

國際財務報導準則第 15 號（2015 年版）

正 體 中 文 版 草 案

客戶合約之收入

徵 求 意 見 函

（有意見者請於 104 年 9 月 25 日前，將意見以電子郵件方式
寄至 tifrs@ardf.org.tw）

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人
臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

國際財務報導準則第 15 號

客戶合約之收入

(2015 年版)

A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

臺灣財務報導準則委員會 翻譯

國際財務報導準則第 15 號

客戶合約之收入

國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年 4 月採用國際會計準則委員會（IASC）原於 1993 年 12 月發布之國際會計準則第 11 號「建造合約」及國際會計準則第 18 號「收入」。國際會計準則第 18 號取代先前版本「收入認列」（1982 年 12 月發布）。國際會計準則第 11 號取代國際會計準則第 11 號「建造合約之會計」（1979 年 3 月發布）之部分。

國際會計準則理事會（IASB）於 2001 年 12 月發布解釋公告第 31 號「收入：涉及廣告服務之交換交易」。該解釋公告原為國際會計準則委員會（IASC）之常務解釋委員會（SIC）所制定，以判定廣告服務之賣方能按交換交易中所取得或所提供廣告服務之公允價值可靠衡量其收入之情況。

國際會計準則理事會（IASB）於 2007 年 6 月發布國際財務報導解釋第 13 號「客戶忠誠計畫」。該解釋係由國際財務報導準則解釋委員會（「解釋委員會」）制定，並涉及給與客戶獎勵積分之企業之會計處理。

國際會計準則理事會（IASB）於 2008 年 7 月發布國際財務報導解釋第 15 號「不動產建造協議」。該解釋係由解釋委員會制定，並適用於企業直接或透過分包商從事不動產建造之收入及相關費用之會計處理。

國際會計準則理事會（IASB）於 2009 年 1 月發布國際財務報導解釋第 18 號「自客戶之資產移轉」。該解釋係由解釋委員會制定，並適用於企業自其客戶收取不動產、廠房及設備項目移轉時對該移轉之會計處理。

隨主題 606 編入於美國財務會計準則理事會會計準則編典（FASB Accounting Standards Codification[®]）中，國際會計準則理事會（IASB）於 2014 年 5 月發布國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」。國際財務報導準則第 15 號取代國際會計準則第 11 號、國際會計準則第 18 號、國際財務報導解釋第 13 號、國際財務報導解釋第 15 號、國際財務報導解釋第 18 號及解釋公告第 31 號。國際財務報導準則第 15 號提供認列客戶合約之收入之全面架構。

目錄

	段 次
簡介	IN1
國際財務報導準則第 15 號	
客戶合約之收入	
目的	1
符合目的	2
範圍	5
認列	9
辨認合約	9
合約之合併	17
合約修改	18
辨認履約義務	22
客戶合約中之承諾	24
可區分之商品或勞務	26
滿足履約義務	31
衡量	46
決定交易價格	47
將交易價格分攤至履約義務	73
交易價格之變動	87
合約成本	91
取得合約之增額成本	91
履行合約之成本	95
攤銷及減損	99
表達	105
揭露	110



客戶合約	113
應用本準則時之重大判斷	123
自取得或履行客戶合約之成本中所認列之資產	127
實務權宜作法	129

附錄

- A 用語定義
- B 應用指引
- C 生效日及過渡規定
- D 其他準則之修正

下列隨附文件請見本版 B 部分

理事會對 2014 年 5 月發布之國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」之核准

結論基礎

附錄

- A 國際財務報導準則第 15 號與主題 606 之比較
- B 其他準則結論基礎之修正

釋例

附錄

- 其他準則指引之修正

國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」內容由第 1 至 129 段及附錄 A 至 D 組成。各段均具同等效力，以**粗體**標示者係主要原則。附錄 A 所定義之用語於本國際財務報導準則首次出現時，係以*斜體*標示；其他用語定義則列於國際財務報導準則用語彙編中。閱讀國際財務報導準則第 15 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報導之觀念架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

簡介

概述

- IN1 國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」（國際財務報導準則第 15 號）建立原則，以對財務報表使用者報導有關客戶合約所產生之收入與現金流量之性質、金額、時點及不確定性之有用資訊。
- IN2 國際財務報導準則第 15 號對 2017 年 1 月 1 日以後開始之年度期間生效，並得提前適用。
- IN3 國際財務報導準則第 15 號取代：
- (a) 國際會計準則第 11 號「建造合約」；
 - (b) 國際會計準則第 18 號「收入」；
 - (c) 國際財務報導解釋第 13 號「客戶忠誠計畫」；
 - (d) 國際財務報導解釋第 15 號「不動產建造協議」；
 - (e) 國際財務報導解釋第 18 號「自客戶之資產移轉」；及
 - (f) 解釋公告第 31 號「收入：涉及廣告服務之交換交易」。

發布本國際財務報導準則之理由

- IN4 收入係財務報表使用者評估企業之財務績效及狀況之一重要數字。惟國際財務報導準則（IFRS）中先前之收入認列規定與美國一般公認會計原則（US GAAP）中先前之收入認列規定不同，且兩套規定皆有改善之必要。國際財務報導準則中先前之收入認列規定提供有限之指引，因而兩主要收入認列準則（國際會計準則第 18 號及國際會計準則第 11 號）可能難以適用於複雜之交易。此外，國際會計準則第 18 號對許多重要收入主題（諸如多項要素協議之會計處理），提供有限之指引。相對地，美國一般公認會計原則包含廣泛之收入認列觀念及許多針對特定產業或交易之收入規定，該等觀念及規定有時導致經濟上類似之交易有不同之會計處理。
- IN5 因此，國際會計準則理事會（IASB）及美國國家準則制定機構（美國財務會計準則理事會（FASB））開始進行一聯合計畫，以闡明認列收入之原則，並為國際財務報導準則及美國一般公認會計原則發展共同之收入準則，此收入準則將：

- (a) 移除先前之收入規定中之不一致及缺點；
- (b) 提供更健全之架構以處理收入議題；
- (c) 改善企業間、產業間、轄區間及資本市場間收入認列實務之可比性；
- (d) 透過改善揭露規定，提供財務報表使用者更有用之資訊；及
- (e) 藉由減少企業須參照之規定之數量，簡化財務報表之編製。

IN6 為建立國際財務報導準則及美國一般公認會計原則共同之收入認列準則，爰由國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）共同努力完成國際財務報導準則第 15 號與由會計準則更新（ASU）第 2014-09 號「客戶合約之收入」編入於美國財務會計準則理事會會計準則編典（FASB Accounting Standards Codification[®]）中之主題 606（主題 606），以符合該等目的及改善財務報導。

主要特性

IN7 國際財務報導準則第 15 號之核心原則為，企業認列收入以描述對客戶所承諾之商品或勞務之移轉，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。企業依該核心原則認列收入，應適用下列步驟：

- (a) **步驟 1：辨認客戶合約**—合約係兩方或多方間之協議，該協議產生可執行之權利及義務。國際財務報導準則第 15 號適用於已與客戶商定且符合特定條件之每一合約。國際財務報導準則第 15 號規定，於某些情況下，企業應合併合約，並將該等合約以單一合約處理。國際財務報導準則第 15 號亦對合約修改之會計處理提供規定。
- (b) **步驟 2：辨認合約中之履約義務**—合約含有移轉商品或勞務予客戶之各項承諾。若該等商品或勞務係可區分，該等承諾即為應分別處理之履約義務。若客戶可自該商品或勞務本身或連同客戶輕易可得之其他資源獲益，且企業移轉該等商品及勞務予客戶之承諾可與該合約中之其他承諾單獨辨認，則該商品或勞務係可區分。
- (c) **步驟 3：決定交易價格**—交易價格係合約中企業移轉所承諾之商品或勞務予客戶以換得之預期有權取得之對價金額。交易價格可能為客戶對價之一固定金額，惟有時可能包括變動對價或非現金形式之對價。企業應調整交易價格以反映貨幣時間價值之影響（若該合約含有重大財務組成部分）及付給客戶之對價。若對價為變動，企業應估計以所承諾之商品或勞務換得之將有權取得之對價金額。計入交易價格中之變動對價估計金額，其範圍僅限於與變動

價格相關之不確定性於後續消除時，所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉之部分。

- (d) **步驟 4：將交易價格分攤至合約中之履約義務**—企業通常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。若單獨售價係不可觀察，企業應估計之。有時，交易價格包含僅與合約之一部分相關之折扣或變動對價。本準則敘明何時企業應將折扣或變動對價分攤至合約中一個或多個（但非所有）履約義務（或可區分之商品或勞務）。
- (e) **步驟 5：於（或隨）企業滿足履約義務時認列收入**—於（或隨）企業將所承諾之商品或勞務移轉予客戶（即客戶取得對該商品或勞務之控制）而滿足履約義務時，企業應認列收入。所認列之收入金額，係分攤至已履行之履約義務之金額。履約義務可能於某一時點滿足（通常為移轉商品予客戶之承諾）或隨時間逐步滿足（通常為移轉勞務予客戶之承諾）。對於隨時間逐步滿足之履約義務，企業應選擇適當方法衡量該履約義務之完成程度，隨時間逐步認列收入。

IN8 國際財務報導準則第 15 號亦包括一套整合性之揭露規定，該等規定將使企業對財務報表使用者提供有關客戶合約所產生之收入與現金流量之性質、金額、時間及不確定性之綜合資訊。具體而言，國際財務報導準則第 15 號規定企業提供下列資訊：

- (a) 客戶合約所認列之收入，包括將收入細分為適當之種類；
- (b) 合約餘額，包括應收款、合約資產及合約負債之期初與期末餘額；
- (c) 履約義務，包括企業通常於何時履行履約義務及分攤至合約中尚未履行履約義務之交易價格；
- (d) 應用本準則於該等合約時所作之重大判斷及判斷之改變；及
- (e) 自取得或履行客戶合約之成本中所認列之資產。

IN9 國際會計準則理事會（IASB）與美國財務會計準則理事會（FASB）已達成其目標，即對客戶合約之收入之所有會計規定達成相同結論。因此，國際財務報導準則第 15 號與主題 606 之規定幾乎相同。惟兩者仍有些微差異，該等差異列示於結論基礎之附錄中。

國際財務報導準則第 15 號

客戶合約之收入

目的

- 1 本準則之目的係建立企業應適用之原則，以對財務報表使用者報導有關客戶合約所產生之收入與現金流量之性質、金額、時點及不確定性之有用資訊。

符合目的

- 2 為符合第 1 段之目的，本準則之核心原則為，企業應認列收入以描述對客戶所承諾之商品或勞務之移轉，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。
- 3 企業適用本準則時，應考量合約之條款及所有攸關之事實及情況。企業應對具類似特性之合約，在類似情況下一致適用本準則（包括任何實務權宜作法之使用）。
- 4 本準則明定個別客戶合約之會計處理。惟作為一實務權宜作法，若企業合理預期適用本準則於具類似特性之合約（或履約義務）之組合，與適用本準則於該組合內之個別合約（或履約義務），對財務報表之影響無重大差異，則得以合約組合適用本準則。當企業以合約組合作會計處理時，企業應使用反映組合大小及組成之估計值與假設。

範圍

- 5 除下列所述者外，企業應適用本準則於所有客戶合約：
- (a) 屬國際會計準則第 17 號「租賃」範圍內之租賃合約；
 - (b) 屬國際財務報導準則第 4 號「保險合約」範圍內之保險合約；
 - (c) 屬國際財務報導準則第 9 號「金融工具」、國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」、國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」、國際會計準則第 27 號「單獨財務報表」及國際會計準則第 28 號「投資關係企業及合資」範圍內之金融工具及其他合約權利或義務；及
 - (d) 相同業務線之企業間為利於對客戶或潛在客戶之銷售所作之非貨幣性交換。例如，本準則不適用於兩家石油公司為及時滿足不同特定地區之客戶需求而同意互相交換石油之合約。

- 6 企業僅於合約（非第 5 段列示者）之對方為客戶時，始應適用本準則於該合約。客戶係與企業訂定合約並以對價換得該企業正常活動所產出之商品或勞務之一方。例如，若合約之對方並非為取得企業正常活動之產出，而係為參與某一活動或流程（例如協議合作開發資產）而與企業簽訂合約，且合約各方分擔該活動或流程所產生之風險並分享該活動或流程所產生之效益，則該合約之對方並非客戶。
- 7 一客戶合約可能部分屬本準則之範圍內，部分屬第 5 段所列示之其他準則之範圍內。
- (a) 若其他準則明定如何分離及/或原始衡量合約之一個或多個部分，則企業應先適用該等準則中之分離及/或衡量規定。企業應自交易價格扣除合約中係依其他準則規定原始衡量之部分之金額，若尚有餘額時，並應適用第 73 至 86 段之規定，將交易價格之餘額分攤至屬本準則範圍內之每一履約義務及依第 7 段(b)之規定所辨認之合約其他部分。
- (b) 若其他準則並未明定如何分離及/或原始衡量合約之一個或多個部分，則企業應適用本準則以分離及/或原始衡量合約之該部分。
- 8 取得客戶合約之增額成本及履行客戶合約所發生之成本，若非屬其他準則範圍內，則其會計處理明定於本準則第 91 至 104 段。企業應僅對屬本準則範圍內之客戶合約（或該合約之部分）所發生之相關成本適用該等段落。

認列

辨認合約

- 9 僅於符合下列所有條件時，企業始應處理屬本準則範圍內之客戶合約：
- (a) 合約之各方已經以書面、口頭或依其他商業實務慣例核准該合約，且已承諾履行各自之義務；
- (b) 企業能辨認每一方對將移轉之商品或勞務之權利；
- (c) 企業對將移轉之商品或勞務能辨認付款條件。
- (d) 該合約具商業實質（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）；及
- (e) 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。評估對價金額之收現性是否係很有可能時，企業應僅考量已可自客戶收取時客戶支付該對價金額之能力及意圖。若對價為變動，企業有權取得之對價金額可

能小於合約明定之價格，因企業可能提供客戶價格減讓（見第 52 段）。

- 10 合約係兩方或多方間之協議，該協議產生可執行之權利及義務。合約權利及義務之可執行性係法律問題。合約可為書面、口頭或隱含於企業之商業實務慣例。建立客戶合約之實務及程序，因法律轄區、產業或企業而有所不同。此外，同一企業內之該等實務及程序亦可能不同（例如，該等實務及程序可能取決於客戶類別或所承諾商品或勞務之性質）。企業於判斷與客戶之協議是否及何時產生可執行之權利及義務時，應考量該等實務及程序。
- 11 某些客戶合約可能無固定存續期間且可隨時被任一方終止或修改；其他合約可能依合約明定，定期自動續約。企業應於合約各方具有現時可執行之權利及義務之合約存續期間（亦即合約期間）適用本準則。
- 12 若合約之每一方均有單方可執行之權利，以終止完全未履行之合約而不須支付另一方（或其他各方），則就適用本準則之目的而言，該合約不存在。若同時符合下列兩條件，則合約係完全未履行：
- (a) 企業尚未移轉任何承諾之商品或勞務予客戶；及
 - (b) 企業尚未收取且尚未有權取得以承諾商品或勞務換得之任何對價。
- 13 若客戶合約於合約開始時即符合第 9 段之條件，企業不應重評估該等條件，除非有事實及情況重大改變之跡象。例如，若客戶支付對價之能力顯著惡化，企業對其將移轉剩餘商品或勞務予客戶以換得有權取得之對價，應重評估是否很有可能將收取。
- 14 若客戶合約不符合第 9 段之條件，企業應持續評估該合約，以判定後續是否符合第 9 段之條件。
- 15 當客戶合約不符合第 9 段之條件，但企業已自客戶收取對價，企業僅於下列事項之一發生時，始應將所收取之對價認列為收入：
- (a) 企業無移轉商品或勞務予客戶之尚未履行義務，且企業已收到客戶承諾之所有或幾乎所有對價，而該等對價係不可退還；或
 - (b) 該合約已終止，且自客戶所收取之對價係不可退還。
- 16 於第 15 段之任一事項發生前或於後續符合第 9 段之條件（見第 14 段）前，企業應將自客戶收取之對價認列為負債。依與合約相關之事實及情況而定，認列之負債表示企業未來移轉商品或勞務抑或退還所收取對價之義務，該負債應按自客戶收取之對價金額衡量。

合約之合併

- 17 若符合下列一個或多個條件時，企業應將同時或幾乎同時與同一客戶（或該客戶之關係人）簽訂之兩個或多個合約予以合併，並將該等合約視為單一合約處理：
- (a) 該等合約係為單一商業目的而以包裹方式議定；
 - (b) 某一合約應付之對價金額取決於其他合約之價格或履行結果；或
 - (c) 依第 22 至 30 段之規定，該等合約中所承諾之商品或勞務（或每一該等合約中所承諾之某些商品或勞務）係單一履約義務。

合約修改

- 18 合約修改係合約各方所核准之合約範圍或價格（或兩者）變動。於某些產業及轄區，合約修改可能被稱為訂單更改、合約變更或合約修正。當合約之各方核准修改而產生新的或改變既有可執行之權利及義務，則存在合約修改。合約修改可能以書面、口頭協議或隱含之商業實務慣例之方式核准。若合約之各方尚未核准合約之修改，企業應持續適用本準則於現有合約，直至該合約修改被核准。
- 19 即使合約之各方對修改之範圍或價格（或兩者）有歧見，或各方已核准合約範圍之變動但尚未決定相應之價格變動，該合約之修改仍可能存在於此等情況下。判定合約修改所產生或改變之權利及義務是否係可執行時，企業應考量所有攸關事實及情況，包括合約條款與其他證據。若合約之各方已核准合約範圍之變動，但尚未決定相應之價格變動時，企業應依第 50 至 54 段（變動對價之估計）及第 56 至 58 段（限制變動對價估計值）之規定，估計由該修改所產生之交易價格變動。
- 20 若下列情況同時存在，企業應將合約之修改視為一單獨合約處理：
- (a) 合約因增添所承諾之商品或勞務（該等商品或勞務依第 26 至 30 段之規定係可區分）而範圍增加；及
 - (b) 合約價格增加某一對價金額，該對價金額反映企業所承諾之額外商品或勞務之單獨售價及為反映該特定合約之情況而對單獨售價所作之任何適當調整。例如，企業可能給與客戶折扣而調整額外商品或勞務之單獨售價，因企業不會發生若銷售類似商品或勞務予新客戶所會發生之銷售相關成本。
- 21 若依第 20 段之規定，合約之修改不視為一單獨合約處理，企業應以下列方式之適用者，處理合約修改日尚未移轉之已承諾商品或勞務（亦即，剩餘之已承諾商品或勞務）：

- (a) 若剩餘之商品或勞務可與合約修改日以前已移轉之商品或勞務區分，企業應將該合約修改視為終止現有合約並產生新合約處理。分攤至尚未履行之履約義務（或依第 22 段(b)所辨認之單一履約義務中剩餘可區分商品或勞務）之對價金額為下列兩者之和：
- (i) 已計入交易價格估計值中且尚未被認列為收入之客戶承諾對價（包括已自客戶收取之金額）；及
- (ii) 作為合約修改之一部分之承諾對價。
- (b) 若剩餘之商品或勞務係不可區分且因而成為於合約修改日已部分滿足之單一履約義務之一部分，企業應將該合約修改視為現有合約之一部分處理。合約修改對交易價格及企業履約義務完成程度之衡量結果之影響，應於合約修改日認列為收入之調整（收入之增加或減少），亦即，收入之調整係以累積追計為基礎。
- (c) 若剩餘之商品或勞務係項目(a)及(b)之組合，則企業應以與本段之目的一致之方式，處理該修改對修改後之合約中未滿足（包括部分未滿足）之履約義務之影響。

辨認履約義務

22 於合約開始時，企業應評估客戶合約中承諾之商品或勞務，且應將對客戶移轉下列兩者之一之承諾辨認為一履約義務：

- (a) 可區分之單一商品或勞務（或一組商品或勞務）；或
- (b) 幾乎相同且移轉予客戶之型態相同之一系列可區分商品或勞務（見第 23 段）。

23 若同時符合下列條件時，一系列可區分商品或勞務係以相同型態移轉予客戶：

- (a) 企業承諾移轉予客戶之系列中每一可區分商品或勞務符合第 35 段之條件，而為一隨時間逐步滿足之履約義務；及
- (b) 企業依第 39 至 40 段之規定，使用相同方法衡量對客戶移轉系列中每一可區分商品或勞務之履約義務之完成程度。

客戶合約中之承諾

24 客戶合約通常明確敘明企業承諾移轉予客戶之商品或勞務。惟客戶合約中所辨認之履約義務可能不限於合約中敘明之商品或勞務。此因客戶合約可能亦包括隱含於企業商業實務慣例、已發布之政策或特定聲明中之承諾，若於簽訂該合約時，

該等承諾使客戶產生企業將移轉商品或勞務予該客戶之有效預期。

- 25 履約義務並不包括企業為履行合約所必須進行之活動，除非該等活動移轉商品或勞務予客戶。例如，為準備合約，勞務提供者可能須執行不同行政事務。執行該等事務時並未移轉勞務予客戶，因此，該等準備活動並非履約義務。

可區分之商品或勞務

- 26 承諾之商品或勞務，視合約而定可能包括（但不限於）下列各項：

- (a) 企業銷售所生產之商品（例如製造商之存貨）；
- (b) 企業轉售所購買之商品（例如零售商之商品）；
- (c) 企業轉售所購買之對商品或勞務之權利（例如第 B34 至 B38 段所述，企業以主理人身分所轉售之票券）；
- (d) 執行合約所協議之工作；
- (e) 提供隨時準備提供商品或勞務之服務（例如以一旦可行之基礎提供不特定之對軟體更新），抑或當客戶決定使用商品或勞務時使客戶即可取得該商品或勞務之服務；
- (f) 提供為另一方安排移轉商品或勞務予客戶之服務（例如第 B34 至 B38 段所述，作為另一方之代理人）；
- (g) 給與對未來提供之商品或勞務（客戶得轉售者或提供予其客戶者）之權利（例如，企業銷售產品予某零售商，並承諾將移轉額外商品或勞務予自該零售商購買該產品之個人）；
- (h) 代客戶建造、製造或開發資產；
- (i) 授權（見第 B52 至 B63 段）；及
- (j) 給與購買額外商品或勞務之選擇權（當該等選擇權提供客戶一重要權利，如第 B39 至 B43 段所述）。

- 27 若同時符合下列條件時，對客戶承諾之商品或勞務係可區分：

- (a) 客戶可自該商品或勞務本身或連同客戶輕易可得之其他資源獲益（亦即該商品或勞務能被區分）；及
- (b) 企業移轉該等商品及勞務予客戶之承諾可與該合約中之其他承諾單獨辨認（亦即該商品或勞務依合約之內涵係可區分）。

- 28 若商品或勞務可被使用、耗用或以高於殘值之金額出售，或以其他產生經濟效益之方式持有，則係第 27 段(a)規定之客戶可自該商品或勞務獲益。對於某些商品或勞務，客戶可能可自該商品或勞務本身獲益。對於其他商品或勞務，客戶可能僅於連同其他輕易可得之資源時，方可自該商品或勞務獲益。輕易可得之資源，係指企業或另一企業單獨銷售之商品或勞務，或客戶已自企業取得之資源（包括依合約企業將會完成移轉予客戶之商品或勞務）或已自其他交易或事項取得之資源。多種因素能對客戶可自商品或勞務本身或連同輕易可得之其他資源獲益提供證據。例如，企業經常單獨銷售某一商品或勞務之事實顯示，客戶可自該商品或勞務本身或連同輕易可得之其他資源獲益。
- 29 顯示企業移轉商品或勞務予客戶之承諾係可單獨辨認（係第 27 段(b)規定）之因素包括（但不限於）下列各項：
- (a) 企業不提供一重大服務，該重大服務係將該商品或勞務與合約中承諾之其他商品或勞務整合為一組商品或勞務（客戶所簽定之組合產出）。換言之，企業不使用該商品或勞務作為投入，以生產或交付客戶明定之組合產出。
 - (b) 該商品或勞務不會對合約中承諾之另一商品或勞務予以重大修改或客製化。
 - (c) 該商品或勞務並非高度取決於合約中所承諾之其他商品或勞務或與其高度相互關聯。例如，客戶可決定不購買該商品或勞務而不致重大影響合約中承諾之其他商品或勞務之事實，可能顯示該商品或勞務並非高度取決於合約中承諾之其他商品或勞務或與其高度相互關聯。
- 30 若承諾之商品或勞務係不可區分，企業應將該商品或勞務與其他承諾之商品或勞務合併，直到企業辨認出可區分之一組商品或勞務。於某些情況下，將導致企業將合約中承諾之所有商品或勞務作為單一履約義務處理。

滿足履約義務

- 31 於（或隨）企業將所承諾之商品或勞務（即資產）移轉予客戶而滿足履約義務時，企業應認列收入。資產係於（或隨）客戶取得對該資產之控制時被移轉。
- 32 對依第 22 至 30 段之規定所辨認出之每一履約義務，企業應於合約開始時判定，其是否將隨時間逐步滿足履約義務（依第 35 及 37 段之規定）或將於某一時點滿足履約義務（依第 38 段之規定）。若企業並非隨時間逐步滿足履約義務，該履約義務係於某一時點滿足。
- 33 商品與勞務被取得並使用時係資產（即使僅短暫地，如許多勞務之情況）。對資產之控制係指主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力。控制

包括有能力防止其他企業主導資產之使用以及防止其他企業取得資產之效益。資產之效益係可由多種方式直接或間接取得之潛在現金流量（現金流入或節省現金流出），諸如藉由：

- (a) 使用資產以生產商品或提供勞務（包括公共勞務）；
- (b) 使用資產以提升其他資產之價值；
- (c) 使用資產以清償負債或減少費用；
- (d) 銷售或交換資產；
- (e) 質押資產以擔保借款；及
- (f) 持有資產。

34 於評估客戶是否取得對資產之控制時，企業應考量任何再買回該資產之協議（見第 B64 至 B76 段）。

隨時間逐步滿足之履約義務

35 若符合下列任一條件時，企業係隨時間逐步移轉對商品或勞務之控制，因而隨時間逐步滿足履約義務並認列收入：

- (a) 隨企業履約，客戶同時取得並耗用企業履約所提供之效益（見第 B3 至 B4 段）；
- (b) 企業之履約創造或強化一資產（例如，在製品），該資產於創造或強化之時即由客戶控制（見第 B5 段）；或
- (c) 企業之履約並未創造對企業具有其他用途之資產（見第 36 段），且企業對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利（見第 37 段）。

36 若合約使企業無法於創造或強化資產期間輕易主導該資產作其他用途，或實務上企業無法於資產已完成狀態輕易主導該資產作其他用途，則企業履約所創造之資產對該企業並無其他用途。企業應於合約開始時評估資產對其是否有其他用途。合約開始後，企業不應更新對資產其他用途之評估，除非合約各方核准合約修改而重大改變履約義務。第 B6 至 B8 段提供評估資產對企業是否有其他用途之指引。

37 當企業依第 35 段(c)之規定評估其對迄今已完成履約之款項是否具有可執行之權利時，應考量合約之條款及任何適用於該合約之法律。對迄今已完成履約之款項之權利不需為某一固定金額。惟於整個合約存續期間，若客戶或另一方因企業未依承諾履約以外之理由而終止合約，企業必須有權取得至少能補償企業迄今已完成履約之金額。第 B9 至 B13 段提供指引評估對款項之權利之存在及可執行性，以及企業對款項之權利是否使企業對其迄今已完成之履約有權取得該款項。

於某一時點滿足之履約義務

38 若履約義務依第 35 至 37 段之規定並非隨時間逐步滿足，企業係於某一時點滿足該履約義務。為判定客戶對所承諾資產取得控制且企業滿足履約義務之時點，企業應考量第 31 至 34 段對控制之規定。此外，企業應考量控制移轉之指標包括（但不限於）下列各項：

- (a) 企業對該資產之款項有現時之權利—若客戶對資產有付款之現時義務，則可能顯示客戶已具有主導資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力。
- (b) 客戶對該資產有法定所有權—法定所有權可能顯示合約之某一方有主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力，或有使其他企業無法取得該等效益之能力。因此，資產法定所有權之移轉可能顯示客戶已取得對該資產之控制。若企業保留法定所有權僅作為客戶無法付款之保障，企業之該等權利並未排除客戶取得對資產之控制。
- (c) 企業已移轉對該資產之實體持有一客戶持有資產之實體可能顯示客戶有主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力，或有使其他企業無法取得該等效益之能力。惟實體之持有有可能不等同於資產之控制。例如，於某些再買回協議或寄銷協議中，客戶或承銷人可能持有企業所控制資產之實體。相反地，於某些開帳單並代管協議中，企業可能持有客戶所控制資產之實體。第 B64 至 B76 段、第 B77 至 B78 段及第 B79 至 B82 段分別提供再買回協議、寄銷協議及開帳單並代管協議會計處理之指引。
- (d) 客戶有該資產所有權之重大風險及報酬—移轉資產所有權之重大風險及報酬予客戶可能顯示客戶有主導該資產之使用及取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力。惟於評估所承諾之資產所有權之風險及報酬時，企業應排除可能導致移轉資產履約義務外之單獨履約義務之任何風險。例如，企業可能已移轉對資產之控制予客戶，但尚未滿足提供與該已移轉資產相關維修服務之額外履約義務。
- (e) 客戶已接受該資產—客戶對資產之接受可能顯示其已具有主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力。於評估合約中客戶之接受條款對移轉資產控制時點之影響時，企業應考量第 B83 至 B86 段之指引。

衡量履約義務完成程度

39 對於隨時間逐步滿足之每一履約義務（依第 35 至 37 段之規定），企業應藉由衡量履約義務完成程度而隨時間逐步認列收入。衡量完成程度係為描述企業對客戶移轉所承諾商品或勞務之控制（亦即企業履約義務之滿足）之履行結果。

- 40 企業對隨時間逐步滿足之每一履約義務應適用單一方法衡量其完成程度，並應一致適用該方法於類似履約義務及類似情況。於每一報導期間結束日，企業應再衡量隨時間逐步滿足之履約義務之完成程度。

衡量完成程度之方法

- 41 衡量完成程度之適當方法包括產出法與投入法。第 B14 至 B19 段提供使用產出法與投入法衡量企業履約義務完成程度之指引。於判定衡量完成程度之適當方法時，企業應考量承諾移轉予客戶之商品或勞務之性質。
- 42 應用某一方法衡量完成程度時，企業應排除企業尚未移轉控制予客戶之任何商品或勞務；反之，企業應計入於滿足履約義務時移轉控制予客戶之任何商品或勞務。
- 43 情況隨時間逐步改變時，企業應更新其完成程度之衡量結果以反映履約義務結果之任何變動。企業對完成程度之衡量結果變動應依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定作為會計估計變動處理。

完成程度之合理衡量

- 44 企業僅於其能合理衡量履約義務之完成程度時，始應對隨時間逐步滿足之履約義務認列收入。若企業缺乏應用適當衡量完成程度方法所需之可靠資訊，則企業可能無法合理衡量其履約義務之完成程度。
- 45 於某些情況下（例如於合約初期），企業可能無法合理衡量履約義務之結果，但企業預期可回收滿足履約義務之已發生成本。於該等情況下，企業於可合理衡量履約義務結果前，僅在已發生成本之範圍內認列收入。

衡量

- 46 於（或隨）滿足履約義務時，企業應將分攤至該履約義務之交易價格金額（不包括依第 56 至 58 段之規定所限制之變動對價估計值）認列為收入。

決定交易價格

- 47 企業應考量合約之條款及其商業實務慣例以決定交易價格。交易價格係企業移轉所承諾之商品或勞務予客戶以換得之預期有權取得之對價金額，但不包括代第三方收取之金額（例如，某些銷售稅）。客戶合約中所承諾之對價可能包括固定金額、變動金額或兩者。
- 48 客戶承諾之對價之性質、時點及金額影響交易價格之估計值。決定交易價格時，企業應考量所有下列各項之影響：

- (a) 變動對價；（見第 50 至 55 及 59 段）
- (b) 變動對價估計值之限制；（見第 56 至 58 段）
- (c) 合約中存在之重大財務組成部分（見第 60 至 65 段）；
- (d) 非現金對價（見第 66 至 69 段）；及
- (e) 付給客戶之對價（見第 70 至 72 段）。

49 就決定交易價格之目的而言，企業應假設所承諾之商品或勞務將依現有合約移轉予客戶，且該合約不會被取消、續約或修改。

變動對價

50 若合約中承諾之對價包括變動金額，企業應估計其移轉所承諾之商品或勞務予客戶以換得之有權取得之對價金額。

51 對價金額可能因折扣、讓價、退款、抵減、價格減讓、誘因、履約紅利、罰款或其他類似項目而變動。若企業有權取得之對價係取決於某一未來事項之發生或不發生，則承諾之對價也可能因而變動。例如，若銷售附退貨權之產品或承諾以某一固定金額作為達成明定里程碑之履約紅利，則對價金額係屬變動。

52 合約可能明確敘明客戶承諾對價之相關變動。除合約條款外，若存在下列情況之一，承諾之對價即為變動：

- (a) 客戶自企業之商業實務慣例、已發布政策或特定聲明中，有效預期企業會接受低於合約明定價格之對價金額。亦即，客戶預期企業會提供價格減讓。視轄區、產業或客戶而定，此價格減讓可能稱為折扣、讓價、退款或抵減。
- (b) 其他事實及情況顯示，企業與客戶簽訂合約時意圖對客戶提供價格減讓。

53 企業應使用下列方法之一（取決於企業預期何種方法較能預測其將有權取得之對價金額）估計變動對價金額：

- (a) 期望值—期望值為各可能對價金額之機率加權金額之總和。若企業有大量之類似特性合約，則期望值可能為變動對價金額之適當估計值。
- (b) 最可能金額—最可能金額為各可能對價金額中之單一最可能金額（即合約之單一最可能結果）。若合約僅有兩個可能結果（例如，企業可獲得或無法獲得履約紅利），則最可能金額可能為變動對價之適當估計值。

54 當企業估計某一不確定性對其將有權取得之變動對價金額之影響時，應對整份合約一致地適用同一方法。此外，企業應考量所有合理可得之（歷史、現時及預測）

資訊，並應辨認合理數量之可能對價金額。企業估計變動對價金額所使用之資訊，通常與企業管理階層於投標及提案程序中以及對承諾之商品或勞務訂定價格時所使用之資訊類似。

退款負債

- 55 若企業收到客戶之對價並預期將退還該對價之部分或全部予客戶，則企業應認列退款負債。退款負債係按企業已收取（或應收）但不預期有權取得之對價金額（即不計入交易價格中之金額）衡量。企業應於每一報導期間結束日針對情況之變動更新退款負債（及交易價格與合約負債之相應變動）。為處理與附退貨權之銷售相關之退款負債，企業應適用第 B20 至 B27 段之指引。

限制變動對價估計值

- 56 企業應將依第 53 段之規定所估計之變動對價金額之部分或全部計入交易價格中，但其範圍僅限於與變動對價相關之不確定性於後續消除時，所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉之部分。
- 57 當企業評估所認列之累計收入金額，在與變動對價相關之不確定性於後續消除時，是否高度很有可能不會發生重大迴轉，企業應同時考量收入迴轉之可能性及幅度。可能增加收入迴轉可能性及幅度之因素，包括（但不限於）下列任一情況：
- (a) 對價之金額高度易受企業無法影響之因素所影響。該等因素可能包括市場中之波動性、第三方之判定或行動、氣候條件及所承諾商品或勞務陳舊過時之高度風險。
 - (b) 與對價金額有關之不確定性預期於一段長期間內不會消除。
 - (c) 企業對類似類型合約之經驗（或其他證據）有限，或該經驗（或其他證據）之預測價值有限。
 - (d) 於類似情況下，企業有提供多種價格減讓或變更類似合約付款條件及條款之實務。
 - (e) 該合約有很多且範圍廣泛之可能對價金額。
- 58 企業對客戶為換得智慧財產之授權而承諾以銷售基礎或使用基礎計算之權利金對價，應適用第 B63 段之規定處理。

變動對價之重評估

- 59 企業應於每一報導期間結束日更新估計之交易價格（包括更新其對變動對價估計值是否受限制之評估），以忠實表述報導期間結束日之情況及報導期間情況之改

變。企業應依第 87 至 90 段之規定處理交易價格之變動。

合約中存在之重大財務組成部分

- 60 於決定交易價格時，若合約各方同意之付款時點對移轉予客戶商品或勞務之交易，明確地或隱含地提供客戶或企業重大財務利益，企業應調整承諾之對價金額以反映貨幣時間價值之影響。於該等情況下，該合約包含一重大財務組成部分。無論財務承諾是否明確敘明於合約中或隱含於合約各方所同意之付款條件中，皆可能存在重大財務組成部分。
- 61 就重大財務組成部分調整承諾之對價金額之目的，係為使企業收入認列金額反映，假若於（或隨）所承諾之商品或勞務移轉予客戶時，客戶會支付之現金（亦即現銷價格）。於評估合約是否包含財務組成部分及該財務組成部分對該合約是否重大時，企業應考量所有攸關事實及情況，包括下列兩者：
- (a) 承諾之對價金額與所承諾商品或勞務之現銷價格間之差額（若存在時）；及
 - (b) 下列兩者之合併影響：
 - (i) 企業移轉所承諾之商品或勞務予客戶與客戶為該等商品或勞務付款間之預期時間間隔；及
 - (ii) 攸關市場之當時利率。
- 62 雖然有第 61 段所述之評估，若存在下列任一情況，則客戶合約不具重大財務組成部分：
- (a) 客戶預付商品及勞務之款項，且移轉該等商品及勞務之時點係由客戶裁決。
 - (b) 客戶承諾之對價絕大部分金額為變動，且該對價之金額或支付時點係依並非幾乎由企業或客戶所控制之未來事項發生或不發生而定（例如，若該對價係以銷售基礎計算之權利金）。
 - (c) 承諾對價與商品或勞務現銷價格間之差額（如第 61 段所述），係由提供客戶或企業財務融資以外之原因所造成，且該等金額之差額與該差異原因相稱。例如，付款條件可能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。
- 63 作為一實務權宜作法，若企業於合約開始時，即預期企業移轉所承諾商品或勞務予客戶之時間與客戶為該商品或勞務付款之時間間隔為一年以內，則企業無須就重大財務組成部分之影響調整承諾之對價金額。
- 64 為符合第 61 段之目的，就重大財務組成部分調整承諾之對價金額時，企業應使用

反映企業與客戶間於合約開始時單獨財務融資交易之折現率。該折現率應反映合約中籌資方之信用特性，以及客戶或企業所提供之任何擔保品或擔保，包括合約中所移轉之資產。企業可藉由辨認將承諾對價之名目金額折現為於（或隨）商品或勞務移轉予客戶時客戶若以現金支付之價格之利率，以決定該折現率。合約開始後，企業不得因利率變動或其他情況變動（例如客戶信用風險之評估變動）而更新折現率。

- 65 企業應於綜合損益表中，將財務融資影響數（利息收入或利息費用）與客戶合約之收入分別列報，並僅於客戶合約會計處理所認列之合約資產（或應收款）或合約負債範圍內認列利息收入或利息費用。

非現金對價

- 66 合約中客戶承諾之對價若非為現金形式，企業決定該合約之交易價格時，應按公允價值衡量非現金對價（或非現金對價之承諾）。
- 67 若企業無法合理估計非現金對價之公允價值，企業應依據為換得對價而對客戶（或客戶類別）承諾之商品或勞務之單獨售價，間接衡量該對價。
- 68 非現金對價之公允價值可能因對價之形式而變動（例如，企業有權自客戶取得之股份之價格變動）。若客戶承諾之非現金對價之公允價值因對價形式以外之原因變動（例如，公允價值可能因企業之履行結果而變動），企業應適用第 56 至 58 段之規定。
- 69 若客戶投入商品或勞務（例如，原料、設備或人工）以協助企業履行合約，企業應評估其是否取得對該等投入商品或勞務之控制。若然，企業應將該等投入商品或勞務視為自客戶收取之非現金對價處理。

付給客戶之對價

- 70 付給客戶之對價包括企業對客戶（或對自該客戶購買企業商品或勞務之其他方）所支付（或預期支付）之現金金額。付給客戶之對價亦包括客戶可用以折抵積欠企業（或積欠自該客戶購買企業之商品或勞務之其他方）金額之抵減或其他項目（例如，折價券或代金券）。企業應將付給客戶之對價作為交易價格及收入之減少，除非對客戶之支付係用以換得客戶移轉可區分之商品或勞務（如第 26 至 30 段所述）予企業。若付給客戶之對價包括變動金額，企業應依第 50 至 58 段之規定估計交易價格（包括評估變動對價估計值是否受限制）。
- 71 若付給客戶之對價係為支付來自客戶之可區分商品或勞務，則企業對該商品或勞務之購買應與其他自供應商之購買以相同方式處理。若付給客戶之對價金額超出企業自客戶收取之可區分商品或勞務之公允價值，則企業應將此種超額作為交易

價格之減少處理。若企業無法合理估計自客戶收取之商品或勞務之公允價值，企業應將付給客戶之所有對價作為交易價格之減少處理。

72 因此，若將付給客戶之對價作為交易價格之減少處理，企業應於（或隨）下列事項較晚發生者發生時認列該收入之減少：

(a) 企業因移轉相關商品或勞務予客戶而認列收入；及

(b) 企業支付或承諾支付對價（即使該付款取決於未來事項）。該承諾可能隱含於企業之商業實務慣例中。

將交易價格分攤至履約義務

73 分攤交易價格之目的，係為使企業將交易價格分攤至每一履約義務（或可區分之商品或勞務）之金額，能描述其移轉所承諾商品或勞務予客戶以換得之預期有權取得之對價金額。

74 為符合該分攤目的，除第81至83段（對分攤折扣之規定）及第84至86段（對分攤包含變動金額之對價之規定）所述者外，企業應依第76至78段之規定，以相對單獨售價為基礎，將交易價格分攤至合約中辨認出之每一履約義務。

75 若合約中僅有一履約義務，則第76至86段不適用。惟若企業承諾移轉被辨認為第22段(b)之單一履約義務之一系列可區分商品及勞務，且該承諾對價包含變動金額，則可能適用第84至86段。

以單獨售價為基礎分攤

76 為以相對單獨售價為基礎將交易價格分攤至每一履約義務，企業應決定合約中之每一履約義務之可區分商品或勞務於合約開始時之單獨售價，並按該等單獨售價之比例分攤交易價格。

77 單獨售價係對所承諾之商品或勞務，企業將會單獨銷售予客戶之價格。企業對類似客戶於類似情況下單獨銷售商品或勞務之可觀察價格，即為單獨售價之最佳證據。商品或勞務之合約明定價格或標價可能為（但不應逕推定為）該商品或勞務之單獨售價。

78 若單獨售價係不可直接觀察，企業應以會使交易價格之分攤符合第73段之分攤目的之金額估計單獨售價。當估計單獨售價時，企業應考量所有合理可得之資訊（包括市場狀況、企業特定因素及有關客戶或客戶類別之資訊），且企業應最大化可觀察輸入值之使用，並於類似情況下使用一致之估計方法。

79 估計商品或勞務單獨售價之適當方法包括（但不限於）下列：

- (a) 調整市場評估法—企業可評估其銷售商品或勞務之市場，並估計該市場之客戶願意為該等商品或勞務支付之價格。該方法可能亦包括參考企業之競爭者對類似商品或勞務之價格，並對該等價格作必要之調整，以反映企業之成本及利潤。
- (b) 預期成本加利潤法—企業可預測其滿足履約義務之預期成本，再加上該商品或勞務之適當利潤。
- (c) 剩餘法—企業可參考總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總和，以估計單獨售價。惟企業僅於符合下列條件之一時，始得使用剩餘法（依第78段之規定）估計商品或勞務之單獨售價：
 - (i) 企業（同時或幾乎同時）以不同金額（其區間廣泛）銷售相同商品或勞務予不同客戶（亦即售價為高度變動，因從過去交易或其他可觀察證據中無法辨識具代表性之單獨售價）；或
 - (ii) 企業尚未為該商品或勞務建立價格，且先前未以單獨基礎銷售該商品或勞務（即該售價係不確定）。

80 若合約中有兩個以上所承諾之商品或勞務有高度變動或高度不確定之單獨售價，則可能需要使用兩個以上之方法估計該等商品或勞務之單獨售價。例如，對單獨售價具高度變動或高度不確定之該等商品或勞務，企業可使用剩餘法估計該等單獨售價之彙總數，再就該彙總數之估計值，使用另一方法估計該等商品或勞務個別之單獨售價。當企業使用兩個以上之方法估計合約中所承諾之每一商品或勞務之單獨售價，企業應評估按該等估計單獨售價分攤交易價格是否與第73段之分攤目的及第78段估計單獨售價之規定一致。

折扣之分攤

81 若合約中所承諾商品或勞務之單獨售價總和超過合約中承諾之對價，則客戶獲得因購買一組商品或勞務之折扣。除當企業有可觀察證據顯示，依第82段之規定全部折扣僅與合約中一個或多個（但非所有）履約義務相關外，企業應按比例將折扣分攤至合約中之所有履約義務。於該等情況下，按比例分攤折扣，即為企業以標的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之結果。

82 若符合下列所有條件時，企業應將折扣完全分攤至合約中一個或多個（但非所有）履約義務：

- (a) 企業經常以單獨基礎，銷售合約中每一可區分商品或勞務（或每一組可區分商品或勞務）；

- (b) 企業亦經常以單獨基礎，按每一組合中可區分商品或勞務組合之單獨售價折價銷售一組（或多組）某些該等商品或勞務；及
- (c) 可歸屬於第82段(b)所述每一組商品或勞務之折扣與該合約之折扣幾乎相同，且每一組商品或勞務之分析，對合約中全部折扣所歸屬之履約義務（或多個履約義務）提供可觀察之證據。

83 若依第 82 段之規定，須將折扣完全分攤至合約中一個或多個履約義務，企業在依第 79 段(c)之規定使用剩餘法估計某一商品或勞務之單獨售價前，須先分攤該折扣。

變動對價之分攤

84 合約中承諾之變動對價可能可歸屬於整份合約，亦可能歸屬於合約之特定部分，例如下列兩者：

- (a) 合約中一個或多個（但非所有）履約義務。例如，紅利可能係取決於企業於一特定期間內移轉一所承諾之商品或勞務；或
- (b) 一系列所承諾可區分商品或勞務中之一個或多個（但非所有）可區分商品或勞務（構成第 22 段(b)之單一履約義務之一部分）。例如，兩年期清潔勞務合約對第二年承諾之對價，將以特定通貨膨脹指數變動為基礎增加。

85 若同時符合下列兩條件，企業應將變動金額（及其後續變動）完全分攤至一履約義務，或一可區分商品或勞務（構成第 22 段(b)之單一履約義務之一部分）：

- (a) 變動付款之條件與企業為滿足履約義務或移轉可區分商品或勞務之投入（或滿足履約義務或移轉可區分商品或勞務之特定結果）明確相關；及
- (b) 考量合約之所有履約義務及付款條件時，將對價之變動金額完全分攤至履約義務或可區分商品或勞務係與第73段之分攤目的一致。

86 不符合第85段條件之交易價格剩餘金額，應適用第73至83段之分攤規定。

交易價格之變動

87 合約開始後，交易價格可能因不同原因而變動，包括不確定事項之解除或其他情況之變動，而使企業以所承諾商品或勞務換得之預期有權取得之對價金額變動者。

88 企業應以與合約開始時之相同基礎將交易價格之任何後續變動分攤至合約中之履約義務。因此，企業不得重新分攤交易價格以反映合約開始後之單獨售價變動。分攤至已滿足履約義務之金額應於交易價格變動之期間認列為收入或收入之減

少。

- 89 企業僅於符合第 85 段分攤變動對價之條件時，始應將交易價格之變動完全分攤至一個或多個（但非所有）履約義務或一系列中之可區分商品或勞務（該等可區分商品或勞務構成第 22 段(b)之單一履約義務之一部分）。
- 90 企業應依第 18 至 21 段之規定處理因合約修改所產生之交易價格變動。惟對於合約修改後所產生之交易價格變動，企業應以下列方式之適用者，適用第 87 至 89 段以分攤交易價格之變動：
- (a) 若交易價格變動可歸屬於合約修改前之承諾變動對價金額，且該修改係依第 21段(a)之規定處理，則企業應於該可歸屬範圍內，將交易價格之變動分攤至合約修改前所辨認之合約中履約義務。
 - (b) 當合約修改非依第20段規定之單獨合約處理且非屬(a)時，企業應將交易價格之變動分攤至已修改合約之履約義務（即修改後當時尚未滿足或部分未滿足之履約義務）。

合約成本

取得合約之增額成本

- 91 企業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。
- 92 取得合約之增額成本係企業為取得客戶合約所發生且若未取得該合約則不會發生之成本（例如，銷售佣金）。
- 93 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。
- 94 作為一實務權宜作法，若企業將取得合約之增額成本認列為資產且該資產之攤銷期間為一年以內，則企業可將取得合約之增額成本於發生時認列為費用。

履行合約之成本

- 95 履行客戶合約所發生之成本若非屬其他準則範圍內（例如，國際會計準則第 2 號「存貨」、國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」或國際會計準則第 38 號「無形資產」），企業僅於履行合約之成本符合下列所有條件時，始應將該等成本認列為資產：

- (a) 該等成本與合約或企業可明確辨認之預期合約直接相關（例如，依現有合約續約將提供相關勞務之成本，或依尚未被核准之特定合約所欲移轉資產之設計成本）；
- (b) 該等成本會產生或強化未來將被用於滿足（或持續滿足）履約義務之企業資源；及
- (c) 該等成本預期可回收。

96 履行客戶合約所發生之成本屬另一準則範圍者，企業應依該等其他準則處理。

97 與合約（或特定預期合約）直接相關之成本包括下列各項：

- (a) 直接人工（例如，直接對客戶提供所承諾勞務之員工薪資及工資）；
- (b) 直接原料（例如，對客戶提供所承諾勞務所使用之材料）；
- (c) 與合約或合約活動直接相關之成本之分攤（例如，合約管理及監督之成本，以及履行合約所使用之工具及設備之保險與折舊）；
- (d) 依合約明確可向客戶收取之成本；及
- (e) 因企業簽訂合約始發生之其他成本（例如，對轉包商（分包商）之付款）。

98 企業應於下列成本發生時將其認列為費用：

- (a) 一般及管理成本（除非該等成本依合約明確可向客戶收取，於此情況下，企業應依第 97 段之規定評估該等成本）；
- (b) 用以履行合約但未反映於合約價格之浪費之原料、人工或其他資源成本；
- (c) 於合約中，與已滿足（或已部分滿足）履約義務相關之成本（亦即，與過去履約相關之成本）；及
- (d) 企業無法區分究係與未滿足履約義務或已滿足（或已部分滿足）履約義務相關之成本。

攤銷及減損

99 依第 91 或 95 段之規定所認列之資產，應按與該資產相關之商品或勞務對客戶移轉一致之有系統基礎攤銷。該資產可能與依特定預期合約將移轉之商品或勞務有關（如第 95 段(a)所述）。

- 100 企業應更新攤銷以反映企業預期對客戶移轉與該資產相關之商品或勞務之時點之重大變動。此種變動應依國際會計準則第 8 號之規定以會計估計變動處理。
- 101 企業應就依第 91 或 95 段之規定所認列之資產帳面金額超過下述計算結果後之金額，認列減損損失於損益中：
- (a) 企業以與該資產相關之商品或勞務換得之預期收取之對價剩餘金額；減除
- (b) 與提供該等商品或勞務直接相關且尚未認列為費用之成本（見第 97 段）。
- 102 就適用第 101 段之規定以決定企業預期可收取之對價金額之目的而言，企業應使用決定交易價格之原則（第 56 至 58 段對變動對價估計值之限制規定除外）並調整該金額以反映客戶信用風險之影響。
- 103 企業對依第 91 或第 95 段所認列之資產認列減損損失前，須先對依另一準則（例如，國際會計準則第 2 號、國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 38 號）所認列之合約相關資產認列減損損失。企業於適用第 101 段之減損測試後，應將依第 91 或 95 段之規定所認列資產之帳面價值計入所歸屬之現金產生單位之帳面金額（為對該現金產生單位適用國際會計準則第 36 號「資產減損」之目的）。
- 104 當減損情況不再存在或已改善時，企業應將先前依第 101 段之規定所認列減損損失之部分或全部迴轉認列於損益。增加後之資產帳面金額，不得超過該資產若先前未認列減損損失時所決定之金額（減除攤銷）。

表達

- 105 當合約之其中一方已履約，企業應視企業履約與客戶付款間之關係，於財務狀況表將該合約列報為合約資產或合約負債。企業應將任何對於對價之無條件權利單獨列報為應收款。
- 106 企業移轉商品或勞務予客戶前，若客戶已支付對價或企業已具無條件收取對價金額之權利（即應收款），企業應於客戶付款時或款項已可自客戶收取時（以較早者為準），將合約列報為合約負債。合約負債係企業因已自客戶收取對價（或已可自客戶收取對價），而須移轉商品或勞務予客戶之義務。
- 107 若企業於客戶支付對價前或款項已可自客戶收取前，已藉由移轉商品或勞務予客戶而履約，企業應將合約列報為合約資產（不含任何列報為應收款之金額）。合約資產係企業因已移轉商品或勞務予客戶而對所換得之對價之權利。企業應依國際財務報導準則第 9 號之規定評估合約資產之減損，並應以與屬國際財務報導準則第 9 號範圍內之金融資產相同基礎衡量、表達及揭露合約資產之減損（另見第 113 段(b)）。

- 108 應收款係企業對於對價之無條件權利。若對價僅須時間經過即可自客戶收取，則對於該對價之權利係無條件。例如，若企業對款項具現時權利，則企業應認列應收款，即使可能須於未來退還該金額。企業應依國際財務報導準則第 9 號之規定處理應收款。於原始認列客戶合約之應收款時，依國際財務報導準則第 9 號之規定衡量之應收款與認列為收入之相應金額間之差額，應列報為費用（例如，減損損失）。
- 109 本準則使用「合約資產」及「合約負債」之用語，但並未禁止企業於財務狀況表對該等項目使用其他用語。若企業對合約資產使用其他用語，企業應對財務報表使用者提供足夠資訊以區分應收款及合約資產。

揭露

- 110 揭露規定之目的係使企業揭露足夠資訊，俾使財務報表使用者了解客戶合約所產生之收入與現金流量之性質、金額、時點及不確定性。為達該目的，企業應揭露所有下列各項之質性及量化資訊：
- (a) 客戶合約（見第 113 至 122 段）；
 - (b) 應用本準則於該等合約時所作之重大判斷及判斷之改變（見第 123 至 126 段）；及
 - (c) 依第 91 及 95 段之規定，自取得或履行客戶合約之成本中所認列之任何資產（見第 127 至 128 段）。
- 111 企業應考量為滿足揭露目的所須揭露之詳細程度及對本準則之每一規定所強調之程度。企業應彙總或細分揭露，俾使有用資訊不致因包含大量不重大之細節或因彙總具明顯不同特性之項目而模糊。
- 112 企業已依另一國際財務報導準則提供之資訊，無須依本準則揭露該等資訊。

客戶合約

- 113 企業應揭露報導期間之下列所有金額，除非該等金額已依其他準則單獨表達於綜合損益表：
- (a) 客戶合約所認列之收入，企業應將該收入與其他來源之收入分別揭露；及
 - (b) 企業之客戶合約所產生之任何應收款或合約資產依國際財務報導準則第 9 號之規定所認列之減損損失，企業應將該等減損損失與其他合約之減損損失分別揭露。

收入之細分

- 114 企業應將客戶合約之收入細分為不同種類，以描述經濟因素如何影響收入及現金流量之性質、金額、時點及不確定性。當企業選擇細分收入之種類時，應適用第B87至B89段之指引。
- 115 此外，若企業適用國際財務報導準則第8號「營運部門」，企業應揭露足夠資訊，俾使財務報表使用者了解細分收入之揭露（依第114段之規定）與每一應報導部門所揭露之收入資訊間之關係。

合約餘額

- 116 企業應揭露下列所有各項：
- (a) 客戶合約之應收款、合約資產及合約負債之期初與期末餘額（若未另外單獨表達或揭露）；
 - (b) 該期合約負債期初餘額中，於該報導期間認列為收入之金額；及
 - (c) 就以前期間已滿足（或已部分滿足）履約義務，於該報導期間認列為收入之金額（例如，交易價格之變動）。
- 117 企業應說明滿足履約義務之時點（見第119段(a)）與付款之特定時點（見第119段(b)）如何相關，以及該等因素對合約資產與合約負債餘額之影響。企業得使用質性資訊提供該說明。
- 118 企業應提供報導期間合約資產及合約負債餘額重大變動之說明。該說明應包括質性及量化資訊。下列為企業之合約資產及合約負債餘額變動之舉例：
- (a) 導因於企業合併之變動；
 - (b) 影響相應合約資產或合約負債之收入之累積追計調整，包括完成程度衡量結果變動、交易價格估計值變動（包括變動對價估計值是否受限制之任何評估變動）或合約修改所產生之調整；
 - (c) 合約資產之減損；
 - (d) 對於對價之權利成為無條件（即合約資產重分類至應收款）之時程變動；及
 - (e) 滿足履約義務（即將合約負債認列為收入）之時程變動。

履約義務

- 119 企業應揭露客戶合約中有關其履約義務之資訊，包括所有下列各項之描述：

- (a) 企業通常滿足履約義務之時點（例如，運送時、交付時、提供勞務時或完成勞務時），包括開帳單並代管協議中滿足履約義務之時點；
- (b) 重大付款條件（例如，通常已可自客戶收取款項之時點、合約是否具重大財務組成部分、對價金額是否為變動，以及變動對價估計值依第56至58段之規定是否通常受限制）；
- (c) 企業所承諾移轉之商品或勞務之性質，並強調為另一方安排移轉商品或勞務之任何履約義務（亦即若企業作為代理人）；
- (d) 接受退貨、退款及其他類似之義務；及
- (e) 保固之類型及其相關義務。

分攤至尚未履行之履約義務之交易價格

120 企業應揭露有關其尚未履行之履約義務之下列資訊：

- (a) 至報導期間結束日尚未滿足（或部分未滿足）之履約義務所分攤之交易價格之彙總金額；及
- (b) 企業對其依第120段(a)之規定所揭露之金額，預期何時認列為收入之說明，企業應以下列任一方式揭露：
 - (i) 對尚未履行之履約義務剩餘存續之期間，使用最適切之時間區間以量化基礎表達；或
 - (ii) 使用質性資訊。

121 作為一實務權宜作法，若符合下列任一情況，企業無須對履約義務揭露第 120 段之資訊：

- (a) 履約義務係原始預期存續期間一年以內之合約之一部分；或
- (b) 企業依第B16段之規定認列滿足履約義務之收入。

122 企業應以質性方式說明其是否適用第 121 段之實務權宜作法，以及是否有任何客戶合約之對價未計入交易價格中，因而未納入於依第 120 段之規定揭露之資訊中。例如，交易價格之估計值並不包含任何受限制之變動對價估計金額（見第 56 至 58 段）。

應用本準則時之重大判斷

123 企業應揭露應用本準則時所作之判斷及判斷之改變，若該等判斷及改變會重大影響客戶合約之收入金額及時點之決定。具體而言，企業應說明用於決定下列兩者之判斷及判斷之改變：

- (a) 滿足履約義務之時點（見第 124 至 125 段）；及
- (b) 交易價格及分攤至履約義務之金額（見第 126 段）。

決定滿足履約義務之時點

124 企業對隨時間逐步滿足之履約義務，應揭露下列兩者：

- (a) 認列收入所使用之方法（例如，所使用之產出法或投入法及如何應用該等方法之描述）；及
- (b) 說明為何所使用之方法忠實描述商品或勞務之移轉。

125 企業對在某一時點滿足之履約義務，應揭露於評估客戶對所承諾商品或勞務取得控制之時點所作之重大判斷。

決定交易價格及分攤至履約義務之金額

126 企業應揭露有關下列所有情況所使用之方法、輸入值及假設之資訊：

- (a) 決定交易價格，包括（但不限於）估計變動對價、因貨幣時間價值影響而調整對價，及衡量非現金對價；
- (b) 評估變動對價估計值是否受限制；
- (c) 分攤交易價格，包括估計所承諾商品或勞務之單獨售價，及將折扣與變動對價分攤至合約之某特定部分（若適用時）；及
- (d) 衡量接受退貨、退款及其他類似之義務。

自取得或履行客戶合約之成本中所認列之資產

127 企業應描述下列兩者：

- (a) 於決定取得或履行客戶合約所產生之成本金額（依第91或95段之規定）時所作之判斷；及
- (b) 用以決定每一報導期間之攤銷之方法。

128 企業應揭露下列所有各項：

- (a) 自取得或履行客戶合約所產生之成本中所認列之資產之期末餘額（依第91或95段之規定），並依資產主要種類作揭露（例如，取得客戶合約之成本、合約簽訂前之成本及準備成本）；及
- (b) 報導期間所認列之攤銷金額及任何減損損失。

