

國際會計準則第 28 號

投資關聯企業及合資

(20112012 年版)

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯

~~國際會計準則第 28 號~~

~~投資關聯企業~~

~~本版納入截至 2010 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 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」(1976 年 6 月發布) 中，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 年重新編排，並於 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。~~

~~其後，國際會計準則第 28 號已被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)^{*}~~
- ~~● 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」(2009 年 11 月發布)[§]~~
- ~~● 「國際財務報導準則之改善」(2010 年 5 月發布)^{***}~~

^{*} 生效日為 2009 年 1 月 1 日

[†] 生效日為 2009 年 7 月 1 日



- ~~國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（2010 年 10 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「對除役、復原及環境修復基金權益之權利」（2004 年 12 月發布）。~~

會計研究發展基金會

~~§-生效日為 2013 年 1 月 1 日（得提前適用）~~

~~**-生效日為 2010 年 7 月 1 日~~



目錄

	段 次
簡介	IN1-IN151
國際會計準則第 28 號 投資關聯企業及合資	
<u>目的</u>	<u>1</u>
範圍	<u>12</u>
定義	<u>2-123-4</u>
重大影響	<u>6-105-9</u>
<u>權益法</u>	<u>10-15</u>
<u>權益法之應用</u>	<u>16-43</u>
<u>適用權益法之豁免</u>	<u>17-19</u>
<u>分類為待出售</u>	<u>20-21</u>
<u>停止採用權益法</u>	<u>11-1222-24</u>
<u>所有權權益之變動</u>	<u>25</u>
<u>權益法之應用程序</u>	<u>13-3426-</u> <u>39</u>
減損損失	<u>31-3440-</u> <u>43</u>
單獨財務報表	<u>35-3644</u>
<u>揭露</u>	<u>37-40</u>
生效日及過渡規定	<u>41-41F45-</u> <u>46</u>
<u>提及之國際財務報導準則第 9 號</u>	<u>46</u>
<u>其他國際會計準則第 28 號（2003 年）之撤銷</u>	<u>42-4347</u>
<u>附錄</u>	

其他公報之修正理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 28 號之核准

下列隨附文件請見本版 B 部分

~~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

對照表

查閱



國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」由第 1 至 4347 段及附錄組成。各段均具同等效力。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，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報導之觀念架構」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。

會計研究發展基金會



簡介

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「及合資」訂定投資關聯企業之會計處理，並適用於 2005 建立當對投資關聯企業及合資作會計處理時應用權益法之規範。

IN2 本準則對 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度。本準則鼓勵期間生效，並得提前適用。本準則亦取代下列解釋：

- 解釋公告第 3 號「關聯企業交易未實現損益之銷除」
- 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」。

修訂本準則之主要特性

IN3 國際會計準則第 28 號之理由

(2011 年修正)適用於所有屬對被投資者具聯合控制或重大影響之投資者之企業。

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減少應用權益法時及單獨財務報表中對投資關聯企業會計處理之替代方法。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 IN4 本準則定義重大影響為參與被投資者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。

IN5 國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」建立聯合協議各方之財務報導原則。該準則將聯合控制定義為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。

IN6 企業應適用國際財務報導準則第 11 號以判定其所參與之聯合協議之類型。一旦其判定於合資中擁有權益，企業應依國際會計準則第 28 號（2011 年修正）之規定認列並採用權益法處理該投資，除非企業依本準則之規定被豁免適用權益法。

權益法

IN7 本準則將權益法定義為投資原始依成本認列，其後依取得後投資者對被投資者淨資產之份額之變動而調整之會計方法。投資者之損益包括其對被投資者損益之份額，且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。

IN8 企業於其合併財務報表中採用權益法處理其對關聯企業或合資之投資。未有任何子公司之企業於其財務報表亦採用權益法處理其對關聯企業或合資之投資，即使該等財務報表不被稱為合併財務報表。唯一不採用權益法之財務報表為依國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」之規定表達之單獨財務報表。

