

國際會計準則第 18 號翻譯草案

「收入」

初審委員 國立中興大學財務金融學系教授陳育成

翻譯單位 會計研究發展基金會

徵 求 意 見 函

(請於 98 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
財 法 人
國 際 會 計 準 則 翻 譯 覆 審 專 案 委 員 會

國際會計準則第 18 號

「收入」

本版本包括截至 2008 年 12 月 31 日發布之國際財務報導準則對本準則所作之修改。

國際會計準則委員會於 1993 年 12 月發布國際會計準則第 18 號「收入」，並取代國際會計準則第 18 號「收入認列」（發布於 1982 年 12 月）。

國際會計準則第 18 號配合國際會計準則第 39 號（於 1988 年）、國際會計準則第 10 號（於 1999 年）及國際會計準則第 41 號（於 2001 年 1 月）作有限度之修改。

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

之後，國際會計準則第 18 號及其附錄已配合下列國際財務報導準則修改：

- 國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」（2003 年 12 月修訂）
- 國際財務報導準則第 4 號「保險合約」（2004 年 3 月發布）
- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年 9 月修訂）*修改國際財務報導準則中所使用之專門用語，包括國際會計準則第 18 號
- 「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」（國際財務報導準則第 1 號及國際會計準則第 27 號之修改）（2008 年 5 月發布）*
- 「國際財務報導準則改善計畫」（2008 年 5 月發布）*
- 國際財務報導準則解釋第 15 號「不動產工程之協議」（2008 年 7 月發布）。*

除國際財務報導準則解釋第 15 號外，下列解釋與國際會計準則第 18 號有關：

- 解釋公告第 13 號「聯合控制個體：合資控制者之非貨幣性投入」（1998 年 12 月發布及續後修改）
- 解釋公告第 27 號「評估法律形式為租賃之交易實質」（2001 年 12 月發布及續後修改）
- 解釋公告第 31 號「收入：廣告服務之交換」（2001 年 12 月發布及續後修改）
- 國際財務報導準則解釋第 12 號「服務特許權協議」（2006 年 11 月發布及續後修改）
- 國際財務報導準則解釋第 13 號「客戶忠誠計畫」（2007 年 6 月發布）。

* 生效日為 2009 年 1 月 1 日

目錄
國際會計準則第 18 號
「收入」

	條 文
目的	
範圍	1-6
定義	7-8
收入之衡量	9-12
交易之辨認	13
商品之銷售	14-19
勞務之提供	20-28
利息、權利金及股利	29-34
揭露	35-36
生效日	37-38
附錄	



國際會計準則第 18 號「收入」內容包含第 1 至 38 段條文。所有條文均具同等效力。國際會計準則理事會採用本準則時仍沿用國際會計準則委員會之準則格式。本準則應與其目的、「國際財務報導準則前言」與「財務報表編製及表達之架構」一併閱讀。於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。

Draft



國際會計準則第 18 號

「收入」

目的

「財務報表編製及表達之架構」中將收益定義為以資產之流入或增加、或負債之減少等方式，於會計期間增加經濟效益，而造成不同於與權益參與者之投入有關之權益增加。收益包含收入及利益兩者。收入係因企業之正常活動所產生，且有多種不同名稱，包括銷貨、收取之費用、利息、股利及權利金。本準則之目的係規定由特定類型之交易與事項所產生收入之會計處理。

收入會計之主要問題係決定何時認列收入。收入係於未來經濟效益很有可能流入企業且該效益能可靠衡量時認列。本準則係辨認符合這些條件，並因而認列收入之情況。其亦提供應用該等條件之實務指引。

範圍

- 1 本準則應適用於因下列交易及事項所產生收入之會計處理：
 - (1) 商品之銷售；
 - (2) 勞務之提供；及
 - (3) 他人使用企業資產所產生之利息、權利金及股利。
- 2 本準則取代於 1982 年核准之國際會計準則第 18 號「收入認列」。
- 3 商品包括企業為銷售目的所生產之商品及為再出售所購買之商品，如零售商購買之商品或持有供再出售之土地或其他不動產。
- 4 勞務之提供通常牽涉企業於約定之期間履行合約上約定任務。該勞務可能於單一期間或超過一個以上之期間提供。某些提供勞務之合約係與工程合約直接相關，例如，專案經理人及建築師之勞務。由這些合約產生之收入非依本準則處理，而係依國際會計準則第 11 號「工程合約」中之規定處理。
- 5 他人使用企業資產係以下列形式產生收入：
 - (1) 利息：使用現金、約當現金或因積欠企業金額所收取之費用；
 - (2) 權利金：使用企業長期資產（例如，專利權、商標、著作權及電腦軟體）所收取之費用；及

