

習題解答

問答題

1.

收入認列的核心原則為：企業認列收入以描述對客戶所承諾之商品或勞務之移轉（以客戶取得對商品或勞務之控制為判定基礎），且該收入之金額反映該等商品或勞務換得之預期有權取得之對價。

企業應以下列五項步驟認列收入：

步驟1：辨認客戶合約。

步驟2：辨認合約中之履約義務。

步驟3：決定交易價格。

步驟4：分攤交易價格—將交易價格分攤至合約中之履約義務。

步驟5：決定收入認列時點—於(或隨)企業滿足履約義務時認列收入。

步驟 1 強調收入認列是基於「移轉商品換取對價」，但若移轉商品而取得之對價是相同或非常類似之商品時，則此交易很可能不具有商業實質（請參考第七章第一節有關如何判斷交換交易是否具有商業實質）。在國外實務的案例中，最常見的是出售石油或天然氣的公司，經常交換不同地點的石油或天然氣。此類合約並非客戶合約。

交換交易並非客戶合約案例：

A 公司預期將加州的儲油賣給在德州的客戶，若能找到另一家公司預期將德州的儲油賣給在加州的客戶，兩家公司以德州的原油交換加州原油，則可避免龐大的運輸成本。但交換交易發生時，在步驟 1 要求合約需要具有商業實質下，此交換合約並非與客戶之合約，而應以非金融資產交換處理(第七章第一節)。

2 當代中級會計學 3 版 習題解答

以 A 公司為例，如果交換的石油不具商業實質且無現金補償，則交換交易發生時，石油存貨帳面金額仍不變，亦即此 A 公司與 B 公司之交換合約並非步驟 1 所稱客戶合約；A 公司與德州客戶才是客戶合約，等到移轉換得石油的控制至德州客戶認列收入。

2.

企業應以合約中所承諾之每一可區分商品或勞務之相對單獨售價為基礎，將交易價格分攤至每一履約義務。

3.

- (1) 合約之各方已以書面、口頭或依其他商業實務慣例核准合約，且已承諾履行各自之義務；
- (2) 企業能辨認每一方對將移轉之商品或勞務之權利；
- (3) 企業對將移轉之商品或勞務能辨認付款條件；
- (4) 合約具商業實質，亦即因該合約而預期企業未來現金流量之風險、時點或金額會改變；
- (5) 企業移轉商品或勞務予客戶以換得有權取得之對價，很有可能將收取。

4.

所謂可區分之商品或勞務，係指該商品或勞務同時符合下列兩條件：

條件一 能被區分：「該商品或勞務能被區分」

條件二 可單獨辨認：「移轉該等商品或勞務之承諾依合約之內涵係可區分」

5.

下列任一條件成立時，即表示「依合約之內含該等商品不可區分」。

- (1) 存在重大整合服務
- (2) 一商品或勞務對其他商品或勞務重大修改或客製化
- (3) 兩商品或勞務高度相關(不買其中一項會重大影響其他商品或勞務之功能)

6.

甲承包商或同業經常對客戶單獨銷售上述商品及勞務，且該客戶藉由使用、耗用、銷售或持有該等商品或勞務，可自該等個別商品或勞務產生經濟效益，故上述承諾之商品及勞務各自均符合「該商品或服務能係可區分」之條件。

但甲承包商提供一重大服務以將上述商品及勞務作為投入而整合為休閒別墅，故上述承諾之商品及勞務各自均不可單獨辨認，亦即各自均不符合「移轉該商品或勞務之承諾依合約之內涵係可區分」之條件。

該合約僅有一個履約義務。

7.

此合約中有兩項承諾之商品與勞務：設備及安裝。由於客戶可藉由使用該設備或轉售該設備而自設備本身（或連同輕易可得之其他資源，例如可自其他公司取得之安裝服務）獲益，故設備此項商品符合「該商品或勞務能被區分」條件。再者，客戶亦可連同客戶自該企業已取得之其他資源（即該設備）自安裝服務獲益，故安裝此項服務符合「該商品或勞務能被區分」條件。

