

3

Chapter

收入認列與衡量

3-1 收入認列基本觀念

前言：

本章係依 IAS#18「收入」及 IAS#11「建造合約」相關會計處理，收入係指企業在一定期間因銷售商品、提供勞務、提供資產予他人使用或其他主要營業活動而使經濟資源流入企業。在面對多元化的銷售交易模式，國際會計準則係依據不同收入來源制定不同的相關公報規定。

IAS#18 收入之認列與衡量：

一、適用範圍：

- 1.銷售商品收入：
一般銷售商品、分期付款銷貨、附退貨權銷貨、顧客忠誠計畫。
- 2.讓渡資產使用權收入：
如利息、股利或權利金收入。
- 3.建造合約收入及費用：
完工比例法、成本回收法。
- 4.提供勞務收入：
完工比例法、成本回收法。

二、不適用範圍：

- 1.建造合約：IAS#11。
- 2.租賃：IAS#17。
- 3.採權益法認列之投資收益：IAS#28。
- 4.金融資產或金融負債之公允價值變動或處分：IAS#39。
- 5.生物資產之原始認列及公允價值變動或處分：IAS#41。



- 6.符合保險合約規範：IFRS#4。
- 7.礦產開採：IFRS#6。

● 收入認列原則：

依 IAS#18 號公報規定，收入必須同時符合下列認列條件才可認列：

- 一、未來經濟效益很有可能流入企業。
- 二、該經濟效益能夠可靠衡量。

● 收入交易之辨認及成本收入配合原則：

一、收入交易之辨認：

收入認列原則通常適用於個別交易，若單一個別交易包括數個可辨認項目或與數個交易有關連，應反映交易之實質。其說明如下：

- 1.當產品銷售之交易包括後續服務，若此金額可明確辨認時，則應遞延於服務履行期間內認列為收入。
- 2.若企業於銷售時，同時訂定於未來某一時日以約定某一價格再購買回商品，則實質上屬「產品融資合約」，不得於銷售商品時認列為收入。

二、收入與成本配合原則：

1.原則：

同一交易或事項相關之收入及費用宜同時認列，以符合配合原則。

2.例外：

若費用或成本無法可靠衡量時，則相關的收入不得認列，應將已收價款視為「預收款項」，列為負債。上述費用或成本包括商品交付、勞務提供或將資產提供予他人使用時，預計發生之保固費用及其他費用(含或有事項)。



相關考題

1. 他人使用企業資產所產生之收入認列，下列敘述何者正確？
①須滿足與交易有關的經濟效益很有可能流入企業，及該收入金額能可靠衡量之認列條件；②利息收入應依時間經過以有效利率法認列；③非屬權益法權益證券投資的股利應於除息日或股東會決議日（亦即股東收取股利權利確定之日）認列；④權利金或使用費應依相關合約的實質內容，按現金基礎認列；⑤無法收現或很有可能無法回收的金額應認列為壞帳費用，不可作為原始收入金額的調整。
(A)①②③⑤ (B)①②④⑤ (C)①③④⑤ (D)②③④⑤。【102 會計師】

A



2. 下列何者非為認列銷售商品收入所必須符合之條件？ (A)企業已將商品所有權之重大風險與報酬移轉予買方 (B)與交易有關的費用或成本能夠可靠衡量，但預計發生費用或成本則不予考慮 (C)未來經濟效益很有可能流入企業 (D)經濟效益能夠可靠衡量。

3-2 銷售商品收入

● 銷售商品收入：

一、銷售商品收入應在下列條件完全滿足時認列：

1. 企業已將商品所有權之「重大」風險及報酬移轉予買方。
2. 企業對於已經出售之商品既不持續參與管理，亦未維持有效控制。
3. 收入的金額能夠可靠衡量。
4. 與交易有關之經濟效益很有可能流入企業。
5. 與交易有關之已發生或將發生之成本能夠可靠衡量。(包括商品成本和交易成本)

綜合上述，銷售商品收入在上列五點條件全部符合時認列，所以一般商品銷售均在商品和其所有權移轉給買方時符合全部認列條件時認列，故銷貨收入通常在銷售點認列。若在銷售點仍未完全符合收入認列條件，則應將已收價款認列為負債(遞延收入)，直到完全符合全部條件時再認列收入。



