



採用企業會計準則公報對企業之影響

推動企業會計準則公報已是我國會計發展之既定政策，財務報表之編製者必須提早準備，擬定計畫接軌至該準則公報，本文從財務等方面解析此準則公報對企業之影響。

洪嘉謙（資誠聯合會計師事務所副總經理）

壹、前言

在全球會計準則一致化的浪潮下，我國主管機關採漸進方式推動國際財務報導準則。目前上市櫃公司及公開發行公司已採用國際財務報導準則，而非公開發行公司則在經濟部推動下，自民國 105 年起採用企業會計準則公報。

企業會計準則公報是一套適用於中小企業之會計準則，在訂定時已考量國際財務報導

準則發展趨勢，同時也考量到通常中小企業之資源相較公開發行以上公司少，故其訂定時，在會計處理之「認列」及「衡量」面向，是參考 2013 年版之國際財務報導準則，而在「揭露」面向，則予以大幅簡化，以配合中小企業之適用實況。

貳、企業會計準則公報之財務影響

依企業會計準則公報編

製之財務報表，與以往依財務會計準則公報所編製的財務報表，主要之重大不同點如下。

一、現金及約當現金

在企業會計準則公報之規定下，現金僅包括庫存現金及活期存款，而定期存款則不屬於現金，但是如果定期存款符合約當現金之定義，且其持有目的在於滿足短期現金承諾，而非為投資或其他目的時，則

可列在約當現金項下。故企業必須針對其超過三個月之定期存款加以判斷，以決定是否仍可列為現金及約當現金項下。另，可隨時償還之銀行透支，雖然在資產負債表是表達於流動負債，但是若其為企業整體現金管理之一部分，在現金流量表上，仍應表達為現金及約當現金之組成部分。

二、商譽

商譽係指自企業合併取得不可辨認及未單獨認列未來經濟效益之無形資產。商譽之後續衡量於企業會計準則公報下，得以合理有系統方法分期攤銷，或每年定期進行減損測試。選擇將商譽攤銷之企業，僅在商譽有減損跡象時方須進行減損測試，無須每年定期執行減損測試。由於執行商譽之減損測試並不是一項簡單的工作，故可以預期許多企業將會考量選擇將商譽分期攤銷的方式。

三、股權投資之權益變動

在企業會計準則公報下，分批股權投資而取得控制時（例如：原先持有 30%，此次再購買 40%），應按取得控制日之公允價值，對先前已持有之股權投資（30%）進行再衡量，將原持有股權投資在當日之帳面金額與公允價值之差額，認列於損益。至於喪失控制時，亦是比照上述概念，認列剩餘投資之持有損益。

此外，股權投資一旦取得控制後，後續出售股權時如未喪失控制，則取得之價金與除列之帳面金額兩者間之差額，則僅能調整權益，不能認列為損益。

上述作法對於公司之損益、保留盈餘及資本公積之影響，皆與原來的財務會計準則公報之規定不同。

四、投資性不動產

在財務會計準則公報下，並無投資性不動產之概念。不過，企業對自用不動產與投資性不動產之持有目的不同，其

會計處理也應該有所不同，因此，企業首先面臨的問題將是，如何將帳上的不動產區分為投資性不動產及自用不動產，而這需要經過適當的專業判斷。此外，在企業會計準則公報下，投資性不動產原則上亦是採用成本模式衡量，只有符合商業會計處理準則之規定為配合編製合併財務報表之母公司依其他法令規定，投資性不動產方得採公允價值模式。故對大部分企業而言，投資性不動產的會計處理雖然是一個全新的概念，但其重點僅在不動產之分類，對損益之影響並不大。

五、生物資產

生物資產係指具有生命之動物及植物（例如：豬隻或蘋果樹）。生物資產具有生物轉化的特性（例如：母豬可能會生小豬），故其會計處理應以公允價值為基礎，當小豬出生時直接認列利益，如此方能將生物轉化的特性呈現於財務報表中。但若是公允價值無法可



靠衡量或公允價值取得須耗費過當之成本或努力（即取得公允價值的成本大於效益）的話，則只能採用成本模式衡量。

六、收入認列

建設公司以預售屋的方式銷售房屋，在財務會計準則公報下，只要符合一定條件就可以採用完工百分比法。而在企業會計準則公報下，則是要符合下列條件之一（1）買方在建造開始前有權指定該不動產之主要結構要素或（2）買方在工程進行中，有權指定主要結構之變更。以國內建設公司目前實務，大部分以預售屋方式銷售的建案，均無法符合上述條件，因此，在企業會計準則公報下會被視為如同商品之銷售，於銷售時方能認列收入，而非隨工程進度認列收入。

