國際會計準則第 28 號

投資關聯企業及合資

（~~2011~~2012 年版）

A 部分

僅供參考

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

投資關聯企業及合資

~~*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。*~~

國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年 4 月採用國際會計準則委員會（IASC）原於 1989 年 4 月~~發布~~所發布之國際會計準則第 28 號「投資關聯企業之會計」~~，並~~。國際會計準則第 28 號「投資關聯企業之會計」取代國際會計準則第 3 號「合併財務報表」（1976 年 ~~6~~7 月發布）中~~，未由~~處理投資關聯企業之部分。

國際會計準則~~第 27 號所取代之部分。~~理事會（IASB）於 2003 年 12 月發布修訂之國際會計準則第 28 號，並改稱為「投資關聯企業」。此修訂之國際會計準則第 28 號~~於 1994 年重新編排~~[1]係國際會計準則理事會之技術計劃之一部分，並~~於 1998、1999 及 2000 年修正。~~

~~常務~~納入包含於兩相關解釋~~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銷除」~~（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）~~

及解釋公告第 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）~~）之指引。

其他國際~~會計~~財務報導準則~~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，~~已針對國際會計準則第 28 號~~已被下列國際財務報導準則~~作些微之配套修正~~：~~

~~●~~，包括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）~~

~~●~~並於 2008 年 1 月修訂），國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年 9 月修訂）[2]

~~● 國際財務報導準則第 3 號「企業合併」（2008 年 1 月修訂）~~[3]

[1] 譯者註：原文為國際會計準則第 27 號，但此處應為國際會計準則第 28 號。

[2] ~~生效日為 2009 年 1 月 1 日~~

[3] ~~生效日為 2009 年 7 月 1 日~~

- ~~—~~，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 月及 2010 年 5 月發布）[*]
- ~~—~~及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）~~[**4]

~~國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（~~及 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）。~~

僅供參考

~~§ 生效日為 2013 年 1 月 1 日（得提前適用）~~

~~44 生效日為 2010 年 7 月 1 日~~

僅供參考

目錄

	段　次
簡介	IN1－IN1 5

國際會計準則第 28 號
投資關聯企業及合資

目的	1
範圍	12
定義	2–123
—重大影響	6–105
—權益法	11–1210
權益法之應用	13–3416
適用權益法之豁免	17
分類為待出售	20
停止採用權益法	22
所有權權益之變動	25
權益法之程序	26
減損損失	31–3440
單獨財務報表	35–364 4
揭露	37–40
生效日及過渡規定	41–41F45
提及之國際財務報導準則第 9 號	46
其他準則國際會計準則第 28 號（2003 年）之撤銷	42–4347
附錄	
—其他公報之修正	

下列隨附文件請見本版 B 部分

財團法人 會計研究發展基金會 ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 28 號之核准
~~**（2003 年 12 月發布）**~~

結論基礎

反對意見

對照表

僅供參考

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」由第 1 至 47~~3~~段條文~~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（IASC）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。

僅供參考

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~~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 本準則於 ~~2005~~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之決策之權力，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）之規定認列並適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。唯一不適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。

適用權益法之豁免

IN9 本準則提供適用權益法之適免規定，該規定類似國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」中，母公司豁免編製合併財務報表之規定。

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~~、~~或共同基金、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，本準則亦提供適用權益法之豁免。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。[5]~~

~~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~~

揭露

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對被投資者具聯合控制或重大影響之~~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~~

~~[5] 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。~~

~~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~~揭露規定係明訂~~定~~於國際~~會計~~財務報導準則第 ~~27~~12 號「對其他個體之權益之揭露」。

億仕參考

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

~~1 本準則適用於投資關聯企業之會計。惟本準則不適用於下列組織所持有，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關聯企業投資：~~

~~(a) 創業投資組織，或~~

~~(b) 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。~~

~~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~~2 本準則應適用於所有對被投資者具聯合控制或重大影響之投資者之企業。

定義

~~2~~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~~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~~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活動一協議之控制，且其僅於與該攸關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）之各方一致共識同意時方始存在。

單獨財務報表合資係指由母公司、關聯企業之投資者或一項聯合協議，據此對該協議具有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之決策之權力，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 單獨財務報表下列用語係指合併財務報表、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）附加或隨附於前述財務報表。

5 企業如依定義於國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」第 104 段之規定豁免編製及國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」依國際會計」附錄 A，並用於本準則 31 號「合資權益」第 2 段豁免採用比例合併，或依本準則第 13 段(c)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 子公司

重大影響

5 一企業如~~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~~被投資者表決權力時，則推定~~投資者~~該企業具重大影響，除非能明確證明~~不具重大影響。相對地，如投資者~~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~~權未達 20%~~權力時，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~~主要~~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。

~~7 投資者具~~6 企業重大影響之存在，通常~~以~~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~~擁有席次者~~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。

~~8~~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~~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~~權力或減少他方之表決~~權~~權力（即潛在表決權）。於評估企業是否~~具有~~具重大影響時，應考量目前可~~執行~~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~~事件~~事項發生方能~~執行~~可行使或轉換，則該潛在表決權不屬目前可~~執行~~行使或可轉換。

