

國際財務報導準則第 12 號 (2013 年版)

正 體 中 文 版 草 案

對其他個體之權益之揭露

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 102 年 7 月 15 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 臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

國際財務報導準則第 12 號

對其他個體之權益之揭露

(2013 年版)

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

臺灣財務報導準則委員會 翻譯

國際財務報導準則第 12 號

對其他個體之權益之揭露

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2011 年 5 月發布國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」。國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」取代國際會計準則第 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」中之揭露規定。

2012 年 6 月發布之「合併財務報表、聯合協議及對其他個體之權益之揭露：過渡指引」(國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號及國際財務報導準則第 12 號之修正)，修正國際財務報導準則第 12 號。此等修正對國際財務報導準則第 12 號中之過渡規定提供額外放寬，限於僅對首次適用國際財務報導準則第 12 號之前一年度期間，列報調整後比較資訊。再者，對於與未納入合併報表之結構型個體相關之揭露，該修正移除於國際財務報導準則第 12 號第一次適用前之期間列報比較資訊之規定。

目錄

	段 次
簡介	IN1
國際財務報導準則第 12 號 對其他個體之權益之揭露	
目的	1
符合目的	2
範圍	5
重大判斷與假設	7
對子公司之權益	10
非控制權益對集團活動與現金流量所擁有之權益	12
重大限制之性質與範圍	13
與企業對納入合併報表之結構型個體之權益相關之風險之性質	14
母公司對子公司之所有權權益變動未導致喪失控制時之後果	18
於報導期間喪失對子公司控制時之後果	19
對聯合協議與關聯企業之權益	20
企業對聯合協議及關聯企業之權益之性質、範圍及財務影響	21
與企業對合資及關聯企業之權益相關之風險	23
對未納入合併報表之結構型個體之權益	24
權益之性質	26
風險之性質	29
附錄	
A 用語定義	
B 應用指引	
C 生效日及過渡規定	
D 其他國際財務報導準則之修正	

下列隨附文件請見本版 B 部分



**理事會對 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 12 號之核准
理事會對 2012 年 6 月發布之「合併財務報表、聯合協議及對
其他個體之權益之揭露：過渡指引」(國際財務報導準則第 10
號、國際財務報導準則第 11 號及國際財務報導準則第 12 號之
修正)之核准**

結論基礎

國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」內容由第 1 至 31 段及附錄 A 至 D 組成。各段均具同等效力，以**粗體**標示者係主要原則。附錄 A 所定義之用語於本國際財務報導準則首次出現時，係以*斜體*標示；其他用語定義則列於國際財務報導準則用語彙編中。閱讀國際財務報導準則第 12 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報導之觀念架構」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。

簡介

- IN1 國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」適用於擁有子公司、聯合協議、關聯企業或未納入合併報表之結構型個體之權益之企業。
- IN2 本國際財務報導準則對 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間生效，並得提前適用。

發布本國際財務報導準則之理由

- IN3 財務報表使用者一致要求改善報導企業對其他個體之權益之揭露，以協助辨認報導企業可獲得之損益及現金流量，並決定對報導企業之現時或未來投資之價值。
- IN4 前述財務報表使用者強調其需要有關納入合併報表之子公司及未納入合併報表但與該企業有特殊關係之聯合協議與關聯企業之權益之較佳資訊。
- IN5 2007 年開始之全球金融危機亦突顯出報導企業因參與結構型個體（包括由其發起者）而暴露之風險缺乏透明度。
- IN6 為回應自使用者及其他人（包括二十國集團（G20）領袖及金融穩定理事會）獲取之意見，理事會決定於國際財務報導準則第 12 號中處理當報導企業與其他個體具有特殊關係時，此報導企業對其他個體之權益之所需改善之揭露。
- IN7 理事會辨識出一機會，以將對子公司、聯合協議、關聯企業及未納入合併報表之結構型個體之揭露規定進行整合並使其一致，且將該等規定表達於單一國際財務報導準則。理事會觀察到國際會計準則第 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」與國際會計準則第 31 號「合資權益」之揭露規定多所重疊。此外，許多意見指出對未納入合併報表之結構型個體之權益之揭露規定不應列於合併報表準則中。因此，理事會決議對其他個體之權益制定一項整合之揭露準則將使子公司、合資、關聯企業及未納入合併報表之結構型個體之揭露規定更易於了解與適用。

本國際財務報導準則之主要特性

- IN8 本國際財務報導準則規定企業應揭露資訊，俾使財務報表使用者能評估：
- (a) 企業對其他個體之權益之性質與相關風險；及
 - (b) 該等權益對企業財務狀況、財務績效與現金流量之影響。

一般規定

- IN9 本國際財務報導準則建立之揭露目的為企業揭露之資訊應使財務報表使用者能
- (a) 了解：
- (i) 於判定該企業對另一個體或協議之權益之性質（即控制、聯合控制或重大影響）及判定其擁有權益之聯合協議之類型時，所作之重大判斷與假設（及該等判斷及假設之變動）；及
 - (ii) 非控制權益對集團活動與現金流量所擁有之權益；及
- (b) 評估：
- (i) 企業取得或使用集團資產及清償集團負債之能力所受重大限制之性質與範圍；
 - (ii) 與企業對納入合併報表之結構型個體之權益相關之風險之性質及變動；
 - (iii) 企業對未納入合併報表之結構型個體之權益之性質與範圍，及與該等權益相關之風險之性質及變動；
 - (iv) 企業對聯合協議與關聯企業之權益之性質、範圍及財務影響，及與該等權益有關之風險之性質；
 - (v) 母公司對子公司之所有權權益變動未導致喪失控制時之後果；
 - (vi) 於報導期間喪失對子公司控制時之後果。
- IN10 本國際財務報導準則規定企業必須提供之最低揭露。若本國際財務報導準則規定之最低揭露不足以符合揭露目的，企業應揭露任何必要之額外資訊以符合該目的。
- IN11 本國際財務報導準則規定企業應考量為滿足揭露目的所須揭露之詳細程度及對本國際財務報導準則之每一規定所強調之程度。企業應彙總或細分揭露，俾使有用資訊不致因包含大量不重大之細節或因彙總具不同特性之項目而模糊。
- IN12 2012 年 10 月發布之「投資個體」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 27 號之修正）於國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」中引進應將所有子公司納入合併報表之原則之例外規定。該修正定義投資個體，並規定母公司為投資個體者，應依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（或國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」，若國際財務報導準則第 9 號尚未採用）之規定透過損益按公允價值衡量其特定投資子公司，而非將該等子公司納入母公司之合併及單獨財務報表中。因此，該修正亦於本國際財務報導準則與國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」中引進對投資個體之新揭露規定。

國際財務報導準則第 12 號

對其他個體之權益之揭露

目的

- 1 本國際財務報導準則之目的係規定企業應揭露資訊，俾使其財務報表使用者能評估：
- (a) 企業對其他個體之權益之性質與相關風險；及
 - (b) 該等權益對企業財務狀況、財務績效與現金流量之影響。

符合目的

- 2 為符合第 1 段之目的，企業應揭露：
- (a) 於判定下列事項時，所作之重大判斷與假設：
 - (i) 該企業對另一個體或協議之權益之性質；
 - (ii) 其擁有權益之聯合協議之類型（第 7 至 9 段）；
 - (iii) （若適用時）其符合投資個體之定義（第 9A 段）；及
 - (b) 有關其對下列各項之權益之資訊：
 - (i) 子公司（第 10 至 19 段）；
 - (ii) 聯合協議及關聯企業（第 20 至 23 段）；及
 - (iii) 未被該企業控制之結構型個體（未納入合併報表之結構型個體）（第 24 至 31 段）。
- 3 若本國際財務報導準則規定之揭露（連同其他國際財務報導準則規定之揭露）不符合第 1 段之目的，企業應揭露任何必要之額外資訊以符合該目的。
- 4 企業應考量為滿足揭露目的所須揭露之詳細程度及對本國際財務報導準則之每一規定所強調之程度。企業應彙總或細分揭露，俾使有用資訊不致因包含大量不重大之細節或因彙總具不同特性之項目而模糊。（見第 B2 至 B6 段）

範圍

- 5 本國際財務報導準則應適用於擁有下列任一項之權益之企業：
- (a) 子公司
 - (b) 聯合協議 (即聯合營運或合資)
 - (c) 關聯企業
 - (d) 未納入合併報表之結構型個體。
- 6 本國際財務報導準則不適用於：
- (a) 適用國際會計準則第 19 號「員工福利」之退職後給付計畫或其他長期員工給付計畫。
 - (b) 適用國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」之企業單獨財務報表。惟若企業擁有未納入合併報表之結構型個體之權益並編製單獨財務報表作為其唯一財務報表，則於編製該等單獨財務報表時，應適用第 24 至 31 段之規定。
 - (c) 參與聯合協議但對其不具聯合控制之企業所持有對該協議之權益，除非該權益導致對協議具有重大影響或該權益為對結構型個體之權益。
 - (d) 對另一個體之權益而依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定處理者。惟下列應適用本國際財務報導準則：
 - (i) 當該權益為對關聯企業或合資之權益，依國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之規定透過損益按公允價值衡量者；或
 - (ii) 當該權益為對未納入合併報表之結構型個體之權益。

重大判斷與假設

- 7 企業應揭露於判定下列事項時所作之有關重大判斷與假設 (及該等判斷及假設之變動) 之資訊：
- (a) 其擁有對另一個體 (亦即國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」第 5 及 6 段所述之被投資者) 之控制；
 - (b) 其對協議具有聯合控制或對另一個體具有重大影響；及
 - (c) 當聯合協議係透過單獨載具所建構時，該聯合協議之類型 (即聯合營運或合資)。

- 8 依第 7 段之規定揭露之重大判斷與假設，包括當事實及情況改變，以致企業對於是否具有控制、聯合控制或重大影響之結論於報導期間發生變動時，其所作之重大判斷與假設。
- 9 為遵循第 7 段，企業應揭露，例如於判定下列事項時，所作之重大判斷與假設：
- (a) 其未控制另一個體，即使其持有該其他個體超過半數之表決權。
 - (b) 其控制另一個體，即使其持有該其他個體少於半數之表決權。
 - (c) 其為代理人或主理人（見國際財務報導準則第 10 號第 B58 至 B72 段）。¹
 - (d) 其對另一個體不具重大影響，即使其持有該另一個體 20% 以上之表決權。
 - (e) 其對另一個體具重大影響，即使其持有該另一個體少於 20% 之表決權。

投資個體狀態

- 9A 當母公司依國際財務報導準則第 10 號第 27 段之規定決定其為一投資個體時，該投資個體應揭露作成其係屬投資個體決定之重大判斷與假設之有關資訊。若投資個體並未具一項或多項投資個體之典型特性（見國際財務報導準則第 10 號第 28 段），該投資個體應揭露其作出其仍為投資個體之結論之理由。
- 9B 當一個體成為或不再為投資個體時，應揭露其投資個體狀態之變動及變動之理由。此外，當一個體成為投資個體時，應揭露狀態變動對表達期間財務報表之影響，包括
- (a) 不再納入合併財務報表之子公司於狀態變動日之公允價值總額；
 - (b) 依國際財務報導準則第 10 號第 B101 段之規定計算之利益或損失總額（若有時）；及
 - (c) 認列該利益或損失之損益單行項目（若未單獨表達）。

對子公司之權益

- 10 企業應揭露資訊，俾使其合併財務報表使用者能
- (a) 了解：
 - (i) 集團之組成；及

¹ 譯者註：IFRS 12 原文為第 58 至 72 段，但應為第 B58 至 B72 段

- (ii) 非控制權益對集團活動與現金流量所擁有之權益 (第 12 段) ; 及
 - (b) 評估：
 - (i) 企業取得或使用集團資產及清償集團負債之能力所受重大限制之性質與範圍 (第 13 段) ;
 - (ii) 與企業對納入合併報表之結構型個體之權益相關之風險之性質及變動 (第 14 至 17 段) ;
 - (iii) 企業對子公司之所有權權益變動未導致喪失控制時之後果 (第 18 段) ; 及
 - (iv) 於報導期間喪失對子公司控制時之後果 (第 19 段) 。
- 11 當用以編製合併財務報表之子公司財務報表日期或期間，與合併財務報表日期或期間不同時 (見國際財務報導準則第 10 號第 B92 及 B93 段)，企業應揭露：
- (a) 該子公司財務報表報導期間結束日；及
 - (b) 使用不同日期或期間之理由。

