

非公開發行公司適用之 IFRS

An IFRS for Private Entities

勤業眾信會計師事務所

郭俐雯 會計師

李雅萍 協理

多年來，中小型企業(Small and medium-sized entities，簡稱 SMEs)已經感受到為遵循會計準則的負擔越來越沉重。當然，有些負擔是無可避免的，因為部分 SMEs 已經開始著手從事一些較複雜的交易，例如：衍生性金融工具。而部份的負擔則是導因於針對公開發行資本市場所訂定的會計準則之適用範圍逐漸下推到非公開發行公司，抑或許多國家當地主管機關已採用或已決定以 IFRSs 取代當地的會計準則，或逐步增修當地會計準則以與 IFRSs 接軌。於是，國際會計準則理事會(以下簡稱 IASB)開始針對非公開發行公司適用之財務報導準則進行研擬，並於 2007 年 2 月發布「IFRS for Private Entities」(非公開發行公司國際財務報導準則，以下簡稱 IFRS for Private Entities)草案(Exposure Draft)。該草案係以 IFRSs 為基礎，針對規模較小的非公開發行公司所發展的一套簡化之會計準則。相較於完整的 IFRSs，該草案已減少了 85% 的會計規範，這將使投資人首次可在有限之成本下，將非公開發行公司之財務績效與國際上其他公司在相同基礎上進行比較。

一、為何對於非公開發行公司而言，有一套全球性的財務報導準則是必要的？

全球市場漸趨整合，越來越多的非公開發行公司進行跨國交易，以及因為商業理由或資金成本較低而欲尋求國外資金。此外，一套一致採用之會計準則不僅是對非公開發行公司有利，更能使其財務報表使用者受惠。高品質的全球性準則提高了財務報表使用者對於財務資訊的信任，且他們僅須瞭解一套準則，便能對他們財務資訊之瞭解與不同企業間之比較有很大幫助。

提出 IFRS for Private Entities 的目的係使企業編製一般目的財務報表所提供之資訊，能對各方面的財務報表使用者作成經濟決策時有幫助；其他好處是減少目前已將針對公開資本市場所訂定的準則下推到非公開發行公司的負擔，同時可以協助改善非公開發行公司財務報導的品質，並節省各國現正擬訂非公開發行公司會計準則之專業機構之成本。

二、IFRS for Private Entities 的適用對象

IFRS for Private Entities 之適用對象係針對其有價證券非於公開市場發行的企業。若該企業已於公開市場發行有價證券，或係替眾多外部人託管資產之機融，例如銀行及保險公司等，則必須採用 IFRSs。此定義將避免測試企業之量化規模，而是採用公開責任原則(Public Accountability Principle)。

此草案的內容大約有 250 頁。儘管相較於 2700 頁的 IFRSs(2008 年版)已大幅減少，但仍有人質疑這 250 頁的 IFRS for Private Entities 對於發展中國家的非公開發行公司是否仍負擔過重。在評估此問題時，重要的是考慮非公開發行公司財務報表使用者之需要。事實上，對於欲以財務資訊進行放款、投資和捐助資金的決策者而言，IFRS for Private Entities 正是為這類型的財報使用者所制定。

規模較小的上市公司是否可以適用 IFRS for Private Entities？依據 IASB 的意見，小型的公開上市公司不適用 IFRS for Private Entities。因為上市公司不論規模大小，皆向廣泛的外部投資者尋求資本，這些外部投資者未參與企業的經營管理，也沒有能力去獲取其所須資訊。IFRSs 是為了迎合公開資本市場之需要所制定；儘管許多上市公司少於 100 名僱員(甚至少於 50 名僱員)，以規模而言確實是屬於小型公司，但並非 IASB 所定義的非公開發行公司。

三、此項草案之發展過程

此草案中所規定之會計準則並非均與 IFRSs 相同。

發展此草案的第一步，係汲取 IASB 發布之『財務報表編製及表達之架構』的基本概念及 IFRSs 所規定之原則與指引，再經評估使用者需求及成本效益後進行適當修正。主要分為下列五種修正類型：

1. 刪除與非公開發行公司較不攸關的主題；
2. 對於一些特定情況，IFRSs 中提供數種可供選擇的會計處理方式，但在此草案中只有一種處理方式可供使用；
3. 簡化資產、負債、收益及費損之認列及衡量原則；
4. 簡化財務報表中所須揭露內容；
5. 全部準則以簡單易懂的英語編寫以使其容易理解。

