



財團法人中華民國
證券暨期貨市場發展基金會
SECURITIES & FUTURES INSTITUTE

2011經濟部商業司 商業會計處理宣導會

負債及權益相關準則之介紹

立本台灣聯合會計師事務所
許坤錫 會計師
October 25, 2011

江淳茹 編製



IFRS for SMEs 第 21章 & 22章

「負債準備及或有負債」及「負債及權益」之介紹

內容大綱

◆ 說 明

◆ 判斷與分類

◆ 衡 量

◆ 特殊議題討論

◆ 揭 露

說明

第21章 負債準備及或有負債

Section 21 Provision and Contingencies

- 適用於於負債準備(即不確定時間或金額的負債) , 或有負債和或有資產。

第22章 負債及權益

Section 22 Liabilities and Equity

- 適用於分類為負債及權益之金融工具 , 以及發行給以權益工具做為投資目的之所有權者的相關會計處理。

不適用項目說明

第21章 不適用項目

- 租賃 – 規範於租賃(第20章)
- 工程合約 – 規範於收入(第23章)
- 員工福利義務 – 規範於員工福利(第28章)
- 所得稅 – 規範於所得稅(第29章)
- 待履行之合約
- 所有虧損性合約屬於此章規範

第22章 不適用項目

- 對子公司、聯屬公司及合資公司之權益(第9、14 & 15章)
- 員工福利辦法下之雇主權利及義務(第28章)
- 企業合併之或有性支付合約(適用於收購者)(第19章)
- 股份基礎給付交易下之金融工具、合約及義務(第26章)