非控制權益對集團活動與現金流量所擁有之權益

- 12 企業對每一具有對報導企業具重大性之非控制權益之子公司，應揭露：
- (a) 子公司之名稱。
 - (b) 子公司之主要營業場所 (及公司註冊之國家，若與主要營業場所不同時) 。
 - (c) 非控制權益所持有所有權權益之比例。
 - (d) 非控制權益所持有表決權之比例 (若與所持有之所有權權益比例不同) 。
 - (e) 於報導期間分配予子公司非控制權益之損益。
 - (f) 報導期間結束日子公司之累積非控制權益。
 - (g) 有關子公司之彙總性財務資訊 (見第 B10 段) 。

重大限制之性質與範圍

- 13 企業應揭露：
- (a) 對其取得或使用集團資產及清償集團負債之能力之重大限制 (如法令、合約

性及管制之限制)，諸如：

- (i) 對母公司或其子公司將現金或其他資產移轉至（或自）集團內其他個體之能力之限制。
 - (ii) 可能限制股利及其他資本分配之支付，或限制放款及墊款之辦理或償還，至（或自）集團內其他個體之保證或其他規定。
- (b) 可重大限制企業取得或使用集團資產及清償集團負債能力之非控制權益之保障性權利之性質及範圍（諸如當母公司有義務於清償其本身負債前先清償子公司負債時，或取得子公司資產或清償子公司負債時須經非控制權益之核准）
- (c) 適用該等限制之資產及負債於合併財務報表中之帳面金額。

與企業對納入合併報表之結構型個體之權益相關之風險之性質

- 14 企業應揭露能要求母公司或其子公司提供財務支援予納入合併報表之結構型個體之任何合約性協議之條款，包括能使報導企業暴露於損失中之事項或情況（例如與購買結構型個體之資產或提供財務支援之義務相關之流動性協議或信用評等啟動事項）。
- 15 若於財務報導期間，母公司或其任一子公司並無合約性義務但仍對納入合併報表之結構型個體提供財務或其他支援（如購買結構型個體之資產或其發行之工具），企業應揭露：
- (a) 所提供支援之類型及金額，包括母公司或其子公司協助結構型個體取得財務支援時所處之情況；及
 - (b) 提供支援之理由。
- 16 若於財務報導期間，母公司或其任一子公司並無合約性義務但仍對先前未納入合併報表之結構型個體提供財務或其他支援且該等支援之提供導致企業控制該結構型個體，企業應揭露於達成該決策之攸關因素之說明。
- 17 企業應揭露對納入合併報表之結構型個體提供財務或其他支援之任何現時意圖，包括協助該結構型個體取得財務支援之意圖。

母公司對子公司之所有權權益變動未導致喪失控制時之後果

- 18 母公司對子公司所有權權益之變動，未導致喪失控制者，企業應列報附表以顯示該變動對歸屬於母公司業主之權益之影響。

於報導期間喪失對子公司控制時之後果

- 19 企業應揭露依國際財務報導準則第 10 號第 25 段所計算之利益或損失 (如有時)，以及：
- (a) 按喪失控制日之公允價值衡量，歸屬於對前子公司之剩餘投資之利益或損失部分；及
 - (b) 認列利益或損失之損益單行項目 (若未單獨表達時)。

對未納入合併報表之子公司之權益 (投資個體)

- 19A 依國際財務報導準則第 10 號，投資個體若適用合併報表之例外規定，而採透過損益按公允價值衡量以處理其對子公司之投資，應揭露該事實。
- 19B 投資個體對未納入合併財務報表之每一子公司，應揭露：
- (a) 子公司之名稱；
 - (b) 子公司之主要營業場所 (及公司註冊之國家，若與主要營業場所不同時)；及
 - (c) 該投資個體持有所有權權益之比例及表決權之比例 (若兩者不同時)。
- 19C 若投資個體係另一投資個體之母公司，則該母公司亦應就其投資個體子公司所控制之投資提供第 19B 段(a)至(c)之揭露。該揭露之提供，可藉由將具上述資訊之子公司 (或多個子公司) 財務報表納入母公司財務報表中為之。
- 19D 投資個體應揭露：
- (a) 對未納入合併報表之子公司移轉資金予投資個體 (以現金股利之形式或償付投資個體先前對其放款或墊款之形式) 之能力之任何重大限制 (例如由借款協議、法令規定或合約性協議所產生者) 之性質及範圍；及
 - (b) 對未納入合併報表之子公司提供財務或其他支援之任何現時承諾或意圖，包括協助該子公司取得財務支援之承諾或意圖。
- 19E 投資個體或其任一子公司，若於財務報導期間雖無合約性義務，但仍對未納入合併報表之子公司提供財務或其他支援 (如購買該子公司之資產或其發行之工具，抑或協助該子公司取得財務支援)，該個體應揭露：
- (a) 對未納入合併報表之每一子公司所提供支援之類型及金額；及
 - (b) 提供支援之理由。

- 19F 投資個體應揭露，能要求個體或其未納入合併報表之子公司對未納入合併報表之受控制結構型個體提供財務支援之任何合約性協議之條款，包括能使報導企業暴露於損失中之事項或情況（例如與購買結構型個體之資產或提供財務支援之義務相關之流動性協議或信用評等啟動事項）。
- 19G 投資個體或其未納入合併報表之任一子公司，若於財務報導期間雖無合約性義務，但仍對未納入合併報表且未受投資個體控制之結構型個體提供財務或其他支援，且若該等支援之提供導致投資個體控制該結構型個體，投資個體應揭露達成提供該支援之決策之攸關因素。

對聯合協議與關聯企業之權益

20 企業應揭露資訊，俾使其財務報表使用者能評估：

- (a) 企業對聯合協議及關聯企業之權益之性質、範圍及財務影響，包括企業與對聯合協議及關聯企業具聯合控制或重大影響之其他投資者間之合約關係之性質及影響（第 21 及 22 段）；及
- (b) 與企業對合資及關聯企業之權益相關之風險之性質及變動（第 23 段）。

企業對聯合協議及關聯企業之權益之性質、範圍及財務影響

21 企業應揭露：

- (a) 就每一對報導企業具重大性之聯合協議及關聯企業：
- (i) 聯合協議或關聯企業之名稱。
- (ii) 其與聯合協議或關聯企業間關係之性質（例如藉由描述聯合協議或關聯企業之活動之性質及該等活動是否對該企業之活動具策略性）。
- (iii) 聯合協議或關聯企業之主要營業場所（及公司註冊之國家，若適用且與主要營業場所不同時）。
- (iv) 企業所持有之所有權權益或參與份額之比例及所持有表決權（若適用時）之比例（若不同時）。
- (b) 就每一對報導企業具重大性之合資及關聯企業：
- (i) 對該合資或關聯企業之投資究採權益法或按公允價值衡量。
- (ii) 如第 B12 及 B13 段所明訂，有關該合資或關聯企業之彙總性財務資訊。
- (iii) 若該合資或關聯企業係採權益法處理，企業對該合資或關聯企業之投資

之公允價值 (若該投資具公開市場報價)。

(c) 如第 B16 段所明訂, 有關企業對合資及關聯企業個別不重大之投資:

(i) 所有個別不重大之合資之彙總財務資訊及, 另,

(ii) 所有個別不重大之關聯企業之彙總財務資訊。

21A 投資個體無須提供第 21 段(b)至(c)所規定之揭露。

22 企業亦應揭露:

(a) 對合資或關聯企業以現金股利之形式移轉資金予企業或償付企業放款或墊款之能力之任何重大限制 (例如由借款協議、法令規定或對合資或關聯企業具有聯合控制或重大影響之投資者間之合約性協議所產生者) 之性質及範圍。

(b) 當採用權益法所用之合資或關聯企業財務報表其日期或期間, 與企業之財務報表不同時:

(i) 該合資或關聯企業之財務報表報導期間之結束日; 及

(ii) 使用不同日期或期間之理由。

(c) 若企業採用權益法且已停止認列對合資或關聯企業之損失份額時, 當期及累積未認列之對合資或關聯企業損失份額;

與企業對合資及關聯企業之權益相關之風險

23 企業應揭露:

(a) 如第 B18 至 B20 段所明訂, 與合資有關之承諾, 與 (對合資以外之) 其他承諾之金額分別揭露。

(b) 依國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之規定, 除非損失機率甚低, 所發生與對合資權益或關聯企業之權益有關之或有負債 (包括其與其他對合資或關聯企業具有聯合控制或重大影響之投資者共同發生之或有負債中所承擔之份額), 與 (對合資權益或關聯企業權益以外之) 其他或有負債金額分別揭露。

對未納入合併報表之結構型個體之權益

24 企業應揭露資訊, 俾使其財務報表使用者能:

(a) 了解企業對未納入合併報表之結構型個體之權益之性質與範圍 (第 26 至 28

段)；及

(b) 評估與企業對未納入合併報表之結構型個體之權益相關之風險之性質及變動 (第 29 至 31 段)。

- 25 第 24 段(b)所規定之資訊包括有關企業於以前期間曾參與未納入合併報表之結構型個體 (例如發起結構型個體) 之暴險資訊, 即使企業於報導日已不再對該結構型個體有合約性參與。
- 25A 投資個體無須對其控制而未納入合併報表之結構型個體提供第 24 段所規定之揭露, 而係依第 19A 至 19G 段之規定揭露。

權益之性質

- 26 企業應揭露有關其對未納入合併報表之結構型個體之權益之量化與質性資訊, 包括 (但不限於) 結構型個體之性質、目的、規模與活動, 以及該結構型個體如何籌資。
- 27 若企業發起一未納入合併報表之結構型個體, 但未依第 29 段之規定提供資訊 (例如因其於報導日對該個體未擁有權益), 企業應揭露:
- (a) 如何判定那些結構型個體係由其所發起;
 - (b) 於報導期間來自該等結構型個體之收益, 包括所列報之收益類別之描述; 及
 - (c) 於報導期間移轉予該等結構型個體之所有資產之帳面金額 (於移轉時)。
- 28 除非另一格式更為適當, 否則企業應以表格之格式表達第 27 段(b)及(c)之資訊, 並將其發起活動分類至攸關種類 (見第 B2 至 B6 段)。

風險之性質

- 29 除非另一格式更為適當, 否則企業應以表格之格式揭露下列項目之彙總:
- (a) 於財務報表中所認列與其對未納入合併報表之結構型個體權益有關之資產及負債之帳面金額。
 - (b) 於財務狀況表中認列該等資產及負債之各單行項目。
 - (c) 最能代表企業來自其對未納入合併報表之結構型個體權益之損失最大暴險之金額, 包括如何判定該損失最大暴險。若企業無法量化來自其對未納入合併報表之結構型個體權益之損失最大暴險之金額, 應揭露該事實與理由。
 - (d) 與企業對未納入合併報表之結構型個體權益有關之資產及負債之帳面金額與

企業來自該等個體之損失最大暴險之金額之比較。

- 30 若於報導期間，企業並無合約性義務但仍對先前或現時擁有權益之未納入合併報表之結構型個體提供財務或其他支援（例如購買未納入合併報表之結構型個體之資產或其發行之工具），企業應揭露：
- (a) 所提供支援之類型及金額，包括企業協助結構型個體取得財務支援時所處之情況；及
 - (b) 提供支援之理由。
- 31 企業應揭露對未納入合併報表之結構型個體提供財務或其他支援之任何現時意圖，包括協助結構型個體取得財務支援之意圖。

附錄 A

用語定義

本附錄係本國際財務報導準則整體之一部分。

來自結構型個體之收益

就本國際財務報導準則之目的而言，來自**結構型個體**之收益包括（但不限於）重複發生與非重複發生之收費、利息、股利、再衡量或除列對結構型個體之權益之利益或損失，及來自移轉資產或負債予結構型個體之利益或損失。

對另一個體之權益

就本國際財務報導準則之目的而言，對另一個體之權益係指合約性及非合約性參與，該參與使個體暴露於來自其他個體績效之報酬之變動性。對另一個體之權益可由（但不限於）持有權益或債務工具及其他形式之參與（諸如資金之提供、流動性之支援、信用增強及保證）所證明，包括企業對另一個體具控制、聯合控制或重大影響之方式。企業不必然僅因典型之客戶與供應商關係而擁有對另一個體之權益。

第 B7 至 B9 段提供有關對其他個體之權益之進一步資訊。

國際財務報導準則第 10 號第 B55 至 B57 段解釋報酬之變動性。

結構型個體

一個經過設計之個體，而使表決權或類似權利並非決定誰控制該個體之支配因素，例如當所有表決權僅與行政事務有關，而攸關活動係以合約性協議之方式主導。

第 B22 至 B24 段提供結構型個體之進一步資訊。

下列用語係定義於國際會計準則第 27 號 (2011 年修正)、國際會計準則第 28 號 (2011 年修正)、國際財務報導準則第 10 號及國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」，並用於本國際財務報導準則，其意義依該等國際財務報導準則之規定。

