

第3章 營業收入與營業成本之會計議題



本章大綱

- 本章導讀
- 收入利益、成本費損認列之重要性
- 營業收入之會計處理
- 收入認列時點與金額之判斷
- 營業成本之會計處理
- 存貨成本計算方法選擇



本章導讀

- 如果說收入、成本、費用與利益的認列是最關鍵的財務會計議題一點也不誇張。世界各國許多資本市場上出現的財務報告不實詐欺事件，大多數離不開收入與利益的不實操作，檢調司法處理相關證券交易法案例也多與收益認列不實有關。美國財務研究與分析中心歸納七大盈餘操縱手法，包括：過早認列營收、認列收款品質有問題的營收、列記虛構的營收、利用一次性之利得來膨脹盈餘、將本期費用列為下期或前期費用、未依法列記負債或以不當方式短列負債、將本期營收移轉至後期、將未來費用以特別支出的名義移轉至本期等等。



本章導讀(2/2)

- 日本京瓷(Kyocera)創辦人稻盛和夫被認為是繼松下幸之助之後的日本經營之神。從看不懂資產負債表開始，到不斷強調會計是現代企業經營最重要的核心。他認為作為一位經營者應該要瞭解會計原則，必須正確把握公司績效真象，做確實的經營判斷。「就好像是飛機駕駛艙內儀表板上的數字，是要讓駕駛員導引這架飛機成功到達目標的指針。」



本章學習目標

- ❑ 明白收入利益、成本、費損認列之重要性。
- ❑ 瞭解買賣業基本的營業收入、營業成本、進銷存等交易資料，登入會計紀錄之雙式簿記原理與釋例。
- ❑ 瞭解收入實現與認列相關之會計準則，以及作判斷應考量之重點。
- ❑ 瞭解有關存貨成本之計算，會計準則所允許的會計選擇，以及會計選擇的考量重點是那些。
- ❑ 企業為增加客戶或留住客戶，時有推出促銷方案如紅利積點、累積飛行里程數等，以兌換禮品或折現等之顧客忠誠計畫，其與可以認列之收入關係為何。
- ❑ 將商品與服務捆綁銷售，向客戶收到之款項需要分拆成兩項業務收入嗎。



即席思考

- ❑ 客戶向零售商(例如博客來書店)購買某一缺貨之商品(一本書庫存狀態為零)，並預付款項，零售商同意代為訂購，那麼零售商在客戶確認訂單且也已刷信用卡預付貨款時，可以認列收入嗎？
- ❑ 電信公司於銷售電話預付卡收到款項時可以認列所有收入嗎？
- ❑ 依買方要求延遲交付貨物，買方並接受賣方開立發票請款，因此買方已取得所有權(此乃稱為bill and hold sales)，請問買方應何時認列收入？



營業收入之會計處理(1/3)

- ❑ 企業依其經營業務的性質可分為服務業(servicing)、買賣業(merchandising)及製造業(manufacturing)。
- ❑ 99年度台糖公司所營業務之主要內容，及其營業比重如下：

單位：百萬元

事業別	砂糖	量販	畜殖	生物科技	精緻農業	休閒遊憩	商品行銷	油品	土地開發	其他	合計
營業收入	9,365	5,938	3,692	388	634	812	3,340	7,310	3,834	2,904	38,217
占總營業收入比重%	24.50	15.54	9.66	1.02	1.66	2.12	8.74	19.13	10.03	7.60	100.00
主要業務	砂糖及其產品	量販店	毛豬、飼料、豬肉及其製品等	酒精類、保健食品、美容保養品及代客加工	蝴蝶蘭及其他花卉	休閒產業、商用不動產等	台糖品牌(含OEM)商品、貿易商品等批發	加油站	合建、學生宿舍及廠區開發等	儲運、環保、農場經營及資產出租業務等	

資料來源：台糖公司 99 年度年報



營業收入之會計處理(2/3)

