

www.pwc.com

企業會計準則公報最新問 答集及釋例說明

資誠聯合會計師事務所
會計專業諮詢服務
洪嘉謙 副總經理
2018年5月

本件資料內容僅供課程內部討論使用，非屬於對相關議題表示之意見，亦不得援引作為任何權利或利益主張之基礎。

此份資料未經編製者書面之同意，不得任意轉載或做其他目的之使用。

若有任何事實、法令或是政策之變更，編製者保留修正本件資料之權利。

講師簡歷

| 學歷 |

國立政治大學會計研究所畢業

私立輔仁大學會計系畢業

| 經歷 |

- 普華永道中天會計師事務所高級經理
- 會計研究發展基金會講師

| 授課經歷 |

- 企業併購
- 員工獎酬-員工福利及股份基礎給付
- **IFRS與T-IFRS差異解析**
- **T-IFRS與企業會計準則公報差異解析**

| 專長 |

- 企業併購
- 員工獎酬-員工福利及股份基礎給付

Agenda

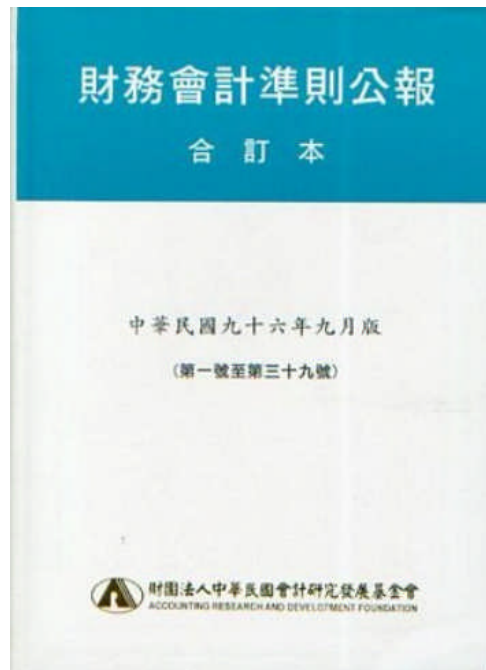
1. 企業會計準則公報簡介
2. 企業會計準則公報問答及釋例
3. 企業會計準則公報最新修訂趨勢
4. 提問及討論

企業會計準則公報最新問答集及釋例說明

企業會計準則公報簡介

1

台灣一般公認會計原則發展趨勢-大小會計分流

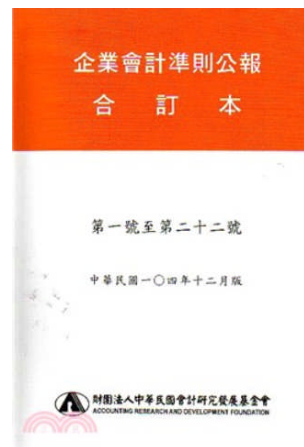


公開發行
以上公司



證券發行人財務報告編製準則第三條，所稱一般公認會計原則，係指「**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**」

非公開發
行公司



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**」
(經商字第一〇四〇二四一九〇〇〇號)

企業會計準則公報

http://gcis.nat.gov.tw/mainNew/subclassNA
ction.do?method=getFile&pk=613

The screenshot shows a web browser window with the URL <http://gcis.nat.gov.tw/mainNew/subclassNAction.do?method=getFile&pk=613>. The page title is "企業會計準則公報". The navigation bar includes links for "首頁" (Home), "商業會計專區" (Commercial Accounting Special Area), and "企業會計準則公報". A search bar with the text "全站檢索" and a magnifying glass icon is present. Below the search bar, there is a red link for "【熱門查詢】公司/商業/工廠登記資料" and a "進階檢索" button. A "回上一頁" (Return to Previous Page) button is also visible. The main content area contains a list of links: "簡介", "特色", "已發布公報目錄", "公報內容閱覽", "企業會計準則公報差異分析", "問答集內容閱覽", "參考範例內容閱覽", "最新研擬動態", "修訂評估結果", and "財團法人會計研究發展基金會--企業會計準則專區". A disclaimer in red text states: "(企業會計準則公報及差異分析表之著作權為財團法人中華民國會計研究發展基金會所有，並免費提供大眾閱覽，但僅限個人使用，不得作為商業用途之應用。)". The footer of the page indicates the source: "資料來源：財團法人會計研究發展基金會".

|| [首頁](#) > [商業會計專區](#) > 企業會計準則公報

全站檢索

[【熱門查詢】公司/商業/工廠登記資料](#) [進階檢索](#)

[回上一頁](#)

(企業會計準則公報及差異分析表之著作權為財團法人中華民國會計研究發展基金會所有，並免費提供大眾閱覽，但僅限個人使用，不得作為商業用途之應用。)

- [簡介](#)
- [特色](#)
- [已發布公報目錄](#)
- [公報內容閱覽](#)
- [企業會計準則公報差異分析](#)
- [問答集內容閱覽](#)
- [參考範例內容閱覽](#)
- [最新研擬動態](#)
- [修訂評估結果](#)
- [財團法人會計研究發展基金會--企業會計準則專區](#)

資料來源：財團法人會計研究發展基金會

企業會計準則公報最新問答集及釋例說明

企業會計準則公報問答及釋例

2

企業會計準則公報未包含之會計議題

- 管理階層應依其判斷，按下列順序考量，以訂定並採用可提供具攸關性及可靠性之資訊之會計政策：

1. 企業會計準則公報對處理類似及相關議題之規定。
2. 「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。

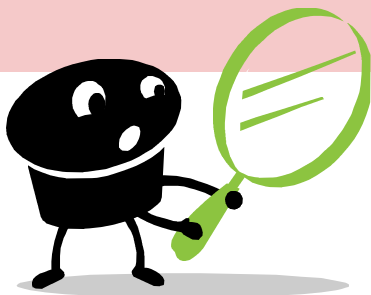
應適用
金管會
所公告
於企業
之報導
期間所
適用之
TIFRS
版本
(106-094)

- 企業考量上述第3及第4項之規定時，不得與前項第1及第2項之規定之意旨衝突。（EAS4.5）

合併財務報表

- 適用EAS之企業無須編製合併財務報表，若自願編製合併財務報表，該合併報表之編製不適用EAS7.9之規定(即對子公司不採用權益法)。
- 企業應依EAS4.4之規定及EAS4.5所規定之考量順序，訂定並採用編製合併財務報表之會計政策。
- 企業依前述規定編製之合併財務報表得聲明該合併財務報表係依EAS編製。

(105-122)



股份基礎給付

- 企業若有股份基礎給付交易，對於該等交易之認列及衡量，原則上應參照IFRS2「股份基礎給付」之相關規定處理。(105-065)(105-291)
- 對於該等交易之揭露，企業依EAS2第52至55段之規定，自行決定於財務報表附註中所揭露與股份基礎給付交易有關之資訊，例如：
 - 股份基礎給付協議之性質及範圍
 - 股份基礎給付交易影響當期損益及財務狀況之資訊
 - 當期所收取商品或勞務之公允價值或所給與權益工具之公允價值如何決定等

企業得不依IFRS2第44至52段之規定揭露與SBP有關之資訊

股份基礎給付(續)

- 若企業所發行之員工認股權無法於衡量日可靠估計其公允價值，應依IFRS2第24至25段之規定採用內含價值法。內含價值係指交易對方有權認購或取得之股份之公允價值與交易對方為取得該等股份所須或將須支付之價格間之差額，該股份之公允價值應以其淨值為衡量依據。
- 企業依公司法第235條之1之規定以股票分派員工酬勞時，其發行價格及股數之計算應以前一年度財務報表之淨值作為計算基礎。

待出售非流動資產

- 企業對於待出售非流動資產(或處分群組)之分類、衡量及表達，得不參照IFRS5「待出售非流動資產及停業單位」之相關規定處理，惟仍應依EAS2之規定，於綜合損益表中列報停業單位損益之資訊。
- 企業亦得依IFRS5之規定，將非流動資產或處分群組分類為待出售，並依相關衡量及表達之規定處理。(105-064)

短期員工福利

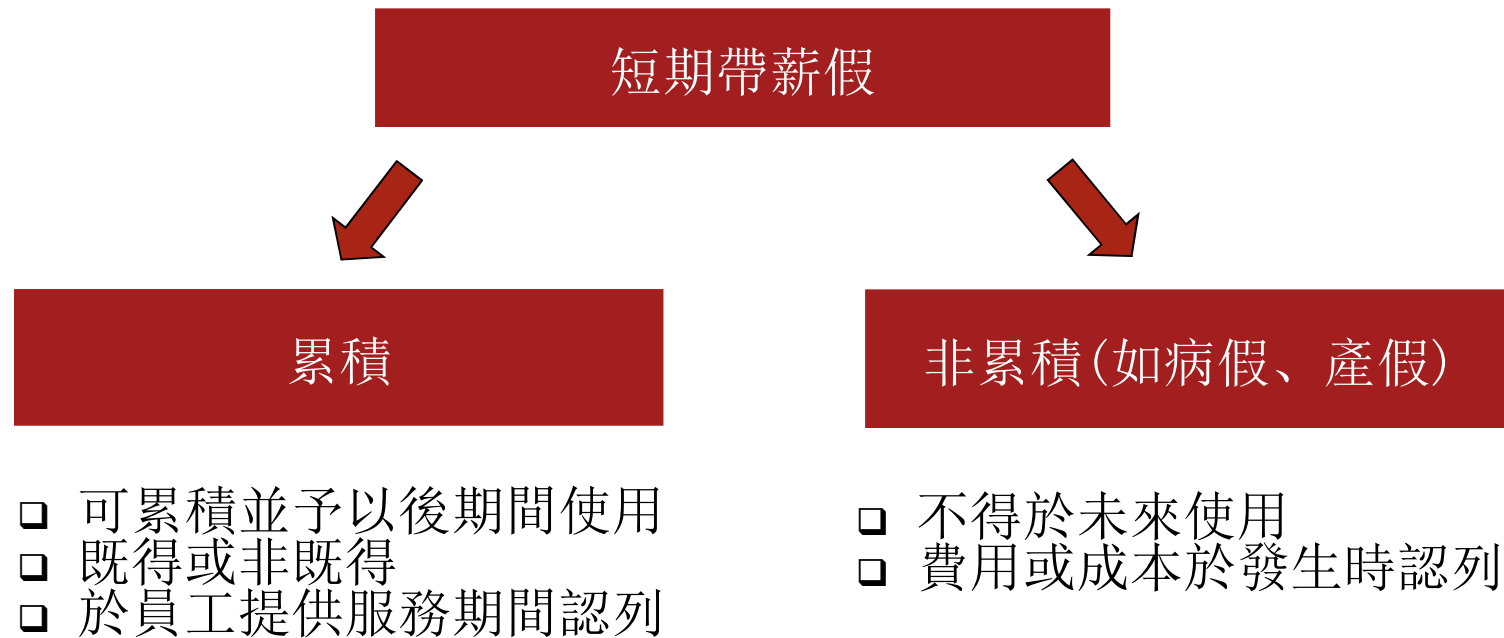
企業對於短期員工福利(例如，短期帶薪假、利潤分享及紅利計畫)，宜參照IAS19第9至25段之規定處理。(105-309)

