

國際財務報導解釋第 12 號（2010 年版）翻譯草案

服務特許權協議

初審委員 中興大學財務金融學系教授陳育成

翻譯單位 勤業眾信聯合會計師事務所

徵 求 意 見 函

（請於 100 年 1 月 10 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

國際財務報導解釋第 12 號

服務特許權協議

A 部分



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（允許提前適用）

‡ 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

- 「財務報表編製及表達之架構」
- 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「工程合約」
- 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，且藉由公共預算獲得財源。
- 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建造、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。本解釋範圍內所稱之協議通常係指一個私部門個體（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並維護該基礎建設。於協議期間內營運者因提供服務而獲得報酬。此種協議藉由合約訂定之執行規定、價格機制及糾紛仲裁協議所管理。此種服務協議通常被描述為「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係營運者承擔具有公共服務性質之義務。公共政策之目的係與基礎建設相關之服務能提供予公眾，而不論其服務之營運者為何者。此合約形式之服務協議確保營運者代表公部門個體提供服務予公眾。其他常見之特徵包括：
 - (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提供服務職責之私部門個體。
 - (b) 營運者至少須負責部分基礎建設之管理及相關服務，而非僅扮演授予人之代理人。
 - (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融資建造基礎建設，在協議期間結束時，營運者必須以極少價金或無增額對價將該基礎建設按特定狀態移轉予授予人。

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 本解釋適用於符合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以基礎建設應提供之服務、對象及價格；及
 - (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 若符合第 5 段(a)之條件，公辦民營服務特許權協議中所使用之基礎建設其全部耐用年限（資產之全部壽命期間）期間均屬本解釋之範圍。第 AG1 至 AG8 段對決定公辦民營服務特許權協議是否適用本解釋，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種情形：
- (a) 營運者基於服務協議目的建造或向第三人取得之基礎建設；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 本解釋未規範在簽訂服務協議前營運者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。國際財務報導準則關於除列之規定（見國際會計準則第 16 號）適用於此類基礎建設。
- 9 本解釋未規範授予人之會計處理。

議題

- 10 本解釋係規範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。本解釋主要闡述下列議題：
- (a) 營運者對基礎建設所享有權利之會計處理；
 - (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後續之會計處理；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會計處理

- 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公共服務基礎建設之使用控制權予營運者。營運者僅依據合約約定條款代表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，營運者係扮演服務提供者。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所提供服務而產生之收入。若營運者在單一合約或協議下提供多項服務（如建造或升級服務及營運服務），當所提供服務之公允價值可單獨辨認時，則該合約或協議已收或應收之對價應按所提供服務之相對公允價值予以分攤。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續後會計處理於第 23 至 26 段詳細說明。

建造或升級服務

- 14 營運者建造或升級服務相關收入及成本之會計處理應依國際會計準則第 11 號之規定處理。

授予人提供營運者之對價

- 15 若營運者提供建造或升級服務，其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能無條件向授予人或依授予人指示收取現金或其他金融資產之合約權利範圍內，營運者應認列為金融資產；授予人無法任意拒絕給付時，通常係因該協議具有法律上之強制性。若授予人於合約中保證依下列金額給付營運者，則營運者具有能無條件收取現金之權利：(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若少於特定或可決定金額，兩者間不足之差額，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。
- 17 營運者於獲得向公共服務使用者收費之權利（許可權）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，因可收取金額係依公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而部分為無形資產，則營運者須對其對價之各組成要素分別處理。已收或應收對價之兩項組成要素應於原始認列時按已收或應收對價之公允價值認列。
- 19 授予人給予營運者對價之性質應依據合約條款及相關合約法令（若存在時）而定。

營運服務

20 營運者關於營運服務收入及成本應依國際會計準則第 18 號之規定處理。

將基礎建設復原至特定服務能力水準之合約義務

21 營運者為符合許可權條件，可能具有下列合約義務：(a)維護基礎建設以達特定服務能力之水準，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。此維護及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，按報導期間結束日清償現時義務所需支出之最佳估計予以認列與衡量。

營運者發生之借款成本

22 除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）外，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。依該準則之規定，在此情況下，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 號適用於依據第 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 號之規定認列為下列項目：

- (a) 攤銷後成本；或
- (b) 透過損益按公允價值衡量者。

25 若對授予人之應收金額認列為攤銷後成本，國際財務報導準則第 9 號要求以有效利息法計算利息並認列於損益。

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 段對以非貨幣性資產交換（或連同貨幣性資產交換）所取得之無形資產之衡量提供相關指引。

授予人提供營運者之項目

- 27 依第 11 段之規定，授予人以服務協議目的提供予營運者之基礎建設項目不得認列為營運者之不動產、廠房及設備。授予人亦可能提供其他項目予營運者，而營運者可依其意願保留或處理該項目。若此類資產係授予人因營運者提供服務而為應付對價之一部分，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 段所述情況外，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財務報表表達之最早期間之開始日係實務上不可行，應：
- (a) 認列於最早表達期間開始日即存在之金融資產及無形資產；
 - (b) 以金融資產及無形資產原本之帳面價值（無論先前分類為何）作為該日之帳面價值；及
 - (c) 對該日認列之金融資產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時，應視同於當期開始日進行減損測試。

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 段規定，符合下列條件之基礎建設係屬本解釋之適用範圍：
- (a) 授予人控制或管制營運者以基礎建設應提供之服務、對象及價格；及
 - (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形。在適用此條件時，授予人及任何相關人皆應一併考慮。若授予人係公部門個體，就本解釋之目的而言，所有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：價格可由授予人、合約、或主管機關共同管制，例如藉由價格上限機制。惟此條件應適用於協議之實質。非實質特徵，例如價格上限僅在極少數之情況下發生，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，則營運者之收益即被限定，而符合控制測試之價格要素。
- AG4 就條件(b)之目的而言，授予人控制任何重大剩餘權益既限制營運者出售或質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該協議耐用年限且處於協議期間結束時，預期狀況下之估計現值。
- AG5 控制應與管理加以區分，若授予人同時保有第 5 段(b)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，營運者具有廣泛之管理自主權亦然。
- AG6 條件(a)及條件(b)一併用以辨認基礎建設，包括任何替換要求（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（例如路面或屋頂），則該基礎建設之項目應視為整體進行考量。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，部分如第 5 段(a)所述方式受到管制，其他部分則未受到管制。惟這些協議具有多種不同形式：

- (a) 若基礎建設之整體使用非出於管制目的，而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者，應予以單獨分析。例如，此可適用於醫院之民營部分，而醫院其他部分係由授予人所使用以治療公眾病患。
- (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此部分活動視為不存在，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力。

AG8 營運者可能有權使用 AG7(a)所述之可分離基礎建設，或 AG7(b)所述用以提供不受管制之附屬性質服務之設施。在此兩種情況下，實質上可能係授予人對營運者提供租賃；若實質係屬租賃，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。

國際財務報導解釋第 12 號

服務特許權協議

B 部分



國際財務報導解釋第 12 號

服務特許權協議

所發布之隨附文件

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

國際財務報導解釋第 12 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本解釋發布時之生效日為 2008 年 1 月 1 日，最新修正內容之生效日為 2013 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

