

導入國際財務報導準則 提升國營事業財務報導品質

行政院金融監督管理委員會於 98 年 5 月宣布我國分階段強制採用國際會計準則之推動架構後，行政院主計總處為提高國營事業財務報表品質，爰以 102 年度國營事業機構全面採用國際財務報導準則為目標，規劃相關財務報導事宜。現特撰文說明國營事業 102 年度財務報導規劃辦理情形，供各界參考。

林秀燕（行政院主計總處基金預算處科長）

壹、前言

從二十世紀後期以來，世界貿易自由化，資訊科技高速發展，各國金融及經濟體系逐步整合，跨國企業迅速成長，國際資金募集之需求與流動日趨頻繁，企業必須增加會計資訊透明度與財務報表之跨國比較，於是國際財務報導準則（以下簡稱 IFRSs）成為資本市場全球化後之主流準則。

國營事業會計處理及財務報表編製，係依我國一般公認會計原則辦理，其財務報表品



● 國營事業導入國際財務報導準則研討會

質一向受到高度評價，在行政院金融監督管理委員會（以下簡稱金管會）98 年 5 月宣布我國分階段強制採用國際會計準

則之推動架構後，行政院主計總處為提升國營事業財務報表品質，與國際接軌，爰著手進行相關研究及規劃工作。98 年

論述》預算·決算



12月起開設 IFRSs 研習班，邀集專家學者授課，99年3月核定國營事業導入 IFRSs 實施計畫，規劃國營事業以 102 年度全面導入 IFRSs 為目標，並成立工作圈下設 4 個工作小組，研議財務報表格式、會計科目及選擇性豁免追溯調整項目之處理方式，迄今，已邀集相關單位召開多次會議討論。另各事業以成立跨部門專案小組，專責辦理導入 IFRSs 作業事宜，包括規劃分組、辦理事項及時程，並進行差異影響評估及相關制度、文件、資訊系統之修正等。以下就國營事業 102 年度財務報導之規劃與辦理情形提出說明。

貳、財務報表架構與會計科目

我國現行一般公認會計原則與 IFRSs 間尚存相當差異，除 IFRSs 已訂有特定公報規範，而我國尚無相關準則規定（如：投資性不動產之會計處理、農業之會計處理等），以及我國雖已參酌 IFRSs 訂定相關公報，惟因 IFRSs 已有修訂，而我尚未配合修訂者（如：會

計變動及前期損益調整等）外，更重要 IFRSs 強調資產與負債評價重於損益取決、準則內容採原則規範，增加會計專業判斷、強調財務透明資訊揭露之管理責任等。此外，尚須就首次採用 IFRSs 產生之差異，進行影響評估，選擇最適當之會計政策進行相關調整作業。

國營事業屬政府體系之一部，除藉由導入 IFRSs 作業，提升與國內企業及國際企業間財務報導之比較性，增加我國資本市場之國際競爭力外，尚須遵行中央政府各項財務法令規定辦理，亦即須依預算法及決算法所定內容編製相關報表。行政院主計總處在符合預、決算規定之基礎下，配合 IFRSs 相關規定，完成 102 年度國營事業適用之財務報導架構及會計科目修正作業，並於 101 年 12 月 27 日將修正後之會計科目名稱及定義，分行各主管機關及所屬事業，重點說明如下：

一、損益表

（一）依國際會計準則第 1 號財務報表之表達（以下簡

稱 IAS 1）規定，綜合損益表包括收入、支出、當期損益及其他綜合損益。考量其他綜合損益事項，主要係部分資產或負債因評價、兌換、精算等所產生之未實現損益，非屬各事業年度營運計畫所產生之實際收支，亦非預算法第 50 條所定立法院審議國營事業預算之範圍，不宜列入報表主體中，爰參考 IAS 1 規定，以 2 份報表呈現其他綜合損益之模式，於損益表說明欄中揭露其他綜合損益事項之資訊。另以功能別為基礎表達損益科目，將電費、給水、港埠、郵務等收支科目改列銷售或勞務收支科目。

（二）配合 IAS 1 不得將收支事項表達為非常項目之規定，刪除「非常利益（損失一）」科目，另依國際會計準則第 8 號會計政策、會計估計變動及錯誤（以下簡

稱 IAS 8) 規定，會計政策變動原則上應追溯重編，視為自始即採用該項會計政策，爰刪除「會計原則變動累積影響數」科目。

二、盈虧撥補表

- (一) IAS 1 雖規定企業應編製權益變動表，惟考量該表係表達業主權益項下各科目之變動狀況，非立法院審議預算範圍，且其表達內容無法涵蓋預算法所定之盈餘分配與虧損填補項目，爰預算書表不編製權益變動表，仍維持編製盈虧撥補表。
- (二) 依 IAS 8 規定，會計政策變動原則上應追溯重編外，前期錯誤更正亦應追溯重編，視為自始未發生錯誤，爰增訂「會計政策變動及會計錯誤調整數」科目。
- (三) 另盈餘之部，係以「可分配盈餘」為基礎，表達當年度預算可供分配之數，因此，增列「其

