

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

(有意見者請於 101 年 9 月 10 日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto: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



財團法人  
會計研究發展基金會  
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

# 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

國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯



財團法人  
會計研究發展基金會  
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

## 目錄

	段 次
簡介	IN1-IN11
<b>國際財務報導準則第 11 號 聯合協議</b>	
目的	1
範圍	3
聯合協議	4
聯合控制	7
聯合協議之類型	14
聯合協議各方之財務報表	20
聯合營運	20
合資	24
單獨財務報表	26
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。此架構協定可能規定各方訂立不同之聯合協議以處理構成架構協定之一部分之特定活動。即使該等聯合協議與同一架構協定有關，若各方之權利及義務於從事架構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。

<b>聯合協議</b>	兩方以上具有 <b>聯合控制</b> 之協議。
<b>聯合控制</b>	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。
<b>聯合營運</b>	一項 <b>聯合協議</b> ，據此對該協議具有 <b>聯合控制</b> 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。
<b>聯合營運者</b>	<b>聯合營運</b> 中對該聯合營運具有 <b>聯合控制</b> 之一方。
<b>合資</b>	一項 <b>聯合協議</b> ，據此對該協議具有 <b>聯合控制</b> 之各方對於該協議之淨資產具有權利。
<b>合資者</b>	<b>合資</b> 中對該合資具有 <b>聯合控制</b> 之一方。
<b>聯合協議之一方</b>	參與 <b>聯合協議</b> 之企業，無論該企業對此協議是否具有 <b>聯合控制</b> 。
<b>單獨載具</b>	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) 暴露於來自對協議之參與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

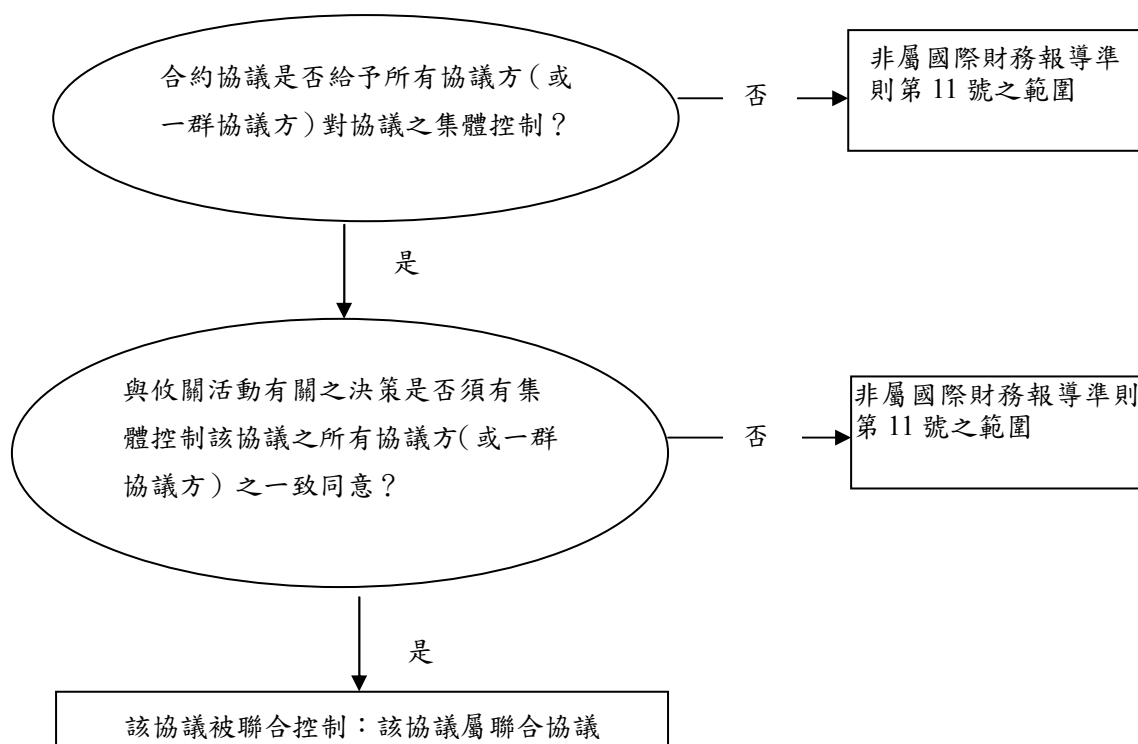
議方組合必須一致同意與該協議之攸關活動有關之決策。

**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



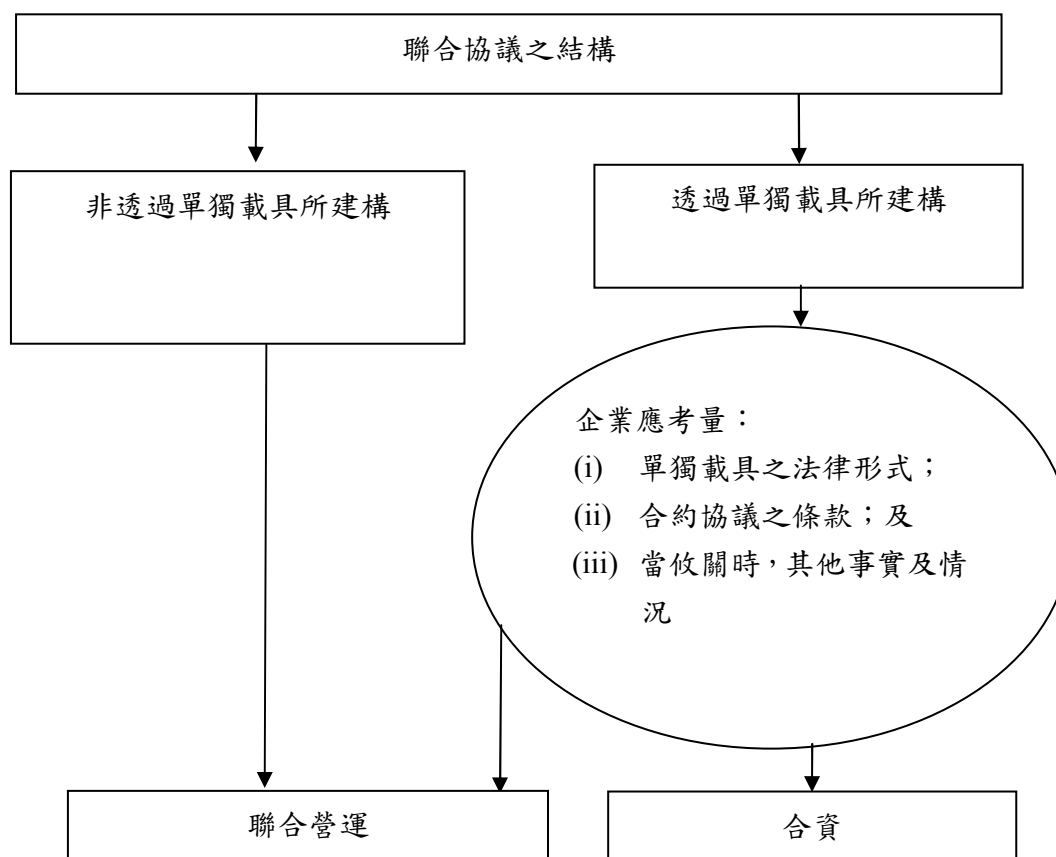
作之資產及負債，並依合約協議之規定認列其對收入及費用之份額。

- 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

#### 釋例 4

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。

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。

- 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依透過協議所執行直接可歸	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。各方對該協議之資產並無權益

<b>評估合約協議之條款</b>		
	<b>聯合營運</b>	<b>合資</b>
	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)	(亦即無權利、產權或所有權)。
<b>對負債之義務</b>	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。
<b>收入、費用、損益</b>	<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。此種情況不致妨礙該協議成為聯合</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。



<b>評估合約協議之條款</b>		
	<b>聯合營運</b>	<b>合資</b>
	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。	
<b>保證</b>	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）。	