- (3) 股利：依權益投資持有人對特定資本類別持有比例之利潤分配。
- 6 本準則不處理因下列項目所產生之收入：
- (1) 租賃協議（見國際會計準則第 17 號「租賃」）；
 - (2) 採權益法處理之投資所產生之股利（見國際會計準則第 28 號「關聯企業投資」）；
 - (3) 國際財務報導準則第 4 號「保險合約」範圍內之保險合約；
 - (4) 金融資產及金融負債之公允價值變動或其處分（見國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」）；
 - (5) 其他流動資產之價值變動；
 - (6) 與農業活動有關之生物資產之原始認列及公允價值變動（見國際會計準則第 41 號「農業」）；
 - (7) 農產品之原始認列（見國際會計準則第 41 號）；及
 - (8) 礦產之開採。

定義

- 7 本準則用語定義如下：

收入係指因企業之正常活動所產生當期經濟效益流入之總額，而此流入將造成不同於與權益參與者之投入有關之權益增加。

公允價值係指在公平交易下，已充分瞭解並有成交意願者據以達成資產交換或負債清償之金額。

- 8 收入僅包括企業本身帳戶上已收及應收之經濟效益流入總額。代第三人收取之金額如銷售稅、商品與勞務稅以及增值稅，並非流入企業之經濟效益且未造成權益之增加。因此，其係排除於收入外。同樣地，於代理關係中，經濟效益流入之總額包括代委託人收取之金額且其並未造成企業權益之增加。代委託人所收取之金額非為收入。相對地，收入為佣金金額。

收入之衡量

- 9 收入應按已收或應收對價之公允價值衡量。^{*}

^{*} 亦可見解釋公告第 31 號「收入：廣告服務之交換」。

- 10 交易產生之收入金額通常係按企業與資產之買方或使用者間之協議所決定。其係以已收或應收對價之公允價值衡量，此對價已考量企業所允許之交易折扣金額及回饋金數量。
- 11 於大多數之情況下，對價係為現金或約當現金之形式，而收入之金額為已收或應收之現金或約當現金。然而，當現金或約當現金之流入須遞延時，對價之公允價值可能低於已收或應收現金之名目金額。例如，企業可能提供買方無利息之貸款或接受買方低於市場利率之應收票據作為銷售商品之對價。若該協議實際上構成融資交易時，對價之公允價值係為採設算利率折現所有未來收款所決定。設算利率係由下列較明確者決定：
- (1) 相當信用評等之發行者類似工具之現行利率；或
 - (2) 將工具之名目金額折現至商品或勞務現時現金銷售價格之利率。
- 對價之公允價值與名目金額間之差異應依第 29 及 30 段與國際會計準則第 39 號之規定，認列為利息收入。
- 12 若商品或勞務與具相似性質及價值之商品或勞務交換，則此交換不能視為產生收入之交易。此種情況通常發生於如石油或牛奶之大宗商品，供應商為滿足特定地區之及時需求，而於不同地區交換存貨。若銷售之商品或提供之勞務係與不同之商品或勞務交換，則此交換視為產生收入之交易。此收入係調整所有移轉之現金或約當現金金額後，以所收到商品或勞務之公允價值衡量。若收到之商品或勞務之公允價值無法可靠衡量，則收入係以換出之商品或勞務，調整所有移轉之現金或約當現金金額後之公允價值衡量。

交易之辨認

- 13 本準則之認列條件通常係個別適用於每一交易。然而，於某些情況下，為反映交易實質，將認列條件適用至單一交易之可個別辨認之組成部分係為必要。例如，若產品售價包括續後服務之可辨認金額，則該金額應予遞延並於勞務履行之期間認列為收入。反之，若兩個或兩個以上之交易連結緊密，以至於不將此一系列交易視為整體則不能了解其商業影響時，認列條件應適用於該等交易。例如，企業出售商品，且同時訂定於日後再買回商品之單獨協議，因而否定了交易之實質效果；於此情況下，此二交易應一併處理。

商品之銷售

- 14 銷售商品應於符合下列所有情況時認列收入：
- (1) 企業已將商品所有權之主要風險及報酬移轉予買方；

- (2) 企業對於已出售之商品未維持通常就與所有權有關程度上之持續參與管理，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；及
 - (5) 與交易相關之已發生或將發生之成本能可靠衡量。
- 15 評估企業何時將所有權之主要風險及報酬移轉予買方時，須檢視交易之情況。於大多數之情況，所有權之風險及報酬之移轉係與法定所有權之移轉或將商品交付買方同時發生。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買方，係發生於不同時點。
- 16 若企業保留所有權之主要風險，則此交易並非銷售且不能認列收入。企業可能以多種方式保留所有權之主要風險。企業可能於以下釋例之情況保留所有權之主要風險及報酬：
- (1) 顧客對商品或勞務之不滿意未涵蓋於正常保固條款，但企業仍承擔該義務；
 - (2) 自特定銷售之收入係於買方自其銷售商品產生收入時方可收取者；
 - (3) 運送之商品尚待安裝且安裝係企業尚未完成之合約重要部分；及
 - (4) 買方有依銷售合約中所載之原因取消購買之權利，且企業對退回之可能性係不確定。
- 17 若企業僅保留所有權之非主要風險，則此交易為銷售且得認列收入。例如，賣方可能僅為保障到期金額之收現性而保留商品之法定所有權。於此情況下，若企業已移轉所有權之主要風險及報酬，則此交易為銷售且得認列收入。企業僅保留所有權之非主要風險之另一釋例為，零售銷貨中若客戶不滿意則可退款。於此情況下，若賣方能可靠估計未來退貨且能依據以往經驗及其他攸關因素認列退貨之負債，則得於銷售時認列收入。
- 18 收入應僅於與交易有關之經濟效益很有可能流入企業時認列。在某些情況下，直至收到對價或排除不確定前，非屬很有可能。例如，外國政府機關對企業於國外銷售之對價給予匯出之許可係不確定。若獲得許可，則不確定已排除且得認列收入。然而，當已包含於收入之金額之收現性產生不確定時，則無法收現之金額或不再很有可能回收之金額，應認列為費用，而非調整原始認列收入之金額。
- 19 與相同交易或其他事項有關之收入及費用應同時認列；此過程通常稱為收入與費用配合。若認列收入之其他條件皆已滿足，則費用（包括保固及商品運送後所發生之其他成本）通常能可靠衡量。然而，若費用無法可靠衡量則不能認列收入；於此情況下，於銷售商品時已收取之對價均應認列為負債。

勞務之提供

- 20 當涉及提供勞務之交易結果能可靠估計時，應參照報導期間結束日交易之完成程度，認列與交易有關之收入。於符合下列所有條件時，交易結果係能可靠估計：
- (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) 交易於報導期間結束日之完成程度能可靠衡量；及
 - (4) 交易已發生之成本及完成交易之成本能可靠衡量。^{*}
- 21 參照交易完成程度認列收入之方法通常稱為完工百分比法。於此方法下，收入係於勞務提供之會計期間認列。以此基礎認列收入，能就期間內勞務活動及履行之程度上，提供有用之資訊。國際會計準則第 11 號亦規定以此基礎認列收入。該準則之規定係一般適用於涉及提供勞務之交易收入及相關費用之認列。
- 22 收入應僅於與交易有關之經濟效益很有可能流入企業時認列。然而，當已包含於收入之金額之收現性產生不確定時，則無法收現之金額或不再很有可能回收之金額，應認列為費用，而非調整原始認列收入之金額。
- 23 企業與交易之當事人就下列事項達成協議後，通常能作出可靠之估計：
- (1) 關於提供及獲得勞務者雙方之強制權；
 - (2) 交換之對價；
 - (3) 清償之方式及條款。
- 對企業而言，通常亦須具有效之內部財務預算及報導系統。企業應於履行勞務時複核收入之估計，並於必要時修改之。此修改之需求未必表示交易結果無法可靠估計。
- 24 交易之完成程度可能藉由不同方法決定。企業應使用能可靠衡量所履行勞務之方法。依據交易之性質，該方法可能包括：
- (1) 已履行工作之調查；
 - (2) 至今已履行之勞務占全部應履行勞務之百分比；或
 - (3) 至今已發生成本占交易估計總成本之比例。僅有反映至今已履行勞務之成

^{*} 亦可見解釋公告第 27 號「評估法律形式為租賃之交易實質」及解釋公告第 31 號「收入：廣告服務之交換」。

本，應包括於至今已發生之成本內。僅有反映已履行或待履行勞務之成本，應包括於交易之估計總成本內。

按進度付款與自客戶收到之預付款通常無法反映已履行之勞務。

- 25 就實務之目的，若特定期間內已履行勞務之作業量無法確定，除非有證據顯示其他方法較能代表完工程度，否則應於特定期間內以直線基礎認列收入。若一特定活動遠比其他作業重要時，則收入之認列應遞延至該重要活動執行時才認列。
- 26 **當涉及提供勞務之交易之結果無法可靠估計時，應僅就可回收已認列費用之範圍認列收入。**
- 27 於交易之初期階段，交易之結果通常無法可靠估計。然而，企業回收已發生之交易成本係很有可能。因此，應僅就預期可回收已發生成本之範圍認列收入。因交易結果無法可靠估計，故不得認列利潤。
- 28 若交易結果無法可靠估計且已發生之成本很有可能無法回收，則不應認列收入且已發生之成本應認列為費用。若阻止合約結果可靠估計之不確定性已不存在，則應依第 20 段而非依第 26 段之規定認列收入。

利息、權利金及股利

- 29 他人使用企業資產所產生之利息、權利金及股利所產生之收入，應於符合下列條件時，依第 30 段所訂定之基礎認列：
- (1) 與交易有關之經濟效益很有可能流入企業；及
 - (2) 收入金額能可靠衡量。
- 30 收入應依下列基礎認列：
- (1) 利息應採用國際會計準則第 39 號第 9 段及 AG5 至 AG8 中訂定之有效利息法認列；
 - (2) 權利金應依據攸關協議之實質，以應計基礎認列；及
 - (3) 股利應於股東收款之權利成立時認列。
- 31 [已刪除]
- 32 若取得付息投資前已產生未付利息，則續後收取之利息應分攤至取得前與取得後之期間；僅有取得後之部分認列為收入。
- 33 權利金應依攸關協議之條件計提，且通常以該基礎認列，除非就協議之實質而言，以其他系統性及合理之基礎認列收入較為適當。

- 34 收入應僅於與交易有關之經濟效益很有可能流入企業時認列。然而，當已包含於收入之金額之收現性產生不確定時，無法收現之金額或不再很有可能回收之金額應認列為費用，而非調整原始認列收入之金額。

揭露

- 35 企業應揭露下列項目：

- (1) 收入認列所採用之會計政策，包括涉及提供勞務之交易，決定其完成程度所採用之方法；
- (2) 當期所認列收入之每一重要類別之金額，包括由下列項目產生收入者：
 - ① 商品之銷售；
 - ② 勞務之提供；
 - ③ 利息；
 - ④ 權利金；
 - ⑤ 股利；及
- (3) 包括於收入之每一重要類別中，由交換商品或勞務所產生之收入金額。

- 36 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」揭露任何或有負債及或有資產。或有負債及或有資產可能由如保固成本、理賠、罰款或可能之損失等項目產生。

生效日

- 37 本準則自會計期間起始於 1995 年 1 月 1 日（含）之財務報表開始實施。
- 38 2008 年 5 月發布之「投資子公司、聯合控制個體或關聯企業之成本」（修改國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」及國際會計準則第 27 號「合併及單獨財務報表」）修改第 32 段。企業應於 2009 年 1 月 1 日（含）以後開始之年度適用該修改內容，亦得提前適用。若企業於較早期間適用國際會計準則第 27 號第 4 及 38A 段之相關修改內容，則應於同時適用第 32 段之修改內容。

附錄

本附錄附於國際會計準則第 18 號，但非屬準則之一部分。該等釋例係注重交易之特定層面，且非為對可能影響收入認列之所有攸關因素之綜合討論。釋例中通常假設收入金額能可靠衡量，經濟效益很有可能流入企業且已發生或將發生之成本能可靠衡量。

商品之銷售

不同國家之法令可能意味著於不同時點符合本準則之認列條件。特別是法令可能決定企業移轉所有權之主要風險及報酬之時間點。因此，附錄中本部分之釋例須以交易發生國家有關銷售商品之法令背景下閱讀。

1 「已開帳單代管」之銷售，係指買方要求延遲交貨但買方取得所有權並接受帳單。

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、可辨認且可於認列銷售時交付予買方；
- (3) 買方明確告知遞延交貨之指令；及
- (4) 適用通常之付款條件。

若僅有於最終交貨時取得或製造商品之意圖，則不能認列收入。

2 附條件之商品運送。

(1) 安裝及檢驗。

收入通常於買方接受交貨且安裝與檢驗完成時認列。然而，於下列情況，應於買方接受交貨時立即認列收入：

- ① 安裝過程性質簡單，例如安裝一台經工廠測試之電視接收器，僅需要打開包裝並接通電源及天線；或
- ② 執行檢驗僅為了合約價格最後決定之目的，例如，鐵礦石、糖或大豆之運送。

(2) 允許買方享有議定之有限退貨權。

若對退回之可能性不確定，則應於買方正式接受運送，或商品已送達且拒收期限已過時認列收入。

(3) 收貨方（買方）承諾代表發貨方（賣方）銷售商品之寄銷。

當收貨方將商品賣給第三人時，發貨方認列收入。

(4) 貨到收款。

當賣方或其代理人已交貨並收到現金時認列收入。

3 預收訂金銷售，係指買方進行一系列分期付款之最終付款時方運送商品。

此銷售之收入係於商品送達時認列。然而，當經驗指出大多數之此類銷售皆能順利完成時，若商品係為現有、可辨認且可交付予買方，則得於收到重大訂金時認列收入。

4 已於運送前收取款項（或部分款項）且商品目前非屬現有存貨之訂單，例如，商品仍待製造或將由第三人直接運送予客戶。

應於商品運送予買方時認列收入。

5 銷售及賣方同時同意於日後再買回相同商品之再買回協議（非交換交易），或賣方對商品有再買回之買權、或買方有要求賣方買回商品之賣權。

對於一項資產（非金融資產）之銷售及再買回協議，須分析協議之條件，以確定實質上賣方是否已將所有權之風險及報酬移轉予買方並因而認列收入。若賣方保留所有權之風險及報酬，則即使法定所有權已移轉，該交易係為融資協議且不能產生收入。金融資產之銷售及再買回協議，應適用國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」。

6 為再銷售而銷售予中間商，如批發商、經銷商或其他人。

此銷售之收入係通常於所有權之風險及報酬已移轉時認列。然而，若買方實質上係代理人，則銷售應視為寄銷處理。

7 訂購出版品及類似項目。

若涉及之項目於各期間具有類似之價值，則收入應於該等項目發送期間內，按直線基礎認列。若項目各期之價值皆不同，則應依發送項目之銷售價值占訂購所有項目之估計總銷售價值之基礎認列收入。

8 分期付款銷售，係分期應收之對價。

歸屬於銷售價格之收入（利息除外）應於銷售當日認列。銷售價格係對價之現值，為應收分期款按設算利率折現所決定。此利息要素應依有效利息法，於賺得時認列為收入。

9 不動產銷售。

此釋例已被國際財務報導準則解釋第 15 號「不動產工程之協議」所取代。

勞務之提供

10 安裝費。

安裝費係參照安裝之完成程度認列為收入，除非其係屬產品銷售附加條件之情況，而應於商品銷售時認列。

11 包含於產品價格之服務費。

若產品售價包含續後服務之可辨認金額（例如，軟體銷售後之銷售支援及產品改善），該金額應遞延並於勞務履行之期間認列為收入。該遞延金額係包含此協議下勞務之預期成本及勞務之合理利潤。

12 廣告佣金。

媒體佣金應於相關之廣告或行銷企劃呈現於大眾面前時認列。製作佣金應參照專案之完成程度認列。

13 保險代理佣金。

若代理人不須提供進一步之勞務，則代理人應於相關政策之開始生效或續保日期，將已收或應收之保險代理佣金認列為收入。然而，若代理人很有可能被要求於政策年限期間提供進一步之勞務，則佣金或部分佣金應予遞延，並於政策之有效期間認列為收入。

14 金融服務費。

金融服務費收入之認列係取決於所評估之收費目的以及相關金融工具之會計基礎。金融服務費之敘述可能無法表明所提供服務之性質及實質內容。因此，有必要將金融工具有效利率主要部分之費用、提供服務時賺得之費用及執行重大行動所賺得之費用予以區分。

(1) 金融工具有效利率主要部分之費用。

此費用通常被視為有效利率之調整。然而，若金融工具係以公允價值衡量且公允價值變動認列為損益者，則此費用應於該工具原始認列時認列為收入。

- ① 企業所收取與金融資產（除國際會計準則第 39 號中分類為「公允價值變動列入損益」之金融資產外）之創造及取得有關之創始費。

此費用可能包括評估借款人之財務狀況、評估及記錄保證、擔保品與其他抵押品安排、協調工具之條件、編制及處理文件與結束交易等活動之

報酬。收取該等費用係牽涉最終產生之金融工具主要部分，且應連同相關交易成本*（定義於國際會計準則第 39 號）予以遞延並認列為有效利率之調整。

- ② 借款承諾係為國際會計準則第 39 號範圍之外時，企業原始產生借款所收取之承諾費。

若企業很有可能參與一特定借款協議，且該借款承諾非屬國際會計準則第 39 號之範圍，則所收取之承諾費應視為持續參與取得金融工具之報酬，且應連同相關交易成本（定義於國際會計準則第 39 號）予以遞延並認列為有效利率之調整。若承諾到期但企業未借款，則該費用應於到期時認列為收入。國際會計準則第 39 號範圍內之借款承諾應視為衍生工具處理並以公允價值衡量。

- ③ 發行以攤銷後成本衡量之金融負債所收取之創始費。

該等費用係牽涉產生之金融負債主要部分。若金融負債非認列為「公允價值變動列入損益」，則所收取之創始費連同發生之相關交易成本（定義於國際會計準則第 39 號），應包含於金融負債之原始帳面金額，並認列為有效利率之調整。企業應區分金融負債有效利率主要部份之費用及成本與提供服務（如投資管理服務）權利之相關創始費及交易成本。

(2) 提供服務時賺得之費用。

- ① 借款服務所收取之費用。

企業所收取借款服務之費用應於提供服務時認列為收入。

- ② 原始產生借款之承諾費，而該借款承諾係為國際會計準則第 39 號範圍之外時。

若特定之借款協議不太可能成功，且該借款承諾係為國際會計準則第 39 號範圍之外，則承諾費應以時間比例基礎於承諾期間認列為收入。國際會計準則第 39 號範圍內之借款承諾應視為衍生工具處理並以公允價值衡量。

- ③ 投資管理費。

管理投資所收取之費用應於提供服務時認列為收入。

* 於 2008 年 5 月發布之「國際財務報導準則改善計畫」中，理事會將國際會計準則第 39 號第 9 段中所定義之「直接成本」以「交易成本」取代。此修改係消除原始產生之金融資產及負債所發生成本之不一致，該成本應予以遞延並認列為目前有效利率之調整。先前所定義之「直接成本」並未規定此類成本須為增額。

直接歸屬於保證投資管理合約之增額成本，若能個別辨認並可靠衡量，且若很有可能回收時，則應認列為資產。如同國際會計準則第 39 號所述，增額成本係企業若未保證該投資管理合約，則不會發生者。該資產代表企業自提供投資管理服務獲利之合約權利，且應於企業認列相關收入時攤銷。若企業有投資管理合約之組合，則得以組合基礎評估其可回收性。

某些金融服務合約涉及一個或更多金融工具之創始及投資管理服務之提供兩者。例如與權益證券組合之管理相連結之長期月儲蓄合約。合約提供者應區分創始金融工具之相關交易成本與保證提供投資管理服務權利之成本。

(3) 執行重大行動所賺得之費用。

此費用應於重大行動完成時認列為收入，舉例如下：

① 將股份分配予客戶之佣金。

此佣金應於股份分配時認列為收入。

② 為借款人與投資人間安排借款之介紹費。

此費用應於安排借款時認列為收入。

③ 聯合借款費。

企業安排借款且本身未保留該借款組合之部分（或保留與其他參加者於類似風險下相同有效利率之部分）所收取之聯合借款費，係聯合借款服務之報酬。此費用應於聯合借款完成時認列為收入。

15 入場費。

由藝術表演、宴會及其他特別事件之收入應於事件發生時認列。若訂購案包含出售數個事件，則費用應以反映每一事件勞務履行程程度之基礎，分攤至每一事件。

16 學費。

收入應於教學期間認列。

17 申請、入會及會員費。

收入之認列係取決於所提供勞務之性質。若收費僅限於取得會籍，其他所有服務或產品皆須個別付費或須按年個別付費，且若收現性未存在重大不確定性，該收費應認列為收入。若收費係須於會員期間內向會員提供服務或出版物，或使會員能以低於非會員之價格購買商品或服務，則應以能反映所提供利益之時間、性質

及價值之基礎認列。

18 特許權費。

特許權費可能包含原始與續後勞務、設備、其他有形資產以及知識之提供。因此，特許權費應以能反映收取該費用目的之基礎認列為收入。下列認列特許權費之方法係屬適當：

(1) 設備及其他有形資產之提供。

以所出售資產之公允價值為基礎，於該項目已送達或所有權移轉時，將該金額認列為收入。

(2) 原始與續後勞務之提供。

提供持續性勞務之收費，不論係原始收費之一部分或個別之收費，應於勞務提供時認列為收入。若個別收費未包含持續性勞務成本及合理利潤，則足以涵蓋持續性勞務成本且提供該等勞務合理利潤之原始收費部分，應予以遞延，並於勞務提供時認列為收入。

該特許權協議可能使特許權所有人以低於向其他人收取之價格或無法自銷售中得到合理利潤之價格，提供設備、存貨或其他有形資產。於此情況下，足以涵蓋超過該價格之估計成本、且足以提供該等銷售合理利潤之原始收費部分，應予以遞延，並於商品可能出售予特許權使用人之期間認列。原始收費之餘額應於特許權所有人所要求原始勞務及其他義務之履行（如協助選擇地點、員工訓練、融資及廣告）實質上皆已完成時，認列為收入。

地區特許權協議下之原始勞務及其他義務，可能取決於該地區所設立個別經銷商之數量。於此情況下，歸屬於原始勞務之收費，應以原始勞務實質上已完成之營業據點數量，按比例認列為收入。

若原始收費須延期收現，且全數收現存有重大不確定性時，該收費應於收到分期現金付款時認列。

(3) 持續特許權費。

對於協議所允許持續權利之使用或於協議期間提供之其他勞務之收費，應於提供勞務或使用權利時認列為收入。

(4) 代理交易。

交易可能發生於特許權所有人或特許權使用人之間，而實質上特許權所有人係作為特許權使用人之代理人。例如，特許權所有人可能訂購商品並安排運送予特許權使用人而無利潤。此類交易不會產生收入。

19 發展客制化軟體之收費。

發展客制化軟體之收費應參照發展之完成程度（包括交付後服務支援所提供勞務之完成程度）認列為收入。

利息、權利金及股利

20 授權費及權利金。

為使用企業資產（如商標、專利權、軟體、音樂版權、唱片母帶及電影影片）所支付之費用及權利金，通常依據協議之實質內容認列。實務上，此可能於協議年限採直線基礎，例如，被授權人有權利於特定期間使用特定技術。

不可取消合約下固定收費或不可退回保證之授權，而該不可取消合約係允許被授權人自由利用該權利且授權人未有剩餘應履行義務，實質上係為銷售。例如於使用軟體之授權協議中，授權人於送達後即無義務。另一例為於市場上播放電影影片權利之授予，授權人對發行人不具控制且預期不會自票房收入中收到更多收入。於此情況下，收入係於銷售時認列。

於某些情況下，授權費或權利金是否能收到係取決於未來事件之發生。於此情況下，僅於該收費或權利金很有可能收到時（通常係該事件發生時）認列收入。