

106年度企業會計準則公報宣導會

企業會計準則公報-NO. 11、12、13、14 參考範例及QA

主講人：陳明進教授
政治大學會計學系

課程大綱

- 企業會計準則公報第11號參考範例
- 企業會計準則公報第12號參考範例
- 企業會計準則公報第12號問答集
- 企業會計準則公報第13號參考範例
- 企業會計準則公報第14號參考範例
- 企業會計準則公報第14號問答集
- 其他重要更新—106年第一季問答集

企業會計準則公報第11號 「借款成本」

範 例

借款成本之資本化

- 企業之借款成本應於發生期間認列為費用。但企業之借款成本若**直接可歸屬**於取得、建造或生產**符合要件之資產**，應將該等借款成本予以資本化，作為該資產成本之一部分。(EAS11.3)
 - **符合要件之資產**：係指**必須經過一段相當長的期間始能達到預定使用或出售狀態之資產**。例如，不動產、廠房及設備、投資性不動產等。金融資產及可於短期內製造或生產之存貨，非屬符合要件之資產。
 - **直接可歸屬**於取得、建造或生產符合要件之資產之借款成本，係指符合要件之資產若未發生購置、建造或生產支出，**即可避免之借款成本**。當企業為取得特定符合要件之資產而特地舉借專案資金，即可輕易辨認與該符合要件之資產直接相關之借款成本。(EAS11.4)
 - ✓ 於取得、建造或生產符合要件之資產之資金來源可能包括：**專案資金與一般性資金**。

符合資本化條件之借款成本

專案資金

- 企業在為取得符合要件之資產而特地舉借之專案資金範圍內，應決定符合資本化條件之借款成本金額，該金額應為**該期間內專案資金實際發生之借款成本**，**減去將該專案資金進行暫時性投資所賺得之投資收益**後之金額。(EAS11.5)

一般性資金

- 企業在舉借一般性資金（專案借款資金除外）以取得符合要件之資產之範圍內，應以該符合要件之資產之**累積平均支出乘以資本化利率**，以決定符合資本化條件之借款成本金額。該**資本化利率**為該期間負擔借款成本之流通在外借款金額（**專案借款資金除外**）之**加權平均利率**。企業於某一期間資本化之借款成本金額，**不得超過該期間發生之借款成本金額**。(EAS11.6)

範例：特地舉借之專案借款之借款成本資本化

情況一：建造廠房特地舉借金額大於符合要件之資產之支出，且尚未動用之借款將暫存於銀行存款

- 信義公司為建造廠房於20X1年6月1日取得特地舉借之專案借款為\$3,000,000，年利率為10%，該廠房係企業會計準則公報第十一號「借款成本」第二條所述符合要件之資產。此專案借款除支付利息外，並無其他借款成本。信義公司將尚未動用之專案借款暫時存於銀行作為短期存款，存款利率為2%，信義公司建造之廠房於20X1年12月31日完工，且建造廠房實際支出金額較預算金額減少\$100,000。茲將信義公司於20X1年間為建造該廠房之相關支出列示如下：

支出日期	支出金額（元）
20X1/6/1	\$ 900,000
20X1/10/1	1,000,000
20X1/11/1	1,000,000

- 問題：信義公司為建造廠房而應資本化之借款成本金額為多少元？

範例：特地舉借之專案借款之借款成本資本化

- 專案借款實際發生之利息支出 = $\$3,000,000 \times \frac{7}{12} \times 10\% = \$175,000$
- 6月1日至12月31日尚未動用之專案借款暫存於銀行之利息收入 =
 $(\$3,000,000 - \$900,000) \times \frac{4}{12} \times 2\% + (\$3,000,000 - \$1,900,000) \times \frac{1}{12} \times 2\% + (\$3,000,000 - \$2,900,000) \times \frac{2}{12} \times 2\% = \$16,167$
- 信義公司為建造廠房而特地舉借之專案借款應資本化之借款成本金額
= 專案借款實際發生之利息支出 - 尚未動用之專案借款而暫時存於
銀行存款之利息收入
= $\$175,000 - \$16,167 = \$158,833$
- 注意：
 - 1. 計算實際發生之利息支出是以全部專案借款金額\$3,000,000計算，不必扣除較預算減少支出之\$100,000。
 - 2. 在建造期間，專案借款全部金額之利息支出皆可資本化(僅須扣除利息收入)，不須按加權平均支出金額計算。
 - 3. 建造工作於20X1年12月31日完工，故20X1年利息資本期間為7個月。

範例：特地舉借之專案借款之借款成本資本化

- 信義公司20X1年與專案借款利息資本化之相關分錄如下：

支付利息時分錄

利息費用

XXX

現金

XXX

利息資本化分錄

20X1/12/31 未完工程－房屋及建築

158,833

利息費用

158,833

20X1/12/31 房屋及建築－成本

158,833

未完工程－房屋及建築

158,833

範例：特地舉借之專案借款之借款成本資本化

情況二：分期付款購建資產時，特地舉借之專案借款之借款成本資本化

- 忠孝公司於20X1年1月1日以分期付款方式購買機器一部，機器價格為\$10,000,000，該機器係第十一號公報所述符合要件之資產。
- 忠孝公司於**20X1年1月1日支付機器價格之十分之一**，其餘分九期平均償還，每期半年，並按未償還餘額加計年息**10%**之利息。此項機器於**同年8月15日始安裝完成並正式啟用**。忠孝公司於20X1年度除此項分期償還之債務外，別無其他付息債務。
- 問題：忠孝公司以分期付款購建該機器應予資本化之借款成本金額為多少元？

範例：特地舉借之專案借款之借款成本資本化

情況二：分期付款購建資產時，特地舉借之專案借款之借款成本資本化

- 忠孝公司應予資本化之借款成本金額計算如下：
- 自20X1年1月1日起以分期付款借款方式開始購建該機器，至8月15日完工，故此期間為建造期間，相關之借款成本應予資本化。
- 20X1年1月1日至8月15日購買機器實際發生之借款成本計算如下：
(註：7/1至8/15共計有46天)

期數	期間	借款成本
第一期	20X1/1/1～20X1/6/30	$\$9,000,000 \times 10\% \times 6/12 = \$450,000$
第二期	20X1/7/1～20X1/8/15	$\$8,000,000 \times 10\% \times 46/365 = \$100,822$
合計		<u><u>$\\$550,822$</u></u>

- 忠孝公司應予資本化之借款成本金額為\$550,822。

範例：建造廠房一般借款之借款成本資本化

- 仁愛公司於20X1年至20X2年進行新廠房建造，該廠房於20X2年1月31日完工，其相關支出如下：

支出日期	支出金額（元）
20X1/6/1	\$ 50,000,000
20X1/10/1	100,000,000
20X1/11/1	100,000,000
20X2/1/1	50,000,000

範例：建造廠房一般借款之借款成本資本化

- 仁愛公司20X1年度與20X2年度若未發生建造支出，即可避免之借款成本分析如下：
- 20X1年度：

借款項目	流通在外借款金額	利息支出
長期借款		
5年期，年利率10%	\$350,000,000	\$35,000,000
3年期，年利率8%	100,000,000	8,000,000
短期借款 ¹	120,000,000	16,000,000
銀行透支 ¹	50,000,000	5,000,000
	<u>\$620,000,000</u>	<u>\$64,000,000</u>

¹ 短期借款與銀行透支項下所列示之金額，係20X1年度之平均流通在外借款金額及依變動利率所發生之利息金額。

範例：建造廠房一般借款之借款成本資本化

- 20X2年度：

借款項目	流通在外借款金額	利息支出
長期借款		
5年期，年利率10%	\$350,000,000	\$35,000,000
3年期，年利率8%	100,000,000	8,000,000
短期借款 ²	80,000,000	10,000,000
	<u>\$530,000,000</u>	<u>\$53,000,000</u>

² 短期借款與銀行透支項下所列示之金額，係20X2年度之平均流通在外借款金額及依變動利率所發生之利息金額。

- 問題：仁愛公司20X1年度與20X2年度建造廠房應予資本化之借款成本金額為多少元？

範例：建造廠房一般借款之借款成本資本化

仁愛公司20X1年度借款成本資本化金額之計算及相關分錄

- 資本化利率計算如下：

$$\frac{\text{20X1年當期借款成本總額}}{\text{20X1年流通在外借款總額}} = \frac{\$64,000,000}{\$620,000,000} = 10.32\%$$

- 符合要件之資產之支出乘以資本化利率計算如下：

$$(\$50,000,000 \times 7/12 + \$100,000,000 \times 3/12 + \$100,000,000 \times 2/12) \times 10.32\% \\ = \$70,833,333 \times 10.32\% = \$7,310,000$$

- 由於\$7,310,000低於20X1年6月1日至12月31日實際發生之借款成本\$37,333,333（ $\$64,000,000 \times 7/12 = 37,333,333$ ），故予以資本化之借款成本金額為\$7,310,000。

- 利息資本化之分錄如下：

20X1/12/31	未完工程—房屋及建築	7,310,000	
	利息費用		7,310,000

範例：建造廠房一般借款之借款成本資本化

仁愛公司20X2年度借款成本資本化金額之計算及相關分錄

- 資本化利率計算如下：

$$\frac{\text{20X2年當期借款成本總額}}{\text{20X2年流通在外借款總額}} = \frac{\$53,000,000}{\$530,000,000} = 10\%$$

- 符合要件之資產之支出乘以資本化利率計算如下：

$$(\$250,000,000 + \$7,310,000 + \$50,000,000) \times 1/12 \times 10\% = \$2,560,917$$

- 由於\$2,560,917低於20X2年1月份實際發生之借款成本\$4,416,667 (\$53,000,000×1/12 = \$4,416,667)，故予以資本化之借款成本金額為\$2,560,917。

- 利息資本化分錄如下：

20X2/1/31	未完工程—房屋及建築	2,560,917	
	利息費用		2,560,917
20X2/1/31	房屋及建築—成本(7,310,000+2,560,917)	9,870,917	
	未完工程—房屋及建築		9,870,917

借款成本之揭露

- 企業應揭露當期借款成本總額、借款成本之資本化金額及資本化利率。(EAS11.13)

範例：借款成本資本化之揭露

以前述範例為例，仁愛公司財務報表有關借款成本資本化之揭露如下：

仁愛公司
財務報表附註（部分）
20X2及20X1年度

...

