

國際財務報導解釋第 12 號 (2010 年版)

正 體 中 文 版 草 案

服務特許權協議

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 100 年 4 月 10 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifs@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

國際財務報導解釋第 12 號

服務特許權協議

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯

國際財務報導解釋第 12 號

服務特許權協議

本版納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本解釋所作之修正。

國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」係由國際財務報導解釋委員會制定，並由國際會計準則理事會於 2006 年 11 月發布。

國際財務報導解釋第 12 號及其隨附文件已被下列國際財務報導準則修正：

- 國際會計準則第 23 號「借款成本」（2007 年 3 月修訂）*
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年 9 月修訂）*
- 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」（2009 年 11 月發布）。†

下列解釋與國際財務報導解釋第 12 號有關：

- 國際財務報導解釋第 15 號「不動產工程之協議」*
- 國際財務報導解釋第 18 號「客戶資產之轉入」。‡

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

† 生效日為 2013 年 1 月 1 日（得提前適用）

‡ 生效日為 2009 年 7 月 1 日

目錄

段 次

國際財務報導解釋第 12 號 服務特許權協議

參照	
背景	1-3
範圍	4-9
議題	10
共識	11-27
生效日	28-28A
過渡規定	29-30
附錄	
A 應用指引	
B 國際財務報導準則第 1 號及其他解釋之修正	

下列隨附文件請見本版 B 部分

資訊附註

- 1 公辦民營服務協議之會計處理架構
- 2 典型之公辦民營協議所適用之各號國際財務報導準則

釋例

結論基礎

國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」由第 1 至 30 段及附錄 A 及 B 組成。國際財務報導解釋第 12 號隨附資訊附註、釋例及結論基礎。解釋之範圍及效力列示於「國際財務報導準則前言」第 2 及 7 至 17 段。



國際財務報導解釋第 12 號

服務特許權協議

參照

- 「財務報表之編製及表達架構」
- 國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」
- 國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」
- 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」
- 國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」
- 國際會計準則第 11 號「建造合約」
- 國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」
- 國際會計準則第 17 號「租賃」
- 國際會計準則第 18 號「收入」
- 國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」
- 國際會計準則第 23 號「借款成本」
- 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」
- 國際會計準則第 36 號「資產減損」
- 國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」
- 國際會計準則第 38 號「無形資產」
- 國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」
- 國際財務報導解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」
- 解釋公告第 29 號「服務特許權協議：揭露」*

背景

* 解釋公告第 29 號原標題為「揭露—服務特許權協議」，已被國際財務報導解釋第 12 號修正。

- 1 在許多國家，以公共服務為目的之基礎建設，例如道路、橋樑、隧道、監獄、醫院、機場、供水設施、能源供應及電信網路，傳統上係由公部門建造、營運及維護，且透過公共預算分配支應。
- 2 在某些國家，政府採用合約形式之服務協議以吸引私部門參與此類基礎建設之開發、融資、營運及維護。此類基礎建設可能原已存在，或於服務協議期間內建造。本解釋範圍內之協議通常涉及一個私部門個體（營運者）建造提供公共服務之基礎建設或升級基礎建設（如增加其產能），並於特定期間內營運及維護該基礎建設。於協議期間內營運者因提供服務而獲得報酬。此種協議由訂有績效標準、價格調整機制及糾紛仲裁協議之合約所規範。此種協議通常稱為「興建－營運－移轉」、「修建－營運－移轉」或「公辦民營」服務特許權協議。
- 3 此種服務協議特性之一為營運者承擔之義務具有公共服務性質。公共政策係為提供大眾與基礎建設相關之服務，而不論此種服務之營運者身分為何。此服務協議以合約形式課予營運者代公部門個體提供服務予大眾之責任。其他共通特性為：
 - (a) 授予服務協議之一方（授予人）係公部門個體（包括政府機關）或被賦予此服務職責之私部門個體。
 - (b) 營運者至少須負責某些基礎建設及相關服務之管理，而非僅擔任授予人之代理人。
 - (c) 合約中設定營運者收費之原始訂價，並規範服務協議期間價格之修訂。
 - (d) 不論原本係由哪一方支應基礎建設之資金，在協議期間結束時，營運者有義務以極少或無增額之對價將特定狀態之基礎建設移轉予授予人。

