

冠恆聯合會計師事務所叢書

IFRS與ROC GAAP 之差異分析

附實例探討

張進德博士 著



IFRS與ROC GAAP 之差異分析附實例探討

張進德 著



元照出版公司

國家圖書館出版品預行編目資料

IFRS與ROC GAAP之差異分析：附實例探討／張進德著

--初版.-- 臺中市：冠恆國際企管，2012.03

面：公分

ISBN 978-986-82333-6-2（平裝）

1. 會計法規 2. 財務報表

495.2

101004747

本書已列入月旦法學知識庫全文檢索與數位專屬典藏

IFRS與ROC GAAP 之差異分析附實例探討

5H033PA

2012年3月 初版第1刷

作者 張進德
出版者 冠恆國際企業管理顧問股份有限公司
總經銷 元照出版有限公司
100 臺北市館前路 18 號 5 樓
網址 www.angle.com.tw
定價 新臺幣 200 元
專線 (02)2375-6688
傳真 (02)2331-8496
郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司

著作權所有・侵害必究

ISBN 978-986-82333-6-2

序

國際財務報導準則(以下皆以 IFRS 簡稱)係未來全球的會計語言，財團法人中華民國會計研究發展基金會雖於近年來已陸續參酌國際會計準則 (IFRSs) 研修相關財務會計準則公報，然我國有鑑於直接採用(adoption)國際會計準則已成為國際資本市場之趨勢(截至目前為止全球計有超過 115 個國家已要求或計劃要求當地企業直接採用國際會計準則編製財務報告)，是以審酌國際發展趨勢，金管會遂推動我國企業採用 IFRS 編製財務報告。

我國近年內所發布之財務會計準則公報，實有越來越難閱讀之趨勢，其中以第 34 號公報為最佳代表，就其內容觀之實為單純翻譯文，未經適當的語文轉換及中文化體系排列，其章節架構、用字遣詞、文法等，顯而易見係十足的外文，近乎有字天書，而目前已完成翻譯之 IFRS 中文版亦有相同之情形，除了文法及用語較我國之財務會計準則公報更為偏離中文之外，甚至金管會公告之中文正式版還會出現錯別字(例如 IFRS 2 A6 IN5 (b)第三行)，筆者以為金管會及財團法人中華民國會計研究發展基金會實應審慎面對財務會計準則公報之訂定，財務會計準則公報影響國內所有商業個體之財務會計帳務處理結果，雖其本身並非法律，但牽涉範圍之廣，甚至影響到租稅課徵、財務報表負責人及簽證會計師之民刑事及行政法責任認定，實不應草率輕為。

金管會宣佈實施之初，許多第一階段實施之公司感到不知所措，趁機而起的是一片可觀的商機，造成某特定族群的意外收入，筆者甚至聽聞以公司可能因此下市之恫嚇，利用公司的無知獲取商機，之所以會有如此現象實因金管會事前規劃不夠所造成，正如金管會去年要求各上市上櫃興櫃公司要擬定轉換計畫，卻在當時未明確說明爭議事項(如投資性不動產之會計處

理)決定結果，直至今年(民國 100 年)7 月始公佈新版的證券發行人財務報告編製準則(本書以下簡稱編製準則)後始明朗，對擁有龐大不動產之公司猶如一場遊戲一場夢，而租稅法部分則至今尚未有明確的法令或解釋公佈，甚至須基於法律保留原則，須修正所得稅法等法令，政策推行之草率可見一般。

IFRS 給人的感覺就是時常改變以及採用“公允價值”，筆者以為，財務報表本係過時的歷史資訊，公允價值於財報公佈後對投資人究竟還有多少參考價值仍屬未知，且未實現利益就主管機關之立場而言亦認為不宜作為分配之標的，於經濟景氣變差之時更會造成財報越難看的雪上加霜情形；而 IFRS 的經常改變對報表使用者而言亦係不當，會計本應忠實記載交易的本質，理應儘可能永久一致的呈現，若因會計準則的改變而讓管理階層改變交易模式或交易本質，豈非本末倒置，於交易本質未改變的前提下，僅因會計準則改變就造成損益重大波動，似乎不是會計應扮演之角色。筆者以為，要吸引外資投資台灣股市，外資的考量應係投資報酬率，並非使用何種會計準則，只要有利可圖，外資自然會來投資，如同各國稅法對於外資之課稅規定皆不同，投資者必須自己評估進入該市場之報酬率，因此我國採用 IFRS，應該只有募集發行海外有價證券之公司可省去編製第二份財報之麻煩，對其他公司無實質效益；此外，筆者以為會計原則本來就不可能面面俱到，本來就隱含某些無法完全合理解釋的部份，不能僅因某人覺得這樣比較合理或正確就任意加以修改(例如收入認列及租賃)，否則輪到其他看法不同的委員主導時又要再次修正，於交易本質未曾改變之下，可能僅因會計原則的改變又要修改之前的財報，委員們是否了解對財報讀者而言，會計原則的改變究竟實質意義何在，亦或僅係個人於學術理論上之滿足。

