



cutting through complexity

IFRS12 對其他個體之權益之揭露

安侯建業聯合會計師事務所
陳俊光會計師



Agenda

1. IFRS 12適用範圍及目的

2. 重大判斷及假設之揭露

3. 對其他個體之權益之揭露

4. 生效日及過渡規定

IFRS 12適用範圍



取代IAS 27、IAS 28
及IAS 31之揭露規定

IFRS 12排除適用範圍

IFRS 12之適用範圍不包括：

1. 適用IAS19之退職福利計畫或其他長期員工福利計畫。
2. 適用IAS27「單獨財務報表」之企業單獨財務報表。惟若企業擁有未納入合併報表之結構型個體之權益並編製單獨財務報表作為其唯一財務報表，則應適用第24至31段之規定。
3. 參與聯合協議但對其不具聯合控制之企業所持有對該協議之權益，除非該權益導致對協議具有重大影響或該權益為對結構型個體之權益。
4. 對另一個體之權益係依IAS39/IFRS9之規定處理者。惟下列應適用本國際財務報導準則：
 - (i) 當該權益為對關聯企業或合資之權益，依IAS28之規定透過損益按公允價值衡量者；或
 - (ii) 當該權益為對未納入合併報表之結構型個體之權益。

以「權益」決定適用範圍

不包括典型
之客戶與供
應商關係

對另一個體之權益

- 合約性或非合約性參與
- 該參與使投資者暴露於來自其他個體績效之報酬之變動性

釋例

權益工具

債務工具

其他參與，例
如資金之提供、
流動性之支援、
信用增強等

廣泛之揭露目標

IFRS12之目的在於使財報使用者能評估：

- 企業對其他個體之權益之性質及相關風險
- 該等權益對企業財務狀況、財務績效與現金流量之影響

為符合上述目的，企業應揭露：

1. 於判定下列事項時，所作之重大判斷與假設：

- 該企業對另一個體或協議之權益之性質
- 聯合協議之類型
- 其符合投資個體之定義

2. 有關其對下列各項之權益之資訊：

- 子公司
- 聯合協議及關聯企業
- 未被該企業控制之結構型個體

彙總 vs. 細節

企業得將
IFRS12對類似
個體之權益所
規定之揭露予
以彙總

彙總目的

- 企業應彙總或細分揭露，俾使有用資訊不致因包含大量不重大之細節或因彙總具不同特性之項目而模糊

彙總原則

- 應依據其情況以決定所揭露資訊之詳細程度以滿足使用者對資訊之需求、對於IFRS12規定之不同層面所強調之程度，並決定如何彙總資訊

如何判斷是否彙總資訊

- 應考量有關其擬予彙總之每一個體不同風險及報酬特性之量化及質性資訊，以及此每一個體對報導企業之重大性

最低限度

- 至少應分別列報對子公司、合資、聯合營運、關聯企業及未納入合併報表之結構型個體之權益之相關資訊

彙總
模糊資訊

細節
財報負擔

該等個體類別內可依
活動性質(如R&D)、
產業類別或地理區域
等作為彙總層級

Agenda

1. IFRS 12適用範圍及目的

2. 重大判斷及假設之揭露

3. 對其他個體之權益之揭露

4. 生效日及過渡規定

重大判斷及假設—權益之性質及聯合協議之類型



應揭露於判定下列事項時，所作之相關重大判斷與假設：

- 對另一個體具控制或具重大影響
- 其對協議具有聯合控制
- 當聯合協議係透過單獨載具所建構時，該聯合協議之類型(即聯合營運或合資)



為遵循上述規定，應揭露例如於判定下列事項時，所作之重大判斷與假設：

- (a) 其未控制另一個體，即使其持有該其他個體超過半數之表決權
- (b) 其控制另一個體，即使其持有該其他個體少於半數之表決權
- (c) 其為代理人或主理人
- (d) 其對另一個體不具重大影響，即使其持有該另一個體20%以上之表決權
- (e) 其對另一個體具重大影響，即使其持有該另一個體少於20%之表決權



投資個體狀態(IFRS12.9A,9B)

- 投資個體應揭露作成其係屬投資個體決定之重大判斷與假設
- 若投資個體並未具一項或多項投資個體之典型特性，該投資個體應揭露其作出其仍為投資個體之結論之理由
- 當一個體成為或不再為投資個體時，應揭露其投資個體狀態之變動及變動之理由
- 當一個體成為投資個體時，應揭露狀態變動對表達期間財務報表之影響，包括：
 - 1)不再納入合併報表之子公司於狀態變動日之公允價值總額
 - 2)因喪失對該等子公司之控制所計算之利益或損失總額
 - 3)認列該利益或損失之損益單行項目(若未單獨表達)

