

【專題二】

證券發行人財務報告編製準則 修正草案簡介

鍾怡如 (證期局
稽 核)

壹、前言

為落實國際會計準則 (IFRSs) 之採用，金管會持續進行法規制度之調整，除已將證券交易法修正草案送交立法院審議外，與財務報告編製攸關之證券發行人財務報告編製準則 (以下簡稱財報編製準則)，亦積極研議修正中。以下將針對目前研議之調整方向逐一介紹，以利財務報告之編製者及使用者對未來採用 IFRSs 後，財務報告編製之相關變動有進一步之瞭解。

貳、規範主體

因我國公司法係以個體財務報表為主體，故現行財報編製準則係以個體財務報告為主要規範，另設一專章規範合併財務報表之編製。

未來採用 IFRSs 後，由於 IFRSs 之架構係以合併財務報告為主要報表，且鑒於集團化經營已為普遍之趨勢，合併財務報告較能反應企業整體經營績效，故國際上係以合併報表作為主要之財務資訊揭露內容及評等之依據。我國財務報表體制將於採用 IFRSs 後，調整為與國際一致，亦即財報編製準則將以合併財務報告為主要規範對象，而另設一專章規範個體財務報告，並於財報編製準則總則中規範，發行人應依規定編製合併財務報告 (上市、櫃公司應按季編製合併財務報告，興櫃及公開

發行公司則於半年度及年度編製合併財務報告），另考量為節省公司成本，且公司法僅規範企業應編製年度財務報表，爰規範發行人僅需編製年度個體財務報告。

至發行人無子公司者，應依規定編製個別財務報告（上市、櫃公司應按季編製個別財務報告，興櫃及公開發行公司則於半年度及年度編製個別財務報告），又個別財務報告已屬發行人本身之財務報告，即無需再依財報編製準則規定編製年度個體財務報告。

參、修正一般公認會計原則之範圍

依現行財報編製準則第 3 條規定，發行人財務報告之編製應依本準則及有關法令辦理之，其未規定者，依一般公認會計原則辦理。所稱「一般公認會計原則」，其範圍包括會計基金會公布之各號財務會計準則公報及其解釋。

未來我國直接採用 IFRSs，一般公認會計原則將調整為 IFRSs，故財報編製準則內將明定一般公認會計原則係指金管會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告。

肆、財務報表編製內容之調整

一、財務報表名稱及表達格式

為利我國財務報表使用者易於瞭解及分辨，財報編製準則研議對發行人財務報表名稱予以限定，又 IAS 1「財務報表之表達」並未限制應採用該公報所規定之報表名稱（財務狀況表、綜合損益表、權益變動表及現金流量表），是以未來採 IFRSs 後，除損益表因新增綜合損益，而調整名稱為綜合損益表外，我國財務報表名稱與現行財務報表原則上尚無差異，仍為資產負債表、權益變動表及現金流量表。

至未來各財務報表之表達格式，除 IFRSs 為提供一個體於某一段期間內當期淨資產變動，以反映企業真實之獲利能力，致綜合損益表較現行損益表增加原列於現行資產負債表股東權益項下之「其他綜合損益」（包括國外營運機構財務報表換算之兌換差額等項目）部分，而使得綜合損益表表達格式與現行略有差異外，餘企業應編製之財務報表與現行財務報表尚無不同，且資產負債表部分科目更趨精簡。

又 IAS 1 允許損益之表達採單一報表（即單一綜合損益表）或二張報表（一張報表列示損益組成部分，一張報表自損益開始列示其他綜合損益組成部分）方式，財報編製準則修正草案研議規範採單一報表之方式表達，以提供較完整之資訊，提

高投資人參考價值，並切合 IFRSs 之發展趨勢。

另企業若追溯適用會計政策或追溯重編其財務報表之項目，或重分類其財務報表之項目時，依 IAS 1「財務報表之表達」規定，整份財務報表應包括最早比較期間之期初資產負債表，故於揭露比較資訊時，至少應列報三期之資產負債表、兩期之其他報表及相關附註，亦即企業有上開情況時，於年底之資產負債表應採三期列報，期中之資產負債表應採四期列報。有關期中財務報告之表達格式，將於本文章肆、三中介紹。

