

《IFRS 1 一生一次重大選擇之系列介紹》

系列一：認定成本及不動產、廠房及設備之除役負債豁免選項

勤業眾信聯合會計師事務所

IFRS 專業服務團隊

江美艷會計師

IFRS 1 便利貼－深入了解以下 IFRS 1 得選擇豁免追溯調整 IFRSs 之項目－

- ✓ 認定成本
- ✓ 不動產、廠房及設備成本中之除役負債

前言

我國將在 2013 年以一次到位的方式改採國際財務報導準則(IFRSs)編製財務報告，為此已經有很多企業正如火如荼地進行 IFRSs 的轉換與導入工作。由於一次到位的方式不同於過去漸進式地修改逐號公報以與 IFRS 接軌之作法，企業因此不得依照 IAS 8『會計政策、會計估計變動及錯誤』或各公報之過渡規定處理，而是應依照國際會計準則理事會 (IASB)針對首次採用 IFRSs 之企業所發布之 IFRS 1『首次採用國際財務報導準則』之規定處理。

IFRS 1 主要是規範企業首次採用 IFRSs 時應遵循之會計處理，其中包括許多特殊指引、禁止項目及大量的揭露規範，同時並闡述首次適用 IFRSs 時，除了得選擇豁免追溯調整項目(Optional Exemptions)及強制不得追溯調整項目(Mandatory Exemptions)外，其餘項目均應追溯調整之規定。其中強制不得追溯調整項目是因 IASB 為避免企業於後見之明下，造成追溯調整之濫用，而針對某些議題所制訂之不得追溯調整的規定。另外，IASB 亦意識到許多新的會計規定在追溯適用時實務上將面臨相當大的困難，因此在考量成本效益之影響後，於 IFRS 1 中提供企業可以選擇豁免追溯調整 IFRSs 會計處理之項目。選擇追溯與否，將影響往後企業財務報表呈現的結果，因此在應用這些「一生一次」的選擇時，企業必須深入了解及分析，才能做出最有利的選擇。本系列文章將為您介紹關於首次採用 IFRSs 時，得豁免追溯調整之項目。本文首先就「認定成本及不動產、廠房及設備之除役負債」予以介紹。

