

IAS 37—負債準備、或有負債及 或有資產公報開帳日轉換差異分析

高妮璋

本刊已於「第 15 期 TEJ 信用風險評估專刊」之「IAS 37 號—負債準備、或有負債及或有資產影響試析」(以下簡稱上期專刊一文)一文說明 TW GAAP 9「或有事項及期後事項之處理準則」(1986 年生效)及 IAS 37 號公報(1998/9 生效)對負債準備、或有負債及或有資產之會計處理差異，並分析台灣在接軌 IAS 37 後的預期影響。上期專刊一文認為雖然準則降低負債準備的認定門檻，但如果企業無法估計負債準備金額，則仍須予以入帳，而組織重組事件也不常發生，且企業可透過重新議價等條件調整機制，以減少原來須認列的待履行虧損性合約損失，因此預期 IAS 37 對企業整體影響不大，且非常態性影響。

IAS 37 涉及交易廣泛，本文將針對下列重點逐一說明，而負債是評估企業財務結構的重要科目，藉此可檢視企業財務結構之影響狀況。

- 一、上期漏列除役成本，本文先就此介紹台灣及 IAS 會計處理規定。
- 二、除役成本最嚴重者，常屬核電廠，故特別試估台電除役成本公報轉換差異。
- 三、上市櫃公司於 2012Q1 季報所揭露的開帳數調整狀況。

一、台灣會計準則及國際會計準則對「除役成本」的規範差異

除役成本係指當企業廠房須於某時間除役，須先估列拆除、遷移及回復原狀之成本。TW GAAP 雖無除役成本會計處理規定，但 2008/11/20 會研基金會發布「(97)基秘字第 340 號之固定資產會計處理疑義解釋函令」(以下簡稱第 340 號函)，該函令要求企業需認列除役成本。

雖然台灣已發布除役成本解釋函令，但本次轉換時，部分企業仍有開帳數差異，主因有二，企業估列除役成本的方法可能不符合國際會計準則的規定，及第 340 號函未要求企業須追溯調整歷史除役成本。

除役成本相關之國際會計準則包括 IAS 16「不動產、廠房及設備」規定不動產成本要包含除役成本，且在取得該項資產或是使用該項資產時，即需估計除役成本。另 IAS 37「準備、或有負債及或有資產」則規定如何衡量除役、復原及類似負債。不過 IAS 16 及 IAS 37 對於除役成本之會計處理著墨不多，主要會計處理規定於 IFRIC 1 及 IFRIC 5 兩個解釋，以下分述：

- IFRIC 1 現有除役、復原及類似負債之變動 (Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities)。

TW GAAP 9
Vs. IAS 37

除役成本會計
台電除役成本
台灣開帳數差

台灣有 340 號解
釋令，但仍須調
整，原因：
→不合國際會計
處理方式
→未追溯

國際會計準則
規定：
→兩準則 (IAS
16、IAS 37)
，但著墨不多
→兩解釋
● IFRIC 1

◆資產調增之減損問題	此解釋係規定當企業清償除役、復原等義務而流出具經濟效益資源之估計金額或發生時點或折現率發生變動時，則須依 IFRIC 1 之規定處理，調整固定資產成本及負債金額。
◆固定資產僅能調減至 0	◆若固定資產以成本模式評價，則調整時須注意下列限制：
◆認列負債增加之財務成本	→如果調增固定資產，須注意新增價值是否有減損問題。 →如果調減固定資產，僅能將原帳面值減至 0。
◆已達耐用年限，全數負債準備調整損益	◆將因時間經過而增加的負債列為財務成本，並列入當期損益。 ◆如果固定資產已達耐用年限，則所有負債變動數調整當期損益。
開帳日得不用 IFRIC1，依 IFRS 1 選擇性豁免調整	不過由於除役負債之估計方法較複雜，IFRS 1 允許企業在首次採用國際會計準則時，無須追溯適用 IFRIC 1 規定調整歷史估計變動，而僅須採下列方式認列開帳日除役成本及相關負債。
◆先估負債	◆以該負債期間之調整風險後最佳估計歷史折現率將相關除役成本折現至開帳日，並計算出除役負債現值。
◆再估資產	◆除役負債金額列入除役資產成本計算。但除役資產還須追溯調整折舊費用。即依據在開帳日的估計剩餘耐用年限及依據 IFRS 所採用的折舊會計政策下的累計折舊調整除役資產帳面價值。
◆再估累計折舊	◆將應有除役資產及除役負債金額與帳列數比較，調整帳上多認或少認列的除役資產及除役負債。
②IFRIC5 除役基金處理	②企業可能提列除役基金，以支應後續除役之需。台灣並無除役基金會計處理。接軌後將適用 IFRIC 5「對除役、復原及環境修復基金權益之權利」解釋。(Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds)。相關規範包括：
◆適用範圍是專款專用	◆適用範圍為基金資產由個別管理（由個別法律個體持有或作為另一個體內分離之資產），且提撥者取得基金資產之權利受到限制之基金會計。
◆認列及衡量	◆在認列及衡量上，除非提撥者在基金怠於支付除役成本之情況下仍無支付義務，否則提撥者應將除役成本的義務認列為負債，且單獨認列基金權益。
→有控制力，併入報表，有重大影響及聯合控制力，權益法認列	不過還需檢視提撥者是否對基金有控制、聯合控制或重大影響力 ¹ ，而有下列兩種處理方式。
→反之，認列歸墊資產 (MIN (除役負債，提撥金額) 歸墊資產和提撥金額差異入損益	→當對基金具有控制時，依據 IAS 27 處理，須將該基金併入合併報表。又當對基金具有聯合控制力及重大影響力時，依權益法認列基金投資資產。
	→當對基金不具有控制力、聯合控制力或重大影響力時，則將未來可自基金收取的歸墊權利認列為歸墊資產，但資產金額限於除役負債及提撥者提撥金額兩者較低者。而歸墊資產和企業提撥數間的差異則列為當期損益。

