

國際會計準則第 28 號翻譯草案

投資關聯企業

初審委員 國立中興大學財務金融學系教授陳育成

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 3 月 10 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會

國際會計準則第 28 號

投資關聯企業

本版包括截至 2008 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之修正。

國際會計準則委員會於 1989 年 4 月發布國際會計準則第 28 號「投資關聯企業之會計」，並取代國際會計準則第 3 號「合併財務報表」中（發布於 1976 年 6 月）未由國際會計準則第 27 號所取代之部分。國際會計準則第 28 號於 1994 重新編排，另於 1998、1999 及 2000 年修正。

常務解釋委員會制定下列與國際會計準則第 28 號有關之解釋：

- 解釋公告第 3 號「關聯企業交易未實現損益之消除」（1997 年 12 月發布）
- 解釋公告第 20 號「權益法會計：損失之認列」（2000 年 7 月發布）
- 解釋公告第 33 號「合併與權益法：潛在表決權及所有權權益分攤」（2001 年 12 月發布）

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 28 號，其新名稱為「投資關聯企業」，並以此取代解釋公告第 3、20 及 33 號。

之後，國際會計準則第 28 號已配合下列國際財務報導準則修正：

- 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2004 年 3 月發布）
- 國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」（2004 年 3 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）*
- 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年 1 月修訂）†
- 國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」（2008 年 1 月修正）†
- 「國際財務報導準則之改善」（2008 年 5 月發布）。

下列解釋與國際會計準則第 28 號有關：

- 國際財務報導解釋第 5 號「除役、復原及環境修復基金孳息之權利」（2004 年 12 月發

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

† 生效日為 2009 年 7 月 1 日

布)。

目錄

	條文
簡介	1 – 17
國際會計準則第 28 號 投資關聯企業	
範圍	1
定義	2–12
重大影響	6–10
權益法	11–12
權益法之應用	13–34
減損損失	31–34
單獨財務報表	35–36
揭露	37–40
生效日及過渡性規定	41–41C
其他準則之撤銷	42–43
附錄	
其他準則之修正	
理事會對國際會計準則第 28 號之核准（2003 年 12 月發布）	
結論基礎	
反對意見	



國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」由第 1 至 43 段條文及附錄組成，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（IASB）之準則格式。閱讀國際會計準則第 28 號時，應考量其結論基礎、「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。

簡介

IN1 國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」取代 2000 年修訂之國際會計準則第 28 號「投資關聯企業之會計」，並適用於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度。本準則鼓勵提前適用。本準則亦取代下列解釋：

- 解釋公告第 3 號「關聯企業間交易未實現損益之消除」
- 解釋公告第 20 號「權益法會計：損失之認列」
- 解釋公告第 33 號「合併與權益法：潛在表決權及所有權權益之分攤」

修訂國際會計準則第 28 號之理由

IN2 國際會計準則理事會制定本修訂之國際會計準則第 28 號，作為國際會計準則改善計畫之一部分。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。此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，以及處理部分趨同之議題並達成其他改善。

IN3 針對國際會計準則第 28 號，理事會之主要目的係降低採用權益法及單獨財務報表中對投資關聯企業會計處理之選擇性。理事會並未重新考量國際會計準則第 28 號中投資關聯企業之會計採用權益法之基本方法。

主要變動

IN4 前一版國際會計準則第 28 號之主要變動敘述如下。

範圍

IN5 本準則不適用於創業投資組織、共同基金、信託基金及類似個體所持有且分類為持有供交易並依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」處理之投資關聯企業或聯合控制個體中合資控制者之權益。該等投資係以公允價值衡量且公允價值之變動時應列為當期損益。

IN6 另外，本準則提供採用權益法之豁免條款，其類似於特定母公司得免編製合併財務報表之規定。此類豁免條款包括得免依國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」編製合併財務報表之母公司，及可符合豁免編製合併報表相同條件之非母公司投資者。

重大影響

潛在表決權

- IN7 企業於評估其是否有參與被投資者之財務及營運政策之決策時，應考量目前可執行或可轉換潛在表決權之存在及影響。此規定先前係包括於已被取代之解釋公告第 33 號中。

權益法

- IN8 本準則澄清投資者對具有重大影響之關聯企業投資，其會計處理應採用權益法，無論投資者是否亦有子公司且應編製合併財務報表。但依國際會計準則第 27 號編製單獨財務報表時，投資者不適用權益法。

