

106年度企業會計準則公報宣導會

企業會計準則公報-NO. 20、21、22 參考範例及QA

主講人：江淑玲教授

國立台北商業大學會計資訊學系

報告大綱

- 參考範例及問答集
 - EAS 20 「租賃」
 - EAS 21 「政府補助及政府輔助」
 - EAS 22 「外幣換算」
- 其他重要更新—106年問答集

企業會計準則公報第20號 「租賃」

租賃之分類

- 租賃分類係以附屬於租賃資產所有權之風險與報酬歸屬於出租人或承租人之程度為依據。(20.5)
- 有下列情形之一時，租賃通常分類為融資租賃：
 1. 租賃期間屆滿時，資產所有權移轉予承租人。
 2. 承租人有權選擇購買該租賃資產，且能以明顯低於選擇權行使日該資產公允價值之價格購買，致使在租賃開始日，即可合理確定此選擇權將被行使。
 3. 租賃期間涵蓋租賃資產經濟年限之主要部分。
 4. 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。
 5. 該租賃資產因具相當之特殊性，以致於僅有承租人無須重大修改即可使用。(20.6)

租賃之分類(續)

- 有下列情形之一時，亦可能分類為融資租賃：
 1. 如承租人得取消租賃，但出租人因租約解除所產生之損失須由承租人負擔。
 2. 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分價款作為租金回饋金。
 3. 承租人有能力以明顯低於市場行情之租金續租。(20.7)

Q&A：通常分類為融資租賃情形之判斷疑義

Q：企業應如何判斷租賃期間是否涵蓋租賃資產經濟年限之「主要部分」及最低租賃給付現值是否達該租賃資產「幾乎所有」之公允價值？

A：企業應依據基本實質及經濟事實判斷。

例如，若租賃期間達租賃資產經濟年限75%以上，租賃期間可能涵蓋租賃資產經濟年限之主要部分。若最低租賃給付現值達該租賃資產公允價值90%以上，最低租賃給付現值可能達該租賃資產幾乎所有之公允價值。

惟前述情況並非絕對屬於融資租賃，如有其他特徵能清楚地顯示，租賃並未移轉附屬於租賃資產所有權之幾乎所有風險與報酬，則此租賃應分類為營業租賃。

[105年8月31日(105)基秘字第196號]

Q&A：出租人與承租人對同一租賃可否有不同分類之疑義

Q：融資租賃係指移轉附屬於租賃資產所有權之幾乎所有風險與報酬之租賃。在此原則性之定義下，承租人與出租人是否可能將同一租賃分類為不同類型？

A：由於出租人與承租人間之交易係以彼此訂定之租賃合約為依據，故宜採用一致之定義較為適當。但在應用這些定義時，出租人與承租人所處之情況不同，可能導致出租人與承租人對同一租賃有不同之分類。例如，當出租人自保證殘值所取得之利益係經由其他與承租人無關且有財務能力履行保證義務之第三方保證時，即可能導致此種情況。

[105年9月29日(105)基秘字第237號]

Q&A：租賃並未移轉附屬於租賃資產所有權之幾乎所有風險與報酬之疑義

Q：於何種情況下，租賃並未移轉附屬於租賃資產所有權之幾乎所有風險與報酬？

A：附屬於租賃資產所有權之風險包括因閒置產能或技術過時造成損失，以及因經濟環境改變造成投資報酬變動之可能性等。

附屬於租賃資產所有權之報酬可能表現在資產經濟年限期間獲利活動，及源自資產增值或殘值變現所能獲取利益之預期。

租賃並未移轉附屬於租賃資產所有權之幾乎所有風險與報酬之例：

- 1.當承租人得取消租賃合約且出租人將自行承擔因租約解除所產生之損失，或殘值之公允價值波動所產生利益或損失係由出租人負擔時。
- 2.當出租人為使租賃資產不因技術進步而受淘汰所負擔之未來成本存有重大不確定性時，此租賃對出租人而言，並未移轉附屬於租賃資產所有權之幾乎所有風險與報酬。
- 3.當承租人有權於租賃結束時購買租賃資產，惟購買價格係依該日資產之公允價值而定時。

[105年9月29日(105)基秘字第238號]

融資租賃－承租人

- 認列與衡量
 - 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與最低租賃給付現值，二者較低者，將融資租賃之使用權利與義務，認列為資產與負債。
 - 承租人之所有租賃原始直接成本，應作為已認列資產成本之增加數。(20.10)
 - 計算最低租賃給付現值時，應以租賃隱含利率為折現率。若租賃隱含利率無法確定時，應採用承租人增額借款利率。(20.11)
 - 租賃隱含利率：係指在租賃開始日，使租賃投資總額現值等於租賃資產公允價值及出租人原始直接成本二者合計金額之折現率。
(20.4)

範例一 融資租賃－承租人

紐斯公司與信誼公司於20X1年1月1日簽訂租賃合約，紐斯公司自20X1年1月1日起向信誼公司租用機器一部，租期4年，每年1月1日給付租金\$40,000。

租期屆滿時紐斯公司得選擇以\$5,000承購該機器，此價格明顯低於選擇權行使日該資產公允價值之價格，因此，20X1年1月1日即可合理確定此選擇權將被行使。該租賃合約經紐斯公司評估係屬融資租賃。

承購後該機器預計可再使用3年，無殘值，採直線法計提折舊。紐斯公司簽約時無法得知信誼公司之租賃隱含利率，紐斯公司之增額借款利率為15%，該機器之公允價值為\$150,000。

紐斯公司為協商及取得租賃合約所發生之直接可歸屬成本為\$5,812。

範例一 融資租賃－承租人

- 最低租賃給付現值 = (第一期租金\$40,000 + 後續每期租金\$40,000 × 租賃開始日承租人增額借款利率15%之3年期年金現值2.283225) + (承購價格\$5,000 × 租賃開始日承租人增額借款利率15%之4年期複利現值0.571753) = \$131,329 + \$2,859 = \$134,188 。
- 最低租賃給付現值\$134,188低於租賃資產之公允價值\$150,000，故以最低租賃給付現值為租賃資產入帳基礎。

範例一 融資租賃－承租人

- 租賃期間開始日之分錄：

20X1/1/1	租賃資產／機器設備	134,188	
	應付租賃款		134,188
	租賃資產／機器設備	5,812	
	現金		5,812
	應付租賃款	40,000	
	現金		40,000

範例一 融資租賃－承租人

- 12月31日提列租賃資產之折舊分錄

20X1/12/31 折舊	20,000
累計折舊－租賃資產／機器設備	20,000

說明：由於租期屆滿時，紐斯公司得以遠低於估計公允價值（殘值）之金額購買該租賃資產，因此可合理確認其將取得租賃資產之所有權，故以資產耐用年限按直線法計提折舊，折舊金額為 $(\$134,188 + \$5,812) \div 7 = \$20,000$ 。

- 租賃資產在資產負債表中得於「不動產、廠房及設備」項下單獨列為「租賃資產」或是依其性質分別歸類於各項目（如機器設備）。

範例一 融資租賃－承租人

- 償付應付租賃款及認列利息費用之分錄：

日期	現金 (貸) (1)	利息費用 (借) (2)=期初(5)×15%	應付租賃款(借) (3)=(1)	應付租賃款(貸) (4)=(2)	應付租賃款餘額 (5)=期初(5)-本期(3)+本期(4)
20X1/1/1					\$134,188
20X1/1/1	\$40,000		\$40,000		94,188
20X1/12/31		\$14,128		\$14,128	108,316
20X2/1/1	40,000		40,000		68,316
20X2/12/31		10,247		10,247	78,563
20X3/1/1	40,000		40,000		38,563
20X3/12/31		5,785		5,785	44,348
20X4/1/1	40,000		40,000		4,348
20X4/12/31		652		652	5,000
20X4/12/31	5,000		5,000		—

- 於20X1年12月31日，應付租賃款\$108,316中屬流動負債者為\$40,000，屬非流動負債者為\$68,316。

範例一 融資租賃－承租人

- 於20X1年度財務報表附註中之揭露：

重大租賃合約

本公司簽有機器之承租合約，係屬融資租賃。租賃期間為 20X1 年 1 月 1 日至 20X4 年 12 月 31 日。租期屆滿本公司得以 \$5,000 承購該機器。

應付租賃款明細如下：

	未來最低租賃 給付總額	利息	應付租賃款現值
不超過一年	\$ 40,000	\$ —	\$ 40,000
超過一年不超過五年	85,000	16,684	68,316
	<u>\$ 125,000</u>	<u>\$16,684</u>	<u>\$ 108,316</u>

範例一 融資租賃－承租人

- 租約到期取得資產之分錄：

20X4/12/31	應付租賃款	5,000	
	機器設備	140,000	
	累計折舊－租賃資產	80,000	
	現金		5,000
	租賃資產		140,000
	累計折舊－機器設備		80,000

- 若租賃期間開始日以機器設備入帳，則租約到期之分錄為：

20X4/12/31	應付租賃款	5,000	
	現金		5,000

融資租賃－出租人

- 認列與衡量

出租人應於資產負債表中認列以融資租賃方式所持有之資產，並以租賃投資淨額之金額表達為應收款。(20.16)

- 出租人為製造商或經銷商

- 於租賃期間開始日所認列之銷貨收入，應為資產公允價值與出租人應收最低租賃給付按市場利率計算之現值，二者較低者。

- 租賃期間開始日所認列之銷貨成本，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)減去未保證殘值現值之金額。

- 銷貨收入與銷貨成本間之差額，為企業按賣斷政策所認列之銷售利潤。(20.20)

- 出租人因協商或安排租賃所產生之成本，應於認列銷售利潤時，認列為當期費用。(20.19)

範例二 融資租賃－出租人

優生公司與明至公司簽訂租賃合約，優生公司自20X1年1月1日將機器一部出租予明至公司，租期4年，每年1月1日給付租金\$35,714。該租賃合約經優生公司評估係屬融資租賃，並估計租期屆滿時該機器有未保證殘值\$35,000，明至公司於租期屆滿時無權以明顯低於當日該資產公允價值之價格購買該資產。

優生公司為安排該租賃，發生增額且直接可歸屬之佣金支出\$23,737，20X1年1月1日之資產帳面金額及公允價值均為\$120,000，優生公司對明至公司租金之收款符合可認列之標準。

- 情況一 出租人非屬製造商或經銷商
- 情況二 出租人另於20X2年12月31日評估未保證殘值應為\$29,322
- 情況三 出租人為製造商或經銷商

範例二 融資租賃－出租人

- 情況一 出租人非屬製造商或經銷商
 - 租賃期間開始日之分錄：

20X1/1/1	應收租賃款 ($=\$35,714 \times 4 + \$35,000$)	177,856	
	出租設備		120,000
	現金		23,737
	未賺得融資收益 ($=\$177,856 - \$143,737$)		34,119

- 租賃隱含利率*i*之計算：

最低租賃給付現值 (第一期租金\$35,714 + 後續每期租金\$35,714×3期利率*i*之年金現值) + 未保證殘值現值 (\$35,000×4期利率*i*之複利現值) = 租賃資產公允價值\$120,000 + 出租人原始直接成本\$23,737

$$i = 12\%$$

範例二 融資租賃－出租人

- 各年度收款及未實現利息收入之攤銷

日期	現金 (借)	利息收入 (貸)	投資淨額增 加數 (借)	投資淨額減 少數 (貸)	投資淨額 (5)=期初(5) - 本期(4) + 本期(3)
	(1)	(2)=期初(5)×12%	(3)=(2)	(4)=(1)	
20X1/1/1					\$143,737
20X1/1/1	\$35,714			\$35,714	108,023
20X1/12/31		\$12,963	\$12,963		120,986
20X2/1/1	35,714			35,714	85,272
20X2/12/31		10,233	10,233		95,505
20X3/1/1	35,714			35,714	59,791
20X3/12/31		7,175	7,175		66,966
20X4/1/1	35,714			35,714	31,252
20X4/12/31		3,748	3,748		35,000

- 20X1年12月31日，應收租賃款淨額\$120,986中屬流動資產者為\$35,714，屬非流動資產者為\$85,272（係應收租賃款\$106,428減未賺得融資收益\$21,156）。