實務權宜作法

- 129 若企業選擇使用第 63 段（有關存在之重大財務組成部分）或第 94 段（有關取得合約之增額成本）之實務權宜作法時，企業應揭露該事實。

附錄 A

用語定義

本附錄係本準則整體之一部分。

合約	兩方或多方間之協議，該協議產生可執行之權利及義務。
合約資產	企業因已移轉商品或勞務予客戶而對所換得之對價之權利，該權利係取決於隨時間經過以外之事項（例如，該企業之未來履約）。
合約負債	企業因已自客戶收取（或已可自客戶收取）對價而須移轉商品或勞務予客戶之義務。
客戶	與企業訂定合約並以對價換得該企業正常活動所產出之商品或勞務之一方。
收益	以資產之流入或增益、或負債之減少等方式，於會計期間增加經濟效益，而造成權益增加，但不包含權益參與者之投入所產生的權益增加。
履約義務	客戶合約中對客戶移轉下列兩者之一之承諾： (a) 可區分之單一商品或勞務（或一組商品或勞務）；或 (b) 幾乎相同且移轉予客戶之型態相同之一系列可區分商品或勞務。
收入	因企業之正常活動所產生之收益。
（商品或勞務之） 單獨售價	對所承諾之商品或勞務，企業將會單獨銷售予客戶之價格。
（客戶合約之）交 易價格	企業移轉所承諾之商品或勞務予客戶以換得之預期有權取得之對價金額，但不包含代第三方收取之金額。

附錄 B

應用指引

本附錄係屬本準則整體之一部分，其說明第 1 至 129 段之應用，且與本準則之其他部分具相同效力。

B1 本應用指引編排為下列各項：

- (a) 隨時間逐步滿足之履約義務（第 B2 至 B13 段）；
- (b) 衡量履約義務完成程度之方法（第 B14 至 B19 段）；
- (c) 附退貨權之銷售（第 B20 至 B27 段）；
- (d) 保固（第 B28 至 B33 段）；
- (e) 主理人與代理人之考量（第 B34 至 B38 段）；
- (f) 客戶對額外商品或勞務之選擇權（第 B39 至 B43 段）；
- (g) 客戶未行使之權利（第 B44 至 B47 段）；
- (h) 不可退還之前端收費（及某些相關成本）（第 B48 至 B51 段）；
- (i) 授權（第 B52 至 B63 段）；
- (j) 再買回協議（第 B64 至 B76 段）；
- (k) 寄銷協議（第 B77 及 B78 段）；
- (l) 開帳單並代管協議（第 B79 至 B82 段）；
- (m) 客戶之接受（第 B83 至 B86 段）；及
- (n) 收入細項之揭露（第 B87 至 B89 段）。

隨時間逐步滿足之履約義務

B2 依第 35 段之規定，若符合下列任一條件時，履約義務係隨時間逐步滿足：

- (a) 隨企業履約，客戶同時取得並耗用企業履約所提供之效益（見第 B3 至 B4 段）；
- (b) 企業之履約創造或強化一資產（例如，在製品），該資產於創造或強化之時即由客戶控制（見第 B5 段）；或

- (c) 企業之履約並未創造對企業具有其他用途之資產（見第 B6 至 B8 段），且企業對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利（見第 B9 至 B13 段）。

企業履約效益之同時取得並耗用（第 35 段(a)）

- B3 對於某些類型之履約義務，很容易評估企業履約時客戶是否取得企業履約之效益，並於取得時同時耗用該等效益。釋例包括能輕易辨認客戶同時取得並耗用企業履約效益之例行性或重複性勞務（諸如清潔勞務）。
- B4 對於其他類型之履約義務，企業可能無法輕易辨認客戶是否隨著企業履約，同時取得並耗用來自企業履約之效益。於該等情況，若企業在由另一企業對客戶完成尚未履行之履約義務之假定下，判定該另一企業將無需幾乎重新執行企業迄今已完成之工作，則履約義務係隨時間逐步滿足。於判定是否另一企業將無需幾乎重新執行企業迄今已完成之工作，企業應作下列兩項假設：
- (a) 不考慮會阻礙其移轉尚未履行之履約義務予另一企業之合約或實務之潛在限制；及
- (b) 推定若履約義務將移轉予另一企業，則完成尚未履行之履約義務之另一企業不會獲得企業目前控制且將持續控制之任何資產之效益。

資產於創造或強化之時即由客戶控制（第 35 段(b)）

- B5 依第 35 段(b)之規定決定資產是否於創造或強化之時即由客戶控制，企業應適用第 31 至 34 及 38 段對控制之規定。創造或強化中之資產（例如，在製資產）可能為無形或為有形。

企業之履約並未創造具有其他用途之資產（第 35 段(c)）

- B6 依第 36 段之規定評估一資產對企業是否有其他用途時，企業應考量合約或實務之限制對企業輕易主導該資產作其他用途（諸如將該資產銷售予不同客戶）之能力之影響。於評估企業是否能輕易主導該資產作其他用途時，客戶合約被終止之可能性並非攸關之考量。
- B7 為使一資產對企業不具其他用途，合約對企業主導該資產作其他用途之能力之限制必須具實質性。當企業意圖主導資產作其他用途時，若客戶可執行其對所承諾資產之權利，則合約之限制係屬實質性。反之，例如，若一資產與企業可移轉予另一客戶之其他資產大部分可互換而不會違約且不會發生（若不換將不發生之合約相關）重大成本，則合約之限制係非屬實質性。

- B8 若企業主導資產作其他用途時會發生重大經濟損失，則企業主導資產作其他用途之能力存有實務上之限制。重大經濟損失可能產生於企業將發生重大成本以修改該資產或僅能以重大虧損之價格銷售該資產。例如，專為某一客戶之特殊規格設計之資產或位於偏遠地區之資產，實務上可能限制企業改變該資產之用途。

對迄今已完成履約之款項之權利（第 35 段(c)）

- B9 依第 37 段之規定，若客戶或另一方因企業未依承諾履約以外之理由而終止合約，企業有權取得至少能補償企業迄今已完成履約之金額，則企業對迄今已完成履約之款項具有權利。補償企業迄今已完成履約之金額約為迄今已移轉之商品或勞務之售價（例如，企業滿足履約義務所發生成本之回收加上一合理利潤），而非僅為該合約被終止時，對企業利潤之潛在損失之補償。合理利潤之補償不需要等於若是依承諾完成合約可預期之利潤，但企業有權取得之補償應為下列金額之一：
- (a) 合約預期利潤之某一比例，該比例合理反映客戶（或另一方）終止合約前企業依合約履約之程度；或
 - (b) 若該合約之利潤高於企業自類似合約通常可得之報酬時，為對類似合約企業資金成本之合理報酬（或對類似合約企業通常之營業利潤）。
- B10 企業對迄今已完成履約之款項之權利不必為對款項具有現時無條件之權利。於許多情況下，企業僅於達成所協議之里程碑或於完全滿足履約義務時，始對款項具有無條件之權利。於評估其對迄今已完成履約之款項是否具有權利時，企業應考量其對迄今已完成之履約是否具有要求客戶付款或保留客戶已付款項之可執行權利（假若合約將於完成前因企業未依承諾履約以外之理由而終止）。
- B11 於某些合約，客戶可能僅於合約期間之特定時點有權利終止合約，或客戶可能無任何權利終止合約。若客戶於無權利終止合約之時點（包括當企業未依承諾履約時）終止合約，該合約（或其他法律）可能賦予企業對客戶繼續移轉合約中所承諾之商品或勞務之權利，並要求客戶支付承諾之對價以換得該等商品或勞務。於該等情況下，企業對迄今已完成履約之款項具有權利，因企業依合約有權繼續履行義務，並要求客戶履行義務（包括支付承諾對價之義務）。
- B12 於評估對迄今已完成履約之款項之權利之存在與可執行性時，企業應考量合約條款及可補充或優先於該等合約條款之任何法律規定或法律判例。此考量包括下列各項之評估：
- (a) 法律規定、政府行政實務或法律判例是否授予企業對迄今已完成履約之款項之權利，即使該權利未明定於客戶合約；

- (b) 攸關法律判例是否顯示類似合約中，對迄今已完成履約之款項之類似權利不具約束之法律效力；或
- (c) 企業選擇不執行對款項之權利之商業實務慣例，是否已導致該權利於該法律環境下成為不可執行。惟儘管企業可選擇放棄類似合約中對款項之權利，若於客戶合約中企業對迄今已履約之款項之權利仍可執行，企業仍繼續有權取得迄今累計之款項。

B13 合約所明定之付款時間表不一定表示企業對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利。雖然合約之付款時間表明定客戶應付對價之時間與金額，付款時間表不一定能作為企業對迄今已完成履約之款項有權利之證據。此係因（例如）合約可能明定因企業未依承諾履約以外之理由而須返還自客戶所收取之對價。

衡量履約義務完成程度之方法

B14 可用以衡量依第 35 至 37 段之規定隨時間逐步滿足之履約義務之完成程度之方法包括下列：

- (a) 產出法（見第 B15 至 B17 段）；及
- (b) 投入法（見第 B18 至 B19 段）。

產出法

B15 產出法以直接衡量迄今已移轉之商品或勞務（相對於合約所承諾之剩餘商品或勞務）對客戶之價值為基礎認列收入。產出法包括調查迄今已完成之履約、評估已達成之結果、已達到之里程碑、已經過之時間、已生產之數量或已交付之數量。當企業評估是否應用某一產出法衡量其完成程度時，應考量所選擇之產出是否能忠實描述企業履約義務之完成程度。若所選擇之產出無法衡量已移轉控制予客戶之某些商品或勞務，則該產出法無法忠實描述企業之履行結果。例如，於報導期間結束日，企業之履約已生產受客戶控制之在製品或製成品若未納入於產出衡量，則使用基於已生產之數量或已交付之數量之產出法將無法忠實描述企業於滿足履約義務之履行結果。

B16 作為一實務權宜作法，若企業對客戶之對價之某一金額具有權利，且該金額直接對應其迄今已完成履約對客戶之價值（例如，企業對所提供之每小時勞務按固定金額開立帳單之勞務合約），企業得就其有權開立發票之金額認列收入。

B17 產出法之缺點為，用以衡量完成程度之產出可能無法直接觀察，且企業可能需要投入過度成本始能取得應用產出法所需之資訊。因此，投入法可能係屬必要。

投入法

- B18 投入法以企業為滿足履約義務之努力或投入（例如，已耗用之資源、已花費之人工時數、已發生之成本、已經過之時間或已使用之機器時數），相對於滿足該履約義務之預期總投入為基礎認列收入。若企業係於整個履約期間平均花費努力或投入，則企業按直線基礎認列收入可能係屬適當。
- B19 投入法之缺點為，企業之投入與移轉對商品或勞務之控制予客戶之間可能並無直接關係。因此，企業應自投入法排除（依第 39 段衡量完成程度之目的）無法描述移轉對商品或勞務之控制予客戶之履約之任何投入之影響。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：
- (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（例如，為滿足履約義務所發生非預期之浪費之原料、人工或其他資源之成本）為基礎認列收入。
 - (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。於該等情況下，對企業履行結果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：
 - (i) 該商品係不可區分；
 - (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；
 - (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
 - (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（但依第 B34 至 B38 段之規定，企業係以主理人身分而作為）。

附退貨權之銷售

- B20 於某些合約，企業移轉對產品之控制予客戶，同時給予客戶權利，使其可因各種理由（例如對產品不滿意）退回產品並收取下列各項之任何組合：
- (a) 任何已付對價之全額或部分退款；
 - (b) 可用以抵銷積欠（或將積欠）企業之金額之額度；及
 - (c) 換取另一產品。
- B21 企業對附退貨權產品之移轉（及某些可退款勞務之提供），應作下列會計處理：
- (a) 將企業因已移轉產品而預期有權取得之對價金額認列為收入（因此，對預期



退回之產品不得認列收入）；

(b) 認列退款負債；及

(c) 將清償退款負債時自客戶回收產品之權利認列為資產（並相應調整銷貨成本）。

B22 企業於退貨期間隨時準備接受退回之產品之承諾，除提供退款之義務外，不應作為其他履約義務處理。

B23 企業應適用第 47 至 72 段之規定（包括第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定），以決定企業預期有權取得之對價金額（亦即排除預期退回之產品）。對於企業預期不會有權取得之任何已收取（或應收）金額，企業移轉產品予客戶時不應認列收入，但應將該等已收取（或應收）金額認列為退款負債。後續於每一報導期間結束日，企業應更新移轉產品換得之預期有權取得之金額之評估，且相應變動交易價格及所認列之收入金額。

B24 企業對退款金額之預期變動，應於每一報導期間結束日更新退款負債之衡量。企業應將相應之調整認列為收入（或收入之減少）。

B25 企業對清償退款負債時自客戶回收產品之權利所認列之資產，其原始衡量應參照產品（例如，存貨）原帳面金額減除任何回收該等產品之預期成本（包括退回之產品對企業之價值潛在減少）。於每一報導期間結束日，企業應就會被退回之產品之預期變動更新資產之衡量。企業應將該資產與該退款負債分別列報。

B26 就適用本準則之目的而言，客戶以某一產品更換另一相同類型、品質、條件及價格之產品（例如，更換顏色或大小），不視為退貨。

B27 企業對客戶可退回瑕疵品以換得功能正常產品之合約，應依第 B28 至 B33 段保固之指引評估。

保固

B28 企業常（依合約、法律或企業之商業實務慣例）提供與產品（無論是商品或勞務）銷售有關之保固。保固之性質可能因產業及合約而大不相同。某些保固提供客戶相關產品會如各方所預期運作之保證（因該產品與所協議之規格相符）。其他保固除提供客戶該產品與所協議之規格相符之保證外，亦提供勞務。

B29 若客戶有單獨購買保固之選擇權（例如，因該保固係被單獨定價或協商），該保固係可區分之勞務，因企業承諾除提供具合約所述功能之產品予客戶外，亦提供該勞務。於該等情況下，企業應依第 22 至 30 段之規定將所承諾之保固視為一履約

義務，並依第73至86段之規定將交易價格之一部分分攤至該履約義務。

- B30 若客戶並無單獨購買保固之選擇權，企業應依國際會計準則第37號「負債準備、或有負債及或有資產」之規定處理該保固，除非所承諾之保固（或其一部分）除提供客戶該產品與所協議之規格相符之保證外，亦提供勞務。
- B31 於評估一項保固是否除提供客戶產品與所協議之規格相符之保證外，亦提供勞務，企業應考量之因素例舉如下：
- (a) 該保固是否為法律所規定—若法律規定企業須提供保固，則該法律之存在表示該保固並非一履約義務，因為此種規定通常係為保障客戶免受購買瑕疵品之風險而存在。
 - (b) 保固之保障期間長度—保障期間愈長，該保固愈可能為一履約義務，因其更可能除提供相關產品與所協議之規格相符之保證外亦提供勞務。
 - (c) 企業承諾執行之工作之性質—若企業須執行特定工作（例如，瑕疵品之退貨運送勞務）以提供產品與所協議之規格相符之保證，則該等工作可能不會導致一履約義務。
- B32 若保固（或其一部分）除提供客戶產品與所協議之規格相符之保證外亦提供勞務，則所承諾之勞務係一履約義務。因此，企業應將交易價格分攤至該產品及該勞務。若該企業同時承諾保證類型保固及勞務類型保固，但未能合理地將兩者分別處理，企業應將兩者一併作為單一履約義務處理。
- B33 若法律規定企業於其產品造成損害或毀損時須支付補償，該法律之規定不會造成一履約義務。例如，一製造商可能於某一轄區銷售產品，該轄區之法律規定製造商對消費者依產品預期用途使用該產品而可能造成之任何損害（例如，對個人財產）負有責任。同樣地，企業承諾補償客戶因企業產品而受專利權、著作權、商標權及其他侵權之索賠所產生之負債與損害，並未造成一履約義務。企業應依國際會計準則第 37 號之規定處理此種義務。

主理人與代理人之考量

- B34 當另一方參與提供商品或勞務予客戶，企業應判定其承諾之性質究係由其本身提供特定商品或勞務之履約義務（即企業為主理人），或係為另一方安排提供該等商品或勞務之履約義務（即企業為代理人）。
- B35 若企業於移轉所承諾之商品或勞務予客戶前控制該商品或勞務，則企業為主理人。惟若企業僅於移轉商品之法定所有權予客戶前短暫地取得該法定所有權，則該企業不必然為主理人。合約中為主理人之企業可能由其本身滿足履約義務，或

可能聘請另一方（例如，轉包商（分包商））為其利益滿足履約義務之部分或全部。作為主理人之企業滿足履約義務時，應將移轉商品或勞務以換得之預期有權取得之對價總額認列為收入。

B36 若企業之履約義務係為另一方安排提供商品或勞務，則該企業為代理人。作為代理人之企業滿足履約義務時，應就為另一方安排提供商品或勞務換得之預期有權取得之任何收費或佣金之金額，認列為收入。企業之收費或佣金可能為對價之淨額，該淨額係企業以商品或勞務換得之對價於支付予另一方後所保留之金額。

B37 企業為代理人（因此對尚未提供予客戶之商品或勞務不具控制）之指標包括下列各項：

- (a) 另一方對完成合約負有主要責任；
- (b) 企業於客戶訂購商品之前後、運送途中或退貨時並未承擔存貨風險；
- (c) 企業對另一方之商品或勞務沒有訂定價格之裁量權，因此，企業可自該等商品或勞務收取之效益有限；
- (d) 企業之對價係佣金形式；及
- (e) 對以另一方之商品或勞務換得之可自客戶收取金額，企業並未承擔信用風險。

B38 若企業於合約中之履約義務及合約權利由另一企業承擔，使企業不再有義務移轉所承諾之商品或勞務予客戶以滿足履約義務（即企業不再以主理人身分而作為），企業不得對該履約義務認列收入。然而，企業應評估是否對滿足為另一方取得合約之履約義務認列收入（即企業是否以代理人身分而作為）。

客戶對額外商品或勞務之選擇權

B39 客戶以免費或折扣取得額外商品或勞務之選擇權有許多形式，包括銷售誘因、客戶獎勵積分（或點數）、合約續約權或其他對未來商品或勞務之折扣。

B40 若合約中企業給予客戶取得額外商品或勞務之選擇權，僅於該選擇權提供客戶倘未簽訂該合約則無法取得之重要權利（例如，相對於通常給予同地區或同市場中同客戶類別該等商品或勞務折扣區間之折扣增額部分）時，該選擇權始產生合約中之一履約義務。若選擇權提供客戶一重要權利，客戶實際上預先支付企業未來商品或勞務之價款，企業應於移轉該等未來商品或勞務時或於該選擇權到期時認列收入。

B41 若客戶有以反映商品或勞務單獨售價之價格購買額外商品或勞務之選擇權，該選擇權並未提供該客戶一重要權利，即使藉由先前合約之簽訂方可行使該選擇權。

在該等情況下，企業已完成銷售要約，而僅於客戶行使該選擇權購買額外商品或勞務時，企業始應依本準則處理。

- B42 第74段規定企業應以相對單獨售價基礎將交易價格分攤至履約義務。若客戶取得額外商品或勞務之選擇權之單獨售價不可直接觀察，企業應估計之。該估計值應反映客戶行使該選擇權時會取得之折扣，並調整下列兩者：

- (a) 無該選擇權行使之情況下客戶可取得之任何折扣；及
- (b) 該選擇權行使之可能性。

- B43 若客戶有取得未來商品或勞務之重要權利，且該等商品或勞務與合約之原商品或勞務類似並係依原合約條款提供，則企業可藉由參考預期提供之商品或勞務及其相應之預期對價，將交易價格分攤至選擇權之商品或勞務（作為估計該選擇權單獨售價之實務替代方法）。通常，該等類型之選擇權係用於合約續約。

客戶未行使之權利

- B44 依第 106 段之規定，自客戶收取預付款時，企業應就對其未來移轉（或隨時準備移轉）商品或勞務之履約義務之預付款金額，認列為合約負債。企業於移轉該等商品或勞務而滿足履約義務時，應除列該合約負債（並認列收入）。
- B45 客戶支付予企業之不可退還預付款，給與客戶未來收取商品或勞務之權利（並使企業必須隨時準備移轉商品或勞務）。惟客戶可能不行使其全部合約權利，不行使之權利通常稱為「未用權利」。
- B46 若企業預期有權取得合約負債中未用權利之金額，企業應將該預期未用權利之金額依客戶行使權利型態按比例認列為收入。若企業不預期有權取得未用權利之金額，企業應於客戶行使其剩餘權利之可能性變成極低時，將預期未用權利之金額認列為收入。為判定企業是否預期有權取得未用權利之金額，企業應考量第 56 至 58 段變動對價估計值之限制之規定。
- B47 對已收取且歸屬於客戶未行使之權利之任何對價，依所適用之無人認領財產法律之規定須匯予另一方（例如政府個體）者，企業應將該對價認列為負債（而非收入）。

不可退還之前端收費（及某些相關成本）

- B48 於某些合約，企業於合約開始（或接近開始）時向客戶收取不可退還之前端收費。

釋例包括，健身俱樂部會員合約中之入會費、電信合約中之開通費、某些服務合約中之設定費及某些供應合約中之初始收費。

- B49 為辨認此種合約中之履約義務，企業應評估前端收費是否與某一承諾之商品或勞務之移轉相關。於許多情況下，即使不可退還之前端收費與企業為履行該合約而須於合約開始（或接近開始）時進行之某些活動相關，該活動並不導致移轉某一承諾之商品或勞務予客戶（見第 25 段），該前端收費係未來商品或勞務之預付款，因此應於未來提供該等商品或勞務時將其認列為收入。若企業給與客戶續約之選擇權且該選擇權提供客戶第 B40 段所述之重要權利，則收入認列期間將延長而超出原始合約期間。
- B50 若不可退還之前端收費與某一商品或勞務相關，企業應依第 22 至 30 段之規定評估是否將該商品或勞務以單獨履約義務處理。
- B51 企業可能收取不可退還之費用，其中部分係補償準備合約（或第 25 段所述之其他行政事務）所發生之成本。若該等準備活動非為履約義務，則企業依第 B19 段之規定衡量完成程度時，不應考量該等活動（及相關成本），因準備活動之成本並非描述對客戶勞務之移轉。企業應評估準備合約所發生之成本是否已產生依第 95 段之規定應予以認列之資產。

授權

- B52 授權確立客戶對企業智慧財產之權利。智慧財產之授權可能包括（但不限於）下列各項：
- (a) 軟體及技術；
 - (b) 影片、音樂及其他形式之媒體與娛樂；
 - (c) 特許權；及
 - (d) 專利權、商標權及著作權。
- B53 企業除承諾授權予客戶，亦可能承諾移轉其他商品或勞務予客戶。該等承諾可能明確敘明於合約中或隱含於企業之商業實務慣例、已發布之政策或特定聲明中（見第 24 段）。如同其他類型之合約，客戶合約包含授權及其他商品或勞務之承諾時，企業適用第 22 至 30 段之規定辨認合約中之每一履約義務。
- B54 若依第 26 至 30 段之規定，授權之承諾不可與合約中其他所承諾之商品或勞務區分，企業應將該授權之承諾及該等其他所承諾之商品或勞務併同為單一履約義務處理。不可與合約中其他所承諾之商品或勞務區分之授權例舉如下：

- (a) 構成有形商品之組成部分，且為該商品功能所不可或缺者之授權；及
- (b) 唯有連結相關勞務，客戶始能獲益之授權（諸如企業提供之線上服務，藉由授權使客戶能取得內容）。

B55 若授權係不可區分，企業應適用第 31 至 38 段之規定判定該履約義務（包含所承諾之授權）究係隨時間逐步滿足或於某一時點滿足。

B56 若授權之承諾可與合約中其他所承諾之商品或勞務區分，因而該授權之承諾為一單獨履約義務，企業應判定該授權究係隨時間逐步或於某一時點移轉予客戶。作此判定時，企業應考量對客戶之授權承諾之性質究係提供客戶下列何者：

- (a) 取用存在於授權期間之企業智慧財產之權利；或
- (b) 使用已存在於授權時點之企業智慧財產之權利。

判定企業承諾之性質

B57 為判定企業授權之承諾究係提供客戶取用企業智慧財產之權利或使用企業智慧財產之權利，企業應考量客戶是否於授權時點，能主導該授權之使用並取得來自該授權之幾乎所有剩餘效益。若客戶享有權利之智慧財產會於授權期間改變，客戶即無法於授權時點主導該授權之使用並取得來自該授權之幾乎所有剩餘效益。當企業持續參與其智慧財產且進行之活動重大影響客戶享有權利之智慧財產時，智慧財產將會改變（因此影響企業對客戶何時取得該授權控制之評估），於此等情況下，該授權提供客戶取用企業智慧財產之權利（見第 B58 段）。反之，若客戶享有權利之智慧財產於授權期間不會改變，客戶於授權時點即能主導該授權之使用並取得來自該授權之幾乎所有剩餘效益（見第 B61 段），於該等情況下，企業所進行之任何活動僅改變其自有資產（亦即該標的智慧財產），此可能影響企業提供未來授權之能力，惟該等活動不會影響授權所提供或客戶所控制之內容之判定。

B58 若符合下列所有條件，企業授權承諾之性質為提供取用企業智慧財產之權利：

- (a) 合約規定（或客戶合理預期）企業將進行重大影響客戶享有權利之智慧財產之活動（見第 B59 段）；
- (b) 該授權所給與之權利使客戶直接暴露於第 B58 段(a)之企業活動之任何正面或負面影響；及
- (c) 該等活動之發生不會導致移轉商品或勞務予客戶（見第 25 段）。

B59 可能顯示客戶能合理預期企業將進行重大影響智慧財產之活動之因素，包括企業

之商業實務慣例及已發布之政策或特定聲明。企業與客戶間存有與客戶享有權利之智慧財產相關之共享經濟利益（例如，以銷售基礎計算之權利金）可能顯示客戶能合理預期企業將進行此等活動（儘管非決定性）。

- B60 若符合第 B58 段之條件，企業應將該授權之承諾作為隨時間逐步滿足之履約義務處理，因隨履約發生，客戶會同時取得並耗用來自企業履約（即提供客戶取用其智慧財產）之效益（見第 35 段(a)）。企業應適用第 39 至 45 段之規定選擇適當之方法衡量該提供取用之履約義務完成程度。
- B61 若未符合第 B58 段之條件，企業之承諾性質係提供一項使用已存在於授權予客戶時點（以形式及功能而言）之企業智慧財產之權利。此意指於授權移轉時點，客戶能主導該授權之使用並取得來自該授權之幾乎所有剩餘效益。企業應將該提供客戶使用企業智慧財產之承諾作為於某一時點滿足之履約義務處理。企業應適用第 38 段，以判定移轉授權予客戶之時點。惟企業不得於客戶可使用且可自企業智慧財產獲益之期間開始日前認列來自該授權之收入。例如，若軟體授權期間開始於企業提供客戶（或供客戶取得）認證碼使客戶能立即使用該軟體前，企業不得於提供客戶（或供客戶取得）該認證碼前認列收入。
- B62 判定授權究係提供客戶取用企業智慧財產之權利或使用企業智慧財產之權利時，企業應排除下列因素：
- (a) 時間、地理區域或使用之限制—該等限制界定所承諾之授權之屬性，而非界定企業究係於某一時點或隨時間逐步滿足履約義務。
 - (b) 企業所提供其對智慧財產擁有有效之專利權且將防衛該專利權免於未經授權之使用之保證—防衛專利權之承諾並非履約義務，因其防衛專利權之行為保護企業智慧財產資產之價值，並對客戶保證所移轉之授權符合合約中承諾之授權規格。

以銷售基礎或使用基礎計算之權利金

- B63 雖然有第 56 至 59 段之規定，對客戶為換得智慧財產之授權而承諾以銷售基礎或使用基礎計算之權利金，企業僅於（或隨）下列事項較晚發生者發生時，始應認列收入：
- (a) 發生後續銷售或使用；及
 - (b) 已分攤部分或全部以銷售基礎或使用基礎計算之權利金之履約義務已滿足（或已部分滿足）。

再買回協議

- B64 再買回協議係企業銷售一項資產且亦承諾或有選擇權（無論於相同合約或另一合約中）再買回該資產之合約。該再買回之資產可能為原始銷售予客戶之資產、與該資產幾乎完全相同之資產，或原始銷售資產為組成部分之另一資產。
- B65 再買回協議通常有下列三種形式：
- (a) 企業再買回資產之義務（遠期合約）；
 - (b) 企業再買回資產之權利（買權）；及
 - (c) 企業應客戶要求再買回資產之義務（賣權）。

遠期合約或買權

- B66 若企業有再買回資產之義務或權利（遠期合約或買權），客戶並未取得對該資產之控制，因客戶主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力受限制（即使客戶可能持有該資產之實體）。因此，企業應按下列方式之一處理該合約：
- (a) 若企業能或須以低於該資產原始售價之金額再買回該資產，則依國際會計準則第 17 號「租賃」之租賃處理；或
 - (b) 若企業能或須以等於或高於該資產原始售價之金額再買回該資產，則依第 B68 段之融資安排處理。
- B67 企業比較再買回價格與售價時，應考量貨幣時間價值。
- B68 若再買回協議係融資安排，企業應繼續認列該資產，並將自客戶收取之任何對價認列為金融負債。企業應將自客戶收取之對價金額與將支付予客戶之對價金額間之差額認列為利息及（若適用時）處理成本或持有成本（例如保險）。
- B69 若選擇權因未行使而失效，企業應除列負債並認列收入。

賣權

- B70 若企業有義務應客戶要求以低於資產原始售價之價格再買回該資產（即賣權），企業應於合約開始時考量客戶是否有重大經濟誘因以行使該權利。客戶行使該權利導致客戶實質上係為有權使用特定資產一段時間而支付企業對價。因此，若客戶有重大經濟誘因以行使該權利，企業應依國際會計準則第 17 號之租賃處理該協

議。

- B71 為判定客戶是否有重大經濟誘因以行使其權利，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預期市場價值間之關係，以及直至該權利到期之時間長短。例如，若再買回價格預期會顯著高於該資產之市場價值，則此可能顯示客戶有重大經濟誘因以行使該賣權。
- B72 若客戶並無重大經濟誘因以低於資產原始售價之價格行使其權利，企業應將該協議視為第 B20 至 B27 段所述附退貨權之產品銷售處理。
- B73 若資產之再買回價格等於或高於原始售價，且高於該資產之預期市場價值，該合約實質上為融資安排，因此，企業應依第 B68 段所述之規定處理。
- B74 若資產之再買回價格等於或高於原始售價，但低於或等於該資產之預期市場價值，且客戶並無行使其權利之重大經濟誘因，則企業應將該協議視為第 B20 至 B27 段所述附退貨權之產品銷售處理。
- B75 企業比較再買回價格與售價時，應考量貨幣時間價值。
- B76 若選擇權因未行使而失效，企業應除列負債並認列收入。

寄銷協議

- B77 當企業為銷售予終端客戶而交付產品予另一方（例如經銷商或配銷商）時，企業應評估該另一方於該時點是否已取得對該產品之控制。若另一方尚未取得對該產品之控制，則已交付予另一方之產品可能為寄銷協議之產品。因此，若已交付之產品處於寄銷狀態，企業不得於交付產品予另一方時認列收入。
- B78 顯示某協議係寄銷協議之指標包括（但不限於）下列：
- (a) 企業控制該產品，直至某一特定事項發生（例如銷售產品予經銷商之客戶）或直至某一特定期間到期；
 - (b) 企業能要求退回該產品或將其移轉予第三方（例如另一經銷商）；及
 - (c) 經銷商無支付該產品之無條件義務（即使其可能必須支付保證金）。

開帳單並代管協議

- B79 開帳單並代管協議係企業為一產品開帳單予客戶，但企業持有該產品之實體直至未來某一時點移轉該產品予客戶之合約。例如，客戶因缺乏可供該產品使用之空

間或因生產時程延誤而可能要求企業簽訂此種合約。

- B80 企業應藉由評估客戶何時取得對產品之控制，判定其何時滿足移轉產品之履約義務（見第 38 段）。對於某些合約，控制移轉之時點係產品交付至客戶之地點時或產品起運時，取決於合約條款（包括交付及運送條款）。惟對於某些合約，即使企業仍持有產品之實體，客戶可能已取得對產品之控制。於已取得之情況下，客戶有主導該產品之使用並取得來自該產品幾乎所有剩餘效益之能力，即使其決定不行使持有該產品實體之權利。因此，企業並未控制該產品，而是對客戶提供保管客戶資產之勞務。
- B81 除適用第 38 段之規定外，尚須符合下列所有條件，客戶始取得開帳單並代管協議中產品之控制：
- (a) 開帳單並代管協議之理由必須實質（例如客戶已作此要求）；
 - (b) 該產品必須可單獨辨認係屬於客戶；
 - (c) 該產品之實體必須目前已可移轉予客戶；及
 - (d) 企業並無使用該產品或將該產品提供予另一客戶之能力。
- B82 企業對於以開帳單並代管為基礎之產品銷售認列收入時，應依第 22 至 30 段之規定考量其是否有尚未履行之履約義務（例如，保管服務），並依第 73 至 86 段之規定將交易價格之一部分分攤至該等義務。

客戶之接受

- B83 依第 38 段(e)之規定，客戶對資產之接受可能顯示客戶已取得對資產之控制。客戶之接受條款允許客戶於商品或勞務不符合所協議之規格時，取消合約或要求企業採取改善行動。企業於評估客戶何時取得對商品或勞務之控制時應考量此等條款。
- B84 若企業能客觀地判定已依合約所協議之規格將商品或勞務之控制移轉予客戶，則客戶之接受係形式上之程序，並不影響企業判定客戶何時取得對商品或勞務之控制。例如，若客戶之接受條款係基於符合特定大小及重量之特性，企業能夠於收到客戶接受之確認前判定是否已符合該等條件。企業對類似商品或勞務之合約經驗可能顯示，提供予客戶之商品或勞務符合合約所協議之規格。若企業於客戶接受前認列收入，仍須考量是否有任何尚未履行之履約義務（例如設備之安裝），並評估是否分別處理該等履約義務。
- B85 惟若企業無法客觀地判定提供予客戶之商品或勞務符合合約所協議之規格，則於客戶接受前，企業無法作出客戶已取得控制之結論。此係因於該情況下，企業無

法判定客戶有能力主導商品或勞務之使用並取得來自該商品或勞務之幾乎所有剩餘效益。

- B86 若企業交付產品予客戶試用或評估，且客戶未承諾於試用期滿前支付任何對價，則於客戶接受產品或試用期滿前，產品之控制並未移轉予客戶。

收入細分之揭露

- B87 第 114 段規定企業應將客戶合約之收入細分為不同種類，以描述經濟因素如何影響收入及現金流量之性質、金額、時點及不確定性。因此，為此揭露之目的，企業收入細分之程度取決於與客戶合約有關之事實及情況。某些企業可能須使用超過一個類型之種類細分收入以符合第 114 段之目的。其他企業可能使用單一類型之種類細分收入即符合該目的。

- B88 選擇用以細分收入之種類類型時，企業應考量其他目的下，如何表達收入之資訊，包括所有下列各項：

- (a) 表達於財務報表以外（例如，盈餘公告、年報或對投資者之簡報）之揭露；
- (b) 主要營運決策者為評估營運部門之財務績效所定期複核之資訊；及
- (c) 與第 B88 段(a)及(b)之資訊類型類似，且係企業或其財務報表使用者用以評估企業財務績效，或作資源分配決策之其他資訊。

- B89 適當之細分種類可能包括（但不限於）所有下列各項：

- (a) 商品或勞務之類型（例如，主要產品線）；
- (b) 地理區域（例如，國家或區域）；
- (c) 市場或客戶類型（例如，政府客戶及非政府客戶）；
- (d) 合約類型（例如，固定價格合約及依工時與材料計價之合約）；
- (e) 合約存續期間（例如，短期合約及長期合約）；
- (f) 商品或勞務之移轉時點（例如，商品或勞務於某一時點移轉予客戶所產生之收入及商品或勞務隨時間逐步移轉予客戶所產生之收入）；及
- (g) 銷售通路（例如，直接銷售予客戶之商品及透過中介機構銷售之商品）。

附錄C

生效日及過渡規定

本附錄係本準則整體之一部分，且與本準則其他部分具同等效力。

生效日

- C1 企業應於 2017 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用本準則，並得提前適用。企業若提前適用本準則，應揭露該事實。

過渡規定

- C2 就第 C3 至 C8 段過渡規定之目的而言：
- (a) 初次適用日係企業第一次適用本準則之報導期間開始日；
 - (b) 已完成合約係企業已移轉依國際會計準則第11號「建造合約」、國際會計準則第18號「收入」及相關解釋所辨認之所有商品或勞務之合約。
- C3 企業應依下列兩方法之一適用本準則：
- (a) 依國際會計準則第8號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定，對所表達之每一以前報導期間追溯適用（除第C5段之權宜作法另有規定外）；或
 - (b) 依第C7至C8段之規定追溯適用，於初次適用日認列初次適用本準則之累積影響數。
- C4 雖有國際會計準則第 8 號第 28 段之規定，當本準則第一次適用且企業依第 C3 段(a)之規定追溯適用本準則時，企業僅須對適用本準則第一個年度期間之前一年度期間（「前期」）列報國際會計準則第 8 號第 28 段(f)所規定之量化資訊；企業亦得對本期或較早比較期間列報此等資訊，惟非屬必要。
- C5 企業依第 C3 段(a)之規定追溯適用本準則時，可使用下列一個或多個實務權宜作法：
- (a) 對同一年度報導期間內開始並結束之已完成合約，企業無須重述；
 - (b) 對有變動對價之已完成合約，就比較報導期間，企業可使用合約完成日之交易價格，而非估計之變動對價金額；及

- (c) 對所有初次適用日前之報導期間，分攤至尚未履行之履約義務之交易價格金額及企業預期何時將該金額認列為收入之說明，企業無須揭露（見第120段）。
- C6 對企業所使用之第C5段任一實務權宜作法，企業應對所有表達之報導期間內之所有合約一致地使用該權宜作法。此外，企業應揭露所有下列資訊：
- (a) 已使用之權宜作法；及
- (b) 於合理可能之範圍內，使用每一該等權宜作法之估計影響之質性評估。
- C7 若企業選擇依第 C3 段(b)之規定追溯適用本準則，企業應認列初次適用本準則之累積影響數，以作為包含初次適用日之年度報導期間之保留盈餘（或權益之其他組成部分，如適當時）期初餘額之調整。於此過渡方法下，企業應僅對初次適用日（例如，對以 12 月 31 日作為年度結束日之企業為 2017 年 1 月 1 日）尚未完成之合約追溯適用本準則。
- C8 對於包含初次適用日之報導期間，若企業係依第 C3 段(b)之規定追溯適用本準則，應提供下列兩項額外揭露：
- (a) 本期每一財務報表單行項目因適用本準則相較於適用變動前有效之國際會計準則第11號、國際會計準則第18號及相關解釋時，因適用本準則而於本期每一財務報表單行項目之影響數；及
- (b) 第C8段(a)之重大變動之理由說明。

提及之國際財務報導準則第9號

- C9 若企業適用本準則，但尚未適用國際財務報導準則第 9 號「金融工具」，則對於本準則所有提及之國際財務報導準則第 9 號，應解讀為提及國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」。

其他準則之撤銷

- C10 本準則取代下列準則：
- (a) 國際會計準則第11號「建造合約」；
- (b) 國際會計準則第18號「收入」；
- (c) 國際財務報導解釋第13號「客戶忠誠計畫」；
- (d) 國際財務報導解釋第15號「不動產建造協議」；

- (e) 國際財務報導解釋第18號「自客戶之資產移轉」；及
- (f) 解釋公告第31號「收入：涉及廣告服務之交換交易」。

附錄 D

其他準則之修正

本附錄說明國際財務報導準則理事會（IASB）完成國際財務報導準則第 15 號時對其他準則之修正。企業應於 2017 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用該等修正內容。若企業提前適用本準則，本修正內容亦應提前適用。

本準則於 2014 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關準則內容中。

國際財務報導準則第 15 號

客戶合約之收入

(2015 年版)

B 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

臺灣財務報導準則委員會 翻譯

國際財務報導準則第 15 號

客戶合約之收入

國際會計準則理事會（IASB）所發布之隨附文件

國際財務報導準則第 15 號之內容（不含隨附文件）已包含於本版之 A 部分。本準則發布時之生效日為 2017 年 1 月 1 日。本部分包括下列隨附文件：

理事會對 2014 年 5 月發布之國際財務報導準則第 15 號之核准

結論基礎

附錄

A 國際財務報導準則第 15 號與主題 606 之比較

B 其他準則結論基礎之修正

釋例

附錄

其他準則指引之修正

理事會對 2014 年 5 月發布之「客戶合約之收入」之核准

國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」由國際會計準則理事會全體 16 位理事¹贊成發布。

Hans Hoogervorst

主席

Ian Mackintosh

副主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Martin Edelmann

Jan Engström

Patrick Finnegan

Gary Kaburek

Suzanne Lloyd

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Patricia McConnell

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang

¹於 2013 年 11 月國際會計準則理事會(IASB)投票以開始國際財務報導準則第 15 號之表決程序時，Prabhakar Kalavacherla 先生係國際會計準則理事會(IASB)之理事。惟於 2013 年 12 月 31 日 Kalavacherla 先生任期結束而自國際會計準則理事會(IASB)退休後，國際財務報導準則第 15 號始定案並送請國際會計準則理事會(IASB)理事核准。

目錄

	段 次
國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」之結論基礎	
簡介	BC1
概述	BC2
背景	BC4
為何作此變動？	BC14
收入認列之其他模式	BC16
範圍	BC28
合約之定義	BC31
對不符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件之合約之會計處理	BC47
完全未履行之合約	BC50
客戶之定義	BC52
交換產品以利於對另一方之銷售	BC58
非屬本準則範圍內之客戶合約	BC60
部分屬其他準則範圍內之合約	BC64
辨認合約	BC67
組合層級適用國際財務報導準則第 15 號	BC69
合約之合併	BC71
合約修改	BC76
辨認履約義務	BC84
履約義務之定義	BC84
辨認所承諾之商品或勞務	BC87
辨認承諾是否為履約義務	BC94
幾乎相同且移轉之型態相同之一系列可區分商品或勞務	BC113
滿足履約義務	BC117
控制	BC118
隨時間逐步滿足之履約義務	BC124
於某一時點滿足之履約義務	BC153
衡量履約義務完成程度	BC158
收入之衡量	BC181
決定交易價格	BC184
變動對價	BC189
合約中存在之重大財務組成部分	BC229



非現金對價	BC248
付給客戶之對價	BC255
客戶信用風險	BC259
將交易價格分攤至履約義務	BC266
估計單獨售價	BC268
折扣及變動對價之分攤	BC277
交易價格之變動	BC286
分攤之或有收入上限及組合法	BC287
虧損性履約義務	BC294
合約成本	BC297
取得合約之增額成本	BC297
履行合約之成本	BC304
攤銷及減損	BC309
學習曲線	BC312
表達	BC317
合約資產與應收款之關係	BC322
揭露	BC327
揭露目的及重大性	BC330
客戶合約	BC332
履約義務	BC354
重大判斷	BC355
自取得或履行客戶合約之成本中所認列之資產	BC356
對期中財務報告所規定之揭露	BC358
應用指引	BC362
附退貨權之銷售	BC363
保固	BC368
主理人與代理人之考量	BC379
客戶對額外商品或勞務之選擇權	BC386
客戶未行使之權利（未用權利）	BC396
授權	BC402
再買回協議	BC422
過渡規定、生效日及提前適用	BC434
過渡規定	BC434
生效日及提前適用	BC446



國際財務報導準則第 15 號之影響分析	BC454
概述	BC456
於財務報表中報導客戶合約之收入	BC460
改善之財務資訊可比性及較佳經濟決策	BC481
編製者之遵循成本	BC486
財務報表使用者之分析成本	BC489
結論	BC491
配套修正	BC494
非企業正常活動所產出資產之出售	BC494
國際財務報導準則首次採用者之轉換	BC504
與 2011 年草案不同之主要變動彙總	BC510
附錄	
A 國際財務報導準則第 15 號與主題 606 之比較	
B 其他準則結論基礎之修正	



國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」之結論基礎

本結論基礎及其附錄附於國際財務報導準則第 15 號，但非屬其一部分。

簡介

BC1 本結論基礎彙整國際會計準則理事會（IASB）及美國國家準則制定機構—美國財務會計準則理事會（FASB）達成國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」及主題 606（由會計準則更新（ASU）第 2014-09 號「客戶合約之收入」編入於美國財務會計準則理事會會計準則編典（FASB Accounting Standards Codification[®] 中）之結論時所作之共同考量，包括接受特定觀點及拒絕其他觀點之理由。個別理事對某些因素給予比其他因素較大之權重。

概述

BC2 國際財務報導準則第 15 號及主題 606 係國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）對國際財務報導準則（IFRS）及美國一般公認會計原則（US GAAP）改善收入財務報導之共同計畫之結果。雙方理事會進行此計畫，因雙方之收入規定基於下列理由而須改善：

- (a) 美國一般公認會計原則包含廣泛之收入認列觀念及對特定產業或交易之詳細指引，常導致經濟上類似之交易有不同之會計處理；
- (b) 國際財務報導準則中先前之收入準則有不同之原則，且該等準則有時難以了解且難以適用於簡單交易以外之交易。此外，國際財務報導準則對重要主題（諸如多項要素協議之收入認列），提供有限之指引。因此，某些適用國際財務報導準則之企業參考美國一般公認會計原則以發展適當之收入認列會計政策。
- (c) 國際財務報導準則及美國一般公認會計原則中對揭露之規定均不當，且通常未提供財務報表使用者足夠資訊以了解源自客戶合約之收入。

BC3 國際財務報導準則第 15 號及主題 606²提供一適用於不同交易及產業之綜合性收入認列模式以消除前述不一致及缺點。該綜合性模式亦改善先前之國際財務報導準則及美國一般公認會計原則，藉由：

²除非另有指明，本結論基礎中所有提及之國際財務報導準則第 15 號亦可解讀為提及主題 606。

- (a) 提供更健全之架構以處理收入議題；
- (b) 改善企業間、產業間、轄區間及資本市場間收入認列實務之可比性；
- (c) 藉由減少企業須參照之指引之數量，簡化財務報表之編製；及
- (d) 要求強化揭露俾使財務報表使用者更能了解所認列收入之性質、時間及不確定性。

背景

- BC4 於 2008 年 12 月，雙方理事會發布「客戶合約之收入認列之初步觀點」之討論稿以對外徵求意見，且收到超過 200 封之意見函。雙方理事會提議一合約基礎收入認列模式（包含以交易價格之分攤為基礎之衡量方法）之一般原則。雙方理事會經由對認列及衡量收入之各種模式廣泛討論後，發展出該收入認列模式（見第 BC16 至 BC27 段）。
- BC5 討論稿之回應者普遍支持共同為國際財務報導準則及美國一般公認會計原則發展一綜合性收入認列模式。大多數回應者亦普遍支持討論稿中提議之認列及衡量原則（即該收入認列模式之基本構件）。特別是，討論稿引進之觀念為：合約包含企業移轉商品或勞務予客戶之履約義務，且收入係於客戶取得該等商品或勞務之控制而企業滿足履約義務時認列。
- BC6 討論稿之回應者主要關切下列提議：
- (a) 辨認履約義務僅以移轉商品與勞務予客戶之時點為基礎。許多回應者指出此於實務上不可行，特別是當許多商品或勞務係隨時間逐步移轉予客戶（例如，於建造合約中）。
 - (b) 使用控制之觀念以判定商品及勞務係何時移轉。回應者要求雙方理事會闡明控制觀念之適用，以避免該提議有將要求對所有建造合約以全部完工法作會計處理之意涵（即僅於客戶取得已完成資產之法定所有權或實體持有時認列收入）。
- BC7 雙方理事會於發展 2010 年 6 月發布之草案「客戶合約之收入」（「2010 年草案」，而美國財務會計準則理事會（FASB）之草案係提議之會計準則更新（ASU））時考量該等意見。收到近 1,000 封來自廣大之產業別，包括建造業、製造業、電信業、科技業、製藥業、生技業、金融服務業、顧問公司、媒體與娛樂業、能源與公用事業、運輸與物流業，及具重大特許權營運之產業，例如飯店餐飲服務業與速食連鎖餐廳。雙方理事會及其幕僚為廣泛諮詢有關 2010 年草案之提議，參與橫跨所有主要地理區域舉行之圓桌會議、研討會、工作小組會議、討論論壇及一對一討論。

- BC8 雙方理事會亦收到相當多意見函，回應美國財務會計準則理事會（FASB）對該提議是否應適用於非公開發行公司之提問。幾乎所有該等意見函係來自與美國營造業相關之回應者，例如，非公開發行之建造承包商、向該等承包商提供服務之會計師事務所，及保證提供者（於決定是否保證該等承包商將滿足其在合約中之義務時，使用建造承包商之財務報表）。該等回應者亦提出所提議之模式適用於非公開發行公司之相關疑慮。美國財務會計準則理事會（FASB）均已分別考量及討論該議題。
- BC9 除來自營造業中非公開發行公司之回應外，多數來自意見函及諮詢活動之回饋意見大多支持理事會為國際財務報導準則及美國一般公認會計原則發展一綜合性收入認列模式之提議。再者，多數回應者支持該模式之核心原則：企業應認列收入以描述對客戶商品或勞務之移轉，該收入之金額反映企業對該等商品或勞務預期收取之對價金額。
- BC10 2010 年草案之幾乎所有回應者均指出雙方理事會應進一步闡明核心原則之操作。特別是回應者對下列應用之疑慮：
- (a) 控制之觀念，特別是於勞務合約及當資產被建造即隨時間逐步移轉予客戶（例如，在製資產）之合約中，控制移轉之指標之應用。
 - (b) 辨認合約中履約義務之可區分商品或勞務之原則。許多回應者擔心所提議之原則將導致合約之不適當細分。
- BC11 雙方理事會於再研議 2010 年草案之提議時處理該等疑慮。於該等提議之再研議告一段落時，雙方理事會決定發布修訂之草案對外徵求意見，以提供利害關係人對雙方理事會自 2010 年草案發布後所作修訂提出意見之機會。雙方理事會一致決定，超出既有適當程序而對修訂之收入提議再度徵詢意見係屬適當，此係因收入對所有企業之重要性及避免於特定合約或產業認列收入時有非意圖結果。該修訂之草案「客戶合約之收入」於 2011 年 11 月發布（「2011 年草案」），且收到近 350 封來自廣大產業別回應者之意見函。如同 2010 年草案之情況，雙方理事會及其幕僚就 2011 年草案之提議在所有主要地理區域以多種形式進行廣泛諮詢。多數討論聚焦於詳細分析 2011 年草案中收入認列模式及原則之應用。
- BC12 幾乎所有回應者持續支持該收入認列模式之核心原則：企業認列收入以描述對客戶所承諾之商品或勞務之移轉，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。再者，意見函及諮詢活動之大多數回饋意見普遍支持 2011 年草案中，雙方理事會對收入認列模式提議之修訂。惟回應者對 2011 年草案之某些提議提出議題或疑義。該等回饋意見可大致劃分為三類：
- (a) 要求闡明及進一步改進—例如辨認履約義務之條件，判定何時履約義務係隨時間逐步滿足及限制變動對價估計值；

- (b) 實務應用該等規定之困難—例如貨幣時間價值（國際財務報導準則第 15 號之重大財務組成部分）及所提議準則之追溯應用。
- (c) 對下列議題所提議某些規定之歧見：
 - (iii) 虧損性履約義務之辨認；
 - (iv) 收入資訊之揭露；
 - (v) 授權規定之應用；
 - (vi) 分攤原則於電信業常見之合約之應用。

BC13 雙方理事會於再研議 2011 年草案之提議時處理該等疑慮。雙方理事會對該等疑慮之討論及其結論已包含於本結論基礎之相關小節。

為何作此變動？

BC14 於整個計畫中，部分回應者質疑取代收入認列規定之必要性，特別是因為該等規定於實務上似運作合宜，且已對擬規範之不同類型合約提供有用資訊。

- (a) 就美國一般公認會計原則而言，部分回應者質疑新收入認列模式是否係屬必要，此係因會計準則更新第 2009-13 號「收入認列（主題 605）：多項交付收入協議」已消除收入認列計畫原擬消除之部分議題。再者，美國財務會計準則理事會會計準則編典（FASB Accounting Standards Codification[®]）已簡化評估及研究先前收入規定之流程。
- (b) 就國際財務報導準則而言，部分回應者指出國際會計準則理事會（IASB）可藉由對關鍵議題（例如，多項要素協議）制定額外規定以改善先前之收入準則，而非取代先前之收入準則。

BC15 雙方理事會認知不取代而係改善許多先前收入認列規定係屬可能。惟即使美國一般公認會計原則在作第 BC14 段(a)所述之變動後，美國一般公認會計原則之規定仍可能持續導致收入會計處理之不一致，且因此未來可能無法提供健全之架構以處理收入認列議題。再者，修正該規定可能無法達成收入認列計畫目標之一，即為國際財務報導準則及美國一般公認會計原則制定共同之收入準則，使各產業間、轄區間及資本市場間之企業可一致地適用。由於對財務報表使用者而言，收入係一關鍵金額，雙方理事會決定國際財務報導準則及美國一般公認會計原則之共同收入準則，係達成一套高品質全球會計準則目標之重要進程。為與該目標一致，雙方理事會注意到國際財務報導準則及美國一般公認會計原則中之先前收入認列規定不應用於補充國際財務報導準則第 15 號中之原則。

收入認列之其他模式

BC16 於收入認列計畫初期，雙方理事會曾考量各種收入認列之其他模式，包括下列：

- (a) 收入之認列基礎—具體而言，企業之收入認列究係應僅於其移轉所承諾之商品或勞務予客戶（合約基礎收入認列原則），抑或於（或隨）企業從事生產性活動（該活動可能為無論是否存在合約均從事之活動）；及
- (b) 收入之衡量基礎—具體而言，企業之收入衡量究係應以分攤之客戶對價金額（即交易價格）抑或以現時退出價格。

收入之認列基礎

BC17 於討論稿中，雙方理事會提出客戶合約所產生資產或負債之會計處理為基礎之收入認列原則。雙方理事會制定僅適用於客戶合約之收入準則理由有二。第一，以合約提供商品或勞務予客戶係重要經濟現象，且對大多數企業係屬關鍵。第二，國際財務報導準則及美國一般公認會計原則大多數之先前收入認列規定聚焦於客戶合約。雙方理事會決定聚焦於認列及衡量客戶合約所產生資產或負債，與該資產或負債於合約期間之變動，以對獲利過程法有所規範。因此，其可使企業間認列收入較其於先前收入認列規定下之結果更為一致。

BC18 與客戶簽訂合約時，企業取得自客戶收取對價之權利並承擔移轉商品或勞務予客戶之義務（履約義務）。視剩餘權利與尚未履行履約義務間之關係，該權利及履約義務之組合導致一（淨）資產或一（淨）負債。若剩餘權利之衡量金額超過尚未履行之履約義務之衡量金額，該合約係一資產（合約資產）。相反地，若尚未履行之履約義務之衡量金額超過剩餘權利之衡量金額，該合約係一負債（合約負債）。

BC19 由字義觀之，客戶合約之收入在合約存在前無法認列。觀念上而言，收入認列可於企業與客戶簽訂合約之時點發生。對於合約開始時（其中一方已履約前）認列收入之企業，企業之權利衡量金額必須超過企業之履約義務之衡量金額。此於權利及義務以現時退出價格衡量時可能發生，且因合約資產增加將導致收入之認列。惟如第 BC25 段所述，雙方理事會於討論稿提議，於合約開始時履約義務應按合約中權利之相同金額衡量，因而排除於合約開始時認列合約資產及收入。

BC20 因此，雙方理事會判定企業僅於移轉商品或勞務予客戶因而滿足合約之履約義務時，始應認列收入。因企業一旦滿足履約義務即不再具有提供商品或勞務之義務，該移轉導致收入認列。因此，企業於合約中之部位增加—即合約資產增加或合約負債減少，且該增加導致收入認列。

BC21 雖然觀念上收入源自合約資產增加或合約負債減少，雙方理事會就收入之認列及衡量而非合約之認列及衡量以清楚闡明該等規定。雙方理事會注意到，聚焦於客戶合約之收入時點及金額將簡化規定。於回應者對討論稿與 2010 及 2011 年草案之回饋意見中可肯定該觀點。

BC22 討論稿之幾乎所有回應者同意雙方理事會之觀點：若無客戶合約存在，企業通常不應認列收入。惟部分回應者請求雙方理事會發展一活動模式，該模式係隨企業從事生產或提供商品或勞務之活動認列收入，無論該等活動是否導致移轉商品或勞務予客戶。該等回應者認為：隨時間逐步認列收入（例如，於長期建造或其他服務合約期間，無論是否移轉商品或勞務予客戶）將提供財務報表使用者更有用之資訊。

BC23 惟雙方理事會注意到有關活動模式之下列疑慮：

- (a) 收入認列未以合約會計處理為基礎。於活動模式中，收入係源自企業資產（諸如存貨或在製品）增加而非僅源自合約權利增加。因此觀念上，雖然能排除在合約存在前認列收入，活動模式下客戶合約對收入之認列並非必須。惟其可能導致於合約開始時因當時已完成之活動而認列收入。
- (b) 對多數財務報表使用者而言其可能與直覺相反。企業可能於客戶尚未收到任何所承諾之商品或勞務時即已認列對價為收入。
- (c) 有被濫用可能。企業可能於報導期間結束日藉由增加其活動（例如，生產存貨）以加速認列收入。
- (d) 其可能導致先前收入認列規定及實務之重大變動。許多該等規定中，僅於移轉商品或勞務予客戶時認列收入。例如，國際財務報導準則先前規定企業於移轉商品所有權予客戶時認列銷售商品收入。雙方理事會亦觀察到，先前收入認列規定中之完工百分比法會計之基礎，可視為類似於國際財務報導準則第 15 號之核心原則。

BC24 因此，雙方理事會並無發展活動模式且維持其觀點：對客戶合約之一般收入認列準則，合約基礎之收入認列原則係最屬適當。

收入之衡量基礎

BC25 雙方理事會決定，應適用分攤交易價格法衡量履約義務。在使用該法時，企業將交易價格分攤至合約中之每一履約義務（見第 BC181 及 BC266 段）。雙方理事會於討論稿中曾考量直接以現時退出價格衡量履約義務之其他法。惟雙方理事會因下列理由拒絕該其他法：

- (a) 若對價權利之衡量金額超過尚未履行之履約義務之衡量金額，企業可能於合約開始時，尚未移轉商品或勞務予客戶即已認列收入。合約開始時將常見此情形，因交易價格之金額通常使企業可回收其取得合約之成本。
- (b) 履約義務之任何辨認或衡量錯誤，可能影響合約開始時所認列之收入。
- (c) 尚未履行之履約義務之現時退出價格（亦即出售某一資產所能收取或移轉某一負債所需支付之價格）通常係不可觀察，且估計現時退出價格可能複雜、

成本過高又難以驗證。

- BC26 幾乎所有回應者支持理事會之提議：使用分攤交易價格法衡量履約義務。
- BC27 雙方理事會於討論稿中亦曾考量對某些類型之履約義務（例如，結果具高度變動性之履約義務，以分攤交易價格法可能無法導致有用之資訊）規定其他衡量法是否適當。惟雙方理事會決定，對準則範圍內之所有履約義務會計處理使用相同衡量法之效益，超過對某些類型之履約義務使用該方法之疑慮。雙方理事會亦注意到，保險合約為具高度變動結果客戶合約之常見類型，已自國際財務報導準則第 15 號排除。

範圍

- BC28 雙方理事會決定國際財務報導準則第 15 號應僅適用於雙方理事會各自觀念架構所定義收入之子集合（亦即客戶合約之收入）。非源自客戶合約之交易或事項之收入，非屬國際財務報導準則第 15 號之範圍，因此，該等交易或事項將持續依其他準則認列，例如：
- (a) 收取之股利（雖然此等規定存在於國際財務報導準則之先前收入準則，國際會計準則理事會（IASB）在該等規定不變及其影響不變之情況下，將該等規定移至國際財務報導準則第 9 號）；
 - (b) 非交換之交易（例如，收取捐贈或投入）。
 - (c) 國際財務報導準則中，有關生物性資產、投資性不動產及大宗商品經紀—交易商之存貨之價值變動；及
 - (d) 美國一般公認會計原則中，源自於其他收入計畫（該計畫係對有關受管制營運之主題 980 範圍中之費率管制企業）之管制資產及負債變動。（美國財務會計準則理事會（FASB）決定該等資產及負債所產生之收入，應與客戶合約之收入分別列報。因此，美國財務會計準則理事會（FASB）修正子主題 980-605「受管制營運—收入認列」。）
- BC29 雙方理事會決定不修正各自觀念架構中現行之收入定義。雙方理事會決定於修改各自觀念架構時將考量收入之定義。惟國際會計準則理事會（IASB）決定於國際財務報導準則第 15 號中沿用國際會計準則理事會（IASB）「財務報導之觀念架構」中對收入之描述，而不採用先前收入準則中收入之定義。國際會計準則理事會（IASB）注意到先前收入準則之定義提及「經濟效益流入總額」，且擔心某些人士可能將「經濟效益流入總額」誤解為暗示企業應將商品或勞務之客戶預付款認列為收入。如第 BC17 至 BC24 段所述，原則係企業因滿足客戶合約之履約義務始依國際財務報導準則第 15 號之規定認列收入。此外，美國財務會計準則理事會（FASB）決定沿用收入定義（該定義以美國財務會計準則理事會（FASB）觀念

