

企業會計準則公報第十號

收入

說明：以下範例乃舉例性質，所例舉之交易僅供參考，實際交易內容仍必須符合相關法令規範。

釋例一 商品之銷售－風險與報酬之移轉

●本例重點：銷售商品之所有權之重大風險及報酬是否移轉

●引用條文：第十三條及第十五條至第十六條

●適用情況：

情況一：買方有退貨權，但退貨情況無法合理估計

情況二：買方有退貨權，且退貨情況可以合理估計

情況三：買方有退貨權，且退貨情況可以合理估計，惟實際退貨數量低於原估計數量

甲公司於 20X2 年 7 月 1 日運送 50,000 張 CD 予唱片行，該批 CD 之所有權於運送時已移轉予唱片行，批發價每張\$120，成本每張\$80。另唱片行亦於每月底提供甲公司當月之銷售資料。

唱片行之銷貨情況如下：7 月份 10,000 張，8 月份 10,000 張，9 月份 15,000 張，10 月份 5,000 張，11 月份 5,000 張，12 月份 2,500 張。

情況一

合約規定唱片行須於 7 月 31 日就全部貨款金額之 50%付現，另 50%開立六個月期票，半年內未售出之 CD 可退回，但該 CD 退回情況無法合理估計。屆時將另開即期支票換回期票。20X3 年 1 月 1 日退貨期屆滿時，唱片行退回 2,500 張 CD 並開立即期支票\$2,700,000，並取回原期票。

因甲公司委託唱片行寄售 CD，該等 CD 之所有權雖已於運送時移轉予唱片行，但甲公司仍保留全部之重大風險與報酬，故不符合企業會計準則公報第十號「收入」第十三條之所有條件，亦非屬附退貨權之銷貨。

甲公司 20X2 年 7 月 1 日至 20X3 年 1 月 1 日之相關分錄如下：

20X2/7/1 無分錄

說明：

1. 商品雖運送給通路商，但因退回狀況無法合理估計，故商品之風險及報酬尚未移轉，且經濟效益流向企業尚非屬很有可能，故不應認列收入。
2. 公司為便於存貨管理及紀錄，宜註明存貨之相關資訊。

20X2/7/31	應收帳款	1,200,000	
	銷貨收入		1,200,000
	銷貨成本	800,000	
	存貨		800,000
	現金	3,000,000	
	應收票據	3,000,000	
	應收帳款		1,200,000
	預收貨款		4,800,000

說明：

1. 因實現之收入僅\$1,200,000，故收取之現金及應收票據金額中，扣除已實現收入\$1,200,000外，其餘為預收貨款。
2. 為避免虛增資產及負債，應於編製財務報表時，將應收票據及預收貨款科目以互相抵銷後之淨額表達。

20X2/8/31	預收貨款	1,200,000	
	銷貨收入		1,200,000
	銷貨成本	800,000	
	存貨		800,000
20X2/9/30	預收貨款	1,800,000	
	銷貨收入		1,800,000
	銷貨成本	1,200,000	
	存貨		1,200,000
20X2/10/31	預收貨款	600,000	
	銷貨收入		600,000
	銷貨成本	400,000	
	存貨		400,000
20X2/11/30	預收貨款	600,000	
	銷貨收入		600,000
	銷貨成本	400,000	
	存貨		400,000
20X2/12/31	預收貨款	300,000	
	銷貨收入		300,000
	銷貨成本	200,000	
	存貨		200,000

20X3/1/1	現金	2,700,000	
	預收貨款	300,000	
	應收票據		3,000,000
	說明：於收到唱片行之即期票及唱片行將未出售之商品退回甲公司時，沖轉相關科目。		

情況二

合約規定唱片行須於 7 月 31 日就全部貨款金額之 50% 付現，另 50% 開立六個月期票。此外，甲公司與唱片行訂有保證條款，約定僅出貨量之 1/5 享有退貨權，估計退貨比例為享有退貨權之 25%。屆時唱片行將另開即期支票換回期票。20X3 年 1 月 1 日退貨期屆滿時，唱片行退回 2,500 張 CD 並開立即期支票 \$2,700,000，並取回原期票。

甲公司 20X2 年 7 月 1 日至 20X3 年 1 月 1 日之相關分錄如下：

20X2/7/1	應收帳款	6,000,000	
	銷貨退回	300,000	
	銷貨收入		6,000,000
	銷貨退回及折讓之短期負債準備 ¹		300,000
	銷貨成本	3,800,000	
	存貨—應收待退 ²	200,000	
	存貨		4,000,000
	說明：甲公司將 50,000 張 CD 運送給唱片行時，雖所有權已移轉予唱片行，但因甲公司與唱片行訂有保證條款，約定僅出貨量之 1/5 享有退貨權，惟甲公司已可合理估計退貨比例，故就銷售予唱片行之 50,000 張全數認列收入，並就估計之退貨比例認列銷貨退回、銷貨退回及折讓之短期負債準備及銷貨成本。		
20X2/7/31	現金	3,000,000	
	應收票據	3,000,000	
	應收帳款		6,000,000
20X3/1/1	存貨	200,000	
	存貨—應收待退 ²		200,000
	現金	2,700,000	
	銷貨退回及折讓之短期負債準備 ¹	300,000	
	應收票據		3,000,000
	說明：於收到唱片行之即期票及唱片行將未出售之商品退回甲公司時，沖轉相關科目。		

¹ 實務上，亦有企業選擇使用「備抵銷售退回及折讓」科目並為應收帳款之減項處理。(例如:當符合應收帳款互抵條件時)

