

國際會計準則第 31 號翻譯草案

合資權益

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 會計研究發展基金會

徵 求 意 見 函

(請於 99 年 3 月 5 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
財 法 人
國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會

國際會計準則第 31 號

合資權益

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 (IASB) 於 1990 年 12 月發布國際會計準則第 31 號「合資權益之財務報導」，並於 1994 年重新編排。國際會計準則第 31 號於 1998、1999 及 2000 年作有限度之修正。

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 31 號，其名稱改為「合資權益」。

之後，國際會計準則第 31 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 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)。[†]

國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年 9 月修訂)[†]修正包括國際會計準則第 31 號在內，所有國際財務報導準則所使用之專用術語。

下列解釋與國際會計準則第 31 號有關：

- 解釋公告第 13 號「聯合控制個體：合資控制者之非貨幣性投入」(1998 年 12 月發布並續後修正)
- 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 月發布)。

* 生效日為 2009 年 7 月 1 日

† 生效日為 2009 年 1 月 1 日

目錄

	條 文
簡介	IN1 – IN10
國際會計準則第 31 號 合資權益	
範圍	1–2
定義	3–12
合資之形式	7
聯合控制	8
合約協議	9–12
聯合控制營運	13–17
聯合控制資產	18–23
聯合控制個體	24–47
合資控制者之財務報表	30–45B
比例合併	30–37
權益法	38–41
比例合併及權益法之例外	42–45B
合資投資者之單獨財務報表	46–47
合資投資者與合資間之交易	48 – 50
投資者財務報表中對合資權益之報導	51
合資營運者	52–53
揭露	54–57
生效日及過渡性規定	58–58B
國際會計準則第 31 號（2000 年修訂）之撤銷	59
附錄	
其他準則之修正	

理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 31 號之核准



結論基礎

國際會計準則第 31 號「合資權益」由第 1 至 59 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 31 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 31 號「合資權益」取代國際會計準則第 31 號「合資權益之財務報導」（2000 年修訂），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。

修訂國際會計準則第 31 號之理由

IN2 國際會計準則理事會（IASB）制定本修訂之國際會計準則第 31 號，作為其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 理事會之主要目的係考量國際會計準則第 27 號「合併財務報表及投資子公司之會計」及國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」之重大變動而對國際會計準則第 31 號進行必要修正以作為改善計畫之一部分。理事會並未重新考量國際會計準則第 31 號中合資權益會計之基本方法。

主要變動

IN4 前一版國際會計準則第 31 號之主要變動敘述如下。

範圍

IN5 創業投資組織、共同基金、信託基金及其他類似個體所持有聯合控制個體中屬於合資控制者權益之投資，若分類為持有供交易且依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」進行會計處理，則不適用本準則。該等投資係以公允價值衡量，並於公允價值發生變動之期間將其認列為損益。

IN6 此外，本準則提供適用比例合併或權益法之豁免規定，其與提供予特定類型之母公司得不編製合併財務報表之豁免類似。該等豁免包括投資者亦屬依國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」之規定豁免編製合併財務報表之母公司（第 2 段(b)）或該投資者雖非前述之母公司，但符合與前述母公司相同類型豁免條件之情況（第 2 段(c)）。

豁免適用比例合併或權益法

IN7 本準則未要求合資權益之取得及持有係計劃於取得後之十二個月內處分者適用比

例合併或權益法。此必須有證據顯示該投資之取得係以出售為意圖且管理階層已積極尋找買主。前一版國際會計準則第 31 號中「於短期內」之用語已改為「於十二個月內」。若該等合資權益未於十二個月內處分，除少數特定情況外，應自取得日起採用比例合併或權益法進行會計處理。^{*}

IN8 對於合資在使其移轉資金予合資控制者之能力嚴重受損之嚴格長期限限制下運作，本準則不允許對合資權益持續具有聯合控制之合資控制者不採用比例合併或權益法。停止適用比例合併或權益法應以喪失聯合控制為前提。

單獨財務報表

IN9 投資者單獨財務報表編製之規定係訂定於國際會計準則第 27 號。

揭露

IN10 本準則要求合資控制者揭露其於認列聯合控制個體中之權益時所採用之方法（即比例合併或權益法）。

^{*} 理事會於 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」。國際財務報導準則第 5 號刪除此範圍排除之規定，並取消合資之聯合控制若預期為暫時，可豁免適用比例合併或權益法之規定。更進一步之討論見國際財務報導準則第 5 號之結論基礎。