此外，甲公司之承諾係交付設備並安裝，並非承諾提供重大整合服務以將設備與安裝服務整合轉變成一項組合產出；且該公司提供之安裝服務並不會重大客製化或重大修改該設備。而雖然客戶僅於其取得設備後始能自安裝服務獲益，但因該企業對移轉該設備之承諾將能獨立於提供安裝服務之承諾而履行，故安裝服務不會重大影響該設備，亦即設備及安裝服務不會彼此重大影響，兩者並非高度相互依存或高度相互關聯。基於以上考量，移轉設備之承諾及提供安裝服務之承諾係各自可單獨辨認（有兩項可區分商品及勞務），合約包含銷售設備與提供安裝服務兩項履約義務。

值得注意的是，即使合約中規定客戶僅能自甲公司取得安裝服務，設備與安裝服務係兩項可區分之商品及勞務之結論並不受影響。此係因限制僅能自甲公司取得安裝服務之合約規定既不會改變商品或勞務本身之特性，亦不會改變該企業對客戶之承諾。

8.

- (1) 保證型保固：非履約義務。此保證應與其保證之產品合併為一項履約義務，被保證產品認列收入時，保證型保固依負債準備處理(保證型保固不單獨認列收入)。
- (2) 勞務型保固：可能為一項履約義務。於保固提供期間，企業應隨企業滿足履約義務時認列收入。

9.

- (1) 所謂變動對價係指合約中承諾之對價包括變動金額，例如合約中有折扣、讓價、退貨權、履約紅利等類似項目，都可能使承諾之對價包括變動對價。
- (2) 企業須於合約開始日估計變動對價，其後並於每個報導期間結束日重評估變動對價。

- (3) 變動對價估計值須僅限於相關不確定性後續消除時，將高度很有可能不需重大迴轉已認列累計收入之部分。

10.

合約成立後，該 10 股普通股之公允價值變動即開始影響企業將來獲利。但在普通股依約移轉控制前，此公允價值變動將影響銷售商品之銷貨收入；而在普通股依約移轉控制後，此普通股公允價值變動自然應列入評價損益。企業銷貨收入與此普通股價值連動部分，不受變動對價之「高度很有可能不需重大迴轉」限制。

11.

- (1) 企業應以各項履約義務於合約開始時之相對單獨售價來進行分攤。
- (2) 若從過去交易或其他可觀察證據皆無法辨識具代表性之單獨售價 (即**售價高度變動**)，抑或企業尚未建立商品或勞務之價格且先前未曾單獨銷售過此商品或勞務 (即**售價不確定**)，則企業可使用剩餘法，亦即以交易價格減除合約所承諾之其他商品或勞務之可觀察單獨售價來估計商品或勞務之單獨售價。

12.

與其他類型合約收入之認列相同，企業應將工程合約之履約義務依照 IFRS 15 規定，分類為**於企業滿足履約義務時**認列收入或者是**或隨企業滿足履約義務時**認列收入兩類型。

選擇題

1.

(B)

當不確定性消除 (即X1年底購買數確定) 時，以每個\$200所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉，因此於X1年第一季認列收入\$16,000 (80 個×每個\$200)。

第1季	
現金	16,000
銷貨收入	16,000

2.

(B)

因此，甲電子公司於X1年第二季認列收入\$88,400。此金額之計算為第二季銷售500冊之總價\$90,000（500冊×每冊\$180）減除第一季銷售80冊之交易價格之變動\$1,600（80冊×減價\$20）。

	第2季	
現金	100,000	
銷貨收入		88,400
銷貨折讓負債準備		11,600

3.

(B)

應收取現金為\$78,400(500冊×\$180 - \$11,600)。

	第3季	
現金	78,400	
銷貨折讓負債準備	11,600	
銷貨收入		90,000

4.

(C)

現銷價格(\$950,072+80,000) - 成本\$720,000 = 銷貨毛利\$310,072

$\$950,072 \times 0.01 = \$9,501$

$[(\$950,072) - (\$40,000 - \$9,501)] \times 0.01 = \$9,196$

$\$9,501 + \$9,196 = \text{利息收入} \$18,697$

銷貨毛利\$310,072 + 利息收入\$18,697 = 總利益\$328,769

5.

(A)

6.

(C)

7.

(B)

8.

(C)

X1年2月1日應認列收入為\$300 ($\$700 \times (300/700)$)

X1年3月1日應認列收入為\$400 ($\$700 \times (400/700)$)

9.

