

《2011 產業系列 03》航空業導入 IFRSs 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。

- ✓ 首次採用 IFRSs 時，是否選擇以認定成本作為固定資產之帳面金額？
- ✓ 酬賓方案於適用顧客忠誠計畫之會計處理規定時，應注意哪些事項？
- ✓ 租賃會計模式改變對航空業造成的影響？

航空業是勞力密集、投資金額大但回收期長、高品質要求以及系統整合複雜度極高的產業，全球不論已開發國家或開發中國家均積極發展航空產業，以帶動現有產業的技術升級並創造高附加價值之本土產業。由於航空業以飛機為載具從事運輸服務，相較於其他運輸產業，因為購置、維護以及營運成本(主要是燃油)的金額都相當大，景氣榮枯對其影響甚為劇烈，當景氣不好時，個人與企業往往會先降低航空客貨運的支出。舉例來說，2008 至 2009 年金融風暴期間，全球航空公司幾乎都大幅虧損，而自 2009 年第四季開始，全球景氣逐漸回升，航空客貨運的需求隨之恢復，營收轉好。雖然目前航空業仍面臨著難以預期的燃油價格變化以及流行性疾病蔓延的可能影響，但是仍有若干不可小看的因素，使得許多人持續預期航空公司有著相當正面的市場需求展望，例如：隨著中國、中東、印度及其他新興市場的人口及平均收入增加，亞洲市場持續的成長，全球地域差異性漸趨平衡等。而航空公司為了因應市場的激烈競爭，紛紛推出各項優惠專案或其他更吸引人的會員方案等等，加上我國主管機關已公布與國際財務報導準則(IFRSs)接軌的時程，航空公司於現階段以及即將進行的 IFRSs 導入專案，很可能會因為實務上所進行的下列交易而需要檢討及分析其相關的會計處理：

首次採用 IFRSs 認定成本之選擇

IFRS 1 規定，首次採用者可以於轉換 IFRSs 之日或之前的某日，選擇以先前一般公認會計原則的重估價金額作為不動產、廠房及設備項目於重估價日的認定成本，若此重估價金額大致為(1)公允價值或(2)依 IFRSs 認列的成本或折舊後成本，並進行調整以反映當時的變動(例如一般或特定物價指數)。IFRS 1 亦允許航空公司於首次採用 IFRSs 時將航空器作一次重估價，以公允價值衡量其航空器，後續會計處理仍以折舊後成本作為基礎，公司只需要確保於首次採用 IFRSs 時未高估所評估的資產價值。

重大檢驗及翻修成本

於航空器的耐用年限內，公司為維持航空器的正常運作及飛行安全，必須要定期作重大的檢驗或翻修。依據 S.D.P(修護技術準則)規定，航空公司其飛機機身及發動機設備於飛行達一定時數或年數後，須執行重大翻修，並經檢查合格後，始可繼續飛行營運，其通常之規定如下：(1)機身—約 5-8 年；(2)發動機—約 25,000 飛行小時(不同機型將有不同標準)。每次重大檢驗或翻修時所支付的成本應列為被檢驗或翻修項目的帳面金額，並同時將前一次檢驗或翻修成本的剩餘帳面金額予以銷除(若尚未提列折舊至帳面金額為零時。惟當該固定資產項目相對於總成本屬於重大時，其通常於下一次重大檢驗或翻修時已提列折舊至帳面金額為零)，如此可確實表達該項資產的價值。

重大會計政策揭露

(P)不動產、廠房及設備

自有資產

所購置航空器的成本於取得時，分別歸屬至其服務要素，以潛在反映其引擎及機身的維修情況。此成本於下次重大檢驗事項或該資產剩餘耐用年限的孰短期間內提列折舊。

[資料來源：摘錄澳洲航空 2010 年年報 Qantas Annual Report 2010]

收入認列—累積哩程/酬賓兌獎

IFRIC 13「客戶忠誠計畫(customer loyalty programmes)」規定當公司伴隨著收入交易發生時，給與客戶忠誠獎勵積點(point)，且客戶可於未來利用這些積點兌換免費或打折的商

