

《IFRS 1 一生一次重大選擇之系列介紹》

系列二：企業合併豁免選項

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－

- ✓ 企業合併
- ✓ 強制不得追溯適用 IFRSs 之項目(與企業合併有關)：非控制權益

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範，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 Exemptions)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。本文為系列二，介紹首次適用 IFRSs 時之「企業合併」之規定。

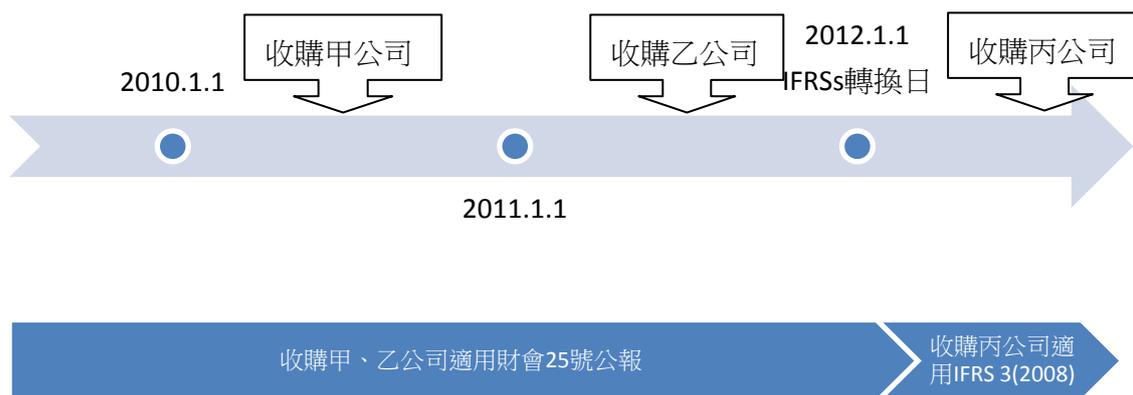
企業合併

於 2008 年 1 月修訂之 IFRS 3(以下稱 IFRS 3(2008))適用於年度開始日在 2009 年 7 月 1 日以後之財務報表，但亦提供企業得提前適用之選擇，另針對年度開始日在 2009 年 7 月 1 日以後之首次採用 IFRSs 者，IFRS 1 規定其轉換日後的所有企業合併交易均必須適用 IFRS 3(2008)。我國上市及上櫃公司將於 2013 年起採用 IFRSs 編製財務報表，並以 2013 年底適用之 IFRSs 作為轉換至 IFRS 之日(亦即 2012 年 1 月 1 日)應採用之國際財務報導準則，因此，於編製首份 IFRSs 財務報表時，2012 年 1 月 1 日以後之企業合併須依據 IFRS 3(2008)進行會計處理，基本上我國企業不會有適用前一版本 IFRS 3(以下稱 IFRS 3(2004))之情形。至於企業於 2012 年 1 月 1 日以前發生之企業合併，依據 IFRS 1 之規定，企業得選擇不要追溯調整採用 IFRS 3(2008)，亦即可依照我國財務會計準則公報第二十五號『企業合併—購買法之會計處理』(以下稱‘財會 25 號公報’)之規定處理，但讀者須注意，雖然先前的企業合併交易可豁免採用 IFRS 3(2008)，但仍須依照 IFRS 1 附錄 C 之規定，調整原先依財會 25 號公報認列之企業合併相關資產及負債金額，調整後之金額方為符合依照 IFRSs 所編製之財務報表，也就是說，因為選擇不要追溯採用 IFRS 3(2008)，原帳上採財會 25 號公報之資產負債帳面金額並非全部可直接作為 IFRS 下之開帳金額。是以，以下將一一詳述豁免追溯規定及調整原先企業合併會計處理下資產及負債金額之規定。

