

編碼：RES-99-01

## 行政院主計處委託研究

# 估計負債、或有負債等之認列與財務 報導研究

受委託單位：私立淡江大學會計學系

研究計畫主持人：蔡信夫教授、顏信輝教授

研究計畫共同主持人：鄭如孜副教授

行政院主計處編印

印製日期：99年10月

# 「估計負債、或有負債等之認列與財務報導」研究

目錄	頁碼
研究計畫工作小組	
壹、 研究目的與範圍 .....	1
貳、 研究之時程、方法、限制與架構.....	1
參、 國內外相關文獻與實務之探討與研析.....	2
肆、 關於本研究案政府會計準則公報幾項特點之說明及名稱與 內容架構之檢討 .....	16
伍、 結語 .....	22
參考文獻 .....	24
附件一、「政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理」公報草 案（定稿版） .....	26
附件二、專案小組歷次會議紀錄及「政府負債準備、或有負債及或有 資產之會計處理」公報草案研究報告初稿.....	33
附件三、行政院主計處會計管理中心提報第二十次共同規範審議委員 會討論草案條文 .....	56
附件四、國外參考公報翻譯 .....	63

# 「估計負債、或有負債等之認列與財務報導」

## 專案研究計畫工作小組

主持人	蔡信夫	淡江大學會計學系教授
	顏信輝	淡江大學會計學系教授
共同主持人	鄭如孜	臺中技術學院會計資訊系副教授
顧問	劉燈發	廣信益群會計師事務所會計師
	黃永傳	財政部會計長
研究員	李秋月	行政院勞工委員會會計主任
	簡鳳琴	行政院勞工退休基金監理會會計主任
	林佳欣	檔案管理局會計室主任
	沈秋聲	財政部簡任稽核
	周宜君	財政部國庫署科長
	許碧蘭	行政院主計處總務司副司長
	林秀祝	公務人員退休撫卹基金會計主任
	黃耀生	行政院主計處第一局研究委員
	鄭淑芳	行政院主計處第一局簡任編審
	許永議	行政院主計處第一局科長
	黃鴻文	行政院主計處第二局簡任視察
	黃凱華	行政院主計處會計管理中心簡任視察
	陳幸敏	行政院主計處會計管理中心簡任視察
	王惠津	行政院主計處會計管理中心科長
	助理研究員	徐婉榕
林士農		台中技術學院會計與財稅研究所碩士生
熊德昌		台中技術學院會計與財稅研究所碩士生

# 「估計負債、或有負債等之認列與財務報導」研究

## 壹、研究目的與範圍

行政院主計處政府會計共同規範審議委員會（以下簡稱委員會）責成該處會計管理中心（以下簡稱會管中心）於九十九年三月初委託委員會之委員蔡信夫教授主持組成「估計負債、或有負債等之認列與財務報導」專案研究小組，並針對前述議題負債之認列與財務報導等詳加研議，進而擬訂一套可資遵循之政府會計準則公報草案，俟依法定程序發布後，冀使我國政府對該等負債會計處理符合實際財務運作需要，並與國際接軌。

## 貳、研究之時程、方法、限制與架構

本研究時程，從九十九年三月初由專案研究小組主持人蔡信夫教授及顏信輝教授提出研究計畫開始至同年五月底前，進行資料之蒐集（含瞭解實務上之問題）及從事相關研究，並與行政院主計處協商確認後，據以提出期末報告初稿，以利行政院主計處於同年九月底前完成該期末報告初稿及準則公報初步草案之審核，並將公報草案提報該處政府會計共同規範審議委員會進行第一讀程序。

由於本研究之研究期程短促，為能達成上述研究目的，經專案研究小組全體成員共同討論確定，除整理我國現行財務會計準則有關對估計負債、或有負債等之各種會計處理模式外，並蒐集、翻譯國外政府會計準則發布機構有關對負債準備、或有負債方面之規範內容（如美國聯邦政府會計諮詢委員會 FASAB 之 SFFAS、美國政府會計準則委員會 GASB 之 Statement、國際公共部門會計準則委員會 IPSASB 之 IPSAS 等），同時參考世界主要國家對於政府債務認定標準，以及各國際組織如 IMF 等對於政府債務所訂定之準則規範。藉由各國間之比較，以釐清應認列為政府債務之合理範圍。透過書面調查、專家詢問或會議等方式蒐整我國現行實務作法之現況，再由專案研究小組核心成員檢討本案政府會計準則公報之訂定方向與相關擬議作法後，進一步逐條撰擬準則公報草案及

所訂內涵之理由說明等，經專案研究小組全體成員確認後始告完成（詳附件二專案研究小組之會議紀錄及共十九段之報告初稿）。嗣經行政院主計處會管中心重行檢討整理修正草案初稿相關段落安排與文字內容（詳附件三，修正為十八段）後提報九十九年十月七日行政院主計處政府會計共同規範審議委員會第二十次會議討論，獲致決議略以：本公報（草案）依與會委員所提相關意見酌作修正後，一讀通過。有關一讀通過之公報草案詳如附件一。

雖然政府會計之發展係以提升攸關資源分配使用決策之資訊為目標，惟考量本研究之人力、時間及成本等因素，有關國外相關資料之參考，只能就國外發布有關準則公報之書面資料作有限度的瞭解，因未能獲得其實務運作情形，且國內政經情勢亦未與國外全然一致，故仍以國內政府相關單位之實務需求與運作考量為主，僅對國際相關作法予以適度參採，而非全盤接受。又我國財務會計準則對負債準備、或有負債之規範作法係基於營利目的所產生，與政府所扮演之非營利角色未盡相同，且政府之預算及法令規範亦與一般商業經營有明顯之差異，故仍須基於財務資訊價值之提升與相關處理成本予以整體考量，而非全然援引比照國內之財務會計準則相關規定。

綜上，本研究報告之架構，將先就國內財務會計實務運作之相關作為予以重點說明，次就國外相關準則公報之規範情形予以概述，再參酌我國政府單位之實務運作情形，與我國已發布之政府會計準則公報相關規定，研議出本研究案政府會計準則公報之名稱與內容架構，再予逐條撰擬並闡述其個別訂定之目的與關鍵因素，並依據會管中心召開多次相關會議之建議事項及委員會之決議，予以修訂完成本報告。

## 參、國內外相關文獻與實務之探討與研析

### （一）我國財務會計對負債準備、或有負債、或有資產之會計處理規範重點

我國會計研究發展基金會為與國計會計準則接軌，有關負債

準備、或有負債及或有資產之會計處理於取得翻譯授權後，業已完成並公布國際會計準則 IAS 37 之中文正體翻譯，該號公報之重點說明如下：

#### 1. 範圍與定義

國際會計準則 IAS 37 係規範所有負債準備、或有負債及或有資產之會計處理與揭露，但下列範圍除外：

- (a) 依公允價值評價之金融工具；
- (b) 待履行之合約，但屬虧損性合約者除外。待履行之合約係指雙方皆尚未履行任何之義務，或雙方均相等地履行部分義務之合約；
- (c) 保險企業與保單持有人之合約；或
- (d) 屬其他準則規範之範圍。

#### 負債準備之定義

IAS 37 定義之負債準備係指不確定時點或金額之負債。企業僅於符合下列所有情況時始應認列負債準備：

- (a) 企業因過去事件而負有現時義務（法定義務或推定義務）；
- (b) 很有可能（亦即，可能性大於不可能性）需要流出具經濟效益之資源以清償該義務；及
- (c) 該義務之金額能可靠估計。

此準則特別提到僅於極罕見之情況下，始無法可靠估計。

IAS 37 定義之推定義務係指因企業下列行為而產生之義務：

- (a) 基於過去實務已建立之模式、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
- (b) 其結果，企業已使他方對其將履行該等責任產生有效預期。

公報指出於罕見情況下，例如在訴訟中，企業是否有現時義

務可能並不明確。在該等情況下，考慮所有可得之證據，若於報導期間結束日現時義務存在之可能性大於不可能性時，則過去事件即被認定產生現時義務。若符合前述其他認列基準，企業應對該現時義務認列負債準備。若現時義務不存在之可能性大於不可能性時，企業應揭露或有負債，除非具經濟效益資源流出之可能性甚低。

## 2. 負債準備之認列

認列負債準備之金額應係於報導期間結束日時，清償現時義務所需支出金額之最佳估計，換句話說，應係企業於報導期間結束日清償該義務，或於此時移轉該義務給第三方而須合理支付之金額。

IAS 37 要求企業於衡量負債準備時：

- (a) 應考量風險及不確定性。惟不確定性不能作為企業提列過多負債準備或蓄意高列負債之正當理由；
- (b) 當貨幣時間價值影響重大時，應採用一能反映目前市場對貨幣時間價值及負債特定風險（尚未反映於支出之最佳估計中者）之評估之稅前折現率（或各折現率），將負債準備折現。若採用折現，因時間經過而增加之負債準備應認列為利息費用；
- (c) 應考量未來事件，例如法規及技術之改變，若有足夠客觀證據顯示其將會發生；及
- (d) 不應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。

企業於清償負債準備所需支付之一部分或全部金額，可能預期會取得歸墊時（例如，透過保險合約、補償條款或供應商之保固）。企業應：

- (a) 僅當其幾乎確定若清償義務將可收到歸墊時認列該歸墊。  
所認列之歸墊金額不得超過負債準備之金額；及
- (b) 認列該歸墊為一單獨資產。於綜合損益表，企業得將負債準備有關之費用及因歸墊所認列之金額以淨額表達。

於每個報導期間結束日，企業應對負債準備進行複核並予以調整，以反映目前的最佳估計。若於清償該義務時，不再是很有可能需要流出具經濟效益之資源，則該負債準備應予以迴轉。負債準備應僅用於原始認列之負債準備之支出。

### 3. 負債準備：特定應用

對負債準備之一般認列與衡量規定之應用，該公報以下列三個特定情況提供說明：未來營運損失、虧損性合約及重組。

對未來之營運損失不應認列為負債準備。未來營運損失之預期顯示某些資產可能已發生減損。於此情況，企業應依照國際會計準則 IAS 36「資產減損」之規定對該等資產進行減損測試。

若企業簽訂之合約係屬虧損性合約，則該合約之現時義務應認列並衡量為負債準備。虧損性合約係指一項合約，其義務履行所不可避免成本超過預期從該合約所獲得之經濟效益。

IAS 37 定義之重組係指由管理階層所規劃及控制之計畫，並重大改變下列之一：

- (a) 企業從事之業務範圍；或
- (b) 該業務經營之方式。

重組成本僅於符合對負債準備之一般認列條件時，始得認列。當企業發生下列情況時，始產生重組之推定義務：

- (a) 有一詳細正式之重組計畫，該計畫至少標明下列各項：
  - (i) 涉及業務或業務之一部分；



- (ii) 受影響之主要地點；
  - (iii) 將給予資遣費之被解僱員工之工作地點、職能及概略人數；
  - (iv) 將承擔之支出；及
  - (v) 計畫施行時間；以及
- (b) 藉由開始進行重組計畫或對受影響之人員發布該計畫之主要內容，而使該等受影響之人員對企業將進行重組已產生一有效預期。

管理階層或董事會於報導期間結束日之前作出重組決定，並不會於報導期間結束日產生一推定義務，除非於報導期間結束日之前：

- (a) 已開始施行重組計畫；或
- (b) 以明確之方式將重組計畫之主要特性對受影響之人員發布，使該等人員對企業將進行重組產生一有效預期。

若重組涉及營業單位之出售，企業於承諾出售（亦即已具有具約束力之銷售協議）之前，並無出售之義務。重組負債準備應僅包括由重組所產生之直接支出，該等支出同時符合下列兩項：

- (a) 重組所必須負擔者；及
- (b) 與企業繼續經營活動無關者。

因此，重組負債準備不包括諸如下列之成本：

- (a) 再培訓或遷移繼續留用之員工；
- (b) 行銷；或
- (c) 投資新系統及配銷通路。

#### 4. 或有負債

IAS 37 定義之或有負債係指：

- (a) 因過去事件所產生之可能義務，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件之發生或不發生加以證實；或
- (b) 因過去事件所產生之現時義務，但因下列原因而未予以認列：
  - (i) 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
  - (ii) 該義務之金額無法充分可靠地衡量。

企業不得認列或有負債。企業應揭露或有負債，除非具經濟效益資源流出之可能性甚低。

## 5. 或有資產

IAS 37 定義之或有資產係指因過去事件所產生之可能資產，且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件之發生或不發生加以證實。其中一例為企業正循法律程序求償，而其結果不確定。

企業不得認列或有資產。當經濟效益之流入很有可能時，則應揭露或有資產。惟當收益之實現幾乎確定時，則相關資產已非或有資產，其認列係屬適當。

綜上，依照 IAS 37 之規定，將不同類別之負債準備、或有負債、或有資產及歸墊之辨認與認列或揭露之方法等，列示如下表：

### 負債準備及或有負債

因過去事件，企業於清償(a)現時義務;或(b)可能義務時，可能需要流出具經濟效益之資源，該可能義務之存在與否有賴於一個或多個未能完全由企業所控制之不確定未來事件之發生或不發生加以證實。		
存在很有可能需要流出資源之現時義務。	存在有可能需要，但也有可能不需要流出資源之可能義務或現	存在之可能義務或現時義務需要流出資源之可能性甚低。

	時義務。	
應認列為負債準備	不得認列為負債準備	不得認列為負債準備
應揭露負債準備	應揭露或有負債	無須揭露

於極罕見之情況下，因無法可靠估計，負債雖存在而無法認列，但因產生或有負債。對該或有負債應予揭露。

### 或有資產

因過去事件產生之可能資產，其存在僅能由一個或多個未能完全由企業控制之不確定未來事件之發生或不發生加以證實。		
經濟效益幾乎確定會流入。	經濟效益很有可能會流入，但並非幾乎確定。	並非很有可能會流入。
該資產非或有資產	不得認列為資產	不得認列為資產
	應予揭露	無須揭露

### 歸墊

清償負債準備所需支出之一部分或全部預期將由另一方歸墊。		
對於支出中將由另一方歸墊的部分，企業不負有義務。	企業對預期取得歸墊金額仍負有義務，且企業於清償負債準備時，該歸墊幾乎確定係可收到。	企業對預期取得歸墊金額仍負有義務，但企業於清償負債準備時，該歸墊並非幾乎確定係可收到。
企業對將取得歸墊之金額並無負債。	該歸墊於財務狀況表中應認列為一單獨資產，且於綜合損益表中，可以用抵減費用後之淨額表達。認列之預期歸墊金額不得超過負債。	該預期之歸墊不認列為資產。
無須揭露。	揭露歸墊及已認列之歸墊金額。	揭露預期之歸墊。

## (二) 國外相關準則規範之概述

## 1. 國際公共部門會計準則委員會 IPSASB 之規範重點

本研究另參考由 IPSASB 發布之 IPSAS 19 「負債準備、或有負債及或有資產」，此準則之規範主要是參照由國際會計準則理事會發布之 IAS 37 (1998) 「負債準備、或有負債及或有資產」準則。此準則是為能將適當之認列原則及衡量基礎應用至負債準備、或有負債及或有資產，以及確保於附註中揭露足夠之資訊，使財務報表使用者瞭解其性質、時點及金額。

由於 IAS 37 之主要規範精神已於本節前文說明，以下僅補充 IPSAS 19 與 IAS 37 之主要差異處，以了解國際公共部門會計準則委員會對公共部門之負債準備、或有負債與或有資產之會計處理原則。

IPSAS 19 與 IAS 37 之主要差異處分述如下：

- (a) IPSAS 19 另包含了註釋以明確定義此準則對公共部門會計之適用性。尤以 IPSAS 19 在範圍段明確指出其準則不適用於個體因提供社會福利（係指不會直接從那些福利受益人得到與提供之商品或服務等值之報酬）而產生之負債準備及或有負債。縱然如此，若此個體主動選擇採用本公報規範認列因提供社會福利所產生之負債準備，則 IPSAS 19 要求應遵守 IPSAS 19 之相關會計處理規範，且個體亦需進行特定之揭露。
- (b) IPSAS 19 對原 IAS 37 有關虧損性合約之粗黑體部份加以修改且額外註釋，明確指出虧損性合約所應認列之金額為該契約之現時義務扣除可回收金額，此部分應認列為負債準備。
- (c) IPSAS 19 之範圍段清楚的提及此準則排除因員工福利所產生之負債準備、或有負債及或有資產。然而，此準則適用因重組所發生之員工終止福利而產生之負債準備、或有負債及或有資產。
- (d) IPSAS 19 在特定項目使用與 IAS 37 不同之辭彙，最明顯之

例子為” 個體”、” 收入”、 “財務績效表”、 “財務狀況表” …等。在 IAS 37 中與上列辭彙對應之相對用辭分別為” 企業”、” 收益”、 “損益表”、 “資產負債表”。惟此係反映公共部門之特性，但在會計精神上並無差異。

(e) IPSAS 19 延用在 IAS 37 中待履行合約之定義並於定義段中額外明訂其定義。

(f) 為求能反映公共部門之營運，附錄 C 之釋例主體由企業多加修改為公共部門，但會計處理並無差異。

(g) IPSAS 19 包含附錄 (附錄 E)，示範因折現因子影響而隨時間改變負債準備金額之認列分錄。

整體而言，如同 IPSAS 19 於前言所提，該公報係基於 IAS 37 之規定所制定，因此除了前述差異處外，IPSAS 19 與 IAS 37 之會計規範可謂十分一致。

## 2. 美國聯邦會計準則諮詢委員會 FASAB 之規範重點

由 FASAB 所發布之 SFFAS 12 「認列由訴訟所產生之或有負債」修正聯邦財務會計準則 SFFAS 5 「聯邦政府負債」，以對未決或受威脅訴訟及未確定索賠的或有損失提供例外。此修正案會以增加“極有可能”的定義及 SFFAS 5 的認列規範之例外條件來影響到 SFFAS 5 的或有事項之會計。此準則適用未來訴訟結果的評估及會計認列及揭露。外界請求 FASAB 對認列未決或受威脅的訴訟及未確定索賠的或有損失準則的應用，須加以進一步澄清。

SFFAS 5 提供“負債”的定義且建立負債的五個分類特定標準，包含或有事項。SFFAS 5 定義“或有”是一個存在的狀態、情況、或各種情況的集合涉及可能利益或損失的不確定性。SFFAS 5 規定當過去事件或交換交易極有可能產生未來資源流出且金額可衡量，則應認列或有損失負債。SFFAS 5 定義“Probable”為依據現有證據或未被證實及確定的邏輯為基礎，而被合理預期

或相信可能性比不發生來的高。SFFAS 5 用與 FASB 的 SFAS 5 Accounting for Contingencies 相同的架構來評估或有損失。或有可區分為“極有可能”、“合理可能”、或“極不可能”三個層次，依序對之認列到資產負債表、附註揭露、或不須在財報中提及。

然而，SFAS 5 定義“極有可能”為“可能會發生”而非“發生的可能性比不發生來的高”。有些會計師表示他們在沒有 SFFAS 5 中提及的合法聲明書之情況下，依據 SAS 12 對企業的財務報表出具無保留意見的能力產生疑慮。律師們對 SFFAS 5 裡“極有可能”（可能性比不發生來的高）的定義提出嚴正反對。他們指出，一位律師在 SFFAS 5 定義的“極有可能”（可能性比不發生來的高）的前提下，預期敗訴，則認列負債來反應上述判斷，可能被解讀為承認過失而與利益相衝突，進而損害到政府公平保護大眾利益的能力。同樣的，他們進一步提到律師對會計師詢問有關不利的訴訟事件資訊，揭露其發生的可能性比不發生來的高，可能會導致影響到律師客戶間的保密協議，在任何爭議上都對政府不利，且違反 American Bar Association’s Code of Professional Responsibility。

美國理事會相信本次修改已明確地釐清或有準則中牽涉到未決或受威脅的訴訟及未確定索賠，並能促進審計人員、律師、財報編製者、財報使用者間的溝通。SFFAS 5 的第 33 段的修改是，在第一句的最後加入“例外，未決或受威脅訴訟及未確定索賠”。第 33 段更進一步對上述增加的句子加附註：

機率的概念是不精確且困難應用到幾乎所有的法律事件。“可能性比不發生來的高”這句話建議，當評估訴訟事件的結果時不僅是能達到，且要更精確。因此，在評估未決或受威脅的訴訟及未確定索賠的結果，且認列相關的負債的內文中提及的“極有可能”，指的是“很可能”，而不是“可能性比不發生來的

高”。剩下的兩個認列負債的要件是一過去事件或交換交易已經發生，且未來流出或資源的犧牲是可衡量—這兩個要件必須在認列牽扯法律訴訟的或有負債前達成。

其他對 SFFAS 5 一致的修改是：

對第 36 段的第一項修改為：“極有可能：未來待確認事項發生的可能性比不發生來的高，例外：未決或受威脅的訴訟及未確定索賠。對未決或受威脅的訴訟及未確定索賠，未來待確認事項很有可能發生。”

SFFAS 5 第 38 段的修改是把“發生的可能性比不發生來的高”替代成“很有可能”。律師對聯邦機構有法律顧問的職責，依據 American Bar Association 的 Statement of Policy Regarding Lawyer' s Responses to Auditors' Requests for Information 應該要評估未決或受威脅的訴訟及未確定索賠的結果，並評估由其產生的任何損失。辯護律師發現不論是“訴訟的結果”或“其產生的任何損失”的評估“皆不能與機率在統計上或實證上決定的概念做比較”。(參見 Auditor' s Letter Handbook, American Bar page 18)。“發生的可能性比不發生來的高”這句話建議，當評估訴訟事件的結果時不僅是能達到，且要更精確。

因此，SFFAS 12 中提及的案例，在本準則中指的是“很有可能”發生的案例。所以在 SFFAS 12 “很有可能發生”在聯邦會計準則裡有跟 FASB 在 1975 年訂定的 SFAS 5 或有負債有相同的定義。理事會相信這次修改可以保留財務報導的客觀性，因為它能促進審計人員、律師、財報編製者、財報使用者間的溝通。

### 3. 美國政府會計準則委員會 GASB 之規範重點

由 GASB 所發布之 Statement No. 18 「地方政府固態垃圾掩埋場關閉及關閉後續維護成本會計」是以 US EPA 於 1991 年訂定

的法規 Solid waste disposal facility criteria 為基礎，其針對地方政府固態垃圾掩埋(MSWLF)建立垃圾掩埋場關閉時的規範。EPA 條例也針對 MSWLF 建立關閉後續 30 年的維護規範。

EPA 條例及類似的洲或地方法規或規則的影響是，增加 MSWLF 負責人及營運人的義務，來執行特定的關閉程序及關閉後續監控及維護程序，並以此做為在本期運作 MSWLF 權利的要件。適用由聯邦、洲或地方法規規範，會發生 MSWLF 關閉及關閉後續維護成本的洲及地方政府個體。這些成本中的某些的特定成本是在 MSWLF 停止掩埋固態垃圾的日期之前幾天或後幾天及關閉後續期間的支出，不論 MSWLF 的資本或營運性質如何，上述成本應該要包含在“估計 MSWLF 關閉及關閉後續維護現時成本總額”。

Statement No. 47「終止福利會計」規定，當終止聘僱計畫經適當職權者批准，並交付政府機構執行，與受影響員工溝通此計畫，且金額能被估計，則應認列非自願性的終止福利（例，遣散費）負債及費用。為了財務報導目的，非計願性終止聘僱計畫被定義為(a)確認，至少，被解僱的員工人數，受影響工作的分類及功能和地點，及終止的時點，(b)建立充份詳細的解僱條款以讓員工決定在非自願性解僱得形況下，福利領取的方式及金額。如果非自願性解僱需要員工提供未來服務才能獲得解僱福利，當計畫符合認列標準時，則僱主應在員工提供未來服務的期間，以比例方式認列非自願性終止福利的費用及負債。以修正式應計基礎會計來編製財務報表者，終止福利的負債及支出應以負債在正常情況下預期會以現有可耗用財務資源來償付的方式來認列。

