



*cutting through complexity™*

# IAS 1、27、28 及31之介紹

July. 18, 2011

陳國宗, 執業會計師



# **IAS 1 財務報表之表達**

# **Presentation of Financial Statements**

# 目的與範圍

- 目的：

- 規範**一般目的**財務報表之表達基礎，以確保與**前期**財務報表及**其他企業**財務報表之可比較性
- 建立對財務報表表達之**整體**全面性要求
- 財務報表**架構**之規定及務報表**內容**之最低要求

# 目的與範圍(續)

## ● IAS 1適用範圍：

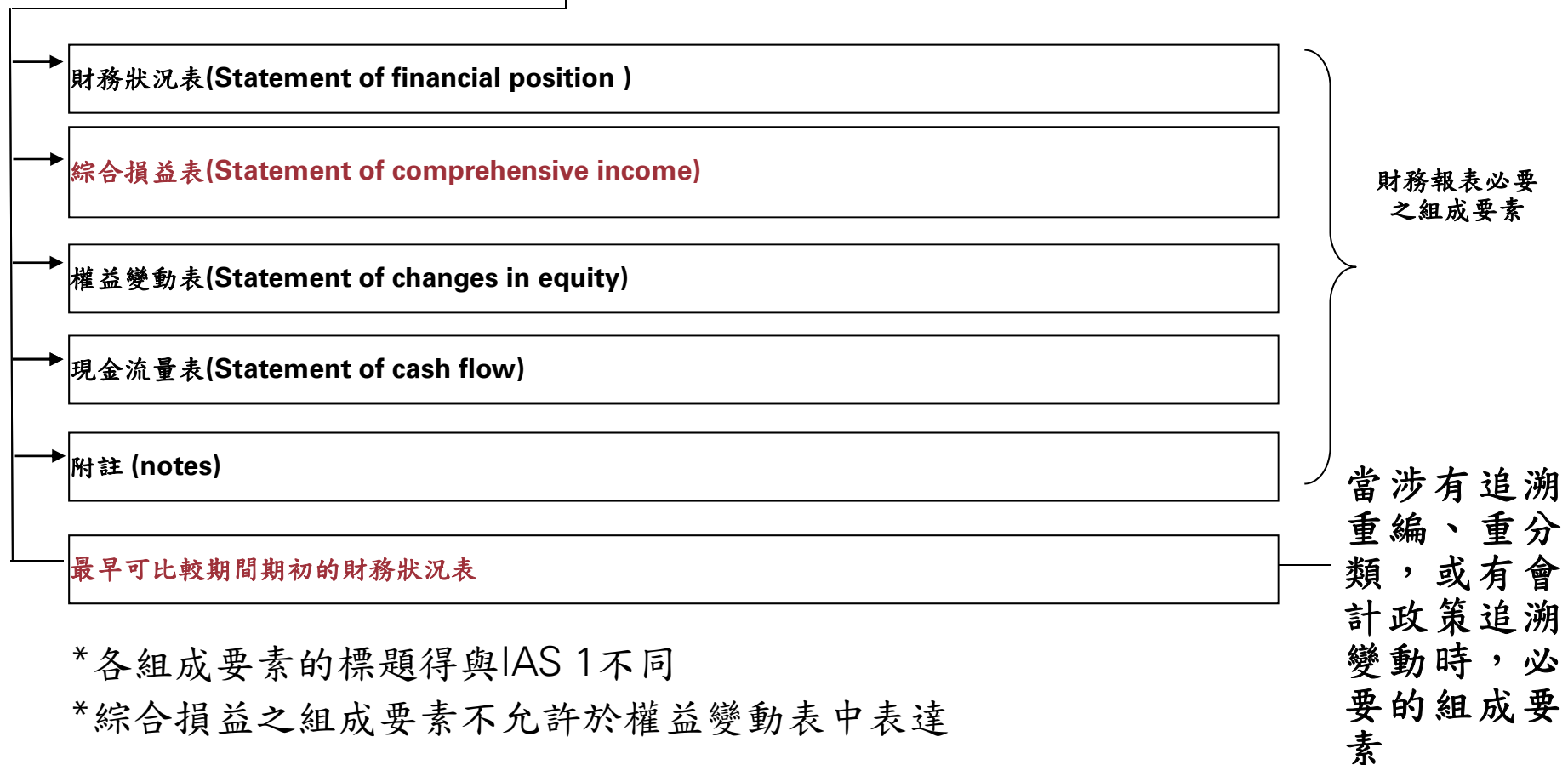
- － 規範所有依據IFRSs編製及表達之一般目的財務報表
- － 所有的財務報表，包括期中財務報表(IAS 34)
- － 適用所有營利事業
- － 合併財務報表
- － 單獨(separate)財務報表
- － 個別(individual)財務報表

# 財務報表之組成內容

- **IAS 1**規定企業的財務報表應包括下列資訊，以提供報表使用者進行決策：
  - 資產
  - 負債
  - 權益
  - 收益及費損，包括利益及損失
  - 業主投入以及分配予業主
  - 現金流量

# 財務報表之組成內容(續)

## 財務報表組成要素



\*各組成要素的標題得與IAS 1不同

\*綜合損益之組成要素不允許於權益變動表中表達

# 財務報表之組成內容(續)

- 所有財務報表具有同等重要性
- 允許報表可以使用其他的名稱(例如：用”資產負債表”來描述”財務狀況表” )

# 財務報表之辨認

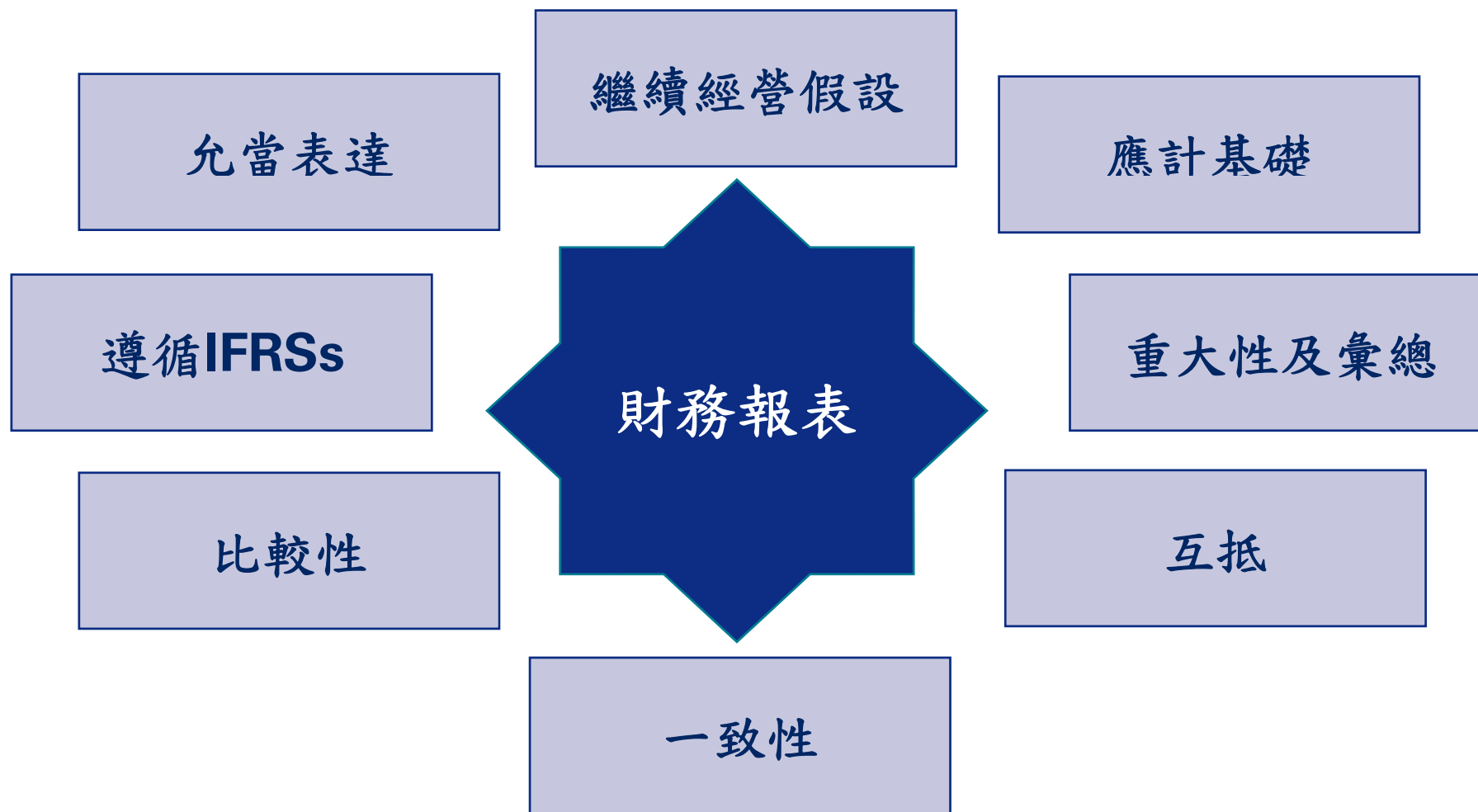
- 必須明確地與公開文件中之其他資訊有所區分
- **IFRSs**僅適用於財務報表，無須適用於股東會年報，主管機關要求之文件等
- 需揭露
  - －報導個體之名稱
  - －單獨(separate)財務報表、個別(individual)財務報表或是合併(consolidated)財務報表
  - －財務報導期間結束日或其涵蓋期間
  - －依IAS 21定義之表達貨幣
  - －財務報表上表達之數字單位



