

《2011 產業系列 07》BOT 營運者導入 IFRS 實務探討

勤業眾信聯合會計師事務所

IFRS 專業服務團隊

江美艷會計師

產業系列文章版本更新(2011 年版本 vs 2010 年版本)

勤業眾信為提供 IFRS 專業服務，特別重新檢視 2010 年發布之產業系列文章，並參照目前國際財務報導準則最新發展更新文章內容，藉以協助各產業讀者在導入 IFRSs 過程掌握最新動態。

IFRS 產業便利貼－BOT 產業

- ✓ 如何判斷 BOT 案件是否適用 IFRIC 12 之規範？
- ✓ BOT 業者建造與經營公共建設之收入各應如何認列？
- ✓ 如何決定營運資產之性質？
- ✓ 不同性質之營運資產應如何入帳？

前言

過去十餘年間，各國政府多遭逢財政赤字及政策執行力不彰之問題，因此，專家學者紛紛倡議透過公、私部門協力，利用民間企業之充沛資金、健全的組織、新穎的技術及管理觀念等長處，補足政府財政短缺及行政效率不彰的缺點，與政府共同分擔公共建設，達到取長補短，公、私雙贏之效果，因此由「民間興建(Build)及營運(Operate)之後移轉(Transfer)給政府」之BOT案件在各國開始廣為施行。而我國政府自2000年公布實施『促進民間參與公共建設法』以來，採用BOT方式發包及興建之案件為數眾多，其類型自交通建設、文教設施到衛生醫療設施均有，涵蓋範圍相當廣泛。

在IASB發布IFRIC 12之前，國際間並無BOT案件會計處理之特定規範，我國也僅有(87)基秘字第150號『投資BOT之會計處理疑義』及(93)基秘字第321號『民間廠商出資興建政府各項設施之會計處理』兩個相關之解釋令，其中後者指出民間從事BOT案件之公司其

建造資產後所有權移轉給政府者，於興建期間內所投入之建造成本應列為特許權取得成本，並自興建完成開始經營特許業務時起，於受委託經營期間內攤銷，合約終止或特許期間屆滿時，則將特許權及累積攤銷餘額轉銷。而IFRIC 12嚴謹地規範服務特許權協議之會計處理，並針對不同之收款協議訂有不同之會計處理，可能將使BOT業者之資產、負債及收入認列等產生重大變化。

IFRIC 12 適用範圍

服務特許權協議係指政府或其他單位(「授予人」)授權私人企業(「營運者」)提供公共服務的合約，例如：道路、橋梁或醫院等。一般而言，屬IFRIC 12範圍的典型協議為「興建—營運—移轉(簡稱BOT)」協議，著名例子包括台灣高鐵、高雄捷運及遠通電收等。此外，營運者亦可能僅就現有的公共建設進行改良，並維護及營運改良後的公共建設，而此類型之協議則稱為「修建—營運—移轉(rehabilitate-operate-transfer, 簡稱ROT)」協議。此等協議係透過合約訂定之執行規定、價格機制及糾紛仲裁協議所管理，通常稱為「公辦民營(public-to-private)」協議。

但須注意，IFRIC 12之範圍不包含私辦私營(private-to-private)協議，亦排除授予人端(即政府單位)之會計處理，且並非所有公辦民營協議均屬IFRIC 12的適用範圍，而須檢視協議之內容才能斷定。若同時符合下列條件時，應適用IFRIC 12之規定：

- (a) 授予人控制或管制營運者以公共建設應提供之服務、對象及價格；及
- (b) 授予人透過所有權、受益權或其他方式，控制該公共建設於服務協議期間結束時之任何重大剩餘權益。