Statement No. 49「污染補救義務之會計及財務報導」針對污染（包括有毒污染）補救義務提供會計及財務報導準則，此義務是為處理因存在的污染而造成的現時或潛在有害影響，並執行污染補救活動，例如清除及地點評估。Statement No. 49 排除現



時運作的污染防治或控制義務，及因某資產除役必要的未來污染補救活動，例垃圾掩埋關閉及關閉後續維護及核能電廠除役。

#### 4. 國際貨幣基金組織（IMF）之相關規定

國際貨幣基金組織於”2001年政府財政統計手冊”中對社會保障福利負債與或有合約之報導方式有相關之說明。該組織於7.145中指出對於政府在將來支付社會保障福利的承諾（如養老金和醫療保健），政府財政統計不作為負債處理，將於未來支付的社會保障福利的現值，以備忘項目列出。該組織對或有事項之立場則為：”或有安排導致有可能影響未來決策的權利或義務，由此對當事方產生經濟影響。整體而言，這種或有事件對金融政策和分析可能很重要，因此，應將重要的或有合約作為備忘項目記錄”（7.146）。由上可知，國際貨幣基金組織對於政府因社會福利產生之未來支付義務以及或有合約，係不作為負債處理而以揭露之方式表達。

#### （三）我國相關實務之現況

政府負債之高低，攸關國家財政之良窳、國際主權評等之等級、總體經濟環境之競爭力及人民對國家之信心。不論中央或各地方政府向極重視負債此嚴肅議題，嚴守預算法、公共債務法等相關規範，並審慎控制政府負債金額。

按已發布之政府會計準則公報第七號「政府長期負債之會計處理」，已針對依公共債務法規定之公債、長期借款及因資本租賃所產生之長期負債等確定負債訂定其相關舉借、償還之會計處理準則，惟對於政府保證債務，政府未來應負擔之各項社會保障福利給付義務（如公保、勞保、農保等未實現負債或應提列之責任準備等）等可能影響政府施政決策及財政狀況等事項之認列及揭露方式尚未有相關規範可茲依循，所以本議題研究之目的，係將前揭尚未列入第七號政府會計準則公報範圍之其他負債，進一步擬定詳盡準則規範，以為會計事務處理及財

務報導之準據。

前述政府各類債務現行表達方式，例舉數項與本研究議題相關者說明如下：

1. 舊制軍公教人員退休金（84年7月1日以前）

本項係屬未確定時點及金額之負債準備，導因於軍公教人員過去服務年資而產生政府之法定給付義務，將造成政府未來資源之流出。因具有社會福利性質，依據 IPSAS 19「負債準備、或有負債及或有資產」之規定，允許其得不適用該公報規定辦理，惟為兼顧該等資訊透明化之考量，目前中央政府總預（決），參酌 IMF 規範以揭露方式表達相關資訊。

2. 退撫基金新制未提撥之退休金（84年7月1日實施）

依公務人員退休撫卹基金管理條例規定，本項未提撥之退休金，未來如未能藉由費率調整機制方式補足，政府將負最後支付責任，但因現階段評估未來由政府負擔該義務支出仍具有不確定性，故此項係屬或有負債性質，目前中央政府總預（決）算以揭露方式表達該等資訊，尚合於國際會計相關規範。

3. 由中央政府提供擔保、保證或契約可能造成未來會計年度支出之或有事項

依預算法第9條及決算法第4條第2項規定，因擔保、保證或契約可能造成未來會計年度內之支出者，應分別於預、決算書中列表說明。復依 IPSAS 19 有關或有負債之定義，係因過去事件所產生之可能義務，其存在與否將視未來事件之發生或不發生來證實，而該不確定未來事件不能完全由政府所控制，且其義務金額亦未能可靠衡量。現行交通部與台灣高速鐵路股份有限公司（簡稱高鐵公司）簽訂之台灣南北高速鐵路興建營運合約，依合約規定，倘高鐵公司發生經營不善等重大情事，交通部應予強制收買其必要且堪用之營運資產等，然高鐵計畫執行迄今，並無發

生交通部需強制收買之情事，前揭交易因符合或有負債定義，故現行預決算以揭露方式表達，尚合於預決算法及國際會計相關規範。

#### 4. 公教人員保險給付未來應負擔數(88年5月30日以前)與勞工保險(普通事故老年、失能及遺屬年金給付)過去服務應計給付現值

公教人員保險給付未來應負擔數係屬未確定時點及金額之負債準備，導因於88年5月30日以前已在保公教人過去保險年資應核計而尚未發給之養老給付義務，將造成政府未來資源之流出。但因其具有社會福利性質，依據IPSAS 19「負債準備、或有負債及或有資產」之規定，允許其得不適用該公報規定辦理，惟為兼顧該等資訊透明化之考量，目前中央政府總預(決)，參酌IMF規範以揭露方式表達相關資訊。另勞工保險(普通事故老年、失能及遺屬年金給付)過去服務應計給付數係由政府100%持有之營業基金(勞工保險局)辦理，其責任準備提存不足部分，未來如未能藉由費率調整機制方式補足，政府對該社會保險政策之成敗等負有責任，因現階段評估未來由政府負擔該義務支出仍具有不確定性，爰中央政府總預(決)揭露相關資訊。

#### (四) 我國政府會計準則公報之相關規範

我國目前政府會計公報第七號「政府長期負債之會計處理」規範標的係屬政府長期負債之會計處理，係訂定政府長期負債舉借、償還之會計處理準則。其中包含括長期負債、應付債券、長期借款、資本租賃借款等確定負債。並無針對或有事項(即或有負債、或有收益)有明確之規範。該號公報第十一段指出「估計負債、或有負債及有關退休金長期負債之會計處理，得另訂政府會計準則公報為準據。」

#### 肆、關於本研究案政府會計準則公報幾項特點之說明及名稱與內容架構之檢討

## (一) 特點說明

### 1. 本準則公報主要依據方向之確定：

我國目前已發布之政府會計公報主要係參酌美國政府會計公報 GASB 而制定，惟因下列考量，本次「政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理」公報決議改為朝向與國際公共部門會計準則委員會發布之 IPSAS 接軌，理由說明如下：

- (1) 在資料之蒐集方面，美國 GASB 目前對政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理並未有制定專號公報，而是散布在其他各號公報主題中，若有相關負債準備、或有負債之事項再加以規範，因此針對政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理其整體性與涵蓋面均不足，亦未有完整明確的理論基礎可供參酌。反觀國際公共部門會計準則委員會，針對政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理，參酌 IAS 37 之規定，已專號發布 IPSAS 19，提供了完整理論依據。
- (2) 目前金管會已經正式決議於 2013 年起國內上市櫃公司均改採國際財務報導準則 (IFRSs)，公開發行公司至遲於 2015 年起也要全面採用 IFRSs，因此確立了我國財務會計準則將由與美國會計準則接軌之方向轉往直接採用國際財務會計準則。由於政府業權型基金須適用財務會計準則，故未來也將改採國際財務會計準則，若政事型基金亦能逐步採用國際公共部門會計準則，在整體精神上較為一致，也符合會計處理之潮流。此外，如果政府公布之報告用語及會計處理精神能與民間企業採用者盡量一致，也有助人民閱讀與分析政府單位之相關財務報告。

基於前述理由，此次「政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理」公報之擬定，將以 IPSAS 19 之相關規定為主要依據。

## (二) 與 IPSAS 19 之主要差異

雖然「政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理」公報之擬定主要參酌 IPSAS 19 之規範，但考量國內相關法令(如預(決)算法)、已發布之政府會計公報、IMF 等相關規範與政府之實務運作等，最後擬定之內容與 IPSAS 19 仍有下列主要差異：

### 1. 本公報適用之政府單位

依據我國政府會計準則公報第一號「政府會計及財務報導標準」第五段之規定，政府基金，除信託基金外，可分為政事基金、業權型基金二類。其中業權型基金，包括營業基金及作業基金；復依公報第二號「政府會計衡量焦點及會計基礎」第八段之規定，政事型基金，除普通基金之公庫出納會計採現金或修正現金基礎外，應採用修正權責發生基礎，認列收入及支出。業權型基金，應採用權責發生基礎，認列收益及費損。」

由於會計基礎須於權責發生制下才有認列負債準備之議題存在，且 IPSAS 19 第一段明確指出，該號公報適用於採權責發生基礎之公共部門，但不包括公營事業機構。爰依前揭規範，屬業權型基金之作業基金於公報之適用上尚無疑義，公營事業機構因所辦業務性質特殊者，亦可適用之。至採用修正權責基礎之政事型基金是否可適用 IPSAS 19 之相關規定，形成另一討論議題。

研究團隊經蒐集 GASB 相關規定，並與行政院主計處會管中心相關同仁多次討論後，確認我國政府會計公報所規範採修正權責發生基礎之政事型基金仍得適用 IPSAS 19 之相關規定，理由為依據我國政府會計公報第二號「政府會計衡量焦點及會計基礎」第十二段之規定，在修正權責發生基礎下，支出之認列除了三項例外，其餘均與權責發生基礎相同，而此三項例外與負債準備、或有負債與或有資產之會計處理尚無扞格之處。其例外包括：(一) 採購材料或物料，可在購買時或使用時擇一認列為支

出；(二)預付跨年度之款項，若於支付時，以全數認列為支出，會計期間終了時，得不認列預付款項；(三)長期負債之利息於給付時認列，會計期間終了不認列應付利息。退休金等給付，應分別於給付日或提撥日認列為支出，會計期間終了不認列應付款項。

按前揭分析，本「政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理」公報均可適用於信託基金以外之政府基金。

## 2. 本公報之適用範圍

IPSAS 19 需同時適用於”推定義務”與”法定義務”，惟考量我國政府資源之籌措與運用，及各項政策或承諾之執行，均應透過嚴謹之法制作業程序始得辦理，故本公報僅就政府因法令或契約所負法定義務之相關負債準備、或有負債及或有資產為會計處理規範，至推定義務部分則不予納入本公報之規範範圍。

此外，本公報相關條文亦明定法律另有規定者，依其規定辦理。概政府會計準則公報之位階係低於法令，故若 IPSAS 19 規定之相關會計處理與我國現有法令之相關規定有牴觸時，自應以法令之相關規定優先適用。例如，預(決)算法對於政府因擔保、保證或契約可能造成未來會計年度內支出之事項，係明定以列表說明方式表達，爰本公報對於負債準備之認列，負債準備、或有負債及或有資產之財務報導等，均明定「法律另有規定，依其規定辦理」等文字，以符現行法制相關規範。

## 3. 財務報導之方式

配合政事型基金衡量焦點與會計基礎於實務處理之運用，明定負債準備列帳之處理原則。政事型基金因採當期財務資源流量之衡量焦點及修正權責之會計基礎(詳我國政府會計準則公報第二號「政府會計衡量焦點及會計基礎」第四、五段)，對於本公報所規範之負債準備，因其具有未確定時點及金額之負債性質，

故當符合負債準備認列要件時，在預算面通常尚未編列相關支出預算，且基於尚無需動用當期財務資源予以清償負債，爰於本公報明定負債準備認列時，即列入普通資本資產及長期負債帳，並於以當期財務資源清償該負債時，始認列支出，及自普通資本資產及長期負債帳沖減之。

### （三）社會保險與員工退休金議題之處理

由於外界甚為關切勞、公保險或是公務人員退休制度…等社會保險與退休金制度所造成之潛藏負債之處理，惟此類事項根據 IPSAS 19 之規定係明文加以排除適用範圍，其理由為國際公共部門會計準則委員會認為具社會保障福利性質之保險因衡量之複雜性，各方尚有不同見解，爰允許辦理該等事項而產生之負債準備及或有負債得不適用 IPSAS 之規範。又 IMF 對於社會安全給付計畫（含社會保險、員工退休金等）亦有規範採以備忘記錄方式揭露。另行政院主計處為提升政府財政透明度，目前於函送立法院或監察院審議之中央政府總預算案及總決算，均以揭露方式表達該等資訊。參酌上述國際作法及衡酌我國國情需要等，爰本公報明定該等事項採以揭露方式表達。

### （四）名稱與內容架構之檢討

本研究案原始委託研究議題之名稱為「估計負債、或有負債等之認列與財務報導」，經會議討論，為與國際公共部門會計準則以及國內之財務會計準則接軌，爰決議將公報名稱修正為「政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理」。

至公報內容章節段落，仍依循我國已發布之政府會計準則公報之體例，分為五大部分，包括：「壹、前言」、「貳、定義及說明」、「參、會計準則」、「肆、附則」及「附錄：中英文名詞對照」，以下將先揭示經專案小組撰擬報告初稿與行政院主計處會計管理中心修正報告提會討論草案之差異後，再簡述公報草案內容於一讀程序所作修正。

專案小組報告初稿共十九段，包括前言一段，定義及說明一段，會

計準則十五段，附則二段，行政院主計處會計管理中心修正報告草案對前揭四大部分之各段數目及內容，除前言段維持不變外，餘內容、架構等均有所調整，其重點如次：

1. 定義及說明部分：原「負債準備」之定義及說明，因尚包括後段「且該義務之清償預期將使具經濟效益或服務潛能之資源流出」等屬負債準備認列要件之文字，與 IPSAS 19 規範未臻相符，爰予刪除該等文字。另原「待履行契約」與「虧損性契約」等定義及說明，鑑於已將其意涵納入會計準則中規範，且於草案中亦未再出現該等專有名詞，因予刪除，相關中英文名詞對照亦配合刪除之，餘僅酌作文字修正。
2. 會計準則部分：仍分為「政事型基金」及「業權型基金」兩大主軸，其中政事型基金之規範，為利各界日後易於研讀本公報之規範，原第三段至第八段及第十二段至十六段規定，經重新調整其架構，依序分類介紹負債準備、或有負債及或有資產之認列、衡量與財務報導（修正後之第三段至第十三段），並予充實其內容及酌作文字修正，另將原列處理負債準備議題有關之特殊事項（原第九段、第十一段），改於其他事項之處理（修正後之第十四段及第十五段）規範，原第十段，有關未來營運短絀之規定，基於其屬一般會計常識，無須於公報中規範，爰予刪除。另原列附則部分之第十八段排除本公報適用項目之規定，考量社會保險、員工退休金等所產生之負債準備及或有負債之處理，為各界所關切之重要資訊，為期會計處理有所準據，因此參酌 IMF 相關規範，納入本公報會計準則部分之其他事項之處理（修正後之第十六段）規範。至業權型基金部分，除修正增列辦理社會保險所產生者，比照政事型基金第十六規定，以揭露方式處理外，餘均依體例之文字表達。

前揭草案經委員會一讀討論時，有關定義及說明部分，配合中華民國財團法人會計研究發展基金會所翻譯 IAS 37 之中文版



相關文字，將「或有負債」原列第一款有關「所可能產生之法定義務」等文字修正為「所產生之可能法定義務」，同款後段有關「不確定事件加以證實」等文字修正為「不確定事件之發生與不發生加以證實」，原列第二款有關「負債準備」等文字，為期周妥，爰修正為「現時法定義務」；「或有資產」後段有關「不確定事件加以證實」等文字，依前揭或有負債文字修正原則，修正為「不確定事件之發生與不發生加以證實」。會計準則部分，其中第五段有關「應為審慎考量」及「預期所要求支出」等文字，為期周妥，分別修正為「應於審慎考量」及「預期所需支出」；第八段及第十一段有關或有負債及或有資產之認列規定，其中「列帳」及「處理」等文字，為期周妥，分別修正為「認列」及「報導」；第十四段有關「供應商之保固等」及「保固給付等」文字，為求語句順暢，分別修正為「供應商之保固等項目」及「保固給付」。

## 伍、結語

本研究案自民國 99 年 3 月接受委託後，業經專案研究小組蒐整國內外相關資料，並由核心成員內部執行多次會議，行政院主計處也協助召集相關部會主辦會計開會研討，以徵詢相關意見，經專案研究小組全體成員幾次會議討論後，於民國 99 年 5 月底前完成期末報告初稿及本公報草案最初條文之撰擬，嗣先經行政院主計處完成該期末報告初稿及準則公報初步草案之審核，並經行政院主計處政府會計共同規範審議委員會第二十次會議討論一讀通過，在各委員提供更多面向之見解後，使本公報草案之內容更臻具體可行。目前政府會計準則公報第十一號「政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理」公報草案，已依據前揭會議決議，徵詢各界意見中。特別感謝所有參與人員之投入與提供諸多寶貴意見。

本準則公報主要根據 IPSAS 19 為藍本，而 IPSAS 19 又是依循 IAS 37 之規範。目前國際會計準則理事會（IASB）已計畫修正 IAS 37，屆

時 IPSAS 19 是否會隨之修正，仍需持續追蹤，以研議未來我國政府會計公報之內容是否也有修正之必要。其次，對較熟悉現金基礎會計實務之我國政府主計人員而言，本公報係採應計基礎之精神要求認列負債準備或揭露或有負債及或有資產，此等規定對他們可能是較為陌生的作法，各單位主計同仁是否能掌握公報精神，為其專業判斷，所作之估計數是否具一定合理性…等，均有賴相關單位後續之教育訓練與溝通。此外，有關社會福利議題之處理，亦應持續關切國際公共部門會計之發展，以作為未來繼續研議之標的。

## 參考文獻

- E. R. Wilson, L. R. Jacqueline and C. K. Susan (2007), *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities* 15<sup>th</sup> ed., McGraw-Hill Irwin
- Federal Accounting Standard Advisory Board (FASAB), *SFFAS5-Accounting for Liabilities of the Federal Government*.
- Federal Accounting Standard Advisory Board (FASAB), *SFFAS6-Property, Plant and Equipment*.
- Federal Accounting Standard Advisory Board (FASAB), *SFFAS7-Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgetary and Financial Accounting*.
- Federal Accounting Standard Advisory Board (FASAB), *SFFAS12-Recognition of Contingent Liabilities Arising from Litigation: An Amendment of SFFAS 5, Accounting for Liabilities of the Federal Government*.
- Federal Accounting Standard Advisory Board (FASAB), *Technical Bulletin 2006-1: Recognition and Measurement of Asbestos-Related Cleanup Costs*.
- Federal Accounting Standard Advisory Board (FASAB), *Federal Financial Accounting And Auditing Technical Release 2: Determining Probable and Reasonably Estimable for Environmental Liabilities in the Federal Government*.
- Governmental Accounting Standards Board, *Statement No. 18 Accounting for Municipal Solid Waste Landfill Closure and Postclosure Care Costs*
- Governmental Accounting Standards Board, *Statement No. 47 Accounting for Termination Benefits*
- Governmental Accounting Standards Board, *Statement No. 49*

*Accounting and Financial Reporting for Pollution Remediation Obligations*

International Accounting Standard Committee (IASC),  
*IAS19-Employee Benefit*

International Accounting Standard Committee (IASC), *IAS26-  
Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans*

International Accounting Standard Committee (IASC),  
*IAS37-Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent  
Assets.*

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB),  
*IPSAS19-Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent  
Assets.*

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB),  
*Financial Reporting Under the Cah Basis of Accounting.*

附件一、「政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理」  
公報草案（定稿版）

政府會計準則公報 第十一號（草案）  
政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理

## 壹、前 言

一、本公報之目的，係訂定政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理準則。

## 貳、定義及說明

二、本公報用語定義及說明如下：

（一）負債準備：係指政府因過去交易或其他事項所產生未確定時點或金額之現時法定義務。

（二）法定義務：係指政府因法令或契約所產生之義務。

（三）或有負債，係指符合下列情形之一者：

1. 政府因過去交易或其他事項所產生之可能法定義務，其存在與否僅能由未來不能完全控制之不確定事件之發生或不發生加以證實。

2. 現時法定義務因非屬很有可能需要流出資源加以清償，或清償金額無法可靠衡量而未予認列。

（四）或有資產：係指政府因過去交易或其他事項所可能獲得或掌握之資源，其存在與否僅能由未來不能完

全控制之不確定事件之發生或不發生加以證實。

## 參、會計準則

### 政事型基金

#### 負債準備之處理

#### 認列

三、政事型基金之現時法定義務，若很有可能需要流出財務資源予以清償，且清償金額亦能可靠衡量時，除法律另有規定，依其規定辦理外，應認列負債準備，餘依或有負債之相關規定辦理。

負債準備於認列時，應列入普通資本資產及長期負債帳，並於以當期財務資源清償義務時，認列一般性支出，及自普通資本資產及長期負債帳沖減之。

四、政事型基金在現時法定義務是否存在並不明確之情況下，應考慮所有可得之證據，於會計年度終了日評估其存在之可能性大於不可能性時，視為產生現時法定義務。若符合第三段之認列基準，應對該現時法定義務認列負債準備。若現時法定義務不存在之可能性大於不可能性時，應依或有負債之相關規定辦理。

#### 衡量

五、政事型基金負債準備之認列金額應於審慎考量其風險及不確定性等因素後，估算會計年度終了日清償現時法定義務所需支出之最佳估計。於衡量負債準備金額時，若貨幣

時間價值之影響重大，應以會計年度終了日清償現時法定義務預期所需支出之現值衡量。

於衡量負債準備金額時，不得考量與負債準備清償有關資產之預期處分利益。

六、政事型基金對於已認列之負債準備，應於會計年度終了日進行評估，其結果如有增減變動或不再很有可能需要流出財務資源予以清償時，應隨同調整或沖減普通資本資產及長期負債帳。

### 財務報導

七、政事型基金對於負債準備之處理，除法律另有規定，依其規定辦理外，各該基金應將其列帳、調整、沖減等增減變動之負債準備列入普通長期負債表（或目錄）及其變動表，並揭露必要資訊（如重大增減變動原因等）。在編製政府年度會計報告時，應將其列入普通長期負債總表（或總目錄）及其變動總表，並概要揭露必要資訊，且依政府會計準則公報第五號「政府會計報告之編製」規定，將已列帳之負債準備相關影響數調整列入整體淨資產表及整體營運表中。上開揭露事項，如因實務上不可行而無法揭露者，應說明此一事實。

### 或有負債之處理

#### 認列

八、政事型基金之或有負債不予認列，但應依第十段規定報導。

#### 衡量

九、政事型基金對於所報導之或有負債，應於會計年度終了日進行評估，其結果若很有可能需要流出財務資源予以清償，且其金額亦能可靠衡量時，應依負債準備相關規定辦理。

### 財務報導

十、政事型基金對於或有負債之處理，除法律另有規定，依其規定辦理外，各該基金應於其會計報告揭露必要資訊（如或有負債之內容等）。在編製政府年度會計報告時，應於其年度會計報告概要揭露必要資訊。上開揭露事項，如因實務上不可行而無法揭露者，應說明此一事實。但使財務資源流出之可能性屬極罕見者，得不揭露。

### 或有資產之處理

#### 認列

十一、政事型基金之或有資產不予認列。若或有資產之資源很有可能流入時，應依第十三段規定報導。

#### 衡量

十二、政事型基金對於所報導之或有資產，應於會計年度終了日進行評估，其結果若幾乎確定可以獲得財務資源之流入，除應認列該項資產外，並應於財務資源具可用性時，認列為收入。

### 財務報導

十三、政事型基金對於很有可能流入財務資源之或有資產，各該基金應於其會計報告揭露必要資訊（如或有資產之內容等）。在編製政府年度會計報告時，應於其年度會計



報告概要揭露必要資訊。上開揭露事項，如因實務上不可行而無法揭露者，應說明此一事實。

### **其他事項之處理**

十四、政事型基金於清償負債準備時，若因保險合約、補償條款或供應商之保固等項目，幾乎確定可以獲得理賠款、補償金、保固給付，應將其認列為資產，其金額不得超過負債準備之金額，並應於財務資源具可用性時，認列為收入。

