

《2011 產業系列 09》餐飲、旅館服務業導入 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。

IFRS 產業便利貼－餐飲、旅館服務業

- ✓ 不動產是否適當分類並進行後續衡量？
- ✓ 資產有無減損跡象？
- ✓ 客戶忠誠計畫如何認列？

近年來，餐飲、旅館服務業已經成為我國的重要產業，來台旅客人數亦逐年成長。觀光人數之增加不僅直接提升旅館的住房率，旅遊期間的飲食與消費等，更帶動餐飲相關服務業之發展。在發展過程中，多數的決策須採用正確的財務資訊，而企業的經營成果與股東價值更須經適當的衡量。此二者均有賴於企業所採用的一般公認會計原則。本文將分析餐飲、旅館服務業常見之交易型態及其相關的會計處理，以作為該等企業著手導入 IFRSs 之參考。

不動產、廠房及設備

不動產應如何分類

餐飲、旅館服務業除殷勤的服務外，尚須提供顧客住宿、飲食或相關的休閒設施，使顧客能得到舒適的住宿環境及餐點。因此，土地與建築物在財務報表上常占相當大的比例，

惟其經營模式已出現多元化的面貌，不同的經營經營模式可能影響不動產在財務報表上的分類。

現行 IFRSs 中，除了 IAS 16「不動產、廠房及設備」，國際會計準則理事會也針對企業為賺取租金收入、資產增值，或兩者兼具所持有之不動產，訂定 IAS 40「投資性不動產」以規範相關的會計處理。

若企業身為經營者，主要收入來自對飯店及餐廳的經營，例如直接提供服務給飯店住客及用餐者，則飯店及餐廳屬於企業為提供服務而持有的不動產，似應適用 IAS 16。相反的，若企業與他人簽訂管理合約並轉讓經營權，以收取租金收入，則該飯店及餐廳可能屬 IAS 40 所規範的投資性不動產。實務上，管理合約的內容往往基於許多原因而有不同，企業必須依合約條款和環境作適當的判斷。

後續衡量

當不動產屬 IAS 16 之範圍時，企業可選擇以成本模式或重估價模式，認列不動產之帳面金額。須特別注意的是，相同類別之不動產應採用一致的方法。

若企業選擇重估價模式，資產的帳面金額等於該資產在重估價日之公允價值減除累計折舊及累計減損損失後的金額。IAS 16 也說明資產應定期(例如每三年或每五年)進行重估價，以確保帳面金額相近於報導期間結束日決定之公允價值。

當企業首次依 IAS 16 採用重估價模式衡量不動產，其公允價值超過帳面金額的部分應列為其他綜合損益，並且分類為權益項下之資產重估增值。反之，不動產之公允價值若低於帳面金額，應認列為當期損失。但是，對同一資產而言，如果先前已進行重估價，而且已經認列資產重估增值，則應在以前已認列為資產重估增值的範圍內，應先減少其他綜合損益。

不論企業採用成本模式或重估價模式，IAS 16 規定企業在原始認列不動產、廠房及設備時，應將金額分攤至重大組成部分。每一個重大組成部分應分別提列折舊，或將具有相同耐用年限與相同折舊方法的重大組成部分加總後，再一起計算折舊。舉例而言，飯店的重大組成部分可能包括建築結構、電梯、游泳池、傢俱、停車場等，其個別之經濟耐用年限若有顯著差異，有必要個別計提折舊。

重大會計政策揭露

D.2. 不動產、廠房及設備

不動產、廠房及設備之折舊係自其投入服務之日開始，依各個重大組成部分之耐用年限，按直線法折舊。

[資料來源：法國雅高集團 2009 年年報]

當不動產屬 IAS 40 規範之投資性不動產時，IFRSs 允許企業選用公允價值模式或依 IAS 16 之成本模式衡量投資性不動產。企業若選擇採用公允價值模式，須以公允價值衡量所有投資性不動產。投資性不動產公允價值之變動應於發生當期認列為損益。例如，當整棟飯店已視為投資性不動產並採公允價值衡量，則該投資性不動產的公允價值已包含電梯、空調系統及傢俱等，企業不需再分別認列資產。

資產減損

除了不動產外，企業可能會持有特許經營權、管理合約、商譽及客戶名單等無形資產。IFRSs 亦要求企業對商譽及非確定耐用年限之無形資產，每年至少進行一次減損測試。除此之外，企業應於每一報導期間結束日評估是否有減損跡象，如果有減損跡象存在，企業應進行減損測試。

舉例來說，企業經營旅館並將該旅館列為不動產，或出售某一區域的特許經營權給加盟者，然而因為經濟情況惡化而導致住房率下降或以低價出售特許經營權，此時資產所產生之實際淨現金流量，明顯低於企業的預估數，此時發生減損跡象，企業必須進一步評估旅館與其所持有之特許經營權的價值。

IFRSs 要求企業應對現金生產單位進行減損測試，現金生產單位是企業中可以單獨產生現金流量的最小可辨認資產群組。例如，某餐飲連鎖業者可能將每一個餐廳視為一個現金產生單位，業者也可能基於經營與行銷策略，在成本較高的地點設立指標性的經營據點，並與同地區的連鎖餐廳分享資源並統籌管理，在此情況下，若各連鎖餐廳的經營結果相互影響，以個別餐廳單獨進行減損的評估可能不太適當，將位於此一區域內受到相同經濟條件影響的連鎖餐廳合併視為同一群組來進行減損的評估將較為合理。