# 報導頻率(Frequency of reporting)

- 企業須每年至少報導一次一套完整的財務報表(包括比較性資訊)
- 報導期間結束日改變，而使報表報導時間長於或短於一年時，應揭露
  - － 使用長於或短於一年之財務報導期間之原因；以及
  - － 財務報表表達金額不是完全可供比較之事實

# 整體考量



# 遵循IFRSs (compliance with IFRSs)

- 財務報表附註需註明“**明確且無保留**之遵循**IFRSs**聲明”
- **全部**依照**IFRSs**的規定編製
- 揭露新**IFRSs**生效日前即適用之情形
- 不適當之會計政策無法透過會計政策說明或資料解釋來進行改正

# 允當表達 (Fair presentation)

- 依照**IASB**「架構」之定義及認列規範允當表達
- 無明確**IFRSs**可供適用時，依**IAS 8**「會計政策、會計估計變動及錯誤」規範之準則適用優先順序，選擇會計政策
- 提供攸關性、可靠性、可比較性及可瞭解性之資訊表達
- 提供有助於報表使用者瞭解之額外揭露

# 允當表達(Fair presentation)(續)

- 財務報表應允當表達企業之財務狀況、財務績效及現金流量。幾乎所有之情況，企業可藉由遵循其適用之 **IFRSs**，達到允當表達。
- 在極少數之情況下---遵循某些**IFRSs**規定將造成重大財務報表誤述時，以致與**IASB**「架構」內之財務報表目的衝突，管理當局應先思考：
  - － 此特殊情況下，財務報表目的為何無法達成；及
  - － 企業狀況與其他已遵循IFRSs規定之企業有何不同(反證推定)

# 繼續經營(Going concern)

- 以繼續經營假設為基礎編製財務報表，除非：
  - － 管理當局意圖解散或停止營運；或
  - － 管理當局已別無選擇，只能停業或解散
- 管理當局評估企業繼續經營能力，認為有重大疑慮時，應予以揭露
- 財務報表非以繼續經營假設基礎編製，應揭露
  - － 事實；
  - － 編製基礎；及
  - － 無法繼續經營之原因

# 繼續經營(Going concern)(續)

- 當理當局評估繼續經營假設是否適當應考量：
  - － 所有有關未來可獲得的資訊
  - － 至少須涵蓋財務報表報導期間結束日後12個月，但不限於12個月
  - － 歷史獲利資料
  - － 預期獲利能力、償債時間以及償債之潛在融資來源

# 權責基礎會計(Accrual basis of accounting)

- 除現金流量之資訊外，財務報表應以應計基礎編製
- 符合**IASB**「架構」下之定義及認列標準，認列資產、負債、權益、收益以及費損



# 重大性及彙總(Materiality and aggregation)

- 依性質或功能，考量重大性，分別表達
- 非重大項目不必分別表達，得
  - － 依性質別或功能別彙總表達
  - － 視重要性，於附註中單獨揭露

# 互抵(Offsetting)

- 原則：資產、負債、收益及費損不可互抵
- 例外：
  - 除IFRSs另有規定及要求(例如：IAS 32規範有關金融資產及金融負債之互抵條件)
  - 扣除備抵評價科目(例如：備抵呆帳、備抵存貨跌價損失)之資產淨額非為互抵
  - 反應交易實質，相同交易產生之收益及費損互抵，以淨額表達(例如：處分非流動資產損益，依據IAS 37之準備損失與可獲取之賠償收益互抵)
  - 相似交易產生之利得或損失(例如：兌換利得及損失，以交易為目的而持有之金融工具產生之利得及損失，但若金額重大，仍可單獨表達)

# 比較性資訊 (Comparative information)

- 原則：最低需求為兩期對照編製報表及相關附註
- 例外：

追溯適用會計政策、追溯重編報表或科目重分類時，則須編製至少三期的財務狀況表及兩期的其他財務報表及附註。

此時，財務狀況表須表達之時點如下：

- － 當期期末；
- － 前期期末(與當期期初同)；以及
- － 最早比較期間之期初數

# 比較性資訊 (Comparative information)(續)

- 前期之敘述性資訊，若與本期相關，仍須提供(例如：尚未結案之法律訴訟案件)
- 財務報表之表達與分類改變時，除非實務上不可行，前期比較報表亦應重分類，並須揭露：
  - 重分類的性質；
  - 重分類之科目或類別之金額；以及
  - 重分類之原因

註：實務上不可行係指「企業在經過各種合理性努力後仍無法採行此項規定」

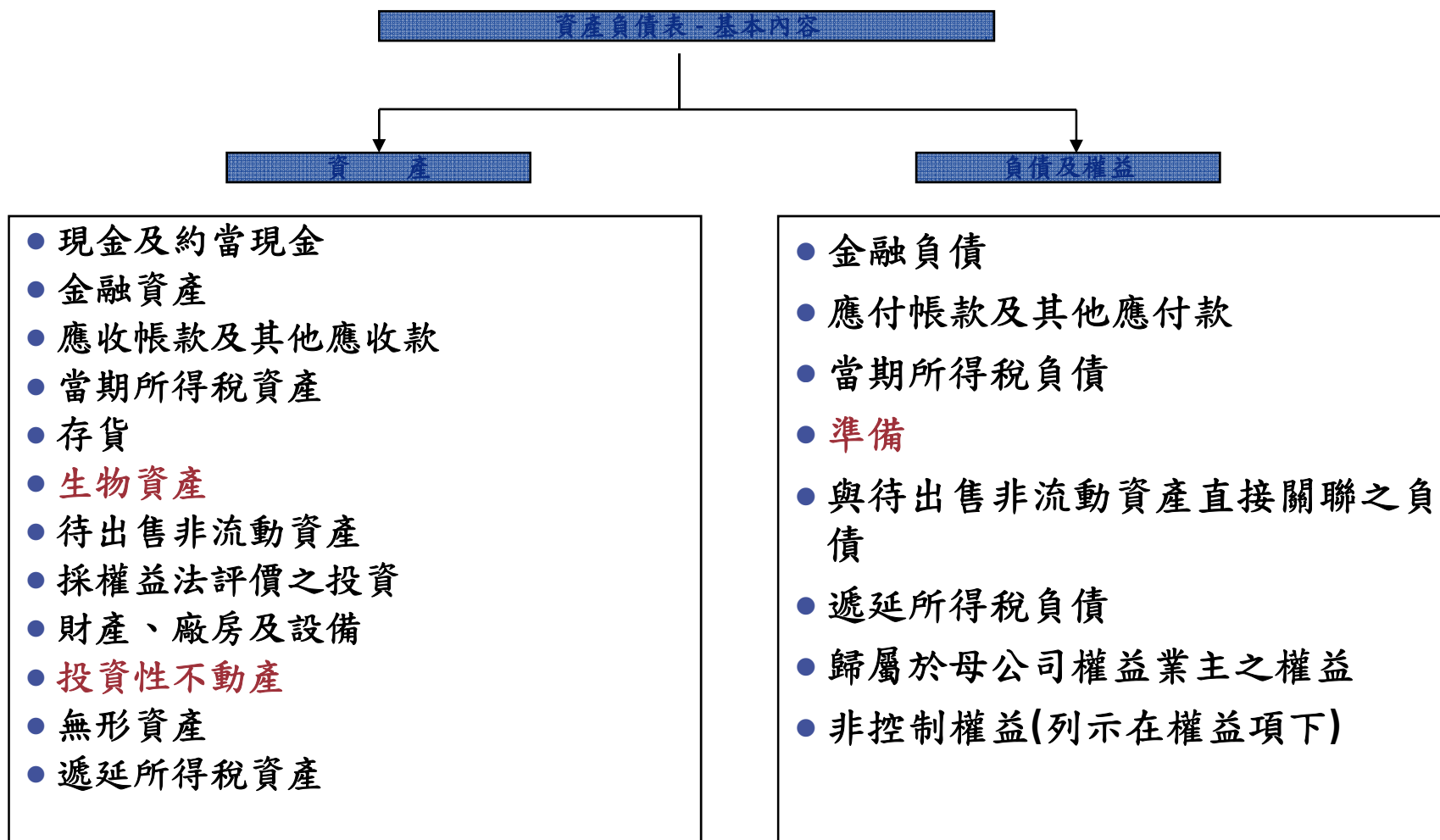
# 比較性資訊 (Comparative information)(續)