採用權益法之豁免

IN10 當對關聯企業與合資之投資係直接或間接透過創業投資組織、共同基金、單位信託基金信託及其他類似個體（包括投資連結之保險基金）所持有之投資時，本準則亦提供採用權益法之豁免。該等對關聯企業或聯合控制個體中之與合資控制者權益，若係之投資可能依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定，透過損益按公允價值處理，則不適用本準則。該等投資係以公允價值衡量且公允價值之變動於變動當期列為損益。

IN6 此外，本準則提供豁免採用權益法之規定，該規定類似特定母公司豁免編製合併財務報表之規定。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 13 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 13 段(c)）。

重大影響

潛在表決權

IN7 企業評估是否具有參與被投資者之財務及營運決策之權力時，應考量目前可執行

或可轉換潛在表決權之存在及影響。此規定先前係包含於現已被取代之解釋公告第 33 號。

權益法

IN8——本準則闡明投資者對具有揭露

IN11 對被投資者具聯合控制或重大影響之投資關聯企業，其會計處理應採用權益法，而無論投資者是否亦有投資子公司並編製合併財務報表。但投資者列報依國際會計準則第 27 號編製之單獨財務報表時，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並持有之關聯企業應採用企業之揭露規定係明訂於國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益法」。此須有證據顯示該投資之取得係以出售為目的且管理階層已積極尋找買主。「短期內」之名詞已由「十二個月內」所取代。若該等關聯企業未於十二個月內處分，除少數特定情況外，應自取得日起改用權益法處理。^{*}

IN10——如關聯企業係處在使資金移轉予投資者能力嚴重受損之嚴格長期限限制下營運，但投資者仍持續對該關聯企業具重大影響，本準則規定仍應採用權益法。喪失重大影響後，方停止適用權益法。

關聯企業交易未實現損益之銷除

IN11——投資者與關聯企業間之「順流」及「逆流」交易所產生之損益，應依投資者投資關聯企業之持股比例銷除。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——採用權益法所用之關聯企業財務報表之報導期間結束日，與投資者之報導期間結束日不同時，其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，以使關聯企業之財務報表符合投資者對相似情況下之類似交易及事件所採用之會計政策。前一版國際會計準則第 28 號提供當「採用一致之會計政策實務上不可行」時，對於此規定之

^{*}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，並取消對關聯企業投資之重大影響若意圖為暫時性時，豁免採用權益法之規定。進一步之討論見國際財務報導準則第 5 號之結論基礎。

~~例外規定。~~

~~損失之認列~~

~~IN14 投資者於認列對關聯企業之損失份額時，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益。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於國際會計準則第 27 號之揭露。~~

會計研究發展基金會



國際會計準則第 28 號

投資關聯企業及合資

範圍

目的

1 本準則適用於之目的係訂定投資關聯企業之會計。惟本準則不適用於下列組織所持有處理，並依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定，透過損益按公允價值衡量之建立當對投資關聯企業投資：

(a) 創業投資組織，或

(a) 共同基金、單位信託基金及與投資連結之保險基金等類似個體合資作會計處理時應用權益法之規範。

企業應依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定衡量該等投資之公允價值，並將公允價值之變動列入損益。持有該等投資之企業，應依第 37 段(f)之規定揭露。

定義範圍

2 本準則應適用於所有屬對被投資者具聯合控制或重大影響之投資者之企業。

定義

3 本準則用語定義如下：

關聯企業係指投資者對其有重大影響之企業，包括非公司組織之企業（如合夥組織），但非屬子公司亦非合資權益。

合併財務報表係指按集團之財務報表，於其中將母公司及其子公司之資產、負債、權益、收益、費損及現金流量以如同屬單一經濟個體方式所表達之集團財務報表。

控制係指主導某一個體之財務及營運政策決策之權力，以從其活動中獲取利益。

權益法係指投資原始依成本認列，其後依取得後投資者所享有之對被投資者淨資產之份額之變動而調整之會計方法。投資者之損益包括其所享有之被投資者對被



投資者損益之份額，且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。

聯合協議係指兩方以上具有聯合控制之協議。

聯合控制係指合約上同意分享對某項經濟協議之控制，其僅於與攸關活動之控制，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（合資之各方一致同意時方始存在。

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於該協議之淨資產具有權利。

合資者係指合資中之一方，對該合資具有聯合控制者）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聯合控制個體之合資控制者所編製之財務報表，於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結果及淨資產為基礎。

