

# 證券發行人財務報告編製準則問答集

112年1月19日修訂

註：

本問答集係更新及彙整下列問答集內容：

- 1.有關證券發行人財務報告編製準則第 6 條會計政策會計估計變動處理問答集 (106.7.6)
- 2.證券發行人財務報告編製準則第 24 條之併購後預期效益與實際營運情形有重大差異時應揭露事項 (106.1.9)
- 3.有關發布新修正證券發行人財務報告編製準則及相關解釋函令問答集 (104.1.19)
- 4.有關開放投資性不動產後續衡量選擇公允價值模式問答集 (103 年 3 月修訂)
- 5.有關採用 IFRSs 後企業編製財務報告應注意事項問答集 (102 年 10 月修訂)

## 目錄

- 壹、第 2 條(會計制度之訂定) (第一題)
- 貳、第 6 條(會計政策及會計估計值變動程序) (第二題)
- 參、第 9 條(應收帳款及投資性不動產) (第三題至第十題)
- 肆、第 10 條(指定透過損益按公允價值衡量之金融負債) (第十一題)
- 伍、第 15 條(具重大不確定性影響之揭露) (第十二題至十三題)
- 陸、第 17 條(母子公司及子公司間之重大交易事項資訊) (第十四題)
- 柒、第 18 條(關係人交易資訊之揭露) (第十五題)
- 捌、第 20 條(期中財報之揭露) (第十六題至第十九題)
- 玖、第 23 條(會計項目明細表) (第二十題至第二十一題)
- 拾、第 24-2 條(企業合併) (第二十二題)
- 拾壹、其他相關議題 (出售資產後再買回是項資產之會計處理及揭露) (第二十三題)

## 壹、第 2 條(會計制度之訂定)

一、證券發行人財務報告編製準則(下稱編製準則)則第 2 條規定發行人之子公司亦須因應編製合併財務報告之需要及集團會計政策之一致性訂定會計制度，企業並應督導子公司訂定其會計制度，最遲應於何時完成？

答：依編製準則第 31 條規定，第 2 條修正規定係自 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。

## 貳、第 6 條(會計政策及會計估計值變動程序)

二、若公開發行公司之(非公開發行)子公司擬自願變更會計政策或會計估計值，是否需依編製準則第 6 條之規定辦理？

答：考量現行財務報告係以合併財務報告為主體，集團內子公司若擬依 IAS 8「會計政策、會計估計值變動及錯誤」規定自願變動會計政策或會計估計(有關折舊性、折耗性資產耐用年限、折舊(耗)方法與無形資產攤銷期間、攤銷方法之變動、殘值之變動及其公允價值之評價技術)，亦應依編製準則第 6 條之規定辦理，經子公司(或母公司)簽證會計師就合理性逐項分析並出具複核意見，提報該子公司(或母公司)董事會決議通過及監察人承認後，由公開發行之母公司辦理公告申報，並提報最近一次該子公司(或母公司)股東會；另子公司內部控制制度(例如會計政策及會計估計值變動之流程)，亦應明確訂定相關管理政策及程序。但金融相關法令另有規定者，從其規定。

~~二之一、公開發行公司擬自願於年度中變更會計政策，是否需依證券交易法施行細則第 6 條之規定辦理？~~

企業於會計年度開始日後始自願變動會計政策者，若追溯適用新會計政策對當年度各季財務報告之影響數已達證券交易法施行細則第 6 條所定重編財務報告標準者，其重編相關期間財務報告並洽請簽證會計師重行查核或

### 核閱後之重行公告申報期限為何？

答：為避免投資人誤解，企業應於變更會計政策後公告申報最新一期財務報告前，重編當年度各季財務報並重行公告申報。

### 二之二、適用編製準則第 6 條第 1 項第 2 款規定會計估計值變動程序之折舊性、折耗性資產之範圍為何？公允價值之評價技術變動之範圍為何？

答：

(一)編製準則第 6 條第 1 項第 2 款規定會計估計值變動程序之折舊性、折耗性資產係指土地以外之不動產、廠房及設備等，尚不包括投資性不動產。

(二)另折舊性、折耗性資產及無形資產依 IAS 36「資產減損」規定進行減損測試時，若採用公允價值減處分成本作為可回收金額，且估計公允價值採用之評價技術與前次不同(例如:由收益法改為市場法)，則需依編製準則第 6 條第 1 項第 2 款規定辦理。至評價技術應用之變動(例如當採用多種評價技術時其權重之變動，或應用於評價技術之調整之變動)尚無須依上開規定辦理。