² 甲公司係為存貨管理及紀錄而借記此項目，其性質為存貨項下之子項目。企業亦得以其他適當項目替代之。

註：由於此釋例所舉之行業為唱片行，CD 之銷售與一般製造業之行業特性不同(例如：一般製造業收到商品後可能會拆封進行測試，若於測試後發現瑕疵，方會發生退貨之情形)。故於一般製造業之情況下，企業可能於 20X2 年 7 月 1 日即將所有貨款認列為銷貨收入，並全額認列銷貨成本。

情況三

合約規定唱片行須於 7 月 31 日就全部貨款付現。此外，甲公司與唱片行訂有保證條款，約定僅出貨量之 1/5 享有退貨權，估計退貨比例為享有退貨權之 60%。20X3 年 1 月 1 日退貨期屆滿時，唱片行退回 2,500 張 CD，甲公司並將先前唱片行預付之 \$300,000 退還予唱片行。

甲公司 20X2 年 7 月 1 日至 20X3 年 1 月 1 日之相關分錄如下：

20X2/7/1	應收帳款	6,000,000	
	銷貨退回	720,000	
	銷貨收入		6,000,000
	銷貨退回及折讓之短期負債準備 ³		720,000
	銷貨成本	3,520,000	
	存貨—應收待退	480,000	
	存貨		4,000,000

說明：甲公司將 50,000 張 CD 運送給唱片行時，雖所有權已移轉予唱片行，但因甲公司與唱片行訂有保證條款，約定僅出貨量之 1/5 享有退貨權，惟甲公司已可合理估計退貨比例，故就銷售予唱片行之 50,000 張 CD 全數認列收入，並就估計之退貨比例認列銷貨退回、銷貨退回及折讓之短期負債準備及銷貨成本。

20X2/7/31	現金	6,000,000	
	應收帳款		6,000,000

³ 實務上使用備抵銷貨退回及折讓科目作為應收帳款減項者，亦可於 20X2/7/31 增加下列分錄：

	備抵銷貨退回及折讓	720,000	
	銷貨退回及折讓之短期負債準備		720,000

說明：由於甲公司已收取全部貨款，故享有退貨權且可合理估計退貨比例之部分(\$720,000)原帳列備抵銷售退回及折讓，應轉列為銷貨退回及折讓之短期負債準備。

20X2/11/30	銷貨退回及折讓之短期負債準備	120,000	
	銷貨退回		120,000
20X2/11/30	銷貨成本	80,000	
	存貨－應收待退		80,000
	說明：就實際銷售數量超過原預計之銷售數量部分計算銷售金額以沖轉銷貨退回、銷貨退回及折讓之短期負債準備，並將相關存貨轉至銷貨成本。		
20X2/12/31	銷貨退回及折讓之短期負債準備	300,000	
	銷貨退回		300,000
	銷貨成本	200,000	
	存貨－應收待退		200,000
	說明：就實際銷售數量超過原預計之銷售數量部分計算銷售金額以沖轉銷貨退回、銷貨退回及折讓之短期負債準備，並將相關存貨轉至銷貨成本。		
20X3/1/1	存貨	200,000	
	存貨－應收待退		200,000
	銷貨退回及折讓之短期負債準備	300,000	
	現金		300,000
	說明：於收到唱片行將未出售之商品退回甲公司並退款予唱片行時，沖轉相關科目。		

釋例二 商品之銷售－分期付款銷貨

- 本例重點：銷售商品之所有權之重大風險及報酬是否移轉
- 引用條文：第十三條及第三十四條
- 適用情況：分期付款銷貨

乙汽車公司與 A 君（A 君之債信良好）簽訂一買賣合約，相關資料如下：

1. 乙汽車公司於 20X1 年 12 月 31 日將成本\$1,200,000 之汽車一部，言明以 \$2,502,150 之價格售與 A 君，該部汽車之現銷價格為\$2,000,000。
2. 乙汽車公司於 20X1 年 12 月 31 日收到頭期款\$600,000，並於當日將汽車之所有權移轉予 A 君。
3. 其餘貨款約定以 6 個月為一期，分 10 期平均收取，每期收款\$190,215，分期付款總價係餘款\$1,400,000 按年息 12% 加計利息總額\$502,150 後之金額。

根據上述情況，計算每期還本付息之金額如下：

日期	本金餘額(扣除 本期還本數前)	每期分期款	每期利息	每期還本數
20X1/12/31	\$1,400,000	\$ —	\$ —	\$ —
20X2/6/30	1,400,000	190,215	84,000	106,215
20X2/12/31	1,293,785	190,215	77,627	112,588
20X3/6/30	1,181,197	190,215	70,872	119,343
20X3/12/31	1,061,854	190,215	63,711	126,504
20X4/6/30	935,350	190,215	56,121	134,094
20X4/12/31	801,256	190,215	48,075	142,140
20X5/6/30	659,116	190,215	39,547	150,668
20X5/12/31	508,448	190,215	30,507	159,708
20X6/6/30	348,740	190,215	20,924	169,291
20X6/12/31	179,449	190,215	10,766	179,449
合計	\$ —	\$ 1,902,150	\$ 502,150	\$ —

註 1：期間 10 期，每期利息（半年）6%，每\$1 之年金現值為\$7.360087。

註 2：\$1,400,000÷7.360087=每期年金\$190,215。

乙汽車公司在 20X1 年度及 20X2 年度之相關分錄如下：

20X1/12/31	現金	600,000	
	應收分期帳款	1,902,150	
	銷貨收入		2,000,000
	未實現利息收入—應收分期帳款		502,150
	銷貨成本	1,200,000	
	存貨		1,200,000