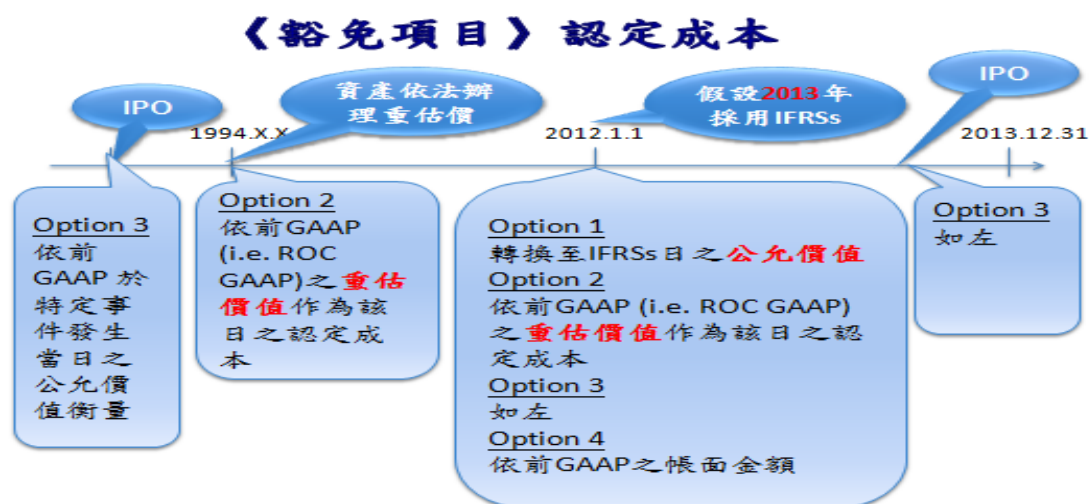
認定成本

於制訂 IFRS 1 時，IASB 考量到(1)若企業先前未收集過去所累積之成本或其他交易資料，追溯收集及估計必要資訊之花費可能很高、(2)相對於現時公允價值，重建之成本對使用者之攸關性較低且較不具可靠性，是以，在權衡成本與效益後，IFRS 1 給予首次採用之企業對於不動產、廠房及設備、投資性不動產及無形資產，得免於重建成本資訊，而可採用公允價值作為資產於轉換至 IFRSs 日(轉換日)之**認定成本**。(此處之「轉換至 IFRSs 日」，以台灣為例，於 2013 年首次採用 IFRSs 者，其轉換日為 2012 年 1 月 1 日)。此外，IASB 認為不動產、廠房及設備之取得成本通常約當於購買日時之公允價值，因此以公允價值作為資產之認定成本開帳，意旨企業對於在轉換日取得具有相同剩餘服務潛能之資產，應報導相同之價值。因而，IASB 認為以公允價值作為認定成本，是得以在符合成本效益且不損及透明度下，解決導入 IFRSs 之獨特問題之合理方法。若企業選擇此豁免項目，則認定成本將為後續折舊/攤銷及減損測試之基礎。IFRS 1 對認定成本之定義，是指「於特定日用以代替成本(或折舊後成本)之金額」。對於企業首次採用 IFRSs 而言，前述之特定日即為轉換日。另外，如果依先前之一般公認會計原則(前 GAAP，若以台灣為例，則為 ROC GAAP)之重估價值符合特定條件，或企業有發生如民營化或初次上市櫃等特定事件時，IFRSs 亦允許得以前 GAAP 之重估價值或按特定日公允價值作為認定成本。下列表格概要說明 IFRS 1 相關認定成本豁免選項之規定，並附列圖表以說明企業得選擇之認定成本選項。另舉例說明企業於轉換日採用認定成本之會計處理。

| IFRS 1 | |
|---|---|
| 得選擇豁免追溯調整項目—認定成本 | 說明 |
| 認定成本選項(圖一) | |
| 公允價值(option 1) | 重建之成本資料對使用者效益有限且不合成本效益，IFRS 1 允許企業得於轉換日，以公允價值作為認定成本 |
| 前 GAAP 之重估價值(option 2) | (1) 該重估價值於重估價日應與下列價值相當： <ul style="list-style-type: none"> (a) 公允價值；或 (b) 符合 IFRSs 之成本(或折舊後成本)，並將其調整以反映一般或特定物價指數之變動) (2) 重估價發生於轉換日當日或之前 |
| 依前 GAAP 於特定事件發生當日之公允價值衡量(option 3) | (1) 特定事件，例如民營化或首次公開發行 (2) 公允價值衡量日發生於轉換日當日或之前 (3) 公允價值衡量日發生於轉換日至首次採用 IFRS 之財務報表報導日 |

| | |
|---|---|
| 依前 GAAP 之帳面金額(option 4) | 僅適用於(1)在發展或產出階段之油氣不動產，或(2)所持有之不動產、廠房及設備或無形資產是用於(或過去用於)受費率管制之營運 |
| 適用資產 | |
| 不動產、廠房及設備 | 不限於適用 IAS 16 之不動產、廠房及設備(例如，同時具備有形與無形要素之礦藏與採礦權，若有形的礦藏屬較重要的要素，則將整體列為有形資產) |
| 投資性不動產 | 選擇使用 IAS 40 成本模式衡量之投資性不動產 |
| 無形資產 | 符合 IAS 38 認列條件及重估價規定之無形資產 |
| 個別選擇 | |
| 選擇性適用於個別資產項目 | IFRS 1 並無規定企業必須同時以公允價值或重估價值作為相同類別所有資產之認定成本 |
| 後續衡量方法選擇 | |
| 認定成本之選擇不影響後續衡量方法之選擇 | 企業於轉換日對認定成本之選擇並不影響企業遵循 IFRSs 對資產後續衡量方法之選擇 |
| 轉換日之重估價值 | |
| 轉換日當日之重估增值(surplus)=轉換日當日 IFRSs 下之帳面金額-IFRSs 下之成本(或認定成本) | |
| IFRS 1 施行指引說明，轉換日當日之重估增值(surplus)是以該資產當日之帳面金額與其成本或認定成本之差額為基礎。 | |

圖一：認定成本之選項



釋例

A 公司於 2000 年 1 月 1 日取得一土地，成本 \$100。A 公司於 2013 年首次採用 IFRSs，編製首次採用 IFRSs 之財務報表，其轉換日為 2012 年 1 月 1 日。A 公司依前 ROC GAAP 下，於 2009 年 12 月 31 日進行過重估價，因所得之重估價值是反映特定價格指數之變動，符合 IFRS 1.D6 (b) 所述之認定成本。其他資訊如下：

| 土地 | 公允價值 | ROC GAAP 下之重估價值 |
|------------|-----------|-----------------|
| 2000.1.1 | 100(取得成本) | - |
| 2009.12.31 | 250 | 200 |
| 2012.1.1 | 350 | - |

