

國際財務報導準則
正體中文版草案

具合約條款之非流動負債
(國際會計準則第1號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於112年6月29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
臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之修正

結構與內容

...

財務狀況表

...

流動與非流動之區分

- 60 企業應將流動與非流動資產及流動與非流動負債於其財務狀況表中列報為單獨之分類(依第 66 至 76B 段之規定),除非按流動性列報能提供可靠且更攸關之資訊。當適用前述例外情況時,企業應按流動性之順序列報所有資產及負債。

...

流動負債

- 69 有下列情況之一者,企業應將負債分類為流動:
- (a) 企業預期於其正常營業週期中清償該負債;
 - (b) 企業主要為交易目的而持有該負債;
 - (c) 該負債於報導期間後十二個月內到期清償;或
 - (d) 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。

...

主要為交易目的而持有(第 69 段(b))或於十二個月內到期清償(第 69 段(c))

- 71 其他之流動負債並非作為正常營業週期之一部分而清償,但係於報導期間後十二個月內到期清償,或主要為交易目的而持有。其例包括符合國際財務報導準則第 9 號持有供交易定義之金融負債、銀行透支、非流動金融負債之流動部分、應付股利、應付所得稅及其他應付款。提供長期性融資之金融負債(亦即並非作為企業正常營業週期中所使用之營運資金之一部分)且非於報導期間後十二個月內到期

清償者，除第 72A 至 75 段另有規定外，屬非流動負債。

...

將清償遞延至少十二個月之權利 (第 69 段(d))

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)。

72B 企業將借款協議所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可能受限於企業遵循該借款協議中之特定條件 (以下稱為「合約條款」)。就適用第 69 段(d)之目的而言，此種合約條款：

(a) 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)，若企業須於報導期間結束日以前遵循該合約條款。即使僅於該報導期間後始評估合約條款之遵循，該合約條款仍影響該權利於報導期間結束日是否存在 (例如，以報導期間結束日企業之財務狀況為基礎，但僅於該報導期間後始評估其遵循之合約條款)。

(b) 不影響該權利於報導期間結束日是否存在，若企業僅於該報導期間後始須遵循該合約條款 (例如，以報導期間結束日後六個月企業之財務狀況為基礎之合約條款)。

...

74 企業若於報導期間結束日以前違反長期借款協議之合約條款，致使該負債變成要求即須支付，該負債應分類為流動，即使於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。

75 惟於報導期間結束日以前，若債權人已同意提供寬限期至報導期間後至少十二個月，企業於寬限期內可改正違約情況且債權人於寬限期不得要求立即償還，則企業應將該負債分類為非流動。

...

76ZA 適用第 69 至 75 段時，當企業將借款協議所產生之負債之清償遞延之權利受限於該企業於報導期間後十二個月內對合約條款之遵循時，其可能將該等負債分類為非流動 (見第 72B 段(b))。於此種情況下，企業應於附註中揭露相關資訊，俾使財務報表使用者了解該等負債於報導期間後十二個月內可能成為應償還之風險，包括：

(a) 與合約條款有關之資訊 (包括合約條款之性質及企業須於何時遵循該等條款) 及相關負債之帳面金額。

- (b) 顯示企業遵循合約條款可能有困難之事實及情況（若有時）—例如，企業於報導期間或報導期間後已採取行動以避免或降低可能違約。此種事實及情況可能亦包括倘若以企業於報導期間結束日之情況為基礎進行評估，企業將無法遵循合約條款之事實。

...

過渡規定及生效日

...

139U 2020 年 1 月發布之「負債分類為流動或非流動」修正第 69、73、74 及 76 段，並新增第 72A、75A、76A 及 76B 段。企業應於 2024 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間依國際會計準則第 8 號之規定追溯適用該等修正內容，並得提前適用。若於「具合約條款之非流動負債」發布後（見第 139W 段），企業提前適用該等修正內容，則亦應於該期間適用「具合約條款之非流動負債」。企業若提前適用「負債分類為流動或非流動」，應揭露該事實。

...

