

國際財務報導準則第 11 號 (2012 年版)

正 體 中 文 版 草 案

聯 合 協 議

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 101 年 2 月 20 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 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會

國際財務報導準則第 11 號

聯合協議

(2012 年版)

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

國際會計準則翻譯委員會專案委員會 翻譯

目錄

	段 次
簡介	IN1-IN11
國際財務報導準則第 11 號 聯合協議	
目的	1-2
範圍	3
聯合協議	4-19
聯合控制	7-13
聯合協議之類型	14-19
聯合協議各方之財務報表	20-25
聯合營運	20-23
合資	24-25
單獨財務報表	26-27
附錄	
A 用語定義	
B 應用指引	
C 生效日、過渡規定及其他國際財務報導準則之撤銷	
D 其他國際財務報導準則之修正	
理事會對 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 11 號之核准	
結論基礎	
附錄	
其他國際財務報導準則結論基礎之修正	
釋例	

國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」由第 1 至 27 段條文及附錄 A 至 D 組成。所有條文均具同等效力。以**粗體**標示之條文係主要原則。附錄 A 所定義之用語於本準則首次出現時，係以*斜體*標示；其他用語定義則列於國際財務報導準則用語彙編中。閱讀國際財務報導準則第 11 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

簡介

概述

- IN1 國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」建立聯合協議各方之財務報導原則。
- IN2 本國際財務報導準則取代國際財務會計準則第 31 號「合資權益」及解釋公告第 13 號「聯合控制個體：合資控制者之非貨幣性投入」，並對 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間生效。本準則得提前適用。

發布本國際財務報導準則之理由

- IN3 本國際財務報導準則主要處理國際會計準則第 31 號兩方面之問題：首先，即協議之結構為會計處理之唯一支配因素。再者，即企業對於聯合控制個體之權益得選擇會計處理。
- IN4 國際財務報導準則第 11 號藉由建立適用於所有聯合協議之會計處理原則，改善國際會計準則第 31 號。

本國際財務報導準則之主要特性

- IN5 本國際財務報導準則規定聯合協議之一方藉由評估其由參與之聯合協議所產生之權利及義務，以決定該聯合協議之類型。

一般規定

- IN6 本國際財務報導準則適用於屬聯合協議之一方之所有企業。聯合協議係兩方以上具有聯合控制之協議。本國際財務報導準則將聯合控制定義為合約上同意分享對一協議之控制，其僅於與攸關活動（即對該協議之報酬有重大影響之活動）有關之決策必須取得分享控制之各方一致同意時方始存在。
- IN7 本國際財務報導準則將聯合協議分為兩種類型—聯合營運及合資。聯合營運係一項聯合協議，據此對該協議具有聯合控制之各方（即聯合營運者）對於與該協議有關之資產具有權利，並對與該協議有關之負債負有義務。合資係一項聯合協議，據此對該協議具有聯合控制之各方（即合資控制者）對於該協議之淨資產具有權利。
- IN8 企業藉由考量其權利與義務以決定所參與聯合協議之類型。企業藉由考量協議之結構及法律形式、協議各方同意之合約條款以及（當攸關時）其他事實與情況，

以評估其權利與義務。

- IN9 本國際財務報導準則規定聯合營運者依特定資產、負債、收入及費用所適用之相關國際財務報導準則，認列及衡量與其對協議之權益有關之資產及負債（並認列相關收入及費用）。
- IN10 本國際財務報導準則規定合資者應認列一項投資，並依國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之規定採用權益法處理該投資，除非企業依該準則之規定豁免適用權益法。
- IN11 對聯合協議具有聯合控制之各方之揭露規定係明訂於國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」。

國際財務報導準則第 11 號

聯合協議

目的

- 1 本國際財務報導準則之目的在建立於受聯合控制之協議（即聯合協議）中擁有權益之企業之財務報導原則。

符合目的

- 2 為符合第 1 段所述之目的，本國際財務報導準則對聯合控制加以定義，並規定屬聯合協議之一方之企業，藉由評估其權利及義務以決定其所參與之聯合協議之類型，並依該聯合協議之類型處理該等權利及義務。

範圍

- 3 本國際財務報導準則應適用於屬聯合協議之一方之所有企業。

聯合協議

- 4 聯合協議係兩方以上具有聯合控制之協議。
- 5 聯合協議具有下列特性：
- (a) 各方皆受合約協議所約束（見第 B2 至 B4 段）。
 - (b) 合約協議賦予各方中之兩方以上對該協議之聯合控制（見第 7 至 13 段）。
- 6 聯合協議或為聯合營運或為合資。

聯合控制

- 7 聯合控制係指合約上同意分享對一協議之控制，其僅於與攸關活動有關之決策必須取得分享控制之各方一致同意時方始存在。
- 8 企業若屬協議之一方，應評估合約協議是否賦予所有協議方或一群協議方對該協議之集體控制。當所有協議方或一群協議方必須共同行動以主導對該協議之報酬有重大影響之活動（即攸關活動）時，該等協議方集體控制該協議。

- 9 一旦判斷所有協議方或一群協議方集體控制一協議，聯合控制僅於與攸關活動有關之決策必須取得集體控制該協議之各方一致同意時方始存在。
- 10 於聯合協議中沒有任一方單獨控制該協議。對協議具有聯合控制之一方可阻止任何其他協議方（或一群協議方）控制該協議。
- 11 一項協議即使並非其所有各方均對該協議具有聯合控制，仍可為聯合協議。本國際財務報導準則將協議各方區分為對聯合協議具有聯合控制之各方（聯合營運者或合資者）及參與聯合協議但不具有聯合控制之各方。
- 12 企業於評估是否所有協議方（或一群協議方）對聯合協議具有聯合控制時，須運用判斷。企業應考量所有事實及情況以作此評估（見第 B5 至 B11 段）。
- 13 若事實及情況改變，企業應重新評估其對該協議是否仍具有聯合控制。