~~9~~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~~行使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~~行使或轉換該等潛在表決權之意圖及~~企業之~~其財務能力。

~~10 如~~

9 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。

權益法

~~11~~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~~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，~~投資者~~除非適用第 13 段，企業對~~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~~行使或轉換。

~~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行使而決定。

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~~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

17 若企業係由國際~~會計~~財務報導準則第 ~~27~~10 號第 ~~10~~4 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：~~

(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~~投資者不採用~~）企業不適用權益法~~；~~。

(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~~；~~。

(c) ~~投資者~~企業既未因~~欲~~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~~。

(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或共同基金、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 ~~5~~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或共同基金、單位信託及類似個體（包括與投資連結之保險基金）持有時，無論創業投資組織或共同基金、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或共同基金、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。

~~15~~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，~~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。

~~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。~~

~~(a)~~(b) ~~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，企業應持續適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~~，但持續適用權益法，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 ~~27~~10 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。

~~21~~27 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~~總合~~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~~，採用~~時，適用權益法~~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 ~~26~~35 及 ~~27~~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~~所享有~~之份額）。

~~22 投資者~~28 企業（包括其合併子公司）~~與~~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，則企業應將與所收取貨幣性或非貨幣性資產有關之非貨幣性投入之利益或損失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：

(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。

(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~~適用權益法時，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 ~~24~~33 段之規定，~~採用~~適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。

~~27~~36 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~~適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。

~~28~~37 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。

~~29 如投資者~~38 若企業對關聯企業~~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~~若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

~~31~~40 採用權益法~~後，~~（包括依第 ~~29~~38 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~~之一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。

~~33~~42 因構成投資關聯企業或合資帳面金額（組成）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~~之~~（組成）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：

(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

(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。

~~34~~43 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 43~~10 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（例如借款合約或法令要求所致），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~~

~~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

~~41~~45 企業應於 ~~2005~~2013 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~~，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銷除」；~~

~~(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」。~~

僅供參考

~~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。*~~

僅供參考

國際會計準則第 28 號

投資關聯企業及合資

（~~2011~~2012 年版）

B 部分

僅供參考

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

投資關聯企業及合資

國際會計準則理事會（IASB）所公布之隨附文件

~~*本版包括截至 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。*~~

國際會計準則第 28 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本準則~~發布時之生效日為 2005 年 1 月 1 日，最新修正內容~~之生效日為 2013 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

理事會對 2003 年 12 月發布之國際會計準則第 28 號之核准

結論基礎

反對意見

對照表

徵求意見稿

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	

僅供參考

~~國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」之結論基礎~~

目錄

段　次

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之結論基礎

簡介 BC1

國際會計準則第 28 號之結構與理事會之研議 BC4

範圍 BC10

重大影響 BC15

潛在表決權 BC15

權益法之應用 BCZ17

暫時性聯合控制及重大影響（2003 年修訂） BCZ17

使資金移轉予投資者能力受損之嚴重長期限制（2003 年修訂） BCZ18

會計年度結束日不一致（2003 年修訂） BCZ19

適用權益法之豁免：對（投資）關聯企業一部分使用公允價值衡量 BCZ20

分類為待出售 BC23

停止採用權益法 BC28

解釋公告第 13 號之納入 BC32

損失之認列（2003 年修訂） BCZ38

減損損失（2008 年修正） BCZ42

生效日及過渡規定 BC47

通則 BC51

國際會計準則第 28 號（2003 年修訂）之撤銷 BC51

揭露 BC52

與國際會計準則第 28 號（2003 年修訂）不同之主要變動彙總 BC56

對 2008 年 5 月發布修正之反對意見 DO1

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」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~~（IASB）於 2011 年修正國際會計準則第 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~~給予比其他因素較大之權重。

~~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。~~

BC2 國際會計準則第 28 號之修正係由理事會對合資之計畫所產生。於討論該計畫時，理事會決定將合資之會計處理併入國際會計準則第 28 號，因權益法適用於合資及關聯企業兩者。

BC3 因此，國際會計準則第 28 號之名稱改變為「投資關聯企業及合資」。由於理事會之意圖並非重新考量國際會計準則第 28 號所建立之對投資關聯企業會計處理之基本方法，理事會將其未重新考量之國際會計準則第 28 號（2003 年修訂）結論基礎之資料納入國際會計準則第 28 號之結論基礎。

國際會計準則第 28 號之結構與理事會之研議

BC4 2011 年修正之國際會計準則第 28 號取代國際會計準則第 28 號（2003 年修訂及 2010 年修正）。如第 BC3 段指出，於修正國際會計準則第 28 號時，理事會並未重新考量本準則之全部規定。第 5 至 11、15、22 至 23、25 至 28 及 32 至 43 段之規定與重大影響之評估、權益法及其應用有關，而第 12 至 14 段之規定與潛在表決權之會計處理有關。除理事會決議將合資之會計處理納入國際會計準則第 28 號外，該等段落係沿用自國際會計準則第 28 號，以及國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」、國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」與國際會計準則第 31 號「合資權益」之施行指引。國際會計準則第 31 號「合資權益」係於國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」、國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」及國際會計準則第 28 號（2011 年修正）發布時被撤銷。因此，理事會並未重新

