

## 《準則增訂草案》合併財務報表

國際會計準則理事會（International Accounting Standards Board, 簡稱“IASB”）於 2008.12.18 發布《草案第 10 號合併財務報表》（簡稱 ED 10），提議將以此草案取代《IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements》之合併規範及《SIC 12 Consolidation – Special Purpose Entities》。ED 10 乃目前 IASB 對於「合併」計畫之成果，由於全球金融危機及金融穩定討論會所作之建議，加速此草案之形成。ED 10 對外徵詢意見截止日為 2009 年 3 月 20 日，預計於 2009 年下半年發布新準則。

IASB 計畫自發布新準則至少一年以後始開始適用新準則，故預計於 2011 年以前之會計期間將不會開始適用該準則。

### 修訂草案總覽

ED 10 之目的係在建立單一來源且具權威性之合併會計指引，主要之提議如下：

- 修訂控制能力之定義，包含提供額外應用指引；及
- 擴大對納入合併及未納入合併個體之揭露。

IASB 修訂控制能力定義之用意在於使定義更加健全，並改善 IAS 27（著重於控制能力之判斷）及 SIC 12（著重於風險與報酬之判斷）既存之不一致性。近來，特定企業是否屬 IAS 27 或 SIC 12 之適用範圍，實務上發生判斷上之困難，致使應用不同合併指引時產生不同結果，亦使企業取巧地應用兩種模式判斷是否應納入合併個體。ED 10 係為消弭這些已查覺之不一致性。

就大部分直接可判斷之情形而言，草案提議之方式判斷是否須納入合併之結果與依目前合併之指引判斷之結果並無差異，可能受影響之情況包括：

- 特殊目的個體，或 ED 10 所定義之「結構性個體」(structured entities)；
- 企業未持有超過半數之股權時，對控制能力之評估；及
- 考量潛在表決權後對控制能力之評估。

此修訂計畫並未詳細闡述合併程序或股權變動之會計處理，因此，大部分於 2008 年修訂之 IAS 27 內容將直接逐字納入新準則，另外，企業是否須編製合併財務報表之判斷條件亦無任何變動。

一旦與合併相關之規範納入新準則，IAS 27 未來將重新命名，並僅列單獨財務報表之相關規範（針對單獨財務報表之規範並無提議任何改變）。

## 修訂之控制力定義

根據此修訂草案，控制力之定義如下：

當報導個體具有指示其他企業活動之能力(power to direct the activities)，進而為報導個體產生報酬(returns)時，報導個體對企業具控制能力。[ED 10.4]。

此定義之關鍵要素為(1) 具有指示其他企業活動之能力，及(2)有權獲取報酬。於評估控制能力時，報導個體須同時考慮其指示其他企業活動之能力及獲取報酬，及報導個體如何憑藉其權力影響其他企業產生之報酬。控制能力之評估應持續性地進行。

### 具有指示其他企業活動之能力

ED 10 所述「具有指示另一企業之活動的能力」，其概念較 IAS 27 「具有對該企業個體財務營運決策加以操控之能力」之概念更為廣泛，ED 10 中結論基礎說明，「具有對該企業個體財務營運決策加以操控之能力」僅是「具有指示另一企業之活動的能力」之其中一種方式，其他具備此種能力之方式包含藉由合約協議擁有投票權、選擇權或可轉換金融工具（或同時擁有上述各項）。

報導個體可透過參與設立其他企業之活動或透過持續參與影響其他企業活動之決策而具備指示另一企業之活動的能力。例如，當企業可進行之活動或交易受章程限制，該企業也許無須透過董事會或其他公司治理組織管理其營運活動，因其無須持續作財務營運決策。然而，報導個體可能藉由參與章程之制訂而對該企業具控制能力。

報導個體對其他企業具有指示其活動的「能力」並不代表報導個體必須積極地運用該能力，因此，控制能力之定義較著重於報導個體有能力行使控制能力，而非著重於報導個體確實執行該控制能力。例如，若一位消極股東持有超過半數之投票權，由於其可選擇在任何時點行使投票權，進而對被投資公司具有指示其活動的能力，雖該股東並未經常性地行使投票權，該股東仍被視為對被投資公司具控制能力。

