

企業會計準則公報第二十四號參考範例草案

客戶合約之收入

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 115 年 8 月 20 日前,將意見以電子郵件方式寄至 eas@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人
企 業 會 計 準 則 委 員 會

企業會計準則公報第二十四號

客戶合約之收入

說明：以下範例乃舉例性質，所例舉之交易僅供參考，實際交易內容仍必須符合相關法令之規範。

範例一 衡量履約義務完成程度

- 本例重點：隨時間逐步滿足之履約義務之完成程度之衡量。
- 引用條文：第四十七條、第五十一條至第五十五條及第八十四條至第八十六條。
- 適用情況：
 - 情況一 商品或勞務已備供取得時。
 - 情況二 尚未安裝之材料。

情況一 商品或勞務已備供取得時之完成程度衡量

長青公司係多個健身俱樂部之所有者兼經營者，其與客戶簽訂客戶可使用其任一俱樂部之一年期合約。客戶承諾每月支付\$5,000，即可無限制使用各俱樂部。長青公司判定其對客戶之承諾係提供使健身俱樂部已備供取得之服務，客戶想使用健身俱樂部時即可使用。客戶因長青公司使俱樂部已備供取得之服務而獲益，此係因客戶使用健身俱樂部之程度並不影響客戶有權取得之剩餘商品及勞務之數量。長青公司作出結論，隨其藉由提供使該等俱樂部已備供取得之服務而履約，客戶同時取得並耗用長青公司履約之效益。因此，依企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」（以下簡稱第二十四號公報）第四十七條之規定，長青公司之履約義務係隨時間逐步滿足。

長青公司亦判定，客戶因長青公司使俱樂部整年度均已備供取得之服務而獲益。亦即，無論客戶使用俱樂部與否，客戶自俱樂部已備供取得之服務而獲益。因此，長青公司作出結論，此項隨時間逐步滿足之履約義務之完成程度之最佳衡量係時間基礎之衡量，且其整年度按直線基礎每月認列\$5,000之收入。

情況二 尚未安裝之材料

捷通公司於20X2年11月與客戶簽訂翻新一棟3層樓建築物並安裝新電梯之合約，合約對價總額為\$500,000。該承諾之翻新服務（包括安裝電梯）係隨時間逐步滿足之單一履約義務。預期總成本為\$400,000（包括電梯之成本\$150,000）。捷通公司判定，依第二十四號公報第八十四條至第八十六條之規定，其係以主理人身份而

作為，因其於移轉電梯予客戶前，已取得對該等電梯之控制。該交易價格及預期成本彙總如下：

交易價格	\$500,000
預期成本：	
電梯	\$150,000
其他成本	250,000
預期總成本	\$400,000

捷通公司使用基於已發生成本之投入法衡量履約義務完成程度。捷通公司評估採購電梯所發生之成本是否與捷通公司之履約義務完成程度成比例。雖然電梯直至20X3年6月始安裝，但當電梯於20X2年12月運至該場址時，客戶已取得對電梯之控制。採購電梯之成本（\$150,000）相對於完全滿足履約義務之預期總成本（\$400,000）係屬重大。捷通公司未參與電梯之設計或製造。

捷通公司作出結論，於電梯安裝前將採購電梯之成本計入完成程度（亦即以全合約為基礎）之衡量結果將高估捷通公司之履約程度，因而高估收入。另一方面，估計不以全合約為基礎之利潤太過複雜，且對係不可區分之商品實質上產生一履約義務。因此捷通公司調整其完成程度之衡量結果，自己發生成本之衡量結果及交易價格扣除採購電梯之成本。捷通公司對移轉電梯所認列之收入金額等於採購電梯之成本（亦即零利潤）。

捷通公司觀察到，截至20X2年12月31日：

- 1.其他已發生成本（不包括電梯之成本）為\$50,000；及
- 2.履約係完成20%（亦即 $\$50,000 \div \$250,000$ ）。

因此，捷通公司於20X2年12月31日認列下列各項：

收入	\$220,000 ¹
成本	200,000 ²
利潤	20,000

¹ 認列之收入 = $(20\% \times \$350,000) + \$150,000$ （\$350,000 係交易價格\$500,000—電梯成本\$150,000）。

