

# 國際會計準則第28號

## ——對聯營企業和合營企業的投資

### 目 錄

	起始段落
目 標 .....	1
範 圍 .....	2
定 義 .....	3
重大影響 .....	5
權益法 .....	10
權益法的應用 .....	16
豁免應用權益法 .....	17
劃分為持有待售 .....	20
終止應用權益法 .....	22
所有者權益的變動 .....	25
權益法程序 .....	26
減值損失 .....	40
單獨財務報表 .....	44
生效日期和過渡性規定 .....	45
參考《國際財務報告準則第9號》 .....	46
《國際會計準則第28號》（2003）的撤銷 .....	47

# 國際會計準則第28號

## ——對聯營企業和合營企業的投資

### 目 標

1 本準則的目標是規範對聯營企業的投資的會計處理，並明確應用權益法核算對聯營企業和合營企業的投資的要求。

### 範 圍

2 本準則適用於所有對被投資方實施共同控制或施加重大影響的投資方。

### 定 義

3 本準則使用的下列術語，其含義為：

聯營企業，指投資方對其有重大影響的主體。

合併財務報表，指將母公司及其子公司資產、負債、權益、收益、費用和現金流量視同單一經濟主體列報的集團財務報表。

權益法，指以成本對投資進行初始確認，之後根據投資後享有的被投資方淨資產份額的變動對其進行調整的會計處理方法。投資方的損益包括被投資方的損益中屬於投資方的份額，投資方的其他綜合收益包括被投資方的其他綜合收益中屬於投資方的份額。

合營安排，指一項由兩個或兩個以上的參與方共同控制的安排。

共同控制，指按合同約定分享對一項安排的控制權，並且該安排的相關活動必須經分享控制權的參與方一致同意後才能決策。

合營企業，指共同控制該安排的參與方對該安排的淨資產享有權利的合營安排。

合營方，指對合營企業享有共同控制的參與方。

重大影響，指對被投資方的財務和經營政策有參與決策的權力，但並不能夠控制或共同控制這些政策。

4 以下術語在《國際會計準則第 27 號——單獨財務報表》第 4 段、《國際財務報告準則第 10 號——合併財務報表》附錄一中定義，在本準則中使用的含義與上述國際財務報告準則規定的含義相同：

- 對被投資方的控制
- 集團
- 母公司
- 單獨財務報表
- 子公司

## 重大影響

5 如果主體直接或間接地（例如，通過子公司）持有被投資方 20% 或以上的表決權，即認為主體具有重大影響，除非能夠明確證明情況並非如此。相反，如果主體直接或間接（例如，通過子公司）持有被投資方 20% 以下的表決權，即認為主體不具有重大影響，除非能夠明確證明存在這種影響。被投資方的絕大部分或大部分所有權被另一投資方擁有，並不排除主體對其具有重大影響。

6 主體對被投資方具有重大影響，通常由下述一種或多種方式證實：

- （1） 在被投資方董事會或類似權力機構中具有代表；
- （2） 參與政策制定過程，包括參與關於股利分配或其他分配的決策；
- （3） 主體與被投資方之間的重要交易；
- （4） 管理人員的交換；或者

(5) 提供關鍵技術信息。

**7** 某一主體可能擁有認股權證、股份看漲期權、可轉換為普通股的債務或權益工具，或其他類似工具，如果執行或轉換這些工具，將有可能增加該主體或減少其他主體對另一主體財務和經營決策的表決權（即潛在表決權）。在評估某一主體是否具有重大影響時，需要考慮存在的當前可執行或可轉換的潛在表決權（包括由其他主體持有的潛在表決權）及其影響。例如，當潛在表決權直到將來某一日期或直到將來發生某一事項才能執行或轉換時，該潛在表決權就不是當前可執行或可轉換的。