國際會計準則第 31 號

合資權益

範圍

1 本準則適用於以任何結構或形式發生之合資活動，其合資權益之會計處理及合資資產、負債、收益及費損於合資控制者及投資者財務報表中之報導。惟本準則不適用於下列合資控制者於聯合控制個體所持有，且於原始認列時指定為公允價值變動列入損益或分類為持有供交易，依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」進行會計處理之權益：

- (a) 創業投資組織，或
- (b) 共同基金、信託基金及與投資連結之保險基金等類似個體。

該等投資應依國際會計準則第 39 號之規定衡量公允價值，並於公允價值發生變動之期間將該變動認列為損益。持有該等權益之合資控制者應依第 55 及 56 段之規定進行揭露。

2 擁有聯合控制個體權益之合資控制者於符合下列條件時可豁免適用第 30 段（比例合併）及第 38 段（權益法）之規定：

- (a) 該權益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。
- (b) 適用國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」第 10 段允許同時擁有聯合控制個體權益之母公司得不編製合併財務報表之例外規定者；或
- (c) 符合下列所有規定者：
 - (i) 合資控制者本身係被其他企業完全擁有之子公司，或被部分擁有之子公司，而其業主（包括無表決權者）已被告知且不反對該合資控制者不採用比例合併或權益法；
 - (ii) 合資控制者之債務或權益工具未於公開市場交易（國內外證券交易所，或店頭市場，包括地方及區域市場）；
 - (iii) 合資控制者未因欲於公開市場發行任何類別之工具，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) 合資控制者之最終母公司或任一中間母公司已依國際財務報導準則編製

可供大眾使用之合併財務報表。

定義

3 本準則用語定義如下：

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。

權益法係指合資控制者原始以成本記錄其於聯合控制個體之權益，續後就所享有聯合控制個體淨資產於取得後之變動進行調整之會計方法。合資控制者之損益包括聯合控制個體損益中屬於合資控制者之部分。

合資投資者係合資中之一方，且未擁有合資之聯合控制。

聯合控制係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。

合資係兩方以上於聯合控制下從事某項經濟活動之合約協議。

比例合併係合資控制者對聯合控制個體之各項資產、負債、收益及費損所占之部分與合資控制者財務報表中類似項目逐項結合或於合資控制者之財務報表中以個別項目單獨報導之會計方法。

單獨財務報表係指由母公司、關聯企業之投資者或聯合控制個體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，係以直接權益為基礎而非以被投資者所報導之經營成果及淨資產為基礎。

重大影響係指參與某項經濟活動財務及營運政策決策之權力，但非控制或聯合控制該等政策。

合資控制者係合資中之一方，且擁有對該合資之聯合控制。

4 採用比例合併或權益法之財務報表並非單獨財務報表；企業如未擁有子公司、關聯企業或未於聯合控制個體中擁有合資控制者權益，其財務報表亦非單獨財務報表。

5 單獨財務報表係於合併財務報表、投資之會計處理係使用權益法之財務報表及對合資控制者之合資權益採比例合併之財務報表以外所編製之財務報表。單獨財務報表無須附加或隨附於上述報表。

6 依國際會計準則第 27 號第 10 段之規定豁免合併、依國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」第 13 段(c)之規定豁免使用權益法或依本準則第 2 段豁免適用比例合併或權益法之企業可能編製單獨財務報表作為其唯一財務報表。

合資之形式

- 7 合資具有多種不同之形式及結構。本準則辨認出以下主要三類一般被稱為合資且符合其定義者：聯合控制營運、聯合控制資產及聯合控制個體。下列係所有合資兼具之特性：
- (a) 兩方以上之合資控制者受合約協議所約束；及
 - (b) 經由合約協議確立聯合控制。

聯合控制

- 8 被投資者處於法律上之重整、破產或在使其移轉資金予合資控制者之能力受損之嚴格長期限限制下運作者，可能妨礙聯合控制。若聯合控制繼續，則該等事項本身不足以證明其可不依本準則對合資進行會計處理。