² 成本係其他已發生成本\$50,000 + 電梯成本\$150,000。

範例二 隨時間逐步滿足之履約義務—以投入法衡量完成程度

- 本例重點：說明採用投入法衡量隨時間逐步滿足之履約義務，並隨滿足履約義務時認列收入。
- 引用條文：第二十七條、第四十七條、第五十一條至第五十四條、第五十九條、第六十七條至第六十八條，以及第九號公報第五條及第二十六條。
- 適用情況：以投入法對隨時間逐步滿足之履約義務衡量完成程度。

固德公司於 20X1 年 1 月 1 日與客戶簽訂合約，為客戶於其自有之土地上建造一商業大樓，合約對價總額為\$2,000,000，預定三年完工。固德公司與客戶同意之付款時點並未對移轉予客戶商品或勞務之交易提供客戶或固德公司重大財務利益，故該合約不存在重大財務組成部分。20X1 年與 20X2 年實際發生之工程成本各為\$400,000 與\$600,000。因原物料價格上漲，20X2 年底固德公司估計其為履行合約義務之不可避免成本之總額為\$2,100,000，即固德公司估計 20X3 年繼續履行該合約尚須投入之成本為\$1,100,000（固德公司估計其怠於履行合約所須支付予客戶之補償金額亦為\$1,100,000），故該合約成為虧損性合約。

固德公司依企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」（以下簡稱第二十四號公報）第四十七條之規定判定所承諾之商品及勞務係隨時間逐步滿足之單一履約義務。此外，固德公司判定，以已發生成本為基礎之投入法可提供該履約義務完成程度之適當衡量結果。

依合約規定，固德公司於 20X1 年及 20X2 年對該年度之工程進度請款金額已具無條件收取之權利。惟 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固德公司，故固德公司對該\$200,000（\$2,000,000×10%）尚未具無條件收取之權利。相關資料表列如下：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年	合計
當期實際發生之工程成本	\$400,000	\$600,000	\$990,000	\$1,990,000
（估計）總工程成本	1,600,000	2,100,000	1,990,000	—
完成程度 ¹	25%	47.62%	100%	—
工程進度請款金額	500,000	440,000	1,060,000	2,000,000
實際收款金額	500,000	400,000	900,000	1,800,000
工程保留款	—	—	200,000	200,000

1. 各年度相關分錄如下：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年
(1)記錄已投入成本並依完成程度認列工程收入 ¹ ：			
工程成本	400,000	600,000	990,000
現金 ²	400,000	600,000	990,000
註：依第二十四號公報第五十九條第三款之規定，合約中與已滿足或已部分滿足履約義務相關之成本（亦即，與過去履約相關之成本），應於成本發生時將其認列為費用。			
合約資產	500,000	452,400	1,047,600
工程收入	500,000	452,400	1,047,600
(2)認列及迴轉虧損性合約之負債準備 ³			
工程成本		52,400	
虧損性合約之短期負債準備			52,400
虧損性合約之短期負債準備		52,400	
工程成本			52,400
註：依企業會計準則第九號「負債準備、或有負債及或有資產」第五條第八款及第二十六條之規定，若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，則該虧損性合約之現時義務應認列並衡量為負債準備。			
(3)記錄工程進度請款金額：			
應收帳款	500,000	440,000	860,000
合約資產	500,000	440,000	860,000

註：\$1,060,000－\$200,000＝\$860,000。本參考範例係假設 20X3 年底工程尚未驗收完畢，固德公司對於工程保留款\$200,000 尚未具有無條件收取對價金額之權利，故係帳列合約資產。

