

# 國際財務報導準則 新趨勢解析

安永聯合會計師事務所

郭紹彬 執業會計師

2022年11月24日

1

國際會計準則第1號之修正：負債分類為流動或非流動

2

國際財務報導準則第16號之修正：售後租回中之租賃負債

3

氣候相關事項對財務報表之影響

# 國際會計準則第1號之修正

負債分類為流動或非流動

# 預計113年生效之國際會計準則第1號

預計113年適用條文

January 2020

IFRS® Standards

Classification of Liabilities as Current or Non-current

Amendments to IAS 1



負債分類為流動或非流動  
2020年1月

July 2020

IFRS® Standards

Classification of Liabilities as Current or Non-current—Deferral of Effective Date

Amendment to IAS 1



負債分類為流動或非流動—  
生效日之延後 2020年7月

IFRS®  
Accounting

October 2022

Amendments to IAS 1  
IFRS Accounting Standard

Non-current Liabilities with Covenants



具合約條款之非流動負債  
2022年10月

# 負債分類為流動或非流動

---

釐清下列事項：

- ▶ 將清償遞延之權利。
- ▶ 於報導期間結束日具遞延之權利。
- ▶ 分類不受管理階層之意圖或預期所影響。
- ▶ 負債之條款可能依交易對方之選擇，導致藉由發行權益工具清償負債，該條款不影響該負債之分類。

生效日及過渡條款

- ▶ 應於 2024 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用。
- ▶ 依 IAS 8 之規定追溯適用修正內容。

- ▶ IAS 1.69 (d)  
企業不具有**無條件**將該負債之清償遞延至報導期間後至少十二個月之**權利**。負債之條款可能(依交易對手之選擇)導致藉由發行權益工具清償負債，該等條款並不影響該負債之分類。
- ▶ IAS 1.73  
企業在現有貸款機制下，如**預期且有裁量能力**將一項債務再融資或展期至報導期間後至少十二個月，應將其分類為非流動，即使該債務可能在較短期間內到期。惟當該債務之再融資或展期非由企業裁量（例如無再融資協議）時，企業並不考量再融資之可能性，而應將該債務分類為流動。

調和現行IAS 1.69(d)與IAS 1.73間之明顯矛盾。

有下列情況之一者，企業應將負債分類為流動：

- ▶ 企業預期於其正常營業週期中清償該負債；
- ▶ 企業主要為交易目的而持有該負債；
- ▶ 該負債於報導期間後十二個月內到期清償；或
- ▶ 企業不具有無條件將該負債之清償遞延至報導期間後至少十二個月之權利。負債之條款可能(依交易對手之選擇)導致藉由發行權益工具清償負債，該等條款並不影響該負債之分類。

企業將所有其他負債分類為非流動。

有下列情況之一者，企業應將負債分類為流動：

- ▶ 企業預期於其正常營業週期中清償該負債；
- ▶ 企業主要為交易目的而持有該負債；
- ▶ 該負債於報導期間後十二個月內到期清償；或
- ▶ 企業於報導期間結束日不具有將該負債之清償遞延至報導期間後至少十二個月之權利。

企業應將所有其他負債分類為非流動。

闡釋企業將清償遞延之權利須「於報導期間結束日」存在

# 將清償遞延至少十二個月之權利 IAS 1.72A & 1.72B

預計113年適用條文

## IAS 1.72A

企業將負債之清償遞延至報導期間後至少十二個月之權利須具有實質且須於報導期間結束日存在（如第 72B 至 75 段所例示）。

## IAS 1.72B (暫譯)

企業將借款協議產生之負債之清償遞延至報導期間後至少十二個月之權利，受限於企業須遵守該借款協議規定之條件（以下簡稱「合約條款」）。為適用第 69段(d)之規定，此類合約條款：

- ▶ **影響**該權利於報導期間結束日是否存在—如第 74至75 段所例示—若企業於報導期間結束日或之前須遵循該合約條款。此類合約條款會影響該權利於報導期間結束日時是否存在，即使僅於報導期間結束日後評估對合約條款之遵循（例如，合約條款係基於企業於報導期間結束日之財務狀況，惟僅於報導期間後始進行遵循評估）。
- ▶ **不影響**該權利於報導期間結束日是否存在，若企業僅於報導期間後須遵循該合約條款（例如，基於企業於報導期間結束日後六個月之財務狀況之合約條款）。

