

# IAS 21 匯率變動之影響

&

# IAS 21及IAS 16之實務分享



勤業眾信聯合會計師事務所

洪玉美 會計師

2010年11月25日

# 大綱

- ◆ IAS 21簡介
  - ◆ 功能性貨幣
  - ◆ 國外營運機構財務報表之換算
  - ◆ 表達貨幣
  - ◆ ROC GAAP與IFRSs之重大差異比較
  - ◆ 首次採用IFRSs
  - ◆ 我國對於功能性貨幣之因應
- ◆ IAS 16實務分享

# 適用範圍

依照公報翻譯用語，IAS 21所稱「個體」  
即為其他準則中所稱之「企業」(entity)



適用

IAS 21

外幣交易及外幣餘額之會計處理。

以合併、比例合併或權益法納入個體  
之財務報表中之國外營運機構，其經  
營結果及財務狀況之換算。

將個體之經營結果及財務狀況換算為  
表達貨幣。

將衍生工具之相關金額，由功能性貨  
幣換算為表達貨幣。

# 功能性貨幣之判斷：原SIC 19

## ◆ 過去SIC19的問題

- ✓ 過於強調交易「計價」的貨幣
- ✓ 疏於強調決定交易價格的「背後經濟環境」  
(underlying economy)

## ◆ 目前IAS 21

- ✓ 著重個體營運所處的主要經濟環境
- ✓ 通常是個體主要產生或支用現金的環境

# 功能性貨幣

- ◆ 定義：個體營運所處主要經濟環境之貨幣
  - ◆ 個體營運所處主要經濟環境，係指主要產生與支用現金之環境(主導商品或勞務銷售價格)。
- ◆ 個體不宜任意選定其功能性貨幣，而應依基本事實與情況加以判斷。
- ◆ 功能性貨幣指標之層級
  - ◆ 主要指標[IAS 21.9]
  - ◆ 次要指標[IAS 21.10-11]

# 功能性貨幣的指標

## ◆ 主要指標[IAS 21.9]

- ◆ 主要影響商品或勞務銷售價格之貨幣(通常為主導商品或勞務計價與交割之貨幣)；及
- ◆ 所屬國家之競爭力及法規主要決定商品或勞務銷售價格之貨幣；及
- ◆ 主要影響為提供商品或勞務之人工、原料及其他成本之貨幣(通常為主導該等成本計價及清償之貨幣)。

# 主要指標：DT View

## ◆ 銷貨與現金流入

- 公司銷售分佈各國比例為何？
- 公司主要以何種貨幣訂價？
- 主要影響訂價之貨幣為何？
  - 銷售部門在訂價時除成本要素外，主要參考之因素為何？
- 公司之銷售訂價之貨幣金額，是否會因為該貨幣匯率之變動而做必要之反應或調整？或曾經已做必要之調整？
- 公司主要以何種貨幣交割收入？
- 公司所屬產業上下游經營模式(策略聯盟)之貨幣為何？

# 主要指標: DT View

- 公司之國內銷售市場是否重大？
- 公司之國內銷售市場之訂價及交割貨幣為何？
- 公司之主要競爭力（對手）為何？（如：主要與國內競爭？或與國際大廠競爭？）
  - 競爭對手之主要功能性貨幣為何？
- 國內法規是否影響或主導公司之銷售訂價幣別之決定？
- 公司之營運或財務評估，如銷售利潤(margin)分析或預測，主要是以何種幣別分析？
- 其他？

# 主要指標: DT View

## ◆ 支出與現金流出

- 主要影響成本，如人工、原料、其他製造費用之貨幣為何？
- 上述**成本費用**是否主要於國內取得即發生？
- 上述成本費用支出交割貨幣為何？
- 是否有其他重大成本或費用未於上列納入，但卻認為其性質及原因應於以考量者？



# 功能性貨幣的指標

## ◆ 次要指標[IAS 21.10]

➤ 經由籌資活動所產生資金之貨幣

✓ 例如發行債務與權益工具

➤ 通常用以保留由營業活動收到之貨幣。

# 次要指標: Deloitte View

## 融資活動

- 透過籌資活動(如發行債務及權益工具)獲取資金之貨幣為何?
- 排除上述籌資之資金,公司是否可由本身之營業資金,自給自足?
- 股利發放之幣別及比重?

## 營運收益的留存

- 公司由營業活動所產生、收取且保留的貨幣為何?
- 當有多餘的營運資金時,公司主要以何種貨幣保留之?

# 《釋例》功能性貨幣之決定

- ◆ A公司係中國之代工製造商，該公司主要透過向第三人舉借以美元計價之借款以取得資金。
- ◆ A公司最主要的支出係持續向美國供應商購買特製化設備。
- ◆ A公司之銷貨價格及銷售費用主要以美元計價。
- ◆ 因為人工成本低廉且大部分生產過程已機械化，A公司僅有少量支出以人民幣計價。
- ◆ A公司之功能性貨幣為何？



