

105年度企業會計準則公報宣導會

企業會計準則公報宣導— 差異分析及過渡規定說明

主講人：陳明進 教授

國立政治大學會計學系

企業會計準則委員會委員

企業會計準則公報(共計22號)

- 第一號 財務報導之觀念架構
- 第二號 財務報表之表達
- 第三號 現金流量表
- 第四號 會計政策、估計與錯誤
- 第五號 存貨
- 第六號 投資關聯企業及合資
- 第七號 企業合併及具控制之投資
- 第八號 不動產、廠房及設備
- 第九號 負債準備、或有負債及或有資產
- 第十號 收入
- 第十一號 借款成本
- 第十二號 所得稅
- 第十三號 報導期間後事項
- 第十四號 關係人揭露
- 第十五號 金融工具
- 第十六號 投資性不動產
- 第十七號 生物資產
- 第十八號 無形資產
- 第十九號 資產減損
- 第二十號 租賃
- 第二十一號 政府補助及政府輔助
- 第二十二號 外幣換算

企業會計準則公報

- 共計22號
- 原財務會計準則公報實質上未納入範圍者：
 - **退休金**
 - 期中財務報表之表達及揭露
 - 營運部門資訊之揭露
 - 創業期間
 - 每股盈餘
 - 待出售非流動資產
 - 股份基礎給付
 - 庫藏股票
 - 財務預測
 - 銀行財務報表之揭露
 - 保險合約

企業會計準則公報

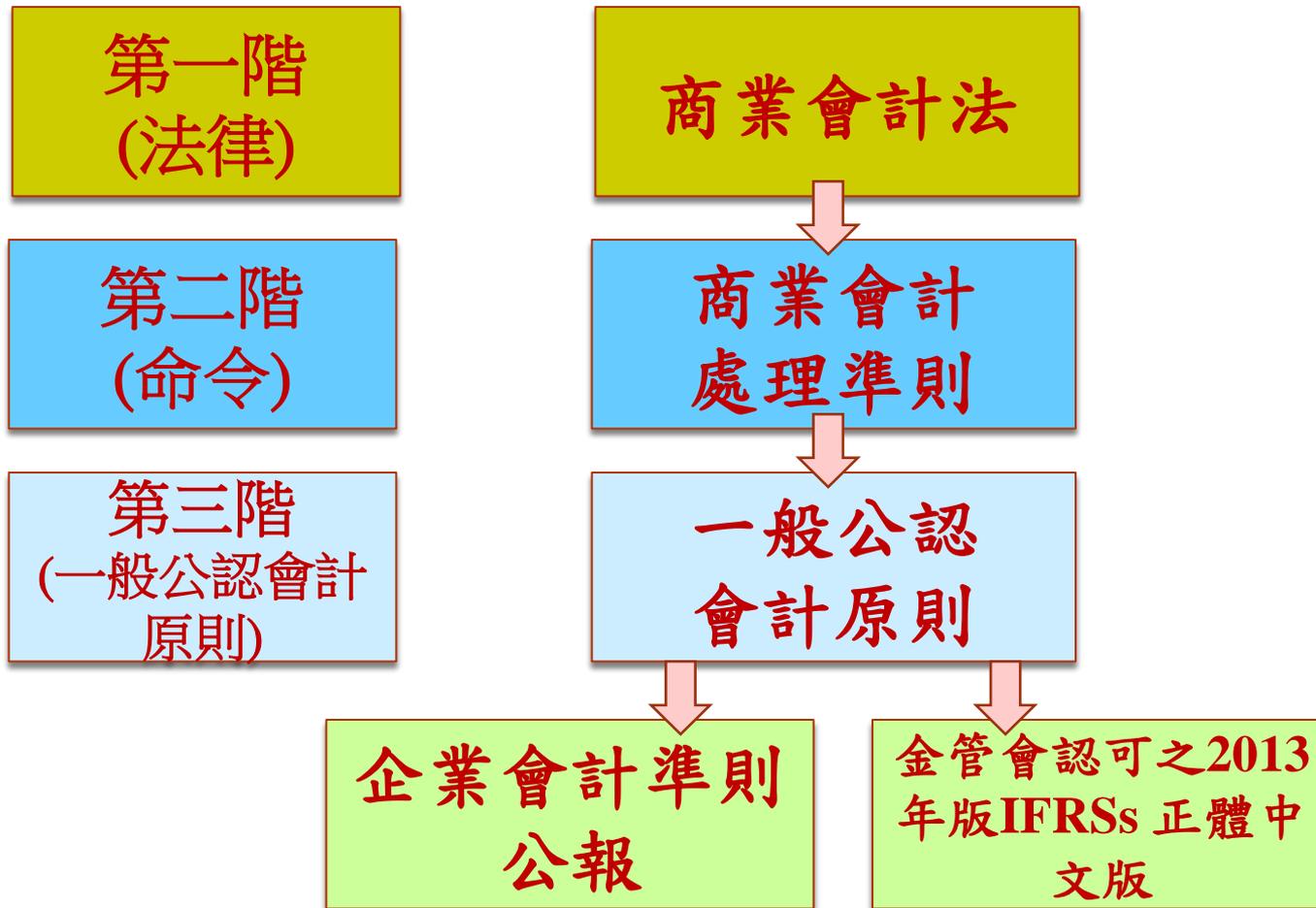
- 增加原財務會計準則公報未包括者：
 - 投資性不動產
 - 生物資產

一般公認會計原則

- 商業會計處理準則第二條：商業會計事務之處理，應依本法、本準則及有關法令辦理；其未規定者，依照**一般公認會計原則**辦理。
- 定義商業會計處理準則第二條所稱之一般公認會計原則
- 按商業會計處理準則第二條規定所稱之**一般公認會計原則**，係指「財團法人中華民國會計研究發展基金會所公開之各號**企業會計準則公報及其解釋**」。自中華民國一百零五年一月一日適用。但得自願自**一百零四年會計年度**開始日起適用。惟商業亦得因其實際業務需要，選用「**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**」。(經濟部1040916經商字第10402425290號函)

非公開發行公司之會計原則體系

非公開發行公司



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。

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。

會計政策之選擇與適用

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。(EAS4.4)

管理階層依上述之規定判斷所採用之會計政策時，應按下列**順序**考量：(EAS4.5)

1. 企業會計準則公報對處理類似及相關議題之規定。
 2. 企業會計準則公報第一號「財務報導之觀念架構」對資產、負債、收益及費損之定義、認列條件及衡量觀念。
 3. 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。
 4. 其他財務會計準則之權威發布機構所發布之公報、其他會計文獻及公認之產業實務。
- 企業考量前項第3款及第4款之規定時，不得與前項第1款及第2款之規定之意旨衝突。

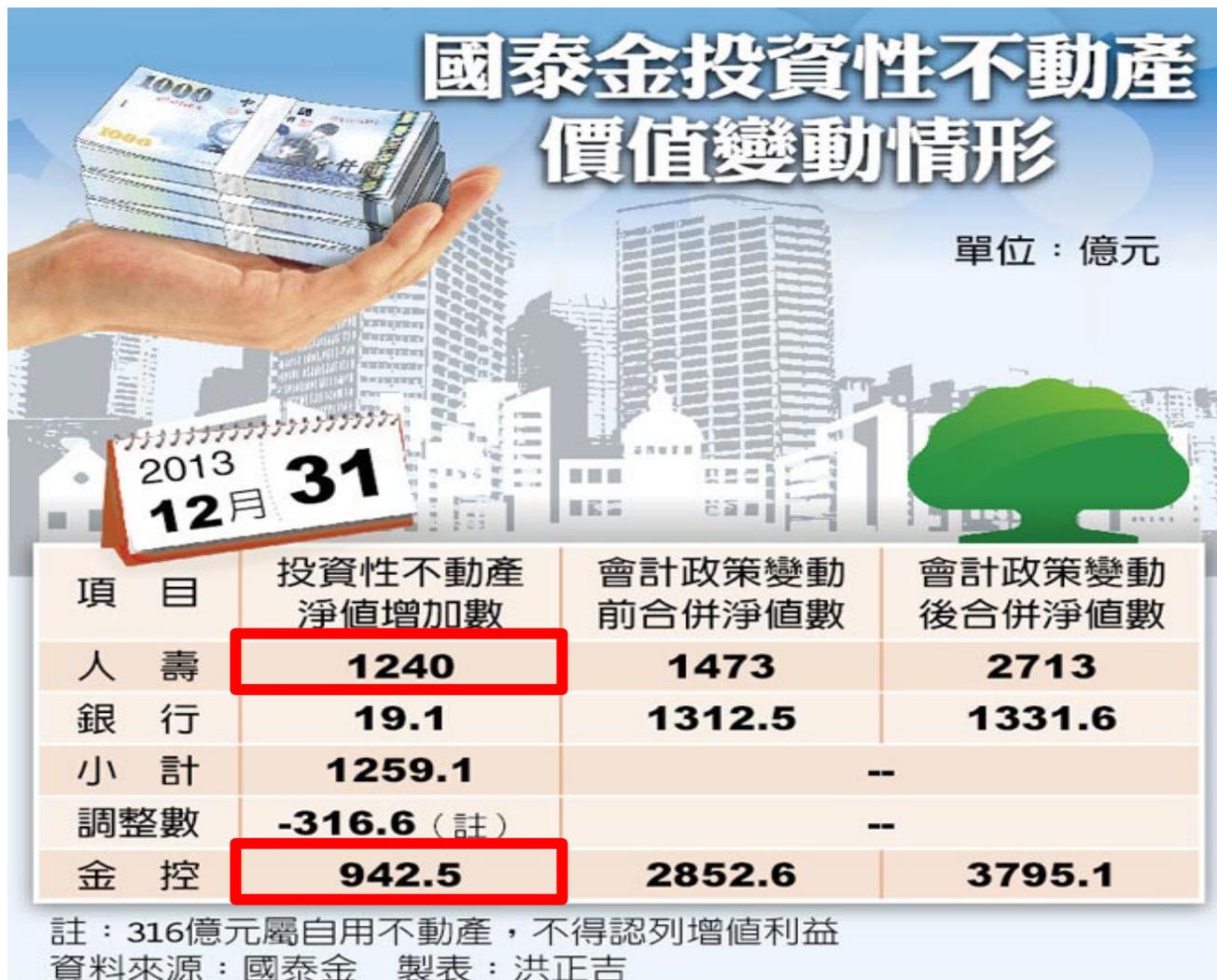
新增訂公報介紹

企業會計準則公報第16號「投資性不動產」

改採市價計算 國壽淨值翻倍

(中時電子報 2014.04.01)

