

國際會計準則（2010年版）翻譯草案

財務報表編製及表達之架構

初審委員 國立政治大學會計學系教授許崇源

翻譯單位 會計研究發展基金會

徵 求 意 見 函

（請於99年10月30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 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會

財務報表編製及表達之架構



財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

財務報表編製及表達之架構

本國際會計準則理事會 (IASB) 架構係 1989 年 4 月國際會計準則委員會 (IASC) 核准，1989 年 7 月公布，並由國際會計準則理事會 (IASB) 於 2001 年 4 月採用。



目錄

	段 次
前言	
簡介	1-11
目的及狀況	1-4
範圍	5-8
使用者及其所需之資訊	9-11
財務報表之目的	12-21
財務狀況、績效及財務狀況之變動	15-21
附註及補充性計畫	21
基本假設	22-23
應計基礎	22
繼續經營	23
財務報表之品質特性	24-26
可了解性	25
攸關性	26-30
重大性	29-30
可靠性	31-38
忠實表達	33-34
實質重於形式	35
中立性	36
審慎性	37
完整性	38
可比性	39-42
攸關且可靠資訊之限制	43-45
時效性	43



效益與成本之均衡	44
品質特性間之均衡	45
真實及公允觀點/公允表達	46
財務報表之要素	47-81
財務狀況	49-52
資產	53-59
負債	60-64
權益	65-68
績效	69-73
收益	74-77
費損	78-80
資本維持調整	81
財務報表要素之認列	82-98
未來經濟效益之可能性	85
衡量之可靠性	86-88
資產之認列	89-90
負債之認列	91
收益之認列	92-93
費損之認列	94-98
財務報表要素之衡量	99-101
資本與資本維持之觀念	102-110
資本觀念	102-103
資本維持觀念及淨利之決定	104-110



本「架構」並未配合國際會計準則第1號「財務報表之表達」（2007年修訂）之改變而修正。

前言

世界上很多企業為外部使用者編製及表達財務報表。雖然各國間財務報表看來相似，惟因訂定國家規範時，其社會、經濟及法律情況不同及各國所考慮之財務報表不同使用者之需求不同而導致有所差異。

上述不同之情況係導致對財務報表之要素（例如：資產、負債、權益、收益及費損）使用不同之定義。此亦導致對財務報表項目使用不同之認列條件及對不同衡量基礎之偏好。財務報表之範圍及於其中所作之揭露亦受影響。

國際會計準則委員會（IASB）致力於尋求財務報表編製及表達有關之規定、會計準則及程序方面之調合，以縮小該等差異。委員會相信聚焦於用以提供有助於制定經濟決策之資訊為目的所編製之財務報表，最能推動進一步之調合。

國際會計準則委員會（the Board of IASB）相信為此目的所編製之財務報表，符合大多數使用者之一般需求。因為幾乎所有使用者皆在制定下列經濟決策，例如：

- (a) 決定何時買入、持有或賣出權益投資；
- (b) 評估管理階層之託管責任或課責性；
- (c) 評估企業支付及提供其他福利予員工之能力；
- (d) 評估貸予企業金額之安全性；
- (e) 決定稅捐政策；
- (f) 決定可分配之淨利及股利；
- (g) 編製及使用國家所得之統計數據；或
- (h) 管理企業之活動。

惟理事會認為，政府特別有可能會依其自身之目的訂定不同或額外之規範。惟這些規範不應影響為其他使用者利益所發佈之財務報表，除非該等財務報表亦符合其他使用者之需求。

財務報表之編製最常用可回收歷史成本為基礎之會計模型及名目財務資本維持觀念。雖然為了達到提供有助於制定經濟決策資訊之目的，其他模式及觀念可能更為適當，惟目前對此變動尚無共識。本「架構」係為適用於一系列之會計模式與資本及資本維持觀念所制定。

簡介

目的及狀況

- 1 本「架構」制定為外部使用者編製及表達財務報表所依據之觀念。本「架構」之目的在於：
 - (a) 協助國際會計準則委員會 (the Board of IASC) 制定未來之國際會計準則及複核現有之國際會計準則；
 - (b) 提供基礎以減少國際會計準則所允許之替代會計處理數量，協助國際會計準則委員會 (the Board of IASC) 促進與財務報表編製及表達有關之各種規定、會計準則及程序之調合；
 - (c) 協助國家準則制定單位發展國家準則；
 - (d) 協助財務報表編製者運用國際會計準則及處理尚未形成國際會計準則內容之問題；
 - (e) 協助查核人員對於財務報表是否遵循國際會計準則出具意見；
 - (f) 協助財務報表使用者解釋依據國際會計準則所編製財務報表所包含之資訊；及
 - (g) 提供對國際會計準則委員會 (IASB) 工作有興趣者，有關國際會計準則制定方法之相關資訊。
- 2 本「架構」非國際會計準則，因此並未定義任何特定衡量或揭露議題之準則。本「架構」並無取代任何特定國際會計準則之內容。
- 3 國際會計準則委員會 (the Board of IASC) 認為於有限之情況下，本「架構」可能與國際會計準則有衝突。於有衝突之情況下，國際會計準則之規定優於本「架構」之規定。然而，由於國際會計準則委員會 (the Board of IASC) 將以「架構」作為對未來準則制定及其對現有準則複核之指引，本「架構」與國際會計準則間衝突情況之數量將隨著時間經過而減少。
- 4 本「架構」將以理事會運用本「架構」之經驗為基礎，不定期地進行修訂。

