

10.

收入認列

※ 學習重點：

1. 收入適用範圍
2. 銷貨收入之認列標準
3. 銷貨收入之衡量
4. 附退貨權之銷貨收入
5. 分期付款銷貨收入
6. 特許權收入之認列
7. 讓渡資產使用權收入
8. 顧客忠誠計畫
9. 其他提供勞務收入之認列
10. 工程合約
11. 勞務收入之認列

第十章 收入認列

★ 10-1 收入適用範圍

一、適用企業會計準則第 10 號公報規定之範圍

(一) 商品銷售。

1. 包括企業以銷售為目的所生產或購入之商品。

【例如】購入商品、以出售為目的所持有的土地及不動產

(二) 勞務提供。

(三) 承包商承攬之建造合約

1. 包含與資產建造直接相關的勞務提供合約。

【例如】建築師提供服務之費用

(四) 將資產供他人使用所產生之利息、股利及權利金。

二、不適用之範圍

(一) 租賃協議：適用 IAS 17 及 EAS 20。

(二) 按權益法處理之投資產生之股利及其他收益：適用 IFRS3、IAS28 及 EAS 6。

(三) 金融資產及金融負債之公允價值變動或其處分：IAS 39 及 EAS15

(四) 與農業活動有關之生物資產之原始認列及公允價值變動：IAS 41 及 EAS 17。

(五) 礦產開採：IFRS 6。

★ 10-2 銷貨收入之認列標準

一、企業已經將商品所有權的**主要風險和報酬移轉給買方**

(一) 何謂**主要風險和報酬轉移**？

1. 一項商品發生任何損害均不歸責於賣方。

2. 一項商品所產生的經濟效益亦不歸屬於賣方享有。

符合以上兩個條件，表示**主要風險報酬**已經由賣方轉移給買方。

(二) 企業在交付商品後，**法律上所有權已經移轉，但風險尚未移轉，必須判定風險是否顯著**：

1. 有時候商品**風險和報酬的轉移**上與**法律上所有權轉移**或商品交付的時間點**並不一致**。

2. 如果遇到**法律上所有權已經移轉**或商品已經交付給買方，但**賣方仍必須承擔主要風險**，則該交易**並非銷售**，企業不得於商品交付時認列收入，**必須等到主要風險移轉才可認列收入**。

【例如】買方不滿意可無條件退貨。

商品的銷售必須等買方將商品再出售時才能收款。

3. **保留次要風險**：因企業所保留之風險**並不顯著**，則可以認列**收入**。

【例如】分期付款銷貨。

顧客不滿意可退貨，但估計退貨比率不高。

(三) 企業對客製化產品給予**有限年度的保固期**，包含交付後所發生的調整或維修成本：

1. **可估計**維修或調整成本：

因維修或調整的成本可以估計，故可於**銷售時認銷貨收入**，**並估計**可能發生的**調整或維修成本**。

2. 無法估計維修或調整成本：

因維修或調整的成本無法估計，表示該產品的主要風險和報酬尚未轉移，將於保固期結束時才能認列收入。

(四) 企業在提供商品時有提供終身保證，顧客可隨時以任何理由退還商品並全額退費：

1. 必須根據可靠的歷史資料估計退貨情形。

2. 於銷售商品時認列銷貨收入，並估計可能發生的銷貨退回。

二、企業對商品保有管理權

(一) 如果企業在銷售貨物時，將貨物的商品及所有權交給買方後，但仍保有對此商品與所有權相關的管理權或對該商品仍有效控制，則不應於認列銷貨收入。

【例如】甲銷售一禮服給乙，並要求乙只能在其要求的指定場合才可穿著，並且甲有權隨時收回此禮服。

(二) 如果企業在銷售貨物時，將該貨物的商品及所有權交給買方後，雖保有管理權，但其管理權與所有權無關，則可認列銷貨收入。

【例如】建設公司銷售房屋，但對該房屋有物業管理權。

三、收入的金額可以可靠衡量

四、交易相關的經濟效益很有可能流入企業

五、交易相關的已發生或未來即將發生的成本費用可以可靠衡量

範例一

X1 年 3 月 1 日高雄公司為宜蘭公司客製化一台機器設備\$600,000，並給予保固 6 個月，在保固期間內，任何一切維修費用，均由高雄公司自行吸收，在保固期間內宜蘭公司均無提出維修。

【試作】依下列兩種獨立情況回答收入認列時間點與金額：

情況一：高雄公司無法預估維修成本。

情況二：高雄公司估計維修費用為設備成本的 1%。

【解答】

情況一：

於 X1 年 9 月 1 日認列銷貨收入金額為\$600,000

情況二：

X1 年 3 月 1 日，銷貨收入金額為\$540,000

X1 年 9 月 1 日，銷貨收入金額為\$60,000

★ 10-3 銷貨收入之衡量

一、有對價之交易

(一) 銷貨收入應按企業和買方協議的**交易對價的公允價值**衡量。

(二) 交易對價：**必須考量商業折扣**後的金額。

(三) 收入之對價：

1. 如為現金交易，以所**收取之現金為收入**之對價。
2. 如為應收帳款或應收票據時，應按設算利率將**未來收入折現**以決定對價的公允價值，但如果為**一年內**的應收帳款和應收票據，其**公允價值和到期值的差距不大**，且交易量繁多，故基於**成本效益考量**，得**不以公允價值入帳**，以**到期值**衡量。
3. 到期值與公允價值間的差額，應按**利息法**認列為**利息收入**。

二、交換

(一) **不具商業實質**：

1. 定義：用商品或勞務交換同種類商品或勞務。
2. 此交換**不能視為產生收入之交易**。

(二) **具商業實質**：

1. 定義：用商品或勞務交換不同種類商品或勞務。
2. 此種交換**視為產生收入之交易**。
3. 其**銷貨收入**應以**換入**商品或勞務的**公允價值**，加**收現、減付現**後的金額來衡量。
4. 如果換入商品或勞務的**公允價值無法可靠衡量**，則以**換出**商品的**公允價值**來衡量。

範例二

遊樂園公司 4 月底調整後預收門票收入為\$225,000。4 月初公司開始採行預售門票制度，每張\$500，當月份使用預售門票入園共 150 張。

【試作】

4 月份公司總共賣了多少張預售門票？

【97 原住民四等】

【解答】

尚未使用門票（預收收入）＝\$225,000

以使用的門票收入＝\$500×150 張＝\$75,000

全部賣出的預售門票＝(\$225,000＋\$75,000)÷\$500＝600 張

★ 10-4 附退貨權之銷貨收入

一、定義

(一) 有些行業因為行業特性的關係，通常允許買方在一定期間內退貨還錢，或賣方以減價幫助促銷，或由賣方做廣告予以推銷。

【例如】出版業、唱片業

(二) 通常這些行業的退貨率有時相當高，且可允許的退貨期間也相當長。

二、會計處理

(一) 符合以下條件者，可在銷貨時認列銷貨收入，並預提銷貨退回準備：

1. 銷貨價格確定。
2. 提供勞務完成。
3. 退貨比率能合理可靠的估計。

(二) 如上述有任何一項不符合，則不可認列銷貨收入，必須到退貨期屆滿後，或所有條件符合時，才可認列銷貨收入。

※ 預提銷貨退回準備，我們用「銷貨退回之負債準備」這個科目，列在流動負債。

範例三

文星出版公司於 20X1 年 12 月 1 日運送 3,000 本《會計學》予大學書城，每本批發價為\$600，成本為\$450。文星與大學書城訂有保證條款，約定出貨量之 1/3 若於半年內未出售者，得享有退貨權。合約亦規定大學書城應於 12 月底支付全部貨款的 50%，其餘 50%則開立 6 個月期票。文星出版公司對於該批出貨之退貨情況無法合理估計，依據大學書城於 20X2 年初提供之銷售資料，截至 20X1 年 12 月 31 日，《會計學》已經售出 500 本。

