

# 國營事業導入國際財務報導準則損益表科目修訂情形

為因應國營事業於102年度全面導入國際財務報導準則（以下簡稱IFRS），行政院主計處（以下簡稱本處）爰就現行國營事業各業適用損益表科目名稱、定義及編號進行檢討，特臚陳此一重要變革之籌劃及辦理情形供各界參考。

**陳怡華**（行政院主計處會計管理中心專員）

## 壹、前言

行政院金融監督管理委員會（以下簡稱金管會）為因應國際財務報導發展趨勢，加強國內企業與國際企業間財務報告之可比較性，提升我國資本市場之國際競爭力，於98年5月14日宣布我國公開發行公司全面採用IFRS推動架構，期能強化我國企業財務報導品質，並與國際接軌。

依IFRS推動架構，國營事業中屬金管會主管之金融業，

應自102年度起全面採用IFRS；屬非上市上櫃公司及興櫃之公開發行公司者，則自104年度起採用，至其餘非屬前述性質之國營事業，是否推行採用IFRS之政策仍未定。為確保各國營事業編製財務報表之有用性及可比較性，使其會計處理為一致規範，另考量中央政府總預（決）算附屬單位預（決）算及綜計表（營業部分），應顯示全部國營事業預算情形與整體經營成效，爰本處以102年度國營事業全面導入IFRS為目

標，著手研擬IFRS財務報表與修訂各業適用會計科（項）目、定義及編號等事宜，本文先介紹推動國營事業導入IFRS之損益表及其會計科目規劃情形、損益表表達方式及其會計科目修訂情形，嗣後將陸續刊載盈虧撥補表、現金流量表及資產負債表修訂狀況，以饗讀者。

## 貳、國營事業IFRS適用報表與會計科目之籌劃經過



爲使國營事業如期導入IFRS，本處於100年3月4日召開國營事業導入IFRS工作圈第1次會議並決議，請IFRS工作圈成員，就損益表等書表架構及會計科目提供本處，俾利後續檢討修正，嗣於同年4月間初擬損益表等主要報表之會計科（項）目草案，請審計部及各國營事業主管機關表示意見。經參酌金管會修正之「證券發行人財務報告編製準則」及各機關意見，並依同年7月19日召開國營事業導入IFRS工作圈第2次會議決議，先行檢送編製預算適用之損益表、資產負債表、盈虧撥補表、現金流量表等主要表與用途別預算科（項）目名稱及編號表，請各國營事業儘速辦理後續推動IFRS作業與修正歲計及會計資訊系統等相關事宜。

經臺灣證券交易所（以下簡稱證交所）於100年9月間檢討頒行一般行業適用IFRS會計項目，其與前述本處先行檢送各國營事業之編製預算科（項）

目存有適用差異，爲使國營事業導入IFRS適用會計科（項）目儘量與企業財務報導有一致處理且合於國營事業業務實需，乃依據IFRS相關規定、證券發行人財務報告編製準則、公開發行銀行財務報告編製準則及保險業財務報告編製準則，並參考證交所頒行一般行業會計項目及代碼等，再妥適檢討並爲各會計科（項）目作定義。又爲使國營事業適用之會計科（項）目與定義更爲周妥，再次請審計部等表示意見，並於參酌各機關意見後，修頒國營事業導入IFRS各業適用之會計科（項）目名稱、定義及編號。

### 參、國營事業損益表之表達方式

國際會計準則第1號財務報表之表達（以下簡稱IAS 1），係規定一般目的財務報表表達基礎，以確保該等報表與以前期間財務報表，及與其他

企業財務報表之可比較性。依IAS 1第10段規定，整份財務報表包括當期之綜合損益表；第81段規定，應將某一期間認列之所有收益及費損項目表達於單一綜合損益表，或兩張報表，即一張報表列示損益之組成部分（單獨損益表），第二張報表則自損益開始並列示其他綜合損益之組成部分（綜合損益表）。企業全面採用IFRS，損益表之內容及表達架構須符合上開規範，惟該準則並未強調一定使用綜合損益表名稱，亦即可沿用原適用會計原則規定名稱。另IFRS之適用對象雖不包括政府、公部門或公營企業，但鼓勵其採用IFRS，並可依其需要，予以調整。

我國預算法第85條與決算法第15條規定，營業基金（即國營事業）預（決）算之主要內容包括營業收支之估計與損益之計算。國營事業歷年編製送立法院及監察院之預（決）算書表內容，包括損益預計表及損益表等表報。有關國營事

