

IFRS 問答集

一、具表決權特別股投資損益認列疑義

問題背景

A 公司投資 B 公司所發行之有表決權特別股，致使持有 B 公司有表決權股份比例超過 20%，且 A 公司對 B 公司並無其他股權投資亦未達實質控制。

Q：

A 公司對該等特別股投資是否應按權益法處理？

Ans：

- 一、依國際會計準則第28號「投資關聯企業及合資」(以下簡稱IAS28)第5段之規定，一企業如直接或間接(如透過子公司)持有20%以上之被投資者表決權力時，則推定該企業具重大影響，除非能明確證明並非如此。反之，一企業如直接或間接(如透過子公司)持有少於20%之被投資者表決權力時，則推定該企業不具重大影響，除非能明確證明此種影響。另一投資者持有絕大部分或多數之所有權時，並不必然排除一企業具重大影響。
- 二、依IAS28第10段之規定，在權益法下，投資關聯企業或合資原始按成本認列，取得日後則增減其帳面金額以認列對被投資者損益之份額。投資者對被投資者損益之份額應認列於投資者之損益。自被投資者所收取之分配，應減少該投資之帳面金額。被投資者其他綜合損益之變動造成投資者對被投資者所占比例之權益發生變動時，可能亦須調整帳面金額。該等變動包括不動產、廠房及設備之重估價及外匯換算差異數所產生者。投資者對該等變動之份額應認列於投資者之其他綜合損益(見國際會計準則第1號「財務報表之表達」)。
- 三、依IAS28第13段之規定，在若干情況下，企業因一項目前使其取得與所有權權益相關之報酬之交易而於實質上擁有既存所有權。在此等情況下，分攤至該企業之比例係由考量目前使企業取得報酬之該等潛在表決權或其他衍生工具之最終行使而決定。
- 四、依IAS28第14A段之規定，企業亦應將國際財務報導準則第9號適用於

非適用權益法之對關聯企業或合資之其他金融工具。此等工具包括實質上構成該企業投資關聯企業或合資淨投資之一部分之長期權益（見第38段）。企業應於對此等長期權益適用國際財務報導準則第9號後，始適用本準則第38段及第40至43段之規定。於適用國際財務報導準則第9號時，企業不考量因適用本準則所產生對長期權益帳面金額之任何調整。

- 五、依IAS28第16段之規定，對被投資者具有聯合控制或重大影響之企業應採用權益法處理其對關聯企業或合資之投資，但該投資符合第17至19段之豁免規定者除外。
- 六、問題所述A公司因投資該特別股致使持有B公司有表決權股份比例超過20%，若A公司所持有B公司特別股之表決權與B公司普通股之表決權實質上相似，除非能明確證明A公司對B公司不具重大影響，否則應推定A公司對B公司具重大影響。
- 七、因A公司係持有特別股而非普通股，若A公司判定其對B公司具重大影響，A公司應依該特別股之發行條件綜合判斷該等特別股實質上是否與普通股相似，若該等特別股實質上與B公司之普通股相似，A公司對該特別股投資應按權益法處理並依該特別股之損益分配比例認列投資損益。惟在認列投資損益及評估該投資之權益淨值時，應考量被投資公司之章程或特別股發行條件作適當處理。
- 八、A公司於判斷特別股之發行條件實質上是否與普通股相似時，應考量下列所有因素：
 - 1.該特別股是否以與普通股實質上相似之方式參與收益（及損失）及資本增值（及減值）；
 - 2.該特別股是否與被投資者之普通股具有類似之清償順位；
 - 3.清償順位次於該特別股之工具之公允價值是否不重大；
 - 4.若該特別股具轉換特性，允許投資人將該特別股轉換為被投資者之普通股，其轉換特性價值是否在整體特別股價值中占比重大且行使條件無重大限制或或有事項（例如預期投資人將進行轉換）；及
 - 5.該特別股是否不具有下列特性：被投資者須向該特別股之持有者移轉重大價值，而普通股股東無法以類似方式參與。