

## T-IFRS 最新熱門議題 - 您準備好了嗎 (上)

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

隨著 2012 年 1 月 1 日即將到來，上市、上櫃及興櫃公司無不全力準備我國採用國際財務報導準則 (Taiwan-IFRSs，以下簡稱 T-IFRS) 的開帳事宜。隨著時間刻刻逼近，您準備好了嗎？為了協助各公司順利完成開帳事項，我們彙整了近幾個月來 T-IFRS 的最新熱門議題及轉換注意事項分為上下篇兩篇文章予以介紹，提供各位讀者參考，也預祝大家成功迎接這個會計準則新紀元。

### 金管會認可之國際財務報導準則

依據證券發行人財務報告編製準則修正條文規定，我國適用證券發行人財務報告編製準則之企業，應遵循金管會認可之 IFRSs 版本。參閱我國採用 IFRSs 問答集指出，我國於 2013 年採用 IFRSs 之版本，係以金管會發布之 2010 年 IFRSs 正體中文版為準。因此諸如 2010 年之修正內容、2011 年新發布之準則（例如於 2013 年起生效的 IFRS 10「合併財務報表」、IFRS 11「聯合協議」、IFRS 12「對其他個體權益之揭露」及 IFRS 13「公允價值衡量」）等，我國企業在金管會認可該等準則並宣布是否得提前採用之前，尚無法採用。由於近年來 IASB 持續修正 IFRSs 相關規定，企業考量 IFRSs 新發布時，須特別留意我國適用時間上的差異。

### 建造合約 [相關準則：IAS 11]

#### 工程保留款之處理

建造合約所產生相關款項之衡量及表達應依據 IAS 11「建造合約」之規定，然而，金融工具準則並未特別排除這些合約之適用，因此，仍必須考慮建造合約相關應收付款項是否為金融工具。在建造合約中常見到的工程保留款，因通常係表彰收取現金之合約權利，只待工程保固期間屆滿後即可得到償付，故屬適用 IAS 39「金融工具：認列與衡量」之金融工具。若依 IAS 39 分類為放款及應收款，則應以攤銷後成本衡量而須考量折現效果，一般房屋建設、運輸建設之工程保留款動輒高達數百萬，甚至數千萬不等，保留年數亦可能達三至五年抑或更長，折現之影響恐屬重大，而不能只依我國目前慣例實務以附註方式列示其預期收回期間超過一年部分。

#### 工程合約科目餘額之表達

關於工程合約科目於資產負債表之表達，ROC GAAP 規定，「在建工程」如果大於「預收工程款」，「預收工程款」應列為「在建工程」之減項，並列於流動資產項下；反之，

「在建工程」應列為「預收工程款」之減項，並列於流動負債項下。而IAS 11對於「在建工程」減「預收工程款」後之淨額若是正數，稱為「應向客戶收取之帳款總額」並列報為資產，若為負數則稱為「應支付予客戶之帳款總額」並列報為負債。配合T-IFRS新發布的會計科目中，針對前述兩個IAS 11科目的用語則是分別使用「應收建造合約款」及「應付建造合約款」，並刪除以往使用之「在建工程」及「預收工程款」科目，適用工程合約會計處理之企業在表達相關科目時應採用該等新科目名稱。

### 土地增值稅之表達[相關準則：IAS 12]

台灣土地增值稅依 ROC GAAP 一般實務做法，於損益表多應列為營業成本（如營建業）或營業外收入及支出（如製造業）；惟在 T-IFRS 下，台灣土地增值稅依據我國會計研究發展基金會發布之「土地增值稅相關疑義之問答集」指出，土地增值稅稅負之表達應列為所得稅費用。因此，採用 T-IFRS 後，土地增值稅稅負的表達將有所不同。

### 按物價調整租金[相關準則：IAS 17]

一般而言，不動產租金都是處在持續走升的趨勢，其原因可能包括反映物價變動與國內不動產市場熱絡。因此，長期租約的租金水準通常不會保持固定。常見租約條款可能有兩種：(1)依簽約時決定的固定比率或金額逐期提高租金，或(2)依各年度通貨膨脹率調整租金。雖說兩種租約的設計目的可能都是要反映物價波動，但依IAS 17「租賃」卻會適用不同會計處理方式。

第一種按固定比率或金額提高租金的租約，一開始就已經確定每一期租金金額並呈現前低後高的趨勢，這樣的設計將被視為一種租賃誘因，所以在會計上必須按直線基礎使每期認列的租金相同，所以會產生租金現金流量與帳上租金收入或費用不一致的情況。

第二種按各年度通貨膨脹率調整租金的租約，由於租賃開始時還不知道未來通貨膨脹率會是多少，所以租金調整金額屬於變動租金，只要在實際發生時認列即可，不需要按直線基礎分攤。

### 銷貨收入之認列時點 [相關準則：IAS 18]

IAS 18「收入」規定，若賣方保留所有權之重大風險，則此交易並非銷售且不能認列收入。然而，實務上，賣方可能以多種方式保留所有權之重大風險。在判斷商品所有權之風險及報酬究竟於何時移轉時，雙方約定之交易條件係關鍵因素。商品的交付方式可能僅以口頭承諾，或依特定運送條件（FOB、CIF等）的合約進行，而運送條件又有各種不同情況，甚至有合約中並未指定運送條件的情況，造成收入認列時點可能各有不同而涉及諸多判斷。企業應依交易雙方相互瞭解的交易條件評估IAS 18之收入認列條件是否已達成。IAS 18雖未要求以書面合約作為雙方同意交易條件之證據，但若有合約應簽署而尚未完成簽署的情況，