【試作】

文星出版公司於 20X1 年對於該批出貨應認列之銷貨毛利金額為多少？

【96 高考選】**【解答】**

$$3,000 \text{ 本} \times \frac{2}{3} \times (\$600 - \$450) = \$300,000$$

範例四

五南出版社銷售會計書籍給全省各地書局，約定書局在三個月內最多可退貨 20%，交貨後一個月內必須支付全部貨款之半數，其餘貨款於退貨其屆滿扣除退貨金額後全部付清。

五南出版社於 7 月 1 日運送 5,000 本會計書籍給全省各地書局，批發價格為每本\$480，成本每本\$300，五南出版社採永續盤存制，書局依約付款，並於 10 月 1 日退回 700 本，同時付清剩餘貨款。

【試作】依下列兩個獨立情況作五南出版社必要相關分錄：

- 一、該批銷貨的退貨比例，五南出版社估計為 13%。
- 二、該批銷貨的退貨比例無法合理估計。

【94 高考改】

【解答】

一、

7/1

| | |
|-----------|-----------|
| 應收帳款 | 2,400,000 |
| 銷貨收入 | 2,088,000 |
| 銷貨退回之負債準備 | 312,000 |

| | |
|---------|-----------|
| 銷貨成本 | 1,305,000 |
| 預期退回之存貨 | 195,000 |
| 存貨 | 1,500,000 |

8/1

| | |
|------|-----------|
| 現 金 | 1,200,000 |
| 應收帳款 | 1,200,000 |

10/1

| | |
|-----------|-----------|
| 現 金 | 864,000 |
| 銷貨收入 | 24,000 |
| 銷貨退回之負債準備 | 312,000 |
| 應收帳款 | 1,200,000 |

| | | |
|------|-----------|-----------|
| | 存 貨 | 210,000 |
| | 預期退回之存貨 | 195,000 |
| | 銷貨成本 | 15,000 |
| 二、 | | |
| 7/1 | | |
| | 應收帳款 | 2,400,000 |
| | 銷貨收入 | 1,920,000 |
| | 銷貨退回之負債準備 | 480,000 |
| | 銷貨成本 | 1,200,000 |
| | 預期退回之存貨 | 300,000 |
| | 存貨 | 1,500,000 |
| 8/1 | | |
| | 現 金 | 1,200,000 |
| | 應收帳款 | 1,200,000 |
| 10/1 | | |
| | 現 金 | 864,000 |
| | 銷貨退回之負債準備 | 480,000 |
| | 應收帳款 | 1,200,000 |
| | 銷貨收入 | 144,000 |
| | 存 貨 | 210,000 |
| | 銷貨成本 | 90,000 |
| | 預期退回之存貨 | 300,000 |

★ 10-5 分期付款銷貨收入

一、定義

(一) 分期付款銷貨：收款期間較長，但通常均能在銷售時符合收入認列的條件。

(二) 原因：

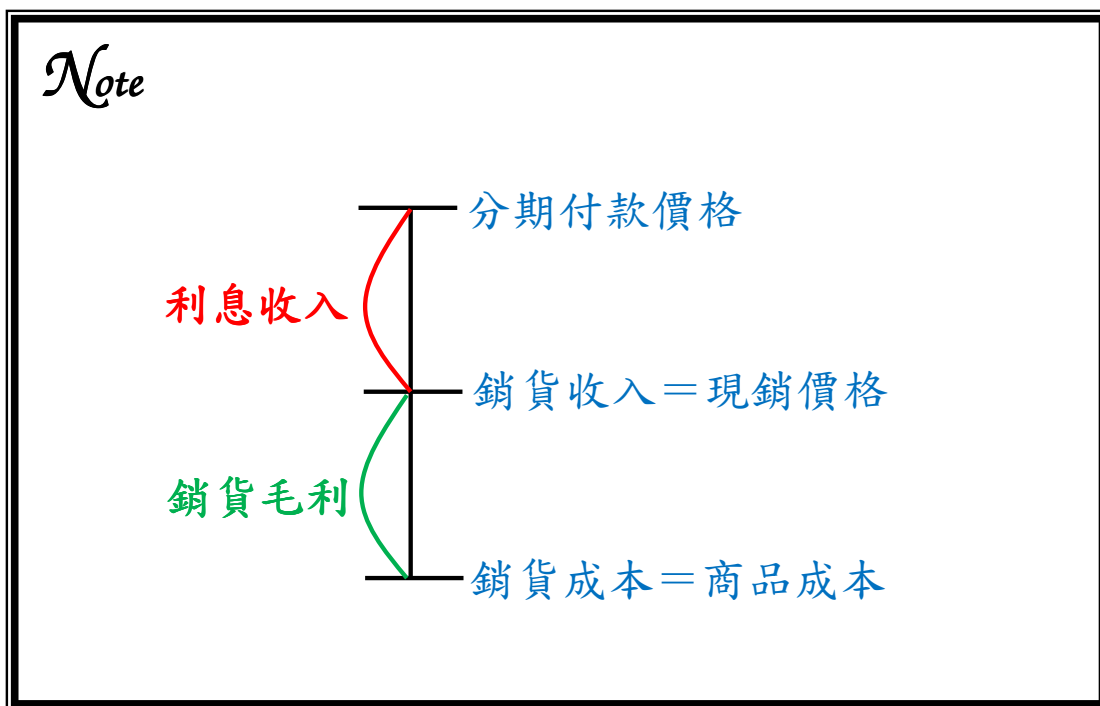
1. 賣方將商品出售給買方時，隨即將**主要風險和報酬都已經移轉給買方**，且**不再對商品有管理或控制權**，且其收入之**金額已經確定**，收帳或違約收回商品的成本也可以合理估計，**唯一不確定的是經濟效益資源流入的可能性**。
2. 雖然在法律上，分期付款銷貨的商品所有權在賣方身上，可是移轉過程當中已經符合認列收入的五項條件，故應認列收入。
3. 通常賣方願意採用分期付款銷貨方式，表示願意相信買方會定時付款，應收帳款無法收回的可能性並不高，故**應採用普通銷貨法認列銷貨收入**。

二、金額之認列衡量

(一) 分期付款銷貨收入應採用普通銷貨法認列銷貨收入。

(二) 普通銷貨法：

1. 以**現銷價格認列為銷貨收入**，**現銷價格與銷貨成本之間的差額為毛利**，應於**銷貨收入時全部認列**，不論貨款是否已收現。
2. **分期付款價格與現銷價格之間的差額為屬利息**。



三、利息之處理

(一) 分期付款價格通常會高於現金銷貨的價格，表示分期付款銷貨含有利息；或者賣方會要求買方支付現銷價格之外必須加付利息。

(二) 利息之處理，分為利息內含於分期價款當中或利息外加兩種：

1. 利息內含：

(1) 如本分期付款價格高於現銷價格，而含有未實現利息，應以現金銷貨價格作為銷貨收入。

(2) 其利息的部分，於銷貨時認列為未實現利息收入，之後依時間經過按利息法認列利息收入。

(3) 如按直線法計算利息收入與利息法差異不大時，得可採用直線法計算即可。

(4) 未實現利息收入通常列為應收分期帳款的減項。

2. 利息外加：

- (1) 此狀況下，分期付款價格會等於現銷價格，但賣方會要求買方如要分期付款必須另外支付利息。
- (2) 故此狀況下，在銷貨當下不需將利息入帳，等到每期收款或期末調整時再認列利息收入即可。

四、客戶違約

(一) 違約情況：

1. 買方有可能因為某些因素導致無法繼續支付後續分期帳款或者拒絕付款。
2. 因在法律上，賣方仍然擁有商品的所有權，故賣方可將商品收回，予以抵銷帳款。

(二) 違約處理：

1. 先決定收回商品的公平市價或淨變現價值。
2. 收回商品的存貨應該以公平市價或淨變現價值較客觀者入帳。
3. 將帳上的應收分期帳款及未實現利息收入全部予以沖銷。
4. 借貸方如有差額，認列收回商品損益。

