

國際財務報導準則(2015年版)
正體中文版草案

取得聯合營運權益之會計處理
(2015年版國際財務報導準則第11號之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於104年12月27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 臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

目錄

理事會對 2014 年 5 月發布之「取得聯合營運權益之會計處理」
（國際財務報導準則第 11 號之修正）之核准

國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」之修正

國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」結論基礎之修正

國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」釋例之修正

國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」之修正

於簡介中新增第 IN4A 及 IN9A 段及其相關標題。

2014 年 5 月修正國際財務報導準則第 11 號之理由

IN4A 國際會計準則理事會（IASB）於 2014 年 5 月修正國際財務報導準則第 11 號，對取得聯合營運（該聯合營運之活動構成業務者）權益之會計處理提供指引。

...

IN9A 本國際財務報導準則規定，收購者取得聯合營運（該聯合營運之活動構成國際財務報導準則第 3 號「企業合併」所定義之業務者）之權益時，該收購者須適用國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則中所有企業合併會計處理之原則，除非該等原則與本國際財務報導準則之指引互相衝突。此外，收購者應揭露國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則對企業合併所規定之資訊。

新增第 21A 段。

21A 當企業取得聯合營運（該聯合營運之活動構成國際財務報導準則第 3 號所定義之業務者）之權益時，其應依第 20 段之規定於所享有份額之範圍內，適用國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則中所有企業合併會計處理之原則（若該等原則未與本國際財務報導準則之指引互相衝突），並揭露該等國際財務報導準則中所規定關於企業合併之資訊。此規定適用於原始及額外取得聯合營運（其活動構成業務者）之權益。取得此種聯合營運權益之會計處理係明定於第 B33A 至 B33D 段。

...

於附錄 B 中，修正第 B34 段前之標題，並新增第 B33A 至 B33D 段。

聯合協議各方之財務報表（第 21A 至 22 段）

取得聯合營運權益之會計處理

B33A 當企業取得聯合營運（該聯合營運之活動構成國際財務報導準則第 3 號所定義之業務者）之權益時，其應依第 20 段之規定於所享有份額之範圍內，適用國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則中所有企業合併會計處理之原則（若該等原則未與本國際財務報導準則之指引互相衝突），並揭露該等國際財務報導準則中所規定關於企業合併之資訊。未與本國際財務報導準則之指引互相衝突之企

業合併會計處理原則包括（但不限於）：

- (a) 按公允價值衡量可辨認資產與負債，但國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則給予例外之項目除外；
- (b) 將收購相關成本於成本發生及取得勞務之當期列為費用，惟有一項例外：發行債務或權益證券之成本依國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」與國際財務報導準則第 9 號¹之規定認列；
- (c) 依國際財務報導準則第 3 號及國際會計準則第 12 號「所得稅」對企業合併之規定，認列因資產或負債之原始認列而產生之遞延所得稅資產與遞延所得稅負債，但因商譽之原始認列而產生之遞延所得稅負債除外；
- (d) 將移轉對價超過所取得之可辨認資產及承擔之負債於收購日之淨額之部分（若有時）認列為商譽；及
- (e) 依國際會計準則第 36 號「資產減損」對企業合併中所取得商譽之規定，受攤商譽之現金產生單位應至少每年及有跡象顯示該單位可能已減損時進行減損測試。

B33B 於且僅於參與聯合營運之一方於聯合營運成立時所投入者係既存之業務（如國際財務報導準則第 3 號所定義），該聯合營運之成立始亦適用第 21A 與 B33A 段之規定。惟若參與聯合營運之所有方於聯合營運成立時所投入者僅係不構成業務之資產或資產群組，則該聯合營運之成立不適用該等段落。

B33C 聯合營運者可能藉由取得聯合營運（該聯合營運之活動構成國際財務報導準則第 3 號所定義之業務者）之額外權益，增加其對該聯合營運之權益。於此情況下，若該聯合營運者仍維持聯合控制，其先前所持有之聯合營運權益不予再衡量。

B33D 當分享聯合控制之各方（包括取得聯合營運權益之企業）於聯合營運權益取得前及取得後，均由同一最終控制者所共同控制，且該控制並非暫時性時，第 21A 及 B33A 至 B33C 段不適用於該聯合營運權益之取得。

於附錄 C 中，新增第 C1AA 及 C14A 段及相關標題。

C1AA 2014 年 5 月發布之「取得聯合營運權益之會計處理」（國際財務報導準則第 11 號之修正）修正第 B33 段後之標題，並新增第 21A、B33A 至 B33D 及 C14A 段及其相關標題。企業應於 2016 年 1 月 1 日以後開始之年度期間推延適用該修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該修正內容，應揭露該事實。

...