# 《釋例》功能性貨幣之決定(續)

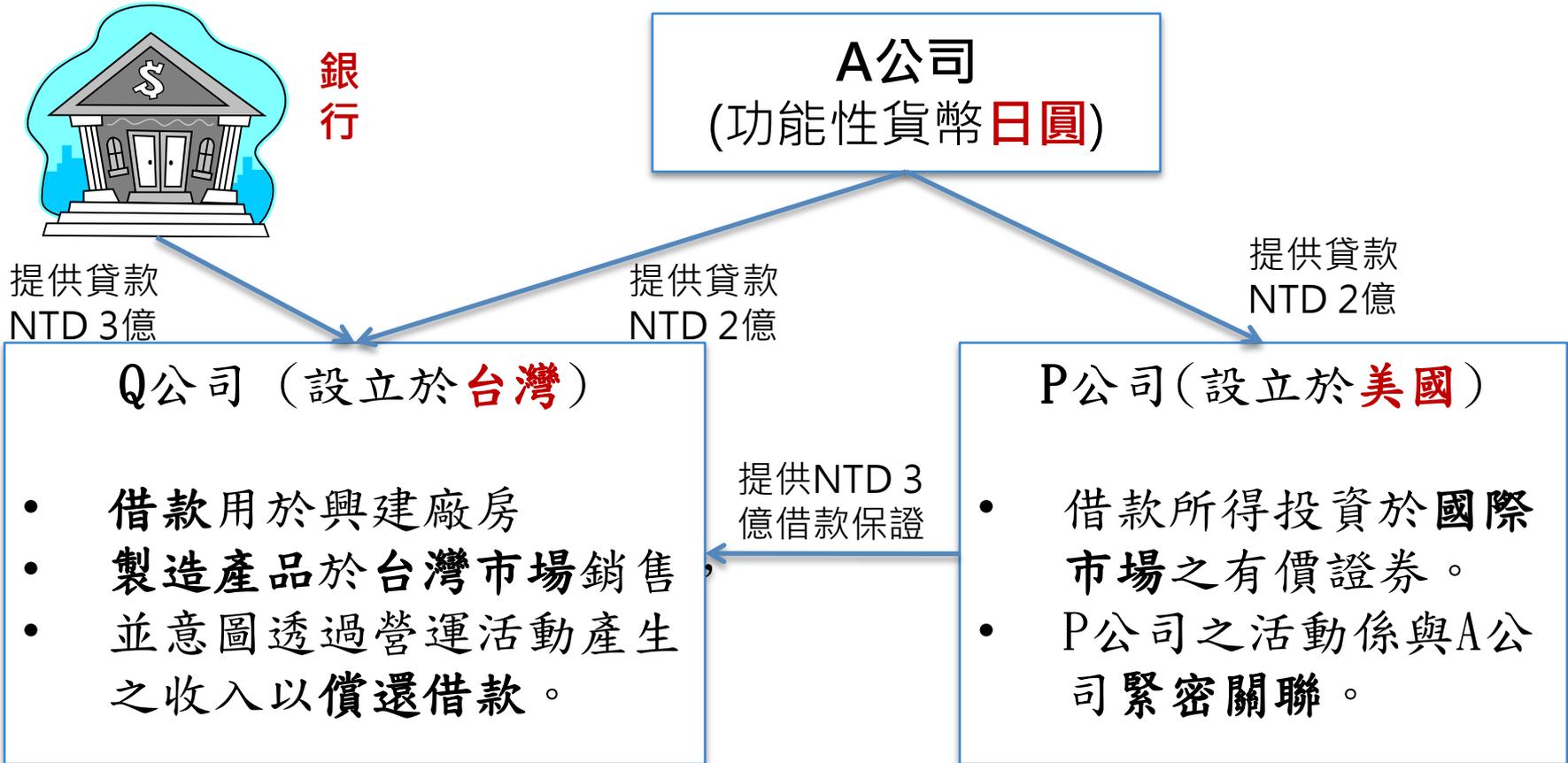
## 《會計處理》

- 美元
- 依據IAS 21.9之規定：
  - 銷售價格及銷售費用主要以美元計價
  - 最主要支出係持續向美國供應商購買設備
  - A公司少量支出以當地貨幣(人民幣)計價
- 依據IAS 21.10之規定：
  - A公司主要透過向第三人舉借以美元計價之借款以取得資金

# 功能性貨幣的額外指標 (續)

- ◆ 決定國外營運機構功能性貨幣是否與報導個體相同時，可參考下列額外因素[IAS 21.11]
  - 是否為報導個體活動的延伸？
  - 與報導個體間之交易，占國外營運機構營運活動之比例為高或低？
  - 活動所產生之現金流量，是否直接影響報導個體之現金流量，並且隨時可以匯回給報導個體？
  - 活動所產生之現金流量，是否足以支應現有及正常預期之債務，而不需報導個體提供資金？

# 《釋例》功能性貨幣之決定



◆ P公司及Q公司之功能性貨幣為何？



# 《釋例》功能性貨幣之決定(續)

## 《會計處理》

- Q公司之功能性貨幣為**新台幣**

因為銷售價格與銷貨成本除了受到企業營運所在國家之當地法規及競爭力之影響外，亦會受到該國貨幣之影響。

- P公司之功能性貨幣為**日圓**

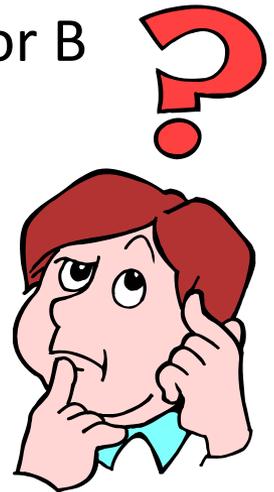
即使P公司位於美國，由於P公司之主要活動亦可由A公司直接進行，故P公司屬於A公司營運之延伸

# 功能性貨幣的判斷(續)

當考量前述各指標之結果**混淆**，而功能性貨幣並**不明顯**時，管理階層必須**運用判斷**以決定**最能忠實表達標的**的交易、事件及情況之經濟效果的**(單一)**功能性貨幣。

請問，運用此方法之一環(也是 IAS 21之精神)，係A or B

- A. 應優先判斷第9段(主要指標)，若無法判斷出功能性貨幣，始須參考第10(次要指標)及11段(額外指標)？
- B. 第9至11段指標應綜合考量，惟判斷功能性貨幣時，給予第9段較大權重？



# 功能性貨幣的判斷(續)

## ◆ IAS 21.BC9

- 第9段之指標，係決定功能性貨幣的主要指標
- 第10至11段則為次要指標
- 此係因第10至11段的指標，與企業營運所處主要經濟環境並不相關，但可提供決定企業功能性貨幣之額外支持證據。



# 專業判斷文件化

- ◆ 會計問題
  - ◆ 背景敘述
  - ◆ 補充/附件....支持資料.....背景資料補充
  - ◆ 會計處理相關規定
  - ◆ 結論
- 
- ◆ 編製者： 日期 XXXXX
  - ◆ 覆核者： 日期 XXXXX

# 貨幣性項目

資產(或負債)是否有權利收取(或有義務支付)固定或可決定貨幣金額?

是

貨幣性項目

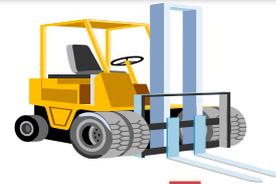


## 例子

- ◆ 將以現金清償之
  - 退休金
  - 其他員工福利
  - 負債準備
- ◆ 應付現金股利
- ◆ 借款

否

非貨幣性項目



## 例子

- ◆ 商品或勞務之預付款(如:預付租金)
- ◆ 無形資產
- ◆ 存貨
- ◆ 將以非貨幣性資產清償之負債準備
- ◆ 權益投資

# 外幣項目之換算

## ◆ 交易日之原始衡量

- 以交易發生日，功能性貨幣與外幣間之即期匯率(或平均匯率)換算

## ◆ 報導期間結束日之續後衡量

- 貨幣性項目—以收盤匯率換算
- 非貨幣性項目
  - ◆ 以**歷史成本**衡量者—仍以交易日之歷史匯率換算
  - ◆ 以**公允價值**衡量者—以決定公允價值當日之匯率換算
- 某些項目之帳面金額經由比較**兩個或多個金額**所決定者(如IAS 2存貨 & IAS 36資產減損)應比較下列兩者決定其帳面金額：
  - ◆ 成本(或帳面金額)按金額決定當日之匯率換算(即以歷史成本衡量之資產，其初始交易日之歷史匯率)；及
  - ◆ 淨變現價值(或可回收金額)按價值決定當日之匯率換算(若金額係於報導期間結束日決定，此匯率即**收盤匯率**)

