



經濟部 99 年度

「中小企業國際財務報導準則Q&A」

委託單位：經濟部

執行單位：國立臺北商業技術學院

執行期間：中華民國 99 年 3 月 23 日起至 99 年 12 月 20 日

中小企業國際財務報導準則Q&A

鑒於公開發行公司之會計準則與國際會計準則 (IFRS) 接軌後，各界關切中小企業會計原則之發展，以及商業會計法規之修訂方向，因此，經濟部 99 年委由「台北商業技術學院」探討中小企業國際財務報導準則（簡稱 IFRS for SMEs）之內容，擬具一系列問答集，共 35 章，以引導各界認識，並供工商企業界及會計從業人員參考。

Q&A 第 1 章 中小企業個體

中小企業國際財務報導準則（以下簡稱本準則）是為中小企業所訂定之會計處理準則。本章主要在說明適用本準則之中小企業個體所具備的特性，即符合哪些特性的中小企業需要採用本準則規定以處理會計事務，及編製財務報表。

Q1: 本準則規範之目的、適用範圍為何？

[第 1.1、1.2、1.3 段]

Ans:

目的:中小企業國際財務報導準則係訂定中小企業之會計處理準則。

適用範圍:本準則所規範之中小企業係指同時符合下列二項條件者：

- (a) 不具公共課責性（public accountability）；
- (b) 發佈一般目的財務報表供外部使用者參考之企業。

企業如有下列情況，則具有公共課責性：

- (a) 企業之債務或權益工具已在公開市場交易或正準備在公開市場發行。
- (b) 企業（包括銀行、信用社、保險公司、證券經紀商/交易商、共同基金和投資銀行）以替外部社會大眾託管資產作為主要的營業活動。

Q2: 若企業信託持有資產，並非主要營業活動，是否具有公共課責性？有哪些例子？

[第 1.4 段]

Ans: 為外部大眾群體信託持有資產的企業，如果信託持有資產並非主要營業活動，這些企業則不具有公共課責性。這些企業可能為旅行社、不動產代理商、學校、慈善機構、會員制存款的合作性企業、代收顧客款項或保證金之企業（如公用事業）等。

Q3: 有些企業具有公共課責性但當地法律仍准許使用本準則時，有何排除規定？

[第 1.5 段]

Ans: 如果一家具有公共課責性的企業使用本準則，即使企業所處管轄區內，法律或法規允許或規定企業可以採用本準則，其財務報表仍不應該被視為遵循中小企業國際財務報導準則。

Q4: 若公司本身不具有公共課責性，但其母公司係使用國際財務報導準則編製財務報表，此時該公司是否被禁止適用本準則之相關規範？

[第 1.6 段]

Ans: 不具有公共課責性的子公司，其母公司使用國際財務報導準則，或為採用國際財務報導準則表達合併報表的組成個體之一，並未被禁止使用本準則作為編製自身財務報表的依據。如果企業宣稱其財務報表係遵循中小企業國際財務報導準則，則企業必需遵守所有本準則的規定。

Q&A 第 2 章 觀念和廣泛性原則

本章說明中小企業財務報表的目的及促進財務報表資訊有用性所應具備的品質特性，並建立中小企業財務報表的基本觀念和原則。中小企業財務報表的目的為提供中小企業財務狀況、經營績效及現金流量的資訊及表達管理階層受託資源管理之結果及責任。而提昇財務報表資訊的品質特性包括可瞭解性、攸關性、重要性、可靠性、實質重於形式、審慎性、完整性、比較性、時效性及成本與效益之間的均衡等。另外，本章描述資產、負債、權益、收益與費損的定義、認列標準、衡量觀念及廣泛性原則的規定。

Q1: 本章的範圍為何？

[第 2.1 段]

Ans: 本章說明中小企業財務報表的目的，財務報表資訊有用性的品質特性及中小企業財務報表的基本觀念和原則。

Q2: 財務報表的目的為何？

[第 2.2、2.3 段]

Ans: 中小企業財務報表的目的係提供中小企業財務狀況、經營績效及現金流量的相關資訊，俾協助無權要求企業提供特定形式報告以符合其特定資訊需求的使用者制定經濟決策。財務報表亦應表達管理階層受託資源管理之結果及責任。

Q3: 財務報表品質特性的定義和企業在成本與效益均衡方面的考量應注意事項為何？

[第 2.4～2.14 段]

Ans:

(a)可瞭解性:

財務報表所提供的資訊應該以使用者可理解的方式表達。然而，對可瞭解性的需求，不允許因資訊對部分使用者較難，不易瞭解而遺漏該攸關性的資訊。

(b)攸關性:

財務報表所提供的資訊必須與使用者所作決策的需求攸關。具攸關性品質的資訊可幫助使用者評估過去、現在或未來事項，證實或更正其過去評估，因而影響使用者所作的經濟決策。

(c)重要性:

如果資訊被遺漏或錯誤表達可能影響使用者以該財務報表作為基礎而制訂經濟決策，則該資訊具有重要性和攸關性。重要性係依據遺漏或誤述之規模（大小）及特定情境下加以判斷。但企業不應為達成特定財務狀況、經營績效或現金流量而作違反本準則不具重要性不正確資訊。

(d)可靠性:

當資訊無重大錯誤或偏差，且係忠實表達其意圖表達或能合理預期表達，該資訊係具可靠性。若財務報表編製者為達成既定的結果，藉由資訊之選擇或表達，意圖影響使用者所作決策或判斷，則此財務報表即具有偏差。

(e)實質重於形式:

交易事項、其他事件及其他情況應依其經濟實質處理及表達，而非僅依據法律形式，以加強財務報表可靠性。

(f)審慎性:

交易事項及環境必然存有不確定性，對該不確定性，於財務報表之編製時，應審慎地揭露其性質及範圍。審慎性係指於不確定情況下，進行判斷時而必須注意之程度，以免高估資產與收益或低估負債與費損。然而，審慎性運用，並非允許蓄意低估資產與收益或高估負債與費損。簡言之，審慎性並不允許偏差。

(g)完整性:

在考量重要性與成本限制下，為使資訊具可靠性，財務報表應具完整性。資訊遺漏可能造成財務報表錯誤或誤導使用者，並使該資訊喪失可靠性及攸關性。

(h)可比較性:

同一企業不同期間及不同企業財務報表對於類似交易、其他事項及狀況財務影響，應以一致方法衡量與表達。同時，企業於編製財務報表時應告知使用者所採用會計政策、會計政策改變及其影響。

(i)時效性:

為使資訊具攸關性，財務資訊應足以影響使用者所作經濟決策。時效性係指資訊係於決策時間範圍內提供。資訊若不當延遲報導則可能喪失攸關性，故管理當局須權衡資訊時效性及可靠性。為達成攸關性與可靠性均衡，應優先考量如何能滿足使用者作成經濟決策需求。

(j)企業在成本和效益均衡方面的考量應注意事項:

資訊所產生效益應大於提供該資訊所需成本。成本與效益評估，實質上為一判斷過程。企業於採用成本效益測試時，應瞭解資訊效益亦可能由其他外部使用者享用。財務報導的資訊有助於資金提供者做出更佳的決策，資本市場更有效率地運作，企業個體可享受此效益，包括更容易進入資本市場、更有利的公共關係，及取得較低的資金成本。

Q4: 本章所稱「企業財務狀況」為何？

[第 2.15~2.22 段]

Ans: 企業財務狀況係指，在特定日表達於財務狀況表上資產、負債及權益的關係，其定義與說明如下：

- (a) 資產係指企業所控制的資源，該資源是由過去事項所產生，並預期未來可產生經濟效益的流入。許多資產具有實體形態，但是否具有實體形態

並非資產的必要條件。所有權並非決定資產存在的必要因素，例如，企業若能控制租賃物所產生的預期效益，則該租賃物即為企業資產。

(b) 負債係指企業的現有義務，該義務是由過去事項所產生，且預期未來清償時將產生具有經濟效益的資源流出。義務可能為法定義務或**推定義務**。法定義務係依合約或法律規定而依法要求須予履行；推定義務則源自於企業同時符合下列二項條件所產生之義務：

(i) 企業根據過去慣例、公開政策或特定當時情況，向其他團體表示將承擔此特定責任，及

(ii) 其他團體均預期企業將履行該責任。

負債清償通常以支付現金、轉讓現金以外資產、提供勞務、以負債交換另一負債，或負債轉為業主權益方式進行。負債亦可能因其他方式而消滅，如債權人免除或放棄債權。

(c) 權益係指企業的資產扣除其所有負債後的剩餘權益。

Q5: 本章所稱「經營績效」為何？收益與費損的定義又為何？[第 2.23～2.26 段]

Ans: 經營績效係為企業於報導期間收益和費損間的關係。本準則允許企業以單一財務報表（綜合損益表）或兩張財務報表（一張損益表和一張綜合損益表）來表達經營績效。綜合損益總額和損益最常被使用來衡量經營績效或作為其他衡量的基礎，例如投資報酬率或每股盈餘。

收益和費損的定義如下：

(a) 收益係指於報導期間所增加之經濟效益，以資產流入、資產增加或負債減少等方式，造成業主權益增加，但不包括業主投資而增加的權益；可區分為收入與利益。

(i) 收入係指企業正常活動所產生的收益，包括銷貨、手續費、利息、股利、權利金及租金等。

(ii) 利益係指符合收益定義但非屬收入其他項目。各項利益通常於綜合損益表中分別表達，因為該項資訊有助於使用者制定經濟決策。

(b) 費損係指於報導期間所減少之經濟效益，以資產流出、資產耗用或負債增加等方式，造成業主權益減少，但不包括分配給業主而減少的權益。可區分為損失及來自企業正常活動所產生的費用。

(i) 費用係由企業正常活動產生，包括銷貨成本、薪資及折舊，其通常以資產（如現金和約當現金、存貨或不動產、廠房及設備）流出或折耗方式發生。

(ii) 損失係為符合費損的定義但可能非由企業正常活動而產生的其他項目。各項損失通常於綜合損益表中分別表達，因為該資訊有助於使用者制定經濟決策。

Q6: 本章之廣泛性認列和衡量原則係參考何處？本章未特定規範者又該如何進行認列與衡量？ [第 2.35、2.36 段]

Ans: 本準則對資產、負債、收益及費損的認列與衡量規定係根據廣泛性原則，源自於 IASB「財務報表編製與表達架構」及國際財務報導準則。本準則對特定交易、事件或情況未加以規範者，第 10.4 段提供企業判斷的準則，第 10.5 段則提供企業於特定情況下應如何決定適當的會計政策架構層級。該架構第二階段要求企業應依循本章資產、負債、收益和費損定義、認列標準、衡量觀念及廣泛性原則的規定。

Q7: 本章所稱「認列」原則為何？認列的可能性、可靠性及未符合認列標準的項目有何說明？ [第 2.27~2.32 段]

Ans: 本章所稱之認列係指將符合資產、負債、收益或費損定義和下列認列標準的項目，列入財務報表的過程：

- (a) 與該項目有關的未來經濟效益很有可能流入或流出企業，及
- (b) 對該項目的成本或價值能可靠衡量。

符合認列標準項目應於財務報表中認列，不得以會計政策揭露、附註或說明等方式表達或修正。

(a) 未來經濟效益很有可能:

可能性是財務報表要素認列的第一個標準，係指該項目的未來經濟效益流入或流出企業的不確定程度。未來經濟效益流入或流出不確定程度評估，是以編製財務報表時，在財務報導結束日對所有可得證據所作的評估。該等評估係對個別重大項目作個別評估，及對非重大項目作集合評估。

(b) 衡量的可靠性:

財務報表要素認列的第二個標準為一個項目的成本或價值能夠可靠衡量。成本或價值可能為已知或必須加以估計。合理估計為編製財務報表不可或缺的程序，且無損於財務報表的可靠性。當某一項目無法合理估計時，則該項目不能於財務報表中認列。

(c) 未符合認列標準項目:

未符合認列標準項目，可能因續後環境或事件影響而符合認列標準。

此外，若未符合認列標準項目與財務報表使用者評估企業財務狀況、經營績效及財務狀況變動攸關時，仍須於附註、說明性或解釋性之補充資料中揭露。

Q8: 企業對於資產、負債、收益和費損之衡量和編製財務報表的基礎有何規範？ [第 2.33、2.34 段]

Ans: 衡量係指企業決定財務報表中資產、負債、收益和費損的貨幣金額過程，包括衡量基礎的選擇。本準則規定企業對不同類型的資產、負債、收益和

費損應採用不同的衡量基礎。**歷史成本和公允價值是二種常用的衡量基礎：**

- (a) 對資產而言，歷史成本是取得資產時所支付現金或約當現金的金額，或取得對價的公允價值。負債的歷史成本，為承擔義務時所收取現金或約當現金的金額，或收取非現金資產的公允價值，或於未來預期需支付現金或約當現金以清償現有負債的金額。攤銷後的歷史成本，係指資產或負債的歷史成本加、減已被認為費損或收益的部份。
- (b) 公允價值係指雙方對交易事項已充分瞭解並有成交意願，在正常交易下據以達成資產交換或負債清償的金額。

Q9: 企業編製財務報表的基礎為何？

[第2.36段]

Ans: 除現金流量資訊外，企業應採用應計基礎編製財務報表。於應計基礎下，符合財務報表要素定義及認列標準項目，應認為資產、負債、業主權益、收益或費損。

Q10:本章對於資產、負債、收益、費損及綜合損益總額和損益在財務報表的認列有何詳細規定？

[第 2.37~2.44 段]

Ans:

1.資產

資產應於其未來經濟效益很有可能流入企業，且其成本或價值能夠可靠衡量時，於財務狀況表中認列。支出如已經發生，但其經濟效益不大可能在本會計期間以後流入企業，則不應在財務狀況表中認為資產，而應在綜合損益表（或損益表）中認為費損。

企業不應將或有資產認為資產。然而當企業未來經濟效益是明顯確定的，則其相關資產並非為或有資產，應適當地認為資產。

2.負債

當企業符合下列事項時，應於財務狀況表中認列負債：

- (a) 企業在財務報導期間結束日因過去交易事項而產生義務；
- (b) 企業很有可能需於未來移轉具有經濟效益的資源以清償此義務；
- (c) 清償的金額能夠可靠衡量。

3.或有負債

係指可能發生但不確定的義務，或不符合第 2.39 段中(b)和(c)的一項或兩項條件，而無法被認列之現時義務。企業不應將或有負債認為負債，除非在企業合併（詳見第 19 章「企業合併和商譽」）時，合併公司因合併交易而產生的或有負債。

4.收益

收益的認列係直接來自於資產和負債的認列與衡量。當與資產增加或負債減少相關聯的未來經濟效益的增加已經發生，且金額能可靠衡量時，即應在綜合損益表（或損益表）中認列收益。

5. 費損

費損的認列係直接來自於資產和負債的認列與衡量。當與資產減少或負債增加相關聯的未來經濟效益的減少已經發生，且金額能可靠衡量時，即應在綜合損益表（或損益表）中認列費損。

6. 綜合損益總額和損益

綜合損益總額為收益減除費損的差額。它不是財務報表的單獨要素，所以不需要單獨的認列原則。損益是非本準則所稱其他綜合損益項目收入減除費用的差額。它不是財務報表的單獨要素，所以不需要單獨認列原則。

Q11:本章對於資產及負債在原始衡量和後續衡量方面有何規定？

[第 2.46~2.51 段]

Ans:

1. 原始衡量:

企業應以歷史成本原始認列資產及負債。除非本準則規定應以其他基礎衡量，如公允價值。

2. 後續衡量分成兩部分:

1. **金融資產、負債:**企業以第 11 章基本金融工具的規定—攤銷後成本減除減損的價值，衡量基本金融資產和金融負債，然而投資於公開市場交易之不可轉換與不附賣回權的特別股、不附賣回權普通股或其公允價值能夠可靠衡量的金融工具，應以公允價值衡量且其公允價值變動列入損益衡量。

除非本準則規定或允許以其他基礎衡量（如以成本或攤銷後成本），企業應採用公允價值衡量基本金融工具以外的金融資產與金融負債，並將其公允價值變動列入損益。

2. **非金融資產、負債:**企業以歷史成本原始認列非金融資產，後續衡量則採用其他基礎。例如：

- (i) 企業以折舊後成本與可回收金額孰低者衡量不動產、廠房及設備。
- (ii) 企業以成本與淨變現價值（售價減除完工及銷售所需成本）孰低者衡量存貨。
- (iii) 企業對於使用或備供出售之非金融資產認列減損損失。

以較低的金額衡量資產，係為確保所衡量資產金額未高於企業預期資產出售或使用所產生之所得。

對於下列非金融資產，本準則允許或規定以公允價值衡量：

- (iv) 以公允價值衡量關聯性企業及合資企業投資（分別詳見14.10段及15.15段）。
- (v) 以公允價值衡量投資性不動產（詳見16.7段）。
- (vi) 以公允價值減除銷售所需的估計成本衡量農業資產（生物資產及收割農產品）（詳見34.2段）。

其他金融負債以外的負債：大多數非金融負債係以財務報導日應清償該義務所需最佳估計的金額衡量。

Q12:本章對於資產與負債抵銷有何規定說明？

[第 2.52 段]

Ans: 除本準則規定或允許者外，企業不能將資產和負債或收益和費損相互抵銷。

- (a) 將資產按減除備抵評價後的淨額衡量並非抵銷，例如存貨減除備抵存貨，及應收帳款減除備抵呆帳等。
- (b) 企業的附屬營業活動應將同一交易的收益和相關的費損抵銷，包括處分非流動資產，如投資和營業用資產，將處分價款減除該資產的帳面價值和相關的銷售費用後的餘額列報為利益或損失。

Q&A 第 3 章 財務報表表達

本章說明財務報表公允表達的內涵，企業若已遵循中小企業國際財務報導準則編製財務報表，應明確而無保留的聲明，及企業應評估自身繼續經營之能力。另外，本章規範企業提供一套完整財務報表的內容，包含財務狀況表、綜合損益表、權益變動表、現金流量表及附註；而若權益變動僅包括當期損益、股利支付、前期錯誤更正及會計政策變動影響數，企業得以單一損益與保留盈餘表取代綜合損益表和權益變動表。

Q1: 本章的範圍為何？對公允表達有何說明？

[第 3.1、3.2 段]

Ans: 本章說明財務報表的公允表達，應遵循中小企業國際財務報導準則的規定，及一套完整財務報表的內容。

公允表達:

財務報表應公允表達企業的財務狀況、財務績效及現金流量。公允表達規定應依據第 2 章「觀念和廣泛性原則」，資產、負債、收益及費損的定義和認列標準，忠實表達交易、其他事項及情況的影響。

- (a) 採用本準則並提供必要之額外揭露，所編製的財務報表，被假定能達成公允表達企業之財務狀況、財務績效及現金流量。
- (b) 如第 1.5 段所述，具公共課責性之企業若採用本準則編製財務報表，將無法產生依照本準則所稱之公允表達。

若本準則之規定尚不足以讓使用者瞭解企業特定交易、其他事項與情況對其財務狀況與財務績效之影響時，即有必要作額外揭露。

Q2: 當企業認為遵循本準則將使財務報表產生誤解時，是否允許其背離本準則？又該做哪些項目的揭露？

[第 3.3~3.7 段]

Ans: 企業若已遵循中小企業國際財務報導準則編製財務報表，應將此一事實在附註中明確而無保留的聲明。除非財務報表已遵循本準則所有規定，否則不得宣稱已遵循中小企業國際財務報導準則。

在極少數情況下，企業管理當局認為遵循本準則的規定，將產生誤解，致使與第 2 章所述之中小企業財務報表的目的衝突時，除非相關主管機關禁止背離相關規定，否則企業應該依照背離相關規定的適用。

當企業背離本準則的規定時，應作下列的揭露：

- (a) 管理當局認定財務報表能公允表達企業的財務狀況、財務績效及現金流量之結論。
- (b) 除了為達成公允表達而背離某項特定規範外，企業已遵循中小企業國際

財務報導準則。

- (c) 背離的性質，包括中小企業國際財務報導準則規定處理方法、該處理方法在所處情況下將產生誤導，而與第 2 章所述財務報表的目的相衝突的原因，以及現在採用的處理方法。

當企業在以前期間已經背離本準則的規範，且該項背離影響到本期財務報表認列的金額時，應揭露上述(c)項所要求的內容。

在極少數情況下，企業管理當局認為遵循本準則的某項規範，將產生誤解，以致與第 2 章所述之中小企業財務報表的目的衝突，然而相關主管機關禁止背離某項規範時，企業仍應遵循該項規範，但應揭露下列資訊，盡最大可能以減少因遵循這些規範而產生的誤導：

- (a) 該項規範的性質、管理階層認定遵循該項規範會產生誤導，從而與編製財務報表目的相衝突的原因。
- (b) 為達到公允表達，對每一個表達期間財務報表中各項目應做的調整。

Q3: 企業管理當局依本準則之規定編製財務報表時是否需評估企業繼續經營之能力？ [第 3.8、3.9 段]

Ans: 企業管理當局依本準則之規定編製財務報表時，應評估企業繼續經營之能力。除非管理當局打算將企業加以清算、停止營業或別無選擇只能加以清算或停止營業，否則即視企業為繼續經營。

在評估採用繼續經營假說是否適當時，管理階層應考慮所有能獲得有關未來的資訊，這些資訊至少應涵蓋自報導日起十二個月之期間。

管理階層意識到與某些事項或情況有關的重大不確定性可能導致企業能否繼續經營產生重大疑慮時，則應揭露這些不確定因素。當企業未採用繼續經營基礎編製財務報表時，應揭露此一事實，並揭露其編製財務報表的基礎與企業何以被認為無法繼續經營的理由。

Q4: 企業遵循本準則編製財務報表時，對於報導的頻率、一致性和比較性、重要性與彙總方面的規範有何？ [第 3.10~3.16 段]

Ans:

1.報導頻率:

企業至少應每年報導一套完整的財務報表（包括比較資訊）。年度財務報導期間因財務報表期間結束日改變而長於或短於一年者，企業應揭露下列事項：

- (a) 財務報導期間非為一年的事實。
- (b) 採用更長或更短期間的原因。
- (c) 財務報表中表達的金額不完全具有比較性的事實。

2.一致表達:

除下列情況外，企業對於財務報表中各項目的表達和分類應保持前後一致：

- (a) 企業經營的性質發生重大變化，或對財務報表加以檢討後，參照第 10 章「會計政策、估計和錯誤」之會計政策選擇和適用標準，認為以其他方式表達和分類顯然更適當；
- (b) 本準則要求改變表達之方式。

除非重分類實務不可行外，企業改變本期財務報表的表達或分類時，應該重分類可比較金額。企業重分類可比較金額時，應揭露下列事項：

- (a) 重分類的性質。
- (b) 個別項目或類別項目重分類之金額。
- (c) 重分類的原因。（若重分類可比較金額於實務上不可行，企業應揭露不可行的原因。）

3.比較資訊：

除非本準則允許或另有規定，企業應在當期財務報表中表達前期比較期間之所有金額的比較資訊。企業揭露之資訊應包括可幫助瞭解本期財務報表之敘述性和說明性的比較性資訊。

4.重要性和彙總：

企業應單獨表達相似項目之重要類別，而不同性質或功能的重要項目也應單獨表達，除非該項目不具重要性。該項目的遺漏或誤述，若可能個別或集體影響使用者以該財務報表所制定之經濟決策時，則該項目資訊具有重要性。重要性係於當時情況下，依遺漏或誤述的性質和金額加以判斷決定。項目的性質、金額大小或二者同時為判定該項目是否具重要性的因素。

Q5: 「一套完整的財務報表」係包括哪些項目？中小企業有需要提供兩期的報表以供比較嗎？ [第 3.17~3.22 段]

Ans: 企業應該提供完整的財務報表給使用者，完整的財務報表應包括：

- (a) 財務狀況表。
- (b) 下列二者之一：
 - (i) 單一綜合損益表：將報導期間認列的所有收益和費損項目表達在一張綜合損益表中，包括決定損益項目及其他綜合損益的組成項目。
 - (ii) 一張損益表和一張綜合損益表。如果企業選擇兩張報表法表達綜合損益總額，則應把損益表的「本期損益」作為綜合損益表的第一項，然後再列示所有其他綜合損益的組成項目。
- (c) 權益變動表。
- (d) 現金流量表。
- (e) 附註（包括重大會計政策的彙總說明及其他說明性資訊）。

若當期權益變動僅包括當期損益、股利支付、前期錯誤更正及會計政策變動影響數，企業得以單一損益與保留盈餘表取代綜合損益表和權益變動表。（如果企業沒有其他綜合損益項目，則僅以損益表或於綜合損益表中最後一

列列示「本期損益」表達即可)。

此外，由於第 3.14 段規範企業應揭露財務報表項目所有金額之過去可比較性資訊，因此企業至少應提供兩期財務報表及相關附註方為完整之財務報表。企業得以採用本準則規定以外的財務報表名稱（以不會引起誤解為原則）。

Q6: 企業在認定各財務報表和附註及其他資訊之間有何相關規範？

[第 3.23~3.24 段]

Ans: 企業應明確地認定各財務報表和附註，並明確區分同一文件中的其他資訊。

同時，為了使表達的資訊更容易瞭解，企業必須明確地列報下列資訊，必要時可重複列報：

- (a) 報導企業的名稱及從前期報導期間結束日起，該名稱的變動。
- (b) 財務報表涵蓋個別企業或集團企業。
- (c) 財務報表的期末日期和所涵蓋的期間。
- (d) 依第 30 章「外幣交易」所定義的報導貨幣。
- (e) 在財務報表中用以表達金額的整取單位。

企業應於附註中揭露下列資訊：

- (a) 企業住所、法律型態、國別和註冊辦公室的地址。
- (b) 企業主要營業項目（活動）性質的說明。

Q7: 本準則未規定的資訊表達為何？

[第 3.25 段]

Ans: 本準則不規範中小企業部門別資訊、每股盈餘，或期中財務報導的表達。

企業在揭露這些資訊時，應該說明編製和表達此資訊的基礎。

Q&A 第 4 章 財務狀況表

財務狀況表（有時稱為資產負債表）係報導企業在特定日期—報導期間結束日之資產、負債及權益。本章規定財務狀況表的編製與表達，主要內容包括應在財務狀況表中表達的資訊、財務狀況表項目表達之順序及格式、及應在財務狀況表或附註中表達之資訊。

Q1: 本章的範圍為何？

[第 4.1 段]

Ans: 本章規定財務狀況表中應表達的資訊及如何表達財務狀況表。財務狀況表（有時稱為資產負債表）係報導企業在特定日期—報導期間結束日之資產、負債及權益。

Q2: 應在財務狀況表中表達的資訊為何？

[第 4.2~4.3 段]

Ans: 財務狀況表中至少應包括下列各單行項目及金額：

- (a) 現金及約當現金。
- (b) 應收帳款及其他應收款。
- (c) 金融資產（不包括(a)、(b)、(j)及(k)列示的金額）。
- (d) 存貨。
- (e) 不動產、廠房及設備。
- (f) 公允價值變動列入損益之投資性不動產。
- (g) 無形資產。
- (h) 成本減除累計折舊及減損之生物資產。
- (i) 公允價值變動列入損益之生物資產。
- (j) 關聯企業之投資。
- (k) 合資企業之投資。
- (l) 應付帳款及其他應付款。
- (m) 金融負債（不包括(l)及(p)項目的金額）。
- (n) 當期所得稅負債和資產。
- (o) 遞延所得稅負債及遞延所得稅資產（通常分類為非流動）。
- (p) 準備。
- (q) 在權益中列報的非控制權益。
- (r) 歸屬於母公司業主的權益。

當有助於使用者對財務狀況的瞭解時，企業應在財務狀況表中增加額外單行列報的項目、標題和小計金額之表達。

Q3: 本章對於流動/非流動的列示有何規定？

[第 4.4 段]

Ans: 企業應依規定，於財務狀況表中單獨列示流動資產與非流動資產、流動負債與非流動負債，除非依資產之變現程度（liquidity）表達，可提供更可靠且攸關的資訊。但若依資產之變現程度表達時，則全部資產和負債均應按變現程度大小的順序列示（以升序或降序方式列示）。

Q4: 如何區分流動資產？

[第 4.5～4.6 段]

Ans: 企業應於符合下列情況之一時，將資產分類為流動資產：

- (a) 預期將於正常營業週期中變現、意圖出售或消耗者；
- (b) 主要為交易目的而持有者；
- (c) 預期在報導日後十二個月內將變現者；或
- (d) 現金或約當現金，除非該現金或約當現金於報導日後至少十二個月內，被限制用以進行資產交換或清償負債。

企業應將非屬流動資產之資產分類為非流動資產。企業之正常營業週期若無法明確辨認，則應假設為十二個月。

Q5: 如何區分流動負債？

[第 4.7～4.8 段]

Ans: 企業應於符合下列情況之一時，將負債分類為流動負債：

- (a) 預期將於正常營業週期中清償的負債；
 - (b) 主要為交易目的而持有者；
 - (c) 須於報導日後十二個月內到期且清償；或
 - (d) 企業不能無條件將清償期限延期到報導日後至少十二個月以上者。
- 企業應將其他非屬流動負債之負債分類為非流動負債。

Q6: 企業在財務狀況表項目表達之順序及格式有何規定？

[第 4.9、4.10 段]

Ans: 本準則並未規定財務狀況表項目表達之順序或格式。第 4.2 段僅簡單地列示性質或功能明顯不同，通常應於財務狀況表中分別表達之項目。此外，

- (a) 依規模、性質及功能判斷，個別項目或類似項目彙總之單獨表達若有助瞭解企業財務狀況時，即應分別呈現於財務狀況中。
- (b) 為有助於瞭解企業財務狀況之資訊，企業可根據本身性質及其交易之性質修正說明內容及各項目或類似項目彙總之表達順序。

另外，企業應評估下列事項以判斷是否有額外項目應分別單獨列報：

- (a) 資產的金額、性質及變現性。
- (b) 資產之功能。
- (c) 負債的金額、性質及到期日。

Q7: 企業在財務狀況表中表達或用附註方式揭露的層級上有何規定？此外，股份有限公司和沒有股本的企業在表達與揭露上又有何規範？

[第 4.11～4.14 段]

Ans:下列所列示的各單行項目，企業應於財務狀況表中或用附註的方式作次級分類：

- (a) 不動產、廠房及設備，以對企業適當的方式分類。
- (b) 應收帳款及其他應收款，單獨列示銷售客戶的應收帳款，其他企業的應收款及尚未開立應計收益的其他應收款項。
- (c) 存貨，單獨列示下列金額
 - (i) 備供正常營業出售者；
 - (ii) 正在生產過程中且將於完成後供正常營業出售者；
 - (iii) 將於商品生產或勞務提供過程中，消耗的材料或物料。
- (d) 應付帳款及其他應付款，單獨列示採購供應商的應付帳款，其他企業的應付款、遞延收益及應計項目。
- (e) 準備分類為員工福利準備及其他準備。
- (f) 權益分類為投入資本、資本公積、保留盈餘、及單獨列示本準則所規定被認列在其他綜合損益項目。

1.股份有限公司應於財務狀況表或附註揭露下列事項：[第 4.12 段]

- (a) 對每一類別股本：
 - (i) 核定的股數。
 - (ii) 已發行並全額收款的股數，及已發行但未全額收款的股數。
 - (iii) 每股面值或無面值之股票。
 - (iv) 調節期初與期末流通在外股數。
 - (v) 附加於各類股本上的各種權利、優惠（優先權）和限制，包括分配股利及償還股本的限制。
 - (vi) 由企業本身或其聯屬企業持有之庫藏股。
 - (vii) 為供選擇權及合約執行而發行股份所保留的股票，包括條件及金額。
- (b) 權益中各項準備的說明。

2.沒有股本的企業：

例如合夥或信託，應揭露與上述(a) 類似之資訊，包括每一類股本相對等的資訊，每一類權益在本期的變動，以及各類權益的權利、優先權和限制。

Q8: 如果在財務報導結束日，企業具有約束處分資產或一組資產和負債的買賣合約，企業應該揭露的資訊為何？ [第 4.14 段]

Ans: 企業應該揭露的資訊如下：

- (a) 說明資產或一組資產和負債。
- (b) 說明出售或規劃的事實和情況。
- (c) 處分資產的帳面價值或處分一組資產和負債的帳面價值總額。

Q&A 第 5 章 綜合損益表和損益表

本章係規範企業如何以單一報表或兩張報表方式報導財務績效，即綜合損益總額的表達。企業應編製綜合損益表，列示當期所認列的所有收益和費損，分為當期損益和當期其他綜合損益，得出總合損益總額。當期損益項目可另外單獨編製一張損益表，得出本期損益，再將本期損益列為另一張綜合損益表的第一項，再列示其他綜合損益項目，得出綜合損益總額。

Q1: 本章的範圍為何？

[第 5.1 段]

Ans: 本章係規範企業如何以單一報表或兩張報表方式報導某一期間的財務績效，即綜合損益總額的計算與表達。

Q2: 綜合損益總額的表達方式為何？

[第 5.2~5.3 段]

Ans: 綜合損益表應列示當期所認列的所有收益和費損，分為當期損益與當期其他綜合損益，得出綜合損益總額，其表達方式有二：

- (a) 單一綜合損益表，係將某一期間所認列的所有收益和費損項目均列示在一張綜合損益表中。
- (b) 兩張報表，一張損益表和一張綜合損益表，損益表單獨列示損益的組成項目，而綜合損益表則列示本準則允許或規範的損益以外之其他綜合損益總額的組成項目。

另外，當企業從採用單一報表法改變為兩張報表法，或從兩張報表法改採用單一報表法時，視為會計政策的變動，適用第 10 章「會計政策、估計與錯誤」會計處理程序。

Q3: 本章對於[單一報表法]和[兩張報表法]的表達和錯誤更正、政策變動及其他綜合損益項目有何進一步規定？

[第 5.4~5.7 段]

Ans:

單一報表法:

在單一報表法下，綜合損益表應該包括某一期間所認列的所有收益和費損項目，除非本準則另有規定；

1. 本準則對於下列情況提供不同的會計處理：[第 5.4 段]

- (a) 錯誤更正和會計政策變動的影響應追溯調整前期報表，並非當期損益組成項目（詳見第 10 章「會計政策、估計與錯誤」）。
- (b) 下列三種類型的其他綜合損益項目，為綜合損益總額的組成部份，並非損益項目：

(i) 國外營運單位財務報表換算所產生的匯兌利得和損失（詳見第 30 章「外幣換算」）。

(ii) 員工福利計劃的精算損益（詳見第 28 章「員工福利」）。

(iii) 金融避險工具的評價損益（詳見第 12 章「其他金融工具」）。

2. 企業的綜合損益表至少應包括下列單行項目的金額：【第 5.5 段】

(a) 收入。

(b) 融資成本。

(c) 採用權益法處理對關聯公司（詳見第 14 章「投資關聯企業」）和合資公司（詳見第 15 章「投資合資企業」）的投資損益所享有的份額。

(d) 所得稅費用（不包括項目(e), (g),及(h),詳見第 29.27 段）。

(e) 下列兩項的合計金額：

(i) 停業單位的稅後損益，及

(ii) 把構成停業單位的淨資產按公允價值衡量扣除出售或處分成本所認列的稅後利益或損失。

(f) （本期）損益（若企業沒有其他綜合損益項目，則不需列示此項）。

(g) 按性質分類的其他綜合損益（詳見 5.4(b)段）的各組成項目（不包括(h)）。

(h) 採用權益法處理的對關聯公司和合資投資公司的其他綜合損益中所享有的份額。

(i) 綜合損益總額（如果企業沒有其他綜合損益項目，則此項目名稱可為本期損益）。

3. 企業在綜合損益表中應分別揭露本期損益及綜合損益總額的分配：

【第 5.6 段】

(a) 本期損益歸屬於：

(i) 非控制權益。

(ii) 母公司業主。

(b) 本期綜合損益總額歸屬於：

(i) 非控制權益。

(ii) 母公司業主。

兩張報表法

在兩張報表法下，損益表至少應表達第5.5(a)至第5.5(f)段所列之項目，並計算出最後的損益金額。

而綜合損益表應把單獨的本期損益列為第一項目，然後再列示第5.5(g)至第5.5(i)段和5.6段的所有其他綜合損益的組成項目金額。

Q4: 本章對於錯誤更正與會計政策變動在綜合損益表上的表達與揭露和其他具有攸關性之資訊及非常項目上有何規定？ **【第 5.8～5.10 段】**

Ans: 在本準則下，錯誤更正與會計政策變動的影響應追溯調整前期報表，而非視為當期損益的組成項目。

對於瞭解企業的財務績效具有攸關性，則企業應在綜合損益表（和損益表，如果編製）中列示額外的單行項目、標題和小計金額。

無論在綜合損益表或單獨的損益表（如果單獨列報），或在附註中，企業不應將任何收益和費損項目列作「非常項目」。

Q5: 為使費用在報表上的表達更具攸關性，對於費用的分類有何規範？

[第 5.11 段]