十五、政事型基金對於履行中之契約，因法律、政策或其他因素，致履行契約義務之不可避免成本（履行契約尚需投入之成本與不履行契約所應負擔之補償、賠償或違約金之孰低者），超過預期從該契約獲得之財務資源時，其差額除應認列為負債準備外，有關該負債準備之衡量，應依第五段及第六段有關規定辦理，並於支付上開履行契約或不履行契約所應負擔之款項後，予以沖減。

十六、政事型基金之負債準備及或有負債中，如有因提供社會保險及員工退休金所產生者，各該基金應以揭露方式，於其會計報告揭露必要資訊（如精算假設等）。在編製政府年度會計報告時，應以揭露方式，於其年度會計報告概要揭露必要資訊。

### **業權型基金**

十七、業權型基金對於負債準備、或有負債及或有資產之會計處理，除法律或政府會計相關公報另有規定者，從其規定，以及辦理社會保險所產生者，比照第十六段規定以

揭露方式處理外，應採用民營事業適用之一般公認會計原則處理。

## 肆、附則

十八、本公報由行政院主計處於中華民國九十九年〇〇月〇〇日以處會字第〇〇〇〇〇〇〇〇號函發布。

本公報不適用於非重要項目

## 附錄：中英文名詞對照

負債準備：provision

法定義務：legal obligation

或有負債：contingent liability

或有資產：contingent asset

## 附件二、專案小組歷次會議紀錄及「政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理」公報草案研究報告初稿

目錄	頁碼
行政院主計處「估計負債、或有負債等之認列與財務報導」委託研究案第一次會議紀錄 ·····	34
行政院主計處「估計負債、或有負債等之認列與財務報導」委託研究案第二次會議紀錄 ·····	48
「政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理」公報草案研究報告初稿 ·····	50

## 行政院主計處「估計負債、或有負債等之認列與財務報導」委託研究案第一次會議紀錄

一、時間：九十九年三月十九日（星期五）上午九時三十分。

二、地點：行政院第三會議室。

三、主持人：蔡主持人信夫。

記錄：徐婉榕

四、出席人員：

蔡主持人信夫（蔡）、顏主持人信輝（顏）、劉顧問燈發（劉）、黃顧問永傳（黃 R1）、李研究員秋月（李）、簡研究員鳳琴（簡）、林研究員佳欣（林 1）、沈研究員秋聲（沈 S）、周研究員宜君（周）、許研究員碧蘭（許 S）、林研究員秀祝（林 2）、黃研究員耀生（黃 R3）、許研究員永議（許 R）、黃研究員鴻文（黃 R4）、黃研究員凱革（黃 S）、陳研究員幸敏（陳）、王研究員惠津（王）。

五、列席人員：

行政院主計處會計管理中心蕭執行長家旗（蕭）、黃副執行長成昌（黃 R2）、徐助理研究員婉榕、林助理研究員士農、熊助理研究員德昌。

六、開會記錄：

蔡：今天會議有兩個主要目的，第一是希望將估計負債、或有負債之定義做一個瞭解與確認，以使未來制定公報時有所依循。第二目的是主計處已彙整外界對政府潛在負債之常見疑慮與說明，也希望大家能集思廣益一起來討論。

顏：接著由我就「負債準備、或有負債與或有資產」：IPSAS 19 內容及釋例進行重點報告（如會議資料）

蔡：謝謝顏老師之報告，原則上台灣因為還沒有制定與本研究案相關之公報，美國政府會計公報也沒有專號公報介紹此議題，爰就所蒐集之國際公共部門會計準則（IPSAS）之規範為主要參考藍本，進行本公報後續研訂事宜。本次會議之目的，除希望能夠就這號公報的

目的、範圍、主要名詞定義做初步的討論，以便下次開會的時候，能根據今天的討論結果，將它以公報的方式列示出來，以進行條文之逐條討論外，另外就主計處已彙整目前大家所關心的政府潛在負債事項進行討論，以確認該等事項是否應納入本公報規範，這樣才能如會管中心執行長所規定的時程來完成。針對剛剛顏老師報告 IPSAS 之內容有沒有甚麼意見可以討論一下。

蕭：針對外界對政府潛在負債之疑慮，我們希望能在 98 年度總決算書的總說明中先作出初步回應，所以希望借由今天的會議順帶討論，請各位專家代表等，從不同觀點提供有關前述事項最妥適之回應方向。但長期而言，我們將依照未來公報之規定來做該等事項之報導與揭露。此外，我們也感謝各部會同仁，把前述政府潛在負債之一些背景資料與法律規定整理出來，並且做出分析，不過，鑑於目前資料、數據等仍有過時情形，還請大家會後再做資料之更新。

蕭：由於外界關注之政府潛在負債事項所涉層面很廣，依照國外公報訂定之體例，或許很難以一號公報涵蓋之，並將所有問題都解決（如退休金或是社會福利部分），不過在我們初步討論以後，我們將再跟審計部及其他機關開會研議。

蔡：在我們討論外界可能質疑之政府潛在負債事項及主計處擬答資料之前，對於剛才 IPSAS 的介紹，有沒有希望顏老師再加以說明之處，如果沒有，我們就開始進行討論。

許：範例第六頁釋例 2B 土地污染與推定義務，這裡提到海軍演練的時候造成一些損害，政府也已經同意要做一些事情。目前我國政府對這一類事情之處理，一般而言會提出一個計劃（例如五年計劃），並分年編列預算執行。如因此即需認列負債，那麼負債會不會認列太多。此外，政府單位處理訴訟案件也有類似處理。

顏：我們這邊處理的是財務報表要不要入帳與表達，與政府支出受到預算法規定，哪時候才可以實際動用，應該是不同的處理方式。按照 IPSAS 19 公報的規定，剛剛提到之例子，因為政府已經承諾五年計劃，所以應該將每年預計之現金淨流出折現，認列負債才不會形

成外界質疑的潛藏負債。

蕭：政府有很多這種例子，例如我們有一些積欠的保費或是其他項目，其實政府沒有意思積欠，只是說從預算編列到實際執行或撥付經費存有時間落差所致。有關財務報導與預算法這兩者間要如何調節，可再探討。

蔡：既然大家對外界質疑的潛藏負債已經開始討論，是否以下請大家就會管中心彙整之資料，逐項交換意見。

蕭：目前我們將政府碰到可能與負債有關的一些事項進行整理，在此提出，並希望透過大家集思廣益，研議如何妥適於 98 年度總決算表達，以對外界有一個初步的說明，至未來本號公報發布後，自依照公報規定辦理。

黃 R1：今天我們要先確定，目前訂的這些公報實施以後，會計跟預算是脫勾的，我們依照政府會計準則公報所編製的報告是會計報告，而決算則是照預算跑，兩組是脫勾的，不要夾雜在一起，先澄清這點，不然兩個議題糾纏在一起會很難處理。

蕭：我再補充說明一下，會計制度之會計處理跟預算難免會互相衝擊，現在長官也指示，希望預算面跟會計面能做法一致。國際的預算做法其實也一直在改進中，所以說我們會計走在前面的話，其實也會帶來預算面之衝擊。主計處一局同仁也在這邊，他們已開始研議，雖然目前研究尚在進行中，不過亦是朝此方向研議。

蔡：請黃研究員凱華帶領大家進行常見問題之逐項討論。

黃 S：首先，我們先請一局負責同仁說明。

許 R：

(一) 首先報告既成道路徵收補償部份，既成道路形成原因甚多，有形成於日據時期已長期供公眾通行之道路、有光復後所開闢惟未辦理徵收之道路、有政府漏辦徵收程序者、有道路開闢後因地籍重測或逕為分割所產生新地號之道路用地者、有土地所有權人興建房屋於都市計畫道路範圍內自行留設之通路土地者等諸多原因。

(二) 在法律部分，依地方制度法第 18、19 條規定，都市計畫之擬定、

審議及執行係屬地方自治事項，爰既成道路(市區道路部分)之取得係屬地方政府之權責。依據土地法第 14、208、209 條規定，公共交通道路所需用地得依法徵收。司法院大法官會議於 85 年 4 月作成釋字第 400 號解釋，認為既成道路所有權人對土地既已無從自由使用收益，形成因公益而特別犧牲其財產上之利益，國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償，各級政府如因經費困難，不能對上述道路全面徵收補償，有關機關應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償。我們的意見是，一、中央為解決既成道路問題，於 85 年 12 月訂定相關處理原則，要求各級地方政府儘量以公有土地與私有既成道路交換或以市地重劃、區段徵收、都市更新、容積移轉、檢討撤銷及設定地上權地役權等地政手段解決。在 92 年的部分也定了一個取得既成道路的示範計畫，就是用競標的方式，那競標的方式大概是按照公告地價一成到兩成之間的價格就可以取得，內政部現在研議以後還要再辦。依大法官解釋精神，既成道路似具有政府估計負債性質，惟考量既成道路之取得同時，政府資產亦將隨之增加，現階段若僅以負債入帳，亦非公允，且既成道路除由各級政府編列預算取得外，尚有其他地政手段可供處理，並不全以徵收補償為唯一方式，惟為能充分揭露該等資訊，建議暫以附註方式，由主管之各地方政府於預(決)算書揭露表達。

蔡：謝謝許科長之說明，看大家有沒有甚麼補充意見或看法。黃會計長，您經驗比較豐富，請您先表示看法。

黃 R1：事實上關於全國既成道路政府要徵收沒有錯，你看現在社會焦點都一直再講政府有多少負債，為什麼不講政府有多少資產，你看我們的地熱谷，都是資產，事實上這一號公報你說既成道路沒有錯，根據我們的遺產贈與稅法裡面有規定，繼承人繼承了遺產以後，他一定要繳遺產稅，如果繳遺產稅有困難，可以用實物抵繳，如今天討論之既成道路。所以說我一直再想，如果這個既成道路不是唯一可以用徵收的，是不是還有人會拿來抵繳。所以，政府的這



些義務，如果一定要公布出來的話，要有一個很客觀的數字，全國待徵收的道路有多少？這些徵收回來的資產價值又有多少？另外，徵收的道路不是由中央全部徵收，有的是地方政府的，所以並非全部都歸成中央政府的負債。

李：一局一科希望這個部分在地方政府的預決算書揭露，從這個背景資料看來，本項本來就是地方政府的權責，朝以揭露之方向，基本上是對的，只是過去沒有做這樣的揭露，一下子要這樣處理，而且還是屬地方政府的。

林 1：本項因屬內政部主管，我剛好在內政部服務，事實上研擬的意見之前有跟主計處交換意見，原則上目前爭議的項目主要是在講市區道路，所以原則上有去檢討過，都是屬於地方政府應徵收的部分，所以我贊同以附註方式表達在地方政府的預決算資料。

顏：我提一個淺見，我會覺得說從大法官解釋方面來看，已經符合我們剛才講負債準備入帳之第一個條件，就是說我們政府已經承擔義務了。但是問題就是說第二跟第三之入帳條件是否也符合呢？第三條件是需要金額可以合理估計。根據剛才各位之說明，我覺得金額好像沒有辦法合理估計，因為剛才各位已說明何時徵收、如何徵收都未確定，若要入帳涉及到折現的問題，如果資源流出之時點與金額都無法合理估計，那折現金額根本無法估計。所以我覺得這個議題應該是屬於採揭露之或有負債而非入帳之負債準備。

劉：因為我對這個道路徵收有一點認識就是說，以前我所服務的公司是曾經去買道路用地然後捐給政府來抵容積，這是第一個可以抵容積，然後可以抵稅。所以基本上剛才顏老師說的，未來政府是否要用錢去支付，顯然是不確定的，政府其實不一定要付很多錢來解決道路用地，所以我們不應該把它放在估計負債，擺在或有負債應該就可以。

許 R：大家沒意見的話，這個議題我們就朝或有負債的方向來做說明。接著報告第二項，各級政府積欠勞工保險等分擔款部分，依勞工保險條例第 15 條及就業保險法第 40 條規定，中央及直轄市政府應按

一定比例負擔該管轄區各身分類別勞工之勞工保險及就業保險的保險費補助款。因預算籌編時程與勞保、就保補助款實際支付時間存有落差，致未能依實際應負擔數編列預算，或地方政府以財政困難等為由，致預算編列不足，產生積欠勞、就保補助款情事，截至 98 年度累計欠費 620 億餘元。本項未及編列預算撥付之款項，其支付義務確已發生，且金額可合理衡量，似屬確定負債，惟考量本項累計欠費主要係因預算籌編時程與勞保、就保補助款實際支付時間有落差，而未能依實際應負擔數編列預算所致，建議毋需入帳，惟如為揭露政府債務資訊，建議可於相關財務報表中予以適當揭露。

李：這個部分是勞委會所主管，目前勞保局決算書內的財務報表均有附註揭露。此處建議於相關財務報表適當揭露，究指勞保局，抑或總預（決）算。

許 R：是指於總預（決）算揭露。

黃 R1：這個爭議就是我剛剛講的，我們要先釐清應在那一個報表表達。如果今天要在決算書表達，這確實是政府欠勞保的錢，本來就是應該要付，但是依預算法第 25 條規定，政府不能於預算外動用公款、處分公有財務、或為投資行為，如果今天決算要列帳，將會導致預算爆掉，所以說決算書如果要表達出來，很顯然會衝擊到預算法，這個議題真的要很審慎處理，不然外界會質疑你都承認是負債，為什麼不進帳呢？

蕭：我初步也是認為是負債沒錯，只是說不是不付而是說是要透過預算的方式來付，所以說我們還是只是用附註揭露的說明這樣的一個事實。因為決算預算是預算執行最後結果的一個表達，因為當時沒有編預算，故這一項是負債，所以說我們要還是要在適當的地方做揭露。請凱華也說明一下，因為後面類似的例子還很多

黃 S：我補充說明一下，以勞保局而言，它應收各級政府欠費部分，在其財務報表業已認列應收債權，惟各級政府囿於預算法第 25 條，政府不得於預算外動用公款的規定，即便在資產負債表日已屬確定

負債性質，在 98 年度決算之處理，仍宜採較妥適性又合法規的方式，即以揭露方式來報導，並請各級政府有欠費者，在其預（決）算書上妥為揭露。

顏：從報表來看，我想這個歸為確定負債是毫無疑慮的，因為對方已認列為應收。既是確定負債又為什麼不入帳呢？如果是與預算法規定有關，所以就會引發外界質疑其為潛藏負債的原因。我擔心採目前之說明方式會不會自打嘴巴，你認為是確定負債，卻又不入帳，怎麼去解釋中間的矛盾。

黃 S：我再補充說明，目前外界質疑的是，我們在表達政府公共債務時，因均依公共債務法的規定，把不屬於公共債務法所規範的債務排除，而使外界無法獲知政府債務全貌。惟因政府債務之統計與表達，我們均係依公共債務法及預（決）算法等規定辦理，且與國際揭露標準相當，故並無刻意隱藏債務資訊之情形。

周：我要說明，這個議題最大的癥結點是在會計基礎的問題，因為我們的政府會計不是採用應計基礎，而是採用現金基礎，所以才會發生估計負債不入帳的情形。其實很多國家都有相同的問題，在 IMF 規範，對於政府透明度的最佳準則裡有提及，因為考慮到各國的政府會計處理不一致，所以其係鼓勵採用現金基礎制的國家把這種拖欠款以附註說明的方式表達，但是在對於政府財務透明度上面，他們則希望各級政府把這種估計負債予以附註說明。

黃 R1：以國庫出納會計，採用現金基礎沒錯，但前述討論的卻都不是國庫出納。會計法第十七條規定，政府除了公庫出納會計外，應採權責發生制。

蕭：我們未來會朝著合理的做法為會計處理，且如果未來有更多的證據顯示這些事項本應予入帳，則不宜以目前的實務來限定公報的規範。

黃 R2：其實預、決算跟會計，應劃分清楚，既然是確定負債，則應依照會計原理原則去做相關的分錄、表達等，而決算只是反映預算執行的結果，至於預算是採現金的觀點也好，在編的時候可以對照會

計報告，比如整個確定負債的金額是一百塊，可是今年度沒有辦法去負擔一百塊，僅負擔二十塊時，剩下的以後年度去編列，可以做一張表來顯示未來政府要去處理這部分，但是這個跟會計表達無關，我覺得沒有衝突，也不會違背預算法第 25 條，不得於預算外動用公款的規定。只要這幾個時點跟表達方式釐清後，在制定公報時，可能會比較超然一點。

蔡：剛才顏老師對 IPSAS 之介紹可以提供我們很多指引，我們因為外界質疑我們很多都是用現金基礎，那事實上很多學會計的人都覺得你這個還是積欠負債，為什麼不算？所以才有甚麼潛藏負債的說法，我公報訂定歸公報訂定，有關今天討論之議題，可以作為預（決）表達之參考。

黃 R2：有關或有負債部分，依預算法第 9 條規定，涉及擔保保證，可能造成未來會計年度支出的部分，預算是要做揭露的，而決算亦係為相同處理。只是說，我們對負債準備予以入帳，則政府預算面到底如何界定？因為這個預算制度每個國家國情不一樣，雖有人用應計基礎，但現在全世界大部分國家都是用現金基礎，主要係為配合國會的審議，他不可能去審議未來的東西。但最近幾年，立法院也要求我們對於跨年計畫要做揭露，包括本年度總經費多少錢，今年編多少錢，未來要編列多少錢。因為我不曉得那部分跟我們所謂的負債準備有甚麼關係，甚至將來是否做一個研究，我不敢確定，以上是我跟大家做的補充說明。

許：謝謝，那我會參考大家的意見來修正。接下來，是各級政府積欠健保補助費，這個問題跟上一個問題是一樣的，只差這邊我們同仁有寫，健保法施行細則第 44 條之一有寫到於年底結算有欠的錢，可以延到於次年 1 月 31 日前撥付。在寬限期以前的墊付款，依法還不算欠費，建議以揭露方式就好。

蔡主持人：謝謝，許科長已經提出他的意見了，那接下來還有沒有其他意見？

許：接下來是國民年金政府應負擔部分，先做一下背景說明國民年金保

險制度甫於 97 年 10 月開辦，外界迭有國民年金保險中央政府應負擔款項財源不足或對國民年金保險基金財務安全存疑之狀況，為澄清外界疑慮與回應立法委員關切，爰就制度現況研擬分析說明。國民年金法第 47 條規定，中央主管機關依法應補助之保險費及應負擔之款項，除第 36 條規定之基本保證年金應由中央主管機關編列預算支應外，依序由供國民年金支用之公益彩券盈餘及調增營業稅徵收率 1% 來籌措支應；其有結餘時，應作為以後年度中央責任準備。中央主管機關應補助保險費及應負擔之款項，如依前述籌措財源因應後，仍有不足，亦無法由中央政府責任準備支應時，應由中央主管機關編列預算撥補。各級政府應編列預算負擔款項部分：查中央政府依法應編列預算支應之老年及身心障礙者基本保證年金，均係由各機關逐年編列預算支應，尚無欠費之情形。基金財務安全部分：據內政部表示，第 1 次精算報告於 99 年 7 月始得以完成，屆時才能進一步分析國民年金保險現行保費費率、安全準備提存狀況是否足夠支應未來一定期間各項給付支出，爰目前尚無法揭露。

黃 R1：雖然有人在批評政府潛藏負債這個名詞不好，事實上潛藏負債這個名詞是我們的法律名詞，是當時公務人員退撫基金條例裡面用的名詞，潛藏事實上是法律，這當中我發現政府機關那時候定這個名詞好像很有涵義，不是或有，因為或有就會被研究財務會計的人拉住。

顏：國民年金不曉得是不是屬於我們剛剛講的社會福利，如果是屬社會福利，依 IPASA 公報規定是可以不表達的。

蔡：應該是屬社會福利，因為要加入與否都須依法。

周：我想需要確定一下，社會福利裡面有沒有應歸屬確定負債的債務？

蕭：已經虧損需要去撥補的部分，就是屬確定負債。

黃 R4：其實名詞有時候是很不容易界定，就是甚麼是社會福利？什麼是社會保險？就像健保我們一直在講他是社會互助保險，可是最後出了問題，仍是政府要去處理。

蕭：所以社會保險是社會福利的一種。

黃 R4：對社會福利帽子掛這麼大，所以包括勞保、公保都不適用 IPSAS，那麼這幾個保險根本不用討論了。

周：雖是社會福利，但若是屬於虧損待政府撥補部分，就是確定負債，還是應該要提列。

黃 R4：有些是在說已經確定虧損，可是他並沒有負最終財務責任，譬如說國民年金或農保相關法律規定，政府應負最終財務責任，可是勞保並沒有，且有費率調整機制，所以怎麼會變成是政府的負債？

周：幾乎每一項社會保險最後都由政府負最終財務責任。

黃 R4：不，我不同意此說法。

蕭：我說明一下，這可能有幾個層面，像公保、退撫基金條例裡面講的是要保證，甚至於他對獲利水準都有保障，如果沒有達到保證獲利率的話，政府還要給予撥補。

許：我們將參考大家的意見修正，下一個議題是農保虧損撥付數。這一項虧損主要係因收費低廉，及投保踴躍所致，到目前累積虧損已經上千億元，其跟前面的勞保跟健保一樣，都是在虧損發生次年再編列預算撥補，惟其差異是農保沒有成立基金，所以實際現金給付不夠時，要先向勞保基金借錢來付，第二年結算虧損時再由下一年度預算撥補，所以，我們還是建議用揭露的方式表達。

林 1：我還滿建議把這一項列為或有負債，因為就中央部分，那一項是內政部的業務，有區分兩塊：一個是保費補助，一個是填補虧損。按照農保條例第 44 條規定，有虧損時是由中央主管機關，也就是內政部要補助以外，如果認為還有調整保費費率必要時，應該做調整，只是目前還沒有做調整，那回應老師剛剛簡報有告訴我們說，認列負債前要先去確認這是不是義務事項，也就是這個個體已經別無選擇，而且必須去清償債務，這時我才能把他當成義務事項。以這個個案來講，因有其他方式可以去做調整，只是目前還沒有調整，所以不能當作是我的確定事項來認定為確定負債，我這樣的看法，不曉得妥不妥當？

蕭：我想請問一下，編的預算付出去以後，調整費率可以收的回來嗎？  
如果說收不回來呢？

林 1：依農保條例規定，中央主管機關應檢討虧損的原因，如果認為應該要調整保費的時候就去調整。目前沒有調整，是因為政治環境始然，但是因有配套，所以如朝揭露的方式，我也支持，但是這一部分可能未來訂公報的時候可以把它納進來做一個討論。

黃 S：這個議題可能會分成兩個層次，因為按照農民健康保險條例規定，如果有虧損，可以由該保險的主管機關審核撥補，目前係由內政部於次年編列預算撥補，似可歸屬為確定負債，至於這個以外部分，未來可透過調整保險費率機制處理者，我覺得比較適合歸為或有負債，以上是我的淺見。

顏：我覺得虧損如果政府有義務要補足的話，這已經就是一個負債了。IPSAS 19 也明確指出就算不適用 IPSAS 19 之社會福利，也有應入帳之確定負債。至於以後我們也用一個費率調整機制會讓我們承擔負債的比率比原本估計的少，就是每一年要去做負債的修正，因此，就算是負債準備，也是每一年都要做修正，所以那是未來事項你還沒有做，等到你做了以後，負債金額變動時，再做修正，所以現在應該還是要入帳，才比較周延。

許 R：我再參考大家的意見予修正。另外說明的是，公務人員退撫基金或是勞保基金整個財務現金面是很安全的，所收進來的與給付出去的是有一點差額，而且他又累積一些本基金在，而農保就不一樣，其費率真的低太多，收進來的都不夠付，每年還得給予撥補。其實，類此調整費率之說明，我們以前在答覆外界或立法院質詢時也都說明過了，可是外界接受度真的不高，調健保都已經困難重重了，何況是調到農民身上。

