

國際會計準則第 27 號翻譯草案

合併及單獨財務報表

初審委員 中原大學會計系副教授林維珩

翻譯單位 會計研究發展基金會

徵 求 意 見 函

(請於 99 年 3 月 10 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會

國際會計準則第 27 號

合併及單獨財務報表

本版於 2008 年 1 月發布，包括截至 2008 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之續後修正。本準則之生效日為 2009 年 7 月 1 日。

國際會計準則委員會 (IASB) 於 1989 年 4 月發布國際會計準則第 27 號「合併財務報表及投資子公司之會計」，並取代除投資關聯企業會計處理外之國際會計準則第 3 號「合併財務報表」(1976 年 6 月發布)。國際會計準則第 27 號於 1994 年重新編排，並於 1998 年及 2000 年配合國際會計準則第 39 號作有限度之修正。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2001 年 4 月決議，依據舊章程所發布之所有準則及解釋於修正或撤銷前仍應適用。

常務解釋委員會制定兩號與國際會計準則第 27 號有關之解釋：

- 解釋公告第 12 號「合併：特殊目的個體」(1998 年 12 月發布)
- 解釋公告第 33 號「合併與權益法：潛在表決權及所有權權益分攤」(2001 年 12 月發布)。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2003 年 12 月發布修訂之國際會計準則第 27 號，並改稱為「合併及單獨財務報表」。修訂之準則亦修正解釋公告第 12 號，並取代解釋公告第 33 號。

國際會計準則第 27 號已配合下列國際財務報導準則續後修正：

- 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」(2004 年 3 月發布)
- 國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」(2004 年 3 月發布)
- 國際財務報導準則第 8 號「營運部門」(2006 年 11 月發布)*
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年 9 月修訂)。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2008 年 1 月發布修正之國際會計準則第 27 號。

之後，國際會計準則第 27 號及其隨附文件已配合下列國際財務報導準則修正：

- 「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」(修正國際財務報導準則第 1 號及國際會計準則第 27 號)」(2008 年 5 月發布)*
- 「國際財務報導準則之改善」(2008 年 5 月發布)。

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

下列解釋及解釋公告第 12 號與國際會計準則第 27 號有關：

- 國際財務報導解釋第 5 號「除役、復原及環境修復基金孳息之權利」（2004 年 12 月發布）
- 國際財務報導解釋第 17 號「分配非現金資產予業主」（2008 年 11 月發布）。*

* 生效日為 2009 年 7 月 1 日

目錄

	條 文
簡介	IN1 – IN11
國際會計準則第 27 號 合併及單獨財務報表	
範圍	1–3
定義	4–8
合併財務報表之表達	9–11
合併財務報表之範圍	12–17
合併程序	18–31
喪失控制	32–37
單獨財務報表中投資子公司、聯合控制個體及關聯企業之會計	38–40
揭露	41–43
生效日及過渡性規定	44–45C
國際會計準則第 27 號（2003 年）之撤銷	46
附錄	
其他國際財務報導準則之修正	
理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 27 號之核准	
理事會對 2008 年 1 月發布之國際會計準則第 27 號修正之核准	
理事會對 2008 年 5 月發布之「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」（修正國際財務報導準則第 1 號及國際會計準則第 27 號）之核准	
結論基礎	
反對意見	
附錄	
其他國際財務報導準則結論基礎之修正	



施行指引

附錄

其他國際財務報導準則指引之修正

對照表

國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」由第 1 至 46 段條文及附錄組成。所有條文均具同等效力。國際會計準則理事會（IASB）採用本準則時，仍沿用國際會計準則委員會（IASB）之準則格式。閱讀國際會計準則第 27 號時，應考量其結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

本修正之準則於 2008 年 1 月發布。修正後準則之全文，與前一版不同之處另行標示，可於限定期間內自國際會計準則理事會（IASB）之訂閱者網站 www.iasb.org 取得。

簡介

發布本準則之理由

- IN1 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2003 年修訂國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」，作為國際會計準則改善計畫之一部分。理事會之主要目的係為減少合併財務報表中對子公司會計處理之替代處理，及母公司、合資控制者、投資者單獨財務報表中對投資會計處理之替代處理。理事會並未重新考量國際會計準則第 27 號中合併子公司之基本方法。
- IN2 本準則於 2008 年修正，為企業合併計畫第二階段之一部分。該計畫第二階段係與美國財務會計準則理事會 (FASB) 聯合進行。本次修正主要與非控制權益及對子公司喪失控制之會計處理有關。國際會計準則理事會 (IASB) 與美國財務會計準則理事會 (FASB) 分別發布修訂之國際財務報導準則第 3 號「企業合併」及美國財務會計準則公報第 141 號「企業合併」(2007 年修訂)，並隨之發布修正之國際會計準則第 27 號及美國財務會計準則公報第 160 號「合併財務報表中之非控制權益」，完成該計畫第二階段之工作。
- IN3 本修正準則適用於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度，並得提前適用。企業若於 2009 年 7 月 1 日以前開始之年度適用本次修正內容，應一併提前適用國際財務報導準則第 3 號 (2008 年修訂)。

國際會計準則第 27 號之主要特性

目的

- IN4 國際會計準則第 27 號之目的在於提升母公司於其單獨財務報表及其控制下集團之合併財務報表中所提供資訊之攸關性、可靠性及可比性。本準則規範：
- (a) 企業必須將另一企業 (作為子公司) 財務報表納入合併之情況；
 - (b) 對子公司所有權權益變動之會計處理；
 - (c) 對子公司喪失控制之會計處理；及
 - (d) 為使財務報表之使用者能夠評估企業及其子公司間關係之性質，企業必須揭露之資訊。

合併財務報表之表達

- IN5 母公司應將其對子公司之投資納入合併。本準則對某些非公開發行之個體提供有限度之例外。惟創業投資組織、共同基金、信託基金或其他類似個體，仍應將其子公司納入合併。

合併程序

- IN6 集團對於相似情況下之類似交易及其他事件應採用統一之會計政策。集團內個體間之交易結果及餘額應予以銷除。

非控制權益

- IN7 非控制權益應於合併財務狀況表中權益項下表達，並與母公司業主之權益分別列示。綜合損益總額應歸屬於母公司業主及非控制權益，即使非控制權益因而成為虧損餘額。

所有權權益之變動

- IN8 母公司對子公司所有權權益之變動，未導致喪失控制者，應作為權益交易處理。
- IN9 企業於喪失對子公司控制時，應將與該前子公司相關之資產、負債及權益組成部分予以除列，並將所產生之利益或損失認列為損益。對前子公司之剩餘投資應按喪失控制當日之公允價值衡量。

單獨財務報表

- IN10 企業如自行或依當地法令規定提出單獨財務報表，其對子公司、聯合控制個體及關聯企業之投資，應按成本或依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之規定處理。

揭露

- IN11 企業應揭露有關母公司及其子公司間關係性質之資訊。

國際會計準則第 27 號

合併及單獨財務報表

範圍

- 1 同一母公司控制之個體所組成之集團，其合併財務報表之編製及表達應適用本準則。
- 2 本準則未規範企業合併之會計方法及其對合併之影響，包括企業合併產生之商譽（見國際財務報導準則第 3 號「企業合併」）。
- 3 企業如自行或依當地法令規定提出單獨財務報表，其對子公司、聯合控制個體及關聯企業投資之會計處理，亦應適用本準則。

定義

- 4 本準則用語定義如下：

合併財務報表係指視集團為單一經濟個體所表達之財務報表。

控制係指主導某一個體之財務及營運政策之權力，以從其活動中獲取利益。

集團係指母公司及其所有子公司。

非控制權益係指子公司之權益非直接或間接歸屬予母公司之部分。

母公司係指控制一個或多個子公司之個體。

單獨財務報表係指由母公司、關聯企業之投資者及聯合控制個體之合資控制者所提出之財務報表，該報表中對投資之會計處理，係以直接之權益為基礎而非以被投資者所報導之經營結果及淨資產為基礎。

子公司係指被另一個體（母公司）控制之個體，包括非公司型態之個體（例如合夥）。

- 5 母公司或其子公司可能為關聯企業之投資者或聯合控制個體之合資控制者。在此情況下，依本準則編製及表達之合併財務報表，亦須遵循國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」及國際會計準則第 31 號「合資權益」之規定。
- 6 對第 5 段所述之企業而言，單獨財務報表係指除第 5 段所述財務報表外，所編製及表達之財務報表。單獨財務報表無須附於合併財務報表之後，亦無須隨附於合併財務報表。

- 7 企業如無子公司、關聯企業或未在聯合控制個體中擁有合資控制者權益，其財務報表非屬單獨財務報表。
- 8 依第 10 段之免除規定，無須提出合併財務報表之母公司，得僅提出單獨財務報表。

合併財務報表之表達

- 9 非第 10 段規定之母公司應提出合併財務報表，並依本準則之規定將其對子公司之投資納入該合併財務報表中。
- 10 母公司僅於同時符合下列各項條件時，無須提出合併財務報表：
- (a) 母公司本身係被其他企業完全擁有之子公司，或係被其他企業部分擁有之子公司，而其他業主（包括無表決權之業主）已被告知且其未反對該母公司不提出合併財務報表；
 - (b) 母公司之債務或權益工具未在公開市場（國內外證券交易所或店頭市場，包括地方及區域性市場）交易；
 - (c) 母公司未在公開市場發行任何類別之金融工具，而向證券管理委員會或其他主管機關申報財務報表，或正處於申報之過程中；及
 - (d) 母公司之最終母公司或任一中間母公司已依國際財務報導準則編製可供公眾使用之合併財務報表。
- 11 依第 10 段規定選擇不提出合併財務報表而僅提出單獨財務報表之母公司，應遵循第 38 至 43 段。

合併財務報表之範圍

- 12 合併財務報表應納入母公司之所有子公司。^{*}
- 13 母公司直接或經由子公司間接擁有一個體超過半數以上之表決權，除有明確證據顯示該所有權未構成控制者外，即假設存在控制。投資公司直接或間接擁有一個體半數或未達半數之表決權，但若有下列情況之一者，仍存在控制：[†]
- (a) 經由與其他投資人之協議，具超過半數表決權之權力；
 - (b) 依法令或協議，具主導該個體財務及營運政策之權力；

^{*} 所取得之子公司如符合國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」之條件分類為待出售，其會計處理應依該準則之規定處理。

