

# 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

## 《目 錄》

壹、一般性疑義 .....	<u>2</u>
貳、特別盈餘公積提列數額相關疑義 .....	<u>5</u>
參、特別盈餘公積迴轉數額相關疑義 .....	<u>8</u>
肆、首次採用 IFRSs 相關疑義 .....	<u>11</u>

# 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

（114年3月修訂）

## 壹、一般性疑義

### 一、公開發行公司提列法定盈餘公積及特別盈餘公積之順序為何？

答：

（一）依公司法第 237 條規定，公司於彌補虧損完納一切稅捐後，分派盈餘時，應先提出百分之十為法定盈餘公積。次依證券交易法第 41 條第 1 項規定，主管機關認為有必要時，對於已依本法發行有價證券之公司，得以命令規定其於分派盈餘時，除依法提出法定盈餘公積外，並應另提一定比率之特別盈餘公積。

（二）依前揭規定，公開發行公司於分派盈餘時，應先依公司法第 237 條規定提列法定盈餘公積，再依證券交易法第 41 條及本會 110 年 3 月 31 日金管證發字第 1090150022 號令及 10901500221 號令(下稱本會令釋)提列特別盈餘公積。

### 二、依本會令釋規定，公開發行公司於分派可分配盈餘時，應就帳列其他權益減項淨額及投資性不動產公允價值淨增加數額提列特別盈餘公積不得分派，倘公開發行公司決議不分派盈餘，是否仍須依規定提列特別盈餘公積？

答：

（一）為維持公開發行公司財務結構之健全與穩定，避免虛盈實虧，損及股東權益，本會依證券交易法第 41 條第 1 項授權訂定本會令釋，規範公開發行公司於分派可分配盈

餘時，應依規定提列特別盈餘公積。

(二) 依公司法第 228 條及第 230 條規定，董事會應將其所編造之盈餘分派或虧損撥補之議案等表冊，提出於股東常會請求承認。公司依前揭規定辦理時，縱未分派股息、紅利，仍應依本會令釋第二點(二)1 之規定，就當期發生之帳列其他權益減項淨額及投資性不動產當期發生之帳列公允價值淨增加數額自當期末分配盈餘及前期末分配盈餘提列相關數額之特別盈餘公積不得分派。

### 三、外國發行人依本會令釋提列特別盈餘公積，可否以功能性貨幣財務報表為提列基礎？

答：按本會令釋並未明定公開發行公司應以功能性貨幣財務報表或表達貨幣財務報表為特別盈餘公積之提列基礎，公開發行公司辦理盈餘分派如以功能性貨幣財務報表為依據，基於提列基礎之一致性，擬以相同之財務報表作為特別盈餘公積之提列基礎，尚無不可，惟後續應一致性採用，不宜任意變更。

### 四、申報首次辦理股票公開發行之公司，其依規定檢附之財務報告是否即應依本會令釋規定提列特別盈餘公積？

答：向本會申報首次辦理股票公開發行之公司，依公司募集發行有價證券公開說明書應行記載事項準則第 28 條規定，應檢附最近二年度或最近年度之財務報告，考量公司向本會申報生效前，尚非屬股票公開發行公司，無證券交易法第 41 條規定之適用，爰所檢附之最近二年度或最近年度財務報告免依本會令釋規定提列特別盈餘公積，惟經向本會申報生效後，嗣於分派可分配盈餘時，應依本會令釋規定辦理。

### 五、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，是否應依本會令釋之規範為一致處理？

答：依商業會計處理準則第 2 條規定，非公開發行公司得自願選擇是否採用 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，宜參照本會令釋關於提列特

別盈餘公積之規定，為一致性處理。

六、公開發行公司因適用之 IFRSs 版本變動或採用新發布之 IFRSs 公報，於當年度追溯調整產生之期初保留盈餘變動數，應屬「前期未分配盈餘」或「當期稅後淨利加計當期稅後淨利以外項目計入當期未分配盈餘之數額」？