● 當員工於會計期間內已對企業提供服務時，企業應將為換取該項服務而預期支付之短期員工福利之非折現金額，認列：

- 1) 為一項**負債**(若支付金額超過福利的非折現金額，則超過部分認列為預付)
- 2) 為一項**費用**(除非依其他準則符合資本化之規定，作為資產成本之一部分)

(IAS19.11)

短期員工福利-短期帶薪假



(IAS19.13)

員工退休金

商業有支付員工退休金之義務者，應於員工在職期間依法提列，並認列為當期費用。(商會第61條)

- 確定提撥計畫(新制退休金): (105-310)

- 1) 企業每一期間之義務係按該期間所將提撥之金額決定，無須使用精算假設以衡量義務或費用。
- 2) 當員工於某一期間內已對企業提供服務時，企業應將為換取該項服務而應計之確定提撥計畫應付提撥金額，認列為退休金成本及負債(應計退休金費用)

- 確定福利計畫(舊制退休金): (105-304)

- 1) 繼續延用以前年度認列方法
- 2) 強制(註)或自願採用IAS19

註：以前年度採用財會第18號公報者，強制改為IAS19

員工退休金

確定福利計畫-會計處理步驟

- 1) 決定短絀(deficit)或剩餘(surplus)
 - 使用精算技術(單位預計福利成本法 projected unit credit method)以對員工當期及以前期間服務所賺得之福利金額作可靠估計
 - 將福利折現，以決定確定福利義務現值及當期服務成本
 - 短絀(或剩餘)=確定福利義務現值－計畫資產之公允價值
- 2) 決定淨確定福利負債(資產)之金額→短絀或剩餘調整淨確定福利資產上限限制之影響。
- 3) 決定應認列於損益之金額
- 4) 決定應認列於其他綜合損益之淨確定福利負債(資產)再衡量的金額

如企業有超過一個確定福利計畫，應對每一重大計畫單獨採用上述程序。

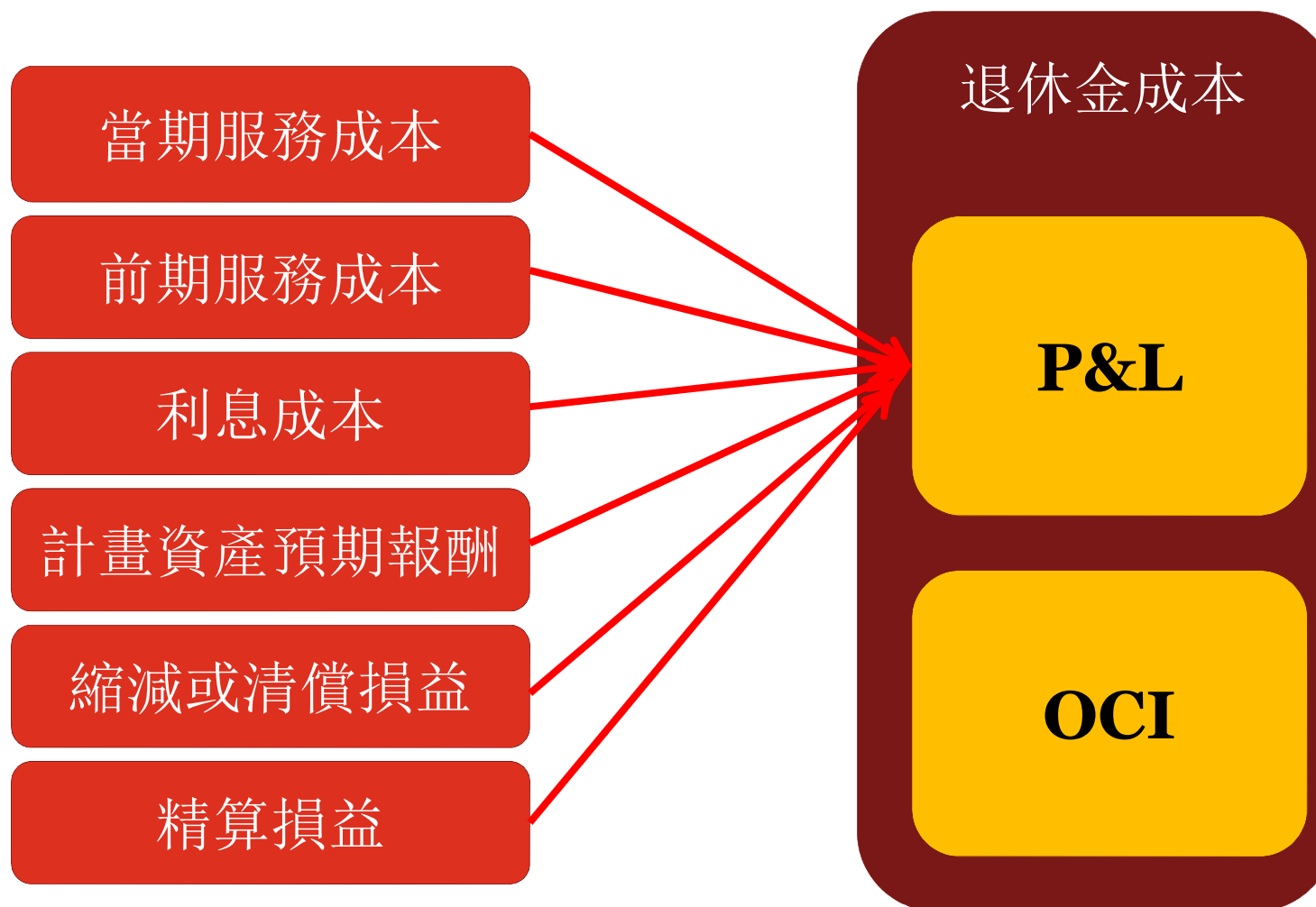
員工退休金

忠實表述計畫提撥狀況_資產負債表之主要改變

	ROC18	IAS19	主要改變
確定福利義務現值	XXX	XXX	
計畫資產公允價值	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	
剩餘/短絀(提撥狀況)	XXX	XXX	
未認列精算利益(損失)-緩衝區法	XXX	-	刪除緩衝區法認列精算損益選項
未認列前期服務成本-未既得	XXX	-	前期服務成本立即認列於費用
未認列過渡性淨給付義務	XXX	-	過渡性淨給付義務立即認列於費用
補提最低退休金負債	<u>XXX</u>	<u>-</u>	無此規定
資產負債表認列之負債	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	