範例二 融資租賃－出租人

- 於20X1年度財務報表附註中之揭露：

重大租賃合約

本公司簽有機器之出租合約，係屬融資租賃。租賃期間為 20X1 年 1 月 1 日至 20X4 年 12 月 31 日。

- 應收租賃款明細如下：

	應收租賃款總額 (租賃投資總額)	未賺得融資收益	未保證殘值現值	應收最低租賃 給付現值
不超過一年	\$ 35,714	\$ —	\$ —	\$35,714
超過一年但不超過五年	106,428	21,156	24,912	60,360
	<u>\$ 142,142</u>	<u>\$21,156</u>	<u>\$ 24,912</u>	<u>\$96,074</u>

- 估計融資租賃之未保證殘值為\$35,000。

範例二 融資租賃－出租人

- 情況二 出租人於20X2年12月31日評估未保證殘值應為\$29,322
 - 估計未保證殘值減少\$5,678(=\$35,000－\$29,322)
 減損損失=\$5,678×租賃隱含利率12%之2年期複利現值0.797194
 = \$4,526。
 - 20X2/12/31 投資淨額=\$95,505－\$4,526=\$90,979
 - 估計未保證殘值減少之分錄：

20X2/12/31	金融資產減損損失	4,526	
	未賺得融資收益	1,152	
	應收租賃款		5,678

日期	現金 (借)	利息收入 (貸)	投資淨額增 加數 (借)	投資淨額減 少數 (貸)	投資淨額 (5)=期初(5)-本 期(4)+本期(3)
	(1)	(2)=期初(5)×12%	(3)=(2)	(4)=(1)	
20X3/1/1					\$90,979
20X3/1/1	\$35,714			\$35,714	55,265
20X3/12/31		\$6,632	\$6,632		61,897
20X4/1/1	35,714			35,714	26,183
20X4/12/31		3,139	3,139		29,322

範例二 融資租賃－出租人

- 情況三 出租人為製造商或經銷商

沿情況一，惟優生公司為製造商或經銷商，20X1年1月1日之資產帳面金額為\$113,000，公允價值為\$135,255，市場利率為16%。

1. 銷貨收入 = 最低租賃給付現值（第一期租金\$35,714 + 後續每期租金\$35,714 × 租賃開始日市場利率16%之3年期年金現值2.245890） = \$115,925或公允價值\$135,255孰低者。
2. 銷貨成本 = 帳面金額\$113,000 - 未保證殘值現值\$19,330（\$35,000 × 租賃開始日市場利率16%之4年期複利現值0.552291） = \$93,670。
3. 應收融資租賃款現值 = 最低租賃給付現值\$115,925 + 未保證殘值現值\$19,330 = \$135,255。

範例二 融資租賃－出租人

- 租賃期間開始日之分錄：

20X1/1/1	應收租賃款	177,856	
	銷貨成本	93,670	
	佣金支出	23,737	
	存貨		113,000
	銷貨收入		115,925
	未賺得融資收益		42,601
	現金		23,737

- 投資淨額 = \$177,856 - \$42,601 = \$135,255

範例二 融資租賃－出租人

- 各年度收款及未實現利息收入之攤銷

日期	現金 (借) (1)	利息收入 (貸) (2)=期初(5)×16%	投資淨額增 加數 (借) (3)=(2)	投資淨額減 少數 (貸) (4)=(1)	投資淨額 (5)=期初(5)-本期 (4)+本期(3)
20X1/1/1					\$135,255
20X1/1/1	\$35,714			\$35,714	99,541
20X1/12/31		\$15,927	\$15,927		115,468
20X2/1/1	35,714			35,714	79,754
20X2/12/31		12,761	12,761		92,515
20X3/1/1	35,714			35,714	56,801
20X3/12/31		9,088	9,088		65,889
20X4/1/1	35,714			35,714	30,175
20X4/12/31		4,825	4,825		35,000

範例二 融資租賃－出租人

- 於20X1年度財務報表附註中之揭露：

重大租賃合約

本公司簽有機器之出租合約，係屬融資租賃。租賃期間為 20X1 年 1 月 1 日至 20X4 年 12 月 31 日。

- 應收租賃款明細如下：

	應收租賃款總額 (租賃投資總額)	未賺得融資收益	未保證殘值 現值	應收最低租賃 給付現值
不超過一年	\$ 35,714	\$ —	\$ —	\$35,714
超過一年但不超過五年	106,428	26,674	22,423	57,331
	<u>\$ 142,142</u>	<u>\$26,674</u>	<u>\$ 22,423</u>	<u>\$93,045</u>

- 估計融資租賃之未保證殘值為\$35,000。

營業租賃

- **承租人**不論係以何基礎支付租金，應將租賃給付總額(不包括保險及維護等服務成本)以直線法於租賃期間內認列為費用。(20.15)
- **出租人**不論以何種基礎收取租金，應將租賃收益總額(不包括保險及維護等服務成本)以直線法於租賃期間內認列為收益。(20.22)
 - 但另一種有系統之方法更能代表資產使用效益之時間型態，或租賃給付之增加僅係對出租人預期通貨膨脹成本增加之補償者，不在此限。(20.15；20.22)
- 出租人因協商與安排營業租賃所產生之原始直接成本，應計入租賃資產之帳面金額，並採用與認列租賃收益相同之方法，於租賃期間認列為費用。(20.24)

Q&A：租金按固定比率或特定下限調整以反映通貨膨脹時，租金認列疑義

Q：在營業租賃下，若租金係按固定比率或特定下限調整以反映通貨膨脹，是否得不採直線法認列費用(收益)？

A：企業應判斷租金之調整，是否僅係對出租人預期通貨膨脹成本增加之補償。若租金係以已公布之指數或統計數字為基礎計算，以反映預期之一般通貨膨脹時，得不採直線法認列費用(收益)。

[105年8月31日(105)基秘字第197號]

範例三 營業租賃

- 高仕公司於20X1年1月1日向康爾公司租用機器一部，租期2年，預先繳付額外租金\$3,000，並於每年1月1日給付租金\$6,000，租期屆滿該機器返還康爾公司。該租賃合約經高仕公司及康爾公司評估均屬營業租賃，租賃給付及租賃收益均按直線基礎於租賃期間內認列。
 - 每期應認列租金金額 = $(\$3,000 + \$6,000 \times 2) \div 2 = \$7,500$ 。

範例三 營業租賃

- 於租賃期間相關之分錄：

	高仕公司－承租人		康爾公司－出租人	
20X1/1/1	預付租金	9,000	現金	9,000
	現金	9,000	其他預收款	9,000
20X1/12/31	租金支出	7,500	其他預收款	7,500
	預付租金	7,500	租金收入	7,500
20X2/1/1	預付租金	6,000	現金	6,000
	現金	6,000	其他預收款	6,000
20X2/12/31	租金支出	7,500	其他預收款	7,500
	預付租金	7,500	租金收入	7,500

範例三 營業租賃

- 於20X1年度財務報表附註中之揭露：

重大營業租賃合約

高仕公司

本公司承租機器乙台，租期將於 20X2 年 12 月 31 日屆滿，租期屆滿時機器將返還予出租人。

康爾公司

本公司出租機器乙台，租期將於 20X2 年 12 月 31 日屆滿，租期屆滿時承租人須將機器返還予本公司。

未來最低租賃給付總額如下：

高仕公司－承租人

康爾公司－出租人

未來應付租金總額

未來應收租金總額

不超過一年

\$6,000 不超過一年

\$6,000

售後租回交易

- 售後租回交易涉及銷售一項資產，並再租回該項資產。租賃給付與售價因係整體協商，通常相互關聯。售後租回交易之會計處理，視下列租賃類型而定：(20.27)

1. 售後租回交易形成融資租賃

此類交易係出租人提供融資予承租人，而以資產作為擔保，故出售人兼承租人，對銷售價款超過帳面金額之部分，不得立即認列為收益，而應予以遞延並於租賃期間攤銷。資產之帳面金額無須作任何調整，但資產價值若已發生減損時，應依EAS 19「資產減損」之規定沖減至可回收金額。

售後租回交易(續)

2. 售後租回交易形成營業租賃

- 租賃給付與售價均為公允價值，實際上即為一項正常之銷售交易，應立即認列所有損益。
- 若資產之公允價值低於其帳面金額，此二者之差額應立即認列為損失。
- 若售價低於公允價值，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，應予以遞延，並按資產預期使用期間攤銷。

範例四 售後租回交易

- 情況一 融資租賃－未實現售後租回利益
- 情況二 融資租賃－未實現售後租回損失
- 情況三 營業租賃－售價等於公允價值
- 情況四 營業租賃－售價低於公允價值
- 情況五 營業租賃－售價高於公允價值

範例四 售後租回交易

- 情況一 融資租賃—未實現售後租回利益

南開公司於20X1年1月1日將機器設備一部按公允價值\$127,569出售予華信公司（非製造商或經銷商），並立即簽約租回，租期為4年。南開公司取得該機器之原始成本為\$125,000，已按直線法提列折舊費用\$25,000。每年1月1日給付租金\$37,500，租期屆滿後須將機器返還予華信公司，租賃合約經判斷為融資租賃。已知華信公司租賃隱含利率為12%。

範例四 售後租回交易

- 出售之分錄：

20X1/1/1	現金	127,569	
	累計折舊—機器設備	25,000	
	機器設備		125,000
	未實現售後租回利益		27,569

說明：未實現售後租回利益 = 售價\$127,569 - 帳面金額\$100,000 (原始成本\$125,000 - 累計折舊\$25,000) = \$27,569。

- 租賃期間開始日之分錄：

20X1/1/1	租賃資產	127,569	
	應付租賃款		127,569
	應付租賃款	37,500	
	現金		37,500

範例四 售後租回交易

- 認列利息及折舊之分錄：
 - 未實現售後租回利益於租賃期間攤銷 = $\$27,569 \div 4 = \$6,892$ 。未實現售後租回利益之攤銷須與機器設備之折舊方法配合，且該利益之攤銷得沖減折舊。

20X1/12/31	利息費用	10,808	
	應付租賃款		10,808
	折舊	31,892	
	累計折舊—租賃資產 (= $\$127,569 \div 4$)		31,892
	未實現售後租回利益	6,892	
	折舊		6,892

範例四 售後租回交易

- 情況二 融資租賃－未實現售後租回損失

南開公司於20X1年1月1日 以\$90,000出售公允價值為\$99,503機器設備一部予華信公司（非製造商或經銷商），並立即簽約租回，租期為6年。南開公司取得該機器之原始成本為\$125,000，已按直線法提列折舊費用\$25,000，剩餘耐用年限為8年。

南開公司每年1月1日給付租金\$20,000，租期屆滿須將機器返還予華信公司，該租賃合約經判斷為融資租賃。已知華信公司租賃隱含利率為13.202%。估計租賃期間屆滿時該機器設備之公允價值為\$20,000。

此機器設備售後租回之售價低於其公允價值，可能係其發生減損之跡象，故先對該機器是否發生減損進行測試。

- 情況二之一：該機器於20X1年1月1日之使用價值為\$105,000，公允價值減處分成本為\$95,000，故並未發生減損。

- 情況二之二：該機器於20X1年1月1日之使用價值為\$95,000，公允價值減處分成本為\$94,000，發生減損損失\$5,000。

範例四 售後租回交易

- 情況二之一：資產未發生減損

- 出售之分錄：

20X1/1/1	現金	90,000	
	未實現售後租回損失	10,000	
	累計折舊—機器設備	25,000	
	機器設備		125,000

說明：未實現售後租回損失 = 售價\$90,000 - 帳面金額\$100,000 (原始成本\$125,000 - 累計折舊\$25,000) = \$10,000。