- 關聯企業
- 合併財務報表
- 對個體之控制
- 權益法
- 集團
- 投資個體
- 聯合協議
- 聯合控制
- 聯合營運
- 合資
- 非控制權益
- 母公司
- 保障性權利
- 攸關活動
- 單獨財務報表
- 單獨載具
- 重大影響
- 子公司

附錄 B

應用指引

本附錄係本國際財務報導準則整體之一部分。本附錄說明第 1 至 26 段之應用，並與國際財務報導準則其他部分具同等效力。

B1 本附錄之釋例描述假設性之情況。雖然釋例之某些層面可能於實際事實型態中存在，當適用國際財務報導準則第 12 號時，特定事實型態之所有攸關事實及情況將須予以評估。

彙總 (第 4 段)

B2 企業應依據其情況決定所揭露資訊之詳細程度以滿足使用者對資訊之需求、對於規定之不同層面所強調之程度，及如何彙總資訊。企業應對於以可能無助於財務報表使用者之過多細節加重財務報表之負擔，以及因過度彙總而致模糊資訊，兩者之間取得平衡。

B3 若彙總係與揭露之目的及第 B4 段之規定一致，且並不模糊所提供之資訊，則企業得將本國際財務報導準則對類似個體之權益所規定之揭露予以彙總。企業應揭露其如何彙總對類似個體之權益。

B4 企業應分別列報對下列各項之權益之資訊：

- (a) 子公司；
- (b) 合資；
- (c) 聯合營運；
- (d) 關聯企業；及
- (e) 未納入合併報表之結構型個體。

B5 於判定是否彙總資訊時，企業應考量有關其擬予彙總之每一個體不同風險及報酬特性之量化及質性資訊，以及此每一個體對報導企業之重大性。企業應以向財務報表使用者清楚解釋其對該等其他個體之權益之性質及範圍之方式表達該等揭露。

B6 第 B4 段所訂定個體類別內之彙總層級之可能適當之例為：

- (a) 活動性質（如研究及發展之個體，循環信用卡帳款證券化之個體）。

- (b) 產業分類。
- (c) 地理 (如國家或區域)。

對其他個體之權益

- B7 對另一個體之權益係指合約性及非合約性參與，該參與使報導企業暴露於來自其他個體績效之報酬之變動性。考量其他個體之目的及設計可能幫助報導企業評估其是否對該個體擁有權益，及其是否因此須依本國際財務報導準則之規定提供揭露。該評估應包括考量其他個體被設計來產生之風險及被設計來轉嫁予報導企業及其他各方之風險。
- B8 報導企業通常藉由持有工具 (諸如其他個體發行之權益或債務工具) 或藉由有吸收變動性之其他參與，而暴露於來自另一個體績效之報酬之變動性。例如，假設一結構型個體持有一放款組合。該結構型個體自另一個體 (報導企業) 取得一信用違約交換以保護其本身免於該等放款之利息及本金支付之違約。該報導企業之參與使其暴露於來自該結構型個體績效之報酬之變動性，因該信用違約交換吸收了該結構型個體之報酬之變動性。
- B9 某些工具被設計用以將風險自報導企業移轉至另一個體。此種工具對其他個體產生報酬之變動性，但通常未使報導企業暴露於來自其他個體績效之報酬之變動性。例如，假設成立一結構型個體以對期望暴露於 Z 個體信用風險 (Z 個體與參與該協議之任何一方不相關) 之投資者提供投資機會。該結構型個體藉由發行與 Z 個體信用風險連結之債券 (信用連結債券) 給該等投資者以取得資金，且使用該價款投資於無風險金融資產之投資組合。該結構型個體與交換交易對方簽訂一信用違約交換 (CDS) 以取得對 Z 個體之信用風險之暴險。信用違約交換轉嫁 Z 個體之信用風險予結構型個體，以換取交換交易對方所支付之費用。結構型個體之投資者收取較高之報酬，該報酬反映該結構型個體來自其資產投資組合之報酬及信用違約交換之收費兩者。因信用違約交換移轉變動性至結構型個體，而非吸收結構型個體之報酬之變動性，故該交換交易對方並不具有使其暴露於來自該結構型個體績效之報酬之變動性之對結構型個體之參與。

子公司、合資與關聯企業之彙總性財務資訊 (第 12 及 21 段)

- B10 企業對每一具有對報導企業具重大性之非控制權益之子公司，應揭露：
- (a) 支付予非控制權益之股利。
 - (b) 有關子公司之資產、負債、損益及現金流量之彙總性財務資訊，俾使使用者能了解非控制權益對集團活動及現金流量所擁有之權益。該資訊可能包括(但

不限於) 例如流動資產、非流動資產、流動負債、非流動負債、收入、損益及綜合損益總額。

B11 第 B10 段(b)所規定之彙總性財務資訊應為公司間交易銷除前之金額。

B12 就每一對報導企業具重大性之合資及關聯企業，企業應揭露：

- (a) 自合資或關聯企業收取之股利。
- (b) 合資或關聯企業之彙總性財務資訊 (見第 B14 及 B15 段)，包括但不必然限於：
 - (i) 流動資產。
 - (ii) 非流動資產。
 - (iii) 流動負債。
 - (iv) 非流動負債。
 - (v) 收入。
 - (vi) 來自繼續營業單位之損益。
 - (vii) 來自停業單位之稅後損益。
 - (viii) 其他綜合損益。
 - (ix) 綜合損益總額。

B13 除第 B12 段所規定之彙總性財務資訊外，企業應就每一對報導企業具重大性之合資揭露下列金額：

- (a) 第 B12 段(b)(i)所包含之現金及約當現金。
- (b) 第 B12 段(b)(iii)所包含之流動金融負債 (排除應付帳款及其他應付款與負債準備)。
- (c) 第 B12 段(b)(iv)所包含之非流動金融負債 (排除應付帳款及其他應付款與負債準備)。
- (d) 折舊及攤銷。
- (e) 利息收入。
- (f) 利息費用。
- (g) 所得稅費用或利益。

B14 依第 B12 及 B13 段之規定所列報之彙總性財務資訊應為合資或關聯企業之國際財務報導準則財務報表中所包含之金額（而非企業對該等金額之份額）。若企業採用權益法處理其對合資或關聯企業之權益，則應：

- (a) 調整該合資或關聯企業之國際財務報導準則財務報表中所包含之金額以反映企業於採權益法時所作之調整（諸如於取得時所作之公允價值調整及就會計政策差異所作之調整）。
- (b) 提供自所列報彙總性財務資訊至其對合資或關聯企業之權益之帳面金額之調節。

B15 企業在下列情況下得以合資或關聯企業之財務報表為基礎列報第 B12 及 B13 段所規定之彙總性財務資訊：

- (a) 企業依國際會計準則第 28 號（2011 年修正）之規定按公允價值衡量其對合資或關聯企業之權益；且
- (b) 該合資或關聯企業未編製國際財務報導準則財務報表且以該基礎編製實務上不可行或將導致過度成本。

在該情況下，企業應揭露彙總性財務資訊之編製基礎。

B16 企業應揭露其對採用權益法處理之所有個別不重大之合資或關聯企業之權益之彙總帳面金額。企業亦應分別揭露其對該等合資或關聯企業之下列各項所享有份額之彙總金額：

- (a) 來自繼續營業單位之損益。
- (b) 來自停業單位之稅後損益。
- (c) 其他綜合損益。
- (d) 綜合損益總額。

企業應就合資及關聯企業分別提供該等揭露。

B17 當企業對子公司、合資或關聯企業之權益（或其對合資或關聯企業之權益之一部分）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」之規定分類為待出售時，企業無須依第 B10 至 B16 段之規定揭露該子公司、合資或關聯企業之彙總性財務資訊。

對合資之承諾（第 23 段(a)）

B18 企業應揭露其於報導日已作出但未認列之與其對合資之權益有關之承諾總額（包

括與對合資具有聯合控制之其他投資者共同作出之承諾份額)。承諾係指可能導致現金或其他資源之未來流出者。

B19 可能導致現金或其他資源之未來流出之未認列承諾包括：

(a) 因(例如)下列各項而產生投入資金或資源之未認列承諾：

- (i) 合資之章程或收購協議(例如,該章程或協議要求企業於一定期間內投入資金)。
- (ii) 合資所從事之資本密集計畫。
- (iii) 無條件之購買義務,包含企業自該合資(或為該合資之利益)購買設備、存貨或服務之採購承諾。
- (iv) 對合資提供放款或其他財務支援之未認列承諾。
- (v) 對合資投入資源(諸如資產或服務)之未認列承諾。
- (vi) 與合資有關之其他不可取消未認列承諾。

(b) 若某特定事項於未來發生或不發生時,收購另一方對合資之所有權權益(或該所有權權益之一部分)之未認列承諾。

B20 第 B18 及 B19 段中之規定及釋例例示國際會計準則第 24 號「關係人揭露」第 18 段所規定之揭露之某些類型。

對未納入合併報表之結構型個體之權益 (第 24 至 31 段)

結構型個體

B21 結構型個體為一經過設計之個體,而使表決權或類似權利並非決定誰控制該個體之支配因素,例如當所有表決權僅與行政事務有關,而攸關活動係以合約性協議之方式主導。

B22 結構型個體通常具有部分或全部下列特性或屬性：

- (a) 受限制之活動。
- (b) 具範圍小且明確界定之目的,諸如促成具租稅效率之租賃、執行研究發展活動、提供資金管道或資金予個體、或藉由將與結構型個體之資產相關之風險與報酬轉嫁予投資人以提供投資機會予投資人。
- (c) 若無次順位財務支援,其權益通常不足以支應該個體之活動。

- (d) 以會產生信用或其他風險集中之各項合約性連結工具 (分級證券) 之形式向投資人籌資。

B23 個體被視為結構型個體之例包括 (但不限於) :

- (a) 證券化載具。
(b) 資產擔保之籌資。
(c) 某些投資基金。

B24 由表決權控制之個體不會僅因, 例如其於重組後自第三方取得資金, 而成為結構型個體。

來自對未納入合併報表之結構型個體權益之風險之性質 (第 29 至 31 段)

B25 除第 29 至 31 段所規定之資訊外, 企業應揭露必要之額外資訊以符合第 24 段(b)之揭露目的。

B26 當企業對未納入合併報表之結構型個體擁有權益時, 對評估企業暴險可能攸關之額外資訊 (視情況而定) 之例為:

- (a) 可能要求企業對未納入合併報表之結構型個體提供財務支援之協議條款 (例如與購買結構型個體之資產或提供財務支援之義務相關之流動性協議或信用評等啟動事項), 包括:
- (i) 可能導致報導企業暴露於損失中之事項或情況之描述。
 - (ii) 是否存有會限縮該義務之任何條款。
 - (iii) 是否有提供財務支援之任何其他各方, 若然, 報導企業之義務相較於該等其他各方之義務之順序為何。
- (b) 企業於報導期間所發生與其對未納入合併報表之結構型個體之權益有關之損失。
- (c) 企業於報導期間來自其對未納入合併報表之結構型個體之權益之收益類型。
- (d) 企業是否被要求先於其他各方吸收未納入合併報表之結構型個體之損失、企業吸收該等損失之最大限額, 及 (若攸關時) 權益順序較企業對未納入合併報表之結構型個體之權益低者所負擔潛在損失之順序與金額。
- (e) 可能影響企業對未合併結構型個體之權益之公允價值或風險之任何與第三方之流動性協議、保證或其他承諾之資訊。

- (f) 未納入合併報表之結構型個體於報導期間支應其活動所經歷之任何困難。
- (g) 就未納入合併報表之結構型個體之籌資而言，其形式（例如商業本票或中期票據）及其加權平均存續期間。若該結構型個體持有由較短期資金融通之較長期資產，該資訊可能包括未納入合併報表之結構型個體之資產與籌資之到期分析。

