

首次適用 IFRSs 時對子公司、聯合控制個體及關聯企業投資之衡量－ IFRS 1 與 IAS 27 之修訂

國際會計準則理事會(IASB)於2008年5月22日發布《IFRS 1 *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*》及《IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements*》之修訂，對於企業首次適用國際財務報告準則(International Financial Reporting Standards, IFRSs)時，其對子公司、聯合控制個體及關聯企業(associates)的投資成本衡量之規範加以修訂。此次修訂起因於在某些情況下，首次適用 IFRSs 之企業(first-time adopters)為了追溯調整投資成本及符合 IAS 27 採用成本法之規定，耗時費力。

本次關於 IFRS 1 與 IAS 27 之修訂對會計年度開始日在 2009 年 1 月 1 日(含)以後之財務報表適用之，並得提前適用。

對子公司投資之衡量

《IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements*》規定，母公司在其個別財務報表中對子公司、聯合控制個體及關聯企業之投資應以成本或依據《IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*》衡量。此項規定使部分首次適用 IFRSs 的母公司面臨了一個問題：在某些情況下，母公司無法依據 IFRSs 決定成本，但亦不願意將投資以公平價值入帳，因為若選擇以公平價值入帳，則續後的每個報告日皆須以公平價值對該等投資重新衡量。

本次修訂後，首次適用 IFRSs 之企業若選擇以成本衡量此類投資，IFRS 1 允許企業採用「認定成本(deemed cost)」的方式衡量此類投資之成本。認定成本可以下列其中一種方式決定：

- 企業於 IFRSs 轉換日(Date of transition to IFRSs)^註當日其個別財務報表基礎下所認列該投資之公平價值，且該公平價值係依據 IAS 39 所決定；或
- 於 IFRSs 轉換日原遵循的一般公認會計原則(previous GAAP) 下投資之帳面價值。

修訂後公報允許首次適用 IFRSs 之企業對每項投資以個別為基礎，選擇所採用的衡量方法。因此，某些投資可根據 IAS 27 之規定進行衡量，而某些投資則可按認定成本衡量；對於按認定成本衡量之投資，選擇按公平價值或 previous GAAP 下之投資帳面價值衡量，亦得以個別投資為基礎決定。

採用認定成本時之相關揭露

在期初的 IFRSs 財務狀況表(statement of financial position) 依據修訂後 IFRS 1 採用認定成本之企業，必須在第一份 IFRSs 財務報表中揭露以下事項：

- 投資之認定成本係按previous GAAP下之帳面價值者，其認定成本總額；
- 投資之認定成本係按IAS 39所認列之公平價值者，其認定成本總額；
- Previous GAAP下所報導的帳面價值之調整總額。

對子公司、聯合控制個體及關聯企業所發放股利之認列

IAS 27修訂前，要求母公司或投資公司於個別財務報表上收到來自以成本法衡量之子公司、聯合控制個體及關聯企業分配收購前之累積盈餘時，應認列為投資成本之減項。這也為首次適用IFRSs之企業帶來一個潛在問題：若母公司在IFRSs轉換日前已收購子公司，則母公司可能需要瞭解子公司於收購前根據IFRSs認列之累計盈餘，以確定續後股利之適當會計處理。

IFRS 1 豁免企業重編發生於首次適用 IFRSs 的轉換日前發生的企業合併，因為重編將面臨眾多實務方面的難題。若僅為遵循 IAS 27 的規範去計算收購前盈餘金額，而要求企業對以往之企業合併案件重新衡量，將造成企業不便。因此，IASB 刪除了 IAS 27 中要求區分收購前和收購後的股利之規定。IAS 27 修訂後改採《IAS 18 Revenue》的規定，要求企業獲得收取股利的權利時，將其收到來自子公司、聯合控制個體及關聯企業的股利計入損益。

減損跡象

有鑑於修訂後條文對於股利認列之會計處理可能導致不適當的利益認列，IASB同時對《IAS 36 Impairment of Assets》作出相關修訂，介紹了新的減損跡象。

當評估是否需對子公司、聯合控制個體或關聯企業之投資進行全面性的減損測試時，企業必須考慮是否已認列來自該投資的股利，以及是否可獲得下列證據：

- 個別財務報表中投資的帳面價值超過合併財務報表中被投資公司淨資產之帳面價值；或
- 股利超過子公司、聯合控制個體或關聯企業在股利宣告期間的綜合淨利(comprehensive income)總額。

透過新設立母公司以進行組織重整

IAS 27 的修訂同時探討母公司透過成立新公司作為集團新的母公司，以達成集團組織重整的情形。在此類組織重整中，新設立之母公司透過發行權益商品換取舊有母公司的權益商品，以取得對舊有母公司之控制權。根據新規定，在符合特定條件的組織重整中，新設立之母公司應按照組織重整日其在舊有母公司個別財務報表所列示權益項目之帳面價值中所佔份額，衡量對舊有母公司之投資成本。

生效日期及過渡性規定

本次IFRS 1之修訂對會計年度開始日在2009年1月1日（含）以後之財務報表適用之，並得提前適用。

IAS 27有關認列來自子公司、關聯企業及聯合控制個體所發放股利之修訂（以及對IAS 18和IAS 36的相關修訂）同樣對於會計年度開始日在2009年1月1日（含）以後之財務報表適用之，並得提前適用。這些修訂之準則其影響於適用當期及以後各期處理，不追溯適用。

IAS 27關於集團組織重整之修訂，原則上適用於自2009年1月1日或以後日期開始的會計年度期間內所發生的組織重整，並允許提前採用。該修訂可追溯適用於屬於其範圍內，過去所發生的組織重整，前提是當企業重編符合修訂後準則的任何組織重整時，必須同時重編所有此後所發生符合條件的組織重整。

若企業於修訂後條文之生效日前提前適用相關規範，則應揭露此一事實。

註：IFRSs 轉換日(Date of transition to IFRSs)係指企業編製第一份 IFRSs 財務報表(First IFRS Financial Statements)中所列式比較資訊之會計期間起始日。

[本文係翻譯自 IASPlus Newsletter — May 2008 Special Edition *Amendments to IFRS 1 and IAS 27*]

IFRS相關資訊，請參閱 www.iasplus.com 以及 Audit K-Space > 會計 > 其他國家會計處理 > IFRS