[†] 另見解釋公告第 12 號「合併：特殊目的個體」。

- (c) 具任免董事會（或約當治理單位）大多數成員之權力，且由該董事會（或約當治理單位）控制該個體；或
- (d) 具掌握董事會（或約當治理單位）會議大多數表決權之權力，且由該董事會（或約當治理單位）控制該企業。
- 14 企業可能擁有認股權證、股份買權、可轉換為普通股之債務或權益工具，或其他類似工具，若執行或轉換前述工具將賦予該企業對另一個體財務及營運政策之表決權或減少另一方之表決權（潛在表決權）。評估企業是否具有主導另一企業財務及營運政策之權力時，應考量存在於目前可執行或可轉換之潛在表決權（包括其他個體所持有之部分）及其影響。例如，若潛在表決權須至未來特定日期或未來特定事件發生方能執行或轉換，則該潛在表決權非屬目前可執行或可轉換。
- 15 企業於評估潛在表決權是否導致控制時，應審查所有影響潛在表決權之事實及情況（包括個別或綜合考量潛在表決權執行之條款及任何其他合約之安排），但無須審查執行或轉換該等表決權之管理階層意圖及財務能力。
- 16 創業投資組織、共同基金、信託基金或其他類似個體，仍應將其子公司納入合併。
- 17 子公司不得因其經營活動不同於集團中之其他個體而不納入合併。將該等子公司納入合併，並於合併財務報表中額外揭露有關子公司不同經營活動之資訊，能提供攸關資訊。例如，國際財務報導準則第 8 號「營運部門」所要求之揭露，有助於解釋集團中不同經營活動之重要性。

合併程序

- 18 企業編製合併財務報表時，藉由類似資產、負債、權益、收益及費損項目逐項加總，將母公司及其子公司之財務報表予以合併。為使合併財務報表表達以集團為單一經濟個體之財務資訊，應執行下列步驟：
- (a) 銷除母公司對各子公司投資之帳面金額與母公司於各子公司所占之權益（所產生商譽之會計處理見國際財務報導準則第 3 號）；
- (b) 辨認報導期間納入合併子公司之損益中屬非控制權益者；及
- (c) 辨認納入合併子公司之淨資產中分別屬非控制權益與母公司所有權權益者。淨資產中屬非控制權益者，包括：
- (i) 原始合併日依國際財務報導準則第 3 號所計算之非控制權益金額；及
- (ii) 自合併日起非控制權益所占權益變動之部分。
- 19 存在潛在表決權時，將損益及權益變動分配予母公司與非控制權益之比例，應以

現有所有權權益為基礎，不得反映潛在表決權之可能執行或轉換。

20 集團內個體間之帳戶餘額、交易、收益及費損應全額銷除。

21 集團內個體間之帳戶餘額及交易（包括收益、費損及股利）應全額銷除。集團內個體間因資產（例如存貨及固定資產）交易所產生之損益應全額銷除。集團內個體間交易產生之損失可能顯示已發生減損，而應於合併財務報表中認列減損損失。銷除集團內個體間交易損益所產生之暫時性差異，適用國際會計準則第 12 號「所得稅」之規定。

22 用以編製合併財務報表之母公司及其子公司財務報表，應以相同之報導日期編製。如母公司與子公司報導期間之結束日不同時，除非實務上不可行，子公司應另行編製與母公司相同財務報表報導日期之財務報表，以供合併。

23 依第 22 段所述，用以編製合併財務報表之子公司財務報表，如與母公司財務報表報導日期不同時，則應對子公司財務報表報導日期與母公司財務報表報導日期之間所發生重大交易或事件之影響進行調整。在任何情況下，子公司與母公司財務報表報導期間結束日之差異不得超過三個月。報導期間之長度及報導期間結束日之差異應每期相同。

24 編製合併財務報表時，對於相似情況下之類似交易及其他事件應採用統一之會計政策。

25 若集團中之某一成員對於相似情況下之類似交易及事件所採用之會計政策，與合併財務報表所採用之會計政策不同，則編製合併財務報表時，應對該成員之財務報表進行適當之調整。

26 合併財務報表應包括收購日（依國際財務報導準則第 3 號之定義）後子公司之收益及費損。子公司之收益及費損應以收購日母公司合併財務報表中所認列資產及負債之價值為基礎。例如，收購日後於合併綜合損益表中認列之折舊費用，應以收購日合併財務報表中所認列相關折舊性資產之公允價值為基礎。母公司喪失對子公司控制之日前，子公司之收益及費損應納入合併財務報表。

27 非控制權益應於合併財務狀況表中權益項下表達，並與母公司業主權益分別列示。

28 損益及其他綜合損益各組成部分應歸屬予母公司業主及非控制權益。綜合損益總額應歸屬予母公司業主及非控制權益，即使非控制權益因而成為虧損餘額。

29 若子公司所發行流通在外之累積特別股被分類為權益且由非控制權益所持有，則母公司計算其所占損益時，不論子公司是否宣告發放特別股股利，應先調整該特別股股利。

30 母公司對子公司所有權權益之變動，未導致喪失控制者，應作為權益交易處理，

亦即作為與業主（以其業主之身分）間之交易處理。

- 31 在前述情況下，應調整控制與非控制權益之帳面金額以反映其於子公司相對權益之變動。非控制權益之調整金額與所支付或收取對價之公允價值間之差異，應直接認列為權益且歸屬予母公司業主。

喪失控制

- 32 母公司喪失對子公司之控制可能伴隨或未伴隨所有權之絕對或相對變動。例如，子公司受政府、法院、管理人或主管機關控制，可能導致喪失控制。喪失控制亦可能係合約協議之結果。

- 33 母公司可能因兩項或多項以上之安排（交易）而喪失對子公司之控制。惟有些情況顯示該等多項安排應按單一交易處理。母公司應考量該等安排之所有條款、條件及其經濟影響，以決定多項安排是否應按單一交易處理。如有下列一種或多種情況，母公司應將多項安排按單一交易處理：

- (a) 多項安排係同時簽訂或相互影響。
- (b) 多項安排組成達成某一整體商業效果之單一交易。
- (c) 一項安排之發生取決於至少另一項安排之發生。
- (d) 一項安排本身不具經濟合理性，但如與其他安排一起考量即具經濟合理性。例如，以低於市場之價格處分股份，續後以高於市場之價格處分作為補償。

- 34 若母公司喪失對子公司之控制，母公司應：

- (a) 將子公司之資產（包含商譽）及負債按喪失控制當日之帳面金額除列；
- (b) 將前子公司之非控制權益（包括歸屬予非控制權益之其他綜合損益組成部分）按喪失控制當日之帳面金額除列；
- (c) 認列：
 - (i) 導致喪失控制之交易、事件或情況所收取對價之公允價值（如有收取）；及
 - (ii) 股份分配（如導致喪失控制之交易涉及子公司分配股份予業主之權益交易）；
- (d) 將對前子公司之剩餘投資按喪失控制當日之公允價值認列；
- (e) 將第 35 段所辨認之金額重分類為損益，或依其他國際財務報導準則之規定直接轉列保留盈餘；及

(f) 將差額於損益中認列為利益或損失，且歸屬予母公司。

- 35 若母公司喪失對子公司之控制，母公司對於其他綜合損益中所認列與該子公司有關之所有金額之會計處理，應與母公司直接處分相關資產或負債採用相同之基礎。因此，若利益或損失係已認列為其他綜合損益且將於相關資產或負債處分時重分類為損益，則當母公司喪失對子公司控制時，應將該利益或損失由權益重分類為損益（作為重分類調整）。例如，子公司帳列有備供出售金融資產，若母公司喪失對子公司控制，母公司應將與該資產相關已認列為其他綜合損益之利益或損失重分類為損益。同樣地，若已認列為其他綜合損益之重估價準備且於相關資產處分時直接轉列保留盈餘，則當母公司喪失對子公司之控制時，應將重估價準備直接轉列保留盈餘。
- 36 一旦喪失對子公司之控制，於前子公司之剩餘投資及對前子公司之應收或應付款項，應自喪失控制之日起，依其他國際財務報導準則之規定處理。
- 37 對前子公司之剩餘投資於喪失控制當日之公允價值，應作為依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」所規定原始認列金融資產之公允價值，或於適當時，作為原始認列投資關聯企業或聯合控制個體之成本。

單獨財務報表中投資子公司、聯合控制個體及關聯企業之會計

- 38 企業編製單獨財務報表時，投資子公司、聯合控制個體及關聯企業之會計處理，應按下列方式之一：
- (a) 按成本，或
- (b) 依國際會計準則第 39 號之規定。
- 同一投資類別應適用相同之會計處理。如依國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」之規定將投資分類為待出售（或包括於分類為待出售之處分群組中），則按成本衡量者應依國際財務報導準則第 5 號之規定處理，而依國際會計準則第 39 號規定衡量者其會計處理不變。
- 38A 企業應於其收取子公司、聯合控制個體及關聯企業股利之權利確定時，於其單獨財務報表中認列為損益。
- 38B 母公司透過成立一新企業作為其母公司，以改組其集團之結構，若符合下列條件：
- (a) 由新母公司發行權益工具交換原母公司現有之權益工具，以取得對原母公司之控制；
- (b) 新集團與原集團之資產及負債，改組前與改組後相同；及

- (c) 改組前之原母公司業主對原集團及新集團淨資產之絕對及相對權益，改組前與改組後相同。

且新母公司於其單獨財務報表中對原母公司之投資依第 38 段(a)處理，則新母公司應按改組日其所占原母公司單獨財務報表中權益之帳面金額來衡量該成本。

- 38C 同樣地，非母公司之個體可能透過符合第 38B 段條件之方式，成立一新企業作為其母公司。第 38B 段之規定同樣適用於該改組。於該等情況中，提及「原母公司」與「原集團」即指「原個體」。

- 39 本準則未強制規定那些企業應編製可供公眾使用之單獨財務報表。如企業編製遵循國際財務報導準則之單獨財務報表，應適用第 38 段及第 40 至 43 段之規定。除適用第 10 段之免除規定外，企業亦應編製第 9 段所規定可供公眾使用之合併財務報表。

- 40 對聯合控制個體及關聯企業之投資，於合併財務報表中依國際會計準則第 39 號規定處理者，則於該投資者單獨財務報表中應按相同之會計處理。

揭露

- 41 合併財務報表應揭露：

- (a) 母公司未直接或經由子公司間接擁有超過半數表決權之子公司，其與母公司關係之性質；
- (b) 直接或經由子公司間接擁有被投資者超過半數之表決權或潛在表決權，但未構成控制之原因；
- (c) 如用以編製合併財務報表之子公司財務報表報導日期或期間不同於母公司財務報表，該子公司財務報表報導期間之結束日，以及使用不同報導日期或期間之原因；
- (d) 子公司以發放現金股利、償付借款或墊款之方式將資金移轉予母公司之能力受有重大限制者（例如借款合同或法令要求），該限制之性質與程度；
- (e) 母公司對子公司所有權權益之變動，未導致喪失控制者，附表列示該變動對歸屬予母公司業主權益之影響；及
- (f) 若母公司喪失對子公司之控制，母公司應揭露依第 34 段所認列之利益或損失，以及：
 - (i) 於喪失控制之日按公允價值認列對前子公司之剩餘投資，因而產生之利益或損失部分；及

- (ii) 若利益或損失未於綜合損益表中單獨表達，包含該利益或損失之綜合損益表中（單行）項目。

42 如依第 10 段之規定，母公司選擇不編製合併財務報表而編製單獨財務報表時，其單獨財務報表應揭露：

- (a) 該等財務報表係單獨財務報表之事實；已使用免除編製合併財務報表規定之事實；已依國際財務報導準則編製可供公眾使用合併財務報表之企業名稱及公司註冊地或所在地之國家；以及可取得前述合併財務報表之地址；
- (b) 對子公司、聯合控制個體及關聯企業重大投資之列表，包括名稱、公司註冊地或所在地之國家、所有權權益之比例，以及持有表決權之比例（若與所有權權益比例不同）；及
- (c) 上述(b)列示之投資所採用會計方法之說明。

