

# 企業會計準則公報第六號修訂草案

## 投資關聯企業及合資

### 徵 求 意 見 函

(有意見者請於 112 年 10 月 16 日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [cas@ardf.org.tw](mailto:cas@ardf.org.tw))

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會  
法 人  
企 業 會 計 準 則 委 員 會

# 投資關聯企業及合資

## 壹、前言

第一條 本公報係訂定投資關聯企業及合資之會計處理準則。

第二條 本公報適用於對被投資者具重大影響或聯合控制之投資者。

## 貳、定義

第三條 本公報用語定義如下：

1. **關聯企業**：係指投資者對其具有重大影響之企業。
2. **合資**：係指一項聯合協議，據此對該協議具有聯合控制之各方，對該協議之淨資產具有權利。
3. **重大影響**：係指參與被投資者財務及營運政策之決策之權力，但非控制或聯合控制該等政策。
4. **權益法**：係指投資之原始認列依成本衡量，其後投資者依對被投資者淨資產份額之變動，而調整其投資帳面金額之會計方法。投資者之損益，包括其對被投資者損益之份額；投資者之其他綜合損益，包括其對被投資者其他綜合損益之份額。
5. **聯合控制**：係指合約上同意分享對一協議之控制，其僅於與攸關活動有關之決策，必須取得分享控制之各方一致同意時方始存在。所稱攸關活動，係指重大影響被投資者報酬之被投資者活動。
6. **聯合協議**：係指兩方以上具有聯合控制之協議。協議之各方皆受合約協議所約束，且協議賦予各方中之兩方以上對該協議之聯合控制。
7. **順流交易**：係指企業銷售商品、勞務或其他資產予其關聯企業或合資之交易。
8. **逆流交易**：係指企業之關聯企業或合資銷售商品、勞務或其他資產予該企業之交易。
9. **側流交易**：係指企業之子公司、關聯企業或合資間銷售商品、勞務或其他資產之交易。

## 參、會計準則

### 重大影響

第四條 企業直接或間接（例如，透過子公司）持有被投資者20%以上之表決權力時，推定對該被投資者具重大影響，但能明確證明不具重大影響者除外。

企業直接或間接（例如，透過子公司）持有被投資者表決權力少於 20%時，推定對該被投資者不具重大影響，但能明確證明具重大影響者除外。

企業之被投資者，若其絕大部分之所有權係由其他投資者所持有，並不必然表示企業對該被投資者不具重大影響。

第五條 重大影響通常可以下列一種或多種情況證明：

1. 在被投資者之董事會或類似治理單位有代表。
2. 參與政策制訂過程，例如參與股利或其他分配之決策。
3. 企業與其被投資者間有重大交易。
4. 管理人員之互換。
5. 重要技術資訊之提供。

第六條 企業可能擁有認股權證、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，於行使或轉換時，將使企業增加對另一個體之財務及營運政策之額外表決權力，或減少他方之表決權力（即潛在表決權）。評估是否具重大影響時，應考量目前可行使或可轉換潛在表決權（包括其他個體所持有之潛在表決權）之存在及影響。如潛在表決權須至未來特定日期或未來特定事項發生方為可行使或轉換，則該潛在表決權不屬目前可行使或可轉換。

第七條 企業評估潛在表決權是否導致重大影響時，應檢視所有影響潛在表決權之事實及情況（包括個別或綜合考量潛在表決權行使之條款及其他合約之安排），但無須考量潛在表決權持有者之管理階層行使或轉換該等潛在表決權之意圖及其財務能力。

第八條 當企業喪失參與被投資者之財務及營運政策之決策之權力時，即喪失對被投資者之重大影響。重大影響之喪失可能伴隨或未伴隨所有權之絕對或相對變動。例如，關聯企業受政府、法院、管理人或主管機關控制，可能導致喪失重大影響。喪失重大影響亦可能係合約協議之結果。

## 合資之判斷

第九條 企業於評估聯合協議是否屬於合資時，應考量該協議之結構及法律形式、合約協議中各方同意之條款，以及攸關之其他事實及情況，以評估其權利及義務。若事實及情況改變，企業應重新評估其所參與之聯合協議之類型是否已改變。

## 權益法

第十條 企業對被投資者具有重大影響或聯合控制時，應採用權益法處理其對關聯企業或合資之投資。但有本公報第十七條至第十八條之情形者除外。

## 原始認列與衡量

第十一條 企業對投資關聯企業或合資之原始認列，應以成本衡量。  
投資者應以投資日之公允價值認列或有對價，作為交換被投資者而支付移轉對

價之一部分。投資者對或有對價公允價值之後續變動，應依企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」（以下簡稱第七號公報）第三十七條之規定處理。