### **參之一、第 9 條(應收帳款)**

三、若企業對應收帳款之經營模式包括預期出售應收帳款，則依 IFRS 9「金融工具」規定，該應收帳款將可能分類為透過其他綜合損益按公允價值衡量(FVOCI)或透過損益按公允價值衡量(FVPL)，惟依編製準則第 9 條規定，應收帳款應按攤銷後成本(AC)衡量。以 FVOCI 或 FVPL 衡量之應收帳款，於資產負債表上應繼續表達為「應收帳款」或依其衡量方式改分類為「按 FVOCI(FVPL)衡量之金融資產」？

答：

(一)企業對於應收帳款之經營模式，如包括以收取合約現金流量以外之目的所持有，應於會計政策明定其可能持有之經營模式以及分類之邏輯及原則。

- (二)考量應收帳款對閱表者為重要資訊，對於週轉率及流動比率等重要財務比率之計算亦會產生影響，故企業如依 IFRS 9 規定，按 FVOCI(FVPL)衡量應收帳款，其於資產負債表上仍應表達為應收帳款，並依其表達項目填列編製準則規範之會計項目明細表。
- (三)分類為透過損益按公允價值衡量之應收帳款，無須依編製準則規定揭露帳齡分析及相關備抵損失之變動情形，惟應於應收帳款項下附註說明分類為透過損益按公允價值衡量之應收帳款金額，並依 IFRS 7 「金融工具：揭露」 規定揭露相關資訊。

## 參之二、第 9 條(投資性不動產)

### 四、名詞定義

編製準則第 9 條第 3 項第 2 款第 4 目所稱之收益法、土地開發分析法、期末價值、折現率、資本利息綜合利率及風險溢酬法係指為何？

答：有關編製準則第 9 條第 3 項第 2 款第 4 目所指收益法、土地開發分析法、期末價值、折現率、資本利息綜合利率及風險溢酬法等，係參考國內「不動產估價技術規則」規範，說明如下：

- (一)收益法：係將勘估標的未來折現現金流量分析期間之各期淨收益及期末價值，以適當折現率折現後加總推算勘估標的價格之方法。
- (二)土地開發分析法：根據土地法定用途、使用強度進行開發與改良所導致土地效益之變化，估算開發或建築後總銷售金額，扣除開發期間之直接成本、間接成本、資本利息及利潤後，求得開發前或建築前土地開發分析價格。
- (三)期末價值：係指在折現現金流量分析下，一定期間終止後標的物之期末價值，期末價值並得扣除處分不動產所需之相關費用。
- (四)折現率：在收益法下將未來各期現金流量予以折現所採用

之利率。

(五)資本利息綜合利率：係指土地開發分析法下考慮土地、建物報酬率及資金成本利率得出之綜合折現率。

(六)風險溢酬法：係以基準利率（即無風險利率，如銀行定期存款利率、政府公債利率等）加計考量不動產投資之風險性、貨幣變動狀況及不動產價格之變動趨勢等因素後，決定之投資報酬率。

## 五、估價方法與參數規範

(一)採用收益法衡量公允價值，是否符合 IFRSs 準則 規定？又折現率規範下限之原因為何？

答：

1. 依 IAS 40「投資性不動產」第 40 段規定，投資性不動產之公允價值，係反映目前租賃之租金收入及未來租金收入折現，其估算方法亦包括收益法（收益法即為以現金流量折現之估價方法），故以收益法評估公允價值係符合 準則 規定。
2. 依 準則 精神，折現率需採風險溢酬法（風險溢酬法定義詳前揭四(六)說明），至其中之無風險利率並無規範，此部分回歸企業之專業判斷。為免企業均以平均基準利率為折現率，爰規範基準利率下限，再考量不動產投資之風險性等予以加碼。
3. 參考本會 110 年 11 月 12 日保險業辦理不動產投資管理辦法第 5 條 有關不動產年化收益率 之規定，爰明定折現率之基準利率下限。