蔡：謝謝，討論議題還有兩個退休金事項，我想今天來不及討論，接著由那一局說明。

黃 R4：第二局部分有三個項目，第一個是公教人員保險未實現潛藏負債金額之現值。這裡說明的是，因為立法院屢次提出我們政府債務

揭露僅限公債法第 4 條規定範圍，有關公、農、勞保潛藏性負債沒有揭露。依公教人員保險法第 5 條及施行細則之規定，公保財務如有虧損，屬於 88 年 5 月 30 日以前的虧損，還有潛藏負債部分，由財政部審核撥補。潛藏負債係指 88 年 5 月以前已在保的保險人過去保險年資應核計而尚未發給的部份。依據台銀委託精算研究，政府未來的給付可能要 1800 多億元，目前我們不列為負債，主要是依照 IMF 規定，不將政府未來支付養老給付的承諾視為政府負債。依之前的討論，聽起來如果法定有說這個潛藏負債應該負擔，負債也確實存在，是不是就應該要入帳列為確定負債，這個我們等一下可以討論。本來我們是根據 IMF 的規定，建議最多就是揭露而已。目前已在台銀的預決算書揭露相關資訊，建議比照現狀辦理即可。

周：台銀預決算書不應去揭露這個。就台銀來講，這可能還是屬於他的債權，因為他幫你墊款，且只是代辦公保業務，並不是他的業務範圍。

黃 R4：我們只是建議說，是不是在台銀揭露即可，有沒有必要納到政府的預（決）書裡去揭露。

蔡：看看大家有沒有甚麼意見。

黃 R1：我建議目前書面說明所列”估計負債”是否改成”負債準備”，這樣子跟顏老師的簡報始能連貫起來，日後人家說為什麼要改成這個，我們有這個公報可以作為依據，我建議所有的名詞都要統一一下。

黃 S：我補充一下，原訂公報名稱係照現行財會公報的規定，今天開會其實還有一個任務，就是要確認公報的名稱是不是要配合國際會計準則規定予以修正，另外就是確認這次公報訂定的範圍。

蔡：因為現在的財務會計準則公報已經跟國際接軌，估計負債名詞也不用了，所以不能人家沒有的東西我們還在用，大家還有沒有甚麼看法。

蕭：台銀都已認列應收了，一定有誰要去付，那誰要付的那個地方，應該就要有適當的表達。



黃 R4：剛剛財政部的立場是認為說，像這一類法定要由政府負擔的部分，就應該要表達，要去估多少就對了！但是，一下子就要出現 2,000 多億元？

周：這個人數是很確定的，因為其屬於 88 年 5 月 30 日以前，事實上，額只是稍微調薪的變動而已，金額約為 1,800 多億元左右，之後隨人員退休會再減少，其實這個金額跟人數都很確定，我覺得這個應該是確定負債。

黃 R4：其實我們昨天內部大概有討論一下，我們今天是站在中央政府立場去討論相關的預決算如何表達，到底我們要表達的東西跟現在採用的衡量標準有甚麼關係。因為剛開始黃會計長有提到，目前規範預算與會計是脫鉤的，如果現在會計部分要入帳，那預算現在是採當期財務資源觀點，怎麼去表達？怎麼去入帳？所以，假設已經是確定負債，那搭配衡量焦點，到底應該在那裡且用甚麼方法去表達才是妥適的？

簡：就我的認知，公保潛藏負債的這個部分其實應該切成兩塊，第一個部分是已經實現的，台銀代墊要由財政部來歸墊的部分，應該就是確定負債，至於現在在職年資這些人，以後推算的部分到底要歸於那一部分，我是覺得還有討論空間。

蔡：因為時間的關係，另外剩下問題我想大家帶回去。下一次開會就討論公報的目的、範圍跟定義。另外，今天估計負債改成負債準備，大家有沒有甚麼意見。

黃 R1：我有在考慮，我們法律名詞潛藏負債是不是負債準備，如果可以，要統一一下，因為既有的名詞都有了，要不要去牴觸目前法律的名詞。

蔡：潛藏負債與負債準備並不一樣，如果沒有其他意見，我們就用”負債準備”取代”估計負債”，我們這一號公報名稱就針對負債準備跟或有負債。

蕭：建議將或有資產也納入，以與 IPSAS 19 接軌。

蔡：可考慮，但我們本來是負責負債面之議題，所以要先界定與政府會

計資產面相關公報之關係，如無疑義，即可納入。

九、散會

## 行政院主計處「估計負債、或有負債等之認列與財務報導」委託研究案第二次會議紀錄

- 一、時間：99年4月19日(星期二)下午2:30
- 二、地點：行政院第3會議室(台北市忠孝東路1段1號)
- 三、主持人：蔡召集人信夫
- 四、出席者：顏主持人信輝、鄭共同主持人如孜、劉顧問燈發、黃顧問永傳、李研究員秋月、簡研究員鳳琴、林研究員佳欣、沈研究員秋聲、周研究員宜君、許研究員碧蘭、林研究員秀祝、黃研究員耀生、許研究員永議、黃研究員鴻文、黃研究員凱華、陳研究員幸敏、王研究員惠津
- 五、列席者：行政院主計處第三局、行政院主計處會計管理中心蕭執行長家旗、黃副執行長成昌、徐助理研究員婉榕、林助理研究員士農、熊助理研究員德昌
- 六、討論事項

### 【第一案】

案由：請討論『負債準備、或有負債及或有資產』公報草案的訂定方向。  
決議：

1. 我國過去發布的十號政府會計準則公報，多以美國政府會計準則委員會(GASB)之公報規定為參考依據。但是，美國政府會計準則委員會並未發布一號規範或有負債之會計處理的公報，故本號公報的主要參考依據為國際公共部門會計準則第19號『準備、或有負債和或有資產』(IPSAS 19 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)。
2. 國際公共部門會計準則委員會(IPSASB)所發布之第19號準則，係適用於採用權責發生基礎的個體。我國政事型基金於平時帳務處理時，基金帳係採用修正權責發生基礎，不適宜直接參考國際公共部門會計準則第19號。但是，普通資本資產及長期負債帳係採用權責發生基礎，則適宜參考國際公共部門會計準則第19號。另外，於編製政府整體財務報表時，政事型基金應改採權責發生基礎，此時亦適用國際公共部門會計準則第19號。
3. 建議研究小組會議討論：我國政事型基金於平時帳務處理時，基金帳宜採用何種會計處理。

### 【第二案】

案由：請討論『負債準備、或有負債及或有資產』公報草案內容1至7段。

決議：

1. 建議釐清『合約』及『契約』，『條件』及『條款』等名詞在法律上

的定義，並適當地應用於我國政府會計準則公報中。

2. 請研究小組中的各部會會計主任及實務界長官，於一星期內對『負債準備、或有負債及或有資產』公報草案 1 至 7 段提供意見。

### 【第三案】

案由：請討論我國政府會計與預算均採用權責發生基礎的可能性。

決議：

1. 經濟合作發展組織（OECD）會員國家中，政府預算採用權責發生基礎來編製的國家亦是少數。目前政府會計與預算均採用權責發生基礎的知名國家為澳洲與紐西蘭。美國之預算編製方法為同時採現金基礎與權責發生基礎，並且編製兩者的調節表。
2. 若會計體系與預算體系分別產生不同基礎的報表，如何將兩者勾稽，因包括政策面及各部會間協調之問題，故尚有討論之空間。

七、散會：下午 4:40

# 「政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理」公報草案研究報告初稿

## 壹、前言

- 一、本公報之目的，係訂定政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理準則。

## 貳、定義及說明

- 二、本公報用語定義及說明如下：

- (一) 負債準備：係指政府因過去交易或其他事項所產生未確定時點或金額之現時法定義務，且該義務之清償預期將使具經濟效益或服務潛能之資源流出。

- (二) 法定義務：係指政府因法令或契約而產生之義務。

- (三) 或有負債，係指符合下列情形之一者：

- 1、政府因過去交易或其他事項，依法令或契約規定所產生之可能義務，且其存在與否須視不能完全由政府控制之未來不確定事項是否發生加以證實。

- 2、政府因過去交易或其他事項，依法令或契約規定而產生之義務，因下列原因之一而未予認列：

- (1) 政府於義務清償時，並非很有可能需要流  
出具經濟效益或服務潛能之資源。
- (2) 清償義務之金額無法可靠衡量。
- (四) 或有資產：係指政府因過去交易或其他事項所可能  
獲得或掌握之資源，且其存在與否須視不能完全由  
政府控制之未來不確定事項是否發生加以證實。
- (五) 待履行契約：係指政府與其簽訂契約者皆尚未履行  
任何義務，或雙方均相等地履行部分義務之契約。
- (六) 虧損性契約：係指政府為履行契約所定義務所發生  
之不可避免成本，超過預期從該契約所能獲得之資  
源。契約之不可避免成本為政府履行該契約而發生  
之成本與終止契約所發生之補（賠）償金（或違約  
金）之孰低者。

## 參、會計準則

### 政事型基金

#### 負債準備之認列

三、政事型基金僅於同時符合下列情況時，始應認列負債準備：

- (一) 因過去交易或其他事項產生必須履行的現時法定  
義務。
- (二) 前項義務清償時，很有可能需要流出具經濟效益或

服務潛能之資源，且其金額能可靠估計。

若負債準備會減少基金可運用之當期財務資源，並造成基金餘額之減少者，應同時認列一般性支出。若負債準備為普通長期負債性質，則應列入普通資本資產及長期負債帳，並於義務清償時，認列一般性支出。

### 現時法定義務

四、於某些情況下，現時法定義務是否存在並不明確。在此等情況下，若考慮所有可得之證據，於報導期間結束日現時法定義務存在之可能性大於不可能性時，則過去事件視為產生現時法定義務。

### 或有負債與或有資產

五、政事型基金不得認列或有負債。除使資源流出之可能性屬極罕見者外，應依第十三段規定，予以揭露。

六、政事型基金不得認列或有資產。若或有資產之資源很有可能流入時，應依第十四段規定，予以揭露。

### 負債準備之衡量

七、負債準備之認列金額應為報導期間結束日清償現時法定義務所需支出金額之最佳估計。政事型基金於會計年度終了日衡量負債準備金額時，應考量其風險及不確定性，但不包括預期處分資產之利益。若貨幣時間價值之影響係屬重大時，應以清償義務預期所要求支出之現值，依第三段規定認列負債準備。

八、政事型基金於每個會計期間終了日，應對負債準備進行複核並予以調整，以反映現時之最佳估計。僅於清償負債準備時，始應除列該負債準備。

## 理賠

九、政事型基金於清償負債準備若可能收到理賠，則應於該理賠可收取時，認列為資產，惟其金額不得超過負債準備之金額。該資產若為普通資本資產性質，應列入普通資本資產及長期負債帳。

## 未來營運短絀與虧損性契約

十、政事型基金對未來之營運淨短絀不得認列為負債準備。

十一、政事型基金簽訂之契約若屬虧損性契約，則應依第七及八段規定處理。

## 負債準備、或有負債、或有資產之財務報導

十二、政事型基金於會計年度終了日，除應於平衡表下附註依負債準備之類別，揭露其期初與期末之帳面金額，及當期變動之金額（包括增加及減少數）外，亦應概要說明義務之性質與資源流出之預期時間，及預期之理賠與已認列為資產之理賠金額。

十三、政事型基金於會計年度終了日，對於或有負債應於平衡表之附註依其類別，揭露或有負債之性質，並在可行之情況下，對資源流出金額或時間之不確定性，及理賠之可能性進行說明。但使資源流出之可能性屬極罕見者，及實務上不可行而無法揭露者，則不予揭露，惟應說明此一事實。

十四、政事型基金於會計年度終了日，對於很有可能流入資源之或有資產，應於平衡表之附註概要地揭露該或有資產之性質。但實務上不可行而無法揭露者，則不予揭露，惟應說明此一事實。



- 十五、政事型基金若與其他各方對負債準備、或有負債或或有資產有所爭議，於罕見之情況下，揭露第十二至十四段所要求之部分或全部資訊，預期將嚴重損害基金之地位時，則毋須揭露該等資訊，惟應揭露該爭議之一般性質及不予揭露之事實及原因。
- 十六、政事型基金應將認列及沖減之普通長期負債準備，列入普通長期負債表（或目錄）及其變動表。在編製政府年度會計報告時，應將其列入普通長期負債總表（或總目錄）及其變動總表，並依政府會計準則公報第五號「政府會計報告之編製」規定，將普通長期負債準備相關影響數調整列入整體淨資產表及整體營運表中。

### 業權型基金

- 十七、業權型基金對於負債準備、或有負債及或有資產之會計處理，除法律或政府會計相關公報另有規定，依其規定辦理外，應採用民營事業適用之一般公認會計原則處理。

## 肆、附則

- 十八、政府因提供社會福利、簽訂虧損性契約以外之待履行契約、組織調整以外之員工福利所產生之負債準備、或有負債及或有資產，不適用本公報之規範。
- 十九、本公報由行政院主計處於中華民國九十九年〇〇月〇〇日以處會字第〇〇〇〇〇〇〇〇號函發布。

本公報不適用於非重要項目

## 附錄：中英文名詞對照

社會福利：social benefit

負債準備：provision

法定義務：legal obligation

或有負債：contingent liability

或有資產：contingent asset

待履行契約：executory contract

虧損性契約：onerous contract

附件三、行政院主計處會計管理中心提報第二十次政府會計共同規範審議委員會討論草案條文

政府會計準則公報 第十一號（草案）  
政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理

壹、前 言

一、本公報之目的，係訂定政府負債準備、或有負債及或有資產之會計處理準則。

貳、定義及說明

二、本公報用語定義及說明如下：

（一）負債準備：係指政府因過去交易或其他事項所產生未確定時點或金額之現時法定義務。

（二）法定義務：係指政府因法令或契約所產生之義務。

（三）或有負債，係指符合下列情形之一者：

1. 政府因過去交易或其他事項所可能產生之法定義務，其存在與否僅能由未來不能完全控制之不確定事件加以證實。

2. 負債準備因非屬很有可能需要流出資源加以清償，或清償金額無法可靠衡量而未予認列。

（四）或有資產：係指政府因過去交易或其他事項所可能獲得或掌握之資源，其存在與否僅能由未來不能完

全控制之不確定事件加以證實。

## 參、會計準則

### 政事型基金

#### 負債準備之處理

#### 認列

三、政事型基金之現時法定義務，若很有可能需要流出財務資源予以清償，且清償金額亦能可靠衡量時，除法律另有規定，依其規定辦理外，應認列負債準備，餘依或有負債之相關規定辦理。

負債準備於認列時，應列入普通資本資產及長期負債帳，並於以當期財務資源清償義務時，認列一般性支出，及自普通資本資產及長期負債帳沖減之。

四、政事型基金在現時法定義務是否存在並不明確之情況下，應考慮所有可得之證據，於會計年度終了日評估其存在之可能性大於不可能性時，視為產生現時法定義務。若符合第三段之認列基準，應對該現時法定義務認列負債準備。若現時法定義務不存在之可能性大於不可能性時，應依或有負債之相關規定辦理。

#### 衡量

五、政事型基金負債準備之認列金額應為審慎考量其風險及不確定性等因素後，估算於會計年度終了日清償現時法定義務所需支出之最佳估計。於衡量負債準備金額時，若貨

幣時間價值之影響重大，應以會計年度終了日清償現時法定義務預期所要求支出之現值衡量。

於衡量負債準備金額時，不得考量與負債準備清償有關資產之預期處分利益。

六、政事型基金對於已認列之負債準備，應於會計年度終了日進行評估，其結果如有增減變動或不再很有可能需要流出財務資源予以清償時，應隨同調整或沖減普通資本資產及長期負債帳。

### 財務報導

七、政事型基金對於負債準備之處理，除法律另有規定，依其規定辦理外，各該基金應將其列帳、調整、沖減等增減變動之負債準備列入普通長期負債表（或目錄）及其變動表，並揭露必要資訊（如重大增減變動原因等）。在編製政府年度會計報告時，應將其列入普通長期負債總表（或總目錄）及其變動總表，並概要揭露必要資訊，且依政府會計準則公報第五號「政府會計報告之編製」規定，將已列帳之負債準備相關影響數調整列入整體淨資產表及整體營運表中。上開揭露事項，如因實務上不可行而無法揭露者，應說明此一事實。

### 或有負債之處理

#### 認列

八、政事型基金之或有負債不予列帳，但應依第十段規定處理。

#### 衡量

九、政事型基金對於所報導之或有負債，應於會計年度終了日進行評估，其結果若很有可能需要流出財務資源予以清償，且其金額亦能可靠衡量時，應依負債準備相關規定辦理。

### 財務報導

十、政事型基金對於或有負債之處理，除法律另有規定，依其規定辦理外，各該基金應於其會計報告揭露必要資訊（如或有負債之內容等）。在編製政府年度會計報告時，應於其年度會計報告概要揭露必要資訊。上開揭露事項，如因實務上不可行而無法揭露者，應說明此一事實。但使財務資源流出之可能性屬極罕見者，得不揭露。

### 或有資產之處理

#### 認列

十一、政事型基金之或有資產不予列帳。若或有資產之資源很有可能流入時，應依第十三段規定處理。

#### 衡量

十二、政事型基金對於所報導之或有資產，應於會計年度終了日進行評估，其結果若幾乎確定可以獲得財務資源之流入，除應認列該項資產外，並應於財務資源具可用性時，認列為收入。

### 財務報導

十三、政事型基金對於很有可能流入財務資源之或有資產，各該基金應於其會計報告揭露必要資訊（如或有資產之內容等）。在編製政府年度會計報告時，應於其年度會計

報告概要揭露必要資訊。上開揭露事項，如因實務上不可行而無法揭露者，應說明此一事實。

### 其他事項之處理

- 十四、政事型基金於清償負債準備時，若因保險合約、補償條款或供應商之保固等，幾乎確定可以獲得理賠款、補償金、保固給付等，應將其認列為資產，其金額不得超過負債準備之金額，並應於財務資源具可用性時，認列為收入。
- 十五、政事型基金對於履行中之契約，因法律、政策或其他因素，致履行契約義務之不可避免成本（履行契約尚需投入之成本與不履行契約所應負擔之補償、賠償或違約金之孰低者），超過預期從該契約獲得之財務資源時，其差額除應認列為負債準備外，有關該負債準備之衡量，應依第五段及第六段有關規定辦理，並於支付上開履行契約或不履行契約所應負擔之款項後，予以沖減。
- 十六、政事型基金之負債準備及或有負債中，如有因提供社會保險及員工退休金所產生者，各該基金應以揭露方式，於其會計報告揭露必要資訊（如精算假設等）。在編製政府年度會計報告時，應以揭露方式，於其年度會計報告概要揭露必要資訊。

### 業權型基金

- 十七、業權型基金對於負債準備、或有負債及或有資產之會計處理，除法律或政府會計相關公報另有規定者，從其規定，以及辦理社會保險所產生者，比照第十六段規定以

揭露方式處理外，應採用民營事業適用之一般公認會計原則處理。

## 肆、附則

十八、本公報由行政院主計處於中華民國九十九年〇〇月〇〇日以處會字第〇〇〇〇〇〇〇〇號函發布。

本公報不適用於非重要項目



## 附錄：中英文名詞對照

負債準備：provision

法定義務：legal obligation

或有負債：contingent liability

或有資產：contingent asset

## 附件四、國外參考公報翻譯

目錄	頁碼
國際公共部門會計準則.....	64
IPSAS19「負債準備、或有負債及或有資產」.....	64
美國聯邦政府會計準則.....	92
SFFAS5「聯邦政府負債」.....	92
SFFAS6「財產、廠房及設備」第四章:整治成本.....	96
SFFAS12「認列由訴訟所產生之或有負債:修正聯邦財務會計準則第五號-聯邦政府負債(SFFAS5)」.....	113
美國政府會計準則.....	119
Summary of statement No. 18 地方政府固態垃圾掩埋場關閉及關閉後續維護成本會計.....	119
Summary of statement No. 47 終止福利會計.....	121
Summary of Statement No. 49 汙染補救義務之會計及財務報導.....	122
國際公共部門會計準則現金基礎制之財務報導與負債揭露相關條文.....	124

## 國際公共部門會計準則第 19 號「負債準備、或有負債及或有資產」

### 目的

本準則之目的係定義負債準備、或有負債及或有資產，確認負債準備應予認列之情況，及其衡量、揭露之方式。本準則亦規範於財務報表中揭露特定或有負債及或有資產之資訊俾財務報表使用者瞭解其性質、時點及金額。

### 範圍

1. 個體以應計基礎編製及表達財務報表時，應適用本準則來處理負債準備、或有負債、及或有資產，但下列個項除外：
  - (a) 個體因提供社會福利而產生的負債準備、或有負債，而並沒有直接從那些福利受益人得到與提供之商品或服務約當等值的報酬
  - (b) 以公允價值衡量之金融工具所產生的
  - (c) 待履行合約所產生者，但虧損性待履行合約所產生者除外
  - (d) 由保險個體與保單持有人之間訂定合約所產生者
  - (e) 由其他 IPSAS 規範者
  - (f) 由所得稅或約當所得稅產生者
  - (g) 員工福利，但於本準則訂定因重組而產生之員工遣散福利所產生者除外
2. 本準則適用所有公共部門個體 (Public sector entity, PSE)，而非政府事業企業 (Government Business Enterprise, GBE)
3. 由 IPSASB 發布的 Preface to IPSAS 解釋政府事業企業應適用由 IASB 發布的 IFRSs。GBEs 在 IPSAS1 Presentation of Financial Statement 中有定義。
4. 本準則適用非以公允價值衡量之金融工具 (包括保證)
5. 本準則適用於保險個體之負債準備、或有負債、或有資產，但不適用保險個體與投保人之間訂定之合約

6. 本準則適用重組負債準備（包含停業部門）。在某些情況下，重組可能符合停業部門的定義。停業部門揭露事項之導引在 IAS 35 中可以找到。

#### 社會福利

7. 本準則之目的，“社會福利”意指商品、服務及其他福利之提供是政府為了追求社會政策的目標。這些福利可能包含：
  - (a) 為社區提供健康、教育、住宅、運輸及其他社會服務。在許多情況下，沒有要求福利受益人對服務給付等值的價金。
  - (b) 對家庭、年長者、殘障、失業、榮民、及其他人所給付的福利。各個層級政府可能提供財務輔助予社區的個人及團體來達成服務以滿足他們特定的需求，或補貼他們的收入。
8. 在許多情況下，產生義務去提供社會福利，是因政府承諾在一個長期持續進行基礎下執行特定的活動來提供社區特定商品及服務。對商品或服務的需求、性質、供應來達成社會政策義務，通常要視廣泛的人口和社會情況而定，且很難預期。這些福利一般都歸屬於國際貨幣基金中政府財務統計架構所分類的社會保護、教育、健康，同時常需要精算估價來決定任何由其引起的負債金額。
9. 若一項由社會福利產生的負債準備或或有事項要被排除在此準則的範圍，則公營事業不會直接從那些福利受益人得到與提供之商品或服務等值的報酬。此排除包含在某些情況下會因福利的提供而徵收費用（徵收款），但徵收費用和獲取福利間，沒有直接關係。上述負債準備及或有負債從本準則排除，是反應委員會對義務事件的組成和負債的衡量兩者的決定在提議準則草案前需要更進一步的考量。例如，委員會注意到對，是否當符合福利的要件達成時義務事件即發生或在更早之前，有不同的觀點。類似的，對義務金額是否反映當期應賦予之金額或依應計基礎預期未來福利的折現值。
10. 當個體選擇對此類（社會福利）義務認列負債準備時，個體應揭露負債準備認列之基礎，及所採用的衡量基礎。個體應依據本準則對

此類負債準備做其他揭露。當無其他 IPSAS 對特定事件做規範時，可依循 IPSAS 1 “財務報表表達”所提供的導引。IPSAS 1 亦包含選擇及揭露會計政策之相關規範。

