

國際財務報導準則(2018年版)
正體中文版草案

對關聯企業及合資之長期權益
(國際會計準則第28號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於107年5月7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

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之修正

權益法

...

- 14A 企業亦應將國際財務報導準則第 9 號適用於非適用權益法之對關聯企業或合資之其他金融工具。此等工具包括實質上構成該企業投資關聯企業或合資淨投資之一部分之長期權益（見第 38 段）。企業應於對此等長期權益適用國際財務報導準則第 9 號後，始適用本準則第 38 段及第 40 至 43 段之規定。於適用國際財務報導準則第 9 號時，企業不考量因適用本準則所產生對長期權益帳面金額之任何調整。

權益法之應用

...

- 41 [已刪除]

...

生效日及過渡規定

...

- 45F 2017 年 10 月發布之「對關聯企業及合資之長期權益」，新增第 14A 段並刪除第 41 段。除第 45G 至 45J 段明定者外，企業應於 2019 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間依國際會計準則第 8 號追溯適用該等修正內容，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。
- 45G 企業第一次適用第 45F 段之修正時，若同時第一次適用國際財務報導準則第 9 號，應對第 14A 段所述之長期權益適用國際財務報導準則第 9 號之過渡規定。
- 45H 企業第一次適用第 45F 段之修正時，若晚於第一次適用國際財務報導準則第 9 號，應適用國際財務報導準則第 9 號之過渡規定中，對適用第 14A 段所列示之規定於長期權益時係屬必要者。為此目的，國際財務報導準則第 9 號所提及之初次適用日應解讀為企業第一次適用該修正之年度報導期間開始日（該修正之初次適用日）。企業無須重編各以前期間以反映該修正之適用。企業僅於不使用後見之明即可重編之情況下，始得重編各以前期間。

- 45I 第一次適用第 45F 段之修正時，依國際財務報導準則第 4 號「保險合約」適用對國際財務報導準則第 9 號之暫時豁免之企業，無須重編各以前期間以反映該修正之適用。企業僅於不使用後見之明即可重編之情況下，始得重編各以前期間。
- 45J 若企業適用第 45H 或 45I 段並未重編各以前期間，其於該修正之初次適用日應將下列二項間之差額認列於初始保留盈餘（或權益之其他組成部分，如適當時）：
- (a) 第 14A 段所述之長期權益於該日之先前帳面金額；及
 - (b) 該等長期權益於該日之帳面金額。

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之結論基礎之修正

權益法

對關聯企業及合資之長期權益

- BC16A 理事會收到一份與對關聯企業或合資之長期權益有關之提問，該等長期權益實質上構成該企業投資關聯企業或合資淨投資之一部分（長期權益）。該提問詢問長期權益是否係屬國際財務報導準則第 9 號之範圍內，若然，國際財務報導準則第 9 號之減損規定是否適用於此等長期權益。
- BC16B 於考量此提問時，理事會與國際財務報導準則解釋委員會討論長期權益適用國際財務報導準則第 9 號及國際會計準則第 28 號之規定時之會計處理，而並未重新考量該等規定。該提問係限縮並明確界定，且此二組織認為其可最有效率地回應此提問之方式為僅考量所收到之提問。任何對長期權益會計處理之重新考量無法以有限範圍之計畫執行，而可能會涉及對權益法之重新考量，其係理事會未來研究計畫之企畫中之一項議題。因此，理事會將修正限縮為闡明其發布國際財務報導準則第 9 號及國際會計準則第 28 號之規定時之意圖。
- BC16C 理事會之結論為，關於對關聯企業或合資之權益，國際財務報導準則第 9 號第 2.1 段(a)僅將採用權益法之權益自國際財務報導準則第 9 號之範圍排除。據此，於該段之範圍排除不包含長期權益（如國際會計準則第 28 號第 38 段所述）。於達成此結論時，理事會注意到，國際會計準則第 28 號僅於認列關聯企業或合資之損失及對關聯企業或合資之淨投資之減損中，提及長期權益及淨投資（包含長期權益）。國際會計準則第 28 號並未對認列或衡量長期權益之其他方面明訂規定。因此，如國際財務報導準則第 9 號第 2.1 段(a)所設想，長期權益並非依國際會計準則第 28 號之規定處理。理事會亦指出，國際會計準則第 28 號第 14 段敘明「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」。
- BC16D 理事會於國際會計準則第 28 號第 14A 段闡明，國際財務報導準則第 9 號（包括其減損規定）適用於長期權益。理事會亦刪除第 41 段作為該修正之一部分。第 41 段僅重申國際財務報導準則第 9 號之規定，且對長期權益之會計處理造成混淆。
- BC16E 理事會之長期權益草案之回應者建議理事會進一步闡明國際會計準則第 28 號及國際財務報導準則第 9 號之規定如何適用於長期權益，因以回應者之觀點，若無此等闡明，該修正之效益將被限縮。回應者亦建議納入釋例。