公報第 6 號「財務報表之要素」中之定義為基礎）。

BC30 對合約與對客戶之定義趨同確立了國際財務報導準則第 15 號之範圍。

合約之定義（附錄 A）

BC31 雙方理事會對合約之定義係以美國對合約通常之法律定義為基礎，且與國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」中所使用之合約定義類似。國際會計準則理事會（IASB）決定對國際會計準則第 32 號及國際財務報導準則第 15 號之合約不採用單一定義，因國際會計準則第 32 號之定義隱含合約可包含並無法律上之強制性之協議。包含此種合約將與雙方理事會之決議（客戶合約對企業必須具有法律上之強制性以認列源自合約之權利及義務）不一致。國際會計準則理事會（IASB）亦注意到，修正國際會計原則第 32 號之定義將置金融工具之會計處理於非意圖結果之風險。

BC32 合約之定義強調當兩方或多方間之協議產生可執行之權利及義務時，合約即存在。雙方理事會注意到，協議無需書面始能作為合約。若協議對各方產生可執行之權利及義務，合約即存在，無論其所協議之條款係以書面、口頭或其他方式（例如，以電子方式同意）呈現。判定合約權利或義務是否可執行，係應於為確保各方之權利及義務受維護之攸關法律架構（或相當之架構）中考量之問題。雙方理事會觀察到，判定可執行性之因素可能因轄區不同而有所差異。雖然各方必須互有可執行之權利及義務合約始存在，雙方理事會決定，合約中之履約義務可包括使客戶有效預期企業將移轉商品或勞務予客戶之承諾，即使該等承諾並非屬可執行（見第 BC87 段）。

BC33 雙方理事會決定，為補充合約之定義，明定企業能適用收入認列模式於該合約前所必須符合之條件（見國際財務報導準則第 15 號第 9 段）。該等條件主要衍生自先前收入認列規定及其他現有準則。雙方理事會決定，當某些或所有該等條件未符合時，該合約是否建立可執行之權利及義務仍有疑義。於第 BC35 至 BC46 段中討論雙方理事會納入該等條件之基本理由。

BC34 雙方理事會亦決定於合約開始時評估該等條件，且將不重新評估該等條件，除非有事實及情況重大改變之跡象（見國際財務報導準則第 15 號第 13 段）。雙方理事會決定於該等情況下重新評估該等條件係屬重要，因該變動可能清楚地顯示剩餘合約權利及尚未履行義務不再係可執行。國際財務報導準則第 15 號第 13 段之「剩餘」之用語顯示該條件僅適用於該等尚未移轉之權利及義務。亦即，企業之重新評估將不包括（因此將不迴轉）任何已認列之應收款、收入或合約資產。

各方已經核准該合約且已承諾履行各自之義務（第 9 段(a)）

- BC35 雙方理事會決定包括此條件，因若合約之各方尚未核准該合約，則合約是否可執行仍有疑義。部分回應者質疑口頭及隱含合約是否符合此條件，特別是企業對該合約之核准難以驗證時。雙方理事會注意到，合約形式之本身無法判定各方是否已經核准該合約。企業應考量所有攸關事實及情況，評估各方是否意圖受合約條款及條件約束。因此，於某些情況下，口頭及隱含合約（依商業實務慣例）之各方可能已同意履行各自之義務。在其他情況下，書面合約可能須判定合約之各方是否已核准。
- BC36 此外，雙方理事會決定，合約之各方應承諾履行各自之合約義務。惟雙方理事會決定，企業及客戶無須承諾必然完成合約中各自之所有權利及義務，以符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段(a)之規定。例如，某合約可能包括客戶每月自企業購買商品之最低數量之規定，但客戶過去實務顯示其並未承諾每月必然購買最低數量之商品，且企業並不執行該購買最低數量之規定。在此例中，若有證據顯示客戶與企業對該合約絕大部分已承諾履行，其仍滿足國際財務報導準則第 15 號第 9 段(a)之規定。雙方理事會注意到，要求完成所有權利及義務，對某些各方絕大部分已承諾履行之合約，將不當地導致無收入之認列。

企業能辨認每一方對將移轉之商品或勞務之權利（第 9 段(b)）

- BC37 雙方理事會決定包括此條件，因為若企業無法辨認每一方對商品或勞務之權利，企業將無法評估該商品或勞務之移轉。

企業對將移轉之商品或勞務能辨認付款條件（第 9 段(c)）

- BC38 雙方理事會決定包括此條件，因為若企業無法辨認以所承諾之商品或勞務換得之付款條件，企業將無法決定交易價格。
- BC39 來自營造業之回應者質疑，對工作範圍可能已界定，但工作對價之特定金額尚未決定且可能於一段時間內不會作最終決定之訂單（有時稱之為未定價之訂單更改或求償），企業是否能辨認該訂單之付款條件。雙方理事會闡明其意圖，對未定價之訂單更改，若工作之範圍已核准且企業預期該價格將被核准，並不排除收入之認列。雙方理事會注意到，在該等情況下，企業應考量合約修改之規定（見第 BC76 至 BC83 段）。

該合約具商業實質（第 9 段(d)）

- BC40 雙方理事會於討論在包含非貨幣性交換之客戶合約中是否應認列收入時，決定包括「商業實質」作為一項條件。若無該規定，企業可能以彼此間來回移轉商品或勞務（現金對價常很少或沒有）虛增雙方收入。因此，雙方理事會決定，若非貨

幣性交換不具商業實質，企業不應自該交換認列收入。

- BC41 雙方理事會決定以一致於其他財務報導中現行涵義（諸如非貨幣性交換交易之現行規定）之方式，描述國際財務報導準則第 15 號第 9 段(d)中之商業實質。雙方理事會亦觀察到，此條件對所有合約（不僅非貨幣性交換）係屬重要，因若不具商業實質，企業是否達成具經濟後果之交易仍有疑義。因此，雙方理事會決定，所有合約應具商業實質，企業始得適用收入認列模式之其他規定。

企業很有可能將收取有權取得之對價（第 9 段(e)）

- BC42 雙方理事會於國際財務報導準則第 15 號第 9 段(e)包括此條件（作為收現性門檻），因其作出結論：評估客戶信用風險為判定合約是否有效之重要部分。再者，因雙方理事會決議客戶信用風險應不影響收入之衡量或表達（第 BC259 至 BC265 段），故其決定包括此條件。
- BC43 雙方理事會決定收現性門檻係對國際財務報導準則第 15 號第 9 段有關辨認合約之其他規定之延伸。基本上，第 9 段之其他條件要求企業評估合約是否有效且是否代表真實交易。收現性門檻與該評估相關，因評估交易是否為有效之關鍵部分為判定客戶具有支付承諾對價金額之能力及意圖之程度。此外，企業通常僅簽訂其有權取得之對價很有可能將收取之合約。
- BC44 雙方理事會注意到，「很有可能」之用語於美國一般公認會計原則及國際財務報導準則中具不同意義。於美國一般公認會計原則下，主題 450「或有事項」中初次定義該用語為「很可能發生」，而於國際財務報導準則下之定義為「可能性大於不可能性」。雙方理事會注意到，使用於美國一般公認會計原則及於國際財務報導準則中意義不同之相同用語，於決定是否符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段(e)之條件時，可能導致會計處理未趨同。惟雙方理事會注意到，其各自先前部分收入認列規定中收現性門檻已使用「很有可能」之用語，且雙方理事會欲與該等規定維持一致。（部分美國一般公認會計原則之收現性門檻中亦使用「合理確信」之用語。惟就此而言，美國財務會計準則理事會（FASB）之理解為很有可能與合理確信實務上具類似之意義。）此外，雙方理事會觀察到大多數交易中，若客戶具重大信用風險且無適當之經濟保障以確保企業將可收取對價，企業不會與其簽訂合約。因此，雙方理事會決定，該相同用語之不同意義不會造成重大實際影響，因不符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段(e)條件之交易之母體很小。
- BC45 於判定企業對其有權取得之對價金額是否很有可能將收取時，企業可能首先需判定其有權取得之對價之金額。此係因於某些情況下，企業有權取得之對價之金額可能低於合約明定價格。此係因企業可能提供客戶價格減讓（見國際財務報導準則第 15 號第 52 段），或由於企業有權取得之對價金額可能因其他原因而變動，諸如紅利之承諾。於任一該等情況下，企業在有關對價之不確定性消除時，考量

是否很有可能將收取該有權取得之對價金額。企業藉由同時考量下列兩項，以評估是否很有可能收取該金額：

- (a) 就企業移轉商品或勞務以換得之有權取得之對價金額，客戶支付該金額之能力（亦即財務能力）。
- (b) 客戶支付該金額之意圖。雙方理事會觀察到，評估客戶之意圖將需企業考量所有事實及情況，包括該客戶或客戶類別之過去實務。雙方理事會指出，應於金額將係已自客戶可收取（亦即相應之履約義務將滿足，且對價不再受限於可能影響企業有權取得該對價之變動）之假設上作成此評估。

BC46 此外，雙方理事會於國際財務報導準則第 15 號第 9 段(e)中明定企業應僅評估將移轉商品或勞務予客戶以換得之有權取得之對價。因此，若客戶未依承諾履約，且因此企業之回應為將不再移轉任何商品或勞務予客戶時，企業不考量客戶對該等未移轉之商品或勞務之付款可能性。

對不符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件之合約之會計處理

BC47 雙方理事會決定納入國際財務報導準則第 15 號第 14 至 16 段之規定，以回應部分回應者有關當合約不符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件時，企業應如何處理其權利及義務之問題。該等回應者擔心若合約不符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件，在無特定規定之情況下，企業將尋求其他指引並可能類推適用收入認列模式而可能導致不適當之會計處理。因此，雙方理事會對於合約不符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件之情況，明定企業僅於國際財務報導準則第 15 號第 15 段之任一事項發生時，或企業重評估國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件且該合約於後續符合該等條件時，始應將所收取之對價認列為收入。

BC48 第 15 段之規定與雙方理事會於國際財務報導準則第 15 號第 9 段之基本理由一致，即排除可能非為有效且非為真實交易之合約，對該等合約認列收入將無法忠實表述此等交易。因此，該規定使企業在合約完成或取消前，或後續重評估顯示該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之所有條件前，不得認列任何收入。雙方理事會注意到，此方法與先前包含於美國一般公認會計原則之「保證金法」類似，且該方法原適用於未完成銷售。

BC49 雙方理事會曾考量，對不符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段條件之合約之相關資產，是否納入資產除列規定（及成本認列規定）。惟雙方理事會決定，對此種類型交易不納入資產除列規定，因納入該等規定非屬本計畫範圍內。（惟美國財務會計準則理事會（FASB）於其他準則中對非屬本準則範圍內之交易，亦即對非金融資產之移轉，已新增某些資產除列指引。見第 BC494 至 BC503 段。）雙方理事會指出，企業對不符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段條件之合約之相關資產，應適用現行國際財務報導準則及美國一般公認會計原則。

完全未履行之合約

- BC50 雙方理事會決定，完全未履行之合約不適用國際財務報導準則第 15 號，若該合約之每一方均有單方可執行之權利，以終止合約而不須罰款。在任一方履約前，該等合約不會影響企業之財務狀況或績效。反之，若僅一方可終止完全未履行之合約而不須罰款，則對企業之財務狀況或績效可能存在影響。例如，若僅客戶可終止完全未履行之合約而不須罰款，企業必須隨時準備依客戶裁決履約。同樣地，若僅企業可終止完全未履行之合約而不須罰款，若選擇履約，其對來自客戶之款項具有可執行之權利。
- BC51 依國際財務報導準則第 15 號之規定，企業對完全未履行之不可取消合約之權利及義務係按相同金額衡量，因而於合約開始時會互相抵銷。惟藉由將該等合約納入於國際財務報導準則第 15 號範圍內，企業將提供因簽訂該等合約而產生之財務狀況變動之額外資訊，亦即，揭露該完全未履行之合約中尚未履行之履約義務所分攤之交易價格金額（見國際財務報導準則第 15 號第 120 段）。

客戶之定義（第 6 段及附錄 A）

- BC52 雙方理事會決定對用語「客戶」作定義，俾使企業區分應依國際財務報導準則第 15 號處理之合約（亦即，客戶合約）與應依其他準則處理之合約。
- BC53 國際財務報導準則第 15 號中客戶之定義提及企業之正常活動。部分回應者請求雙方理事會闡明正常活動之意義。惟雙方理事會決定不提供額外規定，因正常活動之概念係源自雙方理事會各自觀念架構中收入之定義。具體而言，國際會計準則理事會（IASB）之「觀念架構」中收入之描述明確提及「企業之正常活動」，美國會計準則理事會（FASB）觀念公報第 6 號中收入之定義提及「持續之主要或核心營運」之概念。如第 BC29 段所指出，雙方理事會並未將重新考量該等定義作為收入認列計畫之一部分。
- BC54 部分回應者請求雙方理事會闡明，某些常見類型之合約（例如，與合作者或夥伴之合約）之各方是否符合客戶之定義。惟雙方理事會決定，不可能制定對不同產業一致適用之應用指引，因關係之性質（供應商—客戶，相對於合作或合夥）係取決於該等合約之特定條款及條件。雙方理事會觀察到，回應者所強調之許多協議中，企業須考量所有攸關事實及情況，例如交易對方所從事之活動之目的，以判定交易對方是否為客戶。企業須作該評估之協議例舉如下：
- (a) 生技企業與製藥企業間之合作研究及發展，或航太與國防間、科技與醫療保健產業間或高等教育界間之類似協議；
 - (b) 石油與天然氣產業中之協議，且該協議中海上油氣田之夥伴可能對其他夥伴

付款，以交割一報導期間內各自對該油氣田產量之權利份額間之差異；及

(c) 非營利產業之協議，且該協議中個體收到對研究活動之補助及贊助，該補助者或贊助者可能明定如何使用該研究活動之任何產出。

BC55 雙方理事會指出，與合作者或夥伴之合約（例如，國際財務報導準則第 11 號「聯合協議」所定義之聯合協議或屬主題 808「合作協議」範圍內之合作協議）可能亦屬國際財務報導準則第 15 號範圍內，若就協議之某些或所有條款而言，該合作者或夥伴符合客戶之定義。

BC56 雙方理事會亦指出，於某些情況下，適用國際財務報導準則第 15 號之原則於與合作者或夥伴之某些交易係屬適當。例如，企業可能考量適用國際財務報導準則第 15 號於合作協議或合夥，前提是依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定，此適用係屬適當。對適用美國一般公認會計原則之企業而言，前提是美國一般公認會計原則無更攸關之權威性規定。

BC57 儘管雙方理事會決議僅客戶合約應依國際財務報導準則第 15 號之規定處理，雙方理事會亦決定國際財務報導準則第 15 號之某些規定應適用於非屬企業正常活動產出之非金融資產之移轉（見第 BC494 至 BC503 段）。

交換產品以利於對另一方之銷售（第 5 段(d)）

BC58 在產品具同質性之產業，常見相同業務線之企業交換產品以利於對客戶或潛在客戶（非交換之各方）之銷售。例如，石油供應商為降低運輸成本、為滿足立即之存貨需求，或為利於銷售石油予終端客戶，可能與另一石油供應商交換存貨。雙方理事會注意到，與企業交換存貨之一方符合客戶之定義，因其與企業訂定合約以取得企業正常活動之產出。因此，在無明確規定之情況下，企業可能於交換存貨時即認列收入，並於存貨銷售予終端客戶時再度認列收入。雙方理事會決定，此結果因下列理由係屬不適當：

(a) 收入及費用將按總額基礎而放大，使財務報表使用者難以評估企業於報導期間之績效及銷貨毛利。

(b) 某些人士認為，該等協議中之交易對方亦以供應商而非客戶身分而作為。

BC59 雙方理事會曾考量修改客戶之定義，惟因對非意圖結果之關切，其拒絕該替代方法。因此，雙方理事會決定，自國際財務報導準則第 15 號之範圍，排除涉及相同業務線之企業間為利於對客戶或潛在客戶之銷售所作之非貨幣性交換之交易。美國財務會計準則理事會（FASB）指出，此種交換應仍屬主題 845 非貨幣性交易之範圍內。

非屬本準則範圍內之客戶合約（第 5 段）

- BC60 雙方理事會亦自國際財務報導準則第 15 號之範圍，排除其他準則所規範三類客戶合約：
- (a) 租賃；
 - (b) 保險合約；及
 - (c) 屬雙方理事會之其他準則範圍內之金融工具及其他合約權利或義務。
- BC61 部分回應者要求美國財務會計準則理事會（FASB）闡明，何謂本準則第 5 段中所稱之「合約權利或義務」，因該等回應者指出，對美國會計準則編典（FASB Accounting Standards Codification[®]）中其他主題所規範之金融工具協議（諸如主題 440「承諾」所規範之信用狀及放款承諾），並不清楚是否將會編入於主題 606 之範圍內。美國財務會計準則理事會（FASB）指出其意圖係，若美國會計準則編典（FASB Accounting Standards Codification[®]）中其他主題明確規定如何處理一交易，則應適用該等其他主題之更詳細規定，而非主題 606 之規定。例如，美國財務會計準則理事會（FASB）決定，自主題 606 之範圍內排除屬主題 460「保證」之範圍內之非屬產品保固之保證，因依現行會計規定對該等保證協議之焦點主要與認列及衡量保證負債相關。
- BC62 部分回應者推論自國際財務報導準則第 15 號之範圍排除某些客戶合約（例如第 BC60 段所辨認者），可能使得對特定產業或特定交易之收入認列需不斷制定指引，此與收入認列計畫所述目的不一致。雙方理事會不同意此觀點。依雙方理事會之觀點，國際財務報導準則第 15 號提供架構，以協助其在其他準則制定計畫中對收入議題之考量。雙方理事會決定，於其他計畫範圍內，對某些客戶合約之不同基礎之會計處理可能提供財務報表使用者更攸關之資訊。
- BC63 其他回應者提出其認為國際財務報導準則第 15 號與國際財務報導準則第 9 號之範圍規定牴觸之處。該等回應者指出，合約資產（其符合金融資產之定義）之某些會計規定與金融工具準則中對金融資產之規定並不一致。例如，於某些情況下，不須因貨幣時間價值而調整合約資產（見第 BC236 段）；於其他情況下，合約資產之原始衡量可能為某一排除部分期望現金流量之金額，若交易價格包含變動對價（見第 BC189 至 BC223 段）。惟國際會計準則理事會（IASB）不同意該等回應者。國際會計準則理事會（IASB）指出，國際財務報導準則第 15 號之規定（與國際會計準則第 39 號「金融工具：認列與衡量」第 2 段(k)，國際財務報導準則第 15 號對國際會計準則第 39 號新增之配套修正）清楚規定，若一合約資產屬國際財務報導準則第 15 號之範圍內，則其非屬國際財務報導準則第 9 號之範圍內。

部分屬其他準則範圍內之合約（第 7 段）

- BC64 某些客戶合約係部分屬國際財務報導準則第 15 號之範圍內，部分屬其他準則之範圍內（例如，附勞務合約之租賃）。雙方理事會決定，在該等情況中，企業對整體合約僅依其中任一準則處理係屬不適當。此係因商品或勞務究係以單獨基礎銷售或連同其他商品或勞務一起銷售，可能導致不同之會計結果。
- BC65 雙方理事會曾考量，國際財務報導準則第 15 號之規定是否應成為分離一合約並將對價分攤至各部分之預設法。惟在分離非屬國際財務報導準則第 15 號範圍內之合約時，可能產生特定議題。例如，一金融工具或保險合約可能規定企業提供一勞務，而國際財務報導準則第 9 號、次主題 942-605「金融服務—存款及放款—收入認列」、國際財務報導準則第 4 號「保險合約」或次主題 944-605「金融服務—保險—收入認列」之規定最能處理該勞務。
- BC66 因此，雙方理事會決定，若其他準則明定如何分離及/或原始衡量合約之各部分，則企業應先適用該等準則。換言之，較明確之準則將優先適用於合約之某部分之會計處理，且應分攤任何剩餘對價至屬國際財務報導準則第 15 號範圍內合約之各部分。此基本理由一致於國際財務報導準則第 15 號中與範圍有關之原則，該原則係若另一準則對合約或協議之某部分提供明確規定，則該部分應適用該另一準則。雙方理事會之決議亦與美國一般公認會計原則對多項要素協議之規定（已被主題 606 取代）一致。雙方理事會指出，此決議導致整體協議中之所有折扣均將分攤至協議中屬國際財務報導準則第 15 號範圍內之部分。

辨認合約（第 9 至 16 段）

- BC67 雙方理事會決定，僅於客戶合約符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件時，始應適用收入認列模式。該等條件之基本理由如第 BC33 至 BC46 段所述。
- BC68 國際財務報導準則第 15 號適用於單一之客戶合約。於許多情況下，分別單獨處理之合約係一與客戶協商之個別合約。惟合約之安排及範圍視合約之各方如何記載其協議可有所不同。例如，各方可能因法律或商業之理由，對相關商品或勞務之銷售使用超過一個合約記載，或對非相關商品或勞務之銷售使用單一合約記載。在雙方理事會制定國際財務報導準則第 15 號之目的中，其一係合約之會計處理應取決於企業之現時權利及義務而非企業如何安排該合約。

組合層級適用國際財務報導準則第 15 號

- BC69 國際財務報導準則第 15 號明定個別合約必要之會計處理。許多企業有大量之合約，因此，部分回應者指出，依個別合約逐項適用該模式係實務上之挑戰。該等回應者質疑，是否必然須依個別合約逐項適用國際財務報導準則第 15 號。雙方理事會觀察到，企業適用該模式於合約之方式並非雙方理事會應明定之規定。然而，因該回饋意見，雙方理事會認知，對某些合約適用國際財務報導準則第 15 號之務

實方式可能為使用「組合法」，故決定於國際財務報導準則第 15 號第 4 段納入一實務權宜作法。雙方理事會認知，企業運用判斷選擇組合之大小及組成之方式，應使其合理預期收入認列模式適用於組合之結果，與收入認列模式適用於該組合內之個別合約（或履約義務）之結果將無重大不同。雙方理事會於討論中指出，其無意使企業以量化方式評估每一結果，而係企業應可採用合理方法就其合約類型以判定適當之組合。

- BC70 雙方理事會觀察到，因組合法係適用國際財務報導準則第 15 號之務實方式，對於所屬企業有大量類似合約且分別適用該模式於每一合約於實務上可能不可行之某些產業，該組合法可能特別有用。例如，電信業者表示，導入會計系統以決定每一合約所承諾之商品或勞務之單獨售價，進而將交易價格分攤至該合約所辨認之履約義務，將係複雜且成本過高（見第 BC287 至 BC293 段）。

合約之合併（第 17 段）

- BC71 雙方理事會決定於國際財務報導準則第 15 號第 17 段規定，企業何時應將兩個或多個合約予以合併，並將該等合約視為單一合約處理。此係因於某些情況下，基於企業對於兩個或多個合約究係分別單獨處理或以一合約處理，收入金額及時點可能不同。
- BC72 雙方理事會決定同時或幾乎同時簽訂合約係合併合約之必要條件。該決議與辨認合約（作為科目單位處理者）之目的一致，因該評估亦於合約開始時執行。
- BC73 雙方理事會決定，除同時或幾乎同時簽訂合約外，該等合約應滿足國際財務報導準則第 15 號第 17 段之一個或多個條件以合併該等合約。雙方理事會觀察到，當符合國際財務報導準則第 15 號第 17 段(a)或(b)條件之一時，各個合約對價間之關係（即價格相互依存性）係若不合併該等合約，每一合約中之履約義務所分攤之對價金額可能無法忠實描述移轉予客戶之勞務或商品之價值。雙方理事會決定納入國際財務報導準則第 15 號第 17 段(c)之條件，以避免企業可能藉由合約之安排方式而可有效地規避辨認履約義務之規定。
- BC74 雙方理事會闡明，合併之兩個或多個合約應為與同一客戶所簽訂之合約。惟雙方理事會認知，於某些情況下，與關係人（如國際會計準則第 24 號「關係人揭露」及主題 850「關係人揭露」所定義）之合約應予以合併，若該等關係人之個別合約間具相互依存性。因此，於該等情況下，合併與關係人之合約導致更適當描述收入認列之金額與時點。
- BC75 雙方理事會亦曾考量是否應敘明所有合約應合併，若該等合約係為達成單一商業目的而以包裹方式議定，無論該等合約是否係同時或幾乎同時與同一客戶簽訂。惟雙方理事會決定不採行，主要因其擔心此舉可能造成企業合併過多合約而無法忠實描述企業履行結果之非意圖結果。此外，雙方理事會決議企業應運用判斷以

判定合約是否係「同時或幾乎同時」簽訂。惟雙方理事會指出，合約之各方承諾履行之間隔期間越長，影響協商之經濟情況越可能改變。

合約修改（第 18 至 21 段）

- BC76 雙方理事會觀察到，先前收入認列規定中並未納入合約修改會計處理之一般架構。因此，雙方理事會決定於國際財務報導準則第 15 號中納入合約修改之規定，以改善合約修改會計處理之一致性。當發展收入認列模式時，雙方理事會曾提議不同作法處理合約修改。惟每一作法之發展，其整體目的均係忠實描述修改後合約中之企業權利及義務。雙方理事會作出結論：為忠實描述修改後合約所產生之權利及義務，企業應對某些修改推延處理，對其他修改以累積追計為基礎處理。
- BC77 雙方理事會決定，若所承諾之額外商品或勞務係可區分，且該等商品或勞務之定價反映其單獨售價（見國際財務報導準則第 15 號第 20 段），應推延處理合約修改。雙方理事會決定，當符合該等條件時，企業修改現有合約，與就該等額外商品或勞務簽訂一單獨合約，並無經濟差異。
- BC78 雙方理事會亦決定，當修改後提供之商品或勞務可與已提供之商品或勞務區分時，應推延處理合約修改（見國際財務報導準則第 15 號第 21 段(a)）。雙方理事會決定，無論所承諾之額外商品或勞務之定價是否反映其單獨售價，均應如此。此係因以累積追計為基礎處理該等修改類型，可能為複雜且不一定能忠實描述修改之經濟實質（因該修改係於原合約後所協議且係以新事實及情況為基礎）。因此，此作法避免以累積追計為基礎處理先前已滿足之履約義務，因而避免對已滿足之履約義務調整收入。
- BC79 部分回應者擔心，對由一系列可區分之商品或勞務組成單一履約義務之合約，企業亦須使用累積追計基礎處理該等合約之修改。該等合約通常包含重複性服務，諸如能源合約或行動電話通訊服務。雙方理事會考量該等疑慮並於國際財務報導準則第 15 號第 21 段(a)中闡明：修改是否推延處理之判定取決於合約尚未履行之承諾是否為可區分之商品或勞務。即使某企業判定其具有單一履約義務，而該履約義務為一系列可區分之商品或勞務（見第 BC113 至 BC116 段），仍為此情況。
- BC80 雙方理事會決定，若剩餘商品或勞務係不可區分且係已部分滿足之單一履約義務（即一隨時間逐步滿足之履約義務）之一部分，企業應以累積追計基礎認列修改之影響。此使企業須更新交易價格及履約義務完成程度之衡量結果，此兩者均可能因合約修改而改變。該作法特別與營造業攸關且廣為採用，因該等類型合約之修改，通常不會產生移轉可與現行合約中已承諾之商品或勞務區分之額外商品或勞務。
- BC81 回應者亦詢問合約修改之規定如何適用於未定價之訂單更改（見第 BC39 段）及合約求償（即範圍及價格之變動係尚未核准或有歧見之特定修改）。國際財務報

導準則及美國一般公認會計原則對建造類及生產類合約中未定價之訂單更改及合約求償先前已有特定指引。雙方理事會決定無須對此等類型之修改處理提供特定規定，因國際財務報導準則第 15 號中已納入下列相關規定：

- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 18 及 19 段規定企業須判定由未定價之訂單更改或合約求償所產生或改變之合約各方之權利及義務是否係可執行；
- (b) 國際財務報導準則第 15 號第 19 段規定企業須對未定價之訂單更改或合約求償估計交易價格變動；及
- (c) 國際財務報導準則第 15 號第 21 段規定企業須判定未定價之訂單更改或合約求償之處理究係應依推延基礎抑或累積追計基礎。

交易價格變動與合約修改間之相互影響

BC82 2011 年草案提議企業以累積追計基礎處理僅造成合約價格變動之修改，因為此將與交易價格變動（因變動對價估計值變動所造成）之規定一致。於再研議中，雙方理事會注意到，該提議將視修改中是否納入可區分之商品或勞務，而導致會計結果大為不同。此係因僅價格變動之修改將以累積追計基礎處理，然而於合約中隨價格變動同時新增一可區分之商品或勞務（無論多微小）之修改，則將以推延基礎處理。再者，雙方理事會注意到，產生於合約修改之交易價格變動與變動對價預期之變動係不同經濟事件之結果—變動對價預期之變動產生於合約開始時已辨認及協議之變數之變動，然而價格變動產生於合約修改（源自單獨且後續之合約各方間之協商）。因此，雙方理事會決定僅導致合約價格變動之合約修改應以與其他合約修改一致之方式處理。

BC83 部分回應者請求雙方理事會闡明，對發生於合約修改（依國際財務報導準則第 15 號第 21 段(a)處理）後，但係可歸屬於合約修改前之承諾變動對價金額之交易價格變動，企業應如何分攤該交易價格變動。此可能因原始合約中變動對價估計值已變動或不再受限制而發生。具體而言，該等回應者詢問，於該等情況下，企業對交易價格之相應變動究係應分攤至已修改合約之履約義務，抑或應分攤至合約修改前之合約（即原始合約）中所辨認之履約義務，包括合約修改前已滿足之履約義務。為回應該回饋意見，雙方理事會於國際財務報導準則第 15 號第 90 段闡明，於該等情況下交易價格變動之分攤，取決於交易價格變動是否可歸屬於合約修改前之承諾變動對價金額及可歸屬時之可歸屬範圍。雙方理事會於闡明中指出，若合約修改不影響承諾對價及與該變動對價金額相關不確定性之消除，將該等情況下之交易價格變動分攤至原始合約中所辨認之履約義務係屬適當。

辨認履約義務

履約義務之定義（附錄 A）



- BC84 國際財務報導準則第 15 號藉由將提供商品或勞務予客戶之義務定義為履約義務，以區分該等義務及其他義務。履約義務之概念與先前收入準則中合約之交付項目、組成部分或要素之概念類似。雖然履約義務之概念隱含於先前收入準則中，但未曾定義「履約義務」之用語。
- BC85 雙方理事會制定履約義務之定義之目的係確保企業適當辨認客戶合約中所承諾之商品或勞務之科目單位。雙方理事會決議，因收入認列模式係一已分攤交易價格之模式，為使收入能依忠實描述企業移轉所承諾之商品或勞務予客戶之履約之基礎而認列，辨認能描述合約中商品或勞務之有意義科目單位十分重要。
- BC86 雙方理事會決定履約義務可能為下列兩者任一：
- (a) 可區分之單一商品或勞務（或一組商品或勞務）（見第 BC94 至 BC112 段）；或
 - (b) 幾乎相同且移轉予客戶之型態相同之一系列可區分商品或勞務（見第 BC113 至 BC116 段）。

辨認所承諾之商品或勞務（第 24 至 25 段）

- BC87 於企業可辨認其客戶合約之履約義務前，企業首需辨認該合約中承諾之所有商品或勞務。雙方理事會指出，於許多情況下，所承諾之所有商品或勞務可能明確辨認於該合約中。惟其他情況下，提供商品或勞務之承諾可能隱含於企業之商業實務慣例。雙方理事會決定，若該等實務使客戶產生企業將移轉商品或勞務（例如，以一旦可行之基礎提供之某些軟體升級）之有效預期，於判定企業履約義務時應考量此種隱含承諾。雙方理事會亦指出，合約中之隱含承諾不必具有法律上之強制性。若客戶具有有效預期，則客戶將視該等承諾為協商交換（即客戶預期收取商品或勞務且已為該等商品或勞務支付）之一部分。雙方理事會指出，在雙方理事會並無制定此等規定之情況下，企業可能將合約中之所有對價認列為收入，即使企業仍有與客戶合約相關之尚未履行（隱含）承諾。
- BC88 部分回應者建議，某些所承諾之商品或勞務應自國際財務報導準則第 15 號範圍中排除而以行銷費用或附屬義務處理，即使該等承諾符合履約義務之定義。此種所承諾之商品或勞務之例可能包括電信業者提供之「免費」手機、汽車製造商提供之「免費」維修，及超市、航空公司及飯店獎勵之客戶忠誠度點數。該等回應者聲稱應僅就與客戶訂約之主要商品或勞務認列收入，不就回應者認為係行銷誘因及其他附屬義務認列收入。
- BC89 雙方理事會觀察到，當客戶就一組商品或勞務與企業簽定合約，企業辨認該客戶所簽定之主要商品或勞務可能係困難且主觀的。此外，取決於企業究係從其經營模式之立場抑或從客戶之觀點執行評估，評估之結果可能大為不同。因此，雙方

理事會決定，所有因合約而對客戶所承諾之商品或勞務均產生履約義務，因該等承諾係企業與其客戶間協商交換之一部分。雖然企業可能認為該等商品或勞務係行銷誘因或附屬之商品或勞務，但客戶為該等商品或勞務支付，就收入認列之目的而言，企業應將對價分攤至該等商品或勞務。惟雙方理事會觀察到，於某些情況下，企業可能提供客戶不代表履約義務之誘因，若該等誘因之提供係獨立於其企圖爭取之合約。（第 BC386 至 BC395 段進一步討論有關行銷誘因及客戶取得額外商品或勞務之選擇權之會計處理。）

BC90 基於類似之理由，雙方理事會決定，不豁免對企業可能視為塞責或不重要之履約義務之會計處理，而係企業應評估該等履約義務對其財務報表是否不重大（如國際會計準則第 8 號及美國財務會計準則理事會（FASB）觀念公報第 8 號「財務報導之觀念架構」所述）。

BC91 為利於企業辨認所承諾之商品或勞務，國際財務報導準則第 15 號對代表給予客戶商品或勞務之承諾之類型提供釋例。為回應所收到之回饋意見，雙方理事會闡明，下列各項亦能代表所承諾之商品或勞務：

(a) 提供隨時準備提供之服務或使商品或勞務即可取得之服務（見第 BC160 段）；及

(b) 給與對未來提供之商品或勞務之權利（見第 BC92 段）。

BC92 雙方理事會觀察到，給與對未來提供之商品或勞務之權利，例如當企業承諾提供商品或勞務予客戶之客戶，將使企業產生履約義務，此闡明係屬重要。該等類型之承諾存在於多種產業之配銷網，但於汽車產業特別常見。例如，當製造商銷售機動車輛予其客戶（經銷商）時，該製造商可能亦承諾對該經銷商之客戶提供額外商品或勞務（例如維修）。國際財務報導準則第 15 號規定企業辨認屬客戶合約之一部分之對客戶所作之所有承諾—包括明確及隱含之承諾。因此，對客戶可移轉予其客戶之商品或勞務（例如維修）之承諾為一履約義務，若能於客戶合約中明確地或隱含地辨認該承諾。惟雙方理事會注意到，所承諾之某些商品或勞務可能不代表履約義務，若該等承諾於各方同意合約時並不（明確地或隱含地）存在。

BC93 雙方理事會亦闡明，企業不應對其可能執行但並未移轉商品或勞務予客戶之活動視為履約義務處理。此可能發生於許多合約中，企業進行不直接移轉商品或勞務之單獨活動（例如，需要顯著準備成本之勞務合約），即使該等活動對成功移轉客戶所簽定之商品或勞務係屬必要。雙方理事會決定，將該等活動作為履約義務將與收入認列之核心原則不一致，因該等活動並不導致移轉商品或勞務予客戶。

辨認承諾是否為履約義務（第 22 至 30 段）

- BC94 客戶合約可能包括許多移轉商品或勞務之承諾。於討論稿中，雙方理事會提議，企業應檢視所承諾之商品或勞務之移轉時點，以辨認應分別處理之履約義務。該討論稿之回應者擔心，此提議將使企業須分別處理合約中於不同時點移轉之每一所承諾之商品或勞務，此對許多合約（特別是長期勞務及建造合約）而言，係實務上不可行。因此，雙方理事會決定提供更清楚之規定，使企業辨認履約義務之方式係實務可行，且使收入認列之型態係忠實描述對客戶之商品或勞務之移轉。
- BC95 於制定該等規定時，雙方理事會觀察到，對於許多合約，很容易辨認企業應分別處理之所承諾商品或勞務。因此，雙方理事會制定一辨認履約義務原則，俾適用於不同產業及國際財務報導準則第 15 號範圍內之交易時，係以適當之方式分離所承諾之商品或勞務。該原則係一可區分商品或勞務之概念。「可區分」之用語在一般意義上表示不同、單獨或不類似。大多數之回應者同意使用該可區分商品或勞務之原則以辨認合約中之履約義務。惟許多回應者請求雙方理事會琢磨並進一步闡明判定商品或勞務是否係可區分之規定。
- BC96 因此，雙方理事會決定，必須符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段之條件，商品或勞務始為可區分。下列各節討論雙方理事會對該等條件之研議。

能被區分

- BC97 雙方理事會決定，一商品或勞務必須具備某些特定之基本特性以被分別處理。具體而言，該商品或勞務必須能被區分—亦即，該商品或勞務能就其本身或連同客戶輕易可得之其他資源提供客戶效益。雙方理事會擔心，使企業須分別處理（及估計單獨售價）不能提供客戶效益之商品或勞務，可能導致對財務報表使用者不攸關之資訊。例如，若企業移轉一機器予客戶，但該機器僅於唯該企業能提供之安裝程序後，始能提供客戶效益，則該機器係不可區分。
- BC98 2010 年草案處理此基本特性之概念，其提議商品或勞務應有可區分之功能—亦即，該商品或勞務（本身或連同客戶已自企業取得或企業或另一企業單獨銷售之其他商品或勞務）須有效用。回應者請求對「可區分之功能」之意義提供額外指引，因其認為一合約中幾乎所有要素結合其他商品或勞務即能有效用。
- BC99 因此，雙方理事會改進可區分之功能之概念，並制定國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之條件。此外，雙方理事會納入國際財務報導準則第 15 號第 28 段之規定（該等規定係源自 2011 年草案之結論基礎），以利企業適用該條件及評估客戶是否可自商品或勞務本身或連同其他資源獲益。該等規定聚焦於經濟效益之概念，許多回應者反應此有助於評估客戶是否可自商品或勞務本身或連同其他資源獲益。雙方理事會注意到，在觀念上，經常被單獨銷售之任何商品或勞務應能以其本身或連同其他資源而使用。否則，即不存在企業以單獨銷售基礎提供該商品或勞務之市場。

- BC100 雙方理事會觀察到，評估是否「客戶可自商品或勞務本身獲益」，應基於商品或勞務本身之特性，而非客戶可能使用商品或勞務之方式。因此，對可能妨礙客戶自該企業以外之來源取得輕易可得資源之任何合約限制，企業不予考量。
- BC101 可區分商品或勞務之屬性可比於多項要素協議中辨認單獨交付項目之先前收入認列規定。該等規定明定，所交付之項目必須「在單獨基礎上對客戶具有價值」，企業始將該項目分別處理。惟雙方理事會決定，不使用該術語以避免意謂企業於辨認合約中之履約義務時，必須評估客戶對所承諾商品或勞務之預定使用方式。雙方理事會觀察到，企業對特定合約中客戶意圖之了解，即使並非不可能亦屬困難。

依合約之內涵係可區分

- BC102 於某些情況下，即使一組商品或勞務承諾中之個別商品或勞務可能係能被區分，因分別處理無法忠實描述企業對該合約之履行結果，該等商品或勞務仍不應分別處理。例如，許多建造類及生產類之合約涉及對客戶移轉許多能被區分之商品或勞務（諸如多種建築材料、人工及專案管理服務）。惟將所有該等個別商品或勞務均辨認為單獨履約義務於實務上不可行，且更重要地，此既無法忠實表述企業對客戶承諾之性質，亦無法有效描述企業之履行結果。此係因如此將導致企業於提供材料及建造或生產過程之其他投入時，即認列與衡量收入，而非於企業履行（並使用該等投入於）客戶所簽定項目之建造或生產時，認列與衡量收入。因此，雙方理事會決定，企業於辨認商品或勞務是否係可區分時，不僅應考量個別商品或勞務之特性（見國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)），亦應考量移轉該等商品或勞務之承諾是否係可單獨辨認（亦即依合約之內涵係可區分，見國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)）。
- BC103 於制定國際財務報導準則第 15 號時，「可分離之風險」之存在曾被認為是評估商品或勞務依合約之內涵是否係可區分之基礎。於該評估中，若企業為完成移轉組合中所承諾商品或勞務之一予客戶之義務而承擔之風險，與移轉該組合中其他所承諾商品或勞務之相關風險係不可分離，該組合中之個別商品或勞務係不可區分。雙方理事會曾考量是否將「可分離之風險」明定為可區分商品或勞務之必要屬性。惟雙方理事會決定，「可分離之風險」之觀念可能並非判定商品或勞務是否係可區分之務實條件。
- BC104 為使可分離之風險之概念更可運用，雙方理事會曾考量清楚表達該概念之其他作法。惟雙方理事會因下列理由否絕該等作法：
- (a) 可區分之利潤邊際—於某些情況下，企業可能決定對不同商品或勞務設定相同之利潤，即使該等商品或勞務使用不同資源且暴露於不同風險。此外，對於某些商品或勞務，特別是軟體及其他類型之智慧財產，成本並非決定價格

之重要因素且利潤因而高度變動（因利潤可能取決於客戶對支付或自另一企業取得替代商品或勞務之能力）。

- (b) 以重大修改或客製化之商品或勞務及高度相互關聯之商品或勞務（企業須提供重大服務以整合該等商品或勞務）概念為基礎之條件一回應者說明，雖然此等係判定商品或勞務是否係可區分之攸關考量因素，但將該等因素作為條件可能過於限制，因可能迫使企業不反映協議之經濟實質而將商品或勞務組合或分拆。

BC105 因此，雙方理事會決定於國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)明定，辨認所承諾之商品或勞務依合約之內涵是否係可區分之目的，係為判定企業移轉該商品或勞務之承諾是否可與該合約中之其他承諾單獨辨認。「可單獨辨認」之概念係基於第 BC103 段中可分離之風險之概念（亦即企業為完成移轉該等所承諾商品或勞務之一予客戶之義務而承擔之風險，與移轉其他所承諾商品或勞務之相關風險係不可分離）。雙方理事會觀察到，決定企業移轉商品或勞務之承諾是否係可單獨辨認須考量所有事實及情況加以判斷。雙方理事會決定納入國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之因素，以協助企業作判斷。

BC106 雙方理事會觀察到，國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之因素不互相排斥。相對地，因該等因素係基於可分離之風險之同一基本原則，雙方理事會注意到，於許多情況下，超過一個之該等因素可能適用於一客戶合約，惟每一因素之制定係因其可能於特定合約或產業更加適用。第 BC107 至 BC112 段討論每一因素之基本理由。

重大整合服務（第 29 段(a)）

BC107 於企業提供整合服務之情況下，移轉個別商品或勞務之風險係不可分離，因企業對客戶之承諾絕大部分係為確保個別商品或勞務係併入於組合產出。因此，該等個別商品或勞務係生產單一產出之投入。雙方理事會觀察到，對承包商提供整合或合約管理服務（以管理或統籌多種不同建造工作及承擔整合該等工作之相關風險）之許多建造合約，此因素係屬攸關。再者，整合服務將使承包商須統籌由所有轉包商（分包商）所執行之工作並確保該等工作係依合約規格執行，因此確保該等個別商品或勞務係適當地併入於客戶所簽定之組合項目。

BC108 雙方理事會觀察到，此因素可適用於非營造業之產業。例如，某些附重大整合服務之軟體開發合約將同樣具有符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)條件之所承諾商品或勞務。惟於整合所承諾商品或勞務之軟體整合服務中，若企業所承擔之整合風險係微不足道（例如，無須重大修改軟體之簡單安裝），雙方理事會無意過於廣泛地適用此因素。因此，雙方理事會納入國際財務報導準則第 15 號第 29 段(b)中之因素，以對許多軟體類之合約提供某些額外闡釋。

重大修改或客製化勞務（第 29 段(b)）

- BC109 於某些產業，例如軟體業，藉由評估一商品或勞務是否對另一商品或勞務予以重大修改或客製化，能更清楚說明不可分離之風險之概念。此係因若一商品或勞務對合約中另一商品或勞務予以重大修改或客製化，則每一商品或勞務係組合在一起（即作為投入）以生產客戶所簽定之組合產出。
- BC110 例如，企業可能承諾提供客戶現有軟體，並承諾將該軟體予以客製化俾使該軟體將與客戶現有之基礎設施一起運作，即企業係提供客戶一完全整合之系統。於此情況下，若該客製化服務須企業重大修改現有軟體，而使提供軟體風險與客製化服務風險係不可分離，企業可能作出結論：移轉軟體之承諾及客製化服務之承諾係不可單獨辨認，且因而該等商品或勞務依合約之內涵係不可區分。

高度取決於或高度相互關聯（第 29 段(c)）

- BC111 雙方理事會決定納入國際財務報導準則第 15 號第 29 段(c)之因素，因於某些情況下，是否企業係提供整合勞務（見第 29 段(a)）或是否該商品或勞務經重大修改或客製化（見第 29 段(b)），可能並不明確。惟合約中之個別商品或勞務可能仍不可與合約中承諾之其他商品或勞務單獨辨認。此可能因該等商品或勞務係高度取決於合約中所承諾之其他商品或勞務或與其高度相互關聯，以致客戶不可選擇購買某一商品或勞務而不致重大影響合約中承諾之其他商品或勞務。
- BC112 考量下列釋例—企業同意為某客戶設計一實驗性新產品，並製造 10 單位該商品之原型。產品規格包括尚未驗證之功能。因此，於建造及測試原型期間，企業必須持續修正產品之設計，並對在製或完成之原型作任何必要修改。因生產過程中之設計變動，企業預期大多數或所有已製造之單位均可能需要某些修改。於該情況下，客戶無法選擇僅購買設計服務或製造服務而不致重大影響兩者中之另一者。此係因提供設計服務之風險與製造服務之風險係不可分離。因此，雖然每一承諾本身有其效益，但依合約之內涵該等承諾係不可單獨辨認。此係因企業判定每一承諾係高度取決於合約中所承諾之其他商品或勞務或與其高度相互關聯。

幾乎相同且移轉之型態相同之一系列可區分商品或勞務（第 22 段(b)）

- BC113 雙方理事會決議明定，若移轉幾乎相同且移轉予客戶之型態相同之一系列可區分商品或勞務之承諾符合兩條件，則該承諾為一單一履約義務。雙方理事會決定納入此概念作為履約義務定義之一部分，以簡化模式之應用，並在企業於一段時間內連續提供相同之商品或勞務之情況下（例如，重複勞務協議），增進履約義務辨認之一致性。為以單一履約義務處理，每一該等所承諾之商品或勞務必須皆為隨時間逐步滿足之履約義務（依國際財務報導準則第 15 號第 35 段之規定）。
- BC114 雙方理事會觀察到，若無此部分定義，企業於提供幾乎相同之一系列可區分商品或勞務時，應用該模式可能出現某些運用上之挑戰：企業將須辨認多項可區分商品或勞務，以單獨售價基礎將交易價格分攤至每一履約義務，並於該等履約義務

滿足時認列收入。於諸如清潔合約、交易處理或供電合約重複性之服務合約中，企業將須將所有對價分攤至合約提供之每一增量服務（例如，每小時清潔）。雙方理事會決定以此方式應用該模式不具成本效益，而判定納入國際財務報導準則第 15 號第 22 段(b)作為履約義務之定義之一部分將可降低成本。此係因當國際財務報導準則第 15 號第 22 段(b)（即合約包含移轉幾乎相同且移轉予客戶之型態相同之一系列可區分商品或勞務之承諾）適用時，企業將辨認單一履約義務，並將交易價格分攤至該履約義務。企業進而藉由對履約義務完成程度適用單一衡量方法認列收入。

- BC115 雙方理事會注意到，若企業判定具有符合國際財務報導準則第 15 號第 22 段(b)規定之履約義務，就合約修改及變動對價之分攤之目的而言，企業應考量合約中可區分之商品或勞務而非履約義務。
- BC116 雙方理事會於再研議時觀察到，國際財務報導準則第 15 號第 22 段(b)適用於連續而非同時交付之商品或勞務。雙方理事會注意到，對同時交付移轉之型態相同之可區分商品或勞務，國際財務報導準則第 15 號無須明定會計處理。此係因於該等情況下，若結果與將該等商品或勞務作為個別履約義務之會計處理相同，並未禁止企業將該等商品或勞務視為單一履約義務處理。

滿足履約義務（第 31 至 45 段）

- BC117 收入係於（或隨）商品或勞務移轉予客戶時認列。此係因企業藉由移轉履約義務中所承諾之商品或勞務之控制予客戶以滿足其履約義務。因此，適用國際財務報導準則第 15 號之關鍵步驟為評估何時移轉對商品或勞務之控制。

控制

- BC118 大多數之先前收入準則規定企業藉由考量所有權之風險及報酬之移轉以評估商品或勞務之移轉。惟雙方理事會決定企業應藉由考量客戶何時取得對商品或勞務之控制，以評估商品或勞務之移轉，係基於下列理由：
- (a) 商品及勞務均為客戶取得之資產（即使許多勞務未被認為資產，因客戶同時取得並耗用該等勞務），且雙方理事會之現行資產定義中，使用控制以判定資產何時認列或除列。
 - (b) 使用控制評估商品或勞務之移轉，應能對何時移轉商品或勞務產生更一致之判定，因企業對商品或勞務所有權之風險及報酬是否已移轉某一適切程度予客戶之判斷係屬困難，若該企業保留部分風險及報酬。
 - (c) 風險及報酬法可能與辨認履約義務抵觸。例如，若企業移轉產品予客戶，但保留與產品相關之部分風險，以風險及報酬為基礎之評估，可能導致企業辨

認出僅於所有風險消除時始為滿足（且因而認列收入）之單一履約義務。惟以控制為基礎之評估可能適切地辨認出兩項履約義務——為產品及另一為尚未履行之勞務（諸如固定價格維修協議）。該等履約義務將於不同時間滿足。

BC119 2010 年草案及 2011 年草案之許多回應者同意，使用控制以判定何時移轉商品或勞務予客戶。惟部分回應者指出，所有權之重大風險及報酬之移轉有時係控制已移轉之有用指標（見第 BC154 段）。

控制概念之發展

BC120 雙方理事會對控制之描述係基於雙方理事會各自觀念架構之資產定義中控制之意義。因此，雙方理事會決定，對所承諾之商品或勞務（亦即資產）之控制係客戶主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力。對控制之描述之各組成部分說明如下：

- (a) 能力——對認列收入之企業而言，其客戶必須具有現時權利以主導資產之使用並取得來自該資產之幾乎所有剩餘效益。例如，在約定製造商為特定客戶製造一資產之合約中，客戶最終將具有權利以主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益，可能係顯而易見。惟在客戶實際取得該權利（取決於合約，可能於生產期間中或之後取得）前，企業不得認列收入。
- (b) 主導使用——客戶主導該資產之使用之能力指客戶於活動中調度該資產之權利、允許另一企業於其活動中調度該資產之權利，或使其他企業無法調度該資產之權利。
- (c) 取得效益——取得對資產控制之客戶必須具有取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力。在觀念上，商品或勞務之效益為潛在現金流量（無論現金流入之增加或現金流出之減少）。客戶可由多種方式直接或間接取得效益，諸如藉由使用、耗用、處分、銷售、交換、質押或持有資產。

BC121 雙方理事會觀察到，可從銷售商品或勞務之企業之立場或購買商品或勞務之客戶之立場，評估何時已移轉控制。因此，收入可於賣方交出對商品或勞務之控制時或客戶取得對商品或勞務之控制時認列。雖然於許多情況下，兩立場導致相同之結果，雙方理事會決定應從客戶之立場評估控制。對所進行之活動未同時移轉商品或勞務予客戶之企業，該立場最小化其收入認列之風險。

控制概念之應用

BC122 如第 BC119 段所述，許多回應者同意使用控制作為評估所承諾之商品或勞務（即某資產）之移轉何時發生之基礎。惟 2010 年草案之大多數回應者指出該定義對應用於移轉商品之履約義務最有助益，因資產是否已自企業移轉予其客戶通常係顯而易見，故控制概念應用於該等情況係簡單易行。惟該等回應者亦指出因判定客戶何時取得對勞務之控制可能不易，應用該等規定於勞務合約及建造類合約之履

約義務較為困難。此係因許多勞務合約中勞務資產係同時創造並耗用，因此客戶從未認列為資產。即使於存在可認列資產之建造合約之情況下，評估客戶是否具能力以主導賣方所創造中之已部分完成資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益係屬困難。因此，許多營造業回應者擔心將須改變其收入認列政策，從使用完工百分比法改為全部完工法（其基礎為僅於已完工資產之法定所有權移轉或實體持有移轉之發生，始發生資產之移轉，通常於合約完成時發生）。該等回應者指出，對其客戶合約適用全部完工法將無法忠實描述該等合約之經濟實質。

- BC123 許多回應者因而建議雙方理事會於對商品之指引外，單獨提供對勞務控制移轉之指引。惟雙方理事會觀察到，清楚界定一勞務係屬困難，且並非所有一般視為勞務之合約均會隨時間逐步移轉資源予客戶。再者，雙方理事會決定控制之概念應同等適用於商品及勞務。因此，為處理回應者之疑慮，雙方理事會決議明定聚焦於履約義務之滿足時點（即商品或勞務何時移轉予客戶）屬性之規定。因此，國際財務報導準則第 15 號將判定履約義務是否係隨時間逐步滿足之條件納入。下列各段說明該等條件。

隨時間逐步滿足之履約義務（第 35 至 37 段）

- BC124 雙方理事會制定國際財務報導準則第 15 號第 35 段之條件，對何時係控制隨時間逐步移轉，故履約義務係隨時間逐步滿足之評估，提供一客觀基礎。

隨企業履約客戶同時取得並耗用效益（第 35 段(a)）

- BC125 在許多典型勞務合約中，企業之履約僅短暫地創造資產，因該資產係由客戶同時取得並耗用。於該等情況下，同時取得並耗用所產生之資產意謂客戶隨企業履約取得企業產出之控制權，因而企業之履約義務隨時間逐步滿足。例如，企業承諾代客戶處理交易，客戶隨每一交易之處理同時取得並耗用效益。
- BC126 雙方理事會觀察到，在某些勞務類合約中，客戶是否隨時間逐步取得並耗用企業履約之效益可能係不明確，此係因「效益」可能為一主觀之概念。例如，考量一空運物流合約，依該合約企業已同意將商品自溫哥華運送至紐約市。許多回應者認為，在商品運送至紐約市前，客戶未自企業履約取得效益。惟雙方理事會觀察到，客戶隨企業履約之發生確實獲益，因若商品係僅運送至途中（例如，芝加哥），另一企業將無需幾乎重新執行企業迄今之履約，亦即，另一企業將商品運送至紐約市時，無需先將其運回溫哥華。雙方理事會觀察到，於該等情況下，另一企業是否需幾乎重新執行迄今已完成履約之評估，可作為客觀基礎用以判定客戶是否隨企業履約之提供而取得效益。
- BC127 雙方理事會決定，當企業評估「同時取得並消耗」之條件及評估另一企業是否需幾乎重新執行迄今已完成之履約時，應不考慮任何合約或實務之限制。此係因該條件之目的係用以判定對商品及勞務之控制是否已移轉予客戶，此係藉由若另一

企業接手履約之尚未履行部分所需之作為之假設性評估而完成。因此，實務上或合約上對履約之尚未履行部分之實際限制，將不影響企業對迄今所提供之商品或勞務是否已移轉控制之評估。

- BC128 雙方理事會亦觀察到，不意圖將此條件適用於客戶未立即耗用企業之履約之合約，即通常企業之履約會產生資產（例如，在製品）。因此，企業適用國際財務報導準則第 15 號於企業之履約將創造或強化一資產之合約時，應考量國際財務報導準則第 15 號第 35 段(b)及(c)之條件。

履約創造或強化一於創造時即由客戶控制之資產（第 35 段(b)）

- BC129 雙方理事會納入此條件以處理企業之履約創造或強化一資產，該資產於創造或強化之時即明確由客戶控制之情況。於該等情況下，因客戶控制所有在製品，客戶正在取得企業正在提供之該等商品或勞務之效益，因而，履約義務係隨時間逐步滿足。例如，企業於客戶之土地上進行建造之建造合約，客戶通常控制企業之履約所產生之所有在建工程。
- BC130 雙方理事會觀察到，此條件之基礎與美國一般公認會計原則之先前收入指引中使用「完工百分比」收入認列法之基本理由一致。該指引認知到，於許多建造合約中，企業實際上已同意隨企業履約，出售其對資產（在製品）之權利。據此，各方實際上已同意一隨工作進行而發生之持續銷售（亦即客戶控制在製品）。
- BC131 許多回應者說明，此條件簡單易行且對資產於建造或強化之時即明確由客戶控制之情況將有助益。惟雙方理事會觀察到，對於某些履約義務，是否資產於建造或強化時即由客戶控制可能不明確。因此，於該等情況下判定何時移轉控制可能較具挑戰，是以，雙方理事會制定國際財務報導準則第 15 號第 35 段 (c)之條件。

履約並未創造對企業具有其他用途之資產，且企業對迄今已完成履約

之款項具有可執行之權利（第 35 段(c)）

- BC132 雙方理事會觀察到，於某些情況下，適用國際財務報導準則第 15 號第 35 段 (a)及(b)之條件可能具挑戰。因此，雙方理事會制定第三個條件以利控制之評估。雙方理事會觀察到，對可能係某一客戶特定之服務（例如，最終產生對該客戶之專業意見之諮詢服務）與有形（或無形）商品之創造，此條件可能係屬必要。
- BC133 下列各段描述「其他用途」與「對款項之權利」之概念。

履約並未創造具有其他用途之資產

- BC134 雙方理事會發展「其他用途」之概念，以排除企業之履約將不會導致隨時間逐步移轉對商品或勞務之控制予客戶之情況。此係因當企業之履約創造對企業具有其他用途之資產時，企業可輕易主導將該資產給予另一客戶，因此，客戶並未於該資產創造時即控制該資產。在標準存貨類項目之大量創造下，企業具有將該等項目於不同客戶合約間替代之裁量權時，即可能屬此情況。於該等情況下，客戶無法控制該資產，因客戶不具能力以限制企業主導將該資產給予另一客戶。
- BC135 相反地，當企業為特定客戶創造高度客製化之資產時，該資產較不可能具有其他用途。此係因企業為銷售予另一客戶，將發生重大成本修改該資產或將需大幅降價以銷售該資產。於該情況下，可視為客戶隨履約發生而取得該履約之效益，故隨履約發生而對該等商品或勞務（亦即所創造之資產）具控制。（惟企業亦須考量是否存在對款項之權利，以判定該控制係隨時間逐步移轉，見第 BC142 至 BC148 段）。
- BC136 於評估資產是否具有其他用途時，企業需考量主導資產作其他用途之實務與合約限制。雙方理事會決定，於判定企業是否實務上無法主導資產作其他用途時，企業應考量最終所移轉予客戶之資產之特性。此係因對於某些資產，作該評估之關鍵因素並非資產不具其他用途之期間，而係最終移轉之資產是否無須重大修改成本而可改變用途。某些製造合約中，資產之基本設計係於所有合約皆相同惟尚需重大客製化，即可能屬此情況。因此，將已完成狀態之資產改變用途以給予另一客戶將須重大修改。
- BC137 雙方理事會決定，於評估一資產是否具有其他用途時，雖然客製化之程度可能係有助益之考量因素，但並非係決定性之因素。此係因於某些情況下（例如，某些不動產合約），雖然資產可能係標準化，但仍對企業不具有其他用途，因實質合約限制使企業無法輕易主導將該資產給予另一客戶。若合約禁止企業移轉資產予另一客戶，且該限制具實質性，該資產對企業不具其他用途，因企業法律上有義務主導將該資產給予該客戶。因此，此顯示客戶於該資產創造時即控制該資產，因客戶具有現時能力以限制企業主導將該資產給予另一客戶。（企業亦須考量是否存在對款項之權利，以判定該資產之控制係於資產創造時隨時間逐步移轉，見第 BC142 至 BC148 段）。雙方理事會觀察到，合約之限制對不動產合約常屬攸關，但對其他類型之合約可能亦屬攸關。
- BC138 雙方理事會亦注意到，提供保障性權利予客戶之合約限制並不足以確立一資產對企業不具其他用途。雙方理事會觀察到，保障性權利通常使企業有實際能力在客戶不知或不反對之情況下，以實體替代該資產或改變該資產之用途。例如，合約可能明定企業不可移轉某一商品，因客戶對合約中之商品具有法定所有權。惟客戶對商品之法定所有權係意圖於企業清算之情況下保障客戶，且企業能以少許成本實體替代該資產或將該商品改變用途以給予另一客戶。此例中，合約之限制僅係保障性權利，並不顯示對商品之控制已移轉予該客戶。