員工退休金

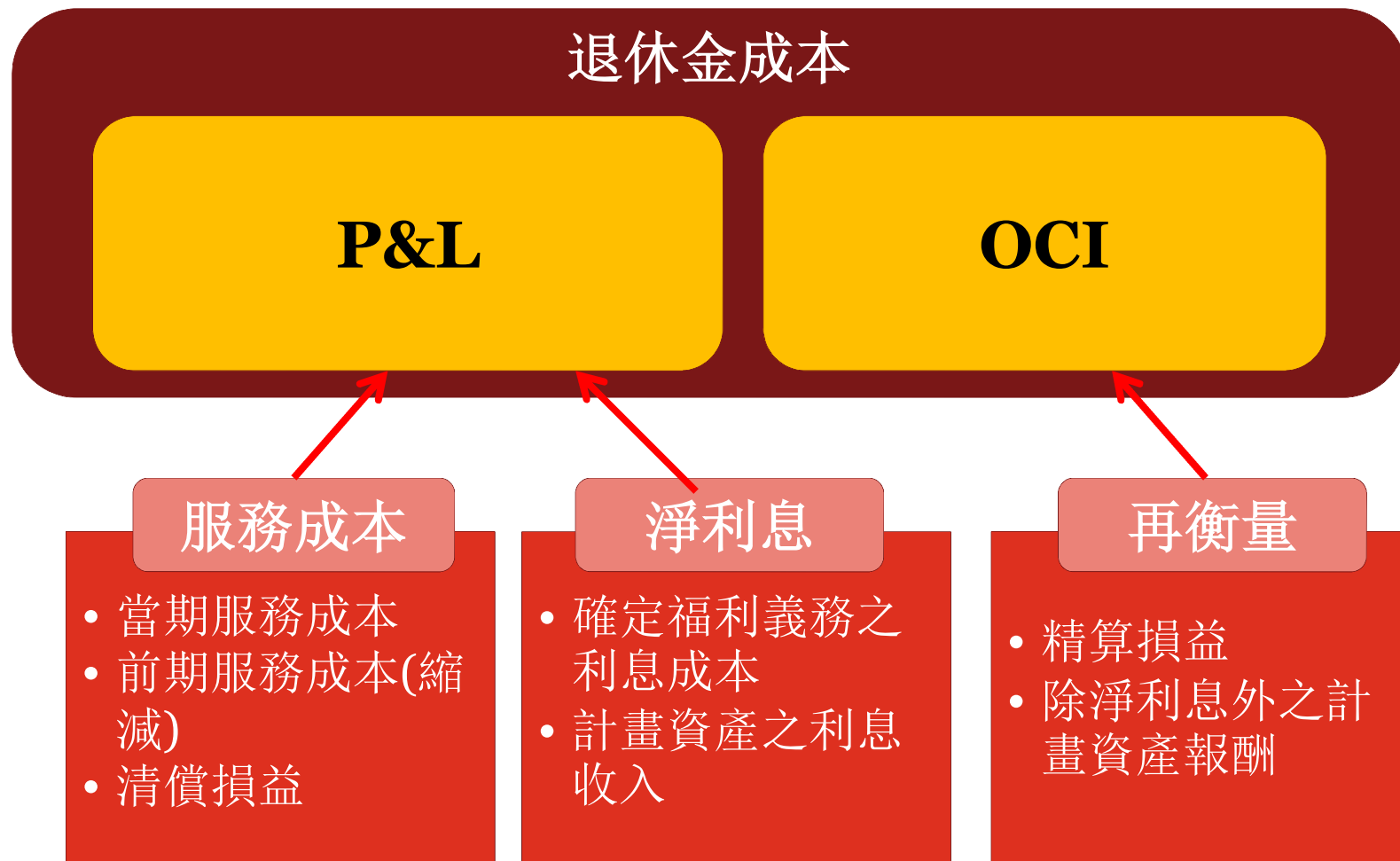
對綜合損益表之主要改變



員工退休金

對綜合損益表之主要改變

IAS 19

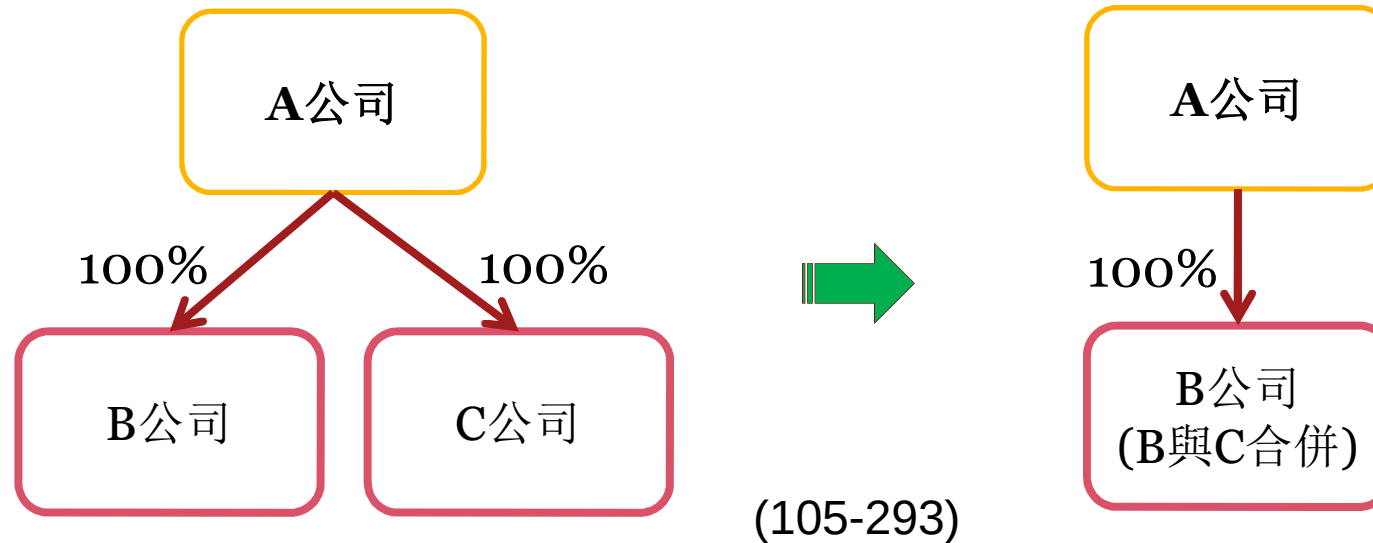


員工退休金

- 企業變更或選擇採用IAS19之相關規定處理時，對於該等確定福利計畫之揭露，企業依EAS2第52至55段之規定，自行決定於財務報表附註中所揭露與確定福利計畫有關之資訊，例如：
 - 確定福利計畫之特性及與該等計畫相關之風險
 - 財務報表中因確定福利計畫所產生之金額
 - 確定福利計畫可能會如何影響企業未來現金流量之金額、時點及不確定性等

企業得不依IAS19第135至152段之規定揭露與確定福利計畫有關之資訊
(106-132)

共同控制



- B公司及C公司係共同控制下之個體，故該合併之性質為**組織重組**。
- B公司應以[A公司對C公司帳上採用權益法之投資之**帳面價值**]入帳 (而非以消滅公司淨資產原帳面價值)。
- [B公司支付對價]超過[A公司對C公司帳上採用權益法之投資之**帳面價值**]部分，於B公司及A公司帳上均調整權益項目。

共同控制

B公司應以[A公司對C公司帳上採用權益法之投資之帳面價值]入帳：

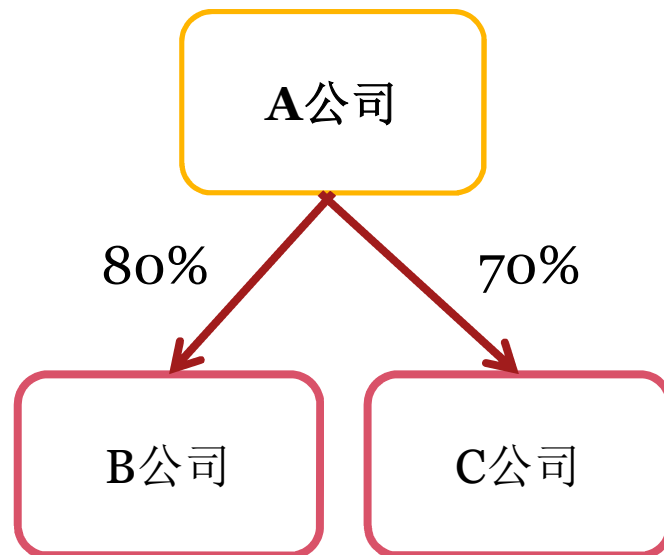
- 應為A公司評估原採用權益法之投資減損損失後之金額
- B公司應承續A公司原投資C公司所產生之投資成本與股權淨值間差額之餘額（繼續處理）
- C公司消滅時，B公司應將帳上對C公司之採用權益法之投資轉為資產及負債項目(該日A公司合併財務報表上所認列C公司資產及負債之帳面金額為基礎)

[B公司支付對價]超過[A公司對C公司帳上採用權益法之投資之帳面價值]部分，於B公司及A公司帳上均調整權益項目：

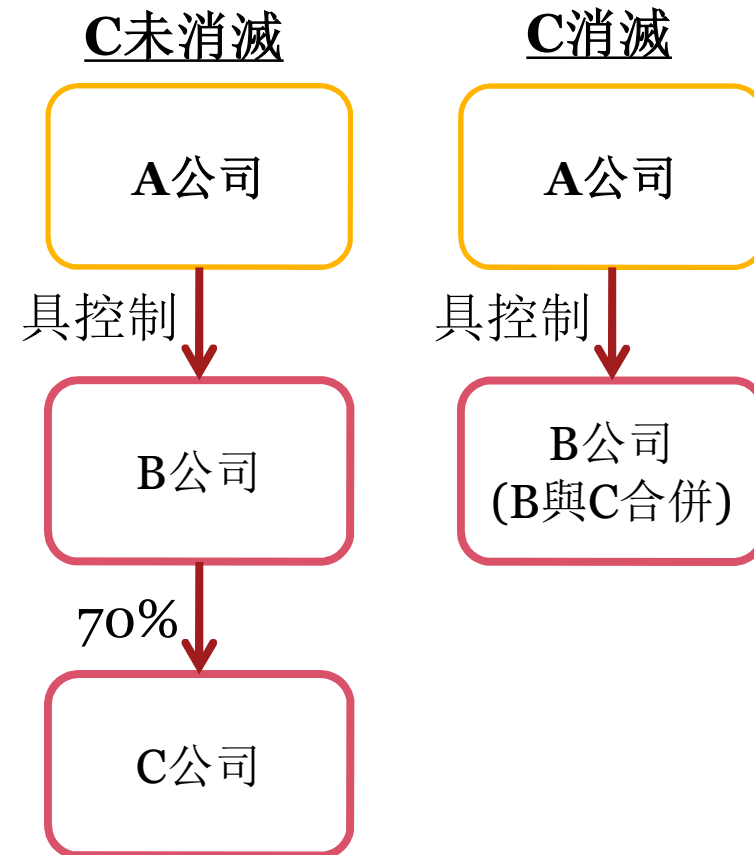
- C公司原股東權益項目中，與其淨資產相關之科目（如換算調整數等）應按原金額轉列。
- 其他非與其資產負債相關之資本公積及保留盈餘金額則應調整適當之權益科目
 - 因與法令之限制有關，事屬主管機關權責，本會不便表示意見，實務上調整資本公積-發行溢價

共同控制

合併前：



合併後：



B公司是否追溯重編以前年度之財報？
(105-321、105-322及105-323)

