

IFRS 15 與現行收入準則差異說明-營建業

請注意：

1. 現行收入準則係包含 2013 年正體中文版 IAS 11、IAS 18、IFRIC 13、IFRIC 15、IFRIC 18、SIC-31 及基金會發布之 IFRS 問答集。
2. 本差異說明僅列示營建業（包括建設公司及營造公司）可能常見之重大差異，企業應同時參閱「IFRS 15 與現行收入準則差異說明」了解重大差異說明。

議題	IFRS 15	現行規定
變動對價之決定	<p>營建業之客戶合約可能包含某些會導致合約總價變動之條款，例如履約紅利、罰款及求償等，企業應依 IFRS 15.51,53,56,59 規定，依較能預測其將有權取得之對價金額之方式估計變動對價，且僅能就所認列累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉之部分予以認列。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.51,53,56,59】</p> <p>【相關差異議題：步驟 3「衡量」、「變動對價之決定」及「限制變動對價之估計值」】</p>	<p>合約收入應按已收或應收對價之公允價值衡量。此外，IAS 11 說明合約收入應包括：</p> <p>(a) 合約中同意之原始收入金額；及</p> <p>(b) 合約工作之變更、求償及獎勵金：</p> <p style="padding-left: 20px;">(i) 在其很有可能產生收入之範圍內；且</p> <p style="padding-left: 20px;">(ii) 收入能可靠衡量。</p> <p>惟針對上述(b)之金額應如何衡量，並無明文規定，現行作法可能分歧。</p> <p>【相關條文：IAS 11.11-12】</p>
合約中存在之重大財務組成部分	<p>營建業客戶合約所承諾之商品或勞務移轉予客戶之時點，未必與客戶支付現金之時點一致，例如建設公司向客戶收取預售屋之頭期款，與房地移轉控制予客戶之時點可能不同。企業應依 IFRS 15.60-62 判斷該合約是否提供客戶或企</p>	<p>對於預收對價，現行條文並未規定是否需設算利息。</p> <p>【相關條文：IAS 18.11】</p>

議題	IFRS 15	現行規定
	<p>業重大財務利益。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.60-62, 64, IE148-IE154】</p> <p>【相關差異議題：步驟3「合約中存在之重大財務組成部分」、「合約中存在之重大財務組成部分-融資以外之原因所造成者」】</p>	
<p>合約中存在之重大財務組成部分-融資以外之原因所造成者</p>	<p>營建業之工程承攬合約通常會約定部分工程款須待工程驗收後始支付，該等應收工程保留款可能符合IFRS 15.62(c)所指情況，係對企業或客戶提供保障，以防另一方未適當完成合約之部分或全部義務。若符合該性質，則不存在重大財務組成部分。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.62(c), IE141-IE142】</p> <p>【相關差異議題：步驟3「合約中存在之重大財務組成部分-融資以外之原因所造成者」】</p>	<p>現行準則下，營建業之應收工程保留款收回期間通常較長，實務上通常依IAS 18.11及IAS 39規定予以折現及認列利息收入。</p> <p>【相關條文：IAS 18.11】</p>
<p>隨時間逐步滿足之履約義務</p>	<p>營建業之客戶合約應依IFRS 15.35判斷是否隨時間逐步滿足履約義務之條件，該等條件與現行規定以買方是否能指定或變更不動產之條件不同，因此，可能改變現行實務作法。</p> <p>營造公司承包工程，通常係依IFRS 15.35(b)判斷，若營造公</p>	<p>營建業於現行規定下係以買方是否能指定或變更不動產主要結構來判斷合約是否符合建造合約之定義，符合定義者，係適用IAS 11.22規定，原則上依合約活動完成程度認列合約收入及費用；不符合者（例如僅具有有限能力以影響不動產設計之建造協議），適用IAS 18.14銷售商品之收入</p>

