

民國 105 年發布

企業會計準則公報第九號

負債準備、或有負債及或有資產

說明：以下範例乃舉例性質，所例舉之交易僅供參考，實際交易內容仍必須符合相關法令規範。

範例一 待履行合約

- 本例重點：如何判斷待履行合約？若符合待履行，則不適用第九號公報。
- 引用條文：第二條。
- 適用情況：待履行合約不適用第九號公報。

20X0 年 12 月 1 日，向陽公司與望月公司簽訂合約，由望月公司於 20X0 年起三年內製造並分批交付共 50 單位 Q 零件予向陽公司。望月公司估計製造並交付 Q 零件之不可避免成本不會超過向陽公司支付之價款。

在 20X0 年 12 月 31 日，望月公司尚未製造或交付任何單位之 Q 零件，而向陽公司亦尚未就該等零件進行付款。該向陽公司與望月公司間之合約係屬待履行，因為向陽公司與望月公司皆尚未履行任何義務。

在 20X1 年 12 月 31 日，望月公司已製造並交付 20 單位之 Q 零件予向陽公司，且向陽公司已就該 20 單位進行付款。在該日，因為雙方均相等地履行部分義務，而向陽公司與望月公司間之合約仍有 30 單位屬待履行，望月公司估計製造並交付 Q 零件之不可避免成本不會超過向陽公司支付之價款。

在 20X2 年 12 月 31 日，望月公司已製造並交付所有剩餘 30 單位之 Q 零件予向陽公司，但向陽公司僅支付 20 單位之價款。向陽公司與望月公司間之合約不再符合待履行合約之定義，因雙方並未相等地履行合約條款。向陽公司於 20X2 年 12 月 31 日須認列 Q 零件最後 10 單位尚未付款之負債。

範例二 付款係與未來銷售連結之負債

- 本例重點：負債金額與未來銷貨收入有關，屬待履行合約，不屬於第九號公報之適用範圍。
- 引用條文：第二條。
- 適用情況：待履行合約屬虧損性合約時始適用第九號公報。

元真公司正面對一項宣稱侵害智慧財產權之索賠。元真公司在 20X1 年 12 月 31 日同意支付一筆金額予索賠者，該筆金額包括下列二部分：(1)固定金額；及(2)變動金額，係以未來五年內銷售某項特定產品所產生之任何收入之 5%為基礎。

在 20X1 年 12 月 31 日，元真公司必須考量是否認列支付固定金額及以未來銷售為基礎之變動金額之義務為負債。此將取決於該等金額是否代表過去使用智慧財產權之清償，或元真公司於未來使用該智慧財產權之補償：

- 若該等金額係元真公司過去使用智慧財產權之應付金額（加計補償或懲罰要素），元真公司在 20X1 年 12 月 31 日應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定認列金融負債（包括固定及變動金額之支付）；反之
- 若該等金額與元真公司於未來使用該智慧財產權有關，則義務之產生起因於新銷售之實現且在企業會計準則公報第九號「負債準備、或有負債及或有資產」（以下簡稱第九號公報）下屬於待履行合約。於此情形下，元真公司在 20X1 年 12 月 31 日不應將該等金額認列為負債，除非該待履行合約屬虧損性。

範例三 認列虧損性合約

- **本例重點：**如何判斷虧損性合約以及如何衡量負債準備之金額。
- **引用條文：**第五條、第十三條及第二十六條。
- **適用情況：**所簽訂之合約被認定為虧損性時適用。

情況一 負債準備按履行合約之成本減除企業因履行合約所收取之淨收益（即為淨成本而非總成本）衡量

情況二 負債準備之金額為履行合約而發生之淨成本與怠於履行合約而發生之補償或罰款之孰低者

情況一 負債準備按履行合約之成本減除企業因履行合約所收取之淨收益（即為淨成本而非總成本）衡量

庭香公司簽訂供應商品之合約，該商品估計之銷貨收入為\$1,000。因成本增加，庭香公司為履行合約義務之不可避免成本預計為\$1,200。因此該合約被認定為虧損性，應認列負債準備。庭香公司估計怠於履行合約而發生之補償或罰款等於履行該合約之成本（亦即\$1,200）。

