

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

(有意見者請於 101 年 12 月 10 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



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

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 月所發布之國際會計準則第 28 號「投資關聯企業之會計」。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 7 月發布) 中處理投資關聯企業之部分。

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，並改稱為「投資關聯企業」。此修訂之國際會計準則第 28 號<sup>1</sup>係國際會計準則理事會之技術計劃之一部分，並納入包含於兩相關解釋 (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」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」) 之指引。

其他國際財務報導準則已針對國際會計準則第 28 號作些微之配套修正，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)，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 月及 2010 年 10 月發布)

---

<sup>1</sup> 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。

## 目錄

	段 次
簡介	IN1
<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
重大影響	5
權益法	10
權益法之應用	16
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	40
單獨財務報表	44
生效日及過渡規定	45
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
下列隨附文件請見本版 B 部分	
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	



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 本準則於 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, 本準則亦提供適用權益法之豁免。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之決策之權力，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力時，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% 之被投資者表決權力時，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）。於評估企業是否具重大影響時，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能可行使或轉換，則該潛在表決權不屬目前可行使或可轉換。
- 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行使或轉換該等潛在表決權之意圖及其財務能力。

- 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

- 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，企業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行使或轉換。
- 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，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）企業不適用權益法。
  - (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 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。

- 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) 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，但持續適用權益法，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，適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。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，適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 若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。若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。
- 42 因構成投資關聯企業或合資帳面金額（組成）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（組成）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準則，並得提前適用。企業若提前適用本準則，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)。

## 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)。



# 國際會計準則第 28 號

## 投資關聯企業及合資

(2012 年版)

### B 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



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

國際會計準則理事會 (IASB) 所公布之隨附文件

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**



## 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	

## 目錄

	段 次
<b>國際會計準則第 28 號</b> <b>「投資關聯企業及合資」之結論基礎</b>	
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

# 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 (IASB) 於 2011 年修正國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」時，於達成結論過程中所作之考量。個別理事對某些因素給予比其他因素較大之權重。
- 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該準則之修正。

- BC6 理事會已將先前結論基礎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。
- BC7 一位理事會成員對 2008 年 5 月發布之國際會計準則第 28 號之一項修正表示反對意見，且該修正被沿用至國際會計準則第 28 號 (2011 年修正)。其反對意見亦列示於本結論基礎之後。
- 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，或共同基金、單位信託及類似個體對其合資及關聯企業之權益之會計處理。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。
- BC11 理事會觀察到國際會計準則第 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

- 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。

## 權益法之應用

---

### 暫時性聯合控制及重大影響（2003 年修訂）

- 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重長期限制（2003 年修訂）

- BCZ18 理事會決定，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，不對投資合資或關聯企業之會計處理豁免適用權益法。理事會作此決議係因該等情況可能不排除企業對合資或關聯企業之聯合控制或重大影響。理事會決定企業於評估其對被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。光就此種限制本身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)

BCZ19 國際會計準則第 28 號 2003 年修訂版本前之草案提議於適用權益法時，應限制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。該草案之某些回應者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，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。

## 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<sup>1</sup>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」）。

<sup>1</sup> 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。

- 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貨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。
- 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, 於處理企業之損失份額時, 當投資之帳面金額減少至零, 即限制權益法之採用。
- 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。
- BCZ40 理事會亦注意到若非權益投資未包含於減少至零之基礎時, 企業可重組其投資, 提供大部分資金於非權益投資以避免權益法下認列關聯企業或合資之損失。
- BCZ41 於擴大認列損失之基礎時, 理事會亦闡明國際會計準則第 39 號「金融工具：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。

### 減損損失 (2008 年修正)

- BCZ42 理事會於 2008 年辨認出國際會計準則第 28 號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程度, 有不明確之指引。
- BCZ43 理事會注意到權益法之適用涉及調整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, 以便考量該等資產於取得日之公允價值。理事會於 2007 年 10 月發布之「國際財務報導準則之改善」草案中, 提議企業於適用權益法後, 所認列之額外減損不應分攤至構成投資關聯企業帳面金額 (組成) 部分之任何資產, 包括商譽。因此, 此種減損應於後續期間在該投資可回收金額增加之範圍內迴轉。
- BCZ44 草案之某些回應者表示下列觀點, 即此提議修正與國際會計準則第 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」 (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。

- BCZ45 於再研議時，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之理由。理事會決定，企業不應分攤減損損失至構成投資關聯企業或合資帳面金額(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。
- 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資產減損損失之迴轉。理事會並未提議減損損失迴轉之規定與國際會計準則第 39 號中對於權益工具減損損失迴轉之規定一致，因企業係依國際會計準則第 36 號之規定，而非依國際會計準則第 39 號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：
- 許多國家翻譯並將強制性規定入法所需之時間。
  - 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。
  - 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。



## 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，因投資人於投資時能辨認可歸屬之商譽，故有關該投資關聯企業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(組成)部分之商譽及其他資產。
- DO3 Yamada 先生亦相信，所有分攤至商譽之減損損失於後續不應迴轉。依其觀點，該次修正規定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 與 125 段禁止迴轉與商譽相關之減損損失之規定不一致。

## 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		