

[www.pwc.com/tw](http://www.pwc.com/tw)

# 投資人認識國際財務報導準則宣導會 如何看懂國際會計準則(IFRSs)財務 報表做出正確之投資決策

資誠聯合會計師事務所  
郭柏如 會計師

July 2012



**pwc**

資誠

---

# *Agenda*

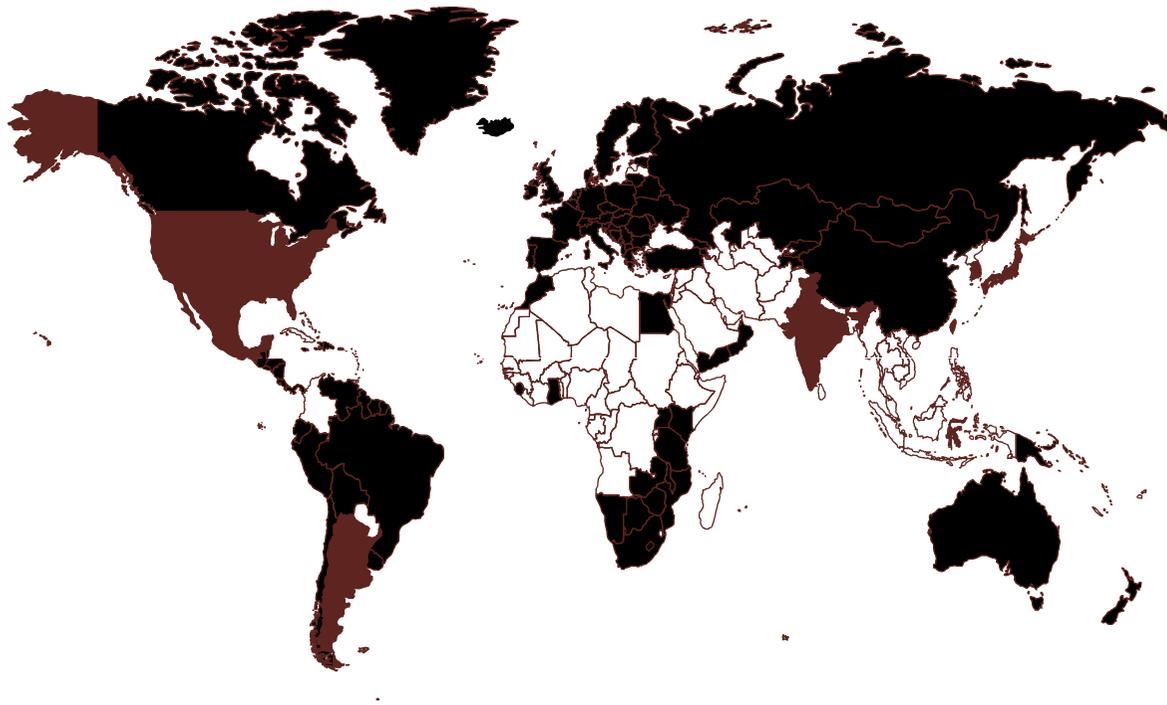
Content	Page
Section 1 – IFRS簡介及我國採用IFRS藍圖	3
Section 2 – IFRS與ROC GAAP主要概念差異	13
Section 3 – IFRS財務報表簡介	20
Section 4 – 首次採用IFRSs	32
Section 5 – 重大議題：IFRS與法令規定	42

# *IFRS* 簡介及我國採用 *IFRS* 藍圖

# 1

# IFRS 概述

## 國際財務報導準則趨勢



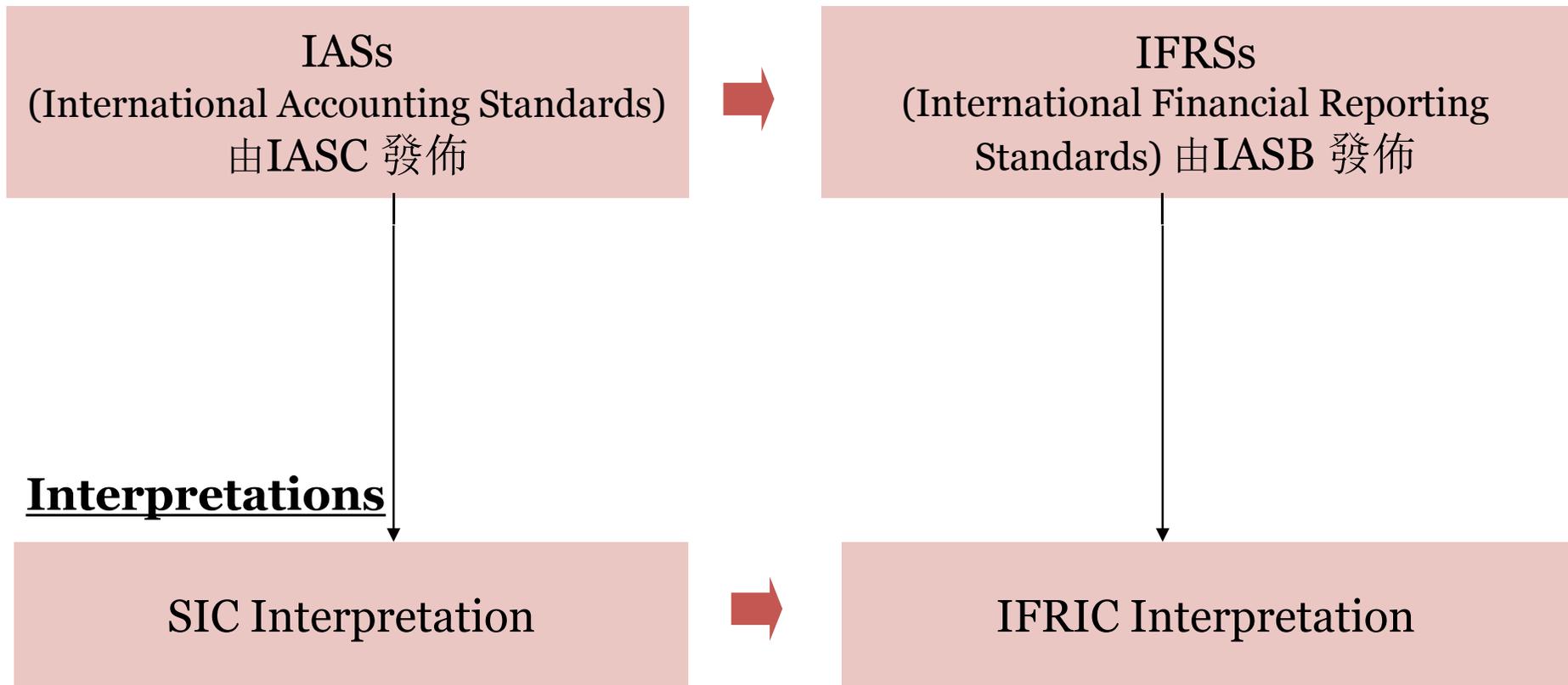
- 致力於與IFRS接軌或考慮直接採用IFRS的國家
- 要求或允許採用IFRS的國家

