

109年度企業會計準則公報宣導會

企業會計準則公報第9號 負債準備、或有負債及或有資產

主講人：盧聯生主任委員
企業會計準則委員會
惠眾聯合會計師事務所 會計師
台灣大學 政治大學 副教授
台北市會計師公會第12屆理事長

講授大綱

壹、用語定義

貳、會計準則

- 一、負債準備之認列
- 二、負債準備之衡量
- 三、支出之歸墊

- 四、負債準備之使用與變動
- 五、虧損性合約之認列與衡量
- 六、或有負債
- 七、或有資產

參、揭露

肆、政府對新冠疫情紓困方案之會計問題

- 一、虧損性合約
- 二、違約損失
- 三、未來營運損失
- 四、停業損失

負債準備、或有負債及或有資產

壹、用語定義

1. **負債準備**：係指不確定時點或金額之負債。
2. **負債**：係指因過去事項所產生之現時義務，預期該義務之清償，將導致經濟效益之資源流出。
3. **義務事項**：係指產生法定或推定義務之事項，企業除清償該義務外，別無實際可行之其他方案。
4. **法定義務**：係指因合約、法律或其他法令所產生之義務。
5. **推定義務**：係指企業由下列行為所產生之義務：
 - (1) 基於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，企業向他方表明將承擔特定之責任，及
 - (2) 其結果，企業已使他方對其將履行該等責任產生有效預期。

負債準備、或有負債及或有資產

壹、用語定義

6. 或有負債：係指

- (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。

負債準備、或有負債及或有資產

壹、用語定義

7. **或有資產**：係指因過去事項所產生之可能資產，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。
8. **虧損性合約**：係指一項合約，其義務履行所不可避免之成本超過預期從該合約獲得之經濟效益。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(§5)。

貳、會計準則

一、負債準備之認列

(一)認列條件

企業**同時**符合下列條件時，應認列負債準備(§8)：

1. 因過去事項而負有現時義務（法定義務或推定義務）。
2. 很有可能需要流出具經濟效益之資源以清償該義務。
3. 義務之金額能可靠估計。

(二)現實義務

企業於判斷在報導期間結束日是否存有現時義務時，應考慮所有可得之證據，例如專家意見，以及報導期間後事項所提供之額外證據等(§10)。

企業基於所獲得之證據：

1. 若現時義務於報導期間結束日存在之可能性大於不可能性，且符合認列條件，則應認列負債準備。
2. 若於報導期間結束日很有可能並無現時義務存在，則應揭露或有負債，除非具經濟效益資源流出之可能性甚低。

貳、會計準則

一、負債準備之認列

(三)過去事項

認列為負債準備者，僅限於獨立存在之過去事項所產生之義務，與企業未來業務經營之作為無關。例如，企業因非法環境損害而須支付罰款之義務，無論企業未來之作為，其清償均會導致具經濟效益資源之流出，故應認列負債準備(§11)。

(四)具經濟效益之資源很有可能流出

若有數個相似之義務(例如產品保固或類似之合約)，在決定需流出資源以清償之可能性時，應按該類義務整體考量。若一項義務需流出經濟資源之可能性很小，但就整體而言很有可能需要流出一些資源以清償該類義務，且符合認列條件，則應認列負債準備(§12)。

貳、會計準則

二、負債準備之衡量

(一) 衡量基礎

企業認列負債準備時，應以稅前基礎衡量，並同時認列等額之費損(§9)。

(二) 採用最佳估計

1. 企業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。此一最佳估計金額，應為於報導期間結束日清償該義務，或於此時將該義務移轉給第三方而須合理支付之金額(§13)。
2. 若衡量負債準備所涉及項目為大母體(例如產品售後服務保證)，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，此估計方法稱為「期望值」(§14)。

貳、會計準則

二、負債準備之衡量

(二)採用最佳估計

3. 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(§15)。

(三)應考量風險及不確定性

針對負債準備進行最佳估計時，與事項及情況相關之風險及不確定性應納入考量。

在不確定性情況下作判斷時須謹慎，以避免收益或資產高估，費用或負債低估(§16)。

貳、會計準則

二、負債準備之衡量

(四)現值之考量

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(§17)。

(五)未來事項之考量

如果有足夠客觀證據顯示，可能影響清償義務所需支付金額之未來事項將會發生時，則應在負債準備金額中反映其影響數。

於衡量現存義務時，若存在足夠客觀之證據顯示，新法案幾乎確定能立法通過，則應考量新法案之可能影響(§19)。

(六)資產之預期處分利益

企業於衡量負債準備時，不得考量預期處分資產之利益，即使該預期處分與產生負債準備之事項緊密連結亦然(§20)。

貳、會計準則

三、支出之歸墊

企業於清償負債準備所需支出之一部分或全部，若預期將由另一方歸墊，例如，透過保險合約、補償條款或供應商之保固，則僅於企業幾乎確定若清償該負債將可收到歸墊時，始應認列該歸墊。該歸墊應視為一單獨資產。所認列之歸墊金額，不得超過負債準備之金額。該應收歸墊款應列報為資產項目，不得與負債準備互抵。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，得以淨額列報(§21)。

貳、會計準則

四、負債準備之使用與變動

1. 企業支出係為清償原始認列之負債準備時，始可沖銷該負債準備金額(§23)。
2. 企業應於每個報導期間結束日複核其負債準備，並以目前之最佳估計作必要之調整。若不再很有可能需要流出具經濟效益之資源以清償該義務時，則該負債準備應予迴轉。負債準備若採用現值衡量時，帳面金額應逐期增加，以反映時間之經過。此項增加應認列為當期之利息費用(§24)。

