



# 國營事業首次採用國際財務報導準則（IFRSs）對資產負債表之影響—以中油公司為例

國營事業財務報表，過去係採用我國一般公認會計原則（ROC GAAP）編製，為配合金融監督管理委員會導入國際財務報導準則（IFRSs），自本（102）年度起將依 IFRSs 規範編製財務報表，因 ROC GAAP 與 IFRSs 間仍存有差異，本文係就國營事業首次採用 IFRSs 對資產負債表之影響及處理原則作說明俾供參考。

**李慧君**（行政院主計總處會計決算處科長）

## 壹、前言

為因應全球化時代來臨，及國際財務報導準則（IFRSs）逐漸成為全球資本市場之單一準則，金融監督管理委員會（以下簡稱金管會）爰於 98 年 5 月公布我國分階段採用 IFRSs

之推動架構，其中上市（櫃）公司、興櫃及該會主管之金融業等，已於本（102）年度開始採用 IFRSs 編製財務報表，其他非上市（櫃）及興櫃公司等亦即將於 104 年開始採用。茲以國營事業因包括金融保險事業、公開發行公司及非公開

發行公司，如按前揭時程，須分別於本年度及 104 年度開始採用 IFRSs，為期國營事業能按照金管會規劃時程順利導入 IFRSs，且考量附屬單位預（決）算綜計表之編製，宜採一致之編製基礎，爰規定所有國營事業自本年度開始採用

IFRSs 並編製相關財務報表。

由於國營事業會計事務之處理，除法令另有規定者外，向採用我國一般公認會計原則 (ROC GAAP) 辦理，俾使其會計處理與財務報表表達得與民營企業比較。因 ROC GAAP 與 IFRSs 之規範仍存有差異，故國營事業首次採用 IFRSs 時對於其帳務處理、財務報表表達以及財會資訊系統等均產生重大影響，本文僅就國營事業首次採用 IFRSs 對資產負債表之影響，並以臺灣中油股份有限公司 (以下簡稱中油公司) 101 年底資產負債表轉換至 IFRSs 之重大調節項目及其處理原則為例作介紹。

## 貳、首次採用 IFRSs 之相關規定

依據國際會計準則理事會 (IASB) 發布 IFRS 第 1 號公報「首次採用 IFRSs」(以下簡稱 IFRS1)，其目的即在於協助首次採用 IFRSs 者，可以

用比較符合成本效益的方式，編製出一套具有高品質、透明且所有表達期間皆具可比較性的「首次 IFRSs 財務報表」，並為未來的 IFRSs 財務報表提供一個良好的基礎。其原則包括：

### 一、辨識是否為其首次 IFRSs 財務報表

指企業之財務報表如有依當地國家之會計準則編製，但與 IFRSs 規定不一致；或在所有方面均遵循 IFRSs，但並未明確及無保留的聲明遵循 IFRSs 等情形者，則當年度所出具之 IFRSs 財務報表，即為「首次 IFRSs 財務報表」。由於國營事業係採用我國一般公認會計原則編製財務報表，依上述原則，本年度 12 月 31 日所編製的都是「首次 IFRSs 財務報表」。

### 二、企業在訂定其會計政策時，應遵循在首次 IFRSs 財務報表報告

### 日已生效之 IFRSs 最新版本準則及解釋令 (除下述豁免及例外)，據以編製其首次 IFRSs 財務報表

以國營事業應自本年依 IFRSs 編製財務報表為例，該等事業首次 IFRSs 財務報表的「報告日」將落在本年 12 月 31 日，爰須依據所有在當日生效的 IFRSs 準則及解釋令，訂定其會計政策，並追溯應用至財務報表中所有表達的期間。

### 三、編製「轉換日」之 IFRSs 開帳資產負債表

指企業依 IFRS1 出具的首次 IFRSs 財務報表之最早比較期間開始日。就國營事業而言，首次採用 IFRSs 的年度雖然在本年，然為配合 101 年度決算係採用 ROC GAAP 編製且經審計部審定，及為與預算書表



