自然因素，而使合約一方承擔實際產電量不確定之風險，包括購買或出售依賴自然電力之合約或與此類電力有關之金融工具。[\[IFRS 9.2.3A\]](#)
- 自然電力之購電協議通常有下列類型：

實體購電協議

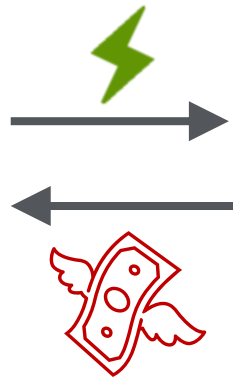
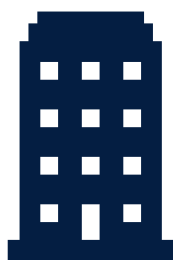
(physical power purchase agreement, physical PPA)

電廠直接將電力銷售予用電者，並按約定費率向用電者收取對價。

自然電力發電廠



用電者



虛擬購電協議

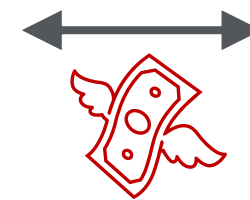
(virtual power purchase agreement, virtual PPA)

電廠透過市場銷售電力，並就實際銷售費率與約定費率間之差額與用電者以現金淨額結算。

自然電力發電廠

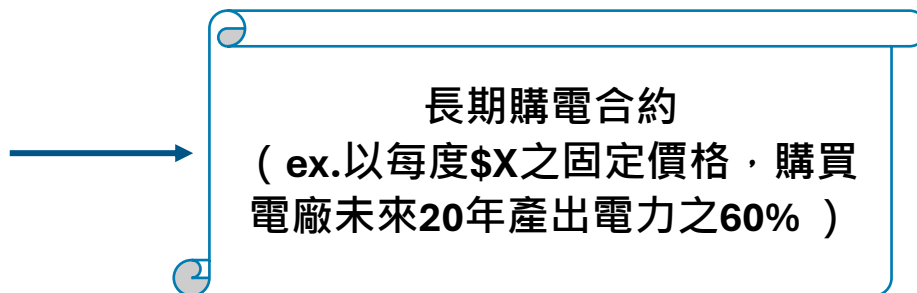


用電者



修正重點1 - 購買依賴自然電力之合約是否須適用IFRS 9之判斷

可能情境之說明



購買依賴自然電力之合約之產電量不確定風險，可能導致買方在不需要的時點收到多餘電力，而在無法儲電的情況下，買方只能將無法自行使用之電力立即予以出售。

Q：買方是否須將此合約依IFRS 9衍生工具處理？

依IFRS 9.2.4

☑ 購買或出售非金融項目之合約得以現金或其他金融工具淨額交割，或以交換金融工具方式結清者，視為金融工具