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

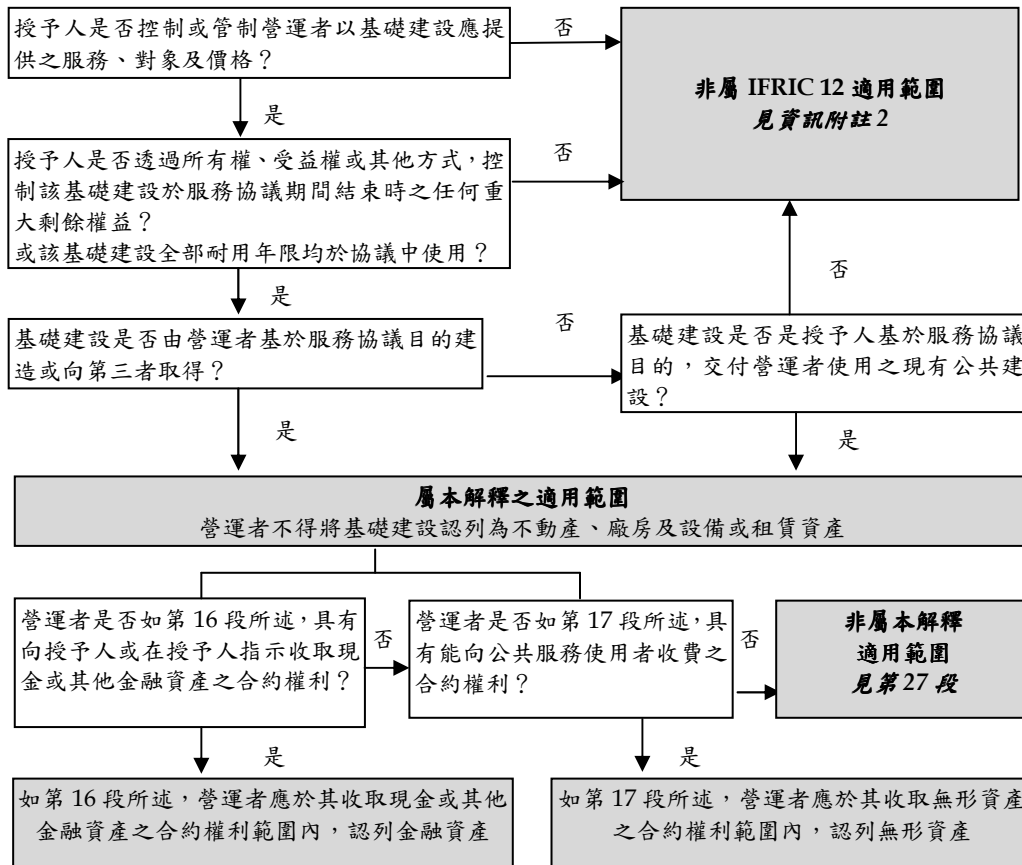


資訊附註 1

公辦民營服務協議之會計處理架構

本附註附於國際財務報導解釋第 12 號，但非屬其一部分。

下圖係彙總國際財務報導解釋第 12 號所規定之服務協議之會計處理。



資訊附註 2

典型之公辦民營協議所適用之各號國際財務報導準則

本附註附於國際財務報導解釋第 12 號，但非屬其一部分。

下表係彙總私部門參與公部門服務條款之典型協議類型，並提供各類協議所適用之各號國際財務報導準則。所列示之協議類型並未詳盡。本表之目的係為強調協議之一致性。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 未意圖傳達公辦民營協議之會計處理規定間存有明顯界線之印象。

類別	承租人	服務提供者			所有權人	
		服務及/或維護合約 (特定任務如債務收取)	修建— 營運— 移轉	興建— 營運— 移轉	興建— 持有— 營運	100%釋股 /民營化 /公司
資產所有權	授予人			營運者		
資本投資	授予人		營運者			
需求風險	共同承擔	授予人	營運者及/或授予人		營運者	
典型存續期間	8-20年	1-5年	25-30年		無限 (或受限於許可權)	
剩餘權益	授予人			營運者		
相關IFRSs	國際會計準則 第17號	國際會計準則 第18號	國際財務報導解釋 第12號		國際會計準則 第16號	

釋例

本釋例附於國際財務報導解釋第 12 號，但非屬其一部分。

釋例 1：授予人授予營運者金融資產

協議條款

IE1 某協議條款規定營運者建造一條於兩年內完工之公路，並依約定標準維護並營運該公路八年（即第三年至第十年）。該協議條款亦要求營運者在第八年年底時重鋪路面，而該重鋪路面活動將產生收入。該協議於第十年年底終止。營運者估計履行義務將產生之成本如下：

表 1.1 合約成本

	年度	CU ^(a)
建造服務	1	500
	2	500
營運服務（每年）	3-10	10
路面重鋪	8	100

(a) 在本例中，貨幣金額以「貨幣單位 (CU)」表示。

IE2 協議條款規定授予人自第三年至第十年每年支付營運者 CU200，以確定公眾可使用該公路。

IE3 就本釋例之目的而言，其假設所有現金流量係於年底發生。

合約收入

IE4 營運者依國際會計準則第 11 號「工程合約」及國際會計準則第 18 號「收入」之規定認列合約收入及成本。每項活動（即建造、營運及重鋪路面）之成本係依照該活動之完工程度認列為費用。合約收入（即因所進行活動而向授予人收取金額之公允價值）應同時認列。協議條款約定，營運者承擔於第八年年底重鋪路面之義務。在第八年，授予人將支付營運者重鋪路面之費用。重鋪路面義務於營運者之財務狀況表中係以零衡量，而相關收入及費用係於重鋪路面工作進行後始認列

於損益。

IE5 總對價（第三年至第八年間每年 CU200）反映每項服務之公允價值，列示如下：

表 1.2 已收或應收對價之公允價值

	公允價值		
建造服務	預計成本	+	5%
營運服務	預計成本	+	20%
路面重鋪	預計成本	+	10%
有效利率	每年 6.18%		

IE6 例如在第一年建造成本為 CU500，建造收入為 CU525（成本加成 5%），故應於損益中認列工程利益 CU25。

金融資產

IE7 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」可能規定企業以攤銷後成本衡量向授予人收取之金額，除非企業將該等金額指定為透過損益按公允價值衡量。若應收款依國際財務報導準則第 9 號之規定按攤銷後成本衡量，則該金額原始以公允價值衡量，後續以攤銷後成本衡量，即原始認列金額加上以有效利息法所計算該金額之累積利息，減除已償還金額。

IE8 若現金流量及公允價值仍與預測相同，每年有效利率為 6.18%，則第一年至第三年年底所認列之應收款如下：

表 1.3 應收款之衡量

	CU
第一年建造應收金額	<u>525</u>
第一年年底應收款^(a)	525
第一年年底應收款於第二年之有效利息（6.18%×CU525）	32
第二年建造應收金額	<u>525</u>
第二年年底應收金額	1,082

第二年年底應收款於第三年之有效利息 (6.18%×CU1,082)	67
第三年營運應收金額 (CU10× (1+20%))	12
第三年收現	(200)
第三年年底應收款	961

(a) 因假定現金流量係發生於年底，故第一年未發生有效利息。

現金流量、綜合淨利表及財務狀況表總覽

IE9 就本釋例之目的而言，其假設營運者係藉由債務及保留利潤提供協議所需全部資金。未到期債務係按年利率 6.7% 支付利息。若現金流量及公允價值仍與預測相同，則營運者於協議存續期間之現金流量、綜合淨利表及財務狀況表將如下表所示：

表 1.4 現金流量 (CU)

年度	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	合計
收取金額	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1,600
合約成本 ^(a)	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1,180)
借款成本 ^(b)	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
淨流入/ (流出)	(500)	(534)	121	129	137	147	157	67	171	183	78

(a) 表 1.1

(b) 年初債務 (表 1.6) ×6.7%

表 1.5 綜合淨利表 (CU)

年度	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	合計
收入	525	525	12	12	12	12	12	122	12	12	1,256
合約成本	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1,180)
融資收益 ^(a)	-	32	67	59	51	43	34	25	22	11	344
借款成本 ^(b)	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
淨利	25	23	-	-	-	2	3	14	5	6	78

(a) 年初應向授予人收取金額 (表 1.6) $\times 6.18\%$

(b) 現金 / (負債) (表 1.6) $\times 6.7\%$

表 1.6 財務狀況表 (CU)

年底	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
應向授予人收取金額 ^(a)	525	1,082	961	832	695	550	396	343	177	-
現金 / (債務) ^(b)	(500)	(1,034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
淨資產	25	48	48	48	48	50	53	67	72	78

(a) 年初應向授予人收取金額加計當年度賺取收入及融資收益 (表 1.5)，減除當年度收取金額 (表 1.4)

(b) 年初債務加上當年度淨現金流量 (表 1.4)

IE10 本例僅是眾多可能存在之協議類型之一，其目的係說明實務上普遍存在於協議之某些特徵之會計處理。為使釋例儘可能清晰，假設協議期間僅 10 年，而營運者每年收取金額於協議期間保持不變。實務上，協議期間可能更長且每年收入可能會隨時間經過而增加。在此情況下，各年度淨利之變動數可能更大。

釋例 2：授予人授予營運者無形資產 (向使用者收費之許可權)

