

國際財務報導準則
正體中文版草案 A 部分

負債準備、或有負債及或有資產
(國際會計準則第 37 號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 114 年 12 月 11 日前，將意見以電子郵件方式
寄至 tifrs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人
臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之修正

範圍

- 1 本準則適用於所有個體對負債準備、或有負債及或有資產之會計，但下列各項除外：
- (a) 待履行合約所產生者，但虧損性合約所產生者除外；及
 - (b) [已刪除]
 - (c) 另一準則已規範者。
- ...
- 3 待履行合約係指同等未履行之合約或合約之一部分，同等未履行係指雙方皆尚未履行任何義務，或雙方均已部分履行義務至同等程度。待履行合約不適用本準則，但屬虧損性者除外。

定義

- 10 本準則用語定義如下：

負債準備係指不確定時點或金額之負債。

負債係指個體因過去事項而移轉經濟資源之現時義務。

法定義務係指由下列各項所產生之義務：

- (a) 合約（經由合約之明確或隱含之條款）；
- (b) 法律；或
- (c) 其他基於法律規定所生效力。

推定義務係指由個體下列行為所產生之義務：

- (a) 基於過去慣例已建立之模式、發布政策，或相當明確之現有聲明，個體已向他方表明其將承擔特定之責任；及

(b) 因此，個體已使他方對其將履行該等責任產生有效預期。

...

認列

負債準備

14 負債準備於下列三項要件皆符合時應予認列：

- (a) 個體負有因過去事項而移轉經濟資源之現時義務（法定的或推定的）（第 14A 至 16 段）；
- (b) 個體很有可能將須移轉經濟資源以清償該義務（第 23 至 24 段）；及
- (c) 對該義務之金額能作成可靠之估計值（第 25 至 26 段）。

若任一此等要件未符合，負債準備不得予以認列。

現時義務之認列要件

14A 認列負債準備之第一項要件（第 14 段(a)）係個體負有因過去事項而移轉經濟資源之現時義務（法定的或推定的）。此要件（現時義務認列要件）包含三項條件：

- (a) 義務條件—個體負有義務（第 14B 至 14H 段）；
- (b) 移轉條件—個體義務之性質係移轉經濟資源。（第 14I 至 14L 段）；及
- (c) 過去事項條件—個體義務係因過去事項而存在之現時義務（第 14M 至 14U 段）。

義務條件（第 14A 段(a)）

14B 符合現時義務之認列要件之第一項條件係個體負有義務。若下列各項皆符合，則個體負有義務：

- (a) 存在一機制，該機制於個體取得特定經濟效益或採取特定行動時加諸一責任於該個體；
- (b) 個體對另一方負有該責任；及
- (c) 個體若取得特定經濟效益或採取特定行動，則不具有避免履行該責任之實際能力。

14C 加諸一責任之機制可能係：

- (a) 法定的一合約（經由合約之明確或隱含之條款）、法律或其他基於法律規定所生效力；或
- (b) 推定的一個體之過去慣例已建立之模式，已發布之政策，或相當明確之現有聲明。

14D 個體所取得之經濟效益可包括，例如現金、商品或勞務。個體所採取之行動可包括，例如於特定市場營運、造成環境損害或對另一方之其他損害、於特定日擁有特定資產，或建造於耐用年限屆滿時將需除役之資產。

14E 義務必然係對另一方所欠。惟個體並不需要知悉被欠該義務之另一方。該另一方可係一個人或另一個體、一群人或其他數個個體，或社會整體。

14F 於下列情況下，個體不具有避免履行責任之實際能力：

- (a) 在法定義務之情況下，若：
 - (i) 他方於個體未履行責任時具有對個體採取行動之法定權利—例如，向法院請求強制執行清償、對個體處以財務處罰或限制個體取得經濟效益；且
 - (ii) 由於該權利，不履行責任對個體之經濟後果預期將重大劣於履行責任之成本；或
- (b) 在推定義務之情況下，若個體之過去慣例之模式、已發布之政策或相當明確之現有聲明，使他方對個體將履行責任產生有效預期。