可能證明交易雙方尚未達成協議，或對合約明顯缺乏共識，則IAS 18規定的收入認列條件不太可能已達成，故於評估收入認列之時點時須特別注意。

## 關係人揭露 [相關準則：IAS 24]

### 實質關係人

我國修正後證券發行人財報編製準則對關係人之揭露規定，除依IAS 24「關係人揭露」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。例如，公司之監察人，不必然是IAS 24下所規定之關係人；然編製準則明訂，「公司法第六章之一所稱之關係企業及其董事長、監察人及經理人」，應視為實質關係人。因此，T-IFRS所規範之關係人範圍較IAS 24更廣，企業應預為因應相關資訊揭露之要求而準備。

### 主要管理階層各類別薪酬總額

另提醒，IAS 24規定應揭露主要管理階層以下每一類別薪酬之總額：短期員工福利、退職後福利、其他長期員工福利、離職福利及股份基礎給付。其中退職後福利等若涉及仰賴精算結果，企業應事前與精算師溝通歸屬於主要管理階層之相關金額如何決定，以符合揭露規定。

### 各類別關係人彙總揭露

此外，相較於我國原規定每一個關係人之交易金額或餘額如達該企業當期各該項交易總額或餘額10%以上者應單獨列示，其餘得加總後彙列，IAS 24則規定交易金額及餘額應按每一類別（例如子公司、關聯企業、個體之主要管理階層等）分別揭露，無須依個別關係人單獨列示；再者，IAS 24僅要求揭露母公司及其子公司間之關係與母公司及最終控制者之名稱，並未要求揭露所有關係人之名稱，表達揭露上可較以往為簡化。

## 負債準備、或有負債及或有資產 [相關準則：IAS 37]

### 銷貨退回及折讓

依 IFRSs 財務報表編製及表達之架構規定，負債來自於過去交易或其他過去事項，因此企業應依據客戶每年之購買，將未來之折讓認列為負債（過去之商品銷售為產生負債之交易），並非如目前 ROC GAAP 作法將備抵銷貨退回及折讓作為應收帳款的減項。此外，當銷貨退回發生時，企業同時擁有收回存貨的權利，因此企業於估列銷貨退回時，必須同時將收取退貨之權利調整減少當期銷貨成本。

### 折現率

企業估計負債準備，若貨幣時間價值之影響重大，應予以折現並將因時間經過而增加之負債準備認列為利息費用。IAS 37「負債準備、或有負債及或有資產」要求企業使用能反映目前貨幣時間價值及負債變動風險之「稅前」折現率。但在實務運作上，將負債變動風險反映於折現率的難度較高，實務上企業通常透過對現金流量的詳細估計以反映風險，並使用反映貨幣時間價值的無風險利率折現，例如目前的政府公債利率。

### 出租資產的分類[相關準則：IAS 40]

我國現行 ROC GAAP 下，出租資產一般是分類至固定資產或其他資產項下。但在 IFRSs 下，如果一項出租資產符合 IAS 40「投資性不動產」對投資性不動產的定義，則應分類為投資性不動產。不過由於我國證券發行人財務報告編製準則對投資性不動產的後續衡量僅允許採成本模式，因此出租資產於 ROC GAAP 轉換為 IFRSs 後可能僅影響到科目分類上的不同，認列與衡量則並無重大差異。另外要注意的是，雖然投資性不動產係採成本模式進行後續衡量，但依照 IAS 40 的規定仍然必須揭露其公允價值資訊。

### 認股權衡量方式改變 [相關準則：IFRS 2 及 IFRS 1]

有關股份基礎給付之會計處理，IFRS 1「首次採用國際財務報導準則」提供若干豁免選擇，其中對於轉換日以前已給與且已既得之認股權，企業得選擇不追溯適用 IFRS 2「股份基礎給付」之規定。因此，在開帳時企業得直接將我國一般公認會計原則（以下簡稱 ROC GAAP）之會計結果納入 IFRS 開帳數。若該已既得之認股權屬於 IFRS 2 下能可靠衡量公允價值之股份基礎給付，無論過去其會計處理為何，在轉換採用 IFRSs 之後則應回歸到 IFRS 2，亦即，不再繼續調整已既得認股權應認列之相關費用。

舉例來說，假設 A 公司：

- 於 2008 年申請為興櫃股票公司。
- 於 2009 年 1 月 1 日發行了 6,000 單位、存續期間 10 年之員工認股權，該員工認股權將於 2011 年 12 月 31 日全數既得。
- 於 2011 年申請上櫃成功。
- 轉換至 IFRSs 日為 2012 年 1 月 1 日。

依據金管證六字第 0960065898 號規定，興櫃股票公司須以內含價值法處理其員工認股權。在興櫃股票公司尚未上市上櫃前，在內含價值法下決定股份之公允價值應以其淨值為衡量之依據。若公司續後上市上櫃，對已發行之員工認股權憑證之會計處理，仍應繼續採用內含價值法，惟後續股份之公允價值應以有權認購時或取得股份時之市價決定。因此，A 公司於 2011 年上櫃後須以市價作為衡量內含價值之基礎。

由於此項員工認股權計畫已在 2012 年 1 月 1 日前全數既得，依照 IFRS 1 之規定，A 公司得選擇不追溯適用 IFRS 2 之規定處理該員工認股權（換言之，ROC GAAP 下於 2011 年 12

月 31 日之會計結果可直接帶入 2012 年 1 月 1 日之 IFRS 開帳數)。惟於 IFRS 2 之概念下，A 公司之員工認股權應屬適用採公允價值（而非內含價值）衡量之股份基礎給付，故該員工認股權在員工既得以後不再作後續調整。因此於 IFRSs 下，在 2012 年對此員工認股權則不再按照內含價值法處理，亦即不再以市價繼續調整員工認股權費用。

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