

收入認列

Revenue Recognition

聲明：本網頁內容業經IFRS Foundation授權後，由本會翻譯。

完整內容請詳見[IFRS Foundation](http://www.ifrs.org)網站。

初步決議摘要

2013/10

討論事項一：估計變動對價之限制

限制之目的

初步決議：

1. 在限制之目的中明訂信賴水準為「高度很有可能 (highly probable)」¹。(對 FASB 而言，該信賴水準將表達為「很有可能 (probable)」，兩者用語不同，但意義相同)。
2. 企業若預期將部分 (但非全部) 估計變動對價包含於交易價格中將不會導致重大收入迴轉，其應將該估計金額納入交易價格中。收入準則應說明限制之目的如下：
「企業應在[高度]很有可能不會發生重大收入迴轉之範圍內，將估計變動對價納入交易價格中。若企業所認列來自客戶合約之累計收入金額重大向下調整，則將發生重大收入迴轉。」

重評估

初步決議：

企業應於每一報導日更新估計交易價格，以忠實表述報導日之現時情況及報導期間內之情況變動。

智慧財產授權協議中以銷售量或使用量為基礎之權利金

初步決議：

企業應於不確定性已消除 (亦即當後續銷售或使用已發生) 時，將以銷售量或使用量為基礎之權利金對價包含於交易價格中。

討論事項二：收現性

初步決議：

1. 企業應以有權取得之對價金額 (亦即未調整客戶信用風險之金額) 衡量交易價格及收入。
2. 企業對客戶合約可適用收入模型之條件中²增加明確之收現的門檻。企業

¹ 詳見 2013 年 7 月份、9 月份及 2012 年 11 月份國際財務報導準則新訊報導。

² 詳見 2011 年收入草案第 14 段。

須斷定很有可能³收取對價，始符合此門檻並適用收入模型。企業作此評估時，應僅考慮客戶之信用風險，而不考慮其他諸如與履約或衡量相關之不確定性，該等不確定性在收入之認列時點及衡量處理。

2013/07

討論事項一：收現性

初步決議：

1. 納入一額外指引闡明交易價格之決定，使企業得以區分因客戶信用風險所產生對收現性之疑慮應作為(a)變動對價（亦即，讓價或折扣）或(b)減損損失（依金融工具準則之規定認列）處理。該指引將特別敘明，在決定已承諾對價是否為變動（且因而受估計變動對價認列限制之規範）時，企業應：
 - (1) 評估與合約及客戶信用風險有關，且可能顯示企業將給予讓價致預期有權取得之金額較合約明定價格為低之所有攸關事實及情況⁴；並
 - (2) 考量客戶合約之屬性是否可能顯示已承諾對價為變動。
2. 收入模式之步驟一（辨認客戶合約）明訂企業欲將收入模式適用於客戶合約時所必須符合之條件⁵。IASB 與 FASB 決議企業應對客戶合約之所有事實及情況作整體質性評估，以決定合約各方是否符合「承諾履行各自之義務，並意圖執行各自之合約權利」之條件⁶。關於該條件，IASB 與 FASB 亦決議闡明：
 - (1) 對合約各方之承諾及意圖的評估就是辨認合約是否為一項實質協議。即使企業並無意圖執行在合約下之所有權利，該合約依然可以是一項實質協議。

³ IASB 與 FASB 認知到「很有可能(probable)」在 IFRS 與 US GAAP 中有不同之意義。其於 IFRS 及 US GAAP 現行收入認列指引中之定義如下：(a)IFRS：很有可能 (Probable)，代表「可能性大於不可能性 (more likely than not)；(b)US GAAP：很有可能 (Probable)，代表「未來事項有可能發生 (the future event or events are likely to occur)」。惟 IASB 與 FASB 仍決議將該門檻訂為與 IFRS 及 US GAAP 中現行收入認列準則所使用之信賴水準一致。詳見 IASB Agenda paper 7C para.35。

⁴ 此種事實及情況之例包括：(a)企業並不意圖按合約價格執行；(b)企業明確承諾給與讓價或折扣；及(c)基於企業之商業實務慣例，客戶具有企業將給予讓價之合理預期。(詳見 IASB Agenda paper 7A Para.31)

⁵ 依「2011年草案」第14段之規定，企業僅於符合下列所有條件時，始應將本國際財務報導準則[草案]適用於客戶合約：

- (a) 該合約有商業實質（亦即，企業未來現金流量之風險、時點或金額預期會因合約而改變）；
- (b) 合約之各方已（以書面、口頭或依企業之商業實務慣例）核准該合約，且已承諾履行各自之義務；
- (c) 企業能辨認出每一方對將移轉之商品或勞務之權利；及
- (d) 企業能辨認出將移轉之商品或勞務之支付條款。

⁶ IASB 幕僚於最新版之準則草稿中已將第14段(b)改為「合約之各方已（以書面、口頭或依企業之商業實務慣例）核准該合約」，並新增(e)，其內容為「承諾履行各自之義務，並意圖執行各自之合約權利」。(詳見 IASB Agenda paper 7A Appendix A)

- (2) 企業對預期有權取得對價金額之評估要在決定交易價格時考量。該評估並不影響合約是否符合第 14 段之條件。

討論事項二：不符合收入模式步驟一之合約之會計處理

初步決議：

1. 對於不符合第 14 段所列條件之合約，企業於完成履約義務並符合下列條件之一前，不得將已收取之對價認列為收入：
 - (1) 協議中之所有對價均已收取且不可退還。
 - (2) 合約已取消且已收取之對價不可退還。
2. 若合約原始並不符合第 14 段之條件，則應於後續報導期間重新評估是否符合第 14 段之條件。

討論事項三：限制—最低規定

初步決議：

1. 明訂對於所有合約，企業應在將變動對價之最低金額包含於估計交易價格中不會導致重大收入迴轉時，將該金額納入估計交易價格中。
2. 不明訂最低金額將為零之情況，亦不對智慧財產授權協議中以銷售量為基礎之權利金作例外規定。

2013/05

討論事項一：信用卡獎勵計畫

初步決議：

3. 修正「2011 年草案」第 IE21 段（即釋例 24 之引言段），以闡明「客戶忠誠計畫」之存在及移轉獎勵積分之承諾並不會自動產生履約義務。
4. 在所有協議（包括涉及超過兩方之協議）中，協議之各方於適用收入模式以決定移轉獎勵積分之承諾是否產生履約義務時，應考量所有事實及情況。

討論事項二：過渡規定—首次採用者及國際會計準則第 8 號之揭露

初步決議：

3. 修正國際財務報導準則第 1 號，以提供首次採用者一項豁免規定，即首次採用者對於在最早表達期間前已完成之合約，得選擇不適用收入準則之規定。在此豁免規定下，首次採用者無須重述其於最早表達期間前已依現行收入準則認列收入之所有合約。
4. 當企業適用追溯之過渡方法時，無須依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」第 28 段(f)之規定提供本期之調整金額。