(4)記錄實際收款金額：

現金	500,000	400,000	900,000
應收帳款		500,000	400,000
			900,000

¹ 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工程成本占估計總工程成本之比例計算）：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年
合約總收入	\$2,000,000	\$2,000,000	\$2,000,000
至今已完成工作所發生工程成本(1)	400,000	1,000,000	1,990,000
（估計）總工程成本(2)	1,600,000	2,100,000	1,990,000
完成程度（(1)÷(2)）	25%	47.62%	100%
累計應認列工程收入	\$500,000	\$952,400	\$2,000,000
本期應認列工程收入	\$500,000	\$452,400	\$1,047,600

² 請依實際支出項目參經濟部公布之「商業會計項目表」選擇適當之會計項目入帳。

³ 計算工程成本：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年
至今已完成工作所發生工程成本	\$400,000	\$1,000,000	\$1,990,000
前期已認列已完成工作所發生工程成本	—	(400,000)	(1,052,400)
應認列虧損性合約之損失	—	52,400 ^(a)	—
本期應認列工程成本(B)	<u>\$400,000</u>	<u>\$652,400</u>	<u>\$937,600</u>

^(a) 履行合約義務之不可避免成本	\$2,100,000
至今已完成工作所發生工程成本	(1,000,000)
尚未發生之不可避免成本(C)	<u>\$1,100,000</u>
合約總收入（即預期從該合約獲得之經濟效益）	\$2,000,000
至本期之累計工程收入	(952,400)
尚未認列之工程收入(D)	<u>\$1,047,600</u>
應認列虧損性合約之損失（(D)－(C)）	<u>(\$52,400)</u>

2. 於綜合損益表認列此三年之營業收入、營業成本及利潤金額如下：

	截至 當期止	已於以前 年度認列	當期 認列數
20X1 年度			
營業收入（\$2,000,000×25%）	\$500,000	\$ —	\$500,000
營業成本	400,000	—	400,000
利潤	\$100,000	\$ —	\$100,000
20X2 年度			
營業收入（\$2,000,000×47.62%）	\$952,400	\$500,000	\$ 452,400
營業成本	1,052,400	400,000	652,400
利潤（損失）	(\$100,000)	\$ 100,000	(\$200,000)
20X3 年度			
營業收入（\$2,000,000×100%）	\$2,000,000	\$952,400	\$1,047,600
營業成本	1,990,000	1,052,400	937,600
利潤	\$ 10,000	(\$100,000)	\$ 110,000

3. 於資產負債表認列此合約之相關資產及負債如下：

	20X1/12/31	20X2/12/31	20X3/12/31
流動資產			
應收帳款	\$ —	\$40,000	\$ —
合約資產	—	12,400	200,000
流動負債			
虧損性合約之短期負債 準備	\$ —	\$52,400	\$ —

範例三 隨時間逐步滿足之履約義務—以產出法衡量完成程度

- 本例重點：說明採用產出法衡量隨時間逐步滿足之履約義務完成程度，並隨滿足履約義務時認列收入。
- 引用條文：第二十七條、第五十一條至第五十四條、第五十九條、第六十七條至第六十八條及第九號公報第五條及第二十六條。
- 適用情況：以產出法對隨時間逐步滿足之履約義務衡量完成程度。

沿範例二，惟固德公司係採評估已完成工作以衡量完成程度。假設第 1 年、第 2 年及第 3 年之完成程度分別為 25%、60%及 100%，其他假設資料不變。相關資料表列如下：

1. 各年度相關分錄如下：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年
(1)記錄已投入成本並依完成程度認列工程收入 ¹ ：			
工程成本	400,000	600,000	990,000
現金 ²	400,000	600,000	990,000
註：依企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」（以下簡稱第二十四號公報）第五十九條第三款之規定，合約中與已滿足或已部分滿足履約義務相關之成本（亦即，與過去履約相關之成本），應於成本發生時將其認列為費用。因此，於產出法下當期所認列之工程成本係當期實際發生之工程成本，而非依完成程度計算之工程成本。			
合約資產	500,000	700,000	800,000
工程收入	500,000	700,000	800,000

