

航空業導入 IFRSs 實務探討

勤業眾信會計師事務所

江美艷會計師

- ✓ 首次採用 IFRSs 時，是否選擇以推定成本作為固定資產之帳面價值？
- ✓ 酬賓方案於適用顧客忠誠度計畫之會計處理規定時，應注意哪些事項？
- ✓ 航空器的租賃合約是否應分類為融資租賃？

由於全球經濟衰退、客貨運需求減低，難以預期的燃油價格變化以及流行性疾病蔓延的影響，航空公司正面臨著相當嚴峻的市場狀況。雖然如此，仍有若干不可小看的潛在因素，讓許多人預期航空公司仍有著相當正面的市場需求展望，例如：隨著中國、中東、印度及其他新興市場的人口及平均收入增加，亞洲市場持續的成長，全球地域差異性漸趨平衡等。飛機製造大廠波音公司即預測航空公司將隨著旅客針對更多航班選擇、更低費率及直達更多航點飛航路線的需求而成長。而航空公司為了因應市場的激烈競爭，紛紛推出各項優惠專案或其他更吸引人的會員方案等等，加上我國主管機關已公布與國際財務報導準則(IFRSs)接軌的時程，航空公司於現階段以及即將進行的導入 IFRSs 專案，很可能會因為實務上所進行的下列交易而需要檢討及分析其相關的會計處理：

首次採用 IFRSs 推定成本之選擇

IFRS 1 規定，首次採用者可以於轉換 IFRSs 之日或之前的某日，選擇以先前一般公認會計原則的重評價金額作為不動產、廠房及設備項目於重評價日的推定成本，若此重評價金額大致為(1)公平價值或(2)依 IFRSs 認列的成本或折舊後成本，並進行調整以反映當時的變動(例如一般或特定物價指數)*。IFRS 1 允許航空公司於首次採用 IFRSs 時將航空器

* IFRS 1 par. 17 A first-time adopter may elect to use a previous GAAP revaluation of an item of property, plant and equipment at, or before, the date of transition to IFRSs as deemed cost at the date of the revaluation, if the revaluation was, at the date of the revaluation, broadly comparable to:

- (a) fair value; or
- (b) cost or depreciated cost under IFRSs, adjusted to reflect, for example, changes in a general or specific price index.

作一次重評價，以公平價值衡量其航空器，後續會計處理仍以折舊後成本作為基礎，公司只需要確保於首次採用 IFRSs 時未高估所評估的資產價值。

提列折舊方法依固定資產重大組成項目

IAS 16「不動產、廠房及設備」規定當一項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，則應將該組成部分予以個別提列折舊，舉例來說，當航空公司購置之飛機，其引擎及機身的成本相對於總成本均屬於重大時，應該分別予以提列折舊。公司於首次採用 IFRSs 編製財務報表時，若非以前述重評價金額作為各項固定資產項目的推定成本，應追溯調整先前未個別提列折舊的固定資產，視為購入時即已區分各別重要項目並已個別提列折舊至首次適用日之應有期初帳面價值。

重大檢驗及翻修成本

於航空器的耐用年限內，公司為維持航空器的正常運作及飛行安全，必須要定期作重大的檢驗或翻修。依據 S.D.P(修護技術準則)規定，航空公司其飛機機身及發動機設備於飛行達一定時數或年數後，須執行重大翻修，並經檢查合格後，始可繼續飛行營運，其通常之規定如下：(1)機身一約 5-8 年、(2)發動機一約 25,000 飛行小時(不同機型將有不同標準)。每次重大檢驗或翻修時所支付的成本應列為被檢驗或翻修項目的帳面價值，並同時將前一次檢驗或翻修成本的剩餘帳面價值予以銷除(若尚未提列折舊至帳面價值為零時。惟當該固定資產項目相對於總成本屬於重大時，其通常於下一次重大檢驗或翻修時已提列折舊至帳面價值為零)，如此可確實表達該項資產的價值。

