

台灣 IFRS 新進程

一 剖析證券發行人財務報告編製準則十大修正重點及影響

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

金管會自九十八年五月宣布分階段推動強制採用國際會計準則之架構，並訂定工作計劃後，如期於今年七月修訂發布「證券發行人財務報告編製準則」（簡稱編製準則）。本次修訂主要係「配合我國公開發行公司財務報告編製直接採用國際會計準則為前提，為財務報告編製事務做一致性之整體規範。」

從金管會今年四月初擬草案，至六月上旬公聽會、中旬預告，迄七月七日正式發布，在整個修法期間，上市櫃公司、四大聯合會計師事務所、專家、學者等都分別就實務或專業立場熱烈提出意見。由於筆者亦全程參與投入，故在此謹就個人之觀察及了解，說明十項主要修訂重點。

編製準則十大重點

一、重新定位一般公認會計原則

配合採用國際會計準則，編製準則開宗明義重新定義所稱一般公認會計原則，係指財團法人中華民國會計研究發展基金會翻譯，並由金管會完成認可及同意採用程序後之國際財務報導準則（IFRS）、國際會計準則、解釋及解釋公告之正體中文版。

二、財報體制改以合併為主、個體為輔

基於 IFRS 係以合併財務報告為主報表，故編製準則亦配合調整為以合併財務報告為主；但考量公司法配股機制，仍保有個體財務報告。發行人編製個體財務報告，除對關聯企業具控制、重大影響或聯合控制者，其長期股權投資應採權益法評價外，其他會計處理應與合併財務報告之會計處理一致（個體財務報告當期損益及其他綜合損益應與合併基礎編製之財務報告中當期損益及其他綜合損益歸屬於母公司業主之分攤數相同，及個體財務報告業主權益應與合併基礎編製之財務報告中歸屬於母公司業主之權益相同）。

三、改變報表名稱及編製內涵

除損益表因新增其他綜合損益，而調整名稱為綜合損益表外，財務報表名稱與現行財務報表原則上差異不大，仍為資產負債表、權益變動表及現金流量表。

在報表表達方面，資產負債表會計項目之排列沿襲流動在前、非流動在後之國內慣用表達，惟刪除 5% 單獨列示之重大性標準回歸發行人自行判斷；綜合損益表限採單一連續報表，較以往增加「其他綜合損益」部分；權益變動表需依 IAS1.106(b) 規定揭露認列追溯適用或追溯重編時每一組成部分之影響；現金流量表則在於強調依 IAS 7 規定表達利息及股利收支之分類，除非可明確辨認所得稅屬於籌資及投資活動外，應於營業活動單行表達。

四、明確無保留之聲明及揭露重要附註

編製準則援引 IAS 1.16 規定，要求發行人應於附註中明確且無保留聲明「本財務報告係依照本準則、有關法令(法令名稱)及金管會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告」編製，並另以行政函令重申禁止偏離原則(100.7.7 金管證審字第 10000322084 號)。其餘還應揭露：「通過財務報告之日期及通過之程序」、「重大會計判斷、估計及假設」、「管理資本之目標、政策及程序」、「對財務風險之管理目標及政策」等。此等規定雖於 IAS 1,10 及 34 已有明定，主管機關於編製準則中再重申，可見其強調及重視。

五、期中財務報告之內容

期中資產負債表除依 IAS 34 規定外，同時考量投資人之閱表習慣，規定應增列示可比較期中期間結束日之比較資產負債表，是以未來期中期間財務報告資產負債表應有三期，餘三張報表(綜合損益表、權益變動表及現金流量表)之表達期間則與 IAS 34 規定相同。金管會亦同時規範四大表格式應比照年度財務報告格式，採整份而不可採簡明式；附註除依 IAS 34 規定外，尚應揭露金管會要求之監理面資訊(如編製準則第十七條重大交易事項、轉投資事項相關資訊、大陸投資資訊等)。除此，期中財務報告得免編製會計項目明細表。

