

國際財務報導準則(2015年版)
正體中文版草案

投資個體：合併報表之例外規定

(2015年版國際財務報導準則第10號、國際財務報導準則第12號及國際會計準則第28號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於104年11月30日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

目錄

理事會對 2014 年 12 月發布之「投資個體：合併報表之例外規定」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 28 號之修正）之核准

國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」之修正

國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」結論基礎之修正

國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」之修正

國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」結論基礎之修正

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之修正

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」結論基礎之修正



國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」之修正

修正第 4 及 32 段，並新增第 4A 至 4B 段。

範圍

- 4 個體係母公司者應提出合併財務報表。除下列所述者外，本國際財務報導準則適用於所有個體：
- (a) 母公司若符合下列所有情況，無須提出合併財務報表：
- (i) 其係由另一個體完全擁有之子公司或部分擁有之子公司，而其所有其他業主（包括無表決權之業主）已被告知且不反對母公司不提出合併財務報表；
 - (ii) 其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；
 - (iii) 其未因欲於公開市場發行任何形式之工具，而向證券委員會或其他主管機關申報財務報表，或正在申報之程序中；及
 - (iv) 其最終母公司或任何中間母公司已依國際財務報導準則編製財務報表供大眾使用，於該等財務報表中子公司係依本國際財務報導準則之規定納入合併財務報表或透過損益按公允價值衡量。
- (b) [已刪除]
- (c) [已刪除]
- 4A 本國際財務報導準則不適用於國際會計準則第 19 號「員工福利」之退職後福利計畫或其他長期員工福利計畫。
- 4B 母公司為投資個體者，若依本國際財務報導準則第 31 段之規定對所有子公司透過損益按公允價值衡量，則其不得提出合併財務報表。

...

投資個體：合併報表之例外規定

...

- 32 雖有第 31 段之規定，若投資個體有一子公司，該子公司本身非投資個體且主要目的及活動係提供與該投資個體投資活動（見第 B85C 至 B85E 段）相關之服務，該

投資個體應依本國際財務報導準則第 19 至 26 段之規定將該子公司納入合併報表，並適用國際財務報導準則第 3 號之規定於所有此類子公司之收購。

修正附錄 B 之第 B85C 及 B85E 段。

決定一個體是否為投資個體

...

B85C 投資個體（該個體須持續符合投資個體之定義）可直接或透過子公司對第三方及其投資者提供與投資相關之服務（例如投資諮詢服務、投資管理、投資支援及行政服務），即使該等活動對該個體係屬重大活動。

...

B85E 若投資個體有一子公司，該子公司本身非投資個體且主要目的及活動係對該個體或其他方提供與該投資個體投資活動相關之投資相關服務或活動（諸如第 B85C 至 B85D 段所述者），則應依第 32 段之規定將該子公司納入合併報表。若提供與投資相關之服務或活動之子公司本身係投資個體，投資個體母公司應依第 31 段之規定透過損益按公允價值衡量該子公司。

於附錄 C 新增第 C1D 段，並修正第 C2A 段。

生效日

...

C1D 2014 年 12 月發布之「投資個體：適用合併報表之例外規定」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 28 號之修正），修正第 4、32、B85C、B85E 及 C2A 段，並新增第 4A 至 4B 段之規定。企業應於 2016 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。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

過渡規定

...

C2A 雖有國際會計準則第 8 號第 28 段之規定，當本國際財務報導準則第一次適用時，及當修正本國際財務報導準則之「投資個體」及「投資個體：適用合併報表之例外規定」第一次適用時（如較晚時），企業僅須對本國際財務報導準則初次適用日之前一年度期間（「前一期」）列報國際會計準則第 8 號第 28 段(f)所規定之量化

資訊；企業亦得對本期或較早比較期間列報此等資訊，惟非屬必要。

...

