

IAS 1 財務報表之表達

- 以香港上市公司財報為例

正風聯合會計師事務所
張景嵐 會計師

2010年



財務報表之表達差異

項目	IFRS	ROC GAAP
● 主要報表	<u>合併報表為主要報表</u>	母公司報表為主要報表
● 財務報表之組成	<u>財務狀況表</u> 、 <u>綜合淨利表</u> 、業主權益變動表、現金流量表及附註。	資產負債表、損益表、業主權益變動表、現金流量表及附註。
● 追溯適用及重分類	當企業 <u>追溯適用會計政策</u> 、 <u>重編以前年度財務報表</u> 、或對其財務報表進行 <u>重分類</u> 時，財務狀況表應至少表達 <ul style="list-style-type: none"> • 當期期末 • 上期期末 • <u>最早比較期間期初</u> 	對於新公報之適用，依公報或基金會之釋令常有不追溯既往之重編豁免條款。
● 員工人數資訊	IAS 1於2004年修訂後已取消此揭露要求	須揭露期末員工人數或該期間員工平均人數。
● 非常損益項目	禁止使用	性質特殊且非經常發生之項目應於損益表上分別列示

財務狀況表(前稱資產負債表)表達之差異

項目	IFRS	ROC GAAP
● 遞延所得稅資產/負債	一律為非流動	分為流動及非流動
● 無使用價值之固定資產(閒置資產之重分類)	未要求單獨揭露閒置固定資產之帳面金額。	當固定資產已無使用價值時，應轉列適當科目(閒置資產或其他資產)。
● 土地租賃及地上權(土地使用權)	租賃之土地，如持有目的係為投資，應按IAS 40作為投資性房地產處理，亦即依公允價值(fair value)衡量，且公允價值變動入損益，否則作為預付款處理。	(83)基秘字第090號函規定，地上權得列於固定資產項下以地上權列示，或單獨列於無形資產項下，在於租賃期間內攤銷。

綜合淨利表(前稱損益表)表達之差異

項目	IFRS	ROC GAAP
● 綜合淨利表(前稱損益表)	得選擇採用功能別表達或性質別，若採用功能別表達時，應額外揭露用人費用資訊。(惟目前主管機關決議， <u>原則上將維持現行作法，即一般產業採功能別，金融業等採性質別，並將納入各業別編製準則之修正中</u>)	費損除財務會計準則公報另有規定外，應依功能別表達，但用人、折舊、各項攤提等費用資訊應予揭露。
● 損益表組成內容	自2009年1月1日起，企業得採用以下方式表達所有收益和費用項目： <ul style="list-style-type: none"> 於一份單獨的綜合淨利表中表達； 於兩份報表(一份單獨的損益表和一份綜合淨利表)內表達。 	損益表不含其他綜合淨利項目(歸屬於股東權益項下)。
● 資產減損損失於損益表上之表達	<ul style="list-style-type: none"> 若採用性質別表達損費項目，資產減損損失應單獨列示； 若採功能別(即現行ROC作法)表達損費項目，資產減損損失應歸屬於其相關之功能別費用。 	性質特殊且非經常發生之項目應於損益表上分別列示

權益變動表及現金流量表表達之差異

項目	IFRS	ROC GAAP
權益變動表		
● 其他綜合淨利	權益變動表僅包括來自業主 (Owner) 部份，來自非業主部份則以其他綜合淨利於綜合淨利表(與損益表合稱) 單獨項目列示。	權益變動表包含業主部份及非業主部份(其他綜合淨利)。
現金流量表		
● 存款期間超過三個月以上之定期存款之分類	存款期間超過三個月以上者不列為現金及約當現金。該存款因無活絡市場之公開報價，且具有固定或可決定收取金額，依IAS 39，可分類為放款及應收款。	可隨時解約且不損及本金之定期存款，列於現金項下。
● 利息及股利之表達	IAS 7 利息及股利之收取及支付可列為營業、投資及融資活動	利息支出、利息收入及股利收入所產生之現金收付均視為營業活動之現金流量。股利支付則屬於融資活動之現金流出。

