

**IFRS 3, IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12, IAS 28  
及實務分享**



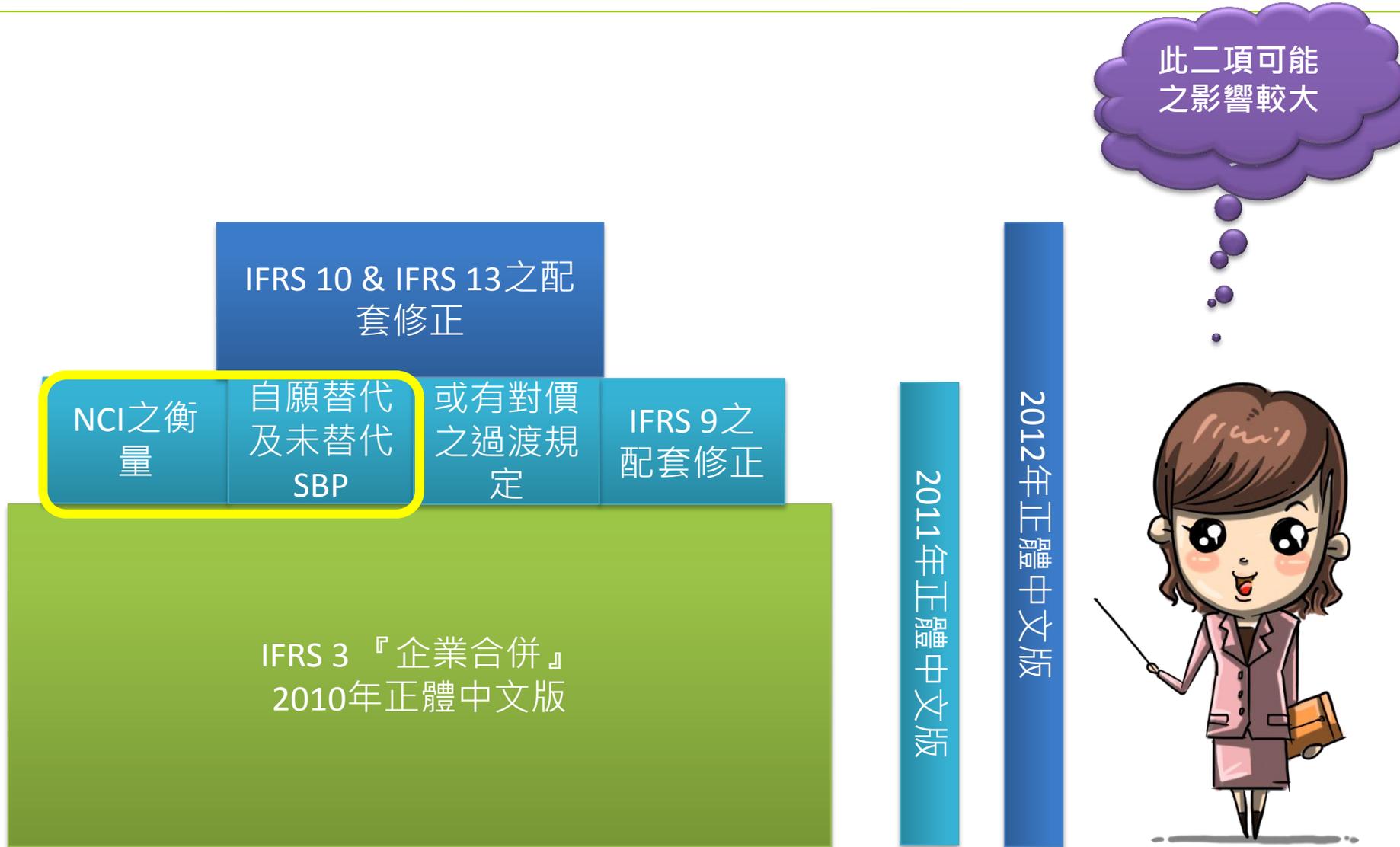
勤業眾信聯合會計師事務所 江美艷會計師

2013年4月9日

# IFRS 3 『企業合併』



# IFRS 3正體中文版



# IFRS 3 非控制權益(NCI)之衡量

*(Improvements to IFRSs 2010)*



# NCI之衡量

2010年版

NCI

得以下列方式之一衡量

- 公允價值，或
- 對被收購者可辨認淨資產所享有之比例。

e.g. 普通股 (present ownership interests)

2011年版

NCI

為現時所有權權益，  
且其持有者有權於清算發生時按比例份額  
享有企業淨資產者

得以下列方式之一衡量

- 公允價值，或
- 對被收購者可辨認淨資產所享有之比例。

所有其他組成部分

以其收購日公允價值衡量(除非IFRSs規定另一衡量基礎)

# NCI之衡量 – 特別股 《釋例1》

## 背景

- A發行每股面額CU 1 之100股特別股，分類為權益項下。特別股股東有優先特別股股息，且於A清算時，除有權優先收回每股CU 1外，特別股股東無其他權利。
- B收購100% A之普通股並取得控制，A特別股於收購日之公允價值為CU120

## 收購日NCI之衡量

- 由於A特別股相關之NCI**非屬A清算時，按比例份額享有企業淨資產之組成部分**，因此與A特別股相關之非控制權益不適用衡量方式選擇，而須以其收購日特別股之公允價值CU120作為衡量金額。

# 商譽及負商譽

a. 所移轉之對價

+ b. 非控制權益 (NCI) 之金額

+ c. 收購者先前已持有被收購者之權益於收購日之公允價值

- d. 被收購者可辨認淨資產之公允價值

= e. 【商譽】或【廉價購買利益】

□ 若  $> 0$ ，為商譽

□ 若  $< 0$ ，為廉價購買利益，即負商譽

# NCI之衡量 – 特別股 《釋例2》

## 背景

- A發行每股面額CU 1 之100股特別股，分類為權益項下。特別股股東有優先特別股股息，且於A清算時，特別股股東與普通股股東擁有相同之權利。
- B收購100% A之普通股並取得控制，A特別股於收購日之公允價值為CU160，按比例份額享有被收購者可辨認淨資產之已認列金額為CU140。

## 收購日NCI之衡量

- 由於A特別股相關之NCI適用衡量方式選擇，因此B可選擇以CU160或CU140作為其收購日之衡量金額。

# NCI之衡量 – 員工選擇權 《釋例3》

## 背景

- A為酬勞員工，發行了員工認股權，分類為權益項下並於被收購日當天 (A爾後被B收購) 全數既得。
- 此員工認股權既非現時所有權權益，且無權於清算發生時按比例份額享有企業淨資產者。
- 此員工認股權於被收購日依IFRS 2衡量之公允價值為CU200。
- 此員工認股權於被收購日並未失效，亦未被B發行新此員工認股權所取代。

## 收購日NCI之衡量

- 由於此員工選擇權相關之NCI非屬A清算時，按比例份額享有企業淨資產之組成部分，因此不適用衡量方式選擇，而須以其收購日依IFRS 2衡量之公允價值CU200作為衡量金額

# NCI之衡量

子公司之資本公積-  
員工認股權

子公司複合金融  
工具之權益組成  
部分 (可轉債)

Share  
warrants

Option over  
own shares

就只能以其收購日公  
允價值/或依IFRS 2規  
定衡量，不得選擇採  
可辨認淨資產所享有  
之比例份額



可選擇之NCI:

- 為現時所有權權益，且
- 其持有者有權於清算發生時按比例份額享有企業淨資產

# **IFRS 3**

## **自願替代及未替代**

## **股份基礎給付報酬(SBP)**

*(Improvements to IFRSs 2010)*

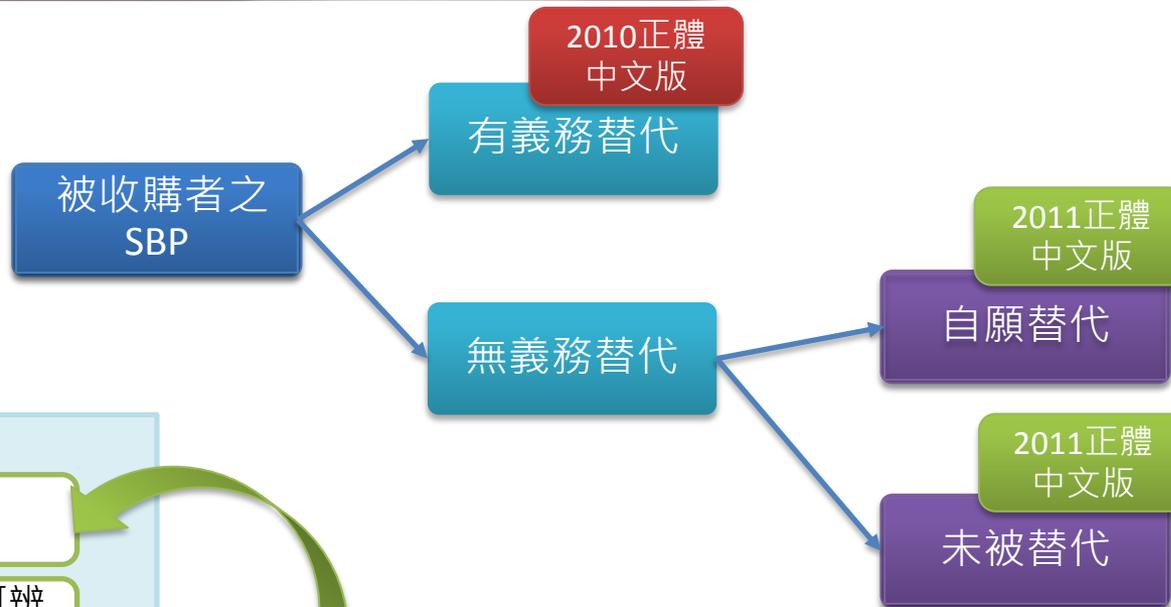


# 企業合併中之股份基礎給付報酬(SBP)

## 股份基礎給付-員工獎酬

本公司係於XX年X月X日取得對A公司之控制。為保障員工福利，於XX年X月X日日經董事會通過決議承接A公司已發行之員工認股權證，並以本公司股票為其執行員工認股之標的。

IFRS 3將此種協議稱為  
「替代性報酬」  
(replacement award)



對價

被收購者可辨認淨資產之FV

商譽

合併前勞務



合併後勞務

合併後損益

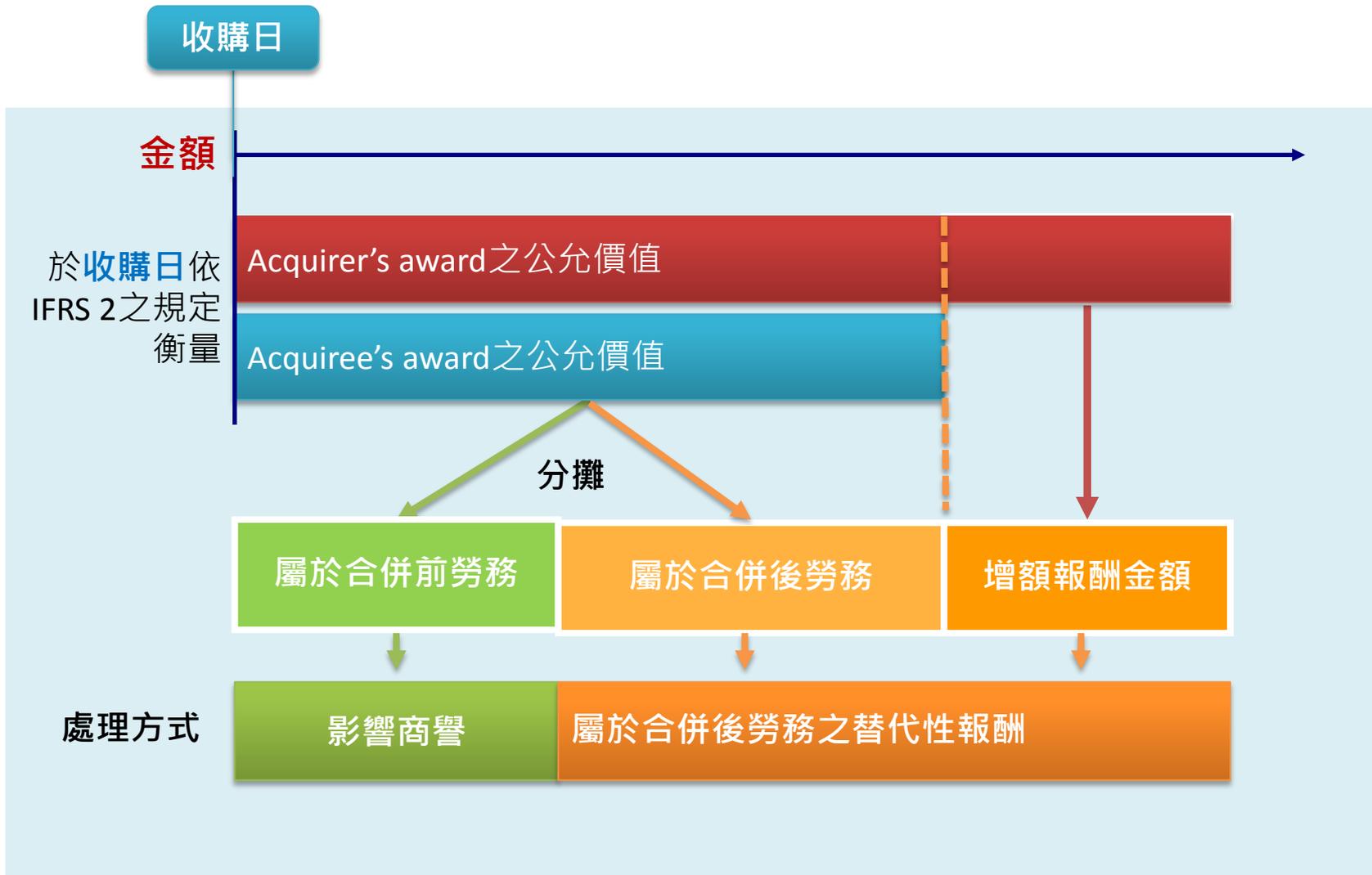
# 何謂[有義務]?

- ✿ 當被收購者(acquiree)或其員工有能力強制要求(ability to enforce)收購者須發行替代性SBP時，收購者即有義務，如：
  - ✿ (a) 合併契約書之條件言明替代性酬勞
  - ✿ (b) 被收購者所發行之SBP條件被收購者; 或
  - ✿ (c) 相關法令及法規有規定者

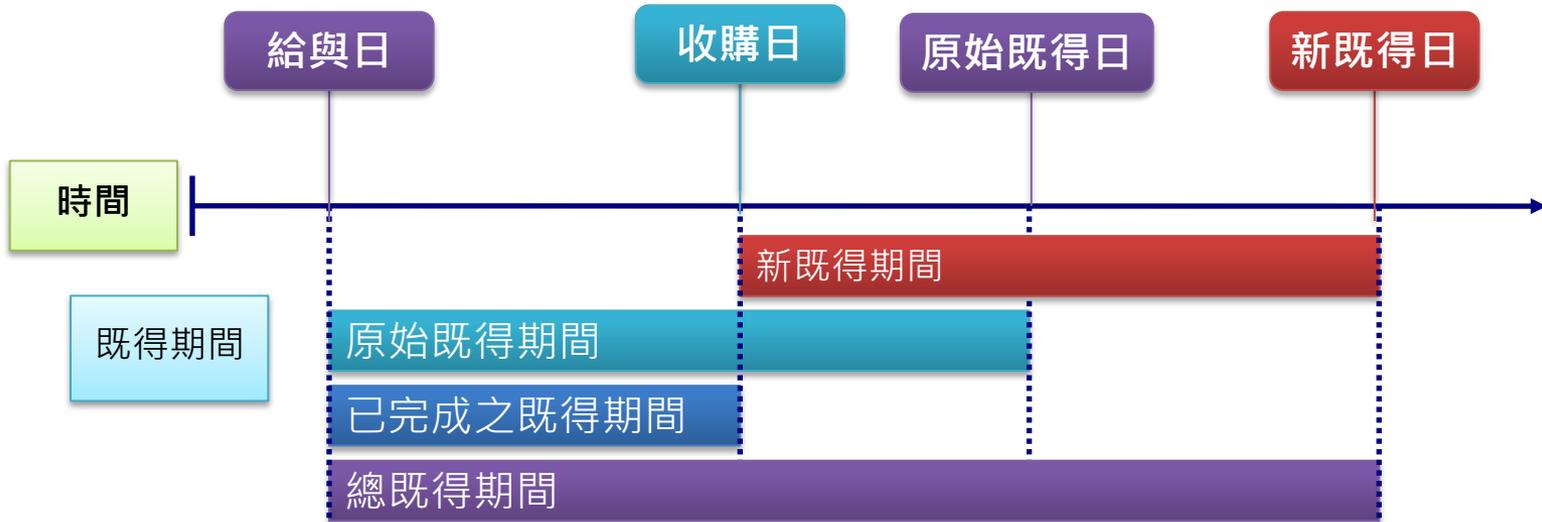
# 企業合併中之股份基礎給付報酬(SBP)

IFRS 3正體 中文版	情況	收購者是否 有義務 Replace ?	是否發行替 代性報酬？	被收購者所 發行之SBP原 條款是否敘 明因合併而 失效？	會計處理
2010	<b>A</b> (有義務替 代)	○	○	NA	分攤為移轉對價 (影響商譽) & 日後 酬勞成本 [參閱 以下slides]
2011	<b>B</b> (自願替代)	X	○	○	認列為日後酬勞 成本，不影響商 譽
2011	<b>C</b> (自願替代)	X	○	X	比照情況A
2011	<b>D</b> (自願替代)	X	X	X	比照情況A分攤， 惟已既得者調整 NCI, 未既得者屬 日後酬勞成本