- 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。

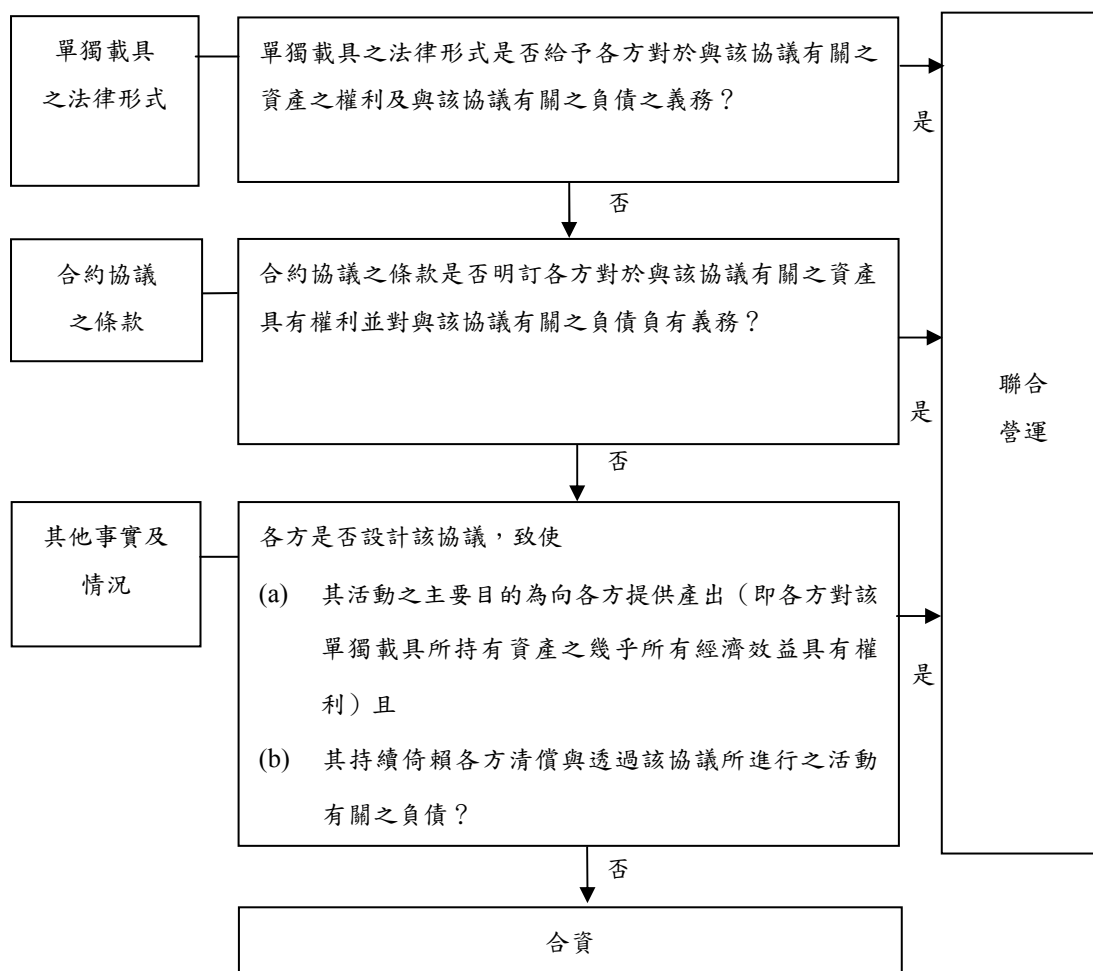
此等事實及情況顯示該協議為聯合營運。在此等情況下，即使雙方本身於後續製造流程中未使用對該產出之份額，而是將其出售予第三方，有關該聯合協議分類之結論亦不會改變。

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」。

## 附錄 D

### 其他國際財務報導準則之修正

本附錄列示配合理事會發布國際財務報導準則第 11 號而對其他國際財務報導準則之修正。企業應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容。若企業提前適用國際財務報導準則第 11 號，本修正內容亦應提前適用。於修正之各段中，新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

\*\*\*\*\*

本修訂之國際財務報導準則於 2012 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關國際財務報導準則。

# 國際財務報導準則第 11 號

## 聯合協議

(2012 年版)

### B 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



財團法人

會計研究發展基金會

ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

# 國際財務報導準則第 11 號

## 聯合協議

國際會計準則理事會 (IASB) 所發布之隨附文件

國際財務報導準則第 11 號之內容 (不含隨附文件) 已包含於本版之 A 部分, 生效日為 2013 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件:

**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**



# 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



## 目錄

	段 次
國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」之結論基礎	
簡介	BC1
目的	BC4
國際會計準則第 31 號之問題	BC7
以國際財務報導準則第 11 號之原則改善國際會計準則第 31 號	BC9
範圍	BC13
範圍之例外	BC15
聯合協議	BC19
聯合控制	BC20
聯合協議之類型	BC24
聯合協議各方之財務報表	BC38
聯合營運	BC38
合資	BC41
企業與其為聯合營運者之聯合營運彼此間之交易與將解釋公告 第 13 號納入本國際財務報導準則	BC46
參與聯合協議但對其不具聯合控制之各方於財務報表中報導其 對聯合協議之權益	BC48
待出售聯合營運	BC51
揭露	BC52
生效日	BC56
過渡規定	BC60
草案第 9 號之主要變動彙總	BC70
成本效益之考量	BC71
附錄	
其他國際財務報導準則結論基礎之修正	



# 國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」之結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導準則第 11 號，但非屬其一部分。

## 簡介

---

- BC1 本結論基礎彙整國際會計準則理事會，於達成國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」結論過程中所作之考量。個別理事對某些因素給予比其他因素較大之權重。
- BC2 理事會將合資計畫增加至議程以作為減少國際財務報導準則與美國一般公認會計原則間差異之計畫之一部分。美國財務會計準則理事會 (FASB) 並未研議國際財務報導準則第 11 號之規定。
- BC3 理事會將研議之重點放在藉由以原則基礎方法建立聯合協議會計處理，並藉由要求加強揭露以強化企業於其財務報表所提供對聯合協議之忠實表述。即使理事會努力之重點在於改善聯合協議之報導，其結果為國際財務報導準則第 11 號之規定比被本準則所取代之國際會計準則第 31 號，更與美國一般公認會計原則 (GAAP) 接近趨同。

## 目的

---

- BC4 國際財務報導準則第 11 號列示企業對聯合協議權益之認列與衡量之規定。企業對聯合協議權益之揭露規定已納入國際財務報導準則第 12 號「對其他個體之權益之揭露」中 (見第 BC52 至 BC55 段)。國際財務報導準則第 11 號主要處理理事會認為有礙高品質聯合協議財務報導之國際會計準則第 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。
- BC5 理事會並未重新考量國際會計準則第 31 號之所有規定。例如，理事會並未重新考量權益法。因此，本結論基礎不討論理事會對國際會計準則第 31 號並未重新考量之規定。
- BC6 2007 年 9 月，理事會於草案第 9 號「聯合協議」中發布其提案，徵求意見截止日為 2008 年 1 月 11 日。理事會共收到超過 110 封對草案之意見函。

## 國際會計準則第 31 號之問題

- BC7 國際會計準則第 31 號依協議是否透過某一個體所建構，而訂立不同之會計規定。聯合控制營運及聯合控制資產係不要求建立與各方分離之個體或財務架構之協議。國際會計準則第 31 號規定此等協議之各方認列協議所產生之資產、負債、收入及費用。當協議係透過個體而建構，國際會計準則第 31 號將其分類為聯合控制個體。對聯合控制個體具有權益之各方應採用比例合併或權益法處理該權益。
- BC8 僅以個體之存在為基礎而訂定不同之會計規定，加上對聯合控制個體會計處理有所選擇所產生之問題為，有些給予各方類似權利及義務之協議將作不同之會計處理。反之，給予各方不同權利及義務之協議卻作類似之會計處理。理事會之政策係盡可能排除會計處理之選擇於會計準則之外。此種選擇會導致類似交易按不同方式處理並因而降低可比性。

### 以國際財務報導準則第 11 號之原則改善國際會計準則第 31 號

- BC9 就理事會之觀點而言，無論聯合協議之結構及法律形式為何，該等協議之會計處理應反映各方由其對協議之權益而擁有之權利與義務。此係國際財務報導準則第 11 號為聯合協議各方就其對協議之權益之會計處理建立原則。惟理事會認知，在決定各方由該協議所產生之權利及義務，以及因而決定該聯合協議之分類時，聯合協議之結構及法律形式有時具決定性（見第 BC26 及 BC31 段）。
- BC10 企業適用國際會計準則第 31 號就其所有聯合控制個體權益作會計處理時，必須選擇相同之會計處理（即比例合併或權益法）。企業對其於不同聯合控制個體中所擁有之所有權益皆適用相同之會計處理，未必總能導致每一該等權益之忠實表述。例如，企業之政策若對其所有聯合控制個體權益採用比例合併作會計處理，會使其按比例認列資產及負債，即使此舉並未忠實表述其對於特定聯合協議之資產及負債之權利與義務。反之，當企業對於特定聯合協議之權利及義務之認列會導致認列資產及負債時，企業卻可能對其所有聯合控制個體權益採用權益法作會計處理。
- BC11 本國際財務報導準則所規定之聯合協議會計處理，並非企業會計政策選擇之運作，而是由企業將本國際財務報導準則之原則適用於每一聯合協議而決定，並因此認列由每一協議所產生之權利及義務。理事會決議，當各方對於與協議有關之資產不具權利且對與協議有關之負債亦不負義務時，比例合併對聯合協議權益並非適當之會計處理方法。理事會亦決議當各方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，權益法對聯合協議權益並非適當之會計處理方法。理事會認為若企業認列其未具有權利或義務之資產及負債，或未認列其具有權利或義務之資產及負債，將誤導財務報表使用者。