Ans: 企業應依據費用的性質或費用的功能加以分類，視何者能提供可靠且更攸關的資訊而定，並作分析。

費用性質法:

費用性質法是依照費用的性質加以分類，例如折舊費用、原料購買成本、運輸費用、員工福利和廣告費用等。這種分類方法簡單，不須再按功能別分攤。

費用功能法:

費用功能法是依照費用的功能加以分類，例如銷貨成本、推銷費用和管理費用等。在此方法下，企業至少應單獨列示銷貨成本。

Q&A 第 6 章 權益變動表及損益與保留盈餘表

權益變動表係表達企業在報導期間的損益、認列為其他綜合損益的收益及費損項目、當期會計政策變動和錯誤更正的影響數，及當期業主資本投入、股利發放和其他分配予業主的金額。本章係規範企業權益變動表的表達，並且在特定情況下，即當期權益的變動主要來自損益、股利支付、錯誤更正及會計政策變動時，可以選擇以損益與保留盈餘表，表達某一期間之權益變動。

Q1: 本章的範圍為何？權益變動表的目的為何？

[第 6.1、6.2 段]

Ans:

本章的範圍：

本章係規範企業如何以權益變動表，或符合特定情況下，可以選擇以損益與保留盈餘表，表達某一期間之權益變動。

權益變動表目的：

權益變動表係表達企業在報導期間的損益、認列為其他綜合損益的收益及費損項目、當期會計政策變動和錯誤更正的影響數，及當期業主資本投入、股利發放和其他分配予業主的金額。

Q2: 權益變動表應表達哪些資訊？

[第 6.3 段]

Ans: 企業應於權益變動表表達下列項目：

- (a) 當期綜合損益總額，並單獨列示歸屬於母公司業主及非控制權益的金額。
- (b) 根據第 10 章「會計政策、估計和錯誤更正」之規定，所認列之追溯適用新會計政策或追溯重編對權益有影響的各組成項目
- (c) 單獨揭露並調節下列權益各組成項目從期初到期末的帳面價值：
 - (i) 損益。
 - (ii) 各項其他綜合損益。
 - (iii) 業主投入、股利及其他分配給業主的金額，應單獨列示發行股份、庫藏股交易、股利、其他分配給業主的金額，以及未導致喪失控制的情況下，對子公司股權的變動。

Q3: 損益與保留盈餘表目的為何？應該表達哪些項目？

[第 6.4~6.5 段]

Ans:

1. 損益與保留盈餘表目的：

損益與保留盈餘表係表達企業於報導期間的當期損益及保留盈餘的變動。如果企業當期權益的變動主要來自損益、股利支付、錯誤更正及會計政策變動，則

本準則允許企業以損益與保留盈餘表來取代綜合損益表和權益變動表。

2. 損益與保留盈餘表應表達的資訊：

企業的損益與保留盈餘表，除應依第 5 章綜合損益表和損益表的規定揭露外，並應表達下列項目：

- (a) 期初保留盈餘。
- (b) 宣告的股利及已付或應付之股利。
- (c) 錯誤更正所作的追溯重編影響數。
- (d) 會計政策變動所作的追溯重編影響數。
- (e) 期末保留盈餘。

Q&A 第 7 章 現金流量表

現金流量表提供企業在報導期間內營業活動、投資活動和融資活動的現金及約當現金的變動資訊。本章規範企業現金流量表應表達的內容與方式，包括以間接法與直接法報導來自營業活動的現金流量，來自投資及融資活動的現金流量，外幣交易現金流量之報導，及所得稅、非現金交易等其他事項之揭露。

Q1: 本章的範圍為何？對於約當現金有何定義？ [第 7.1~7.3 段]

Ans: 本章係規範應在現金流量表中表達的資訊和應如何表達。現金流量表提供企業在報導期間內營業活動、投資活動和融資活動的現金及約當現金的變動資訊。

約當現金是期限短、流動性強的投資，用以支應短期現金承諾，而非供作投資或其他用途。投資通常須自投資日起三個月內到期，方可視為約當現金。銀行透支通常視為與借款類似之融資活動。但銀行透支若可隨時償還且屬企業現金管理的一環，亦應視為現金及約當現金的一部份。

Q2: 本章對於來自營業活動、投資活動及融資活動三類的現金流量有何定義與說明？ [第 7.4~7.6 段]

Ans:

1. 營業活動

營業活動是企業產生主要營業收入的活動，來自營業活動的現金流量通常源自於影響當期損益之交易或其他事項。營業活動的現金流量包括下列項目：

- (a) 銷售商品和提供勞務所收取的現金。
- (b) 因專利費、手續費、佣金及其他收入所收取的現金。
- (c) 支付予商品和勞務供應商的現金。
- (d) 支付予員工和為員工而支付的現金。
- (e) 非被歸屬於融資或投資活動的所得稅相關現金流出或流入。
- (f) 因交易目的而持有的投資、放款及其他合約所產生的現金流出或流入，此類合約之性質類似於專為再出售目的而購入之存貨。

部分交易產生的利益或損失，可能會包括於當期損益，例如出售不動產之損益雖將影響當期損益，但相關交易的現金流量係屬於來自投資活動的現金流量。

2. 投資活動

投資活動係指取得和處分長期資產及其他投資的交易，來自投資活動的現金流量通常包括下列項目：

- (a) 取得不動產、廠房及設備（包括自建固定資產），無形資產及其他長期資產所支付之現金。
- (b) 出售固定資產、無形資產及其他長期資產所收取之現金。
- (c) 取得其他企業之權益證券、債務證券或合資權益（不包括被歸屬為約當現金或以交易為目的而持有者）所支付之現金。
- (d) 出售其他企業之權益證券、債務證券或合資權益（不包括被歸屬為約當現金或以交易為目的而持有者）所收取之現金。
- (e) 預付和貸款給其他企業的現金流出。
- (f) 收回貸款之現金流入。
- (g) 因期貨、遠期合約、選擇權合約及交換合約所產生的現金流出，但不包括因交易目的而持有者及已被列入融資活動之付現。
- (h) 因期貨、遠期合約、選擇權合約及交換合約所產生之現金流入，但不包括因交易目的而持有者及已被列入融資活動之收現。
- (i) 用以避險之合約，其合約之現金流量與被避險部位的現金流量宜作相同歸類（詳見第 12 章「其他金融工具」）。

3. 融資活動

融資活動係指將導致權益組成要素和規模的變動及借款等活動。來自融資活動的現金流量如下：

- (a) 發行股份或其他權益商品所收取的現金。
- (b) 為取得或贖回企業股份而支付予業主的現金。
- (c) 發行票券、債券、票據、貸款、抵押貸款及其他短期或長期借款所取得的現金。
- (d) 償還借款的現金支出。
- (e) 承租人償還融資租賃應付租賃款所支付的現金。

Q3: 企業該如何遵循與報導本章所規定之相關現金流量資訊？對於來自營業活動和非營業活動（投資與融資活動）又有何規範？ [第 7.7、7.10 段]

Ans:

1. 報導來自營業活動的現金流量

企業應該採用下列的兩種方法之一來報導來自營業活動的現金流量：

- (a) 間接法，即自本期損益調整下列項目之影響：1 非現金交易、2 與過去或未來營業活動現金收支相關的遞延項目或應計項目，及 3 投資活動或融資活動現金流量相關之收入或費用項目，或
- (b) 直接法，即分別列示主要項目現金收入及支出總額。

2. 報導來自投資和理財活動的現金流量

企業應分別報導投資活動及融資活動的主要現金收支項目。取得與處分子公司或其他營業單位的現金流量總額，應於投資活動之現金流量中單獨表達。

Q4: 企業依「間接法」報導來自營業活動的現金流量為何？ [第 7.8 段]

Ans: 依間接法報導之營業活動淨現金流量，係自本期損益調整下列項目之影響：

- (a) 存貨及與營業相關應收、應付款之當期變動數。
- (b) 不影響現金的損益項目，如折舊、準備、遞延所得稅、未收現的應計收入（未支付的應計費用）、未實現匯兌損益、關聯企業及歸屬於非控制權益的未分配盈餘。
- (c) 與投資活動或融資活動相關之對現金影響的其他項目。

Q5: 企業依「直接法」報導來自營業活動的現金流量為何？ [第 7.9 段]

Ans: 依直接法報導的營業活動淨現金流量，係直接揭露有關主要項目現金收入及支出總額資訊，可以下列二種方式取得：

- (a) 取自企業會計記錄，或
- (b) 調整下列項目對損益表中銷貨收入、銷貨成本及
- (c) 綜合損益表的其他項目之影響：
 - (i) 存貨及與營業相關應收、應付款之當期變動數
 - (ii) 不影響現金之損益項目和其他與投資活動或融資活動相關之現金影響數。

Q6: 企業如何報導外幣交易之現金流量？ [第 7.11~7.13 段]

Ans: 企業若有外幣交易，其相關現金流量應按現金收支時匯率換算為功能性貨幣入帳。企業若有國外營運機構，其相關現金流量應按現金收支時的匯率換算為功能性貨幣入帳。

雖然來自於外幣匯率變動的未實現兌換損益非屬現金流量。但是，為表達現金及約當現金期初至期末之調節變動，現金流量表應報導匯率變動對所持有外幣現金及以外幣計價約當現金的影響。因此，企業應以期末匯率換算當期持有外幣現金及約當現金，相關未實現兌換損益應於現金流量表中與營業活動、投資活動及融資活動之現金流量單獨列示。

Q7: 本章對於利息和股利之現金流量的報導和歸類上有何規範？

[第 7.14~7.16 段]

Ans: 企業應於現金流量表中單獨列示利息及股利的現金流入及流出。企業將該現金流量分類於營業、投資及融資活動，各期應一致性。

由於利息費用、利息收入及股利收入計入當期損益，故其相關現金流量可歸類為營業活動的現金流量。但利息費用、利息收入及股利收入係企業財務資源的成本及投資的報酬，故亦可歸類為融資活動及投資活動之現金流量。

企業支付之股利係其取得財務資源的成本，故其相關現金流量可歸類為融

資活動的現金流量。但由於股利係以營業活動現金支付，故其相關現金流量亦可歸類為營業活動的現金流量。

Q8: 本章對於企業所得稅、非現金交易、現金和約當現金的組成要素和其他事項之揭露有何相關規範？ [第 7.17～7.20 段]

Ans:

1. 所得稅

企業應單獨列示來自所得稅的現金流量，並應歸屬於營業活動的現金流量中，惟可明確歸屬於融資活動及投資活動者不在此限。所得稅相關現金流量若被歸類至不同的活動，企業應揭露所得稅的總支付金額。

2. 非現金交易

不直接影響現金或約當現金的投資活動及融資活動，不得列入現金流量表。此類交易應併同所有相關資訊，於財務報表附註中揭露。

投資活動及融資活動雖會影響企業的資本結構及資產結構，但可能未直接影響當期現金流量。由於此類交易未影響當期現金流量，故不將其納入現金流量表係符合現金流量表的編製目的。此類非現金交易舉例如下：

- (a) 承擔直接相關債務或以資本租賃方式取得資產。
- (b) 以發行股份方式取得其他企業。
- (c) 將負債轉換為股權。

3. 現金和約當現金的組成要素

企業應揭露現金及約當現金的組成要素，並編製現金流量表與財務狀況表中各約當項目間之調節表。如果現金流量表與財務狀況表中的現金與約當現金的金額一致，則企業不需要報導上述的調節表。

4. 其他事項之揭露

企業應該揭露所持有但不可使用的重大現金及約當現金金額，並揭露管理階層相關的聲明。前述現金及約當現金之使用限制，可能源自於外匯管制或法律限制等因素。

Q&A 第 8 章 財務報表附註

附註包含財務狀況表、綜合損益表、損益表、損益與保留盈餘表、權益變動表及現金流量表表達外之額外資訊。附註提供在財務報表中列報項目的敘述性說明或明細內容，以及不符合在財務報表中認列的項目的資訊。本章規範應在財務報表附註中揭露資訊的基本原則，企業通常依 1.聲明財務報表已遵循本準則規定編製；2.所採用的重要會計政策彙述；3.財務報表中列報的各項目的補充性資訊；及 4.其他揭露資訊之順序列報附註。

Q1: 本章的範圍為何？

[第 8.1 段]

Ans: 本章係規範應在財務報表附註中揭露資訊的基本原則及應如何表達。附註包含財務狀況表、綜合損益表、損益表、損益與保留盈餘表、權益變動表及現金流量表表達外之額外資訊。

附註提供在財務報表中列報項目的敘述性說明或明細內容，以及不符合在財務報表中認列的項目的資訊。除了本章的規定外，於其他章中的內容都有規定須以附註揭露的資訊。

Q2: 對於報表的附註內容和項目順序有何規定？

[第 8.2～8.4 段]

Ans:

1.附註內容應包括：

- (a) 依第 8.5 段至第 8.7 段的規定，提供財務報表的編製基礎及企業所採用會計政策的相關資訊；
- (b) 揭露本準則規定但未於財務報表中表達之資訊；及
- (c) 揭露未在財務報表中表達，但有助於瞭解財務報表內容之額外資訊。

企業應盡可能以有系統的方式列報附註，並將財務報表中的每一項目與附註中的相關資訊交互索引。

2.企業通常按下列順序列報附註：

- (a) 聲明財務報表已遵循本準則規定編製（詳見第 3.3 段）；
- (b) 所採用的重要會計政策彙述（詳見第 8.5 段）；
- (c) 財務報表中列報的各項目的補充性資訊，按財務報表和各單行項目的順序列報；以及
- (d) 其他揭露資訊。

Q3: 對於會計政策揭露、判斷資訊及估計不確定性的主要資訊方面，有何規定？

[第 8.5～8.7 段]

Ans:

1.會計政策揭露

企業應在重要會計政策彙述中揭露下列資訊：

- (a) 編製財務報表所使用的衡量基礎。
- (b) 對於攸關瞭解財務報表的其他會計政策。

2.判斷資訊

企業應在重要會計政策彙述或其他附註中，揭露在應用會計政策的過程中，管理階層所需做判斷，且該判斷會對財務報表中認列的金額有重大影響，惟屬會計估計不在此限（詳見第 8.7 段）。

3.估計不確定性的主要資訊

企業應在附註中揭露在報導期間結束日對於未來所做的假設，以及其他估計不確定性的主要來源的資訊，這些假設和不確定性的來源可能導致下一會計年度資產和負債帳面金額發生重大調整的風險。關於這些資產和負債，附註應包括下列的詳細內容：

- (a) 其性質；
- (b) 其在報導期末的帳面金額。

Q&A 第 9 章 合併及單獨財務報表

本章旨在規範企業應提出合併財務報表之情況及該報表之編製程序，包括對編製合併財務報表之要求、特殊目的個體定義、集團內個體間之帳戶餘額與交易的處理、對相同的報導日期與一致的會計政策之規範，及非控制權益之表達。此外，本章並提供單獨財務報表和合編財務報表之編製指引。

Q1: 本章的範圍為何？

[第 9.1 段]

Ans: 本章旨在確立何種情況下企業應提出合併財務報表及該報表之編製程序。此外，並提供單獨財務報表和合編財務報表之編製指引。

Q2: 企業應於何時編製合併財務報表？

[第 9.2-9.3、9.8-9.9 段]

Ans: 母公司應將其對所有子公司之投資納入該合併財務報表中。母公司僅於符合下列情況時，始無須提出合併財務報表：

(a) 同時符合下列條件：

- (i) 母公司本身係其他企業之子公司，且
- (ii) 母公司之最終母公司（或任何中間母公司）已依國際財務報導準則或本準則編製合併財務報表；或

(b) 除意圖在一年內出售或處分而取得之子公司外，母公司並無其他子公司。母公司對該子公司之會計處理為：

- (i) 若持股之公允價值能可靠衡量，以公允價值衡量，且公允價值變動列入損益；
- (ii) 否則應以成本減減損衡量。

子公司不得因其商業活動不同於合併報表中之其他個體；或因司法管轄區對子公司將現金或其他資產移轉出該司法管轄區之限制，而不納入合併財務報表。

Q3: 何謂子公司？合併財務報表是否只限於有子公司時才須編製？ **[第 9.4 段]**

Ans: 子公司係指由母公司所控制之個體。控制係指主導某一個體之財務及營運政策之權力，以從其活動中獲取利益。企業若設立一個特殊目的個體以完成一個狹義且明確設定之目標，則當企業與該特殊目的個體之關係的實質，顯示該特殊目的個體係由企業所控制時，企業應合併該特殊目的個體。

Q4: 如何評估是否存在控制力？

[第 9.5-9.6 段]

Ans: 當母公司直接或透過子公司間接擁有一個體超過半數之表決權，除在極端情況下有明確證據顯示該所有權未構成控制者外，即推定存在控制。

母公司雖僅擁有一個體半數或未達半數之表決權，但若有下列情況之一

者，仍存在控制：

- (a) 經由與其他投資者之協議，具超過半數表決權之權力；
- (b) 依法令或協議，具主導該個體財務及營運政策之權力；
- (c) 具任免董事會（或類似治理單位）大多數成員之權力，且由該董事會（或類似治理單位）控制該個體；或
- (d) 具掌握董事會（或類似治理單位）會議大多數表決權之權力，且由該董事會（或類似治理單位）控制該個體。

評估企業是否具有控制力時，亦應考量目前可執行之選擇權或可轉換工具，或擁有一基於控制個體之利益而有能力主導活動之代理人而達成。

Q5: 何謂特殊目的個體？哪些情況可顯示企業控制一特殊目的個體？

[第 9.10-9.11 段]

Ans: 企業可能設立一個個體以達成狹義且明確設定之目標（例如，用以執行租賃合約、從事研究及發展活動、或將金融資產證券化）。此等特殊目的個體可能採公司、信託、合夥、或非法人個體等形式。特殊目的個體之成立，通常並以法律協議對特殊目的個體之營運有嚴格規範。

除類似母子公司之控制情況外，下列情況亦可能顯示企業控制某一特殊目的個體（非僅限於此所列情況）：

- (a) 特殊目的個體之活動實質上係為企業特定營運需求而執行。
- (b) 即使日常決策業經授權，但企業仍擁有特殊目的個體之活動的最終決策權；
- (c) 企業有權利取得特殊目的個體之大部分利益，並因而可能暴露於特殊目的個體之活動所伴隨的風險。
- (d) 企業保有與特殊目的個體或其資產有關之大部分剩餘權益或所有權風險。

Q6: 合併財務報表之編製步驟為何？

[第 9.13-9.14、9.16-9.17 段]

Ans: 企業編製合併財務報表時應執行下列步驟：

- (a) 由逐行加總資產、負債、權益、收益及費損之類似項目，將母公司及其子公司之財務報表予以合併；
- (b) 銷除母公司對各子公司投資之帳面金額及母公司對於各子公司之權益所占部份；
- (c) 將報導期間內合併子公司之損益中屬於非控制權益部分，與屬於母公司業主部份分別衡量與表達；及
- (d) 將合併子公司之淨資產中屬於非控制權益部份，與屬於母公司股東權益部分分別衡量與表達。淨資產中屬於非控制權益部分包括：
 - (i) 非控制權益在原始合併日依第19章「企業合併及商譽」所計算之金額；及

(ii) 自合併日起之權益變動，屬於非控制權益所享有部份。

上述有關損益及權益變動分配予母公司業主與非控制權益之比例，係依現存所有權權益為基礎所決定，不反映選擇權或轉換工具之可能執行或轉換。除非實務上不可行，用以編製合併財務報表之母公司及其子公司財務報表，應以相同之報導日期編製。

合併財務報表之編製，應對相似情況下之類似交易及其他事件採用一致之會計政策。若集團中之某一成員對相似情況下之類似交易及事件所採用之會計政策，與合併財務報表所採用者不同，則編製合併財務報表時，應對該成員之財務報表予以適當調整。

Q7: 有關集團內個體間之帳戶餘額與交易應如何處理？ [第 9.15 段]

Ans: 集團內個體間之帳戶餘額及交易（包括收益、費損及股利）應全數銷除。

因集團內個體間交易所產生之損益而認列於資產（例如存貨及不動產、廠房及設備）者，應全數銷除。集團內個體間交易產生之損失可能顯示已發生減損，而應於合併財務報表中認列減損損失。集團內個體間交易損益之銷除所產生之暫時性差異，應適用第29章「所得稅」之規定。

Q8: 期中取得與處分子公司之合併財務報表應如何編製？處分子公司損益如何計算？ [第 9.18 段]

Ans: 合併財務報表應包括收購日後子公司之收益及費損。母公司喪失對子公司控制之日前，子公司之收益及費損應納入合併財務報表。

處分子公司所得價款與處分日帳面金額之差額，係認列為合併綜合損益表（或損益表，若有提供）之處分子公司之利益或損失，但不包括依第 30 章「外幣換算」規定所認列與國外子公司有關之累計兌換差額。

Q9: 喪失對子公司之控制後，剩餘投資之會計處理為何？ [第 9.19 段]

Ans: 一旦對子公司喪失控制，但仍繼續持有對前子公司之投資，若該前子公司未成為關聯企業或聯合控制個體者，則投資者應自喪失控制之日起，將該投資依第 11 章「基本金融工具」或第 12 章「其他金融工具議題」之規定，依金融資產進行會計處理。喪失控制當日之帳面金額，應視為該金融資產原始認列之成本。

Q10: 非控制權益於合併財務報表中應如何表達？ [第 9.20-9.22 段]

Ans: 非控制權益應於合併財務狀況表權益項下與母公司業主之權益分開列報。

非控制權益之損益應於合併綜合損益表（或於提出損益表時）中分開列報；損益及其他綜合損益各組成部分應歸屬予母公司業主及非控制權益。綜合損益總額應歸屬予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亦然。

Q11: 合併財務報表應揭露哪些事項？

[第 9.23 段]

Ans: 合併財務報表應揭露：

- (a) 該報表為合併財務報表之事實；
- (b) 當母公司未直接或透過子公司間接擁有超過半數之表決權時，卻構成控制之理由；
- (c) 用以編製合併財務報表之母公司及其子公司財務報表報導日期之任何差異；
- (d) 子公司以現金股利、償付借款或墊款之方式將資金移轉予母公司之能力受有重大限制者（例如借款合約或法令要求所致），該限制之性質與範圍。

Q12: 企業是否需編製單獨財務報表？單獨財務報表之會計處理為何？

[第 9.24-9.26 段]

Ans: 本準則不要求母公司或其個別子公司編製與表達單獨財務報表。企業如無子公司，其財務報表非屬單獨財務報表。非為母公司但為關聯企業之投資者或在聯合控制個體中擁有合資控制者權益之企業，應遵循第14章或第15章提出財務報表，其亦可選擇要提出單獨財務報表。

當母公司、關聯企業之投資者，或聯合控制個體之合資控制者編製單獨財務報表，並宣稱係遵循*IFRS for SMEs*時，該等財務報表必須完全遵循本準則。企業對投資子公司、關聯企業與合資權益之會計政策，應採下列之一：

- (a) 按成本減減損衡量，或
- (b) 按公允價值衡量，並將公允價值變動列入損益。

同一投資類別（子公司、關聯企業或聯合控制個體）應適用相同之會計政策，但不同投資類別得選擇不同政策。

Q13: 單獨財務報表應揭露事項為何？

[第 9.27 段]

Ans: 母公司、關聯企業之投資者或聯合控制個體之合資控制者編製單獨財務報表時，其單獨財務報表應揭露：

- (a) 該等財務報表係單獨財務報表之事實，和
 - (b) 對子公司、聯合控制個體及關聯企業投資所採用會計方法之說明；
- 此外，並應指明與所編製之合併財務報表或其他主要財務報表之關連。

Q14: 何謂合編財務報表？企業是否需編製合編財務報表？合編財務報表之會計處理為何？

[第 9.28-9.29 段]

Ans: 合編財務報表是二個以上個體為單一投資者所控制時所編製之單一套財務報表。本準則未要求編製合編財務報表。

投資者若編製合編財務報表，並聲明係遵循本準則時，則該等財務報表必須完全遵循本準則。公司間交易與帳戶餘額必須消除；資產（如存貨及不

動產、廠房及設備)中因公司間交易所認列之損益應予消除；除非實務不可行，合編財務報表中所納入個體之財務報表，應以相同報導日期編製；對相似情況下之類似交易及其他事件應採用一致的會計政策。

Q15: 合編財務報表應揭露事項為何？

[第 9.30 段]

Ans: 合編財務報表應揭露以下內容：

- (a) 該財務報表為合編財務報表之事實。
- (b) 編製合編財務報表的原因。
- (c) 決定何個體應納入合編財務報表之基礎。
- (d) 編製合編財務報表之基礎。
- (e) 依第33章「關係人揭露」之規定應做的關係人揭露。

Q&A 第 10 章 會計政策、估計與錯誤

會計政策係指企業編製及表達財務報表所採用的特定原則、基礎、慣例、規則及實務。會計估計變動係指就資產及負債目前狀況及與其相關之未來預期效益與義務之評估結果，對資產、負債帳面金額或資產各期耗用金額之調整。前期錯誤係指企業因未使用或誤用，造成一個或多個前期財務報表之遺漏或誤述。本章規範企業選擇和適用會計政策編製財務報表的標準，並且包括會計政策、估計變動和前期財務報表的錯誤更正。

Q1: 本章的範圍為何？

[第 10.1 段]

Ans: 本章係提供選擇和適用會計政策編製財務報表的標準，並且包括會計估計變動和前期財務報表的錯誤更正。

Q2: 何謂會計政策？企業如何選擇和適用會計政策？

[第 10.2~10.4 段]

Ans: 會計政策係指企業編製及表達財務報表所採用的特定原則、基礎、慣例、規則及實務。

本準則如果明確適用於某項交易、其他事件或情況，企業應依本準則之規定，採用特定項目適用之會計政策。惟採用該等會計政策之影響不重大時，企業無須遵循本準則的規定（無須採用）。

企業的交易、其他事件或情況若無明確適用的準則時，管理階層應依其判斷，發展並採用可提供下列資訊之會計政策：

- (a) 對使用者經濟決策的需求具攸關性。
- (b) 具可靠性，即其財務報表具下列特性：
 - (i) 忠實表達企業的財務狀況、財務績效及現金流量。
 - (ii) 反映交易、其他事件或情況之經濟實質，而非僅反映其法律形式。
 - (iii) 中立性，即無偏誤。
 - (iv) 審慎性
 - (v) 於所有重大方面係屬完整。

Q3: 管理階層依規定判斷所採用之會計政策時，應依次考量的資訊為何？

[第 10.5~10.6 段]

Ans: 管理階層依第 10.4 段規定判斷所採用之會計政策時，應依次考量下列來源的適用性：

- (a) 本準則對類似及相關議題處理的規定；及
- (b) 第 2 章「觀念與廣泛性原則」對資產、負債、收益及費損的定義、認列條件及衡量觀念。
- (c) 得同時考量國際財務報導準則對類似及相關議題所採用的規定與標準。

Q4: 本章對於會計政策的一致性有何規定？

[第 10.7 段]

Ans: 會計政策的一致性：企業對類似交易、其他事件或情況應選擇及適用一致的會計政策，除非本準則特別規定或允許對特定項目之分類採用不同之會計政策。若本準則規定或允許前述的分類，各類別應分別選擇及應用適當的會計政策，並一致採用。

Q5: 企業何時變更其會計政策？

[第 10.8、10.10 段]

Ans: 企業僅於會計政策變動符合下列情況之一時，應變更其會計政策：

- (a) 本準則的規定；或
- (b) 能使財務報表提供可靠且更攸關的資訊，以反映交易、其他事件或情況對企業財務狀況、財務績效或現金流量之影響。

本準則如允許對特定交易、其他事件或情況作會計處理程序的選擇，則企業變更前期所採用的會計程序時，即為會計政策的變動。

Q6: 哪些情況不能被判斷為會計政策變動？

[第 10.9 段]

Ans: 下列情況非屬會計政策變動：

- (a) 對與過去發生的交易、其他事件或情況經濟實質不同者所採用的會計政策。
- (b) 對過去未發生或不重大的交易、其他事件或情況採用新的會計政策。
- (c) 當資產的公允價值無法可靠衡量，而從公允價值變更為採用成本模型。

Q7: 企業處理會計政策變動的方式為何？

[第 10.11 段]

Ans: 企業應依下列方式處理會計政策變動：

- (a) 企業應依本準則特定之過渡性規定，處理適用本準則所產生之會計政策變動；
- (b) 當企業已經選擇 IAS 39「金融工具：認列與衡量」，取代本準則第 11 章「基本金融工具」、第 11.2 段所允許的第 12 章「其他金融工具議題」及 IAS 39 變動規定，則企業應依特定 IAS 39 修正的過渡性規定作會計處理
- (c) 企業應追溯調整所有其他會計政策變動（詳見第 10.12 段）。

Q8: 企業有關會計政策變動的追溯適用和揭露，本章有何相關規定？

[第 10.12～10.14 段]

Ans:

一、追溯適用

當會計政策變動依據規定採用追溯適用法，企業應於實務可行之下，如同自始即已採用新會計政策表達最早期間之前期比較資訊。

企業於表達一個或多個前期比較資訊時，若判定會計政策變動對個別期間之

影響數於實務上不可行，應自實務上可追溯適用最早期間之期初（可能為當期），對資產及負債帳面金額開始適用新會計政策，並同時調整該期間每項受影響權益組成部份之初始餘額。

二、會計政策變動的揭露

1. 首次適用本準則對當期、任何前期或可能對未來期間造成影響時，企業應揭露：
 - (a) 會計政策變動的性質。
 - (b) 於實務上可行的範圍內，對所表達之當期及各個前期，揭露各個受影響之財務報表單行項目之調整金額。
 - (c) 於實務上可行的範圍內，與所表達期間前之相關調整金額。
 - (d) 前述(b)或(c)項於實務上不可行，應揭露存在該情況之事實。續後期間之財務報表無須重複前述揭露。
2. 當自願性會計變動對當期、任何前期或可能對未來期間造成影響時，企業應揭露：
 - (a) 會計政策變動的性質。
 - (b) 採用新會計政策可提供可靠且攸關資訊之原因。
 - (c) 於實務上可行之範圍內，依下列方式單獨表達受影響之各個財務報表單行項目：
 - (i) 當期間
 - (ii) 各個前期
 - (iii) 表達期間前的影響總額。
 - (d) 前述(c)項於實務上不可行，應揭露存在該情況之事實。續後期間之財務報表無須重複前述揭露。

Q9: 何謂會計估計變動？

[第 10.15 段]

Ans: 會計估計變動係指就資產及負債目前狀況及與其相關之未來預期效益與義務之評估結果，對資產、負債帳面金額或資產各期耗用金額之調整。
會計估計變動係因於新資訊或新發展而發生，故非屬錯誤更正。當會計政策變動與會計估計變動難以區分時，此變動將視為會計估計變動。

Q10: 企業有關會計估計變動和揭露有何規範與說明？ [第 10.16 段～10.18 段]

Ans:

1. 除 10.17 段規定的變動外，企業應將會計估計變動之影響於下列期間推延認列為損益：
 - (a) 若變動僅影響當期者，則於變動當期認列，或
 - (b) 若變動對當期及未來均有影響者，則於變動當期及未來期間認列。

2. 第 10.17 段規定:會計估計變動若造成資產、負債或相關權益項目之變動，則應於變動當期調整相關資產、負債或權益項目之帳面金額。

3. 估計變動的揭露

企業應揭露會計估計變動的性質及對當期資產、負債、收益及費損所產生之影響，若估計對未來一期或多期之影響於實務上可行，則應揭露此一影響數。

Q11:何謂前期錯誤？

[第 10.19、10.20 段]

Ans: 前期錯誤係指企業因未使用或誤用下列可靠資訊，造成一個或多個前期財務報表之遺漏或誤述：

- (a) 於前期財務報表核准發布時，可取得之資訊，或
 - (b) 於前期財務報表編製及表達時，可合理預期已取得且已考量之資訊。
- 前述錯誤包括計算錯誤、會計政策誤用、忽略或誤解事實及舞弊。

Q12:對於前期錯誤更正和揭露，本章有何規範與說明？ [第 10.21 段～10.23 段]

Ans:

1. 於實務可行下，企業應於發現錯誤後，於核准發布之整套財務報表中，按下列方式追溯更正重大前期錯誤：
 - (a) 重編錯誤發生期間所表達之前期比較金額，或
 - (b) 錯誤若發生於表達之最早前期之前，應重編表達之最早前期之資產、負債及權益初始餘額。
2. 企業於表達一個或多個前期比較資訊時，若決定各特定期間之會計錯誤追溯更正於實務上不可行，應自實務上可行之最早期間（可能為當期），追溯重編該期間期初之資產、負債及權益餘額。

3. 前期錯誤的揭露

企業應揭露下列有關前期錯誤的項目：

- (a) 前期錯誤的性質。
 - (b) 於實務可行範圍內，對所表達之各個前期，揭露各期受影響之財務報表單行項目之更正金額。
 - (c) 於實務可行範圍內，揭露最早前期之期初更正金額。
 - (d) 上述(b)或(c)項於實務上不可行，應揭露存在該情況之事實。
- 續後期間之財務報表無須重複前述揭露。

Q&A 第11章 金融工具

IFRS for SMEs將金融工具分類為基本金融工具與其他金融工具，第11章規範基本金融工具之會計處理，第12章則規範其他金融工具與避險之會計處理。相較於國際會計準則，中小企業國際會計準則對金融工具之會計處理與揭露已作了大幅簡化，因此IASB雖然允許中小企業（不負公共課責性之企業）得選擇使用國際會計準則第39號「金融工具：認列與衡量之規定」處理金融工具之認列與衡量，惟預期大部分中小企業仍將選擇適用第11、12章之規定。

Q1: 本章規定範圍介紹、金融工具處理遵循之規範為何？ [第 11.1、11.2 段]

Ans: 第11章「基本金融工具」和第12章「其他金融工具」議題共同規範金融工具（金融資產及金融負債）之認列、除列、衡量與揭露。

第11章規範基本金融工具，因此與所有企業相關。

第12章規範其他更複雜金融工具和交易。

如果企業只有從事基本的金融工具交易，則不適用第12章規範。然而，即使企業只有從事基本金融工具交易，仍應考慮第12章的適用範圍，以確保其符合豁免適用第12章的規定。

任何企業對其所有金融工具之處理應選擇遵循：

(a) 第11章和12章的全部規定，或

(b) 國際會計準則第39號「金融工具：認列與衡量之規定」及第11與12章揭露之規定。

企業對(a)或(b)的選擇係屬會計政策的選擇。

本準則第10.8–10.14段規定如何決定何時改變會計政策是適當的，如何處理會計政策變動，以及應揭露哪些會計政策改變的相關資訊。

Q2: 金融工具之認定和本章所規定的金融工具範圍為何？ [第 11.3~11.7 段]

Ans:

1. 金融工具介紹:

金融工具係指一方產生金融資產，另一方產生金融負債或權益工具的合約。

第11章規定應採用攤銷後成本模式處理所有基本金融工具。但其投資具有公開交易市場或其公允價值能可靠衡量之不可轉換和不可賣回之特別股或不可賣回之普通股，不在此限。

2. 第11章範圍內之基本金融工具，係指符合11.8段條件的金融工具。

符合這些條件的金融工具通常包括：

- (a) 現金。
 - (b) 企業為存款人之活期和定期存款，例如銀行帳戶存款。
 - (c) 商業本票和商業票據。
 - (d) 應收和應付帳款、票據和借（貸）款。
 - (e) 債券和債務性質工具。
 - (f) 投資於不可轉換特別股及不可賣回普通股、特別股。
 - (g) 不能以現金淨額交割之借款承諾。
3. 此外，不符合第11.8段規定的條件，而規範於第12章的金融工具，通常包括：
- (a) 資產基礎之證券，例如不動產抵押債券、附買回協議及以應收款包裝之證券化資產。
 - (b) 可現金交割或以其他金融工具交換之選擇權、認股權、認股權證，期貨合約，遠期合約及利率交換合約等。
 - (c) 依照第12章之規定，符合條件且被指定作為避險之金融工具。
 - (d) 承諾提供放款給其他企業。
 - (e) 承諾接受借款，且該承諾能以現金淨額交割。
4. 第11章適用於所有滿足第11.8段條件的金融工具，但不包括：
- (a) 子公司、關聯企業及合資企業投資，係依照第9章「合併及單獨財務報表」、第14章「投資關聯企業」或第15章「投資合資企業」之規定處理。
 - (b) 滿足企業本身權益定義之金融工具（詳見第22章「負債及權益」與第26章「股份基礎給付」）。
 - (c) 租賃，適用第20章「租賃」之規定。然而第11.33段至第11.38段除列的規定，適用於出租人對於租賃應收款及承租人對於租賃應付帳款之除列。此外第12章可能適用於具有第12.3段(f)所規定特色之租賃。
 - (d) 員工福利計劃下雇主的權利和義務，適用第28章「員工福利」之規定。

