

國際會計準則第 24 號翻譯草案

關係人揭露

初審委員 台灣大學會計系副教授劉嘉雯

翻譯單位 安侯建業聯合會計師事務所

徵求意見函

(請於 99 年 6 月 25 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw)

國際會計準則第 24 號

關係人揭露

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會
國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯

國際會計準則第 24 號

關係人揭露

本版於 2009 年 11 月發布，其生效日為 2011 年 1 月 1 日（得提前適用）。

國際會計準則委員會（IASC）於 1984 年 7 月發布國際會計準則第 24 號「關係人揭露」，並於 1994 年重新編排。

國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年 4 月決議，依據舊章程所發布之所有準則及解釋於修正或撤銷前仍應適用。

國際會計準則理事會（IASB）於 2003 年 12 月發布修訂之國際會計準則第 24 號。

其後，國際會計準則第 24 號後續被下列國際財務報導準則修正：

- 「精算損益、集團計畫及揭露」（修正國際會計準則第 19 號）（2004 年 12 月發布）
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年 9 月修訂）。*

國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月發布修訂之國際會計準則第 24 號。

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

目錄

簡介

條 文

IN1-IN3

國際會計準則第 24 號 關係人揭露

目的	1
範圍	2-4
關係人揭露之目的	5-8
定義	9-12
揭露	13-27
所有個體	13-24
政府關係個體	25-27
生效日及過渡規定	28
國際會計準則第 24 號（2003 年）之撤銷	29
附錄	
國際財務報導準則第 8 號「營運部門」之修正	

下列隨附文件請見本版 B 部分

理事會對 2009 年 11 月發布之國際會計準則第 24 號之核准

結論基礎

附錄

國際會計準則第 19 號「員工福利」結論基礎之修正

反對意見

釋例

對照表

國際會計準則第 24 號「關係人揭露」由第 1 至 29 段條文及附註組成。所有條文均具同等效力。國際會計準則理事會 (IASB) 採用本準則時，仍沿用國際會計準則委員會 (IASC) 之準則格式。閱讀國際會計準則第 24 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

本修訂之準則於 2009 年 11 月發布，並取代國際會計準則第 24 號（2003 年修訂）。修訂後準則之全文，與前一版不同之處另行標示，可於限定期間內自國際會計準則理事會 (IASB) 之訂閱者網站 www.iasb.org 取得。

簡介

IN1 國際會計準則第 24 號「關係人揭露」規定報導個體應揭露：

- (a) 與其關係人之交易；及
- (b) 母公司與子公司間之關係，不論其彼此間是否有交易。

IN2 國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年對國際會計準則第 24 號修訂如下：

- (a) 簡化關係人定義、闡明關係人定義所欲表達之意思及消除該定義產生之不一致。
- (b) 提供政府關係個體部份揭露規範之豁免。

IN3 於進行上述修訂時，理事會並未重新考量國際會計準則第 24 號（2003 年修訂）中關係人揭露之基本方法。

國際會計準則第 24 號

關係人揭露

目的

1 本準則之目的係確保個體財務報表包含必要揭露，以使財務報表使用者能注意到該個體之財務狀況及損益，受關係人之存在、關係人交易及其未結清餘額（包含承諾）影響之可能性。

範圍

2 本準則適用於：

- (a) 辨認關係人關係及交易；
- (b) 辨認個體與其關係人間之未結清餘額（包含承諾）；
- (c) 辨認應揭露項目(a)及(b)之情況；及
- (d) 決定對該等項目所作之揭露。

3 本準則要求母公司、合資控制者或投資者於依國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」所編製之合併及單獨財務報表中，揭露關係人關係、交易及未結清餘額（包含承諾）。本準則亦適用於個別財務報表。

4 個體之財務報表揭露該個體與同一集團中其他個體間之關係人交易及未結清餘額。集團內關係人交易及未結清餘額，於編製集團合併財務報表時，則予以銷除。

關係人揭露之目的

5 關係人關係為商業及業務之正常特性。例如，個體常透過子公司、合資及關聯企業進行其部分活動，在此情況下，個體由於控制、聯合控制或重大影響被投資者，而有能力影響被投資者財務及營運政策。

6 關係人關係對個體之損益及財務狀況可能產生影響。關係人間可能進行非關係人間不會進行之交易，例如，個體可能以成本銷售商品予其母公司，卻不會以相同之條件銷售商品予另一客戶；同樣地，關係人間之交易，其金額可能與非關係人間之交易不同。

7 即使未發生關係人交易，個體之損益及財務狀況仍可能受關係人關係之影響。此

關係之存在可能即足以影響個體與其他人之交易，例如，子公司可能因母公司收購一家與其商業夥伴從事相同活動之兄弟公司而終止與該商業夥伴之關係。此外，一方可能因另一方之重大影響而避免從事某些活動，例如，子公司可能被母公司指示不得從事研究發展。

8 基於前述理由，對個體與關係人間之交易、未結清餘額（包含承諾）及關係等之瞭解，可能影響財務報表使用者對該個體營運之評估，包括個體所面臨之風險及機會之評估。

定義

9 本準則用語定義如下：

關係人指與編製財務報表之個體（於本準則中稱為『報導個體』）有關係之個人或個體。

(a) 個人若有下列情況，則該個人或該個人之近親與報導個體有關係：

- (i) 控制或聯合控制該報導個體；
- (ii) 對該報導個體具重大影響；或
- (iii) 為報導個體或其母公司之主要管理階層成員。

(b) 個體若符合下列情況之一，則與報導個體有關係：

- (i) 該個體與報導個體為同一集團之成員（意指母公司、子公司及兄弟公司間彼此具有關係）。
- (ii) 一個體為另一個體之關聯企業或合資（或為某集團中某成員之關聯企業或合資，而另一個體亦為該集團之成員）。
- (iii) 兩個體均為相同第三方之合資。
- (iv) 一個體為第三方之合資且另一個體為該第三方之關聯企業。
- (v) 該個體係為報導個體或與報導個體有關係之個體之員工福利所設之退職福利計畫。若該報導個體本身即為前述計畫，則贊助之雇主亦與該報導個體有關係。
- (vi) 該個體受(a)所辨認出個人之控制或聯合控制。
- (vii) 於(a)(i)所辨認出之個人對該個體具重大影響或為該個體（或該個體之母公司）之主要管理階層成員。

關係人交易係指報導個體與關係人間資源、勞務或義務之移轉，不論其是否計價。

個人之近親係指個人之親屬中，在與個體交涉時，可能影響該個人或被該個人影響者，並包括：

- (a) 此個人之子女及配偶或同居人；
- (b) 此個人之配偶或同居人之子女；
- (c) 此個人或其配偶或同居人之受撫養親屬。

獎酬係指包含國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」適用之員工福利在內之所有員工福利（如國際會計準則第 19 號「員工福利」所定義）。員工福利係指由個體或代表該個體所支付、應支付或所提供之勞務予該個體之所有形式之對價。員工福利亦包含代表個體之母公司所支付，與該個體相關之對價。獎酬包括：

