

國際財務報導準則(2015年版)
正體中文版草案

單獨財務報表之權益法

(2015年版國際會計準則第27號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於104年9月30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

國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」之修正

修正第 IN1 段之規定。

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、合資及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、依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定或採用權益法處理該等投資。

修正第 4 至 7、10、11B 及 12 段，並新增第 18J 段之規定。

定義

4 本準則用語定義如下：

...

單獨財務報表係指由一個體所提出之財務報表，該財務報表中之投資子公司、合資及關聯企業，依本準則之規定得選擇按成本、依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定或採用國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」所述之權益法處理。

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 號第 3 段：

- 關聯企業
- 對被投資者之控制
- 權益法
- ...

6 單獨財務報表係指合併財務報表或無投資子公司但有投資關聯企業或合資之投資者依國際會計準則第 28 號對投資關聯企業或合資採用權益法處理之財務報表以外，另行提出之財務報表（除第 8 至 8A 段列示之情況外）。

7 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。

單獨財務報表之編製

...

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；或
- (c) 採用國際會計準則第28號所述之權益法。

企業對每一投資種類應適用相同之會計處理。如按成本處理或採用權益法之投資被分類為待出售或待分配（或包括於分類為待出售或待分配之處分群組中），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。

...

11B 當一母公司不再為投資個體，或成為投資個體時，應自該狀態變動發生之日起依下列各項處理該變動：

- (a) 當一個體不再為投資個體時，該個體應依第10段之規定處理投資子公司。狀態變動日應為認定收購日。當依第10段之規定處理該投資時，子公司於認定收購日之公允價值應能代表所移轉之認定對價。
 - (i) [已刪除]
 - (ii) [已刪除]
- (b) 當一個體成為投資個體時，對投資子公司應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。子公司之先前帳面金額與投資者狀態變動日之公允價值兩者間之差額，應認列為利益或損失，並計入損益中。有關該等子公司先前認列於其他綜合損益之任何損益累計金額，應如同投資個體於狀態變動日已處分該等子公司處理。

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中。股利應認列於損益中，除非個體選擇採用權益法，在此情況下，股利認列為投資帳面金額之減項。

...

生效日及過渡規定

...

- 18J 2014 年 8 月發布之「單獨財務報表之權益法」（國際會計準則第 27 號之修正），修正第 4 至 7、10、11B 及 12 段之規定。企業應於 2016 年 1 月 1 日以後開始之年度期間依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」追溯適用該等修正內容，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。



國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」結論基礎之修正

修正第 BC9 段之標題。修正第 BC19 段之規定。新增第 BC9 及 BC11 段前之標題、第 BC10A 至 BC10H 及 BC33 段之規定及其相關標題。

單獨財務報表中投資子公司、合資及關聯企業之衡量

2003 年之修訂

BC9 ...

單獨財務報表之權益法（2014 年發布之修正）

BC10A 部分回應者對理事會 2011 議程諮詢之回應表示：

- (i) 某些國家法律要求上市（櫃）公司依當地法令規定提出單獨財務報表，且該等當地法令要求採用權益法以處理投資子公司、合資及關聯企業；且
- (ii) 在大多數情況下，依國際財務報導準則編製之單獨財務報表與依當地法令編製之單獨財務報表間僅有之差異係採用權益法。

BC10B 該等回應者強力支持，將權益法納入作為衡量個體單獨財務報表中投資子公司、合資及關聯企業之選項之一。於 2012 年 5 月，理事會決定考慮透過小範圍計畫，恢復於單獨財務報表中採用權益法之選項。因此，理事會於 2013 年 12 月發布草案，該草案中之提議利於使該等轄區依當地一般公認會計原則與依國際財務報導準則之單獨財務報表趨於一致，且在資訊無損之情況下對某些個體有助於降低遵循成本。

單獨財務報表之定義

BC10C 草案之部分回應者指出，國際會計準則第 27 號第 4 及 6 段所提議之修正使「單獨財務報表」之定義產生不一致，特別是對有投資關聯企業或合資但無投資子公司之投資者而言。此種投資者採權益法處理合資與關聯企業之投資之財務報表，將為該投資者之主要財務報表亦為單獨財務報表。因此，渠等主張國際會計準則第 27 號與國際財務報導準則第 12 號中揭露規定之可應用性可能存在混淆。國際財務報導準則第 12 號不適用於個體之單獨財務報表。