IFRS 12

「對其他個體之權益之揭露」介紹

1. 適用範圍及目的

2. 重大判斷及假設之揭露

3. 對其他個體之權益之揭露




4. 生效日及過渡規定

對其他個體之權益之揭露—子公司



對子公司之權益

應揭露下列資訊(IFRS 12.10)：

- 集團之組成；
-  非控制權益對集團活動與現金流量所擁有之權益(IFRS 12.12)
-  企業取得或使用集團資產及清償集團負債之能力所受重大限制之性質與範圍(IFRS 12.13)
-  與企業對納入合併報表之結構型個體之權益相關之風險之性質及變動 (IFRS 12.14~17)
- 企業對子公司之所有權權益變動未導致喪失控制時之後果(IFRS 12.18)
- 於報導期間喪失對子公司控制時之後果(IFRS 12.19)
- 若子公司財報採用與合併財報不同之報導日期或期間，其採用之理由以及子公司財報之報導期間結束日(IFRS 12.11)

NCI對集團活動與現金流量所擁有之權益



就每一子公司其NCI對報導企業具重大性者，應揭露：

- 該子公司之名稱及其主要營業場所
- NCI所持有所有權權益之比例及表決權之比例(若不同時)
- 於報導期間分配予該子公司NCI之損益
- 報導期間結束日該子公司之累積非控制權益
- 該子公司之彙總性財務資訊(內部交易沖銷前之金額)
- 支付予NCI之股利

重大限制之性質與範圍

企業應揭露：

- 對其取得或使用集團資產及清償集團負債之能力之重大限制(如法令、合約性及管制之限制)
- 可重大限制企業取得或使用集團資產及清償集團負債能力之非控制權益之保障性權利之性質及範圍
- 適用該等限制之資產及負債於合併財務報表中之帳面金額

與納入合併之結構型個體(SE)之權益相關之風險

企業應揭露：

- 能要求母公司或其子公司提供財務支援予納入合併報表之SE之合約條款
- 若於財務報導期間，母公司或其任一子公司並無合約性義務但仍對納入合併報表之SE提供財務或其他支援，所提供支援之類型、金額、所處情況及理由
- 若於財務報導期間，母公司或其任一子公司並無合約性義務但仍對先前未納入合併報表之SE提供財務或其他支援且該等支援之提供導致企業控制該個體，企業應揭露於達成該決策之攸關因素之說明
- 企業應揭露對納入合併報表之SE提供財務或其他支援之任何現時意圖(包括協助該個體取得財務支援之意圖)