品或服務，公司應該將收入交易對價中屬於獎勵積點的部分予以遞延，認列為遞延收入，待續後公司完成對獎勵積點的義務時，再予以轉列為收入。以下為一家國內航空公司的客戶忠誠計畫(簡述)：

累積哩程

會員搭乘○○航空公司或其他合作航空公司並使用適用機票，每一定期班機均可累積哩程；使用合作夥伴之服務或產品時，如信用卡消費、飯店住宿、租車等也可累積哩程。

例如：會員每次以合約價格住宿○○飯店，可獲贈 500 哩合作哩程。會員透過○○租車公司租車，不但享有特價優惠，且每租一次還可獲贈 500 或 250 哩(亞洲地區租車可獲贈 250 哩合作哩程)。

會員所累積的哩程數，可選擇兌換免費機票、座艙升等、使用機場貴賓室，亦可用哩程折抵超重行李費、空中精品部分消費金額及部分機票款。

例如：於使用○○航空國際線定期班機於 A 地至 B 地時，可使用 XXX 哩將經濟艙升等上一艙級。於○○航空公司網站預訂免稅品，每班次總金額達美金 XX 元以上者，得以哩程折抵部分消費金額。

航空公司於客戶購買機票時所給與的哩程，符合 IFRIC 13 定義忠誠獎勵積點須「伴隨收入交易發生」，而非僅僅為促銷方案。因此，公司應以哩程(獎勵積點)的公允價值分攤收入金額，並予以遞延。較為困難的部分是，由於累積哩程可兌換的獎勵有許多選擇(均由客戶自由選擇)，公司須先預估多項獎勵選擇中每一項獎勵被選擇的機率，並以加權的方式計算哩程的公允價值。航空公司通常有多項可兌換的獎勵，因此需要累積大量的過去經驗以決定每一項獎勵被選擇的機率，再據以估計哩程的公允價值。有時新的獎勵計畫可能缺乏歷史經驗，或者雖有歷史經驗可供參考，但是某些現實情況已經改變，因此增加估計的困難度。此外，獎勵積點公允價值的估計涉及資訊系統的建立與修改，公司必須提早因應準備，於導入 IFRSs 專案中詳細規劃。

前述伴隨收入交易發生所給與的哩程，於客戶使用哩程以兌換獎勵方案時，有些方案是由航空公司自行提供商品或勞務以進行兌換，有些則是由第三人提供。若由航空公司提供獎勵，則於完成兌換相關義務時，按照「已兌換數量」占「預估兌換哩程數量」的比

例，將遞延收入轉列為收入。後續公司修改「預估兌換哩程數量」時，係以會計估計變動的方式處理。

由第三人提供商品或勞務以進行哩程兌換的遞延收入(例如購買空中精品時，可用以抵減部分消費金額)，公司須評估此交易是屬於總額或是居間的性質。總額性質是指航空公司擔任提供獎勵義務的委託人(principal)，於完成相關義務時，將遞延收入轉列為收入。居間性質是指航空公司擔任提供獎勵義務的代理人(agent)，於第三人承擔提供獎勵的義務且航空公司已取得收取價金的權利時，認列佣金收入。此外，由於客戶可以自行選擇要兌換何種獎勵方案，航空公司必須等到客戶決定選擇由第三人兌換哩程時，才可以認列佣金收入(因為此時方可確認由第三人承擔提供獎勵的義務)。

於判斷航空公司於交易中是屬於 principal 或 agent 的性質，下列有一些關鍵指標可協助進行判斷。

當航空公司符合以下其中一項或多項指標時，通常是擔任交易的 principal，此時收入應以總額認列：

- 擔任提供獎勵商品或勞務的委託人(此一指標於判斷時，通常是列為考量權重最大的指標)
- 對於客戶決定兌換的獎勵商品，承擔一般的存貨風險
- 能夠決定獎勵商品或勞務的價格
- 能夠更換獎勵商品或勞務
- 可以選擇獎勵商品或勞務的供應商
- 能夠參與獎勵商品或勞務規格的決定
- 於客戶決定兌換商品後或於交付商品途中，須承擔存貨實體損失的風險
- 承擔信用風險
- 負責獎勵商品或勞務的保固或品質風險

