

我國實施 IFRS 對營利事業所得稅查核準則影響之探討

◆楊葉承 東吳大學會計學系專任副教授

◆林宜薇 勤業眾信聯合會計師事務所

壹、前言

國際會計準則 (IFRS) 之導入與轉換，除影響財務會計之處理方式外，對於企業之稅務會計亦造成重大影響。我國稅務會計採憑證主義，與 ROC GAAP 原已存在財稅差異，在導入 IFRS 後，更可預見將擴大其財稅差異。目前主管機關已擬定税法修正草案並經行政院會通過，送請立法院審議，以變動最少與不增減稅負為主要考量。

為使企業之稅負不致因導入 IFRS 而發生巨大變動，並追蹤導入 IFRS 後可能衍生之稅務問題，本文將探討分析 IFRS 導入後，我國營利事業所得稅查核準則所受影響與因應之道。其中，探討有關「建造合約 (IAS 11)」、「租賃 (IAS 17)」、「收入 (IAS 18)」、「不動產、廠房及設備 (IAS 16)」、「借款成本 (IAS 23)」等 5 號公報與我國營利事業所得稅查核準則之差異，在考量企業遵循成本、稅捐機關稽徵成本及便利性等層面後，提出相關修法建議，期縮小導入 IFRS 後所產生之財稅差異。

貳、與我國營利事業所得稅查核準則之差異及建議

一、建造合約 (IAS 11)

(一) 完工百分比無法確定之建造合約

在合約結果無法可靠估計時，IAS 11 規定須採用成本回收法 (即零利潤法)，不允許於合約結束時認列所有與合約相關收入及費用之作法 (即 ROC GAAP 所採用之全部完工法)，對財務上損益認列方式及時點會有所改變。

而税法上依營利事業所得稅查核準則 (以下稱查準) 第 24 條第 1 項 (§ 24 1) 之規定，與 ROC GAAP 相同，對完工百分比無法確定之建造合約，亦須採用全部完工法，與 IFRS 規定須採用成本回收法之作法不同，因此會產生暫時性之財稅差異，但完工後會銷除該差異。

由於財政部擔心並非所有企業都適用 IFRS，是以建議查準 § 24 1 宜加入成本回收法，修正為：「…但有左列情形之一，致工程損益確無法估計者，得採全部完工法，於完工年度再行計算損益；或採用成本回收法，僅在已發生合約

成本預期很有可能回收之範圍內始認列收入，並將合約成本於發生之當期認列為費用，以認列相關損益，惟成本回收法一經採用後不得變更為全部完工法：一、各期應收工程價款無法估計。二、……」。

(二) 專案之已購置但尚未使用之材料

所謂專案之已購置但尚未使用之材料非指一般購入之材料，而係指專門為該合約製造之材料。ROC GAAP 對專案之已購置但尚未使用之材料無相關處理規定，通常作法俟使用時再計入完工比例之計算，而 IFRS 則認為此材料性質不同於一般之材料，因此規定即使尚未使用仍應計入完工比例之計算。故對財會上損益之認列會有所影響，但總損益不變。

稅法上依查準 § 24 IV 之規定，完工比例若採工程成本比例法，須按投入成本占估計總成本之比例，因此，完工比例之計算會不同於導入 IFRS 後財會之算法，而產生暫時性之財稅差異。

本文建議查準 § 24 IV 宜修正為：「第一項所稱完工比例，可採下列方法計算之：一、工程成本比例法，即按投入成本占估計總成本之比例計算。但如屬專案已購置且尚未投入之材料者，則視為已投入之成本。二、……」。

(三) 適用建造合約會計之工期短於 1 年

依 (87) 台財證 (六) 字第 01947 號規定，工期短於一年之工程合約應採用全部完工法，而不得適用完工比例法認列相關損益，然 IFRS 對工程短於一年之建造合約並未規定不可採用完工百分比法；再者，IFRS 亦不允許 ROC GAAP 所採用之全部完工法。故對財會上損益認列方式及

時點會有所改變，但總損益不變。

稅法上依查準 § 24 I 規定，承包工程之工期在 1 年以上，應採完工比例法，雖未規定 1 年以下須採用何種方法，但目前實務上工程短於 1 年之建造合約係以全部完工法來認列損益，然而 IFRS 不允許使用全部完工法。故導入 IFRS 後對於工期短於 1 年之建造合約，企業在財會上按適用條件之不同，可能會採用完工百分比法或是成本回收法，而稅上按目前之規定可採用完工百分比法或是全部完工法。由此可知，若企業財稅上非採用完工百分比法時，則會產生財稅差異。

本文建議查準 § 24 I 宜修正為：「營利事業承包工程，有關工程損益之計算，應採完工比例法。但有左列情形之一，致工程損益確無法估計者，得採全部完工法，於完工年度再行計算損益；或採用成本回收法，僅在已發生合約成本預期很有可能回收之範圍內始認列收入，並將合約成本於發生之當期認列為費用，以認列相關損益，惟成本回收法一經採用後不得變更為全部完工法：一、各期應收工程價款無法估計。二、……」。

