

# 國際會計準則第 11 號翻譯草案

## 建造合約

初審委員 國立政治大學會計系副教授林宛瑩

翻譯單位 安侯建業聯合會計師事務所

### 徵 求 意 見 函

(請於 99 年 11 月 20 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

# 國際會計準則第 11 號

## 建造合約

### A 部分

# 國際會計準則第 11 號

## 建造合約

本版納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之修正。

國際會計準則委員會 (IASC) 於 1993 年 12 月發布國際會計準則第 11 號「建造合約」，並取代國際會計準則第 11 號「建造合約之會計」(1979 年 3 月首次發布)。其中一段條文於 1999 年 5 月被國際會計準則第 10 號「資產負債表日後事項」修正。

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2001 年 4 月決議，依據舊章程所發布之所有準則及解釋於修正或撤銷前仍應適用。

國際會計準則第 11 號已被下列國際財務報導準則修正：

- 國際會計準則第 23 號「借款成本」(2007 年 3 月修正)\*
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年 9 月修正)。\*

下列解釋及其隨附文件與國際會計準則第 11 號有關：

- 解釋公告第 27 號「評估法律形式為租賃之交易實質」(2001 年 12 月發布並後續修正)
- 解釋公告第 32 號「無形資產：網站成本」(2002 年 3 月發布並後續修正)
- 國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」(2006 年 11 月發布並後續修正)
- 國際財務報導解釋第 15 號「不動產建造之協議」(2008 年 7 月發布)。\*

---

\* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

# 目錄

## 段 次

### 國際會計準則第 11 號 建造合約

目的	
範圍	1-2
定義	3-6
建造合約之合併及分立建造合約	7-10
合約收入	11-15
合約成本	16-21
合約收入及費用之認列	22-35
預期損失之認列	36-37
估計變動	38
揭露	39-45
生效日	46

**下列隨附文件請見本版 B 部分**

#### 釋例

- 會計政策之揭露
- 合約收入及費用之決定
- 合約之揭露

國際會計準則第 11 號「建造合約」由第 1 段至 46 段組成。各段均具同等效力。國際會計準則理事會（IASB）採用本準則時，仍沿用國際會計準則委員會（IASC）之準則格式。閱讀國際會計準則第 11 號時，應考量其目的、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

# 國際會計準則第 11 號

## 建造合約

### 目的

---

本準則之目的係訂定與建造合約有關之收入及成本之會計處理。由於依建造合約所進行之活動性質，使合約活動開始之日期與活動完成之日期通常分屬不同之會計期間。因此，建造合約之主要會計議題係如何將合約收入及合約成本分攤於建造工程施工之各會計期間。本準則使用「財務報表編製及表達之架構」中所訂定之認列條件，決定合約收入及合約成本何時應認列為綜合損益表中之收入及費用。本準則亦提供有關應用該等條件之實務指引。

### 範圍

---

- 1 本準則適用於承包商財務報表中建造合約之會計處理。
- 2 本準則取代 1978 年核准之國際會計準則第 11 號「建造合約之會計」。

### 定義

---

- 3 本準則用語定義如下：

建造合約係指為建造一項資產或一組在設計、技術及功能或最終目的或用途等方面密切相關或相互依存之資產而特別訂立之合約。

固定價格合約係指承包商同意按固定之合約價格或按固定之單位產出價格計算之建造合約；在某些情況下，附有可按成本調漲價格之條款。

成本加成合約係指承包商依合約認可或其他方式界定之成本加計一定比率或固定金額獲得歸墊之建造合約。

- 4 建造合約可能因建造單項資產如橋樑、建築物、水壩、管路、道路、船舶或隧道而訂立。建造合約亦可能規範數項在設計、技術及功能、最終目的或用途等方面密切相關或相互依存之資產建造；此等合約之例包括建造提煉廠及廠房或設備之其他複雜組成項目之建造合約。