(C)

甲公司經常個別地單獨銷售 A、B 及 C 三項商品，又經常以 \$101 之折扣銷售 B 及 C 商品之組合，而此合約之折扣亦為 \$101，顯示此合約之折扣僅與 B 及 C 商品有關，故折扣 \$101 僅分攤至 B 及 C 商品。即 A 商品所分攤之交易價格為 \$200，剩餘之交易價格 \$199 則以 B 及 C 商品於 X1 年 1 月 1 日之相對單獨售價 ($\$180/\300 、 $\$120/\300) 分攤至 B 及 C 商品，再於移轉產品之控制予客戶時認列。

10.

(B) $\$680,000 - \$800,000 = \$(120,000)$

11.

(C)

X6 年度應認列工程毛利 = 工程收入 - 工程成本
= $\$2,000,000 \times (60\% - 40\%) - \$300,000 = \$100,000$

X6 年底合約資產 = 累積收入 - 累積請款金額 = $\$2,000,000 \times 60\% - \$900,000 = \$300,000$

12.

(B)

完工比例 = $\$300,000 / \$400,000 = 75\%$

註：本期發生與未來活動相關之合約成本不計入完工程度之衡量

13.

(A)

$\$500,000 \times 75\% - (\$150,000 + \$250,000) + \$50,000 = \$25,000$ (合約資產 \$25,000)

14.

(D)

15.

(A)

練習題

1.

(1) 小明音樂公司於X1年9月1日已移轉對該批唱片之控制予小美唱片行，已可認列出售該批唱片之收入，但享有退貨權之25張存在變動對價(\$100或\$0)，而退貨比例無法合理估計，故於X1年9月1日對可退回部分僅得以\$0作為計入交易價格的變動對價估計值(因\$0才是相關不確定性後續消除時將高度很有可能不需重大迴轉已認列累計收入之變動對價估計值)因而不認列收入，至退貨權屆滿日始認列可退回部分之收入。

X1年9月1日

現金	10,000	
銷貨收入		7,500
銷貨退回負債準備		2,500
或 現金	10,000	
銷貨退回與折讓	2,500	
銷貨收入		10,000
銷貨退回負債準備		2,500
存貨-應收待退	1,250	
銷貨成本	3,750	
存貨		5,000

X1年12月1日

銷貨退回負債準備	2,500	
銷貨收入		1,000
現金		1,500

8 當代中級會計學 3 版 習題解答

或	銷貨退回負債準備	2,500	
	銷貨退回與折讓		1,000
	現金		1,500
	存貨	750	
	銷貨成本	500	
	存貨-應收待退		1,250

(2)退貨比例可合理估計，故於X1年9月1日對估計不會退回的5張亦得以每張\$100作為計入交易價格的變動對價估計值而認列收入。但對預期退回的20張僅得以\$0作為計入交易價格的變動對價估計值，至退貨權屆滿日始認列相關收入。

X1年9月1日

	現金	10,000	
	銷貨收入		8,000
	銷貨退回負債準備		2,000
或	現金	10,000	
	銷貨退回與折讓	2,000	
	銷貨收入		10,000
	銷貨退回負債準備		2,000
	存貨-應收待退	1,000	
	銷貨成本	4,000	
	存貨		5,000

X1年12月1日

	銷貨退回負債準備	2,000	
	銷貨收入		500
	現金		1,500
或	銷貨退回負債準備	2,000	
	銷貨退回與折讓		500
	現金		1,500
	存貨	750	
	銷貨成本	250	
	存貨-應收待退		1,000

2.

$$\frac{\$118,810}{(1+9\%)^2} = \$100,000 \Rightarrow 9\% \text{ 爲兩種付款選擇之隱含利率}$$

$$\$100,000 \times (1+6\%)^2 = \$112,360$$

此金額為台大公司借入款，以單獨融資利率計算至X2/12/31之價值。

此交易隱含之利率係9% (使兩種付款方式於經濟上相當之利率)，但根據IFRS 15之規定，台大公司應以與客戶間於合約開始時單獨融資交易之利率（亦即企業之增額借款利率）6%來調整承諾對價中之利息成分。

X1年1月1日

現金	100,000	
合約負債(甲客戶)		100,000

X1年12月31日

利息費用(\$100,000×6%)	6,000	
合約負債		6,000

X2年12月31日

利息費用(\$106,000×6%)	6,360	
合約負債		6,360
合約負債(甲客戶)	112,360	
現金(乙客戶)	118,810	
銷貨收入		231,170

3.