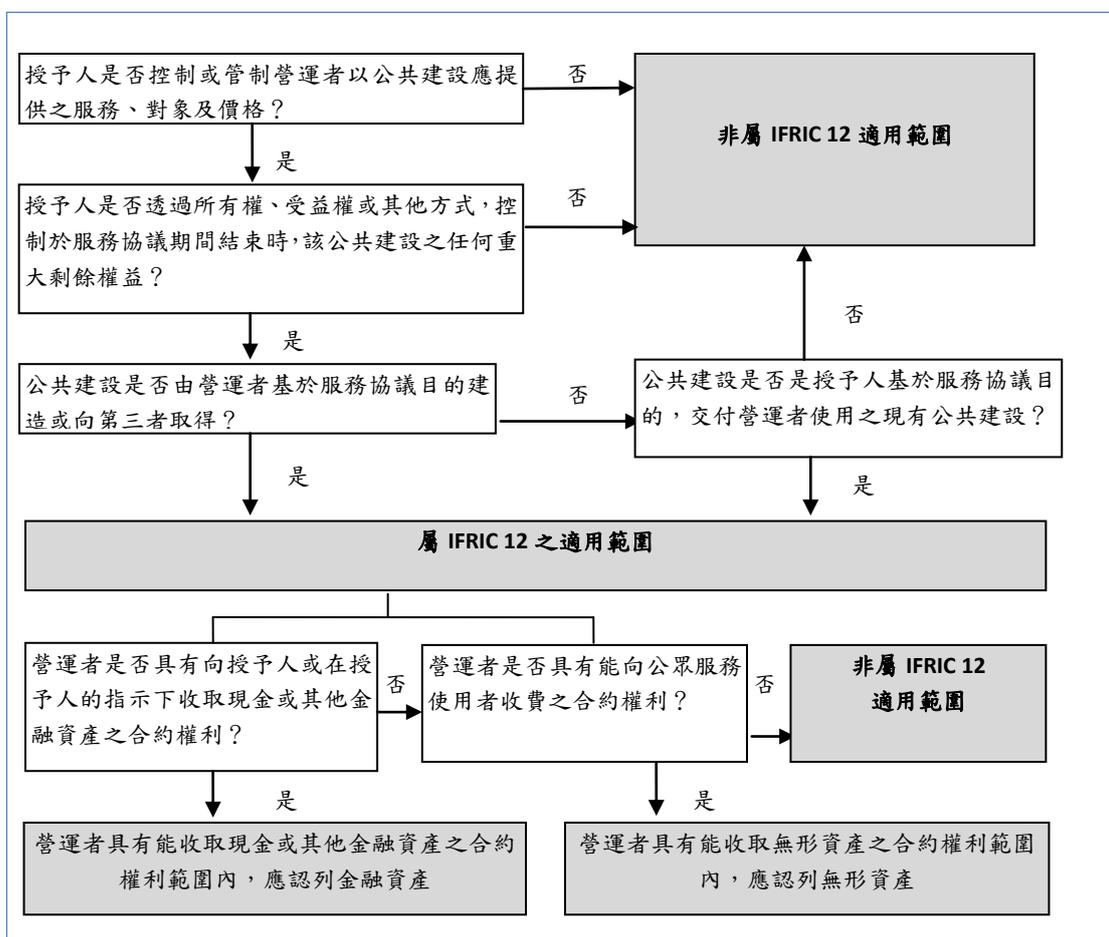
屬IFRIC 12適用範圍內之資產，係包括營運者基於服務協議目的建造或向第三者取得之公共建設，以及授予人基於服務協議目的，交付營運者使用之既有公共建設。關於適用範圍之判斷，亦請參閱圖一。

[釋例]適用條件之實質判斷

1. 上述條件(a)中授予人並不需要完全控制價格，但強調須具有特定要素之控制權。假使合約價格上限只會在極少發生的情況下生效，則授予人被視為無價格控制權，例如合約規定道路通行費不能超過\$1,000，但實際預期的通行費可能僅有\$20而已。這類價格上限機制被視為不具經濟實質，因此該協議非屬IFRIC 12的範圍。

2.當考量條件(b)是否存在重大剩餘權益時，該重大剩餘權益須以公共建設預期合約結束時的耐用年限及狀況下之現時價值估計。若資產只能當作廢料出售，則在合約結束時不可能有重大的殘餘價值。相反地，如果一棟建築物耐用年限為50年，而服務特許權協議期間為20年，則在協議結束時該建築物將很有可能有重大殘餘價值。

圖一 公辦民營服務協議之會計架構 [翻譯自 IFRIC 12 Information note 1]



收入認列

IFRIC 12將營運者建造與經營公共建設視為兩階段之交易，一為建造或升級階段，營運

者建造公共建設並以其所建造之資產向授予人取得對大眾提供服務之權利；另一為營運階段，營運者依據合約協議之條款提供服務，並於特定期間承擔營運及維護該建設的責任。

在導入IFRS時，BOT案件之營運者須檢視合約之內容，將所提供之服務依IFRIC 12之規定區分為『建造或升級服務』及『營運服務』兩部分。建造或升級階段之相關收入及成本之會計處理應依據IAS 11『建造合約』之規定；而營運階段相關收入之會計處理則應遵循IAS 18『收入』之規定。