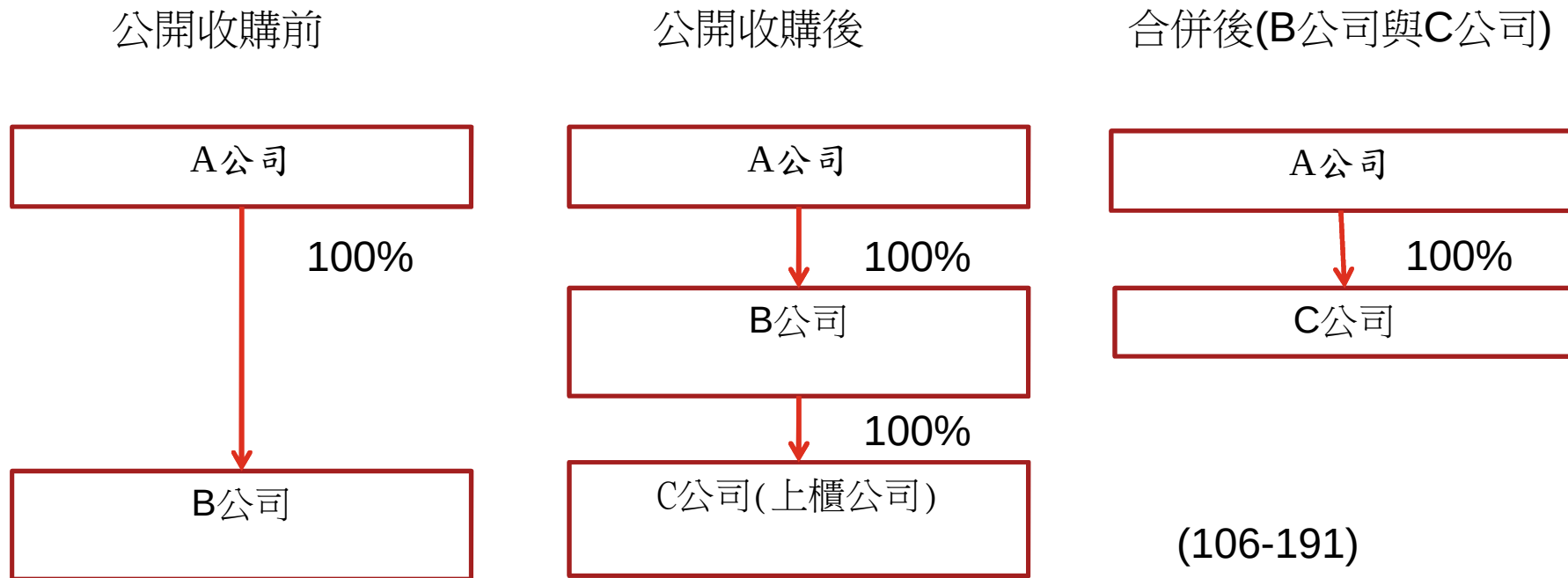
共同控制

- 應視為**自始即合併**
 - ✓ 編製合併年度之比較財務報表時，應**追溯重編**前期財務報表。

個體財務報表		
	股權收購	吸收合併
資產負債表	B公司追溯重編比較資產負債表時，應將對C公司之 投資與共同控制下前手權益 分別列示於資產及權益項下。	B公司追溯重編比較資產負債表時，應將 共同控制下前手權益 及 合併前非屬共同控制之股權(非控制權益) 於權益項下單獨表達。
綜合損益表	B公司追溯重編比較綜合損益表時，應將C公司之綜合損益 中原屬A公司所享有之份額 計入比較綜合損益表中之本期綜合損益。	B公司追溯重編比較綜合損益表時，應將C公司之綜合損益計入，並將C公司綜合損益中原屬外部第三人所享之份額作為綜合總損益之減項（ 合併前非屬共同控制股權淨利 ）



企業合併新設公司



- ✓ A公司為併購C公司而設立B公司。
- ✓ C公司原為上櫃公司，但被B公司收購後，即辦理下櫃，並與B公司進行合併。

Q：為企業合併而新設之B公司是否能作為會計上之收購者？

企業合併新設公司

Answer: (以B公司+C公司之角度分析)

- 因B公司取得C公司之全部股權後隨即與C公司合併，且B公司係A公司為了併購交易而暫時增設之公司，合併後之經濟實質為C公司
 - B公司實質上為C公司之延續
 - 應視為A公司收購C公司，B公司不得作為收購者
- 採用帳面價值法
 - 應按C公司資產及負債之帳面金額認列資產及負債(不得認列A公司收購C公司產生之商譽)，B公司支付之收購成本超過C公司淨資產帳面金額之部分，應作為權益之減項。

企業合併新設公司

判斷為達成企業合併而新設之個體是否能作為會計上之收購者，除應遵循EAS7之相關規定外，應就經濟實質考量控制權是否移轉。若有下列任一情況，即推定控制權未實質移轉，但有反證者除外：

僅為表徵控制權移轉而刻意安排買進或賣出股權

被收購公司原實質控制股東與收購公司另有協議或安排將控制權移轉回原實質控制股東

被收購公司原實質控制股東受有保障，以維其實質控制權

新設之公司係被收購公司原實質控制股東為組織重組之目的而設立

控制權若未實質移轉，則為共同控制下個體或業務之合併；此時，新設之個體不得作為會計上之收購者，而應採用帳面價值法。

企業合併新設公司

控制權若已實質移轉，尚應判斷新設之個體是否為被收購公司之延續。除有反證者外，若有下列情形，新設之個體係被收購公司之延續，不得作為會計上之收購者，而應採用帳面價值法：

新設之個體於收購完成後即與被收購公司吸收合併，合併後存續之公司經濟實質係為該被收購公司

新設之個體雖未與被收購者吸收合併，惟新設之個體僅係為併購交易而安排，且無商業實質

新設之個體經濟實質如為母公司(集團)之延續，則新設公司仍可能作為會計上之收購者。(例如，新設之個體尚有收購其他公司，且有充分證據顯示新設之個體係作為專以吸收合併其他公司，或作為控股公司)

不動產、廠房及設備

- 不動產、廠房及設備(商準第18條)

指用於商品或勞務之生產或提供、出租予他人或供管理目的而持有，且預期使用期間超過一年之有形資產。包括土地、建築物、機器設備、運輸設備及辦公設備等會計項目。

- 原始成本包括：
 - 購買價格, 減去商業折扣及讓價
 - 使資產達到預期運作方式之必要狀態及地點之任何直接可歸屬成本
 - **測試成本係指測試資產是否正常運作之成本，並減除使資產達可供使用地點及狀態而產出項目(如於測試設備時所產出之樣品)之銷售淨價款。(105-132)**
 - 拆卸、移除該資產及復原其所在地點之原始估計成本
 - 不動產、廠房及設備之成本包含借款成本。

自用廠房改建為新屋

Question: A公司將自用廠房拆除改建為新屋，所拆除廠房之帳面金額及其他因拆除而發生之成本，可否作為新屋之成本？(106-342)

Answer:

1) A公司拆除自用廠房改建新屋，所拆除廠房之帳面金額及其他因除而發生之成本並非使新屋達到預期運作方式之必要狀態及地點之直接可歸屬成本，故不得作為新屋之成本。

2) A公司應依EAS8.27之規定除列，並依EAS8.29之規定將其帳面金額與淨處分價款間之差額認列為損益。

投資性不動產

定義：

- 投資性不動產，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。（商準第17條）

後續衡量：

- 原則：採成本模式，以成本減累計折舊及累計減損列示。
- 例外：配合編製合併財務報告之母公司依其他法令規定，得採公允價值模式。（105-192）

指台灣法令，
如編準

投資性不動產

Question: 企業投資性不動產之會計政策是否得自行選用公允價值模式或成本模式？(105-192)

Answer:

依企業會計準則公報第十六號「投資性不動產」第十四條之規定，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。惟法令另有規定者，應依其規定辦理。

依商業會計處理準則第十七條之規定，企業對於投資性不動產除配合編製合併財務報告之母公司依其他法令辦理者，得選擇第十六號公報第十六條至第十八條之公允價值模式作為會計政策外，均應採用成本模式作為會計政策。

投資性不動產

Question: 若子公司曾依商業會計處理準則第十七條之規定，對其投資性不動產採公允價值模式，嗣後因其母公司喪失對該子公司之控制，致該子公司不再需要配合母公司編製合併財務報告，則該子公司對投資性不動產後續會計處理是否應改採成本模式？若須改採成本模式，其帳面金額是否須作調整？(105-193)

Answer:

若子公司曾依商業會計處理準則第十七條之規定，選擇公允價值模式作為其投資性不動產之會計政策，嗣後因其母公司喪失對該子公司之控制，致使該子公司不再需要配合母公司編製合併財務報告，則該子公司對投資性不動產之會計處理應改採成本模式。於此情況下，該子公司應以改採成本模式之日投資性不動產之公允價值，作為其後續依成本模式處理之認定成本。

投資性不動產

Question: 對投資性不動產選擇成本模式之企業是否須揭露投資性不動產公允價值之資訊？若須揭露，應以何種方式揭露？(105-296)

Answer:

企業會計準則公報第十六號「投資性不動產」第二十六條未規定須對採用成本模式之投資性不動產揭露其公允價值。惟對投資性不動產選擇成本模式之企業若自願揭露投資性不動產之公允價值，尚應依第十六號公報第二十六條第7款之規定揭露。

商譽及非確定耐用年限無形資產之攤銷方法

- 企業若依EAS18.17之規定，對於商譽及非確定耐用年限之無形資產，選擇以合理有系統之方法分期攤銷，依EAS18.19之規定，其攤銷應反映企業預期資產未來經濟效益之消耗型態；若該型態無法可靠決定時，應採用直線法。(105-217)
- 若企業選擇以合理有系統之方法分期攤銷，攤銷年限最長不得超過十五年，且企業應對於同一類之無形資產採用相同之攤銷年限。(105-217)
- 企業對商譽之後續衡量應採用一致之會計政策處理，不得以個別交易為基礎處理；對每一類非確定耐用年限無形資產之後續衡量亦應採用一致之會計政策處理，不得以個別交易為基礎處理。(105-218)

商譽及非確定耐用年限無形資產之攤銷方法

- 企業對自企業合併所取得及包含於投資關聯企業帳面金額中之商譽之後續衡量應採用一致之會計政策處理。若企業選擇對企業合併及取得關聯企業交易產生之商譽以合理有系統之方法分期攤銷，則對於所有該等商譽均應以相同年限按直線法分期攤銷。攤銷年限最長不得超過十五年。
(105-292)
- 企業改變商譽及非確定耐用年限無形資產之後續衡量方法(合理有系統之方法分期攤銷或每年定期進行減損測試)，係屬會計政策變動，應追溯適用所有會計政策變動。(105-295)