- 重分類之比較資訊實務上不可行時，應揭露：
  - － 金額無法重分類之原因；及
  - － 若金額可以重分類時，相關調整之性質

# 一致性表達 (Consistency of presentation)

- 各期之財務報表及分類應一致，除非
  - 企業營運性質發生重大改變(例如：重大收購或處分)，或考量IAS 8「會計政策、會計估計變動及錯誤」有關會計政策之選用及適用要件後，其他表達或分類方式顯然較為適宜；或
  - IFRSs要求改變表達方式

# 資產負債表－最低要求(基本內容)



通常係依照到期(maturity)分類，銀行業通常按相對流動性分類

# 資產負債表－流動與非流動之區分

- 流動資產：

- － 正常營運週期(變現、出售、消耗)
- － 交易目的而持有
- － 預期於12個月內變現
- － 現金及約當現金

- 流動負債：

- － 正常營運週期(清償)
- － 交易目的而持有(發生)
- － 12個月內到期清貸者
- － 不能無條件延期至12個月後清償

- 所有其他資產及負債為非流動性質

- 如資產及負債屬**IAS 10(期後事項)**所規範之非調整事件，則應依規定予以揭露



# 資產負債表－流動與非流動之區分(續)

- 資產及負債在資產負債表之表達方式有兩種
  - － 流動與非流動
  - － 依流動性順序(當依此法所提供的資訊更可靠及攸關時)
- 預期超過**12**個月後回收或償付之金額應予揭露
- 遞延所得稅資產/負債不可分類為流動
- 當正常營業週期不明確時，視為**12**個月
- 應付帳款、應付薪資及其他應付營業費用，係企業正常營業週期中所須之營運資金，即使超過**12**個月才需清償，仍應分類為流動負債

# 資產負債表一次分類(Sub-classification)

- 報表項目之次分類表達：

- 資產負債表；或
- 附註

- 考量金額大小、性質及功能

- 例如：

- 依IAS 16規定，細分PP&E (property, plant and equipment)
- 應收款細分為應收顧客之帳款、應收關係人款項、預付及其他金額
- 依IAS 2規定，存貨細分為商品、原物料、在製品以及製成品
- 準備(provision)細分為員工福利準備及其他項目
- 股本與準備(reserve)再細分為資本公積、股本溢價等

# 綜合損益表－表達之基本要求

## 綜合損益表

其他綜合損益表－最起碼之內容(有二種選項)

得表達單一報表

- 收入
- 融資成本(Finance cost)
- 採權益法認列之投資損益
- 所得稅費用
- 停業單位稅後損益
- 當期損益\*
- 其他綜合損益(依性質列示)
  - －外幣換算差異數
  - －備供出售金融工具
  - －現金流量避險
  - －精算損益
  - －採權益法認列之其他綜合損益
  - －其他綜合損益之所得稅
- 綜合損益總額\*

\*：須分開表達歸屬於母公司業主及非控制權益

得表達於二份報表

## 損益表

- 收入
- 融資成本
- 採權益法認列之投資損益
- 所得稅費用
- 停業單位稅後損益
- 當期損益\*

## 綜合損益表

- 當期損益\*
- 其他綜合損益(依性質列示)
  - －外幣換算差異數
  - －備供出售金融工具
  - －現金流量避險
  - －精算損益
  - －採權益法認列之其他綜合損益
  - －其他綜合損益之所得稅
- 綜合損益總額\*

# 綜合損益表－表達

- 收益及費損項目原則上不能互抵，除非符合規定
- 收益及費損項目不得以非常項目表達
- 收益及費損金額重大時，應個別揭露其性質及金額

例如：

- － 存貨沖減至淨變現價值之跌價損失及回轉利益
- － 不動產、廠房及設備沖減至可收回金額之損失及回轉；
- － 不動產、廠房及設備之處分
- － 投資之處分
- － 停業單位
- － 訴訟賠償或和解
- － 準備之回轉

# 綜合損益表－表達(續)

- 費用依**性質別**(例如：折舊費用、員工酬勞成本等)或**功能別**(例如：銷售費用、管理費用等)分類認列於損益表(或綜合損益表)(以可靠性及攸關性為基礎)
- 上述兩種方法，不可混用，且應一致採用
- 選擇採用**功能別**劃分費用時，須同時揭露下列費用**性質**之額外資訊
  - － 折舊與攤銷費用；及
  - － 員工福利費用(定義於IAS 19「員工福利」)

# 綜合損益表－表達(續)

## 綜合損益表－有二種表達方式

### 「費用性質」法

- 收入
- 其他收益
- 製成品及在製品之變動
- 耗用之原料及消耗品
- 員工福利費用
- 折舊及攤銷費用
- 其他費用
- 融資成本
- 認列關聯企業之投資損益
- 稅前淨利
- 所得稅費用
- 繼續營業單位本期淨利
- 停業單位本期損失
- 本期淨利

### 「費用功能」或「銷貨成本」法\*

- 收入
  - 銷貨成本
  - 銷貨毛利
  - 其他收益
  - 運送成本
  - 管理費用
  - 其他費用
  - 融資成本
  - 認列關聯企業之投資損益
  - 稅前淨利
  - 所得稅費用
  - 繼續營業單位本期淨利
  - 停業單位本期損失
  - 本期淨利
- \*如按功能別分類費用，應揭露費用性質之額外資訊

# 業主權益變動表－架構及內容

權益變動表

權益組成要素

	股本	保留盈餘	換算差異數	權益工具投資	現金流量避險	其他	總計	非控制益權	權益總額
期初餘額	XXX	XXX	(XXX)	XXX	XXX	-	XXX	XXX	XXX
追溯調整	-	XXX	-	-	-	-	XXX	XXX	XXX
重編後餘額	XXX	XXX	(XXX)	XXX	XXX	-	XXX	XXX	XXX
本期變動：									
股利	-	(XXX)	-	-	-	-	(XXX)	-	(XXX)
股本發行	XXX	-	-	-	-	-	XXX	-	XXX
本期綜合損益總額	-	XXX	XXX	(XXX)	(XXX)	XXX	XXX	XXX	XXX
期末餘額	XXX	XXX	XXX	XXX	(XXX)	XXX	XXX	XXX	XXX