甲公司於X1年2月1日移轉對B產品之控制予客戶，已可認列出售該產品之收入。按當日客戶普通股每股公允價值 \$10，合約之交易價格總額為 \$15,000 (1,500股*\$10)，而B產品應佔比 25% (\$30/(\$30+\$90))，故出售B產品之收入即為\$3,750 (\$15,000*25%)，無須考量是否因日後收取時普通股股價下跌而須重大迴轉已認列之累計收入。

X1年2月1日

應收款	3,750	
銷貨收入		3,750

10 當代中級會計學 3 版 習題解答

甲公司於X1年3月1日移轉對C產品之控制予客戶，已可認列出售該產品之收入。按當日客戶普通股每股公允價值 \$4，合約之交易價格總額為 \$6,000 (1,500股*\$4)，而C產品應佔比75% ($\$90/(\$30+\$90)$)，故出售C產品之收入即為 \$4,500 ($\$6,000*75\%$)，但另須迴轉B產品之收入 \$2,250 ($(\$15,000-\$6,000)*25\%$)，故僅認列收入 \$2,250 ($\$4,500-\$2,250$)。

X1年3月1日

應收款	2,250
銷貨收入	2,250 (= $\$4 \times 1,500 - \$3,750$)

甲公司於X1年3月10日收取1,000股普通股時再按當日每股公允價值 \$12衡量合約之交易價格總額為 \$18,000 (1,500股*\$12)，而先前已認列收入 \$6,000，故再認列收入 \$12,000 ($\$18,000-\$6,000$)。

X1年3月10日

透過損益按公允價值衡量之金融資產	18,000
應收款	6,000
銷貨收入	12,000

甲公司於X1年3月31日第一季之報導期間結束日評價該普通股間融資產，按當日每股公允價值 \$18 認列 \$9,000($1,500\text{股}*(\$18-\$12)$)之評價利益，此股票交割後之 \$9,000 利益為金融資產評價利益，不得列報為銷貨收入。

X1年3月31日

透過損益按公允價值衡量之金融資產	9,000
金融資產評價利益	9,000

4.

由於將變動對價完全分攤至B授權並不適當，因此甲公司將合約之所有交易價格(固定對價與變動對價)分攤至A與B授權：即以A及B授權之相對單獨售價(分別為 \$2,000/\$5,000 及 \$3,000/\$5,000)分攤固定對價與變動對價。就固定對價 \$1,500所分攤至A授權之金額(\$600)將於移轉該授權之控制時認為收入。

但就固定對價 \$1,500所分攤至B授權之金額(\$900)，因IFRS 15特別規定，當企業授權智慧財產之對價係以銷售基礎計算之權利金時，須於「發生後續銷售」及「滿足履約義務」兩者中較晚者發生時，始能將此權利金認列收入，所以甲公司應於X1年3月1日移轉予客戶時(滿足履約義務)才能認為收入。

就甲公司X1年3月至5月實際可自客戶收取之權利金\$800、\$1,000與\$1,200而言，分攤至B授權之金額（\$480、\$600與 \$720）因該授權於X1年3月1日移轉予客戶（滿足履約義務），故應於發生後續銷售的X1年3月至5月認列為收入；但分攤至A授權之金額（\$320、\$400與 \$480）因該授權已於X1年1月1日移轉予客戶（滿足履約義務），故也應於發生後續銷售的X1年3月至5月認列為收入

X1年1月1日

現金	1,500
授權收入—A授權	600
合約負債—B授權	900

X1年3月1日

合約負債—B授權	900
授權收入—B授權	900

X1年3月31日

現金	800
授權收入—A授權	320
授權收入—B授權	480

X1年4月30日

現金	1,000
授權收入—A授權	400
授權收入—B授權	600

X1年5月31日

現金	1,200
授權收入—A授權	480
授權收入—B授權	720

5.

因無可觀察證據顯示此合約之折扣僅與一或兩項（但非三項）商品有關，甲公司按 A、B 及 C 三項商品於X1年1月1日之相對單獨售價（\$80/\$300、\$90/\$300及\$130/\$300）將交易價格 \$210分攤至 A、B 及 C 三項商品，再於移轉產品之控制予客戶時認列所分攤之交易價格為收入。

X1年2月1日

12 當代中級會計學 3 版 習題解答

應收款	56
銷貨收入—A商品	56

X1年3月1日

應收款	154
銷貨收入—B商品	63
銷貨收入—C商品	91

X1年3月31日

現金	210
應收款	210

6.