國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」結論基礎之修正

新增第 BC28A 至 BC28F 段及其相關標題。

投資個體：中間母公司豁免編製合併財務報表

- BC28A 理事會於 2014 年 12 月修正國際財務報導準則第 10 號，以確認母公司為某投資個體之子公司時，可援引國際財務報導準則第 10 號第 4 段(a)規定豁免編製合併財務報表。此疑義源自於投資個體可能依國際財務報導準則第 10 號第 31 段之規定，透過損益按公允價值衡量其所有子公司。此決議與 2014 年 6 月發布之草案「投資個體：適用合併報表之例外規定」（國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號之提議修正）中之提議一致。
- BC28B 國際財務報導準則第 10 號第 4 段(a)(iv)（豁免編製合併財務報表之條件之一）原明定「其最終母公司或任何中間母公司已依國際財務報導準則編製合併財務報表供大眾使用」之規定。國際財務報導準則解釋委員會被詢問，母公司為某最終或任何中間投資個體母公司之子公司時，是否可援引第 4 段(a)所訂定之豁免，若其符合第 4 段(i)至(iii)所訂定之情況但該投資個體母公司編製財務報表時並未將任何子公司納入合併報表，而是依國際財務報導準則第 10 號第 31 段之規定，透過損益按公允價值衡量其所有子公司。
- BC28C 理事會觀察到，在符合國際財務報導準則第 10 號第 4 段(a)之情況下，因要求集團內之每一中間母公司均編製合併財務報表之成本會超過效益，故對中間母公司提供豁免。理事會先前決議，第 4 段(a)之情況對中間母公司之財務報表使用者提供保護。此外，理事會指出，於較高層級母公司之合併財務報表與中間母公司個體之單獨財務報表所可得資訊之組合，對使用者提供有用之資訊。
- BC28D 理事會另觀察到，當投資個體按公允價值衡量其對子公司之權益，國際財務報導準則第 12 號所規定之揭露，係佐以國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」及國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」所規定之揭露。據此，理事會決議，此資訊之組合足以支持對投資個體之子公司（本身為一母公司）保留提出合併財務報表之現有豁免規定。理事會注意到，規定中間母公司為投資個體之子公司者編製合併財務報表可能導致顯著之額外成本而無相稱之效益。理事會注意到，此將與其規定投資個體按公允價值衡量投資之意圖（以較低成本提供更攸關之資訊，如國際財務報導準則第 10 號第 BC309 及 BC314 段所述）相反。
- BC28E 理事會因相同理由亦決議修正國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」第 17 段。國際會計準則第 28 號第 17 段使用與國際財務報導準則第 10 號第 4 段(a)相同

之條件，對本身是子公司並持有關聯企業及合資之權益之個體，提供適用權益法之豁免。

BC28F 再者，理事會決議修正國際財務報導準則第 12 號第 6 段(b)之規定，以闡明國際財務報導準則第 12 號中之攸關揭露規定適用於投資個體。國際財務報導準則第 12 號第 6 段原明定國際財務報導準則第 12 號不適用於個體之單獨財務報表，但未明定國際財務報導準則第 12 號對投資個體之適用性。理事會決議闡明，此範圍之排除不適用於本身為投資個體且依國際財務報導準則第 10 號第 31 段之規定透過損益按公允價值衡量其所有子公司之母公司之財務報表。於此情況下，該投資個體應表達國際財務報導準則第 12 號所規定與投資個體有關之揭露。

修正第 BC191、BC219 及 BC225 段。

生效日

BC191 理事會決議將本國際財務報導準則之生效日設定為與國際財務報導準則第 11 號、國際財務報導準則第 12 號、國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」及國際會計準則第 28 號之生效日一致。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、或有重大影響時）之評估及相關會計與揭露之規定。因此，理事會作出結論，適用國際財務報導準則第 10 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。

...

背景

...

BC219 草案第 10 號之回應者亦認為當投資個體將其控制之個體納入合併報表時，則其無須提供有關公允價值衡量之揭露（若子公司係按公允價值衡量時會被要求提供之揭露）。例如，國際財務報導準則第 7 號僅與已認列之金融資產及負債有關。對納入合併報表之子公司之投資，並無提供有關公允價值揭露之規定。有關公允價值及決定公允價值時所採用之方法與輸入值之資訊，對使用者制定有關對投資個體之投資決策極為重要。投資個體之投資者對其於該個體之權益之公允價值有興趣且經常按公允價值基礎（即其於投資個體之投資係以該個體淨資產之份額為基礎）與投資個體進行交易。報導幾乎所有投資個體淨資產之公允價值使該個體之投資者更容易辨認其於該等淨資產之份額之價值。

...

