

國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」簡介

一、國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」之目的及意旨

國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」（以下簡稱 IAS27）之目的，係訂定由一母公司控制之企業集團，其合併財務報表之編製及表達，以及單獨財務報表對投資子公司、聯合控制個體及關聯企業之會計處理。

合併財務報表係指按單一經濟個體方式所表達之集團財務報表。單獨財務報表係指由母公司、關聯企業之投資者或聯合控制個體之合資控制者所提出之財務報表，於該報表中對投資之會計處理，係以直接之權益為基礎而非以被投資者所報導之經營結果及淨資產為基礎。

母公司僅於符合下列所有情況時，始無須提出合併財務報表：

- (a) 母公司本身係由其他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）已被告知且不反對母公司不提出合併財務報表；
- (b) 母公司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；
- (c) 母公司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
- (d) 母公司之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。

二、國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」之原則

1. 合併財務報表之範圍

合併財務報表應納入母公司之所有子公司。子公司係指由母公司所控制之個體，包括非公司組織之個體（例如合夥組織）。關於控制之判斷詳後述。

2. 合併程序

企業編製合併財務報表時，藉由逐行加總資產、負債、權益、收益及費損之類似項目，將母公司及其子公司之財務報表予以合併。集團內個體間之帳戶餘額、交易、收益及費損應全數銷除。財務報表之編製，應對相似情況下之類似交易及事件採用一致之會計政策。

用以編製合併財務報表之母公司及其子公司財務報表，應以相同之報導日

期編製。如母公司與子公司之報導期間結束日不同時，除非實務上不可行，子公司應另行編製與母公司財務報表日期相同之財務報表，以供合併。用以編製合併財務報表之子公司財務報表日期如與母公司財務報表日期不同時，則應對子公司財務報表日期與母公司財務報表日期之間所發生重大交易或事件之影響予以調整。在任何情況下，子公司與母公司之報導期間結束日之差異不得超過三個月。報導期間之長度及報導期間結束日間之差異應每期相同。

非控制權益應於合併財務狀況表權益項下與母公司業主之權益分開列報。母公司對子公司所有權權益之變動，未導致喪失控制者，應作為權益交易處理，亦即作為與業主（以其業主之身分）間之交易處理。

3. 喪失控制之會計處理

若母公司喪失對子公司之控制，母公司應：

- (a) 將前子公司之資產（包含商譽）及負債按喪失控制日之帳面金額除列；
- (b) 將前子公司之非控制權益（包括歸屬於非控制權益之其他綜合損益組成部分）按喪失控制日之帳面金額除列；
- (c) 認列：
 - (i) 導致喪失控制之交易、事件或情況所收取對價（如有收取）之公允價值；及
 - (ii) 導致喪失控制之交易如涉及子公司分配股份予業主之權益交易，其股份分配；
- (d) 將對前子公司之剩餘投資按喪失控制日之公允價值認列；
- (e) 其他綜合損益中所認列與該子公司有關之所有金額，採用與母公司若直接處分相關資產或負債所必須遵循之基礎相同之方式調整。例如，子公司具有與國外營運機構相關之累計兌換差額，且母公司喪失對子公司之控制時，母公司應將與該國外營運機構相關而先前認列於其他綜合損益之利益或損失，重分類為損益；及
- (f) 將所產生之差額於損益中認列為利益或損失，且歸屬於母公司。

母公司一旦喪失對子公司之控制，對前子公司之剩餘投資及對前子公司之應收或應付款項，應自喪失控制日起，依其他國際財務報導準則之規定處理。

4. 單獨財務報表之會計處理

企業編製單獨財務報表時，投資子公司、聯合控制個體及關聯企業之會計處理，應按下列方式之一：

- (a) 按成本，或
- (b) 依國際財務報導準則第 9 號及國際會計準則第 39 號之規定。

同一投資類別應適用相同之會計處理。如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」之規定將投資分類為待出售（或包括於分類為待出售之處分群組中），則按成本處理者應依國際財務報導準則第 5 號之規定處理，而依國際財務報導準則第 9 號及國際會計準則第 39 號規定處理者其會計處理不變。

企業應於其收取子公司、聯合控制個體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之損益中。

三、是否控制其他個體之判斷

IAS27 將子公司定義為由母公司所控制之個體，所謂「控制」係指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。當母公司直接或透過子公司間接擁有一個體超過半數之表決權時，除在極端情況下，有明確證據顯示該所有權未構成控制者外，即推定存在控制。母公司雖僅直接或間接擁有一個體半數或未達半數之表決權，但若有下列情況之一者，仍存在控制：

- (a) 經由與其他投資者之協議，具超過半數表決權之權力；
- (b) 依法令或協議，具主導該個體財務及營運政策之權力；
- (c) 具任免董事會（或類似治理單位）大多數成員之權力，且由該董事會（或類似治理單位）控制該個體；或
- (d) 具掌握董事會（或類似治理單位）會議大多數表決權之權力，且由該董事會（或類似治理單位）控制該個體。

於評估企業是否具有主導另一個體財務及營運政策之權力時，應考量目前可執行或可轉換潛在表決權（包括其他個體所持有之潛在表決權）之存在及影響。如潛在表決權須至未來特定日期或未來特定事件發生方能執行或轉換，則該潛在表決權不屬目前可執行或可轉換。企業評估潛在表決權是否導致控制時，應檢視所有影響潛在表決權之事實及情況（包括個別或綜合考量潛在表決權執行之條款及任何其他合約之安排），但無須考量管理階層執行或轉換該等表決權之意圖及企業之財務能力。

子公司不得僅因其投資者為創業投資組織、共同基金、單位信託基金或其他類似個體，而被排除於合併財務報表之外。子公司亦不得因其經營活動不同於集團中

之其他個體而不納入合併財務報表。