重大影響係指參與被投資者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。

子公司係指由另一個體（即母公司）所控制之個體，包括非公司組織之個體（如合夥組織）。

3 採用權益法之財務報表並非單獨財務報表，企業如無子公司、關聯企業或未在合資中擁有合資控制者權益，其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（亦可能不）附加或隨附下列用語係定義於前述財務報表。

5 企業如依國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」第 404 段之規定豁免編製合併財務報表，依及國際會計財務報導準則 31 第 10 號「合資權益」第 2 段豁免採用比例合併，或依財務報表附錄 A，並用於本準則第 13 段(e)之規定豁免採權益法時，得以單獨財務報表作為其唯一財務報表。其意義依國際財務報導準則之規定所定義：

- 對被投資者之控制
- 集團
- 母公司
- 單獨財務報表



重大影響

● 6—如投資者子公司

重大影響

5 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）持有被投資者 20% 以上之表決權時，則推定投資者具重大影響，除非能明確證明不具重大影響。相對地，如投資者直接或間接（如透過子公司）持有少於 20% 之被投資者表決權未達 20% 時，則推定投資者該企業不具重大影響，除非能明確證明具重大此種影響。若其他另一投資者持有大部分絕大部分或大多數之所有權時，並不必然排除此一投資者一企業具重大影響。

6 企業重大影響。

7 投資者具重大影響之存在，通常可以下列一種或多種方式證明之：

- (a) 在被投資者之董事會或類似治理單位擁有席位者有代表；
- (b) 參與政策制訂過程，包括參與股利或其他分配案之決策；
- (c) 投資者與企業與其被投資者間有重大交易；
- (d) 管理者人員之互換；或
- (e) 重要技術資訊之提供。

7 8 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，於執行或轉換時，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或減少他方之表決權（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（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件事項發生方能執行或轉換，則該潛在表決權不屬目前可執行或可轉換。

8 9 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執行之條款及任何其他合約之安排），但無須考量潛在表決權持有者管理階層執行或轉換該等潛在表決權之意圖及企業之其財務能力。

9 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。

權益法

4410 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則隨投資者以認列所享有之對被投資者損益之份額而增減。投資者所享有之對被投資者損益之份額應認列於投資者之損益。收取自被投資者所收取之利潤分配，則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享之權益份額比例發生變動時，可能亦應須調整帳面金額。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。投資者對該等變動所享有之份額應認列為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」—（2007 年修訂））。

11 由於投資者所收取之分配與關聯企業或合資之績效之關係可能不大，故以所收取之分配為基礎認列收益，可能不足以衡量投資者對關聯企業或合資所賺得之收益。因投資者對被投資者具有聯合控制或重大影響，故投資者對關聯企業或合資之績效具有權益並因而對其投資報酬具有權益。投資者透過延伸其財務報表範圍，使其包括對被投資者損益之份額，以處理此權益。因此，權益法之應用可對投資者淨資產及損益提供較具資訊性之報導。

12 當有潛在表決權或包含潛在表決權之其他衍生工具存在時，除非適用第 13 段，投資者對被投資者關聯企業或合資之損益及權益變動數所享有之份額，係依，完全以現有所有權權益為基礎決定，不反映潛在表決權及其他衍生工具可能之執行或轉換。

權益法之應用

13 除下列情況外，投資關聯企業之會計處理應採用權益法：

13 在若干情況下，企業因一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執行而決定。

14 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」不適用於採用權益法處理之關聯企業或合資之權益。當包含潛在表決權之工具目前實質上使企業取得與關聯企業或合資之所有權權益相關之報酬時，該等工具不適用國際財務報導準則第 9 號。於其他所有情況下，包含關聯企業或合資之潛在表決權之工具依國際財務報導準則第 9 號之規定處理。

- (a) 15 除非一項對關聯企業或合資之投資 (或投資之一部分) 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」之規定分類為待出售之，該投資或該投資未分類為待出售之任何保留權益應分類為非流動資產。

依權益法之應用

- 16 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。

適用權益法之豁免

- (b) 17 若企業係由國際會計財務報導準則第 2710 號第 104 段(a)之範圍例外規定，無須所豁免編製合併財務報表之母公司所擁有之，或符合下列所有情況時，該企業對關聯企業或合資之投資或無須適用權益法：