\*應於權益變動表或附註中，表達當期分配予業主之股利及相關每股金額。

# 業主權益變動表

## ● 包括

- 當期綜合損益(須將歸屬於母公司業主及非控制權益分別列示)
- 依 IAS 8 追溯適用或追溯重編之影響數 (By each component)
- 期初金額至期末金額之調節 (By each component)，並分別揭露：
  - 當期損益；
  - 其他綜合損益各組成要素；以及
  - 業主資本投入、分配予業主及對子公司持股變動但未導致喪失控制力者



# 股本相關資訊

- 企業應於資產負債表、權益變動表或附註下揭露下列內容：
- 各類股本：
  1. 額定股數
  2. 已發行之股數：已發行及尚未收到全額股款之股數
  3. 每股面值或無面值股票
  4. 期初及期末流通在外股數之調節
  5. 各類股本之權利、優先權及限制，包括分配股利及歸還資本之限制
  6. 庫藏股，企業、子公司或關聯企業所持有該企業之股份
  7. 以發行選擇權及合約方式銷售股票而保留之股份

# 權益變動表—額外揭露事項

- 企業應於權益變動表或附註中，表達當期分配予業主之股利及相關每股金額。
- 說明權益中各項準備之性質及目的。

## 附註

- 應盡可能以有系統的方式表達，並與相關大表項目相互索引
- 通常按下列順序表達：
  - 遵循IFRSs的聲明
  - 重要會計政策彙總說明
  - 依大表順序列示IFRSs規定要求之補充資訊
  - 其他揭露(例如：或有負債與未認列之合約承諾；企業風險管理與政策之非財務性揭露資訊)

## 附註(續)

- 管理當局對於會計政策引用所做之判斷，而重大影響所認列之金額者

例如：

- － 金融資產/租賃資產所有權的重大風險和報酬何時實質移轉
- － 特定商品之銷售，實質上是否為融資安排，因此，並未產生收入
- － 特殊目的個體是否實質上為企業所控制

# 附註(續)

## ●估計不確定性主要來源之假設資訊揭露

- － 按公平價值(以最近可觀察市價為基礎)衡量之資產/負債不適用

### 揭露內容釋例：

- 假設或其他估計不確定性的性質
- 帳面值對其計算方法、假設與估計的敏感度
- 預計下個會計年度，有關受影響之資產/負債帳面值可能結果或範圍
- 若不確定性未解除，所做假設改變之說明

# 附註(續)

## ● 企業資訊

例如：

- 企業所在地以及法律形式
- 設立之國家
- 登記地址或主要營業地址
- 企業營業性質與主要活動
- 母公司與集團最終母公司
- 若企業存續期間有限，有關存續期間之資訊

## ● 股利

- 在財務報表核准發布日前，已提議或已宣告但尚未認列為盈餘分配之股利金額
- 相關每股股利金額
- 尚未認列的累積特別股股利

# ROC GAAP與IAS 1之重大差異比較

IAS 1	SFAS 1財務會計觀念架構及財務報表之編製
1.財務狀況表、綜合損益表、權益變動表、現金流量表及附註。另當企業追溯適用會計政策、重編以前年度財務報表、或對其財務報表進行重分類時，應至少表達當期期末、上期期末及最早比較期間期初之財務狀況表及相關附註。	資產負債表、損益表、業主(股東)權益變動表、現金流量表及附註。
2.禁止使用。	性質特殊且非經常發生之項目應於損益表上分別列示。(與美國目前規定一致)
3.每一其他綜合損益應揭露所得稅費用之資訊。	無相關規定。
4.因並未定義「營業活動」，故除營業收入外，並無強制要求一定要揭露營業成本及營業淨利。	須揭露營業收入、營業成本及營業損益。

# ROC GAAP與IAS 1之重大差異比較(續)

IAS 1	SFAS 1財務會計觀念架構及財務報表之編製
5.若對財務報表認列金額有重大影響之會計政策涉及判斷，企業應揭露其判斷依據。	無相關規定。
6.企業須揭露與未來事項有關之重要假設，以及對不確定性做出估計之主要依據，而這些假設和估計很可能會導致下一個會計年度資產和負債帳面價值之重大調整。	無相關規定。
7.若企業採用性質別表達損費項目，資產減損損失應單獨列示；若採用功能別表達損費項目，資產減損損失應歸屬於其相關之功能別費用。	，資產減損損失通常列為營業外支出之一部分。