此係 ED 10 修訂定義中最重要之觀點，也因此造成廣泛之討論，評論者認為 IASB 對於此原則之應用並不一致，ED 10 有時要求報導個體必須展現其指示其他企業之活動的能力（例如持有選擇權或可轉換金融工具時，詳下述）；然而其他情況下，草案並未要求展現任何可指示其他企業之活動的能力（例如前段所述）。

### 「報酬」

ED 10 提議之修訂定義提及為報導個體產生報酬(returns)，而非目前 IAS 27 中定義之獲取利益(benefit)，此為相當審慎之名詞轉變，藉以澄清該名詞包含為母公司賺取之正報酬及負報酬（目前 IAS 27 所使用之「利益」通常被認為僅包含正報酬）。草案認為此種報酬不僅限於量化之報酬；此種報酬可以不同之形式計入報導個體，包括股利、收費收入、技術、成本節省及綜效等。

### 「控制能力」並非共同擁有

為闡述修訂之定義而增加之應用指引明白地指出控制能力並非共同擁有，根據提議之準則所述，儘管其他投資公司可能有權保護其權益，僅有單一企業對被投資公司具控制能力。

ED 10 保留了持有被投資公司有投票權之股份超過 50%者，即被視為對被投資公司具有指示其他企業活動之能力之前提假設，此外，更納入有關報導個體持有未超過半數投票權及設有結構性個體之情況下之額外指引。

### **報導個體持有未超過半數之投票權**

根據 ED 10，當報導個體持有相對於其他投資公司較多之投票權，且該投票權賦予報導個體決定其他企業財務營運決策之能力時，儘管報導個體持有其他企業未超過半數之投票權，該報導個體依舊可能具有對其他企業指示其活動的能力。

釋例中指出，當報導個體持有未超過半數之投票權，且其他股權相當分散時，若其他股東積極合作以聯合執行投票權，此種情況下，報導個體應為具主導性之股東。指引中述明此種實質控制力之情形，在 IAS 27 之規定下，此種情況是否具控制能力，經常引起爭議。

ED 10 指出，報導個體可透過其他協議而對其他企業具有指示其活動之能力，於 ED 10 之應用指引列有詳細之考量。ED 10 附錄 B 第 9 段列有當報導個體持有未超過絕對多數之投票權時應考量之指標（詳下述）。

#### **持有未超過半數之投票權時，企業仍具控制能力之指標**

- (1) 報導個體可主導其他企業之董事會或其他監理組織，因此可決定該企業之財務營運決策。指標包含：
  - (a) 報導個體可主導企業董事會或其他監理組織成員之推選，或報導個體可代理其他投資者之投票權；及
  - (b) 於下任董事會或其他監理組織推選前，報導個體可指派人員遞補董事會或其他監理組織之空缺。
- (2) 報導個體可指派、雇用、重新配任或解除企業之主要管理階層。
- (3) 報導個體與該企業共享資源。例如，該企業與報導個體可能有相同的董事會或其他監理組織成員，或共有主要管理階層或其他員工。
- (4) 報導個體有能力指示該企業進行有利於報導個體之重大交易。
- (5) 報導個體可使用該企業之剩餘資產，例如：

- (a) 解散該企業，並重新指派資產用途；或
- (b) 根據章程或合約規定，報導個體可使用該企業之資源。

### 選擇權及可轉換金融工具

有關於潛在投票權，IAS 27 著重於目前可行使之權利，IAS 27 規定，若選擇權或可轉換工具使持有之報導個體具目前可行使之潛在投票權，該潛在投票權於評估控制力時，通常應視為目前之投票權。

ED 10 提議較為一般性之規範，即在同時考量其他相關事實及情況下，報導個體透過持有選擇權或可轉換金融工具以取得投票權，是否足以讓報導個體對其他企業具有指示其活動之能力。評估控制能力時，此種工具不一定是目前可行使之權利，而目前可行使之金融工具亦並非全數一定影響控制能力之評估。

### 結構性個體

ED 10 中提議結構性個體應與普通之合併分別考量，IASB 認為結構性個體類似特殊目的個體（目前屬 SIC 12 之規範範圍），雖然 ED 10 之宗旨在於建立單一之合併會計模式，報導個體評估其對其他企業之控制能力應等同適用於評估其對結構性企業之控制能力，IASB 認為仍應提供有關報導個體判斷是否對結構性個體具控制能力之額外應用指引。