2013/03

初步決議：

IASB 於 2013 年 2 月份決議新收入準則不得提前適用，惟於本次會議中決議

允許提前適用。

2013/02

討論事項一：揭露：收入之細分（2011年草案第114至115段）

初步決議：

1. 保留細分收入之規定及該規定之目的。
2. 納入施行指引以說明於決定描述收入及現金流量之性質、金額、時點及不確定性如何被經濟因素影響之種類時，企業應考量收入如何於下列項目中細分：
 - (1) 財務報表外所表達之揭露（例如於盈餘發布、年報或投資人說明會中）。
 - (2) 管理階層為評估營運部門之財務績效所複核之資訊。
 - (3) 其他攸關分析，企業或其使用者以該攸關分析評估績效或資源配置。
3. 將對種類之例示移至施行指引並闡明不規定企業須採用種類之最低數量。
4. 企業應說明細分之收入資訊與其依國際財務報導準則第8號「*Operating Segments*（營運部門）」／美國會計準則理事會會計準則彙編（FASB Accounting Standards Codification®）之主題280「部門別報導」（Topic 280 *Segment Reporting*）之規定須揭露之應報導部門間如何產生關聯。

討論事項二：揭露：合約餘額之調節及剩餘履約義務之分析

初步決議：

1. 合約餘額之調節（「2011年草案」第117段）

- (1) 以下列結合量化及質性之揭露規定取代調節合約餘額之規定：
 - (a) 合約資產、合約負債及來自客戶之應收款（若未單獨列報）之期初及期末餘額；
 - (b) 當期認列之收入中曾列入合約負債餘額之金額；
 - (c) 企業之合約及一般支付條款如何影響企業合約餘額之說明；及
 - (d) 合約資產及合約負債之餘額發生重大變動之說明，其應包含質性及量化資料。重大變動之例示如下：
 - i. 企業合併所導致之合約餘額變動；
 - ii. 因進度衡量之改變、估計交易價格之改變或合約修改所導致對收入（及相應之合約餘額）之累積追溯調整；
 - iii. 合約資產之減損；或
 - iv. 對於合約餘額具重大影響之對價權利成為無條件（即重分類為應收款）或履約義務被滿足（即合約負債所產生之收入認列）之時程變動。
- (2) 應揭露因將金額分攤至以前期間滿足（或部分滿足）之履約義務而於本期認列之收入（此可能因交易價格變動或因限制認列收入金額

之相關估計變動而發生)。

2. 剩餘履約義務之分析 (「2011年草案」第119至121段)

保留揭露剩餘履約義務相關資訊之規定，並闡明：

- (a) 剩餘履約義務之揭露內容中不包括展期 (不代表一項重大權利)；
- (b) 依「2011年草案」第119段(a)之規定所揭露之交易價格彙總金額係不受限於重大收入迴轉之金額；及
- (c) 未禁止企業針對原始期間少於一年之合約揭露其剩餘履約義務。
- (d) 應於與企業履約義務有關之重大支付條款之揭露中納入有關剩餘履約義務揭露中未包含之任何重大變動對價之質性討論。

討論事項三：揭露：合約成本、虧損性履約義務及質性資訊

初步決議：

1. 取得或履行客戶合約之成本所認列之資產 (合約成本)

- (1) 以下列結合量化及質性之揭露規定取代取得或履行客戶合約發生之成本所認列資產之期初餘額與期末餘額間調節之揭露規定：
 - (a) 依資產之主要種類 (例如取得客戶合約之成本、訂約前成本及準備成本) 揭露取得或履行客戶合約之成本所認列資產之期末餘額；
 - (b) 本期認列之攤銷金額；及
 - (c) 企業用以決定每一報導期間攤銷之方法。

2. 虧損性履約義務

自刪除對虧損性履約義務之揭露規定 (以及虧損性履約義務)。

3. 有關履約義務之質性資訊及重大判斷

- (1) 保留有關履約義務之質性揭露規定及重大判斷。
- (2) 規定下列額外質性揭露：
 - (a) 依決定客戶合約之取得或履約成本之資本化金額時所作之判斷。
 - (b) 企業於決定不受限於收入迴轉之交易價格金額時所採用之方法及假設；及
 - (c) 企業會計政策中所採用與下列事項有關之實務權宜作法之描述：
 - i. 就貨幣時間價值之影響調整交易價格；及
 - ii. 將取得合約之增額成本認列為費用。

討論事項四：揭露：期中規定

初步決議：

1. IASB決議修正國際會計準則第34號「*Interim Financial Reporting* (期中財務報導)」，以規定企業須依規定 (如前述討論之修正) 於期中財務報

表中細分收入。對於其他收入揭露之規定，IASB認為企業將須考量國際會計準則第34號之一般原則。

2. FASB決議保留「2011年草案」中之提議並修改美國會計準則理事會會計準則彙編之主題270「期中報導」(Topic 270 *Interim Reporting*)，以規定企業於期中財務報表中提供「2011年草案」所提議之量化揭露（包括前述對量化揭露規定所作之任何修改決議）。該等量化揭露為：
 - (1) 細分之收入；
 - (2) 合約資產、合約負債及來自客戶之應收款（若未單獨列報）之期初及期末餘額；
 - (3) 當期認列之收入中曾列入合約負債餘額之金額；
 - (4) 與企業之剩餘履約義務有關之揭露；及
 - (5) 於本期對收入所作與以前期間滿足（或部分滿足）之履約義務之履行有關之任何調整。

討論事項五：過渡規定、生效日及提前適用

1. 過渡規定

- (1) 企業應追溯適用新收入準則，包括可選擇之實務權宜作法。惟企業亦得選擇另一過渡規定方法，即：
 - (a) 僅對在現行國際財務報導準則／美國一般公認會計原則下於初次適用日（例如，就12月31日為年度結束日之企業而言，基於下列對於生效日之決議，其初次適用日為2017年1月1日）尚未完成之合約適用新收入準則；
 - (b) 將初次適用新收入準則之累積影響數認列為初次適用年度保留盈餘期初餘額之調整（即比較年度無須重編）；並
 - (c) 於初次適用年度，提供下列額外揭露：
 - i. 每一財務報表單行項目於當年度因企業適用新收入準則而受影響之金額；及
 - ii. 新收入準則下之報導結果與現行國際財務報導準則／美國一般公認原則下之報導結果間之重大差異之說明。

2. 生效日

企業應對2017年1月1日以後開始之報導期間適用新收入準則。

3. 提前適用

- (1) FASB確認禁止提前適用。
- (2) IASB決議禁止已適用國際財務報導準則之企業提前適用（即IASB將不禁止國際財務報導準則之首次採用者提前適用）

2013/01

討論事項一：範圍

初步決議：

1. 確認「2011年草案」之範圍，包括「客戶」之定義。

2. IASB 與 FASB 決議闡明：

- (1) 「2011 年草案」第 10 段所述之合作協議 (collaborative arrangement) 並不限於產品之發展及商業化；
- (2) 與合作者 (collaborator) 或合夥人所簽訂之合約中，若合約之交易對方符合客戶之定義，則該合約亦屬收入準則之適用範圍；及
- (3) 「2011 年草案」第 11 段之適用，該段明訂當與客戶間之合約有一部分屬於收入準則之適用範圍，一部分屬於其他準則之適用範圍時，應如何適用收入準則。

討論事項二：再買回協議

初步決議：

1. **包含賣權之售後租回交易：**對於包含賣權之售後租回交易，若再買回價格低於原始售價且客戶具有行使該賣權之重大經濟誘因，則此售後租回交易應視為融資作會計處理。
2. **其他修正：**
 - (1) 應刪除再買回協議之施行指引⁷中「無條件 (unconditional)」之文字。
 - (2) 闡明在產品融資協議 (即企業銷售產品予另一個體，並將該產品包裝為一較大組成品項之一部分再以較高價格買回之協議) 中，企業於決定利息金額時，應將處理成本自再買回價格中排除。
3. **應用指引：**IASB 與 FASB 考量「2011 年草案」中再買回協議之施行指引，並決議無須對該指引作任何修改。
4. **買權—不行使之重大經濟誘因：**不修正「2011 年草案」⁸，即不規定企業於適用再買回協議之施行指引時須考量其是否具有不行使買權之重大經濟誘因。