協議條款

IE11 某服務協議條款要求營運者建造一條於兩年內完工之公路，並依約定標準維護並營運該公路八年 (即第三年至第十年)。該協議條款亦要求營運者在原路面品質下降至低於特定狀態時須重鋪路面。營運者估計於第八年年底時須進行重鋪作業。服務協議於第十年年底終止。營運者估計履行義務將產生之成本如下：

表 2.1 合約成本

	年度	CU ^(a)
建造服務	1	500
	2	500
營運服務 (每年)	3-10	10

路面重鋪	8	100
------	---	-----

(a) 在本例中，貨幣金額以「貨幣單位 (CU)」表示。

IE12 協議條款允許營運者向使用公路之駕駛徵收通行費。營運者預測於合約存續期間內每年通過車輛之數量相同，並將於第三年至第十年每年收取通行費 CU200。

IE13 就本釋例之目的而言，假設所有現金流量係於年底發生。

無形資產

IE14 營運者對授予人提供建造服務以換取一項無形資產，即第三年至第十年向道路使用者徵收通行費之權利。依國際會計準則第 38 號「無形資產」之規定，營運者應以成本認列該無形資產，即為取得該資產而移轉對價之公允價值，該公允價值係因交付建造服務而已收或應收對價之公允價值。

IE15 在協議建造階段，營運者之資產（代表其因提供建造服務而請求給付之累積權利）係分類為無形資產（向基礎建設使用者收費之許可權）。營運者估計已收對價之公允價值等於預測建造成本加上毛利 5%。同時假設營運者於建造階段依國際會計準則第 23 號「借款成本」之規定將借款成本按估計利率 6.7% 予以資本化。

表 2.2 無形資產之原始衡量

	CU
第一年建造服務 (CU500 × (1 + 5%))	525
借款成本資本化 (表 2.4)	34
第二年建造服務 (CU500 × (1 + 5%))	<u>525</u>
第二年年底無形資產	1,084

IE16 依國際會計準則第 38 號之規定，無形資產係於營運者預期可使用期間內攤銷，即第三年至第十年。無形資產應折舊金額 (CU1,084) 以直線法分攤。故每年攤銷費用係以 CU1,084 除以 8 年，即每年 CU135。

建造成本及收入

IE17 營運者依國際會計準則第 11 號「工程合約」之規定認列收入及成本，即依據工程之完工程度認列。營運者按已收或應收對價之公允價值衡量合約收入。因此，在第一年及第二年分別於損益中認列建造成本 CU500、建造收入 CU525（成本加成

5%)，故建造利潤為 CU25。

通行費收入

IE18 道路使用者在接受公共服務之同時應支付費用，即其使用公路之時。因此，營運者應在收取通行費時認列通行費收入。

路面重鋪義務

IE19 營運者路面重鋪義務係因營運階段使用公路所致。該義務應依國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之規定認列與衡量，即以報導期間結束日清償現時義務所需支出之最佳估計予以認列與衡量。

IE20 就本釋例之目的而言，其假設營運者之合約義務係於任何一日清償義務所需支出之最佳估計數，其與截至該日使用公路之車輛數量成比例，且每年遞增 CU17（折算為現時價值）。營運者依國際會計準則第 37 號之規定將負債準備折算至現值。此義務每期認列為損益之情形如下：

表 2.3 重鋪路面義務 (CU)

年度	3	4	5	6	7	8	合計
各年度產生之義務 (CU17 按 6%折現)	12	13	14	15	16	17	87
隨時間而產生之以前 年度準備增加數	0	1	1	2	4	5	13
認列於損益之總費用	12	14	15	17	20	22	100

現金流量、綜合淨利表及財務狀況表總覽

IE21 就本釋例之目的而言，其假設營運者藉由債務及保留利潤提供協議所需全部資金。未到期債務係按年利率 6.7% 支付利息。若現金流量及公允價值仍與預測相同，則營運者於協議存續期間之現金流量、綜合淨利表及財務狀況表將如下表所示：

表 2.4 現金流量 (CU)

年度	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	合計
收取金額	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1,600

合約成本 ^(a)	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1,180)
借款成本 ^(b)	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
淨流入/ (流出)	(500)	(534)	121	129	137	147	157	67	171	183	78

(a) 表 2.1

(b) 年初債務 (表 2.6) ×6.7%

表 2.5 綜合淨利表 (CU)

年度	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	合計
收入	525	525	200	200	200	200	200	200	200	200	2,650
攤銷費用	-	-	(135)	(135)	(136)	(136)	(136)	(136)	(135)	(135)	(1,084)
重鋪費用	-	-	(12)	(14)	(15)	(17)	(20)	(22)	-	-	(100)
其他合約 成本	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(1,080)
借款 成本 ^{(a)(b)}	-	-	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(308)
淨利	25	25	(26)	(20)	(14)	(6)	1	9	36	48	78

(a) 借款成本於建造階段資本化

(b) 表 2.4

表 2.6 財務狀況表 (CU)

年底	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
無形資產	525	1,084	949	814	678	542	406	270	135	-
現金 / (債 務) ^(a)	(500)	(1,034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
重鋪義務	-	-	(12)	(26)	(41)	(58)	(78)	-	-	-
淨資產	25	50	24	4	(10)	(16)	(15)	(6)	30	78

(a) 年初債務加上當年度淨現金流量 (表 2.4)

IE22 本例僅是眾多可能協議類型之其中一種，其目的係說明實務上普遍存在於協議之某些特徵之會計處理。為使釋例儘可能清晰，假設協議期間僅 10 年，而營運者每

年收取金額於協議期間保持不變。實務上，協議期間可能更長且每年收入可能會隨時間經過而增加。在此情況下，各年度淨利之變動數可能更大。

釋例 3：授予人授予營運者金融資產及無形資產

協議條款

IE23 某服務協議條款要求營運者建造一條於兩年內完工之公路，並依約定標準營運並維護該公路八年（即第三年至第十年）。該協議條款亦要求營運者在原路面品質下降至低於特定狀態時須重鋪路面。營運者估計於第八年年底時須進行重鋪作業。服務協議於第十年年底終止。營運者估計履行義務將產生之成本如下：

表 3.1 合約成本

	年度	CU ^(a)
建造服務	1	500
	2	500
營運服務（每年）	3-10	10
路面重鋪	8	100

(a) 在本例中，貨幣金額以「貨幣單位（CU）」表示。

IE24 營運者估計建造服務之對價為成本加成 5%。

IE25 協議條款允許營運者向使用道路之駕駛徵收通行費。此外，授予人保證營運者至少可獲得 CU700 及約定利率 6.18% 之利息以反映現金收入之時間價值。營運者預測在合約存續期間內車輛數量將維持相同，而其在第三年至第十年每年將收取通行費 CU200。

IE26 就本釋例之目的而言，假設所有現金流量係於年底發生。

協議拆分

IE27 依據國際財務報導準則，因服務而向授予人收取現金之合約權利及因公共服務而向使用者收費之權利應視為兩項不同資產。因此，在此協議中必須將營運者之對價拆分為兩項組成部分—基於保證金額之金融資產組成部分及剩餘金額屬無形資產之部分。

表 3.2 營運者對價之拆分

年度	總額	金融資產	無形資產
第一年建造服務 (CU500×(1+5%))	525	350	175
第二年建造服務 (CU500×(1+5%))	525	350	175
總建造服務	1,050	700	350
	100%	67% ^(a)	33%
融資收益應收款，約定利率 6.18% (見表 3.3)	22	22	-
借款成本資本化 (第一年及第二年支付利息 ×33%) (見表 3.7)	11	-	11
營運者對價之總公允價值	1,083	722	361

(a) 由授予人保證之金額佔建造服務之比例。

金融資產

IE28 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」可能規定企業按攤銷後成本衡量因建造服務而向授予人或依授予人指示收取之金額。若應收款依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定以攤銷後成本衡量，其應原始以公允價值衡量，且後續以攤銷後成本衡量，即原始認列金額加上其累計利息減除償還金額。

IE29 依上所述，第二年及第三年年底所認列之應收款如下：

表 3.3 應收款之衡量

	CU
第一年建造服務分攤至金融資產之金額	350
第一年年底之應收款	350
第二年建造服務分攤至金融資產之金額	350
第一年年底應收款於第二年之利息 (6.18%×CU350)	22
第二年年底之應收款	722
第二年年底應收款於第三年之利息 (6.18%×CU722)	45