庭香公司對該虧損性合約應認列負債準備，金額等於該合約之現時義務\$200（\$1,200－\$1,000）。

因為第九號公報係提及與合約相關之淨成本而非總成本，故虧損性合約之負債準備應包括履行合約之成本減除企業因履行合約所收取之淨收益。據此，對庭香公司而言，因為預期淨成本只有\$200，故不得認列履行合約之總成本\$1,200。

情況二 負債準備之金額為履行合約而發生之淨成本與怠於履行合約而發生之補償或罰款之孰低者

源祥公司在數年前簽訂承租不動產之營業租賃合約，惟源祥公司現已不再需要該承租之不動產而將其閒置。合約所訂之租期尚有三年，每年租金為\$1,000。

源祥公司認為或許可以找到願意轉租該不動產之承租人，但該轉租可能每年僅可收到\$800。但若源祥公司支付解約金\$550，出租人願意放棄未來\$3,000 之租金收入且終止租約。

第九號公報第五條定義虧損性合約為「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」。

由於該承租之不動產已閒置，且繼續承租之租金費用預期無法由轉租而回收，故應認列負債準備。負債準備之金額應為報導期間結束日清償義務所需支出之最佳估計。若源祥公司轉租該不動產，預期將支付\$3,000 之租金支出，並收到\$2,400 之轉租收益，因此將產生\$600 之虧損（依適當折現率所決定之現值為\$580）。惟在此例中，出租人因終止租約而將收取之賠償金只有\$550，小於\$600 之現值\$580。據此，不論源祥公司是否意圖終止該租賃合約或簽訂轉租合約，其應認列之虧損性合約負債準備金額為\$550。

範例四 最佳估計

- **本例重點：**負債準備之金額應為報導期間結束日清償現時義務所須支出之最佳估計。
- **引用條文：**第十三條至第十五條。
- **適用情況：**認列負債準備之最佳估計金額。
 - 情況一 大量項目之母體，使用期望值計算
 - 情況二 單一義務，以最可能結果為最佳估計
 - 情況三 單一義務，最可能結果為負債準備之最佳估計
 - 情況四 單一義務，其他可能結果大部分高於最可能結果時，負債準備之最佳估計應為比最可能結果高之金額

情況一 大量項目之母體

齊家公司為一行動電話製造商，其對所銷售之行動電話提供銷售日期起 6 個月內非人為因素之損壞之免費維修服務。

齊家公司預計於 20X5 年將會收到 100 支行動電話在保固期間內送廠維修，估計有其中 40% 經評估後會判定為因客戶不當使用而損壞，故齊家公司不會發生維修

成本，有 60% 經評估後，會判定為因製造過程中之疏失而損壞，而每支行動電話之維修成本為 \$1,000。

使用期望值計算，統計上機率有 60% 之送修將產生 \$1,000 之維修成本。因此負債準備之最佳估計為 $\$1,000 \times 100 \times 60\% + \$0 \times 100 \times 40\% = \$60,000$ 。

情況二 單一義務

世欣公司面對一項法律訴訟，有 40% 之機率會勝訴而不會有成本，60% 之機率會敗訴，而敗訴需賠償 \$10,000。

期望值並不適用於此情況，因為永遠不會發生 \$6,000 ($\$10,000 \times 60\%$) 之賠償金額，只有 \$0 或 \$10,000 之可能性。第九號公報第十五條指出個別之最可能結果可能係該負債之最佳估計。就本例而言，由於賠償 \$10,000 之機率較高，故應認列負債準備 \$10,000。

情況三 單一義務—最可能結果

漢祥公司在銷售一項資產時提供更換重要零件之保固，更換 1 個零件之成本為 \$10,000。依據過去經驗，30% 會發生 1 個零件故障，50% 會發生 2 個零件故障，20% 會發生 3 個零件故障。

前述情況中之最可能結果為 2 個零件故障，發生支出成本 \$20,000，漢祥公司考量其他可能之結果後，判斷最可能結果即為該負債之最佳估計，故認列 \$20,000 之負債準備。