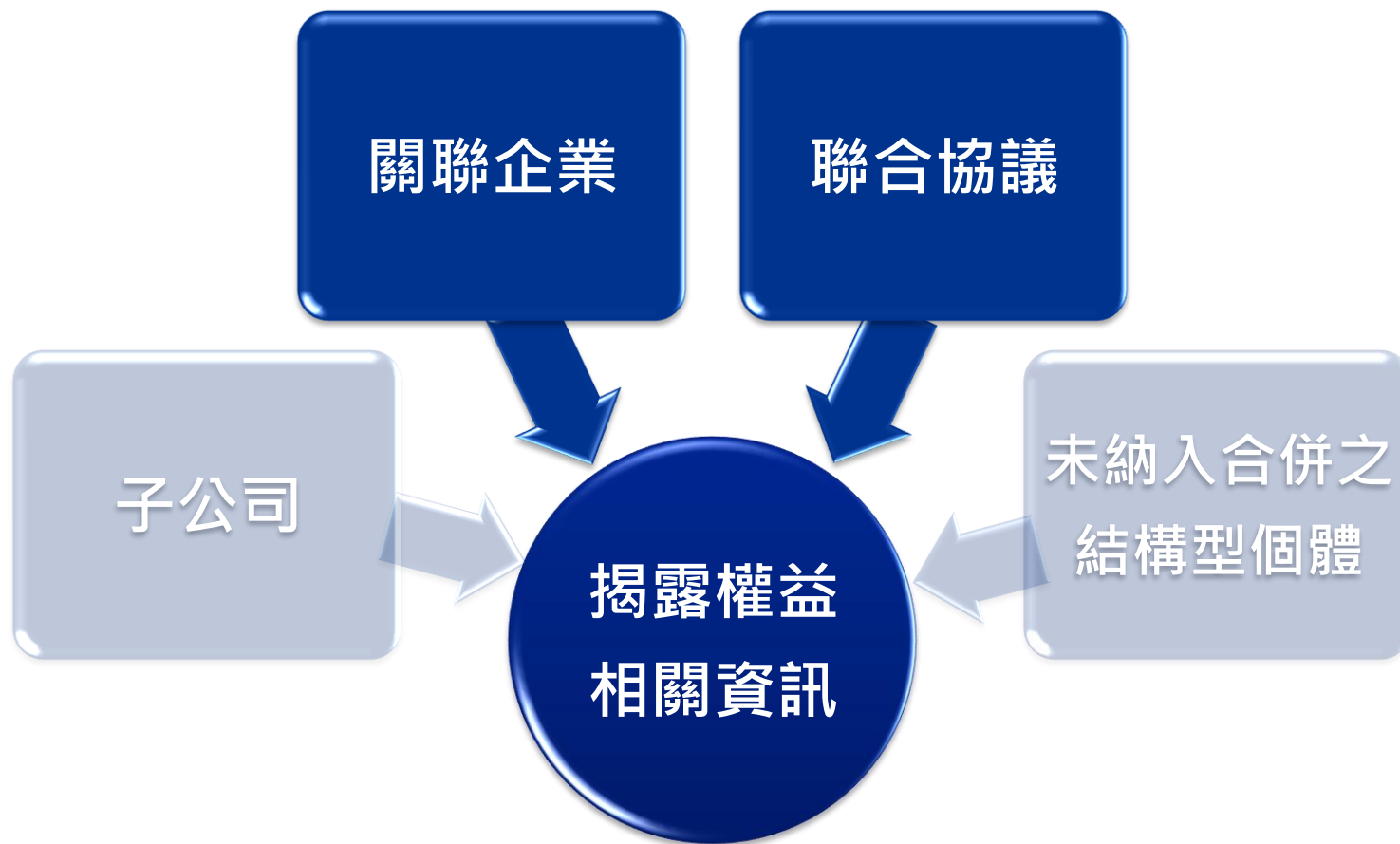
投資個體對未納入合併報表之子公司權益



投資方為投資個
體者適用

1. 適用合併報表例外規定之事實
2. 未納入合併之子公司其名稱
3. 未納入合併之子公司其主要營業場所
4. 該投資個體持有所有權權益之比例及表決權之比例（若兩者不同時）
5. 未納入合併之子公司移轉資金予投資個體之能力受有重大限制之性質及範圍
6. 對未納入合併之子公司提供財務或其他支援之任何現時承諾或意圖(包括協助取得財務支援)
7. 投資個體或其子公司，若於報導期間雖無合約性義務，但仍對未納入合併之子公司提供財務或其他支援，應揭露所提供支援之類型、金額及理由
8. 能要求個體或其未納入合併之子公司對未納入合併之受控制結構型個體提供財務支援之任何合約性協議之條款
9. 投資個體或其未納入合併之任一子公司，若於報導期間雖無合約性義務，但仍對未納入合併且未受投資個體控制之結構型個體提供財務或其他支援，而導致投資個體控制該結構型個體，應揭露達成提供該支援之決策之攸關因素

對其他個體之權益之揭露—關聯企業及聯合協議



揭露一對聯合協議及關聯企業之權益



企業對聯合協議及關聯企業之權益之性質、範圍及財務影響(IFRS 12.21)

- 合資或關聯企業其資金移轉(含股利匯出)予企業之能力受有重大限制之性質及範圍(IFRS 12.22)
- 當採用權益法所用之合資或關聯企業財務報表其日期或期間，與企業之財務報表不同時，其採用之理由以及報導期間結束日(IFRS 12.22)
- 如已停止認列對合資或關聯企業之損失，應揭露當期及累積未認列之損失(IFRS 12.22)
- 與企業對合資及關聯企業之權益相關之風險(IFRS 12.23)一
 - 1) 與合資有關之承諾應單獨揭露；
 - 2) 除非損失機率甚低，企業應單獨揭露所發生與對合資權益或關聯企業之權益有關之或有負債

揭露項目增加—聯合協議及關聯企業



IFRS12.21

權益之性質、
範圍及財務影響

就每一具重大性之聯合協議及關聯企業，應揭露：

其名稱、關係之性質、主要營業場所及所持有之所有權權益或參與份額之比例及所持有表決權之比例(若不同時)。

就每一具重大性之合資及關聯企業，應揭露：

1. 對該投資係採權益法或按公允價值衡量
2. 該合資或關聯企業之彙總性財務資訊
3. 若係採權益法處理者，該投資之公允價值(有公開報價者)
4. 自合資或關聯企業所收取之股利