- (a) 短期員工福利，如在職員工之工資、薪資及社會安全提撥、帶薪年假及帶薪病假、於期末 12 個月內應付之分紅及獎金，以及非貨幣性福利（如醫療照顧、房屋、汽車、免費或補貼之商品或服務）；
- (b) 退職福利，如退休金、其他退休福利、退職人壽保險及退職醫療照顧；
- (c) 其他長期員工福利，包括長期服務休假或長期輪休年假、服務滿若干年後之休假或其他長期服務福利、長期傷殘福利，以及非全部於期末 12 個月內應付之分紅、獎金及遞延酬勞；
- (d) 離職福利；及
- (e) 股份基礎給付。

控制係指主導某一個體之財務及營運政策之權力，以從其活動中獲取利益。

聯合控制係指合約同意分享對某項經濟活動之控制。

主要管理階層係指直接或間接擁有規劃、指揮及控制該個體活動之權力及責任者，包括該個體之任一董事（不論執行或非執行業務）。

重大影響係指參與某一個體財務及營運政策決策之權力，但非控制該等政策。重大影響可能經由股權、法令或協議而產生。

政府係指政府、政府代理機構及相似單位，不論為地方性的、國家性的或國際性的。

政府關係個體係指受政府控制、聯合控制或重大影響之個體。

10 於判斷可能之關係人關係時，應注意該關係之實質，而非僅注意其法律形式。

11 於本準則中，下列情形非屬關係人：

- (a) 僅因其擁有一位相同之董事或其他主要管理階層成員，或僅因一個體之主要管理階層之某一成員對另一個體具重大影響之兩個體。
- (b) 僅因其分享對合資之聯合控制一之合資控制者雙方。
- (c) 僅因其與該個體間之正常交涉（即使其可能影響該個體之活動自由度或參與該個體之決策制定過程）之
 - (i) 資金提供者，
 - (ii) 工會，
 - (iii) 公共事業，及
 - (iv) 未控制、聯合控制或重大影響報導個體之政府部門及機構。
- (d) 僅因與個體有大量商業交易而產生經濟依賴之客戶、供應商、經銷商、批發商或一般代理商。

12 於關係人之定義中，關聯企業包含該關聯企業之子公司，合資包含該合資之子公司。因此，例如，一關聯企業之子公司與對該關聯企業具重大影響之投資者，彼此互有關係。

揭露

所有個體

13 母公司與其子公司間不論是否有交易，皆應揭露該關係。個體應揭露其母公司及最終控制者（若與母公司不同）之名稱。若個體之母公司及最終控制者皆未編製供大眾使用之合併財務報表，則尚應揭露有編製供大眾使用之合併財務報表之次一最高層級母公司之名稱。

14 為使財務報表使用者瞭解關係人關係對個體之影響，當有控制關係存在時，不論關係人間是否有交易，皆應揭露關係人關係。

15 揭露母公司與其子公司間關係人關係之規定，係除國際會計準則第 27 號、國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」及國際會計準則第 31 號「合資權益」之揭露規定外，額外之規定。

16 第 13 段提及次一最高層級母公司，此係指集團中位階高於直接母公司且編製供大眾使用之合併財務報表之最高層級母公司。

17 個體應揭露主要管理階層下列每一類別獎酬之總額：

- (a) 短期員工福利；
- (b) 退職福利；
- (c) 其他長期員工福利；
- (d) 離職福利；及
- (e) 股份基礎給付。

18 若個體於財務報表涵蓋期間內有關係人交易，則應揭露關係人關係之性質，及為使使用者瞭解該關係對財務報表之潛在影響所需之關係人交易與未結清餘額（包含承諾）之相關資訊。該等揭露規定為除第 17 段規定外之額外規定。其揭露至少應包含：

- (a) 交易金額；
- (b) 未結清餘額（包含承諾），及：
 - (i) 其條款及條件，包括是否有提供擔保及結清時將提供之對價之性質；及
 - (ii) 所提供或所收受之任何保證之詳細說明；
- (c) 與未結清餘額相關之呆帳準備；及
- (d) 當期因關係人產生之壞帳或呆帳而認列之費用。

19 第 18 段所規定之揭露資訊應依下列類別分別揭露：

- (a) 母公司；
- (b) 對該個體具有聯合控制或重大影響之個體；
- (c) 子公司；
- (d) 關聯企業；
- (e) 該個體為合資控制者之合資；
- (f) 該個體或其母公司之主要管理階層；及
- (g) 其他關係人。

20 依第 19 段規定將應付及應收關係人款之金額分類為不同類別，係國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」有關應於財務狀況表或附註列報之資訊之揭露規定的延伸。此分類之擴大在提供更完整之關係人餘額分析，並適用於關係人交易。

21 下列為應揭露之關係人交易之釋例：

- (a) 商品（已完成或尚未完成）之購買或銷售；
- (b) 不動產及其他資產之購買或銷售；
- (c) 勞務之提供或收受；
- (d) 租賃；
- (e) 研究發展之移轉；
- (f) 依授權協議進行之移轉；
- (g) 依籌資協議進行之移轉（包含放款及以現金或實物支付之權益出資）；
- (h) 保證或擔保之提供；
- (i) 若於未來發生或不發生某特定事項時，須履行某些事項之承諾，包含待履行合約*（已認列或尚未認列）；及
- (j) 代該個體或由該個體代關係人為債務之清償。

22 母公司或子公司對於由集團內個體共同分攤風險之確定福利計畫之參與，為關係人間之交易（見國際會計準則第 19 號第 34B 段）。

23 有關關係人交易之條件係與一般公平交易之條件相當之揭露，僅在此條件可被明確證實時，方得為之。

24 除因單獨揭露為瞭解關係人交易對個體財務報表之影響所必須者外，性質類似之項目得彙總揭露。

政府關係個體

25 報導個體豁免揭露其與下列個體間關於第 18 段規定揭露之關係人交易及未結清餘額（包含承諾）：

- (a) 對該報導個體具控制、聯合控制或重大影響之政府；及

* 國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」定義，待履行合約為雙方皆尚未履行任何之義務，或雙方均相等地履行部分義務之合約。

(b) 因與報導個體由同一政府控制、聯合控制或重大影響而成為關係人之另一個體。

26 若報導個體適用第 25 段之豁免規定，則應揭露第 25 段所述交易及相關未結清餘額之下列資訊：

- (a) 政府之名稱及其與報導個體間關係之性質（即控制、聯合控制或重大影響）；
- (b) 下列能使該個體之財務報表使用者瞭解關係人交易對該個體財務報表之影響的充分詳細之資訊：
 - (i) 每一個別重大交易之性質及金額；及
 - (ii) 個別而言雖不重大，但整體而言為重大之其他交易，其程度之性質或量化之說明。交易之類型包含第 21 段所列示者。

