

## 【專題三】



# 版本升級，全面啟動 - 證券發行人財務報告編製準則 及其他法令修正重點

程國榮 ( 證期局會計 )  
審計組科長

## 壹、前言

為提升財務資訊之品質並持續與國際接軌，金管會前於 103 年 1 月 28 日發布「我國全面升級採用國際財務報導準則版本之推動架構」，推動我國企業（包括已採用 IFRSs 及預計於 104 年採用 IFRSs 之公開發行公司）於 104 年全面升級採用 2013 年版 IFRSs，並配合調整證券發行人財務報告編製準則（下稱編製準則）及其他相關法令規定，俾利企業遵循。

## 貳、證券發行人財務報告編製準則修正重點

金管會於 103 年 8 月 13 日修正發布編製準則共計 22 條條文，多數條文係配合 IFRSs 升級至 2013 年版本，爰參酌 IFRSs 增修訂公報內容修正，自本 (104) 會計年度施行；其餘條文則係因應上市（櫃）及興櫃公司採用 IFRSs 編製財務報告已一年餘，爰配合國內實施 IFRSs 情形檢討現行規定以提升財務報告透明度及監理，自發布日施行，修正重點分述如下：

一、配合 IFRSs 版本升級，修正相關規定及援引之公報：

（一）資產面：

1. 追溯適用會計政策、追溯重編或重分類應額外表達之資訊，增加重大性之規定：配合 IAS1 規定，釐清追溯適用會計政策、追溯重編或重分類財務報告之項目時，僅於對前期期初資產負債表之資訊具重大影響之情形下，須加編前期期初之資產負債表。
  2. 修正子公司及聯合協議之認定所援引之公報：配合 IFRS10 及 IFRS11 二號新公報，修正子公司及聯合協議之認定標準及所援引之公報。
  3. 修正採用權益法之投資之相關規定：配合 IFRS11 刪除合資權益得採比例合併法之規定，且 IAS28 對部分關聯企業與合資之投資提供適用權益法之豁免，另配合原 IAS31 已被 IFRS11 取代，修正「採用權益法之投資」之定義及所援引之公報。
  4. 納入聯合協議之相關規定：配合 IFRS11 將聯合協議區分為「聯合營運」或「合資」，分別明定其會計處理，屬聯合營運者，應按合約協議及所適用之 IFRSs 公報認列聯合營運之資產、負債、收入及費用；屬合資者，應依 IAS28 及編製準則相關規定採權益法處理。
- (二) 負債面—明定「指定為透過損益按公允價值衡量之金融負債」，其公允價值變動中屬企業信用風險所產生者須列為其他綜合損益：

依 IFRS9<sup>1</sup> 第 5.7.1(c) 及 5.7.7 至 5.7.9 段規定，企業須將指定為透過損益按公允價值衡量之金融負債之公允價值變動金額中，屬該負債之信用風險變動者列報於其他綜合損益，剩餘之公允價值變動金額應列報於損益。惟若適用上開規定會引發或加劇損益之會計配比不當，或該負債係屬放款承諾或財務保證合約，企業應將所有利益及損失列報於損益中。另依同公報第 7.1.2 段規定，企業可單獨提前適用此部分規定而無須提前適用 IFRS9 之其他規定。為增加企業金融負債表達之合理性，編製準則爰規定企業應將此類負債按前揭規定辦理，並針對外界問題增訂以下重要問答規定：

1. 原列入「指定為透過損益按公允價值衡量之金融負債」不得重新指定或撤銷指定：

考量此類金融負債僅公允價值變動屬信用風險產生者須認列於其他綜合損益與 2010 年版之規定有異，金融工具分類與衡量之其他規定仍應

1 係 IASB 於 2014.7.24 發布，預定於 2018.1.1 生效之版本。有關 IFRS9 確切之實施日期及 IFRS9 首次全面適用時之過渡規定，金管會將評估後另行規定。