五、帳務處理

(一) 銷售時：

1.

| | | |
|----------|-----|-----|
| 應收分期帳款 | XXX | |
| 未實現利息收入 | | XXX |
| 分期付款銷貨收入 | | XXX |

2.

| | | |
|----------|-----|-----|
| 分期付款銷貨成本 | XXX | |
| 存 貨 | | XXX |

(二) 收款時

1.

| | | |
|--------|-----|-----|
| 現 金 | XXX | |
| 應收分期帳款 | | XXX |

2.

| | | |
|---------|-----|-----|
| 未實現利息收入 | XXX | |
| 利息收入 | | XXX |

範例五

泛歐汽車公司其會計年度為曆年制，且其存貨採永續盤存制。於 2011 年 12 月 1 日出售一部汽車給客戶，該車現銷價為 \$2,000,000，其進貨成本為 \$1,500,000，其銷售條件為交車時客戶須先付頭期款 \$600,000，餘款以 6 個月為一期，分 10 期平均收取，每期收款 \$181,306，分期付款年利率為 10%。

【試作】

上述交易作 2011 年之相關分錄。

【100 記帳士改】

【解答】

2011/12/1

| | |
|----------|-----------|
| 現 金 | 600,000 |
| 應收分期帳款 | 1,813,060 |
| 分期付款銷貨收入 | 2,000,000 |
| 未實現利息收入 | 413,060 |
| 分期付款銷貨成本 | 1,500,000 |
| 存 貨 | 1,500,000 |

2011/12/31

| | |
|---------|--------|
| 未實現利息收入 | 15,109 |
| 利息收入 | 15,109 |

※ 解釋：

$$1. \text{全部應收分期帳款} = \$181,306 \times 10 = \$1,813,060$$

$$2. \text{利息收入} = \$1,813,060 \times 10\% \times \frac{1}{12} = \$15,109$$

範例六

泛歐汽車公司其會計年度為曆年制，且其存貨採永續盤存制。於2011年12月1日出售一部汽車給客戶，該車售價為\$2,000,000，其進貨成本為\$1,500,000，其銷售條件為交車時客戶須先付頭期款\$600,000，餘款以6個月為一期，分10期平均收取，每期收款\$140,000，並另按未收款餘額加收年息10%的利息。

【試作】

上述交易作2011年之相關分錄。

【100 記帳士】

【解答】

2011/12/1

| | |
|----------|-----------|
| 現 金 | 600,000 |
| 應收分期帳款 | 1,400,000 |
| 分期付款銷貨收入 | 2,000,000 |
| 分期付款銷貨成本 | 1,500,000 |
| 存 貨 | 1,500,000 |

2011/12/1

| | |
|------|--------|
| 應收利息 | 11,667 |
| 利息收入 | 11,667 |

※ 解釋：

1. 全部應收分期帳款 = $\$140,000 \times 10 = \$1,400,000$

2. 利息收入 = $\$1,400,000 \times 10\% \times \frac{1}{12} = \$11,667$

範例七

飛雅汽車公司於 08 年 1 月 1 日將成本\$400,000 之汽車一輛，以分期收款方式出售給客戶，於收取訂金\$50,000 後，於該日將汽車移轉給客戶。其餘款項\$600,000 則約定客戶分三年，每年支付\$200,000，自 08 年 12 月 31 日開始付款，應收帳款以「總額法」列帳處理。該汽車之現銷價格為\$584,600，故分期付款隱含利率為年息 6%。

【試作】

(一) 利用下表格式，編製每期還本付息攤銷表（金額四捨五入，取至整數位）。

| 日期 | 本金餘額 | 每期分期款 | 每期利息 | 每期還本數 |
|----------|------|-------|------|-------|
| 08/01/01 | | — | — | — |
| 08/12/31 | | | | |
| 09/12/31 | | | | |
| 10/12/31 | | | | |

(二) 08 年 1 月 1 日出售汽車之分錄。

(三) 設於 10 年 1 月 1 日，客戶告知無法再支付餘款，飛雅公司將汽車收回，估計可售得\$180,000，列示應有分錄。

【98 鐵路】

【解答】

(一)

| 日期 | 本金餘額 | 每期分期款 | 每期利息 | 每期還本數 |
|----------|---------|---------|---------|---------|
| 08/01/01 | 534,600 | — | — | — |
| 08/12/31 | 366,676 | 200,000 | 32,076 | 167,924 |
| 09/12/31 | 188,676 | 200,000 | 22,001 | 177,999 |
| 10/12/31 | 0 | 200,000 | 11,323* | 188,677 |

*調整誤差\$4

(二)

| | |
|----------|---------|
| 現 金 | 50,000 |
| 應收分期帳款 | 600,000 |
| 分期付款銷貨收入 | 584,600 |
| 未實現利息收入 | 65,400 |
| 分期付款銷貨成本 | 400,000 |
| 存 貨 | 400,000 |

(三)

| | |
|-----------|---------|
| 存貨—違約收回商品 | 180,000 |
| 未實現利息 | 11,324 |
| 收回商品損失 | 8,676 |
| 應收分期帳款 | 200,000 |

※ 解釋：

1. 08/12/31：

$$\text{利息收入} = \$534,600 \times 6\% = \$32,076$$

$$\text{還本數} = \$200,000 - \$32,076 = \$167,924$$

$$\text{本金餘額} = \$534,600 - \$167,924 = \$366,676$$

2. 09/12/31：

$$\text{利息收入} = \$366,676 \times 6\% = \$22,001$$

$$\text{還本數} = \$200,000 - \$22,001 = \$177,999$$

$$\text{本金餘額} = \$366,676 - \$177,999 = \$188,677$$

3. 10/12/31：

$$\text{還本數} = \$188,677$$

$$\text{利息收入} = \$200,000 - \$188,677 = \$11,323$$

★ 10-6 特許權收入之認列

一、定義

(一) 意義：

由特許人將**營業許可授權**給可經營該特許營業特許權使用人。

(二) 提供特許權授權的公司所可能提供的服務：

1. 協助選擇營業地點。
2. 協助營業處所的裝潢、購買各種必要設施。
3. 經營人員的相關訓練。
4. 產品品質管制。
5. 提供相關諮詢。
6. 協助打廣告、促銷。

二、特許權收入之分類

(一) **原始特許權費用**：

1. 俗稱加盟金。
2. 主要是在協助加盟店開業並授權使用其品牌的權利金。
3. 原始特許權費用屬於**第一次加盟時支付**，故授權公司必須在**應提供全部勞務或大部分勞務提供完成時**，或**加盟店開業時**才可認列此項收入。
4. 如採用**分期收款**方式，**必須考慮**是否有重大**不確定性**存在：
 - (1) 能否收到**無**重大不確定性：可於授權公司應提供全部勞務或大部分勞務提供完成時，或加盟店開業時認列收入。
 - (2) 能否收到**有**重大不確定性：應於**實際收現時**才能認列收入。

(二) 常年特許權費用：

1. 指授權公司繼續授與特許權、提供員工訓練、管理諮詢...等其他服務的報酬。
2. 又稱為續後權利金。
3. 應按年認列為收入。

三、相關成本之認列

(一) 如加盟店有可用較優惠的價格向加盟主購買設備、商品等的權利：

1. 優惠價格與正常價格間的差額，應將此部分的原始特許權遞延認列，先列為負債，用以補償其差價及合理利潤。
2. 等到加盟店行使此權利時，再作為售價或出售利益之調整。