(2)認列及迴轉虧損性合約之負債準備³

工程成本	300,000	
虧損性合約之短期負債準備		300,000
虧損性合約之短期負債準備	300,000	
工程成本		300,000

註：依企業會計準則第九號「負債準備、或有負債及或有資產」第五條第八款及第二十六條之規定，若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，則該虧損性合約之現時義務應認列並衡量為負債準備。

(3) 記錄工程進度請款金額：

應收帳款	500,000	440,000	860,000
合約資產	500,000	440,000	860,000

註：\$1,060,000－\$200,000＝\$860,000。本參考範例係假設 20X3 年底工程尚未驗收完畢，固德公司對於工程保留款\$200,000 尚未具有無條件收取對價金額之權利，故係帳列合約資產。

(4) 記錄實際收款金額：

現金	500,000	400,000	900,000
應收帳款	500,000	400,000	900,000

¹ 計算工程收入：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年
合約總收入	\$2,000,000	\$2,000,000	\$2,000,000
完成程度	25%	60%	100%
累計應認列工程收入	\$500,000	\$1,200,000	\$2,000,000
本期應認列工程收入	\$500,000	\$700,000	\$800,000

² 請依實際支出項目參照經濟部公布之「商業會計項目表」選擇適當之會計項目入帳。

³ 計算工程成本：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年
至今已完成工作所發生工程成本	\$400,000	\$1,000,000	\$1,990,000
前期已認列已完成工作所發生工程成本	—	(400,000)	(1,300,000)
應認列虧損性合約之損失	—	300,000 ^(a)	—
本期應認列工程成本(B)	\$400,000	\$900,000	\$690,000

^(a) 履行合約義務之不可避免成本	\$2,100,000
至今已完成工作所發生工程成本	(1,000,000)
尚未發生之不可避免成本(C)	\$1,100,000
合約總收入（即預期從該合約獲得之經濟效益）	\$2,000,000
至本期之累計工程收入	(1,200,000)
尚未認列之工程收入(D)	\$800,000
應認列虧損性合約之損失（(D)－(C)）	(\$300,000)

2. 於綜合損益表認列此三年之營業收入、營業成本及利潤金額如下：

	截至 當期止	已於以前 年度認列	當期 認列數
20X1 年度			
營業收入（\$2,000,000×25%）	\$500,000	\$ —	\$500,000
營業成本	(400,000)	—	(400,000)
利潤	\$100,000	\$ —	\$100,000
20X2 年度			
營業收入（\$2,000,000×60%）	\$1,200,000	\$500,000	\$ 700,000
營業成本	(1,300,000)	(400,000)	(900,000)
利潤（損失）	(\$10,000)	\$ 100,000	(\$200,000)

續下頁...

...接上頁

20X3 年度

營業收入（\$2,000,000×100%）	\$2,000,000	\$1,200,000	\$800,000
營業成本	(1,990,000)	(1,300,000)	(690,000)
利潤（損失）	\$10,000	(\$100,000)	\$110,000

3. 於資產負債表認列此合約之相關資產及負債如下：

	20X1/12/31	20X2/12/31	20X3/12/31
流動資產			
應收帳款	\$ —	\$ 40,000	\$ —
合約資產	—	260,000	200,000
流動負債			
虧損性合約之短期負債準備	\$ —	\$ 300,000	\$ —

範例四 附退貨權之銷售

- 本例重點：說明附退貨權銷售下變動對價之估計與限制評估，包含經驗數據之有無對收入認列時點之影響。
- 引用條文：第四條、第二十二條、第二十四條至第二十五條及第七十八條至第八十條。
- 適用情況：
 - 情況一 具有估計退貨之歷史經驗。
 - 情況二 不具有估計退貨之歷史經驗。

情況一 具有估計退貨之歷史經驗。

逸品公司與多位客戶共計簽訂 100 份合約。每一合約以\$500 出售一個產品（共計\$500×100 個產品＝總對價\$50,000）。逸品公司於 20X1 年 1 月 1 日移轉對產品之控制並收取現金。逸品公司之商業實務慣例允許客戶於 30 天以內退回任何未使用之產品，且客戶可收到全額退款。該產品之單位成本為\$300。