二、財務報表內容規範

未來財報編製準則內有關財務報表編製之具體規範內容，金管會係參酌 IAS 1 予以修訂，訂定至少應於財務報告四大表表達之項目（即現行會計科目），並於財報編製準則訂定有關資產、負債、權益、收益及費損等相關項目之認列、表達及揭露等原則性規範，其餘會計處理則回歸 IFRSs 公報規定，不再重複納入財報編製準則內。

又依 IAS 1 規定，除至少應列示之單行項目外，若與企業財務狀況及財務績效之了解攸關者，企業應自行於財務報表中表達額外之單行項目、標題及小計，是以未來企業編製財務報表時，應注意上開 IAS 1 之規定。

三、期中財務報告之表達格式

現行期中財務報告均採兩期對照方式編製，以 100 年上半年度財務報告為例，資產負債表應表達 100 年 6 月底及 99 年 6 月底（比較期間）資產、負債及權益項目之餘額；損益表則應表達 100 年 1 至 6 月及 99 年 1 至 6 月（比較期間）各項損益之金額。

未來採用 IFRSs 後，期中財務報告之表達格式說明如下：

- （一）依 IAS 34「期中財務報導」規定，資產負債表應列示當期期中期間結束日之資產負債表及前一財務年度結束日之比較資產負債表，綜合損益表應列示當期期中期間、當期財務年度年初至當期末累計之綜合損益表，及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。惟金管會考量投資人之閱表習慣，並參考國外財務報表之表達格式，除上開公報規範外，於財報編製準則另予規範企業尚須列示可比期中期間結束日之比較資產負債表。

(二) 以 102 年上半年度財務報告為例，資產負債表應表達 102 年 6 月底、101 年 12 月底及 101 年 6 月底（比較期間）資產、負債及權益項目之餘額；綜合損益表則應表達 102 年 1 至 6 月、101 年 1 至 6 月（比較期間），暨 102 年 4 至 6 月、101 年 4 至 6 月（比較期間）各項損益之金額。

(三) 是以未來採用 IFRSs 後，期中資產負債表須增列比較期間年度結束日之數據，而綜合損益表須增列單季（即 4 至 6 月）之二期對照數據，至期中權益變動表及現金流量表之表達格式，與現行尚無差異。

另為利企業瞭解未來採用 IFRSs 後期中財務報告之表達格式，金管會已於財報編製準則修正草案附表中增列期中財務報告之格式內容，俾供企業參考。

四、財務報告附表及重要會計項目明細表之編製

現行季財務報告得僅編製短式報告（包含四大表及其附註、附表資訊），而年度及半年度財務報告須編製長式報告（包含上述四大表、附註、附表資訊及重要會計科目明細表）。

未來採用 IFRSs 後，僅年度個體財務報告需編製重要會計項目明細表，亦即僅年度個體財務報告需編製長式報告（若無子公司者，則於年度個別財務報告中編製重要會計項目明細表），期中財務報告均僅申報短式報告，無需編製重要會計項目明細表，較現行作法簡便。

又現行財務報告之資金貸與及背書保證、重大交易事項、轉投資事業資訊暨大陸投資等附表資訊，於未來採用 IFRSs 後，基於上開附表資訊仍具監理需求，及涉及投資人決策攸關性，故未來各期財務報告仍需額外揭露前開附表資訊，且揭露對象需涵蓋企業及其各子公司，揭露內容與現行作法相同，實務作業尚無差異。