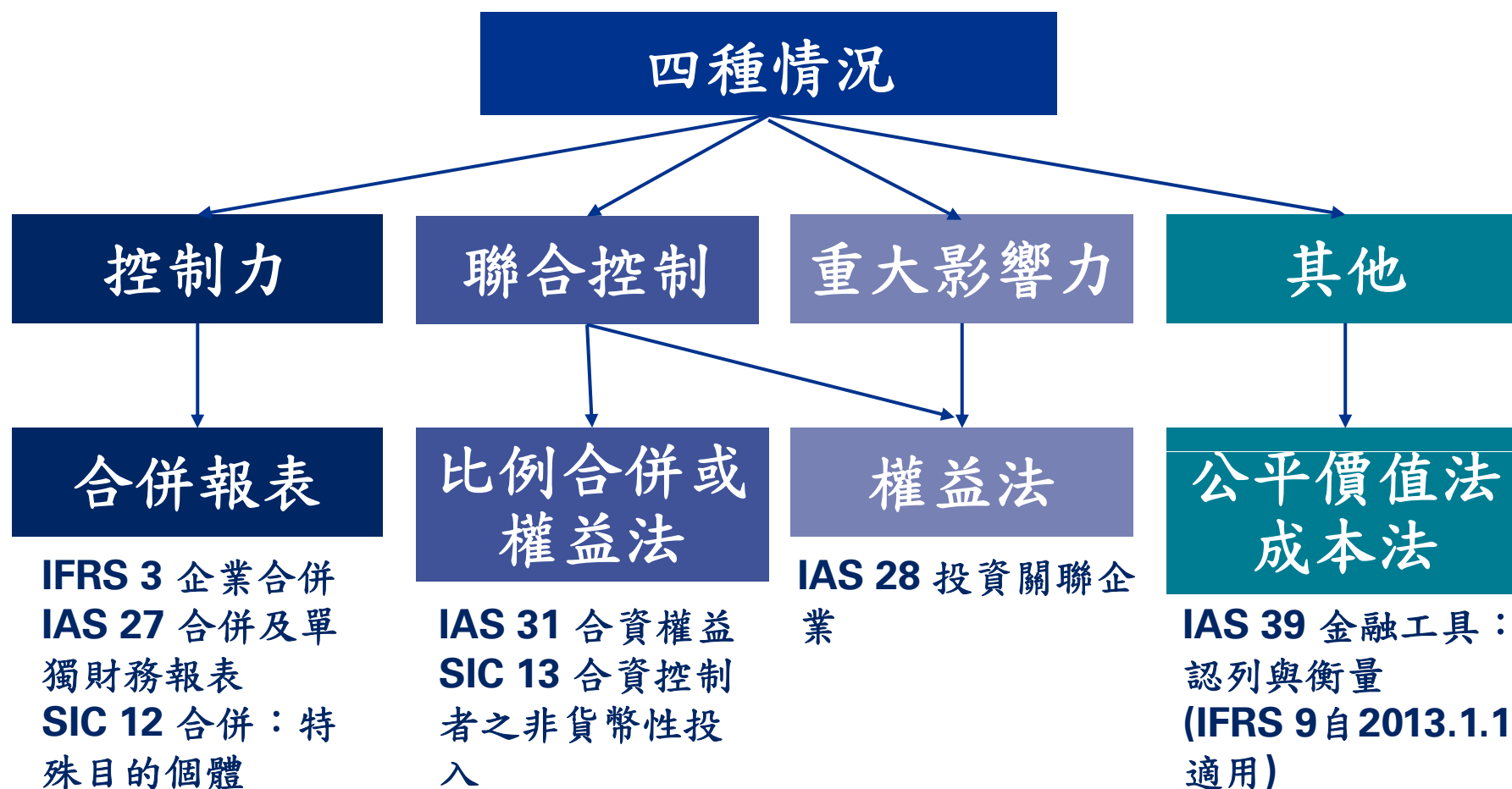


# ROC GAAP與IAS 1之重大差異比較(續)

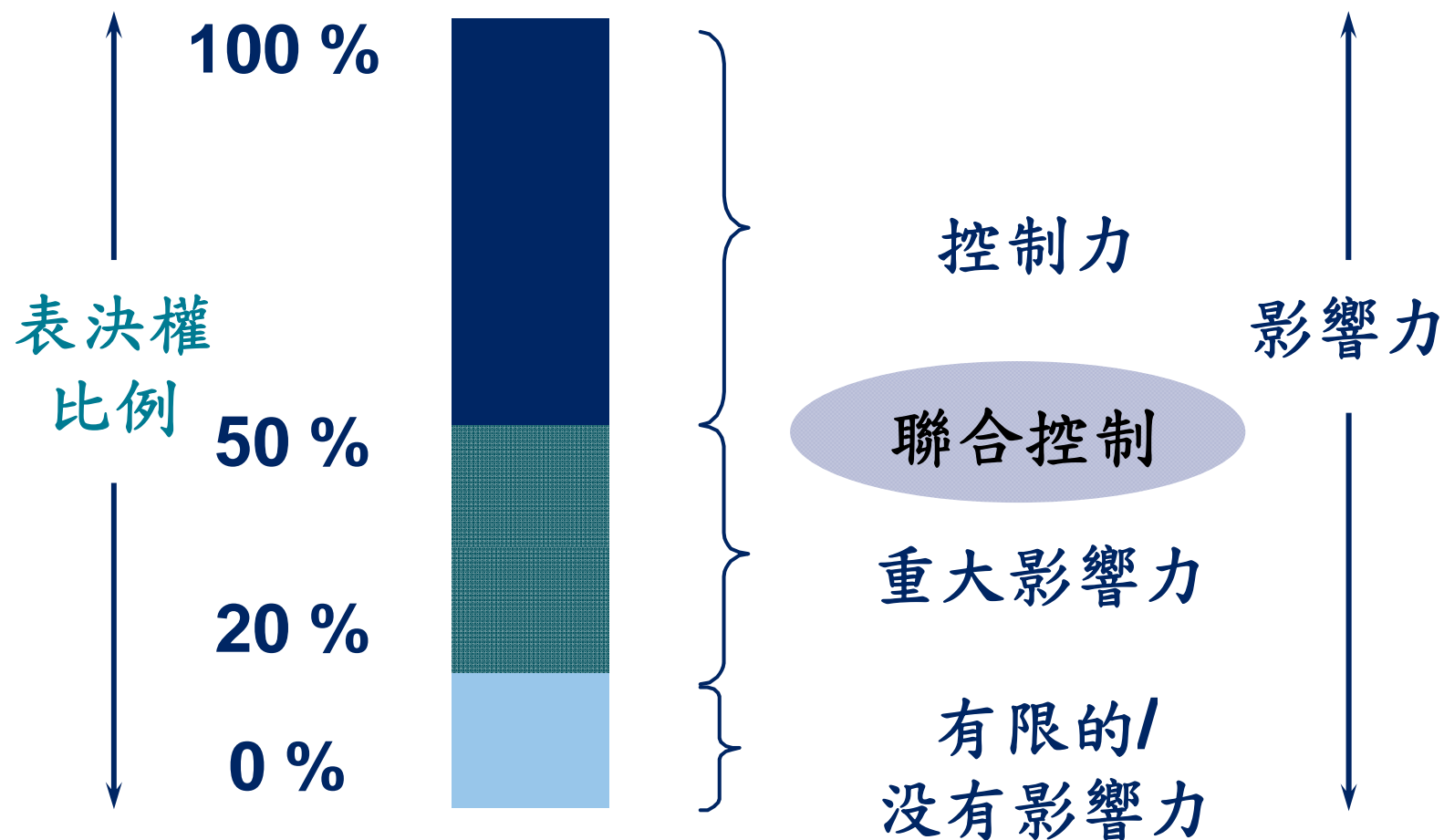
IAS 1	SFAS 1財務會計觀念架構及財務報表之編製
8.得選擇採用功能別或性質別表達。採用功能別表達時，應額外揭露用人、折舊、攤銷及折耗等費用資訊。	關於損益表費損之表達，除財務會計準則公報另有規定者外，應依功能別表達，並另予揭露用人、折舊、攤銷及折耗等費用。
9.在極少數情況下，依IFRS處理時反而會有誤導之情形，此時為求忠實表達，IFRS允許不採用其準則，但有特定之揭露要求。	預計發布函令不得適用。
10.無類似相關規定。	需揭露期末員工人數或該期間員工之平均人數。

# IAS 27、28及31之介紹

# 投資會計處理



# 對投資的影響力-表決權比例



# 控制

**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

- 強制假設：直接或間接擁有過半數的表決權
- 未擁有過半數的表決權，但若有下列情形，仍存在控制
  - 經由與其他投資人協議，取得過半數之表決權
  - 依法令或協議，具主導該個體財務及營運政策之權力
  - 具任免董事會多數成員之權力，且該董事會可控制該個體
  - 具掌握董事會會議多數表決權之權力，且該董事會可控制該個體
- 治理權力與實質控制力
- 應考量潛在表決權

# 控制力之起點：併購取得控制權

- 甲公司於**200X年1月1日**和乙公司簽訂併購契約，由甲公司併購乙公司，此一併購於同年**3月1日**完成，甲公司於**3月1日**取得乙公司之經營管理控制權，併購價格係參考乙公司於**200X年1月1日**之淨資產，請問併購日為何日？

# 控制力的取得：併購

- 取得對企業財務及營運的控制權
- 得從行使控制權取得經濟利益(ROC GAAP較少著墨)
- 通常是交易完成日(Closing date)

# 控制力判斷：治理權力與實質控制力

- 甲公司擁有**40%**乙公司的股權，乙公司之其他股權相當分散，除甲公司外並無單一股東之股權超過**5%**。
- 乙公司依當地公司法例，每一股份有相同之表決權。
- 請問甲公司應否將乙公司編入合併財務報表中。



Power to govern  
versus de facto

Accounting  
Policy Choice



# 控制力之歸屬

- 甲公司和乙公司合資成立丙公司，甲公司有丙公司**51%**之股權，乙公司有丙公司**49%**之股權。
- 甲公司及乙公司各有丙公司一半之董事席次。
- 章程所訂的每一股份之表決權均屬相等。
- 丙公司所有產品均銷售給乙公司，銷售價格由雙方先行議定。
- 在**IFRS**是否雙方均得主張有控制力？

# 控制力的判斷：潛在表決權與管理當局意圖

- 甲公司擁有丁公司**80%**之股權，乙公司擁有丁公司**20%**之股權。
- 甲公司將丁公司過半數的股權出售給戊公司，並簽訂買回權合約，甲公司有權於一定期間內依一定價格取得戊公司擁有丁公司**40%**之股權。
- 目前甲公司得行使該買權，惟因屬價外，故甲公司並無意圖行使買權。
- 甲公司仍持續管理丁公司。