Q3: 基本金融工具定義與規範為何？

[第 11.8～11.10 段]

Ans:

1. 企業應依照第11章的規定，將下列金融工具以基本金融工具處理：
- (a) 現金。
 - (b) 符合第11.9段規定之債務工具（如應收或應付帳款、票據或借（貸）款）。
 - (c) 承諾接受借款且：
 - (i) 不能以現金淨額交割，
 - (ii) 預計以符合第11.9段條件執行該承諾。

- (d) 非可轉換特別股及非可賣回普通股或特別股投資。
2. 一項債務工具，如滿足下列 (a) - (d) 的所有條件，應按照第11章之規定處理：
- (a) 持有者報酬為：
- (i) 固定數額；
 - (ii) 在金融工具的存續期限內其報酬率為固定；
 - (iii) 在金融工具的存續期限內之變動報酬率，等於單一被引用的報價或可觀察的利率（如倫敦銀行同業拆款利率），或
 - (iv) 上述固定或浮動報酬率的組合（如倫敦銀行同業拆款利率加上200個基點），只要固定和浮動利率都是正數（例如利率交換以正的固定利率搭配負的浮動利率將無法滿足此標準）。
- 對固定及變動利率的利息報酬，利息的計算方式是以該期間未償還的本金，乘以此期間適用的利率。
- (b) 沒有合約上的規定，會導致持有者於本期或前期失去本金或利息。某債務工具在清償順序上次於其他債務工具，非屬於上述的合約規定。
- (c) 合約上的規定允許債券發行人（債務人）在債務到期前償還債務，或允許債券持有人（債權人）在債務到期將債券賣回給發行人，並不取決於未來事件。
- (d) 除(a)所述之變動報酬率及(c)所述之本金償還規定外，沒有條件式的報酬或本金償還之規定。
3. 符合第11.9段所列式條件的金融工具，通常如下：
- (a) 因交易產生之應收和應付票據、帳款，以及銀行或其他第三方的貸款。
- (b) 外幣應付帳款。但任何因匯率變動所造成應付帳款金額的改變，應依30.10段認列為當期損益。
- (c) 與子公司或關聯企業間具即付特性之借貸款。
- (d) 債務工具，發行人若拖延支付利息或本金，將成為即期應收款（此一規定不違反第11.9段的條件）之債務工具。

Q4: 哪些金融工具非本章之範圍？

[第 11.11 段]

Ans: 不符合第11.9段條件的金融工具（規範於第12章）包括：

- (a) 投資於另一企業不可轉換特別股及不可賣回普通股與特別股以外的權益工具（詳見第11.8段(d)項）。
- (b) 利率交換，其可回收之現金流量為正數或負數，或購買商品或金融工具之遠期合約，可以現金結算並在可能產生正或負的現金流量，因為此類交換與遠期合約不符合第11.9段(a)項的條件。
- (c) 選擇權及遠期合約，因其對持有人的報酬率並非固定的，因此不符合第

11.9段(a)項的條件。

(d)可轉換債券投資，因其對持有人的報酬率可能因發行人股權價格的變動而改變，而不僅是因市場利率的變動而改變。

給予第三方在所適用的稅法或會計規定改變時，則可提前償付的對第三方放款。因此一放款條件不符合第 11.9 段(c)項的條件。

Q5: 金融資產和負債之原始認列相關之規定、範例及後續衡量為何？

[第 11.12~11.14 段]

Ans: 只有在成為合約條款當事方時，企業方能認列金融資產或金融負債。

金融資產或金融負債於原始認列時，除該交易安排實際上構成一項融資交易外，企業應以交易價格（包括交易成本，除非原始衡量的金融資產和負債是以公允價值衡量且公允價值變動認列為損益）衡量。

融資交易的發生可能與商品或服務的出售有關，例如付款期間遞延超過正常的信用期間，或融資的利率，不是市場利率。

如果合約安排構成融資交易，企業應以類似債務工具的市場利率作為折現率，以未來付款的現值衡量金融資產或金融負債。

範例 - 金融資產

1. 給其他企業的長期放款，該應收款應以對該企業所應收取金額（包括利息支付和還款本金）之現值認列。
2. 對出售給顧客商品的短期賒銷，其應收款應以未折現的現金金額認列，通常為發票價格。
3. 對賒銷售出商品兩年免息的應收款，應以目前的現金銷售價格認列該應收款。

如果當前的現金銷售價格並不可知，則可以類似的應收款當時所適用的市場利率為折現率，計算未來收現金額的現值估計之。

4. 現金收購別家公司的普通股，以所支付的現金認列該投資。

範例 - 金融負債

1. 向銀行借款，其應付款的原始認列應以支付給銀行款項（如包括支付利息和償還本金）的折現值衡量。
2. 賒購的短期借款，其應付款應以未折現的應付金額認列，通常是發票價格。

後續衡量

各報導期間結束日，企業應依下列規定，以未扣除出售或其他處分成本之金額衡量金融工具：

- (a) 符合第11.8段(b)項條件之債務工具，須採用**有效利率法**，以攤銷後成本衡量。11.15段至11.20段提供以有效利率法決定攤銷後成本的指引。被列為流動資產或流動負債的債務工具，應以預期支付或收取（即減除減損後之淨額，詳見第11.21段至11.26段）的現金或其他未折現的對價金

額衡量，除非該交易安排，實質上為一項融資交易（詳見第11.13段）。如果交易安排屬融資交易，企業應以類似債務工具的市場利率作為折現率，以未來支付金額的折現值衡量該債務工具。

- (b) 符合第11.8段(c)條件之借款承諾，應按成本（有時是零）減除減損衡量。
- (c) 符合第11.8段(d)條件之不可轉換特別股及不可賣回普通股或特別股之投資，應依下列規定衡量（11.27-11.33段提供公允價值之指引）：
 - (i) 如果該股票已上市或其公允價值可以其他方式可靠衡量，該投資應以公允價值衡量且公允價值的變動認列為損益。
 - (ii) 其他的投資則應按成本減除減損衡量。

對於(a)、(b)和(c)(ii)項之金融工具，應評估減損或無法收現性的影響。

11.21 至 11.26 段提供評估之指引。

Q6: 本章所稱之攤銷後成本與有效利率法為何？附釋例 [第 11.15～11.20 段]

Ans:

1. 金融資產或金融負債在報導日的攤銷後成本為下列金額的淨額：
 - (a) 金融資產或金融負債原始認列時之衡量金額，
 - (b) 減除償付之本金，
 - (c) 加計或減除原始金額與到期金額間差異數按有效利率法決定之累積攤銷數，
 - (d) 如果為金融資產，再減除減損或無法收現之相關減少數（直接或透過備抵帳戶表達）後之金額。

無票面利率的金融資產及金融負債若被分類為流動資產和流動負債，因其原始認列依 11.14 段(a)規定，係以未折現金額衡量。因此，不適用上述(c)項的規定。

有效利率法係指計算單一金融資產或金融負債（或一組金融資產或金融負債）之攤銷後成本，並於相關期間分攤利息收入或利息費用之方法。有效利率係指於金融工具預期存續期間或較短期間（於適當時），將估計未來現金收付金額折現後，恰等於該金融資產或金融負債淨帳面金額之利率。

有效利率係以金融資產或負債原始認列之帳面金額為基礎所決定。

在有效利率法下：

- (a) 金融資產（負債）的攤銷後成本，係未來所收取（支付）現金依有效利率折現之現值，及
- (b) 當期利息費用（收入）等於期初金融負債（資產）的帳面金額乘以當期有效利率。

計算有效利率時，企業應考量該金融工具之所有合約條款（例如提前還款權、買權或類似選擇權）及已知的已發生信用損失，以估計其現金流量，惟不得考量未來信用損失。

2. 在計算有效利率時，除以下所述的較短期間外，企業應在金融工具預期存續期間攤銷任何應支付或收取的手續費用、財務費用（如多少個百分點）、交易成本及其他溢價或折價。

企業應使用較短的攤銷期間，如果此期間與支付或收取的手續費用、財務費用、交易成本、溢價或折價有關。

若應支付或收取的手續費用、財務費用、交易成本、溢價或折價金額，與該金融工具在到期前，應以市場利率重新定價有關，此即屬於前述使用較短攤銷期間的情況。在此種情況下，適當的攤銷期間為到下一次重新定價之日。

對於浮動利率金融資產和浮動利率金融負債，應以反映市場利率變化之當期有效利率，定期重新估計現金流量。

如果浮動利率金融資產或浮動利率金融負債原始認列金額等於到期日應收或應付本金的金額，則重新估計未來的利息通常對資產或負債的帳面價值沒有重大影響。

企業若修正付款或收款之估計，則應調整金融資產或金融負債（或一組金融資產或金融負債）的帳面價值，以反映實際與修正後的估計現金流量。

企業應以金融工具原始的有效利率，重新計算未來現金流量的現值，並作為該金融工具的帳面價值。

企業應將帳面價值的修正調整數，在損益表認列為當期損益。

範例 使用有效利率法確定5年期放款之攤銷後成本

20X0年1月1日，企業以貨幣單位(CU)900取得債券，交易成本為CU50。在未來5年（20X0年12月31日至20X4年12月31日），每年的應收利息為CU40，可累積。

該債券可於20X4年12月31日以CU1,100強制贖回。

年度	期初帳面 餘額	利息收入* (為6.9583%)	現金流量	期末餘額
20X0	950.00	66.10	(40.00)	976.11
20X1	976.11	67.92	(40.00)	1,004.03
20X2	1,004.03	69.86	(40.00)	1,033.89
20X3	1,033.89	71.94	(40.00)	1,065.83
20X4	1,065.83	74.16	(40.00)	1,100.00
			(1,100.00)	0

*有效利率為6.9583%，是將預期債券現金流量折現等於該債券原始帳面價值(CU950)的折現率：

$$40 / (1.069583)^1 + 40 / (1.069583)^2 + 40 / (1.069583)^3 + 40 / (1.069583)^4 + 1,140 / (1.069583)^5 = 950$$

Q7: 按成本或攤銷後成本衡量之金融工具價值減損之認列/衡量/迴轉規定為何？
[第 11.21~11.26 段]

Ans:

1. 認列

在每一報導期間結束日，企業應評估任何按成本或攤銷後成本衡量的金融資產是否存在減損的客觀證據。

如果有減損的客觀證據，企業應立即在損益表認列減損損失。

某項金融資產或一組金融資產出現減損的客觀證據，包括下列會引起資產持有人注意之相關損失事件的可觀察資料：

- (a) 發行人或債務人的重大財務困難。
- (b) 違反合約，如違約或拖欠利息或本金的支付。
- (c) 債權人出於經濟或法律原因，對債務人的財務困難，給予債權人在一般情況下不會考慮的讓步。
- (d) 債務人很可能破產或進行其他財務重整。
- (e) 可觀察的資料顯示，由於不利的國家或地方經濟狀況或產業變化，導致一組金融資產於其原始認列時所估計之未來現金流量發生可衡量的減少，即使該未來現金流量的減少還未能明確辨認係屬該組金融資產中之任何個別金融資產。

其他因素也可能是減損的證據，包括證券發行人營業所處環境在技術、市場、經濟或法律上發生具有不利影響的重大變化。

企業應個別評估下列金融資產的減損：

- (a) 所有權益工具，無論其金額大小，
- (b) 個別而言金額重大之其他金融資產。

企業應以相類似的信用風險特徵為基礎，以單獨或是群組評估其他金融資產的減損。

2. 衡量

企業應對下列按成本或攤銷後成本衡量之金融工具，衡量其減損損失：

- (a) 按照11.14段(a)項規定以攤銷後成本衡量之金融工具，減損損失為資產帳面值與估計現金流量以原始有效利率折現值的差額。
屬浮動利率之金融工具，衡量減損損失的折現率為根據合約所決定之現行有效利率。
- (b) 按照11.14段(b)項和(c)(ii)項規定以成本減除減損損失衡量之金融工具，減損損失為資產帳面值與該資產若於報導日出售時可獲得金額（可能是零）之最佳估計值（為一近似值），兩者之差額。

3. 迴轉

如果在以後期間減損損失金額減少，且該減少與認列減損後發生之客觀事件（如債務人的信用評等等級改善）相關，企業應直接或透過調整備抵帳

戶的方式，迴轉先前認列的減損損失。惟該迴轉不得導致金融資產的帳面金額（扣除任何備抵帳戶金額）超過如未認列減損損失時該金融資產原本應有的帳面金額。

企業應將迴轉的金額立即認列為當期損益。

Q8: 本章所稱之公允價值和其評價技術有何說明？

[第11.27～11.29段]

Ans:

1. 公允價值

第11.14段(c)(i)項要求，對普通股或特別股之投資，如果其公允價值能可靠衡量，應以公允價值衡量。企業應使用下列的層級來估計股票的公允價值：

- (a) 相同資產在活絡市場的報價是公允價值最好的指標。此報價通常係指當前買入價格。
- (b) 當無法取得報價時，相同資產最近一次的交易價格，也可做為公允價值的指標，只要該交易自發生至目前之經濟環境沒有發生重大的改變或經過的時間不長。

企業如果能夠證明最近一次的交易價格不是公允價值的一個好估計值（例如該價格係反映企業在被迫交易、非自願性清算或不顧血本拋售所收取或支付的金額），則該價格應予調整。

- (c) 如果資產之交易市場不活絡，且相同資產近期的交易價格本身不是公允價值的好估計值，企業需採用評價技術估計公允價值。使用評價技術之目的，是為了估算出在衡量日，於正常的商業考慮下，該資產應有之公平對等的交易價格。

本準則其他部分，包括第12、14、15章和第16章「投資性不動產」，對公允價值之評估，可參考第11.27-11.32段之指引。在應用上述指引於以上各章所涵蓋的資產時，本段對普通股或特別股評價之指引亦應適用於以上各章所涵蓋的資產。

2. 評價技術

評價技術包含參考交易雙方已充分瞭解並有成交意願之相同資產最近市場公平交易，若可得時，參照其他實質上相同之金融工具之現時公允價值，現金流量折現分析及選擇權定價模式。

若有市場參與者通常用以決定資產價格之評價技術，且已證明該評價技術能提供市場實際交易價格之可靠估計數，則企業宜使用該評價技術。

採用評價技術之目的，是為了估算出在衡量日基於正常的商業考慮下，應有之公平對等的交易價格。

公允價值之估計宜基於下述評價技術之結果：儘量採用市場輸入值，並儘量避免採用企業特定輸入值。評價技術若

- (a) 合理反映預期市場作金融工具訂價之方法，且

- (b) 其輸入值合理代表市場預期及對該金融工具內含風險報酬因素之衡量，則該評價技術預期可達成符合實際之公允價值估計數。

Q9: 無活絡交易市場：權益工具的規定為何？ [第11.30～11.32段]

Ans: 投資在無活絡市場報價的資產，其公允價值是能可靠衡量，如果：

- (a) 該工具之公允價值合理估計數之變異區間並非重大，或
- (b) 區間內各估計數之機率能合理評估，並用以估計公允價值。

在許多情況下，無活絡市場報價之資產，其公允價值合理估計數之變異區間可能並非重大。企業通常可估計自外部取得資產之公允價值。但若公允價值合理估計數之區間重大，且無法合理評估不同估計數之機率時，企業不得以公允價值衡量該工具。

如果以公允價值衡量的資產無法再取得可靠的公允價值衡量值（例如按公允價值衡量且公允價值變動列入損益的權益工具），該資產最後能可靠衡量其公允價值之日的帳面值即成為它的新成本。

該企業應以此新成本減除減損損失衡量該資產，直到能取得可靠的公允價值。

Q10: 本章針對金融資產除列相關議題規範為何？ [第 11.33～11.35 段]

Ans: 企業僅應在下列情況將金融資產除列：

- (a) 由金融資產產生現金流量的合約權利到期或已完成交割，或
- (b) 企業將擁有金融資產的所有風險和報酬大部分移轉給另一企業，或
- (c) 企業儘管保留了一些所有權的重大風險和報酬，但已將資產的控制權轉移給另一企業；該企業實際上有權將該資產全部出售給無關聯的第三方，並能單方面行使這項能力而不必對轉讓施以額外的限制。

在此情況下，企業應：

- (i) 將該資產除列，
- (ii) 個別承認任何在轉讓中保留或產生的權利及義務。

被移轉資產的帳面價值，應以移轉日被移轉部分及被保留的權利與義務的相對公允價值比率為基礎，將帳面價值進行分攤。

新產生的權利與義務應以其移轉日的公允價值衡量。

收到對價的金額與依照本段應認列及除列金額間的任何差額，應在移轉期間認列為當期損益。

企業於轉移資產所有權後，若仍保留重大風險和報酬，則轉讓不會導致資產除列，因此企業應繼續認列轉讓的整體資產，並應將收到的對價認列為金融負債。

資產與負債不得抵消。在後續期間，企業應認列轉讓資產所產生的任何收入和金融負債所發生的任何費用。

移轉人若提供非現金擔保品（如債務或權益工具）予受讓人，移轉人與受讓人對擔保品之會計處理取決於受讓人是否有權出售或再抵押擔保品及

移轉人是否違約。移轉人及受讓人應按下列方式處理擔保品：

- (a) 若受讓人依合約或慣例有權出售或再抵押擔保品，移轉人應於財務狀況表中重分類該資產（例如作為放款的資產、質押的權益工具或附買回應收款），並與其他資產分別列示。
- (b) 若受讓人出售抵押所得之擔保品，應認列出售價金及返還擔保品義務之負債，該負債係按公允價值衡量。
- (c) 若移轉人依合約條款已違約，且不再有權買回擔保品，移轉人應除列擔保品。受讓人則應將擔保品認列為資產，並以公允價值原始衡量，或若受讓人已出售擔保品，則應除列返還擔保品之義務。
- (d) 除(c)所述情況外，移轉人應持續將擔保品列為資產，受讓人則不得將擔保品認列為資產。

範例 - 符合除列規定的轉讓

企業以低於其帳面價值的金額將一組應收帳款出售給銀行。

該企業代表銀行繼續處理對債務人的收款，包括寄發每月對帳單，而銀行對該企業提供的應收款服務，按市場水準支付服務費。

企業有責任及時將任何和所有收取的款項匯給銀行，但對於債務人的延遲或不付款，則不對銀行負責。

在這種情況下，該企業已將應收款所有權的全部風險與報酬幾乎完全移轉給銀行。

因此，該企業應將該應收款從財務狀況表移除（即除列），由銀行收取的服務費也無須認列為負債。

該企業應計算出售應收款當時的帳面價值及由銀行收取的出售款兩者的差額，並將該差額認列為損失。

該企業應將已向債務人收到的款項但尚未匯給銀行者認列為負債。

範例 - 不符合除列規定的轉讓

同前例，但該企業同意從銀行買回債務人已拖欠本金或利息超過120天的任何應收款。

在這種情況下，該企業保留該應收款之債務人延遲付款或不付款的重大風險。因此，該企業不應將該應收款視為已出售給銀行，也不能將其除列。相反地，該企業應將由銀行取得的款項視為以該應收款擔保的借款，繼續認列應收帳款資產，直到收回帳款或因無法收回而沖銷。

Q11: 本章針對金融負債除列相關議題有何規範？ [第 11.36～11.38 段]

Ans: 企業只有當金融負債消滅時，才能除列該金融負債（或部分金融負債）。所謂消滅，係指合約中規定的義務解除、取消或到期。

債務工具之現存債務人與債權人若交換具實質差異之條款，應視為原金融負債已消滅，而須認列新金融負債。

同樣地，現存金融負債之全部或部分條款若作實質修正（無論是否涉及債

務人財務困難)，亦應視為原金融負債已消滅，而須認列新金融負債。
企業應將已消滅或移轉予他人之金融負債（或金融負債之部分）之帳面金額，與所支付對價間之差額，包含所移轉之非現金資產或承擔之負債，認列為損益。

Q12: 有關金融工具之揭露規定為何？ [第 11.39～11.40 段]

Ans: 以下係按公允價值衡量且公允價值變動列入損益的金融負債之揭露。企業只有基本的金融工具時，（因此不適用第 12 章的規定）將沒有任何應按公允價值衡量且公允價值變動列入損益的金融負債，因而不需要提供此類揭露事項。

金融工具會計政策之揭露

根據第 8.5 段的規定，企業應於重大會計政策之彙總說明中，揭露金融工具所使用之衡量基礎及與瞭解財務報表相關之金融工具的其他會計政策。

Q13: 財務狀況表 - 金融資產與金融負債之種類為何？ [第 11.41～11.48 段]

Ans: 企業應於報導日無論是在財務狀況表或附註說明揭露以下每一類別金融資產和金融負債的帳面價值：

- (a) 以公允價值衡量且公允價值變動列入損益之金融資產（第11.14段(c)(i)及第12.8和12.9段）。
- (b) 以攤銷後成本衡量的債務工具之金融資產（第11.14段(a)）。
- (c) 以成本減除減損的權益工具之金融資產（第11.14段(c)(ii)及第12.8和12.9段）。
- (d) 以公允價值衡量且公允價值變動列入損益的金融負債（第12.8和12.9段）。
- (e) 以攤銷後成本衡量的金融負債（第11.14段(a)）。
- (f) 以成本減除減損之放款承諾（第11.14段(b)）。

企業應揭露能協助財務報表使用者評估金融工具對財務狀況與財務績效之重要性資訊。

例如對於長期債務的資料，通常包括債務工具的條款及條件（如利率、到期日，還款計畫及債務工具對企業的限制規定）。

對於所有按公允價值衡量的金融資產及金融負債，企業應揭露其公允價值的決定基礎，如為活絡市場的市場報價或為評價技術的估計值。

當使用評價技術時，企業應揭露其決定每一類金融資產或金融負債之公允價值所運用的假設。

例如，如果可行，企業應揭露關於提前還款率、估計信用損失率及利率或折現率的假設資訊。

如果按公允價值衡量且公允價值變動列入損益的權益工具之公允價值無法繼續取得時，企業應揭露此一事實。

除列

如果將金融資產轉移給另一方之交易不符合除列的規定時（詳見第11.33-11.35段），企業應按類別揭露每類金融資產的下列資訊：

- (a) 資產的性質。
 - (b) 企業仍然暴露的所有權風險和報酬的性質。
- 企業繼續認列的資產及任何相關負債的帳面價值。

擔保品

企業的金融資產作為負債或或有負債的擔保品時，應揭露下列資訊：

- (a) 作為擔保品的金融資產之帳面價值。
- (b) 該項擔保的條款和條件。

應付借款之不履行與違約

對於在報導日已認列應付借款有違反合約條款或不履行本金、利息、償債基金支付或贖回條款，且在報導日前未予以補救時，企業應揭露以下內容：

- (a) 違約或不履約的詳細資訊。
- (b) 在報導日相關應付借款的帳面價值。

在財務報表核准發布前，違約或不履約的情形是否已獲補救，或借款條件是否已重新協商。

收入、費用、利益或損失項目

企業應揭露下列項目的收入、費用、利得或損失：

- (a) 下列項目所認列之收入、費用、利得或損失，及公允價值的變化：
 - (i) 以公允價值衡量且公允價值變動列入損益之金融資產。
 - (ii) 以公允價值衡量且公允價值變動列入損益之金融負債。
 - (iii) 以攤銷後成本衡量之金融資產。
 - (iv) 以攤銷後成本衡量之金融負債。
- (b) 非屬公允價值衡量且公允價值變動列入損益的金融資產或金融負債，其總利息收入及總利息支出（以有效利率法計算）。
- (c) 每一類金融資產之減損損失的金額。

Q&A 第12章 金融工具

IFRS for SMEs將金融工具分類為基本金融工具與其他金融工具，第11章規範基本金融工具之會計處理，第12章則規範其他金融工具與避險之會計處理。相較於國際會計準則，中小企業國際會計準則對金融工具之會計處理與揭露已作了大幅簡化，因此IASB雖然允許中小企業（不負公共課責性之企業）得選擇使用國際會計準則第39號「金融工具：認列與衡量之規定」處理金融工具之認列與衡量，惟預期大部分中小企業仍將選擇適用第11、12章之規定。

Q1: 本章規範內容簡介及遵循規定為何？

[第 12.1~12.5 段]

Ans:

本章規範有關-其他金融工具議題

第 11 章基本金融工具和第 12 章其他金融工具議題共同規範金融工具（金融資產及金融負債）之認列、除列、衡量及揭露。

第 11 章適用於基本金融工具，因此與所有企業相關。第 12 章適用於其他更複雜的金融工具和交易。如果企業只從事基本的金融工具的交易，則可不適用第 12 章。然而，即使企業只有基本金融工具，仍應考慮第 12 章的適用範圍，以確保其豁免適用第 12 章的規定。

會計政策選擇

任何企業對其所有金融工具之處理應選擇遵循：

- (a) 第 11 章和 12 章的全部規定，或
- (b) 國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量之規定」及第 11 與 12 章揭露之規定。

企業對(a)或(b)的選擇係屬會計政策的選擇。

本準則第 10.8–10.14 段規定如何決定何時改變會計政策是適當的，如何處理會計政策變動，以及應揭露哪些會計政策改變的相關資訊。

第12章的範圍

第12章適用於所有的金融工具，但下列除外：

- (a) 適用第11章的金融工具。
- (b) 對子公司（詳見第9章「合併及單獨財務報表」）、關聯企業（詳見第14章「投資關聯企」）及合資（詳見第15章「合資投資」）的權益。
- (c) 員工福利辦法下之雇主權利和義務（詳見第28章「員工福利」）。
- (d) 保險合約的權利，除非保險合約包括可能會導致任何一方損失但與下列事項無關的條款：
 - (i) 保險風險的變動；
 - (ii) 外匯匯率的變動；或

- (iii) 任何一方的不履約。
- (e) 企業發行之金融工具符合權益工具定義者（詳見第22章「權益」及第26章「股份基礎給付」）。
- (f) 租賃（詳見第20章「租賃」），除非租賃合約包括可能會導致出租人或承租人的損失，但與下列事項無關的條款：
 - (i) 租賃資產價格的變動；
 - (ii) 外匯匯率的變動；或
 - (iii) 任何一方的不履約。
- (g) 企業合併合約所規定的或有給付（詳見第19章「企業合併及商譽」）。此項除外僅適用於收購方。

大多數購買或出售非金融項目，如商品、存貨或財產，廠房及設備的合約皆被排除適用本章的規定，因為上述合約並非金融工具。然而本章適用於加諸有形資產買方或賣方不屬此類買賣合約典型風險的所有合約。例如，本章適用於包含與非金融項目價格的變動、外匯匯率的變動或合約一方不履約無關的條款，但可能造成買方或賣方損失的合約。除12.4段所述的合約，本章適用於購買或出售非金融項目之合約，若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，係視為金融工具，應適用本章之規定。但依企業預期購買、出售或使用之需求，以收取或交付非金融項目為目的而簽訂並持續持有之合約，非屬之金融工具。

Q2: 金融資產與負債之原始認列與衡量暨後續衡量如何規範？其公平價值概念為何？ [第12.7~12.14段]

Ans:

原始認列與衡量

僅於企業成為工具合約條款之一方時，企業始應認列金融資產或金融負債。

原始衡量

企業應以公允價值衡量金融資產或金融負債的原始認列，此公允價值通常為交易價格。

後續衡量

在每一個報導期間結束日，企業對第12章範圍內的所有金融工具，應按公允價值衡量，並將公允價值的變動列為當期損益。但未公開上市之權益工具，其公允價值無法以其他方法可靠地衡量，以及與此類金融工具連動並以此類金融工具交割之金融合約，則以成本減除減損衡量。如果按公允價值衡量且其變動列入損益的未上市權益工具，其公允價值無法繼續取得可靠衡量，則該權益工具最後能被可靠衡量之公允價值，被視為其成本，並以此新成本減除減損衡量該資產，直到能再取得公允價值的可靠衡量。

公允價值

企業應根據本章及第11章的規定，運用第11.27-11.32段對公允價值的指導

原則，衡量公允價值。

具要求支付特性之金融負債，其公允價值不可低於被要求須支付之金額自得其要求支付之首日起折現之金額。按公允價值衡量且其變動列入損益的金融資產和負債，企業不得將其交易成本包含於該等資產與負債之原始衡量金額。如果取得資產係以延期付款或以非市場利率請款融資取得時，企業應以未來支付款按市場利率折現的現值，作為該資產之原始認列金額。

按成本或攤銷後成本衡量之金融工具減損

企業應運用第 11.21-11.26 段對按成本衡量金融工具減損的指導原則，處理依本章規定應按成本減除減損衡量之金融工具的減損。

金融資產或金融負債的除列

企業對適用本章的金融資產及金融負債之除列，應運用第 11.33-11.38 段除列的規定。

Q3: 本章針對避險會計處理有何說明？

[第 12.15~12.18 段]

Ans:

避險會計

企業所指定避險工具與被避險項目之間的關係，在滿足特定的條件下，可能符合採用避險會計。避險會計允許避險工具與被避險項目的損益同時在損益表認列。

為了符合採用避險會計，企業應遵循所有下列條件：

- (a) 企業應指定避險關係並將其書面化，俾能清楚辨認被規避的風險、被避險的項目、避險工具，以及被避險項目的風險確實是避險工具所要規避的風險。
- (b) 所規避風險係屬 12.17 段規定的風險。
- (c) 避險工具屬於 12.18 段規定的避險工具。
- (d) 企業預期使用的避險工具能高度有效抵消被指定規避的風險。避險有效性，係指被規避風險所導致之被避險項目公允價值或現金流量變動，被避險工具之公允價值或現金流量變動抵銷之程度。

本準則允許避險會計只適用於以下風險：

- (a) 以攤銷後成本衡量的債務工具之利率風險。
- (b) 確定承諾或高度可能發生的未來交易所具有之匯率或利率風險。
- (c) 所持有之商品、購買或出售某特定商品之確定承諾或高度可能發生的未來交易所具有之價格風險。
- (d) 國外營運機構淨投資之匯率風險。

以攤銷後成本衡量的債務工具之匯率風險不列入上述避險項目，係因此類項目之避險會計對財務報表不會有重大影響。基本的應收應付帳款、票據及放款一般係以攤銷後成本衡量（詳見第 11.5 段(d)），包括以外幣計價的應付款。第 30.10 段規定，任何因匯率變動所造成的應付款帳面金額的變動，應認列

為當期損益。因此，避險工具（不同貨幣交換）公允價值的變動，與因匯率變動所造成的應付款帳面金額的變動，兩者均同時認列為當期損益，並相互抵消，但即期匯率（負債是以此匯率衡量）與遠期匯率（貨幣交換是以此匯率衡量）間之差異則無法抵消。

本準則予許當避險工具滿足下列所有條件和情況時，方能採用避險會計：

- (a) 避險工具屬利率互換，外幣交換，遠期外匯合約或商品遠期外匯合約，預計能高度有效地抵消第 12.17 段所辨認且被指定為避險項目的風險。
- (b) 避險工具僅涉及報導企業外部個體（即所報導集團、部門或個別企業以外）。
- (c) 避險工具的名目金額等於被避險項目所指定的本金或名目金額。
- (d) 避險工具有一個明確的到期日，但不得晚於
 - (i) 被避險金融工具的到期日，
 - (ii) 承諾購買或出售商品之預期交割日，或
 - (iii) 被避險之外幣或商品交易預期未來高度可能發生之日。
- (e) 避險工具無預付、提前解約或延期條款。

Q4: 對所認列金融工具之固定利率風險或所持有商品價格風險的避險規定為何？ [第 12.19～12.22 段]

Ans: 如果符合第 12.16 段的條件，且所規避的風險是暴露於以攤銷後成本衡量債務工具之固定利率風險或所持有商品之價格風險，企業應：

- (a) 將避險工具認列為資產或負債，並將避險工具公允價值的變動認列為當期損益，並且
- (b) 將被避險項目之公允價值變動認列為當期損益，並作為被避險項目帳面價值的調整項目。

如果規避的風險屬於以攤銷後成本衡量的債務工具之固定利率風險，企業應將避險工具利率交換的定期淨現金交割損益，於交割期間認列為損益。

如果有下列情況，企業應停止 12.19 段所規定之避險會計：

- (a) 避險工具到期、被出售或解約；
- (b) 避險不再符合第 12.16 段所規定的避險會計條件；或
- (c) 企業撤銷避險指定。

如果停止避險會計，而被避險項目是按攤銷後成本衡量之資產或負債，且尚未除列，任何作為被避險項目帳面價值調整項目的損益，應於被避險項目的剩餘期間，採有效利率法攤銷，列為當期損益。

Q5: 金融工具之浮動利率風險及確定承諾、高度可能發生之未來交易與國外營運機構淨投資之匯率風險和商品價格風險之避險要求為何？

[第 12.23～12.25 段]

Ans: 若符合第 12.16 段的條件，且規避的風險為：

- (a) 以攤銷後成本衡量的債務工具之浮動利率風險，
- (b) 確定承諾或高度可能發生之未來交易的匯率風險，
- (c) 確定承諾或高度可能發生之未來交易的商品價格風險，或
- (d) 國外營運機構淨投資之匯率風險，企業應將避險工具能有效抵消被避險項目公允價值或預期現金流量變動之該部分公允價值變動，認列為其他綜合損益。企業應將避險工具公允價值超過被避險項目公允價值或預期現金流量變動（有時稱為避險無效）部分，認列為當期損益。當被避險項目被認列為當期損益或避險關係結束時，企業應將原認列為其他綜合損益之避險損益，重新分類為當期損益。

若所規避的風險屬於以攤銷後成本衡量的債務工具之浮動利率風險，企業應將避險工具利率交換的定期淨現金交割損益，於交割期間認列為當期損益。若有下列情況，企業應停止 12.23 段所規定之避險會計：

- (a) 避險工具到期、被出售或解約；
- (b) 避險不再符合第 12.16 段所規定的避險會計條件；
- (c) 對未來預期交易的避險，該預期交易不再是高度可能發生；或
- (d) 企業撤銷避險指定。

若預期交易預計不會發生，或以攤銷後成本衡量的債務工具已被除列，任何原認列為其他綜合損益之避險損益，應該由其他綜合損益重新分類為當期損益。

Q6: 本章要求揭露事項為何？

[第 12.26～12.29 段]

Ans: 適用本章規定之企業，應將第 11 章要求揭露事項，納入適用本章與第 11 章之財務報表揭露要求。此外，若企業採用避險會計，應額外揭露第 12.27-12.29 段之規定事項。

企業對第 12.17 段所述之四種避險類型，應分別揭露下列事項：

- (a) 避險之說明。
- (b) 被指定為避險工具之金融工具說明，以及在報導日該金融工具的公允價值。
- (c) 被規避風險的性質，包括對被避險項目的說明。

企業使用避險會計處理固定利率風險或所持有商品價格風險的避險（第 12.19-12.22 段），應揭露下列事項：

- (a) 認列為當期損益之避險工具公允價值的變動數。
- (b) 認列為當期損益之被避險項目公允價值的變動數。

企業使用避險會計處理浮動利率風險、匯率風險、確定承諾或未來高度可能發生交易之商品價格風險，或國外營運機構淨投資之匯率風險（第 12.23-12.25 段），應揭露下列事項：

- (a) 現金流量預期將發生及預期將影響當期損益之期間。
- (b) 過去曾使用避險會計處理之任何預期交易，但現在預計不會再發生之

說明。

- (c)當期認列為其他綜合損益之避險工具公允價值的變動數（第 12.23 段）。
- (d)當期由其他綜合損益重分類為當期損益之金額（第 12.23 和 12.25 段）。
- (e)避險工具公允價值超過被避險項目公允價值或預期現金流量變動的部份，列為當期損益的金額（第 12.24 段）。

Q&A 第 13 章 存貨

本章規範存貨認列和衡量之原則，包括存貨適用與不適用範圍、存貨成本的衡量與技術、製造費用分攤、勞務提供者的存貨成本、存貨減損以及存貨之揭露。

Q1: 本章適用以及不適用範圍為何？

[第 13.1-13.3 段]

Ans:

本章適用存貨範圍，係指：

- (a) 備供正常營業出售者；
- (b) 正在生產過程中且將於完成後供正常營業出售者；或
- (c) 於商品生產過程或勞務提供過程中消耗的原料或物料。

本章不適用存貨範圍，包括：

- (a) 建造合約產生之在建工程，包括直接相關的勞務合約。(詳見第 23 章收入)。
- (b) 金融工具(詳見第 11 章「基本金融工具」和第 12 章「其他金融工具議題」)。
- (c) 與農業活動有關的生物資產，以及收成點的農產品。(詳見第 34 章「特殊活動」)。

本章不適用於下列存貨之衡量：

- (a) 農林產品、收成之農產品以及礦產和礦產品的生產者所持有之存貨，此類存貨係以公允價值減銷售成本衡量價值，存貨價值的變動認列為當期損益。
- (b) 以公允價值減銷售成本衡量存貨價值之商品經紀人和交易商，存貨價值的變動認列為當期損益。

