

是 BOT？還是租賃？淺談服務特許權協議之會計處理

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

近年來，許多國家公共工程或基礎建設開發案選擇採用公辦民營形式進行，除了可解決政府財政困窘而無法獨力進行多項建設外，亦可有效運用民間資金，以期達到雙贏局面。這種服務協議包含「興建－營運－移轉」(BOT)、「修建－營運－移轉」(ROT)等形式，案件樣貌多變，諸如高鐵建設、高速公路電子收費系統、城鄉開發案、博物館委外經營等。參考國際財務報導準則之會計處理，其中國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」(簡稱 IFRIC 12)主要係對營運者(即民營企業)之公辦民營服務特許權協議之會計處理提供指引，然而，是否名義上為 BOT 或 ROT 之案件皆適用 IFRIC 12，還是有些案件應視為民間機構與政府間之租賃協議呢？

國際財務報導解釋第 4 號「決定一項安排是否包含租賃」(簡稱 IFRIC 4)中，特別排除適用 IFRIC 12 之協議，顯然該等協議應先依 IFRIC 12 之規定判斷。若營運者所簽訂之協議係表彰其對資產的使用有控制權，即使營運者名義上標得 BOT 案件，實質上所簽訂之協議可能包含租賃，而應依 IFRIC 4 之規定判斷該協議是否隱含一項營業租賃或融資租賃，續後會計處理應參酌國際會計準則第 17 號「租賃」。例如，政府以 BOT 案形式招標，委託民間企業開發一片土地，建造大樓與公共休閒育樂場所，企業則於未來的 30 年內有權向大樓承租人收取租金或公共休閒育樂場所使用者收取使用費，出租對象、租金及使用費水準不受政府限制，但必須負擔該區域之維護責任，30 年後企業必須將大樓無償移轉給政府。此種類型之 BOT 案則有可能僅為租賃合約，而非 IFRIC 12 之服務特許權協議。

若企業所簽訂之協議，使企業有權藉由所建造之基礎建設提供公共服務，無論企業是否為主要服務提供者，則該項協議可能應適用 IFRIC 12。要能符合 IFRIC 12 之定義，協議之授予人對營運者應提供的服務內容、服務對象及價格必須有一定的控制與規範，且於協議期滿時，授予人對相關基礎建設亦具有控制；在協議期間對於該基礎建設之法定所有權究竟屬授予人或營運者，並非判斷控制力之主要因素。依照 IFRIC 12 之精神，若授予人具有上述控制力，則營運者因服務特許權協議所取得之權利應為「藉由所建造之基礎建設提供公共服務」，而非取得「表彰使用資產之控制權」。

在服務特許權協議中，授予人是否實質上能控制營運者所建造之基礎建設，乃為此項協議應採 IFRIC 12 或 IFRIC 4 處理之分水嶺，在進行會計處理時，應採最能反映實質之方式進行。因而，企業於決定 BOT 案件是否採 IFRIC 12 前，應審慎檢視協議內容，再進行判斷。

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