※假設(1)該土地在採用 IFRSs 後應列為不動產、廠房及設備；(2)釋例中忽略所得稅效應。

以 A 公司選擇轉換日之公允價值作為認定成本為例，其於 2012 年 1 月 1 日轉換日之會計處理如下：

| 2012 年 1 月 1 日(轉換日) | | | | | | | | | |
|---------------------|---------------|------------------|---------------------------|--------------------------|----------|------------------|-------|-------------------|---------|
| 過去是否進行重估價 | IFRS 1 認定成本選擇 | IFRSs 下，後續衡量方法選擇 | 於 2012.1.1，採用 IFRSs 之開帳金額 | 於 2012.1.1，ROC GAAP 下之金額 | 保留盈餘影響金額 | 重估增值餘額 (surplus) | 分錄 | | |
| | | | | | | | Dr.土地 | Dr.重估增值 (surplus) | Cr.保留盈餘 |
| NO | 轉換日之公允價值 | 成本模式 | 350 | 100 | 250 | 0 | 250 | 0 | 250 |
| NO | 轉換日之公允價值 | 重估價模式 | 350 | 100 | 250 | 0 | 250 | 0 | 250 |
| YES | 轉換日之公允價值 | 成本模式 | 350 | 200 | 250 | 0 | 150 | 100 | 250 |
| YES | 轉換日之公允價值 | 重估價模式 | 350 | 200 | 250 | 0 | 150 | 100 | 250 |

評估

| | |
|-------------------------|---|
| 以上述 A 公司選擇依公允價值作為認定成本為例 | <p>優點：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 提高公司淨值且增加保留盈餘 2. 避免超額重建成本 <p>缺點：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 負擔資產鑑價成本 |
|-------------------------|---|

- | |
|-------------|
| 2. 後續折舊費用增加 |
| 3. 潛在減損損失 |

對於企業選擇 IFRS 1 之豁免，本例僅舉選擇以轉換日之公允價值作為認定成本，A 企業尚可選擇以轉換日之重估價值作為認定成本、選擇轉換日以前之重估價值作為認定成本，或選擇追溯調整。此外，若企業之資產是屬折舊性資產，尚應考量折舊之影響，在計算企業所有可選擇之選項所產生之影響時，將更為複雜。

對於不動產、廠房及設備項目，雖然 IFRS 1 提供企業得選擇以公允價值或重估價值作為轉換至 IFRSs 之開帳數，惟應特別注意，若企業依前 GAAP 下所採用之殘值、折舊方法及折舊率是不符合 IFRSs 規定，以及並未對個別重大部分單獨提列折舊時，其於 IFRS 1 下是未包括在得選擇豁免追溯調整項目中，而應全數追溯調整之。茲以下表彙總介紹。

| 非屬 IFRS 1 之得選擇豁免追溯調整項目 | | |
|-----------------------------|---------------|---|
| 前 GAAP | 是否符合 IFRSs 規定 | 轉換日之會計處理 |
| 殘值估計方法、折舊方法及折舊率 | Yes | 估計使用年限或折舊方式之變動應自估計變動時起推延適用【估計變動屬 IFRS1 下之強制不得追溯調整項目(除非屬錯誤)】(註：於目前 ROC 下，屬公開發行之公司改變其資產的財務會計折舊方法及耐用年限時，應依規定向證期局報准。惟主管機關已考量企業變動會計估計是屬企業之專業判斷，責任應歸於企業，又採用 IFRSs 後估計變動情形將較頻繁，故已研擬修正改採資訊公開方式，不再需報經證期局核准。) |
| 殘值估計方法、折舊方法及折舊率(e.g. 依稅法規定) | No | 追溯採用 IAS 16，並調整採用 IFRSs 之初始財務狀況表之累計折舊 |
| 未依不動產、廠房及設備之每個組成部分個別提列折舊 | No | 追溯採用 IAS 16。惟準則並未規定資產認定之衡量單位，因此企業於其特定環境下，適用資產認列條件時，須運用判斷 |