改進企業提供與有權在報導期間後至少十二個月遞延清償借款協議產生之負債，但企業必須遵守該借款協議規定條件之資訊。

根據合約條款將負債分類為流動或非流動。



企業在現有貸款機制下，如預期且有裁量能力將一項債務再融資或展期至報導期間後至少十二個月，應將其分類為非流動，即使該債務可能在較短期間內到期。惟當該債務之再融資或展期非由企業裁量（例如無再融資協議）時，企業並不考量再融資之可能性，而應將該債務分類為流動。

企業在現有貸款機制下，若於報導期間結束日**具有**將一項債務**展期**至報導期間後至少十二個月之**權利**，應將該債務分類為非流動，即使該債務原將在較短期間內到期。若企業不具有此種權利，則企業並不考量該債務再融資之可能性，而應將該債務分類為流動。

刪除：企業不僅須具有將一項負債展期之權利，亦須預期將執行該權利，始將該負債分類為非流動。

以「權利」取代「裁量能力」，使用語一致。

企業若於報導期間結束日以前違反長期借款協議之約定，致使該負債變成要求即須支付，該負債應分類為流動，即使報導期間後至通過發布財務報表前，已經債權人同意不因該企業違反條款而即要求清償，企業將該負債分類為流動，因於報導期間結束日，其不具有將清償遞延至該日後至少十二個月之權利。

文字微調。

# 將清償遞延之權利

## IAS 1. 75A (增)及1.76 (修)

預計113年適用條文

### IAS 1.75A

負債之分類不受企業執行其將該負債之清償遞延至報導期間後至少十二個月之權利之可能性所影響。若負債符合第 69 段**分類為非流動之條件**，其應分類為非流動，即使管理階層意圖或預期企業於報導期間後十二個月內清償該負債，或即使企業於報導期間結束日至通過發布財務報表日間清償該負債。惟於任一該等情況下，企業可能**需揭露**清償時點之資訊以使其財務報表使用者了解該負債對企業財務狀況之影響。

分類不受管理階層之意圖或預期或者負債於報導期間後十二個月內之清償所影響。

### IAS 1.76

對於被分類為流動負債之借款，若於報導期間結束日至通過發布財務報表日間發生下列事項，企業應依IAS 10「報導期間後事項」將此等事項**揭露**為非調整事項：

- ▶ **分類為非流動之負債之清償。**

新增一例舉。

於適用第69至75段時，當企業將借款協議所產生負債之清償遞延之權利受限於企業須於報導期間後十二個月遵循合約條款時（見第72B段(b)），企業可能將該等負債分類為非流動。於此情況下，**企業應於附註中揭露資訊，俾使財務報表使用者能了解負債可能於報導期間後十二個月償還之風險**，揭露資訊包括：

- ▶ 合約條款之資訊（包括合約條款之性質及企業何時須予以遵循）及相關負債之帳面金額。
- ▶ 顯示企業可能難以遵循合約條款之事實及情況（如有時）—例如，企業於報導期間或報導期間後採取行動以避免或減輕可能之違約情況。此種事實及情況可能亦包括下列事實：倘若企業根據報導期間結束日之情況對其遵循進行評估，顯示企業將不會遵循合約條款。