財務報表附註之差異

項目	IFRS	ROC GAAP
採用會計政策時所做出重要判斷之揭露	若對財務報表認列金額有重大影響之會計政策涉及判斷，企業應揭露其判斷依據。	無相關規定。
重要假設之揭露	企業須揭露與未來事項有關之重要假設，以及對不確定性做出估計之主要依據，而這些假設和估計很可能會導致下一個會計年度資產和負債帳面價值之重大調整。	無相關規定。
關係人交易之揭露-管理階層報酬之揭露	IAS 24 要求在關係人交易附註中揭露企業支付給主要管理階層之報酬，依短期福利、退休後福利、其他長期福利及基於股權之報酬各項分別揭露，而且不論企業是否為公開發行公司皆要揭露。	無須在關係人交易附註項下揭露管理階層報酬，但公開發行公司在出具年報時，需要揭露董監事及經理人酬勞資訊。
或有事項-未決訴訟之揭露	在極少數之情況下，或有事項之揭露可能會嚴重損害企業在爭議事項中之處境時，可不揭露金額和細節，但必須揭露爭議事項之性質及不揭露詳情之原因。	無相關規定。

財務報表核准發布日期

項目	IFRS	ROC GAAP
揭露財報經核准發布日期	須 <u>揭露</u> 財務報表 <u>經核准發布之日</u> <u>期</u> ；若股東或他人有權於發布後修改財務報表者，應陳述該事實。 (註)	無相關規定。

註：IAS 10報導期間後事項係指於報導期間結束日至通過發布財務報表日間，所發生之有利及不利事項，依國外實務，會計師查核報告日通常為董事會同日或之後，未來我國亦將比照。

國際財務報導準則財務報表範例 -FXX國際控股有限公司(香港上市)

- FXX國際控股有限公司於2000年2月8日在開曼群島註冊成立，並於2005年2月於香港掛牌上市。為一全球手機行業的垂直整合製造服務供應商，為其客戶提供生產手機的全面製造服務。
- IASB於2007年9月發佈新修正之**IAS 1**，並自**2009年1月1日起適用**，主要係對財務報表目的、編製基礎、主要報表及附註的最低揭露標準等做出定義與說明，而我國公開發行以上公司財務報表之編製與表達，主要係依據我國一號公報「財務會計觀念架構及財務報表之編製」及「證券發行人財務報告編製準則」予以編製。
- 茲以香港上市公司FXX公司發佈之2009年二大財務報表依新修訂之IAS1予以**摘述重編**，以介紹IAS 1之重要規定，並探討其規定與國內財務報表編製與表達之實務上之重大差異。



綜合財務狀況表

USD (千元)	2009	2008
非流動資產		
不動產、廠房及設備	1,823,185	2,072,738
投資性不動產	38,330	-
預付租賃款項	161,421	169,827
備供出售金融資產	1,619	3,898
投資關聯企業	46,235	40,923
商譽	34,445	63,075
遞延所得稅資產(註)	33,016	20,077
存出保證金	6,346	37,135
	2,144,597	2,407,673
流動資產		
存貨	716,160	842,863
交易目的之金融資產	-	970
應收帳款及其他應收款	1,412,821	1,438,638
定期存款(逾三個月)(註)	160,805	132,555
現金及銀行存款	1,200,725	705,037
	3,490,511	3,120,063
流動負債		
應付帳款及其他應付款	1,522,749	1,435,284
銀行借款	362,639	477,932
負債準備(provision)	23,533	43,290
應付所得稅	57,956	65,541
	1,966,877	2,022,047
流動資產/(負債)淨額	1,523,634	1,098,016
總資產減流動負債	3,668,231	3,505,689