說明：此分期付款銷售之情況符合銷售商品之各項認列條件，故應認列相關收入及成本，另有未實現利息收入部分，則隨時間經過予以認列。

20X2/6/30	現金	190,215	
	應收分期帳款		190,215
	未實現利息收入—應收分期帳款	84,000	
	利息收入		84,000

說明：收取第一期貨款並認列已實現利息收入，應認列利息收入金額為\$1,400,000×12%×6/12=\$84,000。

20X2/12/31	現金	190,215	
	應收分期帳款		190,215
	未實現利息收入—應收分期帳款	77,627	
	利息收入		77,627

說明：收取第二期貨款並認列已實現利息收入，應認列利息收入金額為 $\$1,293,785 \times 12\% \times 6/12 = \$77,627$ 。

釋例三 商品之銷售—開帳單並代管

- 本例重點：在「開帳單並代管」之銷售情境下，何時認列收入
- 引用條文：第十三條
- 適用情況：「開帳單並代管」之銷售 (Bill and Hold)

丁公司主要從事鋼筋之加工與買賣。丁公司係於與其客戶談妥交易條件後，簽訂買賣合約，於一個月內收取前開銷貨之款項，並將鋼筋之法定所有權移轉予客戶，但實際並未出貨，而係依客戶通知分批出貨。在實際出貨予客戶前，丁公司提供場地供客戶存放已訂購之商品，並定期與寄存客戶對帳並取得其存貨寄存數量之回覆。

企業應檢視交易之實質情況，於符合企業會計準則公報第十號第十三段之所有條件時認列銷貨收入，若客戶未於合約中約定明確之交貨時點，或所指明之交貨時點遠長於產業慣例，則屬預收貨款，不得認列銷貨收入。

丁公司對客戶之銷售係屬「開帳單並代管」之銷售，即買方取得所有權並接受帳單，但要求延遲交貨之情況。收入應於買方取得所有權並符合下列條件時認列：「(1)很有可能交貨、(2)該項目係為現有、可辨認且於認列銷售時已達能交付予買方之狀況、(3)買方明確告知遞延交貨之指令，及(4)適用一般之付款條件」。

丁公司於考量是否符合前述條件中之「可辨認」時，應考量商品之特殊性。如屬客製化商品，因丁公司無法將已出售予客戶之商品作為履行其他訂單使用，亦無法以其他商品替代該已出售之商品，故符合「可辨認」之條件；如屬非客製化商品，則丁公司將某批商品售出後，仍可將該已出售而尚未交貨之商品轉售予其他客戶，並於未來交貨時以其他同類商品替代，則難以符合前述條件之「可辨認」。

釋例四 商品之銷售—不動產建造

- 本例重點：買方不得要求建設公司對不動產之設計予以變更，故該售屋合約非屬本公報所定義之建造合約，而屬商品之銷售。
- 引用條文：第十三條、第三十條及第三十一條
- 適用情況：

情況一：不動產移轉完成前，建設公司仍保留對該在建房地現狀之控制及所有權之重大風險與報酬。

情況二：建設公司在建造進行中，已將在建房地現狀之控制及所有權之重大風險及報酬移轉予買方。

己公司係一建設公司，其業務包括不動產之設計、建造及銷售。

己公司所推出之 A 建案係由己公司自行設計及建造，並以預售屋之方式銷售。建造材料係由己公司提供，買方不得要求己公司對不動產之設計予以變更，故買方與己公司間之交易非屬企業會計準則公報第十號所定義之建造合約，而屬企業會計準則公報第十號規範之商品銷售。己公司與買方簽訂買賣合約後，即負有完成建造並履行交付不動產予買方之合約義務。

B 先生於 20X3 年 5 月 10 日與己公司簽訂不動產買賣合約，B 先生依合約規定於簽約日支付不可取回之簽約金\$500,000，並約定自建造開始日起，依建造進度分期支付房地款\$150,000，共計 20 期。B 先生並須於不動產過戶時，支付尾款\$300,000。

情況一

合約規定，若 B 先生於簽約後直至完工交付尾款前延遲付款或未付款，己公司得沒收所有 B 先生已支付之款項且終止合約；直至不動產移轉完成前，己公司仍保留對該在建房地現狀之控制及所有權之重大風險與報酬。

由於不動產移轉完成前，己公司仍保留對該在建房地現狀之控制及所有權之重大風險與報酬，己公司於建造完成並將不動產所有權移轉予買方時，方能符合企業會計準則公報第十號第十三條之所有條件而認列收入。

情況二

合約規定，B 先生不得將已完成或未完成之工程賣回予己公司；惟若己公司欲提前終止合約，B 先生即不須繼續付款，且己公司截至合約終止日已完成之工程歸 B 先生所有。

由於合約規定，若己公司欲提前終止合約，則已完成之工程歸 B 先生所有，此事實可能顯示己公司在建造進行中，已將在建房地現狀之控制及所有權之重大風險及報酬移轉予 B 先生。因此若此不動產之建造於建造過程中持續符合企業會計準則公報第十號第十三條之所有條件，則己公司應參照建造完成程度採用完工比例法認列收入。

釋例五 勞務之提供

●本例重點：勞務提供之收入認列

●引用條文：第十八條及第二十二條

●適用情況：

情況一：提供勞務之交易結果能可靠估計時

情況二：提供勞務之交易結果無法可靠估計時

辛公司為一研究機構，於 20X1 年 1 月 1 日簽訂一研究計畫案，合約價格為 \$3,600,000，合約期間為 3 年，假設採用已發生成本占估計總成本之比例計算完成程度，其相關資料如下：

情況一

假設交易結果及交易完成程度均能合理估計，其相關資料表列如下：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年	合計
每年實際研究成本	\$1,026,000	\$1,026,000	\$1,370,000	\$3,422,000
估計至完成尚須投入成本	2,394,000	1,368,000	—	
分期請款金額	1,080,000	1,080,000	1,440,000	3,600,000
實際收款金額	800,000	1,000,000	1,800,000	3,600,000
完成程度	30%	60%	100%	

