

## 如何監控會計原則的重大轉變

勤業眾信會計師事務所

黃裕峰會計師

金管會已於 2009 年 5 月 14 日發布採用國際財務報導準則(簡稱 IFRSs)的時程表，對公司來說是一項非常重大的轉變，無論是企業內部或外部投資者而言，如何在轉換過程中隨時掌握企業轉換進度，進而督促企業能順利的在時限內完成會計轉換大業，在正式轉換前於公司年報的管理階層討論與分析(MD&A)中揭露轉換相關資訊似乎是可行的作法。

由於轉換會計原則的過程須要諸多前置準備作業，建議於正式轉換年度的前三年即開始陸續討論與揭露轉換計畫之資訊與相關進度。若以我國將於 2013 年轉換採用 IFRSs 為例，在管理階層討論與分析中提及轉換 IFRSs 計畫時，應討論的內容大致可分為兩個部分：

- 企業如何能順利的依 IFRSs 編製 2013 年第一季財務報表；及
- 其他與轉換採用 IFRSs 相關的事項。

### 編製 IFRSs 財務報表

為了能順利依照 IFRSs 編製財務報表，MD&A 不外乎包括下列討論事項：

- 辨認出我國財務會計準則與 IFRSs 的差異；
- 依照 IFRS 1『首次採用 IFRSs』所列之強制規定與可選擇規定，並依照其他 IFRSs 訂定公司採用 IFRSs 後之會計政策；
- 上述決策的文字說明；及
- 上述重大差異的量化資訊。

在首次轉換為 IFRSs 時，企業得依 IFRS 1 做決定開帳金額的會計處理選擇，譬如：

- 設定確定給付退休辦法下之累積精算利益(損失)為 0；或
- 將換算國外營運機構之累積換算差額設定為 0；或
- 以固定資產公平價值做為轉換為 IFRSs 之日之開帳成本。

這些決定對企業於 2012 年開帳數或是保留盈餘都有很大的影響。此外，由於 2012 年開帳金額會因企業是否選用 IFRS 1 之可豁免項目而一直有不確定性，可能一直要到 2012 年底或是 2013 年初，當企業管理階層確定選用 IFRS 1 的豁免選項有哪些，及確定 2013 年開始採用 IFRSs 之會計政策時，才能移除不確定性。因此有些企業在 2013 年 1 月以前可能無法正式對外公布明確且肯定的量化影響數。

然而可以預期的是，在越接近轉換日時，企業可能須提供更多量化資訊予投資人，說明在轉換採用 IFRSs 過程中對企業財務報表的影響有哪些。

### 其他事項

除了財務報表架構與內容外，採用 IFRSs 也可能會對企業有其他附帶的影響，大致可分為三方面：

- 公司整體軟硬體架構，譬如專業人才培育及資訊系統轉換；
- 業務活動，譬如融資合約、避險或其他銷售活動等皆會受到採用 IFRSs 之影響；及
- 控制活動，包括執行與財務報導相關的控制活動，及轉換過程中的揭露控制與程序。

MD&A 亦應針對各方面提出解釋。

### 公司整體軟硬體架構

要編製符合 IFRSs 的財務報表，必須要有適當的人力和資訊系統的配合。尤其是培養 IFRSs 的專業人才更是第一要務，從最基本的會計人員到董事會，特別是審計委員會成員都應該要具備 IFRSs 的專業知識。

另外，資訊系統必須從過去與我國財務會計原則相容的系統轉換為與 IFRSs 相容，其中可能包括程式上的重新編寫及額外建立原先在我國財務會計原則下並未要求的會計揭露資訊。

在 MD&A 中討論此項議題，不僅是報告轉換計畫的進度，更可讓投資者了解培育人才與系統轉換成本增加並非公司經營出現異常現象，而是在轉換過程中必然的結果。

### 業務活動

企業採用 IFRSs 可能導致企業運作上的改變，譬如，在某些情況下，原先符合借款合同所訂的財務比率可能在轉換採用 IFRSs 後，因財務狀況表與綜合淨利表數字受到影響，而無法符合相關財務比率，因而須與債權人進行合約條款的重新協商；企業可能因為採用 IFRSs 後，其所決定的功能性貨幣有所改變，因而須調整風險(如匯率風險)管理政策；員工獎酬制度亦可能在採用 IFRSs 進行調整；銷售或採購合約也可能會因為 IFRSs 收入認列規定不同而須做修改。