在附註中提供可能於報導期間後十二個月償還風險之資訊，及相關負債之帳面金額。

# 清償

## IAS 1.76A (增) 及1.76B (增)

預計113年適用條文

### IAS 1.76A

就將負債分類為流動或非流動之目的而言，清償係指導致負債消滅之對交易對方之移轉。該移轉可能係下列項目之移轉：

- ▶ 現金或其他經濟資源（例如商品或勞務）；或
- ▶ 企業本身之權益工具，除非適用第 76B 段。

### IAS 1.76B

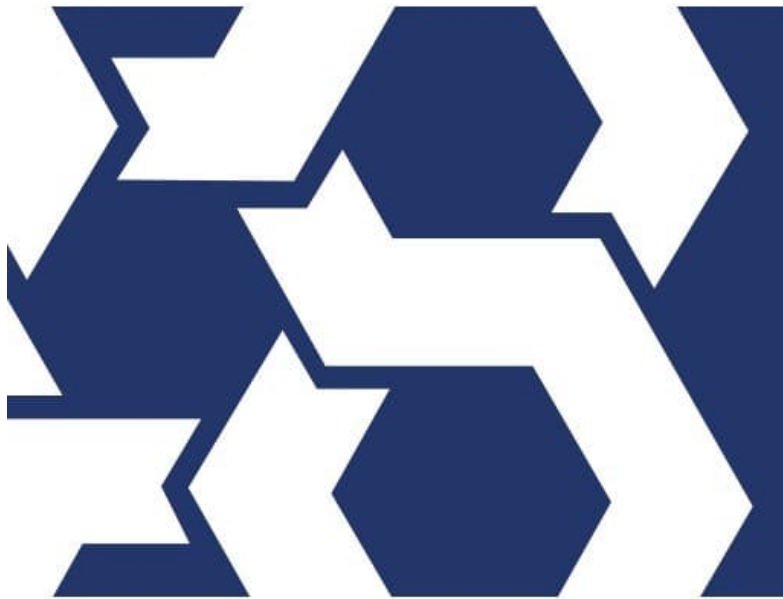
負債之條款可能（依交易對方之選擇）導致藉由移轉企業本身之權益工具清償負債，若企業將該選擇權分類為權益工具（適用國際會計準則第32號「金融工具：表達」）而作為複合金融工具之權益組成部分與負債分別認列，該等條款並不影響該負債分類為流動或非流動。

將負債展期不構成清償，因係現有負債之展延未涉及經濟資源移轉。藉由移轉企業本身之權益工具清償負債，不影響該負債分類為流動或非流動。

# 國際財務報導準則第16號 之修正

## 售後租回中之租賃負債

# 售後租回中之租賃負債



International Accounting Standards Board

## 目的

- ▶ 增進售後租回於IFRS 16間會計處理之一致性。
- ▶ 與售後租回無關之會計處理皆未受影響。

## 釐清下列事項

- ▶ 賣方兼承租人若保留使用權情況下如何衡量售後租回交易中之租賃負債致不認列相關的收益或費損。

## 生效日及過渡條款

- ▶ 賣方兼承租人應於 2024 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用。
- ▶ 初次適用日係企業第一次適用本準則之年度報導期間之開始日 (多數公司係 2019 年 1 月 1 日)。

# 售後租回交易

決定資產之移轉是否以銷售資產處理適用IFRS 15：

- ▶ 單獨出現租回，並不就此排除發生銷售交易。
- ▶ 當出售人兼承租人實質上有再購回之選擇權時，排除發生銷售交易。

## 資產之移轉係銷售

賣方兼承租人：

- ▶ 除列標的資產。
- ▶ 按公允價值衡量銷售價款。
- ▶ 就標的資產先前帳面金額，按與賣方兼承租人保留之使用權有關之占比衡量使用權資產
- ▶ 僅認列與移轉權利予買方兼出租人相關之損益。
- ▶ 認列租賃負債。

買方兼出租人：

- ▶ 認列已移轉之資產。
- ▶ 對租賃依IFRS 16出租人會計之規定處理。

租賃負債  
如何衡量？

## 資產之移轉並非銷售

賣方兼承租人：

- ▶ 繼續認列已移轉之資產。
- ▶ 依IFRS 9之規定，認列金融負債。

買方兼出租人：

- ▶ 不認列已移轉之資產。
- ▶ 依IFRS 9之規定，認列金融資產。



# 具變動給付之售後租回

## 背景

賣方兼承租人於售後租回交易中，若該租賃之所有給付係屬變動且並非取決於某項指數或費率，如何衡量該售後租回所產生之使用權資產，並因而決定交易日所認列利益或損失之金額？

## 決議

若資產移轉係銷售，則：

對售後租回所產生之使用權資產，應就標的資產之先前帳面金額，按與賣方兼承租人所保留之使用權有關之占比衡量。據此，賣方兼承租人應僅認列與已移轉予買方兼出租人之權利有關之任何利益或損失之金額。

賣方兼承租人決定移轉予買方兼出租人之不動產、廠房及設備中與所保留之使用權有關之占比—其藉由比較交易日透過售後租回所保留之使用權與整個不動產、廠房及設備所包含之權利決定此占比。IFRS 16並未規定決定該占比之方法。賣方兼承租人可能藉由比較，例如(a)租賃之預期給付（包括係屬變動者）之現值，與(b)不動產、廠房及設備於交易日之公允價值，決定該占比。