(二)編製準則規定，公允價值之評價應採收益法，但未開發之土地無法以收益法評價者，應採用土地開發分析法。收益法與土地開發分析法之採行順序為何？

答：

1. 原則上所有投資性不動產之公允價值評價應優先採用

收益法。惟考量未開發之土地無法以收益法進行評價，爰規範應採用土地開發分析法。

- 2.實務上若土地目前尚未進行開發計畫，惟暫出租供作停車場、出租廣告使用，該土地仍屬未開發之素地，應採用土地開發分析法評估公允價值。

**(三)編製準則中，有關未開發之土地無法以收益法評價者，應採用土地開發分析法。其中「未開發之土地」係指為何？**

**答：**按土地開發分析法係依據土地開發後之用途預估相關收益後扣除開發成本所得出開發前之土地開發分析價格。爰土地若目前未依據原訂（或預估）之開發計畫進行開發，屬未開發。若土地尚未進行開發計畫，惟已作為停車場等暫時性之土地利用，仍屬未開發之土地。

**(四)編製準則中對於採收益法下之分析期間是否有相關規定？**

**答：**

- 1.有關收益法下之分析期間，投資性不動產之收益若無一定期限者，為穩健估計未來現金流量，分析期間應不超過十年（現金流量得加計期末價值）；若該投資性不動產之收益有特定期限（如特許經營權、特定期間後將喪失該資產之所有權或使用權等），應依剩餘期間估算。
- 2.大樓目前作出租使用，惟僅簽訂一年短期租賃合約，若該棟大樓於租約到期後仍可繼續供出租使用並產生收益，則分析期間不以一年為限。

## **六、估價報告**

**(一)編製準則規定，持有投資性不動產單筆金額達重大標準應取得專業估價師出具之估價報告。其中所稱之「單筆」定義為何？**

**答：**有關「單筆」之定義，公司得以戶號或不動產開發使用

情形判斷是否為同一項開發案以決定是否視為同一筆投資性不動產。茲舉例說明如下：

- 1.同一棟大樓，其中 1、3、5 樓作為出租之用，帳列為投資性不動產，另 2、4、6 樓公司自用，帳列不動產、廠房及設備。該 1、3、5 樓之投資性不動產原則應視為單筆投資性不動產，加總計算金額檢視是否達應委外鑑價之重大標準。
- 2.同一塊地，中間因屬道路用地或公共設施保留地而被切割成兩塊地，此兩塊地應視為同一筆投資性不動產，加總計算金額檢視是否達應委外鑑價之重大標準。

## **(二)單筆金額係用投資性不動產之原始成本抑或採公允價值後之金額計算？**

答：有關編製準則規定持有投資性不動產單筆金額達重大標準應取得專業估價師出具之估價報告之「單筆金額」，係以公司帳上原列投資性不動產之帳面金額認定，爰 103 年第 1 季財務報告採公允價值衡量後，次期應以帳列金額（上期期末之公允價值）來計算。

## **(三)編製準則規定，持有投資性不動產單筆金額達總資產 10% 以上者，應取具二家估價報告或聯合估價師事務所二位估價師出具之估價報告。其中取具二家估價報告時，若兩者估價金額有差異，公允價值如何決定？**

答：公司應洽會計師就兩份估價報告之估價結果決定合理之公允價值入帳金額。另「會計師查核簽證財務報表規則」第 20 條第 1 項第 9 款第 11 目，亦規範會計師應查明估價報告由二家以上專業估價師出具時，其金額是否有重大差異，及投資性不動產公允價值衡量實際入帳金額之合理性與妥適性。

## **七、估價師資格**

### **(一)何謂「聯合估價師事務所」？**

答：依不動產估價師法第9條規定，「不動產估價師開業，應設立不動產估價師事務所執行業務，或由二個以上估價師組織聯合事務所，共同執行業務。」有關聯合估價師事務所之定義及有關規範，應依不動產估價師法等相關規定辦理。