	20X1 年	20X2 年	20X3 年
1. 記錄成本：			
勞務成本	1,026,000	1,026,000	1,370,000
現金（或應付帳款）	1,026,000	1,026,000	1,370,000
2. 記錄各期請款：			
應收帳款	1,080,000	1,080,000	1,440,000
預收款項	1,080,000	1,080,000	1,440,000
3. 記錄各期收入：			
預收款項	1,080,000	1,080,000	1,440,000
勞務收入	1,080,000	1,080,000	1,440,000
4. 記錄實際收款：			
現金	800,000	1,000,000	1,800,000
應收帳款	800,000	1,000,000	1,800,000

說明：為避免虛增資產及負債，應於編製財務報表時，將預收款項及應收帳款以互相抵銷後之淨額表達。

情況二

假設提供勞務之交易結果無法合理估計，但 20X1 年 12 月 31 日預期成本應可回收，20X2 年 12 月 31 日預期自合約開始日已發生之成本在 \$2,000,000 額度內可回收，其相關資料表列如下：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年	合計
每年實際研究成本	\$1,026,000	\$1,026,000	\$1,500,000	\$3,552,000
估計至完成尚須投入成本	無法合理估計	無法合理估計	—	
分期請款金額	1,080,000	1,080,000	1,440,000	3,600,000
實際收款金額	800,000	1,000,000	1,800,000	3,600,000

	20X1 年	20X2 年	20X3 年
1. 記錄成本：			
勞務成本	1,026,000	1,026,000	1,500,000
現金（或應付帳款）	1,026,000	1,026,000	1,500,000
2. 記錄各期請款：			
應收帳款	1,080,000	1,080,000	1,440,000
預收款項	1,080,000	1,080,000	1,440,000
3. 記錄各期收入 ¹ ：			
預收款項	1,026,000	974,000	1,600,000
勞務收入	1,026,000	974,000	1,600,000
4. 記錄實際收款：			
現金	800,000	1,000,000	1,800,000
應收帳款	800,000	1,000,000	1,800,000

¹ 各年應認列之勞務收入說明如下：

20X1 年：由於交易結果尚無法合理估計，僅就已發生成本之可回收範圍 \$1,026,000 認列收入。

20X2 年：因已發生成本僅在 \$2,000,000 額度內確定可回收，故可認列收入 \$2,000,000 - \$1,026,000 = \$974,000。

20X3 年：\$3,600,000 - \$1,026,000 - \$974,000 = \$1,600,000。

註：此類型交易亦可參照釋例九之作法二作會計處理。

釋例六 勞務之提供

- 本例重點：提供勞務之收入認列
- 引用條文：第七條、第十八條及第二十一條

● 適用情況：代理關係中，代理人之收入認列

20X2年6月1日丙房屋仲介公司與C君簽訂房屋仲介合約，期間為6個月，約定由丙公司代C君尋找符合合約約定之房屋，俟尋得符合約定條件之房屋且C君與屋主簽訂購買房屋之合約時，C君須支付仲介佣金\$50,000予丙公司。

丙公司於20X2年6月10日支付\$2,000印製相關宣傳品，並於20X2年8月15日尋得符合C君要求之房屋且C君與屋主簽訂購買房屋之合約，C君允諾於20X2年9月30日將\$50,000之仲介佣金支付予丙公司。C君依約定於20X2年9月30日支付房屋價款予屋主，並支付佣金\$50,000予丙公司；另依丙公司與屋主所簽訂之委賣合約，屋主於買方支付房屋價款時支付佣金\$60,000予丙公司。丙公司有關此仲介合約之分錄如下：

20X2/6/1	無分錄		
	說明：簽約時尚未符合收入認列之條件，應俟尋得C君滿意且簽訂購買房屋之合約時，再認列佣金收入。		
20X2/6/10	廣告費	2,000	
	現金		2,000
20X2/8/15	應收帳款	110,000	
	佣金收入		110,000
	說明：丙公司對C君及屋主之佣金收入應於符合企業會計準則公報第十號第十八條之條件時認列。		
20X2/9/30	現金	110,000	
	應收帳款		110,000
	說明：丙公司對C君之佣金收入\$50,000收現，並收到屋主支付丙公司之佣金\$60,000。		

釋例七 勞務之提供與權利金

- 本例重點：加盟店之簽約金（含權利金及其他服務）收入認列
- 引用條文：第十八條、第三十三條、第三十四條及第三十五條
- 適用情況：授權公司提供一次性服務及授權使用商標。但若加盟者於任何時點撤銷加盟合約時，該授權公司僅能按時間經過，以直線基礎向加盟者收取權利金。

庚公司為連鎖加盟餐飲公司，其與加盟者簽訂之合約中明訂，加盟者須於申請加盟時支付\$600,000予庚公司，其中\$100,000係庚公司為加盟者尋找合適店面及協助訓練員工之費用，另\$500,000係加盟者取得庚公司商標使用權之權利金；雙方完成簽約時，庚公司即負有為加盟者尋找合適店面及協助訓練員工之義務，此二項義務完成前，加盟者雖無須支付合約金額外之其他費用，惟加盟者若於任何時點撤銷加盟合約時，庚公司僅能按時間經過直線基礎向加盟者收取權利金，合約約定加盟

者有權自簽約日起使用庚公司之商標三年。

庚公司於 20X1 年 2 月 1 日接受 D 先生申請加盟並完成簽約，收取\$600,000，包括現金\$100,000，餘款\$500,000 分三年平均攤還，每年支付\$208,175（按利率 12% 計算），自 20X2 年 2 月 1 日起支付。庚公司於 20X1 年 8 月 1 日完成合約中明訂之兩項義務（亦即替 D 先生找到合適店面及替 D 先生訓練員工），並以現金支付其完成義務所花費之直接成本\$70,000。D 先生於 20X1 年 9 月 1 日開張營業。