全球主要資本市場:	
美國	提議於2015年起陸續採用
日本	提議將於2015年起採用 (因應311強震擬延後實施)
韓國	2011年起全面採用
英國	2005年起全面採用
法國	2005年起全面採用
加拿大	宣布2011年起全面採用
德國	2005年起全面採用
中國/香港	2007/2005年起全面接軌/採用
西班牙	2005年起全面採用
瑞士	2005年起全面採用 IFRS or US GAAP
澳洲	2005年起全面採用

# IFRS 簡介

## 國際會計準則主要架構

### Standards



# IFRS 簡介

## 原則及解釋令之發布及適用情形

英文簡稱	英文全名	中文譯名	說明
IFRS	International Financial Reporting Standards	國際財務報導準則	目前共有13號公報，IFRS 1 到 IFRS 13
IAS	International Accounting Standards	國際會計準則	目前共有28號公報，IAS 1 到 IAS 41，其中部分已由IFRS所取代
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee	國際財務報導解釋委員會/ 國際財務報導解釋	已發布至IFRIC19，目前有15號適用之解釋令 (2010年撤銷IFRIC9)
SIC	Standing Interpretation Committee	解釋常務委員會/ 解釋公告	目前尚有共9號適用之解釋令 (2011年撤銷SIC12 及21)

# 台灣適用範圍及時程

## 金管會公布之適用範圍

### ● 適用範圍

- ✓ 第一階段：上市上櫃公司、興櫃公司及金管會主管之金融業(不含信用合作社、信用卡公司、保險經紀人及代理人)
  - 應自 2013 年開始依 IFRS 編製財務報告
  - 自願提前適用者，於報經金管會核准後，得提前自 2012 年開始依 IFRS 增加編製合併報表
- ✓ 第二階段：非上市上櫃公司及興櫃之公開發行公司、信用合作社及信用卡公司
  - 應自 2015 年開始依 IFRS 編製財務報告
  - 得自 2013 年開始提前適用

# 台灣適用範圍及時程

## 金管會公布之適用範圍(Cont.)

- 適用範圍(續)

- ✓ 提前於財務報告附註揭露採用 IFRS 之計畫及影響(Pre-disclosure)

- 第一階段採用者

- 應於 **2011 年度及 2012 年期中及年度**財務報告附註揭露採用 IFRS 之計畫及影響等事項

- 自願提前適用者

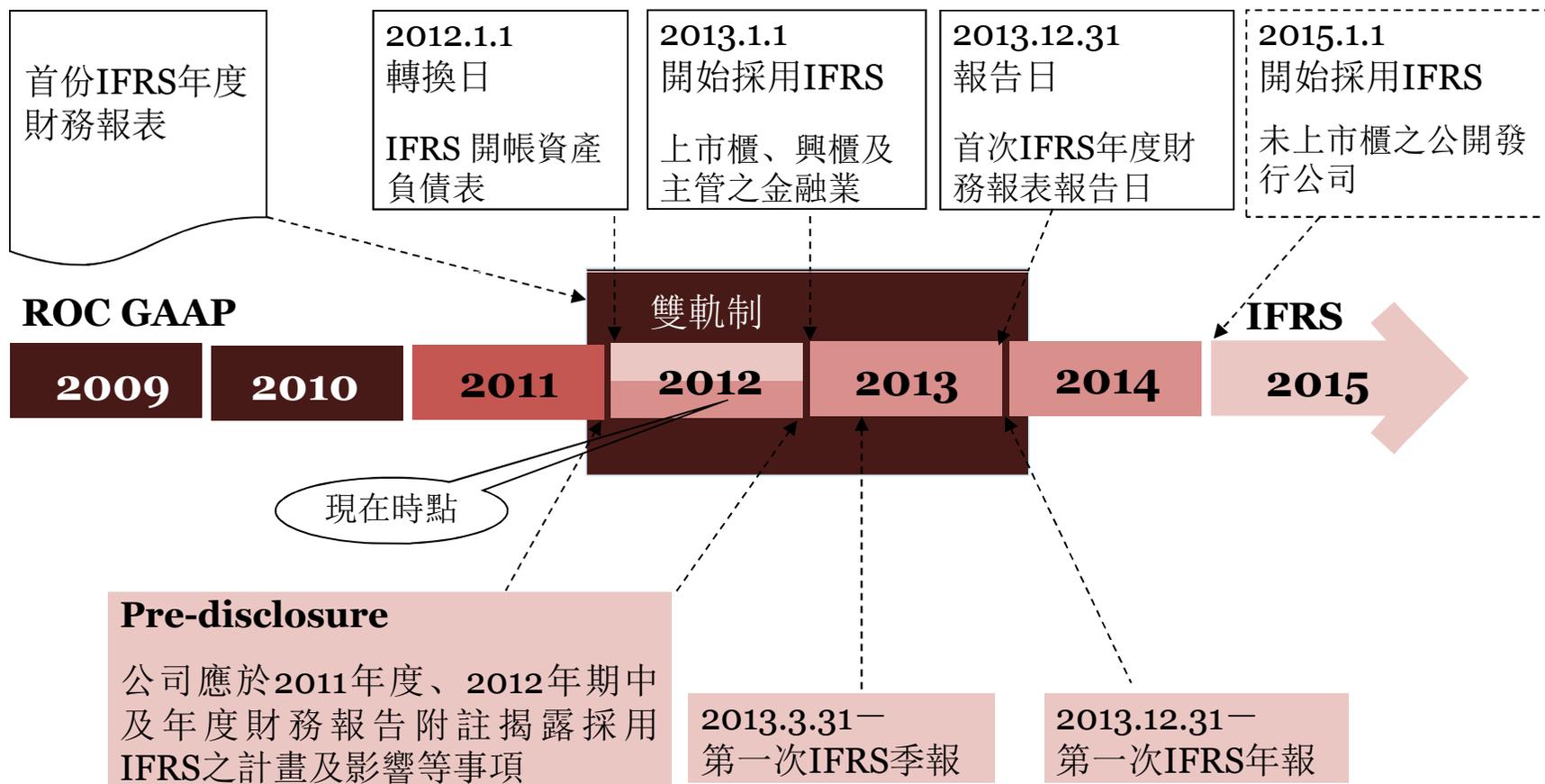
- ✓ 應於 2010 年度及 2011 年期中及年度財務報告附註揭露採用 IFRS 之計畫及影響等事項