(四) 不動產建造協議 (IFRIC 15)

IFRS 對不動產建造協議該適用 IAS 11 (建造合約) 或 IAS 18 (收入) 已作明確之區分。若該建造協議係供應已內部發展或極少客製化程度之產品，或係以提供商品為目的之協議，則不適用 IAS 11 之規定，須改採用 IAS 18 之規範；反之，ROC GAAP 則無此規定。故對財會上建造協議之會計處理方式部分會有所改變 (如預售屋)，亦將對損益認列之方式及時點造成影響。

以預售屋為例，買方通常無權在承包工程開

始前及建造過程中指定其主要結構設計或變更，故依 IFRS 之規定須視為銷售商品來認列收入，但稅法與 ROC GAAP 皆未有所謂視為銷售商品之處理模式，而係一律採用建造合約之方式認列收入及損益，故會產生暫時性之財稅差異。依查準 § 24-1 之規定，若營利事業以包工包料方式建屋預售符合特定條件者，得以完工比例法認列售屋利益，然而實務上很少能達成 ROC GAAP 所規定風險與報酬須逐步移轉之條件，因此，預售屋建商很多係按查準 § 24 之規定，採用全部完工法認列損益。

本文建議查準 § 24-1 宜增列但書為：「但如買方不可在承包工程開始之前以及建造過程中能指定其主要結構設計或變更者，則須按銷售商品方式於完工後認列損益。」

二、租賃 (IAS 17)

(一) 營業租賃與融資租賃之區分

ROC GAAP 採用規則性基礎，明文規範若最低租賃給付額達該租賃資產之公平價值¹ 90% 以上，或租賃期間涵蓋租賃資產耐用年限 75% 以上者，屬於融資租賃；然而 IFRS 係採用原則性基礎，規定最低租賃給付額達該租賃資產幾乎所有公允價值，或租賃期間涵蓋租賃資產經濟年限主要部分者，屬於融資租賃。因此，若最低租金給付額占該資產公允價值之 85%，依 ROC GAAP 之規定會列為營業租賃，但適用 IFRS 後則很有可能改列為融資租賃，故可能會對資產與相關損益認列造成影響。

在稅法方面，依我國金融監督管理委員會證券期貨局（以下稱金管會證期局）所發布之「稅賦相關問題之 Q&A (100.11.11)」中說明，查準 § 36-2 訂有符合融資租賃之條件，稅法上為了採用標準明確，營利事業申報所得稅時，其融資租賃之處理在導入 IFRS 後仍應依營利事業查核準則之規定辦理。故可能會有財會上以融資租賃處理，而稅法上以營業租賃處理之情況發生，此將會產生暫時性財稅差異，迫使企業須維持財稅兩套帳。

因此，本文建議查準宜配合 IFRS 之規定修正，但為避免企業採用實質判斷基礎後之投機行為，仍應訂定該認列為融資租賃之門檻，故建議查準 § 36-2 宜修正為：「營利事業出租資產，其應收租賃款收現可能性能合理預估，且應由出租人負擔之未來成本無重大不確定性，並符合下列條件之一者，應採融資租賃：一、租賃期間屆滿時，租賃物所有權無條件移轉承租人。二、承租人享有優惠承購權。三、即使所有權未移轉，但租賃期間涵蓋租賃資產經濟年限之主要部分。四、租賃開始日，最低租賃給付現值達該租賃資產幾乎所有之公允價值。五、該租賃資產因具相當之特殊性，以致僅承租人無須重大修改即可使用。但如租賃期間達租賃資產經濟年限四分之三以上或最低租賃給付現值達租賃資產帳面價值百分之九十以上者則應採融資租賃。」

(二) 營業租賃取得之土地使用權—供興建自用
不動產

¹ ROC GAAP 稱為公平價值，IFRS 則稱為公允價值。

ROC GAAP 未有明確之規範，而目前實務上之兩種作法為認列無形資產逐期轉列為建築物之成本，或是直接列為當期費用，此兩種方法皆與 IFRS 規定須資本化為在建工程之作法不同。故導入 IFRS 後，對財會上成本費用認列之方式及時點會有所改變。

IFRS 規定須將該預付租賃款資本化為在建工程，而稅法依查準 § 72 第 9 款之規定須將其建造成本視同租金支出，若企業之作法將之列為當期費用者，將會產生暫時性之財稅差異。

(三) 營業租賃取得之土地使用權—供興建不動產用以出售

ROC GAAP 未有明確之規範，而目前實務上除了和 IFRS 相同將預付租金列入存貨成本之作法外，另兩種作法為認列無形資產逐期轉列為建築物之成本，或是直接列為當期費用。故導入 IFRS 後，僅能將預付租賃款全數納入存貨成本，不予攤銷，此對目前財會上採用另 2 種方法之企業而言，成本費用認列之方式及時點會有所改變。