# 《釋例》外幣交易續後衡量

- ◆ A公司為英國公司，其功能性貨幣為英鎊£。
- ◆ A公司以歐元€150購入存貨並計劃以歐元銷售，
  - 當日之即期匯率為£1：€1.5。
  - 於報導期間結束日，該存貨稍有損壞，而A公司衡量該存貨之淨變現價值(NRV)為€120。
  - 報導期間結束日之匯率為£1：€1.2。
- ◆ 於報導期間結束日，由於匯率變動
  - 該存貨之歐元價值產生減損(€30)
  - 但以英鎊表達時並未減損。

A公司應認列之存貨跌價損失為何？

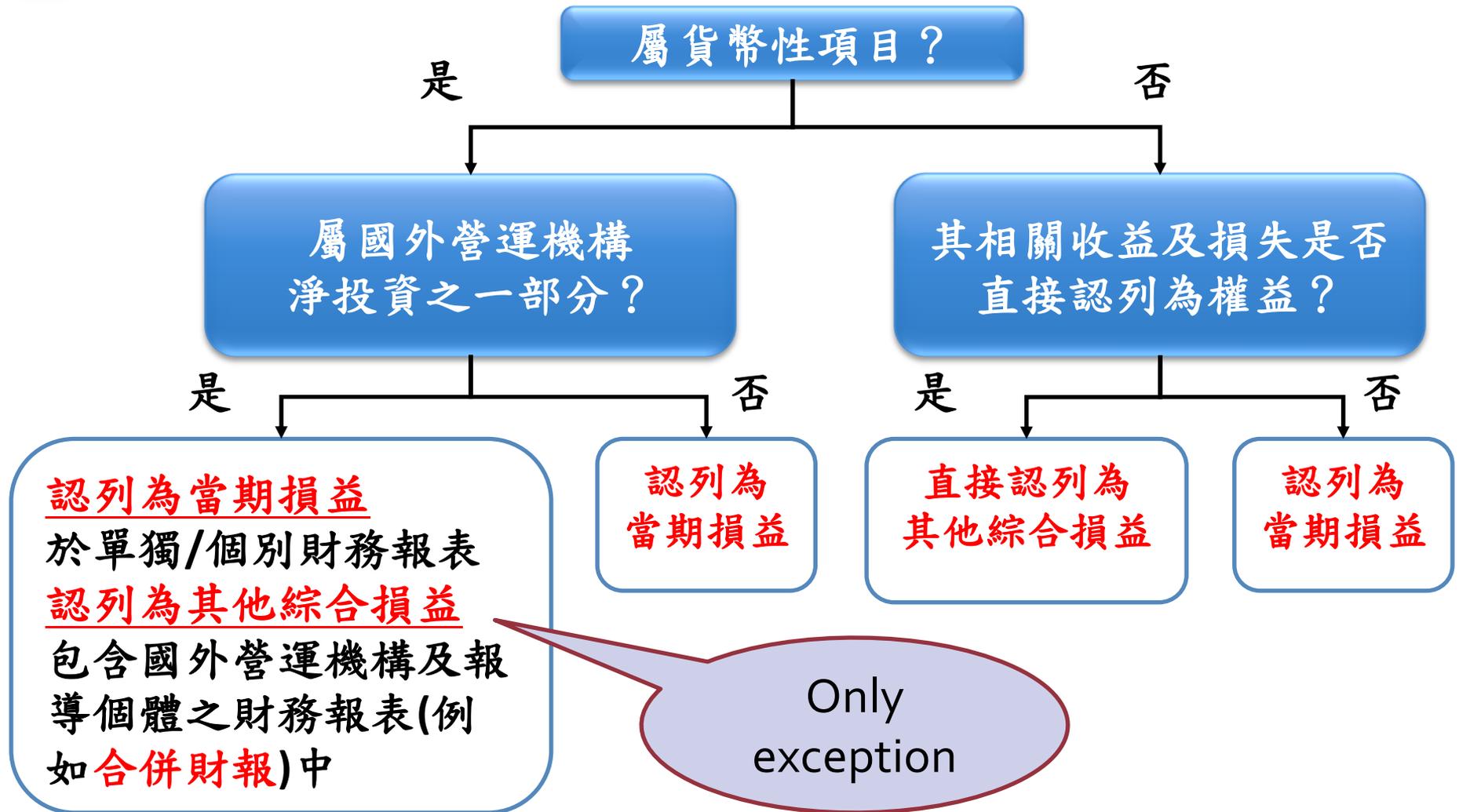


# 《釋例》外幣交易續後衡量(續)

## 《答案》

- **原始認列**該存貨金額為英鎊£100 (= €150 / 1.5)。
- 於決定**淨變現價值**時
  - 應使用存貨預計銷售之貨幣
  - 就A公司而言，應為**歐元**。
- 於報導期間結束日，該存貨之帳面價值應比較下列兩者決定：
  - €150之存貨成本以交易發生日之匯率(£1：€1.50)換算為英鎊，及
  - €120之**淨變現價值**以收盤匯率(£1：€1.20)換算為英鎊。
- 上述兩者得出的**英鎊金額皆為£100**，因此A公司財務報表無須沖減該存貨。