- ✓ 如於 2011 年以後始決定自願提前採用 IFRS 編製財務報告者，應自決定日後之 2011 年期中及年度財務報告附註揭露相關事項

- 第二階段採用者：比照上開方式於採用前 2 年開始辦理

# 全面採用藍圖

轉換時程表及首份 IFRS 財務報告架構：第一階段採用者為例



# IFRS 預先揭露釋例

## 台積電100年度合併財報

### 三四、事先揭露採用國際會計準則相關事項

本公司依據金管會九十九年二月二日發布之金管證審字第○九九○○○○四九四三號函令之規定，於一〇〇〇年度合併財務報表附註事先揭露採用國際會計準則（以下簡稱 IFRSs）之情形如下：

- (一) 金管會於九十八年五月十四日宣布之我國企業採用國際會計準則推動架構，上市上櫃公司及興櫃公司應自一〇二年起依證券發行人財務報告編製準則及財團法人中華民國會計研究發展基金會翻譯並由金管會發布之國際財務報導準則、國際會計準則及解釋函暨相關指引編製合併財務報告，為因應上開修正，本公司業已成立專案小組，

## 台積電101年第一季合併財報

### 三一、事先揭露採用國際財務報導準則相關事項

本公司依據行政院金融監督管理委員會（以下簡稱金管會）九十九年二月二日發布之金管證審字第○九九○○○○四九四三號函令之規定，於一〇〇一年第一季合併財務報表附註事先揭露採用國際財務報導準則（以下簡稱 IFRSs）之情形如下：

- (一) 依據金管會於九十八年五月十四日宣布之「我國企業採用國際會計準則推動架構」，上市上櫃公司及興櫃公司應自一〇二年起依證券發行人財務報告編製準則及財團法人中華民國會計研究發展基金會翻譯並由金管會發布之國際財務報導準則、國際會計準則及解釋函暨相關指引編製合併財務報告，為因應上開修正，本公司業已成立

# 轉換日資產負債表的調節釋例

(三) 截至一〇一年三月三十一日，本公司評估現行會計政策與未來依 IFRSs 編製財務報表所採用之會計政策二者間可能存在之重大差異說明如下：

## 1. 一〇一年一月一日合併資產負債表項目之調節

我國一般公認會計原則	轉換至國際財務	國際財務	國際財務	國際財務	國際財務
項目金額	報導準則之影響	報導準則	報導準則	報導準則	報導準則
項	認列及衡量差異	表	達	差	異
目	全	額	項	目	說
金額	全	額	項	目	明
流動資產					
現金及約當現金	\$ 143,472,277	\$ -	\$ -	\$ 143,472,277	現金及約當現金
公平價值變動列入損益之金融資產	15,360	-	-	15,360	透過損益按公允價值衡量之金融資產
備供出售金融資產	3,308,770	-	-	3,308,770	備供出售金融資產
持有至到期日金融資產	3,825,680	-	-	3,825,680	持有至到期日金融資產
應收關係人款項	185,764	-	-	185,764	應收關係人款項
應收票據及帳款	46,321,240	-	( 490,952 )	45,830,288	應收票據及帳款
備抵呆帳	( 490,952 )	-	490,952	-	-
備抵退貨及折讓	( 5,068,263 )	-	5,068,263	-	-
其他應收關係人款項	122,292	-	-	122,292	其他應收關係人款項
其他金融資產	617,142	-	-	617,142	其他應收款
存貨	24,840,582	-	-	24,840,582	存貨
遞延所得稅資產—淨額	5,936,490	-	( 5,936,490 )	-	-
預付費用及其他流動資產	2,174,014	-	-	2,174,014	其他流動資產
流動資產合計	225,260,396	-	( 868,227 )	224,392,169	流動資產合計
長期投資					
採權益法之長期股權投資	24,900,332	( 13,401 )	-	24,886,931	採用權益法之投資

資料來源：

(5) 台積電101年第一季合併財報

# 綜合損益表的調節釋例

## 3. 一〇一年第一季合併綜合損益表項目之調節

我國一般公認會計原則	轉換至國際財務	國際財務	國際財務	國際財務	國際財務	國際財務
項目	金額	報導準則之影響	報導準則之影響	報導準則之影響	報導準則之影響	報導準則之影響
項目	金額	認列及衡量差異	表達差異	認列及衡量差異	表達差異	認列及衡量差異
銷貨收入淨額	\$ 105,507,675	\$ -	\$ 107,156	\$ 105,614,831	營業收入淨額	(6)
銷貨成本	55,221,092	( 10,745 )	-	55,210,347	營業成本	(4)
調整前銷貨毛利	50,286,583	10,745	107,156	50,404,484	調整前銷貨毛利	
關聯企業間已實現銷貨毛利	74,029	-	-	74,029	關聯企業間已實現銷貨毛利	
銷貨毛利	50,360,612	10,745	107,156	50,478,513	營業毛利	
營業費用						
研究發展費用	9,162,781	( 4,929 )	-	9,157,852	研究發展費用	(4)
管理費用	4,659,024	( 2,020 )	-	4,657,004	管理費用	(4)
行銷費用	1,100,839	( 404 )	-	1,100,435	行銷費用	(4)
合計	14,922,644	( 7,353 )	-	14,915,291		
-	-	-	( 445,909 )	( 445,909 )	其他營業收益及費損	(6)
營業利益	35,437,968	18,098	( 338,753 )	35,117,313	營業利益	
營業外收入及利益						
利息收入	501,236	-	( 501,236 )	-	-	(6)
兌換淨益	429,743	-	-	429,743	兌換淨益	(6)
技術服務收入	107,156	-	( 107,156 )	-	-	(6)
處分金融資產淨益	73,591	-	( 73,591 )	-	-	(6)
採權益法認列之投資淨益	20,952	1,252	-	22,204	採權益法認列關聯企業及合資損益之份額	(5)
處分固定資產及其他資產利益	2,235	-	( 2,235 )	-	-	(6)
其他收入	67,292	-	( 67,292 )	-	-	(6)
-	-	-	501,236	501,236	其他收入	(6)
-	-	-	( 179,751 )	( 179,751 )	其他利益及損失	(6)