(二) 加盟特許服務成本：

1. 因為提供特許服務而發生的成本，應與相關收入認列於同一期間內。
2. 如果屬於經常重複發生的間接成本，則於發生時認列為費用。

範例八

日新公司是一連鎖加盟超商公司，於 X12 年 10 月 1 日接受王某申請加盟，收特許權費 \$200,000，其中收現 \$50,000，餘款附加利息 15%，分三年平均攤還，每年支付 \$65,697，自 X13 年 10 月 1 日起付。日新公司有義務協助王某尋找合適店面，並協助訓練員工。日新公司於 X12 年 12 月 15 日替王某找到一合適店面，並由王某簽約承租，日新公司支付仲介費用 \$10,000。日新公司另花費 \$20,000 訓練王某的員工，於 X13 年 2 月 1 日完成，王某商店於 X13 年 2 月 15 日開張營業，生意興隆。

【試作】

日新公司 X12 年和 X13 年有關特許權收入的分錄。

【102 記帳士】

【解答】

12/10/1

| | | |
|---------|---------|---------|
| 現 金 | 50,000 | |
| 應收帳款 | 150,000 | |
| 遞延權利金收入 | | 200,000 |

12/12/15

| | | |
|------|--------|--------|
| 預付費用 | 10,000 | |
| 現 金 | | 10,000 |

12/12/31

| | | |
|------|-------|-------|
| 應收利息 | 5,625 | |
| 利息收入 | | 5,625 |

13/2/1

| | | |
|------|--------|--------|
| 預付費用 | 20,000 | |
| 現金 | | 20,000 |

| | | |
|---------|---------|---------|
| 遞延權利金收入 | 200,000 | |
| 權利金收入 | | 200,000 |

| | | |
|-------|--------|--------|
| 權利金成本 | 30,000 | |
| 預付費用 | | 30,000 |

13/10/1

| | | |
|------|--------|--------|
| 現金 | 65,697 | |
| 應收帳款 | | 43,197 |
| 應收利息 | | 5,625 |
| 利息收入 | | 16,875 |

13/12/31

| | | |
|------|-------|-------|
| 應收利息 | 4,005 | |
| 利息收入 | | 4,005 |

※ 解釋：

$$1. 12/12/31 \text{ 利息收入} = \$150,000 \times 15\% \times \frac{3}{12} = 5,625$$

$$2. 13/10/1 \text{ 利息收入} = \$150,000 \times 15\% \times \frac{9}{12} = \$16,875$$

$$3. 12/12/31 \text{ 利息收入} = (\$150,000 - \$43,197) \times 15\% \times \frac{3}{12} = \$4,005$$

★ 10-7 讓渡資產使用權收入

一、定義

(一) 企業因其他**人使用企業資產**而產生的收入。

(二) 其收入可分為以下三類：

1. 將資金借貸予他人所產生的利息收入。

2. 投資其他企業股權而獲得的股利收入。

3. 將長期性資產提供予他人使用，而產生的收入。

【例如】專利權、商標權所產生的權利金收入或使用收入等。

(三) 收入應符合下列兩條件時認列：

1. 與交易有關的**經濟效益很有可能流入**企業。

2. 收入之**金額可以可靠衡量**。

二、所產生之收入認列

(一) 利息收入：

1. 應隨時間經過**按利息法認列利息收入**。

2. 利息收入之認列必須**包含折價或溢價攤銷數**。

(二) 股利收入：

1. 權益證券之投資的股利收入，應於**除息日或股東會決議日**認列，並**應一貫採用**。

2. 不論被投資公司所發放之股利，是屬於投資前或投資後之保留盈餘，均應認列為**股利收入**。

(三) 權利金、版權、使用費收入：

1. 權利金、版權、使用費收入等應根據相關合約的實質內容，依據**應記基礎認列**。
2. 如合約規定金額一次支付，且企業**不提供任何後續服務**，則此種交易實質上屬於銷售行為，**應一次認列收入**。
【例如】電視劇的授權，片商只收一次權利金，被授權者可在自家電視台無限次數播放。
3. 如使用權收入是否可以收到，必須決定於未來發生的事項，此狀況，只有當**很有可能收到**該使用權收入時，**才能認列收入**。
【例如】租金收入除了一定價金外，如營業額超過一定金額，承租人必須額外支付價金。

★ 10-8 顧客忠誠計劃

一、定義

(一) 企業在銷售商品時，給予獎勵積點或附贈兌換券，而企業未來須依照獎勵積點給予商品或服務的優惠，或是持有兌換券可換贈品或以優惠價格購買商品。

(二) 實際上企業在銷售商品時，同時承擔兩種義務：

1. 現在：移轉商品給顧客。
2. 未來：未來免費或以優惠價格移轉商品或提供勞務給顧客。

二、獎勵積點或兌換券之公允價值

(一) 因企業在出售商品時同時承擔兩種義務，故企業應決定兩種應履行之義務的公允價值，並將交溢價格分攤給兩種應履行義務。

(二) 獎勵積點或兌換券點數公允價值衡量：

1. 其公允價值為：單獨售價。
2. 公允價值之計算：
 - (1) 企業僅提供一個獎勵方案：

兌換點數於兌換時所能節省的价格，乘上全部兌換點數預期會兌換的比例。
 - (2) 企業提供多種獎勵方案，由顧客自行選擇：

應依預期選取各獎勵方案的機率加權計算獎勵機點的公允價值。

三、銷售金額分攤給該筆銷售及獎勵積點之方法

(一) 餘額分攤法：

1. 定義：某一商品或服務按公允價值分攤交易金額，**交易價格減去該商品的公允價值後的餘額，作為另一商品或服務的公允價值。**
2. 又稱為增額法。
3. 在 IAS 18 及 EAS 10 **並無特別規定**商品與獎勵積點應**如何分攤**，但通常除非下列情況產生時，否則應採用相對公允價值比例法較為允當：
 - (1) 只有其中一種有公允價值，其餘的無公允價值。
 - (2) 複合式金融工具。
【例如】公司發行可轉換公司債，主契約為應付公司債，而轉換權為權益要素，應先決定公司債之公允價值，其餘才是轉換權的公允價值。
 - (3) 兩種資產分別按不同的衡量基礎或會計方法處理。
【例如】一種採用成本衡量，另一種採用公允價值衡量。
4. 於 2014 年公布的 IFRS 15 有明確規定：
 - (1) 原則：應按相對公允價值分攤。
 - (2) 例外：該商品或勞務未曾單獨出售或單獨提供，無單獨售價，方可採用餘額分攤法。

(二) 相對公允價值比例法：(IFRS 15 於 2018 年開始適用)

1. 定義：將交易價格按兩種商品或服務的**相對公允價值比例分攤**給個別商品或服務的方法。
2. 一般通常採用此方法。

(三) 金額之認列：

1. 分攤給出售商品或提供勞務的金額：銷貨收入。
2. 分攤給獎勵積點的金額：遞延兌換收入，於未來顧客執行兌換時再轉列兌換收入。
3. 如交易價格於初始時按相對公允價值比例分攤後，如後續估計認為獎勵積點兌換率有變動時，不得更改原始分攤金額。

四、如為代理人：

- (一) 表示獎勵積點由第三者提供。
- (二) 企業自己本身僅認列中間所賺取的佣金，並不認列獎勵積點相關的收入與成本費用。
- (三) 將所有的銷售金額分為三部分：
 1. 商品或勞務本身。
 2. 代收款。
 3. 佣金收入。

範例九

家樂福推行顧客忠誠計劃，當顧客消費 500 元，家樂福便會給顧客 1 點點數，顧客可利用其點數兌換商品，且無到期日的限制。在 103 年間，家樂福總共發出 10,000 點的點數，公司預估將會有 8,000 點進行兌換，公司估計每一點的公平價值為\$20。

【試作】104~106 年每年應認列多少收入？

- (一) 104 年間，所有顧客共持有 3,000 點向家樂福兌換商品。
- (二) 105 年初，公司修正預期兌換數，預估有 9,000 點會兌換。105 年間，顧客持 3,300 點向家樂福兌換商品。
- (三) 106 年，顧客持有 2,700 點兌換商品，公司估計以後將不會有更多點數進行兌換。