十三、不動產、廠房及設備

...

借款成本資本化

本公司20X2年度及20X1年度**借款成本總額**分別為\$53,000,000及\$64,000,000。20X2年度及20X1年度**借款成本之資本化金額**分別為\$2,560,917及\$7,310,000。20X2年度及20X1年度**決定資本化借款成本之一般借款加權平均年利率**分別為10%及10.32%。

資本化之暫停

資本化之暫停

- 符合要件之資產，在購置、建造或生產過程中，若發生較長期間（通常三個月以上）暫停積極開發，應於該期間暫停借款成本之資本化。
- **但暫時性延遲若係資產達到預定使用或出售狀態整個過程中之必要部分，則不須暫停借款成本之資本化。**例如，因高水位而延遲橋樑之建造，若該地區於橋樑建造期間高水位係屬正常情形，該延宕期間仍應繼續資本化。(EAS11.10)

範例：資本化之暫停

- 沿前範例，假設仁愛公司自20X1年7月1日起**暫停建廠工作三個月**。(20X1年6月1日起開始建造)
- 情況一：建造工程因仁愛公司財務周轉困難而暫停，應資本化借款成本之計算
- 由於此暫時性延遲並非使資產達到預定使用狀態過程中之必要部分，故此停工期間所發生之借款成本並非建造活動之必要支出而須暫停資本化。20X1年符合要件之資產之支出乘以資本化利率計算如下：
- $$〔 \$50,000,000 \times (7 - 3) / 12 + \$100,000,000 \times 3 / 12 + \$100,000,000 \times 2 / 12 〕 \times 10.32\% = \$6,020,000$$
- 由於\$6,020,000低於20X1年6、10、11、12月之實際發生之借款成本\$21,333,333（ $\$64,000,000 \times 4/12 = \$21,333,333$ ），故予以資本化之借款成本金額為\$6,020,000。

範例：資本化之暫停

- 沿前範例，假設仁愛公司自20X1年7月1日起**暫停建廠工作三個月**。(20X1年6月1日起開始建造)
- 情況二：建造工程因當地常見之惡劣氣候而暫停，應資本化借款成本之計算
- 由於該暫時性停工係當地常見之自然因素所致，故無須暫停資本化。20X1年符合要件之資產之支出乘以資本化利率計算如下：
- $$〔 \$50,000,000 \times \frac{7}{12} + \$100,000,000 \times \frac{3}{12} + \$100,000,000 \times \frac{2}{12} 〕 \times 10.32\% = \$7,310,000$$
- 由於\$7,310,000低於20X1年6-12月之實際發生之借款成本\$37,333,333（ $\$64,000,000 \times \frac{7}{12} = \$37,333,333$ ），故予以資本化之借款成本金額為\$7,310,000。

範例：支出大於特地舉借之專案借款金額

- 大中公司於20X1年1月1日建造某資產，該資產共支出三筆價款如下：

支出日期	支出金額（元）
20X1/1/1	\$ 20,000,000
20X1/5/1	12,000,000
20X1/10/1	8,000,000

- 此項資產於20X1年12月31日建造完成並正式啟用。
- 大中公司帳上有下列負擔利息之借款：
 - 為建造該資產而於1月1日特地舉借之**專案借款\$8,000,000**，**年利率12%**。
 - 一般短期借款\$5,000,000**，**年利率為10%**。
 - 一般長期借款\$6,000,000**，**年利率為8%**。
- 經分析若大中公司不建造該資產，則上列第2及3兩筆借款即可償還。
- 問題：大中公司20X1年應予資本化之借款成本金額為多少元？

範例：支出大於特地舉借之專案借款金額

- 大中公司20X1年12月31日應予資本化之借款成本計算如下：
- 專案借款應予資本化之借款成本金額： $\$8,000,000 \times 12\% = \$960,000$
- 扣除專案借款後，建造該資產至安裝完成之累積平均支出為：
$$((\$20,000,000 - \$8,000,000) \times 12/12 + \$12,000,000 \times 8/12 + \$8,000,000 \times 3/12) = \$22,000,000$$
- 該等金額應採用一般借款之加權平均利率，以計算資本化之借款成本金額。
- 加權平均利率為：
$$(\$500,000 + \$480,000) \div (\$5,000,000 + \$6,000,000) = 8.91\%$$
- $\$22,000,000 \times 8.91\% = \$1,960,200$
- 由於\$1,960,200高於20X1年一般借款實際發生之借款成本\$980,000（ $\$500,000 + \$480,000$ ），故應資本化之借款成本金額為\$980,000而非\$1,960,200。
- 大中公司於20X1年因建造資產而予以資本化之借款成本總額為
 $\$960,000 + \$980,000 = \$1,940,000$ 。

借款成本之定義

借款成本之定義(EAS11.2)

- 借款成本：係指企業與舉借資金有關而發生之利息及其他成本。
 -
- 借款成本係按有效利息法計算之利息費用，而非現金支出之利息。例如：
 - (1) 依企業會計準則公報第十五號「金融工具」規定，按有效利息法計算之利息費用。
 - (2) 依企業會計準則公報第二十號「租賃」規定，於融資租賃下所認列之財務費用。

範例：資本化利率之計算

- 和平公司20X1年4月1日開始建造廠房，該廠房經一段相當長期間始達到預定使用狀態，並向吉祥銀行辦理專案廠房貸款\$1,000,000，期間二年，年利率12%。和平公司於20X1年7月1日為建造廠房累計已支付\$1,500,000(假設7月份無增加之付現支出)，經分析若該企業不建造該廠房，則無須負擔下列借款之利息，其他相關借款資訊如下：
 1. 和平公司與如意銀行訂有透支額度之契約，年利率12%，該企業於7月1日動支\$30,000，於8月8日還清。
 2. 20X1年6月1日平價發行一無擔保之商業本票\$90,000，期間6個月，年利率10.5%。
 3. 和平公司帳上有一筆折價發行之應付公司債，20X0年1月1日發行，期間5年，金額\$1,000,000，票面利率4%，每年12月31日付息一次，採有效利息法攤銷。20X1年7月折價攤銷金額為\$323，20X0年7月1日公司債帳面金額為\$965,000。
 4. 和平公司於20X1年7月1日向租賃公司以融資租賃方式承租建廠混凝土卡車一輛，20X1年7月1日應付租賃款為\$65,000，7月份隱含利息支出\$250。
- 問題：和平公司20X1年7月應予資本化之借款成本之金額？

範例：資本化利率之計算(續)

- 和平公司7月應予資本化之**專案借款成本** = $\$1,000,000 \times 12\% \times 1/12 = \$10,000$
- 累計支出大於該筆專案貸款金額時，加權平均資本化利率計算如下：

借款項目	借款成本（元）	加權平均借款金額（元）
銀行透支	$\$30,000 \times 12\% \times 1/12 = \300	\$30,000
商業本票—利息	$\$90,000 \times 10.5\% \times 1/12 = \788	\$90,000
應付公司債—利息	$\$1,000,000 \times 4\% \times 1/12 = \$3,333$	
—折價攤銷	\$323	\$965,000
融資租賃	\$250	\$65,000
合計	<u>\$4,994</u>	<u>\$1,150,000</u>

- 月加權平均資本化利率： $\$4,994 \div \$1,150,000 = 0.4343\%$
- 和平公司20X1年7月**一般性借款之資本化利率**為**0.4343%**。
- 和平公司20X1年7月一般性借款應予資本化之借款成本 = $(\$1,500,000 - \$1,000,000) \times 0.4343\% = \$2,172$ （小於實際之借款成本 \$4,994）
- 和平公司20X1年7月應予資本化之借款成本 = $\$10,000 + \$2,172 = \$12,172$

利息資本化支出於現金流量表之表達

利息於現金流量表中之表達

- 企業應單獨揭露利息及股利收付之現金流量，且以各期一致之方式分類為營業、投資或籌資活動。

投資活動之現金流量

- 來自投資活動之現金流量包括因取得不動產、廠房及設備、無形資產及其他長期資產所支付之現金，包括與資本化之發展成本及自建不動產、廠房及設備相關之支出。(EAS3.7)