資料來源:

台積電101年第一季合併財報

# *IFRS*與*ROC GAAP*主要概念差異

## 2

# 準則概念差異

## Principle-based vs. Rule-based

- IFRS為原則基礎(Principle-based): IFRS 著重經濟實質之忠實表達,不會對每項會計處理列出詳細與明確的規定,而僅說明會計準則所要求之原則,該基本原則是將經營成果反映在財務報告上
- ROC GAAP為細則基礎(Rule-based): ROC GAAP與美國財務會計準則(US GAAP),都是屬於細則基礎的會計準則,即對每一項會計事項的處理,都有詳細與明確的規範可遵循

在原則基礎下,企業必須花費較多時間在分析交易細節及其隱含的經濟意義,並運用專業判斷對所從事的交易選擇最能適切表達交易經濟實質的會計政策,以提高財務報表表達的允當性。因此,於閱讀公司財務報表時,除觀察公司財務報表的數字變化外,須進一步檢視財務報表附註的相關說明。

## 資訊攸關性 (*Relevant*)

### Fair Value Focused

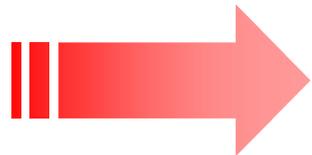
- IFRS強調依「公允價值」評價，而非過去大家所熟知的「歷史成本」
- 優點：企業的資產價值將可更貼近真實價值
- 缺點：未來損益的波動性將會較現行ROC GAAP更為明顯，增加財務報表因經濟環境或資本市場起伏所造成的波動度

未來財務報表使用者不能僅關心營業損益及EPS的變化，在IFRS下，資產與負債公允價值的變動及其在附註中揭露的相關內容也要一併配合參閱，才能充分掌握企業價值變化的全貌。

# 資訊揭露要求增加

## Both in Depth and Width

- 四大表數字資訊 → 財務報表及附註整體資訊
- 附註揭露的內容含有更多有用的訊息
  - 財務風險管理資訊
  - 投資性不動產公允價值
  - 重大會計估計判斷 及不確定來源
  - 資本管理目標及政策
  - 未來發布之新準則對企業的影響



**上述資訊都是投資人評估公司價值的重要參考！**

# 三層級揭露範本

(格式 a)

金融商品公平價值之層級資訊

單位：新臺幣千元

以公平價值衡量之 金融商品項目	年 月 日				年 月 日			
	合計	第一層級	第二層級	第三層級	合計	第一層級	第二層級	第三層級
<b>非衍生性金融商品</b>								
<b>資產</b>								
公平價值變動列入損益之金融資產								
交易目的金融資產								
股票投資								
債券投資								
其他								
原始認列時被指定以公平價值衡量者								
備供出售金融資產								
股票投資								
債券投資								
其他								
其他金融資產								
無活絡市場之債務商品投資								
<b>負債</b>								
公平價值變動列入損益之金融負債								
<b>衍生性金融商品</b>								
<b>資產</b>								
公平價值變動列入損益之金融資產								
其他金融資產								
避險之衍生性金融資產								
<b>負債</b>								
公平價值變動列入損益之金融負債								
其他金融負債								
避險之衍生性金融負債								
合計								

註 1：本表旨在瞭解銀行衡量金融資產及金融負債公平價值之方法，其適用範圍包括公平價值變動列入損益之金融資產或負債、備供出售金融資產、其他金融資產項下之無活絡市場之債務商品投資、避險之衍生性金融資產或負債等。  
 註 2：第一層級係指金融商品於活絡市場中，相同金融商品之公開報價，活絡市場之定義依據財務會計準則公報第 34 號「金融商品之會計處理準則」第 5 段規定，係指符合下列所有條件之市場：(1)在市場交易之商品具有同質性；(2)隨時可於市場中尋得具意願之買賣雙方；(3)價格資訊可為大眾為取得。  
 註 3：第二層級係指除活絡市場公開報價以外之可觀察價格，包括直接（如價格）或間接（如自價格推導而來）自活絡市場取得之可觀察投入參數，例如：



Adobe Acrobat Document

# 信用風險釋例

## (四) 信用風險管理

信用風險係指交易對方違反合約義務並對本公司造成財務損失之風險。本公司之信用風險，主要係來自於營運活動產生之應收款項，及投資活動產生之銀行存款、固定收益投資及其他金融工具。營運相關信用風險與財務信用風險係分別管理。

### 營運相關信用風險

為維持應收帳款的品質，本公司已建立營運相關信用風險管理之程序。

個別客戶的風險評估係考量包括該客戶之財務狀況、信評機構評等、本公司內部信用評等、歷史交易記錄及目前經濟狀況等多項可能影響客戶付款能力之因素。本公司亦會在適當時機使用某些信用增強工具，如預付貨款及信用保險等，以降低特定客戶的信用風險。

截至九十九年十二月三十一日及一月一日，前十大客戶之應收帳款餘額占本公司應收帳款餘額之百分比分別為 58%及 64%，其餘應收帳款之信用集中風險相對並不重大。

### 財務信用風險

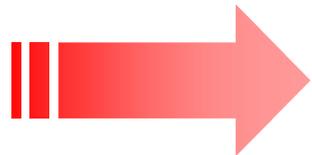
銀行存款、固定收益投資及其他金融工具之信用風險，係由本公司財務部門衡量並監控。由於本公司之交易對象及履約他方均係信用良好之銀行及具投資等級及以上之金融機構、公司組織及政府機關，無重大之履約疑慮，故無重大之信用風險。

資料來源：  
台積電99年擬制財報

# 資訊透明度及完整性之提升

## Off-Balance Sheet Info & Consolidated FS Required

- 資產負債表外的交易來隱藏虧損及負債的高度重視
- IFRS在資產負債表外交易項目的會計處理與揭露有較深入的著墨
  - 對特殊目的個體(SPE)具控制力，即應納入合併報表
  - 表外項目之最大信用風險暴險資訊揭露
- IFRS要求以合併財務報表為主要報表，個體報表為輔助報表
  - 集團企業日常交易資訊以合併為主
  - 月營收之公告亦以合併個體為主
  - 營運部門別資訊之揭露