就個別不重大之合資及關聯企業投資：

應揭露所有個別不重大之合資之彙總財務資訊，及所有個別不重大之關聯企業之彙總財務資訊。

對其他個體之權益之揭露—未納入合併之結構型個體



結構型個體(SE)之定義

結構型個體為一經過設計之個體，而使表決權或類似權利並非決定誰控制該個體之支配因素，例如當所有表決權僅與行政事務有關，而攸關活動係以合約性協議之方式主導。

依SIC-12被分類為特殊目的個體(SPE)者，很有可能為結構型個體

結構型個體通常具有部分或全部右列特性

受限制之活動

具範圍小且明確
界定之目的

需要次順位財
務支援

以會產生信用或
其他風險集中之
多項合約性連結
工具之形式向投
資人籌資

例如：

- 促成具租稅效率之租賃
- 執行研究發展活動
- 提供資金管道或資金予個體
- 藉由將與結構型個體之資產相關之風險與報酬轉嫁予投資人以提供投資機會予投資人

Action

檢視合約協議並分析
是否為結構型個體

結構型個體之例

資產擔
保之籌
資

IFRS 12並未排除IAS
39「金融工具：認
列與衡量」適用範圍
內之結構型個體

結構型個體
之例

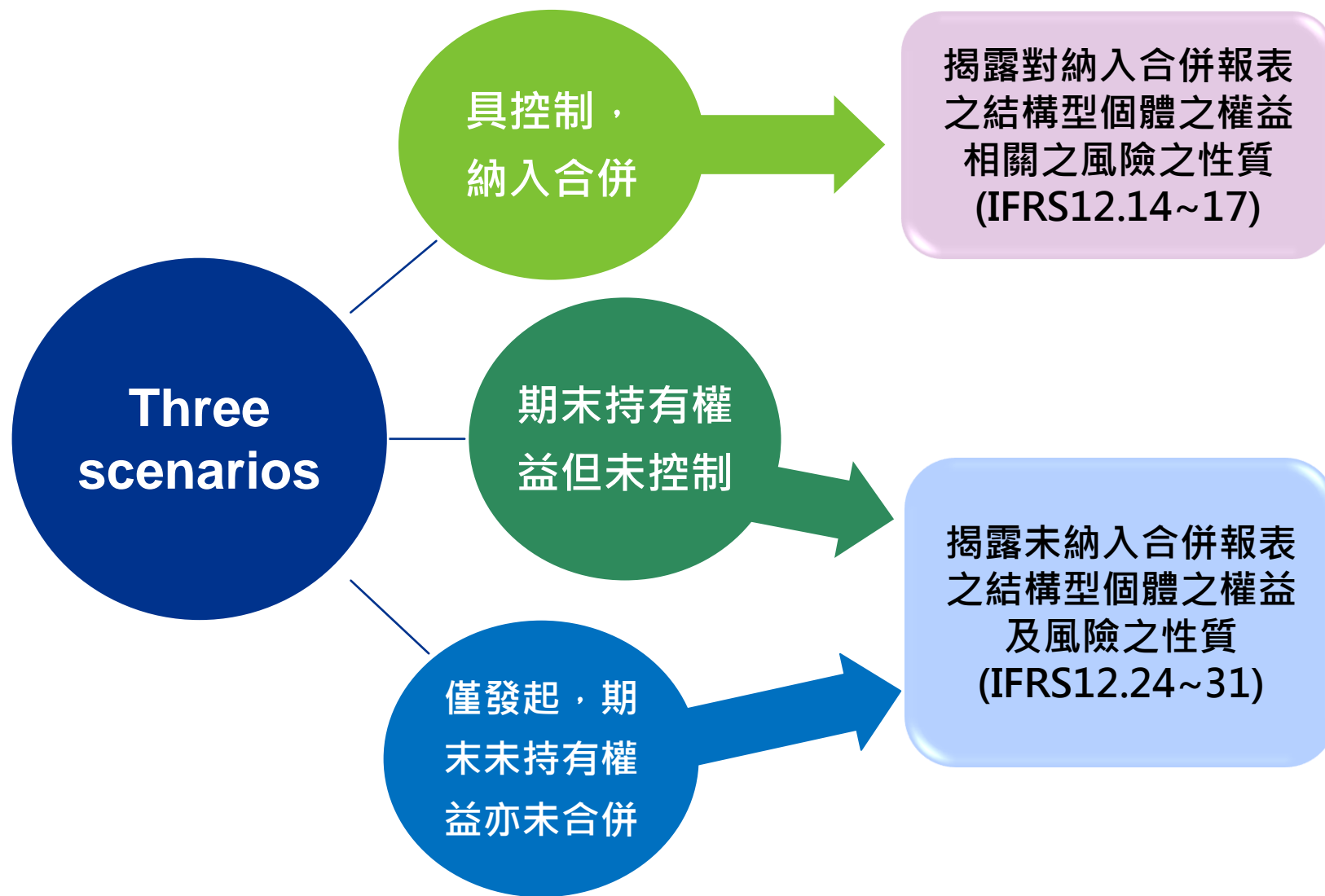
證券化
載具

- 不動產投資信託基金
- 金融資產證券化受益憑證

某些投資
基金

- 私募基金

對結構型個體權益之型態

