



IAS 11 『建造合約』

彙整

正風聯合會計師事務所
張景嵐 會計師

2010年



建造合約重點整理快速掃描



IAS 11建造合約 (Construction Contracts)

IAS 11	重點整理
建造合約之定義	為建造一項或一組彼此相關的資產而特別議訂之合約(客製化)
建造合約之會計處理	<ul style="list-style-type: none"> ● 若建造合約的結果能可靠地估計，依完工比例法處理 ● 若建造合約的結果無法可靠地估計，採成本回收法處理
合約成本	<ul style="list-style-type: none"> ● 與特定合約直接相關之成本 ● 可直接歸屬於合約活動，且可分攤至該合約的成本 ● 依據合約條款，可以特別向客戶收取之其他成本
非屬合約成本	<ul style="list-style-type: none"> ● 無法分攤或歸屬到某特定合約 ● 下列成本非屬合約成本 <ul style="list-style-type: none"> ◆ 合約中未明定可收取補償之一般管理費用； ◆ 銷售費用；(遞延推銷費用不可列為資產) ◆ 在合約中未明定可收取補償之研究與發展費用；及 ◆ 未於特定合約使用之間置廠房及設備之折舊。

IAS 11建造合約 (Construction Contracts)(續)

相關解釋	
IFRIC 12	服務特許權協議
IFRIC 15	不動產工程之協議

會計差異－建造合約

差異項目	國際會計準則之規定	我國之規定
對於不符合完工比例法之適用條件之建造合約	當 <u>建造之產出無法可靠衡量</u> ，惟已實際發生成本很有可能回收時，應採成本回收法(零利潤法)，就已實際發生並預計能夠收回之合約成本予以認列等額之收入，合約成本應於發生當期認列為費用。然而，若已實際發生成本很有可能無法回收時，僅就已實際發生合約成本於當期認列為費用。	採全部完工法。

會計差異－建造合約(續)

差異項目	國際會計準則之規定	我國之規定
建造合約之定義與認列	建造合約原則上採成本回收法(零利潤法)， <u>除非買方有權決定和變更不動產商品主要工程結構之設計時，方適用IAS11以完工比例法認列收入</u> ，否則應適用IAS18 商品買賣之收入認列原則。	<p>長期工程合約係指承建工程，其工期在一年以上之合約。另建設公司同時符合</p> <ol style="list-style-type: none"> (1)工程之進度已逾籌劃階段，亦即工程之設計、規劃、承包、整地均已完成，工程之建造可隨時進行； (2)預售契約總額已達估計工程總成本； (3)買方支付之價款已達契約總價款百分之十五； (4)應收契約款之收現性可合理估計； (5)履行合約所須投入工程總成本與期末完工程度均可合理估計及 (6)歸屬於售屋契約之成本可合理辨認等6項條件，用完工比例法。

會計差異－建造合約(續)

差異項目	國際會計準則之規定	我國之規定
建造合約銷售費用認列及保留款之揭露	<p>1. 建造合約之銷售費用： 廣告及銷售等相關支出應於發生時認列為費用，並無對專案銷售支出允許資本化之例外規定。</p> <p>2. 建造保留款之揭露： 須揭露客戶保留款金額，即留待驗收完成後客戶方給付之尾款。</p>	<p>1. 工程合約之銷售費用： (74)基秘字第083號指出，若屬專案銷售之廣告支出，確含預付性質且其效益尚未實現者，可予以遞延。(84)基秘字第025號指出，在建房地若屬專案銷售支出時，上述遞延費用於採全部完工法時，應於工程完工認列收入年度轉列費用；採完工比例法時，則按完工比例計算並轉列費用。</p> <p>2. 工程保留款之揭露： 無相關揭露要求。</p>