¹ 企業若適用此等修正，但尚未適用國際財務報導準則第 9 號，則此等修正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」。

取得聯合營運權益之會計處理

- C14A 2014 年 5 月發布之「取得聯合營運權益之會計處理」（國際財務報導準則第 11 號之修正）修正第 B33 段後之標題，並新增第 21A、B33A 至 B33D、C1AA 段及其相關標題。對聯合營運（該聯合營運之活動構成國際財務報導準則第 3 號所定義之業務者）權益之取得，企業應自適用該等修正之第一期期初起推延適用該等修正。因此，發生於以前期間之聯合營運權益之取得所認列之金額不得調整。

理事會對 2014 年 5 月發布之「取得聯合營運權益之會計處理」（國際財務報導準則第 11 號之修正）之核准

「取得聯合營運權益之會計處理」（國際財務報導準則第 11 號之修正）係由國際會計準則理事會（IASB）16 位理事贊成發布。

Hans Hoogervorst 主席

Ian Mackintosh 副主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Martin Edelmann

Jan Engström

Patrick Finnegan

Amaro Luiz De Oliveira Gomes

Gary Kabureck

Suzanne Lloyd

Patricia McConnell

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang

國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」之結論基礎 之修正

新增第 BC45A 至 BC45N、BC69C 段及相關標題。

取得聯合營運權益之會計處理

BC45A 國際財務報導準則解釋委員會（解釋委員會）向國際會計準則理事會（IASB）報告，對聯合控制營運或聯合控制資產（如國際會計準則第 31 號²所明定）之權益之取得，其會計處理實務上不同。特別是，若該聯合控制營運或聯合控制資產之活動構成國際財務報導準則第 3 號所定義之業務，解釋委員會注意到其實務作法分歧。

BC45B 實務上觀察到之主要作法為：

- (a) **國際財務報導準則第 3 號作法：**某些國際財務報導準則財務報表編製者，於處理聯合控制營運或聯合控制資產（其活動構成業務者）權益之取得時，適用國際財務報導準則第 3 號之規定及其他國際財務報導準則中企業合併之指引。可辨認資產與負債係按公允價值衡量（除國際財務報導準則第 3 號之例外規定外）且將剩餘金額認列為商譽。再者，交易成本不予資本化，並於原始認列資產與負債時認列遞延所得稅。僅於國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則中企業合併之指引對聯合控制營運或聯合控制資產權益之取得不適當時，始不適用，例如非控制權益之指引。
- (b) **成本法：**其他編製者以相對公允價值為基礎，將取得聯合營運權益之總成本分攤至個別可辨認資產及負債。據此，任何所支付溢價係分攤至可辨認資產，而非認列為商譽。交易成本予以資本化，且不認列遞延所得稅（由於國際會計準則第 12 號「所得稅」第 15 及 24 段之原始認列例外規定）。
- (c) **混合法：**第三類國際財務報導準則財務報表編製者僅對其他國際財務報導準則未處理之議題，適用國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則中企業合併會計處理之原則。可辨認資產及負債係按公允價值衡量（但有例外），且將剩餘金額認列為單獨資產（即商譽）。惟交易成本予以資本化，且不認列或有負債與遞延所得稅，因為此等議題視為已於其他國際財務報導準則處理。由於國際會計準則第 12 號「所得稅」第 15 及 24 段之原始認列例外規定，不認列遞延所得稅。

² 國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用。其取代國際會計準則第 31 號「合資權益」。

BC45C 不同之作法已導致不同之會計結果，特別是：

- (a) 超過可辨認淨資產價值之所支付溢價之會計處理；
- (b) 收購相關成本之資本化或費用化；及
- (c) 因原始認列資產與負債所產生之遞延所得稅資產與遞延所得稅負債之會計處理。