情況四 單一義務—其他可能結果大部分高於最可能結果

仁明公司在銷售一項資產時提供更換重要零件之保固，更換 1 個零件之成本為 \$10,000。依據過去經驗，40% 會發生 1 個零件故障，30% 會發生 2 個零件故障，30% 會發生 3 個零件故障。

前述情況中之最可能結果為 1 個零件故障，發生支出成本 \$10,000。在此情形下，雖然最可能結果是 \$10,000，但其機率只有 40%，而其他可能之結果均較此最可能結果為高。此時，最佳估計之金額應高於最可能結果 \$10,000。仁明公司考量其他可能之結果後，認為該負債之最佳估計為 \$20,000，因而認列負債準備 \$20,000。

範例五 折現率之風險調整

- 本例重點：企業應使用反映現時市場對貨幣時間價值及負債特定風險之評估之稅前折現率。該折現率不得再反映於估計未來現金流量時已考量之風險。
- 引用條文：第十八條。

● **適用情況：對折現率之風險調整。**

20X1 年 12 月 31 日，芳林公司對某項將於 20X3 年 12 月 31 日清償之負債之最佳估計金額為 \$100，實際負債金額可能在 \$50 到 \$150 之間。在 20X1 年 12 月 31 日，芳林公司得知若同意在 20X3 年 12 月 31 日支付第三方 \$107.5，則可立即將負債移轉給第三方。據此，考量貨幣時間價值前，企業對現金流出之最佳估計為 \$100（排除任何風險調整），而相當確定於 20X3 年 12 月 31 日應支付之金額為 \$107.5（即包括風險調整 \$7.5）。不論採用未調整風險之最佳估計或調整風險之最佳估計作為計算淨現值之基礎，在報導期間結束日認列之負債準備金額應相同。假設適當之無風險利率為每年 4%。

	未折現金額	淨現值
風險調整後現金流量	\$107.5	\$99.4 ¹
調整風險前現金流量	100.0	99.4 ²

¹ 對風險調整後現金流量使用無風險利率 4%折現後之淨現值為 \$99.4。 $(107.5 \div (1+4\%)^2 = 99.4)$

² 為達到相同之淨現值（\$99.4），必須使用風險調整後利率 0.3%對預期現金流量 \$100 折現。 $(100 \div (1+X)^2 = 99.4)$ ，得出 $X=0.3\%$

將負債折現時，風險調整後之折現率通常低於無風險利率。

範例六 歸墊

- **本例重點：清償負債準備所須支出之一部份或全部預期將由另一方歸墊時，負債準備之認列金額。**
- **引用條文：第八、十三、二十一及二十二條。**
- **適用情況：所認列之歸墊金額不得超過負債準備之金額。**

裕青公司為高度很有可能敗訴之訴訟案之被告，裕青公司預期保險公司將賠償任何發生之損失。

訴訟損失之預期資源流出與預期向保險公司收回之金額係基於相同之過去事項而產生。當符合第九號公報第八條之條件時，企業應對預期資源之流出認列為負債準備，並依第九號公報第十三條之規定，以報導期間結束日清償該義務所需支出之最佳估計衡量之。

至於預期向保險公司收回之金額，裕青公司應評估其保單之有效性。依第九號公報第二十一條之規定，裕青公司僅有在幾乎確定將收到該理賠時，始應認列預期被歸墊之金額（為一項單獨資產）。

裕青公司所認列之歸墊金額不得超過負債準備之金額。裕青公司得將與負債準

備有關之費用及因歸墊所認列之金額於綜合損益表中以淨額表達。

範例七 是否符合負債準備定義之判斷

- 本例重點：在各項義務類型下，是否符合負債準備定義之判斷。
- 引用條文：第八、十、十一及十二條。
- 適用情況：各項義務類型所產生之風險或成本金額能夠可靠估計。