- 其營業收入之項目又分為銷貨收入、租賃收入、營建收入、勞務收入及其他營業收入，具體內容及金額如下表。

		單位：新臺幣千元
項目	摘要	金額
銷貨收入	製成品	\$ 14,241,636
	廢品	13,884,041
	舊產品	2,739,820
	其他銷貨收入(註)	198,648
	小計	30,363,945
租賃收入	出租土地收入	1,468,535
	出租資產租金收入	526,384
	使用土地權利金收入	214,397
	學生宿舍租金收入	138,451
	其他營業資產租金收入(註)	43,434
	小計	2,391,201
營建收入	土地收入	2,135,136
	房屋收入	984,738
	小計	3,119,874
勞務收入	廢棄物處理事業收入	725,565
	運輸事業收入	509,407
	旅館事業收入	371,752
	停車場收入	116,266
	物流事業收入	112,804
	其他勞務收入(註)	100,939
	小計	1,936,733
其他營業收入		486,227
合計		\$38,217,480

註：各項金額皆未經過本科目歸類之百分之五。

資料來源：台塑公司 99 年度年報



營業收入之會計處理(3/3)

- ❑ $\text{銷貨收入} - \text{銷貨成本} = \text{銷貨毛利}$
- ❑ $\text{銷貨毛利} - \text{營業費用} = \text{營業淨利}$
- ❑ 營業收入循環企業活動
- ❑ 銷貨收入
- ❑ 銷貨退回與折讓
- ❑ 銷貨折扣

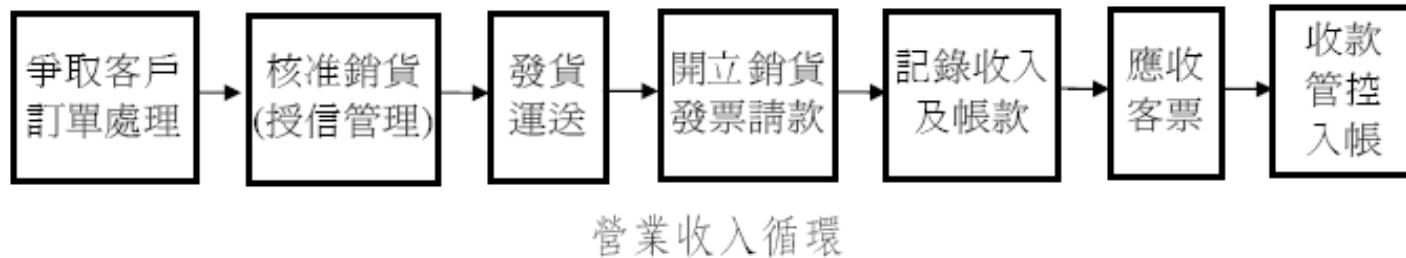


即席思考

□ 為何稱為「毛利」？



營業收入循環企業活動(1/2)



□ 與收入循環有關之會計科目如下：

- 資產負債表科目：應收帳款、應收票據、備抵呆帳、現金、銀行存款、存貨
- 損益表科目：營業收入、呆帳費用、銷貨退回與折讓



營業收入循環企業活動(2/2)

交易類別	會計科目	企業職能	文件和紀錄
銷貨	銷貨	處理顧客訂單	顧客訂單、銷貨單
	應收帳款	核准客戶賒銷信用額度	顧客訂單或銷貨單
		運送貨品	揀貨單、包裝單、提貨單、滯送事故報告單、出貨單
		請款和記錄銷貨	銷貨發票、銷貨日記帳、銷貨日報、應收帳款主檔、應收帳款試算表、月報表
現金收入	銀行存款、應收帳款	處理和記錄現金收入	匯款(送款)通知、現金收入清單、存款單、現金收入日記帳
銷貨退回與折讓	銷貨退回與折讓、應收帳款	處理和記錄銷貨退回與折讓	銷貨退回折讓單、銷貨退回和折讓日記帳
沖銷無法收回之帳款	應收帳款備抵壞帳	沖銷無法收回之帳款	無法收回帳款之授權表單
壞帳費用提列	壞帳費用、備抵壞帳	提列壞帳	帳款收現分析表



銷貨收入

- 假設銷貨得到價款為S元，因此會計上的紀錄為

增加資產	現金或應收帳款	S	
增加收入	銷貨收入		S



銷貨退回與折讓

- 假設因客戶退貨而返還價款為R元，其會計紀錄之分錄如下

減少收入	銷貨退回與折讓	R	
減少資產	現金或應收帳款		R



銷貨折扣(1/2)