企業合併所取得商譽進行減損測試

Question: 企業會計準則公報第十九號「資產減損」第二十六條規定「若分攤至現金產生單位之部分或全部之商譽，係企業合併當年度所取得，則該單位應於當年度結束前進行減損測試」。若企業選擇依合理有系統之基礎攤銷商譽，除無須每年定期進行減損測試外，是否亦無須於企業合併當年度結束前進行減損測試？

Answer:

企業若已選擇依合理有系統之基礎攤銷商譽，對於受攤商譽之現金產生單位係於有減損跡象時進行減損測試，無須依第十九號公報第二十六條之規定於企業合併當年度結束前對受攤商譽之現金產生單位進行減損測試。(105-195)

分攤商譽至現金產生單位

Question: 企業應如何將合併取得之商譽分攤至現金產生單位或現金產生單位群組？

Answer: (105-318)

企業合併所取得之商譽，應自收購日起分攤至收購者預期會因該合併綜效而受益之各現金產生單位或現金產生單位群組，無論被收購者其他資產或負債是否分派到該等單位或單位群組。每一受攤商譽之現金產生單位或現金產生單位群組應：

1. 代表為內部管理目的監管商譽之企業內最低層級；且
2. 不大於營運部門。

分攤商譽至現金產生單位

Answer: (105-318)

前項第二款所述之「營運部門」係指企業之組成部分：

1. 該組成部分從事可能賺得收入並發生費用（包括與同一企業內其他組成部分間交易相關之收入與費用）之經營活動；
2. 該組成部分之營運結果定期由該企業之主要營運決策者複核，用以制定分配資源予該部門之決策及評量其績效；及
3. 該組成部分已有單獨之財務資訊者。

商標權訴訟支出

Question: 企業於商標權之存續期間內所發生之訴訟支出是否得資本化為無形資產之一部分? (106-340)

Answer:

1) 在許多情況下，因無形資產之性質致使無法對該資產進行增添或部分重置。據此，多數後續支出可能僅維持現有無形資產所含之預期未來經濟效益，而不符合無形資產之定義及認列條件。

2) 問題所述因商標權而發生之訴訟支出，僅能維持該商標權現有之預期未來經濟效益，尚難以增加其未來經濟效益，故應於發生時認列為費用。此外，若為敗訴，則屬顯示該商標權可能已減損之跡象，企業應對其進行減損測試。

廣告支出

Question: 企業為促銷產品所進行專案銷售（即專為某項或某批產品而擬定之單獨銷售計畫，並積極從事促銷工作者）之廣告支出，例如單一工地預售屋之廣告支出，可否遞延？（105-137）

Answer:

- 依企業會計準則公報第十八號「無形資產」第十條之規定，內部產生無形項目之支出（例如：廣告及促銷活動之支出），除該公報另有規定者外，應認列為費用。
- 在某些情況下，企業發生之支出雖可對其提供未來經濟效益，但並未取得或產生可認列之無形資產或其他資產。企業為促銷產品所進行專案銷售之廣告支出並未取得或產生可認列之無形資產或其他資產，故應於發生時認列為費用。

客戶取得成本

當企業係支付予客戶以外之第三方且符合下列條件時，該等支出始得資本化為無形資產：

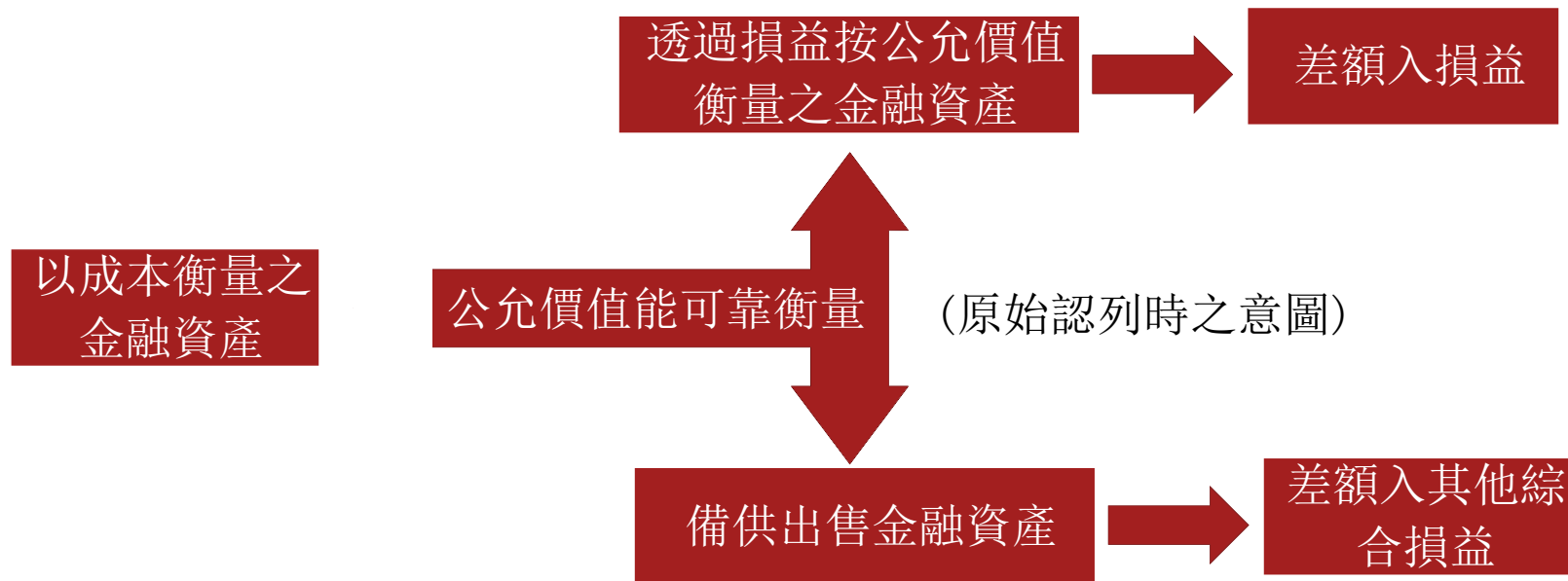
- 該等支出可個別溯至與特定客戶之具法律約束力合約，且與該合約直接相關。
- 該等支出所溯至之合約須符合企業會計準則公報第十八號「無形資產」中所規定可辨認性之條件。
- 該等支出係為取得一合約之直接增額成本且預期可回收。企業判斷可回收性之指標包括（但不限於）過去歷史經驗、收取保證金或預收一定之費用等。
- 該等支出能就每一合約個別辨認且能可靠衡量。企業須具有個別記錄及評估個別客戶未來經濟效益之系統，以便能協助企業評估該等每一合約所屬無形資產之可回收性及減損。(105-138)

無形資產攤銷

可接受之折舊及攤銷方法之闡釋

- 以包括資產使用之活動所產生之**收入為基礎**之折舊(攤銷)方法並不適當。
➔因為影響收入的原因較複雜，未必反映企業消耗資產未來經濟效益之預期型態。
- 例外：當符合下列兩個條件之一時，攤銷方法可以以收入為基礎
 - 1) 無形資產固有之主導性限制因素係達某一收入門檻。(如採礦權之終止，係以固定採礦收入為準)
 - 2) 能佐證收入與無形資產經濟效益之消耗係高度相關時。
(106-192 and 274)
- 企業應自本問答集(106-274，106.9.25發布)發布之報導期間開始日推延適用本問答集。

以成本衡量之金融工具



(105-294)

潛在表決權

對重大影響之判斷：

企業評估潛在表決權是否導致重大影響時，應考量目前可行使或可轉換潛在表決權(包括其他個體所持有之潛在表決權)之存在及影響，並應檢視所有影響潛在表決權之事實及情況(包括個別或綜合考量潛在表決權行使之條款及其他合約之安排)，但無須考量潛在表決權持有者之管理階層行使或轉換該等潛在表決權之意圖及其財務能力。(EAS6.6 and 7)

對控制之判斷：

企業會計準則公報第7號並無規定，潛在表決權如何影響控制之判斷。依企業會計準則公報第四號第五條之規定，應類推上述對重大影響之判斷的規定。(106-190)

關聯企業與合資之權益變動

關聯企業與合資

於T-IFRS下，依取得後投資者所享有之被投資者淨資產份額之變動而調整。因此，當關聯企業/合資發生OCI及損益以外之權益變動且不影響投資公司對其持股比例時，投資公司得選擇：

Option 1—將所有權益變動均按持股比例認列(資本公積-採用權益法認列之投資股權淨值變動數)

→EAS採用此法 (105-313)

- **Option 2**—判斷屬投資公司可享有關聯企業份額下之權益變動按持股比例認列^註

[註] 關聯企業發行自身權益交割股份基礎給付計畫與員工及發行含權益項目之可轉換公司債時，於發行或執行時不認列，但若持有人未執行選擇權而失效時，即應按當時持股比例認列。

投資關聯企業及合資之減損測試

企業得選擇採用下列項目之一衡量其對投資關聯企業或合資之使用價值：

- 企業對自關聯企業或合資所產生估計未來現金流量(包括關聯企業或合資因營運所產生之現金流量之份額及最終處分該投資所得之價款)之現值
- 企業預期自該投資收取股利及最終處分該投資產生之估計未來現金流量之現值

(106-130)

子公司之權益變動

子公司

母公司於個體財務報表下對子公司OCI及損益以外之權益變動且不影響母公司對其控制力時之會計處理仍維持與合併財務報表一致之基礎[註]，亦即僅認列合併財務報表下歸屬於母公司權益之變動數(與前述關聯企業之option 2作法相同) (105-314)

[註] 子公司發行自身權益交割股份基礎給付計畫與員工及發行含權益項目之可轉換公司債時，所產生之相關權益於合併財務報表係屬非控制權益，待持有人未執行選擇權而失效時，按當時持股比例轉列母公司權益

