

IFRS 問答集

一、公司互為關聯企業時投資損益認列之會計處理疑義

問題背景

A 公司與 B 公司互為關聯企業，兩公司均依國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之規定判斷對另一公司具重大影響，故採權益法處理其對另一公司之投資。

Q：

A 公司應如何計算其對 B 公司之投資損益？

Ans：

- 一、依國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」第 10 段之規定，在權益法下，投資關聯企業或合資原始依成本認列，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。
- 二、由於國際財務報導準則對於關聯企業間交叉持股之投資損益計算並無明確規定，A 公司應採用庫藏股票法或慣例法計算其對 B 公司之投資損益。在庫藏股票法下，A 公司認列之投資損益係以 B 公司不含投資損益之淨利，乘以對 B 公司之持股比率計算而得。在慣例法下，A 公司係透過 B 公司代理收回並註銷本身股票，因其淨利相互關聯，故應採聯立方程式計算損益。
- 三、A 公司對 B 公司之投資損益之計算，應就庫藏股票法或慣例法作一會計政策選擇，A 公司應依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」第 13 段之規定，對於類似交易、其他事項或情況，一致地選擇及適用會計政策。

附 錄

釋例

A 公司對 B 公司投資 30%，B 公司對 A 公司投資 30%。A 公司與 B 公司均依國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之規定判斷對另一公司具重大影響，故採權益法處理其對另一公司之投資。A 公司不含投資損益之淨利為 \$109,000，B 公司不含投資損益之淨利為 \$80,000。

一、庫藏股票法

$$\$80,000 \times 30\% = \$24,000 \text{ (A 公司之投資收益)}$$

$$\$109,000 \times 30\% = \$32,700 \text{ (B 公司之投資收益)}$$

二、慣例法（聯立方程式）

設 A 公司在連續分配過程中累積之純益金額為 Ae。

B 公司在連續分配過程中累積之純益金額為 Be。

$$Ae = \$109,000 + 0.3Be$$

$$Be = \$80,000 + 0.3Ae$$

$$Ae = \$109,000 + 0.3 \times (\$80,000 + 0.3Ae)$$

$$= \$109,000 + \$24,000 + 0.09Ae$$

$$Ae = \$146,154$$

$$Be = \$123,846$$

$$\$146,154 \times (1 - 30\%) - \$109,000 = -\$6,692 \text{ (A 公司應認列之投資損失)}$$

$$\$123,846 \times (1 - 30\%) - \$80,000 = \$6,692 \text{ (B 公司應認列之投資收益)}$$

二、公司互為關聯企業且採用慣例法計算投資損益時，對關聯企業損益之份額之調整及未實現損益之會計處理疑義

問題背景

- 一、A 公司與 B 公司互為關聯企業，兩公司均依國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之規定判斷對另一公司具重大影響，故採權益法處理其對另一公司之投資。
- 二、A 公司於取得對 B 公司之投資時，B 公司之折舊性資產之帳面金額與公允價值間存有差額，且 A 公司於取得對 B 公司之投資後，兩公司因關聯企業間之交易而產生未實現損益。
- 三、A 公司採用慣例法計算其對 B 公司之投資損益。

Q：

A 公司計算其對 B 公司之投資損益時，於慣例法下是否應將前述差額及未實現損益併入計算？

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 28 段之規定，企業（包括其合併子公司）與其關聯企業或合資間涉及不構成業務（如國際財務報導準則第 3 號所定義）之資產之「逆流」及「順流」交易所產生之利益及損失，僅在非關係人投資者對關聯企業或合資之權益範圍內，認列於企業財務報表。舉例而言，「逆流」交易為關聯企業或合資出售資產予投資者，企業對由此等交易所產生之關聯企業或合資之利益或損失之份額應予銷除。而「順流」交易為投資者出售或投入資產予其關聯企業或其合資。
- 二、依 IAS28 第 32 段之規定，投資應自其成為關聯企業或合資之日，採用權益法處理。取得投資時投資成本與企業對被投資者可辨認資產及負債之淨公允價值之份額間之任何差額，其處理如下：
 - (a) 與關聯企業或合資有關之商譽包含於該投資之帳面金額中。商譽不得攤銷。
 - (b) 企業對被投資者可辨認資產及負債之淨公允價值之份額超過投資成本之任何數額，於取得投資當期，在企業決定對關聯企業或合資損益之份額時，認列為收益。

企業對取得後之關聯企業或合資損益之份額應作適當調整，以處理諸如折舊性資產按取得日之公允價值計提折舊。同樣地，企業應就諸如

商譽或不動產、廠房及設備之減損損失，對取得後之關聯企業或合資損益之份額作適當調整。

- 三、因被投資公司折舊性資產之帳面金額與其公允價值之份額間之差額攤銷及未實現損益之銷除均係對投資損益之調整，故 A 公司採用慣例法計算其對 B 公司之投資損益時，應將該差額之攤銷及未實現損益之銷除併入計算。



附 錄

釋例

A 公司對 B 公司投資 30%，B 公司對 A 公司投資 20%。A 公司與 B 公司均依國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之規定判斷對另一公司具重大影響，故採權益法處理其對另一公司之投資，並以慣例法計算其對另一公司之投資損益。A 公司於 20X1 年 1 月 1 日以 \$450,000 取得 B 公司 30% 之股權，B 公司於 20X1 年 1 月 1 日之可辨認資產及負債之淨公允價值為 \$1,500,000，其中 B 公司之機器設備之帳面金額與公允價值分別為 \$1,000 與 \$1,100，且該機器設備之剩餘耐用年限尚餘 5 年，其餘 B 公司之可辨認資產及負債之公允價值皆與帳面金額一致。20X1 年，A 公司不含投資損益之淨利為 \$109,000，B 公司不含投資損益之淨利為 \$80,000。此外，B 公司於 20X1 年 1 月 2 日出售土地予 A 公司，售價 \$500，帳面金額 \$300，該土地直至 20X2 年始售予第三方，其未實現利益為 \$200。A 公司及 B 公司 20X1 年之投資損益例示如下（為簡化起見，本釋例不考慮所得稅）：

設 A 公司在連續分配過程中累積之純益金額為 Ae

B 公司在連續分配過程中累積之純益金額為 Be

$$Ae = \$109,000 + 0.3Be$$

$$Be = [\$80,000 - (\$1,100 - \$1,000) \div 5 - (\$500 - \$300)] + 0.2Ae$$

$$Ae = \$141,419^1$$

$$Be = \$108,064^1$$

$\$141,419 \times (1 - 20\%) - \$109,000 = \$4,135^1$ (A 公司 20X1 年應認列之投資收益)

$\$108,064 \times (1 - 30\%) - [\$80,000 - (\$1,100 - \$1,000) \div 5 - (\$500 - \$300)] = -\$4,135^1$ (B 公司 20X1 年應認列之投資損失)

¹ 含尾差調整