

# 106年度企業會計準則公報宣導會

## 企業會計準則公報-NO. 9、10 參考範例及QA

主講人：陳明進教授  
政治大學會計學系

# 課程大綱

- 企業會計準則公報第9號參考範例
- 企業會計準則公報第10號參考範例
- 企業會計準則公報第10號問答集
- 其他重要更新—106年第一季問答集

# 企業會計準則公報第9號

## 「負債準備、或有負債及或有資產」

---

### 範 例

# 負債準備之定義

- 負債準備：係指不確定時點或金額之負債。
- 構成負債之義務事項，係指產生法定義務或推定義務之事項，企業除清償該義務外，別無實際可行之其他方案。
  1. 法定義務：係指因合約、法律或其他法令所產生之義務。
  2. 推定義務：係指企業由下列行為所產生之義務：
    - (1)基於過去慣例已建立之模式、已發布之政策，或相當明確之現有聲明，企業向他方表明將承擔特定之責任，及
    - (2)其結果，企業已使他方對其將履行該等責任產生有效預期。

推定義務：例如企業歷年來對出售之商品均提供一定期限之售後保修服務。

# 認列與衡量

- 企業同時符合下列條件時，應認列負債準備：
  1. 因過去事項而負有現時義務(包括法定義務及推定義務)。
  2. 很有可能需要流出具經濟效益之資源以清償該義務。
  3. 義務之金額能可靠估計。

**現時義務：**企業於判斷在報導期間結束日是否存有現時義務時，應考慮所有可得之證據，例如專家意見，以及報導期間後事項所提供之額外證據等。

**過去事項：**認列為負債準備者，僅限於獨立存在之過去事項所產生之義務，與企業未來業務經營之作為無關。

**具經濟效益之資源很有可能流出之判斷：**若有數個相似之義務(例如，產品保固或類似之合約)在決定需流出資源以清償之可能性時，應按該類義務整體考量。

# 範例：是否符合負債準備定義之判斷

假設該義務之金額能可靠估計下，下列案例是否須認列負債準備？

風險或成本類型

是否因過去事項而負有現時義務

是否很有可能需要流出具經濟效益之資源

結論

## 關閉事業部(1)

案例A：在報導期間結束日以前董事會已決定關閉事業部，但尚未與受影響者溝通且尚未實施。

×

報導期間結束日之前並無義務事項。

## 關閉事業部(2)

案例B：在報導期間結束日以前董事會已決定關閉事業部、詳細計畫已完成且已通知員工及客戶。

✓

✓

依預期關閉成本認列負債準備。

# 範例：是否符合負債準備定義之判斷(續)

假設該義務之金額能可靠估計下，下列案例是否須認列負債準備？

| 風險或成本類型 | 是否因過去事項而負有現時義務 | 是否很有可能需要流出具經濟效益之資源 | 結論 |
|---------|----------------|--------------------|----|
|---------|----------------|--------------------|----|

## 法律要求安裝煙塵過濾器

案例：依法應在20X1年6月30日前安裝煙塵過濾器。

(1) 在20X0年12月31日報導期間結束日。

×

在報導期間結束日並無義務事項。

(2) 在20X1年12月31日報導期間結束日（假設尚未安裝）。

×

— 尚未安裝過濾器（義務事項尚未發生）故對安裝成本不負有現時義務但

— 已違反法令（義務事項已發生），故須對很有可能產生之處罰及罰款認列負債準備。

✓

✓

# 範例：是否符合負債準備定義之判斷(續)

假設該義務之金額能可靠估計下，下列案例是否須認列負債準備？

| 風險或成本類型 | 是否因過去事項而負有現時義務 | 是否很有可能需要流出具經濟效益之資源 | 結論 |
|---------|----------------|--------------------|----|
|---------|----------------|--------------------|----|

## 員工再培訓

案例：由於法令修訂，公司為使員工熟悉新法令之規定而對員工進行再培訓。於報導期間結束日，尚未開始對員工進行再培訓。

×

尚未實施訓練（義務事項尚未發生）。惟若法令規定企業須對員工再培訓時，企業應依前述案例6之原則判斷是否認列負債準備。

# 範例：是否符合負債準備定義之判斷(續)

假設該義務之金額能可靠估計下，下列案例是否須認列負債準備？

| 風險或成本類型 | 是否因過去事項而負有現時義務 | 是否很有可能需要流出具經濟效益之資源 | 結論 |
|---------|----------------|--------------------|----|
|---------|----------------|--------------------|----|

## 保證

案例：啟勳公司於20X3年12月31日為小云公司之借款提供保證。

(1) 在20X3年12月31日報導期間結束日，小云公司財務狀況穩定。

✓

×

並非很有可能造成經濟效益移轉。

(2) 在20X4年12月31日報導期間結束日，小云公司已違約並聲請債權人保護。

✓

✓

依估計可能提出之請求認列負債準備。

# 範例：是否符合負債準備定義之判斷(續)

假設該義務之金額能可靠估計下，下列案例是否須認列負債準備？

| 風險或成本類型 | 是否因過去事項而負有現時義務 | 是否很有可能需要流出具經濟效益之資源 | 結論 |
|---------|----------------|--------------------|----|
|---------|----------------|--------------------|----|

## 訴訟案件

案例：企業於20X2年間發生一件訴訟案，截至20X3年12月31日，法院尚未做出判決。

(1)報導期間結束日為20X2年12月31日，在財務報表核准發布前，律師評估該企業不會被判決負有賠償責任。

×

經考量現有證據，企業並無現時義務。

(2)報導期間結束日為20X3年12月31日，律師評估該企業將會被判決負有賠償責任。

✓

✓

依估計應賠償金額認列負債準備。

# 範例：是否符合負債準備定義之判斷(續)

假設該義務之金額能可靠估計下，下列案例是否須認列負債準備？

| 風險或成本類型 | 是否因過去事項而負有現時義務 | 是否很有可能需要流出具經濟效益之資源 | 結論 |
|---------|----------------|--------------------|----|
|---------|----------------|--------------------|----|

## 整修成本（非法規要求）

案例A：因技術考量，熔爐每五年需替換內層一次，在報導期間結束日內層已使用三年。

×

義務取決於未來之行動故無現時義務。相關支出係於發生時資本化並提列折舊。

## 整修成本（法規要求）

案例B：法規要求航空公司每三年需對飛機進行徹底維修。

×

義務取決於未來之行動（航空公司可選擇出售或繼續使用該飛機），故無現時義務。相關支出係於發生時予以資本化並提列折舊。

# 負債準備金額之估計

1. 採用**最佳估計**。
2. 應考量風險及不確定性
  - 可採取(i)調整估計之現金流出金額(調增)，或(ii)調整折現率(調低)。無論採用(i)或(ii)，折現之結果應相同。
3. 未來事項如有足夠證據顯示將會發生，須納入考量調整估計之金額。
  - 新法案若幾乎確定能立法通過，則應考量新法案之可能影響。
4. 預期資產之處分利益，不得納入考量。
5. 長期性質之負債準備應折現。

# 負債準備金額之估計

## 最佳估計(EAS 9.13–15)

- 企業認列為負債準備之金額，應為報導期間結束日清償現時義務所需支出之最佳估計。此一最佳估計金額，應為於報導期間結束日清償該義務，或於此時將該義務移轉給第三方而須合理支付之金額。(EAS9.13)
  - 大母體項目：若衡量負債準備所涉及項目為大母體，例如，**產品售後服務保證**，則在估計義務時，應以其各種可能結果按相關發生機率加權計算。此估計方法稱為「期望值」。當可能結果為一連續區間，且該區間之各可能結果之發生機率相同，則估計義務為該區間之中位數。(EAS9.14)
  - 單一義務項目：衡量單一義務（**例如，訴訟**）時，個別之最可能結果，可能係該負債之最佳估計。但企業仍應考量其他可能結果，若其他可能之結果大部分均比最可能結果高或低時，則最佳估計金額，應為比最可能結果高或低之金額。(EAS9.15)

# 範例：最佳估計

- 情況一：大量項目之母體
- 齊家公司為一行動電話製造商，其對所銷售之行動電話提供銷售日期起6個月內非人為因素之損壞之免費維修服務。
- 齊家公司預計於20X5年將會收到100支行動電話在保固期間內送廠維修，估計有其中40%經評估後會判定為因客戶不當使用而損壞，故齊家公司不會發生維修成本，有60%經評估後，會判定為因製造過程中之疏失而損壞，而每支行動電話之維修成本為\$1,000。
- 問題：齊家公司應認列負債準備之最佳估計金額為多少元？
- 使用**期望值**計算，統計上機率有60%之送修將產生\$1,000之維修成本。因此負債準備之最佳估計為 $\$1,000 \times 100 \times 60\% + \$0 \times 100 \times 40\% = \$60,000$ 。