(a) 符合下列所有情況時：

1. (a) 投資者企業係由其他另一企業完全擁有之子公司，或部分擁有之子公司，而其他業主 (包括無表決權之業主) 已被告知 (且不反對投資者) 企業不採用權益法。

2. (b) 投資者企業之債務或權益工具未於公開市場 (國內或國外證券交易所或店頭市場，包括當地及區域性市場) 交易。

3. (c) 投資者企業既未因於公開市場發行任何形式類別之工具之目的，而曾向證券委員會或其他主管機關申報財務報表，或亦未正在申報之程序中；及。

4. (d) 投資者企業之最終或任何中間母公司已依國際財務報導準則編製遵循國際財務報導準則之合併財務報表供大眾使用。

- 14 第 13 段(a)所述 18 當對關聯企業或合資之投資應係直接或間接透過屬創業投資組織、共同基金、單位信託及類似個體 (包括與投資連結之保險基金) 之個體所持有時，該個體得選擇依國際財務報導準則第 59 號「金融工具」之規定，透過損益按公允價值以衡量對該等關聯企業或合資之投資。

- 19 當企業持有對關聯企業之投資且其中一部分係間接透過創業投資組織、共同基金、單位信託及類似個體 (包括與投資連結之保險基金) 持有時，無論創業投資組織、共同基金、單位信託及類似個體 (包括與投資連結之保險基金) 是否對該部分之投資具有重大影響，企業得選擇依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定，透過損益按公允價值以衡量該部分對關聯企業之投資。若企業作此選擇，該企業應將權益法適用於其對關聯企業之投資非由創業投資組織、共同基金、單

位信託及類似個體（包括與投資連結之保險基金）所持有之任何剩餘部分。

分類為待出售

20 企業應適用國際財務報導準則第 5 號於符合分類為待出售之條件之投資關聯企業或合資（或投資之一部分）。對關聯企業或合資之投資未分類為待出售之任何保留部分應採用權益法處理，直至分類為待出售之部分被處分。處分發生後，企業應依國際財務報導準則第 9 號之規定處理對關聯企業或合資之任何保留權益，除非該保留權益仍持續為關聯企業或合資，此時，企業採用權益法。

4521 先前分類為待出售之投資關聯企業或合資（或投資之一部分），如不再符合待出售分類之條件時，應從分類為待出售之日起，改用追溯採用權益法處理。自分類為待出售之日起，各期間之財務報表應配合修正。

~~16 [已刪除]~~

~~17 投資者所收取之利潤分配與關聯企業績效之關係可能不大，故以所收取之利潤分配為基礎認列收益可能不足以衡量投資者對關聯企業投資所賺得之收益。因投資者對關聯企業有重大影響，因此投資者擁有關聯企業績效之權益並因而擁有其投資之報酬。投資者透過擴展其財務報表範圍，使其包括所享有之關聯企業損益份額，以列報其權益。因此，權益法之應用可對投資者淨資產及損益提供較具資訊性之報導。~~

~~18 投資者應自對關聯企業喪失重大影響之日起停止採用權益法。~~

22 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如下：

(a) 若該投資並未成為子公司或國際會計準則第 31 號所定義之合資，則應於該日起，企業應依國際財務報導準則第 93 號「企業合併」及國際財務報導準則第 10 號之規定處理。喪失重大影響時，投資者應以公允價值衡量其投資。

(b) 若對原關聯企業所剩餘或合資之投資。下列兩者之差額，應計入損益：

~~(a) 剩餘投資之公允價值及任何處分關聯企業部分保留權益所得之價款；及~~

~~(b) 喪失重大影響當日之投資帳面金額。~~

~~19 當投資不再為關聯企業並依國際財務報導準則第 9 號之規定處理時，則該投資不再為關聯企業時之金融資產，企業應按公允價值，衡量該保留權益。保留權益之公允價值應視為依國際財務報導準則第 9 號之規定原始認列為金融資產之公允價值。下列兩者之差額，應認列於損益中：~~