庚公司 20X1 年及 20X2 年之相關分錄如下：

20X1/2/1	現金	100,000	
	應收帳款	500,000	
	預收收入／遞延收入		600,000
20X1/8/1	技術服務費用	70,000	
	現金		70,000
	預收收入／遞延收入	100,000	
	勞務收入		100,000
	說明：庚公司應於完成所有義務時認列勞務收入。		
20X1/12/31	應收利息	55,000	
	利息收入		55,000
	說明： $\$500,000 \times 12\% \times 11/12 = \$55,000$ 。		
	預收收入／遞延收入	152,778	
	權利金收入		152,778
	說明： $\$500,000 \times 1/3 \times 11/12 = \$152,778$ 。		
20X2/2/1	現金	208,175	
	利息收入		5,000
	應收利息		55,000
	應收帳款		148,175
	說明： $\$500,000 \times 12\% \times 1/12 = \$5,000$ 。		
20X2/12/31	應收利息	38,701	
	利息收入		38,701
	說明： $(\$500,000 - \$148,175) \times 12\% \times 11/12 = \$38,701$ 。		
	預收收入／遞延收入	166,667	
	權利金收入		166,667
	說明： $\$500,000 \times 1/3 = \$166,667$ 。		

釋例八 股利收入

●本例重點：股利收入之認列時點

- 引用條文：第三十四條
- 適用情況：帳列備供出售金融資產之上市股票宣告發放股利

丙公司於20X5年6月10日以現金購入丁上市公司流通在外之普通股股票1,000股，每股帳面金額為\$15，帳列備供出售金融資產。丁公司已於6月18日宣告現金股利每股\$1，停止過戶日7月13日，除權除息日為7月18日，並於8月18日發放現金股利。

丙公司於20X5年有關丁公司所發放現金股利之分錄如下：

20X5/7/18	其他應收款	1,000	
	股利收入		1,000
	說明：股東收款之權利於7月18日確立，故應於當日認列股利收入		
20X5/8/18	現金	1,000	
	其他應收款		1,000

釋例九 建造合約之結果能可靠估計

- 本例重點：建造合約之收入認列及表達與揭露
- 引用條文：第二十六條、第二十八條、第二十九條及第三十七至三十八條
- 適用情況：建造合約之結果能可靠估計時

甲公司於20X1年1月1日承包一項建造工程，預定三年完工，此固定價格合約之工程包價為\$1,000,000。依合約規定，20X3年工程完成時，客戶保留10%之總合約金額，待工程驗收完畢方支付予甲公司。甲公司能可靠證明於客戶驗收前已符合所有客觀標準，且能合理預期雙方之檢測結果無重大差異。其他相關資料，表列如下：

	20X1年	20X2年	20X3年	合計
當期合約活動之相關成本	\$200,000	\$300,000	\$495,000	\$995,000
（估計）總合約成本	800,000	1,050,000	995,000	—
完成程度 ¹	25%	47.62%	100%	—
依工程進度請款金額	250,000	220,000	530,000	1,000,000
實際收款金額	250,000	200,000	450,000	900,000
工程保留款	—	—	100,000	100,000

1. 各年度相關分錄如下：

作法一：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年
(1) 記錄已投入成本：			
在建工程－材料...	200,000	300,000	495,000
現金	200,000	300,000	495,000
說明：會計項目可依實際情況分類為「在建材料」、「在建工料」或「在建人工」等等。			
(2) 依完成程度認列工程成本、收入及損益：			
工程成本	200,000	326,200	468,800
在建工程－工程損益 ²	50,000		55,000
工程收入	250,000	226,200	523,800
在建工程－工程損益		100,000	
(3) 記錄各期請款金額：			
應收工程進度款	250,000	220,000	530,000
工程進度請款金額	250,000	220,000	530,000
(4) 記錄實際收款金額：			
現金	250,000	200,000	450,000
應收工程進度款	250,000	200,000	450,000
(5) 記錄工程完工：			
工程進度請款金額			1,000,000
在建工程			1,000,000

作法二：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年
(1) 記錄已投入成本：			
在建工程－材料...	200,000	300,000	495,000
現金	200,000	300,000	495,000
(2) 認列工程成本及收入：			
應收工程款－未請款	250,000	226,200	523,800
工程收入	250,000	226,200	523,800
說明：「應收工程款－未請款」是工程投入成本＋認列利潤－認列損失之餘額，代表			

可向客戶收款之總金額，向客戶請款時，則借記「應收工程款－已請款」，貸記「應收工程款－未請款」，故「應收工程款－未請款」如為借方餘額，即為企業會計準則公報第十號第三十八條規定應列報之資產，如為貸方餘額，即為企業會計準則公報第十號第三十八條規定應列報之負債。

工程成本	200,000	300,000	495,000
在建工程		200,000	300,000
			495,000

工程成本 ²		26,200 ³	
應收工程款－未請款			26,200

說明：認列工程損失。

應收工程款－未請款			26,200
工程成本			26,200

說明：迴轉 20X2 年認列之工程損失。

(3) 記錄各期請款金額：

應收工程款－已請款	250,000	220,000	530,000
應收工程款－未請款	250,000	220,000	530,000

(4) 記錄實際收款金額：

現金	250,000	200,000	450,000
應收工程款－已請款	250,000	200,000	450,000

¹ 計算合約完成程度及工程收入（假設係以至今已完成工作所發生合約成本占估計總合約成本之比例計算）

	20X1 年	20X2 年	20X3 年
合約總收入	\$1,000,000	\$1,000,000	\$1,000,000
至今已完成工作所發生合約成本(1)	200,000	500,000	995,000
（估計）總合約成本(2)	800,000	1,050,000	995,000
完成程度 ((1)÷(2))	25%	47.62%	100%
累計應認列工程收入	\$250,000	\$476,200	\$1,000,000
本期應認列工程收入	\$250,000	\$226,200	\$523,800