倘若在 MD&A 中未討論業務活動的轉變，可能會給外界一個錯誤的暗示，舉例來說，通常企業發生流動性困難時才會進行債務協商，而在轉換為 IFRSs 的過程當中若有債務協商的情況，其可能僅是因為轉採另一個會計準則必然的過程，並非代表公司經營惡化。若能在 MD&A 說明，才不至於給外界帶來錯誤的訊息。

### 控制活動

轉換採用 IFRSs 之後，管理階層仍須對其內控有效性負責，針對與財務報導有關的控制活動，企業應依照 IFRSs 的規定重新審視其內部控制制度的有效性，並重新設立適當控制點。公司必須建置一套流程以確保 IFRSs 報表轉換過程無重大誤述，並藉此收集適當之證據以提供管理階層出具內控有效之聲明。

### 規劃公司轉換計劃及進度

轉換 IFRSs 計畫必須包含下列幾個重點：

- **工作項目**，譬如財務報表的編製、公司軟硬體架構的建立，企業政策檢閱等，皆為轉換為 IFRSs 過程所需要完成的相關工作項目；
- 上述各項目所須的**工作時程**，及列示完成各項目剩餘的時間(每一項目的進度可能不同)；
- **衡量工時**或是完成各工作項目所需要的其他資源，使其可評估完成各項任務所需的投入程度；
- 標示各項工作應完成的**優先順序**；及
- 各項工作之間的**相關性**或是**相互關聯性**，譬如會計政策的選用與借款合同內有關財務比率限制之間的相關性。

以下舉例說明企業在 MD&A 中討論轉換採用 IFRSs 計畫可能包含的內容(本範例不含各活動所需的相關時程)：

主要活動	期限	已完成/仍須完成的進度說明
<p><b>財務報表編製</b></p> <p>辨認我國財務會計準則與 IFRSs 差異及會計政策選擇：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>財務報表格式</li> <li>選擇 IFRS 1 之會計政策</li> <li>量化 IFRS 1 之影響數及財務報表附註揭露資訊</li> <li>企業續後 IFRSs 之會計政策</li> </ul>	<p>預計於 2013 年全面施行</p>	<p>已辨認出部分重大會計差異，其餘仍進行中。</p>
<p><b>公司軟硬體架構</b></p> <p>IFRSs 專才的選任與培養，囊括：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>會計部門人員</li> <li>營運總部人員</li> <li>資深管理人員、董事會及審計委員會成員</li> </ul>	<p>預計於 2012 年執行轉換 IFRSs 演練</p>	<p>已成立 IFRSs 專職領導團隊；基礎訓練課程陸續推行。</p>
<p><b>公司軟硬體架構</b></p> <p>資訊系統的轉換包含：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>系統流程的改變</li> <li>程式升級與修改</li> <li>首次採用時影響數的計算</li> <li>揭露資訊的蒐集</li> <li>預算監控流程</li> </ul>	<p>預計於 2012 年同步處理總帳、規畫與監控流程</p>	<p>系統修改範圍已界定完成；但所需花費之資源尚待釐清。</p>
<p><b>業務政策評估</b></p> <p>財務管理與實際操作</p>	<p>合約條款預計於 2012 年第三季以前進行重新協商</p>	<p>已完成確認所有與會計準則相關的合約條款；並進行尋求其他資金管道的相關評估。</p>
<p><b>業務政策評估</b></p> <p>員工獎酬計畫</p>	<p>預計於 2012 年第三季以前完成重新協商</p>	<p>已確認於轉換採用 IFRSs 時受影響的員工獎酬計畫</p>
<p><b>業務政策評估</b></p> <p>資本適足性</p>	<p>資本結構的規劃預計於 2012 年上半年完成</p>	<p>資本轉換架構已定案</p>
<p><b>業務政策評估</b></p> <p>顧客與供應商合約的評估</p>	<p>預計於 2012 年第一季檢視顧客與供應商合約條款及</p>	<p>所有銷售合約與原物料供應合約尚待檢視；評估採用</p>

	收入與成本認列	IFRSs 影響數。
<p><b>控制環境：</b></p> <p>財務報導內部控制</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>決定會計政策、作成書面記錄並實際執行</li> <li>獨立審視內控制度的應用</li> <li>發現錯誤的處理機制</li> </ul>	<p>所有會計政策的改變預計於 2012 年第三季由管理階層覆核並簽核，再經審計委員會覆核；預計於 2012 年第四季進行內部查核，更新後的程序亦應完成簽核。</p>	<p>進行所有的重大內控政策的辨認；會計政策手冊重新編寫。</p>

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。

©2009 勤業眾信會計師事務所版權所有  
保留一切權利