

## 《2011 產業系列 08》航運產業導入 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

洪玉美會計師

### 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－航運產業

- ✓ 船舶如何個別提列折舊之重大組成部分？
- ✓ 貨運收入及成本如何認列？
- ✓ 船舶及貨櫃承租/出租業務屬營業租賃或融資租賃？
- ✓ 噸位稅於 IFRS 下如何分類？
- ✓ 是否有應認列而未認列之環境保護支出？

## 前言

台灣四面環海，在地理位置上發展航運業具有先天的優勢。隨亞洲經濟蓬勃發展，我國航運業更是具有良好發展機會。海運業依照貨載項目及船舶設備，主要可分為散裝貨運及貨櫃航運兩種。散裝貨運主要是運載體積龐大、包裝不易的工業及民生大宗物資，如水泥、鐵礦砂、焦煤及穀物...等，船期不定。而貨櫃航運主要則是運載工業製成品，以定期航線為主。航運業實務上諸多特殊交易情形，應如何規劃導入 IFRS 專案，且採用 IFRS 對實務會計處理又有甚麼應注意事項呢？茲介紹如下。

## 不動產、廠房及設備

### 重大組成部分及重大檢驗與翻修成本

IAS 16「不動產、廠房及設備」規定當一項不動產、廠房及設備的某一組成部分的成本，相對於總成本而言係屬重大，則應將該組成部分依其使用狀況個別提列折舊。企業原始認列時，應辨認個別組成部分，以將不動產、廠房及設備項目之金額分攤至個別重大組成部分，並單獨提列折舊。舉例來說，航運業者通常於船舶耐用年限間需要進行重大檢驗及翻修，以使船舶得以繼續使用。IFRS 指出，若該重大檢驗翻修成本符合資本化條件，相關支出應作為船舶的帳面金額，同時前次檢驗成本的剩餘帳面金額應除列。此時重大檢驗翻修成本即屬個別組成部分，應於預期下次翻修前之期間內提列折舊。企業首次採用 IFRS 時，此項規定原則上應追溯適用。

為避免追溯適用產生鉅額成本，IFRS 1「首次採用國際財務報導準則」允許首次採用 IFRS 的企業可選擇以「公允價值」或「依 IFRSs 認列的成本或折舊後成本，並進行調整以反映當時變動(例如一般或特定物價指數)後之金額」兩者之一作為轉換至 IFRSs 日<sup>註</sup>之帳面金額。

### **[釋例一]重大會計政策揭露**

#### 不動產、廠房及設備

1. ...船塢維修(dry-docking)成本於發生時認列為船舶及附屬設備的一部分，並於下次維修日之期間內提列折舊...。[資料來源：A.P. MOLLER-MAERSK 2009 年年報]
2. ...購入船舶時，辨認下次船塢維修時所需更換之船舶組成部分，並將其成本於預期進行船塢維修日之期間內(通常為三至五年)提列折舊。後續之船塢維修成本予以資本化，並於進行下次船塢維修日之期間內提列折舊。若折舊期滿前發生重大船塢維修成本，則前次船塢維修成本尚未折舊餘額立即予以沖銷...。

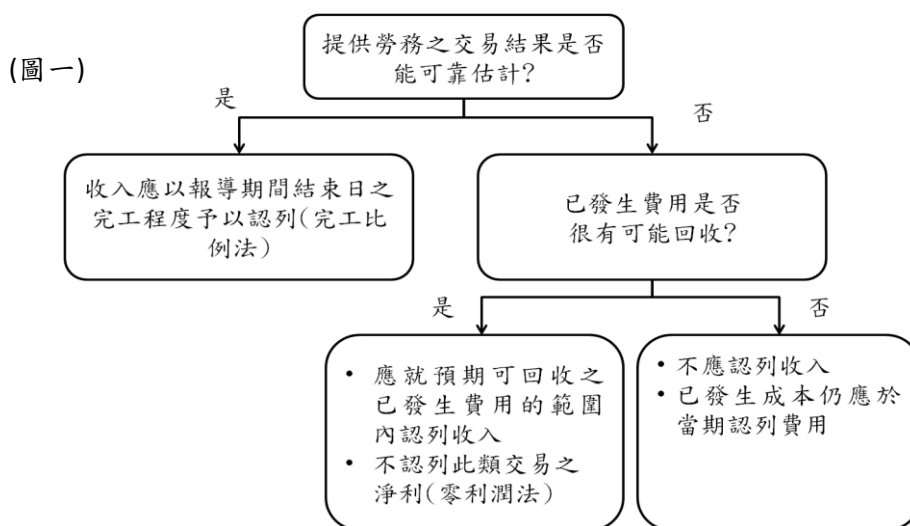
[資料來源：Orient Overseas (International) Limited 2009 年年報]