- 為鼓勵賒帳的客戶能盡早付款，買賣業通常提供現金折扣(cash discounts)。進出口國外貿易上有付款條件敘明為2/10、n/30、EOM(end of month)，表示買方若能在本月底起算十天內付款，則可享受發票金額2%的現金折扣，否則應於本月底起算三十天內，依發票金額付款。亦有條件敘明為“2/10、n/30、arrival of goods”，即表示買方若在貨到日起算十天內付款，則可享受發票金額2%的現金折扣，否則應於貨到日起算三十天內依發票金額付款。現金折扣就賣方而言，為銷貨折扣(sales discount)；就買方而言，為進貨折扣(purchases discounts)。



銷貨折扣(2/2)

- 若買方在取得折扣期間內付款，假設原來售價應收帳款為A元，因為提前付現，可以少支付D元，則賣方公司因為收到現金，需沖減應收帳款，故記錄分錄如下：

增加資產	現金	A - D	
減少收入	銷貨折扣	D	
減少資產	應收帳款		A



收入認列時點與金額之判斷

- ☐ 銷貨收入
- ☐ 勞務收入及其他收入
- ☐ 收入認列問題案例



銷貨收入

- 銷售商品應於下列條件完全滿足時認列收入
 - 企業已將商品所有權之重大風險及報酬移轉予買方。
 - 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。
 - 收入金額能可靠衡量。
 - 與交易有關之經濟效益很有可能流入企業。
 - 與交易有關之已發生或將發生之成本能可靠衡量。
- 重大風險移轉之判斷
- 收入金額認列多少之判斷



法律觀點：物品買賣風險的移轉(1/2)

□ 在會計處理上，銷貨收入的認列多依銷貨物品所有權是否移轉，或是銷貨物品的風險是否已重大移轉至買方。在民法等相關法律規定，就買賣物品的所有權移轉及買賣物品的風險移轉的方式，均設有相關規定。

- 物之所有權移轉

- － 動產之所有權移轉

- 依民法第761條第1項前段規定

- － 不動產物品所有權的移轉



法律觀點：物品買賣風險的移轉(2/2)

- 買賣合約—貨品風險負擔移轉時點
 - 依民法第373條規定
 - 舉例言之，建商銷售一間房屋(含基地)予某投資客，除契約另有約定之外，當建商所屬人員將房屋交付予該投資客使用及管理時，該建商即得認定房屋的重大風險業已移轉予買方；至於該房屋(含基地)的所有權是否已辦理過戶的土地登記，均不影響民法第373條適用結果。



重大風險移轉之判斷

- ❑ 進出口買賣合約中，有出口港船上交貨條件(free on board, FOB)，運保費在內條件(cost, insurance, freight, CIF)及輸入國未完稅交貨條件(delivered duty unpaid, DDU)。



收入金額認列多少之判斷

- ☐ 百貨業
- ☐ 電信業
- ☐ 買賣業
- ☐ 建築業



即席思考

- 國內有些百貨業並不是銷售交易之主要經營者，但是幫專櫃商依銷售商品總價開立發票，因此以開立發票總額認列營收，並同額從成本中減除，對淨利並未造成影響，請問這樣的收入在會計處理上有何問題？



電信業

臺灣大哥大 iPhone 4 購買方案

月付金額		\$749	\$1,100	\$1,267	\$1,398	\$1,667	\$2,199
通話+上網費率組合		新市話 299 + 行動上網 450	網內一族 401 + 行動上網 699	在地生活 568 + 行動上網 699	通通省 699 + 行動上網 699	在地生活 968 + 行動上網 699	一般月租 1500 + 行動上網 699
二年專案合約期間24個月 一年專案合約期間12個月							
二年 專案	iPhone 4 8G	\$8,900	\$4,900	\$2,900	\$1,900	\$0	\$0
	iPhone 4S 16G	\$12,900	\$8,900	\$7,400	\$5,400	\$0	\$0
	iPhone 4S 32G	\$16,900	\$12,900	\$11,400	\$9,900	\$3,900	\$0
	iPhone 4S 64G	\$20,900	\$16,900	\$15,400	\$13,900	\$7,900	\$0
	預繳款	\$10,486	\$15,400	\$17,738	\$19,572	\$23,338	\$30,786
一年 專案	iPhone 4 8G	\$12,900	\$10,900	\$9,900	\$8,900	\$7,400	\$5,900
	iPhone 4S 16G	\$16,700	\$14,700	\$13,900	\$12,900	\$10,600	\$9,900
	iPhone 4S 32G	\$20,500	\$18,500	\$17,900	\$16,900	\$14,400	\$12,600
	iPhone 4S 64G	\$24,500	\$22,500	\$21,700	\$20,900	\$18,200	\$14,400
	預繳款	\$5,243	\$7,700	\$8,869	\$9,786	\$11,669	\$15,393
每月 免費 贈送	國內上網	500MB傳輸量 行動上網吃到飽只要 \$699 (業界超低價!!)					
	國內簡訊	100則	100則	100則	100則	100則	100則
	國內MMS	\$200	\$400	\$400	\$400	\$400	\$400

