

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

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要素？
- ✓ 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？
- ✓ 營運決策者決定資源分配所檢視之內部管理報表中，營運部門如何劃分？

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。隨著亞洲經濟蓬勃發展，我國的航運業更是具有良好的發展機會。金融危機爆發前，全球貿易發展活絡，航運業前景原本一片看好；但在金融海嘯衝擊下，航運業目前尚待全球貿易復甦，期望能重返榮景。金融危機後，國際間貿易格局產生了相當變化，航運業者為了加以因應，可能發生併購與整合重組，而落後運力也將逐漸被淘汰。

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，在我國主管機關宣布將於 2013 年上市櫃公司全面採用 IFRS 之際，公司應如何規劃本身的導入 IFRS 專案，且採用 IFRS 對公司實務會計處理又有甚麼應注意事項呢？以下就航運業採用 IFRS 應注意會計處理及事項介紹如下。

不動產、廠房及設備

如何個別提列折舊之重大組成要素？

IAS 16「不動產、廠房及設備」規定當一項不動產、廠房及設備(即固定資產)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。船舶一般常見的組成要素可能包括船身、引擎、齒輪箱、通訊及導航設備、裝貨蓋口(hatch

cover)...等，這些項目可能耐用年限並不相同，若僅以「一艘船」的概念而以單一耐用年限提列折舊，將不符合經濟實質。企業首次採用 IFRS 時，此項規定原則上應追溯適用，亦即應視為購入時已區分個別重要項目並已分別按其耐用年限提列折舊。

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 的企業也可選擇以「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」兩者之一作為轉換為 IFRSs 之日^註之帳面金額。

重大檢驗及翻修成本

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標準，則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予以除列。一般日常保養、修理及維護支出則不應資本化為資產帳面價值。

[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 2008 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 2008 年年報]

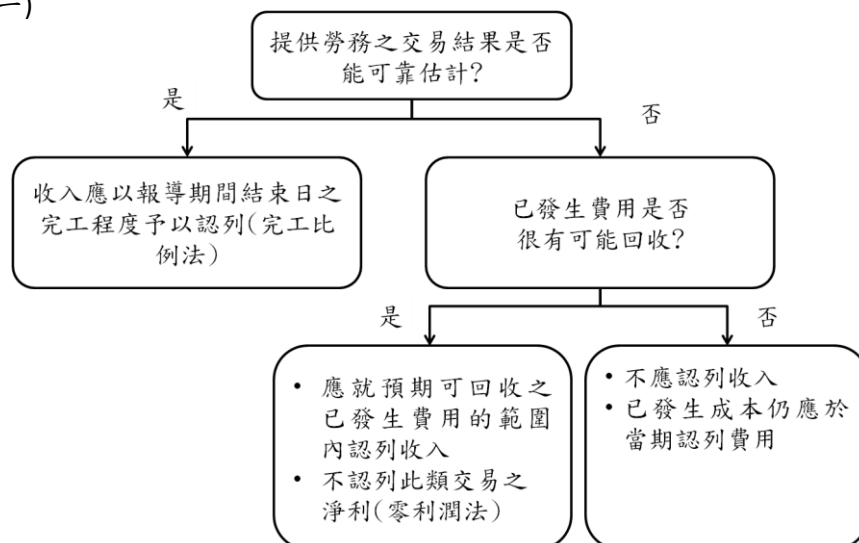
收入認列

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有數日乃至數月之久，在資產負債表日，可能會有尚未完成的航程，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，因此相關收入屬於勞務收入。勞務收入之認列方式，主要應先考量交易結果是否得可靠估計。勞務收入認列相關說明請參閱圖一。

^註 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。

(圖一)



要特別提醒的是，在 IFRS 下勞務收入認列並沒有所謂的「全部完工法」，航運公司不應將收入及成本全數遞延到勞務全數提供「完成」後，一次認列所有收入跟成本。

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認列收入，此兩者之採用在於交易結果是否得可靠估計。而交易結果是否得可靠估計應考量所有可獲得資訊，就其經濟實質予以判斷。

完工比例如何計算？

假設航運公司在途貨運收入經判斷後認為交易結果得可靠估計而採完工比例法認列收入，那麼應如何計算完工比例呢？一般航運業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. ...航運活動之未完航程係按當年度完工比例認列收入...。[資料來源：A.P. MOLLER-MAERSK 2008 年年報]
2. ...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 2008 年年報]
3. ...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 2008

年年報]

成本如何分攤？

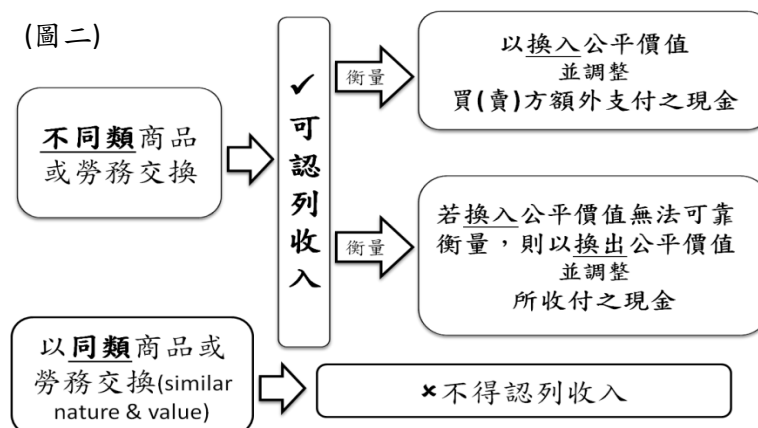
倘若企業無法可靠估計交易結果，則不論已發生成本是否很有可能回收，相關已發生費用皆應於發生當期認列為費用(參閱圖一之說明)，此情況下費用之認列較無疑義。此外，散裝貨運主要是運載大宗物資，通常一艘船舶的貨主可能只有一個，因此若企業採完工比例法認列散裝貨運收入，相關收入及成本也較無分攤上的困難。然而，在貨櫃航運下，貨主可能有多人，且目的地皆不相同，此時採完工比例法認列收入，相關成本如何分攤就成為一門重要的議題。