範例：利息資本化支出於現金流量表之表達

- 麥克公司於20X1年至20X3年進行新廠房建造，該廠房預計於20X3年12月31日完工且係符合企業會計準則公報第11號第2條所規定之符合要件之資產，麥克公司為支應該建造費用，於20X1年1月1日向北新銀行專案借款\$5,000,000，年利率10%。該日同時向中正銀行增借兩筆一般長期借款。麥克公司約定於年底認列利息費用時同時以現金支付該等利息。
- 麥克公司當年度所有借款及利息列示如下：

借款項目	流通在外借款金額	利息
專案借款年利率10%	\$ 5,000,000	\$ 500,000
長期借款		
5年期借款年利率12%	\$35,000,000	\$4,200,000
3年期借款年利率8%	10,000,000	800,000
總計	\$45,000,000	\$5,000,000

- 於20X1年，麥克公司有關上述借款對建造新廠房之投入合計數為\$25,000,000，專案借款資金\$5,000,000於前三個月用罄，自第四個月起使用一般性借款資金，至年底共支出\$20,000,000，支出係平均發生。
- 麥克公司20X1年**已發生並支付之利息為\$5,500,000**，依企業會計準則第11號之規定計算**符合資本化之借款成本金額為\$1,333,250**。
- 問題：麥克公司20X1年利息支出\$5,500,000如何於現金流量表中表達？

範例：利息資本化支出於現金流量表之表達

麥克公司20X1年度之現金流量表應將前述利息支出揭露如下：

麥克公司 現金流量表

20X1 年 1 月 1 日至 12 月 31 日

營業活動之現金流量

支付之利息¹

(\$4,166,750)

=\$5,500,000 – \$1,333,250

投資活動之現金流量

自建廠房

支付之成本

(\$25,000,000)

支付之資本化利息²

(1,333,250)

(26,333,250)

¹ 依第三號公報第十六條之規定，此項目亦得分類為籌資現金流量。

² 依第三號公報第七條之規定，自建不動產、廠房及設備相關之支出係投資活動之現金流量。

企業會計準則公報第12號 「所得稅」

範 例

認列遞延所得稅負債與遞延所得稅資產之例外

認列應課稅暫時性差異與可減除暫時性差異遞延所得稅之例外

- 遞延所得稅負債或遞延所得稅資產係由某項交易之資產或負債原始認列所產生，該交易非屬企業合併，且於交易當時既不影響會計利潤，亦不影響課稅所得或課稅損失者，不得認列。(EAS12.13、EAS12.16)
- EX：查核準則第95條規定，自九十三年一月一日起新購置之自用乘人小汽車，以不超過新臺幣250萬元為限；超提之折舊額，不予認定。設忠孝公司於20X0年12月31日購進一部乘人小汽車，成本600萬。購入時原始認列之分錄如下：
 - 運輸設備 6,000,000
 - 現金 6,000,000

範例：資產原始認列之帳面金額與課稅基礎不同所產生之暫時性差異

- 忠孝公司於20X0年12月31日購買乘人小客車\$6,000,000，稅法僅允許\$2,500,000為提列折舊上限，**估計並無殘值**，採用直線法計提折舊。該小客車之帳面金額預計將透過使用方式回收，忠孝公司適用稅率為17%。
- 假設以下各種情況：

範例：資產原始認列之帳面金額與課稅基礎不同所產生之暫時性差異

情況一：資產折舊基於課稅目的與會計目的皆採相同折舊率

- 基於課稅目的與會計目的，該小客車皆以20%之折舊率採直線法提列折舊。
- 問題：忠孝公司20X0年至20X4年與該小客車有關之暫時性差異及其所產生之遞延所得稅負債為何？

範例：資產原始認列之帳面金額與課稅基礎不同所產生之暫時性差異

情況一：資產折舊基於課稅目的與會計目的皆採相同折舊率

- 由於該乘人小客車相關之應課稅暫時性差異\$3,500,000係於交易中**原始認列**產生，依規定**不得認列遞延所得稅負債**。該未認列之應課稅暫時性差異隨後續每年提列折舊而迴轉，亦無相關之所得稅分錄。
- 忠孝公司20X0年至20X4年與該小客車有關之暫時性差異及其所產生之遞延所得稅資訊如下：

年度	期末帳面金額 (A)	期末課稅基礎 (B)	暫時性差異 (C)=(A)－(B)	期末遞延所得稅 負債
20X0	\$6,000,000	\$2,500,000	\$3,500,000	\$ —
20X1	4,800,000	2,000,000	2,800,000	—
20X2	3,600,000	1,500,000	2,100,000	—
20X3	2,400,000	1,000,000	1,400,000	—
20X4	1,200,000	500,000	700,000	—
20X5	—	—	—	—

範例：資產原始認列之帳面金額與課稅基礎不同所產生之暫時性差異

情況二：資產基於課稅目的與會計目的採不同折舊率

- 假設乘人小客車基於會計目的之折舊率為20%，但基於課稅目的之折舊率為25%。
- 問題：忠孝公司20X0年至20X4年與該小客車有關之暫時性差異及其所產生之遞延所得稅負債為何？

範例：資產原始認列之帳面金額與課稅基礎不同所產生之暫時性差異

情況二：資產基於課稅目的與會計目的採不同折舊率

- 該乘人小客車相關之應課稅暫時性差異\$3,500,000係於交易中**原始認列**產生，依規定不得認列遞延所得稅負債。
- 但原始認列後，因折舊率財稅差異產生之應課稅暫時性差異，應認列其遞延所得稅負債。因此，每年期末應自**暫時性差異(總金額)**中，扣除資產帳面金額中屬於取得日**不得認列遞延所得稅負債之暫時性差異(迴轉後之剩餘金額)**，**餘額**依照所適用之稅率計算應認列之遞延所得稅負債。(計算詳次頁)

範例：資產原始認列之帳面金額與課稅基礎不同所產生之暫時性差異

情況二：資產基於課稅目的與會計目的採不同折舊率

- 忠孝公司20X0年至20X4年與該小客車有關之暫時性差異及其所產生之遞延所得稅資訊如下：

年度	期末 帳面金額 (A)	期末 課稅基礎 (B)	暫時性 差異 (C)=(A)－(B)	不得認列 遞延所得 稅負債之 暫時性差異 (D) ¹	應認列遞 延所得稅 負債之暫 時性差異 (E)=(C)－(D)	期末遞 延所得 稅負債 (F)=(E) ×17%
20X0	\$6,000,000	\$2,500,000	\$3,500,000	\$3,500,000	\$ —	\$ —
20X1	4,800,000	1,875,000	2,925,000	2,800,000	125,000	21,250
20X2	3,600,000	1,250,000	2,350,000	2,100,000	250,000	42,500
20X3	2,400,000	625,000	1,775,000	1,400,000	375,000	63,750
20X4	1,200,000	—	1,200,000	700,000	500,000	85,000
20X5	—	—	—	—	—	—

¹係交易中原始認列產生之應課稅暫時性差異，依規定不得認列遞延所得稅負債，詳見情況一表格中之(C)。

範例：資產原始認列之帳面金額與課稅基礎不同所產生之暫時性差異

情況二：資產基於課稅目的與會計目的採不同折舊率

忠孝公司於20X0至20X5年帳上相關之所得稅分錄如下：

20X0/12/31 **無分錄**

說明：應課稅暫時性差異係於交易中原始認列產生，故不得認列遞延所得稅負債。

20X1/12/31至	所得稅費用	21,250	
20X4/12/31	遞延所得稅負債—所得稅		21,250

說明：於原始認列後產生額外之應課稅暫時性差異，依規定應認列遞延所得稅負債及遞延所得稅費用。

20X5/12/31	遞延所得稅負債—所得稅	85,000	
	所得稅費用		85,000

說明：迴轉相關遞延所得稅負債。

範例：資產原始認列之帳面金額與課稅基礎不同所產生之暫時性差異

情況三：資產基於課稅目的與會計目的採不同折舊率，並於折舊提列完畢前處分

- 沿情況二，惟乘人小客車於20X2年12月31日出售，處分所適用之稅率亦為17%。
- 忠孝公司20X0年至20X2年與該小客車有關之暫時性差異及其所產生之遞延所得稅資訊如下：

年度	期末 帳面金額 (A)	期末 課稅基礎 (B)	暫時性 差異 (C)=(A)－(B)	不得認列 遞延所得 稅負債之 暫時性差異 (D) ¹	應認列遞 延所得稅 負債之暫 時性差異 (E)=(C)－(D)	期末遞 延所得 稅負債 (F)=(E) ×17%
20X0	\$6,000,000	\$2,500,000	\$3,500,000	\$3,500,000	\$ —	\$ —
20X1	4,800,000	1,875,000	2,925,000	2,800,000	125,000	21,250
20X2	3,600,000	1,250,000	2,350,000	2,100,000	250,000	42,500