採用權益法之豁免

- IN9 本準則未規定以取得後十二個月內處分為目的而取得及持有之關聯企業投資應採用權益法。但須有具處分意圖而取得該投資及管理當局已積極尋找買主之證據。「短期內」之名詞已由「十二個月內」所取代。除少數特殊情況下，未於十二個月內處分之投資關聯企業之會計處理仍應採用權益法（溯自投資日起）*。
- IN10 如關聯企業係長期在資金匯回之嚴格限制下營運，但投資者仍對該關聯企業具重大影響時，本準則規定仍應採用權益法。權益法僅於喪失重大影響時才得停止適用。

與關聯企業交易未實現損益之消除

- IN11 投資者及關聯企業間順流及逆流之交易所產生之損益，應依投資者投資關聯企業之持股比例消除。解釋公告第 3 號之結論已包含於本準則中。

會計年度不一致

- IN12 當採用權益法時所使用之關聯企業財務報表之編製報導期間結束日與投資者不一致時，該差異不得超過三個月。

一致之會計政策

- IN13 本準則規定投資者應對關聯企業之財務報表進行適當調整，以使關聯企業遵循投資者在類似情況下對相同交易及事件所採用之會計政策。國際會計準則第 28 號之前一版本，提供當採用相同之會計政策實務上不可行時，得免適用此規定之例外情況。

* 2004 年 3 月理事會發布國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」。國際財務報導準則第 5 號刪除此範圍之排除並取消對關聯企業投資之重大影響為暫時性時，豁免採用權益法之規定。進一步討論請見國際財務報導準則第 5 號之結論基礎。

損失之認列

IN14 投資者於認列關聯企業之損失時，應考量對關聯企業權益投資之帳面金額及其他對該關聯企業之長期權利。解釋公告第 20 號限制投資者所認列之損失以對該關聯企業權益投資之帳面金額為限。因此，該解釋已被取代。

單獨財務報表

IN15 投資者單獨財務報表編製之規定，係訂定在國際會計準則第 27 號。

國際會計準則第 28 號

投資關聯企業

範圍

1 本準則適用於投資關聯企業之會計處理。惟不適用於下列組織所持有之關聯企業投資：

- (a) 創業投資組織，或
- (b) 共同基金、單位信託及類似企業，包括投資連結保險基金。

上述投資於原始認列時，應依國際會計準則第 39 號「金融商品：認列與衡量」中，指定為公允價值變動列入損益或交易目的者。該等投資依國際會計準則第 39 號之規定，應以公允價值衡量且公允價值之變動應列為當期損益。持有該等投資之企業，應依第 37 段(6)之規定進行揭露。

定義

2 下列於本準則中所使用名詞之定義如下：

關聯企業為投資者對其具有重大影響之企業，包括非公司組織之企業（如合夥組織）。但非為子公司及合資權益之權利。

合併財務報表係指以單一經濟個體編製之集團財務報表。

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。

權益法係指以成本原始認列投資，而取得後應依投資者所享有之被投資者淨資產變動而調整之會計處理。投資者之損益包括投資者所享有被投資者之損益。

聯合控制係指合約同意分享對某項經濟活動之控制，且僅於與該活動有關之策略性財務及營運決策必須取得分享控制者（合資控制者）之一致共識時方始存在。

單獨財務報表係指由母公司、關聯企業之投資者或由聯合控制之合資控制者所編製之財務報表。該報表中投資之會計處理係以直接股東權益為基礎，而非基於被投資者之所報導之結果及淨資產。

重大影響係指可參與被投資者財務及營運決策之權力，但非控制或聯合控制該等政策。

子公司係指由其他企業（即母公司）所控制之企業，包括非公司組織之企業（如

合夥組織)。

- 3 採用權益法之財務報表並非單獨財務報表，無子公司、投資關聯企業、或合資控制者之合資權益之企業財務報表亦非單獨財務報表。
- 4 單獨財務報表係指合併財務報表、對投資採用權益法之財務報表及以比例合併合資控制者之合資權益之財務報表以外所出具之財務報表。單獨財務報表可能附加或隨附於前述財務報表而提出。
- 5 企業如依國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」第 10 段之規定得豁免編製合併財務報表及依國際會計準則 31 號「合資權益」第 2 段得豁免採用比例合併或依本準則第 13 段(c)之規定採權益法時，得以單獨財務報表作為其財務報表。

