

《IFRS 1 一生一次重大選擇之系列介紹》

系列六：子公司、關聯企業及合資之資產及負債，累積換算差異數與投資子公司、聯合控制個體及關聯企業豁免選項

勤業眾信聯合會計師事務所

IFRS 專業服務團隊

江美艷會計師

IFRS 1 便利貼－深入了解以下 IFRS 1 得選擇豁免追溯調整 IFRSs 之項目－

- ✓ 子公司、關聯企業及合資之資產及負債
- ✓ 累積換算差異數
- ✓ 投資子公司、聯合控制個體及關聯企業

前言

我國將在 2013 年以一次到位的方式改採國際財務報導準則(IFRSs)編製財務報告，為此已經有很多企業正如火如荼地進行 IFRSs 的轉換與導入工作。由於一次到位的方式不同於過去漸進式地修改逐號公報以與 IFRSs 接軌之作法，企業因此不得依照 IAS 8『會計政策、會計估計變動及錯誤』或各公報之過渡規定處理，而是應依照國際會計準則理事會(IASB)針對首次採用 IFRSs 之企業所發布之 IFRS 1『首次採用國際財務報導準則』之規定處理。

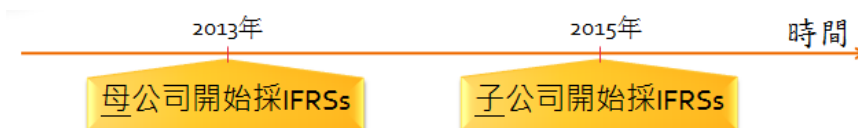
IFRS 1 主要是規範企業首次採用 IFRSs 時應遵循之會計處理，其中包括許多特殊指引、禁止項目及大量的揭露規定，同時並闡述首次適用 IFRSs 時，除了得選擇豁免追溯調整項目(Optional exemptions)及強制不得追溯調整項目(Mandatory exceptions)外，其餘項目均應追溯調整之規定。其中強制不得追溯調整項目是因 IASB 為避免企業於後見之明下，造成追溯調整之濫用，而針對某些議題所制訂之不得追溯調整的規定。另外，IASB 亦意識到許多新的會計規定在追溯適用時實務上將面臨相當大的困難，因此在考量成本效益之影響後，於 IFRS 1 中提供企業可以選擇豁免追溯調整 IFRSs 會計處理之項目。選擇追溯與否，將影響往後企業財務報表呈現的結果，因此在應用這些「一生一次」的選擇時，企業必須深入了解及分析，才能做出最有利的選擇。本系列文章將為您介紹關於首次採用 IFRSs 時，得豁免追溯調整之項目。本文為系列六，介紹首次適用 IFRSs 時部分與母公司對投資子公司、關聯企業及合資相關之豁免規定，諸如子公司、關聯企業及合資與母公司不在同一時點開始採用 IFRSs 時，其資產及負債之衡量規定、國外營運機構累積換

算差異數之豁免規定與母公司單獨財務報表中對投資子公司、聯合控制個體及關聯企業之規定。

豁免項目：子公司、關聯企業及合資之資產及負債

針對子公司、關聯企業或合資若與母公司在不同時點開始採用 IFRSs，IFRS 1 訂有不同之豁免規定，分述如下。

◎子公司晚於母公司成為首次採用者，子公司轉換至 IFRSs 時應如何處理？



我國許多上市公司(依規定應於 2013 年起採用 IFRSs)，其子公司、關聯企業或合資可能僅為公開發行公司(依規定應於 2015 年起採用 IFRSs)。若該子公司不選擇提前在 2013 年開始採用 IFRSs，則會產生子公司晚於母公司成為首次採用者的情形。若有此情形，IFRS 1 允許該等子公司、關聯企業或合資依下列兩種方式之一衡量其首份 IFRSs 財務報表中之資產及負債：

