

高科技產業導入 IFRS 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

- ☑ 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？
- ☑ 特殊目的個體的解釋函對跨國經營組織的高科技產業在的合併個體上是否產生影響？
- ☑ 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？
- ☑ 在以資源分配及績效評估為目的而向營運決策者報告的衡量方式下，營運部門該如何劃分？

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 IFRS 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 IFRS 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 IFRS 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 IFRS 導入時整體考量。

功能性貨幣的選用

採用 IFRS 企業首先面臨的問題即為功能性貨幣之採用，外幣不再僅為非台幣之貨幣，因此企業不再僅以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外幣，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，因此台灣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 IFRS 編製之財務報告，不論其功能性貨幣為何種幣別，仍將以新臺幣為表達貨幣。至於對以外國貨幣記帳，目前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中亦有相關規定如下：商業會計法第七條「商業應以國幣為記帳本位，至因業務實際需要，而以外國貨幣記帳者，仍應在其決算報表中，將外國貨幣折合國幣。」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。

實務處理上，功能性貨幣之改變所衍生的問題，尚有許多其他層面有待進一步的深入討論，例如：營利事業所得稅之申報是否能以功能性貨幣為申報之貨幣單位？因首次適用 IFRS 而調整減少保留盈餘的部分是否係屬累積虧損而有先彌補虧損之必要再為盈餘之

分配？功能性貨幣如為外幣時，盈餘分配時是否能以外幣為盈餘分配之基準？而現金股利之發放可否以外幣發放或者是以折算成台幣後之金額發放？央行對於換匯之每日限額是否可以調整？首次適用 IFRS 而調整保留盈餘的部分，對於計算稅額扣抵比率時，是否應納入累積未分配盈餘帳戶？以上等等，仍有賴相關主管機關於法規面之溝通及協助以減少企業銜接 IFRS 時之遵循成本。

合併個體的判斷

IFRS 與台灣會計準則皆以控制能力作為合併之核心，直接或間接持有被投資公司具有表決權之股份超過百分之五十，即對被投資公司有控制能力，若持有表決權數未達百分之五十，但存有其他具實質控制能力之情況，須併入合併報表。IAS 27「合併及單獨財務報表」對控制力之定義如下：控制力係為期能從一企業之經濟活動中獲得利益而具有對該企業之財務及營運方針加以**操控**之能力，另於評估控制能力時，應同時考量潛在表決權之影響，故建議企業應參考公報之指引仔細評估自身控制其他企業能力之情形。此外，於 IFRS 下，SIC-12「合併：特殊目的個體」之介紹提供了針對是否應將特殊目的個體納入合併範圍之明確指引。特殊目的個體係為求達成特定且明確之目的而成立之個體，例如進行租賃、研究與發展活動或金融資產證券化等。特殊目的個體可能為公司、信託或非公司組織等型態。此解釋要求當企業與特殊目的個體間之實質關係顯示存有控制關係時，應將此個體納入合併範圍。控制能力可能因預先決定特殊目的個體之活動而產生，甚至有些情況下，企業可能僅持有很少或沒有持有特殊目的個體的任何權益而仍有控制能力。因此，企業在導入 IFRS 的同時，應一併考量企業現有之經營組織架構是否因而對合併報表之合併個體產生變化。

【釋例】重大會計政策揭露

合併子公司

附列之合併財務報表包括 Infineon 及其受直接或間接控制之子公司。控制係指具有支配企業之財務及營運政策以獲取利益，通常係透過持有多數表決權。當評估控制能力時，一併考量目前可行使或可轉換之潛在表決權之存在及其影響。除此以外，合併時亦依據 SIC-12 之規定將存在實質控制關係之特殊目的個體納入合併報表。

所有合併個體間之重大交易業已消除。當喪失對合併個體財務及營運政策以獲取利益之控制力時則停止合併，例如處分部分或全部子公司之股權，當合併個體進入破產訴訟程序亦構成對其控制力之喪失。

資料來源：Infineon annual report 2009

多元要素協議下的收入認列

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 IFRS 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協議下的收入認列原則，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。另預計於 2010 年第二季將發布之**收入認列草案**(預計於 2011 年上半年發布修改準則)，以合約基礎之收入認列模式為概念，著重於商品或服務控制力之移轉，亦即商品或服務應執行或承諾之義務是否已完成移轉(目前做法係著重風險及報酬之移轉)，此草案將對目前使用完工百分比法收入認列之企業帶來重大之改變，至於企業常有之商品保固服務，例如銷售商品外加一年保固期…等，因屬草案所指“應執行之義務”，則有別於目前估計保固負債準備之作法，而應依公允價值遞延認列屬於保固部分之收入。建議企業應持續評估此草案之動態及對企業之影響。

【釋例】重大會計政策揭露

收入認列

權利金收入於已賺得及可實現時認列為權利金收入。取得一次付清之款項通常係為不可退回，且遞延至符合收入認列條件時於未來提供服務之期間內認列。

依 IAS 18「收入」之規定，來自多元要素協議下的收入係依據每一組成要素之相對公允價值，於每一組成要素已賺得時認列。多元要素協議下，未交付之要素對於已交付之要素整體功能上，非為必需或不可缺，而且金額非為根據未交付之要素將來交付情形之或有事項。

