

T-IFRS 最新熱門議題－您準備好了嗎（下）

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

隨著 2012 年 1 月 1 日即將到來，上市、上櫃及興櫃公司無不全力準備我國採用國際財務報導準則（Taiwan-IFRSs，以下簡稱 T-IFRS）的開帳事宜。隨著時間刻刻逼近，您準備好了嗎？為了協助各公司順利完成開帳事項，我們彙整了近幾個月來 T-IFRS 的最新熱門議題及轉換注意事項分為上下篇兩篇文章予以介紹，提供各位讀者參考。

員工福利 [相關準則：IAS 19 及 IFRS 1]

與精算師之溝通事項

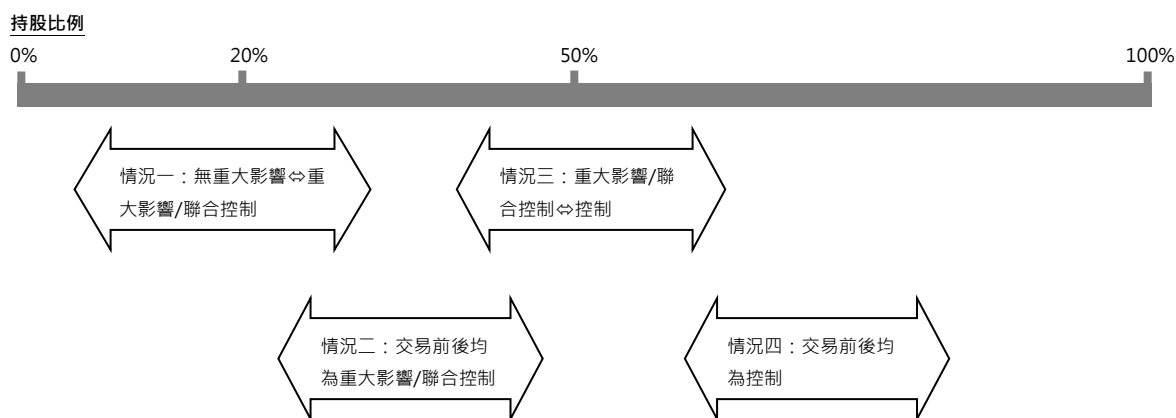
由於員工福利有關退休金議題涉及精算師的參與，因此首次採用 IFRSs 時，公司對精算報告事項應儘早與精算師作事前溝通。例如 IAS 19 「員工福利」要求揭露之資訊較我國現行財務會計準則公報第 18 號「退休金會計處理準則」增加，所以目前實務上精算師依我國財務會計準則公報第 18 號出具之精算報告可能未包含下列資訊：

- 確定福利義務現值之期初及期末餘額之調節；
- 計畫資產公允價值之期初及期末餘額之調節；
- 計畫資產之每一主要類別；
- 下列產生之經驗調整之當年度及前四年度之金額（若我國企業選擇適用 IFRS 1 豁免選項，則僅需揭露 2012 年 1 月 1 日、2012 年 12 月 31 日及 2013 年 12 月 31 日三期之金額）：
 - 計畫負債，以(1)金額或(2)佔報導期間結束日計畫義務之百分比表示；及
 - 計畫資產，以(1)金額或(2)佔報導期間結束日計畫資產之百分比表示；
- 主要管理階層之退職後福利之總額。

此外，公司於 100 年底取得精算報告前，尚須提供如精算損益之會計政策、首次採用 IFRSs 時是否選擇將精算損益歸零...等資訊予精算師；且須請精算師除依我國財務會計準則公報第 18 號出具精算報告（以提供 100 年度 ROC GAAP 財務報告退休金相關資訊）外，同時需另外出具 IAS 19 之精算報告。通常此首份 IAS 19 之精算報告內容僅會列示餘額資訊及預期次年度退休金之相關資訊。

分次取得與處分企業股份 [相關準則：IAS 27, 28, 31 及 IFRS 3]

IFRS 對於取得與處分企業股份之規定散落於 IFRS 3「企業合併」、IAS 27「合併及單獨財務報表」、IAS 28「投資關聯企業」、IAS 31「合資權益」及 IAS 39「金融工具：認列與衡量」中，我們特別將相關規定整理如下，以利各位讀者參考。