聯合協議之類型

- 14 企業應決定其所參與之聯合協議之類型。聯合協議之分類究為聯合營運或合資，取決於協議各方之權利及義務。
- 15 聯合營運係指一項聯合協議，據此對該協議具有聯合控制之各方對於與該協議有關之資產具有權利，並對與該協議有關之負債負有義務。前述各方稱為聯合營運者。
- 16 合資係指一項聯合協議，據此對該協議具有聯合控制之各方對於該協議之淨資產具有權利。前述各方稱為合資者。
- 17 企業於評估聯合協議究為聯合營運或合資時，須運用判斷。企業應藉由考量其由參與之聯合協議所產生之權利及義務，以決定該聯合協議之類型。企業藉由考量該協議之結構及法律形式、合約協議中各方同意之條款，以及（當攸關時）其他事實及情況，以評估其權利及義務（見第 B12 至 B33 段）。
- 18 有時各方會受一架構性協定所約束，該協定訂定從事一項或多項活動之一般性合約條款。此架構性協定可能規定各方訂立不同之聯合協議以處理構成架構性協定之一部分之特定活動。即使該等聯合協議與同一架構性協定有關，若各方之權利及義務於從事架構性協定中所處理之不同活動時有所不同，該等聯合協議之類型亦可能不同。因此，當各方從事構成同一架構性協定之一部分之不同活動時，聯合營運及合資可能並存。
- 19 若事實及情況改變，企業應重新評估其所參與之聯合協議之類型是否已改變。

聯合協議各方之財務報表

聯合營運

- 20 對於有關聯合營運之權益，聯合營運者應認列：
- (a) 其資產，包括其對共同持有之任何資產所享有之份額。
 - (b) 其負債，包括其對共同發生之任何負債所承擔之份額。
 - (c) 其對聯合營運產出所享有份額之銷售收入。
 - (d) 其對聯合營運出售產出之收入所享有之份額。
 - (e) 其費用，包括其對共同發生之任何費用之份額。
- 21 聯合營運者對於與其聯合營運權益有關之資產、負債、收入及費用，應依適用於該特定資產、負債、收入及費用之國際財務報導準則處理。
- 22 企業與其為聯合營運者之聯合營運彼此間之交易，諸如資產之出售、投入或購買，其會計處理規定於第 B34 至 B37 段。
- 23 參與聯合營運但對其不具聯合控制之一方若對於與該聯合營運有關之資產具有權利，並對與該聯合營運有關之負債負有義務，該方亦應依第 20 至 22 段處理其對協議之權益。若參與聯合營運但對其不具聯合控制之一方對於與該聯合營運有關之資產未具有權利，並對與該聯合營運有關之負債亦未負有義務，則該方對於聯合營運之權益應依該權益所適用之國際財務報導準則處理。

合資

- 24 合資者應將其合資權益認列為一項投資，並依國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之規定採用權益法處理該投資，除非企業依該準則之規定豁免適用權益法。
- 25 參與合資但對其不具聯合控制之一方，應依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定處理其對協議之權益，除非其對該合資具有重大影響而應依國際會計準則第 28 號 (2011 年修正) 之規定處理。

單獨財務報表

- 26 聯合營運者或合資者於其單獨財務報表中：
- (a) 應依第 20 至 22 段之規定處理其對聯合營運之權益；
 - (b) 應依國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」第 10 段之規定處理其合資權益。

27 參與聯合協議但對其不具聯合控制之一方於其單獨財務報表中：

- (a) 應依第 23 段之規定處理其對聯合營運之權益；
- (b) 依國際財務報導準則第 9 號之規定處理其合資權益，除非該企業對合資具有重大影響而應依國際會計準則第 27 號第 10 段 (2011 年修正) 之規定處理。

附錄 A

用語定義

本附錄係本國際財務報導準則整體之一部分。

聯合協議	兩方以上具有 聯合控制 之協議。
聯合控制	合約上同意分享對一協議之控制，其僅於與攸關活動有關之決策必須取得分享控制之各方一致同意時方始存在。
聯合營運	一項 聯合協議 ，據此對該協議具有 聯合控制 之各方對於與該協議有關之資產具有權利，並對與該協議有關之負債負有義務。
聯合營運者	聯合營運 中對該聯合營運具有 聯合控制 之一方。
合資	一項 聯合協議 ，據此對該協議具有 聯合控制 之各方對於該協議之淨資產具有權利。
合資者	合資中對該合資具有 聯合控制 之一方。
聯合協議之一方	參與 聯合協議 之企業，無論該企業對此協議是否具有 聯合控制 。
單獨載具	一可單獨辨認之財務結構，包括單獨之法律個體或法令承認之個體，無論該等個體是否具有法律人格。

以下用語係定義於國際會計準則第 27 號 (2011 年修正)、國際會計準則第 28 號 (2011 年修正) 或國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」，並用於本準則，其意義依該等國際財務報導準則之規定：

- 對被投資者之控制
- 權益法
- 權力
- 保障性權利
- 攸關活動

- 單獨財務報表
- 重大影響

附錄 B

應用指引

本附錄係本國際財務報導準則整體之一部分。本附錄說明第 1 至 27 段之應用，並與國際財務報導準則其他部分具同等效力。

- B1 本附錄之釋例描述虛構之情況。雖然釋例之某些層面可能存在於實際事實型態，當適用國際財務報告準則第 11 號時，特定事實型態之所有相關事實及情況將須予以評估。