- 以母公司轉換至 IFRSs 日(依上圖例，為 2012 年 1 月 1 日)應納入母公司合併財務報表之子公司資產及負債帳面金額衡量(但若有因合併程序及母公司取得子公司之企業合併影響而作調整者，應予適當調整)；或
- 依據子公司轉換至 IFRSs 日(依上圖例，為 2014 年 1 月 1 日)，依 IFRS 1 衡量之帳面金額衡量。

關聯企業或合資成為首次採用者之時點，晚於對其具有重大影響或聯合控制之企業，亦得採用類似之選擇。

以台灣 IFRSs 相關接軌之規定為例，某上市公司於 2013 年採用 IFRSs，若其子公司為公開發行公司，依規定應於 2015 年全面採用 IFRSs，則子公司於 2014 年 1 月 1 日 IFRS 下之開帳金額：

- 可按 2014 年 1 月 1 日包含於母公司合併財務報表中，屬於該子公司之帳面金額，作為子公司初始 IFRS 財務報表之開帳基礎。惟子公司應留意有無因合併而須調整事項，例如應排除沖銷分錄之影響；或是，母公司合併財務報表之會計政策係選擇以成本模式衡量不動產、廠房及設備，而子公司個別財務報表之會計政策係選擇以

重估價模式衡量，則以集團合併財務報表須會計政策一致性的要求下，子公司不能直接沿用母公司合併財務報表中屬於該子公司之帳面金額，而應適當調整不動產、廠房及設備與重估價準備等金額以符合子公司個別 IFRS 財務報表之會計政策；此外，例如子公司之資產原為\$100，若母公司因取得對子公司之控制而於合併財務報表中採用收購法將其資產調增\$50 以反映其公允價值時，子公司之自身初始 IFRS 財務報表中應排除此\$50 之調整。

- 可於 2014 年 1 月 1 日，自行依 IFRS 1 之規定選擇豁免追溯調整項目，重新開帳。

上述豁免規定之目的係為避免子公司、關聯企業或合資同時保持兩套會計記錄，而造成企業之負擔，對於財務報表使用者亦無效益。惟若子公司為了其他目的考量，仍可選擇自行之 IFRS 轉換日開帳。也因此，在不同的豁免選擇下，子公司可能會有不同的開帳金額，以下以台灣 IFRSs 接軌實務為例，作進一步說明。

A 母公司為一上市公司，B 子公司為一公開發行公司。A 公司之轉換至 IFRSs 日為 2012 年 1 月 1 日，B 公司為了配合 A 公司編製 IFRS 合併財務報表，於每期提供 IFRSs 報導資料 (reporting package)，2013 年 12 月 31 日之 IFRSs 報導資料金額如下：

現金	80
不動產、廠房及設備	160
負債	40

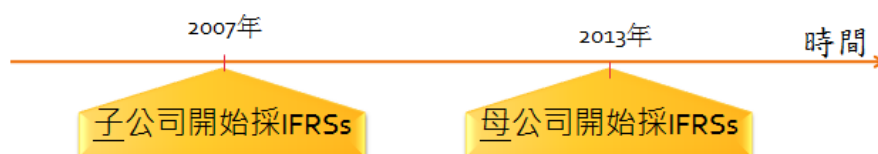
B 公司轉換至 IFRSs 日為 2014 年 1 月 1 日，若選擇以 2014 年 1 月 1 日之公允價值衡量不動產、廠房及設備之成本，其公允價值為\$300。

B 公司於 2014 年 1 月 1 日初始財務狀況表金額如下(假設每期提供 IFRSs 報導資料皆已完全遵循 IFRSs 之認列及衡量規定)：

以 <u>母公司</u> 轉換至 IFRSs 日，編入合併財務報表中之子公司資產/負債金額開帳		以 <u>子公司</u> 轉換至 IFRSs 日，依 IFRS 1 衡量之資產/負債金額開帳	
現金	80	現金	80
不動產、廠房及設備	160	不動產、廠房及設備	300
負債	40	負債	40

雖然 B 公司可選擇自行開帳(如右欄所示)，惟其並不會改變 A 公司合併財務報表中，有關 B 公司之資產與負債帳面金額，亦即，B 公司仍須另行沿用 IFRSs 報導資料，以供合併財務報表編製之用。