BC45D 國際會計準則理事會（IASB）注意到，實務作法分歧係起因於國際會計準則第 31 號並未對聯合控制營運或聯合控制資產（其活動構成國際財務報導準則第 3 號所定義之業務者）權益之取得之會計處理給予特定指引。國際會計準則理事會（IASB）擔心，此實務作法分歧將延續至國際財務報導準則第 11 號所定義之聯合營運（該等聯合營運之活動構成業務者）權益之取得之會計處理。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」之協議為國際財務報導準則第 11 號中之聯合營運（見第 BC26 段）。如同國際會計準則第 31 號，聯合營運者依其份額認列與此協議相關之資產、負債、收入及費用。

BC45E 國際會計準則理事會（IASB）考量現行國際財務報導準則中業務權益之取得之指引。國際會計準則理事會（IASB）認知到，聯合營運權益之取得並不符合國際財務報導準則第 3 號中企業合併之定義。然而，國際會計準則理事會（IASB）之結論為，對聯合營運（該聯合營運之活動構成國際財務報導準則第 3 號所定義之業務者）權益之取得之最適當會計處理作法，係適用國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則中所有企業合併會計處理之原則（若該等原則未與本國際財務報導準則之指引互相衝突）。

BC45F 國際會計準則理事會（IASB）達成此結論係因：

- (a) 其認為單獨認列商譽（若存在時）較以相對公允價值為基礎分攤溢價至所取得之可辨認資產為佳；
- (b) 其認為企業合併之會計處理僅限適用於其他國際財務報導準則未處理之議題之作法，缺乏有力之觀念基礎；及
- (c) 國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則中企業合併之指引，對業務權益之取得此種複雜交易之不同組成部分，給予一套全面且一致之會計原則。

BC45G 國際會計準則理事會（IASB）亦作出結論：企業對聯合營運（該聯合營運之活動構成國際財務報導準則第 3 號所定義之業務者）權益之取得，應揭露國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則所明定之企業合併攸關資訊。此係因為此等規定為有關業務權益之取得之財務報導整體所不可或缺者。

BC45H 因此，國際會計準則理事會（IASB）修正國際財務報導準則第 11 號，以處理聯合營運（該聯合營運之活動構成國際財務報導準則第 3 號所定義之業務者）權益之取得之會計處理，以及處理其相關揭露規定，俾解決實務作法之分歧。

BC45I 國際會計準則理事會（IASB）注意到，解釋委員會所提及之事實型態僅限於涉及國際財務報導準則第 3 號所定義之業務之情況。國際會計準則理事會（IASB）注意到，國際財務報導準則已對單一資產或資產群組（非為國際財務報導準則第 3 號所定義之業務者）之權益之取得提供指引。因此，此等修正僅適用於企業對聯合營運（該聯合營運之活動構成國際財務報導準則第 3 號所定義之業務者）權益之取得，無論係於該聯合營運之成立或於取得既存聯合營運之權益時。

BC45J 於 2012 年 12 月發布之草案「取得聯合營運之權益」（國際財務報導準則第 11 號之提議修正）使用「國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則中企業合併會計處理之攸關原則」之用語，描述對聯合營運（該聯合營運之活動構成業務者）權益之取得作會計處理所須適用之原則。於分析草案之意見函時，國際會計準則理事會（IASB）注意到，對何者為所提議修正中之「國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則中企業合併會計處理之攸關原則」，回應者之理解分歧。

BC45K 為避免應用「國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則中企業合併會計處理之攸關原則」用語所產生之實務分歧，國際會計準則理事會（IASB）決定以「國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則中所有企業合併會計處理之原則（若該等原則未與本國際財務報導準則之指引互相衝突）」之用語取代。此外，為有助於理解，施行指引包含與國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則中企業合併會計處理有關且未與本國際財務報導準則之指引互相衝突之五項原則（但並未全部涵括）。前述五項原則中之四項，係與解釋委員會所觀察到對聯合控制營運或聯合控制資產（其活動構成業務者）權益之取得應用不同會計處理作法而有不同會計結果之領域有關（見第 BC45B 至 BC45C 段）。

BC45L 國際會計準則理事會（IASB）亦注意到，若聯合營運額外權益之取得使聯合營運者仍維持對聯合營運之聯合控制時，該等取得所須參照之「國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則中所有企業合併會計處理之原則」係屬不明確。其可能被理解為係參照：

- (a) 國際財務報導準則第 3 號第 42 段，而導致在取得額外權益並維持聯合控制時，再衡量先前持有之聯合營運權益；或
- (b) 國際財務報導準則第 10 號第 23 段，而導致在取得額外權益並維持聯合控制時，不予再衡量先前持有之聯合營運權益。