決定營運者之資產性質

屬於IFRIC 12範圍內之公共建設不應認列為營運者的不動產、廠房及設備，因營運者並未具有該資產之控制權，而僅係依據合約條款擁有該公共建設之使用權以提供公共服務。此外，由於營運者無權控制該資產之使用，因此該公共建設亦非屬租賃資產。僅有在授予人給予營運者公共建設項目作為提供服務對價的一部分，且營運者可自行決定保留或處理該項目時，這些資產始可認列為營運者之資產。

依IFRIC 12之規定，營運者對於提供服務所收取之對價，應依合約條款決定應認列為金融資產、無形資產或兩者之組合，分述如下。

金融資產模式

若營運者具有向授予人或依授予人指示收取現金之合約權益，而授予人無法任意拒絕給付時，則適用金融資產模式。授予人於合約中保證支付特定或可決定金額；或營運者向公共服務使用者收費之金額若少於特定或可決定金額時，授予人將補足兩者間不足之差額，則符合金融資產模式之適用條件。反之，若授予人僅於使用者使用該服務時才付款，或授予人僅授予營運者向使用者收費之權利，則不適用金融資產模式。

採金融資產模式下，營運者在建造階段依據IAS 11認列建造活動之收入及成本，營運階段之收入則依據IAS 18之規定處理，並依據IAS 39『金融工具：認列與衡量』/IFRS 9『金融工具』註之規定對相對應之金融資產進行分類及衡量。收到給付款時，金融資產亦隨之減少。

無形資產模式

註IAS 39『金融工具：認列與衡量』中關於金融資產之規定自2013年起由IFRS 9『金融工具』取代，故於IFRS 9適用後，應依IFRS 9規定處理。

若營運者並非可無條件收取現金，而係依公眾使用量決定可收取之金額，亦即僅獲得依公共服務之使用程度向使用者或政府機構收費之權利(特許權)，此種情形則適用無形資產模式。例如，營運者依BOT協議建造並經營一座橋樑，並可於建造完工日起至特許權到期日止，向經過該橋樑的車輛收取通行費。

於無形資產模式下，營運者提供工程服務以換取營運特許權，授予人以非現金給付方式，給予營運者一項無形資產以換取工程服務。此種交易屬非相似商品及勞務之交換，應依據IAS 18之規定於交易時認列收入。因此在建造階段營運者依據建造活動認列收入，並將對應科目認列為無形資產。而於營運階段，營運者則依據公共服務使用程度向使用者或授予人收取現金。

相較於金融資產模式將收到之現金視為償還金融資產的一部分，無形資產模式中無形資產則因攤銷而減少。此處之無形資產應依據IAS 38『無形資產』之規定於特許期間內攤銷。IAS 38指出，無形資產攤銷最適合之方法通常為直線法。但在某些情況下，當特許期限係依照使用程度而定，則宜按使用量攤銷。

分叉模式(Bifurcated model)

當營運者收取之對價同時包含金融資產及無形資產時，須針對各組成部分採用個別之會計處理。原始認列時，此兩項組成部分應依據截至當日完工情形相關之已收或應收對價之公允價值認列。營運者獲得向授予人或依授予人指示收取現金之合約權利的部分，應認列為金融資產，其餘任何所提供之工程服務公允價值超過已認列金融資產公允價值的部分，應認列為無形資產。

我國BOT營運者目前實務上作法並未如IFRIC 12之規定，依收取金額是否固定而決定其會計處理，亦有將所建造之公共建設帳入自有固定資產者。若BOT營運者原先將BOT案件之建造成本列入自有資產，倘重新分析合約條款內容，可能應將其調整為金融資產、無形資產或兩者之組合，如此將使得轉換至IFRSs開帳數可能與原先財務報表數字及分類出現重大差異。

此外，營運者若原於申報納稅時將公共建設認列為固定資產者，於適用IFRIC 12後須將該固定資產予以除列，而另行認列金融資產或無形資產時，其相關之稅負影響亦須一併考量。

結語

IFRS 1規定企業僅得於自財務報表所表達最早期間開始日追溯適用IFRIC 12不可行時，方可不追溯適用，因而BOT業者應於正式開始採用IFRSs前，儘早考量IFRIC 12對企業之影響。

由於BOT案件之期間通常都長達數年甚而數十年，因此建議BOT業者除應仔細檢視目前的交易情形外，並應開始著手整理所承包之每一BOT案件相關原始文件，包括自開始承包至今於興建期間之所有合約及與認列工程收入、成本等相關文件，除可作為追溯適用之可行性評估及提供依IFRIC 12重編財務報表之依據外，同時並可適當評估適用IFRIC 12對企業可能產生之其他潛在影響，以期能達到降低衝擊並順利轉換之目的。

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