討論事項三：收入認列模式對資產管理人之影響

初步決議：

1. **認列收入之限制：**確認「2011 年草案」中之提議，即資產管理所收取以績效為基礎之獎勵費，應受認列收入之限制之規範。
2. **合約成本之相關提議：**

⁷ 「2011 年草案」第 B39 (IG39) 段規定再買回協議通常為下列三種形式：(1) 企業具有再買回資產之無條件義務 (遠期)；(2) 企業具有再買回資產之無條件權利 (買權)；及(3) 企業於客戶要求時具有再買回資產之無條件義務 (賣權)。

⁸ 「2011 年草案」第 B40 (IG40) 段規定，若企業具有再買回資產之無條件義務或無條件權利 (即買權)，由於客戶主導該資產之使用以及取得該資產幾乎所有剩餘效益之能力受限，故客戶並未取得對該資產之控制。「2011 年草案」第 B43 (IG43) 段規定，若企業具有依客戶之要求以低於資產原始售價之價格再買回該資產之無條件義務，企業應於合約開始時考量客戶是否具有行使該權利之重大經濟誘因。某些回應者認為企業具有買權時亦應如第 B43 段之規定分析是否具有行使該權利之重大經濟誘因，否則企業將可設計其選擇權以於特定期間認列收入。

- (1) 不改變「2011年草案」對於在某些資產管理協議中所發生之首期銷售佣金成本（upfront commission costs）所作之合約成本相關提議。
- (2) FASB 亦決議維持其主題 946-605-25 第 8 段對於金融服務投資公司之成本指引。

討論事項四：非屬企業正常活動產出之資產之移轉

初步決議：

1. 確認「2011年草案」所提議對於非屬企業正常活動產出之非金融資產之移轉之配套修正。該等修正要求企業在決定資產應於何時除列以及決定應包含於所認列移轉損益之對價金額時，適用收入模式中之控制及衡量規定（包括認列收入之限制）。
2. 「2011年草案」第 13 至 15 段中對於判斷合約是否存在之規定，亦應適用於非屬企業正常活動產出之非金融資產之移轉。

2012/12

討論事項一：交易價格之分攤

背景說明：

初步決議：

1. 保留「2011年草案」第 73(c)段之剩餘法（residual approach）。若某商品或勞務之單獨售價係多變或不確定，剩餘法為估計其單獨售價之適當方法。IASB 與 FASB 亦闡明，若合約中有兩項以上之商品或勞務之單獨售價係多變或不確定，且合約中之其他商品或勞務至少有一項之單獨售價並非多變或不確定，則剩餘法可用於該等合約。IASB 與 FASB 闡明，當有兩項以上之商品或勞務之單獨售價係多變或不確定時，企業可結合各種方法以估計其單獨售價，亦即企業得：
 - (1) 先使用剩餘法估計單獨售價係多變或不確定之所有商品或勞務之彙總金額；並
 - (2) 接著使用另一種方法估計與前述(1)中之估計單獨售價彙總金額有關之個別單獨售價。
2. 保留「2011年草案」第 75 段中決定企業何時可將折價分攤至合約中一項（或某些）履約義務之條件，以及「2011年草案」第 76 段中決定企業何時可將或有對價分攤予可區分之商品或勞務之條件。IASB 與 FASB 亦闡明：
 - (1) 企業於使用剩餘法估計單獨售價係多變或不確定之商品或勞務之單獨售價前，應適用第 75 段之規定（即折價之分攤）。
 - (2) 依第 76 段之規定（即或有對價之分攤），企業可將或有對價分攤至合約中超過一項之可區別商品或勞務。

討論事項二：合約成本

初步決議：

1. 保留「2011年草案」中企業應將預期可回收之取得客戶合約之增額成本認列為資產之提議。
2. 保留實務上之權宜作法，即若企業認列該資產之攤銷期間為一年以內，則允許企業於該等增額成本發生時認列為費用。

討論事項三：收入認列模式對某些網綁協議（bundled arrangement）之影響

初步決議：

1. 保留「2011年草案」之提議，且不針對此等網綁協議作任何修正。（特別是不修正「2011年草案」中對於下列事項之提議：(a)交易價格分攤及(b)取得合約成本之會計處理。）
2. 於收入準則中闡明，企業適用「2011年草案」之提議於此等網綁協議時，可使用「2011年草案」第6段所述之組合法（portfolio approach）。草案之第6段規定，若企業合理預期將「2011年草案」中之原則適用於具類似特性合約之組合所產生之結果不會與將該等提議適用於企業之每一合約或履約義務之結果有重大差異，則企業可將「2011年草案」中之原則適用於該合約組合。

討論事項四：限制認列收入之累積金額—授權（Licenses）

初步決議：

1. 刪除「2011年草案」第85段，所有智慧財產之授權應依「2011年草案」第81至83段中認列收入限制之一般原則處理。
2. 完善「2011年草案」第82段(a)中之指標（其描述某些可能使企業限制認列收入之累計金額而企業無法影響之因素），以將第三方之行為（例如客戶之後續銷售）納入該指標中；及
3. 說明企業何時適用「2011年草案」第81至83段中認列收入限制之一般原則，且須依其預期有權取得之對價估計金額認列收入之最低金額時，該最低金額在某些情況下可能為零。

2012/11

討論事項一：限制認列收入之累積金額（「限制」）

限制之定位（步驟3與步驟5）

背景說明：

IASB 與 FASB 考量收入認列之限制應作為：

1. 企業滿足履約義務時認列收入累積金額之限制（步驟5）；或
2. 交易價格之限制（步驟3）（2010年草案所提議該限制之位置）。

初步決議：

基於限制之位置（即在步驟5或步驟3中）不應影響收入認列之金額或時點，

此限制應移至步驟 3。

規定之應用

初步決議：

1. 收入準則應說明限制收入認列之目的在於使企業所認列之收入金額不會因其變動對價金額之後續估計變動而須作重大收入迴轉（即任何向下調整）。企業應於後續事實及情況改變時重評估此目的。若企業具有足夠之經驗或證據支持其所認列之收入不會作重大收入迴轉之評估結果，則企業將符合該目的。此評估為質性且企業須考量與下列兩者有關之所有事實及情況：(1)因不確定未來事項而產生收入迴轉之風險及(2)若該不確定事項發生所將迴轉之金額大小。IASB 與 FASB 不對企業認列收入所需達到之信賴水準作定義。惟 IASB 與 FASB 指出其觀念為企業認列變動對價之收入所需達到之信賴水準相對為高。
2. 保留「2011 年草案」第 82 段中之指標（並對該等指標作改善及闡述）以協助企業評估以其對變動對價之估計（包括讓價）是否應認列收入。

討論事項二：收現性

初步決議：

1. 確認「2011 年草案」之提議，即交易價格及收入應按企業有權取得之金額衡量（亦即其金額不就客戶信用風險作調整且所認列之收入不受收現性門檻之限制）。
2. 將該等客戶合約所產生之任何相對應減損損失（依各金融工具準則之規定原始認列及後續認列者）列報為綜合損益表中之費用。
3. 確認「2011 年草案」中有關未包含重大財務組成部分之客戶合約之會計處理之提議。

