

國際會計準則第 27 號 (2012 年版)

正 體 中 文 版 草 案

單 獨 財 務 報 表

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 101 年 9 月 25 日  
前，將意見以電子郵件方式寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto: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

## 單獨財務報表

(2012 年版)

### A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯

## 國際會計準則第 27 號

### 單獨財務報表

國際會計準則理事會 (IASB) 2001 年 4 月採用國際會計準則委員會 (IASC) 原於 1989 年 4 月所發布之國際會計準則第 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」，作為其技術性計畫原始議程之一部分。此修訂之國際會計準則第 27 號亦納入包含於二號相關解釋 (解釋公告第 12 號「合併：特殊目的個體」及解釋公告第 33 號「合併與權益法：潛在表決權及所有權權益分攤」) 之指引。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2008 年 1 月修正國際會計準則第 27 號，以闡述對非控制權益及對子公司喪失控制之會計處理，作為企業合併計畫之一部分。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2011 年 5 月發布修訂之國際會計準則第 27 號，並更名為「單獨財務報表」。國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」闡述控制之原則及與編製合併財務報表有關之規定。

其他國際財務報導準則已針對國際會計準則第 27 號作些微之配套修正。包括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)、國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年 9 月修訂)、「國際財務報導準則之改善」(2008 年 5 月發布) 及國際財務報導準則第 9 號「金融工具」(2009 年 11 月及 2010 年 10 月發布)。

## 目錄

	段 次
簡介	IN1 – IN2
<b>國際會計準則第 27 號 單獨財務報表</b>	
目的	1
範圍	2
定義	4
單獨財務報表之編製	9
揭露	15
生效日及過渡規定	18
提及之國際財務報導準則第 9 號	19
國際會計準則第 27 號 (2008 年) 之撤銷	20

下列隨附文件請見本版 B 部分

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 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

對照表



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

## 簡介

- IN1 國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」包含當企業編製單獨財務報表時，對投資子公司、合資或關聯企業之會計及揭露規定。本準則規定編製單獨財務報表之企業應按成本或依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定處理該等投資。
- IN2 本準則於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間生效，並得提前適用。

# 國際會計準則第 27 號

## 單獨財務報表

### 目的

---

- 1 本準則之目的係訂定當企業編製單獨財務報表時，對投資子公司、合資及關聯企業之會計及揭露規定。

### 範圍

---

- 2 當企業選擇或依當地法令規定提出單獨財務報表時，其對投資子公司、合資及關聯企業之會計處理，應適用本準則。
- 3 本準則未強制規定那些企業應編製單獨財務報表。如企業編製遵循國際財務報導準則之單獨財務報表，應適用本準則。

### 定義

---

- 4 本準則用語定義如下：

合併財務報表係指集團之財務報表，於其中將母公司及其子公司之資產、負債、權益、收益、費損及現金流量以如同屬單一經濟個體者表達。

單獨財務報表係指由母公司（即對子公司具有控制之投資者）或由對被投資者擁有聯合控制或重大影響之投資者所提出之財務報表，其投資係按成本或依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定處理者。

- 5 下列用語係定義於國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」附錄 A、國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」附錄 A 及國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」：

- 關聯企業
- 對被投資者之控制
- 集團
- 聯合控制
- 合資



- 合資者
  - 母公司
  - 重大影響
  - 子公司。
- 6 單獨財務報表係指除合併財務報表及對投資關聯企業或合資採用權益法處理之財務報表外，另行提出之財務報表（除第 8 段列示之情況外）。單獨財務報表無須附加或隨附於該等財務報表。
- 7 採用權益法之財務報表並非單獨財務報表。同樣地，企業如無子公司、關聯企業或對合資之合資者權益，其財務報表亦非單獨財務報表。
- 8 企業如依國際財務報導準則第 10 號第 4 段(a)之規定豁免編製合併財務報表，或依國際會計準則 28 號（2011 年修正）第 17 段之規定豁免採權益法時，得以單獨財務報表作為其唯一財務報表。