# 範例：最佳估計

- 情況二：單一義務
- 世欣公司面對一項法律訴訟，有40%之機率會勝訴而不會有成本，60%之機率會敗訴，而敗訴需賠償\$10,000。
- 問題：世欣公司應認列負債準備之最佳估計金額為多少元？
- 期望值並不適用於此情況，因為永遠不會發生\$6,000（ $\$10,000 \times 60\%$ ）之賠償金額，只有\$0或\$10,000之可能性。第九號公報第十五條指出個別之最可能結果可能係該負債之最佳估計。就本例而言，由於賠償\$10,000之機率較高，故應認列負債準備\$10,000。

# 範例：最佳估計

- 情況三：單一義務－最可能結果
- 漢祥公司在銷售一項資產時提供更換重要零件之保固，更換1個零件之成本為\$10,000。依據過去經驗，30%會發生1個零件故障，50%會發生2個零件故障，20%會發生3個零件故障。
- 問題：漢祥公司應認列負債準備之最佳估計金額為多少元？
- 此情況中之**最可能結果為2個零件故障**，發生支出成本\$20,000，漢祥公司考量其他可能之結果後，判斷最可能結果即為該負債之最佳估計，故認列\$20,000之負債準備。

# 範例：最佳估計

- 情況四 單一義務－其他可能結果大部分高於最可能結果
- 仁明公司在銷售一項資產時提供更換重要零件之保固，更換1個零件之成本為\$10,000。依據過去經驗，40%會發生1個零件故障，30%會發生2個零件故障，30%會發生3個零件故障。
- 問題：仁明公司應認列負債準備之最佳估計金額為多少元？
- 此情況中之最可能結果為1個零件故障，發生支出成本\$10,000。在此情形下，雖然最可能結果是\$10,000，但其機率只有40%，而**其他可能之結果均較此最可能結果為高**。此時，最佳估計之金額應高於最可能結果\$10,000。仁明公司考量其他可能之結果後，認為該負債之最佳估計為\$20,000，因而認列負債準備\$20,000。

# 範例：延遲交貨罰款之負債準備

- 瑞遠公司（曆年制）與其主要客戶在20X1年2月1日簽訂銷售合約，約定20X2年2月1日前以每單位售價\$100交付2單位之產品（單位成本為\$80），若延遲交貨，將針對延遲送達之部分給予每單位50%之折扣，作為延遲交貨之罰款。簽約時，瑞遠公司有能力及意圖及時完成2單位產品之交貨。
- 然而在20X1年12月31日，瑞遠公司評估由於產能限制，預期20X2年2月1日前只能交付1單位。
- 問題：瑞遠公司是否須認列延遲交貨罰款之負債準備？
- 瑞遠公司應就未完成合約義務整體所產生之預計損失（而非僅就預計延遲交貨之部分）認列負債準備，故應認列之負債準備金額為未完成義務所產生之可能損失\$10（ $\$100 + \$50 - \$80 \times 2$ ）（若重大則應折現），而非僅就延遲交貨之部分認列負債準備金額\$30（ $\$50 - \$80$ ）（若重大則應折現）。

# 範例：延遲交貨罰款之負債準備(續)

沿前例，但假設每件產品單位成本為\$70，則瑞遠公司於20X1年12月31日是否須認列延遲交貨罰款之負債準備？

- 由於未完成合約義務整體尚無虧損（合約利潤= $\$100 + \$50 - \$70 \times 2 = \$10$ ）。因此，瑞遠公司不應認列負債準備。

# 虧損性合約

- 定義(EAS 9.5)
- 虧損性合約：係指一項合約，其義務履行所不可避免之成本超過預期從該合約獲得之經濟效益。
  - 不可避免之成本係指退出合約之最小淨成本，其為履行合約而發生之成本與怠於履行合約而發生之補償或罰款之孰低者。
  - 虧損性合約例如：長期供應商品或勞務合約、長期承租廠房(或設備)合約等。
- 企業若有屬於虧損性之合約，該合約之現時義務應認列並衡量為負債準備。(EAS 9.26)

# 範例：認列虧損性合約

- 情況一：負債準備按履行合約之成本減除企業因履行合約所收取之淨收益（即為淨成本而非總成本）衡量
- 庭香公司簽訂供應商品之合約，該商品估計之銷貨收入為\$1,000。因成本增加，庭香公司為履行合約義務之不可避免成本預計為\$1,200。因此該合約被認定為虧損性，應認列負債準備。庭香公司估計怠於履行合約而發生之補償或罰款等於履行該合約之成本（亦即\$1,200）。
- 問題：庭香公司應認列之虧損性合約負債準備金額為多少元？
- 庭香公司對該虧損性合約應認列負債準備，金額等於該合約之現時義務\$200（ $\$1,200 - \$1,000$ ）。
- 因為第九號公報係提及與合約相關之**淨成本**而非總成本，故虧損性合約之負債準備應包括履行合約之成本減除企業因履行合約所收取之淨收益。據此，對庭香公司而言，因為**預期淨成本只有\$200**，故不得認列履行合約之總成本\$1,200。

## 範例：認列虧損性合約(續)

- 情況二：負債準備之金額為履行合約而發生之淨成本與怠於履行合約而發生之補償或罰款之孰低者
- 源祥公司在數年前簽訂承租不動產之營業租賃合約，惟源祥公司現已不再需要該承租之不動產而將其閒置。合約所訂之租期尚有三年，每年租金為\$1,000。
- 源祥公司認為或許可以找到願意轉租該不動產之承租人，但該轉租可能每年僅可收到\$800。但若源祥公司支付解約金\$550，出租人願意放棄未來\$3,000之租金收入且終止租約。
- 問題：源祥公司應認列之虧損性合約負債準備金額為多少元？

## 範例：認列虧損性合約(續)

- 情況二：負債準備之金額為履行合約而發生之淨成本與怠於履行合約而發生之補償或罰款之孰低者(續)
- 虧損性合約定義為「一項合約，其義務履行所不可避免之成本超過預期從該合約獲得之經濟效益。不可避免之成本係指退出合約之最小淨成本，其為履行合約而發生之成本與怠於履行合約而發生之補償或罰款之孰低者」。
- 由於該承租之不動產已閒置，且繼續承租之租金費用預期無法由轉租而回收，故應認列負債準備。負債準備之金額應為報導期間結束日清償義務所需支出之最佳估計。
- 若源祥公司轉租該不動產，預期將支付\$3,000之租金支出，並收到\$2,400之轉租收益，因此將**產生\$600之虧損**（依適當折現率所決定之現值為\$580）。惟在此例中，出租人因終止租約而將收取之賠償金只有\$550，小於\$600之現值\$580。據此，不論源祥公司是否意圖終止該租賃合約或簽訂轉租合約，其應認列之虧損性合約負債準備金額為\$550。

# 支出之歸墊

- 企業於清償負債準備所需支出之一部分或全部，若預期將由另一方歸墊，例如，透過保險合約、補償條款或供應商之保固，則僅於企業幾乎確定若清償該負債將可收到歸墊時，始應認列該歸墊。該歸墊應視為一單獨資產。所認列之歸墊金額，不得超過負債準備之金額。該應收歸墊款應列報為資產項目，不得與負債準備互抵。
- 但於綜合損益表中，與負債準備有關之費用及因歸墊所認列之金額，得以淨額列報。
- 說明：
  1. 企業雖然有時能尋求另一方支出清償義務之一部分或全部，但在多數情況下，企業對義務金額之全部仍負有責任；若第三方由於任何原因而怠於支付時，企業將須清償所有之金額。因此，負債之全部金額應認列為負債準備。
  2. 若企業對所涉及之成本並不負責，則不應將其認列為負債準備。
    - 例如，若第三方怠於支付時，企業對所涉及之成本並不負責，故無負債。

# 範例：歸墊

- 裕青公司為高度很有可能敗訴之訴訟案之被告，裕青公司預期保險公司將賠償任何發生之損失。
- 問題：
  1. 裕青公司是否須認列訴訟損失之負債準備？若認列訴訟損失之負債準備時，可否同時認列保險公司將賠償之歸墊(應收款)？
  2. 認列歸墊金額時，其會計處理及如何表達(資產負債表、綜合損益表)？

## 範例：歸墊(續)

- 訴訟損失之預期資源流出與預期向保險公司收回之金額係基於相同之過去事項而產生。當符合第九號公報第八條之條件時，企業應對預期資源之流出認列為負債準備，並依第九號公報第十三條之規定，以報導期間結束日清償該義務所需支出之最佳估計衡量之。
- 至於預期向保險公司收回之金額，裕青公司應評估其保單之有效性。依第九號公報第二十一條之規定，裕青公司**僅有在幾乎確定將收到該理賠時**，始應認列預期被歸墊之金額（為一項單獨資產）。
- 裕青公司**所認列之歸墊金額不得超過負債準備之金額**。裕青公司得將與負債準備有關之費用及因歸墊所認列之金額於綜合損益表中以淨額表達。

