

【專題三】

配合推動國內企業接軌國際財務 報導準則（IFRSs）—修正證券 交易法及相關規定

程國榮（證期局
科長）

壹、前言

自主管機關金融監督管理委員會（下稱金管會）98年5月14日發布「我國會計準則直接採用國際會計準則之推動架構案」，迄今已近三年，國內第一階段導入IFRSs之企業包括上市（櫃）、興櫃公司及金管會主管之主要金融業（不含信用合作社、信用卡公司、保險經紀人及代理人）等，其財務報告即將於102年邁入新里程碑，對國內企業、投資人及監理機構而言，亦將產生深遠的影響。在全球主要財務會計準則—IFRSs不斷升溫下，國際上允許或強制要求當地企業直接採用IFRSs編製財務報告之國家持續增加至120個，此時企業應積極思考如何以更有效率、更快速以及更有競爭力之方式導入IFRSs。

除財務會計準則之接軌外，國內法制環境值此變革之際亦須與時俱進，同步與IFRSs接軌，方能順利達成預期目標。為配合國內公開發行公司採用IFRSs之時程，金管會已於98年研擬證券交易法修正草案報行政院，並於99年轉送立法院審議，全案於100年12月12日經立法院三讀通過，101年1月4日經總統公布實

施，其中包括第 14 條財務報告之編製、第 36 條財務報告之公告申報、第 165 條之 1 第一上市（櫃）公司之財務報告準用規定及第 183 條有關本次修正之實施日期等規定。

本文將先就國內證券交易法之修正背景、重點內容，以及修法後相關配套規範之研議進行介紹，另目前距離 102 年正式採用 IFRSs 只剩約半年多，文末將就企業導入 IFRSs 應注意之重點進行說明，以供國內企業參考。

貳、證券交易法修正重點

一、第 14 條：財務報告編製之規定

按證券交易法第 14 條第 2 項現行規定，前項財務報告之內容、適用範圍、作業程序、編製及其他應遵行事項之準則，由主管機關定之，金管會爰依此授權訂定「證券發行人財務報告編製準則」，規範國內公開發行公司財務報告之編製事宜。我國規劃公開發行公司自 102 會計年度起分階段採用 IFRSs，主要係為增加國內企業財務報告與國際之可比較性，藉此提升我國資本市場之國際競爭力，並使國內企業赴海外籌資，毋須重新依當地國會計準則重編財務報告，適度降低會計處理成本，近年來我國為與國際接軌，會計研究發展基金會（以下簡稱會基會）已積極參酌 IFRSs 研修財務會計準則公報，惟其內容仍與商業會計法（以下簡稱商會法）第六章「入帳基礎」及第七章「損益計算」有扞格之處，且未來採用 IFRSs 後，已無非常損益科目，且損益表將由綜合損益表取代，現行商業會計法第四章「會計科目及財務報表」之規定亦與 IFRSs 有不一致之處，此將造成我國直接採用 IFRSs 之困難，然金管會依法律授權訂定之證券發行人財務報告編製準則，於符合授權之內容、目的及範圍下，應較商業會計法優先適用，為明確起見，並利與 IFRSs 接軌，金管會爰研議修正證券交易法（以下簡稱證交法）排除商會法中與 IFRSs 不一致之第四章、第六章及第七章（以下就 IFRSs 與商業會計法之整體性差異分析如附表）。

項目	商業會計法	IFRSs
1. 資產、負債之主要分類不同	(第 27 條) 資產類區分流動資產、基金及長期投資、固定資產、遞耗資產、無形資產、其他資產等項。	資產及負債類均按流動與非流動區分。

