

解釋公告第 12 號（2010 年版）翻譯草案

合併：特殊目的個體

初審委員 中原大學會計學系教授林維珩

翻譯單位 安永聯合會計師事務所

徵 求 意 見 函

（請於 100 年 3 月 5 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

解釋公告第 12 號

合併：特殊目的個體

A 部分



解釋公告第 12 號

合併：特殊目的個體

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。

解釋公告第 12 號「合併：特殊目的個體」係由常務解釋委員會（SIC）制定，並於 1998 年 12 月發布。

國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年 4 月決議，依據舊章程所發布之所有準則及解釋於修正或撤銷前仍應適用。

其後，解釋公告第 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 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」（2003 年 12 月發布）
- 國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」（2003 年 12 月發布）
- 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）對解釋公告第 12 號「解釋公告第 12 號『合併：特殊目的個體』之範圍」（2004 年 11 月發布）之修正。

下列解釋與解釋公告第 12 號有關：

- 國際財務報導解釋第 5 號「對除役、復原及環境修復基金權益之權利」（2004 年 12 月發布）

解釋公告第 12 號「合併：特殊目的個體」由第 8 至 10 段組成。解釋公告第 12 號隨附結論基礎及施行指引。解釋之範圍及效力列示於「國際財務報導準則前言」之第 2 及 7 至 17 段。

下列隨附於解釋公告第 12 號之文件請見本版 B 部分：

- 結論基礎
- 施行指引

解釋公告第 12 號

合併：特殊目的個體

參照

- 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 19 號「員工福利」
- 國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」
- 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」
- 國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」

議題

- 1 為完成明確界定之小範圍目標（例如，租賃合約、研究及發展活動、或金融資產證券化之履行）可能創立一個體。此種特殊目的個體可能以股份有限公司、信託、合夥、或非法人個體形式存在。特殊目的個體通常於創立時附有法律協議，使其治理董事會、受託人、或管理階層對該特殊目的個體營運之決策能力，受嚴格且有時為永久性之限制。此等協議條款經常明定，指導特殊目的個體進行中活動之政策不得予以修改（亦即其係以所謂「自動駕駛」之方式營運），創立者或發起人除外。
- 2 發起人（或創立特殊目的個體作為其替身之企業）經常移轉資產至特殊目的個體，取得特殊目的個體所持有資產之使用權利或提供服務予特殊目的個體，而其他個體（資金提供者）則可能提供資金予該特殊目的個體。與特殊目的個體交易之企業（經常為創立者或發起人）可能實質控制該特殊目的個體。
- 3 特殊目的個體之受益權益，可能以債務工具、權益工具、參與權、剩餘權益或租賃等形式存在。某些受益權益可能單純提供持有者固定或票面報酬，而其他受益權益則給予持有者享有或使用該特殊目的個體活動之其他未來經濟利益。在大部分情況下，創立者或發起人（或創立特殊目的個體作為其替身之企業）保有對特殊目的個體活動之重大受益權益，即使其可能僅擁有少部分或未擁有該特殊目的個體之權益。
- 4 國際會計準則第 27 號規定，受到報導企業控制之所有個體皆應予以合併，惟該準則並未對特殊目的個體之合併提出明確指引。

- 5 此議題係企業於何種情況下應合併特殊目的個體。
- 6 本解釋不適用於國際會計準則第 19 號所適用之退職後福利計畫或其他長期員工福利計畫。
- 7 企業對特殊目的個體之資產移轉，可能構成企業之銷售。即使該移轉並未構成銷售，國際會計準則第 27 號及本解釋之規定可能使企業須合併該特殊目的個體。本解釋並不規範企業應以銷售方式處理或於合併下沖銷該銷售結果之情況。

共識

- 8 當企業與特殊目的個體之關係實質顯示企業控制該特殊目的個體時，企業應合併該特殊目的個體。
- 9 就特殊目的個體而論，控制可能經由特殊目的個體活動之預先決定（以「自動駕駛」方式營運）或其他方式產生。國際會計準則第 27 號第 13 段列舉幾種即使企業擁有另一個體半數或未達半數之表決權，亦構成控制之數種情況。同樣地，即使企業未擁有或擁有少部分特殊目的個體權益，亦可能存在控制。每一個案適用控制觀念時，須就所有攸關因素之情況予以判斷。
- 10 除國際會計準則第 27 號第 13 段所述情況外，下列例舉情況亦可能顯示企業控制某一特殊目的個體之關係，並因而須合併該特殊目的個體（額外之指引隨附於本解釋）：
 - (a) 實質上，該特殊目的個體之活動係依企業之特定業務需求，代替企業執行，而使企業自該特殊目的個體之營運中取得利益；
 - (b) 實質上，企業擁有可取得該特殊目的個體活動大部分利益之決策權，或企業經由設計「自動駕駛」機制而將該決策權委託予他人；
 - (c) 實質上，企業擁有可取得該特殊目的個體大部分利益之權利，並因而可能暴露於該特殊目的個體活動所含之風險；或
 - (d) 實質上，企業為取得該特殊目的個體活動之利益保留與該特殊目的個體或其資產有關之大部分剩餘風險或所有權風險。
- 11 [已刪除]