表:期中財務報告應表達之日期與期間(以第三季季報為例)

報表名稱	當期		比較期間	
	資產負債表	102/9/30		101/12/31
綜合損益表	102 年 1-9 月(累計)	102 年 7-9 月(當季)	101 年 1-9 月(累計)	101 年 7-9 月(當季)
現金流量表	102 年 1-9 月(累計)		102 年 1-9 月(累計)	

權益變動表	102年1-9月(累計)		102年1-9月(累計)	
-------	--------------	--	--------------	--

六、不動產等資產項目首次採用及後續衡量規定

編製準則修訂過程中最熱烈討論之議題，莫過於不動產等資產項目之首次採用和後續衡量。主管機關考量目前國內評價實務未臻成熟，且基於監理目的予以縮限，惟企業擔心限制首次採用之開帳方式將對轉換日財務報表產生衝擊，在雙方立場不同之情形下，歷經多番研商討論後，最終規定為：

(一)自用不動產、無形資產、投資性不動產、探勘及評估資產項目之後續衡量限採成本模式。

(二)首次適用 IFRSs 之認定成本選擇

1. 投資性不動產

若有充分證據顯示存在持續性出租狀態，且能產生中長期穩定之現金流量者，得以公允價值作為認定成本，並以該投資性不動產標的之契約租金採現金流量折現估算之金額為上限，且折現率應以發行人之加權平均資金成本為準。公允價值並應經由具備我國不動產估價師資格且應符合規定條件者鑑價。

2. 非屬上開以公允價值作為認定成本之投資性不動產，非供投資或待出售之不動產、廠房及設備、無形資產、探勘及評估資產，僅得選擇先前一般公認會計原則（即按所得稅法、土地法或平均地權條例所為之重估價）之重估價值作為重估價日之認定成本。

3. 前開資產項目倘不選擇以認定成本豁免者，應依 IFRS 1 規定分別追溯適用 IAS 16、IAS 38、IAS 40 及 IFRS 6。

表：編製準則對首次採用 IFRSs 選項之規定

會計項目	不豁免 (追溯適用各 準則規定)	開帳豁免選項		開帳後	
		重估價	公允價值	後續衡量	公允價值之揭露
不動產、廠房及設備	√	√	x	成本法	鼓勵
投資性不動產	√	√	符合條件	成本法	強制
無形資產	√	√	x	成本法	-

探勘及評估 資產	v	v	x	成本法	IAS 16/38
-------------	---	---	---	-----	-----------

註：依商業會計法第五十一條（資產重估）：固定資產、遞耗資產及無形資產，得依法令規定辦理資產重估價。自用土地得按公告現值調整之。

七、會計變動改採資訊公開，並得於前一年底或年度中間變更

會計變動改採資訊公開，並取消需前一年底前公告申報，次年度始得變更之規定。並放寬企業得於會計年度開始日後始公告變更會計政策或會計估計。惟主管機關亦相對加強監理，諸如：規範若在會計年度開始日後始變動會計政策或會計估計者，應增加說明無法於前一會計年度終了日前公告之合理性及必要性，併同其他事項洽請會計師表示意見；並新增需經監察人承認（或審計委員會同意），暨提報股東會之法制作業。主管機關另已規劃修法將對同一會計年度兩次以上會計變動者，納入財務報告實質審閱之必要受查公司。

八、其他監理資訊之維持或調整

編製準則修改資金貸與及背書保證格式，以與公開資訊觀測站之申報格式一致，並增加期末餘額應採「額度」填報之註解；另維持關係企業三書表之編製，惟關係企業合併財務報表所應揭露相關資訊已於合併財務報告中揭露者，仍得以聲明書取代關係企業合併財務報表之編製。此外，在關係人揭露方面，保留公司法認定為實質關係人之原有規定外，發行人並應兼顧 IAS 24 關係人揭露之資訊。