# 報酬之分攤



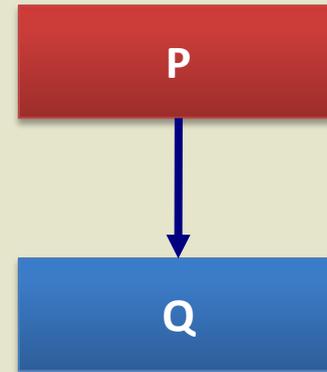
# 報酬之分攤



# 報酬 《釋例1》

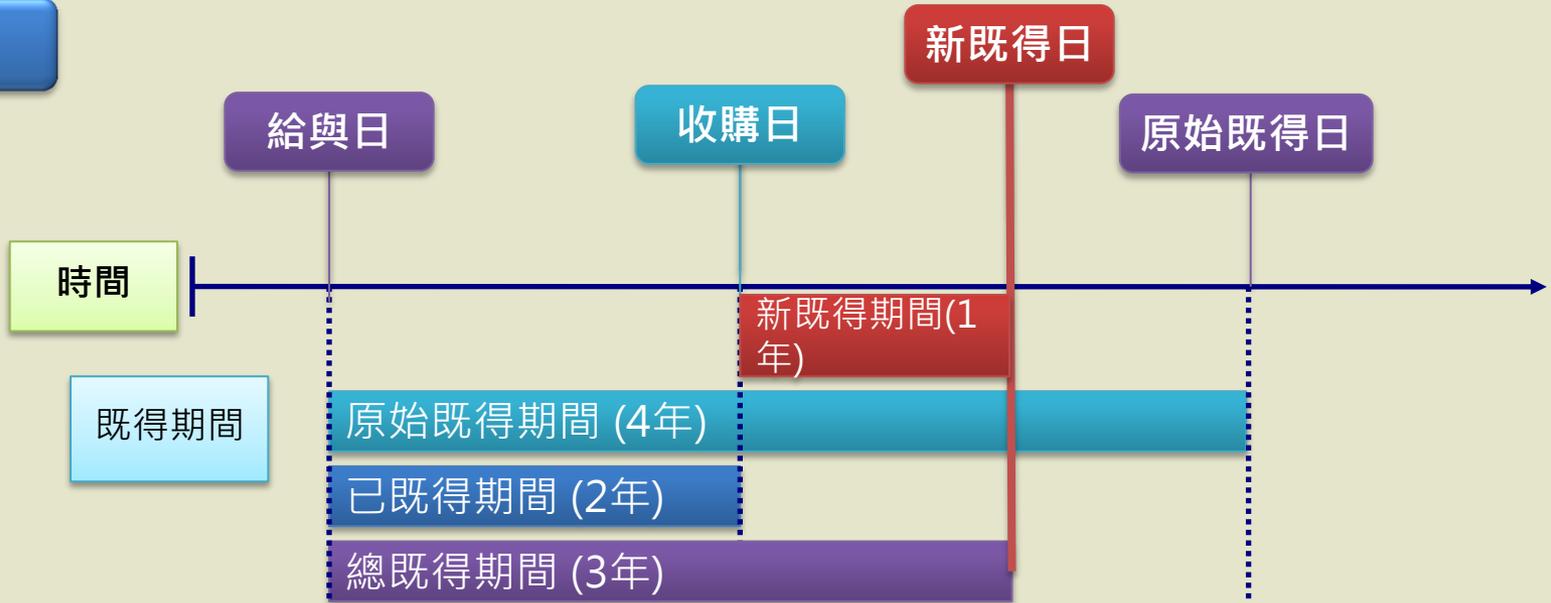
## 釋例 (情況A)

- P公司收購Q公司
- P公司於收購日發行替代性報酬交換收購日之Q公司員工所持有之SBP。替代性報酬**要求**員工於收購後必須**提供額外一年服務**
- Q公司之獎酬要求員工**提供四年服務**，於收購日時Q公司員工已服務**兩年**
- P公司於收購日發行替代性報酬**(公允價值\$120)**，交換Q公司之SBP**(收購日公允價值\$110)**



# 報酬 《釋例1》 (續)

釋例

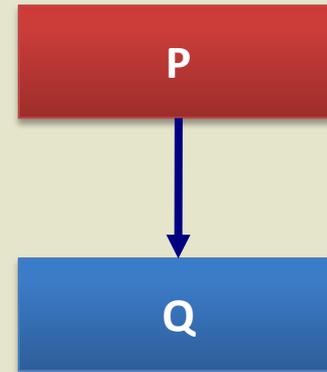


<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 60px; margin: 0 auto;">\$55</div> <p>↓</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 100px; margin: 0 auto;">影響商譽</div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 150px; margin: 0 auto;">                 屬於合併前勞務之 替代性報酬 \$55             </div>	=	<div style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 5px; width: 100px; margin: 0 auto;">                 Acquiree's award之公 允價值 \$110             </div>	×	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 150px; margin: 0 auto;">                 取高者                  已完成之既得期間 (2年)                  總既得期間 (3年)  <b>原始既得期間 (4年)</b> </div>
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 250px; margin: 0 auto;">                 Acquirer's award之公允價值 \$120             </div>		-	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 250px; margin: 0 auto;">                 合併後財務報表中認列為 酬勞成本(損益) \$65             </div>		

# 報酬 《釋例2》

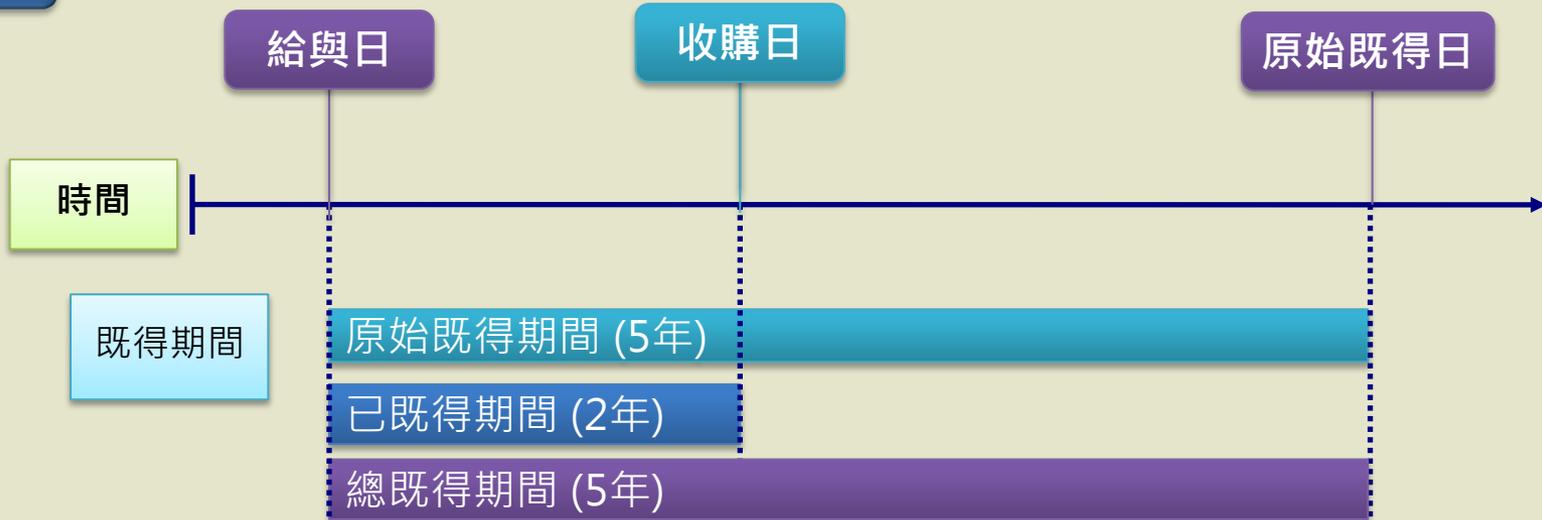
## 釋例 (情況D)

- P公司於20X3年1月1日收購Q公司
- Q公司於20X1年1月1日給與員工SBP，該獎酬要求員工提供五年服務，於收購日時Q公司員工已服務兩年
- 收購合約中並未要求P公司替代該SBP，P公司亦決定不予替代
- 該Q公司之SBP於收購日之市價基礎衡量金額為\$100



# 報酬 《釋例2》 (續)

## 釋例

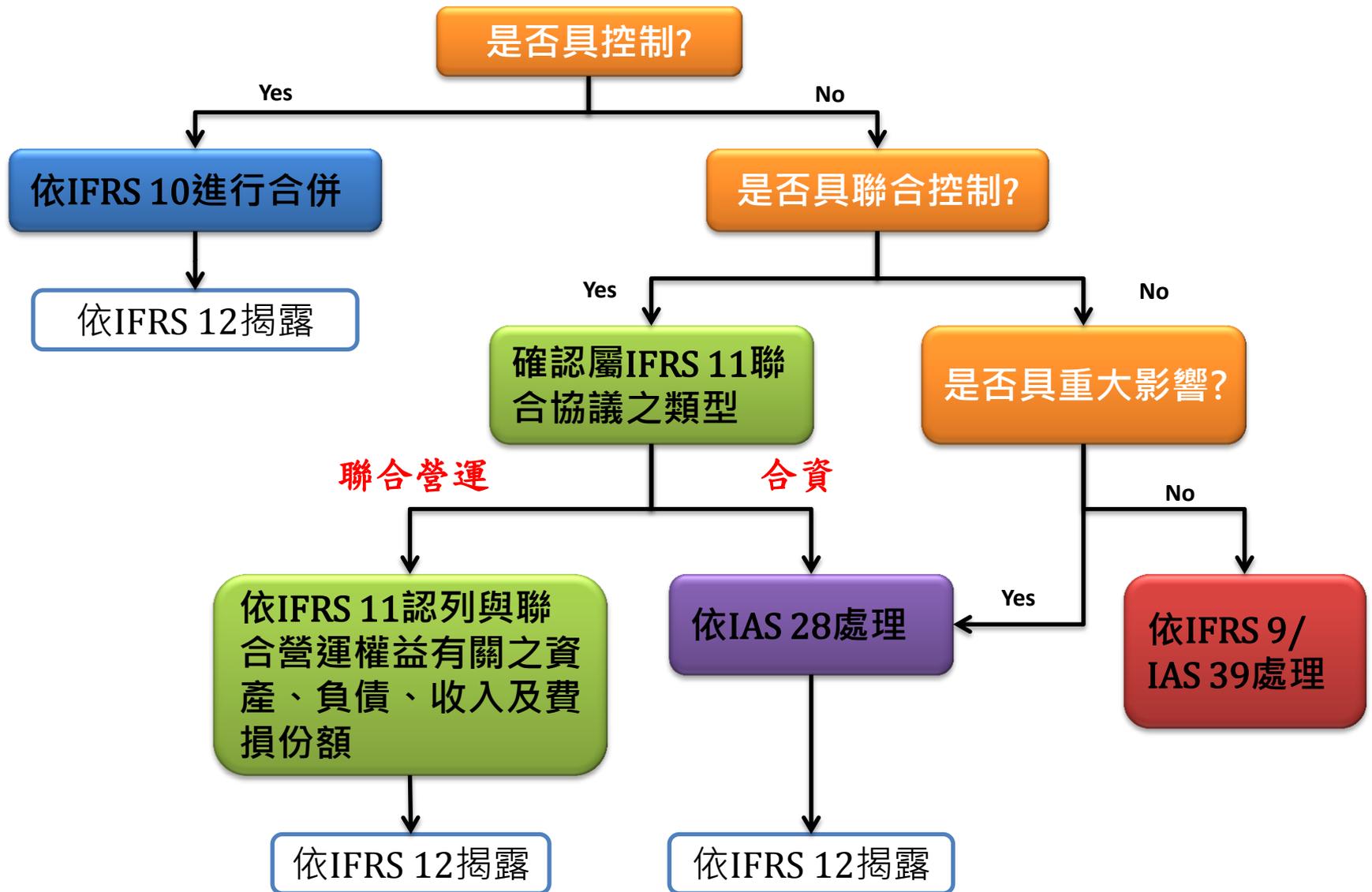


Acquiree's award之公允價值	-	合併後財務報表中認列為酬勞成本(損益)
\$100	=	\$60

**IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12, IAS 28**



# IFRS 10, 11, 12與IAS 28之關係



# 投資子公司、關聯企業及聯合協議

權益類型		合併財務報表	
		會計處理	揭露
子公司(subsidiaries)		IFRS 10	IFRS 12
關聯企業(associates)		IAS 28(2011)	
聯合協議	合資(joint venture)		
	聯合營運(joint operation)	IFRS 11	
未合併結構型個體(unconsolidated entities)		IFRS 9/IAS 39	

# IFRS 10 合併財務報表



- 2012年正體中文版 (金管會尚未認可)
- IASB 於2011年5月發布，適用於2013.1.1以後開始之年度期間
- 取代IAS 27「合併及單獨財務報表」及SIC-12「合併：特殊目的個體」

# 背景

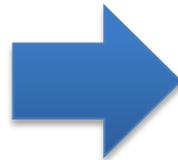
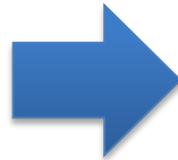
## Criticisms: 既有會計準則

### ◆ 實務應用分歧

- IAS 27 (著重**控制**)與SIC 12(著重**風險及報酬**)既存之不一致
- 實務應用上不一致之疑義

### ◆ 金融危機

- 對結構型個體(structured entities)之指引是否足夠？
- 揭露規定是否不適當？



## Solution: IFRS 10 & IFRS 12

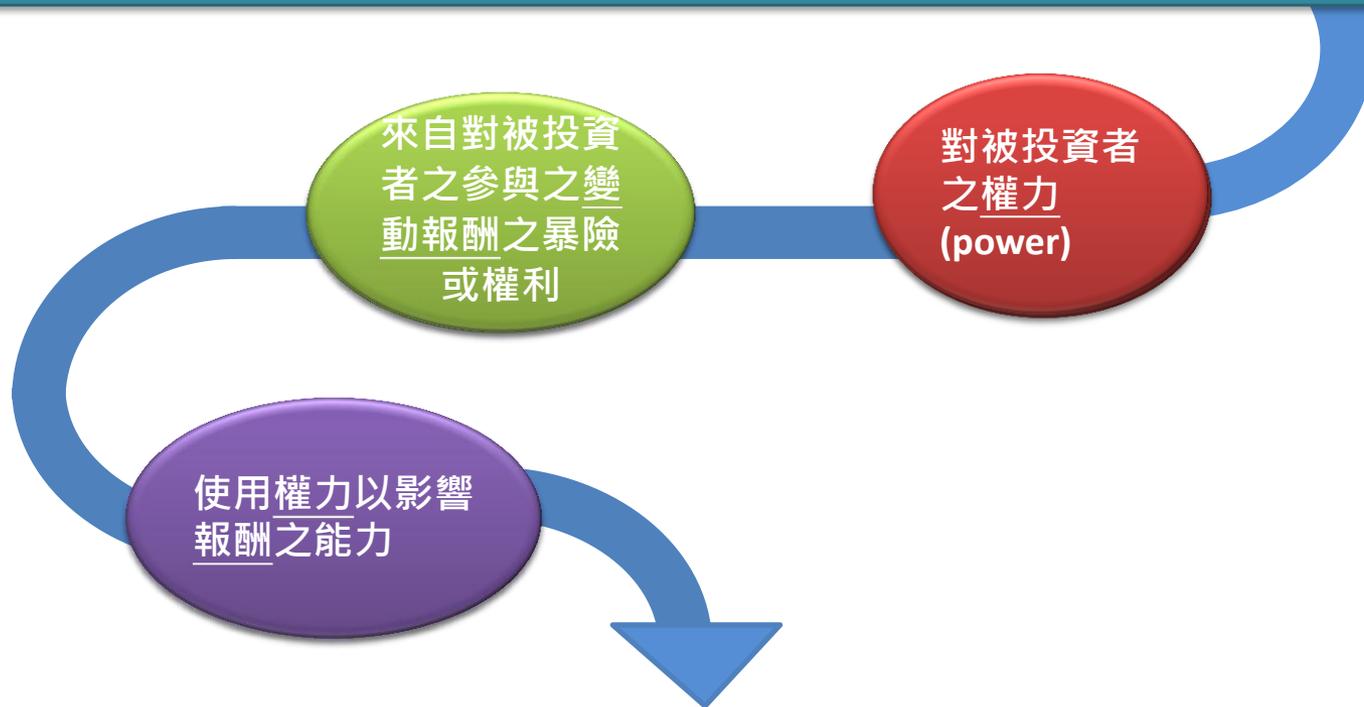
- 建立**單一**來源且具權威性之合併會計指引
- 提供較明確之「控制」定義，並包含提供額外應用指引
- 對SPE之合併提供更多指引
- 強化揭露，特別是**未合併結構型個體(unconsolidated structured entities)**[規範於IFRS 12]