139W 2022 年 10 月發布之「具合約條款之非流動負債」修正第 60、71、72A、74 及 139U 段，並新增第 72B 及 76ZA 段。企業應：

- (a) 於「具合約條款之非流動負債」發布時，立即適用第 139U 段之修正。
- (b) 於 2024 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間依國際會計準則第 8 號之規定追溯適用所有其他修正，並得提前適用。企業若提前適用此等修正內容，其亦應於該期間適用「負債分類為流動或非流動」。企業若提前適用「具合約條款之非流動負債」，應揭露該事實。

理事會對 2022 年 10 月發布之「具合約條款之非流動負債」之核准

「具合約條款之非流動負債」（修正國際會計準則第 1 號），係由國際會計準則理事會（IASB）11 位理事中之 9 位理事贊成發布。Mezon-Hutter 女士與 Uhl 先生考慮到其係國際會計準則理事會（IASB）新近之任命，於投票時棄權。

Andreas Barckow

主席

Nick Anderson

Tadeu Cendon

Zach Gast

Jianqiao Lu

Bruce Mackenzie

Linda Mezon-Hutter

Bertrand Perrin

Rika Suzuki

Ann Tarca

Robert Uhl



國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」結論基礎之修正

本結論基礎附於國際會計準則第 1 號，但非屬其一部分。

財務狀況表

...

流動負債（第 69 至 76B 段）

...

將清償遞延至少十二個月之權利（第 69 段(d)及第 72A 至 76 段）—2020 年之修正

...

將清償遞延至少十二個月之權利（第 69 段(d)及第 72A 至 76ZA 段）—2022 年之修正

BC48EA 國際會計準則理事會（IASB）於 2022 年 10 月發布「具合約條款之非流動負債」。國際會計準則理事會（IASB）作出修正以：

- (a) 改善企業所提供有關下列負債之資訊：由借款協議所產生，且企業將其清償遞延至報導期間後至少十二個月之權利，受限於企業遵循該借款協議中特定條件者（具合約條款之負債）；及
- (b) 回應利害關係人對適用 2020 年發布之「負債分類為流動或非流動」中之修正之結果之疑慮。具體而言，利害關係人表示 2020 年之修正：
 - (i) 可能導致即使企業於報導期間結束日（報導日）不具有於該日或於十二個月內清償負債之合約義務，仍須將該負債分類為流動；
 - (ii) 未考量企業為反映特定日期所需之財務狀況或績效所議定之合約條款之設計，例如借款協議明定不同日期之不同合約條款，以反映季節性之預期效果或企業未來績效；及
 - (iii) 對企業於報導日如何評估是否遵循非以企業之財務狀況或績效為基礎之合約條款（非財務合約條款）及以超過報導期間之一段期間之累積財務績效或現金流量為基礎之合約條款（財務績效合約條款），並不明確。

具合約條款之非流動負債之分類及揭露

BC48EB 國際會計準則理事會 (IASB) 考量利害關係人之疑慮，其中包含理事會於制定 2020 年之修正時未考量之新資訊。具體而言，國際會計準則理事會 (IASB) 考量於某些情況下適用 2020 年之修正所產生資訊之有用性，國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到企業可能無法避免於十二個月內償還一負債，若企業將該負債之清償遞延之權利受限於該期間合約條款之遵循。即使企業於報導日並無於該期間內清償該負債之合約義務，企業亦可能無法避免該償還。因此，於此等情況下，相關負債究係於十二個月內抑或十二個月後應償還，取決於企業於報導日後是否遵循該等合約條款。2020 年之修正明定一種方式，其在將負債分類為流動或非流動之模式之限制內反映此條件。惟國際會計準則理事會 (IASB) 之結論為，於此情況下，僅以此二分法分類模式所提供之資訊無法符合使用者之資訊需求。例如，負債分類為流動或非流動本身無法提供有關此條件對負債何時應償還之可能影響之資訊。