11. 在某些情況，社會福利可能已產生具下列特性之負債：
  - (a) 金額並非不確定或甚少不確定；及
  - (b) 義務之時點並非不確定

因此，上述負債並不符合本準則負債準備之定義。當此等社會福利之負債存在時，應於符合負債認列條件時加以認列。例如，於期末依合約或法律條款核准對存在有關年長者或失能退休金受益人之支付款應計數。不適用本準則範圍之其他項目

12. 本準則不得應用於待履行合約，但虧損性合約除外。預期不能直接從那些福利受益人得到與提供之商品或服務等值的報酬的社會福利合約被排除在本準則範圍。
13. 當其他 IPSAS 已處理特定型態之負債準備、或有負債或或有資產有時，個體應適用該準則而非本準則。例如，特定種類之負債準備也於下列準則中規範：
  - (a) 工程合約（見國際公共部門會計準則第 11 號“工程合約”）
  - (b) 租賃（見國際公共部門會計準則第 13 號“租賃”）。惟因國際公共部門會計準則第 13 號對已變成虧損性之營業租賃並未有明確規定，本準則乃適用於該等情況。
14. 本準則不適用所得稅或約當所得稅負債準備（IAS12 有所得稅會計導引）。亦不適用因員工福利產生的負債準備（IAS19 有規範員工福利會計）
15. 某些作為負債準備之金額可能與收入之認列有關，例如，個體提供保證以換取收費。本準則並不規範收入之認列。國際公共部門會計準則第 9 號“收入”辨認收入認列之各種情況，並對認列之基準之應用提供實務之指引。本準則並不改變國際公共部門會計準則第 9 號之規定。

16. 本準則定義負債準備為一種不確定時間或金額的負債。在某些國家，負債準備得應用於折舊、資產減損、及壞帳項目：這些皆屬帳面金額之調整，不隸屬於本準則規範中。
17. 其他國際公共部門會計準則明訂支出是否應視為資產或費用，此類議題不在本準則規範。本準則不禁止亦不要求當負債準備已提列時，將已認列費用資本化。

#### 定義

18. 本準則用語定義如下：

推定義務係指因個體下列行為而產生之義務：

- (a) 基於過去實務已建立之模式、已發布之政策，或相當明確之現有聲明，個體向他方表明將承擔特定之責任；及
- (b) 其結果，個體已使他方對其將履行該等責任產生有效預期。

或有資產係指因過去事件所產生之可能資產，其存在與否僅能由一個或多個未能完全由個體所控制之不確定未來事件之發生或不發生加以證實。

或有負債係指：

- (a) 因過去事件所產生之可能義務，且其存在與否有賴於一個以上不確定未來事件之發生或不發生來證實。而該不確定未來事件係不能完全由該個體控制。
- (b) 因過去事件所產生之現時義務，但因下列之原因而未予以認列：
  - (i) 於清償義務時，並非很有可能需要流出具經濟效益之資源；或
  - (ii) 義務之金額無法可靠地衡量。

待履行合約係指雙方皆尚未履行任何之義務，或雙方均相等地履行部分義務之合約。

法定義務係指因下列事項而產生之義務：

- (a) 合約（經由合約之明確或隱含之條款）；
- (b) 法律；或

(c) 其他法令。

負債係指因過去事件之結果使個體負有現時義務，且該義務之清償預期將使具經濟效益之資源或服務潛能流出該個體。

義務事件係指造成個體負有法定或推定義務之事件，且個體別無選擇不去清償該義務。

虧損性合約係指當為履行合約義務所發生不可避免之成本，超過預期從該合約所獲得之經濟效益或服務潛能。

負債準備係指未確定時點或金額之負債。

重組係指由管理階層所規劃及控制之計畫，且下列其中之一已實質改變：

- (a) 個體營運範圍；或
- (b) 經營之方式。

#### 負債準備及其他負債

19. 負債準備與應付帳款及應計費用等其他負債性質並不同，因為其於清償時，未來支付之時點或金額並不確定。相較之下：

- (a) 應付帳款係指已收取或已提供商品或勞務，並已開立發票或已與供應商達成正式協議而應支付之負債；及
- (b) 應計費用係指已收取或已提供商品或勞務，但尚未支付、開立發票或與供應商達成正式協議商品或勞務，包括對員工之應付金額（例如，應計休假給付金額）。雖然有時須對應計費用之金額或時點進行估計，但通常其不確定性相較於估計負債準備時面臨之不確定性來的小。

應計費用之列示通常屬應付帳款及其他應付款之一部分，但負債準備則係單獨列示。

#### 負債準備與或有負債之關係

20. 一般而言，所有負債準備皆屬或有性質，因為其時點或金額並未確定。然而，本準則所稱之「或有事項」係指未認列之資產及負債，因為其存在與否有賴於一個以上不確定未來事件之發生或不發生

來證實；而該不確定未來事件係不能完全由該個體控制。另外，「或有負債」係指不符合負債之認列條件。

21. 本準則將兩者區分如下：

- (a) 負債準備：認列為負債（假設金額能可靠估計），因為其屬現時義務，且於清償義務時，很有可能需要流出具經濟效益之資源或服務潛能。
- (b) 或有負債：因符合下列情況之一，而未認列為負債：
  - (i) 產生可能義務，但個體是否存在具經濟效益之資源或服務潛能流出之現時義務尚未獲得證實；或
  - (ii) 產生現時義務，但不符合本準則之認列條件（因為於清償義務時，並非很有可能需要流出具經濟效益之資源或服務潛能，或義務之金額無法可靠估計）。

## 認列

### 負債準備

22. 個體僅於符合下列所有情況時認列負債準備：

- (a) 因過去事件所產生之現時義務（法定義務或推定義務）；
- (b) 於清償義務時，很有可能需要流出具經濟效益之資源或服務潛能或服務潛能；及
- (c) 義務之金額能可靠估計。

若上述條件未能同時符合，個體不應認列負債準備。

### 現時義務

23. 於少數情況下，現時義務是否存在係屬不明確。在這些少數情況下，若考慮所有可得之證據，於報導期間結束日現時義務存在之可能性大於不可能性時，則過去事件確實產生現時義務。
24. 於幾乎所有情況下，過去事件是否產生現時義務係屬明確。於少數情況下，例如在法律訴訟程序中，特定事項是否已發生或這些事項是否產生現時義務，可能存在爭議。在這些少數情況下，個體於報



導期間結束日，於決定是否存在現時義務時，應考慮所有可得之證據，包括專家之意見。應考慮之證據包括於報導期間後，這些事項提供之任何額外證據。依這些證據為基礎：

- (a) 若於報導期間結束日，現時義務存在之可能性大於不可能性時，個體應認列負債準備（若認列條件皆符合）；及
- (b) 若於報導期間結束日，現時義務存在之可能性非屬很有可能時，個體應揭露或有負債，但具經濟效益資源流出之可能性屬極罕見者除外。

### 過去事件

25. 導致產生現時義務之過去事件稱之為義務事件。義務事件係指個體別無選擇不去清償該事件所產生之義務。僅於下列情況發生時，屬義務事件：

- (a) 義務之清償係由法律來強制執行；或
- (b) 就推定義務而言，該事件（可能是個體之行為）使另一方建立有關個體將清償義務之有效預期。

26. 財務報表係反映個體於報導期間結束日之財務狀況，而非個體未來可能之狀況。是以，因未來營運而發生之費用不應認列為負債準備。唯有於報導期間結束日存在之負債，始能在個體之財務狀況表上予以認列。

27. 僅對與個體未來行為（亦即，個體未來營運）無關之過去事件所產生之義務認列為負債準備。例如，對非法環境破壞之懲處或清理費用，兩者不論個體未來之行為為何，其清償均會導致具經濟效益之資源或服務潛能流出個體。同樣地，個體應於有義務整治已造成環境破壞之範圍內，對油井或核反應爐之拆除費用認列為負債準備。相反地，個體可能因為商業之壓力或法律之要求而打算或需要發生支出，於未來以特定方式營運（例如，於特定類型之工廠安裝煙塵過濾器）。因個體可藉其未來行為而避免未來之支出，例如改變其營運方法，是以，個體對未來支出並不負有現時義務，故不認列負

債準備。

28. 義務通常涉及義務歸屬之另一方。然而，並不需要明確辨識義務歸屬之另一方，因為實際上義務可能歸屬於大眾。另義務通常涉及對另一方之承諾，所以管理階層或董事會之決定，於報導期間結束日並不產生推定義務，除非該決定已於報導期間結束日前以一種相當具體之方式傳達給受影響的人員，使他們建立有關個體將清償該義務之有效預期。
29. 一個不立即產生義務之事件，可能因為法律之改變或個體之行為（例如，相當具體之公開說明）而在以後產生推定義務。例如，於造成環境污染時，可能沒有義務去補救該污染。然而，當新的法律要求整治現有之污染，或個體公開承擔該污染整治之責任而產生推定義務時，則造成環境污染將成為義務事件。
30. 若屬提案階段之新法規尚未定案，僅於該法規相當確定係同草擬階段內容制訂時，始產生義務。就本準則之目的而言，該義務將視為法定義務。因法規制訂情況存有差異，使得要確定某法規會制訂之單一事件係屬不可能。大多數情況下，在法規頒訂前，要相當確定法規會制訂係屬不可能。

具經濟效益之資源或服務潛能很有可能流出

31. 符合負債之認列條件，不僅需存在現時義務，且該義務之清償很有可能需要流出具經濟效益之資源或服務潛能。就本準則之目的而言\*，若該事件很有可能發生，即發生之可能性大於不發生之可能性，則資源之流出或其他事件之發生被視為係很有可能。現時義務存在之可能性非屬很有可能時，個體應揭露或有負債，但具經濟效益資源流出之可能性屬極罕見者除外。
32. 若有數個相似之義務（例如，產品保固或類似之合約），於判斷義務之類別時應以清償整體義務時之經濟資源流出之可能性來判斷。雖然可能其中一項經濟資源流出之可能性小，但很有可能需要流出一些資源以清償整體之義務。若屬該情況，則應認列負債準備

(若符合其他之認列條件)。

#### 義務金額之可靠估計

33. 估計之使用係編製財務報表之必要部分，且不損害財務報表之可靠性。此對負債準備來說尤其如此，因為從性質來看，負債準備比財務狀況表之其他項目更具不確定性。除了極少數之情況外，個體均能決定可能結果之範圍，因而可對義務作出估計，而於認列負債準備時，該估計係具足夠之可靠性。
34. 於極少數之情況下，因無法可靠估計，而無法認列存在之負債。該負債應揭露為或有負債。

#### 或有負債

35. 個體不應認列或有負債。
36. 或有負債應依第 86 段規定予以揭露，但具經濟效益資源流出之可能性屬極罕見者除外。
37. 個體聯合及個別對某項義務負有責任時，義務中預期由其他方履行之部分視為或有負債。個體應對很有可能要求使具經濟效益資源流出那部分之義務認列為負債準備，除了極少情況下，個體無法對該義務作出可靠估計。
38. 或有負債可能不按原始預期之方式發展。因此，個體應對其持續評估，以判斷具經濟效益資源流出之可能性是否變為很有可能。若對應之前作為或有負債處理之事項之未來經濟效益資源流出之可能性變為很有可能，個體則應在可能性發生改變當期之財務報表認列負債準備（除了極少情況下，無法作出可靠估計）。

#### 或有資產

39. 個體不應認列或有資產。
40. 或有資產通常因未計畫之事項或其他未預料之事項而產生，且該事項將使經濟效益可能流入個體。其中一例為個體透過法律程序提出之請求，其結果具不確定性。
41. 或有資產不應於財務報表中予以認列，因為其可能導致認列之收益

可能永遠無法實現。然而，若收益之實現係相當確定時，則相關資產已不屬或有資產，因此其認列係屬適當。

42. 若經濟效益很有可能流入時，則應規定揭露或有資產。
43. 或有資產應持續予以評估，以確認其發展適當地反映於財務報表中。若經濟效益流出之可能性變為相當確定時，則個體應在改變當期之財務報表認列資產及相關收益。若經濟效益流入之可能性僅變為很有可能時，個體則應揭露或有資產。

## 衡量

### 最佳估計

44. 負債準備之認列金額應是報導期間結束日清償現時義務所需支出金額之最佳估計。
45. 清償現時義務所支出之最佳估計，應係個體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需合理支付之金額。於報導期間結束日清償或轉讓義務通常係屬不可能或異常昂貴。然而，個體為清償或轉讓該義務進行合理支付金額之估計，提供了於報導期間結束日清償現時義務所需支出金額之最佳估計。
46. 結果及財務影響之估計，將取決於個體管理階層之判斷，同時輔以類似交易之經驗，以及於某些情況下獨立專家之報告。應考慮之證據包括於報導期間結束日後這些事件提供之任何額外證據。
47. 認列負債準備金額所存在之許多不確定性，可依情況而採取不同之方式處理。若負債準備之衡量牽涉到眾多事項時，在對負債進行估計時，應以其相關之發生機率，對各種可能之結果加權計算。此統計估計方法稱為期望值。因此，負債準備金額將視損失之可能性給與之機率不同而有所不同，例如 60%或 90%。若結果可能性係屬連續範圍，且該範圍內之每一點與其他各點之可能性相同，則將採用範圍之中間值。

### 釋例：

一個體銷售商品附有售後服務保固，保證於銷售後六個月內任

何產品瑕疵之維修成本。若全部屬輕微瑕疵，將花費 100 萬修理成本。若全部屬重大瑕疵，則將花費 400 萬修理成本。個體依過去經驗及未來估計顯示，未來出售之商品估計 75%將不會產生瑕疵，20%將產生輕微瑕疵，5%將產生重大瑕疵。依第 24 段規定，個體應以整體評估保固負債流出之可能性。

維修成本之預期金額為：

$$(75\% \times 0) + (20\% \times 100 \text{ 萬}) + (5\% \times 400 \text{ 萬}) = 400,000$$

48. 於衡量單一義務時，個別之最可能結果可能係該負債之最佳估計。然而，即使在這種情況下，個體仍應考量其他可能之結果。若其他可能之結果大部分均比最可能之結果較高或較低時，則最佳估計應為較高或較低之金額。例如，如果個體需改正其為客戶建造主要廠房中存在之嚴重失誤，則個別最可能之結果係一次改正成功需花費之成本 1,000 元，但如果存在重大可能性，有必要作進一步之改正，則應提列一個較大金額之負債準備。
49. 負債準備之衡量係未考慮所得稅之影響。負債準備之稅後結果及改變應依照國際會計準則第 12 號處理。

#### 風險及不確定性

50. 許多事項及情況存在許多不可避免之風險及不確定性，於獲致負債準備之最佳估計時應予以考量。
51. 風險說明了結果之變異性。於衡量負債時，風險之調整可能增加其金額。在不確定之情況下係需要進行謹慎判斷的，以使收益或資產不會高估，費用或負債不會低估。然而，不確定性不能做為個體提列過多之負債準備或蓄意地高估負債之正當理由。例如，若一個特別不利結果之預計成本係在謹慎之基礎上進行估計，則該結果不能視為較實際情況更很有可能。為避免對風險及不確定性高估負債準備之結果進行重複調整，謹慎係必要的。
52. 費用金額之不確定性應依第 98 段(b)規定予以揭露。

## 現值

53. 若貨幣時間價值之影響係屬重大時，應以清償義務預期所要求支出之現值認列負債準備。
54. 因為貨幣時間價值之影響，於報導期間結束日後不久即發生之現金流出負債準備，相較於同樣金額但較晚之現金流出負債準備係較不利的。因此，若影響屬重大時，負債準備應予以折現。
55. 當負債準備是若干年的折現，當愈接近償付日負債準備的現值會逐年增加（參照 Appendix E）。97 段（e）規定揭露折現值在期間增加的金額。
56. 折現率應使用稅前折現率，其反映目前市場對貨幣時間價值之評估，以及負債特定之風險。該折現率不應反映未來現金流量估計被調整之風險。
57. 有些管轄區域，所得稅或約當所得稅是從公共部門個體的超額盈餘中徵收。當所得稅是從公共部門個體徵收，選擇的折現率應該是稅前利率。

## 未來事件

58. 對於可能影響履約義務所需支付金額之未來事件，如果有足夠客觀證據顯示其將會發生時，則應在負債準備金額中予以反映。
59. 於衡量負債準備時，預期之未來事件可能係特別重要。例如，個體可能相信清理場地之費用將因未來技術之改變而減少。認列之金額應反映技術上合格且客觀之觀察者所做出之合理預期，且考量於清理場地時使用可得之技術所取得之所有可得證據。以該例而言，適當之作法係將與應用現有技術過程中累積之經驗有關之預計費用減少金額，或現有技術應用於比以前更大或更複雜清理作業之預計費用予以考量。然而，除非個體有足夠且客觀證據之支持，否則個體不應對全新清理技術之發展作預測。
60. 當存在足夠且客觀之證據顯示新法規相當確定係會被制定，於衡量現存的義務時，應考量可能新法規之影響。因實務上所產生情況之

多樣化，要在每一個情況下提供足夠且客觀證據之單一事件係不太可能的。所要求之證據包括，需要什麼樣之法規、是否法規相當確定係會被制訂及被適當地實施。在大多數情況下，一直到新法規之頒訂，足夠且客觀之證據始存在。

#### 預期處分資產

61. 於衡量負債準備時，不應考量預期處分資產之利益。
62. 於衡量負債準備時，即使預期處分與產生負債準備之事項係屬緊密關聯，仍不應考量預期處分資產之利益。反而，個體應依相關準則規定認列預期處分資產之收益。

#### 歸墊

63. 清償負債準備所需支付之一部分或全部金額，若預期將會從另一方得到歸墊，且個體於清償義務時，相當確定可收到該歸墊，則該歸墊應予以認列。該歸墊應視為一個別資產。個體認列之歸墊金額不應超過負債準備之金額。
64. 於財務績效表，得將負債準備所認列之費用及取得歸墊所認列之金額以淨額表達。
65. 個體有時能讓另一方代為支付清償義務時，所需支付之一部分或全部金額，例如透過保險合約、賠償條款或賣方之保固。另一方可能支付給個體賠償金額，抑或直接支付該金額給對方。
66. 多數情況下，個體對全部金額仍負有義務；因此，若第三方由於某些原因而無法支付時，個體將要清償所有之金額。於此情況下，個體應以負債之全部金額認列負債準備；而且，個體應於清償該負債時，於相當確定可收到賠償時，對預期之歸墊認列為資產。
67. 在某些情況下，若第三方不予支付時，個體對所涉及的費用亦不負有義務。於此情況下，個體對這些費用不負有義務，故不應將其包含在負債準備中。
68. 個體聯合及個別對某事項負有義務時，義務中預期由其他方清償之部分係屬或有負債。

### 負債準備之變動

69. 於每個報導期間結束日，個體應對負債準備進行複核並予以調整，以反映目前的最佳估計。若於清償該義務時，不再很有可能需要流出具經濟效益之資源或服務潛能時，則該負債準備應予以迴轉。
70. 若有作折現時，則應於每期增加負債準備之帳面金額，以反映時間的經過。增加的金額應認列為利息費用。

### 負債準備之使用

71. 僅於為清償原始認列之負債準備而發生之支出時，始可沖銷該負債準備金額。
72. 僅有與原先認列負債準備有關之支出才能抵銷該負債準備。若將支出抵消原先為其他目的而認列之負債準備，將會掩蓋對兩個不同事件之影響。

### 認列與衡量規定之應用

#### 未來營運損失

73. 對未來之營運損失不應認列為負債準備。
74. 未來營運損失並不符合有關負債之定義，以及對負債準備之一般認列條件。
75. 對未來營運損失之預期係特定營運資產發生減損之跡象。個體應依照國際會計準則第 36 號「資產減損」對這些資產進行減損測試。

#### 虧損性合約

76. 若個體簽訂之合約係屬虧損性合約，則應衡量該契約之現時義務，（扣除可回收金額）並認列為負債
77. 76 段只應用在虧損性合約
78. 許多合約（例如，一些例行之購買訂單）可在不須支付給對方賠償金之情況下予以取消，是以，並無義務存在。有些合約則對簽訂合約之雙方同時產生權利及義務。若一些事件使合約成為虧損性合約時，則該合約屬本準則之適用範圍，且應認列存在之負債。待履行



合約若非屬虧損性合約，則不屬本準則之適用範圍。

79. 本準則所定義之虧損性合約係指為履行合約義務所發生不可避免之成本，超過預期從該合約所獲得經濟效益之合約。合約之不可避免成本為退出合約的最小淨成本，其係為履行該合約而發生之成本與終止合約所發生之補償金或罰金之孰低者。
80. 個體在為虧損性合約設立一個別的負債準備之前，應對該合約標的資產產生之減損損失予以認列。

### 重組

81. 以下為幾個符合重組定義的例子：

- (a) 終止或處分營業活動或服務
- (b) 分支機構的結束、或終止特定地點或區域政府機關活動、或將活動遷移到另一個區域
- (c) 管理結構的改變，例如，排除管理當局或行政服務的一個層級
- (d) 基礎的重新組織對個體營運的性質及焦點有重大影響

82. 重組成本僅於符合第 22 段所列對負債準備之一般認列條件時，始予以認列為負債準備。第 83 至 96 段將說明一般認列條件應如何適用於重組上。

83. 當個體發生下列情況時，始產生重組之推定義務：

- (a) 須有詳細正式之重組計畫，該計畫至少應包括下列事項：
  - (i) 涉及事業或事業之一部分；
  - (ii) 受影響之主要地點；
  - (iii) 被解僱員工之工作地點、職務及估計預計給付資遣費之員工人數；
  - (iv) 將產生之費用；及
  - (v) 計畫實施時間；以及

(b) 已開始進行重組計畫或已通知那些受影響人員該計畫之主要內容，而使那些受影響之人員對個體將進行重組產生一有效期望。

84. 在公共部門，重組可能發生在整個政府、組合或部，或機關層級

85. 個體應提供已開始進行重組計畫之證據，例如，拆除廠房、出售資產或公開宣布計畫之主要內容等。公開宣布重組之詳細計畫，僅於該計畫係充分詳細（亦即，制定辦法之主要內容）且使其他人，例如顧客、供應商及員工（或其代表人）對個體將進行重組產生一有效期望時，始構成重組之推定義務。

86. 為了使計畫在傳達給受影響之人員時足以產生一推定義務，該計畫應儘快開始實施，且於一時間範圍內完成，俾無重大變更計畫之可能。若預期於重組開始前將延遲一段長久的時間或將花費一段長久的時間進行重組時，則該計畫並不會使那些受影響之人員，對個體目前承諾進行重組產生一有效期望，因為於這段時間內，個體有可能會修改計畫。

87. 管理階層或董事會於報導期間結束日之前作出重組決定，於報導期間結束日，並不會產生一推定義務，惟於報導期間結束日之前，個體發生下列情況之一者除外：

(a) 開始進行重組計畫；或

(b) 採相當特定之方式將重組計畫之主要內容通知受影響之人員，而使那些受影響之人員對個體將進行重組產生一有效期望。

若個體係於報導期間後始開始進行重組計畫，或通知受影響之人員該計畫之主要內容，且該重組若係屬重大，以及若不予以揭露，將影響使用者根據財務報表所作出之經濟決策時，則應依照 IPSAS 第 14 號「報導期間後事項」之規定予以揭露。

88. 雖然推定義務並非僅因管理階層之決策而產生，但連同其他過去之事項可能因而產生一推定義務。例如，與勞方代表就資遣費進行協商，或與買主就營運銷售進行談判，兩方溝通可能已完成，就只等政府機關或董事會之核准。一旦經核准並通知另一方，且符合第 83