附錄 C

生效日及過渡規定

本附錄係本國際財務報導準則整體之一部分，且與本國際財務報導準則其他部分具同等效力。

生效日及過渡規定

- C1 企業應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用本國際財務報導準則，並得提前適用。
- C1A 2012 年 6 月發布之「合併財務報表、聯合協議及對其他個體之權益之揭露：過渡指引」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號及國際財務報導準則第 12 號之修正）增加第 C2A 至 C2B 段。企業應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容，企業若提前適用國際財務報導準則第 12 號，該等修正內容亦應提前適用。
- C1B 2012 年 10 月發布之「投資個體」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 27 號之修正），修正第 2 段及附錄 A，並新增第 9A 至 9B 段、第 19A 至 19G 段、第 21A 段及第 25A 段之規定。企業應於 2014 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實，且應同時適用包括於「投資個體」之所有修正內容。
- C2 本國際財務報導準則鼓勵企業於較 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間為早之年度期間提供本國際財務報導準則所規定之資訊。提供本國際財務報導準則所規定之某些揭露並不強制企業須提早遵循本國際財務報導準則之所有規定或提前適用國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號、國際會計準則第 27 號(2011 年修正)及國際會計準則第 28 號(2011 年修正)。
- C2A 本國際財務報導準則之揭露規定，無須適用於國際財務報導準則第 12 號已適用之第一個年度期間之前一年度期間前開始之任何表達期間。
- C2B 第 24 至 31 段之揭露規定與本國際財務報導準則第 B21 至 B26 段之相應指引，無須適用於國際財務報導準則第 12 號已適用之第一個年度期間前開始之任何表達期間。

提及之國際財務報導準則第 9 號

- C3 若企業適用本國際財務報導準則，但尚未適用國際財務報導準則第 9 號，則對於本國際財務報導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」。

附錄 D

其他國際財務報導準則之修正

本附錄訂定其他國際財務報導準則之修正，以配合理事會發布之國際財務報導準則第 12 號。企業應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容。若企業提前適用國際財務報導準則第 12 號，本修正內容亦應提前適用。於修正之各段中，新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

本修訂之國際財務報導準則於 2011 年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。

國際財務報導準則第 12 號

對其他個體之權益之揭露

(2013 年版)

B 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

臺灣財務報導準則委員會 翻譯

國際財務報導準則第 12 號

對其他個體之權益之揭露

國際會計準則理事會 (IASB) 所發布之隨附文件

國際財務報導準則第 12 號之內容 (不含隨附文件) 已包含於本版之 A 部分, 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 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 12 號之核准

理事會對 2012 年 6 月發布之「合併財務報表、聯合協議及對其他個體之權益之揭露: 過渡指引」(國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號及國際財務報導準則第 12 號之修正) 之核准

結論基礎

理事會對 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 12 號之核准

國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」由國際會計準則理事會 (IASB) 15 位理事贊成發布。

Sir David Tweedie

主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

Elke König

Patricia McConnell

Warren J McGregor

Paul Pacter

Darrel Scott

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang



理事會對 2012 年 6 月發布之「合併財務報表、聯合協議及對其他個體之權益之揭露：過渡指引」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號及國際財務報導準則第 12 號之修正）之核准

「合併財務報表、聯合協議及對其他個體之權益之揭露：過渡指引」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號及國際財務報導準則第 12 號之修正）由國際會計準則理事會之 14 位理事贊成發布。

Hans Hoogervorst 主席

Ian Mackintosh 副主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

Patricia McConnell

Takatsugu Ochi

Paul Pacter

Darrel Scott

John T Smith

Wei-Guo Zhang



目錄

	段 次
國際財務報導準則第 12 號 「對其他個體之權益之揭露」之結論基礎	
簡介	BC1
國際財務報導準則第 12 號之結構與理事會之研議	BC9
重大判斷與假設	BC14
對子公司之權益	BC20
集團之組成與非控制權益	BC21
對資產與負債之限制	BC30
與企業對納入合併報表之結構型個體之權益相關之風險	BC34
對子公司之所有權權益之變動	BC37
喪失控制	BC41
對聯合協議與關聯企業之權益	BC42
對聯合協議與關聯企業之權益之性質、範圍及財務影響	BC44
彙總性財務資訊	BC47
承諾	BC53
或有負債	BC57
對合資或關聯企業擁有權益之創業投資組織、共同基金、單位信託或類似個體之揭露規定	BC59
具公開報價之合資投資之公允價值	BC61
對未納入合併報表之結構型個體之權益	BC62
揭露規定之必要	BC62
風險揭露之範圍	BC78
對未納入合併報表之結構型個體之權益	BC78
結構型個體之定義	BC82
權益之性質	BC86



風險之性質	BC92
結構型個體之資產	BC96
損失暴險	BC97
並無義務但仍提供財務支援	BC102
來自先前參與未納入合併報表之結構型個體之風險	BC107
對風險評估可能攸關之額外資訊	BC111
生效日及過渡規定	BC115
與草案第 9 號及草案第 10 號不同之主要變動彙總	BC120
與美國一般公認會計原則趨同	BC121
成本效益之考量	BC123

國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」之結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導準則第 12 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) 於制定國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」時所作之考量。個別理事對某些因素給予比其他因素較大之權重。
- BC2 財務報表使用者一致要求改善報導企業對其他個體之權益之揭露，以協助辨認報導企業可獲得之損益及現金流量，並決定對報導企業之現時或未來投資之價值。
- BC3 前述財務報表使用者強調其需要有關納入合併報表之子公司及未納入合併報表但與該企業有特殊關係之聯合協議與合資之權益之較佳資訊。
- BC4 2007 年開始之全球金融危機亦突顯出報導企業因參與結構型個體 (包括由其發起者) 而暴露之風險缺乏透明度。
- BC5 國際財務報導準則第 12 號處理當報導企業與其他個體具特殊關係 (即控制另一個體，對另一個體具聯合控制或重大影響，或對一未納入合併報表之結構型個體擁有權益) 時，此報導企業對該等其他個體之權益之揭露。
- BC6 於制定國際財務報導準則第 12 號時，理事會考量對其草案第 9 號「聯合協議」及草案第 10 號「合併財務報表」之回應。草案第 9 號對合資與關聯企業之揭露已規定提出修正建議，使此兩類投資之揭露規定更緊密一致。草案第 10 號提出對子公司揭露規定之修正建議及對未納入合併報表之結構型個體之新揭露規定。
- BC7 於考量對草案第 9 號及草案第 10 號之回應之期間，理事會辨識出一機會，以將對子公司、聯合協議、關聯企業及未納入合併報表之結構型個體之揭露規定進行整合並使其一致，且將該等規定表達於單一國際財務報導準則。理事會觀察到國際會計準則第 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」與國際會計準則第 31 號「合資權益」之揭露規定多所重疊。此外，許多對草案第 10 號之回應者指出對未納入合併報表之結構型個體之權益之揭露規定不應列於合併報表準則中。因此，理事會決議對其他個體之權益制定一項整合之揭露準則將使子公司、合資、關聯企業及未納入合併報表之結構型個體之揭露規定更易於了解與適用。
- BC8 理事會決定延伸國際財務報導準則第 12 號之範圍至對聯合營運之權益。聯合營運

係一聯合協議，其未必透過與聯合協議各方分離之個體而建構。因此，對聯合營運之權益未必代表對另一個體之權益。理事會決定將對聯合營運之揭露規定納入國際財務報導準則第 12 號中，因其認為對聯合協議之全部揭露規定於同一處之效益，超過將與聯合營運之權益有關之揭露規定包括於處理一企業對其他個體之權益之準則中之缺點。

國際財務報導準則第 12 號之結構及理事會之研議

- BC9 國際財務報導準則第 12 號取代國際會計準則第 27 號、國際會計準則第 28 號及國際會計準則第 31 號之揭露規定，但僅適用於編製單獨財務報表者除外，該等揭露規定包括於國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」中。
- BC10 除另有說明外，本結論基礎對：
- (a) 國際會計準則第 27 號之引述係指國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」。
 - (b) 國際會計準則第 28 號之引述係指國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」。
 - (c) 國際會計準則第 31 號之引述係指國際會計準則第 31 號「合資權益」。
- BC11 理事會於制定國際財務報導準則第 12 號時，並未重新考量包括於本國際財務報導準則之全部規定。第 11、18 及 19 段與國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」之部分會計規定有關之揭露規定，而係自國際會計準則第 27 號沿用至國際財務報導準則第 10 號，而理事會當時並未重新考量。因此，理事會並未重新考量各該段之規定。此外，第 22 段之規定與適用權益法及對合資及關聯企業移轉資金予報導企業能力之限制之揭露有關。理事會並未重新考量權益法作為其合資計畫之一部分。因此，除如第 BC6 段所述，理事會決定將合資及關聯企業揭露之規定趨於一致外，並未重新考量第 22 段之規定而係自國際會計準則第 28 號沿用至本國際財務報導準則。據此，當理事會核准發布國際財務報導準則第 12 號時，第 11、18、19 及 22 段之規定並未重新考量而係自國際會計準則第 27 號及國際會計準則第 28 號沿用。
- BC12 於 2003 年修訂時，國際會計準則第 27 號隨附一結論基礎，彙整當時所組成之理事會於達成該準則中某些結論時之考量。該結論基礎後續被更新以反映對該準則之修正。為方便起見，理事會已將國際會計準則第 27 號之結論基礎第 18 及 19 段之規定之資料納入國際財務報導準則第 12 號之結論基礎中，因該資料討論到理事會尚未重新考量之事項。該資料被包涵於第 BC37 至 BC41 段中。在各該段中，交互索引至本國際財務報導準則已據以更新，並作小幅度必要之編輯變動。
- BC13 作為合併報表計畫之一部分，理事會正檢視投資個體如何處理其對子公司、合資

及關聯企業之權益，以及對該等權益可能需作何種額外揭露（如有需要時）。理事會預期於 2011 年稍後發布投資個體之草案。¹

重大判斷與假設

- BC14 評估一個體是否控制另一個體有時需要判斷。國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 122 段規定，企業應揭露管理階層於採用會計政策過程中所作之判斷，以及對認列於財務報表中之金額具最重大影響之判斷。
- BC15 國際會計準則第 27 號及國際會計準則第 28 號對於有關企業是否控制或重大影響另一個體之決策之揭露，以更明確之規定補充國際會計準則第 1 號之一般性揭露規定。當企業之控制或重大影響評估與國際會計準則第 27 號及國際會計準則第 28 號對控制或重大影響之推定（即超過 50% 之表決權具控制及 20% 以上之表決權具重大影響）不同時，該等準則規定須揭露資訊。
- BC16 理事會決定以一原則性之規定，即企業必須揭露於判定該企業對另一個體或協議之權益之性質及於判定其擁有權益之聯合協議之類型時，所作之所有重大判斷與假設，取代國際會計準則第 27 號及國際會計準則第 28 號中之特定揭露規定。此外，對此等揭露之規定不應限於特定情境。反之，在所有情況下，只要企業運用重大判斷以評估其對另一個體之權益之性質時，皆須揭露。在此方面，先前於國際會計準則第 27 號及國際會計準則第 28 號中之揭露規定被納入（本準則）作為可能須運用重大判斷之情況之例。
- BC17 草案第 10 號提議，對控制之評估不同之兩種特定情境，企業應提供彙總資訊，該資訊能幫助使用者評估將另一個體納入合併報表之決策之會計結果。
- BC18 大部分使用者支持該提案。惟草案第 10 號之其他回應者表達其觀點，認為揭露此種有關會計結果之量化資訊跨越太大步。他們關切此種揭露將鼓勵財務報表使用者作「事後猜測」，並因而以財務報表使用者所作之判斷取代理階層所作之判斷。
- BC19 理事會認知該等關切，但亦觀察到當分析財務報表時，對不同情境之考量係普遍之作法，且並不必然意味管理階層之判斷被其他方之判斷所取代。惟理事會注意到，國際財務報導準則第 3 號「企業合併」規定企業應揭露能使財務報表使用者

¹2012 年 10 月發布之「投資個體」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 27 號之修正）引進應將所有子公司納入合併報表之原則之例外規定。該修正定義投資個體，並規定母公司為投資個體者，應透過損益按公允價值衡量其特定投資子公司，而非將該等子公司納入合併報表。此外，該修正於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 27 號「單獨財務報表」中引進與投資個體相關之新揭露規定。該修正於國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」第 BC215 至 BC317 段中討論，揭露規定則於本國際財務報導準則第 BC61A 至 BC61H 段中討論。

評估企業合併（即當企業取得一個或多個業務之控制時）之性質及財務影響之資訊。此外，若企業對於其並未控制另一個體之評估需要重大判斷時，企業將經常作成其對另一個體具有聯合控制或重大影響之結論。理事會觀察到國際財務報導準則第 12 號將要求企業揭露有關其對合資及關聯企業之權益之量化資訊，以及有關其來自對未納入合併報表之結構型個體之權益之暴險資訊。因此，理事會之結論為，無須單獨規定揭露量化資訊以幫助評估企業將另一個體納入（或不納入）合併報表決策之會計結果。