# 企業會計準則公報第10號 「收入」

---

## 範 例

# 各類型之收入

---

# 商品之銷售

## 認列條件(EAS10.14)

- 銷售商品應於符合下列所有條件時認列收入：
  1. 已將商品所有權之重大風險及報酬移轉予買方。
  2. 對於已經出售之商品既不持續參與管理，亦未維持有效控制。
  3. 收入金額能可靠衡量。
  4. 與交易有關之經濟效益很有可能流入企業。
  5. 與交易相關之已發生或將發生之成本能可靠衡量。

## 重大風險及報酬之移轉(EAS10.15)

- 評估企業何時將所有權之重大風險及報酬移轉予買方時，須檢視交易之實質情況。於大多數之情況，所有權之風險及報酬之移轉與法定所有權之移轉或將商品交付予買方占有，係同時發生。大多數之零售銷貨即為此種情況。於其他情況下，所有權之風險及報酬之移轉與法定所有權之移轉或將商品交付予買方占有，係於不同時點發生。

# 商品之銷售

## 保留所有權之重大風險(EAS10.16)

- **企業若保留所有權之重大風險，則此交易不得認列收入。** 例如：
  1. 企業對商品或勞務之瑕疵，承擔正常保固條款外之義務。
  2. 特定銷售之收入，須俟買方將該商品再出售時方能收款。
  3. 商品已運送尚待安裝，而該安裝係合約之重要部分。
  4. 買方有依銷售合約中所載之原因或不需任何原因而取消購買之權利，且企業無法確定退貨之機率。
- **註：此時存貨不能除列且所收取之對價應認列為負債。**

## 僅保留所有權之非重大風險(EAS10.17)

- **企業若僅保留所有權之非重大風險，則此交易為銷售並應認列收入**
  - 例如，分期付款銷貨已移轉商品所有權之重大風險及報酬，但僅為確保債權之收現而保有商品之所有權時，應認列銷貨收入；又如附有不滿意可退款之銷售交易，若能可靠估計未來退款金額時，則收入應於銷售時認列，**並同時認列估計退貨之負債準備。**

# 釋例：商品之銷售—風險與報酬之移轉

甲公司7月1日運送500張CD予唱片行，該批CD之**所有權於運送時已移轉**予唱片行，售價每張\$120。

情況一：買方有退貨權，但退貨情況無法合理估計。

合約約定，唱片行半年內未售出之CD可退回，但企業**無法合理估計**該CD退回情況。唱片行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100張，8月份100張，9月份150張，10月份50張，11月份50張，12月份25張並退貨25張。

唱片行於7月底就全部貨款金額50%付現(\$30,000)，另50%開立6個月期票(\$30,000)，若有退貨，唱片行將開立即期支票換回該期票。

問題：甲公司出貨予唱片行可否認列收入？各日期之會計處理為何？

註：本釋例參考企業會計準則公報第十號參考範例一 改寫。

# 釋例：商品之銷售—風險與報酬之移轉

- 甲公司與唱片行間之交易實質上為寄銷，應俟唱片行售出CD後始可認列收入。

相關日期之會計處理如下：

- 7月1日出貨，不做銷貨分錄。
- 7月31日：
  - 1. 認列唱片行7月份銷貨100張之收入\$12,000 ( $100 \times \$120$ )及100張之銷貨成本。
  - 2. 收到唱片行給付之現金\$30,000及期票\$30,000，超過銷貨收入部分須認列為預收貨款\$48,000。

|      |        |        |
|------|--------|--------|
| 現金   | 30,000 |        |
| 應收票據 | 30,000 |        |
| 銷貨收入 |        | 12,000 |
| 預收貨款 |        | 48,000 |

# 釋例：商品之銷售—風險與報酬之移轉

- **8月31日：認列**唱片行8月份銷貨100張之收入\$12,000 ( $100 \times \$120$ )及100張之銷貨成本。

|      |        |        |
|------|--------|--------|
| 預收貨款 | 12,000 |        |
| 銷貨收入 |        | 12,000 |

- **9月30日、10月31日、11月30日分錄略。**

- **12月31日：認列**唱片行12月份銷貨25張之收入\$3,000 ( $25 \times \$120$ )及25張之銷貨成本，並收到25張之退貨及換開即期支票\$27,000。

|      |       |       |
|------|-------|-------|
| 預收貨款 | 3,000 |       |
| 銷貨收入 |       | 3,000 |

|      |        |        |
|------|--------|--------|
| 現金   | 27,000 |        |
| 預收貨款 | 3,000  |        |
| 應收票據 |        | 30,000 |

# 釋例：商品之銷售—風險與報酬之移轉

甲公司7月1日運送500張CD予唱片行，該批CD之**所有權於運送時已移轉**予唱片行，售價每張\$120。

情況二：買方有退貨權，且退貨情況可以合理估計。

合約約定，唱片行半年內未售出之CD **僅出貨量之1/5可退回**，甲公司預估退貨比例為**享有退貨權之25%**。唱片行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100張，8月份100張，9月份150張，10月份50張，11月份50張，12月份25張並**退貨25張**。

唱片行於7月底就全部貨款金額50%付現(\$30,000)，另50%開立6個月期票(\$30,000)，若有退貨，唱片行將於12月底結算並開立即期支票換回該期票。

問題：甲公司出貨予唱片行可否認列收入？各日期之會計處理為何？

➤ 因甲公司已可合理估計退貨比例，故出貨時就銷售予唱片行之500張可全數認列收入，並就估計之退貨比例認列**備抵銷貨退回**或**銷貨退回**及折讓之短期負債準備。

# 釋例：商品之銷售—風險與報酬之移轉

相關日期之會計處理如下：

➤ 7月1日出貨：

➤ 1.認列500張之收入，並提列預估25張( $500 \times 1/5 \times 25\%$ )之銷貨退回及折讓之短期負債準備或備抵銷貨退回。認列475張之銷貨成本。預估退  
退之25張可轉列為：「存貨—應收待退」

|                       |        |        |
|-----------------------|--------|--------|
| 應收帳款                  | 60,000 |        |
| 銷貨退回                  | 3,000  |        |
| 銷貨收入                  |        | 60,000 |
| <u>銷貨退回及折讓之短期負債準備</u> |        | 3,000  |
| (或備抵銷貨退回及折讓：應收帳款減項)   |        |        |

➤ 7月31日：收到唱片行給付之現金\$30,000及期票\$30,000。

|      |        |        |
|------|--------|--------|
| 現金   | 30,000 |        |
| 應收票據 | 30,000 |        |
| 應收帳款 |        | 60,000 |

# 釋例：商品之銷售—風險與報酬之移轉

- 8月31日、9月30日、10月31日、11月30日均不作分錄。
- 12月31日：收到25張之退貨及換開即期支票\$27,000。

|                     |        |        |
|---------------------|--------|--------|
| 存貨                  | XXX    |        |
| 存貨—應收待退             |        | XXX    |
| 現金                  | 27,000 |        |
| 銷貨退回及折讓之短期負債準備      | 3,000  |        |
| (或備抵銷貨退回及折讓：應收帳款減項) |        |        |
| 應收票據                |        | 30,000 |

# 範例：商品之銷售—分期付款銷貨

- 迪星汽車公司與A君（A君之債信良好）簽訂一買賣合約，相關資料如下：
  1. 迪星汽車公司於20X1年12月31日將成本\$1,200,000之汽車一部，言明以\$2,502,150之分期付款總價售與A君，該部汽車之現銷價格為\$2,000,000。
  2. 迪星汽車公司於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。
- 問題：迪星公司以分期付款方式交付汽車予A君時可否認列收入？
- 該汽車所有權之風險與報酬於簽約日已移轉予A君，故應認列收入，因延遲付款之財務成本重大，應以現值認列收入之金額。

# 範例：商品之銷售—分期付款銷貨(續)

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

# 範例：商品之銷售—分期付款銷貨

迪星汽車公司在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 |
| 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    |
| 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    |

# 勞務之提供

- 勞務收入之認列方法有：
- 完工百分比法
- 特定期間比例法(直線法)
- 特定勞務提供法
- 成本回收法(零利潤法)

# 勞務之提供

## 完工百分比法(EAS10.19)

- 若提供勞務之交易結果能可靠估計時，應按報導期間結束日交易之完成程度（通常稱為完工百分比法）認列收入。
- 交易結果能可靠估計，必須符合下列所有條件：
  1. 收入金額能可靠衡量。
  2. 與交易有關之經濟效益很有可能流入企業。
  3. 報導期間結束日完成合約尚須發生之成本及合約完成程度皆能可靠估計。
  4. 歸屬於合約之成本能明確辨認及可靠衡量。

# 勞務之提供

## 完工百分比之衡量(EAS10.21)

- 企業於決定交易之完成程度時，應採用最能可靠**衡量已完成程度之方法**，例如：
  1. 按已投入成本占估計總成本之比例衡量。已投入成本不包含未來活動相關之成本，例如預付款項。**惟專門為特定建造合約而製造之材料除外。**
  2. 按投入工時（或人工成本）占估計總工時（或總人工成本）之比例衡量。
  3. 按產出單位占合約總單位之比例衡量。例如，建造公路依完工之里程衡量完工程度。
- 按進度收款與自客戶收到之預收款通常無法反映完成程度。