投資者對於衡量期間之認定，應依第七號公報第三十二條至第三十四條之規定處理。所稱衡量期間，係指取得投資關聯企業或合資後，投資者可調整該交易所認列暫定金額之期間。

第十二條 企業之投資原係適用企業會計準則公報第十五號「金融工具」之金融資產，續後增加投資成為關聯企業或合資時，應以下列方式之一處理：

1. 按取得重大影響或聯合控制當日之公允價值衡量該投資，當日帳面金額與公允價值之差額，其會計處理遵循之基礎，應與該金融資產除列時遵循之基礎相同，而認列為損益或其他綜合損益，並以該公允價值作為對關聯企業或合資之投資成本。

2. 追溯採用權益法。

### 認列被投資者損益及其他綜合損益之份額

第十三條 企業於投資日後，對被投資者損益之份額及其他綜合損益之份額，應分別認列為損益及其他綜合損益，並調整其投資之帳面金額。

第十四條 關聯企業或合資由企業以外之各方所持有之流通在外累積特別股分類為權益時，無論該特別股股利是否已宣告，企業應先調整該股利後，再計算其對損益之份額。

### 分配及其他帳面金額之調整

第十五條 企業採用權益法時，對於自被投資者所收取之分配，應減少其投資之帳面金額。投資之帳面金額亦可能須隨被投資者權益之其他變動而調整。

### 潛在表決權

第十六條 企業對關聯企業或合資之權益之決定，係以現有所有權權益為基礎，不反映潛在表決權及其他衍生工具可能之行使或轉換。

包含關聯企業或合資之潛在表決權之工具應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定處理。

### 適用權益法之豁免

第十七條 企業若屬創業投資組織、共同基金、單位信託或類似個體（包括與投資連結之保險基金）之個體或透過該等個體而持有對關聯企業或合資之投資時，得選擇依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定，按公允價值衡量該投資，其公允價值變動列入損益。企業應於原始認列關聯企業或合資時，就每一關聯企業或合資分別作此選擇。

第十八條 企業對關聯企業之投資，其中一部分若係間接透過創業投資組織、共同基金、單位信託或類似個體（包括與投資連結之保險基金）持有時，無論該等個體對該部分之投資是否具有重大影響，企業得選擇依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定，按公允價值衡量該部分對關聯企業之投資，其公允價值變動列入損益。若企業作此選擇，其非由該等個體所持有之剩餘部分，應採用權益法處理。

### 隱含商譽及公允價值之調整

第十九條 投資應自被投資者成為關聯企業或合資之日，採用權益法處理。企業取得投資時之投資成本，與對被投資者可辨認資產及負債之淨公允價值份額間之差額，應依下列方式處理：

1. 與關聯企業或合資有關之商譽，應列入該投資之帳面金額。
2. 投資成本低於對被投資者可辨認資產及負債淨公允價值之份額之數額，應於取得投資時，認列為損益。

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。例如，折舊性資產按取得日之公允價值調整计提折舊，或認列不動產、廠房及設備之減損損失等。

### 減損

第二十條 企業採用權益法後，應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定，評估對關聯企業或合資之淨投資是否發生減損，並於可能發生減損時依單一資產方式，將整個投資之整體帳面金額視為單一資產，依企業會計準則公報第十九號「資產減損」之規定，進行減損測試。列入投資帳面金額中之商譽，並不單獨進行減損測試，應為整體投資減損測試之一部分。

第二十一條 企業依本公報第二十條規定進行減損測試時，應比較投資之帳面金額與可回收金額（使用價值與公允價值減出售成本孰高者）。

投資關聯企業或合資之可回收金額，應按每一關聯企業或合資分別評估，但該關聯企業或合資持續使用所產生之現金流入，與其他資產之現金流入大部分無法獨立者除外。

### 與被投資者之交易

第二十二條 企業對關聯企業或合資之順流、逆流及側流交易所產生之未實現損益，應加以銷除，其銷除方式如下：

1. 順流交易：未實現損益應按期末持股比例銷除。
2. 逆流交易：未實現損益應按約當持股比例銷除。
3. 側流交易：
  - (1) 若投資者對產生交易之各被投資者均未具控制，各被投資者間未實現損益，應按投資者持有各被投資者約當持股比例相乘後之比例銷除。

(2) 若投資者對交易之一方具控制，但對交易之另一方僅具重大影響或聯合控制：

- ①若產生側流交易損益者為投資者之關聯企業或合資，則前述未實現損益應按投資者對該關聯企業或合資之約當持股比例銷除。
- ②若產生側流交易損益者為投資者之子公司，則前述未實現損益應按投資者對該關聯企業或合資之約當持股比例乘以投資者對該子公司之約當持股比例後之比例銷除。