## **單獨財務報表之編製**

---

- 9 除第 10 段之規定外，單獨財務報表應依所有適用之國際財務報導準則編製。
- 10 企業編製單獨財務報表時，對投資子公司、合資及關聯企業之會計處理，應依下列方式之一：
- (a) 按成本，或
  - (b) 依國際財務報導準則第 9 號之規定。
- 企業對每一投資種類應適用相同之會計處理。如按成本處理之投資被分類為待出售（或包括於分類為待出售之處分群組中），則該等投資應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」之規定處理。投資之衡量依國際財務報導準則第 9 號規定處理者，在此等情況下其會計處理不變。
- 11 依國際會計準則第 28 號（2011 年修正）第 18 段之規定，企業如選擇依國際財務報導準則第 9 號之規定透過損益按公允價值衡量其對關聯企業或合資之投資，亦應於其單獨財務報表中按相同方式處理該等投資。
- 12 企業應於其收取子公司、合資或關聯企業股利之權利確立時，將股利認列於其單獨財務報表之損益中。
- 13 母公司透過成立一新個體作為其母公司，以改組其集團之結構，若其方式符合下列條件：



- (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) 改組前與改組後當下，新集團與原集團之資產及負債相同；及
- (c) 改組前與改組後當下，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 10 段(a)處理，則新母公司應按改組日其所享有原母公司單獨財務報表中權益份額之帳面金額衡量其成本。

- 14 同樣地，非母公司之個體可能透過符合第 13 段條件之方式，成立一新個體作為其母公司。第 13 段之規定同樣適用於該改組。於該等情況中，對前述「原母公司」與「原集團」之引述係指「原個體」。

## 揭露

- 15 企業於其單獨財務報表提供揭露（包括第 16 及 17 段之規定）時，應採用所有適用之國際財務報導準則。

- 16 當母公司依國際財務報導準則第 10 號第 4 段(a)之規定選擇不編製合併財務報表而編製單獨財務報表時，應於該等單獨財務報表中揭露：

- (a) 該等財務報表係單獨財務報表之事實；已行使豁免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合併財務報表供大眾使用之企業名稱及主要營業場所（及公司註冊之國家，若不同時）；以及可取得前述合併財務報表之地址。
- (b) 對子公司、合資及關聯企業之重大投資明細表，包括：
  - (i) 該等被投資者之名稱。
  - (ii) 該等被投資者之主要營業場所（及公司註冊之國家，若不同時）。
  - (iii) 所持有之對該等被投資者所有權權益比例（及其表決權比例，若不同時）。
- (c) 處理上述(b)列示之投資所採用方法之說明。

- 17 當母公司（非屬第 16 段涵蓋範圍者）或對被投資者擁有聯合控制或重大影響之投資者編製單獨財務報表時，母公司或投資者應指明財務報表究係依國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號或國際會計準則第 28 號（2011 年修正）之規定所編製。母公司或投資者亦應於其單獨財務報表中揭露：

- (a) 該等報表係單獨財務報表之事實，以及編製該等報表之理由（若非法令要求

編製)。

(b) 對子公司、合資及關聯企業之重大投資明細表，包括：

(i) 該等被投資者之名稱。

(ii) 該等被投資者之主要營業場所 (及公司註冊之國家，若不同時)。

(iii) 所持有之對該等被投資者所有權權益比例 (及其表決權比例，若不同時)。

(c) 處理上述(b)列示之投資所採用方法之說明。

母公司或投資者亦應指明財務報表究係依國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號或國際會計準則第 28 號 (2011 年修正) 之規定所編製。

## 生效日及過渡規定

18 企業應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用本準則，並得提前適用。企業若提前適用本準則，應揭露該事實，且應同時適用國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號、國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」及國際會計準則第 28 號 (2011 年修正)。

## 提及之國際財務報導準則第 9 號

19 若企業適用本準則，但尚未適用國際財務報導準則第 9 號，則對於本準則所有提及之國際財務報導準則第 9 號，應解讀為提及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」。