討論事項三：施行指引：授權

初步決議：

1. 企業於適用收入認列模式於授權協議前，應就該授權評估承諾之性質。
2. 企業於決定授權協議中承諾之性質時，應考量授權之特性。下列特性可能顯示授權協議中承諾之性質代表提供一項權利之承諾：
 - (1) 以授權形式移轉予客戶之權利代表企業智慧財產權之產出，類似有形商品。
 - (2) 此授權可由企業輕易複製且該複製對智慧財產權之價值影響微小或不具影響。
 - (3) 客戶可決定如何及何時使用該權利（亦即該資產之效益何時能被消耗）且該客戶無須企業作任何進一步之服務即能消耗該等效益。若該等特性不存在，此授權將代表提供使用企業智慧財產權之管道之服務之承諾。在此等情況下，由於客戶僅取得部分智慧財產權之使用權（依

授權條款之定義)且該部分係與剩餘之智慧財產權緊密關聯,故使用智慧財產權之管道為必要。此可由智慧財產權之性質或價值變動可能對客戶憑授權而有權使用之部分造成直接影響之事實所佐證。對授權中承諾之性質作評估相當重要,此係因當授權可區分時,承諾之性質將影響授權究係於某一時點滿足(亦即當授權係移轉權利之承諾時)之履約義務或隨時間經過而滿足(亦即當授權係提供使用企業智慧財產權之管道之承諾時)之履約義務。

3. 闡述該模式其他部分於授權協議之應用。特別是 IASB 與 FASB 注意到在決定與授權有關之承諾之性質後,企業須評估:
 - (1) 企業是否已承諾移轉該授權以外之其他商品或服務。若是,該授權是否可與其他商品或服務作區分;
 - (2) 授權、商品及服務或該等承諾之組合移轉予客戶之時間(亦即該等單獨履約義務係隨時間經過而滿足或於某一時點滿足);及
 - (3) 所認列收入之累計金額是否受限制。

2012/10

討論事項一：合約修改

背景說明：IASB 與 FASB 討論「2011 年草案」中所提議之合約修改規定,特別是該等提議如何適用於國際財務報導準則及美國一般公認會計原則對於合約之現行指引中所稱之範圍及價格變動未經核准或尚有爭議之「合約求償(contract claims)」。

初步決議：

3. 企業應依所提議之合約修改規定對合約求償作會計處理。
4. 闡明當合約之修改(包括合約求償)創造或改變合約各方可執行之權利及義務時,該修改將須被核准。IASB 與 FASB 指出,與對辨認合約之提議一致,合約之修改可能以書面或口頭核准,核准亦可能隱含於商業實務慣例。
5. 企業應依「2011 年草案」第 22 段之規定對僅導致交易價格變動之合約修改作會計處理,即與導致範圍變動之合約修改之會計處理一致。故收入準則將不納入「2011 年草案」第 20 段之提議,該段規定僅導致交易價格變動之修改應與交易價格變動之會計處理⁹一致)。
6. 針對「2011 年草案」第 22 段(a)範圍內之修改,闡明可分攤至剩餘單獨履約義務之交易價格應為已自客戶收取但尚未認列為收入之對價,加上客戶已承諾支付且尚未認列為收入之任何剩餘對價之金額。
7. 針對在「2011 年草案」第 22 段(a)範圍內之修改且交易價格之估計於修改後發生變動之情況,闡明企業應推延處理此修改,除非交易價格之變動係與已滿足之履約義務有關(在此情況下,企業應依「2011 年草案」第 77 至 80 段之規定處理該變動)。類似之方法將適用於先前受限制之

⁹ 有關交易價格變動之處理,詳見「2011 年草案」第 77 至 80 段之規定。

收入¹⁰之會計處理。

討論事項二：衡量滿足履約義務之完成進度

背景說明：IASB 與 FASB 討論與衡量隨時間經過滿足之履約義務之完成進度有關之議題。

初步決議：

5. 在下列情況下，「已產出單位」或「已交付單位」等方法，可就企業對履約義務之履行，提供合理之參考：
 - (1) 若任何在製品於報導期間結束日之價值並不重大，已產出單位法能對企業之履約提供合理之參考。
 - (2) 符合下列條件時，已交付單位法能對企業之履約提供合理之參考：
 - a. 若任何在製品於報導期間結束日之價值並不重大；且
 - b. 若任何已產出但尚未交付予客戶之單位於報導期間結束日之價值並不重大。
6. 於收入準則中闡明，「2011 年草案」第 46 段中所提議對投入法之調整(就未安裝材料作調整)，係為確保投入法符合「2011 年草案」第 38 段所明訂衡量進度之目的(亦即，描述企業對於義務之履行)。
7. 收入準則應闡明，若企業採用投入法(如已發生成本)衡量其進度，若納入某些已發生成本(如耗損之材料)將無法真實呈現企業對於合約之履行，企業應對該進度之衡量作調整。

2012/09

討論事項一：限制認列收入之累積金額

初步決議：

1. 若企業預期有權取得對價之金額為變動時，企業應評估是否限制認列收入之累積金額。
2. 闡明「變動對價」之意義，以表明該限制亦應適用於企業滿足履約義務後是否有權取得對價仍存有不確定性之固定價格合約。

討論事項二：收現性

初步決議：

1. 以一致之方法於當期或後續期間列報所認列之任何減損；及
2. 於準則中提供額外指引，說明如何以客戶對於履行合約義務之承諾為基礎決定客戶合約是否存在。

討論事項三：貨幣時間價值

初步決議：

¹⁰ 此處所稱「受限制之收入」係指若企業預期有權取得之對價為變動時，企業至今已認列收入之累積金額不得超過企業合理確信能有權取得之金額(詳見「2011 年草案」第 81 段)。

1. 即與客戶之合約若具有重大財務組成部分，企業應就貨幣時間價值之影響調整承諾對價之金額。
2. 闡明企業於決定合約是否具有重大財務組成部分時應考量之指標之應用。
3. 闡明若將商品或勞務移轉予客戶係依客戶之裁量，則企業不得就貨幣時間價值之影響調整預付款。
4. 保留提議之實務權宜作法¹¹，並闡明該權宜作法亦應適用於存續期間超過一年，而履行合約義務至就該履約作支付之期間為一年以內之合約。
5. 闡明提議之收入準則並未排除企業將具重大財務組成部分之合約所認列之利息收益列報為收入。

討論事項四：合約議題—經銷網

初步決議：

被視為銷售誘因之移轉商品或勞務之承諾若係於合約中作成或係隱含於2011年草案第24段所述之情況，該等已承諾之商品或勞務應依履約義務作會計處理。惟若該承諾係於將商品之控制移轉予中間商後始作成，該承諾並非履約義務。

2012/07

討論事項一：辨認單獨履約義務（步驟二）

初步決議：

1. 保留「可區別之（distinct）商品或勞務」之概念，此概念係用於決定移轉商品或勞務予客戶之承諾是否應作為單獨履約義務處理。
2. 藉由闡明2011年草案第28段所提議之條件，並以各種指標取代第29段所提議之條件，改善2011年草案第28及29段中所提議對商品或勞務是否「可區別」之評估。
3. 刪除2011年草案第30段中之實務權宜作法，該權宜作法為當二項以上之可區別商品或勞務係以相同型態移轉予客戶，則企業得將該等商品或勞務作為單一履約義務處理。
4. 企業僅於符合下列條件時，始應將一項已承諾商品或勞務（或一組商品或勞務）作為一項單獨履約義務處理：
 - (1) 因客戶能由已承諾商品或勞務之本身或將該商品或勞務與其隨時可得之資源加以結合而獲益，而使該商品或勞務為可區別（此條件係以2011年草案第28段(b)之規定為基礎）；且
 - (2) 因已承諾之商品或勞務與合約中之其他已承諾商品或勞務並非高度依存或高度相關，而使該商品或勞務就合約之情況而言為可區別。