筆者希望能透過本書協助會計人員辨識差異，因此本書僅針對 IFRS 與我國會計公報差異部份加以敘述，透過白話的敘述加上實例解說，讓讀者輕鬆了解上手，找出差異及解決之道。

本所協理萬益東會計師協助貢獻資料不遺餘力，尤其將其輔導企業界如何把我國會計公報、會計原則（ROC GAAP）轉換成 IFRS 之寶貴經驗，作為本書之內容與重要見解，功不可沒。而編者身為學界及會計師界一份子，有義務更有責任於我國將全面採行 IFRS 出一點棉薄之力。亦是冠恆聯合會計師事務所創辦人三十餘年來輔導中小企業之宗旨。

(1925.02.13~2004.11.08)

母親 張林阿蘭女士

(1926.02.13~2004.11.08)

恪遵家訓

所長 張進德

進德修業

謹職於冠恆聯合會計師事務所

感恩・紀念

IFRS 簡介及我國採納計畫 1



第一章 父親 張旺先生 9

第二章 (1925.02.13~2004.11.08) 17

第三章 母親 張林阿閣女士 29

第四章 (1926.07.25~2004.05.14) 32

第五章 所得稅 43

第六章 負債準備、或有負債及或有資產及報導期間後事項 47

第七章 租賃 51

第八章 進德修業 勤儉忠厚 57

第九章 合併及單獨財務報表、投資關聯企業及合資權益 63

第十章 其他 71

第十一章 會計政策、會計估計變動及錯誤暨首次採用 IFRS 83

附錄 91

目 錄

IFRS 簡介及我國接軌實務現況	1
第一章 不動產、廠房及設備	9
第二章 投資性不動產、農業及無形資產	17
第三章 收入認列	29
第四章 員工福利	37
第五章 所得稅	43
第六章 負債準備、或有負債及或有資產及報導期間後事項	47
第七章 租賃	51
第八章 金融工具	57
第九章 合併及單獨財務報表、投資關聯企業及合資權益	65
第十章 其他	71
第十一章 會計政策、會計估計變動及錯誤暨首次採用 IFRS ..	83
附錄	91

註：我國目前採用之 IFRS 係指 2002 年 1 月 1 日起適用之版本 IFRS 2010 年合訂本版為

IFRS 簡介及我國接軌實務現況

一、IFRS簡介

(一)IFRS之架構介紹

IFRS主要架構及重要會計準則規範

Standards

IAS (International Accounting Standard)	IFRS (International Financial Reporting Standard)
--	--

Interpretations

SIC Interpretation	IFRIC Interpretation
--------------------	----------------------

註：IASB(國際會計準則委員會，2001年成立)階段發布之準則為 IFRS，其前身IASC階段發布之準則為IAS。

原則及解釋令之發布及適用情形

英文簡稱	英文全名	中文譯名	說明
IFRS	International Financial Reporting Standard	國際財務報導準則	目前共有9號公報，IFRS 1到IFRS 9。
IAS	International Accounting Standard	國際會計準則	目前共由29號公報，IAS 1到IAS 41，其中部分已由IFRS所取代。
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee	IFRIC解釋令	目前共有16號適用之解釋令，IFRIC 1 到IFRIC 19，其中IFRIC 3已於2005年撤銷，IFRIC 8及IFRIC 11則於2009年撤銷。
SIC	Standing Interpretation Committee	SIC解釋令	目前尚有共11號適用之解釋令。

註：我國目前採用之IFRS係2009年底前之版本(IFRS 2010年合訂本版次)