段之情況時，個體即負有重組之推定義務。

89. 在某些國家，政府機關或董事會被賦與最後之決策權，其成員包括非管理階層之代表（例如，員工）。亦或政府機關或董事會於作出決策前可能須先通知該代表。因為政府機關或董事會作出決策前已與這些代表溝通，這項決策可能即產生重組之推定義務。
90. 直到個體承諾出售，亦即已簽訂約束性之銷售協議，始產生營運出售之義務。
91. 即使個體已決定出售一營運且公開宣布該決策，惟直到已確定買主且已簽訂具約束性之銷售協議之前，仍不能顯示個體承諾該銷售。於簽訂具約束性之銷售協議前，個體有可能改變其主意，且找不到可接受條款之買主時，個體將採取其他行動。若一出售僅係重組之一部分，則於簽訂具約束性之銷售協議前，重組之其他部分可能產生一推定義務。
92. 公共部門內部重組通常涉及由一控制個體移轉營運至另一個，且營運的移轉可能不涉及任何報酬或僅有名目上的報酬。類似這樣的移轉常會發生在政府計畫下，且不會牽扯到 90 段所述具法律約束的合約。只有當具有法律約束力的移轉合約存在，義務才會存在。即使有提出移轉也不致成負債準備的認列，計畫的移轉可能需要照其他 IPSAS 準則揭露，或是 IPSAS 14 期後事件或 IPSAS 20 關係人揭露。

#### 重組負債準備

93. 重組負債準備應僅包括由重組所產生之直接支出，包括下列兩項：
  - (a) 重組所必須負擔者；及
  - (b) 與個體繼續經營活動無關者。
94. 不屬於重組負債準備之成本，例如：
  - (a) 再培訓或重新安置留用員工之成本；
  - (b) 行銷成本；或

(c) 投資新系統及銷售通路之成本。

這些支出與未來之經營活動有關，於報導期間結束日非屬重組義務。這些支出應與重組無關之支出採相同基礎予以認列。

95. 截至重組日止發生之可辨認未來營運損失不應包括在重組負債準備中，除非其與第 18 段所定義之虧損性合約有關。
96. 依照第 61 段規定，於衡量重組負債準備時，不應考量預期處分資產之利益，即使資產之出售被視為係重組之一部分。

揭露

97. 個體應依負債準備之類別，分別揭露下列資訊：
  - (a) 期間開始日及結束日之帳面金額；
  - (b) 當期新增之負債準備，包括既有負債準備之增加數；
  - (c) 當期使用之金額（亦即，已發生或已沖銷之負債準備金額）；
  - (d) 當期迴轉之未使用金額；及
  - (e) 當期因時間經過而增加之折現金額與任何折現率變動影響之金額。

個體毋須揭露比較資訊。

98. 個體亦應依負債準備之類別，分別揭露下列資訊：
  - (a) 概要說明義務之性質與經濟效益流出之預期時間；
  - (b) 有關經濟效益流出之金額或時間之不確定性說明。為了能提供合適的資訊，個體應揭露對第 58 段所述之未來事件所作之重大假設；及
  - (c) 任何預期之歸墊金額，說明就該預期之歸墊已認列為資產之金額。
99. 當個體選擇在財務報表中對提供社會福利，且沒有直接從福利受益人得到與提供之商品或服務等值的報酬，認列負債準備，則應依 97、98 段揭露

100. 除非清償義務時，經濟效益流出之可能性極小，否則個體應於報導期間結束日依或有負債之類別揭露或有負債性質之概述，並在可行的情況下揭露下列各項資訊：
- (a) 依第 44 至 62 段規定衡量時，其財務影響之估計數；
  - (b) 有關經濟效益流出之金額或時間之不確定性說明；及
  - (c) 任何歸墊之可能性。
101. 於決定那些負債準備或或有負債可合併為同一類別時，必須考慮這些項目之性質是否類似，以致於它們合併為一項說明即可符合第 98 段(a)、(b)及第 100 段(a)、(b)之規定。因此，將不同產品保固有關之金額合併為單獨一項負債準備之處理可能係適當的，但是將一般保固有關之金額與因法律訴訟而決定之金額合併為單獨一項負債準備之處理則屬不適當。
102. 若負債準備與或有負債起因於同一情況，個體應依第 97 至 100 段之規定予以揭露，揭露之方式應表明該負債準備與該或有負債之間的關係。個體可能在特定情況下用外部估計來衡量負債準備。在這種情況下，有關有用的估計資訊可以被揭露。
103. 個體於特殊情況下可能採用外部估計方法來衡量負債準備。在此等情況下，相關資訊應予以揭露。
104. 第 100 段的揭露規定不適用在因提供社會福利，且沒有直接從福利受益人得到與提供之商品或服務等值的報酬而產生的或有負債(查 1 (a) 及 7-11)
105. 若經濟效益很有可能流入個體，個體應於報導期間結束日，概要地揭露或有資產之性質，並在可行的情況下，揭露依第 44 至 62 段有關負債準備之原則予以衡量之財務影響之估計數。
106. 第 105 段的揭露規範只適用，當或有資產是可以合理預期會有利益流入個體。亦即，沒有規定要揭露會有資產的資訊(查 39-43)。對或有資產揭露很重要的一點是，要避免讓人誤會顯示收入產生的可能性。例如，或有負債會因當公共部門個體允許私人個體在其土

地上採礦並以採出礦石的噸數為單位收取礦區土地使用費，且個體已開始進行。除了揭露這樣安排的性質外，或有負債應該要達到，礦物總數能被合理估計，且預期現金流入的時間點。如果沒有證明蘊藏量，或有其他情況勸說，顯示不可能有任何礦物被採取，則公共部門個體不會按 105 段規範來揭露資訊，因沒有可能的利益流入。

107. 第 105 段的揭露規範包含從交換或非交換交易產生的或有資產。或有資產的存在是否與所得稅相關，要視課稅所得事項組成的解釋。在決定課稅所得的課稅事項及其可能對揭露或有資產相關的課稅所得的影響，要視為對非交換收入的分離計畫的一部分。
108. 若經濟效益很有可能流入個體，個體應於報導期間結束日，概要地揭露或有資產之性質，並在可行的情況下，揭露依第 100 至 105 段有關負債準備之原則予以衡量之財務影響之估計數。
109. 於極少數之情況下，個體與其他個體對負債準備、或有負債或或有資產有所爭議時，揭露第 97 至 107 段所要求之部分或全部資訊，預期將嚴重損害個體之地位。於此情況下，個體毋須揭露該資訊，惟應揭露該爭議之一般性質及不予揭露之事實及原因。

#### Example 1：保固

政府部門A製造搜尋及救援設備給政府使用及銷售給社會大眾。於銷售商品給買主時，同時提供保固。依銷售合約之條款，部門對於銷售之日起三年內商品出現製造瑕疵時，應予以免費修理或替換。根據過去之經驗，該保固請求很有可能發生（亦即，發生的可能性大於不發生的可能性）。

#### 分析

因過去義務事件而產生現時義務：義務事件係為附保固條款之商品銷售，所產生之法定義務。

清償義務時，流出具經濟效益之資源或服務潛能：整體而言，保固很有可能發生（見第32段）。

結論：按報導期間結束日前銷售之附保固條款之商品，發生的履約成本之最佳估計認列為負債準備（見第22及32段）。

#### Example 2A：土地污染-相當地確定會頒佈法規

省政府在港口附近的一塊地上擁有一座倉庫。省政府保有所有權是因，未來可能會需要土地來擴張港口的營運。過去十年間，一群農民租了此資產做為農用化學物品的儲藏設施。國家政府宣佈其意願要實施環境法規，規定資產所有權人對環境污染負擔義務對污染進行整治，包含整治受污染土地的成本。因此，省政府提出一項有害化學政策且開始適用到其活動及資產上。在現階段，非常明顯的，這些農用化學物品污染了倉庫附近的土地。省政府無法對農民或保險公司請求清理成本。於2001年12月31日，有關要求對受污染之土地進行整治之法規草案，相當地確定於年後不久將會頒佈。

#### 分析

因過去義務事件而產生現時義務：義務事件係為對土地之污染，因為要求整治之法規相當地確定會頒佈。

清償義務時，流出具經濟效益或服務潛能之資源：很有可能。

結論：按整治成本之最佳估計認列為負債準備（見第22及30段）。

#### Example 2B：土地污染與推定義務

政府已廣泛地公開其環境保護政策，會對其造成之所有污染負責進行整治。政府有執行該公開政策之紀錄。目前在司法上沒有環境法規。在海軍演練時，一艘艇受損且漏出大量的燃料。政府同意支付隨即整治成本及目前進行監控並幫助海洋動物及鳥類的成本。

## 分析

因過去義務事件而產生現時義務：義務事件係對環境之污染產生一推定義務，因政策及政府先前之運作，使受影響之各方，建立政府將整治污染之有效預期。

清償義務時，流出具經濟效益或服務潛能之資源：很有可能。

結論：按整治成本之最佳估計認列為負債準備（見第22及30段）。

## Example3：砂礫採石場

一政府營運一砂礫採石場，此土地是從私人部門公司以商業租賃模式承租。砂礫是用來建設及保養道路。與土地所有權人達成的協議中，要求政府以移除所有建築，恢復土地及更換土地表面的方式來重建採石場地。60%的最終重建成本與移除採石場建築及重建場地相關，40%是由採拾砂礫相關。在報導日，採石場建築已建設完畢且已進行開挖，但尚未開採到任何砂礫。

## 分析

因過去義務事件而產生現時義務：建設建築及開挖砂礫產生依據協議之移除建築及重建場地之法定義務，因此其係一義務事件。然而，於報導期間結束日，尚無義務修復因採拾砂礫而造成之損害。

清償義務時，流出具經濟效益或服務潛能之資源：很有可能。

結論：最佳估計為按最終成本之60%認列為負債準備，該部分係與移除建築及重建場地有關（見第22段）。該成本應包括在採石場之中。因採拾而產生40%之成本，則於開採出砂礫時，認列為負債。

## Example4：退款政策

一政府商店機構以集中採購機構方式營運，並開放給社會大眾購買剩餘



的供給品。並制定了顧客不滿意即可退貨之政策，即使並無法定義務需如此做。該退款政策係屬眾所皆知。

#### 分析

因過去義務事件而產生現時義務：義務事件係指供給品之銷售，其產生一推定義務，因為商店之行為使顧客建立有關商店將退貨之有效預期。清償義務時，流出具經濟效益或服務潛能之資源：一定比例之貨物很有可能被返還而要求退款（見第32段）。

結論：按退貨成本之最佳估計認列為負債準備（見第18段（推定義務之定義）、第22、25及32段）。

#### Example5A：關閉一事業部-於報導期間結束日前尚未執行

於2004年12月12日，一政府決定關閉一政府機構部門。於報導期間結束日（2004年12月31日）前，該項決定尚未傳達予受影響之任何人，且未採取任何步驟，以實施該項決定。

#### 分析

因過去義務事件而產生現時義務：不存在義務事件，也因此不負有義務。

結論：不應認列為負債準備（見第22及83段）。

#### Example5B：部門委外營運：於報導期間結束日前執行

於2004年12月12日，一政府決定委外營運一政府部門。於2004年12月20日政府已核准委外營運之詳細計畫，且裁員通知已經發送給該部門之員工。

#### 分析

因過去義務事件而產生現時義務：義務事件係為將決定傳達予員工，從該日起即產生一推定義務，因為其產生有關該部門將委外營運之有效預

期。

清償義務時，流出具經濟效益或服務潛能之資源：很有可能。

結論：於2004年12月31日，以委外營運之成本的最佳估計認列為負債準備（見第22及83段）。

#### Example 6: 法規要求安裝空氣過濾器

根據新的法規，一地方政府應於2005年6月30日前，在其公共建築中安裝空氣過濾器。個體尚未安裝煙塵過濾器。

#### 分析

(a)於2004年12月31日報導期間結束日

因過去義務事件而產生現時義務：由於對安裝空氣過濾器之成本或於法規要求之罰款均不存在義務事件，故不負有義務。

結論：不需對安裝空氣過濾器之成本認列為負債準備（見第22段及第25至27段）。

(b)於2005年12月31日報導期間結束日

因過去義務事件而產生現時義務：因安裝空氣過濾器的義務事件尚未發生，故對安裝空氣過濾器之成本仍不負有義務。然而，由於公共建築未遵循法規的義務事件已發生，可能產生由法規訂定須支付之罰金或處罰之義務。

清償義務時，流出具經濟效益或服務潛能之資源：對因未遵循而需支付罰金及處罰之可能性評估，將取決於法規之詳細規定及強制執行之情況。

結論：不需對安裝空氣過濾器之成本認列為負債準備。然而，應對任何很有可能遭受之罰金及處罰之最佳估計認列為負債準備（見第22段及第25至27段）。

#### Example7：由於所得稅制度之改變所引起之員工再培訓

政府對所得稅制度進行一些改變。由於這些改變，稅務部門將需要對大部分的管理及附屬員工進行再培訓，以確保其繼續遵循金融服務法規。於報導期間結束日，尚未開始對員工進行再培訓。

#### 分析

因過去義務事件而產生現時義務：由於義務事件（再培訓）尚未發生，故不負有義務。

結論：不應認列為負債準備（見第22段及第25至27段）

#### Example8：虧損性合約

一醫院（報導個體）之洗衣店營運場所是以營業租賃方式承租一建築。於2004年12月間，洗衣店將遷移至新的建築。對舊建築的承租合約將持續四年；該合約係不能取消。醫院對舊建築沒有其他使用，且建築不能再出租給另一個使用者。

#### 分析

因過去義務事件而產生現時義務：義務事件係為租賃合約之簽署，其產生一法定義務。

清償義務時，流出具經濟效益或服務潛能之資源：當租賃合約成為虧損性合約時，則具經濟效益之資源或服務潛能係很有可能流出。（於租賃合約成為虧損性合約之前，個體應依照IPSAS第13號「租賃」處理）。

結論：按不可避免之租金支出之最佳估計認列為負債準備（見第13段(b)、第22及76段）

#### Example9：單項保證

於2004年，一政府替一提供大眾服務並收取費用之私人部門之某項借款提供保證，當時其財務狀況屬良好。於2005年間，私人部門之財務狀況惡化，且於2005年6月30日申請保護。

分析

(a) 於2004年12月31日

因過去義務事件而產生現時義務：義務事件係所提供之保證，其產生一法定義務。

清償義務時，流出具經濟效益或服務潛能之資源：於2004年12月31日，並非很有可能流出效益。

結論：不應認列為負債準備（見第22及31段）。該保證應以或有負債方式揭露，除非任何經濟效益流出的機率屬極罕見。

(b) 於2005年12月31日

因過去義務事件而產生現時義務：義務事件係所提供之保證，其產生一法定義務。

清償義務時，流出具經濟效益或服務潛能之資源：於2005年12月31日，於清償義務時，很有可能流出具經濟效益或服務潛能之資源。

結論：按義務之最佳估計認列為負債準備（見第22、31及109段）

註：本釋例是針對單項保證。若一個體擁有一類似保證的組合，則應以整個組合作為評估是否很有可能流出具經濟效益或服務潛能之資源（見第32段）。當一個體提供保證以換取費用時，應依照IPSAS19“交換交易收入”認列收入。

Example10：訴訟案件

於2004年的一次午宴後，有十人死亡，可能係由於一公營博物館（報導個體）之餐廳出售的產品所造成之食物中毒。已開始進行法律程序向個

體請求賠償，但個體提出異議。截止於2004年12月31日之財務報表於核准發布之前，個體的律師認為，個體很有可能不會被判決負有法律責任。然而，個體於編製截止於2005年12月31日之財務報表時，個體的律師認為，根據案件之發展，個體很有可能會被判決負有法律責任。

#### 分析

##### (a) 於2004年12月31日

因過去義務事件而產生現時義務：根據於財務報表核准時所取得之證據，過去事件並不會產生義務。

結論：博物館不應認列負債準備（見第23至24段）。該事件應揭露為或有負債，除非任何經濟效益流出為極罕見（見第100及109段）。

##### (b) 於2005年12月31日

因過去義務事件而產生現時義務：根據所取得之證據，存在現時義務。

清償義務時，流出具經濟效益或服務潛能之資源：很有可能。

結論：按清償義務之最佳估計金額認列為負債準備（見第22至24及109段）

#### Example 11：維修費用

某些資產除了例行的保養之外，每隔幾年需要重大支出以進行重要改良或整修及更換主要原件。IPSAS第17號「不動產、廠房及設備」提供如何將資產所發生之支出，分攤至資產的組成部分之指引，這些組成部分有不同之耐用年限或以不同之方式提供效益。

#### Example 11A：整修成本-非法規要求

由政府部門出租予數個公共部門承租人之建築的暖氣熔爐因技術之原因，內層需要每五年更換一次。於報導期間結束日，內層已使用三年。

因過去義務事件而產生現時義務：不存在現時義務。

分析

結論：不應認列為負債準備（見第14段及第17至19段）。

因為於報導期間結束日，獨立於個體未來活動之更換內層之義務並不存在，故更換熔爐內層之成本不予以認列；即使發生支出之意圖，係取決於個體決定繼續使用熔爐或更換內層。雖然不認列負債準備，但內層之折舊應考慮其消耗，亦即，於五年內予以折舊完畢。之後發生之更換內層成本應予以資本化，並隨著新內層之消耗於續後五年進行折舊。

Example 11B：整修成本-法規要求

一政府地圖繪製服務依法規要求每三年需對其航空測圖飛機進行一次全面性檢修。

分析

因過去義務事件而產生現時義務：不存在現時義務。

結論：不應認列為負債準備（見第22段及第25至27段）。

對全面性檢修飛機之成本不予以認列為負債準備之原因，與釋例11A 不對更換熔爐內層之成本認列為負債準備之原因相同。即使法規要求全面性檢修，但因為獨立於個體未來活動之全面檢修飛機之義務並不存在，故全面性檢修之成本並不會成為負債；個體可透過其未來之行為來避免未來之支出，例如，出售飛機。

## 美國聯邦政府會計準則與或有負債相關之條文

### SFFAS5 「聯邦政府負債」

22. 交換交易Exchange Transaction一項雙方皆犧牲並獲得價值回報的交易。
24. 非交換交易Non-Exchange Transaction一項一方不需付出或承諾就獲得價值回報，或一方付出或承諾價值而未獲得價值回報的交易
26. 事件Event係指個體財務後果的發生。以聯邦財務報導來說，有些事件可能不是交易基礎，且這些事件可被分為兩類。(1) 政府相關事件或(2) 政府知情事件
27. 政府相關事件Government-related events係牽涉聯邦政府及其環境間互動的非交易基礎事件。此事件可能無法受政府所控制。一般來說，認列政府相關事件所產生的負債與認列由交換交易所產生的負債採相同基礎。事件像是聯邦個體意外對私人財產造成損害，在現有法律及政策下讓聯邦政府很有可能probable將對所造成損害進行賠償，及此賠償金額可以被可靠估計reliable estimate，則當此事件發生將產生負債。
28. 政府相關事件包含：
  - (1) 聯邦政府在資產負債表日因法令 及/或 法規 被要求整治（亦，移除、抑制、處理）聯邦營運而產生的有害廢棄物，
  - (2) 由聯邦營運對私人財產造成的意外損害
  - (3) 由聯邦營運或天災對聯邦財產造成的損害
29. 政府相關事件造成的負債，若未來流出或其他資源犧牲屬很有可能，且負債可被衡量，或不久之後變成很有可能且可衡量，則應在事件發生的當期就認列。
30. 政府知情事件Government-acknowledged events係非交易基礎事件但對聯邦政府產生財務後果因聯邦政府選擇回應此事件。聯邦政府賦有廣泛的責任提供公眾一般福利。聯邦政府建立了計畫來達成公眾一般需求，且常對先前沒有法律義務之事件承擔責任。

31. 許多事件的成本，例非聯邦個體及天災造成的有毒廢棄物，可能最後變為聯邦政府的責任。但這些成本不符合“負債”的定義直到政府正式認知此事件成本的財務責任，且一項交換或非交換交易已發生。換句話說，聯邦個體應認列負債及費用當下列兩項規範都符合：(1) 國會已撥款或授權（亦，透過授權立法）資源 (2) 一項交換已發生（例，當合約人執行修復）或非交換金額在報導日仍未支付（例，直接付款予災難受害者）兩者其中之一。
32. 下列釋例釋犯認列政府知情事件。龍捲風摧毀美國一小鎮，國會對此災害提撥資金以回應此事件。此撥款交易包含，災害貸款、個別戶的立即補助金、及聯邦個體對執行工作的承包商付款。此事件為聯邦政府的財務後果，因聯邦政府選擇對小鎮的災害提供救濟金。分為交換或非交換交易來認列。只有非交換交易才需針對在報導日任何未付金額認列負債。此負債包含在聯邦個體報導日聯邦政府對此方案中要付的福利、商品、或服務的金額，無論這樣的金額有沒有被報導到聯邦個體。由交換交易產生的應付金額在對聯邦個體提供商品或服務時認列。
33. 很有可能Probable係指其在可得的證據或邏輯上，可以被合理預期或相信其發生的可能性比不發生來的高。未來資源流出或其他犧牲的可能性是以現時事實及情況為基礎來評估。這些現時事實及情況包含那些能讓聯邦個體營運擁有一般權利及為專案籌資有特定預算權利的法律。如果沒有預算權利，未來資源流出或犧牲可能仍會達到評估機率的要件，當 (1) 其與繼續營運個體直接相關 (2) 預算權利是屬於定期提供的。因此，定義應用在兩者，被預算資源保障的負債、及沒被預算資源保障的負債。
34. 衡量性Measurability意旨一項目有攸關屬性，能以充分可靠方式合理估計量化成貨幣單位。財務報表中報導的負債是以各種準則規定的屬性來衡量。現行實務中，一些不同衡量屬性被用來衡量不同項目（例，公平市場價值、現時成本、現值、期望值、清償價值及歷史成本）。



35. 或有事項Contingency係一個存在的情況、狀態、或各種情況的集合，涉及個體可能利益或損失的不確定性。此不確定性會由一個或多個未來事件的發生或不發生來使其消滅。不確定性的消滅可以確定利益（亦一項資產的購置、或一項負債的減少）、或損失（亦一項資產的損失或減損、或一項負債的發生）。
36. 本準則不適用於或有利益或涉及非金融資產或有減損之衡量。當或有損失（亦或有負債）存在，加以證實其存在之一個或多個未來事件發生之可能性可被歸類為下列：
- 很有可能Probable-未來待確認事件發生之可能性大於不可能性（more likely than not）。
  - 合理可能Reasonably Possible，未來事件發生的機率比很有可能低，但比甚少可能高
  - 甚少可能Remote，未來事件發生的機率極小
38. 當下列三項條件皆滿足時應認列或有負債：
- 過去事件或交換交易已發生（例，聯邦個體對非聯邦個體違約）
  - 未來資源的流出或犧牲為很有可能（Probable）（例，非聯邦個體對聯邦個體的違約提出法律賠償，且聯邦個體的管理階層相信此賠償有利於聲請人的可能性比不利於聲請人可能性來的高）
  - 未來資源流出金額能被衡量（例，聯邦個體的管理階層算出一個估計償付金額）
39. 估計的負債可能是一個特定金額或是一個區間的金額。如果在這區間的某金額比起其他金額更能較佳估計，則認列其金額。如果在這區間的某金額不比其他金額更能較佳估計，則認列區間最低的金額。並揭露及描述或有的性質。
40. 當不符合負債認列條件三項中之任一項且至少有合理可能（Reasonably Possible）已經發生損失或發生額外損失，則應揭露或有負債。本段所謂“揭露”係指財務報導附註應被視為基礎財

務報表中之一部分。

41. 揭露應包含或有的性質及可能負債的估計、可能負債區間的估計，或陳述無法做成這樣的估計。
42. 在某些情況下，或有為可辨別的，但不確定性大到不需要在一般目的聯邦財務報表中報導（亦，認列或揭露）。特別是，被分類為極少可能的或有，就不需要在一般目的聯邦財務報表中報導，儘管法律可能規範在特定目的報告中做這樣的揭露。如果與極少可能的或有有關的資訊或相關的資訊被包含在一般目的聯邦財務報表中（例，保險的面額及有效的保固），則應該以“避免誤導使用者推論其損失的可能性比可能性甚低”來的高，的方式來標示資訊。