導入 IFRS 後，僅能將預付租賃款全數納入存貨成本，查準 § 72 並未規定此情形，建議加註說明。

(四) 營業租賃取得土地使用權—供興建不動產用以出租或賺取資產增值

ROC GAAP 未有明確之規範，目前實務上之兩種作法為認列無形資產逐期轉列為建築物成本，或是直接列為當期費用。而 IFRS 雖規定可用 IAS 40 (投資性不動產) 或 IAS17 (租賃) 衡量，但若以 IAS 40 以投資性不動產衡量，須強制使用公允價值模式，惟我國目前對後續衡量仍

僅開放採用成本模式，故此處不適用 IAS 40 之會計處理。因此，導入 IFRS 須將該租金資本化為在建工程，與 ROC GAAP 之作法不同，對財會上成本費用認列之方式及時點將會有所改變。

IFRS 規定須將該預付租賃款資本化為在建工程，而查準 § 72 未討論此情形，建議加註說明。

綜合上述 (二) (三) (四) 之論點，加上考量並非所有企業都適用 IFRS，本文建議查準 § 72 第 9 款宜增訂第 2 目為：

「自一百零二年度起，營利事業依證券交易法或保險法有關編製財務報告規定處理會計事項者，其承租土地，並於該土地以地主或他人名義自費建屋，若該房屋用以出售者，則租金支出應全數列為存貨成本；若約定租賃期間土地承租人無償使用房屋者，則在建造期間所發生之租金支出，應依本準則第二十四條計算，視為建造工程之成本，不得認列為費用，其建造完畢後之租金支出則應以費用列支。」

(五) 計算最低租賃給付現值總額之折現率

ROC GAAP 係以非金融業最高借款利率與出租人之隱含利率取低者計算最低租賃給付額之現值，而 IFRS 則是以租賃隱含利率為優先，若不可行才採用增額借款利率。故對計算最低租賃給付現值可能會產生差異。

舉例來說，若某企業向租賃公司租用一部設備，該租賃符合融資租賃之條件，隱含利率為 12%，而財政部規定非金融業最高借款利率為 10%。若依 ROC GAAP 之規定，在計算時會以較低者 10% 來計算，但適用 IFRS 後，則一律皆須採用隱含利率 12%，故會產生計算之差異。以

下分別對出租人及承租人進行財稅差異之探討：

1. 出租人方面：

所適用之利率不論是財會或稅法上，一律皆用租賃隱含利率計算。然依查準 § 36-2 III 之規定，須將該利率拆算分別列為利息收入及手續費收入，而 IFRS 則一律列為利息收入。此部分為會計科目之不同，總損益不變。

2. 承租人方面：

稅法上無明文規定，然依台財稅字第 7541924 號令之規定，營利事業以融資租賃方式出租資產，應就每期收取之租賃款，於所開立之統一發票品名欄分別書明各期應攤之本金、利息收入及手續費收入金額，並於收取第一期租賃款所開立之發票備註欄註明該項出租資產之成本總額，俾由承租人據此列報折舊、利息及手續費支出。故同出租人之作法，亦將利率拆算成利息費用及手續費費用，而 IFRS 則一律列為利息費用。此部分為會計科目之不同，總損益不變。

雖未產生財稅差異，但仍建議查準第 § 36-2 III 項宜修正為：「營利事業採融資租賃方式出租資產者，應將每期之利息收入及手續費收入列帳；利息收入部分以向非金融業借款之利率標準計算。自一百零二年度起，營利事業依證券交易法或保險法有關編製財務報告規定處理會計事項，其採融資租賃方式出租（承租）資產者，應按租賃隱含利率計算利息收入（費用）。若採用租賃隱含利率不可行時，則按增額借款利率計算。」意即不再區分手續費收入（費用）及利息收入（費用）。

(六) 出租人對租賃原始直接成本之處理

原始直接成本應僅包含可直接歸屬於協商和安排某項租賃之增額成本，但不包括製造商或經銷商出租人所產生者；若為經常性支出，如銷售及行銷成本，亦不屬於原始直接成本定義之範圍。而常見之出租人原始直接成本如佣金、律師費及內部增額成本等。

ROC GAAP 無明文規定，而 IFRS 則規定若為融資租賃，原始直接成本應計入應收租賃款之原始衡量中，並減少租賃期間所認列之收益金額；若為營業租賃，則應加計至租賃資產之帳面價值，並於租賃期間內認列費用。

稅法上無明文規定，若為融資租賃，則財會及稅上皆會以應收租賃款及增加後之淨投資重新計算出租人之隱含利率，故無財稅差異；若為營業租賃，財會會依租賃期間分年攤銷認列為費用，而稅上則於當期發生時認列為費用，故會產生暫時性之財稅差異。

因此，本文建議查準第 § 36-2 IV 宜修正為：「營利事業採營業租賃方式出租資產者，按每期應收之租金認列收入，除有正當理由者外，合約內各期應認列之收入，應按合約租金總額以平均法攤至各期。若有可直接歸屬於協商和安排該租賃之增額成本者，則應按租賃期間分年認列為費用。」

三、收入 (IAS 18)

(一) 顧客忠誠計畫 (IFRIC 13)

ROC GAAP 無明文規定，目前實務上企業估列回饋之點數係作為銷售費用處理。然而，IFRS 規定當銷售商品（或勞務）價格中之一部分係屬獎勵積分收入，應依銷售商品（或勞務）及獎勵