當航空公司符合以下其中一項或多項指標時，通常是擔任交易的 agent，此時收入應以淨額認列：

- 獎勵商品或勞務的供應商是擔任提供獎勵商品或勞務的委託人(此一指標於判斷時，通常是列為考量權重最大的指標)
- 航空公司僅賺取固定或可決定的金額

- 獎勵商品或勞務的供應商承擔信用風險

過去未依 IFRIC 13 編製的財務報表金額與依照 IFRIC 13 的規定處理後，其財務報表表達的差異如下表所示：

未依 IFRIC 13			依照 IFRIC 13		
收入	\$	100	收入	\$	70
費用		20 (註 1)	費用		-
負債		20 (註 1)	負債		30 (註 2)

(註 1)未以哩程的公允價值估計遞延收入，而另外認列未來兌換義務之或有負債與相關費用

(註 2)以哩程的公允價值估計遞延收入

重大會計政策揭露

(G)收入認列

客貨運收入及旅遊收入

客貨運收入及旅遊收入係先貸記預收收入，於續後當旅客或貨物搭乘時，或當旅行套裝行程已被使用時，再轉列收入。尚未使用的機票係依據機票的條件及條款估計收入認列的時點。

酬賓方案收入

因發行酬賓積點(point)所產生的收入係遞延為負債項下之預收收入，直至會員使用積點時(若選擇飛航酬賓方案則為旅客搭乘時)。

發行酬賓積點(point)所產生的收入之衡量，係基於管理階層對積點可兌換預期獎酬之公允價值之估計，並考量預期將失效之積點所佔比率以調減獎酬之公允價值。

[資料來源：摘錄澳洲航空 2010 年年報 Qantas Annual Report 2010]

租賃會計模式改變

國際會計準則理事會(IASB)與美國財務會計準則理事會(FASB)於 2010 年 8 月 17 日發布共同草案「租賃」。此草案消除營業租賃及融資租賃之區別，並且介紹新的承租人及出租人會計模式。依草案內容，承租人對於所有租賃均會認列一項資產及負債，以改善現行租賃會計太仰賴明確界線及主觀判斷，而導致許多經濟上相似之交易卻採用不同會計處理之缺點。

國內航空公司目前依據我國財務會計處理準則第二號「租賃會計處理準則」的規定，以四項指標判斷對航空器的租賃合約是否符合融資租賃的會計處理可能也有類似問題。

如同上述，「租賃」草案下不分營業租賃或融資租賃，承租人均將於租賃期間內認列一項使用權資產及一項租賃給付義務，租賃給付義務的原始衡量是租賃給付依照承租人增額借款利率或租賃隱含利率折現的現值。因此，未來租賃交易可能會影響公司的主要績效衡量指標，因為資產及負債之增加可能導致較低的資產周轉率、較低的資本周轉率，以及負債比率之增加，而後者可能將影響公司是否符合借款額度或借款合約的要求，故管理階層需要提早一一檢視相關合約，考量在 IFRSs 規定下應有的會計處理及對財務報表的影響。

結語

航空業 IFRSs 之導入，不論是首次導入 IFRSs 認定成本之選擇、固定資產重大組成部分之分拆均涉及資訊系統的修改，同樣地，如前所述，IFRIC 13 的適用不僅限於會計處理與表達的改變，如何計算「積點」的「公允價值」是對公司電腦資訊處理的一大挑戰，亦是導入 IFRSs 的一項重點。

航空業須儘早安排財務會計及資訊部門人員討論將面臨的改變，方能順利於首次適用國際財務報導準則編製財務報表時，對於帳列的遞延收入有充分資料以說明其合理估計的基礎。

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