14G 若提議之新法案之細節尚未定案，僅於該法案幾乎確定能依草案立法通過時，始產生義務。於本準則，此種義務視為法定義務。因立法通過情況之

差異，以致無法辨識能使法案幾乎確定會立法通過之單一事項。在許多情況下，不可能於立法通過前，即幾乎確定能完成立法通過程序。

- 14H 義務須使個體不具有避免履行責任之實際能力。因此，管理階層或董事會之決定，於報導期間結束日並不產生推定義務，除非該決定已於報導期間結束日前以一種相當明確之方式傳達給受影響之人員，使該等人員對個體將履行其責任產生有效預期。

移轉條件（第 14A 段(b)）

- 14I 符合現時義務之認列要件之第二項條件係個體之義務性質係移轉經濟資源。為符合此條件，義務必須具有使個體須移轉經濟資源予另一方之可能性。

- 14J 對於該可能性之存在，無須確定（甚或無須很可能）個體將須移轉經濟資源——例如該移轉可能僅於特定之不確定未來事項發生時始為必須。

- 14K 因此，移轉之可能性不影響義務是否符合現時義務之認列要件——即使移轉之可能性很低，義務仍可能符合該要件。然而，移轉之可能性可能影響：

(a) 義務是否符合認列負債準備之其他要件之一——僅於個體很有可能（可能性大於不可能性）將須移轉經濟資源以清償該義務時，始認列負債準備（見第 14 段(b)及第 23 段）；及

(b) 若義務不符合認列負債準備之所有要件，個體是否應揭露或有負債（見第 23 段）。

- 14L 與另一方交換經濟資源之義務，並非向該另一方移轉經濟資源之義務，除非交換之條款係對個體不利。因此，依待履行合約所產生之義務——例如，支付現金以交換收取商品之合約——並非移轉經濟資源之義務，除非該合約係虧損性。

過去事項條件（第 14A 段(c)）

- 14M 符合現時義務之認列要件之第三項條件係個體之義務係因過去事項而存在之現時義務。

- 14N 個體之義務成為因過去事項而存在之現時義務，當個體：

- (a) 已取得特定經濟效益或已採取特定行動，如第 14B 及 14D 段所述；
且
- (b) 因已取得該等效益或已採取該行動，將須或可能須移轉其原無須移轉之經濟資源。

14O 若係隨時間逐步取得經濟效益或採取行動，則過去事項條件係隨該時間逐步符合，且所產生之現時義務係隨該時間逐步累計。

14P 於某些情況下，個體僅於其在某一期間（評估期間）內活動之衡量值超過特定門檻時，始具有移轉經濟資源之義務。於此等情況下，符合過去事項條件之行動，係指對評估移轉金額所依據之活動總額有所貢獻之活動。於評估期間內之任一日，現時義務係該評估期間預期義務總額之一部分，其係可歸屬於截至當日已執行活動之部分。個體認列一負債準備，若符合第 14 段(b)及第 14 段(c)之認列要件——亦即，若：

- (a) 個體之活動很有可能將超過該門檻且個體將須移轉經濟資源（見第 14 段(b)）；並
- (b) 對該義務之金額能作成可靠之估計值（見第 14 段(c)）。

釋例

法律加諸一責任於個體，就其於一個日曆年所產生之收入超過特定門檻之部分支付 2%之公課。管理階層判斷此責任符合義務條件（第 14A 段(a)）及移轉條件（第 14A 段(b)）兩者。符合過去事件條件（第 14A 段(c)）之行動係於該日曆年產生收入。據此，現時義務隨個體產生該收入面累積。於該日曆年之任一日，現時義務係該年度預期義務總額中可歸屬於截至當日所產生之收入之部分。個體認列一負債準備若：

- (a) 個體之收入很有可能將超過該門檻，且個體將須支付該公課（見第 14 段(b)）；並
- (b) 對該義務之金額能作成可靠之估計值（見第 14 段(c)）。

14Q 於某些情況下，個體僅於其採取兩項或以上之單獨行動時，始具有須移轉經濟資源之義務，且移轉經濟資源之要求係採取此兩項（或全部）行動之結果。於此等情況下，當個體已採取第一項行動（或任何一項行動），且