- BC12 理事會亦重新考量國際會計準則第 31 號對聯合協議權益之揭露規定。理事會認為國際財務報導準則第 12 號之揭露規定，將有助於使用者更能了解企業透過聯合協議進行之營運之性質及範圍。

## 範圍

- BC13 本國際財務報導準則適用於身為聯合協議之一方之所有企業。本國際財務報導準則並不改變國際會計準則第 31 號所規定，協議被認為「合資」所須具備之兩項重要特性，即存有約束協議各方之合約協議，以及該合約協議建立各方中之兩方以上對該協議具有聯合控制。
- BC14 理事會認為國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」中對於控制之新定義及評估控制之應用規定，有助於企業決定一項協議是否具有控制或聯合控制，而在該方面可能導致企業重新考量其先前對於與被投資者間關係之評估。即使此等重評估可能造成改變，理事會認為原屬國際會計準則第 31 號範圍內之協議通常也將會納入國際財務報導準則第 11 號之範圍中。

## 範圍之例外

- BC15 理事會重新考量國際會計準則第 31 號（亦已於草案第 9 號提議）之範圍例外規定。理事會決議，草案第 9 號中對於創業投資組織、共同基金、單位信託及類似個體（包括與投資連結之保險基金）所持有依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定，透過損益按公允價值衡量之合資權益之範圍例外規定更適合視為衡量例外，而非範圍之例外。
- BC16 理事會觀察到，若創業投資組織、共同基金、單位信託及類似個體（包括與投資連結之保險基金）作出其對聯合協議具有權益之結論，此係因該協議具有國際財務報導準則第 11 號所明訂聯合協議之特性（即存在一項建立兩方以上對該協議具有聯合控制之合約協議）。
- BC17 理事會亦觀察到，草案第 9 號之範圍例外規定與此等協議不具有聯合協議特性之事實無關，而是與對創業投資組織、共同基金、單位信託及類似個體（包括與投資連結之保險基金）所持有之投資按公允價值衡量，對於財務報表使用者將提供比適用權益法更有用資訊之事實有關。
- BC18 因此，理事會決定保持允許此等個體選擇依國際財務報導準則第 9 號之規定，透過損益按公允價值衡量其合資權益。但理事會闡明此為採用權益法衡量合資權益規定之例外，而非國際財務報導準則第 11 號對此等個體具有權益之合資之範圍例外規定。

## 聯合協議

- BC19 理事會決定採用「聯合協議」(而非「合資」)之用語敘述本國際財務報導準則規定所規範之協議。如第 BC13 段所述,本國際財務報導準則並不改變國際會計準則第 31 號所規定,協議作為「合資」所須具備之兩項重要特性:存在約束協議各方之合約協議以及該合約協議建立各方中之兩方以上對該協議具有聯合控制。

## 聯合控制

- BC20 草案第 9 號中所提議「聯合協議」之定義,要求協議之所有各方「共同制定決策」。某些回應者質疑「共同制定決策」如何規劃運作,及其與「聯合控制」有何不同。理事會於草案中引入「共同制定決策」(而非「聯合控制」)之用語,係因國際會計準則第 27 號<sup>1</sup>「合併及單獨財務報表」所定義之控制係指對企業之財務及營運政策具有權力。理事會在對草案第 9 號之再研議中決議,在聯合協議中,各方從事之活動係由各方分享控制或共同制定決策之事項,不論該活動是否於單獨個體中執行。因此,理事會決議「聯合控制」之用語較「共同制定決策」更能表達對作為該協議主體事項之活動之控制係由對該協議具有聯合控制之各方分享。
- BC21 理事會並不重新考量國際會計準則第 31 號或草案第 9 號中所定義之「聯合控制」之概念(即決策須一致同意之要求因而給予各方對協議之控制)。惟本國際財務報導準則中所定義之「聯合控制」與國際會計準則第 31 號及草案第 9 號之定義不同。作此變動之理由在於使「聯合控制」之定義與國際財務報導準則第 10 號對「控制」之定義一致。國際財務報導準則第 11 號指示協議各方首先以國際財務報導準則第 10 號中對控制之定義及相對應之指引為基礎,評估所有協議方或一群協議方是否集體控制該協議。一旦企業之結論為該協議由所有協議方或一群協議方集體控制,則聯合控制僅於與對該協議之報酬有重大影響之活動(即攸關活動)有關之決策必須取得該等協議方一致同意時方始存在。
- BC22 為回應部分回應者所指出草案第 9 號中並不包括「聯合協議之投資者」之用語(與國際會計準則第 31 號不同)之疑慮,理事會於再研議草案第 9 號時闡明,並非聯合協議之所有協議方皆須具有聯合控制,始能使協議成為聯合協議。事實上,聯合協議中之某些協議方可能具有聯合控制,但其他協議方雖然能參與卻對該協議不具聯合控制。理事會決定將對「聯合營

<sup>1</sup> 國際會計準則第 27 號之合併規定已被 2011 年發布之國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」取代,而控制之定義業已修正。



運」具有聯合控制之協議方以「聯合營運者」之用語稱之，並將對「合資」具有聯合控制之協議方以「合資者」之用語稱之（見第 BC24 段）。

- BC23 理事會觀察到聯合協議之各方可能在任何時間同意改變或修改協議之監理及決策制定流程。協議之一方可能因此種改變取得或喪失對協議之聯合控制。因此理事會決議若事實及情況改變，則聯合協議之各方應重評估其是否為對該協議具聯合控制之各方。

## 聯合協議之類型

- BC24 本國際財務報導準則將聯合協議分類為兩種類型—「聯合營運」及「合資」。對於聯合營運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。對於合資具有聯合控制之各方（即合資者）對該協議之淨資產具有權利。

- BC25 理事會再研議草案時，考量是否將聯合協議分為兩種類型。草案第 9 號提議將聯合協議分為三種類型—「聯合營運」、「聯合資產」及「合資」。理事會觀察到在某些情況下可能難以評估某一項協議為「聯合營運」或「聯合資產」。此係因兩種聯合協議類型之要素有時並存（許多協議中之聯合資產亦被共同運作，故此種協議可被視為「聯合資產」或「聯合營運」）。此外，兩種聯合協議之類型均導致相同之會計結果（即認列資產及負債與相應之收入及費用）。基於前述理由，理事會決議「聯合營運」及「聯合資產」合併稱為「聯合營運」之單一聯合協議類型。此決議藉由使本國際財務報導準則所表達之兩種聯合協議類型（即「聯合營運」及「合資」）與兩種可能之會計結果（即認列資產、負債、收入及費用，或認列採權益法處理之投資）相互配合以簡化本國際財務報導準則。

- BC26 理事會觀察到當協議各方並未透過單獨載具而建構其聯合協議（即先前於國際會計準則第 31 號中之「聯合控制營運」及「聯合控制資產」）時，各方於合約協議中決定其對於與協議有關之資產權利及負債義務。此類協議為聯合營運。

- BC27 在作成此決議時，理事會認知未透過單獨載具而建構聯合協議之各方可能於合約協議中訂定僅對該協議之淨資產具有權利之條款。理事會認為此可能性甚低，而要求對未透過單獨載具而建構之聯合協議之分類作額外評估之效益，將不會超過增加國際財務報導準則複雜程度而產生之成本。此係因在絕大多數情況下，以總額基礎對未透過單獨載具而建構之聯合協議作會計處理，將使各方能忠實表述由該等協議所產生之權利及義務。