(i) 19A 若投資者喪失對任何保留權益之公允價值及處分關聯企業之重大影響，投資者對於或合資部分權益所得之任何價款；及

(ii) 停止採用權益法當日之投資帳面金額。

(c) 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所認列與該關聯企業投資有關之所有金額，其會計處理之基礎應與關聯企業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。

23 因此，如若先前關聯企業被投資者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被重分類為至損益，則當投資者喪失對關聯企業之重大影響停止採用權益法時，亦應將該利益或損失自權益重分類為至損益（重作為重分類調整）。例如，若關聯企業或合資具有與國外營運機構相關有關之累計兌換差額，且投資者喪失對該關聯企業之重大影響時停止採用權益法時，投資者則企業應將與該國外營運機構相關有關而先前已認列於其他綜合損益之利益或損失，重分類為至損益。

24 若投資者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，企業應持續採用權益法而不對保留權益作再衡量。

所有權權益之變動

25 若企業對關聯企業或合資之所有權權益減少其對關聯，但持續採用權益法，則企業之應將與該所有權權益，但該投資仍為對關聯企業之投資，則投資者應將之減少有關而先前已認列為列於其他綜合損益之利益或損失，依比例減少比例重分類至損益（若該利益或損失於處分相關資產或負債時須被重分類為至損益）。

20 採用權益法時所應用之程序

26 許多對權益法之應用適當之程序，類似類似於國際會計財務報導準則第 2710 號所述之合併程序。此外，再者，構成收購子公司會計處理所採用程序之基本基礎之觀念，亦被用於取得投資關聯企業或合資之會計處理。

2427 集團對關聯企業或合資之股份份額係母公司及其子公司對該關聯企業或合資所持有股份份額之總和。為計算股份此份額，集團之其他關聯企業或合資所持有之股份份額，應予忽略。如當關聯企業或合資擁有子公司、關聯企業或合資時，採用權益法時所考量之關聯企業損益、其他綜合損益及淨資產，係經為達一致之落實統一會計政策所為所作之必要調整後（見第 2635 及 2736 段），而認列於該關聯企業或合資之財務報表中者（包括該關聯企業或合資對其關聯企業及合資之損益、其他綜合損益及淨資產所享有之份額）。

- 22——投資者 28 企業（包括其合併子公司）與其關聯企業或合資間之「逆流」及「順流」交易所產生之損益利益及損失，僅在與非關係投資者對關聯企業或合資之權益無關之範圍內，認列於投資者之企業財務報表。舉例而言，「逆流」交易為關聯企業或合資出售資產予投資者，「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。投資者對由此等交易所產生之關聯企業損益或合資之利益或損失之份額應予銷除。
- 23——投資關聯企業應自其為關聯企業 29 當順流交易提供即將出售或投入之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之資產之淨變現價值減少或該等資產減損損失之證據時，投資者應認列其對該等損失之份額。
- 30 對關聯企業或合資之非貨幣性投入以交換關聯企業或合資之權益時，應依第 28 段之規定處理，但該投入缺乏商業實質（該用語如國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」所述）者除外。若該投入缺乏商業實質，除非亦適用第 31 段，否則該利益或損失視為未實現且不認列。此等未實現損益應與按權益法處理之投資對沖，且不得於企業之合併財務狀況表或企業採用權益法處理其投資之財務狀況表中列報為遞延利益或損失。
- 31 若企業除取得關聯企業或合資之權益外，並收取貨幣性或非貨幣性資產，則企業應將非貨幣性投入之利益或損失與所收取貨幣性或非貨幣性資產有關之部分全數認列於損益。
- 32 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所享有關聯企業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：
- (b)(a) 與關聯企業相關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。
- (e)(b) 企業對被投資者所享有關聯企業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，在投資者企業決定所享有對關聯企業之或合資損益之份額時，認列為收益。
- 投資者於企業對取得後對所享有之關聯企業或合資損益之份額亦應作適當調整，以反映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，取得日後投資者所享有之關聯企業損益份額，亦應隨關聯企業認列如企業應就諸如商譽或不動產、廠房及設備之減損損失而，對取得後之關聯企業或合資損益之份額作適當調整。
- 24——投資者 33 企業於採用權益法時，應使用關聯企業或合資最近期可得之財務報