IFRS 10與現行IAS 27對以下之規定相同：

- 母公司除符合有限情況外均應編製合併財務報表
- 編製合併財務報表之規定

# 新的單一控制模式

以控制為單一合併基礎，適用於所有企業



- ☀ 控制之評估係基於所有事實與情況
- ☀ 當以上三要素有變動之跡象時，需進行重評估

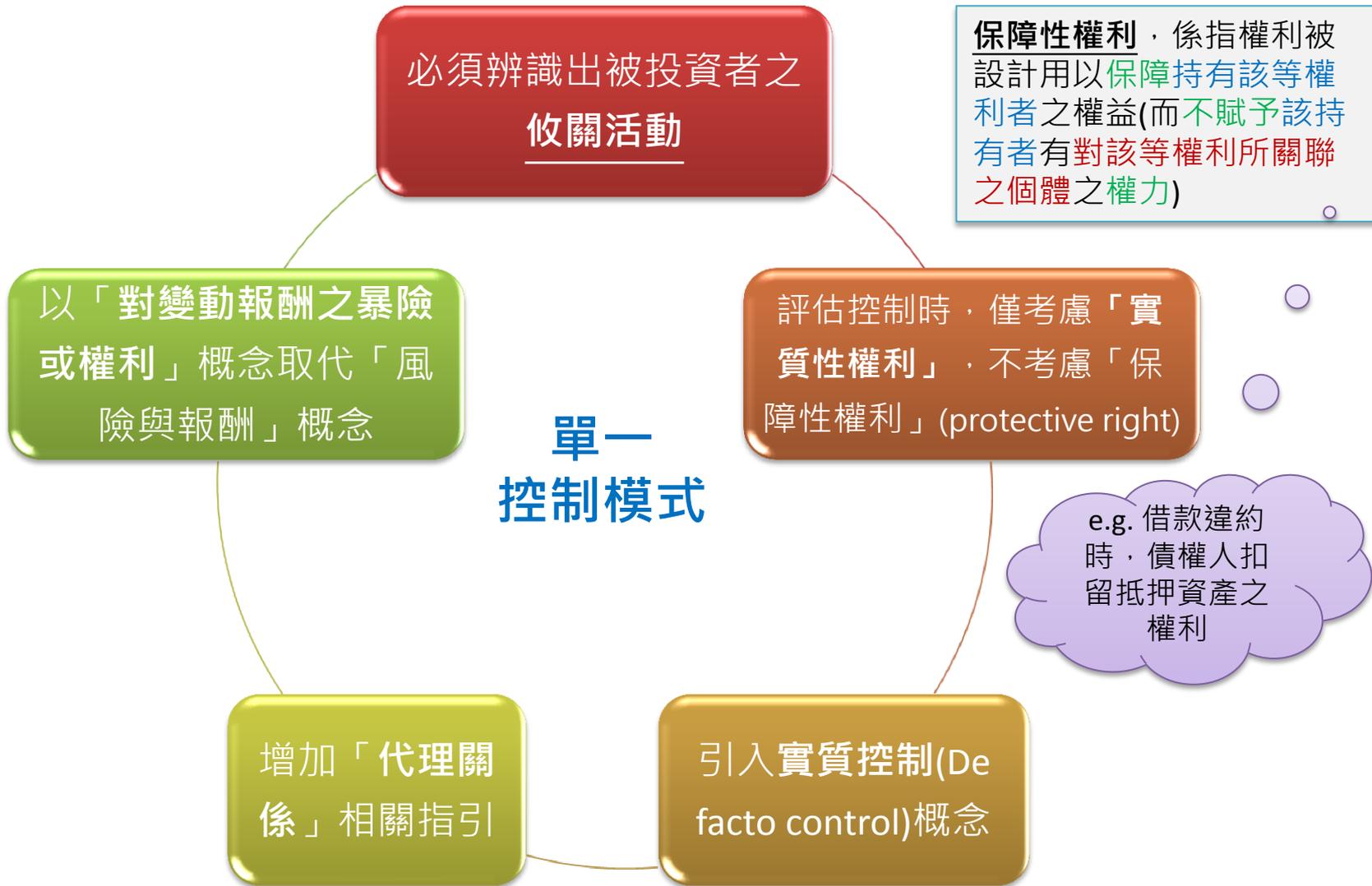


# 控制三要素

## ✿ 對被投資者之控制(control of an investee)：

當投資者暴露於來自對被投資者之參與之變動報酬或對該等變動報酬享有權利，且透過其對被投資者之權力有能力影響該等報酬時，投資者控制被投資者。

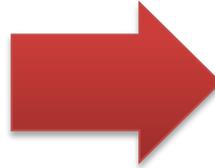
# 相較於IAS 27之重大變動彙總



# 主要變動-攸關活動&報酬

## IAS 27 and SIC-12

- IAS 27以**控制**為合併之基礎，強調主導某一個體之**財務及營運政策**之權力，以從其活動中獲取利益
- SIC 12以**風險報酬**模式來評估對**特殊目的個體(SPE)**之控制



## IFRS 10

- IFRS 10 使用**控制**為單一合併基礎，適用於所有企業
- 投資者對被投資者是否取得控制，需評估其是否具有**主導攸關活動**之能力
- **風險報酬模式**非決定是否合併之唯一考量

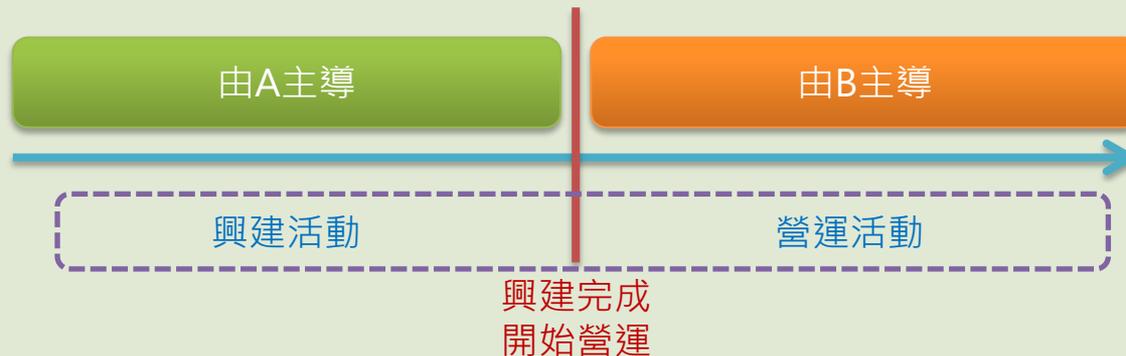
# 攸關活動

- **攸關活動**係指能重大影響被投資者報酬之活動，通常為營運活動及財務活動，例如：
  - 銷售及購買產品或勞務
  - 管理金融資產
  - 選擇、購置或處分資產
  - 新產品或流程之研究及發展
  - 決定注資結構或取得資金
- 與攸關活動有關之決策，例如：
  - 建立被投資者營運及資本決策；
  - 指派及酬勞被投資者之主要管理階層或服務提供者，及終止聘僱或服務。

# 攸關活動 《釋例1》

## 問題

- A及B共同出資設立一C公司，C公司主要活動係在興建廠房後進行營運，並由A、B分別負責興建及營運活動之決策。
- 於C公司存續之期間內，**營運階段**預期將較興建階段有**更重大**且長久之影響。此外，C公司完成興建並開使營運之能力，其不確定性極低。



試問，何者對C公司具有權力？

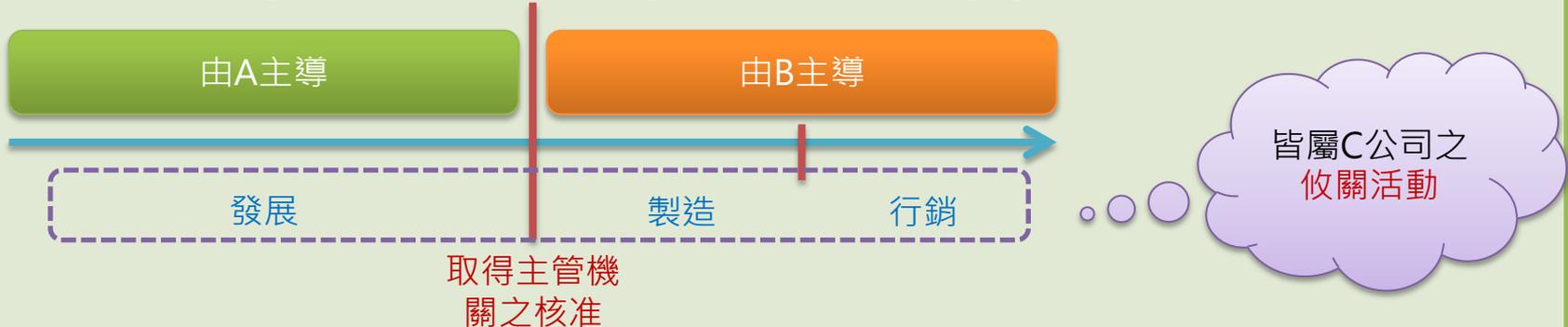
## 分析

- 在此案例中，**營運活動**可能被視為在C公司存續期間內係屬**重大影響其報酬之活動**，即便是在興建階段亦同。若此，B公司將自始對C公司具有控制。

# 攸關活動 《釋例2》

## 問題

- A及B共同出資設立一C公司，專營藥品之發展及行銷。



試問，應如何判斷何者對C公司具有權力？

## 分析

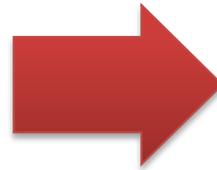
- 須考量：
  - 被投資者之目的及設計；
  - 決定被投資者利潤、收入及價值以及醫療產品價值之因素；
  - 因每一投資者對前開因素之**決策職權**，所產生對被投資者**報酬**之影響；及
  - 投資者對**報酬變異性**之暴險。
- 於此例中，亦應考慮：
  - 取得主管機關核准之不確定性及所需之努力；及
  - 一旦發展階段成功，哪一投資者種該項藥品。

哪項攸關活動最能  
(most)重大影響被  
投資者之報酬？

# 主要變動-實質性權利

## IAS 27 and SIC-12

- IAS 27 在考量控制時，僅考慮**目前已可行使之潛在表決權**(不論是否為深價外或相關條件及條款**是否具實質性**，且**不考量**管理階層執行之**意圖**及企業之**財務能力**)



## IFRS 10

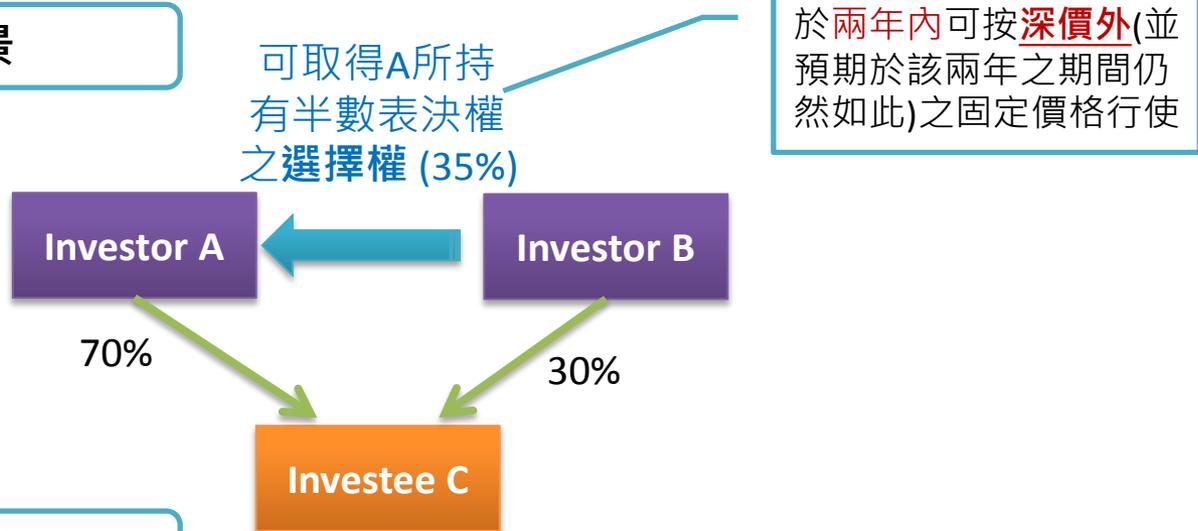
- 潛在表決權僅於該權利具**實質性(substantive)**時，始予考量。(考量條件、條款、能力等)
- 為具實質性，當需要作有關**攸關活動**方向之決策時，權利亦須可行使(並不限於**目前已可行使**)

# 潛在表決權是否具實質性之評估

評估	非實質性	依事實及情況而定	實質性
行使價格	深價外	價外	價平(FV)或價內
行使之財務能力	持有人無財務能力	持有人將進行籌資	持有人已有資金
行使期間	尚無法行使	於制定決策前可行使	目前已可行使

# 潛在表決權 《釋例1》

## 背景



## 分析

### IAS 27

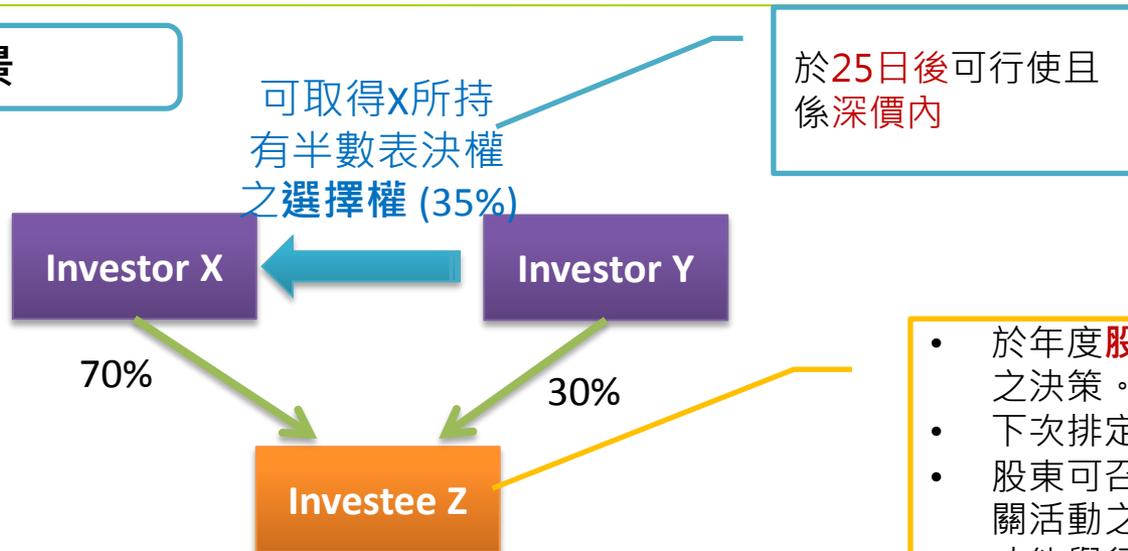
- B可能控制C，因B持有之潛在表決權係**目前已可**行使，即應納入控制之評估，除非其缺乏商業實質(例如，執行價格設定在一個任何可行情況下皆不會執行或轉換之價格)。

### IFRS 10

- 若A一直在行使其表決權且積極主導被投資者之攸關活動，A很可能符合「權力」條件，因其似乎具有**現時能力以主導攸關活動**
- B目前可行之使選擇權若被行使，將賦予B投資者對被投資者之多數表決權，但與**該等選擇權相關之條款及條件**使選擇權**不被認為具實質性**。

# 潛在表決權 《釋例2》

## 背景



- 於年度股東會中主導制定攸關活動之決策。
- 下次排定之股東會距今尚有8個月。
- 股東可召開一特別會議以改變對攸關活動之既有政策，但最快30日後才能舉行此會議。

## 分析



### IAS 27

- 若無其他因素，Y不可能控制Z，因Y持有之潛在表決權並非目前已可行使。

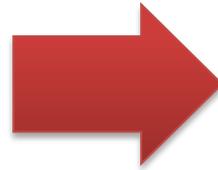
### IFRS 10

- 若無其他因素，Y很可能控制Z。

# 主要變動- *De facto control*

## IAS 27 and SIC-12

- IAS 27並未明確說明，當持有未逾半數表決權時，投資者對被投資者是否具控制。



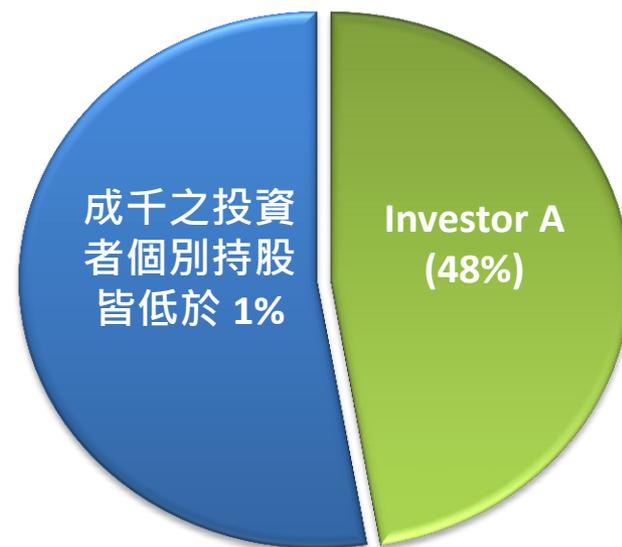
## IFRS 10

- IFRS 10 認為在持有未逾半數表決權情形下，投資者對被投資者仍可能具控制 (*實質控制 (De facto control)*)，並針對此情形提供判斷指引。

# De facto Power 《釋例1》

## 背景

- A取得被投資者48%之表決權。剩餘表決權係由成千之股東所持有，沒有股東個別持有超過1%之表決權。
- 沒有股東有諮詢任何其他股東或作集體決策之任何協議。



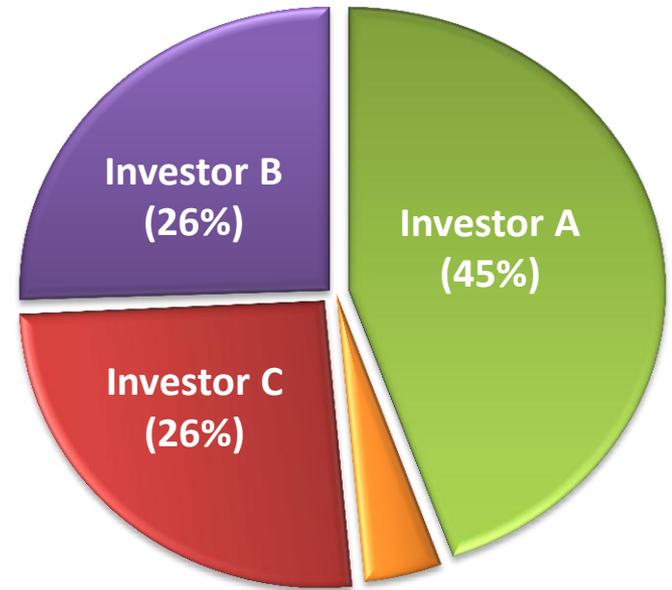
## 分析

- 當以其他持股之相對大小為基礎評估所須取得表決權之比例時，投資者判定48%之權益將足以賦予其控制。
- 在此情況下，投資者即可以其持股之絕對大小及其他持股之相對大小為基礎，作出其具有足夠之優勢表決權益以符合權力條件之結論，而無須考量權力之任何其他證據。

## De facto Power 《釋例2》

### 背景

- A投資者持有被投資者45%之表決權。其他兩位投資者各持有被投資者26%之表決權。剩餘表決權係由其他三位股東所持有，各持有1%。
- 沒有影響決策之其他協議。



3位股東，  
各持股 1%

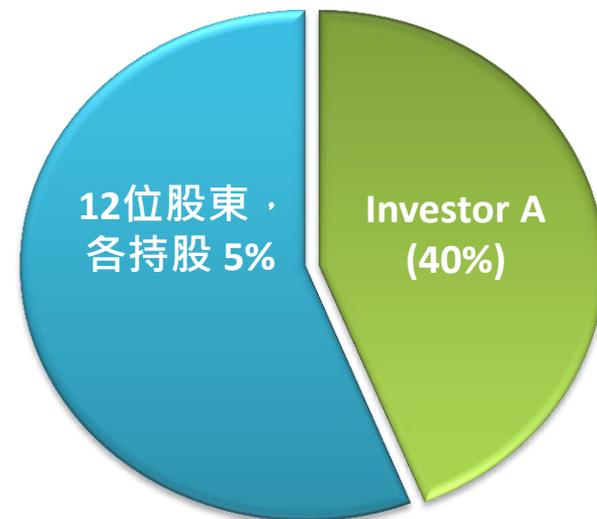
### 分析

- 在此情況下，A投資者表決權益之多寡及其相對於其他持股之多寡，足以作出A投資者不具有權力之結論。僅須其他兩位投資者合作，即可阻卻A投資者主導被投資者之攸關活動。