答：參照財政部 109 年 1 月 15 日台財稅字第 10800614920 號令，公開發行公司因採用之 IFRSs 版本變動或採用新發布之 IFRSs 公報，追溯調整產生之期初保留盈餘變動數，應屬「當期稅後淨利加計當期稅後淨利以外項目計入當期未分配盈餘之數額」之範疇。

七、公開發行公司依本會令釋第二點(二)2(2)規定辦理時，章程明定方式為何？公開發行公司於股東會通過章程修訂案後，同次股東會通過盈餘分派案時，可否依變更後章程提列特別盈餘公積？

(一) 公開發行公司如擬依本會令釋第二點(二)2(2)規定，就前期累積之其他權益減項淨額或投資性不動產前期累積之公允價值淨增加數額，自「前期未分配盈餘」提列相同數額之特別盈餘公積，如仍有不足，自「當期稅後淨利加計當期稅後淨利以外項目計入當期未分配盈餘之數額」提列，考量該提列方式可能對當期盈餘分派產生影響，公開發行公司應於公司章程所定股利政策中就前揭提列方式予以明定（非僅訂定『依本會令釋規定辦理』），以利股東知悉。

(二) 查經濟部 79 年 8 月 28 日商 214784 號函釋，按股份有限公司章程定有盈餘分派之方法者，董事會於每營業年度終了，應依據已生效之公司章程...編造上年度盈餘分派議案，...，並提出於股東常會請求承認後，據以分派上年度盈餘。...惟若公司於召開股東常會時，未先為盈餘分派議案之承認，即先行變更章程，並於同次股東會決議依

變更後章程分派上年度盈餘時，即與前揭規定不合。

(三) 依前揭經濟部函釋，股東常會盈餘分配議案應以編造時已生效之章程為依據。是以，公開發行公司擬依本會令釋第二點(二)2(2)規定提列特別盈餘公積，應於股東會決議通過變更章程後，董事會始可依該已生效之公司章程編造盈餘分派議案，並依本會令釋第二點(二)2(2)規定方式提列特別盈餘公積。

## 貳、特別盈餘公積提列數額相關疑義

八、公開發行公司依本會令釋提列之特別盈餘公積，如用以彌補虧損，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：公開發行公司依本會 110 年 3 月 31 日金管證發字第 1090150022 號令及 10901500221 號令提列之特別盈餘公積用於彌補虧損後，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。

九、公開發行公司依本會 110 年 3 月 31 日金管證發字第 10901500221 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 110 年 3 月 31 日金管證發字第 10901500221 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。

十、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 110年3月31日金管證發字第10901500221 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)。

**十一、**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後續持續採公允價值模式衡量時，應依本會 110年3月31日金管證發字第10901500221 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；如處分持股致對該等投資公司停止採用權益法時，則原提列之原因已消除，得將原提列之特別盈餘公積全數迴轉。

**十二、**本會101年11月21日金管證發字第1010047490號令關於「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。嗣後評價如有回升之部分，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」之規定，是否仍適用？

答：

(一) 上市、上櫃及興櫃公司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 110年3月31日金管證發字第1090150022 號令 第四點 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 本會 101年11月21日金管證發字第1010047490 號令，自 本會 110年3月31日金管證發字第1090150022 號令發布後廢止。

十三、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 110年3月31日金管證發字第1090150022 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 110年3月31日金管證發字第1090150022 號令 第四點 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。

十四、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 110年3月31日金管證發字第1090150022 號令所稱「其他權益減項淨額」計提特別盈餘公積？

答：

- (一) 本會 110 年 3 月 31 日金管證發字第 1090150022 號令 所稱「其他權益減項淨額」，係指公司個體或個別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，尚不限於前開令釋所列舉項目。
- (二) 是以，公開發行公司如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，依前開令釋規定就帳列「其他權益減項淨額」提列特別盈餘公積。

十五、公開發行公司發行限制員工權利新股所產生之「員工未賺得酬勞」，是否應依本會 110 年 3 月 31 日金管證發字第 1090150022 號令提列特別盈餘公積？