積分之相對公允價值作為計算個別收入之基礎，屬於獎勵積分之收入應遞延至實際履行兌換義務時方認為收入。IFRS 認為，銷售費用係獨立於銷售交易以外之交易而發生，故任何禮券、折讓、折扣或是任何提供給消費者之銷售獎勵，因為乃依銷售交易而產生，故應作為銷貨收入之減項。因此，導入 IFRS 後將對收入費用認列方式及時點會有所改變。

舉例來說，若某企業在客戶消費一定金額時給與一定點數，已授予共 12 萬點，客戶可用點數兌換其他商品，然若點數未於 3 年內兌換完畢者則失效。前 2 年企業預估兌換點數分別為 8 萬點及 10 萬點，而 3 年來實際兌換點數分別為 5 萬點、4 萬點及 1 萬點，企業並估計每一點數之公允價值為 5 元。由上可知，遞延收入為 60 萬元²，每年可轉認為收入分別為 37.5 萬元、16.5 萬元及 6 萬元³。

稅務方面，未來課稅方式可分為兩種，第一種方式係維持現行稅法之規定，對當期收入全額課稅，後續相關之兌換與推銷費用於發生時再從當期所得中扣除。此種作法課稅所得為企業開立之發票金額，其缺點為企業須維持財稅兩套帳，且對兌換與推銷費用金額相當龐大之企業而言（如百貨業），稅上不予認列遞延收入使其須先繳交較多之營利事業所得稅，企業因此須先負擔較重之稅賦。然此為導入 IFRS 後之課稅方式，

因依我國金管會證期局所發布之「稅賦相關問題之 Q&A (100.11.11)」中規定，營利事業銷售商品並隨銷售附送禮券或獎勵積點等，辦理所得稅申報時，其全部銷貨收入仍應於銷售貨物時認列（尚非遞延之預收收入）；贈品俟顧客兌領時，再予認列成本或費用。因此，導入 IFRS 後仍須對收入全額課稅，未有允許部分遞延之規定，而相關之兌換義務與 ROC GAAP 相同皆於發生當期認列為費用，故若依現行稅法之作法仍會產生暫時性之財稅差異，俟企業履行兌換義務完畢後會消弭該差異。

第二種方式係使稅上配合 IFRS 之規定，對當期收入採淨額課稅，後續相關之兌換與推銷費用發生使遞延收入轉為收入時，再行課徵該部分之營利事業所得稅，而相關之兌換與推銷費用亦於發生時從當期所得中扣除。此種作法優點為財稅一致，企業對財稅採用同一套帳，故課稅所得即為企業財會上之所得，且企業無須先行繳納遞延收入之營利事業所得稅。但要注意的是，如此一來企業申報之課稅所得會和開立發票總額有所落差，故依照營利事業所得稅查準第 § 15 之規定利用統一發票與營業收入調節表，使發票總額調節至帳上之銷貨收入總額。因此，若採用此種方式，企業所申報之營利事業所得與財會所得一致，以淨額課稅；而營業稅則仍按發票金額，採總額課稅。

² \$600,000=120,000x\$5。

³ 第一年收入：\$375,000=(50,000/80,000)x\$600,000；
第二年收入：\$165,000=(90,000/100,000)x\$600,000-\$375,000；
第三年收入：\$60,000=(100,000/100,000)x\$600,000-\$540,000。

綜上所述，雖財政部已決定維持現狀課稅，但本文仍建議營利事業所得稅應配合 IFRS 之規定對淨額收入課稅，使財稅之處理一致，而發票金額與認列收入金額不同則可依統一發票與營業收入調節表處理即可，建議於營業收入調節欄下新增遞延收入—客戶忠誠計畫之調節項目。

由於目前財政部已提出所得稅法第 22 條修正案，明定營利事業無論依商業會計法或證券交易法、保險法有關編製財務報告規定（即國際財務報導準則）處理會計事項，採用權責發生制時，其收益、成本、費用或損失，於基於法律規定或契約關係已有請求給付之權利或已有支付之義務時，即應認列（例如銷售貨物或勞務包含後續提供保固服務或獎勵積點部分之收益，於銷貨時即已實現）；未實現之收益、成本、費用或損失，除本法或其他法律另有規定，例如本法第 33 條之職工退休金準備、職工退休基金或勞工退休準備金；第 44 條之存貨跌價損失；第 48 條之短期投資有價證券跌價損失；第 49 條之備抵呆帳，或目的事業主管機關依法律或法律授權訂定之法規命令規定應予認列並經財政部核定之收益或損費項目外，不予認列。所以未來將會產生企業列為遞延收入但課稅時須調整為已實現收入之財稅差異產生。

本文建議日後可以再進一步修法，若營利事業對於信用卡積點或航空里程兌換等遞延收入另有合理估計之模式，可以比照備抵呆帳或退休金準備等，提列相對費用，作為收入的減項，屆期若未兌換則轉列其他收入，以進一步減少財稅差異並減少申報營利事業所得稅時之調整項目，避