◎母公司晚於子公司成為首次採用者，母公司轉換至 IFRSs 時應如何處理？



我國許多企業之子公司或被投資公司可能設立於國外，因此為了符合當地要求，可能早已採用 IFRSs 編製財務報表，若有此情形，母公司合併財務報表中對子公司資產及負債之衡量，應與子公司財務報表之帳面金額(應調整合併及權益法及取得子公司之企業合併影響)相同。換言之，母公司合併財務報表中僅能沿用于公司 IFRS 財務報表金額，並無其他選擇。同樣規定亦適用於關聯企業及合資。

以台灣 IFRSs 相關接軌之規定為例，若母公司為台灣上市公司(應於 2013 年採用 IFRSs)，其子公司為香港上市公司(已採用 IFRSs)，當母公司合併財務報表於 2012 年 1 月 1 日開帳時，僅能以子公司 IFRS 財務報表之帳面金額為基礎進行編製，惟仍需注意母子公司之間會計政策是否一致而須額外調整之問題。

◎母公司單獨財務報表早於或晚於其合併財務報表成為首次採用者

在某些特殊情況下，母公司過去可能僅編製 IFRS 單獨財務報表，例如母公司依 IAS 27『合併及單獨財務報表』之例外規定得免編製合併財務報表(因有更上層的母公司編製 IFRS 合併財務報表)，但因申請上市，而必須編製合併財務報表，因而發生合併報表較晚開始採用 IFRSs 之情況。

若母公司單獨財務報表早於或晚於其合併財務報表首次採用 IFRSs 時，除了合併調整外，應在此兩種財務報表中以相同金額衡量其資產及負債。此項規定與當子公司晚於集團開始採用 IFRSs 之規定不同，後者得選擇使用本身之轉換日或使用集團合併財務報表之轉換日決定開帳數。實務上，大部分企業認為採用遵循 IFRSs 之合併財務報表所使用之金額較為方便，故此規定未對大部分企業產生負面之影響。

◎母公司與子公司同時成為首次採用者，轉換至 IFRSs 時應如何處理？

若母公司及子公司、關聯企業與合資同時開始採用 IFRSs，IFRS 1 並無明確規定。原則上母公司及子公司、關聯企業與合資可**個別適用** IFRS 1 之豁免規定。然而在首次採用者之合併財務報表中，除非豁免規定允許(例如企業得以個別資產為基礎選定不動產、廠房及設備之認定成本)，IFRS 1 之豁免規定必須**一致適用**於所有子公司、關聯企業與合資。舉例而言，母公司選擇在轉換日將精算損益歸零，雖然子公司於個別財務報表中可選擇追溯適用 IAS 19 採緩衝區法認列精算損益，但母公司編製合併報表時，其子公司亦須配合將之歸零再併入。

豁免項目：累積換算差異數

依據 IAS 21 『匯率變動之影響』之規定，部分換算差異數應認列於其他綜合損益，並將其累積於權益項下之單獨組成部分；IAS 21 亦規定揭露累計列於權益項下之單獨組成部分的淨兌換差額，以及此兌換差額期初金額與期末金額之調節。處分國外營運機構時，企業應依 IAS 21 將該國外營運機構之累積換算差異數自權益重分類至損益，作為處分損益之一部分。

惟 IFRS 1 豁免企業於轉換至 IFRSs 日辨認所存在之累積換算差異數，無須遵循 IAS 21 之規定。若採用此項豁免規定，轉換至 IFRSs 日所有國外營運機構之累積換算差異數將認定為零。惟後續處分任何國外營運機構之損益，應排除轉換至 IFRSs 日之前所產生之換算差異數，但應包含該日以後產生之換算差異數。

問題一：台灣首次採用 IFRSs 時，是否要選用此項豁免？

觀察歐洲轉換至 IFRSs 的經驗，發現大部分企業皆選擇此豁免項目，反觀我國財務會計準則對於匯率變動會計處理之規定，似與 IAS 21 無重大差異，對於台灣導入 IFRSs 時，此項豁免規定是否需要選用，其應考量原因舉例如下：