考量該等段落。

BC5 於 2003 年修訂之國際會計準則第 28 號隨附一結論基礎，彙整當時所組成之理事會於達成該準則中某些結論時之考量。該結論基礎後續被更新以反映對~~投資關聯企業~~該準則之修正。

BC6 ~~會計所建立之基本方法，因此本~~理事會已將先前結論基礎~~不討論理事會對~~之資料納入國際會計準則第 28 號（2011 年修正）之結論基礎中，因該資料討論到理事會尚未重新考量之~~規範。~~事項。該資料被包涵於以 BCZ 前置段號表示之各段中。在各該段中，交互索引已據以更新，並作小幅度必要之編輯變動。

~~範圍之排除：創業投資組織、共同基金、單位信託基金及類似個體所持有之投資關聯企業~~

~~BC4 創業投資組織、共同基金、單位信託基金及類似個體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)~~ BC7 一位理事會成員對 2008 年 5 月發布之國際會計準則第 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適用於此類投資者對被投資者具有聯合控制或重大影響時之處理方法。理事會發現創業投資組織、共同基金、單位信託基金或類似個體所持有之投資，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。~~之一項修正表示反對意見，且該修正被沿用至

~~BC6 此外，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，財務報表將較不具有用性。~~

~~依國際會計準則第 39 號[*]以公允價值衡量~~

~~BC7 因此，理事會決定創業投資組織、共同基金、單位信託基金及投資連結之保險基金等類似個體所持有之投資，若係依國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡~~

~~[*] 理事會於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有資產。~~

~~量」[*]以公允價值衡量者，應排除於~~國際會計準則第 28 號~~及國際會計準則第 31 號之範圍外。理事會認為由於公允價值衡量在此類產業（包括對發展初期或未上市企業之投資）係公認之慣例，故公允價值資訊通常易於取得~~（2011 年修正）。~~其反對意見亦列示於本結論基礎之後~~。

~~公允價值變動之處理~~

BC8 第 2、16 至 21、24 及 29 至 31 段之規定與合資之計畫中所處理之事項有關，該計畫導致國際會計準則第 28 號之修正。敘述理事會~~決定~~對國際會計準則第 28 號達成其結論之考量之段落係以 BC 前置段號標示。

BC9 作為合併報表計畫之一部分，理事會正檢視投資個體如何處理其對子公司、合資及關聯企業之權益。該結果可能影響諸如創業投資等組織~~一~~，或共同基金~~一~~、單位~~信託基金~~信託及類似個體~~僅於其將投資關聯企業公允價值之變動認列於變動發生當期之損益時，方排除於國際會計準則第 28 號之範圍外。此舉係為與因意圖暫時性控制或暫時性具重大影響，而不將投資子公司納入合併或對投資~~對其合資及關聯企業~~不採用權益法之處理一致。理事會之方法對投資~~之權益~~之會計處理~~與經濟~~。理事會預期於 2011 年稍後發布投資個體之草案。

範圍

BC10 理事會於再研議草案第 9 號「聯合協議」時，重新考量國際會計~~處理加以區隔。準則第 31 號（亦已於草案第 9 號提議）之範圍例外規定。理事會決議，草案第 9 號中~~對於~~前者，理事會決定所有投資之處理（包括該等投資之公允價值變動）均應一致~~創業投資組織或共同基金、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合資權益之範圍例外規定更適合視為衡量例外，而非範圍之例外。

~~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財務報導準則第 39 號[‡]之規定分類，可能並非總是符合分類為持有供交易之定義。依國際會計準則第 39 號之規定，此類投資係分類為備供出售（除非企業選擇於原始認列時將該投資指定為透過損益按公允價值衡量者）。分類為備供出售者，其公允價值之變動將不認列於損益。理事會決定創業投資組織、共同基金、單位信託基金及類似個體所持有之投資，僅於其透過損益按公允價值衡量（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，方豁免適用本準則，以使其~~

~~[‡] 理事會於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號「金融工具」，刪除備供出售金融資產之類別，並允許企業對於非持有供交易之權益工具投資，可選擇將其後續公允價值變動表達於其他綜合損益中，且決定後不得更改。~~

~~對損益之影響與採用權益法相當。~~

~~參照「公認」之產業慣例~~

~~BC10 草案建議將範圍排除之適用，限縮於具有公認產業慣例之情況。部分回應者指出，已採用國際財務報導準則之國家，業已禁止其產業發展以公允價值衡量此類投資之產業慣例。理事會認為本草案中參照「公認」產業慣例之主要目的，係為強調範圍之排除規定，一般係適用於該等已具有公允價值之投資。~~

BC11 ~~因此，理事會決定排除規定之適用與否應僅取決於企業活動之性質，並刪除公認慣例之參照。理事會瞭解以公允價值衡量此類投資為該產業之公認慣例。~~

~~「創業投資組織」之定義~~

~~BC12 理事會決定不對排除於本準則範圍外之「創業投資組織及類似個體」作進一步之定義。理事會除體認~~理事會觀察到~~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按公允價值衡量投資。惟理事會決定闡明排除範圍中所提及之「類似個體」包括~~國際會計準則第 28 號對創業投資組織或共同基金、單位信託及類似個體（包括與投資連結之保險基金）所持有而依國際財務報導準則第 9 號之規定透過損益按公允價值衡量之投資關聯企業，有類似之範圍例外。

