

國際會計準則第 28 號 (2012 年版)

正 體 中 文 版 草 案

投 資 關 聯 企 業 及 合 資

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見,有意見者請於 101 年 3 月 5 日前,  
將意見以電子郵件方式寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto: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

投資關聯企業及合資

(2012 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

## 目錄

	段 次
簡介	IN1-IN11
<b>國際會計準則第 28 號 投資關聯企業及合資</b>	
目的	1
範圍	2
定義	3-4
重大影響	5-9
權益法	10-15
權益法之應用	16-43
適用權益法之豁免	17-19
分類為待出售	20-21
停止採用權益法	22-24
所有權權益之變動	25
權益法之程序	26-39
減損損失	40-43
單獨財務報表	44
生效日及過渡規定	45-46
提及之國際財務報導準則第 9 號	46
國際會計準則第 28 號 (2003 年) 之撤銷	47
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

結論基礎

反對意見  
對照表

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」由第 1 至 47 段條文組成。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。

## 簡介

---

- IN1 國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」訂定投資關聯企業之會計處理，並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 日以後開始之年度期間生效，並得提前適用。

## 本準則之主要特性

---

- IN3 國際會計準則第 28 號 (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。
- 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、單位信託及類似個體 (包括投資連結之保險基金) 所持有時，本準則亦提供採用權益法

之豁免。該等對關聯企業與合資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衡量。

## 揭露

IN11 對被投資者具聯合控制或重大影響之企業之揭露規定係明訂於國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」。



# 國際會計準則第 28 號

## 投資關聯企業及合資

### 目的

---

- 1 本準則之目的係訂定投資關聯企業之會計處理，並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。

### 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。

合併財務報表係指集團之財務報表，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者表達。

權益法係指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。

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。

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。

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。

- 4 下列用語係定義於國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」第 4 段及國際財務報

導準則第 10 號「合併財務報表」附錄 A，並用於本準則，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
- 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）持有少於 20% 之被投資者表決權時，則推定該企業不具重大影響，除非能明確證明此種影響。另一投資者持有絕大部分或多數之所有權時，並不必然排除一企業具重大影響。
- 6 企業重大影響之存在，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有代表；
  - (b) 參與政策制訂過程，包括參與股利或其他分配之決策；
  - (c) 企業與其被投資者間有重大交易；
  - (d) 管理人員之互換；或
  - (e) 重要技術資訊之提供。
- 7 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 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其財

務能力。

- 9 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

- 10 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。自被投資者所收取之分配，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權益比例發生變動時，可能亦須調整帳面金額。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。投資者對該等變動之份額應認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」）。
- 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，投資者對關聯企業或合資之權益，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。
- 13 在若干情況下，企業因一項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。
- 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，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。

## 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

- 17 若企業係由國際財務報導準則第 10 號第 4 段(a)之範圍例外所豁免編製合併財務報表之母公司，或符合下列所有情況時，該企業對關聯企業或合資之投資無須適用權益法：
- (a) 企業係由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）企業不採用權益法。
  - (b) 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。
  - (c) 企業既未因於公開市場發行任何類別之工具之目的，而曾向證券委員會或其他主管機關申報財務報表，亦未正在申報中。
  - (d) 企業之最終或任何中間母公司已編製遵循國際財務報導準則之合併財務報表供大眾使用。
- 18 當對關聯企業或合資之投資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 9 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。
- 21 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，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。

## 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) 若該投資成為子公司，企業應依國際財務報導準則第 3 號「企業合併」及國際財務報導準則第 10 號之規定處理其投資。
  - (b) 若對原關聯企業或合資之保留權益為金融資產，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) 任何保留權益之公允價值及處分關聯企業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。
- 23 因此，若先前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至損益，則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，若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，且企業停止採用權益法時，則企業應將與該國外營運機構有關而先前已認列於其他綜合損益之利益或損失，重分類至損益。
- 24 若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，但持續採用權益法，則企業應將與該所有權權益之減少有關而先前已認列於其他綜合損益之利益或損失，依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至損益)。

## 權益法之程序

- 26 許多對權益法之應用適當之程序，類似於國際財務報導準則第 10 號所述之合併程序。再者，構成收購子公司會計處理所採用程序之基礎之觀念，亦被用於取得投資關聯企業或合資之會計處理。
- 27 集團對關聯企業或合資之份額係母公司及其子公司對該關聯企業或合資所持有份額之總和。為計算此份額，集團之其他關聯企業或合資所持有之份額，應予忽略。當關聯企業或合資擁有子公司、關聯企業或合資時，採用權益法所考量之關聯企業損益、其他綜合損益及淨資產，係經為落實統一會計政策所作之必要調整後(見第 35 及 36 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之份額)。
- 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」交易所產生之利益及損失，僅在非關係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，「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或合資之利益或損失之份額應予銷除。
- 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。

- 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。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，關聯企業或合資應編製與企業財務報表日期相同之財務報表，以供企業使用。
- 34 當依第 33 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企業財務報表日期之間所發生之重大交易或事項之影響予以調整。在任何情況下，關聯企業或合資與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。
- 35 企業財務報表之編製，應對類似情況下之相似交易及事項採用統一會計政策。
- 36 若關聯企業或合資對類似情況下之相似交易及事項採用與企業不同之會計政策，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企業之會計政策。
- 37 若關聯企業或合資有由企業以外之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已宣告，企業應於調整該股利後計算其對損益之份額。
- 38 如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，企業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任何長期權益。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及長期應收款或放款，但不包括應收帳款、應付帳款或具足夠擔保品之任何長期應收款，諸如擔保放款。採用權益法認列之損失超過企業之普通股投資之部分，應依企業對關聯企業或合資之權益之其他組成部分優先

順位 (即清算優先權) 之反向順序予以沖銷。

- 39 企業之權益減至零後，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。如關聯企業或合資後續產生利潤，企業僅得於對利潤之份額等於對未認列損失之份額後，才重新恢復認列對利潤之份額。

## 減損損失

- 40 採用權益法 (包括依第 38 段之規定認列關聯企業或合資之損失) 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。
- 41 企業亦應適用國際會計準則第 39 號，以決定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。
- 42 因構成投資關聯企業或合資帳面金額部分之商譽並未單獨認列，故無須適用國際會計準則第 36 號「資產減損」商譽減損測試之規定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，以測試減損。在該等情況下，所認列之減損損失不分攤至構成投資關聯企業或合資帳面金額部分之任何資產，包括商譽。因此，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：
- (a) 企業對關聯企業或合資估計未來產生現金流量 (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
  - (b) 企業預期自該投資收取股利及最終處分該投資產生之估計未來現金流量之現值。
- 採用適當之假設時，上述二法產生相同之結果。
- 43 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，除非該關聯企業或合資無法自持續使用而產生與企業其他資產之現金流入大部分獨立之現金流入。

## 單獨財務報表



- 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 10 段之規定處理。

## **生效日及過渡規定**

---

- 45 企業應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用本國際財務報導準則，並得提前適用。企業若提前適用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)。

## **提及之國際財務報導準則第 9 號**

- 46 若企業適用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，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。

## **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」(2003 年修訂)。

## 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 (IASB) 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