第三年之收現金額（見表 3.5）	(117)
第三年年底之應收款	650

無形資產

- IE30 依國際會計準則第 38 號「無形資產」之規定，營運者以成本認列無形資產，即已收或應收對價之公允價值。
- IE31 在協議建造階段，營運者之資產（代表其因提供建造服務而請求給付之累積權利）係分類為向基礎建設使用者收費之許可權之權利。營運者估計其已收或應收對價之公允價值等於預測建造成本加成 5%。同時假設營運者於建造階段依國際會計準則第 23 號「借款成本」之規定將借款成本按估計利率 6.7% 予以資本化。

表 3.4 無形資產之原始衡量

	CU
第一年建造服務 (CU500 × (1 + 5%) × 33%)	175
借款成本 (第一年及第二年支付利息 × 33%) (見表 3.7)	11
第二年建造服務 (CU500 × (1 + 5%) × 33%)	175
第二年年底無形資產	361

- IE32 依國際會計準則第 38 號之規定，無形資產係於營運者預期可使用期間內攤銷，即第三年至第十年。無形資產之應折舊金額（包括借款成本共 CU361）以直線法分攤。因此每年攤銷費用係以 CU361 除以 8 年，即每年 CU45。

合約收入及成本

- IE33 營運者提供授予人建造服務以換取金融資產及無形資產。在金融資產模式及無形資產模式下，營運者依國際會計準則第 11 號「工程合約」之規定認列合約收入及成本，即依據工程完工比例認列。營運者以應收對價之公允價值衡量合約收入。故於第一年及第二年，營運者將建造成本 CU500 及建造收入 CU525（成本加 5%）認列於損益。

通行費收入

- IE34 道路使用者在接受公共服務之同時應支付費用，即其使用公路之時。依據協議條

款，現金流量係按比例分攤至金融資產及無形資產，故營運者將所收取之通行費分攤至金融資產之償還與無形資產所賺取之收入：

表 3.5 收取通行費之分配

	CU
自授予人之保證收款	700
融資收益（見表 3.8）	237
總計	937
每年分攤予金融資產實現之現金（CU937/8 年）	117
歸屬於無形資產之收款（CU200×8 年－CU937）	663
每年自無形資產之收款（CU663/8 年）	83

重鋪路面義務

IE35 營運者路面重鋪義務係因營運階段使用公路所致。該義務應依國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之規定認列與衡量，即以報導期間結束日清償現時義務所需支出之最佳估計予以認列與衡量。

IE36 就本釋例之目的而言，其假設營運者之合約義務係於任何一日清償義務所需支出之最佳估計數，其與截至該日使用公路之車輛數量成比例，且每年遞增 CU17。營運者依國際會計準則第 37 號之規定將準備折算至現值。此義務每期認列為損益之情形如下：

表 3.6 重鋪路面義務（CU）

年度	3	4	5	6	7	8	合計
各年度產生之義務 （CU17 按 6%折現）	12	13	14	15	16	17	87
隨時間而產生之以前 年度準備增加數	0	1	1	2	4	5	13
認列於損益之總費用	12	14	15	17	20	22	100

現金流量、綜合淨利表及財務狀況表總覽

IE37 就本釋例之目的而言，其假設營運者藉由債務及保留利潤提供協議全部資金。未到期債務係按年利率 6.7% 支付利息。若現金流量及公允價值仍與預測相同，則營運者於協議存續期間之現金流量、綜合淨利表及財務狀況表將如下表所示：

表 3.7 現金流量 (CU)

年度	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	合計
收取金額	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1,600
合約成本 ^(a)	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1,180)
借款成本 ^(b)	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
淨流入/ (流出)	(500)	(534)	121	129	137	147	157	67	171	183	78

(a) 表 3.1

(b) 年初債務 (表 3.9) × 6.7%

表 3.8 綜合淨利表 (CU)

年度	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	合計
工程收入	525	525	-	-	-	-	-	-	-	-	1,050
自無形資產 獲得之收入	-	-	83	83	83	83	83	83	83	82	663
融資收益 ^(a)	-	22	45	40	35	30	25	19	13	7	237
攤銷費用	-	-	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(46)	(361)
重鋪費用	-	-	(12)	(14)	(15)	(17)	(20)	(22)	-	-	(100)
工程成本	(500)	(500)	-	-	-	-	-	-	-	-	(1,000)
其他合約成 本 ^(b)	-	-	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(80)
借款成本 (表 3.7) ^(c)	-	(23)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(331)
淨利	25	24	(8)	(7)	(5)	(2)	0	2	22	27	78

(a) 應收款之利息

(b) 表 3.1

(c) 第二年之借款成本係以扣除資本化為無形資產金額後之淨額列示 (見表 3.4)

表 3.9 財務狀況表 (CU)

年底	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
應收款	350	722	650	573	491	404	312	214	110	-
無形資產	175	361	316	271	226	181	136	91	46	-
現金/ (債務) ^(a)	(500)	(1,034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
重鋪義務	-	-	(12)	(26)	(41)	(58)	(78)	-	-	-
淨資產	25	49	41	34	29	27	27	29	51	78

(a) 年初債務加上當年度淨現金流量 (表 3.7)

IE38 本例僅是眾多可能存在之協議類型之一，其目的係說明實務上普遍存在於協議之某些特徵之會計處理。為使釋例儘可能清晰，假設協議期間僅 10 年，而營運者每年收取金額於協議期間保持不變。實務上，協議期間可能更長且每年收入可能會隨時間經過而增加。在此情況下，各年度淨利之變動數可能更大。

國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」之結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導解釋第 12 號，但非屬其一部分。

簡介

BC1 本結論基礎概述達成本國際財務報導解釋結論之考量。國際財務報導解釋委員會之個別成員對某些因素重視程度高於其他因素。

背景（第 1 至 3 段）

BC2 解釋公告第 29 號「服務特許權協議：揭露」（原名「揭露－服務特許權協議」）包括關於公辦民營服務協議之揭露規定，但未明確說明其會計處理。

BC3 缺乏此類指引已受到廣泛關注，特別是營運者希望得知其為公辦民營服務特許權協議而建造或取得之基礎建設，或為提供公共服務目的而有權使用之基礎建設之會計處理。營運者亦欲得知源於此類型協議之其他權利及義務之會計處理。

BC4 為回應此關注，國際會計準則理事會要求由澳洲、法國、西班牙及英國等（已表達此類關注之四個國家）準則制定機構代表所組成之工作小組對此主題進行初步研究。該工作小組建議國際財務報導解釋委員會（IFRIC）應試圖釐清現存會計準則之某些觀點應如何被適用在此主題。

BC5 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）於 2005 年 3 月發布三個解釋草案對外徵詢意見：解釋公告草案第 12 號「服務特許權協議－決定會計模式」、解釋公告草案第 13 號「服務特許權協議－金融資產模式」及解釋公告草案第 14 號「服務特許權協議－無形資產模式」。對於上述草案共接獲 77 件意見函。此外，為更瞭解執行預計發布之解釋將產生之實務議題，國際會計準則理事會（IASB）幕僚會見許多利害關係人，包括財務報表編製者、審計人員及主管機關。

BC6 多數對解釋公告草案第 12 至 14 號之回應支持國際財務報導解釋委員會制定解釋之提議。但幾乎所有回應者對提議之基本面表示關注，部分回應者極力主張將此專案移交予理事會以制定一項全面性準則。

BC7 在此提議重新審議時，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）承認，此專案是一項大型工作，但因考慮到此專案之範圍有限，為及時處理此問題，故認為應繼續此項工作而不移交理事會處理。

專門用語

- BC8 解釋公告第 29 號使用「特許權提供者」及「特許權營運者」之用語分別描述服務協議之授予人及營運者。部份回應意見及部份國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之委員發現上述類似用語容易混淆。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定採用「授予人」及「營運者」之用語，並隨之修改解釋公告第 29 號。