相關考題

1. A 君於 X8 年 3 月 1 日向乙公司訂購數位伴唱機一組，售價\$50,000，乙公司於 4 月 2 日收到貨款\$50,000，5 月 5 日送貨至 A 君指定地點，並與 A 君約定 5 月 7 日裝機。若數位伴唱機之安裝過程相當簡單，則乙公司應於何時認列銷貨收入？ (A)3 月 1 日 (B)4 月 2 日 (C)5 月 5 日 (D)5 月 7 日。【101 鐵路高員三級特考】
2. 華娜公司為一書籍出版公司，其產品銷售具有高退貨率之特性，有關該公司銷貨認列之會計處理，下列何者正確？ (A)在商品移轉給書店時，一律不許認列銷貨收入 (B)在商品移轉給書店時，存貨已不在倉庫中，應貸記存貨科目 (C)一律在收到款項時，才能認列銷貨收入 (D)若能合理估計退貨率，可在商品移轉給書店時，認列銷貨收入【103 合庫】



3. 在收入認列原則下，何時認列銷貨收入？ (A)商品由賣方移轉給買方時 (B)貨物已經送出，且已收現時 (C)收到客戶訂單，但貨物在30天之後才會送出 (D)會計人員決定哪一期的損益表「需要」較多收入時。【101 農會】 A

二、銷售商品收入之特殊情況說明：

1. 「開立發票並延遲交貨」之銷貨：

銷貨時賣方答應買方之請求而延遲交貨，但買方已取得商品所有權並接受發票，此時銷貨收入應該在買方取得所有權並滿足下列條件時認列：

- (1) 很有可能交貨。
- (2) 在認列銷貨收入時，該商品已經是庫存商品，特別指定並可隨時交貨。
- (3) 買方明確地給予延遲交貨的指示。
- (4) 適用一般的付款條件。

注意 若賣方尚未購買或製造該商品，而僅意圖於交貨前才及取得或製造該商品，則開立發票時並不能認列銷貨收入。

2. 附條件之商品運送：

商品運出交付買方時，若有附帶若干條件者，則銷貨收入何時認列應視所附條件而定。

(1) 附安裝和檢驗條件：

此時銷貨收入何時認列應視安裝及檢驗的重要性而定，即安裝及檢驗是銷售合約的重要組成部分。

A. 大型機器設備之銷售：

賣方通常要負責高度技術性的安裝及測試，則應等買方接受交貨條件且安裝及檢驗完成時，賣方才能列銷貨收入。

B. 但下列情況下，只要買方願意接受交貨，賣方就可以認列銷貨收入：

- a. 安裝過程簡單。
- b. 進行檢驗只為了最後確定合約價格及內容。

(2) 附退貨權之銷貨：

(3) 有些行業(如出版業、唱片業、運動器材業、食品業)通常退貨比率較高及退期期間較長，影響銷貨收入之認列。要依照「銷貨認列五項條件」去評估。

A. 若可合理估計退貨率，則認列銷貨收入，並預提「備抵銷貨退回及折讓」金額。



B. 若無法合理估計退貨率，則不視為銷貨收入，而應將所收價款作為負債處理，直到條件完全符合才可認列為收入。

(4) 寄銷(Consignment sales)：

係指寄銷人(Consignor)將商品發交且委託承銷人(Consignee)代為銷售。承銷人將商品銷售給第三人時，寄銷人才能認列銷貨收入。寄銷品之所有權仍屬寄銷人，是寄銷人之存貨。

範例練習

1. ■附退貨權之銷貨-可合理估計退貨比率

台北出版社於 X12 年 1 月 1 日運送 10,000 本記帳士考試用書予全省經銷商書局販售，批發價每本\$500，每本存貨成本\$400。合約規定經銷商須於 1 月底就全部貨款金額之 60%付現，另 40%開立六個月期票。此外台北出版社與經銷商訂有保證條款，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%。另經銷商亦於每月底提供台北出版社當月份之銷售資料，如下：1 月份 500 本，2 月份 1,000 本，3 月份 2,000 本，4 月份 2,500 本，5 月份 1,500，6 月份 1,000。X12 年 7 月 1 日退貨屆期，並支付現金取回原開立期票。

