

國際會計準則第 18 號 收入

說明：以下釋例乃舉例性質，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規範。

釋例一 商品之銷售－風險與報酬之移轉（IAS18.14 及 IAS18.16 -17）

甲公司於 20X2 年 7 月 1 日運送 50,000 張 CD 予唱片行，該批 CD 之所有權於運送時已移轉予唱片行，批發價每張\$120，成本每張\$80。另唱片行亦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 10,000 張，8 月份 10,000 張，9 月份 15,000 張，10 月份 5,000 張，11 月份 5,000 張，12 月份 2,500 張。

情況一

合約規定唱片行須於 7 月底就全部貨款金額之 50% 付現，另 50% 開立六個月期票，半年內未售出之 CD 可退回，但該 CD 退回情況無法合理估計。屆時將另開即期支票換回期票。20X3 年 1 月 1 日退貨期屆滿時，唱片行退回 2,500 張 CD 並開立即期支票\$2,700,000，並取回原期票。

甲公司與唱片行間之交易實質上為寄銷，因甲公司委託唱片行寄售 CD，該等 CD 之所有權雖已於運送時移轉予唱片行，但依下列不同情況之交易條件，甲公司仍保留全部或部分之重大風險與報酬，故不符合 IAS18 第 14 段之所有條件，亦非屬附退貨權之銷貨。

甲公司 20X2 年 7 月 1 日至 20X3 年 1 月 1 日之相關分錄如下：

20X2/07/01 無分錄

說明：

1. 商品雖運送給通路商，但因退回狀況無法合理估計，故商品之風險及報酬尚未移轉，且經濟效益流向企業尚非屬很有可能，故不應認列收入。
2. 公司為便於存貨管理及紀錄，宜註明存貨之相關資訊。

20X2/07/31	應收帳款	1,200,000	
	銷貨收入		1,200,000
	銷貨成本	800,000	
	存 貨		800,000
	現金	3,000,000	
	應收票據	3,000,000	
	應收帳款		1,200,000
	預收貨款		4,800,000

說明：

1. 因實現之收入僅\$1,200,000，故收取之現金及應收票據金額中，扣除已實現收入\$1,200,000外，其餘為預收貨款。
2. 為避免虛增資產及負債，應於編製財務報表時，將應收票據及預收貨款科目以互相抵銷後之淨額表達。

20X2/08/31	預收貨款	1,200,000	
	銷貨收入		1,200,000
	銷貨成本	800,000	
	存 貨		800,000
20X2/09/30	預收貨款	1,800,000	
	銷貨收入		1,800,000
	銷貨成本	1,200,000	
	存 貨		1,200,000
20X2/10/31	預收貨款	600,000	
	銷貨收入		600,000
	銷貨成本	400,000	
	存 貨		400,000
20X2/11/30	預收貨款	600,000	
	銷貨收入		600,000
	銷貨成本	400,000	
	存 貨		400,000
20X2/12/31	預收貨款	300,000	
	銷貨收入		300,000
	銷貨成本	200,000	
	存 貨		200,000



20X3/01/01 現金	2,700,000	
預收貨款	300,000	
應收票據		3,000,000

說明：於收到唱片行之即期票及唱片行將未出售之商品退回甲公司時，沖轉相關科目。

情況二

合約規定唱片行須於 7 月底就全部貨款金額之 50% 付現，另 50% 開立六個月期票。此外，甲公司與唱片行訂有保證條款，約定僅出貨量之 1/5 享有退貨權，估計退貨比例為享有退貨權之 25%。屆時唱片行將另開即期支票換回期票。20X3 年 1 月 1 日退貨期屆滿時，唱片行退回 2,500 張 CD 並開立即期支票 \$2,700,000，並取回原期票。

甲公司 20X2 年 7 月 1 日至 20X3 年 1 月 1 日之相關分錄如下：

20X2/07/01 應收帳款	6,000,000	
銷貨退回	300,000	
銷貨收入		6,000,000
備抵銷售退回及折讓 ¹		300,000
銷貨成本	3,800,000	
存貨—應收待退 ²	200,000	
存 貨		4,000,000