情況一之一：由「無重大影響」變為「重大影響/聯合控制」

若企業原對另一企業持有之股權投資依 IAS 39 分類為備供出售金融資產，後續因增加股權投資而具重大影響或聯合控制，致其會計處理將改為適用 IAS 28 或 IAS 31 之情況，目前實務上存有不同的處理方法。

其中一種作法是企業對於原先所持有之股權投資類推適用 IFRS 3 之規定，換句話說，企業於取得重大影響/聯合控制之日，先依公允價值「處分」原股權投資，並且再「一次取得」適用 IAS 28 之關聯企業投資或 IAS 31 之合資權益，因此，原先所持有之股權投資將因為按公允價值重新衡量而產生處分利益或損失，並通常認列為損益。

另一種處理方法為，企業對原先所持有之股權投資進行「價值重估」，將公允價值變動所產生之利益或損失認列為權益組成部分，再將反映公允價值變動後之帳面金額作為權益法處理之起始點。須強調的是，原股權投資若依 IAS 39 分類為備供出售金融資產，先前公允價值變動所產生利益或損失已認列於其他綜合損益者，不會自權益組成部分重分類至損益。在此作法下，因為未發生任何已實現事件(例如處分)，故不認列任何損益。

由於 IAS 28 及 IAS 31 並未就此議題提供明確的指引，因此，企業可自行決定其會計政策，惟各期須一致採用。

情況一之二：由「重大影響/聯合控制」變為「無重大影響」

企業原對另一企業持有之股權投資適用 IAS 28 或 IAS 31 之規定處理，惟後續因處分股權投資，致改依 IAS 39 處理時，企業應於處分日以公允價值衡量其對原關聯企業/合資權益之剩餘股權投資，並將差額立即認列為損益。

情況二：交易發生前後均屬「重大影響/聯合控制」

企業對另一企業持有之股權投資增減可能不會改變對被投資者之重大影響/聯合控制。假設企業於 2012 年 1 月 1 日取得另一企業 25% 股權，因對其具有重大影響力，故依照 IAS 28 之規定處理，惟企業後續於 2012 年 7 月 1 日增加取得 10%，持股比例增為 35%。由於

IAS 28 對於此類情況缺乏明確指引，企業得選擇依本所建議方式處理，並且未來將一致採用此一會計政策。首先，企業須將 2012 年 1 月 1 日取得被投資公司 25% 股權所表彰之淨資產公允價值，加上按 25% 認列被投資公司 2012 年 1 月 1 日至 6 月 30 日間增加之淨值，以此金額作為基礎計算本次取得所增加之 10% 被投資公司淨資產價值，其與取得成本之間的差額即為商譽。

此外，採權益法之關聯企業或合資增發新股然企業未按持股比例認購而致所有權權益降低者，在 IFRSs 下係以認定處分處理，所產生之利益或損失應認列於損益，而非如同 ROC GAAP 列入資本公積。

情況三：由「重大影響/聯合控制」變為「控制」或由「控制」變為「重大影響/聯合控制」

當企業後續取得更多股份，而使原先重大影響或聯合控制另一企業的情況，變成可以直接控制該企業時，視同處分原先之投資而新取得子公司，新取得子公司應按 IFRS 3 之收購法處理。對於企業原已持有的股份，必須以取得控制當日之公允價值重新衡量，並將其與帳面金額間的差異認列於損益；已於其他綜合損益中認列之金額，亦須一併調整轉列適當科目。

反之，若企業因出售股份而喪失對子公司的控制而變為對被投資公司具重大影響或聯合控制，則自喪失控制該日起停止將該子公司併入合併財務報表，對於未出售的剩餘投資亦應按喪失控制日之公允價值認列，後續視其是否有重大影響或聯合控制而依相關準則處理。