重要會計政策之彙總說明

(P)不動產、廠房及設備

自有資產

所購置航空器的成本於取得時，分別歸屬至其服務項目，以潛在反映其引擎及機身的維修情況。此成本於下次重大檢驗事項或該資產剩餘耐用年限的孰短期間內提列折舊。

[資料來源：澳洲航空 2008 年年報 Qantas Annual Report 2008]

拆除、遷移該項目及回復義務

航空公司於一開始取得或後續已使用固定資產一段期間後，應將對固定資產所估計之拆除、遷移及回復原狀的義務認列為固定資產成本及負債。

若是清償此義務而流出之具經濟效益資源(例如現金)的估計金額或折現率變動，而改變前述負債之估計金額時，須將固定資產成本及負債加以調整。若調整金額是將減少固定資產成本，則需注意固定資產成本的減少數不應超過其帳面價值；負債金額的減少數若超過固定資產的帳面價值，則超過部分應立即認列為利益。此外，若固定資產已使用至其耐用年限末了，所有負債金額之變動數應於發生時認列為當期損益。

重要會計政策之彙總說明

(P)不動產、廠房及設備

自有資產

不動產、廠房及設備項目係以成本或推定成本減除累計折舊及減損損失的金額列帳。不動產、廠房及設備項目初始以成本入帳，其係所提供對價的公平價值加計直接歸因於取得資產所發生的附屬成本。取得資產的成本包括於安裝及使用中所估計因拆除、遷移該項目及使安裝地點回復的相關成本，以及因結清該義務時點或所需資源流出的改變，或折現率的改變，進而改變所認列現有負債的衡量金額。

[資料來源：澳洲航空 2008 年年報 Qantas Annual Report 2008]

收入認列—累積哩程/酬賓兌獎

IFRIC 13「客戶忠誠計畫(customer loyalty programmes)」規定當公司伴隨著收入交易發生時，給與顧客忠誠獎勵積點(point)，且顧客可於未來利用這些積點兌換免費或打折的商品或服務，公司應該將收入交易對價中屬於獎勵積點的部分予以遞延，認列為遞延收入，待續後公司完成對獎勵積點的義務時，再予以轉列為收入。以下為一家國內航空公司的顧客忠誠度計畫(簡述)：

累積哩程

會員搭乘○○航空公司或其他合作航空公司並使用適用機票，每一定期班機均可累積哩程；使用合作夥伴之服務或產品時，如信用卡消費、飯店住宿、租車等也可累積哩程。

例如：會員每次以合約價格住宿○○飯店，可獲贈 500 哩合作哩程。會員透過○○租車公司租車，不但享有特價優惠，且每租一次還可獲贈 500 或 250 哩(亞洲地區租車可獲贈 250 哩合作哩程)。

會員所累積的哩程數，可選擇兌換免費機票、座艙升等、使用機場貴賓室，亦可用哩程

折抵超重行李費、空中精品部分消費金額及部分機票款。

例如：於使用○○航空國際線定期班機於 A 地至 B 地時，可使用 XXX 哩將經濟艙升等上一艙級。於○○航空公司網站預訂免稅品，每班次總金額達美金 XX 元以上者，得以哩程折抵部分消費金額。

航空公司於顧客購買機票時所給與的哩程，符合 IFRIC 13 定義忠誠獎勵積點須「伴隨收入交易發生」，而非僅僅為促銷方案。因此，公司應以哩程(獎勵積點)的公平價值分攤收入金額，並予以遞延。較為困難的部分是，由於累積哩程可兌換的獎勵有許多選擇(均由顧客自由選擇)，公司須先預估多項獎勵選擇中每一項獎勵被選擇的機率，並以加權的方式計算哩程的公平價值。航空公司通常有多項可兌換的獎勵，因此需要累積大量的過去經驗以決定每一項獎勵被選擇的機率，再據以估計哩程的公平價值，有時新的獎勵計畫可能缺乏歷史經驗，或者雖有歷史經驗可供參考，但是某些現實情況已經改變，因此增加估計的困難度。此外，獎勵積點公平價值的估計涉及資訊系統的建立與修改，公司必須提早因應準備，於導入 IFRSs 專案中詳細規劃。