當一艘船舶乘載多張提單，每張提單停靠點不相同而導致依提單辨認之航行里程及時間不相同時，須個別辨認該提單之完工比例以認列該提單之收入，而相關成本也需要按適當之成本動因分攤給每張提單，再按照提單的完工程度認列相關成本。此時，企業可能必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，多數航運業者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，其航行美洲路線之定期航班每航次可以裝載 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 可能與同業合作，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其他時點出航或不同航線之艙位交換。當 A 公司以自身的艙位與其他公司進行艙位交換時，A 公司帳上應如何處理？

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。當商品或勞務與不同種類商品或勞務交換時，此交換視為產生收入之交易，予以認列收入，如圖二之說明。



航運公司的換艙交易，須加以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，此時應考慮勞務之公允價值並認列收入與成本。

收入認列討論稿

國際會計準則理事會(IASB)與美國財務會計準則理事會(FASB)於 2008 年 12 月 19 日聯合提出討論稿，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。討論稿中指出，當企業履行合約中規定的義務，無論該義務是提供商品或勞務，都將移轉一項資產給客戶。當客戶取得該「承諾資產」(可能是商品或勞務)的控制力，企業始應認列收入。此概念下，對於航運業現行收入認列模式可能產生相當大的變動。當航運業為客戶提供運輸服務時，須待所運送之貨品運送完畢，客戶始視為取得該承諾資產，而航運業者才可認列相關收入。若此討論稿通過，則現行採完工比例法認列貨運收入的航運業者，其收入認列時點可能發生變動。

租賃 - 融資租賃或營業租賃

航運業租賃情形頗為頻繁，例如承租船邊作業場地、船舶、貨櫃車架、土地及建築物...等。IFRS 重視經濟實質，因此，凡實質上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。航運業在轉換為 IFRS 後，須重新檢視各項租賃的條件，考量經濟實質，以判斷各項租賃是屬於融資租賃或營業租賃。

此外，IFRS 也指出，許多交易雙方間的協議雖然可能並非簽訂正式租賃合約(亦即不具有法律形式)，但是經由該協議，可能透過一次付款或分期付款的方式移轉資產使用權。則此協議可能含有租賃的性質。航運公司的不具法律形式之各類協議，在轉換為 IFRS，也必須檢視以判斷是否實質上屬於租賃。

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。我國立法院財政委員會於去年(98年)12月初審通過自99年起，海運業者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能因此省下大額的稅負，可謂利多。但是在會計上，卻面臨一項新的議題：以「船舶噸位數」為基準計算公司應付稅額的噸位稅，是否屬於「所得稅」的一種？

國際財務報導解釋委員會(IFRIC)於 2009 年 5 月的會議曾經就此議題予以討論。會議討論內容指出，國際會計準則第 12 號「所得稅」(IAS 12)所規範的「所得稅」是以課稅所得為基礎計算，而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，在綜合損益表(類似我國損益表)中亦不應將其表達為所得稅費用的一部分。參考國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」的規定，若噸

位稅對於財務報表使用者瞭解企業財務績效攸關的話，應將噸位稅於報表中另以一單獨項目表達。上述會議內容，雖然因為 IFRIC 認為 IAS 12 的範圍十分明確而未出具正式解釋，但仍具有相當的參考價值。

環境保護準備支出

隨著環保意識抬頭，國際間對於航運業者常加徵相關環保稅額，希望使航運業者重視環境保護，降低其對環境的污染。舉例來說，假設某氣候高峰會有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，則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，因認列相關負債準備。因此，若法令很有可能通過，則航運業者應就很有可能因營運而被徵收之稅額估列相關負債準備，即使該義務支出時點或金額尚具不確定性。

營運部門

轉換為IFRS後，航運業部門資訊之揭露可能與ROC GAAP下不同。IFRS 8指出，企業應依管理方式來決定營運部門，因此財務報表揭露之部門資訊將與企業主要經營決策者所覆核之分析報表內容一致，而財務報表外部使用者得以管理階層的角度檢視企業之經營結果。目前，我國三大航運業者依據第二十號公報「部門別財務資訊之揭露」所揭露之部門資訊中，長榮海運公司及萬海航運公司皆指出公司之業務係單一產業，僅陽明海運公司依貨櫃運輸、散裝運輸及其他，作為三個產業別揭露。在我國依據IFRS 8訂定之第四十一號公報「營運部門資訊之揭露」於民國100年開始適用後，企業依內部管理階層所覆核之分析報表揭露營運部門資訊，所需揭露之資訊可能較目前更為深入。

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，瞭解導入IFRS對自身可能有的影響。尤其前述之收入認列討論稿，其收入認列對於航運業者影響重大，航運業者應更加注意該討論稿的發展方向。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較性，對於航運業者的合作發展及本身的營運策略與規劃，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。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