



國際財務報導準則下交換交易的收入衡量與認列

本文旨在分享國際會計準則第 18 號公報的收入衡量與認列原則。

吳清在（國立成功大學會計學系教授）

壹、前言

國際會計準則（International Accounting Standards, IAS）第 18 號公報《收入》的收入是指「交換交易的收入」（Revenue from Exchange Transactions），並為國際公共部門會計準則（International Public Sector Accounting Standards, IPSAS）第 9 號公

報制定之依據。依金融監督管理委員會 2009 年間發布之推動架構，我國公開發行公司須自 2013 年起分階段採用國際財務報導準則（IFRSs）編製財務報告，至國營事業基於提升財務報導品質等因素，已自 2013 年起全面導入 IFRSs。但就政府部門而言，除了上述「交換交易的收入」外，政府尚有「非交換交易的收入」

（Revenue from Non-Exchange Transactions）如：賦稅及移轉等，其會計處理被規範在 IPSAS 第 23 號公報。由於政府「非交換交易的收入」內容甚多，並與「交換交易的收入」認列原則不同，因此暫不在本文討論的範圍之內。

IAS 18 最早在 1993 年 12 月由國際會計準則委員會（IASB）發布（以取代該委員

會於 1982 年 12 月發布的《收入認列》），2001 年 4 月國際會計準則理事會（IASB）繼續採用至今。

貳、收入的衡量

由於 IFRSs 要適應不同國家的不同經濟發展，IFRSs 的制定有兩大基礎：一、推動財報五要素（資產、負債、收入、費用、權益）以「公允價值」入帳，俾使財報能夠反映企業的價值；二、以原則為基礎來制定會計準則（Principle-Based Standards），而非以規定為基礎來制定會計準則，以容許企業財報編製者對企業的交易有專業判斷的空間，IAS 18 亦不例外。

根據 IAS 18，「收入」應按已收及應收對價的「公允價值」來衡量（IAS 18：§9）。已（應）收對價的「公允價值」如何衡量呢？有兩種情況：一、如果對價（現金或約當現金）流入企業的時點是在交易完成之時，則公允價值＝對價的名目金額；二、但是如果對價的

流入是遞延時，則公允價值則是按「設算利率」對未來流入企業的對價金額的折現值，名目金額大於公允價值的部分作為「利息收入」（§11）。「設算利率」則為（一）信評相當的企業所發行、與遞延對價類似的金融工具的利率，或（二）將與遞延對價類似金融工具的名目金額，折現至商品/勞務的現銷價格的利率，兩者取其較明確者作為「設算利率」。

另外，相同種類的商品/勞務間交換不能視為出售而認列收入。反之，不同種類之交換，可視為出售換出部分而買入換入部分，此時，應以換入部分的公允價值（+交換時所收現金，或-交換時支付現金）認列為收入金額；若前項金額無法可靠衡量，則以換出部分的公允價值（-交換時所收現金，或+交換時支付現金）入帳（§12）。

參、收入的認列

原則上，收入認列的條件

應個別適用於每一交易。但是為反映交易的「經濟實質」，對組成複雜的一交易（例如：產品售價包括產品本身的價格，以及可辨認金額的後續服務），收入認列的條件應適用到該交易可單獨辨認的組成部分（產品本身的價格應認列為交易完成當期的收入，後續服務的收入則遞延到服務履行期間認列）。反之，對互有連結的數交易（例如：銷售商品的同時訂定日後買回的協議），收入認列的條件應適用於全部交易（因該交易整體沒有交易的實質，故不能認列收入）（§13）。

IAS 18 將企業的收入分為五大類：一、銷售貨物的收入；二、提供勞務的收入；三、利息收入；四、權利金收入；五、股利收入。這五類收入在綜合損益表須分別揭露（受制於重要性原則）（§35）。以上五類收入的認列條件歸納為下頁附表，並分項摘述如下：

專題

一、銷售貨物收入的認列

銷售收入的認列，應能同時滿足表中第 1、2、4、5、6 等 5 條件（§ 14），其中：

通常「1. 商品所有權的重大風險與報酬已轉移給買方」與「2. 對出售的商品不維持有效控制，也不繼續參與管理」發生在法定所有權移轉時，或賣方將商品交付予買方占有時（§ 15）。但若賣方保留所有權的重大風險（如：銷貨的收入須待買方將商品再出售才能