- 「資產負債表」改為「財務狀況表」，惟國際會計準則並未強制企業使用此名稱，企業仍可以繼續稱此報表為「資產負債表」
- IAS 1並未強制規定資產負債項目揭露的順序或格式，僅要求企業分開表達流動和非流動資產，以及流動和非流動負債。
- 目前歐系國家，包含香港及新加坡等之國際會計準則財務報表的資產負債表表達方式，多先表達非流動項目(例如將固定資產列為第一項)，再表達流動項目，我國現行偏向美系國家之表達方式，即先表達流動項目(例如將流動性最高的現金及約當現金列於資產負債表的第一行)，再表達非流動項目的作法，也並沒有違反IFRS的規定。

註：遞延所得稅資產/負債一律為非流動；逾三個月定期存款非屬現金及約當現金項下。

正風聯合會計師事務所 9

綜合財務狀況表(續)

USD (千元)	2009	2008
資本及準備		
已發行股本	283,995	282,458
公積準備(Reserve)	3,287,796	3,138,875
本公司股權持有人應佔股本	3,571,791	3,421,333
非控制股權(舊稱少數股權)	35,676	34,178
權益總額	3,607,467	3,455,511
非流動負債		
遞延所得稅負債	3,421	8,673
遞延收入	57,343	41,505
	60,764	50,178
	3,668,231	3,505,689

- IASB預計於2011年第2季發布新修訂IAS 1，對於財務報表未來應如何表達提出了新的概念。
- IASB提出，未來之財務狀況表及綜合損益表，均應採用有如現金流量表一般，將資產負債項目及綜合損益項目歸類為營業活動、投資活動及理財活動項目並分別表達，營業活動之現金流量亦將規定採「直接法」編製，取代目前絕大多數企業所熟悉的間接法編製。
- 目前IASB預計於2011年第2季發佈新修訂之IAS 1(預計生效日2012.1.1)，其將財務狀況表及綜合損益表以三類活動分別揭露及營業活動現金流量改採直接法編製的想法，已然可預期將對現行財務報表之編製與表達造成革命性的衝擊與影響，值得持續關注。

綜合淨利表(功能別及單一報表編製方式)

USD (千元)	2009	2008
營業收入	7,213,628	9,271,042
營業成本	(6,785,266)	(8,628,552)
營業毛利	428,362	642,490
其他收入	168,909	204,251
銷售費用	(19,200)	(16,558)
管理及總務費用	(244,353)	(314,880)
研究與開發費用	(196,499)	(231,267)
不動產、廠房及設備減損損失	(34,089)	(52,242)
商譽減損損失	(28,630)	-
利息支出	(4,505)	(31,811)
關聯企業投資減損損失	-	(3,250)
採權益法之投資收益	1,440	671
稅前淨利/(虧損)	71,435	197,404
所得稅費用	(31,813)	(75,465)
繼續營業部門稅後盈利/(虧損)	39,622	121,939
停業部門當年度損益	-	-
稅後淨利(A)	39,622	121,939
其他綜合淨利：		
國外營運機構產生之累積換算差額	65,598	(12,408)
備供出售金融資產之未實現損益	1,074	(23,706)
現金流量避險產生之金融商品未實現損益	-	-
確定給付退休金計劃所產生之精算損益	-	-
固定資產及無形資產之未實現重估增值	-	-
權益法股權投資之其他綜合淨利	3,873	(3,961)
其他綜合淨利組成之相關所得稅	-	-
其他綜合淨利合計(B)	70,545	(40,075)
當年度綜合淨利(A)+(B)	110,167	81,864

- IAS 1因並未定義「營業活動」，故除營業收入外，並無強制要求一定要揭露營業成本及營業淨利。
- IASB決定自2009年起除了「損益」項目，再加入「其他綜合損益」項目，並允許企業選擇以單一報表表達所有綜合損益項目，或是以兩份報表分別表達。
- 「其他綜合淨利」項目，係指依據其他公報規定，將尚未實現的損失或利得先過渡性地列入股東權益科目，於交易結清時再將其轉入損益或保留盈餘的項目，例如備供出售之金融資產之未實現利得或損失。
- 其他綜合淨利組成要素的呈現方式，可選擇稅後淨額呈現方式，亦可以選擇以左列以稅前方式呈現，並以單一金額彙整所得稅影響數，惟需另以附註揭露個別項目之所得稅影響數。