¹係交易中原始認列產生之應課稅暫時性差異，依規定不得認列遞延所得稅負債，詳見情況一表格中之(C)。

範例：資產原始認列之帳面金額與課稅基礎不同所產生之暫時性差異

情況三：資產基於課稅目的與會計目的採不同折舊率，並於折舊提列完畢前處分

- 忠孝公司於20X0至20X2年帳上相關之所得稅分錄如下：

20X0/12/31 無分錄

說明：應課稅暫時性差異係於交易中原始認列產生，故不得認列遞延所得稅負債。

20X1/12/31 至 所得稅費用 21,250

20X2/12/31 遞延所得稅負債—所得稅 21,250

說明：於原始認列後產生額外之應課稅暫時性差異，依規定應認列遞延所得稅負債。

20X2/12/31 遞延所得稅負債—所得稅 42,500

所得稅費用 42,500

說明：忠孝公司於20X2年12月31日出售該乘人小客車，故迴轉相關遞延所得稅負債。

問題：有殘值時如何處理？

106年1月3日營利事業所得稅查核準則配合首次適用之修正

第九十五條第九、十三款

- 折舊應按每一固定資產分別計算；固定資產之各項**重大組成部分**，得按**不短於固定資產耐用年數表規定之耐用年數**單獨提列折舊，並應於財產目錄列明。
- 營利事業新購置乘人小客車，依規定耐用年數計提折舊時，其實際成本以不超過新臺幣一百五十萬元為限；自中華民國九十三年一月一日起新購置者，以不超過新臺幣二百五十萬元為限；超提之折舊額，不予認定。實際成本高於限額者，計算超提之折舊額之計算公式如下：

$$\text{依實際成本提列之折舊額} \times \left(1 - \frac{\text{成本限額}}{\text{實際成本}}\right) = \text{超限折舊額}$$

註：經營小客車租賃業務之營利事業，自中華民國九十三年一月一日起新購置營業用乘人小客車，依規定耐用年數計提折舊時，其實際成本以不超過新臺幣五百萬元為限；超提之折舊額，不予認定。上述所稱超提之折舊額，**準用前款計算公式計算之**。

資產原始認列之帳面金額與課稅基礎不同所產生之暫時性差異

情況：資產折舊基於課稅目的與會計目的皆採相同折舊率，但有估計殘值

- 沿情況一，基於課稅目的與會計目的，該小客車皆以20%之折舊率採直線法提列折舊，但**估計殘值為成本之1/6 ($\$1,000,000 = \$6,000,000 \times 1/6$)**。
- 問題：忠孝公司20X0年至20X5年與該小客車有關之暫時性差異及其所產生之遞延所得稅負債為何？
- 說明：
- 依前述查核準則第95條第13款之公式，每年會計上提列之折舊費用\$1,000,000，須剔除之超提之折舊額 = $\$1,000,000 \times (1 - \$2,500,000/\$6,000,000) = \$583,333$ ，該金額每年剔除如同原始認列時不得認列遞延所得稅負債之**暫時性差異\$3,500,000之迴轉**，故自該金額中減除(如下表之(C)欄)。
- 報稅時，每年可申報折舊費用金額 = **\$416,667**，該金額每年自小客車之課稅基礎中減除(如下表之(B)欄)。

資產原始認列之帳面金額與課稅基礎不同所產生之暫時性差異

情況：資產折舊基於課稅目的與會計目的皆採相同折舊率，但有估計殘值

- 忠孝公司20X0年至20X5年與該小客車有關之暫時性差異及其所產生之遞延所得稅資訊如下：

年度	期末 帳面金額 (A)	期末 課稅基礎 (B) ¹	暫時性 差異 (C)=(A)-(B)	不得認列 遞延所得 稅負債之 暫時性差異 (D) ²	應認列遞 延所得稅 負債之暫 時性差異 (E)=(C)-(D)	期末遞 延所得 稅負債 (F)=(E) ×17%
20X0	\$6,000,000	\$2,500,000	\$3,500,000	\$3,500,000	\$ —	\$ —
20X1	5,000,000	2,083,333	2,916,667	2,916,667	0	0
20X2	4,000,000	1,666,666	2,333,334	2,333,334	0	0
20X3	3,000,000	1,249,999	1,750,001	1,750,001	0	0
20X4	2,000,000	833,332	1,166,668	1,166,668	0	0
20X5	1,000,000	416,665	583,335	583,335	0	0

¹係報稅上可折舊成本限額，減除每年可申報之折舊費用金額。

²係交易中原始認列產生之應課稅暫時性差異，減除每年剔除之超提之折舊額。

資產原始認列之帳面金額與課稅基礎不同所產生之暫時性差異

- 結論：只要會計上估計之耐用年數(折舊率)與報稅上固定資產耐用年數相同，有殘值下，仍不會產生遞延所得稅負債。

註：自用乘人小客車，固定資產耐用年數表之年數是5年。

認列遞延所得稅負債之例外

認列應課稅暫時性差異之遞延所得稅負債之例外(EAS12.26)

- 企業對於與投資子公司、分公司、關聯企業及合資權益相關之所有應課稅暫時性差異，應認列遞延所得稅負債。但在同時符合下列二條件之範圍內除外：
 - (1) 母公司、投資者或合資者可控制暫時性差異迴轉之時點。
 - (2) 該暫時性差異很有可能於可預見之未來不會迴轉。

認列可減除暫時性差異之遞延所得稅資產之考量(EAS12.29)

- 企業對於與投資子公司、分公司、關聯企業及合資權益所產生之可減除暫時性差異，於同時符合下列條件之範圍內，始認列遞延所得稅資產：
 - (1) 該暫時性差異很有可能於可預見之未來迴轉。
 - (2) 很有可能擁有足夠之課稅所得以供該暫時性差異使用。

範例：投資子公司之帳面金額與課稅基礎不同產生之暫時性差異

情況一：海外子公司之盈餘不預期於可預見之未來分配

- 仁愛公司投資某一海外子公司（該投資未產生商譽），其帳面金額為\$100,000，課稅基礎為\$50,000，境外盈餘匯回課稅適用之稅率為17%。仁愛公司可控制該子公司之股利分配。由於資金充足，因此仁愛公司無須由子公司進行任何盈餘分配，且仁愛公司積極計劃將子公司之未分配盈餘保留供子公司本身擴展營運之用。
- 問題：仁愛公司是否應認列該應課稅暫時性差異\$50,000之遞延所得稅負債？
- 由於仁愛公司控制其子公司之股利政策，故可控制暫時性差異迴轉之時點，且仁愛公司未計畫在可預見之未來將子公司之盈餘進行分配，因此，該暫時性差異很有可能於可預見之未來不會迴轉，故仁愛公司對於投資該海外子公司相關之應課稅暫時性差異\$50,000不認列其遞延所得稅負債。

範例：投資子公司之帳面金額與課稅基礎不同產生之暫時性差異(續)

情況二：海外子公司之盈餘預期於可預見之未來分配

- 假設同情況一，惟為因應現金流量之資金需求，仁愛公司需要從子公司發放之現金股利取得資金。
- 問題：仁愛公司是否應認列該應課稅暫時性差異\$50,000之遞延所得稅負債？
- 由於仁愛公司對於與投資子公司相關之應課稅暫時性差異很有可能於可預見之未來迴轉，故仁愛公司針對海外子公司預期未來將分配之盈餘，應認列遞延所得稅負債\$8,500 ($= \$50,000 \times 17\%$)。

當期所得稅資產與負債之認列與衡量

- 當期所得稅負債及資產之認列：企業應將本期及前期依課稅所得計算之應付所得稅尚未支付之範圍，認列為當期所得稅負債。若本期及前期已付金額超過該等期間應付金額，則超過部分應認列為當期所得稅資產。(EAS12.8)
- 未分配盈餘加徵稅負認列時間及計算：企業依稅法規定，須就未分配盈餘加徵營利事業所得稅之費用，應俟當年度盈餘於次年股東會通過盈餘分配案後，始就其未分配盈餘部分，依稅法規定計算應付之所得稅，認列為當期所得稅費用。(EAS12.10)

範例：我國未分配盈餘加徵百分之十之營利事業所得稅

- 敦化公司於**2017年6月13日**股東會通過2016年度之盈餘分配案後，2016年度依據所得稅法第六十六條之九規定計算之未分配盈餘為**\$120,000**，應於2018年度就該未分配盈餘辦理申報，並計算應加徵之稅額自行繳納。敦化公司於盈餘產生年度（2016年）僅須認列17%之所得稅，無須就未分配盈餘部分估列10%所得稅費用(無論公司章程是否有規定盈餘分派比例)。俟當年盈餘於次年度（2017年）股東會通過盈餘分配案後，始就實際盈餘之分配情形，認列未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅之所得稅費用。
- 據此，對於加徵10%營利事業所得稅部分，敦化公司應於股東會決議分配盈餘之日作分錄如下：

2017/6/13 所得稅費用 12,000

本期所得稅負債 12,000

說明：2016年度未分配盈餘加徵之營利事業所得稅為
 $\$120,000 \times 10\% = \$12,000$ 。

範例：所得稅之表達與揭露

表達

資產負債表

所得稅相關之資產與負債須區分：

- 流動項目：本期所得稅資產、本期所得稅負債
- 非流動項目：遞延所得稅資產、遞延所得稅負債
- **互抵**：企業僅於有法定執行權利將所認列之金額互抵，**且**意圖以淨額基礎清償，或同時實現資產及清償負債時，始應將當期所得稅資產與當期所得稅負債互抵，或將遞延所得稅資產與遞延所得稅負債互抵。(EAS12.36)