『準備』有時用在折舊、資產減值、以及無法收回的應收款項。此部分是屬於資產帳金額的調整項目，而非負債的認列。

內容大綱

◆ 說 明

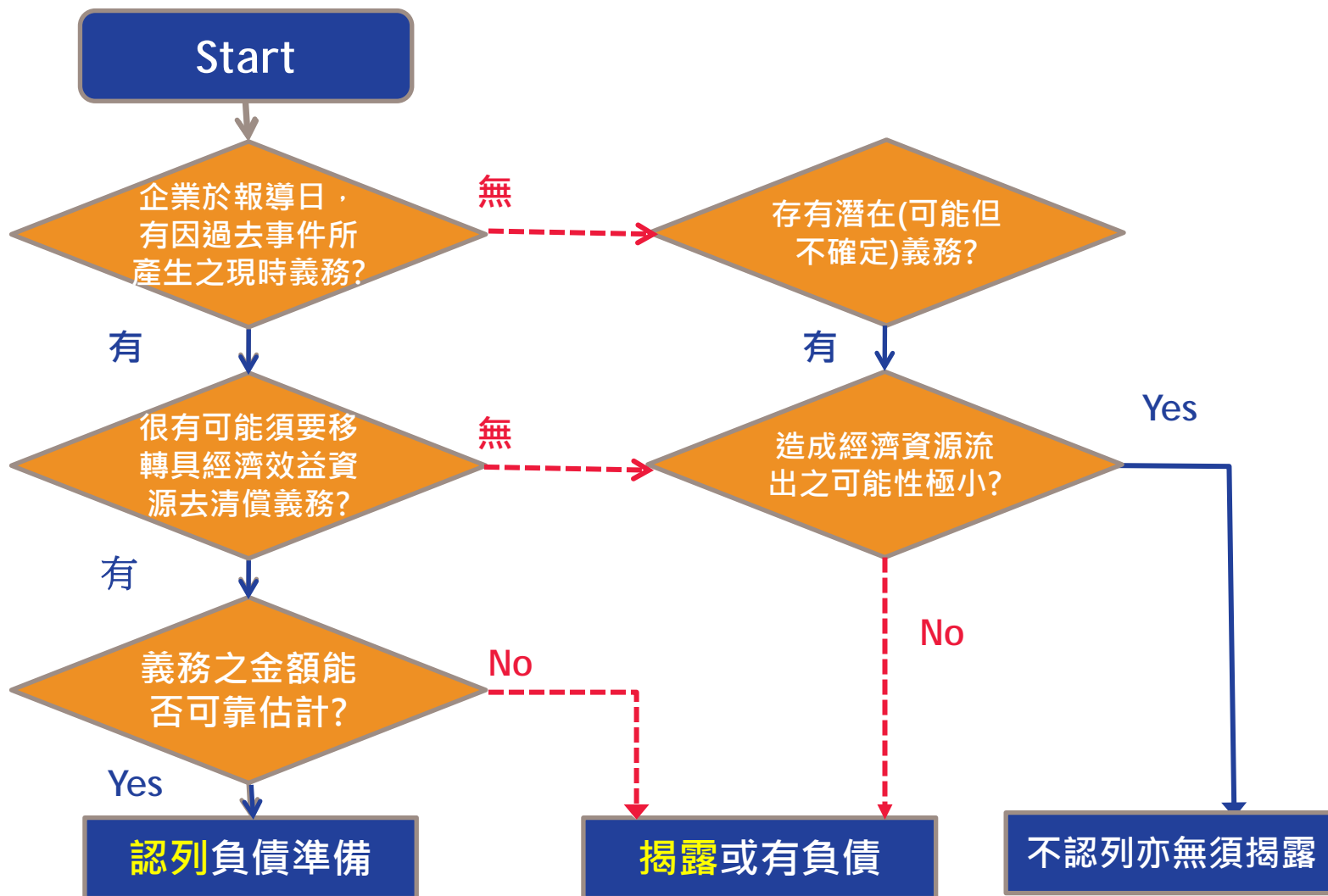
◆ 判斷與分類

◆ 衡 量

◆ 特殊議題討論

◆ 揭 露

負債準備及或有負債主要判斷原則



負債準備及或有負債主要判斷原則(續)

很有可能
(> 50%)

認列
負債準備

應揭露

兩者之間
(10% ~ 50%)

不認列
負債準備

應揭露

可能性甚低
(≤ 10%)