免虛盈實稅。

（二）不動產（營建業）收入認列

IFRS 規定若該建造工程係供應已內部發展或極少客製化程度產品，或係以提供商品為目的之協議，則不適用 IAS 11（長期工程）之規定，須改採用 IAS 18 之規範，以銷售商品之會計處理，而 ROC GAAP 則無此規定，故導入 IFRS 後對收入認列方式及時點會有所改變。

以預售屋為例，買方通常無權在承包工程開始之前以及建造過程中能指定其主要結構設計或變更，故依 IFRS 之規定須視為銷售商品來認列收入，但稅法與 ROC GAAP 皆未有所謂視為銷售商品之處理模式，而係一律採用建造合約之方式認列收入及損益，故會產生暫時性之財稅差異。依查準 § 24-1 之規定，若營利事業以包工包料方式建屋預售符合特定條件者，得以完工比例法認列售屋利益，然而實務上很少能達成查準 § 24-1 之條件，因此，預售屋建商通常係按查準 § 24 之規定，採用全部完工法認列損益。

建議查準 § 24-1 宜增列但書為：「但如買方不可在承包工程開始之前以及建造過程中能指定其主要結構設計或變更者，則須按銷售商品方式於完工後認列損益。」

四、不動產、廠房及設備（IAS 16）

（一）重大檢修成本

重大檢修成本例如飛機須定期檢修並通過安檢才可繼續飛行，若每次進行之檢修成本符合認列為不動產、廠房及設備之條件，則不論是否有更換組成部分，均應將其視為重置並除列以前所發生之檢修成本其剩餘帳面金額。

IFRS 規定若發生重大檢修成本，則應增加不動產、廠房及設備項目之帳面金額，此部分規定與 ROC GAAP 相同。但 IFRS 另規定，若將重大檢修成本認列為不動產、廠房及設備，須視為重置，此外還須將先前發生之檢修成本該剩餘帳面金額除列，ROC GAAP 則無除列之規定，而稅法上依所得稅法第 34 條僅明訂改良修理之支出若其價值或效能超過 2 年者須資本化，亦無規定應除列先前發生之檢修成本之帳面金額。因此，導入 IFRS 後對折舊金額之計算會有所影響，將產生財稅差異。

另依 IAS 16 對不動產、廠房及設備之定義為除須符合資產之認列條件外，其預期使用期間超過一年者，與所得稅法第 34 條規定之 2 年有所出入，然預期當企業在財會上依循 IFRS 之規定認列不動產、廠房及設備後，在稅法上亦會比照處理，以維持財稅一致，而無須財稅兩套帳，故原則上不會有財稅差異產生，但仍建議所得稅法第 34 條能配合修正為妥。

故建議所得稅法第 34 條宜修正為：「建築物、船舶、機械、工具、器具及其他營業上之設備，因擴充換置改良修理之支出所增加之價值或效能，非一年內所能耗竭者，為資本之增加，不得列為費用或損失。」；另查準 § 95 可修正為：「折舊：五、重置成本或檢修費屬於資本支出者，應併入該項資產之實際成本餘額內計算，被重置部分或任何先前發生之檢修成本之剩餘帳面金額則應予以除列，並以其未使用年數作為耐用年數，按照規定折舊率計算折舊。若無法決定被重置部分之帳面金額，則以重置部分之成本作為被

重置部分於取得或建造時之成本。」

(二) 備用零件及維修設備

ROC GAAP 係將備用零件及維修設備一律作為存貨處理，於耗用時轉列為維修費用；IFRS 則規定若主要備用零件及備用設備預期使用期間超過 1 年，且符合資產認列之條件，則須將其資本化為不動產、廠房及設備，並依法提列折舊。

稅法上依查準 § 77 規定，機器之換置零件若其增加之效能為 2 年內所能耗竭者，得作為費用列支。因此，若按稅法之規定，其增加之效能為 2 年內耗竭之備用零件，企業得選擇將其認列為存貨，使用時以費用列之。IFRS 則係規定預期使用期間若為 1 年內才可認列為存貨，乍看此規定與稅法所規定之 2 年似有差異，然預期當企業在財會上依循 IFRS 之規定後，在稅法上亦會比照處理，以維持財稅一致，而無須財稅兩套帳，故原則上不會有財稅差異產生，但仍建議查準 § 77-1 宜配合修正為：「修繕費：二、修繕費支出其效能非一年內所能耗竭者，應作為資本支出，加入原資產實際成本餘額內計算，但其效能所及年限可確知者，得以其有效期間平均分攤……；四、機器裝修或換置零件，其增加之效能為一年內所能耗竭者，以及為維護工作人員安全之各種修繕，均得作為費用列支。」

IFRS 另規定，因備用設備通常係作為備用以免所支援設備臨時無法運作而造成公司損失，故其應從已達可供使用狀態時開始提列折舊；而備用零件為供特定固定資產使用者，則應於備用零件使用日開始提列折舊。故建議稅法針對備用設備及零件若認列為不動產、廠房及設備時，