重大影響

- 6 如投資者直接或間接（如透過子公司）持有被投資者 20%以上之表決權時，則投資者應具有重大影響，除非能明確證明不具重大影響。相對的，如投資者直接或間接（如透過子公司）持有被投資者表決權未達 20%時，則投資者應不具重大影響，除非能明確證明具重大影響。若其他投資者持有大部分或主要之所有權時，並未排除此一投資者具重大影響。
- 7 投資者具重大影響，通常得以下列一種或多種方式證明：
 - (a) 被投資者之董事會或約當治理機關之代表。
 - (b) 參與之決策過程，包括參與股利或其他分配案之決定。
 - (c) 投資者與被投資者間之重大交易。
 - (d) 管理者之互換。
 - (e) 重要技術資訊之提供。
- 8 企業可能擁有股份認購權證、股份買權、可轉換為普通股之債務或權益工具，或其他類似工具，於執行或轉換時，將增加企業額外之表決權或減少其他個體對另一企業之財務及營運政策之表決權（即潛在表決權）。於評估企業是否具有重大影響時，應考量目前可執行或可轉換潛在表決權之存在及影響，包括其他企業所持有之潛在表決權。如潛在表決權至未來某特定日或未來某事件發行時才可執行或轉換時，該潛在表決權非為目前可執行或可轉換。
- 9 評估潛在表決權是否具重大影響時，企業應檢查所有將影響潛在權利之事實及情況（包括潛在表決權之執行條款及個別或合併考量其他合約安排），無須考量管理當局之意圖及執行或轉換之財務能力。

- 10 如企業喪失參與被投資者之財務及營運決策之權力時，即喪失對被投資者之重大影響。重大影響力之喪失將因所有權地位之絕對或相對之變動或不變動而發生。例如，可能因關聯企業受政府、法院、監管人或主管機關所控制時，或因合約協議之結果而發生。

權益法

- 11 在權益法下，企業原始認列投資關聯企業時，應以成本入帳，其帳面金額因取得日後投資者認列所享有被投資者之損益而增加或減少。投資者所享有被投資者之損益認列於投資者之損益。收取被投資者之分配，則減少該投資之帳面金額。如因被投資者其他綜合損益之變動造成投資者對被投資者所享之權益之比例發生變動時，亦應調整帳面金額。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。投資者對該變動之部分係認列為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」（2007 年修訂））。
- 12 當存在潛在表決權時，投資者所享有之被投資者損益及權益，係依現有所有權為基礎，不反映潛在表決權可能之執行或轉換。

權益法之應用

- 13 投資關聯企業之會計處理應採用權益法，除下列情況者外：
- (a) 依國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」分類為待出售之投資。
 - (b) 依國際會計準則第 27 號第 10 段之例外規定，無須編製合併財務報表之母公司所擁有之關聯企業投資。
 - (c) 符合下列所有情況時：
 - (i) 投資者係被其他企業完全持有之子公司，或係被其他公司部分持有之子公司，而其他股東（包括無表決權之股東）已被告知且不反對投資者不採用權益法；
 - (ii) 投資者之債務或權益證券未公開發行於國內或國外股票交易市場、櫃臺買賣市場（含地區性市場）；
 - (iii) 投資者未因欲於公開市場發行任何形式之金融商品，而向證券管理機關或其他主管機關申報財務報表，或正處於申報之程序中；及
 - (iv) 其中間或最終母公司已依國際財務報導準則編製供大眾使用之合併財務報表。