表達一致等考量下，國營事業首次採用 IFRSs 之財務報表轉換日為本年 1 月 1 日。

#### 四、考慮是否選擇採用 16 種可豁免追溯調整的項目

國際會計準則理事會認為，某些 IFRSs 的規定如需追溯採用，可能會太過困難，或導致成本超過該項資訊帶給報表使用者的效益，所以提供了企業併購等 16 項可選擇豁免追溯調整的規定。國營事業於編製轉換日之 IFRSs 開帳資產負債表時，應就 IFRS1 規定選擇是否採用豁免選項並加以說明之。

#### 五、不得全面追溯的例外項目

包括估計、金融資產及金融負債的除列、避險會計及不具控制力股權等 4 項，是 IASB 認為追溯採用並不適當的規定。

#### 六、揭露並說明從原採會計原則轉換至 IFRSs 之影響

對於所有其他 IFRSs 中所要求的揭露，IFRS1 並沒有提供任何揭露規定的豁免。原則上，企業的首次 IFRSs 財務報表必須包含所有其他 IFRSs 中所要求的揭露。

#### 參、國營事業首次採用 IFRSs 編製資產負債表之相關處理原則

##### 一、選擇對財務報導衝擊最小之會計政策

因會計政策之決定與豁免條款適用與否，對各事業之資產、負債及權益等財務狀況造成影響，並涉及各事業債信及其他各項財務評等，對未來業務拓展及承作能力有相當程度之影響，故在會計政策之選擇上，宜採取對財務報導衝擊最

小方式處理。

二、於財務報表中揭露依 IFRS1「首次採用國際財務報導準則」規定採用豁免選項之情形，以及原使用會計政策與採用 IFRSs 編製財務報告所使用之會計政策二者間可能產生之差異及影響金額。

##### 三、首次採用 IFRSs 其影響數之處理原則

依據行政院 101 年 9 月間函示，國營事業首次採用 IFRSs 產生之權益淨增加數，以權益項下「首次採用國際財務報導準則調整數」科目列示，原有累積虧損不逕予扣除，亦不以「特別公積」科目表達。爰有關國營事業首次採用 IFRSs 產生之權益淨增（減）數，應依下列情況擇一處理：

- (一) 以上影響若為淨增加數，且原有累積虧損者：以權益項下「首次採用國際財務報導準則調整數」科目列示，至原有經營所產生之累積虧損仍然維持，以完整表達經營實況。前項「首次採用國際財務報導準則調整數」，若於利益實現時，按原轉入「首次採用國際財務報導準則調整數」之比例予以迴轉分配。
- (二) 以上影響若為淨增加數，且原為累積盈餘者：以權益項下「首次採用國際財務報導準則調整數」科目列示，並於利益實現時，按原轉入「首次採用國際財務報導準則調整數」之比例予以迴轉分配。
- (三) 以上影響若為淨減少數，且原有累積虧損者：以權益項下「首次採用

國際財務報導準則調整數」科目列示，年底則列入待填補虧損，留待以後年度填補。

- (四) 以上影響若為淨減少數，且原有累積盈餘者：以權益項下「首次採用國際財務報導準則調整數」科目列示，年底則以保留盈餘填補，仍不足填補者，則留待以後年度填補。

#### 四、101 年度財務報表表達

鑑於國營事業係於本年度開始導入 IFRSs，並依 IFRSs 規定編製相關財務報表，至各國營事業於編製 101 年度決算時，仍應以我國會計研究發展基金會公布之各號財務會計準則公報及其解釋基礎編製，惟為利本年度編製 IFRSs 財務報表須表達上一年度財務狀況需要，尚須於 101 年度決算揭露目前會計政策與未來依 IFRSs 編製財務報告所使用之會計政

策二者間可能產生之重大差異及影響金額。

### 肆、以中油公司 101 年 12 月 31 日資產負債表轉換至 IFRSs 為例 (下頁附表)

#### 一、轉換至 IFRSs 之重大調節項目及處理原則

- (一) 不動產、廠房及設備之衡量基礎

在我國一般公認會計原則下，固定資產可依法令規定辦理重估價，並就增值部分（土地重估增值減除所估列之土地增值稅準備後餘額）帳列業主權益項下「未實現重估增值」；轉換至 IFRSs 後，不動產、廠房及設備之後續衡量採成本模式，不得認列前述重估利益。截至 101 年底中油公司將「未實現重估增值」轉列至「首次採用國際財務報導準則調整數」等計 1,812 億元。