對子公司之權益

BC20 國際財務報導準則第 12 號規定企業應揭露資訊，俾使財務報表使用者能

(a) 了解：

(i) 集團之組成；及

(ii) 非控制權益對集團活動與現金流量所擁有之權益；及

(b) 評估：

(i) 企業取得或使用集團資產及清償集團負債之能力所受重大限制之性質與影響；

(ii) 與企業對納入合併報表之結構型個體之權益相關之風險之性質及變動；

(iii) 母公司對子公司之所有權權益變動未導致喪失控制時之後果；及

(iv) 於報導期間喪失對子公司控制時之後果。

集團之組成與非控制權益

BC21 合併財務報表係將集團之財務狀況、綜合損益及現金流量以如同為單一個體者表達。合併財務報表忽略母公司及其子公司之法律界線。惟該等法律界線可能影響母公司取得及使用其子公司之資產及其他資源，並因此影響得分配予母公司股東之現金流量。

BC22 當理事會制定國際財務報導準則第 12 號時，使用者告知理事會，作為財務報表分析之一部分，渠等須辨認歸屬於母公司股東及歸屬於非控制權益之損益及現金流量。

BC23 國際會計準則第 1 號藉由規定企業應列報下列各項，以提供某些執行評估所需之資訊：

- (a) 於財務狀況表中，權益內之非控制權益；
- (b) 於綜合損益表中，歸屬於非控制權益之當期損益及綜合損益總額；及
- (c) 於權益變動表中，期初及期末間非控制權益之調節。

BC24 儘管確認國際會計準則第 1 號之列報規定提供重要資訊，財務報表使用者要求額外資訊使其能對歸屬於母公司股東之未來損益及現金流量作較佳估計。理事會被建議，特別是，對於具重大非控制權益之子公司，分析師需要有關非控制權益對該等子公司之損益、現金流量及淨資產之份額之資訊。

BC25 該等財務報表使用者亦要求在此方面之特定揭露規定，而非僅如草案第 10 號中所提議之揭露目標。依渠等觀點，只有特定揭露規定方能提高其對歸屬於母公司普通股股東之損益與現金流量之估計能力及對不同個體提供可比資訊。使用者特別要求有關納入合併報表個體之額外財務資訊。

BC26 理事會被該等意見說服並決定規定企業對每一具有對集團具重大性之非控制權益之子公司提供下列資訊：

- (a) 子公司之名稱，因對具有對集團具重大性之非控制權益之子公司指出其名稱有助於使用者搜尋對其分析子公司可能有用之其他資訊。
- (b) 子公司之主要營業場所（及公司註冊之國家，若不同時），因該資訊有助於使用者了解與該等子公司有關之政治、經濟與匯率風險及該等子公司須遵循之法律。
- (c) 非控制權益所持有所有權權益比例；非控制權益所持有之表決權比例（若不同時）；分配予非控制權益之損益及於報導期間結束日之累積非控制權益，因該資訊有助於使用者了解歸屬於母公司股東之損益與現金流量及歸屬於非控制權益之金額。
- (d) 子公司之彙總性財務資訊，因該資訊有助於使用者了解歸屬於母公司股東之損益與現金流量及歸屬於非控制權益之金額。

BC27 理事會相信，當估計未來損益及現金流量時，所規定之揭露，藉由辨認諸如下列各項，將對使用者有所幫助：

- (a) 子公司所持有之資產及負債；
- (b) 集團內特定企業之暴險（例如藉由辨認那些子公司負有債務）；及
- (c) 產生重大現金流量之該等子公司。

BC28 於達成其決策時，理事會注意到使用者已持續多年要求有關納入合併報表個體之額外財務資訊。雖然使用者要求對集團具重大性之所有子公司之財務資訊，理事

會決定僅要求具重大非控制權益之該等子公司之財務資訊。對預期自有關具重大非控制權益之子公司之財務資訊中最能受益之使用者而言，揭露有關具非重大或不具非控制權益之子公司資訊之規定可能證實係難以編製且對該等使用者無任何重大效益。有關具重大非控制權益之子公司之彙總性財務資訊，有助於使用者預測未來現金流量如何在對該個體具請求權者（包括非控制權益）間之分配。

BC29 此外，理事會並不認為提供對有關具重大非控制權益之子公司資訊之規定將特別難以編製。此乃因為企業於編製合併財務報表時應已獲得該資訊。

對資產與負債之限制

BC30 國際會計準則第 27 號規定揭露有關子公司移轉資金予母公司之能力受重大限制之性質與範圍。財務報表使用者注意到，除法律規定外，子公司非控制權益之存在可能限制子公司移轉資金予母公司或其任何其他子公司之能力。惟國際會計準則第 27 號與重大限制有關之揭露規定並未明確提及非控制權益。

BC31 因此，理事會決定修正國際會計準則第 27 號揭露限制之規定，以闡明揭露之資訊應包括非控制權益之保障性權利所能限制企業取得及使用子公司資產及清償子公司負債之能力之性質與範圍。

BC32 為回應草案第 10 號之回應者所提出對有關揭露規定範圍之關切，理事會決定將揭露僅限於有關企業取得及使用集團資產或清償集團負債之能力受重大限制之性質與影響之資訊。於達成該決策時，理事會確認該提議從未意圖要求企業揭露，例如，所有納入於法律或規章中之非控制權益所持有之保障性權利之清單。

BC33 理事會亦確認國際財務報導準則第 12 號所規定揭露之限制係指該等因集團內之法律界線而存在之限制，諸如於集團企業間移轉現金之限制。國際財務報導準則第 12 號之規定並未意圖複製該等於其他國際財務報導準則中有關限制之規定，諸如國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」或國際會計準則第 40 號「投資性不動產」中之規定。

與企業對納入合併報表之結構型個體之權益相關之風險

BC34 企業可能暴露於來自納入及未納入合併報表之結構型個體兩者之風險。理事會之結論為，若企業揭露可能要求其對納入合併報表之結構型個體提供財務支援之合約性協議條款，包括可能導致企業暴露於損失之事項或情況，將有助於財務報表使用者了解企業所暴露之風險。

BC35 理事會因相同理由而作成結論，企業應揭露其對納入及未納入合併報表之結構型個體兩者因非合約性義務而提供支援之暴險（見第 BC102 至 BC106 段）。

BC36 理事會注意到，美國一般公認會計原則 (GAAP) 亦規定類似之揭露，該規定已被美國財務報表使用者普遍接受。

對子公司之所有權權益之變動

BC37 美國財務會計準則理事會 (FASB) 於企業合併計畫之第二階段之研議中決議，要求具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，未導致喪失控制者，對控制權益之影響。

BC38 於 2005 年發布提議修正國際會計準則第 27 號之草案中，理事會未提議要求上述揭露。理事會注意到，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。此乃因為國際會計準則第 1 號規定，企業應於權益變動表中表達每一權益組成部分期初及期末間帳面金額之調節，單獨揭露各項變動。

BC39 2005 年草案之許多回應者要求就與非控制權益交易對母公司業主之權益之影響作更醒目之揭露。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。

BC40 理事會了解部分使用者僅對與母公司業主有關之資訊感興趣。理事會預期於 2008 年所修正國際會計準則第 27 號之表達及揭露規定，能符合該等使用者之資訊需求。(此等表達與揭露規定現已納入國際財務報導準則第 12 號)。

喪失控制

BC41 理事會決議應揭露喪失對子公司之控制所產生之任何利益或損失金額，包括按喪失控制日之公允價值認列歸屬於對前子公司之剩餘投資之利益或損失部分，以及該利益或損失認列於綜合損益表之單行項目。自 2009 年 7 月 1 日生效之前述揭露規定將提供有關喪失對子公司之控制對該報導期間結束日財務狀況及該報導期間績效之影響之資訊。

對聯合協議及關聯企業之權益

BC42 理事會於草案第 9 號中提議藉由提出對國際會計準則第 28 號之配套修正及將國際會計準則第 28 號中之某些揭露規定之適用擴及合資投資，使合資與關聯企業之揭露規定趨於一致。

BC43 在考量草案第 9 號之外界回應之期間內，理事會質疑在特定權益類型之性質不足以作為不同揭露規定之正當理由情況下，合資與關聯企業之揭露規定是否有進一步趨於一致之可能。雖然聯合控制與重大影響有所不同，理事會之結論為，聯合

協議與關聯企業之揭露規定具共同之揭露目標—揭露能使財務報表使用者評估企業對聯合協議及關聯企業之權益之性質、範圍及財務影響以及與該等權益相關之風險之性質之資訊。

對聯合協議與關聯企業之權益之性質、範圍及財務影響

- BC44 理事會為回應財務報表使用者之要求，於草案第 9 號中提議企業應揭露對重要之合資及關聯企業之投資之清單及描述。草案第 9 號之回應者普遍贊成此提議。理事會決定對此提議作某些修正（如第 BC45 及 BC46 段所述）並沿用至國際財務報導準則第 12 號。
- BC45 理事會決定要求揭露對報導企業具重大性之聯合協議及關聯企業之資訊，而非重要聯合協議及關聯企業之資訊。「財務報導之觀念架構」對「重大性」加以定義但「重要」之用語並無定義而可作不同解釋。因此，理事會決定以「重大」（此亦用於國際財務報導準則第 3 號）取代「重要」。理事會注意到重大性應就企業之合併財務報表或對合資及關聯企業採用權益法處理之其他主要財務報表評估。
- BC46 此外，理事會注意到草案第 9 號將國際會計準則第 31 號中應提供對所有對聯合協議之權益之描述之規定無意中改變為僅適用於合資權益。因此，理事會修正此規定以使對企業具重大性之所有聯合協議將繼續被要求。

彙總性財務資訊

- BC47 國際會計準則第 28 號及國際會計準則第 31 號規定揭露有關合資及關聯企業之彙總性財務資訊。為回應財務報表使用者之要求，草案第 9 號提議延伸此規定，使企業提供每一對其具重大性之合資之彙總性財務資訊。
- BC48 草案第 9 號之回應者普遍同意應提供彙總性財務資訊。惟部分回應者對於某些為執行單一計畫而設立之合資，當以個別基礎提供彙總性財務資訊時，對其保密性提出關切；其他人（包括財務報表使用者）則關切刪除比例合併法將導致資訊之遺漏，因而要求更詳細之揭露以對合資對企業活動之影響有較佳了解，並表示需要流動資產及流動與非流動負債（特別是現金及排除應付帳款與負債準備之金融負債）之細分，此將有助於使用者了解合資之淨負債部位。此等使用者亦強調列報於綜合損益表之金額需要更細分（諸如折舊及攤銷），此將有助於評價企業之合資投資。
- BC49 草案第 9 號提議企業應以其對各合資之權益比例為基礎，列報每一重大合資之彙總性財務資訊。理事會重新考量此提議，並注意到當企業對合資或關聯企業之資產並無權利且對其負債亦無義務時，列報企業對合資或關聯企業之資產、負債及收入之份額將造成混淆。企業其實是對合資或關聯企業之淨資產擁有權益。因此，

理事會決議企業應以「100%」為基礎列報每一重大合資之彙總性財務資訊，並將該資訊調節至其對合資或關聯企業之投資之帳面金額。

- BC50 理事會觀察到以「100%」為基礎列示金額之規定僅於資訊係按個別合資及關聯企業揭露時方為適當。此乃因當以「100%」為基礎列報財務資訊而將所有合資或關聯企業之財務資訊彙總時，若企業對其合資或關聯企業擁有不同比例之所有權權益，將無法產生有用資訊。此外，某些使用者及草案第 9 號之回應者建議對關聯企業之揭露應與對合資之揭露趨於一致，其原因在於對關聯企業之投資可能為重大且通常係對投資者具重大影響之策略性投資。因此，理事會決定企業對每一重大關聯亦應提供彙總性財務資訊。
- BC51 但對每一重大關聯企業所要求之最低單行項目揭露將少於對每一重大合資所要求之最低單行項目揭露。理事會注意到企業通常對合資之參與較對關聯企業更深，因聯合控制意指企業對與該合資之攸關活動有關之決策有否決權。因此，合資者與其合資間之關係及投資者與其關聯企業間之關係，兩者之性質不同，足以作為彙總性財務資訊揭露詳細程度不同之正當理由。
- BC52 理事會亦考量某些使用者建議應提供聯合營運之彙總性財務資訊之觀點。聯合營運所產生之資產及負債係企業之資產及負債並因此認列於企業之財務報表。該等資產及負債將依適用之國際財務報導準則之規定處理且應受該等國際財務報導準則攸關揭露規定之規範。因此，理事會之結論為，企業不應被要求單獨提供聯合營運之彙總性財務資訊。