範圍

- 5 本「架構」係處理下列項目：

- (a) 財務報表之目的；
 - (b) 決定財務報表資訊有用性之品質特性；
 - (c) 構成財務報表要素之定義、認列及衡量；及
 - (d) 資本與資本維持之觀念。
- 6 本「架構」係與一般目的財務報表（包含合併財務報表，以下稱為「財務報表」）有關。此類財務報表至少應每年編製及表達一次，且係直接針對廣泛使用者所需之一般資訊。有些使用者可能要求且有權力取得包含於財務報表以外之資訊。惟許多使用者必須依賴財務報表為其財務資訊之主要來源，故此類財務報表應以其需求之觀點編製及表達。特殊目的財務報告（如公開說明書及為稅捐目的而編製之計算表）不屬本「架構」之範圍。然而，於規範允許之情況下，編製此類特殊目的報告時得適用本「架構」。
- 7 財務報表係形成財務報導過程之一部分。整套財務報表通常包括資產負債表、損益表、財務狀況變動表（其可能以多種方式表達，例如現金流量表或資金流量表）、附註、及屬財務報表必需部分之其他報表及解釋性內容。其亦可能包括基於或源自上述報表之補充性計畫及資訊，且預期應與上述報表一併閱讀者。例如，此類計畫及補充性資訊可能處理與產業及地區部門有關之財務資訊及與價格改變影響有關之揭露。然而，財務報表不包括董事報導、董事長之聲明、管理階層之討論與分析等項目以及可能包括於財務或年度報告之相似項目。
- 8 本「架構」適用於所有商業、工業及業務報導個體之財務報表，不論於公或私部門。報導個體指使用者依賴財務報表作為有關個體財務資訊主要來源之個體。

使用者及其所需之資訊

- 9 財務報表使用者包括目前及潛在之投資人、員工、債權人、供應商與其他交易債權人、客戶、政府與其代理機構與大眾。他們使用財務報表以滿足對資訊某些不同之需求。該等需求包括下列項目：
- (a) 投資人。風險資本提供者及其顧問關心其投資之固有風險及所提供報酬。投資人需要資訊以幫助其決定其是否應買入、持有或賣出。股東亦對有助於其評估企業支付股利能力之資訊有興趣。
 - (b) 員工。員工及其代表團體對有關其雇主之穩定性及獲利能力之資訊有興趣。他們也對有助於其評估企業提供報酬、退休福利及就業機會之能力之資訊有興趣。
 - (c) 債權人。債權人對有助於其判斷其貸款及所附帶之利息是否能於到期時支付

之資訊有興趣。

- (d) 供應商及其他交易債權人。供應商及其他債權人對有助於其判斷企業所欠金額是否能於到期時支付之資訊有興趣。交易債權人對企業有興趣之期間可能較債權人為短，除非其係依賴該企業持續作為主要客戶。
 - (e) 客戶。客戶對與企業之持續性有關之資訊有興趣，特別是當其與企業長期關連或有所依賴時。
 - (f) 政府及其代理機構。政府及其代理機構對資源之分配並因而對企業之活動有所興趣。其亦需要資訊以管理企業之活動、決定稅捐政策、並作為國民所得與類似統計數據之基礎。
 - (g) 大眾。企業係以多種方式影響大眾成員。例如，企業可能以多種方式對當地經濟提供實質之貢獻，包括其雇用員工之人數以及對當地供應商之惠顧。財務報表可提供關於企業景氣之趨勢與最近發展以及企業活動範圍之資訊以協助大眾。
- 10 雖然使用者之所有資訊需求無法由財務報表滿足，但有些需求對所有使用者是共通的。由於投資人係企業風險資本之提供者，提供符合投資人此項需求之財務報表，則該財務報表所能滿足之需求亦會符合其他使用者之大多數需求。
- 11 企業管理階層對企業財務報表之編製及表達負有主要責任。即使管理階層能取得額外之管理及財務資訊，且該資訊有助於執行其規劃、制訂決策及控制責任，其亦對包含於財務報表之資訊有興趣。管理階層有能力決定此類額外資訊之形式及內容，以符合其自身之需求。然而，此類資訊之報導非屬本「架構」之範圍。不過已公布之財務報表係以管理階層使用之企業財務狀況、績效及財務狀況變動之相關資訊為基礎。

財務報表之目的

- 12 財務報表之目的係提供有助於廣泛使用者制訂經濟決策之企業財務狀況、績效及財務狀況變動之相關資訊。
- 13 為此目的所編製之財務報表，符合大多數使用者之一般需求。然而，財務報表並未提供使用者制訂經濟決策可能需要之所有資訊，因其大部分係描述過去事件之財務影響且未必提供非財務資訊。
- 14 財務報表亦顯示管理階層之託管責任之結果或管理階層對受託管理資源之課責性。使用者希望評估管理階層之託管責任或課責性，係為制訂經濟決策。例如，這些決策包括是否持有或出售其對企業之投資或是否重新指定或替換管理階層。