範圍

- 4 本解釋係對營運者有關公辦民營服務特許權協議之會計處理提供指引。
- 5 本解釋適用於下列條件之公辦民營服務特許權協議：
 - (a) 授予人控制或管制營運者應以基礎建設提供何種服務、服務對象及服務價格；且
 - (b) 授予人透過所有權、受益權或其他方式，控制該基礎建設於服務協議期間結束時之任何重大剩餘權益。
- 6 基礎建設於其全部耐用年限（資產之全部年限）內均用於公辦民營服務特許權協議中者，若符合第 5 段(a)之條件，則屬本解釋之範圍。第 AG1 至 AG8 段對決定公辦民營服務特許權協議是否屬本解釋之範圍，及適用本解釋之程度提供相關指引。

- 7 本解釋適用於下列兩者：
- (a) 營運者基於服務協議目的建造或向第三方取得之基礎建設；及
 - (b) 授予人基於服務協議目的，交付營運者使用之既有基礎建設。
- 8 本解釋並不規定營運者在簽訂服務協議前已持有並認列為不動產、廠房及設備之基礎建設之會計處理。國際財務報導準則之除列規定（見國際會計準則第 16 號）適用於此類基礎建設。
- 9 本解釋並不規定授予人之會計處理。

議題

- 10 本解釋列示服務特許權協議之義務及相關權利認列與衡量之一般原則。服務特許權協議資訊揭露之規定係訂定於解釋公告第 29 號。本解釋涉及之議題為：
- (a) 營運者對基礎建設所享有權利之處理；
 - (b) 協議對價之認列與衡量；
 - (c) 建造或升級服務；
 - (d) 營運服務；
 - (e) 借款成本；
 - (f) 金融資產及無形資產之後續會計處理；及
 - (g) 授予人提供予營運者之項目。

共識

營運者對基礎建設所享有權利之處理

- 11 本解釋範圍內之基礎建設不應認列為營運者之不動產、廠房及設備，因合約形式之服務協議並未轉移使用公共服務基礎建設之控制權予營運者。營運者係依據合約約定條款代授予人經營基礎建設以提供公共服務。

協議對價之認列與衡量

- 12 依據本解釋範圍內之合約協議條款，營運者係擔任服務提供者。營運者建造或升

級用以提供公共服務之基礎建設（建造或升級服務），並在約定期間內營運並維護該基礎建設（營運服務）。

- 13 營運者應依國際會計準則第 11 及 18 號之規定認列與衡量其提供服務之收入。若營運者在單一合約或協議下提供超過一項服務（亦即建造或升級服務及營運服務），則已收或應收之對價應參照所提供服務之相對公允價值予以分攤（當該等金額可單獨辨認時）。對價之性質決定其後續會計處理。所收取對價為金融資產或無形資產之後續會計處理於第 23 至 26 段詳細說明。

建造或升級服務

- 14 營運者應依國際會計準則第 11 號之規定處理與建造或升級服務有關之收入及成本。

授予人提供予營運者之對價

- 15 若營運者提供建造或升級服務，營運者已收或應收之對價應按公允價值認列。對價可能係對下列資產之權利：

- (a) 金融資產，或
- (b) 無形資產。

- 16 在營運者因建造服務而具有無條件向授予人或依授予人指示收取現金或另一金融資產之合約權利範圍內，營運者應認列金融資產；授予人僅有很小之裁量能力（如有時）以避免給付，通常係因該協議具有法律上之強制性。若授予人以合約保證支付營運者(a)特定或可決定金額，或(b)營運者向公共服務使用者收費之金額與特定或可決定金額間之差額（如有時），則營運者具有無條件收取現金之權利，即使付款與否將取決於營運者須確保基礎建設是否已達約定之品質或效率要求。