說明：甲公司將 50,000 張 CD 運送給唱片行時，雖所有權已移轉予唱片行，但因甲公司與唱片行訂有保證條款，約定僅出貨量之 1/5 享有退貨權，惟甲公司已可合理估計退貨比例，故就銷售予唱片行之 50,000 張全數認列收入，並就估計之退貨比例認列銷貨退回、備抵銷售退回及折讓及銷貨成本。

20X2/07/31 現金	3,000,000	
應收票據	3,000,000	
應收帳款		6,000,000
20X3/01/01 現金	2,700,000	
備抵銷售退回及折讓	300,000	
應收票據		3,000,000

說明：於收到唱片行之即期票及唱片行將未出售之商品退回甲公司時，沖轉相關科目。

¹ 「備抵銷售退回及折讓」係應收帳款之減項。實務上，企業亦可選用「銷貨退回及折讓之短期

負債準備」之科目。

² 甲公司係為存貨管理及紀錄而借記此科目，其性質為存貨項下之子科目。企業亦得以其他適當科目替代之。

註：由於此釋例所舉之行業為唱片行，CD 之銷售與一般製造業之行業特性不同（例如：一般製造業收到商品後可能會拆封進行測試，若於測試後發現瑕疵，方會發生退貨之情形）。故於一般製造業之情況下，企業可能於 20X2/07/01 即將所有貨款認列為銷貨收入，並全額認列銷貨成本。

情況三

合約規定唱片行須於 7 月底就全部貨款付現。此外，甲公司與唱片行訂有保證條款，約定僅出貨量之 1/5 享有退貨權，估計退貨比例為享有退貨權之 60%。20X3 年 1 月 1 日退貨期屆滿時，唱片行退回 2,500 張 CD，甲公司並將先前唱片行預付之 \$300,000 退還予唱片行。

甲公司 20X2 年 7 月 1 日至 20X3 年 1 月 1 日之相關分錄如下：

20X2/07/01	應收帳款	6,000,000	
	銷貨退回	720,000	
	銷貨收入		6,000,000
	備抵銷售退回及折讓		720,000
	銷貨成本	3,520,000	
	存 貨		3,520,000

說明：甲公司將 50,000 張 CD 運送給唱片行時，雖所有權已移轉予唱片行，但因甲公司與唱片行訂有保證條款，約定僅出貨量之 1/5 享有退貨權，惟甲公司已可合理估計退貨比例，故就銷售予唱片行之 50,000 張 CD 全數認列收入，並就估計之退貨比例認列銷貨退回、備抵銷售退回及折讓及銷貨成本。

20X2/07/31	現金	6,000,000	
	應收帳款		6,000,000
	備抵銷售退回及折讓	720,000	
	銷貨退回及折讓之短期負債準備		720,000

說明：由於甲公司已收取全部貨款，故享有退貨權且可合理估計退貨比例之部分（\$720,000）原帳列備抵銷售退回及折讓，應轉列為銷貨退回及折讓之短期負債準備。

20X2/11/30	銷貨退回及折讓之短期負債準備	120,000	
	銷貨退回		120,000



20X2/11/30	銷貨成本	80,000	
	存貨		80,000
	說明：就實際銷售數量超過原預計之銷售數量部分計算銷售額以沖轉銷貨退回、銷貨退回及折讓之短期負債準備，並將相關存貨轉至銷貨成本。		
20X2/12/31	銷貨退回及折讓之短期負債準備	300,000	
	銷貨退回		300,000
	銷貨成本	200,000	
	存貨		200,000
	說明：就實際銷售數量超過原預計之銷售數量部分計算銷售額以沖轉銷貨退回、銷貨退回及折讓之短期負債準備，並將相關存貨轉至銷貨成本。		
20X3/01/01	銷貨退回及折讓之短期負債準備	300,000	
	現金		300,000
	說明：於收到唱片行將未出售之商品退回甲公司並退款予唱片行時，沖轉相關科目。		

釋例二 商品之銷售－分期付款銷貨(IAS18.14 及 IAS18.30)

