

採用國際財務報導準則（IFRSs）後，提列特別盈餘公積之適用疑義問答

（105年4月修訂）

【以下問答內容，係以公司於102年開始採用IFRSs，其IFRSs轉換日為101年1月1日之情況說明之】

一、首次採用IFRSs時，有關「股東權益項下之未實現重估增值」因選擇適用IFRS 1豁免項目而轉入保留盈餘部分，其包括之範圍？

答：首次採用IFRSs時，有關「股東權益項下之未實現重估增值」轉入保留盈餘部分，係為「『不動產、廠房及設備』及『投資性不動產』認定成本」之調整，其範圍包括下列各項：

（一）分類為「不動產、廠房及設備」及「投資性不動產」，原依我國所得稅法、土地法或平均地權條例等規定原帳列重估增值轉入保留盈餘部分。

（二）分類為「投資性不動產」，於IFRSs轉換日以公允價值調整增值轉入保留盈餘部分。

二、首次採用IFRSs時，如轉換日因首次採用IFRSs產生之保留盈餘增加數不足應提列特別盈餘公積之數額（即「未實現重估增值」及「累積換算調整數（利益）」之合計數）時，應如何處理？嗣後是否仍應就該差額予以補提？

答：公司若有此情形，得僅就因轉換採用IFRSs產生之保留盈餘增加數予以提列特別盈餘公積，且嗣後免再就前開不足提列

部分予以補提列特別盈餘公積。

三、若公開發行公司原帳列之保留盈餘為負數（累積虧損），而於轉換採用 IFRSs 後，轉換日之保留盈餘仍為負數者，是否仍應提列特別盈餘公積？

答：公開發行公司於轉換日之保留盈餘為負數（累積虧損）者，免就首次採用 IFRSs，應提列特別盈餘公積規定予以提列；且嗣後亦得免予補提此部分之特別盈餘公積。

四、續上題，倘轉換日後之保留盈餘由負數轉為正數（有盈餘）時，又該如何就首次採用 IFRSs 規定，予以提列特別盈餘公積？

答：

（一）公開發行公司原帳列保留盈餘為負數（累積虧損），倘因轉換採用 IFRSs 後，而使轉換日之保留盈餘成為正數（有盈餘，設數額為 A）時，仍應就該盈餘數額（A）範圍內提列特別盈餘公積；且嗣後亦得免就提列不足額部分補提特別盈餘公積。

（二）舉例說明如下：公司原帳列累積虧損 1,000 千元，因分類為不動產、廠房及設備之未實現重估增值 1,500 千元選擇依 IFRS 1 之豁免項目而轉入保留盈餘，致轉換日保留盈餘增加 1,500 千元，假設無其他調整項目，爰轉換日保留盈餘之餘額為 500 千元，則公司應就有盈餘情形下之保留盈餘增加數與未實現重估增值比較，以決定提列特別盈餘數額，在此情形，應提列 500 千元之特別盈餘公積；嗣後亦得免就提列不足 1,000 千元部分補提。

五、若公司於 IFRSs 轉換日將「未實現重估增值」及「累積換算調整數(利益)」轉入保留盈餘，惟前揭相關資產已於 101 年間處分或重分類，是否得免於首次採用 IFRSs 時提列特別盈餘公積？

答：依本會 101 年 4 月 6 日金管證發字第 1010012865 號令之說明，首次採用 IFRSs 時，應提列特別盈餘公積部分，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，爰公司若已於 101 年間處分或重分類原產生應提列特別盈餘公積之相關資產時，自無須再就該部分提列特別盈餘公積。

六、首次採用 IFRSs 時，所應提列之特別盈餘公積，公司應於何時提列？是否須經股東會通過才可提列？另公司於迴轉首次採用 IFRSs 時所提列之特別盈餘公積時，是否亦應經股東會決議始得迴轉？

答：有關首次採用 IFRSs 時，所應提列之特別盈餘公積，公司應於開始採用 IFRSs 之日予以提列，以本會所規定第一階段應採用 IFRSs 之公司為例，即為 102 年 1 月 1 日；其提列及嗣後迴轉，尚無須經股東會通過。