(二)IFRS之重要觀念介紹

特色-原則性規範 (Principle based)

1. 準則運用的解釋和應用指南較少
2. 遵從準則目的與實質所進行的職業判斷
3. 少有原則性例外

(三)IFRS之未來發展

IFRS係未來全球的會計語言

1. 全球市場緊密相連
2. 已有超過100個國家採用IFRS
3. 預計2012年除美國及日本外，全球主要經濟體皆已採用IFRS

(四)我國與IFRS接軌現況

近年來，會計研究發展基金會以 IFRS 為藍圖，陸續發布或修正許多財會公報，例如：

我國財務會計準則公報		IFRSs	
第 10 號	存貨之會計處理準則	IAS 2	Inventories
第 32 號	收入認列之會計處理準則	IAS 18	Revenue
第 34 號	金融商品之會計處理準則	IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement
第 35 號	資產減損之會計處理準則	IAS 36	Impairment of Assets
第 36 號	金融商品表達與揭露	IAS 32	Financial Instruments: Presentation
第 37 號	無形資產之會計處理準則	IAS 38	Intangible Assets
第 38 號	待出售非流動資產及停業單位之會計處理準則	IFRS 5	Non-Current Assets Held for and Discontinued Operations
第 39 號	股份基礎給付之會計處理準則	IFRS 2	Share-based Payment
第 40 號	保險合約之會計處理準則	IFRS 4	Insurance Contracts
第 41 號	營運部門資訊之揭露	IFRS 8	Operating Segments

二、台灣接軌實務現況

金管會於民國 98 年 5 月 14 日宣佈我國會計準則將直接採用 IFRS，並於其後宣佈適用範圍及時程如下：

(一)第一階段：上市上櫃公司、興櫃公司及金管會主管之金融業(不含信用合作社、信用卡公司、保險經紀人及代理人)：

1. 應自 2013 年開始依國際會計準則編製財務報告。

2. 自願提前適用：

已發行或已向金管會申報發行海外有價證券，或總市值大於新臺幣 100 億元之公司，於報經金管會核准後，得提前自 2012 年開始依國際會計準則增加編製合併報表，依規定無須編製合併報表者，則得依國際會計準則增加編製本身之個體財務報告(individual financial statements)。

(二)第二階段：非上市上櫃及興櫃之公開發行公司、信用合作社及信用卡公司：

1.應自 2015 年開始依國際會計準則編製財務報告。

2.得自 2013 年開始提前適用。

IFRS 與 ROC GAAP 對照表

IFRSs		ROC GAAPs	
公報項次	公報名稱	公報項次	公報名稱
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards 首次採用國際財務報導準則	N/A	未規定
IFRS 2	Share-based Payment 股份基礎給付	→ 第三十九號	股份基礎給付之會計處理準則
IFRS 3	Business Combinations 企業合併	→ 第二十五號	企業合併--購買法之會計處理
IFRS 4	Insurance Contracts 保險合約	→ 第四十號	保險合約之會計處理準則
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations 待出售非流動資產及停業單位	→ 第三十八號	待出售非流動資產及停業單位之會計處理準則
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources 礦產資源探勘及評估	N/A	未規定
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures 金融工具：揭露 註：截至 2009 年 3 月 5 日發布之修正	→ 第三十六號	金融商品之表達與揭露
IFRS 8	Operating Segments 營運部門	→ 第四十一號	營運部門資訊之揭露
IFRS 9	Financial Instruments 金融工具 註：2009 年 11 月發布 2013 年 1 月 1 日生效	N/A	未規定

IFRSs	
公報項次	公報名稱
IAS 1	Presentation of Financial Statements 財務報表之表達
IAS 2	Inventories 存貨
IAS 7	Cash Flow Statements 現金流量表
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors 會計政策、會計估計變動及錯誤
IAS 10	Events after the Reporting Period 報導期間後事項
IAS 11	Construction Contracts 建造合約
IAS 12	Income Taxes 所得稅
IAS 16	Property, Plant and Equipment 不動產、廠房及設備
IAS 17	Leases 租賃
IAS 18	Revenue 收入
IAS 19	Employee Benefits 員工福利
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance



ROC GAAPs	
公報項次	公報名稱
第一號	財務會計觀念架構及財務報表之編製
第十五號	會計政策之揭露
第十號	存貨之會計處理準則
第十七號	現金流量表
第八號	會計變動及前期損益調整之處理準則
第九號	或有事項及期後事項之處理準則
第十一號	長期工程合約之會計處理準則
第二十二號	所得稅之會計處理準則
第一號	財務會計觀念架構及財務報表之編製
第二號	租賃會計處理準則
第三十二號	收入認列之會計處理準則
第十八號	退休金會計處理準則
第二十九號	政府補助之會計處理準則

IFRSs		ROC GAAPs	
公報項次	公報名稱	公報項次	公報名稱
	政府補助之會計及政府補助之揭露		
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates 匯率變動之影響	→ 第十四號	外幣換算之會計處理準則
IAS 23	Borrowing Costs 借款成本	→ 第三號	利息資本化會計處理準則
IAS 24	Related Party Disclosures 關係人揭露 註：2009 年 11 月修訂版 2011 年 1 月 1 日生效	→ 第六號	關係人交易之揭露
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans 退休福利計畫之會計與報導	→ 第十八號	退休金會計處理準則
IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statements 合併及單獨財務報表	↘ 第七號	合併財務報表
		↘ 第一號	財務會計觀念架構及財務報表之編製
IAS 28	Investments in Associates 投資關聯企業	→ 第五號	採權益法之長期股權投資會計處理準則
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies 高度通貨膨脹經濟下之財務報導	→ N/A	未規定
IAS 31	Interests in Joint Ventures 合資權益	→ 第三十一號	合資投資之會計處理準則

IFRSs	
公報項次	公報名稱
IAS 32	Financial Instruments: Presentation 金融工具：表達
IAS 33	Earnings Per Share 每股盈餘
IAS 34	Interim Financial Reporting 期中財務報導
IAS 36	Impairment of Assets 資產減損
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets 負債準備、或有負債及或有資產
IAS 38	Intangible Assets 無形資產
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement 金融工具：認列與衡量
IAS 40	Investment Property 投資性不動產
IAS 41	Agriculture 農業

→

→

→

→

→

→

↘

ROC GAAPs	
公報項次	公報名稱
第三十六號	金融商品之表達與揭露
第二十四號	每股盈餘
第二十三號	期中財務報表之表達及揭露
第三十五號	資產減損之會計處理準則
第九號	或有事項及期後事項之處理準則
第三十七號	無形資產之會計處理準則
第三十三號	金融資產之移轉及負債消滅之會計處理
第三十四號	金融商品之會計處理準則
N/A	未規定
N/A	未規定

註 1：IFRS 9 之強制生效日有可能延至 2015 年 1 月 1 日，請讀者留意新動態。

註 2：截至本書出版日止，IASB 陸續發布 IFRS 10、IFRS 11、IFRS 12、IFRS 13，此等須待會計研究發展基金會翻譯後並經金管會發布始適用，另尚有收入認列及租賃之修正草案進行中，請讀者留意新動態。

第一章 不動產、廠房及設備

一、本章牽涉之 IFRS 公報及解釋

- (一) IFRS 6 礦產資源探勘及評估
- (二) IAS 16 不動產、廠房及設備
- (三) IAS 23 借款成本
- (四) IAS 36 資產減損
- (五) IAS 37 負債準備、或有負債及或有資產
- (六) IFRIC 1 現有除役、復原及類似負債之變動

二、不動產、廠房及設備(固定資產)差異分析及實例解析

(一) 衡量基礎(成本模式及重估價模式)

IAS 16 允許不動產、廠房及設備選擇依成本模式或重估價模式衡量，然依據金管會 100 年 7 月 7 日公佈之編製準則（證券發行人財務報告編製準則之簡稱），不動產、廠房及設備得選擇以 ROC GAAP 之重估價值作為轉換日(2012.1.1)之認定成本，後續衡量應採成本模式，或選擇追溯適用 IAS 16 但僅能採成本模式，因此目前不動產、廠房及設備暫無採用重估價模式之機會，惟本書仍介紹其會計處理方式，因於未來金管會仍有可能開放採用重估價模式。

所謂重估價模式，係指不動產、廠房及設備之帳面金額依重估價日之公允價值調整，並減去重估價日後發生之累計折舊及累計減損，茲將相關會計處理問題條列式說明如下：