情況四：交易發生前後均屬「控制」

依據 IAS 27 之規定，只要企業仍保有對子公司的控制，則無論是再取得或處分子公司股份，都視為與業主間的交易，以權益交易處理不會認列任何損益。因此，子公司股權變動母公司未按持股比例認購所產生之差異，亦列入權益。另依證券交易所於 100 年 8 月 23 日發布之我國採用 IFRSs 問答集，對於該等權益交易，會計上宜直接調整母公司帳上之資本公積（合併報表上歸屬於控制權益之資本公積），並於資本公積借記有不足時，差額借記保留盈餘。

子公司持有母公司股票[相關準則：IAS 32]

國內常見母子公司之間交叉持股的情況，而依國內財務會計準則公報第30號「庫藏股票會計處理準則」，母公司應將子公司所持有之股票視為庫藏股處理，且IFRS亦有相同規定。唯一不同的是，依IFRS規定母公司所認列庫藏股票金額為子公司原始購入股票之成本。但國內對財務會計準則公報第30號之首次適用是採自適用日起推延適用，故母公司係於民國91年起進行調整，且所認列庫藏股票的金額係依據當年初子公司帳列投資母公司股票之「帳面價值」。由於此帳面價值已扣除子公司過去曾認列之跌價損失，可能與子公司原始投資之成本不同。因此，若企業帳上仍有因子公司持股而認列之庫藏股時，千萬不能認為

此項規定不存在GAAP差異而予以忽略。企業應分別確認當初轉列至庫藏股之金額是否為子公司原始投資成本，若否，則應於轉換至IFRSs日作調整以符合IFRS規定。

首次採用如何決定金融資產分類 [相關準則：IAS 39 及 IFRS 1]

當我國開始醞釀導入IFRS時，關於金融資產的會計處理都是以IFRS 9為標準。但由於IASB計畫延後適用IFRS 9且我國政府亦打算跟進，所以我國企業於首次採用IFRS時，仍將依IAS 39「金融工具：認列與衡量」進行金融資產之分類與衡量。

依IFRS 9，金融資產之分類應按「轉換至IFRSs日」所存在之事實及情況決定，但在IAS 39，事情可就沒有這麼單純了！

企業首次採用IFRS在決定金融資產之IAS 39分類時，必須綜合考量「轉換至IFRSs日」與「金融資產原始認列日」之事實及情況。舉例來說，金融資產於轉換日要能分類為「持有至到期日投資」，必須是企業在轉換至IFRSs日具有持有至到期日之意圖與能力者。金融資產於轉換日若要分類為「放款及應收款」，則必須以金融資產首次符合IAS 39認列條件時之狀態為準，而不能依據轉換至IFRSs日的情況。非衍生金融資產若要分類為「持有供交易金融資產」，其情況可能有二：(1) 其取得或發生的主要目的為短期內出售或再買回，或(2) 於「轉換至IFRSs日」，其屬合併管理的可辨認金融工具組合之一部分，且有近期該組合實際上為短期獲利的操作型態之證據。企業如果想將金融資產指定為透過損益按公允價值衡量或備供出售的話，IFRS 1允許企業在轉換至IFRSs日進行指定。然而，參考金管會於2011年11月23日發布之證券發行人財務報告編製準則草案第二十六條之一規定，除了原認列為以成本衡量之金融資產或金融負債者，得於轉換日依照IFRS 1進行指定外，其餘金融資產及負債均不得於轉換日重分類。

此外，IFRS 9提供首次採用者可在追溯適用有效利息法實務上不可行時，以轉換日公允價值作為新攤銷後成本之豁免規定，為了配合IFRS 9此項豁免規定，因此IASB同步修正IFRS 1，使首次採用者享有相同之豁免規定。但是，當適用IFRS 9之時程往後延，與IFRS 9配套之IFRS 1豁免亦延後適用，雖然追溯適用有效利息法仍有實務上可行性之虞，我國企業在轉換日採用IAS 39時並無此項豁免，意即企業必須追溯適用有效利息法。

綜上所述，對我國企業來說，因財務會計準則公報第34號「金融商品之會計處理準則」大致與IAS 39規定雷同，故轉換至IFRSs時，由IFRS 9回到IAS 39將讓轉換的負擔減輕不少，但大家可別忘了留意IAS 39與我國會計準則的細節差異與首次採用之規定喔！