# 認列兌換差額



# 國外營運機構淨投資

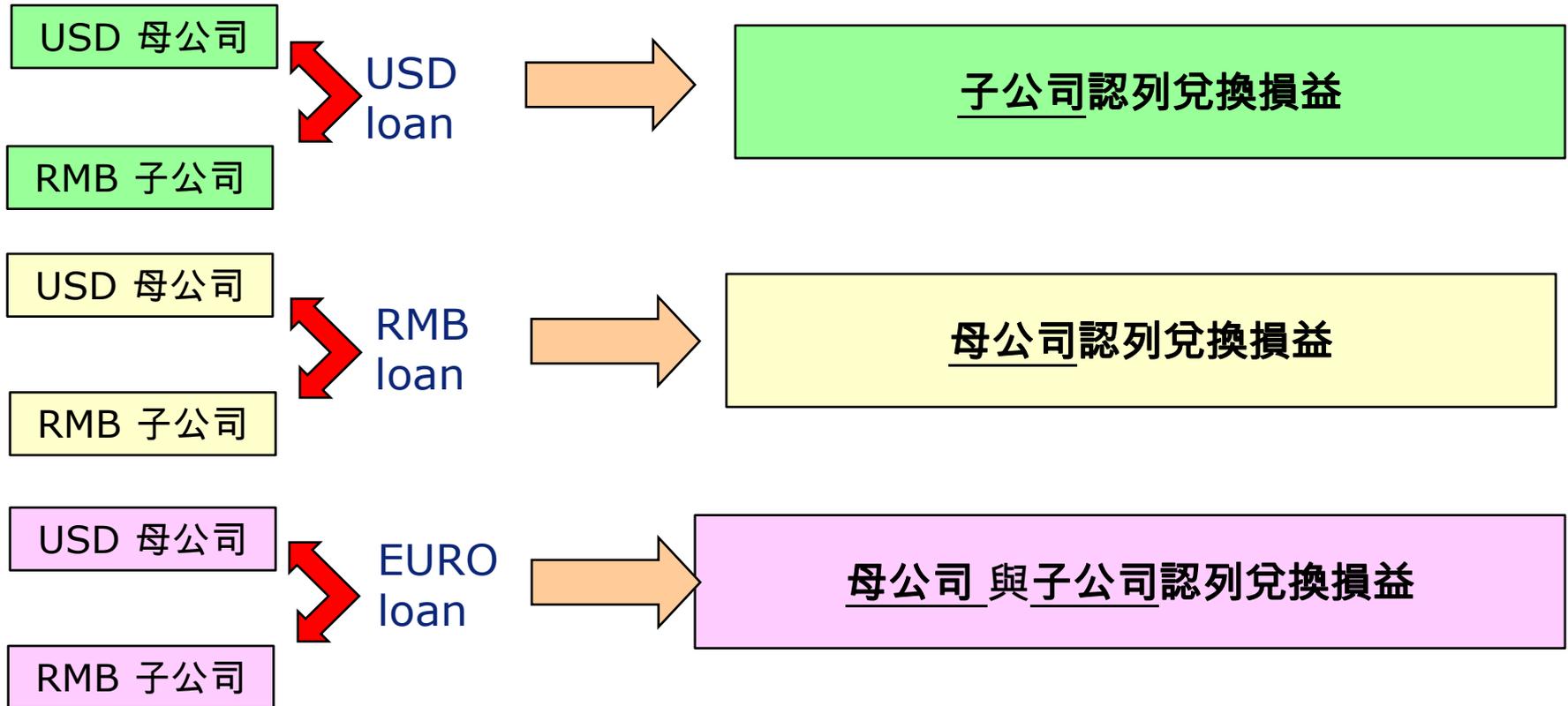
- ◆ 若貨幣性項目之結清並無計畫，且於可預見之未來不會發生，則實質上屬於企業對國外營運機構淨投資之一部分
  - ◆ 可能包括：
    - 長期應收款
    - 或放款
  - ◆ 不包括：
    - ◆ 聯屬公司間短期借款、應收帳款及應付帳款
    - ◆ 滾動式餘額(rolling balance)或最低餘額(minimum balance)之聯屬公司間款項
    - ◆ 對國外營運機構之外幣借款之保證

# 可預見之未來

- ◆ 主要關鍵：是否計畫或預期償還款項？
  - ◆ 係以管理階層意圖為基礎之指標
  - ◆ 並非指出某一特定期間(例如二十年或五十年)
- ◆ 指標：
  - ◆ 無償還款項之歷史記錄
  - ◆ 母公司不打算要求償還此款項(且無到期日)
  - ◆ 母公司將此款項視為國外營運機構淨投資之一部分

# 國外營運機構淨投資

## ◆ 外幣貨幣性項目 (IAS 21.28)



Note: 持有應收或應付國外營運機構貨幣性項目之企業可能是集團內之任一子公司。 [IAS 21.15A]

# 實質上屬於企業對國外營運機構淨投資一部分之貨幣性項目

## ◆ 兌換差額應列為：

貨幣性項目以下列幣別計價：	報導個體之單獨財務報表	國外營運機構之個別財務報表	包含國外營運機構及報導個體之財務報表(如:合併報表)
報導個體之功能性貨幣	X	當期損益	其他綜合損益
國外營運機構之功能性貨幣	當期損益	X	其他綜合損益
其他幣別	當期損益	當期損益	其他綜合損益

處分該淨投資時  
自其他綜合損益，重分類至損益

# 《釋例》 國外營運機構淨投資

- ◆ A公司(功能性貨幣為英鎊)100%持有其子公司B(功能性貨幣為歐元)
- ◆ B公司發行以歐元計價之永續債(即，無到期日)予A公司，年利率為6%。該永續債並無發行人買權或持有人賣權。
- ◆ 在A公司之合併財務報表中，該永續債是否可視為對B公司淨投資之一部分，而將其兌換損益計入其他綜合損益？

## 《釋例》 國外營運機構淨投資(續)

### 《答案》

- 透過發行永續債，A公司係對B公司進行一項永久性投資。
- 相關兌換損益應於合併財務報表中計入其他綜合損益，因為該永續債並無計畫且可能不會發生結清之情形。

# 處分投資

何謂公報所稱之 disposal vs. partial disposal?

交易	Disposal	Partial Disposal	理由
Sub to Sub		X	未喪失控制力
Sub to JCE	X		喪失控制力
Sub to associates	X		喪失控制力
Sub to investment	X		喪失控制力
JCE to JCE		X	未喪失聯合控制力
JCE to associate	X		喪失聯合控制力
JCE to investment	X		喪失聯合控制力
Associate to associate		X	未喪失重大影響力
Associate to investment	X		喪失重大影響力

# 處分國外營運機構 (Disposal) (處分100%持有之FO)

- ◆ 處分100%持有之國外營運機構(Foreign Operation “FO”)之**全部股權**
- ◆ 處分100%持有之FO之**部分股權**，此部分**股權已導致喪失**控制力/重大影響力/聯合控制力 (lost of control/ influence/joint control)

與該FO相關且於權益項下其他綜合損益單獨列示之**累計兌換差額全部**應重分類至**損益**



# E.g.處分100%子公司

母公司 Separate F/S(NTD) (假設對子公司採成本法)

<i>Assets</i>	910	<i>Liab</i>	200
<i>Inv</i>	90		
		CS	200
		P&L	600

子公司 (USD) NTD @30

<i>Assets</i>	13	<i>Liab</i>	2
		CS	3
		P&L	8

NTD@32 Ave@30

<i>Assets</i>	416	<i>Liab</i>	64
		CS	90
		P&L	240
		FTR	22



合併報表 (if 母持子 100%)

<i>Assets</i>	1,326	<i>Liab</i>	264
		CS	200
		P&L	840
		FTR	22

**If sold 100% at NTD 300**

Cash	300
Liab	64
<b>FTR</b>	<b>22</b>
<b>Loss</b>	<b>30</b> $(300 - (416 - 64) + 22 = -30)$
<b>Assets</b>	<b>416</b>



與該國外營運機構相關且於權益項下其他綜合損益單獨列示之累計兌換差額應重分類至損益

# 處分國外營運機構 (Disposal) (非100%持有FO之處分)

- ◆ 處分非100%持有之FO (假設 80%持有) **全部** 或 **部分股權**，致 **喪失** 控制力/重大影響力/聯合控制力 (lost of control/ influence/joint control)
  - ◆ Note: 全部處分或喪失控制力即表示NCI應除列