# De facto Power 《釋例3》

## 背景

- A持有被投資者40%之表決權，且其他12位投資者各持有被投資者5%之表決權。
- 一項股東協議給予A有任命、罷黜負責主導攸關活動之管理階層及設定其酬勞之權利。改變協議須經股東之三分之二多數決。



## 分析

- A投資者斷定，僅依投資者持股之絕對大小及其他持股之相對大小，並無法判定投資者是否具有足夠權利以賦予其權力。
- 惟A投資者判定其任命、罷黜管理階層及設定其酬勞之合約權利即足以作出對被投資者具有權力之結論。
- 當評估A投資者是否具有權力時，A投資者可能尚未行使此權利之事實或A投資者行使其權利以遴選、任命或罷黜管理階層之可能性，不應被考量。

# 主要變動-代理關係

## IAS 27 and SIC-12

- 對涉及代理關係之情況未有明確指引

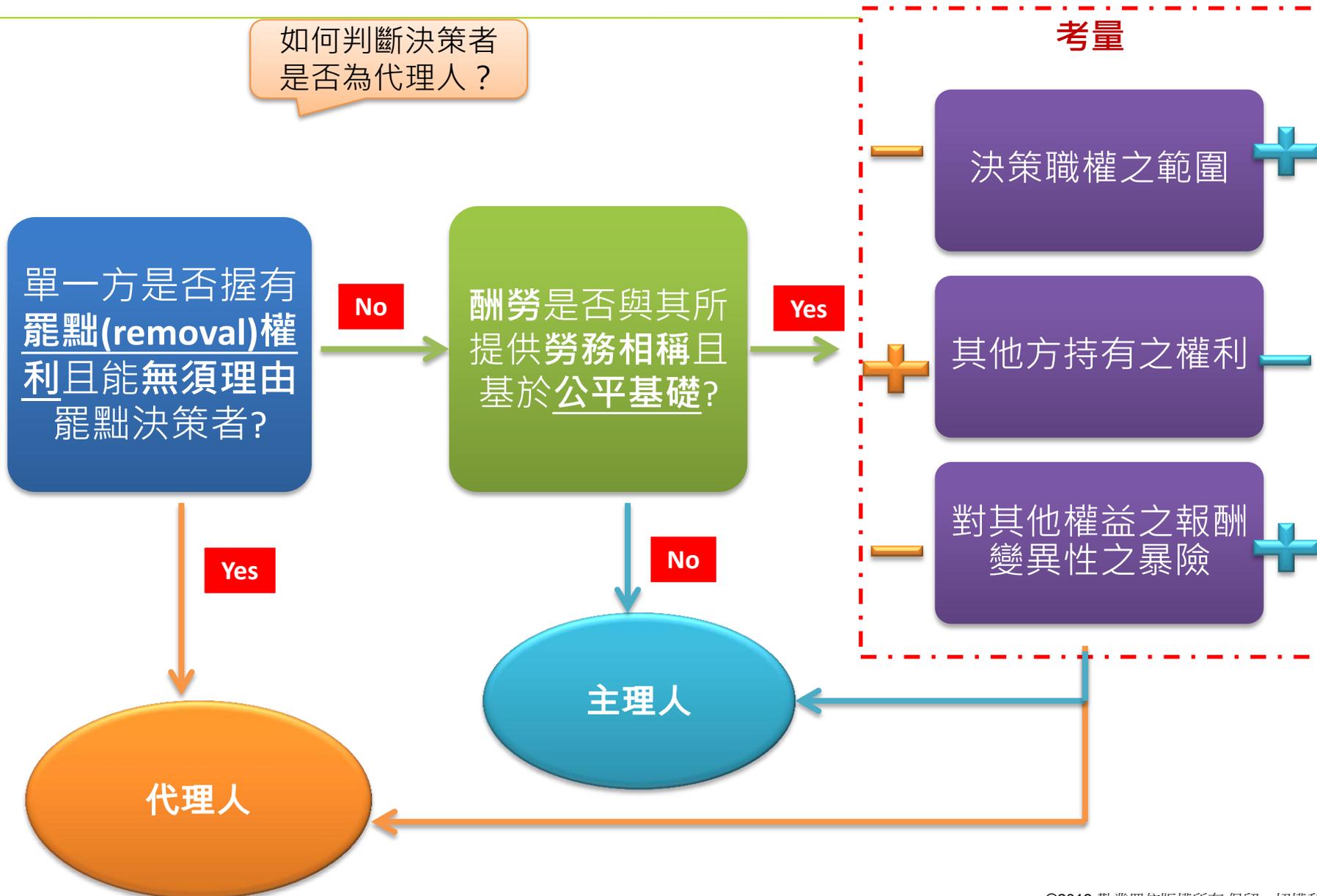
## IFRS 10

- IFRS 10對代理關係提供具體應用指引
- 屬代理人之決策者，當其行使被授予之決策權時，並不控制被投資者



# 主理人 vs. 代理人

如何判斷決策者  
是否為代理人？



# 基金經理人係屬代理人或主理人之評估 《釋例》

## 背景

- **基金經理人A**必須以所有投資者之最佳利益並依基金治理協議作決策。惟A仍有廣泛之決策裁量權。
- A為其勞務而收取等於**所管理資產1%及所有基金利潤20%**(若達明定之利潤水準時)之市場基礎之收費。該等收費與所提供之勞務相稱。

### 情況一

- A於基金中亦有**2%**之投資。
- 投資者可藉由簡單之多數表決權罷黜A，但僅於其違約時始得為之。



A較可能為代理人

### 情況二

- A於基金中亦有**20%**之投資。
- 投資者可藉由簡單之多數表決權罷黜A，但僅於其違約時始得為之。



A較可能為主理人

### 情況三

- A於基金中亦有**20%**之投資。
- 該基金設有董事會，其所有成員係由其他投資者所任命。**董事會每年任命基金經理人**。若董事會決定對A之合約不再續約，基金經理人執行之勞務可能由產業內之其他經理人執行。



A較可能為代理人

# 生效日及過渡規定

- IFRS 10係適用於**2013年1月1日**(含)以後開始之年度期間，並允許提前適用(企業必須同時採用**IFRS 11、IFRS 12、IAS 27(2011)、IAS 28(2011)**)。
- 企業亦得選擇依IFRS 12對子公司權益作相關揭露，而無須提前適用IFRS 12(暨其他四號準則)之規定。
- IFRS 10規定須依IAS 8追溯適用，而過渡規定將因所涉及控制之改變而有所不同。

IFRS 10等五號準則屬「2012年版國際財務報導準則」，我國企業應等金管會認可2012年版國際財務報導準則後才可採用IFRS 10。

# 生效日及過渡規定

- 企業是否應追溯調整比較資訊，係取決於初次適用日所達成之合併結論。
- 初次適用日 = 企業初次適用IFRS 10當年度之開始日
- 例如，企業於2013年初次適用IFRS 10，則初次適用日為2013年1月1日。

初次適用日



2013.1.1

2013.12.31

IFRS 10首次適用期間

# 過渡規定之彙總說明

採用前	採用後	會計處理
未合併	合併	<ul style="list-style-type: none"> <li>若被投資者符合IFRS 3下業務(business)之定義，應於初次適用日，衡量原未合併被投資者之資產、負債、非控制權益，猶如投資者自取得被投資者控制之日起已合併。</li> <li>若被投資者不符合IFRS 3下業務(business)之定義，應於初次適用日，衡量原未合併被投資者之資產、負債及非控制權益，猶如投資者自取得被投資者控制之日起已合併(惟不認列商譽)。</li> <li>若實務上不可行，則認定收購日為最早可行期間之開始日。</li> </ul>
合併	不合併	<ul style="list-style-type: none"> <li>衡量其對被投資者之權益，猶如IFRS 10自始即生效。</li> <li>若實務上不可行，應於初次適用IFRS 10之報導期間開始日，依IFRS 10處理。</li> </ul>

# 釋例1–由不合併改為合併

## 問題

- 自2006/1/1起，A公司持有B公司45%之股權。
- 於適用IFRS 10之前，A公司依IAS 28以權益法處理對B公司之投資。
- 在適用IFRS 10之後，A公司依據IFRS 10重新評估控制，並認定其自2006/1/1已取得對B公司之控制。
- 假設A公司於2013年初次適用IFRS 10。
- 試問，其調整分錄為何？

# 釋例1-由不合併改為合併(續)

## 分析

- A公司可自行選擇採用2004年版的IFRS 3或2008年版的IFRS 3。
- 由於A公司先前依IAS 28採用權益法，故保有與B公司投資相關之企業合併成本與公允價值資訊。
- A公司應於2006/1/1開始適用IFRS 10，52%之B公司非控制權益亦應於當日認列。

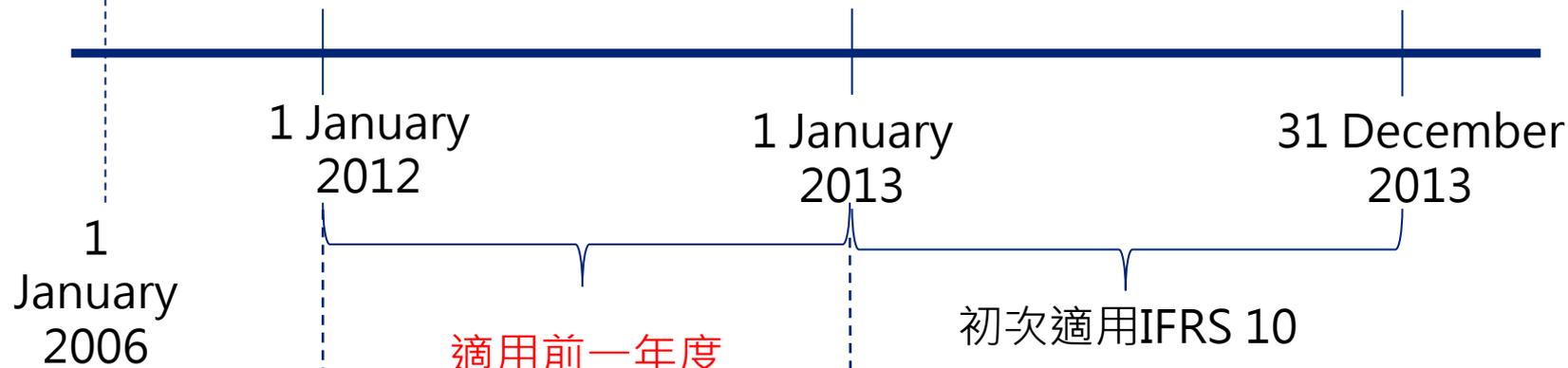
### B公司於2012/1/1之資產、負債及非控制權益如下:

資產	300
負債	(100)
非控制權益	(102)
「關聯企業-投資B公司」之現存帳面金額	96

# 釋例1-由不合併改為合併(續)

依IFRS 10喪失  
控制之日

初次適用日



- 衡量差額調整期初權益
- 重編2012/1/1之資產負債表

重編2012年之綜合損益表、權益變動表與現金流量表

重編2012/12/31之資產負債表

# 釋例1-由不合併改為合併(續)

## 《答案》

2012/1/1之調整分錄	借	貸
	CU	CU
資產	300	
負債		100
非控制權益		102
關聯企業-投資B公司		96
保留盈餘		2

原權益法認列  
之投資除列

## 釋例2–由合併改為不合併

### 問題

- 甲公司於2006年1月1日成立S公司，並於2010年1月1日出售S公司40%之股權。依IAS 27(2008)之規定，甲公司並未喪失對S公司之控制。
- 甲公司認定，若IFRS 10自始即生效，其早於2010年1月1日已喪失對S公司之控制，故相關投資應改依IAS 39按備供出售金融資產處理。
- 於2012年1月1日，S公司剩餘60%股權之公允價值為CU1,150。管理階層認為當初2010年出售40%股權之價格CU560，應能反映其公允價值。
- 2010年1月1日之淨資產為CU1,000，2012年1月1日之淨資產及非控制權益則分別為CU1,500及CU600。
- 試問，其調整分錄為何？

# 釋例2-由合併改為不合併(續)

依IFRS 10喪失  
控制之日 (追溯)

淨資產 1500  
NCI 600  
剩餘股權60% (AFS)

初次適用日



2012/1/1

2013/1/1

2013/12/31

2010/1/1  
淨資產 1000  
40%售價 560

適用前一年度

初次適用IFRS 10

- ✓ 衡量差額調整期初權益
- ✓ 重編2012/1/1之資產負債表

重編2012年之綜合損益表、權益變動表與現金流量表

重編2012/12/31之資產負債表

## 釋例2-由合併改為不合併(續)

### 《答案》

2012/1/1之調整分錄	借	貸
	CU	CU
備供出售金融資產	1,150	
非控制權益	600	
權益:非控制權益迴轉 $[560-(1,000*40\%)]$	160	
ps: 迴轉出售40% equity transaction之調節		
保留盈餘		100
權益(AFS) $[1,150-(60\%*560/40\%)]$		310
淨資產		1,500

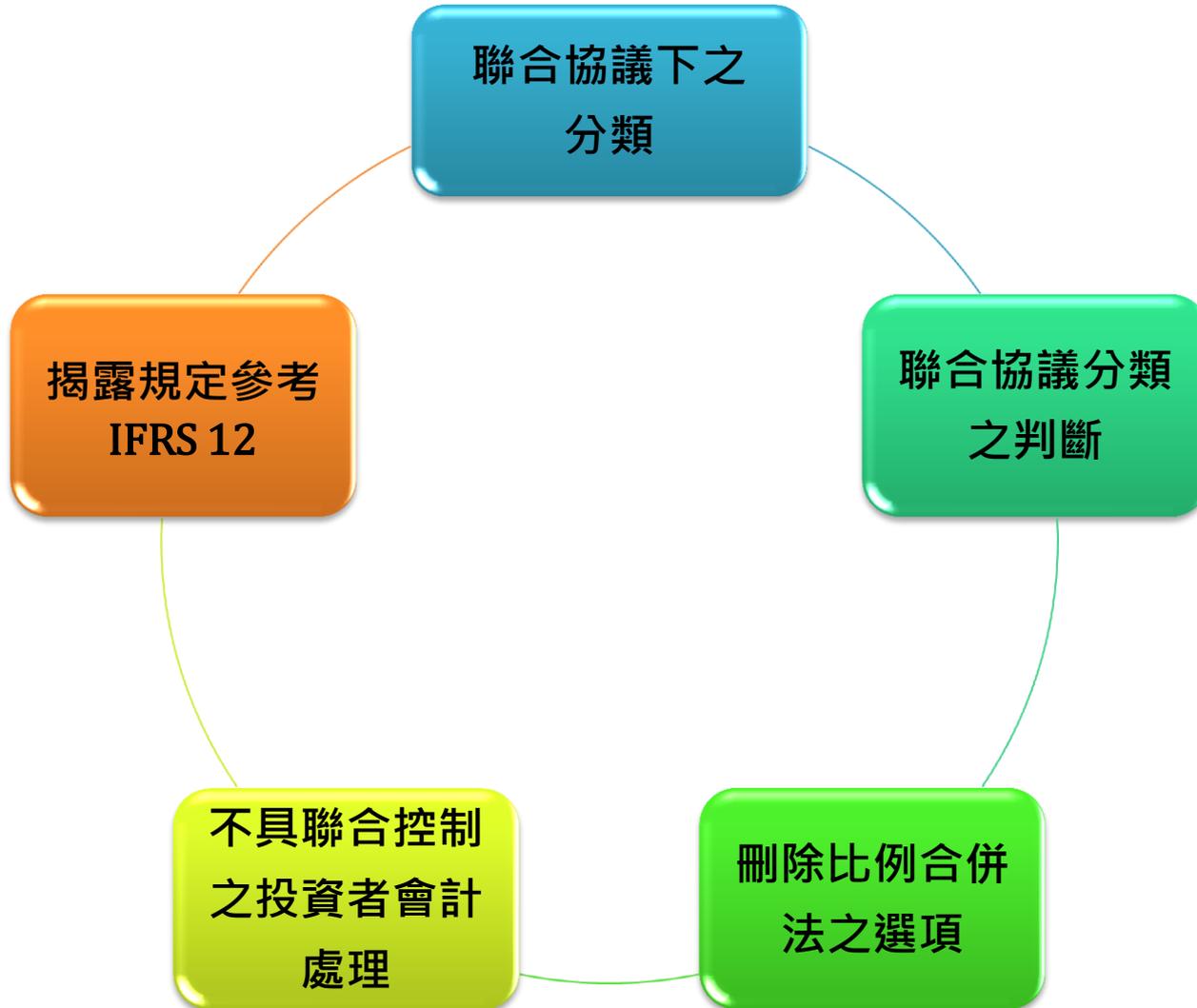
AFS 公允價值變動之調節

# IFRS 11 『聯合協議』

- 2012年正體中文版(金管會尚未認可)
- IASB 於2011年5月發布，適用於2013.1.1以後開始之年度期間
- 取代IAS 31 「合資權益」及SIC-13 「聯合控制個體：合資控制者之非貨幣性投入」



# 相較於IAS 31之重大變動彙總



# 評估聯合控制

參考IFRS 10控制之概念

合約協議是否給予所有協議方(或一群協議方)對協議之**集體控制**?

No

非屬IFRS 11之範圍

Yes

與攸關活動有關之決策是否須有**集體控制**該協議之所有協議方(或一群協議方)之**一致同意**?