【解答】

(一)

$$\$20 \times 10,000 \times \frac{3,000}{8,000} = \$75,000$$

(二)

$$\$20 \times 10,000 \times \frac{3,000 + 3,300}{9,000} - \$75,000 = \$65,000$$

(三)

$$\$20 \times 10,000 \times \frac{3,000 + 3,300 + 2,700}{9,000} - \$75,000 - \$65,000 = \$60,000$$

範例十

統一超商採行一項客戶忠誠計畫。顧客每購買\$100 商品，即贈予 1 點的兌換券。每 1 點可以兌換價值\$10 的玩偶，玩偶的成本為\$6。104 年統一超商共出售\$1,000,000 的商品，並贈送顧客 10,000 點的兌換券。兌換券沒有到期日。統一超商估計會有 85%的兌換券要求兌換，104 年有 4,100 點的兌換券提出兌換商品 105 年統一超商修正了兌換率的預期，由 85%提高至 90%。105 年共有 4,550 點提出兌換商品。

【試作】

採用餘額分攤法作 104、105 相關分錄。

【解答】

104 年銷貨分錄：

| | |
|--------|-----------|
| 現 金 | 1,000,000 |
| 銷貨收入 | 915,000 |
| 遞延兌換收入 | 85,000 |

104 年兌換分錄

| | |
|--------|--------|
| 遞延兌換收入 | 41,000 |
| 兌換收入 | 41,000 |
| 兌換費用 | 24,600 |
| 贈品存貨 | 24,600 |

105 兌換分錄

| | |
|--------|--------|
| 遞延兌換收入 | 40,694 |
| 兌換收入 | 40,694 |
| 兌換費用 | 27,300 |
| 贈品存貨 | 27,300 |

※ 解釋：

1. 104 年度：

$$\text{每一點兌換券的公允價值} = \$10 \times 85\% = \$8.5$$

採用餘額分攤法將售價\$1,000,000 分攤給商品和兌換券：

$$\text{兌換券} = \$8.5 \times 10,000 = \$85,000$$

$$\text{商品} = \$1,000,000 - \$85,000 = \$915,000$$

$$\text{兌換收入} = \$85,000 \times \frac{4,100}{8,500} = \$41,000$$

$$\text{兌換商品費用} = \$6 \times 4,100 = \$24,600$$

2. 105 年度：

$$\text{兌換收入} = \$85,000 \times \frac{4,100 + 4,550}{10,000 \times 90\%} - \$41,000 = \$40,694$$

$$\text{兌換商品費用} = \$6 \times 4,550 = \$27,300$$

範例十一

丙公司於 2x16 年參與由一家航空公司經營之顧客忠誠計畫。顧客每購買商品\$100，即贈送 1 點，顧客可用點數向航空公司兌換航空旅程，每一點數可兌換旅程之公允價值為\$2，丙公司就兌換之每一紅利點數支付\$1.5 予航空公司，此等兌換沒有到期日。2x16 年丙公司收取之對價總計\$6,000,000，並給與 60,000 點，估計共有 48,000 點參與兌換。2x16 年共有 36,000 點提出兌換。

【試作】

- (一) 若丙公司為主理人，其 2x16 年應作之相關分錄。
 (二) 若丙公司為代理人，其 2x16 年應作之相關分錄。

【105 記帳士】

【解答】

(一)

2X16 年分錄：

| | |
|--------|-----------|
| 現 金 | 6,000,000 |
| 銷貨收入 | 5,904,000 |
| 遞延兌換收入 | 96,000 |

| | |
|--------|--------|
| 遞延兌換收入 | 72,000 |
| 兌換收入 | 72,000 |

| | |
|------|--------|
| 兌換費用 | 54,000 |
| 現 金 | 54,000 |

(二)

2X16 年分錄：

| | |
|------|-----------|
| 現 金 | 6,000,000 |
| 銷貨收入 | 5,880,000 |
| 佣金收入 | 30,000 |
| 代收款 | 90,000 |
| 代收款 | 54,000 |
| 現 金 | 54,000 |

※ 解釋：

(一)

$$\text{兌換點數的公允價值} = \$2 \times \frac{48,000}{60,000} = \$1.6$$

$$\text{遞延收入} = \$1.6 \times 60,000 = \$96,000$$

$$\text{銷貨收入} = \$6,000,000 - \$96,000 = \$5,904,000$$

$$\text{兌換收入} = \$96,000 \times \frac{36,000}{48,000} = \$72,000$$

$$\text{兌換費用} = \$1.5 \times 36,000 = \$24,600$$

(二)

$$\text{代收款} = \$1.5 \times 60,000 = \$90,000$$

$$\text{佣金收入} = (\$2 - \$1.5) \times 60,000 = \$30,000$$

$$\text{銷貨收入} = \$6,000,000 - \$90,000 - \$30,000 = \$5,880,000$$

★ 10-9 其他提供勞務收入之認列

一、安裝費

(一) 因施工所產生：

1. 按**施工進度**認列勞務收入。

(二) 因銷售商品所**附帶**的條件：

1. 於商品**銷售時**認列。

二、學費

(一) 應於**教學期間**認列收入。

三、入場費

(一) 僅購買**一場次**：

1. 於活動**舉行時**認列收入。

(二) 一次購買**多場次**：

1. 指出售套票。

2. 入場費收入應**按服務費提供比例**分攤到各場次當中。

四、服務費

(一) 產品售價中已經**包括**可辨認的**後續服務費**金額，該項金額應**遞延**並在**提供服務的期間**認列收入。

【例如】 產品出售後，**免費**提供購買人使用教學。

(二) 遞延的金額應包括預計的服務成本加上合理利潤。

五、保險代理佣金

(一) 出售保險後代理商無須再提供服務：

1. 因出售後不需在提供任何服務，故保險代理佣金應在保單生效日或續保生效日認列為收入。

(二) 出售保險後代理商很可能被要求在保單的有效期間內提供進一步服務：

1. 因在銷售保險後，代理商仍保有服務義務存在，故保險代理佣金應視狀況將全部或一部份金額予以遞延。
2. 遞延的金額在保單有效期間內認列收入。

六、廣告佣金

(一) 廣告製作費收入：

1. 按廣告製作進度認列收入。
2. 採用完工比例法。

(二) 廣告佣金收入：

1. 在相關廣告或行銷節目與公眾見面時認列收入。
2. 採特定勞務提供法認列。

七、入會費、會員費

(一) 僅取得會員資格：

1. 因繳交的入會費、會員費僅取得會員資格，再購買其他產品或服務時仍須另外付費，則視收現是否有重大不確定性，如沒有重大不確定性，於收費時認列收入。
2. 支付固定年費，於使用或購買產品時無任何優惠，亦同。

(二) 有義務給予較優惠或免費的服務、商品等：

1. 如繳交入會費、會員費後，企業必須對會員提供免費服務或用比非會員較優惠的金額出售商品給會員時，應將用以補償差價及合理利潤的會員費收入遞延。
2. 此項遞延收入，於產品提供或勞務提供時分攤轉列為收入。

範例十二

世界健身公司出售會員證給會員，會員只要在與公司簽約時支付 \$6,000，即可在二年之合約有效期限內免費使用健身房 50 次以及三溫暖 100 次。

104 年初共有 100 人與公司簽訂此項合約，世界公司合計收到 \$600,000，104 年度，會員共使用了 3,000 人次之健身服務及 4,800 人次之三溫暖服務，而在 105 年度，則分別使用了 2,000 人次及 5,200 人次之服務。上述合約有關成本資料如下：

| | |
|--------------|-----------|
| 原始直接成本 | \$ 10,000 |
| 每年間接成本 | 20,000 |
| 每一服務人次之直接成本： | |
| 健身房 | \$10 |
| 三溫暖 | 15 |