# 釋例

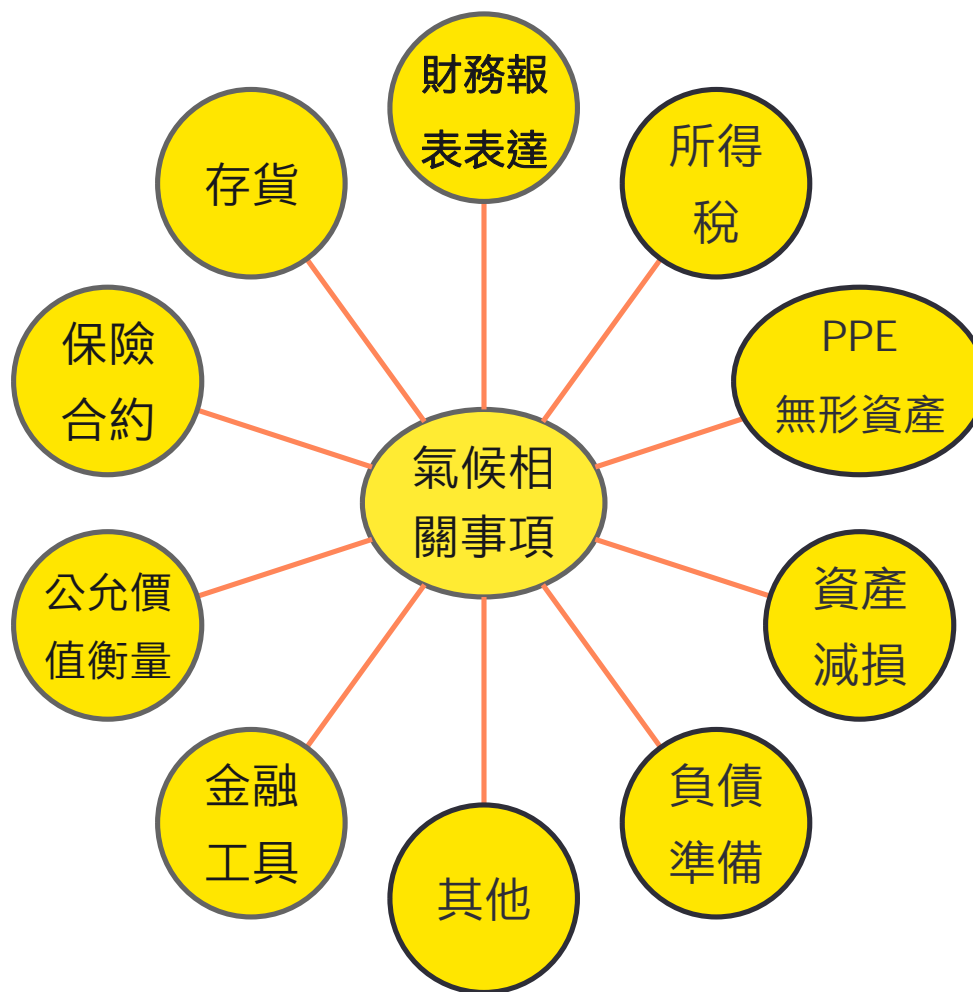
- ▶ 賣方兼承租人與買方兼出租人簽訂合約，取得該建築物 5 年之使用權。每年應付之租賃給付包括固定給付及非取決於某項指數或費率之變動給付。資產移轉係銷售，該交易作為售後租回交易處理。
- ▶ 建築物售價=FV= CU1,800,000
- ▶ 建築物帳面價值=CU1,000,000
- ▶ 租賃隱含利率並非容易確定，賣方兼承租人增額借款利率為每年3%。
- ▶ 適用IFRS 16. 100(a)時，賣方兼承租人移轉予買方兼出租人之建築物，按與其保留25%之使用權有關之占比決定(a)。因此，於開始日賣方兼承租人對該交易之會計處理如下：

Dr 現金	CU1,800,000	
Dr 使用權資產 (CU1,00,000×25%)	CU250,000	
Cr 建築物		CU1,000,000
Cr 租賃負債		CU450,000
Cr 移轉權利之利益 (CU1,800,000 - CU1,000,000) ×75%		CU600,000

# 氣候相關事項對財務報表 之影響

# 氣候相關事項對財務報表之影響

- ▶ IFRSs未明確提及氣候相關事項。可能涉及之公報包括：



# 氣候相關事項對財務報表之影響(續)

## ▶ 國際會計準則第1號「財務報表之表達」

### 判斷氣候相關事項 之影響是否重大

若資訊之遺漏、誤述或模糊可被合理預期將**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**，則該等資訊係屬重大。(IAS 1.7)