BC48EC 於考量新資訊後，國際會計準則理事會 (IASB) 決議就下列事項修正國際會計準則第 1 號之規定：

- (a) 將具合約條款之負債分類為流動或非流動—國際會計準則理事會 (IASB) 決議，只有企業須於報導日以前遵循之合約條款會影響將該負債分類為流動或非流動。國際會計準則理事會 (IASB) 對以此方式修正規定作出下列結論：
 - (i) 將避免分類結果可能無法提供財務報表使用者有用之資訊 (例如對業務具高度季節性之某些企業)；
 - (ii) 將使國際會計準則理事會 (IASB) 無須明定如何將 2020 年之修正適用於非財務合約條款及財務績效合約條款，從而避免增加規定之複雜度；及
 - (iii) 將解決利害關係人所提出之許多其他疑慮。
- (b) 揭露與具合約條款之非流動負債有關之資訊—國際會計準則理事會 (IASB) 決議規定企業於附註中揭露資訊，俾使財務報表使用者了解具合約條款之非流動負債可能於十二個月內成為應償還之風險。國際會計準則理事會 (IASB) 之結論為此資訊對財務報表使用者將係屬有用，因其將使財務報表使用者了解該等合約條款之性質，以及一分類為非流動之負債仍可能於十二個月內應償還之風險。

BC48ED 對將具合約條款之負債分類為流動或非流動之規定之修正係與對此種負債之揭露規定連結。國際會計準則理事會 (IASB) 之結論為，當與於附註中揭露有關具合約條款之非流動負債之資訊之規定一起考量時，分類之規定將提供有用之資訊。基於此理由，第 76ZA 段之揭露規定僅適用於將流動與非流動負債於其財務狀況表

中列報為單獨分類之企業。惟國際會計準則理事會（IASB）觀察到，當按流動性之順序列報負債之企業適用國際財務報導準則第 7 號中流動性風險暴險之規定時，仍可能揭露具合約條款之負債之類似資訊。

BC48EE 修正草案之某些回應者指出，因非流動負債常受限於合約條款，該等揭露規定可能導致企業提供大量詳細之資訊。依此等回應者之觀點，該修正可能導致過度揭露而模糊合約條款之重大資訊。為回應此等意見，國際會計準則理事會（IASB）觀察到：

- (a) 於適用國際會計準則第 1 號第 30A 及 31 段之規定時，企業應評估哪些合約條款之資訊係屬重大，並決定如何彙總該等資訊。據此，企業不應揭露合約條款之不重大資訊致模糊重大資訊而降低財務報表之可了解性。
- (b) 作重大性判斷時需進一步指引之企業，可參照國際財務報導準則實務聲明書第 2 號「作重大性判斷」第 81 至 83 段中評估合約條款資訊之重大性之指引。該指引作出下列說明：
 - (i) 企業於評估合約條款之資訊是否係屬重大時，應同時考量違約發生之後果及可能性；及
 - (ii) 無論違約之後果，違約發生可能性甚低之合約條款之資訊並非重大。

其他考量

BC48EF 於發展該等修正中，國際會計準則理事會（IASB）亦考量：

- (a) 具合約條款之非流動負債之表達—國際會計準則理事會（IASB）發布修正草案徵詢意見時，曾提議規定企業於財務狀況表中單獨列報具合約條款之非流動負債。此提議之主要理由係避免不具有任何顯示負債將於十二個月內可能成為應償還之跡象之非流動分類誤導財務報表使用者。惟修正草案之回饋意見顯示於附註中說明非流動負債之條件，而非於財務狀況表中單獨列報該等負債，將不會誤導財務報表使用者。因此國際會計準則理事會（IASB）決議不對該提議作定案，而是企業於附註中提供具合約條款之非流動負債資訊時，須揭露相關負債之帳面金額。
- (b) 與合約條款之預期遵循有關之揭露—國際會計準則理事會（IASB）發布修正草案徵詢意見時，曾提議規定企業揭露其預期於報導日後是否會及預期如何遵循合約條款。修正草案之回饋意見顯示提供該資訊之成本可能超過效益。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議改為規定企業揭露顯示企業遵循合約條款可能有困難之事實及情況。國際會計準則理事會（IASB）之結論為編製此資訊之成本不高，且對財務報表使用者係屬有用，因其有助於財務報表使用者了解具合約條款之非流動負債於十二個月內可能成為應償還之風險。

- (c) 其他附條件之清償條款—國際會計準則理事會 (IASB) 發布修正草案徵詢意見時，曾提議闡明企業不具有將負債之清償遞延之權利之某些情況，國際會計準則理事會 (IASB) 意圖以該闡釋避免第 72B 段之分類規定被適用於該修正範圍外之負債。惟修正草案之回饋意見顯示所提議之闡釋無法達成該目的。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決議改為明定第 72B 段之規定僅適用於借款協議所產生之負債。

...