- BC28 理事會認知將國際會計準則第 31 號中之聯合控制個體分類為本國際財務

報導準則中之聯合營運或合資，需要企業評估其由此等協議所產生之權利及義務，此須企業進行判斷。

- BC29 理事會考量國際財務報導準則第 3 號「企業合併」中對「業務」之定義是否有助於對合資與聯合營運作出區隔。由於「業務」可於所有類型之聯合協議中出現，理事會決定不採行此方法。
- BC30 理事會亦決議當協議已透過單獨載具而建構時，不應存在有該協議為合資之可反駁假設。理事會決議透過單獨載具而建構之聯合協議之各方應考量所有事實及情況以評估該協議之分類。理事會指出應考量單獨載具之法律形式、聯合協議中所議定之條款及（當攸關時）任何其他事實及情況。
- BC31 在採用此法時，理事會認為建構聯合協議之單獨載具之法律形式，可提供各方對於與該協議有關之資產權利及負債義務之初步指標。例外情況為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。在此情況下，理事會決議對單獨載具之法律形式所賦予各方之權利及義務之評估，將足以作成該協議為聯合營運之結論。
- BC32 理事會認為，特定法律形式之選擇在許多情況下係由該特定法律形式預期傳達之經濟實質所驅動。惟理事會觀察到在某些情況下，特定法律形式之選擇回應稅務、法令規定或其他理由，而可能改變協議各方原來所追求之預期經濟實質。在該等情況下，各方可能使用合約協議以修正該協議之法律形式對各方之權利及義務原本可能產生之影響。
- BC33 理事會指出其他事實及情況可能亦影響聯合協議各方之權利及義務，並最終影響該協議之分類。因此，若各方設計該協議致使其活動之主要目的為向協議各方提供產出（即協議各方有權享有與該協議有關之資產幾乎所有之經濟效益），且各方因該協議之設計而負有清償與該協議有關之負債義務，則各方應認列與該協議有關之資產及負債。
- BC34 本國際財務報導準則將「合資」定義為一項協議，據此對該協議具有聯合控制之各方（即合資者）對於該協議之淨資產具有權利。理事會認為合資定義中「淨資產」之用語意在描述合資者對協議投資具有權利。惟此項定義（即對協議之淨資產之權利）將不會阻止合資者因參與該合資而產生淨負債部位。此情況可能發生在合資發生之損失使合資者之投資減少至零，且由於合資者提供保證以承擔合資可能產生之所有損失，故合資者對該等損失負有義務。理事會觀察到合資者不會因合資發生損失而提供保證，也不會因合資發生損失而承擔負債，就判斷該協議為聯合營運。
- BC35 許多草案第 9 號之回應者對合資可能僅為「剩餘部分」有所疑慮。此係因此等回應者將合資解釋為在各方辨認對個別資產之權利或對費用或債務

之義務後，合資僅為該協議剩餘之任何資產及負債。因為此等疑慮，理事會闡明聯合協議之科目單位為兩方以上同意聯合控制之活動，而協議中之一方應評估其對於與該活動有關之資產權利及負債義務。因此，「合資」之用語係指各方持有投資之聯合控制活動。

- BC36 理事會於再研議草案第 9 號時，表明不同聯合協議或不同類型之聯合協議可建立於單一協議或架構協定之下，以進行有相互關聯之不同活動。理事會亦觀察到在同一單獨載具內，各方可能進行不同活動，並對與此等活動有關之資產具有不同權利並對與此等活動有關之負債負有不同義務，導致同一單獨載具中進行不同類型之聯合協議。惟理事會認知即使此情況在觀念上有可能，實務上則罕見。
- BC37 理事會觀察到聯合協議各方之權利及義務可能隨時間經過而改變。此種情形可能因協議目的之改變，而引發重新考量合約協議條款所發生。因此，理事會決議在事實及情況改變之範圍內，聯合協議類型之評估需為一持續之流程。

## 聯合協議各方之財務報表

### 聯合營運

- BC38 關於協議方對聯合營運權益之會計處理，部分草案第 9 號回應者詢問比例合併與認列（或依份額認列）由聯合營運所產生之資產、負債、收入及費用有何不同。理事會認為認列與聯合營運活動有關之資產、負債、收入及費用與比例合併之間有兩項主要差異。第一項差異與下列事實有關：合約協議所明訂企業對於與聯合營運有關之資產、負債、收入及費用之權利及義務可能與其對聯合營運之所有權權益不同。本國際財務報導準則規定對聯合營運享有權益之企業，依合約協議所明訂其所享有聯合營運之資產、負債、收入及費用之份額，認列資產、負債、收入及費用，而非以其對聯合營運之所有權權益為基礎，認列資產、負債、收入及費用。第二項與比例合併之差異在於協議方於單獨財務報表中認列其對聯合營運之權益。因此，協議方之單獨財務報表所認列者與協議方之合併財務報表或按權益法對投資作會計處理之財務報表間，並無差異。
- BC39 回應者亦建議本國際財務報導準則闡明對聯合營運資產份額之會計處理規定。許多草案第 9 號之回應者並不清楚聯合營運中對資產具有權利之各方是否應認列一項「使用權」或一項「對份額之權利」，或是否應直接「依資產性質分類，認列其對該聯合資產之份額」。此不確定性所引發之疑慮在於此等解釋具有不同會計意涵，意即，對權利作會計處理或對資產份額



作會計處理。理事會決議聯合營運之一方應依適用於該等特定資產之國際財務報導準則之規定，認列其資產或其對任何資產之份額。

- BC40 某些草案第 9 號回應者提出一項額外疑慮為，如何描述與聯合營運各方作會計處理之資產及負債份額有關之科目單位。理事會認為草案第 9 號並未意圖改變國際會計準則第 31 號此部分之規定：「份額」係依合約協議而決定。理事會決議，合約協議所界定之「份額」或「部分」通常不僅指「聯合營運各方對資產或負債之份額或部分」，亦指「聯合營運各方由聯合營運所產生之任何收入及費用之份額」。

## 合資

- BC41 關於合資權益之會計處理，理事會決定企業應依國際會計準則第 28 號「投資關聯企業及合資」之規定按權益法認列其權益，除非企業依該準則之規定豁免適用權益法。於達成結論之過程中，理事會考量某些草案第 9 號之回應者提出聯合控制與重大影響兩者不同之觀點。支持此觀點者主張，採用權益法對關聯企業及合資以相同方式作會計處理並不適當。雖然理事會認知重大影響與聯合控制不同，理事會仍決議除國際會計準則第 28 號 (2011 年修正) 所述之特定情況外，權益法為合資會計處理之最適方法，因其為對企業所享有被投資者淨資產之權益作會計處理。對權益法重新考量非屬合資計畫之範圍。
- BC42 其他回應者表達對取消比例合併之疑慮。該等回應者相信比例合併較能忠實表述協議之經濟實質，且較能符合財務報表使用者之資訊需求。理事會認知此等疑慮，但認為本國際財務報導準則採用之方法與其對何者構成企業之聯合協議權益之經濟實質之觀點一致，而此觀點可能和前述回應者之觀點不同。由於證據顯示適用國際財務報導準則之企業對於聯合控制個體權益之會計處理，約有半數使用比例合併而半數使用權益法，因此該差異似乎無法避免。此由國際會計準則第 31 號中之會計選擇所助長之實務差異，為發展國際財務報導準則第 11 號之主要動機 (見第 BC7 及 BC8 段)。該差異無可避免地將成為爭議之來源。
- BC43 理事會認為合資協議之會計處理應忠實反映各方對於與該協議有關之資產及負債之權利及義務。就此而言，理事會觀察到屬不同聯合協議主體之活動可能非常相似，但此等聯合協議之各方所議定之合約條款可能賦予各方對於與此種活動有關之資產及負債差異很大之權利及義務。因此，理事會認為協議之經濟實質並非完全取決於透過聯合協議從事之活動是否與各方本身從事之活動密切相關，或是各方是否密切參與協議之營運。反之，協議之經濟實質取決於執行該等活動時各方承擔之權利及義務。聯合協議之會計處理應反映該等權利及義務。



- BC44 理事會觀察到，本國際財務報導準則規定各方於合約協議明訂其對資產具有權利並對負債負有義務時，須對該等資產負債作會計處理。理事會認為以本國際財務報導準則之原則為基礎之聯合協議會計處理，不僅將改善企業對聯合協議權益之忠實表述，亦將增進可比性。此係因對於各方對資產具有權利並對負債承擔義務之協議須作相同會計處理。同樣地，對於各方對淨資產具有權利之協議亦須作相同會計處理。
- BC45 理事會不認為取消比例合併將對財務報表使用者造成資訊之損失。此係因國際財務報導準則第 12 號中之揭露規定與國際會計準則第 31 號相較之下，將改善提供予使用者與企業合資權益有關資訊之品質。國際財務報導準則第 12 號之揭露規定，將提供對報導個體而言係屬重大之個別合資資訊予使用者。此外，理事會指出國際財務報導準則第 12 號規定之彙總財務資訊導致較國際會計準則第 31 號為高之詳細程度，故而給予使用者較佳基礎以評估透過合資進行活動對報導個體之影響。

### **企業與其為聯合營運者之聯合營運彼此間之交易與將解釋公告 第 13 號納入本國際財務報導準則**

- BC46 理事會於再研議草案第 9 號時，注意到該草案並未提及企業與其為聯合營運者之聯合營運彼此間之交易之會計處理。理事會認為本國際財務報導準則並未意圖改變企業對該等交易依國際會計準則第 31 號規定所適用之會計程序，但理事會確實認為本國際財務報導準則應說明該等規定為何。
- BC47 理事會亦決定將合資者與合資間所從事交易之會計處理規定，包括解釋公告第 13 號「聯合控制個體：合資者之非貨幣性投入」之共識，納入國際會計準則第 28 號 (2011 年修正) 中。