- 當國外營運機構之財務報表在轉換至 IFRSs 時，因準則差異而應追溯調整資產、負債金額時，先前之一般公認會計原則下累積換算差異數金額可能會受到影響，例如國外子公司過去可能未認列不休假獎金相關負債，在採用 IFRSs 時則應追溯計算並認列，因而影響累積換算差異數的金額。
- 母公司或子公司若有功能性貨幣並非目前所使用幣別的情況，則可能會影響累積換算差異數的金額。

若企業選用此項豁免，則應將轉換至 IFRSs 日存在之所有國外營運機構之累積換算差異數歸零，不得個別選擇是否豁免。此外，因首次採用 IFRSs 時因準則差異調整所產生之

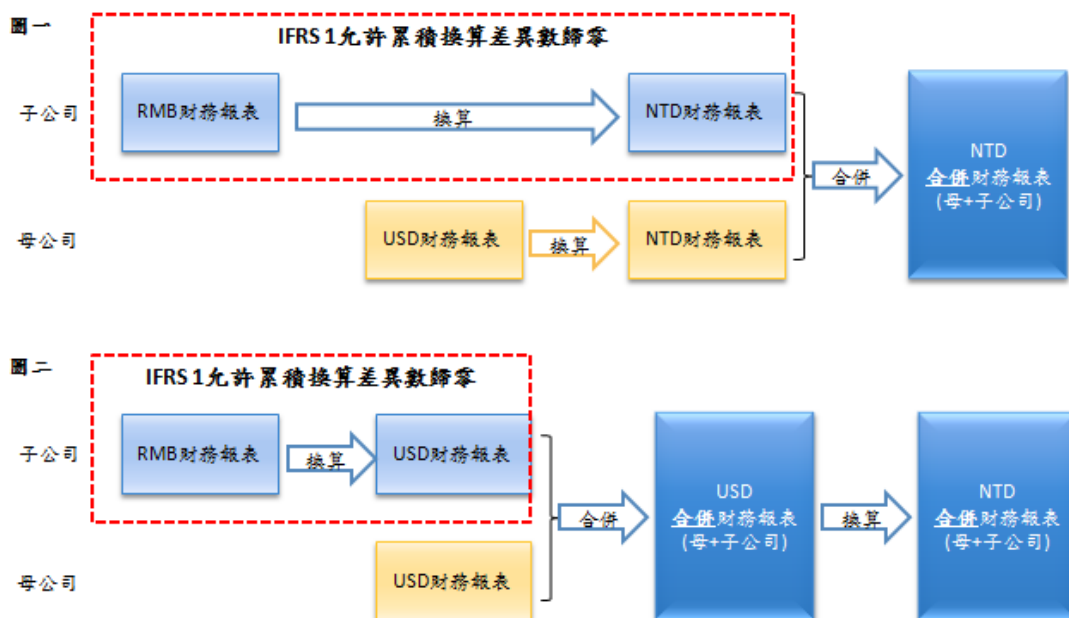
換算差額亦應全數歸零。因此，若企業選擇採用上述豁免規定，則於初始 IFRS 財務狀況表之累積換算差異數餘額將為零。

問題二：依 IFRS 1 之規定，似乎僅能將國外營運機構換算產生之累積換算差異數歸零，則自母公司功能性貨幣換算為表達貨幣所產生之累積換算差異數是否亦能歸零？

IAS 21 允許報導個體之表達貨幣得為任一種幣別，因而母公司將功能性貨幣轉換為表達貨幣，亦如同國外營運機構報表之轉換將產生換算差異數。雖然 IAS 21 對國外營運機構有明確定義，但實務上應可將定義延伸應用為集團內之任何個體(包括母公司)其功能係貨幣不同於表達貨幣者。故 IFRS 1 之豁免規定亦應可適用於自母公司功能性貨幣換算為表達貨幣所產生之累積換算差異數。