聯合協議

合約協議 (第 5 段)

- B2 合約協議可用數種方式舉證。一項可執行之合約協議常 (但非一律如此) 以書面為之，通常係各方間之合約或書面討論紀錄之形式。法定機制本身或與各方間之合約結合，亦可創造可執行之協議。
- B3 當聯合協議係透過單獨載具 (見第 B19 至 B33 段) 而建構時，合約協議或合約協議之某些層面在某些情況下將被納入單獨載具之章程或細則中。
- B4 合約協議訂定各方賴以參與活動之條款，該活動為協議之主體。合約協議通常處理下列事項：
- (a) 聯合協議之目的、活動及存續期間。
 - (b) 聯合協議之董事會或類似治理單位之成員如何任命。
 - (c) 決策制定流程：須由各方決議之事項、各方之表決權以及支持該等事項所需之表決權數。反映於合約協議之決策制定流程建立該協議之聯合控制 (見第 B5 至 B11 段)。
 - (d) 各方所須提供之資本或其他投入。
 - (e) 各方如何分配與該聯合協議有關之資產、負債、收入、費用或損益。

聯合控制 (第 7 至 13 段)

- B5 於評估企業對一項協議是否具有聯合控制時，企業首先應評估是否所有協議方 (或一群協議方) 控制該協議。國際財務報導準則第 10 號定義控制且須用以決定是否

所有協議方 (或一群協議方) 暴露於所參與協議之變動報酬或對該等變動報酬享有權利, 且透過其對該協議之權力有能力影響該等報酬。當所有協議方 (或一群協議方) (被集體考慮時) 有能力主導重大影響該協議報酬之活動 (即攸關活動) 時, 該各方集體控制該協議。

- B6 在作出所有協議方 (或一群協議方) 集體控制協議之結論後, 企業應評估其是否對該協議具有聯合控制。聯合控制僅於與攸關活動有關之決策必須取得集體控制該協議之各方一致同意時方始存在。評估協議是否由其所有協議方 (或一群協議方) 聯合控制, 或由其中之一方單獨控制時, 可能需要判斷。
- B7 有時協議各方於合約協議中所同意之決策制定流程暗示導致聯合控制。例如, 假設兩方訂立一項各擁有 50% 表決權之協議, 且雙方間之合約協議明訂至少須有 51% 之表決權方能對攸關活動制定決策。在此情況下, 協議雙方默認同意其對該協議具有聯合控制, 因為若無雙方之同意則無法制定與攸關活動有關之決策。
- B8 在其他情況中, 合約協議要求一最低表決權比例以制定與攸關活動有關之決策。當表決權之最低要求比例得以超過一種之協議方組合共同同意而達成時, 該協議並非聯合協議, 除非該合約協議明訂那些協議方 (或協議方之組合) 必須一致同意與該協議之攸關活動有關之決策。

應用釋例

釋例 1

假設三方訂立一項協議: A 擁有協議中 50% 之表決權, B 擁有 30% 而 C 擁有 20% 之表決權。A、B 及 C 間之合約協議明訂至少須有 75% 之表決權方能制定與該協議之攸關活動有關之決策。即使 A 能阻止任何決策, 但因其仍需 B 之同意, 故並未控制該協議。該合約協議之條款規定至少須有 75% 之表決權方能制定與攸關活動有關之決策即暗示 A 及 B 對該協議具有聯合控制, 因為若無 A 及 B 雙方之同意則無法制定與該協議之攸關活動有關之決策。

釋例 2

假設一項協議中有三方: A 擁有協議中 50% 之表決權, 且 B 及 C 各擁有 25% 之表決權。A、B 及 C 間之合約協議明訂, 至少須有 75% 之表決權方能制定與該協議之攸關活動有關之決策。即使 A 能阻止任何決策, 但因其仍需 B 或 C 之同意, 故並未控制該協議。在此釋例中, A、B 及 C 集體控制該協議。惟存有超過一種之協議方組合可達到 75% 之表決權 (即 A 與 B 或 A 與 C)。於此種情況下, 為成為聯合協議, 各方間之合約協議必須明訂那個協