業未來導入IFRS之預(決)算損益表表達內容，應以符合預(決)算法之規定為優先，又因其所定損益表達內容與IFRS規定有所差異，爰本處規劃國營事業導入IFRS後，其預(決)算應依IFRS規定，並兼顧預(決)算法規定應表達內容加以檢討，該表表達內容仍列示至當期損益，並依IAS 1第83段規定，揭露當期損益歸屬於母公司業主及非控制權益之當期分攤數(詳附表1)，至應按性質分類之其他綜合損益，則以另表揭露其每一組成部分(詳下頁附表1-1)。

## 肆、損益表科目修訂重點

IFRS各業適用損益表科目、編號及定義修訂重點說明如下：

### 一、損益表會計科目整併情形

依IAS 1第99段及第103段

附表1 國營事業適用IFRS損益表——範例格式

○○○股份有限公司				
損 益 表				
中華民國102年度				
單位：新臺幣元				
上年度 決算數	科目名稱	本年度 決算數	本年度 預算數	比較 增減%
	營業收入 銷售收入 勞務收入 金融保險收入 採用權益法之關聯企業及合資 利益之份額※ 其他營業收入			
	營業成本 銷售成本 勞務成本 金融保險成本 採用權益法之關聯企業及合資 損失之份額※ 其他營業成本			
	營業毛利(毛損) 營業費用 行銷費用 業務費用 管理費用 其他營業費用			
	營業利益(損失) 營業外收入 財務收入 採用權益法之關聯企業及合資 利益之份額※ 其他營業外收入 營業外費用 財務成本 採用權益法之關聯企業及合資 損失之份額※ 其他營業外費用			
	營業外利益(損失) 稅前淨利(淨損) 所得稅費用(利益) 繼續營業單位本期淨利(淨損)※ 停業單位純益※ 本期淨利(淨損) 本期淨利(淨損)期歸屬於：※ 母公司業主※ 非控制股權※			

註：本範例僅列至三級科目，又以※表示者，為新增修科目。

# 論述》會計·審核



**附表1-1 損益表收入與費損之說明及其他綜合損益揭露  
——範例格式**

- 一、銷售收入：
- 二、銷售成本：
- 三、營業費用：
- ...
- 、本期其他綜合損益（稅後淨額）事項：
  - （一）國外營運機構財務報表換算之兌換差額：
  - （二）備供出售金融資產未實現評價損益：
  - （三）現金流量避險：
  - （四）國外營運機構淨投資避險：
  - （五）確定福利計畫精算利益（損失）：
  - （六）採用權益法認列之關聯企業及合資之其他綜合損益之份額：
  - （七）其他綜合損益
  - （八）與其他綜合損益組成部分相關之所得稅
 本期其他綜合損益（稅後淨額）合計為○○○元。
- 、其他綜合損益之重分類調整：

規定，對認列於損益之費用應以性質或功能為基礎分類，惟按功能分類較按性質分類，更能提供攸關資訊給使用者。爰整併現行損益表功能類似會計科目如下：

- （一）銷售相關成本與收入會計科目整併：參考前揭規定整併現行損益表「發電及供電成本」、「給水成本」及「其他營業成本」項下科目存有功能類似銷貨之成本科目，調整至銷貨成

本項下，並修正科目名稱為「銷售成本」（詳表2），另配合銷售成本整併將「電費收入」及「給水收入」項下科目，調整歸入「銷售收入」項下，並刪除「電費收入」、「發電及供電成本」等3級收入、費損科目。

- （二）勞務相關成本與收入會計科目整併：參考前揭規定整併現行損益表之「輸儲成本」、「港埠成本」、

「印刷出版廣告成本」、「郵務成本」及「其他營業成本」項下科目存有功能類似勞務之成本科目，調整至勞務成本項下（詳下頁表3），另配合勞務成本整併其相關「運輸收入」、「港埠收入」、「印刷出版廣告收入」及「郵務收入」項下科目，調整歸入「勞務收入」項下，並刪除「運輸收入」、「輸儲成本」等3級收入、費損科目。

## 二、損益表會計科目新增情形

- （一）依IAS 1第82段規定，損益表須單獨列示停業單位稅後損益，及構成停業單位之資產或處分群組，於按公允價值減出售成本衡量時或於處分時所認列之稅後利益或損失，爰新增「停業單位損益」科目。
- （二）新增「本期其他綜合損益（稅後淨額）」揭露之相關