Q2: 存貨衡量基礎為何？

[第 13.4 段]

Ans: 存貨成本的衡量應以成本與估計售價減完工及銷售所需成本後之餘額孰低衡量。

Q3: 衡量存貨成本應包括的內容為何？ [第 13.5~15-8 段、第 15-11~15-12 段]

Ans: 企業之存貨成本應包括購買成本，加工成本和使存貨達到目前地點和狀態所發生的其他成本。其包括：

1. 購買成本

存貨之購買成本包括購買價格，進口稅捐和其他稅賦(不包括續後可自稅務機關收到之退稅)，以及運輸費用、處理費用和其他可直接歸屬於取得製成品、原料和勞務之其他成本。決定購買成本時，應扣除商業折扣、回饋金以及其他類似扣抵項目。

企業可能以延遲付款方式購買存貨。在某些情況下，合約包含未言明的融資要素，例如，正常信用條件下的購買價格和清償金額間的差額，此一差

額應在融資期間內認列為利息費用，不得認列為存貨成本。

2. 加工成本

存貨的加工成本包括與生產直接相關的成本，如直接人工以及將原物料加工成製成品過程中，按有系統的方式所分攤的固定與變動製造費用。固定製造費用是指不隨產量變動的間接製造成本，例如廠房和設備的折舊和維修費，以及廠房行政管理成本。變動製造費用是指直接或幾乎直接隨產量變動的間接製造成本，例如間接材料和間接人工。

3. 包括在存貨中的其他成本

企業可認列之其他存貨成本僅包括使存貨達到目前地點和狀態所發生的成本。在某些情況下，為規避固定利率風險或商品價格風險所持有之避險工具，其公允價值之變動應作為商品帳面價值的調整。

Q4: 製造費用應如何分攤？

[第 13.9 段]

Ans: 企業應按生產設備的正常產能分攤固定製造費用。正常產能是指在考慮既定維修所造成產能損失之情況下，企業預期在正常情況下，未來各期間或各季可達成之平均產能。若實際產能與正常產能差異不大，可按實際產能分攤。產能較低或設備閒置不會增加每單位產量分攤固定製造費用。未分攤固定製造費用，應於發生當期認列為費用。實際產量若異常高於正常產能，企業應降低每單位產量分攤之固定製造費用，以避免存貨認列金額高於成本，變動製造費用應以生產設備之實際使用狀況作為基礎分攤。

Q5: 何謂聯合產品和副產品？

[第 13.10 段]

Ans: 生產過程中可能會同時產生兩種以上的產品。例如：聯產品，或是主產品與副產品。當每一種產品之原料成本或加工成本無法單獨辨認時，企業應該以合理且一致性的基礎將成本分攤到各產品上。例如：可採用個別產品可獨立辨認之生產階段或生產完成時，相對銷售價值分攤。大多數的副產品，相對於主產品而言，較不重要（價值較低），企業通常以銷售價格減去完工尚需投入及銷售成本後之價值衡量，並將其價值從總生產成本中減除。因此主產品之帳面價值與其成本間無重大差異。

Q6: 那些成本不得認列為存貨，應於發生當期認列為費用？

[第 13.13 段]

Ans: 下列成本不得列入存貨成本，應於發生當期認列為費用：

- (a) 異常耗損之原物料、人工或其他生產成本。
- (b) 倉儲成本，但在生產過程中為達到下一個生產階段所必須者除外。
- (c) 對使存貨達到目前地點及狀態無貢獻的管理費用。
- (d) 銷售成本。

Q7: 勞務提供者的存貨成本為何？

[第 13.14 段]

Ans: 勞務提供者的存貨成本為其生產成本。這些成本主要包括直接從事提供勞務之人員所發生的人工及其他成本，包括上司之薪資及可歸屬之製造費用。銷售與一般管理人員之人工與其他成本不得列入存貨成本，應於發生當期認列為費用。勞務提供者的存貨成本不包含預期利潤或其他無法歸屬的製造費用。

Q8: 農產品成本認列原則為何？

[第 13.15 段]

Ans: 企業從生物資產上收成的農產品存貨，原始認列時，應以其收成時的公允價值減去估計銷售成本衡量，此一金額即成為適用本章之目的存貨成本。

Q9: 成本衡量的技術為何？

[第 13.16 段]

Ans: 企業可採標準成本法、零售價法及最近的購買價格來衡量存貨成本。標準成本係考慮原料、物料、人工、效率以及產能利用率的正常水準所制定。必須定期檢討，並於必要時，依目前情況修訂。零售價法是以存貨的售價減除適當的毛利衡量存貨成本。

Q10: 成本計算的技術為何？

[第 13.17-13.8 段]

Ans: 對於不能互相轉換的存貨項目，以及為特定專案所生產且可加以區隔的商品或勞務，企業應採個別認定法衡量存貨成本。

除了個別認定法之外，企業應使用先進先出法（FIFO）或加權平均成本法衡量存貨成本。企業對具有相似性質和用途的所有存貨，應採用相同的成本公式。對於不同性質或用途的存貨，可採用不同的成本公式。惟 IFRS 不允許採用後進先出法（LIFO）。

Q11: 存貨減損何時以及如何衡量？

[第 13.19 段]

Ans: 企業在每一個報導期間結束日評估存貨是否有減損，即帳面價值無法全部回收（例如，因損壞，陳舊過時或銷售價格下降）。

如果一個存貨項目（或一組存貨項目）發生減損時，則以銷售價格減除完工及銷售成本衡量存貨價值，並認列減損損失。並要求在某些情況下，認列以前年度減損損失的回升。

Q12: 存貨認列為費用或其他資產的情況為何？

[第 13.20、13.21 段]

Ans: 存貨出售時，企業應在相關收入認列期間將存貨的帳面價值認列為銷貨成本。

存貨作為自建財產，廠房和設備的一部分時，應以其他資產科目入帳時，續後應依照 IFRS 各章對該類資產之相關規定處理。

Q13: 存貨相關揭露規定為何？

[第 13.22 段]

Ans: 企業應揭露以下內容：

- (a) 衡量存貨所採用的會計政策，包括成本計算公式。
- (b) 存貨的總帳面價值以及適當分類之各存貨類別的帳面價值。
- (c) 認列為期間費用的存貨金額。
- (d) 按照第 27 章認列為當期損益之減值損失或回升利益。
- (e) 以存貨作為負債擔保的總帳面價值。

Q&A 第 14 章 投資關聯企業

本章旨在規範投資關聯企業之會計處理，所謂關聯企業係指投資者對其具有重大影響，但非為子公司或合資權益之個體。企業可採成本模式、權益法或公允價值模式處理其投資關聯企業，唯所有投資須採同一方法。

Q1: 本章的範圍為何？

[第 14.1 段]

Ans: 本章適用於合併財務報表及投資在一個或一個以上關聯企業但非為母公司之投資者的財務報表中，對關聯企業之會計處理。第9.26段規範單獨財務報表中對關聯企業之會計處理。

Q2: 何謂關聯企業？

[第 14.2-14.3 段]

Ans: 關聯企業為投資者對其具有重大影響，但非為子公司或合資權益之個體，包括非公司組織之企業，如合夥組織。

所謂重大影響係指參與關聯企業之財務及營運政策決策之權力，但非控制或聯合控制該等政策。

- (a) 如投資者直接或間接（如透過子公司）持有關聯企業20%以上之表決權時，除非能明確證明不具重大影響，否則推定投資者具重大影響。
- (b) 相對地，如投資者直接或間接（如透過子公司）持有關聯企業表決權未達20%時，除非能明確證明具重大影響，否則推定投資者不具重大影響。
- (c) 其他投資者持有重大或大部分所有權，並不必然排除此一投資者具重大影響。

Q3: 投資關聯企業之會計處理為何？

[第 14.4 段]

Ans: 投資者應依下列方式之一處理其全部之投資關聯企業：

- (a) 成本模式。
- (b) 權益法。
- (c) 公允價值模式。

Q4: 對投資關聯企業採成本模式之會計處理方式為何？

[第 14.5-14.7 段]

Ans: 投資者對投資關聯企業，除非有公開之報價，否則應以成本扣減累計減損後之金額衡量之。惟對有公開報價之投資關聯企業，應以公允價值模式衡量。

投資者應將投資關聯企業之股利或所收到的其他分配認列為收益，無須考慮該分配係來自於取得關聯企業之前或之後所產生的累計利潤。

Q5: 對投資關聯企業採權益法之會計處理方式為何？

[第 14.8 段]

Ans: 在權益法下，投資關聯企業係依交易價格（包括交易成本）進行原始認列，後續並依所享有該關聯企業之損益及其他綜合損益之份額進行調整。

- (a) 分配和其他帳面金額之調整。自關聯企業所收取之分配，會使該投資之帳面金額減少。關聯企業如因其他綜合損益項目而造成權益之變動時，該投資之帳面金額亦可能須隨之調整。
- (b) 潛在表決權。雖然評估是否具重大影響時，應將潛在表決權納入考量，但投資者對關聯企業之損益及權益變動數所享有之份額，係依現存所有權權益為基礎，不應反映潛在表決權可能之執行或轉換。
- (c) 隱含商譽及公允價值之調整。在取得投資關聯企業時，投資者應依第 19.22-19.24 段之規定，處理投資成本與投資者所享有關聯企業可辨認淨資產公允價值之份額間之任何差額（無論該差額為正數或負數）。投資者應針對取得投資時，關聯企業折舊性或攤銷性資產（包括商譽）之公允價值超過帳面金額之部份的增額折舊或攤銷，調整其對關聯企業於取得日後之損益所享有之份額。
- (d) 減損。若有跡象顯示，投資關聯企業可能受到減損時，投資者應依單一資產方式，將整個投資之帳面金額進行減損測試。包含在投資關聯企業帳面金額中之商譽，並不單獨進行減損測試，而應為整體投資減損測試之一部分。
- (e) 投資者與關聯企業之交易。若採權益法處理關聯企業，在投資者所享關聯企業之權益的範圍內，投資者應消除逆流交易（關聯企業銷售給對投資者）及順流交易（投資者銷售給關聯企業）所產生之未實現損益。該等交易之未實現損失可能顯示交易中所移轉資產已發生減損。
- (f) 關聯企業的財務報表日。除非實務上不可行，在採用權益法時，投資者應使用與其財務報表日相同之關聯企業財務報表。若實務上不可行，則投資者應使用關聯企業最近期可得之財務報表，並調整兩個會計期間結束日之間所發生之任何重大交易或事件之影響。
- (g) 關聯企業之會計政策。關聯企業若使用不同於投資者的會計政策，除非實務上不可行，投資者於採用權益法時，應調整關聯企業之財務報表以使其反映投資者之會計政策。
- (h) 損失超過投資帳面金額。如投資者所分攤關聯企業之損失份額等於或超過其投資關聯企業之帳面金額時，投資者應停止認列額外之損失。投資者之權益減至零後，僅應於有法律或推定義務或已替關聯企業支付款項之範圍內，方須認列額外損失及負債準備。若關聯企業後續產生利潤，投資者僅得於所享有之利潤份額等於未認列之損失份額後，方可重新恢復認列該等利潤份額。
- (i) 停止採用權益法。投資者應自喪失重大影響力之日起停止使用權益法。
 - (i) 若該關聯企業成為子公司或合資，投資者應將原持有權益以公允價

值重新衡量，並將因而產生之任何利益或損失認列為損益。

- (ii) 若投資者因處分全部或部分投資而喪失對關聯企業之重大影響力時，投資者應除列該關聯企業，並將所取得之價款及所保留權益之公允價值之合計數，與喪失重大影響力之日該投資關聯企業之帳面金額間之差額，認列為損益。此後，投資者對於剩餘權益應視狀況依第11章「基本金融工具」和12章「其他金融工具議題」之規定處理。
- (iii) 若投資者非因處分部分投資而喪失重大影響力，投資者應以喪失重大影響力之日該投資的帳面金額作為新的成本基礎，並應視狀況依第11章和12章之規定處理。

Q6: 對投資關聯企業採公允價值模式之會計處理方式為何？ [第 14.9-14.10 段]

Ans: 當原始認列投資關聯企業時，投資者應以交易價格衡量。交易價格不包括交易成本。

在每個財務報導日，投資者應以公允價值衡量投資關聯企業，並將公允價值變動認列為損益。採用公允價值模式之投資者，若對於公允價值之可靠衡量實務不可行時，應採成本模式處理。

Q7: 投資關聯企業在財務狀況表中之分類為何？應做哪些揭露？

[第 14.11-14.15 段]

Ans: 投資者應將投資關聯企業分類為非流動資產。關聯企業之投資者應揭露以下內容：

- (a) 對投資關聯企業之會計政策。
- (b) 投資關聯企業之帳面金額（詳4.2(j)段）。
- (c) 採權益法之投資關聯企業，若有公開報價者，其公允價值。

對採成本模式之投資關聯企業，投資者應揭露股利及認列為收益之其他分配之金額。採權益法時，應分別揭露其所享有該等關聯企業之損益份額及所享有該等關聯企業之停業單位份額。採用公允價值模式時，應依11.41-11.44段規定做相關之揭露。

Q&A 第 15 章 合資投資

本章旨在規範企業對合資投資之會計處理。合資係兩方以上透過合約協議於聯合控制下從事經濟活動，其形式可分為聯合控制營運、聯合控制資產或聯合控制個體。屬聯合控制個體之合資投資，合資控制者應採用成本模式、權益法或公允價值模式，處理其全部之聯合控制個體權益。

Q1: 本章的範圍為何？

[第 15.1 段]

Ans: 本章適用於合併財務報表及對一個或一個以上合資有合資控制者之權益但非為母公司之投資者的財務報表中，對合資之會計處理。第9.26段規範單獨財務報表中對合資控制者之合資權益的會計處理。

Q2: 何謂合資？合資型態有哪些？

[第 15.2-15.3 段]

Ans: 合資係兩方以上透過合約協議於聯合控制下從事經濟活動。所謂聯合控制係指合約同意分享對某項經濟活動之控制，且僅於與該活動有關之策略性財務及營運決策必須取得分享控制者（合資控制者）之一致共識時，方始存在。

合資形式可為聯合控制營運、聯合控制資產或聯合控制個體。

Q3: 聯合控制營運之運作方式為何？其會計處理方式為何？ **[第 15.4-15.5 段]**

Ans: 聯合控制營運係涉及使用合資控制者之資產或其他資源而非設立公司、合夥或其他企業，或與合資控制者本身分離之財務結構。每一合資控制者使用其所持有之不動產、廠房及設備並自備存貨。合資控制者亦產生自身之費用及負債，並自行籌資，該等費用、負債及資金籌措均係其本身之義務。合資活動可能由合資控制者之員工隨同合資控制者之類似活動進行。合資協議通常規定聯合產品之銷售收入及共同發生之費用於合資控制者間之分配方式。

合資控制者對於其在聯合控制營運中之權益，應於財務報表中認列：

- (a) 合資控制者所控制之資產及承擔之負債；及
- (b) 合資控制者所產生之費損及其所享有經由合資出售商品或勞務所賺得收益之份額。

Q4: 聯合控制資產之運作方式為何？其會計處理方式為何？ **[第 15.6-15.7 段]**

Ans: 聯合控制資產之運作係合資控制者聯合控制（且經常共同持有）一項或多項投入於合資或為合資目的而取得，並用於達成合資目的之資產。

合資控制者對於其在聯合控制資產中之權益，應於財務報表中認列：

- (a) 合資控制者所享有聯合控制資產之份額，並根據資產之性質予以分

類；

- (b) 合資控制者已發生之負債；
- (c) 合資控制者與其他合資控制者共同因合資而發生之負債，其所承擔之份額；
- (d) 出售或使用其對合資產出所享有份額之收益，及對合資所發生費損之份額；及
- (e) 合資控制者已發生與其合資權益有關之費用。

Q5: 聯合控制各體之運作方式為何？其會計處理方式為何？ [第 15.8-15.15 段]

Ans: 聯合控制個體係涉及設立公司、合夥或其他個體之合資，每一合資控制者均擁有其中之權益。除合資控制者間之合約協議確立對於該個體經濟活動之聯合控制外，該個體之營運方式與其他個體相同。

合資控制者應採用下列方法之一處理其全部之聯合控制個體權益：

- (a) 成本模式（但限於無公開市場報價之聯合控制個體投資）。
- (b) 權益法。
- (c) 公允價值模式。

在成本模式下，合資控制者對聯合控制個體投資，除非有公開之報價，否則應以成本扣減累計減損損失後之金額衡量之；並將自投資所收到之分配認列為收益，無須考慮該分配係來自於取得聯合控制個體之前或之後所產生的累計利潤。

在權益法下，合資控制者應採用與投資關聯企業相同程序之權益法認列其於聯合控制個體之投資。

在公允價值模式下，當原始認列聯合控制個體投資時，合資控制者應以交易價格衡量。交易價格不包括交易成本。

在每個財務報導日，合資控制者應以公允價值衡量聯合控制個體之投資，並將公允價值變動認列為損益。採用公允價值模式之聯合控制者，若對於公允價值之可靠衡量實務不可行時，應採成本模式處理。

Q6: 合資控制者與合資間之交易是否仍按一般情況認列交易所產生損益？

[第 15.16-15.17 段]

Ans: 合資控制者投入或出售資產予合資時，認列該交易所產生利益或損失之任何部分，應反映交易實質。該資產若仍由合資持有，則在合資控制者已移轉所有權之重大風險及報酬之情況下，合資控制者應僅認列歸屬於其他合資控制者權益部分之利益或損失。若該投入或出售證明係發生減損損失，則合資控制者應即認列全數損失。

合資控制者向合資購買資產時，在將該資產轉售予獨立之第三方前，不得認列其對合資由該交易所產生之利潤所享有之份額。合資控制者對該等交易所產生損失份額之認列，應與認列利潤之方式相同，惟該損失若係代表

發生減損損失，則應立即認列。

Q7: 合資投資者之財務報表應揭露哪些事項？

[第 15.19-15.21 段]

Ans: 合資投資者應揭露：

- (a) 認列其對聯合控制個體之權益的會計政策。
- (b) 對聯合控制個體之投資的帳面金額（詳4.2(k)段）。
- (c) 採權益法之聯合控制個體投資，若有公開報價者，其公允價值。
- (d) 與合資有關之承諾的彙總金額，包括其所承擔與其他合資控制者已共同發生之資本承諾之份額；及其對合資本身之資本承諾所承擔之份額。

此外，以權益法處理之聯合控制個體，合資控制者亦應依第14章「投資關聯企業」對權益法投資之揭露規定做相關揭露。以公允價值模式處理之聯合控制個體，合資控制者應依第11章「基本金融工具」之規定揭露。

Q&A 第 16 章 投資性不動產

本章旨在規範企業對於投資性不動產之會計處理程序，包括投資性不動產的定義與範圍、原始認列與衡量、後續衡量基礎及投資性不動產與非投資性不動產轉換之會計處理等。

Q1: 本章的目的和適用範圍為何？

[第 16.1 段]

Ans: 本章之主要目的，在於規範投資性不動產之會計處理。

本章適用於符合**投資性不動產**定義之土地或建築物投資，及營業租賃承租人持有視為投資性不動產之不動產權益之會計處理。僅有能在持續的基礎下，能可靠地衡量其公允價值者，投資性不動產方得依本章規定依公允價值衡量且變動計入損益。所有其他投資性不動產，應使用**不動產、廠房及設備**中成本-折舊-減損模式，並在可取得可靠公允價值衡量，且預期該公平價值將於持續之基礎可靠衡量前，繼續適用。

Q2: 投資性不動產之定義為何？

[第 16.2-16.3 段]

Ans: 投資性不動產係指為賺取租金或資本增值或兩者兼具，而由所有者或**融資租賃**承租人所持有之不動產（土地或建築物，或部分建築物，或兩者皆有），而非：

- (a) 用於商品或勞務之生產或提供，或供管理目的；或
- (b) 於正常營業中出售

承租人在**營業租賃**下所持有之不動產權益，僅當該不動產符合投資性不動產定義，且承租人能在持續基礎下，能可靠地衡量公允價值者，始得分類為投資性不動產。此一分類替代選項可依個別不動產逐項選擇。

Q3: 投資性不動產之原始認列應如何衡量？

[第 16.5-16.6 段]

Ans: 企業應於原始認列時，依成本衡量投資性不動產。購入投資性不動產之成本，包括購買價格及任何直接可歸屬之支出，如法律及仲介費、財產移轉稅捐及其他交易成本。若企業延遲支付超過正常授信期間，則以全部未來支付價款**現值**為其成本。

租賃所持有且歸類為投資性不動產之不動產權益，其原始成本應依不動產公允價值與最低租金給付現值孰低者認列為資產，且以相同的金額認列為負債。

Q4: 投資性不動產後續應如何衡量？

[第 16.7 段]

Ans: 若投資性不動產之公允價值能可靠衡量者，應在每一財務報導日以公允價值衡量，且公允價值之變動列入損益。若租賃所持有之不動產權益被分類為投資性不動產，應按公允價值衡量為該不動產權益，而非不動產。

Q5: 投資性不動產與非投資性不動產轉換之會計處理為何？ [第 16.8-16.9 段]

Ans: 若一項投資性不動產公允價值無法可靠衡量，企業應作不動產、廠房及設備處理，直至公允價值能可靠衡量。該投資性不動產於該日之帳面金額，為不動產、廠房及設備之成本。

企業僅應於首次符合或停止符合投資性不動產之定義時，將該不動產轉入投資性不動產或從投資性不動產轉出。

Q&A 第 17 章 不動產、廠房及設備

本章旨在規範企業對於不動產、廠房及設備，以及公允價值無法可靠衡量之投資性不動產之會計處理程序，包括對不動產、廠房及設備的原始認列、成本要素、資產交換、折舊及後續衡量與除列等之處理準則。

Q1: 本章適用範圍為何？

[第 17.1 段]

Ans: 本章適用於**不動產、廠房及設備**，以及公允價值無法可靠衡量之**投資性不動產**之會計處理。

Q2: 不動產、廠房及設備之定義為何？

[第 17.2 段]

Ans: 不動產、廠房及設備為同時符合下列條件之有形資產：

- (a) 企用於商品或勞務之生產或提供、出租予他人或供管理目的而持有；及
- (b) 預期使用期間超過一期。

Q3: 不動產、廠房及設備認列之條件為何？

[第 17.4 段]

Ans: 不動產、廠房及設之成本僅於同時符合下列兩條件時，始應認列為資產：

- (a) 與該項目有關之未來經濟效益**很有可能**流入企業；及
- (b) 該項目之成本能可靠衡量。

Q4: 不動產、廠房及設備之成本要素為何？

[第 17.10 段]

Ans: 不動產、廠房及設備項目的成本，包括下列各項：

- (a) 購買價格（包括進口稅捐及不可退還的進項稅額），減除商業折扣及讓價。
- (b) 為使資產達到能符合管理階層預期運作方式之必要地點及狀態之任何直接可歸屬成本，包括場地準備成本、原始運輸及處理成本、安裝及組裝成本、及功能測試成本等。
- (c) 拆卸、移除該項目及復原其所在地點之原始估計成本，該義務係企業於取得該項目時，或於特定期間非供生產存貨之用途而使用該項目所發生者。

Q5: 非貨幣性資產交換之會計處理為何？

[第 17.14 段]

Ans: 一項不動產、廠房及設備項目，可能係透過交換一項或多項非貨幣性資產、或一組貨幣性及非貨幣性資產而取得。除(a)交換交易缺乏商業實質，或(b)換入資產及換出資產之公允價值均無法可靠地衡量，其成本應以換出資產之帳面金額，作為換入資產的成本外，企業應以**公允價值**衡量換入資產的成本。

Q6: 不動產、廠房及設備後續應如何衡量？

[第 17.15 段]

Ans: 企業全部不動產、廠房及設備項目於原始認列後，後續應以其成本減除所有累計折舊與所有累計減損損失後之金額衡量。

Q7: 企業決定資產之耐用年限時，應考慮的因素為何？

[第17.21段]

Ans: 企業決定資產耐用年限時，下列所有因素均應予以考量：

- (a) 資產之預期使用，對使用之估計係參考該資產之預期產能或實體產出。
- (b) 預期之實體磨損，此係基於營運因素而定，例如使用該資產之輪班次數、維修之計畫及資產閒置時之保養與維護等。
- (c) 技術或商業之過時，此係導因於生產之改變或改善，或市場上對該資產之產品或服務產出需求之改變。
- (d) 使用該資產之法律或類似限制，例如相關租約之到期日。

Q8: 不動產、廠房與設備減損應如何認列與衡量？

[第17.24段]

Ans: 企業應於每一報導日，決定企業之一項或一組不動產、廠房及設備是否已發生減損，及如何衡量及認列已發生之減損損失。企業應檢視其資產之帳面金額、決定資產之可回收金額及認列或迴轉減損損失。

Q9: 不動產、廠房與設備除列的條件為何？

[第 17.27 段]

Ans: 不動產、廠房及設備於下列情況發生時除列：

- (a) 處分時，或
- (b) 預期無法由使用或處分產生未來經濟效益時。

Q&A 第 18 章 商譽除外之無形資產

本章旨在規範企業對於 商譽以外之無形資產會計處理程序，包括對無形資產的定義、認列條件、原始成本衡量、折耗、後續資產減損之認列、衡量及除列等之處理準則。

Q1: 本章適用範圍為何？

[第 18.1 段]

Ans: 本章適用於除商譽及企業在正常營業中為出售而持有之無形資產外，所有無形資產之會計處理。

Q2: 無形資產之定義為何？

[第18.2段]

Ans: 無形資產係指無實體形式之可辨認非貨幣性資產。資產符合下列條件之一時，係可辨認：

- (a) 係可分離，即可與企業分離或劃分，且可個別或隨相關合約、可辨認資產或負債出售，移轉，授權、租賃或交換；或
- (b) 係由合約或其他法定權利所產生，而不論該等權利是否可移轉或是否可與企業或其他權利及義務分離。

Q3: 無形資產認列之條件為何？

[第 18.4 段]

Ans: 無形資產僅於符合下列條件時，始應認列：

- (a) 歸屬於該資產之未來經濟效益很有可能流入企業；
- (b) 該資產之成本或價值能可靠衡量；及
- (c) 該資產非由內部對無形項目支出所產生。

Q4: 因事業合併而取得之無形資產，其會計處理原則為何？ **[第 18.8 段]**

Ans: 企業合併中取得之無形資產，因其公允價值能在足夠之可靠性下衡量，通常均認列為資產。然而，企業合併中取得之無形資產若係由法定或其他合約權利產生，且其公允價值基於下列原因無法可靠衡量時，不得認列：

- (a) 與商譽無法分離，或
- (b) 與商譽能分離，但過去無相同或相似資產交換交易之經驗或證據，而須依據不可衡量變數估計公允價值。

Q5: 由下列方式取得之無形資產，其成本應如何衡量？(1)單獨取得(2)因事業合併取得(3)因政府補助取得(4)資產交換取得 **[第 18.10-18.13 段]**

Ans:

(1) 單獨取得

單獨取得無形資產之成本包括：

(a) 購買價格（包括進口稅捐及不可退還之進項稅額），減除商業折扣及讓價。

(b) 使資產達到其預定用途之任何直接可歸屬成本。

(2) 因事業合併取得

若於企業合併中取得無形資產，該無形資產之成本為其收購日公允價值。

(3) 因政府補助取得

若無形資產係透過**政府補助**之方式取得，該無形資產成本為政府補助收到或應收之日之公允價值。

(4) 資產交換取得

無形資產可能係透過一項或多項非貨幣性資產，或一組貨幣性及非貨幣性資產而取得。除(a)交換交易缺乏商業實質，或(b)換入資產及換出資產之公允價值均無法可靠衡量外，企業應以公允價值衡量該無形資產之成本。若換入資產無法按公允價值衡量，其成本應以換出資產之**帳面金額**衡量。

Q6: 企業內部無形項目支出之會計處理為何？

[第 18.14 段]

Ans: 企業內部對無形項目之支出，包括所有**研究及發展**活動支出，應於發生時認列為費用，除非該支出為符合本準則認列條件之資產成本之一部分。

Q7: 無形資產後續應如何衡量？

[第 18.18 段]

Ans: 企業應依成本減累計**攤銷**及累計**減損損失**衡量無形資產。

Q8: IFRS for SME對無形資產耐用年限之規定為何？

[第18.19段]

Ans: 本準則規範下，所有無形資產均視為有限耐用年限。因合約或其他法定權利所產生之無形資產，耐用年限不應超過合約或其他法定權利之期間，但依據企業預期使用資產之期間，耐用年限可能更短。若合約或其他法定權利之有限期間係可展期者，僅有證據證明企業無需支付重大展期成本時，該無形資產之耐用年限始應包含該展期期間。

Q9: IFRS for SME對無形資產殘值之規定為何？

[第18.23段]

Ans: 企業應假設無形資產之殘值為零，除非：

(a) 第三人承諾於資產耐用年限屆滿時購買該資產，或

(b) 資產具活絡市場，並且：

(i) 殘值可參考該市場決定，及

(ii) 該市場於資產耐用年限屆滿時仍很有可能存在。

Q10: 無形資產減損應如何認列與衡量？

[第18.25段]

Ans: 為決定無形資產是否減損，企業應依第 27 章之規定處理。該章說明企業應於何時及如何複核資產之帳面金額，如何決定資產之可回收金額，以及何

時認列或迴轉減損損失。

Q11: 無形資產除列的條件為何？

[第 18.26 段]

Ans: 無形資產有下列情況時，應予除列並於損益認列利得或損失：

- (a) 處分，或
- (b) 預期由使用或處分無法產生未來經濟效益。

Q&A 第 19 章 企業合併及商譽

本章旨在規範企業合併之會計處理。包括對企業合併的定義、收購者之辨認、企業合併成本之衡量，並提供將合併成本分攤至取得之資產、所承擔之負債與或有負債之負債準備等之指引，以及在企業合併當時與後續期間有關商譽之會計處理。

Q1: 本章的範圍為何？

[第 19.1-19.2 段]

Ans: 本章適用於企業合併之會計處理。包括提供有關辨認收購者、衡量企業合併之成本，及將合併成本分攤至取得之資產、所承擔之負債及或有負債之負債準備等之指引，以及在企業合併當時與後續期間有關商譽之會計處理。本章適用於所有企業合併，但不包括：

(a) 共同控制下個體或業務之合併。

共同控制係指於企業合併前及企業合併後，所有參與合併之個體或業務最終均由相同的一方所控制，且該控制並非暫時性。

(b) 合資投資之組成。

(c) 取得無法構成業務之資產群組。

Q2: 何謂企業合併？

[第 19.3-19.5 段]

Ans: 企業合併係指將兩個以上單獨之個體或業務集成一個報導個體。幾乎所有企業合併之結果皆是一個體(收購者)取得對一個或多個其他業務(被收購者)之控制。

企業合併可能基於法律、稅務或其他原因，企業合併可能以不同方式進行。可能包括一個個體購買另一個體之權益、購買另一個體之全部淨資產、承擔另一個體之全部負債，或購買另一個體可構成一個或多個業務之部分淨資產。

企業合併可透過發行權益工具、移轉現金、約當現金或其他資產等而達成。可能係參與合併之個體的股東間之交易或一個體與其他個體之股東間之交易。企業合併可能成立一新的個體以控制參與合併之個體或所移轉之淨資產，或重組一個或一個以上之參與合併之個體。

Q3: 企業合併之會計處理方式為何？

[第 19.3、19.6-19.7 段]

Ans: 企業應對每一企業合併採用購買法之會計處理。採用購買法包括下列步驟：

(a) 辨認收購者；

(b) 衡量企業合併之成本

(c) 在收購日將企業合併之成本分攤至取得之資產、承擔之負債及或有負債

之負債準備。

收購日係指收購者有效取得對被收購者控制之日。

Q4: 企業合併中如何辨認收購者？

[第 19.8-19.10 段]

Ans: 所有企業合併均應辨認出收購者。收購者合併參與合併之個體中，係取得對其他參與合併個體或業務之控制者。控制係主導某一個體或業務之財務及營運政策之權力，以從其活動中獲取利益。雖然有時可能難以辨認收購者，但通常仍有跡象顯示收購者之存在。例如：

- (a) 若參與合併之個體中，有一個體之公允價值顯著大於其他參與合併之個體，則具較大公允價值之個體可能是收購者。
- (b) 若企業合併係透過以現金或其他資產交換有表決權普通權益工具而達成，則支付現金或其他資產之個體可能是收購者。
- (c) 若企業合併導致參與合併之個體中，有一個體之管理階層能掌控合併後個體之管理團隊之選擇，則其管理階層具掌控能力之個體可能是收購者。

Q5: 企業合併之成本應包括哪些成本？若存在未來因特定事件須調整合併成本的協議時，如何衡量企業合併成本？

[第 19.11-19.13 段]

Ans: 收購者應以下列之合計數衡量企業合併之成本：

- (a) 收購者為交換對被收購者之控制所給予之資產、所發生或承擔之負債及所發行權益工具之交換日公允價值；加上
- (b) 任何與企業合併直接相關之成本。

當企業合併協議包含因未來事件而須調整合併成本之約定時，若該調整很有可能發生且能可靠衡量，收購者應於收購日將該調整之估計金額包括於企業合併成本中。如果可能的調整在收購日未予認列，但在後續期間成為很有可能發生且能可靠衡量時，該額外對價仍應作為合併成本之調整。

Q6: 如何將企業合併成本分攤予取得之資產、承擔之負債與或有負債之負債準備？

[第 19.14-19.18、19.20 段]

Ans: 收購者應在收購日，藉由依該日之公允價值認列被收購者之可辨認資產、負債及或有負債之負債準備，分攤企業合併之成本。企業合併之成本與收購者對於所認列之可辨認資產、負債及或有負債之負債準備等之淨公允價值所享權益間之差額，即為商譽（或負商譽）。

收購者僅在被收購者之可辨認資產、負債與或有負債於收購日符合下列條件時，收購者方於收購日單獨認列該等項目：

- (a) 無形資產以外之資產：該資產之未來經濟效益很有可能流入收購者，且其公允價值能可靠衡量。
- (b) 或有負債以外之負債：當很有可能須流出資源予以清償此義務，且其公

允價值能可靠衡量。

(c) 無形資產或或有負債：其公允價值能可靠衡量。

此外，收購者於分攤合併成本時，對因結束或減少被收購者之活動所負有之重整義務，僅當被收購者於收購日有 21 章「負債準備與或有事項」規定存在的負債時，才須認列為負債。若公允價值無法可靠衡量時，收購者應依第 21 章規定，揭露或有負債的相關資訊。

收購者於分攤合併成本時，不應將因企業合併而預期可能產生的損失或其他成本認列為負債。

Q7: 報導期間結束日因企業合併未完成，致採取認列暫定金額之會計處理，其後續之會計處理為何？ [第 19.19 段]

Ans: 如果企業合併之原始會計處理於合併當期報導期間結束日尚未完成，收購者針對該等會計處理尚未完成之項目，於其財務報表內應以暫定金額認列。在收購日後 12 個月內，收購者應追溯調整收購日所認列資產、負債之暫定金額，以反應所取得之新資訊。超過收購日後 12 個月時，收購者對企業合併之原始會計處理之調整，僅限於依第 10 章「會計政策、估計及錯誤」進行錯誤之更正。

Q8: 企業合併成本與所認列可辨認資產及承擔之負債與所認列負債準備間之差額，應如何處理？ [第 19.22-24 段]

Ans: 若企業合併之成本超過收購者對依第 19.14 段規定所認列可辨認資產、負債與或有負債之淨公允價值所享權益部分，應作為認列商譽之成本。在原始認列後，收購者應以成本減累計攤銷與累計減損損失衡量企業合併所取得之商譽，如果無法可靠估計商譽之耐用年限，則年限設為 10 年。

若所認列可辨認資產、負債與或有負債之淨公允價值所享權益部分，超過企業合併成本，收購者應重新評估對於被收購者之資產、負債與或有負債之負債準備的辨認與衡量，及企業合併成本之衡量；若重新衡量後，上述情況仍存在，則應立即將超過部份認列為損益。

Q9: 有關企業合併應做哪些揭露？ [第 19.25-26 段]

Ans: 收購者對於報導期間發生之各企業合併案，應揭露下列資訊：

- (a) 參與合併之個體或業務之名稱及說明。
- (b) 收購日。
- (c) 取得表決權工具之比例。
- (d) 合併之成本及該成本之組成項目之說明（如現金、權益工具及債務工具）。
- (e) 在收購日所認列被收購者包括商譽在內之各類資產、負債及或有負債之金額。