- BC139 部分回應者觀察到，規定企業對國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)應考量合約及實務之限制，似乎與國際財務報導準則第 15 號第 B4 段中，適用國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)時應忽略合約及實務限制之規定相牴觸。雙方理事會指出，此差異係屬適當。雖然兩條件之目的均為評估是否控制係隨時間逐步移轉，對評估何時移轉控制每一條件提供不同方法，因該等條件係為於不同情境適用而設計。
- BC140 雙方理事會決定，其他用途之評估應僅於合約開始時完成且不得更新。否則，若企業將須持續重新評估是否資產具有其他用途，將產生無用之履約型態及收入認列。
- BC141 雙方理事會亦決定，雖然其他用途之概念係國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之條件之必要部分，但其不足以判定客戶控制資產。因此，雙方理事會決定，為顯示客戶於不具其他用途之資產創造時即控制該資產，企業亦須對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利。

企業對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利

- BC142 雙方理事會決定，「不具其他用途」及「對款項之權利」兩因素與控制之評估存在連結。此係因若企業創造中之資產對企業不具其他用途，企業實際上係依客戶之主導建造資產。因此，對客戶終止合約而未予企業任何資產或僅予企業價值極低之資產之風險，企業將要求經濟上之保障。藉由規定客戶若終止合約須對企業迄今已完成之履約付款，將建立該保障。此與通常僅於客戶對換得之商品或勞務取得控制時始有義務付款之其他交換合約一致。因此，客戶有義務對企業之履約付款（換言之，無法避免對該履約付款）之事實顯示，客戶已自企業之履約取得效益。
- BC143 雙方理事會之「對款項之權利」用語係指補償企業迄今已完成之履約之款項，而非指，例如，保證金或為補償企業不便或利潤減少等款項。此係因該條件之基本目的係用以判定是否企業於為客戶創造資產之過程中，即移轉商品或勞務之控制予客戶。因此，假設係理性行為且不存在可能於客戶合約範圍外之已廣泛認知之經濟效益，則企業僅於對履約之相關成本已獲補償並取得利潤（含對該等成本之報酬）時，始將同意移轉對商品或勞務之控制。
- BC144 雙方理事會注意到，客戶終止合約時，企業有權取得之補償可能不必然等於合約之利潤，因未到期即終止之合約所移轉予客戶之價值可能與合約假若完成之價值未成比例。惟雙方理事會決定，為顯示係對迄今已完成履約之補償，補償應以企業預期利潤之合理比例或企業資金成本之合理報酬為基礎。再者，雙方理事會注意到，應聚焦於合約終止時企業有權取得之金額，而非企業於協商中可能最後願意和解之金額。因此，雙方理事會於國際財務報導準則第 15 號第 B9 段中闡明「合理利潤」意指為何。

- BC145 此外，雙方理事會闡明，若客戶於合約完成前無理由而終止合約，對迄今已完成履約之款項，企業無需具有現時無條件之權利，但必須具有要求及/或保留該款項之可執行權利。例如，在提供報告始能換得固定金額之諮詢合約中，顧問公司同意於該合約結束時提供報告以換得該固定金額。若合約條款（或其他法律）規定，當客戶於合約完成前無理由而終止合約時，客戶須補償企業迄今已完成之工作，則正在履行合約之企業將對迄今已完成履約之款項具有權利。雙方理事會闡明此概念，因合約之付款條件可能不必然與企業對迄今已完成履約之款項所具有之可執行權利同步。
- BC146 部分回應者詢問，100%不可退還之前端收費是否符合「對迄今已完成履約之款項之權利」之條件（亦即，該款項於整個合約中至少能補償企業迄今已完成之工作）。雙方理事會決定，若企業於客戶終止合約時對該款項之保留（或不退還）權利係可執行，該類型之款項符合該條件。雙方理事會進一步指出，對款項之權利須為可執行；否則，企業是否實際上對款項具有權利仍將存疑。因此，雙方理事會納入國際財務報導準則第 15 號第 B12 段中之因素，以利於企業判定其對款項之權利是否係可執行。
- BC147 雙方理事會亦決定闡明，於客戶可能無權利終止合約或可能僅於特定時點有權利終止合約之某些情況下，企業可能對款項具有可執行之權利。若合約或轄區之其他法律規定企業及客戶須完成各自之義務（通常稱為特定履約），即為此種情況。

將對款項之權利作為單獨之收入認列條件

- BC148 雙方理事會曾考量明定將對款項之權利作為判定何時認列收入之更為決定性條件，但因下列原因否決：
- (a) 企業必須有一合約以得依國際財務報導準則第 15 號之規定認列收入，且對款項之權利係合約之一組成部分。
 - (b) 核心收入認列原則係有關判定商品或勞務是否已移轉予客戶，而非判定企業是否對款項具有權利（雖然企業是否對款項具有權利係判定合約是否存在之一重要部分—見第 BC31 至 BC46 段）。將對款項之權利作為判定履約義務何時滿足之決定性條件，可能已潛在地踰越該收入認列原則。
 - (c) 對款項之權利不一定表示商品或勞務之移轉（例如，某些合約要求客戶未收到任何商品或勞務即支付不可退還之前端費用）。如許多勞務合約中隨企業履約客戶確實取得效益之情況下，企業最終不保留對其履約之款項之可能性，係於收入之衡量中處理。例如，隨企業履約客戶同時取得並耗用企業履約之效益之某些勞務合約，客戶可能得終止合約並取得所有已付對價之全額退款。雙方理事會決定，於該等情況下，因企業正在移轉勞務予客戶，企業應

認列收入，但該收入係受限於對有權取得之交易價格金額是否須限制之評估結果（見第 BC203 至 BC223 段）。

不動產建造協議

- BC149 於制定評估商品或勞務何時移轉予客戶之規定時，雙方理事會考量，於適用國際財務報導準則中不動產建造之特定先前收入認列規定時，實務上作法分歧。此係因將國際財務報導準則中之先前收入認列條件適用於多種事實及情況之複雜合約時，難以判定何時對不動產之控制係隨時間逐步移轉予客戶。
- BC150 雙方理事會設想，國際財務報導準則第 15 號第 35 至 37 段提供判定何時商品或勞務係隨時間逐步移轉之特定規定，應會減少實務上之分歧。惟雙方理事會觀察到，取決於每一合約之攸關事實及情況，不同之不動產合約可能有不同移轉型態。例如，某些不動產合約可能產生依合約條款無法輕易主導給予另一客戶之資產（亦即，企業之履約並未創造對企業具其他用途之資產），且該等合約要求客戶對迄今已完成之履約付款（因此符合國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之條件）。惟其他不動產合約雖創造對企業不具其他用途之資產，但可能未要求客戶對迄今已完成之履約付款。因此，企業對該等合約之移轉型態將有不同之結論。
- BC151 住宅用不動產產業中適用國際財務報導準則之部分回應者，支持增添判定履約義務是否係隨時間逐步滿足之條件，該等回應者之論述為，該等條件有助於評估在多單位不動產開發中住宅用單位建造時，是否可隨時間逐步認列收入。此產業之其他回應者說明，雖然其能判定其履約並未創造具有其他用途之資產，但無法符合「對迄今已完成履約之款項之權利」之條件。此意謂該等回應者僅能於每一單位移轉予客戶之時點（通常僅於建造完成且客戶持有實體後）認列收入。該等回應者指出，此將無法適當描述其履行結果。
- BC152 惟雙方理事會作出結論：若不符合國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之任一條件，隨時間逐步認列收入將無法忠實描述企業之履行結果及合約中企業與客戶各自之權利及義務。雙方理事會進一步決定，闡明「不具其他用途及對迄今已完成履約之款項之權利」之條件，對多單位住宅用不動產開發之認列收入將確保較高之確定性及一致性。

於某一時點滿足之履約義務（第 38 段）

- BC153 雙方理事會決定，不符合隨時間逐步滿足之條件之所有履約義務應作為於某一時點滿足之履約義務處理。對於於某一時點滿足之履約義務，係於對商品或勞務之控制移轉予客戶之時點滿足履約義務。雙方理事會將控制移轉之指標納入於國際財務報導準則第 15 號第 38 段中。

- BC154 許多回應者表示，對於商品之銷售合約，該等指標有助於企業判定何時已移轉對資產（無論有形或無形）之控制。雙方理事會納入「客戶有該資產所有權之重大風險及報酬」之指標，部分回應者不同意雙方理事會刪除收入認列之「所有權之風險及報酬」考量之原始提議而提出意見，雙方理事會因此納入「客戶有該資產所有權之重大風險及報酬」之指標。回應者觀察到，如國際會計準則理事會（IASB）於國際財務報導準則第 10 號「合併財務報表」所強調，於判定控制之移轉時，風險及報酬可能係有助益之考量因素，且通常為控制資產之結果。雙方理事會決定，將風險及報酬新增為指標以提供額外之指引，但並不改變基於控制之移轉判定商品或勞務之移轉之原則。
- BC155 部分回應者質疑，是否所有指標須同時具備，企業始可作出已移轉對商品或勞務之控制之結論。部分回應者亦質疑，若非同時具備所有指標，則企業應如何處理。雙方理事會於再研議中強調，國際財務報導準則第 15 號第 38 段中之指標並非企業作出已移轉商品或勞務之控制予客戶之結論前須符合條件之清單。該等指標係客戶已控制資產時通常具備因素之清單，且該清單之提供有助於企業適用國際財務報導準則第 15 號第 31 段中之控制原則。
- BC156 雙方理事會曾考量納入「商品或勞務之設計或功能係客戶特定」之指標。惟雙方理事會決定，不將此指標納入於國際財務報導準則第 15 號中，因該指標主要適用於勞務合約（例如，建造類合約），且已有判定履約義務是否隨時間逐步滿足之規定因而此指標非屬必要。如第 BC134 至 BC141 段所述，客戶特定之設計及功能之概念已融入於「對企業不具其他用途之資產」之條件中。
- BC157 回應者亦建議額外指標，例如企業缺乏對商品或勞務持續參與（例如，對已交付商品之買權）。雙方理事會增加應用指引，以利企業於客戶合約存在賣權或買權之情況下，評估控制之移轉（見第 BC422 至 BC433 段）。

衡量履約義務完成程度（見第 39 至 45 及 B14 至 B19 段）

- BC158 雙方理事會決定，當企業判定一履約義務係隨時間逐步滿足時，應藉由衡量履約義務完成程度以決定於每一報導期間認列之收入金額。
- BC159 企業用以衡量其履約義務之完成程度之方法多樣。因國際財務報導準則第 15 號範圍之廣度，雙方理事會決定，考量所有可能方法及規定企業對每一方法之使用時機係不可行。據此，企業於選擇衡量履約義務完成程度之適當方法時，應運用判斷。此非意謂企業可「自由選擇」。本準則明定企業所選擇之衡量完成程度方法應與描述企業對客戶移轉商品或勞務之控制之履行結果—亦即，企業履約義務之滿足—此清楚明定之目的一致。
- BC160 為符合描述企業履行結果之目的，企業將需考量所承諾商品或勞務之性質及企業履行結果之性質。例如，於典型之健身俱樂部合約，企業之承諾係於一段期間內

隨時準備提供勞務（亦即，藉由使健身俱樂部已備供取得），而非僅於客戶要求時提供勞務。於此情況下，客戶因使俱樂部已備供取得之企業服務而獲益，因客戶使用健身俱樂部之程度並不影響客戶有權取得之剩餘商品及勞務之數量。此外，無論客戶使用俱樂部與否，客戶均有義務支付對價。因此，於該等情況下，企業需基於使商品或勞務已備供取得之服務選擇衡量完成程度方法，而非基於客戶何時使用對其已備供取得之商品或勞務。

- BC161 雙方理事會決定，企業應將所選擇之衡量完成程度方法一致地適用於特定履約義務及具類似特性之履約義務之不同合約。企業對相同或類似之履約義務，不得使用不同方法衡量其履行結果，否則企業不同報導期間之收入將不可比。雙方理事會亦注意到，若允許企業適用超過一個方法衡量其完成履約義務之履行結果，則企業實質上可規避辨認履約義務之規定。
- BC162 雖然雙方理事會不考量所有可能方法，亦不規定企業對每一方法之使用時機，其觀察到企業決定履約義務完成程度之衡量方法時，可能考量之方法大致有二——產出法及投入法。該等方法之適用規定係納入於應用指引中（見國際財務報導準則第 15 號第 B14 至 B19 段）。

產出法

- BC163 產出法以直接衡量迄今已移轉之商品或勞務對客戶之價值（例如，調查迄今已完成之履約、評估已達成之結果、已達到之里程碑、已經過之時間及已交付之數量或已生產之數量）為基礎認列收入。適用產出法時，「對客戶之價值」係指合約中企業履約之客觀衡量結果。惟對客戶之價值之評估並非意圖藉由參照合約所承諾個別商品或勞務之市場價格或單獨售價，亦非意指參照客戶認知之商品或勞務所含之價值。
- BC164 雙方理事會決定，在觀念上，產出之衡量係企業履行結果之最忠實描述，因其直接衡量移轉予客戶之商品或勞務之價值。惟雙方理事會觀察到，若投入法之成本較低且能對衡量完成程度提供合理之替代，則企業使用投入法係屬適當。
- BC165 部分回應者（特別是契約式製造業者）於雙方理事會再研議時，請求雙方理事會對交付數量法或生產數量法何時係屬適當提供更多指引。該等回應者觀察到，此種方法似乎為產出法，因而質疑該等方法是否總是會提供企業履行結果之最適當描述。雙方理事會觀察到，此種方法於某些情況下可能係屬適當；惟履約義務若係隨時間逐步滿足，此種方法並非總是會導致企業履行結果之最佳描述。此係因交付數量法或生產數量法忽略屬於客戶之在製品。雙方理事會觀察到，當該等在製品對合約或財務報表整體而言係屬重大時，使用交付數量法或生產數量法會扭曲企業之履行結果，因其對交付或生產完成前所創造但已由客戶控制之資產，不會認列收入。

- BC166 雙方理事會亦觀察到，若合約同時提供設計及生產服務，交付數量法或生產數量法可能非屬適當，因在此情況下，所生產或交付之每一項目移轉予客戶之價值可能並不相等。惟交付數量法可能適用於衡量製造標準項目（於交付時個別移轉予客戶之價值相等）之長期合約之完成程度。因此，雙方理事會闡明，於選擇產出法衡量完成程度及於判定交付數量法或生產數量法是否適當時，企業應考量事實及情況，並選擇能描述企業之履行結果及對客戶移轉商品或勞務之控制之方法。
- BC167 雙方理事會亦決定，於某些情況下，作為一實務權宜作法，另一適當之產出法係企業就其有權開立發票之金額認列收入。若企業有權開立發票之對價金額，直接對應其移轉予客戶之每一增額商品或勞務（亦即企業迄今已完成之履約）對客戶之價值，此方法係屬適當。例如，企業對所提供之每小時勞務按固定金額開立發票之勞務合約中即可能有此情況。

投入法

- BC168 投入法以企業為滿足履約義務之努力或投入（例如，已耗用之資源、已花費之人工時數、已發生之成本、已經過之時間或已使用之機器時數），相對於滿足該履約義務之預期總投入為基礎認列收入。
- BC169 於某些合約中，企業承諾移轉商品及勞務兩者予一客戶，惟客戶取得對商品（代表履約義務之一重大部分）之控制之時點與取得勞務之時點不同（例如，客戶於商品安裝前取得對商品之控制）。若該等商品或勞務係不可區分，則企業將有單一履約義務。因如何適用投入法於此種情況下以衡量完成程度實務上作法分歧，雙方理事會決定提供與尚未安裝之材料有關之額外指引。

尚未安裝之材料

- BC170 雙方理事會決定闡明，就尚未安裝之材料對投入法作調整，係意圖確保該投入法符合如國際財務報導準則第 15 號第 39 段所述之衡量履約義務完成程度之目的——亦即，描述企業之履行結果。
- BC171 雙方理事會觀察到，若客戶於企業安裝商品前取得對商品之控制，則企業持續將該等商品認列為存貨係屬不當，而應對已移轉之商品依國際財務報導準則第 15 號之核心原則認列收入。雙方理事會亦觀察到，若企業適用成本比例法（亦即將已發生成本與預期總成本相較）衡量完成程度，於無明確規定之情況下，企業可能將商品之成本納入於成本比例之計算中，因而對商品之移轉認列以全合約為基礎之利潤。雙方理事會注意到，於商品安裝前認列以全合約為基礎之利潤可能高估企業履約之衡量結果，因而高估收入。另一方面，規定企業估計不同於以全合約為基礎之利潤之利潤可能太過複雜，且可能實質上產生商品係不可區分之履約義務（因此，規避辨認履約義務之規定）。因此，雙方理事會決定，於特定情況下，企業應對商品之移轉以與該等商品之成本相等金額認列收入。於該等情況下，企業應自成本比例之計算中排除該等商品之成本，以與成本比例之方法一致。

- BC172 雙方理事會注意到，就尚未安裝之材料對完成程度之成本比例衡量結果作調整，係意圖適用於建造類合約中之部分商品—亦即，僅適用於相對於合約有重大成本之商品，且僅若對該等商品企業基本上係對客戶提供簡單之採購勞務。對符合國際財務報導準則第 15 號第 B19 段(b)條件之商品，於該等商品之成本範圍內認列收入可確保：企業合約利潤（或毛利）之描述，與假若客戶本身供應該等商品以供企業於建造活動中安裝或使用時所認列之利潤（或毛利）之描述，兩者係屬類似。
- BC173 部分回應者不同意企業對移轉予客戶之尚未安裝之材料認列零利潤之規定。依該等回應者之觀點，對單一履約義務之不同部分認列不同利潤與辨認履約義務之原則不一致。其他回應者不同意對尚未安裝之材料認列零利潤，因其可能無法適當地描述合約中企業之權利。例如，若企業於合約終止時有權取得之款項，其金額係反映對所有已執行工作（包括對客戶移轉尚未安裝之材料）之以全合約為基礎之利潤。
- BC174 雙方理事會曾考量該等論點，但決議明定於國際財務報導準則第 15 號第 B19 段(b)之投入法調整將確保該投入法符合衡量完成程度以描述企業之履行結果之目的。雙方理事會不同意部分回應者所提出之論點：國際財務報導準則第 15 號第 B19 段(b)之規定與辨認履約義務之原則不一致。雖然適用國際財務報導準則第 15 號第 B19 段(b)之結果為，單一履約義務中之某些商品或勞務會產生利潤，而所有尚未安裝之材料僅產生零利潤，但該差異僅係需調整成本比例之計算俾使投入法忠實描述合約中企業之履行結果所致之結果。
- BC175 為與對尚未安裝之材料之決議一致，雙方理事會亦闡明，企業選擇投入法（例如成本比例）衡量其完成程度時，若將某些已發生成本（例如，無效率及浪費之原料）納入會扭曲合約中企業之履行結果，則企業應調整該完成程度衡量結果。

無效率及浪費之原料

- BC176 國際財務報導準則第 15 號第 B19 段認知，投入法之缺點係企業之投入與移轉對商品或勞務之控制予客戶之間可能並無直接關係。若成本比例法包含可歸屬於對滿足履約義務無貢獻之浪費原料或其他無效率之成本時，即為此種情況。因此，企業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（例如，用以履行合約但未反映於合約價格之浪費之原料、人工或其他資源成本）之影響。就此而言，國際財務報導準則第 15 號第 B19 段可視為一種提示，機械性地適用成本比例法可能不必然提供企業履行結果之忠實描述。
- BC177 於雙方理事會之再研議中，其曾考量是否應提供更多有關無效率及浪費原料之概念之指引。例如，部分回應者詢問該評估是否應聚焦於企業特定之無效率或市場驅動之無效率，部分回應者則請求清楚區別正常之預期浪費原料與異常之浪費原料之會計處理。

BC178 雙方理事會認知該等關切，但決議制定額外指引以清楚及一致辨認應自成本比例之完成程度衡量結果中排除之無效率成本及浪費原料成本，係不可行。雙方理事會決定強調，衡量履約義務完成程度之目的係描述合約中企業之履行結果，且因此若某些已發生成本對合約之完成程度無貢獻，則可能須調整成本比例之計算。

完成程度之合理衡量

BC179 雙方理事會闡明，當選擇衡量完成程度之方法進而判定何時認列收入時，企業僅於能合理衡量其履約義務之完成程度時，始應就其履行結果認列收入。部分回應者詢問，企業無法衡量完成程度是否意謂成本亦將遞延。惟雙方理事會觀察到，除非企業依國際財務報導準則第 15 號第 95 段之規定能將履行合約之成本認列為資產，該等成本並非企業之資產因而應於發生時認列為費用。

BC180 雙方理事會亦作出結論：在企業無法合理衡量其履約義務之完成程度但預期最終可回收滿足履約義務已發生成本之情況下，企業應認列至少部分之收入金額，以反映其對滿足履約義務取得進展。因此，雙方理事會決定，於該等情況下，企業應僅於已發生成本之範圍內，對滿足履約義務認列收入。（該方法與國際財務報導準則及美國一般公認會計原則中對衡量完成程度之先前收入認列規定一致。）惟雙方理事會亦決定，企業能合理衡量其履約義務之完成程度時，應停止使用該方法。

收入之衡量（第 46 至 90 段）

BC181 雙方理事會決定，企業應以分攤交易價格法為基礎衡量收入。在使用該法時，企業按描述其滿足每一履約義務以換得之預期有權取得之對價金額，將交易價格分攤至每一履約義務。該分攤決定了於（或隨）企業滿足每一履約義務時所應認列之收入金額。大多數回應者支持該分攤交易價格法。

BC182 雙方理事會曾考量但否決另一衡量方法，該法係於每一報導期間結束日直接衡量尚未履行之履約義務。雙方理事會觀察到，此一衡量法將使合約之會計處理更複雜。此外，雙方理事會預期，於許多情況下，因所承諾之商品或勞務之價格係非先天易波動，或因企業於相當短之時間內逐步移轉商品或勞務予客戶而使任何可能存在波動之影響有限，該法提供予財務報表使用者之額外資訊極少。第 BC25 至 BC27 段納入經否決之衡量方法之額外討論。

BC183 分攤交易價格法通常使企業須依循三個主要步驟，以決定對已滿足之履約義務所能認列之收入金額。該等步驟如下：

- (a) 決定合約之交易價格；
- (b) 將交易價格分攤至履約義務；及

(c) 按分攤至已滿足之履約義務之金額認列收入。

決定交易價格（第 47 至 72 段）

BC184 決定交易價格係收入認列模式之一重要步驟，因交易價格係企業分攤至合約中之履約義務且最終認列為收入之金額。

BC185 雙方理事會決定將交易價格定義為，企業移轉商品或勞務以換得之預期有權取得之對價金額。因此，於每一報導期間結束日決定交易價格之目的係為預測企業自合約將有權取得之對價總額。於制定國際財務報導準則第 15 號時，雙方理事會決定，不得因客戶之信用風險之影響而調整交易價格（見第 BC259 至 BC265 段），除非合約包含一重大財務組成部分（見第 BC229 至 BC247 段）。

BC186 雙方理事會闡明，交易價格應僅包含企業依現時合約有權取得之金額（包括變動金額）。例如，交易價格不包括因未來行使對額外商品或勞務之選擇權或未來訂單更改之對價估計值。在客戶行使該選擇權或同意訂單更改前，企業對於對價不具權利。

BC187 雙方理事會亦闡明，企業依現時合約有權取得之金額可由任一方支付（亦即不限於僅由客戶支付）。例如，於醫療保健產業，醫院可能以其自病人、保險公司及/或政府組織有權取得之款項金額為基礎決定交易價格。此亦可能發生於因製造商直接發折價券或現金回饋券予企業之客戶，而使企業向製造商收取款項之其他產業。惟該金額不包含代第三方收取之金額（諸如某些轄區之銷售稅及加值稅）。

BC188 當客戶承諾支付固定現金對價（亦即不會變動之金額）時，交易價格容易決定。惟下列情況中，交易價格可能較難決定：

- (a) 承諾之對價金額係變動（見第 BC189 至 BC202 段）而使企業須考量是否應限制計入交易價格中之對價估計金額（見第 BC203 至 BC223 段）；
- (b) 合約包含一重大財務組成部分（見第 BC229 至 BC247 段）；
- (c) 承諾之對價非為現金形式（見第 BC248 至 BC254 段）；及
- (d) 具有由企業付給客戶之對價（見第 BC255 至 BC258 段）。

變動對價（第 50 至 59 段）

BC189 雙方理事會注意到，在承諾之對價係變動之客戶合約中，企業需估計其預期有權取得之對價金額。因此，雙方理事會決定對下列各項提供規定：

- (a) 辨認何時客戶合約中具有變動對價（見第 BC190 至 BC194 段）；

- (b) 估計變動對價之方法（見第 BC195 至 BC202 段）；
- (c) 何時應限制變動對價之估計值，因而不將該等估計值計入交易價格中（見第 BC203 至 BC223 段）；及
- (d) 如何處理交易價格之後續變動（見第 BC224 至 BC228 段）。

辨認變動對價

- BC190 雙方理事會注意到，變動對價可產生於企業依合約將有權取得之對價可能變動之任何情況。國際財務報導準則第 15 號第 51 段例舉於客戶合約中可能發生之變動對價常見類型。
- BC191 雙方理事會觀察到，即使於合約明定價格為固定之情況下，對價可能為變動。此係因企業可能僅視某一未來事項之發生或不發生而有權取得該對價。例如，在固定價格勞務合約中，客戶支付前端費用且該合約條款約定，若客戶於任何時間對勞務不滿意即全數退還客戶所付金額。於該等情況下，對價為變動，因企業有權取得之對價可能係全部對價或零（若客戶行使其退款權利）。
- BC192 合約通常會明定導致對價被分類為變動之條款。惟於某些情況下，因事實或情況顯示企業可能接受低於合約明定價格之價格（亦即合約包含隱含之價格減讓），承諾之對價可能為變動。雙方理事會觀察到，企業之商業實務慣例、已發布之政策或特定聲明可能提供企業對以所承諾之商品或勞務換得之對價願意接受較低價格之證據。例如，企業對先前已銷售予客戶之商品可能給與該客戶價格減讓，俾使該客戶能就該等商品作折扣因而更易銷售予第三方。雙方理事會注意到，於許多情況下，可能給與價格減讓以增進客戶關係而促進對該客戶之未來銷售。
- BC193 雙方理事會決定，企業亦應考量所有事實及情況，以判定企業是否將接受低於合約明定價格之對價金額。例如，企業與新客戶簽訂之合約可能以發展客戶關係為策略。於該情況下，雖然可能沒有企業將提供價格減讓之以往證據，但可能有其他因素導致企業判定其將接受低於合約明定價格之價格。
- BC194 雙方理事會觀察到，企業是否已隱含地提供價格減讓，或是否已選擇接受客戶對合約所協議之對價違約之風險（亦即客戶信用風險），於某些情況下可能難以判定。雙方理事會指出，企業於作該判定時，應運用判斷並考量所有攸關事實及情況。雙方理事會觀察到，先前之收入認列規定下亦須作此判斷。因此，雙方理事會決定對價格減讓及減損損失之區分不制定詳細規定。

估計變動對價之方法

- BC195 雙方理事會決定明定，企業應使用期望值或最可能金額估計變動對價，取決於企業預期何種方法較能預測其將有權取得之對價金額（見國際財務報導準則第 15 號

第 53 段)。雙方理事會指出，此並非「自由選擇」，企業須考量其預期何種方法較能預測其將有權取得之對價金額，並對類似類型之合約一致地適用該方法。

BC196 雙方理事會對估計交易價格之方法作出結論，以回應 2010 年草案之回饋意見。該草案提議，當合約之對價為變動時，企業應僅使用機率加權方法按期望值衡量交易價格。機率加權方法反映可能對價金額（以其各自之機率加權）之全部範圍。2010 年草案之許多回應者不同意使用機率加權方法衡量交易價格，理由為該方法將：

(a) 增加複雜性且適用成本過高；及

(b) 阻礙有意義結果之報導（於所有情況下），因，例如，可能導致企業按依合約永不可能取得之對價金額決定交易價格。

BC197 部分回應者建議理事會不明定衡量模式，而規定使用管理階層之最佳估計值決定交易價格。許多回應者指出，此將使管理階層具備彈性，得以其經驗及可得資訊為基礎作估計，無需所明定衡量模式規定之書面文件。

BC198 雙方理事會於再研議時，再度確認其對估計交易價格明定目的及適當衡量方法之決議。此係因明定目的及適當衡量方法將提供必要架構以確保估計過程之嚴謹。再者，若無此一架構，收入之衡量可能不為財務報表使用者所可了解，且可能缺乏企業間之可比性。

BC199 惟雙方理事會於再研議時，重新考量適當衡量方法為何。雙方理事會注意到，機率加權方法反映於報導期間結束日交易價格中所有不確定性。因此，該方法最能反映報導期間結束日所呈現之情況。例如，該方法反映收到較多對價金額之機率與收到較少金額之風險。惟雙方理事會觀察到，財務報表使用者最關注於獲知最終將自合約實現之對價總額。因此，雙方理事會決定，為使每一報導期間結束日之交易價格估計值有意義，該估計值應為企業預期較能預測其將有權取得之對價金額（雙方理事會決定單獨處理信用風險之議題—見第 BC259 至 BC265 段）。

BC200 雙方理事會觀察到，於某些情況下，機率加權估計值（即期望值）係企業將有權取得之對價金額之預測。例如，若企業有大量類似特性之合約，即可能屬此種情況。惟雙方理事會同意該等回應者，期望值可能不總是能忠實預測企業將有權取得之對價。例如，若企業確定收到合約中僅有兩個可能對價金額其中之一，期望值並非依合約可能之結果，因此，與企業將有權取得之對價金額之預測可能並不攸關。雙方理事會決定，於該等情況下，必須以另一方法—最可能金額方法—估計交易價格。此係因最可能金額方法辨認出可能對價金額範圍內之更可能發生之個別對價金額（相較於其他個別結果）。

BC201 在理論上，雖然使用最可能金額方法之企業必須考量所有可能結果以辨認最可能結果，但在實務上無須量化較少可能之結果。同樣地，使用機率加權方法估計期

望值並不要求企業須使用複雜模型或技術考量所有可能結果，即使企業具有廣泛數據且能辨認多數結果。於許多情況下，有限數量之離散結果及機率通常可提供可能結果之分配之合理估計值。因此，雙方理事會決定，該兩種方法皆不會因成本過高或太複雜而難以適用。

- BC202 雙方理事會亦決定，為提供較佳資訊予使用者，當企業估計某一不確定性對其預期將有權取得之變動對價金額之影響時，應對整份合約一致地適用同一方法。惟雙方理事會觀察到，此非意謂企業須使用同一方法衡量單一合約中之所有不確定性。企業可對不同之不確定性使用不同方法。

限制變動對價估計值

- BC203 雙方理事會決定，為提供有用資訊予財務報表使用者，變動對價估計值之部分不應計入交易價格中。若變動對價估計值（及認列為收入之金額）過於不確定，因此可能無法忠實描述企業移轉所承諾之商品或勞務予客戶以換得之將有權取得之對價，即為此種情況。於該情況下，雙方理事會決定，企業應限制計入交易價格中之變動對價估計值。

- BC204 許多回應者同意，對自變動對價認列之收入納入某種形式之限制係屬必要，因先前之收入認列規定下之財務報表中，相當多錯誤係與收入之高估或提前認列相關。惟雙方理事會注意到，其並非意圖消除於財務報導常見且必要之估計值使用，而係確保該等估計值健全且產生有用之資訊。此係因收入係一重要指標，且財務報表使用者說明：僅於對收入於後續報導期間不會迴轉有高度信心時，始應將該等變動對價估計值計入收入中，係屬關鍵。

- BC205 於制定限制變動對價估計值之規定時，雙方理事會考量下列各項：

- (a) 限制變動對價估計值之目的及明定信心水準（見第 BC206 至 BC213 段）；
- (b) 限制變動對價估計值與以銷售基礎或使用基礎計算之智慧財產授權權利金之規定之適用（見第 BC214 至 BC219 段）；及
- (c) 限制變動對價估計值之規定究係應納入於交易價格之決定（收入認列模式之步驟 3）中，抑或應納入履約義務已滿足時所認列累計收入金額之決定（收入認列模式之步驟 5）中（見第 BC220 至 BC223 段）。

限制變動對價估計值之目的及明定信心之水準

- BC206 雙方理事會於再研議時決定，闡明限制變動對價估計值之目的係有助益。雙方理事會考量自財務報表使用者收到之回饋意見作成決議。大多數被諮詢之財務報表使用者指出，一報導期間收入之最攸關衡量係於後續期間不會重大迴轉者。此係因不會於未來迴轉之金額將有助於財務報表使用者較能預測企業之未來收入。因此，雙方理事會決定，對收入限制應聚焦於可能之向下調整（亦即收入迴轉），而

非於所有收入調整（亦即向下及向上調整）。具體而言，雙方理事會決定，企業應將變動對價估計值之部分或全部計入交易價格中，但其範圍僅限於高度很有可能不會發生重大收入迴轉之部分。

- BC207 雙方理事會認知，限制變動對價估計值之規定及所界定之目的，與雙方理事會各自觀念架構中之中立性之概念可能有所扞格。此係因雙方理事會之決議對將使計入交易價格中之估計值有向下之偏誤。惟雙方理事會決定，此偏誤係屬合理，因財務報表使用者表示，預期不受未來重大迴轉影響之收入更為攸關。
- BC208 於雙方理事會再研議時，編製者與查核人員指出，信心水準若不明定（例如，若雙方理事會僅明定企業應於其預期不會導致重大收入迴轉之範圍內，將變動對價計入交易價格中），符合限制變動對價估計值之目的將屬困難。許多該等人士亦觀察到，目的中遺漏信心之水準可能導致實務上之分歧，若企業對隱含之信心水準有不同之解讀（例如，某些企業將隱含之信心水準可能解讀為幾乎確定，然其他企業則可能推定其意指可能性大於不可能性）。
- BC209 因此，雙方理事會決定，明定一信心水準將較清晰，因而確保更一致適用限制變動對價估計值之規定。於決定適當之信心水準時，雙方理事會曾考量，是否可使用 2011 年草案中之提議，將收入限制為企業合理確信有權取得之金額。惟 2011 年草案之許多回應者不確定雙方理事會使用「合理確信」之用語意圖為何。該等回應者觀察到，該用語亦用於國際財務報導準則、美國一般公認會計原則及審計準則，且於該等規範中對該用語意義之解讀常有差異。
- BC210 雙方理事會亦考量使用國際財務報導準則及美國一般公認會計原則先前未曾使用之術語。惟雙方理事會決定，使用任何新用語皆可能導致實務上之分歧，因企業對新用語可能有不同解讀。因此，雙方理事會決定，最適當之信心水準係國際財務報導準則中之「高度很有可能」及美國一般公認會計原則中之「很有可能」，因現行規定即使用該等用語。
- BC211 雙方理事會觀察到，於美國實務上廣為使用且被了解之用語「很有可能」，於美國一般公認會計原則中係定義為「未來事項很可能發生」（主題 450）。相對地，國際財務報導準則中用語「很有可能」係定義為「可能性大於不可能性」（國際財務報導準則第 5 號「待出售非流動資產及停業單位」及國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」）。因此，雙方理事會決定，就國際財務報導準則目的使用「高度很有可能」之用語，就美國一般公認會計原則目的使用「很有可能」之用語，以於國際財務報導準則及美國一般公認會計原則中達成同等意義。雙方理事會指出，此與國際會計準則理事會（IASB）於制定國際財務報導準則第 5 號時所採用之作法一致（見國際財務報導準則第 5 號第 BC81 段）：國際會計準則理事會（IASB）使用「高度很有可能」之用語以與美國一般公認會計原則中「很有可能」之用語達成同等之意義。

- BC212 雙方理事會觀察到，判定估計值是否符合所須之信心水準時，企業所進行之分析大部分仍為質性分析。具體而言，該分析使企業須運用判斷並考量國際財務報導準則第 15 號第 57 段中之因素，以評估是否高度很有可能不會發生重大收入迴轉。換言之，雙方理事會並不預期企業每當評估是否可能發生重大迴轉之可能性時，將需編製量化分析。因此，雙方理事會作出結論：納入信心水準不致使適用該等規定時成本過高或太複雜。
- BC213 國際財務報導準則第 15 號第 57 段中之因素係部分源自美國一般公認會計原則有關估計銷貨退回之先前規定。2010 年草案及 2011 年草案亦提議該等指標，且回應者普遍同意該等指標係屬攸關且有助益。雙方理事會於再研議時亦決定於國際財務報導準則第 15 號第 57 段(d)新增一因素，以處理雖無調整合約明定價格之明確要求，但企業有提供多種價格減讓（或類似型態之價格調整）之以往實務之情況。此係因雙方理事會觀察到，提供多種價格減讓之實務將增加若企業讓合約對價金額計入交易價格中將發生重大收入迴轉之機率。

限制變動對價估計值之規定之適用

- BC214 限制變動對價估計值之規定要求企業先估計其將有權取得之對價（見國際財務報導準則第 15 號第 53 段），再評估是否符合限制變動對價估計值之規定之目的——亦即藉由判定與變動對價相關之不確定性於後續消除時，是否高度很有可能不會發生重大收入迴轉。若企業判定估計值之計入高度很有可能不會導致重大收入迴轉，則應將該估計金額計入交易價格中。
- BC215 雖然部分回應者說明其推論此等規定將不當地要求兩步驟之流程，雙方理事會觀察到，若企業估計變動對價之流程已涵蓋限制變動對價估計值之規定所依據之原則，企業將無須嚴格遵循該等步驟。例如，企業可能估計來自附退貨權之商品銷售之收入。於該情況下，若企業對估計收入之計算涵蓋在所認列之累計收入金額高度很有可能不會導致重大收入迴轉之水準下企業對報酬之預期，企業於實務上可能不需先估計預期收入再適用該等限制規定於該估計值。
- BC216 限制變動對價估計值之規定要求企業評估對已滿足（或已部分滿足）之履約義務所認列之累計收入金額是否不會發生重大收入迴轉。此係因雙方理事會不欲使企業藉由將已滿足（或已部分滿足）履約義務之收入未來迴轉之風險與未來履約之預期收入相抵，而不當地認列收入。
- BC217 限制變動對價估計值之規定亦要求企業就變動對價及固定對價評估重大收入迴轉之幅度。例如，若單一履約義務之對價包含固定金額與變動金額，企業應評估相對於對價總額（亦即變動與固定對價）之變動金額可能收入迴轉幅度。此係因限制變動對價估計值之目的係聚焦於對履約義務所認列之累計收入金額之可能收入迴轉，而非僅於該履約義務所分攤之變動對價之迴轉。
- BC218 雙方理事會注意到，於某些情況下，企業適用變動對價估計值之規定時可能判定，

若將變動對價估計值之全部計入交易價格中，並非高度很有可能不會導致重大收入迴轉，其不應將變動對價估計值之全部計入交易價格中。惟企業可能判定，將部分變動對價估計值計入交易價格中高度很有可能不會導致重大收入迴轉。於此種情況下，雙方理事會決定企業應將該金額計入交易價格之估計值中。2010 年草案及 2011 年草案之回應者支持將部分變動對價估計值計入交易價格中（因此，於企業滿足相關之履約義務時將該部分認列為收入），若計入該金額符合限制變動對價估計值之規定之目的。

- BC219 惟雙方理事會決定，對以客戶後續銷售或使用為基礎計算對價之智慧財產授權，在該不確定性消除（亦即當客戶之後續銷售或使用發生時）前，企業不得對不確定之金額認列任何收入。雙方理事會納入此等規定，因財務報表使用者及編製者普遍表示，若企業對該等合約認列最低收入金額將無法提供攸關之資訊（見第 BC419 至 BC421 段）。

限制交易價格估計值（步驟3）或限制所認列之累計收入金額（步驟5）

- BC220 於制定限制變動對價估計值之規定時，雙方理事會考量，該等規定適用於收入認列模式之哪一步驟最為適當。
- BC221 部分回應者建議，若目的係限制收入之衡量，則限制交易價格（亦即於步驟 3 納入限制）可能較為適當。反之，若目的係限制所認列之收入金額，則限制所認列之累計收入金額（亦即於步驟 5 納入限制）可能較為適當。惟雙方理事會觀察到，該等目的並非真正地相互獨立，因收入之衡量決定所認列之收入金額。換言之，限制變動對價估計值之規定對收入之認列加以限制，並將衡量之不確定性用以作為判定是否應認列（或決定應認列多少）收入之基礎。雙方理事會注意到，將限制變動對價估計值之規定適用於交易價格或所認列之累計收入金額，對合約所認列之收入金額應有相等結果。
- BC222 因此，雙方理事會決定，應將限制變動對價估計值之規定併入於交易價格之決定中。因回應者之回饋意見表示，此將與管理階層考量變動對價之常用方式一致。
- BC223 資產管理產業及旅館管理產業之回應者質疑，是否限制交易價格將產生會忠實描述其對合約履行結果之收入認列型態。在該等產業之許多合約中，當部分之變動對價變成固定時，該變動對價僅與當期履行結果相關。雙方理事會觀察到，分攤變動對價之規定（見第 BC284 至 BC293 段）將確保所認列之金額會忠實描述此種合約之履行結果。

交易價格之後續變動

- BC224 合約開始後，隨不確定性消除或隨與剩餘不確定性有關之新資訊成為可得，企業將修正對其預期有權取得之對價金額之預期。為描述存在於每一報導期間結束日

之狀況（及報導期間內之狀況改變），雙方理事會決定，企業應於整個合約期間更新交易價格之估計值。雙方理事會作出結論：反映企業預期有權取得之對價金額之現時評估較保留原始估計值將提供更有用之資訊予財務報表使用者，特別是於合約期間內易有重大狀況改變之長期合約。

BC225 雙方理事會曾考量，交易價格若於合約期間變動，究係應依下列何種方式處理：

- (a) 於變動發生時將該等變動認列於損益；或
- (b) 將該等變動分攤至各履約義務。

BC226 雙方理事會否決於交易價格估計值變動發生時將該變動之全部金額認列於損益之作法。依雙方理事會之觀點，該作法可能導致收入認列之型態無法忠實描述商品或勞務之移轉型態。再者，將交易價格估計值之變動立即（且全部）認列為收入易導致實務上之濫用。雙方理事會曾考量，交易價格估計值之變動是否能獨立於收入而列報為利益或損失，因此維持收入認列之型態。惟雙方理事會否決該作法，因對合約所認列之收入總額將不等於企業依合約已有權取得之對價金額。

BC227 雙方理事會決定，企業應依國際財務報導準則第 15 號第 87 至 90 段條件之規範，將交易價格之變動分攤至合約中之所有履約義務（見第 BC286 段）。此係因所認列之累計收入將會描述，假若企業於合約開始時即有該資訊，其於該後續報導期間結束日已認列之收入。因此，分攤至已滿足之履約義務之交易價格應立即認列為收入（或收入之減少）。

BC228 雙方理事會注意到，於某些情況下，企業可能於報導期間結束日估計變動對價以將其計入交易價格中。惟與變動對價相關之資訊可能產生於報導期間結束日至通過發布財務報表日間。雙方理事會決定不提供此等情況之會計指引，因其注意到，國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」及主題 855「期後事項」已規範期後事項之會計處理。

合約中存在之重大財務組成部分

BC229 某些客戶合約包含財務組成部分。財務組成部分可能係明確辨認於合約中或係隱含於合約之付款條件中。包含重大財務組成部分之合約觀念上包括兩項交易——一為銷售，另一為財務融資。雙方理事會決議規定，若財務組成部分係屬重大，企業應就財務組成部分之影響調整承諾之對價金額，理由如下：

- (a) 不認列財務組成部分可能扭曲合約之收入。例如，當客戶延遲付款，忽略合約之財務組成部分將導致對商品或勞務之移轉認列全額收入，儘管事實上係企業提供財務融資服務予客戶。

- (b) 於某些合約，企業（或客戶）考量合約現金流量之時點。因此，辨認重大財務組成部分係承認合約之一重要經濟特性，亦即合約除商品或勞務之移轉外尚包括融資安排。於商品或勞務移轉予客戶時客戶對該商品或勞務付款之合約，與於商品或勞務移轉前或後客戶付款以提供或取得財務利益之合約，可能係重大不同。

BC230 就重大財務組成部分之影響調整承諾之對價金額之目的，係為使所認列收入金額反映標的商品或勞務於移轉商品或勞務時之「現銷價格」。雙方理事會觀察到，可能僅於合約所明定之付款時點對移轉予客戶商品或勞務之交易提供客戶或企業重大財務利益時，始應調整承諾之對價以反映現銷價格。此係因於其他情況下，付款時點可能係為財務融資以外之目的，諸如對不履約之保障。此於下列各段進一步描述。

判定合約是否包含重大財務組成部分

BC231 雙方理事會曾考量，辨認財務組成部分之規定是否應僅基於款項之可收取係顯著早於或顯著晚於移轉商品或勞務予客戶。惟很多回應者說明，此可能使企業仍須就貨幣時間價值調整對價，即使各方未於所協商合約條款中考量融資安排。該等回應者說明，於某些情況下，雖然商品或勞務之移轉與付款間存在一段顯著期間，該時點差異之原因與企業與客戶間之融資安排無關。雙方理事會同意該等回應者並藉由國際財務報導準則第 15 號第 60 段闡明其意圖，該段明定僅於合約所明定之付款時點提供客戶或企業重大財務利益時，企業始應就財務融資調整對價。

BC232 雙方理事會亦曾決定，自就財務組成部分所作調整之討論中移除「貨幣時間價值」之用語，以反映其聚焦於付款條件是否提供客戶或企業重大財務利益之決議。此係因「貨幣時間價值」之用語係一較廣泛之經濟用語，其可能表示，需於現銷價格可能不同於合約款項以外之情況下調整承諾之對價金額。此外，雙方理事會決定改善國際財務報導準則第 15 號第 61 段中企業於決定合約是否包含重大財務組成部分時應考量之因素。該等因素要求下列之評估：

- (a) 承諾之對價金額與所承諾商品或勞務之現銷價格間之差額（若存在時）。若企業（或另一企業）視付款之時點而以不同對價金額銷售相同商品或勞務，此對合約中存在重大財務組成部分係各方知悉，通常提供可觀察之資料。將此因素作為一指標係因於某些情況下，現銷價格與客戶承諾之對價間之差額係由財務融資以外之因素所造成（見第 BC233 段）。
- (b) 下列兩者之合併影響：(1)企業移轉所承諾之商品或勞務予客戶與客戶為該等商品或勞務付款間之預期時間間隔及(2)攸關市場之當時利率。雖然雙方理事會決定，商品或勞務之移轉與為該等商品或勞務付款間時點之差異並非決定性，時點及當時利率之合併影響可能對已提供重大財務利益提供一有力之指標。

BC233 此外，雙方理事會納入國際財務報導準則第 15 號第 62 段之條件，以闡明合約中並未提供客戶或企業重大財務利益之情況：

- (a) 客戶已預付商品及勞務之款項，且移轉該等商品及勞務之時點係由客戶裁決。雙方理事會注意到，對於某些類型之商品或勞務（諸如電話預付卡及客戶忠誠度點數），客戶將預付該等商品或勞務之款項，且該等商品及勞務移轉予客戶係由客戶裁決。雙方理事會預期，於該等情況下，付款條件之目的與各方間之融資安排無關。此外，雙方理事會決定，於此等情況下，要求企業處理貨幣時間價值之成本將超過所知之任何利益，因企業將須持續估計商品或勞務將於何時移轉予客戶。
- (b) 客戶承諾之對價絕大部分金額為變動，且該對價係依企業或客戶無法控制之因素而定。雙方理事會觀察到，對於某些協議，付款條件明定之時點或金額之主要目的可能非為提供客戶或企業重大財務利益，而係為消除與該等商品或勞務之對價相關之不確定性。例如，於權利金協議中，因商品或勞務存在顯著之不確定性，企業及客戶可能不欲固定價格及付款時點。該等付款條件之主要目的可能係對各方提供商品或勞務價值之保證，而非提供重大財務融資予客戶。
- (c) 承諾對價與商品或勞務現銷價格間之差額，係由提供客戶或企業財務融資以外之原因所造成。於某些情況下，依產業或轄區典型付款條件之預先或延遲付款，可能有財務融資以外之主要目的。例如，客戶可能保留或扣留部分對價，該對價僅於成功完成合約或達成明定之里程碑時始為應付。或者，客戶可能須事先支付部分對價以取得限量商品或勞務之未來供應。該等付款條件之主要目的可能係為對客戶提供企業將依合約圓滿地完成義務之保證，而非為提供客戶或企業財務融資。

BC234 雙方理事會亦觀察到，對於許多合約，企業無須調整客戶承諾之對價金額，因財務組成部分之影響不會重大改變就客戶合約而應認列為收入之金額。換言之，對於該等合約，財務組成部分非屬重大。雙方理事會於再研議時闡明，企業應僅於合約層級考量財務組成部分之重大性，而不於組合層級考量財務融資是否重大。雙方理事會決定，若財務組成部分之影響對個別合約並不重大，但對類似合約之組合之合併影響對企業整體而言係重大，要求企業處理該財務組成部分將過度負擔。

對重大財務組成部分之規定之實務放寬

BC235 某些先前之規定要求企業僅於付款期間超過某一特定期間（通常一年）時，始須認列重大財務組成部分之影響。例如，次主題 835-30「利息—利息之設算」排除「正常營運過程中與客戶或供應商之交易，該交易於不超過一年之慣例貿易期間到期」。雙方理事會決定，對企業移轉所承諾商品或勞務予客戶之時間與客戶為該

商品或勞務付款之時間間隔為一年以內之情況中之重大財務組成部分之會計處理，於國際財務報導準則第 15 號中納入類似之放寬（見國際財務報導準則第 15 號第 63 段）。雙方理事會觀察到，如同國際財務報導準則第 15 號中之其他實務權宜作法，企業應對類似情況中之類似合約一致地適用該實務權宜作法。

BC236 雙方理事會認知，該放寬可能於某些情況下產生武斷之結果，因財務組成部分對於具有高隱含利率之短期合約而言可能係屬重大，而對於具有低隱含利率之長期合約而言可能不重大。惟雙方理事會決定，就預期存續期間為一年以內之合約中任何重大財務組成部分，豁免企業對該影響之會計處理，理由如下：

(a) 簡化國際財務報導準則第 15 號之適用。此係因企業將無須：

(i) 判定該等合約是否包含對該等合約係屬重大之財務組成部分（見第 BC232 段）；及

(ii) 決定該等合約所隱含之利率。

(b) 對利潤認列型態之影響應屬有限，因該豁免僅適用於預期於 12 個月以內到期（亦即，客戶付款或企業履約時）之融資安排。

BC237 部分回應者亦曾建議，雙方理事會應豁免企業於交易價格衡量中反映與客戶預付款相關之重大財務組成部分之影響。該等回應者批評，對預付款所產生重大財務組成部分之任何影響之會計處理將導致：

(a) 改變企業通常不認列預付款所隱含融資之影響之先前實務；

(b) 收入高於所收取之現金（例如，若合約之隱含利率導致於未來兩年累計利息 CU21³，認列之收入金額將為 CU121，而非預收之現金 CU100）；及

(c) 無法反映協議之經濟實質，當客戶因財務融資以外之原因（例如，客戶有顯著信用風險或將補償企業所發生之前端合約成本）而預先付款時。

BC238 雙方理事會決定，不豁免企業對預付款之重大財務組成部分之影響之會計處理。此係因若預付款係屬重大且主要目的係為對企業提供財務融資，忽略預付款之影響可能重大扭曲利潤認列之金額及型態。例如，在企業因須財務融資以取得合約所需之材料，而要求客戶預先付款之長期建造合約中，若企業不要求客戶預先付款，則將需自第三方取得財務融資，且因此將向客戶收取相對較高之金額以回收所發生之財務成本。惟於兩者情境中移轉予客戶之商品或勞務係屬相同；僅提供財務融資予企業者改變。因此，無論究係自客戶抑或自第三方收取重大財務利益，企業之收入應為一致。

折現率

³於本結論基礎中，貨幣項目均以「貨幣單位（CU，即 Currency Units）」表達。

- BC239 雙方理事會考量，就重大財務組成部分之影響調整承諾之對價金額，所用之折現率究係應為無風險利率抑或應為風險調整後利率。於許多轄區，無風險利率係可觀察且易於採用，可避免決定每一合約之特定利率之成本。惟雙方理事會決定，使用無風險利率將不會產生有用資訊，因所產生之利率未反映合約各方之特性。此外，雙方理事會注意到，使用合約明確訂定之利率未必適當，因企業可能提供「低價」財務融資作為行銷誘因，因此，使用該利率不會導致適當之合約期間內利潤認列。因此，雙方理事會決定，企業應採用未涉及商品或勞務提供之企業與客戶間財務融資交易中所使用之利率，因該利率反映合約中收取財務融資者之特性。除其他風險，該利率亦反映客戶之信用等級。
- BC240 部分回應者提及，決定企業與客戶間單獨財務融資交易所將使用之折現率係屬困難且成本過高，因適用國際財務報導準則第 15 號之企業大多數與客戶並無單獨財務融資交易。此外，對具有大量客戶合約之企業而言，對每一個別客戶決定特定折現率將係於實務上不可行。
- BC241 雙方理事會對多數該等疑慮之處理，係藉由提供一年以內之合約無須視為具重大財務組成部分之豁免，及提供國際財務報導準則第 15 號第 62 段中之因素（描述不存在須處理之重大財務組成部分之情況）。雙方理事會預期，對於其他企業須分別處理財務組成部分之合約，企業及客戶通常於考量諸如通貨膨脹率及客戶信用風險之因素後，分別協商合約之付款條件。因此，企業應能取得足夠資訊以決定企業與客戶間單獨財務融資所將使用之折現率。

重大財務組成部分所使用折現率之重評估

- BC242 部分回應者詢問，若情況改變，企業是否須修改用以決定重大財務組成部分金額之折現率。
- BC243 雙方理事會闡明，企業不得因情況改變而更新折現率，企業於交易價格衡量中應僅反映合約開始時決定之折現率。雙方理事會亦觀察到，要求企業因折現率評估之變動而更新交易價格將係實務上不可行。

重大財務組成部分之影響之表達

- BC244 由於雙方理事會對存在之重大財務組成部分（見第 BC229 至 BC243 段）之決議，具重大財務組成部分之客戶合約將區分為收入組成部分（名目現銷價格）及放款組成部分（遞延或預付款項之影響）。因此，源自具重大財務組成部分之合約之應收帳款之會計處理應可比於具相同特性之放款之會計處理。例如，A 客戶賒購一商品並承諾滿三年時支付 CU1,000。該應收帳款之現值為 CU751。B 客戶向銀行借款 CU751 並承諾滿三年時支付 CU1,000。B 客戶使用該貸款購買與 A 客戶相同之商品。該等交易經濟上係相同，但若無國際財務報導準則第 15 號對重大財務組

成部分之處理規定，交易之形式將決定企業將認列 CU751 或 CU1,000（以折現或不折現之基礎）收入。因此，國際財務報導準則第 15 號第 60 至 65 段規定，具重大財務組成部分（對合約而言）之合約應予區分，以對此兩交易產生相同之收入認列。

- BC245 雙方理事會觀察到，長期應收帳款（亦即，源自客戶合約財務組成部分之應收款）之任何減損損失於綜合損益表之列報，將與雙方理事會各自金融工具準則範圍內之其他類型金融資產之列報一致。雙方理事會決定，短期應收帳款（亦即，不具可單獨辨認財務組成部分之客戶合約所產生之應收款）之減損損失，應以與長期應收帳款之減損損失一致之方式列報於綜合損益表（見第 BC259 至 BC265 段）。
- BC246 雙方理事會決定，企業應將財務融資影響數（亦即，折現展開）作為利息收入或利息費用（而非作為收入衡量之變動）與客戶合約之收入分別列報。此係因具重大財務組成部分之合約有可區分之經濟特性——與對客戶商品或勞務之移轉相關，另一與融資安排相關——且該等特性應分別處理及分別列報。
- BC247 雙方理事會注意到，某些企業（例如銀行或其他類似營運型態之企業）經常有財務融資交易，因此，利息代表源自該等企業正常活動之收益。雙方理事會指出，國際財務報導準則第 15 號第 65 段之規定並未使企業於利息代表來自企業正常活動之收益之情況下不得將利息列報為收入。

非現金對價（第 66 至 69 段）

- BC248 企業以商品或勞務自客戶換得現金時，交易價格及收入金額應為所收到之現金金額（亦即收取之資產之價值）。為與該作法一致，雙方理事會決定，企業應按公允價值衡量非現金對價。非現金對價可能係商品或勞務形式，但亦可能係金融工具或不動產、廠房及設備形式。例如，企業可能以連結新住宅區開發案之房屋至電力網換得一變電所。
- BC249 雙方理事會決定，若企業無法合理估計非現金對價之公允價值，企業應依據為換得對價而承諾之商品或勞務之單獨售價，間接衡量該對價。該作法與國際財務報導準則中先前之收入準則規定及換出資產之公允價值較換入資產之公允價值更能可靠估計之其他情況下之規定一致。（例如，國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」及主題 505-50「對非員工之權益基礎給付」明定，若企業無法可靠估計所收取商品或勞務之公允價值，企業應參照所給與權益工具之公允價值間接衡量其價值。）
- BC250 部分回應者觀察到，如同企業將收取現金變動對價之其他類型，非現金對價公允價值估計值可能會變動。例如，企業有權取得之將收取非現金對價之紅利，可能亦取決於某一未來事項之發生或不發生。因此，該等回應者請求雙方理事會闡明

限制變動對價估計值之規定（見國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段）是否應適用於非現金對價公允價值估計值。

- BC251 雙方理事會觀察到，非現金對價之公允價值可能因某一未來事項之發生或不發生而變動，亦可能因對價形式而變動。亦即，該公允價值可能因非現金對價價格或價值之變動（諸如每股價格之變動）而變動。
- BC252 雙方理事會決定，無論將收取之金額係現金或非現金對價形式，最適當者係對相同類型之變動性適用限制變動對價估計值之規定。因此，雙方理事會決定，若變動性與對價形式以外之原因（亦即，非現金對價之價格變動以外之原因）之公允價值變動相關，則對非現金對價公允價值估計值中之該變動性予以限制。例如，若企業有權取得以非現金對價形式支付之履約紅利，因不確定性係與對價形式以外之事項（例如，企業之履行結果）相關，企業應對其是否將取得紅利之不確定性適用限制變動對價估計值之規定。雙方理事會觀察到，此原則並未與美國一般公認會計原則中先前之收入認列規定（對於以商品或勞務換得之權益工具對價，其公允價值變動之規定）有太大不同，雖然該等規定區分以績效條件及市價條件（於該等規定所定義之用語）為基礎之變動性。
- BC253 雙方理事會亦觀察到，認列非現金對價後，源自該非現金對價之任何資產將依其他攸關規定衡量及處理（例如，國際財務報導準則第 9 號或主題 320「投資—債券或權益證券」或主題 323「權益法及合資」）。
- BC254 美國財務會計準則理事會（FASB）注意到，主題 606 之規定將導致移除對企業以商品或勞務換得之所收取股份基礎給付之會計處理之該等先前規定。該等規定對於對價係股份或認股權形式之收入，提供認列與衡量之詳細指引。惟美國財務會計準則理事會（FASB）決定移除該等規定，因權益工具僅為另一非現金對價形式。因此，在客戶合約中作為承諾對價之所收取之權益工具，其會計處理將與其他非現金對價形式一致。

付給客戶之對價（第 70 至 72 段）

- BC255 於某些情況下，企業支付對價予客戶或予客戶之客戶（例如，企業可能銷售產品予經銷商或配銷商且後續支付予該經銷商或配銷商之客戶）。該對價之形式可能為：對換得商品或勞務（自客戶收取者）之支付、對已提供予客戶之商品和勞務之折扣或退款，或兩者之結合。
- BC256 為利於企業區分該等支付之類型，雙方理事會決定，企業僅於所收取之商品或勞務係可區分之下情況下，始應將該商品或勞務以與其他自供應商之購買相同之方式處理。美國一般公認會計原則中先前之規定對於賣主給與客戶之對價使用「可辨認之利益」之用語，描述為「足以與客戶向賣主之產品購買分離，以致賣主能與向其購買產品或勞務者以外之一方進行交易以取得該效益」之商品或勞務。雙方