前述伴隨收入交易發生所給與的哩程，於顧客使用哩程以兌換獎勵方案時，有些方案是由航空公司自行提供商品或勞務以進行兌換，有些則是由第三人提供。若由航空公司提供獎勵，則於完成兌換相關義務時，按照「已兌換數量」占「預估兌換哩程數量」的比例，將遞延收入轉列為收入。後續公司修改「預估兌換哩程數量」時，係以會計估計變動的方式處理。

由第三人提供商品或勞務以進行哩程兌換的遞延收入(例如購買空中精品時，可用以抵減部分消費金額)，公司須評估此交易是屬於總額或是居間的性質。總額性質是指航空公司擔任提供獎勵義務的主要提供人(principle)，於完成相關義務時，將遞延收入轉列為收入。居間性質是指航空公司擔任提供獎勵義務的居間者(agent)，於第三人承擔提供獎勵的義務且航空公司已取得收取價金的權利時，認列佣金收入。此外，由於顧客可以自行選擇要兌換何種獎勵方案，航空公司必須等到顧客決定選擇由第三人兌換哩程時，才可以認列佣金收入(因為此時方可確認由第三人承擔提供獎勵的義務)。

於判斷航空公司於交易中是屬於 principle 或 agent 的性質，下列有一些關鍵指標可協助進行判斷。

當航空公司符合以下其中一項或多項指標時，通常是擔任交易的 principle，此時收入應以總額認列：

- 擔任提供獎勵商品或勞務的主要義務人(此一指標於判斷時，通常是列為考量權重

最大的指標)

- 對於顧客決定兌換的獎勵商品，承擔一般的存貨風險
- 能夠決定獎勵商品或勞務的價格
- 能夠更換獎勵商品或勞務
- 可以選擇獎勵商品或勞務的供應商
- 能夠參與獎勵商品或勞務規格的決定
- 於顧客決定兌換商品後或於交付商品途中，須承擔存貨實體損失的風險
- 承擔信用風險
- 負責銷售商品或提供勞務的保固或品質風險

當航空公司符合以下其中一項或多項指標時，通常是擔任交易的 agent，此時收入應以淨額認列：

- 獎勵商品或勞務的供應商是擔任提供獎勵商品或勞務的主要義務人(此一指標於判斷時，通常是列為考量權重最大的指標)
- 航空公司僅賺取固定或可決定的金額
- 獎勵商品或勞務的供應商承擔信用風險

過去未依 IFRIC 13 編製的財務報表金額與依照 IFRIC 13 的規定處理後，其財務報表表達的差異如下表所示：

未依 IFRIC 13		依照 IFRIC 13	
收入	\$ 100	收入	\$ 70
費用	20 (註 1)	費用	-
負債	20 (註 1)	負債	30 (註 2)

(註 1)未以哩程的公平價值估計遞延收入

(註 2)以哩程的公平價值估計遞延收入

重要會計政策之彙總說明

(G) 收入認列

客貨運收入及旅遊收入

客貨運收入及旅遊收入係先貸記預收收入，於續後當旅客或貨物搭乘時，或當旅行套裝

行程已被使用時，再轉列收入。尚未使用的機票係依據機票的條件及條款估計收入認列的時點。這些估計方法的改變可能會對澳洲航空的財務報表產生重大影響。

酬賓方案收入

與酬賓積點(point)有關的收入係以公平價值為基礎分攤旅費及澳洲航空酬賓方案的積點，並將分攤至酬賓積點的價值遞延，認列為負債項下之預收收入，直至會員使用積點。

由第三人所發行的澳洲航空酬賓方案積點，其產生的收入同樣予以遞延，並認列為負債項下之預收收入。

當酬賓方案的會員使用積點兌換獎酬時，預收收入即轉列於損益表。與旅費無關的獎酬係於兌換點數時認列收入，與旅費獎酬相關的收入則於旅客搭乘時認列。

分攤至預期到期的積點，於風險到期時將其價值認列為收入，亦即以已兌換的積點數量相對於預期將兌換的積點數量作為計算基礎。

對於前述預期值的改變係依據附註 1(C)*推延處理。本年度對於預期值並無重大改變。

[資料來源：澳洲航空 2008 年年報 Qantas Annual Report 2008]