## 完工百分比法之估計修正—適用**估計變動** (EAS10.22)

- 完工百分比法係用於認列提供勞務所產生之收入。隨著合約之進展，企業應檢討並於必要時修正對勞務交易之收入及成本之估計

# 勞務之提供

## 成本回收法(EAS10.23)

- 當提供勞務之交易結果無法可靠估計，而已發生之成本很有可能回收時，應僅在已認列費用之可回收範圍內認列收入。
- 當提供勞務之交易結果無法可靠估計，而已發生之成本並非很有可能回收時，不應認列收入，其已發生之成本應認列為費用。
  -
- 原本採用成本回收法者，當交易結果可靠估計之不確定因素已不存在時，應依本公報第十九條之規定(註：完工比例法條件之規定)認列收入。

# 勞務之提供

## 特定期間比例法(EAS10.22)

- 若勞務應於一特定期間履行，惟其履行之勞務量並不確定時，應於該特定期間內按直線法認列收入，但有證據顯示其他方法較能表達完成程度者不在此限。
- 例如，某企業經營健康俱樂部，客戶每年繳交定額年費後，即可在一年期間不限次數或時間使用俱樂部所有設施。在此種情況下，企業對客戶履行之勞務量並不確定，故應按直線法認列收入。

## 特定勞務提供法(EAS10.22)

- 當某特定工作項目遠較其他工作項目重要時，則收入應遞延至該特定工作項目完成時認列。
  - 例如：房屋仲介勞務收入，應俟客戶完成購屋(賣屋)合約簽訂，始應認列收入。

# 範例：勞務之提供

- 直新公司為一研究機構，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 提供勞務之交易結果能可靠估計時
- 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：

# 範例：勞務之提供

|                             | 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 |
| ➡ 累計已發生成本(1)                | 1,026,000   | 2,052,000   | 3,422,000   |             |
| 估計至完成尚須投入成本(2)              | 2,394,000   | 1,368,000   | —           |             |
| ➡ 估計總成本(3)=(1)+(2)          | 3,420,000   | 3,420,000   | 3,422,000   |             |
| 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   |
| ➡ 累計完成程度(1)÷(3)             | 30%         | 60%         | 100%        |             |
| ➡ 各年完成程度(4)                 | 30%         | 30%         | 40%         | 100%        |
| 每年應認列之勞務收入                  |             |             |             |             |
| ➡ $=\$3,600,000 \times (4)$ | 1,080,000   | 1,080,000   | 1,440,000   | 3,600,000   |

# 範例：勞務之提供

各年度相關分錄如下：

|  | 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 |

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。

## 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 |

# 範例：勞務之提供

- 情況二 提供勞務之交易結果無法可靠估計時
- 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：

|             | <u>20X1年</u> | <u>20X2年</u> | <u>20X3年</u> | <u>合計</u>   |
|-------------|--------------|--------------|--------------|-------------|
| 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   |

# 範例：勞務之提供

各年度相關分錄如下：

|                           | 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 <sup>(註)</sup> ： |           |           |           |
| 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 |

# 範例：勞務之提供

- **註**：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：完工比例尚有依據產出法計算之，惟本號公報之參考範例均採用成本比例法計算之。

# 範例：勞務之提供—特定勞務提供法

- 20X2年6月1日喜客房屋仲介公司與C君簽訂房屋仲介合約，期間為6個月，約定由喜客公司代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予喜客公司。
- 喜客公司於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之仲介佣金支付予喜客公司；另依喜客公司與屋主所簽訂之委賣合約，屋主將於買方支付房屋價款時支付佣金\$60,000予喜客公司。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予喜客公司；當日屋主亦支付佣金\$60,000予喜客公司。
- 問題：喜客公司應於何時認列此仲介收入？

# 範例：勞務之提供—特定勞務提供法

喜客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 (注意：此支出不符合資產定義)

2,000

現金

2,000

20X2/8/15 應收帳款

110,000

佣金收入

110,000

說明：喜客公司對C君及屋主之佣金收入應於符合第十號公報第十九條之條件時認列。

20X2/9/30 現金 (50,000 + 60,000)

110,000

應收帳款

110,000

# 範例：勞務之提供與權利金

- 來鄉公司為連鎖加盟餐飲公司，其與加盟者簽訂之合約中明訂，加盟者申請加盟應支付價款\$600,000予來鄉公司，其中\$100,000係來鄉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係加盟者取得來鄉公司商標使用權之權利金；雙方完成簽約時，來鄉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，加盟者無須支付合約金額外之其他費用。合約並約定加盟者有權自簽約日起使用來鄉公司之商標三年，加盟者不得於任何時點撤銷加盟合約。
- 來鄉公司於20X1年2月1日接受D先生申請加盟並完成簽約，總合約價款\$600,000，簽約日收取現金\$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。來鄉公司於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。
- 問題：來鄉公司應如何認列加盟合約中之各項收入？

# 範例：勞務之提供與權利金

- 來鄉公司20X1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：來鄉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： $\$500,000 \times 12\% \times \underline{11}/12 = \$55,000$ 。

|  |           |         |         |
|--|-----------|---------|---------|
|  | 預收收入／遞延收入 | 152,778 |         |
|  | 權利金收入     |         | 152,778 |

說明： $\$500,000 \times 1/3 \times \underline{11}/12 = \$152,778$ 。

# 範例：勞務之提供與權利金

- 來鄉公司20X2年之相關分錄如下：

|                                                     |      |         |         |
|-----------------------------------------------------|------|---------|---------|
| 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： $(\$500,000 - \$148,175) \times 12\% \times \underline{11}/12 = \$38,701$ 。 |      |        |        |

|                                          |           |         |         |
|------------------------------------------|-----------|---------|---------|
|                                          | 預收收入／遞延收入 | 166,667 |         |
|                                          | 權利金收入     |         | 166,667 |
| 說明： $\$500,000 \times 1/3 = \$166,667$ 。 |           |         |         |

# 建造合約

- 定義：建造合約係指為建造一項資產，或一組在設計、技術、功能、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議定之合約。(EAS10.3)
- 建造合約之會計處理準則規定包括：
  - 建造合約之合併及分立
  - 建造合約之合約收入及費用之認列
  - 不動產建造協議符合建造合約之條件

# 建造合約

## 建造合約之合併及分立(EAS10.24 –26)

- 收入會計處理準則規定通常單獨適用於每一項建造合約。惟在某些情況下，為反映合約之實質，須將單項合約中可單獨辨認之組成部分作為單項建造合約處理，或將一組合約作為一個單項建造合約處理。(EAS10.24)

# 建造合約

## 建造合約之分立(EAS10.25)

- 當一項合約包含數項資產，且符合下列所有情況時，則每一資產之建造應作為單項建造合約處理：
  1. 每一資產均有單獨之方案提出。
  2. 每一資產均單獨議定，且承包商與客戶能接受或拒絕合約中與每一資產有關之部分。
  3. 每一資產之成本及收入可予辨認。

# 建造合約

## 建造合約之合併(EAS10.26)

- 當一組合約符合下列所有情況時，無論係對單一或多個客戶訂立，應作為單項建造合約處理：
  1. 以單一包裹方式議定之一組合約。
  2. 該組合約密切相關，致每項合約實際上為具有整體利潤率之單一計畫之一部分。
  3. 該組合約同時或接續進行。

# 建造合約–收入與成本之認列

## 定義(EAS10.3)

- 合約收入：係指合約中同意之原始收入金額，以及因合約工作之變更、求償及獎勵等所產生能可靠衡量之收入金額。
- 合約成本：係指直接與特定合約有關之成本、一般可歸屬於合約活動且能分攤至該合約之成本，以及根據合約條款可特別向客戶收取之其他成本。

## 建造合約之合約收入及成本(EAS10.27 –30)

- 建造合約之合約收入與成本認列方法有：
  1. 完工百分比法
  2. 成本回收法(零利潤法)

# 建造合約-收入與成本之認列

## 完工百分比法 (EAS10.27)

- 當建造合約之結果能可靠估計時（參照本公報第十九條），與該建造合約有關之合約收入及合約成本，應於報導期間結束日參照合約活動之完成程度分別認列為收入及費用（通常稱為完工百分比法）。

## 成本回收法(零利潤法) (EAS10.28)

- 當建造合約之結果無法可靠估計時，應依下列規定處理：
  1. 僅在已發生合約成本預期很有可能回收之範圍內認列收入。
  2. 合約成本應於發生當期認列為費用。

# 建造合約-收入與成本之認列

## 合約成本(EAS10.29)

- 已發生之合約成本與合約之未來活動相關者，若將來很有可能回收，應認列為資產，此通常分類為在建工程。當合約成本並非很有可能回收時，應立即認列為費用。

## 合約可能發生虧損(EAS10.30)

- 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。

## 合約收入與成本之估計變動(EAS10.33)

- 完工百分比法係於各會計期間按累積基礎適用於合約收入及合約成本之當期估計數。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，係作為會計估計變動處理（見企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」）。變動後之估計數將用以決定變動當期及以後各期認列於損益之收入及費用金額。