財務狀況、績效及財務狀況之變動

- 15 財務報表使用者所作之經濟決策，須評估企業產生現金及約當現金之能力及其產生之時點及確定性。例如，此能力最終決定企業支付其員工或供應商、支付利息、償還借款及分配予其業主之能力。若提供予使用者之資訊係著重於企業之財務狀況、績效及財務狀況之變動，則使用者將更能評估企業產生現金及約當現金之能力。
- 16 企業之財務狀況受其所控制之經濟資源、其財務結構、其流動性及償債能力、及其適應所處營運環境變動之能力所影響。企業所控制之經濟資源及過去更改這些資源能力之相關資訊，有助於預測企業未來產生現金及約當現金之能力。財務結構之相關資訊有助於預測未來之借款需求及企業未來淨利及現金流量將在企業各權益者間如何分配；此資訊亦有助於預測企業募集更多資金之成功機率。流動性及償債能力之相關資訊有助於預測企業如期履行財務承諾之能力。流動性係指考量本期之財務承諾後，短期未來內可獲得之現金。償債能力係指於較長期間內，有無可獲得之現金以如期履行財務承諾。
- 17 為評估未來可控制經濟資源之潛在變動，企業績效之相關資訊（特別是獲利能力）係屬必需的。績效變動之相關資訊於此層面有其重要性。績效之相關資訊對預測企業於現有資源基礎上，產生現金流量之能力有所幫助。此資訊亦有助於對企業利用額外資源之有效性所作之判斷。
- 18 為評估報導期間之投資、籌資及營業活動，企業財務狀況變動之相關資訊係為有用。此資訊提供給使用者作為其評估產生現金及約當現金之能力及企業運用該等現金流量需求之評估基礎有其功用。編製財務狀況變動表時，資金可以多種方式定義，如所有財務資源、營運資金、速動資產或現金。本「架構」並無意圖具體說明資金之定義。
- 19 財務狀況之相關資訊主要於資產負債表中提供。績效之相關資訊主要於損益表中提供。財務狀況變動之相關資訊於財務報表中，係以單獨報表之方式提供。
- 20 因財務報表係反映相同交易或其他事件之不同層面，故其組成部分相互關聯。雖然每一報表提供之資訊不同於其他報表，但並無一報表係僅滿足單一目的或提供使用者特殊需要之所有必要資訊。例如，除非與資產負債表及財務狀況變動表一同使用，否則損益表僅係提供不完整之績效情況。

附註及補充性計畫

- 21 財務報表亦包含附註及補充性計畫與其他資訊。例如，其中可能包含資產負債表或損益表項目中與使用者需求攸關之額外資訊。其中亦可能包括影響企業之風險及不確定性之揭露，與未於資產負債表中認列之資源及義務（例如礦產準備）之

揭露。地區及產業部門與價格變動對企業影響之相關資訊，亦可能以補充資訊之形式提供。

基本假設

應計基礎

- 22 為達成財務報表之目的，財務報表應以應計基礎會計編製。於此基礎下，交易及其他事件之影響應於發生時（而非於現金或約當現金收付時）予以認列，並記錄於會計紀錄中，且於相關之財務報表期間報導。採應計基礎編製之財務報表，不但可讓使用者獲知過去涉及收付現金之交易，亦可使其了解未來支付現金之義務及顯示未來收取現金之資源。因此，此種資訊所提供關於過去交易及其他事件之資訊，對使用者制定經濟決策係最為有用。

繼續經營

- 23 財務報表通常係基於企業繼續經營且於可預見之未來將持續營運之假設編製。因此，其假設企業並無清算或重大地縮減其營運規模之意圖或需要；若存有此意圖或需要，則財務報表應以不同基礎編製，且應將其所採用之基礎予以揭露。

財務報表之品質特性

- 24 品質特性係指使財務報表所提供之資訊對使用者有用之屬性。四個主要品質特性為可了解性、攸關性、可靠性及可比性。

可了解性

- 25 財務報表所提供資訊之必要品質係為便於使用者可了解。為達成此目的，係假設使用者對業務與經濟活動及會計具有合理認知，並願意於合理程度上用心研讀該資訊。惟因複雜事件之相關資訊對使用者制定經濟決策之需求具攸關性，故應將此資訊包含於財務報表中，而不得僅因其對某些使用者係難以了解而予以捨棄。

攸關性

- 26 資訊必須與使用者制定決策之需求攸關方屬有用。當資訊藉由幫助使用者評估過去、現在或未來之事件，或確認或修正其過去之評估，而影響使用者之經濟決策時，該資訊係具攸關性品質。

- 27 資訊之預測性與驗證性功能相互關聯。例如當使用者致力於預測該企業掌握機會之能力及回應不利情況之能力時，目前持有資產之水準與結構之相關資訊對其具有價值。同樣之資訊於過去之預測方面則扮演驗證性之角色，例如，企業形成結構之方式或規劃營運之結果。
- 28 財務狀況與過去績效之相關資訊經常作為預測未來財務狀況與績效、及其他使用者直接感興趣之事項（如股利及薪資支付、證券價格變動及企業如期履行其承諾之能力等）之基礎。為具有預測價值，資訊未必須以明確預測之形式表達。然而，藉由對過去交易及事件資訊之表達方式，能夠提升利用財務報表作成預測之能力。例如，若分別揭露不尋常、異常及非經常發生之收益或費損項目，可提升損益表之預測價值。

重大性

- 29 資訊之攸關性受其性質及重大性影響。於某些情況下，僅資訊之性質本身即足以決定其攸關性。例如，新部門之報導可能影響企業所面臨之風險與機會之評估，而與新部門於報導期間所達成營運結果之重大性無關。於其他情況下，性質與重大性兩者均屬重要，例如，依業務適當分類之各主要存貨類別所持有之金額。
- 30 若資訊之遺漏或誤述可能影響使用者以該財務報表為基礎所作之經濟決策，則該資訊為重大。重大性取決於項目之大小，或於遺漏或誤述之特定情況下判斷錯誤之大小。因此，重大性係提供一門檻或分界點，而非有用之資訊必須具備之主要品質特性。

可靠性

- 31 資訊亦須具備可靠性方屬有用。當資訊免於重大錯誤或偏誤，且使用者可信賴其忠實表述所意圖表達或可合理預期將表達者時，該資訊具可靠性品質。
- 32 資訊可能具攸關性但於性質或表達上不可靠，以致該資訊之認列可能存有潛在誤導。例如，若損害求償之有效性及金額於法律訴訟中存有爭議，雖然企業揭露請求之金額與情況可能適當，但在資產負債表中認列請求之全部金額可能並不適當。

