

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
江美艷會計師
IFRS 專業服務團隊

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續後衡量？
- ✓ 資產有無減損跡象？
- ✓ 客戶忠誠計畫及會員費之收入如何認列？

近年來，餐飲、旅館服務業已成為我國的重要產業，儘管受到 2008 年金融海嘯及 2009 年 H1N1 蔓延的影響，在政府及民間的推廣與行銷之下，2009 年來台旅客人數超過 4 佰萬人次，觀光人數之增加不僅直接提升旅館的住房率外，其旅遊期間的飲食與消費等，更帶動餐飲相關服務業之發展。

在全球化的世界，餐飲、旅館服務業除了經營本土市場外，同時也必須向海外拓展，無論身處何處，均要面對許多競爭對手，其中不乏國際級的知名企業，例如法國雅高集團 (Accor) 於 2009 年來台發展業務，英國洲際酒店 (InterContinental Hotel Group PLC) 在中國已有十幾個經營據點。在競爭過程中，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。

隨著 IFRS 成為國際會計共通語言之趨勢已屬確定，對企業與投資人而言，可能因為企業採用 IFRS 而使財務資訊更透明，更容易在相同的基礎上來衡量並比較企業的價值與經營績效。同時管理當局有機會透過一致的會計政策，進一步掌握海內、外各子公司或分支機構的營運狀況、資源配置及現金流量等。然而，導入 IFRS 具有一定的成本，為降低成本並有效的導入 IFRS，企業首先必須了解 IFRS 與我國會計準則上的差異，進而進行相關導入規劃。因而本文將分析餐飲、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 IFRS 之參考。

不動產、廠房及設備

餐飲、旅館服務業通常是以殷勤的服務，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，土地與建築物等在餐飲、旅館服務業之財務報表上常占相當大的比例。

不動產應如何分類

餐飲、旅館服務業發展至今，已出現多元化的面貌，例如，企業可能在自有土地上興建旅館再自行經營，或將經營權出租給其他專業團隊，甚至不以經營為目的，而轉向住宅及大樓開發租售。同樣的，企業也可能承租土地及建築物以經營自有品牌。無論何種經營模式，餐飲、旅館服務業多在不動產之基礎上經營。然而，其經營模式卻有可能影響不動產在財務報表上的分類。

除了 IAS 16「不動產、廠房及設備」，IFRS 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。而不動產之分類應適用 IAS 16 或 IAS 40 之規定，主要取決於不動產所有權人的角色是經營者還是出租人。

當企業身為經營者，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，應適用 IAS 16。相反的，若企業雖然擁有不動產，但與他人簽訂管理合約並將經營權轉讓，主要收入來自長期的租賃，該飯店及餐廳可能屬於 IAS 40 所規範的投資性不動產。實務上，因為管理合約的內容會基於種種原因而有不同，企業必須依合約條款和環境作適當的判斷。

續後衡量

當不動產依 IAS 16 認列時，IFRS 允許企業在成本法與重估價法中，選擇其中一種方法以決定不動產之帳面金額，須特別注意的是，相同類別之不動產應採用一致的方法。若企業選擇重估價法，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。然而針對公允價值變動不重大之不動產，只需每三年或每五年進行重估價即可。

依 IAS 16 採用重估價法時，不動產之公允價值超過帳面金額之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。

不論企業採用成本法或重估價法，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，但也可以將具有

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。

[釋例一]重要會計政策之彙總說明

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 2008 年年報]

然而，當企業將不動產依 IAS 40 認列為投資性不動產時，IFRS 允許企業選用公允價值法或依 IAS 16 之成本法衡量投資性不動產。企業若選擇採用公允價值法，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。然而，企業須避免重覆認列資產或負債。例如，當整棟飯店已視為投資性不動產並採公允價值衡量，若投資性不動產的公允價值已包含電梯、空調系統及傢俱等，企業不需再將其單獨認列為資產。

資產減損

在餐飲、旅館服務業中，有不少企業擁有良好的品牌知名度、技術及管理優勢，為了在短時間內拓展經營規模，可能以特許加盟(franchise)或併購的方式，尋求合作夥伴並拓展業務版圖，因此，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。

IFRS 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。減損跡象可由內部資訊及外部資訊取得。

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。

IFRS 要求企業應對現金生產單位進行減損測試，現金產生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，為了吸引消費者，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，而使其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。

而在 IFRS 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要素。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、或有負債與或有資產」將超額成本認列負債。

[釋例二]重要會計政策之彙總說明**新準則及既有準則之修正**

IFRIC 13「客戶忠誠計畫」：該解釋改變客戶忠誠計畫之會計處理，要求遞延認列銷售中屬於獎勵積點的收入，而非依本集團目前的政策將客戶忠誠計畫之成本認列為負債準備。分攤至獎勵積點的對價係參考其公允價值衡量，並於客戶使用積點時認列為收入。本集團首次適用 IFRIC 13 係依 IAS 8 之會計政策變動處理，其對合併財務報表之影響如下：(略)

[資料來源：法國雅高集團 2009 年年報]

[釋例三]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的旅館，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]