# 論述》會計 · 審核



## 附表 中油公司 101 年 12 月 31 日資產負債表部分科目轉換至 IFRSs 之調節情形

單位：新臺幣元

我國一般公認會計原則 (ROC GAAP)		影響數 (2)	國際財務報導準則 (IFRSs)	
會計科目	金額 (1)		會計科目	金額 (1) + (2)
資產		4,618,213,536.00	資產	
遞延所得稅資產 - 流動	447,818,658.33	-447,818,658.33	遞延所得稅資產 - 流動	0.00
備抵評價 - 遞延所得稅資產 - 流動	-381,980,323.00	380,980,323.00	備抵評價 - 遞延所得稅資產 - 流動	0.00
採權益法之長期股權投資	633,271,552	610,442,101.00	採用權益法認列之投資權益調整	1,243,713,653.00
固定資產	440,919,701,770.43	47,599,655.91	不動產、廠房及設備	440,967,301,426.34
		18,738,865,940.79	投資性不動產	18,738,865,940.79
出借出租資產	13,270,467,932.97	-13,270,467,932.97	出借出租資產	0.00
累計折舊 - 出借出租資產	-441,957,085.08	441,957,085.08	累計折舊 - 出借出租資產	0.00
累計減損 - 出借出租資產	-62,008,598.00	62,008,598.00	累計減損 - 出借出租資產	0.00
其他非營業資產	9,067,244,312.95	-9,067,244,312.95	其他非營業資產	0.00
累計折舊 - 其他非營業資產	-2,337,846,141.18	2,337,846,141.18	累計折舊 - 其他非營業資產	0.00
累計減損 - 其他非營業資產	-712,933,550.96	712,933,550.96	累計減損 - 其他非營業資產	0.00
遞延所得稅資產	36,158,280,886.00	2,327,234,023.33	遞延所得稅資產	38,485,514,909.33
備抵評價 - 遞延所得稅資產	-1,743,877,021.00	1,743,877,021.00	備抵評價 - 遞延所得稅資產	0.00
負債		22,057,412,322.00	負債	
其他應付款	6,823,719,495.84	1,025,764,862.00	其他應付款	7,849,484,357.84
遞延所得稅負債 - 流動	1,169,723,842	-1,169,723,842.00	遞延所得稅負債 - 流動	0.00
應計退休金負債	8,597,190,429.00	-8,597,190,429.00	應計退休金負債	0.00
		26,648,984,135.00	除役、復原及修復成本之負債準備	26,648,984,135.00
		2,672,495,446.00	員工福利負債準備	2,672,495,446.00
		1,477,082,150.00	遞延所得稅負債	1,477,082,150.00
業主權益		-17,439,198,786.00	業主權益	
保留盈餘	-64,964,790,959.42	-243,450,220.15	保留盈餘 (或累積虧損)	-65,208,241,179.57
累積換算調整數	340,330,322.00	-340,330,322.00	國外營運機構財務報表換算之兌換差額	0.00
未認列為退休金成本之淨損失	-31,315,984.00	31,315,984.00	未認列為退休金成本之淨損失	0.00
未實現重估增值	181,220,640,564.32	-181,220,640,564.32		0.00
		164,333,906,336.47	首次採用國際財務報導準則調整數	164,333,906,336.47
負債及業主權益		4,618,213,536.00	負債及業主權益	

資料來源：中油公司 101 年 12 月 31 日資產負債表，作者整理。

（二）遞延所得稅資產及負債  
之分類及備抵評價科目

1. 在我國一般公認會計原則下，遞延所得稅資產及負債依其相關資產或負債之分類劃分為流動或非流動項目；轉換至 IFRSs 後，遞延所得稅資產及負債一律分類為非流動項目。
2. 另依我國一般公認會計原則，遞延所得稅資產於評估其可實現後，認列相關備抵評價金額；轉換至 IFRSs 後，僅當所得稅利益很有可能實現時始認列為遞延所得稅資產，不再使用備抵評價科目。
3. 此外，依照我國一般公認會計原則，同一納稅主體之流動（或非流動）遞延所得稅資產及負債應互相抵銷，僅列示其淨額；轉換至 IFRSs 後，企業有法定執行權利將當期所得稅資產及負債互抵，且遞延所得稅資產及負債由同一

