

《新準則》IFRS 11 聯合協議

重點提示

- IFRS 11 將聯合協議分類為聯合營運(結合現行聯合控制資產及聯合控制營運之概念)及合資(相當於現行聯合控制個體之概念)。
 - **聯合營運(joint operation)**係指具有聯合控制之每一方(parties)具有資產之權利及負擔負債之義務之聯合協議。
 - **合資(joint venture)**係指對協議具有聯合控制之每一方，對協議之淨資產具有權利之聯合協議。
- IFRS 11 要求合資權益採權益法處理，因而刪除比例合併法。
- 在判斷聯合協議是否屬於聯合營運或合資係基於該協議中每一方之權利及義務，而獨立法律個體(separate legal vehicle)之存在不再為其關鍵因素。
- 過渡規定將因一項權益於 IAS 31 下如何分類而有所不同。
- IFRS 11 之生效日為 2013 年 1 月 1 日，並允許於特定情況下提前適用。

新準則

國際會計準則理事會(International Accounting Standards Board, 簡稱「IASB」)於 2011 年 5 月 12 日發布 IFRS 11 『聯合協議』，以取代 IAS 31 『合資權益』及 SIC-13 『聯合控制個體：合資控制者之非貨幣性投入』。於發布 IFRS 11 之同時，IASB 亦發布：

- IFRS 10 『合併財務報表』；
- IFRS 12 『其他個體權益之揭露』；
- IAS 27 『單獨財務報表』(2011 年修訂)，因發布 IFRS 10 而修正，但維持單獨財務報表之現行指引；及
- IAS 28 『投資關聯企業及合資』(2011 年修訂)，因發布 IFRS 10 及 IFRS 11 而配套修正。

上述五號準則皆適用於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間，若提前適用，企業必須同時開始適用上述每一號準則。然而，企業亦得選擇將 IFRS 12 之任何揭露規定納入其財務報表，而無須提前適用 IFRS 12(暨其他四號準則)之規定。

聯合控制

IFRS 11 將聯合協議定義為「兩方以上對協議具有聯合控制」，並明確指出聯合控制僅於「與活動有關之決策必須取得對該協議具共同控制之每一方一致共識」時方始存在。

見解

聯合控制之概念包括由受兩方以上所控制，但不包括若任意兩方以上可能可作成決策之情況。IFRS 11 提供下列釋例說明此要點：

假設一項協議具有三方：A 具有協議 50%表決權，B 及 C 各具有 25%表決權。A、B 及 C 間之合約協議明定與該項協議之活動有關之決策必須取得至少 75%表決權之共識。雖然 A 可以否決任何決策，但卻無法控制該項協議，因其尚需取得 B 或 C 之同意。於此例中，A、B 及 C 共同控制該項協議。然而，取得其中兩方同意以達到 75%表決權共識之組合不只一種(即，A 與 B 同意，或 A 與 C 同意)。在此情況下，為形成一項聯合協議，三方間之合約協議需明訂與協議之活動有關之決策必須取得哪幾方之一致共識。

聯合營運與合資

新準則制定兩類聯合協議：聯合營運及合資。此兩類聯合協議之不同在於每一方對聯合協議之權利及義務。在聯合營運中，聯合協議之每一方(稱為「聯合營運者(joint operators)」)對協議具有資產之權利及承擔負債之義務。反之，在合資中，協議之每一方(稱為「合資控制者(joint venturer)」)對協議之淨資產具有權利。

IFRS 11 規定聯合營運者應依適用之 IFRSs 認列其資產、負債、收入及費用份額；合資控制者則依 IAS 28 『投資關聯企業及合資』(2011 年修訂)規定之權益法處理其權益。IAS 31 下之比例合併選項則不再保留。

見解

於 IAS 28 所詳述之權益法並未改變，對聯合營運之會計處理與現行聯合控制營運及聯合控制資產之處理亦一致。

IFRS 11 適用於具有聯合協議權益之各方，而不限於具聯合控制之一方。因此，對聯合營運具有權益之每一方皆應認列其權益所產生之資產、負債、收入及費用份額。然而，對合資權益之處理則須視該方是否具聯合控制而定。對合資具聯合控制或重大影響之一方對其權益應採權益法處理，否則應適用 IFRS 9 『金融工具』(或 IAS 39 『金融工具：認列與衡量』，如適用時)。因此，在採用 IFRS 11 時，聯合協議之每一方皆須評估該項協議是否符合聯合營運或合資之定義。