乙汽車公司與 A 君 (A 君之債信良好) 簽訂一買賣合約，相關資料如下：

1. 乙汽車公司於 20X1 年 12 月 31 日將成本\$1,200,000 之汽車一部，言明以 \$2,502,150 之價格售與 A 君，該部汽車之現銷價為\$2,000,000。
2. 乙汽車公司於 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。

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(扣除 本期還本數前)	每期分期款	每期利息	每期還本數
20X1/12/31	\$1,400,000	\$ —	\$ —	\$ —
20X2/06/30	1,400,000	190,215	84,000	106,215
20X2/12/31	1,293,785	190,215	77,627	112,588
20X3/06/30	1,181,197	190,215	70,872	119,343
20X3/12/31	1,061,854	190,215	63,711	126,504
20X4/06/30	935,350	190,215	56,121	134,094
20X4/12/31	801,256	190,215	48,075	142,140
20X5/06/30	659,116	190,215	39,547	150,668
20X5/12/31	508,448	190,215	30,507	159,708
20X6/06/30	348,740	190,215	20,924	169,291
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

2. $\$1,400,000 \div 7.360087 =$ 每期年金\$190,215。

乙汽車公司在 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

說明：此分期付款銷售之情況符合銷售商品之各項認列條件，故應認列相關之收入及成本，另有關未實現利息收入部分，則隨時間經過予以認列。

20X2/06/30 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

說明：收取第一期貸款並認列已實現利息收入，應認列利息收入金額為 $\$1,400,000 \times 12\% \times 6/12 = \$84,000$ 。

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

說明：收取第二期貨款並認列已實現利息收入，應認列利息收入金額為 $\$1,293,785 \times 12\% \times 6/12 = \$77,627$ 。

釋例三 商品之銷售－開帳單並代管 (IAS18.14)

丁公司主要係從事鋼筋之加工與買賣。丁公司係於與其客戶談妥交易條件後，簽訂買賣合約，於一個月內收取前開銷貨之款項，並將鋼筋之法定所有權移轉予客戶，但實際並未出貨，而係依客戶通知分批出貨。在實際出貨予客戶前，丁公司提供場地供客戶存放已訂購之商品，並定期與寄存客戶對帳並取得其存貨寄存數量之回覆。

企業應檢視交易之實質情況，於符合 IAS18 第 14 段之所有條件時認列銷貨收入，若客戶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，則屬預收貨款，不得認列銷貨收入。

丁公司對客戶之銷售係屬「開帳單並代管」之銷售，故須依 IAS18 B 部分釋例之第 1 段所述「(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，及(4)適用一般之付款條件」之四項條件決定是否認列收入。

丁公司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。如屬客製化商品，因丁公司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；如屬非客製化商品，則丁公司將某批商品售出後，仍可將該已出售而尚未交貨之商品轉售予其他客戶，並於未來交貨時以其他同類商品替代，則難以符合前述條件之「可辨認」。

釋例四 商品之銷售－不動產建造 (IAS18.14、IFRIC 15.11 及 IFRIC 15.12)

己公司係一建設公司，其業務包括不動產之設計、建造及銷售。

己公司所推出之 A 建案係由己公司自行設計及建造，並以預售屋之方式銷售。建造材料係由己公司提供，買方不得要求己公司對不動產之設計予以變更，故買方與己公司間之交易非屬國際會計準則第 11 號所定義之建造合約，而屬 IAS18 範圍內

之商品銷售。己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。

B 先生於 20X3 年 5 月 10 日與己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。

情況一

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，己公司得沒收所有 B 先生已支付之款項且終止合約；直至不動產移轉完成前，己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。

由於不動產移轉完成前，己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，己公司於建造完成並將不動產所有權移轉予買方時，方能符合 IAS18 第 14 段之所有條件而認列收入。

情況二

合約規定，B 先生不得將已完成或未完成之工程賣回予己公司；惟若己公司欲提前終止合約，B 先生即不須繼續付款，且己公司截至合約終止日已完成之工程歸 B 先生所有。

由於合約規定，若己公司欲提前終止合約，則已完成之工程歸 B 先生所有，此事實可能顯示己公司在建造進行中，已將在建房地現狀之控制及所有權之重大風險及報酬移轉予 B 先生。因此若此不動產之建造於建造過程中持續符合 IAS18 第 14 段之所有條件，則己公司應參照建造完成程度採用完工比例法認列收入。

