

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」簡介

一、國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」之目的及意旨

國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」（以下簡稱 IAS28）之目的係訂定投資關聯企業之會計處理。惟 IAS28 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」及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之規定，以公允價值衡量且公允價值變動列入損益之關聯企業投資：

- (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。

二、國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」之原則

1. 關聯企業之定義

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。關於重大影響之判斷詳後述。

2. 投資關聯企業之會計處理

除下列情況外，投資關聯企業之會計處理應採用權益法：

- (a) 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」分類為待出售之投資。但先前分類為待出售之投資關聯企業，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，改用權益法處理。分類為待出售期間之財務報表應配合修正；
- (b) 依國際會計準則第 27 號第 10 段之例外規定，無須編製合併財務報表之母公司所擁有之關聯企業投資；或
- (c) 符合下列所有情況時：
 - (i) 投資者係由其他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權益法；
 - (ii) 投資者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；
 - (iii) 投資者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) 投資者之最終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。

在權益法下，投資關聯企業原始依成本認列，取得日後其帳面金額則隨投資者認列所享有之被投資者損益份額而增減。投資者所享有之被投資者損益份額認列於投資者之損益。收取被投資者之利潤分配，則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發生變動時，亦應調整帳面金額。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。投資者對該變動所享有之份額應認列為投資者之其他綜合損益。

如投資者對關聯企業之損失份額等於或超過其在關聯企業之權益時，投資者應停止認列進一步之損失。投資者在關聯企業之權益係指權益法下投資關聯企業之帳面金額及實質上屬投資者對關聯企業淨投資組成部分之其他長期權益。例如，某項目之清償目前既無計畫亦不可能於可預見之未來發生時，則實質上為該企業投資關聯企業之延伸。該等項目可能包括特別股及長期應收款或貸款，但不包括應收帳款，應付帳款或任何具足夠擔保之長期應收款，如擔保貸款。權益法下認列之損失超過投資者之普通股投資，應依投資者對關聯企業權益之其他組成部分優先順位（即優先清償順位）之反向順序予以沖銷。

投資者於採用權益法時，應使用關聯企業最近期可得之財務報表。如投資者與關聯企業之報導期間結束日不同時，除非實務上不可行，關聯企業應另行編製與投資者財務報表日期相同之財務報表，以供投資者使用。採用權益法所用之關聯企業財務報表日期如與投資者財務報表日期不同時，則應對關聯企業財務報表日期與投資者財務報表日期之間所發生之重大交易或事件之影響予以調整。在任何情況下，關聯企業與投資者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。

3. 投資關聯企業之減損

投資者應適用國際會計準則第 39 號之規定，以決定投資者對關聯企業之淨投資是否應認列額外之減損損失，並決定投資者對未構成淨投資部分之關聯企業權益是否應認列額外減損損失及該減損損失之金額。投資關聯企業之可回收金額，應按個別關聯企業分別評估，除非該關聯企業無法藉由持續使用其資產產生與投資者其他資產之現金流量大部分獨立之現金流入。

4. 對關聯企業喪失重大影響時之會計處理

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，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，則應於該日起依國際財務報導準則第 9 號及國際會計準則第 39 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對原關聯企業所剩餘之投資，對於其他綜合損益中所認列與該關聯企業有關之所有金額，其會計處理之基礎應與關聯企業若直接處分相關資產或負債所必須遵循之基礎相同。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權益所得之價款；及
- (b) 喪失重大影響當日之投資帳面金額。

當投資不再為關聯企業並依國際會計準則第 39 號及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。

三、是否對其他企業有重大影響之判斷

IAS28 將關聯企業定義為投資者對其有重大影響之企業。所謂「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。

投資者具重大影響，通常以下列一種或多種方式證明：

- (a) 在被投資者之董事會或類似治理單位擁有席次者；
- (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) 投資者與被投資者間有重大交易；
- (d) 管理者之互換；或
- (e) 重要技術資訊之提供。

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件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。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），但無須考量管理階層執行或轉換之意圖及企業之財務能力。