達成共識之日

1998 年 6 月

生效日

本解釋於 1999 年 7 月 1 日以後開始之年度財務期間生效；並鼓勵提前適用。會計政策之變動應依國際會計準則第 8 號之規定處理。

企業應於 2005 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用第 6 段之修正內容。企業若提前適用國際財務報導準則第 2 號，該修正內容亦應提前適用。

解釋公告第 12 號

合併：特殊目的個體

B 部分



解釋公告第 12 號

合併：特殊目的個體

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對本解釋所作之修正。

本解釋之內容（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 1999 年 6 月 1 日，最新修正內容之生效日為 2005 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

結論基礎

施行指引

解釋公告第 12 號「合併：特殊目的個體」之結論基礎

本結論基礎附於解釋公告第 12 號，但非屬其一部分。

[原始內文係經標記以反映國際會計準則第 1 號、第 8 號及第 27 號於 2003 年之修訂：新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。第 15A 至 15E 段係國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 對解釋公告第 12 號 (2004 年 11 月 11 日發布) 之修正中新增。]

- 12 國際會計準則第 27 號第 12 段第 11 段指出，「母公司所發布之合併財務報表應納入應合併該母公司之所有子公司」。國際會計準則第 27 號第 4 段第 6 段定義母公司為「擁有一個或多個子公司之個體」，子公司為「由另一個體 (母公司) 所控制之個體，包括非公司組織之個體 (例如合夥組織)」，以及控制為「主導某一個體之財務及營運政策之權力，以從其活動中獲取利益」。「架構」第 35 段及國際會計準則第 8 號第 10 段(b)(ii)第 1 號第 20 段(b)(ii) (1997 年修訂) 規定，交易及其他事項應依其實質及經濟事實予以處理，而非僅依其法律形式。
- 13 控制另一個體須擁有主導或支配其決策之能力，無論該權力是否實際行使。惟在國際會計準則第 27 號第 4 段第 6 段之定義下，僅有主導決策之能力並不足以構成控制。主導決策之能力須依附於從該企業活動獲取利益之目的。
- 14 特殊目的個體經常以預先決定之方式營運，因此沒有任何企業於特殊目的個體形成後，對特殊目的個體之進行中活動擁有明顯的決策權力 (亦即其係以「自動駕駛」方式營運)。幾乎所有可以被控制之權利、義務及各活動層面，皆受到自始明定或排定之契約條款之事先界定及限制。於此等情況下，即使因幾乎所有活動均係預先決定而使得控制可能特別難以評估，捐助方或持有受益權利之其他方仍可能擁有控制。惟特殊目的個體之活動經由「自動駕駛」機制預先決定，通常證明控制能力於該特殊目的個體形成時已被基於其自身利益預先決定該特殊目的個體活動之一方行使，且被永續化。
- 15 國際會計準則第 27 號第 13 段(b)指出，當子公司之「營運處於移轉資金予母公司之能力受損之嚴格長期限制之下時」，應將該子公司排除於合併之外。由一企業 (發起人或擁有受益權益之另一方) 預先決定特殊目的個體之活動，通常證明該企業對所決定之進行中活動之控制，並非國際會計準則第 27 號第 13 段(b)所稱之限制類型。
- 15A 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 於 2004 年修正解釋公告第 12 號之範圍。該修正於 2005 年 1 月 1 日以後開始後之年度期間生效，除非企業提前適用國際財務報導準則第 2 號，此時該修正亦提前生效。解釋公告第 12 號之範圍於修正前，並不包括權益薪酬計畫及退職後福利計畫。第 15B 至 15E 段彙整國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 於達成對解釋公告第 12 號範圍之修正共識過程中所作之考量。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之個別委員對某些因素重視程度高於其他因素。