五、投資性不動產、自用不動產等項目之規範

邇來外界對於我國不動產項目於首次採用 IFRSs 認定成本之選擇，暨採用 IFRSs 後，後續衡量之選擇等相關規劃方向，頗為關注。

上開事項業經金管會 100 年 6 月 16 日委員會討論決議，金管會爰依該會議決議調整財報編製準則修正草案內容如下：

(一) 採用 IFRSs 後，投資性不動產之後續衡量限採成本模式，並依公報規定於財務報告附註揭露公允價值。自用不動產、無形資產、探勘及評估資產（即現

行遞耗資產)項目之後續衡量亦限採成本模式。

(二) 不動產項目首次適用 IFRSs 之認定成本選擇，初步規範如下：

1. 投資性不動產項目：

(1) 若有充分證據顯示存在持續性出租狀態，且能產生中長期穩定之現金流量者，得以公允價值作為認定成本，並以該投資性不動產標的之契約租金採現金流量折現估算之金額為上限，且折現率應以企業之加權平均資金成本為準。該公允價值應由具備我國不動產估價師資格，且應符合下列條件：

- A. 須具備 2 年以上之不動產鑑價實務經驗。
- B. 最近 3 年無票信債信不良紀錄及最近 5 年無遭受不動產估價師懲戒委員會懲戒之紀錄。
- C. 執行業務之不動產估價師不得為企業之關係人或有實質關係人之情形。
- D. 不動產估價師對所鑑價之投資性不動產地點及類型，於近期（一年內）有相關鑑價經驗。

(2) 至非屬上開以公允價值作為認定成本之投資性不動產，僅得選擇先前一般公認會計原則之重估價值（即按所得稅法、土地法或平均地權條例所為之重估價）作為重估價日之認定成本。

(3) 企業之子公司亦應依前揭規定辦理。屬海外子公司者，如其當地國已採用 IFRSs，且其投資性不動產於首次採用 IFRSs 及後續衡量採成本模式者，於發行人依 IFRS 1「首次採用國際報導準則」規定辦理時，不得以公允價值作為認定成本，且其後續衡量亦應採成本模式。

2. 自用不動產、無形資產、探勘及評估資產項目：

於首次適用 IFRSs 時，僅得選擇先前一般公認會計原則之重估價值（即按所得稅法、土地法或平均地權條例所為之重估價）作為重估價日之認定成本，不得以公允價值作為認定成本。

3. 前開投資性不動產、自用不動產、無形資產、探勘及評估資產不選擇上開認定成本之豁免項目者，應依 IFRS 1 規定，追溯適用 IAS 16「不動產、廠房及設備」、IAS 38「無形資產」、IFRS 6「礦產資源探勘及評估」等公報之規定。

六、首次採用 IFRSs 之相關規範

企業首次採用 IFRSs 時，於轉換日應依 IFRS 1「首次採用國際報導準則」規定辦理，亦即除 IFRS 1 規定之 5 項例外項目、17 項選擇性豁免項目及 1 項短期豁免項目外，企業應於轉換日依 IFRSs 相關規定追溯適用，爰於財報編製準則新增專章規範，且將前開投資性不動產、自用不動產、無形資產、探勘及評估資產首次採用 IFRSs 之認定成本豁免項目選擇之相關規範，亦併納入該專章中。

七、適用日期及過渡條款

依金管會 98 年 5 月 14 日發布採用 IFRSs 推動架構之規劃，上市、上櫃及興櫃公司自 102 年起強制採用 IFRSs，符合條件經金管會核准者，得自 101 年起提前適用；未上市、上櫃及興櫃之公開發行公司則自 104 年起強制採用 IFRSs，並得自 102 年起開始適用。

為配合上開分階段採用 IFRSs 之規劃時程，修正後財報編製準則之施行日期為 102 年會計年度開始日起，並訂定過渡條款如下：

- (一) 經金管會核准提前適用者，應自 101 年起依修正後財報編製準則編製各期合併財務報告（渠等公司 101 年各期個體財務報告仍依修正前財報編製準則編製），並自 102 年起依修正後財報編製準則編製年度個體財務報告。
- (二) 至未上市、上櫃或興櫃之公開發行公司，自 104 年起始適用修正後財報編製準則，但得提前自 102 年起開始適用。

伍、會計政策及會計估計變動申報事項之調整

一、現行財報編製準則第 6 條規定，會計原則變動及部分會計估計事項變動，需於變更前一年度將相關事項洽會計師出具複核意見，提報董事會決議通過，報經金管會核准後始得為之。