每股盈餘[相關準則：IAS 33]

可參加特別股之每股盈餘

企業若有發行可參加普通股盈餘分配之特別股，目前均無須揭露每股盈餘，但企業在適用IFRS後應特別注意IAS 33「每股盈餘」之表達規定。

若可參加特別股被分類為權益，則屬IAS 33所稱「參加權益工具」，企業須分別揭露普通股與此類特別股之每股盈餘。此類特別股之每股盈餘應為約定股利與可參加股利之加總。

股份基礎給付協議對每股盈餘之影響

雖然我國已有財務會計準則公報第39號「股份基礎給付之會計處理準則」規範股份基礎給付協議之會計處理，但關於此類協議對每股盈餘之影響並未有所著墨。依IAS 33之規定，企業於判斷未既得之股份基礎給付協議是否具稀釋效果時，應考量企業未來將收到之商品或勞務之公允價值。以尚未既得之員工認股權為例，假設其未來認股之現金執行價格為\$15，但員工為取得一單位認股權尚須提供公允價值\$1之服務。在判斷該認股權是否有稀釋作用時，其總執行價格應為\$16。因此，若普通股當期平均市價為\$15.5，該員工認股權為價外，故不具稀釋作用。

土地使用權[相關準則：IAS 17、IAS 40 及 IAS 16]

分類

我國許多企業持有台灣、香港或中國之土地使用權，其屬預付多年租金者，在 ROC GAAP 財務報表中通常列為「無形資產」再逐期攤銷。但就 IFRSs 而言，此等土地使用權屬於租賃交易，在 IAS 17「租賃」之租賃排除適用 IAS 38「無形資產」之前提下，應按 IAS 17 判斷租賃分類，而不得列為無形資產。由於土地的經濟效益通常沒有期限，故僅有土地租賃期間非短期（例如承租土地 50 年）尚無法佐證其屬融資租賃，而須有其他融資租賃指標，例如承租續租展期成本相當少而可合理確信將持續續租。

假如承租人持有的土地使用權經過判斷後屬於營業租賃，且同時亦符合 IAS 40「投資性不動產」對投資性不動產之定義，而承租人選擇對投資性不動產採用公允價值模式時，則在 IFRS 下可以將該土地使用權分類為投資性不動產並以公允價值衡量。然而，我國證券發行人財務報告編製準則對投資性不動產之後續衡量僅限採成本模式而不允許採用公允價值模式，因此以營業租賃取得的土地使用權，於 T-IFRS 下應以預付租賃款相關科目處理，並區分為流動及非流動，而不得分類為投資性不動產。

建造資產期間資本化

企業可能透過營業租賃來承租土地，並在所承租的土地上興建廠房，這種情形在工業園區尤其常見。在興建廠房時期的所支付的土地租金，會計上如何處理？依據現行 ROC GAAP 解釋函令規定，與土地或建築物有關的營業租賃在建造期間所發生的租金支出應在當期認列為費用。但依據 IAS 16「不動產、廠房及設備」的規定，不動產、廠房及設備項目之成本包括為了使資產達到能符合管理階層預期運作方式之必要狀態及地點的任何直接可歸屬成本，因此，建造期間所發生使資產達到能符合管理階層預期運作方式之必要狀態及地點之租金支出或土地使用權之攤銷，應「資本化」為建造中資產之一部分，並在建造完成時停止資本化。

結語

以上介紹，已涵括本人在近幾個月實務經驗中，所接觸到 2012 年 T-IFRSs 開帳日前，最重要的 T-IFRSs 最新熱門議題。筆者希望能透過文字分享實務經驗，進而對相關從業人員有所幫助。期許在 ROC GAAP 及 T-IFRSs 接軌的過渡期，會計相關人員一定要保持好學習、求新知、求慎解的態度，企業負責人、專案領導人、專案參與者也要有良好溝通管道並建立共識，才是成功轉換的先決要件。我認為與 T-IFRSs 接軌，不只是會計從業人員的工作，而應是企業各部門全員出動的盛會！

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。

© 2011 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有
保留一切權利