- (f) 將負商譽認列為利益之金額，以及該利益於綜合損益表（及損益表，若提供時）中認列之單行項目。

此外，亦應應揭露商譽帳面金額於報導期間開始日與結束日間之調節，並分別列示下列資訊：

- (a) 新的企業合併所產生之變動金額；
- (b) 減損損失；
- (c) 處分過去所取得之業務；
- (d) 其他變動。

此項調節不須提供前期之資訊。

Q&A 第 20 章 租賃

本章旨在規範企業對租賃之會計處理。租賃係指出租人將特定資產之使用權於約定期間轉讓予承租人，以收取一筆款項或一系列款項之協議。租賃應區分為營業租賃及融資租賃兩類，分別適用不同會計處理方式。一項租賃如移轉附屬於租賃標的物所有權之幾乎所有風險與報酬，應分類為融資租賃，否則屬營業租賃。售後租回交易若形成融資租賃，銷售價款超過帳面金額之部分應予遞延，不得立即認列為收益。若售價低於公允價值，則應立即認列損益。

Q1: 那些租賃不適用本章之規定？

[第 20.1 段]

Ans: 下列情況之租賃不適用本章之規定：

- (a) 礦產、石油、天然氣與類似非再生資源之探勘或使用之租賃（詳見第 34 章「特殊活動」）。
- (b) 影片、錄影、劇本、手稿、專利權及著作權之授權協議（詳見第 18 章「商譽以外無形資產」）。
- (c) 承租人持有之不動產，並按投資性不動產會計處理者之衡量，以及出租人在營業租賃下提供之投資性不動產之衡量（詳見第 16 章「投資性不動產」）。
- (d) 承租人在融資租賃下持有之生物資產之衡量，以及出租人在營業租賃下提供之生物資產之衡量（詳見第 34 章「特殊活動」）。
- (e) 非租賃資產價格變動、匯率變動或合約雙方中其中一方違約之契約條件，所造成出租人或承租人可能發生損失之租賃。（詳見第 12.3(f) 段）。
- (f) 虧損的營業租賃。

Q2: 實質上為資產租賃之協議，應如何處理？

[第 20.3 段]

Ans: 某些協議，例如外包協議、提供使用頻寬權利之電信合約或是無條件支付合約，其雖不具租賃之法律形式，但授予資產使用權利以作為付款之相對代價。此種協議，實質上為資產之租賃，其應適用本章之規定。

Q3: 租賃之分類為何？

[第 20.4 段]

Ans: 租賃可分類為融資租賃及營業租賃。

Q4: 租賃應如何分類？

[第 20.4 段]

Ans: 一項租賃如移轉附屬於租賃標的物所有權之幾乎所有風險與報酬，應分類為融資租賃。一項租賃如未移轉附屬於租賃標的物所有權之幾乎所有風險與報酬，則應分類為營業租賃。

Q5: 應如何判斷是否移轉附屬於租賃標的物所有權之幾乎所有風險與報酬？

[第 20.5-20.7 段]

Ans: 判斷是否移轉附屬於租賃標的物所有權之幾乎所有風險與報酬應取決於交易實質而非合約形式。

下列情形不論個別發生或互相結合，通常會導致該項租賃被分類為融資租賃：

- (a) 租賃期間屆滿時，資產所有權將轉移予承租人。
- (b) 承租人有購買該租賃資產之選擇權，且能以明顯低於選擇權可行使日該資產公允價值之價格購買，致在租賃開始日，即可合理確定此選擇權將被行使。
- (c) 即使所有權未移轉，但租賃期間涵蓋租賃資產經濟年限之主要部分。
- (d) 租賃開始日，最低租賃給付現值達該租賃資產幾乎所有之公允價值。
- (e) 該租賃資產因具相當之特殊性，以致僅承租人無須重大修改即可使用。
- (f) 如承租人得取消租賃，則出租人因租約解除所產生之損失須由承租人負擔。
- (g) 殘值之公允價值波動所產生之利益或損失由承租人負擔（例如，以租賃結束時租賃資產出售之大部份價款作為租金回饋金）。
- (h) 承租人有能力以明顯低於市場行情之租金續租一期。

但上述之釋例與情況並非為絕對。如有其他特徵能清楚地顯示，租賃並未移轉附屬於與資產所有權相關之幾乎所有風險與報酬，則此租賃應分類為營業租賃。例如，資產所有權於租賃結束時，依當時之公允價值移轉給承租人；或存有或有租金，致使承租人未取得幾乎所有附屬於所有權風險與報酬。

Q6: 租賃分類之應於何時點決定？

[第 20.8 段]

Ans: 租賃之分類應於租賃開始日決定。且在租賃期間內不作改變。但若承租人及出租人同意修改租賃條款（而非續約）時，應重新評估租賃之分類。

Q7: 承租人融資租賃之會計處理為何？

[第 20.9 段]

Ans: 在租賃期間開始日，承租人應以租賃開始日所決定之租賃資產公允價值或最低租賃給付現值兩者孰低者，於其財務狀況表內將融資租賃之資產使用權利及義務認列為資產與負債。

承租人之所有租賃原始直接成本（直接可歸屬於協商及安排一項租賃所產生之增額成本）應作為已認列資產金額之增加數。

Q8: 計算最低租賃給付現值之折現率如何決定？ [第 20.10 段]

Ans: 應以租賃隱含利率作為計算最低租賃給付現值之折現率。但若租賃隱含利率無法確定，應採用承租人增額借款利率。

Q9: 承租人之融資租賃應如何續後衡量？ [第 20.11 段]

Ans: 承租人應以有效利息法將最低租賃給付分配予財務費用及降低尚未支付之負債。財務費用應於租賃期間逐期分攤至每一期，以使按負債餘額計算之期間利率固定。承租人應將或有租金於發生時認列為當期費用。

Q10: 承租人之融資租賃資產應如何提列折舊？ [第 20.12 段]

Ans: 承租人應依本準則有關該類資產相關章節之規定，認列融資租賃之租賃資產之折舊。如無法合理確定租賃期間屆滿時承租人將取得所有權，該資產應於租賃期間與耐用年限兩者孰短之期間內提足折舊。

Q11: 承租人之融資租賃資產應如何評估減損？ [第 20.12 段]

Ans: 承租人應於每一報導日評估融資租賃資產是否發生減損（詳見 27 章「資產減損」）。

Q12: 承租人營業租賃之會計處理為何？ [第 20.13 段]

Ans: 承租人應按直線基礎於租賃期間內，將營業租賃之租賃給付（不包括保險及維護等服務成本）認列為費用，除非：

- (a) 另一有系統之基礎能代表使用者效益之時間型態，即使租金並非按此基礎支付；或
- (b) 支付給出租人之租金係安排配合預期之一般通貨膨脹而增加（根據已公佈之指數或統計）以補償出租人因預期通貨膨脹而增加之成本者。若支付給出租人之租金係因一般通貨膨脹以外之其他因素而變動者，則不符合本項條件。

Q13: 出租人融資租賃之會計處理為何？ [第 20.17 段]

Ans: 出租人應於其財務狀況表認列融資租賃所持有之資產，並以租賃投資淨額之金額表達為應收款。租賃投資淨額係指租賃投資總額按租賃隱含利率折現後之現值。租賃投資總額係指下列彙總數：

- (a) 融資租賃下出租人之應收最低租賃給付，及
- (b) 任何歸屬出租人之未保證殘值。

Q14: 出租人融資租賃之原始直接成本應如何處理？ [第 20.18 段]

Ans: 對於未涉及製造商或經銷商出租人之融資租賃，原始直接成本（直接可歸屬於協商及安排一項租賃所產生之增額成本）應包括於應收融資租賃款之

原始衡量中，並減少租賃期間所認列之收益金額。

Q15: 出租人之融資租賃應如何續後衡量？

[第 20.19 段]

Ans: 出租人續後各期財務收益之認列應基於能反映出租人之融資租賃投資淨額在各期間有固定報酬率之型態。與該期間相關之租賃給付（不包括服務成本）應適用於租賃投資總額，以減少本金及未賺得財務收益。
若有跡象顯示用於計算出租人租賃投資總額之估計未保證殘值已有重大變動，應調整剩餘租賃期間內之收益分攤，任何應計金額之減少數應立即認列為當期損益。

Q16: 製造商或經銷商出租人融資租賃應認列之收益為何？

[第 20.20 段]

Ans: 製造商或經銷商出租人採融資租賃出租的資產將產生下列兩類收益：

- (a) 與按正常售價（已扣除任何適用之數量折扣或商業折扣）賣斷租賃資產所能產生之損益相當之損益；及
- (b) 租賃期間之財務收益。

Q17: 製造商或經銷商出租人融資租賃應如何認列銷貨收入及銷貨成本？

[第 20.21 段]

Ans: 製造商或經銷商出租人於租賃期間開始日所認列的銷貨收入，為資產之公允價值或出租人應收最低租賃給付按市場利率計算之現值兩者孰低者。租賃期間開始日所認列的銷貨成本為租賃資產之成本（如成本與帳面金額不同時，則為帳面金額）減除未保證殘值現值之金額。銷貨收入與銷貨成本間之差異為企業按賣斷政策所認列之銷售利潤。

Q18: 製造商或經銷商出租人因協商或安排租賃所產生之成本應如何處理？

[第 20.22 段]

Ans: 製造商或經銷商出租人因協商或安排租賃所產生之成本，應於認列銷售利潤之期間認列為費用。

Q19: 出租人營業租賃之會計處理為何？

[第 20.24-20.28 段]

Ans: 出租人營業租賃應依下列規定處理：

- (a) 應將屬於營業租賃之資產，按其性質表達於財務狀況表中。
- (b) 來自營業租賃之租賃收益（不包括保險及維護等服務金額）應按直線基礎於租賃期間內認列為收益，除非：
 - (i) 另一有系統之基礎能代表承租人從租賃資產取得效益之時間型態，即使租金並非按此基礎收取；或
 - (ii) 支付給出租人之租金係安排配合預期之一般通貨膨脹而增加（根據已公佈之指數或統計）以補償出租人因預期通貨膨脹而增加之成本

者。若支付給出租人之租金係因一般通貨膨脹以外之其他因素而變動者，則不符合本項條件。

- (c) 出租人為賺取租賃收益而產生之成本（包括折舊）應認列為費用。折舊性租賃資產之折舊政策應與出租人對類似資產所採用之正常折舊政策一致。
- (d) 出租人因協商與安排營業租賃所產生之原始直接成本，應加計至租賃資產之帳面金額，並採與認列租賃收益相同之基礎，於租賃期間認列為費用。
- (e) 出租人應適用第 27 章之規定判斷租賃資產是否已發生減損。

Q20: 售後租回交易的結果為融資租賃之會計處理為何？ [第 20.33 段]

Ans: 售後租回交易若形成融資租賃，出售人兼承租人對銷售價款超過帳面金額之部分不得立即認列為收益，而應予遞延並於租賃期間攤銷。

Q21: 售後租回交易的結果為營業租賃之會計處理為何？ [第 20.34 段]

Ans: 售後租回交易若形成營業租賃，且此交易明顯係基於公允價值，則出售人兼承租人應立即認列所有損益。

若售價低於公允價值，出售人兼承租人應立即認列損益；但若損失將由低於市場價格之未來租賃給付獲得補償，則應將其遞延並按租賃給付比例於資產預期使用期間攤銷。

如售價高於公允價值，則高出公允價值部分出售人兼承租人應予遞延並按資產預期使用期間攤銷。

Q&A 第 21 章 負債準備及或有負債

本章規範負債準備及或有負債認列和衡量之原則，包括適用與不適用範圍、原始認列與衡量、續後衡量以及揭露。

Q1: 本章適用以及不適用範圍為何？

[第 21.1-21.2 段]

Ans: 本章適用於所有負債準備（即不確定時間或金額的負債），或有負債和或有資產，除了以下國際財務報導準則：

- (a) 租賃（第20章「租賃」）。但已發生虧損之營業租賃，則屬於本章範圍。
- (b) 工程合約（第23章「收入」）。
- (c) 員工福利義務（第28章「員工福利」）。
- (d) 所得稅（第 29 章「所得稅」）。

本章規定不適用於待履行之合約，但屬虧損性合約者除外。待履行之合約係指雙方皆尚未履行任何之義務，或雙方均相等地履行部分義務之合約。

Q2: 何謂「準備」？

[第 21.3 段]

Ans: 「準備」有時用在折舊，資產減值，以及無法收回的應收款項。這些都是資產帳面金額的調整項，而非負債的認列，因此不在此章介紹。

Q3: 負債準備為費用亦或是資產成本？

[第 21.5 段]

Ans: 企業應於財務狀況表中認列負債準備，並將負債準備之金額認列為費用，除非準則另外規定將此一金額認列為資產成本的一部分，如存貨、廠房及設備。

Q4: 企業符合何種情況時，可認列負債準備？

[第 21.4, 21.6 段]

Ans:

1. 企業符合下列情況時，應認列負債準備，當：
 - (a) 企業在報導日，因過去事件所產生之現時義務。
 - (b) 企業很有可能（亦即，可能性大於不可能性）需要移轉具經濟效益資源去清償義務；及
 - (c) 義務之金額能可靠估計。
2. 有關由於過去事件在報導日所產生之義務係指企業別無選擇不去清償該事件所產生之義務。其產生於法律強制執行的法定義務或過去事件所產生（可能是企業之行為），使另一方建立有關企業將清償義務之有效預期的推定義務。因企業未來行動（即未來商業行為）所產生的義務，不論其發生的可能性有多大，甚至係因合約所產生，均不符合此處所稱之情況。例如，企業可能因為商業之壓力或法律之要求而打算或需要發生支出，於未來以特定方式營運（例如，於特定類型之工廠安裝煙塵過濾器）。因企業可藉其未來行為而避免未來之支出，例如改變其營運方法或出售工廠，企業對未來支出並不負有現時義務，故不認列負債準備。

Q5: 負債準備之原始衡量為何？**[第 21.7-21.9 段]****Ans:**

1. 企業應在報導日以最佳的估計金額去衡量清償的債務。最佳估計金額是企業在報導期間結束日最合理的清償義務或是此時將義務移轉給第三者最合理的金額。
 - (a) 若負債準備之衡量牽涉到眾多事項時，在對負債進行估計時，應以其相關之發生機率，對各種可能結果加權計算。負債準備金額將視損失之可能性所發生機率的不同而有所不同，例如60%或90%。若結果可能性係屬連續範圍，且該範圍內之每一點與其他各點之可能性相同，則採用範圍之中間值。
 - (b) 於衡量單一義務時，個別之最可能結果可能係清償該義務之最佳估計。然而，即使在這種情況下，企業仍應考量其他可能之結果。若其他可能之結果大部分均比最可能之結果較高或較低時，則最佳估計應為較高或較低之金額。
2. 當貨幣的時間價值重要時，應以清償義務金額的現值認列負債準備。折現率應使用稅前折現率，其反映目前市場對貨幣時間價值之評估。負債特定之風險，應反映在折現率或清償義務的估計金額中，兩者擇一，而非同時調整。
3. 企業衡量負債準備時應排除預期處分資產的利得。
4. 企業於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（例如透過保險合約）。當企業於清償義務時，相當確定可收到此一歸墊時，企業應認列此歸墊為一項個別資產。企業認列之歸墊金額不應超過負債準備之金額；該應收歸墊款應表達於財務狀況表中之資產項目，不能與此負債準備抵銷。於綜合損益表中，企業得將負債準備所認列之費用及取得歸墊所認列之金額相抵銷以淨額表達。

Q6: 負債準備之續後衡量為何？**[第 21.10-21.11 段]**

Ans: 企業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。

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。除非該項負債準備已認列為資產成本的一部分，否則任何調整應認列為利得或損失。當負債準備係以預期將被清償金額之現值衡量時，此一折現攤銷之金額應認列為當期的借款成本。

Q7: 何謂或有負債？**[第 21.12 段]**

Ans: 或有負債是指可能但不確定的義務，或是因不符合負債準備第 21.4 段(b)及(c)任一條件而尚未認列的現有義務。企業不應認列或有負債，除非企業購併時對被購併者或有的負債提列的準備（詳見第 19.20 段及第 19.21 段）。企業應依第 21.15 段之規定揭露或有負債，除非資源流出之可能性極小。當企業聯合或個別對某項義務負有責任時，該義務預期由他方履行之部分視為或有負債。

Q8: 何謂或有資產？

[第 21.13 段]

Ans: 企業不應認列或有資產。若符合第 21.16 段，其經濟效益很有可能流入時，則應揭露或有資產。若未來經濟效益之實現相當確定時，則相關資產已不屬或有資產，因此其認列係屬適當。

Q9: 負債準備應揭露項目為何？

[第 21.14 段]

Ans:

1. 企業應依負債準備之類別，揭露下列所有資訊：
 - (a) 調節表，顯示：
 - (i) 期間開始日及結束日之帳面金額；
 - (ii) 當期新增之負債準備，包括折現金額變動之影響數；
 - (iii) 當期已發生或已沖銷之負債準備金額；
 - (iv) 當期迴轉之未使用金額。
 - (b) 概要說明義務之性質與經濟效益流出之預期時間。
 - (c) 說明有關經濟效益流出之金額或時間之不確定性。
 - (d) 任何預期之歸墊金額，說明就該預期之歸墊已認列為資產之金額。
2. 企業毋須揭露前期比較資訊。

Q10: 或有負債應揭露項目為何？

[第 21.15 段]

Ans: 除非經濟效益資源流出之可能性極小，否則企業應在報導日依或有負債之類別概要說明或有負債之性質，並在可行之下，揭露下列資訊：

- (a) 依第21.7段至21.11段規定衡量時，其財務影響之估計數；
- (b) 說明有關經濟效益流出金額或時間之不確定性；及
- (c) 獲得歸墊的可能性。

如果這些揭露實務上不可行，應說明此一事實。

Q11: 或有資產應揭露項目為何？

[第 21.16 段]

Ans: 當經濟效益的流入是很有可能（可能性大於不可能性），但實現並不確定時，企業應在報導期間結束日揭露說明或有資產的性質。並在可行的情況下揭露依第 21.7 段至第 21.11 段之原則衡量其財務影響的估計數，若這些揭露實務上不可行，應說明此一事實。

Q12: 何謂不利的揭露？

[第 21.17 段]

Ans: 在極少數情況下，企業與其他個體對負債準備、或有負債及或有資產有所爭議時，根據第 21.14 段至第 21.16 段規定所揭露的資訊，預期將嚴重損害企業之地位。於此情況下，企業毋須揭露該資訊，惟應揭露該爭議之一般性質及不予揭露之事實及原因。

附錄非屬第 21 章之一部分，其目的係依第 21 章之規定對負債準備之認列與衡量時提供指引。附錄中所有的例子皆以 12 月 31 日作為企業的報導

日。在所有情況下，假定任何預期經濟效益的流出皆能夠可靠地估計。但不討論可能導致資產減值的例子。當貨幣時間價值的影響係屬重大時，「最佳估計」係指現值的金額。

Q13: 何謂未來營運損失？會計處理為何？

[第 21A.1 段]

Ans: 企業認為營運部門未來有可能發生多年的虧損。

因過去義務事件而產生現時義務—無迫使企業資源流出之過去事件。

對未來之營運損失不應認列為負債準備。預期的未來損失並不符合負債之定義。未來營運損失之預期可能是一項或多項資產發生減損之跡象。參閱第 27 章「資產減損」之規定。

Q14: 何謂虧損性合約？會計處理為何？

[第 21A.2 段]

Ans: 虧損性合約係指為履行合約義務所發生不可避免之成本，超過預期從該合約所獲得之經濟效益的合約。合約之不可避免成本為退出合約之最小淨成本，其係指為履行該合約而發生之成本與終止合約所發生之補償金或罰金兩者之較低者。例如在營業租賃下，合約要求企業對於所承租之不再使用的資產付款。

因過去義務事件而產生現時義務—企業受合約約束在無法收到對等利益下支付資源。

如果合約是虧損的，企業應將此合約之現時義務認列並衡量作為負債準備。

Q15: 何謂重組？會計處理為何？

[第 21A.3 段]

Ans: 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劃。

因過去義務事件而產生現時義務—當企業發生下列情況時，始產生重組之推定義務：

(a) 須有詳細正式重組計畫，該計畫至少應包括下列事項：

(i) 涉及之事業或事業之一部分；

(ii) 受影響之主要區域；

(iii) 被解僱員工之工作區域、職務及預計給付資遣費之員工人數；

(iv) 將產生之費用；及

(v) 計畫實施時間；以及

(b) 已開始進行重組計畫或已通知那些受影響人員該計畫之主要內容，而使那些受影響之人員對企業將進行重組產生有效期望。

企業只有在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。

Q16: 何謂保固？會計處理為何？

[第21A.4段]

Ans: 一製造商於銷售商品給買方時，同時提供保固。依銷售合約之條款，製造商對於銷售之日起三年內商品出現製造瑕疵時，應予以免費修理或替換。根據過去之經驗，該保固請求很有可能發生（亦即可能性大於不可能性）。因過去義務事件而產生現時義務—義務事件係為附保固條款之商品銷售，所產生之法定義務。清償義務時，流出具經濟效益之資源—整體而言，保固很有可能發生。按報導期間結束日前銷售之附保固條款之商品，發生的履約成本之最佳估計認列為負債準備。

Q17: 何謂退款政策？會計處理為何？

[第 21A.5 段]

Ans: 零售商制定顧客不滿意即可退貨之政策，即使並無法定義務必須如此執行。該退款政策係眾所皆知。因過去義務事件而產生現時義務—義務事件係指商品之銷售，其產生一推定義務，因為商店之行為使顧客建立有關商店退貨之有效預期。清償義務時，流出具經濟效益之資源—一定比例之商品很有可能被返還而要求退款。按退貨金額之最佳估計認列為負債準備。

Q18: 關閉一事業部會計處理為何？

[第 21A.6-21A.7 段]

Ans:

1. 於報導期間結束日前尚未執行
 - (a) 20X0年12月12日，企業之董事會決定關閉一事業部。於報導期間結束日（20X0年12月31日）前，該項決定尚未傳達予受影響之任何人，且未採取任何步驟，以實施該項決定。
 - (b) 因過去義務事件而產生現時義務—不存在義務事件，故不負有義務。
 - (c) 不應認列為負債準備。
2. 於報導期間結束日前傳達/執行
 - (a) 企業之董事會決定關閉一生產特定產品之事業部。於20X0年12月20日董事會已核准關閉該事業部之詳細計畫，通知信函已經發送給客戶，提醒他們尋求可替代之供貨來源，而且裁員通知已經發送給該事業部之員工。
 - (b) 因過去義務事件而產生現時義務—義務事件係為將此決定傳達予顧客及員工，從該日起即產生一推定義務，因為其產生有關該事業部將關閉之有效預期。
 - (c) 清償義務時，流出具經濟效益之資源—很有可能。
 - (d) 20X0年12月31日，按關閉事業部將發生之成本的最佳估計認列為負債準備。

Q19: 所得稅制度改變產生之員工再培訓會計處理為何？

[第 21A.8 段]

Ans:

1. 政府對所得稅制度進行一些改變。由於這些改變，屬金融服務業之企業將需要對大部分的管理及銷售員工進行再培訓，以確保其了解最新之稅務法規。於報導期間結束日，尚未開始對員工進行再培訓。
2. 因過去義務事件而產生現時義務—由於義務事件（再培訓）尚未發生，故不負有義務。
3. 不應認列為負債準備。

Q20: 官司會計處理為何？

[第 21A.9 段]

Ans:一個客戶因使用 X 企業出售之商品產生傷害對 X 企業提出傷害賠償之控告。X 企業基於客戶沒有按照指示使用該產品而提出異議。董事會核准發布 20X1 年 12 月 31 日之財務報表之前，企業的律師認為，企業很有可能不會被判決負有法律責任。然而，企業於編製截止於 20X2 年 12 月 31 日之財務報表時，企業的律師認為，根據案件之發展，企業很有可能會被判決負有法律責任。

1. 於 20X1 年 12 月 31 日
 - (a) 因過去義務事件而產生現時義務—根據於財務報表核准時所取得之證據，過去事件並不會產生義務。
 - (b) 不應認列為負債準備。該事件應揭露為或有負債，除非於清償義務時，經濟效益流出之可能性極小。
2. 於 20X2 年 12 月 31 日
 - (a) 因過去義務事件而產生現時義務—根據所取得之證據，存在現時義務。義務事件為銷售商品予客戶。
 - (b) 清償義務時，流出具經濟效益之資源—很有可能。
 - (c) 於 20X2 年 12 月 31 日按清償義務之最佳估計金額認列為負債準備，並認列費用。根據 20X1 年財務報表核准時所取得之證據，負債準備不應於 20X1 年認列，故不能作為 20X1 年錯誤的更正。

Q&A 第 22 章 負債和權益

本章規範負債及權益認列和衡量之原則，包括適用與不適用範圍、負債及權益工具之分類、權益發行、選擇權及認股權證的出售、股票紅利及股票分割、可轉換債券或相似複合金融工具、庫藏股以及非控制股權和關聯性子公司股權交易等會計處理。

Q1: 本章適用以及不適用範圍為何？

[第 22.1-22.2 段]

Ans:

1. 本章係制定將金融工具分類為金融負債及權益之原則，以及發行給以權益工具作為投資目的之個人或其他團體（亦即以所有權者之身份）的權益工具之會計處理。第26章「股份基礎給付」會計處理交易，係對企業以其本身之金融工具（包括股票或股票選擇權）為代價取得員工或供應商之商品或勞務（包括員工提供之勞務）之交易提供會計處理規範。
2. 本章不適用於下列情況：
 - (a) 依第9章「合併及單獨財務報表」、第14章「投資關聯企業」或第15章「合資權益」之規定所處理對子公司、聯屬公司及合資公司之權益。
 - (b) 第28章「員工福利辦法」下之雇主權利及義務。
 - (c) 企業合併之或有性支付合約（參閱第19章「企業合併與商譽」）。此一除外規定僅適用於收購者。
 - (d) 適用第26章「股份基礎給付」之股份基礎給付交易下之金融工具、合約及義務，但第22.3段至22.6段之規定適用於與員工股票購買計劃，和所有其他股份基礎給付協議有關之庫藏股的購買、出售、發行或註銷。

Q2: 負債或權益工具之分類為何？

[第 22.3-22.4 段]

Ans: 權益是企業資產扣除其所有負債後的剩餘權益。權益包括企業所有權者的投資，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。負債是企業由於過去事項所產生現時義務，履行該義務時，將導致企業實質經濟利益資源的流出。

有些符合負債定義的金融工具可分類為權益，因其代表了企業淨資產的剩餘權益：

- (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。可賣回工具有以下性質者應分類為權益工具：

- (i) 企業清算時，持有人有權按持股比例取得企業的淨資產。該企業的淨資產是指資產減除所有其他對資產的請求權後剩餘之資產。
- (ii) 該工具類別之順位次於所有其他工具類別。
- (iii) 順位次於所有其他工具類別之金融工具，具有相同特性。
- (iv) 除發行人有以現金或其他金融資產再買回或贖回該工具之合約義務外，該工具並無交付現金或將其他金融資產交付給其他企業之任何合約義務，或在潛在不利於企業條件下，與另一個企業交換金融資產或金融負債，且其亦非係一個以企業本身權益工具清償的合約。
- (v) 歸屬於工具存續期間之總預期現金流量實質上係基於該工具存續期間內之企業損益。已認列淨資產之變動或已認列及未認列淨資產之公允價值變動（不包括該工具的任何影響）。
- (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，應分類為權益。

Q3: 分類為負債工具之釋例說明為何？

[第22.5段]

Ans:

- (a) 企業清算時，如果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。例如，如果工具的持有人在清算日按持股比例取得的淨資產僅能至上限金額，超出淨資產部分則分配給慈善機構或政府，此工具不得分類為權益。
- (b) 賣權被行使時，若持有者係依照國際財務報導準則規定收到按持股比例分配的淨資產，此可賣回工具分類為權益。但是，如果持有人有權以其他基礎衡量（例如當地一般公認會計準則），此工具被分類為負債。
- (c) 如果企業有在清算日前付款的責任（例如強制分紅），此工具分類為負債。
- (d) 在子公司財務報表中列為權益的可賣回工具在合併集團報表中應列為負債。
- (e) 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。

Q4: 合作經營企業成員之股票及類似工具，在何種情況下可列為權益工具？

[第 22.6 段]

Ans: 下列情況下，合作經營企業成員之股票及類似工具列為權益，當：

- (a) 企業有權無條件拒絕贖回成員的股份，或
- (b) 受當地法律、法規或企業章程之規範無條件禁止贖回。

Q5: 原始發行股份，在何種情況下可列為權益工具？

[第 22.7 段]

Ans: 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作為交換時，企業應將股票發行與其他權益工具認列為權益。

- (a) 如果權益工具是在企業收到現金或其他資源前發行，企業應在財務狀況表中將應收金額列為權益的減項，而不能作為資產。
- (b) 如果企業發行權益之前已收到現金或其他資源且企業無需償還所收到的現金或其他資源。企業應將其認列為權益的增加。
- (c) 如果權益工具已被認購但尚未發行，且企業尚未收到現金或是其他資源，企業不得認列權益的增加。

Q6: 權益工具之原始衡量為何？

[第 22.8~22.11 段]

Ans: 企業應以所收到現金或其他資源的公允價值，扣除權益工具發行的直接成本衡量權益工具。如果延遲付款且貨幣的時間價值重大時，應以現值作為原始衡量的基礎。

企業應將權益交易的交易成本，扣除任何相關的所得稅利益後作為權益的減項。

因股票發行或其他權益工具所產生之權益增加在財務狀況表中應依相關之法律規定而定。例如，股票面值（或其他名目價值）及超過面值的金額，可能需單獨表達。

透過出售選擇權、認股權證及類似權益工具發行之權益，應適用第 22.7 段至 22.10 段之規定。

Q7: 股票紅利的發行以及股票分割之會計處理為何？

[第 22.12 段]

Ans: 股票紅利發放（有時稱為股票股利）是指依現有股東的持股比例發行新股。

例如：企業可按每持股 5 股給 1 股股利或紅利。

拆股（有時稱為股票分割），是企業將現有流通股份分割成多個股票。例如：股東每持有一股可收到額外一股的股份（1分為2）。在某些情況下，已流通在外之股數應收回註銷，並發行新股取代之。

股票股利與股票分割對權益總額無影響。企業應依相關法規之規定將權益項目之金額重分類。

Q8: 可轉換債券或相似複合金融工具之會計處理為何？

[第 22.13~22.15 段]

Ans: 企業發行包含負債和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，企業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。企業應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。企業在續後期間不得修改分攤金額。

此一金融工具發行後，企業應有系統地將負債組成與到期應付本金之間的差額，採有效利率法認列為利息費用（詳見第11.15段至11.20段）。

Q9: 庫藏股之會計處理為何？

[第22.16段]

Ans: 庫藏股為企業發行之後再取回之權益工具。企業應以庫藏股的公允價值作為權益的減項。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。

Q10: 股利分配之會計處理為何？

[第 22.17、22.18 段]

Ans: 企業應將分配給業主（權益工具持有者）之金額，扣除任何相關的所得稅利益後自權益中減少。

有時企業會分配現金以外的資產給業主作為股利。當企業宣告此一分配，並有義務將此非現金資產分配給業主時，應認列為負債。企業應以被分配資產的公允價值來衡量負債。

在每一個報導期間結束日及清償日，企業應覆核並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的調整。

Q11: 非控制股權和關聯性子公司股權交易之會計處理為何？ [第 22.19 段]

Ans: 在合併財務報表中，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，作為權益持有者的交易。因此，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，應在權益項下作為母公司持有權益的調整，企業不能對這些變動認列利得或損失，亦不能認列在交易所產生之資產（包括商譽）或負債之帳面金額中。

Q&A 第 23 章 收入

本章規範收入認列和衡量之原則，包括收入適用與不適用範圍、延遲付款收入、交易的辨認、商品的銷售、勞務的提供、商品與勞務的交換、建造合約以及揭露。

Q1: 本章適用以及不適用範圍為何？

[第 23.1-23.2 段]

Ans:

1. 本章適用範圍，係指：
 - (a) 商品之銷售（不論企業是為銷售所生產之產品或為再出售所購買的商品）。
 - (b) 勞務之提供。
 - (c) 承包商承攬之工程合約。
 - (d) 他人使用企業資產所產生之利息，權利金或股利。
2. 本章不適用範圍，包括：
 - (a) 租賃協定（詳見第20章租賃）。
 - (b) 採權益法處理投資所產生股利及其他收益（詳見第14章「關聯企業投資」和第15章「合資企業投資」）。
 - (c) 金融資產及金融負債之公允價值變動或其處分（詳見第11章「基本金融工具」和第12章「其他金融工具」議題）。
 - (d) 投資性不動產公允價值之變動（詳見第16章「投資性不動產」）。
 - (e) 與農業活動有關之生物性資產之原始認列及公允價值變動（詳見第34章「特殊活動」）。
 - (f) 農產品之原始認列（詳見第34章「特殊活動」）。

Q2: 收入衡量基礎為何？

[第 23.3-23.4 段]

Ans: 收入應按已收或應收對價之公允價值衡量。公允價值應將企業所允許的商業折扣，提前收款現金折扣以及數量折扣考慮在內。

企業認列之收入僅包含其本身帳戶中已收及應收之經濟利益流入總額。企業應排除所有代第三者所收取之收入，如銷售稅，商品與勞務稅和增值稅。具代理關係時，企業收入可包括佣金收入。但代委託人收取之款項並非企業的收入。

Q3: 延遲付款收入如何 衡量？

[第 23.5 段]

Ans: 當現金或約當現金流入遞延，且交易合約包含融資交易時，應以所有未來既定收款金額按設算利率折算之現值作為對價之公允價值。例如企業可能提供買方無息之貸款或接受買方低於市場利率之應收票據作為銷售商品之對價。設算利率係由下列較明確者決定：

- (a) 相當信用評等之發行者，所發行類似工具之現行利率，或
- (b) 將工具之名目金額折現至商品或勞務現金銷售價格之利率。

依據第11章、第23.28段以及第23.29段規定，企業應將所有未來收款金額的現值以及名目金額間之差額認列為利息收入。

Q4: 商品或勞務的交換可否認列為收入以及衡量收入的方法？ [第 23.6-23.7 段]

Ans: 企業應認列具有商業實質、相異性質或價值之商品或勞務交換所產生之收入。在這種情況下，企業應以下列方式衡量收入：

- (a) 以換入商品或服務的公允價值調整所有移轉之現金或約當現金；
- (b) 若(a)無法可靠地衡量，則以換出商品或服務的公允價值調整所有移轉之現金或約當現金；或
- (c) 若換入與換出資產的公允價值均無法可靠衡量，則以換出資產的帳面價值調整移轉之現金或約當現金衡量。

性質或價值相似之商品或勞務的交換，或性質或價值相異之商品或勞務的交換，但交易缺乏商業實質，不得認列為收入。

Q5: 收入交易的辨認條件為何？ [第 23.8-23.9 段]

Ans: 收入認列條件通常係個別適用於每一交易。然而，於某些情況下，為反映交易實質，需將認列條件適用至單一交易之可個別辨認之組成部分。例如，若產品售價包括後續服務之可辨認金額，則該金額應予遞延並於勞務履行之期間認列為收入。反之，若兩個或兩個以上之交易連結緊密，以至於不將此一系列交易視為整體則不能了解其商業影響時，認列條件應適用於該等交易。例如，企業出售商品時，且同時訂定於日後再買回商品之單獨協議；在此情況下，此二交易應視為同一個交易，以免否定交易之實質效果。有時，企業在銷售交易中會給予客戶忠誠獎勵，客戶可在未來免費或以折扣價格或取得商品或服務。根據第 23.8 段之規定，在此情況下，企業應考慮將此獎勵視為原始銷售交易單獨可辨認之一部分。企業應將原始銷售交易之已收或應收之公允價值分配給獎勵部份及該銷售交易之其他部份。分配的獎勵應參考其公允價值來衡量，亦即此獎勵可單獨出售之金額。

Q6: 銷售商品符合哪些情況時，得認列為收入？ [第 23.10-23.13 段]

Ans: 銷售商品應於符合下列所有情況時認列為收入：

- (a) 企業已將商品所有權之主要風險及報酬轉移給買方。
- (b) 企業對於已出售之商品既沒有對所有權保留持續管理，也沒有有效的控制。
- (c) 收入的金額能夠可靠地衡量。
- (d) 與交易有關的經濟效益很有可能流入企業。
- (e) 與交易相關已發生或將發生之成本能可靠地衡量。

企業評估何時將所有權之主要風險及報酬移轉予買方時，須檢視交易之情況。大多數情況下，所有權風險及報酬之移轉係與法定所有權之移轉或將商品交付予買方同時發生。大多數之零售銷貨即為此種情況。於其他情況下，所有權之風險及報酬移轉與法定所有權之移轉或將商品交付予買方，係於不

同時點發生。若企業保留所有權之主要風險，則此交易並非銷售且不能認列收入。

若企業保留所有權之主要風險，則此交易並非銷售且不能認列收入。企業可能於以下情況下，保留所有權之主要風險及報酬：

- (a) 顧客對商品或勞務之不滿意未涵蓋於正常保固條款中，但企業仍承擔該義務；
- (b) 特定銷售收入收取之時點取決於買方是否已出售該商品；
- (c) 運送之商品尚待安裝且安裝係企業完成銷售合約之重要部分；及
- (d) 買方有依銷售合約中所載原因而取消購買之權利，且企業對此退回之可能性係屬不確定性。