**8** 在評估潛在表決權是否有助於形成重大影響時，主體需要檢查影響潛在權利的所有事實和情況（包括行使潛在表決權的條件以及任何需要單項或綜合考慮的其他合同約定），但不包括執行或轉換這些潛在權利的管理層意圖及財務能力。

**9** 當某一主體不再有權參與被投資方的財務和經營決策時，該主體就喪失了對被投資方的重大影響。所有權份額的絕對或相對變動，或者不變動都有可能導致重大影響的喪失，例如，當聯營企業被政府、法院、管理人或監管機構所控制時，就有可能發生上述情況。合同安排也可能導致上述情況的發生。

## 權益法

**10** 在權益法下，以成本對聯營企業或合營企業的投資進行初始確認；取得日以後，通過增加或減少投資的帳面金額確認投資方在被投資方損益中享有的份額。投資方享有被投資方損益的份額確認為投資方的損益。收到被投資方的分配，則沖減其投資的帳面金額。被投資方其他綜合收益的變動而導致的投資方對被投資方權益份額的變動，也可能需要調整其投資的帳面金額。這類變動包括不動產、廠場和設備的重估，以及外幣折算差額引起的變動。投資方

所享有的這些變動的份額確認為投資方的其他綜合收益（參見《國際會計準則第 1 號——財務報表列報》）。

**11** 因為收到的分配可能與聯營企業或合營企業的業績幾乎不相關，根據收到的分配確認收益可能不足以計量投資方對聯營企業或合營企業投資所賺取的收益。因為投資方對被投資方實施共同控制或施加重大影響時，投資方對聯營企業或合營企業的業績擁有權益，從而，對其投資回報也擁有權益。投資方通過擴展其財務報表的範圍以包含其分享的被投資方損益份額，對這一權益進行會計處理。因此，權益法的應用提供了更多的關於投資方淨資產和損益的信息。

**12** 當存在潛在表決權或包含潛在表決權的其他衍生工具時，主體對聯營企業或合營企業的權益僅取決於現有的所有者權益，並不反映可能執行或轉換的潛在表決權和其他衍生工具，除非適用第 13 段。

**13** 在一些情況下，主體因某項交易使其當前能夠獲得與所有者權益相關的回報而實質上擁有現有所有權。在這種情況下，確定分配給主體的比例應當考慮使主體當前能夠獲得回報的潛在表決權和其他衍生工具的最終行權。

**14** 《國際財務報告準則第 9 號——金融工具》不適用於應用權益法進行會計處理的在聯營企業和合營企業中的權益。當包含潛在表決權的工具實質上使主體當前能夠獲得與聯營企業和合營企業所有者權益相關的回報時，該工具不適用《國際財務報告準則第 9 號》。在所有其他情況下，包含聯營企業或合營企業潛在表決權的工具都應按照《國際財務報告準則第 9 號》進行會計處理。

**14A** 主體還對不應用權益法核算的對聯營企業或合營企業的其他金融工具應用《國際財務報告準則第 9 號》。這些包括實質上構成主體對聯營企業或合營企業的淨投資一部分的長期權益（參見

第 38 段）。主體在應用本準則第 38 段和第 40 段至第 43 段之前，對此類長期權益應用《國際財務報告準則第 9 號》。在應用《國際財務報告準則第 9 號》時，主體不考慮因應用本準則而對長期權益帳面金額進行的任何調整。