合約協議

- 9 合約協議之存在使涉及聯合控制之權益與投資者對具有重大影響之關聯企業之投資（見國際會計準則第 28 號）有所區別。就本準則之目的而言，未具備合約協議以成立聯合控制之活動並非合資。
- 10 合約協議可能經由多種途徑得到驗證，例如合資控制者間之合約或合資控制者間之討論紀錄。於某些情況下，該協議可能納入合資之章程或其他規章制度。無論其形式為何，合約協議通常採用書面形式並寫明下列事項：
- (a) 合資之活動、存續期間及報導責任；
 - (b) 合資董事會或同等治理單位之任命，及合資控制者之表決權；
 - (c) 合資控制者之資本投入；及
 - (d) 合資控制者對合資之產出、收益、費損或經營成果之分配。
- 11 合約協議確立合資之聯合控制。該等規定確保不會有單一合資控制者處於單方面控制此活動之地位。
- 12 合約協議可能確認某一合資控制者為合資之營運者或管理者。營運者並未控制該合資，而係於經合資控制者依據合約協議同意並授權予營運者之財務及營運政策範圍內運作。若營運者有權主導經濟活動之財務及營運政策，其即控制該事業，該事業係營運者之子公司而非合資。

聯合控制營運

- 13 若干合資之營運涉及使用合資控制者之資產或其他資源而非設立公司、合夥或其他企業，或與合資控制者本身分離之財務結構。每一合資控制者使用其所持有之不動產、廠房及設備並備有自身之存貨。其亦產生自身之費用及負債，並自行籌資，該等費用、負債及所籌措之資金均係其本身之義務。合資活動可能由合資控制者之員工隨同合資控制者之類似活動進行。合資協議通常規定聯產品之銷售收入及共同發生之費用於合資控制者間之分配方式。
- 14 例如，兩個以上之合資控制者結合其營運、資源及專門技術，以共同生產、行銷並配銷某特殊產品（例如飛機）。生產過程中之不同環節各由不同合資控制者執行，每一合資控制者承擔自身之成本，並由出售飛機收入中取得依合約協議規定所享有之部分，即屬於聯合控制營運。
- 15 合資控制者針對其於聯合控制營運中之權益，應於其財務報表中認列下列項目：
- (a) 其所控制之資產及產生之負債；及
- (b) 其所產生之費損及其所享有經由合資出售商品或勞務所賺得收益之部分。
- 16 由於資產、負債、收益及費損已於合資控制者之財務報表認列，故合資控制者編製合併財務報表時無須對該等項目進行調整或執行其他合併程序。
- 17 合資本身可能不需要單獨之會計紀錄，亦可能不為合資編製財務報表。然而，合資控制者可能建立管理報表以評估合資之績效。

聯合控制資產

- 18 某些合資涉及合資控制者對一項或多項資產之聯合控制且常涉及資產之共同持有。該等資產係為合資之目的而提供或取得，並用於達成合資之目的，其使用係為合資控制者獲取利益。每一合資控制者可分享該資產之產出並各自依協定部分承擔所產生費用。
- 19 該等合資未涉及公司、合夥或其他企業之設立，或與合資控制者本身分離之財務結構。每一合資控制者經由其所享有聯合控制資產之部分，控制其對未來經濟效益所享有之部分。
- 20 石油、天然氣及礦產開採工業之許多活動涉及聯合控制資產。例如，多家油品公司可能聯合控制並經營一條輸油管。每一合資控制者輪流使用該輸油管運送自家之產品並承擔經營該輸油管所需費用之協定部分。又如二家企業聯合控制一項不動產，並分享所收取之租金並承擔一定比例之費用，亦屬聯合控制資產。

- 21 合資控制者針對其於聯合控制資產中之權益，應於其財務報表中認列下列項目：
- (a) 其對聯合控制資產所享有之部分，並根據資產之性質予以分類；
 - (b) 其已產生之負債；
 - (c) 對於與其他合資控制者共同產生之合資相關負債，其所分擔之部分；
 - (d) 因出售或使用其對合資產出所享有部分而得之收益及其分攤合資所產生費損之部分；及
 - (e) 已產生與其合資權益有關之費用。
- 22 每一合資控制者針對其於聯合控制資產中之權益，應於其會計紀錄及財務報表中認列下列項目：
- (a) 其對聯合控制資產所享有之部分，並根據資產之性質予以分類，而非逕作為投資。例如，對聯合控制輸油管所享有之部分應分類為不動產、廠房及設備。
 - (b) 已產生之負債，例如為其所享有資產之部分融資所產生者，
 - (c) 對於與其他合資控制者共同產生之合資相關負債，其所分擔之部分。
 - (d) 因出售或使用其對合資產出所享有部分而得之收益，及其分攤合資所產生費損之部分。
 - (e) 已產生與其合資權益有關之費用，例如為合資控制者於資產中之權益進行籌資有關，及與銷售其對產出所享有之部分有關者。