# 範例：建造合約之結果能可靠估計

- 山琦公司於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山琦公司。山琦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：

# 範例：建造合約之結果能可靠估計

|                       | 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   | —         |
| → 累計完成程度 <sup>1</sup> | 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   |

<sup>1</sup> 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）

# 範例：建造合約之結果能可靠估計

## 1. 各年度相關分錄如下：

|             | 20X1年   | 20X2年   | 20X3年   |
|-------------|---------|---------|---------|
| (1)記錄已投入成本： |         |         |         |
| 在建工程－材料等    | 200,000 | 300,000 | 495,000 |
| 現金          | 200,000 | 300,000 | 495,000 |

|                 | 20X1年                | 20X2年                | 20X3年   |
|-----------------|----------------------|----------------------|---------|
| (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 <sup>d</sup> | 468,800 |
| 在建工程－工程損益       | 50,000               |                      | 55,000  |
| 工程收入            | 250,000 <sup>a</sup> | 226,200 <sup>b</sup> | 523,800 |
| 在建工程－工程損益       |                      | 100,000 <sup>c</sup> |         |

a:工程包價為\$1,000,000×完工程度25% = \$250,000

b:工程包價為\$1,000,000×累計完工程度47.62% = \$476,200 - \$250,000 =\$226,200

c:工程包價為\$1,000,000 - 估計總合約成本\$1,050,000 - 第一年已認列工程利益\$50,000 = -\$100,000

d:第二年認列之工程收入\$226,200 + 第二年應認列之工程損失\$100,000 = \$326,200

# 範例：建造合約之結果能可靠估計

|              | 20X1年   | 20X2年   | 20X3年     |
|--------------|---------|---------|-----------|
| (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 |

# 範例：建造合約之結果能可靠估計

- 2.於資產負債表中，**在建工程(含累計工程損益)**與**累計工程進度請款金額**可互抵，以淨額列報為流動資產或流動負債。
- 此三年建造合約之相關資產及負債如下：

|                                           | 20X1/12/3 | 20X2/12/3 | 20X3/12/3 |
|-------------------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| <b>流動資產</b>                               |           |           |           |
| 應收帳款（即應收工程進度款）                            | \$ —      | \$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） <sup>4</sup> | —         | —         | —         |
| <b>流動負債</b>                               |           |           |           |
| 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） <sup>4</sup> | \$ —      | \$ 20,000 | \$ —      |

# 範例：建造合約之結果能可靠估計

- 3.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「收入」第三十八條規定之揭露

當期認列為收入之合約收入金額

20X1年

\$250,000

20X0年

—

# 範例：建造合約之結果能可靠估計

- 3.各年度財務報表有關建造合約之附註揭露內容如下：
- 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「收入」第三十八條規定之揭露

當期認列為收入之合約收入金額

20X2年

\$226,200

20X1年

\$250,000

# 範例：建造合約之結果能可靠估計

- 3.各年度財務報表有關建造合約之附註揭露內容如下：
- 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十五號「收入」第十九條之揭露

當期認列為收入之合約收入金額

20X3年

\$523,800

20X2年

\$226,200

# 範例：建造合約之結果無法可靠估計

- 20X1年及20X2年菲翔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：

|             | <u>20X1年</u> | <u>20X2年</u> | <u>20X3年</u> | <u>合計</u> |
|-------------|--------------|--------------|--------------|-----------|
| 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 |

# 範例：建造合約之結果無法可靠估計

## 1. 各年度相關分錄如下：

|             | 20X1年   | 20X2年   | 20X3年   |
|-------------|---------|---------|---------|
| (1)記錄已投入成本： |         |         |         |
| 在建工程－材料等    | 200,000 | 300,000 | 495,000 |
| 現金          | 200,000 | 300,000 | 495,000 |

|                 | 20X1年                | 20X2年                | 20X3年                |
|-----------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| (2)依完成程度認列工程成本、 |                      |                      |                      |
| 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 <sup>d</sup>   |
| 工程收入            | 200,000 <sup>a</sup> | 300,000 <sup>b</sup> | 500,000 <sup>c</sup> |

a: 僅在該期間已發生工程成本且很有可能回收之範圍內認列收入 = \$200,000

b: 僅在該期間已發生工程成本且很有可能回收之範圍內認列收入 = \$300,000

c: 最後確定實際收取之工程收入金額為 \$1,000,000 - 累計已認列工程收入 \$500,000 = \$500,000

d: 工程總收入 \$1,000,000 - 工程總成本 \$995,000 = \$5,000

# 範例：建造合約之結果無法可靠估計

|              | 20X1年   | 20X2年   | 20X3年     |
|--------------|---------|---------|-----------|
| (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 |

# 範例：建造合約之結果無法可靠估計

## 揭露

- Y.在建合約
- 本公司對完成已簽訂建造合約尚須投入之合約成本無法可靠估計，但預期20X1年及20X2年之已發生合約成本均很有可能回收，故將合約成本於其發生當期認列為費用，並認列等額合約收入。於合約完成時，就總合約收入超過以前年度所有已認列合約收入之金額認列合約收入。

| <u>企業會計準則公報第十號第三十八條規定之揭露</u> | <u>20X1年</u>      | <u>20X2年</u>      | <u>20X3年</u>      |
|------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| 當期認列為收入之合約收入金額               | <u>\$ 200,000</u> | <u>\$ 300,000</u> | <u>\$ 500,000</u> |

# 範例：完成程度計算

- 山琦公司於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。山琦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。山琦公司計算合約完成程度及工程收入係以至今已完工作所發生合約成本占估計總合約成本之比例計算。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     | \$400,000 | \$900,000 |
| → (估計) 總合約成本          | 800,000   | 850,000       | 900,000   | —         |
| → 累計完成程度 <sup>1</sup> | 25%       | <b>58.82%</b> | 100%      | —         |

- 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年度完成程度計算應如何考量？

# 範例：完成程度計算(續)

- 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：
  - $(\$200,000 + \$300,000) \div \$850,000 = 58.82\%$
- 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，應排除於當年度完成成本之計算。故20X2年之完成程度：
  - $(\$200,000 + \$300,000 - \$27,500) \div \$850,000 = 55.59\%$

# 建造合約—不動產建造協議(EAS10.31 –32)

## 不動產建造協議適用建造合約之條件(EAS10.31)

●從事**不動產建造**之企業，若直接或透過轉包，於建造完成前與買方訂立一項合約，且符合下列條件之一時，始應適用**建造合約**之會計處理：

1. 買方在建造開始前有權指定該不動產之主要結構要素。
2. 買方在工程進行中，有權指定主要結構之變更。

●企業若被要求**提供勞務及建造原料**，以履行其將不動產交付買方之合約義務，且**買方**無權指定及變更不動產之主要結構要素，則此一合約應作為**商品之銷售**。(EAS10.32)

➤例如：企業(建設公司)所推出之建案係自行設計及建造，並以預售屋之方式銷售。建造材料係由企業提供，**買方不得要求建設公司對不動產之設計予以變更**，故買方與企業間之交易非屬建造合約，而屬商品銷售。

# 範例：商品之銷售 - 不動產建造

- 千仲公司係一建設公司，其業務包括不動產之設計、建造及銷售。
- 千仲公司所推出之A建案係由千仲公司自行設計及建造，並以預售屋之方式銷售。千仲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。
- 建造材料係由千仲公司提供，買方不得要求千仲公司對不動產之設計予以變更。
- 問題：買方與千仲公司間之交易屬於建造合約或商品銷售？
- 因買方不得要求千仲公司對不動產之設計予以變更，故買方與千仲公司間之交易非屬第十號公報所定義之建造合約，而屬第十號公報所規範之商品銷售。

# 範例：商品之銷售 - 不動產建造(續)

- B先生於20X3年5月10日與千仲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。
- 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，千仲公司得沒收所有B先生已支付之款項且終止合約；直至不動產移轉完成前，千仲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。
- 問題：千仲公司於何時認列與B先生合約之收入？
- 由於不動產移轉完成前，千仲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，千仲公司於建造完成並將不動產所有權移轉予B先生時，方能符合第十號公報第十四條之所有條件而認列收入。

# 利息、權利金及股利(EAS10.34 –36)

## 利息、權利金及股利之收入認列條件(EAS10.34)

- 企業將資產供他人使用所產生之利息、權利金及股利收入，應於符合下列所有條件時，依本公報第三十五條之規定認列：
  1. 與交易有關之經濟效益很有可能流入企業。
  2. 收入金額能可靠衡量。