¹IAS 27 規定「控制力」是指透過主導或監管企業之財務與營運決策，以獲取其營業活動產生之經濟利益的能力。IAS 28 規定，「重大影響力」是指對被投資者的財務和營運政策具有參與決策的能力，但並非控制力者。IAS 31 指須依據合約協議是否給予所有協議方對於協議之集體控制及與攸關活動有關之決策是否須取得集體控制之所有協議方一致共識來判斷是否具有「聯合控制力」。

二、台電除役成本會計調整試析

台電非上市櫃公司，未公佈 2012Q1 季報，以致無法得知台電 IFRS 開帳數。但該公司已於 2011 年年度財報表示除役成本為 IFRS 重要議題，因此本段試析探討台電除役成本之相關影響。

依 IAS 16 及 IAS 37，需提列除役成本的公司應將未來除役費用估列帳，並同步增列固定資產及除役負債，另依據 IFRIC 5，有提列除役基金的公司須將除役基金列入公司資產。台電在除役費用及除役基金的估列情形如下：

台灣估三電廠除役成本 3,353 億元，且共提 2,157 億元除役基金

- ① 台電核一廠、核二廠及核三廠當初規劃使用期限為 40 年，依據行政院原子能委員會規劃，各將於 2019 年、2023 年及 2025 年之前除役。依據「核能發電後端營運基金管理會」網頁資料，目前政府估計三座電廠除役總費用共約 3,353 億元，各項費用明細請參表一。
- ② 政府為因應核電廠除役，台電依「台灣電力公司核能發電後端營運費用基金收支保管及運用辦法」，自 1987 年度開始逐年按核能發電量提列後端基金，其動支並遵照行政院主計處要求，依預算法第 19 條規定編列後端基金之收支預計表送立法院審議。另成立「台灣電力公司償債基金暨核能發電後端營運費用基金管理委員會」負責監理保管該基金。累積至 2011 年底，基金淨值為 2,157 億元。

表一、台電核一、核二及核三電廠除役總費用

單位：億元、%

目的	低放最終處置	電廠除役	蘭嶼檢整及蘭嶼減容除役	高放中期貯存	高放最終處置	廢棄物運輸	地方回饋	合計總費用
台灣估計	376	675	11	390	1,382	238	281	3,353
百分比	11.2%	20%	0.3%	12%	41.2%	7%	8.3%	100%
依國際經驗估算	376	3,600	11	390	2,230	238	281	7,126
百分比	5.3%	50.5%	0.1%	5.5%	31.3%	3.3%	3.9%	100%

註：官方估算數據來自核能發電後端營運基金管理會網頁

(<http://www.nbef.org.tw/index001.asp>) 資料，依國際經驗估算數據來自民間國是論壇網頁 (<http://www.forum-rightway.org/article/index.php?ncid=2>) 資料

目前做法：
將營運基金費用化，為發電成本項目之一

台電既然已經估列核一、核二及核三之除役費用，且也提撥除役發展基金，按理 IFRS 對其影響不至太大，然該公司仍將除役成本列為一項 IFRS 轉換之重要議題，這是因為台電入帳的方式異於國際會計準則規定的方式，以致於台電需要進行調整。以下為台電轉換 IFRS 之前之除役成本入帳方式及轉換之後所需進行的調整及對 2012/1/1 負債比率之影響。