### 估計不確定性及 重大判斷的來源

當氣候相關事項產生的不確定性影響作估計時所使用之假設，企業須揭露相關資訊。例如：

- 測試資產減損時之未來現金流量估計值。
- 清償除役義務所須支出之最佳估計。

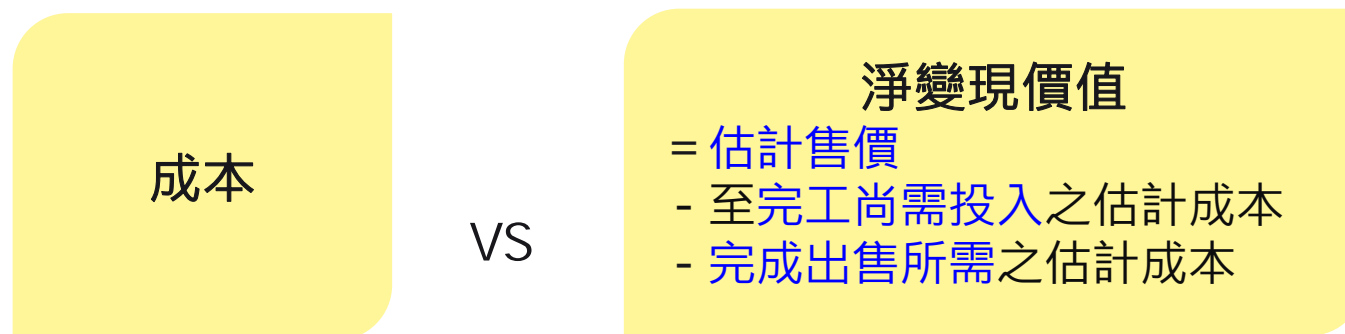
### 繼續經營

若氣候相關事項使企業持續作為繼續經營個體之能力產生重大疑慮，企業應揭露相關之**重大不確定性**。

# 氣候相關事項對財務報表之影響(續)

## ▶ 國際會計準則第2號「存貨」

- ▶ 氣候相關事項可能使企業存貨發生過時、售價下跌或完工成本增加。



## ▶ 國際會計準則第12號「所得稅」

- ▶ 氣候相關事項可能影響企業未來課稅所得之估計，且可能導致企業無法認列遞延所得稅資產或須除列先前已認列之遞延所得稅資產。

# 氣候相關事項對財務報表之影響(續)

- ▶ 國際會計準則第16號「不動產、廠房及設備」
- ▶ 國際會計準則第38號「無形資產」

## 相關支出 認列為PPE或IA

- 須同時符合兩條件：
  - (a) 相關之未來經濟效益很有可能流入企業。
  - (b) 成本能可靠衡量。

## 殘值及耐用年限

- 氣候相關事項可能影響資產之估計殘值及預期耐用年限。
- 於本期及後續期間所認列之折舊或攤銷金額中反映氣候相關事項所造成之變動。

## 揭露

- PPE：耐用年限、折舊率、會計估計變動之性質及其影響等。
- IA：耐用年限係屬非確定或有限(含耐用年限或攤銷率)、會計估計變動之性質及金額、當期研究及發展支出認列為費用之彙總金額。

# 氣候相關事項對財務報表之影響(續)

---

## ▶ 國際會計準則第36號「資產減損」

- ▶ 氣候相關事項可能產生資產減損之跡象。例如市場對於會排放溫室氣體的產品需求減少，顯示相關生產設備可能減損，而須作減損測試。
- ▶ 企業須考量氣候相關事項是否影響合理且可佐證之假設。此外，應就當期產生減損損失之資產，依IAS 36之規定作適當揭露。

## ▶ 國際會計準則第37號「負債準備、或有負債及或有資產」 國際財務報導解釋第21號「公課」

- ▶ 企業可能因氣候相關事項產生負債準備或或有負債，例如：
  - 因無法達成氣候相關目標或特定活動，被政府徵收之公課。
  - 減緩環境破壞之法規。
  - 因氣候相關法規變動使收入減少或成本增加，而可能轉為虧損性之合約。
  - 為了達成氣候相關目標，重組以重新設計產品或服務。
- ▶ 企業應就上述負債準備或或有負債，作適當揭露。



