

國際財務報導解釋第 20 號 (2012 年版)

正 體 中 文 版 草 案

露天礦場於生產階段之剝除成本

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 101 年 7 月 15 日前，將意見以電子郵件方式寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto:tifrs@ardf.org.tw))

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會  
法 人 國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會



# 國際財務報導解釋第 20 號

## 露天礦場於生產階段之剝除成本

(2012 年版)

### A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯

## 國際財務報導解釋第 20 號

### 露天礦場於生產階段之剝除成本

國際會計準則理事會（IASB）於 2011 年 10 月發布國際財務報導解釋第 20 號「露天礦場於生產階段之剝除成本」，並由國際財務報導解釋委員會（IFRIC）制定。

## 目錄

段 次

### 國際財務報導解釋第 20 號 露天礦場於生產階段之剝除成本

參照	
背景	1
範圍	6
議題	7
共識	8
附錄 A	
生效日及過渡規定	
附錄 B	
國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」之修正 (2010 年修訂)	

下列隨附文件請見本版 B 部分

結論基礎



國際財務報導解釋第 20 號「露天礦場於生產階段之剝除成本」由第 1 至 16 段及附錄 A 至 B 組成。國際財務報導解釋第 20 號隨附結論基礎。解釋之範圍及效力列示於「國際財務報導準則前言」之第 2 及 7 至 16 段。

## 國際財務報導解釋第 20 號

### 露天礦場於生產階段之剝除成本

#### 參照

---

- 「財務報表報導之觀念架構」
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」
- 國際會計準則第 2 號「存貨」
- 國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」
- 國際會計準則第 38 號「無形資產」

#### 背景

---

- 1 於露天採礦之營運中，企業可能發現須移除礦場廢料（「覆土」）以取得礦藏。此種廢料移除活動被稱為「剝除」。
- 2 於礦場之開發階段（開始生產前），剝除成本通常資本化為建築、開發及建造礦場之可折舊成本之一部分。一旦開始生產，該等資本化成本係以有系統之基礎（通常採用生產數量法）折舊或攤銷。
- 3 於礦場之生產階段，採礦企業可能持續移除覆土並發生剝除成本。
- 4 於生產階段剝除時所移除之原料並不必然為 100% 廢料；該原料經常係礦產及廢料之結合。礦產廢料比可自不經濟之低等級至有獲利之高等級。移除低礦產廢料比之原料可能生產某些能用以生產存貨之可用原料。此移除亦可能提供更深層具有較高礦產廢料比之原料之取得。因此，企業自剝除活動可產生兩項效益：能被用以生產存貨之可用礦產，及改善將於未來期間開採之更多原料數量之取得。
- 5 本解釋考量何時與如何分別處理此等自剝除活動所產生之兩項效益，及如何於原始與後續衡量此等效益。

#### 範圍

---

- 6 本解釋適用礦場於生產階段之露天採礦活動所發生之廢料移除成本（生產剝除成本）。

## 議題

---

- 7 本解釋涉及下列議題：
- (a) 將生產剝除成本認列為資產；
  - (b) 剝除活動資產之原始衡量；及
  - (c) 剝除活動資產之後續衡量。

## 共識

---

### 將生產剝除成本認列為資產

- 8 在剝除活動之效益係以產生存貨之形式實現之範圍內，企業應依國際會計準則第 2 號「存貨」之原則處理該剝除活動之成本。在效益係改善礦產之取得之範圍內，企業應將此等成本認列為非流動資產（若符合下列第 9 段之標準）。本解釋將該非流動資產指稱為「剝除活動資產」。
- 9 僅於下列所有條件皆符合時，企業始應認列剝除活動資產：
- (a) 與剝除活動相關之未來經濟效益（改善礦體之取得）很有可能流入企業；
  - (b) 企業能辨認其取得業已改善之礦體組成部分；且
  - (c) 與該組成部分相關之剝除活動之有關成本能可靠衡量。
- 10 剝除活動資產應作為既有資產之增添或增益處理。換言之，剝除活動資產將作為既有資產之一部分處理。
- 11 剝除活動資產之分類為有形或無形資產與既有資產之分類相同。換言之，既有資產之性質將決定企業究會將剝除活動資產分類為有形或無形。