- 租賃期間開始日之分錄：

20X1/1/1	租賃資產	90,000	
	應付租賃款		90,000

說明：將租賃資產公允價值與最低租賃給付現值兩者較低者認列為租賃資產。

	應付租賃款	20,000	
	現金		20,000

範例四 售後租回交易

- 認列利息及折舊之分錄：

20X1/12/31	利息費用	9,241	
	應付租賃款		9,241

	折舊	15,000	
	累計折舊—租賃資產		15,000

說明：租期屆滿後該機器設備將返還出租人，故租賃資產於租賃期間按直線法攤銷之折舊金額為 $\$90,000 \div 6 = \$15,000$ 。

20X1/12/31	折舊	1,667	
	未實現售後租回損失		1,667

說明：於租賃期間攤銷未實現售後租回損失 $\$10,000 \div 6 = \$1,667$ 。

範例四 售後租回交易

- 情況二之二：資產已發生減損
 - 認列減損損失\$5,000之分錄：

20X1/1/1	減損損失	5,000	
	累計減損－機器設備		5,000

- 出售之分錄：

20X1/1/1	現金	90,000	
	未實現售後租回損失	5,000	
	累計折舊－機器設備	25,000	
	累計減損－機器設備	5,000	
	機器設備		125,000

說明：未實現售後租回損失＝售價\$90,000－帳面金額\$95,000（原始成本\$125,000－累計折舊\$25,000－累計減損\$5,000）＝\$5,000。

範例四 售後租回交易

- 租賃期間開始日之分錄：

20X1/1/1	租賃資產	90,000	
	應付租賃款		90,000
	說明：將租賃資產公允價值與最低租賃給付現值兩者較低者認列為租賃資產。		
	應付租賃款	20,000	
	現金		20,000

範例四 售後租回交易

- 認列利息及折舊之分錄：

20X1/12/31	利息費用	9,241	
	應付租賃款		9,241
	折舊	15,000	
	累計折舊—租賃資產		15,000

說明：租期屆滿後該機器設備將返還出租人，故租賃資產於租賃期間按直線法攤銷之折舊金額為 $\$90,000 \div 6 = \$15,000$ 。

20X1/12/31	折舊	833	
	未實現售後租回損失		833

說明：於租賃期間攤銷未實現售後租回損失 $\$5,000 \div 6 = \833 。

範例四 售後租回交易

- 情況三 營業租賃－售價等於公允價值

南開公司於20X1年1月1日將機器設備一部按公允價值\$127,569出售予華信公司（非製造商或經銷商），並立即簽約租回，租期為1年。南開公司取得該機器之原始成本為\$125,000，已按直線法提列折舊費用\$25,000。1月1日給付租金\$37,500，租期屆滿後須將機器返還予華信公司，租賃合約經判斷為營業租賃。

- 機器之售價等於公允價值，其帳面金額低於公允價值，故應立即認列處分不動產、廠房及設備利益\$27,569 ($= \$127,569 - \$100,000$)。

範例四 售後租回交易

- 出售之分錄：

20X1/1/1	現金	127,569	
	累計折舊—機器設備	25,000	
	機器設備		125,000
	處分不動產、廠房及設備利益		27,569

說明：由於此售後租回形成營業租賃，且該機器之售價等於公允價值，其帳面金額低於公允價值，故出售人應立即認列處分不動產、廠房及設備利益 = 售價\$127,569 - 帳面金額\$100,000（原始成本\$125,000 - 累計折舊\$25,000） = \$27,569。

- 租賃期間之分錄：

20X1/1/1	預付租金	37,500	
	現金		37,500
20X1/12/31	租金支出	37,500	
	預付租金		37,500

範例四 售後租回交易

- 情況四 營業租賃—售價低於公允價值，損失將由未來低於市場價格之租賃給付獲得補償

南開公司於20X1年1月1日將公允價值為\$127,569機器設備以\$90,000出售予華信公司（非製造商或經銷商），並立即簽約租回，租期為2年。南開公司取得該機器之原始成本為\$125,000，已按直線法提列折舊費用\$25,000。每年1月1日給付租金\$5,500，當地市場類似資產之每年租金為\$37,500，承租人係藉由未來低於市場價格之租賃給付彌補出售損失。租期屆滿機器歸還華信公司，租賃合約經判斷為營業租賃。

- 售價低於公允價值部分之損失\$37,569(=\$127,569-\$90,000)得由未來低於市場價格之租賃給付\$64,000[=($\$37,500 - \$5,500$) × 2]彌補，故出售損失\$10,000（=帳面金額\$100,000—售價\$90,000）應遞延並攤銷，並按租賃給付比例於資產預期使用期間攤銷。

範例四 售後租回交易

- 出售之分錄：

20X1/1/1	現金	90,000
	累計折舊—機器設備	25,000
	未實現售後租回損失	10,000
	機器設備	125,000

說明：由於此售後租回形成營業租賃，且該機器之售價低於公允價值，其帳面金額低於公允價值，惟售價低於公允價值之部分得由未來低於市場價格之租賃給付彌補損失，故承租人之未實現售後租回損失＝帳面金額\$100,000（原始成本\$125,000－累計折舊\$25,000）－售價\$90,000＝\$10,000 應遞延並攤銷。

- 未實現售後租回損失應按租賃給付比例於資產預期使用期間攤銷。
攤銷金額＝\$10,000×\$5,500÷\$11,000＝\$5,000。

範例四 售後租回交易

- 租賃期間之分錄：

20X1/1/1	預付租金	5,500	
	現金		5,500
20X1/12/31	租金支出	5,500	
	預付租金		5,500
	租金支出	5,000	
	未實現售後租回損失		5,000

範例四 售後租回交易

- 情況五 營業租賃－售價高於公允價值

南開公司於20X1年1月1日將公允價值為\$127,569之機器設備以\$135,000出售予華信公司，並立即簽約租回，租期為2年。南開公司取得該機器之原始成本為\$125,000，已按直線法提列折舊費用\$25,000。每年1月1日給付租金\$37,500。租期屆滿機器歸還華信公司，租賃合約經判斷為營業租賃。

- 售價高於公允價值部分之超額利潤\$7,431(=售價 \$135,000-公允價值 \$127,569)應予遞延並攤銷；公允價值高於帳面金額之差額\$27,569應立即認列。

範例四 售後租回交易

- 出售之分錄：

20X1/1/1	現金	135,000	
	累計折舊—機器設備	25,000	
	機器設備		125,000
	處分不動產、廠房及設備利益		27,569
	未實現售後租回利益		7,431

- 租賃期間之分錄：

20X1/1/1	預付租金	37,500	
	現金		37,500
20X1/12/31	租金支出	37,500	
	預付租金		37,500
	未實現售後租回利益	3,716	
	租金支出		3,716

企業會計準則公報第21號 「政府補助及政府輔助」

認列與衡量

- 政府補助應於可合理確信能同時符合下列條件時，始得認列：
 1. 企業將遵循政府補助所附加之條件。
 2. 將可收到該項補助。(21.4)
- 政府補助應於該補助意圖補償企業之相關成本認列為費用之期間內，依有系統之基礎認列為損益。(21.7)
- 政府補助成為可收取時，若係作為先前已發生之費用或損失之補償，或係以給與企業立即財務支援為目的且無未來相關成本，則應於其成為可收取之期間認列為損益。(21.8)

認列與衡量(續)

- 政府補助若係以移轉非貨幣性資產(例如，土地或其他資源)供企業使用者，通常須評估非貨幣性資產之公允價值，對於補助及資產之會計處理應以此公允價值衡量。另一種有時被採用之替代方法，係以名目金額記錄資產及補助。(21.9)
- 以公允價值模式衡量之生物資產，其相關政府補助之會計處理如下：
 1. 若為附有條件之補助(包括要求企業不得從事特定農業活動之政府補助)，僅於符合該項政府補助所附加之條件時認列為損益。
 2. 若無附加條件之補助，僅於該項政府補助成為可收取時認列為損益。(21.10)
- 企業取得較低利率或零利率融資亦屬政府補助之一種方式，應於財務報表附註揭露此一事實，不得認列其設算利益。(21.16)

政府補助之返還

- 政府補助變成需要返還時，應依會計估計變動處理，其方式如下：
 1. 與資產有關之補助之返還，應將返還金額認列為資產帳面金額之增加或遞延收益餘額之減少。假設無補助時，至目前原應認列為損益之累計額外折舊，應立即認列為損益。
 2. 與收益有關之補助之返還，應先沖銷與該補助有關而認列之未攤銷遞延收益。當返還超出此種遞延收益之範圍，或當無遞延收益存在時，返還應立即認列為損益。
- 對於與資產有關之補助，有引起須返還該補助之情況時，可能須考量該資產新帳面金額有無減損。(21.11)

與政府有關補助之表達

- 與資產有關之補助，於資產負債表應按下列方法之一表達：
 1. 將補助認列為遞延收益，並於資產耐用年限內依有系統之基礎，將該遞延收益認列為損益。
 2. 將補助作為相關資產帳面金額之減項，並透過減少之折舊費用，於折舊性資產耐用年限內將補助認列為損益。(21.12)
- 購買資產及收到相關補助之現金流量，不論資產負債表之表達是否將補助自相關資產中減除，應於現金流量表中採單獨項目揭露。(21.13)
- 與收益有關之補助，於綜合損益表中可單獨表達為政府補助利益、列入其他收益或作為相關費用之減項。(21.14)

範例一 與收益有關之補助

- 情況一 依計畫已發生之費用取得補助

承德公司於20X1年依照主管機關「軟體工業五年發展計畫」提出申請補助款，該計畫規定凡符合申請資格之國內軟體業者所提之軟體新產品開發計畫，若能通過計畫審查即可獲得人事費、委外測試驗證、技術移轉費及其他經審查委員會專案核准費用總和50%之補助款（開發之所有支出均於達成技術可行性之前發生），軟體新產品開發計畫完成之後，受輔導廠商可完全取得開發產品之智慧財產權及所有權，但除產品使用授權外，其餘對第三者之轉讓、授權，均應透過主管機關同意後始得行之。

- 承德公司於20X1年3月1日提出新產品開發計畫，計畫於20X1年6月1日通過審查，並於20X1年10月31日完成。該計畫於3月1日、6月1日及9月30日分別發生研究發展費用支出\$20,000,000、\$20,000,000及\$30,000,000。承德公司於20X1年10月31日取得主管機關對前述已發生成本之補助款\$35,000,000。

範例一 與收益有關之補助

- 20X1年相關分錄如下：

20X1/3/1	研究發展費用	20,000,000	
	現金		20,000,000

說明：發生計畫之研究發展費用支出\$20,000,000。

20X1/6/1	研究發展費用	20,000,000	
	現金		20,000,000

	其他應收款	20,000,000	
	政府補助之利益		20,000,000

說明：發生計畫之研究發展費用支出\$20,000,000，並按比例認列政府補助之利益\$20,000,000（ $(\$20,000,000 + \$20,000,000) \times 50\%$ ）。

範例一 與收益有關之補助

20X1/9/30	研究發展費用	30,000,000	
	現金		30,000,000
	其他應收款	15,000,000	
	政府補助之利益		15,000,000
	說明：發生計畫之研究發展費用支出\$30,000,000，並按比例認列政府補助之利益\$15,000,000（ $\$30,000,000 \times 50\%$ ）。		
20X1/10/31	現金	35,000,000	
	其他應收款		35,000,000
	說明：收到主管機關研究開發補助款\$35,000,000。		

範例一 與收益有關之補助

- 情況二 依未來之計畫取得補助

承德公司於20X2年1月1日取得主管機關「採用雲端運算之防毒軟體」研究開發補助款\$50,000,000，供該公司未來之軟體新產品開發計畫，預期研究發展費用支出於未來五年內平均發生，且當年度該計畫之研究發展費用支出\$30,000,000佔估計總成本\$150,000,000之五分之一。

範例一 與收益有關之補助

- 20X2年應作分錄如下：

20X2/1/1	現金	50,000,000	
	遞延政府補助之利益		50,000,000
	說明：收到主管機關軟體新產品研究開發補助款\$50,000,000。		
20X2/12/31	研究發展費用	30,000,000	
	現金		30,000,000
	說明：本年度計畫之研究發展費用支出\$30,000,000。		
	遞延政府補助之利益	10,000,000	
	政府補助之利益		10,000,000
	說明：期末認列政府補助之利益\$10,000,000（ $\$50,000,000 \times 1/5 = \$10,000,000$ ）。		