但

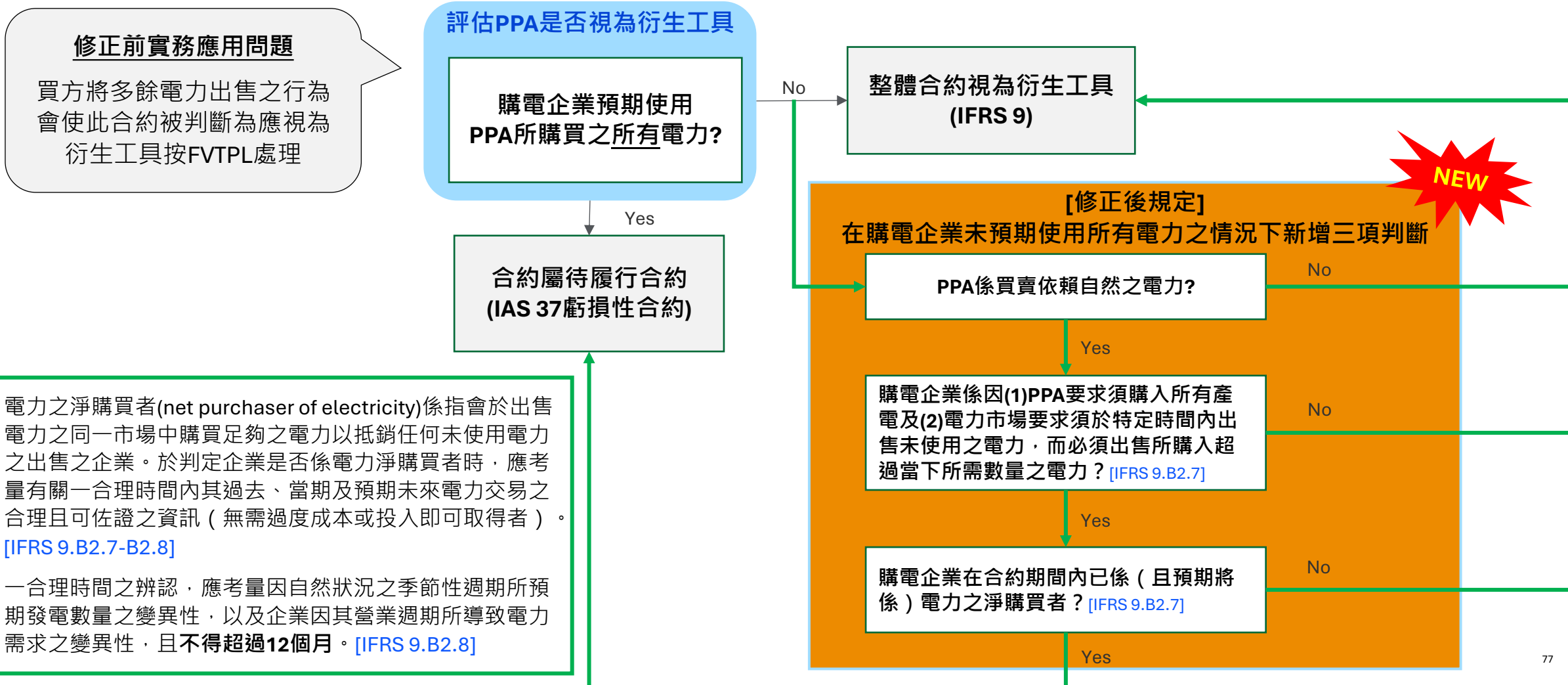
☑ 因應企業預期購買、出售或使用的需求，其目的在於收取或交付非金融項目者

帶有賺取價差之投機目的，故應適用IFRS 9 (視為衍生工具)

不適用IFRS 9 (屬待履行合約)，但企業得在原始認列時為消除認列不一致而指定透過損益按公允價值衡量(FVTPL)

修正重點1 - 購買依賴自然電力之合約是否須適用IFRS 9之判斷 修正規定

- 企業評估PPA合約是否需視為衍生工具：



修正重點1 - 購買依賴自然電力之合約是否須適用IFRS 9之判斷

適用IFRS 9與否之差異分析

背景

公司簽訂一長期購電合約，將於未來30年以固定價格購買某離岸風力電廠產出總電量之20%。

待履行合約(不適用IFRS 9)

- 簽約日
→ 無分錄
- 資產負債表日
→ 無須入帳，除非構成**虧損性合約 (Onerous contract)** (當履約成本超過預期獲得之經濟效益，應將差額立即認列為損失)。
- 實際購電日
→ 依實際購電之固定價格認列購電支出。

衍生工具(適用IFRS 9)

- 簽約日
→ 無分錄 (衍生工具原始公允價值(FV) = 0)
- 資產負債表日
→ 持續評估FV (反映固定購電價格與綠電現時/預期未來市價之差異)，FV變動均認列為損益。
- 實際購電日
→ 依實際購電之固定價格+衍生工具FV調整認列購電支出 (= 購電時電價)。

新增揭露規定

應於單一附註揭露：[\[IFRS 7.5B&30A\]](#)