**減少企業盈餘操縱及規避空間，強化財務報表品質！**

# IFRS財務報表簡介

# 3

# IFRS財務報表簡介

## 四大表名稱

現行財務報表名稱

資產負債表

損益表

股東權益變動表

現金流量表



IFRS財務報表名稱

資產負債表

綜合損益表

權益變動表

現金流量表

# IFRS財務報表簡介

## 綜合損益表

	現行損益表主要項目	IFRS綜合損益表主要項目
二者相同	營業收入、營業成本、營業毛利	營業收入、營業成本、營業毛利
	營業費用、營業利益	營業費用、營業利益
	營業外收入及支出	營業外收入及支出
	稅前淨利、繼續營業單位本期淨利、本期淨利	稅前淨利、繼續營業單位本期淨利、本期淨利
	每股盈餘	每股盈餘
刪除項目	非常損益	
	會計原則變動之累積影響數	
新增項目		其他綜合損益
		本期綜合損益總額

# IFRS財務報表簡介

## 綜合損益表

其他綜合損益項目

固定資產(無形資產)重估增值變動

精算損益(IAS19之確定福利計畫)

國外營運機構財務報表換算差異數

備供出售金融資產重衡量損益(IAS 39)

公允價值變動列入其他綜合損益之權益投資(IFRS 9)

現金流量避險屬有效避險部分之避險工具損益

所享有之關聯企業及合資之其他綜合損益份額

# IFRS財務報表簡介

## 綜合損益表(Cont.)

- 新增其他綜合損益項目
  - 充分揭露權益變化情況
  - 備供出售金融資產未實現損益及確定福利計畫精算損益等均應納入
  - 更能完整瞭解管理階層的經營績效
- 刪除非常損益及會計原則變動累積影響數項目
  - 原性質特殊且不常發生的損益，在IFRS下，仍視為正常營運風險
  - 如果有重大會計原則變動時，應該直接追溯重編前期財務報表
- 證券發行人財務報告編製準則(IFRS版本) – 綜合損益表範例



證券發行人財務報  
編製準則(IFRS版本)

# IFRS財務報表簡介

資產負債表-資產		資產負債表-負債及權益	
現行	IFRS	現行	IFRS
流動資產	流動資產	流動負債	流動負債
基金及投資	非流動資產	長期負債	非流動負債
固定資產淨額		其他負債	
無形資產		負債總計	負債總計
其他資產			歸屬母公司業主權益
		股本	股本
		資本公積	資本公積
		保留盈餘	保留盈餘
		股東權益其他項目	其他權益
			非控制權益
		股東權益總計	權益總計
資產總計	資產總計	負債及股東權益總計	負債及權益總計

改變分類方式

改變分類方式

以合併觀點表達

# IFRS財務報表簡介

## 資產負債表(Cont.)

- 改變分類方式
  - IFRSs下編製的資產負債表，注重協助投資人評估公司的流動性
  - 使公司投資人更能一目了然公司資產及負債狀況
- 以合併觀點表達
  - 少數股權 → 非控制權益
  - 非控制權益是指公司若與其他外部人共同合資成立的轉投資公司
- 證券發行人財務報告編製準則(IFRS版本) – 資產負債表範例



證券發行人財務報  
編製準則(IFRS版本)

# IFRS財務報表簡介

## 現金流量表

ROC 目前實務	IFRS	IFRS證券發行人財務報告編製準則
<p>資產負債表之「現金及約當現金」金額通常相等於現金流量表所調節之「現金及約當現金」。</p>	<p>現金包括庫存現金及活期存款。約當現金係指短期並具高度流動性之投資，該投資可隨時轉換成定額現金且價值變動之風險甚小。 [IAS 7 p6]</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>•資產負債表之「現金及約當現金」係指庫存現金、活期存款及可隨時轉換成定額現金且價值變動風險甚小之短期且具高度流動性之投資</li><li>•企業應揭露現金及約當現金之組成部分，及其用以決定該組成項目之政策</li><li>•現金流量表之所稱「現金及約當現金」係符合國際會計準則第七號公報之定義者</li><li>•證券發行人財務報告編製準則(IFRS版本) – 現金流量表範例</li></ul>  <p>證券發行人財務報告編製準則(IFRS版本)</p>

# IFRS財務報表簡介

## 現金流量表(Cont.)

- 重大修訂如下：
  - 從稅前損益為編製起始點
  - 利息收現及付現數、所得稅收現及付現數為單獨表達科目
  - 收取利息及股利與支付利息之分類由公司自行決定
    - 支付利息：得分類為營業現金流量或籌資現金流量
    - 收取利息：為營業現金流量或投資現金流量
    - 收取股利：得分類為營業現金流量或投資現金流量
  - 支付股利之分類各產業不同
    - 支付股利：得分類為營業現金流量或籌資現金流量。(一般/證券及期貨商)
    - 支付股利：限制僅得分類為籌資現金流量。(金控/銀行/票券)

# IFRS財務報表簡介

## 財務報表附註重大增訂

重大修訂	說明
國際財務報導準則之聲明	附註中 <u>應明確且無保留聲明</u> 財務報告之編製，係遵循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
通過財務報告之日期及通過之程序	根據IAS 10 之規定，期後事項係指資產負債表日至通過財務報告日間所發生之事項。 <u>通過財務報告日係指財務報表經過企業內部適當程序可向外界提出之日</u> ，原則上為董事會通過日。此規定與現行會計師查核報告日（通常指外勤工作完成日）視為財務報表提出日之定義不盡相同。 <b>→可能調整查核報告日！</b>
已採用或尚未採用本會認可之新發布、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	首次適用某一國際財務報導準則對當期或任何前期有影響、可能對當期或任何前期有影響，或可能對未來期間有影響，或企業尚未適用某項已發布但尚未生效之新國際財務報導準則時，應於財務報表揭露相關事項。