綜合損益表

所得稅費用(利益)須區分：

- 與損益相關之所得稅費用
- 與其他綜合損益相關之所得稅費用

範例：所得稅之表達與揭露

揭露

附註應揭露以下內容：

所得稅費用（利益）之主要組成部分

	20X6年度	20X5年度
當期所得稅費用	\$1,018	\$1,953
與暫時性差異之原始產生及迴轉有關 之遞延所得稅費用	1,173	884
所得稅費用	<u>\$2,191</u>	<u>\$2,837</u>

與本期其他綜合損益相關之所得稅費用（利益）

	20X6年度	20X5年度
與備供出售金融資產未實現損益有關之 遞延所得稅	<u>(\$68)</u>	<u>\$ —</u>

範例：所得稅之表達與揭露

揭露

所得稅費用與會計利潤關係之說明

得選擇以下列兩種格式說明所得稅費用（利益）與會計利潤之關係

(1)對所得稅費用（利益）與會計利潤乘以適用稅率後之金額進行數字調節，並揭露計算之適用稅率

	20X6年度	20X5年度
會計利潤	\$15,180	\$17,050
按適用稅率17%計算之稅額	\$2,581	\$2,899
決定課稅所得時不得減除費用之稅額影響數：		
環境污染罰款	—	238
投資抵減	(390)	(300)
所得稅費用	\$2,191	\$2,837

範例：所得稅之表達與揭露

揭露

所得稅費用與會計利潤關係之說明

得選擇以下列兩種格式說明所得稅費用（利益）與會計利潤之關係

(2)對平均有效稅率與適用稅率進行數字調節，並揭露計算之適用稅率

	20X6年度 (%)	20X5年度 (%)
適用稅率	17.0	17.0
決定課稅所得時不得減除費用之稅額影響數：		
環境污染罰款	—	1.4
投資抵減	(2.6)	(1.8)
平均有效稅率（所得稅費用除以稅前淨利）	14.4	16.6

範例：所得稅之表達與揭露

揭露

就每一類暫時性差異以及每一類未使用課稅損失及未使用所得稅抵減揭露其明細：

	12月31日 餘額
<u>20X6年</u>	
遞延所得稅資產	
售後服務—保固負債準備	\$ 578
職工福利	—
遞延所得稅資產合計	<u>\$ 578</u>
遞延所得稅負債	
不動產、廠房及設備	\$9,639
備供出售金融資產	68
遞延所得稅負債合計	<u>\$9,707</u>
<u>20X5年</u>	
遞延所得稅資產	
售後服務—保固負債準備	\$ 306
職工福利	68
遞延所得稅資產合計	<u>\$ 374</u>
遞延所得稅負債	
不動產、廠房及設備	<u>\$8,262</u>

企業會計準則公報第12號 「所得稅」

問答集

首次適用之比較期間財務報表

-遞延所得稅資產及遞延所得稅負債之重分類

105.3.31.(105)基秘字第 062 號

Q：依企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」第二十二條第二項第五款之規定，首次適用所編製之財務報表中，對於所列報比較期間之會計項目，應依企業會計準則公報之相關分類規定，作適當之重分類，並於財務報表附註中揭露重分類之項目及金額。企業對於比較期間之遞延所得稅資產及遞延所得稅負債應如何列報？

A：企業首次適用企業會計準則公報時，對於比較期間之遞延所得稅資產及遞延所得稅負債，應依企業會計準則公報第十二號「所得稅」第三十五條之規定，分類為**非流動資產及非流動負債**。

認列於其他綜合損益或權益之遞延所得稅產生變動之處理

105.6.29.(105)基秘字第 141 號

Q：若原本直接借記或貸記其他綜合損益或權益項目之遞延所得稅因**遞延所得稅資產可實現性之評估、稅率或稅法之改變**及其他衡量因素之變動，該遞延所得稅應認列於其他綜合損益或權益項目，抑或損益？

A：企業對於問題所述之遞延所得稅變動，應直接借記或貸記相關之其他綜合損益或權益項目。

註：企業應將產生所得稅費用或利益之交易或其他事項相關之所得稅費用或利益，**依該交易或事項之性質**認列為**繼續營業單位損益、停業單位損益、其他綜合損益或權益**。(EAS12.34)

遞延所得稅資產與遞延所得稅負債互抵之疑義

105.6.29.(105)基秘字第 140 號

Q：依企業會計準則公報第十二號「所得稅」第三十六條之規定，企業僅於有法定執行權利將所認列之金額互抵，且意圖以淨額基礎清償，或同時實現資產及清償負債時，始應將當期所得稅資產與當期所得稅負債互抵，或將遞延所得稅資產與遞延所得稅負債互抵。依我國現行稅法規定，遞延所得稅資產與遞延所得稅負債是否符合前述互抵之規定？

A：依我國現行稅法規定，企業並不具有企業會計準則公報第十二號「所得稅」（以下簡稱第十二號公報）第三十六條所稱之法定執行權利，將遞延所得稅資產與遞延所得稅負債互抵，故遞延所得稅資產與遞延所得稅負債依我國現行稅法規定及第十二號公報之規定，不得互抵。

土地增值稅之表達

105.8.31.(105)基秘字第 188 號

Q：企業移轉土地所有權時，因土地漲價產生之土地增值稅，應作為處分土地之利益（損失）之減少（增加），抑或認列為所得稅費用？企業之自用土地若依法令規定辦理土地重估價，所估列之土地增值稅相關負債於財務報表上應如何表達？

A：我國之土地增值稅屬企業會計準則公報第十二號「所得稅」（以下簡稱第十二號公報）第二條所定義之所得稅（註：「**所得稅**」包括**以課稅所得為基礎**之所有國內及國外稅款），故企業應於處分時將土地增值稅認列為所得稅費用。處分年度之**處分損益**應依企業會計準則公報第八號「不動產、廠房及設備」（以下簡稱第八號公報）第二十九條之規定，**以未減除土地增值稅前之淨處分價款與土地帳面價值之差額，認列為損益**。

企業若依法令規定對土地辦理重估價，其產生之所得稅影響數依第八號公報第十八條之規定，應依第十二號公報之規定處理。故企業針對重估價土地所估列之土地增值稅相關負債，應借記「與本期其他綜合損益相關之所得稅」，貸記「遞延所得稅負債—土地增值稅」（註）。

註：105年以後買入之土地，將來出售時，土地所得超過已課徵土地增值稅之部分，還要課徵營利事業所得稅，亦須一併估列。

首次適用之所得稅注意事項

首次適用企業會計準則公報之過渡規定

企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」第22條第1項規定

企業於首次適用企業會計準則公報(以下簡稱「首次適用」)時，應依企業會計準則公報之規定追溯調整，作為首次適用之當期期初資產、負債及權益之初始金額。

註：第22條第3項規定：第1項所稱之首次適用企業會計準則公報，係指企業之會計處理，於報導期間開始日，首次由先前之一般公認會計原則轉換為該日所有有效之企業會計準則公報，並據以編製整份財務報表。

適用第1項者，其追溯調整之作法是如同企業自成立起即依照企業會計準則規定處理一般，105年期初之資產、負債及權益，應據以調整開帳金額。資產、負債所調整產生之差額，直接認列於105年期初保留盈餘(或其他適當之權益項目)。此追溯調整作法，並非追溯重編，故不得重編 104年12月31日財報比較之金額。

首次適用企業會計準則公報之過渡規定

企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」第22條第2項規定

企業於民國一〇五年一月一日首次適用時，亦得依下列規定處理：

1. 首次適用之報導期間開始日，將前一期期末資產負債表依先前一般公認會計原則所列報之金額，依企業會計準則公報之相關分類規定，對資產、負債及權益作適當之重分類，作為當期期初資產、負債及權益之初始金額。
2. 首次適用之報導期間開始日以前，已存在之金融工具，仍應依先前一般公認會計原則之分類，不得重分類。
3. 首次適用之報導期間開始日以前，已進行但尚未完成之工程，仍應繼續依原方法處理，直至交易完成為止。
4. 首次適用之報導期間開始日尚未期滿之租賃，無須依企業會計準則公報第二十號「租賃」之規定重新分類。
5. 首次適用所編製之財務報表中，對於所列報比較期間之會計項目，應依企業會計準則公報之相關分類規定，作適當之重分類，並於財務報表附註中揭露重分類之項目及金額。
6. 首次適用與先前適用之一般公認會計原則間之重大差異，得於財務報表附註中揭露該等差異所產生之影響數。

首次適用企業會計準則公報之過渡規定選擇之財稅影響

	選擇第22條第1項	選擇第22條第2項
財務報表之報導：		
105年1/1 RE	追溯調整	不更動
105年損益(或OCI)	僅105年度適用EAS之損益	適用EAS至105年底之累積調整數

首次適用企業會計準則公報之過渡規定選擇之財稅影響

	選擇第22條第1項	選擇第22條第2項
所得稅申報：		
首次適用追溯調整之RE	增加：不加徵66-9未分配盈餘10%所得稅。 減少：若以105年盈餘實際彌補累積RE借方餘額之數額，得列為105年計算66-9未分配盈餘之減項。 (參考105.12.30.台財稅10504682830號令；103.12.18.台財稅10304621090號令)	無此問題
ICA比率	影響105年度中分配股利之ICA比率(帳載累積未分配盈餘應包含首次採用產生之保留盈餘淨增加數或淨減少數)	無此問題
105年營所稅	均依稅法計算課稅所得額申報：因企準產生之財稅差異須作帳外調整(惟106年查核準則配合首次適用有相關之修正)	
105年未分配盈餘	僅105年度適用EAS之損益	適用EAS至 <u>105年底</u> 之累積調整數

企業會計準則公報第13號 「報導期間後事項」

範 例

揭露

揭露通過發布日及通過者

- 企業應揭露通過發布財務報表之日期及由誰通過。(EAS13.8)

註：實務上，通過財務報表日通常為董事會通過財務報表之日。
會計師查核報告日不應早於該日，但可能在同一天。

範例：通過發布財務報表日

致宏公司之管理人員於20X2年3月9日完成截至20X1年12月31日之財務報表，該財務報表於20X2年3月17日經董事會通過發布，並於20X2年3月22日經監察人承認。

該財務報表之通過發布日為20X2年3月17日（董事會通過發布日）。

問題：致宏公司如何揭露通過發布財務報表之日期及由誰通？

- 致宏公司應於財務報表附註中揭露：

一、公司沿革

....