(1)經銷商退回 1,500 本。

(2)若經銷商退回 100 本。

【解析】

本題為可合理估計退貨比例，其商品風險與報酬已移轉，應全數認列為收入，並依估計退貨比例認列銷貨退回及備抵銷貨退回，且同時按估計銷貨量認列銷貨成本。

X12/1/1		X12/1/31	
借：應收帳款	5,000,000	借：現金	3,000,000
貸：銷貨收入	5,000,000	應收票據	2,000,000
$\$500 \times 10,000 \text{ 本} = 5,000,000$		貸：應收帳款	5,000,000
借：銷貨退回	250,000	收現數 = $5,000,000 \times 60\% = 3,000,000$	
貸：備抵銷貨退回	250,000	應收票據 = $5,000,000 \times 40\% = 2,000,000$	
估計允許退貨量 = $10,000 \times 20\% \times 25\% = 500 \text{ 本}$			
估計退貨金額 = $500 \times 500 \text{ 本} = 250,000$			
借：銷貨成本	3,800,000		
貸：存貨	3,800,000		
$400 \times (10,000 \text{ 本} - 500 \text{ 本}) = 4,000,000$			
X12/6/30(1)經銷商退回 1,500 本		X12/6/30(2)經銷商退回 100 本	
借：銷貨退回	500,000	借：備抵銷貨退回	200,000
貸：備抵銷貨退回	500,000	貸：銷貨退回	200,000
$500 \times (1,500 \text{ 本} - 500 \text{ 本}) = 500,000$		$500 \times (500 \text{ 本} - 100 \text{ 本}) = 200,000$	
借：存貨	400,000	借：銷貨成本	160,000
貸：銷貨成本	400,000	貸：存貨	160,000
$400 \times (1,500 \text{ 本} - 500 \text{ 本}) = 400,000$		$400 \times (500 \text{ 本} - 100 \text{ 本}) = 160,000$	



X12/7/1(1)經銷商付現換回期票	X12/7/1(2)經銷商付現換回期票
借：現金 1,250,000	借：現金 1,950,000
備抵銷貨退回 750,000	備抵銷貨退回 50,000
貸：應收票據 2,000,000	貸：應收票據 2,000,000
收現數 = $500 \times (10,000 \text{ 本} - 1,500 \text{ 本}) - 3,000,000 = 1,250,000$	收現數 = $500 \times (10,000 \text{ 本} - 100 \text{ 本}) - 3,000,000 = 1,950,000$
備抵銷貨退回餘額 = $250,000 + 500,000 = 750,000$	備抵銷貨退回餘額 = $250,000 - 200,000 = 50,000$

2. **■附退貨權之銷貨-無法合理估計退貨比率**

三民公司於 X1 年 7 月 1 日運送 50,000 張音樂光碟給梅花唱片行，每張批發價\$120，每張成本\$80，梅花唱片行必須每月底提供給三民公司當月份銷售資料。合約規定唱片行須於七月底先支付貨款金額之 50% 現金，餘開立六個月期票，且半年內未售出之光碟可退回三民公司。由於該光碟退回情況無法合理估計，屆時將另開即期支票換回期票。三民公司於 7 月 31 日收到現金\$3,000,000 及六個月期票\$3,000,000。X4 年底退貨屆滿時，共退回 2,000 張光碟，梅花唱片行開立即期支票\$2,760,000 向三民公司換回原期票。

唱片行每月銷售情況如下：

7 月份 8,000 張	8 月份 10,000 張	9 月份 12,000 張
10 月份 10,000 張	11 月份 5,000 張	12 月份 3,000 張

【解析】

一、分析：

商品退回情況無法合理估計，表示：

1. 商品的風險與報酬未移轉。
2. 經濟效益不一定很有可能流入企業，故不得在 7/1 認列銷貨收入。

二、會計處理：

X1/7/1 無分錄。

	X1/7/31
	借：現金 3,000,000
	應收票據 3,000,000
	貸：銷貨收入 960,000
	預收貨款 5,040,000 (註)
	120×8,000 張 = 960,000
	借：銷貨成本 640,000
	貸：存貨 640,000
	80×8,000 張 = 640,000
X1/8/31	X1/9/30
借：預收貨款 1,200,000	借：預收貨款 1,440,000
貸：銷貨收入 1,200,000	貸：銷貨收入 1,440,000
120×10,000 張 = 1,200,000	120×12,000 張 = 1,440,000
借：銷貨成本 800,000	借：銷貨成本 960,000
貸：存貨 800,000	貸：存貨 960,000
80×10,000 張 = 800,000	80×12,000 張 = 960,000



X1/10/31 借：預收貨款 1,200,000 貸：銷貨收入 1,200,000 $120 \times 10,000 \text{ 張} = 1,200,000$	X1/11/30 借：預收貨款 600,000 貸：銷貨收入 600,000 $120 \times 5,000 \text{ 張} = 600,000$
借：銷貨成本 800,000 貸：存貨 800,000 $80 \times 10,000 \text{ 張} = 800,000$	借：銷貨成本 400,000 貸：存貨 400,000 $80 \times 5,000 \text{ 張} = 400,000$
X1/12/31 借：預收貨款 360,000 貸：銷貨收入 360,000 $120 \times 3,000 \text{ 張} = 360,000$	X1/12/31 借：現金 2,700,000 預收貨款 240,000 貸：應收票據 3,000,000
借：銷貨成本 800,000 貸：存貨 800,000 $80 \times 3,000 \text{ 張} = 240,000$	