(二)投資性不動產若位於海外，得否洽國外不動產估價師進行鑑價？

答：考量各國估價實務發展情形不同，為確保估價報告公允價值之可靠性及品質，仍有限制估價師資格條件之必要。實務上我國估價師可透過與海外估價師合作以取得估價所需資料。

## 八、子公司規範

(一)子公司非屬公開發行公司或屬金融業者，因母公司編製合併報告所需提供投資性不動產之公允價值金額時，是否須依照編製準則第9條第4項第3款第8目相關規定辦理？

答：依據編製準則第9條第4項第4款第8目規定，發行人之子公司持有投資性不動產者，亦應依本款規定辦理。爰子公司投資性不動產後續衡量採公允價值模式者，亦應依編製準則第9條相關規定辦理。但金融相關法令另有規定者，從其規定。

(二)子公司適用應委外鑑價標準有關達實收資本額20%及總資產10%規定時，應以公開發行公司或子公司之實收資本額及總資產為準？

答：

1. 子公司非屬公開發行公司，適用有關取得委外鑑價報告之標準時，係以所屬合併報表之實收資本額及總資產金額為準。



2.子公司屬公開發行公司，於編製該子公司為主之合併報表時，適用有關取得委外鑑價報告標準時係以該份合併報表之實收資本額及總資產金額為準。另若該子公司之母公司亦為公開發行公司，於併入其母公司合併報表時，則以該母公司為主之合併報表之實收資本額及總資產金額為準。

## 九、盈餘分派

企業於 103 年開始採用公允價值模式衡量投資性不動產時，有關資產增益產生之累積盈餘得否進行分配？

答：

- (一)企業於 103 年開始採用公允價值模式衡量投資性不動產，財務報告 102 年對照期間應追溯調整投資性不動產之公允價值。惟 102 年度應分配之累積盈餘仍為投資性不動產按成本模式衡量下計算之保留盈餘。
- (二)另有關 103 年起因以公允價值衡量投資性不動產所產生之資產增益，因性質屬未實現，為維持公開發行公司財務結構之健全與穩定，爰限制此部分盈餘分配，公開發行公司帳列投資性不動產選擇採用編製準則規定之公允價值模式者，應依證券交易法第 41 條及 110 年 3 月 31 日金管證發字第 10901500221 號令 規定，就公允價值增加數提列特別盈餘公積。

## 十、會計變動程序

企業由原本成本模式改採公允價值模式衡量投資性不動產前，其相關之會計變動程序為何？

答：投資性不動產後續衡量選擇改採公允價值衡量者，應依編製準則第 6 條規定辦理會計政策變動程序，將追溯適用新會計政策對保留盈餘之影響數等內容，洽請簽證會計師出具複核意見，並提報董事會通過及監察人承認後公告申報，若對股東權益或證券價格有重大影響者，並應發布重大訊息公告。

企業若於會計年度開始日後始自願變動投資性不動產衡量之會計政策者，若追溯適用新會計政策對當年度各季財務報告之影響數已達證券交易法施行細則第 6 條所定重編財務報告標準者，應重編相關期間財務報告並洽請簽證會計師重行查核或核閱後重行公告申報。

#### 肆、第 10 條(指定透過損益按公允價值衡量之金融負債)

十一、依編製準則第 10 條第 3 項第 3 款規定，「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部分。

(一)IFRS<sub>s</sub>之規定內容為何？

答：

- 1.依 IFRS 9 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。另依同準則第 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 IFRS 9 之其他規定。
- 2.為增加企業金融負債表達之合理性，103 年 8 月 13 日修正發布之編製準則第 10 條第 3 項第 3 款爰規定企業應將此類負債按前揭規定辦理。

(二)編製準則前已依 IFRS 9 第 7.1.2 段，規定我國企業提前適用有關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，現我國已於 107 年度採用 IFRS 9，企業是否可依 IFRS 9 第 7.2.10 之規定，於初次適用日將金融負債指定或撤銷指定為透過損益公允價值衡量？

答：由於我國企業係於 107 年 1 月 1 日始採用 IFRS 9 有關分類及衡量之規定，故企業可依 IFRS 9 第 7.2.10 段之規定，依初次適用日(即 107 年 1 月 1 日)存在之事實及情況，依同準則第 4.2.2 段(a)之規定，將金融負債指定或撤銷指定為透過損益按公允價值衡量，並應追溯適用。