貳、會計準則

五、虧損性合約之認列與衡量

1. 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(§26)。
2. 未來營運損失不得認列負債準備(§25)。

六、或有負債

企業不得認列或有負債，但應依企業會計準則公報第9號(以下簡稱EAS 9)第30條之規定揭露(§27)。

七、或有資產

企業不得認列或有資產，或有資產應依EAS 9第31條之規定揭露。惟經濟效益流入企業若變成幾乎確定時，則應於該改變當期認列資產及相關收益(§28)。

參、揭露

(一) 負債準備之揭露

企業對每一類負債準備，應揭露下列相關資訊(§29)：

1. 期初與期末帳面金額。
2. 期初與期末帳面金額之調節：
 - (1) 當期新增之負債準備，包括既有負債準備之增加數。
 - (2) 當期已發生或已沖銷負債準備之金額。
 - (3) 當期迴轉之未使用金額。
3. 義務性質之概要說明及其導致經濟效益流出之預期時點。
4. 有關經濟效益流出金額或時點不確定性之說明。
5. 預期之歸墊金額，指明其中已認列資產之金額。

企業無須揭露前期比較資訊。

參、揭露

(二)或有負債之揭露

企業應概要說明報導期間結束日每一類或有負債之性質，並在可行之情況下，揭露下列資訊，但流出經濟效益用以清償義務之可能性甚低者除外(§30)：

1. 依第13條至第20條規定衡量之財務影響估計數。
2. 與流出金額或時點有關之不確定性說明。
3. 歸墊之可能性。

若因實務上不可行而未揭露前項規定之資訊，應說明此一事實。

參、揭露

(三)或有資產之揭露

當經濟效益之流入很有可能時，企業應概要說明報導期間結束日或有資產之性質，並在可行之情況下，揭露依第13條至第20條規定衡量之財務影響估計數。惟對或有資產之揭露，應避免給予有產生收益可能性之誤導暗示。若因實務上不可行而未揭露前項規定之資訊，應說明此一事實(§31)。

(四)不利之揭露

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，若依第29條至第31條之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(§32)。

肆、新冠疫情可能產生之會計問題

此次新冠肺炎(COVID-19)疫情，可能導致企業發生虧損性合約、違約損失、未來營運損失、停業損失等等問題，其所產生之會計問題分別說明於次。

一、虧損性合約

[釋例1]

甲公司於2020年1月20日簽訂一項銷貨合約，總金額為\$10,000,000，約定於同年6月30日前交貨。由於新冠疫情發生後，導致成本增加，該公司於編製2020年3月31日財務報表時，估計其履行合約義務之不可避免成本為\$13,000,000。該項合約即被認定為虧損性合約，應於2020年3月31日認列負債準備，其會計處理如下：

非營業損失	3,000,000
-------	-----------

負債準備	3,000,000
------	-----------

認列虧損性合約之損失(\$13,000,000-\$10,000,000)

肆、新冠疫情可能產生之會計問題

一、虧損性合約

[釋例2]

沿前例，若銷貨合約中訂明違約時，違約之一方應按合約金額處20%之違約金。甲公司若怠於履行合約之違約金為\$2,000,000，低於履約所造成之損失。甲公司則以二者孰低者認列負債準備，會計處理如下：

非營業損失	2,000,000
負債準備	2,000,000

認列虧損性合約之損失

肆、新冠疫情可能產生之會計問題

二、違約損失

[釋例3]

乙公司於2020年1月10日簽訂一項銷貨合約，總金額為\$8,000,000，估計成本為\$6,400,000約定於同年3月31日前交貨。逾期交貨時按未交貨部分處以50%之延遲交貨罰款。由於受到新冠肺炎疫情之影響，乙公司僅能局部復工，截至3月31日前僅交貨\$4,000,000，其餘\$4,000,000之貨品無法如期交貨。乙公司此項銷貨合約因延遲交貨，將造成\$400,000之損失
($\$8,000,000 - \$6,400,000 - \$4,000,000 * 50\% = \$400,000$)，會計處理如下：

非營業損失	400,000
負債準備	400,000

認列延遲交貨罰款之違約損失

[釋例4]

沿前例，若銷貨合約中對於延遲交貨罰款為未交貨部分之25%，則此項銷貨合約尚有利潤\$600,000 ($\$8,000,000 - \$6,400,000 - \$4,000,000 * 25\% = \$600,000$)並未造成損失，故不必認列負債準備。

肆、新冠疫情可能產生之會計問題

三、未來營運損失

依EAS 9第25條規定，未來營運損失不得認列負債準備。

[釋例5]

丙公司係一家五星級之國際觀光飯店，由於受到新冠肺炎疫情影响，營收大幅衰退，預計在未來半年每月將虧損\$10,000,000，半年估計虧損\$60,000,000。

由於未來半年估計之虧損，係未來營運損失，應於實際發生時認列損失，不得認列負債準備。

肆、新冠疫情可能產生之會計問題

四、停業損失

有些企業因受到此次新冠肺炎疫情之影響，導致暫停營業，暫停營業期間之損失，不得認列負債準備，應於綜合損益表中單行列示此項損失，並於財務報表附註揭露該資訊。

[釋例6]

丁公司係台北市非常著名之米其林一星飯店，由於受到新冠肺炎疫情之影響，自2020年4月1日起停業3個月，停業期間估計每月將損失\$6,000,000。

停業損失應於實際發生時認列損失，不得認列負債準備。停業期間之損失應於綜合損益表中單行列示，並於財務報表附註揭露此資訊。

謝謝聆聽！