另需特別注意的是，於 IAS 16、IFRS 1 及 ROC GAAP 中，均有提到重估價值，雖其用語皆相同，但各有其不同之含意，且得到之金額可能不盡相同。茲以下表區分。

| 重估價值 | | |
|---|---|---|
| IAS 16 | IFRS 1 | ROC GAAP |
| <p>重估價值是指資產之公允價值。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 土地及建築物之公允價值通常是由具有專業資格之評價人員依市價為基礎之證據估價所決定。 • 廠房及設備之公允價值通常為其估價所決定之市場價值。 • 若資產性質特殊，可能須採收益法或折舊後重置成本法估計公允價值。 | <p>重估價值於重估價日應與下列價值相當：</p> <p>D6(a)公允價值；或</p> <p>D6(b)符合 IFRSs 之成本 (或折舊後成本)，並將其調整以反映一般或特定物價指數之變動)。</p> | <p>土地重估價值是依當期公告現值；土地以外之資產重估價值，則是依稅捐稽徵機關核准資產重估申報之審定通知書所列之金額。ROC 下之重估價值與 IAS 16 之重估價值不盡相同，惟其應符合 IFRS 1.D6 之規定，故可作為重估價日之 IFRSs 認定成本。</p> |

是以，IFRS 1 下之重估價值，不同於 IAS 16 之重估價值，係其除了須是公允價值外，另外再提供上述 D6(b)之方便約當公允價值，以降低企業之轉換成本。

實務議題

了解有關認定成本之豁免項目後，台灣面臨相關之實務議題包括：

Q1：於 2013 年轉換採用 IFRSs 時，台灣企業是否可將先前依土地公告現值辦理重估之金額作為 IFRSs 下土地之認定成本？

A1：雖然於決定土地公告現值時之考量因素尚包含該區域土地最近成交價格，因其並未貼近市價，故無法符合 IFRS 1.D6(a)有關重估價值與公允價值相當之規定。惟土地重估價值是參照土地公告現值而決定，由於 IASB 並未明確定義「index」，故似可將土地公告現值視為符合 IFRS 1. D6 (b)「土地依 IFRSs 決定之成本，將其調整以反映特定價格指數之變動」。且依據 IFRS 1 結論基礎 BC47 之說明.....，IASB 允許依前 GAAP 之重估價值作為認定成本，基於重估價值可能較原始成本更攸關並考量成本效益之原因，是以，公司應得以土地重估後之價值作為重估價日之 IFRSs 認定成本。

Q2：原依 ROC GAAP 認列在股東權益其他項目之未實現重估增值應如何處理？

A2：依 IFRS 1 施行指引之說明，轉換日當日之重估增值(surplus)是以該資產當日之帳面金額與其成本或認定成本之差額為基礎。是以，無論未來企業將選擇資產之後續衡量方法為何，過去依 ROC GAAP 認列之重估增值(surplus)皆應轉列為保留盈餘。

揭露

為使報表使用者了解企業採用 IFRSs 之影響，IFRS 1 規定，企業應說明由前 GAAP 轉換至 IFRSs 如何影響其所報導之財務狀況、財務績效及現金流量。依此，以台灣第一階段適用之企業為例，企業於首份 2013 年之 IFRSs 財務報告表中應就轉換日(即 2012 年 1 月 1 日)及依前 ROC GAAP 所編製之最近年度財務報表之最近期間結束日(即期中報表為 2012 年 3 月 31 日，年度報表為 2012 年 12 月 31 日)編製於轉換至 IFRSs 下之權益調節表、綜合損益總額調節表，並針對調節部分提供足夠之詳細資訊及說明現金流量表之重大調整以幫助使用者瞭解。

另外，對於特定豁免之採用，IFRS 1 亦有額外之揭露要求。以本文介紹之認定成本為例，若企業在其首份 IFRSs 財務報表中，就其初始 IFRSs 財務狀況表中(即 2012 年 IFRSs 下之財務狀況表)以公允價值作為不動產、廠房及設備、投資性不動產及無形資產之認定成本時，IFRS 1 要求企業應揭露其公允價值彙總數及對前 GAAP 之帳面金額所作之彙總調整數。參考 IFRS 1 施行指引，提供了有關編製權益及綜合損益總額調節之揭露釋例供讀者參考。

附註揭露釋例 [參考資料：IFRS 1 IG Example 11]