以下所有案例均假設該義務之金額能可靠估計。

風險或成本類型	是否因過去 事項而負有 現時義務	是否很有可 能需要流出 具經濟效益 之資源	結論
產品保固			
案例 1：製造商因銷售合約條款所提供之產品保固。依過去經驗，該保固請求很有可能發生。	✓	✓	於銷售日依法定義務認列負債準備。
土地污染(1)			
案例 2A：為符合法令規定，企業須清理土地污染，該法令規定幾乎確定在年後會頒布。	✓	✓	依預期之法定義務認列負債準備。
土地污染(2)			
案例 2B：企業並無法定義務，但為了遵照其已廣泛公開之清理政策，而須清理土地污染。	✓	✓	依推定義務認列負債準備。
除役			
案例 3：政府之開採許可條款中明定企業於油井設備耐用年限結束時須將其移除之法定義務。	✓	✓	對使用之資產認列負債準備，並包含於油井設備之成本中。
退款政策			
案例 4：零售商遵行其公開之退款政策，即使並無法定義務。	✓	✓	依推定義務認列負債準備。

風險或成本類型	是否因過去事項而負有現時義務	是否很有可能需要流出具經濟效益之資源	結論
關閉事業部(1)			
案例 5A：在報導期間結束日以前董事會已決定關閉事業部，但尚未與受影響者溝通且尚未實施。	×		報導期間結束日之前並無義務事項。
關閉事業部(2)			
案例 5B：在報導期間結束日以前董事會已決定關閉事業部、詳細計畫已完成且已通知員工及客戶。	✓	✓	依預期關閉成本認列負債準備。
法律要求安裝煙塵過濾器			
案例 6：依法應在 20X1 年 6 月 30 日前安裝煙塵過濾器。			
(1) 在 20X0 年 12 月 31 日報導期間結束日。	×		在報導期間結束日並無義務事項。
(2) 在 20X1 年 12 月 31 日報導期間結束日（假設尚未安裝）。	×		— 尚未安裝過濾器（義務事項尚未發生）故對安裝成本不負有現時義務，但
	✓	✓	— 已違反法令（義務事項已發生），故須對很有可能產生之處罰及罰款認列負債準備。
員工再培訓			
案例 7：由於法令修訂，公司為使員工熟悉新法令之規定而對員工進行再培訓。於報導期間結束日，尚未開始對員工進行再培訓。	×		尚未實施訓練（義務事項尚未發生）。惟若法令規定企業須對員工再培訓時，企業應依前述案例 6 之原則判斷是否認列負債準備。
虧損性合約			
案例 8：承租不動產但予以閒置之營業租賃租金給付。	✓	✓	依不可避免之租金給付認列負債準備。

風險或成本類型	是否因過去事項而負有現時義務	是否很有可能需要流出具經濟效益之資源	結論
保證			
案例 9：啟動公司於 20X3 年 12 月 31 日為小云公司之借款提供保證。			
(1) 在 20X3 年 12 月 31 日報導期間結束日，小云公司財務狀況穩定。	✓	×	並非很有可能造成經濟效益移轉。
(2) 在 20X4 年 12 月 31 日報導期間結束日，小云公司已違約並聲請債權人保護。	✓	✓	依估計可能提出之請求認列負債準備。
訴訟案件			
案例 10：企業於 20X2 年間發生一件訴訟案，截至 20X3 年 12 月 31 日，法院尚未做出判決。			
(1) 報導期間結束日為 20X2 年 12 月 31 日，在財務報表核准發布前，律師評估該企業不會被判決負有賠償責任。	×		經考量現有證據，企業並無現時義務。
(2) 報導期間結束日為 20X3 年 12 月 31 日，律師評估該企業將會被判決負有賠償責任。	✓	✓	依估計應賠償金額認列負債準備。
整修成本（非法規要求）			
案例 11A：因技術考量，熔爐每五年需替換內層一次，在報導期間結束日內層已使用三年。	×		義務取決於未來之行動，故無現時義務。相關支出係於發生時資本化並提列折舊。
整修成本（法規要求）			
案例 11B：法規要求航空公司每三年需對飛機進行徹底維修。	×		義務取決於未來之行動（航空公司可選擇出售或繼續使用該飛機），故無現時義務。相關支出係於發生時予以資本化並提列折舊。

範例八 延遲交貨罰款之負債準備

- 本例重點：延遲交貨罰款之負債準備衡量。
- 引用條文：第八條、第十條及第二十四條。
- 適用情況：簽約時尚未知有無法及時送貨的可能，然而報導期間結束日預期將延遲交貨而產生之預計損失，應認列負債準備。