BC12 理事會觀察到，草案第 9 號及國際會計準則第 28 號之範圍例外並非與此等協議不具有聯合協議特性或非屬投資關聯企業之事實有關，而是與對創業投資組織或共同基金、單位信託及類似個體（包括與投資連結之保險基金）所持有之投資按公允價值衡量對於財務報表使用者將提供比適用權益法更有用資訊之事實有關。

BC13 因此，理事會決定~~一如~~保持允許創業投資組織或共同基金、單位信託及類似個體（包括與投資連結之保險基金）選擇依國際財務報導準則第 9 號之規定，透過損益按公允價值衡量其對合資或關聯企業之權益，但理事會闡明此為採用權益法衡量對合資或關聯企業之權益規定之豁免，而非國際會計準則第 28 號對該等個體所持有合資及關聯企業權益之會計處理之範圍例外。

BC14 因該決議及將合資之會計處理併入國際會計準則第 28 號之決議，理事會決定國際會計準則第 28 號應適用於所有企業所持有對被投資者具聯合控制或重大影響之投資之會計處理。

重大影響

潛在表決權~~依國際~~

BC15　理事會於研議國際會計準則第 28 號之修正時，考量現國際會計準則第 28 號第 7 至 9 段有關於評估重大影響時潛在表決權之規定，是否應加以變動以與合併報表計畫中所制定之規定一致。

BC16　理事會觀察到國際會計準則第 28 號中對重大影響之定義（即「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」）與國際會計準則第 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~~中所定義之控制之定義有關。理事會於修正國際會計準則第 28 號時並未考量重大影響之定義，並作成不宜單獨改變重大影響之某一要素之結論。任何此種考量應作為對關聯企業會計處理之更廣泛檢討之一部分~~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

重大影響為權益法之應用

暫時性聯合控制及重大影響（2003 年修訂）

~~BC14　理事會考量是否刪除對關聯企業之重大影響若意圖為暫時性時，豁免採用權益法之規定。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。理事會決定保留當有證據顯示關聯企業之取得係以十二個月內處分為目的，且管理階層正積極尋找買主時，得豁免採用權益法之規定。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之投資者或子公司之投資者所擁有[*]，均應以一致之方法衡量及表達。~~

BCZ17　於國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」中，理事會決定，當企業對被投資者之聯合控制或重大影響之意圖僅屬暫時性時，不對其投資合資及關聯企業之會計處理豁免適用權益法。

使資金移轉予投資者能力受損之嚴格嚴重長期限制（2003 年修訂）

~~BC15~~BCZ18　理事會決定~~刪除以往因嚴格~~，當嚴重之長期限制而使合資或關聯企業移轉資金予投資人之能力受損時，~~對~~不對投資合資或關聯企業~~可~~之會計處理豁免~~採用~~適用權益法~~之規定。其理由在於~~。理事會作此決議係因該等情況可能不~~致使投資者喪失~~排除企業對合資或關聯企業之聯合控制或重大影響。理事會決定~~投資者~~企業

~~[*] 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 號刪除此範圍之排除，並取消對關聯企業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。~~

於評估其對被~~投資企業~~投資者行使聯合控制或運用重大影響之能力時，應考量自合資或關聯企業移轉資金予投資者之限制。~~惟該~~光就此種限制本身~~並未~~並不排除聯合控制或重大影響之存在。

會計年度結束日不一致（2003 年修訂）

~~BC16　2002 年 5 月~~BCZ19　國際會計準則第 28 號 2003 年修訂版本前之草案~~建議~~提議於~~採用~~適用權益法時，應限制~~投資者與~~企業與其關聯企業或合資報導日之任何差異不得超過三個月。該草案之~~部分~~某些回應者~~認為若投資者與~~相信當企業與其關聯企業或合資之財務報表日期差異超過三個月，~~投資者~~要求企業編製日期相同之財務報表於實務上不可行。理事會~~指出某些司法管轄~~注意到一些轄區已有三個月之限制，且考量較長之期間（例如六個月）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~~

~~BC17　前一~~適用權益法之豁免：對（投資）關聯企業一部分使用公允價值衡量

BC20　理事會收到要求闡明當部分投資關聯企業依國際會計準則第 28 號第 18 段之規定不按權益法處理，而依國際財務報導準則第 9 號之規定透過損益按公允價值衡量時，對一投資之不同部分是否可適用不同之衡量基礎。理事會原先研議國際會計準則第 28 號之修正，作為 2010 年 4 月發布之「國際財務報導之改善」之一部分；惟理事會於 2010 年 2 月之會議中決定於合資之計畫中處理本議題。