評估控制力應考量該買權嗎？

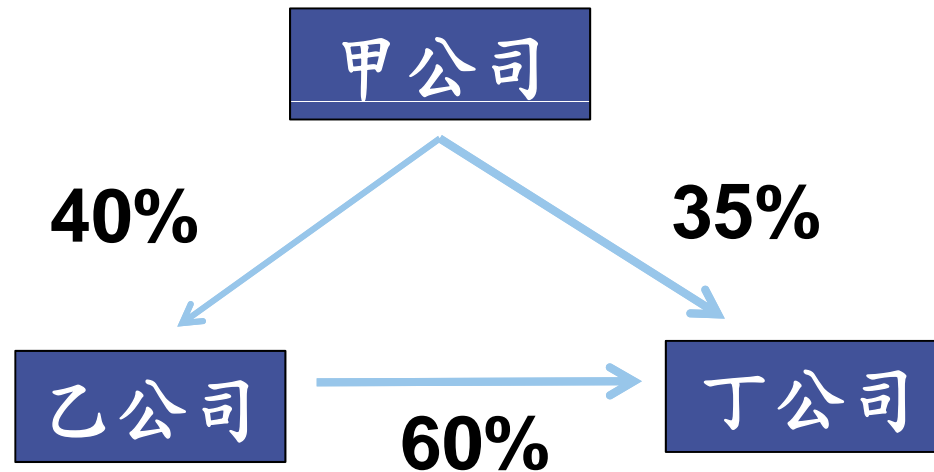
# 經濟控制力

- 甲公司為國內製造商，乙公司為其主要客戶，占其營業額**80%**以上。
- 甲公司與乙公司除前述關係外，並無其他關係存在。
- 乙公司對甲公司的生產及採購政策具有相當之控制力。

乙公司對甲之控制力是否屬合併控制力

# 間接持股的控制力評估

- 甲公司對乙公司持有**40%**股權，對丁公司持有**35%**之股權每一股權有同樣之表決權。
- 甲公司對乙公司有重大影響力。
- 甲公司對丁公司的加權平均持股為**59%**。
- 請問甲公司是否對丁公司有控制力？



# 重大影響力－關聯企業 Associates

可參與被投資者財務及營運政策之權力，但非控制或聯合控制該等政策

- 強制假設：持股超過20% 以上之表決權
- 投資者具重大影響，通常得以下列一種或多種方式證明：
  - 占有董事席次
  - 參與決策過程
  - 投資者與被投資者間有重大交易
  - 管理人員的交流
  - 重要技術資訊之提供
- 應考量潛在表決權

# 合資一定義

- **合資(Joint Ventures)：**

係指透過合約協議使二個以上之個體於聯合控制下從事某項經濟活動。

- **聯合控制(Joint Control)：**

係指透過合約協議分享對某項經濟活動的控制，且僅於與該活動有關之策略性財務及營運決策必須取得分享控制者(合資控制者)之一致共識時，方始存在。

# 合資－契約協議

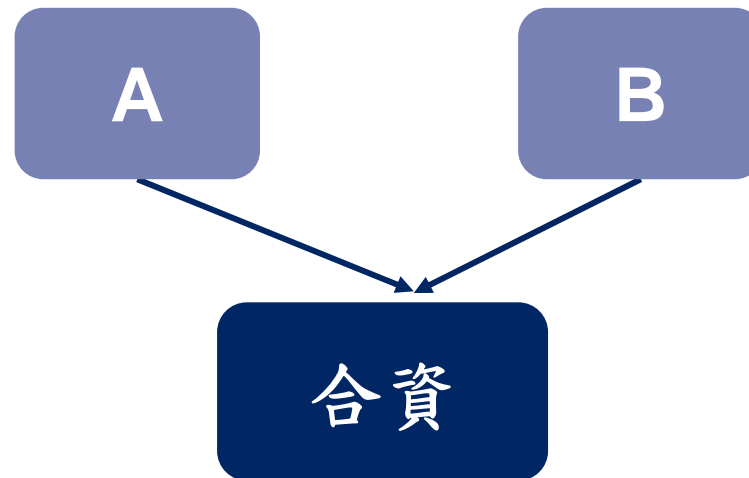
- 佐證資料

- 合資契約
- 會議記錄
- 公司章程 (by-laws)
- 通常是書面

建立聯合控制

沒有單一方 能  
單獨行使控制權

# 合資－態樣



- 合資係指能聯合控制...

- 營運
- 資產
- 個體



# 聯合控制之評估

- 在評估是否為聯合控制時，通常應考量下列因素：
  - 各方之權利
  - 股東間協議之條款
  - 爭議解決方式
  - 終止條款
  - 合資個體成立後交易之考量
  - 治理架構

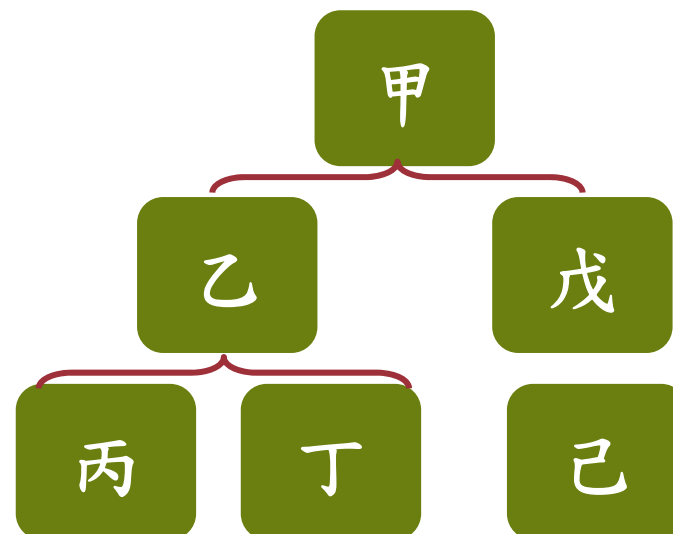
# 聯合控制之評估(續)

- 不一定要各持有一半權益。
- 可以是二方以上的合資者參與，且比例亦可不同。
- 可能同時存在合資投資者及合資控制者，如  
**45:45:10**。

# 子公司之會計處理—IAS 27

- 合併財務報表
  - 合併所有子公司
  - 客體(子公司)沒有例外
- 待出售之子公司(IFRS 5)
- 行業不同
- 資金匯出受限制之企業
- 主體(母公司)亦無例外
  - 創投組織
  - 基金
  - 信託或類似單位