九、申報期限及會計師意見型態之因應

據悉金管會已配合採用國際會計準則，在去年提出證交法第三十六條修正案，目前尚待立法院審議。若修正案順利通過，則未來上市櫃公司第一至三季之財報申報期限為季結束後之四十五天；倘修法不過，則上市櫃公司財報意見型態、申報期限回到現行規定（即以個體財報為主之現行證交法第三十六條規定），報告體例則依採用國際會計準則後之體例（第一至三季為合併財報，年度為個體加上合併財報）。

表：證交法第三十六條修正案

財報	體例	意見型態	期限
第一至三季	合併	核閱	四十五天
年度	合併+個體	查核	三個月

註：以上市櫃公司、有子公司之情形分析表：證交法第三十六條修正前之因應

財報	體例	意見型態	期限
----	----	------	----

季	合併	核閱	一個月
半年度	合併	查核	二個月
年度	合併+個體	查核	三個月

註：以上市櫃公司、有子公司之情形分析

十、延後適用 IFRS 9

IASB 於 7 月 20 日針對「是否將 IFRS 9 適用日延後至 2015 年 1 月 1 日」進行討論。IASB 幕僚強烈建議將 IFRS 9 之強制適用日延至 2015 年（仍允許提前適用），其理由為 IASB 認為企業應同時適用整套 IFRS 9 而非分階段適用。而在目前減損及避險會計尚未定案的情況下，企業要在 2013 年適用整套 IFRS 9，準備時間明顯不足。IASB 已於 8 月 4 日發布草案「IFRS 9 之強制適用日」，針對強制適用日延至 2015 年 1 月 1 日一案對外徵詢意見。

金管會亦已針對此項可能變動進行討論，方向暫定為若 IASB 確定延後我國將會跟進。若此，我國於 2013 年開始採用 IFRSs 時將適用整套 IAS 39（包括金融資產與金融負債之分類與衡量、除列、減損及避險會計）。金融資產部分亦回歸適用 IAS 39，而不會適用 IFRS 9。此暫訂方向須待金管會確認後才會定案。

評估編製準則之影響

以下謹就編製準則規定及影響說明於下表。在此提醒，編製準則雖與 IFRSs 之規定有若干不同，其原因背景在於國內主管機關為直接採用 IFRSs 而修訂編製準則時，除需衡酌國內環境及市場發展情形外，復需考量如何監理，故需就 IFRSs 做更周全之規定或限制。但筆者深信諸如投資性不動產等首次採用及後續衡量之規定等，應屬主管機關為維持國內導入 IFRSs 環境秩序而有之過渡性、階段性措施，金管會已表示將依企業公允價值之揭露情形、國內投資性不動產之鑑價實施狀況等因素，再進行全面檢討評估，在此也讓我們一起期盼國內未來的進步與發展。

表：編製準則重點及影響評析

項目	編製準則規定	影響
一般公認會計原則	係指經本會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告。	編製準則確定採用 2010 年正體中文版 IFRSs，其與 IASB 發布之英文 IFRSs 在特定準則之生效日稍有不同。例如 IFRS 10-13 之生效日為 2013 年 1 月 1 日，惟我國於 2013 年採用之 IFRSs 並不包含 IFRS 10-13。不過編製準則已規定應附註「已採用或尚未採用本會認可之新發