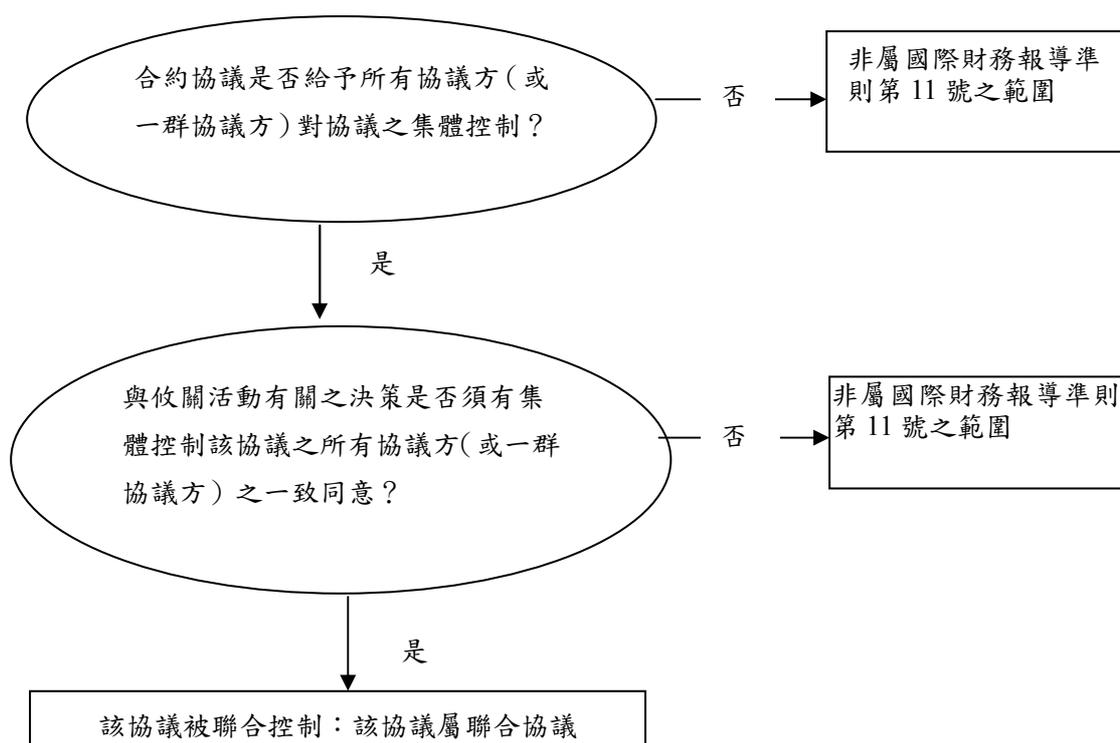
議方組合必須一致同意與該協議之攸關活動有關之決策。

釋例 3

假設於一項協議中，A 及 B 各擁有該協議之 35% 表決權，而剩餘之 30% 表決權則極為分散。與攸關活動有關之決策需要多數表決權之贊成。A 與 B 僅於該合約協議明訂與協議之攸關活動有關之決策需要 A 與 B 雙方之同意時，方對該協議具有聯合控制。

- B9 一致同意之要求係指對協議具有聯合控制之任一方可阻止任何其他協議方（或一群協議方）制定未經其同意之片面決策（與攸關活動有關）。若一致同意之要求僅與給予某一協議方保障性權利之決策有關，而與協議之攸關活動之相關決策無關，則該方並非對該協議具有聯合控制之一方。
- B10 合約協議可能包含解決爭端之條款（例如仲裁）。此等條款可能允許具有聯合控制之各方間即使缺乏一致同意而仍作成決策。此類條款之存在並不妨礙該協議被聯合控制，且因此而成為聯合協議。

評估聯合控制



- B11 當一項協議非屬國際財務報導準則第 11 號之範圍時，企業應依相關國際財務報導準則諸如國際財務報導準則第 10 號、國際會計準則第 28 號（2011 年修正）或國際財務報導準則第 9 號之規定，處理其對該協議之權益。

聯合協議之類型 (第 14 至 19 段)

- B12 聯合協議因各種不同之目的 (例如作為各方分擔成本與風險之方法, 或作為提供各方取得新技術或進入新市場之方法) 而訂立, 且可使用不同之結構及法律形式而訂立。
- B13 有些協議並不要求屬協議主體之活動於一單獨載具中進行。惟其他協議則涉及一單獨載具之建立。
- B14 本國際財務報導準則所規定之聯合協議分類取決於各方於正常營運過程中因該協議所產生之權利及義務。本國際財務報導準則將聯合協議分類為聯合營運或合資。當企業對於與協議有關之資產具有權利, 並對與協議有關之負債負有義務時, 該協議為聯合營運。當企業對協議之淨資產具有權利時, 該協議為合資。第 B16 至 B33 段列示企業為決定其究對聯合營運擁有權益或對合資擁有權益所執行之評估。

聯合協議之分類

- B15 如第 B14 段所述, 聯合協議之分類須各方評估其由該協議所產生之權利及義務。企業於作此評估時, 應考量下列各項:
- (a) 聯合協議之結構 (見第 B16 至 B21 段)。
 - (b) 當聯合協議係透過單獨載具所建構時:
 - (i) 單獨載具之法律形式 (見第 B22 至 B24 段);
 - (ii) 合約協議之條款 (見第 B25 至 B28 段); 及
 - (iii) 當攸關時, 其他事實及情況 (見第 B29 至 B33 段)。

聯合協議之結構

非透過單獨載具所建構之聯合協議

- B16 非透過單獨載具所建構之聯合協議為聯合營運。在此情況下, 合約協議建立各方對於與該協議有關之資產之權利及與該協議有關之負債之義務, 以及各方對於相對應收入之權利及相對應費用之義務。
- B17 合約協議通常描述屬協議主體之活動之性質及各方意圖如何一同從事該等活動。例如, 各方可能同意一同製造某項產品, 每方均負責一項特定工作且各自使用本身之資產並承擔本身之負債。合約協議亦可能明訂各方共同之收入及費用在各方間應如何分配。在此情況下, 每一聯合營運者於其財務報表中認列用於該特定工