七、公司原依本會 95 年 1 月 27 日金管證一字第 0950000507 號令及前財政部證券暨期貨管理委員會 89 年 1 月 3 日(八九)台財證(一)字第 100116 號函提列之特別盈餘公積者，如其於採用 IFRSs 後，原提列之原因已消失，應於何時迴轉？

答：公司可於開始採用 IFRSs 後之次一年度(以第一階段應採用 IFRSs 之公司為例，即 103 年度)分派盈餘時，就原依 95 年及 89 年函令規定提列特別盈餘公積，而無需再限制分派之數額予以迴轉(相關釋例詳附錄一)。

八、公開發行公司所屬集團企業，對於採權益法處理之非公開發行公司，是否應依本會 101 年 4 月 6 日金管證發字第 1010012865 號令之規範為一致處理？

答：因非公開發行公司得自行選擇是否採用 IFRSs，爰建議公開發行公司所屬集團內之非公開發行子公司，如選擇採用 IFRSs，宜參照本會 101 年關於提列特別盈餘公積之規定，為一致性處理。

九、採用 IFRSs 後，91 年 3 月 18 日 (91) 台財證 (一) 字第 170010 號函關於「上市、上櫃公司應就子公司在期末因持有母公司股票市價低於帳面價值之差額，依持股比例計算提列相同數額之特別盈餘公積不得分派。嗣後評價如有回升之部分，上市、上櫃公司得就該部分金額依持股比率迴轉特別盈餘公積」之規定，是否仍適用？

答：

(一) 上市、上櫃及興櫃公司自開始採用 IFRSs 後，對於其子公司在期末因持有母公司股票市價低於帳面價值之差額，應依本會 101 年 11 月 21 日金管證發字第 1010047490 號令規定，依持股比例計算提列相同數額之特別盈餘公積不得分派。嗣後市價如有回升之部分，上市、上櫃及興櫃公司得就該部分金額依持股比率迴轉特別盈餘公積。

(二) 另前財政部證券暨期貨管理委員會 91 年 3 月 18 日 (91) 台財證 (一) 字第 170010 號函，自開始採用 IFRSs 後停止適用。

【請注意，本會 101 年 11 月 21 日金管證發字第 1010047490 號令之適用範圍較原 91 年規定，納入興櫃公司】

九之一、倘公開發行公司於本年度始成為上市、上櫃或興櫃公司，是否應依本會101年11月21日金管證發字第1010047490號令規定，就子公司在前一年度期末因持有母公司股票市價低於帳面價值之差額，依持股比例計算提列相同數額之特別盈餘公積不得分派？

答：

- (一) 依本會101年11月21日金管證發字第1010047490號令規定，上市、上櫃及興櫃公司應就子公司在期末因持有母公司股票市價低於帳面價值之差額，依持股比例計算提列相同數額之特別盈餘公積不得分派。
- (二) 是以，公司於本年度股東常會決議分派盈餘時已成為上市、上櫃或興櫃公司者，應依上開規定，就子公司在前一年度期末因持有母公司股票市價低於帳面價值之差額計提特別盈餘公積。

十、公開發行公司採用IFRSs後，依101年4月6日金管證發字第1010012865號令，於首次採用IFRSs時，就未實現重估增值及累積換算調整數（盈餘）轉入保留盈餘應提列之特別盈餘公積，於以後年度用以彌補虧損，嗣後有盈餘年度須否補足前揭用以彌補虧損之特別盈餘公積？

答：於首次採用IFRSs時，就未實現重估增值及累積換算調整數（盈餘）轉入保留盈餘所提列之特別盈餘公積，於以後年度用以彌補虧損，嗣後有盈餘年度，其原提列特別盈餘公積之原因消除前，應就不足數額補足提列特別盈餘公積，始得分派盈餘。

十一、因採權益法認列之資本公積，若有於IFRSs轉換日轉入保留盈餘之情形，是否應提列特別盈餘公積？

答：公開發行公司於採用 IFRSs 後，原帳列「資本公積—長期股權投資」於 IFRSs 轉換日轉入保留盈餘者，免依 101 年 4 月 6 日金管證發字第 1010012865 號令提列特別盈餘公積。