由於資產、負債、收益及費損已認列於合資控制者之財務報表，故合資控制者編製合併財務報表時無須針對該等項目進行調整或執行其他合併程序。

- 23 聯合控制資產之會計處理反映合資之實質及經濟事實，通常亦可反映其法律形式。合資本身之單獨會計紀錄可能僅限於合資控制者共同產生，且最終由合資控制者依協定部分承擔之費用。儘管合資控制者可能建立管理報表以評估合資之績效。但亦可能不為合資編製財務報表。

聯合控制個體

- 24 聯合控制個體係涉及設立公司、合夥或其他個體之合資，每一合資控制者均擁有其中之權益。除合資控制者間之合約協議確立對於該個體經濟活動之聯合控制外，該個體之營運方式與其他個體相同。
- 25 聯合控制個體控制合資之資產、產生負債及費損並賺取收益。其得以本身之名義簽訂合約及為合資活動進行籌資。每一合資控制者有權分享聯合控制個體之利

潤，然而某些聯合控制個體亦涉及合資產出之分享。

- 26 聯合控制個體之常見案例係二家企業經由移轉相關資產及負債予聯合控制個體以結合其於某種特定營業項目之活動。又如企業著手在國外與當地政府或其他機構合作業務，而設立由該企業與當地政府或其他機構聯合控制之獨立個體。
- 27 許多聯合控制個體實質上與所稱之聯合控制營運或聯合控制資產類似。例如，合資控制者可基於租稅或其他原因將聯合控制資產（例如輸油管）移轉予聯合控制個體。同樣地，合資控制者可能將其資產投入聯合控制個體作為聯合營運之用。某些聯合控制營運亦涉及設立聯合控制個體以處理活動之特定層面（例如產品之設計、行銷、配送或售後服務）。
- 28 聯合控制個體應與其他遵循國際財務報導準則之企業採用相同方式維護其會計紀錄、編製與表達財務報表。
- 29 每一合資控制者通常投入現金或其他資源至聯合控制個體。該等投入應列入合資控制者之會計紀錄並作為對聯合控制個體之投資，認列於財務報表。

合資控制者之財務報表

比例合併

- 30 合資控制者應採用比例合併或第 38 段所述之替代方法認列其於聯合控制個體之權益。採用比例合併時，應使用後述二種報導格式其中之一。
- 31 無論合資控制者是否有其他對子公司之投資，或是否將其財務報表稱為合併財務報表，均採用比例合併之兩種報導格式其中之一，以認列其於聯合控制個體之權益。
- 32 合資控制者認列其於聯合控制個體之權益時，反映該協議之實質及經濟事實而非合資之特殊結構或形式至關重要。合資控制者於聯合控制個體中透過其對該合資之資產及負債所分享之部分，控制其對未來經濟效益所享有之部分。合資控制者若採用第 34 段所述比例合併之兩種報導格式其中之一，認列其對聯合控制個體資產、負債、收益及費損所占之部分，合資控制者之合併財務報表將反映此實質及經濟事實。
- 33 比例合併之適用係指合資控制者之財務狀況表包含其對聯合控制之資產所享有之部分及其對聯合承擔之負債所分擔之部分。合資控制者之綜合損益表包括其對聯合控制個體之收益及費損所占之部分。許多採用比例合併時所適用之程序與國際會計準則第 27 號所規定對子公司投資之合併程序類似。
- 34 比例合併之實行可採用不同報導格式。合資控制者可將其對聯合控制個體各資