- 14 符合第 13 段(a)之投資應依國際財務報導準則第 5 號之規定處理。
- 15 如先前分類為待出售之投資關聯企業，不再符合待出售分類之標準時，其應從分類為待出售之日起，採用權益法處理。自分類為待出售期間內之財務報表應一併修正。
- 16 [已刪除]。
- 17 因投資者所收取之分配與關聯企業之損益無關，故關聯企業之投資者，不宜依所收取分配之基礎作為衡量投資者所賺取之損益。因投資者對關聯企業具有重大影響，因此投資者擁有關聯企業績效之權利並進而影響該投資之報酬。投資者藉由擴展其財務報表範圍，使其包括所享有關聯企業之損益。因此，權益法之應用可提供較具資訊性之投資者損益及淨資產之報導。
- 18 投資者應從其對關聯企業喪失重大影響之日，停止採用權益法並應於該日起依國際會計準則第 39 號之規定處理，提供該投資不再是子公司或屬國際會計準則第 31 號所定義之合資)。喪失重大影響時，投資者應以公允價值衡量其對原關聯企業所剩餘之投資。下列二者之差異，應認列為損益：
- (a) 剩餘投資之公允價值及任何處分部分投資關聯企業之收現數；及
- (b) 喪失重大影響之日，該投資之帳面金額。
- 19 當投資不再為關聯企業且依國際會計準則第 39 號處理時，則該日投資之公允價值，應視為自原始投資該金融資產時即依國際會計準則第 39 號認列時之公允價值。
- 19A 如投資者喪失重大影響，投資者應以關聯企業直接處分相關資產及負債規定之相同基礎，處理所有認列於與關聯企業相關之其他綜合損益之金額。因此，如先前關聯企業認列於其他綜合損益之損益，應重分類為相關資產及負債之損益，投資者喪失對關聯企業之重大影響時，應將分類為權益之增減轉列為當期損益（重分類調整）。例如，關聯企業有備供出售金融資產，且投資者喪失重大影響時，投資者應將先前認列與資產相關之其他綜合損益，重分類為當期損益。如投資者降低其對關聯企業之所有權，但該投資仍為投資關聯企業時，投資者應將先前認列為其他綜合損益之金額，等比例重分類為當期損益。
- 20 許多採用權益法時所應用之程序，類似於國際會計準則第 27 號所述之合併程序。並且，收購子公司會計處理所採用程序之基本觀念，亦為取得投資關聯企業之會計處理所採用。
- 21 集團對關聯企業之股份係母公司及其子公司對該關聯企業所持有股份之總合。集團內其他關聯企業及合資所持有之股份，則應予忽略。如關聯企業擁有子公司、關聯企業或合資，採用權益法時所考量之損益及淨資產，係經一致會計政策（見第 26 及 27 段）之必要調整後，認列於關聯企業之財務報表中（包括該關聯企業

對其關聯企業及合資之損益及淨資產所享有之部分)。

- 22 投資者(包括其合併子公司)與關聯企業間之逆流或順流交易所產生之損益,僅將與投資者對關聯企業權益無關之部分,認列於投資者之財務報表。舉例而言,逆流交易為關聯企業出售資產予投資者。順流交易為投資產出售資產予關聯企業。投資者沖銷其有享有關聯企業因順逆流交易所產生之損益。
- 23 投資關聯企業應自其為關聯企業之日,採用權益法處理。取得投資時任何投資成本與投資者所享有關聯企業可辨認資產及負債之淨公允價值間之差額,其處理如下:
- (a) 與關聯企業相關之商譽,且該商譽係包含該投資之帳面金額中。商譽不得攤銷。
- (b) 投資者所享有關聯企業可辨認資產及負債之淨公允價值超過投資成本之數額,應於決定取得投資當期投資者所享有被投資者損益時,認列為利益。

於取得後投資者所享有關聯企業之損益亦應進行適當調整,例如,以折舊性資產於取得日之公允價值提列折舊。類似的,取得日後投資產所享有關聯企業損益,應隨關聯企業認列如商譽或不動產、廠房及設備之減損損失而適當調整。

- 24 投資者於採用權益法時,應使用關聯企業最近期可得之財務報表。如投資者之報導期間結束日與關聯企業不同時,為供投資者使用,除非實務上不可行,關聯企業應依投資者財務報表之相同日期編製。
- 25 如依第 24 段所述,採用權益法所需之被投資者財務報表,其報表日期與投資者財務報表日期不同時,則在被投資者財務報表編表日及投資者財務報表編表日二者之差異期間內,所發生之重大交易或事件,其產生之影響應於投資者之財務報表加以調整。在此情況下,其差異不得超過三個月。報導日之差異及報導期間長度應每期相同。
- 26 投資者之財務報表應對相似環境下之類似交易及事件採用一致之會計政策。
- 27 如關聯企業對相似環境下類似交易及事件採用與投資者不同之會計政策,投資者於採用權益法所使用關聯企業之財務報表,應進行調整以遵循投資者之會計政策。
- 28 如關聯企業流通在外之累積特別股係由其他企業所持有且分類為權益時,投資者計算其所享有之損益時,應先調整該等股份所產生之股利,無論該股利是否已宣告。
- 29 如投資者認列被投資者損失等於或超過其對關聯企業之權利時,投資者應停止認列額外之損失。對關聯企業之權益為權益法下投資關聯企業之帳面金額及實質上屬投資者對關聯企業淨投資組成部分之其他長期權益。例如,某項目之清償於可

