

《新解釋》IFRIC 20 地表礦藏於生產階段之剝除成本

重點提示

- 能使企業更能取得礦石之剝除活動(stripping activity)成本，當符合特定條件時，應認列為一項非流動資產（「剝除活動資產」）；而例行性持續開採之剝除活動成本應依 IAS 2『存貨』規定處理。
- 剝除活動資產應作為既有資產之增添或增益，並依其所屬既有資產之性質歸類為有形或無形資產。
- 剝除活動資產應以成本原始衡量，後續則以成本或其重估價金額減除折舊或攤銷及減損損失後的餘額列帳。
- 企業應審慎考慮與資本化成本相關之礦體或礦體組成部分之辨認，因為這將決定資產如何計提折舊。
- IFRIC 20 適用於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間，並得提前適用。

新解釋

國際財務報導解釋委員會（簡稱「IFRIC」）於 2011 年 10 月 19 日發布 IFRIC 20『地表礦藏於生產階段之剝除成本』。IFRIC 20 適用於以地表採礦活動進行開採之所有類型天然資源。

在地表採礦之營運中，企業可能需要移除廢棄物質以取得礦床。於生產階段所移除之物質通常是等級不同的礦石及廢料之組合。低等級物質之移除可能產生可用的存貨，並能取得更深層的較高等級物質。

IFRIC 20 說明下列議題：

- 認列生產剝除成本為資產；
- 剝除活動資產之原始衡量；及
- 剝除活動資產之後續衡量。

認列生產剝除成本為一項資產

若剝除活動之效益係以所生產之存貨形式實現，企業應將剝除活動成本按 IAS 2『存貨』之原則處理。

若剝除活動之效益係以提升礦床開採能力(access to the ore body)之形式實現，當符合下列條件時，企業應認列該等成本為一項非流動資產（「剝除活動資產」）：

- a) 與剝除活動相關之未來經濟效益（提升礦體開採能力）將很有可能流入企業。
- b) 企業能辨認開採能力提升之所屬礦體組成部分；及
- c) 與該組成部分相關剝除活動之有關成本能可靠衡量。

剝除活動資產應作為既有資產之增添或增益(enhancement)，並依其所屬既有資產之性質歸類為有形或無形資產。

見解

在制定 IFRIC 20 時，IFRIC 意識到生產剝除成本之處理於實務上作法分歧，有些企業將所有剝除成本立即認列為生產成本費用，有些企業則將剝除成本依「礦藏年限比率 (life-of-mine ratio)」或其他類似方法予以資本化。

IFRIC 20 排除將所有剝除成本立即費用化，亦排除以礦藏年限間預期發生之總成本為基礎之標準成本法。IFRIC 20 要求以實際已發生成本及採用分解法(a granular approach)處理，這意味著使用標準成本法之企業需考慮標準成本法與實際已發生成本不同之程度，以及使用礦藏年限法而非採已辨認礦藏組成部分年限二者差異之重大性。

在發展階段發生之剝除成本一般視為與礦藏整體有關來處理，因此隨著 IFRIC 20 之引進，對於發展及生產階段之區分可能更顯重要，惟 IFRIC 20 並未對如何決定生產階段何時開始提出更進一步指引。

生產剝除成本除在衡量及認列作法分歧外，各種剝除活動資產之表達目前也不盡相同，IFRIC 20 預期能使相關分類更趨一致。

剝除活動資產之原始衡量

剝除活動資產應以成本原始衡量，成本係「為了提升已辨認礦體組成部分之開採能力而進行剝除活動所直接發生之成本，加計直接可歸屬製造成本之分攤」。與非主要營運相關的成本不應納入剝除活動資產之成本。

見解

IFRIC 例舉下列應納入剝除活動資產之直接可歸屬製造成本：

- 礦藏監管人員監督該礦藏組成部分，其薪資成本之分攤；及
- 為進行剝除活動所特別租用之各項設備，其租金成本之分攤。

於正在進行剝除活動區域內建造通道，即屬非主要營運之例舉，其成本不應納入剝除活動資產。

當剝除活動資產之成本及所生產存貨之成本無法單獨辨認時，則該等生產剝除成本應使用計算已辨認礦體組成部分之相關生產衡量指標(production measure)為基礎，分攤至所生產存貨及剝除活動資產。該生產衡量指標應用來作為辨認額外活動所創造未來效益大小之基準。該等衡量指標之例包括：

- 存貨生產成本與預期成本之比較；
- 在某一定量之礦石產量下，開採廢料數量與預期數量之比較，及
- 在產出某一定量之礦石下，開採之礦石礦物含量與預期開採之礦石礦物含量之比較。

剝除活動資產之後續衡量

剝除活動資產應在因剝除活動而提升開採能力之已辨認礦體組成部分之預期年限內，以有系統之基礎提列折舊或攤銷。除非其他方法更適當，否則應採生產數量法。已辨認礦體組成部分之預期年限將不同於礦藏本身及相關使用礦藏年限法資產之預期年限，除非剝除活動提升了剩餘礦體整體之開採能力（例如，接近礦藏年限終止時，已辨認組成部分為待開採礦體之最後部分）。

見解

企業必須考量先前對剝除活動資產原始衡量及後續折舊/攤銷之會計政策於 IFRIC 20 下是否適當。在進行此項考量時，企業不僅應考量用以辨認剝除活動資產成本之分攤方法及該資產計提折舊/攤銷之方法，還需要考量此方法是否已應用於已辨認礦體之組成部分。

生效日及過渡規定

IFRIC 20 適用於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間，並得提前適用。

企業對發生在最早表達期間之期初以後發生之生產剝除成本應適用 IFRIC 20。於轉換日，現有因剝除活動產生之資產餘額應重分類為與剝除活動相關之既有資產之一部分，並於與每項既有資產餘額相關之已辨認礦體組成部分的剩餘預期年限內計提折舊或攤銷。當與既有資產餘額相關的可辨認礦體組成部分不存在時，則既有資產餘額應於最早表達期間之期初認列為期初保留盈餘。

[本文係翻譯自 *IFRS in Focus Newsletter –IFRS Interpretations Committee issues Final Interpretation on Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine*]

IFRS相關資訊，請參閱<http://www.ifrs.org.tw>

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