

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

早期無論是台灣或是歐美國家均未針對BOT案件另外制定其會計處理規範，因此，以往企業在處理BOT案件時，其所採用之會計處理方式多比照一般行業。

國際會計準則理事會(IASB)於2006年11月發布IFRIC 12『服務特許權協議』，意在規範服務特許權協議之會計處理，而BOT協議即為典型之服務特許權協議。在我國採用IFRS後，此一解釋對我國BOT業者之潛在影響為何？BOT業者又應如何因應？

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、健全的組織結構、新穎的技術及完善的管理觀念等長處，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，截至2008年底止，BOT簽約案件共656件，簽約金額共計3,787億元，設施類型涵蓋範圍自交通建設、文教設施到衛生醫療設施均有，顯見我國採用BOT方式發包及興建之案件為數眾多，且涵蓋之行業及範圍亦十分廣泛。

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，以下茲就BOT業者採用IFRS應注意之會計處理及事項提出介紹。

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，國內著名例子包括台灣高鐵、高雄捷運、遠通電收及台北101等案件。依協議內容，營運者為了提供公共服務而建造公共建設，並於協議期間內營運及維護該公共建設，並依所提供的服務收取費用。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，相關例子包括部分公有停車場、學校宿舍等承包案件。此等協議之特色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。

但須注意的是，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。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。若屬營運者於簽訂協議前既有之基礎設施或資產則非屬IFRIC 12之適用範圍，而應適用IAS 16『不動產、廠房及設備』。關於適用範圍之判斷，亦請參閱圖一。

[釋例一]適用條件之實質判斷

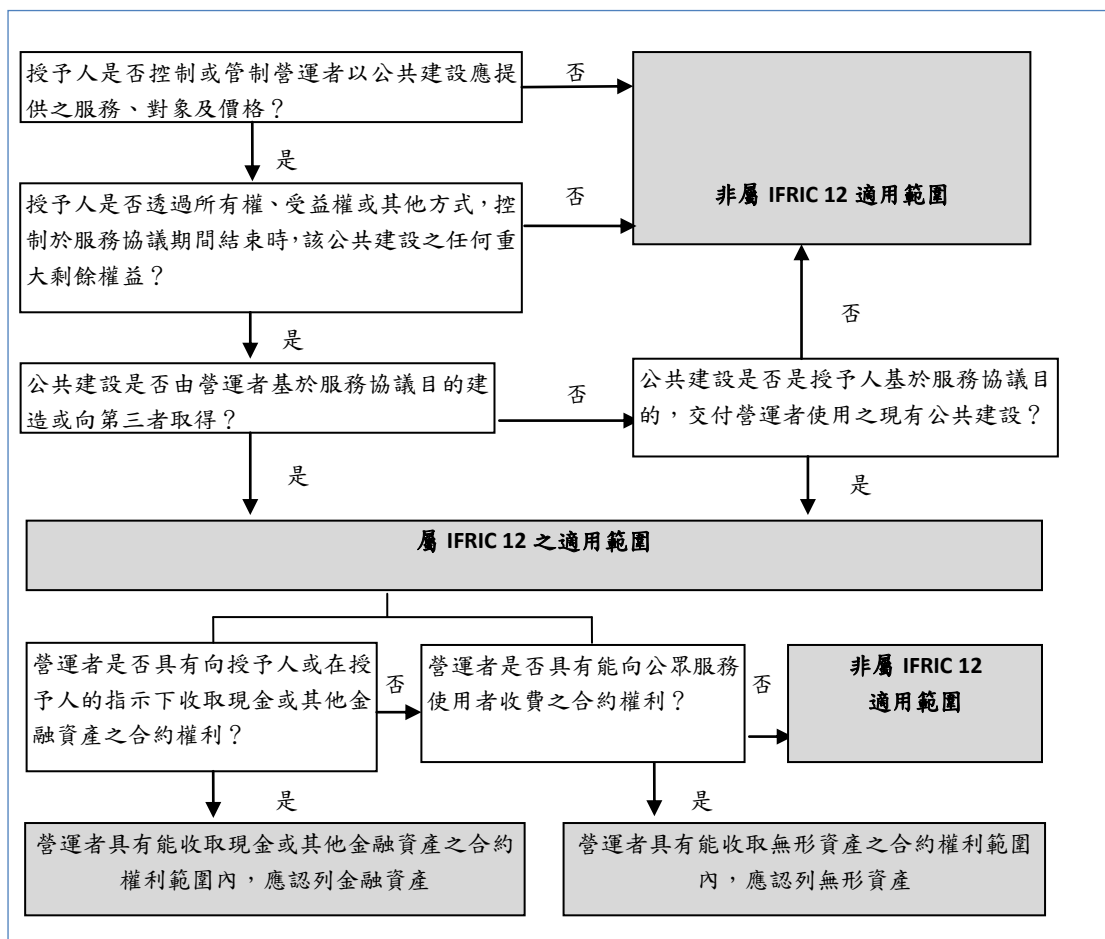
1. 上述條件(a)中授予人並不需要完全控制價格，但強調須具有特定要素之控制權。假使合約價格上限只會在極少發生的情況下生效，則授予人被視為無價格控制權，例如合約規定道路通行費不能超過\$1,000，但實際預期的通行費可能僅有\$20而已。這類價格上限機制被視為不具經濟實質，因此該協議非屬IFRIC 12的範