順流銷貨

大平公司於20X1年1月1日以\$80,000 取得小平公司80%普通股股權，取得時小平公司之業主權益包括普通股股本\$50,000 及保留盈餘\$50,000，小平公司可辨認淨資產之公允價值與其帳面金額相等，非控制權益按小平公司可辨認淨資產公允價值20%（非控制權益之比例）衡量。

20X1年度及20X2年度中，大平、小平公司僅有一筆集團間之交易，即大平公司於20X1年度銷貨\$8,000予小平公司，毛利\$2,500。小平公司於20X2年度始將此項交易之全部商品售予第三方。

試作大平公司相關會計分錄。

順流銷貨

20X1/12/31

未實現銷貨損益	2,500
---------	-------

採用權益法之投資	2,500
----------	-------

註：「未實現銷貨損益」係銷貨毛利之減項，且相對項目為「採用權益法之投資」而非「遞延貸項」（106-131）

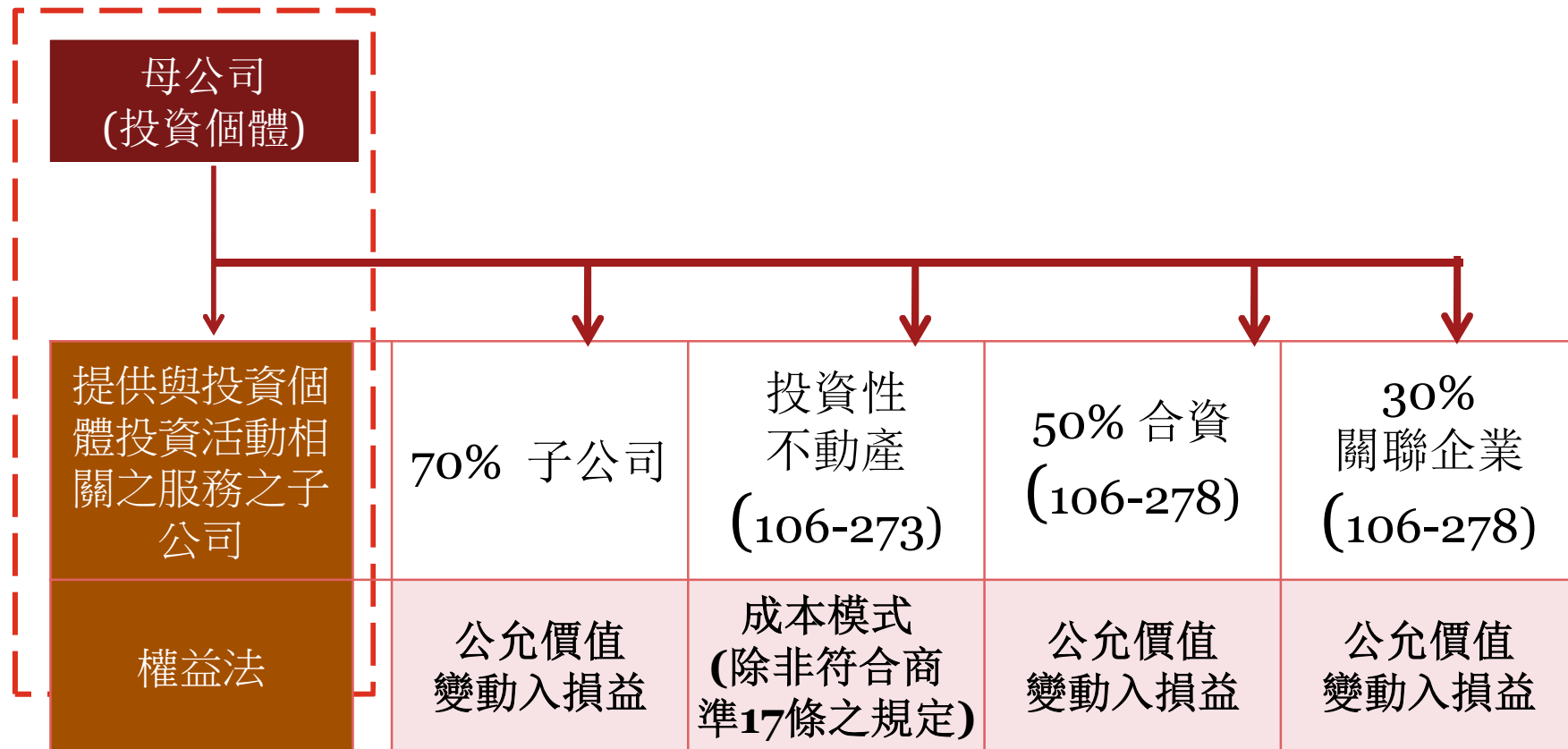
20X2/12/31

採用權益法之投資	2,500
----------	-------

已實現銷貨損益	2,500
---------	-------

註：「已實現銷貨損益」係銷貨毛利之加項

投資個體之衡量



企業合併-收購日

收購日係指收購者對被收購者取得控制之日，

- 通常為收購者依法移轉對價、取得被收購者資產或承擔被收購者負債之日(結清日)
 - 收購者以發行新股作為取得被收購者股份之對價進行股份交換，收購日通常為換股基準日(增資發行新股基準日)。(106-277)

企業合併-衡量取得之可辨認資產及承擔之負債

衡量原則： (EAS7.25)

收購者應按收購日之公允價值，衡量所取得之可辨認資產及承擔之負債

公允價值衡量之例外：

待出售資產
(105-131)

再取回權利
(105-129)

補償性資產
(105-128)

員工福利
(106-271)

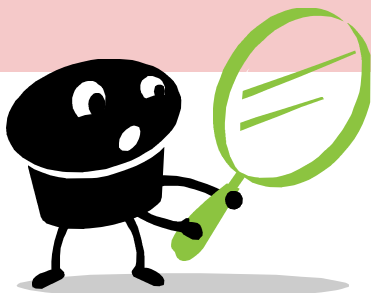
股份基礎給付
(105-130)

遞延所得稅
(EAS7.27)

待出售資產

- 企業對於待出售之非流動資產（或處分群組）之分類、衡量及表達，若選擇參照國際財務報導準則第5 號「待出售非流動資產及停業單位」之相關規定處理，則其對於企業合併中有關待出售資產之衡量，應參照國際財務報導準則第3 號「企業合併」中對衡量待出售資產之例外規定，於收購日將分類為待出售之非流動資產（或處分群組）應按公允價值減出售成本衡量。

(105-131)



再取回權利

再取回權利：收購者重新取得其先前授予被收購者之某項權利(如，技術授權協議中，授權使用收購者技術之權利)，該權利授權被收購者可使用一項或多項收購者之已認列或未認列資產。

- 係一項可辨認無形資產，應將其與商譽分別認列
- 非以公允價值衡量，應以相關合約之剩餘期間為基礎衡量其價值(不考慮潛在續約之可能性)
- 應於合約之剩餘合約期間內攤銷
- 若產生再取回權利之合約條款相對於相同或類似項目之現時市場交易條款係較有利或較不利，收購者應認列清償利益或損失。

(105-129)

補償性資產

- 若賣方以合約補償收購者與特定資產或負債全部或部分有關之或有事項或不確定性之結果(如或有負債或所得稅不確性)，則可認列補償性資產。
- 認列被補償項目的同時認列補償性資產，其衡量基礎應與被補償項目一致，惟補償性資產須評估無法回收之備抵評價金額(但按公允價值衡量之補償性資產，無須個別設置備抵評價科目)。

(105-128)

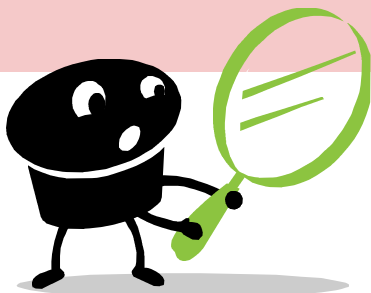
員工福利

- 確定福利計畫之應計退休金負債應按公允價值衡量(得參照IAS19「員工福利」之精算評價方法。(106-271))
- 確定福利計畫之應計退休金負債：
 - ✓ 計畫資產之公允價值-確定福利義務現值(若為正數，須考慮資產上限)
 - ✓ 收購者與被收購者之精算假設可能不同，致確定福利義務現值亦可能不同

股份基礎給付(SBP)

- 企業對於企業合併中有關股份基礎給付交易之衡量，應參照國際財務報導準則第3號「企業合併」中對衡量股份基礎給付交易之例外規定處理。
- 企業應依國際財務報導準則第2號「股份基礎給付」規定之方法，於收購日衡量與被收購者之股份基礎給付交易相關之負債或權益工具，或與以收購者之股份基礎給付交易替代被收購者之股份基礎給付交易相關之負債或權益工具。