範例一 與收益有關之補助

- 資產負債表中與政府補助有關之表達

承德公司		
資產負債表（部分）		
20X2 年 12 月 31 日及 20X1 年 12 月 31 日		
	20X2 年 12 月 31 日	20X1 年 12 月 31 日
流動負債		
遞延政府補助之利益－流動	\$10,000,000	—
非流動負債		
遞延政府補助之利益－非流動	\$30,000,000	—

範例一 與收益有關之補助

- 綜合損益表中與政府補助有關之表達
 - 方法一 單獨表達或列入如「營業外收益及費損」之標題下表達

承德公司		
綜合損益表（部分）		
20X2 年及 20X1 年 1 月 1 日至 12 月 31 日		
	20X2 年度	20X1 年度
研究發展費用	\$30,000,000	\$70,000,000
營業外收益及費損		
政府補助之利益	10,000,000	35,000,000

範例一 與收益有關之補助

- 綜合損益表中與政府補助有關之表達
 - 方法二於報導相關費用時將其減除

承德公司		
綜合損益表（部分）		
20X2 年及 20X1 年 1 月 1 日至 12 月 31 日		
	20X2 年度	20X1 年度
研究發展費用淨額 ¹	\$20,000,000	\$35,000,000

¹ 承德公司應於財務報表附註中說明研究發展費用總額於扣除政府補助之利益後，以淨額列示於綜合損益表。

範例二 與資產有關之補助

台北公司向政府提出申請補助款，該補助款包括：

專供研究活動使用之土地成本	\$ 50,000,000
專供研究活動使用之試驗設備成本	<u>200,000,000</u>
合計	<u>\$ 250,000,000</u>

- 情況一 與非折舊性資產有關之補助

台北公司於20X1年1月1日收到土地成本之政府補助款\$50,000,000，購置專供研究活動使用之土地，並依政府補助條件於20X2年1月1日在該土地上完成開發建築物，預估建築物耐用年限及進行研發活動之期間均為20年，無殘值，採直線法提列折舊。

範例二 與資產有關之補助

- 20X1年及20X2年應作之政府補助相關分錄如下：

20X1/1/1	現金	50,000,000	
	遞延政府補助之利益		50,000,000

說明：收到土地成本之補助款\$50,000,000。

20X1/1/1	土地—成本	50,000,000	
	現金		50,000,000

說明：購置專供研究活動使用之土地成本\$50,000,000。

20X1/12/31 無分錄。

說明：該公司所投入之廠房成本於 20X1 年尚未提列折舊，故不得於當期認列政府補助之利益。

20X2/12/31	遞延政府補助之利益	2,500,000	
	政府補助之利益		2,500,000

說明：於地上建物耐用年限（20 年）內，分期攤銷已實現遞延政府補助之利益（ $\$50,000,000 \div 20 \text{ 年} = \$2,500,000$ ），期末認列為政府補助之利益\$2,500,000。

範例二 與資產有關之補助

- 情況二 與折舊性資產有關之補助

台北公司於20X2年1月1日收到試驗設備之補助款\$200,000,000，並購置專供研究活動使用之試驗設備，預估該試驗設備之耐用年限10年，無殘值，採直線法提列折舊。

範例二 與資產有關之補助

- 20X2年應作之政府補助相關分錄如下：

20X2/1/1	現金	200,000,000	
	遞延政府補助之利益		200,000,000
	說明：收到試驗設備補助款\$200,000,000。		
20X2/1/1	機器設備—成本	200,000,000	
	現金		200,000,000
	說明：購置研究使用之試驗設備\$200,000,000。		
20X2/12/31	折舊	20,000,000	
	累計折舊—機器設備		20,000,000
	說明：期末提列折舊\$20,000,000（ $\$200,000,000 \div 10 \text{年} = \$20,000,000$ ）。		
20X2/12/31	遞延政府補助之利益	20,000,000	
	政府補助之利益		20,000,000
	說明：於試驗設備耐用年限（10年）內，分期攤銷已實現遞延政府補助之利益（ $\$200,000,000 \div 10 \text{年} = \$20,000,000$ ），期末認列為政府補助之利益\$20,000,000。		

範例二 與資產有關之補助

- 資產負債表與綜合損益表之表達
 - 方法一 將補助認列為遞延收益，並於資產耐用年限內依有系統之基礎將該遞延收益認列於損益。

台北公司

資產負債表（部分）

20X2年12月31日及20X1年12月31日

	20X2年12月31日	20X1年12月31日
不動產、廠房及設備		
土地	\$ 50,000,000	\$ 50,000,000
機器設備	\$200,000,000	\$ —
減：累計折舊	(20,000,000)	—
機器設備淨額	\$180,000,000	\$ —

非流動負債

遞延政府補助之利益—非流動

\$227,500,000²

\$ 50,000,000¹

範例二 與資產有關之補助

- 資產負債表與綜合損益表之表達
 - 方法一 將補助認列為遞延收益，並於資產耐用年限內依有系統之基礎將該遞延收益認列於損益。

台北公司		
綜合損益表（部分）		
20X2 年及 20X1 年 1 月 1 日至 12 月 31 日		
	20X2 年度	20X1 年度
折舊	\$20,000,000	\$ —
營業外收益及費損		
政府補助之利益	\$22,500,000	\$ —

範例二 與資產有關之補助

- 資產負債表與綜合損益表之表達
 - 方法二 減除該補助以計算資產之帳面金額，並透過減少之折舊，於折舊性資產耐用年限內將補助認列於損益。

台北公司		
資產負債表（部分）		
20X2 年 12 月 31 日及 20X1 年 12 月 31 日		
	20X2 年 12 月 31 日	20X1 年 12 月 31 日
不動產、廠房及設備		
土地	\$ 50,000,000	\$ 50,000,000
減：遞延政府補助之利益	(47,500,000)	(50,000,000)
土地淨額	\$ 2,500,000	\$ —
機器設備	\$ 200,000,000	\$ —
減：遞延政府補助之利益	(180,000,000)	—
累計折舊	(20,000,000)	—
機器設備淨額	\$ —	\$ —

範例二 與資產有關之補助

- 資產負債表與綜合損益表之表達
 - 方法二 減除該補助以計算資產之帳面金額，並透過減少之折舊，於折舊性資產耐用年限內將補助認列於損益。

台北公司		
綜合損益表（部分）		
20X2 年及 20X1 年 1 月 1 日至 12 月 31 日		
	20X2 年度	20X1 年度
折舊	\$ 20,000,000	\$ —
減：政府補助之利益	(20,000,000)	—
認列於損益之折舊淨額	\$ —	\$ —
營業外收益及費損		
政府補助之利益	\$ 2,500,000 ³	\$ —

³ 因土地並無折舊，故列於營業外收益及費損項下。

範例三 政府補助之返還

承德公司於20X2年1月1日取得主管機關「採用雲端運算之防毒軟體」研究開發補助款\$50,000,000，供該公司未來之軟體新產品開發計畫，預期研究發展費用支出於未來五年內平均發生，且當年度該計畫之研究發展費用支出\$30,000,000佔估計總成本\$150,000,000之五分之一。

承德公司於20X4年4月1日因「採用雲端運算之防毒軟體」研發計畫未能有效執行，主管機關決定要求其返還補助款。

承德公司於20X4年3月31日帳列未攤銷之遞延政府補助之利益為\$27,500,000。

遞延政府補助之利益

20X2/12/31	\$10,000,000	20X2/1/1	\$ 50,000,000
20X3/12/31	10,000,000		
20X4/3/31	2,500,000		
		20X4/3/31	<u>\$ 27,500,000</u>

範例三 政府補助之返還

- 情況一 政府要求返還補助款\$50,000,000

20X4/4/1	遞延政府補助之利益	27,500,000	
	其他營業費用	22,500,000	
	現金		50,000,000

說明：返還與收益有關之政府補助款\$50,000,000，應將以前年度多認列之補助收入，於補助返還時立即全數認列為費用。

- 情況二 政府要求返還補助款\$22,000,000

20X4/4/1	遞延政府補助之利益	22,000,000	
	現金		22,000,000

說明：返還與收益有關之政府補助款\$22,000,000，並沖銷未攤銷遞延政府補助之利益\$22,000,000，未攤銷遞延政府補助之利益餘額\$5,500,000，則於剩餘之 2.75 年攤銷。

範例四 與生物資產有關之政府補助

- 情況一 生物資產以公允價值模式衡量、政府補助之條件尚未成就
承德公司於20X1年依照政府「果樹栽培六年發展計畫」提出申請補助款，該計畫規定凡符合申請資格之果樹栽培業者所提之果樹栽種計畫，若能通過計畫審查即可獲得果樹栽種支出總和80%之補助款。該計畫亦規定申請之果樹栽培業者若於栽種計畫審查通過後栽種果樹未滿六年，須退還全部政府補助。
- 承德公司於20X1年1月1日提出果樹栽種計畫，計畫於20X1年3月1日通過審查，並開始栽種。當年度該計畫於3月1日發生果樹栽種支出\$14,000,000，另於9月1日發生栽種支出\$1,000,000，所栽種之果樹於20X1年3月1日及20X1年12月31日之公允價值減出售成本分別為\$14,000,000及\$15,600,000。
- 承德公司於20X1至20X6各年度12月31日及20X7年2月28日取得主管機關對當年度已發生栽種支出80%之補助款，後續20X2年1月1日至20X7年2月28日每月發生栽種支出\$100,000。

範例四 與生物資產有關之政府補助

- 與該政府補助有關之分錄如下：

20X1/3/1	各項費用	14,000,000	
	現金		14,000,000
	說明：發生栽種果樹支出\$14,000,000。		
	生產性生物資產－非流動	14,000,000	
	當期原始認列生物資產之利益		14,000,000
	說明：生物資產原始認列時以公允價值減出售成本衡量。		
20X1/9/1	各項費用	1,000,000	
	現金		1,000,000
	說明：發生栽種果樹支出\$1,000,000。		

範例四 與生物資產有關之政府補助

20X1/12/31	現金	12,000,000	
	遞延政府補助之利益		12,000,000
	說明：收到主管機關果樹栽種 80%輔導補助款\$12,000,000。		
	生產性生物資產公允價值減出售成本累計變動數—非流動	1,600,000	
	生物資產當期公允價值減出售成本之變動之利益		1,600,000
	說明：認列生物資產之公允價值減出售成本之變動（\$15,600,000—\$14,000,000）。		

範例四 與生物資產有關之政府補助

20X2/1/1 至	各項費用	100,000	
20X7/2/28 各	現金		100,000
月	說明：20X2年1月1日至20X7年2月28日每月發生栽種果樹支出 \$100,000。		
20X2/12/31 至	現金	960,000	
20X6/12/31	遞延政府補助之利益		960,000
	說明：20X2至20X6各年度12月31日收到主管機關果樹栽種輔導補助款\$960,000（ $\$100,000 \times 12 \times 80\%$ ）。		
20X7/2/28	遞延政府補助之利益	16,800,000	
	現金	160,000	
	政府補助之利益		16,960,000
	說明：於果樹栽種滿六年時認列政府補助之利益\$16,960,000 （ $\$12,000,000 + \$960,000 \times 5 + \$100,000 \times 2 \times 80\%$ ）。		

範例四 與生物資產有關之政府補助

- 情況二 生物資產以成本模式衡量、政府補助之條件尚未成就

沿情況一，惟因該果樹公允價值無法可靠衡量，故係以其成本減所有累計折舊及所有累計減損後之金額衡量。假設承德公司於20X1年3月1日所發生之果樹栽種支出均符合資本化之條件，預估果樹之耐用年限為20年，無殘值，採直線法提列折舊。所栽種之果樹於20X1年12月31日經評估並未發生減損且可合理確信承德公司將遵循補助所附加之條件。

範例四 與生物資產有關之政府補助

- 20X1年相關分錄如下：

20X1/3/1	生產性生物資產－非流動	14,000,000	
	其他應收款	11,200,000	
	現金		14,000,000
	遞延政府補助之利益		11,200,000
	說明：發生果樹栽種支出\$14,000,000，以及將可收到主管機關果樹栽種80%輔導補助款\$11,200,000（\$14,000,000×80%）。		