¹¹ 2011年草案第60段規定，若企業於合約開始時，預期客戶支付所有或幾乎所有之承諾對價與企業將所承諾之商品或勞務移轉予客戶間隔之時間在一年以內，則無須為反映貨幣時間價值而調整承諾對價之金額。

5. 評估已承諾之商品或勞務就合約之情況而言是否為可區別時，應有諸如下列之指標加以佐證：
- (1) 企業並未提供將一項（或一組）商品或勞務整合為已與客戶約定之一組商品或勞務之重大服務。換言之，企業並未使用該商品或勞務作為投入以製造合約中明訂之產出。
 - (2) 在不重大影響其他已於合約中承諾之商品或勞務之前提下，客戶能夠選擇購買或不購買該商品或勞務。
 - (3) 該商品或勞務並未重大修改或客製化已於合約中承諾之另一商品或勞務。
 - (4) 該商品或勞務非屬符合下列二項條件之合約中所承諾之一連串連續履行之商品或勞務之一部分：
 - (a) 將該等商品或勞務移轉予客戶之承諾係隨時間經過而滿足之履約義務（依 2011 年草案第 35 段之規定）；及
 - (b) 企業採用同一種方法衡量進度以描述該等商品或勞務對客戶之移轉。

討論事項二：隨時間經過而滿足之履約義務（步驟五）

初步決議：

1. 對 2011 年草案第 35 段中所提議決定企業是否隨時間經過滿足履約義務而得隨時間經過認列收入之條件，作下列改進：
 - (1) 保留第 35 段(a)所提議之條件，即考量企業之履約是否創造或強化一項資產，該資產於創造或強化之同時即由客戶控制。
 - (2) 將第 35 段(b)(i)所提議「同時收取及消耗效益」之條件及第 35 段(b)(ii)所提議「另一企業實質上無須重新履行」之條件結合為適用於「純勞務」合約之單一條件。
 - (3) 將第 35 段(b)中「其他用途」之條件與第 35 段(b)(iii)中「就迄今已完成之義務具有取得支付之權利」結合為單一條件，以使兩者之連結更為緊密。
2. 對「其他用途」作闡述：其他用途之評估係於合約開始時執行，該評估考量企業於整個製造過程中是否有能力將部分完成之資產立即供另一客戶使用。
3. 對「就迄今已完成之義務具有取得支付之權利」作闡述：取得支付之權利應為可執行。於評估該權利之可執行性時，企業應考量合約條款及任何可能優先於該等合約條款之法律或判例。

討論事項三：與客戶之合約中之虧損性義務所產生之損失

初步決議：

1. 不發展適用於「收入」準則範圍內之客戶合約之虧損性合約新規定。

2. IASB 決議 IAS 37「*Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* (負債準備、或有負債及或有資產)」中有關虧損性合約之規定應適用於「收入」準則範圍內之所有客戶合約。
3. FASB 決議保留與客戶合約所產生損失之認列有關之現行指引(包括與建造類型及製造類型合約有關之指引),亦指出其將考量是否進行一項發展虧損性合約新指引之單獨計畫。

2011/10

背景說明：

IASB 與 FASB 討論企業之期中財務報表是否應適用即將發布之修訂後草案「Revenue from Contracts with Customers (來自客戶合約之收入)」¹²所建議之揭露規定。

初步決議：

修正國際會計準則第 34 號「期中財務報導」及美國財務會計準則彙編(FASB Accounting Standards Codification)之主題 270「期中報導」(Topic 270 *Interim Reporting*),以明訂編製期中財務報表之企業應於期中財務報表揭露下列資訊(若重大時):

- (1) 收入之細分項目。
- (2) 報導期間當期合約資產及合約負債彙總餘額變動之調節表。
- (3) 剩餘履約義務之到期分析。
- (4) 虧損性履約義務之資訊以及相對應之虧損性負債於報導期間當期變動之調節表。
- (5) 因取得或履行客戶合約之成本所認列資產之變動之調節表。

2011/07

討論事項一：國際財務報導準則首次採用者適用之豁免規定

初步決議：

於IFRS1「First-time Adoption of International Financial Reporting Standards(首次採用國際財務報導準則)」中增加豁免規定,以使首次採用者得適用下列任一規定:

1. 對於在首次採用國際財務報導準則前之同一年度期間開始並結束之合約無須適用提案之規定。
2. 估計首次採用國際財務報導準則前之期間內之變動對價時,應採用「後見之明」。
3. 無須揭露首次採用國際財務報導準則前之期間之剩餘履約義務之到期分析。

¹² IASB 與 FASB 已於 11 月 14 日發布修訂後草案 *Revenue from Contracts with Customers* 並對外徵求意見。徵求意見截止日為 2012 年 3 月 13 日。草案內容請詳 <http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Revenue+Recognition/EDNov11/ED.htm>

討論事項二：收入認列之生效日

初步決議：

1. 收入準則之生效日將不會早於 2015 年 1 月 1 日開始之年度期間。
2. FASB 無異議決議該準則不得提前適用。IASB 決議收入準則得提前適用。

2011/06

討論事項一：所提議之準則對電信（及其他）企業之影響

初步決議：暫不修訂所提議之準則。

討論事項二：過渡規定

初步決議：

1. 確認草案中之提案，即企業應追溯適用所提議之準則。
2. 為減輕企業第一年適用此準則之負擔：
 - (1) 企業無須重述在同一報導期間內開始並結束之合約。
 - (2) 企業於估計比較報導期間之變動對價時得採用後見之明。
 - (3) 企業應僅於生效日執行虧損性測試，除非先前已於可比期間認列虧損性合約負債。
 - (4) 企業無須揭露以前期間剩餘履約義務之到期分析。企業對於任何減輕負擔之過渡規定，應一致適用於整個可比期間之所有交易。
3. 若企業採用前項所述之任何過渡規定，則應：
 - (1) 揭露企業所採用之減輕負擔規定；及
 - (2) 在可能之範圍內，揭露企業對採用該等減輕負擔規定之可能影響之品質評估。

討論事項三：對所提議之準則重新發布草案

初步決議：

1. 為提供利害關係人對IASB與FASB自2010年6月發布收入認列草案以來所作之修訂表達意見之機會，將重新發布一般收入認列準則之修訂後提案；雙方理事會計劃對下列議題徵求意見：
 - (1) 修訂後規定之可了解程度，以及草擬之規定是否對特定合約或產業產生意料外之結果；及
 - (2) 修訂後準則之某些特定面向。
2. IASB及FASB擬於2011年第三季重新發布草案，徵求意見期間為120天。

2011/05

討論事項一：與客戶間之合約之表達及揭露

初步決議：

保留草案「Revenue from Contracts with Customers」中所建議之表達及揭露之規定。

討論事項二：合約資產及合約負債之表達

初步決議：

IASB與FASB闡明企業於財務報表中亦可使用「合約資產」及「合約負債」以外之其他名稱描述該等資產及負債。惟企業應揭露充分資訊以使財務報表使用者能明確區分取得對價之無條件權利（不論是否已請款之應收款）與取得對價之有條件權利（即合約資產）。

討論事項三：收入之細分

初步決議：

4. 收入準則不應規定企業應將收入細分為那些特定種類。反之，收入準則應提供明確之分類原則及可能為適當種類之釋例。
5. 企業應於綜合損益表或財務報表附註中細分收入之種類。
6. 企業無須細分減損損失備抵（針對客戶信用風險所提列者緊鄰於收入列報）。