不具有避免採取第二項行動之實際能力（或剩餘所有行動）時，即符合過去事項條件。

- 14R 按繼續經營基礎編製個體之財務報表之決定意謂個體不具有避免採取僅能藉由清算或停業始可避免之行動之實際能力。

義務條件與過去事項條件間之相互影響

- 14S 立法通過新法律本身不足以使個體產生現時之法定義務。個體僅於因取得經濟效益或採取行動，而適用該法律將須或可能須移轉其原本無須移轉之經濟資源時，始產生現時法定義務（見第 14N 段）。
- 14T 同樣地，具有過去慣例已建立之模式、發布政策或作出聲明本身不足以使個體產生現時推定義務。個體僅於因取得經濟效益或採取行動，而適用該慣例、政策或聲明將須或可能須移轉其原本無須移轉之經濟資源時，始產生現時推定義務（見第 14N 段）。
- 14U 個體某一未立即產生現時義務之行動，日後可能因引入一加諸新責任於該個體之機制而產生現時義務—新法案可能立法通過、現行法律可能改變，或個體可能建立慣例之模式、發布政策或作出聲明，而產生推定義務。例如，若個體造成環境損害，其於造成該損害之當時可能沒有義務去補救該損害。惟若日後有新法律規定修復現存之損害，或若個體以產生推定義務之方式承擔修復責任，則損害之造成將係產生現時義務之過去事項。

有關現時義務認列要件是否符合之不確定性

- 15 於罕見情況下，是否存在因過去事項而移轉經濟資源之現時義務並不明確。於該等情況下，考慮所有可得之證據，若於報導期間結束日存在該義務之可能性大於不可能性，則此義務被認定存在。
- 16 於幾乎所有情況下，過去事項是否已產生移轉經濟資源之現時義務將係明確。於罕見情況下，其並不明確—例如在訴訟中，特定事項是否已發生或該等事項是否導致移轉經濟資源之現時義務，可能存在爭議。於此情況下，個體應考量所有可得之證據，包括如專家意見，以決定於報導期間結束日是否存在此義務。應考量之證據包括報導期間後事項所提供之任何額外證據。基於該等證據：
- (a) 若於報導期間結束日存在因過去事項而移轉經濟資源之現時義務之

可能性大於不可能性，個體應認列負債準備（若認列要件皆符合）；
及

- (b) 若於報導期間結束日很有可能並無該義務存在，個體應揭露或有負債，
除非其須移轉經濟資源之可能性甚低（見第 86 段）。

17-22 [已刪除]

衡量

最佳估計值

- 36 認列為負債準備之金額應為報導期間結束日清償現時義務所需支出之最佳估計值。

...

應計入之成本

- 40A 清償義務所需之支出包含與該義務直接相關之成本。與義務直接相關之成本由下列兩者所組成：

- (a) 清償該義務之增額成本；及
(b) 與清償該類型義務直接相關之其他成本之分攤。

...

風險及不確定性

- 42 於獲致負債準備之最佳估計值時，應將不可避免地與許多事項及情況相關之風險及不確定性納入考量。

- 43 風險係描述結果之變異性。風險之調整可能增加負債衡量之金額。在具不確定性之情況下作判斷時須謹慎，以使收益或資產不致高估，費用或負債不致低估。惟不確定性不能對企業提列過多負債準備或蓄意高估負債之正當性提供依據。例如，若某一特別不利結果之預計成本已在審慎之基礎上估計，則不能蓄意將該結果視為較實際情況更有可能發生。企業須謹慎行

事，以避免對風險及不確定性重複調整而導致負債準備高估。

44 與支出金額相關之不確定性應依第 85 段(b)之規定揭露。

現值

45 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。

46 因為貨幣之時間價值，於報導期間結束日後不久即發生現金流出之負債準備，比同樣金額但現金流出較晚之負債準備不利。因此，若其影響重大，負債準備應予折現。

47 折現率（或各折現率）應為稅前比率（或各比率），其反映：

(a) 貨幣時間價值之現時市場評估，由無風險利率所表彰；及

(b) 與清償義務所需支出之金額或時點相關之風險(如第 42 至 43 段所述)，若該等風險未反映於未來現金流量之估計值。

47A 折現率（或各折現率）不反映不履約風險——個體將不清償義務之風險。

...