### **參與聯合協議但對其不具聯合控制之各方於財務報表中報導其 對聯合協議之權益**

- BC48 理事會決定於本國際財務報導準則中闡明，即使並非協議之所有各方均對該協議具聯合控制，該協議仍可為一聯合協議。此與國際會計準則第 31 號將「合資投資者」定義為合資中對該合資不具聯合控制之一方一致。惟理事會注意到將「投資者」一詞專指為對合資不具聯合控制之各方將產生混淆，其原因在於對合資具聯合控制之一方亦為合資之投資者。因此，理事會修改本國際財務報導準則之用語以避免此混淆。然而，理事會於再研議草案第 9 號時，即使強調本國際財務報導準則訂定對聯合協議具聯合控制之各方之認列與衡量規定，理事會仍決定對參與聯合協議但對其不具聯合控制之各方之會計處理作出規範，以減少實務上之分歧。

- BC49 關於參與聯合營運但對其不具聯合控制之各方，理事會討論之重點在於合約協議明訂對於與聯合營運有關之資產具有權利並對與聯合營運有關之負債負有義務之各方。理事會決議，雖然前述各方非屬聯合營運者，其的確對於與聯合營運有關之資產、負債、收入及費用具有權利及義務，而須依合約協議之條款認列之。
- BC50 理事會認為國際會計準則第 31 號對參與合資但對其不具聯合控制之各方之規定係屬適當，故決定於本國際財務報導準則沿用該等規定。因此，該方應依國際財務報導準則第 9 號之規定，或若該方對合資具重大影響則依國際會計準則第 28 號之規定 (2011 年修正)，對其投資作會計處理。

## 待出售聯合營運

- BC51 草案第 9 號並未提及企業應如何對其於分類為待出售聯合營運之權益作會計處理。理事會決議聯合營運者應依國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」之規定，對其分類至待出售聯合營運之權益作會計處理。理事會亦確認國際財務報導準則第 5 號中將處分群組分類為待出售之指引亦適用於待出售聯合營運之權益。

## 揭露

---

- BC52 理事會再研議草案第 9 號與第 10 號「合併財務報表」部分時，發現有機會於單一國際財務報導準則，整合對子公司、聯合協議、關聯企業及未合併結構型個體之揭露規定使其一致。
- BC53 理事會觀察到國際會計準則第 27 號 (2003 年修正)、國際會計準則第 28 號 (2011 年修正) 與國際會計準則第 31 號包含許多類似之揭露規定。草案第 9 號已提出對合資及關聯企業之揭露規定之修正，俾使對此二類型之投資之揭露規定更為一致。理事會指出多數回應者同意草案第 9 號之提案，以使對合資之揭露與國際會計準則第 28 號中對關聯企業之揭露一致。
- BC54 因此，理事會將對子公司、聯合協議、關聯企業及未合併結構型個體之揭露規定合併於單一之全面性準則，即國際財務報導準則第 12 號。
- BC55 隨附於國際財務報導準則第 12 號之結論基礎，彙總理事會於發展該國際財務報導準則時之考量，包括複核對草案第 9 號之揭露提案之回應。因此，國際財務報導準則第 11 號未包含揭露規定，且本結論基礎並未納入理事會對草案第 9 號所提議揭露規定之回應之考量。

## 生效日

---

BC56 理事會決議將本國際財務報導準則之生效日設定為與國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號、國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」及國際會計準則第 28 號 (2011 年修正) 之生效日一致。於制定此決策時，理事會注意到此五號國際財務報導準則均為處理報導個體與其他個體間特殊關係 (亦即當報導個體對另一個體有控制或聯合控制、或有重大影響時) 之評估及相關會計與揭露之規定。因此，理事會作出結論，適用國際財務報導準則第 11 號而未同時適用其他四號國際財務報導準則時，可能導致不必要之混淆。

BC57 理事會通常將生效日訂於發布一國際財務報導準則後之十二至十八個月間。於決定該等國際財務報導準則之生效日時，理事會考量下列因素：

- (a) 許多國家翻譯並將強制性規定入法所需之時間。
- (b) 合併報表之計畫係與於 2007 年開始之全球金融危機有關，且係由理事會為回應二十國集團 (G20) 之領導者、金融穩定理事會、財務報表使用者、主管機關及其他各界對改善企業「資產負債表外」活動之會計及揭露之緊急要求而加速完成。
- (c) 所收到回應者對 2010 年 10 月發布之「生效日與過渡方法」(為關於 2011 年將發布之國際財務報導準則之施行成本、生效日及過渡規定) 之徵求意見函之意見。大多數回應者未將合併報表與聯合協議之國際財務報導準則視為具有高度影響 (就施行所需之時間與資源而言)。此外，僅有少數回應者表示，該等國際財務報導準則之生效日應與 2011 年將發布之其他國際財務報導準則之生效日一致。

BC58 考量此等因素，理事會決議要求企業應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用此五號國際財務報導準則。

BC59 徵求意見函之多數回應者支持提前適用 2011 年將發布之國際財務報導準則。回應者強調，提前適用對 2011 或 2012 年之首次採用者而言特別重要。為避免財務報表間缺乏可比性，且基於第 BC56 段所提使理事會作出為所有五號國際財務報導準則設定相同生效日之理由，理事會被此等論點說服，並決議企業得提前適用國際財務報導準則第 11 號，但僅限於企業將國際財務報導準則第 11 號與其他國際財務報導準則 (即國際財務報導準則第 10 號、國際財務報導準則第 12 號、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)) 併同適用。即使企業應同時適用此五號國際財務報導準則，理事會注意到，若提前依國際財務報導準則第 12 號之規定提供資訊將使使用者對企業與其他個體間之關係更加了解，則企業不應被妨礙提前依國際財務報導準則第 12 號之規定提供資訊。



## 過渡規定

- BC60 草案提議相關規定應追溯適用。理事會於再研議草案第 9 號時，觀察到受國際財務報導準則所導入變動之影響之企業，將有足夠時間準備追溯適用新規定。理事會得知於某些實例中，企業基於對草案第 9 號提案之分析，利用國際會計準則第 31 號對於聯合控制個體所提供之會計選擇，已追溯改變其對聯合協議權益之會計處理。
- BC61 然而，理事會在討論中考量某些草案第 9 號之回應者基於過度成本與投入之觀點，表達對追溯適用該等規定之疑慮。為回應此等疑慮，理事會決定在自比例合併改變為權益法之情況下，企業不得追溯調整任何比例合併與權益法間之差異。但應將企業先前依比例合併之資產及負債之帳面金額（包括因收購而產生之任何商譽），彙總為最早表達期間期初之單一投資餘額。
- BC62 理事會亦決定投資之初始餘額應依國際會計準則第 28 號（2011 年修正）第 40 至 43 段之規定作減損測試，而產生之任何減損損失將調整最早表達期間之期初保留盈餘。
- BC63 理事會亦考量先前依比例合併之協議於轉換時淨資產部位為負之情況。在此情況下，企業應評估其是否負有與該等負淨資產有關之法定或推定義務。理事會決議若企業未負有與該等負淨資產有關之法定或推定義務，則其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。企業亦應揭露此一事實，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。
- BC64 理事會亦考量要求揭露以協助財務報表使用者了解，自比例合併改變為權益法之聯合協議會計處理變動之結果。為處理此需求，理事會決定企業應揭露於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。
- BC65 理事會再研議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之過渡規定。理事會決議要求企業以適用權益法時所使用之資訊為基礎，按帳面金額認列與其聯合營運權益有關之每一資產（包括收購所產生之任何商譽）及負債，而非要求企業於轉換日再衡量其對該等資產及負債之份額。理事會不認為要求企業因會計變動而再衡量與聯合營運有關之資產負債之成本會超過效益。
- BC66 理事會觀察到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，可能導致所認列之資產及負債淨額高於或低於所除列之投資（及構成企業對協議之淨投資之任何其他項目）。在第一種情況

下，理事會注意到當企業之投資帳面金額先前曾發生減損時，所認列之資產及負債將高於所除列之投資。理事會觀察到依國際會計準則第 28 號 (2011 年修正) 之規定，此種減損損失將不分攤至任何構成投資帳面金額之資產 (包括商譽)，因此標的資產及負債之淨額可能高於投資之帳面金額。為處理此情況，理事會決議在此種情況下，企業應先以該差額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。在第二種情況下，理事會注意到企業以權益法決定其投資之帳面金額時，對被投資者之所有標的資產及負債享有相同比例之權益，惟當企業對其投資按聯合營運作會計處理時，其對某些標的資產可能享有較低比例之權益，因此所認列之資產負債淨額將低於所除列之投資。理事會決議在此種情況下，任何所認列之資產及負債淨額與所除列之投資 (及構成企業對協議之淨投資之任何其他項目) 間之差額，企業應調整最早表達期間之期初保留盈餘。