理事會作出結論：評估是否商品或勞務係可區分之國際財務報導準則第 15 號原則與美國一般公認會計原則中先前之規定類似。

- BC257 自客戶收取之商品或勞務對價金額，與支付予該客戶之任何商品或勞務對價金額，即使係不同事項仍可能相連結。例如，客戶對企業之商品或勞務之支付可能多於假若未自企業收取款項之情況之支付。因此，雙方理事會決定，於該等情況下，為忠實描述收入，所有作為就所收取商品或勞務而對客戶之支付處理之金額應以該等商品或勞務之公允價值為限，且將超過公允價值之任何金額認列為交易價格之減少。
- BC258 若對價之支付係作為交易價格之減少處理，企業於滿足相關之履約義務時將認列較低之收入。惟於某些情況下，企業於其已滿足履約義務（因此已認列收入）後，始承諾支付對價予客戶。於此情況下，應立即認列收入之減少。據此，雙方理事會闡明，係就企業移轉商品或勞務予客戶時或企業承諾支付對價時，於兩者之較晚者認列收入之減少。藉由使用「承諾支付」之用語，雙方理事會闡明，企業應反映取決於未來事項之對客戶之支付於交易價格中（例如，取決於客戶達成特定數量購買之對該客戶支付承諾，將於企業作承諾時反映於交易價格中）。

客戶信用風險

- BC259 2010 年草案曾提議，企業按其預期自客戶收取之金額認列收入。換言之，分攤至合約中之履約義務之交易價格衡量將反映客戶之信用風險。
- BC260 2010 年草案之許多回應者針對所提議之客戶信用風險規定加以批評。雖然部分回應者同意交易價格應反映客戶信用風險之提議，幾乎所有回應者（包括編製者、財務報表使用者及證券主管機關）對於實務上適用該觀念表示疑慮。具體而言，許多財務報表使用者表示，其較傾向按「總」額衡量收入，俾使收入之成長及應收款之管理（或呆帳）能夠分別分析。該等財務報表使用者表示，其關注企業銷售職能及應收款收現職能分別評估之績效，因該等職能通常係分別管理。然而，若企業對銷售及收現性之評估係僅以「淨」額基礎反映於收入單行項目，則該資訊將不可得。
- BC261 於考量該回饋意見後，雙方理事會決定不採用該提議。雙方理事會於 2011 年草案中提議，認列之收入應按企業預期有權取得之金額，而該金額將不反映對企業可能無法自客戶收取之金額之任何調整。然而，為了就企業收入總額中預期無法收取之部分對所有財務報表使用者提供透明度，雙方理事會曾提議連結收入單行項目與減損損失單行項目之列報。因此，2011 年草案曾提議，不包含重大財務組成部分之交易之原始及後續減損損失（與迴轉），應緊接於收入單行項目列報為個別單行項目。
- BC262 於再研議 2011 年草案時，雙方理事會考量下列源自所提議之收入與減損損失連結

列報之挑戰：

- (a) 對於企業所報導之收入金額究係所列報之減損損失（緊接於收入列報）前之收入總額，抑或係該等減損損失後之收入淨額，可能出現不同解讀。
- (b) 緊接於收入單行項目列報為個別單行項目之減損損失可能與以前報導期間已認列為收入之對價無法收取有關。因此，於特定報導期間所認列之收入與緊接於該期間收入單行項目所列報之減損損失間未必有所關聯。
- (c) 短期應收帳款（亦即，不具可單獨辨認財務組成部分之客戶合約所產生之應收款）之減損損失之列報，將會不同於受減損規定所規範之所有其他金融資產。此係因短期應收帳款之減損損失將緊接於收入列報，而所有其他金融資產之減損損失將併同其他費用項目列報於綜合損益表。基於第 BC244 至 BC247 段所述之理由，該等其他金融資產包含具重大財務組成部分之客戶合約所產生之應收款。

BC263 雙方理事會為處理部分之該等挑戰，曾考量規定原始減損損失緊接於收入單行項目列報，而後續減損損失列報為單獨費用。雙方理事會觀察到，此作法將在該期間所認列之收入與相關之減損損失間，提供較清楚之連結。惟許多回應者指出，不發生重大之資訊取得成本而區分原始及後續減損損失係具挑戰性。

BC264 因此，雙方理事會決定修改減損損失之表達規定，並要求將客戶合約所產生之短期應收帳款之減損損失與其他減損損失分別揭露（若客戶合約所產生之短期應收帳款之減損損失未另行列報亦未因一般重大性考量而受限制）。雙方理事會決定，該作法最為適當，因該法處理 2011 年草案所辨認之挑戰，且仍使財務報表使用者獲得其表示將最為有用之資訊，即提供收入趨勢資訊之收入總額及提供應收款管理（或呆帳）資訊之減損損失。再者，雙方理事會注意到，此作法將提供與包含重大財務組成部分之客戶合約之減損損失會計處理更高之一致性。

BC265 惟雙方理事會擔心，對於合約開始時存在重大信用風險之某些交易，企業可能對商品或勞務之移轉認列收入並同時認列重大之呆帳費用。雙方理事會決定，於該等情況下，「按總額基礎而放大」收入並認列重大之減損損失將無法忠實表述該交易及無法提供有用資訊。因此，雙方理事會納入國際財務報導準則第 15 號第 9 段 (e) 之條件（見第 BC42 至 BC46 段）。

將交易價格分攤至履約義務（第 73 至 86 段）

BC266 雙方理事會決定，企業於合約開始時通常應按每一履約義務之標的商品或勞務之單獨售價之比例（亦即，以相對單獨售價為基礎），將交易價格分攤至所有履約義務。雙方理事會決定，於大多數情況下，以單獨售價為基礎之分攤能忠實描述所承諾之商品或勞務所可能分攤之不同利潤。

BC267 大多數回應者同意以相對單獨售價為基礎分攤交易價格之規定。部分該等回應者觀察到，該等規定與美國一般公認會計原則中對多項要素協議規定之先前變動大部分一致。惟回應者對下列提議表示疑慮：

- (a) 估計單獨售價；及
- (b) 分攤折扣及或有對價。

估計單獨售價（第 76 至 80 段）

BC268 國際財務報導準則第 15 號明定，若無商品或勞務單獨銷售之可觀察價格，企業應估計單獨售價。國際財務報導準則第 15 號第 79 段例示估計單獨售價之適當估計方法。惟雙方理事會決定，對估計單獨售價不排除亦不規定任何特定方法，只要估計值係忠實表述可區分商品或勞務假若單獨銷售予客戶時之價格。雙方理事會闡明，企業用以估計單獨售價之方法應最大化可觀察輸入值之使用，並一致適用於估計具類似特性之其他商品或勞務之單獨售價。

BC269 雙方理事會觀察到，對決定單獨售價，許多企業已有以合理可得之資料值及市場考量與企業特定因素之影響為基礎之健全程序。然而，其他企業可能需要發展程序以估計通常不會單獨銷售之商品或勞務之單獨售價。雙方理事會決定，於發展該等程序時，企業應基於特定事實及情況考量所有合理可得之資訊。該資訊可能包括下列：

- (a) 合理可得之資料值（例如，商品或勞務之單獨售價、製造或提供該商品或勞務所發生之成本、相關利潤邊際、公布之價格清單、第三方或產業之定價及同一合約中其他商品或勞務之定價）；
- (b) 市場狀況（例如，市場上之商品或勞務供需、競爭、限制及趨勢）；
- (c) 企業特定因素（例如，企業定價策略及實務）；及
- (d) 有關客戶或客戶類別之資訊（例如，客戶類型、地理區域及配銷通路）。

剩餘法

BC270 為回應回應者之質疑，雙方理事會決議明定，剩餘法可能為估計商品或勞務單獨售價之適當技術。使用剩餘法時，企業將以總交易價格與合約中其他商品或勞務之（可觀察）單獨售價間之差額為基礎估計一商品或勞務之單獨售價。

BC271 雙方理事會亦決議，於國際財務報導準則第 15 號第 79 段(c)明定，企業如何及何時能使用剩餘法作為估計方法。具體而言，即於一個或多個所承諾之商品或勞務有高度變動或不確定之單獨售價之情況下。於明定該等情況時，雙方理事會特別注意到在智慧財產及其他無形產品合約中決定單獨售價之挑戰。於該等協議中，

訂價可能係高度變動，因企業提供該等商品或勞務予客戶之增額成本為很少或沒有。於該等情況下，決定合約中單獨售價之最可靠方式通常為使用剩餘法。因相同理由，雙方理事會注意到，於企業為先前未以單獨基礎銷售之商品或勞務尚未建立售價之情況，剩餘法可能亦屬適當。

BC272 許多回應者同意雙方理事會之剩餘法提議。惟部分回應者（特別是軟體業之回應者）請求雙方理事會闡明，若合約中超過一個商品或勞務有高度變動或不確定之單獨售價時，是否可使用剩餘法。該等回應者觀察到，此可能發生於包含三個以上履約義務，且至少其中之一有可觀察之單獨售價之合約。雙方理事會決定，即使合約中超過一個商品或勞務有高度變動或不確定之單獨售價，不應阻礙企業適用剩餘法，因其可能仍為決定單獨售價之可靠方法。惟雙方理事會觀察到，當存在兩個以上商品或勞務有高度變動或不確定之單獨售價時，剩餘法之使用可能使企業須使用下列技術之結合以估計單獨售價：

- (a) 對單獨售價具高度變動或高度不確定之所有商品或勞務，適用剩餘法估計該等單獨售價之彙總數；並
- (b) 再就該彙總數之估計值，使用另一技術估計每一該等商品或勞務之單獨售價。

BC273 於判定估計值是否合理時，雙方理事會觀察到，了解用以估計所承諾商品或勞務單獨售價之剩餘法不同於先前收入準則下所允許之剩餘方法係屬重要。此係因國際財務報導準則第 15 號中之剩餘法係用以決定一可區分商品或勞務之單獨售價。依定義，若該商品或勞務係實際上可區分，此法之結果現實上不能產生等於零之單獨售價，因商品或勞務須在單獨基礎有價值始為可區分。反之，先前收入準則中之剩餘方法可能導致單獨售價等於零之結果，因該剩餘方法係一分攤方法。因此，雙方理事會注意到，若國際財務報導準則第 15 號第 79 段(c)之剩餘法導致分攤至一商品或勞務（或一組商品或勞務）之對價等於零或極小，企業應考量於該等情況下，該估計值是否係屬適當。

明定證據之層級

BC274 雙方理事會決議對決定商品或勞務單獨售價之證據不明定層級，而決定強調企業於發展單獨售價估計值時，應最大化可觀察輸入值之使用。

BC275 大多數回應者同意對估計單獨售價之證據不指定層級之雙方理事會決議。惟部分回應者建議雙方理事會應明定證據之層級，因對判定單獨售價之證據明定層級（及要求須揭露該層級之使用）可提升企業所報導收入之品質及可靠性。該等回應者建議之層級與先前收入準則中之層級類似：

- (a) 若售價之賣主特定之客觀證據係可得，企業將使用此價格判定所承諾商品或勞務之售價；
- (b) 若賣主特定客觀證據係不可得，企業將使用第三方證據（若可取得）判定售

價；及

(c) 若第三方證據係不可得，企業將使用其對售價之最佳估計值。

BC276 雙方理事會觀察到，當企業單獨銷售一商品或勞務時，國際財務報導準則第 15 號要求企業使用可觀察價格（與供應商特定客觀證據之概念類似）。企業僅於單一商品或勞務未單獨銷售時須估計單獨售價。於該估計過程，企業仍須最大化可觀察輸入值之使用。雙方理事會注意到，第 BC275 段之層級中，第三方證據與售價最佳估計值間之區別很小。例如，第三方之售價證據可能須調整以反映下列任一差異：(a)商品或勞務之差異（由於第三方價格可能係為類似而非完全相同之商品或勞務）或(b)第三方與企業間訂價策略之差異。因此，雙方理事會再度確認於國際財務報導準則第 15 號中不明定層級之決議。雙方理事會決定，強調企業於發展單獨售價估計值時應最大化可觀察輸入值之使用係屬重要。

折扣及變動對價之分攤（第 81 至 86 段）

BC277 以相對單獨售價為基礎分攤交易價格之結果為：合約中之所有折扣係按比例將折扣分攤至合約中之每一履約義務。部分回應者指出，此不必然忠實描述企業因滿足特定之履約義務而有權取得之對價金額。例如，該等回應者指出，折扣之分攤可能導致合約之一部分出現損失，雖然合約整體可能為獲利（例如，合約同時包含高利潤項目及低利潤項目）。其建議雙方理事會應允許企業以下列任一方案分攤合約中之折扣：

- (a) 管理法，企業評估何項已承諾之商品或勞務係對單獨售價折扣後而定價。
- (b) 剩餘法，合約中之所有折扣完全分攤至已滿足之履約義務；
- (c) 利潤邊際法，企業按每一履約義務之個別利潤邊際比例分攤合約中之折扣。
每一履約義務之個別利潤邊際，係每一履約義務標的商品或勞務之單獨售價與直接成本間之差額。

BC278 以相對單獨售價基礎將交易價格分攤至履約義務之另一結果為：所有變動對價金額將分攤至合約中之每一履約義務。部分回應者指出，此分攤不必然忠實描述企業因滿足特定之履約義務而有權取得之對價金額，若該變動對價並非與合約中之所有履約義務相關。許多回應者建議：變動金額導致之任何交易價格調整應僅分攤至與變動金額相關之履約義務。

BC279 雙方理事指出，收入認列模式之目的，係使企業就其移轉商品或勞務以換得之預期有權自客戶取得之對價金額認列收入。相對單獨售價基礎分攤僅係達成該目的之方法，而非分攤之原則。

BC280 惟雙方理事會亦注意到，以相對單獨售價為基礎分攤交易價格使分攤交易價格之

過程嚴謹及有序，且因此提升企業內及企業間之可比性。因此，雙方理事會決定其應為分攤交易價格之預設方法。惟雙方理事會同意回應者，此可能不必然導致忠實描述預期有權自客戶取得之對價金額。據此，雙方理事會於國際財務報導準則第 15 號第 81 至 86 段中，明定應使用其他方法之情況。

折扣之分攤（第 81 至 83 段）

- BC281 國際財務報導準則第 15 號規定企業將折扣完全分攤至合約中一個或多個（但非所有）履約義務，若企業對合約中每一履約義務有可觀察之售價，且該等可觀察之單獨售價對合約中之所有折扣係明確可歸屬於一個或多個該等履約義務提供證據。該等規定大部分係基於 2010 年草案中所包含之「合約分立」原則，即僅允許將折扣完全分攤至一個或多個履約義務，且該等履約義務係以獨立定價之商品或勞務為基礎。
- BC282 部分回應者質疑國際財務報導準則第 15 號第 82 段分攤折扣之規定是否過於限制，且因此可能產生與部分交易經濟實質不一致之結果。惟雙方理事會注意到，納入該等規定係為維持按單獨售價分攤之嚴謹及有序，因而對不應將折扣按比例分攤至合約中所有履約義務之情況予以適當限制。
- BC283 雙方理事會亦注意到，國際財務報導準則第 15 號第 82 段通常適用於至少有三個履約義務之合約。此係因當企業有可觀察資訊支持一組所承諾商品或勞務若一起銷售時之單獨售價，企業可舉證折扣與該兩個或多個履約義務相關。雙方理事會注意到，依國際財務報導準則第 15 號第 82 段，企業可能具有足夠證據而能將折扣僅分攤至一個履約義務，但雙方理事會預期此僅在罕見情況下發生。

分攤變動對價（第 84 至 86 段）

- BC284 雙方理事會同意回應者，企業將交易價格中之變動對價分攤至合約中之所有履約義務將不必然適當。例如，企業可能簽訂於不同時間提供兩個產品之合約，該合約包含僅取決於第二個產品及時交付之紅利。在此例中，將交易價格中所含之變動對價歸屬於兩產品係不適當。同樣地，企業可能簽訂於不同時間提供兩個產品之合約，該合約包含代表第一個產品單獨售價之固定金額，及取決於第二個產品之交付之變動金額。該變動金額可能自交易價格估計值中排除（因限制交易價格估計值之規定）。於該情況下，將交易價格中所含之固定對價分攤至兩個商品係不適當。因此，雙方理事會明定國際財務報導準則第 15 號第 84 至 86 段之條件，對企業應將變動對價完全分攤至一履約義務或一可區分之商品或勞務（構成單一履約義務之一部分）而非整份合約之情況加以辨認。雙方理事會決定，當交易價格中具變動對價時，為確保適當分攤交易價格，該等條件係屬必要。
- BC285 雙方理事會於國際財務報導準則第 15 號第 84 段(b)中闡明：變動對價可分攤至可區分之商品或勞務，即使該等商品或勞務構成一單一履約義務。雙方理事會作此闡明，以確保當該履約義務符合國際財務報導準則第 15 號第 22 段(b)之條件時，

企業於部分情況下可將變動對價之重評估僅歸屬於該履約義務之已滿足部分。考量合約提供一年飯店管理服務（即國際財務報導準則第 15 號第 22 段(b)之單一履約義務）之例，該合約之對價係變動且基於住房率之 2%而決定。企業提供可區分之每日管理服務，且有關對價之不確定性亦以每日為基礎於住房發生時消除。於該等情況下，雙方理事會並不意圖使企業分攤以每日為基礎決定之變動對價至整體履約義務（即於一年期間提供管理服務之承諾）。而係應分攤變動對價至與變動對價相關之可區分勞務（即每日管理服務）。

交易價格之變動

BC286 雙方理事會決議明定，應以與合約開始時分攤方法一致之方式，分攤交易價格之任何後續變動。此確保納入於交易價格（或自交易價格排除）之變動對價估計值之變動分攤至與變動對價相關之履約義務。因此，雙方理事會於國際財務報導準則第 15 號第 89 段明定：若符合國際財務報導準則第 15 號第 85 段之條件，企業應將交易價格之變動完全分攤至一個或多個可區分之商品或勞務。

分攤之或有收入上限及組合法

BC287 部分回應者不同意雙方理事會應以相對單獨售價為基礎分攤交易價格之提議。該等回應者（主要來自電信業及有線電視業）不同意，因依個別合約逐項使用相對單獨售價分攤交易價格，對該等產業而言可能複雜且成本過高。此係因該等產業中之企業：

- (a) 具不同可能態樣之大量合約；
- (b) 於該等合約中提供多項商品及勞務；
- (c) 於合約中包含折扣；及
- (d) 於不同時間提供商品或勞務。

BC288 該等回應者不同意以相對單獨售價為基礎分攤交易價格，亦因其認為此將提供對其財務報表使用者係屬無用之收入認列型態。

BC289 該等回應者要求雙方理事會應沿用美國一般公認會計原則中先前之收入認列規定（先前稱為「或有收入上限」）。許多適用美國一般公認會計原則及國際財務報導準則之電信業者先前使用該等規定。依回應者之觀點，藉由將電信業者可分攤至與網路服務綁約之手機之對價金額限於不取決於未來之網路服務交付之金額，沿用該等規定將簡化收入認列模式之適用。因此，收入將於合約開始移轉手機予客戶時，按客戶為手機所支付之金額認列。剩餘合約款項將隨企業提供網路服務予客戶於後續認列為收入。許多電信業者之財務報表使用者同意該收入認列型態

係屬有用，因其與收取現金時點緊密關聯。

BC290 來自電信業之回應者指出，若無或有收入上限，不僅收入認列模式之適用將為複雜，且交付手機認列之收入金額將超過為手機所支付之對價金額。依其觀點此係不適當，因對其財務報表使用者係屬無用，且其僅於提供網路服務時始將有權收取該超額部分（該反對理由係分別提出）。因此，其推論：交付手機而認列收入所產生之合約資產將不符合資產之定義。此外，其表示因須管理大量合約，且手機及網路服務方案具不同可能態樣，若無或有收入上限，適用模式將為複雜且成本過高。

BC291 惟雙方理事會因下列理由而決定不沿用該或有收入上限：

- (a) 將可分攤至已滿足履約義務之對價金額限於等同於現金基礎之會計處理，且不符合國際財務報導準則第 15 號之核心原則。此係因所認列之收入無法描述企業對已交付商品或勞務之預期有權取得之對價金額。因此，該或有收入上限可能導致經濟上類似之合約之處理不同。
- (b) 該或有收入上限可能導致認列損失，即使該合約係獲利。若將分攤至已滿足履約義務之金額限於某一金額（可能為零），且該金額小於就提供商品或勞務之成本所認列之費用，即屬此情況（除非遞延該等成本）。惟與已移轉予客戶之商品或勞務相關之成本不會產生資產。
- (c) 於第 BC290 段所述之情況下認列合約資產係屬適當，由於企業因滿足履約義務而具一有價值之合約權利，且該權利符合資產定義。該權利係存在，即使企業不具自客戶收取對價之無條件權利。此係因假若企業於交付手機後，將合約中剩餘權利與尚未履行履約義務移轉予第三方，該過去履約將預期獲補償。
- (d) 或有上限之適用較於先前收入準則中更為廣泛，可能將影響深遠。例如，於許多勞務合約（包括建造合約）中，即使對價金額係取決於企業之未來履約，於勞務提供時認列收入係屬適當。否則，企業於達成合約里程碑前或於合約完成前將不會認列任何收入，此將無法描述對客戶商品或勞務之移轉。
- (e) 雖然藉由對分攤至已滿足履約義務之金額設限（而非對分攤至單一履約義務之已滿足部分之金額設限）可能減輕對建造合約及其他勞務合約之影響，雙方理事會判定，此將產生武斷之區分且將對辨認履約義務之條件有額外壓力。
- (f) 在先前依或有收入上限處理之許多合約中，分攤至已交付項目之對價金額並非或有，因客戶即使取消該合約對已交付項目仍有義務付款。例如，於某些銷售手機及網路服務之合約中，合約係不可取消，或若係可取消，該客戶有義務支付與之前已交付手機之價值相應之終止費（即使企業對該費用可能選擇不收取）。

- BC292 此外，雙方理事會決定，不對電信及類似合約引進收入認列模式之例外規定，因其視該等合約為與企業移轉一組商品或勞務之其他合約並無不同。再者，雙方理事會決定，國際財務報導準則第 15 號對認列收入提供更一致之基礎且產生之會計結果與交易之基本經濟實質更緊密配合。
- BC293 雙方理事會亦觀察到，對一組類似合約藉由使用組合技術（如同國際財務報導準則第 15 號第 4 段明定之實務權宜作法所設想）分攤交易價格，電信業者或能簡化該模式之適用（見第 BC69 至 BC70 段）。雙方理事會曾考量，對企業何時得使用組合法分攤交易價格是否應提供更明確之指引。惟雙方理事會決定不如此做，因其擔心任何額外指引（例如，納入企業適用組合法時所需符合之條件）可能降低該實務權宜作法於企業間或轄區間之使用。

虧損性履約義務

- BC294 雙方理事會於 2010 年草案及 2011 年草案中曾提議納入辨認及衡量客戶合約中之虧損性履約義務之規定（亦即「虧損性測試」）。於該等提議中，雙方理事會作出結論：因履約義務之原始衡量並未定期更新，故需虧損性測試。此外，雙方理事會注意到，納入虧損性測試將使國際財務報導準則與美國一般公認會計原則更加趨同。
- BC295 惟 2010 年草案及 2011 年草案之許多回應者不同意該虧損性測試，並指出許多實務應用之困難處。再者，許多回應者表示，於完成單一履約義務之結果係虧損但完成整個合約之結果將係獲利之情況下，嚴格應用虧損性測試將導致負債之認列。許多回應者建議自收入提議中移除虧損性測試，因除複雜且難以適用外，對虧損性損失之認列規定，其他準則已提供足夠規範。該等回應者表示：
- (a) 就國際財務報導準則而言，國際會計準則第 37 號中之虧損性測試及國際會計準則第 2 號「存貨」中之規定，對判定何時認列源自客戶合約之損失，已提供足夠指引。
 - (b) 就美國一般公認會計原則而言，認列合約損失之現行規定係屬適當，且該等規定若有變動必要，該變動可於規範主題 450 之負債之單獨計畫中處理。
- BC296 雙方理事會同意，國際財務報導準則與美國一般公認會計原則中之現行規定可適當辨認虧損性合約。再者，雙方理事會注意到，雖然雙方之虧損性合約現行規定並不完全相同，雙方理事會並未得知由於適用該等現行規定所產生之任何迫切實務議題。因此，雙方理事會決定，不應將虧損性測試納入於國際財務報導準則第 15 號中。適用國際財務報導準則或美國一般公認會計原則之企業將使用各自之現行規定，辨認與衡量虧損性合約。

合約成本（第 91 至 104 段）



取得合約之增額成本（第 91 至 94 段）

- BC297 雙方理事會決定，企業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。雙方理事會將取得合約之增額成本定義為，企業努力取得客戶合約所發生且若未取得該合約則不會發生之成本。雙方理事會認知，於某些情況下，企業將增額取得成本認列為資產之投入可能超過財務報導之效益。因此，雙方理事會決定允許，作為一實務權宜作法，若企業將該等成本認列為資產且該資產之攤銷期間為一年以內，企業得將該等成本於發生時認列為費用。
- BC298 雙方理事會曾考量規定企業將所有取得合約之成本於發生時認列為費用。雙方理事會觀察到，在觀念上，企業可能因取得合約之努力而取得一合約資產（因剩餘權利之衡量結果可能大於尚未履行之義務之衡量結果）。惟由於國際財務報導準則第 15 號之原則規定，企業僅因滿足合約中之履約義務，始應認列合約資產及收入。雙方理事會觀察到，基於該理由，於合約開始時之合約資產之衡量結果將為零，且所有取得合約之成本將因此於發生時認列為費用。
- BC299 許多回應者不同意將所有取得合約之成本於發生時認列為費用，因於某些情況下該等成本符合資產之定義。此外，回應者指出：
- (a) 其他準則規定某些取得合約之成本應計入資產原始認列之帳面金額中；及
 - (b) 將取得合約之成本認列為費用，將與雙方理事會之租賃及保險合約計畫中之初步決議不一致。
- BC300 雙方理事會於再研議時決定，於某些情況下，企業將所有取得合約之成本於發生時認列為費用可能會誤導。例如，雙方理事會觀察到，當銷售佣金係反映於長期勞務合約之定價且預期可回收，於該合約開始時將該銷售佣金之全額認列為費用，將未能認知到資產之存在。
- BC301 因此，雙方理事會決定，企業將認列取得一合約之成本為資產，且將該資產與合約資產或合約負債分別列報。為將取得成本限於能清楚辨認為與一合約明確相關之成本，雙方理事會決定，僅取得一合約之增額成本（若企業預期可回收該等成本）應計入資產之衡量中。雙方理事會決定，判定其他成本是否與一合約相關係過於主觀。
- BC302 雙方理事會注意到，對於某些企業，判定佣金給付是否為取得一新合約之增額成本（例如，佣金給付可能取決於企業成功取得數個合約）可能係屬困難。雙方理事會曾考量是否允許對合約成本之會計政策選擇，如此企業將能選擇認列取得成本為資產或認列該等成本為費用（並揭露說明其會計政策選擇）。雙方理事會注意到，此將與美國一般公認會計原則中對公開發行公司之先前收入規定一致。惟雙方理事會注意到，於國際財務報導準則第 15 號引進會計政策選擇將降低可比性，

因此無法符合收入認列計畫主要目的之一：改善企業間及產業間會計之可比性。因此，雙方理事會決定，不允許企業對合約取得成本之會計政策選擇。

BC303 美國財務會計準則理事會（FASB）指出，取決於資產經理人與其他協議方間之協議之特定事實及情況，對支付予第三方經紀商之銷售佣金適用取得合約之增額成本規定，可能導致不同之會計處理（亦即，於某些情況下，佣金被認列為資產，而其他情況下，則被認列為費用）。美國財務會計準則理事會（FASB）觀察到，對此等特定類型之銷售佣金，其無意適用該成本規定而導致與適用現行美國一般公認會計原則不同之結果。因此，美國財務會計準則理事會（FASB）決定，保留美國財務會計準則理事會會計準則編典（FASB Accounting Standards Codification[®]）第 946-605-25-8 段（已移至次主題 946-720「金融服務—投資公司—其他費用」）中對投資公司之特定成本規定。

履行合約之成本（第 95 至 98 段）

BC304 雙方理事會制定履行合約之某些成本之會計規定。該等規定之制定係為回應對討論稿中之提議之疑慮，該提議聚焦於企業應如何認列合約收入而對應如何處理履行合約之成本未予考量。部分回應者（特別是營造業者）指出，認列利潤邊際之規定與認列收入之規定同等重要。其他回應者（主要為適用美國一般公認會計原則之編製者）擔心其各自產業特定成本規定之撤銷。

BC305 國際財務報導準則第 15 號中之成本規定意圖達成下列各項：

- (a) 填補先前收入準則之撤銷所產生之缺口—國際財務報導準則第 15 號將導致某些之合約成本規定（具體而言，建造合約會計處理之先前規定）之撤銷。
- (b) 改善現行實務—該等成本規定對履行合約之某些成本（例如，勞務之準備成本）之會計處理提供較明確之規定，並使企業不必再依賴（或類推）非為客戶合約所制定之規定。例如，對於準備成本之會計處理，適用美國一般公認會計原則之企業先前可能需要類推美國財務會計準則理事會會計準則編典（FASB Accounting Standards Codification[®]）第 310-20-25-2 段中直接放款創始成本之遞延之指引。適用國際財務報導準則之企業可能依國際會計準則第 38 號「無形資產」之規定評估該等成本。明定清楚之規定亦將於實務上產生更高之一致性。
- (c) 增進合約成本會計處理之趨同—將有更多成本於國際財務報導準則與美國一般公認會計原則下具類似之會計處理（儘管履行合約之成本會計處理尚無法達成完全一致，除非雙方理事會使其各自之存貨、不動產、廠房及設備、無形資產及資產減損準則一致）。

- BC306 大多數回應者支持雙方理事會納入處理履行合約之某些成本規定。部分回應者建議，雙方理事會另於單獨計畫中全面地處理成本規定。惟因許多準則（諸如第 BC305 段(c)所述者）包含成本規定，雙方理事會注意到，此將須重新考量該等準則，因此決定不擴大該等成本規定之範圍。
- BC307 因雙方理事會決定不全面地重新考量所有成本規定，國際財務報導準則第 15 號第 91 至 98 段明定非屬其他準則範圍內之合約成本之會計處理。因此，若其他準則禁止認列任何自特定成本所產生之資產，則亦不能依國際財務報導準則第 15 號認列資產（例如於國際財務報導準則下，初期營運損失，如建立一項目之產出需求時所發生之初期營運損失，將持續依國際會計準則第 16 號第 20 段(b)之規定處理。於美國一般公認會計原則下，長期供應協議之生產前成本將持續依美國財務會計準則理事會會計準則編典（FASB Accounting Standards Codification[®]）第 340-10-25-5 至 340-10-25-8 段之規定處理）。
- BC308 國際財務報導準則第 15 號闡明，僅有會產生未來將被用於滿足履約義務之資源且預期可回收之成本始得認列為資產。該等規定確保僅符合資產定義之成本認列為資產，及防止企業僅為藉由將收入及成本平均分攤於於合約存續期間以正常化整個合約之利潤邊際而遞延成本。為對自履行合約之成本所產生之資產之認列與衡量提供明確目標，雙方理事會決定，僅與合約直接相關之成本始應計入資產之成本中。

攤銷及減損（第 99 至 104 段）

- BC309 雙方理事會決定，企業自取得及履行合約之成本中所認列之資產，應按與該資產相關之商品或勞務之移轉型態攤銷。回應者大致同意；惟部分回應者請求闡明該等商品勞務是否可與未來合約相關。因此，雙方理事會闡明，按與該資產相關之商品或勞務之移轉攤銷該資產時，該等商品勞務可能為依特定預期（亦即未來）合約所提供者。該結論與於資產之耐用年限內攤銷之概念一致亦與其他準則一致。惟在企業對合約續約所支付佣金相當於對原始合約所支付佣金之情況下，於長於原始合約之期間攤銷該資產將不適當。於該情況下，原始合約之取得成本與後續合約無關。
- BC310 雙方理事會曾考量，使用各自規定（例如國際會計準則第 2 號及國際會計準則第 36 號「資產減損」或主題 330「存貨」、主題 360「不動產、廠房及設備」及次主題 985-20「軟體—供出售、出租或行銷之軟體成本」）中之現行減損測試之一，對自履行合約之成本中所認列之資產進行減損測試。惟雙方理事會決定，企業應僅考量客戶合約之經濟效益，因此，減損測試應以下列二金額之比較為基礎：資產之帳面金額，以及承諾對價（以與該資產相關之商品或勞務換得）剩餘金額減除提供該等商品或勞務剩餘成本後之金額。雙方理事會決定，就減損測試之目的而言，企業應考量可能因過於不確定而不計入收入認列中之未來現金流量（見第

BC203 至 BC223 段)。雙方理事會如此決定，係因對取得及履行合約之成本衡量與認列減損之目的，不同於收入之衡量目的。減損之目的係為判定自取得及履行合約之成本中所認列之資產帳面金額是否係可回收。因此，該衡量目的與國際財務報導準則及美國一般公認會計原則之其他減損方法一致，包括客戶信用風險之評估及對是否將收取變動對價金額之預期。

- BC311 美國財務會計準則理事會（FASB）決定，當減損之理由不再存在時，企業不得迴轉該減損。相反地，國際會計準則理事會（IASB）決定，於該等情況下，應依國際財務報導準則迴轉減損。雙方理事會認知，此將導致在國際財務報導準則及美國一般公認會計原則下，企業對該等合約成本之會計處理不同。惟雙方理事會決定，該等規定與其各自對其他類資產之減損模式一致係屬重要，而該等減損模式在減損迴轉之會計處理係不同。

學習曲線

- BC312 「學習曲線」係當企業執行一工作（或生產一單位）之成本依企業執行該工作（或生產該單位）之次數而減少時，效率性隨時間逐步實現之效果。學習曲線現象可獨立於一客戶合約而存在。例如，生產單位存貨之典型製造商其生產過程隨時間逐步變得更有效率。部分回應者詢問，所提議之學習成本效果之會計處理如何適用於某一客戶合約。
- BC313 雙方理事會注意到，若同時滿足下列條件時，國際財務報導準則第 15 號規範學習成本效果之會計處理：
- (a) 企業有交付特定數量單位之單一履約義務；及
 - (b) 該履約義務係隨時間逐步滿足。
- BC314 於該情況下，企業係藉由選擇描述商品或勞務隨時間逐步移轉予客戶之衡量完成程度方法認列收入。企業很有可能將選擇一方法（例如，成本比例），導致相對於較晚生產之單位，企業對初期生產之單位認列較多收入及成本。該效果係屬適當，因企業於合約早期之履行結果之價值較高（因假若企業僅出售一單位，就該單位向客戶收取之價格將高於客戶購買超過一個單位時之平均單價）。
- BC315 於其他情況下，企業可能於合約中承諾交付特定數量單位，但該承諾並未產生隨時間逐步滿足之單一履約義務。雙方理事會決定，於該等情況下，企業應適用其他準則（例如，國際會計準則第 2 號）之規定，理由如下：
- (a) 若企業發生履行合約之成本而未亦隨時間逐步滿足履約義務，企業可能創造一屬其他準則範圍內之資產（例如，生產有形單位之成本將累計為存貨，且企業將選擇適當方法衡量該存貨）。於該等情況下，雙方理事會決定，企業不應視是否存在合約而對學習曲線有不同之會計處理。

- (b) 本段所述之合約類型，並非詢問國際財務報導準則第 15 號如何適用於學習曲線效果之回應者通常所簽訂之合約類型。於大多數情況下，該等回應者所簽訂之合約將作為隨時間逐步滿足之履約義務處理。

BC316 惟雙方理事會認知，長期生產計畫下所生產產品之成本依其他準則之規定作會計處理時，實務上作法分歧。但同意其不可能將此等事項作為收入認列計畫之一部分處理。

表達（第 105 至 109 段）

BC317 雙方理事會決定，合約中之剩餘權利及尚未履行之履約義務應以淨額基礎處理及表達為合約資產或合約負債。雙方理事會指出，客戶合約中之權利及義務係相互依存——自客戶收取對價之權利取決於企業之履約，同樣地，企業僅於客戶持續付款時始履約。雙方理事會決定，於財務狀況表中以淨額基礎處理及表達剩餘權利及尚未履行之履約義務最能反映該等相互依存。

BC318 雙方理事會曾考量，在受法律上實際履行之救濟方法所規範之合約中，權利及履約義務是否應以總額基礎表達為個別資產及負債。雙方理事會觀察到，於違約之事件下，某些合約要求企業及客戶依合約實際履約。因此，不同於得以淨額交割之大多數合約，實際履行之合約通常產生客戶與企業間雙向之資源流動。實際履行之合約類似以實體而非以淨現金交付之金融合約，且其科目單位係合約之權利及義務所產生之個別資產及負債。

BC319 惟雙方理事會決定，不對實際履行之合約提供豁免。此係因實際履行之救濟相當罕見且並非所有轄區皆有。此外，假若因違約而採取法律行動，其僅為法院可能判給之許多救濟之一。

BC320 雙方理事會決定，國際財務報導準則第 15 號不應明定企業是否須於財務狀況表將合約資產及合約負債列報為單行項目。企業應適用財務報表表達之一般原則判定是否於財務狀況表分別列報合約資產及合約負債。例如，國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」規定，企業對類似項目之各類別及不同性質或功能之項目應分別列報，但該等項目不重大者不在此限。

BC321 雙方理事會亦觀察到，某些產業長期使用不同名稱描述合約資產及合約負債，或可能於財務報表或附註將其認列為超過一個單行項目。因進一步之詳細資訊通常對該等財務報表之使用者有用，雙方理事會決定，企業可使用不同名稱描述合約資產、合約負債及應收款且可使用額外單行項目列報該等資產及負債，若企業亦對財務報表使用者提供足夠資訊以區分該等項目。

合約資產與應收款之關係

- BC322 當企業於客戶藉由支付對價履約前，先藉由滿足履約義務而履約，企業具有合約資產—移轉商品或勞務予客戶而對所換得之客戶對價之權利。
- BC323 於許多情況下，該合約資產係對於對價之無條件權利—應收款—因僅須隨時間經過即可自客戶收取該對價之款項。惟於其他情況下，企業滿足一履約義務但不具有對於對價之無條件權利，例如，因企業需先滿足合約中之另一履約義務。雙方理事會決定，當企業滿足一履約義務但不具有對於對價之無條件權利時，企業應依國際財務報導準則第 15 號之規定認列合約資產。雙方理事會注意到，區分合約資產及應收款係屬重要，因如此將提供財務報表使用者有關合約中企業權利相關風險之攸關資訊。此係因雖然兩者皆具有信用風險，合約資產尚具有其他風險，例如，履約風險。
- BC324 當企業具有對於對價之無條件權利時，企業應將該權利與合約資產區分而列報為應收款，並依其他規定（例如，國際財務報導準則第 9 號或主題 310）處理。雙方理事會決定，除收入認列外，國際財務報導準則第 15 號無需規範應收款之會計處理。諸如應收款之衡量（或減損）及該等資產相關揭露之議題已於國際財務報導準則及美國一般公認會計原則中規範。
- BC325 於許多情況下，當企業滿足履約義務且開立發票予客戶時，產生對於對價之無條件權利。例如，當企業已移轉商品或勞務予客戶時，商品或勞務之款項通常係可收取且開立發票。惟就款項對客戶開立發票並不顯示企業是否具有對於對價之無條件權利。例如，若對價僅須時間經過即可自客戶收取，企業於開立發票前即可能具有對於對價之無條件權利（未開帳單之應收款）。於其他情況下，企業可能於滿足履約義務前即具有對於對價之無條件權利。例如，企業所簽訂之一不可取消之合約，可能要求客戶於企業提供商品或勞務之一個月前支付對價。於該等情況下，企業於可收取款項之日具有對於對價之無條件權利。（惟於該等情況下，企業應僅於移轉商品或勞務後始應認列收入。）
- BC326 雙方理事會觀察到，於某些情況下，企業將具有對於對價之無條件權利，即使其可能須於未來退還該對價之部分或全部。於該等情況下，於未來退還對價之可能義務，將不影響企業有權取得對價總額之現時權利。雙方理事會觀察到，於該等情況下，企業可認列應收款及退款負債（例如，有退貨權時）。

揭露（第 110 至 129 段）

- BC327 來自主管機關及財務報表使用者之某些主要批評係國際財務報導準則及美國一般公認會計準則中有關先前收入準則之揭露規定。概括而言，主管機關及財務報表使用者發現該等揭露規定係不適當，且與財務報表中其他項目之揭露間之整合性不足。此整合性不足使企業之收入及企業對認列該等收入所作之判斷與估計難以了解。例如，許多財務報表使用者觀察到企業單獨表達收入，導致財務報表使用

者無法將收入與企業之財務狀況相關連。因此，雙方理事會進行收入認列計畫目標之一係透過改善之揭露規定提供財務報表使用者更多有用資訊。許多回應者大致支持該目標。惟回應者對 2011 年草案所提議之揭露規定之看法兩極——財務報表使用者支持提議之揭露規定，因該等規定將較先前規定重大改善。相反地，其他回應者（主要為編製者）指出，由整體觀之，所提議之揭露規定將導致大量之揭露，且其質疑所提議之揭露不符合成本效益。

BC328 由於看法兩極，2012 年 9 月至 12 月間雙方理事會於英國倫敦、日本東京及美國諾瓦克與紐約市與財務報表使用者及編製者舉行討論會。該等討論會之目的係討論有關揭露與過渡之議題，並辨認可能之解決方案以處理使用者對有用資訊之需求及編製者對提供該資訊之成本之疑慮。因透過討論會、其他公聽會及意見函所提供之回饋意見，雙方理事會改進 2011 年草案提議之揭露規定。該等改進及雙方理事會決定之理由於第 BC330 至 BC361 段中說明。

BC329 雙方理事會注意到，國際財務報導準則第 15 號第 110 至 129 段之揭露規定為全面且代表對先前規定之重大改善。某些人士可能觀察到整體揭露數量相較於先前之收入揭露規定，整體揭露數量增加。惟雙方理事會觀察到，數量增加之相關疑慮，在某程度上係處理先前之揭露規定中之缺點之不可避免結果。此外，雙方理事會注意到，許多企業提供財務報表之外之自願性收入揭露，並且雙方理事會作出結論：對先前揭露實務及財務報導有用性之改善，增加揭露係屬必要。

揭露目的及重大性（第 110 至 112 段）

BC330 雙方理事會決定，與其他近期發布之準則一致，國際財務報導準則第 15 號應明定收入揭露之目的。依雙方理事會之觀點，明確之目的可改善揭露規定之解釋及施行。此係因編製者可評估其收入揭露之整體品質及資訊價值是否足以符合所定之目的。雙方理事會亦觀察到，明定一整體揭露目的可避免詳細之規範性揭露規定，以顧及屬國際財務報導準則第 15 號範圍內之大量且多種類型客戶合約。

BC331 雙方理事會亦決定納入揭露之規定以利企業符合揭露之目的。惟該等揭露不應視為最低揭露之檢查表，因某些揭露對某些企業或產業而言可能攸關，但對其他企業或產業而言可能不攸關。雙方理事會亦觀察到，企業連同揭露目的及重大性一起考量該等揭露係屬重要。因此，國際財務報導準則第 15 號第 111 段闡明企業無須揭露不重大之資訊。

客戶合約

BC332 雙方理事會決定要求企業揭露客戶合約所認列之收入金額以提供揭露之依據。美國財務會計準則理事會（FASB）注意到，在無財務報表表達之一般準則之情況下，其將要求企業表達或揭露客戶合約所認列之收入金額。惟國際會計準則理事會

（IASB）注意到，國際會計準則第 1 號之一般原則將適用，且因此企業將僅於未另行列報時，始需於財務報表之附註中揭露客戶合約所認列之收入金額。

- BC333 除所認列之收入金額外，雙方理事會亦決定要求企業揭露客戶合約收入之減損（若未列報於綜合損益表中）。雙方理事會作成此決議，因其先前決議客戶之信用風險不反映於交易價格之衡量中，且因此亦不反映於不包含重大財務組成部分之交易所認列之收入金額（見第 BC259 至 BC265 段）。此係反映於國際財務報導準則第 15 號之核心原則：明定企業按反映企業預期有權取得之對價之金額認列收入。
- BC334 因該等決議，雙方理事會決定，單獨揭露（或列報）客戶合約之減損損失能提供最攸關資訊予財務報表使用者。

收入之細分（第 114 至 115 段）

- BC335 綜合損益表中所認列之收入係源自許多客戶合約之組成金額。此係因收入可源自移轉不同商品或勞務及源自涉及不同類型之客戶或市場之合約。財務報表使用者表示，了解該等差異對其分析係屬關鍵。因此，雙方理事會決定要求企業提供細分之收入資訊以利財務報表使用者了解本期所認列客戶合約之收入之組成。
- BC336 在制定揭露細分收入之規定時，雙方理事會觀察到，某些先前之收入認列規定要求將收入細分為重大種類，包括源自商品或勞務之收入。惟因最有用之細分收入取決於各式各樣企業特定或產業特定之因素，雙方理事會決定國際財務報導準則第 15 號不應規定使用任何特定因素作為細分客戶合約之收入之基礎。雙方理事會決定於國際財務報導準則第 15 號第 114 段明定提供分類資訊之目的。雙方理事會注意到，明定一目的將產生對財務報表使用者最有用之資訊，因其使企業將收入細分為對其業務具有意義之種類。此外，明定一目的應能產生既未過度彙總亦未過度詳細之細分。
- BC337 雙方理事會亦決定提供應用指引，因其被要求提供有關該目的如何付諸實行，及（特別是）如何判定適當種類（企業可用以細分客戶合約之收入）之額外指引。該應用指引說明最適當種類取決於事實及情況；惟企業應考量於其他溝通中或為評估財務績效之目的，收入細分之方式。此係因企業通常已於該等溝通中細分收入，且所用種類可能對財務報表使用者最有用且符合國際財務報導準則第 15 號第 114 段中之目的。該應用指引亦列出企業可能藉以細分收入之種類（例如，地理區域或產品類型）之例。雙方理事會指出，該種類列表係由可應用於許多不同企業、產業及合約之例組成。因此，該列表不應視為檢查表或已涵括所有情況。惟雙方理事會觀察到，企業可能需藉由細分為超過一個之種類以符合該目的。
- BC338 雙方理事會亦決定，要求企業說明國際財務報導準則第 15 號第 114 段規定之細分收入資訊與國際財務報導準則第 8 號「營運部門」及主題 280「部門別報導」規定之部門資訊間之關係。雙方理事會此一決定，係因財務報表使用者表示，除了解收入之組成外，了解該收入如何與部門揭露所提供之其他資訊（諸如，銷貨成本、

費用及已使用資產）相關，對其分析係屬關鍵。

- BC339 制定該規定時，雙方理事會亦考量國際財務報導準則第 8 號及主題 280 之現行部門報導規定是否提供財務報表使用者適當之資訊以了解收入之組成。該等規定要求企業細分並揭露每一營運部門之收入（調節至總收入）。此外，該等規定亦要求企業依產品或勞務（或依類似產品或勞務之群組）及地區細分總收入—若企業之各營運部門並非以該等因素為基礎。
- BC340 惟儘管與部門報導有某些類似之處，雙方理事會決議於國際財務報導準則第 15 號中對客戶合約之收入要求收入細分資訊，因某些企業豁免提供部門揭露（例如，未於公開之證券交易所掛牌之企業）。再者，雙方理事會觀察到，部門資訊可能係基於非一般公認會計原則之資訊（即向主要營運決策者報告之收入可能以非依國際財務報導準則第 15 號之基礎認列及衡量）。雙方理事會亦觀察到，依國際財務報導準則第 8 號或主題 280 提供部門資訊之目的，與國際財務報導準則第 15 號細分揭露之目的不同，且因此，部門收入揭露可能並不必然提供財務報表使用者足夠資訊以利其了解於該期間所認列收入之組成。然而，雙方理事會於國際財務報導準則第 15 號第 112 段中闡明：企業依國際財務報導準則第 8 號或主題 280 所提供之有關收入資訊若符合國際財務報導準則第 15 號第 114 段明定之規定，且該等收入揭露係基於國際財務報導準則第 15 號之認列與衡量規定，則企業無須提供收入細分揭露。

合約餘額（第 116 至 118 段）

- BC341 財務報表使用者說明其須了解一報導期間所認列收入與企業之合約資產及合約負債餘額（即合約餘額）變動間之關係，以評估源自企業客戶合約之收入與現金流量之性質、金額、時點及不確定性。該等財務報表使用者指出，即使許多企業目前認列營運資金餘額（諸如未開帳單之應收款及遞延收入），先前收入認列規定並無要求適當揭露有關該等餘額與認列之收入金額間之關係。因此，2010 年及 2011 年之草案曾提議：企業以表格格式揭露合約資產及合約負債餘額之調節。
- BC342 惟許多編製者強烈反對以表格格式調節合約資產及合約負債餘額之所有規定。該等編製者指出蒐集整理及表達該資訊將成本過高，因目前並未追蹤該資訊。編製者亦質疑此調節對財務報表使用者之有用性，因管理階層並不使用該等資訊。然而，財務報表使用者重申：調節中某些資訊可能為有用，包括對未來收入提供較高透明度之合約負債相關資訊，該資訊對其分析係屬關鍵。惟財務報表使用者亦認知所提議以僵化格式之調節具多項限制而可能降低其有用性。此係因，例如，合約資產及合約負債之變動將以彙總基礎揭露（亦即合約資產之變動將與合約負債之變動互抵），且因此，將模糊合約餘額變動之範圍及造成該等變動之原因。
- BC343 於 2012 年揭露及過渡之討論會中之討論（見第 BC328 段），編製者同意可提供將對財務報表使用者有用之進一步合約餘額相關資訊。惟為使提供該資訊之成本

有所限度，該等編製者表示需在揭露格式上具較大彈性。財務報表使用者強調分別表達之合約餘額變動資訊對其而言係屬關鍵，因將利於了解有關下列各項之資訊：

- (a) 合約負債餘額之期初餘額中於該期間認列為收入之金額；及
- (b) 合約資產餘額之期初餘額中於該期間轉列為應收款或收取現金之金額。

BC344 於處理有關格式之疑慮前，雙方理事會曾考量是否能藉由將調節規定之範圍僅限於特定類型合約（例如，長期合約）之合約餘額，以處理編製者對成本之疑慮。此係因許多財務報表使用者觀察到，對與客戶簽訂長期合約或因其他原因而有重大合約負債餘額（例如，預付之勞務合約）之企業，合約餘額之資訊特別重要。惟雙方理事會因下列理由否決此方案：

- (a) 對調節會（或不會）提供有用資訊之合約或產業類型將難以明確辨認。
- (b) 對調節之範圍設限將增加複雜性。此係因範圍設限可能導致將某些合約資產及合約負債自調節中排除，因此，將須額外資訊以連結所調節之合約資產或合約負債金額至財務狀況表中所認列之該等金額。
- (c) 合約餘額資訊對長期合約以外之其他合約係屬有用，因，例如，付款與履約間有重大時點差異之合約或業務可能很多。

BC345 雙方理事會因決議不對揭露之範圍設限，而考量是否可修改揭露之格式以處理財務報表之編製者及使用者之疑慮。雙方理事會觀察到，財務報表之使用者及編製者皆不贊同 2010 年草案及 2011 年草案所提議之格式，因財務報表使用者擔心有關合約餘額變動之資訊過於彙總而無法有用，且編製者擔心遵循此種僵化格式之成本。雙方理事會認知，先前被否決之合約餘額之總額調節格式（亦即，以分別之欄位列示剩餘合約權利與尚未履行之履約義務）係屬不當，因其無法回應編製者對成本之疑慮。此係因總額調節之編製及查核成本高（且可能高於 2011 年草案所提議之「淨額」調節），由於企業將須作高度判斷以衡量所有尚未履行之合約。

BC346 因此，雙方理事會決定要求企業揭露有關企業合約餘額之質性及量化資訊（見國際財務報導準則第 15 號第 116 至 118 段），而不要求表格之合約餘額彙總調節。此作法兼顧財務報表使用者之需求及編製者之疑慮，因質性及量化揭露提供財務報表使用者所要求之資訊（亦即，合約資產通常何時轉列為應收款或收取現金，及合約負債何時認列為收入）。此外，雙方理事會決定，該等揭露將較調節具成本效益。雙方理事會亦觀察到，此作法對已揭露類似資訊之企業將不會造成重大改變。例如，雙方理事會觀察到，某些從事長期建造之企業對類似合約資產及合約負債之餘額——常稱為「應向客戶收取」或「未開帳單之應收款」及「應支付予客戶」或「遞延收入」，已揭露有關資訊。

BC347 雙方理事會亦決議要求企業揭露當期所認列收入金額中，與先前期間已滿足（或已部分滿足）履約義務所分攤金額相關者（例如，因交易價格之變動或與所認列收入之限制有關之估計值變動）。揭露該等金額對非屬本期履行結果之收入認列之時點提供攸關資訊，因此對本期營運結果及預測未來收入提供有用資訊。此外，雙方理事會注意到，此資訊並未見於財務報表其他部分。最後，雙方理事會指出，不預期該等金額不重大時仍提供此揭露（與一般重大性規定一致）。

分攤至尚未履行之履約義務之交易價格之揭露（第 120 至 122 段）

BC348 許多財務報表使用者表示，於分析收入時，企業預期自現有合約認列收入之金額及時點係有用之資訊。該等財務報表使用者亦表示，該資訊對長期合約將最有用，因該等合約通常具有最重大之未認列收入金額。

BC349 雙方理事會觀察到，許多企業常自願揭露有關長期合約之資訊，常稱為「訂單能見度」之資訊。（有些企業於法定申報之財務報表外亦須提出此資訊。）惟此資訊通常於財務報表外表達，且因訂單能見度無共同之定義而可能於企業間不可比。

BC350 因該等因素，雙方理事會決議明定揭露規定，以捕捉企業預期自現有合約中尚未履行之履約義務認列收入之金額及時點之相關資訊。雙方理事會觀察到，企業藉由揭露該資訊將提供其財務報表使用者有關下列各項之額外資訊：

- (a) 自現有合約中尚未履行之履約義務所認列收入之金額及預期時點；
- (b) 有關自現有合約中尚未履行之履約義務所認列收入之金額及預期時點之趨勢；
- (c) 未來預期收入相關連之風險（例如，某些人士觀察到，若企業預期直至較晚之日始滿足履約義務，則收入較不確定）；及
- (d) 判斷或情況變動對企業收入之影響。

BC351 許多回應者（包括大多數編製者）不同意雙方理事會要求於財務報表揭露此種資訊之決議。該等回應者對其不同意強調多種理由如下：

- (a) 編製及查核該揭露係屬困難且成本過高，因現有會計系統之設計並未追蹤及捕捉所須資訊，包括尚未履行之履約義務滿足時點排程之資訊。
- (b) 該揭露所提供之資訊可能被錯誤解讀，因，取決於企業營業之性質，該揭露可能僅突顯相當小部分之企業潛在未來收入。此外，因該揭露之範圍排除未來及可取消之待履行合約，其包含之資訊可能較企業於先前訂單能見度揭露中所含者為少。
- (c) 該資訊在性質上似屬前瞻性，因而不應表達於財務報表附註中。

BC352 於再研議該等揭露規定時，雙方理事會考量於該揭露討論會所收到之回饋意見並觀察到，有關尚未履行履約義務資訊之揭露規定應不致使企業產生重大增額成本，因收入認列規定已要求企業決定並分攤交易價格至尚未履行之履約義務。雖然如此，雙方理事會決定就編製者對編製成本之疑慮處理如下：

- (a) 提供對揭露之範圍設限之實務權宜作法（見國際財務報導準則第 15 號第 121 段）。雙方理事會決定，於國際財務報導準則第 15 號第 121 段(a)中納入該實務權宜作法將減輕編製揭露之負擔，且將不致顯著降低該資訊對財務報表使用者之有用性。此係因使用者指出，當合約屬長期時尚未履行履約義務之資訊對其分析係最為關鍵。此外，於國際財務報導準則第 15 號第 121 段(b)中納入該實務權宜作法，將維持國際財務報導準則第 15 號第 B16 段所提供予企業有關衡量該等履約義務（亦即，企業對於直接對應其迄今已完成履約之對價具有權利之履約義務）完成程度之放寬。雙方理事會提供實務權宜作法而不明確對範圍設限，因某些編製者表示，從會計系統及流程之觀點，若可選擇於該揭露中包括所有尚未履行之履約義務，將較易遵循該規定。
- (b) 刪除揭露企業預期何時滿足尚未履行之履約義務之規範性作法（見國際財務報導準則第 15 號第 120 段）。最初，雙方理事會曾提議，企業應依循規範性作法以判定其預期何時滿足尚未履行之履約義務（亦即，藉由規定尚未履行履約義務之量化揭露，以一年期之時間區間排程）。惟所規範時間區間之僵化性隱含之收入認列時點精確程度可能不存在，且進而將增加編製成本，許多回應者不同意該提議。為回應該回饋意見，雙方理事會決定，允許企業使用對尚未履行之履約義務剩餘存續之期間最為適當之時間區間（亦即不必為一年期之時間區間）以量化基礎或使用質性資訊（或兩者），估計及表達此種資訊。

BC353 某些財務報表使用者亦請求，對所揭露之企業尚未履行履約義務金額與企業之合約負債間之關係提供更多資訊。（合約負債產生於企業於滿足對客戶之履約義務前自客戶收取對價。）此係因已收取現金但尚未履行履約義務之金額係有用之資訊。惟雙方理事會注意到，合約負債係所揭露之分攤至尚未履行履約義務之交易價格金額之一部分，且國際財務報導準則第 15 號已規定揭露合約負債餘額。因此，雙方理事會決議不規定進一步揭露。

履約義務（第 119 段）

BC354 國際財務報導準則與美國一般公認會計原則中之先前規定要求企業揭露收入認列之會計政策（見國際會計準則第 1 號第 10 段(e)及主題 235「財務報表之附註」之規定）。惟財務報表使用者表示，於許多情況下，企業對所採用之會計政策提供「照本宣科」之敘述，而未說明該會計政策如何與客戶合約相關。為處理此批評，國際財務報導準則第 15 號第 119 段規定企業揭露客戶合約中有關其履約義務之資

訊。藉由規定企業對履約義務提供更具描述性之資訊，此揭露與現行準則中之會計政策揭露規定互補。

重大判斷（第 123 至 126 段）

BC355 國際財務報導準則與美國一般公認會計原則對揭露企業所作之重大會計估計及判斷有一般規定。因收入對於財務報表使用者之重要性，雙方理事會決議對決定收入認列金額及時點時所用之估計值及所作之判斷要求特定揭露。

自取得或履行客戶合約之成本中所認列之資產（第 127 至 128 段）

BC356 雙方理事會決議，規定企業揭露有關自取得或履行客戶合約之成本中所認列之資產之資訊，因有關該等資產之資訊對使用者係屬有用。該資訊將有利於財務報表使用者了解企業已認列為資產之成本類型，及該等資產後續如何攤銷或減損。雙方理事會亦決定，為取代部分之國際財務報導準則第 15 號所取代之先前揭露規定，此揭露係屬必要。

BC357 雙方理事會決議不規定提供該資訊之調節，因提供此種僵化揭露之成本將超過對使用者之效益。此外，大多數使用者同意，自取得或履行合約之成本中所認列之資產之相關揭露，無需以調節方式提供攸關資訊。因此，雙方理事會決議僅對有關自取得或履行合約之成本中所認列之資產之最關鍵資訊要求揭露。

對期中財務報告所規定之揭露

BC358 雙方理事會觀察到，在對期中財務報告無更特定之揭露規定下，為判定企業於期中財務報告所應揭露之客戶合約收入資訊，企業應適用國際會計準則第 34 號「期中財務報導」或主題 270「期中報導」。作為一般原則，該等規定要求企業揭露自前一年度報導期間結束日後財務狀況重大變動及績效之資訊。雙方理事會考量是否修正國際會計準則第 34 號及主題 270，以明定企業於期中財務報告中提供與年度財務報表中相同之量化揭露。

BC359 許多編製者及其他回應者大致不同意雙方理事會修正國際會計準則第 34 號及主題 270 之提議。該等回應者說明，於期中財務報告中規定揭露所有量化資訊，將負擔過重且難以於期中報告所規定之短時限內達成。然而，財務報表使用者間有不同看法。某些使用者（包括幾乎所有美國使用者）建議應修正國際會計準則第 34 號及主題 270 以規定量化揭露，因收入之重要性與定期於期中財務報告中提供及時揭露之需要。惟其他財務報表使用者說明，僅收入細分之資訊對其期中分析係屬關鍵。該等財務報表使用者亦說明，期中報告之時效性係屬關鍵，且提供其他期中揭露之規定可能不必要地延遲期中財務報告之發布。