預見之未來仍無計劃，亦無可能發生時，該項目實質上為該企業投資關聯企業之延伸。該等項目可能包括特別股及長期應收款或借款，但不包括應收帳款，應付帳款或任何具適當擔保之長期應收款，如擔保借款。權益法下認列之損失超過投資者之普通股投資，應依投資者對關聯企業組成部分優先權（如優先清償順位）之相反順位，適用至各組成部分。

- 30 投資者之權益減至零後，僅應於發生法律或推定義務或為關聯企業支付款項之範圍內，認列額外損失及負債。如關聯企業續後產生收益時，投資者僅得於所享有利益等於未認列之損失後，才重新恢復認列該等收益。

減損損失

- 31 採用權益法後，包括依第 29 段認列關聯企業損失，投資者應適用國際會計準則第 39 號之規定，以決定投資者對關聯企業之淨投資是否應認列額外之減損損失。
- 32 投資者亦應適用國際會計準則第 39 段之規定，以決定投資者未構成淨投資部分之權利是否應認列額外減損損失，及該減損損失之金額。
- 33 因商譽係投資關聯企業之帳面金額之組成項目，並未單獨認列，故其無須單獨適用國際會計準則第 36 號「資產減損」商譽減損測試之規定。而是當採用國際會計準則第 39 號之規定，投資之整體帳面金額依國際會計準則第 36 號，視為單一資產進行減損測試，比較可回收金額（使用價值或公允價值減銷售成本孰高者）與帳面金額以進行減損測試時，顯示該投資可能發生減損。於此情形下，所認列之減損損失無須分攤至任何資產，包括組成投資關聯企業帳面金額之商譽。因此，任何減損損失之迴轉，依國際會計準則第 36 號之規定於該投資之可回收金額續後增加之範圍內認列。於決定該投資之使用價值時，得以下列方式之一估計之：
- (a) 投資者享有被投資者預期未來現金流量之折現值，包括關聯企業因營運所產生之現金流量及最終處分該投資之收現數。
 - (b) 投資者預期可收到現金股利及處分投資所產生未來現金流量之折現值。

於適當之假設下，上述二法應有相同之結果。

- 34 評估投資關聯企業之可回收金額，應以個別關聯企業為基礎。但關聯企業無法產生與其他資產大部分獨立之現金流量者，不在此限。

單獨財務報表

- 35 投資關聯企業於投資者之單獨財務報表中，應依國際會計準則第 27 號第 38 至 43 段之規定處理。

36 本準則並未強制何類企業應編製單獨財務報表供公開使用。

揭露

37 企業應揭露下列事項：

- (a) 具公開報價之投資關聯企業之公允價值。
- (b) 關聯企業財務資訊之彙整，包括資產、負債、收入及損益之總額。
- (c) 投資者直接或經由子公司間接持有被投資者小於 20% 之表決權或潛在表決權，但具重大影響而推翻不具重大影響假設之理由。
- (d) 投資者直接或經由子公司間接持有被投資者 20% 以上之表決權或潛在表決權，但不具重大影響而推翻具重大影響假設之理由。
- (e) 於採用權益法時，若所使用關聯企業財務報表報導期間或其結束日與投資者不同，該報導期間之結束日及使用不同報導期間或結束日之理由。
- (f) 關聯企業以現金股利、償付借款或預付款項移轉資金予投資者之任何重大限制之性質及範圍（如因借款合同或法令規範）。
- (g) 如投資者已停止認列關聯企業之損失時，當期及累積未認列關聯企業之損失。
- (h) 依第 13 段之規定不適用權益法處理之投資。
- (i) 以個別或群組方式彙整不適用權益法投資之財務資訊，包括總資產、總負債、收入及損益之金額。