與該FO相關之 **累計兌換差額** 中，歸屬於 非控制權益(NCI) 之部分應予以 除列，但不重分類至損益



# E.g.處分子公司部分持股(致喪失控制力)

母公司 Separate F/S(NTD) (假設對子公司(持股 80%)採成本法)

<b>Assets</b>	928	<b>Liab</b>	200
<b>Inv</b>	72		
		CS	200
		P&L	600

子公司(USD) NTD @30

<b>Assets</b>	13	<b>Liab</b>	2
		CS	3
		P&L	8

NTD@32 Ave@30

<b>Assets</b>	416	<b>Liab</b>	64
		CS	90
		P&L	240
		FTR	22

合併報表 (if 母持子 80%)

<b>Assets</b>	1,344	<b>Liab</b>	264
		CS	200
		FTR	18
		P&L	792
		NCI	66
		NCI-FTR	4

$$\begin{aligned} \text{NCI} &= (90+240)*20\% \\ \text{NCI-FTR} &= 22*20\% \end{aligned}$$

If sold 80% at NTD 300

Cash	300		
Liab	64		
NCI	70		
FTR	18		
<b>Assets</b>	416		
<b>Gain</b>	36	$(300 - (416 - 64)) \times 80\% + 18 = 36$	

對於非全部持有之子公司，與該國外營運機構相關之累計兌換差額中，歸屬於非控制權益之部分應除列，但不重分類至損益



# 未喪失控制力之處分 (Partial Disposal)

## ◆ 拆兩類:

1. The partial disposal of subsidiary that includes FO
2. All other partial disposal (i.e. of associates & jointly controlled entities)

**For 1:** 應按NCI占該FO之**比例**重新將其他綜合損益之**累計兌換差額**歸屬於**NCI**

**For 2:** 僅將其他綜合損益之**累計兌換差額**按比例重新分類至**損益**



# E.g.處分子公司部分持股(未喪失控制力)

母公司 Separate F/S(NTD) (假設對子公司(持股 80%)採成本法)

<b>Assets</b>	<b>928</b>	<b>Liab</b>	<b>200</b>
Inv	72	CS	200
		P&L	600

子公司(USD) NTD @30

<b>Assets</b>	<b>13</b>	<b>Liab</b>	<b>2</b>
		CS	3
		P&L	8

NTD@32 Ave@30

<b>Assets</b>	<b>416</b>	<b>Liab</b>	<b>64</b>
		CS	90
		P&L	240
		FTR	22



合併報表(if 母持子 80%)

<b>Assets</b>	<b>1,344</b>	<b>Liab</b>	<b>264</b>
		CS	200
		FTR	18
		P&L	792
		NCI	66
		NCI-FTR	4

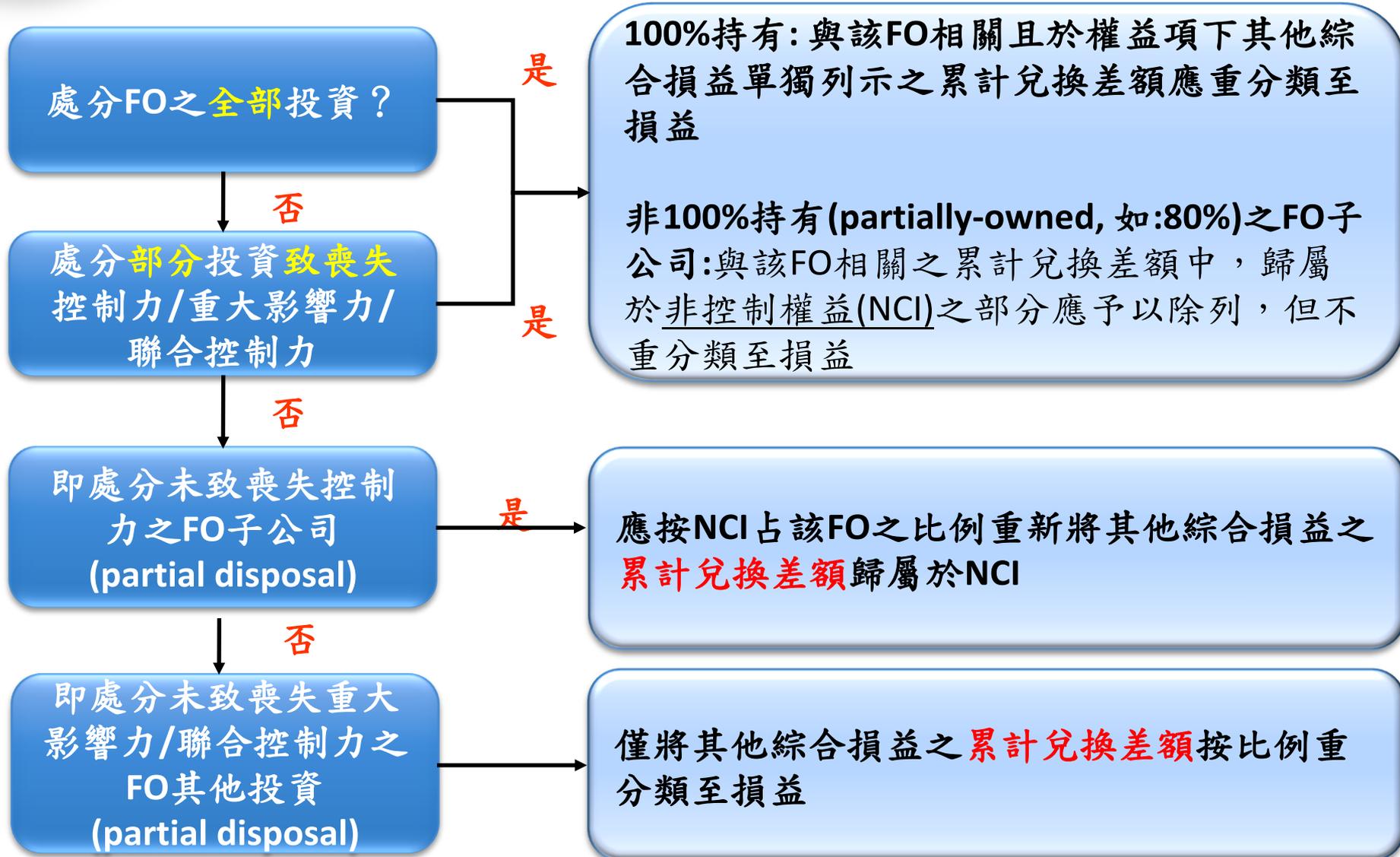
If sold 20% at NTD 75

Cash	75		
<b>FTR</b>	<b>4</b>		
NCI		66	
<b>FTR-NCI</b>	<b>4</b>		
<b>R/E</b>			<b>9(75-(416-64)×20%+4=9)</b>