43 母公司（非屬第 42 段規定涵蓋之範圍）、聯合控制個體之合資控制者或關聯企業之投資者編製單獨財務報表時，其單獨財務報表應揭露：

- (a) 該等財務報表係單獨財務報表之事實，以及編製該等報表之原因（若非法令要求編製）；
- (b) 對子公司、聯合控制個體及關聯企業重大投資之列表，包括名稱、公司註冊地或所在地之國家、所有權權益之比例，以及持有表決權之比例（若與所有權權益比例不同）；及
- (c) 上述(b)列示之投資所採用會計方法之說明。

並應敘明所編製之財務報表係依本準則第 9 段或國際會計準則第 28 號及國際會計準則第 31 號規定辦理。

生效日及過渡性規定

44 企業應於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度適用本準則。本準則鼓勵提前適用。企業若於 2005 年 1 月 1 日前開始之期間適用本準則，應揭露此一事實。

45 企業應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度適用 2008 年對國際會計準則第 27 號第 4、18、19、26 至 37 段、第 41 段(e)及(f)所作之修正，並得提前適用。惟企業於 2009 年 7 月 1 日前開始之期間適用該等修正內容，亦應一併提前適用國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）。企業若於 2009 年 7 月 1 日前適用該等修正內容，應揭露此一事實。企業應追溯適用該等修正內容，下列情況除外：

- (a) 第 28 段有關綜合損益總額應歸屬予母公司業主及非控制權益（即使非控制權

益因而成為虧損餘額)之修正。因此，企業無須重新歸屬適用該修正內容前之報導期間損益。

- (b) 第 30 及 31 段有關取得控制後對子公司所有權權益變動之會計處理。因此，企業對於適用該等修正內容前已發生之變動，無須適用第 30 及 31 段之規定。
- (c) 第 34 至 37 段有關喪失對子公司控制之規定。適用該等修正內容前若已喪失對子公司之控制，企業不得重編對前子公司投資之帳面金額。此外，適用該等修正內容前對子公司已喪失控制，企業不得重新計算任何利益或損失。

45A 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」，修正第 38 段之規定。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度適用該修正內容，且於首次適用國際財務報導準則第 5 號之日起推延適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露此一事實。

45B 2008 年 5 月發布之「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」(修正國際財務報導準則第 1 號及國際會計準則第 27 號)，刪除第 4 段中成本法之定義並增加第 38A 段之規定。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度推延適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露此一事實，並應同時適用國際會計準則第 18 號、國際會計準則第 21 號及國際會計準則第 36 號之相關修正內容。

45C 2008 年 5 月發布之「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」(修正國際財務報導準則第 1 號及國際會計準則第 27 號)，增加第 38B 及 38C 段之規定。企業應對於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度所發生之改組推延適用該等修正內容，並得提前適用。此外，過去發生之改組如屬該等條文之範圍，企業可選擇追溯適用第 38B 及 38C 段之規定。惟若企業依第 38B 及 38C 段之規定對某一改組進行重編，則該企業應重編其後之所有改組(如屬該等條文之範圍)。企業若提前適用該等修正內容，應揭露此一事實。

國際會計準則第 27 號 (2003 年) 之撤銷

46 本準則取代國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」(2003 年修訂)。

附錄

其他國際財務報導準則之修正

本附錄之修正內容應適用於為 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度。若企業提前適用國際會計準則第 27 號，本修正內容亦應提前適用。於修正之條文中，新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

* * * * *

2008 年修正之本準則於發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關國際財務報導準則。



理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 27 號 之核准

國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」（2003 年修訂）係由國際會計準則理事會（IASB）14 位理事中之 13 位理事贊成發布。Yamada 先生反對，其反對意見列示於結論基礎之後。

Sir David Tweedie

主席

Thomas E Jones

副主席

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

Harry K Schmid

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada



理事會對 2008 年 1 月發布之國際會計準則第 27 號 修正之核准

2008 年國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」之修正係由國際會計準則理事會 (IASB) 14 位理事中之 9 位理事贊成發布。Danjou 先生、Engström 先生、Garnett 先生、Gélard 先生及 Yamada 先生反對，其反對意見列示於結論基礎之後。

Sir David Tweedie

主席

Thomas E Jones

副主席

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Philippe Danjou

Jan Engström

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

John T Smith

Tatsumi Yamada



理事會對 2008 年 5 月發布之「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」（修正國際財務報導準則第 1 號及國際會計準則第 27 號）之核准

「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」（修正國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」及國際會計準則第 27 號）係由國際會計準則理事會（IASB）13 位理事中之 11 位理事贊成發布。Barth 教授及 Danjou 先生反對，其反對意見列示於結論基礎之後。

Sir David Tweedie

主席

Thomas E Jones

副主席

Mary E Barth

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang



國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」之 結論基礎

本結論基礎附於國際會計準則第 27 號，但非屬其一部分。

簡介

- BC1 本結論基礎彙整國際會計準則理事會 (IASB) 於 2003 年修訂國際會計準則第 27 號「合併財務報表及投資子公司之會計」及 2008 年修正國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」時，於達成結論之過程中所作之考量。個別理事對某些因素重視程度高於其他因素。
- BC2 理事會於 2001 年 7 月宣布將進行改善多號準則之計畫，包含國際會計準則第 27 號，作為其技術性計畫原始議程之一部分。此計畫係基於證券主管機關、專業會計師及其他利害關係人對準則之質疑及批評而進行。本改善計畫之目的在減少或刪除準則之替代處理、多餘及矛盾之處，以及處理部分趨同之議題並達成其他改善。理事會於 2002 年 5 月發布「國際會計準則之改善」之草案中公布其提案，意見截止日為 2002 年 9 月 16 日。理事會共收到超過 160 封對草案之意見函。根據所收到之意見，理事會仔細考量相關議題後，於 2003 年 12 月發布修訂之國際會計準則第 27 號。
- BC3 理事會於 2001 年 7 月將企業合併計畫加入議程。理事會於 2004 年 3 月發布國際財務報導準則第 3 號「企業合併」，並發布國際會計準則第 36 號「資產減損」及國際會計準則第 38 號「無形資產」之修訂版，此為該計畫第一階段之成果。該計畫之第二階段與美國財務會計準則理事會 (FASB) 聯合進行，主要重點在於收購法之應用。
- BC4 企業合併計畫第二階段之一部分在重新考量收購者透過取得部分（但非全部）子公司之權益，進而對子公司具有控制能力之企業合併。前述之企業合併中，於企業合併之日子公司存在非控制權益。
- BC5 理事會於 2003 年修訂國際會計準則第 27 號時，瞭解對有關非控制權益之認列與衡量及與非控制權益交易之處理提供額外指引之必要。理事會注意到由於國際財務報導準則缺乏指引而造成實務之分歧，在具有控制能力後對非控制權益之取得存在五種會計處理方法。
- BC6 理事會於 2005 年 6 月發布建議修正國際會計準則第 27 號之草案，同時亦發布建議修正國際財務報導準則第 3 號之草案，作為企業合併計畫第二階段之一部分。理事會共收到 95 封對修正國際會計準則第 27 號草案之意見函。

- BC7 根據所收到之意見，理事會仔細考量相關議題後，於 2008 年發布修訂之國際財務報導準則第 3 號及國際會計準則第 27 號修正版。幾乎同一時間，美國財務會計準則理事會（FASB）發布美國財務會計準則公報第 141 號「企業合併」（2007 年修訂）及美國財務會計準則公報第 160 號「合併財務報表中之非控制權益」，作為修正美國會計研究公報第 51 號「合併財務報表」。於此次修正之制定過程中，理事會並未重新考量國際會計準則第 27 號之所有規範，美國財務會計準則理事會（FASB）亦未討論美國會計研究公報第 51 號之所有規範。此次主要改變係有關於非控制權益及對子公司喪失控制之會計處理。二理事會就共同考量之議題達成一致之結論。
- BC8 由於理事會之意圖並非重新考量國際會計準則第 27 號對合併所建立之基本方法，因此本結論基礎並不討論理事會對國際會計準則第 27 號尚未重新考量之規範。理事會正在考量國際會計準則第 27 號之其他規範，作為其合併計畫之一部分。

合併財務報表之表達（2003 年修訂）

免除編製合併財務報表

- BC9 國際會計準則第 27 號（2000 年修訂）第 7 段規定應提出合併財務報表。惟第 8 段允許母公司本身若係被其他企業完全擁有或實質上被完全擁有之子公司，得不編製合併財務報表。理事會考量是否從一般性規範中撤銷或修正此免除規定。
- BC10 理事會決議保留免除規定，使集團中各企業於依法令規定遵循國際財務報導準則編製可供公眾使用之財務報表及合併財務報表時，不致負擔過重。
- BC11 理事會指出，某些情況下使用者可從單獨財務報表或合併財務報表中獲得關於子公司之充分資訊。此外，子公司財務報表之使用者通常擁有或可獲得更多關於子公司之資訊。
- BC12 在同意保留免除規定下，理事會決議修改企業得以免除之情況，並考量下列條件。

少數股權^{*}業主之一致同意

- BC13 2002 年之草案建議將免除範圍，在經少數股權業主（包括無表決權之業主）一致同意下，擴展至未被完全擁有之母公司。
- BC14 部分回應者不同意將少數股權之一致同意視為免除之條件，特別是因為取得所有該等股東之回覆有實質之困難。理事會決議，此免除應可適用於未被完全擁有之

* 國際會計準則第 27 號（2008 年修正）將「少數股權」用語變更為「非控制權益」，進一步之討論見第 BC28 段。

母公司，如少數股權業主已被告知且其未反對該母公司不提出合併財務報表。

免除規定僅適用於非公開發行企業

- BC15 理事會認為，在公開市場交易債務或權益工具之企業，其投資子公司、聯合控制個體及關聯企業之會計處理，如遵循國際會計準則第 27 號、國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」及國際會計準則第 31 號「合資權益」之規定，將最能滿足該企業財務報表使用者對資訊之需求。因此，理事會決議得不編製合併財務報表之免除規定，不應適用於前述之企業或正在公開市場發行工具之企業。
- BC16 理事會決議，母公司如符合免除條件得不編製合併財務報表，其單獨財務報表中對子公司之會計處理，應與其他母公司、聯合控制個體之合資控制者或關聯企業之投資者於單獨財務報表中對投資之會計處理相同。理事會將前述作為權益投資之會計處理與由母公司控制之經濟個體之會計處理區分。對於前者，理事會決議各種投資類別之會計處理應一致。
- BC17 理事會決議，不論係出於何種情況而編製單獨財務報表，對於投資應採用相同之會計處理。因此，提出合併財務報表之母公司與免除得不提出合併財務報表之母公司，應提出相同形式之單獨財務報表。

