

國際會計準則第 31 號「合資權益」簡介

一、國際會計準則第 31 號「合資權益」之目的及意旨

國際會計準則第 31 號「合資權益」（以下簡稱 IAS31）之目的係訂定合資權益之會計處理及合資資產、負債、收益及費損於合資控制者（對合資具有聯合控制之合資者）及合資投資者（對合資未具有聯合控制之合資者）財務報表中之報導。惟 IAS31 不適用於下列組織所持有，並依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」之規定，以公允價值衡量且公允價值變動列入損益之合資控制者權益：

- (a) 創業投資組織，或
- (b) 共同基金、單位信託基金及與投資連結之保險基金等類似個體。

二、國際會計準則第 31 號「合資權益」之原則

1. 合資之定義

合資係指兩方或多方透過合約協議於聯合控制下從事經濟活動（關於合資之判斷詳後述。）。合資具有多種不同之形式及結構，但均具有(a)兩方或多方之合資控制者受合約協議所約束，及(b)合約協議確立聯合控制等兩項特性。IAS31 辨認出以下三大類通稱為合資且符合合資之定義者：

- (a) 聯合控制營運：聯合控制營運涉及使用合資控制者之資產或其他資源而非設立公司、合夥或其他企業，或與合資控制者本身分離之財務結構。每一合資控制者使用其所持有之不動產、廠房及設備並自備存貨。合資控制者亦產生自身之費用及負債，並自行籌資，該等費用、負債及資金籌措均係其本身之義務。合資活動可能由合資控制者之員工隨同合資控制者之類似活動進行。合資協議通常規定聯合產品之銷售收入及共同發生之費用於合資控制者間之分配方式。
- (b) 聯合控制資產：聯合控制資產涉及合資控制者聯合控制（且經常共同持有）一項或多項投入於合資或為合資目的而取得，並用於達成合資目的之資產，該等資產係用於為合資控制者獲取利益。每一合資控制者可分享該資產之產出並各自依協定份額分擔所產生之費用。此類合資未涉及公司、合夥、其他企業或與合資控制者本身分離之財務結構等之設立。每一合資控制者透過其所享有聯合控制資產之份額，控制其對未來經濟效益所享有之份額。
- (c) 聯合控制個體：聯合控制個體係涉及設立公司、合夥或其他個體之合資，每一合資控制者均擁有其中之權益。除合資控制者間之合約

協議確立對於該個體經濟活動之聯合控制外，該個體之營運方式與其他個體相同。聯合控制個體控制合資之資產、發生負債及費損並賺取收益，且得以本身之名義簽訂合約及為合資活動籌資。每一合資控制者有權分享聯合控制個體之利潤，惟有些聯合控制個體亦涉及合資產出之分享。

2. 合資控制者對聯合控制營運之會計處理

合資控制者對於其在聯合控制營運中之權益，應於財務報表中認列：

- (a) 合資控制者所控制之資產及承擔之負債；及
- (b) 合資控制者所產生之費損及其所享有經由合資出售商品或勞務所賺得收益之份額。

由於資產、負債、收益及費損已於合資控制者之財務報表認列，故合資控制者編製合併財務報表時無須對該等項目進行調整或執行其他合併程序。

3. 合資控制者對聯合控制資產之會計處理

合資控制者對於其在聯合控制資產中之權益，應於財務報表中認列：

- (a) 合資控制者所享有聯合控制資產之份額，並根據資產之性質予以分類；
- (b) 合資控制者已發生之負債；
- (c) 合資控制者與其他合資控制者共同因合資而發生之負債，其所承擔之份額；
- (d) 出售或使用其對合資產出所享有份額之收益，及對合資所發生費損之份額；及
- (e) 合資控制者已發生與其合資權益有關之費用。

由於資產、負債、收益及費損已於合資控制者之財務報表認列，故合資控制者編製合併財務報表時無須針對該等項目進行調整或執行其他合併程序。

4. 合資控制者對聯合控制個體之會計處理

聯合控制個體應與其他企業相同，遵循國際財務報導準則保持其會計紀錄及編製與表達財務報表。合資控制者應採用比例合併或權益法認列其於聯合控制個體之權益，但屬下列情況者可豁免適用：