範圍（第 4 至 9 段）

- BC9 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出公辦民營服務協議具有多種形式。於協議期間授予人及營運者持續參與，並有重大預付投資，因而產生營運者應認列何種資產及負債之問題。
- BC10 工作小組建議國際財務報導解釋委員會（IFRIC）專案之範圍應限於公辦民營服務特許權協議。
- BC11 在制定提議時，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定僅闡述授予人符合下列兩項情形之協議(a)控制或管制營運者提供之服務，及(b)控制基礎建設於協議期間結束時之任何重大剩餘權益。同時亦決定僅明定營運者基於協議目的建造或向第三人取得之基礎建設，或授予人基於協議目的交付營運者使用之基礎建設之會計處理。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）認為多數尋求指引之公辦民營協議可符合這些條件。
- BC12 本解釋草案之回應意見指出，該提議忽略了許多實務中存在之協議，特別是當基礎建設租予營運者，或相反地，在服務協議開始前，該基礎建設即作為營運者所持有之不動產、廠房及設備。
- BC13 考量上述意見，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定本專案之範圍不應擴大，因為其已包含多數需要解釋指引之協議，且擴大範圍將延遲本解釋之發布。如上所述，本專案之範圍於初步階段已詳加考慮。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）確認所提出之解釋應闡述第 10 段所提出之議題。但在重新審議之過程，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）就私部門參與提供公共服務之典型協議之範圍加以考量，包括某些於提議解釋中被排除於適用範圍外之協議。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定本解釋可為其範圍外之協議於適用相關準則則提供參考資料。若經驗顯示對此類指引有所需求，隨後可能將進行一個單獨專案。資訊附註 2 包括國際財務報導解釋委員會（IFRIC）所考慮之協議類型其所參考相關準則之列表。

民辦民營協議

- BC14 部分對解釋草案之回應者建議，本提議解釋之範圍應擴展以包括民辦民營服務協議。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，此類協議之會計處理並非本專案之主要目的，因國際財務報導解釋委員會（IFRIC）係被要求對符合第 5 段規定及第 3 段所述特性之公辦民營協議提供指引。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，根據國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」第 7 至 12 段規定之層級予以類推適用是適當的。

授予人之會計處理

- BC15 本解釋並未明確規定授予人之會計處理，因國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之目的及首要任務係為營運者建立指引。部分回應意見要求國際財務報導解釋委員會（IFRIC）為授予人之會計處理建立指引。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）對這些意見加以討論，但重申其觀點。在許多案例中，授予人係政府機構，而國際財務報導準則非為私部門、公部門或政府之非營利活動所設計，儘管此類活動之個體認為適用國際財務報導準則係屬適當（見「國際財務報導準則前言」第 9 段）。

營運者既有資產

- BC16 本解釋未明確規定營運者既有資產之會計處理，因為國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定並無必要闡述現行準則除列之規定。
- BC17 部分回應者要求國際財務報導解釋委員會（IFRIC）為營運者既有資產之會計處理提供指引，並指出將其排除於範圍外將使此資產之會計處理產生不確定性。
- BC18 在重新審議時，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，本解釋目的之一係闡述營運者是否應將其建造或被授予使用之基礎建設認列為本身之不動產、廠房及設備。營運者既有資產之會計議題已屬除列之一，而其已於國際財務報導準則（國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」）中敘述。根據所收到來自回應者之意見，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定釐清部分公辦民營服務協議可能將營運者既有資產之使用權利轉讓予授予人，在此情況下營運者應適用國際財務報導準則中有關除列之規定，以決定是否應除列其既有資產。

重大剩餘權益標準

- BC19 解釋公告草案第 12 號第 5 段(b)提議在其適用範圍內之服務協議，於協議結束時移交予授予人之基礎建設剩餘權益必須係屬重大。回應者主張，且國際財務報導解釋委員會（IFRIC）亦同意，因涵蓋基礎建設全部實體壽命之服務協議將因此排除於指引之範圍外，故重大剩餘權益標準會限制指引之有用性。此結果並非國際財

務報導解釋委員會 (IFRIC) 之意圖。在對該提議審議時，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定不保留在協議結束時移交予授予人之基礎建設剩餘權益必須係屬重大之提議。因此，基礎建設之「全部壽命期間」(即基礎建設全部耐用年限皆用於公辦民營服務協議) 係屬本解釋之範圍。

營運者對基礎建設所享有權利之會計處理 (第 11 段)

- BC20 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 對服務特許權協議中轉移予營運者之權利性質加以考慮。此係首次檢測用以提供公共服務之基礎建設是否可依據國際會計準則第 16 號分類為營運者之不動產、廠房及設備。基本原則係用以提供公共服務之基礎建設，應由控制其使用之一方認列為不動產、廠房及設備。此原則決定哪一方應認列為其不動產、廠房及設備。參考「架構」對控制之規範：
- (a) 資產於「架構」之定義係指「因過去事項而由企業所控制之資源，且其產生之未來經濟效益預期將流入企業」。
 - (b) 「架構」說明許多資產與法定權利相關，包括所有權。其進一步釐清所有權並非要件。
 - (c) 權利經常予以分別認列。例如，其可按比例（土地未分配利益）或按特定現金流量（債券之本金及利息）或按時間（租賃）分離。
- BC21 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 總結指出，營運者建造或取得之基礎建設，或授予人基於服務協議目的交付營運者使用之基礎建設之會計處理，應依據授予人是否按第 5 段所述方式進行控制而定。若按此方式控制（在本解釋範圍內之所有協議之情況下），無論於協議中係由哪一方具有法定權利，因營運者未控制公共服務基礎建設之使用，故基礎建設不應認列為營運者之不動產、廠房及設備。
- BC22 達成結論之過程中，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 觀察到，對資產使用權之控制將決定係依據國際會計準則第 16 號認列，及依據國際會計準則第 17 號「租賃」產生一項租賃。國際會計準則第 16 號將不動產、廠房及設備定義為「用於商品或勞務之生產或提供、出租予他人或供管理目的而持有」之有形項目。其要求符合此定義之項目應認列為不動產、廠房及設備，除非其他準則規定或允許不同之處理方法。不同之處理方法舉例如國際會計準則第 17 號要求企業於風險及報酬移轉之基礎評估租賃不動產、廠房及設備之認列。該準則對租賃之定義為「出租人將特定資產之使用權轉讓予承租人，以收取一筆款項或一系列款項之協議」，並對租賃之分類加以規範。國際財務報導解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」關於資產使用權之解釋為「由協議轉移使用標的資產之控制權」。
- BC23 因此，僅當協議轉移使用標的資產之控制權時，始依據國際會計準則第 17 號決定此租賃應如何分類。若移轉附屬於所有權之幾乎所有風險與報酬，該租賃應分類

為融資租賃。若未移轉附屬於所有權之幾乎所有風險與報酬，該租賃應為營業租賃。

- BC24 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 考慮屬國際財務報導解釋第 12 號範圍內之協議是否將「使用標的資產 (公共服務基礎建設) 之控制權」移轉予營運者。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定，若協議符合第 5 段之條件，則營運者不具有使用標的資產之控制權，故不應將基礎建設認列為租賃資產。
- BC25 在本解釋適用範圍內之協議，營運者代表服務提供者。營運者建造或升級基礎建設用以提供公共服務。根據合約條款，營運者代表授予人有權經營基礎建設以提供公共服務。營運者所認列之資產係因提供服務所收取之對價，而非其建造或升級之基礎建設。
- BC26 該解釋草案之回應者不同意僅基於使用之控制權而無任何關於營運者或授予人承擔所有權風險及報酬之評估即決定認列與否。回應者質疑所提議之方法如何與國際會計準則第 17 號中，租賃資產由承擔所有權相關之幾乎全部風險及報酬之一方認列之規定一致。
- BC27 在重新審議時，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 重申其決定，若協議符合本解釋第 5 段之控制條件，營運者不具有使用標的資產 (公共服務基礎建設) 之控制權，則不應依照國際會計準則第 16 號將基礎建設認列為其不動產、廠房及設備，或依照國際會計準則第 17 號認列為租賃。授予人與營運者間之合約形式服務協議不會將基礎建設之使用權移轉予營運者。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認為，此處理亦與國際會計準則第 18 號「收入」一致，因為本解釋適用範圍內之協議未符合國際會計準則第 18 號第 14 段第二項條件。如同第 5 段所述之基礎建設，授予人所保留之持續管理參與通常與所有權相關。
- BC28 在服務特許權協議中，權利通常係於有限期間內移轉，與租賃相似。惟對於本解釋範圍內之協議，營運者之權利不同於承租人：如第 5 段(a)所述，藉由控制或管制營運者應提供之服務、對象及價格，授予人保留控制基礎建設使用之權利。協議期間授予人亦保留任何基礎建設之重大剩餘權益之控制權。不同於承租人，營運者不具有標的資產之使用權，而係依據合約約定條款有權代表授予人經營基礎建設以提供公共服務。
- BC29 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 考慮本解釋之範圍可能與國際財務報導解釋第 4 號重疊。尤其部分回應者表達其觀點認為，某些服務協議之合約條款依照國際財務報導解釋第 4 號視為係租賃，並同時視為符合國際財務報導解釋第 12 號第 5 段範圍之條件。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 並不認為得選擇會計處理之方式係屬適當，因其導致具有相似經濟結果之合約適用不同會計處理。根據所收到之意見函，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 修改國際財務報導解釋第 4 號之適用範圍，明定若一項服務協議符合國際財務報導解釋第 12 號之適用範圍，則非屬國