產、負債、收益及費損所占之部分逐項併入其財務報表中之類似項目。例如，其可將對聯合控制個體之存貨所享有之部分併入其本身之存貨或可將對聯合控制個體之不動產、廠房及設備所享有之部分併入其本身之不動產、廠房及設備。合資控制者亦可選擇將其對聯合控制個體之資產、負債、收益及費損所占之部分以個別單行項目列示於財務報表。例如，其可於流動資產項下單獨列示對聯合控制個體之流動資產所享有之部分；其亦可於不動產、廠房及設備項下單獨列示對聯合控制個體之不動產、廠房及設備所享有之部分。上述兩種報導格式所報導之損益金額及各主要類別之資產、負債、收益及費損金額均一致。就本準則之目的而言，此二種格式均可接受。

- 35 比例合併之實行無論採用何種格式，均不宜以減除其他負債或資產之方式抵銷任何資產或負債或以減除其他費損或收益之方式抵銷任何收益或費損，但存有法定抵銷權且該抵銷表現出對資產變現或負債清償之預期者不在此限。
- 36 **合資控制者於其不再對聯合控制個體具有聯合控制之日起，應即停止採用比例合併。**
- 37 合資控制者於其不再分享對聯合控制個體之控制當日起，應即停止採用比例合併。例如，若合資控制者處分其權益或合資控制者因外部對聯合控制個體加諸之限制而不再具有聯合控制，即可能發生此情況。

權益法

- 38 **作為第 30 段所述比例合併之替代方法，合資控制者應採用權益法認列其於聯合控制個體之權益。**
- 39 無論合資控制者是否有其他對子公司之投資，或是否將其財務報表稱為合併財務報表，均採用權益法認列其於聯合控制個體之權益。
- 40 若干合資控制者採用國際會計準則第 28 號所述之權益法認列其於聯合控制個體之權益。權益法之採用得到主張不宜併入控制項目與聯合控制項目者以及認為合資控制者對聯合控制個體僅具重大影響而非聯合控制者之支持。本準則基於比例合併較能反映合資控制者之聯合控制個體權益之實質及經濟事實，亦即對合資控制者所享有未來經濟效益之控制，故不建議採用權益法。然而，本準則允許採用權益法作為認列聯合控制個體權益之替代方法。
- 41 **合資控制者於其不再對聯合控制個體具有聯合控制或重大影響之日起，應即停止採用權益法。**

比例合併及權益法之例外

- 42 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」分類為待出售之聯合控制個體權益，應依該號國際財務報導準則進行會計處理。

- 43 分類為待出售之聯合控制個體權益若不再符合該分類之條件，應自分類為待出售之日起採用比例合併或權益法進行會計處理。自分類為待出售後之各期財務報表應配合修正。
- 44 [已刪除]
- 45 若投資者不再對某一個體具有聯合控制，且該原聯合控制個體並未成為其子公司或關聯企業，則應自該日起依國際會計準則第 39 號對剩餘之投資進行會計處理。若聯合控制個體成為投資者之子公司，投資者應自該日起依國際會計準則第 27 號及國際財務報導準則「企業合併」（2008 年修訂）處理其權益。若聯合控制個體成為投資者之關聯企業，投資者應自該日起，依國際會計準則第 28 號處理其權益。投資者於喪失聯合控制時，應衡量投資者對原聯合控制個體剩餘投資之公允價值。投資者應將下列二者之差額認列為損益：
- (a) 剩餘投資之公允價值及處分聯合控制個體部分權益所得之價款；及
 - (b) 喪失聯合控制當日之投資帳面金額。
- 45A 若某項投資不再為聯合控制個體，並改依國際會計準則第 39 號進行會計處理，應將該投資於停止作為聯合控制個體時之公允價值視為依國際會計準則第 39 號之規定原始認列金融資產之公允價值。
- 45B 投資者若喪失對某一個體之聯合控制，投資者應對認列為其他綜合損益且與該個體有關之所有金額進行會計處理，其處理基礎應與聯合控制個體若已直接處分相關資產或負債，所必須依據之基礎一致。因此，若以往認列於其他綜合損益之利益或損失於相關資產或負債處分時將重分類為損益，投資者應於其喪失該個體之聯合控制時，將該利益或損失自權益重分類為損益（作為重分類調整）。例如，若聯合控制個體持有備供出售金融資產而投資者喪失對該個體之聯合控制，此投資者應將與該等資產有關之利益或損失以往認列於其他綜合損益者重分類為損益。若投資者於聯合控制個體之所有權權益減少但該投資仍為聯合控制個體，投資者應僅將以往認列於其他綜合損益之利益或損失依比例重分類為損益。