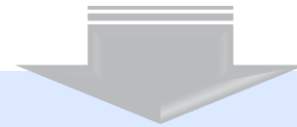


對未納入合併之結構型個體之揭露指引

Q：如何判斷是否應依IFRS 12
規定揭露未納入合併報表
之結構型個體相關資訊？



A：主要係考量該結構型個體
之目的及設計



● 考量因素包括：

考量未納入合併報
表之結構型個體被
設計暴露之風險

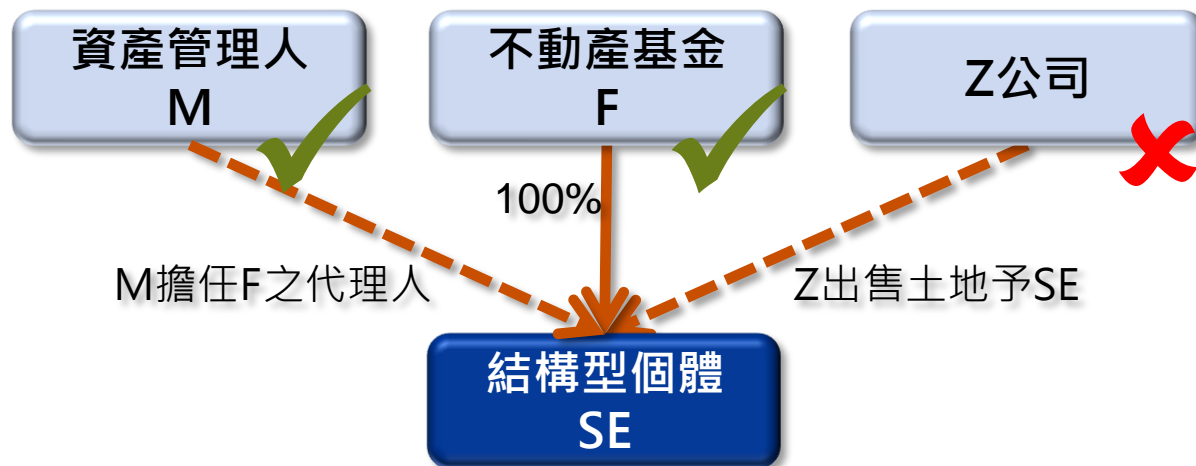
被設計轉嫁予參與
未納入合併報表之
結構型個體之各方
之風險

報導企業是否暴露
於某些或全部風險

因此，若企業暴露於來自對未納入合併報表之結構型個體之參與之報酬變動性，惟該參與與該個體之目的與設計不相關(例如典型之客戶與供應商關係)，則其無須揭露相關權益資訊。

對結構型個體之權益

- 結構型個體SE是由不動產基金F與資產管理人M為特定目的而設立。
 - SE之長期目的係要取得商業辦公大樓以賺取租金及資本增值。
 - F依IFRS 10判定其控制SE。M擔任F之代理人，所從事之活動將包括尋找承租人、洽談租賃合約及持續提供大樓之營運、維護及管理等服务。M之管理費係以SE之績效為基礎。
 - SE與Z公司簽訂合約，向Z公司取得興建大樓用地，並由Z公司設計與建造該大樓。Z公司除了將於未來2年間收取SE所支付之款項外，未參與SE。
- ...哪一方需要依IFRS 12作揭露？