收款），則本質上不是銷售，因此不能認列收入（§ 16）；但是如果賣方只保留所有權的非重大風險（如：零售商保證顧客不滿意可以退貨），則此種交易為銷售而可以認列收入（§ 17）。

有些交易的經濟效益並非很有可能流入（例如：出售商品給外匯管制國家），要等到「4. 交易的經濟效益很有可能流入」時（如：買方領到外匯許可證）才能認列收入（§ 18）。

「6. 交易的成本能可靠衡量」是指收入費用配合原則（Matching Principle）。亦即，與同一交易的收入有關的費用應同時認列，若費用不能可靠衡量則不能認列收入（§ 19）。

二、提供勞務收入的認列

提供勞務首先要確定「交易結果能否可靠估計」？若同時滿足第 3、4、5、6 等 4 條件，則交易結果即能可靠估計（§ 20），此時提供勞務的收入則按「交易完成程度」（完工百分比法）認列收入。從勞務的提供與收受雙方契約中有關雙方的權利、交換的對價、清償的方式，通常對勞務交易的收入能作出估計（§ 23）。值得注意的是：已認列為收入的交易後來如發生收現性不確定，則無法收現部分應在發生時認列為「費用」，而非先前所認列收入的減項。

當提供勞務的交易結果不能可靠估計（不能全部滿足勞務收入認列四條件）時，勞

附表 五類「收入」的認列條件

收入認列的條件	出售商品	提供服務	利息、權利金、股利
商品所有權的重大風險與報酬已轉移給買方	✓		
對出售的商品不維持有效控制，也不繼續參與管理	✓		
交易的完成程度能可靠衡量（在報導期間結束日）		✓	
交易的經濟效益很有可能流入	✓	✓	✓
收入的金額能可靠衡量		✓	✓
交易的成本能可靠衡量（含已發生與將發生的成本）	✓	✓	

資料來源：作者自行整理。

務收入只能在已經發生的成本預期可以回收的範圍內，同時認列「收入」與「費用」，但不能認列「利潤」（§ 26、§ 27）。

三、利息收入、權利金收入、股利收入的認列

利息、權利金、股利收入，同時滿足第 4、5 項等 2 條件時即可認列收入（§ 29）。該等收入的認列基礎是：利息收入按「有效利息法」、權利金收入按應計基礎、股利收入在股東領取股利的權利確定時（§ 30）。

肆、揭露

IAS 18 規定企業對於「收入」應揭露：

- 一、收入認列所採用的會計政策，包括勞務「交易完成程度」所採用的判斷方法；
- 二、每一重要類別（銷售商品、提供勞務、利息、權利金、股利）的收入金額；
- 三、各重要類別收入中，由交

換商品或勞務所產生的收入金額。

伍、各類交易的收入認列釋例

IAS 18 附有各類交易的收入如何認列之釋例（非屬準則一部分）。由於各國法令不一，該釋例對各類交易的收入認列在各國適用時必須因各國法令不同而調整。在我國，各種交易收入認列的決定，除遵從公報的原則性規定外，尚須基於準則釋例所列交易的收入認列精神，並參酌我國《加值型與非加值型營業稅法》之〈營業人開立銷售憑證時限表〉所列 38 種交易的收入規定。

對於銷售商品的收入認列，公報釋例列有 1. 開帳單並代管的銷售；2. 附條件的商品運送；3. 預收訂金銷售；4. 於運送前已收取款項且該商品非屬現有存貨；5. 附買回條件的銷售；6. 銷售予批發商、經銷商；7. 出版品的訂購；8. 分期付款銷售；9. 不動產銷售等交

易。

對於提供勞務的收入認列時點，本公報釋例列有：1. 安裝費；2. 服務費；3. 廣告佣金；4. 保險代理佣金；5. 金融服務費；6. 入場費；7. 學費；8. 入會費；9. 特許權費；10. 發展客製化軟體的收費等交易。

對於利息、權利金及股利的收入認列時點，本公報釋例列有：1. 授權費及權利金 1 類交易。

陸、結語

收入之認列衡量，為衡量企業績效之主要指標，亦為財務報導的主要焦點。隨著企業經營型態之多樣化，何時認列及如何衡量收入便相對地愈趨複雜，IAS 18 已將企業通常發生之收入型態概分為五大類，並提供相關認列條件與揭露原則及釋例等，鑑於各國法令不一，我國除遵從公報的原則性規定外，仍應參依我國《加值型與非加值型營業稅法》的規定，俾適切表達企業績效。❖