BC21　理事會注意到對於衡量存在兩種觀點。第一種觀點辨認所有直接與間接對關聯企業之權益，不論由母公司或透過其任一子公司所持有，然後對該投資關聯企業整體適用國際會計準則第 28 號。依此觀點，對關聯企業僅有一項投資，且該投資應以單一單位處理。第二種觀點亦辨認所有直接與間接對關聯企業持有之權益，但允許由創業投資組織或共同基金、單位信託及類似個體（包括投資連結之保險基金）所持有部分之投資關聯企業之衡量採用豁免規定，不論該等個體是否對其持有部分之投資關聯企業具重大影響。理事會同意第二種觀點且因此修正國際會計準則第 28 號。理事會決定對部分使用公允價值於合資投資之衡量不提供類似之指引，因理事會認為此等事件在實務上不太可能發生。

BC22 理事會亦討論是否僅於創業投資組織或共同基金、單位信託及類似個體（包括投資連結之保險基金）已於其財務報表上將其持有部分之投資關聯企業指定為透過損益按公允價值時，始允許一部分使用公允價值。理事會注意到可能發生該等個體未透過損益按公允價值衡量其持有部分之投資關聯企業之一些情形。惟從集團之觀點，於該等情況下，對經營目的之適當決定將導致該部分之投資關聯企業於合併財務報表上透過損益按公允價值衡量。因此，理事會決定，企業應能對由創業投資組織或共同基金、單位信託及類似個體（包括投資連結之保險基金）所持有之投資關聯企業之部分透過損益按公允價值衡量，不論此部分投資於該等個體之財務報表上是否透過損益按公允價值衡量。

分類為待出售

BC23 草案第 9 號提議企業應依國際財務報導準則第 5 號之規定處理分類為待出售之對合資之權益。

BC24 於再研議草案第 9 號時，理事會注意到 2009 年 8 月發布之草案「國際財務報導之改善」已提議修正國際財務報導準則第 5 號，以便規定企業於承諾涉及喪失重大影響或聯合控制之出售計畫時，將其對關聯企業或聯合控制個體之權益分類為待出售。該等提議目的在於闡明，若企業承諾一項涉及對關聯企業或合資之權益喪失重大影響或聯合控制之出售計畫時，則其擁有之全部權益（「整體權益」）應分類為待出售。

BC25 理事會觀察到該等提議並不與理事會再研議草案第 9 號期間作成之決議一致，草案第 9 號決議移除所有將喪失聯合控制及喪失重大影響與「重大經濟事項」一語（理事會於企業合併計畫之第二階段中所引入者）相連結之敘述（見第 BC28 至 BC31 段）。

BC26 理事會決定，企業將權益分類為待出售應根據其意圖之處分是否符合國際財務報導準則第 5 號分類為待出售之條件，而非根據企業是否對該權益喪失聯合控制或喪失重大影響。因此，理事會決議，當對合資或關聯企業權益或權益之一部分之處分滿足國際財務報導第 5 號分類為待出售之條件時，企業應將整體權益或權益之一部分分類為待出售。

BC27 理事會決定，在部分處分之情況，企業對合資或關聯企業之保留權益應維持使用權益法，直到分類為待出售之部分最終被處分。理事會之論述為，即使企業有出售部分對關聯企業或合資之權益之意圖，在實際出售之前，企業對被投資者仍有重大影響或聯合控制。處分之後，企業應依國際財務報導準則第 9 號之規定衡量其對合資或關聯企業之保留權益；若企業仍對該保留權益具重大影響或聯合控制，則應依國際會計準則第 28 號之規定衡量。

停止採用權益法

BC28 於再研議草案第 9 號時，理事會重新考量其於企業合併計畫之第二階段中將喪失聯合控制或喪失重大影響特性化為重大經濟事項（即與喪失控制被特性化為重大經濟事項相同）之決議是否適當。若然，理事會認為企業應依國際財務報導準則第 10 號之規定校正其會計處理。惟理事會之結論為，該等事項雖然重大，基本上卻不同。在喪失控制之情況，因集團之組成改變，母子公司關係之終止導致資產與負債之除列。若聯合控制或重大影響喪失，則集團之組成不受影響。

BC29 理事會亦注意到，當保留權益為一金融資產時，在喪失聯合控制或重大影響之情況下保留重大經濟事項之特性化並無必要。國際財務報導準則第 9 號已規定於此等情況下保留權益（即金融資產）須按公允價值衡量。

BC30 於喪失聯合控制但仍維持重大影響之情況下，理事會認為投資者與被投資者間關係改變，因此投資之性質亦改變。惟在此例中，兩類投資（即合資與關聯企業）繼續採權益法衡量。考量集團界線既未改變，衡量規定亦未變動，理事會之結論為，喪失聯合控制但仍維持重大影響並非使保留權益應按公允價值再衡量之事項。

BC31 因此，理事會移除於企業合併計畫之第二階段中所引入之將喪失聯合控制或重大影響特性化為重大經濟事項之所有敘述。

解釋公告第 13 號之納入

BC32 於合資計畫中，理事會決定將國際會計準則第 28 號中對企業與其關聯企業間「順流交易」及「逆流交易」會計處理之規定及指引延伸至企業與其合資間交易之會計處理。