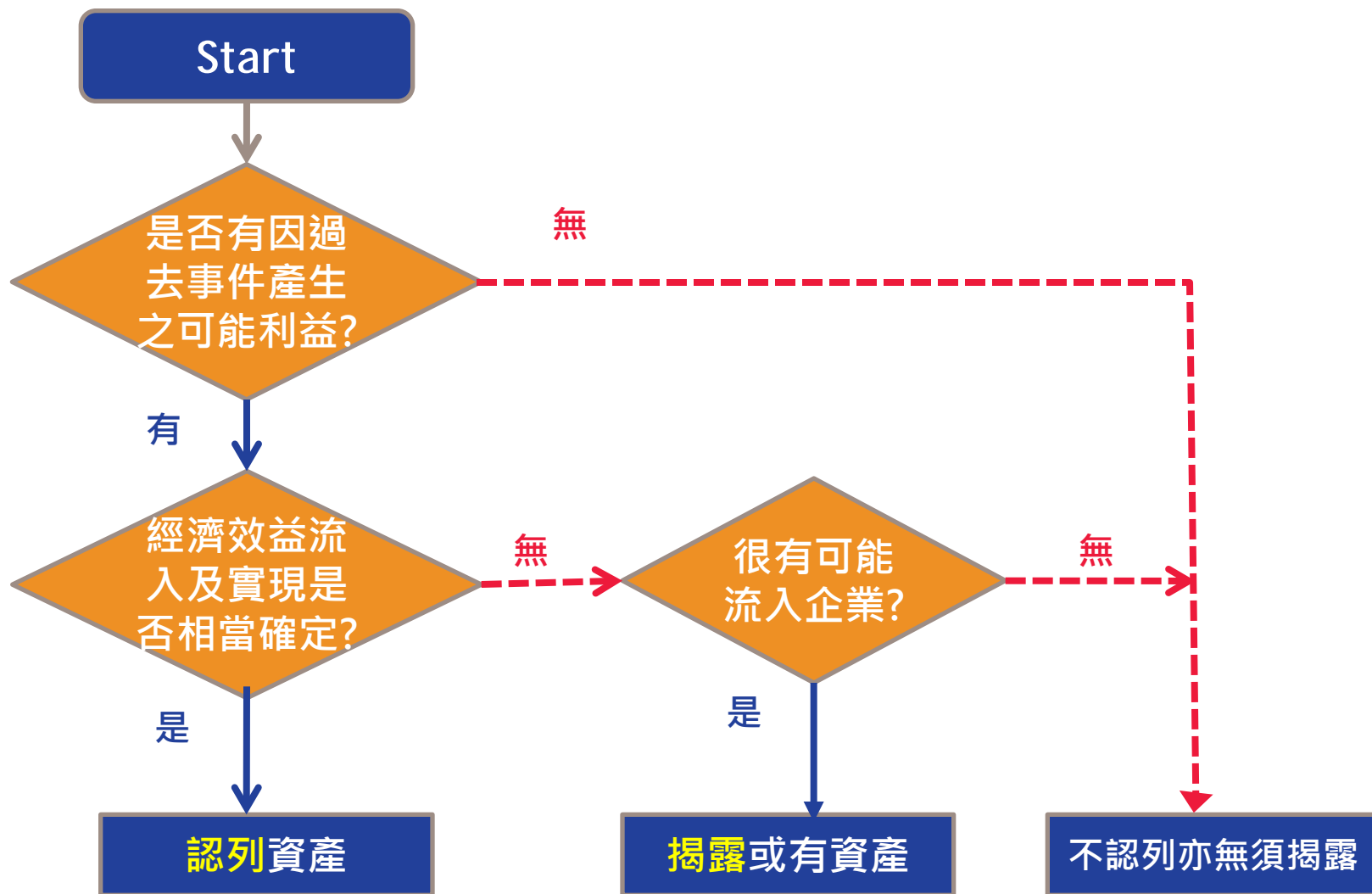
不認列
負債準備

無須揭露

或有資產主要判斷原則

- 或有資產係指因過去事件所產生之可能資產，且其存在與否由一個或多個不確定未來事件之發生或不發生來證實。而企業無法完全控制該不確定未來事件。
- 企業**不應**認列或有資產，倘若很有可能造成經濟效益流入時應予以揭露。
- 當收益實際確定(virtually certain)可實現時，相關資產即非屬或有資產，宜予以認列。

或有資產主要判斷原則(續)



或有資產主要判斷原則 (續)

幾乎確定
(大於90%)

應予認列
，因已非
或有資產，

很有可能
(大於50%)

不得認列
資產

應揭露

並非很有可能
(小於50%)

不得認列
資產

無須揭露

分類為負債或權益

負債

- 企業由過去事項所產生之現時義務，履行該義務時，將導致企業實質經濟利益資源的流出

權益

- 權益是企業資產扣除其所有負債後的剩餘權益；
- 包括企業所有權者之投資，加上這些投資所賺取並保留供企業營運使用之營業利潤，減去營業損失及分配給所有權者。

直接分類為負債項目的說明

- 企業清算時，如淨資產的分配有最高金額之限制(上限)，則此工具分類為負債。
- 賣權被行使時，若持有人有權以其他基礎衡量(如當地GAAP)，此工具應被分類為負債。
- 企業在清算日前付款的責任(例如強制分紅)，此工具分類為負債。
- 在子公司財務報表中列為權益的可賣回工具於合併集團報表中應認列為負債。
- 發行人必須於固定或可決定之未來日期，按固定或可決定之金額強制贖回之特別股，或持有人有權要求發行人於特定日或以後按固定或可決定之金額贖回之特別股，屬於金融負債。

負債-

可分類為權益說明

■ 有些符合負債定義之金融工具可分類為權益，因其代表企業淨資產之剩餘權益：

- a) 可賣回工具是一種金融工具，賦予持有人有權賣回該工具給發行人以取得現金或其他金融資產，或在不確定的未來事件發生或工具持有者死亡或退休時，由發行人自動贖回或購回。
- b) 企業僅於清算時，始有義務按持股比例計算之淨資產交付予另一方之順位次於其他工具類別的工具或工具組成部分。

直接分類為權益項目的說明

當有下列情況，合作經營企業成員之股票及類似工具應列為權益：

- 企業有權無條件拒絕贖回成員之股份，或
- 受當地法律、法規或企業章程之規範無條件禁止贖回

原始發行股份或其他權益工具

- 當企業發行權益工具且其他個體有義務提供現金或其他資源做為交換時，企業應將股票發行與其他權益工具認列為權益。
- 企業應將權益交易之交易成本，扣除任何相關所得稅立後做為權益之減項。
- 若延遲付款且貨幣之時間價值重大時，應以現值作為原始衡量之基礎