應按非控制權益佔該國外營運機構之比重重新將其他綜合損益之累計兌換差額歸屬於非控制權益

# Recap: 處分國外營運機構 FO



# 功能性貨幣之改變

- ◆ 企業之功能性貨幣係反映與企業攸關之基本交易、事件及情況
  - ◆ 除非基本交易、事件及情況發生變化，功能性貨幣經決定不得任意更改
- ◆ 改變功能性貨幣之影響係自改變日起推延適用
  - ◆ 以改變日之匯率將所有項目換算為新功能性貨幣
  - ◆ 注意：  
首次適用IAS 21(自報導貨幣轉換為功能性貨幣)時，不適用上述規定

# 《釋例》功能性貨幣之改變

- ◆ S公司為P公司之香港子公司
- ◆ **2005年1月1日**，P公司之功能性貨幣為美元，S公司之功能性貨幣為港幣(S公司之銷貨、進貨及人工成本主要以港幣計價)
- ◆ **2007年間**
  - S公司，由於失去部分大型合約，造成銷售額下降
  - 而P公司，因簽訂重要合約使銷售額成長。為達成銷售訂單之需求，P公司開始使用S公司的生產設備，而S公司將銷售部門關閉
  - 截至2007年期末，P公司建立一新工廠以生產所需之材料
  - S公司全部材料皆由P公司而非外部個體提供。
- ◆ S公司除了薪資以外之現金流量，目前主要以美元計價
- ◆ 依據上述情況，是否應改變S公司之功能性貨幣？

# 《釋例》功能性貨幣之改變(續)

## 《答案》

- 是
- 依IAS 21.9-11規定，以決定S公司之功能性貨幣是否已從港幣變更為美元(P公司之功能性貨幣)
- **銷貨收入**目前主要以美元計價。由於銷售部門已經關閉，此項變動似乎並非暫時性
- **採購材料**之現金流出亦轉為以美元支付。
- 由於P公司已建立一新工廠以生產製造過程所須之材料，故此項變動亦非暫時性
- 在P公司的整體營運決策中，S公司的角色已經改變，從自給自足之獨立營運個體轉變為P公司之製造工廠(IAS 21.11(a))

# 表達貨幣

- ◆ 定義：財務報表所表達之貨幣
- ◆ 得與功能性貨幣不同—企業可選擇任何貨幣
- ◆ 自功能性貨幣換算為不同之表達貨幣：
  - ◆ 資產及負債—以財務狀況表日之收盤匯率換算
  - ◆ 收益及費損—以交易日之收盤匯率換算  
(亦得採用近似匯率，如平均匯率)
  - ◆ 所有兌換差額均認列為其他綜合損益

# 國外營運機構之換算

- ◆ 將國外營運機構以**完全合併法**、**比例合併法**或**權益法**納入財務報表時，應換算為**表達貨幣**
  - ◆ 與**功能性貨幣**換算為**表達貨幣**之流程相同
  - ◆ 合併財務報表應**消除集團內往來之餘額**及與**集團內之交易**，但仍留有**貨幣性資產/負債**產生之匯率波動
  - ◆ 於報導個體之**合併財務報表**中，此兌換差額應：
    - 繼續認列為損益項目
    - 除非該兌換差異，係來自報導個體對國外營運機構淨投資之一部分，則應認列為“其他綜合損益”

# 《釋例》換算流程

- ◆ A公司
  - ◆ 以美元為功能性貨幣
  - ◆ 母公司為台灣公司(以新台幣為功能性貨幣)
  - ◆ 帳上有一筆向第三人舉借，並以人民幣計價之借款
- ◆ A公司之人民幣借款的會計處理為何？台灣母公司應如何編製合併財務報表？

# 《釋例》換算流程(續)

## 步驟一

- A公司以報導期間結束日之美元兌人民幣匯率，調整以人民幣計價之借款的帳面金額
- 交易產生之損益認列為當期損益

RMB ->USD

## 步驟二

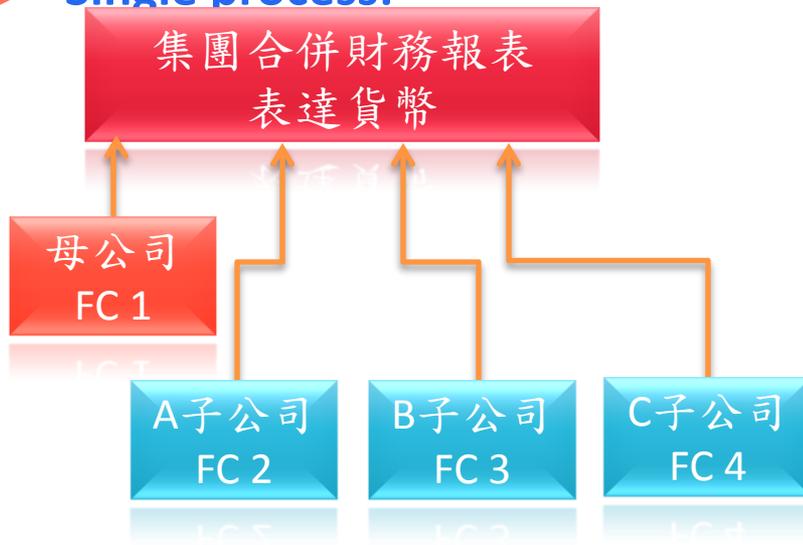
- A公司將美元財務報表換算為新台幣
  - ✓ 資產及負債以財務狀況表日之收盤匯率換算
  - ✓ 損益項目以交易日之收盤匯率(或平均匯率)換算
- 所有兌換差額均認列為其他綜合損益
- A公司因人民幣借款而認列之損益，在合併過程中不須迴轉

USD ->NTD

# 合併財務報表之表達貨幣

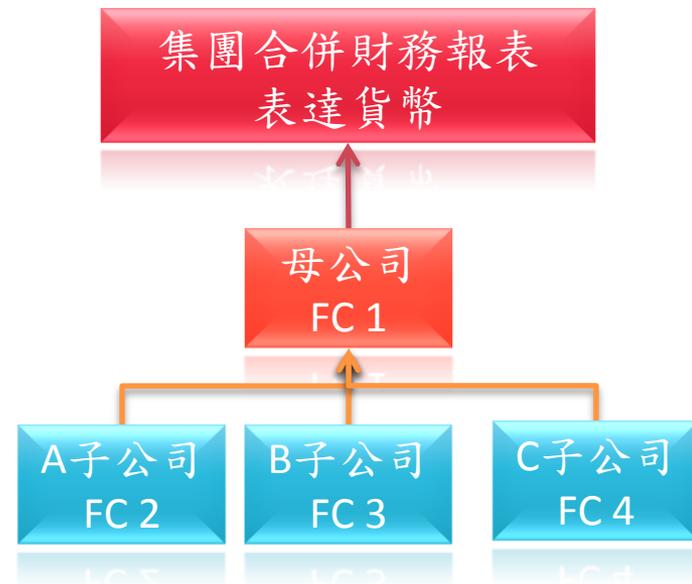
- ◆ 若合併個體之功能性貨幣不同於合併財務報表之表達貨幣，IAS 21亦提及兩種換算方式：