聯合營運與合資之區別

獨立個體(separate vehicle)之存在係一聯合協議視為合資之必要條件、但非充分之條件。

如獨立個體不存在，IFRS 11 明確指出因聯合協議之每一方可能直接對協議具有資產之權利及承擔負債之義務，故該項協議應分類為聯合營運。在設有獨立個體之協議中(這可能會發生也可能不會發生)，所有攸關事實及情況皆應納入考量，以判斷協議之每一方是否對該項協議之淨資產具有權利。

見解

此為 IAS 31 規定之重大變動，IAS 31 將獨立法律個體之設立作為決定聯合控制個體存在之關鍵因素。

IFRS 11 提供辨認合資時應考量因素之指引：

獨立個體之法律形式

透過獨立個體運作之聯合協議可能使該協議之每一方承擔未設限之負債。這可能顯示該項聯合協議係屬聯合營運。然而，對協議之每一方負債設限不必然表示該項協議即屬合資，因為合約協議之條款或其他事實及情況可能會影響其是否承擔有限負債。

合約協議之條款

聯合協議各方之合約協議可能會與個體(vehicle)之法律形式相左。例如，協議各方對協議之資產及負債可能具有直接權利及義務，儘管個體之法律形式通常能使投資者免於對其負債承擔直接義務。例如，合約協議設定協議每一方對第三人之請求直接承擔負債或按協議每一方之相對績效分享收入及費用。

其他事實及情況

若設立獨立個體，且合約協議之條款並未顯示聯合協議係屬聯合營運時，應考量任何其他攸關之事實及情況，以判斷協議之類型。例如，若一個獨立個體係為持有聯合協議之資產及負債而設立，且聯合協議之每一方承諾將購買該協議之所有產出，這顯示該協議係屬聯合營運，因聯合協議之每一方對協議之資產所產生之所有經濟效益具有權利。此外，聯合協議之每一方須提供資金以清償聯合協議之負債，因為該協議完全仰賴聯合協議之每一方以產生現金流量，此亦顯示該協議係屬聯合營運。然而，若該聯合協議得將產出售予第三方，因為聯合協議將承擔所有需求、存貨及信用風險，此將顯示該聯合協議係屬合資。

見解

原先符合 IAS 31 下聯合控制個體定義之投資可能將是 IFRS 11 下之聯合營運。此外，投資者先前因不具聯合控制而對其權益依 IFRS 9(或 IAS 39，如適用時)處理者，亦可能因適用 IFRS 11 而受到影響，因為投資者將須直接認列其與聯合營運有關之資產、負債、收入及費用份額。

單獨財務報表

單獨財務報表中對聯合營運之處理係與合併財務報表中之處理相同(亦即，投資者直接認列其與聯合營運有關之資產、負債、收入及費用份額)。

合資控制者之單獨財務報表對於合資(如同投資關聯企業及子公司)應依 IAS 27 之規定，按成本或 IFRS 9(或 IAS 39，如適用時)處理。

揭露

對於參與聯合協議之個體揭露規定係規範於 IFRS 12。

過渡規定及生效日

IFRS 11 係適用於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間，並允許提前適用(惟企業必須同時開始適用 IFRS 10、IFRS 12、IAS 27(2011)及 IAS 28(2011))。當採用 IFRS 11 會造成會計變動，企業應計算其對最早表達期間開始日之變動影響數，並重編比較期間。

採用 IFRS 11 將須調整下列二種情形下之財務報表：

<p style="text-align: center;">採用前</p> <p>IAS 31</p> <p>採權益法處理之聯合控制個體</p>	<p style="text-align: center;">採用後</p> <p>IFRS 11</p> <p>聯合營運</p>	<p style="text-align: center;">最早表達期間開始日之處理</p> <ul style="list-style-type: none"> • 除列權益法投資； • 認列由聯合營運所產生之資產(包括任何商譽)及負債； • 若所認列之淨資產金額超過所除列之權益法投資帳面金額，超過之部分全數減除商譽，任何剩餘之差額則沖減保留盈餘；及 • 若所認列之淨資產金額低小於所除列之權益法投資帳面金額，差額沖減保留盈餘。
<p style="text-align: center;">採用前</p> <p>IAS 31</p> <p>採比例合併處理之聯合控制個體</p>	<p style="text-align: center;">採用後</p> <p>IFRS 11</p> <p>合資</p>	<p style="text-align: center;">最早表達期間開始日之處理</p> <ul style="list-style-type: none"> • 除列資產(包括任何商譽)及負債； • 按所除列淨資產之帳面金額認列權益法投資；及 • 執行減損測試，並認列減損損失(如

有)，金額調整保留盈餘。

[本文係翻譯自 *IFRS in Focus Newsletter – IASB issues new standard on joint arrangements*]

IFRS相關資訊，請參閱<http://www.ifrs.org.tw>

關於本出版物

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見。本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對此等問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構、其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

© 2011 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有
保留一切權利