## 國際會計準則第 27 號 (2008 年) 之撤銷

20 本準則與國際財務報導準則第 10 號同時發布。此兩國際財務報導準則共同取代國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」(2008 年修正)。

# 國際會計準則第 27 號

## 單獨財務報表

(2012 年版)

### B 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯

# 國際會計準則第 27 號

## 單獨財務報表

國際會計準則第 27 號之內容 (不含隨附文件) 已包含於本版之 A 部分。本準則之生效日為 2013 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

**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 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**

**對照表**

## 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，其有關合併財務報表之反對意見列示於國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」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 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「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 年發布國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」及 2008 年修正國際會計準則第 27 號與 2011 年再次修正，於制定過程中所作之考量。個別理事對某些因素給予比其他因素較大之權重。除另有說明外，以下對國際會計準則第 27 號之引述係指本準則之先前版本。
- BC2 2011 年國際會計準則第 27 號之修正係由理事會之合併報表計畫所產生。一新國際財務報導準則—國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」闡述控制之原則及與編製合併財務報表有關之規定。因而，國際會計準則第 27 號目前僅包含與單獨財務報表有關之規定。此種改變反映於本準則之修正後名稱—「單獨財務報表」。
- BC3 在核准 2011 年國際財務報導準則第 10 號之發布時，理事會亦核准對國際會計準則第 27 號之配套修正 (將所有與合併財務報表有關之規定自本準則中刪除)。
- BC4 同時，理事會將國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」及國際會計準則第 31 號「合資權益」有關單獨財務報表之規定移至國際會計準則第 27 號。該等規定係於本準則第 6 至 8 段中。考量到資料被刪除或重置之範圍，為求清楚起見，理事會決議對修正之國際會計準則第 27 號各段重新編號。本準則之定義及用語亦予更新，以與國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」、國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」及國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之規定一致。
- BC5 於 2003 年發布時，國際會計準則第 27 號隨附一結論基礎，彙總當時所組成之理事會於達成結論過程中所作之考量。該結論基礎後續被更新以反映對該準則之修正。
- BC6 本結論基礎目前僅包括理事會對單獨財務報表之考量。交互索引已據以更新，並作小幅必要之編輯變動。論及合併財務報表之各段已適當地移至國際財務報導準則第 10 號結論基礎中。

## 非公開發行個體可援用之合併豁免

- BC7 理事會決議，母公司如符合國際財務報導準則第 10 號第 4 段(a)之豁免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、合資權益之合資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工具投資之會計處理與由母公司控制之經濟個體之會計處理予以區分。對於前者，理事會決議每一投資種類之會計處理應一致。

- BC8 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豁免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。

## 單獨財務報表中投資子公司、合資及關聯企業之衡量 (2003 年修訂及 2008 年修正)

- BC9 國際會計準則第 27 號 (理事會之前身於 2000 年修訂) 允許企業於母公司之單獨財務報表中，可按三種方式之任一方式衡量對子公司之投資。此三種方式為按成本、採用權益法或依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」<sup>1</sup>作為備供出售金融資產<sup>2</sup>。國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」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「合資權益」述及，該準則並未表明於合資者之單獨財務報表中對合資權益，應按何種特定會計處理較佳。惟於 2003 年，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，並刪除權益法作為衡量選項之一。
- BC10 即使權益法可提供使用者類似來自合併報表所獲得之損益資訊，理事會注意到該資訊已反映於投資者之合併或個別財務報表中，故無須於權益法投資者之單獨財務報表提供予使用者。單獨財務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<sup>3</sup>) 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。
- BC11 作為 2007 年開始之年度改善計畫之一部分，理事會發現一項與國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」明顯不一致之處。該不一致與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 號分類為待出售有關。第 10 段規定，編製單獨財務報表之企業

<sup>1</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

<sup>2</sup> 2009 年 11 月發布且 2010 年 10 月修正之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」，刪除備供出售金融資產之種類。

<sup>3</sup> 理事會於 2011 年 5 月發布國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」，該準則包含衡量公允價值之規定。