各方於判定是否應依IFRS 12揭露有關SE之資訊時，主要係考量SE之目的及設計！

未納入合併之結構型個體之發起

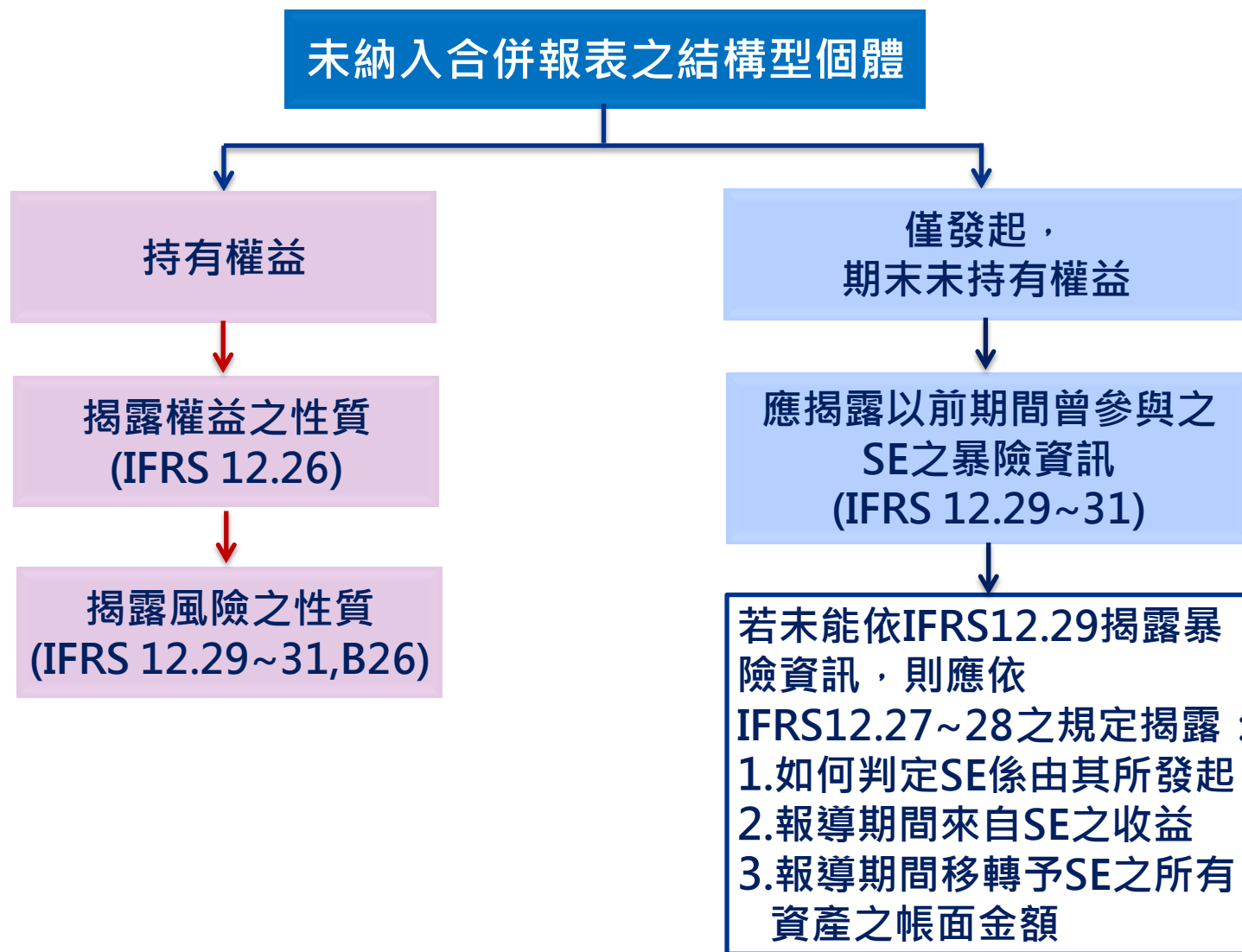
企業應評估其與未納入合併報表之結構型個體之間的關係密切程度，以決定發起關係是否存在以及是否應提供發起關係之相關揭露，例如考量下列因素：

不限於企業對該未納入合併報表之結構型個體有合約性參與或有交易之期間

Judgement required

時間之經過	關係的密切程度會隨著時間之經過而減少
目的及設計	報導企業是否參與建立及設計？ 報導企業有無繼續以任何方式依賴未納入合併報表之結構型個體？
其他參與	報導企業與未納入合併報表之結構型個體有何種程度之參與？
商標/信譽連結度	報導企業之品牌與未納入合併報表之結構型個體之關聯程度？
法律連結度/風險	報導企業有無暴露於來自於未納入合併報表之結構型個體之活動之現時或未來訴訟風險？
稅務風險	報導企業有無暴露於來自於未納入合併報表之結構型個體之活動之現時或未來稅務風險？

揭露規定架構一對未納入合併SE之權益



揭露一權益之性質(IFRS 12.26)

揭露目的

企業應揭露有關其對未納入合併之結構型個體之權益之量化及質性資訊，俾使其財務報表使用者能了解企業對未納入合併之結構型個體之權益之性質與範圍。



- 揭露包括(但不限於)結構型個體之下列資訊：

性質及目的

規模

活動

該個體如何
籌資

揭露－風險之性質(IFRS 12.29~31)

揭露目的

企業應揭露資訊，俾使其財務報表使用者能評估與企業對未納入合併之結構型個體之權益相關之風險之性質及變動。(IFRS 12.24(b))



●揭露結構型個體之下列資訊：

IFRS 12.29

- 1) 與其對SE之權益有關之資產及負債帳面金額及其科目
- 2) 最大暴險金額
- 3) 上述金額之比較

IFRS 12.30

若無合約性義務，但仍對SE提供財務或其他支援，應揭露所提供支援之類型、金額、所處情況及理由

IFRS 12.31

應揭露對SE提供財務或其他支援之現時意圖

揭露—風險性質之額外資訊(IFRS B26)

