



## IAS 28 『投資關聯企業』

彙整

正風聯合會計師事務所  
張景嵐 會計師

2010年



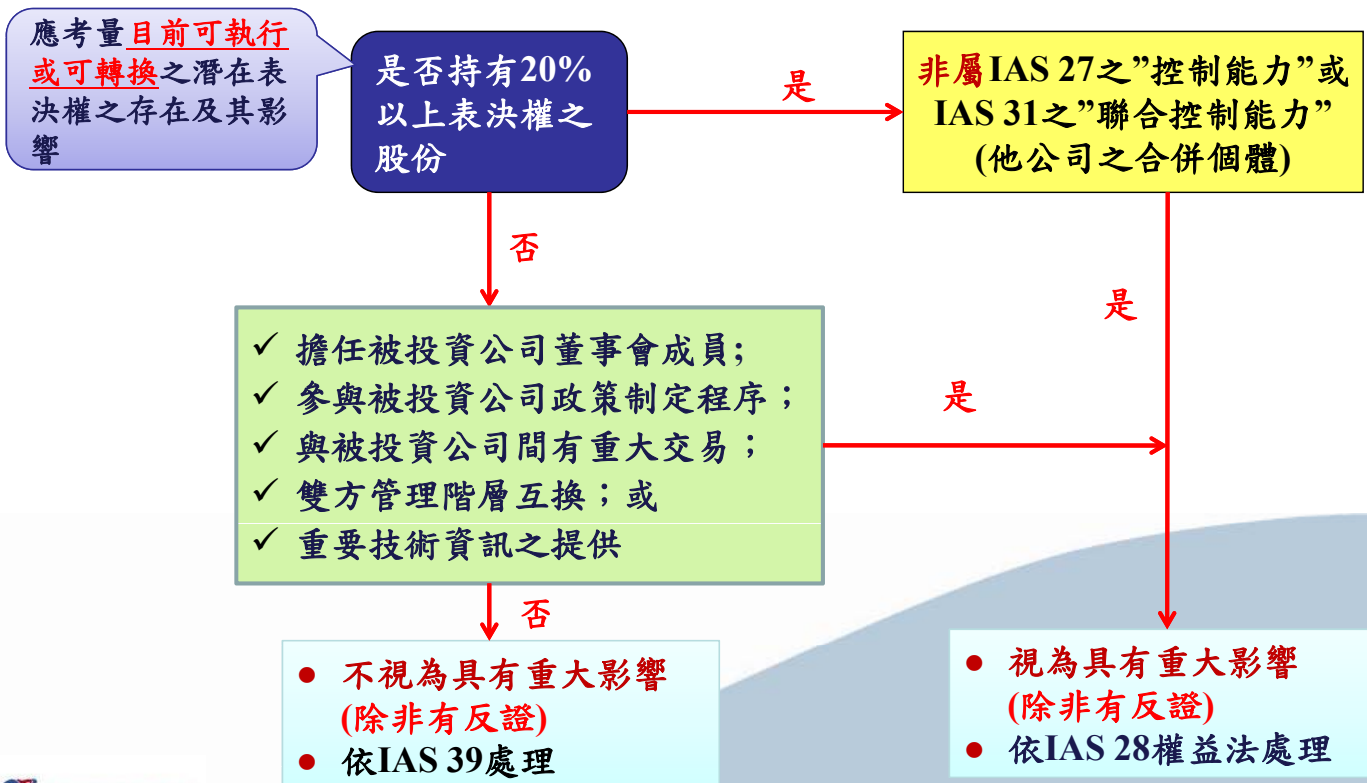
## IAS 28重點整理快速掃描



# 投資關聯企業 (Investments in Associates)

| IAS 28  | 重點整理  |
|---------|---|
| 重大影響之辨認 | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 定義：係指有權<b>參與</b>被投資公司之財務及營運決策，但未具有控制能力或聯合控制能力。</li> <li>● 持有<b>20%以上</b>表決權股份<b>屬</b>有重大影響：除非有反證，若非屬IAS 27之『控制』，或IAS 31之『聯合控制』者</li> <li>● 持有<b>低於20%</b>表決權股份<b>非屬</b>有重大影響：除非有反證，否則應依IFRS 9及IAS 39處理</li> <li>● 通常視為被投資公司<b>具有重大影響</b>： <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 擁有被投資公司董事會(或類似治理單位)之席次；</li> <li>✓ 參與被投資公司政策制定程序，包括參與股利或其他分配之決定；</li> <li>✓ 投資公司與被投資公司間有重大交易；</li> <li>✓ 雙方管理階層互換；或</li> <li>✓ 重要技術資訊之提供</li> </ul> </li> </ul> |