資料來源：<http://telecom.taiwanmobile.com/emyfone/action/events/iphone4/plan.html>，
2012.01.12



即席思考

- 電信業者以低價甚至零元綁約二年吃到飽方式銷售智慧型手機，電信業者常將手機之成本以手機補貼款科目作為「行銷費用」，請問這樣做合理嗎？



買賣業

- 國際會計準則規定銷售商品(或勞務)時，若價格中一部分係屬獎勵積點的收入，應依銷售商品(或勞務)及獎勵積點之公平價值作為分攤基礎，分攤為屬於獎勵積點之預收收入負債，待顧客兌換點數時，才可認列為收入。



建築業

- 根據IFRS之規定，預售屋型態其實是一種「標準化商品」，與一般商品類似，最大之差異在於建商蓋預售屋須花二到三年時間才能完工。除非是預售屋客製化，建商讓買方全部參與設計，否則只能採「全部完工法」，在完工交屋時一次認列全部收入。



即席思考

- 顧客購買機票花了50,000元，客戶可以累積里程數，請問可以完全記列收入50,000元嗎？



勞務收入及其他收入

□ 勞務收入

12.營業收入

	99 年度	98 年度
銷貨收入	\$ 395,252	\$ 307,518
技術服務收入	213,483	135,887
租金收入	53,778	53,540
顧問費收入	32,333	29,400
減：銷貨退回及折讓	(3,247)	(3,528)
合 計	\$ 691,599	\$ 522,817

資料來源：大學光學科技股份有限公司 99 年度財報

□ 其他收入



收入認列問題案例

- ☐ 提前認列營收
- ☐ 將非屬銷貨收入列為營收
- ☐ 虛構營收
- ☐ AOL塞貨



營業成本之會計處理

□ 台糖營業費用

		單位：千元
項目	摘要	金額
銷貨成本		
	商 品	\$ 12,267,793
	製 成 品	11,003,235
	畜 殖 品	2,631,276
	其他銷貨成本（註）	1,502,535
	小 計	27,404,839
租賃成本		
	出租土地成本	677,007
	出租資產成本	269,153
	出租學生宿舍成本	118,878
	小 計	1,065,038
營建成本		
	房屋成本	377,751
	土地成本	329,595
	小 計	707,346
勞務成本		
	廢棄物事業處理成本	765,151
	遊樂事業成本	685,336
	旅館事業成本	377,549
	物流服務事業成本	139,245
	其他勞務成本（註）	155,934
	小 計	2,123,215
合 計		\$ 31,300,438

註：各項餘額皆未超過該科目餘額之百分之五。



營業成本之會計處理

□ 台糖存貨

項目	單位：千元			
	推銷費用	管理及 總務費用	研究發展 費用	合計
薪資及退休金	\$ 598,580	\$ 1,461,938	\$ 94,021	\$ 2,154,539
獎金	208,043	497,296	33,103	738,442
超時工作報酬	28,273	83,041	4,363	115,677
卹 償 金	2,333	24,077	-	26,410
租金支出	17,994	3,191	400	21,585
旅 費	7,405	19,155	8,559	35,119
運 費	327,074	31	100	327,205
郵 電 費	12,754	10,187	346	23,287
修繕費	34,689	35,013	4,735	74,437
印刷裝訂及廣告費	242,538	8,947	1,342	252,827
水 電 費	137,225	18,654	5,870	161,749
稅 捐	344,505	104,515	6,525	455,545
折舊及各項攤提	265,197	103,103	37,230	405,530
職工福利	13,507	30,638	2,046	46,191
專業服務費	22,546	17,427	34,690	74,663
棧儲、包裝、代理及加工費	767,725	26,884	14,042	808,651
其他—呆帳、保險費、交際費等	90,488	126,633	36,532	253,653
加：攤銷相關成本	1,400	(317,375)	(218)	(316,193)
合 計	\$ 3,122,276	\$ 2,253,355	\$ 283,686	\$ 5,659,317