- 5 就本準則之目的而言，建造合約包括：

(a) 與建造資產直接相關之勞務提供合約，例如專案經理或建築師之勞務提供合

約。

- (b) 為拆除或復原資產及為拆除資產後進行環境復原而簽訂之合約。

6 建造合約可以多種方式訂立，本準則將其劃分為固定價格合約及成本加成合約。某些建造合約可能同時具有固定價格合約及成本加成合約之特性，附有合約價格上限之成本加成合約即為一例。在此情況下，承包商須根據第 23 及 24 段規定之各種條件決定何時認列合約收入及費用。

## 建造合約之合併及分立

7 本準則之規定通常單獨適用於個別建造合約，惟在某些情況下，為反映一項合約或一組合約之實質，須將本準則適用於單項合約中可個別辨認之組成部分，或應用於合併之一組合約。

8 當一項合約包括數項資產，且符合下列所有情況時，則每項資產之建造應作為單項建造合約處理：

- (a) 每項資產係以個別之方案提出；
- (b) 每項資產係採單獨議定，且承包商與客戶雙方能夠接受或拒絕合約中與每項資產有關之合約條款；及
- (c) 每項資產之成本及收入可以單獨辨認。

9 無論係對單一或不同客戶訂立之一組合約，於符合下列所有情況時，應作為單項建造合約處理：

- (a) 以單一專案方式議定之一組合約；
- (b) 該組合約密切相關，每項合約實際上為構成整體利潤之單一專案之一部分；及
- (c) 該組合約同時進行或接續履行。

10 合約如有約定得依客戶意願追加建造某項資產，或修改合約納入某項資產之追加建造，於符合下列情況之一時，應將追加資產之建造作為新的單項建造合約：

- (a) 該追加資產在設計、技術或功能上與原合約包括之一項或數項資產存在顯著差異；或
- (b) 議定該追加資產之建造價格時，無須考慮原合約價格。

## 合約收入

11 合約收入應包括：

- (a) 合約明定之原始收入金額；及
- (b) 合約工作變更、索賠及獎勵金等產生之收入：
  - (i) 在很有可能因而增加收入之範圍內；及
  - (ii) 金額能夠可靠衡量。

12 合約收入應按已收或應收對價之公允價值衡量。合約收入之衡量受到取決於未來事項結果之多項不確定性所影響。相關估計通常需要依照事項之發生及不確定性之消除而予以修改。因此，合約收入金額可能於各期間有所增減。例如：

- (a) 承包商與客戶可能同意變更或索賠，使得合約收入在合約原始訂定之後續期間增加或減少；
- (b) 固定價格合約中議定之收入金額可能因按成本調漲條款調整而增加；
- (c) 完成合約之過程中，合約收入金額可能因承包商造成之延誤所導致之罰款而減少；或
- (d) 按固定單位產出價格計算之固定價格合約，其合約收入可能因產出單位數量增加而增加。

13 合約變更係指客戶對合約工作範圍變動之指示。合約變更可能導致合約收入之增加或減少。合約變更之例為資產規格或設計之改變及合約期間之改變。於符合下列所有情況時，應將合約變更收入計入合約收入中：

- (a) 客戶很有可能同意變更及認可因該項變更所產生之收入金額；及
- (b) 該收入金額能可靠衡量。

14 索賠係指承包商向客戶或第三者收取未包含在合約價格中成本之歸墊。例如，索賠可能因客戶造成之延誤、規格或設計之錯誤及合約工作變更有爭議而引發。索賠收入金額之衡量具有高度不確定性且常取決於協商結果，因此，僅於符合下列所有條件時，索賠收入方可計入合約收入中：

- (a) 協商已達到相當成熟的階段，客戶很有可能同意此項索賠；及
- (b) 客戶很有可能同意之金額能夠可靠衡量。

15 獎勵金係指達到或超過合約規定之標準時，客戶支付予承包商之額外款項。例如，合約可能將承包商提早完成合約而給予之獎勵金計算在內。於符合下列所有條件時，獎勵金收入應計入合約收入中：