答：公開發行公司發行限制員工權利新股，依規定應於給與日依渠等權益工具之公允價值認列「員工未賺得酬勞」及「資本公積-限制員工權利新股」，其中「員工未賺得酬勞」雖於資產負債表帳列其他權益減項，惟該項目係過渡性項目，將於既得期間轉列為薪資費用，其項目性質尚非屬未實現損益項目，爰尚無須依本會 110 年 3 月 31 日金管證發字第 1090150022 號令提列特別盈餘公積。

參、特別盈餘公積迴轉數額相關疑義

十六、公開發行公司依本會令釋規定提列特別盈餘公積後，嗣後提列原因消失時，可否選擇不予迴轉？

答：依本會令釋，公開發行公司提列特別盈餘公積後，嗣後股東權益減項數額有迴轉時，得就迴轉部分分派盈餘，或嗣後帳列投資性不動產之累積公允價值淨增加數額有減少或有處分投資性不動產時，得就其減少部分或依處分情形予以迴轉特別盈餘公積分派盈餘。前揭迴轉規定非屬強制規定，倘公開發行公司選擇不予迴轉，該特別盈餘公積應屬依公司法第 237

條自願提列之特別盈餘公積。

十七、公開發行公司就前期發生之帳列其他權益減項淨額未能提列足額之特別盈餘公積，倘本期其他權益減項淨額已迴轉，可否迴轉前期已提列之特別盈餘公積分派盈餘？（假設公開發行公司無其他應提列特別盈餘公積情形）

答：

（一）公開發行公司就前期發生之帳列其他權益減項淨額未能提列足額之特別盈餘公積，本期其他權益減項淨額雖有迴轉，惟應於已提列之特別盈餘公積數大於迴轉後之其他權益減項淨額時，始依本會令釋第二點（二）3所定，就其他權益減項淨額有迴轉部分，迴轉已提列之特別盈餘公積，即「特別盈餘公積應提列數（本期其他權益減項淨額）」減除「特別盈餘公積已提列數」 $<0$ 時，始可就差額部分予以迴轉。

（二）茲舉例如下：

1、A公司前期發生之帳列其他權益減項淨額為1,000，惟僅提列400之特別盈餘公積，嗣本期帳列其他權益減項淨額為600，因A公司前已提列之特別盈餘公積僅為400，爰A公司尚不得迴轉該特別盈餘公積分派盈餘。

2、A公司前期發生之帳列其他權益減項淨額為1,000，惟僅提列400之特別盈餘公積，嗣本期帳列其他權益減項淨額為300，因A公司前已提列之特別盈餘公積為400，爰A公司得迴轉該特別盈餘公積100分派盈餘。

十八、依本會110年3月31日金管證發字第1090150022號令，公開發行公司於首次採用IFRSs時就帳列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。

**十九、**依本會 110 年 3 月 31 日金管證發字第 1090150022 號令，公開發行公司於首次採用 IFRSs 時，就帳列「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所提列之特別盈餘公積，嗣後公司使用該資產時，得就原提列特別盈餘公積之比例予以迴轉分派盈餘。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 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。

**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 110 年 3 月 31 日金管證發字第 10901500221 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。

## **肆、首次採用 IFRSs 時，提列特別盈餘公積相關疑義**

**(以下問答內容，係以公開發行公司於 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。)**

## **二十二、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。

## **二十三、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。

**二十四**、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。

**二十五**、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。

**二十六**、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。

**二十七**、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。

**二十八**、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 102 年開始採用 IFRSs 後之次一年度（以 102 年開始採用 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）。

**二十九**、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。

**三十**、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，依前揭第二十七題之說明，公司應於開始採用 IFRSs 之日予以提列，以本會所規定 102 年採用 IFRSs 之公司為例，即為 102 年 1 月 1 日（相關釋例詳附錄一）。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）。

三十一、公司 101 年 12 月 31 日依原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，依原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，亦應比照原作法，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)

項 目 (依發生時序排列)	情況一		情況二		情況三		情況四	
特別盈餘公積餘額 ( $F=Y+P$ ) (註 2)		210,000		120,000		40,000		60,000
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。