## 利息、權利金及股利收入認列方法 (EAS10.35)

- 利息、權利金及股利收入，應依下列基礎認列：
  1. 利息應採用**有效利息法**認列，**惟按直線法認列結果差異不大時，亦得採用之。**
  2. 權利金應依相關協議之實質，以應計基礎認列。
  3. **股利應於股東收取之權利確立時認列。**

# 範例：股利收入

- 稟成公司於20X5年6月10日以現金購入福悉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。福悉公司已於6月18日宣告現金股利每股\$1，停止過戶日為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。
- 問題：稟成公司可否將20X5年收取之股利認列為收入？
- 除非稟成公司可明確決定20X5年自福悉公司收取之股利為投資成本之收回，否則應將自福悉公司收取之股利認列為收入。
- 7月18日稟成公司(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，分錄如下：

|       |       |       |
|-------|-------|-------|
| 其他應收款 | 1,000 |       |
| 股利收入  |       | 1,000 |

註：非上市櫃公司若無除權除息日，則可採用股東會議決議日作為股東收款之權利確立日。

# 企業會計準則公報第10號 「收入」

---

## 問答集

# 收入之定義

- 收入之定義：收入係指因企業之正常活動所產生，而導致權益增加之當期經濟效益流入總額，但不包含權益參與者之投入所產生之權益增加。(EAS10.3)
- 財務報導之觀念架構——績效(EAS1.42)
  - 收益係指報導期間經濟效益之增加，以資產流入、增值或負債減少等方式增加權益，但不包含業主投資而增加之權益。
    - 包括收入與利益。
  - 費損係指報導期間經濟效益之減少，以資產流出、消耗或負債增加等方式減少權益，但不包含分配給業主而減少之權益。
    - 包括費用與損失。
- 註：「其他綜合損益」亦為收益或費損之項目。
  - 其他綜合損益：依企業會計準則公報規定或允許，收益及費損之項目未列入損益者（包含重分類調整）。

# 財務報表要素之定義、認列及衡量

- 公司法241條：公司無虧損者，得依前條規定股東會決議之方法，將法定盈餘公積及下列資本公積之全部或一部，按股東原有股份之比例發給新股或現金：
  - 一、超過票面金額發行股票所得之溢額。
  - 二、**受領贈與之所得。(?)**
- 經濟部91年3月14日經商字第09102050200號函：
- 修正後公司法第241條「受領贈與之所得」其範圍包括：指與股本交易有關之受領贈與：(1) 受領股東贈與本公司已發行之股票。  
● **(2) 股東依股權比例放棄債權或依股權比例捐贈資產。**

# 股東捐贈之資產之會計處理？

105.6.29.(105)基秘字第 135 號

Q：股東捐贈之資產其會計處理為何？

A：股東無償贈與企業之資產將使得企業之權益增加，而企業無須支付任何對價亦未產生清償義務，此係股東基於其股東之地位所為之行為，故企業應將股東捐贈之資產以資本投入處理，按公允價值入帳，並認列為權益項目。

# 非股東捐贈之資產之會計處理？

105.6.29.(105)基秘字第 136 號

Q：非股東捐贈之資產其會計處理為何？

A：企業收到非股東捐贈之資產應依其性質就經濟實質作適當之會計處理：

1. 企業收到政府補助之資產，應依企業會計準則公報第二十一號「政府補助及政府補助」（以下簡稱第二十一號公報）之規定處理。
2. 企業對於政府以外之非股東捐贈之資產，應先判斷是否與其他交易相關。若與其他交易相關，應依該等交易所適用之企業會計準則公報處理；若與其他交易無關，應依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」第五條之規定，於判斷所適用之會計政策時，類推適用第二十一號公報之規定處理。

# 交易之辨認(EAS10.12, 13)

- 交易之拆分與合併(EAS10.12)
- 收入之認列通常是以個別交易為基礎。
- 但若個別交易包含數個可辨認項目或數個交易間有關聯時，應以每一可辨認項目之相對公允價值為基礎，將交易價格按比例分攤至每一可辨認項目。
  - 例如，商品銷售正常保固以外之售後服務，若該售後服務係可單獨銷售，則交易價格應分攤至售後服務，並遞延於服務履行期間認列收入。
- 若兩個或多個交易互有連結，以至於不將此一系列交易視為整體，則不能瞭解其商業影響時，認列條件應適用於此一系列交易。
  - 例如，銷售商品，同時簽訂日後再買回商品之協議，此時應將銷售與買回二項交易合併考量，不得於銷售商品時認列銷貨收入。

# 財務報表要素之定義、認列及衡量

- 財務狀況

- 資產係指因過去事項所產生之資源，該資源由企業控制，並預期帶來經濟效益之流入。(EAS1.28)
  - 支出之發生與資產之產生間具有緊密關聯，但兩者並不必然同時發生。因此，當企業發生支出，並非必然符合資產定義，而可能將此項支出認列為費損。同樣地，無相關之支出，亦可能取得一項資產。例如，企業受贈之設備可能符合資產之定義。(EAS1.35)
- 負債係指因過去事項所產生之現時義務，預期該義務之清償，將導致經濟效益之資源流出。
  - 義務可能為法定義務或推定義務。法定義務係依合約或法律規範而依法要求須予履行；推定義務係指由企業下列行為所產生之義務：
    1. 基於過去慣例已建立之模式、已發布之政策，或相當明確之現有聲明，企業向他方表明將承擔特定之責任，及
    2. 其結果，企業已使他方對其將履行該等責任產生有效預期。
- 權益係指資產減去負債之剩餘權利。

# 客戶取得成本之會計處理疑義

105.6.29.(105)基秘字第 138 號

Q：企業為取得新客戶，可能推出促銷方案，或者因行銷所需，而發生相關支出。實務上常見之例為電信業者為吸引顧客加入各項電信資費方案而給付予經銷商之開通門號佣金（或續約門號佣金）。該等支出之會計處理為何？

# 客戶取得成本之會計處理疑義

105.6.29.(105)基秘字第 138 號(續)

A：

- 一、若企業之該等支出係給付（含現金及實物）予客戶，則**非屬客戶取得成本**，不得資本化為無形資產。
- 該等支出若係給付現金予客戶，其性質類似銷貨折讓，應作為收入之減少。惟若該給付係為取得客戶之商品或勞務，則應與自供應商購買商品或勞務之相同方式處理。
  - 該等支出若係給付實物予客戶，則應判斷其是否屬銷售交易中可單獨辨認之組成部分：
    - ✓ 若屬銷售交易中可單獨辨認之組成部分，則應依企業會計準則公報第十號「收入」第十二條之相關規定，以每一可辨認項目之相對公允價值為基礎，將交易價格按比例分攤至每一可辨認項目。
    - ✓ 若**非屬**銷售交易中可單獨辨認之組成部分，則應依其性質認列為**收入之減項、費用或銷貨成本**。

# 客戶取得成本之會計處理疑義(續)

105.6.29.(105)基秘字第 138 號(續)

A：

二、當企業係支付予客戶以外之第三方且符合下列條件時，該等支出始得資本化為無形資產：

1. 該等支出可個別溯至與特定客戶之具法律約束力合約，且與該合約直接相關。
2. 該等支出所溯至之合約須符合企業會計準則公報第十八號「無形資產」中所規定可辨認性之條件。
3. 該等支出係為取得一合約之直接增額成本且預期可回收。企業判斷可回收性之指標包括（但不限於）過去歷史經驗、收取保證金或預收一定之費用等。
4. 該等支出能就每一合約個別辨認且能可靠衡量。企業須具有個別記錄及評估個別客戶未來經濟效益之系統，以便能協助企業評估該等每一合約所屬無形資產之可回收性及減損。

# 不動產建造協議

## 不動產建造協議適用建造合約之條件(EAS10.31)

●從事**不動產建造**之企業，若直接或透過轉包，於建造完成前與買方訂立一項合約，且符合下列條件之一時，始應適用**建造合約**之會計處理：

1. 買方在建造開始前有權指定該不動產之主要結構要素。
2. 買方在工程進行中，有權指定主要結構之變更。

●企業若被要求提供勞務及建造原料，以履行其將不動產交付買方之合約義務，且**買方**無權指定及變更不動產之主要結構要素，則此一合約應作為**商品之銷售**。(EAS10.32)

➤例如：企業(建設公司)所推出之建案係自行設計及建造，並以預售屋之方式銷售。建造材料係由企業提供，**買方不得要求建設公司對不動產之設計予以變更**，故買方與企業間之交易非屬建造合約，而屬商品銷售。

# 客製化商品建造協議適用建造合約之條件

105.6.29.(105)基秘字第 139 號

Q：依企業會計準則公報第十號「收入」第三十一條之規定，從事不動產建造之企業與買方訂立之合約須符合該條所規定之條件(註：買方在建造開始前有權指定該不動產之主要結構要素或在工程進行中有權指定主要結構之變更)，始應適用建造合約之會計處理。不動產建造以外之客製化商品建造之協議，是否適用建造合約之會計處理？

A：依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」第四條及第五條之規定，企業之交易、其他事項或情況若無明確適用之企業會計準則公報時，應依下列順序考量所採用之會計政策：