**15** 除非對聯營企業或合營企業的一項投資或部分投資按照《國際財務報告準則第 5 號——持有待售的非流動資產和終止經營》劃分為持有待售，否則該項投資或該項投資中未被劃分為持有待售的剩餘權益，應分類為非流動資產。

## 權益法的應用

**16** 對被投資方實施共同控制或施加重大影響的主體應當應用權益法對聯營企業或合營企業的投資進行會計處理，除非該投資符合第 17 段至第 19 段的豁免規定。

### *豁免應用權益法*

**17** 如果主體是按照《國際財務報告準則第 10 號》第 4（1）段豁免編製合併財務報表的母公司或者符合以下所有條件，則不需要對聯營企業或合營企業中的投資應用權益法：

（1）主體是另一主體的全資子公司，或者是另一主體部分擁有的子公司並且其他所有者（包括沒有表決權的所有者）已被告知且不反對主體不應用權益法。

（2）主體的債務或權益工具沒有在公開市場（國內或國外的證券交易所或者櫃檯交易市場，包括當地和區域性市場）進行交易。

（3）主體沒有為了在公開市場發行任何種類的工具，而向證券交易委員會或其他監管機構報送過和正在報送財務報表。

（4）主體的最終母公司或任一中間母公司遵循國際財務報告準則編製可供公眾使用的財務報表，且在該財務報表中子公司按

照《國際財務報告準則第 10 號》被合併或以公允價值計量且其變動計入當期損益。

**18** 當對聯營企業或合營企業的投資被風險投資機構、共同基金、信託公司和包括投連險基金在內的類似主體持有或間接持有時，主體可以選擇按照《國際財務報告準則第 9 號》對這些投資以公允價值計量且其變動計入當期損益。投連險基金的一個例子是一項主體持有的作為具有直接參與分紅特徵的保險合同組的基礎項目的基金。就這項選擇而言，保險合同包括了具有相機參與分紅特徵的投資合同。主體應在初始確認對聯營企業或合營企業的投資時，針對每一聯營企業或合營企業分別作出此選擇。（對於本段落中所用的術語，參見《國際財務報告準則第 17 號——保險合同》中的定義）。

**19** 主體對聯營企業的投資，其中一部分通過風險投資機構、共同基金、信託公司或包括投連險基金在內的類似主體間接持有的，無論該風險投資機構、共同基金、信託公司或包括投連險基金在內的類似主體是否對這部分投資具有重大影響，主體都可以選擇按照《國際財務報告準則第 9 號》對該部分對聯營企業的投資以公允價值計量且其變動計入當期損益。如果主體作了這樣的選擇，主體應對未通過風險投資機構、共同基金、信託公司或包括投連險基金在內的類似主體持有的剩餘部分對聯營企業的投資應用權益法。

### *劃分為持有待售*

**20** 主體應對符合劃分為持有待售條件的對聯營企業或合營企業的一項投資或部分投資應用《國際財務報告準則第 5 號》。在處置劃分為持有待售的那部分投資之前，未被劃分為持有待售的剩餘部分對聯營企業或合營企業的投資應當應用權益法進行會計處理。處置發生後，主體應按照《國際財務報告準則第 9 號》對任何在聯營企業或合營企業中的剩餘權益進行會計處理，除非剩餘權益仍然

是對聯營企業或合營企業的投資，在這種情況下主體應當應用權益法。

**21** 當之前劃分為持有待售的對聯營企業或合營企業的全部或部分投資不再符合這種劃分條件，該投資應從被劃分為持有待售之日起以追溯調整法應用權益法。自劃分為持有待售的期間的財務報表應作相應調整。

### *終止應用權益法*

**22** 當主體的投資不再是聯營企業或合營企業，主體應按照以下要求終止應用權益法：

（1）如果該投資轉變為子公司，主體應按照《國際財務報告準則第 3 號——企業合併》和《國際財務報告準則第 10 號》對該投資進行會計處理。

（2）如果在原聯營企業或合營企業中的剩餘權益是金融資產，主體應以公允價值計量剩餘權益。剩餘權益的公允價值應視為按照《國際財務報告準則第 9 號》對金融資產初始確認的公允價值。主體應將以下兩者的差額計入損益：