忠實表達

- 33 資訊須忠實表達其意圖表達或能合理預期表達之交易及其他事件方屬可靠。因此，例如資產負債表應忠實表述交易及其他事件所產生於報導日符合認列條件之資產、負債及權益。
- 34 多數財務資訊存有無法忠實表述所意圖描述事項之風險。此非因偏誤，而係因辨認所衡量交易及其他事件，或設計並運用能傳遞相對應於該等交易及事件訊息之衡量及表達技術，所存在之固有困難。於某些情況下，項目之財務影響衡量可能

不確定，以致於企業通常未於財務報表中認列；例如，雖然多數企業係內部逐期產生商譽，但通常難以可靠地辨認或衡量商譽。惟在其他情況下，認列項目並揭露其認列及衡量所存在之錯誤風險可能為攸關。

實質重於形式

- 35 資訊若欲忠實表述其意圖表達之交易及其他事件，則會計處理與表達須依其實質及經濟事實而非僅依法律形式。交易或其他事件之實質並非總是與法律或企圖顯示之形式一致。例如，企業可能以書面移轉法定所有權之方式，處分資產交付他方；惟可能存有協議以確保企業持續享有該資產所附之未來經濟效益。於此情況下，出售之報導並未忠實表達所達成之交易（若確實存有交易）。

中立性

- 36 包含於財務報表中之資訊須為中立（即無偏誤）方屬可靠。若財務報表藉由資訊之選擇或表達以影響決策或判斷之作成，因而達到預定之結果或後果，則財務報表非為中立。

審慎性

- 37 財務報表編製者應處理許多事件及情況中不可避免之不確定性，如可疑應收款之收現性、廠房及設備很有可能之耐用年限及可能發生之保固請求件數等。此不確定性之認列，係依所揭露之性質及程度與編製財務報表時審慎的執行而定。審慎性係於不確定情況下作出估計時，執行判斷時所須注意程度之內涵，以免資產或收益被高估且負債或費損被低估。惟審慎性之運用並非允許如創造隱藏準備或超額準備、蓄意低估資產或收益、或蓄意高估負債或費損，因為財務報表將不中立，並進而不具可靠性品質。

完整性

- 38 財務報表之資訊必須於重大性與成本之界限內具備完整性方屬可靠。遺漏可能造成資訊之錯誤或誤導，因而不可靠且缺乏其攸關性。

可比性

- 39 使用者必須能比較企業各期間之財務報表，以辨認其財務狀況與績效之趨勢。使用者亦必須能比較不同企業之財務報表，以評估其相對之財務狀況、績效及財務狀況之變動。因此，相似交易及其他事件之財務影響之衡量與表達，在企業內應以該企業整體且於不同期間皆一致之方式，且不同企業間亦一致之方式處理。
- 40 可比性品質特性之重要意涵為，使用者將了解編製財務報表時所採用之會計政策、該等政策之變動及其變動之影響。使用者須能夠辨認同一企業於不同期間及

不同企業對相似交易及其他事件採用不同會計政策之差異。遵循國際會計準則(包括揭露企業所採用之會計政策)有助於達成可比性。

- 41 可比性之需求不應與統一性混淆，且不應允許此需求成為引進較佳會計準則之障礙。若採用之政策未符合攸關性及可靠性之品質特性，則企業對交易或其他事件持續沿用相同之會計方法係不適當。當更攸關及可靠之選擇存在時，企業對其會計政策維持不變亦不適當。
- 42 因使用者希望比較企業不同期間之財務狀況、績效及財務狀況之變動，故財務報表顯示以前期間之相對資訊係為重要。

攸關且可靠資訊之限制

時效性

- 43 若過度延遲資訊之報導，可能喪失攸關性。管理階層須平衡及時報導與可靠資訊提供之相對優點。以及時之基礎提供資訊，通常須於交易或其他事件之所有層面已知前報導，因而損及可靠性。反之，如報導延遲至所有層面已確知，該資訊雖高度可靠，但對須於期中制定決策之使用者而言缺乏有用性。為達成攸關性與可靠性之均衡，首要之考量係為如何最能滿足使用者制定經濟決策之需求。

效益與成本之均衡

- 44 效益與成本之均衡係為廣泛性之限制而非品質特性。資訊所衍生之效益應超過提供該資訊之成本。然而，效益與成本之評估，實質上為一判斷過程。再者，成本未必為享受效益之使用者所承擔。享受效益之使用者亦可能為編製資訊對象以外者；例如，提供進一步資訊予債權人可能減少企業之借款成本。基於這些理由，於任何特定情況下，成本效益測試不易適用。然而，財務報表編製者及使用者，尤其是準則制定者應意識到此限制。

品質特性間之均衡

- 45 實務上，品質特性間之平衡或取捨通常係為必要。一般而言，目標在於達成特性間適當之均衡，以符合財務報表之目的。於不同情況下，特性間之相對重要性係屬專業判斷事項。

真實及公允觀點/公允表達

- 46 財務報表通常被描述為，以真實及公允之觀點或公允表達之企業財務狀況、績效及財務狀況之變動。雖然本「架構」未直接處理這些觀念，惟主要品質特性及適當會計準則之運用，通常將導致傳達一般所了解以真實及公允觀點或公允表達該