釋例五 勞務之提供 (IAS18.20、IAS18.26 及 IAS18.28)

辛公司為一研究機構，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

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：

	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
估計至完成尚須投入成本	2,394,000	1,368,000	—	
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
完成程度	30%	60%	100%	

	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
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

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。

情況二

假設提供勞務之交易結果無法合理估計，但第一年 12 月 31 日預期成本應可回收，第二年 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：

	20X1 年	20X2 年	20X3 年	合 計
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

	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 ¹ ：			
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

¹ 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：此類型交易亦可參照 IAS11「建造合約」個案釋例中釋例一之作法二作會計處理。

釋例六 勞務之提供（IAS18.8、IAS18.20 及 IAS18.25）

20X2 年 6 月 1 日丙房屋仲介公司與 C 君簽訂房屋仲介合約，期間為 6 個月，約定由丙公司代 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 君與屋主簽訂購房屋之合約時，C 君須支付仲介佣金\$50,000 予丙公司。

丙公司於 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 君與屋主簽訂購房屋之合約，C 君允諾於 9 月底將\$50,000 之仲介佣金支付予丙公司。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 予丙公司；另依丙公司與屋主所簽訂之委賣合約，屋主於買方支付房屋價款時支付佣金\$60,000 予丙公司。丙公司有關此仲介合約之分錄如下：

20X2/06/01	無分錄		
	說明：簽約時尚未符合收入認列之條件，應俟尋得 C 君滿意且簽訂購房屋之合約時，再認列佣金收入。		
20X2/06/10	廣告費	2,000	
	現金		2,000
20X2/08/15	應收帳款	110,000	
	佣金收入		110,000
	說明：丙公司對 C 君及屋主之佣金收入應於符合 IAS18 第 20 段之條件時認列。		
20X2/09/30	現金	110,000	
	應收帳款		110,000
	說明：丙公司對 C 君之佣金收入\$50,000 收現，並收到屋主支付丙公司之佣金\$60,000。		

釋例七 勞務之提供與權利金 (IAS18.20、IAS18.29、IAS18.30、IAS18.32 及 IAS18.33)

庚公司為連鎖加盟餐飲公司，其與加盟者簽訂之合約中明訂，加盟者須於申請加盟時支付\$600,000 予庚公司，其中\$100,000 係庚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 係加盟者取得庚公司商標使用權之權利金；雙方完成簽約時，庚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，惟加盟者不得於任何時點撤銷加盟合約；加盟者則有權自簽約日起使用庚公司之商標，為期三年。

庚公司於 20X1 年 2 月 1 日接受 D 先生申請加盟並完成簽約，收取\$600,000，包括現金\$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。庚公司於 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。

庚公司 20X1 年及 20X2 年收入之相關分錄如下：

20X1/02/01	現金	100,000	
	應收帳款	500,000	
	預收收入／遞延收入		600,000
20X1/08/01	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：庚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： $\$500,000 \times 12\% \times 11/12 = \$55,000$ 。		
	預收收入／遞延收入	152,778	
	權利金收入		152,778
	說明： $\$500,000 \times 1/3 \times 11/12 = \$152,778$ 。		
20X2/02/01	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： $(\$500,000 - \$148,175) \times 12\% \times 11/12 = \$38,701$ 。		
	預收收入／遞延收入	166,667	
	權利金收入		166,667
	說明： $\$500,000 \times 1/3 = \$166,667$ 。		

釋例八 股利收入 (IAS18.30)

丙公司於 20X5 年 6 月 28 日以現金購入丁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。丁公司已於 6 月 18 日宣告現金股利每股\$1，除權除息日為 7 月 18 日，並於 8 月 18 日發放現金股利。

丙公司於 20X5 年有關丁公司所發放現金股利之分錄如下：

20X5/07/18	其他應收款	1,000	
	股利收入		1,000
	說明：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。		
20X5/08/18	現金	1,000	
	其他應收款		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。