收入認列—IASB 與 FASB 之討論稿

參考 2008 年 12 月國際會計準則理事會(IASB)與美國財務會計準則理員會(FASB)發布與收入認列有關的討論稿，其中一些觀點可能會對航空公司未來收入認列的會計處理及修改相關資訊系統模組產生影響，簡述如下：

在途貨運

現行實務上對於橫跨兩個會計期間的在途貨運收入，可能採兩種方式處理，第一種係於貨運服務提供完成，其相關成本已發生後認列收入，另一種係以兩期間運輸成本的相對比例為基礎，作為於各期間認列收入的分攤比例。依照討論稿的觀點，以第一種方式處理收入認列較為合宜，其理由係認為貨運服務屬於一項於貨物送達後方能符合已提供服務完成單一履行義務。

隨出售機票發生之更改班次費用(允許顧客於一定期間內取消或更改班次)

* 附註 1(C)係有關 Critical Accounting Estimates and Judgements 之會計政策說明

普遍的作法是將此費用視為獨立於出售機票的另一項交易，因此於更換或取消行程時認列為收入。惟依照討論稿的觀點，似宜將其視為與客運服務為同一項交易，因此於提供客運服務完成時認列相關收入。其理由在於顧客支付此一費用的目的在於保有一項以最低成本取得較喜愛旅程的選擇，此項義務的履行將直至航空公司提供客運服務後才算完成。

出售予第三人之哩程積點

航空公司可能會將哩程積點出售予第三人，由第三人將該哩程積點伴隨著自身的銷售/勞務提供交易給予同樣是航空公司酬賓方案下的會員顧客，顧客於未來兌換此哩程積點時，可選擇由航空公司提供客運服務來履行。對於航空公司而言，必須瞭解顧客是誰，以及評估將於何時履行義務，且此類合約通常包含授權第三人使用航空公司的會員名單以進行銷售推廣，因此該交易將以多元要素銷售交易(multiple-element arrangements)的方式處理。於可行的情況下，航空公司自第三人銷售/勞務提供交易中，單獨拆分出未來客運獎酬(哩程積點)的價值，例如使用航空公司資料庫或客戶通訊名單的權利(行銷項目)。如果無法自售價區分出行銷項目的部分，則航空公司將需要以相對單獨售價的分攤方式估計多元要素銷售交易中屬於行銷項目的價格。

租賃交易之判斷

國內航空公司目前依據我國財務會計處理準則第二號「租賃會計處理準則」的規定，以四項指標判斷對航空器的租賃合約是否符合融資租賃的會計處理，其可能會與 IAS 17「租賃」強調租賃的交易實質是否已將與租賃資產所有權相關的大部分風險與報酬移轉予承租人來判斷融資租賃與營業租賃的會計處理結果有所不同。因為公司雖依我國財會公報的四項指標判斷租賃合約是屬於營業租賃，惟合約雙方若已對航空公司於合約期間或合約屆滿後以約定價格買回航空器存有共識，則此交易的本質於適用 IAS 17 時，應重新判斷是否以融資租賃處理方能較適切表達公司的財務狀況及經營成果，因此，管理階層需要提早一一檢視相關合約，考量在 IFRSs 規定下應有的會計處理。

結語

航空業 IFRSs 之導入，不論是首次導入 IFRSs 推定成本之選擇、固定資產重大組成項目之分拆均涉及資訊系統的修改，同樣地，如前所述，IFRIC 13 的適用不僅限於會計處理與表達的改變，如何計算「積點」的「公平價值」是對公司電腦資訊處理的一大挑戰，亦是導入 IFRSs 的一項重點，須儘早安排財務會計及資訊部門人員討論將面臨的改變，方能順利於首次適用國際財務報導準則編製財務報表時，對於帳列的遞延收入有充分資料以說明其合理估計的基礎。

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。

©2009勤業眾信會計師事務所版權所有
保留一切權利