等資訊之財務報表。

財務報表之要素

- 47 財務報表係藉由依經濟特性對交易及其他事件作廣泛類別之分類，以描述其財務影響。此等廣泛類別係稱為財務報表之要素。資產負債表中，直接與財務狀況衡量有關之要素為資產、負債及權益。直接與損益表中績效衡量有關之要素為收益與費損。財務狀況變動表通常反映損益表要素與資產負債表要素之變動；因此本「架構」對僅存在於該等報表之要素不予辨認。
- 48 資產負債表及損益表內各要素之表達涉及進一步分類之程序。例如，資產及負債得依企業營業之性質或功能加以分類，以最有助於使用者制定經濟決策目的之方式表達資訊。

財務狀況

- 49 直接與財務狀況之衡量有關之要素為資產、負債及權益。該等要素之定義如下：
- (a) 資產係企業所控制之資源，其係由過去事件所產生，且預期未來經濟效益流入企業。
 - (b) 負債係企業之現時義務，其係由過去事件所產生，且清償時預期將導致含有經濟效益之資源流出企業。
 - (c) 權益係企業之資產扣除其所有負債後之剩餘權益。
- 50 資產及負債之定義係辨認其實質特性，而非意圖明確指出其認列於資產負債表前所須符合之條件。因此，此定義包括未認列於資產負債表之資產或負債項目，因其未符合第 82 至 98 段討論之認列條件。特別地是，認列資產或負債前，未來經濟效益流入或流出企業之預期必須能充分確定，以符合第 83 段中之可能性條件。
- 51 於評估項目是否符合資產、負債或權益之定義時，須注意其基本實質及經濟事實，而非僅其法律形式。因此，以融資租賃為例，實質及經濟事實係承租人於租賃資產耐用年限之大部分期間，取得使用該資產之經濟效益，亦因而負有支付該資產之公允價值及相關財務費用約當金額之義務。因此，融資租賃產生符合資產及負債定義之項目，並於承租人之資產負債表中認列。
- 52 根據目前國際會計準則所制訂之資產負債表，可能包括未符合資產或負債定義且未列示為權益部份之項目。然而，第 49 段所訂定之定義係為未來複核現有國際會計準則及進一步制定準則之依據。

資產

- 53 資產所含有之未來經濟效益，係直接或間接貢獻現金及約當現金流入企業之潛能。該潛能可能為企業營業活動中具生產性之部分。該潛能亦可能採取轉換為現金或約當現金或減少現金流出之能力之形式，例如，當另一替代製造過程降低生產成本時。
- 54 企業通常用其資產生產能夠滿足客戶欲望或需求之商品或勞務；因該等商品或勞務能滿足這些欲望或需求，客戶準備為其付款，因而對企業之現金流量有所貢獻。現金本身可對企業提供服務，因其可用以支配其他資源。
- 55 資產所含有之未來經濟效益可能以數種方式流入企業。例如資產可供：
- (a) 單獨或與其他資產結合使用，而生產商品或勞務以供企業銷售；
 - (b) 交換其他資產；
 - (c) 用以清償負債；或
 - (d) 分配予企業之業主。
- 56 許多資產具有實體形式，例如不動產、廠房及設備。惟實體形式對資產之存在並非必要；因此，例如專利權及著作權，若預期其未來經濟效益流入企業且若其為企業所控制者，則為資產。
- 57 許多資產與法定權利（包括所有權權利）有關，例如應收款及不動產。於決定資產之存在時，所有權權利並非必要；因此，例如租賃所持有之不動產，若企業能控制預期自其流入之效益，則該不動產為資產。雖然企業控制效益之能力通常來自法定權利，惟即使未具法定控制，項目仍然可能符合資產之定義。例如，從發展活動獲得之知識可能符合資產之定義，藉由保有該知識機密，企業可控制預期自其流入之效益。
- 58 企業之資產係來自於過去交易或其他過去事件。企業通常藉由購買或生產取得資產，但其他交易或事件可能產生資產；例如企業因政府對某一地區之經濟發展之鼓勵計畫而收到來自政府之不動產及發現礦藏等。預期未來發生之交易或事件本身並不會產生資產；例如購買存貨之意圖本身，並不符合資產之定義。
- 59 支出之發生與資產之產生間具有緊密關聯，但兩者不必同時發生。因此，當企業發生支出，雖可能提供追求未來經濟效益之證明，但並不能確實保證已獲得符合資產定義之項目。同樣地，沒有相關之支出，並不能阻止該項目符合資產之定義而適於認列於資產負債表；例如，捐贈予企業之項目可能符合資產之定義。

負債

- 60 負債之實質特性係企業具現時義務。義務係以某一方式執行或履行之職責或責任。義務可能因具約束力之合約或法律規定而為法定所強制。常見之情況，例如所收到商品及勞務之應付金額。然而，義務亦來自正常營業實務、慣例及維持良好商業關係或以公平方式執行之期望。例如企業若決定對保固期間明顯過期之產品仍予修正瑕疵作為保固政策，則預期花費於已出售商品上之金額係屬負債。
- 61 現時義務與未來承諾應予以區分。企業管理階層決定於未來取得資產，其本身並未產生現時義務。義務通常發生於資產已送達或企業簽訂不可撤銷之取得資產協議。於後者之情況下，協議之不可撤銷性質係指未履行義務之經濟後果，例如重大處罰之存在，使企業沒有或僅有些微之裁量權可避免經濟資源流出至他方。
- 62 現時義務之清償通常涉及企業放棄含有經濟效益之資源以滿足他方之請求。現時義務之清償可能以多種方式進行，例如：
- (a) 支付現金；
 - (b) 移轉其他資產；
 - (c) 提供勞務；
 - (d) 以另一義務替代該義務；或
 - (e) 轉換義務為權益。