以台灣第一階段適用公司為例，應自民國 102 年開始依 IFRSs 編製財務報告。

財務狀況表轉換至 IFRSs 之調節：

| | 附註 | 民國 101 年 1 月 1 日 (轉換日) | | | 民國 101 年 12 月 31 日 (依 ROC GAAP 所編製最近年度財務報表 之最近期間結束日) | | |
|---------------|----|---------------------------|----------------------------|------------------------------------|--|------------------------|--------------|
| | | 我國一般 公認會計 原則 | 轉換至國 際財務報 導準則之 影響 | 採用國際 財務報導 準則之初 始財務狀 況表 | 我國一般公 認會計原則 | 轉換至國際 財務報導準 則之影響 | 國際財務報 導準則 |
| 不動產、廠 房及設備 | X | | | | | | |
| 商譽 | X | | | | | | |

| | | | | | | | |
|---------------|---|--|--|--|--|--|--|
| 無形資產 | X | | | | | | |
| ... | | | | | | | |
| 非流動性資產 | | | | | | | |
| 應收帳款及其他應收款 | | | | | | | |
| 存貨 | X | | | | | | |
| 其他應收款 | | | | | | | |
| 現金及約當現金 | | | | | | | |
| 流動資產 | | | | | | | |
| 總資產 | | | | | | | |
| ... | | | | | | | |
| 附息借款 | X | | | | | | |
| 應付帳款及其他應付款 | | | | | | | |
| ... | | | | | | | |
| 總負債 | | | | | | | |
| 已發行股本 | | | | | | | |
| 發行溢額 | | | | | | | |
| 重估增值 | X | | | | | | |
| 避險準備 | X | | | | | | |
| 保留盈餘 | X | | | | | | |
| 總權益 | | | | | | | |

綜合損益轉換至 IFRSs 之調節：

| | 附註 | 民國 101 年度 (依 ROC GAAP 所編製最近年度財務報表之最近期間) | | |
|-----------------|----|--|----------------|----------|
| | | 我國一般公認會計原則 | 轉換至國際財務報導準則之影響 | 國際財務報導準則 |
| 收入 | | | | |
| 銷貨成本 | X | | | |
| 銷貨毛利 | | | | |
| 其他收入 | | | | |
| 配銷費用 | X | | | |
| 管理費用 | X | | | |
| 其他費用 | | | | |
| 營業淨利 | | | | |
| 認列關聯企業損益 | | | | |
| 淨財務成本 | X | | | |
| 稅前淨利 | | | | |
| 所得稅費用 | X | | | |
| 本期淨利(損) | | | | |
| 其他綜合損益 | | | | |
| 國外營運機構換算之兌換差額 | | | | |
| 不動產重估價利益 | X | | | |
| ... | | | | |
| 其他綜合損益總額 | | | | |
| 綜合損益總額 | | | | |

調節之說明(僅就若企業選擇以公允價值作為不動產、廠房及設備於轉換日之認定成本之舉例說明)

註 XX [資料來源：DaimlerChrysler 2006 年年報(首次採用 IFRSs 財務報表)]

本集團選擇衡量某些不動產之公允價值，並以該公允價值作為 2005 年 1 月 1 日(轉換日)之認定成本。該選擇之影響如下。本集團並未選擇使用重估價模式衡量長期(long-lived)資產。

| | 調整 | 帳面金額 |
|-----------|-------|------|
| (單位：百萬歐元) | | |
| 不動產、廠房及設備 | (387) | 974 |

不動產、廠房及設備之除役負債

另一個 IFRS 1 豁免項目與不動產、廠房及設備有關的，就是「不動產、廠房及設備之除役負債」。關於除役負債，我國已參閱 IFRSs 發布(97)基秘字第 340 號函，規定企業初始取得或後續已使用固定資產一段期間後，對固定資產所估計之拆除、遷移及回復原狀的義務(即除役負債)，應認為固定資產成本及負債。倘若以後期間對除役負債的估計金額或折現率變動，則應據以調整相關固定資產成本及除役負債。因此，我國企業帳上資產及負債於民國 97 年度因已依據該函令處理，則此項 IFRS 1 豁免選擇對企業來說應較不具攸關性。

結語

轉換至 IFRSs，可謂企業財務報表之重大轉變期。企業在運用這一生僅有一次之重大選擇時，務必策略性分析每個豁免選項對企業可能造成之影響，以使企業處於最有利之起點，進而對企業產生極大化之效益。例如，對不動產、廠房及設備、投資性不動產或無形資產而言，企業在選擇依 IFRSs 追溯調整或選擇豁免追溯調整而以公允價值或重估價值作為認定成本時，建議參考本文所舉之例，就所有可選擇之選項計算出所造成之影響，全方面審慎分析後始做出最佳選擇。

關於本出版物

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見，本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對此等問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構、其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

©2010勤業眾信聯合會計師事務所版權所有
保留一切權利