註：期末製財務報表時，應將「應收票據」及「預收貨款」金額互抵後以淨額列示，避免虛增資產與負債金額。

3. 東海公司 X1 年與全省各唱片經銷商簽訂銷貨合約，約定唱片行在三個月內最多可退貨 30%，出貨後一個月內必須支付全部貨款之半數，其他貨款於三個月退貨期屆滿時扣除退貨金額後全部付清。東海公司於 9 月 1 日運送 50,000 片光碟予唱片行，批發價每片 \$180，成本每片 \$100，唱片行依約付款，並於 12/1 退回光碟 12,000 片，同時付清貨款。試作：東海公司之必要分錄。
- 情況一：退貨比例可合理估計為 20%。
- 情況二：退貨比例無法合理估計。

【解析】

情況一：退貨比例可合理估計為 20%

X1/9/1 銷售分錄：

借：應收帳款 9,000,000	貸：銷貨收入 9,000,000
$180 \times 50,000 \text{ 張} = 9,000,000$	

借：銷貨退回 1,800,000	貸：備抵銷貨退回 1,800,000
估計退貨量 = $50,000 \times 20\% = 10,000 \text{ 張}$	
估計退貨額 = $180 \times 10,000 \text{ 張} = 1,800,000$	

借：銷貨成本 4,000,000	貸：存貨 4,000,000
$100 \times (50,000 \text{ 張} - 10,000 \text{ 張}) = 4,000,000$	

借：現金 4,500,000	貸：應收帳款 4,500,000
$180 \times 50,000 \text{ 張} \div 2 = 4,500,000$	

借：備抵銷貨退回 1,800,000	銷貨退回 360,000	現金 2,340,000
貸：應收帳款 4,500,000		
收現數 = $180 \times (50,000 - 12,000) - 4,500,000 = 2,340,000$		
銷貨退回 = $180 \times (12,000 \text{ 張} - 10,000 \text{ 張}) = 360,000$		

借：存貨 200,000	貸：銷貨成本 200,000
$100 \times 2,000 \text{ 張} = 200,000$	



情況二：退貨比例無法合理估計

X1/9/1

雖然無法合理估計退貨比例，但合約規定最大退貨率為 30%，以此作為估計退貨率

借：應收帳款 6,300,000
貸：銷貨收入 6,300,000

估計退貨量 = 50,000 張 × 30% = 15,000 張

$180 \times (50,000 \text{ 張} - 15,000 \text{ 張}) = 6,300,000$

借：銷貨成本 3,500,000
貸：存貨 3,500,000

$100 \times (50,000 \text{ 張} - 15,000 \text{ 張}) = 3,500,000$

X1/10/1

借：現金 4,500,000
貸：應收帳款 4,500,000

$180 \times 50,000 \div 2 = 4,500,000$

X1/12/1

借：現金 2,340,000
貸：銷貨收入 540,000

應收帳款 1,800,000

收現數 = $180 \times (50,000 \text{ 張} - 12,000 \text{ 張}) - 4,500,000 = 2,340,000$

調整銷貨收入 = $180 \times (15,000 \text{ 張} - 12,000 \text{ 張}) = 540,000$

借：銷貨成本 300,000
貸：存貨 300,000

$100 \times (15,000 \text{ 張} - 12,000 \text{ 張}) = 300,000$



相關考題

申論題

1. 柯南出版社於 20X1 年 10 月 1 日運送 10,000 本偵探小說予銀石書店，批發價每本\$100，成本每本\$60。合約規定銀石書店必須於 10 月底就貨款 40% 付現，其餘 60% 開立三個月期票，且三個月內未售出之書籍可退回，由於書籍退回情況無法合理估計，屆時銀石書店將另開即期支票換回期票。柯南出版社於 10 月 31 日收現\$400,000 及三個月期票\$600,000。銀石書店於每月底提供柯南出版社當月份銷售資料如下：10 月 31 日 3,000 本，11 月 30 日 4,000 本，12 月 31 日 1,500 本。20X2 年 1 月 1 日退貨期屆滿，銀石書店依約退回未售出之書籍並開立即期支票換回期票。試作：柯南出版社 20X1 年 10 月 1 日至 20X2 年 1 月 1 日相關之分錄。【102 會計師】