- (a) 合約已進展至相當階段，足以判斷很有可能達到或超過合約規定之標準；及
- (b) 獎勵金額能可靠衡量。

## 合約成本

16 合約成本應包括：

- (a) 直接與特定合約有關之成本；
- (b) 一般可歸屬於合約活動，且能分攤至該合約之成本；及
- (c) 其他根據合約條款可特別向客戶收取之成本。

17 直接與特定合約有關之成本包括：

- (a) 工地人工成本，包括工地管理費用；
- (b) 建造用材料成本；
- (c) 用於該合約之廠房及設備之折舊費用；
- (d) 將廠房、設備及材料運送至工地或從工地運離之之搬運成本；
- (e) 租用廠房及設備之成本；
- (f) 直接與該合約有關之設計及技術支援之成本；
- (g) 改正及保證工作之預計成本，包括預計保固成本；及
- (h) 來自第三方之索賠款。

上述成本應減除未計入合約收入中之附屬收益，例如完工後出售剩餘殘料及處分廠房及設備所得之收益。

18 一般可歸屬於合約活動且能分攤至特定合約之成本包括：

- (a) 保險費；
- (b) 不直接與特定合約有關之設計及技術支援之成本；及
- (c) 施工間接費用；

此等成本應按照有系統且合理之方法分攤，並一致應用於所有性質類似之成本。前項分攤係以建造活動之正常產能水準為基礎。施工間接費用包括施工人員薪工單之編製及處理成本。一般可歸屬於合約活動且能分攤至特定合約之成本亦包括借款成本。

- 19 根據合約條款可特別向客戶收取之成本包括合約條款明確規定可獲得歸墊之一般管理費用及發展成本。
- 20 不能歸屬於合約活動或不能分攤至合約之成本，應排除於建造合約成本之外，此類成本包括：
- (a) 合約中未明確規定可獲得歸墊之一般管理費用；
  - (b) 銷售費用；
  - (c) 合約中未明確規定可獲得歸墊之研究發展成本；及
  - (d) 未使用於某特定合約之閒置廠房及設備之折舊費用。
- 21 合約成本包括從合約簽訂開始至合約完成為止之期間內可歸屬於某一合約之成本。惟為爭取該合約所發生之直接相關成本，若能單獨辨認和可靠衡量，且很有可能獲得該合約，則該項成本亦應計入合約成本。為爭取合約所發生之成本若已於發生當期認列為費用，雖於後續期間獲得該合約，亦不得將該費用計入合約成本中。

## 合約收入及費用之認列

- 22 當建造合約之結果能夠可靠估計時，與該建造合約相關之合約收入及合約成本應於報導期間結束日按照合約活動之完成程度分別認列為收入及費用。建造合約之預計損失應依第 36 段之規定立即認列為費用。
- 23 就固定價格合約而言，建造合約之結果能可靠估計係指滿足下列所有條件：
- (a) 合約收入總額能可靠衡量；
  - (b) 與合約相關之經濟效益很有可能流入企業；
  - (c) 在報導期間結束日，為完成合約尚須發生之合約成本及合約之完成程度均能可靠衡量；及
  - (d) 可歸屬於合約之合約成本能明確辨認和可靠衡量，以使所發生之實際合約成本能與之前之預計成本相比較。
- 24 就成本加成合約而言，建造合約之結果能可靠估計係指滿足下列全部條件：
- (a) 與合約相關之經濟效益很有可能流入企業；及
  - (b) 歸屬於該合約之合約成本，不論是否可獲得歸墊，均能明確辨認及可靠衡量。
- 25 按照合約完成程度認列收入及費用之方式通常稱為完工百分比法。依照此方法，