項目	編製準則規定	影響
		布、修訂後國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告之影響情形」，閱表者應不致產生誤解。
財務報表之名稱及格式	財務報表之名稱為資產負債表、綜合損益表、權益變動表、現金流量表，編製準則並訂有格式範例。	主管機關考量到國內投資人閱讀財務報表之習慣，遂於編製準則規定：資產負債表－流動在前、非流動在後；綜合損益表－區分業內、業外，這與一般實務上 IFRSs 之表達方式略有不同。
綜合損益表	發行人應將某一期間認列之所有收益及費損項目表達於單一綜合損益表，其內容包含損益及其他綜合損益之組成部分。 前項認列於損益之收入及費用應以功能別為分類基礎，並揭露性質別之額外資訊，包括折舊與攤銷費用及員工福利費用等。	編製準則格式僅單一綜合損益表一種，並以功能別表達，此乃考量國內投資人之閱讀習慣。
期中財務報告	期中財務報告四大表應比照年度財務報告格式，採整份財務報表。期中財報附註可依 IAS 34 採「選定之解釋性附註」，但尚應額外揭露監理用資訊。	在實務作業上，期中資產負債表將需多編製「與可比較期中期間結束日」一欄，另依 IAS 34 規定期中綜合損益表要增加揭露單季之數據。發行人雖可能增加期中財務報告之編製作業，但對投資人而言資訊反而更充足。
個體財務報告	發行人編製個體財務報告，除對關聯企業具控制、重大影響或聯合控制者，其長期股權投資應採權益法評價外，其他會計處理應與合併財務報告之會計處理一致(個體財務報告當期損益及其他綜合損益應與合併基礎編製之財務報告中當期損益及其他綜合損益歸屬於母公司業主之分攤數相同，及個體財務報告業主權益應與合併基礎編製之財務報告中歸屬於母公司業主之權益相同)。	金管會考量母公司本身財務報表之編製主係配合公司法配股機制，尚非著重於資訊揭露，編製目的較為單純，為降低企業帳務成本及投資人學習成本，故而有左列特殊之規定及考量。
公允價值運用範圍及資產項目之後續衡量	僅以符合特定條件之投資性不動產得選擇使用公允價值作為認定成本開帳，非屬以公允價值作為認定成本之投資性不動產、非供投資或待出售之不動產、廠房及設備、無形資產、探勘及評估資產，僅得	採公允價值開帳，固然能提供財報使用者更攸關之資訊，並於開帳當時對公司產生資產增值並增加保留盈餘，但未來亦可能受到較高之折舊費用對損益侵蝕等之影響。由於 IAS 16&40 分別有鼓勵及強制揭露公允價值之規定，金管會

項目	編製準則規定	影響
	選擇先前一般公認會計原則之重估價值作為重估價日之認定成本。上開資產之後續衡量應採成本模式。至於依所得稅法、土地法或平均地權條例所為之重估價，則另行於申報營利事業所得稅時做為財稅差異之調整。	表示將視企業揭露情形、國內投資性不動產之鑑價實施狀況等因素，再檢討決定後續衡量是否可採公允價值。
額外揭露資訊	應揭露發行人及其各子公司本期有關下列事項之相關資訊： 一、重大交易事項相關資訊 二、轉投資事業相關資訊 三、大陸投資資訊	發行人未來仍應持續揭露，但須注意格式內容有少部分修改。
關係人	除依 IAS 24 定義之關係人外，另援用修正前條文，具有公司法實質關係人之情形者，除能證明不具控制或重大影響外，亦應視為實質關係人，並應依照 IAS 24 規定於財務報告揭露有關資訊。	編製準則所規範之關係人範圍更廣，發行人應預為因應相關資訊揭露之要求。
關係企業合併財務報表之編製及表達	仍應編製「關係企業三書表」，並維持仍得以出具聲明書方式取代之規定。	發行人應依 IAS 27 規定評估應納入編製母子公司合併財務報告之公司是否與應納入關係企業合併財務報表編製之公司相同，以作為得以出具聲明書取代關係企業合併財務報表編製之依據。
會計政策與會計估計變動	會計政策或會計估計變動改採資訊公開方式，並得以前一年度和年度中變更。而發行人自願變動時，復增加須經監察人（或審計委員會）同意暨提報最近一次股東會之規定。	改以資訊公開故可減少申請等待金管會核准之時間及不確定性；惟增加公司自治事項，加重發行人自律之責，發行人應更為及早事前規劃及因應。

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