十二、依 101 年 4 月 6 日金管證發字第 1010012865 號令，對於首次採用 IFRSs 時，就帳列股東權益項下之未實現重估增值所提列之特別盈餘公積，其嗣後公司重分類該資產時，得就原提列特別盈餘公積之比例予以迴轉分派盈餘，其所稱重分類是否包括「不動產、廠房及設備」與「投資性不動產」2 項目之互轉情形？

答：

- (一) 原帳列股東權益項下之未實現重估增值，因首次採用 IFRSs 所提列之特別盈餘公積，其嗣後公司重分類該資產時，得就原提列特別盈餘公積之比例予以迴轉分派盈餘，該重分類情形不包括「不動產、廠房及設備」與「投資性不動產」2 項目之互轉，而係指該 2 項目重分類至其他資產項目情形，例如：「投資性不動產」重分類至「存貨」項目。
- (二) 惟嗣後若有再次重分類至「不動產、廠房及設備」或「投資性不動產」情形者，應將前揭原迴轉之特別盈餘公積就相同數額予以補行提列後，始得分派盈餘。

十三、依 101 年 4 月 6 日金管證發字第 1010012865 號令提列之特別盈餘公積，應於 102 年 1 月 1 日提列入帳，惟基於比較財務報表之一致性及延續性，該特別盈餘公積是否應追溯調整至首份 IFRSs 開帳資產負債表？

答：有關首次採用 IFRSs 時，因保留盈餘增加數而應提列特別盈餘公積之時點乙節，依問答集第 6 題之說明，公司應於開始採用 IFRSs 之日予以提列，以本會所規定第一階段應採用

IFRSs 之公司為例，即為 102 年 1 月 1 日（相關釋例詳附件一）。惟若公司基於財務報表一致性之考量，亦得於依 IFRSs 編製之財務報告提早於併列比較財務報表之期初即予揭露（入帳）此一數額（如公司擬額外揭露其他比較期之財務報表，亦同）。

十四、公司 101 年 12 月 31 日依現行會計準則編製之財務報告如有其他權益減項，是否仍須於 102 年股東會決議盈餘分派後於帳上提列特別盈餘公積？

答：因公司尚未開始採用 IFRSs 前，依現行會計準則編製之財務報告如有其他權益減項，應依本會 95 年 1 月 27 日金管證一字第 0950000507 號令及前財政部證券暨期貨管理委員會 89 年 1 月 3 日（八九）台財證（一）字第 100116 號函規定提列特別盈餘公積，爰基於一致性原則，亦應比照現行作法，即於股東會之盈餘分派案，決定其依前揭函令所應提列之特別盈餘公積數額（相關釋例詳附件一）。

十五、公開發行公司於首次採用 IFRSs 時，依本會 101 年 4 月 6 日金管證發字第 1010012865 號令就「未實現重估增值」及「累積換算調整數（利益）」轉入保留盈餘之金額予以提列特別盈餘公積，嗣後若前揭已提列特別盈餘公積之相關資產發生「減損」，是否屬該令所規範之「使用」範疇，而可迴轉相關已提列之特別盈餘公積？

答：公開發行公司於首次採用 IFRSs 時，依本會 101 年 4 月 6 日金管證發字第 1010012865 號令就「未實現重估增值」及「累積換算調整數（利益）」部分所提列之特別盈餘公積，若嗣後有因已提列特別盈餘公積之相關資產發生減損時，該減損尚非屬前揭令所稱之「使用」，爰尚不得迴轉相關已提列之特別盈餘公積。

十六、公開發行公司選擇將確定福利計畫之再衡量數認列於其他權益者，是否應納入本會 101 年 4 月 6 日金管證發字第 1010012865 號令所稱「其他股東權益減項淨額」計提特別盈餘公積？