合約收入與所達到完成程度之已發生合約成本相配合，以報導歸屬於完工部分之收入、費用及利潤。此方法可提供某期間之合約活動進度及績效之有用資訊。

- 26 在完工百分比法下，合約收入應於施工之會計期間認列為當期損益之收入。合約成本通常於施工之會計期間認列為當期損益之費用。惟合約預計總成本超過合約總收入之部分應按第 36 段規定立即認列為費用。
- 27 承包商可能發生與合約中規定之未來活動相關之合約成本。若將來該類合約成本很有可能回收則應認列為資產。此類成本代表應向客戶收取之金額且通常分類為在建工程。
- 28 建造合約之結果僅在與合約相關之經濟效益很有可能流入企業時方能可靠估計。惟當已認列為損益之合約收入之收現性存在不確定性時，應就無法回收或很有可能無法回收之金額認列為費用，不可調整合約收入之金額。
- 29 企業通常於同意以下合約內容後，能作出可靠之估計：
- (a) 合約各方對所建造資產之法定執行權；
  - (b) 交易之對價；及
  - (c) 結算方式及條件。
- 企業通常亦須建立一套有效之內部財務預算及報導制度。企業應隨合約進展持續複核並於必要時修改對合約收入及合約成本之估計。修改估計未必表示合約之結果無法可靠估計。
- 30 合約之完成程度可以多種方法決定。企業應採用能可靠衡量已完成工作之方法。依照合約之性質，可包括下列方法：
- (a) 以累計實際發生之合約成本占合約預計總成本之比例；
  - (b) 以評估之已完成之工作；或
  - (c) 以合約工作實體之完成比例。
- 從客戶收到之工程進度款及預收款通常不能反映已完成之工作。
- 31 當完成程度係依照累計實際發生之合約成本予以決定時，則僅能將反映已完成工作之合約成本計入實際發生成本中。應予排除之合約成本包括：
- (a) 與合約之未來活動相關之合約成本。例如，已送達工地或留作合約使用但於施工過程中尚未安裝、使用或運用之材料成本；惟專門為該合約製造之材料除外；及
  - (b) 按照轉包或分包合約於未施工前預先支付予轉包商或分包商之款項。

32 當建造合約之結果不能可靠估計，則：

- (a) 僅能在預期很有可能收回之實際發生合約成本之範圍內認列收入；及
- (b) 在當期發生之合約成本應於當期認列為費用。

建造合約之預計損失應依第 36 段之規定立即認列為費用。

33 在合約初期階段，合約之成果通常不能可靠估計。惟企業仍很有可能可以回收已發生之合約成本，因此，僅能就預期可回收之實際發生成本認列收入。由於合約結果不能可靠估計，故不得認列利潤。惟即使合約結果不能可靠估計，合約總成本仍很有可能超過合約總收入，在此情況下，合約總成本超過合約總收入之預計數應依第 36 段之規定立即認列為費用。

34 很有可能無法回收之合約成本應立即認列為費用。已發生之合約成本很有可能無法收回且可能需要立即將合約成本認列為費用之情況包括：

- (a) 合約不具完全法定執行權，亦即其有效性存在重大疑問；
- (b) 合約之完成有賴於未決訴訟或立法之結果；
- (c) 合約與可能被徵收或沒收之財產有關；
- (d) 客戶無法履行其義務之合約；或
- (e) 承包商不能完成或不能履行其義務之合約。

35 當不能可靠估計合約結果之不確定性排除時，與建造合約有關之收入及費用應依第 22 段而非第 32 段之規定認列。

## 預期損失之認列

36 當合約總成本很有可能超過合約總收入時，應立即將預期損失認列為費用。

37 預期損失金額之決定，不必考慮下列事項：

- (a) 是否已依合約開始施工；
- (b) 合約活動之完成程度；或
- (c) 非依照第 9 段之規定作為單一建造合約處理之其他合約之預期利潤金額。

## 估計變動

38 完工百分比法係以各會計期間之累計金額為基礎估計當期合約收入及合約成本。

因此，合約收入或合約成本之估計變動之影響，或合約結果之估計變動之影響，係以會計估計變動處理（見國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」）。以變動後估計數決定變動當期及以後各期損益之收入及費用之認列金額。