² 計算工程損益

	20X1 年	20X2 年	20X3 年
至本期止累計工程收入	\$250,000	\$476,200	\$1,000,000
前期已認列累計工程收入	—	(250,000)	(476,200)
本期應認列工程收入(A)	\$250,000	\$226,200	\$523,800

至今已完成工作所發生合約成本	\$200,000	\$500,000	\$995,000
前期已認列已完成工作所發生合約成本	—	(200,000)	(526,200)
預期下期將發生之工程損失	—	26,200 ³	—
本期應認列合約成本(B)	\$200,000	\$326,200	\$468,800
本期應認列工程利益(損失)((A) - (B))	\$50,000	(\$100,000)	\$55,000
³ 估計工程總成本	\$1,050,000		
合約總收入	1,000,000		
估計工程總損失	\$ 50,000		
× 未完工百分比	52.38%		
應補認列損失	\$ 26,200		

2. 於綜合損益表認列此三年之營業收入、營業成本及利潤金額如下：

	截至 當期止	已於以前 年度認列	當期 認列數
20X1 年度			
營業收入 (\$1,000,000 × 25%)	\$250,000	\$ —	\$250,000
營業成本	200,000	—	200,000
利潤	\$50,000	\$ —	\$50,000
20X2 年度			
營業收入 (\$1,000,000 × 47.62%)	\$476,200	\$250,000	\$ 226,200
營業成本	526,200	200,000	326,200
利潤(損失)	(\$ 50,000)	\$ 50,000	(\$ 100,000)
20X3 年度			
營業收入 (\$1,000,000 × 100%)	\$1,000,000	\$476,200	\$523,800
營業成本	995,000	526,200	468,800
利潤	\$ 5,000	(\$ 50,000)	\$ 55,000

3. 於資產負債表認列此三年建造合約之相關資產及負債如下：

	20X1/12/31	20X2/12/31	20X3/12/31
流動資產			
應收帳款(即應收工程進度款(作法一))			
/應收工程款—已請款(作法二))	\$ —	\$20,000	\$100,000

應收建造合約款（因合約工作列報為資產之應收客戶帳款總額） ⁴	—	—	—
---	---	---	---

流動負債

應付建造合約款（因合約工作列報為負債之應付客戶帳款總額） ⁴	\$	—	\$ 20,000	\$	—
---	----	---	-----------	----	---

⁴ 因合約工作列報為資產（負債）之應收（應付）客戶帳款總額之計算請參考 4.之說明。

4. 各年度財務報表有關建造合約之附註揭露內容如下：

20X1 年：

Y. 建造合約

本公司依完工百分比法認列建造合約之合約收入，並按至今已完成工作所發生合約成本占估計總合約成本之比例決定合約之完成程度，當估計總合約成本很有可能超過總合約收入時，立即將預期損失認列為費用。

企業會計準則公報第十號第三十七條及第三十八條規定之揭露	相對應之會計項目 ⁵	20X1 年	20X0 年
總合約收入		\$1,000,000	—
當期完成程度		25%	—
當期認列為收入之合約收入金額		\$250,000	—
累計已發生成本	在建工程—材料（工料...）	\$200,000	—
加：累計已認列工程總（損）益	在建工程—工程損益	50,000	—
累計已發生成本及已認列利潤（減除已認列損失）	在建工程	250,000	—
減：累計工程進度請款金額	工程進度請款金額	(250,000)	—
因合約工作列報為資產之應收客戶帳款總額	應收建造合約款	—	—
因合約工作列報為負債之應付客戶帳款總額	應付建造合約款	—	—
累計已收取之預收款		—	—
建造合約之工程保留款		—	—

⁵ 「相對應之會計項目」欄係為對照說明，企業之財務報表附註揭露無須揭示此欄。

20X2 年：

X. 會計估計變動

本公司於 20X2 年 12 月 31 日重新評估在建工程之總投入成本，認為估計總投入成本應自 \$800,000 增加至 \$1,050,000。此一總投入成本之估計變動將使本期認列工程損失 \$100,000。

Y. 建造合約

本公司依完工百分比法認列建造合約之合約收入，並按至今已完成工作所發生合約成本占估計總合約成本之比例決定合約之完成程度，當估計總合約成本很有可能超過總合約收入時，立即將預期損失認列為費用。

企業會計準則公報第十號第三十七條及第三十八條規定之揭露	相對應之會計項目	20X2 年	20X1 年
總合約收入		\$ 1,000,000	\$1,000,000
當期完成程度		(47.62-25)%	25%
當期認列為收入之合約收入金額		\$ 226,200	\$ 250,000
累計已發生成本	在建工程－材料（工料...）	\$500,000	\$200,000
加：累計已認列工程總（損）益	在建工程－工程損益	(50,000)	50,000
累計已發生成本及已認列利潤（減除已認列損失）	在建工程	450,000	250,000
減：累計工程進度請款金額	工程進度請款金額	(470,000)	(250,000)
因合約工作列報為資產之應收客戶帳款總額	應收建造合約款	—	—
因合約工作列報為負債之應付客戶帳款總額	應付建造合約款	\$ 20,000	—
累計已收取之預收款		—	—
建造合約之工程保留款		—	—

20X3 年：

X. 會計估計變動

20X3 年 12 月 31 日在建工程完工時之實際總投入成本較 20X2 年 12 月 31 日之估計數少 \$55,000，此一總投入成本之估計變動使本公司於 20X3 年 12 月 31 日認列工程利益 \$55,000。

Y. 建造合約

本公司依完工百分比法認列建造合約之合約收入，並按至今已完成工作所發生合約成本占估計總合約成本之比例決定合約之完成程度，當估計總合約成本很有可能超過總合約收入時，立即將預期損失認列為費用。