國泰金投資性不動產改採公允價值模式之價值變動情形：



投資性不動產(EAS16)

定義

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之承租人所持有之不動產。

投資性不動產不包含下列用途之不動產：

- (1) 用於生產商品、提供勞務或供管理目的。(屬於自用不動產)
- (2) 於正常營業中出售。(屬於存貨)

自用不動產：係指用於生產商品、提供勞務或供管理目的，而由所有者或融資租賃之承租人所持有之不動產。

對於混合使用之不動產：(1)若各部分可單獨出售或以融資租賃單獨出租，則應區分為投資性不動產與不動產、廠房及設備。(2)若各部分無法單獨出售，則僅於用以生產商品、提供勞務或供管理目的所持有部分係不重大時，該不動產始列為投資性不動產。

企業對其不動產承租人提供附屬服務時：(1)若該服務對整體協議並不重大，應將該不動產視為投資性不動產。(1)若所提供之服務係屬重大，則該不動產屬自用不動產。

投資性不動產(EAS16)

原始衡量

投資性不動產之原始認列，應以成本衡量。

投資性不動產之成本包括下列各項：

1. 購買價格減去商業折扣及讓價。
2. 使資產達到預期運作方式之直接可歸屬成本。例如，法律服務費用、仲介費用、相關稅費及其他交易成本等。
3. 拆卸、移除該項目及復原其所在地點之原始估計成本。

投資性不動產(EAS16)

後續衡量

企業應選擇**公允價值模式**或**成本模式**，作為其**會計政策**，並將所選定之政策適用於所有投資性不動產。

自公允價值模式改變為成本模式，高度不可能產生更攸關之表達。

衡量投資性不動產之公允價值時，本公報鼓勵企業以獨立評價人員之評價為基礎。獨立評價人員需具備經認可之相關專業資格，並對所評價之投資性不動產之地點及類型於近期內有相關經驗。

註：目前經濟部僅開放非公開發行之公司，為了配合與公開發行公司之**母公司編製合併財務報表目的**，可以採用公允價值模式，其餘情況原則上應採用成本模式。

投資性不動產(EAS16)

後續衡量--公允價值模式

企業對投資性不動產選擇公允價值模式者，於原始認列後，應按公允價值衡量所有投資性不動產(但公允價值無法可靠衡量者除外)。

投資性不動產採用公允價值模式衡量者，**不必提列折舊**，期末按公允價值衡量，**公允價值變動所產生之利益或損失**，於發生當期認列為損益。

後續衡量—成本模式

企業對投資性不動產採用成本模式者，應依企業會計準則公報第八號「**不動產、廠房及設備**」對該模式之規定處理。(包含**依法令規定辦理資產重估價之會計處理**)

投資性不動產(EAS16)

轉換

企業對於不動產之**用途改變**時，須將不動產轉入或轉出投資性不動產，但僅於用途改變且有相關證據證明時，始得為之。

例如：

轉出

1. 開始轉供自用：將投資性不動產轉換為**自用不動產**。
2. 擬出售而開始開發：將投資性不動產轉換為**存貨**。

轉入

3. 結束自用：將**自用不動產**轉換為投資性不動產。
4. 開始以營業租賃出租予另一方：將**存貨**轉換為投資性不動產

說明：採用成本模式衡量下之轉換，僅是將轉出資產於轉換日之帳面金額，重分類為轉入之項目。

新增訂公報介紹

企業會計準則公報第17號「生物資產」

三頭鮑套餐每客近17萬

(蘋果日報 2005.09.21)

阿一來台展藝 10年來罕見高價

三頭網鮑更是有錢也難買到，供應台灣六客三頭網鮑後，往後將無法再提供老饕享用。

國賓飯店主廚鄭衍基解釋，鮑魚以一斤重為單位，一顆就重達一斤的鮑魚叫「一頭鮑」，二十顆總重達一斤就叫「二十頭鮑」；網鮑則是因須在深海中用網子圈養，又要避免被魚群搶食，更需人力維護，因此身價更顯昂貴。



生物資產(EAS17)

定義

生物資產：係指具有生命之動物或植物。

農業活動：係指企業對生物資產之生物轉化及收成之管理，以供銷售、轉換為農產品或轉換為額外之生物資產。

生物轉化：係指導致生物資產品質或數量發生改變之成長、退化、生產及繁殖過程。

農產品：係指生物資產之收成品。

收成：係指將農產品從生物資產分離或生物資產生命過程之停止；如水果之採摘或豬隻之屠宰等。

生物資產(EAS17)

會計準則—會計政策

企業從事農業活動時，應對每一類生物資產決定其會計政策：

1. 當生物資產之公允價值能可靠衡量時，應依本公報第六條至第七條之規定，採用公允價值模式衡量。
2. 當生物資產原始認列時之**公允價值取得須耗費過當之成本或努力(註)**，或公允價值無法可靠衡量時，得依本公報第八條之規定，採用成本模式衡量。

註：IAS 41規定：生物資產僅於原始認列時公允價值無法可靠衡量之情況下，始得採用成本模式衡量。

生物資產(EAS17)

衡量—公允價值模式

- 生物資產採用公允價值模式衡量時，原始認列及後續每一報導期間結束日，應以公允價值減出售成本衡量。
- 生物資產或農產品原始認列時，以公允價值減出售成本衡量所產生之利益或損失，應於發生當期計入損益。生物資產公允價值減出售成本之後續變動所產生之利益或損失，應於發生當期計入損益。

衡量—成本模式

- 生物資產採用成本模式衡量時，原始認列應以成本衡量，後續每一報導期間結束日，應以成本減去累計折舊及累計減損後之金額衡量。
- 當生物資產之公允價值一旦變成能可靠衡量時，應以其公允價值減出售成本衡量，但公允價值之取得須耗費過當之成本或努力者除外。

生物資產(EAS17)

衡量—自生物資產收成之農產品

- 自生物資產收成之農產品，應以收成點之公允價值減出售成本衡量。此項金額即為當日適用企業會計準則公報第五號「存貨」之成本。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

(參考資料來源：會計研究發展基金會研究組)

詳細之企業會計準則公報草案與現行之財務會計準則公報之逐號差異分析公布於會計研究發展基金會網站。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

- 企業會計準則公報與財務會計準則公報差異之原因：
 - 配合IFRS修正(包括用詞及會計處理規定)
 - 配合IFRS增訂
- 實務上**租賃**與**工程合約**可能受到會計準則改變之影響較大。EAS2之首次適用規定，企業可選擇讓租賃合約與進行中之工程，仍繼續適用原財務會計準則公報至合約完成。

企業會計準則公報第2號「財務報表之表達」

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

財務報表

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
財務報表之組成	<p>第二號「財務報表之表達」第四條</p> <p>(一)企業整份財務報表包括：</p> <ol style="list-style-type: none">1.本期期末資產負債表。2.本期綜合損益表。3.本期權益變動表。4.本期現金流量表。5.附註，包含重大會計政策彙總及其他解釋性資訊。 <p>財務報表之表達，除新成立之企業外，應採本期及前一期之二期對照方式。</p> <p>(二)綜合損益表：</p> <ol style="list-style-type: none">1.增加其他綜合損益項目2.不得將任何收益及費損項目列報為非常項目3.費用得按之功能或性質加以分類	<p>財務報表之內容包括下列各報表及附註：</p> <ol style="list-style-type: none">1.資產負債表。2.損益表。3.業主（股東）權益變動表。4.現金流量表

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
其他綜合損益之列報	第二號「財務報表之表達」第四十二條 其他綜合損益 係指依企業會計準則公報規定或允許，而未列入損益之收益及費損項目（包含重分類調整）。 例如：備供出售金融資產未實現損益、現金流量避險中屬有效避險部分之避險損益、國外營運機構財務報表換算之兌換差額、未實現重估增值等。	相關未實現損益 直接調整業主權益項目 。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
其他綜合損益之 重分類調整	<p>第二號「財務報表之表達」第四十三條</p> <p>其他企業會計準則公報可能規定，已認列於其他綜合損益之金額，是否及何時應重分類至損益。該等重分類於本公報中稱為重分類調整。重分類調整應連同其相關之其他綜合損益組成部分，於重分類至損益之期間列報。此等金額可能已於本期或以前期間認列於其他綜合損益，作為未實現損益。該等未實現損益必須於已實現時重分類至損益，並自其他綜合損益中減除，以避免重複計入綜合損益總額。</p>	無此規定。

釋例：其他綜合損益之重分類調整

例如：企業於105年買入股票成本\$100，分類為備供出售金融資產，105年底市價為\$130，則於**105年之綜合損益表中**，**認列其他綜合損益\$30**。

106年以\$150出售該股票，則106年出售相關之會計處理：

1. **認列其他綜合損益\$20 (150 - 130)**
2. 將已實現之處分利益\$50 (150 - 100)，自其他綜合損益**重分類調整**至處分利益(**本期損益**)。
 - **其他綜合損益 - 重分類調整(\$50)**
 - **出售備供出售金融資產利益 \$50**。

綜合損益表

代碼	項 目	本 期 (如：103年度)		上 期 (如：102年度)	
		金 額	%	金 額	%
	營業收入				
	營業成本				
	營業毛利				
	營業費用				
	營業淨利(淨損)				
	營業外收益及費損				
	稅前淨利(淨損)				
	所得稅費用(利益)				
	繼續營業單位稅後淨利(淨損)				
	停業單位損益(稅後)				
	本期稅後淨利(淨損)				
	本期其他綜合損益				
	備供出售金融資產未實現損益				
	現金流量避險中屬有效避險部分之避險損益				
	國外營運機構財務報表換算之兌換差額				
	未實現重估增值				
	採用權益法認列之其他綜合損益份額				
	與其他綜合損益相關之所得稅				
	本期綜合損益總額(稅後淨額)				

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
<p>違約之金融負債分類為非流動之條件</p>	<p>第二號「財務報表之表達」第三十五條</p> <p>如違反借款合同特定條件，致使金融負債依約須即期予以清償，該負債應列為流動負債。但如同時符合下列條件者，列為非流動負債：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 雖然違反合約規定，但於報導期間結束日或財務報表通過發布日前經債權人同意不予追究，並展期至報導期間結束日後逾十二個月。 2. 於展期期間，企業有能力改正違約情況，債權人亦不得要求立即清償。 	<p>如違反借款合同特定條件，致使金融負債依約須即期予以清償，該負債應列為流動負債。但如同時符合下列條件者，列為非流動負債：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 雖然違反合約規定，但於資產負債表日前經債權人同意不予追究，並展期至資產負債表日後逾十二個月。 2. 於展期期間，企業有能力改正違約情況，債權人亦不得要求立即清償。