→轉換之前，台電將每年所提撥的核能發電後端營運基金認列為核能發電成本內的一項費用，而非依 IFRIC 5 規定，將除役基金列入資產。

轉換後：
依 IFRS 1 補列
除役資產、負債
依 IFRIC 5 補列
除役基金
依台灣標準，
淨值減少 8%
依國際標準，
淨值減少 86%

→轉換之後，台電需依據 IFRS 1 選擇性豁免規定先估計開帳日之除役負債及資產，再估計資產之累計折舊。另，須依 IFRIC 5 規定，將除役基金資本化。本文因欠缺多項公司內部資料，故僅能以最簡單的假設估計開帳日調整數。另，為了解對台電之最大影響，表二列示在台灣標準及國際標準之下的調整數及影響。表二之各欄金額說明如下：

- A. 該欄為開帳日估計的除役費用，台灣標準之除役費用為 3,353 億元（如表一所列）。國際標準下之除役費用則為 12,526 億元，該金額包括三座核電廠國際標準除役費用（如表一所列），及尚未商轉之核四廠除役費用 5,400 億元。IAS 16 指出當開始取得固定資產時，就須估列除役成本，因此即便核四廠尚未商轉，但除役成本仍須入帳，此外核四廠目前興建成本已達 2,700 億元。學者認為若以錫安核電廠（Zion Nuclear Power Station）的除役計畫，其光除役所需經費既超過十億美金，為其興建成本的兩倍，故估計核四之除役費用為 5,400 億元。
- B. 除役資產原始成本及除役負債金額等於 A 欄開帳日估計的除役費用。
- C. 三座電廠的全部使用年數共 120 年（ $40 \times 3 = 120$ ），至 2012 年初三座電廠已共使用 89 年²
- D. 依據 B 欄除役資產及 C 欄之累計使用年數，計算至 2012 年初之累計折舊。依據台灣標準之假設下為 2,486 億元（ $3,353 \times 89 / 120 = 2,486$ ）。又核四廠尚未商轉，故尚不用計入核四廠的折舊，因此依據國際標準之假設（2）之下，至 2012 年初之累計折舊為 5,285 億元（ $7,126 \times 89 / 120 = 5,285$ ）。
- E. 至 2011 年底共已提列 2,175 億元除役基金。
- F. 開帳日將因除役基金資本化及需補提累計折舊，故調整淨值。因而在台灣標準下，淨值共調減 311 億元，但依國際標準，淨值則調減 3,110 億元。
- G. 至 2012 年初原淨值為 3,619 億元。
- H. 在台灣標準之下，淨值調減比重為 8%，但在國際標準之下，淨值調減比重高達 86%。

表二、依台電標準及依國際標準調整台電除役成本，對開帳日之負債比率影響 單位：億元、%

科目	除役成本	除役資產/負債	至 2012 年已用年數	累計折舊	除役基金	淨值調減	開帳日淨值	調減比重
	A	B=A	C	D	E	F=E-D	G	H=F/G
(1) 依據台灣估計數	3,353	3,353	89	2,486	2,175	-311	3,619	-8%
(2) 依國際標準估四座電廠	12,526	12,526	89	5,285	2,175	-3,110	3,619	-86%

²核一廠、核二廠及核三廠分別於 2019 年、2023 年及 2025 年除役，所以至 2012 年初已經使用 89 年（ $120 - (2019 - 2012) - (2023 - 2012) - (2025 - 2012) = 89$ ）。

三、台灣上市櫃公司開帳數差異狀況

七家開帳數有差
三家科目重分類
四家負債有調整

上市櫃公司中計七家公司在 2012Q1 財報揭露 IAS 37 轉換的開帳數調整。其中，遠東新、遠傳及東元三家公司係將原帳列於各類負債項下的保固準備重分類到單獨的負債準備科目，整體負債金額並無變動。華航則是子公司補提待履行工程合約損失，統一實、中石化及正新則是補提除役負債。不過表三彙整四家公司的調整狀況，業者保留盈餘調減數佔淨值之比重最高僅 4.3%，影響不大。