No

非屬IFRS 11之範圍

Yes

該協議被聯合控制：該協議屬聯合協議

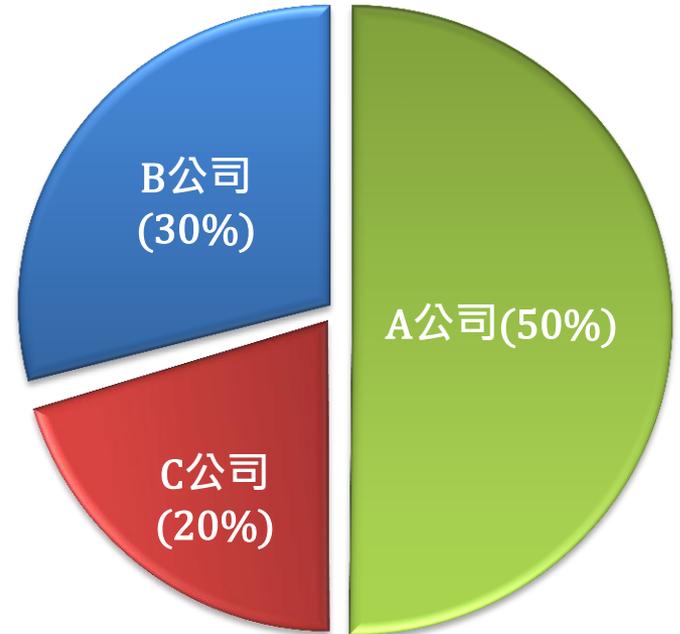
# 聯合控制 《釋例1》

## 背景

假設三方訂立一項協議：

- A擁有協議中50%之表決權
- B擁有30%之表決權
- C擁有20%之表決權。

A、B及C間之合約協議明訂至少須有75%之表決權方能制定與該協議之攸關活動有關之決策。



## 問題

A是否具控制或聯合控制？

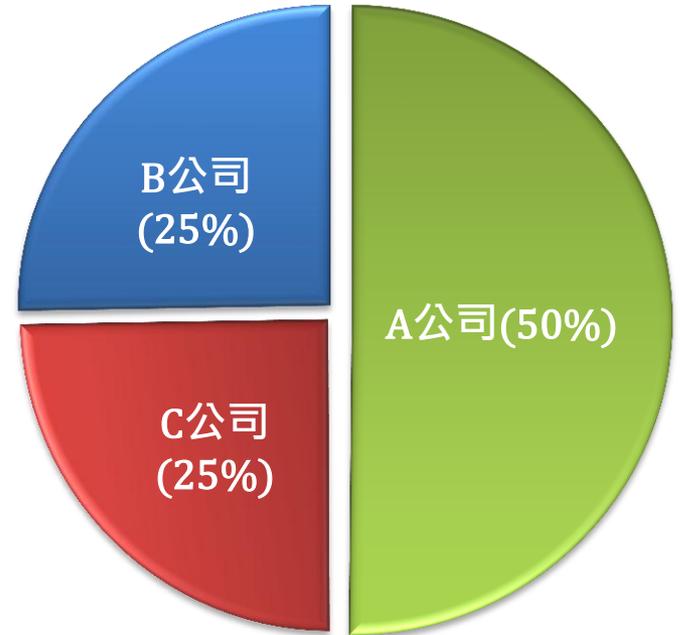
# 聯合控制 《釋例2》

## 背景

假設三方訂立一項協議：

- A擁有協議中50%之表決權
- B擁有25%之表決權
- C擁有25%之表決權。

A、B及C間之合約協議明訂至少須有75%之表決權方能制定與該協議之攸關活動有關之決策。



## 問題

A是否具控制或聯合控制？

# 聯合控制 《釋例3》

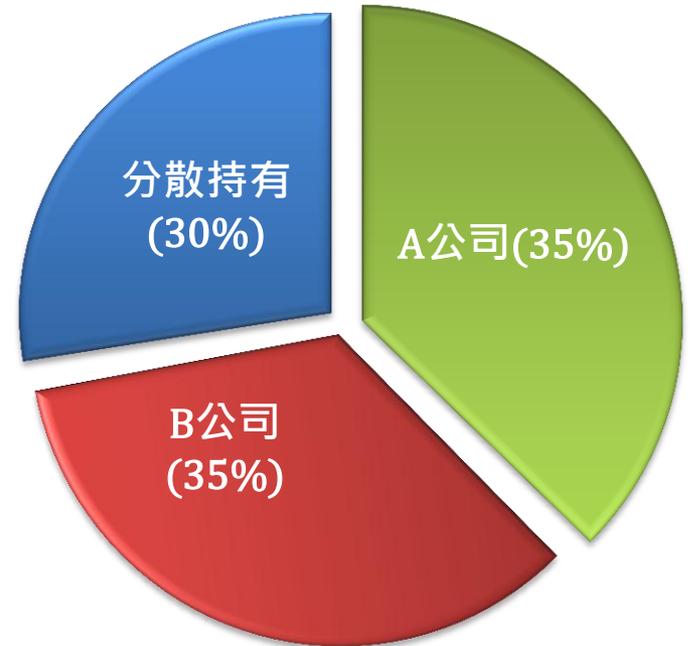
## 背景

假設A&B各擁有協議中35%之表決權，而剩餘之30%表決權則極為分散。

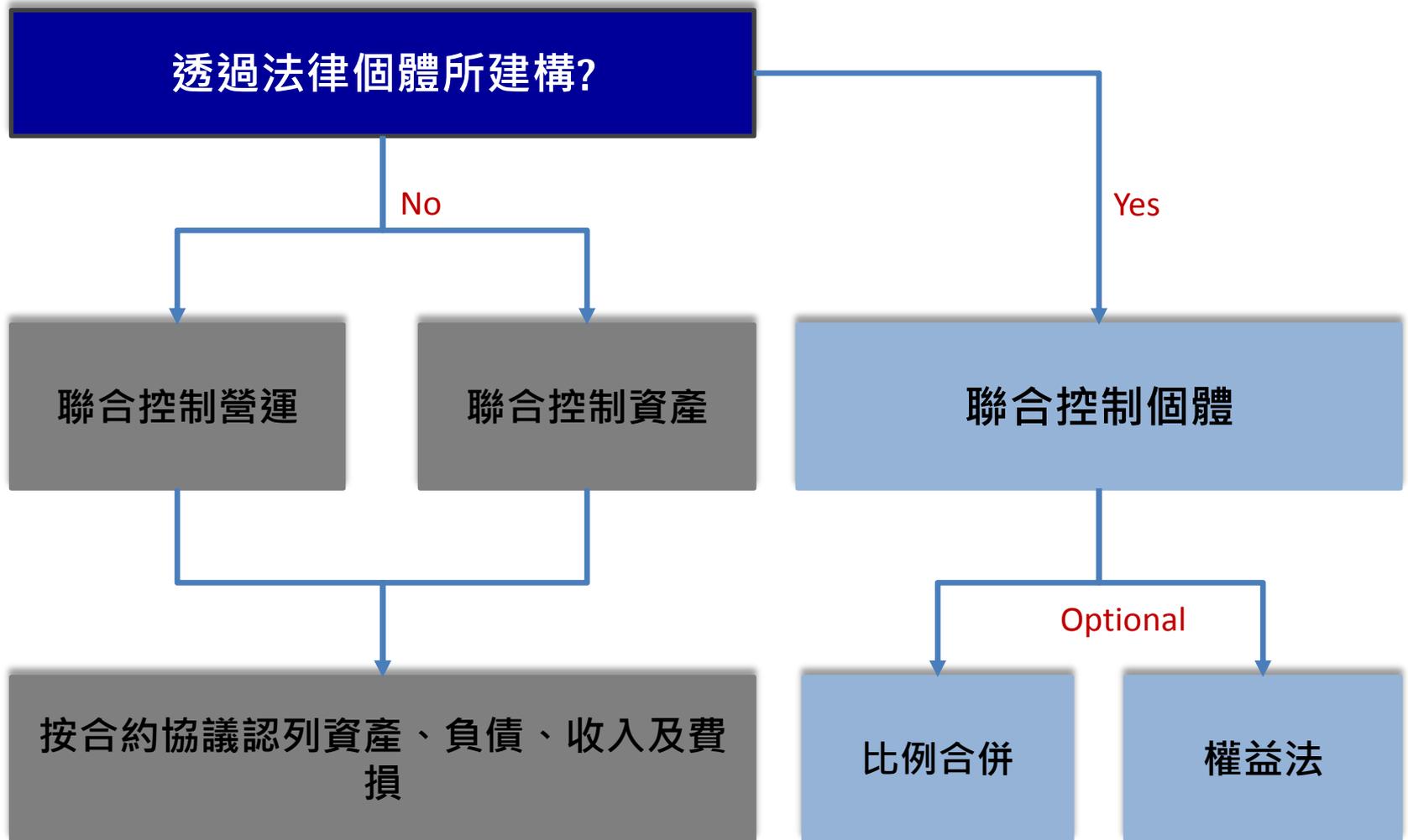
與攸關活動有關之決策需要多數表決權之贊成。

## 問題

A&B是否具聯合控制？

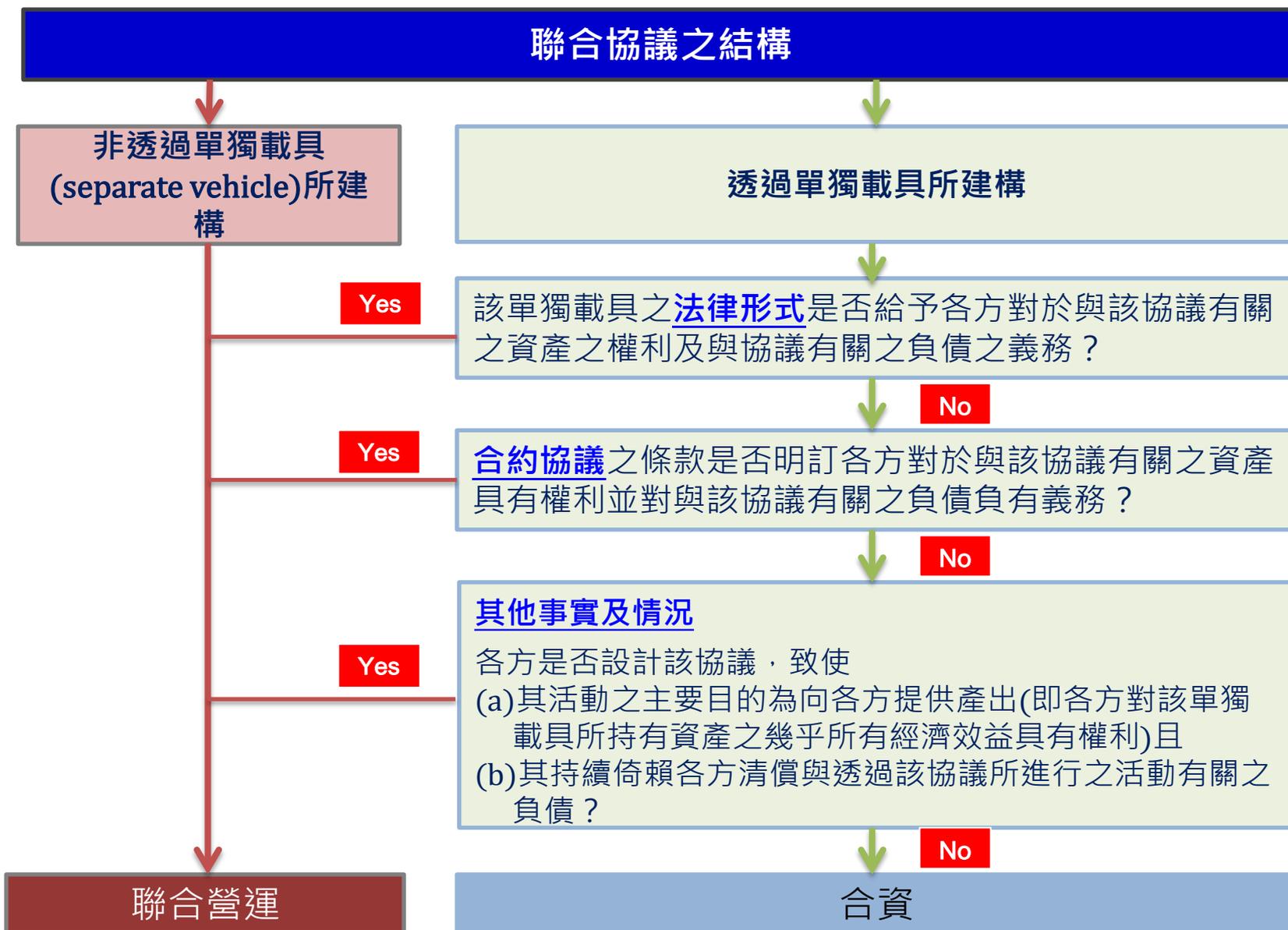


# IAS 31之分類



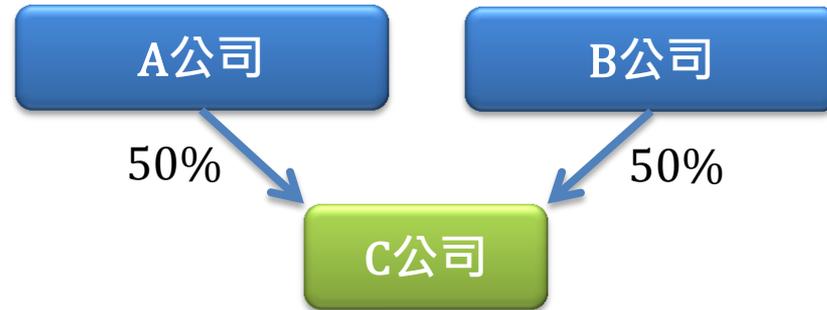
未具聯合控制之合資投資者應依IFRS 9/IAS 39/IAS 28處理

# IFRS 11聯合協議之分類

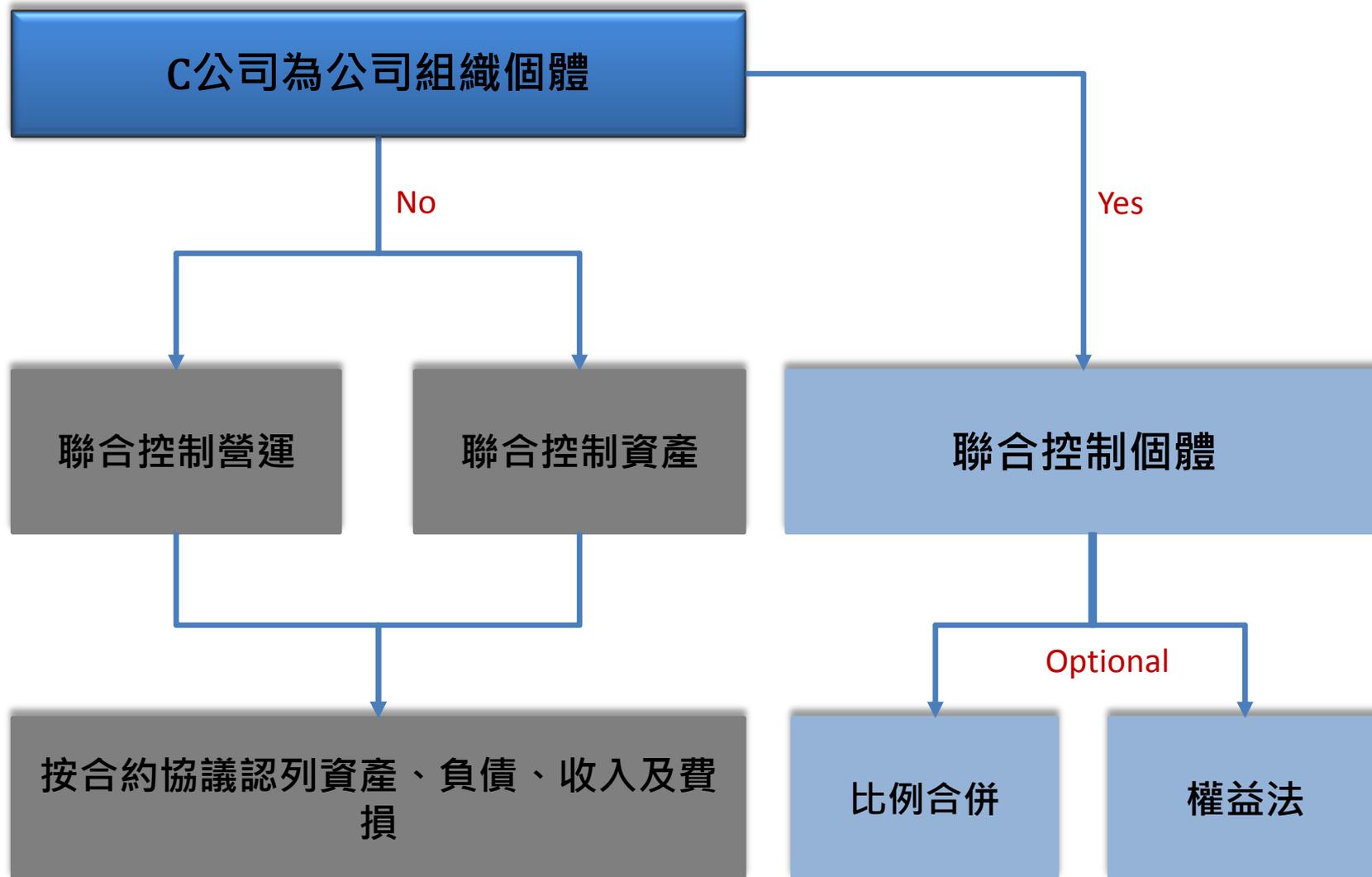


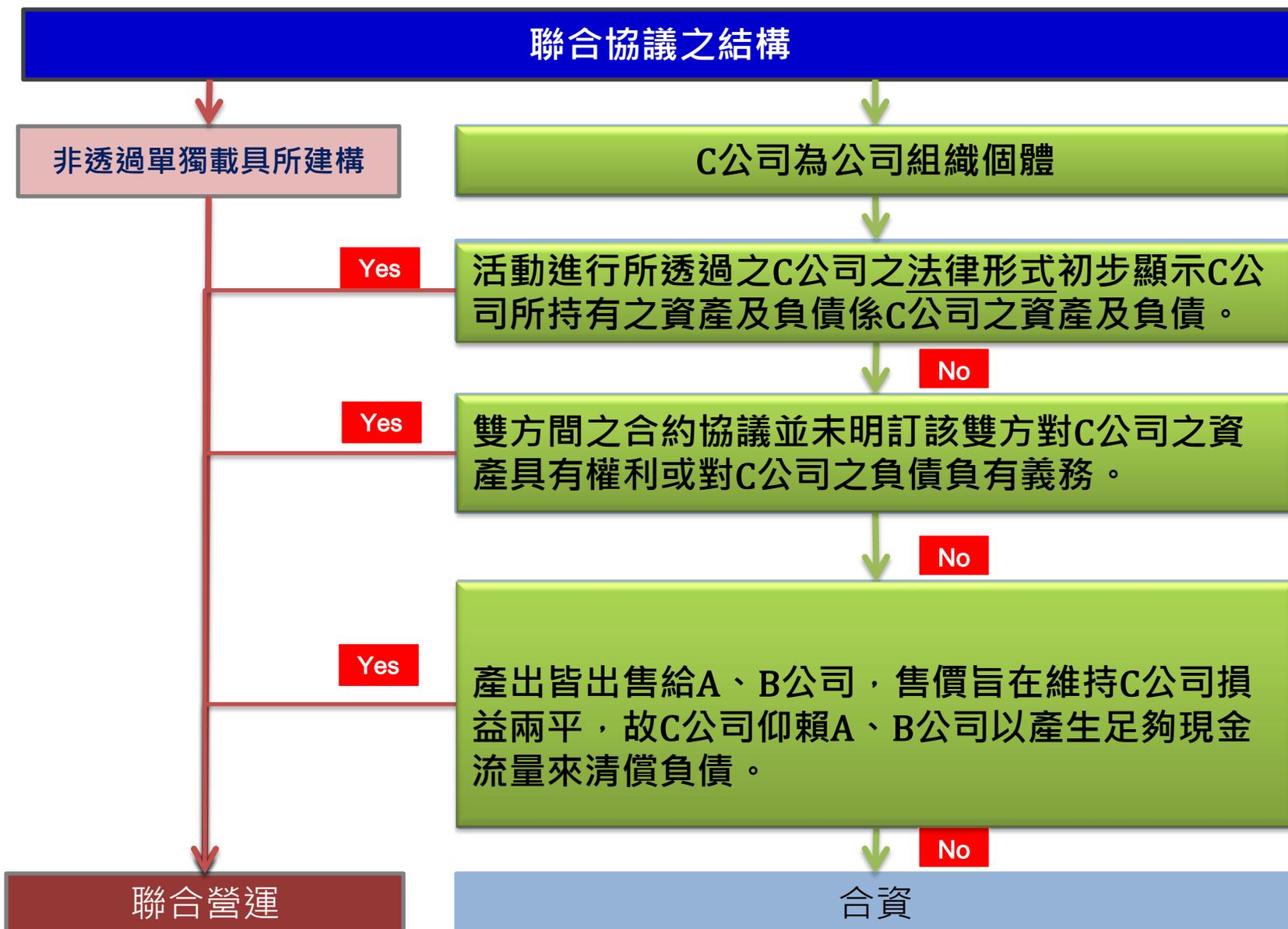
# IFRS 11聯合協議之分類《釋例》

## 背景

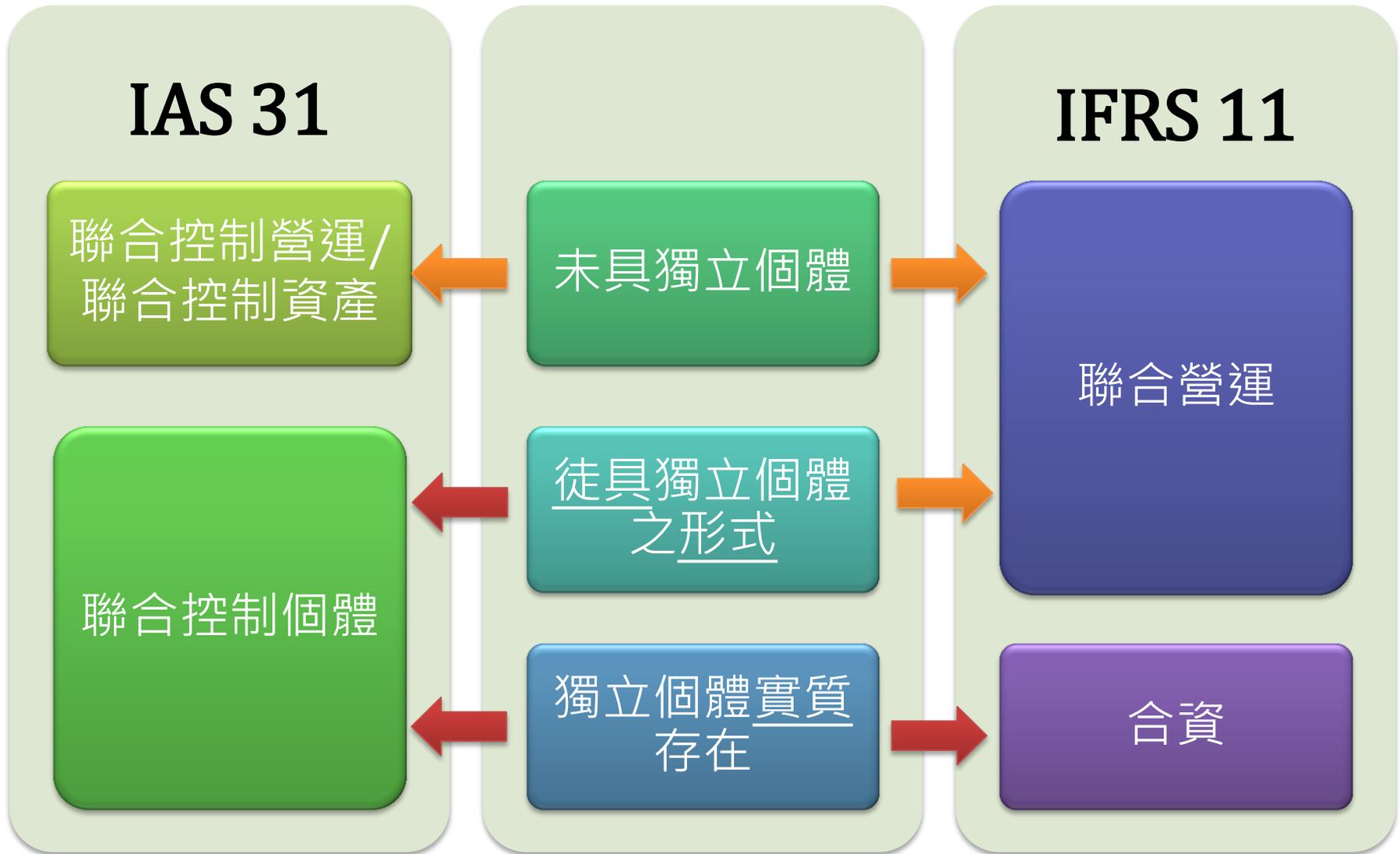


- ✿ 該協議之目的為製造雙方本身個別製造流程所需之材料。此協議確保雙方能操作製造符合雙方數量及品質規格之材料之設備。
- ✿ 雙方同意依50:50之比例購買由C公司生產之所有產出。除非協議之雙方同意，C公司不得將任何產出售予第三方。由於該協議之目的在提供雙方所需之材料，此種對第三方之銷售預期並不普遍且亦不重大。
- ✿ C個體（公司組織之個體）之法律形式初步顯示C個體所持有之資產及負債係C個體之資產及負債。雙方間之合約協議並未明訂該雙方對C個體之資產具有權利或對C個體之負債負有義務。
- ✿ 產出銷售予雙方之價格係由雙方訂定一水準，該水準係設計以支應C公司發生之生產成本及管理費用。基於此營運模式，該協議意圖以損益兩平之水準運作。





# 聯合協議分類之轉變



# IFRS 11聯合協議之分類與會計處理

聯合協議 (分類應反映協議各方之由協議所產生之權利及義務)

《聯合營運》  
對協議有關資產具有權利，  
並對協議有關負債負有義務

聯合營運者

參與聯合營運之一方

聯合營運者認列  
資產、負債、收入及費損及其所  
享有之資產、負債、收入及費損  
份額。

- 若對聯合營運資產具有權利及負債負有義務：同聯合營運者。
- 其他：依其他IFRSs處理(IAS 28 or IFRS 9/IAS 39)。

《合資》  
對於該協議之淨資產具有權利

合資控制者

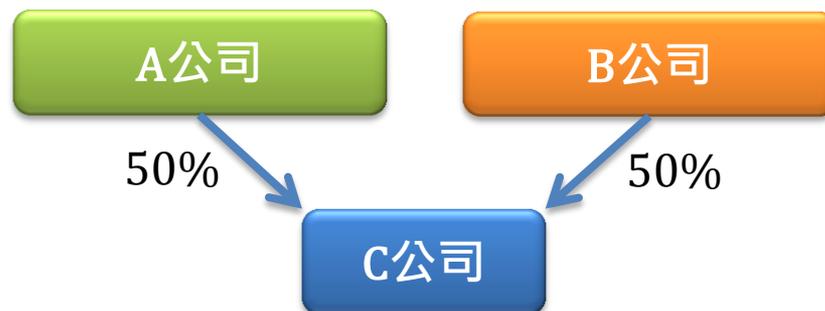
參與合資之一方

權益法

- 若具重大影響：權益法。
- 若不具重大影響：IFRS 9/IAS 39

# 聯合營運者之處理《釋例》

## 背景

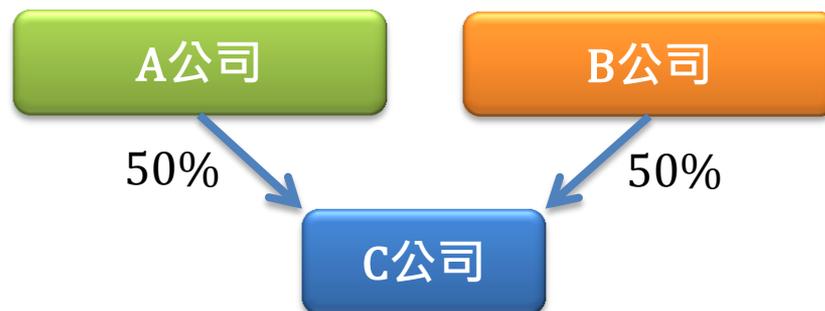


- ✿ A、B公司簽訂聯合協議，雙方同意依50:50持股比例設立C公司，C公司擁有之資產負債，及依協議A、B公司對C公司資產之權利/對負債負有之義務如下。假設此聯合協議判斷為聯合營運，雙方對C具聯合控制。

		對C公司資產之權利/對負債負有之義務	
C公司資產/負債		A公司	B公司
土地	100	100%	-
建築物	300	50%	50%
現金	100	50%	50%
負債	150	50%	50%
收入	80	50%	50%
費用	60	50%	50%

# 聯合營運者之處理《釋例》

分析



C公司資產/負債		A公司應認列之聯合營運權益	B公司應認列之聯合營運權益
土地	100	100	-
建築物	300	150	150
現金	100	50	50
負債	150	75	75
收入	80	40	40
費用	60	30	30