內容大綱

◆ 說 明

◆ 判斷與分類

◆ 衡 量

◆ 特殊議題討論

◆ 揭 露

負債準備之原始衡量

- 當企業於資產負債表中認列負債準備時，基本上，其相對科目為費用；除非此負債準備金額為資產成本的一部分，例如：存貨、廠房及設備。
- 企業應於報導日以最佳的估計金額去衡量清償的債務。
- 而「最佳估計金額」（Best Estimate of the amount）是指企業在報導期間結束日最合理的清償義務或是將該義務移轉給第三人而需合理支付之金額。

負債準備之衡量 - 最佳估計方式

對清償義務之金額存在數個可能性

數個義務

將所有可能結果之加權平均估計

單一義務

最有可能的結果為最佳估計數

負債準備之衡量- 其他考慮事項

當貨幣時間價值之影響重大時



- 負債準備金額須為折現值
- 折現率之選擇
 - 須為稅前折現率
 - 須能反映目前市場評價之貨幣時間價值
 - 須能反應負債特定風險

其他事件可能影響履約義務所需支付之金額



- 不考慮處分資產之可能利益。
- 企業清償負債準備所需支付之一部分或全部金額可能預期得到他人歸墊(ex.透過保險合約)，若此歸墊相當確定可收到時，應將此歸墊認列為一項個別資產且金額不應超過負債準備之金額。
於資產負債表上不得將此金額與負債準備金額抵銷。但在綜合損益表中，得將所認列的費用與取得的歸墊金額以淨額表達。

釋例 1- 數個義務之最佳估計

【背景說明】

- 面對**100個**法律訴訟，每一項有40%可能性會勝訴而不會有成本，60%可能性會敗訴，而每個訟案需賠償100萬元。
- 使用期望值計算，統計上機率有60%的訴訟將產生100萬元賠償成本。

負債準備的最佳估計為

$$(40\% \times 100 \text{個} \times \$0 \text{萬}) + (60\% \times 100 \text{個} \times \$100 \text{萬}) \\ = \$6,000 \text{萬}$$

釋例 2-單一義務之最佳估計

【背景說明】

➤ 企業面對一項法律訴訟，有40%可能性會勝訴而不會有成本，60%可能性會敗訴，而敗訴需賠償100萬元。

- 期望值並不適用於此情況，因為永遠不會發生60萬元(60% × \$100萬)的賠償金額，只有\$0或\$100萬元的可能性。
- 第21章第7段指出，個別之最有可能結果係清償該負債準備之最佳估計。

依本例，由於賠償100萬元的機率較高，所以應認列負債準備100萬元。

負債準備之續後衡量

- 企業應於每個報導期間結束日對負債準備進行複核並予以調整，以反映目前的最佳估計。
- 調整負債準備的三個原因：
 - ✓ 修正估計現金流量(包括金額及可能性)；
 - ✓ 隨著時間經過調整現值的改變；及
 - ✓ 修正折現率以反映目前市場狀況。
- 若採用折現方式，應該於每期攤銷負債準備帳面值以反映貨幣時間價值；而此攤銷數應認列為當期之借款成本。