若企業僅保留非主要風險之所有權，則此交易為銷售，得認列收入。例如：賣方可能僅為保障到期收現之金額而保留商品之法定所有權。於此情況下，若企業已移轉主要風險及報酬，則此交易為銷售，得認列收入。同樣地，若客戶因商品瑕疵或其他原因不滿意則可退款且賣方能可靠地估計退貨時，亦得認列收入。於此情況下，企業應根據第 21 章準備與或有負債認列退貨之準備。

Q7: 勞務提供符合哪些情況時，得認列為收入？ [第 23.14-23.16 段]

Ans: 當勞務提供之交易結果能可靠估計時，應依照報導期間結束日，依照交易之完成程度（有時稱之為完工百分比法），認列有關之收入。於符合下列所有條件時，交易結果係能可靠估計：

- (a) 收入金額能可靠衡量；
- (b) 與交易有關之經濟效益很有可能流入企業；
- (c) 交易於報導期間結束日之完成程度能可靠衡量；及
- (d) 交易已發生成本及完成交易尚需投入之成本能可靠衡量。

若特定期間內已履行勞務之作業量無法確定，除非有證據顯示其他方法較能代表完工程度，否則企業應於該特定期間內以直線法認列收入。若某一項特定活動遠比其他活動重要時，則收入之認列應遞延至該重要活動完成時才能認列。

當提供勞務之交易結果無法可靠估計時，企業應僅就可回收已認列費用之範圍內認列收入。

Q8: 建造合約條件為何？ [第 23.17-23.20 段]

Ans: 當建造合約的結果能夠可靠地估計，與其相關的合約收入和合約成本，應於報導期間結束日依完工進度認列收入和費用（通常稱為完工百分比法）。結果能可靠性係指工程完成進度、未來成本及帳款收回可能性能可靠估計。原則上一個建造合約，應個別適用本節之規範。但在某些情況下，為反映合約之實質，本章之規範需分別適用至一個單一合約中的個別組成部份或一組合約。

1. 合約分立

當一項合約包括多項資產之工程時，在下列情況下，每項資產應被視為一個單項的建造合約處理：

- (a) 每項資產均有獨立的建造計畫；
- (b) 每項資產均可單獨議價，承包商和客戶雙方可以接受或拒絕和每項資產建造有關的合約條款；及
- (c) 每項資產的收入和成本可以單獨辨認。

2. 合約合併

無論是對應單一客戶或不同客戶，當符合下列條件時，一組合約，應被視為一個單一的建造合約處理：

- (a) 一組合約捆綁在一起簽約；
- (b) 此組合約密切相關，每項合約實際上已構成一項綜合利潤率工程的組成部分；及
- (c) 此組合約同時執行或依次履行。

Q9: 完工百分比法適用範圍以及衡量工程完工進度的方法為何？

[第 23.21-23.22 段]

Ans: 企業在必要時應審查及修改進行中之勞務交易或工程合約所估計的收入和成本。

企業應決定合約或交易完工進度，衡量工程完工進度的方法包括：

- (a) 累計實際發生的合約成本佔合約預計總成本比例。截至目前為止已完工部份所發生的成本，不包含未來活動所發生的成本，如原物料或預付款項。
- (b) 工作量比例。
- (c) 合約或服務交易實體之完工比例。

從客戶所收到的工程進度款和預收款通常不能反映已完成的工程進度。

Q10: 建造合約中所產生的其他成本為何？認列原則為何？

[第 23.23-23.27 段]

Ans: 若交易或合約中與未來活動有關之成本有可能收回時，如原物料或預付款，企業應將其認列為資產。當成本不可能收回時，企業應立即認列為費用。

當建造合約的結果不能可靠地估計：

- (a) 合約收入應根據預期能收回實際合約成本時，予以認列。
- (b) 當期發生的合約成本應當期認列為費用。

當建造合約總成本很有可能超過合約總收入時，預計損失應立即認列為費用，並提列負債準備（詳見第 21 章）。

如果企業已認列為合約收入之金額很有可能無法收回時，企業應認列此無法收回的金額為費用，而非作為合約收入的調整。

Q11: 何謂 利息收入、權利金及股利收入？收入認列基礎為何？

[第 23.28-23.29 段]

Ans: 他人使用企業資產所產生之利息、權利金以及股利所產生之收入，應符合下列條件時，依第 23.29 段所訂定之原則認列：

- (a) 與交易有關之經濟效益很有可能流入企業；及
- (b) 收入金額能可靠衡量。

收入應依下列基礎認列：

- (a) 利息應採用第11.15段至11.20段訂定之有效利率法（利息法）認列。
- (b) 權利金應依據攸關協議之實質，以應計基礎認列。
- (c) 股利應於股東收款權利成立時認列。

Q12: 收入之一般性揭露為何？

[第 23.30 段]

Ans: 收入認列所採用之會計政策，包括決定提供勞務交易的完成進度所採用的方法。

當期所認列收入之每一類別之金額，包括由下列項目產生收入者：

- (a) 商品之銷售。
- (b) 勞務之提供。
- (c) 利息。
- (d) 權利金。
- (e) 股利。
- (f) 佣金。
- (g) 政府補助。
- (h) 其他主要類型之收入。

Q13: 建造合約相關收入揭露與表達 為何？

[第 23.31-23.32 段]

Ans: 建造合約應揭露：

- (a) 當期認列為收入之合約收入金額。
- (b) 決定認列於當期之合約收入所採用之方法。
- (c) 決定工程合約之完工程度所採用之方法。

企業應表達：

- (a) 應向客戶收取並認列為資產之合約工程總額。
- (b) 應支付予客戶並認列為負債之合約工程總額。

附錄非屬本章之一部分。它提供第23章對於收入認列規定之指引。以下釋例係著重在交易之特定層面，並非為對可能影響收入認列所有攸關因素之綜合討論。釋例中通常假設收入金額能可靠衡量，經濟效益很有可能流入企業且已發生或將發生之成本能可靠衡量。

不同國家之法令可能意味著於不同時點符合本準則之認列條件。特別是法令可能決定企業移轉所有權之主要風險及報酬之時間點。因此，附錄中本部分之釋例須以交易發生國家有關銷售商品之法令背景下閱讀。

Q14: 已開帳單但代管商品銷售之會計處理為何？ [第23A.3段]

Ans: 係指買方要求延遲交貨但買方取得所有權並接受帳單。

收入應於買方取得所有權並符合下列條件時認列：

- (a) 很有可能交貨；
- (b) 該項目係為現有、可辨認且可於認列銷售時交付予買方；
- (c) 買方明確告知遞延交貨之指令；及
- (d) 適用正常之付款條件。

若僅有於最終交貨時取得或製造商品之意圖，則不能認列收入。

Q15: 附安裝及檢驗條件商品銷售之會計處理為何？ [第23A.4段]

Ans: 收入通常於買方接受交貨且安裝與檢驗完成時認列。然而，在下列情況下，應於買方接受交貨時立即認列收入：

- (a) 安裝過程性質簡單，例如安裝一台經工廠測試之電視接收器，僅需要打開包裝並接通電源及天線；或
- (b) 執行檢驗僅為了合約價格之最後決定，例如，鐵礦石、糖或大豆之裝運。

Q16: 允許買方享有議定之有限退貨權之會計處理為何？ [第23A.5段]

Ans: 若對於退貨之可能性不確定時，則應於買方正式接受運送，或商品已送達且退貨期限已逾時，認列收入。

Q17: 收貨方（買方）承諾代表發貨方（賣方）銷售商品（寄銷）會計處理為何？ [第23A.6段]

Ans: 當收貨方將商品賣給第三人時，發貨方認列收入。

Q18: 貨到付款銷售之會計處理為何？ [第23A.7段]

Ans: 當賣方或其代理人已交貨並收到現金時認列收入。

Q19: 預收訂金銷售之會計處理為何？ [第23A.8段]

Ans: 係指買方進行一系列分期付款之最終付款時方運送商品 貨到付款銷售。此銷售之收入係於商品送達時認列。然而，當經驗指出大多數之此類銷售皆能順利完成時，若商品係為現有、可辨認且可交付予買方，則得於收到重大訂金時認列收入。

Q20: 運送前收取款項（或部分款項）且商品目前非屬現有存貨訂單之會計處理為何？ [第23A.9段]

Ans: 應於商品運送予買方時認列收入。

Q21: 銷售及賣方同時同意於日後再買回相同商品之再買回協議（非交換交易），或賣方對商品有再買回之買權、或買方有要求賣方買回商品之賣權會計處理為何？ [第 23A.10 段]

Ans: 對於一項非金融資產之銷售及再買回協議，須分析協議之條件，以確定實質上賣方是否已將所有權之風險及報酬移轉予買方，若已移轉，賣方即應認列收入。若賣方保留所有權之風險及報酬，則即使法定所有權已移轉，該交易係為融資協議，不能作為收入。金融資產之銷售及再買回協議，應適用國際會計準則第 11 章之除列規定。

Q22: 銷售予中間商，如批發商、經銷商或其他以再銷售為目的之會計處理為何？ [第23A.11段]

Ans: 賣方通常於所有權之風險及報酬已移轉時認列收入。然而，若買方實質上係代理人，則銷售應視為寄銷處理。

Q23: 訂購出版品及類似項目之會計處理為何？ [第23A.12段]

Ans: 若涉及之項目於各期間具有類似之價值，則收入應於該等項目發送期間內，按直線法認列。若項目各期之價值皆不同，則應依發送項目之銷售價值占訂購所有項目之估計總銷售價值之基礎認列收入。

Q24: 分期付款銷售之會計處理為何？ [第23A.13段]

Ans: 除利息以外，歸屬於銷售價格之收入應於銷售當日認列。銷售價格係對價之現值，為應收分期款按設算利率折現所決定。利息要素應依有效利息法，於賺得時認列為收入。

Q25: 不動產建造合約之會計處理為何？ [第23A.14-23A.15段]

Ans: 從事不動產建造之企業，若直接或透過轉包於建造完成前與一個或多個買家訂立一項合約，應將該合約作為勞務之銷售，在符合下列條件時，採用完工百分比法：

(a) 買方在建造開始前能夠辨認不動產之主要設計結構或辨認工程進行中重大的結構變動（不論是否有行使的能力），或

(b) 買方取得並供應建造原料，企業只提供建造勞務。

如果企業被要求提供勞務和建造原料，以履行其將房地產交付買方之合約義務，此一合約應作為商品之銷售。此種情況下，買方沒有取得控制或目前建造進度狀態下之在建工程之所有權的重大風險與報酬。因此，此交易只有在不動產完成並交付買方時認列。

Q26: 安裝費之會計處理為何？ [第 23A.18 段]

Ans: 安裝費係參照安裝之完成程度認列為收入，除非係屬產品銷售附加條件之情況，其應於商品銷售時認列。

Q27: 包含於產品價格中的服務費之會計處理為何？ [第23A.19段]

Ans: 若產品售價包含續後服務之可辨認金額（例如，軟體銷售後之銷售支援及產品改善），該金額應遞延並於勞務履行之期間認列為收入。該遞延金額包含此協議下勞務之預期成本及勞務之合理利潤。

Q28: 廣告佣金之會計處理為何？ [第23A.20段]

Ans: 媒體佣金應於相關之廣告或行銷企劃呈現於大眾面前時認列。製作佣金應參照專案之完成程度認列。

Q29: 保險代理佣金之會計處理為何？ [第23A.21段]

Ans: 若代理人不須提供進一步之服務，則代理人應於相關保單之開始生效或續保日，將已收或應收之保險代理佣金認列為收入。然而，若代理人很有可能被要求於保單年限期間提供進一步之服務，則佣金或部分佣金應予遞延，並於保單之有效期間認列為收入。

Q30: 入場費之會計處理為何？ [第23A.22段]

Ans: 由藝術表演、宴會及其他特別活動之收入應於活動發生時認列。若多項活動一次購買，則入場費收入應以反映每一事件勞務履行程度之基礎，分攤至每一事件。

Q31: 學費之會計處理為何？ [第23A.23段]

Ans: 學費收入應於教學期間認列。

Q32: 申請、入會及會員費之會計處理為何？ [第23A.24段]

Ans: 收入之認列係取決於所提供勞務之性質。若收費僅限於取得會籍，其他所有服務或產品皆須個別付費或須按年個別付費，且若收現性未存在重大不確定性，該收費應認列為收入。若收費係須於會員期間內向會員提供服務或出版物，或使會員能以低於非會員之價格購買商品或服務，則應以能反映所提供利益之時間、性質及價值之基礎認列為收入。

Q33: 特許權費之會計處理為何？ [第23A.25-23A.32段]

Ans: 特許權費可能包含原始與續後勞務、設備、其他有形資產以及知識之提供。因此，特許權費應以能反映收取該費用目的之基礎認列為收入。下列為認列特許權費之適當方法。

設備及其他有形資產之提供

特許權所有人在該項目已送達或所有權轉移時，將出售資產之公允價值認列為收入。

原始與續後勞務之提供

- (a) 提供持續性勞務之特許權費，不論係原始特許權費之一部分或個別之特許權費，應於勞務提供時認列為收入。若個別特許權費未涵蓋持續性勞務成本及合理利潤，則足以涵蓋持續性勞務成本且提供該等勞務合理利潤之原始特許權費部分，應予以遞延，並於勞務提供時認列為收入。
- (b) 該特許權合約可能使特許權所有人以低於向其他人收取之價格或無法自銷售中得到合理利潤之價格，提供設備、存貨或其他有形資產。於此情況下，足以涵蓋超過該價格之估計成本以及提供該等銷售合理利潤之原始特許權費的一部分，應予以遞延，並於商品可能出售予特許權加盟者之期間認列。原始特許權費應於特許權所有人應履行之原始服務及其他義務（如協助選擇地點、員工訓練、融資及廣告）實質上皆已完成時，認列為收入。
- (c) 區域特許權合約之原始服務及其他義務，可能取決於在某地區可設立個別商店之數量。於此情況下，歸屬於原始勞務之特許權費，應以原始勞務實質上已完成營業據點數量之比例，認列為收入。
- (d) 若原始特許權費須延期收現，且全數收現存有重大不確定性時，該特許權費應於收到各期現金時認列。

持續特許費

對於合約所允許權利之持續使用或於合約期間提供之其他勞務之特許權費，應於提供勞務或使用權利時認列為收入。

代理交易

交易可能發生於特許權所有人或特許權使用人之間，而實質上特許權所有人係作為特許權使用人之代理人。例如，特許權所有人可能訂購商品並安排運送予特許權使用人而無利潤。此類交易不會產生收入。

Q34: 發展客製化軟體之收費會計處理為何？

[第23A.33段]

Ans: 發展客制化軟體之收費應參照發展之完成程度，包括交付後的服務支援所提供勞務之完成程度，認列為收入。

Q35: 授權費及權利金之會計處理為何？

[第23A.34-23A.36段]

Ans:

- (a) 企業因他人使用企業資產（如商標、專利權、軟體、音樂版權、唱片母帶及電影影片）所收取之授權費及權利金，通常依據合約之實質內容認列。實務上，此可能於合約年限採直線基礎，例如，被授權人有權利於特定期間使用特定技術。

- (b) 不可取消合約下固定收費或不可退回保證之授 權，而該不可取消合約係允許被授權人自由利用該權利且授權人未有剩餘應履行義務，實質上係為銷售。例如於使用軟體之授權協議中，授權人於送達後即無義務。另一例為於市場上播放電影影片權利之授予，授權人對發行人不具控制且預期不會自票房收入中收到更多收入。於此情況下，收入係於銷售時認列。
- (c) 於某些情況下，授權費或權利金是否能收到係取決於未來事件之發生。於此情況下，僅於該授權費或權利金很有可能收到時（通常係該事件發生時）認列收入。

Q&A 第 24 章 政府補助

本章旨在規範政府藉由移轉資源予企業之補助之會計處理。但無法合理評估價值之政府補助，及無法與企業正常交易區分之企業與政府間交易，非屬本章所稱之政府補助。於決定課稅所得或課稅損失時提供予企業之有利於企業之政府補助，或以所得稅負債為基礎決定或限額之政府補助不適用本章規定。企業對受贈企業未附加特定未來履約條件之政府補助，於該補助可收取時，認列為收益。但若有附加特定未來履約條件之補助，僅於該條件滿足時，方得認列為收益。已收取之補助，在尚未符合收入認列標準前，應認列為負債。

Q1: 政府補助所指為何？

[第 24.1-24.2 段]

Ans: 政府補助係指政府藉由移轉資源予企業之補助，以獎勵企業於過去或未來遵循某些與其營運活動相關之條件。但不包括無法合理評估價值之政府補助，亦不包括無法與企業正常交易區分之企業與政府間交易。政府補助應以已收取或可收取之資產的公允價值衡量。

Q2: 那些政府補助不適用本章之規範？

[第 24.3 段]

Ans: 於決定課稅所得或課稅損失時提供予企業之有利於企業之政府補助，或以所得稅負債為基礎決定或限額之政府補助不適用本章。此類利益例如所得稅假期、投資抵減、加速折舊抵減及調降所得稅率等。所得稅會計處理詳見第 29 章「所得稅」。

Q3: 政府補助之會計處理為何？

[第 24.4 段]

Ans: 企業應依下列規定認列政府補助：

- (a) 對受贈企業未附加特定未來履約條件之補助，於該補助可收取時，認列為收益。
- (b) 對受贈企業附加特定未來履約條件之補助，僅於該條件滿足時，方得認列為收益。
- (c) 已收取之補助，在尚未符合收入認列標準前，應認列為負債。

Q4: 政府補助應如何衡量？

[第 24.5 段]

Ans: 政府補助應以已收取或可收取之資產的公允價值衡量。

Q&A 第 25 章 借款成本

本章旨在規範借款成本之會計處理。借款成本係指企業因舉借資金而發生之利息及其他相關成本。所有借款成本均不資本化，而係於其發生時認列為當期費用。

Q1: 借款成本所指為何？

[第 25.1 段]

Ans: 借款成本係指企業因舉借資金而發生之利息及其他相關成本。借款成本包括：

- (a) 依第11章「基本金融工具」規定，按有效利息法計算之利息費用。
- (b) 依第20章「租賃」規定，融資租賃所認列之財務費用。
- (c) 外幣借款之兌換差額中視為對利息成本之調整者。

Q2: 借款成本之會計處理為何？

[第 25.2 段]

Ans: 所有借款成本均並不資本化，而係於其發生時認列為當期費用。

Q&A 第 26 章 股份給付義務

本章規範股份基礎給付認列和衡量之原則，包括適用與不適用範圍、股票交割及現金交割給付交易、既得給付條件之認列、股票選擇權和權益交割的股票增值權、修改給與權益工具之條款及條件、取消與清償之認列、集團計劃、政府法規強制計劃以及揭露。

Q1: 本章適用範圍為何？

[第 26.1-26.2 段]

Ans:

1. 本章提供下列所有股份基礎給付交易之會計處理，包括：
 - (a) 權益交割之股份基礎給付交易：於此類交易中，企業取得商品或勞務，係以本身權益工具（含股票或認股權）作為對價。
 - (b) 現金交割之股份基礎給付交易：於此類交易中，企業取得商品或勞務所產生之負債，係依企業本身之股票或其他權益工具價格（或價值）為基礎。
 - (c) 企業取得或獲得商品或勞務，且協議之條款允許企業或該等商品或勞務之供應商可選擇以現金或以發行權益工具交割。
2. 現金交割之股份基礎給付交易包含股票增值權。例如，企業可能給與員工股份增值權作為其酬勞組合之一部分，該等員工因此取得未來收取現金（而非權益工具）之權利，其金額決定於特定期間內企業股價自特定水準之增加。企業亦可能經由給與員工可由企業強制（例如於員工離職時）或應員工之選擇贖回的股份（包含因執行認股權而將發行之股份）權利，從而給與員工未來收取現金之權利。

Q2: 股份基礎給付認列之規定為何？

[第 26.3-26.4 段]

Ans: 企業應於獲得商品或取得勞務時，認列股份基礎給付交易中所取得或獲得之商品或勞務。企業若係於權益交割之股份基礎給付交易中獲得商品或勞務，應認列相對之權益增加；若係於現金交割之股份基礎給付交易中獲得商品或勞務，則應認列負債之增加。

股份基礎給付交易中取得或獲得之商品或勞務，若不符合資產認列條件，應將其認列為費用。

Q3: 既得給付條件認列之規定為何？

[第 26.5-26.6 段]

Ans: 給與員工的股份基礎給付，若屬立即既得，則員工無須提供未來特定期間之勞務即能無條件享有股份基礎給付之權利。若無反證，企業應假設已取得員工提供作為股份基礎給付對價之勞務。此一情況下，企業應於給與日全數認列所取得之勞務，並認列相對應之權益或負債的增加。

給與股份基礎給付若需等到員工於特定期間內完成服務後方屬既得，則

企業應假設將於未來之既得期間取得員工所提供作為股份基礎給付對價之勞務。企業應於規定之既得期間於員工提供勞務時，認列該等勞務並認列相對應之權益或負債的增加。

Q4: 權益交割股份基礎給付交易之衡量原則為何？ [第 26.7-26.9 段]

Ans: 企業對於權益交割之股份基礎給付交易，應以所取得之商品或勞務的公允價值衡量商品或勞務，以及相對應之權益增加，除非其公允價值無法可靠估計。若所取得之商品或勞務的公允價值無法可靠估計，則企業應根據所給予之權益工具的公允價值衡量其價值及相對應之權益增加。與員工或其他提供類似勞務之人員的交易，因通常無法可靠估計所取得勞務之價值，企業應根據所給予權益工具的公允價值衡量所取得勞務的公允價值。

對於與員工（包括其他提供類似勞務之人員）有關的交易，權益工具的公允價值應在給與日衡量。對於與員工以外其他個體交易，應以企業取得商品或交易對方提供勞務之日作為衡量日。

權益工具之給與可能視員工是否符合與勞務或績效相關之既得條件而定，例如給員工之股份或股票選擇權通常以員工須繼續於企業服務一段特定期間為條件。此外，亦可能必須符合特定績效條件，例如企業達成一定之盈餘成長（非市場既得條件）或企業股價上漲達一定幅度（市場既得條件）。

估計既得之權益工具數量時，應考量與個別員工勞務或非市場績效條件有關的所有既得條件，續後若有新的資訊指出預期既得之權益工具數量與之前的估計數不同，必要時應修正原先之估計，企業於既得日應將估計數修正至真正既得之權益工具數量。

於衡量日估計股票或股票選擇權的公允價值時，應考量所有既得條件與非既得條件，且不管最後之結果如何均不需作後續之調整。

Q5: 股票公允價值之衡量原則為何？ [第 26.10 段]

Ans: 企業應使用下列三個層級衡量股票（和取得之相關商品或服務）之公允價值：

- (a) 若企業所給與的權益工具可觀察到的市場價格係可得，則採用此價格。
- (b) 若市場價格不可得，則以個別企業可觀察到的市場資料衡量所給與之權益工具的公允價值，例如：
 - (i) 企業股票最近的交易，或
 - (ii) 企業或其主要資產最近獨立公允價值的評價。
- (c) 若市場價格不可得，且以(b)法獲得可靠的公允價值亦不可行時，則採用以最大可行的市場資料估計在衡量日已充分瞭解並有成交意願的常規交易中所給予之權益工具的價格之評價方法，間接地衡量股份或股票增值權的公允價值。

企業的董事應運用他們的判斷力採用最適當的評價方法決定其公允價值。任何評價方法應與一般所能接受的權益工具評價方法一致。

Q6: 股票選擇權和權益交割的股票增值權公允價值之衡量原則為何？

[第 26.11 段]

Ans: 企業應使用下列三個層級衡量股票選擇權與權益交割的股票增值權（以及所取得之商品或勞務）的公允價值：

- (a) 若企業所給與的權益工具可觀察到的市場價格可得，則採用此價格。
- (b) 若市場價格不可得，則以個別企業可觀察到的市場資料，例如股票選擇權最近的交易，衡量股票選擇權及股票增值權的公允價值。
- (c) 若可觀察的市場價格不可得，且以(b)方式獲得可靠公允價值衡量亦不可行時，則以選擇權評價模式間接地衡量股票選擇權或股票增值權的公允價值。

選擇權評價模式輸入項（如：加權平均股價、執行價格預期波動率、選擇權存續期間、預期股利、無風險利率）應採最大可能的市場資料。

第26.10段提供決定加權平均股價時，所採用之股票公允價值的指引。

企業對預期波動率的估計，應與股票公允價值的評價方法一致。

Q7: 修改給與權益工具之條款及條件規定為何？

[第 26.12 段]

Ans: 若企業以有利於員工的方式修改既得條件，例如降低員工認股權之執行價格或降低既得期間或是修改或取消績效條件，企業在股份基礎給付交易之會計處理時，應依下列方式將修改的既得條件納入考量：

若修改使所給與權益工具於修改前後立即衡量之公允價值增加（或增加所給與權益工具之數量），企業應將增額的公允價值包含在以權益工具作為對價所取得之勞務的衡量金融中。

所給與增額公允價值係指修改後所給與權益工具與原始權益工具兩者於修改日估計之公允價值的差額。

若修改發生於既得期間，除應於剩餘之原既得期間，認列原始權益工具於給與日之公允價值外，衡量於修改日至修改後權益工具既得日間取得勞務之認列金額時，應包含所給與增額公允價值。

若修改之條件，使股份基礎給付協議之總公允價值減少或明顯不利於員工，企業應將該修改視為未發生，繼續認列作為所給與權益工具對價所取得之勞務。

Q8: 權益交割股份基礎給付取消和清償之規定為何？

[第 26.13 段]

Ans: 企業應將權益交割股份基礎給付之取消或清償視為加速既得，將原應於剩餘既得期間認列之勞務立即認列。

Q9: 現金交割股份基礎給付交易之規定為何？

[第 26.14 段]

Ans: 企業對於現金交割之股份基礎給付交易，應以所產生負債之公允價值衡量所取得商品或勞務及該等負債。企業應於每一個報導日及交割日重新衡量負債之公允價值，並將公允價值之變動數認列為當期損益直至負債交割為

止。

Q10: 得選擇現金股份基礎給付交易之規定為何？ [第 26.15 段]

Ans: 有些股份基礎給付交易允許企業或交易對方選擇以現金（或其他資產）或移轉權益工具交割，在這種情況下，企業應將此交易作為現金交割股份基礎給付交易，除非是：

- (a) 企業過去有發行權益工具交割之慣例，或
- (b) 因現金交割金額與權益工具的公允價值沒有直接關係，並有可能低於權益工具的公允價值，使此選擇權缺乏商業實質。

在上述情況下，企業應按照第26.7段至26.13段以權益交割股份基礎給付交易入帳。

Q11: 集團計劃之會計處理為何？ [第 26.16 段]

Ans: 若股份基礎給付獎勵是母公司給與集團內之一個或多個子公司的員工，且母公司合併財務報表說明係採用中小企業國際財務報告準則或是國際財務報告準則，則允許這些子公司以合理分配的基礎將集團費用認列和衡量為股份基礎給付費用（以及母公司相關的資本補助）。

Q12: 政府法規強制計劃之規定為何？ [第 26.17 段]

Ans: 有些根據法律建立屬於司法管轄範圍內的計劃，使權益投資者（如員工）能夠不提供可個別辨認之商品或勞務，即可以取得權益（或所提供的商品或勞務，明顯低於所給予之權益工具的公允價值）。

企業應在給予日以股份基礎給付的公允價值與已取得（或將取得）可辨認商品或勞務的公允價值兩者的差額，衡量已取得（或將取得）之不可辨認商品或勞務。

Q13: 股份基礎給付相關揭露之規定為何？ [第 26.18～26.23 段]

Ans: 企業對於當期存在之股份基礎給付協議，應揭露其下列性質及範圍之資訊：

- (a) 當期存在之各類股份基礎給付協議之說明，包括各協議之一般條款及條件，例如既得之規定、所給與選擇權之最長存續期間及交割方式（例如現金或權益）。企業亦得將重大相似之股份基礎給付協議彙總揭露。
- (b) 下列各組選擇權之認股權數量及加權平均執行價格：
 - (i) 期初流通在外者。
 - (ii) 當期給與者。
 - (iii) 當期放棄者。
 - (iv) 當期執行者。
 - (v) 當期逾期失效者。
 - (vi) 期末流通在外者。

(vii) 期末可執行者。

企業對於以權益交割之股份基礎給付協議，應揭露所取得商品或勞務之公允價值或所給與權益工具之價值的衡量方法。若評價方法被採用，企業應該揭露此一方法以及選擇該評價方法的理由。對於現金交割的股份基礎給付協議，企業應揭露有關負債衡量方法的資訊。

對於當期修改的股份基礎給付協議，企業應揭露修改的理由。

若企業屬於集團股份基礎給付計畫的一部分，並以合理分配的基礎將集團之費用認列並衡量為股份基礎給付費用，應揭露此一事實以及分攤的基礎（詳見第 26.16 段）。

企業應揭露下列有關股份基礎給付交易對於企業當期損益以及財務狀況的影響：

(a) 當期損益中之總費用。

(b) 股份基礎給付交易所產生之負債在期間結束日的帳面金額。

Q&A 第 27 章 資產減損

本章旨在規範企業對於資產減損的會計處理程序，但其所規範的資產不包括遞延所得稅資產、員工福利所產生之資產、金融資產、採公允價值衡量之投資性不動產、及生物資產。資產減損的會計處理，內容涵蓋資產減損測試的時機、評估資產是否減損時，應考慮的因素、可回收金額、及資產減損的處理步驟。

Q1: 本章適用範圍為何？

[第 27.1 段]

Ans: 除下列資產應遵循其他章減損之規定外，本章適用於所有資產：

- (a) 遞延所得稅資產（詳見第29章「所得稅」）。
- (b) 退休辦法下之資產（詳見第28章「員工福利」）。
- (c) 第11章「基本金融工具」及第12章「其他金融工具議題」之金融資產。
- (d) 以公允價值衡量之投資性不動產（詳見第16章「投資性不動產」）。
- (e) 以公允價值減出售成本衡量，與農業活動有關之生物資產（詳見第34章「特殊活動」）。

Q2: 資產減損之定義為何？

[第27.1段]

Ans: 資產帳面金額超過可收回金額時，發生減損損失。。

Q3: 存貨減損之會計處理為何？

[第 27.2 段]

Ans: 企業應於每一報導日評估是否有存貨減損。

該評估係比較每一存貨項目（或一組類似項目）之帳面金額與其售價減除至完工及銷售所需成本。

若某一存貨項目（或一組類似項目）已減損，企業應降低該項（或該組）存貨之帳面金額至其售價減除至完工及銷售所需成本。

降低部分為減值損失，立即認列於損益。

Q4: 存貨減損迴轉之會計處理為何？

[第 27.4 段]

Ans: 企業應於每一後續報導日，重新評估售價減除至完工及銷售所需成本。

當先前造成存貨減損的情況不復存在，或有明確證據顯示，由於經濟情況改變，使得售價減除至完工及銷售所需成本提高，企業應迴轉減損金額(即迴轉以原減損損失金額為限)，故新帳面金額為成本與修改後售價減除至完工及銷售所需成本二者較低者。

Q5: 企業進行資產減損測試的時機為何？

[第 27.7 段]

Ans: 企業應於每個財務報導日，評估是否有任何跡象顯示資產減損。

若有跡象存在，企業應估計資產之可回收金額。

若無跡象顯示減損，沒有必要估計可收回金額。

Q6: 企業評估資產是否減損時，應考慮的因素為何？ [第 27.9 段]

Ans: 在評估是否有任何跡象顯示資產可能受到減損，企業至少應考慮下列跡象：
外部來源的資訊：

- (a) 本期資產的市場價值下跌幅度遠大於因時間經過或正常使用所預期的折損幅度。
- (b) 企業所經營產業的技術、市場、經濟或法律環境，或資產所屬市場，已於本期或將於近期發生對企業不利的重大變動。
- (c) 市場利率或其他市場投資報酬率已於本期上升，因而重大影響用以計算資產使用價值的折現率，並使資產的可回收金額大幅減少。
- (d) 企業淨資產帳面金額大於估計公允價值（例如企業已估計部份或全部出售之金額）。

內部來源的資訊：

- (e) 資產實體毀損或過時的證據。
- (f) 資產使用或預期使用的程度或方式的重大改變，已於本期或將於近期發生對企業不利的影響。

這些改變包括資產閒置、使用該資產的單位計畫停業或重組、計畫在原先之預期日之前處份資產及重新評估資產之耐用年限，由非確定耐用年限變為有限耐用年限。

- (g) 內部報告顯示資產的經濟績效將不如原先預期。例如取得資產所需的成本，或後續營運成本顯著大於原預算；資產所產生的實際淨現金流量或營運損益顯著較原預期差。

Q7: 何謂可回收金額？ [第27.11段]

Ans: 資產或現金產生單位之可回收金額，為其公允價值減出售成本及其使用價值，兩者較高者。

Q8: 何謂公允價值減出售成本？ [第27.14段]

Ans: 公允價值減出售成本，為對交易事項已充份瞭解並有成交意願之雙方，在公平交易下之出售價格，減除直接增額處分成本後可獲得之金額。

資產公允價值減出售成本之最佳證據應為公平交易下，依據具有約束力之銷售協議之出售價格或活絡之市場價格。

資產若無具約束力的銷售協議或活絡市場，則應以報導日可得之最佳資訊對公允價值減出售成本作估計，以反映對交易事項已充份瞭解並有成交意願之雙方，經由公平交易處分資產所得價款，扣除處分成本後可取得之金額。在估計此金額時，企業應考量同業類似資產於近期交易之結果。

Q9: 何謂使用價值？

[第27.15段]

Ans: 使用價值係指預期可由資產所產生之估計未來現金流量之現值。

現值之計算，含下列步驟：

- (a) 估計持續使用資產並最終加以處分時，所能產生之未來現金流入與流出；及
- (b) 就前未來現金流量使用適當折現率予以折現。

Q10: 企業個別資產產生減損時，應如何處理？

[第 27.5-27.6 段]

Ans: 企業應於每個財務報導日，評估是否有任何跡象顯示資產減損。若有跡象存在，企業應估計資產之可回收金額。若無跡象顯示減損，沒有必要估計可收回金額。

僅當資產之可回收金額低於其帳面金額時，企業始應降低資產之帳面金額至其可回收金額。降低部分為減損損失。

Q11: 企業現金產生單位產生減損時，應如何處理？

[第 27.21-27.23 段]

Ans: 僅當現金產生單位之可回收金額低於其帳面金額時，企業始應認列減損損失。

該減損損失應依下列順序分攤，以減少現金產生單位中資產之帳面金額：

- (a) 先就已分攤至現金產生單位之商譽，減少其帳面金額；且
- (b) 其次按現金產生單位中各資產帳面金額之比例分攤，分攤至各該資產。

惟現金產生單位中資產帳面金額應以減至下列金額最高者為限：

- (a) 公允價值減出售成本（若可決定時）；
- (b) 使用價值（若可決定時）；及
- (c) 零。

因上述限制而未分攤至某一資產之減損損失金額，應依帳面金額比例分攤至該現金產生單位之其他資產。

Q12: 請說明商譽減損之認列及衡量。

[第 27.24-27.27 段]

Ans: 商譽之公允價值必須由衡量其所屬之現金產生單位（群組）公允價值來推估。

為進行減損測試，企業合併所取得之商譽，應自收購日起分攤至收購者預期會因該合併綜效而受益之各現金產生單位，而不需考慮被收購者其他資產或負債是否分攤至這些現金產生單位。

為對非完全持有之含商譽現金產生單位進行減損測試，在與其可收回金額比較之前，該現金產生單位之帳面金額應名目調整，將歸屬於非控制權益之商譽納入分攤給該單位之商譽帳面金額。

名目調整後之帳面金額再與該單位之可收回金額比較，以決定該現金產生單位是否已發生減損。

若商譽無法以非武斷方式分攤至個別現金產生單位（或現金產生單位群組），為進行商譽減損測試，企業應決定下列(a)或(b)之可回收金額以測試商譽之減損：

- (a) 整體被收購企業——若與該商譽有關之被收購者未被整合。整合係指被收購事業經重組或解散，納入報導個體或其他子公司。
- (b) 不含未被整合個體之整體集團企業——若與該商譽有關之被收購者已被整合。

企業須將商譽區分為已被整合個體之商譽及未被整合個體之商譽。再者，企業應依本章對現金產生單位之規定，計算被收購者或企業集團可回收金額，及分攤減損失及損失迴轉至被收購者或企業集團。

Q13: 商譽減損損失迴轉，應如何處理？

[第 27.28 段]

Ans: 商譽之已認列減損損失，不得於後續期間迴轉。

Q14: 個別資產減損損失迴轉，應如何處理？

[第 27.30 段]