承諾

- BC53 草案第 9 號提議企業應揭露與其對聯合協議之權益有關之任何資本承諾。國際會計準則第 31 號中有類似規定。
- BC54 理事會於討論草案第 9 號之回應時，檢討提議之兩個層面。首先是企業是否應單獨揭露與所有類型之聯合協議有關之承諾，其次則是在提及承諾時是否需要保留形容詞「資本」。
- BC55 為回應草案第 9 號之回應者所提出之關切，理事會重新考量揭露對所有類型之聯合協議之承諾之提議。回應者表示對有關聯合營運承諾之揭露價值有限，因此等承諾會被納入企業本身之揭露中。理事會被該等理由說服並決定不要求單獨揭露與企業對聯合營運之權益有關之承諾。
- BC56 關於應揭露之承諾之性質，理事會注意到「資本承諾」並非國際財務報導準則中已定義之用語。因此，「資本」可能被解釋為僅限於揭露將導致資產資本化之承諾。反之，理事會之結論為，揭露規定之目的係提供有關可能導致企業與其合資權益有關之未來營業、投資或籌資之現金流出或任何類型之資源流出之所有未認

列承諾之資訊。因此，理事會決定自承諾之揭露規定中移除「資本」。

或有負債

- BC57 草案第 9 號沿用國際會計準則第 31 號關於或有負債之規定，並提議企業應單獨揭露與其對聯合協議之權益有關之或有負債。為回應草案第 9 號之回應者所提出基於第 BC55 段所述之理由，對與聯合營運有關之或有負債單獨揭露之價值有限之關切，理事會重新考量該提議。
- BC58 理事會再度被該等理由說服，並因此決定不要求單獨揭露與企業對聯合營運之權益有關之或有負債。

對合資或關聯企業擁有權益之創業投資組織、共同基金、單位信託或類似個體之揭露規定

- BC59 國際會計準則第 28 號及國際會計準則第 31 號對擁有投資合資或關聯企業之創業投資組織、共同基金、單位信託或類似個體（包括投資連結保險基金）制訂特定之揭露規定。理事會討論國際財務報導準則第 12 號是否應保留對該等類型之個體之特定揭露規定，或對合資或關聯企業擁有權益之所有類型之個體之揭露規定是否應相同。
- BC60 除僅於採用權益法時方須揭露者外，理事會之結論為，對合資及關聯企業之權益之揭露規定對所有個體均應相同，無論該等個體究為創業投資組織、共同基金、單位信託或類似個體。此決策與理事會移除國際會計準則第 28 號及國際會計準則第 31 號中對該等個體之範圍排除之決策一致。理事會決定此等對合資及關聯企業擁有權益之個體不得被排除於攸關準則之外，而是僅被允許對其投資採用一不同之衡量基礎（即公允價值）。

具公開報價之合資投資之公允價值

- BC61 國際會計準則第 28 號規定對於有公開報價可得之投資關聯企業，應揭露其公允價值。此等報價對合資亦可能為可得。因此，理事會決定藉由規定企業揭露具公開報價之合資投資之公允價值以使此揭露規定趨於一致。

投資個體

- BC61A 「投資個體」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 27 號之修正）對投資個體引進一規定，投資個體應透過損益按公允價值

衡量其特定投資子公司，而非將該等子公司納入合併報表。理事會亦決定對投資個體規定特定之揭露。

- BC61B 理事會於決定對投資個體之適當揭露規定時，注意到其他準則已包含對投資個體所作揭露之要求。具體而言，國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」、國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」及國際會計準則第 24 號「關係人揭露」之揭露規定，可能對投資個體之財務報表使用者攸關。
- BC61C 使用者告知理事會，有關衡量公允價值所使用之評價方法及基本輸入值之揭露，對其分析至關重要。當投資係依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」或國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之規定，透過損益或其他綜合損益按公允價值報導時，國際財務報導準則第 7 號及國際財務報導準則第 13 號已要求該資訊。因此，理事會決定無須提議任何與投資個體所作之公允價值衡量有關之額外揭露規定。
- BC61D 理事會於「投資個體」草案提議，投資個體應說明其全部投資活動以符合揭露目的，「投資個體」草案亦給予多種揭露方式之釋例，使投資個體可符合揭露目的。回應者普遍支持揭露指引，惟理事會注意到，規定所有投資個體對其投資活動提供揭露超過投資個體計畫之範圍。因此，理事會最終決定移除揭露目的及如何符合此目的之釋例。因投資個體計畫係聚焦於提供合併報表之例外規定，理事會決定額外揭露僅限於未納入合併報表之子公司之有關資訊。
- BC61E 理事會亦決定，對已適用合併報表例外規定之投資個體，要求揭露該事實，並認為此種揭露係有用之資訊。此外，理事會決定，當投資個體未呈現一項或多項投資個體之典型特性時，應一併揭露其仍符合投資個體定義之正當理由。
- BC61F 理事會考量，本國際財務報導準則之所有揭露規定，是否應適用於投資個體對未納入合併報表之子公司、關聯企業及合資之投資。理事會決定某些揭露（例如彙總性財務資訊及非控制權益之資訊）不適用於投資個體，且與「公允價值之資訊對投資個體係為最攸關之資訊」之聲明不一致。因此，理事會決定於國際財務報導準則第 12 號明訂適用於由投資個體所持有之未納入合併報表之子公司、關聯企業及合資之規定。
- BC61G 為與本國際財務報導準則之原則一致，理事會決定，投資個體對其控制之個體公開或隱含地提供任何財務支援時，應予以揭露。理事會之結論為，此舉能幫助財務報表使用者了解投資個體之暴險。
- BC61H 理事會決定，投資個體應揭露對被投資者移轉資金予投資個體（以現金股利之形式或償付投資個體放款或墊款之形式）之能力之任何重大限制（例如由借款協議或法令規定所產生者）之性質及範圍。理事會考量，由於此種限制可能潛在影響投資個體分配其投資報酬予投資者，此規定對於投資者係屬有用。

對未納入合併報表之結構型個體之權益

揭露規定之必要

- BC62 國際會計準則第 27 號並不要求揭露有關對未納入合併報表之個體之權益。理事會被財務報表使用者、主管機關及其他人 (諸如二十國集團 (G20) 領袖與金融穩定理事會) 要求對常被稱為「資產負債表外」活動之揭露規定加以改善。未納入合併報表之結構型個體 (尤其是證券化載具與資產擔保之籌資) 被認定為形成該等活動之部分。
- BC63 理事會之結論為, 當企業對未納入合併報表之結構型個體擁有權益時, 財務報表使用者將受益於企業來自該權益之有關暴險之資訊。該資訊對於評估企業之未來現金流量之金額、時點及不確定性係屬攸關。
- BC64 如草案第 10 號中提議, 國際財務報導準則第 12 號規定企業揭露能使財務報表使用者評估其對未納入合併報表之結構型個體之權益之性質及與該權益相關之風險之資訊。
- BC65 幾乎所有草案第 10 號之回應者均同意有關企業對「資產負債表外」活動之暴險需要更完善之揭露。惟回應者對應揭露資訊之性質與數量表達不同觀點。某些回應者 (包括財務報表使用者) 支持草案第 10 號提議之方式, 要求揭露來自對未納入合併報表之結構型個體之權益之風險。
- BC66 其他回應者指出一企業可能因對所有類型個體具權益而暴露於相同風險。因此, 他們質疑何以企業須被規定提供有關其來自對未納入合併報表之結構型個體 (而不對其他未納入合併報表之個體) 之權益之暴險之特定資訊。
- BC67 某些回應者亦關切該等提議將重複國際財務報導準則第 7 號「金融工具: 揭露」中之風險揭露。國際財務報導準則第 7 號要求企業揭露有關來自其所持有金融工具之風險之質性與量化資訊。該等回應者表示, 草案第 10 號所提議之有關金融工具各交易對方之揭露, 國際財務報導準則第 7 號之揭露規定早已適用。
- BC68 此外, 某些回應者不贊同該等提議, 因渠等懷疑, 理事會之所以納入該等提議揭露係作為「安全網」, 因其顧慮到部分結構型個體可能未能符合草案第 10 號之納入合併報表基準, 即使在渠等觀點中合併是適當的。
- BC69 於研議草案第 10 號之回應時, 理事會贊同那些強調有關對未納入合併報表之結構型個體之揭露無法取代健全之合併規定之回應者。所提議之揭露從未意圖用以彌補控制定義之缺失。國際財務報導準則第 10 號將理事會制定適當且健全之合併基準之決定予以書面化。該等揭露提議意圖補充合併基準, 聚焦於企業對來自未納

入合併報表之結構型個體之權益之暴險，該等結構型個體因企業對其並未控制而理所當然地未納入合併報表。

- BC70 理事會認知，草案第 10 號之揭露提議意圖捕捉之相同類型風險可能來自企業對其他類別個體之權益，且制定適用於企業對所有類別之未納入合併報表個體之權益之風險揭露可能為適當。惟理事會注意到，當其提出草案第 10 號之揭露規定時，係意圖對 2007 年開始之全球金融危機之特定資訊需求提供及時回應。更明確地說，使用者與主管機關皆已對有關企業透過結構型個體從事投資與證券化活動而缺乏揭露表達關切。他們要求理事會對企業未納入合併報表之結構型個體之權益引進特定之風險揭露，因該等特定權益在過去已使企業暴露於重大風險。草案第 10 號提議之揭露規定係意圖滿足該等要求。將範圍擴及結構型個體之外將延後處理所提出之關切，此對使用者並無益處。
- BC71 理事會亦注意到，處理對未納入合併報表之結構型個體之權益之揭露，將是一個使國際財務報導準則之揭露規定與美國一般公認會計原則在此方面趨於一致之機會。
- BC72 至於國際財務報導準則第 7 號，理事會同意回應者之看法，即兩者之規定常會導致揭露相同之標的風險。所差者僅在於兩者之揭露規定如何描述企業之暴險。國際財務報導準則第 7 號規定與金融工具相關之信用、流動性、市場及其他風險之質性與量化揭露。國際財務報導準則第 12 號則從不同之角度，規定企業揭露來自對結構型個體之權益之暴險。
- BC73 理事會相信兩種角度之資訊均有助於財務報表使用者對企業暴險之分析：國際財務報導準則第 7 號藉由辨認創造風險之金融工具而揭露企業之暴險，而國際財務報導準則第 12 號則藉由提供下列之資訊（當攸關時）而揭露企業之暴險：
- (a) 企業與結構型個體交易之密切程度；
 - (b) 與企業交易之個體之性質所導致之風險集中情況；及
 - (c) 使企業暴險之各特定交易。
- BC74 因此，理事會之結論為，雖然國際財務報導準則第 7 號與國際財務報導準則第 12 號對未納入合併報表之結構型個體之揭露可能在某種程度上有重疊，但彼此互補。
- BC75 理事會亦被來自美國財務報表使用者之資訊說服，該等使用者一向於其分析中使用美國一般公認會計原則對於變動權益個體所規定之揭露。該等使用者確信新的揭露能提供其先前無法取得之資訊，並認為該資訊對充分了解企業之暴險至關重要。
- BC76 許多使用者亦提及全球金融危機並強調對未納入合併報表之結構型個體之權益之較佳了解可能有助於及早辨認企業暴險之程度。因此，該等使用者指出新揭露規

定已重大改善財務報導之品質，並強力鼓勵理事會對依國際財務報導準則編製財務報表者規定類似之揭露。

- BC77 理事會曾考量到，企業是否應被要求揭露對未納入合併報表之結構型個體之權益之資訊及對合資或關聯企業之權益之資訊（若該合資或關聯企業符合結構型個體之定義）。理事會之結論為，若企業對屬結構型個體之合資或關聯企業擁有權益，則應提供符合兩組揭露規定之資訊。於達成結論過程中，理事會注意到企業應藉由提供對合資或關聯企業之權益之揭露，以捕捉對未納入合併報表之結構型個體之權益之大部分（在某些情況下為全部）揭露規定。因此，理事會並不認為本結論將重大增加企業被規定應提供之資訊數量。