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值，若營運者仍保有該建築物，則該協議亦非屬IFRIC 12的範圍。

依前述適用範圍之說明，可知IFRIC 12之範圍不包含私辦私營(private-to-private)的協議，亦排除授予人端(即政府單位)之會計處理。

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案件之營運者需檢視合約之內容，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『工程合約』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。若營運者在單一合約或協議下進行多項服務，當所提供服務之公允價值可單獨辨認時，則該合約或協議已收或應收之對價應按所提供服務之公允價值予以分攤。

[釋例二]收入會計政策之揭露

...屬設計和諮詢合約之收入係依完工百分比法認列。當合約進度已經進展到一定階段，且該階段的完工比例和預期之合約利潤均得可靠估計時，根據合約的性質，參考(一)合約之已投入成本佔預計總成本比例；(二)雇主已完成驗收之金額；或(三)工程實體完成建造之比例，認列收入。當確定合約為損失時，即應認列全額損失。

提供服務的收入，包括基礎設施之勘察、設計、諮詢、研究和開發、可行性研究及遵循認證等服務，以及依照服務特許權協議提供營運服務之收入，係於已提供服務，且與該交易相關之經濟利益很有可能流入本集團企業時認列。[資料來源：翻譯自中國中鐵股份有限公司2008年年報(IFRS)]

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。

[釋例三]金融資產模式

某營運者簽定一份提供工程服務之合約，成本為\$100。提供工程服務之公允價值為\$110。營運者於整個合約期間所獲得之所有現金流入係由授予人決定為固定金額\$200。於服務特許權協議期間內，依據IAS 39規定以有效利率法計算之應認列財務收入總額為\$10。餘額\$80則與營運階段所提供之服務相關。相關會計分錄如下：

建造期間

借： 金融資產	110	
貸： 工程收入		110

認列將以現金支付之工程服務相關收入

借： 工程成本	100	
貸： 現金		100

認列工程服務相關成本

^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。

營運階段		
借：	金融資產	10
貸：	財務收入	10
認列財務收入		
借：	金融資產	80
貸：	收入	80
認列營運階段收入		
借：	現金	200
貸：	金融資產	200
認列向授予人收取現金		
合約期間總收入		\$200
合約期間總現金流入		\$200

無形資產模式

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，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。

[釋例四]無形資產模式

同釋例三，惟營運者於整個合約期間預期將獲得之總現金流入為\$200，但授予人並未保證營運者可收取該金額。相關會計分錄如下：

建造期間

借：	工程成本	100	
貸：	現金		100

認列工程服務相關成本

借：	無形資產	110	
貸：	收入		110

認列無現金對價之工程服務相關收入

營運階段

借：	攤銷費用	110	
貸：	無形資產		110

認列營運階段之攤銷費用

借：	現金	200	
貸：	收入		200

認列營運階段向使用者收費之收入

合約期間總收入	\$310
合約期間總現金流入	\$200

[釋例五]採無形資產模式會計政策之揭露

無形資產

...

當本集團有權依特許公共建設之使用量收費(以作為服務特許協議下提供建造服務之對價)，於原始認列時，將提供建造服務對價之公允價值認列為無形資產。無形資產係以成本減除累計攤銷及減損衡量。高速公路建設所取得特許經營權之攤銷，係於資產之耐用年限或服務特許權剩餘年限較短之期限內，依使

用量(車流量)計提，即依實際車流量與預期總車流量的比例計算年度攤銷總額；預期總車流量係基於公司管理階層之估計，或參考獨立交通顧問所編製之交通量預測報告。*[資料來源：翻譯自中國中鐵股份有限公司2008年年報(IFRS)]*

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其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。

[釋例六]分叉模式

同釋例三，惟營運者於整個合約期間預期將獲得之總現金流入為\$200，而其中授予人保證支付之金額為\$60。在服務特許權協議整個期間內，依據IAS 39規定以有效利率法計算之應認列財務收入總額為\$6。相關會計分錄如下：