義務亦可能以其他方式而消滅，如債權人豁免或喪失其權利。

- 63 負債係由過去交易或其他過去事件所產生。例如因取得商品及使用勞務而產生應付帳款（除非預先或於送達時支付），及收到銀行借款而導致須償還借款之義務。企業亦應依據客戶每年度之購買，將未來之回饋金認列為負債；於此情況下，過去之商品銷售係為產生負債之交易。
- 64 有些負債僅可用估計之實質程度衡量。部分企業將該等負債稱為準備。部分國家不將負債準備視為負債，因負債觀念定義較為狹隘，僅將無須作估計即確立之金額包括於負債。第 49 段負債之定義係採取較為廣泛之方式。因此，當準備涉及現時義務且符合定義之其他部分，即使其金額需要估計，仍為負債。例如根據現有保固下所作之應付款準備及承擔退休義務之準備。

權益

- 65 第 49 段所定義之權益雖為剩餘，其於資產負債表中可能進一步分類。例如公司型

態之企業中，得分別列示由股東、保留盈餘、反映保留盈餘指撥之準備及反映資本維持調整之準備所投入之資金。當此分類指出法律或其他方面對企業分配或運用其權益能力之限制時，與財務報表使用者制定決策之需求攸關。此分類亦可能反映持有企業各類所有權權益者對股利之收取或投入權益之返還，係具不同權利之事實。

- 66 準備之產生有時是來自法令或其他規定之要求，以給予企業及其債權人一個不受虧損影響之額外保障。其他準備可能因為國家稅法允許於轉入此類準備時，豁免或減少其稅務負債而產生。該等法律、法令及課稅準備之存在及規模大小與使用者制定決策需求攸關之資訊。該等準備之轉入係保留盈餘之指撥而非費用。
- 67 資產負債表上所列示之權益金額係取決於資產及負債之衡量。正常而言，權益之彙總金額，與企業股份之彙總市價、以個別基礎處分淨資產或以繼續經營基礎處分整個企業所得之合計數相符，僅係巧合。
- 68 商業、工業及業務活動通常以企業之型態運作，例如獨資、合夥、信託及多種類型之政府事業。該等企業之法定及規範架構通常與適用於公司企業者不同。例如，將包含於企業內之金額分配予業主或其他受益人之限制，即使有亦屬極少。惟權益之定義與本「架構」中有關權益處理之其他觀念，亦適用於該等企業。

績效

- 69 淨利通常作為績效之衡量或作為其他衡量（如投資報酬率或每股盈餘等）之基礎。直接與淨利衡量相關之要素為收益及費損。收益及費損（亦即淨利）之認列及衡量係部分取決於企業編製財務報表時所使用之資本及資本維持觀念。該等觀念於第 102 至 110 段中討論。
- 70 收益及費損等要素定義如下：
- (a) 收益係指以資產之流入或增益、或負債之減少等方式，於會計期間增加經濟效益，而造成權益增加，但不包含權益參與者之投入所產生的權益增加。
 - (b) 費損係指以資產之流出或耗用、或負債之增加等方式，於會計期間減少經濟效益，而造成權益減少，但不包含分配予權益參與者所產生的權益減少。
- 71 收益及費損之定義係辨認其實質特性，而非意圖說明認列於損益表前須符合之條件。收益及費損之認列條件於第 82 至 98 段中討論。
- 72 收益及費損於損益表中可能以不同方式表達，以提供與制定經濟決策攸關之資訊。例如，實務上常對由企業正常活動所產生之收益及費損項目及非由企業正常活動所產生者予以區分。此區分係以該項目來源是否與評估企業未來產生現金及約當現金之能力攸關為基礎；例如，處分長期投資等附帶活動，係不可能定期重

複發生。當以此方式作項目間之區分時，須考量企業本質及其營運。某一企業正常活動所產生之項目，對另一企業而言可能為不尋常。

- 73 將收益及費損各項目加以區分及以不同方式將其結合，亦允許企業之績效以數種衡量呈現。這些衡量所包含之內容於程度上有所不同。例如損益表可能表達銷貨毛利、來自正常活動之稅前損益、來自正常活動之稅後損益及損益。

收益

- 74 收益之定義包括收入及利益兩者。收入係因企業之正常活動所產生，且有多種不同名稱，包括銷貨、各項收費、利息、股利、權利金及租金。
- 75 利益係代表符合收益定義之其他項目，可能由企業之正常活動所產生，或可能非由企業正常活動所產生。利益係代表經濟效益之增加，且此與收入之性質並無不同。因此，於本「架構」中並不將其視為構成一類單獨要素。
- 76 舉例而言，利益包括處分非流動資產所產生者。收益之定義亦包括未實現利益；例如，市場性證券重估價所產生者及由長期資產帳面金額增加所導致者。利益認列於損益表時，通常係分別表達，因就制定經濟決策之目的而言，了解該等資訊係為有用。利益通常以減除相關費用後淨額報導。
- 77 透過收益可能收取或增加多種類之資產；例如提供商品及勞務以交換收取之現金、應收款與商品及勞務。收益亦可能由負債之清償產生。例如，企業可能提供商品及勞務予債權人以清償償還所欠借款之義務。

費損

- 78 費損之定義包括損失及企業正常活動所產生之費用。企業正常活動所產生之費用包括諸如銷貨成本、薪資及折舊等項。費用通常以資產（例如現金及約當現金、存貨、不動產、廠房及設備）流出或耗用之方式產生。
- 79 損失係代表符合費損定義之其他項目，且可能由企業之正常活動所產生，或非由企業之正常活動所產生。損失代表經濟效益之減少，就性質而言，其與其他費用並無不同。因此，於本「架構」中並不將其視為一類單獨要素。
- 80 舉例而言，損失包括因火災或水災等災害所產生者，及處分非流動資產所產生者。費損之定義亦包括未實現損失，例如外幣匯率上升對企業以該貨幣借款之影響所產生者。損失認列於損益表時，通常係分別表達，因就制定經濟決策之目的而言，了解該等資訊係為有用。損失通常以減除相關收益後淨額報導。