甲公司經常個別地單獨銷售 A、B 及 C 三項商品，又經常以 \$100 之折扣銷售 B 及 C 商品之組合，而此合約之折扣亦為 \$100，顯示此合約之折扣僅與 B 及 C 商品有關，故折扣 \$100 僅分攤至 B 及 C 商品。即 A 商品所分攤之交易價格為 \$399，剩餘之交易價格 \$400 則以 B 及 C 商品於 X1年1月1日之相對單獨售價 (\$300/\$500、\$200/\$500) 分攤至 B 及 C 商品，再於移轉產品之控制予客戶時認列所分攤之交易價格為收入。

X1年2月1日

應收款	399
銷貨收入—A商品	399

X1年3月1日

應收款	400
銷貨收入—B商品	240
銷貨收入—C商品	160

X1年3月31日

現金	799
應收款	799

7.

售價為 \$798,542

X1年1月1日

應收分期帳款	1,000,000	
銷貨收入		798,542
未實現利息收入—應收分期帳款		201,458

於五年末將每年 \$200,000 之年金折現為 \$798,542 之有效利率為 8%，故 X1 年應認列利息收入 = $\$798,542 \times 8\% = \$63,883$

X1 年 12 月 31 日

未實現利息收入—應收分期帳款	63,883	
現金	200,000	
利息收入		63,883
應收分期帳款		200,000

8.

至今完成程度計算如下：

	X1年	X2年
本期發生已完成工作之合約成本(1)	\$180,000	\$200,000
前期發生已完成工作之合約成本(2)	\$0	\$180,000
至今完工已發生合約成本(3)=(1)+(2)	\$180,000	\$380,000
估計總合約成本(4)	\$400,000	\$380,000
至今完成程度(5)=(3)/(4)	45%	100%

	X1 年	X2 年
(1) 記錄已投入成本：		
工程成本	180,000	200,000
現金	180,000	200,000
(2) 依完成程度認列工程收入：		
合約資產	225,000	275,000
工程收入(45% $\times$ \$500,000-\$0)	225,000	275,000
(3) 記錄請款：		
應收帳款	350,000	150,000
合約資產/合約負債	350,000	150,000

14 當代中級會計學 3 版 習題解答

(4) 記錄實際收款金額：

現金	300,000	200,000	
應收帳款		300,000	200,000

9.

各期應認列之工程收入、工程成本及工程利潤(損失)計算如下：

	X1年	X2年
(1)至今完成程度	45%	100%
(2)至今應認列之工程收入(\$500,000×(1))	\$225,000	\$500,000
(3)前期已認列之工程收入	--	(\$225,000)
(4)本期認列之工程收入((2)+(3))	\$225,000	\$275,000
(5)本期認列之工程成本	\$180,000	\$200,000
本期認列之工程利潤(損失) ((4)-(5))	\$45,000	\$75,000

X1年度

工程收入=\$225,000

工程成本=\$180,000

工程利潤=\$45,000(利益)

X2年度

工程收入=\$275,000

工程成本=\$200,000

工程利潤=\$75,000(利益)

各期12月31日之合約資產或合約負債計算如下：

	X1 年底	X2 年底
累積工程收入	\$225,000	\$500,000
減：至今工程進度請款金額	(350,000)	(500,000)
合約資產(合約負債)	(\$125,000)	\$0

X1年底

合約負債=\$125,000

X2年底

\$0

10.

	X1 年	X2 年
(1) 記錄已投入成本：		
工程成本	180,000	200,000
現金	180,000	200,000
(2) 依很有可能回收成本之範圍內認列收入：		
合約資產	180,000	320,000
工程收入	180,000	320,000
(3) 記錄請款：		
應收帳款	350,000	150,000
合約資產	350,000	150,000
(4) 記錄實際收款金額：		
現金	300,000	200,000
應收帳款	300,000	200,000

11.

各期應認列之工程收入、工程成本及工程利潤(損失)計算如下：

	X1 年	X2 年
本期認列之工程收入	\$180,000	\$320,000
本期認列之工程費用	(180,000)	(200,000)
本期認列之工程利潤(損失)	\$0	\$120,000

各期應認列之建造合約相關合約資產或合約負債計算如下：

	X1 年底	X2 年底
累積工程收入	\$180,000	\$500,000
累積工程進度請款金額	(350,000)	(500,000)
合約資產(合約負債)	\$(170,000)	\$0

12.