Ans: 前期減損損失係基於個別減損資產之可回收金額時，應適用下列規定：

- (a) 企業應估計該資產在本期報導日之可回收金額。
- (b) 若該資產之估計可回收金額超過其帳面金額，在下列(c)之限額內，企業應將帳面金額提高至可回收金額，但須受下列(c)之限制。
增加之帳面金額為減損損失之迴轉。企業應將迴轉立即認列於損益。
- (c) 減損損失之迴轉不得使資產之帳面金額，超過資產在未認列減損損失之情況下，減除應提列攤銷或折舊後之帳面金額。
- (d) 企業認列減損損失之迴轉後，應將資產修正後帳面金額減去殘值之金額於剩餘耐用年限內以按有系統之基礎，分攤為未來期間之折舊（攤銷）數。

Q15: 現金產生單位減損損失迴轉，應如何處理？

[第 27.31 段]

Ans: 前期減損損失係基於該資產所屬現金產生單位之可回收金額時，應適用下列規定：

- (a) 企業應估計該現金產生單位在本期報導日之可回收金額。
- (b) 若該現金產生單位之估計可回收金額超過其帳面金額，超過部分為減損損失之迴轉。
 - (i) 減損損失之迴轉，在下列(c)之限額內，應依該現金產生單位中各資產(商譽除外)帳面金額，比例分攤至各資產。
 - (ii) 帳面金額之增加應視為個別資產減損損失之迴轉，立即認列於損益。

- (c) 現金產生單位減損損失之迴轉，各資產迴轉後之帳面金額不得超過下列二者較低者：
 - (i) 各資產之可收回金額，及
 - (ii) 各資產在未認列減損損失情況下，減除應提列攤銷或折舊後之帳面金額。
- (d) 因受上述(c)之限制而未分攤至某資產之減損損失迴轉超限金額，應依比例分攤至該現金產生單位之其他資產(商譽除外)。
- (e) 企業於認列減損損失之迴轉後，應將修正後帳面金額減除殘值之金額於剩餘耐用年限內按有系統之基礎，分攤為該現金產生單位各資產未來期間之折舊（攤銷）數。

Q&A 第28章 員工福利

員工福利係指企業為換取員工提供之服務而給予之各種形式之對價，除了企業對股份基礎給付交易的會計處理，應採用第 26 章的規定外，本準則適用於雇主對所有員工福利之會計，包括短期員工福利、退職福利、其他長期員工福利及離職福利。在離職福利方面，分別針對確定提撥計畫與確定福利計畫之會計處理，作了詳細的規定。

Q1: 本章員工福利的範圍為何？一般原則為何？ [第 28.1～28.3 段]

Ans: 員工福利係指企業為換取員工，包括董事及管理當局提供之服務，而給予之所有形式的對價。除股份基礎給付交易由第26章「股份基礎給付」規範外，本章適用於所有員工福利。本章規範的員工福利分為下列四種類型：

- (a) 短期員工福利，乃員工提供相關服務之當期期末12個月內應支付的員工福利（離職福利除外）。
- (b) 退職後福利係結束聘雇後應付之員工福利（離職福利除外）。
- (c) 其他長期員工福利係指非於員工提供相關服務當期期末12個月內支付的員工福利（退職後福利及離職福利除外）。
- (d) 離職福利，此為下列情況之一所造成者：
 - (i) 企業決定於正常退休日前終止對員工之聘雇；或
 - (ii) 員工決定自願接受精簡，以換取福利。

員工福利亦包括股份基礎給付的交易，員工接受權益工具（如股票或股票選擇權），現金或企業其他資產，其金額係依據企業的股份或其他權益工具的價值所決定。企業對股份基礎給付交易的會計處理，應採用第 26 章的規定。

適用於所有員工福利的一般認列原則

企業應依下列規定，認列員工於報導期間因提供服務而有權獲得給付之所有員工福利成本：

- (a) 在扣除已直接支付給員工或提撥員工福利基金後，將餘額列為負債。如果所支付的金額超過了報導日前因員工服務所產生的給付義務，企業應依該預付款能減少未來給付或現金退回的程度，認列為資產。
- (b) 認列為費用，除非本準則其他章節規定應將該成本認列為資產的成本，例如存貨或財產，廠房及設備的成本。

Q2: 短期員工福利的例子、衡量認列與衡量為何？ [第 28.4～28.7 段]

Ans:

短期員工福利的釋例

短期員工福利包括之項目如下：

- (a) 工資、薪資及社會安全提撥；
- (b) 員工提供相關服務之期間結束後，預計將在12個月內支付之短期帶薪假（如帶薪年假及帶薪病假）；
- (c) 員工提供相關服務之期間結束後，預計將在12個月內支付之分紅及獎金；
- (d) 對現有員工之非貨幣性福利（如醫療照顧、住房、汽車補助、免費或補貼之商品或服務）。

短期福利之一般性衡量

當員工於報導期間內為企業提供服務時，該企業應依 28.3 段的規定，以預計將支付給員工換取其服務之未折現金額，認列短期員工福利。

認列與衡量—短期帶薪假

企業可能由於各種原因而給予員工缺勤補助，包括每年休假和病假的給薪。一些短期帶薪假是累積的—若員工當期未行使全部權利者可以結轉至後期使用，其例子包括年度休假和病假。

當員工因提供服務而增加對未來帶薪假之權利時，企業應認列累積帶薪假的預期成本；企業應按報導期間結束日，因員工累積未使用的休假權利，而產生之預計將支付的未折現額外金額衡量累積帶薪假之預期成本，並列為流動負債。

企業應於請假發生時認列其他（非累積）帶薪假成本。

企業應於請假發生的期間，就已付或應付薪資或工資的未折現金額，衡量非累積帶薪假成本。

Q3: 員工分紅計畫、職福利之例子、多雇主計畫和政府計畫、保險福利有何規定？ [第 28.8~28.12 段]

Ans:

認列—分紅及獎金計畫

在下列條件下企業應認列分紅及獎金計畫之預期成本：

- (a) 由於過去事件結果，使企業具有法定或推定須支付此款項之義務（此代表企業除了支付外無可行的選擇）；
- (b) 該義務能可靠估計。

退職後福利：確定提撥計畫及確定福利計畫之區別

退職後福利包括：

- (a) 退休福利，如退休金；
- (b) 其他退職後福利，如退職後的人壽保險及醫療照顧。企業對員工退職後所提供的福利安排，即為企業之**退職後福利計畫**。無論是否另外成立單獨個體以接受提撥及支付福利義務，企業應適用本節規定處理所有上述之福利安排。

在某些情況下，這些安排係受到法律規範，而非由企業自行採取之行動。在

某些情況下，這些安排甚至是在缺乏一個正式、書面計畫的情況下企業自行採取的行動。

退職後的福利計畫，依照其主要的條款與條件，可分為**確定提撥計畫**或**確定給付計畫**。

(a)確定提撥計畫係企業支付固定提撥金額至與企業分離的個體（基金）後，即不再負法定或推定的其他給付義務，即使在基金沒有足夠資產支付當期和以往期間與員工服務有關的所有給付義務情況下，企業亦無直接向員工支付的義務。因此，在確定提撥計畫下，員工可收到的退休福利金額，是決定於企業提撥（也許還有員工提撥）予離職後福利計畫或保險人的金額，加上提撥金額產生的投資報酬。

(b)確定提撥計畫以外的退職後福利計畫為確定福利計畫。在確定福利計畫下，企業的義務為企業提供一定之福利予目前與過去的員工，因此精算風險（給付高於或低於預期）與投資風險（所提撥資產的報酬與預期報酬不同）實質上是由企業承擔。

如果精算或投資報酬的實際結果不如預期，企業的義務可能會增加。反之如果精算或投資報酬的實際結果比預期好，企業的義務可能會減少。

多雇主計畫和政府計畫

依據退休計畫之條款，包括任何正式條款以外之推定義務，多雇主計畫和政府計畫分類為確定提撥計畫或確定福利計畫。

然而對於多雇主計畫之確定福利計畫，如果無法取得足夠的資料以採用確定福利之會計處理，企業應按照第 28.13 段的規定，將其視為確定提撥計畫，並依 28.40 段的要求作揭露。

保險福利

企業可能以支付保險費之方式提撥退職福利計畫之基金。除非企業有下列情況之一的法定或推定義務，企業應將此種計畫以確定提撥計畫處理：

(a)到期時直接支付員工退休福利，或

(b)若保險人未能支付當期及以前員工服務相關之全部未來員工福利時，企業須支付額外金額。

推定義務可能透過退休計畫、透過設立未來保費的機制或透過與保險人間的關係人關係，間接的產生。

如果企業若保留上述法定或推定義務，該企業應將此種計畫以確定福利計畫處理。

Q4: 退職福利：確定提撥計畫之相關系列規定為何？ [第 28.13～28.20 段]

Ans:

認列及衡量

企業應將每期應付提撥款認列為：

(a) 一項負債（扣除已支付的任何數額後）。如果提撥款超過報導日前按員

工服務應提撥的金額，企業應將超過的金額認列為資產。

- (b) 一項費用，除非本準則其他章節規定認列為資產的成本，例如存貨或財產、廠房及設備的成本。

退職福利：確定福利計畫

認列

在運用 28.3 段確定福利計畫之一般性認列原則時，企業應依下列方式認列：

- (a) 將確定福利計畫下之義務減除退休計畫資產後，認列為負債—**確定福利負債**（詳見第28.15-28.23段）。
- (b) 將當期確定福利負債的淨變動認列為當期確定福利計畫之成本（詳見第28.24-28.27段）。

確定福利負債之衡量

企業應以下列項目金額合計後之淨額，衡量確定福利計畫下之確定福利負債：

- (a) 在報導日確定福利計畫下義務之現值（確定福利義務）（詳見第28.16-28.22段提供衡量此項義務之指引），減去
- (b) 在報導日直接用來清償上述義務之退休計畫資產（若有時）的公允價值。第11.27-11.32段提供決定退休計畫資產中金融資產之公允價值之規範。

涵蓋既得與非既得福利

確定福利計畫下企業在報導日義務的現值，應反映該企業員工於當期及以前期間因提供服務已賺取福利的估計金額，包括尚未既得福利（詳見第28.26段），以及給予員工以後服務更有利的福利公式的影響數。

上述規定要求企業根據退休計畫的退休福利公式，計算因員工當期與以前期間服務所產生的福利金額，並對影響福利成本的員工人口變數（如員工流動率與死亡率）與財務變數（如未來薪資與醫療成本的增加）作估計（精算假設）。精算假設應無偏誤（既不輕率，也不過於保守），相互兼容，並能獲得該計畫未來現金流量的最佳估計。

折現

企業應以折現後的現值基礎衡量其確定福利義務。

企業應參考報導日高品質公司債的市場收益率，以決定使用將於未來給付折現之折現率。

此類債券在無深度市場的國家，企業應使用報導日政府債券的市場收益率。公司債或政府債券的幣別與期間應與未來給付的貨幣和期間一致。

精算評價方法

在不發生不當的成本或努力情況下，若企業可以使用**預計單位給付法**衡量其確定福利義務與相關費用，則應採用此方法。

如果確定福利義務是根據未來的薪資，預計單位給付法要求企業須於反映

估計未來薪資增加之基礎上衡量其確定福利義務。

此外預計單位給付法亦要求企業作相關之精算假設以衡量確定福利義務，包括貼現率、退休計畫資產之預期報酬率、薪資預期增加率、員工離職、死亡率及（確定給付醫療計畫）醫療成本的趨勢率。

在不發生不當成本或努力的情況下，若企業無法使用預計單位給付法衡量其確定福利計畫下之義務與成本，該企業被允許採用下列的簡化方法衡量其對現有員工之確定福利義務：

- (a) 忽略估計的未來薪資增加（假設目前的薪資持續至目前的員工開始領取退職福利）；
- (b) 忽略現有員工未來的服務（假設對現有員工及任何新員工關閉現有的退休計畫）；以及
- (c) 忽略現有員工自報導日至領取退職給付日之間可能的在職死亡率（假設目前所有的員工將獲得退職給付）。

然而服務後的死亡率（預期壽命）仍然需要考慮。

企業採用上述簡化方法衡量其確定福利義務時，仍須同時考量既得與非既得利益。

本準則並不要求企業聘請獨立精算師執行計算確定福利義務時所需要的全面性精算評價，亦不要求每年均須作全面的精算評價。在做全面精算評價的間隔期間，如果主要精算假設沒有顯著變化，則可以透過將前期之衡量值調整員工人口變數的變化，例如員工的人數，以及薪資水準，衡量確定福利義務。

Q5: 退職計畫之制定、改變、縮減及清償有何規定？ [第 28.21 段]

Ans: 如果當期採用或改變一項確定福利計畫，企業應增加或減少其確定福利義務，以反映此項變化，並在衡量當前期的損益時將增加（減少）數，認列為費用（收益）。相反地，如果在當期退休計畫被縮減（給付或被涵蓋的員工減少）或清償（雇主的義務完全解除），企業應將退休福利義務減少或消除，並應於當期認列因此產生之損益。

Q6: 確定福利計畫資產處理為何？ [第 28.22、28.23 段]

Ans: 如果在報導日確定福利義務之現值少於退休計畫資產之公允價值，該退休計畫即產生剩餘。

企業應在減少未來提撥款或由計畫中退還資金的範圍內將該剩餘數認列為資產。

除了當期支付員工之福利及由雇主提撥所造成之變動外，企業應將當期確定福利義務的淨變動數，認列為當期確定福利計畫之成本。除非本準則其他章節規定將其認列為資產的成本，例如存貨或財產，廠房及設備的成本的一部分外，企業應在當期損益表將該成本全數認列為費用，或部分認列

為費用部分認列為其他綜合損益項目（詳見第 28.24 段）。

Q7: 企業應如何處理精算損益？

[第 28.24 段]

Ans: 企業必須在精算損益發生的期間認列所有的精算損益。

企業應：

- (a) 在當期損益中認列所有的精算損益，或
- (b) 當作會計政策選擇，將所有的精算損益認列為其他綜合損益。

企業對其所選擇的會計政策應一致適用於所有的確定福利計畫及其所有的精算損益。認列為其他綜合損益之精算損益，應於綜合損益表上表達。

Q8: 確定福利負債的淨變動應認列為確定福利計畫之成本包含哪些項目？

[第 28.25~28.27 段]

Ans: 認列為確定福利計畫之成本的確定福利負債的淨變動數，包括下列項目：

- (a) 員工於報導期間提供服務所產生之確定福利負債的變動數。
- (b) 報導期間確定服務義務的利息。
- (c) 報導期間任何退休計畫資產的報酬，以及已認列償付權公允價值的淨變動數（詳見第28.28段）。
- (d) 報導期間產生之精算損益。
- (e) 報導期間制定新的退休計畫或改變現有的退休計畫，所造成確定福利負債的增加或減少（詳見第28.21段）。
- (f) 報導期間因縮減或清償現有退休計畫，所造成確定給付負債之減少（詳見第28.21段）。

在確定福利計畫下，縱使員工福利之取得取決於未來繼續受雇（換言之尚未既得），員工的服務將產生福利義務。員工既得日前所提供的服務，將產生推定義務，隨著每一個報導日的經過，員工擁有福利權利所須提供的服務數量逐漸減少。

在衡量確定福利義務時，企業應考量某些員工可能無法符合取得既得條件的機率。同樣地，雖然一些退職後的福利（例如退職後的醫療福利），當員工不再受雇時，只有在特定事件發生時才變成應付（例如生病），惟當員工提供服務而使其在特定事件發生時有權獲得福利時，則福利義務仍然存在。特定事件發生的機率雖然影響義務的衡量，但不能決定該義務是否存在。如果因政府補助計畫而減少福利義務支付予員工之金額，企業應在符合下列條件下，在反映政府計畫下的應付福利的基礎上，衡量其確定福利義務：

- (a) 政府計畫在報導日前已完成立法，或
- (b) 過去歷史或其他可靠的證據顯示政府福利將以某些可預測的方式改變，例如隨著物價格水準或一般薪資水準改變。

Q9: 有關福利義務的償付款有何解釋？

[第28.28段]

Ans: 根據第 28.28 段如果企業幾乎可以確定另一方將償付結清確定給付義務所需之部分或全部支出，企業應將該償付款的權利認列為資產，並以公允價值衡量該項資產。

在綜合損益表（損益表，若提供），與確定福利義務相關的費用，可與償付款認列之金額抵銷後以淨額表達。

Q10: 有關其他長期員工福利、離職福利、認列與衡量及集團計畫為何？

[第 28.29～28.38 段]

Ans:

其他長期員工福利包括：

- (a) 長期帶薪假，例如長期服務休假或年度休假；
- (b) 長期服務福利；
- (c) 長期殘疾福利；
- (d) 員工提供相關服務期間結束日後12個月或以後之應付分紅與獎金；
- (e) 在已賺得期間結束日後12個月或以後之遞延給付。

企業對於其他員工長期福利，應以下列各項加總之淨額認列為負債：

- (a) 報導日福利義務之現值，減去
- (b) 報導日直接用於清償福利義務的計畫資產（如果有）之公允價值。

企業應依據第 28.23 段的規定，認列上述負債的變動。

離職福利

企業可能因立法、與員工或其代表的合約或其他協議，或基於商業習慣、慣例或行事平等所產生的推定義務，承諾在終止聘雇時支付予員工（或提供其他福利）。此類給付屬離職福利。

認列

由於離職福利不能對企業提供未來的經濟利益，故企業應在損益表立即認列為費用。當企業認列離職福利時，亦可能須認列退休福利或其他員工福利之縮減。企業僅在明確承諾下列情況時，應將終止給付認列為負債及費用：

- (a) 於正常退休日前終止一位或一組員工的聘雇，或
- (b) 提供離職福利，以鼓勵員工自願接受精簡而離職。

企業僅有在提出詳細的正式終止聘雇計畫，且沒有撤銷該計畫之實際可能性時，方視為明確承諾該計畫。

衡量

企業應在報導日以清償義務所須支出金額的最佳估計值，衡量離職福利。

在鼓勵員工自願接受精簡的提議下，應以預期接受該提議的員工人數衡量離職福利。當離職福利在報導日 12 個月以後到期，應以折現的現值衡量。

集團計畫

若母公司提供福利予集團中一家或一家以上子公司的員工，且依照完整的國際財務會計準則或本準則編製合併財務報表時，則該子公司被允許以合理分攤該集團所認列費用的基礎，認列及衡量其員工福利費用。

Q11: 本章所規定之相關揭露項目和處理為何？ [第 28.39～28.44 段]

Ans:

短期員工福利之揭露

本章未規範短期員工福利的特定揭露事項。

確定提撥計畫之揭露

企業應揭露當期損益中確定提撥計畫認列之費用金額。

如果企業因無法取得足夠的資訊而將多雇主確定福利計畫視為確定提撥計畫處理時（詳見第 28.11 段），則應揭露該等計畫為確定福利計畫的事實以及為何採用確定提撥計畫處理的理由，若有計畫的盈餘虧損時，亦應揭露任何可得之資訊及其對企業之影響。

確定福利計畫之揭露

企業應揭露下列有關確定福利計畫之資訊（除了多雇主確定福利計畫依第 28.11 段規定改採確定提撥計畫處理，係依第 28.40 段之規定作揭露）。

如果企業擁有一個以上的確定福利計畫，可按總額、每一計畫單獨或以認為最有用的方式分類揭露下列資訊：

- (a) 計畫類型的一般性說明，包括提撥基金的政策。
- (b) 企業認列精算損益的會計政策（認列為當期損益或其他綜合損益），以及當期認列之精算損益的金額。
- (c) 企業採用 28.19 段規定的簡化方法衡量其確定福利義務之解釋性說明。
- (d) 進行全面精算評價的最近日期，如果該日期非報導日，則應說明在報導日為衡量確定福利義務所做的調整。
- (e) 確定福利義務期初與期末餘額的調節，應分別列示已支付的福利義務及所有其他相關項目的變動。
- (f) 對計畫資產公允價值期初與期末餘額之調節，以及認列為資產之償付款權利期初與期末餘額的調節，並分別列示：
 - (i) 提撥額；
 - (ii) 支付之福利；及
 - (iii) 計畫資產的其他變動。
- (g) 與當期確定福利計畫有相關之總成本，並分別揭露下列項目的金額：
 - (i) 認列為當期損益的費用，及
 - (ii) 包含在資產的成本。
- (h) 報導日計畫資產中各主要類別資產，包括但不限於權益性工具、債務工具、不動產，以及所有其他資產，佔總計畫資產公允價值之比例或金額。
- (i) 下列項目之金額包括在退休計畫資產公允價值中：

- (i) 企業本身的各類金融工具；及
- (ii) 企業占用的任何不動產，或使用的其他資產。
- (j) 計畫資產的實際報酬。
- (k) 使用的主要精算假設，包括：
 - (i) 折現率；
 - (ii) 財務報表報導期間任何計畫資產的預期酬率；
 - (iii) 預期薪資增加率；
 - (iv) 醫療成本趨勢比率；
 - (v) 任何使用的其他重要精算假設。

上述(e)與(f)項的調節無須表達以前期間。

子公司依集團所認列之費用，以合理分攤的基礎認列及衡量其員工福利費用時（詳見第 28.38 段），應在其單獨財務報表說明分攤的政策，並應依計畫揭露上述(a)至(k)項的資訊。

其他長期福利之揭露

企業對於提供予員工之每一類其他長期福利，應揭露福利的性質、報導日的義務金額及提撥基金的程度。

離職福利之揭露

企業對於提供予員工之每一類離職福利，應揭露福利的性質、會計政策、報導日的義務金額及提撥基金的程度。當員工接受離職福利提議的人數存在不確定性時，即存在或有負債。本準則第 21 章「準備與或有事項」規定，企業應揭露該或有負債的資訊，除非清償時流出的可能性極小。

Q&A 第 29 章 所得稅

本章旨在規範所得稅之會計處理。企業所認列之所得稅金額可分為當期所得稅及遞延所得稅兩部分，當期所得稅係指依當期或前期課稅所得（損失）所計算出之當期應納（退）所得稅額。遞延所得稅係指通常由企業回收或清償其資產及負債當前帳面金額所產生之未來期間應納或應收所得稅額，以及當前未使用之課稅損失與未使用之所得稅抵減遞轉後期稅負效果。本章規範當期所得稅以及遞延所得稅之認列與衡量、遞延所得稅資產及負債之分類、當期及遞延所得稅資產與負債抵銷。並要求企業應作同其所得稅分攤。

Q1: 本準則所稱所得稅範圍為何？

[第 29.1 段]

Ans: 本準則中之所得稅包括各種以課稅所得為基礎之國內及國外稅款。所得稅亦包括由子公司、關聯企業或合資因分配予報導個體所應繳付之扣繳稅款。

Q2: 認列為所得稅金額分為那兩部分？

[第 29.2 段]

Ans: 所認列之所得稅金額分為當期所得稅及遞延所得稅。

Q3: 何謂當期所得稅？

[第 29.2 段]

Ans: 當期所得稅係指依當期或前期課稅所得（損失）所計算出之當期應納（退）所得稅額。

Q4: 何謂遞延所得稅？

[第 29.2 段]

Ans: 遞延所得稅係指通常由企業回收或清償其資產及負債當前帳面金額所產生之未來期間應納或應收所得稅額，以及當前未使用之課稅損失與未使用之所得稅抵減遞轉後期稅負效果。

Q5: 所得稅會計處理之步驟為何？

[第 29.3 段]

Ans: 企業應依照下列(a)至(i)步驟處理所得稅會計：

- (a) 認列當期所得稅，以包含稅務機關審查可能結果影響數之金額衡量。
- (b) 辨認若按目前帳面價值回收或清償預期將會影響課稅所得之資產及負債。
- (c) 決定報導期間結束日下列項目之課稅基礎：
 - (i) (b)項之資產及負債。資產和負債之課稅基礎係按目前帳面金額出售該資產或清償該負債之結果決定。
 - (ii) 有課稅基礎但未認列為資產或負債之其他項目。亦即已認列為收益或費用之項目，但於未來期間會成為應課稅或可減除項目者。

- (d) 計算暫時性差異、未使用之課稅損失及未使用之所得稅抵減。
- (e) 認列由暫時性差異、未使用之課稅損失及未使用之所得稅抵減產生之遞延所得稅資產及遞延稅負債。
- (f) 衡量遞延所得稅資產及負債。以預期將來遞延所得稅資產實現或遞延所得稅負債清償時，適用之稅率（根據報導期間結束日已頒佈或幾乎已頒佈之稅法），包含稅務機關審查之可能結果之影響數在內之金額衡量。
- (g) 認列遞延所得稅資產之備抵評價，使其淨額等於基於當期或未來課稅所得有可能實現之最高金額。
- (h) 分攤當期和遞延所得稅至損益、其他綜合損益及權益之相關組成項目。
- (i) 表達與揭露規定之資訊。

Q6: 當期所得稅應如何認列與衡量？

[第29.4-29.8段]

Ans: 當期所得稅應依下列規則認列：

- (a) 企業應將本期及前期課稅所得之應付稅款列為當期所得稅負債。
- (b) 若本期及前期已支付金額超過該期間應付金額，則超過之部分應認列為當期所得稅資產。
- (c) 企業應將課稅損失可遞轉前期以回收已繳納之所得稅之利益認列為當期所得稅資產。
- (d) 企業應使用報導期間結束日已頒佈或幾乎已頒佈之稅率與稅法，以預期將支付（收回）之金額，衡量當期所得稅負債（資產）。
- (e) 企業應將當期所得稅負債或當期所得稅資產之變動數，於當期損益中認列為所得稅費用。但若該變動數係與根據本準則應認列為其他綜合損益之收益或費用項目有關者，則亦認列於其他綜合損益。
- (f) 企業應將稅務機關審查之可能結果之影響納入所認列之當期所得稅中。

Q7: 遞延所得稅應如何認列？

[第29.9段]

Ans: 企業應將過去交易或事項所產生之於未來期間回收或應付之稅負，認列為遞延所得稅資產或負債。該稅負來自於財務狀況表中資產與負債認列金額與稅務機關承認金額差異數，以及遞轉後期之目前未使用之課稅損失與未使用之所得稅抵減。

Q8: 暫時性差異產生之時機為何？

[第29.14段]

Ans: 暫時性差異產生之時機：

- (a) 當資產及負債原始認列之帳面金額與課稅基礎存有差異時，或有課稅基礎但未被認列為資產及負債項目產生課稅基礎時。
- (b) 當原始認列後，收益或費用於某報導期間認列為綜合損益或權益，但

在不同的期間認列為課稅所得，因而產生帳面金額與課稅基礎之差異時。

- (c) 當資產或負債之課稅基礎變動，且該變動不會在任何期間被認列為資產或負債之帳面金額時。

Q9: 遞延所得稅應如何認列？

[第29.15-29.17段]

Ans: 遞延所得稅應依下列規則認列：

- (a) 所有預期增加未來課稅所得之暫時性差異之遞延所得稅負債。
- (b) 所有預期減少未來課稅所得之暫時性差異之遞延所得稅資產。
- (c) 遞轉前期未使用課稅損失及未使用所得稅抵減之遞延所得稅資產。
- (d) 企業國外子公司、分公司、關聯企業及合資企業未匯回盈餘之暫時性差異，就投資期間屬永久性部分，不得認列為遞延所得稅資產或負債，除非該暫時性差異在可預見之未來將會迴轉。
- (e) 企業對與原始認列商譽有關之暫時性差異，不得認列為遞延所得稅負債。
- (f) 企業應將遞延所得稅負債或遞延所得稅資產變動數，於當期損益認列為所得稅費用，但若該變動數係與根據本準則認列於其他綜合損益之收益或費用項目有關者，則應同樣地認列於其他綜合損益。

Q10: 遞延所得稅衡量之稅率應如何決定？

[第29.18-29.20段]

Ans: 遞延所得稅衡量之稅率應如何決定：

- (a) 企業應以報導期間結束日前已頒佈或幾乎已頒佈之稅率及稅法衡量遞延所得稅（資產）負債。
- (b) 當不同課稅所得級距適用不同稅率時，企業應採用預期遞延所得稅資產實現或遞延所額稅負債清償時，課稅所得（課稅損失）預期適用之已頒佈或幾乎已頒佈之平均稅率。
- (c) 遞延所得稅負債與遞延所得稅資產之衡量，應反映報導日企業預期回收或清償相關資產及負債帳面金額之模式的稅負效果。

Q11: 遞延所得稅資產應如何評價？

[第29.21-29.22段]

Ans: 企業應認列遞延所得稅資產之備抵評價科目，使淨帳面價值等於基於當期或未來課稅所得有可能回收之最高金額。企業應於每一報導期間結束日檢討遞延所得稅資產之淨帳面金額，並應調整備抵評價以反映對未來課稅所得之當期評估。此項調整應認列於當期損益，但若該調整係與根據本準則認列於其他綜合損益之收益或費用項目有關者，則應同樣地認列於其他綜合損益。

Q12: 當前所得稅與遞延所得稅應否折現？

[第29.23段]

Ans: 企業對當期與遞延所得稅資產及負債均不得折現。

Q13: 所得稅如何納入稅捐機關核稅之可能結果？ [第29.24段]

Ans: 稅務機關是否接受企業申報金額之不確定性，影響當期所得稅及遞延所得稅金額。企業應以所有可能結果之機率加權平均金額衡量當期及遞延所得稅資產與負債，並假設稅務機關將會審查所申報之金額，且充分瞭解所有攸關資訊。所有可能結果之機率加權平均金額之變動應基於新資訊，而非企業先前已取得資訊之新解釋。

Q14: 股利扣繳稅款應如何處理？ [第29.26段]

Ans: 當企業支付股東股利時，可能需要將一部分的股利代股東繳納給稽徵機關。此種已付或應付給之金額應視為股利之一部分，由權益中減除。

Q15: 所得稅是否應作同期所得稅分攤？ [第29.27段]

Ans: 所得稅應分攤於同一綜合損益總額之組成部分（即繼續營業單位、停業單位、或其他綜合損益）及權益項目。

Q16: 遞延所得稅資產/負債應如何分類？ [第29.28段]

Ans: 企業於其財務狀況表中，將流動資產與非流動資產以及流動負債與及非流動負債個別分類表達時，不得將遞延所得稅資產（負債）列為流動資產（負債）。

Q17: 當期與遞延所得稅資產及負債應何種情況才能互抵？ [第29.29段]

Ans: 企業僅於該金額具有法律上可執行之抵銷權利以及意圖採用淨額方式結清，或採用同步實現資產並結清負債方式，當期所得稅資產與當期所得稅負債，或抵銷遞延所得稅資產與遞延所得稅負債始得互抵。

Q&A 第 30 章 外幣換算

本章旨在規範企業之外幣交易與國外營運機構納入財務報表之程序，以及使用非功能性貨幣為表達貨幣之財務報表換算程序。功能性貨幣係指企業營運所處主要經濟環境之貨幣。外幣交易之原始認列，應以外幣金額依交易日功能性貨幣與外幣間之即期匯率換算為功能性貨幣記錄；因交割貨幣性項目或換算貨幣性項目使用之匯率與當期原始認列或前期換算之匯率不同所產生之兌換差額，於發生當期認列為損益。構成報導個體對國外營運機構淨投資一部分之貨幣性項目，所產生之兌換差額，在包含國外營運機構及報導個體之財務報表中，此兌換差額原始應認列為其他綜合損益。若表達貨幣與企業之功能性貨幣不同，企業應將其收益及費損項目及財務狀況換算為表達貨幣。

Q1: 本章的範圍為何？

[第 30.1 段]

Ans: 本章訂定如何於企業之財務報表中納入外幣交易及國外營運機構，以及如何將財務報表換算為表達貨幣。有關以外幣計價之金融工具及外幣項目之避險會計之會計處理則規範於第11章「基本金融工具」及第12章「其他金融工具議題」。

Q2: 何謂功能性貨幣？企業如何決定其功能性貨幣？ [第 30.2-30.4、30.24 段]

Ans: 功能性貨幣係指企業營運所處主要經濟環境之貨幣。企業營運所處主要經濟環境通常係指主要產生及支用現金之環境。每個企業應辨認其功能性貨幣，就集團整體而言，功能性貨幣係指母公司之功能性貨幣。

企業於決定其功能性貨幣時，應考量下列重要因素：

(a) 該貨幣：

(i) 主要影響商品及勞務之銷售價格(通常為商品及勞務計價與交割之貨幣)；及

(ii) 所屬國家之競爭力及法規主要決定商品及勞務銷售價格。

(b) 該貨幣主要影響為提供商品或勞務之人工、原料及其他成本(通常為該等成本計價及清償之貨幣)。

下列因素亦可對企業之功能性貨幣提供證據：

(a) 由籌資活動(發行債務及權益工具)所產生資金之貨幣。

(b) 通常用以保留由營業活動收到之貨幣。

Q3: 對國外營運機構之功能性貨幣判斷，是否有特別考量？

[第 30.5 段]

Ans: 在決定國外營運機構之功能性貨幣，以及其功能性貨幣是否與報導個體之功能性貨幣相同時(在此所稱之報導個體係指有國外營運機構為其子公

司、分公司、關聯企業或合資等之個體），應考量下列額外因素：

- (a) 國外營運機構進行之活動是報導個體之延伸，或高度自主之活動。前者例如國外營運機構僅出售自報導個體進口之商品，並將所收之價款匯回報導個體，後者例如國外營運機構所累積之現金及其他貨幣性項目、所發生之費用、所產生之收益及安排之借款等，絕大部分均以本地貨幣進行。
- (b) 國外營運機構與報導個體間之交易占國外營運機構營運活動比例之高低。
- (c) 國外營運機構活動所產生之現金流量是否直接影響報導個體之現金流量，並且隨時可以匯回給報導個體。
- (d) 國外營運機構活動所產生之現金流量是否足以支應現有及正常預期之債務，而不需報導個體提供資金。

Q4: 何謂外幣交易？

[第 30.6 段]

Ans: 外幣交易係以外幣計價或要求以外幣交割之交易。包括下列交易：

- (a) 買入或出售商品或勞務，其價格係以外幣計價；
- (b) 借入或貸出資金，其應付或應收之金額係以外幣計價；或
- (c) 取得或處分以外幣計價之資產，或發生或清償以外幣計價之負債。

Q5: 外幣交易應如何認列？

[第 30.7-30.8 段]

Ans: 外幣交易之原始認列，應以外幣金額依交易日功能性貨幣與外幣間之即期匯率換算為功能性貨幣記錄。所謂交易日係指依本準則之規定，交易首次符合認列標準之日。基於實務之理由，企業通常使用近似於交易日實際匯率之匯率，例如可能以一週或一個月之平均匯率用於該期間內每一外幣之所有交易。惟若匯率波動劇烈，則採用某一期間之平均匯率並不適當。

Q6: 外幣交易於後續報導期間應如何報導？

[第 30.9-30.11 段]

Ans: 每一報導期間結束日，企業應：

- (a) 以收盤匯率換算外幣貨幣性項目；
 - (b) 以交易日之匯率換算以外幣歷史成本衡量之非貨幣性項目；及
 - (c) 以決定公允價值當日之匯率換算以外幣公允價值衡量之非貨幣性項目。
- 因交割貨幣性項目或換算貨幣性項目使用之匯率與當期原始認列或前期換算之匯率不同所產生之兌換差額，於發生當期認列為損益。

非貨幣性項目之利益或損失認列為其他綜合損益時，該利益或損失之任何兌換組成部分亦應認列為其他綜合損益。反之，當非貨幣性項目之利益或損失認列為損益時，該利益或損失之任何兌換組成部分亦應認列為損益。

Q7: 有關國外營運機構淨投資之兌換差額應如何處理？ [第 30.13 段]

Ans: 構成報導個體對國外營運機構淨投資一部分之貨幣性項目，所產生之兌換差額應於報導個體之單獨財務報表或國外營運機構之個別財務報表中（於適當時）認列為損益。

在包含國外營運機構及報導個體之財務報表中（例如當國外營運機構為子公司時之合併財務報表），此兌換差額原始應認列為其他綜合損益，屬於權益之一部分。處分該淨投資時，此兌換差額不應重分類至損益。

企業可能有應收或應付國外營運機構之貨幣性項目。若該項目之清償目前既無計畫亦不可能於可預見之未來發生時，則實質上亦屬於企業對該國外營運機構淨投資之一部分。此等貨幣性項目可能包括長期應收款或放款，但不包括應收帳款或應付帳款。

Q8: 企業之功能性貨幣可否改變？若功能性貨幣改變，其相關會計處理為何？

[第 30.14-30.16 段]

Ans: 企業之功能性貨幣係反映與企業攸關之標的交易、事項及情況。因此，除非標的交易、事項及情況發生變化，功能性貨幣一經決定即不再改變。例如，主要影響商品或勞務銷售價格之貨幣改變可能導致企業之功能性貨幣改變。