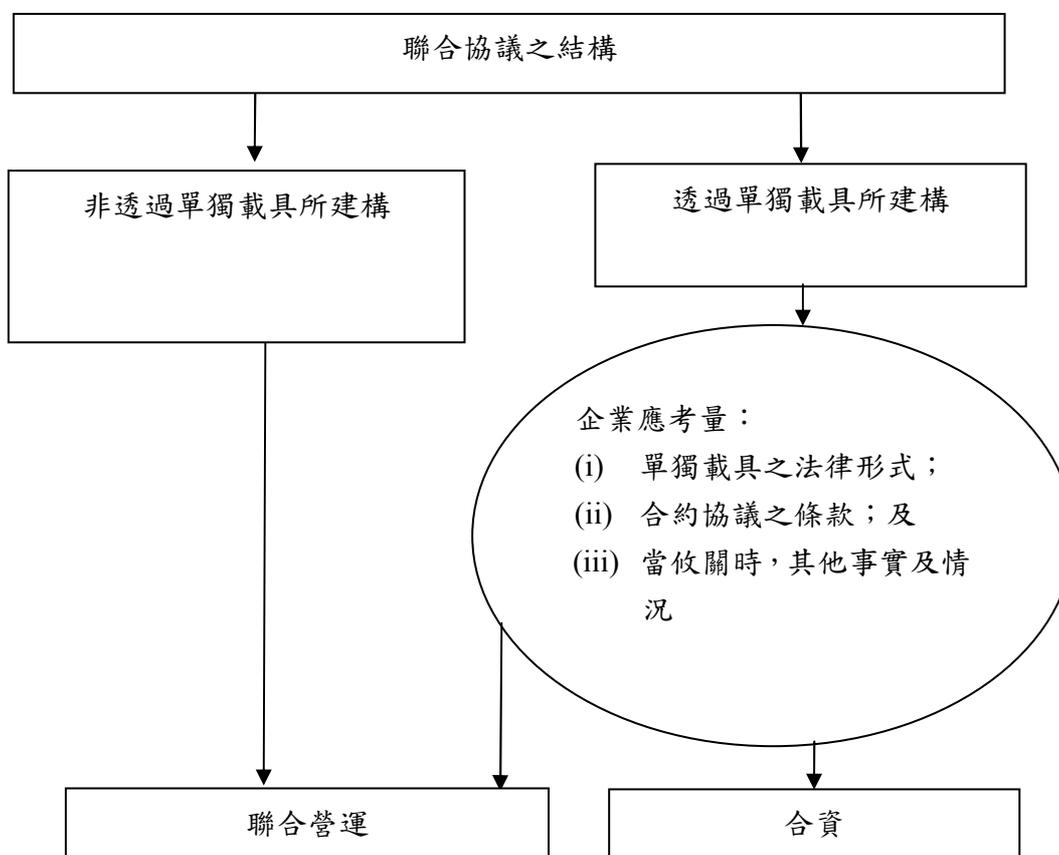
作之資產及負債，並依合約協議之規定認列其對收入及費用之份額。

- B18 在其他情況下，聯合協議各方可能同意一同分享及運作某項資產。在此情況下，合約協議建立各方對共同運作之資產之權利以及來自該資產之產出或收入及營業成本在各方間應如何分配。每一聯合營運者應依合約協議之規定處理其對聯合資產之份額及對任何負債之議定份額，並認列其對產出、收入及費用之份額。

透過單獨載具所建構之聯合協議

- B19 於聯合協議中，與該協議有關之資產及負債若係由單獨載具所持有，該聯合協議可能為合資或聯合營運。
- B20 協議中之一方為聯合營運者或合資者取決於該方對於單獨載具所持有與該協議有關之資產之權利及與該協議有關之負債之義務。
- B21 如第 B15 段所述，當各方建構一聯合協議於一單獨載具中時，該各方須評估此單獨載具之法律形式、合約協議之條款及（當攸關時）任何其他事實及情況究給予各方：
- (a) 對於與該協議有關之資產之權利及與該協議有關之負債之義務（即該協議為聯合營運）；或
 - (b) 對於該協議之淨資產之權利（即該協議為合資）；

聯合協議之分類：評估各方由協議所產生之權利及義務



單獨載具之法律形式

B22 評估聯合協議之類型時，單獨載具之法律形式屬攸關。法律形式有助於初步評估各方對於單獨載具所持有資產之權利及負債之義務，例如各方對單獨載具所持有之資產是否擁有權益以及對單獨載具所持有之負債是否負有責任。

B23 例如，各方可能透過單獨載具執行聯合協議，該單獨載具之法律形式導致該單獨載具應就其本身條件予以考慮（即單獨載具所持有之資產及負債係該單獨載具之資產及負債而非各方之資產及負債）。在此情況下，對該單獨載具之法律形式所賦予各方之權利及義務之評估顯示該協議為合資。惟各方同意之合約協議條款（見第 B25 至 B28 段）及（當攸關時）其他事實及情況（見第 B29 至 B33 段）仍能推翻對該單獨載具之法律形式所賦予各方之權利及義務之評估。

B24 對單獨載具之法律形式所賦予各方之權利及義務之評估，僅於各方於單獨載具中執行聯合協議，而該單獨載具之法律形式並未賦予各方與單獨載具間之區隔（即單獨載具所持有之資產及負債即為各方之資產及負債）時，方足以斷定該協議為

聯合營運。

評估合約協議之條款

- B25 在許多情況下，各方於合約協議中同意之權利及義務與單獨載具（協議已建構於其中）之法律形式所賦予各方之權利及義務一致或並不衝突。
- B26 在其他情況下，各方使用合約協議以反轉或修改單獨載具（協議已建構於其中）之法律形式所賦予之權利及義務。

應用釋例
<p>釋例 4</p> <p>假設兩方建構一聯合協議於一公司組織之個體中。每一方對該公司組織之個體擁有 50% 之所有權權益。公司組織使該個體與其業主間有所區隔，因而該個體所持有之資產及負債為該公司組織個體之資產及負債。在此情況下，對於單獨載具之法律形式所賦予各方之權利及義務之評估顯示各方對該協議之淨資產具有權利。</p> <p>惟各方透過其合約協議修改公司特性，使每一方均依特定比例對公司組織個體之資產擁有權益並對公司組織個體之負債負有責任。此種以合約對公司特性所作之修改可導致一協議成為聯合營運。</p>

