

迎接全面採用 IFRS 年代

梁益彰會計師

一、前言

美國證券管理委員會(SEC)於本月十四日通過「美國發行者採用國際會計準則(IFRS)編製之財務報表之藍圖」之草案。此藍圖詳細列舉 SEC 在決定未來是否強制要求發行者以 IFRS 編製財務報表予以一一列入考量之里程碑；且允許符合一定條件之美國企業其財務報表之資產負債日於 2009 年 12 月 15 日以後者，得提早改依 IFRS 編製。在徵詢各界意見以及進行相關考量後，SEC 將於 2011 年公布最後決定。本文將介紹該藍圖之主要內容，以作為未來我國因應之參考。

二、藍圖大綱

SEC 發布之藍圖清楚地表達 SEC 會採取強制要求發行者採用 IFRS 編製財務報表之方式而非提供其權利選擇，以達成美國發行者與全球共同遵循一套高品質、實施於全球之會計準則，並讓投資人更容易比較財務報表。藍圖列舉 SEC 在決定未來是否強制要求發行者以 IFRS 編製財務報表會予以列入考量之里程碑，且決定採用下列漸進方式分階段要求發行者採用 IFRS：

- ◆ “Large accelerated filers” 「大型企業」-建議其財務報表之資產負債日於 2014 年 12 月 15 日以後者，首度改用 IFRS。
- ◆ “Accelerated filers” 「中型企業」- 建議其財務報表之資產負債日於 2015 年 12 月 15 日以後者，首度改用 IFRS。
- ◆ “Non-accelerated filers” 「小型企業」- 建議其財務報表之資產負債日於 2016 年 12 月 15 日以後者，首度改用 IFRS。

SEC 並預計於 2011 年公布是否強制要求發行者以 IFRS 編製財務報表之最後決定。藍圖並顯示 SEC 會依據各項里程碑完成之進度以及內部針對美國採用 IFRS 對於投資者以及其他市場參與者造成之可能影響作出之研究報告，做出最後決定。在考量各項里程碑同時，SEC 亦會評估是否放寬允許提早採用 IFRS 之企業之標準。

1. 里程碑

- 會計準則之改善

SEC 將會考量 IFRS 是否發展為高水準、涵蓋性廣，且具有一致性之會計準則；同時制定準則之過程是否為穩定、獨立且具有審慎而全方位之評估。SEC 亦會考慮美國會計準則(US GAAP)和 IFRS 接軌狀態。

▪ **國際會計準則委員會基金會之責任及資金來源**

國際會計準則委員會基金會目前贊助國際會計準則委員會之運作之資金來源，為來自會計師事務所、企業、國際組織、國家銀行以及各國政府之贊助款項。日前，該基金會宣布將修改其章程以及設立監控小組以強化其責任。SEC 未來將考量上開因素，並強調只有在國際會計準則委員會基金會擁有不干預其獨立性之穩定資金來源下，才會在美國施行 IFRS。

▪ **IFRS 報表資料互動性之改善**

為享有可延伸商業報告語言(eXtensible Business Reporting Language, XBRL)格式下財務報表之互動性所帶來之益處，SEC 會將 IFRS 會計項目之 XBRL 建檔成果列入考量。

▪ **IFRS 之教育及訓練**

在做出最後決定以前，SEC 亦會考慮美國發行者、美國查核人員以及財務報表使用者是否做好使用 IFRS 之準備，其中包括對 IFRS 教育以及訓練實施之程度及深度。

▪ **限定條件下提早採用 IFRS**

此藍圖允許符合一定條件之美國企業其財務報表之資產負債日於 2009 年 12 月 15 日以後者，得提早改用 IFRS。而這些提早實施 IFRS 之經驗，將有助於 SEC 做出最後決定。

▪ **IFRS 之實施採強制要求制**

此藍圖強調 IFRS 之採用將採強制要求制，而 SEC 也將要求發行者，即使在首度採用 IFRS 之年度，也必須繼續編製涵蓋三個會計年度之財務報表。譬如，假設一美國發行者若決定就財務報表之資產負債日於 2014 年 12 月 31 日以後者採用 IFRS，則其 2014 年 12 月 31 日根據 IFRS 編製之財務報表，必須提供 2012 年及 2013 年之資料。另自 2012 年、2013 年及 2014 年前三季仍將持續發布依 US GAAP 所編製之財務報表。

三、提早使用 IFRS 的規定

符合以下兩項條件之美國發行者得以提早採用 IFRS 編製財務報表：

- ◆ 在企業所屬之產業中，全球市值排名為二十名內；
- ◆ 所屬之產業之全球市值排名前二十名企業中，大部分採用 IFRS 編製財務報表。

此藍圖同時詳盡地說明所屬產業之定義，以及如何向 SEC 申請提早採用 IFRS 之程序。

藍圖同時表示在初步研判下，預計美國有大約 114 個企業橫跨 34 個產業符合以上條件。

SEC 同時也規定發行者須出具連續三個會計年度經查核之財務報表。依此，SEC 提供以下兩項可能實施方法，以供各界討論：

1. 方案 A：申請採用 IFRS 編製財務報表之美國發行者，於所提出之經查核財務報表，必須依據國際財務報導準則公報第一號，*First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*，提供 US GAAP 及 IFRS 差異調整表，並將其以財務報表附註方式揭露。此規定僅限於首度採用 IFRS 編製財務報表之年度，未來會計年度則無須提供上述資訊。
2. 方案 B：除須揭露國際財務報導準則公報第一號規定之事項外，發行者必須另行準備同期三個會計年度依 US GAAP 所編製之財務報表資料。藍圖並未詳細說明此類財務報表資料之格式以及內容，不過提及資料必須提供足夠線索，說明財務報表以 IFRS 及 US GAAP 編製下之重大性差異。此外，此項額外資訊係用以補充財務報表資料，故不在會計師查核或核閱之範圍，亦無須被涵蓋在管理階層及會計師必須表示意見之內部控管程序下，惟在 SEC 撤除規定前，須於每個會計年度提供上述資訊。

由於 SEC 尚未做出是否強制美國發行者採用 IFRS 編製財務報表之決定，故於 SEC B 方案中，要求提早採用 IFRS 編製財務報表之發行者，於每年報表提供可能十分繁瑣沉重之揭露，假使 SEC 最後決定不強制或不允許美國發行者採用 IFRS 編製財務報表，該發行者因其已在每個年度追蹤以 IFRS 及 US GAAP 所編製財務報表之差異性，故能較輕易地轉換為使用 US GAAP。但安永認為方案 B 所規定之額外揭露事項，將會使發行者不欲提早採用 IFRS 編製財務報表，因而使得 SEC 以及大眾無法享受到向這些提早採用 IFRS 編製財務報表者經驗借鏡之機會。

SEC 歡迎各界對於其發布之藍圖給於意見，徵詢將截止於 2009 年 2 月。

四、結語

雖然在現今架構下，美國是否將加入採用 IFRS 國家之一員，尚屬未定，安永仍然相信美國採用 IFRS 將是遲早之事，未定數只在於何時採用以及如何採用。雖然 2014 年感覺似乎仍很遙遠，但採用 IFRS 作為財務報表編製之準則影響層面極深及廣，不只限定於會計財務範圍，而對企業之資訊系統、人力資源與投資關係等均會造成重大影響。因此，安永建議企業應即開始評估假設採用 IFRS 造成之影響，加以進行完善之準備計畫以免到時措手不及。

刊載於 2008.11.20 經濟日報

（本文作者為安永會計師事務所執業會計師）