企業會計準則公報第十號第三十七條及第三十八條規定之揭露	相對應之會計項目	20X3 年	20X2 年
總合約收入		\$ 1,000,000	\$ 1,000,000
當期完成程度		(100 - 47.62)%	(47.62 - 25)%
當期認列為收入之合約收入金額		\$ 523,800	\$ 226,200
累計已發生成本	在建工程－材料(工料...)	\$995,000	\$500,000
加：累計已認列工程總(損)益	在建工程－工程損益	5,000	(50,000)
累計已發生成本及已認列利潤(減除已認列損失)	在建工程	1,000,000	450,000
減：累計工程進度請款金額	工程進度請款金額	(1,000,000)	(470,000)
因合約工作列報為資產之應收客戶帳款總額	應收建造合約款	—	—
因合約工作列報為負債之應付客戶帳款總額	應付建造合約款	—	\$ 20,000
累計已收取之預收款		—	—
建造合約之工程保留款		\$ 100,000	—

釋例十 建造合約之結果無法可靠估計

- 本例重點：建造合約之收入認列及表達與揭露
- 引用條文：第二十七條、第三十七至三十八條
- 適用情況：

情況一：建造合約之結果無法可靠估計，但預期該期間之已發生工程成本均很有可能回收，且預期總收入很有可能超過總成本。

情況二：建造合約之結果無法可靠估計，且預期總成本很有可能超過總收入。

甲公司於 20X1 年 1 月 1 日承包一項建造工程，預定三年完工，此固定價格合約之工程包價為 \$1,000,000。

情況一

20X1 年及 20X2 年甲公司無法可靠估計完成合約尚須發生之合約成本，但預期該期間之已發生工程成本均很有可能回收，且預期總收入很有可能超過總成本，其他相關資料，表列如下：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年	合計
每年實際發生之合約成本	\$200,000	\$300,000	\$495,000	\$995,000
分期請款金額	180,000	300,000	520,000	1,000,000
實際收款金額	170,000	240,000	590,000	1,000,000

1. 各年度相關分錄如下：

作法一：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年
(1) 記錄已投入成本：			
在建工程－材料...	200,000	300,000	495,000
現金	200,000	300,000	495,000
說明：會計項目可依實際情況分類為「在建材料」、「在建工料」或「在建人工」等等。			
(2) 認列工程成本、收入及損益：			
工程成本	200,000	300,000	495,000
在建工程－工程損益			5,000
工程收入	200,000	300,000	500,000 ¹
¹ \$1,000,000－\$200,000－\$300,000＝\$500,000			
(3) 記錄各期請款金額：			
應收工程進度款	180,000	300,000	520,000
工程進度請款金額	180,000	300,000	520,000
(4) 記錄實際收款金額：			
現金	170,000	240,000	590,000
應收工程進度款	170,000	240,000	590,000
(5) 記錄工程完工：			
工程進度請款金額			1,000,000
在建工程			1,000,000

作法二：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年
(1) 記錄已投入成本：			
在建工程－材料...	200,000	300,000	495,000
現金	200,000	300,000	495,000
(2) 認列工程成本及收入：			
應收工程款－未請款	200,000	300,000	500,000
工程收入	200,000	300,000	500,000
工程成本	200,000	300,000	495,000
在建工程	200,000	300,000	495,000

(3) 記錄各期請款金額：

應收工程款－已請款	180,000	300,000	520,000
應收工程款－未請款	180,000	300,000	520,000

(4) 記錄實際收款金額：

現金	170,000	240,000	590,000
應收工程款－已請款	170,000	240,000	590,000

2. 於綜合損益表認列此三年之營業收入、營業成本及利潤金額如下：

	截至 當期止	已於以前 年度認列	當期 認列數
20X1 年度			
營業收入	\$200,000	\$ —	\$200,000
營業成本	200,000	—	200,000
利潤	\$ —	\$ —	\$ —
20X2 年度			
營業收入	\$500,000	\$200,000	\$300,000
營業成本	500,000	200,000	300,000
利潤（損失）	\$ —	\$ —	\$ —
20X3 年度			
營業收入	\$1,000,000	\$500,000	\$500,000
營業成本	995,000	500,000	495,000
利潤	\$ 5,000	\$ —	\$ 5,000

3. 於資產負債表認列此三年建造合約之相關資產及負債如下：

	20X1/12/31	20X2/12/31	20X3/12/31
流動資產			
應收帳款（即應收工程進度款（作法一） /應收工程款－已請款（作法二））	\$10,000	\$70,000	\$ —
應收建造合約款（因合約工作列報為資 產之應收客戶帳款總額） ²	20,000	20,000	—

因 20X2 年原物料價格飆漲，使 20X2 年實際已發生之工程成本暴增，雖然合約結果仍無法可靠估計，且甲公司預期 20X2 年之已發生工程成本很有可能回收，但其預期總合約成本很有可能超過總合約收入 \$50,000。其他相關資料，表列如下：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年	合計
每年實際發生之合約成本	\$200,000	\$400,000	\$405,000	\$1,005,000
分期請款金額	180,000	300,000	520,000	1,000,000
實際收款金額	170,000	240,000	590,000	1,000,000

1. 各年度相關分錄如下：

作法一：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年
(1) 記錄工程成本：			
在建工程－材料...	200,000	400,000	405,000
現金	200,000	400,000	405,000
說明：會計項目可依實際情況分類為「在建材料」、「在建工料」或「在建人工」等等。			
(2) 認列成本、收入及工程損益：			
工程成本	200,000	450,000	355,000
在建工程－工程損益			45,000
工程收入	200,000	400,000	400,000 ⁴
在建工程－工程損益		50,000 ³	
³ 企業會計準則公報第十號第二十九條規定，當總合約成本很有可能超過總合約收入時，總合約成本超過總合約收入之所有預期超過數應立即認列為費用。			
⁴ \$1,000,000－\$200,000－\$400,000＝\$400,000。			
(3) 記錄各期請款金額：			
應收工程進度款	180,000	300,000	520,000
工程進度請款金額	180,000	300,000	520,000
(4) 記錄實際收款金額：			
現金	170,000	240,000	590,000
應收工程進度款	170,000	240,000	590,000
(5) 記錄工程完工：			
工程進度請款金額			1,000,000
在建工程			1,000,000