二、通過財務報告之日期及程序

本財務報表於20X2年3月17日由董事會通過發布。

台灣積體電路製造股份有限公司及子公司

合併財務報告附註

民國 105 及 104 年度

(除另予註明者外，金額為新台幣仟元)

一、公司沿革

台灣積體電路製造股份有限公司（以下簡稱台積公司）設立於 76 年 2 月 21 日。主要從事於有關積體電路及其他半導體裝置之製造、銷售、封裝測試與電腦輔助設計及光罩製造等代工業務。台積公司股票自 83 年 9 月 5 日起於台灣證券交易所上市。86 年 10 月 8 日起，台積公司部分已發行之股票以美國存託憑證方式於紐約證券交易所上市。台積公司註冊地及業務主要營運據點為新竹科學工業園區力行 6 路 8 號。台積公司之子公司之主要營運活動，請參閱附註四之說明。

二、通過財務報告之日期及程序

本合併財務報告業已於 106 年 2 月 14 日經本公司董事會核准並通過發布。

報導期間後事項之類型

報導期間後事項之類型

- 「**報導期間後事項**」：係指於報導期間結束日 至通過發布財務報表日 間，所發生之有利及不利事項，可區分為兩種類型：
 1. **報導期間後調整事項**：對存在於報導期間結束日之情況能提供佐證之事項。
 2. **報導期間後非調整事項**：表徵報導期間結束日後發生之情況之事項。

範例：報導期間後調整事項

- 應於財務報表調整認列之報導期間後事項：
- 情況一：訴訟案件於報導期間後和解
- 忠信公司生產之藥品於20X1年9月份被發現其成分穩定性出現瑕疵，致發生數起糾紛。忠信公司已收回分銷至經銷商之所有相關藥品，並延請律師代理該公司與受害之病患洽商損害賠償事宜。截至20X1年12月31日止，忠信公司原帳列損害賠償金額計\$18,000,000。於20X2年2月份，忠信公司與受害之病患達成和解，總計賠償金額為\$24,500,000。忠信公司應將總計賠償金額與原帳列損害賠償金額間之差額\$6,500,000，調整先前認列於20X1年度財務報表中之負債準備。

忠信公司於20X2年3月17日通過發布20X1年度財務報表，並就上述報導期間後事項調整先前認列於財務報表之金額。

範例：報導期間後調整事項

- 應於財務報表調整認列之報導期間後事項：
- 情況一：客戶之破產於報導期間後發生
- 忠信公司之最大客戶立德公司於20X2年2月份因長期經營不善，資金週轉不靈向法院聲請破產。忠信公司於20X1年12月31日帳列對立德公司應收帳款為\$25,000,000，備抵呆帳為\$12,500,000。忠信公司擬依法進行保全程序，經評估該情況不致影響忠信公司之繼續經營個體假設，惟忠信公司經評估後對立德公司之應收帳款帳面金額全數認列減損損失（呆帳損失），調整認列於20X1年度財務報表之金額。

忠信公司於20X2年3月17日通過發布20X1年度財務報表，並就上述報導期間後事項調整先前認列於財務報表之金額。

範例：報導期間後非調整事項

- 不得於財務報表調整認列，為須於附註揭露之報導期間後事項：
- 情況一：報導期間後之重要企業合併
- 本公司為擴大營運規模，提升經營績效及增加公司競爭力，於20X2年1月10日經董事會決議通過與藥品經銷商順宇公司以股份轉換方式進行合併；合併後本公司為存續公司，順宇公司為消滅公司。經雙方協議，本合併案之換股比例為3股之順宇公司普通股換本公司1股普通股，合併基準日為20X2年6月1日。

忠信公司於20X2年3月17日通過發布20X1年度財務報表，並於財務報表附註中揭露上述報導期間後非調整事項。

範例：報導期間後非調整事項

- 不得於財務報表調整認列，為須於附註揭露之報導期間後事項：
- 情況二：宣布終止某項營業單位之計畫
- 基於全球專業分工及資源有效運用，本公司於20X2年3月15日決議終止東南亞區域之營運，本公司於20X2年4月開始與工會協商相關事項並持續出售相關之廠房設備。截至通過發布本財務報表之日止，尚無法確定前述協商結果及資產出售情形，其相關金額亦無法合理估計。

忠信公司於20X2年3月17日通過發布20X1年度財務報表，並於財務報表附註中揭露上述報導期間後非調整事項。

範例：報導期間後非調整事項

- 不得於財務報表調整認列，為須於附註揭露之報導期間後事項：
- 情況三：資產之重大購買
- 本公司於20X2年1月31日經董事會決議基於營業所需，進行上下游整合，購買嘉銘公司之土地、廠房及設備，共計總價為\$99,000,000，已於20X2年2月28日完成過戶。

忠信公司於20X2年3月17日通過發布20X1年度財務報表，並於財務報表附註中揭露上述報導期間後非調整事項。

範例：報導期間後非調整事項

- 不得於財務報表調整認列，為須於附註揭露之報導期間後事項：
- 情況四：主要生產廠房於報導期間後因火災毀損
- 20X2年3月7日本公司泰國廠房發生大火，廠房及設備受到嚴重焚毀，經評估該情況不致影響公司之繼續經營個體假設，此項財產損失雖均可十足得到保險賠償，惟修復期間之營業損失，未在理賠範圍之內，截至通過發布本財務報表之日止，其金額尚無法合理估計。

忠信公司於20X2年3月17日通過發布20X1年度財務報表，並於財務報表附註中揭露上述報導期間後非調整事項。

範例：報導期間後非調整事項

- 不得於財務報表調整認列，為須於附註揭露之報導期間後事項：
- 情況五：報導期間結束日後所發生事項而引起之重大訴訟開始進行
- 本公司於20X2年2月25日將零組件一批出售予建大公司，該公司認為本公司之零組件品質不良，致其產品頻遭退貨，而訴請本公司賠償其損失\$87,500,000。本公司認為該公司所提之理由不合理，已延請律師代理訴訟，惟截至通過發布本財務報表之日止，尚無法確知案情之最後結果。

忠信公司於20X2年3月17日通過發布20X1年度財務報表，並於財務報表附註中揭露上述報導期間後非調整事項。

企業會計準則公報第14號 「關係人揭露」

範 例

母子公司關係之揭露

母子公司關係之揭露(EAS12.8)

- 母公司與其子公司間不論是否有交易，皆應揭露其關係。
- 報導個體應揭露其**母公司及最終控制者**（若與母公司不同）之名稱。
- 若報導個體之**母公司及最終控制者**皆未編製供大眾使用之財務報表，則應揭露有編製供大眾使用之財務報表之**次一最高層級母公司**之名稱。次一最高層級母公司，係指集團中位階高於直接母公司之第一家有編製供大眾使用之財務報表之**母公司**。

範例：母公司及最終控制者關係

- 情況一：母公司與最終控制者相同且已編製供大眾使用之財務報表
- 中華公司為本公司之母公司及所歸屬集團之最終控制者。
- 情況二：母公司與最終控制者不同惟其中之一已編製供大眾使用之財務報表
- 中華公司為本公司之母公司，中興公司為本公司所歸屬集團之最終控制者。

範例：

福懋興業股份有限公司
個體財務報表附註
民國 104 年度及 103 年度



單位：新台幣仟元
(除特別註明者外)

一、公司沿革

1. 福懋興業股份有限公司(以下簡稱本公司)創立於民國 62 年 4 月 19 日，設廠於雲林縣斗六市，並於民國 74 年 12 月 24 日經台灣證券交易所核准上市交易。本公司各事業部之主要經營業務項目如下：

<u>事</u> <u>業</u> <u>部</u> <u>門</u>	<u>主</u> <u>要</u> <u>產</u> <u>銷</u> <u>業</u> <u>務</u>
第一事業群：織造事業部及染整事部	混紡織物、短纖織物、長短織布、聚胺聚 酯織物等
第二事業群：簾布事業部、產業資材 事業部及油品事業 部、工務部	輪胎簾布、純棉紗、混紡紗、防護性織品 及經營加油站以供售汽油、柴油及煤油等

2. 自民國 97 年 6 月起，因台灣化學纖維股份有限公司佔本公司董事會席次超過半數，對本公司構成控制力，故台灣化學纖維股份有限公司成為本公司之最終母公司。
3. 截至民國 104 年及 103 年 12 月 31 日止，本公司員工人數分別為 4,880 人及 4,746 人。