風險揭露之範圍

對未納入合併報表之結構型個體之權益

- BC78 為回應草案第 10 號回應者有關對風險揭露之範圍之關切，理事會曾考量是否應嘗試將「對...之權益」之定義予以限縮，例如，規定企業僅對會導致暴險損失超過其財務報表所認列之金額之權益方須揭露資訊。惟理事會之結論為，任何限縮「對...之權益」定義之嘗試將使指引複雜化且將可能排除使用者認為有用之資訊揭露。
- BC79 理事會亦考量是否應規定揭露對結構型個體之重要權益，因草案第 10 號之某些回應者曾建議澄清企業無須揭露對結構型個體之非重要權益之資訊。因多重理由，理事會決定不增加「重要」二字。首先，理事會注意到因重大性觀念貫穿國際財務報導準則第 12 號之揭露規定，如同其貫穿其他國際財務報導準則之揭露規定，故企業僅須揭露如「觀念架構」所定義及描述之重大資訊。理事會亦注意到國際財務報導準則中並未定義「重要」之用語。自其他計畫所獲意見顯示「重要」被作不同方式之解釋。理事會之結論為，未定義該用語時，增加「重要」將對使用國際財務報導準則第 12 號編製或查核財務報表者並無效益。
- BC80 理事會決定保留「對...之權益」之廣義定義（即個體對另一個體之合約性或非合約性參與，而使該個體暴露於來自其他個體績效之報酬之變動性）。理事會被來自美國之財務報表編製者、查核人員及財務報表使用者之意見說服，該意見係有關其對於美國一般公認會計原則所規定揭露參與變動權益個體資訊之經驗。美國一般公認會計原則未定義「參與」，但以另一類似國際財務報導準則第 12 號定義「對...之權益」之方式解釋。美國之財務報表編製者及財務報表使用者一般而言同意揭露規定之範圍—美國之財務報表使用者認為修訂之揭露規定提供其適當之詳細程度；美國之財務報表編製者及會計人員認為該等揭露規定允許企業聚焦於表達被認為對財務報表使用者攸關之資訊。美國之財務報表編製者及會計人員亦注意到，彙總指引與規定兩者（即企業依事實與情況決定應提供至何種詳細程度

方能滿足揭露規定)均提供財務報表編製者足夠之彈性。

- BC81 因此,理事會決定於國際財務報導準則第 12 號中納入企業應考量符合揭露目的所須之詳細程度之規定,並納入彙總原則與指引以協助財務報表編製者決定何種詳細程度係屬適當。

結構型個體之定義

- BC82 國際財務報導準則第 12 號引進「結構型個體」之用語。理事會設想被稱為結構型個體之個體類型與解釋公告第 12 號「合併:特殊目的個體」中所稱特殊目的個體(SPE)之個體不太可能有重大差異。解釋公告第 12 號將特殊目的個體描述為被創立以達成一個範圍小且明確界定之目的之個體,並列舉被創立以促成租賃、研究發展活動或金融資產證券化等之個體為例。
- BC83 理事會考量是否以類似美國一般公認會計原則中變動權益個體(VIE)之方式定義結構型個體。美國一般公認會計原則將變動權益個體基本上定義為,其活動不透過表決權或類似權利主導之個體。此外,若無額外次順位財務支援,變動權益個體中具風險之權益總額不足以支應該個體之活動。美國一般公認會計原則包含廣泛之應用指引以協助判定權益之充足性,包括一般用以判定企業權益是否足夠之百分之十之權益門檻。理事會決定不採用此法,因其將僅為揭露之目的而引進先前未存在於國際財務報導準則之複雜指引。
- BC84 理事會因此決定將結構型個體定義為一個經過設計之個體,而使表決權並非決定誰控制該個體之支配因素。理事會亦決定納入類似解釋公告第 12 號之指引,以反映理事會之意圖,即「結構型個體」一詞應涵蓋一組與解釋公告第 12 號中特殊目的個體類似之個體。理事會亦決定納入美國一般公認會計原則中變動權益個體之某些特性。具體而言,結構型個體係指一個體,若無額外次順位財務支援,其權益通常不足以支應該個體之活動。理事會之論述為,使用者之所以要求對與結構型個體有關之風險揭露,係因參與該等個體將使企業在先天上暴露於較參與傳統營運個體為多之風險。所增加之暴險係因諸如下列各項所產生:該個體有限制性活動、係被創造以將特定資產所產生之風險與報酬轉嫁予投資人、或缺乏足夠權益以挹注資產之損失(若發生時)。
- BC85 本定義並未敘明若個體具風險之權益不足時,將一律被認定為結構型個體。此有兩個理由。首先是此種定義將須廣泛之應用指引(類似美國一般公認會計原則)以協助判定權益之充足性,此點為理事會所反對,其理由如第 BC83 段所述。其次為理事會擔心某些傳統營運個體可能被此種定義所圈入,其實理事會並無此意。例如,一傳統營運個體,其資金結構於營運活動衰退後經過重組,可能被認定為係結構型個體,此實非理事會之本意。

權益之性質

- BC86 國際財務報導準則第 12 號規定企業應揭露能使財務報表使用者了解與其對結構型個體之權益相關之風險之性質及變動之資訊 (見第 BC92 至 BC114 段)。因此，當企業發起一未納入合併報表之結構型個體並保留對該結構型個體之權益 (例如藉由持有該結構型個體之債務或權益工具) 時，將須提供有關其暴險之揭露。
- BC87 惟企業若未透過公開或隱含之參與以保留任何對結構型個體之權益，該決議並不要求其提供揭露。理事會收到許多成員之意見，其論述為發起一結構型個體會對企業產生風險，即使該企業並未保留對該結構型個體之任何權益。當結構型個體遭遇困難時，發起人有可能因其諮詢或行動而受到挑戰，或可能選擇採取行動以維護其聲譽。
- BC88 國際財務報導準則第 12 號亦規定，當無合約性義務但仍對結構型個體提供財務或其他支援時，應揭露對結構型個體所提供之財務或其他支援；若有於未來提供財務或其他支援之任何現時意圖，亦應加以揭露 (見第 BC102 至 BC106 段)。該揭露雖然有用，但僅提供企業暴露於其發起活動之風險之不完整圖像，因：
- (a) 該揭露規定僅於企業對結構型個體已提供或意圖提供財務支援時方適用。
 - (b) 企業暴露於其發起活動之風險較其對結構型個體提供隱含支援之風險更廣泛。例如，未意圖提供任何隱含支援之個體可能因發起一失敗之結構型個體而暴露於訴訟風險。
 - (c) 目前並無其他揭露規定能告知財務報表使用者有關企業暴露於其發起活動之風險。例如，國際財務報導準則第 7 號之揭露規定不能產生此種資訊，因通常並無與發起活動相關之金融工具會啟動此種揭露。有關金融資產移轉之揭露規定僅於企業已移轉其自有之金融資產予其所發起之結構型個體時方適用。此外，未納入合併報表之結構型個體不太可能符合國際會計準則第 24 號「關係人揭露」中關係人之定義。
- BC89 使用者表示如有企業與未納入合併報表之結構型個體間交易佔其營運之比重之資訊，亦即有更多有關企業經營模式及與該經營模式相關風險之資訊，當必有用。此將特別有助於協助了解，若重大減少利用結構型個體於投資或籌資目的時，因收益之喪失或企業執行其一般經營活動能力之限制對企業績效之可能影響。他們注意到於 2007 年開始之全球金融危機期間投資人開始關切企業參與結構型投資載具之程度。惟極少企業揭露有關其參與建立此種載具之程度之資訊，因此，難以評估企業可能之潛在暴險。該等使用者亦證實其對此種資訊之需求早在全球金融危機之前，而非單純對該危機之反應。
- BC90 為回應使用者與其他各方之要求，理事會決定規定企業應揭露來自其發起之結構型個體之收益與結構型個體之資產資訊。理事會注意到該等規定並非意圖協助評估 (結構型個體) 失敗或追索權對企業之實際風險，而是能對企業從事此等交易類型佔其營運之比重與企業依賴該等個體以利其業務之程度給予一個概念。因

此，理事會之結論為，揭露之資產資訊應包括於報導期間移轉予該結構型個體之所有資產，而非僅由發起人移轉之資產。提供之資訊將成為一個路標，能讓使用者辨認何時要求進一步之資訊。

- BC91 因企業於其保留對未納入合併報表之結構型個體之權益時被規定揭露有關其暴險之資訊，理事會決定當企業作為發起人時，僅於未提供有關來自其對未納入合併報表之結構型個體之權益之風險性質之揭露時，方須依規定揭露收益與資產之資訊。

風險之性質

- BC92 草案第 10 號提議企業應揭露資訊，以協助財務報表使用者評估企業對未納入合併報表之結構型個體之權益之風險性質及範圍。為支持該目的，草案提議企業應揭露其與對結構型個體之權益有關之資產與負債帳面金額、其損失最大暴險及結構型個體資產之報導金額。草案第 10 號亦列示可能有助於評估企業所暴露之風險之其他資訊（諸如有關結構型個體之資產與資金來源之資訊）。
- BC93 一般而言使用者支持所提議之揭露。惟草案第 10 號之其他回應者雖然同意風險揭露有其必要，卻認為提議之揭露規定過度規範。依其觀點，企業應被允許以其內部風險報導系統產生之資訊為基礎，而非以草案第 10 號提議之資訊為基礎揭露其暴險。
- BC94 理事會雖然同意回應者認為企業一般應被允許裁製其揭露以符合其使用者之特定資訊需求，其仍決定揭露規定應包含一組所有企業均應適用之最低規定。理事會被使用者之意見說服，該等使用者指出若無任何特定揭露規定，可比性將受損且企業可能不揭露使用者認為重要之資訊。
- BC95 財務報表使用者證實有關企業來自其對未納入合併報表之結構型個體權益之損失暴險之資訊，及有關企業及結構型個體兩者之財務狀況之補充資訊對其財務報表之分析係屬攸關。

結構型個體之資產

- BC96 理事會被部分回應者之觀點說服，該等回應者主張僅揭露結構型個體持有之資產而未揭露該資產之資金來源，其用途有限，且可能難以解釋。因此，理事會決定規定企業揭露有關結構型個體之性質、目的、規模與活動，以及該結構型個體如何籌資之資訊。理事會之結論為，此規定應能提供使用者有關結構型個體持有之資產與該資產之資金來源之足夠資訊，而無須規定於所有情況下企業對其擁有權益之未納入合併報表之結構型個體所持有資產之特定揭露。若與評估企業之暴險攸關，則企業將被要求提供有關結構型個體之資產與資金來源之額外資訊。

損失暴險

- BC97 理事會認知到，有時有關企業之預期損失之資訊可能比其損失最大暴險之資訊更攸關，且揭露前述二金額均需運用判斷。惟若國際財務報導準則第 12 號僅規定揭露預期損失，理事會顧慮到企業對其未納入合併報表之結構型個體之權益可能經常會辨認一正的報酬期望值，因而不會揭露任何損失暴險。因此，理事會保留企業揭露其來自未納入合併報表之結構型個體之權益之損失最大暴險之規定。
- BC98 理事會決定不提供何者代表損失之定義，而讓企業自行辨認何者於該報導企業之特定情境中構成損失。然後企業應揭露如何決定其損失最大暴險。
- BC99 理事會認知到並非都能計算損失最大暴險，諸如當一金融工具使企業暴露於理論上之無限損失。理事會決定，在此情況下，企業應揭露不可能計算損失最大暴險之理由。
- BC100 最後，理事會決定規定企業揭露其財務狀況表中資產及負債之帳面金額與其損失最大暴險之比較。此乃因該資訊將讓使用者對損失最大暴險與企業可能將負擔所有或一部分該等損失之預期間之差異有較佳之了解。在過去，損失最大暴險之資訊（若被提供時）通常隨附一說明，表示該資訊絕不代表將發生之損失。理事會之論述為，如果實情如此，則此揭露規定應有助於企業解釋何以損失最大暴險不代表其實際暴險。
- BC101 理事會亦注意到有關企業損失暴險之揭露規定呼應美國一般公認會計原則所規定者，該規定已為美國之財務報表使用者普遍接受。

並無義務但仍提供財務支援

- BC102 草案第 10 號提議規定企業並無合約性義務但仍對未納入合併報表之結構型個體提供支援之揭露。
- BC103 大多數草案第 10 號之回應者同意所提議之揭露，該等回應者注意到於考量企業與結構型個體關係之實質時，其過去之行動可能是一重要因素。惟某些回應者對揭露對結構型個體提供支援之任何現時意圖之提議存有疑問，並質疑如何解釋「支援」。
- BC104 理事會同意該等回應者認為期望企業納入有關可能於未來作成之決策之前瞻性揭露並不合理。惟理事會之結論為，國際財務報導準則第 12 號應保留提供非合約性財務或其他支援之任何現時意圖之揭露規定，因若企業已決定其將提供支援（即其有現時意圖如此作），應揭露此決定。
- BC105 理事會決定不定義「支援」，因支援之定義或過於廣泛而成為無效之定義，或會