揭露目的

除IFRS 12.29 ~31所規定之資訊外，企業應揭露必要之額外資訊以符合前述對風險性質之揭露目的。

- 當企業對未納入合併之結構型個體(SE)擁有權益時，對評估企業暴險可能攸關之額外資訊(視情況而定)之例為：
 - 1) 可能要求企業對SE提供財務支援之協議條款
 - 2) 報導期間因SE所發生之損失
 - 3) 報導期間來自SE之收益類型
 - 4) 企業是否被要求先於其他各方吸收SE之損失、吸收該等損失之最大限額，及(若攸關時)權益順序較企業對SE之權益低者所負擔潛在損失之順序與金額。
 - 5) 可能影響企業對SE之權益之公允價值或風險之任何與第三方之流動性協議、保證或其他承諾之資訊
 - 6) SE於報導期間支應其活動所經歷之任何困難
 - 7) SE籌資之形式(例如商業本票或中期票據)及其加權平均存續期間

揭露釋例(1) 參與未納入合併之結構型個體

一般行業揭露釋例

X.參與未納入合併報告之結構型個體

IFRS12.26

合併公司之子公司A因應收帳款而參與循環多賣方證券化載具。一旦銷售商品，A公司立即向該載具收取相關價款，其金額等於帳款面額減補貼融資成本溢酬之餘額。合併公司每季檢視該溢酬之水準。合併公司負責維持客戶關係且代理該證券化載具。若客戶所積欠之應收帳款有違約情事，該帳款會以面額賣回給合併公司(註1)。民國X2年及X1年十二月三十一日該證券化載具之總資產分別為XX千元及XX千元(註2)。

IFRS12.24(a)

該應收帳款並未自資產負債表除列，該移轉所收取之金額係認列於金融負債（請詳附註X）。

IFRS12.29

合併公司於民國X2年及X1年十二月三十一日參與該結構型個體之帳面金額如下：

	X2.12.31	X1.12.31
移轉至證券化載具之應收帳款帳面金額（列報於應收帳款）		
自證券化所收取之金融負債帳面金額（列報於短期借款）		
來自該等個體損失之最大暴險金額（即應收帳款之帳面金額）		

揭露釋例(1) 參與未納入合併之結構型個體

一般行業揭露釋例

(續上頁)

IFRS 12.7(a),
IAS 1.122

合併公司經判定認為未控制該證券化載具，因此未將其納入合併。該證券化載具向數家從事XX產業之公司購買應收帳款，再發行商業本票予不同之投資方；合併公司未持有任何其發行之商業本票。綜上，合併公司認為未具有主導該證券化載具之攸關活動之權力(註3)。

註1：本例係假設此個別交易金額或性質重大所作之敘述性說明。若交易繁多應依IFRS 12第4段及B2至B6之規定予以適當彙總揭露。

註2：依IFRS 12第26段規定，企業應揭露有關其對未納入合併報表之結構型個體之權益之量化與質性資訊，包括（但不限於）結構型個體之性質、目的、規模與活動，以及該結構型個體如何籌資。本釋例係以總資產為例以揭露規模。

註3：請自行依個案狀況判斷是否應依IFRS 12第7至9段及IAS 1第122段規定揭露對另一個體是否具控制所作之重大判斷及假設。

揭露釋例(2) 參與未納入合併之結構型個體

金融業揭露釋例

X. 參與未納入合併報告之結構型個體

IFRS12.26

合併公司持有下列類型未納入合併財務報告之結構型個體之權益：

結構型個體之 類型	性質及目的	合併公司 擁有之權益
放款及墊款之 證券化載具 (詳附註X)	<ul style="list-style-type: none">提供資金予合併公司之放款業務銷售資產予投資人以產生利潤提供貸款服務以產生服務費 上述載具係以發行債券予投資人之方式籌資。	<ul style="list-style-type: none">投資該等載具所發行之債券貸款服務費
私募投資基金	受第三方投資人委託管理資產以產生管理費。該等載具係以發行基金(單位)予投資人之方式籌資。	<ul style="list-style-type: none">投資該等基金發行之單位管理費

揭露釋例(2) 參與未納入合併之結構型個體

金融業揭露釋例

(續上頁)

IFRS12.26

民國X2年及X1年十二月三十一日未納入合併財務報告結構型個體之總資產如下：

	<u>X2.12.31</u>	<u>X1.12.31</u>
放款及墊款之證券化載具		
私募投資基金		
合計		

IFRS12.29

合併公司於民國X2年及X1年十二月三十一日所認列與未納入合併財務報告之結構型個體權益有關之資產帳面金額如下：

	<u>X2.12.31</u>	<u>X1.12.31</u>
放款及墊款之證券化載具		
私募投資基金		
合計		

自該等個體損失之最大暴險金額即為所持有資產之帳面金額。

揭露釋例(3) 發起未納入合併之結構型個體

金融業揭露釋例

IFRS12.27

合併公司發起下列未納入合併財務報告之結構型個體，但未持有其權益。合併公司考量其為設計及創立該結構型個體之主要參與者，故判定該結構型個體係由合併公司所發起。合併公司亦移轉資產予被發起之結構型個體，以其名義行銷結構型之相關商品並且為結構型個體之績效提供保證。相關資訊如下：