BC45M 為解決此不明確，國際會計準則理事會（IASB）決定闡明，若聯合營運者仍維持聯合控制，則不予再衡量先前持有之聯合營運權益。國際財務報導準則第 10 號第

23 段規範取得者對已控制之業務取得額外權益之會計處理，此與取得者對已聯合控制且將持續聯合控制之業務取得權益為類似交易。國際財務報導準則第 3 號第 42 段則是規範使收購者取得對業務之控制之取得權益，此與使取得者取得對業務之聯合控制之取得權益為類似交易。

BC45N 國際會計準則理事會（IASB）決定於國際財務報導準則第 11 號之修正中對共同控制下之聯合營運新增一範圍例外。國際會計準則理事會（IASB）之結論為，若收購者取得或維持控制而非聯合控制，國際財務報導準則第 11 號之修正並未要求國際財務報導準則第 3 號範圍以外之交易採用所有企業合併之會計處理原則。

取得聯合營運權益之會計處理

BC69C 國際會計準則理事會（IASB）考量國際財務報導準則第 11 號之修正之過渡規定與生效日。國際會計準則理事會（IASB）注意到，對先前已採用第 BC45B 段所列分歧作法之一作會計處理之交易，適用國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則中所有企業合併會計處理之原則（若該等原則未與本國際財務報導準則之指引互相衝突），在決定交易中所認列之可辨認資產與負債於收購日之公允價值時，以及執行商譽之減損測試時，可能涉及後見之明之使用。因此，國際會計準則理事會（IASB）決定，企業對 2016 年 1 月 1 日以後開始之年度期間所發生之交易推延適用國際財務報導準則第 11 號之修正，並得提前適用。

國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」之釋例之修正

修正第 IE48 段之註腳。

在此等釋例中，貨幣金額均以「貨幣單位（CU，即 Currency Units）」表達。

新增第 IE53 至 IE73 段及相關標題。

釋例七—取得聯合營運（該聯合營運之活動構成業務者）之權益

- IE53 A 公司、B 公司與 C 公司對 D 聯合營運（該聯合營運之活動構成國際財務報導準則第 3 號「企業合併」所定義之業務者）具聯合控制。
- IE54 E 公司以成本 CU300 取得 A 公司對 D 聯合營運 40% 所有權權益，並發生相關取得成本 CU50。
- IE55 作為取得之一部分，E 公司加入後之各方間合約協議，使 E 公司對幾項資產與負債所享有之份額與其對 D 聯合營運之所有權權益有所不同。下表列示各方間之合約協議中 E 公司對與 D 聯合營運有關之資產與負債所享有之份額：

E 公司對與 D 聯合營運有關之資產與負債所享有之份額	
不動產、廠房及設備	48%
無形資產（商譽除外）	90%
應收帳款	40%
存貨	40%
退休福利義務	15%
應付帳款	40%
或有負債	56%

分析

- IE56 E 公司於其財務報表中認列因合約協議所產生之對資產與負債所享有之份額（見第 20 段）。
- IE57 E 公司適用國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則中企業合併會計處理之原則，以辨認、認列、衡量及分類於取得 D 聯合營運之權益時所取得之可辨認資產及承擔之負債。此係因 E 公司取得聯合營運（該聯合營運之活動構成業務

者）之權益（見第 21A 段）。

IE58 惟 E 公司不適用國際財務報導準則第 3 號及其他國際財務報導準則中與本國際財務報導準則之指引互相衝突之企業合併會計處理之原則。因此，依第 20 段之規定，E 公司僅依其對共同持有之每一資產以及共同發生之每一負債所享有之份額（如合約協議所敘明），認列與衡量其對 D 聯合營運有關之權益。E 公司並未將 D 聯合營運其他方所享有之份額包含於其資產與負債內。

IE59 國際財務報導準則第 3 號要求收購者按收購日之公允價值衡量所取得之可辨認資產及承擔之負債，但有少數例外。例如，遞延所得稅資產與遞延所得稅負債非按公允價值衡量，而係依國際會計準則第 12 號「所得稅」之規定衡量，此衡量並未與本國際財務報導準則互相衝突，因此該等規定係適用。

IE60 因此，E 公司決定其對與 D 聯合營運有關之可辨認資產與負債所享有之份額之公允價值（或國際財務報導準則第 3 號所明定之其他衡量數）。下表列示 E 公司對與 D 聯合營運有關之可辨認資產與負債所享有之份額之公允價值（或國際財務報導準則第 3 號所明定之其他衡量數）：