表三、四家公司開帳數調整

單位：億元、%

公司	2012/1/1 調整數				開帳日 原淨值	保留盈餘調減數/ 開帳日原淨值	原因/說明
	固定 資產	遞延所得稅 資產	負債	保留盈餘 調減數			
華航	-	-	+21.5	-21.5	502	-4.3%	子公司航廈工程待履行虧損性合約損失
統一實	+0.18	+0.09	+0.69	-0.42	203	-0.2%	補列除役成本
中石化	-	-	+10.44	-10.44	385	-2.7%	補列除役成本。又因資產已達耐用年限，故已無資產淨值，全數調減保留盈餘。
正新	+0.65	-	+0.65	-	522	0%	補列除役成本。又因海外租賃土地，到期需恢復原狀。因折舊費用不重大，故未估計累計折舊金額，因而無保留盈餘調減數。

●華航補 21.5 億元待履行虧損性合約損失影響數占淨值 4.3% 工程尚未進行，不適用長期工程合約會計處理

●華航子公司參與民航局簽訂貨運站改擴建工程，依民航局於 2011 年定案的「台灣桃園國際機場園區綱要計畫」，擬 2014 年開始進行桃園機場航廈改擴建工程，並預計於 2018 年完工。雖華航子公司之工程成本尚未投入，但在開帳日時，這項合約屬於待履行合約，且如不可避免之成本超過預期改擴建產生的經濟效益時，即須認列待履行虧損性合約損失。公司評估成本差異為 21.5 億元，故開帳日補認 21.5 億元虧損性合約負債損失，2012Q1 再調增修護成本 0.77 億元。

另，TW GAAP 11 之長期工程合約會計處理也要求當企業工程合約產生損失時，須認列預計工程合約損失。不過 TW GAAP 11 適用於已進行中的工程，但華航航廈改擴建工程屬尚未進行的工程，故並非該公報之適用範圍，而須採 IAS 37 處理。

③除役成本
統一實、中石化
及正新調整影
響極小

②統一實、中石化及正新補提除役成本。統一實在開帳日補提 0.69 億元的除役成本，又除役資產在評估折舊之後，開帳日帳面值剩 0.18 億元，差額 0.42 億元調減保留盈餘。中石化則是至開帳日時，除役資產已全數提足折舊，故補列 10.44 億元除役成本，且保留盈餘因此調減 10.44 億元。正新的開帳數則是固定資產及除役負債同時各調增 0.65 億元，並無保留盈餘調整數。公司表示因會計師認為折舊費用金額不重大，故未予補提折舊費用，故無保留盈餘調整數。

此外，無企業認列重組負債開帳調整數，這可能是 2011 年下半年無上市櫃公司重整，或企業入帳方式已和 IAS 37 規定相符，故無估列開帳日重組負債之必要。另，原物料產業易受原物料價格波動的影響，而容易產生待履行虧損性合約負債損失，不過公司可透過價格調整等機制來規避損失。就食品、鋼鐵、塑化、太陽能等原物料產業的開帳數來看，均未補提待履行虧損性合約負債，應是各產業已有避險、合約價格調整，或長約改成短約等機制，致不須補提待履行虧損性合約損失。又如 2012/8 鴻海集團就透過重新議約機制，轉回年中認列之 63 億元夏普股權投資合約損失³，

四、結論

除台電外，
影響不大

本文先說明除役成本會計處理，並試析對台電之影響。台電過去僅將除役基金費用化，但並未將除役基金、除役資產及除役負債列入資產負債表，故此次需進行大幅度調整。本文以台灣現行估計數及國際標準評估對台電的淨值影響，在台灣現行標準之下，在開帳日淨值減少 8%，但在國際標準之下，淨值大減 86%，影響甚大。除此之外，上市櫃公司轉換到 IAS 37 開帳數調整則屬有限。

參考資料：

- 1、97.11.20 (97) 基秘字第 340 號固定資產之會計處理疑義。
- 2、台電 2011 年年度財報。
- 3、苦勞網、2011/4/29、核電除役成本知多少。
- 4、安永、2009、不動產、廠房及設備/投資性不動產。
- 5、民間國是論壇、2011/6/22、核電真的是便宜能源嗎？
- 6、勤業眾信、2010、iGAAP、IFRS 全方位深入解析
- 7、核能發電後端營運基金收支保管及運用辦法。
- 8、證券交易所、我國採用 IFRS s 問答集
- 9、交通部民航局、台灣桃園國際機場園區綱要計畫、100/4/11
- 10、核能發電基金管委會網頁

³2012/3 鴻海集團和夏普約定於 2012/7 投資夏普台幣約 253 億元，但年中因夏普股價大跌，以致認列約 63 億元未實現損失。預計將可隨著價格之調整而回轉該損失。