計畫之範圍

...

BC225 其他回應者要求理事會提供指引，使投資個體之投資者得採用報導該投資個體之每股淨資產價值，作為衡量其對該投資個體投資之公允價值之實務權宜作法。美國一般公認會計原則存有類似之指引。理事會曾考量於其對國際財務報導準則第 13 號之研議中提供此種實務權宜作法，但因當時國際財務報導準則中對於投資個體並無特定之會計指引，且因全世界各轄區計算淨資產價值有不同實務作法，故理事會決議反對此種作法。理事會決議，就對投資個體之投資提供公允價值衡量之指引，已超出投資個體計畫之範圍。理事會制定投資個體之定義，以辨認哪些個體符合合併報表之例外規定。該定義並非被設計用以決定哪些個體符合公允價值衡量之實務權宜作法。再者，理事會仍擔心淨資產價值於不同轄區可能會有不同之計算。因此，理事會決議，不提供淨資產價值之公允價值衡量之實務權宜作法，作為投資個體計畫之一部分。

新增第 BC220 及 BC231 段之註腳。

理事會於 2014 年 12 月發布「投資個體：適用合併報表之例外規定」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 28 號之修正）。此等修正闡明依國際財務報導準則第 10 號第 32 段之規定，投資個體之哪些子公司應納入合併報表，而非透過損益按公允價值衡量（見第 BC240A 至 BC240I 段）。

新增第 BC240A 至 240I 及 BC287A 段。

經營目的

...

BC240A 理事會於 2014 年 12 月發布「投資個體：適用合併報表之例外規定」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 28 號之修正），修正國際財務報導準則第 10 號第 32、B85C 及 B85E 段之規定，以闡明投資個體之哪些子公司應納入合併報表，而非按公允價值衡量。為回應當投資個體之子公司本身符合投資個體之定義並提供與母公司投資活動相關之服務時，應如何適用第 32 段之規定之闡明請求，理事會作此修正。

BC240B 理事會決議闡明，投資個體應透過損益按公允價值衡量其所有投資個體子公司。此與不區分因不同目的而成立之投資個體子公司之決議（見第 BC272 段）一致。「投資個體」草案及發布於 2014 年 6 月之草案「投資個體：適用合併報表之例外規定」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 28 號之提議修正）（「合併報表之例外規定草案」）兩者之大多數回應者支持