舉例來說，假設母公司功能性貨幣為美元，子公司功能性貨幣為人民幣，合併財務報表之表達貨幣為新台幣，IAS 21 允許兩種不同的方式進行國外營運機構之換算：

- (1) 子公司人民幣財務報表直接換算成新台幣財務報表，再與母公司換算成新台幣之財務報表進行合併。(圖一)
- (2) 子公司人民幣財務報表先換算成美元財務報表，再與母公司進行合併，最後再換算為新台幣合併財務報表。(圖二)



倘若自母公司功能性貨幣換算至表達貨幣所產生之累積換算差異數不得歸零，則會造成前述兩種不同方法下可豁免歸零的金額有所不同。因此，在轉換至 IFRSs 時，若企業選擇採用此項豁免，通常不再個別區分累積換算差異數產生之原因，而直接將所有累積換算差異數歸零，以避免上述兩種不同換算方式可能造成的會計處理不一致。

問題三：若功能性貨幣經依 IAS 21 進行判斷後與目前不同，公司是否亦可選擇豁免依功能性貨幣重編財務報表？

由於我國財務會計準則並未要求本國企業判斷功能性貨幣，因此造成在首次採用 IFRSs 時，部分企業可能面臨功能性貨幣並非新台幣之情況；然而在 IFRS 1 中，並無此項追溯適用之豁免，因此原則上功能性貨幣若並非新台幣，將導致企業須面臨追溯適用的問題，而不應引用累積換算差異數之豁免項目。換言之，將累積換算差異數歸零之豁免並不適用於其他之資產或負債，因 IFRS 1 並未對外幣資產或負債金額之決定提供豁免，故首次採用者若對交易之衡量非依據功能性貨幣決定，須追溯適用 IAS 21 重編財務報表。

若該企業認定其功能性貨幣一直以來皆非新台幣，則企業應自始遵循 IAS 21 以其功能性貨幣記錄財務報表上之餘額；若企業之功能性貨幣於轉換至 IFRSs 日以前的某個時點因符合 IAS 21 功能性貨幣改變之規定而由新台幣改變為外幣，則企業僅須自改變日起遵循 IAS 21 以其功能性貨幣記錄財務報表上之餘額。

豁免項目：投資子公司、聯合控制個體及關聯企業

IAS 27 中規定，當母公司編製單獨財務報表時，應(1)採用成本或(2)依 IFRS 9『金融工具』，兩者之一衡量其投資子公司、聯合控制個體及關聯企業。然而，若母公司於多年前開始持有子公司、聯合控制個體及關聯企業，依 IAS 27 之規定，可能使首次採用 IFRSs 之母公司難以依據 IFRSs 追溯調整該投資於收購日之成本。若選擇依 IFRS 9 以公允價值衡量之方式，則後續的每個報導日皆須以公允價值重新衡量該等投資；因取得各年度評價之成本過高，通常對企業亦不具吸引力。

因此，IFRS 1 於 2008 年 5 月修正，並允許首次採用者於初始 IFRS 單獨財務狀況表中，選擇以下列方法之一衡量其投資：

- (1) 依 IAS 27 決定之成本；或
- (2) 轉換至 IFRSs 日之公允價值(依 IFRS 9 衡量)作為認定成本；或
- (3) 轉換至 IFRSs 日依先前之一般公認會計原則之帳面金額作為認定成本。

同時，首次採用者得對個別投資分別選擇以上述任一方法決定認定成本，一部分投資可能依 IAS 27 之規定衡量，其他則以認定成本衡量。

舉例來說，A公司為台灣上市公司，其帳上依我國財務會計準則規定，對B上市公司採權益法處理。

原始投資 B 公司之成本 [上述(1)]	\$60
B 公司於 2012 年 1 月 1 日之公允價值[上述(2)]	120
B 公司於 2012 年 1 月 1 日依我國財務會計準則採權益法之帳面金額[上述(3)]	100

