

97 年 12 月 9 日 IFRS 全球實務研討會(上)

勤業眾信會計師事務所
江美艷會計師

隨著美國證管會於 2008 年 11 月 14 日規劃要求其國內公司於 2014 年起依公司規模分批採用國際會計準則(International Financial Reporting Standards, 簡稱 IFRSs)乙案正式對外徵詢意見, 我國金管會日前亦已正式宣布, 我國公認會計準則和接軌的計畫, 將由過去的「逐步增修」(convergence)改為「直接採用」(adoption), 初步計畫將於 2012 年起直接採用 IFRSs。

有鑑於「直接採用」IFRSs 將造成我國財務會計環境的衝擊, 進而對企業會計政策選用及財務報告編製產生全面性的影響, 勤業眾信會計師事務所特別邀請國內外專研 IFRSs 的會計師, 包含 Deloitte 全球 IFRS 研究團隊總監 Paul Pacter、Deloitte 香港技術部門張秋萍會計師與台灣勤業眾信會計師事務所江美艷會計師及江佳玲會計師為與會者精彩剖析全球採用 IFRSs 的現況及我國開始適用 IFRSs 可能將面臨的難題, 接著介紹 IFRSs 國際趨勢及發展近況、彙總介紹我國財務會計準則與 IFRSs 間的重大差異、說明 IFRS 8 營運部門資訊之揭露要求及介紹 IAS 2 存貨之會計處理, 最後再以近期發布或修訂準則與解釋函的介紹為研討會畫上完美的句點。

國際會計準則全球實務解析

為使財務報告使用者能獲取容易理解、具比較性且可靠的財務報告, 一直以來國際間皆致力於制訂一套高品質的財務報告準則, 除了歐盟、香港等國在 2005 年起開始採用 IFRSs 外, 更有許多國家預計於 2010~2012 年間陸續開始採用 IFRSs, 截至目前為止, 全球已有超過 110 個國家的上市公司使用 IFRSs 編製報告供投資大眾參考, 這股國際間使用同一套會計準則的熱潮不容小覷。

然而每個國家在朝著 IFRSs 靠攏的過程中, 都會遭遇不同的難題, 其中包括:

- 應選擇以「逐步修訂」抑或「直接採用」的方式與 IFRSs 接軌?
- 究竟應直接以 IFRSs 作為財務報告編製準則, 抑或將 IFRSs 翻譯成當地的財務會計準則?
- 是否所有的企業(抑或僅有上市公司)應適用 IFRSs?
- 在首次以 IFRSs 作為我國的財務會計準則時, 對於期初財務報表應有的調節有哪些?

若選擇全面採用 IFRSs 作為財務報告編製準則，則所有準則及所有解釋函皆應全面採用，始能在財務報告中作明確且無保留地聲明該財務報告係依照 IFRSs 編製；倘若選擇將 IFRSs 內化為當地的會計準則，財務報告使用者可能無法判定該財務報告所遵循的會計準則是否等同於 IFRSs，因而喪失國際間統一使用一套會計準則的美意。

企業於首次適用 IFRSs 時，首要任務就是依照 IFRSs 的規定，詳細考量攸關性及可靠性後，選擇最能真實反映企業經營成果與財務狀況的會計政策，作為轉換適用 IFRSs 後之會計政策；接著，再依所選擇之會計政策編製財務報告，適用 IFRSs 之年度財務報告附列之前期比較性資訊亦須依該會計政策追溯調整。例如，若我國於 2012 年正式開始適用 IFRSs，編製 2012 年度財務報告時附列 2011 年之比較性資訊，則應依 IFRSs 下所選擇的會計政策追溯重編 2011 年之財務報告，前期調整數應調整於 2011 年 1 月 1 日之資產負債表。

此外，企業於開始適用 IFRSs 時，《IFRS 1 *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*》訂有許多強制排除追溯適用的規定及可選擇免追溯適用的豁免規定，例如，嚴格禁止追溯適用避險會計、首次適用 IFRSs 以前所發生的企業合併得選擇以過去的會計準則處理等規定。

對於企業而言，在開始全面採用 IFRSs 之際，連帶必須考量依 IFRSs 重編之財務報告對企業績效指標(例如每股盈餘、負債比率、流動比率)的影響；相較於過去的會計準則，IFRSs 仰賴較多的公平價值衡量，使財務報告波動性較大，企業於開始採用 IFRSs 時，亦應辨認出影響企業財務報告波動性的因子有哪些，並將其造成之波動加以量化；此外，企業應考量過去所使用的會計系統，於開始採用 IFRSs 之後是否仍可反映 IFRSs 規範下的衡量方式及相關資訊；於開始採用 IFRSs 後，對於企業的盈餘影響情況應及早評估，以利未來盈餘分配的規劃；最後，會計人員可透過勤業眾信所提供的多項免費資訊，加強對 IFRSs 的了解，才能依 IFRSs 的要求選擇最適合企業的會計政策，讓財務報告更能允當表達企業之財務狀況及經營成果。