20X1/9/1	生產性生物資產－非流動	1,000,000	
	其他應收款	800,000	
	現金		1,000,000
	遞延政府補助之利益		800,000
	說明：發生果樹栽種支出\$1,000,000，以及將可收到主管機關果樹栽種80%輔導補助款\$800,000（\$1,000,000×80%）。		

範例四 與生物資產有關之政府補助

20X1/12/31	現金	12,000,000	
	其他應收款		12,000,000

說明：收到主管機關果樹栽種輔導補助款\$12,000,000。

	折舊 ¹	600,427	
	累計折舊－生產性生物資產－非流動		600,427

說明：12月31日提列折舊\$600,427 ($\$14,000,000 \div 20 \times 10/12 + \$1,000,000 \div 19.5 \times 4/12 = \$600,427$)。

	遞延政府補助之利益	480,342	
	政府補助之利益 ¹		480,342

說明：於果樹耐用年限（20年）內，分期攤銷已實現遞延政府補助之利益 ($\$11,200,000 \div 20 \times 10/12 + \$800,000 \div 19.5 \times 4/12 = 480,342$)，12月31日認列為政府補助之利益\$480,342。

範例四 與生物資產有關之政府補助

- 情況三 生物資產以公允價值模式衡量、政府補助之條件部分成就

承德公司於20X2年1月1日取得主管機關「果樹栽培計畫」補助款\$10,000,000，供該公司未來之果樹栽種使用。該計畫規定受補助之公司在未來五年內執行果樹栽種每滿一年，即可保有補助款之五分之一，即使該計畫於次年度中止，亦無須退還。承德公司20X2年3月1日發生相關果樹栽種支出\$6,000,000，所栽種之果樹於20X2年3月1日及20X2年12月31日之公允價值減出售成本分別為\$6,000,000及\$6,200,000。

範例四 與生物資產有關之政府補助

- 20X2年相關分錄如下：

20X2/1/1	現金	10,000,000	
	遞延政府補助之利益		10,000,000
	說明：收到主管機關果樹栽種補助款\$10,000,000。		
20X2/3/1	各項費用	6,000,000	
	現金		6,000,000
	說明：發生栽種果樹支出\$6,000,000。		
	生產性生物資產－非流動	6,000,000	
	當期原始認列生物資產之利益		6,000,000
	說明：生物資產原始認列時以公允價值減出售成本衡量。		

範例四 與生物資產有關之政府補助

20X2/12/31	生產性生物資產公允價值減出售成本累計變動數—非流動	200,000
	生物資產當期公允價值減出售成本之變動之利益	200,000
	說明：認列生物資產之公允價值減出售成本之變動（\$6,200,000—\$6,000,000）。	
	遞延政府補助之利益	2,000,000
	政府補助之利益	2,000,000
	說明：期末認列政府補助之利益\$2,000,000（\$10,000,000×1/5）。	

範例四 與生物資產有關之政府補助

- 情況四 生物資產以成本模式衡量、政府補助之條件部分成就

沿情況三，惟因該果樹公允價值無法可靠衡量，故係以其成本減累計折舊及累計減損後之金額衡量。假設承德公司於20X2年3月1日所發生之果樹栽種支出均符合資本化之條件，預估果樹之耐用年限為20年，無殘值，採直線法提列折舊。所栽種之果樹於20X2年12月31日經評估並未發生減損且可合理確信承德公司將遵循補助所附加之條件。

- 20X2年相關分錄如下：

20X2/1/1	現金	10,000,000	
	遞延政府補助之利益		10,000,000
	說明：收到主管機關果樹栽種補助款\$10,000,000。		
20X2/3/1	生產性生物資產－非流動	6,000,000	
	現金		6,000,000
	說明：發生栽種果樹支出\$6,000,000。		

範例四 與生物資產有關之政府補助

20X2/12/31	折舊 ²	250,000	
	累計折舊－生產性生物資產－非流動		250,000
說明：12月31日提列折舊\$250,000($\$6,000,000 \div 20 \times 10/12 = \$250,000$)。			
	遞延政府補助之利益	416,667	
	政府補助之利益 ²		416,667
說明：於果樹耐用年限（20年）內，分期攤銷已實現遞延政府補助之利益（ $\$10,000,000 \div 20 \times 10/12 = \$416,667$ ），12月31日認列為政府補助之利益\$416,667。			

Q&A：受贈資產會計處理疑義

Q：股東捐贈資產之會計處理為何？

A：股東無償贈與企業之資產將使得企業之權益增加，而企業無須支付任何對價亦未產生清償義務，此係股東基於其股東之地位所為之行為，故企業應將股東捐贈之資產以資本投入處理，按公允價值入帳，並認列為權益項目。

[105年6月29日(105)基秘字第135號]

Q：政府以外之非股東捐贈資產之會計處理為何？

A：企業對於政府以外之非股東捐贈之資產，應先判斷是否與其他交易相關。若與其他交易相關，應依該等交易所適用之企業會計準則公報處理；若與其他交易無關，應依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」第5條之規定，於判斷所適用之會計政策時，類推適用EAS 21「政府補助及政府輔助」之規定處理。

[105年6月29日(105)基秘字第136號]

企業會計準則公報第22號 「外幣換算」

外幣定義

- 外幣：係指企業功能性貨幣以外之貨幣。
- **功能性貨幣**：係指企業營運所處主要經濟環境之貨幣。
- 國外營運機構：係指企業之子公司、關聯企業、合資或分公司，其營運所在國家或使用之貨幣與企業不同。(22.4)
- 企業應依營運所處主要經濟環境決定其功能性貨幣。(22.5)

功能性貨幣決定

- 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。
○ 企業於決定其功能性貨幣時，應優先考量下列因素：
 1. 該貨幣：
 - (1) 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。
 - (2) 所屬國家之競爭力及法規主要決定商品及勞務之銷售價格。
 2. 該貨幣主要影響提供商品或勞務之人工、原料及其他成本，通常為此等成本計價及清償之貨幣。(22.5)
- 下列因素亦可對企業之功能性貨幣提供證據：
 1. 由籌資活動（即發行債務及權益工具）所產生資金之貨幣。
 2. 由營業活動收到且通常予以保留不兌換之貨幣。(22.6)
- 當企業之功能性貨幣改變時，應自改變日起按新功能性貨幣推延適用換算程序。(22.16)

國外營運機構功能性貨幣之決定

- 企業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企業之功能性貨幣相同時，應考量下列額外因素：(22.7)
 1. 國外營運機構進行之活動係企業之延伸，或高度自主之活動。
 2. 國外營運機構與企業間之交易，占國外營運機構營運活動比例之高低。
 3. 國外營運機構活動所產生之現金流量，是否直接影響企業之現金流量，並且隨時可以匯回給企業。
 4. 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，而不需企業提供資金。

以功能性貨幣報導外幣交易

- 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。(22.9)
- 每一報導期間結束日之外幣項目換算如下：
 1. 外幣貨幣性項目應以收盤匯率換算。
 2. 以歷史成本衡量之外幣非貨幣性項目，應以交易日之匯率換算。
 3. 以公允價值衡量之外幣非貨幣性項目，應以衡量公允價值當日之匯率換算。(22.11)

兌換差額之認列

- 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財務報表換算之匯率不同所產生之兌換差額，應於發生當期認列為損益。(22.12)
 - 除外情況

構成企業對國外營運機構淨投資一部分之貨幣性項目，其所產生之兌換差額，在企業財務報表中，原始認列為其他綜合損益。(22.15)
- 非貨幣性項目之利益或損失認列為其他綜合損益時，該利益或損失之兌換組成部分，亦應認列為其他綜合損益。當非貨幣性項目之利益或損失認列為損益時，該利益或損失之兌換組成部分，亦應認列為損益。
。(22.13)

換算為表達貨幣

- 當企業之功能性貨幣非為高度通貨膨脹經濟下之貨幣，其財務績效及財務狀況，應以下列程序換算為不同之表達貨幣：
 1. 所表達之每一資產負債表之資產及負債，應以該報導期間結束日之收盤匯率換算。企業將國外營運機構之財務績效及財務狀況換算為表達貨幣，所有因換算而產生之兌換差額均認列為其他綜合損益。
 2. 所表達之每一綜合損益表之收益及費損，應以交易日之匯率換算。
 3. 所有因換算而產生之兌換差額，應認列為其他綜合損益。(22.20)
- 基於實務之考量，通常使用近似於交易日匯率之匯率，換算收益及費損項目。例如，當期平均匯率。惟若匯率波動劇烈，採用某一期間之平均匯率並不適當。

處分國外營運機構

- 處分包含國外營運機構之子公司之全部或部分權益而喪失控制時，無論是否保留對前子公司之非控制權益，應將認列於其他綜合損益並累計於權益項下之累計兌換差額，全數自權益重分類至損益，作為重分類調整。(22.26)
- 處分包含國外營運機構之子公司之部分權益但仍具控制時，企業應將認列於其他綜合損益並累計於權益項下之累計兌換差額，按比例重新歸屬予該國外營運機構之非控制權益。(22.27)
- 處分包含國外營運機構之關聯企業或合資之部分權益，但仍具重大影響或聯合控制時，應僅將認列於其他綜合損益並累計於權益項下之累計兌換差額，按比例重分類至損益，作為重分類調整。(22.28)

範例一 功能性貨幣之判斷

- 情況一 判斷國外營運機構是否為母公司營業活動之延伸

台北公司之功能性貨幣為新台幣（NTD）。台北公司分別於英屬維京群島及英國設立英風及劍橋兩家公司，並發生下列交易：

- 英風公司及劍橋公司各向台北公司借款NT\$200,000，帳列應付關係人款項。
- 劍橋公司另向非關係人之第三方借款NT\$300,000，英風公司提供此項借款之保證。
- 劍橋公司將借款所得之NT\$500,000全數投資於興建廠房，以製造產品於英國市場銷售。劍橋公司意圖透過營運活動產生之收入償還第三人借款；劍橋公司大部分營運、人工成本及進貨均發生於英國當地市場且按英國英鎊計價。
- 英風公司將向台北公司借款所得之NT\$200,000投資於國際市場之有價證券。

範例一 功能性貨幣之判斷

- 情況一 判斷國外營運機構是否為母公司營業活動之延伸

Q：英風公司及劍橋公司之功能性貨幣分別為何？

A：企業之功能性貨幣應可提供有助於瞭解企業之資訊，並能反映與企業攸關之基本事項及情況之經濟特質。若企業於重大程度上使用特定貨幣，或是特定貨幣對於企業具有重大影響，則宜採用該貨幣作為企業之功能性貨幣。

- 銷售價格及銷貨成本除受企業營運所在國家之當地法規及競爭力之影響外，亦受該國貨幣之影響，因此，劍橋公司之功能性貨幣為英鎊。
- 由於英風公司之主要活動（投資有價證券）亦可由台北公司直接進行，故英風公司仍屬台北公司營運之延伸。因此，依EAS 22.7第一款之規定，英風公司之功能性貨幣應為新台幣。

範例一 功能性貨幣之判斷

- 情況二 判斷外幣借款對功能性貨幣之影響

高雄公司之功能性貨幣為新台幣。高雄公司持有三民公司43%之權益，並採用權益法作會計處理。三民公司之功能性貨幣為墨西哥披索（Mexican peso）。三民公司於本年度向第三方借入NT\$20,000,000。三民公司大部分營運、人工成本及進貨均發生於墨西哥當地市場且按墨西哥披索計價。

Q：三民公司應如何考量此融資對功能性貨幣之影響。

A：由於三民公司大部分營運、銷售、進貨、人工成本等皆以披索計價，且三民公司之商品銷售價格受其於墨西哥之競爭力及當地法規等因素而決定，三民公司應繼續以墨西哥披索為其功能性貨幣。

- 依EAS 22.6之規定，由籌資活動所產生資金之貨幣可能對企業之功能性貨幣提供證據，惟企業仍應優先考量EAS 22.5所列因素（銷售、進貨、人工成本等）。故此項新融資不足以證明功能性貨幣自墨西哥披索變更為新台幣。