當順流交易提供即將出售或投入資產之淨變現價值減少或該等資產減損損失之證據時，該等損失應由投資者全數認列。當逆流交易提供即將購入資產之淨變現價值減少或該等資產減損損失之證據時，企業應認列其對該等損失之份額。

### 被投資者之財務報表日期

第二十三條 企業適用權益法時，關聯企業或合資之財務報表之報導期間結束日，應與企業相同。若實務上不可行，則企業應使用最近期可得之財務報表，並調整兩個報導期間結束日間所發生之重大交易或事項之影響。惟關聯企業或合資與企業報導期間結束日之差異不得超過三個月。報導期間之長度及報導期間結束日間之差異應每期相同。

### 被投資者之會計政策

第二十四條 企業編製財務報表時，應對相似交易及事項採用統一會計政策。關聯企業或合資之會計政策若與企業不同，企業採用權益法時，應調整關聯企業或合資之財務報表，使其符合企業之會計政策。但實務上不可行時，不在此限。

若企業本身非為投資個體，對投資個體關聯企業或投資個體合資採用權益法時，就投資個體關聯企業或投資個體合資對其子公司之權益，得維持該投資個體關聯企業或投資個體合資所採用之公允價值衡量。企業得就每一投資個體關聯企業或投資個體合資分別作此選擇，並應於後續期間一致適用。

### 投資損失份額超過投資帳面金額

第二十五條 企業對關聯企業或合資損失之份額，等於或超過其對關聯企業或合資之權益時，應停止認列進一步損失之份額。

企業對關聯企業或合資之權益，係指採用權益法所決定之投資關聯企業或合資之帳面金額，連同實質上構成該企業對關聯企業或合資淨投資之一部分之長期權益。例如，一項既無計畫清償亦不可能於可預見之未來發生清償之項目，實質上為該企業投資關聯企業或合資之延伸。該等項目可能包括特別股、長期應收款或放款，但不包括應收帳款、應付帳款或具足夠擔保品之長期應收款，諸如擔保放款。

第二十六條 企業對

關聯企業或合資之權益減至零後，僅於企業已發生法定或推定義務，或已代關聯企業或合資支付款項之範圍內，始應提列額外損失並認列負債（見企業會計準則公報第九號「負債準備、或有負債及或有資產」）。關聯企業或合資若後續產生利潤，企業僅於對利潤之份額等於先前未認列損失之份額後，始重新恢復認列對利潤之份額。

## 停止採用權益法

第二十七條 企業應自其投資不再為關聯企業或合資之日起停止採用權益法，其會計處理如下：

1. 若該投資成為子公司，應依企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」之規定處理其投資。
2. 若對原關聯企業或合資之剩餘投資為金融資產，應按公允價值衡量該剩餘投資。剩餘投資之公允價值，視為依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定原始認列為金融資產之公允價值。下列兩者之差額，應認列為損益：
  - (1) 剩餘投資之公允價值及處分關聯企業或合資部分權益所得之價款。
  - (2) 停止採用權益法當日之投資帳面金額。
3. 當企業停止採用權益法時，該企業對先前認列於其他綜合損益中與該投資有關之所有金額，其會計處理之基礎應與被投資者若直接處分相關資產或負債所必須遵循之基礎相同。

第二十八條 若被投資者對先前認列為其他綜合損益之利益或損失，於處分相關資產或負債時，將其重分類至損益，當企業停止採用權益法時，亦應將該利益或損失自權益重分類至損益，作為重分類調整。例如，關聯企業或合資具有與國外營運機構有關之累計兌換差額，當企業停止採用權益法時，應將與該國外營運機構有關而先前已認列為其他綜合損益之利益或損失，自權益重分類至損益，作為重分類調整。

第二十九條 企業對關聯企業之投資成為對合資之投資，或對合資之投資成為對關聯企業之投資時，應持續適用權益法，不對剩餘投資再衡量。

## 所有權權益之變動

第三十條 企業對關聯企業或合資之所有權權益減少，但持續適用權益法時，與該所有權權益減少有關而先前已認列為其他綜合損益之利益或損失，若於相關資產或負債處分時須重分類至損益，應將該利益或損失，依減少比例重分類至損益，作為重分類調整。

第三十一條 企業之關聯企業或合資辦理現金增資時，若企業未按持股比例認購新股，致使投資比例發生變動，並因而使對被投資者之股權淨值發生增減，其增減數應調整投資之帳面金額及權益項目。若企業未按持股比例認購，致使其對關聯企業或合資之所有權權益減少，應另依本公報第三十條之規定處理。