【試作】

計算世界健身公司 104 及 105 年度之損益。

【解答】

直接成本之比例：

$$104 \text{ 年直接成本} = \$10 \times 3,000 + \$15 \times 4,800 = \$102,000$$

$$105 \text{ 年直接成本} = \$10 \times 2,000 + \$15 \times 5,200 = \$98,000$$

$$104 \text{ 年比例} = \frac{\$102,000}{\$102,000 + \$98,000} = 51\%$$

$$105 \text{ 年比例} = \frac{\$98,000}{\$102,000 + \$98,000} = 49\%$$

營業收入之認列：

$$104 \text{ 年} = \$6,000 \times 100 \times 51\% = \$306,000$$

$$105 \text{ 年} = \$6,000 \times 100 \times 49\% = \$294,000$$

直接成本分攤：

$$104 \text{ 年} = \$10,000 \times 51\% = \$5,100$$

$$105 \text{ 年} = \$10,000 \times 49\% = \$4,900$$

104、105 損益：

$$104 \text{ 年} = \$306,000 - \$5,100 - \$102,000 - \$20,000 = \$178,900$$

$$105 \text{ 年} = \$294,000 - \$4,900 - \$98,000 - \$20,000 = \$171,100$$

★ 10-10 工程合約

一、定義與種類

(一) 企業會計準則第 10 號公報規定之工程合約，主要規範：

1. 承包商財務報表對於工程合約之會計處理。
2. 工程合約主要指：建造一項或一組設計、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的資產而特別訂立的合約。
3. 原則適用於合約活動開始於某一報導期間並於另一報導期間結束的所有工程合約，因而產生了合約收入及成本費用應如何分攤的問題。

(二) 工程合約包括：

1. 與資產建造直接相關的勞務提供合約。
2. 為拆除或復原資產及資產拆除後進行環境復原而簽訂的合約。

(三) 工程合約的種類：

1. 固定造價合約：
 - (1) 合約總價固定或固定單價計算工程合約，但有時候可能會根據某些明確因素變動而做調整。
 - (2) 某些明確因素：主要因為物價指數波動、大量缺供缺料而導致供需不平衡，使成本價格上升。

2. 成本加成合約：

(1) 合約總價格按合約規定的實際成本加一定比率或加固定金額計算。

(2) 有時加價比率或金額會限制不得超過多少金額，或者限制加成後總價不得超過多少錢，此狀況下，有兼具固定造價合約的性質存在。

【例如】按實際成本加成 20%，但總價最高不得超過 \$3,000,000。

二、工程合約之收入認列

(一) 合約收入因為受到許多未來事項結果的影響，而會產生許多不確定的因素存在，在每個會計期間內，合約收入可能會有增減變動存在。

(二) 工程合約收入主要包含：

1. 合約明訂的原始收入金額。

2. 合約變更收入：

(1) 客戶對合約的工作範圍有變動，包含設計、規格的改變、工期的改期等。

(2) 如果可以確定客戶很有可能同意變更，且此項變更合約會造成企業的收入增加，金額能可靠衡量，那該合約變更的收入應記入合約收入當中。

3. 合約索賠：

(1) 因客戶或第三者所造成，企業有可以向客戶或第三者收取補償，且此項補償並不包括在原有的合約價款內。

(2) 當有證據顯示客戶很有可能同意索賠及金額可以可靠衡量，那才可將索賠款包含在工程合約收入當中。

【例如】因客戶的緣故造成工程延宕，導致企業成本增加，經與客戶協商後，客戶願意多支付金額彌補因工程延宕所造成的成本增加。

4. 合約獎勵金：

(1) 當工程達到合約某項規定標準時，客戶同意支付額外的款項給企業。

(2) 這種收入通常應該根據合約目前完成的進度就足以判斷是否能達到標準，且在收入能可靠衡量時，記入合約收入當中。

三、工程合約之成本認列

(一) 與該合約直接相關的成本：

1. 建築材料。
2. 施工現場人工成本。
3. 用於建造合約的廠房、設備折舊。
4. 材料的搬遷費、運費。
5. 設計、技術支援成本。
6. 修正及保證工程品質的預計成本。(保固成本)

(二) 一般可以直接歸屬該合約活動且能分攤至合約的成本：

1. 保險費。
2. 施工期間的間接費用。
3. 借款成本。

(三) 可特別像客戶收取的成本

1. 推銷費用。
2. 合約中未明確規定，但可以要求規定的研究發展費用。

四、完工比例法

(一) 當建造合約的結果能可靠估計時，應採用完工百分比法認列工程收入和費用。

(二) 合約收入認列以後，如果發現相關的帳款很可能會無法收回或無法收回，應認列相關的呆帳費用，不可調整合約收入金額。

(三) 建造合約的結果能可靠估計之條件：

1. 固定造價合約：

- (1) 合約總收入能可靠衡量。
- (2) 與合約相關的經濟效益資源很可能流入企業。
- (3) 在報導結束日時，估計尚須投入成本、完工進度等均能可靠衡量。
- (4) 實際投入合約的成本能清楚辨認且可以可靠衡量。

2. 成本加成合約：

- (1) 與合約相關的經濟效益資源很可能流入企業。
- (2) 實際投入合約的成本能清楚辨認且可以可靠衡量。
- (3) 無須先行估計合約收入總額，也不必確定合約的完工比例，因收入是按照實際成本加成。

(四) 完工進度衡量：

1. 成本比例法：

$$\text{完工比例} = \frac{\text{至本期期末累計投入實際成本}}{\text{本期期末估計總成本}}$$

2. 工作量比例法：

$$\text{完工比例} = \frac{\text{至本期期末累計投入人工小時或機器小時}}{\text{本期期末估計總人工小時或總機器小時}}$$

3. 產出比例法

$$\text{完工比例} = \frac{\text{已完成的產出量}}{\text{全部總產出量}}$$

(五) 收入及費用的衡量認列：

1. 當期合約收入：

= 合約總收入 × 當期期末完工比例 - 以前年度累計已認列收入

2. 當期合約費用

= 本期實際投入之成本

3. 當期合約損益：

= 當期合約收入 - 當期合約費用

(六) 合約損失處理：

1. 整個工程仍有利益：

(1) 僅因為估計變動，以前累計已認列收入超過當期期末應認列收入。

(2) 此狀況應按估計變動處理，將以前年度多認列的收入全部於本年度沖回，當作本期的損失。

2. 整個工程已經產生損失：

(1) 因已經估計合約總成本為高於總收入，故不應有關於此工程合約的利益存在。

(2) 應將合約損失全數認列，並將以前年度所認列的利益全數沖回，一併認列為當期損失。

五、成本回收法

(一) 如果合約結果無法可靠估計，應採成本回收法。

(二) 合約費用：當期發生的合約成本。

(三) 合約收入：

1. 根據預期能收回的實際合約成本予以認列。
2. 不得認列超過實際成本的合約收入。
3. 合約成本若無法回收，則不認列合約收入。

(四) 當工程合約無法可靠估計的因素被排除後，應立即改為完工百分比法認列工程損益。

六、會計處理：

(一) 投入工程成本：

| | | |
|------|-----|-----|
| 在建工程 | XXX | |
| 現 金 | | XXX |

(二) 分期請款：

| | | |
|----------|-----|-----|
| 應收工程進度款 | XXX | |
| 已請領工程進度款 | | XXX |

(三) 實際收款：

| | | |
|---------|-----|-----|
| 現 金 | XXX | |
| 應收工程進度款 | | XXX |

(四) 認列工程收入：

| | | |
|------|-----|-----|
| 工程費用 | XXX | |
| 在建工程 | XXX | |
| 工程收入 | | XXX |
| 在建工程 | | XXX |

(五) 工程完工：

| | | |
|----------|-----|-----|
| 已請領工程進度款 | XXX | |
| 在建工程 | | XXX |

範例十三

甲公司以\$4,000,000 承包一項工程，有關資料如下：

| | 2008年 | 2009年 | 2010年 |
|------------|-------------|-------------|-------------|
| 至年底累計已投入成本 | \$1,280,000 | \$2,400,000 | \$3,120,000 |
| 估計尚須投入成本 | 1,920,000 | 800,000 | 0 |
| 至年底累計請款數 | 600,000 | 1,600,000 | 4,000,000 |
| 至年底累計收帳數 | 480,000 | 1,280,000 | 3,760,000 |