# 生效日及過渡規定



# 生效日及過渡規定

## 生效日

- ✿ IFRS 11係適用於2013年1月1日以後開始之年度期間，並允許提前適用。
- ✿ 我國適用時點待金管會公布。
- ✿ 企業若選擇提前適用，必須同時採用IFRS 10、IFRS 12、IAS 27(2011)、IAS 28(2011)。

## 過渡規定

- ✿ 過渡規定將因權益(interest)於IAS 31下如何分類而有所不同。
- ✿ 2012年6月IASB修正IFRS 10, IFRS 11 及 IFRS 12，藉以釐清過渡期間指引。規定亦於2013年1月1日以後開始之年度期間生效。
  - ◆ 當採用IFRS 11而其規定須按會計變動處理時，企業應計算其對前一期間之初始餘額影響數，並調整前期比較資訊。(2012年6月修正前，準則係要求計算最早表達期間之初始餘額影響數)

# 比較資訊

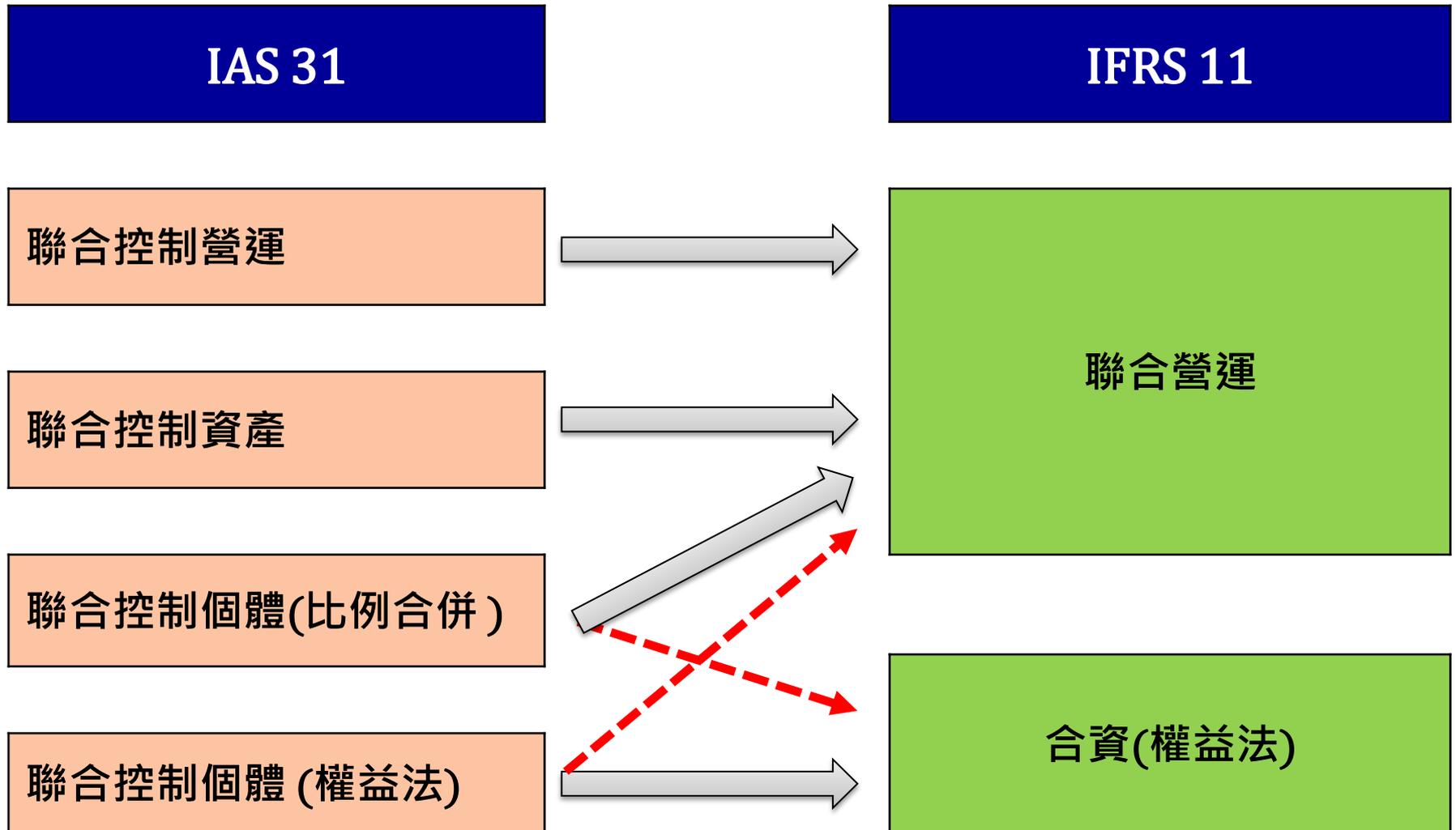
除IFRS另有其他允許或規定外，企業應揭露報導於當期FS所有金額之以前期間比較資訊。

- 至少應列報**兩期之財務狀況表、兩期之其他報表及相關附註**。

追溯適用一項會計政策、追溯重編財務報表之項目或重分類財務報表之項目時，至少應列報：

- **三期之財務狀況表**(含相關附註)，以下列時點表達
  - 當期期末；(e.g. 2013.12.31)
  - 前期期末（此與當期期初相同）(2012.12.31)；及
  - **最早比較期間之期初。(2012.01.01)**
- 兩期之其他財務報表及相關附註。

# 合併財務報表之過渡規定



——→ 特定過渡規定

# 《過渡規定一》 合併財務報表

聯合控制個體  
(比例合併-IAS 31)



合資  
(權益法-IFRS 11)

假設企業(曆年制)於2015年首次適用IFRS 11

2014.1.1

2014.12.31

2015.12.31

前一期間  
之期初

## Step 1:

- 1) 原始投資按先前依比例合併認列資產及負債之帳面金額彙總數衡量(權益法之認定成本)
- 2) 投資之初始餘額按IAS 28(2011)評估減損
- 3) 任何減損損失認列為前一期間之期初保留盈餘之調整

## Step 2:

若彙總所有先前依比例合併之資產及負債導致淨資產為負數，企業應評估是否負有與該負淨資產有關之法定或推定義務：

Yes → 認列相對應之負債

No → 不得認列相對應之負債，應調整前一期間之期初保留盈餘

# 《釋例1》

聯合控制個體  
(比例合併-IAS 31)



合資  
(權益法-IFRS 11)

## 背景

- ✿ P公司原採比例合併之聯合控制個體，於IFRS 11生效後改依合資處理，並改採權益法。P公司享有之相關資產負債份額如下。

IAS 31	
不動產、廠房及設備	2,500
其他應收款	1,250
商譽	875
應付帳款	(625)
銀行借款	(750)
淨額	3,250

IFRS 11	
採權益法之投資	3,000
對初始餘額評估減損	250

借：採權益法之投資	3000
借：應付帳款	625
借：銀行借款	750
借：保留盈餘	250
貸：其他應收款	1250
貸：不動產、廠房及設備	2500
貸：商譽	875

另評估有減損250

## 《釋例2》

聯合控制個體  
(比例合併-IAS 31)



合資  
(權益法-IFRS 11)

### 背景

✿ A公司對投資B公司，依IAS 31規定係分類為聯合控制個體，採比例合併法處理。採IFRS 11後，投資B公司係分類為合資，採權益法處理。

✿ A公司享有之相關資產負債份額如下。

IAS 31	
應收帳款	100
不動產、廠房及設備	500
銀行借款	(700)
淨額	(100)

IFRS 11	
採權益法之長期投資	0

#### A公司不具法定義務

借：採權益法之投資	0
借：銀行借款	700
貸：應收帳款	100
貸：不動產、廠房及設備	500
貸：保留盈餘	100

#### A公司具法定義務

借：採權益法之投資	0
借：銀行借款	700
貸：應收帳款	100
貸：不動產、廠房及設備	500
貸：負債	100

# 《過渡規定二》 合併財務報表

聯合控制個體  
(權益法-IAS 31)



聯合營運  
(IFRS 11)

假設企業(曆年制)於2015年首次適用IFRS 11

2014.1.1

2014.12.31

2015.12.31

前一期間  
之期初

- 1) 先前採權益法之投資金額除列。
- 2) 應依合約協議所明定之權利及義務比例決定其對與聯合營運有關之資產及負債之權益。
  - 認列資產&負債之淨額 > 權益法除列之金額 → 先調整商譽，再調整保留盈餘。
  - 認列資產&負債之淨額 < 權益法除列之金額 → 調整保留盈餘。