27 於運用判斷以決定依據第 26 段(b)規定所揭露之詳細程度時，該報導個體應考量關係人關係之緊密程度及於建立該交易之重大程度時之其他攸關因素，例如，其是否：

- (a) 就規模而言係屬重大；
- (b) 依非市場條件進行；
- (c) 不屬正常之日常業務運作（例如，業務之購買及銷售）；
- (d) 向主管或監理機構揭露；
- (e) 向資深管理階層報告；
- (f) 須經股東核准。

生效日及過渡規定

28 個體應於 2011 年 1 月 1 日以後開始之年度追溯適用本準則。不論適用本準則全部，或部份豁免第 25 至 27 段中對政府關係個體規定之適用，本準則得提前適用。個體若於 2011 年 1 月 1 日前開始之期間適用本準則全部或該部份豁免規定，應揭露此一事實。

國際會計準則第 24 號（2003 年）之撤銷

29 本準則取代國際會計準則第 24 號「關係人揭露」（2003 年修訂）。

附錄

國際財務報導準則第 8 號「營運部門」之修正

本準則於 2009 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之國際財務報導準則第 8 號。

國際會計準則第 24 號

關係人揭露

B 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會
國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯

國際會計準則第 24 號

關係人揭露

國際會計準則理事會（IASB）所公布之隨附文件

國際會計準則第 24 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本準則生效日為 2011 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

**理事會對 2009 年 11 月發布之國際會計準則第 24 號之核准
結論基礎**

附錄

國際會計準則第 19 號「員工福利」結論基礎之修正

反對意見

釋例

對照表

理事會對 2009 年 11 月發布之國際會計準則第 24 號 之核准

國際會計準則第 24 號「關係人揭露」（2009 年修訂）由國際會計準則理事會（IASB）15 位理事中之 13 位理事贊成發布。Garnett 先生反對，其反對意見列示於結論基礎之後。 McConnell 女士考慮到其係理事會新近之任命，於投票時棄權。

Sir David Tweedie 主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finneg

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

James J Leisenring

Patricia McConnell

Warren J McGregor

John T Smith

Tatsumi Yama

Wei-Guo Zhang



國際會計準則第 24 號「關係人揭露」之結論基礎

本結論基礎附於國際會計準則第 24 號，但非屬其一部分。

簡介

- BC1 本結論基礎彙整國際會計準則理事會 (IASB) 於 2003 年及 2009 年修訂國際會計準則第 24 號「關係人揭露」時，於達成結論過程中所作之考量。個別理事對某些因素重視程度高於其他因素。
- BC2 理事會於 2001 年 7 月宣布將進行改善多號準則之計畫，包含國際會計準則第 24 號，作為其技術性計畫原始議程之一部分。此計畫係基於證券主管機關、專業會計師及其他利害關係人對準則之質疑及批評而進行。本改善計畫之目的在減少或刪除準則之替代處理、多餘及矛盾之處，處理部份趨同之議題並達成其他改善。理事會於 2002 年 5 月發布「國際會計準則之改善」之草案 (2002 年草案) 中公布其提案，意見截止日為 2002 年 9 月 16 日。理事會共收到超過 160 封對草案之意見函。於檢閱前述回應後，理事會於 2003 年 12 月發布國際會計準則第 24 號之修訂版。
- BC3 理事會於 2007 年 2 月發布「政府控制個體及關係人之定義」之草案 (2007 年草案)，建議：
- (a) 對受政府控制、聯合控制或重大影響之個體 (『政府控制個體』*) 間之交易，豁免國際會計準則第 24 號中之揭露規定；及
 - (b) 修正關係人之定義。
- BC4 理事會收到 72 封對 2007 年草案之意見函。在考量前述意見後，理事會於 2008 年 12 月發布「與政府之關係」之草案 (2008 年草案) 中公布修訂後之提案。該 2008 年草案：
- (a) 提出對政府控制個體之修訂提案；及
 - (b) 建議進一步修正關係人定義。
- BC5 理事會收到 75 封對 2008 年草案之意見函。在檢閱前述回應後，理事會於 2009 年 11 月發布國際會計準則第 24 號之修訂版。
- BC6 由於理事會之意圖並非重新考量國際會計準則第 24 號對關係人揭露所建立之基本

* 理事會於 2009 年國際會計準則第 24 號修訂版定案時，將用語『政府』以『政府』取代。(譯者註：英文用語自「state」改為「government」，但中文均譯為「政府」。)

方法，因此本結論基礎僅討論國際會計準則第 24 號中之下列規範：

- (a) 管理階層獎酬（第 BC7 至 BC10 段）；
- (b) 單獨財務報表之關係人揭露（第 BC11 至 BC17 段）；
- (c) 關係人定義（第 BC18 至 BC32 段）；
- (d) 政府關係個體（第 BC33 至 BC48 段）；及
- (e) 於 2009 年所作之其他次要變動（第 BC49 段）。

管理階層獎酬

BC7 由理事會之前身於 1984 年所發布之國際會計準則第 24 號版本，並未豁免主要管理階層獎酬之揭露。於制定 2002 年草案時，理事會建議應不須揭露管理階層獎酬、費用津貼及於正常業務過程所支付之相似項目，因為：

- (a) 在某些司法管轄地區，主要管理階層獎酬核准程序移除關係人揭露之基本理由；
- (b) 於某些存在財務報表揭露以外之課責性機制之司法管轄地區，會產生隱私問題；及
- (c) 要求該等揭露著重於對『主要管理階層』及『獎酬』之判定，很有可能引起爭論。此外，直到制定出所有種類獎酬之衡量規定前，此揭露將不可能具可比性。

BC8 然而，部分對 2002 年草案之回應者反對該豁免之建議，因其擔心與管理階層獎酬相關之資訊與使用者之資訊需要攸關，且基於『於正常業務過程所支付之項目』之豁免，可能導致濫用。以未定義之用語為標準制定豁免揭露規定，將導致其他與管理階層間之交易被豁免揭露，因其皆可被建構為『於個體營運之正常過程所支付之獎酬』。回應者認為此種豁免規定因可能適用於任何與管理階層間之交易，故可能導致濫用。

BC9 理事會被回應者對 2002 年草案之觀點說服，並決定基於下列原因本準則應要求揭露主要管理階層獎酬：

- (a) 國際會計準則第 24 號規定係基於與關係人間之交易應予以揭露之原則，而主要管理階層為個體之關係人。
- (b) 當主要管理階層獎酬金額重大時，該資訊為財務報表使用者制定決策之攸關資訊。獎酬之結構及金額為執行事業策略之主要動因。