## SFFAS6「財產、廠房及設備」第四章:整治成本

85. 整治成本為移除、控制 和/或 處分(1)財產中的有害廢棄物(2)相關資產廠房&設備 (PP&E) 在永久或暫時性關閉或停工時視為有害廢棄物的材質 和/或 財產。
86. 有害物質為固體、液體、氣體或上述之混合，因其數量、濃度或實體化學物或具感染性質可能造成顯著死亡率的上升、嚴重無法回覆或無法回覆的疾病、當不適當的處置、儲存、搬運、丟棄或其他管理方式對人類健康或環境產生重大現時或潛在損害。
87. 整治成本可包含但不限於消除汙染、除役、地點重建、地點監控、關閉及關閉後續成本。
88. SFFAS6整治成本只適用聯邦、洲或地方法規或規則有關在資產負債表日經核准能認列由聯邦營運會產生有害廢棄物的整治成本，而不管其被要求整治（亦移除、控制或處分）的生效日。整治成本符合 Statement of Recommended Accounting Standard no. 5 聯邦政府負債之會計處理（SRAS5）中負債的定義。
93. 由意外所造成之其他整治成本，或營運過程中持續之整治，此類應依照負債準則，並不適用SFFAS6整治成本提供之認列導引。本準則導引不適用於此類整治成本，是因整治之時點無須遞延至相關財產廠房&設備（PP&E）永久或暫時性停止運作。
94. 整治成本應在相關PP&E開始服務時做估計，估計稱為“估計整治成本總額”。總額有兩種認列方法，一種適用於一般PP&E，另一種適用於管理PP&E。
95. 估計應考慮
- 整治計畫，包含
    - 恢復執行的程度
    - 現時法律或法規的要求
    - 現時技術
  - 現時成本的定義為，假設所有包含在估計中的設備、設施及服務都在本期購置，其所需支付金額（與IFRS的概念同）

96. 現時成本要定期調整以反應因通膨或緊縮及法規、計畫 和/或 技術的改變造成的重大影響。若有證據顯是重大改變已發生則應重新估計；否則估計可以依指數調整。
97. 一部份的“估計整治成本總額”必須在每期一般PP&E運作期間認列成費用，且若可行，依有關PP&E之實際產能（例，預期可使用掩埋地區）的使用以有系統且合理方式認列。若實際產能無法應用或估計，則使用有關PP&E之估計使用年限為基礎以有系統且合理方式認列費用及累計負債。
98. 費用及累計負債應在PP&E開始服務時認列，並在運作的每期持續認列，並在停止運作時完成認列。
99. 若有重新估計，對本期及前期營運的估計整治成本總額累積影響數應在估計變動的當期認列為費用及負債。
100. 支付整治成本時，付款金額應做為整治成本負債的減少。這些成本包含PP&E及其他購置作為整治活動的資產。
101. 與管理PP&E購置成本處理方法一致（亦，在使用期間費用化），估計整治成本總額應在管理資產開始服務的當期認列為費用及認列負債。
102. 如96段，當估計整治成本總額被重新估計，負債應被調整。負債的調整應被認列為“前期估計整治成本變動”費用。
103. 支付整治成本時，付款金額應做為整治成本負債的減少。這些成本包含PP&E及其他購置作為整治活動的資產。
104. 對生效日時已在服役的一般PP&E相關的負債本準則提供兩項應用方法。
- 一部分可歸因於已使用實際產能、或從PP&E開始服務所經過估計耐用年限，的估計整治成本總額應認列為負債，剩餘成本應照97-99段分配。
  - 當成本不能從使用者收費中回收，管理階層可選擇在首次適用時就將估計整治成本總額為負債。在適用後續期間，任何估計整治成本的改變應在重新估計發生時費用化並調整負債餘額。

第97-99段提供的負債準備成本分配方法不適用此項應用方法。

105. 在適用本準則時，任何負債應扣除可抵銷金額以個體的淨狀況（Net Position=Net Asset）表達。調整的金額應在“淨狀況變動表”中的“前期調整”顯示。適用的當期，抵銷金額不能認列為費用。抵銷金額應被揭露，若可能，應分別標示前期與本期抵銷金額。
106. 針對在本文生效時就已在服務的管理PP&E，整治成本應認列為負債，並調整個體的淨狀況。調整的金額應在“淨狀況變動表”中的“前期調整”顯示。抵銷金額應被揭露。
107. 跨政府間的財務報表不需揭露整治所必備的資源（適用法律或法規）。
108. 將估計整治成本總額分配到現時營運期間的方法（例，實體產能相對於時間的經過）。跨政府間的財務報表不需揭露將估計整治成本總額分配到現時營運期間的方法。
109. 針對一般PP&E相關的估計整治成本總額未認列的部分（例，估計整治成本總額減資產負債表日已認列之累積費用金額）。SFFAS32針對一般PP&E估計整治成本總額未認列部分提供跨政府間財務報表的揭露要求。
110. 因法律、技術或計畫改變造成估計整治成本總額的重大變動。另外變動是歸屬於前期營運的部分也應被揭露。在跨政府間的財務報表中不須揭露因法律、技術或計畫改變造成估計整治成本總額的重大變動，及變動是歸屬於前期營運的部分。
111. 估計的性質及有關通膨、緊縮、技術、或適用法律及法規改變可能性的資訊。

#### SFFAS6 Chapter 4 附錄D: 整治成本之範例

235. 計算過程以分配估計整治成本總額（亦，在未來為達成整治所需支付的總額）到會計期間為基礎。辨別期間內要被費用化之金額，公式由下列累計金額組成：

- 會計期間結束日已使用的產能

- 前期已認列為費用之金額

236. 公式之組成定義為下列：

a=本期末估計整治成本總額

b=本期末累計已使用產能

c=估計總產能

d=前期已認列費用金額

e=本期應認列之整治費用

237. 利用下列公式來計算適當之費用金額

$$(a \times b / c) - d = e$$

釋例 1：有害廢棄物丟棄場

假設：

239. 有害廢棄物丟棄場從1995年開始接受廢棄物，下列假設適用：

- 場地可容納100,000立方碼廢棄物
- 估計此場地可接受10年之廢棄物，平均一年接受10,000立方碼廢棄物
- 場地關閉後，由州、地方、聯邦法律規定必須執行下列之事項
  - 場地關閉及封埋
  - 30年監控
  - 補救
- 1995年成本估計是建立在1995年的現時成本上
- 1996年成本估計是建立在1996年的成本並調整通膨率1.0%
- 1997年成本估計是建立在1997年的現時成本並包含新技術及監視規範的改變

---

1995年應認列之費用及負債金額（千元）

估計整治成本總額建立在1995年的現時成本上

1 場地關閉及封埋	
監控運作之設備	\$ 100
場地封埋	750
侵蝕及控制設備	500

2 監控成本 (30 年期)	
檢驗	3,000
採樣及測試	2,250
設備保養	300
3 補救成本	
以統計研究來預估補救成本	500
估計整治成本總額	\$ 7,400

計算年費用及應計負債金額

準則規定一部分估計整治成本總額在每個營運期間認列為費用及負債。1995 年間，場地接受 15,000 立方碼之廢棄物。下列計算列示應要認列之金額：

$$(7,400 \times 15,000 / 100,000) - 0 = \$1,110$$

個體應做以下分錄

借 整治費用 \$1,110

    貸 整治負債                      \$1,110

認列估計整治負債

1996 年應認列之費用及負債金額 (千元)

估計整治成本總額建立在 1996 年的現時成本上

1 場地關閉及封埋	
監控運作之設備	\$ 101
場地封埋	758
侵蝕及控制設備	505
2 監控成本 (30 年期)	
檢驗	3,030
採樣及測試	2,273
設備保養	303
3 補救成本	
以統計研究來預估補救成本	505
估計整治成本總額	\$ 7,475

計算年費用及應計負債金額

1996 年間，估計整治成本總額因通膨調整 1.0%，且場地接受 10,000 立方碼之廢棄物。下列計算列示應要認列之金額：

$$(7,475 \times 25,000 / 100,000) - 1,110 = \$759$$

個體應做以下分錄

借 整治費用 \$759

    貸 整治負債                      \$759

認列估計整治負債

本準則要求任何因法律、技術、或整治計畫的改變而產生重大估計改變時應揭露。但此處並沒有顯示發生重大改變。

1997 年應認列之費用及負債金額 (千元)

估計整治成本總額建立在 1997 年的現時成本上

1 場地關閉及封埋	
監控運作之設備	\$ 115
場地封埋	740
侵蝕及控制設備	500
2 監控成本 (30 年期)	
檢驗	2,250
採樣及測試	1,300
設備保養	300
3 補救成本	
以統計研究來預估補救成本	400
估計整治成本總額	\$ 5,605

計算年費用及應計負債金額

1997 年間，建立新的估計整治成本總額，且場地接受 10,000 立方碼之廢棄物。下列計算列示應要認列之金額：

$$(5,605 \times 35,000 / 100,000) - 1,869 = \$93$$

個體應做以下分錄

借 整治費用 \$93

    貸 整治負債 \$93

認列估計整治負債

本準則要求重大估計整治成本總額改變時應揭露包括應分配到前期營運期間的金額。計算此金額的一種方法是將本期認列的整治費用分成“前期估計整治成本變動”“本期整治成本”。這兩個金額都應要揭露。

前期估計整治成本變動為：

$$(5,605 \times 25,000 / 100,000) - (1,110 + 759) = (468)$$

其中 25,000 為本期初累計已使用產能

本期整治成本為：

$$93 - (468) = \$561$$

概要

財務報表	1995	1996	1997
營運費用	\$1,110	\$759	\$93



負債 \$1,110    \$1,869    \$1,962

釋例 2：核能設施符合一般 PP&E

假設：

240. 一項核能設施從1981年開始運作。在過去的會計政策下未認列整治成本。在1995年底，個體採用本準則公告的會計政策。下列假設適用：

- 此個體有估計30年耐用年限
- 廠地關閉後，由州、地方、聯邦法律規定必須執行下列之事項
  - 廠地關閉及封閉
  - 30年監控
  - 補救
- 1995年成本估計是建立在1995年的現時成本上

---

1995年應認列之負債金額（千元）

估計整治成本總額建立在1995年的現時成本上

1	廠地關閉及封閉		
	監控運作之設備	\$	1,000
	場地封閉		3,000
2	監控成本（30年期）		
	檢驗	\$	6,000
	採樣及測試		3,000
	設備保養		600
3	補救成本		
	以統計研究來預估補救成本	\$	2,000
	估計整治成本總額	\$	15,600

---

計算首次採用時應認列的負債金額

在1995年底，估計整治成本總額為\$15,600,000，下列計算列示如果本準則在設施開始運作1980年10月1日時就生效，則在1995年底應認列之金額。

$$(15,600 \times 15 / 30) - 0 = \$7,800$$

借 淨狀況		\$7,800	
	貸 整治負債		\$7,800
	認列估計整治負債		
	首次採用當年不認列費用		

概要：	
財務報表	1995
前期調整	\$7,800
負債	\$7,800

## Technical Bulletin 2006-1：認列及衡量石棉相關整治成本

5. 此技術導引規範所有聯邦個體來報導包括：含有石棉成分的易碎、及不易碎材質之負債及費用之責任
7. 此技術導引不適用石棉相關整治成本不包含自然發生的石棉（Natural occurring asbestos, NOA），其可以在土壤、岩石、礦坑。因NOA是包含在土地中，土地沒有使用期限，故NOA適用SFFAS5的規定。
8. 此技術導引不適用石棉以外的污染物質或資產退役義務
19. 石棉相關整治成本係移除、控制 和/或 處分(1)財產中含石棉成分的材質(2)相關PP&E在永久或暫時性關閉或停工時視為含有石棉成分的材質 和/或 財產
20. SFFAS6 chapter 4 提及的“有害廢棄物”是諮詢環境法律如：RCRA 後被建議的，但在聯邦會計準則裡，此辭彙的一般用法不應該被建構成僅局限於應用此準則到RCRA中符合“有害廢棄物”定義的材質。雖然在RCRA中沒有明確列示石棉為有害廢棄物，但在CAA 中石棉被列為有害空氣污染物，及在CERCLA 中列為有害物質。因此為了採適當會計處理，SFFAS6裡定義的“有害廢棄物”包含了石棉。
30. 特定種類的不易碎石棉成分材質可能無限期維持不易碎；因此估計可以不包含不易碎石棉成分的天花板、地板、牆壁，及當維修、整修、移除、控制、處分或受干擾時不會變成易碎的其他材質，且不需要額外成本並高於正常維修、整修、移除、控制、或處分的成本來預防其變成易碎。但若有額外成本發生以預防不易碎石棉成分材質變成易碎，或若在維修、整修、移除、控制、或處分的過程中，潛在可能會變成易碎，則這樣的成本應被包含在估計石棉相關整治成本中。
49. 當石棉相關整治成本屬很有可能發生但無法合理估計時，則個體應揭露設備中存在石棉及無法合理估計整治成本總額的事實。SFFAS32，第25段提供跨政府間財務報表的整治成本揭露要求。  
註：本技術導引其餘應用條文與 SFFAS6 chapter4 整治成本相同

## Technical Bulletin 2006-1附錄B: 石棉相關整治成本

釋例：一項聯邦設施（一般 PP&E）從 1970 年開始運作。在過去的會計政策下，聯邦個體先前認列了易碎石棉的整治成本，但未認列不易碎石棉相關整治成本。在 2006 年底，個體採用本 TB2006-1 技術公告中的會計政策。

下列為假設

- 此設備有 50 年估計耐用年限
- 州、地方及聯邦法律規定當某地點整修、維修、永久或暫時性關閉、或受其他干擾時，必須控制並移除石棉
- 2006 年成本估計是建立在 2006 年的現時成本上

2006 年應認列之負債金額（千元）

以 2006 年現時成本為基礎估計整治成本總額

聯邦個體估計下列相關控制及移除其設備中不易碎石棉整治成本總額

檢驗	\$ 1,000
採樣及測試	10,000
可行性評估	5,000
移除期間石棉的控制	12,000
處分石棉	20,000
<b>估計整治成本總額</b>	<b>\$ 48,000</b>

在 2006 年底，估計整治成本總額為 \$48,000,000，下列計算列示如果本技術公報在設施開始運作 1970 年 10 月 1 日時就生效，則在 2006 年底應認列之金額。

（本期末估計整治成本總額×本期末累計已使用產能÷估計總產能）－前期已認列費用金額＝2006 年底應認列之負債

$$(48,000 \times 36/50) - 0 = 34,560$$

借 會計原則變動 \$34,560

貸 整治負債 \$34,560

認列估計整治負債

概要：

財務報表 2006

會計原則變動 \$34,560

負債 \$34,560

採第二種應用方法

若個體選擇使用第二項應用方法，即在初次應用此技術公告時認列全部負債（SFFAS6-104，TB2006-1par. 40），則應做下列分錄：

借 會計原則變動 \$48,000

貸 整治負債 \$48,000

此方法只有在相關 PP&E 已經運作超過絕大部分估計耐用年限且成本不能從使用者收費中回收時才能使用

從 2007 年到 2020 年，下列計算列示每年應認列之金額

$(48,000 \times 1/50) - 0 = 960$

借 整治費用 \$960

貸 整治負債 \$960

認列估計整治負債

若在 2020 年之前（估計耐用年限結束）整修設施，則已認列負債及整治成本總額間之差額應在整治的當期全部列為費用。

當整治成本發生且在後續支付，則應做下列其中一項分錄，並以實際整治成本為基礎：

當整治成本等於帳面負債（亦，\$48,000）

借 整治負債 \$48,000

貸 財政基金 \$48,000

當整治成本小於帳面負債（亦，\$43,000）

借 整治負債 \$48,000

貸 財政基金 \$43,000

貸 整治費用 \$ 5,000

當整治成本大於帳面負債（亦，\$50,000）

借 整治負債 \$48,000

借 整治費用 \$ 2,000

貸 財政基金 \$50,000

## 聯邦財務會計及審計 Technical Release 2：對聯邦政府環境負債之存在辨識很有可能 Probable 及合理估計 Reasonably Estimable

### Section 1：辨識很有可能 Probable 發生之環境負債

在決定聯邦機構是否會因環境整治在未來有資源流出，有數個主要因數（測試）必需考量，這些因素為：

1. 很可能 (Likely) 污染
2. 與政府相關且有法律責任
3. 政府知情並負起財務責任
4. 已撥款/交易已發生
5. 沒有補救技術存在

圖1呈現上述測試。這些可能性測試預設過去交易或事件已經發生（亦，過去或現時的營運，造成及/或運輸廢棄物），且套用到現行運作及關閉的場地。

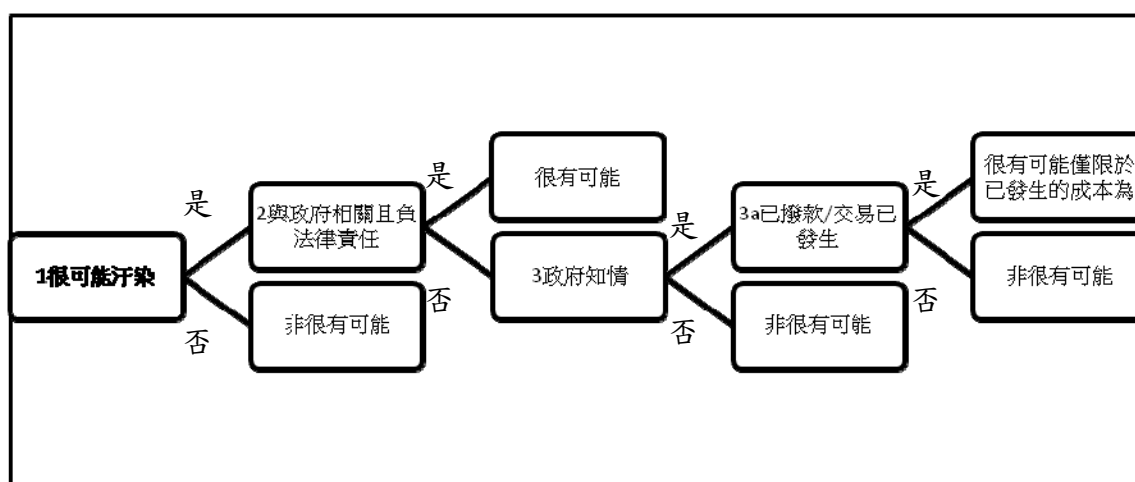


圖1列示決定聯邦機構的環境責任是否達到很有可能條件的兩個主要軌道。當已知有污染並與聯邦政府營運相關且負法律責任，則依循第1條軌道(依循‘是’)。當聯邦政府對污染知情，雖然污染並非政府相關且政府不需負法律責任，但政府選擇對整治污染負起財務責任時，則依循第2條軌道(依循‘否’)。對兩軌道，若沒有補救技術存在時，則可能性條件的達成僅限於很可能的支出（亦，成本及控制的研究）。以下為圖中個組成項目的詳細解釋：

1. **很可能污染**：當機構執行專業應有之注意在確認污染是否存在，結果認為不太可能有污染（當必須負責任時）存在，則不滿足可能性條件。但當相關機構注意到有污染，並採以下列示專業注意之判斷標準，則機構必須決定此污染是否屬政府相關且聯邦政府（亦，此機構）是否負法律責任。

**專業注意**係指盡合理的努力來辨認污染的“存在”或“很可能存在”。當一機構擁有有效政策及程序對污染進行例行性辨認並傳達資訊給權責機構時，必需盡專業注意。確實執行專業注意的程序可能包含，但不限於下列：

- 檢閱所有權鍊（某財產的所有權轉讓之歷史）記錄文件（包含限制、公約、任何可能的扣押權）及對財產先前的使用盡忠實的查詢及調查；
  - 調查政府機構提供空照圖即可反應財產先前的使用
  - 例用已熟悉場地之資訊為基礎來分析尚未執行調查的場地之污染存在性；
  - 向受管轄聯邦、州、及/或地方機關查詢財產現有記錄是否顯示財產存有有害物質釋放或潛在釋放（及相鄰財產，若對污染物的存在有疑）
  - 當環境污染屬有可能或可疑時，需對財產的任何部分執行目視調查；
  - 調查異常健康情況的投訴
2. **與政府相關且負法律責任**：對環淨損害/污染來說，政府相關事件係指一政府個體造成污染（亦，製造垃圾）或按需負起對污染的整治責任而與其相關。如果機關相信其需負法律責任的發生之可能性大於不發生之可能性，則可能性條件就達成。
  3. **政府知情並負起財務責任**：當環境污染不是政府相關，則機關在其由法律授予之權利範圍內，必須決定其是否被授權正式同意整治污染的財務責任。如果政府不同意財務責任，則可能性條件並未達成。

- 3a. 已撥款/交易已發生估計方法：如果一機構同意負起上列第III項所述財務責任，則機構以撥款或授權立法及是否交易已發生造成他方預期收到款項（例，合約廠商對某場地已執行整治）為基礎來決定可能性。例如，如果聯邦政府已知需負責整治一地點，而總成本為一千萬，已撥款二百萬但已提供之服務僅值一百萬。在政府知情事件中，兩種情況（已撥款或被授權且交易已執行）必須同時存在，才能符合可能性條件。
4. 沒有補救技術存在：在政府相關事件中，如果沒有技術可以整治特定地點，則以個體須負之已知成本（例，補救調查 Remedial Investigation/可行性研究 Feasibility Study RI/FS 及/或控制污染）做為可能性測試條件。因沒有補救技術存在，實際補救就不可行，故對補救產生的資源流出屬非很有可能。

## Section 2：辨識合理估計Reasonably Estimable之環境負債

於決定未來資源流出能被可靠估計時，有數個主要因數（測試）必需考量，這些因素為：

1. 完成補救調查 Remedial Investigation/可行性研究 Feasibility Study (RI/FS) 或其他研究
2. 對類似場地及/或情況有經驗
3. 補救技術的存在性

上述合理估計的測試應在當交易或事件的發生符合“很有可能”的定義後執行；測試應套用到現行運作及關閉的場地。此分析應將所有重要場地列入考量，並以整個個體的資訊來做估計。成本估計應以現有技術為基礎。圖2呈現這些測試的應用



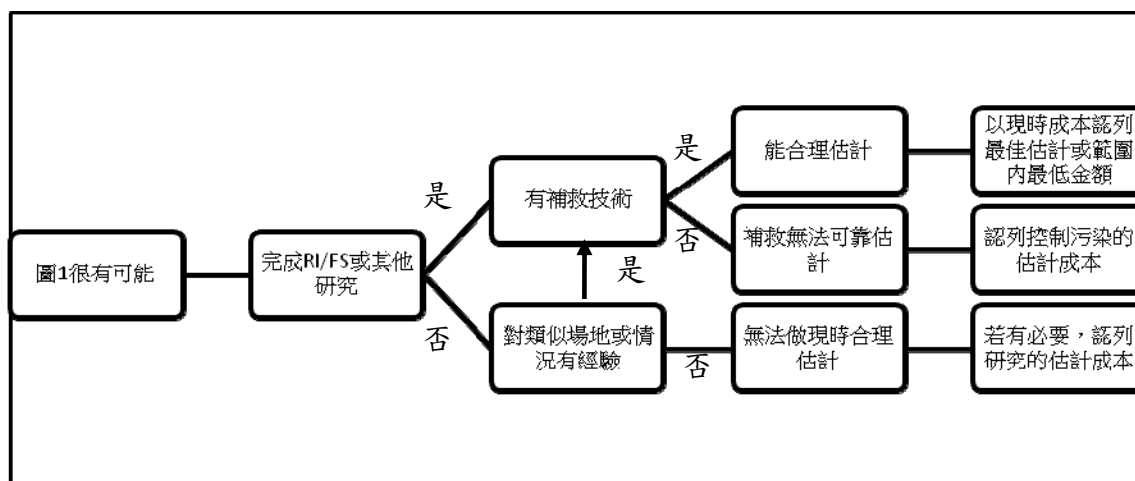


圖2假設與環境損害相關的成本發生署很有可能。此圖之測試是延續前段落圖1之很有可能，亦，在政府相關且負法律責任情況下，機構已達到很有可能條件。在政府知情知情況下，很有可能條件的達成僅限於以已撥款或已授權及成本已發生（例，已提供服務）。在這樣的情況下，已有確切的金額，無須估計。因此下列合理估計的解釋僅應用在政府相關且負法律責任事件。