項目	商業會計法	IFRSs
	負債類區分流動負債、長期負債、其他負債等項。	
2. 資產類組成不同	(第 27 條) 無「投資性不動產」、「生物資產」等科目	新增「投資性不動產」、「生物資產」等項目
3. 「非常損益」項目	(第 27 條、第 58 條) 會計科目包含非常損益類。	禁止使用。
4. 財務報表之組成	(第 28 條) 資產負債表、 損益表、 業主權益變動表、 現金流量表及附註。	財務狀況表、 綜合損益表、 權益變動表、 現金流量表及附註。 (依 100 年 12 月 22 日修正發布之證券發行人財務報告編製準則第 4 條，財務報表包括資產負債表、綜合損益表、權益變動表、現金流量表及附註)
5. 固定資產折舊方式不同	(第 46 條、第 47 條) 就個別資產之整體計提折舊	不動產、廠房及設備每一部分之成本相對於該項目之總成本若屬重大，則每一部分應單獨提列折舊。
6. 固定資產及無形資產重估價模式	(第 51 條、第 52 條) 商會法所允許之重估價金額非為公平價值(如公告現值)。	重估價金額為公平價值。 (依 100 年 12 月 22 日修正發布之證券發行人財務報告編製準則第 9 條，不動產、廠房及設備、投資性不動產及無形資產之後續衡量採成本模式)
7. 會計原則變動	(第 56 條) 商會法無追溯調整之規定	應調整最早比較期間之各項受影響權益組成部分之初始餘額，及所表達每一以前期間之其他比較餘額。
8. 長期工程合約之會計處理	(第 59 條) 長期工程合約之工程損益可合理估計者，應於完工期前按完工比	公司建造不動產出售，如顧客未能指定或變更建物之主要結構設計，公司不得依 IAS 11 採完工比

項目	商業會計法	IFRSs
	例法攤計列帳。	例法（或成本回收法）認列售屋利益，而應改依 IAS 18 商品買賣之收入認列原則。

二、第 36 條：財務報告公告申報之規定及例外

查依現行證券交易法第 36 條之規定，已依本法發行有價證券之公司，除經主管機關核准者外，應依下列規定公告並向主管機關申報：

- （一）於每會計年度終了後三個月內，公告並申報經會計師查核簽證、董事會通過及監察人承認之年度財務報告。
- （二）於每半會計年度終了後二個月內，公告並申報經會計師查核簽證、董事會通過及監察人承認之財務報告。
- （三）於每會計年度第一季及第三季終了後一個月內，公告並申報經會計師核閱之財務報告。

我國現行公司法係以個體財務報告為主體，未來採用 IFRSs 後，因 IFRSs 係以合併報表為規範主體，未來應採何種報表，前曾提「推動我國採用 IFRSs 專案小組」第 3 次會議決議，未來我國財務報告體制維持現行個體財務報告/合併財務報告雙軌制，惟資訊公開及監理層面將以合併財務報告為主要報表。依上開決議，未來採用 IFRSs 後，若金管會仍維持現行要求會計師對於次要報表（個體財務報告）出具簽證意見之確信程度高於主報表（合併財務報告），似不合理，爰擬修正證券交易法第 36 條有關期中財務報告之會計師簽證意見及財務報告申報期限。參酌各國財務報告發布及會計師查核深度之規範，彙整如下表。

國家		申報情形（期限）	報表主體	期中財報是否強制經會計師查核（核閱）
美國	本國公司	各季季報： 1.於 40 天內：符合大型優先適用或優先適用的公司 2.於 45 天內：其他	合併報表	是，惟無需出具意見書

國家		申報情形(期限)	報表主體	期中財報是否強制經會計師查核(核閱)
	外國公司	季報依母國規定		
香港	主板	半年度 2 個月	合併報表	否
	創業板	半年度及季報：45 天		
新加坡		半年度及季報：45 天	合併報表	否
日本		半年度及季報：45 天	合併報表	是
英國		半年度：2 個月	合併報表	否
韓國		半年度及季報：45 天	1.2011 年後： 總資產超過 3 兆韓圓的 公司應編製 合併報表 2.2013 年：所 有公司均應 編製合併報 表	半年度—核閱 季—核閱(總資產超 過 5,000 億韓圓的公 司)

經查國際間期中合併財務報告之會計師簽證意見，至多僅要求需經會計師核閱，且期中財務報告應經會計師核閱之國家，不論季報或半年報之申報期限，大多數均以四十五天為主。我國未來採用 IFRSs 後，為確保期中合併財務報告之確信度，且參酌國外作法，金管會爰修改證券交易法第 36 條，要求會計師對期中合併報告應出具核閱意見，申報期限則調整為 45 天。另因財務報告係屬公司重要財務文件，且公司董事依證券交易法第 20 條之 1 及第 174 條規定，對不實財務報告須負民、刑事責任，為提升公司治理，爰規定期中財務報告均應提報董事會。