(c) 揭露此資訊對財務報表使用者之效益，遠超過因缺乏對所有形式獎酬之認列與衡量之規範，所可能導致之欠缺可比性。

BC10 理事會認為雖然某些司法管轄地區因試圖確保公平結果而訂有主要管理階層獎酬之核准程序，惟顯然某些司法管轄地區並未如此。再者，雖管理階層薪酬核准程序可能牽涉其他方，例如股東或投資者，但主要管理階層仍可能高度介入。此外，理事會注意到揭露主要管理階層獎酬將改善透明度及可比性，進而使財務報表使用者可對此類獎酬對個體之財務狀況及損益之影響作較佳之評估。理事會亦認為主要管理階層之定義及國際會計準則第 19 號「員工福利」中獎酬之指引，足以使個體能揭露該攸關資訊。

單獨財務報表之關係人揭露

BC11 由理事會之前身於 1984 年所發布之國際會計準則第 24 號版本，豁免於下列財務報表中揭露關係人交易：

- (a) 伴隨合併財務報表而供大眾使用或發布之母公司財務報表；及
- (b) 當母公司與其完全持有之子公司設於相同國家且母公司於該國家提供合併財務報表時，該完全持有之子公司財務報表。

BC12 於該 2002 年草案中，理事會建議於特定情況下繼續豁免之母公司單獨財務報表及完全持有之子公司財務報表揭露任何關係人資訊。理事會建議不須於母公司單獨財務報表或完全持有之子公司財務報表揭露關係人交易及未結清餘額，但此僅限於該等財務報表係伴隨集團合併財務報表而供大眾使用或發布之情況。

BC13 理事會建議維持此豁免條款，以使除集團合併財務報表外，依法令要求尚須依照國際財務報導準則出具供大眾使用之財務報表之個體，不會負擔過重。理事會指出，於部分情況下，使用者可由子公司之財務報表或集團之合併財務報表中取得其需要且足夠之與子公司有關資訊。此外，子公司財務報表使用者通常擁有或可取得更多資訊。理事會同時指出使用者應瞭解母公司與子公司之關係可能重大影響完全持有子公司之財務報表認列金額。

BC14 然而，對 2002 年草案之回應者反對此項豁免，其立場為對需要瞭解關係人提供支援程度之外部使用者而言，關係人交易及未結清餘額之揭露係屬必要資訊。前述回應者同時認為依據國際財務報導準則編製之財務報表亦可以單一報表基礎提出。因此，依此建議之豁免規定為基礎編製之財務報表因未揭露關係人，將無法達到公允表達。

BC15 理事會被前述論點說服且決定規定母公司、投資者或合資控制者之單獨財務報表，除依國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」、國際會計準則第 28 號

「投資關聯企業」及國際會計準則第 31 號「合資權益」規定之揭露外，尚應揭露關係人交易及未結清餘額。

BC16 理事會指出，屬合併集團一部份之個體，其財務報表可能包含大量集團內交易之結果，更確切的說，該個體之所有收入及費用可能皆來自關係人交易。理事會決議，國際會計準則第 24 號規定之揭露對瞭解前述個體之財務狀況及財務績效而言係屬必要，因此依照國際會計準則第 27 號提出之單獨財務報表亦應揭露關係人資訊。

BC17 理事會亦認為，因外部使用者需要瞭解關係人間相互之關係，包括關係人提供支援之程度，以協助其制定經濟決策，故揭露關係人交易係屬必要。

關係人定義

BC18 國際會計準則第 24 號中對關係人之定義普遍被認為過於複雜，實務上採用困難。理事會注意到現行之關係人定義有缺點：該定義複雜且包含許多交叉索引以致其難以閱讀（及翻譯）。因此，2007 年及 2008 年草案均建議修訂定義。

BC19 於修訂該定義時，理事會採用下列方法：

- (a) 當個體評估兩方是否有關係時，其將把重大影響視同個體與其主要管理階層成員間所存在之關係，惟前述關係不似控制或聯合控制關係般緊密。
- (b) 若兩個體受同一個體或個人控制（或聯合控制），則該兩個體彼此互有關係。
- (c) 若一個體（或個人）控制（或聯合控制）第二個個體，且第一個個體（或個人）重大影響第三個個體，則前述第二個個體與第三個個體彼此互有關係。
- (d) 相反地，若兩個體受同一個體（或個人）重大影響，則該兩個體彼此不具關係。
- (e) 若本修訂後定義將一方視為與第二方有關係，則依據對稱性，本定義應同時將第二方視為與該第一方有關係。

BC20 除第 BC21 至 BC26 段所述之三方面外，本新定義並非意圖改變關係人之意義。2008 年草案建議對與 2007 年草案中不慎被省略之新增案例相關之定義的其他修正，及消除進一步的不一致（第 BC27 至 BC29 段）。於 2009 年本修正定案時，理事會同時自關係人之定義移除『重大表決權』之用語（第 BC30 及 BC31 段）。

子公司之控制投資者之關聯企業

BC21 首先，理事會考量關聯企業與對該關聯企業有重大影響之投資者之子公司間之關

係。理事會觀察到，當關聯企業編製個別或單獨財務報表時，其投資者為關係人。若此投資者有一子公司，因該子公司為對此關聯企業有重大影響之集團之一部份，故該子公司亦與此關聯企業有關係。雖於國際會計準則第 24 號 2003 年版中之定義納入此關係，惟理事會仍決議修訂後之定義應對此有更清楚的說明。

BC22 相對地，當子公司編製個別或單獨財務報表時，依照國際會計準則第 24 號 2003 年版之定義，該子公司之控制投資者之關聯企業並非關係人。該子公司對此關聯企業並無重大影響，亦未受此關聯企業重大影響。

BC23 然而，理事會決定，基於第 BC21 段所述雙方為有關係之相同理由，於第 BC22 段所述之雙方亦為有關係。因此，理事會修正關係人定義，以包含於第 BC22 段所討論之關係。

BC24 此外，理事會決定於第 BC21 及 BC22 段所述之情況中，若該投資者為對一個體有重大影響且控制或聯合控制另一個體之個人，則存在足夠之影響而使前述兩個體具有關係之結論為適當。

個人之兩家關聯企業

BC25 其次，理事會考量投資者之關聯企業間之關係。若投資者為同一個體時，國際會計準則第 24 號並未將其關聯企業間定義為彼此互有關係。此乃因透過共同投資兩家關聯企業，並無足夠之影響力。然而，理事會注意到不一致之處：若個人重大影響一個體且其近親重大影響另一個體，則前述兩個體被視為互有關係。理事會修正定義，將第二種情況之個體排除，從而確保關聯企業處理之一致性。