可將所須提列之折舊時點規範更為明確，使其與 IFRS 一致。建議查準 § 95 增訂：「折舊：十六、若備用設備或零件符合固定資產之認列條件，則須認列為固定資產並提列折舊。其備用設備開始提列折舊日為已達可供使用狀態時；備用零件開始提列折舊日為使用日。」

(三) 不動產、廠房及設備之重置

IFRS 規定若重置成本符合資產認列條件，則應增加不動產、廠房及設備項目之帳面金額，此部分規定與 ROC GAAP 相同。但 IFRS 另規定，若將重置成本認列為不動產、廠房及設備，則不論被重置部分是否單獨提列折舊，均應除列被重置部分之帳面金額，ROC GAAP 則無除列之規定。

舉例來說，若某機器耐用年限為 10 年，已使用 4 年，採用直線法提列折舊。今欲更換其中一項組件，金額為 50 萬元，然當初購置機器時並未單獨認列該組件，亦不知其成本，故以重置成本 50 萬元作為其估計成本，除列分錄為借記「累計折舊—不動產、廠房及設備」20 萬元⁴及「營業外支出—資產報廢損失」30 萬元，貸記「不動產、廠房及設備」50 萬元，最後認列重置成本之分錄為借記「不動產、廠房及設備」、貸記「現金」50 萬元。

稅法上依所得稅法第 34 條僅明訂其重置價值或效能超過兩年者須資本化，亦無規定應除列被重置部分之帳面金額。故導入 IFRS 後對折舊金額之計算會有所影響，將產生財稅差異。另依 IAS 16 對不動產、廠房及設備之定義為除須符合

資產之認列條件外，其預期使用期間超過 1 年者，與所得稅法第 34 條規定之 2 年有所出入，然預期當企業在財會上依循 IFRS 之規定認列不動產、廠房及設備後，在稅法上亦會比照處理，以維持財稅一致，而無須財稅兩套帳，故原則上不會有財稅差異產生，但仍建議所得稅法第 34 條能配合修正為妥。

故建議所得稅法第 34 條宜修正為：「建築物、船舶、機械、工具、器具及其他營業上之設備，因擴充換置改良修理之支出所增加之價值或效能，非一年內所能耗竭者，為資本之增加，不得列為費用或損失。」；另建議查準 § 95 可修正為：「折舊：五、重置成本或檢修費屬於資本支出者，應併入該項資產之實際成本餘額內計算，被重置部分或任何先前發生之檢修成本之剩餘帳面金額則應予以除列，並以其未使用年數作為耐用年數，按照規定折舊率計算折舊。若無法決定被重置部分之帳面金額，則以重置部分之成本作為被重置部分於取得或建造時之成本。」

(四) 建造資產期間所發生之租金支出

ROC GAAP 規定，建造期間所發生之廠房或設備之租金支出須列為當期費用，而 IFRS 則規定其租金支出若符合使資產達到管理階層預期運作方式之必要狀態及地點時，應將該租金資本化為在建工程。故導入 IFRS 後，建造期間內之租金費用會認列為資產，俟建造完畢後再以折舊費用攤折，因此，會對損益認列產生影響。

稅法上之作法則與 IFRS 相反，導入 IFRS 後

⁴ 使用 40% 之折舊 (4 年 / 10 年)，故累計折舊為 50 萬元 \times 40% = 20 萬元。

財會規定須將租金支出列為建造成本，而稅法上則列為當期費用，故會產生暫時性之財稅差異。

建議查準 § 72 增訂：「租金支出：十一、若建造工程期間發生廠房或設備之租金支出，其屬於為達到能符合建造工程運作方式之必要狀態及地點者，則須列為建造工程之成本，不得以費用列支。」

五、借款成本 (IAS 23)

(一) 暫時停止資產購建之期間

所謂的借款成本係指企業針對直接可歸屬於取得、建造或生產符合要件之資產，其借款成本應予以資本化為該資產成本之一部分，而其他借款成本則應認列為發生期間之費用。在建造資產之過程中，ROC GAAP 規定若發生較長之中斷期間，該暫停期間不得超過 3 個月。因此一旦超過 3 個月，相關利息僅能認列為費用而不得資本化；IFRS 則無此時間限制，IFRS 認為若該停工期間實屬必要，其為可預見之不可抗力因素，如冬季結冰致無法施工等，則借款成本仍可資本化。

稅法上依查準 § 97 規定未對停工期間其資本化條件有所限制，其作法為比照依存之財務會計其利息資本化之方式，故導入 IFRS 之營利事業不會有財稅差異之產生。

雖未產生財稅差異，但仍建議稅法上可將利息資本化之條件規範可為明確，建議查準 § 97 第 8 款宜修正為：「利息：八、因增建固定資產而借款在建造期間應付之利息費用，應作為該項資產之成本，以資本支出列帳。但建築完成後，應行支付之利息，可作費用列支。前項之增建若須暫停建造，其暫停係為資產達到預定使用或出

售狀態整個過程中之必要部分，其應付之利息費用仍可作為該項資產之成本，以資本支出列帳。」

參、結論

依金管會之規劃，上市櫃、興櫃公司及金管會主管之金融業自 2013 年起開始依 IFRS 編製財務報告，而 2012 年為前述企業須以 IFRS 編製財務報告之開帳日，代表我國自 2013 年起已正式進入 IFRS 時代。