範例二 外幣交易

- 情況一 將以外幣結清之進貨交易
- 情況二 將以外幣結清之銷貨交易
- 情況三 以歷史成本衡量之非貨幣性項目
- 情況四 以公允價值衡量之非貨幣性項目
- 情況五 以外幣計價之貨幣性項目

範例二 外幣交易

- 情況一 將以外幣結清之進貨交易

下表為美元對新台幣之匯率資料，假定買入與賣出匯率相同，且中山公司之功能性貨幣為新台幣。

	20X0/12/1	20X0/12/31	20X1/2/28
即期匯率	\$30	\$29	\$28

中山公司於20X0年12月1日向美國紐約公司進貨，金額US\$100,000，約定於20X1年2月28日付款，相關分錄如下：

交易日

20X0/12/1	存貨	3,000,000	
	應付帳款—外幣		3,000,000

說明：向美國紐約公司進貨，按交易日即期匯率入帳（ $US\$100,000 \times 30 = NT\$3,000,000$ ）。

範例二 外幣交易

報導期間結束日

20X0/12/31	應付帳款－外幣	100,000	
	兌換利益		100,000

說明：將應付帳款以報導期間結束日之即期匯率調整，並認列兌換利益
〔 $US\$100,000 \times (30 - 29) = NT\$100,000$ 〕。

結算日

20X1/2/28	應付帳款－外幣	2,900,000	
	兌換利益		100,000
	現金		2,800,000

說明：結清外幣債務（ $US\$100,000 \times 28 = NT\$2,800,000$ ）並認列兌換利
益〔 $US\$100,000 \times (29 - 28) = NT\$100,000$ 〕。

範例二 外幣交易

- 情況二 將以外幣結清之銷貨交易

沿情況一之匯率資料，中華公司於20X0年12月1日出售予美國紐約公司一批貨物，銷貨金額為US\$100,000，約定於20X1年2月28日收款。

20X0/12/1	應收帳款—外幣	3,000,000	
	銷貨收入		3,000,000

說明：按交易日即期匯率入帳（ $US\$100,000 \times 30 = NT\$3,000,000$ ）。

20X0/12/31	兌換損失	100,000	
	應收帳款—外幣		100,000

說明：將應收帳款以報導期間結束日之即期匯率調整，並認列兌換損失
〔 $US \$100,000 \times (30 - 29) = NT\$100,000$ 〕。

20X1/2/28	現金	2,800,000	
	兌換損失	100,000	
	應收帳款—外幣		2,900,000

說明：收回外幣債權（ $US\$100,000 \times 28 = NT\$2,800,000$ ），並認列兌換
損失〔 $US\$100,000 \times (29 - 28) = NT\$100,000$ 〕。

範例二 外幣交易

- 情況三 以歷史成本衡量之非貨幣性項目

中山公司（功能性貨幣為新台幣）持有對一日本公司之投資。由於該被投資公司之權益證券並無活絡市場公開報價且其公允價值無法可靠衡量，故以成本衡量此投資。中山公司於20X0/10/31以日圓（¥）投資該公司，其原始投資金額¥120,000,000以取得日之匯率（¥1：NT0.36）換算為NT\$43,200,000。

該投資之日圓歷史成本若於報導期間結束日20X0/12/31以收盤匯率（¥1：NT\$0.51）換算，則為NT\$61,200,000。

Q：中山公司於報導期間結束日應列報之該投資金額為何？

A：以歷史成本衡量之外幣非貨幣性項目，應以交易日之匯率換算。因此，該投資仍應維持帳列之NT\$43,200,000。

範例二 外幣交易

- 情況三 以歷史成本衡量之非貨幣性項目

交易日

20X0/10/31	以成本衡量之金融資產	43,200,000	
	現金		43,200,000

說明：對日本公司之投資，按交易日即期匯率入帳（ $¥120,000,000 \times 0.36 = \text{NT\$}43,200,000$ ）。

報導期間結束日

20X0/12/31 （無分錄）

範例二 外幣交易

- 情況四 以公允價值衡量之非貨幣性項目

紐約公司（**功能性貨幣為新台幣**）於20X0年2月1日以**US\$25,000**購入**存貨**並計劃以美元銷售，當日之即期匯率為US\$1：NT\$28。於報導期間結束日（20X0年6月30日），該存貨稍有損壞，而紐約公司衡量該存貨之淨變現價值為**US\$18,000**。報導期間結束日之匯率為US\$1：NT\$35。該存貨原始認列金額為NT\$700,000（US\$25,000×28）。

Q：於報導期間結束日應如何列報該批存貨？

A：於決定淨變現價值時，應使用預計銷售存貨計價之貨幣。於報導期間結束日，該存貨之帳面金額應比較下列兩者決定：

(1) **存貨成本** US\$25,000以交易日之匯率換算為新台幣 **NT\$700,000**。

(2) **淨變現價值** US\$18,000以報導期間結束日收盤匯率換算為新台幣 **NT\$630,000**。

紐約公司須將存貨沖減至NT\$630,000。

範例二 外幣交易

- 情況四 以公允價值衡量之非貨幣性項目

交易日

20X0/2/1	存貨	700,000	
	現金		700,000

說明：購貨交易按交易日即期匯率入帳。

報導期間結束日

20X0/6/30	銷貨成本	70,000	
	備抵存貨跌價損失 ¹		70,000

說明：認列備抵存貨跌價損失(NT\$700,000－NT\$630,000＝NT\$70,000)。

範例二 外幣交易

- 情況五 以外幣計價之貨幣性項目

中華公司（功能性貨幣為新台幣）於20X0年12月31日以FC\$10,000,000折價取得以FC計價之債券，分類為備供出售金融資產。此債券剩餘到期年限為五年，本金金額為FC\$12,500,000，每年12月31日支付固定FC\$590,000，其有效利率為10%。交易日之匯率為FC\$1：NT\$1.5。

20X0/12/31	備供出售金融資產－非流動	15,000,000
	現金	15,000,000
	說明：將FC計價之債券投資，按交易日即期匯率入帳（FC\$10,000,000 ×1.5=NT\$15,000,000）。	

範例二 外幣交易

- 20X1年12月31日，匯率為FC\$1：NT\$2。20X1年平均匯率為FC\$1：NT\$1.75，假設平均匯率可作為認列當年度利息收入時所適用之即期匯率之可靠近似值。
- 20X1年中華公司認列於損益之兌換差額為NT\$5,250,000。

認列利息收入	FC\$	匯率	NT\$
現金	590,000	2.00	1,180,000
備供出售金融資產－非流動	410,000	2.00	820,000
利息收入	1,000,000	1.75	1,750,000
兌換利益			<u>250,000</u>

帳面金額	FC\$	匯率	NT\$
20X0/12/31	10,000,000	1.5	15,000,000
折價攤銷	410,000	2.0	820,000
兌換利益			<u>5,000,000</u>
20X1/12/31	<u>10,410,000</u>	2.0	<u>20,820,000</u>

範例三 國外營運機構之換算

- 中正公司（**功能性貨幣為新台幣**）於20X0年投資國外營運機構里約公司，里約公司之**功能性貨幣為美元，惟以巴西幣為記帳單位**，故其**巴西幣財務報表須換算為美元財務報表後，再換算為新台幣財務報表**。
- 里約公司於20X2年中支付股利，其宣告日匯率與年底收盤匯率相同而發放日匯率與平均匯率相同，且里約公司之應收帳款及應付帳款皆於年度中平均發生。里約公司於年度中償還長期借款，還款日之匯率與加權平均匯率相同。巴西幣兌換美元及美元兌換新台幣之匯率如下：

	加權平均匯率	年底收盤匯率
巴西幣兌換美元 ¹		
20X0年	\$0.47	\$0.47
20X1年	0.40	0.37
20X2年	0.35	0.30
美元兌換新台幣		
20X0年	\$30	\$30
20X1年	29.5	29
20X2年	28.5	28

資產負債表 (換算為美元)

20X2 年及 20X1 年 12 月 31 日

20X2 年 12 月 31 日

20X1 年 12 月 31 日

	20X2 年 12 月 31 日			20X1 年 12 月 31 日		
	巴西幣	匯率	美元 (功能性貨幣)	巴西幣	匯率	美元 (功能性貨幣)
現金及約當現金	\$ 15,000	(即期) .30	\$ 4,500	\$ 10,000	(即期) .37	\$ 3,700
應收帳款	37,000	(即期) .30	11,100	30,000	(即期) .37	11,100
存貨	50,000	註 2	17,860	35,000	註 3	14,153
	<u>102,000</u>		<u>33,460</u>	<u>75,000</u>		<u>28,953</u>
不動產、廠房及設備	210,000	(歷史) 註 1	93,750	195,000	(歷史) 註 1	88,500
減：累計折舊	(45,000)	(歷史) 註 1	(20,588)	(24,750)	(歷史) 註 1	(11,475)
	<u>165,000</u>		<u>73,162</u>	<u>170,250</u>		<u>77,025</u>
資產總計	<u>\$267,000</u>		<u>\$106,622</u>	<u>\$245,250</u>		<u>\$105,978</u>
應付帳款	\$ 2,550	(即期) .30	\$ 765	\$ 7,800	(即期) .37	\$ 2,886
同業往來 (以巴西幣計)	3,000	(即期) .30	900	3,000	(即期) .37	1,110
	<u>5,550</u>		<u>1,665</u>	<u>10,800</u>		<u>3,996</u>
長期借款	70,000	(即期) .30	21,000	120,000	(即期) .37	44,400
遞延所得稅負債	44,450	(即期) .30	13,335	24,450	(即期) .37	9,047
負債總計	<u>120,000</u>		<u>36,000</u>	<u>155,250</u>		<u>57,443</u>
股本	15,000	(歷史) .47	7,050	15,000	(歷史) .47	7,050
保留盈餘	132,000	(轉自權益變動表保留盈餘資訊)	63,572	75,000	(轉自權益變動表保留盈餘資訊)	41,485
權益總計	<u>147,000</u>		<u>70,622</u>	<u>90,000</u>		<u>48,535</u>
負債及權益總計	<u>\$267,000</u>		<u>\$106,622</u>	<u>\$245,250</u>		<u>\$105,978</u>

資產負債表(換算為新台幣)

20X2年及20X1年12月31日

20X2年12月31日

20X1年12月31日

	20X2年12月31日			20X1年12月31日		
	美元 (功能性貨幣)	匯率	新台幣	美元 (功能性貨幣)	匯率	新台幣
現金及約當現金	\$ 4,500	(即期) 28	\$ 126,000	\$ 3,700	(即期) 29	\$ 107,300
應收帳款	11,100	(即期) 28	310,800	11,100	(即期) 29	321,900
存貨	17,860	(即期) 28	500,080	14,153	(即期) 29	410,437
	<u>33,460</u>		<u>936,880</u>	<u>28,953</u>		<u>839,637</u>
不動產、廠房及設備	93,750	(即期) 28	2,625,000	88,500	(即期) 29	2,566,500
減：累計折舊	(20,588)	(即期) 28	(576,464)	(11,475)	(即期) 29	(332,775)
	<u>73,162</u>		<u>2,048,536</u>	<u>77,025</u>		<u>2,233,725</u>
資產總計	<u>\$106,622</u>		<u>\$2,985,416</u>	<u>\$105,978</u>		<u>\$3,073,362</u>
應付帳款	\$ 765	(即期) 28	\$ 21,420	\$ 2,886	(即期) 29	\$ 83,694
同業往來(以巴西幣計)	900	(即期) 28	25,200	1,110	(即期) 29	32,190
	<u>1,665</u>		<u>46,620</u>	<u>3,996</u>		<u>115,884</u>
長期借款	21,000	(即期) 28	588,000	44,400	(即期) 29	1,287,600
遞延所得稅負債	13,335	(即期) 28	373,380	9,047	(即期) 29	262,363
負債總計	<u>36,000</u>		<u>1,008,000</u>	<u>57,443</u>		<u>1,665,847</u>
股本	7,050	(歷史) 29	204,450	7,050	(歷史) 29	204,450
保留盈餘	63,572	(轉自權益變動表保 留盈餘資訊)	1,860,680	41,485	(轉自權益變動表保 留盈餘資訊)	1,230,000
其他權益—兌換差額	—		(87,714)	—		(26,935)
權益總計	<u>70,622</u>		<u>1,977,416</u>	<u>48,535</u>		<u>1,407,515</u>
負債及權益總計	<u>\$106,622</u>		<u>\$2,985,416</u>	<u>\$105,978</u>		<u>\$3,073,362</u>