主要管理階層成員之投資

BC26 第三，國際會計準則第 24 號將報導個體主要管理階層之某些被投資者視為與該個體有關係。然而，於國際會計準則第 24 號 2003 年版中之定義並未包含前述之對等情形。意即，就該被投資者之財務報表而言，由前述主要管理階層所管理之其他個體並非關係人。為消除此項不一致，理事會修正定義以使前述兩套財務報表中，該等個體均將彼此視為關係人。

聯合控制

BC27 對 2007 年草案之回應者指出有一案例被排除在重組後定義之外，卻未指明為對國際會計準則第 24 號之變動。當個人聯合控制報導個體且該個人之近親聯合控制或重大影響另一個體時，國際會計準則第 24 號 2003 年版定義此另一個體與該報導個體有關係。

BC28 理事會指出，聯合控制通常被視為較重大影響更強之影響。因此，理事會決議於第 BC27 段所述之關係應繼續被視為一項關係人關係。

BC29 於國際會計準則第 24 號 2003 年版中之定義並未包含於第 BC27 段所述案例之對等情形，亦未處理當某一個人或第三個個體對兩個個體聯合控制或重大影響之案例。2007 年草案所建議之定義並未改正此遺漏。理事會決定將前述案例包含於定義中，以對相似之關係採一致之方法處理。總而言之，當個人或個體聯合控制第二個個體且同時聯合控制或重大影響第三個個體時，本段及第 BC27 段所述之修正，將該第二個及第三個個體視為彼此間互有關係。

『重大表決權』之移除

BC30 2007 年及 2008 年草案之回應者關切關係人定義中『重大表決權』之用語。他們指出其用法之異常情形，例如，僅當該表決權係由個人所持有時，重大表決權方會產生關係人關係，若為個體持有則不會產生。另一項異常情形為，兩個個體會因為某第三人為其中一個體之主要管理階層成員，且對另一個體有重大表決權，而被分類為彼此間互有關係；但兩個個體卻不會因為第三人對此二個體均具有重大表決權而被視為互有關係。

BC31 於回應前述意見時，理事會因『重大表決權』並無定義、使用上不一致且產生不必要的複雜性，故刪除所提及之『重大表決權』。理事會決議，若『重大表決權』之影響被認為與『重大影響』相同，則因『重大影響』已包含於定義中，故刪除『重大表決權』將無影響。另一方面，若『重大表決權』之影響被認為與『重大影響』不同，國際會計準則第 24 號並未說明其不同之處為何。

關係人定義之其他次要變動

BC32 於 2009 年之國際會計準則第 24 號修訂版中，包含下列其他次要變動：

(a) 修正關係人定義：

- (i) 所提及之『個人』*以『個人』取代；
- (ii) 闡明關聯企業包含該關聯企業之子公司，及合資包含該合資之子公司；及
- (iii) 闡明兩個體不會僅因一個體之主要管理階層成員重大影響另一個體而成為關係人。

* 譯者註：英文用語自「individual」改為「person」，但中文均譯為「個人」。

(b) 修正近親之定義：

- (i) 所提及之『個人』*以『個人』取代；及
- (ii) 自釋例清單中刪除『可能』，以說明個人之近親包含（而非『可能包含』）其配偶或同居人及子女。

政府關係個體

豁免（第 25 段）

BC33 於 2003 年修訂版前之國際會計準則第 24 號版本並未規定『政府控制』個體須揭露與其他此類個體間之交易。於 2003 年發布之國際會計準則第 24 號修訂版因當時理事會決議，此揭露規範將不會成為該等個體之負擔，故刪除前述豁免。

BC34 之後，在政府控制相當普遍之環境中，產生遵循國際會計準則第 24 號有困難之關切。為處理前述關切，2007 年草案提出現行國際會計準則第 24 號第 18 段對政府關係個體之揭露規範的豁免條款。於制定該提案時，理事會注意到下列情形：

- (a) 可能難以辨識出其他政府關係個體，尤其在有大量此類個體之司法管轄地區。此類個體甚至可能並未察覺與其有交易之個體為關係人。
- (b) 對該等交易而言，符合國際會計準則第 24 號規範之成本並非總能被財務報表使用者資訊增加之效益所抵銷。更具體地：
 - (i) 對不受關係所影響之交易要求廣泛的揭露；
 - (ii) 若某些個體並未察覺其係與其他政府關係個體進行交易，則所提供之揭露將不完整；及
 - (iii) 受該關係所影響之交易可能因過度揭露不受影響之交易而不顯著。
- (c) 某些政府設立彼此互相競爭之子公司、合資及關聯企業。於此情況下，此類個體間交易之處理，很可能如同其為非關係人一般。

BC35 對 2007 年草案之回應者普遍支持對政府關係個體之豁免，惟對該特定提案之複雜性表示關切，並要求理事會闡明該提案之許多觀點。於考量所有收到之意見後，理事會於 2008 年草案中提出一項對該等個體之修訂後豁免規定。

BC36 對 2008 年草案之回應者普遍支持該修訂後提案，但某些人認為該豁免不應適用於下列交易：

*譯者註：英文用語自「individual」改為「person」，但中文均譯為「個人」。

- (a) 受政府控制之集團，其成員間（第 BC37 段）；及
- (b) 除與相同政府之關係外，另因其他原因而有關係之政府關係個體間（第 BC38 段）。

BC37 某些回應者認為該豁免不應適用於受政府控制之集團其成員間之交易，例如，一政府關係個體與其母公司或其兄弟公司間。前述回應者指出此類集團內之關係，有時可能較政府控制為普遍之環境中之政府關係個體間更緊密且更有影響。然而，理事會基於下列原因決議該豁免亦應適用於此類集團內：

- (a) 有時在此種狀況下要求揭露，將抹煞該豁免之目的，且當關係及交易之實質非常相似時，亦可能導致揭露程度之重大差異。例如，假設一政府直接控制所有個體，而另一政府有相似之個體且均透過一獨立之控股公司予以控制。受第一種政府控制之個體將均符合豁免資格，但受第二種政府控制之個體則否。
- (b) 在此種狀況下要求揭露，將使政府及受政府控制之個體的範圍之界定上，面臨相當大的壓力。例如，假設政府透過一中間機構控制個體，則將必須決定該機構是否為受政府控制之個體（將不適用豁免規定），或為政府之一部份（將適用豁免規定）。若該機構為依據一般公司法成立之公司，碰巧政府成為其控制股東，則該問題可能容易回答。例如，若該機構為一政府代理機構或部門，則該問題之答案可能較不清楚。