際財務報導解釋第 4 號之適用範圍。

協議對價之認列與衡量（第 12 段及第 13 段）

- BC30 建造及服務合約之會計處理規定於國際會計準則第 11 號「工程合約」及國際會計準則第 18 號予以說明。前述準則規定應按照合約活動之完成程度認列收入。國際會計準則第 18 號指出，一般原則下收入係以已收或應收對價之公允價值衡量。惟國際財務報導解釋委員會（IFRIC）觀察到，所提供建造服務之公允價值於實務上可能係確定建造服務已收或應收對價公允價值之最適當方法。服務特許權協議即屬此情形，因歸屬於建造活動之對價通常係從全部合約之應收款總額中分配，且若包含無形資產，衡量可能具不確定性。
- BC31 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，為反映交易之實質，國際會計準則第 18 號要求其認列條件應單獨適用於單一交易之可辨認組成要素。例如，當產品銷售價格包括售後服務之可辨認金額時，該金額應遞延並於服務提供期間認列為收入。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）認為，此規定與本解釋範圍內之服務協議攸關。本解釋範圍內之協議包含營運者提供多項服務，如建造與升級服務，以及營運服務。雖然每項服務之合約一般視為一項單獨合約來協商，但因每個單獨階段或組成要素有其自身獨特之技能、要求及風險，其條款之適用須以單獨階段或組成要素來處理。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，在此情況下，依據國際會計準則第 18 號第 4 及 13 段之規定，合約應劃分為兩個獨立階段或組成要素，即國際會計準則第 11 號範圍內之建造要素及國際會計準則第 18 號範圍內之營運要素。因此營運者得報導各階段或組成要素之不同毛利。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，因此類服務常以單獨一服務之方式提供，故每項服務之金額係可辨認。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）亦指出，國際會計準則第 11 號之合併與分立基準僅適用於協議之建造要素。
- BC32 在某些情況下，授予人對建造服務係以非現金給付，例如給予營運者無形資產（向公共服務使用者收費之權利）以交換營運者提供之建造服務。營運者因此而使用無形資產並自公共服務使用者獲得更進一步之收入。
- BC33 國際會計準則第 18 號第 12 段指出：
- 若銷售之商品或提供之勞務係與不同種類之商品或勞務交換，則此交換視為產生收入之交易。此收入係以調整所有移轉之現金或約當現金金額後，所收到商品或勞務之公允價值衡量。若收到之商品或勞務之公允價值無法可靠衡量，則收入係以調整所有移轉之現金或約當現金金額後，換出之商品或勞務之公允價值衡量。
- BC34 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出總收入不等於總現金流入。原因在於當營運者收到無形資產以交換其建造服務時，存在兩組而非一組之流入與流出。在第一組中，與授予人之交換交易係以建造服務交換無形資產。在第二組中，使用自

授予人收取之無形資產以自公共服務使用者產生現金流入。此結果並不侷限於本解釋範圍內之服務協議。任何企業提供商品或勞務以交換其他供後續使用以產生現金收入之非類似資產皆將導致相似結果。

- BC35 部分國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之委員並不贊同此結果，而更傾向另一種會計方法，在此方法下全部收入被限定為現金流入。但這些委員接受此與以物易物交易之處理一致，即不同種類商品或勞務之交換。

授予人給予營運者之對價 (第 14 至 19 段)

- BC36 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 觀察到，營運者因提供建造服務而獲得之合約權利可能有多種形式。其並非必定係收取現金或其他金融資產之權利。
- BC37 本解釋草案提議，營運者資產之性質取決於誰承擔支付營運者因服務而可收取給付之主要責任。若授予人承擔支付營運者因服務而可收取給付之主要責任，營運者應認列金融資產。在其他情況，營運者應認列無形資產。
- BC38 本解釋草案回應者主張，決定採用哪種會計模式取決於誰承擔支付營運者因服務而可收取給付之主要責任，而不論誰承擔需求風險 (即服務使用者支付之能力及意願)，將導致會計處理無法反映協議經濟實質。回應者之考量為，該提議可能要求實質具有相同現金流量之營運者採用不同的會計模式。此將削減財務報表使用者對企業參與提供公辦民營服務特許權協議之理解。一些人舉影子收費公路及收費公路為例，此兩種協議之經濟結果 (需求風險) 類似，若按照該提議，則其會計處理將不相同。基於該提議所收回之回應意見，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定釐清營運者應認列金融資產及無形資產之情況 (見第 15 至 19 段)。
- BC39 本解釋草案回應者僅對該提議影響提供有限之訊息。為獲得更多資訊，國際會計準則理事會幕僚與財務報表編製者、審計人員及主管機關進行討論。其商議之共識為，收款人身分對營運者現金流量之風險並無影響。營運者通常依服務協議合約條款以決定其現金流量之風險。營運者現金流量可由授予人保證之情況下，由授予人承擔需求風險，或營運者現金流量取決於公共服務被使用之程度時，則營運者承擔需求風險。
- BC40 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，在下列情況營運者之現金流量可獲得保證：(a) 授予人同意無論公共服務是否使用，皆支付營運者特定或可決定金額 (通常稱為無條件給付協議)，或 (b) 授予人授予營運者向公共服務使用者收費之權利及授予人藉由第 16 段所述，保證不足差額之方式以確保營運者之現金流量。若營運者無此種保證而必須直接從公共服務使用者或根據公眾使用服務之比例自授予人獲取收入時 (例如公路收費或影子收費)，營運者之現金流量係取決於使用狀況。

金融資產（授予人保證營運者之現金流量）

- BC41 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」第 11 段對金融資產定義為「自另一方收取現金或其他金融資產之合約權利」。該準則第 13 段闡明，「合約」係指「雙方或多方相互間之協議，該協議具有明確之經濟後果，且因為該協議通常具有法律上之強制性，故協議各方幾乎無法避免前述後果。」
- BC42 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定，在營運者因建造服務而具有能無條件向授予人或依授予人指示收取現金之現時權利之範圍內，應認列為金融資產，因協議通常具有法律上之強制性，授予人難以避免給付。若授予人依第 16 段所述方式為營運者之現金流量提供合約保證，營運者具有因建造服務而收取現金之合約權利。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，在授予人承擔由公共服務使用者所產生之現金流量將不足以彌補營運者投資之風險（需求風險）時，營運者具有能無條件收取現金之權利。
- BC43 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出：
- (a) 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兩者間不足差額之給付協議，不符合國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」第 9 段財務保證之定義，因營運者具有能無條件向授予人收取現金之合約權利。此外，2005 年 8 月「財務保證合約」對國際會計準則第 39 號之修改未說明財務保證合約持有人之會計處理。該修改之目的係為確保財務保證合約發行人於發行保證時，對所承擔之保證義務認列為負債。
 - (b) 使用者或授予人可能直接給付營運者應收合約款。給付方法僅係形式問題。在上述兩種情況下，營運者皆具有現時而能無條件向授予人或依授予人指示收取特定或可決定現金流量之合約權利。營運者資產之性質並非僅因應收合約款可能直接由公共服務使用者支付而改變。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）觀察到，依國際會計準則第 32 及 39 號之規定處理之合約現金流量係忠實地反映協議之經濟結果，即因建造基礎建設對授予人提供融資。

營運者現金流量視其是否符合特定品質或效率要求而定

- BC44 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）認為，即使收取現金之合約權利視營運者是否符合特定品質或效率要求或目標而定，仍符合金融資產之定義。在授予人被要求因建造服務而給付營運者前，營運者必須確保基礎建設有能力提供授予人特定公共服務，或基礎建設必須達到或超越授予人指定之營運標準或效率目標，以確保能提供特定水準之服務或能力。如此營運者之狀況與其他企業根據所銷售商品或勞務之後續績效而獲給付之情況相當。
- BC45 因此，國際財務報導解釋第 12 號將授予人給付營運者之對價作為金融資產處理，