**(三)如何區分公允價值變動中屬企業信用風險所產生者？**

答：可參考 IFRS 9 第 B5.7.13 至 B5.7.15 段規定判斷信用風險，並參考同準則第 B5.7.16 至 B5.7.20 段規定決定信用風險變動之影響數。

**(四)企業因自身信用風險變動而認列於其他綜合損益之金額是否得重分類？**

答：列報於其他綜合損益中之金額後續不得移轉至損益。惟企業可於權益內移轉累積利益或損失。故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。(參考 IFRS 9 第 B5.7.9 段規定)

**(五)企業適用有關自身信用風險變動之認列規定時，應注意之揭露事項？**

答：為提升企業財務報告之透明度，企業適用本規定時，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，並持續依 IFRS 7 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。(參考 IFRS 9 第 7.1.2 段、IFRS 7 第 10 段至第 11 段規定)

## 伍、第 15 條(具重大不確定性影響之揭露)

十二、編製準則第 15 條第 31 款規定，企業應揭露「具重大影響之外幣資產與負債，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」，企業是否應按幣別分別揭露兌換損益？又兌換損益之揭露是否包含已實現部分？

答：

- (一)為利財務報告主要使用者評估企業匯率風險，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)。以外幣貨幣性項目之兌換損益為例，假設母公司功能性貨幣為新臺幣，子公司功能性貨幣為人民幣，子公司帳上有美金交易產生之外幣應收帳款，於資產負債表日前述外幣應收帳款在子公司帳上將產生兌換損益，此貨幣性項目兌換損益於適用前述規定揭露時，可採以下方式：
- 1.以外幣原幣金額揭露：敘明子公司人民幣財務報表之兌換損益以及美金換算至人民幣之匯率資訊，可再輔以子公司人民幣財務報表上之兌換損益換算至母公司新臺幣財務報表之匯率資訊。
  - 2.以外幣之帳面金額(換算至功能性貨幣)揭露：敘明子公司人民幣財務報表上之兌換損益以及人民幣換算至母公司新臺幣財務報表之匯率資訊。
  - 3.以其他方式揭露：企業得考量實務狀況，於不違反 IFRSs 規定之情況下，採用其他更有系統方式揭露。
- (二)企業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。
- (三)另針對財務報表之匯率暴險，應依 IFRS 7 第 40 段規定揭露匯率風險之敏感度分析資訊。

### 十三、企業於編製財務報告時，是否需考量氣候相關風險之影響？

答：考量氣候相關之風險對企業未來現金流量及企業價值可能產生重大影響，國際會計準則理事會(IASB)前已於 109 年發布「氣候相關事件對財務報表之影響」教育文件，提醒企業應加強評估及揭露氣候相關之風險對財務報表可能產生之重大影響，另依 IAS 1「財務報表之表達」第 31 段、第 112 段、第 122 段、第 125 段至 133 段規定，企業應額外揭露對了解財務報告攸關之重大資訊，包括與氣候相關之重大判斷及假設、估計不確定性之主要來源及可能導致下個會計年度重大調整之資產或負債於資產負債表日之帳面金額等。故企業應考量氣候相關風險對資產減損、耐用年限及殘值變動、存貨評價、負債準備及或有負債變動、放款及金融資產之預期信用損失等是否產生重大影響，並依上開 IAS 1 規定揭露對了解財務報告攸關之重大資訊。

### **陸、第 17 條(母子公司及子公司間之重大交易事項資訊)**

**十四**、有關母子公司間及各子公司間之業務關係及重要交易往來情形資訊已於編製合併財務報表時沖銷，是否得免予揭露？

答：採用 IFRSs 後，企業以編製合併報表為主，多數企業未編製關係企業三書表，故重要之交易仍應完整揭露，不宜因合併沖銷而忽略，仍有於財務報告揭露之必要。惟若該重要交易係母子公司間或各子公司間之同一筆交易，則無須重複揭露(如：母子公司間之順流交易，若母公司已揭露，則子公司部分無須重複揭露；子公司間之側流交易，若其一子公司已揭露，則另一子公司無須重複揭露)。