過渡規定及生效日

...

「具合約條款之非流動負債」(國際會計準則第 1 號之修正)

BC105FD 國際會計準則理事會 (IASB) 決議規定企業依國際會計準則第 8 號追溯適用「具合約條款之非流動負債」(2022 年之修正)，因：

- (a) 相較於不重分類比較金額所產生之資訊，將負債以同一基礎於當期及前期分類為流動及非流動所產生之資訊將更可比而更有用；及
- (b) 追溯適用該修正預期對企業非屬繁重之負擔。

BC105FE 2022 年之修正於 2020 年之修正生效前修改其所引進之部分規定。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 延後 2020 年之修正之生效日，使其與 2022 年之修正之生效日一致。國際會計準則理事會 (IASB) 如此作係為避免企業可能須於較短之期間內改變兩次其對負債分類之評估。

BC105FF 國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到提前適用 2022 年之修正而未同時適用 2020 年之修正於實務上不可行。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決議允許企業提前適用 2022 年之修正，但僅限於企業亦於同一日期起適用 2020 年之修正。

國際財務報導準則實務聲明書第 2 號「作重大性判斷」之修正

合約條款之資訊

...

釋例 P—評估合約條款之資訊是否係屬重大

背景

個體於過去五年間快速成長，並於近期遭遇一些流動性問題。該個體於當期報導期間中取得一筆長期貸款。貸款協議包括一條款，要求該個體須維持於各報導日所衡量之負債對權益比率低於特定門檻（該合約條款）。根據該貸款協議，負債對權益比率須以該個體之國際財務報導準則財務報表中所列報負債及權益之數字為基礎進行計算。若個體違反該合約條款，則該貸款整體成為要求即付之負債。當地法令或規章皆未規定個體應於其財務報表中揭露合約條款之條件。

適用

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」第 31 段規定個體應揭露能使財務報表使用者評估個體於報導期間結束日所暴露因金融工具產生之風險之性質及程度之資訊。

國際會計準則第 1 號第 76ZA 段規定個體於特定情況下應於附註中揭露資訊，俾使財務報表使用者了解具合約條款之非流動負債可能於報導期間後十二個月內成為應償還之風險。

於編製財務報表時，該個體考量違約發生之後果及可能性兩者，以評估該合約條款之存在及其條件之資訊是否係重大資訊。

於此等情況下，該個體作出結論，考量其近期之流動性問題，該長期貸款之任何償還計畫之提前（發生違反該合約條款之後果）影響該個體之財務狀況及現金流量之程度會至可被合理預期將影響主要使用者所作之決策。

該個體亦已考量違約發生之可能性。

情境 1—債權人以該個體所編製之三年業務計畫為基礎，對預測數字加上 10% 之容忍誤差，界定該合約條款之門檻。

於此情境下，即使該個體一向符合其過去之業務計畫，其評估違約發生之可能性大於甚低。因此，該個體評估該合約條款之存在及其條件之資訊係重大，並揭露於其財務報表中。

情境 2—債權人以該個體所編製之三年業務計畫為基礎，對預測數字加上 200%之容忍誤差，界定該合約條款之門檻。

於此情境下，個體以其達成其過去之業務計畫之歷史軌跡紀錄及合約條款門檻所包含容忍誤差之大小為基礎，評估違約發生之可能性甚低。因此，雖然違反合約條款之後果影響個體之財務狀況及現金流量之程度會至可被合理預期將影響主要使用者所作之決策，個體作出結論，該合約條款之存在及其條件之資訊非屬重大。