他綜合損益轉入數」及「首次採用國際財務報導準則調整數轉列數」，將其他綜合損益已實現淨利益直接列入保留盈餘之數，以及首次採用 IFRSs 時所調整增加之保留盈餘於實現後或經檢討可予以分配之數，轉入可分配盈餘辦理分配。至於虧損之部分，則以「待填補虧損」為基礎，表達事業尚待填補之虧損數，因此，增列「其他綜合損益轉入數」及「首次採

用國際財務報導準則調整數」，將其他綜合損益已實現淨損失以及首次採用 IFRSs 時調整所產生之累積虧損，列入虧損之部辦理填補(表 1)。

三、現金流量表

國際會計準則第 7 號現金流量表雖鼓勵企業採直接法編製現金流量表，但原則上仍允許按間接法編製，考量國營事業現金流量表一向以間接法表達，且國內企業原則上亦採此法，爰參酌證券發行人財務報告編製準則現金流量表之範

表 1 盈虧撥補表科目

盈餘之部	虧損之部
本期淨利 累積盈餘 會計政策變動及會計錯誤調整數 公積轉列數 出售庫藏股票損失 其他綜合損益轉入數 首次採用國際財務報導準則調整數轉列數	本期淨損 累積虧損 會計政策變動及會計錯誤調整數 其他綜合損益轉入數 首次採用國際財務報導準則調整數
分配之部	填補之部
中央政府所得者 地方政府所得者 轉投資機關所得者 其他政府機關所得者 民股股東所得者 其他所得者 留存事業機關者	中央政府負擔者 折減資本 出資填補 地方政府負擔者 折減資本 出資填補

論述》預算·決算



例，採間接法編製。另依該公報規定，將利息、股利及所得稅等項目單獨揭露表達。

四、資產負債表

IAS 1 稱資產負債表為財務狀況表，惟並未強制企業應使用該名稱，茲因決算法第 15 條規定，國營事業決算之主要內容包括「資產、負債之狀況」，爰該表仍維持現有名稱，並依 IAS 1 規定，按流動性順序表達所有資產及負債。另配合 IFRSs 相關規定，增訂「生物資產」、「待出售非流動資產」、「投資性不動產」、「除役、復原及修復成本之負債準備」、「員工福利負債準備」、「首次採用國際財務報導準則調整數」、「其他綜合損益轉入數」及「會計政策變動及會計錯誤調整數」等。

參、預算書表格式

配合上開財務報表架構及會計科目之修正，並在符合預算法第 85 條營業基金預算應編製內容之前提下，行政院主計總處同時檢討國營事業現行預算書表，業已完成 102 年度國

營事業預算書表之修訂作業，並於 100 年 12 月 27 日分行各有關機關及國營事業，除相關科目配合上開會計科目修正外，茲就其他修正重點略述如下：

一、業務計畫及預算概要

- (一) 為妥適表達各事業導入 IFRSs 之辦理情形，增列「導入 IFRSs 之辦理情形」之說明。
- (二) 部分資訊涉及最近 5 年度者，包括收入、支出、重要財務分析項目及比率等，依金管會於會計研究月刊第 310 期公布之 IFRSs Q & A 解釋，財務報告僅 101 年度需依 IFRSs 重編，其餘以前年度依 IFRS 1「首次採用國際財務報導準則」規定，以顯著字體標明係依國內一般公認會計原則編製即可。然考量國營事業預、決算係經立法審議通過，並經審計部審定在案，爰 102 年度預算以採用 IFRSs 為基礎編製，至 98、99 及 100 年度以審

定決算數、101 年度以法定預算數表達，另涉及損益科目部分，為與損益表前年度及上年度欄位勾稽，100 及 101 年度須配合導入 IFRSs 之會計科目重歸類。

二、損益預計表

因決算數及預算數係分別經審計部及立法院審定，前(100)年度決算及上(101)年度預算部分則配合導入 IFRSs 科目以重歸類表達，不按 IFRSs 規定追溯重編。

三、資產負債預計表

有關前(100)年度決算數表達部分，考量仍以國內一般公認會計原則基礎編製，並未進行雙軌作業，若依 IFRSs 追溯調整，恐增加會計及預算作業負荷，故 102 年度不表達前年度決算數，103 年度以後再恢復表達。