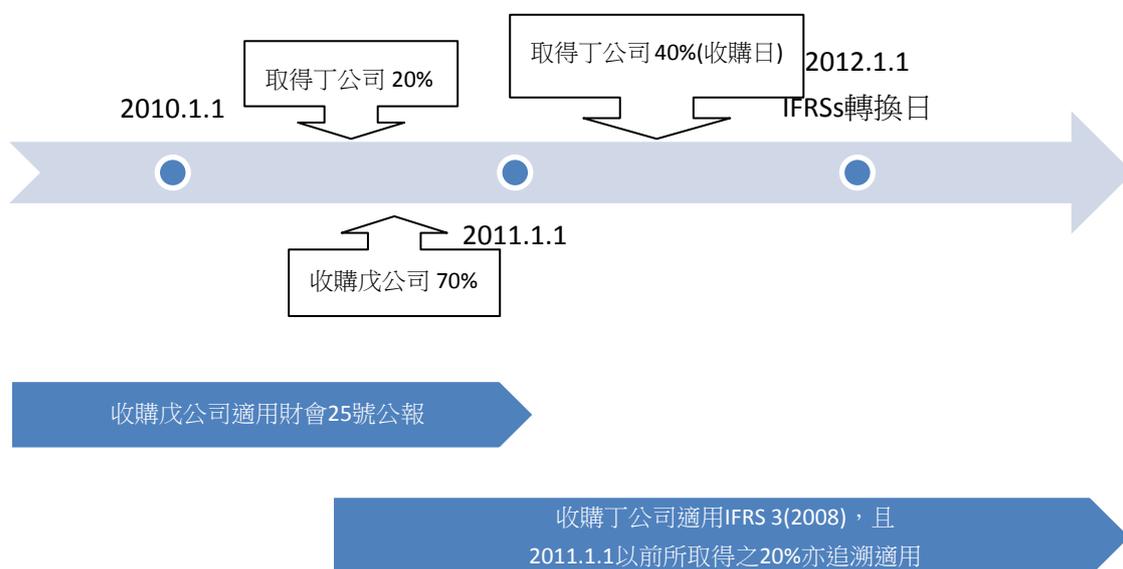
豁免追溯

於 2012 年 1 月 1 日以前發生之企業合併，企業可選擇不追溯適用 IFRS 3(2008)，但若企業選擇對某一項早於 2012 年 1 月 1 日以前發生之企業合併交易適用 IFRS 3(2008)進行企業合併會計處理，則所有發生於該企業合併交易以後之企業合併均必須依照 IFRS 3(2008)處理。以下分別以 A 及 B 公司(均為上市公司)作為舉例說明。

A 公司：選擇轉換日前之企業合併豁免適用 IFRS 3(2008)



B 公司：選擇自 2011 年 1 月 1 日以後之企業合併適用 IFRS 3(2008)，且有分次收購交易



另以 C 公司舉例說明企業對於先前之合併交易是否選擇豁免追溯通常於評估分析過程中，應考量之因素，C 公司背景資料如下：

- (1) 1940 年：D 公司開始營運
- (2) 1950 年：D 公司與 E 公司進行合併，合併後改名為 C 公司，此交易以 merger 處理。
- (3) 1950~2009 年：C 公司進行多項收購案件並迅速擴張。C 公司並於 1970 年將原本之人工記帳方式改為較先進之財務報導系統進行會計處理。
- (4) 2010 年：收購己公司(收購成本按收購契約宣布日之股價)
- (5) 2010 年：認列以前年度商譽之減損損失
- (6) 2012 年：收購庚公司

C 公司轉換為 IFRSs 之日為 2012 年 1 月 1 日，其對於以上企業合併案件可能有下列考量因素及選項：

交易	說明	是否採用 IFRS 1 之豁免選項
C 公司(1950)	1950 年之 merger 沒有相關紀錄，即便存有紀錄，但因 merger 並非 IFRS 3 所允許，會計處理基礎完全不同，追溯適用 IFRS 3 幾乎是不可能。	是
多項收購案件(1950~2009)	C 公司對於部分交易有合理紀錄，但追溯重編之時間及成本將大於效益。	是
收購己公司(2010)	此交易之收購成本按收購契約宣布日之股價計算，而非收購日之股價。由於契約發布日後，股價因整體經濟環境趨弱致收購日之股價巨幅下跌，因此，IFRS 下之收購成本將顯著較低。	有可能，C 公司有足夠資料，並將透過財務分析評估相關影響之優劣。一旦選擇重編，該日以後之所有合併交易亦將重編。
收購庚公司(2012)	此交易於 2012 年完成，晚於轉換日，因此必須適用 IFRS 3。	不適用

強制不得追溯適用 IFRSs 之項目(與企業合併有關)：非控制權益

IAS 27 『合併及單獨財務報表』係規範由一母公司控制之企業集團，其合併財務報表編製及表達之公報。其於2008年修訂部分規定如下(IAS 27 (2008))：

- (1) 綜合損益總額應分攤至母公司業主及非控制權益，即使經分攤後，非控制權益為借方餘額亦然；
- (2) 母公司對子公司未喪失控制力之情況，對於子公司股權變動之會計處理；及

(3) 母公司對子公司喪失控制力之會計處理，以及 IFRS 5『待出售非流動資產及停業單位』之相關規定。

企業應於轉換日或追溯適用 IFRS 3(2008)之年度開始日起才可適用上述 IAS 27(2008)之修訂內容(即所謂的推延適用)。以上述 A 公司為例，應於 2012 年 1 月 1 日起適用，不得依 IAS 27(2008)之修訂條文追溯調整以前年度之非控制權益金額；若以上述 B 公司為例，則以 2011 年 1 月 1 日起適用之。

調整原先企業合併會計處理下之資產及負債

企業在轉換日前發生之企業合併交易，雖不適用 IFRS 3(2008)規定，仍必須將原先認列的資產及負債，依照 IFRSs 所規定之基礎衡量，並將差異數調整於轉換日之期初保留盈餘或其他更適當之權益科目。以 A 公司為例，其選擇轉換日前之企業合併豁免適用 IFRS 3(2008)，而 A 公司首次以 IFRSs 編製之合併財務報表中，2012 年 1 月 1 日期初子公司資產及負債均應是符合 IFRSs 規定之帳面金額。至於如何調整為符合 IFRSs 規定之帳面金額，茲以目前適用之 IFRS 1 規定為基礎，彙整以下表格，以本國會計原則 ROC GAAP 為前 GAAP，方便讀者能夠清楚了解 IFRSs 之規定：

ROC GAAP 下之 帳面金額	IFRSs 下(2012 年 1 月 1 日) 應有之帳面金額	說明
零 (2004 年 1 月 1 日以前除 列之金融資產及金融負 債)	零	收購者於 ROC GAAP 下所認列企業合併所取得之金融資產或承擔之金融負債，若於 2004 年 1 月 1 日以前除列，則不得於轉換日財務狀況表再予以認列。
零 (未認列之資產或負債)	被收購者依 IFRSs 所編製 之單獨財務狀況表之資產 或負債帳面金額	舉例： (1) 被收購者(承租人)有一租賃合約於 ROC GAAP 下判斷為營業租賃而未認列為資產，且收購者於收購日亦未認列該資產，但若依 IFRSs 所編製之被收購者單獨財務狀況表中應視為融資租賃而須認列為一項租賃資產及負債。收

		<p>購者於 2012 年 1 月 1 日 IFRS 轉換日須以被收購者 IFRSs 單獨財務狀況表所認列之租賃資產及租賃負債作為合併財務狀況表之租賃資產及租賃負債帳面金額。</p> <p>(2) 被收購者於 ROC GAAP 下未認列一項無形資產，且收購者於收購日亦未認列該無形資產，若被收購者依 IFRSs 所編製之單獨財務狀況表中，該無形資產亦不符合 IAS 38『無形資產』之認列規定時，收購者於 2012 年 1 月 1 日 IFRS 轉換日亦不得認列為一項無形資產。</p>
<p>ROC GAAP 之帳面金額</p> <p>零 (不符合 IFRSs 認列資產或負債條件)</p>		<p>調整此一差異之方式如下：</p> <p>(1) 將無形資產之帳面金額調整至商譽。舉例： 收購者於 ROC GAAP 下認列企業合併所取得之無形資產 \$XXX，但該無形資產並不符合 IAS 38 下之認列條件(即被收購者之 IFRSs 單獨財務狀況表之帳面金額應為零)，因此，收購者應於 2012 年 1 月 1 日轉換日將此金額 \$XXX 轉列為商譽。</p> <p>(2) 除(1)合併產生之無形資產之情況調整商譽外，將其他資產或負債之帳面金額調整至保留盈餘。</p>
<p>ROC GAAP 之帳面金額</p> <p>(歷史成本)</p>	<p>公允價值 (IFRSs 下以公允價值作為後續衡量基礎)</p>	<p>某些資產及負債於 IFRSs 規定下是以公允價值作為後續衡量基礎，此一差異數將調整保留盈餘或其他適當之權益科目。舉例：</p>

		我國『證券發行人財務報告編製準則』規定公開發行以上公司對於所持有之興櫃股票公司及非公開發行股票公司之權益工具，係以成本衡量。因此收購者於 2012 年 1 月 1 日轉換日須將先前企業合併所取得之該類投資以公允價值衡量並調整入帳。
ROC GAAP 之帳面金額	以 ROC GAAP 之帳面金額作為推定成本	除了有關收購者所取得之無形資產外，其他企業合併所取得之資產或承擔之負債，是以 ROC GAAP 下之帳面金額作為收購日之 IFRSs 推定成本。
ROC GAAP 之商譽金額	經調整後之商譽金額	於轉換日作以下調整： <ol style="list-style-type: none"> (1) 重分類至商譽之無形資產 (增加數) (2) 重分類至無形資產之商譽 (減少數) (3) 於轉換日進行商譽減損測試，認列相關減損損失(減少數) <p>除了以上調整項目外，商譽不得作其他調整^註。</p>
零 (ROC GAAP 下未併入之子公司)	<ol style="list-style-type: none"> (1) 應併入子公司 IFRSs 單獨財務狀況表之資產及負債帳面金額 (2) 商譽之推定金額 = 轉換日母公司單獨財務報表對該子公司之帳面金額減除子公司 IFRSs 單獨財務狀況表之淨資產依母公司持股比例計算歸屬於母公司之金額 	

(3) 若子公司是由母公司
所設立而非企業合併
取得，則無商譽產生。

[註] 轉換日後，企業對於 ROC GAAP 下所取得資產或承擔負債若係以暫定金額認列，並於收購日後 12 個月內重新評估之暫定金額調整，仍可以調整商譽金額，此部分不屬於 IFRS 1 規定不得調整商譽之情形，因為 IFRS 3(2008)原本即有類似規定。

實務議題

了解有關企業合併之豁免項目及調整 ROC GAAP 下資產及負債帳面金額規定後，以下討論我國企業可能所面臨之相關實務議題：

Q1：應選擇何時開始採用 IFRS 3(2008)處理企業合併？

A1：企業於分析是否選擇豁免追溯適用 IFRS 3(2008)時，須先了解財會 25 號公報與 IFRS 3(2008)對於廉價收購及分次收購之會計處理差異，以及因為此差異對財務報表之影響。

衡量合併所取得之商譽或廉價收購		
財會 25 號公報	IFRS 3(2008)	追溯適用 IFRS 3(2008)之影響
(1) 少數股權以被收購公司之帳面金額衡量。	商譽或廉價收購依下列衡量：	我國企業於財會 25 號公報下對於廉價收購利益須先按非流動資產公允價值比例分攤，因此，少有產生非常利益之情況。 於 IFRS 3(2008)規定下，此項廉價收購利益將直接認列於收購年度之損益，而非透過該些非流動資產認列至損益(例如藉由處分、折舊、攤銷等方式於續後轉入損益)。 企業可能考量對於 2012 年 1 月 1 日以前有廉價收購交
(2) 不重新衡量原持有股權於收購日之公允價值。	(a)收購日收購成本、非控制權益之價值及原持有股權之收購日公允價值，三者之合計數；及	
(3) 被收購者之淨資產僅考量本次收購之持股比例，而非全數淨資產。	(b)被收購者可辨認資產與所承擔負債於收購日淨額之公允價值。	
(4) 所取得可辨認淨資產公允價值超過收購成本之差額 (即廉價收購)，就非流動資產(非採權益法評價之金融資產、待出售非流動資產、遞延所得稅資產及預付退休	若(a) > (b)，差額認列為商譽。	

金或其他退休給付除外)之公允價值等比例減少之，若減少至零仍有差額時，應列為非常利益。

若(a) < (b)，廉價收購利益認列為當期損益。

易之年度，開始追溯適用 IFRS 3(2008)，使得所取得非流動資產可重新按收購日公允價值認列，並產生利益(調整保留盈餘)，該些非流動資產續後衡量所產生之損益金額對於財務報表使用者亦可能是更具攸關性之資訊，且可減少財稅之差異(如固定資產財稅差異)

分次收購

財會 25 號公報	IFRS 3(2008)	追溯適用 IFRS 3(2008)之影響
於取得控制力當日，收購者毋須將原持有股權以公允價值重新衡量。	於取得控制力當日，收購者將原持有股權以公允價值重新衡量，因而產生之利益或損失認列於當期損益，原依權益法處理而列入其他綜合損益之金額，則依收購者若直接處分其原持有權益時之處理相同。	我國實務上對於分次收購之會計處理，係以原持有股權之帳面金額繼續處理，不重新衡量原持有股權，亦不產生相關損益金額，不論此次收購交易是否改變收購者(投資公司)對被收購者(被投資公司)之重大影響力或控制力。但於 IFRS 3(2008)規定下，取得被收購者(被投資公司)之控制力屬於一項重大經濟事件，對收購者而言，必須重新衡量原持有股權之公允價值(視為處分原持有股權)，並以此金額作為收購日衡量商譽基礎之一部分。 企業可能針對過去分次收購交易，原持有股權於收購日之公允價值及帳面金額之差異進行分析，考量於 IFRS 3(2008)規定下產生之

處分利益是否重大。

Q2：企業是否需要針對 ROC GAAP 下企業合併所取得資產及承擔負債，重新分析取得成本與所取得淨資產公允價值之差異？

A2：我國財會 25 號公報第 17 段對於收購所取得資產與承擔負債之會計處理，亦規定收購者應將所取得可辨認淨資產之公允價值與收購成本比較，雖有關公允價值決定之規定與 IFRSs 有少許不同，但大部分資產之認列基礎仍相似。此外，上述所提收購者必須依照 IFRS 1 之規定予以認列之資產或負債金額，係被收購者依 IFRSs 所編製單獨財務報表之資產或負債帳面金額，並非於收購日或轉換日之公允價值，因此，企業通常不須於適用 IFRSs 時，重新分析所取得資產與承擔負債之公允價值。

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。

另外，對於特定豁免之採用，IFRS 1 亦有額外之揭露要求。以本文介紹之「調整原先企業合併會計處理下之資產及負債」之情形為例，企業可能在其首份 IFRSs 財務報表中，就其初始 IFRSs 財務狀況表(即 2012 年 IFRSs 下之財務狀況表)以子公司 IFRSs 單獨財務狀況表之資產及負債帳面金額作為推定成本，並且將相關差異數調整於保留盈餘或其他適當之權益科目。由於企業合併對 IFRSs 合併財務報表之影響可能包括各項資產、負債及權益科目，因此，首次適用之相關影響數係包含於一般轉換為 IFRSs 之調節說明中。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	採用國際 財務報導 準則之初 始財務狀 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							
...							
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。每一次企業合併交易對於收購者而言為重大投資決策，企業在選擇依IFRSs追溯調整或選擇豁免追溯調整時，建議參考本文之說明，就選擇追溯或豁免追溯之選項間，計算每一次企業合併所造成之財務影響，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。

©2010勤業眾信聯合會計師事務所版權所有
保留一切權利