逸品公司合理預期適用企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」（以下簡稱第二十四號公報）於該組合，與適用第二十四號公報於該組合內之個別合約，對財務報表之影響無重大差異，故逸品公司依第二十四號公報第四條之規定以該 100 份合約之組合適用第二十四號公報之規定。因合約允許客戶退回該產品，故自客戶收取之對價係變動。逸品公司決定使用期望值之方法（見第二十四號公報第二十二條第一款）估計其將有權取得之變動對價，因其預期該方法較能預測其將有權取得

之對價金額。逸品公司使用期望值之方法估計有權取得之變動對價為\$48,500（亦即有 97 個產品不會被退回）。

逸品公司考量第二十四號公報第二十五條中限制變動對價估計值之規定，以判定變動對價之估計金額\$48,500（\$500×97 個預期不會被退回之產品）是否可計入交易價格中。逸品公司考量其中之因素，並判定雖然逸品公司無法影響退貨，其有估計該產品及客戶類別退貨之重要經驗。此外，該不確定性將於短期（亦即 30 天退貨期）內消除。因此，逸品公司作出結論，於該不確定性後續消除時（亦即退貨期間屆滿），所認列之累計收入金額（亦即\$48,500）高度很有可能不會發生重大迴轉。逸品公司估計回收該等產品之成本並不重大，且預期退回之產品可轉售獲利。

於移轉對該等 100 個產品之控制時，逸品公司對預期會被退回之 3 個產品，不認列收入。因此，依第二十四號公報第二十四條及第七十九條之規定，逸品公司認列下列各項：(1)收入\$48,500（\$500×97 個預期不會被退回之產品）、(2)退款負債\$1,500（\$500 退款×3 個預期會被退回之產品）以及(3)資產\$900（\$300×3 個產品，係清償退款負債時自客戶回收該等產品之權利）。逸品公司之相關分錄如下：

20X1/1/1	現金	50,000	
	銷貨收入		48,500
	退款負債－流動		1,500
	銷貨成本	29,100	
	待退回產品權利－流動 ¹	900	
	存貨		30,000

說明：逸品公司於移轉對產品之控制時認列銷貨收入及成本。依第二十四號公報第七十九條第三款之規定，逸品公司對清償退款負債時自客戶回收產品之權利所認列之資產，其原始衡量應參照產品原帳面金額減除任何回收該等產品之預期成本（包括退回之產品對逸品公司之價值潛在減少）。於每一報導期間結束日，逸品公司應就會被退回之產品之預期變動更新該資產之衡量。本範例假設逸品公司預期回收待退回之產品不會發生任何成本。

¹ 此項目係記錄預期存貨退回之金額，於資產負債表中應與存貨分開表達。

情況二 不具有估計退貨之歷史經驗

優越公司於 20X1 年 1 月 1 日以\$100 銷售一產品予客戶（於交付時收取現金），客戶於合約開始時即取得對產品之控制，合約允許客戶於 90 天以內退回該產品。該

產品係新上市而無以往退回之攸關證據或其他可得之市場證據。該產品之成本為\$80。

優越公司移轉產品之控制予客戶時並不認列收入。此係因退貨權之存在且缺乏攸關之以往證據，意謂優越公司無法作出下列結論：所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉（依第二十四號公報第二十五條之規定）。因此，收入係於三個月後退貨權失效時認列。

下列分錄例示優越公司如何依第二十四號公報第七十八條至第八十條之規定處理該合約：

20X1/1/1	現金	100	
	退款負債—流動		100
	待退回產品權利—流動	80	
	存貨		80

說明：優越公司移轉產品予客戶時，依第二十四號公報第七十九條之規定，對預期會被退回之產品不認列收入。依第二十四號公報第七十九條第三款之規定，優越公司對清償退款負債時自客戶回收產品之權利所認列之資產，其原始衡量應參照產品原帳面金額減除任何回收該等產品之預期成本（包括退回之產品對優越公司之價值潛在減少）。於每一報導期間結束日，優越公司應就會被退回之產品之預期變動更新該資產之衡量。本範例假設優越公司預期回收待退回之產品不會發生任何成本。