BC38 理事會針對政府關係個體間除與相同政府之關係外，另因其他原因而有關係，僅辨認出一種狀況：一政府可能同時控制一退職福利計畫及其贊助之雇主。然而，此類計畫與該贊助雇主間之主要交易為(a)雇主提撥及(b)該計畫投資於對該雇主或該雇主使用之資產。國際會計準則第 19 號已要求贊助之雇主，揭露大多數，若非全部，於不適用該豁免規定時國際會計準則第 24 號所要求之資訊。因此，理事會決議對前述狀況採用豁免規定，並不至使揭露大幅減少。

BC39 第 BC34 段說明理事會為何豁免政府關係個體有關國際會計準則第 24 號第 18 段之揭露規範。在其他情況中相似之豁免是否適當之考量，係超出該計畫之範圍。

BC40 某些對 2008 年草案之回應者指出，許多金融機構於全球金融危機期間，由政府取得重大或控制其權益，最近已成為政府關係個體。前述回應者詢問豁免規定於此狀況中是否適當。2009 年於該修正定案時，理事會未能辨認出對該等個體之處理方式不同於其他政府關係個體之理由。理事會指出，除國際會計準則第 24 號中之揭露規範外，國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府輔助之揭露」要求報導個體揭露關於收取政府補助或輔助之資訊。

BC41 對 2008 年草案之回應者指出，『政府』之建議定義與國際會計準則第 20 號中『政府』之定義相似。為避免混淆及提供一致性，理事會於 2009 年對國際會計準則第

24 號之修正定案時，採用後者之定義。理事會決定，其不須對如何決定『政府』之意義為何，提供一個更完整的定義或額外的指引。依理事會之觀點，一個更詳細之定義無法滿足在各司法管轄地區所有可想得到之政府架構。此外，因每個司法管轄地區均有其組織政府關係活動之方式，當適用該定義時，報導個體仍需判斷。

適用豁免時之揭露規範（第 26 段）

BC42 理事會考量於第 26 段之揭露規範是否：

- (a) 符合國際會計準則第 24 號之目的（第 BC43 至 BC46 段）；及
- (b) 可行的（第 BC47 及 BC48 段）。

BC43 國際會計準則第 24 號之目的係提供『必要揭露，以使財務報表使用者注意到〔該個體之〕財務狀況及損益，受關係人之存在、關係人交易及其未結清餘額（包含承諾）影響之可能性』。為符合此目的，第 26 段規定在豁免適用時之某些揭露。該揭露欲讓使用者注意到關係人交易已經發生並指出關係人交易之程度。理事會並未打算要求報導個體辨識出每一個政府關係個體，或詳細量化與此類個體之每一項交易，因如此之規範抹煞該豁免之作用。

BC44 某些對 2008 年草案之回應者關切，僅有個別重大關係人交易於質的方面之揭露，將不符合國際會計準則第 24 號之目的；且結合個別而言重大之交易與整體而言重大之交易，並無法提供足夠之透明度。理事會決議應要求個體揭露：

- (a) 每一個別重大交易之性質及金額；及
- (b) 個別而言雖不重大，但整體而言為重大之其他交易類型，其性質或量化之資訊。

BC45 理事會指出，基於下列原因，此規範對報導個體應不致負擔過重：

- (a) 以數量而言，個別重大交易應為全部關係人交易之一小部份；
- (b) 報導個體應明瞭該等交易為何；及
- (c) 以例外之基礎報導此類項目係納入成本效益之考量。

BC46 理事會亦指出，個別重大交易之揭露愈多，愈能符合國際會計準則第 24 號之目的，因此方法集中於因交易的性質或規模，而讓使用者更關注且更可能受關係人關係影響之交易。

BC47 某些回應者關切，報導個體對於個別重大或整體而言重大之交易對手，是否能辨

認出其係受相同政府控制、聯合控制或重大影響，而為關係人。此辨識出所有此類交易對手之問題，即係該豁免之主要理由之一。

BC48 然而，如第 BC43 段所討論，理事會並不意圖要求報導個體辨識出每一政府關係個體或量化與此類個體之每項交易。此外，個別重大交易很可能吸引管理階層更多監督。理事會之結論為：管理階層將知道（或將更努力於建立）誰是一項個別重大交易之交易對手，且將有（或有能力取得）該交易對手之背景資料。

於 2009 年所作之其他次要變動

BC49 2009 年之國際會計準則第 24 號修訂版包含下列其他變動：

- (a) 修正關係人交易釋例清單以於第 21 段(i)包含若於未來發生或不發生某特定事項時，須履行某些事項之承諾，包含待履行合約。理事會決議承諾為交易類型之一，但為避免疑慮，決定明確提出該項目。
- (b) 因個別財務報表涉及之某些事項，其與國際會計準則第 27 號所定義之用語不同，故修正第 3 段關於國際會計準則第 24 號之範圍，以澄清本準則除適用於單獨及合併財務報表外，同樣適用於個別財務報表。
- (c) 修正國際財務報導準則第 8 號「營運部門」第 34 段。理事會確認於適用國際財務報導準則第 8 號規定時，將所有政府關係個體視為單一客戶可能不實際或無意義，尤其在政府控制相當普遍之環境中更是如此。
- (d) 隨後對國際會計準則第 19 號結論基礎之修正注意到關係人之新定義。國際會計準則第 19 號中符合要件之保單的定義與本定義有關。

附錄

國際會計準則第 19 號「員工福利」結論基礎之修正

修訂之國際會計準則第 24 號於 2009 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版國際會計準則第 19 號之結論基礎。

反對意見

Robert P Garnett 之反對意見

- DO1 Garnett 先生不同意理事會僅政府關係個體豁免第 18 段規定揭露與關係人所有交易之相關資訊之決定。他也不同意未要求所有個體提供關於列示於第 26 段(b)(i)與關係人之每一個別重大交易資訊之決定。
- DO2 對於所有依正常業務條款進行與計價之交易，因該交易對手被辨識為關係人而須蒐集資料所造成之不必要負擔，本結論基礎明白表示需將該負擔予以移除，並說明使投資人知悉個別重大關係人交易之需求。Garnett 先生同意第 BC33 至 BC48 段之說明。
- DO3 然而，第 25 段規定該等變動僅限於受相同政府控制、聯合控制或重大影響之個體。Garnett 先生認為除為有限度減輕特定個體的負擔外，沒有理由做此區別。