會員費收入

某些休閒旅館、健身房與高爾夫球俱樂部會招募會員，並提供若干會員服務。會員在首次參加時，通常須繳交入會費以取得會員資格，每年再支付額外會員費以使用健身房與高爾夫球俱樂部等相關設施。在 IFRS 之下，若所收取之入會費僅限於取得會員資格，而使用設施的價格與市價相同，此時，若入會費的收現性無重大不確定性，且企業不具有提供未來服務的義務，企業應於收取入會費的年度認列收入。相反的，若所收取之入會費實已包含會員於會員期間所享受的部分服務費用，則企業應於會員期間內，分期認列收益。例如，高爾夫球俱樂部的會員通常僅須支付低於訂價的會員價，就可以使用球場設備，或憑會員證在俱樂部附設的餐廳享用免費的餐點。

租賃

目前我國財務會計處理準則第二號「租賃會計處理準則」對於營業租賃與資本租賃之分類逐條明定判斷條件。例如，租賃期間達租賃物在租賃開始時剩餘耐用年數四分之三以上者，或於租賃開始時，最低租賃給付之現值總額，達租賃資產公平市價減出租人得享受之投資扣抵後餘額 90% 以上者，應屬於資本租賃。反觀 IAS 17 強調企業須依交易實質來判斷與租賃資產所有權相關的主要風險與報酬是否已移轉予承租人。舉例而言，若租賃期間涵蓋租賃物大部分的耐用年限者(不限於剩餘耐用年數四分之三以上)，亦或承租人最低租賃給付之現值幾乎等於租賃資產之公允價值者(不限於 90% 以上)，即應視為融資租賃。

在實務上，旅館業及飯店可能有土地及建物的租賃，而健身房等服務業可能有機器設備之租賃，管理階層宜提早檢視相關合約，重新判斷租賃之分類是否符合 IAS 17 的精神及規定，並於導入 IFRS 時，作適當的處理以反映公司的財務狀況。

營運部門

勤業眾信 May 2010

台北市民生東路三段 156 號 12 樓

+886 (2) 2545-9988

Always One Step Ahead.

今日，餐飲、旅館服務業的營業範圍已不再侷限旅館與餐廳業務，許多業者也投入人力派遣、顧問諮詢、住宅及大樓開發租售及百貨公司等業務。我國自民國 100 年 1 月 1 日起適用之第四十一號公報「營運部門資訊之揭露」與 IFRS 8 相同，均要求企業以與內部管理報告相同的基礎來做為辨認營運部門的起點，其揭露資訊亦可能較目前財務報表上之部門別資訊來的更為詳細。企業應檢視目前營運部門之分類是否符合相關規定，並且適當調整資訊系統，配合分類的方式以產生正確的營運部門資訊。

對會計以外的影響

依上述之分析，導入 IFRS 必定對餐飲、旅館服務業目前的會計處理產生若干影響，然而，會計處理可能僅是其中的一部分，企業尚應注意導入 IFRS 對企業的人力資源、法律層面、稅務與資訊科技之影響。

人力資源

在導入 IFRS 的過程中，企業內的各個部門須相互配合，對各種交易型態進行分析，企業需要有熟悉 IFRS 的人員帶領跨部門的導入小組來執行相關工作。企業可藉此時機，舉辦相關的教育訓練來提升員工對 IFRS 的了解，或招募對 IFRS 有了解的人員，以使導入的工作更順利。

法律層面

企業可能需要重新檢視大部分的合約，例如前述的租賃合約，以確定租賃物已依 IAS 17 適當分類，或重新檢視會員合約以確定入會費與會員費已經適當的認列。此外，對於與合資、授權、客戶忠誠計畫及銀行借款等相關合約，也應一併檢視，並評估因採用 IFRS 所帶來的影響，考慮是否應修改部分條款。

稅務

IFRS 的導入除了影響企業的財務面外，也對稅務面發生一定的影響。例如，就暫時性差異之計算而言，IAS 12 採用資產負債表法來計算遞延所得稅資產與負債，與我國目前所採用之損益表法有很大的不同；遞延所得稅資產之認列與表達與我國亦有所差異。與稅務有關的議題尚包括財稅差異、移轉訂價、員工酬勞及股份基礎給付以及現金管理及資金匯回等。企業應在導入過程中一併考量。

資訊科技

現今的會計帳務處理少不了資訊系統的協助，例如日常帳務處理、固定資產增減與折舊、無形資產攤銷、減損以及財務報告等皆有賴資訊系統進行維護。除此之外，企業亦須考量不同的會計處理所帶來的衝擊，例如，客戶忠誠計畫下企業須先預估各獎勵被選擇的機率，並決定其公允價值，此需要累積大量的過去經驗以決定各獎勵被選擇的機率；相關積點之給予、兌換、到期等資訊亦有賴於資料庫系統之維護方能迅速有效的提供會計入帳之依據。因而需要協調資訊人員擬訂相關資料庫系統之架設方案及時程表，並依時程表測試系統的正確性、評估產出資訊的合理性，進而做適當的修改。修改資訊系統通常費時費力，企業應及早思考導入 IFRS 對作業流程及內部控制的影響，並適當的建置於資訊系統的架構中。

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 IFRS 尚須面臨許多問題，例如首次適用 IFRS 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。

©2010勤業眾信聯合會計師事務所版權所有 保留一切權利