

國際會計準則第 11 號 (2010 年版)

正 體 中 文 版 草 案

建造合約

徵 求 意 見 函

(僅準則部分對外徵求意見，有意見者請於 99 年 12 月 25 日前，將意見以電子郵件方式寄至 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

國際會計準則第 11 號

建造合約

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



財團法人
會計研究發展基金會
ACCOUNTING RESEARCH AND DEVELOPMENT FOUNDATION

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 (IASB) 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 | 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（IASB）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。由於依建造合約所從事之活動性質，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將合約收入及合約成本分攤至進行建造工作之各會計期間。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議定之合約。

固定價格合約係指承包商同意固定合約價格或每一產出單位固定價格之建造合約；在某些情況下，附有成本調漲之條款。

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、船舶或隧道而議定。建造合約亦可能涉及數項在設計、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；及

(b) 為拆除或復原資產及為拆卸資產後進行環境復原之合約。

- 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，承包商須考量第 23 及 24 段之所有條件以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每一建造合約，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單獨辨認之組成部分，或適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，則每一資產之建造應作為單項建造合約處理：

- (a) 每一資產均有單獨之方案提出；
- (b) 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；及
- (c) 每一資產之成本及收入可予辨認。

- 9 無論係對單一或多個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) 以單一包裹方式議定之一組合約；
- (b) 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；且
- (c) 該組合約同時或接續進行。

- 10 合約可能約定得依客戶之選擇建造一項額外資產，或修改合約納入一項額外資產之建造。於符合下列情況之一時，應將額外資產之建造作為單獨建造合約處理：

- (a) 該資產在設計、技術或功能上與原合約包括之一項或數項資產顯著不同；或
- (b) 議定該資產之建造價格時，並不參考原合約價格。

合約收入

- 11 合約收入應包括：
- (a) 合約中同意之原始收入金額；及
 - (b) 合約工作之變更、求償及獎勵金：
 - (i) 在其很有可能產生收入之範圍內；且
 - (ii) 收入能可靠衡量。
- 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種不確定性所影響。當事項發生且不確定性消除時，通常須修改估計。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求償，使合約收入在合約原始同意之後續期間增加或減少；
 - (b) 固定價格合約中同意之收入金額可能因成本調漲條款而增加；
 - (c) 合約收入金額可能因承包商造成之合約完工延誤所導致之罰款而減少；或
 - (d) 當合約屬每一產出單位固定價格之固定價格合約時，合約收入因產出單位數量增加而增加。
- 13 變更係指客戶對合約將執行之工作範圍變動之指示。變更可能導致合約收入之增加或減少。變更之例為資產規格或設計之變動及合約期間之變動。於符合下列所有情況時，應將變更計入合約收入中：
- (a) 客戶很有可能同意變更及因該項變更所產生之收入金額；且
 - (b) 該收入金額能可靠衡量。
- 14 求償係指承包商向客戶或另一方尋求收取之金額，以作為未包含在合約價格中成本之歸墊。求償可能來自於，例如客戶造成之延誤、規格或設計之錯誤及爭議性之合約工作變更。求償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，求償方可計入合約收入中：
- (a) 協商已達到相當階段，致客戶很有可能接受此項求償；且
 - (b) 客戶很有可能接受之金額能可靠衡量。
- 15 獎勵金係指若達到或超過明訂之績效標準時，客戶支付予承包商之額外款項。例如，合約可能允許承包商提早完成合約而給與獎勵金。於符合下列所有條件時，

獎勵金應計入合約收入中：

- (a) 合約已進展至相當階段，致很有可能達到或超過明訂之績效標準；且
- (b) 獎勵金之金額能可靠衡量。

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) 根據合約條款可特別向客戶收取之其他成本。

17 直接與特定合約有關之成本包括：

- (a) 工地人工成本，包括工地監工費用；
- (b) 建造用材料成本；
- (c) 用於該合約之廠房及設備之折舊；
- (d) 將廠房、設備及材料運送至工地或從工地運離之搬運成本；
- (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) 改正及保證工作之估計成本，包括預計保固成本；及
- (h) 來自第三方之求償。

此等成本可能因未計入合約收入中之非主要收益（例如於合約結束時出售剩餘材料及處分廠房及設備所得之收益）而減少。

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) 建造間接費用；

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。此分攤係以建造活動之正常水準為基礎。建造間接費用包括建造人員薪工單之編