## 肆、揭 露

### 揭露

第三十二條 企業就每一具重大性之關聯企業或合資，應分別揭露下列資訊：

1. 投資關聯企業或合資之帳面金額。
2. 有公開市場報價之投資關聯企業或合資之公允價值。
3. 對關聯企業或合資所享有之損益份額、停業單位損益份額及其他綜合損益份額。
4. 對關聯企業或合資之權益之性質及範圍。例如，主要營業活動、所有權權益比例、表決權比例及國外註冊地（若有時）等。

## 伍、附 則

第三十三條 本公報於中華民國一〇四年十月二十八日發布，於中華民國一〇八年三月十三日第一次修訂，於中華民國一一二年七月六日第二次修訂，於中華民國一一二年〇月〇日第三次修訂。

企業應於中華民國一〇九年一月一日以後開始之報導期間追溯適用本公報第一次修訂條文，亦得提前適用。企業若提前適用本公報第一次修訂條文，應揭露該事實。原已採用本公報之企業，應依企業會計準則公報第四號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」之規定，追溯適用本公報第一次修訂條文。

企業應於適用企業會計準則公報第四號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」第一次修訂條文時，同時適用本公報第二次修訂條文。

企業應於適用企業會計準則公報第十五號「金融工具」第二次修訂條文之規定時，同時適用本公報第三次修訂條文。



## 附錄一

### 新舊條文對照表

第三次修訂條文	第二次修訂條文	說明
<p>第十二條 企業之投資原係適用企業會計準則公報第十五號「金融工具」之金融資產，續後增加投資成為關聯企業或合資時，應以下列方式之一處理：</p> <p>1. 按取得重大影響或聯合控制當日之公允價值衡量該投資，當日帳面金額與公允價值之差額，<u>其會計處理遵循之基礎，應與該金融資產除列時遵循之基礎相同，而認列為損益或其他綜合損益</u>，並以該公允價值作為對關聯企業或合資之投資成本。</p> <p>2. 追溯採用權益法。</p>	<p>第十二條 企業之投資原係適用企業會計準則公報第十五號「金融工具」之金融資產，續後增加投資成為關聯企業或合資時，應以下列方式之一處理：</p> <p>1. 按取得重大影響或聯合控制當日之公允價值衡量該投資，當日帳面金額與公允價值之差額，<u>應認列為損益</u>，並以該公允價值作為對關聯企業或合資之投資成本。</p> <p>2. 追溯採用權益法。</p>	<p>配合企業會計準則公報第十五號「金融工具」第二次修訂條文之規定修改此條，以明定企業對所選擇之後續公允價值變動列報於其他綜合損益之金融資產，增加投資至取得重大影響或聯合控制，則其對取得當日之帳面金額與公允價值之差額，應認列為其他綜合損益。</p>
<p>第三十三條 本公報於中華民國一〇四年十月二十八日發布，於中華民國一〇八年三月十三日第一次修訂，於中華民國一一二年七月六日第二次修訂，於中華民國一一二年〇月〇日第三次修</p>	<p>第三十三條 本公報於中華民國一〇四年十月二十八日發布，於中華民國一〇八年三月十三日第一次修訂，於中華民國一一二年七月六日第二次修訂。</p>	<p>配合本公報第三次修訂，增加第三次修訂日期及生效日，並規定企業應於適</p>

第三次修訂條文	第二次修訂條文	說 明
<p>訂。</p> <p>企業應於中華民國一〇九年一月一日以後開始之報導期間追溯適用本公報第一次修訂條文，亦得提前適用。企業若提前適用本公報第一次修訂條文，應揭露該事實。原已採用本公報之企業，應依企業會計準則公報第四號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」之規定，追溯適用本公報第一次修訂條文。</p> <p>企業應於適用企業會計準則公報第四號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」第一次修訂條文時，同時適用本公報第二次修訂條文。</p> <p><u>企業應於適用企業會計準則公報第十五號「金融工具」第二次修訂條文之規定時，同時適用本公報第三次修訂條文。</u></p>	<p>企業應於中華民國一〇九年一月一日以後開始之報導期間追溯適用本公報第一次修訂條文，亦得提前適用。企業若提前適用本公報第一次修訂條文，應揭露該事實。原已採用本公報之企業，應依企業會計準則公報第四號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」之規定，追溯適用本公報第一次修訂條文。</p> <p>企業應於適用企業會計準則公報第四號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」第一次修訂條文時，同時適用本公報第二次修訂條文。</p>	<p>用企業會計準則公報第十五號「金融工具」第二次修訂條文之規定時，同時適用本公報第三次修訂條文。</p>