當企業之功能性貨幣改變時，企業應自改變日起按新功能性貨幣推延適用換算程序。即以改變日之匯率將所有項目換算為新功能性貨幣；非貨幣性項目換算後之金額視為其歷史成本。

Q9: 若企業表達貨幣與功能性貨幣不同時，其會計處理為何？ [第 30.17 段]

Ans: 企業得以任何貨幣（或多種貨幣）表達其財務報表。

若表達貨幣與企業之功能性貨幣不同，企業應將其收益及費損項目及財務狀況換算為表達貨幣。例如，當集團包含採用不同功能性貨幣之個別企業，每一個別企業之收益及費損項目及財務狀況應以相同之貨幣列報，以利合併財務報表之表達。

Q10: 將財務報表換算為表達貨幣之程序為何？ [第 30.18-30.21 段]

Ans: 當企業之功能性貨幣非為高度通貨膨脹經濟下之貨幣，應以下列程序將其經營結果及財務狀況換算為不同之表達貨幣：

- (a) 所表達之每一財務狀況表（即包括比較報表）之資產及負債應以該財務狀況表日之收盤匯率換算。
- (b) 所表達之每一綜合損益表（即包括比較報表）之收益及費損應以交易日之匯率換算。
- (c) 所有因換算而產生之兌換差額均認列為其他綜合損益。該兌換差額產生原因為：

- (i) 以交易日匯率換算收益及費損及以收盤匯率換算資產及負債，及
 - (ii) 換算期初淨資產之收盤匯率與前期收盤匯率不同。
- 當企業之功能性貨幣為高度通貨膨脹經濟下之貨幣，應以第31章「高度通貨膨脹」所列程序將其經營結果及財務狀況換算為不同之表達貨幣。

Q11: 有關國外營運機構之換算為何？

[第 30.22-30.23 段]

Ans: 因收購國外營運機構產生之商譽及因收購國外營運機構對資產及負債帳面金額所作之公允價值調整，應視為該國外營運機構之資產及負債，故應以該國外營運機構之功能性貨幣列報，並應依以該財務狀況表日之收盤匯率換算。所有因換算而產生之兌換差額均認列為其他綜合損益。

Q12: 有關外幣換算之揭露規定為何？

[第 30.25-30.27 段]

Ans: 企業應揭露：

- (a) 認列為當期損益之兌換差額，但不包括依第11章及第12章之規定透過損益按公允價值衡量之金融工具所產生之兌換差額。
 - (b) 當期所產生且於期末分類於權益項下之單獨組成部分之兌換差額。
- 此外，企業應揭露其財務報表之表達貨幣。若表達貨幣與功能性貨幣不同，企業應說明此一事實，並揭露功能性貨幣及採用不同表達貨幣之理由。
- 當報導個體或重要之國外營運機構之功能性貨幣改變時，企業應揭露此一事實及功能性貨幣改變之理由。

Q&A 第 31 章 高度通貨膨脹

本章旨在規範以高度通貨膨脹經濟下之貨幣為功能性貨幣之企業，其財務報表應調整通貨膨脹影響之會計處理程序。包括如何判斷是否有高度通貨膨脹情形，及重編歷史財務報表的程序，與企業脫離高度通貨膨脹之經濟環境之後續會計處理。

Q1: 本章的範圍為何？

[第 31.1 段]

Ans: 本章適用於以高度通貨膨脹經濟下之貨幣為功能性貨幣之企業。企業之財務報表需調整高度通貨膨脹的影響。

Q2: 如何判斷是否有高度通貨膨脹情形？

[第 31.2 段]

Ans: 本章並不設定高度通貨膨脹經濟之絕對認定標準，企業應考慮包含（惟不限於此）下列高度通貨膨脹可能指標在內的所有可能資訊，以判斷是否有高度通貨膨脹情形：

- (a) 一般民眾偏好以非貨幣性資產或幣值相對穩定之外幣保存其財富，且其所持有之本地貨幣將會立即投資，以維持其購買力。
- (b) 一般民眾係以相對穩定之外幣而非當地貨幣作為貨幣金額之衡量基礎，且該外幣可能為計價基礎。
- (c) 即使信用期間不長之賒銷或賒購交易，亦會將還款期間預期購買力損失計算於價格中。
- (d) 利率、薪資及價格係連結於物價指數。
- (e) 過去三年累積之通貨膨脹率接近或超過百分之百。

Q3: 企業之功能性貨幣若屬高度通貨膨脹經濟之貨幣，該企業之財務報表應如何編製？

[第 31.3-31.4 段]

Ans: 當企業之功能性貨幣係屬高度通貨膨脹經濟之貨幣，該企業財務報表之所有金額均須以衡量單位於報導期間結束日之價值編製。此外，依規定揭露之前期相關資訊，亦須以該衡量單位於報導期間結束日之價值編製。

上述財務報表之編製，應採反映一般購買力改變之一般價格指數。大部分經濟體系均有公認的物價指數，該物價指數通常為政府所發布且為企業所採用。

Q4: 上述重編財務報表的程序為何？

[第 31.5-31.12 段]

Ans:

1.財務狀況表之重編程序

非以衡量單位於報導期間結束日價值表達之財務狀況表，應以一般價格指數予以重編。

- (a) 貨幣性項目因係以衡量單位之報導期間結束日價值表達，故無須重編。貨幣性項目係指現金及將以現金進行收支之項目。
- (b) 協議與價格波動連結之資產及負債（例如指數連結式債券及放款），應依協議予以調整，並以調整後金額列入重編後之財務狀況表。
- (c) 已就報導期間結束日價值衡量之非貨幣性項目（例如以淨變現價值及公允價值計價者），無須重編。其他所有非貨幣性資產及負債則應予重編。
- (d) 大部分非貨幣性項目因係以成本或折舊後成本衡量，故以取得日價值之金額表達。以取得日至資產負債日之一般價格指數變動幅度將歷史成本及其累積折舊予以調整，即為重編後之成本或折舊後成本。當非貨幣性項目重編後之金額大於其未來可回收金額，應依第 27 章「資產減損」減少其帳面金額。
- (e) 企業應於首次適用本章之報導期間開始日重編權益組成部分（惟保留盈餘除外），並自資本投入日或其他事項發生日起以一般物價指數予以重編。重編後之保留盈餘則由重編後財務狀況表之其他全部金額所產生。
- (f) 企業應於首次適用本章之期間及後續期間之結束日，自期初或資本投入日二者較晚者，以一般價格指數重編業主權益之所有組成部分。各期業主權益之變動，應依第 6 章「權益變動表及損益與保留盈餘表」之規定予以揭露。

2.綜合損益表及損益表之重編程序

- (a) 綜合損益表（及損益表，若提報）之所有項目應以其衡量單位於報導期間結束日之價值表達。因此，所有金額應自該項目原始入帳日後，以一般價格指數予以重編。
- (b) 如果通貨膨脹現象係平均發生，且收益及費損項目亦平均發生時，則以當期平均通貨膨脹率加以調整亦屬適當。

3.現金流量表之重編程序

現金流量表之所有項目應以衡量單位於報導期間結束日之價值表達。

Q5: 淨貨幣部位之損益其會計處理為何？

[第 31.13 段]

Ans: 淨貨幣部位之利益或損失包應含於當期損益。此外，依協議與價格波動連結之資產負債所作之調整，應與淨貨幣部位之利益或損失互抵。

Q6: 若企業脫離高度通貨膨脹之經濟環境，其會計處理為何？

[第 31.14 段]

Ans: 當經濟環境脫離高度通貨膨脹且企業財務報表之編製及表達不再適用本章時，以前期報導期間結束日依表達貨幣所表達之金額，應作為後續財務報

表之帳面金額之基礎。

Q7: 在高度通貨膨脹之經濟環境下，企業應揭露事項為何？ [第 31.15 段]

Ans: 依規定應予揭露之項目如下：

- (a) 本期財務報表及前期資料已依功能性貨幣之購買力波動予以重編之事實；
- (b) 報導期間結束日價格指數之認定及其水準，及其在本期報導期間與前期報導期間之變動；
- (c) 貨幣性項目產生之利益或損失金額。

Q&A 第 32 章 報導期間後事項

本章旨在規範報導期間後事項之會計處理，包括報導期間後事項之定義、認列、衡量與揭露等。報導期間後事項係指自報導期間結束日至財務報表經核准提出日間，所發生之有利及不利事項。報導期間後事項可分為能提供證據以佐證存在於報導期間結束日之狀況的報導期間結束日後調整事項；及屬於發生於報導期間結束日後某種狀況之表徵的報導期間結束日後非調整事項。

Q1: 本章的範圍為何？

[第 32.1 段]

Ans: 本章定義報導期間後事項及揭示認列、衡量與揭露該等事項之原則。

Q2: 何謂報導期間後事項？

[第 32.2-32.3 段]

Ans: 報導期間後事項係指自報導期間結束日至財務報表經核准提出日間，所發生之有利及不利事項。可分為兩種型態：

- (a) 能提供證據以佐證存在於報導期間結束日之狀況的事項(報導期間結束日後調整事項)；及
- (b) 為發生於報導期間結束日後某種狀況之表徵的事項(報導期間結束日後非調整事項)。

報導期間後事項包括截至財務報表經核准提出日前之所有事項，即使該事項係於損益或其他特定財務資訊公告後方發生。

Q3: 報導期間後調整事項之會計處理為何？有哪些例子？

[第 32.4-32.5 段]

Ans: 企業應調整財務報表已認列之金額及相關揭露或認列先前未認列之項目，以反映報導期間後調整事項。以下舉例說明報導期間後調整事項：

- (a) 訴訟案件於報導期間結束日後之和解係企業於報導期間結束日負有現存義務之佐證，企業應調整先前已依第21章「準備與或有事項」認列與該案件相關之準備或認列一筆新準備。由於案件之和解係提供依第21章決定報導期間結束日應認列之準備負債時，應考量之額外證據，是以企業不得僅揭露或有負債。
- (b) 於報導期間結束日後所得知之訊息顯示資產於報導期間結束日有減損，或應調整先前已認列之資產減損損失。例如：
 - (i) 於報導期間結束日後發生之客戶破產通常顯示應收帳款於報導期間結束日存在呆帳損失，企業應調整應收帳款之帳面價值；及
 - (ii) 報導期間結束日後之銷售情形可能提供有關存貨於報導期間結束日之售價的證據，以供評估存貨於該日是否發生減損。
- (c) 於報導期間結束日後始確認企業於報導期間結束日前購買資產之成本

或處分資產所得價款。

- (d) 若企業因報導期間結束日前之事項而於報導期間結束日有給付盈餘分配或紅利之法定或推定義務，於報導期間結束日後始確認該等給付之金額（見第28章「員工福利」）。
- (e) 發現有舞弊或錯誤事項導致財務報表不正確時。

Q4: 報導期間後非調整事項之會計處理為何？有哪些例子？ [第 32.6-32.7 段]

Ans: 企業不應為反映報導期間後非調整事項而調整財務報表已認列之金額。有關報導期間後非調整事項之例包括：

- (a) 報導期間結束日至財務報表經核准提出日間，投資標的市場價值之下跌。市場價值之下跌通常與該投資於報導期間結束日之狀態無關，而係反映期後發生之事件。因此，企業不應調整該投資於財務報表所認列之金額。相同的，企業亦無須更新該投資於報導期間期末所揭露之金額，惟可能須額外補充揭露該事項之性質，及對於財務影響之估計，或無法估計之說明等資訊。
- (b) 在報導日到財務報表發佈前，因有利的判決或訴訟案的和解所可收到的金額，屬報導日之或有資產（詳 21.13 段），可能應依 21.16 段規定揭露。惟於報導日前有關損害金額所達成之共識，若因金額無法可靠衡量而未認列時，則可能為一調整事項

Q5: 企業於報導期間後宣告股利是否屬報導期間後事項？ [第 32.8 段]

Ans: 若企業於報導期間後向其權益工具之持有人宣告股利，則企業不應將該等股利認列為報導期間結束日之負債。

但該股利金額得表達為報導期間結束日保留盈餘單獨之組成項目。

Q6: 有關報導期間後事項之揭露規定為何？ [第 32.9-32.11 段]

Ans: 企業應揭露財務報表核准提出之日期及核准者。若企業所有人或其他人有權修正已提出之財務報表，則企業應揭露此一事實。

企業應針對每一類別之報導期間後非調整事項揭露下列資訊：

- (a) 該事項之性質；及
- (b) 對於財務影響之估計，或無法估計之說明。

以下舉例說明通常應予揭露之報導期間後非調整事項：

- (a) 於報導期間後所發生之重大企業合併或處分重大子公司。
- (b) 宣布終止某項經營之計畫。
- (c) 購買主要資產、資產處分或處分計畫或政府徵收主要資產。
- (d) 主要生產廠房遭火災損毀。
- (e) 宣布或開始進行重大重組。
- (f) 發行或買回企業之債務或權益工具。

- (g) 資產價格或外幣匯率之異常重大變化。
- (h) 對當期及遞延所得稅資產及負債有重大影響之稅率改變或稅法之制訂或頒布。
- (i) 簽定重大承諾或或有負債，例如提供重大擔保。
- (j) 單純因報導期間後所發生之事項所衍生之重大訴訟案件。

Q&A 第 33 章 關係人揭露

本章旨在規範企業財務報表對關係人之揭露準則。包括對關係人之定義與判斷、關係人交易之揭露項目與豁免揭露情形，及對母子公司關係與主要管理階層獎酬之揭露要求。

Q1: 本章的範圍為何？

[第 33.1 段]

Ans: 本章要求個體於其財務報表包含必要揭露，以使財務報表使用者能注意到該個體之財務狀況及損益，受到關係人之存在、關係人交易及其未結清餘額影響之可能性。

Q2: 何謂關係人？應如何判斷？

[第 33.2-33.4 段]

Ans: 關係人係指與編製財務報表之個體（報導個體）有關係之個人或個體。於判斷可能之關係人關係時，企業應評估該關係之實質，而非僅評估其法律形式。

1.通常屬關係人之情況：

- (a) 個人若有下列情況，則該個人或該個人之近親與報導個體有關係：
 - (i) 為報導個體或其母公司之主要管理階層成員；
 - (ii) 控制該報導個體；或
 - (iii) 聯合控制或對該報導個體具重大影響或有重大表決權。
- (b) 個體若符合下列情況之一，則與報導個體有關係：
 - (i) 該個體與報導個體為同一集團之成員（意指母公司、子公司及兄弟公司間彼此具有關係）。
 - (ii) 一個體為另一個體之關聯企業或合資（或為某集團中某成員之關聯企業或合資，而另一個體亦為該集團之成員）。
 - (iii) 兩個體均為相同第三方之合資。
 - (iv) 一個體為第三方之合資且另一個體為該第三方之關聯企業。
 - (v) 該個體係為報導個體或與報導個體有關係之個體之員工福利所設之退職福利計畫。若該報導個體本身即為前述計畫，則贊助之雇主亦與該報導個體有關係。
 - (vi) 該個體受(a)所辨認出個人之控制或聯合控制。
 - (vii) 於(a)(i)所辨認出之個人對該個體具重大表決權。
 - (viii) 於(a)(ii)所辨認出之個人對該個體具重大影響或有重大表決權。
 - (ix) 個人或該個人之近親對該個體具重大影響或重大表決權並聯合控制該報導個體。
 - (x) 個體或其母公司之主要管理階層成員或該成員之近親控制或聯合

控制報導個體或對其有重大表決權。

2.未必屬關係人之情況：

- (a) 僅因其擁有一位相同之董事或其他主要管理階層成員之兩個體。
- (b) 僅因其分享對合資聯合控制之合資控制者雙方。
- (c) 下列僅因其與該個體間之正常交涉（即使其可能影響該個體之活動自由度或參與該個體之決策制定過程）者：
 - (i) 資金提供者。
 - (ii) 工會。
 - (iii) 公共事業。
 - (iv) 政府部門及機構。
- (d) 僅因與個體有大量商業交易而產生經濟依賴之客戶、供應商、特許經營授權商、批發商或一般代理商。

Q3: 有關母子公司關係之揭露要求為何？

[第 33.5 段]

Ans: 母公司與其子公司不論是否有關係人交易，皆應揭露該關係。個體應揭露其母公司及最終控制者（若與母公司不同）之名稱。若個體之母公司及最終控制者皆未編製供大眾使用之合併財務報表，則尚應揭露有編製供大眾使用之合併財務報表之次一最高層級母公司之名稱。

Q4: 有關主要管理階層獎酬之揭露要求為何？

[第 33.6-33.7 段]

Ans: 企業應揭露主要管理階層獎酬之總額。

所謂主要管理階層係指直接或間接擁有規劃、指揮及控制該個體活動之權力及責任者，包括該個體之任一董事（不論執行或非執行業務）。

獎酬則包括採股份基礎給付（詳第26章「股份基礎給付」）之形式在內的所有員工福利（詳第28章「員工福利」之定義）。員工福利係指由個體或代表該個體（例如由其母公司或股東）所支付、應支付或所提供，用以交換提供勞務予該個體之所有形式之對價。員工福利亦包含代表個體之母公司所支付，與提供該個體商品或勞務有關之對價。

Q5: 何謂關係人交易？

[第 33.8 段]

Ans: 關係人交易係指報導個體與關係人間資源、勞務或義務之移轉，不論其是否計價。中小企業常見之關係人交易包括（但不限於）下列：

- (a) 個體與其主要股東間之交易。
- (b) 個體與受同單一個體或個人共同控制下之另一個體間之交易。
- (c) 由控制報導個體之個體或個人直接承擔本應由報導個體承擔之費用的交易。

Q6: 有關關係人交易之揭露要求為何？

[第33.9-33.10段]

Ans: 若個體有關係人交易，則應揭露關係人關係之性質，及足供瞭解該關係對財務報表之潛在影響所需之關係人交易、未結清餘額與承諾之相關資訊。

其揭露項目至少應包含：

- (a) 交易金額。
- (b) 未結清餘額，及：
 - (i) 其條款及條件，包括是否有提供擔保及清償對價之性質；及
 - (ii) 提供或收受任何保證之詳細說明。
- (c) 與未結清餘額相關之呆帳準備。
- (d) 當期認列之因關係人產生的壞帳或呆帳費用。

上述交易包括商品或勞務之購買、銷售或移轉；租賃；保證或由個體代表其關係人（或反之）清償。

此外，並應依下列類別分別揭露：

- (a) 對個體具控制、聯合控制或重大影響之個體；
- (b) 個體對其具控制、聯合控制或重大影響之個體；
- (c) 彙總揭露個體或其母公司之主要管理階層；
- (d) 其他關係人。

Q7: 關係人之交易是否有豁免揭露之情形？

[第 33.11 段]

Ans: 個體豁免揭露其與下列企業間關於關係人交易規定之揭露，若：

- (a) 對該報導個體具控制、聯合控制或重大影響之政府（不論為國家性，地區性或當地政府），及
- (b) 因與報導個體由同一政府控制、聯合控制或重大影響而成為關係人之另一個體。

惟有母子關係時，個體仍須依規定揭露。

Q8: 有關應揭露關係人交易之例子有哪些？

[第 33.12 段]

Ans: 下列為應揭露關係人交易之釋例：

- (a) 商品（已完成或尚未完成）之購買或銷售。
- (b) 不動產及其他資產之購買或銷售。
- (c) 勞務之提供或收受。
- (d) 租賃。
- (e) 研究發展之移轉。
- (f) 依授權協議進行之移轉。
- (g) 依籌資協議進行之移轉（包含放款及以現金或實物支付之權益出資）。
- (h) 保證或擔保之提供。
- (i) 代該個體或由該個體代關係人為債務之清償。
- (j) 母公司或子公司參與由集團內個體共同分攤風險之確定給付計畫。

Q9: 企業能否做關係人交易之條件係公平交易之說明？ [第 33.13 段]

Ans: 有關關係人交易之條件係與一般公平交易之條件相當之揭露，僅在此條件可被明確證實時，方得為之。

Q10: 性質類似之關係人交易可否彙總揭露？ [第 33.14 段]

Ans: 除因單獨揭露為瞭解關係人交易對個體財務報表之影響所必須者外，企業得針對性質類似之項目彙總揭露。

Q&A 第 34 章 特殊活動

本章旨在規範農業、開採活動和服務特許權協議等三種特殊活動之會計處理。企業從事農業活動時，對於無須耗費過當之成本或努力便能決定公允價值之生物資產，應採用公允價值模式，否則採成本模式；自生物資產收成之農產品的成本，應以收成時之公允價值減估計出售成本衡量。從事礦產資源開採活動之企業，對開採活動相關有形或無形資產之取得和開發支出，及移除或復原義務，應依「不動產、廠房及設備」、「商譽外其他無形資產」，及「負債準備和或有事項」之相關規定處理。服務特許權協議係指政府或其他公共部門（授予人）採用合約形式由私人企業（營運者）參與授予人之公共建設的開發、營運及維護；依服務特許權協議之內容，營運者應將合約權利認列為金融資產或無形資產。

Q1: 本章的範圍為何？

[第 34.1 段]

Ans: 本章提供中小企業涉及農業，開採活動和服務特許權協議等三種特殊活動之財務報表編製指引。

Q2: 企業從事農業活動之會計處理為何？

[第 34.2 段]

Ans: 企業從事農業活動時，應就每一類生物資產決定其會計政策：

- (a) 對於無須耗費過當之成本或努力便能決定公允價值之生物資產，應採用公允價值模式。
- (b) 針對所有其他生物資產，應採成本模式。

Q3: 企業應於何時認列生物資產或農產品？

[第 34.3 段]

Ans: 唯有同時符合下列條件時，企業始應認列生物資產或農產品：

- (a) 因過去事件而控制該資產；
- (b) 與該資產相關之未來經濟效益很有可能流入企業；且
- (c) 無須耗費過當之成本或努力便能可靠衡量該資產之公允價值或成本。

Q4: 農業活動採公允價值模式之會計處理為何？

[第 34.4-34.6 段]

Ans: 企業於原始認列及各報導期間結束日應以公允價值減出售成本衡量生物資產。公允價值減出售成本後金額之變動，應認列為損益。

自生物資產收成的農產品，應以收成時之公允價值減出售成本衡量。

有關公允價值之決定，應考慮以下幾點：

- (a) 於現時地點及狀態下，生物資產或農產品如存有活絡市場，則活絡市場之公開報價為決定該資產公允價值之適當基礎。企業如同時接觸不同之活絡市場，應使用其預期將進入之市場所存在之價格。

- (b) 生物資產或農產品如無活絡市場，企業可使用下列一種或多種方式（若可取得）決定其公允價值：
- (i) 自交易日至報導期間結束日間經濟環境無重大變化之情況下，最近之市場交易價格；
 - (ii) 調整差異後之類似資產市價；及
 - (iii) 行業基準，例如以每出口貨櫃、每蒲式耳或每公頃表達之果園價值及以每公斤肉品表達之牛隻價值。
- (c) 在某些情況下，依(a)或(b)所列之資訊來源決定之生物資產或農產品公允價值可能不一致。企業應考量前述差異之原因，以使企業可於相對較小之合理估計範圍內決定最可靠之公允價值估計數。
- (d) 在某些情況下，即使無法取得生物資產於現時狀態下之市場決定價格或價值，企業亦無須耗費過當之成本或努力便能決定公允價值。企業應考慮以該資產之預期淨現金流量按現時市場決定利率折現，是否可獲致可靠衡量之公允價值。

Q5: 以公允價值衡量之生物資產，應揭露哪些資訊？

[第 34.7 段]

Ans: 企業對以公允價值衡量之生物資產，應揭露下列資訊：

- (a) 對各類生物資產分別予以說明。
- (b) 於決定各農產品群組收成時之公允價值及各生物資產群組之公允價值時，所採用之方法及重大假設。
- (c) 當期生物資產期初至期末帳面金額變動之調節表，該調節表應包括下列項目：
 - (i) 因公允價值減出售成本之變動所產生之利益或損失。
 - (ii) 因購買而增加之金額。
 - (iii) 因收成而減少之金額。
 - (iv) 因企業合併而增加之金額。
 - (v) 因財務報表換算為其他表達貨幣及國外營運機構財務報表換算為報導個體之表達貨幣所產生之淨兌換差額。
 - (vi) 其他變動金額。

Q6: 農業活動採成本模式之會計處理為何？

[第 34.8-34.9 段]

Ans: 針對若不須耗費過當之成本或努力便無法決定公允價值之生物資產，應以成本減累計折舊及累計減損損失衡量之。

自生物資產收成之農產品的成本，應以收成時之公允價值減估計出售成本衡量。

Q7: 以成本模式衡量之生物資產，應揭露哪些資訊？ [第34.10段]

Ans: 企業針對以成本模式衡量之生物資產，應揭露下列事項：

- (a) 對各類生物資產分別予以說明。
- (b) 公允價值無法可靠衡量之原因。
- (c) 所使用之折舊方法。
- (d) 所使用之耐用年限或折舊率。
- (e) 期初與期末之總帳面金額及累計折舊（與累計減損損失合計）。

Q8: 企業從事開採活動之相關會計處理為何？ [第 34.11 段]

Ans: 從事礦產資源勘探，評估和開採（開採活動）之企業，對開採活動相關有形或無形資產之取得和開發支出應分別依照第17章「不動產、廠房及設備」和第18章「商譽外其他無形資產」之規定處理。當企業有移除或復原義務時，應依第17章「不動產、廠房及設備」和第21章「負債準備和或有事項」規定處理相關負債和成本。

Q9: 何謂服務特許權協議？ [第 34.12 段]

Ans: 服務特許權協議係指政府或其他公共部門（授予人）採用合約形式由私人企業參與授予人之公共建設，如道路、橋樑、隧道、機場、能源供應網、監獄或醫院之開發（或升級）、營運及維護。
在協議中，授予人控制或管制營運者對公共建設應提供之服務、對象及價格；並控制該公共建設於服務協議期間結束時之任何重大剩餘權益。

Q10: 服務特許權協議之類型有哪些？ [第 34.13 段]

Ans: 服務特許權協議可分為二種主要類型：

- (a) 營運者應認列為金融資產：營運者因建造或升級用以提供公共服務之公共建設，並在約定期間內營運並維護該公共建設，而具有無條件向政府收取特定或可決定之現金或其他金融資產之合約權利。此類協議包括若向公共服務使用者收取之金額少於特定或可決定金額時，政府將給付兩者間之差額的承諾。
- (b) 營運者應認列為無形資產：營運者因建造或升級用以提供公共服務之公共建設，並在約定期間內營運並維護該公共建設，而向公共服務使用者收費之權利。向公共服務使用者收費之權利，因可收取之金額係依公眾使用該服務之程度而定，故並非無條件收取現金之權利。

有時候，一個合約可能同時包含兩種類型：政府無條件保證給付興建公共建設之部份，營運者應認列為金融資產；須仰賴公眾使用該服務方能獲得給付之部份，營運者應認列為無形資產。

Q11: 服務特許權協議之會計處理方式為何？

[第 34.14-34.15 段]

Ans: 服務特許權協議之會計處理方式有二類，分別為金融資產模式與無形資產模式。

- (a) 金融資產模式：營運者因建造服務而具有無條件向授予人或依授予人指示收取現金或其他金融資產之合約權利範圍內，營運者應認列為金融資產。營運者應以公允價值衡量該金融資產，後續並依第11章「基本金融工具」及第12章「其他金融工具議題」有關金融資產之規定處理。
- (b) 無形資產模式：營運者於獲得向公共服務使用者收費之權利（許可權）範圍內，應認列無形資產。營運者應以公允價值原始衡量該無形資產，後續並依第18章有關無形資產之規定處理。

Q12: 服務特許權協議之營運者應如何認列收入？

[第 34.16 段]

Ans: 服務特許權協議之營運者已提供完成之服務，應依第23章「收入」進行認列與衡量，並做相關揭露之會計處理。

Q&A 第 35 章 首次採用中小企業國際財務報導準則

本章係規範首次採用中小企業國際財務報導準則編製財務報表者之會計處理程序，包括首編之財務報表、及轉換採用本準則時，企業對於初始財務狀況表的衡量、認列、除列和重分類等相關規定。首編之財務報表係指企業於財務報表中，明確且無保留聲明遵循中小企業國際財務報導準則之年度財務報表。企業僅只一次機會成為首次採用者，如果企業已停止採用中小企業國際財務報導準則超過一期或多期，後因規定或自由選擇而又開始採用，則不能適用本章的特定免除、簡化及其他規定。

Q1: 本章的範圍為何？

[第 35.1、35.2 段]

Ans: 本章係規範首次採用中小企業國際財務報導準則編製財務報表者，不論企業之前的會計架構是國際財務報導準則（full IFRSs），或其他的一般公認會計原則，如國家制定的會計準則或依地方稅制基礎的架構。

企業僅只一次機會成為首次採用者。如果企業已停止採用中小企業國際財務報導準則超過一期或多期，後因規定或自由選擇而又開始採用，則不能適用本章的特定免除、簡化及其他規定。

Q2: 何謂「按本準則首編之財務報表」？

[第 35.3~35.4 段]

Ans: 中小企業國際財務報導準則之首次採用者應該採用本章的規定編製首編之財務報表。企業首編之財務報表係指企業於財務報表中明確且無保留聲明遵循中小企業國際財務報導準則之年度財務報表。如有下列情事，企業依照本準則編製之財務報表則為該企業按中小企業國際財務報導準則首編之財務報表：

- (a) 未表達前期財務報表者；
- (b) 依照與本準則不一致之國內規定，編製最近期前期財務報表；或
- (c) 依照國際財務報導準則（full IFRSs），編製最近期前期財務報表。

Q3: 何謂轉換日？

[第 35.6 段]

Ans: 第 3.14 段規定企業應該在一套完整的財務報表中，揭露財務報表項目所有金額的前期比較資訊，並且應包括比較的敘述性和說明性資訊。同時，企業應表達一期以上前期期間之比較資訊。企業依本準則規定於首編之財務報表中表達完整所有比較資訊最早期間之期初，即為中小企業國際財務報導準則轉換日。

Q4: 企業轉換採用本準則時，對於初始財務狀況表的衡量、認列、除列和重分類本章有何說明？針對因轉換至本準則而導致的調整事項，應調整至哪個科目或項目？ [第 35.7、35.8 段]

Ans: 企業應在中小企業國際財務報導準則轉換日，於初始財務狀況表中：

- (a) 認列本準則規定之所有資產和負債；
- (b) 除列本準則不允許認列為資產或負債之項目；
- (c) 對使用以前財務報導架構所認列之資產、負債或權益組成部分，依本準則重分類為不同類型的資產、負債或權益組成部分；及
- (d) 採用本準則衡量所有認列的資產與負債。

此外，依照本準則，企業初始財務狀況表中所採用的會計政策，可能與同日之前使用的財務報導架構的會計政策不同。中小企業國際財務報導準則轉換日前所發生之交易、其他事項或情況應予以調整。因此，企業應於轉換為本準則日，將這些調整直接認列為保留盈餘（或更適當之其他類別的權益項目）。

Q5: 對於首次採用本準則之企業，有哪些交易事項不應追溯變動以前年度的財務報導？（強制排除） [第 35.9 段]

Ans: 當首次採用本準則時，企業對於下列交易不應追溯變動之前的財務報導架構：

- (a) 金融資產與金融負債的除列。在轉換日之前依照之前會計架構所除列之金融資產和金融負債不應該在採用本準則後被認列。相反地，對於轉換日之前所發生的交易，依據本準則應該除列的金融資產和負債，但是若依照之前會計架構不應被除列，則企業得選擇(a)在採用本準則時除列，或(b)繼續認列至處分或清償。
- (b) 避險會計。若避險關係於轉換日已不再存在，在轉換日之前，企業不應變動避險會計處理。對於在轉換日存在的避險關係，企業應該遵循第12章「其他金融工具議題」規定，包括不符合第12章規定條件之避險關係而停止使用避險會計處理。
- (c) 會計估計。
- (d) 停止營運部門。
- (e) 非控制權益衡量。第5.6段的規定，企業應將本期損益及綜合損益總額分配於非控制權益及母公司業主，從轉換日起推延適用此項規定（當本準則適用於重編企業合併報表時，從最早期間適用，詳見第35.10段）。

Q6: 本章對於企業於編製首編之財務報表時，對於哪些項目得以免除有何解釋？（選擇性免除） **[第35.10段]**

Ans: 企業於編製首編之財務報表時，得選擇下列一項或多項免除的規定：

- (a) 企業合併。首次採用者對過去之企業合併（發生於轉換日之前），得選擇不適用第19章「企業合併與商譽」規定。然而，若首次採用者重編任何企業合併以遵循本準則第19章規定，則應重編其後所有企業合併。
- (b) 股份基礎給付交易。在轉換日之前已給與的權益工具或轉換日之前因股份基礎支付所產生的負債，首次採用者無須採用第26章「股份基礎給付」會計處理。
- (c) 以公允價值作為推定成本。在轉換日，首次採用者得選擇公允價值及使用公允價值作為推定成本，以衡量不動產、廠房及設備，投資性不動產或無形資產。
- (d) 以重估價作為推定成本。在轉換日之前或轉換日，首次採用者得選擇使用以前一般公認會計原則重估不動產、廠房及設備，投資性不動產或無形資產，並且以重估日之重估價作為推定成本。
- (e) 累計換算差異數。第30章「外幣換算」，規定企業需將換算差異數單獨列示為權益組成項目。首次採用者在轉換日得選擇將所有國外營運單位之累計換算差異數推定為零（即重新開始）。
- (f) 單獨財務報表。當企業編製單獨財務報表時，第9.26段規定企業應依下列兩種方式之一認列對子公司、關聯企業及合資企業之投資：
 - (i) 成本扣除減損損失，或
 - (ii) 公允價值及公允價值變動列入損益。

若首次採用者以成本衡量此等投資，則應於初始單獨財務狀況表中以下列金額之一衡量該等投資：

- (i) 依第9章「合併與單獨財務報表」所決定之成本，或
- (ii) 推定成本。該等投資的推定成本應為轉換日當日的公允價值或當日依以前一般公認會計原則之帳面價值。
- (g) 複合金融工具。第22.13段要求企業將複合金融工具於一開始即區分為獨立之負債及權益組成部分。若負債組成部份在轉換日不再流通在外，則首次採用者無須單獨區分上述兩個部分。
- (h) 遞延所得稅。對於租稅基礎與資產或負債帳面價值間差額而產生的遞延所得稅資產或遞延所得稅負債，企業在轉換日無須認列。
- (i) 服務特許權協議。首次採用者在轉換日之前無須採用第34.12段至第34.16段的規定處理服務特許權協議。
- (j) 探勘活動。依以前一般公認會計原則而採用全部成本法處理的首次採用者，在轉換日得選擇以前一般公認會計原則所決定的金額作為衡量石油與天然氣資產的價值。而企業在轉換日應該依照第27章資產減損的規定測試資產減損。

- (k) 包含租賃的協議。首次採用者得根據轉換日所存在的事實及情況，判斷存在於轉換日之協議是否包含租賃（詳見第20.3段）。
- (l) 包含於不動產、廠房及設備成本中之除役負債。第17.10(c)段規定，不動產、廠房及設備的成本應該包括，企業購置該項資產時，或在特定期間因生產存貨以外的目的而使用該項資產，所引起的拆卸、搬運及場地復原義務的原始估計成本（即為除役成本）。首次採用者得在轉換日選擇將上述成本作為不動產、廠房及設備項目的成本組成部分，不須於上述義務原始發生時認列。

Q7：本章規定之重編初始財務狀況表，若實務不可行時有何規定？

[第 35.11 段]

Ans：企業在轉換日依第 35.7 段規定，應重編初始財務狀況表，若實務不可行，則企業於實務可行下應將最早期間的調整數依第 35.7 段至第 35.10 段規定處理，並且於依本準則之首編財務報表中明確地標明前期不可比較資訊的資料。若企業於首編之財務報表中提供本準則規定揭露的資訊為實務不可行時，此項遺漏應該被揭露。

Q8：企業轉換為本準則所造成對財務狀況表、財務績效及現金流量的影響，本章如何規定？針對前期的錯誤有何規範？ **[第 35.12～35.15 段]**

Ans：企業應該說明從以前財務報導架構轉換為本準則，對財務狀況表、財務績效及現金流量的影響。企業於首編之財務報表應包括：

- (a) 說明會計政策變動的性質。
- (b) 針對下列日期，調節依據以前財務報導架構的權益數與根據本準則所決定的權益數：
 - (i) 轉換本準則日，及
 - (ii) 依據以前財務報導架構所編製最近期年度財務報表之最後表達期間的結束日。
- (c) 調節企業最近年度財務報表之最後期間，依據以前財務報導架構計算的損益與根據本準則規定之損益數。

前期的錯誤：

企業發現前期財務報導架構下的錯誤，則企業在實務可行範圍，依照上述 (b) 與(c)之調節規定，並且應區分會計政策變動與錯誤更正部分。

如果企業沒有表達前期財務報表，應該在符合本準則之首編財務報表中揭露此事實。