- 15B 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）應國際會計準則理事會（IASB）之要求，考量是否應於國際財務報導準則第 2 號生效時，取消解釋公告第 12 號範圍中對權益薪酬計畫之排除。權益薪酬計畫因其屬國際會計準則第 19 號之範圍，且該準則並未明確規範權益薪酬福利之認列及衡量規定，故排除於解釋公告第 12 號之範圍。惟一旦國際財務報導準則第 2 號開始生效，國際會計準則第 19 號將不再適用於權益薪酬計畫。國際財務報導準則第 2 號明確規範權益薪酬福利之認列及衡量規定。
- 15C 國際財務報導準則第 2 號亦修正國際會計準則第 32 號，並指出與庫藏股相關之第 33 及 34 段，應適用於與員工認股權計畫、員工認股計畫及所有其他股份基礎給付協議相關之庫藏股購買、出售、發行或註銷。惟於某些情況下，此等股票可能被企業為股份基礎給付協議所設立之員工福利信託（或類似個體）所持有。取消解釋公告第 12 號之範圍排除，將使得控制此等信託之企業須合併該信託，並須針對該信託所持有之庫藏股適用國際會計準則第 32 號之規定。
- 15D 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）因此決議，為維持與國際財務報導準則第 2 號及國際會計準則第 32 號之一致性，解釋公告第 12 號之範圍應予以修正，取消權益薪酬計畫之排除。
- 15E 同時，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）亦討論解釋公告第 12 號中對退職後福利計畫之範圍排除。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，雖然解釋公告第 12 號並未自其範圍排除其他長期員工福利計畫，惟國際會計準則第 19 號規定此類計畫應比照退職後福利計畫處理。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）因此決定，為維持與國際會計準則第 19 號之一致性，解釋公告第 12 號之範圍亦應排除其他長期員工福利計畫。

解釋公告第 12 號之施行指引

本指引附於解釋公告第 12 號，但非屬其一部分。

控制特殊目的個體之指標

本解釋公告第 10 段之釋例旨在說明評估特定協議時，基於實質重於形式原則應予考量之情況類型。本解釋公告中及下述指引，無意作為規定特殊目的個體納入合併所應符合之檢查表使用。

(a) 活動

特殊目的個體之活動實質上係代替報導企業執行，該企業依其特定業務需求而直接或間接創立該特殊目的個體。

例如：

- 特殊目的個體主要係作為企業長期資金提供來源，或從事支持企業進行中主要或中心營運之資金提供；或
- 特殊目的個體提供與企業進行中主要或中心營運一致之商品或勞務之供給，如無該特殊目的個體存在，企業將須自行提供。

個體對報導企業之經濟倚賴（諸如供應商對某一重要客戶之關係）本身並不導致控制。

(b) 決策

報導企業實質上擁有控制或取得控制特殊目的個體或其資產之決策權力，包括某些於特殊目的個體形成後即存在之決策權力。此等決策權力可能係以設定「自動駕駛」機制授權。

例如：

- 單方面解散特殊目的個體之權力；
- 變更該特殊目的個體章程之權力；或
- 否決對該特殊目的個體章程變更提議之權力。

(c) 利益

報導企業經由法令、合約、協議、或信託契據、或任何其他方案、安排或設施，實質上擁有取得特殊目的個體活動大部分利益之權利。若明訂之對特殊目的個體利益權利係有利於與特殊目的個體進行交易之某一企業，且該企業自特殊目的個體之財務績效受有該等利益時，則此等權利可能為控制之指標。

例如：

- 對某一個體以未來淨現金流量、盈餘、淨資產或其他經濟利益形式分配對大部分經濟利益之權利；或
- 對預定之剩餘分配或特殊目的個體清算時大部分剩餘權益之權利。

(d) 風險

藉由評估與特殊目的個體交易之各方之風險，可能顯示控制之存在。報導企業經常直接或間接經由特殊目的個體，對提供特殊目的個體大部分資金之外部投資者提供報酬或信用之保證。因有前述保證，而該投資者之損益暴露有限，故實質上僅為債權人，該企業仍保留剩餘或所有權風險。

例如：

- 資金提供者未擁有該特殊目的個體淨資產之重大權益；
- 資金提供者未擁有對該特殊目的個體未來經濟利益之權利；
- 資金提供者並未重大暴露於該特殊目的個體淨資產或營運之固有風險；
- 實質上，資金提供者主要係經由債務或權益所有權，收取與一般債權人報酬相當之對價。