38 採用權益法之投資關聯企業應分類為非流動資產。投資者所享有關聯企業之損益及該投資之帳面金額應單獨揭露。投資者亦應揭露其對關聯企業停業單位之持分。

39 投資者對關聯企業所認列其他綜合損益之變動，依股權比例所享有之部分，應認列為投資者之其他綜合損益。

40 依國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之規定，投資者應揭露：

- (a) 與其他投資者共同產生關聯企業之或有負債所承擔之部分；及
- (b) 因投資者須承擔關聯企業之全部或部分負債而產生之或有負債。

生效日

- 41 企業應於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度適用本準則。本準則鼓勵提前適用。企業若於 2005 年 1 月 1 日以前開始之期間適用本準則，應揭露此一事實。
- 41A 國際會計準則第 1 號（2007 年修訂）修正國際財務報導準則所使用之專用術語。另外，其修正第 11 及 39 段。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度適用該等修正內容。企業若提前適用國際會計準則第 1 號（2007 年修訂），應提前適用該等修正內容。
- 41B 國際會計準則第 27 號（2008 年修正）修正第 18、19 及 35 段，並新增第 19A 段。企業應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度適用該等修正內容。如企業提前適用國際會計準則第 27 號（2008 年修正）時，應提前適用該等修正內容。
- 41C 2008 年 5 月所發布之國際會計準則之改善，修正第 1 及 33 段。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度適用該等修正內容，並得提前適用。如企業提前適用該等修正內容，應揭露此一事實，並提前適用 2008 年 5 月所發布之國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」第 3 段、國際會計準則第 31 號第 1 段及國際會計準則第 32 號「金融商品：表達」之修正內容。企業得推延適用該等修正內容。

其他準則之撤銷

- 42 本準則取代國際會計準則第 28 號「投資關聯企業之會計」（2000 年修訂）。
- 43 本準則取代下列解釋：
- (a) 解釋公告第 3 號「關聯企業間交易未實現損益之消除」；
 - (b) 解釋公告第 20 段「權益會計法—損失之認列」；及
 - (c) 解釋公告第 33 號「合併與權益法—潛在表決權及所有權權益之分攤」。

附錄

其他準則之修正

本附錄之修正內容應適用於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度。若企業提前適用本準則，本修正內容亦應提前適用。

* * * * *

本準則於 2003 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關準則。

理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 28 號 之核准

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」（2003 年修訂）由國際會計準則理事會之 14 位理事贊成發布。

Sir David Tweedie 主席

Thomas E Jones 副主席

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

Harry K Schmid

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada



國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」之結論基礎

本結論基礎附於國際會計準則第 28 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於 2003 年修訂國際會計準則第 28 號「投資關聯企業之會計」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 28 號，作為其技術性計畫原始議程之一部分。此計畫係因證券主管機關、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，處理部分趨同之議題並達成其他改善。理事會於 2002 年 3 月發布「國際會計準則之改善」之草案中公布其提案，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。
- BC3 由於理事會之意圖並非重新考量國際會計準則第 28 號對投資關聯企業之會計所建立之基本方法，因此本結論基礎不討論理事會對國際會計準則第 28 號尚未重新考量之規範。

範圍之排除：創業投資組織、共同基金、單位信託及類似企業所持有之投資關聯企業

- BC4 創業投資組織、共同基金、單位信託及類似企業所持有之投資關聯企業會計處理，並無特定規範。因此，依企業對被投資者是否具有控制、聯合控制或重大影響，適用下列準則之一：
- (a) 國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」，
 - (b) 國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」，或
 - (c) 國際會計準則第 31 號「合資權益」。
- BC5 本理事會考量是否有其他適用於此類對被投資者具有聯合控制或重大影響之投資者之處理方法。理事會發現創業投資組織、共同基金、單位信託或類似企業所持有之投資，採用權益法或比例合併之資訊與其管理階層及投資者無關，而公允價值衡量較能提供攸關之資訊。
- BC6 另外，理事會發現此類投資所有權之比例經常變動，如投資者之會計方法經常變動時，財務報表則不具有用性。

依國際會計準則第 39 號以公允價值衡量

- BC7 因此，理事會決定由創業投資組織、共同基金、單位信託及類似企業所持有之投資，包括投資連結保險基金，如係依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」以公允價值衡量，不適用國際會計準則第 28 號及國際會計準則第 31 號。理事會瞭解因公允價值衡量在此類產業中係公認之實務，包括對發展初期或非上市企業之投資，故公允價值資訊通常容易取得。