2012 年除須以 IFRS 編製財務報告之開帳日外，另須依我國目前現行之財務會計準則編製財務報告，故為兩個財務準則雙軌進行。不僅係對首次採用 IFRS 之上市櫃、興櫃公司與金管會主管之金融業而言充滿挑戰，對主管機關而言，亦有許多相關法規有待釐清，以便企業適用。而為配合我國公開發行公司財務報告編製直接採用 IFRS，金管會於 2011 年 12 月 22 日修訂發布「證券發行人財務報告編製準則」，對未來 IFRS 財務報表之表達與揭露及應列示項目進行規範，我國財務報告體制也將調整為以合併財務報告為主，個體財務報告為輔，未來閱表人將須改變閱讀財務報表之習慣。另經濟部打算參考 IFRS 之規定，對商業會計法增訂原則性規範，如認列條件或衡量條件等，並將細則規範移至商業會計處理準則，以減少企業適用上之困難。

導入 IFRS 之原意乃為提升我國資本市場之國際評比及國際形象、加強國內企業與國際企業間財務報表之比較性以及降低國內企業赴海外發行有價證券之相關籌資成本等，但有許多其他配套須一併考量，尤以稅負對企業影響甚鉅，而最

佳解決方法乃係相關法規能配合 IFRS 修正。以證券交易法為例，金管會配合導入 IFRS，立法院已於 2011 年 12 月 12 日三讀通過其部分條文之修正草案，公開發行公司編製之財務報告將不適用商業會計法第 4 章「會計科目及財務報表」、第 6 章「入帳基礎」及第 7 章「損益計算」。然而稅法目前仍尚未修正，因此企業導入 IFRS 後，為申報所得稅，其會計處理勢必須多維持另一套會計系統，對這些採用 IFRS 之企業而言，會因此增加許多帳務成本。目前行政院已通過針對我國導入 IFRS 之稅法修法草案，主要包括：

一、修正所得稅法第 22 條

增訂營利事業採權責發生制之未實現損益課稅原則，未實現之收益、成本、費用或損失，除本法、其他法律另有規定或經財政部核定者外，不予認列，俟實現時認列為該年度之損益，並定明實現之定義，以資明確。

二、修正所得稅法第 24 條

增訂營利事業依法或經財政部核定變更未實現成本、費用或損失之認列時點為實現時認列者，其之前於計算所得額時已認列為各該年度之成本、費用或損失，而截至變更時尚未實現之餘額，應列為變更年度之收入課稅，其應納稅額得選定自當年度起 5 年內按年平均繳納。

三、增訂所得稅法第 43 條之 3

自 104 年度起，營利事業直接或間接持有符合一定條件之總機構在我國境外關係企業半數以上資本或具有重大影響力者，應將該關係企業之當年度盈餘按持有資本比率認列投資收益；該關係企業實際分配盈餘時，免再重複計入所得額課

稅。

四、增訂所得稅法第 43 條之 4

自 104 年度起，依外國法律設立，實際管理處所在我國境內之營利事業，應視為總機構在我國境內之營利事業，依本法規定課徵營利事業所得稅。

五、修正所得稅法第 60 條

增列得計算攤折之無形資產項目包括電路布局權、漁業權、礦業權、水權、其他法律規定之特許權、商譽及經財政部核定之無形資產，並定明其攤折年限。

六、修正所得稅法第 61 條

增訂自 102 年度起，營利事業依證券交易法或保險法有關編製財務報告規定處理會計事項，若其資產得依該等規定實施重估價者，適用本條第 1 項資產重估價之規定。（目前 IFRS 不允許資產重估）

七、修正所得稅法第 66 條之 6

增訂自 102 年度起，營利事業依證券交易法或保險法有關財務報告編製規定處理會計事項者，其稅額扣抵比率計算公式之分母「帳載累積未分配盈餘」為依該等規定處理之 87 年度或以後年度之累積未分配盈餘。

八、修正所得稅法第 66 條之 9

增訂自 102 年度起，營利事業依證券交易法或保險法有關財務報告編製規定處理會計事項者，其未分配盈餘之計算基準為依該等規定處理之本期稅後淨利及其餘計入當年度未分配盈餘之純益項目數額。

本文就目前營利事業所得稅帳務處理實務問

題，提出營利事業所得稅查核準則之修正建議，期盼有關當局考量我國國情後配合修正，進一步減少財稅差異，而企業亦應妥善擬訂因應措施，共同降低我國企業導入 IFRS 後因財稅差異所衍生之相關帳務及稅務行政成本。