- BC10D 理事會注意到，無投資子公司但有依國際會計準則第 28 號規範採權益法處理之投資關聯企業或合資之投資者，其財務報表並非單獨財務報表。因此，於該等財務報表中，此種投資者須遵循國際財務報導準則第 12 號之揭露規定。依邏輯推論結果，此種投資者較不可能採權益法處理投資關聯企業或合資以編製單獨財務報表。若此種投資者列報單獨財務報表，理事會預期，該投資者對投資關聯企業或合資之會計處理可能係按成本或依國際財務報導準則第 9 號之規定。
- BC10E 理事會亦注意到，依國際會計準則第 28 號第 17 段之規定對關聯企業或合資之投資豁免適用權益法之投資者，可能於選擇列報單獨財務報表時，選擇採權益法處理該等投資。於該等單獨財務報表中，該投資者對合資與關聯企業之投資，無須表達國際財務報導準則第 12 號所規定之資訊（見國際財務報導準則第 12 號第 6 段(b)）。

權益法之應用

- BC10F 國際會計準則第 28 號包含應用權益法之指引。國際會計準則第 28 號指出，應用權益法之許多適用程序，與國際財務報導準則第 10 號所述之合併程序類似（見國際會計準則第 28 號第 26 段）。
- BC10G 一般而言，於企業之單獨財務報表中對投資子公司、關聯企業及合資採用權益法所產生之淨資產與損益，預期與該企業合併財務報表中歸屬於業主之淨資產與損益相同。惟某些情況下，對單獨財務報表中之投資子公司採用權益法可能會產生不同於合併財務報表之結果。該等情況例舉如下：
- (a) 國際會計準則第 28 號之減損測試規定。對於單獨財務報表中採權益法處理之投資子公司，構成投資子公司帳面金額一部分之商譽無須單獨測試減損。而係將投資子公司之整體帳面金額作為單一資產，依國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定測試減損。惟於企業之合併財務報表中，因商譽係單獨認列，故適用國際會計準則第 36 號商譽減損測試之規定對商譽測試減損。
 - (b) 淨負債部位子公司。國際會計準則第 28 號規定，當投資者對被投資者累積損失之份額等於或超過其對被投資者之權益時，投資者應停止認列進一步損失之份額，除非該投資者已發生法定或推定義務或已代被投資者支付款項（此時應認列負債），而合併財務報表無此種規定。
 - (c) 與子公司資產相關之母公司已發生借款成本資本化。國際會計準則第 23 號「借款成本」指出，在某些情形下，當計算借款成本之加權平均利率時，將母公司及子公司之全部借款包含在內可能係屬適當。當母公司舉借資金而其子公司使用該資金以取得符合要件之資產時，母公司於其合併財務報表中應將母公司已發生借款成本視為直接可歸屬於取得子公司符合要件之資產。惟此作法於母公司之單獨財務報表中並不適當，若投資子公司係金融資產（非

屬符合要件之資產）。

草案之部分回應者請求理事會考量提供額外指引，以使母公司單獨財務報表中之子公司帳面金額趨近於母公司合併財務報表中歸屬於母公司之子公司淨資產。理事會決議，於國際會計準則第 28 號中訂定額外指引，以消除此種差異，非屬本計畫之範圍。理事會擔心，制定此指引勢須適當研究及分析，而將延遲此修正。因此，理事會決議不將此等請求納入考量。

- BC10H 草案之部分回應者主張，國際會計準則第 28 號之規定應予以修正，以對母公司單獨財務報表中之子公司應用權益法提供指引。理事會決議，修正國際會計準則第 28 號以提供此種指引，非屬計畫範圍，且母公司選擇應用權益法處理單獨財務報表中之子公司時，應依循國際會計準則第 28 號中之方法（如同運用於關聯企業或合資）。

2008 年之修正

BC11 ...

自子公司、合資或關聯企業取得之股利

...

- 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 號之規定進行減損測試。

...

過渡規定（2014 年之修正）

- BC33 草案之部分回應者建議，理事會應考量提供某些形式之放寬，使過渡至對投資子公司、合資及關聯企業採權益法會計處理較為容易。惟理事會注意到，企業適用權益法於單獨財務報表中之投資子公司時，應能使用將子公司納入合併財務報表中所用之資訊。投資關聯企業與合資（適用國際財務報導準則第 11 號之過渡規定後）於合併財務報表中採權益法處理，表示企業無須執行任何額外程序，即能於單獨財務報表中使用相同資訊。理事會亦注意到，許多企業於初次適用此等修正時，能引用其最終（或中間）母公司之財務報表中之資訊，以計算投資子公司、合資及關聯企業之帳面金額。再者，於單獨財務報表中應用權益法係可選擇而非強制的。因此，理事會決議，額外放寬過渡規定非屬必要，選擇採用權益法之企業應依國際會計準則第 8 號之規定追溯適用此修正。