合資投資者之單獨財務報表

- 46 合資控制者於聯合控制個體中之權益於其單獨財務報表應依國際會計準則第 27 號第 38 至 43 段處理。
- 47 本準則並未強制規定何等企業應編製單獨財務報表供公眾使用。

合資投資者與合資間之交易

- 48 合資控制者投入或出售資產予合資時，該交易所產生利益或損失任何部分之認列應反映交易實質。資產若由合資持有且合資控制者已移轉其所有權之重大風險及報酬，則合資控制者應僅認列歸屬於其他合資控制者權益部分之利益或損失。^{*}若該投入或銷售證明流動資產之淨變現價值減少或發生減損損失，則合資控制者應即全額認列損失。
- 49 合資控制者向合資購買資產時，其於將該資產轉售予獨立之第三方前，不得認列合資因該交易而產生之利益中屬於合資控制者之部分。合資控制者對分得該等交易所產生損失之認列方式應與認列利益之方式相同，惟該損失若係流動資產淨變現價值之減少或減損損失，則應立即認列。
- 50 為評估合資控制者與合資間之交易是否能證明資產發生減損，合資控制者應依國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，決定資產之可回收金額。合資控制者於決定使用價值時，應估計經由該資產之持續使用及合資之最終處分所產生之未來現金流量。

投資者財務報表中對合資權益之報導

- 51 未具聯合控制之合資投資者應依國際會計準則第 39 號之規定對該投資進行會計處理，若其對合資具有重大影響，則應依國際會計準則第 28 號之規定進行會計處理。

合資營運者

- 52 合資營運者或管理者之收費應依國際會計準則第 18 號「收入」之規定進行會計處理。
- 53 合資之營運者或管理者可能由一位或多位合資控制者擔任。合資營運者通常因負有責任而收取管理費。合資將該等管理費作為費用處理。

揭露

- 54 合資控制者應將下列或有負債之彙總金額與其他或有負債之金額分別揭露，但損失機率甚低之情況不在此限：
- (a) 合資控制者所產生之或有負債係與其合資權益有關者，以及其在與其他合資控制者共同產生之或有負債中所分擔之部分；
 - (b) 可能須承擔其於合資本身之或有負債中所分擔之部分，及

^{*} 另見解釋公告第 13 號「聯合控制個體－合資控制者之非貨幣性投入」。

(c) 因合資控制者可能必須承擔合資中其他合資控制者之負債而產生之或有負債。

55 合資控制者應將下列與合資權益有關之承諾彙總金額，與其他承諾分別揭露：

(a) 合資控制者之資本承諾係與其合資權益有關者，以及其在與其他合資控制者共同發生之資本承諾中所分擔之部分；及

(b) 其於合資本身之資本承諾中所分擔之部分。

56 合資控制者應列表揭露其於重大合資中之權益及所持有聯合控制個體所有權權益之比例並加以說明。於比例合併中採用逐項報導格式或採用權益法認列其於聯合控制個體中權益之合資控制者，應揭露與其合資權益有關之各流動資產、長期資產、流動負債、長期負債、收益及費損之彙總金額。

57 合資控制者應揭露用以認列其於聯合控制個體中權益之方法。

生效日及過渡性規定

58 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 日前開始之期間適用本準則，應揭露此一事實。

58A 國際會計準則第 27 號(2008 年修正)修改第 45 及 46 段並新增第 45A 及 45B 段。企業應於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度適用該等修改內容。若企業提前適用國際會計準則第 27 號(2008 年修正)，該修正內容亦應提前適用。

58B 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」修正第 1 段之規定。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。企業若提前適用該修正內容，應揭露此一事實，並一併提前適用 2008 年 5 月發布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 28 號第 1 段及國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」第 4 段之修正內容。企業得推延適用該等修正內容。

國際會計準則第 31 號(2000 年修訂)之撤銷

59 本準則取代國際會計準則第 31 號「合資權益之財務報導」(2000 年修訂)。

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 年修改時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關國際財務報導準則。

理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 31 號 之核准

國際會計準則第 31 號「合資權益」（2003 年修訂）由國際會計準則理事會 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 31 號「合資權益」之結論基礎