BC33 草案第 9 號中，理事會提議將解釋公告第 13 號「聯合控制個體：合資控制者之非貨幣性投入」之共識納入聯合協議之準則。因理事會將合資會計處理之所有規定移至國際會計準則第 28 號，理事會將解釋公告第 13 號之共識納入國際會計準則第 28 號並將其延伸至關聯企業。

BC34 理事會注意到，除下列方面外，解釋公告第 13 號有關合資控制者*對合資所為非貨幣性投入之共識與國際會計準則第 28 號一致。解釋公告第 13 號對認列歸屬於其他各方所有權權益之利益或損失建立三項例外。為回應某些草案第 9 號回應者之意見，理事會再研議是否須將包括於解釋公告第 13 號中認列歸屬於其他各非關

* 國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」（2011 年 5 月發布）將對合資具聯合控制之各方以「合資者」之用語稱之。

係投資者對被投資者權益部分之利益或損失之例外規定納入國際會計準則第 28 號。

BC35 理事會之結論為，僅於交易缺乏商業實質時方得將解釋公告第 13 號之共識中認列利益或損失之例外規定沿用至國際會計準則第 28 號，因解釋公告第 13 號中另二例外規定（即「所投入非貨幣性資產之所有權之重大風險與報酬尚未移轉予聯合控制個體」與「非貨幣性投入之利益或損失無法可靠衡量」）或為一些與國際財務報導準則第 11 號之原則及規定不一致之規定，或為一些早已包括於「財務報導之觀念架構」中之利益或損失之認列條件（即「衡量之可靠性」）。

BCZ36 除（取得）對被投資者之權益外，在企業亦收取與投入資產不同種類之資幣性或非貨幣性資產之範圍內，其利益或損失之實現非取決於被投資者未來現金流量，獲利過程已完成。因此，企業應將與所收取資幣性或非貨幣性資產有關之非貨幣性投入之利益或損失部分全數認列於損益。

BC37 此外，理事會考量當順流或逆流交易提供已交易或已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，國際會計準則第 31 號中認列損失之規定是否仍具攸關性，並決定將其沿用至國際會計準則第 28 號。

損失之認列（2003 年修訂）

BCZ38 2000 年版國際會計準則第 28 號及解釋公告第 20 號「權益法會計：損失之認列」規定，~~投資者對於~~於處理企業之損失份額~~之處理，如~~時，當投資之帳面金額減少至零，即~~停止採用~~限制權益法之採用。

~~BC18~~BCZ39 理事會決定減至零之基礎應不限於剩餘權益所有權，亦應包括實質上為對關聯企業或合資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~~BCZ40 理事會亦~~發現如非~~注意到若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~~企業可重組其投資，~~將其~~提供大部分~~權益轉至~~資金於非權益投資~~，~~以避免~~依~~權益法下認列關聯企業或合資之損失。

~~BC20~~BCZ41 於擴大認列損失之基礎時，理事會~~說明屬淨投資組成部分之金融資產，適用~~亦闡明國際會計準則第 39 號~~之減損條款。~~

喪失對關聯企業之重大影響*

~~* 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~~

~~BC21　理事會於企業合併計畫之第二階段中觀察到，喪失對企業之控制與喪失對企業之重大影響為類似之經濟事件，因此，其會計處理亦應相近。喪失重大影響係改變投資性質之經濟事件。理事會決議對子公司喪失控制之會計指引，應擴及投資者喪失對被投資者重大影響之事件、交易或其他情況之改變。因此，投資者於喪失對關聯企業之重大影響時，應以公允價值衡量剩餘之投資。投資者應將關聯企業於喪失重大影響時之帳面金額與處分所得價款（若有）及保留權益之公允價值間之差額認列於損益。~~

~~範圍（2008 年修正）~~[*]

~~BC22　理事會發現，對於企業符合條件並決定依國際會計準則第 39 號[†]之規定以公允價值處理投資關聯企業者而言，揭露規定有明顯不一致之情形。該等投資被排除於國際會計準則第 28 號之範圍外，故無須依該準則之規定揭露。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」均規定企業依國際會計準則第 39 號之規定處理投資關聯企業者，除依上述準則之規定揭露外，亦應依國際會計準則第 28 號之規定作額外之揭露~~認列與衡量」之減損條款適用於構成淨投資之一部分之金融資產~~。

~~BC23　理事會決定經由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 號揭露之一般性規定，並明訂應作之特殊揭露，以消除此不一致之情況。理事會之結論為，由於企業於該等投資中持有重大權益，故其所明訂之特殊揭露係屬攸關。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，故決定刪除之。~~

減損損失（2008 年修正）[‡]

~~BC24~~BCZ42　理事會~~發現~~於 2008 年辨認出國際會計準則第 28 號~~並未明確規定，對於~~減損迴轉應認列為投資關聯企業~~或合資之~~帳面金額調整之~~範圍~~程度，有不明確之指引。

~~BC25~~BCZ43　理事會注意到權益法之適用涉及調整~~投資者~~企業對關聯企業~~或合資~~所認列商譽或不動產、廠房及設備等資產減損損失之份額，~~以考慮~~以便考量該等資產於取得日之公允價值。理事會於 2007 年 10 月~~所~~發布之「國際財務報導準則之改善」

