

《2011 產業系列 06》高科技產業導入 IFRSs 實務探討

勤業眾信聯合會計師事務所

IFRS 專業服務團隊

江美艷會計師

產業系列文章版本更新(2011 年版本 vs 2010 年版本)

勤業眾信為提供 IFRS 專業服務，特別重新檢視 2010 年發布之產業系列文章，並參照目前國際財務報導準則最新發展更新文章內容，藉以協助各產業讀者在導入 IFRSs 過程掌握最新動態。

- ☑ 全球運作的高科技產業在功能性貨幣的選擇上會遇到哪些問題？
 - ☑ 銷售產品附帶售後服務之銷售模式是否符合多元要素協議下的收入認列原則？
- 從分析會計準則差異開始，配以專案方式，將組織、稅務、資金、流程、系統等一併納入考量，能有助於企業執行初步評估及發展一套符合實際需求且量身訂做的 IFRSs 導入計劃，屬於創新、領先、全球運作的高科技產業，是否已瞭解其面臨的會計準則差異對企業各層面之影響？

以高科技產業的特性而言，通常會有跨國經營的組織架構，不難發現這些高科技產業在不同國家有著不同財務報導準則之遵循適用。隨著 IFRSs 的採用，這些遵循所產生之額外成本有機會可以降低，惟高科技產業是否能從這波 IFRSs 導入的過程中獲得對企業更具洞察的企業改造，則在分析會計準則差異的同時，應將組織、稅務、資金、流程、系統等面向一併納入思考。以下提供高科技產業較常遇見之部分準則差異，作為 IFRSs 導入時整體考量。

功能性貨幣的選用

採用 IFRSs 企業首先面臨的問題即為功能性貨幣之採用，外幣不再僅為非新台幣之貨幣，因此企業不再僅以新台幣為其交易之記錄，而是須先判斷其功能性貨幣為何，所有非功能性貨幣之交易則視為外幣交易。功能性貨幣一經決定，除非後續事實及情況有重大改變能證明其改變功能性貨幣之正當性，否則不得隨意改變功能性貨幣，惟預期此類事件之發生係屬罕見。

若企業之功能性貨幣經慎評估分析判定後係非新台幣之外國貨幣，將財務報表自功能性貨幣轉換為表達貨幣時，換算調整差異係認列於其他綜合損益項下。外幣換算係指表達貨幣以不同貨幣計價及衡量，其中功能性貨幣之觀念對於財務報表外幣換算之瞭解具有決定性作用。功能性貨幣係與經濟因素有關，而非與會計因素或企業設立地有關，因此我國與國際會計準則對功能性貨幣之判斷係有所不同。依據 IAS 21「匯率變動之影響」，功能性貨幣之判斷著重於企業經營所處主要經濟環境之貨幣，通常係指企業主要獲取及花費現金之貨幣。判斷功能性貨幣時，企業應先考量主要指標：銷售價格及其現金流入之貨幣、費用花費及其現金流出之貨幣，也就是說企業應先考量主要與其營業活動有關之貨幣，即影響損益之活動貨幣；當混合考量各指標而功能性貨幣並不明顯時，則再考量次要指標，即融資活動所獲取資金之貨幣、營業活動所產生收取且保留的貨幣。茲列舉幾個歐洲高科技產業所採用之功能性貨幣及表達貨幣。

企業名稱	所屬產業	企業設立地	功能性貨幣	表達貨幣
Kontron	電腦硬體	德國	歐元	歐元
Anoto	電腦硬體	瑞典	瑞典幣	瑞典幣
Siemens	電子零件	德國	歐元	歐元
Agfa-Gevaert	電子設備	比利時	歐元	歐元
Infineon	半導體	德國	歐元	歐元
STMicroelectronics	半導體	荷蘭	美元	歐元