討論事項四：合約資產及合約負債之調節

初步決議：

1. IASB與FASB闡明企業於調節合約資產及合約負債時，若需要額外調節項目以瞭解合約資產及合約負債餘額之變動，合約資產或合約負債之調節中應包括該等額外單行項目。
2. 若某些調節項目對解釋合約資產或合約負債餘額之重大變動並無幫助，企業於調節時無須將該等特定單行項目納入合約資產或合約負債之調節中。

討論事項五：剩餘履約義務之揭露

初步決議：

1. 企業對於具有下列二種特性之合約，應揭露分攤至剩餘履約義務之交易價格金額：
 - (1) 原始預期之合約期間超過一年；及
 - (2) 合約之條款及條件導致企業實際上須適用收入模式之每一步驟（特別是決定交易價格並分攤該交易價格至單獨履約義務）以認列收入。若企業實際上不需要特別適用收入模式之該等步驟認列收入（例如對某些工時原料型合約¹³），將無須提供此揭露。
2. 企業應說明該等金額預期將於何時認列為收入（無論是採用合約存續期間中最適當之時間帶之量化基礎，或採用量化資訊及質性資訊之混合）。

¹³ 即合約價格係以每單位投入之費率為基礎（例如工時或消耗之原料）

討論事項六：合約取得成本或履約成本所產生資產之揭露

初步決議：

1. 企業應於每一報導期間之期初及期末，依主要分類（如取得成本、取得合約前成本及建置成本）揭露對合約取得成本或履約成本所產生資產之帳面金額之調節。該調節應單獨列示下列項目：
 - (1) 增加
 - (2) 攤銷
 - (3) 減損
 - (4) 減損損失之迴轉（僅適用於IFRSs，不適用於US GAAP）
2. 企業應提供下述質性揭露：
 - (1) 對用以決定當期攤銷之方法之說明。
 - (2) 對於IFRS下之減損損失迴轉，導致該減損損失迴轉之情況。

討論事項七：合約取得成本或履約成本所產生資產之減損

初步決議：

企業應於資產帳面金額超過下列①減②之範圍內認列減損損失：

①企業預期有權取得與該資產有關之商品或勞務之對價金額；②與提供該等商品或勞務直接相關之剩餘成本。

企業應使用決定交易價格之原則以決定預期有權取得之金額。就IFRSs而言，當減損條件不再存在時，須迴轉先前之減損。就US GAAP而言，禁止迴轉先前之減損。

討論事項八：合約取得成本或履約成本所產生資產之攤銷

初步決議：

保留草案之提案，即規定企業應以與該資產有關之商品或勞務之移轉型態一致之有系統基礎攤銷資產。IASB與FASB闡明，該資產可能與在相同客戶之未來合約下提供之商品或勞務有關（如續約權）。

討論事項九：合約取得成本所產生資產之認列

初步決議：

對於存續期間為一年或短於一年之合約，允許企業將合約取得成本於發生時認列為費用，此屬實務上之權宜作法。

討論事項十：虧損性合約

初步決議：

1. 虧損性測試限用於企業將隨時間經過履行之義務（如長期服務合約）。
2. 當企業運用虧損性測試時，應考量下列成本之較低者：

- (1) 與滿足履約義務直接有關之成本；及
- (2) 企業為取消合約所須支付之任何金額。

2011/04

討論事項一：交易價格之決定

背景說明：

IASB與FASB討論，當客戶承諾之對價金額不確定時，企業應如何決定交易價格及認列收入。

初步決議：

1. 當企業決定交易價格時，其目的係估計企業於合約下將有權取得之對價總金額。
2. 為達成該目的，企業應估計下列各金額中最能預測企業將有權取得之對價金額者：
 - (1) 機率加權之金額；或
 - (2) 最有可能之金額。
3. 企業應以分攤至已履行義務之金額認列收入，除非企業無法合理確信有權取得該金額。企業無法合理確信有權取得該金額之情況列舉如下：
 - (1) 客戶能在不違反合約之情況下，避免支付對價之額外金額（例如，以銷貨為基礎之權利金）。
 - (2) 企業並無相似類型合約之經驗（或無其他具說服力之證據）。
 - (3) 企業對此類型合約有經驗，但該經驗無法協助企業預測結果。

討論事項二：交易價格之分攤

背景說明：

IASB與FASB討論企業應如何以相對售價為基礎分攤交易價格。

初步決議：

1. 若在一項單獨履約義務中，某一商品或勞務之單獨售價（standalone selling price）多變，則估計該單獨售價最適當之方法可能為剩餘（residual）法。若採用剩餘法，企業將按總交易價格減除合約中其他商品或勞務之單獨售價後之金額，決定該單獨售價。
2. 若同時符合下列兩條件，企業應將交易價格之一部分（或一變動）完全歸屬（分攤）至一項（或多項）履約義務：
 - (1) 合約之或有支付條款與企業為滿足該履約義務所做之努力或因滿足該單獨履約義務而產生之特定結果明確相關；且
 - (2) 分攤至該特定履約義務之金額（包括交易價格之變動）相對於合約中所有履約義務及支付條款（包括其他潛在之或有支付）係合理。

討論事項三：授權及使用權

背景說明：

IASB與FASB討論，若企業於合約中授與客戶一項智慧財產權之權利或其他權利，應如何處理此合約。

初步決議：

企業承諾之權利產生一項履約義務，該履約義務係於客戶對此等權利取得控制（即能夠使用此等權利且自其獲得效益）之時點滿足。若合約中存有其他履約義務，企業應考量所承諾之權利是否產生單獨履約義務，或此等權利是否應與該等其他履約義務結合。

討論事項四：履約成本

初步決議：

確認草案所提出與履約成本有關之指引，並決議作小幅修正。具體而言，IASB與FASB決議：

1. 正式準則中將不修正草案對履約成本之建議指引之範圍。
2. 取得合約前發生之成本若與一項預期合約明確相關，則亦屬與合約直接相關之成本。
3. 未於合約價格中考量之原料、人工或其他資源之異常損耗成本應於發生時認列為費用。

討論事項五：出售及再買回協議

背景說明：

IASB與FASB討論當企業出售一項資產予客戶，並同時給予該客戶要求企業以低於原售價之價格再買回該資產之權利時，企業應如何處理此項協議。

初步決議：

若客戶具有重大經濟誘因執行該權利，實際上該客戶係為取得該資產一段時間之使用權而支付予企業。因此，企業應將此協議視為租賃。決定客戶是否具有執行其權利之重大經濟誘因時，企業應考量各種因素，包括再買回價格與該資產於再買回日之期望市場價值間之關係及該權利到期之時間。

2011/03

討論事項一：已承諾對價金額

初步決議：

若合約中包含對該合約而言屬重大之財務組成部分，企業應調整已承諾對價之金額，以反映貨幣時間價值。於評估合約是否具重大財務組成部分時，企業應考量之各種因素包括：

1. 客戶若於商品或勞務移轉時以現金支付，其對價金額是否將有重大不同。
2. 企業移轉已承諾商品或勞務予客戶之時點與客戶支付該等商品或勞務之時點間，是否存有重大時間差異。
3. 合約之名目利率或隱含利率是否重大。