①剩餘權益的公允價值和處置在聯營企業或合營企業中部分權益的收入；以及

②終止應用權益法時該投資的帳面金額。

（3）當主體終止應用權益法時，對於以前確認為其他綜合收益的所有與該投資相關的金額，主體應當採用與被投資方直接處置相關資產或負債相同的基礎進行會計處理。

**23** 因此，如果被投資方以前在其他綜合收益確認的利得或損失，在處置相關資產或負債時會被重分類進損益，則主體在終止應用權益法時將利得或損失從權益重分類進損益（作為重分類調整），例如，如果聯營企業或合營企業存在與境外經營相關的累積



匯兌差額，並且主體終止應用權益法，則該主體應將以前在其他綜合收益中確認的、與境外經營相關的利得或損失重分類進損益。

**24** 如果對聯營企業的投資變成對合營企業的投資，或者對合營企業的投資變成對聯營企業的投資，主體繼續應用權益法，不重新計量剩餘權益。

### *所有者權益的變動*

**25** 如果主體在聯營企業或合營企業中的所有者權益減少了，但投資仍被分類為聯營企業或合營企業之一，那麼對於在處置相關資產或負債時要求重分類進損益的利得或損失，主體應將之前確認為其他綜合收益並與減少的所有者權益相關的這類利得或損失重分類進損益。

### *權益法程序*

**26** 適合於應用權益法的許多程序與《國際財務報告準則第 10 號》中描述的合併程序類似。而且，購買子公司會計處理中所使用程序的基礎概念也被運用於取得對聯營企業或合營企業的投資的會計處理。

**27** 集團在聯營企業或合營企業中享有的份額是母公司及其子公司持有的該聯營企業或合營企業的股份之和。集團其他聯營企業或合營企業所持有的股份不予考慮。如果某一聯營企業或合營企業擁有子公司、聯營企業或合營企業，應用權益法時考慮的損益、其他綜合收益以及淨資產是在該聯營企業或合營企業的財務報表中確認的部分（包括該聯營企業或合營企業享有的其聯營企業和合營企業的損益、其他綜合收益以及淨資產的份額），但是，之前應為統一會計政策作必要調整（參見第 35 段至第 36A 段）。

**28** 主體（包括其合併子公司）與聯營企業或合營企業之間的、涉及不構成《國際財務報告準則第 3 號》定義的業務的資產的

“逆流”和“順流”交易產生的利得和損失，在主體財務報表中僅確認與非關聯投資方在聯營企業或合營企業中的權益相應的部分。“逆流”交易的例子，如聯營企業或合營企業向投資方出售資產。這些交易帶來的投資方享有的聯營企業或合營企業的利得或損失份額應予以抵銷。“順流”交易的例子，如投資方向聯營企業或合營企業出售或投出資產。

**29** 當順流交易表明出售或投出的資產的可變現淨值減少或這些資產出現減值損失，投資方應全額確認損失。當逆流交易表明購買的資產的可變現淨值減少或這些資產出現減值損失，投資方應確認其分享的損失份額。

**30** 向聯營企業或合營企業投出非貨幣性資產且該資產按照《國際財務報告準則第 3 號》的定義不構成業務，以換取在該聯營企業或合營企業中的權益份額所產生的利得或損失，應當按照第 28 段進行會計處理，除非該投出缺乏如《國際會計準則第 16 號——不動產、廠場和設備》所定義的商業實質。如果該投出缺乏商業實質，利得或損失被認為未實現，並不進行確認，除非適用第 31 段。該未實現利得和損失應從應用權益法進行會計處理的投資中抵銷，而不在主體的合併財務狀況表或其應用權益法對投資進行會計處理的財務狀況表中作為遞延利得或損失列示。

**31** 如果主體除收到在聯營企業或合營企業中的權益份額外，還收到貨幣性或非貨幣性資產，主體應將與收到的貨幣性或非貨幣性資產相應的非貨幣性投出產生的利得或損失全額計入損益。

**31A** 主體（包括其合併子公司）與聯營企業或合營企業之間的、涉及構成《國際財務報告準則第 3 號》定義的業務的資產的“順流”交易產生的利得或損失，應全額確認在投資方的財務報表中。

**31B** 主體可能通過兩個或多個安排（交易）出售或投出資產。當確定出售或投出的資產是否構成《國際財務報告準則第 3 號》定義的業務時，主體應當考慮出售或投出資產是否為多個安排中的一部分，這多個安排是否應當按照《國際財務報告準則第 10 號》的 B97 段的規定作為一項交易進行會計處理。

