

財務報表表達準則之修訂 — IAS 1之修訂

國際會計準則理事會 (IASB) 於2007年9月6日修訂《IAS 1 Presentation of Financial》(以下簡稱“IAS 1 (修訂版)”)。本文將闡述此修訂條文對特定財務報表之影響。此外，為便於閱讀，IASB 亦同時對該準則的各部分進行重編，並作出若干措辭修訂，以確保該準則與其他準則之一致性。

IAS 1 (修訂版) 對會計年度開始日在2009年1月1日(含)以後之財務報表適用之，並得提前適用。

財務報表之新標題

IAS 1 (修訂版) 對部分財務報表的標題進行變更。‘資產負債表(balance sheet)’的名稱改為‘財務狀況表 (statement of financial position)’，‘現金流量表’的英文名稱由‘cash flow statement’變更為‘statement of cash flows’。企業若選擇採用一份單獨報表的方式表達收益和費用(見下文)，則該報表稱為“綜合淨利表(statement of comprehensive income)”。企業若選擇採用兩份報表的方式表達收益和費用，則原來的‘已認列收益和費用表(statement of recognised income and expense)’的名稱變更為‘綜合淨利表(statement of comprehensive income)’。

儘管今後這些新標題將在所有IFRS會計準則中採用，但並不強制要求企業在財務報表中使用。

影響：可忽略。企業可自行選擇是否採用新標題。出於簡化及可比性之考量，通常建議採用變更後之標題。

Statement of financial position 財務狀況表

IAS 1 (修訂版) 引入一項新規定，要求當企業追溯適用會計政策、重編以前年度財務報表、或對其財務報表進行重分類時，應額外表達截至最早比較期間期初的財務狀況表。

當有上述情況之一，企業應至少表達截至以下期間的財務狀況表(及相關附註)，即：

- 當期期末；
- 上期期末(相當於當期期初)；以及
- 最早比較期間之期初。

影響：在需要表達額外一期之資產負債表的情況下，適用新規定之期初資產負債表金額在上述情況下須重新計算及表達。

Statement of comprehensive income 綜合淨利表

IASB已修訂有關收益和費用表達的要求，但允許企業自行選擇所採用的格式。

IAS 1（修訂版）要求企業採用以下方式之一表達所有收益和費用項目（包括直接在權益中認列之項目）：

- (1) 於一份單獨的報表（‘statement of comprehensive income’）內表達；或者
- (2) 於兩份報表（一份單獨的‘income statement’和一份‘statement of comprehensive income’）內表達。

若採用方法(1)，企業將有效地合併了損益表和已認列收益和費用表之現有內容，此為IASB建議採用的表達方式，主要係因IASB認為分別在兩份報表內表達收益和費用並未存在明確原則。

但是，若企業不願意採用一份報表進行表達，IASB亦允許企業選擇方法(2)並繼續表達兩份報表。該等報表將繼續單獨表達“損益”和“其他綜合淨利”之組成項目。

如採用兩份報表表達，其他綜合淨利將繼續包括其他IFRS準則要求或允許不計入損益的收益和費用項目（包括重分類調整）。這些項目（非因與業主交易導致的權益變動）包括：

- 重估增值之變動（《IAS 16 Property, Plant and Equipment》及《IAS 38 Intangible Assets》）；
- 根據《IAS 19 Employee Benefits》第93A段認列的確定給付退休計畫之精算損益；
- 國外營運機構財務報表換算所產生之換算損益（《IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates》）；
- 備供出售金融資產公平價值變動所產生之損益（《IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement》）；以及
- 現金流量避險中的避險工具屬於有效避險部分之損益（《IAS 39》）。

根據原《IAS 1》的要求，企業可選擇在權益變動表內單獨表達上述項目（從而可不需另行表達‘已認列收益和費用表’），但在修訂後之準則已不再容許此種選擇。非因與業主交易導致的權益變動不可單獨在權益變動表內表達。此一修訂旨在明確區分因與業主以其業主身份進行的交易所導致的權益變動和非因與業主交易所導致的權益變動。

影響：原先已表達一份損益表和一份已認列收益和費用表的企業可選擇不作任何變更（但應考慮將第二份報表的標題更改為“statement of comprehensive income”）。或者，企業可選擇按照上述方法(1)合併兩份報表。