正風聯合會計師事務所 11

損益表(性質別及二份報表表達)

USD (千元)	2009	2008
收益		
營業收入	7,213,628	9,271,042
採權益法之投資收益	1,440	671
其他收入	182,454	204,245
	7,397,522	9,475,958
費用		
存貨變動及原材料耗用	6,045,706	7,721,211
折舊及攤銷費用	254,479	235,145
員工福利費用	485,081	672,196
不動產、廠房及設備減損損失	34,089	52,242
商譽減損損失	28,630	-
權益法長期股權投資減損損失	-	3,250
利息支出	4,505	31,811
其他費用及損失	473,597	562,699
	7,326,087	9,278,554
稅前淨利/(虧損)	71,435	197,404
所得稅費用	(31,813)	(75,465)
繼續營業部門稅後盈利/(虧損)	39,622	121,939
停業部門當年度損益	-	-
稅後淨利	39,622	121,939
本期淨利歸屬於		
母公司股東	38,587	121,115
非控制股權	1,035	824
	39,622	121,939
每股盈餘		
基本	0.55	1.72
稀釋	0.55	1.70

- 企業得自行選擇依「功能別」或「性質別」來表達成本費用項目，一旦選定則應每期一致採用且不得將這二種費用表達方式混合使用。
- 當企業有重大收益及費用項目時，應在綜合損益表中或附註中，單獨揭露該項目的性質與金額。在判斷重大性時，不僅應考量金額大小，也應考量其性質。
- 本表僅為性質別損益表參考範例，非指性質別損益表一定需依此格式編製。

正風聯合會計師事務所 12

FXX國際控股有限公司

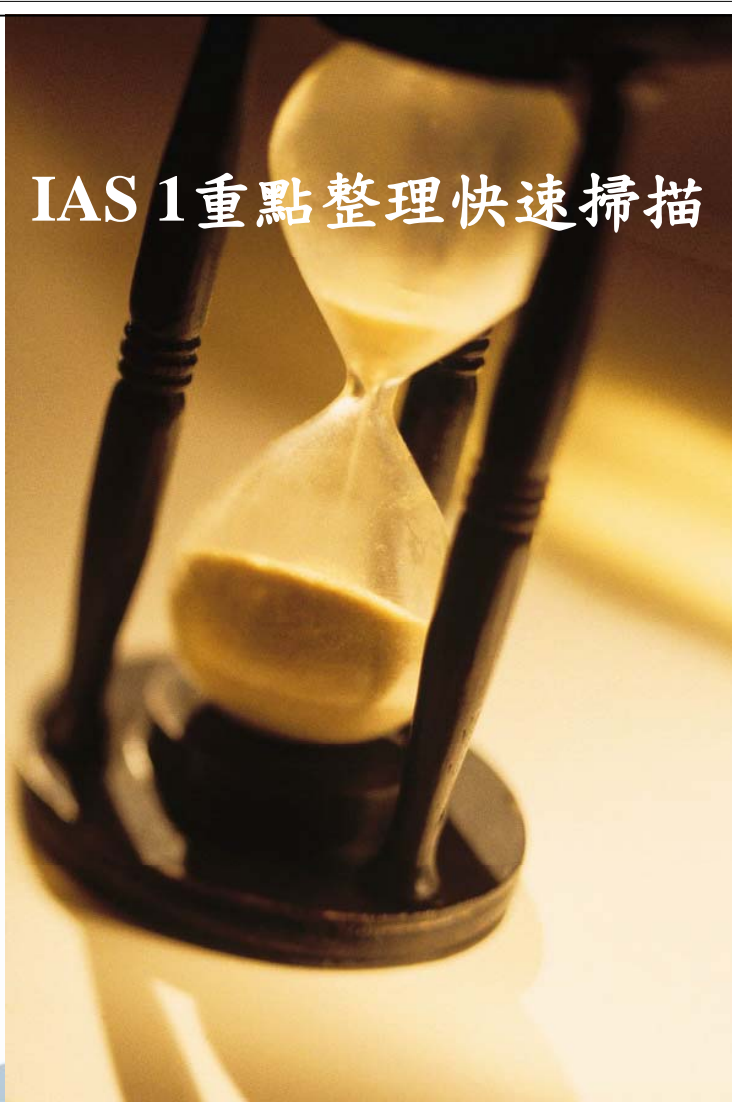
綜合淨利表(二份報表表達-續)