公允價值變動之處理

- BC8 理事會決定如創業投資組織、共同基金，單位投資及類似企業將投資關聯企業公允價值之變動，認列為當期損益時，則非屬國際會計準則第 28 號之範圍。此係為對控制或重大影響為暫時性，而不適用合併及權益法之投資關聯企業或子公司投資，達成一致之處理。此法區分為投資之會計處理及企業之會計處理。相較於前者，理事會決定所有投資之處理應一致，包括此類投資公允價值變動之處理。
- BC9 理事會發現如此類投資依國際財務報導準則第 39 號之規定分類時，因創業投資組織可能持有該投資 3 至 5 年，而無法符合分類為持有供交易之定義。依國際會計準則第 39 號，此投資係分類為備供出售者（除非企業選擇於原始認列時將該投資指定為公允價值變動列入損益者）。分類為備供出售者，其公允價值之變動不認列為當期損益。為使對損益之影響與採用權益法相同，理事會決定僅於創業投資組織、共同基金、單位信託及類似企業所持有之投資，係依公允價值衡量且其變動列入損益（藉由指定或符合國際會計準則第 39 號對持有供交易之定義）時，不適用本準則。

公認產業實務之參考

- BC10 草案建議僅於存有公認產業實務之情況，才得適用準則所排除之範圍。部分回應者認發現於已採用國際財務報導準則之國家，已禁止以公允價值衡量此類投資之產業實務之發展。理事會認為本草案中參考公認產業實務之主要目的，係為強調範圍之排除一般係適用於此類已具有公允價值之投資。
- BC11 因此，理事會決定排除之適用應僅得基於企業活動之性質，並刪除公認實務之參考。理事會瞭解以公允價值衡量此類投資為該產業之公認實務。

創業投資組織之定義

- BC12 理事會決定不進一步定義已排除於本準則範圍之創業投資組織及類似企業。除難

以達成一般合宜之定義外，理事會欲避免造成企業對以公允價值衡量投資產生困難。惟理事會決定明確說明於排除範圍中之類似企業，包括投資連結保險基金。

- BC13 理事會決定如被投資者依國際會計準則第 27 號之規定係屬子公司時，應予合併。理事會認為如投資者控制被投資者，則被投資者為集團之一部分且為集團業務營運架構之一部分，故將被投資者合併為適當。

權益法之應用

重大影響為暫時性

- BC14 理事會考慮是否刪除當對關聯企業之重大影響為暫時性時，排除適用權益法之規定。理事會認為此議題為處理資產處分之綜合性準則之一部分。理事會決定保留當有證據顯示關聯企業係為於 12 個月處分而取得且管理階層正積極尋找買主時，排除適用權益法之規定。草案第 4 號「非流動資產之處分及停業之表達」建議，以一致之方法衡量及表達待出售資產，無論這項資產為關聯企業投資者或子公司投資者所擁有*。

使移轉資金予投資者之能力受損之嚴格長期限限制

- BC15 理事會決議刪除以往因嚴格之長期限限制而使關聯企業移轉資金予投資人之能力受損時，對關聯企業可豁免採用權益法之規定。因該等情況可能不致使投資者喪失對關聯企業之重大影響。理事會決定投資者於評估執行對企業之重大影響時，應考量關聯企業移轉資金予投資者之能力。惟該限制不防礙重大影響之存在。

會計年度不一致

- BC16 2002 年 5 月之草案建議於採用權益法時投資者與關聯企業報導日之差異不得超過三個月。草案之部分回應者認為如投資者與關聯企業之財務報表日差異超過三個月時，實務上投資者無法調整至同一日編製財務報表。理事會發現於某些地區已有三個月之限制，且考量較長之期間，如六個月，將導致認列過時之資訊。因此，理事會決定保留三個月之限制。

損失之認列

* 2004 年 3 月，本理事會發布國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」。國際財務報導準則第 5 號刪除此範圍之排除並取消對關聯企業之重大影響為暫時性時，豁免適用權益法之規定。進一布之討論請見國際財務報導準則第 5 號之結論基礎。

- BC17 前一版國際會計準則第 28 號及解釋公告第 20 號「權益會計法：損失之認列」規定，投資者於認列損失時，如投資之帳面金額減少至零時，停止採用權益法。
- BC18 理事會決定減至零之基礎應不限於剩餘權益所有權，亦應包括實質上為關聯企業淨投資一部分之非權益所有權，例如長期應收款。因此，理事會決定撤銷解釋公告第 20 號。
- BC19 理事會亦發現如非權益投資未包含於減少至零之基礎時，投資者可重組其投資，將其大部分權益轉至非權益投資，以避免依權益法認列關聯企業之損失。
- BC20 於擴大認列損失之基礎時，理事會說明組成淨投資部分之金融資產，適用國際會計準則第 39 號之減損條款。