- BC360 國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）對國際會計準則第 34 號及主題 270 之修正作成不同決議。國際會計準則理事會（IASB）決定修正國際會計準則第 34 號，僅增加企業應於期中財務報告中揭露細分收入資訊之特定規定。國際會計準則理事會（IASB）決定國際會計準則第 34 號之一般原則應適用於與客戶合約之收入有關之所有其他揭露。國際會計準則理事會（IASB）決定對國際會計準則第 34 號增加揭露細分收入資訊之規定，因財務報表使用者說明細分對其分析係屬關鍵，且因該資訊於期中財務報表中通常已提供；因此，該規定不致使企業發生重大增額成本。再者，國際會計準則第 34 號揭露有關企業財務狀況重大變動及績效之資訊之一般原則應提供財務報表使用者所需之有關一期中報導期間之收入之其他資訊。國際會計準則理事會（IASB）決定，在未全面檢討期中財務報導中揭露之角色下，不對國際會計準則第 34 號作進一步變動。
- BC361 美國財務會計準則理事會（FASB）決定修正主題 270，要求於期中財務報告中提供與年度財務報表相同之有關收入之量化揭露（不包括成本揭露）。美國財務會計準則理事會（FASB）注意到，使企業能確定期中財務報告應提供之資訊，係有助益。此外，美國財務會計準則理事會（FASB）觀察到，企業為收入認列之目的將會持續蒐集整理以期中為基礎之揭露所需之大多數資訊，因而揭露該資訊可能不會導致金額重大之增額成本。美國財務會計準則理事會（FASB）亦觀察到，當評估企業本期及未來之財務績效時，此資訊對財務報表使用者係屬有用。

應用指引（第 B2 至 B89 段）

- BC362 雙方理事會決定納入應用指引以闡明應如何適用國際財務報導準則第 15 號中之原則，包括如何適用該等原則於很多常見客戶合約中出現之特性。某些該等指引之納入係基於國際財務報導準則或美國一般公認會計原則之先前規定，該等先前規定源於企業對更複雜之收入認列領域所要求之闡明。然而，為與發展單一收入認列模式之目的之一致，雙方理事會並未提供僅適用於特定產業之規定（見第 BC2 至 BC3 段）。

附退貨權之銷售（第 B20 至 B27 段）

- BC363 於某些合約，企業移轉商品予客戶同時給予客戶退回之權利。雙方理事會決定，在觀念上，附退貨權之合約包括至少兩項履約義務—提供客戶商品之履約義務，及退貨權服務之履約義務（於退貨期間接受客戶退回商品之隨時準備之履約義務）。
- BC364 關於提供客戶商品之履約義務，雙方理事會決定，企業實際上已銷售之數量係不確定。此係因僅於退貨權到期後企業始能決定已有多少銷售（亦即多少銷售係成功）。因此，雙方理事會決定，企業對預期由於客戶行使退貨權而不成功之銷售

不應認列收入。企業對退還客戶金額之義務應認列負債。

- BC365 雙方理事會決議，企業決定認列收入之金額（亦即退款義務之金額）時，應使用認列及衡量變動對價之原則。企業使用該等原則時將認列之收入，其範圍僅限於與退貨權相關之不確定性於後續消除時，所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉之部分。當企業判定其不能將附退貨權之商品銷售所收取對價之全部認列為收入時，企業會將所收取對價之一部分認列為退款負債。
- BC366 雙方理事會曾考量是否將退貨權服務作為履約義務處理（除認列退款負債外）。若退貨權服務不認列為一履約義務，一旦客戶取得對商品之控制時，企業應認列合約中所有之收入及利潤。該結果可能無法忠實描述企業依合約之履約程度。然而，雙方理事會注意到，將退貨權服務作為履約義務處理（除退款負債外）通常會使企業須估計該服務之單獨售價。因於許多情況下，退回之數量僅佔總銷售之微小百分比，且退貨期常屬短期（諸如，30 天），雙方理事會決定，藉由將退貨權服務作為履約義務處理對財務報表使用者所提供之增額資訊，無法使如此處理之複雜性及成本合理化。因此，雙方理事會決定，退貨權服務不應作為履約義務處理。
- BC367 若客戶行使其退回商品並取得退款之選擇權，退貨權給予企業合約權利以自客戶回收商品。雙方理事會決定，回收商品之權利應認列為資產而不與退款負債互抵。雙方理事會觀察到，獨立於退款負債認列該資產提供較高之透明度並確保該資產有減損測試之考量。

保固（第 B28 至 B33 段）

- BC368 當企業出售一產品（無論該產品係一商品或勞務）予客戶，企業可能亦對客戶提供該產品之保固。保固可能為，例如，製造商之保固、標準保固或延長保固。雙方理事會決定對適用收入認列模式於保固提供明確規定，因許多銷售產品之客戶合約包含保固，且該保固之性質可能在產品間、企業間及轄區間有所不同。
- BC369 於討論稿中，雙方理事會曾提議對所有保固作一致之會計處理，因所有保固之共同特性為：企業承諾隨時準備依保固之條款及條件替換或維修產品。討論稿中曾提議，隨時準備之承諾提供客戶保固保障之勞務，該勞務係收入所歸屬之履約義務。惟討論稿之大多數回應者指出，保固之會計處理應反映某些產品保固與其他產品保固不同之事實。某些保固對產品移轉予客戶時存在之產品瑕疵給予客戶保障，而其他保固對產品已移轉予客戶後所產生之故障給予客戶保障。該等回應者指出，若保固僅對銷售時出現之產品瑕疵給予客戶保障，客戶並未取得單獨之勞務。因此，補救該等瑕疵之所有後續維修或替換係提供該產品之額外成本，且因此與企業之過去履約相關。
- BC370 因該回饋意見，雙方理事會決定，某些保固之會計處理不同於其他保固。雙方理

事會曾考量以產品之故障何時產生為基礎區分保固；惟回應者表示此區分係無法實作。因此，雙方理事會決定，以除提供客戶該產品與所協議之規格相符之保證外，保固是否亦提供客戶勞務，作為區分保固之基礎。具體而言，雙方理事會決定，當保固提供勞務（亦即勞務類型保固）時，該保固應作為履約義務處理。

屬履約義務之保固（勞務類型保固）

BC371 某些類型之保固係由企業單獨銷售或與客戶單獨協商，使客戶可選擇是否購買保固保障。該事實提供客觀證據：除所承諾之產品外，該所承諾之保固亦提供客戶勞務。因此，雙方理事會決定，此類型所承諾之保固係屬國際財務報導準則第 15 號第 22 至 30 段規定之履約義務。

BC372 雙方理事會決定，非由企業單獨銷售或與客戶單獨協商之保固，若事實及情況顯示該保固（或其一部分）提供客戶勞務（除對合約所明定之企業之過去履約之保證外），亦應辨認為履約義務。有關此決議雙方理事會指出：

- (a) 其提供一清楚原則使企業能將經濟上類似之保固以類似之方式處理，無論該保固是否係單獨定價或協商；
- (b) 其係一致於辨認履約義務之一般原則；及
- (c) 其移除先前美國一般公認會計原則中用以區分不同保固類型之明顯界線，該界線僅以保固是否單獨定價為基礎。

BC373 符合國際財務報導準則第 15 號第 B28 至 B33 段之規定作為履約義務處理之保固可能亦符合分類為保險合約之條件。惟依據雙方理事會各自之保險合約會計處理計畫之提議，僅由第三方直接發行之保固會作為保險合約處理。

非屬履約義務之保固（保證類型保固）

BC374 雙方理事會考量保證類型保固是否應以下列任一方式處理：

- (a) 單獨之替換或維修瑕疵品負債；
- (b) 一尚未滿足之履約義務，因企業於銷售時點未提供客戶不具瑕疵之產品。

BC375 2010 年草案之提議對提供客戶保證類型保固之企業，要求評估其移轉合約明定之產品予客戶之履約義務是否已滿足。企業須判定已出售予客戶之產品存在瑕疵之可能性及瑕疵品數量，且因此於該等未滿足之履約義務之範圍內不認列收入。該提議之優點為：當產品移轉予客戶時，企業並不將整體交易價格認列為收入，因一部分之交易價格在企業已維修或替換預期有瑕疵之產品前不認列為收入。惟雙方理事會決定不保留該提議，主要因以下實務理由：

- (a) 因企業將已交付予客戶而預期有瑕疵之產品持續認列為「存貨」之規定將具複雜性；及

- (b) 保證類型保固中歸屬於產品維修或替換之所有利潤，不太可能重大扭曲整體合約利潤之認列型態。

BC376 據此，雙方理事會決定企業應將保證類型保固認列為單獨之替換或維修瑕疵品負債。因此，企業移轉產品予客戶時應認列保固負債及相應之費用，且應依國際會計準則第 37 號或主題 460「保證」衡量該負債。相對於勞務類型保固之會計處理，企業不應歸屬任何交易價格（且因此收入）至保證類型保固。某些保固可能同時包括保證特性及勞務特性。雙方理事會決定，若企業無法合理地將保固之該等保證特性與勞務特性分別處理，應允許企業將該等保固一併作為單一履約義務處理。該處理確保企業於移轉產品予客戶之時點不會高估收入認列，且亦免除企業分別辨認及處理該保固保障之兩項組成部分。

法定保固

BC377 於某些轄區中，法律規定企業提供隨附於產品銷售之保固。此種法律可能明定企業須於銷售後特定期間內維修或替換故障之產品。因此，該等法定保固可能被視為勞務類型保固，因其不僅彌補存在於銷售時點之瑕疵，亦彌補產生於銷售時點後之故障。惟雙方理事會決定，此種法律可視為保證類型保固運作之簡化。換言之，該等法定保固之目的係保障客戶免於購買瑕疵品之風險。然此種法律之推定為：若於一特定期間內產生故障（視產品之性質可有所不同），該產品於銷售時點即有瑕疵，而非規定企業判定產品於銷售時點是否有瑕疵。因此，此等法定保固應作為保證類型保固處理。

產品責任之法律

BC378 雙方理事會闡明，產品責任之法律並未造成一履約義務。該等法律通常規定企業於其產品造成損害或毀損時須支付補償。雙方理事會注意到，企業不應因該等法律而認列一履約義務，因合約中之履約義務係移轉產品予客戶。企業在產品預期之瑕疵範圍內，應就維修或替換產品之預期成本認列負債（見國際財務報導準則第 15 號第 B33 段）。企業因產品所造成之損害或毀損而支付補償之任何義務係與移轉產品予客戶之履約義務分離。雙方理事會指出，企業應將此支付補償之義務獨立於客戶合約之履約義務且依國際會計準則第 37 號或主題 450 或有損失之規定處理。

主理人與代理人之考量（第 B34 至 B38 段）

BC379 先前之收入準則要求企業評估商品或勞務移轉予客戶時，其究係以主理人身分抑或代理人身分而作為。對判定企業究係應按客戶對價之總額（若判定企業為主理人）抑或按對供應商就其商品或勞務補償後之淨額（若判定企業為代理人）認列收入，該評估係屬必要。

- BC380 國際財務報導準則第 15 號亦規定企業須判定其究係為主理人抑或為代理人。此係因主理人及代理人之履約義務不同。主理人於商品或勞務移轉予客戶前控制該等商品或勞務，因而主理人之履約義務係移轉該等商品或勞務予客戶。因此，按客戶對價之總額認列收入能忠實描述企業移轉該等商品或勞務而有權取得之對價。反之，代理人於商品或勞務移轉予客戶前並未控制該等商品或勞務。代理人僅促成主理人與客戶間之商品或勞務銷售，因而代理人之履約義務係為另一方安排提供商品或勞務予客戶。因此，可歸屬於代理人履約義務之交易價格係代理人為提供該等勞務所收取之收費或佣金。
- BC381 雙方理事會觀察到，為判定企業究係以主理人身分抑或以代理人身分而作為，辨認合約中之企業承諾（亦即履約義務）係屬基本。此係因對企業判定其於所承諾之商品或勞務移轉予客戶前是否控制該等商品或勞務，辨認企業履約義務之性質係屬必要。例如，旅行社於某些客戶合約中可能為主理人，若該旅行社判定其承諾係提供搭機權利（亦即機票）而非提供飛航。惟為判定旅行社究係主理人抑或代理人，旅行社將亦需考量其是否於移轉予客戶前控制該權利，旅行社先購買機票再銷售予未來客戶可能即屬此情況。
- BC382 企業承諾之性質不必然係顯而易見。為此雙方理事會納入國際財務報導準則第 15 號第 B37 段之指標，以利企業判定其是否於商品或勞務移轉前控制該等商品或勞務，且因而判定其究係為主理人抑或為代理人。該等指標係基於國際財務報導準則及美國一般公認會計原則中先前收入認列規定所納入之指標。惟如第 BC380 段所指出，國際財務報導準則第 15 號中之指標係基於辨認履約義務及對商品或勞務控制之移轉之觀念，因而與先前收入認列規定之目的不同。
- BC383 企業於辨認其承諾並判定其究係為主理人抑或為代理人後，將於滿足履約義務時認列收入。對所承諾商品或勞務之控制移轉予客戶時將屬此情況。雙方理事會觀察到，於企業為代理人之某些合約中，對商品或勞務（代理人所承諾者）之控制，可能於客戶自主理人收取商品或勞務前移轉。例如，企業提供客戶忠誠度點數之承諾，可能於移轉該等點數予客戶時滿足，若：
- (a) 企業之承諾係於客戶自企業購買商品或勞務時提供忠誠度點數予客戶；
 - (b) 該等點數使客戶有權於未來向另一方以折扣購買（亦即，該等點數代表對未來折扣之重要權利）；及
 - (c) 企業判定其為代理人（亦即其承諾係安排提供點數予客戶），且企業於該等點數移轉予客戶前並未控制該等點數。
- BC384 雙方理事會觀察到，相對地，若點數使客戶有權取得該企業所提供之未來商品或勞務，可能作出該企業並非代理人之結論。此係因企業之承諾係提供未來商品或勞務，因而企業於移轉該等未來商品或勞務予客戶前，控制該等點數及未來商品

或勞務。於此等情況下，企業之履約義務可能僅於提供該等未來商品或勞務時始滿足。

- BC385 於其他情況下，點數可能使客戶有權選擇企業或另一方所提供之未來商品或勞務。雙方理事會觀察到，於該等情況下，企業將需考量履約義務之性質以判定何時滿足該履約義務。此係因於客戶選擇所提供之商品或勞務（因此，究係由企業抑或由第三方提供該等商品或勞務）前，企業有義務隨時準備交付商品或勞務。因此，企業可能直至其交付該等商品或勞務時或不再有義務隨時準備時，始滿足履約義務。雙方理事會亦觀察到，若客戶後續選擇來自另一方之商品或勞務，企業將需考量其是否係以代理人身分而作為，且因此應僅就企業提供勞務予客戶及第三方而收取之收費或佣金認列收入。雙方理事會注意到，此與國際財務報導準則中對客戶忠誠計畫之先前收入認列規定一致。

客戶對額外商品或勞務之選擇權（第 B39 至 B43 段）

- BC386 某些合約給予客戶購買額外商品或勞務之選擇權。雙方理事會考量何時該等選擇權應作為履約義務處理。於該等討論中，雙方理事會觀察到以下之區分可能係屬困難：

- (a) 客戶為其付款（通常隱含地）而為現有合約一部分之選擇權，該選擇權將係分攤部分交易價格之履約義務；及
- (b) 客戶沒有為其付款之銷售或促銷要約，該要約雖於簽訂合約時提出，但非屬合約一部分且將非為該合約中之履約義務。

- BC387 美國一般公認會計原則於軟體業區分選擇權與要約已產生類似困難。美國一般公認會計原則於軟體業之先前收入認列規定明定，以折扣購買未來商品或勞務之要約係推定為合約中之單獨選擇權，若該折扣係屬重大，且相對於該合約中其他要素之訂價所反映之折扣區間與於可比交易中通常所給予之折扣區間，該折扣係屬增額部分。該等「重大」及「增額」之概念形成用以區分選擇權與銷售或促銷要約之重要權利原則之基礎。惟雙方理事會觀察到，即使所提供之折扣相對於合約中其他折扣非屬增額部分，於某些情況下，其仍對客戶產生一重要權利。因此，雙方理事會決定，國際財務報導準則第 15 號不沿用美國一般公認會計原則中先前收入認列規定之該部分。

- BC388 某些回應者請求雙方理事會闡明，當協議涉及超過兩方時，特定之選擇權（諸如客戶忠誠度點數）是否應作為履約義務處理。企業基於客戶於其他個體（通稱為「特約商店」）之消費金額提供信用卡持有人點數之信用卡協議常即屬此情況。雙方理事會判定，忠誠度點數是否代表履約義務之評估須依每一協議之事實及情況分析。雙方理事會決定不提供進一步指引，因該議題係特定於信用卡產業，且雙

方理事會觀察到，此等協議通常複雜且可能有顯著不同。再者，雙方理事會注意到，國際財務報導準則第 15 號已納入使企業能處理不同協議之所有規定。

分攤交易價格

- BC389 依國際財務報導準則第 15 號之規定，企業須決定選擇權之單獨售價，俾使其能將部分交易價格分攤至該履約義務。於某些情況下，選擇權之單獨售價可能係直接可觀察。然於許多情況下，選擇權之單獨售價將需估計。
- BC390 選擇權訂價模式可用以估計選擇權之單獨售價。選擇權之價格包括選擇權內含價值（亦即選擇權倘若於今日行使之選擇權價值）及其時間價值（亦即取決於至到期之時間及標的商品或勞務價格波動性之選擇權價值）。雙方理事會決定，將部分交易價格分攤至選擇權中價格及可得性之保證（包含於選擇權價格之時間價值組成部分），可產生之對財務報表使用者之效益將無法使如此處理之成本及困難合理化。惟雙方理事會決定，企業依國際財務報導準則第 15 號第 B42 段之規定衡量選擇權內含價值所需之輸入值應能輕易取得，且該等計算應相當容易及直覺。此衡量法與國際財務報導準則中先前收入認列規定對衡量客戶忠誠度點數所提供之應用指引一致。

續約權

- BC391 續約權給予客戶取得與依現有合約所供應者相同類型之額外商品或勞務之權利。此類選擇權可能為於相對短期合約中之續約權（例如，一年期合約並隨附有於第一年及第二年之結束日將該合約再續約一年之選擇權）或於較長期合約中之取消權（例如，三年期合約並允許客戶於每年年底終止合約）。續約權與其他提供額外商品或勞務之選擇權可類似看待。換言之，若該續約權提供客戶尚未簽訂該合約則無法取得之重要權利，該續約權可能為合約中之一履約義務。
- BC392 惟於續約權提供客戶重要權利之情況下，通常存在一系列之選擇權。換言之，為行使合約中任一選擇權，客戶須已行使合約中所有先前選擇權。雙方理事會決議，決定一系列選擇權之單獨售價將係複雜，因為此舉將使企業須辨認各種輸入值，諸如每一續約期間商品或勞務之單獨售價及客戶於後續期間將續約之可能性。換言之，企業將須考量合約之全部可能期間，俾決定合約價格中應自首期遞延至後續期間之金額。
- BC393 因該理由，雙方理事會決定提供企業估計該選擇權單獨售價之實務替代方法。該實務替代方法要求企業須將預期提供之選擇權之商品或勞務（及相應之預期客戶對價）計入交易價格之原始衡量中。依雙方理事會之觀點，將附續約權之合約就其預期期間（包括預期續約期間）視為一合約，而非視為附一系列選擇權之合約，對企業而言較為簡單。



- BC394 雙方理事會制定兩條件以區分續約權與其他取得額外商品或勞務之選擇權。條件一明定，續約權之標的額外商品或勞務須與依原始合約所提供者類似——亦即，企業係持續提供其已在提供之商品或勞務。因此，將此種選擇權之標的商品或勞務視為原始合約之一部分係較符直覺。反之，客戶忠誠點數及許多折扣券應視為合約中之單獨交付項目，因標的商品或勞務可能係不同性質。
- BC395 條件二明定，後續合約之額外商品或勞務須依原合約條款提供。因此，企業之立場受限制，因其不能改變該等條款及條件，具體而言，其不能超出原合約所明定之參數而改變額外商品或勞務之訂價。此亦不同於諸如客戶忠誠度點數及折扣券等例。例如，若航空公司提供客戶飛航以換回客戶自飛行常客計畫所獲點數，因航空公司於後續可決定兌換任何特定航班所需之點數數量，故其並未受限制。同樣地，企業所給與之折扣券通常並未限制企業本身對折扣券將兌換之後續商品或勞務之價格。

客戶未行使之權利（未用權利）（第 B44 至 B47 段）

- BC396 對如何處理客戶就未來收取商品或勞務之權利之不可退還預付款，某些回應者請求雙方理事會提供指引。常見之例包括禮物卡及不可退還票券之購買。
- BC397 雙方理事會指出，分攤交易價格至客戶選擇權之規定隱含對客戶未行使所有其對該等商品或勞務之合約權利（亦即有未用權利）之情況如何處理之說明。惟雙方理事會決定闡明於合約中僅有一履約義務之情況下如何處理未用權利（亦即當無需分攤交易價格且因此無需決定單獨售價時，如何處理客戶選擇權中之未用權利）。
- BC398 因此，雙方理事會納入對未用權利會計處理之應用指引。該等規定要求與客戶選擇權之規定相同之收入認列型態。因此，企業應基於合約中所承諾之商品或勞務之移轉，隨其依合約履約而對未用權利認列收入。此實質上增加分攤至已移轉予客戶之個別商品或勞務之交易價格而將企業對未用權利之估計值計入於收入。雙方理事會決定，此作法代表最適當之未用權利收入認列型態，因若企業預期客戶將行使所有權利（亦即，若企業不預期有任何未用權利），其可能增加商品或勞務之價格。例如，航空公司銷售不可退還之機票，若預期沒有未用權利，可推定其將收取較高之機票單價。
- BC399 雙方理事會亦決定，企業僅於對未用權利認列收入高度很有可能不會導致後續重大收入迴轉時，始應對未用權利認列收入（見國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段）。否則可能低估企業隨時準備提供未來商品或勞務之履約義務。
- BC400 對企業於自客戶收取預付款時立即將所估計之未用權利認列為收入之作法，雙方理事會曾考量但予以否決。雙方理事會如此決定係因企業尚未依合約履約，認列收入將無法忠實描述企業之履行結果，且可能亦低估其隨時準備提供未來商品或

勞務之履約義務。

- BC401 部分回應者質疑，未用權利之會計處理是否與國際財務報導準則第 15 號中客戶選擇權之會計處理一致。該等回應者表示，對客戶選擇權而言，未用權利係於決定選擇權之單獨售價（依國際財務報導準則第 15 號第 B42 段之規定）時納入考量。因此，該等回應者擔心，當對價分攤至選擇權與另一履約義務時，選擇權中未用權利之一部分將於另一履約義務滿足時認列，而此可能發生於客戶行使選擇權之任何權利前。惟雙方理事會觀察到，當存在兩個以上之履約義務時，國際財務報導準則第 15 號規定企業將整體對價分攤至各履約義務（基於相對單獨售價），且因此，合併之商品或勞務組合之任何折扣係如此分攤（除非企業符合國際財務報導準則第 15 號第 82 或 85 段之規定以另一方式分攤）。換言之，選擇權及其他所承諾商品或勞務之單獨售價之總和與整體對價相較間之差額，將於（或隨）企業移轉合約中所承諾之商品或勞務時認列。此與僅有一履約義務時未用權利之收入認列型態一致。

授權（第 B52 至 B63 段）

- BC402 雙方理事會於 2011 年草案中曾提議，授權係給與客戶使用（但不擁有）企業智慧財產之權利。因此，2011 年草案將授權中所承諾資產之性質視為於某一時點移轉之無形資產使用權利。此係因雙方理事會當時之觀點係存在一時點，於該時點客戶取得主導智慧財產使用權利之使用並取得來自該智慧財產使用權利之幾乎所有效益之能力。惟 2011 年草案亦指出，對某些包含授權之合約，若授權係不可與合約中可能隨時間逐步移轉予客戶之其他承諾區分，則該等合約可能隨時間逐步認列收入。
- BC403 因 2011 年草案所收到之回饋意見，雙方理事會重新考量授權中所承諾資產之性質是否必然係於某一時點移轉之權利。雙方理事會自所考量之例子觀察到，各種授權大不相同且有多種不同之特徵及經濟特性，以致授權所提供之權利顯著不同。於某些例子中，雙方理事會觀察到，客戶可能被視為並未於某一時點取得對授權之控制。此係因客戶已取得權利之智慧財產係不斷變化，且將因企業之持續參與該智慧財產（包括影響該智慧財產之活動）而改變。於該等情況下，客戶於授權移轉時可能無法主導該授權之使用並取得來自該授權之幾乎所有剩餘效益。換言之，該授權係以於任一時點所存在之形式提供客戶取用該智慧財產。（該等概念獲部分回應者支持，該等回應者反對 2011 年草案所提議所有可區分授權係代表無形資產使用權利之移轉。）
- BC404 因此，對判定企業授權承諾之性質究係提供客戶取用存在於授權期間之企業智慧財產之權利抑或使用已存在於授權時點之企業智慧財產之權利，雙方理事會決議明定條件。雙方理事會注意到，對區分此兩類型之授權，此等條件（而非完全依

賴控制之規定）係屬必要，因在未先辨認企業履約義務之性質之情況下，評估何時客戶取得對授權中資產之控制係屬困難。

BC405 惟雙方理事會觀察到，於適用該等條件前，企業應評估合約中所承諾之商品或勞務，並辨認移轉商品或勞務予客戶之承諾（作為履約義務）。

辨認履約義務

BC406 雙方理事會觀察到，包含授權之合約如同其他合約，須對合約中之承諾及用以辨認履約義務之條件予以評估（見國際財務報導準則第 15 號第 27 至 30 段）。此將包括評估客戶是否可自授權本身或連同輕易可得之其他資源獲益（見國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)），以及授權是否可與合約中之其他商品或勞務單獨辨認（見國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)）。雙方理事會觀察到，此評估有時可能具挑戰性，因客戶常可自授權本身取得效益（亦即該授權能被區分）。惟於許多情況下，客戶僅連同合約中其他已承諾之商品或勞務（明確地或隱含地）始可自該授權獲益；因此，該授權不可與合約中之其他商品或勞務單獨辨認。此可能發生於：

- (a) 授權構成有形商品之組成部分，且為該商品功能所不可或缺者—軟體（亦即授權）常係內含於有形商品（例如，汽車）中，且於大多數情況下重大影響該商品如何運作。於該等情況下，客戶無法自該授權本身獲益（見國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)），因該授權與該商品合為一體（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(a)）；亦即，該授權係生產該商品（產出）之投入。
- (b) 授權係客戶唯有連結相關勞務始能獲益者—此可能發生於企業提供勞務（諸如於某些主機或儲存服務中），使客戶僅能藉由取用企業之基礎設施始能使用授權（諸如軟體）時。於該等情況下，客戶並未有對該授權之控制，且因此在無主機服務之情況下，無法自該授權本身獲益或使用該授權（見國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)）。此外，該授權之使用係高度取決於主機服務或與其高度相互關聯（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(c)）。

BC407 若客戶無法自授權本身獲益，及/或該授權不可與合約中之其他承諾區分，該授權係不可區分，因此將與該等其他承諾合併（見國際財務報導準則第 15 號第 30 段）。企業將以商品或勞務（產出）何時移轉予客戶為基礎判定該單一履約義務何時滿足。雙方理事會注意到，於某些情況下，移轉予客戶之合併後商品或勞務可能以授權作為主要或具支配性之組成部分。當所移轉之產出係授權或授權係可區分時，企業將適用國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件，以判定所承諾之授權究係提供客戶取用企業智慧財產之權利抑或使用企業智慧財產之權利。

對提供取用權利之授權制定條件

BC408 如第 BC404 段所指出，雙方理事會決議明定國際財務報導準則第 15 號第 B58 段

之條件，以判定智慧財產是否會改變，且因此授權是否提供客戶取用企業智慧財產之權利。若未符合該等條件，授權係就授權移轉予客戶時點已存在（以形式及功能而言）之企業智慧財產，提供客戶使用該企業智慧財產之權利。為確保所有授權係作為取用權利或使用權利處理，雙方理事會決議僅對一類型之授權明定條件。雙方理事會於決定應對哪一類型之授權制定條件時，觀察到客戶有權享有之智慧財產權利係會改變（亦即不斷變化）之判定（而非係不變之判定）較為容易。

BC409 於制定該等條件時，雙方理事會觀察到，導致智慧財產改變之主要因素係合約規定（或客戶合理預期）企業將進行不直接移轉商品或勞務予客戶之活動（亦即該等活動不符合履約義務之定義）。該等活動可能為企業持續及正常活動與商業實務慣例之一部分。惟雙方理事會注意到，不僅須企業進行活動，亦須該等活動影響客戶享有權利之智慧財產，因而使客戶暴露於正面或負面之影響。於該等情況下，基本上客戶將使用授權期間之智慧財產最新形式。雙方理事會觀察到，當該等活動不影響客戶時，企業僅改變其自有資產，雖然此可能影響企業提供未來授權之能力，但不會影響授權所提供或客戶所控制之內容之判定。

BC410 雙方理事會注意到，合約中可與授權分離之移轉商品或勞務之其他承諾（亦即履約義務）不會影響該等條件之評估。此係因合約中每一（單獨）履約義務之移轉性質及型態，不會影響合約中其他所承諾之商品或勞務之時點，因而不影響對授權所提供權利之辨認。此係因，依定義，一履約義務係可與合約中之其他承諾分離。例如，提供汽車及持續維修服務之合約—亦即，兩項可區分之商品或勞務（因而係兩項單獨履約義務）。於此情況下，於判定與汽車移轉相關之企業履約之性質與時點時，將提供（單獨）維修服務之承諾納入考量似乎與直覺相反。類似之例為：包括軟體授權及提供更新客戶軟體服務之承諾（有時包含於合約中作為合約後支援）之合約，該合約後支援經辨認係該合約中可區分之商品或勞務。此係因企業於判定何時移轉對軟體之控制予客戶時，不會考量該合約後支援。換言之，於評估國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件時，不會考量移轉單獨之對授權更新之承諾，且依該段之條件(c)會明確排除該承諾。

BC411 雙方理事會亦注意到，企業將排除國際財務報導準則第 15 號第 B62 段所明定之因素，理由如下：

- (a) 時間、地理區域或使用之限制（該等限制界定授權中所移轉資產之屬性）—企業不會考量時間、地理區域或使用之限制，因該等限制界定所移轉權利之屬性，而非標的智慧財產之性質及授權所提供權利之性質。例如，允許客戶於未來兩年內於電影院放映六次電影之固定期間授權。該例中之限制決定企業已取得資產（該電影之六次放映）之性質，而非該標的智慧財產（亦即該標的電影）之性質。
- (b) 企業所提供其對智慧財產擁有有效之專利權且將防衛及維持該專利之保證—對判定授權所提供權利之該等條件作評估時，不會納入企業擁有有效之專利

權之保證，因該等承諾係該智慧財產係合法且有效之企業表述之一部分（此概念先前納入於 2011 年草案中）。

BC412 於制定該等條件，雙方理事會曾考量（但已否決）基於下列因素區分授權：

- (a) 授權之期間—授權期間之長度係對所移轉資產之屬性之限制，且對標的智慧財產之性質或企業承諾之性質不提供資訊。因該等理由，授權期間並未描述客戶何時取得對所承諾之授權之控制。
- (b) 專屬性—2010 年草案提議以授權是否具有專屬性為基礎區分授權（亦即其究係隨時間逐步抑或於某一時點滿足之履約義務）。2010 年草案之許多回應者表示，以專屬性為基礎之區分與控制原則不一致，因專屬性並不影響對企業履行結果之判定。此外，回應者指出，以專屬性為基礎之區分將不可行，因雙方理事會將須對如何解讀「專屬性」之用語提供更多闡釋。雙方理事會觀察到，專屬性係對所移轉資產之屬性（而非標的智慧財產之性質或企業之授權承諾之性質）之另一限制。
- (c) 標的智慧財產之耗用—雙方理事會亦曾考量（但已否決）以授權所耗盡或所耗用之標的智慧財產之金額為基礎區分授權。此係因得以許多方式（諸如時間、地理區域或使用上之其他限制）劃分智慧財產，且透過不同授權該等權利可於同一時間提供予超過一個客戶。因此，企業將難以判定某一特定之授權耗用多少智慧財產。
- (d) 付款條件—雙方理事會決定不以付款條件區分授權。此係因付款條件無法顯示究係授權提供客戶取用或使用企業智慧財產之權利，因而何時滿足履約義務。付款條件係客戶及企業所同意且將反映其他經濟因素，諸如信用風險及該資產之潛在現金流量。

BC413 雙方理事會亦考量，承諾之對價係取決於客戶來自授權之銷售或授權之使用（通常稱為以銷售基礎或使用基礎計算之權利金）時，是否納入一區分企業承諾之性質之條件。該區分授權之條件將導致對此種授權而言，承諾之全部對價（包括任何固定金額）隨時間逐步認列。雙方理事會決定，不納入權利金作為區分授權之條件，因以銷售基礎或使用基礎計算之權利金之存在並不完全界定隨時間逐步之履約。惟雙方理事會觀察到，於某些情況下，以銷售基礎或使用基礎計算之權利金之存在可能顯示企業與客戶間對於所授權智慧財產之「共享經濟利益」，因此，客戶能合理預期企業將進行影響與該授權相關之智慧財產之活動。雙方理事會亦決定對以銷售基礎或使用基礎計算之權利金之收入認列型態納入一例外規定（見第 BC415 至 BC421 段）。

何時滿足履約義務？

BC414 雙方理事會觀察到，當授權提供客戶取用企業之智慧財產時，所承諾之授權係代

表隨時間逐步滿足之履約義務，因隨履約發生客戶將同時取得並自企業之履約獲益——亦即，符合國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之條件。惟雙方理事會決定，當授權係提供客戶使用企業智慧財產之權利時，該履約義務將於某一時點滿足。於該等情況下，企業將需適用國際財務報導準則第 15 號第 38 段以評估滿足履約義務之時點（亦即客戶何時取得對授權之控制）。雙方理事會亦決議明定，於客戶可使用並自所授權資產獲益之期間開始以前，對授權之控制不可能移轉。若客戶不能使用或自所授權資產獲益，則依定義其並不控制該授權。雙方理事會注意到，從企業之立場觀之，當授權已提供予客戶時，履約可能似屬已完成，即使客戶尚不能使用該授權。惟雙方理事會觀察到，國際財務報導準則第 15 號第 33 段對控制之定義係聚焦於客戶之立場，如第 BC121 段所說明。

對價係以銷售基礎或使用基礎計算之權利金

BC415 雙方理事會決定，對於智慧財產授權之對價係以客戶後續銷售或使用為基礎者，企業於不確定性消除（亦即發生客戶後續銷售或使用時）前，不得對變動金額認列任何收入。雙方理事會已於 2011 年草案提議類似之規定，因財務報表之使用者及編製者均指出，企業對該等合約認列一收入之最低金額對使用者及編製者並無助益。此係因該作法將不可避免地使企業對合約開始時所認列收入金額於整個合約期間須報導因情況改變所致之重大調整，即使該等改變與企業之履行結果無關。雙方理事會觀察到，此將不會產生攸關之資訊，特別是對於以銷售基礎或使用基礎計算之權利金係於一段長期間內逐步支付之合約。

BC416 於再研議 2011 年草案時，雙方理事會觀察到，由於對智慧財產授權以銷售基礎或使用基礎計算之權利金之限制係為僅適用於特定類型交易而安排，其他經濟上類似類型之交易可能有不同之處理。例如，該限制將不適用於含重大智慧財產金額之有形商品，而企業將依對限制變動對價估計值之一般規定，考量該等有形商品換得之有權取得之任何變動對價。對於可能於某些情況下產生與認列部分或全部變動對價估計值之規定不一致之結果之限制，部分回應者質疑納入該限制之觀念上基本理由。其他回應者詢問，若所承諾之商品或勞務具有類似於智慧財產授權之特性且對價係取決於客戶未來行動，是否可類推適用該限制。因此，雙方理事會曾考量是否應採行下列兩者作法之一：

- (a) 擴大國際財務報導準則第 15 號第 B63 段範圍至限制所有之變動對價估計值，當該對價係取決於客戶未來行動時；或
- (b) 制定可適用於所有將達成大致相同結果之合約之一般原則。

擴大範圍

BC417 雙方理事會曾考量是否將對智慧財產授權以銷售基礎或使用基礎計算之權利金之限制予以擴大，藉此，當企業有權取得之金額係基於客戶未來行動時，對任何履約義務之收入認列將限制為零。惟雙方理事會決定，不於國際財務報導準則第 15

號引進此原則。此係因於企業能估計變動對價且符合限制變動對價估計值之目的之情況下，該原則使企業無法於商品或勞務移轉時認列收入。

- BC418 雙方理事會亦觀察到，擴大範圍至限制對價係基於客戶未來行動時之收入，亦將增加複雜性。此將使雙方理事會須建立其他例外規定，以不影響客戶退貨權（亦導致對價係取決於客戶未來行動）之會計處理規定。

制定一般原則

- BC419 雙方理事會亦曾考量，對智慧財產授權以銷售基礎或使用基礎計算之權利金之限制是否可納入於一般原則。雙方理事會曾考量清楚闡明此原則之多種方式，包括以履約義務之滿足時點（亦即，履約義務究係隨時間逐步抑或於某一時點滿足）為基礎。具體而言，若與該變動對價相關之履約義務係於某一時點滿足，企業計入交易價格中之變動對價估計值，其範圍僅限於與變動價格相關之不確定性於後續消除時，所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉之部分。反之，若與該變動對價相關之履約義務係隨時間逐步滿足，在能符合限制變動對價估計值之目的之情況下，企業能將任何估計值計入交易價格中（即使一最低金額）。
- BC420 此作法之基本理由為，對於某一時點滿足之履約義務，認列可能向上或向下調整之收入將非對相關商品或勞務之對價之有意義描述，再者交易價格（及收入）之任何未來調整與該期企業之履行結果極少有關聯。反之，當履約義務係隨時間逐步滿足時，企業未來履行結果將影響原始認列之部分但非全部變動對價估計值，故交易價格之未來調整提供有用之資訊，因該等調整說明企業後續之履行結果究係有益（亦即增加最低金額）抑或有害（亦即最低金額受未預期之迴轉）。惟雙方理事會否決此作法，因其對收入認列模式增加之複雜性將超過效益。
- BC421 因此，雙方理事會決定，對智慧財產授權以銷售基礎或使用基礎計算之權利金之限制不更廣泛地適用。雖然雙方理事會認知，國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之規定所構成之例外規定可能與認列部分或全部變動對價估計值之原則不一致。雙方理事會決定，此等規定之簡單性與對此類型交易所產生資訊之攸關性將超過該缺點。雙方理事會亦注意到，由於此為僅針對有限情況之特定規定，企業不應將其類推適用於其他類型之承諾商品或勞務或其他類型之變動對價。

再買回協議（第 B64 至 B76 段）

- BC422 於制定控制之規定時，雙方理事會考量，企業應如何適用該等規定於企業銷售一資產且亦簽訂再買回協議（於同一合約或另一合約）。
- BC423 雙方理事會觀察到，再買回協議通常有三種形式—遠期合約、買權及賣權。惟雙方理事會決定，企業於移轉對商品之控制予客戶後方後續決定再買回該商品之協議，並不構成國際財務報導準則第 15 號第 B64 段所述之再買回協議。此係因與任

何既存之合約權利無關而再買回商品之企業後續決定，並不影響自原始移轉後客戶主導該商品之使用並取得該商品之幾乎所有剩餘效益之能力。換言之，依原始合約客戶無義務再出售該商品予企業。雙方理事會觀察到，惟於某些情況下，企業應考量客戶是否原始即取得對商品之控制，且可能需考量國際財務報導準則第 15 號第 B34 至 B38 段主理人與代理人之規定。

遠期合約或買權

- BC424 雙方理事會決定，若企業有義務或權利再買回資產（亦即分別為遠期合約或買權），客戶並未取得對該資產之控制，因此不應認列收入。此係因客戶主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力受限制。因客戶有義務返還或隨時準備返還該資產予企業，客戶不能耗盡或耗用整個資產。再者，客戶不能將該資產銷售予另一方（除非該銷售係再買回協議所規範，於此情況下，客戶自該銷售所得效益受限制）。
- BC425 理論上，客戶主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力並不受限制，若企業同意按當時市場價格自客戶再買回幾乎完全相同且於市場上輕易可得之資產。惟雙方理事會注意到，企業不太可能簽訂此種交易。
- BC426 雙方理事會決定，企業應視再買回金額與原始售價間之關係而定，將遠期合約或買權作為租賃或融資安排處理。美國財務會計準則理事會（FASB）亦決議明定，當以租賃處理之遠期合約或買權係售後租回交易之一部分時，應將該合約作為融資安排處理。美國財務會計準則理事會（FASB）觀察到，使企業須將該交易作為租賃處理後再作為租回處理非屬適當。
- BC427 雙方理事會觀察到，企業無需考量買權行使之可能性，因買權之存在有效地限制客戶控制資產之能力。惟雙方理事會觀察到，若該買權係非屬實質性，於評估客戶是否與何時取得對商品或勞務之控制時，不應考量該選擇權（與對合約中所有非屬實質性條款之一般規定一致）。

賣權

- BC428 雙方理事會決定，若銷售及再買回協議產生企業應客戶要求再買回資產之義務（亦即賣權），客戶將取得對該資產之控制，因客戶既無義務返還該資產，亦無義務隨時準備返還該資產。因此，客戶具有主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力（亦即客戶可出售、耗盡或耗用整個資產，並選擇不行使該賣權）。雙方理事會曾決定，企業對隨時準備再買回該資產之義務之處理，應與附退貨權之產品銷售之會計處理一致（見第 BC363 至 BC367 段），此導致企業：
- (a) 就再買回資產之義務認列負債，按預期支付予客戶之對價金額衡量；
 - (b) 就企業清償該負債時收取資產之權利認列資產，按可能等於或不等於該資產於企業之先前帳面價值之金額衡量；及

(c) 按該資產售價與就再買回資產義務所認列負債間之差額認列移轉該資產之收入。

BC429 部分回應者質疑，是否於客戶有賣權之所有情況下該會計處理皆屬適當。例如，部分回應者指出，此種合約在經濟實質上似乎類似於附購買選擇權之租賃，而非類似於退貨權。若企業須以低於原始售價之價格再買回該資產且相關之事實及情況顯示客戶將行使該賣權，即可能屬此情況。於該等情況下，原始售價與再買回價格間之差額可視為客戶對使用該資產之權利付款，因此就該資產價值之減少補償企業。部分回應者指出，於其他情況下該合約實質上為融資安排。

BC430 雙方理事會同意該等回應者並決定，若客戶有要求企業以低於資產原始售價之價格再買回該資產且客戶有重大經濟誘因以行使該權利，則客戶並未取得對該資產之控制。儘管客戶無義務行使該賣權，有重大經濟誘因以行使該權利之事實，意謂若不行使該權利將可能發生損失。（例如，所訂定之再買回價格可能顯著高於該資產於再買回日之預期市場價值。惟雙方理事會觀察到，於判定客戶是否有重大經濟誘因以行使該權利時，企業尚應考量價格以外之因素。）雙方理事會決定，於該等情況下，該選擇權之存在有效地限制客戶主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力。因類似理由，雙方理事會決定，若客戶有要求企業以高於原始售價且高於該資產之預期市場價值之價格再買回該資產之無條件權利，客戶並未取得對該資產之控制。

BC431 雙方理事會亦考量，其他協議（諸如當企業提供客戶轉售時將收取之保證金額，亦即保證最低轉售價值）是否應作為租賃處理。將該等交易作為租賃處理與先前之美國一般公認會計原則一致，且許多回應者（主要來自汽車產業）表示，其認為該等交易在經濟上類似。雙方理事會觀察到，雖然現金流量可能類似，但於各情況下企業控制資產之能力不同。若客戶有賣權且有重大經濟誘因以行使該權利，則客戶耗用、修改或銷售資產之能力受限制。惟當企業保證客戶將收取銷售價款之最低金額時，客戶主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力並未受限制。因此，雙方理事會決定，無需將再買回協議之規定擴大至考量轉售之保證金額。

客戶並未取得對資產之控制下再買回協議之會計處理

BC432 若企業簽訂一附再買回協議之合約，且客戶並未取得對資產之控制，雙方理事會之決議為：

- (a) 若客戶對使用該資產之權利付款，該合約應依國際會計準則第 17 號「租賃」或主題 840「租賃」以租賃處理；及
- (b) 若企業收取之淨對價為零或少於零（即企業係支付利息），該合約係融資安排。

BC433 為確保國際財務報導準則及美國一般公認會計原則對源自客戶合約之融資安排之會計處理一致，雙方理事會決定提供與次主題 470-40「債務－產品融資安排」一致之指引。因此，美國財務會計準則理事會（FASB）決定修正次主題 470-40 之指引（討論企業銷售產品予另一企業且同意於相關交易中再買回該產品之協議）。惟就企業安排另一方代表企業購買產品且同意自另一方購買該等產品之交易，美國財務會計準則理事會（FASB）決定不修正次主題 470-40。於該等情況下，該企業於另一方購買時須將產品認列為資產，並認列相關負債。美國財務會計準則理事會（FASB）注意到，雖然當另一方作為該企業之代理人（即該另一方並未取得對產品之控制）時，國際財務報導準則第 15 號導致類似之會計處理，但次主題 470-40 仍就並未發生銷售之交易提供明確規範。

過渡規定、生效日及提前適用（第 C1 至 C9 段）

過渡規定（第 C2 至 C8 段）

BC434 雙方理事會決定，企業應以下列方法之一適用國際財務報導準則第 15 號：

- (a) 依國際會計準則第 8 號或主題 250「會計變動及錯誤更正」之規定，對所表達之每一以前報導期間追溯適用（除某些可選擇之實務權宜作法另有規定外）（見第 BC435 至 BC438 段）；或
- (b) 追溯適用，於初次適用日認列初次適用國際財務報導準則第 15 號之累積影響數作為保留盈餘期初餘額之調整（見第 BC439 至 BC444 段）。

追溯適用

BC435 2010 年及 2011 年草案曾提議，企業應依國際會計準則第 8 號或主題 250 追溯適用該等規定。追溯適用確保所有客戶合約於本期及於所表達之比較期間均一致地認列與衡量，無論該等合約之簽訂究係於該等規定生效前抑或生效後。再者，追溯適用提供財務報表使用者有用之比較期間至本期之趨勢資訊。自財務報表使用者收到之回饋意見肯定：為其能了解收入趨勢，追溯適用將係最有用之過渡作法。

BC436 相對於自財務報表使用者收到之回饋意見，許多回應者指出，追溯適用該等規定將造成負擔，特別是對有長期合約或大型且複雜之多項要素協議之企業。該等回應者提出之主要疑慮如下：

- (a) 對在國際財務報導準則或美國一般公認會計原則先前收入準則下之已完成合約可能無法取得歷史資訊，因企業不再留存攸關資訊。
- (b) 追溯適用國際財務報導準則第 15 號（特別是對已完成合約）可能不會導致重大不同之收入認列型態，且為確認此事實而發生之重大成本對財務報表使用

者提供之效益不多。例如，於初次適用日前之數年間被視為完成之合約（在先前收入準則下所評估），企業（理論上）將需取得攸關資訊以確保未影響初次適用年度財務報表中之收入認列型態。

- (c) 於比較年度表達國際財務報導準則第 15 號之影響將發生重大編製及查核成本，因收入變動可能影響財務報表許多其他單行項目（諸如，遞延所得稅、應收款、利息及外幣利益/損失）與於企業財務報表中參照收入之項目（諸如，稅、法定之報導及融資安排）。
- (d) 對具許多履約義務之合約中之商品或勞務，估計其單獨售價所需之歷史資訊可能不存在。
- (e) 企業於整個合約期間作出假設與估計值，不使用後見之明可能無法重新產生以往所適用之情況。

具實務權宜作法之追溯適用（第 C4 至 C6 段）

BC437 雙方理事會決定，即使追溯適用通常導致編製成本增加，對財務報表使用者增加之效益將超過該等成本。因此，雙方理事會考量如何能減輕追溯適用之負擔，同時保留追溯適用所提供之可比性與一致性效益。為減輕過渡之負擔而不犧牲可比性，雙方理事會決定，當企業追溯適用國際財務報導準則第 15 號時，允許選擇使用下列一個或多個實務權宜作法。

實務權宜作法	基本理由
減少須重述之合約數量	
對國際財務報導準則第 15 號初次適用日前之已完成合約，企業無須重述同一年度報導期間內開始並結束之合約。	於考量企業是否應須檢視及重述所有於初始適用日前之已完成合約時，雙方理事會決定，對跨年度報導期間之已完成合約應保留趨勢資訊。因此，雙方理事會決定，此放寬僅限於同一年度報導期間內開始並結束之該等合約，因與該等合約相關之收入認列金額及時點於各年度報導期間將不會改變。雙方理事會注意到，此放寬將顯著減少具大量短期合約之企業之過渡負擔。 此放寬之結果為：將無須以可比基礎處理生效日前與生效日後之期中期間所報導之收入。雙方理事會預期企業不會選擇使用此放寬，若其營運所處之產業係各期中報導期間之可比性對財務報表使用者特別重要者。
簡化企業重述客戶合約之方式	



實務權宜作法	基本理由
對國際財務報導準則第 15 號初次適用日前已完成且有變動對價之合約，就比較報導期間，企業可使用合約完成日之交易價格，而非估計之變動對價金額。	依國際會計準則第 8 號或主題 250 之全面追溯適用國際財務報導準則第 15 號，對比較期間之各報導日原應作之估計值，企業須予以決定。雙方理事會認為，作出該等比較年度之估計值將增加追溯適用之複雜性及成本。 藉由允許企業使用後見之明估計變動對價，雙方理事會決定因下列理由而將簡化過渡處理： (a) 企業於整個過渡期間所需蒐集資訊之數量將減少；及 (b) 企業將無需決定各期期末之交易價格。
<i>簡化本準則其他層面之追溯適用</i>	
對於所有國際財務報導準則第 15 號初次適用日前之報導期間，企業無須揭露分攤至尚未履行之履約義務之交易價格金額及企業預期何時將該金額認列為收入之說明（如國際財務報導準則第 15 號第 120 段所明定）。	雙方理事會決定，對國際財務報導準則第 15 號初次適用日前之期間，不應規定揭露分攤至尚未履行之履約義務之交易價格金額，理由如下： (a) 該揭露係對本期最為有用；及 (b) 對比較年度編製該揭露可能造成負擔，特別是當試圖避免使用後見之明以估計交易價格及滿足該等履約義務之預期時點時。

BC438 因實務權宜作法對追溯適用國際財務報導準則第 15 號提供某些放寬，雙方理事會亦決定補充國際會計準則第 8 號或主題 250 之過渡揭露規定：若企業選擇使用一個或多個實務權宜作法，要求其提供額外揭露。據此，國際財務報導準則第 15 號第 C6 段要求企業提供財務報表使用者有關已使用之實務權宜作法之說明，及使用該等權宜作法之估計影響之質性評估（於合理可能之範圍內）。

於本期認列累積影響數之追溯適用（第 C7 至 C8 段）

- BC439 雙方理事會決議制定替代之過渡方法，以減輕追溯適用國際財務報導準則第 15 號之負擔，因編製者及查核人員之回饋意見表示，實務權宜作法（見第 BC437 段）雖有助益，但並不會降低太多追溯過渡法之施行挑戰。反之，財務報表使用者普遍支持具實務權宜作法之追溯適用之規定，因對使用者而言，其將提供有關過渡之有用資訊，並有助於財務報表分析。
- BC440 由於該等不同觀點，於 2012 年年底所舉行之四場與財務報表使用者及編製者之揭露及過渡規定討論會中，過渡規定係討論主題之一（見第 BC328 段）。於該等討論會中，財務報表使用者認為另一過渡方法對減輕過渡之負擔可能係屬適當；惟無論使用何種方法，渠等強調對趨勢資訊之需求。
- BC441 考量此回饋意見後，雙方理事會決定，對國際財務報導準則第 15 號（包括對成本之規定）之追溯適用，企業可於本期認列初次適用國際財務報導準則第 15 號之累積影響數（稱為「累積追計」過渡方法），以作為具實務權宜作法之追溯適用替代方法。具體而言，累積影響數係就初次適用日尚未完成之合約，對初次適用年度之適當權益期初餘額之調整（亦即無須重編比較年度）。（雙方理事會闡明，已完成合約係企業依初次適用日前有效之收入認列規定已完全履行之合約。因此，已完成合約將包括企業已完成履約但於初次適用日後存在交易價格變動之合約。）雙方理事會認為，累積追計過渡方法下無需重編以前期間並因而降低成本，回應了查核人員及編製者之回饋意見。
- BC442 雙方理事會注意到，累積追計過渡方法之適用對比較年度中先前之國際財務報導準則或美國一般公認會計原則下之合約獲致一致之表達，對當年度國際財務報導準則第 15 號下初次適用日尚未完成之任何合約亦然。惟因累積追計過渡方法下未重編比較資訊，雙方理事會決議規定額外揭露，以利於財務報表使用者了解對趨勢資訊之影響。因此，當企業使用累積追計過渡方法時，對包含初次適用日之報導期間應揭露下列資訊：
- (a) 因企業適用國際財務報導準則第 15 號（而非國際財務報導準則先前之收入準則）而於本期每一財務報表單行項目之影響數；及
 - (b) 該等財務報表單行項目之重大變動之理由說明。
- BC443 換言之，企業為提供所須之揭露，將於初次適用年度同時適用國際財務報導準則第 15 號及先前之收入準則。儘管企業須於初次適用年度使用兩套不同之會計規定處理收入交易，雙方理事會決定，此方法將降低適用國際財務報導準則第 15 號之總成本而仍提供財務報表使用者所要求之趨勢有關資訊。
- BC444 為試圖減輕追溯適用之負擔，雙方理事會亦曾考量累積追計方法以外之其他過渡方法。例如，雙方理事會曾考量規定推延法，使企業僅須對新合約或於初次適用日以後有重大修改之合約適用國際財務報導準則第 15 號。惟雙方理事會否決此法，因推延適用將造成現有合約與新合約間之表達不一致，因而降低可比性。此

外，在現有合約於初次適用日後完全滿足前，此法將無法提供有用之趨勢資訊予財務報表使用者。再者，雙方理事會觀察到，此法將使某些企業在所有現有合約完成前，因對合約依國際財務報導準則第 15 號及國際財務報導準則先前之收入準則作會計處理，而產生維持兩套會計系統之重大成本，此對有長期合約之企業可能需很多年。

其他放寬

BC445 若企業依國際財務報導準則第 15 號第 C3 段(a)之規定追溯適用國際財務報導準則第 15 號（亦即不選擇使用累積追計過渡方法），則須重編比較資訊。因此，國際會計準則理事會（IASB）闡明，若企業依國際財務報導準則第 15 號第 C3 段(a)之規定追溯適用國際財務報導準則第 15 號，則無須依國際會計準則第 8 號第 28 段(f)之規定提供當年度之過渡揭露。

生效日及提前適用（第 C1 段）

生效日

BC446 於 2011 年草案中，雙方理事會指出，國際財務報導準則第 15 號生效日將設定為確保企業除本年度外須表達之兩比較年度期間之最早比較期間開始日，係於最終之規定發布後。雙方理事會制定此法係回應透過以下多個活動而自利害關係人所取得之回饋意見：

- (a) 國際會計準則理事會（IASB）之「生效日及過渡方法」徵求意見函及美國財務會計準則理事會（FASB）之「生效日及過渡方法」討論稿（2010 年 10 月）；
- (b) 雙方理事會共同之對投資者公聽問卷（2011 年 4 月）；及
- (c) 於 2010 年及 2011 年向系統提供者及編製者之諮詢。

BC447 基於所提議之生效日設定規則及決議當時之國際財務報導準則第 15 號估計發布日，雙方理事會原設定生效日為 2016 年 1 月 1 日。惟包括為遵循國際財務報導準則第 15 號而可能有重大程序及系統改變之產業（例如，電信業及軟體業）在內之許多回應者指出，所提議規則對其提供之時間不足。具體而言，該等回應者表示，於最早比較期間之前僅提供一段短時間，將不足以確保該等程序及系統係已就位以捕捉追溯適用國際財務報導準則第 15 號所須之資訊。某些回應者進一步說明，因其業務中合約之數量龐大，以即時基礎處理資訊而確保已於過渡期間計算出對財務報表之調整，而非於初次適用日試圖追溯計算該等調整，將更具成本效益。

BC448 雙方理事會曾考量，允許替代過渡方法（見第 BC439 至 BC444 段）之決議是否將提供足夠放寬而使 2016 年 1 月 1 日之生效日為適當。惟雙方理事會注意到，若合約於初次適用日尚未完成，企業將需適用國際財務報導準則第 15 號於整個合約以

計算將認列於初次適用年度期初保留盈餘之任何累積影響數。雙方理事會注意到，受影響最劇產業通常所具合約之存續期間，將使該等產業仍僅有數月可準備程序及系統以即時基礎捕捉所須之資訊。

BC449 因此，美國會計準則理事會（FASB）決議規定，公開發行公司應於 2016 年 12 月 15 日後開始之年度期間適用主題 606，且國際會計準則理事會（IASB）決議規定，企業應於 2017 年 1 月 1 日以後開始之年度期間適用國際財務報導準則第 15 號。雖然生效日不同，雙方理事會注意到，此差異係源自國際財務報導準則及美國一般公認會計原則中之先例。再者，該差異並不重大，且雙方理事會預期不會造成企業考量生效日之方式不同。

BC450 雙方理事會認知，國際財務報導準則第 15 號自發布至生效日之期間係較一般為長。然而，於此情況下，因國際財務報導準則第 15 號之獨特屬性，包括將受影響企業之廣大範圍及收入認列變動對其他財務報表單行項目之可能重大影響，雙方理事會決定延後生效日係屬適當。

BC451 為確保與國際會計準則理事會（IASB）國際會計準則第 34 號中之規定一致，美國財務會計準則理事會（FASB）闡明，適用主題 606 之首份期中財務報導係生效日後之首份期中財務報導（亦即對曆年制企業係 2017 年 3 月 31 日）。美國財務會計準則理事會（FASB）亦決定，因已提供企業相當長之前置時間，此係屬適當。

提前適用

BC452 美國財務會計準則理事會（FASB）決定不允許企業提前適用主題 606，因如此會降低初次適用日前之期間之財務報導可比性。雖然國際會計準則理事會（IASB）同意，允許提前適用將降低初次適用日前之期間之財務報導可比性，但國際會計準則理事會（IASB）注意到，就國際財務報導準則之先前收入準則下指引極少之領域，國際財務報導準則第 15 號改善其會計處理，因此不應禁止企業於國際財務報導準則第 15 號生效日前適用國際財務報導準則第 15 號。再者，國際會計準則理事會（IASB）注意到，國際財務報導準則第 15 號應可解決源自先前收入認列規定之某些實務上迫切議題。例如，判定履約義務是否係隨時間經過滿足之規定，應可處理有關國際財務報導準則之解釋適用於不動產建造之現行實務上分歧。

BC453 雙方理事會觀察到，僅國際會計準則理事會（IASB）允許提前適用之決議，於初次適用日後，應不會導致適用美國一般公認會計原則之企業與適用國際財務報導準則且提前適用國際財務報導準則第 15 號之企業間之收入會計處理差異，即使就跨越初次適用日之合約而言。

國際財務報導準則第 15 號之影響分析

- BC454 財務報表之目的在提供廣大財務報表使用者於作經濟決策時關於企業財務狀況、財務績效及現金流量之有用資訊。為達到該目的，雙方理事會試圖確保新規定符合重大需求，以及改善後之財務報導將獲致之經濟決策整體效益能合理化提供此種資訊之成本。例如，雙方理事會考量，相較於使用者為發展替代資訊會發生之成本，編製者於發展資訊時所具有之比較優勢。於此評估中，雙方理事會認知，施行一新準則之成本可能非由財務報導體系之參與者平均負擔。惟財務報表之使用者及編製該等財務報表之企業皆能自財務報導之改善中受益，該等改善促進資本及信用市場之功能及資源在經濟中之有效分配。
- BC455 國際會計準則理事會（IASB）承諾評估施行新規定之可能成本，以及每一新國際財務報導準則之可能持續成本與效益—該等成本與效益統稱為「影響」，並承諾分享與前述事項有關之知識。此等影響之評估必然為主觀的且為質性。此係因量化成本及效益（尤其是效益）先天上有困難。雖然其他準則制定機構亦進行類似之分析，但此量化分析仍缺乏足夠成熟且可靠之技術。因此，國際會計準則理事會（IASB）視此影響分析為演進過程之一部分。此外，所作之評估為新規定可能影響之評估，因於適用新規定前實際影響仍屬未知。後續將透過施行後檢討程序分析此等影響。