### **柒、第 18 條(關係人交易資訊之揭露)**

**十五**、編製準則第 18 條規定，發行人應列示關係人名稱及關係，若本期與關係人無交易，是否得免依前揭規定揭露該關係人之名稱及關係？

答：企業於本期或比較期間若與關係人均無交易，除依 IAS 24「關係人揭露」規定應揭露之關係人名稱外，免依編製準則第 18 條規定，揭露該關係人名稱及關係，惟若於本期或比較期間有交易者，不論該交易是否重大，均須依前揭編製準則規定進行揭露。

#### 捌、第 20 條(期中財報之揭露)

**十六**、期中財務報告是否得依 IAS 34「期中財務報導」規定免揭露前一年度可比期中期間之資產負債表及相關附註？

答：考量國內財務報告**主要**使用者閱表習慣及需求，編製準則第 20 條已要求企業應編製去年同期比較期間(以 102 年第 1 季財務報告為例，即為 101 年 3 月 31 日)之財務報告以利投資人瞭解攸關資訊。

**十七**、IFRSs 下期中綜合損益表需包含當期期中期間及當期財務年度年初至當期末累計之綜合損益表，另附前一財務年度可比期中期間(同期及年初至當期末)之比較綜合損益表。上市(櫃)公司 102 年第 2 季之綜合損益表，將包含 4 期內容(即 101 年第 2 季、101 年 1 月至 6 月底、102 年第 2 季、102 年 1 月至 6 月底)，則附註內容是否揭露 4 期資訊？

答：按 IAS 34 第 16A 段規定，期中財務報表附註揭露資訊，應依財務年度年初至今基礎報導，惟依同**準則**第 15B 段規定，企業亦應揭露當期所有重大事項或交易。爰以上市(櫃)公司 102 年第 2 季綜合損益表之附註資訊為例，企業可選擇下列方式之一揭露：

(一)配合綜合損益表 4 期內容揭露。

(二)以 1 月至 6 月底為基礎揭露當期及比較期間資訊，並針對影響第 2 季(4 月至 6 月)之重大事項或交易予以揭露。

**十八**、採用 IFRSs 後期中財務報告之附註揭露內容，是否得僅依 IAS 34 規定為最低揭露？

答：

(一)依 IAS 34 規定企業應揭露期中財務報告所涵蓋期間具重大性之所有事項或交易，該準則並允許企業將期中之重大資訊透過交互索引方式索引至其他公開文件，例如企業於編製 102 年第 2 季財務報告時，如於 102 年第 1 季財務報告已揭露且第 2 季並未發生重大變動者，即可索引至 102 年第 1 季財務報告。另同一份財務報告之附註或附表中有相同或類似之資訊，亦得於同一份財務報告中交互索引，以避免內容重複。

(二)我國採用 IFRSs 後，依準則規定須揭露之附註內容增加，企業編製期中財務報告時，除 IAS 34 規定之最低揭露事項外，自得依前開規定評估適當之揭露方式，以 102 年第 2 季財務報告為例，企業可選擇附註揭露於 102 年第 2 季財務報告或索引至 102 年第 1 季財務報告，常見釋例如下：

1.新發布及修訂準則及解釋之適用：

(1)依 IAS 8 第 30 段規定，應揭露當企業尚未適用某項 IASB 已發布但尚未生效之新國際財務報導準則時，評估適用新國際財務報導準則將對企業首次適用期間之財務報表可能影響之已知或可合理估計之攸關資訊，至有關前揭規定揭露具體內容應依 IAS 8 第 31 段規定，其中(c)應適用該國際財務報導準則之日期部分，仍應補充說明實際適用應以主管機關規定為準，至影響評估則可按準則規定之預計生效日為基礎。

(2)企業於 102 年第 1 季若已完整揭露上開資訊，則 102 年第 2 季後得僅針對新發布及修訂準則與解釋部分評估相關影響，相關影響數於嗣後若已可確切評估，應予更新揭露內容。

2.重大會計政策之彙總說明：

(1)依 IAS 1 第 10 段(e)、114 段(b)及 117 段規定，企業應揭露所採用重大會計政策之彙總，包括編製財務報表所採用之衡量基礎，及對了解財務報表攸關之其他會計政策。