範例：母公司及最終控制者關係

- 情況三：母公司與最終控制者不同且均未編製供大眾使用之財務報表
- 中華公司為本公司之母公司，中興公司為本公司所歸屬集團之最終控制者。
- 註：若報導個體所有層級之母公司皆未編製供大眾使用之財務報表，應揭露其母公司及最終控制者（若與母公司不同）之名稱。

範例：母公司及最終控制者關係

- 情況四：母公司與最終控制者不同且均未編製供大眾使用之財務報表，但次一最高層級母公司有編製供大眾使用之財務報表
- 中華公司為本公司之母公司，中興公司為本公司所歸屬集團之最終控制者；已編製供大眾使用之財務報表之次一最高層級母公司為中信公司。
- 註：依(105)基秘字第189號函之規定，若報導個體之母公司及最終控制者皆未編製供大眾使用之財務報表，該報導個體得僅揭露有編製供大眾使用之財務報表之次一最高層級母公司之名稱，而無須揭露母公司及最終控制者之名稱(參見次頁)。故情況四得僅揭露中信公司之名稱。

母公司與最終控制者關係人名稱之揭露

105.8.31.(105)基秘字第 189 號

Q：依企業會計準則公報第十四號「關係人揭露」第八條之規定，若報導個體之母公司及最終控制者皆未編製供大眾使用之財務報表，則應揭露有編製供大眾使用之財務報表之次一最高層級母公司之名稱。若報導個體之母公司及最終控制者皆未編製供大眾使用之財務報表，是否僅須揭露有編製供大眾使用之財務報表之次一最高層級母公司之名稱，而**無須揭露其母公司及最終控制者之名稱**？

A：若報導個體之母公司及最終控制者皆未編製供大眾使用之財務報表，該報導個體得**僅揭露有編製供大眾使用之財務報表之次一最高層級母公司之名稱**，而**無須揭露母公司及最終控制者之名稱**。惟若報導個體所有層級之母公司皆未編製供大眾使用之財務報表，**仍應**揭露其母公司及最終控制者（若與母公司不同）之名稱。

重大關係人交易之揭露

- 依企業會計準則公報第十四號「關係人揭露」第九條之規定，企業於財務報表涵蓋期間內有關係人交易時，則應揭露關係人**關係之性質**、關係人**交易之內容**、**未結清餘額與承諾**之資訊。
- 揭露項目至少應包括：
 1. 交易金額。
 2. 未結清餘額與承諾，以及：
 - (1) **其條款及條件**，包括是否有提供擔保及供清償之對價之性質。
 - (2) 收受或提供保證之詳細資訊。
 - (3) 與未結清餘額相關之備抵呆帳。
 3. 當期對應收關係人款項所認列之呆帳費用。

註：報導個體揭露有關關係人交易之條件係**與一般公平交易之條件相當者**，**僅**在此條件可被明確證實時，方得為之。(EAS12.13)

重大關係人交易之揭露

- 依企業會計準則公報第十四號「關係人揭露」第十條之規定，關係人交易之揭露資訊，應依下列類別分別揭露：
 1. 對報導個體具控制、聯合控制或重大影響之個體。
 2. 報導個體對其具控制、聯合控制或重大影響之個體。
 3. 報導個體或其母公司之主要管理人員。
 4. 其他關係人。

範例：重大關係人交易

財務報表附註

十、關係人交易

(一) 向關係人購買商品或勞務

本公司向關係人進貨金額及其未結清餘額如下：

	進貨		應付關係人款項	
	20X2年度	20X1年度	20X2年 12月31日	20X1年 12月31日
母公司	\$21,500	\$20,400	\$3,080	\$2,800
關聯企業	19,458	18,809	3,250	3,102
	<u>\$40,958</u>	<u>\$39,209</u>	<u>\$6,330</u>	<u>\$5,902</u>

本公司對上述公司之進貨價格與本公司向一般廠商之進貨價格相當。其付款期限為一至二個月，與一般廠商相當。

範例：重大關係人交易

十、關係人交易

(二) 銷售商品或勞務予關係人

本公司對關係人之重大銷售金額及其未結清餘額如下：

	銷貨		應收關係人款項	
	20X2年度	20X1年度	20X2年 12月31日	20X1年 12月31日
對本公司具重 大影響之個體	\$30,258	\$30,509	\$9,050	\$8,920
	\$30,258	\$30,509	\$9,050	\$8,920

本公司銷售予**對本公司具重大影響個體**之銷貨價格與一般銷售價格相當，收款期限為一至三個月，一般銷貨係當月收款。關係人間之應收款項並未收受擔保品，且經評估後無須提列呆帳損失。

範例：重大關係人交易

十、關係人交易

(三) 不動產及其他資產之購買或銷售

本公司於20X2年9月向關聯企業購入高雄廠土地及建築物，土地面積418.73坪，總價新台幣65,002仟元，建築物總價為新台幣40,000仟元，合計新台幣105,002仟元。截至20X2年度報導期間結束日止，尚未全部完成過戶手續，未付尾款為新台幣55,800仟元，土地及建築物之取得價格係參考統一不動產鑑價公司之鑑價報告。關於不動產、廠房及設備之更詳細資訊，請詳附註十二。

範例：重大關係人交易

十、關係人交易

（四）向關係人借款

本公司20X2年度及20X1年度向中華公司（本公司之母公司）取得無擔保借款之金額分別為新台幣400,000仟元及新台幣315,000仟元，並依撥款當年度中華公司向金融機構短期借款之平均利率計息，且需自實際撥款日起一年內償還本息。截至20X2年度及20X1年度之報導期間結束日止，未結清餘額分別為新台幣153,080仟元及新台幣100,000仟元。

範例：重大關係人交易

十、關係人交易

(五) 資金貸與關係人

本公司資金貸與關係人情形如下：

	資金貸與最高金額		未結清餘額	
	20X2年度	20X1年度	20X2年 12月31日	20X1年 12月31日
對本公司具重大 影響之個體	\$125,000	\$220,000	\$70,000	\$15,000
關聯企業	94,000	88,000	9,000	12,000
	<u>\$219,000</u>	<u>\$308,000</u>	<u>\$79,000</u>	<u>\$27,000</u>

本公司資金貸與關係人係依撥款當年度本公司向金融機構短期借款之平均利率計息，且均為無擔保放款，經評估後無須提列呆帳損失。

範例：重大關係人交易

十、關係人交易

（六）背書保證

本公司20X2年度**為子公司向銀行借款而出具保證函**之金額為新台幣300,000仟元。20X1年度與關係人間無背書保證之情形。

（七）租賃

本公司20X2年5月向主要管理階層承租辦公大樓並參考鄰近地區辦公室租金行情簽訂二年期租賃合約。20X2年度租金費用為新台幣21,000仟元，截至20X2年度報導期間結束日，應付租金期末餘額為新台幣3,000仟元。關於租賃之更詳細資訊，請詳附註十八。

企業會計準則公報第14號 「關係人揭露」

問答集

揭露

- 母子公司關係之揭露(EAS14.8)
- 母公司與其子公司間不論是否有交易，皆應揭露其關係。報導個體應揭露其**母公司及最終控制者**（若與母公司不同）之名稱。
◦ 若報導個體之**母公司及最終控制者**皆未編製供大眾使用之財務報表，則應揭露有編製供大眾使用之財務報表之**次一最高層級母公司**之名稱。次一最高層級母公司，係指集團中位階高於直接母公司之第一家有編製供大眾使用之財務報表之母公司。

母公司與最終控制者關係人名稱之揭露

105.8.31.(105)基秘字第 189 號

Q：依企業會計準則公報第十四號「關係人揭露」第八條之規定，若報導個體之母公司及最終控制者皆未編製供大眾使用之財務報表，則應揭露有編製供大眾使用之財務報表之次一最高層級母公司之名稱。若報導個體之母公司及最終控制者皆未編製供大眾使用之財務報表，是否僅須揭露有編製供大眾使用之財務報表之次一最高層級母公司之名稱，而**無須揭露其母公司及最終控制者之名稱**？

A：若報導個體之母公司及最終控制者皆未編製供大眾使用之財務報表，該報導個體得**僅揭露有編製供大眾使用之財務報表之次一最高層級母公司之名稱**，而**無須揭露母公司及最終控制者之名稱**。惟若報導個體所有層級之母公司皆未編製供大眾使用之財務報表，**仍應**揭露其母公司及最終控制者（若與母公司不同）之名稱。

企業會計準則公報 其他重要更新

第一季問答集

判斷所適用之國際財務報導準則版本

103.3.22.(106)基秘字第 094 號

Q：企業之交易、其他事項或情況若因無明確適用之企業會計準則公報，而依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」第五條規定之順序，判斷應採用「經金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告」時，應適用之版為何？

判斷所適用之國際財務報導準則版本

103.3.22.(106)基秘字第 094 號(續)

A：企業之交易、其他事項或情況若因無明確適用之企業會計準則公報，而依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計及錯誤」第五條規定之順序，判斷應採用「經金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告」時，應適用金融監督管理委員會（以下簡稱金管會）所公告於企業之報導期間所適用之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告版本。亦即，企業之報導期間為民國105年者，應適用金管會所公告民國105年適用之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告，自民國106年1月1日起則適用金管會所公告民國106年適用之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告。若因版本不同造成會計處理差異，企業應依照差異發生年度所適用之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告中之相關過渡規定處理。