綜合損益表（換算為美元）
20X2年1月1日至12月31日

	巴西幣	匯率	美元（功能性貨幣）
營業收入	\$409,000	（加權）.35	\$143,150
營業成本、費用、營業 外收入及支出：			
營業成本	210,000	註 2	76,663
折舊費用	4,050	（歷史）註 1	1,823
銷管費用	49,950	（加權）.35	17,482
財務成本	15,000	（加權）.35	5,250
兌換利益 ³	—	註 4	(5,305)
	<u>279,000</u>		<u>95,913</u>
稅前淨利	<u>130,000</u>		<u>47,237</u>
所得稅費用：			
當期	45,000	（加權）.35	15,750
遞延	20,000	（加權）.35	7,000
	<u>65,000</u>		<u>22,750</u>
本期淨利	<u>\$ 65,000</u>		<u>\$ 24,487</u>
本期綜合損益總額	<u>\$ 65,000</u>		<u>\$ 24,487</u>
保留盈餘資訊（節錄自權益變動表及綜合損益表）：			
期初保留盈餘	\$ 75,000	（上期結轉數）	\$41,485
本期淨利	65,000		24,487
股利	(8,000)	（宣告日匯率）.30	(2,400)
期末保留盈餘	<u>\$132,000</u>		<u>\$63,572</u>

綜合損益表⁶ (換算為新台幣)

20X2年1月1日至12月31日

	美元 (功能性貨幣)	匯率	新台幣
營業收入	\$143,150	(加權) 28.5	\$4,079,775
營業成本、費用及營業 外收入及支出：			
營業成本	76,663	(加權) 28.5	2,184,895
折舊費用	1,823	(加權) 28.5	51,956
銷管費用	17,482	(加權) 28.5	498,237
財務成本	5,250	(加權) 28.5	149,625
兌換利益	(5,305)	(加權) 28.5	(151,193)
	<u>95,913</u>		<u>2,733,520</u>
稅前淨利	47,237		1,346,255
所得稅費用：			
當期	15,750	(加權) 28.5	448,875
遞延	7,000	(加權) 28.5	199,500
	<u>22,750</u>		<u>648,375</u>
本期淨利	24,487		697,880
其他綜合損益			
國外營運機構財務報 表換算之兌換差額 (稅後淨額)	—		(60,779) ⁷
本期綜合損益總額	<u>\$ 24,487</u>		<u>\$ 637,101</u>
保留盈餘資訊 (節錄自權益變動表及綜合損益表)：			
期初保留盈餘	\$41,485	(上期結轉數)	\$1,230,000
本期淨利	24,487		697,880
股利	(2,400)	(宣告日匯率) ²⁸	(67,200)
期末保留盈餘	<u>\$63,572</u>		<u>\$ 1,860,680</u>

現金流量表 (換算為美元)
20X2 年 1 月 1 日至 12 月 31 日

	巴西幣	匯率	美元 (功能性貨幣)
營業活動之現金流量：			
本期稅前淨利	\$130,000	(轉自綜合損益表)	\$47,237
調整項目：			
兌換利益 (註 4)	—		(5,305)
折舊費用	20,250	(歷史) 註 1	9,113
利息費用	15,000	(加權) .35	5,250
應收帳款增加	(7,000)	(加權) .35	(2,450)
存貨增加	(15,000)	註 2	(3,707)
應付帳款減少	(5,250)	(加權) .35	(1,838)
營運產生之現金	138,000		48,300
支付之利息	(15,000)	(加權) .35	(5,250)
支付之所得稅	(45,000)	(加權) .35	(15,750)
營業活動之淨現金流入	78,000		27,300
投資活動之現金流量：			
購置機器設備	(15,000)	(歷史) 註 1	(5,250)
投資活動之淨現金流出	(15,000)		(5,250)
籌資活動之現金流量：			
償還長期借款	(50,000)	(加權) .35	(17,500)
發放現金股利	(8,000)	(發放日匯率 ⁴) .35	(2,800)
籌資活動之淨現金流出	(58,000)		(20,300)
匯率變動對現金及約當現金 之影響 (註 5)	—		(950)
本期現金及約當現金增加數	5,000		800
期初現金及約當現金	10,000		3,700
期末現金及約當現金	\$ 15,000		\$ 4,500

里約公司
現金流量表（換算為新台幣）
20X2年1月1日至12月31日

	美元 (功能性貨幣)	匯率	新台幣
營業活動之現金流量：			
本期稅前淨利	\$47,237	(轉自綜合損益表)	\$1,346,255
調整項目：			
兌換利益	(5,305)	(加權) 28.5	(151,193)
折舊費用	9,113	(加權) 28.5	259,721
利息費用	5,250	(加權) 28.5	149,625
應收帳款增加	(2,450)	(加權) 28.5	(69,825)
存貨增加	(3,707)	(加權) 28.5	(105,650)
應付帳款減少	(1,838)	(加權) 28.5	(52,383)
營運產生之現金	48,300		1,376,550
支付之利息	(5,250)	(加權) 28.5	(149,625)
支付之所得稅	(15,750)	(加權) 28.5	(448,875)
營業活動之淨現金流入	27,300		778,050
投資活動之現金流量：			
購置機器設備	(5,250)	(加權) 28.5	(149,625)
投資活動之淨現金流出	(5,250)		(149,625)
籌資活動之現金流量：			
償還長期借款	(17,500)	(加權) 28.5	(498,750)
發放現金股利	(2,800)	(發放日匯率) 28.5	(79,800)
籌資活動之淨現金流出	(20,300)		(578,550)
匯率變動對現金及約當現金之影響 (註)			
	(950)		(31,175)
本期現金及約當現金增加數	800		18,700
期初現金及約當現金	3,700		107,300
期末現金及約當現金	\$ 4,500		\$ 126,000

範例三 國外營運機構之換算

- 20X2年度匯率變動對現金及約當現金之影響--換算為功能性貨幣美元

現金及約當現金匯率影響數 = 期初現金及約當現金餘額 × 匯率變動 + 期末現金及約當現金餘額 × 匯率變動

$$[\$10,000 \times (\$0.37 - \$0.35) + \$15,000 \times (\$0.35 - \$0.30)] = \$ (950)$$

- 20X2年度匯率變動對現金及約當現金之影響--換算為表達貨幣新台幣

現金及約當現金匯率影響數 = 期初現金及約當現金餘額 × 匯率變動 + 期末現金及約當現金餘額 × 匯率變動

$$[\$3,700 \times (\$29 - \$28.5) + \$4,500 \times (\$28.5 - \$28)] = \$ (4,100)$$

匯率變動對現金及約當現金之影響

$$\begin{array}{r} \$950 \times \$28.5 = \end{array} \quad \underline{\underline{\$ (27,075)}}$$
$$\underline{\underline{\$ (31,175)}}$$

範例四 處分或部分處分國外營運機構

- 情況一 喪失對國外營運機構之控制
- 情況二 喪失對部分持有之國外營運機構之控制
- 情況三 處分對國外營運機構之全部權益
- 情況四 部分處分國外營運機構，但未喪失控制
- 情況五 部分處分關聯企業（國外營運機構），但未喪失重大影響
- 情況六 國外營運機構等比例退還投資款

範例四 處分或部分處分國外營運機構

- 情況一 喪失對國外營運機構之控制

景華公司持有景南公司 100%權益，景南公司為景華公司之國外營運機構。20X1/12/31 景華公司將關於景南公司之 兌換差額 NT\$250,000 認為其他綜合損益，並列示於景華公司其他權益項下之國外營運機構財務報表換算之兌換差額。

Q：20X2/1/1 景華公司處分景南公司 60% 之權益，導致對其喪失控制。

景華公司應如何處理其他權益項下之國外營運機構財務報表換算之兌換差額與景南公司有關之兌換差額 NT\$250,000 ？

A：景華公司保留景南公司 40% 之權益使景華公司仍對景南公司具重大影響，所有 兌換差額 NT\$250,000 應 全數 自其他權益項下之國外營運機構財務報表換算之兌換差額重分類至損益，並納入處分景南公司之損益計算中。

範例四 處分或部分處分國外營運機構

- 情況二 喪失對部分持有之國外營運機構之控制

20X1/12/31 景華公司持有景美公司之 80% 權益，帳面金額為 \$500,000

。景美公司為景華公司之國外營運機構。景華公司將關於景美公司之兌換差額 NT\$250,000 中 歸屬於景華公司之部分 (NT\$200,000) 認列為其他綜合損益，並列示於景華公司其他權益項下之國外營運機構財務報表換算之兌換差額。

Q：20X2/1/1 景華公司處分景美公司 50% 之權益，導致對其喪失控制。

景華公司應如何處理其他權益項下之國外營運機構財務報表換算之兌換差額與景美公司有關之部分 (NT\$200,000) ？

A：儘管景華公司保留景美公司 30% 之權益使景華公司仍對景美公司具重大影響，歸屬至景華公司之 兌換差額 NT\$200,000 應全數 予以除列，自其他權益項下之國外營運機構財務報表換算之兌換差額重分類，並納入處分景美公司之損益計算中。

範例四 處分或部分處分國外營運機構

- 情況二 喪失對部分持有之國外營運機構之控制

假設處分景美公司50%權益之對價為NT\$500,000，剩餘30%權益之公允價值為NT\$300,000，則景華公司處分景美公司之損益計算如下：

處分對價	\$ 500,000
剩餘權益（30%）之公允價值	300,000
減：採用權益法之投資—景美公司	(500,000)
小計	300,000
兌換差額之重分類	200,000
處分利益	\$ 500,000

範例四 處分或部分處分國外營運機構

- 情況三 處分對國外營運機構之全部權益

20X1/12/31 景華公司持有景美公司 80%之權益，帳面金額為\$500,000

。景美公司為景華公司之國外營運機構。景華公司將關於景美公司之兌換差額NT\$250,000中歸屬於景華公司之部分（NT\$200,000）認列為其他綜合損益，並列示於景華公司其他權益項下之國外營運機構財務報表換算之兌換差額。

Q：20X2/1/1 景華公司 處分對景美公司之全部權益，景華公司應如何處理其他權益項下之國外營運機構財務報表換算之兌換差額與景美公司有關之部分（NT\$200,000）？

A：與景美公司相關認列於其他綜合損益並累計於權益項下之單獨組成部分之累計兌換差額（NT\$200,000）應於認列處分損益時，自權益重分類至損益。

範例四 處分或部分處分國外營運機構

- 情況三 處分對國外營運機構之全部權益

假設處分景美公司80%權益之對價為NT\$800,000，則景華公司處分景美公司之損益計算如下：

處分對價	\$ 800,000
減：採用權益法之投資—景美公司	(500,000)
小計	300,000
兌換差額之重分類	200,000
處分利益	\$ 500,000

範例四 處分或部分處分國外營運機構

- 情況四 部分處分國外營運機構，但未喪失控制

20X1/12/31景華公司持有國外營運機構景文公司之100%權益，並將與景文公司相關之累計兌換差額NT\$250,000（國外營運機構財務報表換算之兌換差額）認列於其他綜合損益並累計於其他權益項下之單獨組成部分。

Q：景華公司處分景文公司20%之權益，但仍保有對景文公司之控制。

景華公司應如何處理其他權益項下之國外營運機構財務報表換算之兌換差額與景美公司有關之部分（NT\$200,000）？

A：20%之累計兌換差額（NT\$50,000）應於權益內重分類，並無任何金額重分類至損益。

範例四 處分或部分處分國外營運機構

- 情況五 部分處分關聯企業（國外營運機構），但未喪失重大影響
20X1/12/31 景華公司持有關聯企業景平公司 40% 之權益。景平公司為景華公司之國外營運機構，景華公司將景平公司之「國外營運機構財務報表換算之兌換差額」依其份額 NT\$800,000 認列於其他綜合損益，並於其他權益項下單獨列示。
- Q：景華公司處分景平公司 15% 之權益，但對景平公司 仍具有重大影響。景華公司應如何處理其他權益項下之國外營運機構財務報表換算之兌換差額與景美公司有關之部分（NT\$800,000）？
- A：景華公司應 按比例 將認列於其他綜合損益之累計兌換差額（ $15\% \div 40\% \times \text{NT\$}800,000$ ，即 NT\$300,000）重分類至損益。