~~段係配合此修正而增加。~~

[*] ~~第 BC22 至 BC28 段由於 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」修正國際會計準則第 28 號而新增。~~

[‡] ~~國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號範圍內之產分類與衡量之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有資產。~~

草案中，~~建議投資者~~提議企業於~~採用~~適用權益法後，所~~記錄~~認列之額外減損不應分攤~~予任何資產，包括~~至構成投資關聯企業~~部分~~帳面金額（組成）部分之任何資產，包括商譽。因此，~~該~~此種減損~~損失~~應於後續期間~~於~~在該投資可回收金額增加之範圍內迴轉。

~~BC26~~BCZ44 草案之~~部分~~某些回應者表示~~，~~下列觀點，即此~~建議~~提議修正~~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~~[*]~~（~~（關於備供出售權益工具[†]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（~~（關於減損損失分配至商譽及商譽相關減損損失之迴轉）~~。~~並不一致。

~~BC27~~BCZ45 於~~再度審議~~再研議時，理事會確認其先前之結論，但為回應上述意見而決定闡明修正~~第 33 段~~之理由。理事會決定，~~由於投資關聯~~企業~~為投資者唯一控制及認列之資產，故~~不應分攤減損損失至構成投資關聯企業~~部分~~或合資帳面金額（組成）部分之任何資產~~。~~，因該投資為企業控制及認列之唯一資產。

~~BC28~~BCZ46 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，認列為對投資關聯企業或合資之調整。此規定與國際會計準則第 36 號一致，該號準則允許對商譽以外~~之~~資產~~得迴轉~~減損損失之~~規定一致~~迴轉。理事會~~不建議~~並未提議減損損失迴轉之規定~~，應~~與國際會計準則第 39 號中對於權益工具減損損失迴轉之~~相關~~規定一致，~~其理由在於~~因企業係依國際會計準則第 36 號之規定~~認列減損損失~~，而非依國際會計準則第 39 號~~。~~

~~[*]國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 11 月及 2010 年 10 月修正國際會計準則第 39 號之部分規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有資產。~~

~~[†]2009 年 11 月發布並於 2010 年 10 月修正之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」刪除備供出售金融資產之類別。~~

之規定認列投資關聯企業或合資之減損損失。

生效日及過渡規定

BC47 理事會決議將本準則之生效日定為與國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號、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「單獨財務報表」之生效日一致。於制定此決策時，理事會注意到此五號國際財務報導準則均為處理一報導個體與其他個體間特殊關係（亦即當報導個體對另一個體有控制或聯合控制、或有重大影響）之評估及相關會計與揭露之規定。因此，理事會作出結論，適用國際會計準則第 28 號而未同時適用其他四號國際財務報導準則時，可能導致不必要之混淆。

BC48 理事會通常將生效日訂於發布一國際財務報導準則後十二至十八個月間。於決定該等國際財務報導準則之生效日時，理事會考量下列因素：

(a) 許多國家翻譯並將強制性規定入法所需之時間。

(b) 合併報表之計畫係與於 2007 年開始之全球金融危機有關，且係由理事會為回應二十國集團（G20）之領袖、金融穩定理事會、財務報表使用者、主管機關及其他各界對改善企業「資產負債表外」活動之會計及揭露之緊急要求而加速完成。

(c) 所收到回應者對 2010 年 10 月發布之「生效日及過渡方法」（為關於 2011 年將發布之國際財務報導準則之施行成本、生效日及過渡規定）徵求意見函之意見。大多數回應者未將合併報表與聯合協議之國際財務報導準則視為具有高度影響（就施行所須之時間與資源而言）。此外，僅有少數回應者表示，該等國際財務報導準則之生效日應與 2011 年將發布之其他國際財務報導準則之生效日一致。

BC49 考量該等因素下，理事會決議要求企業應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用此五號國際財務報導準則。

BC50 徵求意見函之大部分回應者支持提前適用 2011 年將發布之國際財務報導準則。回應者強調，提前適用對 2011 及 2012 年之首次採用者而言特別重要。為避免財務報表間缺乏可比性，且基於第 BC47 段所提使理事會作出為所有五號國際財務報導準則設定相同生效日之決定之理由，理事會被此等論點說服，並決議企業得提前適用國際會計準則第 28 號，但僅限於企業將國際會計準則第 28 號與其他國際財務報導準則（即國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 11 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 27 號（2011 年修正））併同適用。即使企業應同時適用此五號國際財務報導準則，理事會注意到，若提前提供國際財務報導準則第 12 號所規定之任何資訊，將使使用者對企業與其他個體間之關

係更加了解，則企業不應被阻礙提前提供國際財務報導準則第 12 號規定之任何資訊。

通則

國際會計準則第 28 號（2003 年修訂）之撤銷

BC51 國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」取代國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」（2003 年修訂，2010 年修正）。國際會計準則第 28 號（2011 年修正）納入對合資之會計處理並包含理事會於再研議草案第 9 號時所討論之某些修正。

揭露

BC52 國際會計準則第 28 號未處理企業對被投資者具聯合控制或重大影響之揭露規定。作為草案第 9 號與草案第 10 號「合併財務報表」再研議之一部分，理事會辨認出一機會，以將對子公司、聯合協議、關聯企業及未納入合併報表之結構型個體之揭露規定進行整合並使其一致，且將該等規定表達於單一國際財務報導準則。