- B27 下表比較聯合營運各方之合約協議一般條款及合資各方之合約協議一般條款。下表所列合約條款之例並未全部涵括。

評估合約協議之條款		
	聯合營運	合資
合約協議之條款	合約協議提供聯合協議各方對於與該協議有關之資產之權利及與該協議有關之負債之義務。	合約協議提供聯合協議各方對於該協議之淨資產之權利（亦即是單獨載具（而非各方）具有對於與該協議有關之資產之權利及與該協議有關之負債之義務）。
對資產之權利	合約協議訂定聯合協議各方依特定比例（例如依各方對協議之所有權權益之比例或	合約協議訂定投入協議中之資產及聯合協議後續取得之資產係該協議之資產。各方

評估合約協議之條款		
	聯合營運	合資
	依透過協議所執行直接可歸屬於各方之活動之比例) 分享與該協議有關之資產之所有權益 (例如權利、產權或所有權)	對該協議之資產並無權益 (亦即無權利、產權或所有權)。
對負債之義務	合約協議訂定聯合協議各方依特定比例 (例如依各方對協議之所有權權益之比例或依透過協議所執行直接可歸屬於各方之活動之比例) 分擔所有負債、義務、成本及費用。	合約協議訂定聯合協議對協議之負債及義務負有責任。
		合約協議訂定聯合協議各方僅在其各自對協議投資之範圍內, 或在其各自對協議之任何未繳或額外資本之投入義務之範圍內, 或在前述兩者之範圍內, 對協議負有責任。
	合約協議訂定聯合協議各方對第三方所提出之請求負有責任。	合約協議規定聯合協議之債權人就協議之債務或義務對協議之任一方不具追索權。
收入、費用、損益	<p>合約協議訂定收入及費用之分攤以聯合協議每一方之相對績效為基礎。例如, 合約協議可能訂定收入及費用以各方所使用共同營運廠房之產能為基礎, 此可能與各方對聯合協議之所有權權益不同。</p> <p>在其他情況下, 各方可能同意以特定比例諸如各方對協議之所有權權益為基礎分享與協議有關之損益。此種情</p>	合約協議訂定每一方對於與協議活動有關之損益之份額。

評估合約協議之條款		
	聯合營運	合資
	<p>況不致妨礙該協議成為聯合營運，只要各方對於與該協議有關之資產具有權利並對與該協議有關之負債負有義務。</p>	
保證	<p>聯合協議各方通常須向諸如自該聯合協議收受服務或對聯合協議提供融資之第三方提供保證。此等保證之提供或各方對於提供保證之承諾，其本身並不決定該聯合協議即為聯合營運。決定聯合協議究為聯合營運或合資之特性為各方是否對與協議有關之負債負有義務（對其中某些負債，各方可能已提供亦可能未提供保證）。</p>	

- B28 當合約協議明訂各方對於與該協議有關之資產具有權利並對與該協議有關之負債負有義務時，渠等即為聯合營運之各方，無須再為聯合協議分類之目的而考量其他事實及情況（第 B29 至 B33 段）。

評估其他事實及情況

- B29 當合約協議之條款並未明訂各方對於與該協議有關之資產具有權利並對與該協議有關之負債負有義務時，各方應考量其他事實及情況以評估該協議究為聯合營運或合資。
- B30 聯合協議可能建構於一單獨載具中，該單獨載具之法律形式賦予各方與該單獨載具間之區隔。各方同意之合約條款可能並未明訂各方對資產之權利及對負債之義務，但考量其他事實及情況可導致此協議被分類為聯合營運。當其他事實及情況給予各方對於與該協議有關之資產之權利及與該協議有關之負債之義務時，即為前述情況。
- B31 當協議之活動主要係設計以提供產出予各方時，此情況顯示各方對該協議資產之幾乎所有經濟效益具有權利。此等協議之各方通常藉由防止該協議出售產出予第三方以確保其能取得該協議所提供之產出。
- B32 具有此種設計及目的之協議之影響為該協議所發生之負債實質上係由透過各方購買產出而向其收取之現金流量償還。當各方幾乎是有助於協議持續運作之唯一現金流量來源時，此種情況顯示各方對於與該協議有關之負債負有義務。

應用釋例

釋例 5

假設兩方建構一聯合協議於一公司組織之個體 (C 個體) 中，每一方對該個體擁有 50% 之所有權權益。該協議之目的為製造雙方本身個別製造流程所需之材料。此協議確保雙方能操作製造符合雙方數量及品質規格之材料之設備。

活動進行所透過之 C 個體 (公司組織之個體) 之法律形式初步顯示 C 個體所持有之資產及負債係 C 個體之資產及負債。雙方間之合約協議並未明訂該雙方對 C 個體之資產具有權利或對 C 個體之負債負有義務。因此，C 個體之法律形式及合約協議條款顯示該協議為合資。

惟雙方亦考量該協議之下列面向：

- 雙方同意依 50:50 之比例購買由 C 個體生產之所有產出。除非協議之雙方同意，C 個體不得將任何產出售予第三方。由於該協議之目的在提供雙方所需之材料，此種對第三方之銷售預期並不普遍且亦不重大。
- 產出銷售予雙方之價格係由雙方訂定一水準，該水準係設計以支應 C 個體發生之生產成本及管理費用。基於此營運模式，該協議意圖以損益兩平之水準運作。