瑞遠公司（曆年制）與其主要客戶在 20X1 年 2 月 1 日簽訂銷售合約，約定 20X2 年 2 月 1 日前以每單位售價 \$100 交付 100 單位之產品（單位成本為 \$90），若延遲交貨達 10 天以上，將針對延遲送達之部分給予每單位 50% 之折扣。簽約時，瑞遠公司有能力及意圖及時完成 100 單位。然而在 20X1 年 12 月 31 日，瑞遠公司僅交付 80 單位，且由於產能限制，預期 20X2 年 2 月 1 日前只能再交付 10 單位。因此，在 20X1 年 12 月 31 日，瑞遠公司預期有 10 單位將以每單位 \$50 之折扣價格出售。

此合約產生之總收入為 \$9,500 $[(\$100 \times 90) + (\$50 \times 10)]$ ，總成本為 \$9,000 $(\$90 \times 100)$ ，因此就合約整體而言仍屬獲利。然而在報導期間結束日瑞遠公司預期有 10 單位將延遲交貨而產生損失 \$400 $[(\$50 \times 10) - (\$90 \times 10)]$ ，另外 10 單位仍可及時送達而產生利益 \$100 $[(\$100 \times 10) - (\$90 \times 10)]$ 。對於預期發生損失之 10 單位是否應認列負債準備？

瑞遠公司應就合約未完成義務所產生之預計損失（而非僅就預計延遲交貨之部分）認列負債準備，故應認列之負債準備金額為未完成義務所產生之可能損失 \$300 $(\$400 - \$100)$ （若重大則應折現）。若瑞遠公司能藉由購入合適之產品並於 20X1 年 2 月 1 日前交付以減少損失，則瑞遠公司應考量調整該負債準備以反映將發生之預期經濟損失。

假如瑞遠公司在簽約時已知有無法及時送貨之可能，則不應認列負債準備，而應屬於企業會計準則公報第十號「收入」下收入認列之議題。若瑞遠公司在一開始即預期 100 單位之平均單價為 \$95 $(\$9,500 \div 100)$ 時，即應以每單位 \$95 認列收入而非 \$100。

民國 106 年發布

企業會計準則公報第九號

負債準備、或有負債及或有資產

說明：以下範例乃舉例性質，所例舉之交易僅供參考，實際交易內容仍必須符合相關法令規範。

範例一 設備租賃之負債準備

- **本例重點：**設備租賃之承租人應依其是否具有執行檢查之現時義務判斷是否認列負債準備。
- **引用條文：**第八條、第十一條、第十三條及第十七條。
- **適用情況：**租約條款規定承租人須執行檢查時負債準備之認列。

情況一 須執行檢查義務之不同情況

情況二 將檢查成本折現，一次估列負債準備

情況一 須執行檢查義務之不同情況

定聯公司以營業租賃方式承租一設備，該設備每使用 3,000 小時須接受一項昂貴之檢查。

承租人應依租約條款是否規定在租約到期並返還設備時須執行檢查，判斷是否認列負債準備：

1. 若並未要求到期返還設備時執行最後一次檢查（亦即，承租人可以使用至 2,999 小時，且在返還設備時無須執行檢查），則無須認列負債準備，因並無法定義務存在。
2. 若返還設備時無論已使用多少小時均須執行一次檢查，則在租約開始時，即應針對下一次檢查之成本認列負債準備，並依下一次 3,000 小時或預期租約到期前累計使用時數孰短者予以攤銷。
3. 若返還設備時須依已使用小時之比例計算應支付之費用（例如使用 2,400 小時須支付 80% 之成本），則在設備使用時始產生義務，應依照已使用時數認列負債準備。

情況二 將檢查成本折現，一次估列負債準備

定聯公司以營業租賃方式承租一設備，所簽訂之租賃合約為期六年且不可取消，合約規定租期每兩年要做一次檢查（不考慮設備之使用時數）。在此情況下，租約一開始就確定每兩年要做一次檢查，故應將租賃期間之三次檢查成本折現，並於

租約開始時一次估列負債準備。