# 氣候相關事項對財務報表之影響(續)

---

## ▶ 國際財務報導準則第9號「金融工具」

- ▶ 借款合同之條款可能將合約現金流量連結至企業是否達成氣候相關目標，因而影響其分類及衡量。
  - ▶ 貸款人：評估金融資產是否產生符合SPPI之現金流量時，須考量該等條款。
  - ▶ 借款人：條款中之ESG目標可能影響[是否有須自主合約分離之嵌入式衍生工具]的判斷。
- ▶ 企業應於每一報導日評估金融工具自原始認列後信用風險是否已顯著增加。
  - ▶ 作此評估時，企業應考量氣候相關事項，因其可能影響各種可能之未來經濟情境，並響金融資產是否信用減損及預期信用風險之衡量。
  - ▶ 例如火災洪水或法令變動可能對借款人的還款能力產生負面影響，或影響擔保品的價值(例如擔保品可能因災害受損或因新法規難以投保)，而增加預期信用損失。

# 氣候相關事項對財務報表之影響(續)

---

## ▶ 國際財務報導準則第7號「金融工具：揭露」

- ▶ 對借款人而言，可能需提供有關氣候相關事項對**預期信用損失之衡量**或**信用風險集中**之影響之資訊。
- ▶ 對權益工具之持有人而言，當揭露風險集中情況時，為辨認出暴露於氣候風險之產業，可能須提供按行業類別之投資資訊。

# 氣候相關事項對財務報表之影響(續)

---

## ▶ 國際財務報導準則第13號「公允價值衡量」

- ▶ 氣候相關事項可能影響資產或負債之公允價值衡量。如市場參與者認為政府未來會訂定氣候相關法令，此觀點可能影響資產或負債之公允價值。
- ▶ 公允價值之揭露中須納入有關氣候相關事項者。

# 氣候相關事項對財務報表之影響(續)

---

## ▶ 國際財務報導準則第17號「保險合約」

- ▶ 氣候相關事項可能增加保險事件的頻率或嚴重程度，或加速發生之時點，而影響用以衡量保險合約負債之假設。
- ▶ 氣候相關事項可能影響揭露內容，例如對於重大判斷、暴險、風險集中、其如何管理風險、風險變數之變動之敏感度分析等。

## 安永 | 建設更美好的商業世界

安永的宗旨是致力建設更美好的商業世界。我們以創造客戶、利害關係人及社會各界的永續性成長為目標，並協助全球各地資本市場和經濟體建立信任和信心。

以數據及科技為核心技術，安永全球的優質團隊涵蓋150多個國家的業務，透過審計服務建立客戶的信任，支持企業成長、轉型並達到營運目標。

透過專業領域的服務 - 審計、諮詢、法律、稅務和策略與交易諮詢，安永的專業團隊提出更具啟發性的問題，為當前最迫切的挑戰，提出質疑，並推出嶄新的解決方案。

安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球組織，加盟該全球組織的各成員機構都是獨立的法律實體，各成員機構可單獨簡稱為「安永」。Ernst & Young Global Limited 是註冊於英國的一家保證（責任）有限公司，不對外提供任何服務，不擁有其成員機構的任何股權或控制權，亦不作為任何成員機構的總部。請登錄 [ey.com/privacy](https://ey.com/privacy)，了解安永如何收集及使用個人資料，以及個人資料法律保護下個人所擁有權利的描述。安永成員機構不從事當地法律禁止的法律業務。如欲進一步了解安永，請瀏覽 [ey.com](https://ey.com)。

安永台灣是指按中華民國法律登記成立的機構，包括：安永聯合會計師事務所、安永管理顧問股份有限公司、安永諮詢服務股份有限公司、安永企業管理諮詢服務股份有限公司、安永財務管理諮詢服務股份有限公司、安永圓方國際法律事務所及財團法人台北市安永文教基金會。如要進一步了解，請參考安永台灣網站 [ey.com/zh\\_tw](https://ey.com/zh_tw)。

© 2022 安永聯合會計師事務所。  
版權所有。

APAC no. 14006915

本材料是為提供一般信息的用途編製，並非旨在成為可依賴的會計、稅務、法律或其他專業意見。請向您的顧問獲取具體意見。

[ey.com/zh\\_tw](https://ey.com/zh_tw)

加入安永LINE@好友  
掃描二維碼，獲取最新資訊。