不論應收合約款是否視營運者符合績效標準或效率目標而定。

無形資產（營運者現金流量視使用情形而定）

- BC46 國際會計準則第 38 號「無形資產」對無形資產之定義為「無實體形式之可辨認非貨幣性資產」。該準則舉「許可權」作為無形資產之例子，並說明自合約權利所產生之資產具可辨認性。
- BC47 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）認為，營運者向公共服務使用者收費之權利符合無形資產之定義，故應依據國際會計準則第 38 號進行會計處理。在此情況下，營運者之收入視使用情形而定，且承擔由公共服務使用者產生之現金流量不足以彌補其投資之風險（需求風險）。
- BC48 缺乏確保營運者能收到最低金額之合約協議時（見第 BC53 及 BC54 段），即使極有可能收到現金，營運者仍不具有收取現金之合約權利。惟營運者有機會向未來公共服務使用者收費。營運者承擔需求風險，故其商業報酬視使用者使用公共服務之情形而定。營運者之資產係一項許可權，應分類為屬國際會計準則第 38 號範圍之無形資產。且國際會計準則第 32 號應用指引第 AG10 段闡明：

有形資產（如存貨、不動產、廠房及設備等）、租賃資產及無形資產（如專利權及商標權等）非屬金融資產。控制此類實體或無形資產可創造產生現金或其他金融資產流入機會，但並不會產生收取現金或其他金融資產之現時權利。

- BC49 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）考量，向使用者收費之權利是否在未獲得授予人願意支付不足差額作保證時，可視為係一項源於授予人合約之間接收取現金權利。國際財務報導解釋委員會認為，儘管營運者之資產可能具有與金融資產相似之特性，仍不符合國際會計準則第 32 號中金融資產之定義：營運者在資產負債表日不具有向另一個體收取現金之合約權利。其他個體（即使用者）仍有能力避免任何義務。授予人轉移予營運者在未來向使用者收費之機會，而非收取現金之現時權利。

消除營運者報酬幾乎所有變動性之合約協議

- BC50 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）考量，包括消除營運者報酬幾乎所有變動性之合約協議是否符合金融資產之定義，例如：
- (a) 依管制設計機制，營運者收費價格為可改變，以確保營運者收取幾乎固定之報酬；或
 - (b) 營運者可向使用者或授予人收取收入，直到其投資達到特定報酬時，該協議始終止。

- BC51 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，在此類契約協議下之結果，營運者之報酬係屬低風險。僅當使用率極低時，合約機制方無法給予營運者特定報酬。使用率極低之可能性相當小。商業上，營運者之報酬視為固定，使其資產具備許多金融資產之特性。
- BC52 惟國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 總結指出，營運者之資產係屬低風險之事實並不影響其分類。國際會計準則第 32 號未依據報酬之風險定義金融資產，其定義僅涉及無條件收取現金之合約權利是否存在。尚有他例為，向權利持有者提供可預期、低風險報酬之許可權，但此種許可權不視為給予持有者收取現金之合約權利。此外，還有其他設計為價格管制以提供營運者幾乎固定之報酬之產業，但在此等其他產業中營運者之權利並不因此而分類為金融資產。營運者資產係一項具變動性之許可權，應分類為國際會計準則第 38 號範圍內之無形資產。

金融資產及無形資產

- BC53 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 總結指出，若營運者因其建造服務所獲得報酬之一部分係由金融資產支付，一部分係由無形資產支付，營運者必須分別處理對價之每一組成項目。為對本解釋草案之關注有所回應，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 將分別處理營運者對價每一組成項目 (有時稱為拆分協議) 之規定納入。此項關注為部分協議中對由合約雙方承擔公共服務使用者產生之現金流量不足以彌補營運者投資之風險時 (需求風險) 有所疑義。為實現冀望之風險分攤，各方通常達成協議，授予人對營運者之服務部分係以金融資產給付，而部分係授予向公共服務使用者收費之權利 (無形資產)。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認為，在此情況下須將營運者之對價，區分為任何獲保證之現金金額或其他金融資產之金融資產組成部分，其餘則為無形資產。
- BC54 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認為，授予人給予營運者對價之性質係依據合約條款及相關合約法律而定。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，公辦民營服務協議極少相同；技術要求隨部門及國家而不同。此外，合約協議條款可能尚仰賴特定國家整體法律架構之特性而定。若已存在公辦民營服務合約法律，則於個別合約條款中無須再重複。

將基礎建設復原至特定服務能力水準之合約義務 (第 21 段)

- BC55 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」禁止企業為其本身不動產、廠房及設備部分之替換作準備。國際會計準則第 16 號規定，若符合第 7 段認列條件，此成本應認列為不動產、廠房及設備項目之帳面價值。不動產、廠房及設備項目之各部分其成本相對於該項目總成本而言係屬重大時，應單獨提列折舊。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC)

認為，此項禁止不適用本解釋範圍內之協議，因為營運者不能將基礎建設認列為其本身之不動產、廠房及設備。關於基礎建設，營運者對於第三人或授予人具有不可避免之義務。營運者應依國際會計準則第 37 號之規定認列其義務。

- BC56 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 考慮本解釋是否應包括義務認列時點之指引。委員會指出關於義務之詳細條件及情況可能依合約而不同。委員會認為國際會計準則第 37 號之規定及指引對於營運者認列不同義務之歸屬期間已相當明確。

借款成本 (第 22 段)

- BC57 國際會計準則第 23 號「借款成本」允許直接可歸屬於取得、建造或生產符合要件之資產之借款成本應予資本化為資產成本之一部分，直到達到該資產達到預定使用或出售狀態為止。該準則對符合要件之資產之定義係「需經一段相當長期間始達到預定使用或出售狀態之資產」。
- BC58 對於本解釋範圍內之協議，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定無形資產 (即授予人給予營運者向公共服務使用者收費之權利以作為建造服務之報酬) 符合營運者之符合要件之資產之定義，因為一般直到基礎建設完成建造或升級，許可權始可供使用。金融資產 (即授予人給予營運者收取現金或其他金融資產之合約權利以作為建造服務之報酬) 不符合營運者之符合要件之資產之定義。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 觀察到利息一般依附於金融資產之帳面價值。
- BC59 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出在部分或全部資金用於建造或營運服務支出前，融資協議可能導致營運者取得借入之資金，並發生相關借款成本。在此情況下，資金常作為臨時性投資。除非營運者採用允許之替代方法處理，否則此項資金所獲得之任何投資收益應依國際會計準則第 39 號^{*}之規定認列，而此情況下議建造階段所獲得之投資收益應依國際會計準則第 23 號第 16 段之規定處理。[†]

金融資產 (第 23 至 25 段)[‡]

- BC60 國際會計準則第 39 號第 9 段辨認並定義四類金融資產：(i)以公允價值衡量且公允價值變動認列為損益之金融資產；(ii)持有至到期日之投資；(iii)放款及應收款；及 (iv)備供出售金融資產。

^{*} 理事會於 2009 年 11 月修正國際會計準則第 39 號範圍內之資產分類與衡量之規定，並將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號「金融工具」。國際財務報導準則第 9 號適用於國際會計準則第 39 號範圍內之所有資產。

[†] 國際會計準則第 23 號於 2007 年 3 月進行修訂，要求採用以往允許之替代處理之資本化方法。因此，在資產達到預定使用或出售狀態前，企業應將直接可歸屬於取得、建造或生產符合要件之資產之借款成本予以資本化為資產成本之一部分。此修訂不影響本結論基礎之理論。

[‡] 2009 年 11 月發布之國際財務報導準則第 9 號修正國際會計準則第 39 號範圍內之資產分類之規定。本結論基礎未包含自國際財務報導解釋第 12 號之發布起規定改變之更新。



BC61 國際財務報導解釋第 12 號第 24 段認為，公辦民營服務協議之金融資產不應分類為持有至到期日之投資。國際會計準則第 39 號第 9 段規定，若金融資產符合放款及應收款之定義，則不應分類為持有至到期日之投資。符合持有至到期日之投資定義之資產將符合放款及應收款之定義，除非：