- BC16F 為作出回應，理事會闡明企業對長期權益之會計處理係適用國際財務報導準則第 9 號，而非適用國際會計準則第 28 號。因此，於適用國際財務報導準則第 9 號時，其並不考量關聯企業或合資之任何損失，或淨投資之任何減損損失（適用國際會計準則第 28 號認為對關聯企業或合資之淨投資之調整）。
- BC16G 此外，於發布該修正之同時，理事會公布一例，以例示企業如何適用國際會計準則第 28 號及國際財務報導準則第 9 號之規定於長期權益。

生效日及過渡規定

- BC16H 理事會曾提議該修正之生效日與國際財務報導準則第 9 號之生效日一致—2018 年 1 月 1 日以後開始之年度期間。某些回應者表示，2018 年 1 月 1 日之生效日未預留足夠時間施行該修正。特別是，回應者提及在對國際財務報導準則有翻譯或認可流程之轄區之企業。
- BC16I 基於此等顧慮，理事會訂定生效日為 2019 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間，並得提前適用。理事會指出，若企業選擇於其第一次適用國際財務報導準則第 9 號時適用該修正，則其將自對長期權益適用國際財務報導準則第 9 號之過渡規定獲益。
- BC16J 考慮到 2019 年 1 月 1 日之生效日及追溯適用該修正之規定，理事會亦對第一次適用國際財務報導準則第 9 號後適用該修正之企業提供類似於國際財務報導準則第 9 號之過渡規定。此係因追溯適用可能無法不使用後見之明。理事會於制定國際財務報導準則第 9 號時，就企業追溯適用特定規定在實務上不可行之情境下提供過渡規定。因此，理事會於國際會計準則第 28 號對長期權益之修正中提供類似之過渡規定，因該修正之影響可能為企業對該等權益第一次適用國際財務報導準則第 9 號。據此，例如，此企業將基於其第一次適用該修正之日（例如，企業自 2019 年 1 月 1 日適用該修正）所存在之事實及情況評估此其對長期權益之經營模式。
- BC16K 理事會指出，於該修正之初次適用日，企業僅能將此等過渡規定適用於長期權益，而不能適用於已適用國際財務報導準則第 9 號之其他金融工具。據此，例如，企業不得（且無須）對其已適用國際財務報導準則第 9 號之金融工具重新考量其任何公允價值選項之選擇。
- BC16L 理事會亦決定對企業選擇適用對國際財務報導準則第 9 號之暫時豁免（依國際財務報導準則第 4 號「保險合約」）者提供重編各以前期間之放寬。理事會觀察到該修正對此等企業之影響可能為其對長期權益第一次適用國際會計準則第 39 號。

反對意見

Takatsugu Ochi 先生對「對關聯企業及合資之長期權益」（國際會計準則第 28 號之修正）之反對意見

- DO1 Ochi 先生投票反對發布「對關聯企業及合資之長期權益」（國際會計準則第 28 號之修正）。以下列示其反對之理由。
- DO2 Ochi 先生認為對關聯企業或合資之權益應受國際財務報導準則第 9 號或國際會計準則第 28 號所規範，而非受二者所規範。據此，其不同意於修正國際會計準則第 28 號時，未同時明訂企業在對關聯企業或合資之權益中使用權益法處理之類型與適用國際財務報導準則第 9 號處理之類型。
- DO3 Ochi 先生指出，該修正將導致對同一資產「雙重適用」會計規定，其認為此抵觸會計準則之基本原則。其認為此會計規定之雙重適用可能導致重複計算，且因此可能損及財務報表之品質。