企業會計準則公報第3號「現金流量表」

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

現金流量表

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
現金流量表間接法之調節	<p>間接法：自本期稅前損益中調整非現金性質之交易、任何過去或未來營業遞延或應計收取或支付之現金、以及與投資或籌資現金流量之收益或費損項目影響。</p> <p>企業應單獨列報所得稅之現金流量，且分類為來自營業活動之現金流量，但可明確辨認屬籌資及投資活動者除外。當所得稅之現金流量分攤至超過一類之活動時，應揭露支付所得稅之總額。</p>	<p>報導營業活動之現金流量時，應揭露自「本期損益」調整當期不影響現金之損益項目、與損益有關之流動資產及流動負債項目之變動金額、資產處分及債務清償之損益項目，以求算當期由營業產生之淨現金流入或流出。</p>

註：企業會計準則公報明定採間接法報導來自營業活動之現金流量時，自本期稅前損益開始調整，所得稅之現金流量應單獨列報於現金流量表中。(註：105年度之財報，應按相同格式編製104年之現金流量表，始能比較)

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
現金流量表中利息及股利之分類及揭露	<p>第三號「現金流量表」第十六條</p> <p>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。(註)</p>	<p>融資活動所產生之利息費用付現與投資活動所產生之利息收入及股利收入收現均視為營業活動之現金流量。支付股利係融資活動之現金流出。</p>

註：企業應於會計政策明定其分類。

- 利息支出可分類為：營業活動或籌資活動
- 利息收入可分類為：營業活動或投資活動
- 股利支出可分類為：營業活動或籌資活動
- 股利支出可分類為：營業活動或投資活動

項 目	本 期	上 期
	金 額	金 額
營業活動之現金流量：		
繼續營業單位稅前淨利（損失）		
停業單位稅前淨利（損失）		
本期稅前淨利(淨損)		
調整項目：		
收益費損項目		
利息收入		
股利收入		
利息費用		
呆帳費用		
折舊費用		
攤銷費用		
採用權益法認列之投資損益		
出售資產損益		
XXX		
與營業活動相關之流動資產/負債變動數		
應收票據增加(減少)		
應收帳款增加(減少)		
存貨增加(減少)		
預付費用增加(減少)		
應付帳款增加(減少)		
應付費用增加(減少)		
XXX		
營運產生之現金		
支付之利息		
支付之所得稅		
營業活動之淨現金流入(流出)		

企業會計準則公報第4號「會計政策、估計與錯誤」

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
會計政策變動之應用	<p>第四號「會計政策、估計與錯誤」第十條、第十一條</p> <p>企業應追溯適用所有會計政策變動，除非企業會計準則公報有特定之過渡規定。(EAS4.10)</p> <p>第十一條訂定<u>實務上不可行</u>之處理。(見次頁說明)</p>	<p>會計原則之變動，應計算因改採新原則對變動當期期初保留盈餘所產生之<u>累積影響數</u>，並列於當期損益。但有重編以前年度報表調整前期損益之例外規定如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> (1)長期工程合約損益之認列由完工比例法改為全部完工法，或由全部完工法改為完工比例法。 (2)採礦業探勘成本之處理，由全部成本法改為探勘成功法，或由探勘成功法改為全部成本法。 (3)公司初次辦理公開發行而改變會計原則。 (4)改變會計原則以符合新發布之一般公認會計原則，但本會其他公報另有規定者依其規定。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
前期錯誤更正於實務上不可行時之處	<p>第四號「會計政策、估計與錯誤」第十五條第二項</p> <p>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<u>於實務上不可行時</u>，應自<u>實務上可行之最早表達期間（可能為當期）</u>，追溯重編該期間資產、負債及權益之初始金額。</p>	<p>前期損益項目之錯誤於以後年度發現時，應以其對損益之稅後影響數調整發現錯誤年度之期初保留盈餘，資產負債之相關科目應一併更正。<u>編製比較財務報表時，應重編以前年度報表。並無實務上不可行之規定。</u></p>

註：(實務上不可行之處理)

1. 當企業已盡所有合理之努力卻仍無法適用某項規定時，則適用該規定為**實務上不可行**。
2. 企業於表達前一期或多期比較資訊時，若決定會計政策變動對某一期間之影響數於實務上不可行時，應自實務上最早可行期間（可能為當期）之期初開始適用該新會計政策，並調整該最早可行期間之資產、負債及權益之**初始金額**。
 企業於當期之開始日，若對於採用新會計政策之所有前期累積影響數之決定於實務上不可行時，應自當期之開始日起推延適用該新會計政策。

企業會計準則公報第15號「金融工具」

投資相關之企業會計準則公報：

1. 企業會計準則公報第15號「金融工具」
2. 企業會計準則公報第6號「投資關聯企業及合資」
3. 企業會計準則公報第7號「企業合併及具控制之投資」

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

取得金融資產之分類

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
<p>金融工具指定為透過損益按公允價值衡量之條件</p>	<p>第十號「金融工具」第四、十一條</p> <p>企業僅於本公報第十一條允許之情況下，始得於原始認列時，指定金融工具為透過損益按公允價值衡量。 (註：此類金融工具後續不得重分類為其他種類之金融工具。)</p>	<p>企業僅於下列情況之一時，得指定金融資產負債公平價值變動列入損益：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 所指定之金融資產或金融負債屬混合金融商品。但混合金融商品若有下列情況之一時，不宜被指定： <ol style="list-style-type: none"> (1) 嵌入之衍生性商品未重大改變合約之現金流量 (2) 嵌入之衍生性商品明顯不宜與主契約分別認列 2. 由於下列情況可提供更攸關之資訊： <ol style="list-style-type: none"> (1) 指定可消除或重大減少衡量或認列之不一致， (2) 所指定之金融資產或負債，係依企業明訂之風險管理或投資策略共同管理，並以公平價值評估績效。提供管理階層之資訊，亦以公平價值為基礎。

第十一條：對於包含一個或多個嵌入式衍生工具之合約，企業可指定整體混合(結合)合約為透過損益按公允價值衡量之金融資產或金融負債，但下列情況除外：

1. 嵌入式衍生工具並未重大修改合約原規定之現金流量。
2. 當首次考量類似混合(結合)工具時，僅稍加分析或無須分析，即明顯可知嵌入式衍生工具係禁止分離。例如，嵌入於放款中之提前還款選擇權，允許持有人得以幾乎等於該放款之攤銷後成本提前還款者。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
金融資產之除列條件	第十五號「金融工具」第十四條 企業僅於符合下列情況之一時，始應除列金融資產： 1. 來自金融資產現金流量之合約 權利失效 或 已交割 。 2. 金融資產所有權之幾乎所有 風險及報酬已移轉 。 3. 保留金融資產所有權之部分重大風險和報酬 ，但已將該資產之 控制權轉移 予另一方，即受讓人具有將該資產整體出售予無關係第三方之實際能力並可片面行使該能力而無須對該移轉加以額外限制。(在此情況下，應按下列方式處理：(1) 除列該金融資產。(2) 將該移轉所產生或保留之權利及義務，單獨認列為資產或負債。)	金融資產之除列係以是否 喪失對金融資產之控制力 而定。 移轉人若未喪失對移轉資產之控制，則不宜除列該資產。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
<p>無活絡市場報價之權益工具</p>	<p>第十五號「金融工具」第二十八條</p> <p>權益證券無活絡市場但其公允價值能可靠衡量時，仍應以公允價值衡量。</p> <p>第二十八條： 權益工具投資，在活絡市場無相同工具之報價者，以及與此種權益工具連結且須以交付該等權益工具交割之衍生工具，若存在下列情況之一，則其公允價值能可靠衡量：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 該工具之合理公允價值估計數區間之變異性並非重大。 2. 當衡量公允價值時，區間內各估計數之機率能合理評估及使用。 	<p>以成本衡量之金融資產一流動：係持有下列股票且未具重大影響力或與該等股票連動且以該等股票交割之衍生性商品：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 未於證券交易所上市或未於櫃買中心櫃檯買賣之股票。 2. 興櫃股票。

企業會計準則公報第6號「投資關聯企業及合資」

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

合資

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
合資之定義	<p>第六號投資企業合第「六關聯及業資三」條</p> <p>聯合協議：係指兩方以上具有聯合控制之協議。協議之各方皆受合約協議所約束，且協議賦予各方中之兩方以上對該協議之聯合控制。</p> <p>聯合控制：係指合約上同意分享對一協議之控制，其僅於與攸關活動有關之決策，必須取得分享控制之各方一致同意時方始存在。所稱攸關活動，係指重大影響被投資者報酬之被投資者活動。</p> <p>合資：係指一項聯合協議，據此對該協議具有聯合控制之各方，對該協議之淨資產具有權利。</p>	<p>合資係指由兩個以上之個體形成之契約協定，從事由彼此聯合控制之經濟活動。</p> <p>聯合控制個體係指由合資控制者共同設立一公司、合夥或其他組織形式之合資類型。聯合控制個體與一般企業之差別，在於合資控制者以契約協定建立彼此對該個體經濟活動之聯合控制。</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

合資之會計處理

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
權益法之適用（不再適用比例合併法）	第六號「投資關聯企業及合資」第十條 企業對被投資者具有重大影響或聯合控制時，應採用 權益法 處理其對關聯企業或合資之投資。但直接或間接透過屬創業投資組織、共同基金、單位信託或類似個體（包括與投資連結之保險基金）之個體持有者除外。	合資控制者投入聯合控制個體之現金或其他資產應以投資科目認列，且除例外規定外，應採權益法之規定處理。合資控制者對聯合控制個體之權益得不編製合併報表； 選擇編製合併報表者應採比例合併法。

註：企業對合資原則上應採用權益法，且不再採用比例合併法。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