負債準備之續後衡量 – 沖銷

OK

- 僅於為清償原始認列之負債準備而發生支出時，始可沖銷該負債準備金額

NG

- 禁止以現有的負債準備支應其他未揭露的義務。

內容大綱

◆ 說 明

◆ 判斷與分類

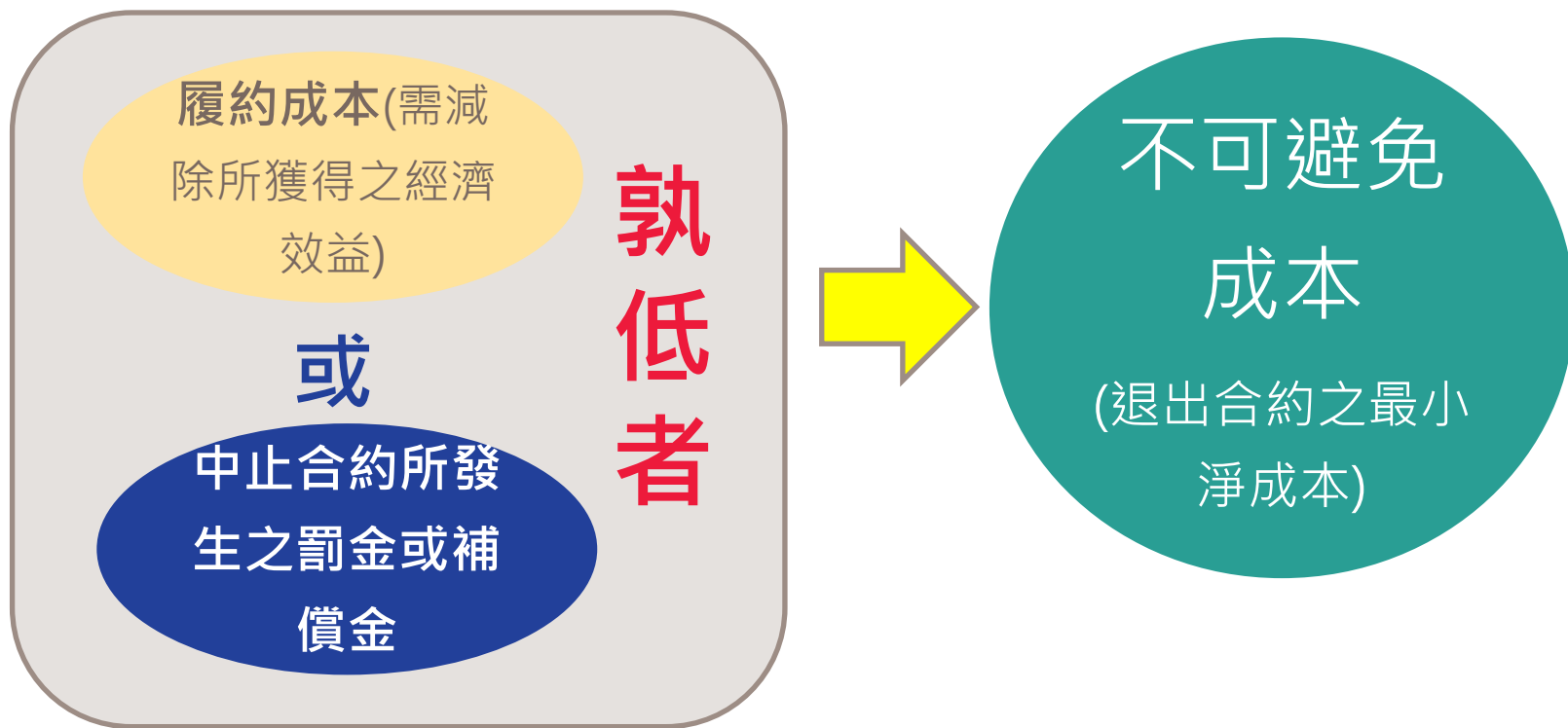
◆ 衡 量

◆ 特殊議題討論

◆ 揭 露

【特殊議題1】虧損性合約

係指
為履行合約義務所發生不可避免之成本 > 預期從該合約獲得之經濟效益



【特殊議題2】重組

- ◆ 重組是由管理當局規劃與控制對企業營運之範圍與性質有重大影響之計畫。
- ◆ 企業須符合報導日有完成重組的法律或推定義務時，始能將重組成本認列為負債準備；
- ◆ 因過去義務事件所產生之現時義務，當企業發生下列情況時，始產生重組之推定義務：
 1. 企業須有詳細正式之重組計畫；且
 2. 藉由開始執行重組計畫或通知受影響人員該計畫之主要內容，使受影響人員有效預期(valid expectation)企業將進行重組。