首次適用企業會計準則公報比較期間會計項目之重分類

103.3.22.(106)基秘字第 095 號

Q：企業首次適用企業會計準則公報（以下簡稱首次適用）時，對於所列報比較期間之會計項目，應依企業會計準則公報之相關分類規定，作適當之重分類。首次適用所編製之財務報表中，企業對於比較期間依先前一般公認會計原則處理，但不符合企業會計準則公報規定或企業會計準則公報未有相關規定之會計項目（例如依財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」第33段之規定認列之「遞延退休金成本」及「未認列為退休金成本之淨損失」、依財務會計準則公報第二十五號「企業合併—購買法之會計處理」第17段之規定認列之「非常利益」，以及財務會計準則公報第八號「會計變動及前期損益調整之處理準則」第10段所述會計原則變動之累積影響數等），應如何於所列報比較期間作適當重分類？

首次適用企業會計準則公報比較期間會計項目之重分類

103.3.22.(106)基秘字第 095 號(續)

A：

- 一、企業依企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」第二十二條**第一項或第二項**之規定首次適用企業會計準則公報所編製之財務報表中，對於比較期間依先前一般公認會計原則處理，但不符合企業會計準則公報規定或企業會計準則公報未有相關規定之會計項目，應依下列方式處理：
 1. 於企業會計準則公報下有適當之會計項目表達者，應重分類至企業會計準則公報下之適當會計項目。
 2. 於企業會計準則公報下無適當之會計項目表達者，應維持依先前一般公認會計原則表達之會計項目。

首次適用企業會計準則公報比較期間會計項目之重分類

103.3.22.(106)基秘字第 095 號(續)

A：

二、前述處理方式舉例如下：

依先前一般公認會計原則處理，但不符合企業會計準則公報規定或企業會計準則公報未有相關規定之會計項目	於比較期間(例如，於104年度財報中)之處理方式
「遞延退休金成本」及「未認列為退休金成本之淨損失」	維持依財務會計準則公報表達之會計項目
依財務會計準則公報第二十五號「企業合併—購買法之會計處理」第17段規定認列之「非常利益」	重分類至企業會計準則公報下之會計項目（即綜合損益表之「廉價購買利益」。
符合投資性不動產定義之「出租資產」	重分類至企業會計準則公報下之會計項目（即「投資性不動產」）
「會計原則變動累積影響數」	維持依財務會計準則公報表達之會計項目

投資關聯企業及合資之減損

103.4.13.(106)基秘字第 130 號

Q：企業對投資關聯企業或合資，於採用權益法後，應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定，評估對關聯企業或合資之淨投資是否發生減損，並於可能發生減損時依單一資產方式，將整個投資之整體帳面金額視為單一資產，依企業會計準則公報第十九號「資產減損」之規定，進行減損測試。企業應如何決定該投資之使用價值？

A：企業依企業會計準則公報第六號「投資關聯企業及合資」第二十條之規定進行減損測試時，得選擇採用下列項目之一衡量其對投資關聯企業或合資之使用價值：

1. 企業對自關聯企業或合資所產生估計未來現金流量（包括關聯企業或合資因營運所產生之現金流量之份額及最終處分該投資所得之價款）之現值。
2. 企業預期自該投資收取股利及最終處分該投資產生之估計未來現金流量之現值。

順流交易產生之未實現損益之會計處理

103.4.13.(106)基秘字第 131 號

Q：投資者銷除與子公司、關聯企業及合資間順流交易產生之未實現損益時，應如何處理？

A：企業依企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」第十二條及企業會計準則公報第六號「投資關聯企業及合資」第二十二條之規定銷除與子公司、關聯企業及合資間順流交易產生之未實現損益時，應調整「採用權益法之投資」項目。

註：因順流交易之標的資產並不在母公司或投資公司之帳上。

首次適用過渡規定之QA

—確定福利計畫之會計處理

企業會計準則公報下確定福利計畫之會計處理(I)

105.12.6.(105)基秘字第 304 號

Q：企業首次適用企業會計準則公報時，對於先前依財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」處理之確定給付退休辦法，企業是否得選擇不再精算並迴轉依先前一般公認會計原則入帳之應計退休金負債金額？抑或得選擇繼續採用先前之財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」或應採用國際會計準則第19號「員工福利」（以下簡稱IAS19）之相關規定處理？企業是否可選擇採用其他財務會計準則之權威發布機構所發布之公報（例如美國一般公認會計原則或日本一般公認會計原則）之規定衡量其確定福利計畫？企業首次適用企業會計準則公報時，若先前未使用精算假設認列與衡量確定給付退休辦法之應計退休金負債，是否應依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計及錯誤」第五條規定之考量順序，按IAS19之相關規定使用精算假設認列與衡量淨確定福利負債？

企業會計準則公報下確定福利計畫之會計處理(I)

105.12.6.(105)基秘字第 304 號(續)

A：企業首次適用企業會計準則公報時，對先前依財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」處理之確定給付退休辦法，若不再精算並迴轉先前入帳之應計退休金負債，**並不能產生兼具攸關與忠實表述之資訊**，故**應**繼續使用精算假設衡量應計退休金負債。

企業對確定福利計畫使用精算假設衡量義務與費用時，**應參照國際會計準則第19號「員工福利」（以下簡稱IAS19）之精算評價方法決定應認列之金額**，而**不得**參照其他財務會計準則之權威發布機構所發布之公報規定處理。

企業首次適用企業會計準則公報時，若先前未使用精算假設認列與衡量確定給付退休辦法之應計退休金負債，無須依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計及錯誤」第五條規定之考量順序，故無須按IAS19之精算評價方法認列與衡量淨確定福利負債。

企業會計準則公報下確定福利計畫之會計處理(II)

105.12.6.(105)基秘字第 305 號

Q：先前依財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」對確定給付退休辦法進行精算之企業，於首次適用企業會計準則公報（以下簡稱首次適用）時，**變更**為參照國際會計準則第19號「員工福利」（以下簡稱IAS19）之相關規定處理，或先前並未精算之企業，於首次適用時選擇參照IAS19之相關規定處理，對於依IAS19與確定福利計畫相關之**影響數**應如何處理？

企業會計準則公報下確定福利計畫之會計處理(II)

105.12.6.(105)基秘字第 305 號 (續)

A：

- 一、先前依財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」對確定給付退休辦法進行精算之企業，於首次適用企業會計準則公報（以下簡稱首次適用）時，變更為參照國際會計準則第19號「員工福利」（以下簡稱IAS19）之相關規定處理，或先前並未精算之企業，於首次適用時選擇參照IAS19之相關規定處理，若該企業選擇依企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」（以下簡稱第二號公報）第二十二條第一項之規定追溯調整，應將與確定福利計畫相關之影響數，計入首次適用之當期期初保留盈餘之初始金額。
- 二、承上，惟若該企業於首次適用時，選擇適用第二號公報第二十二條第二項之規定，其應依IAS19之規定，對105年1月1日及105年12月31日之確定福利計畫之義務進行衡量，拆分出105年度之退休金費用及淨確定福利負債（資產）再衡量數，分別調整於105年度綜合損益表之損益及其他綜合損益，並將改依IAS19處理之以前年度與確定福利計畫相關之影響數全數認列於105年度之退休金費用。

確定福利計畫之揭露

106.4.13.(106)基秘字第 132 號

Q：先前依財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」對確定給付退休辦法進行精算之企業，於首次適用企業會計準則公報（以下簡稱首次適用）時，變更為參照國際會計準則第19號「員工福利」（以下簡稱IAS19）之相關規定處理，或先前未精算之企業，於首次適用時選擇參照IAS19之相關規定處理，該企業是否應依IAS19第135至152段之規定揭露與確定福利計畫有關之資訊？抑或企業可自行決定所揭露之資訊？

確定福利計畫之揭露

106.4.13.(106)基秘字第 132 號(續)

A：

- 一、依企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」（以下簡稱第二號公報）第五十二條之規定，財務報表附註通常揭露之事項包括財務報表編製所採用之衡量基礎、其他對了解財務報表攸關之重大會計政策之彙總，以及其他為避免閱讀者誤解或有助於財務報表之公允表達所必要說明之事項等。

確定福利計畫之揭露

106.4.13.(106)基秘字第 132 號(續)

A：

二、先前依財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」對確定給付退休辦法進行精算之企業，於首次適用企業會計準則公報（以下簡稱首次適用）時變更為參照國際會計準則第19號「員工福利」（以下簡稱IAS19）之相關規定處理，或先前未精算之企業，於首次適用時選擇參照IAS19之相關規定處理，其對於該等確定福利計畫之揭露，**應依第二號公報第五十二條至第五十五條之原則**，**自行決定**於財務報表附註中所揭露與確定福利計畫有關之資訊（例如，**確定福利計畫之特性及與該等計畫相關之風險、財務報表中因確定福利計畫所產生之金額，以及確定福利計畫可能會如何影響企業未來現金流量之金額、時點及不確定性等**）。企業**得不依**IAS19第135至152段之規定揭露與確定福利計畫有關之資訊。

謝謝聆聽！