稅捐機關課徵所得稅之同一納稅主體有關者，始應將遞延所得稅資產及負債互抵。

截至 101 年底中油公司將「遞延所得稅資產－流動」、「備抵評價－遞延所得稅資產－流動」、「遞延所得稅負債－流動」及「備抵評價－遞延所得稅資產」等科目轉列至「遞延所得稅資產－非流動」計 23 億元。

（三）出租資產及閒置資產之  
分類

在我國一般公認會計原則下，營業上供出租用途或閒置之不動產係帳列出租資產及閒置資產；轉換至 IFRSs 後，為賺取租金收入或資產增值或兩者兼具，而由所有者所持有之不動產，應列為投資性不動產；非投資性不動產，應重分類為不動產、廠房及設備。截至 101 年底中油公司出租資產

及閒置資產計 133 億元，依規定重分類至「投資性不動產」及「不動產、廠房及設備」等科目。

（四）員工福利－短期可累積  
帶薪假

在我國一般公認會計原則下，短期支薪假給付未明文規定，通常於實際支付時入帳；轉換至 IFRSs 後，對於可累積支薪假給付，應於員工提供勞務而增加其未來應得之支薪假給付時認列為費用。截至 101 年底中油公司因上述原則調整增加「其他應付款」計 10 億元。

（五）員工福利－確定福利計  
畫

在我國一般公認會計原則下，首次適用財務會計準則公報第 18 號「退休金會計處理準則」所產生之未認列過渡性淨給付義務應按預期可獲得退休金給付在職員工之平均剩餘服務年限，採直線法加以攤銷並列入淨退休



金成本；轉換至 IFRSs 後，由於不適用 IFRS19「員工福利」之過渡性規定，未認列過渡性淨給付義務相關影響數應一次認列並調整保留盈餘。截至 101 年底中油公司調整減少「員工福利負債準備」計 59 億元。

#### (六) 除役負債

在我國一般公認會計原則下，未規定須對所取得之固定資產估列除役負債；轉換至 IFRSs 後，依 IFRS1 規定選擇豁免以轉換日現時折現率取代歷史折現率，計算於轉換日應有之除役負債，再以歷史風險調整折現率折現至原始取得日，決定相關資產原始成本，將相關資產原始成本依預計耐用年限提列折舊至轉換日，決定相關資產於轉換日之帳面價值。截至 101 年底中油公司調整增加「除役、復原及修復成本之負債準備」266 億元。

#### (七) 採用權益法之長期股權投資之調整

中油公司採權益法評價之關聯企業，亦須配合中油公司評估現行會計政策與未來依 IFRSs 編製財務報表所採用之會計政策之可能重大差異評估。經該公司評估後，主要差異項目為員工福利及採權益法之長期股權投資等兩項，截至 101 年底共調整增加「採用權益法認列之投資權益調整」6 億元，及調減「未認列為退休金成本之淨損失」計 3 千萬元。

#### (八) 應計退休金負債重分類為「員工福利負債準備」101 年底共調整 86 億元。

## 二、中油公司首次採用 IFRSs 後因未實現重估增值等轉列「保留盈餘」

使該公司截至 101 年底帳列「首次採用國際財務報導準則調整數」增加為 1,643 億元，依行政院 101 年 9 月間函示規定，此項首次採用國際財務報

導準則產生之保留盈餘淨增加數全數轉入業主權益項下「首次採用國際財務報導準則調整數」，無須補提法定公積，不分配股息紅利，不轉入特別公積，亦暫不填補原我國一般公認會計原則基礎之累積虧損。俟後續產生該科目之利益實現時（如土地重估增值因處分而實現），再按比例予以迴轉分配。

## 伍、結語

為使國營事業能配合金管會推動我國企業自本年度起導入 IFRSs，經行政院主計總處與相關主管機關暨所屬國營事業共同規劃及努力下，終於本年初順利導入 IFRSs，正式啓動我國國營事業會計處理朝國際化目標邁進。本總處將持續注意 IFRSs 未來發展情形，檢討國營事業財務報表表達與相關會計事務處理等事宜，以提升國營事業財務報導品質。❖