此決議。

- BC240C 「合併報表之例外規定」草案之部分回應者表示，規定投資個體按公允價值衡量每一投資個體子公司而作為單一項目，將導致喪失有關子公司之標的投資及該子公司活動之資訊。渠等建議，投資個體母公司應得適用「雙重模式」之合併報表，即允許投資個體母公司按公允價值呈現其直接或間接持有之投資，並同時將其他活動納入合併報表。此與理事會先前拒絕之資產基礎法類似（見第 BC226 段）。
- BC240D 理事會認知資產基礎法之某些潛在效益，具體而言，此法較能避免某些操弄議題，特別是多層之集團於集團內之不同層級中持有不同類型之子公司。惟理事會決議，於合併報表例外規定闡釋計畫之有限範圍內，發展一更廣泛之原則基礎法（連同能一致應用之指引）將難以達成。此外，理事會決議，在短暫時限內（因須於 2014 年底前提供必要闡釋）無法完成此種方法及相關指引。此等決議部分係基於回應者對「合併報表之例外規定」草案中哪些活動應納入合併報表及何者應按公允價值衡量所提出之多種不同建議。
- BC240E 理事會注意到，國際財務報導準則第 10 號第 32 段將投資個體之特定子公司納入合併報表之規定係意圖僅提供有限之例外規定，以捕捉支援投資個體母公司之投資活動之營運子公司（作為投資個體母公司營運之延伸），而非意圖捕捉投資個體子公司。投資個體之定義規定，投資個體之經營目的（因而其核心活動）係提供投資者投資管理服務，且純為來自資本增值、投資收益或兩者之報酬而以自投資者所取得之資金進行投資。當理事會決議，對第三方提供與投資相關之服務並不影響一個體符合為一投資個體，其認知投資個體可自核心投資活動與對第三方提供投資相關服務間之綜效獲益。
- BC240F 理事會指出，因此，當一個體評估其是否符合為一投資個體時，其應考量對第三方之服務提供是否附屬於其核心投資活動。惟投資個體之定義規定個體之目的係純為資本增值、投資收益（諸如股利、利息或租金收入）或兩者而投資（見國際財務報導準則第 10 號第 B85B 段）。因此，主要目的係提供與投資相關之服務以自第三方換得對價之個體，其經營目的與投資個體之經營目的不同。此係因該個體之主要活動係提供服務以賺取手續費收入。反之，對符合為一投資個體之個體而言，此種手續費收入（可能金額重大）產生於為賺取資本增值、投資收益或兩者所設計之核心投資活動。
- BC240G 理事會決議，規定投資個體透過損益按公允價值衡量其所有投資個體子公司係與個體基礎法一致，並決議確認「合併報表之例外規定」草案中之提議。因此，當投資個體母公司評估一子公司究係應依國際財務報導準則第 10 號第 31 段之規定按公允價值衡量，抑或應依國際財務報導準則第 10 號第 32 段之規定納入合併報表時，該母公司應評估該子公司是否符合投資個體之定義。若符合，投資個體母公司應依國際財務報導準則第 10 號第 31 段之規定透過損益按公允價值衡量其投資個體子公司。

BC240H 若子公司係非投資個體，投資個體母公司應評估是否該子公司所從事之主要活動支援母公司之核心投資活動。若然，該子公司之活動視為母公司核心投資活動之延伸，母公司應依國際財務報導準則第 10 號第 32 段之規定將該子公司納入合併報表。理事會注意到，提供投資個體母公司或集團其他成員支援服務（諸如行政、財務、薪資及會計服務）之子公司，視為提供該等服務作為母公司營運之延伸。依國際財務報導準則第 10 號第 32 段之規定，應將此種非投資個體子公司納入合併報表。

BC240I 理事會之結論為，此等結果與透過損益按公允價值衡量投資個體之所有投資（作為投資個體母公司之延伸之營運子公司除外）提供最攸關之資訊之基本決議一致。

...

過渡規定

...

BC287A 理事會決議，不需特定之過渡指引，因此，企業應依國際會計準則第 8 號追溯適用「投資個體：適用合併報表之例外規定」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 28 號之修正）。惟理事會決議，當該等修正第一次適用時，企業僅須對本國際財務報導準則初次適用日之前一年度期間（「前一期」）列報國際會計準則第 8 號第 28 段(f)所規定之量化資訊。

國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」之修正

修正第 6 段。

6 本國際財務報導準則不適用於：

(a) ...

(b) 適用國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」之企業單獨財務報表。惟：

(i) 若企業擁有未納入合併報表之結構型個體之權益並編製單獨財務報表作為其唯一財務報表，則於編製該等單獨財務報表時，應適用第 24 至 31 段之規定。

(ii) 依國際財務報導準則第 10 號第 31 段之規定對所有子公司係透過損益按公允價值衡量之投資個體，於編製財務報表時應依本國際財務報導準則之規定表達與投資個體有關之揭露。

(c) ...

於附錄 C，新增第 C1C 段。

生效日及過渡規定

C1C 2014 年 12 月發布之「投資個體：適用合併報表之例外規定」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 28 號之修正），修正第 6 段之規定。企業應於 2016 年 1 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。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。

國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」結論基礎之修正

新增第 BC61I 及 BC119C 段。

投資個體

...