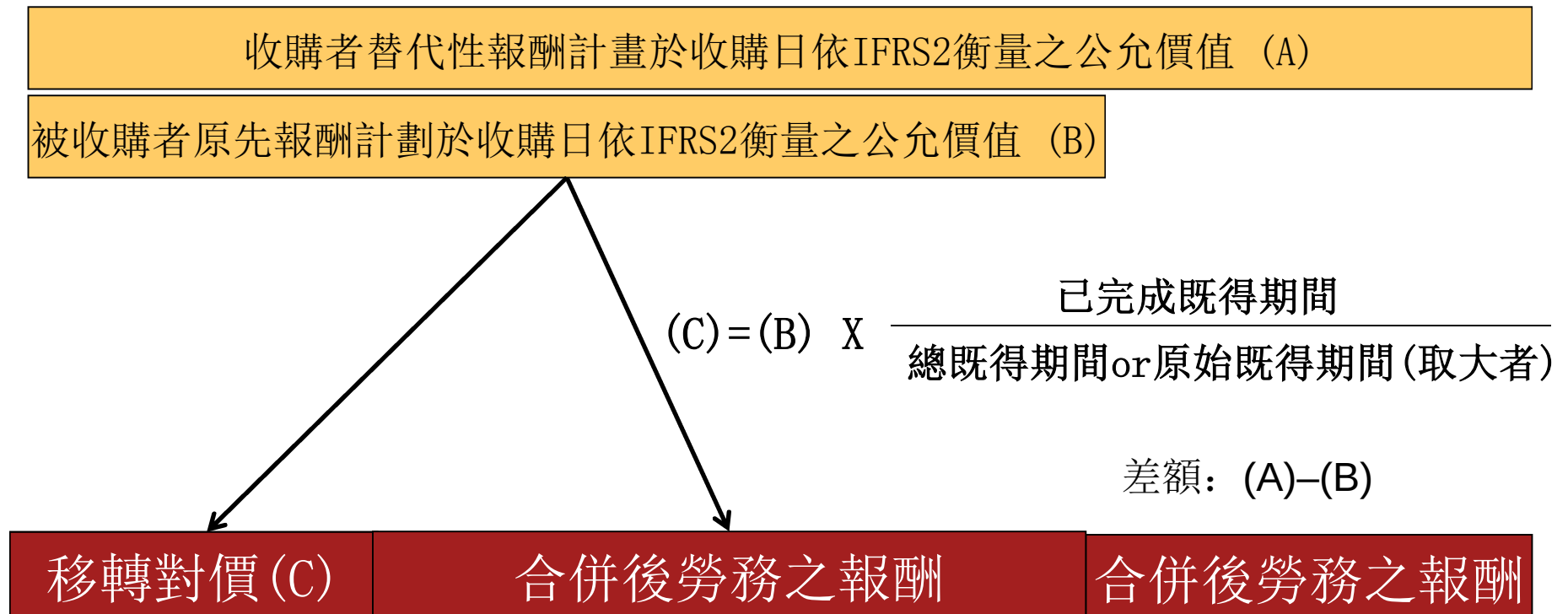
(105-130)



股份基礎給付(SBP)

收購者支付之股份基礎給付應區分為以下兩部份：

- 移轉對價→影響商譽
- 合併後勞務之報酬→影響合併後費用



流動負債之定義

企業應於負債符合下列情況之一時，將其分類為流動負債： (EAS2.32)

1. 預期於正常營業週期中清償之負債。
2. 主要為交易目的而持有之負債。
3. 於報導期間結束日後十二個月內到期清償之負債。
4. 企業不能無條件將清償期限遞延至資產負債表日後至少十二個月之負債。

Q: 若企業能無條件將某負債之清償期限遞延至資產負債表日後至少十二個月，惟企業須隨時依交易對方之選擇以發行該企業權益工具清償該負債時，應將該負債分類為流動負債或非流動負債？ (105-214)

A: 若企業能無條件將負債之清償期限遞延至資產負債表日後至少十二個月，即使須隨時依交易對方之選擇以發行權益工具清償該負債，仍應將該負債分類為非流動負債。

所得稅-土地增值稅

Question:

企業移轉土地所有權時，因土地漲價產生之土地增值稅，應作為處分土地之利益（損失）之減少（增加），抑或認列為所得稅費用？(105-188)

Answer:

我國之土地增值稅屬企業會計準則公報第十二號「所得稅」第二條所定義之所得稅，故企業應於處分時將土地增值稅認列為所得稅費用。處分年度之處分損益應依企業會計準則公報第八號「不動產、廠房及設備」第二十九條之規定，以未減除土地增值稅前之淨處分價款與土地帳面金額間之差額，認列為損益。

所得稅-土地增值稅

Question:

企業之自用土地若依法令規定辦理土地重估價，所估列之土地增值稅相關負債於財務報表上應如何表達？(105-188)

Answer:

企業若依法令規定對土地辦理重估價，其產生之所得稅影響數依第八號公報第十八條之規定，應依第十二號公報之規定處理。故企業針對重估價土地所估列之土地增值稅相關負債，應借記「與本期其他綜合損益相關之所得稅」，貸記「遞延所得稅負債—土地增值稅」。

租賃之分類

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。有下列情形之一時，通常分類為融資租賃：

1. 租賃期間屆滿時，資產所有權移轉予承租人。
2. 承租人有權選擇購買該租賃資產，且能以明顯低於選擇權行使日該資產公允價值之價格購買，致使在租賃開始日，即可合理確定此選擇權將被行使。
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。(EAS20.6)

租賃之分類

- 企業應依據基本實質及經濟事實，判斷租賃期間是否涵蓋租賃資產經濟年限之主要部分，及最低租賃給付現值是否達該租賃資產幾乎所有之公允價值。例如，若租賃期間達租賃資產經濟年限四分之三以上，租賃期間可能涵蓋租賃資產經濟年限之主要部分。若最低租賃給付現值達該租賃資產公允價值90%以上，最低租賃給付現值可能達該租賃資產幾乎所有之公允價值。
- 惟前述情況並非絕對屬於融資租賃，如有其他特徵能清楚地顯示，租賃並未移轉附屬於租賃資產所有權之幾乎所有風險與報酬，則此租賃應分類為營業租賃。(105-196)

營業租賃

承租人-營業租賃

承租人不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。但另一種有系統之基礎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。(EAS20.15)

出租人-營業租賃

出租人不不論以何種基礎收取租金，應將租賃收益總額（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收益。但另一種有系統之基礎更能代表資產使用效益遞減之時間型態，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。(EAS20.22)

若租金係以已公布之指數或統計數字為基礎計算，以反映預期之一般通貨膨脹時，得不採直線法認列費用（收益）(105-197)

子公司等比例退還投資款及分配現金股利

Question：國外子公司辦理減資等比例退還投資成本，母公司應如何處理與該子公司相關之累計兌換差額？(105-198)

Answer：

- 由於並未造成母公司及非控制權益相對之所有權權益變動， 因此母公司不得視為部分處分國外營運機構而調整已認列於其他綜合損益之累計兌換差額 。
 - 母公司應依減資金額乘以減資基準日之即期匯率計算長期投資沖減金額， 借記「現金/ 其他應收款」， 貸記「採用權益法之投資」；
 - 資產負債表日再依EAS22之規定計算應有之累計兌換差額 。
- 國外子公司分配現金股利之會計處理相同。

收入-客製化商品建造協議

Question: 不動產建造以外之客製化商品建造之協議，是否適用建造合約之會計處理？(105-139)

Answer:

企業應類推適用企業會計準則公報第十號「收入」第三十一條及第三十二條之規定，判斷非不動產建造之企業依客戶要求規格製造商品之協議，是否適用建造合約之會計處理。

惟企業重複製造數個客戶規格商品時，若商品之控制及所有權之重大風險與報酬並未於製造進行中移轉予買方，而係於完成製造並交付時移轉予買方，應於交付時依第十號公報第十四條處理，不適用前述建造合約之規定。

收入-開帳單並代管

Question: 何謂開帳單並代管 (Bill and Hold) 之銷售? 其收入應如何認列?
(105-233)

Answer:

開帳單並代管之銷售，係指買方取得所有權並接受帳單，但要求延遲交貨之情況。若買方未於合約中約定明確之交貨時點，或所指明之交貨時點遠長於產業慣例，則非屬開帳單並代管之銷售。

收入-開帳單並代管(續)

Answer:

企業對開帳單並代管交易之收入，應於符合EAS10.14之所有條件、買方取得所有權且符合下列所有條件時認列：

1. 很有可能交貨。
2. 該項目係為現有、**可辨認**且於認列銷售時已達能交付予買方之狀況。
3. 買方明確告知遞延交貨之指令。
4. 適用一般之付款條件。

企業於考量是否符合前述條件中之「可辨認」時，應考量商品之特殊性。例如，如屬客製化商品，因企業無法將已出售予客戶之商品作為履行其他訂單使用，亦無法以其他商品替代該已出售之商品，故符合「可辨認」之條件。

收入-委外加工

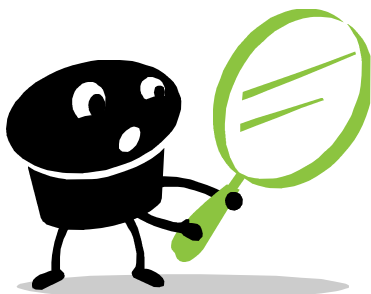
企業與其他企業間買賣原料、半成品、或委由其他企業加工之交易事項，若有下列情形之一時，不應作為進銷貨處理（所有權之重大風險及報酬並未移轉），而應視其交易實質、契約約定以判斷係為產品融資合約、原料加工或其他類型之交易：

- 將存貨賣給其他企業之同時，約定於一定期間後按一定價格，將該存貨或利用該存貨加工之商品再買回。
- 買方支付價款之義務不確定，例如：受其是否能將產品再出售或產品被竊等之影響。
- 賣方對買方再銷售業績負有重大責任，例如：賣方須代為銷售或代為尋找買主。

(106-276)

股東捐贈

- 股東無償贈與企業之資產將使得企業之權益增加，而企業無須支付任何對價亦未產生清償義務，此係股東基於其股東之地位所為之行為，故企業應將股東捐贈之資產以資本投入處理，按公允價值入帳，並認列為權益項目。(105-135)



非股東捐贈

企業收到非股東捐贈之資產應依其性質就經濟實質作適當之會計處理：

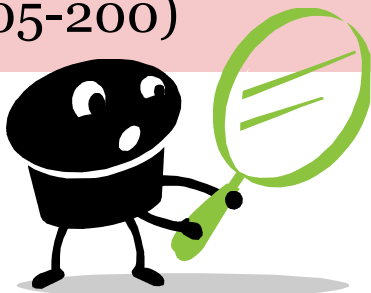
- 企業收到政府補助之資產，應依企業會計準則公報第二十一號「政府補助及政府輔助」之規定處理。
- 企業對於政府以外之非股東捐贈之資產，應先判斷是否與其他交易相關。若與其他交易相關，應依該等交易所適用之企業會計準則公報處理；若與其他交易無關，應依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」第五條之規定，於判斷所適用之會計政策時，類推適用第二十一號公報之規定處理。(105-136)