權益法認列額外投資損失

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
額外認列投資損失	<p>企業對關聯企業或合資之權益（註：包括實質上構成對關聯企業或合資淨投資之一部分之長期權益）減至零後，僅於企業已發生法定或推定義務或已代關聯企業或合資支付款項之範圍內，始應提列額外損失並認列負債（見企業會計準則公報第九號「負債準備、或有負債及或有資產」）。</p> <p>關聯企業或合資若後續產生利潤，企業僅於對利潤之份額等於先前未認列損失之份額後，始重新恢復認列對利潤之份額</p>	<p>投資公司具有重大影響力但未達控制能力者，若因認列被投資公司之虧損，致對該被投資公司之長期股權投資及墊款之帳面餘額為負數時，其投資損失之認列以使對該公司投資及墊款之帳面餘額降至零為限。但若有下列情形之一者，應按持股比例繼續認列投資損失：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 投資公司意圖繼續支持被投資公司。 2. 被投資公司之虧損係屬短期性質，有充分之證據顯示將於未來短期內回復獲利之營運。

第六號投資企業合第六
第「投資關聯及業資」第十條

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

權益法認列額外投資損失—應收帳款

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
<p>應收帳款是否構成企業對關聯企業或合資淨投資之一部分之議題</p>	<p>第六號「投資關聯企業及合資」第二十五條</p> <p>企業對關聯企業或合資損失之份額，等於或超過其對關聯企業或合資之權益時，應停止認列進一步損失之份額。企業對關聯企業或合資之權益，係指採用權益法所決定之投資關聯企業或合資之帳面金額，連同實質上構成該企業對關聯企業或合資淨投資之一部分之任何長期權益。例如，一項既無計畫清償亦不可能於可預見之未來發生清償之項目，實質上為該企業投資關聯企業或合資之延伸。該等項目可能包括特別股、長期應收款或放款，<u>但不包括應收帳款、應付帳款或具足夠擔保品之長期應收款，諸如擔保放款。</u></p>	<p>我國財務會計準則公報第五號第33段所規定之墊款應包含應收帳款債權，因為投資公司將商品銷給被投資公司，此支援方式類似墊款。就被投資公司而言，支援商品與支援現金之實質結果相同。</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

分批取得重大影響

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
<p>由金融資產之處更權益處理</p>	<p>企業之投資原係適用企業會計準則公報第十五號「金融工具」之金融資產，續後增加投資成為關聯企業或合資時，應以下列方式之一處理</p> <p>第六號「投資關聯及聯合企業」第十二條</p> <p>1. 按取得重大影響或聯合控制之日之公允價值衡量投資，當日帳面金額與公允價值之差額，應列為損益，並以該公允價值列為企業對關聯企業或合資之投資成本</p> <p>2. 追溯採用權益法。</p>	<p>長期股權投資原未採用權益法評價者變更為權益法時，投資成本與股權淨值間之差額，應追溯調整，或自變更年度起依權益法之規定處理，若採追溯調整，則應重編以前年度報表。</p> <p>股權投資原屬以公平價值衡量且公平價值變動認列為損益之金融資產或以成本衡量之金融資產者，變更為權益法時，若不追溯調整，應以年初該投資之帳面價值，作為採權益法長期股權投資之初始帳面價值。</p> <p>股權投資原屬備供出售金融資產者，變更為權益法時，若不追溯調整，應以年初該投資之帳面價值，調整原為反映資產公平價值而列於股東權益之調整數後之金額，作為採權益法長期股權投資之初始帳面價值。</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

投資成本與股權淨值之處理

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
投資關聯企業或合資之投資成本與股權淨值間差異之處理 (廉價購買利益)	<p data-bbox="218 542 386 956">第六號「投資關聯企業及合資」第十九條</p> <p data-bbox="386 285 1221 556">企業取得投資時之投資成本，與對被投資者可辨認資產及負債之淨公允價值份額間之差額，應依下列方式處理：</p> <ol data-bbox="386 571 1221 1213" style="list-style-type: none"><li data-bbox="386 571 1221 699">1. 與關聯企業或合資有關之商譽應列入該投資之帳面金額。<li data-bbox="386 714 1221 1213">2. 投資成本低於對被投資者可辨認資產及負債之淨公允價值之份額之數額，應於取得投資當期，在決定對關聯企業或合資損益之份額時，認列為損益。 (註：因合併取得廉價購買利益之處理亦相同)	<p data-bbox="1221 285 1906 1213">投資成本與股權淨值間之差額，.....如屬投資成本超過所取得可辨認淨資產公平價值，應將超過部分列為商譽。若所取得可辨認淨資產公平價值超過投資成本，則差額應就非流動資產(非採權益法評價之金融資產、待處分資產、遞延所得稅資產及預付退休金或其他退休給付除外)分別將其公平價值等比例減少之，若減少至零仍有差額時，應將該差額列為非常利益。</p>

註：依商業會計處理準則第21條規定，企業合併所產生之商譽得以合理有系統之方法分期攤銷。投資關聯企業及合資之商譽亦類推適用該條規定得以合理有系統之方法攤銷。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

或有對價

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
<p>投資關聯或原始之會計處理</p> <p>關聯或對價處</p> <p>業資認或價處</p> <p>或對價處</p> <p>對價處</p> <p>會計處理</p>	<p>投資者應以收購日之公允價值認列或有對價，作為交換被投資者而支付移轉對價之一部分。投資者對或有對價公允價值之後續變動，應依企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」（以下簡稱第七號公報）第三十七條之規定處理。</p> <p>(註：合併時收購者之或有對價之會計處理類似。)</p>	<p>第五號公報無相關規定。第二十五號公報規定企業合併契約有時規定視未來一定期間（或有期間）某特定事項或交易（或有事項）之發生或不發生，而必須額外發行證券、交付現金或其他資產等或有價金。或有價金之交付，若決定於被收購公司未來期間是否保持或達到某特定盈餘水準者，當或有事項可合理確定很有可能發生，且或有價金之金額可合理估計時，即應將或有價金列入收購成本。或有價金之交付，若決定於因合併而發行之特定證券之市價者，於收購日所發行之證券應按約定金額入帳。若證券未能於某特定日期或某些特定日期達到約定價格，而須額外發行證券或交付其他價金時，其收購成本並不改變。額外發行之證券或交付之資產應按公平價值入帳，同時減少收購日所發行證券之帳載金額。</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

喪失重大影響/喪失控制

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
<p>喪失重大影響之處</p> <p>重影響會計</p>	<p>企業應自其投資不再為關聯企業或合資之日起停止採用權益法，其會計處理如下：</p> <p>1. 若該投資成為子公司，應依企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」之規定處理其投資。</p> <p>2. 若對原關聯企業或合資之剩餘投資為金融資產，應按公允價值衡量該剩餘投資。剩餘投資之公允價值，視為依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定原始認列為金融資產之公允價值。下列兩者之差額，應認列為損益：</p> <p>(1) 剩餘投資之公允價值及處分關聯企業或合資部分權益所得之價款。</p> <p>(2) 停止採用權益法當日之投資帳面金額。</p> <p>3. 當企業停止採用權益法時，該企業對先前認列於其他綜合損益中與該投資有關之所有金額其會計處理之基礎應與被投資者若直接處分相關資產或負債所必須遵循之基礎相同。</p> <p>(註：母公司喪失對子公司控制時，亦適用第2點與第3點之類似處理。)</p>	<p>長期股權投資採用權益法處理者，如因持有股份比例降低或其他原因喪失其對被投資公司之影響力時，應即停止採用權益法，改依財務會計準則公報第34號「金融商品之會計處理準則」之規定處理，投資帳戶即以改變時之帳面價值作為成本。帳上若有因長期股權投資所產生之資本公積或其他股東權益調整項目餘額時，應於出售長期股權投資時按比例轉銷，以計算處分損益。</p>

處分或部分處分國外營運機構導致累計換算調整數之除列：(EAS22.36-29)

處分國外營運機構時，與該國外營運機構相關、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，應於認列處分損益時，自權益重分類至損益。

除處分個體對國外營運機構之全部權益外，下列部分處分亦按處分處理：

1. 涉及對包含國外營運機構之子公司喪失控制之部分處分，無論該個體是否於部分處分後保留對前子公司之非控制權益。
2. 部分處分對包含國外營運機構之關聯企業或合資之權益後，所保留之權益係一包含國外營運機構之金融資產者。

在處分國外營運機構子公司之部分股權，但仍具控制時，個體應將認列於其他綜合損益之累計兌換差額，按比例重新歸屬予該國外營運機構之非控制權益。

除前項所述情況外，處分部分國外營運機構時，個體應僅將認列於其他綜合損益之累計兌換差額，按比例重分類至損益。

個體可能經由出售、清算、返還股本、放棄全部或部分個體所持有國外營運機構之方式，處分或部分處分其國外營運機構之權益。國外營運機構帳面金額之沖減，可能係因其本身之虧損或投資者認列減損所致，此均不構成部分處分。因此，認列於其他綜合損益之外幣兌換損益，不會於帳面金額沖減時，重分類至損益。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

控制之定義

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
控制之定義	<p>第7號「企業合併及控制之投資」第3條</p> <p>控制：當投資者暴露於來自對被投資者之參與之變動報酬，或對該等變動報酬享有權利，且透過其對被投資者之權力有能力影響該等報酬時，投資者控制被投資者。</p>	<p>控制能力：係指為期能從一經濟活動中獲益，而具有對其他個體財務、營運及人事方針加以主導及監管之能力</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

收購成本

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
收購成本之會計處理	<p>第七號「企業合併及具控制之投資」第三十五條</p> <p>收購相關成本係收購者為進行企業合併而發生之成本，收購者應將此項成本於成本發生及勞務取得當期認列為費用。但發行債務或權益證券之成本，應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定認列。收購成本例示如下</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 仲介費。 2. 顧問、法律、會計、評價與其他專業或諮詢費用。 3. 一般行政成本，包括維持內部處理併購業務部門之成本。 4. 登記與發行債務或權益證券之成本。 	<p>取得被收購公司之成本包括與收購有關之直接成本，惟不包含發行證券之成本。發行證券之成本應自該證券公平價值中減除收購期間所發生之間接及一般管理費用應作為當期費用。</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

子公司虧損之歸屬

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
子公司損益之歸屬	第七號「企業合併及具控制之投資」第10條 子公司之損益及其他綜合損益各組成部分，應以 現時既存之所有權權益比例 為基礎，分別歸屬於母公司業主及非控制權益， 即使因而導致非控制權益發生虧損餘額 。	投資公司若屬已達控制能力者除被投資公司之其他股東有義務並能夠提出額外資金承擔其損失者外， 宜由該投資公司全額吸收超過被投資公司股東原有權益之損失金額 ，若該被投資公司日後獲利，則該利益宜先歸屬至已達控制能力之投資公司，直至原多承擔之損失完全回復為止。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