不動產業導入IFRS影響衝擊分析



← 不動產業導入IFRS影響衝擊分析

在IFRSs下，公允價值會計處理對於持有眾多不動產之企業(如資產概念股公司、建設公司等)，影響甚鉅。例如固定資產(PPE)如採重估價模式，其未實現重估增值係入股東權益項下之其他綜合淨利(OCI)，惟未來在該固定資產處分時，此未實現重估增值係直接進入保留盈餘，此與投資性不動產採重估價模式，其公允價值變動列入損益不同，而在企業一旦決定進行不動產之短期開發銷售案時，其會計處理已進入工程業之收入認列模式。

在IAS 11下非客製化銷售無法採用完工百分比法，僅能依IAS 18於完工時視為銷售商品認列收入，這將造成建設公司因係出售固定規格之成屋，無法採完工百分比法，僅能於成屋完工時當成商品銷售處理，而營造公司除非係依客戶需求提供客製化勞務，否則亦無法適用IAS 11採用完工百分比法。

← 不動產業導入IFRS影響衝擊分析(續)

因產業結構之變化，諸多企業擁有許多取得成本甚低，惟市值可觀之閒置老舊廠房，甚至近期有某資產概念股公司提出資產活化計畫，將散布各地產能集中於某一廠區，其餘汰舊廠區擬開發興建銷售，以再創企業價值，立意甚佳。惟此部份自地自建工程，在舊有之會計原則下仍屬完工百分比法之適用範疇，惟在IFRS下，因企業自地自建非屬營造公司角色且非屬客製化工程作業，已無法適用IAS 11採用完工比例法，因此，在IFRS導入下，相對產生莫大衝擊。此類資產概念企業在全面採用IFRSs下如何妥為規畫，慎選會計原則，以降低全面採用IFRSs下之衝擊，並可兼顧企業不動產開發之綜效，實宜審慎規畫。

國際財務報導準則導入對不動產業之影響

項目	營建工程	固定資產	投資性不動產
資產評價	成本與淨變現價值孰低	成本法或公允價值變動(未實現重估增值)入其他綜合淨利(OCI)	成本法或公允價值變動入損益
收入認列	非客製化銷售 ， 無法採用完工百分比法 ，僅能依IAS 18認列銷售商品收入(全部完工法)	採重評價模式處分損益入保留盈餘	<ul style="list-style-type: none"> 處分損益入損益 採重評價模式公允價值變動入損益
損益影響	遞延銷售費用無法資本化。	採重評價模式，嗣後出售，未實現重估增值直接入保留盈餘	採重評價模式公允價值變動入損益
資產重分類	如採公允價值衡量需以 改變用途當日該不動產之公允價值 轉列		
首次適用推定成本	NA	YES	YES



IFRS 未來發展 - 與客戶訂約收入之認列

IFRS未來發展：『與客戶訂約收入之認列』

IASB於2008年12月針對收入認列議題發佈了一份討論稿(Discussion Paper)，並於2010年6月公布新準則『與客戶訂約收入之認列』草案，提出未來對收入認列原則之整合方向，擬朝向為不同行業建立一套共同可茲依循之收入認列標準，以取代現行之IAS 18『收入』及IAS 11『建造合約』準則公報。

此準則訂立目的主要係因現行收入認列之方式在US GAAP及IFRS下並不相同，US GAAP針對不同企業有不同之收入認列標準，惟依經濟實質而言，相同之交易卻有可能因適用之準則不同而產生不同之收入認列方式差異。相較而言，IFRS雖提供較少準則標準，惟因US GAAP及IFRS此二大國際準則對於收入認列方式之看法分歧，導致企業於應用時發生諸多問題。除此之外，理事會並指出此二大準則均對於多重交易安排並未建立一套指引標準。

IFRS未來發展：『與客戶訂約收入之認列』 (續)

IASB已於2010年6月發佈公報草案(Exposure Draft)。雖然上述概念仍在草案階段，惟將對現行收入認列原則將注入新的看法，值得密切關注。

茲就草案主要內容摘述如下：

- 建立一套橫跨不同行業合約之共通準則
- 收入認列應以與客戶簽訂之合約為基礎
- 收入係客戶為換取所移轉之商品或勞務所支付之金額
- 合約簽訂以後，產生虧損性合約時，履行義務需予以重新衡量