建造期間

借	金融資產	60	
貸	收入		60

認列將以現金支付之工程服務相關收入

借	工程成本	100	
貸	現金		100

認列工程服務相關成本

借	無形資產	50	
貸	收入		50

認列無現金對價之工程服務相關收入

營運階段

借	金融資產	6	
貸	財務收入		6

認列財務收入

借	攤銷費用	50	
貸	無形資產		50
	認列營運階段之攤銷費用		
借	現金	200	
貸	收入		134
貸	金融資產		66
	認列營運階段收入及向授予人及使用者收取現金之收入		
	合約期間總收入		\$250
	合約期間總現金流入		\$200

我國BOT營運者目前實務上作法並未如IFRIC 12之規範依收取金額是否固定決定其會計處理，亦有將所建造之公共建設帳入自有之固定資產者。BOT營運者原先若將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，可能應將調整為金融資產、無形資產或兩者之組合，如此將造成轉換為IFRS之日之開帳數可能與原先之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提供服務之基礎設施認列為固定資產者，於適用IFRIC 12後可能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，其相關之稅負影響亦須一併考量。

[釋例七]首次適用IFRIC 12之揭露

本集團於本年度適用IFRIC 12『服務特許權協議』，其係自2008年1月1日以後開始之年度生效。

本集團係為高速公路營運者，依服務特許協議之條款，有權藉由經營公共建設代授予人提供公共服務。

IFRIC 12『服務特許權協議』對依服務特許協議提供公部門服務之營運者提出會計處理之指引。

在以前年度，因高速公路建造產生之建造成本，當本集團有權於特許期間內營運者，係認列為無形資產並以成本減除累計攤銷及減損衡量，其攤銷係自開始商業化經營高速公路之日起，於資產之耐用年限或服務特許權剩餘年限較短之期限

內，依使用量計提。

依 IFRIC 12 之規定，若營運者提供公共建設之建造及升級服務，營運者對於建造及升級服務相關收入及成本之會計處理，應依據 IAS 11 『工程合約』之規定；已收及應收建造及升級服務對價之公允價值，在營運者有權(特許權)向公共服務使用者收費，且其金額取決於公眾使用服務之情況時，則依據 IAS 38 『無形資產』認列為無形資產。此外，對於公共建設營運相關服務之收入係按 IAS 18 『收入』處理。

本集團於本年度追溯適用此解釋。其財務影響見附註 2C^註。

[資料來源：翻譯自中國中鐵股份有限公司 2008 年年報(IFRS)]

註：係列表說明重編前後之科目與金額。

維護義務

依 IFRIC 12 之規定，當服務特許權協議中約定營運者應負擔維護公共建設以達到特定服務能力之水準，或於協議結束時復原該建設至特定狀態等維護義務(例如，徵收通行費道路之營運者將收費權還給政府前須將道路重新鋪設以達特定水準)時，該營運者應依照 IAS 37 『準備、或有負債及或有資產』之規定認列及衡量此等合約義務。相反的，若授予人對營運者之維護工作支付報酬，維護義務也可能是賺取收入的活動，則營運者無須於財務狀況表上認列該義務，而應於進行道路重鋪時認列相關收入及費用。

因此，BOT 營運者宜於報導期間結束日就維護義務進行詳細之評估，針對無法或得補償之義務應認列相關準備。

借款成本

若營運者具有收到無形資產之合約權利，若其符合 IAS 23 『借款成本』之規定，則得將歸屬於協議之借款成本於建造階段資本化。然金融資產非屬 IAS 23 中符合要件之資產，故相關借款成本應於發生當期費用化。

由於過去BOT業者多將BOT案件中建造之公共建設認列為自身之資產，而將建造成本相關之借款利息予以資本化，於導入IFRS時亦需考量此一差異，倘依分析合約內容之結果，原先認列為固定資產之公共建設應認列為金融資產者，則不應將其相關借款利息予以資本化。

首次採用 IFRS

IFRS 1『首次採用國際財務報導準則』對於IFRIC 12之規範提供豁免選項，其規定首次採用者得適用IFRIC 12中之過渡性規定，因而，企業依據IAS 8之規定，IFRIC 12應予以追溯適用，但若營運者於財務報表表達之最早期間追溯適用IFRIC 12不可行，則應：

- 認列存在於所表達最早期間開始日之金融資產及無形資產；
- 以金融資產及無形資產之原帳面金額(不論先前的分類為何)作為該日之帳面金額；
- 對該日認列之金融資產及無形資產進行減損測試；若實務上無法於該日進行減損測試，應於當期開始日時，進行減損測試。

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IFRS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、成本相關之文件等，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。

©2010勤業眾信聯合會計師事務所版權所有 保留一切權利