合建分屋及合建分售之會計處理

- 建設公司於合建分屋之協議下，以其房屋與地主之土地作交換，乃是為了未來之房地銷售而作此安排，故房地交換應與後續之房地銷售一併考量，建設公司不得將此交換視為產生收入之交易，而應俟房地銷售予買方（第三人）時，依企業會計準則公報第十號「收入」第十四條之規定處理。
- 建設公司於合建分售之協議下，亦應於完全滿足第十號公報第十四條之條件時認列收入。

(105-200)



綜合損益表-表達議題

Question: 企業若有因營業活動而發生之收益及費損，但無法歸屬於綜合損益表中「營業收入」、「營業成本」或「營業費用」，亦不宜歸屬於「營業外收入及支出」之項目時，應如何於綜合損益表中表達該等項目？(105-241)

Answer:

企業若有因營業活動而發生之收益及費損，但無法歸屬於綜合損益表中「營業收入」、「營業成本」或「營業費用」，亦不宜歸屬於「營業外收入及支出」之項目時，企業得於綜合損益表中新增適當之會計項目，例如於「營業費用」之後，視實際需要新增「**其他收益及費損淨額**」項下之適當會計項目。

綜合損益表-表達議題

代 碼		105年度		104年度	
		金 額	%	金 額	%
4000	營業收入淨額(附註五、二五、三七及四三)	\$ 947,938,344	100	\$ 843,497,368	100
5000	營業成本(附註五、十二、三二、三七及四一)	<u>473,077,173</u>	<u>50</u>	<u>433,117,601</u>	<u>51</u>
5900	調整前營業毛利	474,861,171	50	410,379,767	49
5920	與關聯企業間之已(未)實現利益	(<u>29,073</u>)	-	<u>15,126</u>	-
5950	營業毛利	<u>474,832,098</u>	<u>50</u>	<u>410,394,893</u>	<u>49</u>
	營業費用(附註五、三二及三七)				
6300	研究發展費用	71,207,703	7	65,544,579	8
6200	管理費用	19,795,593	2	17,257,237	2
6100	行銷費用	<u>5,900,837</u>	<u>1</u>	<u>5,664,684</u>	<u>1</u>
6000	合 計	<u>96,904,133</u>	<u>10</u>	<u>88,466,500</u>	<u>11</u>
6500	其他營業收益及費損淨額(附註十五、十六、二六及三二)	<u>29,813</u>	-	(<u>1,880,618</u>)	-
6900	營業淨利(附註四三)	<u>377,957,778</u>	<u>40</u>	<u>320,047,775</u>	<u>38</u>
	營業外收入及支出				
7060	採用權益法認列之關聯企業及合資損益份額(附註十四及四三)	3,495,600	-	4,132,128	-
7190	其他收入(附註二七)	<u>6,454,901</u>	<u>1</u>	<u>4,750,829</u>	<u>1</u>

綜合損益表-表達議題

二六、其他營業收益及費損淨額

	105年度	104年度
處分不動產、廠房及設備淨益	\$ 46,548	\$ 433,559
不動產、廠房及設備減損損失	-	(2,545,584)
變更租約利益	-	430,041
其 他	(16,735)	(198,634)
	<u>\$ 29,813</u>	<u>(\$ 1,880,618)</u>

現金流量分類

Question: 母公司對子公司之所有權權益變動但未導致喪失控制之交易所產生之現金流量，應分類為來自投資活動之現金流量或來自籌資活動之現金流量？(105-199)

Answer:

依企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」第十一條之規定，母公司對子公司所有權權益之變動，未導致母公司喪失對子公司之控制者，應為權益交易，即作為與業主（以其業主之身分）間之交易。故企業編製現金流量表時，應將對子公司之所有權權益變動但未導致喪失控制之交易所產生之現金流量分類為來自籌資活動之現金流量。

所得稅-股東可扣抵帳戶及稅額扣抵比率

- 企業應於民國106年度之財務報表附註中揭露民國107年2月7日公布之所得稅法修正條文自民國107年1月1日起已廢除兩稅合一設算扣抵制度相關規定。
 - 106年度之財務報表：
 - ✓ 因應所得稅法之修訂，企業得免依企業會計準則公報第十二號「所得稅」第三十八條之規定揭露民國106年度報導期間結束日股東可扣抵帳戶餘額及民國106年度預計分配股利之稅額扣抵比率。
 - 105年度之財務報表：
 - ✓ 企業仍應揭露比較期間，股東可扣抵稅額帳戶餘額及民國105年度實際分配股利之稅額扣抵比率。
- (107-078)

關係人

- 提供主要管理人員服務予報導個體(或報導個體之母公司)之「管理個體(或該個體之其他集團成員)」為報導個體之關係人。
 - 上述關係人交易揭露特別規定如下：個體須揭露支付予提供主要管理人員服務之管理個體之金額。(106-193)
- 判斷可能之關係人關係時，應評估關係之實質，而非僅評估其法律形式。故企業於判斷其他個體是否為關係人時，應將以他人名義(不論為法人或自然人)持有之股份納入考量。(106-275)
- 兩公司之執行業務股東或董事有半數以上相同者，係屬公司法第369條之1規定所稱之關係企業，除能證明不具控制或重大影響者外，應視為實質關係人。(106-275)

企業會計準則公報最新問答集及釋例說明

企業會計準則公報最新修訂趨勢

3

企業會計準則委員會工作計畫

- 106年度：

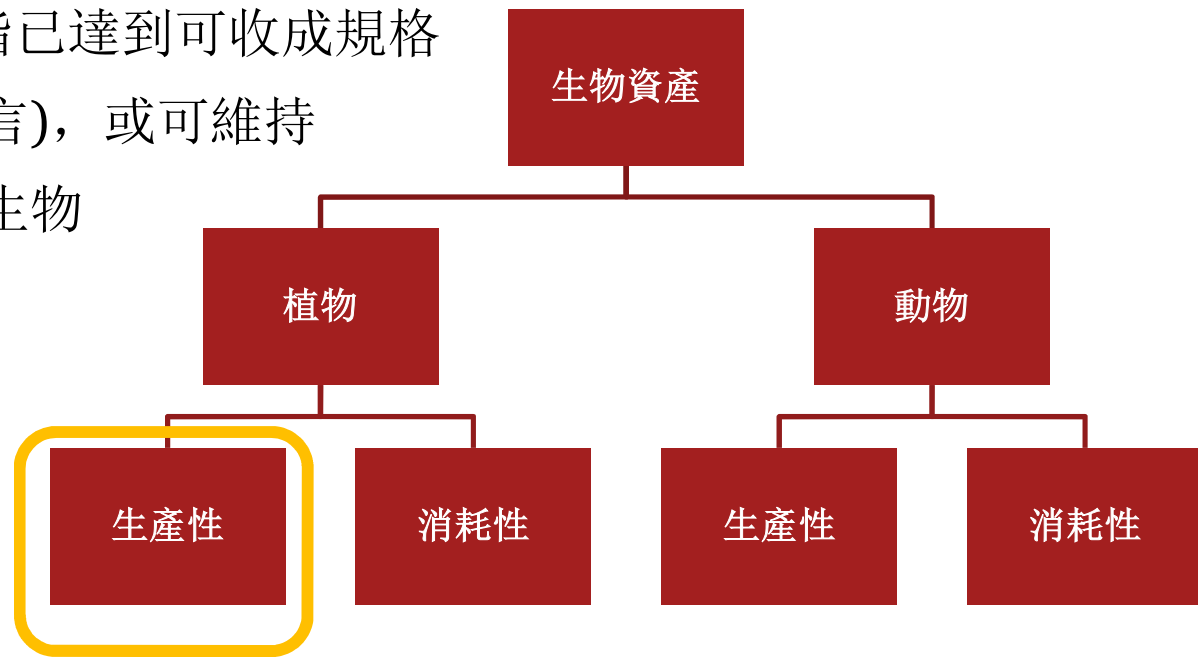
- ✓ 企會第八號公報及第十七號公報之修訂：生產性植物

- 107年度之預計工作計畫：

- ✓ 企會第六號公報、第七號公報及第十五號公報之修訂
 - 配合IASB修改IAS28、IFRS3及IFRS10，修訂企會第六號公報及第七號公報
 - 配合公司法修法，參考IAS32增訂發行複合金融工具（例如，可轉換公司債）之會計處理
- ✓ 增訂企會第二十三號公報
 - 配合公司法修法，參考IFRS2增訂有關股份基礎給付交易之會計處理
- ✓ 15則問答集及15則參考範例

生物資產用語定義

- **生物資產**：係指具生命之動物或植物 (如乳牛、豬隻、葡萄樹、果樹)
- 消耗性生物資產：係未來將收成為農產品或以生物資產出售者
- 生產性生物資產：係消耗性生物資產以外之生物資產
 - ✓ 乳牛→牛奶 蘋果樹→蘋果
- 成熟生物資產：係指已達到可收成規格 (對消耗性生物資產而言)，或可維持規律性收成(對生產性生物資產而言)之生物資產。



EAS17修正

EAS17修正-生產性植物

- 生產性植物：係指具下列條件之植物
 - ✓ 用於農產產品之生產或提供；
 - ✓ 預期生產農產品期間超過一期；
 - ✓ 除作為附屬之殘料(如柴火)出售外，作為農業產品出售之可能性甚低➡排除消耗性生物資產之屬性
- 同時具生產性生物資產及消耗性生物資產之屬性者，亦非生產性植物。
例如，同時作為木材及水果之樹木。

EAS17修正-生產性植物

- EAS17「農業」排除生產性植物之適用。生產性植物應適用EAS8「不動產、廠房及設備」(可用成本模式或重估價模式)。然而EAS17適用於生產性植物之產出。
 - ➔ 蘋果樹適用EAS8，但樹上之蘋果適用EAS17。
- 生物性植物在於能符合管理階層預期運作方式之必要狀態及地點前(未成熟之生物性植物)之必要栽培活動，應適用自建工程之會計處理(不認列生物轉化利益)
- 本修正應自108.1.1以後開始之報導期間推延適用且不得提前適用。
 - 108年度：「生產性植物」重分類➔「不動產、廠房及設備」
 - 107年度：同108年度作相同之重分類

More Questions