【試作】

- (一) 以完工百分比法，計算 2008 以及 2009 年度應認列的工程毛利。
- (二) 做 2009 年度的分錄。

【97關務三等】

【解答】

(一)

| | 2008 | 2009 | 2010 |
|--------|------------------------------|------------------------------|-------------|
| 工程包價 | \$4,000,000 | \$4,000,000 | \$4,000,000 |
| 已投入成本 | (1,280,000) | (2,400,000) | (3,120,000) |
| 尚須投入成本 | (1,920,000) | (800,000) | — |
| 總損益 | \$800,000 | \$800,000 | \$880,000 |
| 完工比例 | $\frac{1,280}{3,200} = 40\%$ | $\frac{2,400}{3,200} = 75\%$ | 100% |
| 應認損益 | \$320,000 | \$600,000 | \$880,000 |
| 已認損益 | 0 | (320,000) | (\$600,000) |
| 本期損益 | \$320,000 | \$280,000 | \$280,000 |

(二)

1. 投入工程成本：

| | |
|------|-----------|
| 在建工程 | 1,120,000 |
| 現 金 | 1,120,000 |

2. 分期請款：

| | |
|----------|-----------|
| 應收工程進度款 | 1,000,000 |
| 已請領工程進度款 | 1,000,000 |

3. 實際收款：

| | |
|---------|---------|
| 現 金 | 800,000 |
| 應收工程進度款 | 800,000 |

4. 認列工程收入：

| | |
|------|-----------|
| 工程費用 | 1,120,000 |
| 在建工程 | 280,000 |
| 工程收入 | 1,400,000 |

範例十四

凱凱建設公司於 X1 年初承包道路工程，估計 3 年可以完工，工程總金額為\$12,500,000，其他相關資料如下：

| | X1 年 | X2 年 | X3 年 |
|-------------------|-------------|-------------|--------------|
| 至期末為止已投入 工程成本 | \$4,000,000 | \$9,200,000 | \$12,200,000 |
| 估計至完工尚須投入 工程成本 | 無法估計 | 無法估計 | — |

凱凱建設公司分析，對於合約結果無法合理可靠估計，已知 X1 年預期可能回收之成本為\$4,500,000，至 X2 年預期可回收成本為\$7,800,000。

【試作】

計算每年應任列之工程收入、工程費用及工程損益各是多少？

【解答】

X1 年：

$$\begin{aligned} \text{工程收入} &= \text{Min}(\text{當期可回收成本, 當期發生成本}) \\ &= \text{Min}(\$4,500,000, \$4,000,000) \\ &= \$4,000,000 \end{aligned}$$

$$\text{工程費用} = \$4,000,000$$

$$\text{工程損益} = 0$$

X2 年：

$$\begin{aligned} \text{工程收入} &= \text{Min}(\$7,800,000 - \$4,000,000, \$5,200,000) \\ &= \$3,800,000 \end{aligned}$$

$$\text{工程費用} = \$5,200,000$$

$$\text{工程損失} = \$1,400,000$$

X3 年：

$$\text{工程收入} = \$12,500,000 - \$7,800,000 = \$4,700,000$$

$$\text{工程費用} = \$3,000,000$$

$$\text{工程利益} = \$1,700,000$$

★ 10-11 勞務收入之認列

一、結果可以可靠估計

(一) 完工百分比法：

1. 當勞務提供的**結果可以可靠估計**，應以資產負債表日交易的完工進度比例讓列相關收入。
2. 交易結果可以可靠估計，必須符合下列所有條件：
 - (1) 收入的金額可以可靠衡量。
 - (2) 與交易有關的經濟效益很有可能流入企業。
 - (3) 於資產負債表日時，完工進度比例能夠可靠估計。
 - (4) 交易過程中，已發生或預期將發生的成本能可靠衡量。
3. 勞務交易的完工程度可以藉由下列不同方法來決定：
 - (1) 產出法：評估已經完成的作業量。
 - (2) 投入勞務法：用已提供的勞務佔估計應提供勞務總量的比例。
 - (3) 成本比例法：用已發生的成本佔估計應發生的總成本的比例。
4. 如果在勞務提供過程當中，估計**整個交易結果將發生虧損**，**應立即認列損失**，以年度估計**虧損減少時**，應將減少數**沖回**，做該年度的**利益**。

(二) 特定勞務提供法：

1. 如果在整個勞務提供過程當中，有某一項特定工作，**遠較其他工作項目重要時**，則**收入應遞延到該特定工作完成時才可認列**。

【例如】人力銀行提供仲介服務，應等到仲介成功，勞資雙方確定媒合後，才能認列仲介收入。

(三) 會計處理：

1. 鄭丁旺老師 12 版：

(1) 記錄投入成本：

| | | |
|-----------|-----|-----|
| 專案研究計畫—成本 | XXX | |
| 現 金 | | XXX |

(2) 各期請款：

| | | |
|--------|-----|-----|
| 應收研究款 | XXX | |
| 已請領研究款 | | XXX |

(3) 實際收款：

| | | |
|-------|-----|-----|
| 現 金 | XXX | |
| 應收研究款 | | XXX |

(4) 認列勞務損益：

| | | |
|-----------|-----|-----|
| 研究費用 | XXX | |
| 專案研究計畫—損益 | XXX | |
| 研究收入 | | XXX |

(5) 結清研究計畫：

| | | |
|-----------|-----|-----|
| 已請領研究款 | XXX | |
| 專案研究計畫—成本 | | XXX |
| 專案研究計畫—損益 | | XXX |

2. 林蕙真老師：

(1) 記錄投入成本：

| | | |
|------|-----|-----|
| 研究費用 | XXX | |
| 現 金 | | XXX |

(2) 各期請款：

| | | |
|-------|-----|-----|
| 應收研究款 | XXX | |
| 預收研究款 | | XXX |

(3) 記錄各期收入：

| | | |
|-------|-----|-----|
| 預收研究款 | XXX | |
| 研究收入 | | XXX |

(4) 實際收款：

| | | |
|-------|-----|-----|
| 現 金 | XXX | |
| 應收研究款 | | XXX |

(四) 財務報表表達：

1. 鄭丁旺老師 12 版：

- (1) 研究收入、研究費用：當期損益表當中。
- (2) 應收研究款、已請領研究款：資產負債表流動資產項。
- (3) 專案研究計畫—成本、專案研究計畫—損益：已請領研究款之減項。

2. 林蕙真老師：

- (1) 應收研究款 $>$ 預收研究款：預收研究款作應收研究款的減項，表達於流動資產段。
- (2) 應收研究款 $<$ 預收研究款：應收研究款作預收研究款的減項，表達於流動負債段。

二、結果無法可靠估計

採用成本回收法：

1. 所有當期已經投入的成本均列為勞務費用。
2. 收入部分則應考慮成本回收的可能性。
3. 如已經發生的成本很有可能可以回收，則在可回收的成本範圍內認列勞務收入，但所認列勞務收入之金額，不得超過成本。

範例十五

謝律師於 X1 年 10 月與郎醫生簽約為其醫療糾紛之訴訟進行辯護，雙方約定只要一審勝訴（預估 X2 年中宣判），謝律師將可立即向郎醫生收取\$600,000 酬金，如果一審敗訴則僅能收取\$200,000；在宣判之前，郎醫生無須支付任何款項。謝律師於 X1 年底認為訴訟雙方均有勝算，端視法官之判決而定。

謝律師有關本案之支出，於 X1 年已發生\$120,000，並預估 X2 年一審宣判前另將支出\$80,000。

【試作】

- (一) 謝律師在 X1 年度應認列多少收入與費用，其損益為多少？
- (二) 若 X2 年一審宣判郎醫生勝訴，謝律師實際在 X2 年支出\$60,000，則謝律師於 X2 年度應該認列多少收入與費用，其損益為多少？