BC53 理事會觀察到國際會計準則第 27 號、國際會計準則第 28 號與國際會計準則第 31 號包含許多類似之揭露規定。草案第 9 號對合資與關聯企業之揭露規定已提出修正建議，使此兩類投資之揭露規定更緊密一致。理事會注意到多數回應者贊成草案第 9 號中將合資之揭露與國際會計準則第 28 號對關聯企業之揭露趨於一致之提議。

BC54 因此，理事會將對子公司、聯合協議、關聯企業與未納入合併報表之結構型個體之權益之揭露規定合併於單一全面性準則，即國際財務報導準則第 12 號。

BC55 隨附於國際財務報導準則第 12 號之結論基礎，彙總理事會於發展該國際財務報導準則時之考量，包括檢討對草案第 9 號之揭露提議之回應。因此，國際會計準則第 28 號未包括揭露規定，且本結論基礎並未納入理事會對草案第 9 號所提議揭露之回應之考量。

與國際會計準則第 28 號（2003 年修訂）不同之主要變動彙總

BC56 與前一版國際會計準則第 28 號不同之主要變動如下：

(a) 合資之會計處理已納入本準則。

(b) 對創業投資組織或共同基金、單位信託及類似個體（包括投資連結之保險基金）等範圍例外已被刪除，並被特性化為採用權益法衡量投資關聯企業或合資規定之衡量豁免。

(c) 國際會計準則第 28 號目前允許有對關聯企業投資之企業，若其投資之一部分係間接透過創業投資組織或共同基金、單位信託及類似個體（包括投資連結之保險基金）所持有（無論該等個體是否對該部分投資具重大影響），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衡量該部分投資。

(d) 國際會計準則第 28 號規定應將投資關聯企業或合資之一部分分類為待出售，若該部分權益之處分滿足國際財務報導準則第 5 號分類為待出售之條件。

(e) 解釋公告第 13 號之共識已納入國際會計準則第 28 號。因此，由非貨幣性資產投入關聯企業或合資以交換關聯企業或合資權益而產生之利益與損失，除投入缺乏商業實質（該用語如國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」所述）外，僅得於非關係投資者對關聯企業或合資之權益之範圍內認列利益或損失。

(f) 揭露之規定已置於國際財務報導準則第 12 號。

財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

對 2008 年 5 月發布修正之反對意見

Tatsumi Yamada 之反對意見

DO1 Yamada 先生投票反對於 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則之改善」中對有關國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」之一項修正。

DO2 Yamada 先生~~認為~~相信，不分攤任何額外之減損損失至構成投資關聯企業帳面金額（組成）部分之商譽及其他資產~~，~~並不適當。依其觀點，因~~其認為投資者~~投資人於~~進行~~投資時~~，應~~能辨認可歸屬之商譽，故~~與投資者之~~有關該投資關聯企業~~相關~~之所有已認列減損損失~~，~~應分攤至構成投資關聯企業帳面金額~~中~~（組成）部分之商譽及其他資產。

DO3 Yamada 先生亦~~認為~~相信，所有分攤至商譽之~~所有~~減損損失~~，續後不得於後續不應~~迴轉。~~以~~依其觀點，該次修正~~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~~不將減損損失分攤至商譽及於後續將該等減損損失予以迴轉實質上導致內部產生商譽之~~商譽。故認為此項~~認列。他相信國際會計準則第 28 號之修正~~，~~與國際會計準則第 36 號「資產減損」第 124 ~~及~~與 125 段~~，~~禁止迴轉與商譽相關之減損損失~~不得迴轉~~之規定~~相違背~~不一致。

對照表

本表係列示國際會計準則第 28 號之被取代版本（2003 年修訂）與國際會計準則第 28 號於 2011 年之修正版間內容之對照。被取代版本之某些規定已納入國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」。若各段規範之議題大致相同，即使指引不同，仍視為可相互對照。

被取代之國際會計準則第28號段次	修訂之國際會計準則第28號段次	國際財務報導準則第 12 號段次	修訂之國際會計準則第27號段次
1	2, 18, 19	_	_
2	3, 4	_	_
3		_	7
4		_	6
5		_	8
6	5	_	_
7	6	_	_
8	7	_	_
9	8	_	_
10	9	_	_
11	10	_	_
12	12	_	_
13	17	_	_
14	20	_	_
15	21	_	_
17	11	_	_
18	22	_	_
19	22	_	_
19A	23	_	_
20	26	_	_
21	27	_	_

22	28	_	_
23	32	_	_
24	33	_	_
25	34	_	_
26	35	_	_
27	36	_	_
28	37	_	_
29	38	_	_
30	39	_	_
31	40	_	_
32	41	_	_
33	42	_	_
34	43	_	_
35	44	_	_
36		_	3
37		21–24	_
38		21–24	_
39		21–24	_
40		21–24	_
41	45	_	_
41A–41E			
42	47	_	_
43	47	_	_
無	1, 13–16, 24, 25, 29–31, 46	_	_