優越公司於三個月之退貨期間內，依第二十四號公報第二十七條之規定，不認列利息收入，因其未認列合約資產或應收款。

20X1/3/31	退款負債—流動	100	
	銷貨收入		100
	銷貨成本	80	
	待退回產品權利—流動		80

說明：優越公司於退貨期間屆滿（退貨權失效）時認列銷貨收入及相應之銷貨成本，並沖銷先前認列之退款負債及待退回產品權利。

範例五 分期付款銷貨

- 本例重點：說明客戶合約中存在重大財務組成部分時，財務組成部分與客戶合約之會計處理。
- 引用條文：第二十七條。
- 適用情況：客戶合約中存在重大財務組成部分。

晶達汽車公司與客戶簽訂一買賣合約，相關資料如下：

1. 晶達汽車公司於 20X1 年 12 月 31 日將成本\$600,000 之汽車一部以\$1,251,075 之價格售予客戶，該部汽車之現銷價格為\$1,000,000。
2. 晶達汽車公司於 20X1 年 12 月 31 日收到頭期款\$300,000，並於當日將對汽車之控制移轉予客戶。
3. 其餘價款約定以 6 個月為一期，分 10 期平均收取，每期收款\$95,108。分期付款總價餘額\$951,075 中含本金餘額\$700,000（\$1,000,000－\$300,000）按年息 12%（已反映於合約開始時客戶之信用特性及所提供之擔保品或擔保）加計之利息總額\$251,075。

根據上述情況，計算每期還本付息之金額如下：

日 期	每期分期款	每期利息	每期還本數	本金餘額
20X1/12/31	\$—	\$—	\$—	\$700,000
20X2/6/30	95,108	42,000	53,108	646,892
20X2/12/31	95,108	38,814	56,294	590,598
20X3/6/30	95,108	35,436	59,672	530,926
20X3/12/31	95,108	31,856	63,252	467,674
20X4/6/30	95,108	28,060	67,048	400,626
20X4/12/31	95,108	24,038	71,070	329,556
20X5/6/30	95,108	19,773	75,335	254,221
20X5/12/31	95,108	15,253	79,855	174,366
20X6/6/30	95,108	10,462	84,646	89,720
20X6/12/31	95,103	5,383	89,720	—
合 計	\$951,075	\$251,075	\$700,000	\$—

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：\$700,000÷7.360087＝每期年金\$95,108。

註 3：最後一期之分期款\$95,103 及利息\$5,383 含尾差調整。

晶達汽車公司在 20X1 年度及 20X2 年度之相關分錄如下：

20X1/12/31	現金	300,000	
	應收分期帳款	951,075	
	銷貨收入		1,000,000
	未實現利息收入—應收分期帳款		251,075

說明：承諾之銷售價格與現銷價格間之差異提供晶達公司重大財務利益，故該合約存在重大財務組成部分，且剩餘款項於 5 年內分 10 期攤還，應將此交易之財務組成部分（未實現利息收入）隨時間經過予以認列，因此晶達公司於 20X1 年 12 月 31 日認列收取之頭期款\$300,000，並以汽車之現銷價格\$1,000,000 認列銷貨收入，同時將尚未收取之款項\$951,075（汽車售價\$1,251,075—頭期款\$300,000）列為應收分期帳款，並認列未實現利息收入\$251,075（應收分期帳款餘額\$951,075—本金餘額\$700,000＝\$251,075）。