認列與衡量規則之應用

...

重組

70 下列為可能符合重組定義事項之例：

(a) 一業務線之出售或終止；

(b) 結束位於某國家或地區之業務場所，或將位於某國家或地區之經營活動轉移至另一國家或地區；

(c) 管理結構之變動，例如，消除某一管理層級；及

(d) 對企業營運之性質及焦點有重大影響之主要改組。

- 71 重組成本之負債準備僅於符合第 14 段對負債準備所訂定之一般認列要件時，始得認列。第 72 至 83 段訂定一般認列要件如何適用於重組。
- 72 僅當個體發生下列情況時，始產生對重組成本之現時義務：
- (a) 有一詳細正式之重組計畫，該計畫至少標明下列各項：
- (i) 涉及之業務或業務之一部分；
- (ii) 受影響之主要地點；
- (iii) 將給予資遣費之被解僱員工之工作地點、職能及概略人數；
- (iv) 將從事之支出；及
- (v) 何時將施行該計畫；以及
- (b) 藉由開始施行重組計畫或對受影響之人員發布該計畫之主要內容，使該等受影響之人員對個體將執行該重組已產生一有效預期。
- 73 個體已開始施行重組計畫之證據可藉由下列方式提供，例如：
- (a) 拆除廠房或出售資產；或
- (b) 該計畫之公開發布，若其係以此種方式及以充分詳細之內容（亦即列示該計畫之主要特性）發布，其讓他方諸如客戶、供應商及員工（或其代表人）對個體將執行重組產生一有效預期時，始構成重組之推定義務。
- 74 對產生此等預期之計畫，該計畫之施行須規劃及早開始且於一定時程內完成，以使個體不太可能對該計畫作重大之變動。若預期於重組開始前將延宕一段長期間或重組將花費一段不合理之長期間，則該計畫不太可能使他方對個體目前承諾進行重組產生一有效預期，因為該時程給予個體改變其計畫之機會。
- 75 管理階層或董事會於報導期間結束日之前作出重組決定，並不會於報導期間結束日產生一現時義務，除非於報導期間結束日之前：
- (a) 已開始施行重組計畫；或
- (b) 以明確之方式將重組計畫之主要特性對受影響之人員發布，使該等人

員對個體將進行重組產生一有效預期。

若個體係於報導期間後始開始施行重組計畫，或對受影響之人員發布該計畫之主要特性，則若重組相關資訊係屬重大且不予揭露可被合理預期將影響一般用途財務報表之主要使用者以該等財務報表（其提供特定報導個體之財務資訊）為基礎所作之決策時，依國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」之規定應予揭露。

- 76 雖然現時義務並非僅因管理階層之決策而產生，但該決策連同其他過去之事項則可能產生一現時義務。例如，與勞方代表就資遣費之協商或與買方就某一營運出售之協商，可能已完成，只待董事會之核准。一旦取得核准並向該等他方溝通，若符合第 72 段之情況時，個體即負有對重組成本之現時義務。
- 77 在某些國家，包括非管理階層代表（例如員工）之董事會可能被賦與最終權力，或董事會於作決策前可能須先通知該等代表。因為董事會之決策涉及向該等代表溝通，其決策可能導致對重組成本之現時義務。
- 78 個體於承諾出售（亦即已有具約束力之銷售協議）營業單位之前，並無出售營業單位之義務。
- 79 即使個體已決定出售某一營運且公開發布該決策，於已有明確買方且有具約束力之銷售協議前，個體仍未承諾該出售。於簽訂存具約束力之銷售協議前，個體將能改變其意向，且若未能以可接受之條款找到買方，個體事實上將須採取另一行動。若出售某一營運被視為係重組之一部分時，依國際會計準則第 36 號之規定，應檢視該營運之資產是否發生減損。若一出售僅係重組之一部分，於具約束力之銷售協議存在前，可能產生對重組之其他部分之成本之一現時義務。
- 80 重組負債準備應僅包括對重組所產生之直接支出之現時義務，該等支出同時符合下列兩項：