【解析】

20X1/10/01

不作分錄

20X1/10/31

借：現金 400,000
應收票據 600,000

20X1/11/30

借：預收貨款 400,000
貸：銷貨收入 400,000



貸：銷貨收入	300,000	借：銷貨成本	240,000
預收貨款	700,000	貸：存貨	240,000
借：銷貨成本	180,000		
貸：存貨	180,000		
20X1/12/31		20X2/01/01	
借：預收貨款	150,000	借：銀行存款	450,000
貸：銷貨收入	150,000	預收貨款	150,000
借：銷貨成本	90,000	貸：應收票據	600,000
貸：存貨	90,000		

(5) 貨到付款：

銷貨收入應於商品交付買方並收取貨款時認列。

(6) 售後買回合約(Sale and repurchase agreement)：

A. 企業利用存貨作短期融通資金之工具或操縱盈餘，將存貨銷貨予其他公司或關聯企業，同時簽約於一定期間後，按某一固定價格將存貨再買回。此固定價格係以原價加上該期間存貨的利息及儲存成本計算之。此種交易為售後購回，為產品融資合約(Product financing agreement)。這種假銷貨、真借款之交易，係為「資產負債表外融資」(off-statement of financial position financing)。

B. 會計處理：

係將存貨以「成本價」轉列為『待買回存貨』科目，同時再以「銷售價」認列『待買回存貨負債』，列為流動負債，售價與再買回價格之差額應在該期間內攤銷為利息費用。

範例練習

- 台北公司於 12 年 12 月 1 日以成本\$100,000 的存貨作價\$130,000 賣給新竹公司，並簽約於三個月後按\$145,000 將該批貨品再買回。則台北公司之會計處理為何？

【解析】

12/12/1		12/12/1	
借：現金	130,000	借：待買回存貨	100,000
貸：待買回存貨負債	130,000	貸：存貨	100,000
12/12/31			
借：利息費用	5,000		
待買回存貨負債	5,000		
13/3/1		13/3/1	
借：利息費用	10,000	借：待買回負債	145,000
貸：待買回存貨負債	10,000	貸：現金	145,000
		借：存貨	100,000
		貸：待買回存貨	10,000



(7) 分期付款銷貨：

雖然收帳期間較長，但通常在銷售時符合收入認列的條件，按普通銷貨法在銷售點認列收入，根經驗顯示會有壞帳發生時，可以預估備抵壞帳。若買方拒不付款時，賣方可將商品收回，並以淨變現價值評估。應收分期帳款應列為流動資產（可在一正常營業週期內收回）。


 **範例練習**

1. **■利息內含**

三民公司於 01 年初以分期付款方式銷售一部貨車予台北公司，成交當時先收取現金\$100,000，餘款按年息 6% 計息，並自 01 年底起分三年每年等額收取固定金額償還本息，試依下列獨立情況，作三民公司相關之分錄。

1. 分期總價為\$400,000。2. 現銷價為\$400,000。

【解析】

 **Key** 頭期款 + 應收分期帳款 = 分期總價 = 現銷價 + 未實現利息收入

1. 若分期總價為\$400,000，則依上述公式：

$$100,000 + 300,000 = 400,000$$

$$\text{應收分期帳款} = 300,000, \therefore \text{每期固定收取金額} = 300,000 \div 3 \text{ 期} = 100,000$$

$$\therefore \text{現銷價} = 100,000 + 100,000 \times \{ [1 - (1 + 6\%)^{-3}] \div 6\%$$

$$= 100,000 + 100,000 \times 2.67301194983 = \$367,301$$

$$\therefore \text{未實現利息收入} = 300,000 - 267,301 = 32,699$$

日期	每期收取金額	利息收入	每期應攤還 AR	應收帳款淨額
01/01/01	-	-	-	267,301
01/12/31	100,000	16,038	83,962	183,339
02/12/31	100,000	11,000	89,000	94,339
03/12/31	100,000	5,661	94,339	0

會計處理：

01/1/1

借：現金	100,000
應收分期帳款	300,000
貸：銷貨收入	367,301
未實現利息收入	32,699

01/12/31

借：未實現利息收入	16,038
貸：利息收入	16,038
借：現金	100,000
貸：應收分期帳款	100,000

02/12/31

借：未實現利息收入	11,000
貸：利息收入	11,000

03/12/31

借：未實現利息收入	5,661
貸：利息收入	5,661

借：現金	100,000
貸：應收分期帳款	100,000

借：現金	100,000
貸：應收分期帳款	100,000