唯一須強制作出變更的情況係其他綜合淨利各項目原先在權益變動表內作為單獨項目表達者，修訂後已不再允許採取此一表達方式。

除了有關報表編排的變更外，企業還需要考慮有關其他綜合淨利項目表達的具體要求，詳見下文的**其他事項**。

Statement of changes in equity 權益變動表

如上所述，有關權益變動表之主要變動係不再允許企業在權益變動表內單獨表達非因與業主交易導致的權益變動。此類非因與業主交易導致的權益變動必須在綜合淨利表內表達，且以其總額再表達於權益變動表。

此外，不再允許企業在附註中表達與其業主以業主身份進行之交易，權益變動表必須作為單獨的財務報表進行表達。

影響：原先選擇不表達已認列收益和費用表之企業，依修訂後條文規定，將需要在綜合淨利表內表達非因與業主交易導致的權益變動。

對於在以前年度已表達一份單獨的已認列收益和費用表的大多數企業，修訂後條文之影響係為引入一份新的財務報表—權益變動表，該報表將表達原先在附註中列示的資訊。

其他事項

雖然IAS 1（修訂版）對準則的條文作出多項變更，大多數的修訂並非重大，但亦引入了有關其他綜合淨利項目表達的額外要求。

所得稅的揭露和其他綜合淨利的重分類調整

IAS 1（修訂版）要求企業揭露與其他綜合淨利的每一組成項目相關的所得稅。企業可採用以下方式之一表達其他綜合淨利的組成項目：

- 扣除相關所得稅影響數後之金額（‘淨額表達’）；或
- 未扣除相關所得稅影響數之金額，該項金額列示與組成項目相關之所得稅的合計金額（‘總額表達’）。

‘淨額表達’有助於辨識財務狀況表權益部分中的其他綜合淨利項目。由於損益項目一般係按稅前金額列示，因此‘總額表達’將便於其他綜合淨利項目轉出/入損益。

不論採用稅前或是稅後的表達方式，皆須於附註中揭露單獨分攤至其他綜合淨利中個別組成項目之所得稅費用或利益之金額。

重分類調整

‘重分類調整 (reclassification adjustment)’一詞係指將原先於其他綜合淨利中認列的金額重分類至損益（以往通常稱為“recycling”）。IAS 1（修訂版）要求揭露與其他綜合淨利組成項目相關的重分類調整。

企業可選擇在綜合淨利表內或在附註中表達重分類調整。在附註中表達重分類調整之企業應在

綜合淨利表內的任何相關重分類調整之後，表達其他綜合淨利的組成項目。

釋例

本文附錄列示有關綜合淨利表和權益變動表表達之範例。

生效日期和過渡性規定

IAS 1 (修訂版) 對會計年度開始日在2009年1月1日(含)以後之財務報表適用之，並得提前適用。

IAS 1 (修訂版) 一經採用，比較資訊的表達應根據修訂後的表達方式呈現。

根據《IAS 34 Interim Financial》表達期中財務報告的企業，必須對自2009年1月1日或以後日期開始的年度期間的期中報告，採用新格式表達期中資訊。

如果於2009年1月1日之前開始之期間提前適用IAS 1 (修訂版)，則應揭露此一事實。

附錄：釋例

以下釋例闡述綜合淨利表表達的兩種方法及權益變動表的表達。

IAS 1 (修訂版) 同時討論表達其他綜合淨利項目的所得稅影響及重分類調整。有關此類項目允許選用的表達方法的說明，可參考與IAS 1 (修訂版) 後附之Implementation Guidance。

Statement of comprehensive income (單獨報表)¹

	20X8	20X7
Revenue	390,000	355,000
Expenses	(250,000)	(275,000)
Profits before tax	140,000	80,000
Income tax expense	(25,000)	(15,000)
Profit for the year from continuing operations	115,000	65,000
Loss for the year from discontinued operations	(30,500)	-
Profit for the year	84,500	65,000
Other comprehensive income²:		
Exchange differences on translating foreign operations	5,000	10,000
Available-for-sale financial assets	2,400	3,500
Cash flow hedges	1,200	2,200
Gains on property revaluation	8,000	7,000
Actuarial (losses)/gains on defined benefit pension plans	(667)	1,333
Share of other comprehensive income of associates	400	(700)
Income tax relating to components of other comprehensive income	(4,000)	(3,900)
Other comprehensive income for the year, net of tax	12,333	19,433
Total comprehensive income for the year	96,833	84,433
Profit attributable to:		
Owner of the parent	76,271	58,890
Minority interest ³	8,229	6,110
	84,500	65,000
Total comprehensive income attributable to:		
Owner of the parent	86,604	75,123
Minority interest ³	10,229	9,310
	96,833	84,433