# IFRS財務報表簡介

## 財務報表附註重大增訂(Cont.)

重大修訂	說明
重大會計判斷、估計及假設，以及與所作假設及估計不確定性其他主要來源有關之資訊	須以有助於財務報表使用者了解管理階層對未來及估計不確定性之其他來源所作判斷之方式為之。若實務上不可行，則企業應揭露有合理可能(基於現有知識)下個財務年度之結果與假設不同而可能須對受影響之資產及負債進行重大調整。[IAS 1 p125]
管理資本之目標、政策及程序	企業除了資本結構之變動需揭露外，另應揭露企業管理資本之目標、政策及程序，包括有關其作為資本管理之項目之彙總量化資料及當期是否遵循所有外部所加之資本規範等資訊。[IAS 1 p134]
對財務風險之管理目標及政策	企業應揭露能使財務報表使用者評估企業於報導期間結束日因金融工具所產生之風險性質及程度之資訊。金融工具所產生之風險通常包括(但不限於)信用風險、流動性風險及市場風險。[IFRS 7 p31. 32]

# IFRS財務報表簡介

## 期中財務報導

每季出具報告之公司 - 以2013年第二季報告為例：

報表名稱	當期		前期	
資產負債表	2013/6/30	 證券發行人財務報 編製準則(IFRS版本)	2012/12/31 (IFRS新增)	2012/6/30*
綜合損益表	2013年1月 ~6月(累計)	2013年4月~6月 (當季) (IFRS新增)  證券發行人財務報 編製準則(IFRS版本)	2012年1月 ~6月(累計)	2012年4月~6月 (當季) (IFRS新增)
現金流量表	2013年1月 ~6月(累計)		2012年1月 ~6月(累計)	
權益變動表	2013年1月 ~6月(累計)		2012年1月 ~6月(累計)	

\*台灣編製準則考量投資人閱表習慣，故仍保留同期比較數據。

# 首次採用IFRSs

# 4

## 首次採用IFRSs

### – IFRS 1 精神

- ▶ 首次採用時，必需全面追溯採用所有在「報導日」(2013.12.31)已生效的IFRS公報
- ▶ 提供 20項會計處理項目，供首次採用者選擇是否豁免追溯調整的規定
- ▶ 規定有 6 項會計處理，首次採用者不得追溯採用
- ▶ 除了少部份在IFRS 1中明確指出可適用原本之過渡性條款的準則之外，其他準則的過渡性條款並不適用於首次採用者

# 首次採用IFRSs

## – 適用之IFRS公報



在「首次IFRS財務報表」中，所有會計期間均需採用一致之會計準則編製財務報表，除非在IFRS 1中另有排除規定。

# 首次採用IFRSs

## – 首次採用之豁免項目

### 豁免項目

1. 企業合併
2. 資產之認定成本
3. 員工福利
4. 累積換算差異數
5. 複合金融工具
6. 子公司、聯屬公司及合資公司使用與母公司不同之IFRS轉換日
7. 已認列金融工具之指定
8. 股份基礎給付

## 首次採用IFRSs

### – 首次採用之豁免項目(續)

#### 豁免項目

9. 保險合約

10. 屬於不動產、廠房及設備成本一部分之除役負債

11. 含有租賃之交易安排

12. 金融資產或金融負債在原始認列時之公允價值衡量

13. 特許服務交易安排

14. 借款成本

15. 母公司對子公司、聯屬公司及聯合控制公司之投資

16. 由客戶移轉之資產

17. IFRS 9 揭露之比較資訊（為短期以及有限之豁免）

## 首次採用IFRSs

### – 首次採用之豁免項目(續)

#### 豁免項目

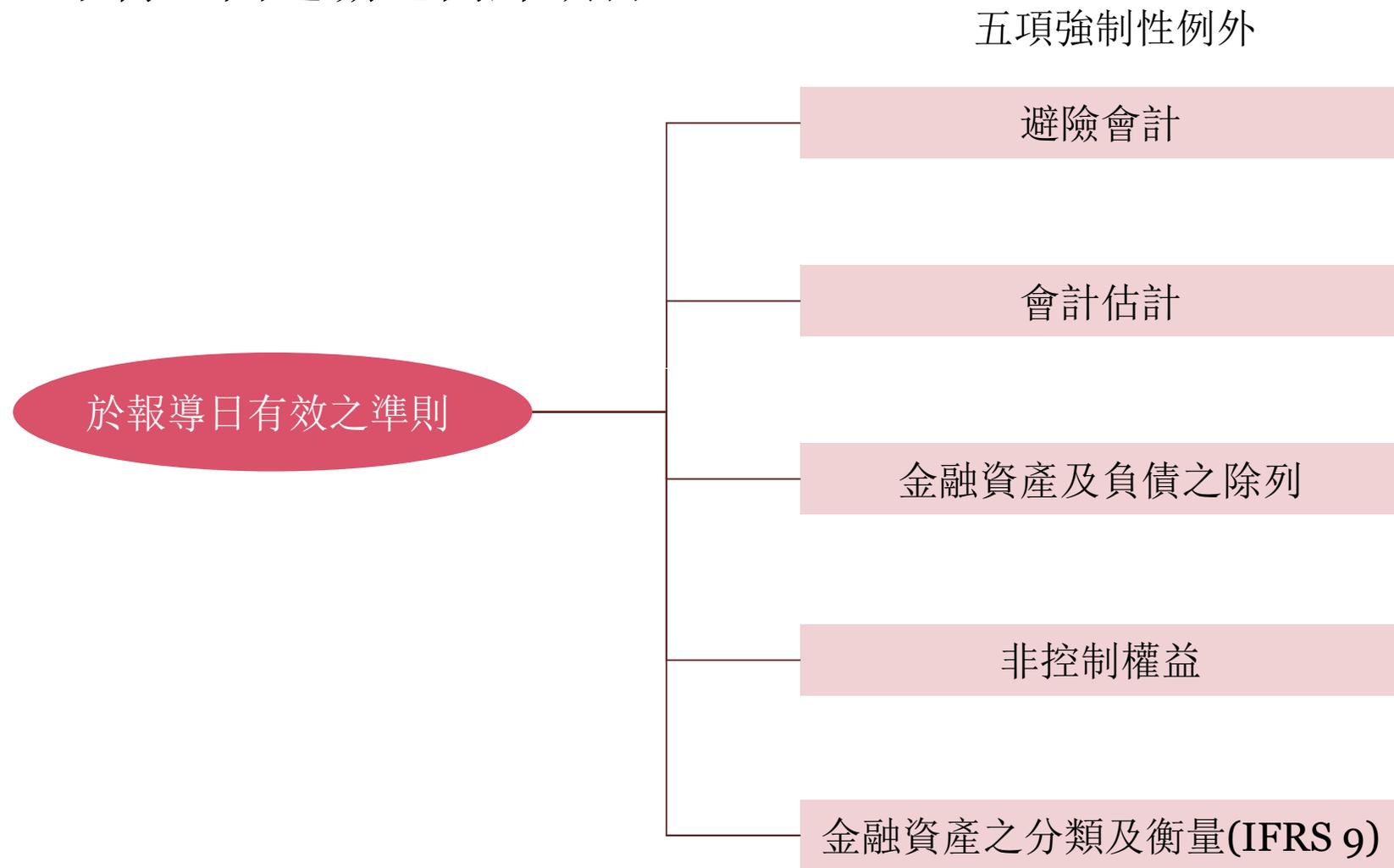
18. IFRS 7 揭露之比較資訊(為短期以及有限之豁免)