- (a) 具活絡市場公開報價；或
- (b) 因債務人信用惡化以外之因素，致持有人可能無法收回幾乎所有之原始投資者。

公辦民營服務協議金融資產無法設想其具活絡市場公開報價，故情況(a)不會發生。在情況(b)中，必須將資產分類為備供出售金融資產（若原始認列時不指定為以公允價值衡量且公允價值變動認列為損益之金融資產）。

BC62 若營運者收取之款項隨營運者後續所提供之服務品質或營運者達成之績效或效率目標而變動，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）考量合約是否包含嵌入式衍生性工具。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）認為此情況之合約不包括嵌入式衍生性工具，因為國際會計準則第 39 號對衍生性工具之定義規定，所有之變數非屬合約任一方所特有。因而給付具變動性之合約條款不符合衍生性工具之定義，故不適用國際會計準則第 39 號關於嵌入式衍生性工具之規定。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）觀察到，若營運者收取之款項係視基礎建設是否符合第 BC44 段所述之品質或績效或效率目標而定，並不會妨礙將款項分類為金融資產。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）結論表示，營運者資產（代表其提供建造服務而可收受給付之累計權利）於協議建造階段若代表向授予人或依授予人指示所收取之現金或其他金融資產，應分類為金融資產。

無形資產（第 26 段）

BC63 本解釋要求營運者依據國際會計準則第 38 號進行無形資產之會計處理。在其規定中，國際會計準則第 38 號要求有限耐用年限之無形資產應於其耐用年限內攤銷。第 97 段指出「所使用之攤銷方法應反映企業預期資產未來經濟效益之消耗型態。」

BC64 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）考慮使用攤銷之「利息」法對第 26 段所述之無形資產進行攤銷是否適當，即除無形資產之消耗外同時考慮貨幣之時間價值，將資產視為貨幣性資產而不是非貨幣性資產。惟國際財務報導解釋委員會（IFRIC）認為，此類無形資產並無特殊性而得採用不同於其他無形資產攤銷方法。國際財務報導解釋委員會指出，國際會計準則第 38 號第 98 段提出許多有限耐用年限無形資產之攤銷方法，此等方法包括直線法、餘額遞減法及生產數量法。所選擇之採用方法，應以資產所含預期未來經濟效益之預期消耗型態為基礎，除該等未來經濟效益之預期消耗型態改變外，攤銷方法應每期一致採用。

- BC65 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際會計準則第 38 號不允許採用利息法攤銷，故國際財務報導解釋第 12 號未提供允許採用利息法攤銷之例外情況。
- BC66 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 考量營運者應於何時首次認列無形資產。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 認為，以建造服務交換所收取之無形資產 (許可權) 應依據資產或勞務交換合約所適用之一般性原則認列。
- BC67 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，現行實務並未認列雙方尚未履行之待履行合約 (但屬虧損性者除外)。國際會計準則第 37 號說明待履行合約係「雙方皆尚未履行任何義務，或雙方均已同等履行部分義務之合約」。「架構」第 91 段指出：
- 實務上，同等比例未履行之合約義務 (例如已訂購但尚未收到存貨之負債) 通常不能在財務報表上認列為負債。
- BC68 因此國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 總結指出，本解釋範圍內之待履行合約不應認列。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，本解釋範圍內之服務特許權協議於簽訂合約時一般係待履行。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦認為，在協議建造階段營運者之資產 (代表其提供建造服務而可收受給付之累計權利) 屬代表其有權向公共服務使用者收費之權利 (許可權)，此部分應分類為無形資產。

授予人提供營運者之項目 (第 27 段)

- BC69 屬本解釋適用範圍內之服務協議，授予人基於服務協議目的提供予營運者既存基礎建設項目，不應認列為營運者之不動產、廠房及設備。
- BC70 惟若營運者可依其意願保留或處理其他資產，則授予人提供予營運者之該其他資產應適用不同考量。此類資產成為營運者之資產，故應依照一般認列與衡量原則處理，如同資產交換中應承擔之義務。
- BC71 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 考慮此類資產是否符合國際會計準則第 20 號「政府補助之會計及政府補助之揭露」第 3 段定義之政府捐助：

政府補助係指政府透過移轉資源之形式給與企業以換取企業於過去或未來遵循與營業活動有關之一定條件。政府補助不包括那些無法合理評估價值之政府補助形式，以及無法從企業正常交易區分之與政府交易。

國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 總結指出，若此類資產係授予人基於正常交易基礎所獲得營運者服務而應付全部對價之一部分，則不能構成「補助」。因此，其不符合國際會計準則第 20 號中政府補助之定義而不適用該準則。

過渡規定 (第 29 至 30 段)

- BC72 國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」指出，企業應依據解釋之特定過渡規定，對因首次採用該解釋而造成之會計政策變動進行會計處理。若缺乏特定之過渡規定，則適用國際會計準則第 8 號之一般規定。國際會計準則第 8 號之一般規定係變動應追溯適用，除非追溯適用於實務上不可行。
- BC73 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，關於追溯之決定存有兩種觀點：重分類及重新衡量。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）所採用之觀點認為，決定追溯以前包括在營運者資產負債表上所有金額之適當分類通常係屬可行，但服務協議資產之追溯重新衡量並非皆為可行。
- BC74 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，當追溯重編不可行時，國際會計準則第 8 號規定從最早可行之日期開始推延適用，其可能係自當期期初。在推延適用下，營運者對相似之交易採用不同之會計處理模式，但國際財務報導解釋委員會（IFRIC）認為如此並不恰當。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）對一致採用正確之會計處理模式非常重視。
- BC75 本解釋反映此結論。

對國際財務報導準則第 1 號之修正

- BC76 對國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之修正以確保過渡性協議可適用於國際財務報導準則之現有使用者及首次採用者係必要的。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）相信此規定將確保資產負債表排除任何根據國際財務報導準則下不應認為資產及負債之項目。

解釋公報草案變動彙總

- BC77 與國際財務報導解釋委員會（IFRIC）提議之主要變更如下：
- (a) 提議係發布於三個獨立之解釋草案中，解釋公告草案第 12 號「服務特許權協議—決定會計模式」、解釋公告草案第 13 號「服務特許權協議—金融資產模式」及解釋公告草案第 14 號「服務特許權協議—無形資產模式」。在國際財務報導解釋第 12 號最終定稿時，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）合併上述三項解釋公告草案。
 - (b) 相較於國際財務報導解釋第 12 號，解釋公告草案未說明限定範圍之理由，亦未說明國際財務報導解釋委員會於第 5 段中採用控制方法之理由。國際財務報導解釋委員於國際財務報導解釋第 12 號增加資訊附註二，為本解釋適用範圍外之協議所適用之準則提供參考。
 - (c) 提議之範圍不包括「基礎建設之全部壽命期間」（即公辦民營服務協議中使用

之基礎建設全部耐用年限)。國際財務報導解釋第 12 號之適用範圍包括「基礎建設之全部壽命期間」。

- (d) 根據所提議之方法，企業依據授予人或使用者是否對營運者提供之服務予以給付承擔主要責任以決定適當之會計處理模式。國際財務報導解釋第 12 號規定，營運者具有能無條件向授予人或依授予人指示而收取現金之合約權利之部分，企業應認列為金融資產。營運者取得向公共服務使用者收費之權利應認列為無形資產。
- (e) 相較於國際財務報導解釋第 12 號，解釋公告草案意指營運者依照提供建造服務之對價所認列資產之性質（金融資產或無形資產），以決定協議營運階段之會計處理。
- (f) 在解釋公告草案提議之方法下，企業可依國際會計準則第 23 號允許之替代處理，將借款成本資本化。國際財務報導解釋第 12 號規定借款成本應當於發生當期認列為費用，除非營運者具有收取無形資產（向公共服務使用者收費之權利）之合約權利。在此情況下，歸屬於協議之借款成本可依據國際會計準則第 23 號* 允許之替代處理予以資本化。
- (g) 在國際財務報導解釋第 12 號最終定稿時，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定修改國際財務報導解釋第 4 號。

* 國際會計準則第 23 號於 2007 年 3 月進行修訂，要求採用以往允許之替代處理之資本化方法。因此，在資產達到預定使用或出售狀態前，企業應將可直接歸屬於購置、建造或生產符合要件之資產之借款成本資本化為資產成本之一部分。此修訂不影響本結論基礎之理論。