¹ 上述釋例為簡化版，旨在說明IAS 1 (2007年修訂版) 之相關變動，釋例中並未包括IAS 1及其他準則要求在財務報表中表達之所有項目。

² 另一作法為其他綜合淨利之每一組成項目按稅後金額於綜合淨利表內表達。

³ 2008年1月IFRS 3修訂版將"minority interest"改稱為"non-controlling interest"。

於兩份報表內表達綜合淨利

如選擇於兩份報表中之表達方法，則必須在綜合淨利表之前表達損益表。準則未明確規定兩份報表是否應在同一頁或分兩頁表達。

Income Statement¹

	20X8	20X7
Revenue	390,000	355,000
Expenses	(250,000)	(275,000)
Profits before tax	140,000	80,000
Income tax expense	(25,000)	(15,000)
Profit for the year from continuing operations	115,000	65,000
Loss for the year from discontinued operations	(30,500)	-
Profit for the year	84,500	65,000
Profit attributable to:		
Owner of the parent	76,271	58,890
Minority interest ³	8,229	6,110
	84,500	65,000

Statement of comprehensive income¹

	20X8	20X7
Profit for the year	84,500	65,000
Other comprehensive income²:		
Exchange differences on translating foreign operations	5,000	10,000
Available-for-sale financial assets	2,400	3,500
Cash flow hedges	1,200	2,200
Gains on property revaluation	8,000	7,000
Actuarial (losses)/gains on defined benefit pension plans	(667)	1,333
Share of other comprehensive income of associates	400	(700)
Income tax relating to components of other comprehensive income	(4,000)	(3,900)
Other comprehensive income for the year, net of tax	12,333	19,433
Total comprehensive income for the year	96,833	84,433
Profit attributable to:		
Owner of the parent	86,604	75,123
Minority interest ³	10,229	9,310
	96,833	84,433

¹ 上述釋例為簡化版，旨在說明IAS 1（2007年修訂版）之相關變動，釋例中並未包括IAS 1及其他準則要求在財務報表中表達之所有項目。

² 另一作法為其他綜合淨利之每一組成項目按稅後金額於綜合淨利表內表達。

³ 2008年1月IFRS 3修訂版將“minority interest”改稱為“non-controlling interest”。

Statement of changes in equity¹

	Share capital	Retained earnings	Translation of foreign operations	Available-for-sale financial assets	Cash flow hedges	Revaluation surplus	Total	Minority interest ***	Total equity
Balance at									
1 January 20X6	600,000	118,100	(4,000)	1,600	2,000	-	717,700	198,425	916,125
Changes in accounting policy	-	400	-	-	-	-	400	-	400
Restated balance	600,000	118,500	(4,000)	1,600	2,000	-	718,100	198,425	916,525
Changes in equity for 20X6									
Dividends	-	(10,000)	-	-	-	-	(10,000)	-	(10,000)
Total comprehensive income for the year	-	60,223*	10,000	300	2,200	2,400**	75,123	9,310	84,433
Balance at									
31 December 20X6	600,000	168,723	6,000	1,900	4,200	2,400	783,223	207,735	990,958
Issue of share capital	50,000	-	-	-	-	-	50,000	-	50,000
Dividends	-	(15,000)	-	-	-	-	(15,000)	-	(15,000)
Total comprehensive income for the year	-	75,604	5,000	400	1,200	4,400**	86,604	10,229	96,833
Balance at									
31 December 20X7	650,000	229,327	11,000	2,300	5,400	6,800	904,827	217,964	1,122,791

* 歸屬於母公司股東的本年淨利+確定給付退休金計畫的精算利得/損失

** 不動產重估價增值+按持股比例認列關聯企業其他綜合淨利+與其他綜合淨利的其他組成項目相關的所得稅（基於簡化，本釋例中全部分攤至重估變動）

*** 2008年1月IFRS 3修訂版將“minority interest”改稱為“non-controlling interest”。

[本文係翻譯自 IASPlus Newsletter — September 2007 Special edition on IAS 1 (Revised)]

IFRS相關資訊，請參閱 www.iasplus.com 以及 Audit K-Space > 會計 > 其他國家會計處理 > IFRS