營業成本之會計處理

- ☐ 進貨與退出或折讓
- ☐ 現金折扣
- ☐ 進貨運費
- ☐ 定期盤存與永續盤存制
- ☐ 銷貨成本
- ☐ 期末盤點、調整盤盈盤虧



進貨與退出或折讓

- 假設需支付C元，記錄於下：

增加成本	進貨	C	
減少資產或 增加負債	現金或應付帳款		C

- 賣方的銷貨退回及銷貨折讓，在買方則是進貨退出(purchases returns)及進貨折讓(purchases allowances)，假設賣方也同意退貨，因此使應付帳款減少R元，故借記應付帳款。

減少負債	應付帳款	R	
減少成本	進貨退出與折讓		R



現金折扣

□ 若於現金折扣期限內付款得到D元的折扣，買方分錄則是：

減少負債	應付帳款	C	
減少資產	現金		C - D
減少成本	進貨折扣		D



即席思考

□ 商業折扣與進貨折扣有何不同？



進貨運費

- 可能由賣方支付運費(freight-out)，也可能是買方支付運費(freight-in)。若由買方支付運費，記錄於下：

增加成本	進貨運費	F	
減少資產	現金		F

- 進貨總額－進貨退出－進貨折讓－進貨折扣＝進貨淨額
- 進貨淨額＋進貨運費＝進貨淨成本



即席思考

- 同樣一筆支出有列為營業費用，有列為商品成本，應如何判斷？



定期盤存與永續盤存制

- ❑ 一是定期盤存制，亦稱實地盤存制(periodic inventory system)
- ❑ 另一則是永續盤存制，亦稱帳面盤存制(perpetual inventory system)



銷貨成本(1/2)

- $\text{銷貨成本} = \text{期初存貨} + \text{本期進貨} - \text{期貨存貨}$
- $\text{銷貨收入} - \text{銷貨成本} = \text{銷貨毛利}$
- 公司的存貨資產必須具備二項要件
 - 企業對該存貨擁有所有權。
 - 以在正常營業中出售賺取利潤為目的。
- 至於非為營業獲利目的且是供企業使用而購入之商品，應列為辦公用品。



銷貨成本(2/2)