投資個體之例外

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
投資個體之決定與例外規定	<p>第七號「企業及控制投資之合併工具」第15條</p> <p>當投資個體取得對另一個體之控制時，應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定，按公允價值衡量該投資，其公允價值變動列入損益。</p> <p>若一投資個體有一子公司提供與投資個體投資活動相關之服務，該投資個體應依本公報第九條之規定，對該子公司採用權益法處理。</p>	投資公司不宜僅因其為創業投資組織、共同基金、信託基金或其他類似個體，而不編製合併財務報表。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

投資個體狀態改變採推延處理

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
投資個體與之決定例外規定	<p>第七號「企業合併及控制投資」第16條</p> <p>母公司原屬投資個體，嗣後經評估不再符合投資個體之定義時，母公司對先前按公允價值衡量之子公司應依本公報第十八條之規定處理。狀態改變之日應視為收購日，子公司於收購日之公允價值應視為移轉對價。母公司後續應依本公報第九條之規定，採用權益法處理對子公司之投資。</p> <p>母公司原非屬投資個體，嗣後經評估後符合投資個體之定義時，應於狀態變動日停止對子公司採用權益法，並應適用本公報第十三條之規定，如同母公司於該日已喪失對該等子公司之控制。</p>	無此規定。

對被投資公司之影響力：



再衡量
(或追溯適用)

再衡量

企業會計準則公報第8號「不動產、廠房及設備」

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

不動產、廠房及設備

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
除役成本	<p data-bbox="208 664 401 968">第八號 「不動產 廠房及設 備」第十 條</p> <p data-bbox="421 335 1367 464">不動產、廠房及設備項目之成本，包括下列各項：</p> <ol data-bbox="421 478 1367 1292" style="list-style-type: none"><li data-bbox="421 478 1367 606">1. 購買價格（包括進口稅捐及不可退還之稅捐），減去商業折扣及讓價。<li data-bbox="421 621 1367 949">2. 使資產達到預期運作方式之必要狀態及地點之直接可歸屬成本。例如場地整理成本、原始交貨及處理成本、安裝及組裝成本、測試成本、專業服務費等。<li data-bbox="421 963 1367 1292">3. 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。	<p data-bbox="1400 335 1903 521">(見(97)基秘字第340號函釋。但該函無須追溯之規定)</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
<p>重大檢驗或翻修成本</p>	<p>第八號「不動產、廠房及設備」第八條</p> <p>某些不動產、廠房及設備項目需要定期作重大檢查始能持續運作（不論該項目之部分是否已被重置）。</p> <p>每次進行重大檢查時，若其成本符合本公報第四條之認列條件，應將視為重置認列於不動產、廠房及設備項目之帳面金額，同時除列前次重大檢查成本之剩餘帳面金額。</p> <p>若取得或建造該項不動產、廠房及設備項目時，未明確辨認該重大檢查成本，則未來發生類似重大檢查之估計成本，可作為該項目取得或建造時，已內含之檢查成本之參考。</p>	<p>檢驗成本通常是費用化處理。</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

依法令辦理重估價

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
不動產、廠房及設備未實現重估增值之處理	<p>第八號「不動產、廠房及設備」第十八條</p> <p>不動產、廠房及設備項目後續應以成本減去累計折舊及累計減損後之金額衡量。</p> <p>依法令辦理重估價時，其本期未實現重估增值應認列其他綜合損益並累計於其他權益之未實現重估增值，自重估年度翌年起，應以重估後帳面金額為基礎計提折舊。</p> <p>其他權益中之未實現重估增值於資產處分時，轉列為當期損益，作為重分類調整。</p>	未實現重估增值應於處分或提列折舊（攤銷）時視為已實現，列入當期損益。

註：無形資產及以成本衡量之投資性不動產之未實現重估增值處理亦相同。

依法令辦理重估價

甲公司20X1年初購入廠房成本100萬元，估計殘值0元，按10年提列折舊。
甲公司於20X4年初，物價指數上漲40%，甲公司依法令辦理重估價，該廠房重估價為98萬元，估計剩餘年數7年及殘值0元。

甲公司於20X8年底以28萬元出售該廠房。

相關會計處理如下：

(1) 20X1年至20X3年度，每年折舊費用10萬元。

折舊費用	100,000
累計折舊	100,000

(2) 20X4年初，重估前帳面金額70萬元(=100萬元 - 30萬元)，重估價利益28萬元(貸記：其他綜合損益-未實現重估增值)

廠房	400,000 (1,000,000×40%)
累計折舊	120,000 (300,000×40%)
其他綜合損益—未實現重估增值 (註)	280,000
其他綜合損益—未實現重估增值	280,000
其他權益—未實現重估增值	280,000

註：其他綜合損益若有所得稅之影響數，需作所得稅分攤之會計處理。

依法令辦理重估價

甲公司20X1年初購入廠房成本100萬元，估計殘值0元，按10年提列折舊。

甲公司於20X4年初**依法令辦理重估價該廠房為98萬元**，估計剩餘年數7年及殘值0元。甲公司於20X8年底以28萬元出售該廠房。

相關會計處理如下：

(3) 20X4年起折舊費用 $= (98\text{萬元}) / 7\text{年} = 14\text{萬元}$

折舊費用	140,000	
累計折舊		140,000

(4) 20X8年底以帳面金額 28萬元出售(損益 $= 28\text{萬元} - (98\text{萬元} - 14\text{萬元} \times 5\text{年}) = 0$)

折舊費用	140,000	
累計折舊		140,000
現金	280,000	
累計折舊	1,120,000 (140,000×8年)	
廠房		1,400,000

依法令辦理重估價

甲公司20X1年初購入廠房成本100萬元，估計殘值0元，按10年提列折舊。

甲公司於20X4年初依法令辦理重估價該廠房為98萬元，估計剩餘年數7年及殘值0元。甲公司於20X8年底以28萬元出售該廠房。

相關會計處理如下：

20X8年底重分類調整

(5) 重分類調整之會計處理：

(a)

其他綜合損益—重分類調整—未實現重估增值	280,000	
處分廠房利益		280,000

(b)

其他權益—資產重估增值	280,000	
其他綜合損益—重分類調整—未實現重估增值		280,000

甲公司於20X8年之綜合損益表，列報：

- 處分廠房利益 \$280,000
- 其他綜合損益 (\$280,000)

企業會計準則公報第18號「無形資產」

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
發展階段之無形項目支出	第十八號「無形資產」第十條 發展階段之支出應於發生時認列為費用，但同時符合6項條件(註)時， 得 認列為無形資產。	發展階段之支出若同時符合6項條件時， 應 認列為無形資產。

註：

發展階段之支出應於發生時認列為費用，但同時符合下列條件時，**得**認列為無形資產：

1. 完成該無形資產之技術可行性已達成，使該無形資產將可供使用或出售。
2. 意圖完成該無形資產，並加以使用或出售。
3. 有能力使用或出售該無形資產。
4. 無形資產將很有可能產生未來經濟效益。例如，企業能證明無形資產之產出或無形資產本身已有明確市場。若該無形資產係供內部使用，企業能證明該資產之有用性。
5. 具充足之技術、財務及其他資源，以完成此項發展專案計畫。
6. 歸屬於無形資產發展階段之支出能可靠衡量。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
商譽及非確定耐用年限無形資產之攤銷	第八號「無形資產」第十七條 商譽及非確定耐用年限之無形資產，得以 合理有系統之方法分期攤銷，或每年定期進行減損 測試。	收購公司對於自企業合併中取得之商譽，在原始認列後，應以成本減除累計減損後之金額衡量。收購公司應依財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計處理準則」之規定，每年定期進行商譽之減損測試。
		非確定耐用年限之無形資產不得攤銷。非確定耐用年限無形資產無論是否有減損跡象，企業應每年定期進行減損測試。

企業會計準則公報第9號

「負債準備、或有負債及或有資產」

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
或有負債定義	<p>第九號「負債準備、或有負債及或有資產」第五條</p> <p>(一)改變或有負債之定義：係指</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.因過去事項所產生之可能義務，其存在與否僅能由一個或多個未能完全由企業所控制之不確定未來事項之發生與否加以證實，或 2.因過去事項所產生之現時義務，但因下列之原因而未予以認列：(1)並非很有可能需要流出具經濟效益之資源以清償該義務，或(2)該義務之金額無法充分可靠衡量。 <p>(或有負債定義改變為不屬需入帳之項目)</p> <p>(二)增加負債準備定義：指不確定時點或金額之負債。(屬須入帳之負債項目)，且當貨幣之時間價值影響重大時，負債準備金額應為清償義務預期所需支出之現值。</p>	<p>(一)或有負債：係指很有可能(i.e.可能性相當大)發生且金額可合理估計之負債，屬必須入帳之或有負債。</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
<p>負債準備之估列</p>	<p>第九號「負債準備、或有負債及或有資產」第十四條第十五條</p> <p>(三)以最佳估計金額衡量負債準備之金額。 若衡量負債準備所涉及項目為大母體（例如，保固服務），則在估計義務時，應以其各種可能結果按相關發生機率加權計算。 若衡量單一義務（例如，訴訟）時，個別之最可能結果，可能係該負債之最佳估計。但企業仍應考量其他可能結果，若其他可能之結果大部分均比最可能結果高或低時，則最佳估計金額，應為比最可能結果高或低之金額。</p>	<p>(三)應以最允當之金額認列，無法選定時，宜取<u>下限</u>予以認列。</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
<p>虧損性合約 (Onerous Contracts)</p>	<p>第九號「負債準備、或有負債及或有資產」第五條、第二十六條</p> <p>(四)增加虧損性合約項目(例如：不可取消之長期供貨/進貨合約、不可取消之長期租約等)</p> <p>虧損性合約係指一項合約，其義務履行所不可避免之成本<u>超過預期從該合約獲得之經濟效益</u>。不可避免之成本係指退出合約之最小淨成本，其為履行合約而發生之成本與怠於履行合約而發生之補償或罰款之孰低者。</p> <p>企業若有屬於虧損性之合約，該合約之現時義務應認列並衡量為負債準備。</p>	<p>無相關規定，另以解釋函令補充。</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
歸墊權利之認列	<p>第九號「負債準備、或有負債及或有資產」第二十一條</p> <p>(五)僅於企業<u>幾乎確定若清償該負債將可收到歸墊時</u>，始應認列該歸墊。<u>該歸墊應視為一單獨資產</u>。所認列之歸墊金額，不得超過負債準備之金額。</p> <p>註：於綜合損益表中，與負債準備有關之費用及因歸墊所認列之金額，<u>得</u>以淨額列報。</p>	無相關規定