合併財務報表之範圍（2003 年修訂）

範圍之排除

- BC18 國際會計準則第 27 號（2000 年修訂）第 13 段規定，意圖暫時性控制子公司或子公司在嚴格之長期限限制下營運，則應將該子公司排除於合併之外。

暫時性控制

- BC19 理事會考慮是否刪除前述範圍排除之規定，以與其他最近已取消類似排除規定之準則制定機構趨同。理事會決定將此議題於討論資產處分之綜合準則中一併考量。理事會決議保留得不將子公司納入合併之免除規定，如有證據顯示母公司意圖於十二個月內處分所取得之子公司，且管理階層正積極尋求買主。理事會在所發布之草案第 ED4 號「非流動資產之處分及停業單位之表達」中建議，無論待出售資產係由投資人所持有或於子公司內，應以一致之方式衡量及表達。因此，草案第 ED4 號建議取消意圖僅暫時性控制得不納入合併之免除規定，草案第 ED4

號並包含對國際會計準則第 27 號配套修正相關規定之草案。*

嚴格長期限限制移轉資金予母公司之能力受損

BC20 理事會決議刪除，如有使子公司移轉資金予母公司之能力受損之嚴格長期限限制，子公司得不納入合併之規定。因為前述情況可能不會妨礙控制。理事會決議，母公司於評估對子公司之控制時，應考量自子公司移轉資金予母公司之限制。這些限制本身並不妨礙控制。

創業投資組織、私募股權基金及類似組織

BC21 國際會計準則第 27 號 2002 年之草案建議，闡明創業投資組織、共同基金、信託基金或其他類似個體，仍應將其子公司納入合併。部分私募股權基金業者回應反對前述建議。其認為不應要求私募股權基金依國際會計準則第 27 號之規定納入其具控制能力之投資。而認為其應按公允價值衡量該等投資。前述回應之業者提出各種不同之理由—一部分基於控制能力是否被執行、部分要求經過一段期間後再編製合併財務報表，以及部分則針對合併是否適合私募股權基金或其所作之投資類型。

BC22 部分回應者亦指出，如依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」按公允價值衡量對子公司及聯合控制個體之投資，則理事會排除創業投資組織及其他類似個體適用國際會計準則第 28 及 31 號。該等回應者認為，理事會係提出同類資產應按不同方式處理。

BC23 理事會未接受上述論點。理事會指出該等議題並非僅私募股權基金行業所特有。理事會重申不應基於控制個體之性質而將子公司排除於合併之外。合併應基於母公司對被投資者之控制，包括控制之權力（亦即有能力但未執行）及實質控制（亦即該能力已被執行）。控制引發合併，且不應受管理階層對企業投資之意圖為短期控制所影響。

BC24 理事會指出，國際會計準則第 27 號（2000 年修訂）中對子公司之控制如意圖為暫時性得不納入合併之原則，可能會被誤解或被寬鬆解釋。部分對草案之回應者將「近期」解釋為涵蓋 5 年之期間。理事會決議刪除該等用語，並僅限於所取得之子公司將於十二個月內處分且管理階層正積極尋求買主者得不納入合併。

BC25 理事會不贊同於應用合併之控制模式時，因個體之類型或投資之類型而不同。理事會亦不贊同將管理階層之意圖作為控制之決定因素。即使理事會希望予以區

* 理事會於 2004 年 3 月發布國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」。國際財務報導準則第 5 號刪除該範圍排除之規定，並取消暫時性控制能力得不納入合併之免除規定，進一步之討論見國際財務報導準則第 5 號之結論基礎。

分，也不知該如何將私募股權基金投資者與其他類型之個體區分或作此區分之意義為何。

- BC26 理事會認為經營私募股權基金之企業，其投資組合之多樣性與集團企業（通常係由具不同利益且無利益相關之企業所組成之產業集團）之多角化經營並無不同。理事會瞭解，有關企業不同種類產品與服務及於不同地區經營之財務資訊（即部門資訊），與評估多角化或跨國企業之風險及報酬攸關，且該資訊可能無法從合併資產負債表所表達之彙總資料中取得。^{*}理事會指出，國際會計準則第 14 號「部門別報導」對於權益或債務工具公開發行之企業或自願揭露部門資訊之企業，建立報導部門資訊之原則。[†]
- BC27 理事會之結論為對於私募股權基金所控制之投資，於財務報表中合併該等投資以揭示其所控制個體之營運範圍，將最能滿足使用者對資訊之需求。理事會指出，母公司可於合併財務報表之附註表達有關該等投資公允價值之資訊，抑或於合併財務報表外另編製單獨財務報表，按成本或公允價值表達該等投資。相比之下，理事會決議，若該等具控制能力之投資僅按公允價值衡量，將無法滿足財務報表使用者對資訊之需求。此可能導致被控制個體之資產或負債未被報導。投資一大型且高財務槓桿之子公司，可想像得到該投資之公允價值可能很低。僅報導公允價值，使用者將無法評估該集團之財務狀況、經營結果及現金流量。

非控制權益（2003 年修訂及 2008 年修正）

- BC28 國際會計準則第 27 號於 2008 年之修正，將「少數股權」用語變更為「非控制權益」。此專用術語之改變反映了以下事實，企業少數股權之業主可能控制該企業；反之，多數股權之業主可能並未控制該企業。「非控制權益」較「少數股權」更能正確描述於企業中該等未具控制權益之業主。
- BC29 國際會計準則第 27 號將非控制權益定義為子公司之權益非直接或間接歸屬予母公司之部分。國際會計準則第 27 號（2000 年修訂）第 26 段規定，少數股權（非控制權益）應與負債及母公司股東權益區別，並於合併資產負債表中單獨表達。
- BC30 2003 年修訂之國際會計準則第 27 號，理事會決議修正上述規定，規定少數股權（非控制權益）應於合併資產負債表中權益項下表達，並與母公司業主權益分別列示。理事會之結論為少數股權（非控制權益）非為集團之負債，因為其不符合「財務報表編製及表達之架構」中負債之定義。
- BC31 「架構」第 49 段(b)敘明負債係企業之現時義務，該義務係由過去事件所產生，且

^{*} 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）以「財務狀況表」取代「資產負債表」用語。

[†] 國際財務報導準則第 8 號「營運部門」於 2006 年取代國際會計準則第 14 號「部門別報導」。

預期未來清償時將導致經濟效益資源流出企業。「架構」第 60 段進一步指出負債之實質特性為企業承擔之現時義務，且該義務係以某一特定方式履行之職責或責任。理事會指出，存在於子公司淨資產之少數股權（非控制權益）並不會使集團產生現時義務，且亦不預期履行時將導致集團之經濟效益流出。

- BC32 理事會進一步指出，少數股權（非控制權益）代表集團內子公司之一些股東對所持有該等子公司淨資產之剩餘權益，因此符合「架構」中權益之定義。「架構」第 49 段(c)敘明權益係企業之資產扣除其所有負債後之剩餘權益。

損失之歸屬（2008 年修正）

- BC33 國際會計準則第 27 號（2003 年修訂）敘明，如歸屬予少數股權（非控制權益）之損失超過少數股權於子公司所占之權益，超過部分以及任何應進一步歸屬予少數股權之損失，應歸屬予多數股權，除非少數股權負有連帶義務且能夠進行額外之投資以彌補虧損。
- BC34 理事會決議上述處理與非控制權益係集團權益之一部分之結論不一致，理事會建議應將綜合損益總額屬於非控制權益之部分歸屬予非控制權益，即使非控制權益因而成為虧損餘額。
- BC35 若母公司有使其對子公司或非控制權益負有義務之安排，理事會認為企業應單獨處理該項安排，且該安排不應影響企業將綜合損益歸屬予控制及非控制權益之方式。
- BC36 2005 年草案之部分回應者贊同上述建議，認為非控制權益按比例享有對子公司投資之風險及報酬，且該建議與將非控制權益分類為權益一致。
- BC37 2005 年草案之其他回應者則不贊同該建議，其認為控制及非控制權益具有不同之特性，故不應按相同方式處理。該等回應者認為並無必要改變國際會計準則第 27 號（2003 年修訂）之指引（亦即僅於非控制權益負有連帶義務且能夠進行額外之投資以彌補虧損時，企業應將超額損失歸屬予非控制權益）。該等回應者提出之理由如下：
- (a) 無法強迫非控制權益彌補虧損（除非其明確同意彌補虧損），而且可合理假設如子公司需要額外之資本以維持營運，則非控制權益將放棄其投資。反之，回應者聲稱於實務上控制權益通常負有維持子公司繼續經營之隱含義務。
 - (b) 通常母公司之擔保或其他支持性安排（並不會影響將損失歸屬予控制及非控制權益之方式），可確保非控制權益之損失不會超過其於子公司所占之權益。回應者相信將該等損失分配予母公司及非控制權益且單獨認列一項擔保，無法反映僅母公司吸收該等損失之經濟實質。依其觀點，財務報導如暗示非控

制權益負有額外投資之義務，則該財務報導將產生誤導。

- (c) 單獨認列擔保與不認列業主間交易之原則相矛盾。
- (d) 損失分配應考量法律、法令或契約之限制，有些限制可能不允許企業認列負的非控制權益，特別是對受管制之事業（例如銀行及保險人）。

- BC38 理事會考量上述論點後，觀察到非控制權益對子公司確實沒有投入資產之額外義務，但母公司亦沒有該項義務。非控制權益按比例享有對子公司投資之風險及報酬。
- BC39 部分回應者要求理事會提供有關母公司與子公司或非控制權益間擔保及類似協議之會計指引。其亦建議理事會應規定額外揭露有關集團內個體間之擔保及非控制權益虧損之範圍（如果有虧損）。
- BC40 理事會考量上述要求後，但發現該議題已超出負的非控制權益之範圍。同樣地，母公司無須對子公司之負債負責，而且通常存有限制母公司於集團內移轉資產之因素，此意指無法將集團之資產自由移轉予另一個體。理事會決議，完整揭露非控制權益之相關資訊更為適當。

對子公司所有權權益之變動（2008 年修正）

- BC41 理事會決議於取得一個體之控制後，母公司對子公司所有權權益之變動，未導致喪失控制者，應作為權益交易處理，亦即作為與業主（以其業主之身分）間之交易處理。此意指該等變動不會產生應認列為損益之利益或損失。且意指不會產生應認列為該等交易結果之子公司資產（包含商譽）或負債帳面金額之變動。
- BC42 理事會達成上述決議，因其認為該等修正所採用之方式與其先前之結論—非控制權益為權益之單獨組成部分（見第 BC29 至 BC32 段）一致。
- BC43 部分回應者贊同將非控制權益作為權益，但認為該權益應被視為權益之特別類別。其他回應者不贊同此一規定，因其認為將與非控制權益之交易認列為權益交易，意指理事會已採用個體法，然而該等回應者較贊成所有者法。理事會不贊同對該會計處理之特性描述，指出所建議之會計處理係將非控制權益分類為權益之結果。理事會於 2008 年修正國際會計準則第 27 號時，並未綜合考量個體法與所有者法。
- BC44 2005 年草案之許多回應者對具控制能力所有權權益變動之會計建議替代處理方法。最普遍建議之替代處理，將會因認列額外之商譽而增加具控制能力所有權權益，該商譽之衡量為購買對價超過額外取得權益所對應子公司單獨可辨認資產之帳面金額。