### 剝除活動資產之原始衡量

- 12 企業應按成本原始衡量剝除活動資產，此為進行剝除活動以改善已辨認礦產組成部分之取得所直接發生之成本之累計，加上直接可歸屬之間接成本之分攤。某些非主要營運可能與生產剝除活動同時發生，但並非按計畫持續進行生產剝除活動所必須。與此等非主要營運相關之成本不得納入剝除活動資產之成本中。
- 13 當剝除活動資產及所生產之存貨，其成本無法單獨辨認時，企業應藉由使用基於攸關生產衡量之分攤基礎，將生產剝除成本分攤予所生產之存貨及剝除活動資



產。此生產衡量應按礦體之已辨認組成部分計算，且應作為辨認創造未來效益之額外活動已發生之程度之指標。此種衡量之例包括：

- (a) 所生產存貨之成本與預期成本之比較；
- (b) 開採廢料量與預期量之比較（就某一給定生產之礦產量）；及
- (c) 開採礦產之含礦量與預期開採之含礦量之比較（就所生產礦產之某一給定數量）。

## 剝除活動資產之後續衡量

- 14 剝除活動資產於原始認列後，應按其成本或其重估價金額減除折舊或攤銷及減損損失後之金額列報（與既有資產（剝除活動資產為其一部分）相同之方式）。
- 15 剝除活動資產應於因剝除活動而較易取得礦體已辨認組成部分之預期耐用年限內，以有系統之基礎折舊或攤銷。除非另一方法更為適當，否則應適用生產數量法。
- 16 用以折舊或攤銷剝除活動資產之礦體已辨認組成部分之預期耐用年限，與用以折舊或攤銷礦場本身及相關之（與）礦場（同）年限資產之預期耐用年限將有所不同。此情況之例外為剝除活動提供改善全部剩餘礦體之取得時之有限情況。例如，此可能發生於礦場耐用年限將屆滿，而已辨認組成部分代表將被開採礦體之最後部分時。

## 附錄 A

### 生效日及過渡規定

本附錄係屬本解釋之一部分，且與本解釋之其他部分具相同效力。

- A1 企業應於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用本解釋，並得提前適用。企業若提前適用本解釋，應揭露該事實。
- A2 企業應對發生於最早表達期間開始日以後之生產剝除成本適用本解釋。
- A3 於最早表達期間之開始日，任何先前於生產階段從事剝除活動所產生之已認列資產餘額（「剝除資產前身」），應於礦體仍有某一可辨認組成部分可將剝除資產前身與其相連結之範圍內，重分類為與剝除活動相關之既有資產之一部分。此種餘額應於與每一剝除資產前身之餘額相連結之礦體已辨認組成部分之剩餘預期耐用年限內折舊或攤銷。
- A4 若礦體不存在與剝除資產前身相連結之可辨認組成部分，則應將該剝除資產前身認列於最早表達期間開始日之初始保留盈餘中。

## 附錄 B

本附錄之修正內容應適用於 2013 年 1 月 1 日以後開始之年度期間。若企業提前適用本準則，本修正內容亦應提前適用。

\* \* \* \* \*



# 國際財務報導解釋第 20 號

## 露天礦場於生產階段之剝除成本

(2012 年版)

### B 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

國際會計準則翻譯覆審專案委員會 翻譯

## 國際財務報導解釋第 20 號

### 露天礦場於生產階段之剝除成本

所發布之隨附文件

國際財務報導解釋第 20 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本解釋發布時之生效日為 2013 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

#### 結論基礎

# 國際財務報導解釋第 20 號「露天礦場於生產階段之剝除成本」之結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導解釋第 20 號，但非屬其一部分。

## 簡介

---

- BC1 本結論基礎彙整國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 於達成共識過程中所作之考量。委員會之個別委員對某些因素給予比其他因素較高之權重。