IFRSs 的編號係依據發佈日期先後排序；此草案(共計 38 個單元)則係依資產負債表及損益表科目的順序排列，以利使用者查詢所須條文。

四、未列入此項草案之 IFRSs 項目

下列 IFRSs 項目因與非公開發行公司較不攸關，故未列入此草案中，但倘若有需要時，仍可參考 IFRSs 的規定處理：

1. 高度通貨膨脹經濟下財務報導之一般物價指數調整(參閱 IAS 29『高度通貨膨脹經濟下之財務報導』)；
2. 以權益工具清償之股份基礎給付(計算的方法及細節參閱 IFRS 2『股份基礎給付』)；
3. 農業資產公平價值之決定(參閱 IAS 41『農業』，但草案中建議非公開發行之農業公司減少使用公平價值變動列入損益之會計處理方式)；
4. 採礦業(參閱 IFRS 6『礦產資源之探勘及評估』)；
5. 期中財務報導(參閱 IAS 34『期中財務報導』)；
6. 出租人對融資租賃下之會計處理(參閱 IAS 17『租賃』)；
7. 每股盈餘及部門別資訊，因非公開發行公司的報告不須揭露此項資訊(參閱 IAS 33『每股盈餘』和 IFRS 8『營運部門』)；
8. 保險合約(保險業不得採用 IFRS for Private Entities)。

五、列入此項草案中 IFRSs 之會計處理選擇

在 IFRSs 可供選擇的會計處理中，此草案僅列示較簡單的方式。但非公開發行公司亦得使用 IFRSs 中其他會計處理之選擇，包括：

1. 投資性不動產採成本法計價(亦得使用公平價值法，參閱 IAS 40『投資性不動產』)；
2. 不動產、廠房及設備及無形資產採成本法計價(亦得採用重評價法，參閱 IAS 16『不動產、廠房及設備』及 IAS 38『無形資產』)；
3. 借款成本於發生期間費用化(亦得將利息資本化，參閱 IAS 23『借款成本』)；
4. 採間接法報導營業活動現金流量(亦得採用直接法，參閱 IAS 7『現金流量』)；
5. 所有捐助皆採相同的會計處理方式(亦得採用 IAS 20『政府捐助之會計處理及政府輔助之揭露』所規定之其他方式)。

此外，關於金融工具之會計處理，非公開發行公司亦可以選擇遵循 IAS 39『金融工具：認列與衡量』及 IFRS 7『金融工具：揭露』之相關規定，而不須依照此草案第 11 單元中簡化之金融工具之會計處理。

六、會計認列與衡量之簡化

下列為部分簡化範例：

1. 金融工具：
 - i. 金融資產僅區分為兩個類別，而非四個類別：不考慮持有意圖，並刪除「持有至到期日」及「備供出售」的類別；
 - ii. 較明確、簡單之金融工具除列原則；
 - iii. 大幅簡化有關避險會計的會計處理；
2. 商譽減損：於發生減損跡象時始應予評估，而非採強制規定每年進行相關評估與測試；
3. 所有研究及發展成本可於發生期間費用化(依據 IAS 38 之規定開發完成後的發展成本應資本化)；
4. 對關聯企業及聯合控制企業之投資可適用成本法(而不是 IAS 28『關聯企業投資』及 IAS 31『合資投資』規範之權益法或比例合併法)；
5. 農業資產僅於其公平價值無須過度的成本與投入即可隨時取得時，始揭露該公平價值；
6. 確定給付計畫(退休金辦法)：僅訂定原則，而無 IAS 19『員工福利』之複雜計算及遞延規定；
7. 股份基礎給付：內含價值法；
8. 融資租賃：承租人的權利及義務衡量之簡化；
9. 資產減損：使用中的資產不須考慮減損；
10. 所得稅：IAS 12『所得稅』中大部分豁免條款均已刪除；
11. 首次採用：若實務執行上有困難，前期資料可不予重編。

七、揭露內容之簡化

相較於 IFRSs，此草案已大幅度減少財務報告所須揭露內容；IFRSs 揭露檢查表包括超過 3000 個項目，但此草案隨附之揭露檢查表還不到 400 項。

減少主係下列四種原因：

1. 因應相關規範並未列入此草案，故予以減少；
2. 因應 IFRSs 中相關認列及衡量原則已於此草案中簡化；
3. 因為相關之會計處理選擇並未列入此草案；
4. 依據不同的使用者需求及成本效益考量，部分揭露亦予以簡化。

八、IFRS for Private Entities 的更新

IASB 並不打算隨著 IFRSs 每次修改或發布新準則時便即更新 IFRS for Private Entities。因為這將造成 IFRS for Private Entities 一年需多次的修改，且多數企業認為這會造成它們的負擔；IASB 目前規劃每隔 2 年再考量是否有需要更新 IFRS for Private Entities。當 IASB 認為有如此必要時，將會提出一個總括性的修改草案。

九、其他

IASB 預計在 2009 年第一季末完成制定 IFRS for Private Entities，並於 2009 年製作 IFRS for Private Entities 的綜合訓練教材，並將上述教材翻譯為多種語言版本。

關於本出版物

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見，本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對此等問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構、其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

©2009 勤業眾信會計師事務所版權所有
保留一切權利