- BC45 部分回應者建議在未喪失控制下，如企業減少其於子公司之所有權權益，企業應認列歸屬予控制權益之利益或損失。並以所收取對價與處分所有權權益所對應子公司資產（包含已認列之商譽）帳面金額間之差額來衡量該利益或損失。支持該替代處理之回應者認為，其可提供有關部分處分子公司所有權權益時歸屬予控制權益之利益及損失之攸關資訊。
- BC46 理事會否決上述替代處理。認列事業資產（包含商譽）之任何變動，與理事會於國際財務報導準則第 3 號（2008 年修訂）中之決議不一致，該決議為於企業合併中取得控制係重大之經濟事件。該事件導致原始認列及衡量於企業合併中所取得之全部資產及所承擔之全部負債。續後與業主間之交易不應影響該等資產及負債之衡量。
- BC47 母公司已控制該事業之資產，即使其必須與非控制權益分享該等資產所產生之收益。母公司可藉由取得非控制權益，以有權獲取部分或全部非控制權益先前所擁有之收益。一般而言，該等資產創造財富之能力不受是否取得非控制權益之影響。亦即母公司未進一步投資或投資新資產，而係自其已控制之資產，來獲取更多對該資產所產生收益之權利。
- BC48 藉由取得部分或全部非控制權益，母公司將於取得額外權益後之期間分配到更大比例之子公司損益。對控制權益之調整，將相當於子公司認列該等價值之變動時，母公司將被分配到未認列價值變動之部分。若未作該調整將導致控制權益被高估。
- BC49 理事會指出，將具控制能力所有權權益變動作為權益交易之會計處理，較所考量之其他替代處理簡單，且確保集團之收益及所報導之控制權益係忠實表達。
- BC50 部分回應者不贊同上述建議，因其擔心母公司續後取得非控制權益對所報導之權益之影響。該等回應者似乎特別擔心取得非控制權益對企業所報導之財務槓桿之影響，例如是否可能導致該等企業必須重新協商借款協議。
- BC51 理事會注意到取得一企業之權益，無論係取得母公司之普通股或特別股抑或非控制權益，都將減少該企業之權益。因此，對續後取得非控制權益之處理，應與企業取得分類為權益工具所採用之會計處理一致。
- BC52 理事會瞭解，提供母公司業主有關其報導權益總變動資訊之重要性。因此，理事會規定，未導致控制喪失之任何母公司對子公司所有權權益變動，企業應以單獨之附表，表達其對可歸屬予母公司業主之權益之影響。

喪失控制（2008 年修正）

- BC53 母公司如喪失主導被投資公司財務及營運政策並因而從其活動中獲益之權力，則母公司喪失對子公司之控制。喪失控制可能源自所有權權益之出售或其他方式，

例如子公司新發行所有權權益予第三方。喪失控制亦可能來自一項交易之終止。例如，可能因允許企業控制子公司之協議到期。

- BC54 一旦喪失控制，則母子公司關係隨即終止。母公司不再對子公司之個別資產及負債具控制能力。因此，母公司應除列與該子公司相關之個別資產、負債及權益。權益包括非控制權益及已認列之其他綜合損益（例如與備供出售金融工具及外匯交易相關之其他綜合損益）。
- BC55 理事會決議，母公司喪失控制後，應按喪失控制當日之公允價值衡量對前子公司之剩餘投資，且所產生之利益或損失應認列為損益。部分回應者不贊同前述決議。該等回應者主張「架構」中對收入及利益認列之原則不適用於剩餘權益。理事會不贊同該等回應者。按公允價值衡量該投資，反映了理事會之看法——對子公司喪失控制係重大經濟事件。母子公司關係不再存在而投資者與被投資者關係開始，此與原先之母子公司關係顯著不同。因此，該新投資者與被投資者關係應於喪失控制之日認列及原始衡量。
- BC56 理事會決議，從集團之觀點來看，對子公司喪失控制係對集團部分之個別資產及負債喪失控制。因此，除列集團財務報表中子公司資產及負債之會計，應適用國際財務報導準則之一般規範。若於單獨處分資產及負債時將已認列為其他綜合損益之利益或損失重分類為損益，則母公司應於對子公司喪失控制而間接處分資產及負債時將該利益或損失自權益重分類為損益。例如，若子公司於一單獨交易中出售其備供出售金融資產，將已認列為其他綜合損益之利益或損失重分類為損益。同樣地，對子公司喪失控制時，與前子公司備供出售金融資產相關且歸屬予母公司之全部利益或損失（已認列為其他綜合損益），應重分類為損益。
- BC57 理事會亦討論有關企業將其所持有子公司之股份移轉予其股東，而導致該企業喪失對子公司控制（通常稱為分拆）之會計。國際財務報導準則委員會先前已討論此議題，但因企業合併計畫正在進行而決定不將此議題納入議程。理事會注意到此議題已超出企業合併計畫之範圍。因此，理事會決議於國際會計準則第 27 號之修正中不討論分配予業主之衡量基礎。

多項安排

- BC58 理事會考量，僅有當處分子公司導致喪失控制時，始應認列處分該子公司之利益或損失，此項決議是否可能造成安排交易以達成特定會計結果之機會。例如，若企業正規劃處分其於子公司之控制權益，企業有無動機透過分次交易或安排以最大化利益或最小化損失？考量下列釋例：P 企業控制 70% 之 S 企業。P 企業意圖出售所有其對 S 企業 70% 之控制權益。P 企業可於一開始出售其對 S 企業 19% 之控制權益（此時並未喪失控制），然後又緊接著出售其剩餘 51% 之控制權益並喪失控制。另外，P 企業亦可於一項交易中出售所有其對 S 企業 70% 之控制權益。第

一種情況中，出售 19% 股權之交易，非控制權益之調整金額與所收取對價之公允價值間之差異應直接認列為權益，而出售剩餘 51% 權益所產生之利益或損失應認列為損益。第二種情況中，出售所有 70% 權益所產生之利益或損失應認列為損益。

- BC59 理事會指出，國際會計準則第 36 號及國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」之相關規範，可減少透過安排交易而隱藏損失之機會。國際會計準則第 36 號第 12 段將企業如何使用資產或預期如何使用資產之重大變動列為資產減損跡象。
- BC60 一旦資產符合分類為待出售（或包括於分類為待出售之處分群組中）之條件，則該資產不屬於國際會計準則第 36 號之範圍而應依國際財務報導準則第 5 號之規定處理。依國際財務報導準則第 5 號第 20 段規定「企業對原始或續後將資產（或處分群組）沖減至公允價值減除出售成本之金額，應認列為減損損失...」。故喪失對子公司之控制前，應認列將被出售（或處分）子公司之商譽及非流動資產之減損損失。因此，理事會得出結論，主要風險在於最小化利益，企業較不可能努力達成此一特定定結果。
- BC61 理事會決議，前述安排交易之可能性可藉由規定企業考量多項安排是否應按單一交易處理以確保符合忠實表達之原則來克服。理事會認為，應考量該等安排之所有條款、條件及其經濟影響，來決定多項安排是否應按單一安排處理。因此，理事會於第 33 段中納入幾項指標，以幫助辨認導致對子公司喪失控制之多項安排何時應按單一安排處理。
- BC62 部分回應者不贊同草案中所提供之指標。部分回應者指出，對多項安排何時應按單一安排處理之指引需求，意指草案所發展之會計模式具概念性缺陷。其亦指出，對於所有權權益減少之其他替代會計處理，該等指引並不必要。理事會認為對於部分其他替代會計處理，多項安排之指引係不必要。然而，理事會相信此並非意指其他模式具概念性優勢。
- BC63 部分回應者建議國際會計準則第 27 號對於多項安排何時應按單一交易或安排處理，應包括一些舉例（但該等舉例不應被視為已涵蓋全部情況）而非指標。理事會考量前述建議後，仍決議保留草案中之指標。理事會認為該等指標可適用於各種情形，且優於試圖涵蓋各種可能安排之舉例。

喪失重大影響或聯合控制

- BC64 理事會注意到，喪失對子公司之控制、喪失對關聯企業之重大影響及喪失對聯合控制個體之聯合控制係類似之經濟事件；因此應採用類似之會計處理。喪失控制與喪失重大影響或聯合控制，均代表投資性質改變之重大經濟事件。因此，理事會之結論為對子公司喪失控制之會計指引，應延伸適用於投資者對關聯企業喪失重大影響力或對聯合控制個體喪失聯合控制之事件或交易。故投資者應按公允價

值認列及原始衡量其喪失重大影響或聯合控制之投資，且產生之利益或損失應認列為損益。因此，理事會決議併同修正國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」、國際會計準則第 28 號及國際會計準則第 31 號。美國財務會計準則理事會 (FASB) 考量是否將相同議題作為其計畫之一部分。美國財務會計準則理事會 (FASB) 之結論為不再符合權益法投資之會計，非屬該計畫之範圍。

單獨財務報表中投資子公司、聯合控制個體及關聯企業之衡量 (2003 年修訂及 2008 年修正)

- BC65 國際會計準則第 27 號 (2000 年修訂) 第 29 段允許於母公司之單獨財務報表中，可按三種方式之任一方式來衡量對子公司之投資。此三種方式為成本、權益法或依國際會計準則第 39 號作為備供出售金融資產。國際會計準則第 28 號 (2000 年修訂) 第 12 段亦允許於單獨財務報表中對關聯企業之投資有相同之選擇，且國際會計準則第 31 號 (2000 年修訂) 第 38 段指出，該準則並未表明於合資控制者之單獨財務報表中對聯合控制個體之權益，應按何種特定會計處理較佳。理事會之決議為規定單獨財務報表之所有投資，應採用成本或依國際會計準則第 39 號之規定處理。
- BC66 即使權益法可提供使用者類似來自合併所獲得之損益資訊，理事會指出該資訊已反映於投資者經濟個體之財務報表中，故無須於權益法投資者之單獨財務報表提供予使用者。單獨報表之重點應為反映資產作為投資之績效。理事會之結論為無論係採用公允價值法 (依國際會計準則第 39 號) 或成本法，所編製之單獨財務報表皆具攸關性。依國際會計準則第 39 號採用公允價值法，可提供該投資經濟價值之衡量。依編製單獨財務報表之不同目的，採用成本法亦可提供攸關之資訊。例如，可能僅有特定人士需要單獨財務報表以確認來自子公司之股利收益。
- BC66A 2007 年開始之年度改善計畫中，理事會發現與國際財務報導準則第 5 號明顯不一致之處。該不一致有關母公司於其單獨財務報表對投資係依國際會計準則第 39 號之規定處理，而該等投資依國際財務報導準則第 5 號分類為待出售資產。第 38 段規定企業編製單獨財務報表對分類為待出售資產 (或屬於待出售處分群組) 之投資應依國際財務報導準則第 5 號之規定處理。惟企業依國際會計準則第 39 號規定處理之金融資產，被排除於國際財務報導準則第 5 號之衡量規定外。
- BC66B 國際財務報導準則第 5 號之結論基礎第 BC13 段解釋，理事會之決議為非流動資產僅於「(i)其已按公允價值列帳且公允價值變動認列為損益或(ii)難以決定其公允價值減除出售成本之金額」，始應將其排除於國際財務報導準則第 5 號之衡量範圍外。於國際財務報導準則第 5 號之結論基礎中，理事會認為並非所有國際會計準則第 39 號範圍內之金融資產皆按公允價值列帳且公允價值變動認列為損益，但當時無意進一步改變金融資產之會計處理。