參考文獻

1. 江美豔 (2010)，「BOT 營運者導入 IFRS 實務探討」，會計研究月刊，第 293 期，頁 100-109。
2. 江美豔 (2010)，「IAS 12 所得稅之修正趨勢」，會計研究月刊，第 302 期，頁 102-103。
3. 江美豔 (2010)，「餐飲、旅館服務業導入 IFRS 實務探討」，會計研究月刊，第 294 期，頁 78-86。
4. 江美豔 (2010)，IFRSs 應用問答，勤業眾信稅務顧問股份有限公司。
5. 吳英世 (2011)，「導入國際財務報導準則 (IFRS) 對我國租稅影響之研究」，當代財政，第 10 期，頁 90-94。
6. 李宜樺、林雯瑜 (2009)，「《迎接 IFRS》系列四：IAS 12 所得稅之會計處理」，資誠通訊，第 224 期，頁 34-41。
7. 周建宏、梁嬋女 (2009)，「收入認列產學面對面」，資誠通訊，第 227 期，頁 43-47。
8. 徐麗珍、范書華 (2011)，「IFRS 收入認列對租稅之影響」，會計研究月刊，第 302 期，頁 64-66。
9. 徐麗珍、范書華 (2011)，「首次適用 IFRS 對所得稅之影響」，會計研究月刊，第 303 期，頁 108-111。
10. 徐麗珍、范書華 (2011)，「接軌 IFRS，稅務管理的重要性及因應措施」，會計研究月刊，第 305 期，頁 88-90。
11. 財團法人會計研究發展基金會 (1987)，「長期工程合約之會計處理準則」，財務會計準則公報第十一號。
12. 財團法人會計研究發展基金會 (2000)，「租賃會計處理準則」，財務會計準則公報第二號。
13. 財團法人會計研究發展基金會 (2005)，「收入認列之會計處理準則」，財務會計準則公報第三十二號。
14. 財團法人會計研究發展基金會 (2005)，「所得稅之會計處理準則」，財務會計準則公報第二十二號。
15. 張為國 (2010)，「IFRS 最新動態：財報表達、營業收入、首次採用」，會計研究月刊，第 295 期，頁 86-88。
16. 張為國、莊蕎安 (2010)，「專訪 IASB 委員張為國 - 談採用 IFRS 之建議」，會計研究月刊，第 295 期，頁 92-95。
17. 崔琇玫、張書璋等人 (2011)，「2011 國際會計準則研討會紀實」，會計研究月刊，第 305 期，頁 120-122。
18. 莊蕎安 (2011)，「IFRSs 後，所得稅何解？」，會計研究月刊，第 317 期，頁 53-60。
19. 莊蕎安 (2011)，「IFRSs 後法規修訂計畫 -- 專訪證券期貨局局長李啟賢」，會計研究月刊，第 314 期，頁 61-65。

20. 莊蕎安 (2011), 「採用 IFRSs 相關重點法規近況」, 會計研究月刊, 第 314 期, 頁 52-57。
21. 許坤錫 (2011), 「我國企業採用 IFRS 後固定資產之財稅問題」, 稅務旬刊, 第 2134 期, 頁 41-43。
22. 許崇源 (2011), 「我國採用 IFRSs 後營利事業所得稅徵納之探討」, 會計研究月刊, 第 317 期, 頁 62-69。
23. 郭雨萍、李嘉雯 (2011), 「借鏡韓星因應 IFRS 稅務衝擊」, 稅務旬刊, 第 2140 期, 頁 22-24。
24. 郭雨萍、李嘉雯 (2011), 「導入 IFRS 之重大稅務影響」, 稅務旬刊, 第 2169 期, 頁 23-26。
25. 陳振乾、黃泳華 (2011), 「國際會計準則之推動與影響」, 證券櫃檯, 第 151 期, 頁 56-62。
26. 湯雲為、杜榮瑞、張為國 (2010), 「IFRS 論壇紀實」, 會計研究月刊, 第 295 期, 頁 89-91。
27. 勤業眾信會計師事務所 IFRS 專業服務團隊 (2009), IFRS 全方位解析 -iGAAP 2009, 勤業眾信財稅顧問股份有限公司。
28. 劉啟群 (2011), 「迎接會計革命的新時代—國際會計準則 (IFRS) 之推動與影響」, 證券櫃檯, 第 151 期, 頁 48-55。
29. 鄭丁旺 (2009), 中級會計學, 第十版, 自行出版。
30. 鄭曉雯 (2011), 「接軌 IFRS 稅務爭議須修法解決」, 稅務旬刊, 第 2170 期, 頁 50-51。
31. 鄭曉雯 (2011), 「配合導入 IFRS, 張盛和強調課稅中性與公平」, 稅務旬刊, 第 2141 期, 頁 25-27。
32. 鄭曉雯 (2011), 「勤業眾信郭雨萍會計師: 導入 IFRS 官民須共同努力」, 稅務旬刊, 第 2149 期, 頁 7-14。
33. 蘇裕惠及林寶珠 (2010), 「接軌 IFRS 變革難度 - 除準則層面外, 還有實務運作之差異」, 會計研究月刊, 第 299 期, 頁 84-92。
34. 蘇裕惠及林寶珠 (2010), 「導入 IFRS 評估與規劃之實務指引」, 會計研究月刊, 第 300 期, 頁 100-108。
35. 鐘玢珍 (2010), 「國際會計準則 - 不動產相關規範」, 會計研究月刊, 第 299 期, 頁 66-73。●