本結論基礎附於國際會計準則第 31 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 31 號「合資權益之財務報導」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 27 號「合併財務報表及投資子公司之會計」及國際會計準則第 28 號「投資關聯企業之會計」)，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，處理部分趨同之議題並達成其他改善。理事會基於對國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」及國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」之修訂版預計提出之變動，故對國際會計準則第 31 號「合資權益之財務報導」亦提出若干重要之配套修正。
- BC3 由於理事會之意圖並非重新考量國際會計準則第 31 號對合資會計所建立之基本方法，而僅欲反映與其於改善計畫中所作決定有關（特別是與國際會計準則第 27 號及國際會計準則第 28 號有關）之變動，因此本結論基礎不討論理事會對國際會計準則第 31 號尚未重新考量之規範。然而，理事會考慮到本準則修改之程度，故認為與以往已確定列入改善計畫進行修訂之準則一併發布國際會計準則第 31 號將對使用者有所裨益。

範圍之排除：創業投資組織、共同基金、信託基金及類似個體所持有之合資投資

- BC4 由於對創業投資組織、共同基金、信託基金及其他類似個體持有之投資並無會計處理之具體規定，因此應根據企業是否對被投資者具有控制、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 理事會考量是否有其他方式適合對被投資者未具控制但具有聯合控制或重大影響

之投資者。理事會指出創業投資組織、共同基金、信託基金及其他類似個體持有之投資若採用比例合併或權益法，所產出之資訊對管理階層及投資者而言常非攸關，而公允價值衡量於此情況下將產出較為攸關之資訊。如國際會計準則第 27 號之結論基礎所述，理事會確認子公司不應因控制個體之性質而排除於合併之範圍外。合併與否係取決於母公司控制被投資者之能力，不應因管理階層是否意圖短期持有對被控制企業之投資而受影響。理事會決議對於私募股權基金所控制之投資，將該等投資納入合併之財務報表以揭示其所控制企業之營運範圍，最能滿足使用者之資訊需求。

BC6 此外，理事會指出該等投資之所有權結構可能有頻繁之變動，若經常改變投資之會計方法，將使財務報表之有用性降低。

依國際會計準則第 39 號衡量公允價值

BC7 因此，理事會決定創業投資組織、共同基金、信託基金及與投資連結之保險基金等類似個體持有之投資若係依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」以公允價值衡量者，應排除於國際會計準則第 31 號之範圍外。理事會認為由於公允價值衡量於該等產業（包括對企業處於發展初期者或未上市企業之投資）為公認之慣例，故公允價值資訊常易於取得。

公允價值變動之處理

BC8 理事會決定創業投資組織、共同基金、信託基金及其他類似個體僅於其認列合資權益之公允價值變動為變動發生當期之損益時，方應排除於國際會計準則第 31 號之範圍外。此舉係為與因對子公司之控制或對關聯企業之重大影響預期為暫時而不將對子公司之投資納入合併或對關聯企業之投資不採用權益法之處理一致。理事會之方法使對投資之會計處理及對經濟個體之會計處理有所區別。對於前者，理事會決定對所有投資之處理（包括該等投資之公允價值變動）均應一致。

BC9 理事會指出由於創業投資組織可能持有某項投資 3 至 5 年，故該等投資若依國際會計準則第 39 號之規定分類，可能並非總是符合分類為持有供交易投資之定義。依國際會計準則第 39 號之規定，該等投資將分類為備供出售（除非企業於原始認列時將該投資指定為公允價值變動列入損益者）。分類為備供出售將不會使公允價值之變動認列為損益。理事會決定創業投資組織、共同基金、信託基金及與投資連結之保險基金等類似個體持有之投資僅於其係以公允價值衡量且公允價值變動認列為損益（因指定或符合國際會計準則第 39 號對持有供交易之定義）時，方豁免適用本準則，以使其與採用比例合併或權益法對損益之影響相當。

參照「公認」之產業慣例

- BC10 國際會計準則第 28 號之草案建議將範圍之排除限縮於具有公認慣例之情況。部分回應者指出，以公允價值衡量該等投資之產業慣例於已採用國際財務報導準則國家之產業中已被事先禁止其發展。理事會確認草案中之所以參照「公認」之慣例係為強調排除之規定通常適用於公允價值可得之投資。
- BC11 因此，理事會決議是否適用國際會計準則第 31 號之範圍排除規定僅取決於企業活動之性質，並刪除參照「公認」慣例。理事會認為以公允價值衡量該等投資於此類產業中已成「公認」之慣例。