## 收入認列

<sup>註</sup> 企業編製首次採用 IFRSs 的財務報表中，列示依 IFRSs 編製之完整比較性資訊之最早會計期間起始日；若我國採曆年制之上市櫃公司於 2013 年採用 IFRSs，一般來說轉換為 IFRSs 之日為 2012 年 1 月 1 日。

認列貨運收入－完工比例法或零利潤法？

航運業的收入主要來源是貨運收入。就海運業來說，海上航行的時間可能至數月之久，在資產負債表日，可能有未完成的航程，此時判斷貨運收入之認列時點就相當重要。貨運收入是為第三者提供貨物運輸服務，因此相關收入屬勞務收入。勞務收入之認列應先考量交易結果是否得可靠估計，相關說明請參閱圖一。



航運業對於在途貨運之收入認列，一般多採用完工比例法或零利潤法，此兩法之採用在於交易結果是否得可靠估計，而是否得可靠估計應考量所有可獲得資訊，就經濟實質加以判斷。

完工比例如何計算？

假設航運公司在途貨運收入經判斷後採完工比例法認列收入，應如何計算完工比例呢？常見的完工比例計算方式可能是依照航行里程數、航行時間、已發生成本佔估計總成本比例...等計算之。

**[釋例二]重大會計政策揭露**

**收入認列**

1. ...貨櫃運輸及物流業務所產生之貨運收入以完工比例為基礎認列；完工比例以個別船舶航行之時間比例計算之。[資料來源：Orient Overseas (International) Limited 2009 年年報]
2. ...收入認列...
  - (1) 貨櫃航運相關收入

經營國際及國內貨櫃運輸業務之運費收入以完工比例為基礎認列，完工比例以個別航次之時間比例計算之。

## (2) 散裝航運相關收入

散裝航運之定期租船相關收入，其性質屬營業租賃，於各租船期間以直線法為基礎認列。

散裝航運之航次租船相關收入，以完工比例為基礎認列；完工比例以個別船舶航行之時間比例計算之。

[資料來源：China COSCO Holding Company Limited 2009 年年報]

## 成本如何分攤？

若企業無法可靠估計交易結果，則不論已發生成本是否很有可能回收，相關發生費用皆應於發生當期認列(參閱圖一之說明)，此情況下費用之認列較無疑義。散裝貨運主要是運載大宗物資，通常一艘船舶的貨主只有一個，因此若企業採完工比例法認列散裝貨運收入，相關收入及成本較無分攤上的困難。但貨櫃航運下，貨主可能有多人，且目的地皆不相同，完工比例法下如何分攤相關成本就相當重要。

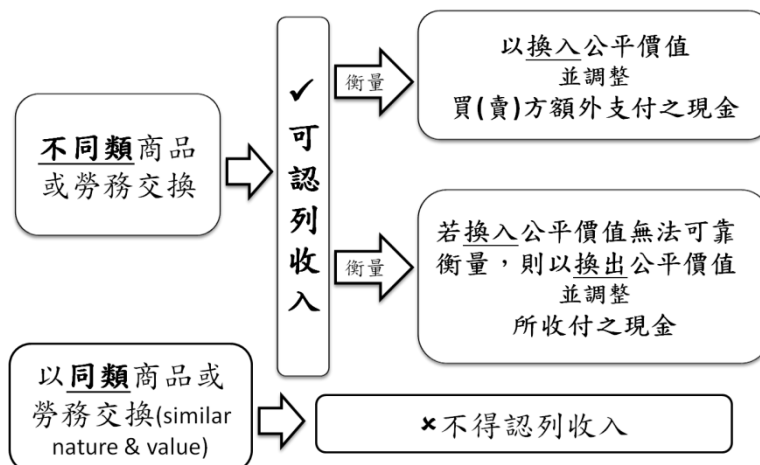
當一艘船舶乘載多張提單，每張提單停靠點不同而導致依提單辨認之航行里程及時間不相同時，須辨認個別提單或航次之完工比例以認列收入，而相關成本也須按適當成本動因分攤，再依其完工程度認列相關成本。此時，企業須仰賴一套有效的成本及收入計算系統，用以辨認個別提單或航次完工程度及應認列的收入，並分攤相關成本。

## 艙位交換—同類或不同類？

國際航運路線眾多，航運業者多採取合作聯盟的方式經營，以降低成本。舉例來說，經營貨櫃運輸的航運公司 A，其美洲路線之定期航班每航次可裝載 200 個貨櫃。但航運公司 A 每次收到的客戶訂單並無法都剛好裝載成 200 個貨櫃。此情況下，航運公司 A 可能向其他航運公司買艙(支付艙租)、賣艙(收取艙租)或以自有的艙位與其他公司不同航線之艙位交換。此種艙位交換交易帳上應如何處理？

IAS 18 規定，當商品或勞務與同性質及價值的商品或勞務交換時，不得認列收入。反之則視為產生收入之交易，應認列收入，如圖二之說明。

(圖二)