(2)企業於 102 年第 1 季若已完整揭露重大會計政策之彙總說明，則 102 年第 2 季後之財務報告可索引至前期之財務報告。

3.重大會計判斷、假設及估計不確定性：

(1)依 IAS 1 第 122 段及 125 段規定，企業應揭露管理階層於採用會計政策過程中所作對財務報表認列金額最具有重大影響之判斷，及揭露於報導期間結束日對有關未來所作之假設及估計不確定性之其他主要來源之資訊，該等假設及不確定性具有導致資產及負債帳面金額於下個財務年度重大調整之重大風險。

(2)上開資訊若無重大異動，且估計不確定性來源相同，則 102 年第 2 季後相關揭露事項可索引至前期之財務報告。

4.「不動產、廠房及設備」、「投資性不動產」及「無形資產」：

(1)依 IAS 16「不動產、廠房及設備」第 73 段(e)、IAS 40 第 76 段及 IAS 38 第 118 段(e)，企業應揭露上開資產之期初與期末帳面金額間之調節，包括增添、處分、公允價值變動所產生之增減及減損損失等。

(2)企業若依專業判斷 102 年第 2 季後上開資產未發生重大增添、處分等異動，則相關揭露事項可索引至前期之財務報告，惟若判斷有重大異動，則仍應依準則規定揭露上開資產期初與期末帳面金額間之調節表或以文字說明。

5.「應收帳款及催收款」：

(1)應依編製準則、IFRS 7 及 IFRS 9 規定揭露應收帳款帳齡分析及相關備抵損失之變動情形。應收帳款如依 IFRS 9 規定以透過損益按公允價值衡量，則無須揭露帳齡分析及相關備抵損失之變動情形，惟應於應收帳款項下附註說明分類為透過損益按公允價值衡量之應收帳款金額，並依 IFRS 7 規定進行相關揭露。



(2)企業於 102 年第 2 季後仍應配合企業之信用風險管理政策揭露上開資訊，若經評估應收帳款之信用品質及金額等無重大異動，則 102 年第 2 季後相關揭露事項可索引至前期財務報告。

6. 「金融工具」及「財務風險管理」之相關資訊：

(1)依 IFRS 7 第 31 段至第 42 段規定，企業應揭露能使財務報表主要使用者評估企業於報導期間結束日所暴露因金融工具產生之風險之性質及程度之資訊，並應揭露該等風險如何被管理之質性及量化資訊，及公允價值三級資訊等。

(2)企業於 102 年第 2 季後仍應評估金融工具之公允價值有無重大異動(如：公允價值等級改變)，於執行敏感度分析時，亦應評估利率、匯率是否有重大變動及其對金融工具市場風險之影響，並應揭露非貨幣性外幣資產之暴險部位。若無重大異動，則相關揭露事項可索引至前期之財務報告。

(三)企業雖可依準則規定選擇交互索引方式揭露相關資訊，惟提醒企業仍應考慮財務報告資訊之正確性及完整性，並兼顧財務報告閱讀者使用財務報告之便利性，妥善處理附註內容之揭露方式。

**十九**、編製準則第 20 條第 2 項規定期中財務報告應額外揭露之資訊，該等資訊是否得考量重大性揭露？

答：編製準則已敘明期中財務報告應揭露自前一年度報導期間結束日後具重大性之事項或交易，故企業得依重大性判斷是否應揭露該等資訊。如該等資訊已於前一年度之財務報告中完整揭露，則可索引至該年度財務報告。

**玖**、第 23 條(會計項目明細表)

**二十**、IFRSs 並未要求揭露員工人數資訊，編製準則第 23 條附表格式八之七「本期發生之員工福利、折舊、折耗及攤銷費用功能別彙總表」要求揭露員工人數資訊之目的為何？

答：本條附註內容係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而新增，且自編製準則發布日起適用。故企業應自編製 103 年度個體財務報告起依本條規定辦理。

**二十一**、編製準則第 7 條及第 23 條規定應於年度個體或個別財務報告中編製重要會計項目明細表，若明細表相關資訊已於附註中詳實揭露者，可否免編製？

答：重要會計項目明細表仍應依編製準則第 7 條及第 23 條規定於年度個體或個別財務報告中編製。惟重要會計項目明細表資訊若已於同一份財務報告附註中完整揭露者，公司得選擇以索引方式清楚索引至相關附註。如：同一份財務報告附註中已完整揭露有關「不動產、廠房及設備」等資產期初與期末帳面金額間之調節，包括增添、處分、重分類、累積折舊及減損等變動資訊，則其相關之重要會計項目明細表，包括：「不動產、廠房及設備變動明細表」、「不動產、廠房及設備累計折舊變動明細表」、「不動產、廠房及設備累計減損變動明細表」等無需重複編製，得以索引方式註明「不動產、廠房及設備」相關資訊請參閱附註 X。