對分類為待出售 (或包括於分類為待出售之處分群組中) 之投資若按成本衡量時, 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。

BC12 國際財務報導準則第 5 號之結論基礎第 BC13 段解釋, 理事會決議非流動資產僅於「(i)其已按公允價值列報且公允價值變動認列為損益或(ii)難以決定其公允價值減出售成本之金額」<sup>4</sup>時, 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, 理事會瞭解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認列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。

BC13 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 10 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、合資或關聯企業取得之股利

BC14 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保留盈餘者, 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。

BC15 重述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 C 提供了相關豁免)。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。在某些情況下, 重述耗時且困難。而在其他情況下, 重述係不可行 (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)。

BC16 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, 於取得日得免重述子公司保留盈餘之豁免。

BC17 理事會於考量上述草案之回應時, 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。惟前一版國際會計準則第 27 號之用語於部分轄區造成問

<sup>4</sup> 理事會於 2011 年 5 月發布國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」, 該準則包含衡量公允價值之規定。

題，因其明文規定以保留盈餘作為評估之方法。理事會決議，解決前述議題之最佳方式為刪除成本法之定義。

- BC18 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、合資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相關投資之一方法，此規定已自國際財務報導準則刪除。
- BC19 刪除成本法之定義可能導致投資者於單獨財務報表中高估對子公司、合資或關聯企業之投資，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「資產減損」之規定進行減損測試。
- BC20 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」。

## 新母公司於單獨財務報表中對成本之衡量

- BC21 理事會於 2007 年收到詢問有關母公司透過成立一新個體作為其母公司，以改組其集團之結構，應如何適用第 10 段(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。
- BC22 於此種形式之改組中，改組前與改組後當下，新集團與原集團之資產及負債相同。此外，一旦改組後原母公司業主對新集團淨資產之相對及絕對權益，與改組前其對原集團淨資產之權益相同。最後，此種形式之改組涉及現存個體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項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。
- BC23 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 10 段(a)之規定，新母公司應按改組日其所享有原母公司單獨財務報表中權益項目之份額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。
- BC24 為回應所收到回應者對該草案之意見，理事會修改草案內容（第 13 及 14 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，以及集團中新的最終母公司之成立。

(c) 非由母公司成立一新個體作為其母公司之改組。

BC25 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對任何其他資產或負債之衡量。

BC26 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。

BC27 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 13 及 14 段之規定僅適用於符合各該段所列條件之改組。因此，理事會預期，企業對於不符合第 13 及 14 段所列條件之交易，將繼續依其會計政策處理該等交易。理事會規劃將於共同控制下交易之未來計畫中，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 (2011 年修正)

BC28 國際會計準則第 27 號於 2011 年修正時，理事會闡明編製單獨財務報表之企業所需之揭露，以使該企業須揭露其重大投資之子公司、合資及關聯企業之主要營業場所 (及公司註冊之國家，若不同時) 及遵循國際財務報導準則編製合併報表之母公司之前述資訊 (若適用時)。國際會計準則第 27 號 (2008 年修正) 先前已規定須揭露此等企業之公司註冊或所在之國家。此揭露規定之闡述與同樣規定應揭露主要營業場所及公司註冊之國家之其他國際財務報導準則 (例如，國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」) 之規定更為一致。

## 生效日 (2011 年修正)

BC29 理事會決議將本準則之生效日設定為與國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 28 號 (2011 年修正) 之生效日一致。於制定此決策時，理事會注意到此五號國際財務報導準則均為處理報導個體與其他個體間特殊關係 (亦即當報導個體對另一個體有控制或聯合控制、或有重大影響時) 之評估及相關會計與揭露之規定。因此，理事會作出結論，適用國際會計準則第 27 號而未同時適用其他四號國際財務報導準則時，可能導致不必要之混淆。