19. IFRIC 19 發行權益工具以消滅金融負債

20. 嚴重高度通貨膨脹下資產負債之應有成本(2010年發布)

# 首次採用IFRSs

## – 不得全面追溯之例外項目



## **IFRS 1** 豁免項目釋例

### – 企業合併

- IFRSs基本規定
  - 須追溯適用**IFRS 3**之規定至企業所有過去進行的購併交易，並按**IAS 36**與**IAS 38**規定，追溯處理可能之資產減損與其他對無形資產之會計處理
- IFRS 1之豁免：
  - 無須追溯至轉換日前發生之企業購併。
  - 假若企業個體對轉換日前之企業購併選擇追溯適用**IFRS 3**，則自提前適用日後「所有」之購併交易均須追溯適用

# IFRS 1 豁免項目釋例

## – 企業合併

收購日 所在年度	2011	2012	2013
ROC GAAP	ROC GAAP No.25	當年度之財報以 ROC GAAP No.25 處理	不適用
IFRSs	可依據IFRS 1 選擇豁免 →無須追溯調整	不可豁免 →為2013年之比較資訊時須依據 IFRS 3收購法 追溯調整	須依IFRS 3處理

# IFRS1 豁免選擇釋例

## (二) 國際財務報導準則第 1 號之豁免

國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」係說明當本公司首次採用國際財務報導準則作為編製合併財務報表之基礎時應遵循之程序。依據該準則，本公司須建立國際財務報導準則下之會計政策，且應追溯適用該等會計政策以決定轉換至國際財務報導準則日（一〇一年一月一日，轉換日）之初始資產負債表，惟該準則亦對追溯適用之原則提供若干選擇性豁免及強制性例外規定。本公司所採用之主要選擇性豁免彙總說明如下：

### 1. 企業合併

本公司對於一〇一年一月一日前發生之企業合併選擇不予追溯適用國際財務報導準則第 3 號「企業合併」。因此，於合併初始資產負債表中，企業合併所產生之商譽仍按一〇〇年十二月三十一日依我國一般公認會計原則所認列之金額列示。

### 2. 員工福利

本公司選擇將與員工福利計畫有關之所有累積精算損益於

資料來源：  
台積電101年第一季合併財報

# 重大議題：*IFRS*與法令規定

# 5

# 不動產、廠房及設備

## 認列及衡量

台灣編製準則規範不動產及設備之衡量模式。

- IAS 16允許企業針對不動產及設備選用「成本模式」或「重估價模式」進行續後衡量。
- IAS 16第51段規定固定資產之耐用年數，應以其實際預估使用期間或預計實際產出決定。固定資產之殘值與耐用年數，應至少每年評估一次。
- 金管會考量我國評價實務狀況，基於監理目的，爰規範**不動產、廠房及設備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。

# 投資性不動產

## 認列及衡量

台灣編製準則規範投資性不動產之衡量模式。

- 投資性不動產係指由業主或融資租賃承租人，以賺取租金收入、資本增值，或兩者兼具為目的，所持有之不動產，而不是為了使用該不動產來生產或提供商品或服務，或用於管理行政之而持有之不動產，亦非企業在正常之營運活動中出售所持有之不動產。
- IAS 40 允許企業選擇以「成本模式」或「公允價值模式」續後衡量。
- 台灣編製準則：僅得使用「成本模式」，附註應揭露公允價值之資訊。  
未來金管會將視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，預計於104年（第2階段採用IFRSs時程）前評估上開因素條件，以決定後續衡量是否可採公允價值。

# 無形資產

## 認列及衡量

台灣編製準則規範無形資產之衡量模式。

- IAS 38允許企業針對無形資產選用「成本模式」或「重估價模式」進行續後衡量。
- 金管會考量我國評價實務狀況，基於監理目的，爰規範**無形資產之後續衡量應採成本模式**。

# 不動產、廠房及設備 / 投資性不動產 / 無形資產 首次適用之認定成本

## ➤ IFRS 1 首次適用之規定：

IFRS 1之豁免：不動產、廠房及設備(或投資性不動產及無形資產)得以下列之一做為轉換日或重估日之認定成本：

- 轉換日之公允價值。
- 沿用先前一般公認會計準則之重估金額，為重估日之認定成本，如果該重估金額在重估日當時，大約相當於公允價值，或IFRS下之成本或折舊後成本，依一般或特定物價指數調整過後的金額。
- 沿用之前因特定事件(如民營化或股票公開發行)，將資產依當地一般公認會計準則以公允價值重估之金額。

# 不動產、廠房及設備 / 投資性不動產 / 無形資產 首次適用之認定成本(Cont.)

## 台灣編製準則規範首次適用認定成本之選擇！

### ➤ 投資性不動產

#### ◇ 以公允價值為認定成本之條件：

→ 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，且折現率應以公司之加權平均資金成本為準。

→ 以公允價值作為認定成本者，應由具備我國不動產估價師資格且符合相關條件之估價師進行鑑價。

#### ◇ 或得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：

→ 係指按所得稅法、土地法或平均地權條例所為之重估價金額。

## IFRS 1 豁免項目釋例 - 資產之認定成本

IFRS 1之豁免	證券發行人財務報告編製準則第25-26條
「不動產、廠房及設備」、「投資性不動產」及「無形資產」於符合特定條件時，得以公平價值或重估價值做為轉換日或重估日之認定成本	<ul style="list-style-type: none"><li>• 「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</li><li>• 「不動產、廠房及設備」：僅得選擇先前ROC GAAP之重估價值作認定成本</li></ul>