範例四 處分或部分處分國外營運機構

- 情況六 國外營運機構等比例退還投資款

20X1/12/31 景華公司及延平公司分別持有華生公司 80% 及 20% 之權益，華生公司為景華公司之國外營運機構。景華公司將華生公司兌換差額 NT\$250,000 中歸屬於該公司之部分（NT\$200,000）認列為其他綜合損益，並列示於其他權益項下之國外營運機構財務報表換算之兌換差額。

Q：20X2/1/1 華生公司決定 減資並將部分投資成本等比例退回景華公司及延平公司。景華公司應如何處理其他權益項下之國外營運機構財務報表換算之兌換差額與華生公司有關之部分（NT\$200,000）？

A：景華公司對國外營運機構 等比例退還投資款不應視為處分，即此項減資並未造成景華公司及延平公司相對所有權權益之變動，故兌換差額無須進行任何重分類。

Q&A：子公司分配現金股利之疑義

Q：A公司持有B公司90%之股權，B公司為A公司之國外營運機構。A公司功能性貨幣為新台幣，而B公司之功能性貨幣為美金。B公司於105年5月15日宣告發放現金股利，B公司分配之現金股利，應以何匯率換算為新台幣？

A：B公司於宣告日宣告發放現金股利時，代表於宣告日當天該宣告之金額已由B公司權益之性質轉換為B公司負債性質，由於從權益轉換成負債之交易係於宣告日發生，故應以宣告日匯率換算。

[105年8月31日(105)基秘字第198號]

Q&A：首次適用企業會計準則公報功能性 貨幣改變之疑義

Q：企業首次適用企業會計準則公報時，依EAS 22「外幣換算」之規定判斷其功能性貨幣並非新台幣時，應如何處理？

A：將首次適用企業會計準則公報之報導期間開始日視為功能性貨幣之改變日，自改變日起按新功能性貨幣推延適用換算程序。

[105年3月31日(105)基秘字第52號]

其他重要更新—106年問答集

Q&A：判斷所適用之國際財務報導準則版本之疑義

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EAS 4「會計政策、估計與錯誤」第5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，應適用之版本為何？

A：企業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。[106年3月22日(106)基秘字第094號]

Q&A：首次適用企業會計準則公報比較期間會計項目重分類之疑義

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EAS規定或EAS未有相關規定之會計項目（例如依財務會計準則公報規定認列之「遞延退休金成本」、「未認列為退休金成本之淨損失」、「非常利益」，以及「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？

Q&A：首次適用企業會計準則公報比較期間會計項目重分類之疑義(續)

A：企業依EAS 2「財務報表之表達」第22條第1項或第2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EAS規定或EAS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。

Q&A：首次適用企業會計準則公報比較期間會計項目重分類之疑義(續)

A：

前述處理方式例舉如下：

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。

[106年3月22日(106)基秘字第095號]

Q&A：投資關聯企業及合資之減損疑義

Q：企業對投資關聯企業或合資，於採用權益法後，應依EAS 15「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EAS 19「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：企業得選擇採用下列項目之一衡量其對關聯企業或合資之投資之使用價值：

1. 企業對關聯企業或合資估計未來產生現金流量（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。

[106年4月13日(106)基秘字第130號]

Q&A：順流交易產生之未實現損益之會計處理疑義

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EAS 7「企業合併及具控制之投資」第12條及EAS 6「投資關聯企業及合資」第22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。

[106年4月13日(106)基秘字第131號]

Q&A：確定福利計畫之揭露疑義

Q：先前依財務會計準則公報第18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IAS 19「員工福利」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？

A：

一、依EAS 2「財務報表之表達」第52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。

Q&A：確定福利計畫之揭露疑義(續)

A：

二、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EAS 2第52條至第55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。[106年4月13日(106)基秘字第132號]

Q&A：評估是否具控制時，潛在表決權之判斷疑義

Q：企業於評估對被投資者是否具控制時，應否考量潛在表決權？

A：

- 一、依EAS 4「會計政策、估計與錯誤」第4條之規定，企業之交易、其他事項或情況若無明確適用之企業會計準則公報時，管理階層應依其判斷，訂定並採用可提供具攸關性及可靠性之資訊之會計政策。EAS 4第5條規定，管理階層依第4條之規定判斷所採用之會計政策時，應優先考量企業會計準則公報對處理類似及相關議題之規定。

Q&A：評估是否具控制時，潛在表決權之判斷疑義(續)

A：

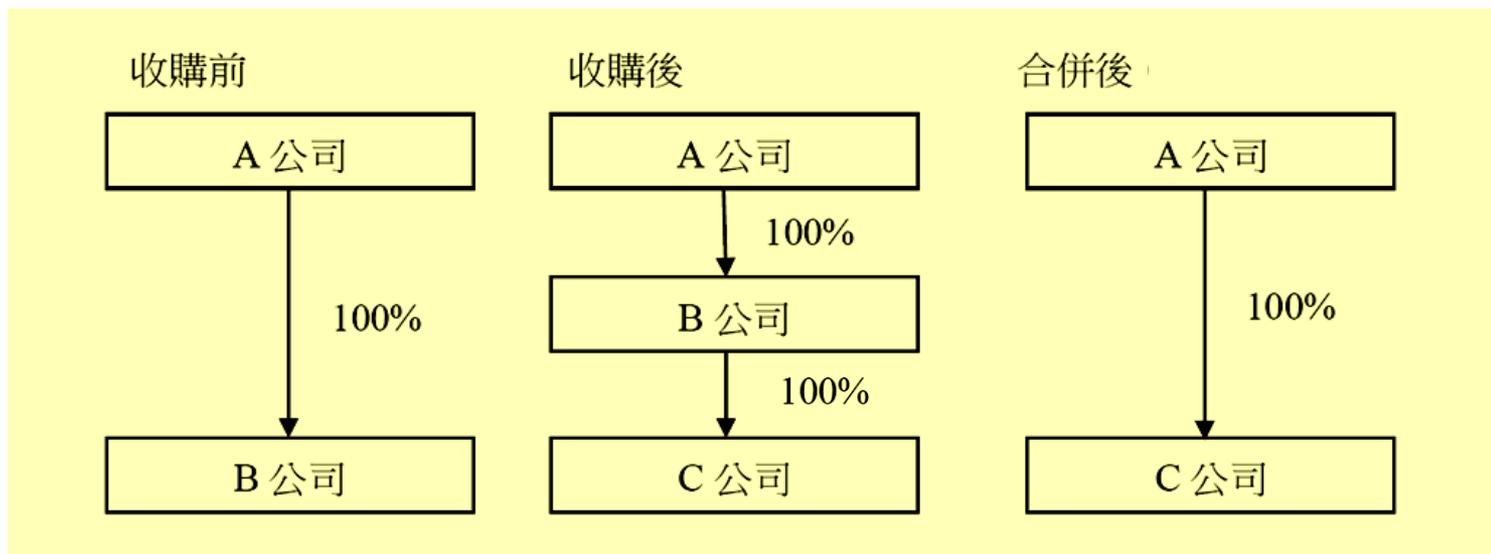
二、EAS 7「企業合併及具控制之投資」並未明定企業評估對被投資者是否具控制時應否考量潛在表決權，企業應依EAS 4第5條規定之考量順序，適用EAS 6「投資關聯企業及合資」第6條及第7條之規定。

因此，企業於評估對另一個體是否具控制時，應考量目前可行使或可轉換潛在表決權（包括其他個體所持有之潛在表決權）之存在及影響。如潛在表決權須至未來特定日期或未來特定事項發生方為可行使或轉換，則該潛在表決權不屬目前可行使或轉換。

企業評估潛在表決權是否導致對被投資者具控制時，應檢視所有影響潛在表決權之事實及情況（包括個別或綜合考量潛在表決權行使之條款及其他合約之安排），但無須考量潛在表決權持有者之管理階層行使或轉換該等潛在表決權之意圖及其財務能力。[106年6月19日(106)基秘字第190號]

Q&A：企業合併辨認收購者之疑義

Q：A公司為併購C公司而設立B公司（如下圖），B公司取得C公司之全部股權後隨即與C公司合併。為企業合併而新設之B公司能否作為會計上之收購者？



Q&A：企業合併辨認收購者之疑義(續)

A：

一、判斷為達成企業合併而新設之個體是否能作為會計上之收購者時，除應遵循EAS 7「企業合併及具控制之投資」之相關規定外，應就經濟實質考量控制是否移轉。若有下列任一情況，即推定控制並未實質移轉，但有反證者除外：

1. 僅為表徵控制移轉而刻意安排買進或賣出股權。
2. 被收購公司原實質控制股東與收購公司另有協議或安排將控制移轉回原實質控制股東。
3. 被收購公司原實質控制股東受有保障，以維持其實質控制（例如若於收購後要求原實質控制股東放棄實質控制，必須對原實質控制股東提供額外重大財務利益）。
4. 新設之公司係被收購公司原實質控制股東為組織重組目的而設立。控制若未實質移轉，則為共同控制下個體或業務之合併；此時，新設之個體不得作為會計上之收購者。

Q&A：企業合併辨認收購者之疑義(續)

A：

- 二、控制若已實質移轉，尚應判斷新設之個體是否為被收購公司之延續。除有反證者外，若有下列情形，新設之個體係被收購公司之延續，不得作為會計上之收購者：
- 1.新設之個體於收購完成後即與被收購公司吸收合併，合併後存續之公司經濟實質係為該被收購公司。
 - 2.新設之個體雖未與被收購者吸收合併，惟新設之個體僅係為併購交易而安排，且無商業實質。
- 三、新設之個體經濟實質如為母公司（集團）之延續，則新設公司仍可能作為會計上之收購者。例如，新設之個體尚有收購其他公司，且有充分證據顯示新設之個體係作為專以吸收合併其他公司，或作為控股公司。

Q&A：企業合併辨認收購者之疑義(續)

A：

四、因B公司取得C公司之全部股權後隨即與C公司合併，且B公司係A公司為併購交易而暫時增設之公司，合併後之經濟實質為C公司，此即代表B公司實質上為C公司之延續，故應視為A公司收購C公司，B公司不得作為收購者，其應按C公司資產及負債之帳面金額認列資產及負債，而不得於帳上認列C公司之商譽，B公司支付之收購成本超過C公司淨資產帳面金額之部分，應作為權益之減項。

[106年6月19日(106)基秘字第191號]

Q&A：不動產、廠房及設備折舊之疑義

Q：企業是否得以收入作為其不動產、廠房及設備折舊之基礎？

A：

- 一、EAS 8「不動產、廠房及設備」第23條規定，企業應採用能反映其資產未來經濟效益預期消耗型態之折舊方法。
- 二、包括資產使用之活動所產生之收入，通常反映資產經濟效益之消耗以外之因素。例如，收入受其他投入與過程、銷售活動及銷售數量與價格之變動所影響。收入之價格組成部分可能受通貨膨脹所影響，而通貨膨脹與資產消耗之方式無關。因此，以包括資產使用之活動所產生之收入為基礎之折舊方法並不適當。

[106年6月19日(106)基秘字第192號]

Q&A：關係人之認定疑義

Q：若一個體（或其所隸屬集團中之任一成員）對報導個體或報導個體之母公司提供主要管理人員之服務時，該個體是否為報導個體之關係人？

A：若一個體（或其所隸屬集團中之任一成員）提供主要管理人員之服務予報導個體或報導個體之母公司，則該個體與報導個體有關係，因而為報導個體之關係人。報導個體應依EAS 14「關係人揭露」第9條規定，揭露其因該個體提供主要管理人員之服務而發生之金額。

[106年6月19日(106)基秘字第193號]

謝謝聆聽~

Questions & Comments?