

《準則修正》IFRS 10 & IAS 28 之修正：與合資或關聯企業間之資產出售或投入

重點提示

- 當資產出售或投入的交易對象為關聯企業或合資時，所認列之損益將因出售或投入的資產是否構成一項業務而不同。
- 當企業：
 - 出售或投入於關聯企業或合資之資產構成一項業務；或
 - 喪失對子公司（包含一項業務）之控制，但仍保留聯合控制或重大影響；則認列該交易產生之所有利益或損失。
- 相反的，當企業：
 - 出售或投入於關聯企業或合資之資產並未構成一項業務；或
 - 喪失對子公司（未包含一項業務）之控制但仍保留聯合控制或重大影響，且涉及與關聯企業或合資之交易；僅在與投資者對關聯企業或合資無關之權益範圍內認列該交易所產生之利益或損失。意即，利益或損失中屬企業所享有之份額應予以銷除。
- IFRS 10 及 IAS 28 之修正於 2016 年 1 月 1 日以後開始之年度期間推延適用，並允許提前適用。

修正原因

此次修正 IFRS 10 及 IAS 28 的目的，在於釐清下述 IAS 28 及 IFRS 10 間的衝突。依據 IAS 28，對關聯企業或合資之非貨幣性資產出售或投入以交換關聯企業或合資之權益時，交易所產生之損益僅在非關係投資者對關聯企業或合資之權益範圍內認列。而 IFRS 10 規定，母公司於喪失對子公司的控制時，應認列該交易之全部

損益，而母公司出售或投入子公司予關聯企業或合資之交易也可能導致喪失對子公司控制。

此次修正帶來什麼改變？

該修正規定，對於投資者與其合資或關聯企業之資產出售或投入之交易，或者對於投資者喪失對子公司之控制但仍保留聯合控制或重大影響力且涉及合資或關聯企業之交易，投資者要認列多少利益或損失將取決於該資產或子公司是否構成 IFRS 3『企業合併』所定義的業務。當該資產或子公司構成一項業務時，所有利益或損失應全數認列；但當該資產或子公司未構成一項業務時，則利益或損失中屬投資者所享有份額之部分應銷除。

對 IFRS 10『合併財務報表』之修正

該修正對於 IFRS 10 中有關對子公司喪失控制時應認列所有利益或損失之一般規定，將新增一項例外。

該例外適用於對子公司喪失控制但該子公司並未包含一項 IFRS 3 所定義之業務，而該喪失控制導因於投資者與其採權益法處理之關聯企業或合資之交易。

對該等交易產生之利益或損失，母公司應認列的利益或損失部分僅在非關係投資者對關聯企業或合資之權益範圍內。將先前認列於其他綜合損益與該子公司相關之金額重分類為損益之金額亦適用此規定。

另外，於該等交易中若母公司對前子公司保留投資部位且該前子公司現在成為採權益法處理之關聯企業或合資時，對保留投資部分之公允價值重衡量所產生之利益或損失，應認列的利益或損失僅在非關係投資者對新關聯企業或合資之權益範圍內。

見解

限制利益或損失僅認列非屬投資者份額之規定不適用於與第三方之交易，即使母公司對前子公司仍保留投資部位而變成採權益法處理之關聯企業或合資。

此類交易之前子公司若包含一項業務，其會計處理維持不變，意即出售子公司或以子公司投入所產生之利益及損失必須全數認列。

見解

修正規定依據是否包含業務來區分交易類型，進一步強調了業務之定義。因此，企業面對此類交易時，必須仔細考量子公司是否包含 IFRS 3 所定義之業務。

對 IAS 28 『投資關聯企業及合資』之修正

IAS 28 中關於順流交易及逆流交易所產生之利益或損失必須銷除屬投資者所享份額之規定，在修正後僅適用於所交易之資產未包含 IFRS 3 業務定義之情況。

依修正後規定，若所交易之資產包含一項業務，企業應認列所有相關利益或損失。此與前述 IFRS 10 之修正一致。

修正後 IAS 28 另提到於決定所出售或投入之資產是否包含一項業務時，企業須考量該出售或投入是否為一系列安排交易下之一部分而須視為整體單一交易處理。

見解

對 IAS 28 之修正亦適用於「逆流」交易。若合資或關聯企業將符合 IFRS 3 業務定義之資產出售予其投資者，且該投資者取得對該業務之控制時，相關利益或損失應全數認列，意即屬投資者所享有份額之部分不予銷除。因此，修正後之投資者財務報表對涉及業務之逆流交易會計處理，已與 IFRS 3 中分階段達成之企業合併一致。

生效日

本次修正推延適用於 2016 年 1 月 1 日以後開始之年度期間所發生之交易，並允許提前適用。若企業提前適用該等修正，應揭露該事實。

[本文係編譯自 *IFRS in Focus — IASB publishes amendments to IFRS 10 and IAS 28 (2011) dealing with the sale or contribution of assets between an investor and its joint venture or associate*]

IFRS相關資訊，請參閱<http://www.ifrs.org.tw>

關於本出版物

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見。本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對此等問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構、其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

© 2014 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有
保留一切權利