- BC67 理事會亦再研議，企業先前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 號規定作會計處理時之過渡規定。如第 BC38 段之說明，理事會觀察到各方於其單獨財務報表中認列其聯合營運權益，故各方於單獨財務報表所認列者與其於合併財務報表中所認列者並無差異。理事會決定，所除列之投資與所認列與企業之聯合營運權益有關之資產及負債間之差額，企業應調整最早表達期間之期初保留盈餘。
- BC68 理事會亦考量要求揭露以協助財務報表使用者了解企業自權益法改變為分別對資產及負債作會計處理，及先前於其單獨財務報表中對聯合協議權益按成本或依國際財務報導準則第 9 號之規定作會計處理之會計變動結果。理事會決定在此兩種情況下，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)。
- BC69 如第 BC57 段之說明，徵求意見函之回應者亦對即將於 2011 年發布之國際財務報導準則之過渡規定作出評論。對於與合併及聯合協議之國際財務報導準則有關之過渡規定，理事會認為，大部分徵求意見函之回應者贊成理事會先前在諮詢該等國際財務報導準則之過渡規定時，所作出之初步決議。

## **草案第 9 號之主要變動彙總**

- BC70 草案第 9 號之主要變動為：
- (a) 國際財務報導準則第 11 號適用於所有具有合資權益之企業。草案中對於創業投資組織、共同基金、單位信託及類似個體 (包括與投資連

結之保險基金)之範圍例外規定已被刪除,並依其特性視為豁免按權益法衡量合資權益之規定。

- (b) 國際財務報導準則第 11 號以「聯合控制」取代草案第 9 號所提出「共同決議」之用語。如同國際會計準則第 31 號,「聯合控制」,連同合約協議之存在,均係定義「聯合協議」之特性之一。
- (c) 國際財務報導準則第 11 號將聯合協議區分為兩種類型—「聯合營運」及「合資」。每類聯合協議均與特定會計規定相配合。草案第 9 號將聯合協議區分為三種類型—「聯合營運」、「聯合資產」及「合資」。
- (d) 國際財務報導準則第 11 號提供應用規定以協助企業對其聯合協議作分類。本國際財務報導準則規定企業藉由考量其權利及義務以決定其所參與聯合協議之類型。本國際財務報導準則特別規定,企業考量協議之結構與法律形式、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。
- (e) 國際財務報導準則第 11 號闡明並非聯合協議之所有各方均須對該協議具有聯合控制,該協議始為聯合協議。因此,某些聯合協議之參與者可能參與聯合協議,但對其不具聯合控制。
- (f) 解釋公告第 13 號之共識已納入國際會計準則第 28 號(2011 年修正)中,故解釋公告第 13 號已撤銷。草案第 9 號曾提議,將解釋公告第 13 號之共識納入聯合協議之準則中。
- (g) 揭露規定已置入國際財務報導準則第 12 號。草案第 9 號曾提議將聯合協議之揭露規定納入聯合協議之準則中。
- (h) 國際財務報導準則第 11 號並未規定企業對其合資之會計處理自比例合併改變為權益法時,須追溯調整比例合併與權益法間之差異。該準則反而規定企業將其先前依比例合併之資產及負債之帳面金額(包括因收購而產生之任何商譽)之彙總數認列為最早表達期間期初之合資投資。草案第 9 號曾提議追溯適用該等規定。

## 成本效益之考量

---

- BC71 一般用途財務報導之目的,係提供有關報導個體之財務資訊,該資訊對現有及潛在投資者、貸款人及其他債權人於作成有關提供資源予個體之決策時有用。為達到此目的,理事會欲求確保國際財務報導準則將符合重大需求,以及所產生資訊之整體效益能合理化提供該資訊之成本。雖然施行一項新國際財務報導準則之成本可能不是平均負擔,財務報表之使用者能自

財務報導之改善中受益，因而促進資本及信用市場之功能及資源在經濟中之有效分配。

BC72 成本與效益之評估必然為主觀。理事會於作出判斷時考量下列各項：

- (a) 財務報表編製者所發生之成本；
- (b) 當資訊不可得時，財務報表使用者所發生之成本；
- (c) 相較於使用者為發展替代資訊會發生之成本，編製者於發展資訊時所具有之比較優勢；
- (d) 由於財務報導改善而導致較佳經濟決策之效益；及
- (e) 使用者、編製者與其他方之轉換成本。

BC73 理事會決議本國際財務報導準則有益於財務報表之編製者及使用者。此係因本國際財務報導準則對聯合協議之會計處理遵循原則基礎法。此法允許理事會刪除國際會計準則第 31 號中之會計選擇，致使聯合協議之每一類型（即「聯合營運」與「合資」）均以一致之基礎作會計處理。這有益於增進此等協議於企業財務報表中之可驗證性、可比性及可了解性。

BC74 本國際財務報導準則中對於聯合協議之會計處理，取決於由協議所產生之權利及義務（並非完全取決於各方是否已選擇特定結構或法律形式以執行其協議，或是否一致適用某項會計政策—比例合併或權益法）。因此，本國際財務報導準則藉由將同一方法適用於不同之聯合協議以促進較高之可比性。

BC75 理事會認為以本國際財務報導準則中之原則為會計處理之基礎，將導致可驗證性、可比性及可了解性之加強而有益於財務報表之編製者及使用者。首先，由於會計處理較能忠實反映其欲呈現之經濟實質（即企業由協議所產生之權利及義務）使其較能被了解，因而加強可驗證性及可了解性。再者，對每一類型之協議規定相同之會計處理將使企業對聯合協議作一致之會計處理：賦予各方對資產之權利及對負債之義務之協議為聯合營運，賦予各方對淨資產之權利之協議為合資。聯合協議會計處理之一致性將有助於達成財務報表間之可比性，讓使用者能辨認並了解不同協議之異同。

BC76 理事會注意到將本國際財務報導準則適用於協議時，財務報表編製者所須負擔之成本集中在對聯合協議類型之評估，而非協議之會計處理。此係因依國際會計準則第 31 號對聯合協議作會計處理之企業，並未被要求應以協議所產生之權利及義務作為歸類協議之基礎，而是以協議是否建構某一個體作分類。本國際財務報導準則將規定，當企業所參與之聯合協議係透過單獨載具而建構時，須評估該聯合協議之類型。即使該聯合協議之分類



代表國際會計準則第 31 號並未規定之額外評估，本國際財務報導準則中用以協助編製者對聯合協議作分類之應用規定並未過於複雜。理事會並不認為本國際財務報導準則規定之額外評估將使編製者產生過度成本。

BC77 理事會指出，與草案相比，本國際財務報導準則藉由使會計處理方式與聯合協議類型相配合之方式以簡化草案之提案。理事會決議企業一旦決定協議之分類，協議之會計處理將遵循本國際財務報導準則並未修改之會計程序（即企業或認列資產及負債，或按權益法對投資作會計處理）。惟理事會認知於企業之合併財務報表與單獨財務報表中對聯合營運以相同方式作會計處理之規定，在須依國際財務報導準則之規定報導單獨財務報表之轄區中，將導致企業之額外成本。此係因該等規定可能使企業執行額外人工程序諸如法令帳戶與納稅申報書間之調節，以及可能需要企業對債權人提供該變動影響之額外說明。除此等成本及轉換所需之成本外，一旦企業決定其聯合協議之分類，聯合協議會計處理之成本將不因本國際財務報導準則而有所變動。

BC78 理事會決議加強之可驗證性、可比性及可了解性將使參與聯合協議之企業於其財務報表中更能忠實表述聯合協議，且該等效益將超過施行本國際財務報導準則時編製者可能發生之成本。

## 附錄

### 其他國際財務報導準則結論基礎之修正

本附錄包括其他國際財務報導準則結論基礎之必要修正，以確保與國際財務報導準則第 11 號及其他國際財務報導準則之相關修正一致。於修正之段落中，新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

\*\*\*\*\*

國際財務報導準則第 11 號於 2011 年發布時包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關國際財務報導準則之結論基礎。



## 目錄

	段 次
國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」之釋例	
1 建造服務	IE2
2 聯合營運之購物中心	IE9
3 聯合製造及配銷一項產品	IE14
4 聯合營運之銀行	IE29
5 油氣探勘、開發及生產活動	IE34
6 液化天然氣協議	IE44



## 釋例

### 國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」

本釋例附於國際財務報導準則第 11 號，但非屬其一部分。本釋例例示國際財務報導準則第 11 號之諸多層面但不意圖提供解釋性指引。

IE1 本釋例描述假設性情況以例示當應用國際財務報導準則第 11 號於不同情況時可能採用之判斷。雖然該等釋例之某些層面於實際之事實型態可能存在，當適用國際財務報導準則第 11 號時，特定事實型態之所有相關事實及情況須予以評估。