概述

- BC456 如第 BC2 至 BC3 段所說明，雙方理事會制定國際財務報導準則第 15 號以消除先前收入認列規定之不一致及缺點，並改善與收入相關之揭露規定。惟於整個計畫過程中，許多編製者及某些財務報表使用者表示，並未察覺先前收入認列規定存在重大缺點。因此，該等編製者及使用者質疑，適用新收入準則之效益是否能合理化施行該準則之成本。
- BC457 為對國際財務報導準則第 15 號之可能影響取得了解，雙方理事會透過該等提議之正式徵詢意見及公聽活動向利害關係人進行廣泛之諮詢。此諮詢包括三份正式之徵詢意見文件—討論稿及兩份草案，雙方理事會收到並評估超過 1,500 份之意見函。於該計畫之過程中，雙方理事會及幕僚人員亦舉行超過 650 次會議，與會者包括廣泛產業及許多轄區之財務報表使用者、編製者、查核人員、主管機關及其他利害關係人。該等會議包括有關該等提議之一般教育性研習會及與特定主題相關之深入討論。某些會議亦聚焦於就該等提議對特定產業或特定交易之影響取得了解。於某些情況下，雙方理事會之提議之影響對特定產業或特定主題有重大之運作上或其他疑慮，雙方理事會對該等特定產業或就特定主題舉行額外之公聽活動。例如，因編製者及財務報表使用者就揭露規定主題之觀點不同，雙方理事會於四場討論會中尋求進一步之回饋意見，該等討論會齊聚使用者及編製者，共同討論如何使該等規定在對財務報表使用者更有用與對編製者減輕負擔間取得平衡（見第 BC328 段）。此外，由於分攤交易價格之原則對典型行動電話合約之影響，

雙方理事會亦與電信業代表舉行多次會議，以更加了解其疑慮，並俾於再研議時考量該等疑慮。雙方理事會對自此產業所收到之回饋意見之考量已納入於第 BC287 至 BC293 及 BC473 至 BC476 段中。

BC458 雙方理事會於再研議時考量所收到之所有回饋意見，因而決定修改或闡明收入認列模式之許多層面，以減輕施行及適用所提議規定之負擔。對此回饋意見之討論及因而對模式之不同層面所導致之改變，已納入於整個結論基礎並彙總於本影響分析。

BC459 整體而言，雙方理事會之結論為：財務報導之改善能合理化施行國際財務報導準則第 15 號之成本。作此評估時，雙方理事會考量：

- (a) 客戶合約之收入如何報導於財務報表中；
- (b) 財務報導改善後而獲致之財務資訊可比性之改善及較佳經濟決策之效益；
- (c) 財務報表編製者可能之遵循成本；及
- (d) 財務報表使用者可能之分析成本。

於財務報表中報導客戶合約之收入

BC460 國際財務報導準則第 15 號以適用於所有客戶合約（租賃、保險及屬其他準則範圍內之金融工具除外）之健全且全面架構，取代國際財務報導準則中先前有限之收入認列規定及美國一般公認會計原則中廣泛之收入認列觀念與產業特定之規定。該架構提供更易適用於複雜交易且對不斷演變之收入交易提供及時指引之基礎。

BC461 國際財務報導準則第 15 號之架構亦藉由對先前並未全面處理之收入交易（諸如勞務提供之收入交易及智慧財產授權之收入交易）提供規定而填補缺口。此外，對某些先前僅對特定產業有規範之議題（諸如合約修改），國際財務報導準則第 15 號提供規定。國際財務報導準則第 15 號亦對某些交易（諸如多項要素協議）提供改善之規定（見第 BC470 至 BC472 段）。

BC462 藉由提供全面架構，國際財務報導準則第 15 號對報導客戶合約之收入之最重大影響之一，係使經濟上類似之交易之會計處理有更高之一致性。此係因實務上之分歧將被消除，該分歧係因國際財務報導準則及美國一般公認會計原則中之先前收入認列規定之缺點所產生。惟國際財務報導準則第 15 號發布前所存在之先前之會計處理不一致及實務上作法分歧，可能意謂變動之性質及範圍於企業間及產業間可能有所不同。例如，某些產業（諸如電信業及軟體業）可能有重大變動。此係因美國一般公認會計原則對該等產業有侷限且交易特定之產業收入認列規定（適用國際財務報導準則之企業常參照該等規定）。惟對其他產業（諸如營造業）可能出現整體變動極小，但特定企業或轄區（為適用於其特定交易而可能對先前規定

有不同解讀者）變動重大之情況。對其他合約（諸如簡單之零售交易）國際財務報導準則第 15 號之影響極小（若有時）。雙方理事會於制定國際財務報導準則第 15 號時知悉該等不同之影響，且於決策時將該等影響納入考量。於許多情況下，雙方理事會觀察到，國際財務報導準則第 15 號中之規定可能與先前之收入認列規定或實務大致一致，因而對許多企業而言，國際財務報導準則第 15 號之影響有限。

BC463 對報導客戶合約之收入（亦即，收入認列與衡量）之變動，雙方理事會評估該變動之性質時觀察到，收入認列模式之下列部分，預期對某些企業產生最重大之變動：

- (a) 控制之移轉：收入認列時點之基礎；
- (b) 合約中履約義務之辨認；
- (c) 以相對單獨售價為基礎將交易價格分攤至履約義務；及
- (d) 收入之衡量。

控制之移轉：收入認列時點之基礎

BC464 先前之收入認列規定通常取決於所移轉資產究係商品抑或勞務而判定收入認列之時點。國際財務報導準則及美國一般公認會計原則皆規定，商品於風險及報酬移轉時認列收入及勞務隨執行時認列收入。惟兩者作法於何時認列收入之判定面臨挑戰，且常導致對經濟上類似之交易有不同之會計處理。例如，於判定何時對商品之移轉認列收入時，企業通常難以判斷風險及報酬究係已移轉重大部分（抑或某些其他剩餘部分）予客戶。於某些合約，解讀將移轉之資產究係商品抑或勞務可能有重大困難，因此，難以合理化為何對一資產其收入應僅於該資產完成時認列（亦即商品），然而對另一資產其收入卻隨資產之創造持續認列（亦即勞務）。此困難部分係因美國一般公認會計原則對勞務模糊且局限之定義，以及國際財務報導準則對為何於某些情況下勞務應隨時間逐步認列收入，缺乏清楚之基本理由（亦即結論基礎）。於某些情況下，適用國際財務報導準則之企業對為何勞務將隨時間逐步認列收入，就教於美國一般公認會計原則之基本理由。該基本理由說明，此係因企業係持續移轉勞務。惟對國際財務報導準則中許多有關判定特定項目是否符合勞務定義之特定應用疑義，該基本理由並未處理。國際會計準則理事會（IASB）之回應為制定一財務報導解釋，以助於闡明不動產建造究係作為商品抑或勞務（亦即係於某一時點滿足或隨時間逐步滿足之履約義務）處理。惟許多人士觀察到，該財務報導解釋難以了解及應用。

BC465 因先前收入認列規定之該等挑戰，雙方理事會觀察到，適用國際財務報導準則第 15 號中之單一架構以判定商品及勞務兩者之收入認列時點，將改善收入會計處理之一致性。此係因該架構將應用於所移轉商品或勞務之屬性（連同合約條款），而非僅應用於合約之類型。此外，雙方理事會判定，基於移轉控制之概念之國際財

務報導準則第 15 號核心原則將進一步改善報導之一致性，因該原則對判定收入認列時點提供更客觀之評估。

- BC466 雙方理事會注意到，該核心原則之應用可能不會對所有合約造成改變。例如，雙方理事會認知，國際財務報導準則第 15 號中商品或勞務隨時間逐步移轉（因此係隨時間逐步滿足之履約義務）之條件之應用，對於建造合約產生之會計處理，將可能大致與先前收入認列規定對符合勞務定義之合約所要求者相同。惟雙方理事會觀察到，就依先前之收入認列規定可能難以判定所簽定活動係勞務之合約而言，應用國際財務報導準則第 15 號可能帶來改變。此可能發生於某些製造之勞務合約及住宅不動產建造合約。

應用指引：授權

- BC467 先前之收入認列規定未基於授權究係為商品抑或為勞務之評估而判定授權之收入認列時點。該等先前規定係有限且為產業特定。例如，美國一般公認會計原則視產業（例如，特許權授權人，媒體、娛樂及軟體）有不同之授權收入認列，且常基於授權之特性（例如，授權期間或付款條件）。因此，該等先前之收入認列規定未整合為單一原則或規則。國際財務報導準則對授權之先前收入規定要求「依協議之實質」認列收入。惟因該等規定對企業應如何評估「協議之實質」提供極少指引，授權之會計處理實務上有重大分歧。
- BC468 雙方理事會於國際財務報導準則第 15 號中納入對授權協議企業應如何評估及處理之應用指引。該指引之主軸係收入認列模式主要步驟之應用，特別是辨認合約中之履約義務及評估控制之移轉，雙方理事會藉由區分兩種類型之授權而使該等步驟可操作。雙方理事會亦決定於應用指引中納入該指引之基本理由及額外釋例，以說明該等步驟之意圖、目的與應用，以及授權之區分。
- BC469 國際財務報導準則第 15 號對授權之詳細應用指引，旨在有助於企業判定何時移轉授權予客戶且因而何時可認列收入。因對授權之收入認列先前實務上作法分歧，於國際財務報導準則第 15 號新增應用指引可能改變某些企業之實務作法。惟雙方理事會觀察到，無論雙方理事會決定如何適用收入認列模式於授權，先前已有之分歧與不一致意謂實務上將發生某些改變。

辨認合約中之履約義務

- BC470 雙方理事會引述先前國際財務報導準則及美國一般公認會計原則對多項要素協議之會計處理缺點，作為於議程中新增收入認列計畫之理由之一。雖然該收入認列計畫開始後美國一般公認會計原則已有所改善，但仍存在缺點。例如，先前之美國一般公認會計原則並無「交付項目」之定義，即使該用語係用以對收入交易決定科目單位。國際財務報導準則之規定甚至更少，因其僅認知可對「一交易之可單獨辨認組成部分」認列收入，而未對如何判定何者構成「可單獨辨認組成部分」提供指引。

- BC471 國際財務報導準則第 15 號藉由界定應分別作為履約義務處理之所承諾商品或勞務而處理該等缺點。國際財務報導準則第 15 號定義履約義務，並提供辨認履約義務之條件及因素（基於可區分商品或勞務之概念）。此等規定之制定係基於廣泛之諮詢，且試圖以有意義及合乎成本效益且結果符合直覺之方式分離合約。
- BC472 雙方理事會觀察到，國際財務報導準則第 15 號辨認履約義務之規定，對許多企業可能不會導致重大改變。此係因許多企業已發展出分離客戶合約之實務，且該實務與國際財務報導準則第 15 號之規定類似。惟雙方理事會觀察到，因先前之美國一般公認會計原則有特定規定，附屬義務及行銷誘因之會計處理將有改變（見第 BC 87 至 BC93 段）。此係因國際財務報導準則第 15 號之規定將要求企業須辨認該等商品或勞務並對其認列收入，而該等商品或勞務就收入認列之目的先前可能係認列為費用或被忽略。雙方理事會觀察到，特別會受到此改變影響之兩產業為汽車業（將購買汽車所附維修承諾先前認列為費用）及電信業（有時並未將任何收入歸屬於綁約而提供之手機）。

以相對單獨售價為基礎將交易價格分攤至履約義務

- BC473 對多項要素協議中之對價分攤，國際財務報導準則及美國一般公認會計原則之先前收入認列規定係不同。在國際財務報導準則第 15 號之前，國際財務報導準則並無對價分攤之一般規定（一國際財務報導解釋對客戶忠誠度點數類型之交易有些特定規定）。此係部分因對界定收入之要素或科目單位缺乏指引。相對地，美國一般公認會計原則明定，某些產業應以相對售價為基礎將對價分攤至各個多項要素。對判定一項目之售價，美國一般公認會計原則亦對某些產業有明確規定，該等規定要求企業使用賣主特定之客觀證據，但於某些情況下亦允許使用估計技術。惟軟體業之分攤規定嚴格禁止分攤至個別要素，除非企業對所有之合約要素取得賣主特定之客觀證據。由於對一個或多個尚未交付之要素常不存在可得之賣主特定之客觀證據，收入認列係延遲至所有要素已交付。
- BC474 儘管國際財務報導準則第 15 號中分攤交易價格之原則大致與對某些產業之先前美國一般公認會計原則一致—亦即，以相對單獨售價為基礎分攤交易價格，但某些結果可能有所變動，特別是軟體業。此係因雙方理事會決定消除美國一般公認會計原則對軟體協議分攤對價之限制性產業特定規定（亦即，所有協議之要素皆有賣主特定之客觀證據時始可分攤對價）。國際財務報導準則第 15 號規定，若單獨售價係不可直接觀察，企業應估計商品或勞務之單獨售價。雙方理事會觀察到，藉由在各履約義務滿足時（而非所有合約之履約義務皆完成時）認列收入，此改變將允許軟體業之企業更能描述履行結果。於某些情況下，雙方理事會觀察到，此可能允許企業不再揭露非一般公認會計原則之衡量，該衡量係因適用先前收入認列規定結果無法忠實描述企業之履行結果所產生。
- BC475 雙方理事會觀察到，國際財務報導準則第 15 號中分攤交易價格之規定（併同辨認履約義務之規定），可能亦造成汽車業及電信業之組合協議之會計處理重大改變。

如第 BC457 段所說明，雙方理事會對自電信業所收到之回饋意見之考量及結論係納入於第 BC287 至 BC293 段。

- BC476 雙方理事會觀察到，即使對某些產業，國際財務報導準則第 15 號可能導致分攤交易價格至履約義務（因而收入認列之金額及時點）之重大差異，該改變係屬必要，俾對產業間之收入認列提供更高之一致性。此外，雙方理事會觀察到，其消除產業特定規定並界定可適用於所有收入交易之共同架構之目的，即會產生該等效果。再者，雙方理事會觀察到，國際財務報導準則第 15 號中之分攤規定，將使交易之會計處理更緊密反映基本經濟實質。

收入之衡量

- BC477 美國一般公認會計原則對收入衡量之先前規定有限且對商品及勞務有所不同。美國一般公認會計原則並未就如何衡量對商品之收入提供特定規定，但對商品之可認列收入金額仍限制為固定或可決定之金額。國際財務報導準則曾規定，按已收取/可收取對價之公允價值認列移轉商品或勞務之收入；但並無如何適用該原則之指引，因國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」於 2013 年 1 月 1 日前尚未生效。因此並未一致適用該原則。此外，國際財務報導準則對如何衡量變動對價提供極少指引。然而，國際財務報導準則及美國一般公認會計原則皆指出，對勞務所認列之收入金額應限制為能「可靠估計」之金額。
- BC478 因此，國際財務報導準則第 15 號似有與先前之收入認列規定不同之重大變動，因其引進客戶對價模式，並使用定義為企業移轉商品或勞務予客戶以換得之預期有權取得之金額之交易價格以衡量收入。惟先前之實務大致與此作法一致，許多企業以客戶承諾支付之金額為基礎決定收入之金額。國際財務報導準則第 15 號與先前收入認列規定不同處，在於對估計變動對價所提供之額外指引及限制該等估計值以確保不高估收入。此外，國際財務報導準則第 15 號提供衡量收入之其他層面相關規定，諸如對重大財務組成部分、非現金對價及付給客戶之對價之會計處理。
- BC479 對已隨時間逐步發展出健全估計方法之許多產業，該額外指引包括之兩種估計變動對價方法可能不會重大改變所認列之收入金額。惟於禁止或不於收入認列中使用變動對價估計之其他情況下，可能導致收入認列時點之變動。例如，於某些配銷通路，當商品或勞務之價格取決於對終端客戶之最終銷售時，企業可能並未估計該價格。於該等情況下，直至最後銷售發生始認列收入。雙方理事會作出結論：該估計方法之額外指引應確保於該等情況下履行結果較能反映於財務報表中，且應對估計變動對價提供更高之一致性。該額外指引亦將提供財務報表使用者更透明之估計過程，該等過程過去常以未定義之用語（諸如「最佳估計值」）籠統帶過。
- BC480 此外，限制變動對價估計值之規定提供企業更明確作法以評估其有權取得對價之可能性，因而是否於所認列收入金額中納入變動對價估計值。該規定藉由要求以一致之作法估計企業有權取得之變動對價金額，使財務報表使用者對財務報表中

所認列收入金額更有信心。雙方理事會納入限制變動對價估計值之規定，部分因財務報表使用者之回饋意見要求該估計值應具高品質，亦因財務報表中相當多錯誤係與收入之高估相關。

改善之財務資訊可比性及較佳經濟決策

- BC481 國際財務報導準則第 15 號發布前，對適用美國一般公認會計原則之企業，經濟上類似之收入交易之會計處理於產業內或產業間皆存在重大差異。對適用國際財務報導準則之企業，收入交易之會計處理亦有重大之實務上分歧。該等差異使財務報表使用者難以了解及比較收入數字。如第 BC460 至 BC480 段所說明，部分之此分歧係源自國際財務報導準則對一般及特定主題之收入認列規定有限。再者，所提供之規定難以應用於複雜之交易，部分係因並無該等規定之基本理由（亦即無結論基礎）。該等差異亦源自美國一般公認會計原則之先前收入認列規定龐雜且常為產業特定或交易特定，而造成財務報表使用者於解讀有關收入資訊時之困難。雙方理事會注意到，對適用國際財務報導準則之企業，實務上之分歧及對使用者之挑戰常被放大，因某些編製者係選擇性地參照美國一般公認會計原則。
- BC482 因先前之收入揭露規定不當，使財務報表使用者甚至更加難以分析收入。因此，財務報表使用者發現，其難以了解企業之收入及企業認列該等收入時所作之判斷及估計值。惟許多企業了解需提供投資者有關收入之額外資訊，因此於財務報表以外之其他報告（例如盈餘公告及致股東報告書）提供此資訊。
- BC483 藉由對適用國際財務報導準則及美國一般公認會計原則之企業提供一健全及全面之架構，國際財務報導準則第 15 號消除先前之實務上分歧，並於企業間、產業間及各報導期間產生更高之可比性。此外，雙方理事會觀察到，共同之收入準則應使依國際財務報導準則或美國一般公認會計原則之規定編製財務報表之企業間之收入財務報導可比，而對使用者產生重大效益。再者，藉由提供該等規定之基本理由（亦即結論基礎），該架構應更易應用於廣泛之交易及合約。
- BC484 此外，國際財務報導準則第 15 號提供全面揭露規定，該等規定應大幅改善財務報表所報導之有關收入資訊（見第 BC327 至 BC361 段）。具體而言，有關收入資訊將使財務報表使用者更能了解企業之客戶合約及來自該等合約之收入，並較能預測現金流量。此資訊應亦有助於財務報表使用者作出更明智之經濟決策。雙方理事會認知，此等改善對編製者可能增加國際財務報導準則第 15 號之適用成本。惟雙方理事會作出結論：對於財務報表使用者分析並了解企業績效及展望時係屬關鍵之領域，為改善該領域之財務報導有用性，此等成本係屬必要。
- BC485 於公聽期間，雙方理事會獲悉國際財務報導準則第 15 號所規定之揭露可能有助於某些企業消除所報導之多種其他衡量（該等衡量因先前收入認列規定未適當地描述履行結果而產生）。雙方理事會注意到，對變動可能重大之其他產業，或須產生

其他履行結果衡量，以助使用者了解先前之會計規定與國際財務報導準則第 15 號之規定間之差異。惟因該等揭露規定能適當描述履行結果，更長期而言，雙方理事會預期此等履行結果衡量非屬必要。

編製者之遵循成本

BC486 如同所有新規定，施行國際財務報導準則第 15 號將產生成本。將須適用國際財務報導準則第 15 號之產業及企業之廣度，以及先前收入認列規定下所存在之實務上分歧，使編製者之成本難以一概而論。惟因受影響之產業及企業之廣度，大多數企業將至少發生某些成本。大致上，雙方理事會預期大多數編製者可能發生下列成本：

- (a) 對系統、流程及控制（用以蒐集及建檔合約資料、作必要估計及提供必要揭露）之修改或新開發成本，可能包括支付外部顧問之費用；
- (b) 為遵循國際財務報導準則第 15 號並據以修改流程與內部控制而可能需增聘員工之成本；
- (c) 為查核國際財務報導準則第 15 號初次適用期間之財務報表而支付予外部查核人員之增額費用。
- (d) 為教育管理階層、財務及其他人員有關國際財務報導準則第 15 號之影響所須之成本；及
- (e) 為教育財務報表使用者有關國際財務報導準則第 15 號對財務報表之影響所須之成本。

BC487 第 BC486 段所列之許多成本不會重複發生，因該等成本將僅發生於初次適用國際財務報導準則第 15 號時。惟因適用國際財務報導準則第 15 號而可能將有重大改變之某些企業預期國際財務報導準則第 15 號之持續適用將可能造成長期之下列成本增加：

- (a) 查核費用增加，由於增量之揭露及某些必要估計值（例如，單獨售價及變動對價之估計值）之查核困難；
- (b) 改善後系統之維護成本及為交易而修改之成本；及
- (c) 人事成本較高。

BC488 雙方理事會作決議時，於對本準則整體之影響及國際財務報導準則第 15 號特定條款有關之影響之分析中考量該等成本。理事及幕僚人員廣泛諮詢廣大範圍之產業及轄區，以更了解討論稿及草案中之提議所產生之某些運用議題。雙方理事會於再研議時考量該回饋意見，因而修改或闡明收入認列模式之許多層面，以減輕施

行及適用該等規定之負擔。該等決議及其基本理由記載於與該模式特定層面（諸如變動對價及重大財務組成部分）有關之結論基礎。該等闡釋及修改包括：

- (a) 對使用組合之闡明—雙方理事會闡明，許多企業無需開發系統以個別處理每一合約，特別是有大量之類似類別客戶之類似合約之企業。雙方理事會指出，於該等情況下，企業得以類似合約之組合適用該等規定。
- (b) 實務權宜作法—對於雙方理事會判定適用實務權宜作法對收入認列之金額及時點影響有限之情況，雙方理事會新增某些實務權宜作法（例如，於就重大財務組成部分調整交易價格之規定中）以簡化該等規定之遵循。
- (c) 揭露規定—雙方理事會刪除 2011 年草案中所提議之僵化揭露規定，該等規定要求企業提供詳細之合約餘額調節。雙方理事會決定，僅要求該等餘額之期初及期末餘額及有關該等餘額變動之某些資訊。對 2011 年草案中所提議之取得或履行合約之成本調節，雙方理事會亦提供類似之放寬。
- (d) 過渡規定—雙方理事會預期，系統及作業變動之成本主要將發生於自先前收入認列規定過渡至國際財務報導準則第 15 號之期間。因此，為減少過渡至國際財務報導準則第 15 號相關之施行成本及複雜性，雙方理事會決定提供企業於追溯適用本準則時得選擇之實務權宜作法。此外，雙方理事會引進一替代過渡方法（亦即累積追計過渡方法），因該方法不要求重編以前期間而對許多企業將減輕過渡成本。
- (e) 額外釋例—對回應者請求提供例示國際財務報導準則第 15 號不同層面之釋例，雙方理事會藉由盡可能提供利於施行及可了解性之教育指引而回應。雙方理事會作出結論：此將有助於降低初次及持續之遵循成本，並提升適用之一致性與財務報表之可比性。

財務報表使用者之分析成本

BC489 雙方理事會注意到，如同所有新規定，對財務報表使用者而言將有教育及調整之期間，於該期間財務報表使用者可能發生成本。該等成本可能包括修改其流程及分析之成本。惟該等成本可能不會重複發生，且可能由長期之成本減少（來自改善後之揭露規定所提供之額外資訊）所抵銷。因國際財務報導準則第 15 號建立適用於企業間、產業間及交易間之共同架構，財務報表使用者可能亦發現長期之教育成本減少。

BC490 依雙方理事會之觀點，來自國際財務報導準則第 15 號之財務報表使用者重大效益，將合理化使用者可能發生之成本。該等效益包括：

- (a) 報導客戶合約收入之可比性及一致性更高。

- (b) 企業履行結果之描述較佳；及
- (c) 對企業之合約及產生收入之活動之了解有所改善。

結論

BC491 雙方理事會作出結論：國際財務報導準則第 15 號⁴之發布達成第 BC3 段所列之目的。此係因國際財務報導準則第 15 號提供一健全及全面之架構，該架構：

- (a) 將適用於廣泛之交易及產業，且將改善產業間及轄區間之收入認列可比性；
- (b) 能適用於複雜交易及不斷演變之交易，並產生更高之收入認列一致性；及
- (c) 將要求會增進收入之可了解性之加強揭露，而收入係對企業績效及展望之分析中之關鍵部分。

BC492 因此等成果，雙方理事會判定國際財務報導準則第 15 號將產生財務報導之整體改善。雙方理事會亦作出結論：此等效益將持續且將合理化國際財務報導準則第 15 號（例如，系統或運作改變）之施行成本，該成本主要發生於自先前收入認列規定過渡之過程。

BC493 惟雙方理事會注意到因各自之先前收入認列規定之差異，對國際財務報導準則第 15 號將產生「財務報導之改善」之結論，雙方之基本理由稍有不同。雙方之基本理由之差異如下：

- (a) 美國一般公認會計原則之先前收入認列規定係規則基礎，且對特定交易及產業提供特定規定。此外，尚存在不直接屬特定指引範圍內之交易。因此，經濟上類似交易之會計處理常不同。整體而言，主題 606 中健全及全面之架構，應改善經濟上類似交易之會計處理之可比性，且應產生較能反映該等交易經濟實質之會計處理。
- (b) 如第 BC460 段所述，國際財務報導準則之先前收入認列規定有限。具體而言，國際財務報導準則並無與收入認列之許多主要議題（諸如多項要素協議及如何將對價分攤至該等要素）相關之一般規定。此外，國際財務報導準則之該等先前收入認列規定缺乏結論基礎，於評估如何應用該等規定中之原則時產生挑戰。此二因素共同造成轄區間及產業間之實務上分歧。藉由提供全面架構及結論基礎，國際財務報導準則第 15 號應係先前收入認列規定之重大改善。因此，國際財務報導準則第 15 號應消除先前實務上分歧，且因而改善財務報導。

⁴ 如註腳 2 中指明，除非另有指明，本結論基礎中所有提及之國際財務報導準則第 15 號亦可解讀為提及美國財務會計準則理事會會計準則編典（FASB Accounting Standards Codification[®]）中之主題 606。

配套修正

非企業正常活動所產出資產之出售

BC494 對非企業正常活動所產出之非金融資產之移轉，雙方理事會決定修正各自之準則，規定企業對下列主題適用國際財務報導準則第 15 號之規定：

- (a) 控制—以判定何時除列該資產。
- (b) 衡量—以決定該資產除列時認列之利益或損失金額，包括因交易價格係變動時對交易價格之所有限制。

BC495 美國財務會計準則理事會（FASB）亦決定，對移轉非金融資產之合約，適用主題 606 之規定於該等合約之存在。該等規定要求企業判定各方是否承諾依合約履約。於賣方已提供重大財務融資予買方之不動產出售中，此判定可能係屬困難。

BC496 該等修正將導致國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」、國際會計準則第 38 號與國際會計準則第 40 號「投資性不動產」，以及主題 360 與主題 350「無形資產—商譽及其他」之變動。對非企業正常活動所產出之非金融資產之移轉，該等準則之變動將使國際財務報導準則及美國一般公認會計原則之會計規定相同。惟因國際財務報導準則及美國一般公認會計原則下先前之該等準則規定不同，雙方理事會作該等變動之理由不同。

美國一般公認會計原則之配套修正

BC497 出售企業正常活動所產出不動產之合約符合客戶合約之定義，因此屬主題 606 之範圍。因次主題 360-20「不動產出售」對所有不動產出售利潤提供認列規定（無論不動產是否係企業正常活動之產出），就保留次主題 360-20 規定對非屬主題 606 範圍內之合約之意涵，美國財務會計準則理事會（FASB）予以考量。美國財務會計準則理事會（FASB）注意到，保留該等規定可能導致企業取決於該交易是否為客戶合約，而對認列不動產出售損益有所不同。惟企業正常活動所產出不動產之出售與非企業正常活動所產出不動產之出售間，經濟上差異極少。因此，會計處理之差異應僅關於綜合損益表中之損益列報—收入及費用抑或利益或損失。

BC498 因此，美國財務會計準則理事會（FASB）決定修正主題 360，並新定次主題 610-20「除列非金融資產之利益及損失」，以規定企業對移轉非企業正常活動所產出不動產（包括實質上之不動產）之合約，適用主題 606 之規定於該等合約之存在、控制及衡量。若不動產係一業務（且非為實質上之非金融資產），則適用次主題 810-10 之合併報表規定。

BC499 美國財務會計準則理事會（FASB）亦決議明定，企業對非收入交易之所有移轉非金融資產（諸如屬主題 360 範圍內之有形資產及屬主題 350 範圍內之無形資產）之合約，適用主題 606 之規定於該等合約之存在、控制及衡量。該決議之主要理由係就非企業正常活動所產出且未構成一業務或非營利活動之非金融資產，美國一般公認會計原則對該等金融資產之移轉缺乏明確規定。此外，由於主題 350 及主題 360 缺乏指引，美國財務會計準則理事會（FASB）決定對如何處理不符合第 606-10-25-1 段條件之合約新增指引。

國際財務報導準則之配套修正

BC500 國際財務報導準則中，企業出售屬國際會計準則第 16 號、國際會計準則第 38 號或國際會計準則第 40 號之資產時，適用國際財務報導準則之先前收入準則之認列原則以判定何時除列資產，並按公允價值衡量對價而決定該移轉之利益或損失。惟國際會計準則理事會（IASB）注意到，因國際財務報導準則先前之收入準則並未對變動對價提供明確規定，當該等資產之移轉涉及變動對價時，利益或損失之認列實務上分歧。國際會計準則理事會（IASB）判定，要求適用國際財務報導準則第 15 號之規定於控制及衡量（包括對用以決定利益或損失之變動對價之限制）將消除實務上分歧，因國際財務報導準則第 15 號之規定對變動對價之會計處理提供明確原則。

BC501 國際會計準則理事會（IASB）曾考量，對屬國際會計準則第 16 號、國際會計準則第 38 號或國際會計準則第 40 號範圍內之非金融資產之移轉，是否應保留以公允價值作為衡量基礎。惟國際會計準則理事會（IASB）否決此提議，且決議規定企業適用國際財務報導準則第 15 號之衡量規定於非企業正常活動所產出之非金融資產之移轉（如第 BC500 段所說明），理由如下：

- (a) 對非企業正常活動所產出之非金融資產之移轉，以衡量收入所用之相同規定衡量其移轉利益對財務報表使用者提供有用資訊。國際會計準則理事會（IASB）判定，若企業對非金融資產之移轉所認列之任何利益適用限制變動對價估計值之規定，將提供有用資訊。國際會計準則理事會（IASB）認知，於某些情況下，當所移轉資產之成本基礎高於限制之對價（該資產之成本基礎係以公允價值決定時即可能屬此情況），此可能造成損失。惟國際會計準則理事會（IASB）注意到，因變動對價之重大不確定性，此結果係屬適當且對使用者有用。國際會計準則理事會（IASB）亦注意到，就與變動對價受限制但企業已移轉對商品或勞務之控制予客戶之客戶交易而言，此結果與該等交易之結果一致。
- (b) 移轉非金融資產之利益衡量無需一致於處分其他資產，諸如依其他準則（例如，國際財務報導準則第 10 號）之規定按公允價值對處分一個體作會計處理。此係因移轉非企業正常活動所產出之非金融資產與移轉資產予客戶（而非處分其他資產）較為類似。

- (c) 適用國際財務報導準則第 15 號之衡量規定，與美國一般公認會計原則達成一致。

單獨計畫

BC502 雙方理事會亦曾考量，是否應以單獨計畫考量對移轉非金融資產之指引之變動。雙方理事會注意到，進行單獨計畫意謂於計畫完成且生效前，現行準則不會變動。因雙方理事會其他之準則制定優先順序，及完成所有攸關適當程序步驟以發布準則所須之時間，可能尚需數年始能取代現行準則。雙方理事會觀察到，不著手進行所提議之配套修正之影響可能如下：

- (a) 對於國際財務報導準則之報導者，國際會計準則理事會（IASB）將需修正國際會計準則第 16 號、國際會計準則第 38 號及國際會計準則第 40 號，以納入國際財務報導準則先前收入準則中之收入認列條件。此將導致對非金融資產之移轉有不同之認列與衡量規定（與客戶合約相較）。
- (b) 對於美國一般公認會計原則之報導者，取決於是否係移轉予客戶，將有兩套對不動產出售之認列與衡量規定。此外，對於屬次主題 360-10 範圍內（例如設備）或主題 350 範圍內（例如無形資產）之非金融資產（不動產除外）移轉，美國一般公認會計原則將未提供明確規定。

BC503 因此，雙方理事會再度確認 2011 年草案中應作配套修正之決議。因如此使國際財務報導準則與美國一般公認會計原則間非金融資產移轉之會計處理一致，並處理美國一般公認會計原則對非金融資產移轉會計處理規定之缺乏，且消除因對非金融資產移轉保留單獨認列條件而可能產生之複雜性。

國際財務報導準則首次採用者之轉換

BC504 於再研議過渡規定時，國際會計準則理事會（IASB）考量是否修正國際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」，以允許國際財務報導準則首次採用者適用國際財務報導準則第 15 號時使用國際財務報導準則第 15 號第 C3 段所述相同之過渡方法如下：

- (a) 依國際會計準則第 8 號之規定，對所表達之每一以前期間追溯適用（除國際財務報導準則第 15 號第 C5 段之實務權宜作法另有規定外）；及
- (b) 依國際財務報導準則第 15 號第 C7 至 C8 段之規定追溯適用，於初次適用日（對國際財務報導準則首次採用者，此將為企業之首份國際財務報導準則報導期間）認列初次適用國際財務報導準則第 15 號之累積影響數。

BC505 國際會計準則理事會（IASB）決定國際財務報導準則第 15 號第 C5 段之實務權宜作法應亦適用於首次採用者，因首次採用者及已適用國際財務報導準則之企業皆

面臨類似挑戰。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，國際財務報導準則第 1 號規定，於首份國際財務報導準則報導期間結束日有效之會計政策適用於轉換至國際財務報導準則日起之所有報導期間。此與已適用國際財務報導準則之企業之追溯適用完全相同。國際會計準則理事會（IASB）之某些理事亦注意到，於許多尚未採用國際財務報導準則之轄區，其收入準則與現行國際財務報導準則類似。於該等轄區，首次採用者之轉換起點將與已適用國際財務報導準則之企業類似。

- BC506 國際會計準則理事會（IASB）亦闡明，對企業所使用之國際財務報導準則第 15 號第 C5 段之任一實務權宜作法，企業應對所有表達之報導期間一致地使用該權宜作法，並揭露已使用之權宜作法連同使用該等權宜作法之估計影響（見國際財務報導準則第 15 號第 C6 段）。
- BC507 第 BC439 至 BC444 段解釋雙方理事會於國際財務報導準則第 15 號中納入額外過渡方法之基本理由。該方法規定非國際財務報導準則首次採用者之企業，於當年度認列初次適用國際財務報導準則第 15 號之累積影響數（稱為「累積追計」過渡方法）而追溯適用國際財務報導準則第 15 號。使用累積追計過渡方法時，企業將僅對初次適用日（若適用於首次採用者，則將為企業首份國際財務報導準則報導期間開始時）尚未完成之合約，追溯適用該等規定。
- BC508 惟因累積追計過渡方法與國際財務報導準則第 1 號之原則不一致，國際會計準則理事會（IASB）決定不修正國際財務報導準則第 1 號，即不允許國際財務報導準則之首次採用者使用該方法。此係因對重編比較年度提供放寬，將使首次採用者之首份國際財務報導準則財務報表中之可比性不復存在。國際會計準則理事會（IASB）亦觀察到，累積追計過渡方法可能未減少追溯適用之負擔，因將很可能須兩張單獨之權益調節表——為轉換至國際財務報導準則之調節表（認列於最早比較期間），一為過渡至國際財務報導準則第 15 號之調節表（認列於企業首份國際財務報導準則報導期間開始日）。此不僅將對編製者係挑戰，亦可能使財務報表使用者困惑。
- BC509 雖然國際會計準則理事會（IASB）決定不修正國際財務報導準則第 1 號，即不允許國際財務報導準則之首次採用者使用累積追計過渡方法，但決定修正國際財務報導準則第 1 號，對最早表達期間前已完成合約之會計處理，提供首次採用者一可選擇之豁免國際財務報導準則第 15 號之規定。於此豁免下，對最早表達期間前所有已依先前一般公認會計原則認列所有收入之合約，首次採用者將無須重述。

與 2011 年草案不同之主要變動彙總

- BC510 與 2011 年草案之提議不同之主要變動如下：

- (a) 國際財務報導準則第 15 號中納入與辨認客戶合約相關之額外規定。具體而言，國際財務報導準則第 15 號中納入一額外條件，企業適用國際財務報導準

則第 15 號之規定於合約前須符合該條件。國際財務報導準則第 15 號第 9 段 (e) 之條件規定，企業須藉由評估客戶支付之能力及意圖以判定是否客戶很有可能將支付企業將有權取得之對價。此外，對未符合該等特定條件因而不適用國際財務報導準則第 15 號之合約，國際財務報導準則第 15 號提供其會計處理之指引。

- (b) 國際財務報導準則第 15 號闡明限制變動對價估計值規定之目的，並對判定何時將該等估計值計入交易價格中提供「高度很有可能」之信心水準。此係與 2011 年草案不同之一項變動，該草案明定企業僅於對將有權取得變動對價估計值之金額係「合理確信」時，始可將該金額認列為收入。
- (c) 國際財務報導準則第 15 號提供將交易價格分攤至履約義務之額外指引：
 - (i) 對具有高度變動或不確定之單獨售價之兩個以上商品或勞務，若至少有一個商品或勞務之單獨售價非高度變動或不確定，得使用剩餘法；且
 - (ii) 對具有高度變動或不確定之單獨售價之某一商品或勞務，使用剩餘法估計其單獨售價前，須先將折扣分攤至各履約義務。
- (d) 國際財務報導準則第 15 號沿用 2011 年草案有關辨認合約中之履約義務及判定履約義務是否為隨時間逐步滿足之原則。惟國際財務報導準則第 15 號闡明該等原則並提供企業適用該等原則之額外指引。
- (e) 藉由提供取用存在於授權期間之企業智慧財產之權利之授權與提供使用已存在於授權時點之企業智慧財產之權利之授權間之區分，國際財務報導準則第 15 號提供判定客戶何時取得對授權之控制之額外指引。此判定將影響企業究係於某一時點抑或隨時間逐步滿足移轉授權之履約義務。此係與 2011 年草案不同之一項變動，該草案明定所有授權移轉予客戶之時點，皆於客戶取得對該等權利之控制時。國際財務報導準則第 15 號亦闡明，判定何時移轉授權予客戶前，企業先考量合約中之承諾並適用辨認履約義務之規定。
- (f) 國際財務報導準則第 15 號中並未納入 2011 年草案所提議測試履約義務以判定其是否為虧損性之規定。
- (g) 國際財務報導準則第 15 號闡明客戶合約之收入所須之揭露。具體而言，國際財務報導準則第 15 號規定企業對有關合約餘額提供質性及量化兼具之資訊。2011 年草案則要求以合約餘額調節表揭露。
- (h) 國際財務報導準則第 15 號提供無須重編以前期間之額外過渡規定。2011 年草案僅提議須重編所有先前表達期間之過渡方法（亦即，具實務權宜作法之追溯過渡方法）。

附錄A

國際財務報導準則第 15 號與主題 606 之比較

A1 為建立可一致地適用於不同交易間、企業間及資本市場間之國際財務報導準則及美國一般公認會計原則共同之收入認列準則，爰由國際會計準則理事會（IASB）及美國財務會計準則理事會（FASB）共同努力完成國際財務報導準則第 15 號與美國財務會計準則理事會（FASB）之主題 606，以改善財務報導。於國際財務報導準則第 15 號與主題 606 中，雙方理事會已達成其目標，即對客戶合約之收入之所有會計規定達成相同結論。惟兩者仍有些微差異如下：

- (a) **收現性門檻**—雙方理事會納入明確之收現性門檻，作為合約於企業可認列收入前須符合之條件之一。企業須判定很有可能將收取其移轉商品或勞務予客戶以換得有權取得之對價，合約始符合該條件。於設定該門檻時，雙方理事會認知，「很有可能」之用語於國際財務報導準則及美國一般公認會計原則中具不同意義。惟雙方理事會決定，將該門檻設定於與國際財務報導準則及美國一般公認會計原則中各自先前收入認列之實務及規定一致之水準（見第 BC42 至 BC46 段）。
- (b) **期中揭露規定**—雙方理事會注意到，其各自之期中報導規定（國際會計準則第 34 號「期中財務報導」及主題 270「期中報導」）之一般原則將適用於客戶合約之收入。惟國際會計準則理事會（IASB）決定亦修正國際會計準則第 34 號，以明確規定於期中財務報導揭露客戶合約之收入之細分資訊。美國財務會計準則理事會（FASB）同樣地決定修正主題 270，以規定公開發行公司於期中財務報告揭露收入之細分資訊，尚亦另作修正以規定揭露以期中為基礎之有關合約餘額及尚未履行之履約義務兩者之資訊。（見第 BC358 至 BC361 段。）
- (c) **提前適用及生效日**—國際財務報導準則第 15 號第 C1 段允許企業提前適用該等規定，而主題 606 禁止公開發行公司於生效日前提前適用該等規定。此外，國際財務報導準則第 15 號之生效日為 2017 年 1 月 1 日以後開始之年度期間，而主題 606 對公開發行公司之生效日為 2016 年 12 月 15 日後開始之年度期間。（見第 BC452 至 BC453 段。）
- (d) **減損損失之迴轉**—國際財務報導準則第 15 號第 104 段規定企業迴轉減損損失，該規定與屬國際會計準則第 16 號「資產減損」範圍內之資產減損規定一致。反之，對依取得或履行合約之成本之指引所認列之資產，主題 606 不允許企業迴轉該資產之減損損失，該規定與美國一般公認會計原則之其他領域之規定一致（見第 BC309 至 BC311 段。）

- (e) **非公開發行公司之規定**—國際財務報導準則第 15 號中對非公開發行公司無特定規定。無公共課責性之個體得適用 *中小企業國際財務報導準則*。主題 606 適用於非公開發行公司，儘管於主題 606 中已納入與揭露、過渡及生效日相關之某些對非公開發行公司之特定放寬。

A2 國際財務報導準則第 15 號及主題 606 之編排維持與國際財務報導準則及美國一般公認會計原則各自之其他準則一致之樣式。因此，即使國際財務報導準則第 15 號及主題 606 之各段措詞一致，其段次並不相同。下表列示國際財務報導準則第 15 號及主題 606 之各段及相關釋例之對照：

附錄 A

國際財務報導準則第 15 號與主題 606 之比較

國際會計準則理事會 (IASB)	美國財務會計準則理事會 (FASB)
主要特性	概述及背景
N/A	606-10-05-1
IN7	606-10-05-2
IN8	606-10-05-3
	606-10-05-4
IN9	606-10-05-5
N/A	606-10-05-6

目的	
1	606-10-10-1
符合目的	
2	606-10-10-2
3	606-10-10-3
4	606-10-10-4

範圍	
企業	
N/A	606-10-15-1
交易	
5	606-10-15-2
6	606-10-15-3
7	606-10-15-4
8	606-10-15-5

認列	
辨認合約	
9	606-10-25-1
10	606-10-25-2
11	606-10-25-3
12	606-10-25-4
13	606-10-25-5
14	606-10-25-6
15	606-10-25-7
16	606-10-25-8
合約之合併	
17	606-10-25-9
合約修改	
18	606-10-25-10
19	606-10-25-11
20	606-10-25-12
21	606-10-25-13
辨認履約義務	
22	606-10-25-14
23	606-10-25-15
客戶合約中之承諾	
24	606-10-25-16
25	606-10-25-17
可區分之商品或勞務	
26	606-10-25-18
27	606-10-25-19
28	606-10-25-20



29	606-10-25-21
30	606-10-25-22
滿足履約義務	
31	606-10-25-23
32	606-10-25-24
33	606-10-25-25
34	606-10-25-26
隨時間逐步滿足之履約義務	
35	606-10-25-27
36	606-10-25-28
37	606-10-25-29
於某一時點滿足之履約義務	
38	606-10-25-30
衡量履約義務完成程度	
39	606-10-25-31
40	606-10-25-32
衡量完成程度之方法	
41	606-10-25-33
42	606-10-25-34
43	606-10-25-35
完成程度之合理衡量	
44	606-10-25-36
45	606-10-25-37

衡量	
46	606-10-32-1
決定交易價格	
47	606-10-32-2
48	606-10-32-3
49	606-10-32-4
變動對價	
50	606-10-32-5
51	606-10-32-6
52	606-10-32-7
53	606-10-32-8
54	606-10-32-9
退款負債	



衡量	
55	606-10-32-10
限制變動對價估計值	
56	606-10-32-11
57	606-10-32-12
58	606-10-32-13
變動對價之重評估	
59	606-10-32-14
合約中存在之重大財務組成部分	
60	606-10-32-15
61	606-10-32-16
62	606-10-32-17
63	606-10-32-18
64	606-10-32-19
65	606-10-32-20
非現金對價	
66	606-10-32-21
67	606-10-32-22
68	606-10-32-23
69	606-10-32-24
付給客戶之對價	
70	606-10-32-25
71	606-10-32-26
72	606-10-32-27
將交易價格分攤至履約義務	
73	606-10-32-28
74	606-10-32-29
75	606-10-32-30
以單獨售價為基礎分攤	
76	606-10-32-31
77	606-10-32-32
78	606-10-32-33
79	606-10-32-34
80	606-10-32-35
折扣之分攤	
81	606-10-32-36
82	606-10-32-37



衡量	
83	606-10-32-38
變動對價之分攤	
84	606-10-32-39
85	606-10-32-40
86	606-10-32-41
交易價格之變動	
87	606-10-32-42
88	606-10-32-43
89	606-10-32-44
90	606-10-32-45

合約成本	
概述及背景	
N/A	340-40-05-1
N/A	340-40-05-2
範圍及範圍例外	
N/A	340-40-15-1
N/A	340-40-15-2
N/A	340-40-15-3
取得合約之增額成本	
91	340-40-25-1
92	340-40-25-2
93	340-40-25-3
94	340-40-25-4
履行合約之成本	
95	340-40-25-5
96	340-40-25-6
97	340-40-25-7
98	340-40-25-8
攤銷及減損	
99	340-40-35-1
100	340-40-35-2
101	340-40-35-3
102	340-40-35-4
103	340-40-35-5
104	340-40-35-6



表達	
105	606-10-45-1
106	606-10-45-2
107	606-10-45-3
108	606-10-45-4
109	606-10-45-5

揭露	
110	606-10-50-1
111	606-10-50-2
112	606-10-50-3
客戶合約	
113	606-10-50-4
收入之細分	
114	606-10-50-5
115	606-10-50-6
N/A	606-10-50-7
合約餘額	
116	606-10-50-8
117	606-10-50-9
118	606-10-50-10
N/A	606-10-50-11
履約義務	
119	606-10-50-12
分攤至尚未履行之履約義務之交易價格	
120	606-10-50-13
121	606-10-50-14
122	606-10-50-15
N/A	606-10-50-16
應用本準則時之重大判斷	
123	606-10-50-17
決定滿足履約義務之時點	
124	606-10-50-18
125	606-10-50-19
決定交易價格及分攤至履約義務之金額	
126	606-10-50-20



揭露	
N/A	606-10-50-21
自取得或履行客戶合約之成本中所認列之資產	
N/A	340-40-50-1
127	340-40-50-2
128	340-40-50-3
N/A	340-40-50-4
129	340-40-50-5
N/A	340-40-50-6
實務權宜作法	
129	606-10-50-22
N/A	606-10-50-23

生效日及過渡規定	
附錄 C	606-10-65-1

應用指引	
B1	606-10-55-3
隨時間逐步滿足之履約義務	
B2	606-10-55-4
企業履約效益之同時取得並耗用	
B3	606-10-55-5
B4	606-10-55-6
資產於創造或強化之時即由客戶控制	
B5	606-10-55-7
企業之履約並未創造具有其他用途之資產	
B6	606-10-55-8
B7	606-10-55-9
B8	606-10-55-10
對迄今已完成履約之款項之權利	
B9	606-10-55-11
B10	606-10-55-12
B11	606-10-55-13
B12	606-10-55-14
B13	606-10-55-15
衡量履約義務完成程度之方法	
B14	606-10-55-16



應用指引	
產出法	
B15	606-10-55-17
B16	606-10-55-18
B17	606-10-55-19
投入法	
B18	606-10-55-20
B19	606-10-55-21
附退貨權之銷售	
B20	606-10-55-22
B21	606-10-55-23
B22	606-10-55-24
B23	606-10-55-25
B24	606-10-55-26
B25	606-10-55-27
B26	606-10-55-28
B27	606-10-55-29
保固	
B28	606-10-55-30
B29	606-10-55-31
B30	606-10-55-32
B31	606-10-55-33
B32	606-10-55-34
B33	606-10-55-35
主理人與代理人之考量	
B34	606-10-55-36
B35	606-10-55-37
B36	606-10-55-38
B37	606-10-55-39
B38	606-10-55-40
客戶對額外商品或勞務之選擇權	
B39	606-10-55-41
B40	606-10-55-42
B41	606-10-55-43
B42	606-10-55-44
B43	606-10-55-45
客戶未行使之權利	



應用指引	
B44	606-10-55-46
B45	606-10-55-47
B46	606-10-55-48
B47	606-10-55-49
不可退還之前端收費（及某些相關成本）	
B48	606-10-55-50
B49	606-10-55-51
B50	606-10-55-52
B51	606-10-55-53
授權	
B52	606-10-55-54
B53	606-10-55-55
B54	606-10-55-56
B55	606-10-55-57
B56	606-10-55-58
判定企業承諾之性質	
B57	606-10-55-59
B58	606-10-55-60
B59	606-10-55-61
B60	606-10-55-62
B61	606-10-55-63
B62	606-10-55-64
以銷售基礎或使用基礎計算之權利金	
B63	606-10-55-65
再買回協議	
B64	606-10-55-66
B65	606-10-55-67
遠期合約或買權	
B66	606-10-55-68
B67	606-10-55-69
B68	606-10-55-70
B69	606-10-55-71
賣權	
B70	606-10-55-72
B71	606-10-55-73
B72	606-10-55-74



應用指引	
B73	606-10-55-75
B74	606-10-55-76
B75	606-10-55-77
B76	606-10-55-78
寄銷協議	
B77	606-10-55-79
B78	606-10-55-80
開帳單並代管協議	
B79	606-10-55-81
B80	606-10-55-82
B81	606-10-55-83
B82	606-10-55-84
客戶之接受	
B83	606-10-55-85
B84	606-10-55-86
B85	606-10-55-87
B86	606-10-55-88
收入細分之揭露	
B87	606-10-55-89
B88	606-10-55-90
B89	606-10-55-91

釋例	
IE1	606-10-55-92
N/A	606-10-55-93

辨認合約	
IE2	606-10-55-94
釋例 1—對價之收現性	
IE3	606-10-55-95
IE4	606-10-55-96
IE5	606-10-55-97
IE6	606-10-55-98
釋例 2—對價非為明定之價格—隱含之價格減讓	
IE7	606-10-55-99
IE8	606-10-55-100



辨認合約	
IE9	606-10-55-101
釋例 3—隱含之價格減讓	
IE10	606-10-55-102
IE11	606-10-55-103
IE12	606-10-55-104
IE13	606-10-55-105
釋例 4—辨認合約條件之重評估	
IE14	606-10-55-106
IE15	606-10-55-107
IE16	606-10-55-108
IE17	606-10-55-109

合約修改	
IE18	606-10-55-110
釋例 5—商品合約之修改	
IE19	606-10-55-111
IE20	606-10-55-112
IE21	606-10-55-113
IE22	606-10-55-114
IE23	606-10-55-115
IE24	606-10-55-116
釋例 6—合約修改後交易價格之變動	
IE25	606-10-55-117
IE26	606-10-55-118
IE27	606-10-55-119
IE28	606-10-55-120
IE29	606-10-55-121
IE30	606-10-55-122
IE31	606-10-55-123
IE32	606-10-55-124
釋例 7—勞務合約之修改	
IE33	606-10-55-125
IE34	606-10-55-126
IE35	606-10-55-127
IE36	606-10-55-128
釋例 8—合約修改導致收入之累積追計調整	



合約修改	
IE37	606-10-55-129
IE38	606-10-55-130
IE39	606-10-55-131
IE40	606-10-55-132
IE41	606-10-55-133
釋例 9—尚未核准之範圍及價格變動	
IE42	606-10-55-134
IE43	606-10-55-135

辨認履約義務	
IE44	606-10-55-136
釋例 10—商品及勞務係不可區分	
IE45	606-10-55-137
IE46	606-10-55-138
IE47	606-10-55-139
IE48	606-10-55-140
釋例 11—判定商品或勞務是否係可區分	
IE49	606-10-55-141
IE50	606-10-55-142
IE51	606-10-55-143
IE52	606-10-55-144
IE53	606-10-55-145
IE54	606-10-55-146
IE55	606-10-55-147
IE56	606-10-55-148
IE57	606-10-55-149
IE58	606-10-55-150
釋例 12—合約中明定或隱含之承諾	
IE59	606-10-55-151
IE60	606-10-55-152
IE61	606-10-55-153
IE62	606-10-55-154
IE63	606-10-55-155
IE64	606-10-55-156
IE65	606-10-55-157



隨時間逐步滿足之履約義務	
IE66	606-10-55-158
釋例 13—客戶同時取得並耗用效益	
IE67	606-10-55-159
IE68	606-10-55-160
釋例 14—評估其他用途及對款項之權利	
IE69	606-10-55-161
IE70	606-10-55-162
IE71	606-10-55-163
IE72	606-10-55-164
釋例 15—對企業不具其他用途之資產	
IE73	606-10-55-165
IE74	606-10-55-166
IE75	606-10-55-167
IE76	606-10-55-168
釋例 16—對迄今已完成履約之款項之可執行權利	
IE77	606-10-55-169
IE78	606-10-55-170
IE79	606-10-55-171
IE80	606-10-55-172
釋例 17—評估履約義務究係於某一時點或隨時間逐步滿足	
IE81	606-10-55-173
IE82	606-10-55-174
IE83	606-10-55-175
IE84	606-10-55-176
IE85	606-10-55-177
IE86	606-10-55-178
IE87	606-10-55-179
IE88	606-10-55-180
IE89	606-10-55-181
IE90	606-10-55-182

衡量履約義務完成程度	
IE91	606-10-55-183
釋例 18—商品或勞務已備供取得時之完成程度衡量	
IE92	606-10-55-184
IE93	606-10-55-185

衡量履約義務完成程度	
IE94	606-10-55-186
釋例 19—尚未安裝之材料	
IE95	606-10-55-187
IE96	606-10-55-188
IE97	606-10-55-189
IE98	606-10-55-190
IE99	606-10-55-191
IE100	606-10-55-192

變動對價	
IE101	606-10-55-193
釋例 20—罰款導致變動對價	
IE102	606-10-55-194
IE103	606-10-55-195
IE104	606-10-55-196
釋例 21—估計變動對價	
IE105	606-10-55-197
IE106	606-10-55-198
IE107	606-10-55-199
IE108	606-10-55-200

限制變動對價估計值	
IE109	606-10-55-201
釋例 22—退貨權	
IE110	606-10-55-202
IE111	606-10-55-203
IE112	606-10-55-204
IE113	606-10-55-205
IE114	606-10-55-206
IE115	606-10-55-207
釋例 23—價格減讓	
IE116	606-10-55-208
IE117	606-10-55-209
IE118	606-10-55-210
IE119	606-10-55-211
IE120	606-10-55-212

限制變動對價估計值	
IE121	606-10-55-213
IE122	606-10-55-214
IE123	606-10-55-215
釋例 24—數量折扣誘因	
IE124	606-10-55-216
IE125	606-10-55-217
IE126	606-10-55-218
IE127	606-10-55-219
IE128	606-10-55-220
釋例 25—受限制之管理費	
IE129	606-10-55-221
IE130	606-10-55-222
IE131	606-10-55-223
IE132	606-10-55-224
IE133	606-10-55-225

合約中存在之重大財務組成部分	
IE134	606-10-55-226
釋例 26—重大財務組成部分及退貨權	
IE135	606-10-55-227
IE136	606-10-55-228
IE137	606-10-55-229
IE138	606-10-55-230
IE139	606-10-55-231
IE140	606-10-55-232
釋例 27—長期合約之扣留款	
IE141	606-10-55-233
IE142	606-10-55-234
釋例 28—決定折現率	
IE143	606-10-55-235
IE144	606-10-55-236
IE145	606-10-55-237
IE146	606-10-55-238
IE147	606-10-55-239
釋例 29—預付款及評估折現率	
IE148	606-10-55-240



合約中存在之重大財務組成部分	
IE149	606-10-55-241
IE150	606-10-55-242
IE151	606-10-55-243
釋例 30—預付款	
IE152	606-10-55-244
IE153	606-10-55-245
IE154	606-10-55-246

非現金對價	
IE155	606-10-55-247
釋例 31—有權取得非現金對價	
IE156	606-10-55-248
IE157	606-10-55-249
IE158	606-10-55-250

付給客戶之對價	
IE159	606-10-55-251
釋例 32—付給客戶之對價	
IE160	606-10-55-252
IE161	606-10-55-253
IE162	606-10-55-254

將交易價格分攤至履約義務	
IE163	606-10-55-255
釋例 33—分攤方法	
IE164	606-10-55-256
IE165	606-10-55-257
IE166	606-10-55-258
釋例 34—分攤折扣	
IE167	606-10-55-259
IE168	606-10-55-260
IE169	606-10-55-261
IE170	606-10-55-262
IE171	606-10-55-263
IE172	606-10-55-264
IE173	606-10-55-265



將交易價格分攤至履約義務	
IE174	606-10-55-266
IE175	606-10-55-267
IE176	606-10-55-268
IE177	606-10-55-269
釋例 35—變動對價之分攤	
IE178	606-10-55-270
IE179	606-10-55-271
IE180	606-10-55-272
IE181	606-10-55-273
IE182	606-10-55-274
IE183	606-10-55-275
IE184	606-10-55-276
IE185	606-10-55-277
IE186	606-10-55-278
IE187	606-10-55-279

合約成本	
IE188	340-40-55-1
釋例 36—取得合約之增額成本	
IE189	340-40-55-2
IE190	340-40-55-3
IE191	340-40-55-4
釋例 37—產生資產之成本	
IE192	340-40-55-5
IE193	340-40-55-6
IE194	340-40-55-7
IE195	340-40-55-8
IE196	340-40-55-9

表達	
IE197	606-10-55-283
釋例 38—合約負債及應收款	
IE198	606-10-55-284
IE199	606-10-55-285
IE200	606-10-55-286
釋例 39—因企業履約而認列之合約資產	

表達	
IE201	606-10-55-287
IE202	606-10-55-288
IE203	606-10-55-289
IE204	606-10-55-290
釋例 40—因企業履約而認列之應收款	
IE205	606-10-55-291
IE206	606-10-55-292
IE207	606-10-55-293
IE208	606-10-55-294

揭露	
IE209	606-10-55-295
釋例 41—收入之細分—量化揭露	
IE210	606-10-55-296
IE211	606-10-55-297
釋例 42—分攤至尚未履行之履約義務之交易價格揭露	
IE212	606-10-55-298
IE213	606-10-55-299
IE214	606-10-55-300
IE215	606-10-55-301
IE216	606-10-55-302
IE217	606-10-55-303
IE218	606-10-55-304
IE219	606-10-55-305
釋例 43—分攤至尚未履行之履約義務之交易價格揭露—質性揭露	
IE220	606-10-55-306
IE221	606-10-55-307

保固	
IE222	606-10-55-308



保固	
釋例 44—保固	
IE223	606-10-55-309
IE224	606-10-55-310
IE225	606-10-55-311
IE226	606-10-55-312
IE227	606-10-55-313
IE228	606-10-55-314
IE229	606-10-55-315

主理人與代理人之考量	
IE230	606-10-55-316
釋例 45—安排提供商品或勞務（企業為代理人）	
IE231	606-10-55-317
IE232	606-10-55-318
IE233	606-10-55-319
釋例 46—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）	
IE234	606-10-55-320
IE235	606-10-55-321
IE236	606-10-55-322
IE237	606-10-55-323
IE238	606-10-55-324
釋例 47—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）	
IE239	606-10-55-325
IE240	606-10-55-326
IE241	606-10-55-327
IE242	606-10-55-328
IE243	606-10-55-329
釋例 48—安排提供商品或服務（企業為代理人）	
IE244	606-10-55-330
IE245	606-10-55-331
IE246	606-10-55-332
IE247	606-10-55-333
IE248	606-10-55-334