喪失對關聯企業之重大影響*

- BC21 於理事會對企業合併計畫之第二階段中，理事會觀察到，喪失對企業之控制與喪失對企業之重大影響為經濟上之類似事件，因此，應有類似之會計處理。喪失重大影響為改變投資性質之經濟事件。理事會認為喪失子公司控制之會計處理，應擴展至投資者喪失對被投資者重大影響之事件、交易或環境之改變。因此，如投資者喪失對關聯企業之重大影響時，投資者應以公允價值衡量剩餘之投資。喪失重大影響時，投資關聯企業之帳面金額與處分價款（如有者）及保留權益之公允價值間差異，應認列為損益。

範圍（2008 年修正）

- BC22 理事會發現，對有權選擇採用國際會計準則第 39 號之公允價值處理投資關聯企業之企業而言，揭露規定有明顯不一致之情形。該等投資非屬國際會計準則第 28 號之範圍，因此企業無須進行該準則所規定之揭露。惟國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」及國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」皆要求，依國際會計準則第 39 號處理投資關聯企業之企業，應依國際會計準則第 28 號公報之規定進行額外之揭露。
- BC23 理事會決定刪除國際會計準則第 32 號與國際財務報導準則第 7 號中，依國際會計準則第 28 號揭露之一般規定並明訂應進行之特殊揭露，以移除此不一致之情況。理事會認為因該等投資下企業所持有之重大權益，故其所明訂之特殊揭露將具攸關。理事會亦因國際會計準則第 32 號與國際財務報導準則第 7 號中，依國際會計準則第 27 號揭露之規定，與國際會計準則第 27 號所規定者重複，而決定刪除。

* 2008 年企業合併計畫第二階段，修正國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」，此標題及第 BC 21 段係配合此修正而增加。

減損損失 (2008 年修正)

- BC24 理事會發現國際會計準則第 28 號並未明確規定，減損損失迴轉應認列為投資關聯企業帳面金額調整之範圍，
- BC25 理事會注意到適用權益法時，涉及調整關聯企業依持份對商譽或不動產、廠房及設備等資產所認列之減損損失，以考慮取得日該等資產之公允價值。理事會於 2007 年 10 月所發布之「國際財務報導準則之改善」草案中，建議投資者於採用權益法後，所記錄之額外減損不應分攤予任何資產，包括組成投資關聯企業帳面金額之商譽。因此，此減損損失應於續後期間於該投資可回收金額增加之範圍內迴轉。
- BC26 草案之部分回應者表示，此建議修正之觀點與下列準則之觀點並不一致，如國際會計準則第 39 號（備供出售權益工具減損損失之迴轉），或國際會計準則第 36 號「資產減損」、國際會計準則第 27 號及國際會計準則第 31 號之比例合併法（減損損失及迴轉分配至商譽）。
- BC27 於重新考量後，理事會確認其先前之討論，為回應該意見而決定澄清修正第 33 段之理由。理事會決定因投資關聯企業為僅為投資者控制及認列之資產，故不應分攤減損損失至組成投資關聯企業帳面金額之任何資產。
- BC28 理事會亦決定任何減損損失之迴轉，應於該投資可回收金額增加之範圍內，認列為該投資之調整。此規定與國際會計準則第 36 號允許商譽以外之資產得迴轉減損損失之規定一致。理事會不建議減損損失迴轉之規定，應與國際會計準則第 39 號有關權益工具之規定一致，因企業所認列之減損損失係依據國際會計準則第 36 號，而非國際會計準則第 39 號。

2008 年 5 月發布修正之反對意見

Tatsumi Yamada 之反對意見

- DO1 Yamada 先生投票反對 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」中對國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」之一項修正。
- DO2 Yamada 先生認為不分攤額外減損損失至組成投資關聯企業帳面金額之商譽及其他資產，並不適當。依其觀點，因其認為投資者於進行投資時，應能辨認可歸屬之商譽，故與投資者之投資關聯企業相關之所有減損損失，應分攤至組成投資關聯企業帳面金額中之商譽及其他資產。
- DO3 Yamada 先生亦認為所有分攤至商譽之所有減損損失，續後不得迴轉。以其觀點，此修正中不分攤減損損失至商譽及續後得迴轉之規定，實質上將使企業認列內部產生之商譽。故認為此國際會計準則第 28 號之修正，與國際會計準則第 36 號「資產減損」第 124 及 125 段，商譽相關之減損損失不得迴轉之規定相違背。