BC66C 因此，理事會於 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」中修正第 38 段，以使於單獨財務報表中對該等依國際會計準則第 39 號規定之投資會計處理，能與國際財務報導準則第 5 號對分類為待出售資產前依國際會計準則第 39 號規定處理之其他資產之衡量排除規定相銜接。因而，如該等投資符合國際財務報導準則第 5 號分類為待出售之條件，企業應持續依國際會計準則第 39 號處理。

自子公司、聯合控制個體或關聯企業取得之股利

BC66D 2008 年 5 月發布「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」前，國際會計準則第 27 號對「成本法」有所描述。成本法規定企業僅能將來自取得後保留盈餘之分配，認列為收益。所取得之分配超過前述淨利，則視為投資之收回且認列為投資成本之減項。投資者首次採用國際財務報導準則時其單獨財務報表應追溯適用成本法，因而投資者可能必須瞭解其子公司依國際財務報導準則之取得前保留盈餘。

BC66E 重編取得前之保留盈餘之任務可能等同於重編企業合併（為此國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」附錄 B 提供了相關免除）*。此可能涉及主觀後見之明之運用，且損害資訊之攸關性及可靠性。於某些情況下，重編係耗時且困難。而於某些情況下，重編係不可行（因其涉及判斷有關子公司資產及負債於取得日之公允價值）。

BC66F 因此，於國際財務報導準則第 1 號之改善建議草案「投資子公司之成本」（2007 年 1 月發布）中，理事會建議給予首次採用者適用成本法時，於取得日得免重編子公司保留盈餘之免除規定。

BC66G 理事會考量上述草案之回應意見時，觀察到成本法之基礎原則為投資報酬應自該投資之帳面金額中減除。然而，前一版國際會計準則第 27 號之用語於部分管轄區域造成問題，因其明文規定以保留盈餘作為評估之方法。理事會決議解決前述問題之最佳方式為刪除成本法之定義。

BC66H 刪除成本法定義之同時，理事會之結論為投資者應將來自子公司、聯合控制個體或關聯企業之股利於其單獨財務報表中認列為收益。因此，將一企業之保留盈餘區分為取得前及取得後之組成部分，作為評估股利是否為收回其投資關聯企業之方法，此規定已自國際財務報導準則中刪除。

BC66I 刪除成本法之定義可能導致投資者於單獨財務報中高估對子公司、聯合控制個體或關聯企業之投資，為降低前述風險，理事會建議該等投資應依國際會計準則第 36 號之規定進行減損測試。

* 2008 年 11 月國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之修訂版，附錄 B 變為附錄 C。

BC66J 於 2007 年 12 月，理事會發布其對「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」（修正國際財務報導準則第 1 號及國際會計準則第 27 號）草案之修訂提案。回應者普遍支持所建議對國際財務報導準則第 1 號及國際會計準則第 27 號之修正，但不支持投資者如認列股利，須對該等投資進行減損測試。根據所收到之意見，理事會修訂其提案及所辨認之特定減損跡象，以限縮有關規定投資者如認列股利須對其投資進行減損測試之情況（見國際會計準則第 36 號第 12 段(h)）。理事會並將前述修正納入 2008 年 5 月所發布之「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」。

新成立母公司單獨財務報表中成本之衡量

BC66K 理事會於 2007 年收到詢問有關母公司透過成立一新企業作為其母公司，以改組其集團之結構，則應如何適用第 38 段(a)。新母公司以發行權益工具交換原母公司現有之權益工具，取得原母公司之控制。

BC66L 於此種形式之改組中，新集團與原集團之資產及負債，改組前與改組後相同。此外，原母公司業主對改組後新集團淨資產之絕對及相對權益，與其對改組前原集團淨資產之權益相同。而且，此種形式之改組涉及現存企業與其股東同意於其間成立一新母公司。對照之下，許多導致母子公司關係之交易或事件將改由原母公司之母公司發動，原母公司於集團結構中則被改列於新母公司之下。

BC66M 因此，理事會決議母公司以此特定方式成立一新母公司之有限情況下應適用第 38 段(a)之規定，新母公司應按改組日其所占原母公司單獨財務報表中權益之帳面金額來衡量其對原母公司投資之成本。理事會於 2007 年 12 月發布修正國際會計準則第 27 號之草案，建議增加前述規定。

BC66N 為回應所收到對該草案之意見，理事會修改草案內容（本準則第 38B 及 38C 段）以闡明若下列形式之改組符合修正內容所列特定條件，則適用此一規定：

- (a) 新母公司未取得原母公司全部權益工具之改組。例如，新母公司可能發行權益工具交換原母公司之普通股，但並未取得原母公司之特別股。此外，新母公司可能取得對原母公司之控制，但未取得原母公司全部之普通股。
- (b) 集團內中間母公司之成立，以及集團最終母公司之成立。
- (c) 非由母公司成立一新企業作為其母公司之改組。

BC66O 此外，理事會闡明本次修正之重點為對一項資產之衡量，該項資產為於新母公司單獨財務報表中新母公司對原母公司之投資。本次修正並不適用於原母公司或新母公司之單獨財務報表或合併財務報表中任何其他資產或負債之衡量。

BC66P 理事會納入「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」（2008 年 5 月發布）

所作之修正。

- BC66Q 理事會並未考量其他改組形式或更為廣泛之共同控制下交易之會計處理。故第 38B 及 38C 段之規定僅適用於符合該條文所列條件之改組。因此，理事會預期，企業對於不符合第 38B 及 38C 段所列條件之交易，將繼續依其會計政策處理該等交易。理事會規劃將於其共同控制下交易之計畫中，考量共同控制之定義及共同控制下企業合併之會計處理。

揭露 (2008 年修正)

- BC67 考量 2008 年之修正國際會計準則第 27 號，理事會討論是否需要增加額外之揭露。理事會決議應揭露對子公司喪失控制因而產生之利益或損失，包括於喪失控制之日按公允價值認列對前子公司之剩餘投資因而產生利益或損失之部分，以及該利益或損失認列於綜合損益表之單行項目。前述揭露將提供有關喪失對子公司控制對該報導期間結束日財務狀況及該報導期間績效影響之資訊。
- BC68 美國財務會計準則理事會 (FASB) 於企業合併計畫之第二階段仔細考量後決議，要求持有一家或多家部分擁有子公司之企業，應於合併財務報表附註中以附表方式揭露母公司對子公司所有權權益之變動 (未導致喪失控制) 對具控制能力權益之影響。
- BC69 於 2005 年之草案，理事會未建議要求上述揭露。理事會指出，國際財務報導準則已規定應於權益變動表或財務報表附註中提供該資訊。因為國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」規定，企業應於權益變動表中表達各權益組成部分期初及期末帳面金額間之調節表，單獨揭露各項變動。
- BC70 2005 年草案之許多回應者請求更明確揭露與非控制權益交易對母公司業主之權益之影響。因此，理事會決議與美國財務會計準則理事會 (FASB) 之揭露規定趨同，規定母公司與非控制權益間如有權益交易，母公司應於單獨附表中揭露該等交易對母公司業主之權益之影響。
- BC71 理事會瞭解部分使用者僅對與母公司業主有關之資訊感興趣。理事會預期所修訂國際會計準則第 27 號之表達及揭露規定，能符合該等使用者對資訊之需求。

過渡性規定 (2008 年修正)

- BC72 為提升企業間財務資訊之可比性，國際財務報導準則之修正通常須追溯適用。因此，基於追溯適用之效益超過其成本，理事會於 2005 年之草案中規定應追溯適用國際會計準則第 27 號之修正。惟於 2005 年之草案中理事會指出追溯適用於實務上不可行之兩種情況：

- (a) 發生於修正內容生效日前，母公司對子公司所有權權益增加之會計處理。因此，於修正內容生效日前母公司對子公司所有權權益之增加，無須調整相關會計處理。
- (b) 於修正內容生效日前，母公司對已喪失控制之前子公司投資之會計處理。因此，對前子公司投資之帳面金額不得調整至喪失控制當日之公允價值。此外，企業對於修正內容生效日前對子公司控制之喪失，不得重新計算任何控制喪失利益或損失。

BC73 理事會之結論為前述情況下，追溯適用該等修正內容之執行困難度與成本，超過提升財務資訊可比性之效益。因此，理事會決議規定推延適用該等修正內容。此外，理事會之結論為，闡明追溯適用該等修正內容係實務上不可行因而要求推延適用之規定，可減少執行成本並增進企業間之可比性。

BC74 部分回應者擔心過渡性規定對於所有權權益增加與減少之規定不同。其認為對非控制權益之減少採追溯適用將產生不合理之遵循成本，主要原因在於對非控制權益之增加係採推延適用，降低了可比性。理事會接受前述論點，並決議所有所有權權益之增加與減少皆採推延適用。此修訂之過渡性規定，意指所有權權益之增加與減少將採用相同之會計處理，且對財務報表之揭露與表達僅作有限度之修正。在過渡性規定下，先前交易之認列與衡量將不會改變。

BC75 對於回應者所提之實務疑慮，有關分配予非控制權益之損失如超過其於子公司之權益仍應分配（即使非控制權益因而成為虧損餘額）之規定，理事會亦決議採推延適用。

國際會計準則第 27 號反對意見

Tatsumi Yamada 對國際會計準則第 27 號（2003 年修訂）之反對意見

- DO1 Yamada 先生反對本準則，因其認為改變少數股權於合併資產負債表中之分類（亦即列示為權益之規定），不應作為改善計畫之一部分。其贊同少數股權不符合「財務報表編製及表達之架構」中負債之定義（如同結論基礎第 BC31 段所述），且現行將少數股權單獨列示於負債及母公司股東權益外之規定亦不適當。惟其不認為應於此階段改變現行之規定。其認為改變分類（將對現行合併實務造成廣泛之影響）前，理事會應綜合考量有關該改變之各種議題。該等議題包括考量合併財務報表之目的及自該目的所產生之會計程序。即使理事會已於第 BC27 段中敘明其結論，Yamada 先生認為除非已綜合考量相關之認列及衡量，才能對少數股權之分類作成決議。*
- DO2 傳統上，有關合併財務報表之目的有兩種觀點；此兩種觀點隱含於母公司觀點與經濟個體觀點中。Yamada 先生認為理事會於國際會計準則第 27 號對少數股權之分類作成決議前，應考量其目的，亦即考量應提供那些資訊及向誰提供。其認為理事會係採經濟個體觀點，但卻未充分考量該基本議題。
- DO3 企業合併計畫之第二階段正在討論有關分次取得，改善計畫中國際會計準則第 27 號定案時該討論仍未結束。理事會已初步決議，當母公司之所有權權益增加，母公司支付予少數股權之對價與母公司所取得所有權權益之帳面價值間之差額應認列為權益之一部分，此與現行實務將該差額認列為商譽金額之改變不同。當母公司之所有權權益減少但未喪失對子公司控制時，母公司收取之對價與母公司所移轉所有權權益之帳面價值間之差額亦應認列為權益之一部分，此與現行實務將該差額認列為利益或損失不同。Yamada 先生認為該討論已預先決定將少數股權分類為權益。此會計處理之改變係屬關鍵，其認為僅有在仔細考量前述兩種觀點之後果後，始能決議應由何觀點主導合併財務報表。其認為於企業合併計畫第二階段完成前，不應修正國際會計準則第 27 號有關少數股權之分類。