- 1.企業會計準則公報對處理類似及相關議題之規定。
- 2.企業會計準則公報第一號「財務報導之觀念架構」對資產、負債、收益及費損之定義、認列條件及衡量觀念。
- 3.經金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告。
- 4.其他財務會計準則之權威發布機構所發布之公報、其他會計文獻及公認之產業實務。

# 客製化商品建造協議適用建造合約之條件(續)

105.6.29.(105)基秘字第 139 號 (續)

A：依前述規定，企業應類推適用企業會計準則公報第十號「收入」（以下簡稱第十號公報）第三十一條及第三十二條之規定，判斷非不動產建造之企業依客戶要求規格製造商品之協議，是否適用建造合約之會計處理。惟企業重複製造數個客戶規格商品時，若商品之控制及所有權之重大風險與報酬並未於製造進行中移轉予買方，而係於完成製造並交付時移轉予買方，應於交付時依第十號公報第十四條(註：銷售商品之收入認列條件)處理，不適用前述建造合約之規定。

# 商品或勞務之交換

- 下列情形之商品或勞務交換不得認列收入：
  - 性質及價值相似之商品或勞務的交換。
  - 缺乏商業實質(commercial substance)之不同種類商品或勞務的交換。
- 例如：
  - 牛奶供應商間，為滿足特定地區之及時需求，而於不同地區交換牛奶存貨，不得認列收入。
  - 於正常活動中提供廣告服務之企業間，涉及相似廣告服務之交換。(參考SIC31.3)

# 合建分屋及合建分售之會計處理

105.8.31.(105)基秘字第 200 號

Q：建設公司與地主簽訂合建協議，試問：

- 一、**合建分屋**之協議下，房屋與土地之交換是否得於交換發生時認列交換損益？
- 二、若建設公司與地主簽訂**合建分售**之協議，應如何認列收入？

A：

- 一、建設公司於**合建分屋**之協議下，以其房屋與地主之土地作交換，乃是為了未來之房地銷售而作此安排，故房地交換應與後續之房地銷售一併考量，建設公司不得將此交換視為產生收入之交易，而應俟房地銷售予真正之買方（第三人）時，再依企業會計準則公報**第十號「收入」**（以下簡稱第十號公報）**第十四條**之規定處理。
- 二、建設公司於**合建分售**之協議下，亦應於完全滿足**第十號公報第十四條**之條件時認列收入。

註：**EAS10.14**適用於銷售商品之收入認列。(詳次頁)

# 合建分屋及合建分售之會計處理

105.8.31.(105)基秘字第 200 號

註：

第十號公報第十四條 銷售商品應於符合下列所有條件時認列收入：

1. 已將商品所有權之重大風險及報酬移轉予買方。
2. 對於已經出售之商品既不持續參與管理，亦未維持有效控制。
3. 收入金額能可靠衡量。
4. 與交易有關之經濟效益很有可能流入企業。
5. 與交易相關之已發生或將發生之成本能可靠衡量

# 「開帳單並代管 ( Bill and Hold ) 」之收入認列

105.9.29.(105)基秘字第 232 號

Q：何謂「開帳單並代管(Bill and Hold)」之銷售？其收入應如何認列？

A：

- 一、「開帳單並代管」之銷售，係指買方取得所有權並接受帳單，但要求延遲交貨之情況。若買方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，則非屬「開帳單並代管」之銷售。
- 二、企業對「開帳單並代管」交易之收入，應於符合企業會計準則公報第十號「收入」第十四條之所有條件、買方取得所有權且符合下列所有條件時認列：
  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。
  4. 適用一般之付款條件。
- 三、企業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。例如，如屬客製化商品，因企業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。

# 生物資產會計政策

## 會計政策

- 企業從事農業活動時，應對每一類生物資產決定其會計政策：
  1. 當生物資產之公允價值能可靠衡量時，應依本公報第六條至第七條之規定，採用公允價值模式衡量。
  2. 當生物資產原始認列時之公允價值取得須耗費過當之成本或努力(註)，或公允價值無法可靠衡量時，得依本公報第八條之規定，採用成本模式衡量。

註：IAS 41規定：生物資產僅於原始認列時公允價值無法可靠衡量之情況下，始得採用成本模式衡量。

# 收入認列之交易辨認

- 獎勵積分(EAS10.13)

- 若企業銷售商品或勞務予客戶，並給與客戶獎勵積分（通常稱為「點數」），使客戶得以獎勵積分兌換免費或折扣之商品或勞務，企業應將此獎勵積分視為原始銷售交易中可單獨辨認之組成部分。原始銷售之相關已收或應收對價之公允價值應分攤至獎勵積分及該銷售之其他組成部分。分攤至獎勵積分之對價應參考其公允價值，即此獎勵積分可被單獨銷售之金額。但實務上不可行，或須耗費過當之成本或努力者方可取得該公允價值時，無須分攤。

- 註：分攤至獎勵積分之對價應參考其公允價值，應反映兌換比例對每一給予「點數」之公允價值之調整。(例如，每1點數可兌換公允價值\$1.25之貨物，但估計之兌換率為80%時，則每1點數之公允價值為\$1 ( $= \$1.25 \times 0.8$ ))

# 「耗費過當之成本或努力」之闡釋

105.12.6.(105)基秘字第 317 號

Q：企業會計準則公報第十號「收入」第十三條與企業會計準則公報第十七號「生物資產」第四條及第八條所述之「耗費過當之成本或努力」，其意為何？

A：企業為取得某項資訊以符合企業會計準則公報之規定所耗費成本或努力之程度，取決於企業之特定情況，以及其評估成本與效益時之專業判斷。評估所耗費之成本或努力是否過當時，企業須考量資訊可得性對財務報表使用者作出之經濟決策之影響程度。

若企業取得某資訊耗費之成本（例如評價人員之公費）或付出之努力（例如耗費之時間），超過財務報表使用者取得該資訊之效益，則為企業耗費過當之成本或努力。企業於評估是否須耗費過當之成本或努力始能符合原始認列之規定時，應以原始認列時（例如交易或事項發生當時）可得之資訊為基礎；如為後續衡量之情況，則應以後續衡量日（例如報導期間結束日）可得之資訊為基礎。

# 企業會計準則公報 其他重要更新

---

## 第一季問答集

# 判斷所適用之國際財務報導準則版本

103.3.22.(106)基秘字第 094 號

Q：企業之交易、其他事項或情況若因無明確適用之企業會計準則公報，而依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計與錯誤」第五條規定之順序，判斷應採用「經金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告」時，應**適用之版為何**？

註：EAS4.5對採用會計政策之考量順序：

1. 企業會計準則公報對處理類似及相關議題之規定。
2. 企業會計準則公報第一號「財務報導之觀念架構」對資產、負債、收益及費損之定義、認列條件及衡量觀念。
3. **經金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告。**
4. 其他財務會計準則之權威發布機構所發布之公報、其他會計文獻及公認之產業實務。

# 判斷所適用之國際財務報導準則版本

103.3.22.(106)基秘字第 094 號(續)

A：企業之交易、其他事項或情況若因無明確適用之企業會計準則公報，而依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計及錯誤」第五條規定之順序，判斷應採用「經金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告」時，應適用金融監督管理委員會（以下簡稱金管會）所公告於企業之報導期間所適用之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告版本。

亦即，企業之報導期間為民國105年者，應適用金管會所公告民國105年適用之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告，自民國106年1月1日起則適用金管會所公告民國106年適用之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告。若因版本不同造成會計處理差異，企業應依照差異發生年度所適用之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告中之相關過渡規定處理。

# 首次適用企業會計準則公報比較期間會計項目之重分類

103.3.22.(106)基秘字第 095 號

Q：企業首次適用企業會計準則公報（以下簡稱首次適用）時，對於所列報比較期間之會計項目，應依企業會計準則公報之相關分類規定，作適當之重分類。首次適用所編製之財務報表中，企業對於比較期間依先前一般公認會計原則處理，但不符合企業會計準則公報規定或企業會計準則公報未有相關規定之會計項目（例如依財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」第33段之規定認列之「**遞延退休金成本**」及「**未認列為退休金成本之淨損失**」、依財務會計準則公報第二十五號「**企業合併—購買法之會計處理**」第17段之規定認列之「**非常利益**」，以及財務會計準則公報第八號「會計變動及前期損益調整之處理準則」第10段所述會計原則變動之累積影響數等），應如何於所列報比較期間作適當重分類？

# 首次適用企業會計準則公報比較期間會計項目之重分類

103.3.22.(106)基秘字第 095 號(續)

A：

- 一、企業依企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」第二十二條**第一項或第二項**之規定首次適用企業會計準則公報所編製之財務報表中，對於比較期間依先前一般公認會計原則處理，但不符合企業會計準則公報規定或企業會計準則公報未有相關規定之會計項目，應依下列方式處理：
  1. 於企業會計準則公報下有**適當之會計項目**表達者，應**重分類**至企業會計準則公報下之適當會計項目。
  2. 於企業會計準則公報下**無適當之會計項目**表達者，應**維持**依先前一般公認會計原則表達之會計項目。