資本維持調整

- 81 資產及負債之重估價或重編導致權益之增加或減少。雖該等增加或減少符合收益及費損之定義，惟於特定之資本維持觀念下，該等增加或減少係未包含於損益表中。反之，係將該等項目以資本維持調整或重估價準備納入權益中。此資本維持觀念於本「架構」第 102 至 110 段中討論。

財務報表要素之認列

- 82 認列係將符合要素定義且符合第 83 段所訂定認列條件之項目，列入資產負債表或損益表之過程。認列涉及以文字並藉由貨幣金額敘述該項目，並將該金額包含於資產負債表或損益表總額中。符合認列條件之項目應認列於資產負債表或損益表中。未認列該等項目不得以揭露所採用之會計政策，或以附註或解釋性內容予以修正。
- 83 符合要素定義之項目若符合下列條件時，應予認列：
- (a) 與該項目相關之未來經濟效益很有可能流入或流出企業；及
 - (b) 該項目具有能可靠衡量之成本或價值。
- 84 於評估項目是否符合該等條件因而符合認列於財務報表之要件時，須對第 29 及 30 段討論之重大性進行考量。要素間之相互關係指符合特定要素之定義及認列條件之項目（例如資產），將自動需要認列另一要素（例如收益或負債）。

未來經濟效益之可能性

- 85 可能性之觀念用於認列條件中，以參照與項目相關之未來經濟效益流入或流出企業之不確定程度。此觀念與企業營運環境之不確定性特性一致。未來經濟效益流量不確定程度之評估，係基於編製財務報表時所能獲得之證據。例如，當積欠企業之應收款很有可能收回時，如無相反證據，代表將應收款認列為資產有其道理。惟對大量之應收款而言，某種程度之無法收回係被視為很有可能；因而應認列費用，以代表預期經濟效益之減少。

衡量之可靠性

- 86 如同本「架構」第 31 至 38 段所討論，項目之第二項認列條件為具有能可靠衡量之成本或價值。在許多情況下，成本或價值必須估計；使用合理之估計數係編製財務報表不可或缺之部分，並不致損及其可靠性。惟當無法合理估計時，該項目不得認列於資產負債表或損益表中。例如自訴訟中預期收到之款項可能符合資產及收益兩者之定義與認列之可能性條件；然而，若該求償無法可靠衡量時，不得認列為資產或收益；而應於附註、解釋性內容及補充性計畫中揭露該項請求。

- 87 於特定時點無法符合第 83 段認列條件之項目，可能因後續情況或事件而於較晚日期符合認列之要件。
- 88 具有要素之實質特性但未符合認列條件之項目，可能仍可於附註、解釋性內容或補充性計畫中揭露。當該項目之認知被認為與財務報表使用者對企業財務狀況、績效及財務狀況變動之評估攸關時，予以揭露為適當。

資產之認列

- 89 當其未來經濟效益流入企業很有可能，且該資產之成本或價值能可靠衡量時，資產應於資產負債表中認列。
- 90 當支出已發生而未來經濟效益於當期會計期間流入企業並非很有可能時，不應於資產負債表中認列資產。而此類交易應導致於損益表中認列費用。此處理並非意味著管理階層發生支出之意圖並非為企業產生未來經濟效益，亦不意味著管理階層被誤導。其唯一之意涵為經濟效益於當期會計期間以後流入企業之確定程度不足以據以認列資產。

負債之認列

- 91 含有經濟效益之資源很有可能因清償現時義務而流出，且能可靠衡量將發生之清償金額時，應於資產負債表中認列負債。實務上，合約中之義務若與尚未執行之比例相同（例如已訂購但尚未收取存貨之負債），通常不於財務報表中認列為負債。惟該等義務可能符合負債之定義，而於符合認列條件之特定情況下，可能需要認列。於此情況下，負債之認列伴隨相關資產或費用之認列。

收益之認列

- 92 收益應於與資產增加或負債減少相關之未來經濟效益增加，且能可靠衡量時，於損益表中認列。意即，收益之認列係與資產增加或負債減少之認列同時發生（例如，因銷售商品或勞務時資產之淨增加或因免除應付債務時負債之減少）。
- 93 實務上採用之收益認列程序（例如收入須已賺得之規定），係本「架構」認列條件之運用。該等程序通常係用來限制，僅有那些能可靠衡量且具足夠確定程度之項目可認列為收益。

費損之認列

- 94 費損應於與資產減少或負債增加相關之未來經濟效益減少，且能可靠衡量時，於

損益表中認列。意即，費損之認列係與負債增加或資產減少之認列同時發生（例如，應計員工津貼或設備之折舊）。

- 95 費損應以發生之成本與特定收益項目之盈餘間之直接關聯為基礎，認列於損益表。此過程涉及將同一交易或其他事件，直接且併同產生之收入及費用，同時或合併予以認列，通常稱之為成本與收入配合；例如構成銷貨成本之多種費用組成部分，應與銷售商品產生之收益同時認列。惟本「架構」下配合觀念之運用，並不允許於資產負債表中認列未符合資產或負債定義之項目。
- 96 若預期經濟效益及於數個會計期間，且與收益之關聯僅可廣泛或間接地決定，則費用應以有系統且合理之分攤程序為基礎，認列於損益表。認列此類費用通常必須與資產（如不動產、廠房、設備、商譽、專利權及商標權等）之使用有關；於此情況下，該費用通常稱之為折舊或攤銷。此分攤程序係意圖於與該等項目有關之經濟效益消耗或到期之會計期間認列費用。
- 97 支出若未產生未來經濟效益，或該未來經濟效益不符合或不再符合於資產負債表中認列為資產之要件時，應立即於損益表中認列費損。
- 98 當負債已發生而未能認列資產之情形下，費損亦應認列於損益表中，例如當產品之保固負債發生時。