# 《釋例1》

聯合控制個體  
(權益法-IAS 31)



聯合營運  
(IFRS 11)

## 背景

- ✿ P公司原為採權益法處理之聯合控制個體。IFRS 11生效後，應改依聯合營運處理。其由聯合營運所產生之資產及負債如下表所示：

### IAS 31

採權益法之長期投資	2,750
先前已認列未分攤之減損損失	(500)

借：不動產、廠房及設備	2500
借：其他應收款	1250
借：商譽	375
貸：應付帳款	625
貸：銀行借款	750
貸：採權益法之長投	2750

### IFRS 11

不動產、廠房及設備	2,500
其他應收款	1,250
商譽	875
應付帳款	(625)
銀行借款	(750)
淨額	3,250

# 《釋例2》

聯合控制個體  
(權益法-IAS 31)



聯合營運  
(IFRS 11)

## 背景

- ✿ A公司於2015年開始適用IFRS 11。
- ✿ A公司對投資B公司具聯合控制，按IAS 31分類為聯合控制個體，採權益法處理。採IFRS 11後，投資B公司係分類為聯合營運。

IAS 31	
採權益法之投資	0
因A公司無法定或推定義務代B公司清償負債，故A公司之權益減至零後，未繼續認列對B公司損失份額。	

IFRS 11	
對B公司AR之份額(列入A公司AR)	100
對B公司PPE之份額(列入A公司PPE)	500
商譽	50
對B公司負債之份額(列入A公司負債)	(750)
淨額	(100)

借：應收帳款	100	
借：不動產、廠房及設備	500	
借：商譽	50	
借：保留盈餘	100	
		貸：負債
		750

# IFRS 12

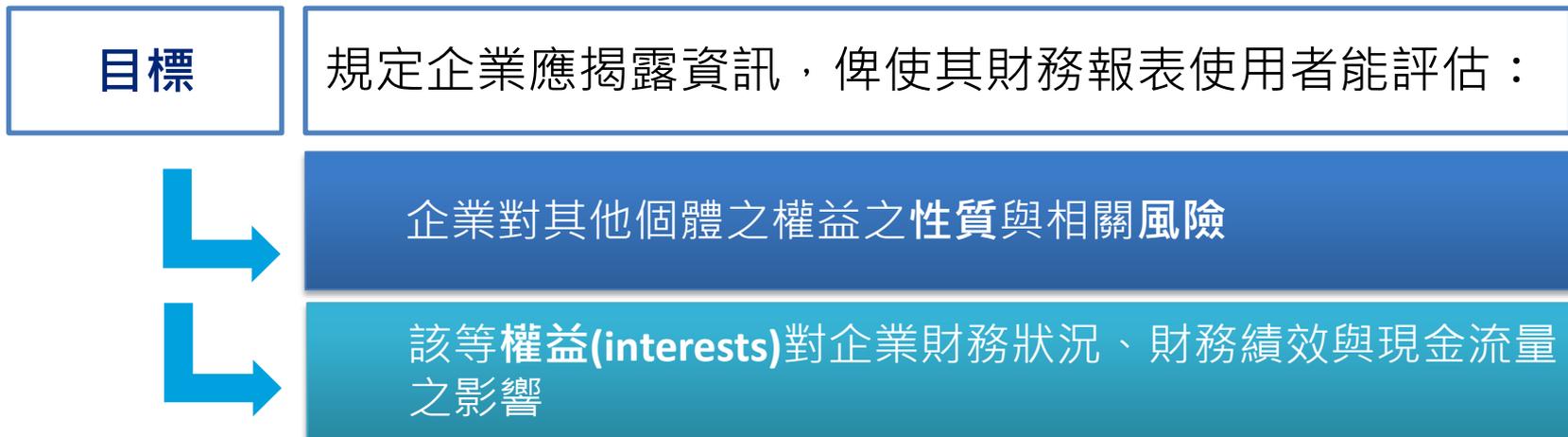
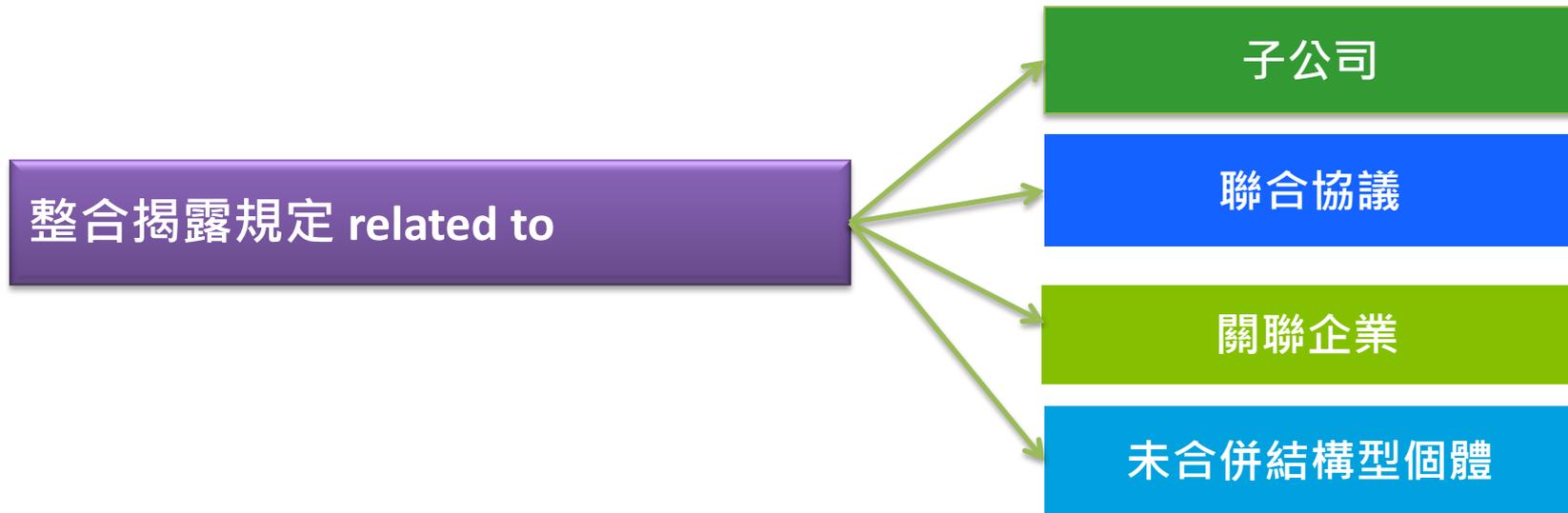
## 『對其他個體權益之揭露』

### *Disclosures of interests in other entities*

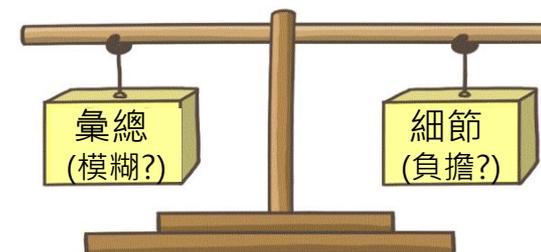
- 2012 年正體中文版(金管會尚未認可)
- IASB 於2011年5月發布，適用於2013.1.1以後開始之年度期間
- 取代IAS 27、IAS 28、IAS 31之揭露規定」



# IFRS 12 對其他個體權益之揭露

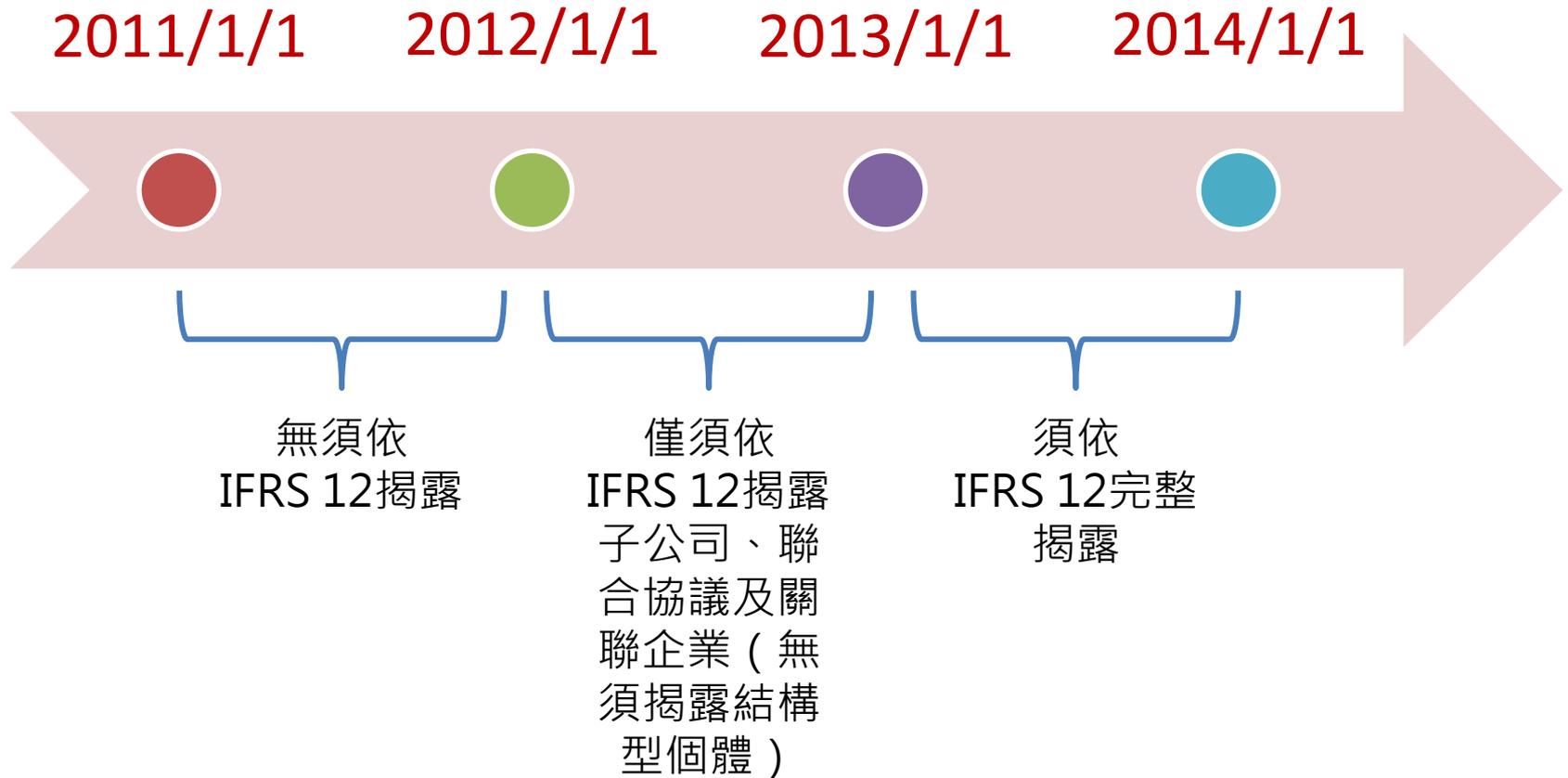


# IFRS 12 對其他個體權益之揭露



# 生效日及過渡規定

✿ 假設2013/1/1為初次適用日：

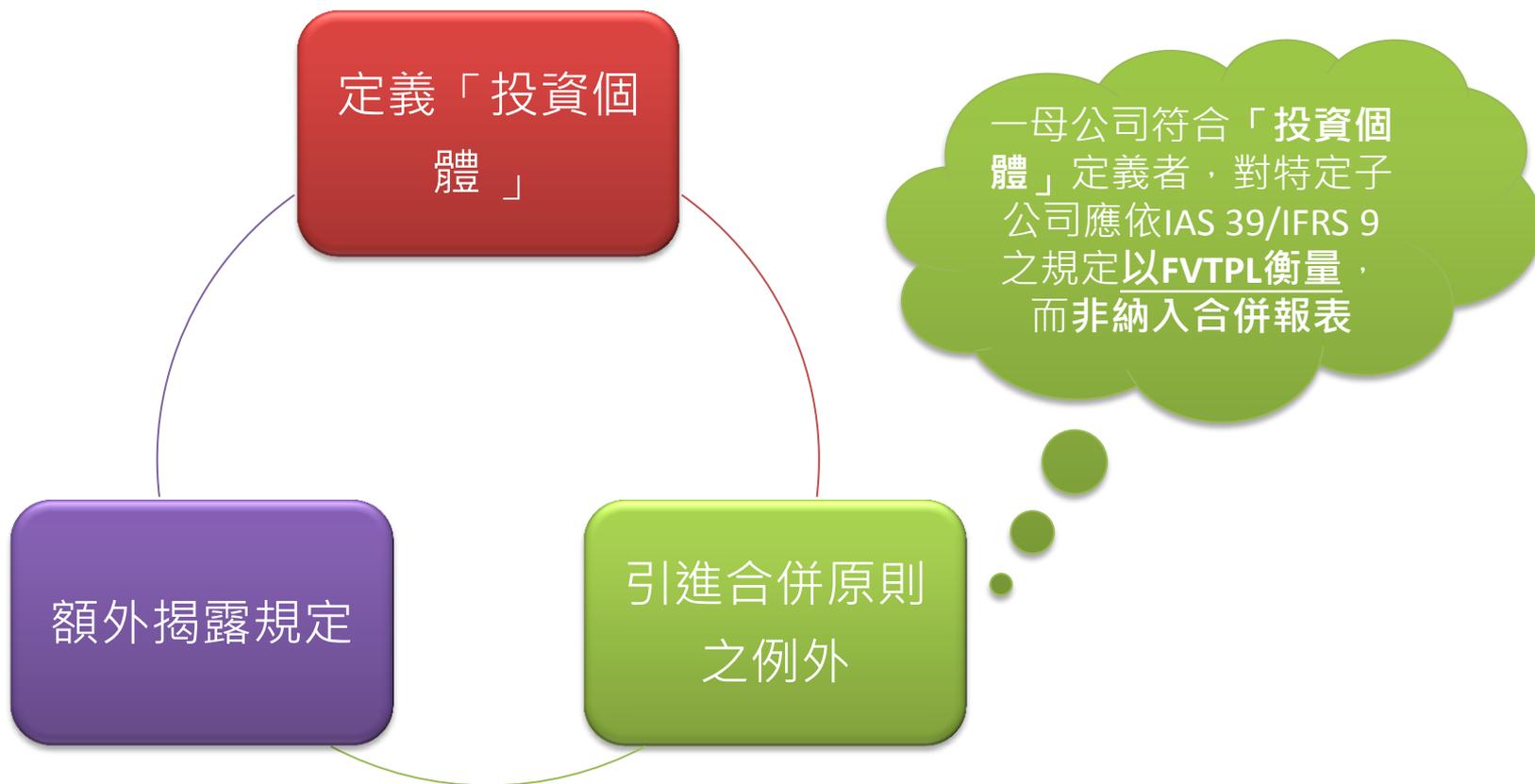


# 『投資個體 (對IFRS 10、IFRS 12及IAS 27之修正)』

- 尚未納入正體中文版
- IASB於2012年6月發布(effective 2014.1.1)



# 投資個體 (Investment Entities)



# 投資個體

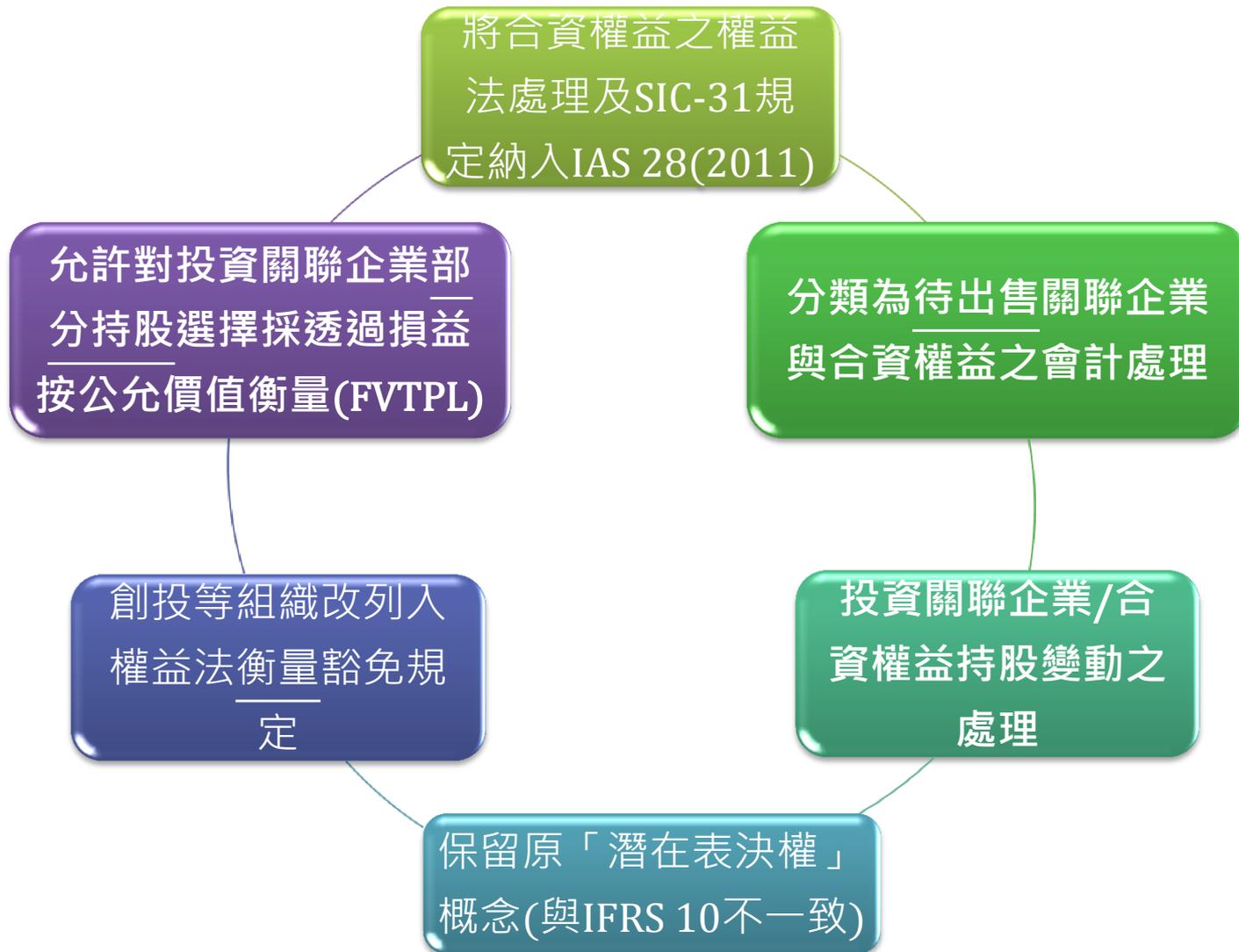
- ✿ 「投資個體」：為提供投資管理服務之目的自一個或多個投資者取得資金；
- ✿ 向投資者承諾其經營目的僅係為來自資本增值、投資收益，或兩者之報酬而投入資金；且
- ✿ 按公允價值基礎衡量及評估其幾乎所有投資之績效。
- ✿ 「投資個體」之「特性」：
  - ◆ 其有超過一項投資；
  - ◆ 其有超過一個投資者；
  - ◆ 其有非屬該個體關係人之投資者；及
  - ◆ 其有權益或類似權益形式之所有權權益。
- ✿ 「若個體未呈現一項或多項典型特性，則顯示需要額外之判斷以決定個體是否符合投資個體之定義」，但並不一定表示該個體不符合「投資個體」之定義。