□ 永續盤存制

增加資產	存貨	C	
增加負債	應付款帳		C

- 假設該筆存貨完全出售，則以減列存貨成本C元入帳，銷貨依照售價，通常是成本加成，假設售價為(C+P)元，應做紀錄如下：

增加收入	應收帳款	C+P	
增加資產	銷貨收入		C+P
增加成本	銷貨成本	C	
減少資產	存貨		C



期末盤點、調整盤盈盤虧

- ❑ 期末盤點發現庫存數少於帳上數量，少掉的數量乘上單位成本，稱為盤虧，假設為L元。

增加成本	存貨盤虧	L	
減少資產	存貨		L

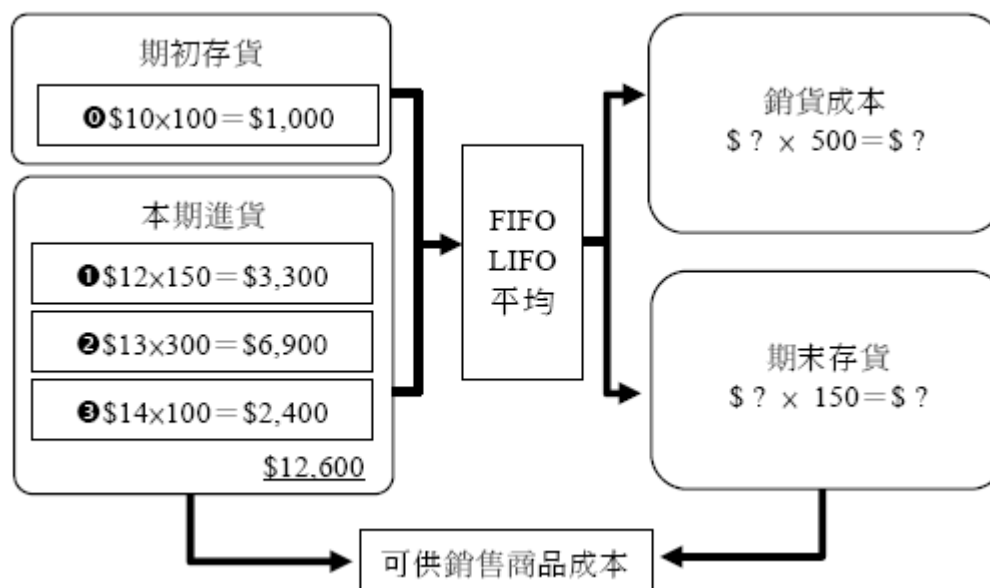
- ❑ 期末盤點發現庫存數大於帳上數量，多出來的數量乘上單位成本，稱為盤盈，假設為M元。

增加資產	存貨	M	
減少成本	存貨盤盈		M



存貨成本計算方法選擇

- ❑ 先進先出法
- ❑ 後進先出法
- ❑ 平均成本法
- ❑ 各種成本流動假設之會計選擇考量



先進先出法

- 在先進貨的成本先出去的流動假設下，進貨成本、銷貨成本與存貨資產金額之計算，以下表為例說明。

先進先出法

日期		進貨成本			銷貨成本			存貨成本		
月	日	數量	單價	金額	數量	單價	金額	數量	單價	金額
6	1							100	10	1,000
	4	150	12	1,800				100	10	1,000
								150	12	1,800
	10				100	10	1,000	150	12	1,800
	16	300	13	3,900				150	12	1,800
								300	13	3,900
	21				150	12	1,800			
					50	13	650	250	13	3,250
	27	100	14	1,400				250	13	3,250
								100	14	1,400
	30				200	13	2,600	50	13	650
								100	14	1,400



後進先出法

- 依後進先出法計算之銷貨成本為 $\$1,200 + \$2,600 + \$1,300 + \$1,400 = \$6,500$ 。存貨成本之金額為 $\$1,000 + 600 = \$1,600$ 。

後進先出法

日期		進貨成本			銷貨成本			存貨成本		
月	日	數量	單價	金額	數量	單價	金額	數量	單價	金額
6	1							100	10	1,000
	4	150	12	1,800				100	10	1,000
								150	12	1,800
	10				100	12	1200	100	10	1,000
								50	12	600
	16	300	13	3,900				100	10	1,000
								50	12	600
								300	13	3,900
	21							100	10	1,000
								50	12	600
					200	13	2600	100	13	1,300
	27							100	10	1,000
								50	12	600
		100	14	1,400				100	13	1,300
								100	14	1,400
	30				100	13	1,300	100	10	1,000
					100	14	1,400	50	12	600



平均成本法

- 依平均成本法計算之銷貨成本為 $\$1,120 + \$2,480 + \$2,572 = \$6,172$ 。
存貨依成本計算之金額為 $\$1,928$ 。

平均成本法

日期		進貨成本			銷貨成本			存貨成本		
月	日	數量	單價	金額	數量	單價	金額	數量	單價	金額
6	1							100	10	1,000
	4	150	12	1,800				250	$11.2 = (1,000 + 1,800) / 250$	2,800
	10				100	11.2	1,120	150	11.2	1,680
	16	300	13	3,900				450	$12.4 = (1,680 + 3,900) / 450$	5,580
	21				200	12.4	2,480	250	12.4	3,100
	27	100	14	1,400				350	$12.86 = (3,100 + 1,400) / 350$	4,500
	30				200	12.86	2,572	150	12.86	1,928



即席思考

- 請依前述3.2節可供銷貨成本與銷貨成本之公式，驗算一下上表之計算是否正確？



各種成本流動假設之會計選擇考量

- ☐ 個別認定法
- ☐ 先進先出法
- ☐ 後進先出法
- ☐ 平均成本法