## ▶ Single process:



- ▶ 直接換算為表達貨幣

## ▶ Two-stage process:



- ▶ 各個體換算為另一集團企業(例如母公司)之功能性貨幣，之後再換算為表達貨幣

# 國外營運機構之換算(續)

- ◆ 收購國外營運機構產生之商譽及對資產及負債帳面金額所作之公允價值調整
  - ◆ 視為該**國外營運機構**之資產及負債
  - ◆ 以**收盤匯率**換算
- ◆ 國外營運機構之財務報表日與報導個體不同(差異不超過三個月)
  - ◆ 以**國外營運機構**報導期間期末之匯率換算
  - ◆ 當與報導個體之報導期間期末匯率有重大變動時應進行調整

# 《釋例》商譽及公允價值調整

- ◆ P公司收購S公司之收購對價：US\$1,000
- ◆ 收購日(2008.7.1)之即期匯率：  
US\$:CU=2:1
- ◆ 2008.12.31收盤匯率為US\$:CU=1.8:1
- ◆ S公司功能性貨幣為US\$；P公司功能性貨幣為CU
- ◆ 假設此項收購符合IFRS 3之定義

# 《釋例》商譽及公允價值調整

S公司於收購日財務資訊				US\$:CU=2:1		
	S公司 帳面金額 (A)	公允價值 調整(B)	(A)+(B) (@2)	(A)+(B)	P公司 帳面金額	合併
	(US\$)	(US\$)	(US\$)	(CU)	(CU)	(CU)
現金	100	0	100	50	3,000	3,050
土地	200	300	500	250		250
商譽						<b>200</b>
淨資產	300	300	600	300	3,000	3,500
	收購對價		1,000			
	商譽		400			

$$\text{US\$}400 \div 2$$

# 《釋例》商譽及公允價值調整

2008.12.31 (US\$:CU=1.8:1)					
	S公司 帳面金額 (A)	公允價值 調整(B)	(A)+(B) (@1.8)	P公司CV	合併
	(US\$)	(US\$)	(CU)	(CU)	(CU)
現金	100	0	56	5,000	5,056
土地	200	300	278		278
商譽					<b>222</b>
淨資產	300	300	334	5,000	5,556

$$\text{US\$}400 \div 1.8$$

ROC GAAP



IFRSs

# 我國財務會計準則 與IFRS之重大差異 比較

# IAS 21與財會14號公報重大差異比較

項目	IAS 21	財會14號公報
功能性貨幣之決定	<p>功能性貨幣係指企業經營所處主要經濟環境之貨幣。每一報導個體於編製財務報表時，必需決定其功能性貨幣，並以該貨幣衡量經營結果及財務狀況。企業決定其功能性貨幣時應先考量主要指標，若無法由主要指標決定功能性貨幣時，再參酌其他次要指標。</p>	<p>功能性貨幣係指國外營運機構經營決策及收支所使用之主要貨幣。國外營運機構係指本國企業在國外營運之分公司、子公司或採權益法處理之轉投資事業。因此，在台灣之企業非屬國外營運機構，故無功能性貨幣之判斷。除此之外，功能性貨幣之判斷係綜合考量各個因素。</p>

# IAS 21與財會14號公報重大差異比較(續)

項目	IAS 21	財會14號公報
累積兌換 差額之轉 銷	若處分國外營運子公司股 權致 <b>喪失</b> 對子公司之 <b>控制</b> <b>力</b> ，歸屬於非控制權益之 累積兌換差額應予除列， 但不得列入當期損益；若 處分國外營運子公司股權 並 <b>未喪失</b> 對子公司之 <b>控制</b> <b>力</b> ，應按 <u>處分比例</u> 將累積 兌換差額自其他綜合損益 轉列非控制權益。	累積換算調整數僅可藉 由處分被投資公司或依 (91)基秘字第316號函規 定於被投資公司減資匯 回時轉列當期損益。

# IAS 21與財會14號公報重大差異比較(續)

項目	IAS 21	財會14號公報
高度通貨膨脹之國外營運機構財務報表換算	應先依IAS 29重編財務報表。	以報導個體之貨幣為功能性貨幣再衡量。
收購國外營運機構產生之商譽及公允價值調整	視為國外營運機構之資產及負債，並按國外營運機構之功能性貨幣表示。 應依財務狀況表日之收盤匯率換算為表達貨幣。	無明文規定。

# IAS 21與財會14號公報重大差異比較(續)

項目	IAS 21	財會14號公報
貨幣性項目屬於對國外營運機構淨投資之一部分	其產生之兌換差額於報導個體及國外營運機構之單獨財務報表中，應認列為損益；於包含該國外營運機構之合併財務報表，則應認列於其他綜合損益	無明文規定。

**ROC GAAP**



**IFRSs**

**首次採用 IFRSs**

# 《豁免項目》

## 企業合併-商譽及公允價值調整

- ◆ 收購國外營運機構產生之商譽及對資產及負債帳面金額所作之公允價值調整
  - ◆ 依previous GAAP，可能視為收購公司之資產與負債。
  - ◆ IAS 21之規定，應視為該國外營運機構之資產及負債
- ◆ IFRS 1之豁免：
  - ◆ 轉換為IFRSs之日(或選擇轉換為IFRSs之日以前開始採用IFRS 3之日)以前發生之企業合併，其公允價值調整&商譽得不追溯適用IAS 21.47，而：
    - ◆ 視為企業(而非國外營運機構)之資產或負債
      - ◆ 以企業之功能性貨幣表達；或
      - ◆ 視為企業之非貨幣性外幣項目

## 《豁免項目》累積換算差異數

- ◆ IAS 21規定：
  - ◆ 部分換算差異數應於其他綜合損益認列，並以單獨之權益項目表達(即單獨列示累積換算差異數)。
  - ◆ 處分國外營運機構時，與國外營運機構相關之累積換算差異應轉列損益，視為處分資產損益之一部分。
- ◆ IFRS 1之豁免：
  - ◆ 首次採用者得選擇將轉換為IFRSs之日存在之累積換算差異數**歸零**



# 實務議題

母公司合併財務報表 (表達貨幣: **NTD**)

母公司  
FC: USD

子公司  
FC: RMB



豁免?