(a) 重組所必須負擔者；及

(b) 與個體之持續活動無關者。

- 80A 重組負債準備可能包括諸如下列義務：

(a) 支付因重組而職務被裁撤之員工之離職福利之法定、合約或推定義務，在該等義務與過去聘僱有關之範圍內；或

- (b) 因取消個體於報導期間結束日前所簽訂之待履行供應合約，須支付處罰之合約義務。

81 重組負債準備不包括諸如下列成本：

- (a) 再培訓或遷移繼續留用之員工；
- (b) 行銷；或
- (c) 投資新系統及配銷通路。

該等支出與未來之業務活動有關，於報導期間結束日並非移轉經濟資源之現時義務。該等支出應按獨立於重組外支出之相同基礎認列。

...

揭露

...

85 個體應對每一類別負債準備揭露下列資訊：

- (a) 該義務性質之簡要描述及任何其所導致經濟資源移轉之預期時點；
- (b) 有關該移轉之金額或時點不確定性之說明。於對提供適當資訊係屬必要時，個體應揭露對未來事項所作之各重大假設（如第 48 段所規範）；
- (c) 任何預期歸墊之金額，敘明對該預期歸墊已認列之任何資產之金額；及
- (d) 若一負債準備係經折現，用以衡量該負債準備之折現率（或各折現率）及用以決定該折現率（或該等折現率）之作法。

過渡規定

...

94B 2024 年 11 月發布之「負債準備－針對性改善」修正國際會計準則第 37 號（見第 106 段）。除第 94D 段所規定者及第 94E 段所允許者外，個體應依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」之規定追溯適

用該等修正（見第 94C 段）。就適用第 94C 至 94E 段之目的：

- (a) 過渡日係指個體提供比較資訊之第一個年度報導期間開始日；及
- (b) 初次適用日係指個體第一次適用該等修正之年度報導期間開始日。

94C 為追溯適用該等修正（如第 94B 段所述），個體應於過渡日：

- (a) 辨認、認列並衡量負債準備，如同個體過去即已適用該等修正；
- (b) 再衡量相關資產（例如不動產、廠房及設備項目或使用權資產項目，若有時）之帳面金額，如同個體過去即已適用該等修正；及
- (c) 認列任何所導致之淨差額於保留盈餘或其他權益組成部分（如適當時）。

94D 若個體為遵循第 40A 段，改變其對計入負債準備之衡量中之成本之會計政策，該個體應以下列方式適用此會計政策變動：

- (a) 僅適用於初次適用日個體尚未清償之義務；及
- (b) 不重編比較資訊。於初次適用日，個體應將初次適用該等修正之累積影響數認列為相關資產（若有時）、保留盈餘或其他權益組成部分（如適當時）期初餘額之調整。

94E 若個體為遵循第 47 至 47A 段之修正，改變其對決定各折現率之會計政策，個體無須遵循國際財務報導準則解釋第 1 號「既有除役、復原及類似負債之變動」中對過渡日前發生之負債準備之衡量變動之規定。採用此豁免之個體應：

- (a) 於過渡日適用該等修正之規定以重述該負債準備；及
- (b) 將其於過渡日調整該負債準備之金額於相關資產及保留盈餘間分攤：
 - (i) 假設用以衡量該負債準備之現時折現率及現金流量估計值自該負債準備首次認列以來並未改變；及
 - (ii) 使用對該相關資產耐用年限之現時估計值。

生效日

...

- 106 **【年/月】**發布之「負債準備－針對性改善」：
- (a) 新增第 14A 至 14U、40A、47A、80A、94B 至 94E 及 106 至 108 段；
 - (b) 刪除第 17 至 22 段；及
 - (c) 修正第 3、10、14、15 至 16、47、72 至 77、79 至 80、81 及 85 段。
- 107 個體應對**【年/月/日】**以後開始之年度報導期間適用第 106 段所列之修正，並得提前適用。若個體提前適用該等修正，應揭露該事實。

國際財務報導解釋第 6 號及國際財務報導解釋第 21 號之撤銷

- 108 **【年/月】**發布之「負債準備－針對性改善」，取代國際財務報導解釋第 6 號「參與特定市場所產生之負債：廢電機電子設備」及國際財務報導解釋第 21 號「公課」。

附錄 A—國際會計準則第 37 號之些微修正

定義

10 本準則用語定義如下：

...