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報		財務會計準則公報
或有事項 — 未決訴訟之揭露	第九號「負債準備、或有負債及或有資產」第三十二條	(六)於極罕見之情況下，企業與其他個體對負債準備、或有負債、或有資產事項有爭議時若依本公報規定揭露部分或全部資訊，預期將對企業造成嚴重損害，企業無須揭露該資訊惟應揭露該爭議之一般性質，連同該資訊未揭露之事實及理由。	無相關規定。

企業會計準則公報第10號「收入」

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

建設公司適用完工比例法之條件

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
工程合約之定義與認列	<p data-bbox="260 635 434 978">第十號 「收入」 第三十 第一條、 三十二 條</p> <p data-bbox="463 328 1188 921">從事不動產建造之企業，若<u>直接或透過轉包</u>，於建造完成前與買方訂立一項合約，且符合下列條件之一時，始應適用建造合約之會計處理： 1.買方在建造開始前有權指定該不動產之主要結構要素。 2.買方在工程進行中，有權指定主要結構之變更。</p> <p data-bbox="463 971 1188 1356">企業若被要求提供勞務及建造原料，以履行其將不動產交付買方之合約義務，且買方無權指定不動產之主要結構要素，則此一合約應作為<u>商品之銷售</u>。</p>	<p data-bbox="1226 328 1893 1335"><u>長期工程</u>合約係指承建工程，其工期在<u>一年以上</u>之合約。另建設公司同時符合(1)工程之進度已逾籌劃階段，亦即工程之設計、規劃、承包、整地均已完成，工程之建造可隨時進行；(2)預售契約總額已達估計工程總成本；(3)買方支付之價款已達契約總價款百分之十五；(4)應收契約款之收現性可合理估計；(5)履行合約所須投入工程總成本與期末完工程度均可合理估計及(6)歸屬於售屋契約之成本可合理辨認等6項條件，用完工比例法。</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

成本回收法取代全部完工法

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
對於不符合完工比例法適用條件之工程合約	第十號「收入」第二十八條 當建造合約之結果無法可靠估計時，應依下列規定處理： 1. <u>僅在已發生合約成本預期很有可能回收之範圍內認列收入</u> 。 2. 合約成本應於發生當期認列為費用。	採 全部完工法 。採用全部完工法時，應於工程全部完工或除零星工作外大部分已完工時，始認列工程利益。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

在建房地之專案銷售費用不得遞延

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
工程合約銷售費用認列	無對專案銷售支出允許資本化之例外規定。	(74)基秘字第083號指出，若屬專案銷售之廣告支出，確含預付性質且其效益尚未實現者，可予以遞延。(84)基秘字第025號指出，在建房地若屬專案銷售支出時，上述遞延費用於採全部完工法時，應於工程完工認列收入年度轉列費用；採完工比例法時，則按完工比例計算並轉列費用。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

交易之辨認與銷售對價之分攤

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
交易之辨認	<p>第十號「收入」第十二條</p> <p>本公報之收入認列條件，通常係適用於個別交易，但若個別交易包含數個可辨認項目或數個交易間有關聯時，應以每一可辨認項目之相對公允價值為基礎，將交易價格按比例分攤至每一可辨認項目。</p> <p>例如，商品銷售<u>正常保固以外</u>之售後服務，若該售後服務係可單獨銷售，則交易價格應分攤至售後服務，並遞延於服務履行期間認列收入。</p>	<p>賣方自願隨銷售附送買方將兌換之贈品或其他對價予買方，且不向買方收取任何費用，則應視為單一交易，賣方應於認列相關收入之日期認列該隨銷售附送之贈品或其他對價之成本，即<u>預估該可能兌換之商品成本</u>，認列為負債或遞延收入，俟客戶兌換時，再予以轉列為費用或成本。</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
<p>客戶獎勵積分</p>	<p>第十號「收入」第十三條</p> <p>若企業銷售商品或勞務予客戶，並給與客戶獎勵積分（通常稱為「點數」），使客戶得以獎勵積分兌換免費或折扣之商品或勞務，則應將此獎勵積分視為原始銷售交易中可單獨辨認之組成部分。原始銷售之相關已收或應收對價之公允價值，應分攤至獎勵積分及該銷售之其他組成部分。分攤至獎勵積分之對價，應參照其公允價值(註)，即此獎勵積分可單獨銷售之金額。但實務上不可行，或須耗費過當之成本或努力方可取得該公允價值時，無須分攤。</p>	<p>賣方自願隨銷售附送買方將兌換之贈品或其他對價予買方，且不向買方收取任何費用，則應視為單一交易，賣方應於認列相關收入之日期認列該隨銷售附送之贈品或其他對價之成本，即預估該可能兌換之商品成本，認列為負債或遞延收入，俟客戶兌換時，再予以轉列為費用或成本。</p>

註：銷售對價分攤至點數，係參照「**點數**」之**公允價值**，該公允價值需考量兌換比例。例如：企業給予客戶100萬點之點數，每一點數可兌換1元之商品，估計約有70%之點數會兌換。則每一點數之公允價值為0.7元。

企業會計準則公報第11號「借款成本」

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

利息資本化之資產

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
<p>應將借款資本化之定義</p>	<p>第十號「借款成本」第二條第二項</p> <p>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、<u>投資性不動產</u>等。</p> <p>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。</p>	<p>應將利息資本化之資產包括：</p> <p>(1) 為供企業本身使用而購置，或由自己或委由他人建造之資產</p> <p>(2) <u>專案建造或生產</u>以供出租或出售之資產，如建造船舶、開發不動產或營建業建造房屋等。</p> <p>但下列資產不得將其利息資本化：</p> <p>(1) 短期間內經常製造或重複大量生產之存貨。</p> <p>(2) 已供或已能供營業使用之資產目前雖未能供營業使用，惟亦未在進行使其達到可供使用之必要購置或建造工作之資產。</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

專案借款之利息

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
應予資本化之借款成本金額—對專案借款之處理	第十一號「借款成本」第五條 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。	若購建資產 累積支出之平均數 大於專案借款之金額則超出之金額必須以其他應負擔利息之債務的加權平均利率為資本化利率計算之，但如採用其他方法所計算之利率與加權平均利率差異不大時，得用其他方法計算資本化利率。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

暫停期間

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
暫時停止資產購建之期間	<p>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。</p> <p>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(註)，則不須暫停借款成本之資本化。(至於暫停期間多久，並未限制之。)</p>	<p>當停止購建之大部分工作為整個過程之必要部分，則不須停止利息之資本化但以該暫停期間未超過三個月為限。</p>

註：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。

企業會計準則公報第13號「報導期間後事項」

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

期後事項之揭露

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
通過發布財務報表日之揭露	第十三號「報導期間後事項」第八條 企業應揭露通過發布財務報表之日期及由誰通過。	無此規定

企業會計準則公報第14號「關係人揭露」

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

關係人之定義

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報(FAS 6.2)
關係人之定義	<p>第十四號「關係人揭露」第五條</p> <p>關係人：係指與編製財務報表之企業（於本公報中稱為「報導個體」）有關係之個人或個體。</p> <p>1. 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：</p> <p>(1) 對該報導個體具控制或聯合控制。</p> <p>(2) 對該報導個體具重大影響。</p> <p>(3) 為報導個體或其母公司主要管理人員之成員。</p>	<p>凡企業與其他個體(含機構與個人)之間，若一方對於他方具有控制能力或在經營、理財政策上具有重大影響力者，該雙方即互為關係人；受同一個人或企業控制之各企業，亦互為關係人。</p> <p>具有下列情形之一者，通常即為企業之關係人（但能證明不具有控制能力或重大影響力者，不在此限）：</p> <p>(3)公司董事長或總經理與他公司之董事長或總經理為同一人，或具有配偶或二親等以內關係之他公司。</p> <p>(5)公司之董事、監察人、總經理、副總經理、協理及直屬總經理之部門主管。</p> <p>(6)公司之董事、監察人、總經理之配偶。</p> <p>(7)公司之董事長、總經理之二親等以內親屬。</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
<p>關係人之定義</p>	<p>第十四號「關係人揭露」第五條</p> <p>2. 個體若符合下列情況之一，則其與報導個體有關係：</p> <p>(1) 該個體與報導個體為同一集團之成員(意指彼此具有母公司、子公司及兄弟公司間之關係)。</p> <p>(2) 一個體為另一個體之關聯企業或合資，或為另一個體所屬集團中成員之關聯企業或合資。</p> <p>(3) 兩個體同為第三方之合資。</p> <p>(4) 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。</p> <p>(5) 該個體受前目所列舉之個人控制或聯合控制。</p> <p>(6) 於前目第一子目所列舉之個人對該個體具重大影響或為該個體(或該個體之母公司)主要管理人員之成員。</p>	<p>具有下列情形之一者，通常即為企業之關係人(但能證明不具有控制能力或重大影響力者，不在此限)：</p> <p>(1) 企業採權益法評價之被投資公司。</p> <p>(2) 對公司之投資採權益法評價之投資者。</p> <p>(4) 受企業捐贈之金額達其實收基金總額三分之一以上之財團法人。</p>

個人A (或企業A)

企業B
(受A之控制
或聯合控制)

企業C
(受A之控制
或聯合控制
或重大影響)

A與B是關係人；A與C是關係人；B與C也是關係人。

個人A (或企業A)

企業B
(受A之重大
影響)

企業C
(受A之重大
影響)

A與B是關係人；A與C是關係人；但B與C不是關係人。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報		財務會計準則公報
<p>母子公司之 揭露</p>	<p>第十四號 「關係人 揭露」第 八條</p>	<p>母公司與其子公司間不論是否有交易，皆應揭露其關係。報導個體應揭露其及母公司及最終控制者（若與母公司不同）之名稱。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>	<p>下列事項如未包含於企業所公開之資訊中時，應予以揭露：... (3) 母公司及最終母公司之名稱。</p>