「創業投資組織」之定義

- BC12 理事會決定不對排除於國際會計準則第 31 號範圍外之「創業投資組織及類似個體」作進一步之定義。理事會除了認識到作出普遍適用之定義有其難度，亦不欲因一時不慎而使企業難以採公允價值衡量投資。然而，理事會決定闡明排除範圍中所提及之「類似個體」包括與投資連結之保險基金。

比例合併或權益法之適用

暫時性聯合控制

- BC13 理事會考量是否刪除對合資之聯合控制若預期為暫時，可豁免適用比例合併或權益法之規定。理事會決定將此議題於規範資產處分之完整準則中一併考量。其決定保留若有證據顯示合資權益之取得係為於十二個月內處分，且管理階層已積極尋找買主，則得豁免適用比例合併或權益法之規定。理事會之草案第 ED4 號「非流動資產之處分及停業單位之表達」建議無論待出售資產係由關聯企業、合資或子公司之投資者所持有，均應依一致之方式衡量及表達。*

使移轉資金予投資者之能力受損之嚴格長期限限制

- BC14 理事會決定刪除以往因嚴格之長期限限制而使合資移轉資金予合資控制者之能力受損時，對合資權益可豁免適用比例合併或權益法之規定。其理由在於該等情況可能並未妨礙合資控制者對合資之聯合控制。理事會決定投資者應於評估其對某個體進行聯合控制之能力時，考量自該個體移轉資金予投資者之限制，但該等限制本身並未妨礙聯合控制之存在。

* 理事會於 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」。國際財務報導準則第 5 號刪除此範圍排除之規定，並取消對合資之聯合控制若預期為暫時，可豁免適用比例合併或權益法之規定。進一步之討論見國際財務報導準則第 5 號之結論基礎。

會計年度不一致

- BC15 2002 年 5 月之草案建議於採用比例合併或權益法時，應限制合資控制者與合資之報導日相差不得超過三個月。該草案之部分回應者認為若合資控制者與合資之財務報表日期差距超過三個月，則合資控制者編製截至同一日之財務報表於實務上不可行。理事會指出某些司法管轄區已採用三個月之限制，其擔心若延長期間（例如六個月），將導致認列過時之資訊。因此，理事會決定維持三個月之限制。

喪失對聯合控制個體之聯合控制^{*}

- BC16 理事會於企業合併計畫之第二階段中注意到喪失對被投資者之控制與喪失對被投資之聯合控制係相似之經濟事項，因此其會計處理亦應相近。喪失聯合控制係改變投資性質之經濟事項。理事會決議針對喪失對子公司控制之會計指引應擴及投資人喪失對被投資者聯合控制之事件、交易或其他情況之改變。因此，投資者於喪失對被投資者之聯合控制時，應以公允價值衡量剩餘之投資。投資者應將聯合控制個體於喪失聯合控制時之帳面金額與處分所得款項（若有）及保留權益公允價值間之差額認列為損益。

範圍（2008 年修正）[†]

- BC17 理事會發現對於符合條件，並決定依國際會計準則第 39 號以公允價值對聯合控制個體權益進行會計處理之企業，有明顯不一致之揭露規定。該等權益係排除於國際會計準則第 31 號之範圍外，故無須依該準則之規定進行揭露。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」均規定企業將其聯合控制個體權益依國際會計準則第 39 號進行會計處理者，除依上述準則之規定進行揭露外，亦應依國際會計準則第 31 號之規定進行揭露。
- BC18 理事會決定透過刪除國際會計準則第 32 號及國際財務報導準則第 7 號對依國際會計準則第 31 號揭露之一般性規定，並規定應進行之特殊揭露，以消除此不一致。理事會指出由於合資控制者持有該等投資之重大權益，故所規定之特殊揭露係屬攸關。理事會亦決定，由於國際會計準則第 32 號及國際財務報導準則第 7 號對於依國際會計準則第 27 號進行揭露之規定與國際會計準則第 27 號之規定重複，故刪除之。

^{*} 本標題與第 BC16 段係為因應國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」於 2008 年企業合併計畫第二階段中所作之修改而新增者。

[†] 本節係為因應「國際財務報導準則之改善」對國際會計準則第 31 號所作之修改而新增者。