專利權收入於已賺得時認列為專利權收入。

資料來源：Infineon annual report 2009

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。IFRS 對於股份基礎之給付必須以公允價值衡量，與台灣的會計處理在興櫃公司所發行之員工認股權有所不同。興櫃公司過去以員工認股權酬勞員工，由於台灣法令規定該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，IFRS 並未規定該等興櫃公司所發行之員工認股權其公允價值確為無法可靠衡量。在必須採用公允價值認列員工酬勞費用時，企業不但須找出公允價值之合理性，亦可能使企業認列大額之員工酬勞費用，因此，企業在導入 IFRS 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。

營運部門的揭露

IFRS 8「營運部門」的核心原則為企業應揭露有助於財務報表使用者評估企業所從事經營活動與所處經濟環境之性質及財務影響之資訊，要求每個部門項目所報導的金額，應為該部門分配資源及評估績效為目的而向營運決策者報告的衡量金額，例如：企業中主要或專門向企業內其他營運部門進行銷貨，若企業依此進行管理時，則該組成單位亦符合營運部門的定義。IFRS 8 並未定義部門收入、部門費用、部門營運結果、部門資產及部門負債，亦未要求部門資訊的編製須與企業編製財務報表所採用的會計政策一致。是以，除必須是內部報告之實務資訊外，企業對於決定哪些項目應依照 IFRS 8 納入部門損益將有更多裁決權。因此，企業在導入 IFRS 的同時，應一併考量企業目前資訊系統所彙集的資訊是否能符合 IFRS 下營運部門資訊揭露之要求。

企業名稱	所屬產業	報導部門數量	報導部門名稱
Kontron	電腦硬體	依地區分為 3 個報導部門	歐洲/中東/非洲、美國/加拿大、新興市場(主要為俄羅斯、中國及馬來西亞)
Siemens	電子零件	依管理方式分為 6 個報導部門	工業、能源、醫療、權益投資、資訊科技解決方案及服務、金融服務
Agfa-Gevaert	電子設備	分別依管理架構及地區為 3 個報導部門	依管理架構：電子數位影像、醫療診斷影像、客製化產品 依地區：歐洲、北美自由貿易協議國(美國、加拿大、墨西哥)、拉丁美洲及亞洲/大洋洲/非洲
Infineon	半導體	依部門分為 4 個報導部門	汽車晶片、工業及多元市場晶片、保全晶片、無線通訊晶片
STMicroelectronics	半導體	依產品分為 4 個	汽車消費/電腦/電訊基礎建設晶片、工

企業名稱	所屬產業	報導部門數量	報導部門名稱
		報導部門	業及多用途晶片、無線晶片、快閃記憶體

【釋例】重大會計政策揭露

部門資訊

Kontron 的營業活動以地區別作為經營績效之衡量及管理，因此依據 IFRS 8 之規定區分為以下三個營運部門：歐洲/中東/非洲、美國/加拿大、新興市場（主要為俄羅斯、中國及馬來西亞），該等區域分別代表了不同程度的經濟成長。本集團使用該等部門作為報導、資源分配及規劃之用。

為以上述方式表達營運部門，該等營運部門並未經過整合。Kontron 的決策單位（經營管理委員會）採用與 IFRS 所需資訊相同的方式監督各營運部門活動。由於財務收入及費用、所得稅係以集團方式管理，因此並未分攤至各營運部門。

由於控股公司 Kontron AG 以及 Kontron ECT、Pilsen、RT Soft Project、Moscow、及 Affair 000 之營運活動並非活躍，並未包含於決策單位中之主要指標，因此於報導部門時列入「其他部門」項下合併揭露。

資料來源：Kontron annual report 2008

豁免項目的選用

首次採用 IFRS 之財務報表係指企業採用 IFRS 的第一份年度財務報表，應包含清楚且無保留聲明該財務報表係遵循 IFRS 編製，同時要求企業遵循其首次採用 IFRS 之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 IFRS 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較性、依 IFRS 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：17 項豁免追溯的選項。

1. 企業合併 [IFRS 1. C1-C2]

2. 推定成本[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、關聯企業及合資的資產及負債[IFRS 1. D16-D17]
7. 指定先前已認列之金融資產及金融負債[IFRS 1. D19-D19C]
8. 股份基礎給付[IFRS 1. D2-D3]
9. 不動產、廠房及設備成本中之除役負債[IFRS 1. D21]
10. 租賃[IFRS 1. D9-D9A]
11. 金融資產或金融負債之公允價值衡量[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、聯合控制個體或關聯企業[IFRS 1. D14-D15]
16. 客戶資產之轉入[IFRS 1. D24]
17. 發行權益工具以消滅金融負債[IFRS 1. D25]

該17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IFRS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	推定成本	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IFRS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。

©2010 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有 保留一切權利