	<u>X2.12.31</u>	<u>X1.12.31</u>
由證券化載具所賺取之服務費收益		
由第三方移轉予證券化載具之資產		
於移轉時之帳面金額		

Agenda

1. 適用範圍及目的

2. 重大判斷及假設之揭露

3. 對其他個體之權益之揭露

4. 生效日及過渡規定

生效日

企業應於2013年1月1日以後開始之年度期間適用IFRS 12，並得提前適用。



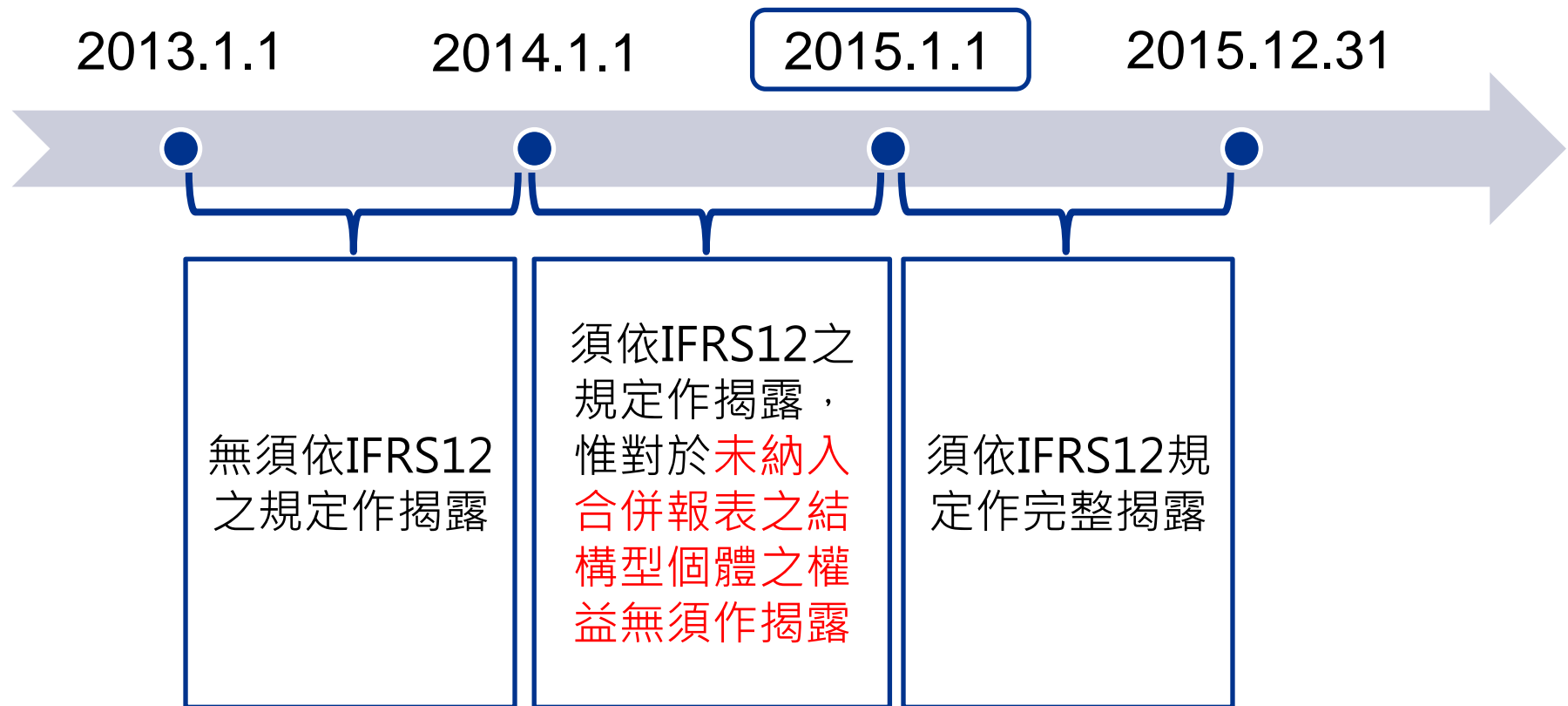
第一階段採用TIFRS之企業(如上市櫃及興櫃公司)：
依證交所問答集規定，應以**2015年1月1日**為IFRS 12之初次適用日。



於2015年首次採用IFRS之公開發行公司：
依證交所問答集規定，得以轉換日**(2014年1月1日)**或**2015年1月1日**為IFRS 12之初次適用日。

過渡規定

假設以2015年1月1日為IFRS 12初次適用日：



Questions?





cutting through complexity

© 2014 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International Cooperative ("KPMG International").