#### 釋例一—建造服務

IE2 A 公司及 B 公司（雙方）係兩家公司，其業務係提供許多類型之公共及私人建造服務。A 公司及 B 公司訂立合約協議以共同完成一項與政府（設計並建造兩城市間之道路）之合約。該合約協議決定 A 公司及 B 公司之參與份額並建立該協議之聯合控制，該協議之主體事項為交付道路。

IE3 雙方設立一單獨載具（Z 個體）並透過其執行該協議。Z 個體為 A 公司及 B 公司之利益而與政府簽訂合約。此外，與該協議有關之資產及負債係由 Z 個體持有。Z 個體之法律形式之主要特性為該雙方（非 Z 個體）對該個體之資產具有權利並對該個體之負債負有義務。

IE4 A 公司及 B 公司間之合約協議另外訂定下列各項：

- (a) 對從事協議活動所需之所有資產之權利由雙方以其於協議中之參與份額為基礎分享。
- (b) 對於與協議活動有關之所有營運及財務義務，雙方以其於協議中之參與份額為基礎負有個別及共同責任；及
- (c) 協議活動所產生之損益係由 A 公司及 B 公司以其於協議中之參與份額為基礎分享。

IE5 為統籌及監督該等活動之目的，A 公司及 B 公司指派一位營運者，其將為協議一方之員工。於一段特定時間後，營運者之角色將輪替為另一方之員工。A 公司及 B 公司同意該等活動將由營運者之員工以「無利益或損失」為基礎而執行。

IE6 依與政府合約中所載之條款，Z 個體為雙方之利益開立建造服務之發票予政府。

## 分析

- IE7 該聯合協議係透過單獨載具執行，該單獨載具之法律形式並未賦予雙方與單獨載具間之區隔（即Z個體所持有之資產及負債即為雙方之資產及負債）。此事實藉由雙方於其合約協議中所同意之條款而予強化，該合約協議敘明A公司及B公司對與透過Z個體所執行之協議有關之資產具有權利並對負債負有義務。該聯合協議為聯合營運。
- IE8 A公司及B公司各自於其財務報表中以其議定之參與份額為基礎，認列其對該協議所產生資產（例如不動產、廠房及設備與應收帳款）及負債（例如對第三方之應付帳款）之份額。每一方亦認列其透過Z個體提供予政府之建造服務所產生之收入及費用之份額。

## 釋例二—聯合營運之購物中心

- IE9 兩家不動產公司（雙方）為取得及營運一家購物中心之目的而設立一單獨載具（X 個體）。雙方間之合約協議建立在 X 個體所執行活動之聯合控制。X 個體之法律形式之主要特性為該個體（非雙方）對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。此等活動包括各零售單位之出租、管理停車場、維護購物中心及其設備（諸如電梯），以及為購物中心整體建立其聲譽及客戶基礎。
- IE10 合約協議之條款如下：
- (a) X 個體擁有該購物中心。合約協議並未明訂雙方對該購物中心具有權利。
  - (b) 雙方對 X 個體之債務、負債或義務並不負有責任。若 X 個體無法償付其對第三方之任何債務或其他負債，或無法解除其義務，則雙方各自對任何第三方之負債將限縮於該方資本投入之未繳金額之範圍內。
  - (c) 雙方具有出售或質押其對 X 個體之權益之權利。
  - (d) 雙方依其對 X 個體擁有之權益，各自收取該購物中心之營運所產生收益（此為租金收益減除營運成本後之淨額）之份額。

## 分析

- IE11 該聯合協議係透過單獨載具執行，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（即該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雙方之資產及負債）。此外，聯合協議之條款並未明

訂雙方對於與該協議有關之資產具有權利，或對與該協議有關之負債負有義務。反之，聯合協議之條款明訂雙方對 X 個體之淨資產具有權利。

- IE12 基於以上之敘述，並無其他事實及情況顯示雙方對於與協議有關之資產之幾乎所有經濟效益具有權利並對與協議有關之負債負有義務。該聯合協議為合資。
- IE13 雙方將其對 X 個體淨資產之權利認列為投資並採用權益法處理該等投資。

### **釋例三一聯合製造及配銷一項產品**

IE14 A公司及B公司（雙方）已訂立一策略性及營運協定（架構協定），於該協定中雙方同意某些條款並依該等條款雙方將於不同市場進行一項產品（P產品）之製造及配銷。

IE15 雙方已同意藉由建立聯合協議以進行製造及配銷活動，如下所述：

- (a) 製造活動：雙方同意透過聯合協議（製造協議）從事製造活動。該製造協議係建構於一單獨載具（M 個體），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 M 個體所持有之資產及負債係 M 個體之資產及負債而非雙方之資產及負債）。依該架構協定，雙方承諾其本身將依其對 M 個體之所有權權益，購買由該製造協議所製造之全部 P 產品。雙方後續出售 P 產品予該雙方本身聯合控制之另一協議，該另一協議係專為依下述配銷 P 產品而建立。A 公司與 B 公司間之架構協定或合約協議中涉及製造活動部分，均未明訂雙方對於與製造活動有關之資產具有權利並對與製造活動有關之負債負有義務。
- (b) 配銷活動：雙方同意透過聯合協議（配銷協議）從事配銷活動。該配銷協議係建構於一單獨載具（D 個體），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 D 個體所持有之資產及負債係 D 個體之資產及負債而非雙方之資產及負債）。依該架構協定，此配銷協議會依該協議銷售該產品之不同市場需求向雙方訂購 P 產品。A 公司與 B 公司間之架構協定或合約協議中涉及配銷活動部分，均未明訂雙方對於與配銷活動有關之資產具有權利並對與配銷活動有關之負債負有義務。

IE16 此外，該架構協定明訂：

- (a) 製造協議將生產 P 產品以滿足配銷協議對雙方訂購所需之 P 產品。
- (b) 有關製造協議將 P 產品銷售予雙方之商業條款。該製造協議將按 A 公



司及 B 公司所同意之可支應所有已發生製造成本之價格，銷售 P 產品予雙方。後續，雙方按 A 公司及 B 公司所同意之價格銷售該產品予配銷協議。

- (c) 該製造協議可能發生之任何現金短缺，將由雙方依其對 M 個體之所有權權益融資。

## 分析

IE17 架構協定訂立 A 公司及 B 公司據以執行 P 產品之製造及配銷之條款。此等活動係透過其目的為製造或配銷 P 產品之聯合協議進行。

IE18 雙方透過 M 個體執行製造協議，該 M 個體之法律形式賦予雙方與該個體間之區隔。此外，架構協定或合約協議中涉及製造活動部分，均未明訂雙方對於與製造活動有關之資產具有權利並對與製造活動有關之負債負有義務。惟當考量下列事實及情況時，雙方作出該製造協議為聯合營運之結論：

- (a) 雙方承諾購買由製造協議所製造之 P 產品之全部產量。因此，A 公司及 B 公司對於該製造協議之資產之幾乎所有經濟效益具有權利。
- (b) 該製造協議製造 P 產品以滿足雙方對數量及品質之要求，雙方因而得以達成配銷協議對 P 產品之需求。製造協議在現金流量之產生上對雙方之完全依賴，以及當製造協議發生任何現金短缺時雙方將提供資金之承諾，顯示雙方對製造協議之負債負有義務，因該等負債將透過雙方購買 P 產品或藉由雙方直接提供資金而清償。

IE19 雙方透過 D 個體執行配銷協議，該 D 個體之法律形式賦予雙方與該個體間之區隔。此外，架構協定及合約協議中涉及配銷活動部分，均未明訂雙方對於與配銷活動有關之資產具有權利並對與配銷活動有關之負債負有義務。

IE20 並無其他事實及情況顯示雙方對於與配銷協議有關之資產之幾乎所有經濟效益具有權利並對與該協議有關之負債負有義務。該配銷協議為合資。

IE21 A 公司及 B 公司各自於其財務報表中以其對 M 個體之所有權權益為基礎，認列其對該協議所產生資產（例如不動產、廠房及設備與現金）及負債（例如對第三方之應付帳款）之份額。每一方亦認列其對製造協議所發生因製造 P 產品而產生費用之份額及其對與銷售 P 產品予配銷協議有關之收入之份額。

IE22 雙方將其對配銷協議之淨資產之權利認列為投資並採用權益法處理該等

投資。

## 變化

- IE23 假設雙方同意前述之製造協議不僅負責製造 P 產品亦且負責配銷該產品予第三方之客戶。
- IE24 雙方亦同意訂立一類似前述專為配銷 P 產品之配銷協議，以協助擴張 P 產品於其他特定市場之配銷。
- IE25 製造協議亦將 P 產品直接銷售予配銷協議。製造協議產量並無固定比例將由配銷協議承諾購買或保留予配銷協議。