BC61I 理事會於 2014 年 12 月發布「投資個體：適用合併報表之例外規定」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 28 號之修正），此修正國際財務報導準則第 12 號第 6 段(b)，以闡明國際財務報導準則第 12 號對投資個體之財務報表之適用。理事會於 2014 年 6 月發布草案「投資個體：適用合併報表之例外規定」（國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號之提議修正）（「合併報表之例外規定草案」）。自回應「合併報表之例外規定」草案所收到之意見突顯，有關國際財務報導準則第 12 號對投資個體財務報表之適用之闡明不足。特別是，「合併報表之例外規定」草案之回應者指出，國際財務報導準則第 12 號第 6 段說明該準則不適用於企業之單獨財務報表，但並未說明國際財務報導準則第 12 號對投資個體之適用。理事會注意到，國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」第 16A 段規定，投資個體應表達國際財務報導準則第 12 號所規定與投資個體有關之揭露。因此，為回應所收到之回饋意見，理事會決定闡明，第 6 段(b)之範圍排除規定並不適用於依國際財務報導準則第 10 號第 31 段之規定透過損益按公允價值衡量所有子公司之投資個體母公司之財務報表。於此情況下，該投資個體應表達國際財務報導準則第 12 號所規定與投資個體有關之揭露。理事會亦指出，若投資個體具有依國際財務報導準則第 10 號第 32 段之規定納入合併報表之子公司，國際財務報導準則第 12 號之揭露規定適用於將該子公司納入合併報表之投資個體之財務報表。

...

生效日及過渡規定

...

BC119C 理事會決定，不需特定之過渡指引，因此，企業應依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定，追溯適用「投資個體：適用合併報表之例外規定」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 28 號之修正）。

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之修正

修正第 17、27 及 36 段，新增第 36A 及 45D 段。

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財務報表供大眾使用，於該等財務報表中子公司係依國際財務報導準則第 10 號之規定納入合併財務報表或透過損益按公允價值衡量。

...

權益法之程序

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 至 36A 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）。

...

36 除第 36A 段所述外，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。

- 36A 儘管有第 36 段之規定，若企業本身非為投資個體，且對投資個體關聯企業或投資個體合資具有權益時，企業於對關聯企業或合資採用權益法時，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。

...

生效日及過渡規定

...

- 45D 2014 年 12 月發布之「投資個體：適用合併報表之例外規定」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 28 號之修正），修正第 17、27 及 36 段，並新增第 36A 段之規定。企業應於 2016 年 1 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。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」結論 基礎之修正

新增第 BC9 段之註腳。

國際會計準則理事會（IASB）於 2014 年 12 月發布「投資個體：適用合併報表之例外規定」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 28 號之修正）。該修正引進放寬規定，允許非投資個體之投資者，就投資個體關聯企業或投資個體合資對子公司之權益，得維持投資個體關聯企業或投資個體合資所採用之公允價值透過損益衡量（見第 BC46A 至 BC46G 段）。

新增第 BC19A、BC46A 至 BC46G 及 BC50A 段。

適用權益法之豁免：投資個體之子公司

BC19A 理事會於 2014 年 12 月修正國際財務報導準則第 10 號，以確認母公司為某投資個體之子公司時，可援引國際財務報導準則第 10 號第 4 段(a)規定豁免編製合併財務報表。理事會亦決定因相同理由修正國際會計準則第 28 號第 17 段。國際會計準則第 28 號第 17 段使用與國際財務報導準則第 10 號第 4 段(a)相同之條件，對企業係子公司且持有關聯企業及合資之權益時，提供適用權益法之豁免。

維持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

BC46A 理事會於 2012 年 10 月發布「投資個體」（國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號及國際會計準則第 27 號之修正），規定投資個體（如國際財務報導準則第 10 號所定義）透過損益按公允價值衡量其大多數對子公司之投資。該修正並未對投資關聯企業或合資引進任何新會計規定。此係因國際會計準則第 28 號第 18 至 19 段之規定，已允許投資個體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關聯企業及合資之投資。更廣範圍之個體，包括創業投資組織、共同基金、單位信託或類似個體（包括投資連結保險基金），亦得選擇以相同方式衡量其對關聯企業及合資之投資。