* 於 2008 年修正國際會計準則第 27 號時，刪除國際會計準則第 27 號（2003 年修訂）第 BC27 段。該內容如下：

理事會認知此決議對少數股權之認列及衡量將產生問題，但理事會之結論為所建議之表達與現行準則及「架構」一致，且相較於合併財務報表中表達為負債或母公司股東權益，提供更佳之可比性。理事會決議該認列及衡量之問題，應於企業合併計畫中討論。

Philippe Danjou、Jan Engström、Robert P Garnett、Gilbert Gélard 及 Tatsumi Yamada 對 2008 年 1 月發布之修正國際會計準則第 27 號 有關非控制權益及對子公司喪失控制之會計處理之反對意見

DO1 Danjou 先生、Engström 先生、Garnett 先生、Gélard 先生及 Yamada 先生反對 2008 年國際會計準則第 27 號之修正。

對子公司所有權權益變動之會計處理

DO2 Danjou 先生、Engström 先生、Gélard 先生及 Yamada 先生不贊同將母公司所取得之子公司非控制權益完全作為權益交易處理。

DO3 上述四位理事觀察到，為取得子公司額外之權益所支付之對價將於下列項目中反映該額外之權益：

- (a) 該日子公司淨資產之帳面金額；
- (b) 額外所取得之商譽；及
- (c) 自取得控制之日起，未認列之子公司淨資產（包含商譽）公允價值增加數。

DO4 本準則第 30 及 31 段規定該交易應作為權益交易處理，調整母公司與非控制權益之相對權益。因此，額外所取得之商譽及未認列之子公司淨資產公允價值增加數將自權益中減除。四位理事不認為此會計處理能忠實表達該交易之經濟實質。

DO5 四位理事認為於子公司中增加所有權權益可能為母公司提供額外之效益。儘管已取得對子公司之控制，較高比例之所有權權益可能增加對母公司之綜效，例如，透過符合公司法之法定門檻，可能給與該母公司對子公司之額外裁量權。若額外所有權權益係經由對該交易已充分瞭解並有成交意願者於正常交易中交換相等價值所取得，該等額外之利益應已反映於購買額外所有權權益之價款中。四位理事認為，母公司取得非控制權益應導致商譽之認列，該商譽按所支付之對價超過可歸屬予所取得額外權益之子公司淨資產帳面金額來衡量。四位理事認為，該金額亦包括自取得控制之日起，未認列之子公司淨資產公允價值增加數。然而，基於成本效益之考量，其認為該金額係額外所取得商譽之合理估計值。

DO6 為與「財務報表編製及表達之架構」一致，Danjou 先生、Gélard 先生及 Yamada 先生贊同應將非控制權益表達於集團之權益中，因為非控制權益非屬負債。惟其認為有關合併財務報表目的（亦即應提供那些資訊及向誰提供）及報導個體定義之爭議於概念層次中解決前，母公司與非控制權益間交易之會計處理不應與母公司取得其本身股份及減少權益之交易相同。依其觀點，非控制權益不應被視為與母公司業主之普通所有權權益相等。母公司業主與子公司非控制權益持有者，對集團之營運及淨資產所承擔之風險及享有之報酬並不相同，因為於子公司之所有權權益僅承擔及享有與該子公司相關之風險及報酬。

- DO7 此外，Danjou 先生及 Gélard 先生觀察到國際財務報導準則第 3 號「企業合併」(2008 年修訂)對企業合併中非控制權益之衡量提供了另一選項，按其占被收購者可辨認淨資產之比例而非其公允價值衡量。惟國際財務報導準則第 3 號(2008 年修訂)結論基礎第 BC207 段指出，非控制權益按公允價值衡量於概念上優於該替代衡量。此觀點隱含於取得控制之日可歸屬於非控制權益之商譽係一項資產，沒有任何理由可解釋於續後取得非控制權益時，該商譽不再作為資產。
- DO8 Garnett 先生不贊同對取得控制後對子公司所有權權益變動之會計處理(結論基礎第 BC41 至 BC52 段)。其認為將該等變動對母公司業主之影響清楚報導於財務報表中是重要的。
- DO9 Garnett 先生認為國際會計準則第 27 號之修正係採用經濟個體法，該方法將集團中之全部權益所有權視為同質。控制與非控制權益間之交易僅視為總權益所有權內之移轉，且不會認列該等交易之利益或損失。Garnett 先生觀察到非控制權益僅限定於特定子公司之權益請求權，而控制權益則受整個集團績效之影響。因此，合併財務報表除按經濟個體法之更廣泛觀點報導績效外，應以控制權益觀點(母公司個體觀點)報導績效。此隱含應認列所購買之額外商譽及處分母公司於子公司權益之利益或損失。
- DO10 若依 Garnett 先生之意見，不採用全部商譽法(見國際財務報導準則第 3 號反對意見第 DO7 至 DO10 段)，取得子公司額外權益將導致認列額外所購買之商譽，該商譽係按所支付之對價超過可歸屬於所取得額外權益之子公司淨資產帳面金額來衡量。
- DO11 Garnett 先生不贊同本準則第 31 段之規定，即部分處分母公司於子公司之所有權權益但未導致喪失控制，應調整非控制權益之帳面金額以反映母公司於子公司相對權益之變動。反之，其認為非控制權益之帳面金額應按其為取得額外權益所支付對價之公允價值予以調整。
- DO12 Garnett 先生亦認為提供母公司業主有關部分處分所持有子公司所造成影響之資訊係屬重要，該資訊包括所收取對價之公允價值與可歸屬於該處分部分之子公司淨資產帳面金額間之差額。

喪失控制

- DO13 Garnett 先生不贊同本準則第 34 段之規定，因為剩餘投資並非交易之一部分；該規定為若母公司喪失對子公司之控制，母公司應按公允價值衡量對前子公司之剩餘投資，並將該剩餘投資帳面金額與公允價值間之差異認列為利益或損失。對子公司喪失控制係導致不合併之重大經濟事件。惟該剩餘投資並未出售。依現行國際財務報導準則之規定，在成本法、備供出售及權益法下之投資利益或損失，僅有當投資出售(而非減損)時，始能認列為損益。Garnett 先生主張應將該剩餘投資按公允價值衡量所產生之影響，單獨認列為其他綜合損益之組成部分，而非認列

為損益。

將損失歸屬予非控制權益之會計處理

- DO14 Danjou 先生不贊同本準則第 28 段關於損失之歸屬，非控制權益並無限制之規定，即使非控制權益因而成為虧損餘額。
- DO15 在許多情況下，非控制權益並未承諾或未負有連帶義務須進行額外之投資以彌補子公司超額之損失，而由母公司投入額外之資本以資助子公司繼續營運，非控制權益因而被稀釋。前述情況下，第 28 段之修正將使非控制權益因而成為虧損餘額，並未忠實表達合併個體之權益。
- DO16 Danjou 先生認為如出現第 15 段所述之事實及情況，本準則不應禁止將超過合併子公司中非控制權益之損失分配予母公司。

Mary E Barth 及 Philippe Danjou 對 2008 年 5 月發布之「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」（修正國際財務報導準則第 1 號及國際會計準則第 27 號）之反對意見

- DO1 Barth 教授及 Danjou 先生投票反對「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」（修正國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」及國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」）之發布。其反對理由列示如下。
- DO2 上述兩位理事不贊同國際會計準則第 27 號第 38B 及 38C 段之規定：若改組符合該等條文所列條件且新母公司對原母公司之投資依國際會計準則第 27 號第 38 段 (a) 以成本衡量，則新母公司應按其所占原母公司改組日單獨財務報表中權益之帳面金額來衡量該成本。
- DO3 兩位理事瞭解，新母公司可能選擇適用國際會計準則第 27 號第 38 段 (b) 並依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之規定處理對原母公司之投資。惟該新母公司於後續期間將必須依國際會計準則第 39 號規定處理該投資，且相同種類之所有其他投資皆應依國際會計準則第 39 號之規定處理。
- DO4 兩位理事也瞭解，如同國際會計準則第 27 號之結論基礎第 BC66L 段所述，此種形式之改組與其他形式之改組不同，新集團與原集團之資產及負債，改組前與改組後係相同，且原母公司業主對原集團及新集團之淨資產，改組前與改組後亦相同。因此，於新母公司單獨財務報表能反映其在改組前集團地位之基礎下，按原帳面金額來衡量新母公司對原母公司投資之成本，可能最為適當。
- DO5 惟兩位理事認為，禁止新母公司對原母公司投資之成本按改組所發行股份之公允價值衡量並不適當。單獨財務報表之編製係反映該母公司為單獨法律個體（亦即不考量該企業可能為集團之一部分）。儘管該改組並不會改變集團之資產及負債且應不致於影響合併層級之會計處理，但從新母公司為單獨法律個體之觀點來看，其狀況已改變—其發行股份並取得以前沒有之投資。而且，在許多管轄區域，其商業法或公司治理法規要求企業按所取得股份對價之公允價值來衡量新發行之股份。
- DO6 兩位理事認為，新母公司對原母公司投資成本之適當衡量基礎，取決於理事會對單獨財務報表之看法。理事會正於其概念性架構計畫中之報導個體階段討論相關議題，並將於其共同控制下交易之計畫中繼續討論。因此，兩位理事認為，在相關議題於報導個體及共同控制下交易之計畫中尚未討論完成前，有關新母公司對原母公司之投資成本，理事會應允許新母公司選擇按其所占原母公司單獨財務報表中權益之帳面金額或其所發行權益工具之公允價值來衡量。

附錄

其他國際財務報導準則結論基礎之修正

本附錄包含對其他國際財務報導準則結論基礎之必要修正，以確保與修正之國際會計準則第 27 號及對其他國際財務報導準則之相關修正係一致。

* * * * *

2008 年修正之國際會計準則第 27 號於發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入 2008 年 1 月 10 日發布之國際會計準則第 21 號、第 28 號及第 31 號之結論基礎中，以及解釋公告第 7 號中。



國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」、國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」及國際會計準則第 31 號「合資權益」之施行指引

本指引附於國際會計準則第 27 號、國際會計準則第 28 號及國際會計準則第 31 號，但非屬其一部分。

潛在表決權之考量

簡介

- IG1 國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」（2008 年修正）第 14、15 及 19 段以及國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」第 8 及 9 段規定，企業應考量存在於目前可執行或可轉換之潛在表決權及其影響。前述條文亦規定應審查所有影響潛在表決權之事實及情況，但無須審查執行或轉換潛在表決權之管理階層意圖及財務能力。由於國際會計準則第 31 號「合資權益」第 3 段對聯合控制之定義繫於控制之定義，且該準則有關權益法之應用連結至國際會計準則第 28 號，故本指引亦與國際會計準則第 31 號攸關。