BC30 理事會通常將生效日訂於發布一國際財務報導準則後之十二至十八個月間。於決定此五號國際財務報導準則之生效日時，理事會考量下列因素：

- (a) 許多國家翻譯並將強制性規定落法所需之時間。
- (b) 合併報表之計畫係與於 2007 年開始之全球金融危機有關，且係由理事會為回應二十國集團 (G20) 之領導者、金融穩定理事會、財務報表使用者、主管機關及其他各界對改善企業「資產負債表外」活動之會計及揭露之緊急要求而加速完成。
- (c) 所收到回應者對 2010 年 10 月發布之「生效日及過渡方法」(為關於 2011 年將發布之國際財務報導準則之施行成本、生效日及過渡規定) 徵求意見函之意見。大多數回應者未將合併報表與聯合協議之國際財務報導準則視為具有高度影響(就施行所需之時間與資源而言)。此外，僅有少數回應者表示，該等國際財務報導準則之生效日應與 2011 年將發布之其他國際財務報導準則之生效日一致。

BC31 考量此等因素，理事會決議要求企業應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用此五號國際財務報導準則。

BC32 徵求意見函之多數回應者支持提前適用 2011 年將發布之國際財務報導準則。回應者強調，提前適用對 2011 年及 2012 年首次採用者而言特別重要。為避免財務報表間缺乏可比性，且基於第 BC29 段所提使理事會作出為所有五號國際財務報導準則設定相同生效日之決定之理由，理事會被此等論點說服，並決議企業得提前適用國際會計準則第 27 號，但僅限於企業將國際會計準則第 27 號與其他國際財務報導準則(即國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 28 號(2011 年修正)) 併同適用。即使企業應同時適用此五號國際財務報導準則，理事會注意到，若提前適用國際財務報導準則第 12 號中之任何揭露規定將使使用者對企業與其他個體間之關係更加了解，則企業不應被妨礙提前提供國際財務報導準則第 12 號所要求之任何資訊。



## 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

交互索引已配合更新。

- 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 13 及 14 段之**規定**：若改組符合各該段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 10 段(a)以成本衡量，則新母公司應按其所享有原母公司改組日單獨財務報表中權益項目份額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 10 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 號之規定處理該投資，且相同種類之所有其他投資皆應依國際會計準則第 39 號<sup>5</sup>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 BC23 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，改組前與改組後當下係相同，且原母公司業主對新集團及原集團之淨資產，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，在許多轄區，其商業法或公司治法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

<sup>5</sup> 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有項目。

原母公司之投資成本，理事會應允許新母公司選擇按其所享有原母公司單獨財務報表中權益項目份額之帳面金額或其所發行權益工具之公允價值來衡量。

## 對照表

本表係列示國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」(被取代之國際會計準則第 27 號)與國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」(「修正之國際會計準則第 27 號」)間內容之對照。國際會計準則第 27 號之被取代版之部分規定已納入國際財務報導準則第 10 號及國際財務報導準則第 12 號；本表亦列示該等段次之對照。若各段規範之議題大致相同，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 段次	修正之國際會計準則第 27 號 段次	國際財務報導準則第 10 號 段次	國際財務報導準則第 12 號 段次
1		1	
2		3	
3	2		
4	4, 5	附錄A	
5			
6-8	6-8		
9		1, 2	
10		4(a)	
11			
12		附錄A	
13		7	
14		B47	
15		B48, B49	
16, 17			
18		B86	
19		B89	
20, 21		B86(c)	
22, 23		B92, B93	
24		19	
25, 26		B87, B88	
27		22	

被取代之國際會計準則第 27 號 段次	修正之國際會計準則第 27 號 段次	國際財務報導準則第 10 號 段次	國際財務報導準則第 12 號 段次
28, 29		B94, B95	
30		23	
31		B96	
32		B83	
33–35		B97–B99	
36		25(b)	
37		25(b)	
38	10		
38A–38C	12–14		
39	3		
40	11		
41			10–19
42, 43	16, 17		
44–45E	18		
46	20		
無	1, 9, 15, 19		

2011 年 5 月所作之主要變動係以國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」取代國際會計準則第 27 號之合併報表規定。僅編製單獨財務報表之會計及揭露規定仍保留於國際會計準則第 27 號中；本準則因此重新命名為「單獨財務報表」。