BC46B 國際財務報導準則第 10 號第 33 段規定，投資個體之非投資個體母公司應將其控制之所有個體（包括透過投資個體子公司所控制者）納入合併報表。此係與 2011 年 8 月發布之草案「投資個體」（「投資個體草案」）所包含之提議一致。某些「投資個體」草案之回應者指出，此似乎與國際會計準則第 28 號第 18 至 19 段之規定不一致，該等規定允許更廣範圍之個體（非僅投資個體）透過損益按公允價值衡量其對關聯企業及合資之投資。理事會認知到此不一致，並於國際財務報導

準則第 10 號第 BC283 段中解釋其不依國際財務報導準則第 10 號修正國際會計準則第 28 號之理由。

- BC46C 國際財務報導準則解釋委員會（「解釋委員會」）後續收到一項請求，要求闡明非為投資個體之企業對投資個體關聯企業或投資個體合資之投資採用權益法時，是否應維持該關聯企業或合資對子公司所採用之公允價值衡量，或「不依循」此處理而採用合併報表程序。解釋委員會之委員間對該事項具不同觀點，且因需於 2014 年底前對該事項提出闡明，故該事項被移交予理事會。
- BC46D 理事會注意到，「投資個體」草案修正之範圍限於對投資個體母公司提供合併報表之例外規定。此例外反映了投資個體之獨特經營模式，就該經營模式而言，公允價值資訊較合併報表更攸關。此獨特之經營模式並不適用於非投資個體母公司。因此，國際財務報導準則第 10 號第 33 段規定，投資個體之非投資個體母公司應將其控制之所有個體（包括直接或間接透過投資個體子公司所控制者）納入合併報表。此規定要求非投資個體母公司對透過投資個體子公司而間接持有之子公司，不依循該投資個體子公司所採用之透過損益按公允價值衡量之會計處理。
- BC46E 理事會亦注意到國際會計準則第 28 號第 35 至 36 段之統一會計政策規定，將適用於非投資個體投資者與其投資個體關聯企業或投資個體合資。此將意指非投資個體投資者採用權益法前，該等投資個體關聯企業及投資個體合資之子公司應被納入於該等關聯企業及合資之合併財務報表。理事會指出，此將與國際財務報導準則第 10 號要求非投資個體母公司將透過投資個體子公司而持有之子公司納入於合併報表之規定觀念上一致。
- BC46F 惟某些理事對於企業不依循投資個體關聯企業或投資個體合資對其子公司之權益所採用之透過損益按公允價值衡量，可能產生之潛在重大實務困難或額外成本提出顧慮。某些理事指出，實務困難之程度取決於被投資者究係為關聯企業抑或為合資而有所不同。此外，某些理事注意到國際財務報導準則第 10 號第 BC280 段強調之操弄風險，並注意到投資者藉由透過投資個體被投資者持有投資以達成不同會計結果之能力，係取決於被投資者究係為關聯企業抑或為合資而有所不同。因此，於 2014 年 6 月發布之草案「投資個體：適用合併報表之例外規定」（國際財務報導準則第 10 號及國際會計準則第 28 號之提議修正）（「合併報表之例外規定草案」）中，理事會提議，就非投資個體投資者對投資個體關聯企業之權益提供放寬，但不就其對投資個體合資之權益提供放寬。
- BC46G 「合併報表之例外規定」草案之大多數回應者注意到實務可行性與成本之顧慮。惟大多數回應者不同意提議之放寬僅限於對投資個體關聯企業之權益，並指出實務可行性與成本議題亦適用於對合資之權益。此外，某些回應者不同意有關操弄風險之顧慮，並指出重大影響與聯合控制間之差異遠小於控制與聯合控制間之差異。因此，理事會決議，就非投資個體投資者對投資個體關聯企業與投資個體合資之投資二者皆提供放寬，並對關聯企業與合資二者於適用權益法之處理維持一

致。此放寬規定允許（但不要求），非投資個體投資者於適用權益法時，維持其投資個體關聯企業或投資個體合資對子公司所採用之透過損益按公允價值衡量之會計處理。

生效日及過渡規定

...

BC50A 理事會決定，不需特定之過渡規定指引，因此，企業應依國際會計準則第8號「會計政策、會計估計變動及錯誤」追溯適用「投資個體：適用合併報表之例外規定」（國際財務報導準則第10號、國際財務報導準則第12號及國際會計準則第28號之修正）。