釋例

下列釋例附於國際會計準則第 24 號「關係人揭露」，但非屬其一部分。其說明：

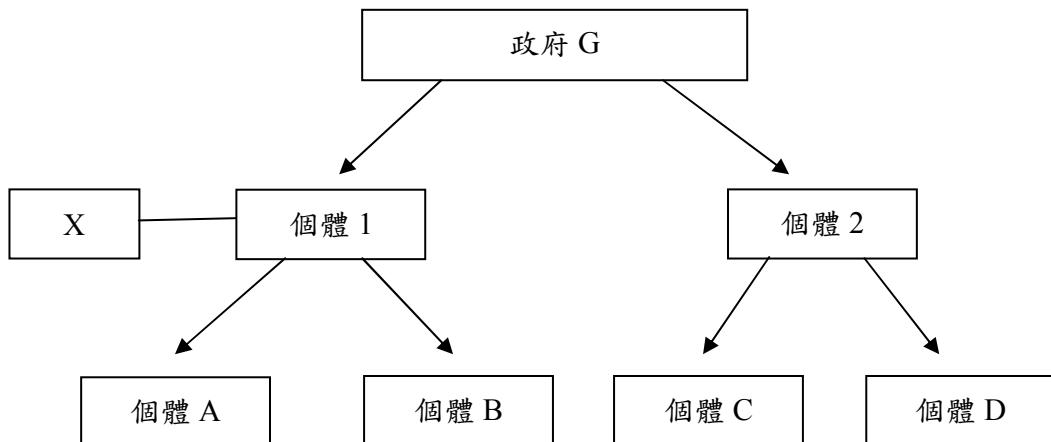
- 政府關係個體之部分豁免；及
- 於規定情況下，如何適用關係人定義。

於本釋例中所提及之『財務報表』係指個別、單獨或合併財務報表。

政府關係個體之部份釋例

釋例 1：揭露之豁免（第 25 段）

IE1 政府 G 直接或間接控制個體 1 及 2 與個體 A、B、C 及 D。個人 X 為個體 1 之主要管理階層成員。



IE2 對個體 A 之財務報表而言，第 25 段之豁免適用於：

- (a) 與政府 G 之交易；及
- (b) 與個體 1 及 2 及個體 B、C 及 D 之交易。

然而，該豁免並不適用於與個人 X 之交易。

適用豁免時之揭露規範（第 26 段）

IE3 個體 A 之財務報表依照第 26 段(b)(i)規定，對個別重大交易之揭露釋例為：

依非市場條件進行之個別重大交易揭露釋例

20X1 年 1 月 15 日，個體 A (為由政府 G 間接持有流通在外股份 75% 之公共事業) 以 CU5 百萬^{*}出售 10 公頃的土地給另一政府關係公共事業。20X0 年 12 月 31 日於相似地點、相似大小及相似特性之一塊土地以 CU3 百萬出售。於該間隔期間內，該土地並無任何漲價或跌價。依國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府輔助之揭露」規定之政府輔助揭露見〔本財務報表〕附註 X，遵循其他攸關之國際財務報導準則見〔本財務報表〕附註 Y 及 Z。

因交易規模之個別重大交易揭露釋例

於 20X1 年年度結束日，政府 G 提供個體 A (為由政府 G 間接持有流通在外股份 75% 之公共事業) 一筆占其資金需求 50% 之借款，於未來五年內按季分期償還。該筆借款之利率為 3%，與個體 A 之銀行借款利率相當[†]。遵循其他攸關之國際財務報導準則見〔本財務報表〕附註 Y 及 Z。

整體而言重大之交易揭露釋例

於個體 A 之財務報表中，依照第 26 段(b)(i)規定對整體而言重大之交易揭露釋例為：

政府 G 間接持有個體 A 流通在外股份 75%。個體 A 與政府 G 及其他受政府 G 控制、聯合控制或重大影響之個體間之重大交易占〔其商品銷售及原料採購之大部分〕或〔其商品銷售約 50% 及原料採購約 35%〕。

該公司同時獲得政府 G 擔保其銀行借款。依國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府輔助之揭露」規定之政府輔助揭露見〔本財務報表〕附註 X，遵循其他攸關之國際財務報導準則見〔本財務報表〕附註 Y 及 Z。

關係人定義

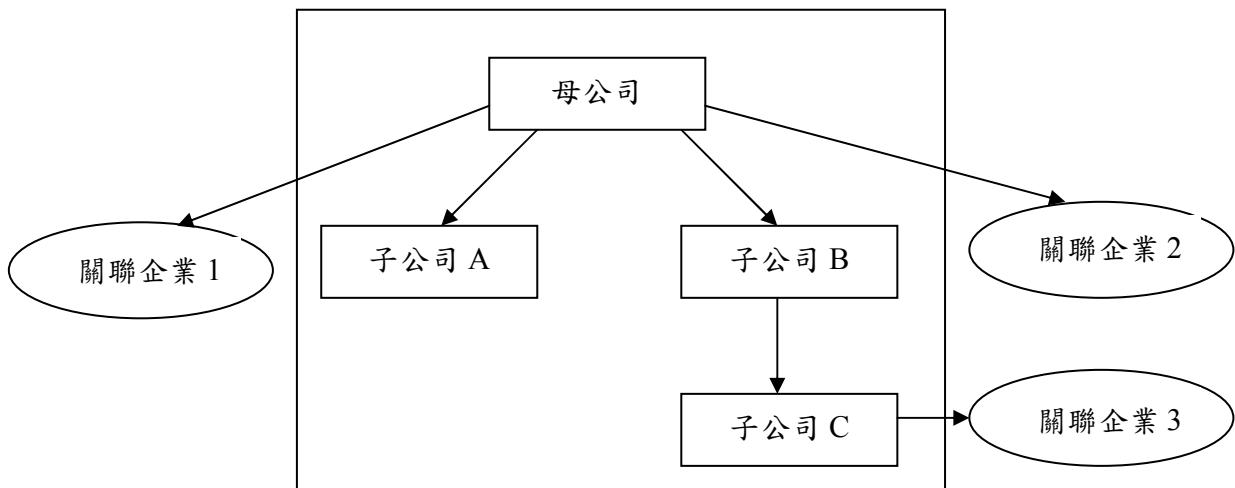
參照國際會計準則第 24 號第 9 段關係人定義之小段。

釋例 2：關聯企業及子公司

IE4 母公司個體對子公司 A、B 及 C 有控制權益且重大影響關聯企業 1 及 2。子公司 C 重大影響關聯企業 3。

^{*} 此釋例中之金額幣別係以『貨幣單位 (CU)』表示。

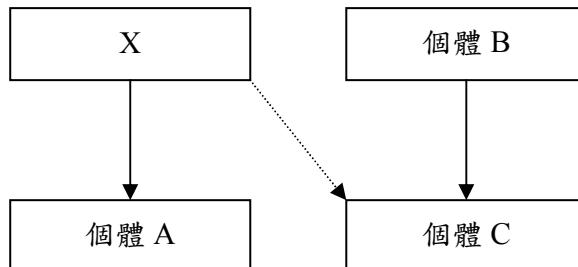
[†] 若該報導個體之結論為此交易構成政府輔助，其將須考量國際會計準則第 20 號之揭露規範。