## **IFRS 1 豁免項目釋例**

### **– 資產之認定成本**

- 新生銀行持有座落於台北市博愛路面積合計為400坪之辦公室，屬100%出租之不動產，帳列「固定資產」項下，月租金收入50萬元，租賃期間15年，民國101年1月1日ROC GAAP帳面未折減餘額為**\$86,000,000**元(民國101年1月1日帳面價值\$120,000,000，累計折舊\$34,000,000)。
- 依專業估價者鑑估之101年1月1日公允價值**\$150,000,000**，假設15年後不動產處分價格為\$200,000,000，新生銀行的加權平均資金成本率為年利率10%。

## IFRS 1 豁免項目釋例

### – 資產之認定成本

- **A** 依專業估價者鑑估之民國101年1月1日公允價值\$150,000,000

- **B** 編製準則允許公允價值之上限計算：

[每期500,000，每期利率0.8333%，180期算出年金現值\$46,528,719]

[假設15年後不動產處分價格為200,000,000，以0.8333%利率，180期的複利現值係數為0.225 算出處分價格折現至今的現值\$45,000,000]

$$\$46,528,719 + \$45,000,000 = \$91,528,719$$

- 因為**A**大於**B**(上限金額)，故民國101年1月1日認定成本為**\$91,528,719**
- 轉換日時，此資產由原帳面價值\$86,000,000調整為\$91,528,719，差額則調整「未分配盈餘」

# 不動產、廠房及設備 / 投資性不動產 / 無形資產 首次適用之認定成本(Cont.)

## 台灣編製準則規範首次適用認定成本之選擇！

### ➤ 不動產及設備

僅得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。

→ 係指按所得稅法、土地法或平均地權條例所為之重估價金額。

### ➤ 無形資產

僅得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。

→ 係指按所得稅法、土地法或平均地權條例所為之重估價金額。

# 不動產、廠房及設備 / 投資性不動產 / 無形資產 首次適用之認定成本(Cont.)

下表為彙總台灣企業針對不動產、廠房及設備、投資性不動產及無形資產之會計處理：

會計項目	開帳			開帳後	
	不豁免(追溯適用各準則規定)	開帳豁免選項		續後衡量	公允價值之揭露
		重估價	公允價值		
不動產、廠房及設備	V	V	X	成本模式	鼓勵
投資性不動產	V	V	符合條件者	成本模式	強制
無形資產	V	V	X	成本模式	無

# 名詞定義

## 何謂主要管理階層?

A:主要管理階層(key management personnel)係指直接或間接擁有之規劃、指揮及控制該個體活動之權力及責任者，包括該個體之任一董事(不論是否執行業務)(whether executive or otherwise)。

公報中使用「otherwise」一詞，目的是為了涵蓋非執行董事、監督委員會以及對重大業務之規劃及指揮有責任者(不具董事職稱者)。

## GAAP difference:

「依公開發行公司年報應行記載事項」第十條規定，應揭露董事、監察人、總經理及副總經理之酬金資訊

# 法令規定與 IAS 39 之差異

## 未上市櫃股票之評價

### ➤ IAS 39 (與台灣34號公報一致)

- 無活絡市場報價之權益工具投資，於符合下列情況之一時，其公允價值能可靠衡量：
  - 1) 該工具之公允價值合理估計數之變異區間並非重大，或
  - 2) 區間內各估計數之機率能合理評估，並用以估計公允價值。
- 除上述之外，應以成本衡量。

### ➤ 目前之編製準則規定

- 未上市櫃股票應以成本衡量。

### ➤ IFRS編製準則規定

- 以成本衡量之金融資產，係指持有無活絡市場公開報價之權益工具投資，或與此種無活絡市場公開報價權益工具連結且須以交付該等權益工具交割之衍生工具，且其公允價值無法可靠衡量。

## 未分配盈餘增加

張三

- 聽說甲公司轉換IFRSs，未分配盈餘增加了50億耶！

李四

## 問題

公司轉換IFRSs所  
調增的未分配盈餘，  
可以分配給股東嗎？

金管會民國101年4月6日金管證發字第1010012865號令

首次採用IFRSs時，將股東權益項下之未實現重估增值，及累積換算調整數(利益)因選擇豁免項目而轉入保留盈餘部分，分別提列相同數額之特別盈餘公積



未實現重估增值



累換數歸零

## 釋例一

- 甲公司於轉換IFRSs時，依IFRSs規定原帳列「未實現重估增值」科目新台幣50億元必須轉入「未分配盈餘」科目
- 甲公司因轉換IFRSs導致「未分配盈餘」淨增加新台幣80億元
- 依金管會民國101年4月6日金管證發字第1010012865號令規定，甲公司於轉換日必須提列相同數額(新台幣50億元)之「特別盈餘公積」
- 「未實現重估增值」新台幣50億元轉入「未分配盈餘」後又必須提列「特別盈餘公積」，因此暫無法分配；但「未分配盈餘」其餘調增部分(新台幣30億元)並不受限制

金管會民國101年4月6日金管證發字第1010012865號令

轉換日因首次採用IFRSs產生之保留盈餘增加數不足提列時，得僅就因轉換採用IFRSs產生之保留盈餘增加數予以提列。



未實現重估增值



累換數歸零

## 釋例二

- 甲公司於轉換IFRSs時，依IFRSs規定原帳列「未實現重估增值」科目新台幣50億元必須轉入「未分配盈餘」科目
- 甲公司因轉換IFRSs導致「未分配盈餘」淨增加新台幣10億元
- 依金管會民國101年4月6日金管證發字第1010012865號令規定，甲公司於轉換日得僅提列新台幣10億元之「特別盈餘公積」
- 甲公司因轉換IFRSs導致「未分配盈餘」淨增加新台幣10億元但又必須提列「特別盈餘公積」，因此暫無法分配

金管會民國101年4月6日金管證發字第1010012865號令

嗣後公司因使用、處分或重分類相關資產時，得就原提列特別盈餘公積之比例予以迴轉分派盈餘。



未實現重估增值



累換數歸零

### 釋例三

- 甲公司於轉換IFRSs時，因「未實現重估增值」新台幣50億元轉入「未分配盈餘」科目，因此必須於轉換日提列新台幣50億元之「特別盈餘公積」
- 甲公司於2015年將此重估資產出售
- 甲公司得於2015年出售該重估資產時，將轉換日所提列之「特別盈餘公積」新台幣50億元轉回「未分配盈餘」，因此股東會得就此部份決議分派盈餘

---

***pwc.com/tw***

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers Taiwan, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2012 PricewaterhouseCoopers Taiwan. All rights reserved. In this document, “PwC” refers to PricewaterhouseCoopers Taiwan which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.