

匯率變動影響之探討

羅裕民會計師

有鑑於臺灣企業發展已邁向國際化，不同貨幣間的衡量是一個普遍的現象。未來轉換為國際財務會計準則(IFRS)後，需要採用國際會計準則(IAS) 21「匯率變動之影響」的規定；該準則的制訂與適用已行之有年，但是實務上的應用仍是一大挑戰。有關企業對此準則的相關運用重點，說明如下：

- 國外營運機構的財報換算，特別是損益的換算
- 外幣現金流量的表達
- 商譽及公允價值的調整
- 表達貨幣的改變

1、國外營運機構的財報換算

國外營運機構係指企業個體的子公司、聯屬公司、合資企業或是分公司，其營業活動係在不同於企業個體的國家或使用不同的貨幣方式進行。此時，這些公司採用不同功能性貨幣的財務報表必須轉換成母公司的表達貨幣，以利合併財務報表的表達。

依據 IAS21 準則規定，資產與負債科目以資產負債表日之匯率換算；損益科目以交易日之匯率換算。為了簡化實務的應用，此準則亦允許使用接近交易日的匯率，如當期間之平均匯率；然而，若匯率產生重大的波動時，則上述方式並不適當。因此，如果使用平均匯率時，必須確保此匯率為合理並近於實際交易日的匯率。當匯率有重大波動時，則必須考量是否調整平均匯率，例如改用月平均之匯率更能真實表達接近交易日之匯率。

2、外幣現金流量的表達

包含外幣現金及約當現金在內的期初淨外幣資產，因採用結算的匯率換算而產生期初與期末兌換差額，應在現金流量表中單獨表達；為了調節期初及期末之現金及約當現金餘額，應於現金流量表中報導匯率變動對持有或積欠之外幣現金及約當現金之影響。上述影響之金額應與來自營業、投資及籌資活動之現金流量單獨表達，且此金額包含若該等現金流量依期末匯率報導所產生之差異。

此外，若現金流量表採用間接法編製，將國外營運機構的資產和負債換算為

母公司的表達貨幣時，尚需要揭露額外的調節狀況，例如：折舊、攤銷及壞帳等科目。

3、商譽及公允價值之調整

依據 IAS 21.47 規定，併購國外營運機構而產生的商譽以及該資產及負債的公允價值調整，皆屬於國外營運機構的資產及負債。因此，一律以國外營運機構的功能性貨幣表達，並依據 IAS 21.39 及 42 之規定，以結算日的匯率換算為母公司的表達貨幣。

4、表達貨幣之變動

IAS 21 允許企業採用任何貨幣做為財務報表的表達貨幣。如果表達貨幣與功能性貨幣不同時，則應採用如同說明 1 國外營運機構財報換算的方式，換算為表達貨幣。若企業更改表達貨幣之幣別，此屬於會計政策的變動，依據 IAS 8 「會計政策、會計估計變動及錯誤」的規定，需要追溯適用。

若是合併財務報表表達貨幣的變更，亦屬於會計政策之變動而需要重編前期合併財務報表，包括追溯由國外營運機構財報換算而產生之累計換算匯率之差額。這將會是繁鎖的過程，因此，建議集團要改變報導貨幣前，應該先經過深思熟慮。

(作者為正大聯合會計師事務所推動 IFRS 小組主持會計師)