受報導個體控制之企業是否符合結構性個體（詳下述）之定義並不影響其會計處理。然而，由於新增之揭露規範（詳下述），報導個體應檢視哪些未受報導個體控制之個體符合結構性個體之定義。

ED 10 提議將結構性個體定義為「企業之活動受限制之方式係非依 ED 10 第 23 至 29 段所述之方式進行」，該等段落係規定有關評估報導個體是否對其他企業具有指示其活動的能力之一般規範。因此，結構性個體係指無法依照典型的方式評估是否報導個體對該個體具控制能力，例如評估投票權或對該企業董事會或其他監理組織之控制能力。

ED 10 針對報導個體是否對結構性企業具控制能力的評估提供額外考量因素，其強調獲取報酬之協議及如何決定結構性個體之活動皆為應分析之關鍵特性。ED 10 要求於評估控制能力是否存在時，應考量所有之事實與情況，並建議以下所列之因素（但不限於所列之因素）應予考量。

#### 分析報導個體是否對結構性個體具控制能力時應考量之因素（不限於所列之因素）

- (1) 結構性個體設立之目的與計畫。
- (2) 報導個體獲配來自結構性個體之報酬（一般而言，報導個體受結構性個體之報酬波動程

度影響越大，代表其對該結構性個體具控制能力）。

- (3) 結構性個體之活動，包含事先制定其財務營運決策指示之程度（通常結構性個體之活動已受限制且已事先訂定）。
- (4) 結構性個體相關之協議。
- (5) 報導個體改變原先之限制或事先已訂定財務營運決策的能力。
- (6) 是否報導個體扮演其他企業之代理角色，反之亦然。

### 代理（agent）關係

ED 10 針對代理關係下控制能力之評估提供額外指引。代理個體係指代表另一方（主要個體，“principal”）。若代理個體具有指示其他企業之活動的能力，代理個體須以主要個體之利益考量，因此，若報導個體僅為代理個體，其對該企業並無控制能力，因報導個體並未因企業產生之報酬而獲利。

代理個體可能向主要個體收取固定收益，然而，若代理個體之報酬係以績效計算，將難以區分代理關係與控制能力關係。在此情況下，企業應判斷其報酬之變動是否與投資人報酬之變動相當。

### 揭露

ED 10 提議諸多新揭露目的，旨在使財務報表使用者能評估：

- (1) 控制之基礎及相關會計處理結果；
- (2) 不具控制力股權因集團活動產生之權益；
- (3) 子公司持有之資產及負債受限制之性質及其財務影響；及
- (4) 報導個體對不具控制能力之結構性個體所參與的性質及相關風險。

為符合上述目的，詳細之揭露規範列於 ED 10 附錄 B 應用指引第 30 至 47 段，ED 10 亦指出，若應用指引所述之特定揭露無法符合上述目的，報導個體應提供所有可達上述目的之額外揭露資訊。

提議之揭露相當廣泛，因此可能將造成財務報表編製者之負擔，尤其是有不受報導個體控制之結構性個體之揭露（上述(4)之揭露目的）及報導個體無管道取得詳細資訊之情形。

### 生效日及過渡性處理

新準則之生效日預計將於 IASB 核准該準則後決定，預計於 2011 年以前之會計期間將不會開始適用該準則。

IASB 了解此準則若追溯適用，將耗費重大成本且造成極大困難，因此，ED 10 提議：

- 若開始適用新準則將導致以往未納入合併之企業個體必須納入合併，報導個體應適用《IFRS 3 *Business Combinations*》，收購日則推定為首次適用新準則之日（除非 IFRS 3 定義之收購日晚於新準則適用日）；及
- 當開始適用新準則將導致以往納入合併之企業個體不須再納入合併，報導個體應視為於新準則適用日對不再納入合併之企業個體喪失控制能力（除非喪失控制能力之日晚於新準則適用日）。

[本文係翻譯自 [IAS Plus Update Newsletter – Proposals for a New Standard on Consolidation](#)]

IFRS 相關資訊，請參閱 [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)；及 D&T Audit K-Space > IFRS 專區