1. **完成 RI/FS 或其他研究**：對決定一項成本是否可合理估計所執行的第一項測試是先確認是否已完成研究並以此做為估計基礎。例如，如果一項針對特定場地的補救調查/可行性研究（RI/FS）已完成，則可以 RI/FS 做為基礎開始估計負債。

機構沒有完成跨部門間的綜合研究，並不代表此機構可不對負債做最佳估計，或不對可估計義務的部分認列負債。

若研究結果顯示沒有任何汙染存在，則不符合可能性條件，圖2之流程應視為已完成。

2. **對類似場地或情況有經驗**：如果沒有完成任何研究，則接下來應測試是否對其他類似場地或情況有經驗並以完成研究或實際補救。類似場地或情況可以與其他聯邦個體或私人部門企業相關。“場地（Site）”係指在一實際地方有汙染發生。一地方（Place）可能由許多場地組成；一場地可能包含很多“情況（Condition）”。一機構在實務上可行的狀況下，可以將許多情況或場地集成一大

行場地或地方。

若已有其他類似場地或情況的經驗累積（從實際整治 及/或 完成研究已供比較），則可以類似經驗或情況為基礎估計並認列負債。另外，未來研究（若必要）的估計成本應要認列。未來研究可能提供更加估計。如果沒有可比較場地 及/或 情況，場地的補救成本則無法在此時合理估計，但機構可認列未來研究實行時的預期成本，外加任何其他可辨認成本。

3. 有補救技術：假設研究已完成，或一機構或其他個體對上述提及之類似場地 及/或 情況有經驗，則下一階段測試為是否有技術可補救一場地。如果沒有補救技術存在，則補救成本無法被合理估計，但機構將被要求認列控制污染及任何其它攸關成本，例除未來研究成本。

若有技術，則補救成本可以被合理估計，且機構會以現時成本認列最佳估計。若一區間中的任何一估計值不比其他值更加估計，則認列此區間的最低值。如果估計是建立在類似場地條件上，且若研究為必要，機構將會額外認列此場地預期將做RI/FS或其他研究的成本。

在特定情況下，即使有補救技術存在，RI/FS或其他研究的結過可能會建議機構考慮控制污染這一選項。如果機構尚未做出決定，他們也有可能選擇控制污染而不選擇補救，並假設控制污染此選項沒有被其他參予機構（亦，EPA，個別州 及/或 地方法規）方面排除，則當機構在計算應認列或應揭露之估計成本時，會考量控制污染的估計成本。機構會依控制污染的性質及時間長短來計算應認列的金額。

若管理階層對營運中場地尚未決定應採何種補救方式，則在設施耐用年限到期時的控制成本，加上研究成本（若尚未進行），應被視為未來估計整治成本區間的最低估計值。

4. 估計量化：依 SFFAS5 第 39 段或有負債，估計的負債可能是一個特

定金額或是一個區間的金額。如果在這區間的某金額比起其他金額更能較佳估計，則認列其金額。如果在這區間的某金額不比其他金額更能較佳估計，則認列區間最低的金額。依 SFFFAS5 第 95 段，應以整治計畫建立估計成本，並假設現時技術及現時成本。

在 CERLA 中，當一機構是數個潛在責任當事人（Potentially responsible parties, PRP' s）之一，且管理階層確認機構負法律責任的可能性比不生發來的高時，機構應針對本身的：

- (1) 分攤比例特定場地之負債
- (2) 金額比例，預期無法由其他 PRP 支付

如果一機構與非政府 PRP 共同分攤責任，則機構應認列管理階層相信發生可能性比不發生高之法律責任。當聯邦政府與非政府 PRP 共同分攤責任，且機構管理階層決定對非政府 PRP 造成之損害部分負起責任（亦，政府知情事件），則當撥款或授權法規及交易發生的條件成立，讓他方產生付款之預期（例，合約一方已執行場地整治），此機構將額外認列 PRP 比例之負債。

## SFFAS12「認列由訴訟所產生之或有負債：修正聯邦財務會計準則第五號-聯邦政府負債（SFFAS5）」

1. 本文以修正聯邦財務會計準則第五號-聯邦政府負債（SFFAS5），以對未決或受威脅訴訟及未確定索賠的或有損失提供例外。本修正案會以增加“極有可能”的定義及SFFAS5的認列規範之例外條件來影響到SFFAS5的或有會計。

### 範圍

2. 本準則適用未來訴訟結果的評估及會計認列及揭露

### 背景

3. FASAB被請求要澄清，認列未決或受威脅的訴訟及未確定索賠的或有損失準則的應用。SFFAS 5提供“負債”的定義且建立負債的五個分類特定標準，包含或有事項。
4. SFFAS 5定義或有是一個存在的狀態、情況、或各種情況的集合涉及可能利益或損失的不確定性。SFFAS5規定當過去事件或交換交易極有可能產生未來資源流出且金額可衡量，則認列或有損失負債。SFFAS5定義Probable為依據現有證據或未被證實及確定的邏輯為基礎，而被合理預期或相信可能性比不發生來的高。
5. SFFAS 5用與FASB的SFAS5accounting for contingencies相同的架構來評估或有損失。或有可以是“極有可能”、“合理可能”、或“極不可能”，以上列為基礎，依序，認列到資產負債表、附註揭露、或不在財報提及。然而，SFAS5定義“極有可能”為“可能會發生”而非“發生的可能性比不發生來的高”。
6. 有些會計師表示他們在沒有SFFAS5中提及的合法聲明書之情況下，依據SAS12對企業的財務報表出具無保留意見的能力產生疑慮。律師們對SFFAS5裡“極有可能”（可能性比不發生來的高）的定義提出嚴正反對。他們指出，一位律師在SFFAS5定義的“極有可能”（可能性比不發生來的高）的前提下，預期敗訴，則認列負債來反應上述判斷，可能被解讀為承認過失而與利益相衝突，徑而

損害到政府公平保護大眾利益的能力。同樣的，他們進一步提到律師對會計師詢問有關不利的訴訟事件資訊，揭露其發生的可能性比不發生來的高，可能會導致影響到律師客戶間的保密協議，在任何爭議上都對政府不利，且違反American Bar Association' s Code of Professional Responsibility。

7. 理事會相信這次修改明確的釐清或有準則中牽涉到未決或受威脅的訴訟及未確定索賠，並能促進審計人員、律師、財報編制者、財報使用者間的溝通。

#### 重大性

8. 本準則裡的負債準備，可不應用到非重大項目。

#### 會計準則

10. SFFAS 5 的第 33 段的修改是，在第一句的最後加入 “例外，未決或受威脅訴訟及未確定索賠”。第 33 段更進一步對上述增加的句子加附註：

機率的概念是不精確且困難應用到幾乎所有的法律事件。“可能性比不發生來的高”這句話建議，當評估訴訟事件的結果時不僅是能達到，且要更精確。因此，在評估未決或受威脅的訴訟及未確定索賠的結果，且認列相關的負債的內文中提及的“極有可能”，指的是“很可能”，而不是“可能性比不發生來的高”。剩下的兩個認列負債的要件是一過去事件或交換交易已經發生，且未來流出或資源的犧牲是可衡量—這兩個要件必須在認列牽扯法律訴訟的或有負債前達成。

11. 其他對SFFAS5一致的修改是：

對第 36 段的第一項修改為：“極有可能：未來待確認事項發生的可能性比不發生來的高，例外：未決或受威脅的訴訟及未確定索賠。對未決或受威脅的訴訟及未確定索賠，未來待確認事項很有可能發生。”

SFFAS5 第 38 段的修改是把 “發生的可能性比不發生來的高” 替代成 “很有可能” 。

#### 附錄 A: Basis for Conclusions

12. 律師對聯邦機構有法律顧問的職責，依據 American Bar Association 的 Statement of Policy Regarding Lawyer’ s Responses to Auditors’ Requests for Information 應該要評估未決或受威脅的訴訟及未確定索賠的結果，並評估由其產生的任何損失。辯護律師發現不論是 “訴訟的結果” 或 “其產生的任何損失” 的評估 “皆不能與機率在統計上或實證上決定的概念做比較”。(查 Auditor’ s Letter Handbook, American Bar page 18)。

“發生的可能性比不發生來的高” 這句話建議，當評估訴訟事件的結果時不僅是能達到，且要更精確。

13. 因此，本文中提及的案例，在本準則中指的是 “很有可能” 發生的案例。所以在本文中 “很有可能發生” 在聯邦會計準則裡有跟 FASB 在 1975 年訂定的 SFAS5 或有負債有相同的定義。

14. 理事會相信這次修改可以保留財務報導的客觀性，因為它能促進審計人員、律師、財報編制者、財報使用者間的溝通。

#### 附錄 B: Selection from SFAS5 或有負債：

1. 此準則的目的，或有被定義為一個存在的狀態、情況、或各種情況的集合，涉及企業的可能利益（此後用 “或有利益”）或損失（此後用 “或有損失”）的不確定性，最後會由一項或多項未來事件的發生或不發生來使其消滅。不確定事項的消滅可以確定一項資產的購置、或一項負債的減少、或一項資產的損失或減損、或一項負債的發生。

3. 當或有損失存在，確認一項資產的損失或減損、或一項負債的發生的未來事件，範圍有可能會從極有可能降低到極不可能。本準則用 “極有可能”、“合理可能”、“極不可能” 來定義出範圍內的三種可能性，如下：

- (a) 極有可能，未來事件很有可能發生
  - (b) 合理可能，未來事件發生的機率比很有可能低，但比極不可能高
  - (c) 極不可能，未來事件發生的機率極小
8. 從或有損失估計出的損失（如第1段所定義），在當下列兩個情況都達成時，應要列入應計並計在損益裡：
- (a) 1. 在財務報表發布前的可取得資訊顯示，在財務報表日，一項資產已減損或一項負債已發生，為極有可能。這裡的情況暗喻，一項或多項未來事件將必須為極有可能發生來確認損失的事實。
  - (b) 2. 損失必須能合理估計

附錄 C：Selected sections of SFFAS5 聯邦政府負債會計

33. “極有可能” 意旨其在可得的證據或邏輯上，可以被合理預期或相信其發生的可能性比不發生來的高。未來資源流出或其他犧牲的可能性是以現時事實及情況為基礎來評估。這些現時事實及情況包含那些能讓聯邦個體營運擁有一般權利及為專案籌資有特定預算權利的法律。如果沒有預算權利，未來資源流出或犧牲可能仍會達到評估機率的要件，當（1）其與繼續營運個體直接相關（2）預算權利是屬於定期提供的。因此，定義應用在兩者，被預算資源保障的負債、及沒被預算資源保障的負債。

Contingences

35. 或有係一個存在的情況、狀態、或各種情況的集合，涉及個體可能利益或損失的不確定性。此不確定性會由一個或多個未來事件的發生或不發生來使其消滅。不確定性的消滅可以確定利益（亦一項資產的購置、或一項負債的減少）、或損失（亦一項資產的損失或減損、或一項負債的發生）
36. 本文不針對或有利益或涉及非財務性資產減損的或有衡量。當或有損失（亦，或有負債）存在，確認損失或偶然負債範圍的一個或多個未來事件，有可能會從極有可能延伸到極不可能。機率分類定義

為下列：

- 極有可能，未來事件很有可能發生
- 合理可能，未來事件發生的機率比很有可能低，但比極不可能高
- 極不可能，未來事件發生的機率極小

37. 下列為或有負債的一些例子：

- 應收帳款收現可能性
- 未決或受威脅訴訟
- 可能索賠及估價

Criteria for recognition of a contingent liability

38. 或有負債只有在下列三項要件都滿足的情況下，才能認列

- 過去事件或交換交易已發生（例，聯邦個體對非聯邦個體違約）
- 未來資源的流出或犧牲為極有可能（例，非聯邦個體對聯邦個體的違約提出法律賠償，且聯邦個體的管理階層相信此賠償有利於聲請人的可能性比不利於聲請人可能性來的高）
- 未來資源流出金額能被衡量（例，聯邦個體的管理階層算出一個估計償付金額）

39. 估計的負債可能是一個特定金額或是一個範圍間的金額。如果在這範圍間的某金額比起其他金額更能較佳估計，則認列其金額。如果在這範圍間的某金額不比其他金額更能較佳估計，則認列範圍間最低的金額。並揭露及描述或有的性質。

Criteria for disclosure of a contingent liability

40. 如果任何一項認列或有負債的要件沒有達到，且至少有合理的可能性，已經發生損失或發生額外損失，則應該要揭露此或有負債。“揭露”在本文中指的是，在附註中報導資訊視為基本財務資訊不可或缺的部分。

41. 揭露應包含或有的性質及可能負債的估計、可能負債範圍的估計，或陳述無法做成這樣的估計。



42. 在某些情況下，或有為可辨別的，但不確定性大到不需要在一般目的聯邦財務報表中報導（亦，認列或揭露）。特別是，被分類為極不可能的或有，就不需要在一般目的聯邦財務報表中報導，儘管法律可能規範在特定目的報告中做這樣的揭露。如果與極不可能的或有，有關的資訊或相關的資訊被包含在一般目的聯邦財務報表中（例，保險的面額及有效的保固），則應該以避免誤導使用者推論其損失之可能性將高於“甚少可能”之方式來標示資訊。

## 美國政府會計準則

### Summary of statement No.18 地方政府固態垃圾掩埋場關閉及關閉後 續維護成本會計

#### Summary

本文是以 US EPA 於 1991 年訂定的法規 Solid waste disposal facility criteria 為基礎，其針對地方政府固態垃圾掩埋(MSWLF)建立垃圾掩埋場關閉時的規範。EPA 條例也針對 MSWLF 建立關閉後續 30 年的維護規範。EPA 條例及類似的洲或地方法規或規則的影響是，增加 MSWLF 負責人及營運人的義務，來執行特定的關閉程序及關閉後續監控及維護程序，並以此做為在本期運作 MSWLF 權利的要件。

本文適用由聯邦、洲或地方法規規範，會發生 MSWLF 關閉及關閉後續維護成本的洲及地方政府個體。這些成本中的某些的特定成本是在 MSWLF 停止掩埋固態垃圾的日期之前幾天或後幾天及關閉後續期間的支出，不論 MSWLF 的資本或營運性質如何，上述成本應該要包含在“估計 MSWLF 關閉及關閉後續維護現時成本總額”。估計 MSWLF 關閉及關閉後續維護現時成本總額應包含：

- (a) 預期在 MSWLF 停止掩埋固態垃圾的日期之前幾天或後幾天、及關閉後續期間，要架設的設備及建設的設施之成本
- (b) 在 MSWLF 停止掩埋固態垃圾的日期之前幾天或後幾天之最後覆蓋（封埋）的成本
- (c) 在後續期間中，監控及維護預期能再使用的 MSWLF 區域的成本

應要包含的成本項目應視聯邦、洲或地方法規或規則，有關在資產負債表日經核准的關閉及關閉後續維護的規範，不論他們（實際發生）的生效日期。現時成本的定義為，假設所有包含在估計中的設備、設施及服務都在本期購置，其所需支付金額（這裡有國際的概念）。在初次計算出“估計 MSWLF 關閉及關閉後續維護現時成本總額”後，現時成本要每年調整以反應通膨、緊縮或其他影響。在 MSWLF 停止掩埋固態垃圾前，所發生的任何估計改變需在改變的當期報導。

當MSWLF是用業權型基金及報導時，一部份的（怎麼分？）“估計MSWLF關閉及關閉後續維護現時成本總額”必須在每期MSWLF接受固態垃圾期間認列成費用及負債（借費用、貸負債）。在MSWLF開始接受固態垃圾日就開始認列，並在接受垃圾的每期持續認列，並在停止接受垃圾時完成認列。“估計MSWLF關閉及關閉後續維護現時成本總額”應要分配到實際MSWLF使用的期間而不是分配到時間的經過，並使用本文提供的公式。排除在“估計MSWLF關閉及關閉後續維護現時成本總額”之外的MSWLF資本資產，應在MSWLF停止接受固待垃圾時折舊完畢。資本資產是獨立隔層方式存在時，應在每個隔層關閉時完成折舊。

當MSWLF是以政事型基金並採集團會計及報導時，“估計MSWLF關閉及關閉後續維護現時成本總額”應計負債的衡量及認列應與獨資方式一致。MSWLF使用改良過應計基礎會計（甚麼是改良式）認列支出及資金負債。剩餘的負債應在一般長期負債中報導。

洲及地方政府必須揭露MSWLF關閉及關閉後續維護規範的性質及資源，關閉的性質及關閉後續維護的估計，資產負債表日報導的負債，剩餘未認列“估計MSWLF關閉及關閉後續維護現時成本總額”，已使用的MSWLF容量%，及估計剩餘MSWLF使用年限。個體也必須揭露關閉及關閉後續維護之財務保證要求是如何達成。

## Summary of statement No. 47 終止福利會計

### Recognition Requirement

當終止聘僱計畫經適當職權者批准，並交付政府機構執行，與受影響員工溝通此計畫，且金額能被估計，則應認列非自願性的終止福利（例，遣散費）負債及費用。為了財務報導目的，非計願性終止聘僱計畫被定義為(a)確認，至少，被解僱的員工人數，受影響工作的分類及功能和地點，及終止的時點，(b)建立充份詳細的解僱條款以讓員工決定在非自願性解僱得形況下，福利領取的方式及金額。如果非自願性解僱需要員工提供未來服務才能獲得解僱福利，當計畫符合認列標準時，則僱主應在員工提供未來服務的期間，以比例方式認列非自願性終止福利的費用及負債。

以修正式應計基礎會計來編製財務報表者，終止福利的負債及支出應以負債在正常情況下預期會以現有可耗用財務資源來償付的方式來認列。

## Summary of Statement No. 49 污染補救義務之會計及財務報導

本文針對污染（包括有毒污染）補救義務提供會計及財務報導準則，此義務是為處理因存在的污染而造成的現時或潛在有害影響，並執行污染補救活動，例清除及地點評估。本文排除現時運作的污染防治或控制義務，及因某資產除役必要的未來污染補救活動（跟 IFRS 不同），例垃圾掩埋關閉及關閉後續維護及核能電廠除役。

如第 106 段呈現的流程圖（流程圖在哪），當五個之一的特定義務事件發生，政府就必須估計預期污染補救費用的組成分並決定這些組成分的費用要列為應計負債或，若適當，當購置商品及服務時將其資本化。義務事件包括下列：

- (a) 因即將造成危險，政府被迫執行污染補救活動
- (b) 政府違反污染防治-相關許可或執照
- (c) 由監管機關指定或有證據顯示將被指定為補救的責任單位或潛在責任單位，或負責分攤成本
- (d) 在訴訟中被強制指定或有證據顯示將被強制指定要執行污染補救
- (e) 政府開始進行或因法定義務開始進行污染補救

污染補救費用應要被資本化為跨政府間及獨資資金財務報表，並受特定限制，且只有當花費發生在(1)預期銷售資產而做的事前準備(2)購置資產時已知或認為有污染預期要補救，使用資產的事前準備(3)執行污染補救，使因污染造成的服務效用降低的減損資產重新恢復或(4)購置資產、工廠、及設備其使用除了補救外為來還可有其他用途。

大部分的污染補救花費不符合資本化要件，且當預期的支出可以被合理估計在範圍內時，應列入應計負債（受政府資金改良應計負債準備管制）及費用，或收獲商品及服務時視為支出。若政府無法合理估計所有組成負債的範圍，則應在個別組成分可合理估計的範圍內認列負債（例，法律服務，地點調查，及必須的補救後續監控）。在跨政府及獨資資金財務報表，負債應要以政府預期執行此工作發生的成本的現時價

值。此金額應以預期現金流量技巧來估計，其可以期望值來衡量一範圍內可能估計金額的負債，即平均值平均數。

對那些與政府經驗不類似或不尋常的污染補救義務，本文包含一系列的認列標竿（補救過程步驟），供政府在決定何時污染補救的組成分負債可以被合理估計時，列入考慮。因此，由污染補救負債所引起的可衡量交易及事件，可能在初次認列時受相對限制，但會隨時間經過，組成分變得能合理估計而增加。本文也規定，當新資訊顯示估計支出增加或減少時，重新衡量負債（即其組成分）。

政府污染補救負債的衡量應包含政府預期為他方執行的補救工作；儘管如此，預期由他方執行的恢復工作，及保險補償，在當期可被合理估計時，可減少政府污染補救費用的衡量（及當恢復能被衡量且可得時，減少相關支出）。如果預期的恢復工作還未實現或不能實現，但也能減少政府的污染補救負債的衡量。如果預期恢復工作已實現或可以實現，就應將其報導為恢復性資產（例，現金或應收）。

對已認列的污染補救負債及恢復，本文要求政府揭露污染補救義務的性質及資源，估計負債的金額（若無法在財務報表中看到），估計時採用的方法和假設，潛在估計變動，及能減少負債衡量的估計恢復。政府被要求揭露那些無法被合理估計污染補救活動負債的性質的一般說明。

污染補救負債的衡量應於適用本條款期間的期初就進行，所以淨資產可以被重編。儘管如此，政府若有充分客觀且可驗證資訊可應用到預期現金流量技巧來衡量前期，則應追溯適用負債準備那些可被適用的期間。

## 國際公共部門會計準則現金基礎制之財務報導與負債揭露相關之條文

1.2.2 在現金基礎會計下，只有當個體收到或支付現金（包含約當現金）時才認列交易及事件。現金基礎制下所編製之財務報表，係提供使用者有關當期現金籌款之來源、現金使用之目的及在財務報表日之現金餘額等之資訊。財務報表主要之衡量著重於現金之餘額及當期現金的變動。財務報表之附註得提供有關負債之額外資訊，如應付及借款，及一些非現金資產，如應收、投資及不動產、廠房及設備。

### 資產、負債之揭露及與預算數之比較

2.1.33 鼓勵個體於其財務報表附註中揭露下列資訊：

(a) 資產及負債的相關資訊；及

(b) 若個體未公開其審核通過之預算時，揭露與預算數之比較

2.1.34 政府及政府個體除了現金外，尚控制其他重要資源，並利用這些資源以達成提供服務之目標。他們也以借款方式來挹注其業務，在營運中產生其他借款及負債，並承諾將金錢花費在未來資本資產之購置上。非現金資產及負債將被排除在以現金收入/支出或其他可能以現金基礎制下所編製之財務報表中。然而，政府對他們的債務或其他負債與非現金資產，須維持記錄並監控與管理之。揭露有關資產與負債之資訊，以及特定方案與業務之成本，可增強究責機制，本公報鼓勵此等揭露。

2.1.35 揭露上述資訊之個體被鼓勵以類別來辨認資產及負債，例如下述分類：

(a) 應收、投資、與不動產、廠房及設備等資產

(b) 應付、依類別或來源分類之借款，與其他負債

類似的揭露在初次表達時可能無法完整，但鼓勵個體循序漸進的發展並建構其揭露。為遵循本公報 Part I 之 1.3.5 及 1.3.7

段之規範，此等揭露必須遵循財務資訊之品質特性，並須清楚描述與易於瞭解。包括諸如 IPSAS 13”租賃”、IPSAS 17”不動產、財產及設備”、IPSAS 19”負債準備、或有負債及或有資產”等應計基礎之 IPSASs，能對個體在揭露有關資產及負債之額外資訊時，提供有用之指引。