表2 IFRS 損益表會計科目整併情形  
——以「銷售成本」為例

現行科目	IFRS 科目	說明
銷貨成本 ...	銷售成本 ... 水力發電費用 ... 原水費用 ... 探勘費用	整併現行損益表之「發電及供電成本」、「給水成本」及「其他營業成本」項下科目存有功能類似銷貨之成本科目，調整至銷貨成本項下，並科目名稱修正為「銷售成本」。
發電及供電成本 ...	刪除	將現行「發電及供電成本」項下4級科目歸入「銷售成本」項下，刪除本3級科目。
給水成本 ...	刪除	將現行科目「給水成本」項下4級科目歸入「銷售成本」項下，刪除本3級科目。

會計科目：依IAS 1第7段規定，其他綜合損益係指依IFRS規定或允許，而未列入損益表內之其他損益科目。重點摘要部分組成科目如下：

1. 依IAS第21號匯率變動之影響第38段至第47段規定，將國外營運機構之經營結果及財務狀況換算為表達貨幣產生之兌換差額，應列報於其他綜合損益，爰新增「國外營運機構財務報表換算之兌換差

額」科目。

2. 依IAS第39號金融工具：認列與衡量第55、95、102段規定，於金融資產除帳前，除減損損失及兌換損益外之備供出售金融資產之利益或損失；避險工具之利益或損失中確認屬有效避險部分、國外營運機構淨投資之避險應依與現金流量避險類似之方式處理，即避險工具之利益或損失中確認屬有效避險部分，應認列為其他綜合損

益，爰新增「備供出售金融資產未實現評價損益」、「現金流量避險」、「國外營運機構淨投資避險」等科目。

3. 依IAS第19號員工福利第93A段規定，若採用於發生期間即認列精算損益之會計政策，且該政策適用於所有確定福利計畫及所有精算損益，則可將當期精算損益列報於其他綜合損益，爰新增「確定福利計畫精算利益（損失－）」科目。
4. 依IAS第28號投資關聯企業第11段及第39段規定，投資者對關聯企業認列於其他綜合損益之變動所享有之份額，應認列於投資者之其他綜合損益，爰新增「採用權益法認列之關聯企業及合資之其他綜合損益之份額」科目。

### 三、損益表會計科目刪除情形



### 表3 IFRS 損益表會計科目整併情形——以「勞務成本」為例

現行科目	IFRS 科目	說明
勞務成本 ...	勞務成本 ... 運輸費用 ... 港灣費用 ... 廣告費用 ... 郵件處理費 ... 用戶新設給水裝置成本 觀光遊樂費用	整併現行損益表之「輸儲成本」、「港埠成本」、「印刷出版廣告成本」、「郵務成本」及「其他營業成本」項下科目存有功能類似勞務之成本科目，調整至勞務成本項下。
輸儲成本 ...	刪除	將現行「輸儲成本」項下4級科目歸入「勞務成本」項下，刪除本3級科目。
港埠成本 ...	刪除	將現行「港埠成本」項下4級科目歸入「勞務成本」項下，刪除本3級科目。
印刷出版廣告成本 ...	刪除	將現行「印刷出版廣告成本」項下4級科目歸入「勞務成本」項下，刪除本3級科目。
郵務成本 ...	刪除	將現行「郵務成本」項下4級科目歸入「勞務成本」項下，刪除本3級科目。
其他營業成本 ... 用戶新設給水裝置成本 觀光遊樂費用		將現行「其他營業成本」項下之「用戶新設給水裝置成本」與「觀光遊樂費用」移至「勞務成本」項下。

依IAS 1第87段規定，不得將收益及費損表達為非常項目；IAS第8號會計政策會計估計變動與錯誤第22段規定，除第23段另有規定外，企業若依第19段規定追溯適用其會計政策變動，則應調整所表達最早期間之各項受影響權益組成部分之初始餘額，及每一以前期

間之比較金額，視為自始即採用該會計政策，爰刪除「非常利益（損失）」、「會計原則變動累積影響數」等科目。

## 伍、結語

本處為使國營事業順利導入IFRS，除審慎研擬損益表表

達方式及適用會計科目外，並督促各國營事業積極準備各項前置作業與相關因應措施，期使各國營事業順利於102年度全面採用IFRS。未來本處亦將配合IFRS準則修訂情形持續檢討國營事業財務報表表達與相關會計科目等事宜，以提升國營事業財務報導品質。❖