招致操弄以避免揭露。理事會相信財務支援被廣泛解讀為對另一個體直接地或間接地提供資源。在隱含協議之情況下，支援係於無合約性義務以提供支援時被提供。儘管如此，理事會仍決定於國際財務報導準則第 12 號納入一些財務支援之例。為處理回應者對於有關如何區分此財務支援之提供與任何其他商業交易之關切，理事會闡明當企業已對先前或現時擁有權益之未納入合併報表之結構型個體提供非合約性支援時，即須揭露該事實。

BC106 理事會亦決定延伸此規定至提供支援予納入及未納入合併報表之結構型個體兩者。美國一般公認會計原則包括此規定且使用者確信此資訊之揭露係有用。

來自先前參與未納入合併報表之結構型個體之風險

BC107 於 2007 年開始之全球金融危機期間，某些企業之行為顯示企業可能因參與結構型個體而暴險，即使其於報導日可能未控制該個體或未對該個體有任何合約性參與。例如，結構型個體之失敗可能損害企業之聲譽，迫使企業對該結構型個體提供支援以維護其聲譽，即使該企業無法律或合約性義務如此作。

BC108 理事會考量如何最佳處理該等改善此領域之揭露規定之要求。理事會面臨之困難係判定何種揭露可能有助於在一金融危機發生之前評估企業之聲譽暴險。

BC109 理事會考量有關報導企業移轉予其發起之未納入合併報表之結構型個體之資產之五年歷史資訊之要求。惟理事會之結論為，超出本國際財務報導準則第 27 段所規定以外之歷史資訊未必對有關發起人之現時暴險提供任何有用資訊。有關企業發起之未納入合併報表之結構型個體於報導日之總資產資訊可能有用。惟企業將難以（若非不可能）提供此資訊，因企業於報導日並未控制該結構型個體或未對該結構型個體擁有權益。理事會亦考量當一特定啟動事項發生時（例如，當結構型個體持有不良資產時），是否要求額外資訊。惟理事會再次拒絕此種作法。僅於啟動事項發生時要求額外揭露將可能產生延宕而無用之資訊。

BC110 理事會決定，就此方面而言，其目的係企業應提供有關其暴露於與其對結構型個體之權益相關之風險之資訊，無論該風險係來自對個體擁有既存權益或來自以前期間曾對個體之參與。因此理事會決定將「對一個體之權益」定義為合約性或非合約性參與，該參與使企業暴露於報酬之變動性。此外，理事會決定明確指出有關企業暴險之揭露應包括來自先前參與結構型個體之風險，即使企業於報導期間結束日對該結構型個體不再有合約性參與。

對風險評估可能攸關之額外資訊

BC111 當理事會於草案第 10 號列舉對風險評估可能攸關之其他資訊時，並不意圖將所列提議補充揭露之每一項目適用於所有情況，即理事會未意圖將任一項揭露列為強制性，而是認為所有之提議揭露均具提供重要資訊之可能性。某些提議揭露可能非常攸關而其他則否，視特定事實與情況而定。因此，企業可能被預期提供前述

列舉中某些 (但非全部) 之揭露。

- BC112 理事會所面臨之困難為編製者與使用者對揭露規定中所應包括規範之詳細程度通常有不同看法。編製者通常提議要有清楚之揭露原則，但規範性揭露規定不要太多。他們相信每一報導企業應能在企業所處特定事實與情況之基礎上判定何種資訊符合揭露原則。另一方面，使用者偏好規範性揭露規定以使編製者所提供之資訊具可比性。
- BC113 理事會對暴險揭露之意圖係使企業揭露於評估暴險時重要之資訊，而非以被視為不攸關之不必要細節使資訊蒙上一層雲霧。若企業因與一特定未納入合併報表之結構型個體之交易而具有大量暴險時，則理事會將預期對該暴險有廣泛之揭露。相對之下，若企業之暴險非常有限，則鮮少需要揭露。
- BC114 理事會決定保留一組揭露之釋例，該組釋例於企業因其對未納入合併報表之結構型個體之權益而具有大量暴險時，用以強調所需揭露之詳細程度可能攸關。惟理事會決定釐清可能攸關 (視情況而定) 之額外資訊之列舉僅為可能攸關資訊之一組釋例，而非不管任何情況均應適用之一組規定。

生效日及過渡規定

- BC115 理事會決議將本國際財務報導準則之生效日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「聯合協議」、國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」及國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之生效日一致。於制成此決策時，理事會注意到此五號國際財務報導準則均為處理有關一報導企業與其他個體間之特殊關係 (亦即當報導企業對另一個體有控制、聯合控制或重大影響時) 之評估及相關會計與揭露之規定。因此，理事會做出結論，適用國際財務報導準則第 12 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。
- BC116 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。於決定該等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入法所需之時間。
 - (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) 之領袖、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。

- BC117 考量該等因素，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。
- BC118 徵求意見函之大部分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 及 2012 年首次採用者而言特別重要。理事會被此等論點說服，並決議企業得提前適用此五號國際財務報導準則 (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、國際會計準則第 27 號 (2011 年修正) 及國際會計準則第 28 號 (2011 年修正))，但僅限於企業適用前述所有國際財務報導準則之情況。
- BC119 儘管作成前述決議，理事會注意到，若提前提供國際財務報導準則第 12 號所規定之任何資訊，將使使用者對企業與其他個體間之關係更加了解，則企業不應被阻礙提前提供國際財務報導準則第 12 號規定之任何資訊。在達成該決議時，理事會觀察到若企業選擇提前適用國際財務報導準則第 12 號之部分 (但非全部) 規定，企業將必須繼續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 號之揭露規定直至其適用國際財務報導準則第 12 號之所有規定時。
- BC119A 理事會於 2012 年 6 月，修正國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」附錄 C 中之過渡指引。作該等修正時，理事會決議將調整後比較資訊限於在國際財務報導準則第 10 號初次適用日之前一年度期間列報。此與國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」 (如國際財務報導準則 2009-2011 週期之年度改善 (2012 年 5 月發布) 所修正) 中最少比較揭露之規定一致。該等修正確定，當企業追溯適用一項已變動之會計政策，應至少列報三個財務狀況表 (對曆年制之企業而言，即 2012 年 1 月 1 日、2012 年 12 月 31 日及 2013 年 12 月 31 日，假設未提前適用本國際財務報導準則) 及兩個 (期) 之其他報表 (國際會計準則第 1 號第 40A 至 40B 段)。理事會亦決議對於國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」附錄 C 及本國際財務報導準則附錄 C 作類似修正，以與此決議一致。
- BC119B 國際財務報導準則第 12 號引進與未納入合併報表之結構型個體相關之新揭露。來自利害關係人之回饋意見告知理事會，捕捉此資訊所需之會計與報導系統變更比原先設想的更繁瑣，特別是關於國際財務報導準則第 12 號生效日前之比較期間。因此，理事會決定藉由免除適用國際財務報導準則第 12 號第一年前開始之期間列報比較此資訊之規定，提供額外之過渡規定之放寬。

與草案第 9 號及草案第 10 號不同之主要變動彙總

- BC120 與草案第 9 號及草案第 10 號不同之主要變動為：

- (a) 對於子公司、聯合協議、關聯企業及未納入合併報表之結構型個體之揭露規定均納入國際財務報導準則第 12 號中，與企業對該等個體之權益有關之會計規定分離。草案第 9 號及草案第 10 號曾提議揭露規定應與會計規定同列於國際會計準則第 28 號、國際財務報導準則第 10 號及國際財務報導準則第 11 號（第 BC7 及 BC8 段）。
- (b) 國際財務報導準則第 12 號納入對於依本國際財務報導準則規定所揭露資訊之彙總之應用指引。
- (c) 國際財務報導準則第 12 號規定揭露於決定企業與另一個體是否具特殊關係（即控制、聯合控制或重大影響）時所作之重大判斷與假設。草案第 10 號曾提議揭露企業對於其在特定情境中是否控制另一個體之評估之基礎（第 BC14 至 BC19 段）。
- (d) 國際財務報導準則第 12 號規定應揭露具有對企業具重大性之非控制權益之子公司之彙總性財務資訊。草案第 9 號曾提議揭露一份重要子公司清單（第 BC21 至 BC29 段）。
- (e) 國際財務報導準則第 12 號規定揭露企業對納入合併報表之結構型個體之權益之性質及與該權益相關之風險（第 BC34 至 BC36 段）。
- (f) 國際財務報導準則第 12 號規定揭露每一重大之合資及關聯企業之彙總性財務資訊，並規定對合資須揭露較關聯企業更詳細之資訊。草案第 9 號曾提議就每一重大合資提供較不詳細之彙總性財務資訊，並就關聯企業彙總揭露彙總性財務資訊（第 BC47 至 BC52 段）。
- (g) 國際財務報導準則第 12 號規定企業若屬創業投資組織、共同基金、單位信託及類似個體，應提供與其對合資及關聯企業之權益有關之所有揭露。草案第 9 號提議此等企業應僅須提供與其對合資及關聯企業之權益有關之某些揭露（第 BC59 至 BC60 段）。
- (h) 國際財務報導準則第 12 號並未規定應揭露企業擁有權益之結構型個體所持有資產之報導金額。草案第 10 號曾提議揭露此種資訊（第 BC96 段）。

與美國一般公認會計原則趨同

BC121 對於納入及未納入合併報表之結構型個體之大部分揭露規定與美國財務會計準則理事會會計準則彙編[®]之次主題 810-10 中對變動權益個體之揭露規定類似。理事會接受金融穩定理事會就此領域與其他會計準則制定機構合作以達成國際趨同之建議，而與美國財務會計準則理事會共同制定其中許多揭露規定。惟國際財務報導準則第 12 號較次主題 810-10 中之揭露規定更進一步，因其規定企業揭露有關

下列各項之資訊：

- (a) 非控制權益對納入合併報表之結構型個體之活動所擁有之權益；及
- (b) 來自該企業所發起之未納入合併報表之結構型個體之風險（對此個體該企業並未提供其他風險揭露）。

BC122 國際財務報導準則第 12 號亦較美國一般公認會計原則對於子公司、聯合協議及關聯企業納入更詳細之揭露規定（例如具重大非控制權益之子公司及重大合資與關聯企業之彙總性財務資訊）。

成本效益之考量

BC123 財務報表之目的在提供對於廣大使用者作成經濟決策有用之關於企業財務狀況、績效及財務狀況之變動之資訊。為達到此目的，理事會欲求確保國際財務報導準則將符合重大需求，以及所產生資訊之整體效益能合理化提供該資訊之成本。雖然執行一新國際財務報導準則之成本可能不是平均負擔，財務報表之使用者能自財務報導之改善中受益，因而促進資本及信用市場之功能及資源在經濟中之有效分配。

BC124 成本效益之評估必然為主觀的。理事會於作出判斷時考量下列各項：

- (a) 財務報表編製者所發生之成本；
- (b) 當資訊不可得時，財務報表使用者所發生之成本；
- (c) 相較於使用者發展替代資訊會發生之成本，編製者於發展資訊時所具有之比較優勢；
- (d) 由於財務報導改善而導致較佳經濟決策之效益；及
- (e) 使用者、編製者及其他方之過渡成本。

BC125 理事會觀察到國際財務報導準則第 12 號藉由規定揭露有關非控制權益對集團活動所擁有之權益之資訊，將改善使用者了解合併財務報表之能力。國際財務報導準則第 12 號亦將改善使用者對於報導企業與未納入合併報表之個體間之特殊關係（即與聯合協議、關聯企業及未納入合併報表之結構型個體間之關係）之了解。

BC126 具體而言，企業先前並未被特別要求提供來自結構型個體之權益之暴險資訊。國際財務報導準則第 12 號中有關對未納入合併報表之結構型個體之權益之規定係回應於 2007 年開始之全球金融危機後，二十國集團（G20）領袖之決議及國際團體諸如金融穩定理事會之建議。二十國集團（G20）領袖及金融穩定理事會建議國際會計準則理事會（IASB）應加速進行其強化「資產負債表外」載具（諸如結構型

投資載具) 之揭露規定，特別是要確保企業被要求揭露有關其參與此等載具之暴險及潛在損失。

BC127 理事會於制定國際財務報導準則第 12 號之期間曾諮詢財務報表使用者，該等使用者確認有更多下列各項資訊之效益：

- (a) 企業來自對結構型個體之權益之暴險；
- (b) 集團內之非控制權益；及
- (c) 聯合協議及關聯企業。

BC128 國際財務報導準則第 12 號之採用及持續適用均涉及成本。該等成本將取決於報導企業與其他個體間之關係之性質及複雜度。惟基於第 BC125 至 BC127 段所述之使用者效益，理事會相信國際財務報導準則第 12 號之效益超過成本。