- 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可能包括合約條款明訂可獲得歸墊之一般管理成本及發展成本。
- 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) 合約中未明訂可獲得歸墊之一般管理成本；
 - (b) 銷售成本；
 - (c) 合約中未明訂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。
- 21 合約成本包括自取得合約之日至合約最終完成之期間內可歸屬於某一合約之成本。惟為取得該合約所發生之直接相關成本，若能單獨辨認及可靠衡量，且很有可能獲得該合約，則該項成本亦應計入為合約成本之一部分。當為取得合約所發生之成本已於發生當期認列為費用時，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可靠估計時，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。建造合約之預期損失應依第 36 段之規定立即認列為費用。
- 23 就固定價格合約而言，當滿足下列所有條件時，建造合約之結果能可靠估計：
- (a) 總合約收入能可靠衡量；
 - (b) 與合約有關之經濟效益很有可能流入企業；
 - (c) 在報導期間結束日，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；且
 - (d) 可歸屬於合約之合約成本能明確辨認及可靠衡量，致已發生之實際合約成本能與先前之估計相比較。
- 24 就成本加成合約而言，當滿足下列所有條件時，建造合約之結果能可靠估計：
- (a) 與合約有關之經濟效益很有可能流入企業；且

(b) 可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 收入及費用之認列參照合約完成程度者通常稱為完工百分比法。依照此方法，合約收入與用以達到所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，合約收入應於進行工作之會計期間認列為當期損益之收入。合約成本通常於與其相關之工作進行之會計期間認列為當期損益之費用。惟總合約成本預期超過總合約收入之部分應依第 36 段之規定立即認列為費用。

27 承包商可能發生與合約之未來活動相關之合約成本。該類合約成本若將來很有可能回收則應認列為資產。該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有關之經濟效益很有可能流入企業時方能可靠估計。惟當某一已計入合約收入並認列於損益之金額其收現性發生不確定性時，應就無法回收或很有可能無法回收之金額認列為費用，而非作為合約收入金額之調整。

29 企業於同意合約所訂下列內容後，通常能作出可靠之估計：

- (a) 雙方對所建造資產可執行之權利；
- (b) 交換之對價；及
- (c) 結算之方式及條款。

企業通常亦需要一個有效之內部財務預算及報導系統。隨著合約之進展，企業應檢討並於必要時修正對合約收入及合約成本之估計。需要作此修正並不表示合約結果無法可靠估計。

30 合約之完成程度可藉由各種不同方法決定。企業應採用能可靠衡量已完成工作之方法。視合約之性質，這些方法可能包括：

- (a) 至今完工已發生合約成本占估計總合約成本之比例；
- (b) 已完成工作之勘測；或
- (c) 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無法反映已完成之工作。

31 當完成程度係參照至今已發生合約成本決定時，僅反映已完成工作之合約成本始計入至今已發生成本中。合約成本應予排除之例包括：

- (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（分包）合約於未施工前預先支付予轉包商（分包商）之款項。

32 當建造合約之結果無法可靠估計時：

(a) 僅在已發生合約成本預期很有可能回收之範圍內始應認列收入；且

(b) 合約成本應於其發生當期認列為費用。

建造合約之預期損失應依第 36 段之規定立即認列為費用。

33 在合約初期階段，合約之結果通常無法可靠估計。惟企業仍很有可能回收已發生之合約成本。因此，僅在已發生成本預期可回收之範圍內始認列收入。因合約結果無法可靠估計，故不得認列利潤。惟即使合約結果無法可靠估計，總合約成本仍很有可能超過總合約收入，在此情況下，總合約成本超過總合約收入之所有預期超過數依第 36 段之規定立即認列為費用。

34 合約成本並非很有可能回收者應立即認列為費用。已發生之合約成本其回收性並非很有可能，且合約成本可能需要立即認列為費用之例包括：

(a) 合約無法完全執行，亦即其有效性極有問題；

(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) 承包商不能完成合約或不能履行其合約義務之合約。

35 當妨礙合約結果可靠估計之不確定性已不存在時，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 當總合約成本很有可能超過總合約收入時，應立即將預期損失認列為費用。

37 預期損失金額之決定，不考慮：

(a) 合約工作是否已開始；

(b) 合約活動之完成程度；或

(c) 非依第 9 段之規定作為單項建造合約處理之其他合約預期產生之利潤金額。

估計變動

- 38 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（見國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」）。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。

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) 至今已發生成本及已認列利潤（減除已認列損失）之彙總金額；
 - (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請款金額。工程進度請款金額係指依照已完成工作開立帳單之金額，不論客戶是否已付款。預收款係指承包商於相關工作進行前所收到之款項。
- 42 企業應將：
- (a) 因合約工作應向客戶收取之帳款總額，列報為資產；及
 - (b) 因合約工作應支付予客戶之帳款總額，列報為負債。
- 43 對於所有已發生成本加計已認列利潤（減除已認列損失）超過工程進度請款金額之在建合約，因合約工作應向客戶收取之帳款總額係指下列之淨額：
- (a) 已發生成本加計已認列利潤；減除
 - (b) 已認列損失及工程進度請款金額之合計數。
- 44 對於所有工程進度請款金額超過已發生成本加計已認列利潤（減除已認列損失）

之在建合約，因合約工作應支付予客戶之帳款總額係指下列之淨額：

- (a) 已發生成本加計已認列利潤；減除
- (b) 已認列損失及工程進度請款金額之合計數。

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因諸如保固成本、求償、罰款或可能之損失等項目而產生。

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。