企業會計準則公報第20號「租賃」

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

融資租賃之判斷標準

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
融資 (資本) 租賃 判斷 標準	<p data-bbox="237 639 334 972">第二號「租賃」第六條</p> <p data-bbox="392 289 1155 482">租賃分類為融資租賃或營業租賃係取決於交易實質而非合約形式。</p> <p data-bbox="392 496 1155 625">有下列情形之一時，通常分類為融資租賃：</p> <ol data-bbox="392 639 1155 1389" style="list-style-type: none">1.租賃期間屆滿時，資產所有權移轉予承租人。2.承租人有優惠承購權。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。	<p data-bbox="1203 289 1841 404">明確規定符合特定條件者屬資本租賃。</p> <p data-bbox="1203 418 1841 532">承租人之資本租賃，指符合下列條件之一者：</p> <ol data-bbox="1203 546 1841 1346" style="list-style-type: none">1.租賃期間屆滿時，租賃物所有權無條件轉移給承租人。2.承租人享有優惠承購權。3.租賃期間達租賃物在租賃開始時剩餘耐用年數四分之三以上者。4.租賃開始時按各期租金及優惠承購價格或保證殘值所計算之現值總額，達租賃資產公平市價減出租人得享受之投資扣抵後餘額90%以上者。

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

最低租賃給付之折現率與利息費用之計算

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
最低租賃給付現值及續利息費用之計算	<p data-bbox="239 596 382 925">第二十號「租賃」第四條、第十一條</p> <p data-bbox="452 339 1128 853">最低租賃給付：係指承租人於租賃期間內，被要求或可能被要求支付之款項，加上保證殘值或合理確定將被行使之優惠承購權之價格。但不包括或有租金、服務成本及由出租人支付且可獲得歸墊之稅金。</p> <p data-bbox="452 933 1166 1253">計算最低租賃給付現值時，應以(出租人)租賃隱含利率(註)為折現率。但若租賃隱含利率無法確定時，應採用承租人增額借款利率。</p>	<p data-bbox="1205 339 1850 768">現值總額之計算，以租賃開始日財政部公布之非金融業最高借款利率與出租人之隱含利率之較低者為準。但隱含利率無法知悉或推知者，以非金融業最高借款利率為準。</p> <p data-bbox="1205 782 1850 1219">如租賃資產係按公平市價入帳者，則以應付租賃款期初餘額按出租人之隱含利率計算，其相當於依租賃開始日財政部公布之非金融業最高借款利率部分為利息費用，超過部分為手續費支出。</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

售後租回之損益—營業租賃

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
售後租回之會計處理	<p>售後租回交易若形成融資租賃，出售人（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。售後租回交易若形成營業租賃，且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，應予遞延並按資產預期使用期間攤銷。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。</p>	<p>承租人如將原自有資產出售於出租人再行租回時，其出售與租回應視為一次交易，出售資產損益應予遞延，記入「未實現售後租回損益」科目。但若該資產之公平市價低於其帳面價值時，此兩者之差額應於出售當期承認損失。「未實現售後租回損益」之攤銷，依租約之性質而定，若屬營業租賃，應按資產預期租用期間攤銷之；若屬資本租賃，則按其性質依本公報第21段之年數或期間攤銷之。</p>

企業會計準則公報第12號「所得稅」

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

未分配盈餘加徵所得稅

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
未分配盈餘加徵營業所得稅	第十二號「所得稅」第十條 企業依稅法規定，須就未分配盈餘加徵營業所得稅之費用，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)	依稅法規定，未分配盈餘加徵百分之營業所得稅部分，其盈餘分配在公司章程內已有明確規定者，得從其規定於所得發生年度估列為當年度費用。嗣後股東會若有變更盈餘分配時，再按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」有關會計估計變動之規定處理。其盈餘分配在公司章程內未有明確規定者，應俟股東會決議後方可列為費用。(FAS22.32-1)

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

認列之例外

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
<p>認列之例外： 遞延所得稅資產或負債之原始認列所產生之暫時性差異</p>	<p>第十二號「所得稅」第十三條第十六條</p> <p>所有應課稅暫時性差異皆應認列遞延所得稅負債，但下列情形除外：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.商譽之原始認列。 2.非屬企業合併之交易中，資產或負債之原始認列，該交易於當時既不影響會計利潤，亦不影響課稅所得或課稅損失。(EAS12.13) <p>可減除暫時性差異在其很有可能^有課稅所得以供使用之範圍內，應認列遞延所得稅資產。<u>但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。</u>(EAS12.16)</p>	<p>無相關規定。</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
<p>與投資子公司、分公司、關聯企業及合資權益相關之遞延所得稅負債</p>	<p>第十二號「所得稅」第二十六條</p> <p>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</p> <p>(1) 母公司、投資者或合資者可控制暫時性差異迴轉之時點。</p> <p>(2) 該暫時性差異很有可能於可預見之未來不會迴轉。(EAS12.26)</p>	<p>投資國外子公司或國外合資企業之長期股權投資帳面價值與課稅基礎之暫時性差異，如投資公司可控制暫時性差異回轉之時間，且於可預見之未來不會回轉，其實質上係屬長久存在者，不應認列遞延所得稅負債或資產。但如因環境改變，顯示部分或全部未分配盈餘將於可預見之未來予以分配時，則應就此項盈餘分配估列其相關所得稅。若原已估列所得稅之未分配盈餘，於可預見之未來不擬分配時，則應將相關之所得稅沖回。該項所得稅之估列及沖回，應列入當期繼續營業部門之所得稅費用（利益）。</p> <p>(FAS22.18)</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
<p>與投資子公司、分公司、關聯企業及合資權益相關之遞延所得稅資產</p>	<p>第十二號「所得稅」第二十九條</p> <p>企業對於投資子公司、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：</p> <p>(1) 該暫時性差異很有可能於可預見之未來迴轉。</p> <p>(2) 很有可能具有足夠之課稅所得以供該暫時性差異使用。</p> <p>(EAS12.29)</p>	<p>投資國外子公司或國外合資企業之長期股權投資帳面價值與課稅基礎之暫時性差異，如投資公司可控制暫時性差異回轉之時間，且於可預見之未來不會回轉，其實質上係屬長久存在者，不應認列遞延所得稅負債或資產。但如因環境改變，顯示部分或全部未分配盈餘將於可預見之未來予以分配時，則應就此項盈餘分配估列其相關所得稅。若原已估列所得稅之未分配盈餘，於可預見之未來不擬分配時，則應將相關之所得稅沖回。該項所得稅之估列及沖回，應列入當期繼續營業部門之所得稅費用（利益）。</p> <p>(FAS22.18)</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

遞延所得稅資產之認列

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
遞延所得稅資產之認列	<p data-bbox="324 254 1394 374">EAS對於遞延所得稅資產僅就很有可能實現部分，始予以認列。</p> <p data-bbox="324 411 1394 1345">可減除暫時性差異在其很有可能具有課稅所得以供使用之範圍內，應認列遞延所得稅資產。企業對於未使用課稅損失及未使用所得稅抵減遞轉後期，在未來很有可能產生課稅所得以供其使用之範圍內，應認列遞延所得稅資產。企業應於每一報導期間結束日，重評估未認列之遞延所得稅資產。若未來課稅所得使遞延所得稅資產之回收變成很有可能，於可回收之範圍內，應認列先前未認列之遞延所得稅資產。企業應於每一報導期間結束日，檢視遞延所得稅資產之帳面金額。若很有可能無足夠之課稅所得，以供遞延所得稅資產部分或全部之利益使用，針對無法使用之部分，應減少遞延所得稅資產之帳面金額。在變成很有可能具有足夠課稅所得之範圍內，原已減少之金額應予迴轉。</p>	<p data-bbox="1418 254 1901 474">FAS對於遞延所得稅資產係採總額法，對於可能不會實現部分，提列備抵評價金額。</p> <p data-bbox="1418 488 1901 788">企業應認列暫時性差異、虧損扣抵與所得稅抵減所產生之遞延所得稅負債或資產。(FAS22.21)</p> <p data-bbox="1418 868 1901 1359">如有證據顯示遞延所得稅資產之一部分或全部有50%以上之機率不會實現時，則該部分或全部應全數列入備抵評價科目，以減少遞延所得稅資產(FAS22.22)</p>

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

流動/非流動之分類

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
遞延所得稅資產或負債不得分類為流動項目	第十二號「所得稅」第三十五條 企業於資產負債表中，將流動資產與非流動資產及流動負債與非流動負債之分類，在資產負債表中分別列報時，不得將遞延所得稅資產或負債分類為流動資產或流動負債。(EAS12.35)	遞延所得稅負債或資產，應依其相關負債或資產之分類，而劃分為流動或非流動項目。惟若遞延所得稅負債或資產未能歸屬至財務報表所列之負債或資產（包括虧損扣抵與所得稅抵減有關之遞延所得稅資產）則應按預期該遞延所得稅負債或資產清償或實現之期間長短劃分為流動或非流動項目。(FAS22.17)

企業會計準則公報與財務會計準則公報之差異

遞延所得稅資產與遞延所得稅負債之互抵

議題	企業會計準則公報	財務會計準則公報
所得稅資產與負債之互抵	第十二號「所得稅」第三十六條 企業僅於 <u>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</u> ，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)	企業編製財務報表時， 同一納稅主體 之流動之遞延所得稅負債及資產應互相抵銷，僅列示其淨額；非流動之遞延所得稅負債及資產亦同。但不同納稅主體之遞延所得稅負債及資產不得互相抵銷。(FAS22.34)

過渡規定說明

(參考資料來源：會計研究發展基金會企業會計準則公報問答集 105彙編048~063)

適用企業會計準則公報之問題與參考答案

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。

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。

首次適用過渡規定之疑義

非曆年制企業及提前適用企業適用過渡規定之疑義

Q：非曆年制企業及選擇提前適用企業會計準則公報之企業於首次適用企業會計準則公報時，可否適用企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」第二十二條第二項之規定？

A：非曆年制企業（例如4月制）及選擇提前適用（民國104年）企業會計準則公報之企業於首次適用企業會計準則公報時，得選擇適用企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」第二十二條第二項之規定。

首次適用比較期間財務報表重分類之疑義

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所述之規定，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。此規定係適用於資產負債表抑或亦適用於綜合損益表？

A：企業首次適用企業會計準則公報時，對於資產負債表及綜合損益表所列報比較期間之會計項目，均應依企業會計準則公報之相關分類規定，作適當之重分類。

首次適用遞延所得稅資產及遞延所得稅負債之重分類疑義

- 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。

會計政策變動/首次適用列報比較資訊之疑義

Q：企業若發生會計政策變動且重大影響比較期間之期初資產負債表時，或企業首次適用企業會計準則公報時，是否須提供比較期間之期初資產負債表？

A：對於比較資訊之列報，企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」並未要求企業發生會計政策變動或首次適用企業會計準則公報時須提供比較期間之期初資產負債表。