- 17 營運者於獲得向公共服務使用者收費之權利（執照）範圍內，應認列無形資產。向公共服務使用者收費之權利並非無條件收取現金之權利，因可收取金額係依大眾使用該服務之程度而定。

- 18 若營運者提供建造服務所獲得之給付部分係金融資產，部分係無形資產，則營運者須對其對價之各組成部分分別處理。已收或應收對價之兩項組成部分應於原始認列時按已收或應收對價之公允價值認列。

- 19 授予人提供予營運者之對價之性質應參照合約條款及相關合約法令（若存在時）而定。

營運服務

20 營運者應依國際會計準則第 18 號之規定處理與營運服務有關之收入及成本。

將基礎建設復原至特定服務能力水準之合約義務

21 營運者可能必須履行下列合約義務以符合執照之條件：(a)維護基礎建設以達特定服務能力水準，或(b)於協議結束將基礎建設歸還予授予人前，復原該基礎建設至特定狀態。此等維護或復原基礎建設之合約義務，除升級部分外（見第 14 段），應依國際會計準則第 37 號之規定（亦即，按報導期間結束日清償現時義務所需支出之最佳估計）認列與衡量。

營運者發生之借款成本

22 依國際會計準則第 23 號之規定，可歸屬於協議之借款成本應於發生當期認列為費用，除非營運者具有收受無形資產之合約權利（向公共服務使用者收費之權利），在此情況下，依該準則之規定，可歸屬於該協議之借款成本於建造階段應予以資本化。

金融資產

23 國際會計準則第 32 及 39 號與國際財務報導準則第 7 及 9 號適用於依第 16 及 18 段所認列之金融資產。

24 向授予人或依授予人指示所收取之金額應依國際財務報導準則第 9 號之規定按如下處理：

- (a) 以攤銷後成本（衡量）；或
- (b) 透過損益按公允價值衡量。

25 若向授予人收取之金額係以攤銷後成本處理，國際財務報導準則第 9 號規定以有效利息法計算之利息應認列於損益。

無形資產

26 國際會計準則第 38 號適用於依第 17 及 18 段之規定所認列之無形資產。國際會計準則第 38 號第 45 至 47 段對透過交換一項或多項非貨幣性資產，或一組貨幣性及非貨幣性資產而取得之無形資產之衡量提供指引。

授予人提供予營運者之項目

27 依第 11 段之規定，授予人為服務協議目的而交付營運者使用之基礎建設項目不得

認列為營運者之不動產、廠房及設備。授予人亦可能提供得由營運者依其意願保留或處理之其他項目予營運者。若此類資產構成授予人對營運者提供服務之應付對價之一部分，則此類資產非屬國際會計準則第 20 號所定義之政府補助，而應認列為營運者之資產，並於原始認列時以公允價值衡量。對於因交換此類資產而承擔之未履行義務，營運者應認列為負債。

生效日

- 28 企業應於 2008 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用本解釋。本解釋鼓勵提前適用。企業若於 2008 年 1 月 1 日前開始之期間適用本解釋，應揭露該事實。
- 28A 2009 年 11 月發布之國際財務報導準則第 9 號「金融工具」修正第 23 至 25 段之規定。企業應於適用國際財務報導準則第 9 號時，同時適用該等修正內容。

過渡規定

- 29 除第 30 段另有規定外，會計政策之變動應依國際會計準則第 8 號之規定處理，即應予以追溯。
- 30 若營運者之任何特定服務協議對於本解釋之適用追溯至最早表達期間之開始日係實務上不可行，應：
- (a) 認列最早表達期間開始日即存在之金融資產及無形資產；
 - (b) 以該等金融及無形資產先前之帳面金額（無論先前分類為何）作為該日之帳面金額；及
 - (c) 對該日認列之金融及無形資產進行減損測試；除非於該日進行減損測試在實務上不可行，於此情況應於本期開始日對該金額進行減損測試。