4. 若客戶付款之時點與企業將已承諾商品或勞務移轉予客戶之時點間隔在一年以下，則企業無須評估合約是否存有重大財務組成部分（此為實務上之權宜之計）。

討論事項二：收現性

初步決議：

1. 企業不得將客戶信用風險之影響反映於交易價格之衡量，因此亦不得將其反映於移轉商品或服務予客戶之收入。企業應按已承諾對價之金額（即載明之合約價格）認列收入。該決議改變IASB與FASB於草案「Revenue from Contracts with Customers」中之提案。
2. 正式之收入準則不得將「對客戶支付已承諾對價金額能力之評估」列為收入認列條件。
3. 企業對於與客戶之合約，如有任何預期減損損失均應認列備抵。與該備抵相應之損益金額應緊鄰收入單行項目並列報為單獨單行項目（作為收入之減項）。

2011/02

背景說明：

討論事項一：辨認單獨履約義務

初步決議：

1. 企業若提供將一組已承諾之商品或勞務整合為單一項目提供予客戶之服務，應將該組商品或勞務作為一項履約義務處理。
2. 企業若同時符合下列條件，應將一項已承諾之商品或勞務作為一項履約義務處理：
 - (1) 該商品或勞務移轉之型態與合約中其他商品或勞務移轉之型態不同；且
 - (2) 該商品或勞務具有不同之功能。
3. 若一項商品或勞務符合下列條件之一，則其具有不同之功能：
 - (1) 企業經常單獨出售該商品或勞務。
 - (2) 客戶能單獨使用該商品或勞務或能與其隨時可得之資源一併使用。

討論事項二：勞務之收入認列

初步決議：

1. 為認列勞務收入，企業必須決定一項履約義務係持續履行，且須選擇用以衡量該履約義務完成進度之方法。
2. 企業對於某項履約義務之履行若符合下列兩項條件之一，即為持續履行該履約義務：
 - (1) 企業之履約創造或強化一項資產，該資產於創造或強化之過程中係由客戶控制；或

- (2) 企業之履約並未創造一項企業可作其他用途之資產，且符合下列條件之一：
 - (a) 客戶於企業執行每項工作時均取得效益，或
 - (b) 若另一家企業必須對客戶履行剩餘義務，該另一企業無須重新執行迄今已執行之工作，或
 - (c) 企業對已執行之工作有權要求支付，即使客戶可能取消該合約。
3. 為闡明企業應如何衡量履約義務之完成進度，最終之收入準則應：
 - (1) 強調衡量進度之目的在於忠實反映企業對合約之履行（即商品或勞務移轉予客戶之型態）。
 - (2) 闡明草案中所述之產出法與投入法。
4. 企業使用投入法衡量單一履約義務之完成進度時，若企業僅於與相關勞務不同之時間移轉商品（例如企業尚未安裝而已由客戶控制材料），則企業應藉由認列與已移轉商品成本金額相等之移轉商品收入衡量進度。

討論事項三：合約之合併

初步決議：

企業若符合下列一或多項條件，應合併與同一客戶（或關係人）同時（或幾乎同時）簽訂之二項或多項合約：

1. 該等合約係以具有單一商業目的之包裹方式議定之一組合約。
2. 其中一項合約之對價取決於其他合約，且
3. 該等合約中之商品或勞務就設計、技術或功能而言互有關聯。

討論事項四：合約之修改

初步決議：

若合約之修改僅導致一項額外之單獨履約義務，且其價格與該額外義務相稱，企業應將該合約修改按一項單獨合約處理。否則，企業應重新評估該履約義務，並重新分攤交易價格至每一單獨履約義務。由於IASB與FASB尚未重新審議企業如何決定交易價格之分攤，故此決議未經正式表決，惟IASB與FASB之理事並未表示反對此初步決議。

討論事項五：履約義務之定義

初步決議：

修正履約義務之定義，刪除「可執行」之用語。

討論事項六：對未來商品或勞務之預付及儲值未兌

背景說明：

IASB與FASB討論客戶對於未來商品或勞務之不可退還預付款以及客戶權利未行使之部分（通常稱為「儲值未兌」）。

初步決議：

企業若能合理估計預期儲值未兌之金額，應將預期儲值未兌之影響按客戶行使權利之型態依比例認列為收入。否則，企業應於客戶行使其剩餘權利之可能性極小時認列預期儲值未兌之影響。

討論事項七：虧損性履約義務

背景說明：

IASB與FASB開始討論運用一項測試以評估履約義務是否屬虧損性履約義務。

初步決議：

1. 虧損性測試之科目單位應為合約，特別是合約中之剩餘履約義務。
2. 虧損性測試應適用於所有合約，包括故意訂價較低致損失而預期將由後續與客戶之合約產生利益者（即「虧本行銷合約」）。
3. 確認草案「Revenue from Contracts with Customers」中之提案，即在虧損性測試中以及在虧損性負債之衡量中所應包含之成本應為與滿足剩餘履約義務直接相關之成本（如草案之第58段所述）。IASB與FASB觀察到當企業致力於取消一項合約且有合約權利如此，該等成本將反映企業為取消該合約所須支付之金額（例如必須退還予客戶之金額，包括罰款）。

2011/01

背景說明：

IASB與FASB繼續重新審議於2010年6月發布之草案「Revenue from Contracts with Customers」。

討論事項一：合約之分立

背景說明：

IASB與FASB討論企業是否須經由下列兩步驟拆分一項合約：(1)分立一項合約及(2)辨認單獨履約義務，或企業應經由「辨認單獨履約義務」之單一步驟拆分一項合約。

初步決議：

刪除草案所提議「在某項合約中，如有部分商品或勞務之價格獨立於其他商品或勞務之價格之情況，該合約應按二個以上之合約處理」之規定。因此，企業僅於辨認出合約之單獨履約義務時，方拆分該合約。

討論事項二：辨認單獨履約義務

初步決議：

1. 收入準則應闡明辨認單獨履約義務之目的為反映商品或勞務之移轉及可歸屬於該等商品或服務之邊際利潤（profit margin）。
2. 維持「區分商品或勞務」作為辨認單獨履約義務基礎之原則。IASB與FASB要求幕僚對下列「區分商品或服務」之要素(attributes)作進一步分析，並

考量企業如何將該等要素應用於各種情況：

- (1) 不同之功能；
- (2) 單獨風險；及
- (3) 以不同型態移轉予客戶。

3. 收入準則無須納入例行性、附屬性或其他類似義務之會計處理規定。

討論事項三：決定商品及勞務之移轉

初步決議：

確認草案中「企業應認列收入以反映將商品或勞務移轉予客戶」之核心原則。

討論事項四：商品

初步決議：

1. 對於商品移轉之決定，IASB與FASB決議企業應於客戶取得對商品之控制時認列收入。
2. 收入準則應：
 - (1) 承襲草案中對控制所建議之大部分之指引；
 - (2) 描述而不定義控制；
 - (3) 增加「所有權之風險及報酬」作為控制之指標；及
 - (4) 刪除將「商品或勞務之設計或功能係客製化」作為控制之指標。

討論事項五：勞務

初步決議：

1. 對於勞務移轉之決定，IASB與FASB決議在下列情況下，企業應對合約議定工作之履行認列收入：
 - (1) 客戶控制在建工程；或
 - (2) 若另一家企業必須對客戶履行剩餘義務，該另一企業無須重新執行該工作；或
 - (3) 企業對已執行之工作有權要求支付，且企業迄今已執行之工作無法供該企業作其他使用（即迄今已執行之工作並未產生可移轉予另一客戶之資產）。
2. 企業僅於能合理衡量其成功完成服務之進度時，始得認列服務收入。IASB與FASB要求幕僚進一步分析企業應使用何種方法（例如產出法、投入法，或以時間經過為基礎之方法）衡量其完成服務之進度。