## 重大影響之判斷流程



## 投資關聯企業(續) (Investments in Associates )

| IAS 28     | 重點整理  |
|------------|---|
| 重大影響之辨認(續) | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 潛在表決權：在評估投資者是否具有控制能力時，目前已可執行或可轉換之<u>潛在表決權</u>亦應一併列入考量；<b>無須</b>考慮管理階層對執行或轉換之意圖及財務能力。(同IAS 27)</li> </ul>   |
| 採用權益法之範圍   | <ul style="list-style-type: none"> <li>● <b>原則</b>：對<b>關聯企業</b>之投資通常採<b>權益法</b>處理</li> <li>● 例外：另有豁免採用權益法條款。</li> </ul>   |
| 豁免採用權益法之規定 | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 屬IFRS 5分類為待出售非流動資產者</li> <li>● 屬IAS 27規定豁免編製合併財務報表，而以單獨財務報表作為主要財務報表</li> <li>● <b>同時符合</b>下列所有條件時，得<b>豁免</b>採用權益法： <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 投資者本身係另一企業之子公司，而其他股東(包括無表決權者)已被告知且不反對投資公司不採用權益法；</li> <li>✓ 投資者未公開發行；</li> <li>✓ 投資者未計劃公開發行；及</li> <li>✓ 投資者之母公司已依據<b>IFRSs</b>編製合併報表</li> </ul> </li> </ul> |

## 投資關聯企業(續) (Investments in Associates )

| IAS 28 | 重點整理   |
|--------|--|
| 權益法之應用 | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 原始認列：享有淨資產價值+商譽。(成本與股權淨值差依IFRS 3處理)</li> <li>● 續後衡量：係包括<u>取得日後依持股比例計算的關聯企業淨資產變動</u>。</li> <li>● 被投資公司發放股利時，應減少投資帳面金額。</li> <li>● 被投資公司其他綜合淨利調整，應比例調整帳面金額。</li> <li>● 投資者與關聯企業間之交易；順逆流交易產生之未實現損益應依投資公司之權益比例消除</li> </ul> |
| 喪失重大影響 | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 當對關聯企業<b>不再具有重大影響</b>時，投資公司應<b>停止採用</b>權益法，採用IFRS 3 (2008) 之企業應以公允價值衡量剩餘持股。其差額，應認列為損益。</li> <li>● 自該日起，若被投資公司並未成為子公司或合資企業，對該投資之會計處理應採用IFRS 9及IAS 39。</li> </ul>   |

## 投資關聯企業(續) (Investments in Associates)

| IAS 28                | 重點整理   |
|-----------------------|--|
| 關聯企業報導期間              | <ul style="list-style-type: none"> <li>報導期間結束日之差異不得早於或晚於三個月。報導日之差異應每期相同。若為不同，則關聯企業應另行編製財務報表</li> </ul>   |
| 會計政策一致性               | <ul style="list-style-type: none"> <li>若關聯企業對類似交易及相同情況有不同的會計政策，應於進行權益法處理時將關聯企業報表作適當調整</li> </ul>   |
| 單獨財務報表 (separate F/S) | <ul style="list-style-type: none"> <li>單獨財務報表：                             <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 非合併財務報表</li> <li>✓ 財務報表中對投資之計算非採權益法；及</li> <li>✓ 財務報表中對合資控制之處理非採比例合併法</li> </ul> </li> <li>若非屬待出售資產，應以下列其中一種方式處理                             <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 以成本法(減除任何減損損失)</li> <li>✓ 遵循IFRS 9及IAS 39</li> </ul> </li> <li>未強制規定須編製單獨財務報表</li> </ul> |

## 我國2013年以後採用IFRS財務報表名稱及編製基礎

| 報表名稱   | 編製基礎                        | 須編製與否 |
|--|-----------------------------|-------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>合併報表(依IFRS)<br/>(consolidated statement)</li> </ul> | 有子公司時。對關聯企業採權益法             | 是     |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>個別報表(依IFRS)<br/>(individual statement)</li> </ul>   | 無子公司時。對關聯企業採權益法             | 是     |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>✘ 單獨報表(依IFRS)<br/>(separate statement)</li> </ul>   | 對子公司、關聯企業採成本法或IAS 39 公允價值評價 | 無須    |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>個體財務報表<br/>(依我國公司法規定)</li> </ul>                    | 對子公司、關聯企業採權益法評價(非 IFRS)     | 是     |

## 會計差異－投資關聯企業

| 差異項目                    | 國際會計準則之規定   | 我國之規定  |
|-------------------------|---|--|
| 投資關聯企業於投資公司單獨財務報表中之會計處理 | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 投資關聯企業於投資公司<u>單獨財務報表中不採用權益法</u>，而應採用：                             <ul style="list-style-type: none"> <li>● 成本法；或</li> <li>● 依照IFRS 9及IAS 39處理</li> </ul> </li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 投資關聯企業於投資公司單獨財務報表中，<u>採用權益法處理</u>。</li> </ul>   |
| 投資關聯企業認列虧損超過淨投資金額       | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 若因認列被投資公司之虧損致被投資公司之淨投資為負數，<u>除非投資公司有法定或推定之義務需代被投資公司償付，否則應停止按權益法認列損失</u>，即使有充分之證據顯示被投資公司將於未來於短期內回復獲利亦然。</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 若因認列被投資公司之虧損，致對被投資公司之淨投資為負數，<u>即使投資公司未擔保被投資公司之債務或未意圖繼續支持該被投資公司，但若有充分之證據顯示被投資公司將於未來短期內回復獲利，投資公司應繼續認列損失</u>。</li> </ul> |