□ 合約特性資訊：標的電力數量之變異性，以及供應過剩但仍須購買電力之風險

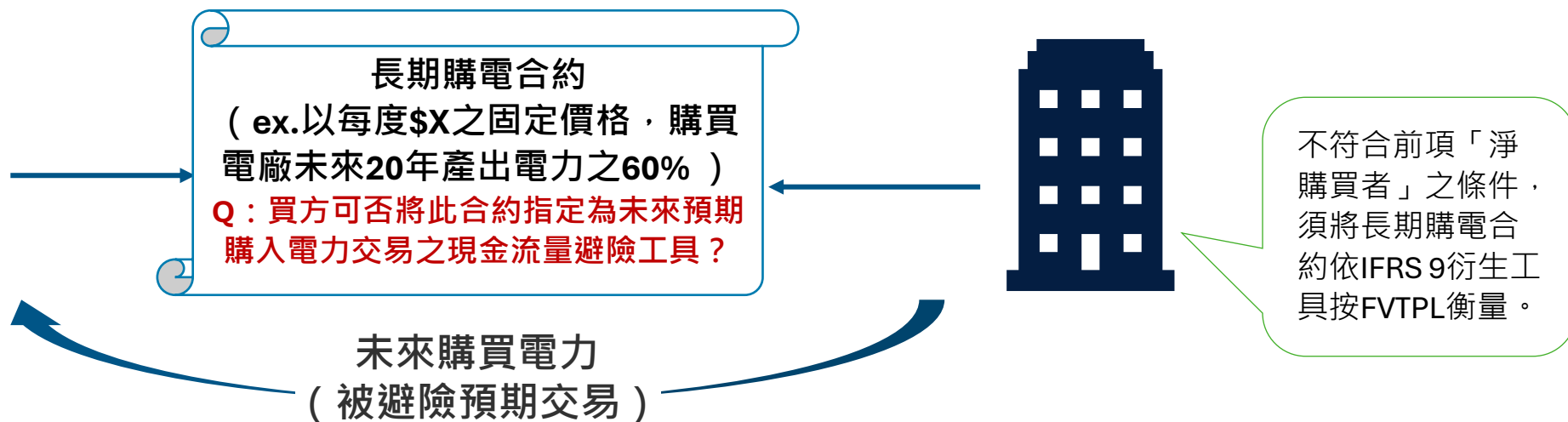
□ 未認列承諾資訊：依合約購電之估計未來現金流量(按適當之時間區間)，以及評估合約是否可能成為虧損性之質性資訊(含假設)

□ 對財務績效影響資訊：購電成本(需揭露交付時未使用之電力數量)、出售未使用電力之價款、抵銷未使用電力出售所作之購電成本

企業若於財報其他附註中提到購買依賴自然電力之合約 (包括無須依IFRS 9處理者及須依IFRS 9處理者)，應於上述揭露附註中加入交叉索引。[\[IFRS 7.5D&30C\]](#)

修正重點2 - 涉及依賴自然電力之合約如何適用避險會計

修正規定



修正前規定

- 為使購電交易發生時可明確辨認其是否為被避險交易，企業必須於指定避險時**明確載明預期購買電力之時點及數量**（不得為變動時點或數量）。若指定避險的數量高於實際發生數量，則須停止適用避險會計。
- 若被避險項目為預期交易，該交易必須為高度很有可能。一般而言，避險期間愈長愈**難證明預期交易係高度很有可能**。[IFRS 9.BC6.671]

放寬

修正後規定

- 若將涉及依賴自然電力之合約指定為預期購電力交易之避險工具，預期購買電力之數量可指定為與前述合約預期將交付之電力一致之**變動數量**。[IFRS 9.6.10.1]
- 若指定為避險工具之涉及依賴自然電力之合約僅會在被避險之預期交易發生時發生現金流量，則可**直接視為被避險之預期交易係高度很有可能發生**。[IFRS 9.6.10.2]