# 首次適用企業會計準則公報比較期間會計項目之重分類

103.3.22.(106)基秘字第 095 號(續)

A：

二、前述處理方式舉例如下：

|                                                  |                                                      |
|--------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| 依先前一般公認會計原則處理，但不符合企業會計準則公報規定或企業會計準則公報未有相關規定之會計項目 | 於 <u>比較期間</u> (例如，於 <b>104年度</b> 財報中)之處理方式           |
| 「遞延退休金成本」及「未認列為退休金成本之淨損失」                        | <b>維持</b> 依財務會計準則公報表達之會計項目                           |
| 依財務會計準則公報第二十五號「企業合併—購買法之會計處理」第17段規定認列之「非常利益」     | <b>重分類</b> 至企業會計準則公報下之會計項目（即綜合損益表之「 <b>廉價購買利益</b> 」。 |
| 符合投資性不動產定義之「出租資產」                                | <b>重分類</b> 至企業會計準則公報下之會計項目（即「 <b>投資性不動產</b> 」）       |
| 「會計原則變動累積影響數」                                    | <b>維持</b> 依財務會計準則公報表達之會計項目                           |

# 投資關聯企業及合資之減損

103.4.13.(106)基秘字第 130 號

Q：企業對投資關聯企業或合資，於採用權益法後，應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定，評估對關聯企業或合資之淨投資是否發生減損，並於可能發生減損時依單一資產方式，將整個投資之整體帳面金額視為單一資產，依企業會計準則公報第十九號「資產減損」之規定，進行減損測試。企業應如何決定該投資之**使用價值**？

A：企業依企業會計準則公報第六號「投資關聯企業及合資」第二十條之規定進行減損測試時，得選擇採用下列項目之一衡量其對投資關聯企業或合資之使用價值：

1. 企業對自關聯企業或合資所產生估計未來現金流量（包括關聯企業或合資因營運所產生之現金流量之份額及最終處分該投資所得之價款）之**現值**。
2. 企業預期自該投資**收取股利及最終處分**該投資產生之估計未來現金流量之**現值**。

# 順流交易產生之未實現損益之會計處理

103.4.13.(106)基秘字第 131 號

Q：投資者銷除與子公司、關聯企業及合資間**順流交易**產生之**未實現損益**時，應如何處理？

A：企業依企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」第十二條及企業會計準則公報第六號「投資關聯企業及合資」第二十二條之規定**銷除**與子公司、關聯企業及合資間**順流交易**產生之**未實現損益**時，應調整「**採用權益法之投資**」項目。

註：因**順流交易**之標的資產並不在母公司或投資公司之帳上。

# 首次適用過渡規定之QA

## —確定福利計畫之會計處理

---

## 企業會計準則公報下確定福利計畫之會計處理(I)

105.12.6.(105)基秘字第 304 號

Q：企業首次適用企業會計準則公報時，對於先前依財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」處理之確定給付退休辦法，企業**是否得選擇不再精算**並迴轉依先前一般公認會計原則入帳之應計退休金負債金額？**抑或得選擇繼續採用**先前之財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」或應採用國際會計準則第19號「員工福利」（以下簡稱IAS19）之相關規定處理？企業是否可**選擇採用其他**財務會計準則之權威發布機構所發布之公報（例如美國一般公認會計原則或日本一般公認會計原則）之規定衡量其確定福利計畫？

企業首次適用企業會計準則公報時，若**先前未使用精算假設**認列與衡量確定給付退休辦法之應計退休金負債，是否應依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計及錯誤」第五條規定之考量順序，按IAS19之相關規定使用精算假設認列與衡量淨確定福利負債？

# 企業會計準則公報下確定福利計畫之會計處理(I)

## 105.12.6.(105)基秘字第 304 號(續)

A：企業首次適用企業會計準則公報時，對先前依財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」處理之確定給付退休辦法，若不再精算並迴轉先前入帳之應計退休金負債，並不能產生兼具攸關與忠實表述之資訊，故應繼續使用精算假設衡量應計退休金負債。

企業對確定福利計畫使用精算假設衡量義務與費用時，應參照國際會計準則第19號「員工福利」（以下簡稱IAS19）之精算評價方法決定應認列之金額，而不得參照其他財務會計準則之權威發布機構所發布之公報規定處理。

企業首次適用企業會計準則公報時，**若先前未使用精算假設**認列與衡量確定給付退休辦法之應計退休金負債，**無須**依企業會計準則公報第四號「會計政策、估計及錯誤」第五條規定之考量順序，故**無須按IAS19**之精算評價方法認列與衡量淨確定福利負債。

## 企業會計準則公報下確定福利計畫之會計處理(II)

105.12.6.(105)基秘字第 305 號

Q：先前依財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」對確定給付退休辦法進行精算之企業，於首次適用企業會計準則公報（以下簡稱首次適用）時，**變更**為參照國際會計準則第19號「員工福利」（以下簡稱IAS19）之相關規定處理，或先前並未精算之企業，於首次適用時選擇參照IAS19之相關規定處理，對於依IAS19與確定福利計畫相關之影響數應如何處理？

## 企業會計準則公報下確定福利計畫之會計處理(II)

105.12.6.(105)基秘字第 305 號 (續)

A：

- 一、先前依財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」對確定給付退休辦法進行精算之企業，於首次適用企業會計準則公報（以下簡稱首次適用）時，變更為參照國際會計準則第19號「員工福利」（以下簡稱IAS19）之相關規定處理，或先前並未精算之企業，於首次適用時選擇參照IAS19之相關規定處理，若該企業選擇依企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」（以下簡稱第二號公報）第二十二條第一項之規定追溯調整，應將與確定福利計畫相關之影響數，計入首次適用之當期期初保留盈餘之初始金額。
- 二、承上，惟若該企業於首次適用時，選擇適用第二號公報第二十二條第二項之規定，其應依IAS19之規定，對105年1月1日及105年12月31日之確定福利計畫之義務進行衡量，拆分出105年度之退休金費用及淨確定福利負債（資產）再衡量數，分別調整於105年度綜合損益表之損益及其他綜合損益，並將改依IAS19處理之以前年度與確定福利計畫相關之影響數全數認列於105年度之退休金費用。

# 確定福利計畫之揭露

106.4.13.(106)基秘字第 132 號

Q：先前依財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」對確定給付退休辦法進行精算之企業，於首次適用企業會計準則公報（以下簡稱首次適用）時，變更為**參照**國際會計準則第**19**號「員工福利」（以下簡稱IAS19）之相關規定處理，或先前未精算之企業，於首次適用時選擇參照IAS19之相關規定處理，該企業是否應依IAS19第135至152段之規定揭露與確定福利計畫有關之資訊？抑或企業可自行決定所揭露之資訊？

# 確定福利計畫之揭露

106.4.13.(106)基秘字第 132 號(續)

A：

一、依企業會計準則公報第二號「財務報表之表達」（以下簡稱第二號公報）第五十二條之規定，財務報表附註通常揭露之事項包括財務報表編製所採用之衡量基礎、其他對了解財務報表攸關之重大會計政策之彙總，以及其他為避免閱讀者誤解或有助於財務報表之公允表達所必要說明之事項等。

註：財務報表附註通常揭露下列事項(EAS2.52)：

1. 財務報表已遵循企業會計準則公報之規定編製之聲明。
2. 財務報表編製所採用之衡量基礎，以及其他對了解財務報表攸關之重大會計政策之彙總。
3. 會計政策之變更，其理由及對財務報表之影響。
4. 債權人對於特定資產之權利。
5. 資產與負債區分流動與非流動之分類標準。
6. 重大或有負債及未認列之合約承諾。
7. 盈餘分配所受之限制。
8. 權益之重大事項。
9. 重大之期後事項。
10. 其他為避免閱讀者誤解或有助於財務報表之公允表達所必要說明之事項。

# 確定福利計畫之揭露

106.4.13.(106)基秘字第 132 號(續)

A：

二、先前依財務會計準則公報第十八號「退休金會計處理準則」對確定給付退休辦法進行精算之企業，於首次適用企業會計準則公報（以下簡稱首次適用）時變更為參照國際會計準則第19號「員工福利」（以下簡稱IAS19）之相關規定處理，或先前未精算之企業，於首次適用時選擇參照IAS19之相關規定處理，其對於該等確定福利計畫之揭露，應依第二號公報第五十二條至第五十五條之原則，自行決定於財務報表附註中所揭露與確定福利計畫有關之資訊（例如，確定福利計畫之特性及與該等計畫相關之風險、財務報表中因確定福利計畫所產生之金額，以及確定福利計畫可能會如何影響企業未來現金流量之金額、時點及不確定性等）。企業得不依IAS19第135至152段之規定揭露與確定福利計畫有關之資訊。

**謝謝聆聽！**