討論事項六：商品及勞務

初步決議：

若企業承諾移轉商品及勞務，則企業應先依辨認單獨履約義務之指引決定商品及勞務是否可區分，並按下列方式處理：

1. 若商品及勞務可區分，企業應將其按單獨履約義務處理。
2. 若商品及勞務無法區分，企業應將該組無法區分之商品及勞務按勞務處理。

討論事項七：保固之會計處理。

初步決議：

1. 企業應依IAS 37「Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets（負債準備、或有負債及或有資產）」或FASB Topic 450「Contingencies」之規定，將某些保固作為保固義務處理（即作為應計成本）。此決議經IASB與FASB全體出席理事同意。
2. 為決定企業應將那些保固作為應計成本，IASB決定：
 - (1) 若顧客可選擇向企業單獨購買某項保固，企業應將該項保固視為單獨之履約義務。因此，企業應將收入分攤至該保固服務。
 - (2) 若顧客無法選擇向企業單獨購買某項保固，企業應將該項保固作為應計成本處理，除非該保固向顧客提供之服務除確保企業過去對合約之履行如合約所規定者外，尚包括其他服務。此時企業應將該保固服務按單獨之履約義務處理。

出席者中包括4位IASB理事及1位FASB理事並不支持此決議。惟所有理事皆贊成對此應用規定再做進一步之發展，將有助於企業決定一項保固於何時提供顧客除確保企業過去對合約之履行如合約所規定者外之服務。

3. 企業應將其預期回收之取得合約增額成本認列為資產。取得合約之增額成本係指若未取得該合約則企業將不會產生之成本。
4. 取得合約之成本認列為資產者，應於財務狀況表中單獨表達，且後續應以有系統之基礎攤銷，該基礎應與企業對合約（即與該資產有關之合約）之履行一致。

2位IASB理事及1位FASB理事不支持此決議。IASB與FASB將於未來會議中繼續討論履行合約之成本。

2010/05

討論事項一：再買回協議。

初步決議：

IASB與FASB決定於將發布之草案中說明，買方如何於再買回協議下決定是否取得對資產之控制：

1. 若買方可要求賣方再買回資產之權利（賣權）並未附加任何條件，則買方取得對資產之控制，而賣方對此協議之處理方法應與對具退貨權銷貨之處理相似。
2. 若賣方再買回資產之義務或權利（遠期合約或買權）並未附加任何條件，則買方未取得對資產之控制。此時，賣方應以下列方式處理此協議：

- (1) 若賣方再買回資產之價格低於資產之原售價（即買方支付賣方對價淨額）時，賣方應依 FASB Accounting Standards Codification™ Topic 840 「Leases（租賃）」或 IAS 17 「Leases（租賃）」之規定，將此協議作為租賃處理。
- (2) 若賣方再買回資產之價格高於資產之原售價（即賣方支付買方對價淨額）時，賣方應將此協議作為融資協議處理。
3. 若銷售及再買回協議係屬融資協議，賣方應繼續認列資產，且將自買方收到之對價認列為金融負債。賣方亦應將自買方收到之對價金額與支付予買方之對價金額間之差異認列為利息或持有成本（holding costs，如保險）。

討論事項二：出售非屬正常活動產出之資產

初步決議：

若企業出售下列非屬企業正常活動產出之資產，則應適用所提議收入模式下之認列及衡量原則：

1. 屬 Topic 350 「Intangibles – Goodwill and Other（無形資產－商譽及其他無形資產）」或 IAS 38 「Intangible Assets（無形資產）」範圍內之無形資產；
2. 屬 Topic 360 「Property, Plant, and Equipment（不動產、廠房及設備）」、IAS 16 「Property, Plant, and Equipment（不動產、廠房及設備）」或 IAS 40 「Investment Property（投資性不動產）」範圍內之不動產、廠房及設備；故企業應於買方取得對資產之控制時除列該資產，並於除列日就交易價格與資產帳面金額之差異認列為利益或損失；交易價格係限於資產移轉日可合理估計之金額。

2010/03

討論事項：合約成本。

初步決議：

1. 企業應於發生時將下列成本認列為費用：
 - (1) 取得合約之成本（例如銷售、廣告及行銷成本）；
 - (2) 為滿足合約履約義務之相關成本（即與已移轉之商品及勞務有關之成本）；
 - (3) 所浪費之人力、原料及其他履約成本等異常金額。
2. 為履行合約而發生之成本若未產生可依其他準則認列之資產（例如存貨、不動產、廠房及設備與軟體），企業應於符合下列所有情況時認列資產：
 - (1) 此成本係產生或加強企業將用於滿足某合約履約義務之資源；
 - (2) 此成本與某合約（或預期之合約）直接相關；且
 - (3) 此成本很有可能自某合約中回收。

3. 企業應於商品或勞務移轉予客戶時，逐步將與商品或勞務有關之資產予以攤銷。
4. 企業應比較該資產之帳面金額及合約之可回收金額（即分攤至剩餘履約義務之對價金額，減滿足該等履約義務之直接成本），以測試資產是否減損。

2010/02

討論事項一：範圍（與 FASB 共同討論）

初步決議：

IASB 與 FASB 決定，除下列項目外，所建議之收入認列準則應適用於企業與客戶所簽訂之合約：

1. IAS 17 「*Leases*（租賃）」或 FASB ASC Topic 840 「*Leases*（租賃）」範圍內之租賃合約。
2. IFRS 4 「*Insurance Contracts*（保險合約）」或 FASB ASC Topic 944 「*Financial Services-Insurance*（金融服務－保險）」範圍內之保險合約。
3. IFRS 9 「*Financial Instruments*（金融工具）」、IAS 39 「*Financial Instruments: Recognition and Measurement*（金融工具：認列及衡量）」或 FASB ASC Topic 825 「*Financial Instruments*（金融工具）」範圍內之金融工具。
4. IFRS 4、IAS 39 或 FASB ASC Topic 460 「*Guarantees*（保證）」範圍內之保證（產品保固除外）。

討論事項二：過渡性規定（與 FASB 共同討論）

初步決議：

1. 企業應依 IAS 8 「*Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*（會計政策、會計估計變動及錯誤）」及 FASB ASC Topic 250 「*Accounting Changes and Error Corrections*（會計變動及錯誤更正）」追溯適用所建議之收入認列準則。
2. FASB 決定禁止提前適用所建議之收入認列準則。IASB 決定允許國際財務報導準則之首次採用者得提前適用所建議之收入認列準則，並將於未來之會議中決定是否允許或禁止已採用國際財務報導準則者提前適用所建議之收入認列準則。

2010/01

討論事項：收入認列之揭露規定。（與 FASB 共同討論）

初步決議：

1. 闡明高層級之揭露目的，而此目的係與 FASB ASC Section 605-25-50 「*Multiple Element Arrangements – Disclosure*（多項要素協議－揭露）」及 IFRS 7 「*Financial Instruments: Disclosures*（金融工具－揭露）」之目的相似。
2. 規定企業應揭露下列項目：

- (1) 與客戶所簽訂合約之性質及相關會計政策。
- (2) 針對與客戶所簽訂之合約，會計上所作之主要判斷。
- (3) 期初及期末淨合約部位之調節。
- (4) 未執行履約義務之總額及預期將滿足履約義務之時點。
- (5) 虧損性合約之相關資訊，包括該等合約之範圍及金額，與其屬虧損性之理由。