故換艙交易須判斷是否屬同類勞務交換。若交換之艙位是不同航線(例如美洲線艙位與歐洲線艙位互換)，則可能為不同類勞務之交換，應考慮其公允價值並認列收入與成本。

### 收入草案最新發展

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 6 月聯合提出草案，共同提議一項合約基礎之收入認列模式，此模式將廣泛適用於與客戶之合約。草案中指出，當客戶取得商品或勞務的控制，企業始應認列收入。

但在 2011 年 1 月及 2 月份 IASB 會議中對於勞務收入之相關討論指出，企業應於履行合約約定任務時認列收入。若符合下列兩項條件其中之一，則視為企業持續地達成應履行義務：(1)企業義務之履行創造或增加客戶所控制之資產；或(2)企業義務之履行並未創造一項可供企業挪作他用之資產，且至少符合下列條件之一：(a)當企業履行每項任務時，客戶獲得一項利益；(b)若由另一企業完成客戶之剩餘義務時，該另一企業將無需重新履行目前已完成之任務；或(c)企業有權對目前已履行義務收取款項，即使客戶任意取消合約亦然。企業僅於可合理衡量成功完成勞務之進度時，可認列勞務收入。對航運業者之影響，假設航運業者與客戶約定將客戶資產由 A 地運送至 B 地，若該航運業者將資產運送至半途，另一航運業者可接手完成對客戶的剩餘義務，而無需重新履行已完成之運送服務，即便依法不可移轉該義務或因更換廠商成本過高而不太可能發生，此種運輸服務將可符合上述(b)之條件。

### 租賃 - 融資租賃或營業租賃

航運業租賃情形頗為頻繁，例如定期租船(time charter)、光船租船(bareboat charter)...等。IFRS 重視經濟實質，因此，凡實質移轉資產所有權所產生之所有風險及報酬予承租人者，



屬融資租賃；不符合融資租賃者為營業租賃。與我國財務會計準則(ROC GAAP)不同的是，ROC GAAP 對於融資租賃訂有特定條件，符合該特定條件之租賃始可按照融資租賃處理。

### 租賃會計草案及最新發展

IASB 與 FASB 於 2010 年 8 月聯合提出租賃草案，消除了營業租賃與融資租賃的區別，使承租人及出租人之租賃會計處理採用一致性之方式－「使用權」方式，其將使承租人之財務狀況表包含租賃合約所產生之租金給付負債及標的資產使用權。惟考量到外界回覆意見，IASB 與 FASB 於 2011 年 2 月份會議中對損益之影響進行討論，擬將其分為「融資租賃」及「非融資租賃」兩類，其中非融資租賃之損益認列模式將與現行營業租賃一致。IASB 與 FASB 已委由幕僚進一步研擬相關影響及辨認原則。

由於企業現行屬營業租賃之交易在新提案下須認列相關資產及負債，負債比率可能因而增加，航運業者可持續注意後續發展及對本身財務報表與財務比率之影響。

### 噸位稅 - IFRS 下如何分類?

近年來，我國是否採用噸位稅之議題熱門發燒。噸位稅係以船舶噸位數來推定設算公司利潤之稅制，西歐許多國家目前已允許以噸位稅代替海運公司之營利事業所得稅。依我國相關法規研擬修訂方向，海運業者未來可選擇在一般所得稅或噸位稅之下，繳納海運事業所得稅，國內大型航運業者每年可望省下大額稅負。但在會計上，卻面臨另一項議題：以「船舶噸位數」為基準計算公司應付稅額的噸位稅，是否屬「所得稅」？

國際財務報導解釋委員會於 2009 年 5 月會議曾就此議題予以討論。會議內容指出，IAS 12「所得稅」所規範的「所得稅」是以課稅所得為基礎計算，課稅所得隱含營運結果「淨額」的概念，而噸位稅是以營運結果「總額」為基礎計算，因此噸位稅非屬 IAS 12 的範圍，不應將其表達為所得稅費用的一部分。若噸位稅對於財務報表使用者瞭解企業財務績效攸關，應於報表中另以一單獨項目表達。

### 環境保護負債準備支出

隨環保意識抬頭，國際間對於航運業者常加徵環保稅額。舉例來說，若某氣候高峰會可能提出對遠洋貨輪所用的高污染性低級燃油徵收重「碳稅」(Carbon Tax)，惟該法令尚未

通過，航運業者是否應估列相關負債？IFRS指出，因過去事件所產生之現存義務，而清償該義務很有可能造成具經濟效益資源的流出，且該義務金額能可靠估計時，應認列相關負債準備。因此若法令很有可能通過，則應就很有可能因營運而被徵收之稅額估列負債準備，即使該義務支出時點或金額尚具不確定性。

## 結語

在我國即將採用IFRS之際，建議航運業者應仔細檢視目前的交易情形，瞭解IFRS對自身可能有的影響。在採用IFRS之後，國際間航運業者的財務報表將更具透明度及可比性，對航運業者的合作發展及營運策略與規劃，將有所助益。

### 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