**32** 一項投資自其成為聯營企業或合營企業之日起應用權益法進行會計處理。取得投資時，投資成本和主體享有的被投資方的可辨認資產和負債的公允價值淨額之間的差額，按照以下方法進行會計處理：

（1）與聯營企業或合營企業相關的商譽包括在投資的帳面金額中。該商譽不允許攤銷。

（2）主體享有的被投資方的可辨認資產和負債的淨公允價值份額超出投資成本的部分，應在取得投資當期作為收益包含在確定主體所享有的聯營企業或合營企業的損益的份額中。

對取得投資後主體享有的聯營企業或合營企業的損益的份額應當進行適當的調整，以反映諸如以取得投資日公允價值為基礎的應折舊資產的折舊。類似地，對取得投資後主體享有的聯營企業或合營企業的損益的份額應當進行適當調整，以反映諸如商譽或不動產、廠場和設備的減值損失。

**33** 應用權益法時，主體應使用聯營企業或合營企業可獲取的最近財務報表。如果主體和聯營企業或合營企業的報告期末存在差異，聯營企業或合營企業應按照主體的財務報表的報告日編製財務報表，以供主體使用，除非這樣做不切實可行。

**34** 按照第 33 段，當應用權益法時使用的聯營企業或合營企業的財務報表的報告日與主體的財務報表的報告日存在差異時，應對聯營企業或合營企業的財務報表的報告日和主體的財務報表的報告日之間所發生的重大交易或事項的影響進行調整。在任何情況下，聯營企業或合營企業的報告期末和主體的報告期末之間相差不

得超過 3 個月。報告期的長度以及報告期末之間的差異在各期應相同。

**35** 主體在編製其財務報表時，應對類似情況下相似交易和事項採用統一的會計政策。

**36** 除第 36A 段所述情況之外，如果對類似情況下相似交易和事項，聯營企業或合營企業採用的會計政策不同於主體，那麼當主體為應用權益法使用聯營企業或合營企業的財務報表時，應對其進行調整，以保證聯營企業或合營企業的會計政策與主體的會計政策一致。

**36A** 儘管第 36 段作出了規定，如果主體本身不構成投資性主體，在構成投資性主體的聯營企業或合營企業中擁有權益，主體在應用權益法時可以選擇保留構成投資性主體的聯營企業或合營企業對其在子公司中的權益所採用的公允價值計量。對每一構成投資性主體的聯營企業或合營企業，在如下日期中的孰晚日單獨作出選擇：（1）構成投資性主體的聯營企業或合營企業的初始確認日；（2）聯營企業或合營企業轉變為投資性主體；以及（3）構成投資性主體的聯營企業或合營企業首次轉變為母公司。

**37** 如果聯營企業或合營企業有發行在外的累積優先股，這些累積優先股由主體以外的其他方持有且被分類為權益，主體應在對這些股份所應分配的股利進行調整之後，才能計算其享有的損益的份額，而不論股利是否已經宣告發放。

**38** 如果主體享有的聯營企業或合營企業的損失的份額等於或超過主體在聯營企業或合營企業中的權益，主體應停止確認其分擔的未來損失的份額。在聯營企業或合營企業中的權益是按權益法下確定的對聯營企業或合營企業的投資的帳面金額以及實質上構成主體對聯營企業或合營企業的淨投資一部分的長期權益。例如，在可預見的未來既未打算也不大可能進行結算的項目，實質上是主體對

聯營企業或合營企業的投資的延伸。這些項目可能包括優先股和長期應收款或貸款，但是不包括應收帳款、應付帳款或存在充足擔保的長期應收款，例如，有擔保的貸款。權益法下確認的損失中超過主體對普通股投資的部分，按照優先順序別（即清償的優先權）逆序依次應用到主體在聯營企業或合營企業中的權益的其他組成部分。

**39** 主體的權益降至零後，計提額外損失以及確認負債，以主體承擔法定或推定義務、或代表聯營企業或合營企業支付的款項為限。如果聯營企業或合營企業之後實現了利潤，只有在主體享有的利潤的份額等於未確認的損失份額之後，主體才能恢復確認其享有的利潤的份額。