基於主權國之考量以及各企業間公開資訊申報之可比較性，未來台灣企業採用 IFRSs 編製之財務報告，不論其功能性貨幣為何種幣別，仍將以新台幣為表達貨幣，惟公司亦得以功能性貨幣所表達之結果並列表達。另依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第十九條第二項「記帳本位，應以新台幣為主，如因業務需要而以外國貨幣記帳，仍應在其決算表中將外國貨幣折合新台幣。」，因此，若以 IAS 21 所判斷之功能性貨幣為記帳貨幣時，亦屬因業務實際需要之範疇，而不至於違反商業會計法及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法之規定。若企業之功能性貨幣為外國貨幣時，為避免因匯率變動而造成超額分配之問題，公司可透過章程訂明以外幣財務報表作為股利派發之基礎，同時，亦可與股東約定以外國貨幣作為股利派發貨幣。

多元要素銷售交易下的收入認列

當產品銷售之交易包括售後服務時，則交易應區分為產品銷售與服務兩個部分，若此售後服務之金額可個別辨認，該金額應予以遞延並於服務履行期間認列收入。因此，企業在導入 IFRSs 的同時，應重新檢視現行銷售產品附帶售後服務之銷售模式是否符合多元要素銷售交易下的收入認列原則，並謹慎評估收入認列對現行業務模式之影響及在資訊

系統上是否需作重大修改調整。收入認列改變之同時，亦應同時考量稅務上的影響，例如各集團企業在不同課稅個體下所產生之暫時性差異及發票開立之問題等等。

收入草案最新發展

國際會計準則理事會(簡稱 IASB)與美國財務會計準則理事會(簡稱 FASB)於 2010 年 6 月聯合發布收入修正草案，其規定商品或勞務若有所區隔(distinct)，企業應辨認單獨應履行義務並個別處理。所謂「區隔」係指商品或勞務於客戶市場單獨出售，或指商品或勞務本身即有用或可與其他單獨可取得之產品連結使用，而可單獨出售。

依照 2011 年 1 月理事會議決議，若企業承諾移轉商品與勞務，首應依照辨認單獨應履行義務之指引，決定商品或勞務是否有所區隔。若商品與勞務有所區隔，企業應以單獨應履行義務處理；若商品與勞務無法區隔，企業應整體將之視為勞務處理。至於如何決定是否商品與勞務有所區隔，除了原草案所提的指引外，IASB 將進一步研討。

股份基礎給付下之員工酬勞

以股份基礎給付之員工酬勞，在高科技產業是非常普遍的。IFRSs 對於股份基礎之給付必須以公允價值衡量，與台灣的會計處理對興櫃公司所發行之員工認股權有所不同。興櫃公司於 97 年 1 月 1 日至 98 年 12 月 31 日間以員工認股權酬勞員工，由於台灣法令規定其認股權公允價值係屬無法可靠衡量，因此以內含價值法處理。然而，IASB 卻認定僅有在「極少數情況」下，權益工具才会有無法估計之情況，否則雖然此等權益工具儘管缺乏活絡市場之公開報價，仍應以適當評價方法決定其公允價值。因此，企業在導入 IFRSs 的同時，人力資源部門應思考未來員工薪資結構、發放模式以及對企業資金調度之影響。

豁免項目的選用

首份 IFRS 財務報表係指企業採用 IFRSs 的第一份年度財務報表，應包含明確且無保留聲明該財務報表係遵循 IFRSs 編製，同時要求企業遵循其首份 IFRS 財務報表之報導期間結束日前生效之所有準則。IFRS 1「首次採用國際財務報導準則」之目的係在確保企業首次採用 IFRSs 之財務報表能包含高品質的資訊並同時使財務報表使用者易於瞭解、不同期間資訊具可比性、依 IFRSs 之會計處理提供適當的起點、及提供該資訊之成本並未超過帶給使用者之效益。