附錄 A

應用指引

本附錄係本解釋整體之一部分。

範圍（第 5 段）

- AG1 本解釋第 5 段明訂，當下列條件適用時，基礎建設係屬本解釋之範圍：
- (a) 授予人控制或管制營運者應以基礎建設提供何種服務、服務對象及服務價格；且
 - (b) 授予人透過所有權、受益權或其他方式，控制該基礎建設於協議期間結束時之任何重大剩餘權益。
- AG2 條件(a)所指之控制或管制可能係以合約或其他方式（如透過主管機關）為之，並包括授予人購買全部產出，及部分或全部產出由其他使用者購買之情況。在適用此條件時，授予人及任何關係人皆應一併考慮。若授予人係公部門個體，就本解釋之目的而言，整體公部門及代表公共利益之任何主管機關，應視為與授予人相關。
- AG3 就條件(a)之目的而言，授予人無須完全控制價格：只要價格係由授予人、合約、或主管機關管制（例如藉由價格上限機制）即已足夠。惟此條件應適用於協議之實質。非實質特性（例如價格上限僅在極少數之情況下適用）則應予以忽略。反之，若合約賦予營運者自由定價，但是任何額外利潤均需返還授予人，則營運者之報酬即受有上限，而符合控制測試之價格要素。
- AG4 就條件(b)之目的而言，授予人對於任何重大剩餘權益之控制應既限制營運者出售或抵押基礎建設之實際能力，亦賦予授予人於協議期間繼續使用基礎建設之權利。此基礎建設之剩餘權益係假定其已達協議屆滿年限，並處於協議屆滿日之預期狀態下之估計現值。
- AG5 控制應與管理加以區分。若授予人同時保有第 5 段(a)所述之控制程度及基礎建設之任何重大剩餘權益，則營運者僅是代表授予人管理基礎建設，即使在許多情況下，營運者可能具有廣泛之管理裁量權。
- AG6 條件(a)及(b)一併用以辨認基礎建設（包括任何所需之替換（見第 21 段））於其全部經濟年限內何時由授予人所控制。例如，若於協議期間內營運者需要替換基礎建設某項目之一部分（例如道路之鋪面或建築物之屋頂），則該基礎建設項目應作為整體考量。因此，若授予人控制該部分最終替換項目之任何重大剩餘權益，則整個基礎建設（包括被替換部分）皆符合條件(b)。

AG7 有時基礎建設之使用，部分受如第 5 段(a)所述方式之管制，部分則未受管制。惟此等協議具有多種不同形式：

- (a) 任何基礎建設實體上可分離且能獨立營運，並符合國際會計準則第 36 號現金產生單位之定義，且若其完全用於非管制目的者，則應予以單獨分析。例如，此可適用於醫院之民營部分，而醫院其他部分則由授予人所使用以治療大眾病患。
- (b) 若純附屬性質之活動（例如醫院之商店）不受管制時，執行控制測試時應將該等服務視為不存在，因為授予人以第 5 段所述之方式控制服務時，附屬性質活動之存在並不會降低授予人對基礎建設之控制。

AG8 營運者可能有權使用第 AG7 段(a)所述之可分離基礎建設，或第 AG7 段(b)所述用以提供不受管制之附屬性質服務之設施。在任一情況下，實質上可能有授予人對營運者之租賃；若係如此，則應依國際會計準則第 17 號之規定處理。

附錄 B

國際財務報導準則第 1 號及其他解釋之修正

本附錄之修正內容應適用於 2008 年 1 月 1 日以後開始之年度期間。若企業提前適用本解釋，本修正內容亦應提前適用。

* * * * *

本解釋於 2006 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入於 2006 年 11 月 30 日以後發布之國際財務報導準則第 1 號、國際財務報導解釋第 4 號及解釋公告第 29 號。國際財務報導準則第 1 號之修訂版於 2008 年 11 月發布。