## 會計差異－投資關聯企業(續)

| 差異項目                         | 國際會計準則之規定  | 我國之規定  |
|------------------------------|--|--|
| 取得可辨認淨資產公允價值超過投資成本(負商譽)之會計處理 | 負商譽於投資當年度，投資公司應認列為當年度投資利益中，不列入非常利益。  | 若所取得可辨認淨資產公允價值超過投資成本，則其差額 <u>應就非流動資產</u> (非採權益法評價之金融資產、待出售非流動資產、遞延所得稅資產及預付退休金或其他退休給付除外) <u>分別將其公允價值等比例減少之</u> ，若減少至零仍有差額時，應列為非常利益。                                       |
| 處分關聯企業部份持股而喪失重大影響力之處理        | 處分關聯企業部份持股而喪失重大影響力者， <u>應衡量尚未出售股份之公允價值</u> ，並就該公允價值加上已處分持之處分價款後，與處分前投資帳面價值之差額認列為利益或損失。 | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 處分關聯企業部份持股而喪失重大影響力者，<u>依喪失重大影響力當日之帳面價值作為金融資產認列成本</u>。</li> <li>● 帳上若有因長期股權投資所產生之資本公積或其他股東權益項目餘額時，應於處分時按比例轉銷，以計算處分損益。</li> </ul> |

## 會計差異－投資關聯企業(續)

| 差異項目  | 國際會計準則之規定  | 我國之規定   |
|-------|--|---------|
| 揭露之要求 | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 具公開報價之關聯企業 <u>公允價值</u></li> <li>● <u>關聯企業財務資訊之彙整</u></li> <li>● 小於20%表決權或潛在表決權，但 <u>具重大影響之理由</u></li> <li>● 20%以上之表決權或潛在表決權，但 <u>不具重大影響之理由</u></li> <li>● <u>關聯企業報導期間或其結束日與投資者不同之理由</u></li> <li>● 關聯企業以現金股利、償付借款或預付款項 <u>移轉資金予投資者之任何重大限制之性質及範圍</u></li> <li>● <u>已停止認列關聯企業之損失，當期及累積未認列關聯企業損失</u></li> <li>● 不適用權益法處理之投資。</li> <li>● <u>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</u></li> </ul> | 無類似之規定。 |

## IFRS 導入提醒－IAS 28





## IFRS 導入提醒 – IAS 28

對關聯企業是否採用權益法，主要係在重大影響之判斷。當投資者持有被投資者20%以上(低於50%)之表決權時，即視為重大影響，低於20%時則不具重大影響，如有反證則不在此限(例如**擁有被投資公司董事會(或類似治理單位)之席次**、參與被投資公司政策制定程序、投資公司與被投資公司間有重大交易、雙方管理階層互換；或重要技術資訊之提供等)。另評估重大影響時，亦應考量潛在表決權，而**無須考量**管理階層對執行及轉換潛在表決權之**意圖及財務能力**。

關聯企業投資原始認列係按取得成本認列，仍適用IFRS 3之投資成本與股權淨值分析，淨值差異如屬折舊性資產，則依攤銷期間認列投資損益，另收購日後係依持股比例認列投資損益及其他權益調整項目，並增加或減少投資之帳面價值。如收到分配股利，則應直接減除股權投資帳面金額。認列投資損益時，關聯企業如有累積特別股，應先減除特別股利再予以計算，另有關關聯企業間之順逆流交易應依持有表決權比例予以銷除。



## IFRS 導入提醒 – IAS 28 (續)

依IAS 28之規定，關聯企業應與投資者之會計政策一致，惟因國內實務非公開發行公司未來採用IFRS之動向及時間點未明，如何要求關聯企業投資所使用之會計政策應與投資者一致，在IFRS導入上將產生困難。

當投資關聯企業有減損跡象時，應按照IAS 36「資產減損」的規定執行減損評估。另投資關聯企業之商譽並未單獨認列，故投資之整體帳面金額應視為單一資產進行減損測試。

當投資者依持有表決權比例認列關聯企業投資損失超過其帳面金額，則投資的帳面價值應降至零為止，除非投資者意圖繼續支持關聯企業或關聯企業未來將於短期內回復獲利則可繼續認列該損失(與國內規定同)。

在企業的單獨財務報表中，關聯企業投資應以成本法認列，或依IFRS 9及IAS 39的規定認列為金融資產。惟依目前國內2011年7月新發布「證券發行人財務報告編製準則」，有關企業之母公司個體財務報表，對於具控制力、重大影響力或合資控制之被投資公司，未來仍維持現行採權益法評價作法，而不擬依IFRS之規定，致國內企業的母公司單獨財務報表將不屬於採用IFRS之範疇。