為期明確，一併將現行證券交易法第 36 條第 1 項序文「除經主管機關核准」酌修為「除情形特殊，經主管機關另予規定」，並於第 2 項納入規定，第 1 項所定情形特殊之適用範圍、公告、申報期限及其他應遵行事項之辦法，授權主管機關定之，即授權主管機關於有特殊情形時，得另行規定年度財務報告公告及申報期限。

三、第 165 條之 1：第一上市（櫃）及興櫃公司財務報告、會計主管及內部控制制度等規定

為促進證券市場國際化，俾使依外國法律組織登記之公司來我國募集發行有價證券之規範更明確，同時強化相關監理機制運作與保障投資人權益，本次證券交易法之修正亦納入「外國公司」之規定，為保障投資人及兼顧監理機制之平衡性，並考量外國公司所發行之股票於首次經證券交易所或證券櫃檯買賣中心同意上市、上櫃或登錄興櫃時，其股票未在國外證券交易所交易者（即第一上市櫃及興櫃外國公司），因其並未受外國證券主管機關相當之監理，爰將其編製及定期公告申報財務報告、會計主管之資格條件與持續進修、內部控制制度、資金貸與及背書保證以及財務預測之規範等事項納入金管會之監督及管理，準用證券交易法第 14 條、第 14 條之 1、第 36 條及第 36 條之 1 之規定。

四、第 165 條之 2：第二上市（櫃）財務報告之規定

考量證券交易法修正條文第 165 條之 1 以外之外國公司所發行股票或表彰股票之有價證券已在國外證券交易所交易者或符合主管機關所定條件之外國金融機構分支機構及外國公司之從屬公司，因其已受外國證券主管機關相當之監理，爰於證券交易法第 165 條之 2 納入準用證券交易法第 14 條第 1 項、第 3 項及第 36 條第 1 項至第 6 項之規定。

五、第 183 條：有關本次修正之實施日期

配合國內推動企業導入 IFRSs 時程之政策規劃，爰於證券交易法第 183 條修正條文中將第 36 條第 1 項第 2 款有關配合採用國際會計準則之政策，規定自 102 會計年度施行（若屬曆年制之公司，應自 102 年 1 月 1 日起適用修正條文第 36 條第 1 項第 2 款規定；若屬非曆年制之公司，以四月制為例，應於 102 年 4 月 1 日起開始適用）。至於其他有關第 14 條財務報告之編製、第 36 條第 2 項情形特殊之適用規定及第 165 條之 1 有關第 1 上市(櫃)、興櫃公司財務報告等規定，均自證券交易法公布日實施。

參、證券交易法修正通過後，涉及未來企業財務報告編製、公告申報、內部控制及會計主管資格條件等相關法令規定

證券交易法修正通過後，將使企業財務報告之相關監理制度與國際之潮流趨勢之融合往前邁進一大步，但法律之執行仰賴更細部之子法等以期落實，是以目前仍

有多項子法及其他相關法規尚待進一步研議，以使國內接軌 IFRSs 之法制環境更臻完善，以下就相關內容進行說明：

一、涉及證券交易法相關子法部分

除第一階段導入 IFRSs 之企業於 102 年適用修正後證券交易法相關規定之外，第二階段適用 IFRSs 之公開發行公司，以及準用國內證券交易法相關規定外國公司等，其適用之細部規定亦須仰賴子法等規範，範圍包括證券交易法第 36 條第 2 項訂定有關情形特殊之適用範圍、公告、申報期限及其他應遵行事項之辦法；證券交易法施行細則；發行人證券商證券交易所會計主管資格條件及專業進修辦法；公開發行公司建立內部控制處理準則授權規定發布函令方式修正內部稽核人員資格條件及進修規定；公開發行公司資金貸與及背書保證處理準則；公開發行公司資金貸與及背書保證處理準則；公開發行公司公開財務預測資訊處理準則等。

二、涉及所得稅法部分

按所得稅法第 66 之 9 等規定，自 87 年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅。所稱未分配盈餘，自 94 年度起，係指營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，是以營利事業有關未分配盈餘加徵所得稅之計算基礎，係以商業會計法規定處理之稅後純益為基礎，在證券交易法第 14 條修正後，導入 IFRSs 之企業財務報告之編製已排除商業會計法第四章、第六章及第七章，其所得稅之計算基礎，須修正所得稅法加以釐清，俾利企業 102 年正式接軌 IFRSs。