# 合併報表之編製



甲公司為國內上市公司，已依IFRS 編製財務報表供大眾使用，乙及戊公司為甲設在開曼之子公司，由甲100%持有，請問乙及戊是否應編製合併財務報表，有無其他選項？

# 合併報表編製之豁免

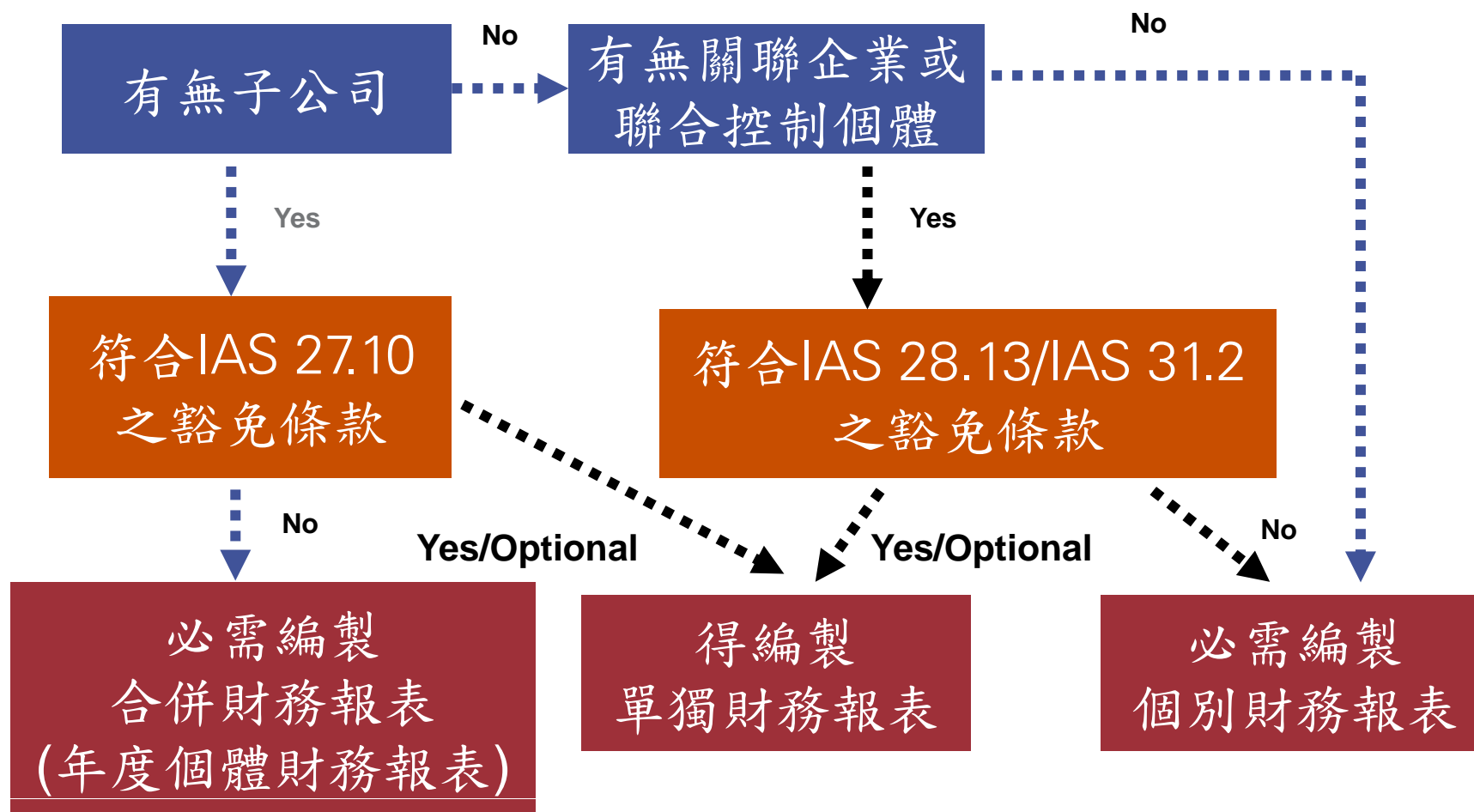
- 必需符合**所有**之條件才能豁免編製合併財務報表

- 該個體必需是被100%持有之子公司，或被部份持有之子公司，而其他投資者已被告知且未表達反對
- 該個體之債務或權益商品未於公開市場交易
- 該個體之債務或權益商品未於申請公開市場交易之過程
- 該個體之最終母公司或任一中間母公司已依IFRS編製財報可供公眾使用

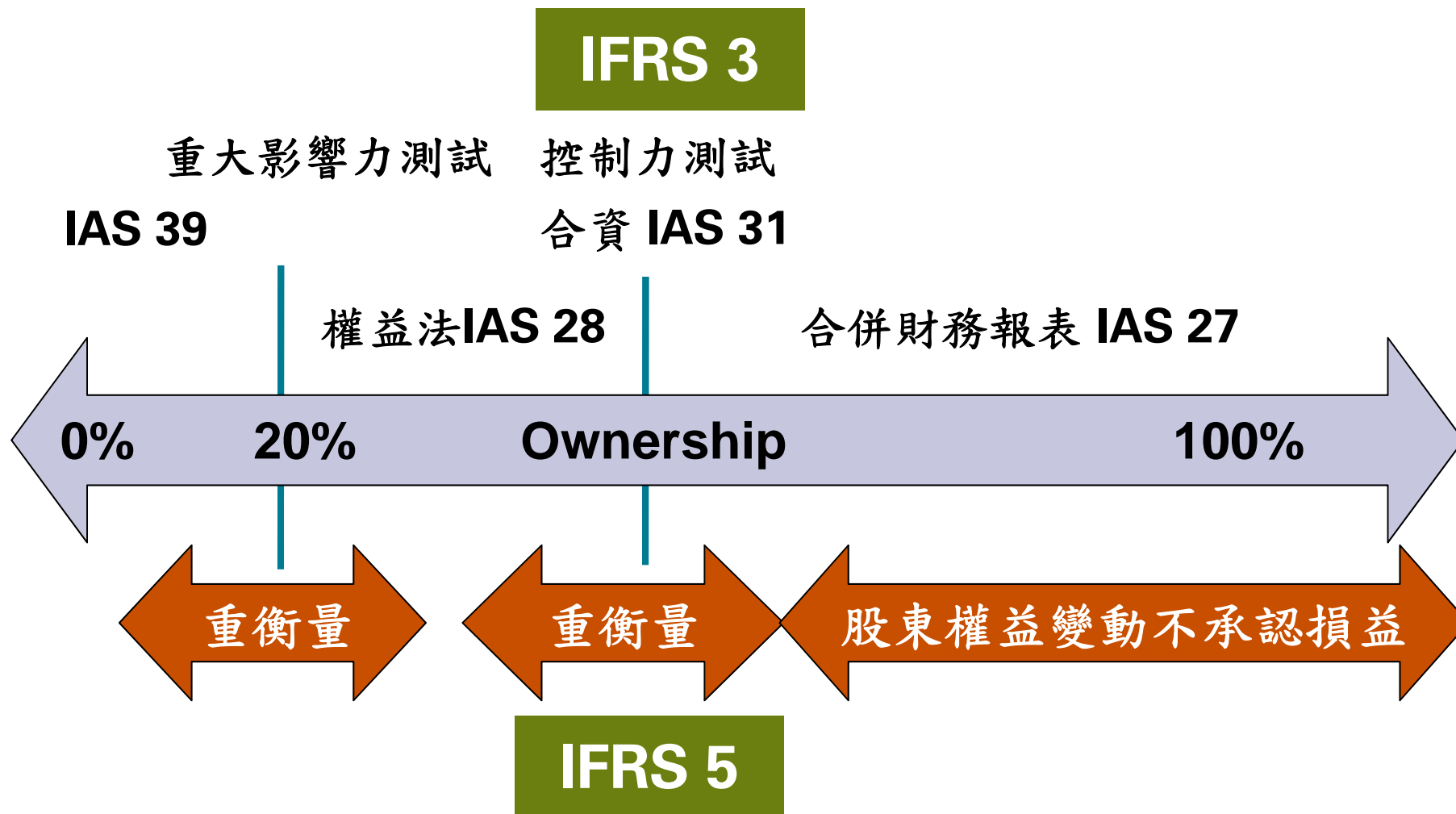
# 合併沖銷項目

- 調整子公司會計政策與母公司一致
- 綜合損益表
  - 母子公司間之進貨及銷貨
  - 母子公司間之股利
  - 母子公司間之利息
- 資產負債表
  - 母子公司間之借貸
  - 母子公司間之應收/應付款
  - 投資子公司
- 未實現利得/損失
- 附註揭露資訊亦應作合併沖銷調整
  - 例如：母子公司間營業租賃

# IFRSs的報導體系



# 權益投資之會計處理





# 關聯企業之會計處理—IAS 28

- 關聯企業係指投資者對其具有重大影響力之企業(包括合夥組織)
- 非屬合資權益或具有控制力之子公司
- 重大影響力係指對被投資公司之財務及營運政策有參與權

創投、共同基金或信託基金所持有之關聯企業，若分類為交易目的或原始認列時指定為以公平價值衡量且公平價值變動列入損益則可豁免適用本公報之規定。

# 關聯企業之會計處理(續)

- 於合併財務報表中
  - 必需採用權益法(**equity method**)
  - 當下列情形發生時為例外
- 分類為待出售之投資 (**IFRS 5**)
- 採用豁免
- 單獨財務報表(Separate financial statements)
  - 依成本認列；or
  - IAS 39

# 權益法

- 投資原始以成本認列(或依公平價值重衡量之金額)，續後衡量反映投資者享有被投資公司淨值變動之會計方法。

	原始成本(或依公平價值重衡量之金額)
+/-	分享之損益 (包括公平價值調整之攤銷)
—	收到股利
+/-	股東權益其他變動
=	帳面價值

# 權益法(續)

- **One line consolidation** 單線合併
- 商譽包含於長投中且不攤銷，執行減損測試
- 負商譽不包含於長投成本，而是列為取得年度之投資損益
- 公平價值調整，只作所取得股份比例之調整
- 關聯企業之財務報表應採用與投資公司相同一致之會計政策

# 權益法－釋例

- **2008年1月1日，A公司以30,000元代價取得B公司30%股權。可辨認資產之帳面值為85,000元，且固定資產之帳面值低於市價5,000元。固定資產按10年提列折舊。**