IFRS 國際趨勢及近期發展

國際會計準則理事會(IASB)於 2001 年取代國際會計準則委員會(IASC)，不僅承襲了 IASC 所制訂的國際會計準則(IASs，註)，截至目前為止增訂了 8 個國際財務報導準則(IFRS 1 至 IFRS 8)；國際財務報告解釋委員會(IFRIC)則於 2002 年取代常務解釋委員會(SIC)，除了承襲了 32 個解釋函(SICs，目前仍有 11 個 SIC 尚屬生效)外，至 2008 年 12 月已陸續發布了 17 個解釋函(IFRICs)。而這些準則(IASs 及 IFRSs)及解釋函(SICs 及 IFRICs)在 IFRS 的架構下泛稱為 IFRSs。

由於 IASB 及 IFRIC 承襲了 IASC 及 SIC 所制定的準則及解釋函後，陸續發布了許多新的準則及解釋函，過程中發現部分準則規範彼此存在著些許不一致，因此近年來，IASB 致力於消弭準則間不一致的規定，每年提出 IFRSs 年度改善計畫，目的在使 IFRSs 的概念更加連貫。

另，過去的會計準則皆大量仰賴歷史性資訊，因編製財務報告的宗旨在於提供高度可靠的財務報告，然而近年來，會計上的觀念漸漸趨向以攸關為重，因此公平價值成為會計學理的發展主流，諸如金融商品、待出售非流動資產、投資性不動產及企業合併等交易，皆大量使用公平價值會計處理。

過去的會計理念著重於收入及費用認列的配合原則，而在 IFRSs 觀念架構下，財務報告的編製開始偏重以資產及負債認列為判斷原則，換言之，若無法符合資產或負債的認列原則，該交易應直接列入當期損益。

此外，IFRSs 對於原資產負債表外交易必須納入財務報告中呈現的規定更加嚴格，諸如衍生性金融商品的認列、特殊目的個體必須納入合併的規定、及企業合併中被購併公司之或有負債應於收購日以公平價值認列。

當然，在財務報告的附註揭露中，IFRSs 逐漸開始著重於以經營者的觀點提供附註揭露，將管理者所使用的管理資訊提供給財務報告使用者，將使企業的經營決策更加透明化。

我國會計準則與 IFRS 之重大差異解析

目前我國會計準則與 IFRSs 仍有部分規範明顯存在重大差異，舉例說明：

- IFRSs 規定固定資產及無形資產得以成本法或重評價法衡量，所謂重評價即為公平價值，與我國規定可依法令辦理重估價之衡量金額不同。重評價之固定資產或無形資產於處分時，IFRSs 規定應將重評價準備直接轉入保留盈餘；我國規定未實現重估增值應於處分或提列折舊(攤銷)時視為已實現，列入當期損益。
- 於判斷是否屬資本租賃時，IFRSs 規定應依合約判斷承租人是否承受租賃資產幾乎所有之風險與報酬，以決定是否屬資本租賃；反觀我國則訂有特定數量化的判斷標準。
- 對子公司、關聯企業及聯合控制個體之投資，於投資公司單獨財務報表中應採用成本法或依照《IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*》處理，不採用權益法；我國則規定投資公司單獨財務報表中，對該等投資應採用權益法處理。

- 有關於或有負債的定義，IFRSs 規定或有損失「很有可能」造成損失，且金額可合理估計者稱為準備(provision)，其損失應予折現認列；我國則無「準備」的分類，或有負債的認列亦無折現的規定。
- 完工比例無法確定之工程合約，IFRSs 規定應採成本回收法；我國則規定應採全部完工法。
- IFRSs 規定遞延所得稅資產不得使用備抵評價科目，僅於所得稅利益很有可能實現時予以認列；我國則規定對可能不會實現的部分提列備抵評價，以減少遞延所得稅資產。另外，IFRSs 規定遞延所得稅資產或負債一律列為非流動；我國則依其相關資產或負債之分類劃分為流動或非流動項目；無相關之資產或負債者，依預期迴轉期間之長短劃分為流動或非流動項目。
- 我國規定對於具重大影響力但不具控制能力之被投資公司，財務季報表得免按權益法處理，但應於會計政策中敘明並作一致性之處理；IFRSs 則無此例外規定。
- 企業合併時，若取得可辨認淨資產公平價值超過收購成本，IFRSs 規定於投資當年度，收購公司應先重新評價公平價值及收購成本，若有差額應認列為當年度投資利益中，不列入非常利益(在 IFRSs 概念下並無非常損益項目)；我國則規定其差額應就非流動資產分別將其公平價值等比例減少之，若減少至零仍有差額時，應列為非常利益。
- 金融資產除列條件，IFRSs 係依是否喪失收取合約現金流量權力或資產處分是否移轉風險報酬判定。另規範移轉人若未實質轉讓亦未保留合約風險與報酬且保有控制力(即持續參與)的處理；我國則以是否喪失控制力判斷。
- 對於購買不良債權之續後衡量，IFRSs 規定以攤銷後成本作續後衡量；我國依解釋函令規定，購入不良債權續後衡量以採成本回收法認列。

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。

©2008勤業眾信會計師事務所版權所有
保留一切權利