答：

- (一) 本會 101 年 4 月 6 日金管證發字第 1010012865 號令所稱「其他股東權益減項淨額」，係指公司個體資產負債表之股東權益項目中，非屬「股本」、「資本公積」、「保留盈餘(或累積虧損)」或「庫藏股票」之所有其他權益項目之減項淨額，尚不限於前開函令所列舉項目。
- (二) 是以，公開發行公司選擇將確定福利計畫之再衡量數認列於其他權益者，應與其他權益項目合併考量，依前開規定就帳列其他股東權益減項淨額提列特別盈餘公積。

十七、公開發行公司首次就帳列投資性不動產選擇採用公允價值模式衡量，而將公允價值淨增加數轉入保留盈餘後，其保留盈餘不足應提列特別盈餘公積之數額(公允價值淨增加數轉入保留盈餘之數額)時，應如何處理？嗣後是否仍應就該差額予以補提？

答：依本會 103 年 3 月 18 日金管證發字第 1030006415 號令規定，公司若有此情形，得僅就公允價值淨增加數轉入保留盈餘後之帳列保留盈餘數額提列特別盈餘公積，且不足提列部分免計入累積公允價值淨增加數額(即嗣後免再就不足提列部分予以補提列特別盈餘公積)。

十八、公開發行公司是否應就採權益法認列之投資收益中，來自於被投資公司投資性不動產公允價值淨增加數額部分提列特別盈餘公積？

答：

- (一) 公開發行公司就投資性不動產續後持續採公允價值模式衡量時，應依本會 103 年 3 月 18 日金管證發字第 1030006415 號令規定，就當年度發生之帳列公允價值淨增加數額提列相同數額之特別盈餘公積。
- (二) 前揭公允價值淨增加數亦包括採權益法依持股比例認列之投資收益中，來自於被投資公司當年度投資性不動產公允價值增加數；嗣後若有處分對該等被投資公司之持股時，可視為原提列之原因已消除，而得按處分持股比例就原提列之特別盈餘公積予以迴轉。

十九、公開發行公司依本會 103 年 3 月 18 日金管證發字第 1030006415 號令，就投資性不動產公允價值淨增加數額提列特別盈餘公積時，是否得以扣除法定盈餘公積及所得稅影響數後之淨額提列？

答：公開發行公司依本會 103 年 3 月 18 日金管證發字第 1030006415 號令就投資性不動產公允價值淨增加數額提列特別盈餘公積時，得考量該公允價值變動已提列法定盈餘公積及所得稅影響數等事由後之淨額提列，惟嗣後迴轉特別盈餘公積時亦僅得就原提列之數額部分予以迴轉。

二十、公開發行公司前就投資性不動產公允價值淨增加數額提列特別盈餘公積，嗣後將部分投資性不動產轉換為自用不動產，是否得迴轉原提列之特別盈餘公積？

答：公開發行公司前依本會 103 年 3 月 18 日金管證發字第 1030006415 號令規定就帳列投資性不動產提列特別盈餘公積，嗣依國際會計準則第 40 號規定，將部分投資性不動產轉換為自用不動產者，得於以後年度按各年提列折舊之比例，就原提列之特別盈餘公積來自於前揭投資性不動產部分予以