三、涉及商業會計法部分

依目前國內推動公開發行公司分兩階段導入 IFRSs，非公開發行公司並未在金管會規劃之列，惟國內非公開發行之中小企業對國內經濟之貢獻亦不容忽視，且非公開發行公司一方面多由國內上市（櫃）、興櫃及主要金融業所轉投資，基於集團合併報表編製，須採用 IFRSs；另一方面，非公開發行公司基於轉上市（櫃）或興櫃之需，亦有採用 IFRSs 之必要，經濟部雖於 101 年 1 月 9 日以經商字 10052403720 號解釋令，擴大解釋商業會計處理準則第 2 條所規定之一般公認會計原則，包括「經行政院金融監督管理委員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」，惟此部分仍涉及商業會計法之配套修正，以利國內中小企業與國際潮流接軌。

肆、當前企業導入 IFRSs 之工作重點

配合我國公開發行公司採用國際會計準則，金管會刻正配合證券交易法等研議法規機制之調整，預期對提升我國資本市場之國際評比並吸引外資投資國內資本市場有重大助益。此外，為達成企業於 102 年如期產製 IFRSs 財務報告之政策目標，金管會除透過 IFRSs 推動專案小組與 4 個分組戮力執行各項工作外，在去（100）年更積極推行一連串措施，包括建立加強企業導入 IFRSs 之控管機制、製作 IFRSs 轉換釋例，以及舉辦各項大型宣導與研討會等，在各界的努力之下，企業執行 IFRSs 導入工作已步上軌道。

企業在推動 IFRSs 工作上，計有下列 12 項重要工作，包括：1「成立專案小組」、2「訂定採用 IFRSs 轉換計畫」、3「完成現行會計政策與 IFRSs 差異之辨認」、4「完成 IFRSs 合併個體之辨認」、5「完成 IFRS 1 各項豁免及選擇對公司影響之評估」、6「完成資訊系統應做調整之評估」、7「完成內部控制應做調整之評估」、8「決定 IFRSs 會計政策」、9「決定所選用 IFRS 1 之各項豁免及選擇」、10「編製 IFRSs 開帳日資產負債表」、11「完成編製 IFRSs2012 年比較財務資訊之編製」、12「完成相關內部控制之調整」。

其中最重要的項目包括：3「完成現行會計政策與 IFRSs 差異之辨認」、8「決定 IFRSs 會計政策」、9「決定所選用 IFRS 1 之各項豁免及選擇」、10「編製 IFRSs 開帳日資產負債表」，企業針對第 3、8、9 項原則上應於 100 年 12 月底前完成、第 10 項宜於 101 年 3 月底前完成。

（一）儘速完成「編製 IFRSs 開帳日資產負債表」

企業應重視 IFRSs 開帳日資產負債表之編製，以透過本項工作之完成執行下列重要轉換工作：

第一、檢視各項 IFRSs 導入工作之完成程度

透過報表之編製評估過去二年半以來各項導入工作之執行結果，如現行會計政策與 IFRSs 差異之辨認、IFRSs 會計政策選擇及首次採用 IFRSs 之豁免選擇、資訊系統與內部控制調整之評估等事宜。

第二、實際模擬 IFRSs 帳務處理及報表產製之作業流程

透過開帳日資產負債表之編製，模擬未來報表產生之作業流程、系統設計等。

第三、評估首次採用 IFRSs 對企業產生之衝擊並預為因應

尤其是首次採用 IFRSs 對於保留盈餘之影響，企業在 101 年及 102 年分別配發 100 年及 101 年盈餘時雖然仍以國內現行會計準則編製之報表為基礎，但企業仍宜充分考量首次採用 IFRSs 之影響，以避免在轉換日保留盈餘減少下分配過多之盈餘，衝擊企業之財務穩健度。

第四、達成如期產製 102 年各期 IFRSs 財務報告之最終目標

企業在 102 年正式採用 IFRSs 時編製財務報告，101 年 1 月 1 日開帳數將於 102 年各期資產負債表中顯示，儘早完成開帳日資產負債表之編製，有助於目標之達成，並於 101 年採雙軌並行，以 IFRSs 進行帳務處理俾利賡續之會計資訊產製。