修正重點2 - 涉及依賴自然電力之合約如何適用避險會計

修正規定

- 假設公司簽訂之**長期購電合約**約定固定價格為每度\$5，預期Y年之綠電市價將上漲為每度\$6並依約預期購買1百萬度電。適用避險會計與否之損益影響如下：

未適用避險會計	X年	Y年
預期購電交易	0	(\$6,000,000)
長期購電合約FVTPL損益	\$1,000,000	0
損益影響	\$1,000,000	(\$6,000,000)
適用避險會計	X年	Y年
被避險項目 預期購電交易	0	(\$6,000,000)
避險工具 長期購電合約FVTPL損益	0 (\$1,000,000認列於OCI)	(\$1,000,000)
損益影響	0	(\$5,000,000)



新增揭露規定

應細分個體分別按風險種類揭露下列避險工具條款及條件之量化資訊：[\[IFRS 7.5C&30B\]](#)

- 避險工具名目金額之時點之概況
- 若適用時，避險工具之平均價格或費率（例如行使或遠期價格等）

生效日及過渡規定

- 企業應於**115年1月1日**以後開始之年度報導期間適用此IFRS 9及IFRS 7之修正。企業於初次適用此等修正時，無須依IAS 8.28(f)揭露此等修正所影響之本期及比較期間單行項目、金額與EPS。[IFRS 9.7.1.15, IFRS 7.4400]
- 與判斷涉及依賴自然電力之合約是否視為衍生工具處理有關之修正規定：
 - 應**追溯適用**，並應根據**初次適用日 (115.1.1)**所存在之事實及情況評估。[IFRS 9.7.2.51]
 - **無須重編各以前期間**，應將初次適用之影響數直接調整於初次適用日之金融資產及金融負債帳面金額，並調整**初次適用日之保留盈餘 (或其他適當之權益組成部分)**。企業於且僅於可能不使用後見之明即能重編之情況下，始得重編各以前期間。[IFRS 9.7.2.51]
 - 涉及依賴自然電力之合約若因適用此等修正而不再適用IFRS 9，企業**得**選擇於初次適用日 (115.1.1) 依IFRS 9.2.5將其指定FVTPL。[IFRS 9.7.2.52]
- 與避險會計有關之修正規定：[IFRS 9.7.2.53]
 - 企業應**推延適用**於初次適用日後新指定之避險關係。
 - 企業於初次適用日得就先前已指定涉及依賴自然電力之合約作為避險工具之避險關係取消指定，並就同一避險工具依修正規定指定新的避險關係。

Q&A



Deloitte泛指Deloitte Touche Tohmatsu Limited (簡稱"DTTL")，以及其一家或多家會員所網絡及其相關實體(統稱為"Deloitte 組織")。DTTL(也稱為"Deloitte全球")每一個會員所及其相關實體均為具有獨立法律地位之個別法律實體，彼此之間不能就第三方承擔義務或進行約束。DTTL每一個會員所及其相關實體僅對其自身的作為和疏忽負責，而不對其他行為承擔責任。DTTL並不向客戶提供服務。更多相關資訊 www.deloitte.com/about 了解更多。

Deloitte 亞太(Deloitte AP)是一家私人擔保有限公司，也是DTTL的一家會員所。Deloitte 亞太及其相關實體的成員，皆為具有獨立法律地位之個別法律實體，提供來自100多個城市的服務，包括：奧克蘭、曼谷、北京、邦加羅爾、河內、香港、雅加達、吉隆坡、馬尼拉、墨爾本、孟買、新德里、大阪、首爾、上海、新加坡、雪梨、台北和東京。

本出版物係依一般性資訊編寫而成，僅供讀者參考之用。Deloitte及其會員所與關聯機構不因本出版物而被視為對任何人提供專業意見或服務。在做成任何決定或採取任何有可能影響企業財務或企業本身的行動前，請先諮詢專業顧問。對於本出版物中資料之正確性及完整性，不作任何(明示或暗示)陳述、保證或承諾。DTTL、會員所、關聯機構、雇員或代理人均不對任何直接或間接因任何人依賴本通訊而產生的任何損失或損害承擔責任或保證(明示或暗示)。DTTL和每一個會員所及相關實體是法律上獨立的實體。