或有負債係指：

...

(b) 因過去事項所產生之現時義務，但基於下列原因而未予以認列：

(i) 個體並非很有可能將須移轉經濟資源以清償該義務；或

(ii) 該義務之金額無法充分可靠地衡量。

...

負債準備與或有負債之關係

...

13 本準則區分下列兩者：

(a) 負債準備：認列為負債（假設能作成可靠之估計值），因其屬現時義務，且個體很有可能將須移轉經濟資源以清償該義務；及

(b) 或有負債：不認列為負債，因其為：

(i) 可能義務，因個體是否有將導致移轉經濟資源之現時義務尚待證實；或

(ii) 不符合本準則認列要件之現時義務，因個體並非很有可能將須移轉經濟資源以清償該義務，或對該義務之金額無法作成充分可靠之估計值。

...

認列

負債準備

...

經濟資源之移轉很有可能

- 23 負債要符合認列，不僅須有現時義務，且須有個體移轉經濟資源以清償該義務之可能性。就本準則之目的，經濟資源之移轉或其他事項將視為很有可能，若該事項很有可能發生，即發生之可能性大於不發生之可能性。於現時義務之存在並非很有可能時，個體應揭露或有負債，除非個體移轉經濟資源之可能性甚低（見第 86 段）。
- 24 於有數項相似之義務（例如，產品保固或類似之合約）時，在決定將須移轉以清償之可能性時，係按該類義務整體而考量。雖然對任何一項目之移轉之可能性可能很小，但很有可能將需某些移轉以清償該類義務整體。若屬該情況，則認列負債準備（若符合其他之認列要件）。

...

或有負債

...

- 28 或有負債應依第 86 段規定予以揭露，除非經濟資源之移轉之可能性甚低。
- 29 於個體對某項義務負連帶責任時，預期由其他方履行之義務部分作為或有負債處理。除在極罕見之情況下，無法作成可靠之估計值外，對經濟資源之移轉係很有可能之義務部分，個體認列為負債準備。
- 30 或有負債之發展可能非如原始預期。因此，應對其持續加以評估，以決定經濟資源之移轉是否變成很有可能。對於先前作為或有負債處理之項目，若個體變成很有可能將須移轉經濟資源，則應於該機率發生變動當期之財務報表中認列負債準備（除非在極罕見情況下，無法作成可靠之估計值）。

...

衡量

最佳估計值

...

39

...

釋例

一個體銷售附有保固條款之商品，客戶購買後六個月內顯現之任何製造瑕疵之修理成本由個體負擔。若全部出售商品均發現輕微瑕疵，將花費 1 百萬修理成本。若全部出售商品均發現重大瑕疵，則將花費 4 百萬修理成本。個體之過去經驗及未來預期顯示，已出售商品在下一年度中，75%將沒有瑕疵，20%將有輕微瑕疵，5%將有重大瑕疵。依第 24 段之規定，個體應評估保固義務整體之修理成本之機率。

修理成本之期望值為：

$$(75\% \times 0) + (20\% \times 1 \text{ 百萬}) + (5\% \times 4 \text{ 百萬}) = 400,000$$

...

負債準備之變動

- 59 負債準備應於每個報導期間結束日加以檢視，並予調整以反映目前之最佳估計值。若個體不再很有可能將須移轉經濟資源以清償該義務，則該負債準備應予迴轉。

...

揭露

...

- 86 除非用以清償之任何經濟資源之移轉之可能性甚低，個體應對報導期間結束日之每一類或有負債揭露其性質之簡要描述，並在實務上可行情況下揭露：

- (a) 依第 36 至 52 段衡量之財務影響估計值；
- (b) 與任何移轉之金額或時點有關之不確定性說明；及

(c) 任何歸墊之可能性。