七、過渡規定

企業會計準則公報自民國 105 年度開始實施，而民國 104

年之前係採用財務會計準則公報，如何將依財務會計準則公報編製之財務報表，轉成依企業會計準則公報編製之財務報表？目前企業會計準則公報提供兩種方式。

（一）追溯重編

採用追溯重編，即自公司設立以來，如採用企業會計準則公報，於民國 105 年 1 月 1 日企業應有之資產、負債及權益金額，與原先依財務會計準則公報之相關金額差異，原則上調整保留盈餘。由於此方式的難度及所需成本較高，預期實務上採用者應該不多。

（二）不追溯重編

於民國 105 年 1 月 1 日將民國 104 年 12 月 31 日依財務會計準則公報所編製之財務報表列報之金額，直接轉至民國 105 年 1 月 1 日並依企業會計準則公報之相關規定重分類，作為期初資產、負債及權益之初始金額。例如，符合投資性不動產定義

之不動產，其會計分類就會由固定資產轉至投資性不動產。

而若一項交易發生在民國 104 年 12 月 31 日之前，而完成交易會跨過民國 105 年 1 月 1 日，又該如何處理呢？

依照目前企業會計準則公報之問答，原則上於民國 105 年 12 月 31 日出具年度財務報表時，相關資產、負債應依企業會計準則公報認列與衡量。例如，民國 104 年之售後租回之營業租賃，依財務會計準則公報該出售產生之利益應於租賃期間遞延認列，而因為在企業會計準則公報下，售後租回之營業租賃，如其出售價格為公允價值的話，該出售利益可以立即認列，無須遞延，所以該交易應於民國 105 年認列所有尚未認列之出售利益。但有部分交易雖發生在民國 104 年 12 月 31 日之前，企業仍得依財務會計準則公

報之規定，直至交易完成為止。例如，已進行但尚未完成之工程。

參、企業會計準則公報之其他影響

一、人員培訓

企業會計準則公報是一套全新的會計準則，要成功導入企業會計準則公報，相關人員培訓應該是導入計畫的重點。人員培訓計畫除了讓相關人員瞭解準則公報的內容外，因為企業會計準則公報是參考國際財務報導準則制訂出來的，所以許多規定都是偏向原則性的規定，較少有量化的判斷標準，財務人員必須依經濟實質判斷相關準則的適用，所以判斷能力的培養，亦應做為培訓計畫考量的一部分。

二、會計系統更新

在企業會計準則公報下，損益表改為綜合損益表，在損益之下多了其他綜合損益，這

是財務報表四大表中最重要之改變。其他綜合損益共計四項，分別是：(1) 備供出售金融資產未實現損益、(2) 國外營運機構財務報表換算之兌換差額、(3) 現金流量避險中屬有效避險之避險損益及(4) 資產未實現重估增值。當企業有發生上述之交易時，會計系統必須更新。除此之外，在企業會計準則公報下，部分會計項目的名稱被新增或修改，企業也必須配合修改。

三、企業會計準則更新頻率

會計準則應反映經濟環境之變化，適時修改以提供具相關的資訊予財務報表使用者。但如果更新太快，不只會造成企業的沉重負擔，也不利於財務資訊的穩定性。企業會計準則公報原則上會每三年重新檢討後修改，一方面儘量與金管會認可之國際財務報導準則不要產生太大的差異，一方面也是為了顧及財務資訊的穩定

性，以及考量中小企業資源較有限的情況。

肆、結語

在實施企業會計準則公報的初期，企業不免需要投入大量人力及時間，然而，其影響範圍不只是在企業財會人員的作業層面，更大的影響在於企業財務資訊呈現方式，如何將企業的財務狀況及經營績效，透過財務報表讓報表使用者瞭解。由於企業會計準則公報於制訂過程中，已特別考量中小企業之特性，在部分交易處理上予以簡化，因此，只要企業管理階層及財會人員針對新準則之改變，提前進行沙盤推演及對策模擬，甚至是調整既有交易模式，應該能順利過渡至企業會計準則公報。❖