以超商通常之運作而言，\$180,000 商品單獨售價為 \$180,000；每 1 點兌換券 \$3 之商品 3,600 點預期有 2,700 點兌換，因此兌換券總計單獨售價為 $3 \times \text{預期兌換之 } 2,700 \text{ 點} = \$8,100$ ，\$180,000 搭配兌換券銷貨對價分攤如下：

16 當代中級會計學 3 版 習題解答

$$\text{分攤至已交付商品對價} = \$180,000 \times \frac{180,000}{180,000 + 8,100} = \$172,249$$

$$\text{分攤至兌換券之對價} = \$180,000 \times \frac{8,100}{180,000 + 8,100} = \$7,751$$

亦可用單位售價分攤：每\$50 銷貨附贈的每一點兌換券可換商品單獨售價\$3， $\frac{3}{4}$ (2,700

點/3,600 點) 點數將被兌換，因此以期望值而言，每一點數之單獨售價應為 $\$3 \times \frac{3}{4} =$

\$2.25

$$\text{分攤至已交付商品對價} = \$180,000 \times \frac{50}{50 + 2.25} = \$172,249$$

$$\text{分攤至兌換券之對價} = \$180,000 \times \frac{2.25}{50 + 2.25} = \$7,751$$

\$200,000 - \$180,000 = \$20,000，此並未搭配兌換券銷貨另外認列銷貨收入\$20,000。

X1 年銷貨對價中應分攤至兌換券之對價 \$7,751 須認列為合約負債，應按履約比例之估計轉列銷貨收入；已交付商品之銷貨收入則為\$172,249+\$20,000，可認列銷貨收入計\$192,249。

X1 年銷貨時

現金	200,000
銷貨收入	192,249
合約負債—兌換券	7,751

X1 年就兌換券兌換之比例 1,800 點/2,700 點，將合約負債轉列為收入並認列相關費用。

X1 年兌換券兌換時

合約負債—兌換券	5,167
銷貨收入 (\$7,751×1,800 點/2,700 點)	5,167
銷貨成本	3,600
存貨 (商品帳面金額 \$2×1,800 點)	3,600

13.

$$\text{X2 年 3 月 31 日，應認列之合約負債} = \$7,751 \times \frac{1,700}{3,500} = \$3,765，$$

X1 年末合約負債 = \$7,751 - \$5,167 = \$2,584

銷貨收入	2,584	
合約負債—兌換券		2,584

此外，\$3,765 合約負債(未來收入)之履約成本估計為\$5,000，則此合約為虧損性合約：

銷貨成本(\$5,000 - \$3,765)	1,235	
虧損性合約之負債準備		1,235

14.

X1 年銷貨對價中應分攤至兌換券之對價 \$80,000 (= \$0.8×100,000)須認列為遞延收入

X1 年銷貨時

現金	2,000,000	
銷貨收入		1,920,000
合約負債		80,000

X1 年就兌換券兌換之比例 75%(60,000 點/80,000 點)，將合約負債轉列為收入並認列相關成本。

X1 年點數兌換時

合約負債	60,000	
銷貨收入		60,000
銷貨成本	36,000	
現金(\$0.6×60,000)		36,000

15.

X1年1月1日至X1年12月31日

應收款	20,000	
銷貨收入		18,000
銷貨減價負債準備		2,000

X 2年12月31日

銷貨減價負債準備	2,000	
現金		2,000

16.

X1 年 10 月 31 日

現金	3,750,000	
合約負債-權利金		3,750,000

X2 年 12 月 31 日

合約負債-權利金	1,250,000 ⁽¹⁾	
應收權利金	1,500,000 ⁽²⁾	
權利金收入		2,750,000

(1)\$3,750,000/3 年=\$1,250,000

(2)\$5×300,000=\$1,500,000

X3 年 1 月 31 日

現金	1,500,000	
應收權利金		1,500,000

X3 年 12 月 31 日

合約負債-權利金	1,250,000	
應收權利金	2,250,000 ⁽³⁾	
權利金收入		3,500,000

(3)\$5×450,000=\$2,250,000

X4 年 1 月 31 日

現金	2,250,000	
應收權利金		2,250,000

X4 年 12 月 31 日

合約負債-權利金	1,250,000	
應收權利金	1,250,000 ⁽⁴⁾	
權利金收入		2,500,000

(4) \$5×250,000=\$1,250,000

X5 年 1 月 31 日

現金	1,250,000	
應收權利金		1,250,000