購買成本	30,000
淨資產帳面價值	85,000
收購比率	30%
	(25,500)
超過收購價款	4,500
按照市價調整固定資產帳面價值	(1,500)
商譽	3,000
2008年淨利	20,000
2008年宣告及支付之股利	8,000

# 權益法－釋例解答

	原始成本	30,000	(a)
+/-	分享之損益	5,850	(b)
-	收到股利	(2,400)	(c)
+/-	股東權益其他變動	-	
=	帳面價值	33,450	

(a)	1.1.2008	認列原始投資成本
(b)	31.12.2008	認列淨利20,000元之30%，扣除固定資產按市價調整而增加之折舊費用1,500/10
(c)	1.12.2008	支付股利8,000元之30%

# 權益法相關問題

- **未實現損益(IAS 28.21-22)**

- 聯屬公司間交易產生之未實現損益應作沖銷調整

- **認列損失(IAS 28.29-30)**

- 認列被投資公司之虧損，其投資損失之認列以使對該投資及其他實質似投資之墊款之帳面價值降至零為限
- 當投資公司有義務支持被投資公司之營運，按持股比例繼續認列損失，並列為負債

# 認列損失－釋例



**A公司擁有B公司股權**

**20**

**B公司向A公司借款**

**100 (對B公司之投資成本之一)**

**B公司當年度損失**

**-100**

**A公司對於投資B公司之股權以及借款予B公司應如何認列？**



# 合資權益之會計處理—IAS 31

- 合資係指透過契約協議，由二方以上聯合控制某項經濟活動。
- 僅存於與該活動有關之策略性財務及營運決策必須取得分享控制者之一致共識時才適用。

由創投、共同基金及信託基金所持有之聯合控制個體，若分類為交易目的或原始認列時指定為以公平價值衡量且公平價值變動列入損益則可豁免。

# 聯合控制營運之會計處理

- 合資控制者各於其財務報表認列
  - 所控制之資產及承擔之負債
  - 發生的費用及從聯合控制營運所產生之損益

# 聯合控制資產之會計處理

- 合資控制者於其財務報表認列
  - 所分享的聯合控制資產，各依其科目性質分類
  - 已承擔的負債
  - 與其他合資控制者共同產生之合資相關負債，其所分擔之部分
  - 應分享的合資利益或應分攤之合資費用
  - 已產生與其合資權益有關之費用

# 聯合控制個體之會計處理

- 於合併財務報表中
  - 比例合併法
  - 權益法 (IAS 28)
  - IFRS 5, 分類為待出售之聯合控制個體權益
- 單獨財務報表中
  - 依成本；or
  - IAS 39

# 揭露－子公司

- 持股未達50%上之子公司，其關係之本質
- 持股達50%上，未列為子公司之理由
- 報導日不一致之原因
- 子公司匯出資金給母公司之限制

# 揭露－關聯企業

- 公平價值(如有)
- 彙總財務資訊, 包括總資產, 負債, 收入及費用
- 持股 < 20%視為有重大影響力之理由
- 持股 > 20%未視為有重大影響力之理由
- 採用不同會計期間之理由(如有)
- 資金匯出重大限制(含股利匯出)
- 如已停止認列關聯企業之損失, 應揭露當期及累積未認列之損失
- 未採用權益法之事實、理由及其彙總資訊

# 揭露—合資

- 因合資產生之或有負債需與其他或有負債分開揭露
- 在與其他合資控制者共同發生之資本承諾中所分擔之部分
- 合資控制者對合資資本承諾中所應分擔之部分
- 認列聯合控制個體權益之方法
- 對於合資之流動資產/負債、長期資產/負債、所得與損費之彙總揭露(於比例合併法下，已將持有聯合控制個體的部分個別列示者，得免再揭露)。
- 重大合資之權益及所有權比例

# IFRS與ROC GAAP的主要差異

## IFRS

- 評估控制能力時，應使用治理權力模式或實質控制能力模式並無明確規定。
- 依據IFRS 3(2008)之規定，收購者可選擇以下列方式之一衡量非控制股權(少數股權)：
  - 以收購日之公平價值衡量非控制股權；或
  - 以被收購公司之可辨認淨資產之公平價值按少數股權比例分攤予少數股權。

## ROC GAAP

- 評估控制能力時,應使用實質控制能力模式。
- 依ROC SFAS 25之規定，少數股權應以被收購公司之帳面價值衡量。



# IFRS與ROC GAAP的主要差異(續)

## IFRS

- 投資之取得成本與投資公司取得被投資公司可辨認資產負債及或有負債之淨公平價值間差異，應依 IFRS 3 之規定處理；而若該淨公平價值超過投資之取得成本者，其超過部分則於當期認列為投資利益，並增加該投資之帳面價值。

## ROC GAAP

- 該差額應就非流動資產（非採權益法評價之金融資產、待處分資產、遞延所得稅資產及預付退休金或其他退休給付除外）分別將其公平價值等比例減少之，若減少至零仍有差額時，則應將該差額列為非常利益。

# IFRS與ROC GAAP的主要差異(續)

## IFRS

- 投資公司對被投資公司之權益已降至零後，投資公司只應在其對於該被投資公司所承擔的法定、推定責任或已代其支付的範圍內繼續認列投資損失。

## ROC GAAP

- 而於我國會計準則，則於投資公司意圖繼續支持被投資公司或被投資公司之虧損係屬短期性質時繼續認列投資損失。

# IFRS與ROC GAAP的主要差異(續)

## IFRS

- IAS 27 (2008)規定歸屬於非控制股權之損失，包括已為負值之其他綜合損益，皆應由非控制股權承擔，雖然這樣做可能會造成非控制股權產生借方餘額。
- IAS 27 (2008)規定，在取得控制力之後，母公司所持有之子公司股權若有變動且不致喪失對該子公司之控制能力時，應以權益交易(即合併個體股東間之交易)處理，因此，也不會有損益產生，同時也不會影響資產(包括商譽)或負債的金額。

## ROC GAAP

- 依ROC SFAS 7之規定，只有在少數股權有義務提出額外資金承擔其損失時，少數股權才會產生借方餘額。
- 在取得控制力之後，母公司所持有之子公司股權若有變動且不致喪失對該子公司之控制能力時，依ROC SFAS 5之規定，應依據發生之原因而決定認列為處分損益或調整資本公積。



# IFRS與ROC GAAP的主要差異(續)

## IFRS

- IAS 27 (2008)規定當企業喪失對子公司之控制力時，因而產生的處分損益應認列為當期損益，同時應將剩餘之股權依喪失控制能力當日之公平價值重新衡量，而重新衡量所產生的損益也應認列為當期損益。從企業喪失對子公司之控制能力之日起，剩餘的股權以當日之公平價值作為原始投資成本，以利後續依據IAS 28, IAS 31「合資權益」或IAS 39之規定選擇適用之會計原則。

## ROC GAAP

- 企業喪失對子公司之控制力時，剩餘之股權並無須依公平價值重新衡量，剩餘的股權以喪失控制力當日之帳面價值作為原始投資成本，進行後續之會計處理。

# IFRS與ROC GAAP的主要差異(續)

## IFRS

- IAS 28/31 規定當企業喪失對被投資公司之重大影響力或聯合控制時，應將剩餘之股權依喪失重大影響力或聯合控制當日之公平價值重新衡量，而重新衡量所產生的損益應認列為當期損益。

## ROC GAAP

- 企業喪失對被投資公司之重大影響力時，剩餘的股權以喪失重大影響力當日之帳面價值作為原始投資成本，進行後續之會計處理。

# Q & A



# Thank You

## Presenter's contact details

陳國宗, 執業會計師

安侯建業聯合會計師事務所

+ (886) 7 213 0888 # 03557

[dchen3@kpmg.com.tw](mailto:dchen3@kpmg.com.tw)

[www.kpmg.com.tw](http://www.kpmg.com.tw)



*cutting through complexity™*

©2011 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International Cooperative ("KPMG International").