(二)「編製 IFRSs 開帳日資產負債表」應注意重點

在 101 年開始，國內財務會計準則與 IFRSs 進入雙軌並行之際，僅就下列重點提醒國內企業注意，以利企業及時完成編製 IFRSs 開帳日資產負債表之目標：

1. 確保集團會計政策選擇之一致性

基於未來導入 IFRSs 後，企業係以合併報表為主、個體報表為輔，而納入集團合併報表之個體會計政策應一致，企業應儘快與集團內合併個體協商，以調和會計政策之選擇。

2. 掌握編製財務報表編製之相關規定

應注意監理法規中對於特定資產及負債等項目之會計處理規範，如證券發行人財務報告編製準則中對於資產、負債及權益項目之分類；不動產、廠房及設備、投資性不動產、無形資產、探勘及評估資產之後續衡量應採成本模式；認定成本之選擇與資產鑑價之規定；金融資產於 IFRSs 轉換日豁免選擇之範圍及適用狀況；盈餘分配之限制等。

逐號公報審視，並依企業營運活動之經濟實質進行專業判斷，以為適當之會計政策及首次適用之豁免選擇，會計政策重點包括：收入認列（聯結交易或代理；客戶忠誠計劃；信用卡累積點數）；工程合約（完工百分比法或成本回收法）；租賃；員工福利（累積帶薪假；退休計畫之精算損益；）；慣例交易（交易日或交割日）；存貨；金融資產、負債之分類及續後衡量；聯合控制個體等。

首次適用之豁免選擇重點包括：匯率變動累積換算差異數、企業合併、認定成本、累計精算損益、股份基礎給付等。

3. 嚴格控管開帳資料之正確性

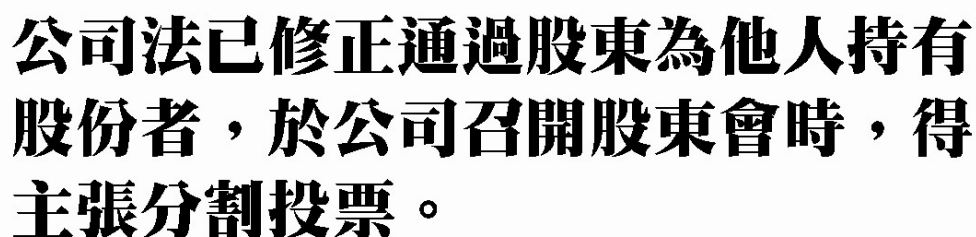
企業在完成開帳日資產負債表後，宜先與輔導會計師或簽證會計師加強溝通討論，以確保內容之妥適性。另編製開帳日資產負債表係導入 IFRSs 之重要工作，企業應將轉換工作之執行結果提報董事會，以符合公司治理。

4. 加強資訊揭露之及時性、攸關性與完整性

配合我國推動採用 IFRSs，金管會已規範自 102 年採用 IFRSs 之公司，應於 100 年年度財務報告及 101 年第 1 季、上半年度、第 3 季及年度財務報告附註揭露採用 IFRSs 計畫之重要內容及執行情形；目前會計政策與未來依 IFRSs 所使用之會計政策二者間可能產生之重大差異；首次採用 IFRSs 規定之會計政策選擇等。另轉換過程中取得評估或測試之完整具體財務影響數，且對股東權益或證券價格有重大影響者，應洽會計師表示意見，並於提報董事會後依規定發布重大訊息。

伍、結語

配合證券交易法及相關法令規定之修正，企業宜審慎評估因應，例如在未來採用 IFRSs 後，第 1 季及第 3 季之財務報告係指合併報告，須經會計師核閱及提報董事會，且於 45 日內提出，企業應及早規劃財務報告編製、提董事會等相關作業程序，以免違反規定。因應 IFRSs 時代來臨，企業宜依轉換計畫按部就班執行，以循序完成各項工作，以達成於 102 年產製 IFRSs 財務報告之目標，經營階層亦應重視轉換過程及正式採用 IFRSs 後之公司治理架構，以及內部控制與內部稽核制度之規劃與執行，俾使企業透過財務資訊之全面升級，為公司創造更高之價值與競爭力。



公司法已修正通過股東為他人持有股份者，於公司召開股東會時，得主張分割投票。