迴轉分派盈餘。

二十一、有無相關計算提列特別盈餘公積之釋例可供參考？

答：請詳附錄一。

附錄一、採用 IFRSs 後，提列特別盈餘公積之規定釋例（以 102 年開始適用者為例）

項 目（依發生時序排列）	情況一		情況二		情況三		情況四	
IFRSs 轉換日前 (100/12/31) 依我國 GAAP 編製財務報告之其他權益項目合計數		100,000		(50,000)		(80,000)		(100,000)
特別盈餘公積餘額 (X)		0		50,000		80,000		100,000
IFRSs 轉換日 (101/1/1)								
未實現利益轉入保留盈餘部分 (A)		150,000		150,000		40,000		40,000
1.未實現重估增值 (註 1 及 2)	80,000		60,000		30,000		25,000	
2.投資性不動產公允價值之調整 (註 1 及 3)	20,000		40,000		10,000		15,000	
3.累積換算調整數 (註 1)	50,000		50,000		(50,000)		(50,000)	
保留盈餘淨變動數 (即 IFRSs 與我國 GAAP 下 101 年 1 月 1 日保留盈餘差異數) (B)		200,000		30,000		150,000		(50,000)
應提列特別盈餘公積數額 (C, Min [A, B])，並應於 102 年初予以提列，帳上於 102 年認列		150,000		30,000		40,000		0
101/12/31 依我國 GAAP 編製財報之其他權益項目合計數 (W)		(20,000)		120,000		(60,000)		(110,000)
於 102 年股東會分派 101 年我國 GAAP 盈餘下，應增提 (或迴轉) 特別盈餘公積數額 (如 W < 0，應增提或迴轉至 W，如 W > 0，則可將 X 迴轉)，無須考量 C 之餘額 (T)		20,000		(50,000)		(20,000)		10,000
特別盈餘公積餘額 (Y)		170,000		30,000		100,000		110,000
開始採用 IFRSs 第 1 年底 (102/12/31)，其他權益餘額 (D)		(210,000)		(120,000)		(30,000)		(60,000)
國外營運機構財務報表換算之兌換差額	(10,000)		(20,000)		(10,000)		(80,000)	
備供出售金融資產未實現利益(損失)	(200,000)		(100,000)		(20,000)		20,000	
C+D 合計數 (E)		(60,000)		(90,000)		10,000		(60,000)
於 103 年股東會分派盈餘時，應增提 (或迴轉) 特別盈餘公積數額 [如 E < 0，應增提 [D - Y] (如為負值，則可迴轉該數額)，如 E > 0，則可將 Y - C 迴轉] (P)		40,000		90,000		(60,000)		(50,000)
特別盈餘公積餘額 (F = Y + P) (註 2)		210,000		120,000		40,000		60,000

項 目 (依發生時序排列)	情況一		情況二		情況三		情況四	
開始採用 IFRSs 第 2 年底 (103/12/31) , 其他權益餘額 (G)		(40,000)		30,000		(60,000)		30,000
國外營運機構財務報表換算之兌換差額	10,000		20,000		(10,000)		10,000	
備供出售金融資產未實現利益(損失)	(50,000)		10,000		(50,000)		20,000	
C+G 合計數 (H)		110,000		60,000		(20,000)		30,000
於 104 年股東會分派盈餘時, 應增提 (或迴轉) 特別盈餘公積數額 (如 H<0, 應增提[G -F], 如 H>0, 則可迴轉 F-C) (Q)		(60,000)		(90,000)		20,000		(60,000)
特別盈餘公積餘額 (I=F+Q) (註 4)		150,000		30,000		60,000		0

註 1：本範例係假設轉換日後，均尚未有因使用、處分或重分類而實現之情事。

註 2：未實現重估增值係指轉換日公司已依相關規定辦理重估增值而帳列其他權益項下於轉換日轉入保留盈餘部分（不論其轉換日分類為「不動產、廠房及設備」或「投資性不動產」）。

註 3：投資性不動產公允價值之調整係指公司於轉換日將帳列資產分類至「投資性不動產」，而依規定以轉換日公允價值為認定成本，並增加保留盈餘部分。

註 4：開始採用 IFRSs 後，特別盈餘公積應有之餘額，亦可以轉換日應提列特別盈餘公積之餘額（C）或當年度其他權益餘額（如為淨損失時）兩者孰大者予以判斷。

註 5：首次採用 IFRSs 已提列特別盈餘公積部分（即 C），嗣後如有因使用、處分或重分類而實現時，得就其提列特別盈餘公積之比例予以迴轉為可分配保留盈餘；以情況二為例，如原帳列重估增值之土地（重估金額為\$60,000）於採用 IFRSs 之第 2 年中處分，則因首次適用提列之特別盈餘公積得予迴轉\$12,000 $(30,000 \times \frac{60,000}{60,000+40,000+50,000})$ ，故此情況下，採用 IFRSs 之第 2 年底，可迴轉之金額為\$102,000（\$90,000+\$12,000），特別盈餘公積餘額則為\$18,000。