【特殊議題3】未來營運損失

當企業認為營運部門未來有可能發生多年的
虧損時，



- 1.預期的未來損失並不符合負債的定義；
(過去義務事件而產生現時義務)
- 2.故對未來之營運損失不應認列為負債準備。

【特殊議題4】保 固

若企業銷售商品或勞務給買方時，同時提供保固。依照合約條款規定，自銷售日起若商品或勞務出現瑕疵時，應予以免費修理或替換，且根據以往經驗該保固請求很有可能發生時，

此保固因過去義務事件而產生現時義務-
過去義務事件：即是附保固條款之商品銷售所產生之
法定義務；

清償義務時，必定會有具經濟效益之資源的流
出；

【結論】：按報導期間結束日前修授之附保固
條款之商品或勞務，以發生之履約成本之最佳
估計認列負債準備。

【特殊議題5】 退款政策

零售商制訂顧客不滿意即可退貨之政策

因過去義務事件而產生現時義務-

過去義務事件即是商品之銷售，使顧客建立有關商店退貨之有效預期，故有推定義務；

於清償義務時，必定有經濟效益之資源的流出，即一定比例之商品很有可能被返還而要求退款；

故須按退貨金額之最佳估計認列為負債準備。

【特殊議題6】 選擇權與認股權證之出售

- 透過出售選擇權、認股權證及其他類似權益工具發行之權益，適用原始發行股份或其他權益工具之規範。



【特殊議題7】可轉換債券或相似複合金融工具

- 企業發行包含負債及權益組成部分的可轉換債券或相似複合金融工具時，應將收取之金額分攤至負債和權益組成部分。

分攤時

- 首先應以不具轉換性質或與權益組成部分無關的類似負債之公允價值，來決定負債組成部分的金額；
- 再將剩餘金額分攤給權益組成部分。

交易成本

- 應按負債以及權益組成部分的相對公允價值分攤。

認列利息費用

- 企業應有系統地將負債組成與到期應付本金間之差額，採有效利率法認列為利息費用。

【特殊議題8】 庫藏股

- 庫藏股為企業發行之後再取回之權益工具；
- 企業應以庫藏股之公允價值做為權益之減項。企業庫藏股的購買、出售、發行或註銷不得於損益中認列利益或損失



【特殊議題9】 分配給業主

- 將分配給業主(權益工具持有者)之金額，扣除任何相關之所得稅利益後，自權益項目中減少。
- 分配現金以外的資產作為股利：當企業宣告此一分配時，並有義務將此非現金資產分配給業主時應認列為負債。
- 以分配資產的公允價值來衡量負債：每一報導期間結束日及清償日，企業應調整應付股利的帳面金額，以反映被分配資產公允價值的變動，並將任何變動認列為權益項下分配金額之調整。

釋例 3- 分配給業主

【背景說明】

- 甲公司於20X3年12/1宣告將帳面值\$1,000，公允價值\$1,200的股票投資作為股利發放標的；
- 20X3年底股票公允價值為\$1,300，20X4年1/31為實際股利發放日，股票此時公允價值為\$1,500。

	20X3/12/1		20X3/12/31		20X4/1/31	
保留盈餘	1,200		100		200	
應付股利		1200		100		200
金融資產-股票	200		100		200	
金融資產評價利益		200		100		200
應付股利					1,500	
金融資產-股票						1,500

【特殊議題10】

非控制股權和關聯性子公司股權交易

- 在合併報表中，權益包含子公司淨資產之非控制股權。
- 企業應將不會導致控制權喪失之母公司對子公司股權的變動，做為權益持有者的交易。
- 非控制股權的帳面價值應調整以反映母公司對子公司淨資產之股權的變動
- 非控制股權被調整金額與任何支付或收取之對價間的差額，應在權益項下做為母公司持有權益的調整，企業不得對此變動認列利得或損失，亦不能認列在交易所產生之資產 (包含商譽) 或負債之帳面金額中。

內容大綱

- ◆ 說 明
- ◆ 判斷與分類
- ◆ 衡 量
- ◆ 特殊議題討論
- ◆ 揭 露

負債準備之揭露

■ 企業應依負債準備之類別分別揭露下列資訊：

- 期間開始日及結束日之帳面金額；
- 當期新增之負債準備，包括折現金額變動之影響數；
- 當期已發生或已沖銷之負債準備金額；
- 當期迴轉之未使用金額。
- 概述義務性質及經濟效益流出之預期時間；
- 說明經濟效益流出金額或時間之不確定性；及
- 任何預期之補償金額，說明就該預期之歸墊已認列為資產之金額。

或有負債之揭露

◆ 除非經濟效益流出的可能性極小，否則企業應在報導日依或有負債之類別概要說明其性質，並在可行的情況下揭露下列資訊：

- 依最佳估計方式衡量其財務影響之估計；
- 說明經濟效益流出金額或時間之不確定性；及
- 任何歸墊之可能性。

若上述揭露實務上不可行，亦應說明此一事實。

或有資產之揭露

- ◆ 當經濟效益倘若**很有可能(probable)**流入企業，但實現並不確定時，企業應於報導期間結束日揭露說明或有資產之性質，並在可行的情況下揭露以最佳估計方式衡量其財務影響之估計數，須注意避免誤導有收益產生之可能性。

若上述揭露實務上不可行，亦應說明此一事實。

Q&A



TAIWAN



What matters to you,
Matters to us

■ <http://www.bdo.com.tw>