依前述事實型態，下列事實及情況屬攸關：

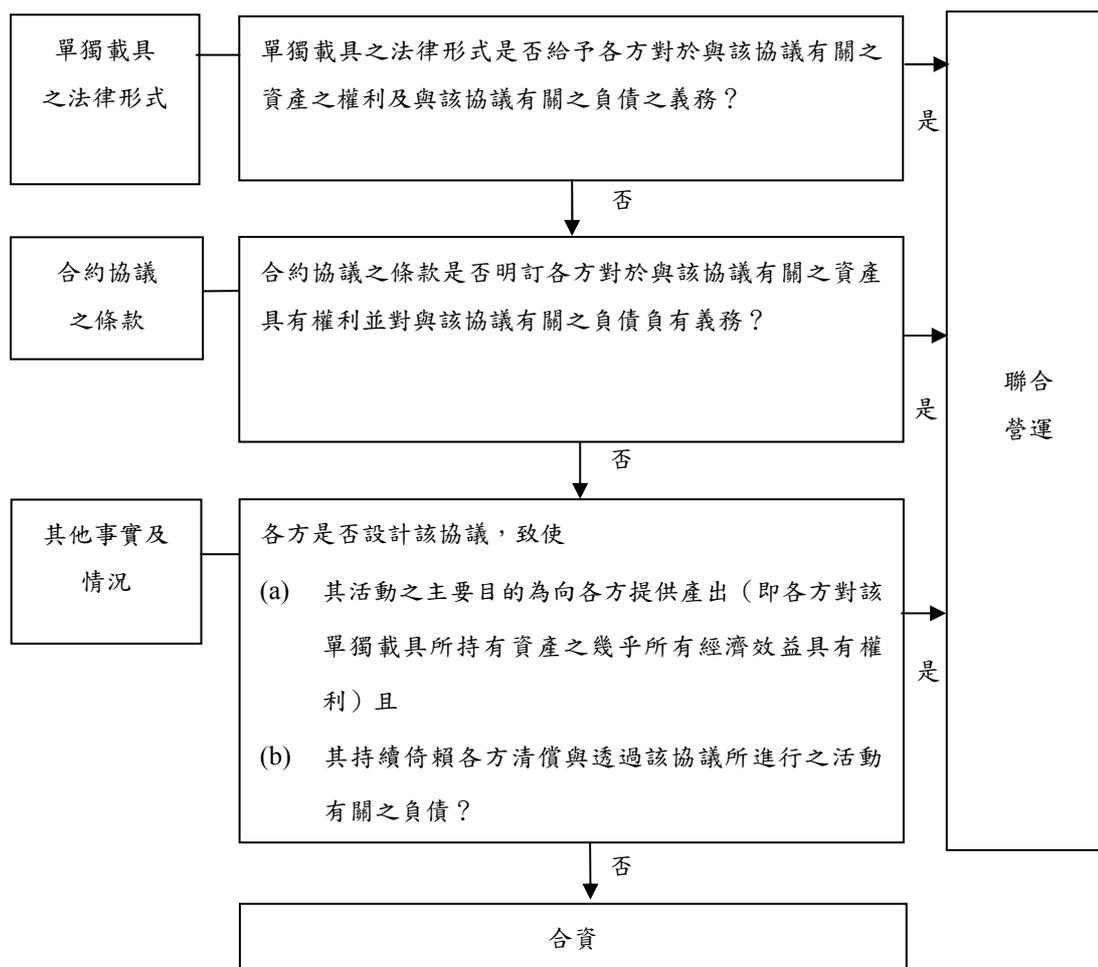
- 雙方購買由 C 個體生產之所有產出之義務反映出 C 個體現金流量之產生完全倚賴該雙方，故該雙方負有提供資金以清償 C 個體負債之義務。
- 雙方對 C 個體生產之所有產出具有權利之事實，表示該雙方耗用 C 個體資產之所有經濟效益且因而對該等資產具有權利。

此等事實及情況顯示該協議為聯合營運。在此等情況下，即使雙方本身於後續製造流程中未使用對該產出之份額，而是將其出售予第三方，有關該聯合協議分類之結論亦不會改變。

若雙方改變合約協議之條款致使該協議能出售產出予第三方，此將導致 C 個體承擔需求、存貨及信用風險。在此情境下，此一事實及情況之改變對該聯合協議之分類須作重評估。此種事實及情況將顯示該協議為合資。

B33 當聯合協議係透過一單獨載具而建構時，下列流程圖反映企業用以分類該協議之評估步驟：

透過一單獨載具所建構之聯合協議之分類



聯合協議各方之財務報表 (第 22 段)

出售或投入資產予聯合營運之會計處理

- B34 當企業與其為聯合營運者之聯合營運從事諸如出售或投入資產之交易時，該企業係與聯合營運之其他各方進行交易；因此，該聯合營運者應僅在其他各方對聯合營運之權益之範圍內認列由此交易產生之損益。
- B35 當前述交易提供即將出售予或投入於聯合營運之資產之淨變現價值減少或該等資產減損損失之證據時，該等損失應由此聯合營運者全數認列。

向聯合營運購買資產之會計處理

- B36 當企業與其為聯合營運者之聯合營運從事諸如購買資產之交易時，該企業不得認列其對此損益之份額，直至該企業將該等資產轉售予第三方。
- B37 當前述交易提供即將購入之資產之淨變現價值減少或該等資產減損損失之證據時，聯合營運者應認列其對該等損失之份額。

附錄 C

生效日、過渡規定及其他國際財務報導準則之撤銷

本附錄係本國際財務報導準則整體之一部分且與國際財務報導準則之其他部分具同等效力。

生效日

- C1 企業應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用本國際財務報導準則，並得提前適用。企業若提前適用本國際財務報導準則，應揭露此一事實並同時適用國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」、國際會計準則第 27 號 (2011 年修正) 及國際會計準則第 28 號 (2011 年修正)。