- IE5 對母公司單獨財務報表而言，子公司 A、B 及 C 與關聯企業 1、2 及 3 為關係人。〔第 9 段(b)(i)及(ii)〕
- IE6 對子公司 A 之財務報表而言，母公司、子公司 B 及 C 與關聯企業 1、2 及 3 為關係人。對子公司 B 之單獨財務報表而言，母公司、子公司 A 及 C 與關聯企業 1、2 及 3 為關係人。對子公司 C 之財務報表而言，母公司、子公司 A 及 B 與關聯企業 1、2 及 3 為關係人。〔第 9 段(b)(i)及(ii)〕
- IE7 對關聯企業 1、2 及 3 之財務報表而言，母公司及子公司 A、B 及 C 為關係人。關聯企業 1、2 及 3 彼此間則不具關係。〔第 9 段(b)(ii)〕
- IE8 對母公司合併財務報表而言，關聯企業 1、2 及 3 與集團有關係。〔第 9 段(b)(ii)〕

釋例 3：主要管理階層

- IE9 個人 X 對個體 A 為 100%投資且為個體 C 之主要管理階層成員，個體 B 則對個體 C 為 100%投資。

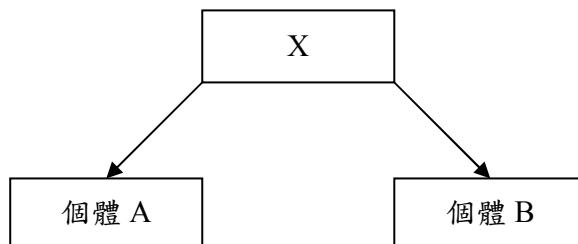


- IE10 對個體 C 之財務報表而言，因 X 控制個體 A 且為個體 C 之主要管理階層成員，故個體 A 與個體 C 有關係。〔第 9 段(b)(vi)-(a)(iii)〕
- IE11 對個體 C 之財務報表而言，若 X 為個體 B 而非為個體 C 之主要管理階層成員，則個體 A 亦與個體 C 有關係。〔第 9 段(b)(vi)-(a)(iii)〕

- IE12 此外，若 X 聯合控制個體 A，則第 IE10 及 IE11 段所述之結果將相同。〔第 9 段(b)(vi)-(a)(iii)〕（若 X 僅重大影響個體 A，而非控制或聯合控制個體 A，則個體 A 及 C 彼此將不具關係。）
- IE13 對個體 A 之財務報表而言，因 X 控制個體 A 且為個體 C 之主要管理階層成員，故個體 C 與個體 A 有關係。〔第 9 段(b)(vii)-(a)(i)〕
- IE14 此外，若 X 聯合控制個體 A，則第 IE13 段所述之結果將相同。若 X 為個體 B 而非個體 C 之主要管理階層成員，該結果仍將相同。〔第 9 段(b)(vii)-(a)(i)〕
- IE15 對個體 B 之合併財務報表而言，若 X 為該集團之主要管理階層成員，則個體 A 為該集團之關係人。〔第 9 段(b)(vi)-(a)(iii)〕

釋例 4：個人投資者

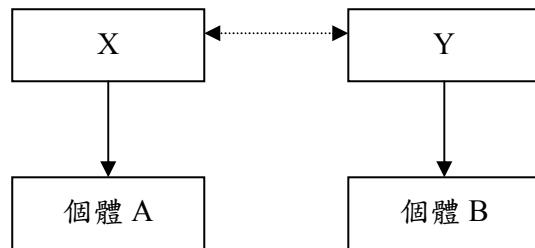
- IE16 個人 X 投資個體 A 及個體 B。



- IE17 對個體 A 之財務報表而言，若 X 控制或聯合控制個體 A，當 X 控制、聯合控制或重大影響個體 B 時，個體 B 與個體 A 有關係。〔第 9 段(b)(vi)-(a)(i)及第 9 段(b)(vii)-(a)(i)〕
- IE18 對個體 B 之財務報表而言，若 X 控制或聯合控制個體 A，當 X 控制、聯合控制或重大影響個體 B 時，個體 A 與個體 B 有關係。〔第 9 段(b)(vi)-(a)(i)及第 9 段(b)(vii)-(a)(i)〕
- IE19 若 X 同時重大影響個體 A 及個體 B，則個體 A 及個體 B 彼此間不具關係。

釋例 5：近親持有之投資

IE20 個人 X 為 Y 之同居人，X 投資個體 A 且 Y 投資個體 B。



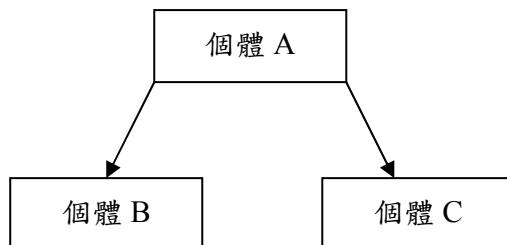
IE21 對個體 A 之財務報表而言，若 X 控制或聯合控制個體 A，當 Y 控制、聯合控制或重大影響個體 B 時，個體 B 與個體 A 有關係。〔第 9 段(b)(vi)-(a)(i)及第 9 段(b)(vii)-(a)(i)〕

IE22 對個體 B 之財務報表而言，若 X 控制或聯合控制個體 A，當 Y 控制、聯合控制或重大影響個體 B 時，個體 A 與個體 B 有關係。〔第 9 段(b)(vi)-(a)(i)及第 9 段(b)(vii)-(a)(i)〕

IE23 若 X 重大影響個體 A 且 Y 重大影響個體 B，則個體 A 與個體 B 彼此間不具關係。

釋例 6：有聯合控制之個體

IE24 個體 A 同時(i)聯合控制個體 B 且(ii)聯合控制或重大影響個體 C。



IE25 對個體 B 之財務報表而言，個體 C 與個體 B 有關係。〔第 9 段(b)(iii)及(iv)〕

IE26 同樣地，對個體 C 之財務報表而言，個體 B 與個體 C 有關係。〔第 9 段(b)(iii)及(iv)〕

對照表

本表係列示國際會計準則第 24 號被取代之版本與國際會計準則第 24 號修訂版間內容之對照。若條文大致處理相同之議題，即使其指引不同，仍視為可相互對照。

被取代之國際會計準則第 24 號條文	修訂之國際會計準則第 24 號條文	被取代之國際會計準則第 24 號條文	修訂之國際會計準則第 24 號條文
1	1	11	11
2	2	無	12
3	3	12	13
4	4	13	14
5	5	14	15
6	6	15	16
7	7	16	17
8	8	17	18
9	9	18	19
10	10	19	20
		20	21
		20	22
		21	23
		22	24
		無	25
		無	26
		無	27
		23	28
		23A	無
		24	29