## 揭露

---

39 企業應揭露：

- (a) 當期認列為收入之合約收入金額；
- (b) 決定當期認列合約收入所採用之方法；及
- (c) 決定在建合約之完成程度所採用之方法。

40 企業應於報導期間結束日逐項揭露在建合約之下列資訊：

- (a) 已發生成本及已認列利潤（減除已認列損失）之彙總數；
- (b) 預收款金額；及
- (c) 工程保留款金額。

41 工程保留款係指須俟合約所訂之條件已符合或工程缺失已改正後始予支付之工程進度款請款金額。工程進度款請款金額係指依照已完成工作開立帳單之金額，不論客戶是否實際付款。預收款係指承包商於施工前預先收到之款項。

42 企業應列報：

- (a) 應向客戶收取並認列為資產之合約工程總額；及
- (b) 應支付予客戶並認列為負債之合約工程總額。

43 對於所有之在建合約，若實際發生成本加計已認列利潤（減除已認列損失）超過工程進度款請款金額，則應向客戶收取之合約工程總額係指下列之淨額：

- (a) 實際發生之合約成本加計已認列利潤；減除
- (b) 已認列損失及工程進度款請款金額之合計數。

44 對於所有之在建合約，若工程進度款之請款金額超過實際發生成本加計已認列利潤（減除已認列損失），則應支付予客戶之合約工程總額係指下列之淨額：

- (a) 實際發生之合約成本加計已認列利潤；減除
- (b) 已認列損失及工程進度款請款金額之合計數。

45 企業應依國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之規定揭露所有或有負債及或有資產。或有負債及或有資產可能係因保固成本、索賠、罰款或可能之損失所產生。

## 生效日

46 本準則對涵蓋期間起自 1995 年 1 月 1 日以後之財務報表生效。



# 國際會計準則第 11 號

## 建造合約

### B 部分

# 國際會計準則第 11 號

## 建造合約

國際會計準則理事會（IASB）所發布之隨附文件

本版納入截至 2009 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之修正。

國際會計準則第 11 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本準則發布時之生效日為 1995 年 1 月 1 日，最新修正內容之生效日為 2009 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

### 釋例

會計政策之揭露

合約收入及費用之決定

合約之揭露

## 釋例

本附錄附於國際會計準則第 11 號，但非屬其一部分。

### 會計政策之揭露

會計政策揭露之釋例如下：

固定價格合約之收入依照完工百分比法認列，且係按個別合約已耗用工時占估計總工時之比例予以衡量。

成本加成合約之收入依照當期發生之可回收成本加計已賺得之服務費予以認列，且係按實際發生成本占合約估計總成本之比例予以衡量。

### 合約收入及費用之決定

以下釋例說明決定合約完工進度之一種方法及合約收入與合約成本之認列時點（見本準則第 22 至 35 段）。

某一建造承包商以固定價格合約 9,000 承包建造一座橋樑。合約原始簽訂之收入金額為 9,000。承包商最初估計之合約成本為 8,000。此橋樑預定 3 年完工。

截至第 1 年期末，承包商估計合約成本已增加至 8,050。

第 2 年中，客戶同意一項變更使得合約收入增加 200，且估計額外增加合約成本 150。第 2 年期末，實際發生成本中包括貯存在工地之標準材料 100，將於第 3 年使用以完成工程。

承包商計算已完成工作之累計實際發生合約成本占最新之合約估計總成本之比例，以決定合約之完成程度。建造期間之財務資訊如下：

	第 1 年	第 2 年	第 3 年
合約原始簽訂之收入金額	9,000	9,000	9,000
變更	-	200	200
合約總收入	9,000	9,200	9,200
至本期末累計實際發生合約成本	2,093	6,168	8,200
估計完工尚須發生合約成本	5,957	2,032	-
合約估計總成本	8,050	8,200	8,200
估計合約利潤	950	1,000	1,000
完成程度	26%	74%	100%