當上述規定之遵循成本可能超過對於財務報表使用者之效益時，IFRS 1 對於前述情況制訂了有限的豁免規範：18 項豁免追溯的選項。

1. 企業合併[IFRS 1. C1-C5]
2. 認定成本[IFRS 1. D5-D8A]
3. 員工福利[IFRS 1. D10-D11]
4. 累積換算差異數[IFRS 1. D12-D13]
5. 複合金融工具[IFRS 1. D18]
6. 子公司、關聯企業及合資之資產及負債[IFRS 1. D16-D17]
7. 先前已認列金融工具之指定[IFRS 1. D19-D19D]
8. 股份基礎給付交易[IFRS 1. D2-D3]
9. 不動產、廠房及設備成本中包含之除役負債[IFRS 1. D21-D21A]
10. 租賃[IFRS 1. D9-D9A]
11. 金融資產或金融負債原始認列時公允價值之衡量[IFRS 1. D20]
12. 借款成本[IFRS 1. D23]
13. 服務特許權協議[IFRS 1. D22]
14. 保險合約[IFRS 1. D4]
15. 投資子公司、聯合控制個體及關聯企業[IFRS 1. D14-D15]
16. 客戶資產之轉入[IFRS 1. D24]
17. 以權益工具消滅金融負債[IFRS 1. D25]
18. 劇烈高度通貨膨脹 [IFRS 1.D26-D30]

該18項之選擇至為重要，選擇是否得宜，除了影響企業轉換日之開帳數外，亦影響企業之財務比率及與同業間之評比，茲以歐盟高科技企業於首次採用IFRSs為例，彙整其中在高科技產業比較常遇到之豁免選項，列舉其對於豁免追溯選項的選用【附表一】，作為台灣企業參考之用。

附表一【歐盟高科技企業對豁免追溯選項的選用】			企業合併	認定成本	員工福利精算損益	累積換算差異數	股份基礎給付交易
會計政策選擇			1)全部追溯; 2)自 XX 日開始追溯; 3)自轉換日適用	1)全部追溯; 2)部分追溯; 3)XX 日之公允價值; 4)XX 日之前 GAAP 之重估價金額; 5)轉換日之公允價值; 6)轉換日之前 GAAP 之重估價金額	1)全部追溯; 2)於轉換日全數調整保留盈餘	1)全部追溯; 2)轉換日歸零	1)追溯; 2)自 2002.11.7 起追溯; 3) 2005.1.1(或轉換日)前已可執行或 2002.11.7 前給與者·不須追溯
企業	國家	產業					
Wolfson Microelectronics http://www.wolfsonmicro.com	UK	半導體	1)全部追溯	1)全部追溯	2)於轉換日全數調整保留盈餘	1)全部追溯	3) 2005.1.1 前已可執行或 2002.11.7 前給與者·不須追溯
Bull http://www.bull.com	France	電腦硬體	3)自轉換日適用	1)全部追溯	1)全部追溯	1)全部追溯	2)自 2002.11.7 起追溯
Elektrobit http://www.elektrobit.com	Finland	電子設備業	3)自轉換日適用	5)轉換日之公平價值	1)全部追溯	2)轉換日歸零	3) 2005.1.1 前已可執行或 2002.11.7 前給與者·不須追溯
Siemens http://w1.siemens.com	Germany	電子零件	3)自轉換日適用	1)全部追溯	2)於轉換日全數調整保留盈餘	2)轉換日歸零	3) 2005.1.1 前已可執行或 2002.11.7 前給與者·不須追溯

結語

上述所舉的例子，是高科技產業共通所面臨的問題，在這些例子中，不難發現IFRSs的導入對組織、稅務、資金、流程、系統等方面有著不同程度的影響。企業若能善加利用這個機會，則能將影響轉變為正面推手，便能從中獲得更具附加價值的效益。

關於本出版物

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見，本出版物並不能代替此類專業意見，勤業眾信在各地的事務所將樂意對此等問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構，其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

©2011勤業眾信聯合會計師事務所版權所有
保留一切權利