## 背景

---

- BC2 委員會接獲請求對露天礦場於生產階段所發生之廢料移除 (「剝除」) 成本 (「生產剝除成本」) 發布會計處理指引。生產剝除成本之會計處理具挑戰性，因為所發生之成本可能有益於未來及當期之生產，且國際財務報導準則並無處理本議題之特定指引。
- BC3 因而，生產剝除成本之會計處理，實務上有分歧—某些企業將生產剝除成本認列為費用 (生產之成本)；某些企業基於「礦場年限比」之計算或其他類似基礎，將部分或全部生產剝除成本予以資本化；而某些企業則將特定改良之相關成本予以資本化。委員會決定制定一解釋以回應此種實務上之分歧。

## 範圍

---

- BC4 本解釋係對露天礦場於生產階段所發生之剝除成本之會計處理提供指引。在制定本解釋時，委員會決議僅聚焦於露天採礦活動而非地下採礦活動。本解釋適用於露天採礦之活動，因而適用於使用此工序開採之所有類別之天然資源。本解釋提及之「礦產之開採」，同樣適用於其他天然資源 (例如煤礦) 之露天採礦活動，該等資源可能並非嵌在礦藏中但仍以露天採礦活動開採。惟當委員會決定本解釋之範圍時，決議不涉及石油與天然氣之開採，包括油砂開採是否屬露天開採活動之問題。
- BC5 委員會決議不納入露天礦場於開發階段所發生之剝除成本，因為此種成本之會計處理在實務上並無重大分歧。於露天礦場之開發階段 (開始生產前)，若剝除成本很有可能透過未來採礦活動而回收，則此等成本通常資本化為建築、開發及建造礦場之可折舊成本之一部分。一旦開始生產，此等資本化成本係以有系統之基礎 (通常採用生產數量法) 折舊或攤銷。

## 共識

### 將生產剝除成本認列為資產

- BC6 委員會決定，企業可能藉由從事剝除活動（及發生剝除成本）創造兩項效益。此等效益為當期礦產之開採及未來期間礦體取得之改善。其結果是該活動創造一存貨資產及一非流動資產。
- BC7 包含在本解釋第 9 段之資產認列條件，係指「財務報導之觀念架構」第 4.44 段所述者。惟對認列剝除活動資產，本解釋亦包括一額外條件，即企業能明確辨認其取得改善中之礦體「組成部分」。符合認列為資產之成本須符合所有三項條件。若不符合該等條件，則不得認列剝除活動資產。
- BC8 「組成部分」係指藉由剝除活動而較易取得礦體之特定礦藏量。礦體之已辨認組成部分通常係礦場中所有礦體之子集合。一礦場可能有數個組成部分，該等組成部分係於礦場規劃階段辨認。礦體組成部分之辨認，如同於認列階段提供可靠衡量成本之基礎，對剝除活動資產之後續折舊及攤銷（將發生於該礦體之已辨認組成部分被開採時）係屬必要。
- BC9 辨認礦體組成部分需要判斷。委員會了解，企業之採礦計畫將提供所需之資訊，使所作之判斷具合理之一致性。
- BC10 本解釋亦敘明，剝除成本資產應認列為既有資產之「一部分」。「一部分」係指與剝除活動資產相關之既有資產之增添或增益。委員會認為剝除活動資產較類似於既有資產之一部分，而非資產本身。剝除活動資產可能增添或改善各種既有資產，例如礦場不動產（土地）、礦藏本身、採礦之無形權利或於礦場開發階段創始之資產。
- BC11 委員會決議，本解釋無須定義藉由剝除活動所創造之效益，性質上究為有形或無形——此將由相關標的既有資產之性質所決定。

### 剝除活動資產之原始衡量

- BC12 國際會計準則第 16 號第 16 段(b)敘明不動產、廠房及設備項目之成本包括「為使資產達到...必要狀態及地點之任何直接可歸屬成本」。委員會預期納入直接可歸屬之間接成本之類型之例（本解釋第 12 段）包括監督該礦場組成部分之礦場監管人員薪資成本之分攤，及為進行剝除活動所特別租用之任何設備之租金成本之分攤。
- BC13 委員會認為，當涉及本解釋之非主要營運時，援用國際會計準則第 16 號第 21 段



