

《準則修正》IFRS 10、IFRS 12 & IAS 28 之修正：投資個體—合併報表例外規定之適用

重點提示

- 中間母公司豁免編製合併財務報表之規定亦適用於該中間母公司係投資個體之子公司，即使其母公司係按公允價值衡量其所有之子公司。同時配套修正 IAS 28『投資關聯企業及合資』豁免適用權益法之範圍。
- 釐清投資個體母公司應將提供與其投資活動相關服務之子公司納入合併報表之規定，僅適用於子公司本身並非投資個體。
- 非投資個體之投資者所持有之關聯企業或合資若為投資個體，於採用權益法時可沿用該等關聯企業或合資按公允價值衡量其子公司之作法。
- 釐清按公允價值衡量所有子公司之投資個體，應依 IFRS 12『對其他個體之權益之揭露』規定提供相關揭露。
- 此次修正於 2016 年 1 月 1 日以後開始之年度期間追溯適用，並允許提前適用。

修正原因

此次修正係因國際財務報導解釋委員會(IFRIC)收到外界提出之 3 項議題，IFRIC 討論後建議國際會計準則委員會(IASB)就該等議題有限度地修正 IFRS 10、IFRS 12 及 IAS 28。

此次修正帶來什麼改變？

編製合併財務報表之豁免

IFRS 10『合併財務報表』原規定，母公司若符合下列所有情況，無須提出合併財務報表：

- (i) 其係由另一個體完全擁有之子公司或部分擁有之子公司，而其所有其他業主（包括無表決權之業主）已被告知且不反對母公司不提出合併財務報表；
- (ii) 其債務或權益工具未於公開市場（國內或國外證券交易所或店頭市場，包括當地及區域性市場）交易；
- (iii) 其未因欲於公開市場發行任何形式之工具，而向證券委員會或其他主管機關申報財務報表，或正在申報之程序中；及
- (iv) 其最終母公司或任何中間母公司已依國際財務報導準則編製合併財務報表供大眾使用。

而此次修正則確認前述豁免之條件(iv)亦適用於母公司為投資個體之子公司，即使其母公司編製供大眾使用之財務報表係依 IFRS 10 規定按公允價值衡量所有子公司。IASB 基於成本效益之考量及投資個體母公司應依 IFRS 12、IFRS 7『金融工具：揭露』及 IFRS 13『公允價值衡量』揭露之規定，作成此項決議。

此次修正亦配套修正 IAS 28 豁免適用權益法之範圍。IAS 28 原規定企業符合下列所有情況時，其對關聯企業或合資之投資無須適用權益法：

- (i) 企業係由另一企業完全擁有之子公司，或部分擁有之子公司而其他業主（包括無表決權之業主）已被告知（且不反對）企業不適用權益法。
- (ii) 企業之債務或權益工具未於公開市場（國內或國外證券交易所或店頭市場，包括當地及區域性市場）交易。
- (iii) 企業既未因於公開市場發行任何類別之工具之目的，而曾向證券委員會或其他主管機關申報財務報表，亦未正在申報中。
- (iv) 企業之最終或任何中間母公司已編製遵循國際財務報導準則之合併財務報表供大眾使用。

此次修正則確認前述豁免之條件(iv)亦適用於母公司為投資個體之子公司，即使其母公司編製供大眾使用之財務報表係依 IFRS 10 按公允價值衡量所有子公司。

提供與投資個體母公司投資活動相關服務之子公司

IFRS 10 規定投資個體應按公允價值衡量子公司，惟一例外為提供與投資個體投資活動相關服務之子公司應納入合併報表。

此次修正闡明前述例外僅適用於非屬投資個體且其主要目的係提供與母公司投資活動相關服務之子公司。投資個體母公司對於非屬前述情況之子公司仍應按公允價值衡量。

見解

IASB 於結論基礎中說明此項闡明與投資個體應按公允價值衡量所有子公司（含投資個體子公司）之規定一致。

IASB 亦認為此項闡明與投資個體應合併主要目的為提供服務以支援或輔助母公司核心投資活動之子公司之規定一致。若子公司本身亦為投資個體，則前述服務明顯非其主要活動，否則將不符合投資個體之定義。

非投資個體投資者如何採用權益法認列屬投資個體之被投資者

當適用權益法時，若關聯企業或合資所採之會計政策與企業之會計政策不同，IAS 28 規定企業應調整其關聯企業或合資之會計政策。

修正後 IAS 28 規定，企業可保留屬投資個體之關聯企業或合資採公允價值衡量其子公司之會計政策。(亦即，非投資個體之投資者對其投資個體之關聯企業或合資採權益法時，得選擇直接認列該關聯企業或合資按公允價值衡量其對子公司權益之結果。)

對 IFRS 12「對其他個體之權益之揭露」之修正

IFRS 12 不適用於企業單獨財務報表。此次修正則闡明按公允價值衡量所有子公司之投資個體應依 IFRS 12 之投資個體相關規定揭露。

見解

IASB 指出雖然 IFRS 12 不適用於單獨財務報表，但先前並未對投資個體是否適用加以說明。因此 IASB 決定闡明，IFRS 12 之排除適用範圍並不適用於按公允價值衡量所有子公司之投資個體之財務報表。

生效日

本次修正於 2016 年 1 月 1 日以後開始之年度期間追溯適用，並得提前適用。若企業提前適用該等修正，應揭露該事實。

企業僅需就本次修正初次適用日之前一年度揭露 IAS 8.28(f) 要求之資訊，對於所表達之當期及更早比較期間之資訊可不予揭露。

[本文係編譯自 *IFRS in Focus — IASB issues amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 28 related to the application of the investment entities exceptions*]

IFRS 相關資訊，請參閱 <http://www.ifrs.org.tw>

關於本出版物

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見。本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對此等問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構、其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

© 2014 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有
保留一切權利