- (a) 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」分類

為待出售之權益，應依該準則之規定處理。但先前分類為待出售之聯合控制個體權益，如不再符合待出售分類之條件時，應自分類為待出售之日起，改用比例合併或權益法處理。分類為待出售期間之財務報表應配合修正；

- (b) 依國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」第 10 段之例外規定，無須編製合併財務報表之母公司所擁有之聯合控制個體權益；或
- (c) 符合下列所有情況時：
 - (i) 合資控制者本身係被其他企業完全擁有之子公司或部分擁有之子公司，而其業主（包括無表決權之業主）已被告知且不反對合資控制者不採用比例合併或權益法；
 - (ii) 合資控制者之債務或權益工具未於公開市場（國內或國外證券交易所或店頭市場，包括當地及區域性市場）交易；
 - (iii) 合資控制者未因欲於公開市場發行任何形式之工具，而向證券委員會或其他主管機關申報財務報表，或正在申報之程序中；及
 - (iv) 合資控制者之最終母公司或任何中間母公司已依國際財務報導準則編製合併財務報表供大眾使用。

採用比例合併時，合資控制者可將其對聯合控制個體各資產、負債、收益及費損之份額逐行與其財務報表中之類似項目合併，或將其對聯合控制個體之資產、負債、收益及費損之份額以個別單行項目列示於財務報表。

若投資者喪失對某一個體之聯合控制，投資者對於其他綜合損益中所認列與該個體有關之所有金額，其會計處理之基礎應與聯合控制個體若直接處分相關資產或負債所必須遵循之基礎相同；若該原聯合控制個體並未成為其子公司或關聯企業，則應自該日起依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」及國際會計準則第 39 號之規定處理剩餘之投資；若聯合控制個體成為投資者之子公司，投資者應自該日起依國際會計準則第 27 號及國際財務報導準則第 3 號「企業合併」處理其權益。若聯合控制個體成為投資者之關聯企業，投資者應自該日起，依國際會計準則第 28 號處理其權益。在前述三種情況下，投資者應以公允價值衡量其對原聯合控制個體之剩餘投資。下列兩者之差額，應計入損益：

- (a) 剩餘投資之公允價值及任何處分聯合控制個體部分權益所得之價款；及

(b) 喪失聯合控制當日之投資帳面金額。

5. 合資控制者與合資間之交易

合資控制者投入或出售資產予合資時，認列該交易所產生利益或損失之任何部分，應反映交易實質。該資產若仍由合資持有，則在合資控制者已移轉所有權之重大風險及報酬之情況下，合資控制者應僅認列歸屬於其他合資控制者權益部分之利益或損失。若該投入或出售證明流動資產之淨變現價值減少或資產發生減損損失，則合資控制者應即認列全數損失。

合資控制者向合資購買資產時，在將該資產轉售予獨立之第三方前，不得認列其對合資由該交易所產生之利潤所享有之份額。合資控制者對該等交易所產生損失份額之認列，應與認列利潤之方式相同，惟該損失若係代表流動資產之淨變現價值減少或資產發生減損損失，則應立即認列。

6. 合資投資者對合資之會計處理

未具聯合控制之合資投資者應依國際財務報導準則第 9 號及國際會計準則第 39 號之規定處理該投資，若其對合資具有重大影響，則應依國際會計準則第 28 號之規定處理。

三、是否為合資之判斷

IAS31 所稱之合資必須具備(a)兩方或多方之合資控制者受合約協議所約束，及(b)合約協議確立聯合控制等兩項特性，意即強調必須存在合約協議。企業可用各種方式舉證合約協議，例如藉由合資控制者間之合約或合資控制者間之討論紀錄。在某些情況下，該協議可能納入合資之章程或其他章則。無論其形式為何，合約協議通常以書面為之並包含下列事項：

- (a) 合資之活動、存續期間及報導責任；
- (b) 合資董事會或類似治理單位之任命，及合資控制者之表決權；
- (c) 合資控制者之資本投入；及
- (d) 合資控制者對合資之產出、收益、費損或經營結果之分配。

此外，合約協議可能指定某一合資控制者為合資之營運者或管理者。該營運者並未控制合資，而係於經合資控制者依據合約協議同意並授權予該營運者執行之財務及營運政策範圍內運作。若營運者有權主導經濟活動之財務及營運政策，即控制該事業，則該事業為營運者之子公司而非合資。