E 公司對與 D 聯合營運有關之可辨認資產與負債所享有之份額之公允價值（或國際財務報導準則第 3 號所明定之其他衡量數）	
	CU
不動產、廠房及設備	138
無形資產（商譽除外）	72
應收帳款	84
存貨	70
退休福利義務	(12)
應付帳款	(48)
或有負債	(52)
遞延所得稅負債	(24)
淨資產	228

IE61 依國際財務報導準則第 3 號之規定，移轉對價超過分攤至 E 公司對淨資產所享有之份額之金額係認列為商譽。

移轉對價	CU300
E 公司對與聯合營運權益有關之可辨認資產與負債所享有之份額	CU228
商譽	CU72

IE62 相關取得成本 CU50 不視為對聯合營運權益移轉對價之一部分。相關取得成本於成本發生及勞務取得當期於損益中認列為費用（見國際財務報導準則第 3 號第 53 段）。

釋例八一於聯合營運（該聯合營運構成業務者）中投入技術使用權

- IE63 A 公司與 B 公司為兩家公司，其業務為製造具多種應用之高效能電池。
- IE64 為發展電動車之電池，兩家公司訂立聯合協議（Z 聯合營運）以進行合作，A 公司與 B 公司分享對 Z 聯合營運之聯合控制。此協議係聯合營運，且該聯合營運之活動構成國際財務報導準則第 3 號所定義之業務。
- IE65 幾年後，聯合營運者（A 公司與 B 公司）之結論為，使用 M 材料發展電動車之電池係屬可行。惟處理 M 材料需專門技術，且因此迄今 M 材料僅用於化妝品之製造。
- IE66 為獲得處理 M 材料之現有技術，A 公司與 B 公司安排 C 公司自 A 公司與 B 公司取得 Z 聯合營運之權益，而使 C 公司成為聯合協議之一方並成為另一聯合營運者。
- IE67 C 公司至今之業務僅為發展與製造化妝品，其對處理 M 材料具長期且廣泛之知識。
- IE68 C 公司支付現金予 A 公司與 B 公司並為 Z 聯合營運之目的授予處理 M 材料之技術使用權，以交換其對 Z 聯合營運所享有之份額。此外，C 公司調派對處理 M 材料有經驗之部份員工至 Z 聯合營運。惟 C 公司並未移轉對該技術之控制予 A 公司與 B 公司或 Z 聯合營運，因其仍維持所有對該技術之權利。特別是，若 C 公司不再參與 Z 聯合營運，C 公司有權撤銷處理 M 材料之技術使用權並有權撤回其調派之員工，而無任何限制亦無須補償 A 公司與 B 公司或 Z 聯合營運。
- IE69 於取得聯合營運權益之日，C 公司技術之公允價值為 CU1,000。於該取得日前 C 公司之財務報表中該技術之帳面金額為 CU300。

分析

- IE70 C 公司取得 Z 聯合營運之權益，且該聯合營運之活動構成國際財務報導準則第 3 號所定義之業務。
- IE71 對取得聯合營運權益之會計處理，C 公司適用國際財務報導準則第 3 號及其他國際

財務報導準則中所有企業合併會計處理之原則（若該等原則未與本國際財務報導準則之指引互相衝突）（見第 21A 段）。C 公司因此於其財務報表中認列因合約協議所產生之對資產與負債所享有之份額（見第 20 段）。

IE72 C 公司將處理 M 材料之技術使用權授予 Z 聯合營運，作為加入 Z 聯合營運而成為聯合營運者之一部分。惟 C 公司仍維持對此權利之控制，因若 C 公司不再參與 Z 聯合營運，C 公司有權撤銷處理 M 材料之技術使用權並有權撤回其調派之員工，而無任何限制亦無須補償 A 公司與 B 公司或 Z 聯合營運。

IE73 因此，C 公司於取得 Z 聯合營運之權益後，因其仍維持所有對處理 M 材料之權利，應持續認列處理 M 材料之技術。此意指 C 公司將依帳面金額 CU300 持續認列該技術。由於維持對授予聯合營運之技術使用權之控制，C 公司係將技術之使用權授予其本身。因此，C 公司不予再衡量該技術，且於授予該技術使用權時不認列損益。