依 IAS39 辦理，且金融負債指定為透過損益按公允價值衡量之條件並無差異，基於財務報告表達之一致性，企業於 104 年 1 月 1 日適用此部分規定時原則應延續 103 年財務報告中金融負債之分類處理（但如原分類錯誤者應依 IAS8「會計政策、會計估計變動及錯誤」相關規定辦理）。

## 2. 初次適用日之調整：

(1) 應追溯適用：企業應以初次適用日（104 年 1 月 1 日）存在之事實及情況為基礎，決定將信用風險所導致之公允價值變動認列於其他綜合損益是否會引發或加劇損益之會計配比不當，並以該決定為基礎追溯適用。

(2) 可選擇是否調整比較期間：企業於 104 年追溯適用時，應依下列方式之一處理比較期間（103 年）之財務數據：

A. 將過去期間屬信用風險導致之公允價值變動數，由保留盈重分類至其他權益，並調整 103 年比較期間之財務報表；

B. 不調整 103 年比較期間之財務報表，將差異數調整 104 年 1 月 1 日之期初保留盈餘。

## 3. 「指定按公允價值衡量之金融負債信用風險變動影響數」後續不得重分類至損益：

企業應將其他綜合損益中屬企業自身信用風險變動所產生者，認列於綜合損益表中「後續不得重分類至損益」之類別項下，並於該負債除列時始得轉入保留盈餘。

## 4. 揭露事項：

企業除應揭露是否單獨適用有關自身信用風險變動之損益認列規定外，應持續依 IFRS7<sup>2</sup> 第 10 段至第 11 段規定揭露，包括該金融負債之累積公允價值變動中歸因於信用風險變動之金額、該期間累積利益或損失於權益內之移轉金額及理由、衡量信用風險變動所使用方法之詳細說明等資訊。

### （三）權益面：

1. 明定「確定福利計畫之再衡量數」認列及表達之規定：因 IAS19 未明確

2 係指 IFRS7 配合 IFRS9 修正之 2015 年版本。

規定「確定福利計畫之再衡量數」應轉入保留盈餘，爰明定企業得自行選擇其會計政策係轉入保留盈餘或其他權益，選擇認列於其他權益者，後續不得重分類至損益或轉入保留盈餘。

2. 新增非控制權益衡量及揭露之規定：配合 IFRS3 修正非控制權益得選擇採帳面價值衡量之條件，新增非控制權益衡量之規定，另配合 IFRS12 新增揭露具重大性之非控制權益之子公司及該非控制權益等資訊。

(四) 其他綜合損益－應按後續是否重分類至損益分別表達：配合 IAS1 規定，明定其他綜合損益之各組成部分應按性質區分為「後續可能重分類至損益者」（如：國外營運機構財務報表換算之兌換差額、備供出售金融資產未實現評價損益、現金流量避險中屬有效避險部分之避險工具利益及損失等）及「後續不重分類至損益者」（如：重估增值、確定福利計畫之再衡量數、金融負債信用風險變動之影響數等）二組表達；另因 IAS1 已刪除原「採用權益法認列之關聯企業及合資之其他綜合損益份額」之單行項目，爰併入其他綜合損益項下，亦應按後續是否重分類至損益分別表達。

(五) 附註事項：

1. 修正員工福利資訊之揭露：企業應依 IAS19 揭露確定福利計畫對未來現金流量之金額、時點及不確定性之影響等員工福利資訊。
2. 新增公允價值資訊之揭露：企業應依 IFRS13 規定揭露重複性（如：須於每一資產負債表日按公允價值衡量之投資性不動產）或非重複性（如：待出售資產）按公允價值衡量之資產及負債資訊、及其相關之評價技術（如：係採收益法評價）、評價所使用之參數或假設等資訊，並應加強揭露使用重大不可觀察輸入值（公允價值第三等級）相關資訊，如期初至期末餘額之調節及對損益及其他綜合損益之影響等。