# IAS 28(2011) 『投資關聯企業及合資』

- 2012年正體中文版(金管會尚未認可)
- IASB 於2011年5月發布，適用於2013.1.1以後開始之年度期間
- 取代IAS 28(2003)「投資關聯企業」

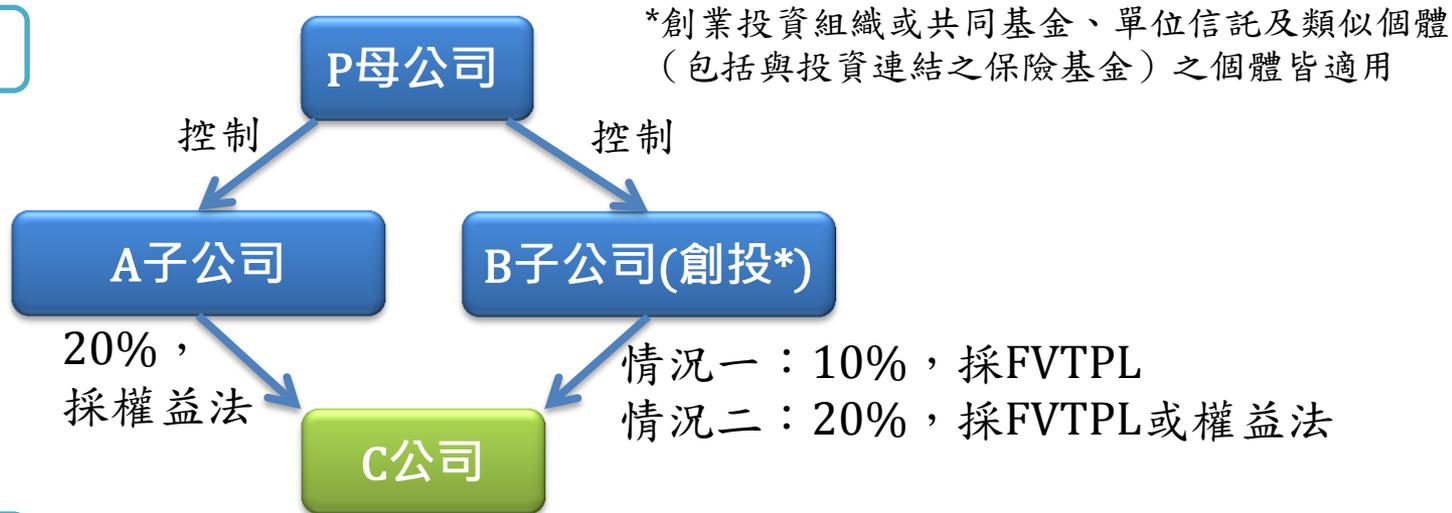


# 相較於IAS 28(2003)之重大變動彙總



# 由創投子公司持有之關聯企業權益可豁免採權益法處理

## 背景



## 分析

### IAS 28(2003)

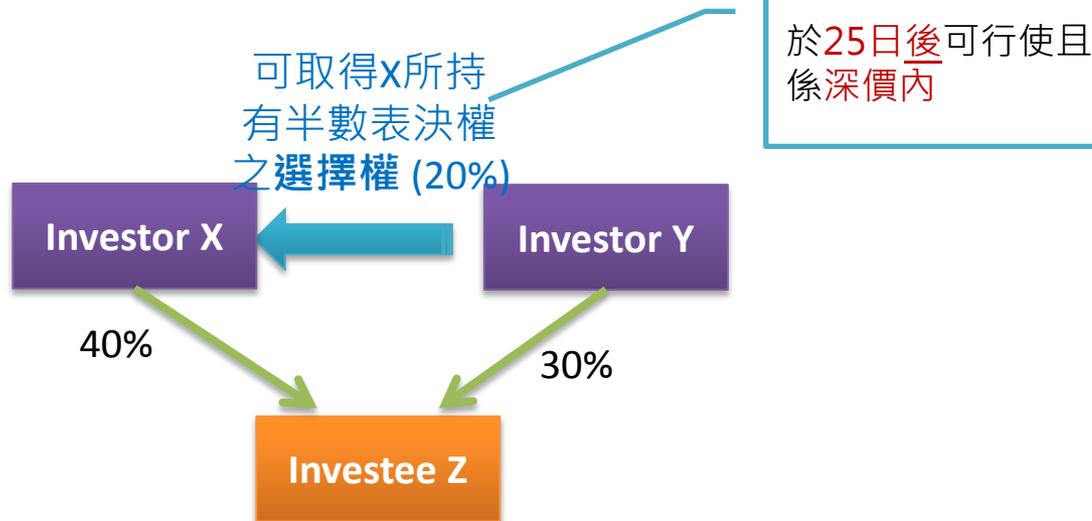
P母公司合併財務報表應對C公司總持股30%(或情況二40%)採權益法處理。

### IAS 28(2011)

- P母公司得選擇於合併財務報表：
  - 對C公司30%(或情況二40%)股權採權益法；或
  - 對B公司持有10%(或情況二20%)採透過損益按公允價值衡量(FVTPL)，其餘20%採權益法。
- 即使B公司對C公司採權益法，P公司亦有上述選擇。
- 投資合資權益無此選擇。

# 潛在表決權(與IFRS 10概念不同)

## 背景



## 分析

### IAS 28(2003&2011)

因Y持有之潛在表決權並非目前已可行使。故不納入重大影響之判斷

### IFRS 10

當Y擁有之選擇權於行使時可取得對Z之控制，若無其他因素，Y很可能控制Z。

# 潛在表決權

## 背景



## 分析

### IAS 28(2003)

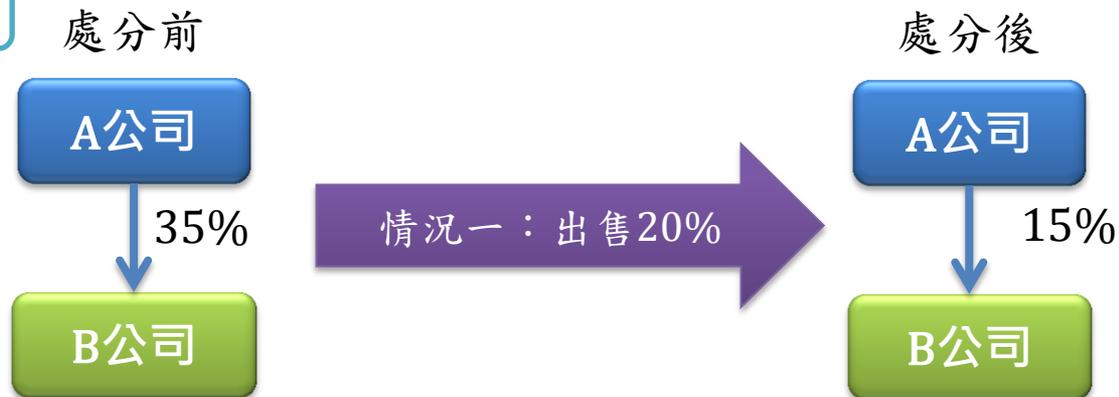
- 對被投資者之損益及權益變動數所享有之份額，係依現有所有權權益為基礎決定，不反映潛在表決權可能之執行或轉換。

### IAS 28(2011)

- 對被投資者之損益及權益變動數所享有之份額：
- 原則：以現有所有權權益決定。
  - 例外：若因一項目前使其取得與所有權權益相關之報酬之交易而於實質上擁有既存所有權，採權益法時應考量此部分潛在表決權或衍生工具最終行使後之持股比例。

# 分類為待出售之關聯企業與合資權益

## 背景



## 分析

### IAS 28(2003)

無明確指引。引用IFRS 5對待出售子公司之規定處理。

因將喪失重大影響(屬重大經濟事件)，則將投資關聯企業所有股權列為待出售。

### IAS 28(2011)

應按該處分是否符合IFRS 5條件，而非依據是否喪失聯合控制或重大影響，來決定是否列待出售

- 符合IFRS 5條件時：
  - 20%應轉列待出售；
  - 15%繼續採權益法。
- 處分後：剩餘股權依IFRS 9/IAS 39處理。

# 分類為待出售之關聯企業與合資權益

## 背景



## 分析

### IAS 28(2003)

無明確指引。引用IFRS 5對待出售子公司之規定處理。

出售後仍維持具重大影響(非屬重大經濟事件)，故該出售**不按IFRS 5處理**。

### IAS 28(2011)

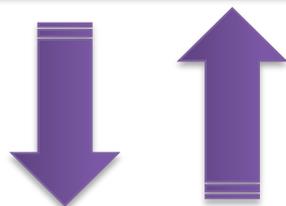
應按該處分是否符合IFRS 5條件，而非依據是否喪失聯合控制或重大影響，來決定是否列待出售。

- 符合IFRS 5條件時：
  - 10%應轉列待出售；
  - 25%繼續採權益法。
- 處分後：剩餘股權繼續依權益法處理。

# 持股變動

背景

關聯企業



合資權益

分析

## IAS 28(2003)

喪失聯合控制或喪失重大影響(即使聯合控制→重大影響, 或重大影響→聯合控制), 皆屬重大經濟事件, 應以公允價值衡量剩餘之投資。

## IAS 28(2011)

聯合控制→重大影響, 或重大影響→聯合控制, 會計處理仍繼續採權益法, 集團個體亦未改變, 不對保留權益作公允價值再衡量。

# Questions?



# 實務議題 Q&A

Q1: IFRS 10之下是否合併個體會較多?

A1: 取決於投資者對被投資者權益之性質，IFRS 10旨在產生更適當之合併~ 基於**控制**

Q2: IFRS 10 & IFRS 12於初次適用時是否需追溯重編以前年度報表?

A2: IFRS 10 & IFRS 12訂有若干過渡規定，原則上係於初次適用日(首次適用IFRS 10之年度期間開始日)評估合併之結論是否有差異，若有不同者，應追溯調整(除非實務上不可行)，任何調整認列於前一期間期初RE

Q3: IFRS 10就企業面之主要影響為何?

A3:可能影響包括(但不限於):

- 使用更多之判斷 (*de facto control, 潛在表決權, 攸關活動, 代理關係...*)
- 系統及流程 (*其他股東之持股情況, 代理關係中報酬之評估...*)
- 估計與評價 (*PPA, NCI, 潛在表決權是否深價外...*)
- 主要財務指標、內控、稅務 (*若合併個體有所不同*)

# 實務議題 Q&A (續)

**Q4:** IFRS 3之修正內容是否要追溯適用，若已於開帳日選擇豁免者，其影響如何？

**A4:** IFRS 3規定該修正內容(NCI & SBP)應自首次適用IFRS 3之日起推延適用，故若於轉換日選擇豁免，則應於主管機關所訂此等修正內容之生效日起，自轉換日開始推延適用。

**Q5:** 此等新發布或修正內容TIFRS之下2013年尚未適用，是否即對2013年財報無影響？

**A5:** IAS 8規定，對於尚未適用某項已發布但尚未生效準則，企業應揭露變動之性質及首次適用期間之財務報表可能影響之已知或可合理估計之攸關資訊。  
故2013 TIFRS年財報應揭露該等資訊，若無法得知或無法合理估計，說明該事實。

# 尚未適用準則之揭露釋例

## ASML 2012 Annual Report

IFRS 10 "Consolidated Financial Statements" (effective for annual periods beginning on or after January 1, 2013<sup>1</sup>). IFRS 10 replaces the parts of IAS 27 "Consolidated and Separate Financial Statements" that deal with consolidated financial statements. Under IFRS 10 there is only one basis of consolidation, being control. In addition, IFRS 10 includes a new definition of control that contains three elements: a) power over an investee, b) exposure, or rights to variable returns from its involvement with the investee, and c) the ability to use power over the investee to affect the amount of the investor's returns. We anticipate that adoption will not have a material impact on our consolidated financial statements.

## Barclays 2012 Annual Report

As at 31 December 2012 the IASB had issued the following accounting standards. These are effective on 1 January 2013, unless otherwise indicated:

- IFRS 10 *Consolidated Financial Statements* which replaces requirements in IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements* and SIC 12 *Consolidation – Special Purpose Entities*. This introduces new criteria to determine whether entities in which the Group has interests should be consolidated. The implementation of IFRS 10 will result in the Group consolidating some entities that were previously not consolidated and deconsolidating some entities that were previously consolidated. The financial impact on the Group as at 31 December 2012 if IFRS 10 had been adopted at that date would have been to decrease assets by £144m, increase liabilities by £333m and decrease total shareholders' equity by £477m. Consolidated profit after tax for the year ended 31 December 2012 would have increased by £439m (calculated by applying the transition relief guidance set out in the June 2012 Amendment to IFRS 10 for interests in entities disposed of prior to 1 January 2013). The impact on the Core Tier 1 ratio would have been a 12bps decrease.

# 看動畫學會計

**Deloitte.**  
勤業眾信

Always One Step Ahead.

全球唯一  
中文IFRS學習網站

[www.ifrs.org.tw](http://www.ifrs.org.tw)

The screenshot shows the 'IFRS 知識專區' (IFRS Knowledge Zone) website. The header includes the Deloitte logo and navigation links for '登入' (Login) and '註冊' (Register). A main navigation bar contains '首頁' (Home), '知識寶典' (Knowledge Treasury), '線上學堂' (Online Classroom), 'IFRS特訓班' (IFRS Special Training Class), '更多資源分享' (More Resource Sharing), 'IFRS專業服務團隊' (IFRS Professional Service Team), and 'IFRS公費資訊' (IFRS Public Fee Information). The main content area features a sidebar with '影音課程' (Video Courses), '看動畫學會計' (Learn Accounting with Animation), '名師講堂' (Famous Teacher Lectures), and '晉級測驗' (Promotion Test). The main content area is titled 'Animation Accounting' and features a cartoon illustration of a man with headphones and a clapperboard labeled 'IFRS', standing next to a film strip showing three people. Below the illustration is the text '勤業眾信 IFRS 專業服務團隊 江美齡會計師 帶領製作'.

勤 業 眾 信

I F R S

專 業 服 務 團 隊



# 看動畫學會計 Snapshot

IFRS 1

首次採用國際財務報導準則  
First-time Adoption of International  
Financial Reporting Standards

初級版：2012.2.24

中級版：敬請期待...

高級版：敬請期待...

IAS 1

財務報表之表達

初級版：2012.2.24

中級版：敬請期待...

IAS 7

IAS 8

IAS 16

IAS 18

IAS 19

IAS 24

IAS 27



## 看動畫學會計 IAS 16 不動產、 廠房及設備

勤業眾信 IFRS 專業服務團隊

版權所有 2012 勤業眾信聯合會計師事務所

看動畫學會計 IAS 16 不動產、廠房及設備

1 看動畫學會計 (00:00)

2 聲明 (00:08)

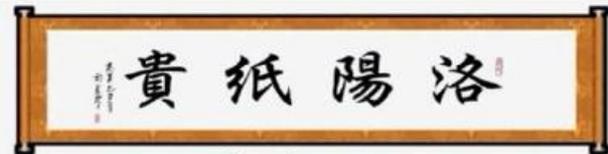
3 IAS16 不動產、廠房及設備  
(00:12)

4 學習目標 (00:23)

5 故事背景 (01:14)

Consolidated and Separate Financial  
Statements

## 故事背景



IFRS書賣的真好，接  
單也來不及印，得快  
跟老板反映一下才行！



© 2012 勤業眾信版權所有 保留一切權利

暫停

01:17

初級版：敬請期待...

高級版：敬請期待...

# 【最新發佈】「IFRS動畫會計」App新鮮登場

隆重介紹 Google Play 瞭解詳情



Google play 看動畫學會計

購買 ANDROID 應用程式 我的 ANDROID 應用程式

所有價格 安全搜尋：關閉 所有裝置 排序依據：關聯性

Android 應用程式 約有 3 項搜尋結果。

**看動畫學會計**  
勤業眾信聯合會計師事務所 / 教育  
★★★★★ (1)  
安裝

台灣上市櫃公司從明年起，必須直接採用 IFRS 國際會計準則編列財報。瞭解 IFRS 已經成為現代企業經營的必修課！為提供各界快速上手 IFRS 相關準則內容，勤業眾信特別與多位知名圖文部落客合作，將艱深拗口的會計條文透過活潑逗人的圖畫，搭配生活化的問答做釋例，不時以輕鬆有趣的互動方式令人會心一笑，消彌以往會計給人「枯燥」、「艱澀」的負面印象...

為提供非財會領域相關人士快速上手IFRS相關準則內容，勤業眾信IFRS專業服務團隊特別開發「IFRS動畫會計」App。

歡迎大家使用QR Code掃描右圖下載使用，讓您在輕鬆的生活化範例解析中，更了解會計準則的奧妙。



【Android】



【iPhone】

# Deloitte.

# 勤業眾信

*Always One Step Ahead.*

©2013 勤業眾信版權所有 保留一切權利

Deloitte「德勤」泛指Deloitte Touche Tohmatsu Limited「德勤有限公司」及其會員所之一或多者。「德勤有限公司」及其會員所，為法律上各自分離的個體而獨自就自身行為負責。有關「德勤有限公司」及其會員所法律架構的詳細說明，請參見[關於勤業眾信](#)。