【100 地特三等】

【解答】

(一)

$$\text{X1 年認列收入} = \$120,000$$

$$\text{認列費用} = \$120,000$$

$$\text{損益金額} = \$0$$

(二)

$$\text{X2 年認列收入} = \$600,000 - \$120,000 = \$480,000$$

$$\text{認列費用} = \$60,000$$

$$\text{損益金額} = \$480,000 - \$60,000 = \$420,000$$

範例十六

台南公司為一研究機構，於民國 101 年初簽訂一項受託研究案，合約價格為\$8,000,000，合約期間為 3 年，假設此項交易結果能合理估計，完成程度之估計採用已發生成本占估計總成本之比例計算，其他相關資料表列如下：

| | 101 年 | 102 年 | 103 年 | 合計 |
|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| 當年實際研究成本 | \$1,800,000 | \$2,750,000 | \$2,050,000 | \$6,600,000 |
| 估計至完成尚須投入成本 | 4,200,000 | 1,950,000 | 0 | |
| 分期請款金額 | 2,500,000 | 3,700,000 | 1,800,000 | 8,000,000 |
| 實際收款金額 | 2,200,000 | 3,500,000 | 2,300,000 | 8,000,000 |

【試作】

- (一) 計算 101、102、103 研究收入、研究費用、研究利益各為多少？
- (二) 102 年之相關分錄及年底資產負債表之相關表達。

【解答】**(一)**

| | 101 | 102 | 103 |
|--------|------------------------------|------------------------------|---------------|
| 研究包價 | \$8,000,000 | \$8,000,000 | \$8,000,000 |
| 已投入成本 | (1,800,000) | (4,550,000) | (6,600,000) |
| 尚須投入成本 | (4,200,000) | (1,950,000) | — |
| 總損益 | \$2,000,000 | \$1,500,000 | \$1,400,000 |
| 完工比例 | $\frac{1,800}{6,000} = 30\%$ | $\frac{4,550}{6,500} = 70\%$ | 100% |
| 應認損益 | \$600,000 | \$1,050,000 | \$1,400,000 |
| 已認損益 | 0 | (600,000) | (\$1,050,000) |
| 本期損益 | \$600,000 | \$450,000 | \$350,000 |

| | 101 | 102 | 103 |
|------|-------------|-------------|-------------|
| 研究收入 | \$2,400,000 | \$3,200,000 | \$2,400,000 |
| 研究費用 | 1,800,000 | 2,750,000 | 2,050,000 |
| 研究利益 | \$600,000 | \$450,000 | \$350,000 |

(二)

102 年相關分錄：

| | 鄭丁旺老師 12 版 | 林蕙真老師 |
|------|---|------------------------------------|
| 投入成本 | 專案研究計畫—成本 2,750,000 現金 2,750,000 | 研究費用 2,750,000 現金 2,750,000 |
| 各期請款 | 應收研究款 3,700,000 已請領研究款 3,700,000 | 應收研究款 3,700,000 預收研究款 3,700,000 |
| 實際收款 | 現金 3,500,000 應收研究款 3,500,000 | 現金 3,500,000 應收研究款 3,500,000 |
| 認列損益 | 研究費用 1,800,000 專案研究計畫—損益 600,000 研究收入 2,400,000 | 預收研究款 3,500,000 研究收入 3,500,000 |

102 年底資產負債表：

鄭丁旺老師 12 版：

流動資產：

應收研究款 \$500,000

流動負債

已請領之研究款 \$6,200,000

減：專案研究計畫—成本 (4,550,000)

專案研究計畫—損益 (1,050,000) \$600,000

林蕙真老師：

流動負債：

預收研究款 \$600,000

減：應收研究款 (500,000) \$100,000

範例十七

台南公司為一研究機構，於民國 101 年初簽訂一項受託研究案，合約價格為\$8,000,000，合約期間為 3 年，假設此項交易結果無法合理估計，但 101 年底預期成本可以回收，104 年底預期已發生之成本在\$4,200,000 額度內可以回收，其他相關資料表列如下：

| | 101 年 | 102 年 | 103 年 | 合計 |
|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| 當年實際研究成本 | \$1,800,000 | \$2,750,000 | \$2,100,000 | \$6,650,000 |
| 估計至完成尚須投入成本 | 無法合理估計 | 無法合理估計 | 0 | |
| 分期請款金額 | 2,500,000 | 3,700,000 | 1,800,000 | 8,000,000 |
| 實際收款金額 | 2,200,000 | 3,500,000 | 2,300,000 | 8,000,000 |

【試作】

計算 101、102、103 研究收入、研究費用、研究利益各為多少？

【92 高考改編】

【解答】

101 年：

$$\begin{aligned} \text{研究收入} &= \text{Min}(\text{當期可回收成本}, \text{當期發生成本}) \\ &= \text{Min}(\$1,800,000, \$1,800,000) \\ &= \$1,800,000 \end{aligned}$$

$$\text{研究費用} = \$1,800,000$$

$$\text{研究損益} = 0$$

102 年：

$$\begin{aligned} \text{研究收入} &= \text{Min}(\text{當期可回收成本}, \text{當期發生成本}) \\ &= \text{Min}(\$4,200,000 - \$1,800,000, \$2,750,000) \\ &= \$2,400,000 \end{aligned}$$

$$\text{研究費用} = \$2,750,000$$

$$\text{研究損失} = \$350,000$$

103 年：

$$\begin{aligned} \text{研究收入} &= \$8,000,000 - \$1,800,000 - \$2,400,000 \\ &= \$3,800,000 \end{aligned}$$

$$\text{研究費用} = \$2,100,000$$

$$\text{研究損益} = \$1,700,000$$

範例十八

永義房屋仲介公司於 2010 年 8 月 1 日與客戶張君簽訂房屋代售契約，期間為 6 個月，約定售價為 10,000,000 元，客戶張君的最低底價為 8,000,000 元，若按底價成交，張君將支付佣金 2%，若超過底價部分，需支付 5%佣金。該房屋當年 9 月 1 日以 9,000,000 元成交，該期間仲介公司銷售房屋所發生的營業成本皆於發生時認列為費用。

【試作】下列日期，永義房屋仲介公司應作之分錄。

(一) 2010 年 8 月 1 日。

(二) 2010 年 9 月 1 日。

【解答】

(一)

不作分錄。因勞務合約以提供特定勞務為前提，應等特定勞務完成時，才可認列收入。

(二)

| | |
|------|---------|
| 現 金 | 210,000 |
| 佣金收入 | 210,000 |

※ 解釋：

$$1. \text{勞務收入} = \$8,000,000 \times 2\% + \$1,000,000 \times 5\% = \$210,000$$

參考資料

會計學原理 13 版，鄭丁旺，2015 年 8 月/11 月

會計學概要 5 版，杜榮瑞、薛富井、蔡彥卿、林修葳，2016 年 8 月

會計學概要，黃美玲，2016 年 1 月，松根出版社

中級會計學 2 版，張仲月、蔡彥卿、劉啟群，2015 年 3 月/9 月

中級會計學 12 版，鄭丁旺，2014 年 8 月/2015 年 4 月

中級會計學 IFRS 版，林正、林詮，2016 年 9 月，北一出版社

高職會計學題庫，龍騰出版社

94-104 高普特考、國營、銀行、勞動部會計丙級、會計乙級檢定歷屆試題、
商教會一～三級歷屆試題

企業會計準則公報，會計研究發展基金會，2016 版

國際會計準則公報，會計研究發展基金會，2015 版

【會計學概要】
【第三冊】
適用 2017 記帳士

作者： 睿芸
出版者： 睿芸會計家教工作室
出版日期： 2017 年 7 月二版
聯絡方式： ruiyun0427@gmail.com

Facebook 睿芸會計家教
<https://www.facebook.com/ruiyun0427>

☞ 版權所有•翻印必究 ☜