所包含之原則係屬重要。委員會知悉，礦場營運中同時進行多種活動，並認為當考量剝除活動資產之衡量時，企業知悉何者構成及何者未構成生產剝除活動係屬重要。非主要營運之例為於發生剝除活動之區域內建造通道。

- BC14 委員會注意到，當所生產之存貨與所創造之剝除活動資產同時發生時，實務上可能難以直接衡量每一效益之單獨成本。委員會同意，為區分所生產存貨之成本及剝除活動資產之成本，需要一分攤基礎。
- BC15 在討論最適當分攤基礎時，委員會拒絕任何基於銷貨價值之基礎。委員會考量，在剝除成本之情境下，此種基礎並不適當，因為其與發生之活動並未緊密連結。再者，若攸關礦產之現時銷售價格用以決定分攤基礎，則相同之現時銷售價格亦會同時適用於所開採礦物之礦產量及已辨認組成部分之礦產量。因此，攸關變數將為所開採礦物之礦產量及已辨認組成部分之礦產量，即現時銷售價格不會改變分攤基礎。委員會了解，採用未來銷售價格基礎將涉及實務上之困難，且相較於所提供之效益，其成本昂貴。從幕僚所執行之對外說明會，委員會了解，考量到多種礦產之市價波動性，辨認未來將開採之礦產之未來銷售價格可能有困難。當所開採之礦產出現超過一種礦物（不論副產品或聯產品）時，可能產生更大複雜度。
- BC16 委員會決議規定以攸關生產衡量為基礎之分攤方法，因為生產衡量被認為係（發生於礦場中之活動所產生之）效益性質之良好指標。生產衡量基礎要求企業辨認，已發生之活動程度何時超過當期存貨生產所預期之活動程度，而此可能已產生未來之取得效益。

## 剝除活動資產之後續衡量

- BC17 委員會決議，剝除活動資產之成本應於（藉由剝除活動而較易取得之）礦體已辨認組成部分之預期耐用年限內，以最能反映經濟效益之消耗之基礎折舊或攤銷。生產數量法通常被使用，且僅會聚焦於礦體之已辨認組成部分，該組成部分之取得已藉由剝除活動而改善。因為已辨認組成部分之耐用年限預期僅為礦場整體耐用年限之一部分，故剝除活動資產將按較礦場耐用年限為短之期間折舊或攤銷，除非剝除活動提供改善全部剩餘礦體之取得，例如，於礦場耐用年限將屆滿，而已辨認組成部分代表將被開採礦體之最後部分時。
- BC18 委員會決議，本解釋之原則亦適用於後續按重估價處理礦產之企業，雖然委員會注意到此方法很少被使用。委員會決議，剝除活動資產（為既有資產之一部分）之後續衡量基礎應遵循既有資產之衡量基礎，亦即若既有資產採用成本基礎衡量，則剝除活動資產亦會採用成本基礎衡量。委員會亦決議無須給予特定之減損指引，且預期國際會計準則第 36 號「資產減損」之原則會適用於既有資產（剝除活動資產為其一部分），而不適用於剝除活動資產本身之層級。

## 過渡規定

- BC19 因為許多採礦營運之性質複雜而冗長，且關於本議題過去之實務分歧，委員會作成結論，會計政策變動追溯適用之成本將超過如此作法所獲得之效益。委員會因而決議，本解釋規定發生於最早表達期間開始日以後之生產剝除成本應推延適用。
- BC20 委員會決議在過渡期間遵循國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之原則。委員會決議，若藉由礦體（藉由剝除活動而較易取得）剩餘組成部分無法辨認任何剝除資產前身之餘額，則規定將該餘額（見第 A3 段）認列於最早表達期間開始日之初始保留盈餘中。
- BC21 委員會注意到，依據本解釋所敘述之原則，轉換日已存在之先前生產剝除活動所導致之任何負債餘額，將不會被認列。委員會自解釋草案所收到之意見中了解到，此種餘額係屬罕見，故而不認為其須提供任何有關負債餘額認列之指引（因成員可能發現此係令人混淆）。