#### **拾、第 24-2 條(企業合併)**

**二十二**、有關第 24 條之 2 併購後預期效益與實際營運情形有重大差異時應揭露事項之釋例(以 106 年第 1 季財務報告附註揭露為例)

答：

##### **(一)減損測試之依據**

(辨認現金產生單位)合併公司於 103 年 4 月 1 日收購 XX 公司所產生之商譽 X 仟元，主要係來自預期 X 商品於 X 地區營業收入成長所帶來之效益。依 **IAS 36** 規定，企業合併取得之商譽，至少每年應進行減損測試，商譽之減損測試係將商譽分攤至預期因合併綜效而受益之現金產生

單位，XX 公司本身為可產生獨立現金流量之現金產生單位，故商譽之減損係透過計算 XX 公司之使用價值與淨資產帳面價值評估是否須提列減損。

(預期效益之評估)另依合併公司於併購時委請專家出具之股權計算價值分析報告(或依各公司評估投資價值之分析資訊)，係以 XX 公司 102 年至 106 年之財務預測為分析基礎，根據地區別與產品別預估財務預測期間之營業收入，故合併財務報告主係針對 106 年及 105 年比較期間之預期營業收入達成情形進行評估說明。

### (二)無法達成預期效益之說明

由於...(依實際情況說明原因)，致合併後之實際營業收入成長不如預期，收購日至 103 年 12 月 31 日、104 年 12 月 31 日、105 年 12 月 31 日及 106 年 3 月 31 日營業收入分別低於原預期值 X %、X %、X %及 X%(或實際營業收入分別達預期營業收入 X %、X %、X %及 X%)。

### (三)綜合評估

- 1.(評估未減損)基於(理由)，XX 公司之可回收金額 X 仟元仍大於帳面金額，故未認列減損損失。
- 2.(評估已減損)經評估 XX 公司之可回收金額 X 仟元小於帳面金額，故於 106 年 1 月 1 日至 3 月 31 日認列商譽減損 X 仟元。
- 3.(關鍵假設)XX 公司之可回收金額係依據使用價值所決定，而該使用價值依據管理階層已核准之五年度財務預算之稅前現金流量預測計算，超過該五年期之現金流量採用下列所述之估計成長率推算。用於計算使用價值之關鍵假設如下：...(關鍵假設若有調整，請一併說明)

## 拾壹、其他相關議題

二十三、有關公開發行公司出售資產後再買回是項資產，其會計處理及相關揭露規定？(前財政部證券管理委員會 79 年 7 月 3 日(七九)台財證(一)第 01436 號函自 110 年 6 月 24 日停止適用)

答：

- (一)企業應依 IFRS 15「客戶合約之收入」評估控制是否移轉，以判斷營業收入或處分損益之認列時點，且於評估買方是否取得對資產之控制時，企業應綜合考量各項事實情況並依 IFRS 15 第 B64 至 B76 段考量是否有任何再買回該資產之協議，並評估再買回價格與原始售價間之關係，決定此交易應按租賃、融資安排或附退貨權之產品銷售處理。此外，若符合 IFRS 15 第 17 段所定條件時，企業應將同時(或接近同時)與同一客戶（或該客戶之關係人）簽訂之兩個或多個合約予以合併，視為單一合約處理。
- (二)企業若於財務報導期間有出售資產(包括不動產、廠房及設備、投資性不動產及無形資產等非金融資產)後，再買回是項資產(包括以前年度出售，而於財務報導當期或比較期間再買回之情況)，且有認列收入或處分損益之情事者，應於財務報告附註揭露交易之內容、再買回之原因、有無再買回之約定、出售與再買回之交易對象是否相同(若交易對象係關係人，應揭露關係人名稱)等事實，及判斷控制已移轉之依據。