	USD (千元)	2009	2008
本期淨利(A)		39,622	121,939
其他綜合淨利：			
國外營運機構產生之累積換算差額		65,598	(12,408)
備供出售金融資產之金融商品未實現損益		1,074	(23,706)
現金流量避險產生之金融商品未實現損益		-	-
確定給付退休金計劃所產生之精算損益		-	-
固定資產及無形資產之未實現重估增值		-	-
權益法股權投資之其他綜合淨利		3,873	(3,961)
其他綜合淨利組成之相關所得稅		-	-
其他綜合淨利合計(B)		70,545	(40,075)
當年度綜合淨利(A)+(B)		110,167	81,864
綜合淨利歸屬於			
母公司股東		108,669	81,203
非控制股權		1,498	661
		110,167	81,864

財務報表之表達格式(討論稿)預計2011Q2完成修訂

財務狀況表	綜合損益表	現金流量表
業務活動 ●營業資產及負債 ●投資資產及負債	業務活動 ●營業收益及費用 ●投資收益及費用	業務活動 ●營業現金流量 ●投資現金流量
籌資活動 ●籌資資產 ●籌資負債	籌資活動 ●籌資資產收益 ●籌資負債費用	籌資活動 ●籌資資產現金流量 ●籌資負債現金流量
所得稅	繼續營業單位 所得稅 (業務及融資活動)	所得稅
停業單位	停業單位損益(稅後)	停業單位
	其他綜合損益(稅後)	
權益		權益

IAS 1重點整理快速掃描



IFRS 重點整理

IAS 1 財務報表之表達 (PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS)

IAS 1	重點整理
企業之財務報表應提供之資訊 (IAS 1.9)	<ul style="list-style-type: none"> ● 資產； ● 負債； ● 權益； ● 收益及費損，包括利得及損失； ● 業主之投入及分配予業主；及 ● 現金流量。
一套完整的財務報表包括： (IAS 1.10)	<ul style="list-style-type: none"> ● 財務狀況表(資產負債表)； ● 綜合淨利表； ● 權益變動表； ● 現金流量表； ● 附註，包含重大會計政策之彙總說明及其他解釋資訊；及 ● 追溯適用一項會計政策或追溯重編或重分類財務報表時，<u>最早比較期間期初之財務狀況表</u>。
	企業可使用 非IAS 1 所使用之報表名稱 (報表名稱非強制性)

IAS 1 財務報表之表達 (續) (PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS)

IAS 1	重點整理
綜合淨利表 表達方式	<ul style="list-style-type: none"> ● 以一份單獨之綜合淨利表表達；或 ● 以兩份報表呈現(即損益表與綜合淨利表)。
綜合淨利表中費損 (損益表)之表達方 式	<ul style="list-style-type: none"> ● 功能別(需額外揭露用人、折舊及攤銷等費用)；或 ● 性質別。
財務報表附註	<ul style="list-style-type: none"> ● 若對財務報表認列金額有重大影響之會計政策涉及判斷，<u>企業應揭露其判斷依據</u>。 ● 企業須揭露與未來事項有關之重要假設，以及對不確定性做出估計之主要依據，而這些假設和估計很可能會導致下一個會計年度資產和負債帳面價值之重大調整。