(六) 配合公報用語酌調文字：如將「無活絡市場之債券投資」調整為「無活絡市場之債務工具投資」、「當期所得稅資產（負債）」調整為「本期所得稅資產（負債）」、「合資控制」調整為「合資權益」等。

二、配合 IFRSs 實施情形，檢討現行規定：

(一) 明定子公司應納入編製合併財務資訊之會計制度：配合採用 IFRSs 後，係以合併財務報告為主，增訂會計制度應配合合併財務報告編製之需求訂定，並明定發行人應督導各子公司配合辦理。本條規定自 104 會計年度起施行，故企業最遲應於 104 年 1 月 1 日前督導子公司完成會計制度之修訂。

- (二) 釐清估計變動之程序：會計估計變動無須計算追溯調整之影響數，惟仍應遵循洽簽證會計師就合理性分析並出具複核意見，提報董事會決議通過及監察人承認後公告申報等程序。
- (三) 將定期存款納入「現金及約當現金」之範圍：定期存款若符合可隨時轉換成定額現金且價值變動之風險甚小之條件，亦得分類為現金及約當現金。三個月以上之定期存款則回歸 IAS 7 判斷其是否符合「現金及約當現金」之定義。
- (四) 釐清應收票據及帳款之除列及揭露：應收票據及應收帳款是否除列，應依 IAS39 相關規定判斷其風險及報酬與控制之保留程度，評估是否符合除列條件，並依 IFRS7 規定揭露。
- (五) 待出售非流動資產展延出售期限不宜過長：若分類為待出售之資產或處分群組不再符合 IFRS5 規定之條件，應停止將該資產或處分群組分類為待出售，另分類為待出售之資產或處分群組期間不宜過長，若依公報規定展延出售期間者，原則上自分類日起二年內仍無法完成出售時，應停止分類為待出售。
- (六) 新增自用不動產轉換為投資性不動產之「不動產重估增值」之權益項目：不動產、廠房及設備因用途改變而轉列按公允價值衡量之投資性不動產者，於轉換時產生之「重估增值」，應累積於其他權益，重估增值後續不得重分類至損益，而應直接轉入保留盈餘。
- (七) 新增重大外幣資訊之揭露：
- 為利報表使用者評估企業匯率風險，爰參考會計基金會 100 年 2 月 18 日基秘字第 046 號函及相關問答集，新增有關重大影響之外幣資產與負債資訊之揭露項目，包括貨幣性及非貨幣性項目之外幣暴險金額、幣別、匯率及貨幣性項目之兌換損益等。
- 揭露兌換損益時，企業應按有重大影響之外幣幣別分別揭露資產負債表中具重大影響之外幣貨幣性項目之兌換損益金額。企業得選擇按外幣帳面金額、原幣金額或其他更有系統方式揭露兌換損益，並清楚敘明其包含未實現或全部兌換損益(含已實現及未實現)。如外幣交易或集團功能性貨幣種類繁多，實務上無法按各重大影響之外幣別揭露，亦得彙整揭露，並於附註中明確說明。
- (八) 新增期中財務報告最低應揭露事項：考量國內產業特性、閱表者之需求及



基於監理需要，明定期中財務報告最低應揭露事項除依 IAS34 規定揭露外，應額外依編製準則規定揭露 IFRSs 增修訂公報之影響、金融工具所產生之風險及風險管理、應收款項之帳齡分析及備抵呆帳變動情形、具重大影響之外幣資產與負債，及外幣貨幣性項目匯率風險之敏感度分析等資訊。

- (九) 新增員工人數之揭露：為配合推動鼓勵企業加薪政策並使員工福利相關資訊揭露更完整透明，於重要會計項目明細表新增員工人數之揭露規定，自編製準則發布日起適用。故企業自編製 103 年度個體財務報告起，應於「本期發生之員工福利、折舊、折耗及攤銷費用功能別彙總表」附表下加註員工人數，且計算基礎應與員工福利之計算基礎一致。
- (十) 配合法制作業調整條文結構：為求法規清楚明確，調整資產、負債、權益、損益條文內容結構，並配合調整相關條文援引之項、款、目次。