換算方法一

RMB

換算方法二

實務議題：

依IFRS 1之規定，似乎僅能將國外營運機構換算產生之累積換算差異數歸零，則自母公司功能性貨幣換算為表達貨幣所產生之累積換算差異數是否亦能歸零？



# 我國對於功能性貨幣之因應

# 功能性貨幣非新台幣

- ◆ 若依IAS 21判斷後，功能性貨幣並非新台幣，IFRS 1並無提供首次採用IFRSs之豁免項目
- ◆ 企業必須自始以功能性貨幣編製財務報表，重編成本可能相當可觀
- ◆ 企業所使用之**ERP系統**可能須升級，以應付非新台幣之功能性貨幣
- ◆ 財務報表若規定必須以新台幣表達，功能性貨幣非新台幣之企業勢必須以新台幣作為表達貨幣，重新換算後編製財務報表
- ◆ 目前金管會已同意於財務報表**同時列示功能性貨幣與新台幣**欄位，並可依此上傳財報
- ◆ 企業須與投資人進行**溝通**，使其了解功能性貨幣非為新台幣之理由

# 我國對於功能性貨幣之因應

## 表達貨幣：新台幣

- 採用IFRSs編製之財務報告，不論其功能性貨幣為何種幣別，均應以**新臺幣**為表達貨幣。

方法一

STEP 1 :

記帳貨幣：**功能性貨幣**

STEP 2：**換算**

編製申報財務報告時，依IAS 21規定**換算**為**新臺幣**表達。

方法二

STEP 1 :

記帳貨幣：  
**新臺幣**

STEP 2：**再衡量**

編製財務報告時依IAS 21規定先將相關交易及事項轉換為**功能性貨幣**

STEP 3：**換算**

再將其換算為**新臺幣**表達。

# 我國對於功能性貨幣之因應(續)

## 商會法及稅務法令

- 商業會計法第七條：商業應以國幣為記帳本位，至因業務實際需要，而以外國貨幣記帳者，仍應在其決算報表中，將外國貨幣折合國幣。
- 稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第十九條第二項：記帳本位，應以新台幣為主，如因業務需要而以外國貨幣記帳，仍應在其決算表中將外國貨幣折合新台幣。
- 因業務需要須以**功能性貨幣**為記帳貨幣，尚無違反「商業會計法第七條」及「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第十九條第二項」之規定，且採用IFRS前即可開始適用。

# 解釋函 94年基秘字第057號函

- ◆ 依財務會計準則公報第十四號「外幣換算之會計處理準則」之規定，「**功能性貨幣**」之定義，係指國外營運機構經營決策及收支所使用之主要貨幣。
- ◆ **國外營運機構**，係指本國企業在國外營運之分公司、子公司及採權益法處理之轉投資事業。而在台母公司非屬國外營運機構，故無須判斷功能性貨幣，其以外幣為基準之交易通常係以交易發生日之即期匯率作為入帳基礎。
- ◆ 交易發生日與結清日係在同一會計期間時，結清金額與帳載金額間之兌換差額屬**當期兌換損益**。
- ◆ 交易發生日與結清日分屬不同會計期間時，以外幣為基準之資產或負債，於資產負債表日按該日即期匯率重新換算後之金額，與發生日之原帳載金額或與上期資產負債表日之帳載金額間之兌換差額屬**兌換損益**，通常列為**當期損益**。
  - 但本國企業與國外營運機構間具有長期投資性質之外幣墊款，因不擬於可預見之將來結清，故此項兌換差額通常作為股東權益之調整項目。

# IFRS推動小組暫定結論

## 問題

- 若企業判斷其**功能性貨幣**為外幣時，是否仍應編製以**新台幣**表達之財務報表，以及是否得以外幣進行記帳？

## 暫定結論

- 鑒於各國主管機關多要求國內公司財務報告均應以當地貨幣表達，IAS 21爰有相當大之篇幅說明公司如何將「**功能性貨幣**」轉換為各「**表達貨幣**」，而基於**國家主權之考量**，本國企業宜以國幣作為財務報告表達之幣別，且為增加各公司財務報告之**比較性及一致性**，未來採用IFRSs編製之財務報告，不論其「**功能性貨幣**」為何種幣別，均應以新台幣為「表達貨幣」。
- 企業因業務實際需要須以**功能性貨幣**做為**記帳貨幣**，尚無違反商業會計法第7條及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第19條規定，且採用IFRSs前即可開始適用。

# IFRS推動小組暫定結論

## 問題

- 若企業判斷其功能性貨幣為外幣時，得否直接以外幣支付股利及繳納稅款？

## 暫定結論

- 依中央銀行及經濟部意見，目前尚無法令規範須以新臺幣支付股利，且經濟部表示，僅要求盈餘分配之總額應符合公司法或公司章程，至各股東之發放金額或發放方式，法令並無明文規範。
- 有關得否以外幣申報所得稅部分，依賦稅署意見，財務報表應以新臺幣為表達貨幣，而決算書表係依財務報表帳外調整，亦應以新臺幣表達，故目前尚不允許以外幣繳納稅款。
- 至於可否以外幣報表作為盈餘分派之基礎，請經濟部進一步研議。



# IAS 16 實務分享

# 認定成本

- ◆ 首次採用者依‘前GAAP’之重估價金額，作為該資產於重估價日之認定成本，該重估價金額於重估價日應與下列金額大致上可相比：
  - ◆ 公允價值；或
  - ◆ 依IFRSs認列之成本(或折舊後成本)進行調整以反映當時之變動(e.g. 一般或特定價格指數之變動)
- ◆ ‘前GAAP’之重估價金額是否與公允價值有重大差異，有時並不明確，此豁免項目係提供具成本效益的方式，以一個可隨時取得且可作為成本基礎衡量之合理起點，來建立認定成本。[IFRS 1.BC47]

## 實務議題：

1. 我國依法進行土地重估是否可作為認定成本？
2. 我國依法進行非土地之重估(e.g.機器設備重估)是否可作為認定成本？

# GAAP認列之重估增值

- ◆ 原依ROC GAAP 認列在股東權益其他項目之未實現重估增值應如何處理？
  - ◆ IFRS 1.11規定，首次採用產生之調整數，應認列為保留盈餘或其他適當的權益項目。
  - ◆ 而IFRS 1.IG 10指出，轉換至IFRSs日之重估增值餘額，係以該資產當日之帳面金額與其成本或認定成本之差額為基礎。是以，無論未來企業將選擇資產之後續衡量方法為何，**過去依ROC GAAP認列之重估增值應轉列為保留盈餘**。
  - ◆ 資產後續發生之減損不得作為重估增值之減少，而應認列為當期損益。

實務議題：

原先依ROC GAAP認列之未實現重估增值，轉入保留盈餘後，是否可盈餘分配？

# Deloitte.

## 勤業眾信

*Always One Step Ahead.*

穩佔先機 領先一步

Member of  
**Deloitte Touche Tohmatsu**

©2010 勤業眾信版權所有 保留一切權利

Deloitte (“德勤”)泛指Deloitte Touche Tohmatsu (“德勤全球”，一依瑞士法律成立的組織)及其會員所中的一或數者。“德勤全球”及其會員所，為法律上各自分離的個體，獨立就自身行為負責，對其他個體之行為不負任何責任。有關“德勤全球”及其會員所法律架構的詳細說明，請參見 [關於勤業眾信](#)。