財務報表要素之衡量

- 99 衡量係決定財務報表要素認列並列示於資產負債表及損益表之貨幣金額之過程。此涉及特定衡量基礎之選擇。
- 100 財務報表中以不同程度且以不同之結合方式採用數個不同之衡量基礎。其包括下列項目：
- (a) 歷史成本。資產係以所支付現金或約當現金之金額，或於取得時點所支付之取得對價之公允價值記錄。負債係以交換義務所收取之金額，或若干情況下（如所得稅），以正常營業中為清償負債而預期將支付現金或約當現金之金額記錄。
 - (b) 現時成本。資產係以目前若取得相同或約當資產所須支付之現金或約當現金之金額列帳。負債係以目前清償負債所須之現金或約當現金之未折現金額列帳。
 - (c) 變現（清償）價值。資產係以於正常處分下出售資產目前所能獲得之現金或約當現金之金額列帳。負債係以其清償價值列帳；意即正常營業中為清償負債而預期支付現金或約當現金之未折現金額。

- (d) **現值**。資產係以於正常營業下，該項目預期產生之未來淨現金流入之目前折現值列帳。負債係以於正常營業下，預期清償負債所須之未來淨現金流出之目前折現值列帳。

101 企業編製財務報表時，最常採用之衡量基礎係歷史成本。此通常與其他衡量基礎結合。例如存貨通常以成本與淨變現價值孰低者列帳，具市場性證券可能以市場價值列帳，而退休金負債則以其現值列帳。此外，部份企業會使用現時成本基礎，以因應歷史成本會計模式無法處理非貨幣性資產價格變動之影響。

資本與資本維持之觀念

資本觀念

- 102 大多數企業編製財務報表時係採用財務資本觀念。於財務資本（如投資之金錢或投資之購買力）觀念下，資本與企業之淨資產或權益同性質。於實體資本（如營運能力）觀念下，資本被視為企業所依據之生產能力，例如每日產出單位。
- 103 企業對適當財務資本觀念之選擇，應以其財務報表使用者之需求為基礎。因此，若財務報表使用者主要關心名目投資資本之維持或投資資本之購買力，則應採用財務資本觀念。然若使用者主要關心企業之營運能力，則應採用實體資本觀念。雖然觀念運用上可能會有些許衡量困難，惟所選擇之觀念係顯示決定淨利時所欲達成之目標。

資本維持觀念及淨利之決定

- 104 第 102 段之資本觀念引出下列資本維持觀念：
- (a) **財務資本維持**。於此觀念下，排除當期對業主之分配或自業主之投入後，僅於期間結束日，淨資產之財務（或貨幣）金額超過期間開始日淨資產之財務（或貨幣）金額時，方為賺得淨利。財務資本維持可以名目貨幣單位或固定購買力單位衡量。
- (b) **實體資本維持**。於此觀念下，排除當期對業主之分配或自業主之投入後，僅於期間結束日，企業（或欲達成此能力所須之資源或資金）之實體生產能力（或營運能力）超過期間開始日之實體生產能力時，方為賺得淨利。
- 105 資本維持觀念係考量企業如何定義其所欲維持之資本。資本維持觀念提供衡量淨利之參考依據，因而提供資本觀念與淨利觀念間之關聯；其為區分企業之資本報酬與其資本返還之前提；資產之流入僅於超過維持資本所須金額時，方可視為淨利及資本報酬。因此，淨利係為費損（包括於適當時之資本維持調整）已自收益

- 中減除後留下之剩餘金額。若費損超過收益，則剩餘金額為損失。
- 106 實體資本維持觀念須採用現時成本衡量基礎。然而，財務資本維持觀念無須使用特定之衡量基礎。此觀念下基礎之選擇係取決於企業欲維持之財務資本類型。
- 107 此二資本維持觀念間之主要差異為對企業資產與負債價格變動影響之處理。於一般情況下，若企業之資本於期間結束日與期間開始日相同，則企業已維持其資本。超過期間開始日欲維持資本之金額即為淨利。
- 108 於財務資本維持觀念下，若資本定義為名目貨幣單位，則淨利代表當期名目貨幣資本之增加。因此，當期持有資產價格之增加，通常為持有利益，觀念上即為淨利。惟在資產交換交易之處分前，可能並不認列為淨利。若財務資本維持觀念係定義為固定購買力單位，則淨利代表當期投資購買力之增加。因此，僅有資產價格之增加超過一般價格水準增加之部分，方視為淨利。剩餘之增加係以資本維持調整處理，因而為權益之一部分。
- 109 於實體資本維持觀念下，若資本係定義為實體生產能力，則淨利代表當期資本之增加。所有影響企業資產及負債之價格變動，皆視為企業實體生產能力衡量之變動；因此，其係以權益部份之資本維持調整處理，而非淨利。
- 110 衡量基礎及資本維持觀念之選擇，將決定編製財務報表所使用之會計模式。不同會計模式表示不同程度之攸關性與可靠性，且如同其他方面，管理階層必須尋求攸關性與可靠性之均衡。本「架構」係運用於一些會計模式，並於所選擇之模式下，提供編製及表達財務報表之指引。目前，除例外情況（如企業以高度通貨膨脹經濟之貨幣報導）外，國際會計準則委員會（the Board of IASC）並未意圖規定某一特定模式。然而，此意圖將以世界發展之觀點予以複核。