惟企業若欲提供有助於投資者、債權人及其他財務報表使用者評估有關該期間財務報表之資訊，則得於財務報表附註中揭露相關資訊。

註：企業於首次適用之105年度財務報表中，無須列報104年期初資產負債表。(採用22條第1項或第2項之企業均適用此規定。)

首次適用對前期財務報表聲明之疑義

Q：企業於首次適用企業會計準則公報時，對於比較期間之財務報表，應聲明係依照企業會計準則公報編製或係依照先前之一般公認會計原則編製？

A：企業對於首次適用企業會計準則公報編製之財務報表，應聲明比較期間之財務報表係依照先前一般公認會計原則編製，惟應說明比較期間之金額已依企業會計準則公報之相關規定重分類。

首次適用不追溯調整之疑義

Q：企業於首次適用企業會計準則公報時，若係適用企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」第二十二條第二項之規定，其是否得選擇採用其中一款或多款規定？抑或須依第一款至第六款之全部規定處理？

A：企業於首次適用企業會計準則公報時，若係適用企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」第二十二條第二項之規定，應適用第一款至第六款之全部規定。

首次適用追溯調整之疑義(1)-比較期間財務報表

Q：依企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」第二十二條第一項之規定，企業於首次適用企業會計準則公報時，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。企業是否得自願選擇追溯調整104年度比較期間之財務報表？

A：為維持企業間財務報表之可比性，企業不得追溯調整首次適用企業會計準則公報比較期間之財務報表，惟得於財務報表附註中揭露相關資訊。

註：無論是採用22條第1項或第2項之企業，於105年度財報中，104年之金額仍維持依照原財務會計準則所產生之金額。

首次適用追溯調整之疑義(2)

Q：企業於首次適用企業會計準則公報時，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，按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時：

- 一、是否得適用第二號公報第二十二條第二項第二款至第四款之規定？
- 二、是否得依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」第五條規定之考量順序，採用國際財務報導準則第1號「首次採用國際財務報導準則」之例外及豁免選項？

A：(見次頁)

首次適用追溯調整之疑義(2)

A：

- 一、企業首次適用企業會計準則公報，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，按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時，**不得**適用第二號公報第二十二條**第二項**第二款至第四款之規定。
- 二、企業首次適用企業會計準則公報時，應依第二號公報第二十二條之規定處理，不得援用國際財務報導準則第1號「首次採用國際財務報導準則」之例外及豁免規定。**除企業會計準則公報及企業會計準則公報問答集另有規定外**，亦**不得**適用企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」第十一條有關追溯適用實務上不可行之規定。

註：**企業會計準則公報問答集另有規定之例外**，例如：員工福利、資本公積之處理(105彙編051)、功能性貨幣改變(105彙編052)

首次適用追溯調整之疑義(3)

Q：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，企業於首次適用企業會計準則公報時，應依企業會計準則公報之規定追溯調整。

- 一、企業依第二號公報第二十二條第一項規定追溯調整時所應遵循之企業會計準則公報是否為當期期初所有有效之企業會計準則公報？
- 二、因企業會計準則公報與先前之一般公認會計原則不同所造成之調整數應如何處理？
- 三、比較期間之金額應如何處理？

A：(見次頁)

首次適用追溯調整之疑義(3)

A：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）第二十二條第三項之規定，企業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。故企業依第二號公報第二十二條第一項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時，應適用報導期間開始日所有有效之企業會計準則公報，不得適用早期有效之不同版本企業會計準則公報。因轉換至企業會計準則公報所造成之調整應直接認列於報導期間開始日之保留盈餘（或其他更適當之權益項目）。比較期間之金額則依據企業會計準則公報之相關規定重分類。

首次適用資本公積之處理疑義

Q：企業首次適用企業會計準則公報時，對於依先前之一般公認會計原則所產生之資本公積項目應如何處理？

A：企業於首次適用企業會計準則公報時，對於先前一般公認會計原則下所產生之資本公積，處理原則如下：

- 1.若涉及公司法及其他相關法令者，應依相關法令規定處理。若屬企業會計準則公報未有特別規定者，則不作調整。
- 2.非屬前款，且不符企業會計準則公報規定者，應於首次適用之報導期間開始日將該等資本公積重分類至保留盈餘。

註：

- 1.首次適用之報導期間開始日，多數企業為105年1月1日。
- 2.採用22條第1項或第2項之企業均適用此規定。

首次適用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，依企業會計準則公報第二十二號「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：若其功能性貨幣因適用企業會計準則公報第二十二號「外幣換算」（以下簡稱第二十二號公報）之規定而改變，企業於適用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時，應比照第二十二號公報第十六條之規定，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。

註：

1. 視為功能性貨幣之改變日，多數企業為105年1月1日。
2. 第22號公報第16條規定：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。
3. 採用22條第1項或第2項之企業均適用此規定

首次適用營業租賃之會計處理疑義

Q：A公司於104年1月1日簽訂有租賃誘因之五年期租賃合約，合約期間為104年1月1日至108年12月31日，其中104年1月1日至105年12月31日免租金。A公司依先前之一般公認會計原則將該租賃分類為營業租賃。若A公司於首次適用企業會計準則公報時，係依企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」第二十二條第二項之規定處理，該合約於適用企業會計準則公報後之會計處理為何？

A：(見次頁)

首次適用營業租賃之會計處理疑義

A：

- 一、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四款之規定，企業對於先前依一般公認會計原則所決定之租賃分類無須依企業會計準則公報第二十號「租賃」（以下簡稱第二十號公報）之規定重新分類。
- 二、A公司對於問題所述之合約，應依第二十號公報第十五條之規定，**將106年1月1日至108年12月31日之應付租金總額**，按直線法**於租賃期間（104年1月1日至108年12月31日）認列為費用**，並將**累積影響數按交易性質調整於首次適用年度（105年）之綜合損益表**，以使105年12月31日之期末餘額符合企業會計準則公報之規定。

註：

1. 第20號公報第15條規定：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。但另一種有系統之方法更能代表資產使用者效益之時間型態，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。
2. 本例之企業須於105年底認列2/5之應付租金總額之金額，相應之金額認列於105年綜合損益表。

首次適用售後租回之會計處理疑義

Q：A公司於104年簽訂售後租回之營業租賃合約，依先前一般公認會計原則遞延認列未實現售後租回利益，並於租賃期間按直線法攤銷。A公司於首次適用企業會計準則公報時，是否應依企業會計準則公報第二十號「租賃」第二十七條之規定認列出售損益？

A：A公司於適用企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」第二十二條第二項之規定時，對於問題所述依先前一般公認會計原則遞延認列之售後租回利益，應改依企業會計準則公報第二十號「租賃」第二十七條之規定認列出售損益，並將影響數調整於首次適用年度之綜合損益表。

註：第20號公報第27條規定：售後租回交易形成營業租賃，且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。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。

首次適用租賃分類之疑義

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四款之規定，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」（以下簡稱第二十號公報）之規定重新分類。企業對於依先前一般公認會計原則分類之營業租賃，而依第二十號公報應分類為融資租賃之合約，於適用企業會計準則公報後，是否應認列租賃資產與應付租貸款？

A：企業對於依先前一般公認會計原則分類為營業租賃之合約，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四款之規定，**無須**依企業會計準則公報第二十號「租賃」（以下簡稱第二十號公報）之規定**重新分類**。該等合約於適用企業會計準則公報後，應繼續按第二十號公報中營業租賃之相關規定處理。**若首次適用企業會計準則公報後，該等租賃合約發生修改或展期，應自發生修改或展期日起改依第二十號公報之規定處理。**

首次適用企業合併及或有價金之會計處理疑義

Q：企業於首次適用企業會計準則公報之報導期間開始日前發生之企業合併交易，於適用企業會計準則公報後，應如何處理該企業合併交易及相關或有價金之後續變動？

A：

- 一、企業於首次適用企業會計準則公報（以下簡稱首次適用）時，若適用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，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。
- 二、企業若適用第二號公報第二十二條**第二項**之規定，對於首次適用之報導期間開始日前發生之企業合併交易，已依先前一般公認會計原則入帳之金額**不予調整**，**或有價金應繼續依先前一般公認會計原則之規定處理**。企業應自首次適用之報導期間開始日推延適用企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」第九條至第十六條之規定。

註：7號公報第9-16條規定為**權益法及權益交易**、**喪失控制**、**投資個體之例外規定**等會計處理。

首次適用金融工具重分類之疑義

Q：企業於首次適用企業會計準則公報時，若係適用企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」第二十二條第一項之規定，則對於首次適用之報導期間開始日以前已存在之金融工具，是否應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定予以重分類？

A：企業首次適用企業會計準則公報時，若係適用企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」第二十二條第一項之規定，對於首次適用之報導期間開始日以前已存在之金融工具，應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定予以重分類。

首次適用以成本衡量之金融工具之會計處理疑義

Q：企業於首次適用企業會計準則公報時，若係適用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**之規定，對於在首次適用之報導期間開始日前已存在之以成本衡量之金融資產(例如，興櫃股票投資及未上市櫃公司股票)，於首次適用之報導期間開始日若能可靠衡量其公允價值，是否應改按公允價值衡量？

A：企業於適用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**之規定時，對於首次適用之報導期間開始日前已存在之以成本衡量之金融資產經評估其公允價值能可靠衡量者，應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」（以下簡稱第十五號公報）第三十六條之規定**改按公允價值衡量**，並分類為「**透過損益按公允價值衡量之金融資產**」或「**備供出售金融資產**」，其帳面金額與公允價值間之差額應依第十五號公報之規定認列為**損益**或**其他綜合損益**。

註：第36號公報第36條規定：若一項金融資產或金融負債先前無法可靠衡量，其後變成能可靠衡量，且其依規定若能可靠衡量時應按公允價值衡量（見本公報第26條第3款及第27條第2款），則該金融資產或金融負債應於能可靠衡量時，按公允價值再衡量，其帳面金額與公允價值間之差額，應依本公報第38條之規定處理。

首次適用專案銷售行銷支出之會計處理疑義

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三款之規定，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。前述工程相關之專案銷售房屋之行銷支出依先前一般公認會計原則已遞延之費用，於適用企業會計準則公報時應如何處理？

A：企業對於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三款之規定繼續依原方法處理之工程，其相關之專案銷售房屋支出依先前一般公認會計原則已遞延之費用**應繼續依原方法處理**，並配合收入認列時點轉列費用，**直至交易完成為止**。

謝謝聆聽！