二、未來採用 IFRSs 後之調整方向：

- (一) 改採資訊公開，不再需報經金管會核准：考量企業變動會計政策及會計估計係屬企業之專業判斷，責任應歸於企業，又未來採用 IFRSs 後會計政策及估計變動情形將較頻繁，爰將修正改採資訊公開方式，不再需報經金管會核准。
- (二) 取消需前一年度公告申報，次年度始得變更之規定：考量 IFRSs 對會

計政策及會計估計變動並無應於前一年底前公告申報，次年度始得變更之規定，爰取消現行變更需於前一年底前公告申報之規範，企業得視其經濟實質之變化，變更其會計政策或會計估計。

- (三) 加強相關配套措施：考量未來採用 IFRSs 後，會計政策及會計估計變動改採資訊公開，金管會爰研議強化公司治理等監理措施，詳本文章陸、二之說明。

陸、財務報表編製之監理措施

考量國內環境及市場發展情形，為增進財務報表透明度並維持適度監理，除於財報編製準則中訂定財務報表之原則性規範外，金管會亦研議於財報編製準則中規範相關財務報表編製之監理措施如次：

一、禁止偏離 IFRSs 之規範：

為禁止企業於編製財務報表時，以遵循某一 IFRSs 之規定將產生誤導為由，不遵循財報編製準則或金管會認可之 IFRSs，爰研議於財報編製準則修正發布後，以函令規範企業不得以遵循某一 IFRSs 規定將產生誤導為由，而不遵循財報準則或金管會發布之 IFRSs 規定。

二、會計政策及會計估計變動改採資訊公開之加強監理措施：

- (一) 強化公司治理：金管會經參酌證交法第 14 條之 3 及第 14 條之 5 規定，要求企業變更會計政策或會計估計前後，均需經監察人（或審計委員會）承認，並參考獨立董事意見，且應將實際影響金額提報當年度股東會。
- (二) 增加合理性之說明：若企業於會計年度開始日後始公告變更會計政策或會計估計者，應增加說明於會計年度開始日後始變動會計政策或會計估計事項之合理性及必要性，併同其他事項洽請會計師表示意見。
- (三) 例外管理：
1. 金管會將請證券交易所或櫃買中心就上市、上櫃及興櫃公司變更會計政策或會計估計之原因進行瞭解，必要時將公司財務報告列入實質審閱。
 2. 若同一會計年度內 2 次以上變動會計政策或會計估計，證券交易所或櫃買中心將修改其法令，於財務報告實質審閱時將渠等公司納入必要

受查公司。

三、首次採用 IFRSs 時，認定成本之揭露規範

企業首次適用 IFRSs 時，若選擇採用認定成本豁免項目者，應於附註中揭露有關認定成本之選擇、決定公允價值之假設、方法及加權平均資金成本。

柒、編製財務報表實務運作應注意事項

金管會已於 IFRSs 專區及對外宣導會中，加強說明我國現行財務會計準則公報與 IFRSs 之重大差異，且為使企業編製 IFRSs 財務報表之資訊充分公開以利外界瞭解，金管會特於 IFRSs 專區提供「企業實務運作應注意事項」，說明公司於採用 IFRSs 時，財務報表轉換之實務提醒，包括企業於財務報表之表達、財務報表附註揭露、我國現行規定與國際會計準則部分差異等。

另金管會業自金融、傳統及科技產業公司挑選 4 家作為轉換樣本，以渠等公司 99 年度財務報表轉換為 IFRSs 財務報告，將轉換過程建立轉換範例，使企業安心及瞭解實務導入過程，作為經驗分享，亦可作為企業未來採用 IFRSs 後，編製財務報表之參考。

捌、結語

為利企業及早因應導入 IFRSs，金管會原訂完成財報編製準則之修定時程（100 年 10 月），業已提早至 100 年 6 月底前完成，另臺灣證券交易所股份有限公司亦將依據金管會修定完成之財報編製準則，予以修訂公布一般行業會計科目名稱及代碼。金管會將持續戮力與企業共同完成 IFRSs 之導入工作，協助企業如期產製 IFRSs 財務報告。