### 參、其他法令修正重點

配合 IFRSs 版本升級及上開編製準則之修正，金管會於 103 年 9 月 19 日修正「公開發行公司財務報告公告申報檢查表」(下稱檢查表)，修正重點如下：

#### 一、配合編製準則第 9 條規定修正：

- (一) 就應收帳款及票據業經貼現或轉讓者，應就其風險及報酬與控制之保留程度，評估是否符合國際會計準則第 39 號除列條件，並應依國際財務報導準則第 7 號規定揭露。
- (二) 就已分類為待出售非流動資產及待處分群組，若不再符合國際財務報導準則第 5 號規定條件時，或依國際財務報導準則第 5 號規定展延出售期間，自分類日起 2 年內無法完成出售時，是否停止將該資產或處分群組分類為待出售。
- (三) 新增透過損益按公允價值衡量之金融資產及金融負債等項目，是否依國際財務報導準則第 13 號規定，就透過損益按公允價值衡量之金融負債，屬信用風險所產生之公允價值變動應認列於其他綜合損益。

#### 二、配合編製準則第 11 條第 1 項第 2 款修正，新增非控制權益之衡量與揭露相關規範。

#### 三、配合編製準則第 11 條第 1 項第 2 款及第 12 條第 4 項第 8 款規定，確定福利計畫再衡量數後續不得重分類至損益，如轉入其他權益者不得重分類至損益或保留盈餘，並應揭露相關事項。

- 四、配合編製準則第 60 條第 1 項第 2 款修正，新增非控制權益之衡量與揭露相關規範。
- 五、配合國際會計準則第 19 號，明定確定福利計畫再衡量數得納入其他綜合損益之情形，並明訂後續不得重分類至損益，如轉入其他權益者，後續期間不得重分類或轉入損益或保留盈餘，及相關應揭露事項。
- 六、配合編製準則新增第七章（第 28 條）聯合協議，新增聯合協議之檢查項目。
- 七、配合編製準則第 20 條第 2 項修正增加季報檢查事項，應於附註揭露外幣匯率風險及應收帳款帳齡分析等情形。
- 八、部分項目酌作文字修正及調整：
  - （一）配合編製準則第 9 條及第 21 條修正，考量無活絡市場報價之金融工具可能包括具債務性質者，將無活絡市場之「債券投資」修正為「債務工具投資」。
  - （二）配合國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」修正編製準則 17 條第 1 項第 1 款至第 3 款文字，將檢查表「合資控制」調整為「合資權益」。
  - （三）配合國際會計準則第 27 號有關合併財務報告之規定已被國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」取代，配合修正援引該號公報之相關文字。
  - （四）配合國際會計準則第 1 號及第 28 號文字調整，並將「當期」修正為「本期」。

## 肆、結語

本次配合國內升級至 2013 年版 IFRSs 修正編製準則有關資產、負債、權益、其他綜合損益相關會計項目之認列、衡量及揭露規定，並配合調整財務報告公告申報檢查表項目，將於企業申報 104 年財務報告時開始適用，因修正幅度較大，建議企業應及早瞭解法令修正重點以規劃因應措施，若有涉及自願變動會計政策者，應注意依編製準則第 6 條規定提報董事會並公告申報，並應於 103 年底前完成版本差異對財務資訊之影響評估，於 103 年度財務報告中揭露，評估結果對股東權益有重大影響者，應依規定發布重大訊息並加強與利害關係人之溝通。此外，會計項目及代碼已於 103 年底配合編製準則修訂，企業可參考檢視資訊系統及內部控制制度是否須配合調整。

另為協助企業順利完成版本升級，金管會前於 103 年成立版本升級工作小組，除針對實務問題發布 2013 年版 IFRSs 問答集供外界參考外，亦針對特定議題提供多項指引及釋例，置於「國際財務報導準則 (IFRSs)」專區版本升級項下，建議企業可多加參考利用。