

承做 BOT 企業帳目須釐清

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、陳怡婷協理

近期 BOT 一詞，在報章雜誌上，有很多熱烈的討論，企業和政府到底如何合作成就 BOT 的相關建設？什麼是 BOT、為什麼要有 BOT 呢？

過去十餘年間，許多國家政府遭逢財政赤字，專家學者紛紛提倡透過政府與民間合作，利用民間企業資金、技術及組織管理等長處，與政府共同參與公共建設，民眾也可快速享用公共建設，因此由「民間興建(Build)及營運(Operate)後再移轉(Transfer)給政府」的 BOT 案件在國際間開始流行。

民間企業承做 BOT 案，對其財務報表有何影響呢？

國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」(以下簡稱 IFRIC 12) 針對民間企業因政府授權而提供公共服務的合約 (BOT 合約即屬其中一種類型)，訂有相關會計處理。要適用 IFRIC 12 的 BOT 合約，先決條件有二：一是政府控制或管制民間企業之公共建設(如橋梁、運動場、醫院等) 所要提供服務的內涵、對象及價格 (例如設有價格上限機制)；二是政府控制該項建設在合約期間結束時的任何重大剩餘權益，最明顯的就是在合約期限屆滿時，相關設施要移轉給政府。

若未具備其中一條件，比方說 BOT 案中有部分區塊民間企業可自營商場，而該商場的收費不受政府管制，則該部分就不屬於 IFRIC 12 的適用範圍。

如果 BOT 合約符合上述兩個條件，就必須依照 IFRIC 12 進行會計處理，民間企業依據合約所興建的公共建設，因政府擁有實質控制，民間企業僅受政府授權興建並營運而取得「基礎建設之特定期間使用權」或取得「無條件收取金融資產之權利」，所以該公共建設並不屬於民間企業的不動產、廠房及設備。再者，民間企業從事建造與營運公共建設將視為兩階段的交易，一為建造階段——民間企業幫政府建造公共建設，另一為營運階段——民間企業依合約提供服務，並於特定期間承擔營運及維護該建設的責任。

在建造階段，民間企業須依國際會計準則第 11 號「工程合約」(IAS 11) 認列建造過程中所產生的相關「工程收入與成本」。至於認列收入的同時，相對應認列的資產科目，則是依營運階段所能收取報酬的方式而有不同。

若民間企業按 BOT 合約規定，無論該項建設的使用量如何，都有「無條件」收取特定金額的現金或其他金融資產的權利，則在相關服務（建造及營運服務）提供時認列金融資產（如現金或是應收款），IFRIC 12 稱此為「金融資產模式」。舉例來說，政府承諾支付民間企業 5,000 萬元，若建造階段的收入估計為 4,000 萬元，則營運階段的收入為 1,000 萬元，兩個階段認列收入時相對都是認列金融資產。

相反的，當民間企業透過該 BOT 合約有權向「使用者」收費且收入「隨使用情形」而變動時，民間企業於建造階段的工程收入則相對認列為無形資產，視同政府給民間企業特許權以作為建造的對價。該無形資產應以有系統的方式於合約屆滿前攤銷完畢，IFRIC 12 稱此為「無形資產模式」。於營運階段當使用者實際使用公共服務時，再按可收取的金額認列收入。隨乘客搭乘而賺取票價收入即屬此種類型。

國內目前適用 IFRIC 12 之 BOT 案件者，多屬於「無形資產模式」，所認列的無形資產必須在剩餘的合約年限內攤銷，因此合約年限對民間企業整體的營運成果影響不容小覷，這也就是為什麼民間企業通常會極力爭取較長的 BOT 年限（即特許年限）的關鍵所在。

(本文已刊登於 2015.3.13 經濟日報經營管理版)

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。

© 2015 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有

保留一切權利

勤業眾信 March 2015

台北市民生東路三段 156 號 12 樓

Always One Step Ahead.

+886 (2) 2545-9988