收入認列

餐飲、旅館服務業的收入來源相當廣泛，除了經營觀光旅館餐廳業務外，企業也將經營觸角伸至旅館管理及各種休閒育樂等相關產業的諮詢顧問、住宅及大樓開發租售、百貨公司等業務。在收入認列原則中，IFRIC 13「客戶忠誠計畫」與我國有不同的見解。

客戶忠誠計畫

許多旅館、餐廳、百貨公司與賣場、旅行社及租車業者，為了維持與客戶的長期關係，利用資訊科技來建立客戶資訊，藉此分析顧客喜好與消費行為，進而根據分析結果來設計不同的促銷活動或改變其經營方式，此類活動通常稱為客戶忠誠計畫。例如消費者可以免費參加旅館提供的累計消費獎勵制度，消費所得的獎勵積點可以兌換成飯店禮券或折價券。在實務上，企業亦可能透過結盟的方式以利消費者向第三人兌換不同的商品，如航空公司哩程或相關企業的免費試用券等。

依我國目前之相關規定，針對前述獎勵方案，係當企業為清償其現有義務，而使具經濟效益之資源很有可能流出，且金額能可靠衡量時，應於資產負債表上認列負債。因而，企業通常於消費者取得獎勵積點時，估列負債。

在 IFRSs 之下，IFRIC 13 認為此類銷售交易是由數個商品或勞務組合而成(即多元要素收入交易)，獎勵積點被視為銷售交易中，可以單獨辨認的一項組成部分。因此，企業首先要辨認此交易是屬於企業本身之交易，或企業是屬於居間仲介的性質。若屬企業本身之交易，企業應將已收或應收對價的公允價值分攤至獎勵積點及同一交易中的其他銷售組成要素。企業應參考獎勵積點可單獨銷售的公允價值衡量分攤至獎勵積點之收入，並在原始認列時將該部分認列為遞延收入，待續後完成對獎勵積點的義務時，再予以轉列為收入。

若企業屬於居間仲介的性質，並替第三人收取對價，企業應於顧客選擇向第三者兌換獎勵時，將分攤至獎勵積點的對價與應付第三人的金額間之差額，於第三者承擔提供獎勵之義務並有權收取提供獎勵之對價時，認列為收入。例如，顧客因旅館住宿而取得獎勵積點，且有權選擇向航空公司兌換成酬賓哩程數。在此情況下，旅館業者應先分攤因顧客住宿所收取的對價至酬賓哩程數，等到顧客向第三人兌換哩程時，將分攤至酬賓哩程數的對價與已付或應付航空公司費用的差額，認列為收入。

然而，IFRIC 13 不適用於免費發放的兌換券與折價券，例如旅館或賣場對於非特定大眾所致贈免費的健身中心免費試用券或 SPA 特惠體驗，或餐飲業者於路邊或網路上所發放的折價券等。此類折價券並非伴隨企業銷售商品、勞務或其他交易時發生。但是，企業可能因為顧客使用折價券，而使成本超過銷售金額的情況，企業應考慮是否發生「虧損性合約」的情況，並依 IAS 37「負債準備、或有負債及或有資產」將超額成本認列負債。

重要會計政策之彙總說明

R.1. 收入

依據 IAS 18「收入」，收入係全部合併或比例合併之公司在正常營業活動中銷售商品及勞務之價值。其包括：

- 對於直接擁有及租賃之旅館，收入係為提供顧客提供住宿、膳食及其他服務所收取的收入；對於授予管理及特許經營權之旅館，則為所收取的管理費及特許經營費收入。
- 對於預付服務業務，收入係為自客戶公司所收取的費用、自餐廳營運者所收取的捐助、使用本集團商標之權利金以及技術支援費。
- 對於在火車上所提供之服務、臥艙及飲食服務，收入係為向鐵路業者收取之款項。
- 對於賭場，則為所收取的博弈收入總額(吃角子老虎機與傳統賭場遊戲)。

依據 IAS 18「收入」，收入係依已收或應收對價的公允價值扣除所有折扣與補貼、增值稅、其他營業稅以及客戶忠誠計畫的公允價值後之金額衡量。

商品銷貨收入係於貨物已交付且所有權之顯著風險及報酬已移轉予買方時認列。

勞務收入係於提供服務時方認列收入。

忠誠計畫銷售之收入係在會員卡有效期間，依直線法分期認列，以反映所提供效益的時間、性質與價值。

當客戶忠誠計畫涵蓋商品或服務之銷售時，向客戶所收取之收入應分攤至所銷售商品或服務及第三者所提供之獎勵積點。分攤予獎勵積點之對價係參考積點之公允價值衡量，予以遞延，並於客戶兌換獎勵積點時認列為收入，即當忠誠點數兌換為獎勵時。

[資料來源：法國雅高集團 2009 年年報]

結語

除上列不動產、廠房及設備之分類與續後衡量、資產減損、客戶忠誠計畫與租賃會計等與餐飲、旅館服務業直接相關的議題外，導入 IFRSs 尚須面臨許多問題，例如首次適用 IFRSs 之得豁免項目選擇、公允價值的衡量、會計政策之選用、財務報表的編製、乃至於作業流程與資訊系統資修改，每一項均需要相關人員花時間去解決，也同時考驗相關人員的判斷與決策能力。企業須及早規劃所需的人力及資源，方能順利完成導入。

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