表。如投資者當企業與關聯企業或合資之報導期間結束日不同時，除非實務上不可行，關聯企業或合資應另行編製與投資者企業財務報表日期相同之財務報表，以供投資者企業使用。

- 25 如 34 當依第 2433 段之規定，採用權益法所用之關聯企業或合資財務報表日期，與投資者企業財務報表日期不同時，則應對關聯企業或合資財務報表日期與投資者企業財務報表日期之間所發生之重大交易或事件事項之影響予以調整。在任何情況下，關聯企業或合資與投資者企業之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。
- 26 投資者 35 企業財務報表之編製，應對類似情況下之相似情況下之類似交易及事件事項採用一致之統一會計政策。
- 2736 若關聯企業或合資對相似情況下之類似情況下之相似交易及事件事項採用與投資者企業不同之會計政策，投資者企業於採用權益法所用之關聯企業或合資財務報表應予調整，以使關聯企業或合資之會計政策符合投資者企業之會計政策。
- 2837 若關聯企業或合資有由投資者企業以外之他方各方所持有之累積特別股流通在外且分類為權益時，則無論該特別股股利是否宣告已宣告，投資者企業應於調整該股利後計算其所享有之對損益之份額。
- 2938 如投資者企業對關聯企業之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，投資者企業應停止認列進一步之損失。投資者之份額。企業對關聯企業或合資之權益係指採用權益法下所決定之投資關聯企業或合資之帳面金額及連同實質上屬投資者構成該企業對關聯企業或合資淨投資組成部分之其他一部分之任何長期權益。例如，某項目之清償目前一項既無計畫清償亦不可能於可預見之未來發生時，則清償之項目，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及長期應收款或貸款放款，但不包括應收帳款、應付帳款或任何具足夠擔保品之任何長期應收款，如諸如擔保貸款。放款。採用權益法下認列之損失超過投資者企業之普通股投資之部分，應依投資者企業對關聯企業或合資之權益之其他組成部分優先順位（即優先清償順位清算優先權）之反向順序予以沖銷。
- 30 投資者 39 企業之權益減至零後，僅應於企業已發生法定義務或推定義務或已代關聯企業或合資支付款項之範圍內，認始應提列額外損失及並認列負債。如關聯企業或合資後續產生利潤，投資者企業僅得於所享有對利潤之份額等於對未認列之損失之份額後，才重新恢復認列對利潤之份額。

減損損失

~~3140~~ 採用權益法後，~~（包括依第 2938 段之規定認列關聯企業或合資之損失，投資者）~~後，企業應適用國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之規定，以決定投資者其對關聯企業或合資之淨投資是否應認列任何額外之減損損失。

~~32~~ ~~投資者 41~~ 企業亦應適用國際會計準則第 39 號之規定，以決定投資者其對未構成淨投資部分之關聯企業權益或合資權益是否應認列任何額外減損損失及該減損損失之金額。

~~3342~~ 因構成投資關聯企業或合資帳面金額部分之商譽組成項目，並未單獨認列，故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。而是在採用對該商譽單獨測試減損。反之，每當適用國際會計準則第 39 號之規定顯示該投資可能發生減損時，投資之整體帳面金額應視為單一資產，依國際會計準則第 36 號之規定，藉由比較其可回收金額（使用價值或公允價值減出售成本孰高者）與帳面金額，進行以測試減損測試。在此。在該等情況下，所認列之減損損失無須不分攤至任何資產，包括構成投資關聯企業部分或合資帳面金額部分之任何資產，包括商譽。因此，該減損損失之任何迴轉，於該投資之可回收金額後續增加之範圍內，應依國際會計準則第 36 號之規定認列該減損損失之任何迴轉。於決定該投資之使用價值時，企業應估計：

(i)(a) 投資者所享有企業對關聯企業或合資估計未來產生現金流量現值之份額，~~（包括關聯企業或合資因營運所產生之現金流量之份額及最終處分該投資所得之價款）~~之現值；或