### 減值損失

**40** 應用權益法後，包括按照第 38 段確認聯營企業或合營企業的損失後，主體應按照第 41A 段至第 41C 段確定，是否存在客觀證據表明主體對聯營企業或合營企業的淨投資發生減值。

### **41** [已刪除]

**41A** 當且僅當存在淨投資初始確認後發生一個或多個事項（“損失事項”）導致減值的客觀證據，且損失事項對淨投資的估計未來現金流量的影響能夠可靠估計時，對聯營企業或合營企業的淨投資發生減值並產生減值損失。識別導致減值的某個單一的、孤立的事項或許不太可能。相反，多個事項的綜合影響可能導致減值。預期未來事項導致的損失，無論可能性多大，都不予以確認。淨投資發生減值的客觀證據包括主體注意到的以下損失事項的可觀察數據：

- （1） 聯營企業或合營企業發生重大財務困難；
- （2） 違反合同，如聯營企業或合營企業支付發生違約或逾期；

(3) 主體出於與聯營企業或合營企業財務困難相關的經濟或法律考慮，對聯營企業或合營企業作出平時不願作出的讓步；

(4) 聯營企業或合營企業很可能倒閉或進行其他財務重組；或者

(5) 由於聯營企業或合營企業的財務困難，導致淨投資的活躍市場消失。

**41B** 由於聯營企業或合營企業的權益或金融工具不再公開交易而導致活躍市場消失不是減值的證據。聯營企業或合營企業信用等級下降或公允價值減少本身不是減值的證據，但將之與其他可獲得信息一起考慮時可能構成減值的證據。

**41C** 除第 41A 段說明的事項類型之外，對聯營企業或合營企業權益工具的淨投資發生減值的客觀證據還包括聯營企業或合營企業經營所處的技術、經濟或法律環境發生重大不利變化的信息，且這些信息表明對權益工具的投資的成本可能無法收回。對權益工具的投資的公允價值發生嚴重或非暫時性下跌且低於投資成本也是淨投資減值的客觀證據。

**42** 因為包括在對聯營企業或合營企業的淨投資的帳面金額中的商譽並不是單獨確認的，無須按照《國際會計準則第 36 號——資產減值》中關於商譽減值測試的規定對其進行單獨的減值測試。而是按照《國際會計準則第 36 號》，在按照第 41A 段至第 41C 段表明淨投資可能發生減值的任何時間通過比較投資的可收回金額（使用價值和公允價值減去處置費用後的淨額兩者之中的較高者）與帳面金額，將投資的整體帳面金額作為一項資產進行減值測試。在這種情況下確認的減值損失不分配給包括商譽在內的構成對聯營企業或合營企業的淨投資帳面金額的任何資產。相應地，按照《國際會計準則第 36 號》確認的減值損失的轉回金額不應超過淨投資後續增加的可收回金額。為了確定淨投資的使用價值，主體應估計：

(1) 主體在聯營企業或合營企業預期將產生的估計未來現金流量的現值中享有的份額，該估計未來現金流量包括聯營企業或合營企業的經營產生的現金流量和最終處置投資收入；或者

(2) 預期從投資中收取股利和最終處置投資產生的估計未來現金流量的現值。

若使用恰當的假設，兩種方法將得出相同的結果。

**43** 對聯營企業或合營企業的投資的可收回金額應當按每一聯營企業或合營企業進行評估，除非某一聯營企業或合營企業無法從持續使用中產生基本上獨立於主體其他資產的現金流入的現金流入。

## 單獨財務報表

**44** 在主體的單獨財務報表中，對聯營企業或合營企業的投資應當按照《國際會計準則第 27 號》（2011 年修訂）第 10 段進行處理。

## 生效日期和過渡性規定

**45** 主體應對自 2013 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用本準則。允許提前採用。如果主體提前採用本準則，應披露這一事實，並同時採用《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》、《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》和《國際會計準則第 27 號》（2011 年修訂）。