議題	IFRS 15	現行規定
	<p>司在建造過程中創造一項由客戶控制之資產，則符合逐步滿足履約義務之條件。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.35】</p> <p>【相關差異議題：步驟5「控制之移轉」、「隨時間逐步滿足之履約義務」】</p>	<p>認列條件。</p> <p>前述規定與IFRS 15不同，可能造成與現行處理之差異。</p> <p>【相關條文：IAS 11.22-24；IFRIC 15】</p>
<p>衡量完成程度之方法</p>	<p>衡量完成程度之適當方法包括<u>產出法與投入法</u>。</p> <p>投入法應排除無法描述移轉對商品或勞務之控制予客戶之任何投入之影響。例如，使用成本基礎投入法時，於下列情況下可能須對完成程度之衡量結果作調整：</p> <p>(a) 發生之成本對企業滿足履約義務之完成程度無貢獻時。例如，企業不會以可歸屬於企業履約重大無效率所發生之未反映於合約價格之成本為基礎認列收入。</p> <p>(b) 發生之成本與企業滿足履約義務之完成程度不成比例時。對企業履約之最佳描述可能為對投入法作調整（於已發生成本之範圍內認列收入）。例如，若企業於合約開始時預期符合下列所有條件，企業履行結果之忠實描述可能為以用於滿足履約義務之商品成本之相等金額認列收入：</p> <p>(i) 該商品係不可區分；</p>	<p>於現行規定下，企業使用能可靠衡量所履行已完成工作之方法可能包括已履行作業之勘測、合約工作實體完成之比例，或至今已發生成本占交易估計總成本之比例。</p> <p>對前述已發生成本僅反映已完成工作之合約成本，故合約成本應排除已送達工地或留作合約使用但於施工過程中尚未安裝、使用或運用之材料成本（惟專門為該合約製造之材料除外），及按照轉包（分包）合約於未施工前預先支付予轉包商（分包商）之款項等。</p> <p>前述方法相較於IFRS 15之規定，雖包含於投入法及產出法之範圍，惟在適用上，IFRS 15提供更詳細之指引，可能造成與現行會計處理之差異。</p> <p>【相關條文：IAS 11.30,31】</p>

議題	IFRS 15	現行規定
	<p>(ii) 預期客戶對該商品控制之取得顯著早於該商品相關勞務之收取；</p> <p>(iii) 該移轉商品之成本相對於完全滿足履約義務之預期總成本係屬重大；及</p> <p>(iv) 企業自第三方採購該商品，且並未重大參與該商品之設計與製造（但企業係以主理人身分而作為）。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.41,B15-B19】</p> <p>【相關差異議題：步驟5「衡量履約義務完成程度」、「衡量完成程度之方法」】</p>	
取得合約之增額成本	<p>營建業可能發生為取得客戶合約之相關成本，例如銷售佣金、投標、法律及顧問支出等。企業應依IFRS 15.91-94規定，若預期可回收其取得客戶合約之增額成本，企業應將該等成本認列為資產。無論合約是否取得均會發生之取得合約成本應於發生時認列為費用，除非該等成本係無論合約是否已取得均明確可向客戶收取。若認列為資產之取得合約成本攤銷期間為一年以內，可將該增額成本於發生時認列為費用。前述取得合約成本之認列條件與現行準則規定不同，故可能改變認列為資產或費用之金額。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.91-94】</p>	<p>為取得建造合約所發生之直接相關成本，若能單獨辨認及可靠衡量，且很有可能獲得該合約，則該項成本應計入為合約成本。</p> <p>【相關條文：IAS 11. 21】</p>

議題	IFRS 15	現行規定
	【相關差異議題：其他議題「取得合約之增額成本」】	
合約修改	<p>營建業可能於建造過程中修改或變更客戶合約之範圍或價格，企業應依 IFRS 15.18-21，判斷是否存在合約修改，若存在合約修改，應視情況按變動對價處理；或將合約修改視為另一單獨之合約；或視為終止現有合約並產生新合約予以推延調整；或視為現有合約之一部分以累積追計為基礎調整收入。由於 IFRS 15 對合約修改之會計處理提供更明確之指引，故可能改變現行實務作法。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.18-21】</p> <p>【相關差異議題：其他議題「合約修改」】</p>	<p>若修改合約納入一項額外資產之建造，於符合特定情況時，應將額外資產之建造作為單獨建造合約處理。另建造合約之變更及求償係在其很有可能產生收入之範圍內，且收入能可靠衡量時，計入合約收入中。惟無明文規定合約修改如何調整，故現行作法可能分歧。</p> <p>【相關條文：IAS 11.10, 13-14】</p>