(ii)(b) 投資者企業預期由自該投資收取股利及最終處分該投資所產生之估計未來現金流量之現值。

於採用適當之假設下時，上述二法產生相同之結果。

~~3443~~ 投資關聯企業或合資之可回收金額，應按個別每一關聯企業或合資分別評估，除非該關聯企業或合資無法藉由自持續使用其資產而產生與投資者企業其他資產之現金流量流入大部分獨立之現金流入。

單獨財務報表

~~35~~ ~~投資者 44~~ 企業之單獨財務報表對於投資關聯企業或合資，應依國際會計準則第 27 號（2011 年修正）第 38 至 4310 段之規定處理。

~~36~~ 本準則並未強制規定那些企業應編製單獨財務報表供大眾使用。

揭露

37 企業應揭露下列事項：

- (a) 投資關聯企業有公開報價者，其公允價值；
- (b) 關聯企業之彙總性財務資訊，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之表決權或潛在表決權小於 20%，但推翻不具重大影響之假設而推論具有重大影響之理由；
- (d) 投資者直接或經由子公司間接持有被投資者之表決權或潛在表決權在 20% 以上，但推翻具重大影響之假設而推論不具重大影響之理由；
- (e) 當採用權益法所用之關聯企業財務報表其日期或期間與投資者之財務報表不同時，該關聯企業財務報表報導期間之結束日，以及使用不同日期或不同期間之理由；
- (f) 關聯企業以發放現金股利、償付借款或墊款之方式將資金移轉予投資者之能力受有重大限制者（例如借款合同或法令要求所致），該限制之性質及範圍；
- (g) 如投資者已停止認列對關聯企業之損失份額時，當期及累積未認列之對關聯企業損失份額；
- (h) 關聯企業依第 13 段之規定不採用權益法處理之事實；及
- (i) 不採用權益法處理之關聯企業，其個別或群組之彙總性財務資訊，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。投資者所享有之關聯企業損益份額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份額。

39 投資者對關聯企業認列於其他綜合損益之變動所享有之份額，應認列於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) 投資者與其他投資者共同承擔關聯企業之或有負債，投資者所承擔之份額；及

(a) 因投資者對關聯企業之全部或部分負債負有個別責任而產生之或有負債。

生效日及過渡規定

- 4145 企業應於 20052013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用本準則。~~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，應揭露該事實。~~
- 41A ~~國際會計準則第 1 號（2007 年修訂）修正所有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 段之規定。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容。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。~~
- 41AA ~~國際財務報導準則第 9 號（2009 年 11 月發布）修正本準則於 2007 年 12 月 31 日修正之第 1、18 及 19 段之規定。企業若適用國際財務報導準則第 9 號並採本準則於 2007 年之修正版本，應適用該等修正內容之規定。~~
- 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 段之規定。企業應追溯適用第 35 段之修正內容，並於 2009 年 7 月 1 日以後開始之年度期間適用第 18、19 及 19A 段之修正內容。若企業提前適用國際會計準則第 27 號（2008 年修正），該等修正內容亦應提前適用。~~
- 41C ~~2008 年 5 月所發布之「國際會計準則之改善」，修正第 1 及 33 段之規定。企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容，並得提前適用。如企業提前適用該等修正內容，應揭露該事實，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。~~
- 41D ~~[已刪除]。~~
- 41E ~~2010 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」，修正第 41B 段之規定。企業應於 2010 年 7 月 1 日以後開始之年度期間適用該修正內容國際財務報導準則，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實本國際財務報導準則，應揭露該事實，且應同時適用國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」、國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」及國際會計準則第 27 號（2011 年修正）。~~
- 41F ~~2010 年 10 月發布之國際財務報導準則第 **提及之國際財務報導準則第 9 號**「金融工具」，修正第 1 及 18 至 19A 段並刪除第 41D 段之規定。~~
- 46 ~~若企業應於適用 2010 年 10 月發布之本國際財務報導準則，但尚未適用國際財務報導準則第 9 號時，同時適用該等修正內容，則對於所有提及之國際財務報導準則第 9 號，應解讀為提及國際會計準則第 39 號。~~

其他公報之撤銷

42

國際會計準則第 28 號（2003 年）之撤銷

47 本準則取代國際會計準則第 28 號「投資關聯企業之會計」(2000) (2003 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

其他公報之修正

~~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。~~

草案



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