作法二：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年
(1) 記錄工程成本：			
在建工程－材料...	200,000	400,000	405,000
現金	200,000	400,000	405,000
(2) 認列工程成本及收入			
應收工程款－未請款	200,000	400,000	400,000 ⁵
工程收入	200,000	400,000	400,000
⁵ \$1,000,000－\$200,000－\$400,000＝\$400,000。			
工程成本	200,000	400,000	405,000
在建工程	200,000	400,000	405,000
工程成本		50,000	
應收工程款－未請款		50,000 ⁶	
說明：認列工程損失。			
⁶ 企業會計準則公報第十號第二十九條規定，當總合約成本很有可能超過總合約收入時，總合約成本超過總合約收入之所有預期超過數應立即認列為費用。			
應收工程款－未請款			50,000
工程成本			50,000
說明：迴轉 20X2 年認列之工程損失。			
(3) 記錄各期請款金額：			
應收工程款－已請款	180,000	300,000	520,000
應收工程款－未請款	180,000	300,000	520,000
(4) 記錄實際收款金額：			
現金	170,000	240,000	590,000
應收工程款－已請款	170,000	240,000	590,000

2. 於綜合損益表認列此三年之營業收入、營業成本及利潤金額如下：

	截至 當期止	已於以前 年度認列	當期 認列數
20X1 年度			
營業收入	\$200,000	\$ —	\$200,000
營業成本	200,000	—	200,000
利潤	\$ —	\$ —	\$ —
20X2 年度			
營業收入	\$600,000	\$200,000	\$400,000
營業成本	650,000	200,000	450,000
利潤（損失）	(\$50,000)	\$ —	(\$50,000)
20X3 年度			
營業收入	\$1,000,000	\$600,000	\$400,000
營業成本	1,005,000	650,000	355,000
利潤	(\$ 5,000)	(\$50,000)	\$ 45,000

3. 於資產負債表認列此三年建造合約之相關資產及負債如下：

	20X1/12/31	20X2/12/31	20X3/12/31
流動資產			
應收帳款（即應收工程進度款（作法一） /應收工程款—已請款（作法二））	\$10,000	\$70,000	\$ —
應收建造合約款（因合約工作列報為資 產之應收客戶帳款總額） ⁷	20,000	70,000	—
流動負債			
應付建造合約款（因合約工作列報為負 債之應付客戶帳款總額） ⁷	\$ —	\$ —	\$ —

⁷ 因合約工作列報為資產（負債）之應收（應付）客戶帳款總額之計算請參考 4.之說明。

4. 財務報表有關建造合約之附註揭露內容如下：

Y. 在建合約

本公司無法可靠估計完成合約尚須發生之合約成本，但20X1年預期當年度之

已發生工程成本很有可能回收且總合約收入將超過總合約成本。惟因原物料價格飆漲，使20X2年實際已發生之工程成本暴增，雖然合約結果無法可靠估計，且預期20X2年之已發生工程成本很有可能回收，但總合約成本很有可能超過總合約收入。20X2年時，本公司預期總合約成本超過總合約收入之金額為\$50,000。

企業會計準則公報第十號第三十七條

及第三十八條規定之揭露	相對應之會計項目	20X1 年	20X2 年	20X3 年
當期認列為收入之合約收入金額		\$ 200,000	\$ 400,000	\$400,000
累計已發生成本	在建工程－材料(工料...)	\$200,000	\$600,000	\$1,005,000
加：累計已認列工程總(損)益	在建工程－工程損益	—	(50,000)	(5,000)
累計已發生成本及已認列利潤(減除已認列損失)	在建工程	200,000	550,000	1,000,000
減：累計工程進度請款金額	工程進度請款金額	(180,000)	(480,000)	(1,000,000)
因合約工作列報為資產之應收客戶帳款總額	應收建造合約款	\$20,000	\$70,000	—
因合約工作列報為負債之應付客戶帳款總額	應付建造合約款	—	—	—
累計已收取之預收款		—	—	—
建造合約之工程保留款		—	—	—

釋例十一 完成程度計算

●本例重點：決定交易之完成程度

●引用條文：第二十條

●適用情況：

情況一：實際發生工程成本中包含部分已送達工地，但於次年才會使用之材料，且係專門為該合約製造之材料。

情況二：實際發生工程成本中包含部分已送達工地，但於次年才會使用之材料，但並非專門為該合約製造之材料。

沿釋例九，惟 20X2 年實際發生工程成本\$300,000 中\$27,500 屬已送達工地但將於 20X3 年使用之材料成本，則 20X2 年度完成程度如下：

情況一：\$27,500 係專門為該合約製造之材料

完成程度參照至今已發生合約成本決定時，與合約之未來活動相關之合約成本如為專門為該合約製造之材料，不排除於完成成本之計算。故 20X2 年之完成程度：

$$(\$200,000 + \$300,000) \div \$1,050,000 = 47.62\%$$

情況二：\$27,500 係非專門為該合約製造之材料

完成程度參照至今已發生合約成本決定時，與合約之未來活動相關之合約成本如非為專門為該合約製造之材料，應排除於完成成本之計算。故 20X2 年之完成程度：

$$(\$200,000 + \$300,000 - \$27,500) \div \$1,050,000 = 45\%$$