**45A** 2014 年 7 月發佈的《國際財務報告準則第 9 號》修訂了第 40 段至第 42 段，並增加了第 41A 段至第 41C 段。主體在採用《國際財務報告準則第 9 號》時應採用這些修訂。

**45B** 2014 年 8 月發佈的《單獨財務報表中的權益法》（對《國際會計準則第 27 號》的修訂）修訂了第 25 段。主體應當對自 2016 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間按照《國際會計準則第 8 號——會計政策、會計估計變更和差錯》以追溯調整法採用這些修訂。允許提前採用。如果提前採用這一修訂，主體應當披露這一事實。

**45C** 2014 年 9 月發佈的《投資方與其聯營企業或合營企業之間的資產出售或投出》（對《國際財務報告準則第 10 號》和《國際會計準則第 28 號》的修訂）修訂了第 28 段和第 30 段並增加了第 31A 段至第 31B 段。主體應當對自國際會計準則理事會確定的日期或之後開始的年度期間發生的資產出售或投出以未來適用法採用這些修訂。允許提前採用。如果提前採用這些修訂，主體應當披露這一事實。

**45D** 2014 年 12 月發佈的《投資性主體：應用合併豁免》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 28 號》的修訂）修訂了第 17 段、第 27 段和第 36 段，並增加了第 36A 段。主體應對自 2016 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂。允許提前採用。如果提前採用這些修訂，主體應當披露這一事實。

**45E** 2016 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進（2014—2016）》修訂了第 18 段和第 36A 段。主體應對自 2018 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間按照《國際會計準則第 8 號》以追溯調整法採用這些修訂。允許提前採用。如果提前採用這些修訂，主體應當披露這一事實。

**45F** 2017 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 17 號》修訂了第 18 段。主體應在採用《國際財務報告準則第 17 號》時採用這一修訂。



**45G** 2017 年 10 月發佈的《在聯營企業和合營企業中的長期權益》新增了第 14A 段，刪除了第 41 段。主體應對自 2019 年 1 月 1 日或之後開始的年度報告期間按照《國際會計準則第 8 號》以追溯調整法採用這些修訂，適用第 45H 段至第 45K 段的除外。允許提前採用。如果提前採用這些修訂，主體應當披露這一事實。

**45H** 在首次採用《國際財務報告準則第 9 號》的同時首次採用第 45G 段修訂的主體應對第 14A 段所述的長期權益採用《國際財務報告準則第 9 號》中的過渡性規定。

**45I** 在首次採用《國際財務報告準則第 9 號》後首次採用第 45G 段修訂的主體應採用對長期權益應用第 14A 段所述規定必要的《國際財務報告準則第 9 號》中的過渡性規定。出於此目的，應將《國際財務報告準則第 9 號》中的首次執行日被解讀為首次採用這些修訂的年度報告期間的期初（首次採用修訂日）。主體未被要求為反映這些修訂的應用而重述前期信息。僅當主體無須使用後見之明便可重述前期信息的情況下，主體才可以重述前期信息。

**45J** 在首次採用第 45G 段修訂時，按照《國際財務報告準則第 4 號——保險合同》選擇暫時豁免採用《國際財務報告準則第 9 號》的主體未被要求為反映這些修訂的應用而重述前期信息。僅當主體無須使用後見之明便可重述前期信息的情況下，主體才可以重述前期信息。

**45K** 如果主體按照第 45I 段或第 45J 段沒有重述前期信息，主體應於首次採用修訂日在期初留存收益（或權益的其他組成部分，視情況而定）確認以下兩者的差額：

- （1） 當日第 14A 段所述的長期權益的原帳面金額；與
- （2） 當日這些長期權益的帳面金額。

參考《國際財務報告準則第 9 號》

**46** 如果主體採用本準則但尚未採用《國際財務報告準則第 9 號》，任何對《國際財務報告準則第 9 號》的參考應被解讀為參考《國際會計準則第 39 號》。

## **《國際會計準則第 28 號》（2003）的撤銷**

**47** 本準則取代了《國際會計準則第 28 號——對聯營企業的投資》（2003 年修訂）。