假設台灣2013年起必須編製IFRS單獨財務報表，則上述三種金額皆可作為初始IFRS單獨財務報表之投資關聯企業開帳數。

然而，由於 IAS 27 所規範之單獨財務報表對投資子公司、聯合控制個體及關聯企業皆不採權益法評價，另經「推動我國採用國際會計準則專案小組」之討論，未來台灣財務報告體制仍採行個體及合併財務報告並存之雙軌制，但監理上以合併財務報告為主。因此，合併財務報告將依 IFRSs 編製，而個體財務報告擬維持現行與合併財務報告採用一致之會計處理，以使個體財務報告之本期損益與合併財務報告中歸屬於母公司損益相同，同時，個體財務報告股東權益與合併財務報告中歸屬於母公司股東權益相同。由於台灣未來係以合併財務報表為主體，而此豁免選項僅適用於企業之單獨財務報表，上述所稱「個體財務報告」亦與 IAS 27 規範之單獨財務報表並不相同，因此實務上，該豁免選項之適用應屬少見。

揭露

為使報表使用者了解企業採用 IFRSs 之影響，IFRS 1 規定，企業應說明由 ROC GAAP 轉換至 IFRSs 如何影響其所報導之財務狀況、財務績效及現金流量。依此，以台灣第一階段適用之企業為例，企業於首份 2013 年之 IFRSs 財務報告表中應就轉換日(即 2012 年 1 月 1 日)及依 ROC GAAP 所編製之最近年度財務報表之最近期間結束日(即期中報表為 2012 年 3 月 31 日，年度報表為 2012 年 12 月 31 日)編製於轉換至 IFRSs 下之權益調節表、綜合損益總額調節表，並針對調節部分提供足夠之詳細資訊及說明現金流量表之重大調整以幫助使用者瞭解。

以下列參考 IFRS 1 施行指引，提供有關編製財務狀況及綜合損益調節之揭露釋例供讀者參考。

附註揭露釋例 [參考資料：IFRS 1 IG Example 11]

以台灣第一階段適用公司為例，應自民國 102 年開始依 IFRSs 編製財務報告。

財務狀況表轉換至 IFRSs 之調節：

	附註	民國 101 年 1 月 1 日 (轉換日)			民國 101 年 12 月 31 日 (依 ROC GAAP 所編製最近年度財務報表 之最近期間結束日)		
		我國一般 公認會計 原則	轉換至國 際財務報 導準則之 影響	初始國際 財務報導 準則財務 狀況表	我國一般公 認會計原則	轉換至國際 財務報導準 則之影響	國際財務報 導準則
不動產、廠 房及設備	X						
商譽	X						
無形資產	X						
...							
非流動性 資產							
應收帳款及 其他應收款							
存貨	X						
其他應收款							
現金及約當 現金							
流動資產							
總資產							
...							
附息借款	X						
應付帳款及 其他應付款							
...							
總負債							
已發行股本							
發行溢額							
重估增值	X						
避險準備	X						
保留盈餘	X						
總權益							

綜合損益轉換至 IFRSs 之調節：

	附註	民國 101 年度 (依 ROC GAAP 所編製最近年度財務報表之最近期間)		
		我國一般公認會計 原則	轉換至國際財務報 導準則之影響	國際財務報導準則
收入				
銷貨成本	X			
銷貨毛利				
其他收入				
配銷費用	X			
管理費用	X			
其他費用				

營業淨利				
認列關聯企業損益				
淨財務成本	X			
稅前淨利				
所得稅費用	X			
本期淨利(損)				
其他綜合損益				
國外營運機構換算 之兌換差額				
不動產重估價利益	X			
...				
其他綜合損益總額				
綜合損益總額				

結語

轉換至IFRSs，可謂企業財務報表之重大轉變期。企業在運用這一生僅有一次之重大選擇時，務必策略性分析每個豁免選項對企業可能造成之影響，以使企業處於最有利之起點，進而對企業產生極大化之效益。就前述豁免項目而言，豁免追溯確實可以節省企業時間與成本。建議我國企業首次採用IFRSs時參考本文之說明，善用IFRS 1所給予的豁免規定，全方面審慎分析後始做出最佳選擇。

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。

©2011勤業眾信聯合會計師事務所版權所有
保留一切權利