決定第 2 年之完成程度 (74%) 時，已完成工作之實際發生合約成本係扣除將於第 3 年使用而貯存在工地之標準材料 100。

損益表認列此三年之收入、費用及利潤金額如下：

	截至當 期止	以前年度 認列	當期認列
<b>第 1 年</b>			
收入 ( $9,000 \times .26$ )	2,340	-	2,340
費用 ( $8,050 \times .26$ )	2,093	-	2,093
利潤	<u>247</u>	<u>-</u>	<u>247</u>
<b>第 2 年</b>			
收入 ( $9,200 \times .74$ )	6,808	2,340	4,468
費用 ( $8,200 \times .74$ )	6,068	2,093	3,975
利潤	<u>740</u>	<u>247</u>	<u>493</u>
<b>第 3 年</b>			
收入 ( $9,200 \times 1.00$ )	9,200	6,808	2,392
費用	8,200	6,068	2,132
利潤	<u>1,000</u>	<u>740</u>	<u>260</u>

## 合約之揭露

承包商第一年期末之營運，所有實際發生之合約成本均已付現，且其所有工程進度款之請款金額及預收款亦已收現。合約 B、C 及 E 之實際發生合約成本中包括為合約而購入但迄今尚未使用之材料成本。合約 B、C 及 E 之客戶已預付尚未施工之款項予承包商。

第 1 年期末在建中之五項合約狀況如下：

	A	B	C	D	E	總額
依第 22 段認列之合約收入	145	520	380	200	55	1,300
依第 22 段認列之合約費用	110	450	350	250	55	1,215
依第 36 段認列之預計損失	<u>—</u>	<u>—</u>	<u>—</u>	<u>40</u>	<u>30</u>	<u>70</u>
已認列利潤減除已認列損失	<u>35</u>	<u>70</u>	<u>30</u>	<u>(90)</u>	<u>(30)</u>	<u>15</u>
本期已發生成本	110	510	450	250	100	1,420
依第 22 段認列為當期合約費用之實際發生成本	<u>110</u>	<u>450</u>	<u>350</u>	<u>250</u>	<u>55</u>	<u>1,215</u>
依第 27 段認列為資產之與未來活動有關之合約成本	<u>—</u>	<u>60</u>	<u>100</u>	<u>—</u>	<u>45</u>	<u>205</u>
合約收入（如上）	145	520	380	200	55	1,300
工程進度款請款金額（第 41 段）	100	520	380	180	55	1,235
尚未請款之合約收入	<u>45</u>	<u>—</u>	<u>—</u>	<u>20</u>	<u>—</u>	<u>65</u>
預收款（第 41 段）	<u>—</u>	<u>80</u>	<u>20</u>	<u>—</u>	<u>25</u>	<u>125</u>

依本準則之規定應揭露之金額如下：

當期認列為收入之合約收入金額（第 39 段(1)）	1,300
實際發生成本額及已認列利潤（減除已認列損失）（第 40 段(1)）	1,435
已收取之預收款金額（第 40 段(2)）	125
應向客戶收取之合約工程總金額—依第 42 段(1)表達為資產	220
應支付予客戶之合約工程總金額—依第 42 段(2)表達為負債	(20)

依第 40 段(a)、第 42 段(a)及(b)規定應揭露之金額計算如下：

	合約					
	A	B	C	D	E	總額
實際發生合約成本	110	510	450	250	100	1,420
已認列利潤減除已認列損失	<u>35</u>	<u>70</u>	<u>30</u>	<u>(90)</u>	<u>(30)</u>	<u>15</u>
	145	580	480	160	70	1,435
工程進度款請款金額	<u>100</u>	<u>520</u>	<u>380</u>	<u>180</u>	<u>55</u>	<u>1,235</u>
應收客戶款	45	60	100	-	15	220
應付客戶款	-	-	-	(20)	-	(20)

因揭露與第一年之營運活動有關，故依第 40 段(a)規定應揭露之金額與當期之金額相同。