指引

- IG2 國際會計準則第 27 號第 4 段將控制定義為主導某一個體之財務及營運政策之權力，以從其活動中獲取利益。國際會計準則第 28 號第 2 段將重大影響定義為參與被投資者財務及營運政策決策之權力，但未控制該等政策。國際會計準則第 31 號第 3 段將聯合控制定義為合約同意分享對某項經濟活動之控制。前述之內容中，權力係指執行或影響某事之能力。因此，如企業目前有能力行使該項權力，該企業即具有控制、聯合控制或重大影響之能力，無論性質上該控制、聯合控制或重大影響係基於直接或間接證據。企業所持有目前可執行或可轉換之潛在表決權，提供此一能力。如潛在表決權缺乏經濟實質時（例如所設定之執行價格於任何可行之情境下皆無法執行或轉換），則行使權力之能力不存在。因此，潛在表決權僅有於實質上提供行使權力之能力，始予以考量。
- IG3 控制及重大影響亦分別出現於國際會計準則第 27 號第 13 段以及國際會計準則第 28 號第 6 及 7 段，該等條文包括對表決權之相對所有權之考量。國際會計準則第 31 號繫於國際會計準則第 27 號及國際會計準則第 28 號，之後提及國際會計準則第 27 號及國際會計準則第 28 號，應被理解為與國際會計準則第 31 號攸關。不過應記住聯合控制涉及合約約定分享控制，且該合約約定可能係關鍵決定因素。潛

在表決權（如股份買權及可轉換債務）能夠改變一企業對另一企業之表決權—若潛在表決權被執行或轉換，則具表決權普通股之相對所有權將改變。因此，只有在企業分別評估了國際會計準則第 27 號第 13 段以及國際會計準則第 28 號第 6 及 7 段中所列之所有因素，並且考量潛在表決權之存在及其影響後，始能決定控制（控制之定義僅允許單一企業對另一企業具有控制能力）及重大影響之存在。此外，企業應審查所有影響潛在表決權之事實及情況，但無須審查執行或轉換該等表決權之管理階層意圖及財務能力。管理階層之意圖不影響權力之存在，且企業執行或轉換潛在表決權之財務能力不易評估。

- IG4 企業於考量其目前可以執行或轉換之潛在表決權後，可能之初步結論為其控制或重大影響另一企業。惟若其他個體亦持有目前可執行或可轉換之潛在表決權時，則該企業可能未能控制或重大影響另一企業。因此，企業於決定其是否控制或重大影響另一企業時，應考量其本身及其他個體所持有目前可執行或可轉換之全部潛在表決權。例如，應考量全部之股份買權，不論係由企業本身或其他個體所持有。此外，國際會計準則第 27 號第 4 段對控制之定義僅允許單一企業對另一企業具有控制能力。因此，如兩家或多家企業皆持有重大表決權（實際及潛在），應再次評估國際會計準則第 27 號第 13 段所列之因素，以判斷何企業具有控制能力。
- IG5 依國際會計準則第 27 號編製合併財務報表時分配予母公司及非控制權益之比例，以及依國際會計準則第 28 號分配予投資者（採權益法處理其投資）之比例，僅以現有所有權權益為基礎來決定。分配比例之決定，應考量潛在表決權及其他衍生工具之最終執行而能於目前取得與所有權權益相關之經濟利益。
- IG6 在某些情況下，因交易之結果而使企業擁有一項現有所有權，該所有權實質上能為其帶來與所有權權益相關之經濟利益。於前述情況下，決定分配應考量該等潛在表決權及其他衍生工具之最終執行而能於目前為企業帶來經濟利益。
- IG7 國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」並不適用於子公司、關聯企業及聯合控制個體之權益，該等權益應分別依國際會計準則第 27 號、國際會計準則第 28 號及國際會計準則第 31 號之規定合併、採用權益法或比例合併。如包含潛在表決權之工具實質上目前能帶來與所有權權益相關之經濟利益，且採用前述方式之一處理該投資，則該工具不適用國際會計準則第 39 號之規定。於其他情況下，包含潛在表決權之工具應依國際會計準則第 39 號之規定處理。

釋例

- IG8 下列五個釋例各舉一種潛在表決權之情況為例。於適用國際會計準則第 27 號、國際會計準則第 28 號及國際會計準則第 31 號時，企業應考量所有情況。僅有於評估國際會計準則第 27 號、國際會計準則第 28 號及國際會計準則第 31 號中所列之其他因素後，始能決定控制、重大影響及聯合控制之存在。然而，就這些釋例之

目的而言，係假設前述之其他因素並不影響該決定，即使若評估該等因素後可能會影響該決定。

釋例 1：價外之選擇權

A 及 B 企業分別擁有 C 企業 80% 及 20% 有股東會表決權之普通股。A 企業將該權益之半數售予 D 企業，並向 D 企業購入買權，該買權於發行後可隨時以市價另加溢價執行，且 A 企業若執行，可取得其原先 80% 之所有權權益及表決權。

由於 A 企業現在可以執行該選擇權，雖然該選擇權為價外，但該買權係目前可執行且給予 A 企業繼續制定 C 企業營運及財務政策之權力。經考量潛在表決權之存在，以及國際會計準則第 27 號第 13 段所列之其他因素，應判斷係 A 企業控制 C 企業。

釋例 2：執行或轉換之可能性

A、B 及 C 企業分別擁有 D 企業 40%、30% 及 30% 有股東會表決權之普通股。A 企業亦擁有買權，該買權可隨時以標的股票之公允價值執行，且 A 企業若執行，則其將取得 D 企業額外 20% 之表決權並使 B 企業及 C 企業之權益各降至 20%。若執行該買權，A 企業將控制超過一半之表決權。經考量潛在表決權之存在，以及國際會計準則第 27 號第 13 段、國際會計準則第 28 號第 6 及 7 段所列之其他因素，應判斷係 A 企業控制 D 企業。

釋例 3：增加企業表決權或減少其他企業表決權之其他潛在權利

A、B 及 C 企業分別擁有 D 企業 25%、35% 及 40% 有股東會表決權之普通股。B 及 C 企業亦擁有認股權證，該權證可隨時以固定價格執行，且提供潛在表決權。A 企業擁有可隨時以名目金額購入前述認股權證之買權。A 企業若執行該買權，A 企業將有可能增加其於 D 企業之所有權權益，且其表決權將增加至 51%（並分別稀釋 B 企業及 C 企業之權益至 23% 及 26%）。

儘管 A 企業並未擁有該認股權證，但於評估控制時應納入考量，因為 B 及 C 企業目前可執行該認股權證。通常來說，若企業持有潛在表決權之所有權前必須採取某項行動（如購買或執行其他權利），則不應視為該企業持有該潛在表決權。惟該買權條款之設計係確保 A 企業之地位，故該認股權證實質上係 A 企業所持有。由於 A 企業目前可執行該買權及認股權證，該買權及認股權證之組合將給予 A 企業制定 D 企業營運及財務政策之權力。再考量國際會計準則第 27 號第 13 段、國際會計準則第 28 號第 6 及 7 段所列之其他因素，應判斷係 A 企業控制 D 企業，而非 B 或 C 企業控制 D 企業。

釋例 4：管理階層意圖

A、B 及 C 企業分別擁有 D 企業 33% 有股東會表決權之普通股。A、B 及 C 企業

並分別有權指派 D 企業董事會中之兩席董事。A 企業亦擁有買權，該買權可隨時以固定價格執行，且 A 企業若執行，則其將取得 D 企業全部有表決權股份。A 企業之管理階層並不意圖執行該買權，即使 B 及 C 企業之表決方式與 A 企業不同。經考量潛在表決權之存在，以及國際會計準則第 27 號第 13 段、國際會計準則第 28 號第 6 及 7 段所列之其他因素，應判斷係 A 企業控制 D 企業。A 企業管理階層意圖並不影響前述評估。

釋例 5：財務能力

A 及 B 企業分別擁有 C 企業 55% 及 45% 有股東會表決權之普通股。B 企業亦持有可轉換為 C 企業普通股之債務工具。該債務工具可隨時轉換，惟轉換價格相對於 B 企業淨資產而言係屬重大，故 B 企業若執行須籌措額外資金以支付價款。轉換後 B 企業將持有 70% 之表決權而 A 企業之權益將降至 30%。

儘管該債務工具之轉換價格很高，但該工具係目前可轉換，且該轉換特性給予 B 企業制定 C 企業營運及財務政策之權力。經考量潛在表決權之存在，以及國際會計準則第 27 號第 13 段所列之其他因素，應判斷係 B 企業控制 C 企業，而非 A 企業控制 C 企業。B 企業支付轉換價格之財務能力不影響前述評估。

附錄

其他國際財務報導準則指引之修正

本附錄包含對其他國際財務報導準則指引之必要修正，以確保與修正之國際會計準則第 27 號及對其他國際財務報導準則之相關修正一致。於修正之條文中，新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

* * * * *

2008 年修正之國際會計準則第 27 號於發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入 2008 年 1 月 10 日發布之國際財務報導準則第 1 號、第 5 號及國際會計準則第 1 號之施行指引，以及國際會計準則第 7 號所附之附錄中。

對照表

本表係列示被取代之國際會計準則第 27 號與修正之國際會計準則第 27 號間內容之對照。若條文規範之議題，即使其指引不同，仍視為可相互對照。

被取代之國際會計準則第 27 號之條文	修正之國際會計準則第 27 號之條文	被取代之國際會計準則第 27 號之條文	修正之國際會計準則第 27 號之條文	被取代之國際會計準則第 27 號之條文	修正之國際會計準則第 27 號之條文
1	1	17	無	33	27
2	2	18	無	34	28
3	3	19	16	35	28
4	4	20	17	36	29
5	5	21	32	37	38
6	6	22	18	38	39
7	7	23	19	39	40
8	8	24	20	40	41
9	9	25	21	41	42
10	10	26	22	42	43
11	11	27	23	43	44
12	12	28	24	44	46
13	13	29	25	45	無
14	14	30	26	無	30、31、 33—35、 38A—38C、 45—45C
15	15	31	36		
16	無	32	37		

2008 年 1 月所作之主要修正如下：

- 以**非控制權益**（新定義）之用語取代**少數股權**之用語。
- 企業應將綜合損益總額歸屬予母公司業主及非控制權益，即使非控制權益因而成為虧損餘額。前一版規定超額之損失應分配予母公司業主，除非非控制權益負有連帶義務且能夠進行額外之投資以彌補虧損。
- 新增規定明定母公司對子公司所有權權益之變動，未導致喪失控制者，應作為權益交易處理。前一版對該等交易未作規範。
- 新增規定明定如何衡量對子公司喪失控制時產生之利益或損失。該等利益或損失應認

列為損益。對前子公司之剩餘投資應按喪失控制當日之公允價值衡量。前一版規定對前子公司之剩餘投資，其帳面金額應視為金融資產依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之原始衡量成本。

本次修正亦改變國際會計準則第 27 號之結構，更動了準則中部分條文之順序。條文已重新編號俾便於閱讀。