過渡規定

合資—自比例合併轉換為權益法之過渡規定

- C2 企業自比例合併改變為權益法時，應認列最早表達期間期初之合資投資。該原始投資應按企業先前已依比例合併之資產及負債之帳面金額彙總數 (包括收購所產生之任何商譽) 衡量。若該商譽先前屬於一較大之現金產生單位 (或現金產生單位群組)，該企業應以合資與商譽所歸屬之現金產生單位 (或現金產生單位群組) 之相對帳面金額為基礎，將商譽分攤至合資。
- C3 依第 C2 段之規定所決定之投資初始餘額即當作該投資於原始認列時之認定成本。企業應將國際會計準則第 28 號 (2011 年修正) 第 40 至 43 段適用於投資之初始餘額以評估該投資是否發生減損，並應將任何減損損失認列為最早表達期間之期初保留盈餘之調整。當企業認列因適用於先前按比例合併處理之合資之過渡規定而產生之合資投資時，國際會計準則第 12 號「所得稅」第 15 及 24 段中對於原始認列之例外規定並不適用。
- C4 若彙總所有先前依比例合併之資產及負債導致淨資產為負數，企業須評估其是否負有與該負淨資產有關之法定或推定義務。若負有該等義務，企業應認列相對應之負債。若企業之結論為未負有與該負淨資產有關之法定或推定義務，該企業不得認列相對應之負債，惟應調整最早表達期間之期初保留盈餘。該企業應揭露此一事實以及其於最早表達期間之期初及首次適用本國際財務報導準則之日對該合資損失累積未認列之份額。

- C5 企業應揭露被彙總為最早表達期間期初之單一投資餘額之資產及負債之細目。企業對於適用第 C2 至 C6 段之過渡規定之所有合資應以彙總方式編製該揭露。
- C6 原始認列後，企業應依國際會計準則第 28 號 (2011 年修正) 之規定採用權益法處理其合資投資。

聯合營運—自權益法轉換為分別對資產及負債作會計處理

- C7 當企業自權益法改變為對於與其聯合營運權益有關之資產及負債分別作會計處理時，該企業應於最早表達期間之期初，除列先前採權益法處理之投資以及依國際會計準則第 28 號 (2011 年修正) 第 38 段之規定構成企業對該協議之淨投資之一部分之任何其他項目，並認列其所享有每一與聯合營運權益有關之資產及負債之份額 (包括可能構成投資帳面金額一部分之任何商譽)。
- C8 企業應以合約協議所明定之權利及義務比例為基礎，決定其對與聯合營運有關之資產及負債之權益。企業藉由將最早表達期間之期初投資帳面金額以適用權益法時所使用之資訊為基礎細分為資產及負債，衡量該等資產及負債之原始帳面金額。
- C9 先前採權益法處理之投資連同依國際會計準則第 28 號 (2011 年修正) 第 38 段之規定構成企業對該協議之淨投資之一部分之任何其他項目與所認列之資產及負債淨額 (包括任何商譽) 間之差額應依下列方式處理：
- (a) 若所認列之資產及負債 (包括任何商譽) 之淨額高於所除列之投資 (及構成企業淨投資之任何其他項目)，應抵銷與該投資有關之任何商譽，任何剩餘差額則調整最早表達期間之期初保留盈餘。
 - (b) 若所認列之資產及負債 (包括任何商譽) 之淨額低於所除列之投資 (及構成企業淨投資之任何其他項目)，應調整最早表達期間之期初保留盈餘。
- C10 自權益法改變為分別對資產及負債作會計處理之企業，應提供於最早表達期間之期初所除列之投資與所認列之資產及負債間之調節 (連同調整保留盈餘之任何剩餘差額)。
- C11 當企業認列與其聯合營運權益有關之資產及負債時，國際會計準則第 12 號第 15 及 24 段中對於原始認列之例外規定並不適用。

企業單獨財務報表之過渡規定

- C12 先前依國際會計準則第 27 號 (2011 年修正) 第 10 段之規定，於單獨財務報表中將其聯合營運權益按成本或依國際財務報導準則第 9 號之規定作為投資處理之企業應：

- (a) 除列該投資，並按依第 C7 至 C9 段之規定所決定之金額，認列與其聯合營運權益有關之資產及負債。
- (b) 提供於最早表達期間之期初所除列之投資與所認列之資產及負債間之調節（連同調整保留盈餘之任何剩餘差額）。

C13 當企業於單獨財務報表中認列因適用第 C12 段所提及對聯合營運之過渡規定而產生與其聯合營運權益有關之資產及負債時，國際會計準則第 12 號第 15 及 24 段中對於原始認列之例外規定並不適用。

提及之國際財務報導準則第 9 號

C14 企業若適用本國際財務報導準則，但尚未適用國際財務報導準則第 9 號，則所有提及國際財務報導準則第 9 號之處應視為提及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」。

其他國際財務報導準則之撤銷

C15 本國際財務報導準則取代下列國際財務報導準則：

- (a) 國際會計準則第 31 號「合資權益」；及
- (b) 解釋公告第 13 號「聯合控制個體：合資控制者之非貨幣性投入」。

理事會對 2011 年 5 月發布之國際財務報導準則第 11 號之核准

國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」由國際會計準則理事會之 15 位理事贊成發布。

Sir David Tweedie 主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

Elke König

Patricia McConnell

Warren J McGregor

Paul Pacter

Darrel Scott

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang

