

國際財務報導解釋第 15 號（2010 年版）翻譯草案

不動產建造之協議

初審委員 中原大學會計學系教授林維珩

翻譯單位 資誠聯合會計師事務所

徵 求 意 見 函

（請於 100 年 3 月 5 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

國際財務報導解釋第 15 號

不動產建造之協議

A 部分



國際財務報導解釋第 15 號

不動產建造之協議

國際財務報導解釋第 15 號「不動產建造之協議」係由國際財務報導解釋委員會（IFRIC）制定，並由國際會計準則理事會（IASB）於 2008 年 7 月發布。本解釋之生效日為 2009 年 1 月 1 日。



目錄

段 次

國際財務報導解釋第 15 號 不動產建造之協議

參照	
背景	1-3
範圍	4-5
議題	6
共識	7-21
協議係屬國際會計準則第 11 號或國際會計準則第 18 號範圍之決定	10-12
不動產建造收入之會計處理	13-19
揭露	20-21
對國際會計準則第 18 號附錄之修正	22-23
生效日及過渡規定	24-25

下列隨附文件請見本版 B 部分

資訊附註

 不動產建造單一協議之分析

釋例

結論基礎



國際財務報導解釋第 15 號「不動產建造之協議」由第 1 至 25 段組成。國際財務報導解釋第 15 號隨附資訊附註、釋例及結論基礎。解釋之範圍及效力列示於「國際財務報導準則前言」之第 2 及 7 至 17 段。



國際財務報導解釋第 15 號

不動產建造之協議

參照

- 國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」（2007 年修訂）
- 國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」
- 國際會計準則第 11 號「建造合約」
- 國際會計準則第 18 號「收入」
- 國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」
- 國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」
- 國際財務報導解釋第 13 號「客戶忠誠計畫」

背景

- 1 不動產業中直接或透過分包商從事不動產建造之企業，於建造完成前，可能會與一位或多位購買者訂立協議。此種協議有多種不同之形式。
- 2 例如，從事住宅用不動產建造之企業可能於建造仍在進行時或甚至建造開始之前，即著手「預售」個別單位（公寓或獨棟房屋）。每位購買者會與企業訂立一份協議以在建築物可供居住時取得一特定單位。一般而言，購買者會支付保證金予企業，該保證金僅於企業無法依合約條款交付該完成之單位時才會退還。購買價款之餘額則通常僅於合約完工，當購買者占有該單位時才支付。
- 3 從事商業用或工業用不動產建造之企業可能會與單一購買者訂立協議。該購買者可能須於原始協議至合約完工之期間內支付進度款。可能於建造開始前即已為該購買者所擁有或租賃之土地上進行建造。

範圍

- 4 本解釋適用於直接或透過分包商從事不動產建造企業之收入及相關費用會計處理。

- 5 本解釋範圍內之協議係指不動產建造之協議。除不動產建造外，此類協議可能包括交付其他商品或勞務。

議題

- 6 本解釋規範兩項議題：
- (a) 此種協議係屬國際會計準則第 11 號或國際會計準則第 18 號之範圍？
- (b) 不動產建造之收入應於何時認列？

共識

- 7 下列討論係假設企業已事先分析過不動產建造協議及所有相關之協議，且結果為，企業對導致部分或所有對價無法認列為收入之通常與所有權有關之持續管理參與，或對該完成之不動產之有效控制，將不予保留。若部分對價無法認列為收入，則下列討論僅適用於該協議中將認列為收入之部分。
- 8 在單一協議中，除不動產建造外，企業可能還約定交付其他商品或勞務（如銷售土地或提供不動產管理服務）。依國際會計準則第 18 號第 13 段之規定，此種協議可能需拆分為數個可單獨辨認之組成部分，其中之一為不動產建造。該協議之已收或應收總對價之公允價值應分攤至每一組成部分。若已辨認出單獨組成部分，則企業將應用本解釋第 10 至 12 段於該不動產建造組成部分，以決定該組成部分屬國際會計準則第 11 號或國際會計準則第 18 號範圍。該協議之組成部分屬建造合約者，適用國際會計準則第 11 號之分立條件。
- 9 下列討論與不動產建造協議有關，但亦適用於在包括其他組成部分之協議中被辨認為屬不動產建造之組成部分。

協議係屬國際會計準則第 11 號或國際會計準則第 18 號範圍之決定

- 10 不動產建造協議係屬國際會計準則第 11 號或國際會計準則第 18 號範圍之決定，取決於協議之條款及所有週遭之事實與情況。此等決定需要針對個別協議作判斷。
- 11 當協議符合國際會計準則第 11 號第 3 段所定義之建造合約：「為建造一項資產或一組資產而特別議定之合約...」時，應適用國際會計準則第 11 號。當購買者於建造開始前，能指定該不動產主要結構要素之設計，且（或）一旦工程已在進行中，能指定主要結構之變更時（不論其是否執行該能力），該不動產建造協議符合建造合約之定義。適用國際會計準則第 11 號時，該建造合約亦包括任何依國際會計準則第 11 號第 5 段(a)及國際會計準則第 18 號第 4 段之規定，與該不動產建造直

接相關之勞務提供合約或組成部分。

- 12 反之，當不動產建造協議之購買者對不動產之設計僅具有有限之影響力，例如僅自企業指定之選項範圍中挑選一項設計，或僅對基本設計指定微小之變動，則該協議係屬國際會計準則第 18 號銷售商品範圍。

不動產建造收入之會計處理

協議係建造合約

- 13 當協議屬國際會計準則第 11 號範圍且其結果能可靠估計，企業應依國際會計準則第 11 號之規定參照合約活動之完成程度認列收入。
- 14 協議可能不符合建造合約之定義因而屬國際會計準則第 18 號範圍。在此情況下，企業應決定該協議係勞務提供或商品銷售。

協議係勞務提供協議

- 15 若企業未被要求取得及供應建造材料，則該協議可能僅為依國際會計準則第 18 號規定之勞務提供協議。在此情況下，若符合國際會計準則第 18 號第 20 段之條件，國際會計準則第 18 號規定參照交易之完成程度採用完工比例法認列收入。國際會計準則第 11 號之規定通常適用於此類交易之收入與相關費用之認列（國際會計準則第 18 號第 21 段）。

協議係商品銷售協議

- 16 若企業被要求在提供勞務同時提供建造材料以履行交付不動產予購買者之合約義務，則該協議為商品銷售協議，且適用國際會計準則第 18 號第 14 段規定之收入認列條件。
- 17 企業可能隨著建造之進行，將在建工程現狀之控制及所有權之重大風險與報酬移轉予購買者。在此情況下，若國際會計準則第 18 號第 14 段之所有條件在建造進行中均持續符合，企業應參照完成程度採用完工比例法認列收入。國際會計準則第 11 號之規定通常適用於此類交易收入與相關費用之認列。
- 18 企業可能於單一時點（例如完工時、交付時或交付後），將該不動產全部之控制及所有權之重大風險與報酬移轉予購買者。在此情況下，企業應僅於國際會計準則第 18 號第 14 段之所有條件符合時認列收入。
- 19 當企業被要求對已交付予購買者之不動產執行進一步之工作時，企業應依國際會計準則第 18 號第 19 段之規定認列負債及費用，該負債應依國際會計準則第 37 號之規定衡量。當企業被要求提供之其他商品或勞務可與已交付予購買者之不動產單獨辨認時，應已依本解釋第 8 段之規定將該剩餘之商品或勞務辨認為該銷售之

單獨組成部分。

揭露

20 當企業對於在建造進行中均持續符合國際會計準則第 18 號第 14 段所有條件之協議採用完工比例法認列收入時（見本解釋第 17 段），應揭露：

- (a) 如何決定那些協議在建造進行中均持續符合國際會計準則第 18 號第 14 段所有條件；
- (b) 當期產生自此等協議之收入金額；及
- (c) 用以決定進行中協議完成程度之方法。

21 企業對於在報導日仍進行之中之第 20 段所述協議，亦應揭露：

- (a) 截至當日已發生成本彙總金額與已認列淨利（減除已認列損失）；及
- (b) 預收款之收現金額。

修正國際會計準則第 18 號附錄

22 – 23 [修正納入於國際會計準則第 18 號之附錄]

生效日及過渡規定

24 企業應於 2009 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用本解釋。本解釋得提前適用。企業若於 2009 年 1 月 1 日前開始之期間適用本解釋，應揭露該事實。

25 會計政策之變動應依國際會計準則第 8 號之規定追溯處理。

國際財務報導解釋第 15 號

不動產建造之協議

B 部分



國際財務報導解釋第 15 號

不動產建造之協議

所發布之隨附文件

國際財務報導解釋第 15 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本解釋之生效日為 2009 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

資訊附註

不動產建造單一協議之分析

釋例

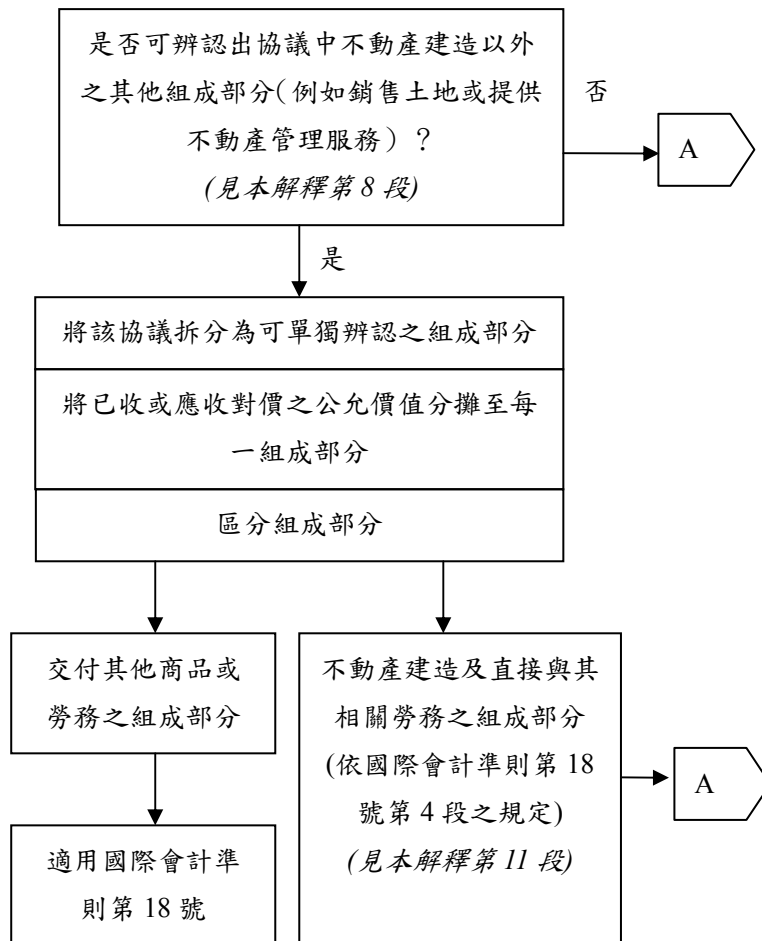
結論基礎



資訊附註

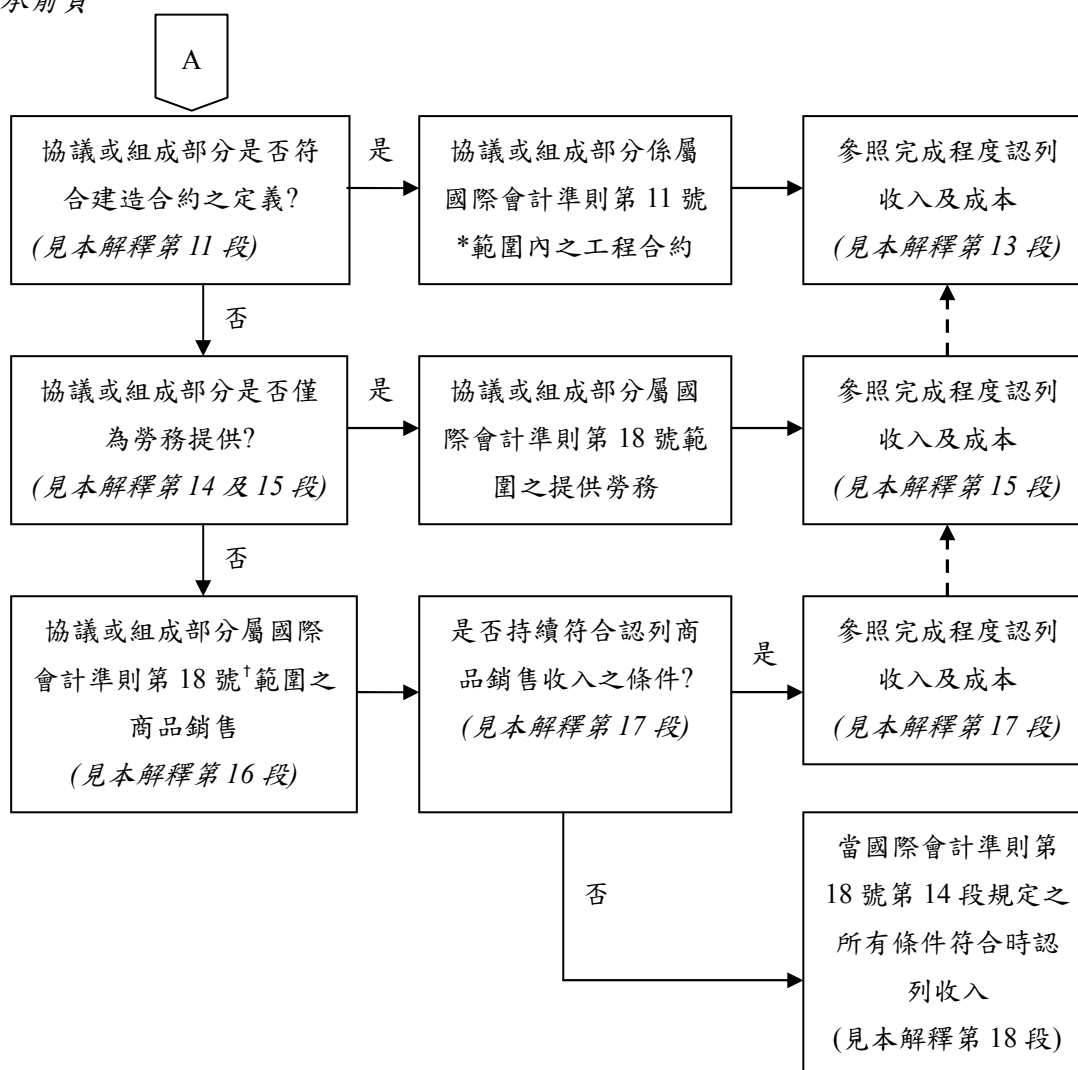
不動產單一建造協議之分析

本附註附於國際財務報導解釋第 15 號，但非屬其一部分。



續次頁

承前頁



* 建造合約可能需要依國際會計準則第 11 號第 8 段之規定分立

† 可能需要依國際會計準則第 18 號第 13 段之規定區分出直接相關之勞務

釋例

本釋例附於國際財務報導解釋第 15 號，但非屬其一部分。

釋例 1

- IE1 某企業購買一塊土地以建造商業用不動產，計劃在該土地上建造辦公大樓，並向都市計畫主管機關提交其設計以取得建築許可。該企業向可能之承租人推銷該辦公大樓，並簽訂附帶條件之租賃協議。該企業向可能之購買者推銷該辦公大樓並與其中一人簽訂附帶條件之土地出售與辦公大樓建造協議，購買者不能將土地與未完成之辦公大樓退回予企業。企業取得建築許可時所有協議即轉成無附帶條件之協議。為從事建造，企業獲准進入該土地建造該辦公大樓。
- IE2 本釋例中，該協議應區分為兩個組成部分：土地銷售組成部分，辦公大樓建造組成部分。土地銷售組成部分屬國際會計準則第 18 號範圍之商品銷售。
- IE3 由於所有主要結構決策均由企業制定，且在購買者簽訂附帶條件協議前，已包含於向都市計畫主管機關提交之設計中，假設建造開始後設計將不會有重大變更，因此辦公大樓建造組成部分並非建造合約而屬國際會計準則第 18 號範圍。建造係於購買者在建造開始前已擁有之土地上進行，且購買者不能將該土地與未完成之辦公大樓退回予企業等事實，均顯示企業隨著建造之進行，將在建工程現狀之控制及所有權之重大風險與報酬移轉予購買者，因此若在建造進行中國際會計準則第 18 號第 14 段之所有條件均持續符合，企業應參照完成程度採用完工比例法認列收入。
- IE4 另一種情況係假設在企業與購買者簽訂協議前辦公大樓建造已開始。在此情況下，此協議應區分為三個組成部分：土地銷售組成部分、已部分建造辦公大樓組成部分及辦公大樓建造組成部分。企業應對每一組成部分單獨適用認列條件。假設其他事實維持不變，企業將參照完成程度採用第 IE3 段所述之完工比例法，認列辦公大樓建造組成部分之收入。
- IE5 於本釋例中，土地銷售被決定為可與不動產建造組成部分單獨辨認之組成部分。惟根據事實及情況，企業可能作出此組成部分並非可單獨辨認之結論，例如在某些轄區，法律上定義之有獨立產權公寓大廈單位為，該單位根據法定描述實際占有之上方空間之絕對所有權，加上與其他公寓單位所有權人共同擁有不可分割之公共區域之所有權權益（包括土地與建築物本身、所有車道、停車場、電梯、室外走廊、娛樂休閒區及園藝造景區）。在本例中，不可分割之公共區域之所有權權益並未將土地本身之控制及重大風險與報酬給予購買者，實際上，對該單位本身之權利與對公共區域之權益不可區分。

釋例 2

- IE6 某企業正在開發住宅用不動產，並且於建造仍在進行時即開始銷售個別單位（公寓）。購買者與企業簽訂具約束力之銷售協議，該協議使購買者有權於特定單位可供居住時取得該特定單位。購買者支付保證金，該保證金僅於企業無法依合約條款交付該完成之單位時才會退還。購買者亦被要求於原始協議至合約完成之期間內支付進度款，購買價款之餘額則僅於合約完成，當購買者占有該單位時才支付。購買者僅能對基本設計指定小幅度變更，但不能指定或改變其單位設計之主要結構要素。在該轄區，除透過該協議者外，無任何標的不動產資產之權利移轉予購買者，因此，無論是否存在銷售協議，建造仍會進行。
- IE7 於本釋例中，該協議之條款及所有週遭之事實與情況均顯示該協議並非建造合約。此協議為遠期合約，該合約給與購買者一項形式為日後取得、使用及出售完成之不動產權利之資產，以及一項依合約條款支付購買價款之義務。雖然購買者可能得移轉該遠期合約中權益予另一方，但企業仍保留對該在建工程現狀之控制及所有權之重大風險與報酬直到不動產完工移轉之時，因此，收入應僅於國際會計準則第 18 號第 14 段之所有條件符合時認列（在本釋例中為完工時）。
- IE8 另一種情況係假設在該轄區，法律規定企業將現時完工狀況下不動產之所有權，立即移轉予購買者，且隨著建造之進行，任何增加之建造成為購買者之財產。企業有必要考量協議之所有條款以決定此所有權移轉時點之改變，是否意謂著隨著建造之進行，企業將在建工程現狀之控制及所有權之重大風險與報酬移轉予購買者。例如，若於建造完成前終止該協議，購買者仍保留該在建工程，且企業有權就已進行之工作要求付款之事實，可能顯示控制已隨所有權移轉。若如此，且若在建造進行中，國際會計準則第 18 號第 14 段之所有條件均持續符合，企業應考量整棟建築物之完成程度及與個別購買者簽訂之協議後，參照完成程度採用完工比例法認列收入。

釋例 3

- IE9 決定企業是否未保留對導致部分或所有對價無法認列為收入之通常與所有權有關之持續管理參與，或對該不動產之有效控制，取決於該協議之條款及所有週遭之事實與情況。此種決定需要判斷。本解釋假設企業已作成認列產生自此協議之收入為適當之結論，並討論如何決定收入認列之適當模式。
- IE10 不動產建造協議可能包括從事建造之企業某種程度之持續管理參與，以至於建造完成且購買者取得占有時，控制及所有權之重大風險與報酬並未移轉。例如在協議中，企業保證該不動產在特定期間之進住率，或者保證購買者之投資在特定期間之報酬。在此情況下，收入可能延遲認列或是全數不予認列。

IE11 不動產建造協議可能給與購買者在建造期間接管該在建工程（即使有罰款）之權利，例如委任不同企業來完成建造。此事實連同其他因素，可能顯示隨著建造之進行，企業將在建工程現狀之控制移轉予購買者。從事不動產建造之企業獲准進入該土地及在建工程以履行其將完成之不動產交付予購買者之合約義務。若在建工程之控制持續移轉，此種土地及在建工程之獲准進入不必然意謂著從事建造之企業對該不動產保留導致部分或所有對價無法認列為收入之通常與所有權有關之持續管理參與。企業可能對履行合約義務之相關活動具有控制，但對不動產本身不具控制。

國際財務報導解釋第 15 號「不動產建造之協議」之 結論基礎

本結論基礎附於國際財務報導解釋第 4 號，但非屬其一部分。

簡介

- BC1 本結論基礎彙整國際財務報導解釋委員會（IFRIC）於達成共識過程中所作之考量。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之個別委員對某些因素重視程度高於其他因素。
- BC2 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）於 2007 年 7 月發布解釋草案第 D21 號「不動產銷售」並對外徵詢意見，共收到 51 封之意見函。

範圍

- BC3 不動產建造協議係屬普遍且可能與住宅用、商業用或工業用之開發有關。建造通常跨越一個會計期間，可能於建造開始前即已為購買者所擁有或租賃之土地上進行，且協議可能要求支付進度款。
- BC4 實務上主要分歧之處是關於辨認不動產建造協議應適用之會計準則。在某些轄區，盛行實務為適用國際會計準則第 11 號「建造合約」並隨建造進行認列收入，在其他轄區則適用國際會計準則第 18 號「收入」對商品銷售之規定並僅於完工不動產交付予購買者時認列收入。
- BC5 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）考量本解釋之範圍是否應限於不動產建造協議。解釋草案第 D21 號之結論為範圍應限於所收到闡明國際會計準則第 18 號關於「不動產銷售」規定之請求，因為此即實務上最為分歧之處。於重新審議此議題時，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）認為解釋草案第 D21 號中「不動產銷售」之觀念可能會造成混淆，並闡明本解釋適用於「不動產建造之協議」。協議是否屬國際會計準則第 11 號或國際會計準則第 18 號範圍之主要爭議，僅於協議包含建造活動時發生。此種協議不一定符合建造合約之定義。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）亦闡明本解釋可能影響直接或透過分包商從事不動產建造之企業。
- BC6 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）注意到，解釋草案第 D21 號之回應者對於國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之結論對非不動產業依客戶規格製造商品協議之含意表示關切。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）於重新審議關於不動產建造協議之結論後，重新考量本解釋之範圍。結論為本解釋之範圍應仍限於不動產建造

協議。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，本解釋可能會依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定，被類推適用至非不動產業。

議題

- BC7 議題係何時應認列不動產建造收入？在國際財務報導準則中與收入有關之會計準則有二：國際會計準則第 18 號及國際會計準則第 11 號。因為許多協議涉及符合客戶規格之資產建造或製造，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 被要求釐清如何決定不動產建造協議是否為國際會計準則第 11 號範圍內之建造合約。

共識

- BC8 企業對已出售項目持續管理參與之性質與範圍可能影響該交易之會計處理。該交易可能按銷售、融資、租賃或某些其他利潤分享之協議處理。由於本解釋處理收入認列議題，故假設企業已事先分析過不動產建造協議及所有相關之協議，且結果為企業對導致部分或所有對價無法認列為收入之通常與所有權有關之持續管理參與，或對該不動產之有效控制，不予保留。解釋草案第 D21 號中隱含本假設（企業將於某時點認列收入而議題在於認列之時點），但未清楚地說明。在回應所收到之意見時，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 闡明企業必須先獲致該協議將認列收入之結論，該協議方屬本解釋之範圍。
- BC9 部分解釋草案第 D21 號之回應者要求國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 對包含數個組成部分之協議提供指引，使本解釋能夠涵蓋實務上經常發生之較複雜交易。
- BC10 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 於重新審議時指出，除了不動產建造，協議可能還包括其他商品或勞務之交付（如土地銷售或財產管理服務提供）。依國際會計準則第 18 號第 13 段之規定，此種協議可能需拆分為數個可單獨辨認之組成部分，其中之一為不動產建造。由於國際會計準則第 18 號係列示收入認列之一般性規定，故國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定從國際會計準則第 18 號整體考量此議題，即企業應先決定包含不動產建造之協議是否亦包括無須於本解釋進一步分析之其他組成部分。
- BC11 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際財務報導解釋第 12 號「服務特許權協議」及國際財務報導解釋第 13 號「客戶忠誠計畫」已經提供決定單一協議是否應區分為數個組成部分，以及若需區分，應如何將協議之已收或應收總對價之公允價值分攤至每一組成部分之指引（見國際財務報導解釋第 12 號第 13 段及國際財務報導解釋第 13 號第 5 至 7 段）。因此，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之結論為本解釋僅應於第 8 段提醒此種辨認與分攤係屬必要。
- BC12 關於是否及何時存在可單獨辨認之土地銷售組成部分之議題，國際財務報導解釋

委員會 (IFRIC) 依既有之指引決議，土地銷售組成部分之辨認應於首次分析任何可能組成部分時進行。企業根據事實及情況，可能會也可能不會作成此組成部分可與不動產建造組成部分單獨辨認之結論。

BC13 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，回應者不確定適用解釋草案第 D21 號之企業應遵循國際會計準則第 18 號或國際會計準則第 11 號之合約合併或分立指引。本解釋採用之方法清楚說明僅於企業先作成協議係屬國際會計準則第 11 號範圍之結論後，始採用國際會計準則第 11 號合約分立之特定條件。

協議係屬國際會計準則第 11 號或國際會計準則第 18 號範圍之決定

BC14 第一種觀點為，國際會計準則第 11 號適用於所有不動產建造之協議。支持此項觀點之主張為：

- (a) 此等協議實質上為建造合約。具備建造合約之典型特性—土地開發、結構工程、建築設計及建造。
- (b) 國際會計準則第 11 號對建造合約規定以完工比例法認列收入。隨著工作之進行而逐漸認列收入。因為許多不動產開發計畫跨越一個以上會計期間，此方法之理由—「提供某期間之合約活動進度及績效之有用資訊」（國際會計準則第 11 號第 25 段）—如同適用於其他建造合約般適用於不動產開發。若收入僅於國際會計準則第 18 號商品銷售之條件符合時認列，則財務報表並未能反映企業在該期間產生之經濟價值且易被操縱。
- (c) 美國財務會計準則公報第 66 號「不動產銷售之會計」要求對有獨立產權公寓大廈或分時權益（在符合特定條件之前提下）單位之銷售以完工比例法認列收入。因此美國一般公認會計原則承認此種不動產銷售與建造型態之合約具有相同之經濟實質。國際財務報導準則可以亦應以相同的方式解釋以避免不必要之差異。

BC15 第二種觀點為，國際會計準則第 11 號僅應於協議符合建造合約之定義時適用。當協議不符合建造合約之定義時，則該協議係屬國際會計準則第 18 號之範圍。

BC16 共識反映第二種觀點。在達成本共識之過程中，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出：

- (a) 於決定適用之會計準則及收入認列時點時，建造跨越一個以上會計期間及要求進度款之事實非考量之攸關特性。
- (b) 不動產建造協議係屬國際會計準則第 11 號或國際會計準則第 18 號範圍之決定，取決於協議條款及所有週遭之事實與情況。此等決定需要針對個別協議作判斷。非為會計政策選擇。

- (c) 國際會計準則第 11 號缺乏對建造合約定義之明確指引，故需要進一步之應用指引以協助辨認建造合約。
- (d) 國際財務報導準則與美國一般公認會計原則對收入認列之規定存有一般性差異，尤其是對於建造合約之規定。該等差異無法以解釋消除。這些差異目前正由國際會計準則理事會（IASB）與美國財務會計準則理事會（FASB），於共同進行之收入認列之通案中處理。

- BC17 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出當適用國際會計準則第 11 號時，就會計之目的而言，建造合約亦包括依國際會計準則第 18 號第 4 段及國際會計準則第 11 號第 5 段(a)之規定與不動產建造直接相關之勞務提供合約。
- BC18 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）於解釋草案第 D21 號中之結論為，不動產建造協議在兩種情況下可能係屬國際會計準則第 11 號範圍—若該協議符合建造合約之定義；且（或）若隨著建造之進行，將在建工程現狀之控制及所有權之重大風險與報酬持續移轉予購買者。許多回應者指出，國際會計準則第 11 號對於採用完工比例法之條件並未包括「持續移轉」，而僅要求協議應為「建造合約」。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）於共識中闡明，僅於協議符合建造合約之定義時，始適用國際會計準則第 11 號，並將解釋草案第 D21 號第 9 段(a)、第 10 段(b)及結論基礎第 BC5 段(a)之指引納入本解釋中。
- BC19 此外，許多回應者要求國際財務報導解釋委員會（IFRIC）提供指引，以區分符合解釋草案第 D21 號定義之建造合約與依客戶規格之其他商品製造協議。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之結論為，最重要之區分特性為客戶是否實際上指定結構設計之主要要素。於涉及依客戶規格之商品製造情況，客戶通常不具指定或改變產品之基本設計能力，更確切地說，客戶僅自賣方指定之選項範圍中選擇要素，或僅對基本設計指定微小之變更。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定於本解釋中列入此項影響之指引，以協助釐清工程合約定義之適用。

不動產建造收入之會計處理

- BC20 當協議係屬國際會計準則第 11 號範圍且其結果能可靠估計時，企業應參照完成程度依國際會計準則第 11 號之規定認列收入。
- BC21 當協議不符合建造合約之定義時，則該協議係屬國際會計準則第 18 號範圍。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出下列型態之不動產建造協議係屬國際會計準則第 18 號之範圍且實質上可作區別：
- (a) 純勞務提供協議；
- (b) 兩種商品銷售協議：

- (i) 企業隨著建造之進行，將在建工程現狀之控制及所有權之重大風險與報酬移轉予購買者之協議；
- (ii) 企業於單一時點（例如完工時、交付時或交付後），將不動產之控制及所有權之重大風險與及報酬整體移轉予購買者之協議。

BC22 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，客戶可能決定實際由自己擔任一般承包商，並就特定商品及勞務與個別供應商簽訂協議。當企業僅負責組裝由他人供應之材料時（即企業沒有建造材料之存貨風險），此協議係屬勞務提供協議。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，若符合第 20 段之條件，國際會計準則第 18 號規定應參照完成程度採用完工比例法認列收入。國際會計準則第 18 號提及國際會計準則第 11 號，並說明國際會計準則第 11 號之規定通常適用於此種交易之收入及相關費用之認列。

BC23 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）亦指出，建造活動通常需要從事不動產建造之企業直接或透過分包商提供勞務同時提供建造材料。惟企業交付完成之不動產或不動產之現狀予購買者，因此國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定國際會計準則第 18 號第 14 段商品銷售之收入認列條件應適用於此種協議。

BC24 如第 BC18 段所述，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）同意解釋草案第 D21 號回應者，認為國際會計準則第 11 號並未要求隨著建造之進行，企業必須將在建工程現狀之控制及所有權之重大風險與報酬移轉予購買者（「持續移轉」），方能採用完工比例法，而僅要求該建造協議為「建造合約」。於重新審議後，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，包含於解釋草案第 D21 號第 9 段(b)之條件，實為國際會計準則第 18 號商品銷售收入認列條件之一。雖然此等協議可能不符合建造合約之定義，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之結論為，隨著建造之進行而非於單一時點（例如完工時、交付時或交付後），此等協議可能導致持續符合國際會計準則第 18 號商品銷售收入認列之所有條件（包含控制及所有權之重大風險與報酬之移轉）。

BC25 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定，若所有此等認列條件均持續符合，企業應該以相同基礎（參照完成程度）認列收入。如同國際會計準則第 18 號第 21 段之勞務提供，本解釋規定企業適用完工比例法時參照國際會計準則第 11 號為指引。

國際財務報導解釋委員會（IFRIC）認為，此結論與美國會計師協會發布之美國立場聲明書第 81-1 號「建造類合約及特定製造類合約履行之會計處理」中採用完工比例法之基礎一致，該規定說明：

…所發生之商業活動佐證了從經濟實質之角度，履行事實上係隨著工作進行而持續發生之銷售（移轉所有權權利）…

BC26 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出具「持續移轉」之協議可能不常見。惟由

於部分解釋草案第 21 號之回應者辨認出具此等特性之協議，國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 決定本解釋應說明此類協議之會計處理。

BC27 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 亦辨認出企業係於單一時點 (例如完工時、交付時或交付後) 將不動產整體之控制及所有權之重大風險與報酬移轉予購買者之不動產建造協議。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 重申其於解釋草案第 D21 號中之結論，此等協議係屬國際會計準則第 18 號範圍之商品銷售。此類協議僅給與購買者一項形式為日後取得、使用及出售完成之不動產權利之資產。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之結論為此類協議之收入，僅應於國際會計準則第 18 號第 14 段所有條件符合時認列。

BC28 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，此結論與於超過一個以上會計期間交付數個單位之依客戶規格製造商品之重大合約 (例如地下鐵車廂) 之收入認列規定一致。在此情況下，企業於個別單位 (或單位群組) 交付時認列收入。惟不同於第 BC24 段所述合約，在此情況下，在建工程現狀之控制及所有權之重大風險與報酬，並未隨著建造之進行而移轉予購買者，此移轉僅發生於完成之單位交付時。本例中，企業應於該時點適用國際會計準則第 18 號第 14 段之規定，採用完工比例法並不適當。

BC29 在某些情況下，企業必須對已交付予購買者之不動產執行進一步之工作。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際財務報導解釋第 13 號「客戶忠誠計畫」已提供如何應用國際會計準則第 18 號第 13 段及第 19 段之指引。國際財務報導解釋第 13 號第 BC9 段說明：

…國際會計準則第 18 號未作出明確指引，惟國際會計準則第 18 號之目的係在商品或勞務已交付予客戶時及範圍內認列收入。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之觀點為，若單一交易要求在不同時間交付兩項或更多項單獨之商品或勞務，應適用第 13 段，以確保各項目之收入僅於該項目交付時認列。相反地，第 19 段僅適用於當企業必須進一步發生與已交付之項目直接相關之成本時，例如滿足保固要求。國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之觀點為，忠誠度獎勵非屬已交付之商品或勞務之直接相關成本，而屬日後單獨交付之商品或勞務…。

BC30 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 之結論為本解釋應提供類似指引。

揭露

BC31 國際財務報導解釋委員會 (IFRIC) 指出，國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」(2007 年修訂) 規定企業揭露有關其重大會計政策 (第 117 段)、管理階層於適用該等政策時所作之判斷 (第 122 段)，及估計不確定性之主要來源。

- BC32 為求較高之確定性，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決議對於具「持續移轉」之協議，本解釋應規定類似於國際會計準則第 11 號第 39 及第 40 段之特定揭露，以滿足國際會計準則第 1 號之一般性規定。
- BC33 國際財務報導解釋委員會（IFRIC）指出，此結論大體上與解釋草案第 D21 號一致，其原因在於解釋草案第 D21 號包括屬國際會計準則第 11 號範圍之協議，因此隱含應遵循該準則所有揭露規定。

自解釋草案第 D21 號後之變動

- BC34 大部分解釋草案第 D21 號回應者支持國際財務報導解釋委員會（IFRIC）就此議題制定解釋之結論。惟幾乎所有解釋草案第 D21 號回應者對提議之某些方面或其可能類推適用至非不動產業表達關切。
- BC35 就所收到之意見而言，對解釋草案第 D21 號所作之最重大變動係關於：
- (a) **範圍**。解釋草案第 D21 號提到「不動產銷售」。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）闡明本解釋適用於不動產建造之協議。
 - (b) **適用之準則**。解釋草案第 D21 號列舉一般特性（包括「持續移轉」）以協助決定不動產建造之協議屬國際會計準則第 11 號或國際會計準則第 18 號範圍。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之結論為，僅符合建造合約定義之協議屬國際會計準則第 11 號範圍，並將解釋草案第 D21 號第 9 段(a)、第 10 段(a)及第 BC5 段(a)對於何時合約滿足建造合約定義之指引納入本解釋。
 - (c) **持續移轉**。許多回應者認為，雖然解釋草案第 D21 號第 9 段(2)列示之「持續移轉」指標（隨著建造之進行，企業將在建工程現狀之控制及所有權之重大風險與報酬移轉予購買者）並未明確地包含於國際會計準則第 11 號，但其確係攸關。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）之觀點為，若國際會計準則第 18 號第 14 段規範之商品銷售收入認列條件均持續符合，於條件符合時認列收入為適當。國際財務報導解釋委員會（IFRIC）將解釋草案第 D21 號第 9 段(b)之條件納入，並決議完工比例法於此種情況下可適當地認列收入。惟因條件已足夠清楚，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）並未納解釋草案第 D21 號第 9 段(b)(i)至(iii)之特性。整體而言，本解釋及解釋草案第 D21 號，對具「持續移轉」協議之收入認列之結論類似，但是理由不同。
 - (d) **數個組成部分**。某些解釋草案第 D21 號之回應者要求國際財務報導解釋委員會（IFRIC）處理包含數個組成部分之單一協議，以涵蓋實務上經常發生之較複雜交易。國際會計準則第 18 號在此方面之規定已包含於共識中，此議題亦已於釋例中處理。

- (e) 揭露。解釋草案第 D21 號基於具「持續移轉」之協議包含於國際會計準則第 11 號之範圍，應自動適用其揭露規定而未規範揭露。對屬國際會計準則第 18 號範圍之協議，增訂本解釋第 20 及 21 段要求特定揭露。
- (f) 流程圖及釋例。為協助企業應用本解釋，國際財務報導解釋委員會（IFRIC）決定隨附流程圖及釋例，但其並非本解釋之一部分。