## 分析

- IE26 此變化既不影響製造活動據以進行之單獨載具之法律形式，亦不影響雙方對於與製造活動有關之資產之權利及負債之義務相關之合約條款。惟該變化導致製造協議成為一項自我籌資之協議，因該協議能夠以其本身進行交易（配銷 P 產品予第三方之客戶並因此承擔需求、存貨及信用等風險）。即使製造協議亦可能銷售 P 產品予配銷協議，在此情境中，製造協議是否能夠在持續之基礎上執行其活動並不取決於雙方。在此情況下，該製造協議為合資。
- IE27 此變化並不影響配銷協議作為合資之分類。
- IE28 雙方將其對該製造協議之淨資產之權利及對該配銷協議之淨資產之權利認列為投資並採用權益法處理該等投資。

## 釋例四—聯合營運之銀行

- IE29 A 銀行及 B 銀行（雙方）同意藉由建立一單獨載具（C 銀行）以合併其共同之投資銀行及資產管理與服務活動。雙方均預期該協議能以不同方式使其受惠。A 銀行相信該協議能使其達成增加規模之策略性計畫，以提供開發其組織成長（透過擴大提供產品及服務）全部潛能之機會。B 銀行則預期該協議能強化其提供金融儲蓄及市場產品。
- IE30 C 銀行法律形式之主要特性為其導致該單獨載具應就其本身條件予以考慮（即該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雙方之資產及負債）。A 銀行及 B 銀行各自擁有 C 銀行 40% 之所有權權益，而

剩餘之20%權益則掛牌上市且被分散持有。A銀行及B銀行間之股東協議建立C銀行活動之聯合控制。

- IE31 此外，A銀行及B銀行簽訂一項不可撤銷之協定，依該協定雙方銀行皆同意提供等額之所需資金（即使發生爭執），且於必要時，共同及個別確保C銀行遵循相關法律及銀行規章並履行任何對銀行監理當局所作之承諾。此承諾代表每一方均承擔任何所需資金之50%，以確保C銀行能遵循法律及銀行規章。

## 分析

- IE32 該協議係透過單獨載具執行，該單獨載具之法律形式賦予雙方與單獨載具間之區隔。合約協議之條款並未明訂協議雙方對C銀行之資產具有權利或對C銀行之負債負有義務，但該協議訂定雙方對C銀行之淨資產具有權利。C銀行若無法遵循相關法律及銀行規章，將由雙方提供支援之承諾本身並非雙方對C銀行之負債負有義務之決定因素。並無其他事實及情況顯示雙方對C銀行之資產之幾乎所有經濟效益具有權利並對C銀行之負債負有義務。該聯合協議為合資。
- IE33 A銀行及B銀行將其對C銀行淨資產之權利認列為投資並採用權益法處理該等投資。

## 釋例五一油氣探勘、開發及生產活動

- IE34 A公司及B公司（雙方）設立一單獨載具（H個體）及聯合營運協議以於O國進行油氣之探勘、開發及生產活動。H個體法律形式之主要特性為其導致該單獨載具應就其本身條件予以考慮（即該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雙方之資產及負債）。
- IE35 O國已給與H個體於一特定土地之指定區塊（油田）進行油氣探勘、開發及生產活動之許可。
- IE36 股東之協定及雙方同意之聯合營運協定建立其與該等活動有關之權利及義務。該等協定之主要條款彙總如下。

## 股東之協定

- IE37 H個體之董事會包括來自每一方之一位董事。每一方各持有H個體50%之股權。任何決議之通過須經各董事一致同意。

## 聯合營運協定

- IE38 該聯合營運協定建立一營運委員會。此委員會包括來自每一方之一位代表。每一方各持有營運委員會 50% 之參與權益。
- IE39 營運委員會核准與活動有關之預算及工作計畫，其亦須經每一方之代表一致同意。雙方中之一方被指派為營運者，負責管理及執行經核准之工作計畫。
- IE40 此聯合營運協定明訂因探勘、開發及生產活動而產生之權利及義務應由雙方依其持有 H 個體股權之比例分享。具體而言，此聯合營運協定建立雙方分享：
- (a) 因給與 H 個體探勘及開發許可而產生之權利及義務（例如許可證、修復負債、任何應付權利金及稅捐）；
  - (b) 所獲得之產量；及
  - (c) 與所有工作計畫相關之全部成本。
- IE41 與所有工作計畫有關之已發生成本係以向雙方收現支應。若其中一方未能履行其貨幣性義務，則另一方須向 H 個體提撥違約之金額。此違約之金額將作為違約之一方積欠另一方之債務。

## 分析

- IE42 雙方係透過單獨載具執行聯合協議，該單獨載具之法律形式賦予雙方與單獨載具間之區隔。雙方已能反轉其對該協議據以進行之單獨載具之法律形式所產生之權利及義務所作之原始評估。雙方藉由同意聯合營運協定之條款，使其對於 H 個體所持有之資產（例如探勘及開發許可、產量及其他任何因該活動而產生之資產）具有權利並對 H 個體之負債（例如因工作計畫而產生之所有成本及義務）負有義務，而達成反轉原始評估。該聯合協議為聯合營運。
- IE43 A 公司及 B 公司兩者均於其財務報表以其議定之參與權益為基礎認列其本身對該協議所產生之資產及負債之份額。在該基礎上，雙方亦認列其對收入之份額（來自出售其對產量之份額）及其對費用之份額。

## 釋例六一液化天然氣協議

- IE44 A 公司擁有一片蘊藏大量天然氣資源之未開發油田。A 公司判定該油田僅

於其天然氣能銷售予海外市場之客戶時方具經濟價值。為達此目的，必須建造液化天然氣之設施使天然氣液化，以便船運至海外市場。

IE45 A 公司與 B 公司簽訂一項聯合協議以開發及經營該油田及液化天然氣之設施。在該協議下，A 公司及 B 公司（雙方）同意各自投入油田及現金予新成立之單獨載具（C 個體），雙方各自取得 C 個體 50% 之所有權以交換該等投入。C 個體法律形式之主要特性為其導致該單獨載具應就其本身條件予以考慮（即該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雙方之資產及負債）。

IE46 雙方間之合約協議明訂：

- (a) A 公司及 B 公司必須各指派兩位 C 個體董事會之董事。C 個體之策略及投資須經董事會一致同意。
- (b) 油田及液化天然氣設施之日常管理（包括開發及建造活動）將由 B 公司之職員依聯合協議雙方共同議定之指示進行。C 個體將歸墊 B 公司因管理該油田及液化天然氣設施所發生之成本。
- (c) C 個體對生產及銷售液化天然氣之稅捐、權利金以及其他在正常營業過程中發生之負債諸如應付帳款、場地復原及除役負債負有責任。
- (d) A 公司及 B 公司對於協議中執行活動所產生之利潤享有同等份額，且因此有權取得 C 個體所分派股利之同等份額。

IE47 合約協議並未明訂協議中之一方對 C 個體之資產具有權利或對 C 個體之負債負有義務。

IE48 C 個體之董事會決定與一聯貸銀行團簽訂融資協議以籌措開發油田及建造液化天然氣設施之資金。開發及建造之估計總成本為 CU1,000 百萬<sup>2</sup>。

IE49 聯貸銀行團提供 C 個體 CU700 百萬之貸款。該協議明訂銀行團僅於 C 個體於油田開發及液化天然氣建造期間違反借款協議時，方對 A 公司及 B 公司有追索權。由於聯貸銀行團評估一旦液化天然氣設施開始生產，C 公司自銷售液化天然氣所產生之現金流入將足以償還借款，故同意自該時起，對 A 公司及 B 公司不再具有追索權。雖然債權人自該時起對 A 公司及 B 公司不具追索權，但銀行團經由取得對液化天然氣設施之留置權，得以保障其免受 C 個體違約之損害。

## 分析

<sup>2</sup>在此例中，貨幣金額均以「貨幣單位（CU，即 Currency Units）」表達。



- IE50 該協議係透過單獨載具執行，該單獨載具之法律形式賦予雙方與單獨載具間之區隔。合約協議之條款並未明訂雙方對 C 個體之資產具有權利或對 C 個體之負債負有義務，但該等條款訂定雙方對 C 個體之淨資產具有權利。融資協議於油田開發及液化天然氣設施建造期間之追索權（即 A 公司及 B 公司於此階段提供另外之保證）之性質，其本身並未課予雙方對 C 個體負債之義務（即該借款係 C 個體之負債）。A 公司及 B 公司各自另有負債，即其對 C 公司若於開發及建造階段違約則必須償還該借款之保證。
- IE51 並無其他事實及情況顯示雙方對 C 個體之資產之幾乎所有經濟效益具有權利且對 C 個體之負債負有義務。該聯合協議為合資。
- IE52 雙方將其對 C 個體淨資產之權利認列為投資並採用權益法處理該等投資。