四、其他預算明細表

「固定資產建設改良擴充明細表」、「資產折舊明細表」、「資產變賣明細表」、

「補辦預算明細表」等，均增列運用非保險資金投資之「投資性不動產」項目及金額（詳以下「伍、其他重要項目之一」說明）。

肆、「營業基金歲計會計資料管理系統」(PBA)之修正

102 年度國營事業將採 IFRSs 基礎編製預算，有關「營業基金歲計會計資料管理系統」(PBA) 部分，行政院主計總處已依 100 年 12 月 27 日訂頒之會計科目及書表格式修正完竣，並進行相關測試作業，藉由該系統之建置，使國營事業導入 IFRSs 之作業將更為順利。

伍、其他重要項目

一、重新界定預算法所稱「固定資產之建設、改良、擴充」之範圍

依 IFRSs 相關規定，102 年度起原列入「固定資產」之項目，將重新分類至「不動產、廠房及設備」（以下簡稱 PP&E）、「投資性不動產」（以

下簡稱 IP）及「待出售非流動資產」，「固定資產」科目將予以刪除。惟因預算法對國營事業「固定資產」編製及執行有所規範，上開科目重新歸類後，究何項目屬預算法規範之範疇，有進一步研議並規範之必要。

預算法第 85 條規定，營業基金預算之主要內容包括「固定資產之建設、改良、擴充與其資金來源及其投資計畫之成本與效益分析」；第 88 條規定，附屬單位預算之執行，如因經營環境發生重大變遷或正常業務之確實需要，報經

行政院核准者，得先行辦理，但其中有關「固定資產之建設、改良、擴充」仍應補辦預算。

預算法所稱「固定資產之建設、改良、擴充」項目包括 PP&E 當無爭議，至有關 IP 部分，依國際會計準則第 40 號 IP (IAS 40) 規定，係指為賺取租金或資本增值或兩者兼具，而非用於商品或勞務之生產、提供、管理目的或於正常營業中出售之不動產；企業提供附屬服務予租用者，若該服務對整體協議係屬不重大，企業應將該不動產列為 IP，反

之，企業提供之服務係屬重大者，則應將該不動產列為 PP&E。

另依保險法第 146 條規定，保險業資金之運用，除存款、有



● 臺銀人壽不動產投資 - 富鼎廣場 A 棟

論述》預算·決算



價證券外，從事不動產投資亦屬 IP 範圍。考量部分國營事業雖將不涉服務或管理，或服務不重大之出租資產或固定資產改列 IP，惟該等資產在 ROC GAAP 基礎下，係受預算法「固定資產之建設、改良、擴充」預算編製與執行之規範，爰不宜因會計科目之變化而產生不同之管控機制。至保險業依保險法規定，以其保險資金投資於不動產，係屬保險資金之運用，與其他 IP 性質有別，爰排除預算法有關「固定資產之建設、改良、擴充」預算編製與執行條文之適用。

另待出售非流動資產原則

上係 PP&E 或 IP 等資產因意圖出售，而變更會計科目，在未變更科目前已應依預算法相關規定管控。有關預算法規範固定資產之建設、改良、擴充與其資金來源項目如表 2。

二、依法令、契約等規定負有拆除、移除及復原其所在地點義務時之成本表達

依國際會計準則第 16 號 PP&E (IAS 16) 規定，一項 PP&E 之成本，包括拆卸、移除或復原義務之成本，茲因國營事業依法令、契約等規定負有拆除、移除及復原義務者，

尚包括已完工計畫、未完工之繼續計畫及未來年度辦理之新興計畫等 3 類，其中已完工之計畫，於轉換日時業依 IFRSs 規定調整資產成本，並認列除役負債；未完工之繼續計畫部分，考量該等成本係屬估計性質，爰不修正計畫投資總額，俟購建完成後再予入帳；至未來年度之新興計畫，該等成本則應覈實估列，並納入計畫投資總額及分年預算。

陸、結語

依預算法規定，國營事業每年 8 月底前應送次年預算至立法院審議，因時程緊迫，有關配合 102 年度國營事業以 IFRSs 為基礎編製預算，須檢討之相關規定，行政院主計總處業已增修完竣，之後將再就國營事業半年結算、年度決算書等表達方式進行檢討，國營事業應依上開規定辦理。此外，屬公開發行公司之事業，其財務報告之編製應符合金管會相關規定。未來行政院主計總處仍廣續配合國際最新法令動向及金管會相關解釋，適時檢討修訂相關規定，以精進國營事業財務報導品質。❖

表 2 固定資產建設、改良、擴充及資金來源之表達項目

建設改良擴充	○○年度預算	資金來源	○○年度預算
不動產、廠房及設備	×××	自有資金	×××
土地	××	營運資金	××
土地改良物	××	出售不適用資產	××
房屋及建築	××	增資	××
機械及設備	××	其他	××
交通及運輸設備	××	外借資金	×××
什項設備	××	國內銀行借款	××
租賃權益改良	××	公司債	××
核能燃料	××	外借資金之其他	××
租賃資產	××	國外借款	××
投資性不動產	×××		
合 計	×××	合 計	×××

註：投資性不動產排除以保險資金投資者。