20X1/12/31	銷貨成本	600,000	
	存貨		600,000

說明：汽車之控制於此時已移轉予客戶，符合滿足履約義務之條件，應認列相關收入及成本。

20X2/6/30	現金	95,108	
	應收分期帳款		95,108
	未實現利息收入—應收分期帳款	42,000	
	利息收入		42,000

說明：收取第一期貨款並認列利息收入之金額為\$42,000（本期期初本金餘額\$700,000×12%×6÷12）。

20X2/12/31	現金	95,108	
	應收分期帳款		95,108
	未實現利息收入—應收分期帳款	38,814	
	利息收入		38,814

說明：收取第二期貨款並認列利息收入之金額為\$38,814（本期期初本金餘額\$646,892×12%×6÷12）。

範例六 合約負債及應收款

- 本例重點：客戶於企業履約前已支付對價或已具無條件收取對價之權利時之會計處理。

● 引用條文：第六十五條至第六十八條。

● 適用情況：

情況一 可取消之合約。

情況二 不可取消之合約。

情況一 可取消之合約

永新公司於 20X9 年 3 月 1 日簽訂一可取消之合約，將於 20X9 年 5 月 31 日移轉一產品予客戶。該合約規定客戶應於 20X9 年 3 月 31 日預付對價\$20,000，客戶於 20X9 年 5 月 31 日前能無條件取消合約。客戶於 20X9 年 5 月 1 日支付對價。永新公司於 20X9 年 5 月 31 日移轉該產品。下列分錄例示永新公司如何處理該合約：

20X9/3/31 不作分錄。

20X9/5/1	現金	20,000	
	合約負債		20,000

說明：永新公司於 20X9 年 5 月 1 日收到現金\$20,000（履約前即預收現金）。

20X9/5/31	合約負債	20,000	
	銷貨收入		20,000

說明：永新公司於 20X9 年 5 月 31 日滿足履約義務。

情況二 不可取消之合約

沿情況一，惟合約係不可取消。下列分錄例示永新公司如何處理該合約：

20X9/3/31	應收帳款	20,000	
	合約負債		20,000

說明：對價金額於 20X9 年 3 月 31 日可收取（此時永新公司應認列應收款，因其對該對價具無條件之權利）。即使永新公司於 20X9 年 3 月 31 日（對價之可收取日）前已開立發票，永新公司亦不得於 20X9 年 3 月 31 日前以總額基礎列報該應收款及合約負債，因其尚未對該對價具無條件之權利。

20X9/5/1	現金	20,000	
	應收帳款		20,000

說明：永新公司於 20X9 年 5 月 1 日收到現金。

20X9/5/31	合約負債	20,000	
	銷貨收入		20,000

說明：永新公司於 20X9 年 5 月 31 日滿足履約義務。

範例七 因企業履約而認列之合約資產

- 本例重點：企業於已可自客戶收取對價前已履約時之會計處理。
- 引用條文：第六十五條至第六十八條。
- 適用情況：企業於已可自客戶收取對價前已履約。

合適公司於 20X8 年 7 月 1 日簽訂一合約，移轉 A 及 B 產品予客戶以換得對價 \$20,000。該合約規定先於 20X8 年 9 月 1 日交付 A 產品，且明定其款項之收取係取決於 B 產品之交付（於 20X8 年 11 月 1 日交付）。換言之，合適公司僅於將 A 及 B 產品均移轉予客戶後，對價 \$20,000 始為可收取。因此，合適公司直至 A 及 B 產品均移轉予客戶時，始具對於該對價之無條件權利（應收款）。

合適公司將移轉 A 及 B 產品之承諾辨認為兩個履約義務，並以 A 及 B 產品之相對單獨售價為基礎，將 \$8,000 分攤至移轉 A 產品之履約義務，以及將 \$12,000 分攤至移轉 B 產品之履約義務。移轉產品之控制予客戶時，合適公司對每一個別履約義務認列收入。

20X8/9/1	合約資產	8,000	
	銷貨收入		8,000

說明：合適公司滿足移轉 A 產品之履約義務。

20X8/11/1	應收帳款	20,000	
	合約資產		8,000
	銷貨收入		12,000

說明：合適公司滿足移轉 B 產品之履約義務並認列對於對價之無條件權利。