客戶對額外商品或勞務之選擇權	
IE249	606-10-55-335
釋例 49—提供客戶重要權利之選擇權（折扣券）	
IE250	606-10-55-336
IE251	606-10-55-337
IE252	606-10-55-338
IE253	606-10-55-339
釋例 50—未提供客戶重要權利之選擇權（額外商品或勞務）	
IE254	606-10-55-340
IE255	606-10-55-341
IE256	606-10-55-342
釋例 51—提供客戶重要權利之選擇權（續約權）	
IE257	606-10-55-343
IE258	606-10-55-344
IE259	606-10-55-345
IE260	606-10-55-346
IE261	606-10-55-347
IE262	606-10-55-348
IE263	606-10-55-349
IE264	606-10-55-350
IE265	606-10-55-351
IE266	606-10-55-352
釋例 52—客戶忠誠計畫	
IE267	606-10-55-353
IE268	606-10-55-354
IE269	606-10-55-355
IE270	606-10-55-356

不可退還之前端收費	
IE271	606-10-55-357
釋例 53—不可退還之前端收費	
IE272	606-10-55-358
IE273	606-10-55-359
IE274	606-10-55-360

授權	
IE275	606-10-55-361

授權	
釋例 54—使用智慧財產之權利	
IE276	606-10-55-362
IE277	606-10-55-363
釋例 55—智慧財產之授權	
IE278	606-10-55-364
IE279	606-10-55-365
IE280	606-10-55-366
釋例 56—辨認可區分之授權	
IE281	606-10-55-367
IE282	606-10-55-368
IE283	606-10-55-369
IE284	606-10-55-370
IE285	606-10-55-371
IE286	606-10-55-372
IE287	606-10-55-373
IE288	606-10-55-374
釋例 57—特許權	
IE289	606-10-55-375
IE290	606-10-55-376
IE291	606-10-55-377
IE292	606-10-55-378
IE293	606-10-55-379
IE294	606-10-55-380
IE295	606-10-55-381
IE296	606-10-55-382
釋例 58—智慧財產之取用	
IE297	606-10-55-383
IE298	606-10-55-384
IE299	606-10-55-385
IE300	606-10-55-386
IE301	606-10-55-387
IE302	606-10-55-388
釋例 59—使用智慧財產之權利	
IE303	606-10-55-389
IE304	606-10-55-390
IE305	606-10-55-391



授權	
IE306	606-10-55-392
釋例 60—以銷售基礎計算之智慧財產授權權利金	
IE307	606-10-55-393
IE308	606-10-55-394
釋例 61—智慧財產之取用	
IE309	606-10-55-395
IE310	606-10-55-396
IE311	606-10-55-397
IE312	606-10-55-398
IE313	606-10-55-399

再買回協議	
IE314	606-10-55-400
釋例 62—再買回協議	
IE315	606-10-55-401
IE316	606-10-55-402
IE317	606-10-55-403
IE318	606-10-55-404
IE319	606-10-55-405
IE320	606-10-55-406
IE321	606-10-55-407

開帳單並代管協議	
IE322	606-10-55-408
釋例 63—開帳單並代管協議	
IE323	606-10-55-409
IE324	606-10-55-410
IE325	606-10-55-411
IE326	606-10-55-412
IE327	606-10-55-413



附錄 B

其他準則結論基礎之修正

為確保與國際財務報導準則第 15 號及對其他準則之相關修正一致，本附錄之其他準則結論基礎之修正係屬必要。

* * * * *

國際財務報導準則第 15 號於 2014 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關準則結論基礎中。



目錄

段 次

國際財務報導準則第 15 號 「客戶合約之收入」之釋例

釋例

辨認合約

IE2

釋例 1—對價之收現性

釋例 2—對價非為明定之價格—隱含之價格減讓

釋例 3—隱含之價格減讓

釋例 4—辨認合約條件之重評估

合約修改

IE18

釋例 5—商品合約之修改

釋例 6—合約修改後交易價格之變動

釋例 7—勞務合約之修改

釋例 8—合約修改導致收入之累積追計調整

釋例 9—尚未核准之範圍及價格變動

辨認履約義務

IE44

釋例 10—商品及勞務係不可區分

釋例 11—判定商品或勞務是否係可區分

釋例 12—合約中明定或隱含之承諾

隨時間逐步滿足之履約義務

IE66

釋例 13—客戶同時取得並耗用效益

釋例 14—評估其他用途及對款項之權利

釋例 15—對企業不具其他用途之資產

釋例 16—對迄今已完成履約之款項之可執行權利

釋例 17—評估履約義務究係於某一時點或隨時間逐步滿足

衡量履約義務完成程度

IE91

釋例 18—商品或勞務已備供取得時之完成程度衡量

釋例 19—尚未安裝之材料

變動對價

IE101



釋例 20—罰款導致變動對價	
釋例 21—估計變動對價	
限制變動對價估計值	IE109
釋例 22—退貨權	
釋例 23—價格減讓	
釋例 24—數量折扣誘因	
釋例 25—受限制之管理費	
合約中存在之重大財務組成部分	IE134
釋例 26—重大財務組成部分及退貨權	
釋例 27—長期合約之扣留款	
釋例 28—決定折現率	
釋例 29—預付款及評估折現率	
釋例 30—預付款	
非現金對價	IE155
釋例 31—有權取得非現金對價	
付給客戶之對價	IE159
釋例 32—付給客戶之對價	
將交易價格分攤至履約義務	IE163
釋例 33—分攤方法	
釋例 34—分攤折扣	
釋例 35—變動對價之分攤	
合約成本	IE188
釋例 36—取得合約之增額成本	
釋例 37—產生資產之成本	
表達	IE197
釋例 38—合約負債及應收款	
釋例 39—因企業履約而認列之合約資產	
釋例 40—因企業履約而認列之應收款	
揭露	IE209
釋例 41—收入之細分—量化揭露	
釋例 42—分攤至尚未履行之履約義務之交易價格揭露	
釋例 43—分攤至尚未履行之履約義務之交易價格揭露—質性揭露	

保固	IE222
釋例 44—保固	
主理人與代理人之考量	IE230
釋例 45—安排提供商品或勞務（企業為代理人）	
釋例 46—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）	
釋例 47—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）	
釋例 48—安排提供商品或服務（企業為代理人）	
客戶對額外商品或勞務之選擇權	IE249
釋例 49—提供客戶重要權利之選擇權（折扣券）	
釋例 50—未提供客戶重要權利之選擇權（額外商品或勞務）	
釋例 51—提供客戶重要權利之選擇權（續約權）	
釋例 52—客戶忠誠計畫	
不可退還之前端收費	IE271
釋例 53—不可退還之前端收費	
授權	IE275
釋例 54—使用智慧財產之權利	
釋例 55—智慧財產之授權	
釋例 56—辨認可區分之授權	
釋例 57—特許權	
釋例 58—智慧財產之取用	
釋例 59—使用智慧財產之權利	
釋例 60—以銷售基礎計算之智慧財產授權權利金	
釋例 61—智慧財產之取用	
再買回協議	IE314
釋例 62—再買回協議	
開帳單並代管協議	IE322
釋例 63—開帳單並代管協議	
附錄	
其他準則指引之修正	



國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」

釋例

本釋例附於國際財務報導準則第 15 號，但非屬其一部分。本釋例例示國際財務報導準則第 15 號之諸多層面但不意圖提供解釋性指引。

IE1 本釋例描述假設性情況，例示企業如何適用國際財務報導準則第 15 號之某些規定於客戶合約之特定層面（以所呈現之有限事實為基礎）。每一釋例之分析並無意代表適用該等規定之唯一方式，亦無意代表該等釋例僅適用於所例示之特定產業。雖然該等釋例之某些層面於實際之事實型態可能存在，當適用國際財務報導準則第 15 號時，特定事實型態之所有相關事實及情況須予以評估。

辨認合約

IE2 釋例 1 至 4 例示國際財務報導準則第 15 號第 9 至 16 段辨認合約之規定。此外，此等釋例亦例示下列規定：

- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 9 段與國際財務報導準則第 15 號第 47 及 52 段（估計變動對價之綜合運用，釋例 2 至 3）；及
- (b) 國際財務報導準則第 15 號第 B63 段（智慧財產授權之對價係以銷售基礎或使用基礎計算之權利金，釋例 4）。

釋例 1—對價之收現性

IE3 某企業（不動產開發業者）與某客戶簽訂以 CU1 百萬⁵出售一棟建築物之合約。該客戶打算於該建築物開一間餐廳。該建築物位於新餐廳面臨高度競爭之地區，且該客戶對餐飲業鮮有經驗。

IE4 該客戶於合約開始時支付不可退還訂金 CU50,000，並就剩餘 95%之承諾對價與該企業簽訂一長期融資協議。該融資協議係以無追索權為基礎，意謂若該客戶違約，該企業可收回該建築物，但不能向客戶要求額外補償，即使該擔保品無法彌補所欠金額之全部價值。企業對該建築物之成本為 CU600,000。該客戶於合約開始時取得對該建築物之控制。

IE5 於評估該合約是否符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件時，該企業之結論為，該合約不符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段(e)之條件，因其移轉該建築物

⁵ 於釋例中，貨幣金額均以「貨幣單位」（CU，即Currency Units）表達。

以換得有權取得之對價，並非很有可能將收取。於達成此結論過程中，該企業觀察到，因下列因素而對該客戶付款之能力與意圖存疑：

- (a) 該客戶打算主要以餐廳業務之收益償還借款（該借款金額重大）。因餐飲業之高度競爭及該客戶之經驗有限，該餐廳之業務面臨重大風險。
- (b) 該客戶無其他收益或資產以償還借款；及
- (c) 因企業對該借款無追索權，該客戶對該借款之責任有限。

IE6 因不符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件，該企業適用國際財務報導準則第 15 號第 15 及 16 段之規定，以決定不可退還訂金 CU50,000 之會計處理。該企業觀察到，未發生第 15 段所述之任何事項—亦即，該企業並未收到幾乎所有之對價，且其並未終止該合約。因此，該企業依第 16 段之規定，將不可退還款項 CU50,000 以訂金負債處理。該企業持續以訂金負債處理該初始訂金以及本金與利息之任何未來給付，直至企業判定符合第 9 段之條件（亦即該企業可判定其很有可能將收取該對價）或已發生第 15 段所述之事項。該企業依第 14 段之規定持續評估該合約，以判定是否於後續符合第 9 段之條件或已發生國際財務報導準則第 15 號第 15 段所述之事項。

釋例 2—對價非為明定之價格—隱含之價格減讓

IE7 某企業銷售 1,000 個單位之處方藥予某客戶，該客戶承諾之對價為 CU1 百萬。此係該企業於一新地區之首次銷售，該地區正面臨重大經濟困境。因此，該企業預期無法自該客戶收取承諾對價之全部金額。儘管可能無法收取全部金額，企業預期該地區之經濟將於未來二至三年逐漸復甦，並判定與該客戶之關係有助於建立其與該地區其他潛在客戶之關係。

IE8 於評估是否符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段(e)之條件時，該企業亦考量國際財務報導準則第 15 號第 47 段及第 52 段(b)之規定。基於對事實及情況之評估，該企業判定，其預期提供客戶價格減讓並接受較低之對價金額。據此，該企業作出結論，交易價格並非 CU1 百萬，且承諾之對價係變動對價。該企業估計該變動對價並判定其預期有權取得 CU400,000。

IE9 該企業考量該客戶支付對價之能力及意圖並作出結論，即使該地區正面臨經濟困境，其很有可能將自該客戶收取 CU400,000。因此，在估計變動對價為 CU400,000 之基礎下，該企業作出結論，該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段(e)之條件。此外，基於對合約條款與其他事實及情況之評估，該企業作出結論，該合約亦符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之其他條件。因此，該企業依國際財務報導準則第 15 號之規定處理該客戶合約。

釋例 3—隱含之價格減讓

- IE10 某個體（一家醫院）對急診室某一無保險之病人提供醫療服務。該醫院先前未曾對該病人提供醫療服務，但法律規定醫院應提供醫療服務予急診室之所有病人。由於該病人到達醫院時之狀況，醫院立即提供醫療服務，因而未能先判定該病人是否承諾履行換得醫療服務之合約義務。因此，該合約並不符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件，依國際財務報導準則第 15 號第 14 段之規定，該醫院將依據更新後之事實及情況持續評估其結論。
- IE11 醫院於提供服務後取得有關該病人之額外資訊，包括核閱醫院所提供之服務、此種服務之標準費率，以及該病人對醫院所提供服務付款之能力及意圖。於核閱過程中，醫院注意到，於急診室提供該服務之標準費率為 CU10,000。醫院亦核閱病人之資訊，並基於醫院對該病人付款能力及意圖之評估，依醫院之政策將該病人列為某一客戶類別。
- IE12 於重評估是否已符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件前，醫院考量國際財務報導準則第 15 號第 47 段及第 52 段(b)之規定。雖然該服務之標準費率為 CU10,000（該金額可能為開立帳單予客戶之金額），醫院預期接受較低之對價。據此，醫院作出結論，交易價格不是 CU10,000，因此，承諾之對價係變動對價。醫院核閱此客戶類別之以往收現情況及關於該病人之其他攸關資訊。醫院估計該變動對價，並判定預期有權取得 CU1,000。
- IE13 依國際財務報導準則第 15 號第 9 段(e)之規定，醫院評估該病人付款之能力及意圖（亦即該病人之信用風險）。基於對此客戶類別之病人收現紀錄，醫院作出結論，其很有可能收取 CU1,000（變動對價估計值）。此外，基於對合約條款與其他事實及情況之評估，醫院作出結論，該合約亦符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之其他條件。因此，醫院依國際財務報導準則第 15 號之規定處理與該病人之合約。

釋例 4—辨認合約條件之重評估

- IE14 某企業將專利權授權予某客戶以換得以使用基礎計算之權利金。於合約開始時，該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之所有條件，且該企業依國際財務報導準則第 15 號之規定處理該客戶合約。當發生客戶之後續使用時，該企業依國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之規定認列收入。
- IE15 合約之第一年，該客戶提供每季之使用報告，並於所協議之期間內付款。
- IE16 於合約之第二年，該客戶持續使用該企業之專利權，惟該客戶之財務狀況惡化。該客戶當時可取得之授信及可使用庫存現金皆有限。該企業於整個第二年持續以該客戶之使用基礎認列收入。該客戶支付第一季之權利金，但對第二至四季之專

利權使用僅象徵性支付少許款項。該企業依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定處理現有應收款之任何減損。

- IE17 於合約之第三年，該客戶持續使用該企業之專利權。惟該企業得知，該客戶已無法取得授信且已失去主要客戶，因而該客戶之付款能力顯著惡化。該企業因此作出結論，對該企業專利權之持續使用，該客戶不太可能有再支付任何權利金之能力。由於事實及情況之重大改變，該企業依國際財務報導準則第 15 號第 13 段之規定，重評估國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件，並判定不符合該等條件，因其不再很有可能收取其有權取得之對價。據此，該企業不再認列該客戶未來使用其專利權之任何相關收入。該企業依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定處理現有應收款之任何減損。

合約修改

- IE18 釋例 5 至 9 例示國際財務報導準則第 15 號第 18 至 21 段合約修改之規定。此外，此等釋例亦例示下列規定：

- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 22 至 30 段（辨認履約義務之規定，釋例 7 至 8）；
- (b) 國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段（限制變動對價估計值之規定，釋例 6 及 8 至 9）；及
- (c) 國際財務報導準則第 15 號第 87 至 90 段（交易價格變動之規定，釋例 6）。

釋例 5—商品合約之修改

- IE19 某企業承諾以 CU12,000 銷售 120 個產品予某客戶（每個產品 CU100）。該等產品將於 6 個月內逐步移轉予客戶。該企業係於某一時點移轉對每一產品之控制。該企業移轉對 60 個產品之控制予該客戶後，合約經修改而要求企業交付額外 30 個產品（總共 150 個完全相同之產品）予客戶。該等額外 30 個產品先前並未包含於原始合約中。

案例 A—額外商品之價格反映單獨售價

- IE20 合約修改時，該等額外 30 個產品於修改合約中之價格為客戶應額外支付 CU2,850 或每個產品 CU95。該等額外產品之定價反映該等產品於合約修改當時之單獨售價，且依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，該等額外產品可與原始合約之產品區分。
- IE21 依國際財務報導準則第 15 號第 20 段之規定，該等額外 30 個產品之合約修改實際上係對未來產品之一新單獨合約，該新合約不影響現有合約之會計處理。該企業

對原始合約之 120 個產品以每個 CU100 認列收入，對新合約之 30 個產品以每個 CU95 認列收入。

案例 B—額外商品之價格非反映單獨售價

- IE22 於協商購買額外 30 個產品之過程中，雙方初步同意每個產品價格為 CU80。惟該客戶發現，已移轉之原始 60 個產品中，有僅屬該等已交付產品之些微瑕疵。企業承諾給予每個產品 CU15 之部分抵減，以補償客戶該等產品之不良品質。該企業與該客戶同意將 CU900 之抵減（CU15 之抵減×60 個產品）計入該等額外 30 個產品之價格中。因此，該合約修改明定該等額外 30 個產品之價格為 CU1,500 或每個產品 CU50。該價格包含所協議之該等額外 30 個產品之價格 CU2,400（或每個產品 CU80）減除 CU900 之抵減。
- IE23 於合約修改時，該企業將該 CU900 認列為交易價格之減少，因而為已移轉之初始 60 個產品收入之減少。於處理該等額外 30 個產品之銷售時，該企業判定每個產品 CU80 之協商價格並非反映該等額外產品之單獨售價。因此，該合約修改不符合國際財務報導準則第 15 號第 20 段以單獨合約處理之條件。因將交付之剩餘產品可與該等已移轉產品區分，該企業適用國際財務報導準則第 15 號第 21 段(a)之規定，將該合約修改視為終止原始合約並產生新合約處理。
- IE24 因此，對每一剩餘產品認列為收入之金額係一混合價格 CU93.33 { [(CU100×依原始合約尚未移轉之 60 個產品) + (CU80×依合約修改將被移轉之 30 個產品)] ÷ 90 個剩餘產品 }。

釋例 6—合約修改後交易價格之變動

- IE25 某企業於 20X0 年 7 月 1 日承諾移轉兩個可區分之產品予某客戶。X 產品將於合約開始時移轉予客戶，Y 產品將於 20X1 年 3 月 31 日移轉予客戶。該客戶承諾之對價包括 CU1,000 之固定對價及估計為 CU200 之變動對價。該企業將該變動對價估計值計入交易價格中，因其作出結論，當不確定性消除時，所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉。
- IE26 該企業將交易價格 CU1,200 平均分攤至 X 產品之履約義務及 Y 產品之履約義務。此係因兩產品之單獨售價相同，且該變動對價不符合第 85 段（規定將變動對價分攤至該等履約義務其中之一，而非兩者）之條件。
- IE27 當 X 產品於合約開始時移轉予客戶，該企業認列 CU600 之收入。
- IE28 20X0 年 11 月 30 日，該合約之範圍經修改，除了尚未交付之 Y 產品，該企業承諾於 20X1 年 6 月 30 日移轉 Z 產品予該客戶，該合約之價格因而增加 CU300（固定對價），該金額並非 Z 產品之單獨售價。Z 產品之單獨售價與 X 及 Y 產品之單獨

售價相同。

- IE29 該企業將該合約修改視為終止現有合約並產生新合約處理。此係因剩餘之 Y 及 Z 產品皆可與 X 產品（於合約修改前已移轉予客戶）區分，且對額外之 Z 產品之承諾對價並非反映其單獨售價。因此，依國際財務報導準則第 15 號第 21 段(a)之規定，分攤至尚未履行之履約義務之對價包含已分攤至 Y 產品之履約義務之對價（按已分攤之交易價格金額 CU600 衡量）及合約修改承諾之對價（固定對價 CU300）。合約修改後之交易價格為 CU900，該金額平均分攤至 Y 產品之履約義務及 Z 產品之履約義務（亦即，每一履約義務分攤 CU450）。
- IE30 於合約修改後但交付 Y 及 Z 產品前，該企業將其預期有權取得之變動對價估計值修改為 CU240（而非先前估計值 CU200）。該企業作出結論，可將該變動對價估計值之變動計入交易價格中，因不確定性消除時，所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉。即使依國際財務報導準則第 15 號第 21 段(a)之規定，該合約修改視為終止現有合約並產生新合約處理，交易價格增加之 CU40 係歸屬於合約修改前承諾之變動對價。因此，依國際財務報導準則第 15 號第 90 段之規定，該交易價格之變動係以合約開始時之相同基礎分攤至 X 及 Y 產品之履約義務。因此，該企業於交易價格發生變動之期間，認列 X 產品之收入 CU20。因 Y 產品於合約修改前尚未移轉予客戶，歸屬於 Y 產品之交易價格變動係於合約修改時分攤至尚未履行之履約義務。若於合約修改時已估計該變動對價之金額且計入交易價格中，此會計處理與國際財務報導準則第 15 號第 21 段(a)之規定一致。
- IE31 該企業亦將對合約修改之交易價格增加 CU20 平均分攤至 Y 及 Z 產品之履約義務。此係因該等產品之單獨售價相同，且該變動對價未符合第 85 段（規定將變動對價分攤至該等履約義務其中之一，而非兩者）之條件。因此，分攤至 Y 及 Z 產品履約義務之交易價格金額分別增加 CU10 而為 CU460。
- IE32 該企業於 20X1 年 3 月 31 日移轉 Y 產品予該客戶，並認列 CU460 之收入。該企業於 20X1 年 6 月 30 日移轉 Z 產品予該客戶，並認列 CU460 之收入。

釋例 7—勞務合約之修改

- IE33 某企業簽訂每週清潔某客戶辦公室之三年期合約。該客戶承諾每年支付 CU100,000。於合約開始時該勞務之單獨售價為每年 CU100,000。該企業於提供勞務之第一及第二年，每年認列 CU100,000 之收入。第二年年底，合約經修改，第三年之收費減少至 CU80,000。此外，該客戶同意將合約延長額外三年，對價為 CU200,000，分三期於第四、第五及第六年年初每年支付 CU66,667。合約修改後，該合約之剩餘年數為 4 年，所換得之對價總額為 CU280,000。第三年年初該勞務之單獨售價為每年 CU80,000。第三年年初企業之單獨售價乘以將提供勞務之剩餘年數推定為該多年期合約單獨售價之適當估計值（亦即，單獨售價等於 4 年×每年

CU80,000=CU320,000)。

- IE34 於合約開始時，該企業評估每週之清潔勞務依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定係可區分。儘管每週之清潔勞務係可區分，該企業依國際財務報導準則第 15 號第 22 段(b)之規定，將該清潔合約作為單一履約義務處理。此係因每週之清潔勞務係幾乎相同之一系列可區分勞務，且移轉予客戶之型態相同（該等勞務係隨時間逐步移轉予客戶且使用相同方法衡量完成程度—亦即以時間基礎衡量完成程度）。
- IE35 於合約修改日，該企業評估將提供之尚未履行之勞務，並作出結論該等勞務係可區分。惟將支付之剩餘對價金額（CU280,000）並非反映將提供之勞務之單獨售價（CU320,000）。
- IE36 因此，該企業依國際財務報導準則第 15 號第 21 段(a)之規定，將該合約修改視為終止原始合約並產生新合約（對價為 CU280,000，清潔勞務期間為 4 年）處理。企業於剩餘 4 年內逐步提供該等勞務，並每年認列 CU70,000（CU280,000÷4 年）之收入。

釋例 8—合約修改導致收入之累積追計調整

- IE37 某企業（一建造公司）與某客戶簽訂於客戶自有之土地建造一商業大樓之合約，客戶承諾之對價為 CU1 百萬，且若該大樓於 24 個月以內完成，外加 CU 200,000 之紅利。因建造期間該客戶控制該大樓，該企業依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(b)之規定，將所承諾之該組商品及勞務以隨時間逐步滿足之單一履約義務處理。於合約開始時，該企業預期下列各項：

	CU
交易價格	1,000,000
預期成本	700,000
預期利潤（30%）	<u>300,000</u>

- IE38 於合約開始時，該企業交易價格未包括該紅利 CU 200,000，因其無法作出下列結論：所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉。大樓之完成係高度易受企業無法影響之因素所影響，包括天氣及法令核准。此外，該企業對類似型態之合約經驗有限。
- IE39 該企業判定，以已發生成本為基礎之投入法可提供履約義務完成程度之適當衡量結果。截至第一年年底，以迄今已發生之成本（CU420,000）相對於預期總成本（CU700,000）為基礎，該企業已滿足 60%之履約義務。該企業重評估變動對價，並作出結論，依國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段之規定，該金額仍受限制。

因此，第一年認列之累計收入及成本如下所示：

	CU
收入	600,000
成本	420,000
銷貨毛利	<u>180,000</u>

- IE40 合約雙方於第二年之第一季同意修改合約，改變大樓之樓層平面規劃。因此，固定對價及預期成本分別增加 CU150,000 及 CU120,000。合約修改後之可能對價總額為 CU1,350,000（CU1,150,000 之固定對價 + CU200,000 之完成紅利）。此外，可獲得 CU200,000 完成紅利之完成時點延長 6 個月而為 30 個月（自原始合約開始日起算）。於合約修改日，基於經驗及尚未履行之工作（主要為大樓內部而不受天氣狀況影響），該企業作出結論，將紅利計入交易價格中所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉，因而依國際財務報導準則第 15 號第 56 段之規定將該 CU200,000 計入交易價格中。於評估合約之修改時，該企業評估國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)所述之情況，並作出結論（基於國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之因素），合約修改後將提供之剩餘商品或勞務係不可與合約修改日以前已移轉之商品或勞務區分；亦即，該合約維持為一單一履約義務。
- IE41 因此，該企業依國際財務報導準則第 15 號第 21 段(b)之規定將該合約修改視為原始合約之一部分處理。該企業更新其完成程度之衡量結果，並估計 51.2%（實際已發生成本 CU420,000 ÷ 預期總成本 CU820,000）之履約義務已滿足。該企業於合約修改日認列額外之收入 CU91,200 [（完成比例 51.2% × 修改後之交易價格 CU1,350,000）－迄今已認列之收入 CU600,000]，作為累積追計調整。

釋例 9—尚未核准之範圍及價格變動

- IE42 某企業與某客戶簽訂於客戶自有之土地建造一棟建築物之合約。該合約敘明客戶將於合約開始 30 日以內，允許該企業使用該土地。惟因合約開始後發生暴風雨對該土地造成破壞，該企業直至合約開始 120 天後，始可使用該土地。該合約具體敘明任何延誤（包括不可抗力者）該企業使用客戶自有土地，將使企業有權取得與因延誤而直接造成之已發生實際成本相等之補償。該企業能依合約條款舉證因該延誤而造成之已發生特定直接成本，並請求賠償。該客戶初始不同意該企業之求償。
- IE43 該企業基於標的合約條款評估該求償之法律基礎，並判定其有可執行之權利。因此，其依國際財務報導準則第 15 號第 18 至 21 段之規定將該求償視為合約修改處理。該合約修改並未導致應提供額外商品及勞務予客戶。此外，合約修改後之所

有剩餘商品及勞務係不可區分，而為單一履約義務之一部分。因此，該企業依國際財務報導準則第 15 號第 21 段(b)之規定處理該合約修改，即更新交易價格及履約義務完成程度之衡量結果。該企業於估計該交易價格時，考量國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段中對變動對價估計值之限制。

辨認履約義務

IE44 釋例 10 至 12 例示國際財務報導準則第 15 號第 22 至 30 段辨認履約義務之規定。

釋例 10—商品及勞務係不可區分

IE45 某企業（承包商）簽訂為某客戶建造醫院之合約。該企業負責該計畫之所有管理，並辨認將提供之各種不同商品及勞務，包括工程、整地、地基、採購、結構建造，管線及電線配置，設備安裝及完工整理。

IE46 依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之規定，上述承諾之商品及勞務能被區分。亦即，客戶可自該等商品及勞務本身或連同輕易可得之其他資源獲益。因該企業或其競爭者經常對客戶單獨銷售許多此等商品及勞務，再者，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。

IE47 惟依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之規定，上述商品及勞務依合約之內涵係不可區分（基於國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之因素）。亦即，該企業移轉合約中個別商品及勞務之承諾不可與該合約中之其他承諾單獨辨認，因該企業提供將商品及勞務（投入）整合為醫院（客戶所簽定之組合產出）之重大服務。

IE48 因未同時符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段之兩條件，該等商品及勞務係不可區分。該企業將合約中之所有商品及勞務視為一單一履約義務處理。

釋例 11—判定商品或勞務是否係可區分

案例 A—可區分之商品或勞務

IE49 某企業（軟體開發商）與某客戶簽訂移轉軟體授權、執行安裝服務，並提供非特定軟體更新與技術支援（線上及電話）之兩年期合約。該企業單獨銷售該授權、安裝服務及技術支援。該安裝服務包括為每一類型之使用者改變網頁畫面（例如，行銷、存貨管理及資訊科技）。該安裝服務通常由其他企業執行，且不會重大修改該軟體。該軟體無須更新及技術支援仍可維持運作。

IE50 該企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。該企業觀察到，該軟體早於其他商品或

勞務交付，且無須更新及技術支援仍可維持運作。因此，該企業作出結論，該客戶可自每一該等商品及勞務本身或連同輕易可得之其他商品及勞務獲益，因而符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之條件。

IE51 該企業亦考量國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之因素，並判定對客戶移轉每一商品及勞務之承諾可與每一其他承諾單獨辨認（因此，符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之條件）。特別是，該企業觀察到，該安裝服務不會對該軟體本身予以重大修改或客製化，故該軟體與安裝服務係企業所承諾之單獨產出，而非用以生產組合產出之投入。

IE52 基於此評估，該企業辨認出該合約中有下列四項商品或勞務之履約義務：

- (a) 軟體授權；
- (b) 安裝服務；
- (c) 軟體更新；及
- (d) 技術支援。

IE53 該企業適用國際財務報導準則第 15 號第 31 至 38 段之規定，以判定對該安裝服務、軟體更新及技術支援之每一履約義務，究係隨時間逐步滿足或於某一時點滿足。該企業亦依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估企業移轉該軟體授權之承諾之性質（見第 IE276 至 IE277 段之釋例 54）。

案例 B—重大客製化

IE54 所承諾之商品及勞務與案例 A 相同，但合約明定將對該軟體予以重大客製化以增加新重大功能（作為安裝服務之一部分），使該軟體能與客戶所使用之其他客製化軟體應用相容。該客製化安裝服務可由其他企業提供。

IE55 該企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品或勞務係可區分。該企業觀察到，合約條款導致提供一重大服務之承諾，該重大服務係藉由履行合約明定之客製化安裝服務，將該授權軟體整合入現有軟體系統。換言之，該企業將使用該授權及客製化安裝服務作為投入，以生產合約所明定之組合產出，亦即，具功能性及整合性之軟體系統（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(a)）。此外，該服務對該軟體予以重大修改及客製化（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(b)）。雖然該客製化安裝服務可由其他企業提供，該企業判定，依合約之內涵，該移轉授權之承諾不可與該客製化安裝服務單獨辨認，因而不符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之條件（基於國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之因素）。因此，該軟體授權及客製化安裝服務係不可區分。

- IE56 如案例 A，該企業作出結論，該軟體更新及技術支援可與合約中之其他承諾區分。此係因客戶可自該更新及技術支援本身或連同輕易可得之其他商品及勞務獲益，且因對客戶移轉軟體更新及技術支援之承諾可與每一其他承諾單獨辨認。
- IE57 基於此評估，該企業辨認出合約中有下列三項商品或勞務之履約義務：
- (a) 包含軟體授權之客製化安裝服務；
 - (b) 軟體更新；及
 - (c) 技術支援。
- IE58 該企業適用國際財務報導準則第 15 號第 31 至 38 段之規定，以判定每一履約義務究係隨時間逐步滿足或於某一時點滿足。

釋例 12—合約中明定或隱含之承諾

- IE59 某企業（製造商）銷售產品予某配銷商（亦即其客戶），之後該配銷商將該產品轉售予某一終端客戶。

案例 A—明定之勞務承諾

- IE60 與配銷商之合約中，企業承諾對自配銷商購買產品之任一方（亦即終端客戶）提供維修服務而不收取額外對價（亦即免費）。企業將該維修服務之履約外包予配銷商，並就配銷商代企業提供之該等服務，支付配銷商所協議之金額。若終端客戶未使用該維修服務，企業對配銷商無付款之義務。
- IE61 因該維修服務之承諾係於未來移轉商品或勞務之一項承諾，且係企業與配銷商間協商交換之一部分，該企業判定，提供該維修服務之承諾係一履約義務（見國際財務報導準則第 15 號第 26 段(g)）。企業作出結論，無論係企業、配銷商或第三方提供該服務，該承諾代表一履約義務。因此，企業將交易價格之一部分分攤至提供維修服務之承諾。

案例 B—隱含之勞務承諾

- IE62 對自配銷商購買企業產品之終端客戶，企業一向提供維修服務而不收取額外對價（即免費）。企業與配銷商協商期間並未明確承諾維修服務，且雙方之最終合約並未明定該等服務之條款或條件。
- IE63 惟企業基於其商業實務慣例，於合約開始日判定，其已隱含承諾提供維修服務以作為與配銷商協商交換之一部分。亦即，企業一向提供此等服務之實務，使客戶（即配銷商及終端客戶）產生國際財務報導準則第 15 號第 24 段所述之有效預期。因此，企業辨認該維修服務之承諾係一履約義務，並將交易價格之一部分分攤至

該履約義務。

案例 C—非履約義務之勞務

- IE64 與配銷商之合約中，企業並未承諾提供任何維修服務。此外，企業通常不提供維修服務，因而企業於簽訂合約時之商業實務慣例、已發布之政策及特定聲明，並未產生提供商品或勞務（維修服務）予客戶之隱含承諾。因而，企業移轉對產品之控制予配銷商而完成合約。惟銷售予終端客戶前，企業允諾將對自配銷商購買該產品之任一方提供維修服務而不收取額外承諾對價。
- IE65 於合約開始時，企業與配銷商間之合約並未包含維修承諾。亦即，依國際財務報導準則第 15 號第 24 段之規定，企業並未明確地或隱含地承諾對配銷商或終端客戶提供維修服務。因此，企業並未將提供維修服務之承諾辨認為一履約義務。提供維修服務之義務應依國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之規定處理。

隨時間逐步滿足之履約義務

- IE66 釋例 13 至 17 例示國際財務報導準則第 15 號第 35 至 37 及 B2 至 B13 段隨時間逐步滿足之履約義務之規定。此外，此等釋例亦例示下列規定：
- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)及第 B3 至 B4 段（隨企業履約，客戶同時取得並耗用企業履約所提供之效益之規定，釋例 13 至 14）；
 - (b) 國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)、第 36 至 37 及 B6 至 B13 段（企業之履約並未創造具有其他用途之資產及企業對迄今已完成履約之款項之可執行權利之規定，釋例 14 至 17）；及
 - (c) 國際財務報導準則第 15 號第 38 段（於某一時點滿足之履約義務之規定，釋例 17）。

釋例 13—客戶同時取得並耗用效益

- IE67 某企業簽訂對某客戶提供每月薪工處理服務之一年期合約。
- IE68 依國際財務報導準則第 15 號第 22 段(b)之規定，該承諾之薪工處理服務係以單一履約義務處理。因隨企業履約處理每一薪工交易時，客戶同時取得並耗用企業履約之效益，依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之規定，該履約義務係隨時間逐步滿足。另一企業無須重新執行該企業迄今已提供之薪工處理服務之事實亦顯示，隨企業履約，客戶同時取得並耗用企業履約之效益。（該企業不考慮移轉尚未履行之履約義務之任何實務限制，包括另一企業所需進行之準備活動。）該企業

依國際財務報導準則第 15 號第 39 至 45 及 B14 至 B19 段之規定，藉由衡量履約義務完成程度而隨時間逐步認列收入。

釋例 14—評估其他用途及對款項之權利

- IE69 某企業與某客戶簽訂一項合約，對該客戶提供專業意見之諮詢服務。該專業意見與客戶之特定事實及情況相關。若客戶因企業未依承諾履約以外之理由而終止該諮詢合約，該合約要求客戶支付企業所發生之成本加上 15% 之利潤。該 15% 之利潤接近企業自類似合約所賺取之利潤。
- IE70 企業考量國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之條件與國際財務報導準則第 15 號第 B3 及 B4 段之規定，以判定客戶是否同時取得並耗用企業履約之效益。若企業不能滿足其義務，而客戶聘請另一顧問公司提供意見時，該另一顧問公司將需幾乎重新執行企業迄今已完成之工作，因另一顧問公司不能就企業任何執行中之工作獲得效益。該專業意見之性質係僅於客戶取得專業意見時，客戶始取得企業履約之效益。因此，企業作出結論，不符合國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之條件。
- IE71 惟因下列兩因素，企業之履約義務符合國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之條件，係隨時間逐步滿足之履約義務：
- (a) 依國際財務報導準則第 15 號第 36 及 B6 至 B8 段之規定，該專業意見之發展過程並未創造對企業具其他用途之資產，因該專業意見與客戶之特定事實及情況相關。因此，企業輕易主導將該資產給予另一客戶之能力受到實務限制。
 - (b) 依國際財務報導準則第 15 號第 37 及 B9 至 B13 段之規定，企業對其迄今已完成履約之成本加上一合理利潤（該利潤接近其他合約之利潤）之款項具有可執行之權利。
- IE72 因此，企業依國際財務報導準則第 15 號第 39 至 45 及 B14 至 B19 段之規定，藉由衡量履約義務完成程度而隨時間逐步認列收入。

釋例 15—對企業不具其他用途之資產

- IE73 某企業與某政府機構簽訂建造一特殊衛星之合約。企業為不同客戶（諸如政府或商業個體）建造衛星。基於每一客戶之需求及運用於衛星之技術類型，每一衛星之設計及建造有重大差異。
- IE74 於合約開始時，企業依國際財務報導準則第 15 號第 35 段之規定，評估其建造衛星之履約義務是否係隨時間逐步滿足之履約義務。

- IE75 作為評估之一部分，企業考量於已完成狀態之衛星對該企業是否將具有其他用途。雖然該合約並未禁止企業主導將已完成之衛星給予另一客戶，但為了主導將該資產給予另一客戶，企業將發生重大成本以修改該衛星之設計及功能。因此，該資產對企業不具其他用途（見國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)與第 36 及 B6 至 B8 段），因該衛星之客製化設計限制企業輕易主導將該衛星給予另一客戶之實務能力。
- IE76 依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之規定，企業之建造該衛星，要符合係隨時間逐步滿足之履約義務，尚須該企業對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利。此條件並未例示於此釋例中。

釋例 16—對迄今已完成履約之款項之可執行權利

- IE77 某企業與某客戶簽訂建造一項設備之合約。合約中之付款進度表明定客戶必須於合約開始時預付 10%之合約價格，且於整個建造期間定期付款（總計 50%之合約價格），並於建造完成且該設備通過指定之效能測試後支付最後 40%之合約價格。該等付款係不可退還，除非企業未依承諾履約。若客戶終止該合約，企業僅有權保留自客戶收取之任何工程進度款。企業無權進一步自客戶取得補償。
- IE78 於合約開始時，企業依國際財務報導準則第 15 號第 35 段之規定，評估其建造該設備之履約義務是否係隨時間逐步滿足之履約義務。
- IE79 作為評估之一部分，企業依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)與第 37 及 B9 至 B13 段之規定，考量若客戶因企業未依承諾履約以外之理由而終止合約，企業對迄今已完成履約之款項是否有可執行之權利。即使客戶支付之款項係不可退還，企業並不預期該等款項之累計金額於整個合約期間內均有達到必須支付予企業迄今已完成履約之金額。此係因於建造期間之各個不同時點，客戶支付對價之累計金額可能小於該時點該設備部分已完成項目之售價。因此，企業對迄今已完成履約之款項不具有權利。
- IE80 因企業對迄今已完成履約之款項不具有權利，依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之規定，企業之履約義務非隨時間逐步滿足。因此，企業無須評估該設備是否對其具有其他用途。企業亦作出結論，該合約不符合國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)或(b)之條件，因此，企業依國際財務報導準則第 15 號第 38 段之規定，將該設備之建造視為於某一時點滿足之履約義務處理。

釋例 17—評估履約義務究係於某一時點或隨時間逐步滿足

- IE81 某企業正在開發一多單位住宅區。某客戶與企業簽訂一具約束力之銷售合約以購買建造中之某一特定單位。每一單位皆有類似之樓層平面規劃及近似之面積，但

各單位之其他屬性則不同（例如，該單位於該住宅區內之位置）。

案例 A—企業對迄今已完成履約之款項不具可執行之權利

- IE82 客戶於簽訂合約時支付訂金，僅於企業未依合約完成該單位之建造時，該訂金始可退還。客戶應於合約完成（即客戶取得該單位之實體持有）時支付該合約價格之餘額。若該單位完成前客戶違約，企業僅有權利保留該訂金。
- IE83 於合約開始時，企業適用國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之規定，以判定其建造及移轉該單位予客戶之承諾是否係隨時間逐步滿足之履約義務。企業判定其對迄今已完成履約之款項不具可執行之權利，因該單位建造完成前，企業僅對客戶支付之訂金有權利。因該企業對迄今已完成工作之款項不具有權利，依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之規定，其履約義務係非隨時間逐步滿足之履約義務。對該單位之銷售，企業應依國際財務報導準則第 15 號第 38 段之規定視為於某一時點滿足之履約義務處理。

案例 B—企業對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利

- IE84 客戶於簽訂合約時支付一筆不可退還之訂金，並將於該單位建造期間支付工程進度款。該合約有實質性條款禁止企業主導將該單位給予另一客戶。此外，除非企業未依承諾履約，客戶無權利終止合約。可自客戶收取工程進度款時，若客戶因未按期支付所承諾之工程進度款而導致違約，則企業僅於已完成建造該單位時，始對合約承諾之全部對價具有權利。法院先前已判決開發業者有權取得要求客戶履約之類似權利，前提是該業者已依合約履約。
- IE85 於合約開始時，企業適用國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之規定，以判定其建造及移轉該單位予客戶之承諾是否係隨時間逐步滿足之履約義務。企業判定其履約所建造之資產（單位）對其並無其他用途，因合約禁止企業移轉該特定單位予另一客戶。企業於評估其是否能主導將該資產給予另一客戶時，並不考量合約終止之可能性。
- IE86 依國際財務報導準則第 15 號第 37 及 B9 至 B13 段之規定，該企業對迄今已完成履約之款項亦有權利。此係因若客戶違約但該企業持續依承諾履約，該企業對合約承諾之所有對價具有可執行之權利。
- IE87 因此，該合約條款及該法律轄區之實務慣例顯示，企業對迄今已完成履約之款項具有權利。因此，符合國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之條件，企業之履約義務係隨時間逐步滿足。該企業依國際財務報導準則第 15 號第 39 至 45 及 B14 至 B19 段之規定，衡量其履約義務完成程度，以對該隨時間逐步滿足之履約義務認列收入。
- IE88 企業建造多單位住宅區時，對住宅區內之個別單位建造可能與許多個別客戶簽

約。企業對每一合約分別處理。惟視該建造之性質而定，企業可能需要將進行初期建造工作（亦即地基及基礎結構）及公共區域建造之履約，反映於每一合約之履約義務完成程度。

案例 C—企業對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利

- IE89 與案例 B 之事實相同，但在客戶違約事件下，企業可要求客戶依合約履約，抑或可取消合約以換得建造中之資產並有權取得該合約價格之一部分作為罰款。
- IE90 儘管企業可取消合約（於此情況下，客戶對企業之義務將限於對企業移轉已部分完成之資產之控制及支付規定之罰款），企業對迄今已完成履約之款項具有權利，因企業亦可選擇執行對合約之全部款項之權利。企業於客戶違約之情況下可選擇取消合約之事實不會影響該評估（見國際財務報導準則第 15 號第 B11 段），前提是企業要求客戶持續依合約規定履約（亦即支付承諾之對價）之權利係可執行。

衡量履約義務完成程度

- IE91 釋例 18 至 19 例示國際財務報導準則第 15 號第 39 至 45 段衡量隨時間逐步滿足之履約義務完成程度之規定。釋例 19 亦例示國際財務報導準則第 15 號第 B19 段尚未安裝之材料之規定（發生之成本與企業滿足履約義務之完成程度不成比例時）。

釋例 18—商品或勞務已備供取得時之完成程度衡量

- IE92 某企業係多個健身俱樂部之所有者兼經營者，其與某客戶簽訂客戶可使用其任一俱樂部之一年期合約。客戶承諾每月支付 CU100，即可無限制使用各俱樂部。
- IE93 企業判定其對客戶之承諾係提供健身俱樂部已備供取得之服務，使客戶想使用健身俱樂部時即可使用。此係因客戶使用健身俱樂部之程度並不影響客戶有權取得之剩餘商品及勞務之數量。企業作出結論，隨其藉由該俱樂部已備供取得而履約，客戶同時取得並耗用企業履約之效益。因此，依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之規定，企業之履約義務係隨時間逐步滿足。
- IE94 企業亦判定，客戶因俱樂部整年度均已備供取得之企業服務而獲益。亦即，無論客戶使用俱樂部與否，客戶自俱樂部已備供取得而獲益。因此，企業作出結論，該隨時間逐步滿足之履約義務完成程度之最佳衡量係時間基礎之衡量，且其整年度按直線基礎每月認列 CU100 之收入。

釋例 19—尚未安裝之材料

- IE95 某企業於 20X2 年 11 月與某客戶簽訂翻新一棟 3 層樓建築物並安裝新電梯之合

約，合約對價總額為 CU5 百萬。該承諾之翻新服務（包括安裝電梯）係隨時間逐步滿足之單一履約義務。預期總成本為 CU4 百萬（包括電梯之成本 CU1.5 百萬）。該企業判定，依國際財務報導準則第 15 號第 B34 至 B38 段之規定，其係以主理人身分而作為，因其於移轉電梯予客戶前，已取得對該等電梯之控制。

IE96 該交易價格及預期成本彙總如下：

	CU
交易價格	5,000,000
預期成本：	
電梯	1,500,000
其他成本	2,500,000
預期總成本	<u>4,000,000</u>

IE97 企業使用基於已發生成本之投入法衡量履約義務完成程度。企業依國際財務報導準則第 15 號第 B19 段之規定，評估採購電梯所發生之成本是否與企業之履約義務完成程度成比例。雖然電梯直至 20X3 年 6 月始安裝，但當電梯於 20X2 年 12 月運至該場址時，客戶已取得對電梯之控制。採購電梯之成本（CU1.5 百萬）相對於完全滿足履約義務之預期總成本（CU4 百萬）係屬重大。企業未參與電梯之設計或製造。

IE98 企業作出結論，將採購電梯之成本計入完成程度之衡量結果將高估企業之履約程度。因此，依國際財務報導準則第 15 號第 B19 段之規定，企業調整其完成程度之衡量結果，自己發生成本之衡量結果及交易價格扣除採購電梯之成本。企業對移轉電梯所認列之收入金額等於採購電梯之成本（亦即零利潤）。

IE99 企業觀察到，截至 20X2 年 12 月 31 日：

(a) 其他已發生成本（不包括電梯之成本）為 CU500,000；及

(b) 履約係完成 20%（亦即 $CU500,000 \div CU2,500,000$ ）。

IE100 因此，企業於 20X2 年 12 月 31 日認列下列各項：

	CU
收入	2,200,000 ^(a)
銷貨成本	<u>2,000,000^(b)</u>
利潤	<u>200,000</u>

(a) 認列之收入 = (20% × CU3,500,000) + CU1,500,000 (CU3,500,000 係交易價格 CU5,000,000 – 電梯成本 CU1,500,000)。

(b) 銷貨成本係已發生成本 CU500,000 + 電梯成本 CU1,500,000。

變動對價

IE101 釋例 20 至 21 例示國際財務報導準則第 15 號第 50 至 54 段辨認變動對價之規定。

釋例 20—罰款導致變動對價

IE102 某企業與某客戶簽訂建造一資產之合約，合約價格為 CU1 百萬。此外，合約條款包括若該建造未能在合約明定之日起三個月以內完成之罰款 CU100,000。

IE103 企業作出結論，合約承諾之對價包含 CU900,000 之固定金額及 CU100,000 之變動對價（源自罰款）。

IE104 企業依國際財務報導準則第 15 號第 50 至 54 段之規定估計變動對價，並考量國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定。

釋例 21—估計變動對價

IE105 某企業與某客戶簽訂建造一客製化資產之合約。移轉該資產之承諾係隨時間逐步滿足之履約義務。承諾之對價為 CU2.5 百萬，但該金額將視完成該資產之時點而減少或增加。具體而言，該資產若於 20X7 年 3 月 31 日後始完成，每逾一日承諾之對價減少 CU10,000。該資產若於 20X7 年 3 月 31 日前即完成，每提前一日承諾之對價增加 CU10,000。

IE106 此外，於該資產完成時，某第三方將檢查該資產並基於合約界定之指標評定該資產之等級。若該資產獲得某特定等級，企業將有權取得 CU150,000 之獎勵紅利。

IE107 企業於判定交易價格時，使用國際財務報導準則第 15 號第 53 段所述之估計方法，分別估計其有權取得之變動對價之每一組成部分。

(a) 企業決定使用期望值方法以估計與每日罰款或獎勵相關之變動對價（亦即 CU2.5 百萬加上或減除每日 CU10,000）。此係因企業預期該方法能較佳預測其有權取得之變動對價金額。

(b) 企業決定使用最可能金額估計與獎勵紅利相關之變動對價。此係因只有兩種可能結果（CU150,000 或 CU0），且企業預期該方法能較佳預測其有權取得之變動對價金額。

IE108 企業考量國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定，以判定其是否應將變動對價估計值之部分或全部計入交易價格中。

限制變動對價估計值



IE109 釋例 22 至 25 例示國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定。此外，此等釋例亦例示下列規定：

- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 55 段（退款負債之規定，釋例 22）；
- (b) 國際財務報導準則第 15 號第 B20 至 B27 段（附退貨權之銷售之規定，釋例 22）；及
- (c) 國際財務報導準則第 15 號第 84 至 86 段（將變動對價分攤至履約義務之規定，釋例 25）。

釋例 22—退貨權

IE110 某企業與多位客戶共計簽訂 100 份合約。每一合約以 CU100 出售一個產品（共計 100 個產品 $\times$ CU100＝總對價 CU10,000）。企業於移轉對產品之控制時收取現金。企業之商業實務慣例允許客戶於 30 天以內退回任何未使用之產品，且客戶可收到全額退款。每一產品對企業之成本為 CU60。

IE111 企業依國際財務報導準則第 15 號第 4 段之規定適用國際財務報導準則第 15 號之規定於該 100 份合約之組合，因其合理預期適用該等規定於該組合，與適用該等規定於該組合內之個別合約，對財務報表之影響無重大差異。

IE112 因合約允許客戶退回該等產品，自客戶收取之對價係變動。企業決定使用期望值方法（見國際財務報導準則第 15 號第 53 段(a)），以估計其將有權取得之變動對價，因其預期該方法能較佳預測其將有權取得之變動對價金額。企業使用期望值方法估計有 97 個產品不會被退回。

IE113 企業亦考量國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定，以判定變動對價之估計金額 CU9,700（CU100 $\times$ 97 個預期不會被退回之產品）是否可計入交易價格中。企業考量國際財務報導準則第 15 號第 57 段中之因素，並判定雖然企業無法影響退貨，其有估計該產品及客戶類別退貨之重要經驗。此外，該不確定性將於短期（亦即 30 天退貨期）內消除。因此，該企業作出結論，於該不確定性消除時（亦即於退貨期間），所認列之累計收入金額（亦即 CU9,700）高度很有可能不會發生重大迴轉。

IE114 企業估計回收該等產品之成本並不重大，並預期退回之產品可轉售獲利。

IE115 於移轉對該等 100 個產品之控制時，對預期會被退回之 3 個產品，企業不認列收入。因此，依國際財務報導準則第 15 號第 55 及 B21 段之規定，企業認列下列各項：

- (a) 收入 CU9,700（CU100 $\times$ 97 個預期不會被退回之產品）；

- (b) 退款負債 CU300（CU100 退款×3 個預期會被退回之產品）；及
- (c) 資產 CU180（CU60×3 個清償退款負債時有權利自客戶回收之產品）。

釋例 23—價格減讓

- IE116 某企業於 20X7 年 12 月 1 日與某配銷商簽訂合約。企業於合約開始時移轉 1,000 個產品，合約敘明每個產品之價格為 CU100（對價總額為 CU100,000）。配銷商銷售該等產品予終端客戶時，企業可自配銷商收取款項。配銷商通常於取得產品 90 天以內賣出該等產品。企業於 20X7 年 12 月 1 日移轉對該等產品之控制予配銷商。
- IE117 基於企業之過去實務及為維持與配銷商之關係，企業預計給與配銷商價格減讓，使配銷商可打折促銷該產品，而自該配銷商售出該產品。因此，合約之對價係變動。

案例 A—變動對價估計值不受限制

- IE118 企業有銷售此產品及類似產品之重要經驗。可觀察之資料顯示，企業以往對此等產品給與之價格減讓約為銷售價格之 20%。目前市場資訊顯示，減價 20%將足以自該配銷商售出該產品。該企業已多年未曾給與顯著超過 20%之價格減讓。
- IE119 企業決定使用期望值方法（見國際財務報導準則第 15 號第 53 段(a)），以估計其將有權取得之變動對價，因其預期該方法能較佳預測其將有權取得之變動對價金額。企業使用期望值方法估計變動對價之金額為 CU80,000（CU80×1,000 個產品）。
- IE120 企業亦考量國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定，以判定變動對價之估計金額 CU80,000 是否可計入交易價格中。企業考量國際財務報導準則第 15 號第 57 段中之因素，並判定其對此產品有重要經驗且目前市場資訊支持其估計值。此外，儘管有些不確定性產生於企業無法影響之因素，基於目前市場估計值，企業預期該不確定性將於短期內消除。因此，企業作出結論，該不確定性消除（亦即已決定價格減讓之總額）時，所認列之累計收入金額（亦即 CU80,000）高度很有可能不會發生重大迴轉。因此，企業於 20X7 年 12 月 1 日移轉該等產品時，認列 CU80,000 之收入。

案例 B—變動對價估計值受限制

- IE121 企業有銷售類似產品之經驗。惟企業之產品有陳舊過時之高度風險，且企業正經歷其產品價格高度波動。可觀察之資料顯示，企業以往對類似產品給與區間廣泛之價格減讓，該價格減讓區間為 20%至 60%之銷售價格。目前市場資訊亦顯示，可能須減價 15%至 50%以自該配銷商售出該產品。

- IE122 企業決定使用期望值方法（見國際財務報導準則第 15 號第 53 段(a)），以估計其將有權取得之變動對價，因其預期該方法能較佳預測其將有權取得之變動對價金額。企業使用期望值方法估計將提供之折扣為 40%，因而變動對價估計值為 CU60,000（CU60×1,000 個產品）。
- IE123 企業亦考量國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定，以判定其是否應將變動對價估計金額 CU60,000 之部分或全部計入交易價格中。企業考量國際財務報導準則第 15 號第 57 段中之因素，發現該對價金額高度易受企業無法影響之因素（亦即陳舊過時之風險）所影響，且有可能企業必須提供區間廣泛之價格減讓，以自該配銷鏈售出該產品。因此，企業不能將其估計值 CU60,000（亦即 40%之折扣）計入交易價格中，因其無法作出下列結論：所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉。雖然企業過去之價格減讓為 20%至 60%，目前市場資訊顯示，15%至 50%之價格減讓將為必要。於先前類似交易，企業之實際結果與當時市場資訊一致。因此，企業作出結論，若其將 CU50,000（銷售價格 CU100 及 50%之價格減讓）計入交易價格中，所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉，因而按該金額認列收入。因此，企業於移轉該等產品時認列 CU50,000 之收入，並依國際財務報導準則第 15 號第 59 段之規定，於每一報導期間結束日重評估該交易價格之估計值，直至該不確定性消除。

釋例 24—數量折扣誘因

- IE124 某企業於 20X8 年 1 月 1 日與某客戶簽訂銷售 A 產品之合約，售價為每個 CU100。若客戶於一個日曆年以內購買超過 1,000 個 A 產品，該合約明定之單價將追溯減少為每個 CU90。因此，合約之對價係變動。
- IE125 企業於 20X8 年第一季（結束日為 3 月 31 日），銷售 75 個 A 產品予客戶。企業估計，該客戶於該日曆年不會購買超過數量折扣所需 1,000 個之門檻。
- IE126 企業考量國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定，包括國際財務報導準則第 15 號第 57 段中之因素。企業判定其對此產品及其購買型態有重要經驗。因此，企業作出結論，該不確定性消除（亦即已知購買總數）時，所認列之累計收入金額（亦即每個 CU100）高度很有可能不會發生重大迴轉。因此，企業於 20X8 年第一季（結束日為 3 月 31 日）認列 CU7,500（75 個×每個 CU100）之收入。
- IE127 客戶於 20X8 年 5 月取得另一公司，企業於 20X8 年第二季（結束日為 6 月 30 日）銷售額外 500 個 A 產品予客戶。由於此新情況，企業估計客戶將於該日曆年購買超過 1,000 個之門檻，因而，須將單價追溯減少為 CU90。
- IE128 因此，企業於 20X8 年第二季（結束日為 6 月 30 日）認列 CU44,250 之收入。該金額係銷售 500 個之總價 CU45,000（500 個×每個 CU90）減除交易價格之變動

CU750（75 個×減價 CU10），該變動與 20X8 年第一季（結束日為 3 月 31 日）售出單位之收入減少相關（見國際財務報導準則第 15 號第 87 至 88 段）。

釋例 25—受限制之管理費

- IE129 某企業於 20X8 年 1 月 1 日與某客戶簽訂提供資產管理服務之五年期合約。企業每季收取之管理費係基於每季結束日受管理之客戶資產之 2%。此外，於該五年內，企業收取以績效基礎計算之績效獎勵金，該獎勵金係基金報酬超過可觀察市場指數報酬之部分之 20%。因此，該合約中之管理費及績效獎勵金皆為變動。
- IE130 企業對該服務依國際財務報導準則第 15 號第 22 段(b)規定作為單一履約義務處理，因其係提供幾乎相同且移轉型態相同之一系列可區分勞務（該等勞務係隨時間逐步移轉予客戶且使用相同方法衡量完成程度—亦即以時間基礎衡量完成程度）。
- IE131 於合約開始時，企業考量國際財務報導準則第 15 號第 50 至 54 段估計變動對價之規定及國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定，包括國際財務報導準則第 15 號第 57 段中之因素。企業觀察到，承諾之對價取決於市場，因而高度易受企業無法影響之因素所影響。此外，該績效獎勵金有很多且範圍廣泛之可能對價金額。企業亦觀察到，雖然其對類似合約有經驗，於判斷市場未來績效時，該經驗之預測價值甚低，因此，於合約開始時無法作出下列結論：若將管理費或績效獎勵金之估計值計入交易價格中，所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉。
- IE132 企業於每一報導期間結束日更新交易價格之估計值。因此，於每季結束日，企業之結論為，因不確定性消除，其可將該季管理費之實際金額計入交易價格中。惟企業判定其無法於每季結束日將績效獎勵金之估計值計入交易價格中。此係因企業之評估自合約開始未曾變動—基於市場指數之獎勵金變動性顯示企業無法作出下列結論：若將績效獎勵金之估計值計入交易價格中，所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉。於 20X8 年 3 月 31 日，所管理之客戶資產為 CU100 百萬。因此，該季管理費及交易價格為 CU2 百萬。
- IE133 於每季結束日，企業依國際財務報導準則第 15 號第 84 段(b)及第 85 段之規定，將該季管理費分攤至該季內提供之可區分勞務。此係因該管理費與企業於該季為移轉勞務之投入明確相關，該等勞務係可與其他季提供之勞務區分，因而分攤之結果將與國際財務報導準則第 15 號第 73 段之分攤目的一致。因此，該企業於 20X8 年第一季（結束日為 3 月 31 日）認列 CU2 百萬之收入。

合約中存在之重大財務組成部分

IE134 釋例 26 至 30 例示國際財務報導準則第 15 號第 60 至 65 段合約中存在之重大財務組成部分之規定。此外，釋例 26 例示下列規定：

- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段（限制變動對價估計值之規定）；及
- (b) 國際財務報導準則第 15 號第 B20 至 B27 段（附退貨權之銷售之規定）。

釋例 26—重大財務組成部分及退貨權

IE135 企業以 CU121 銷售一產品予某客戶（於交付後 24 個月付款），該客戶於合約開始時即取得對產品之控制，合約允許客戶於 90 天以內退回該產品。該產品係新上市而無以往退回之攸關證據或其他可得之市場證據。

IE136 該產品之現銷價格為 CU100，代表合約開始時，對相同條款及條件之相同產品，但客戶將於產品交付時立即支付之金額。企業對該產品之成本為 CU80。

IE137 企業移轉產品之控制予客戶時並不認列收入。此係因退貨權之存在且缺乏攸關之以往證據，意謂企業無法作出下列結論：所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉（依國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段之規定）。因此，收入係於三個月後退貨權失效時認列。

IE138 依國際財務報導準則第 15 號第 60 至 62 段之規定，該合約包含重大財務組成部分。此自承諾之對價金額 CU121 與移轉商品予客戶日之現銷價格 CU100 間之差異即顯而易見。

IE139 該合約包括 10%隱含利率（即將承諾之對價 CU121 折現 24 個月至現銷價格 CU100 之利率）。企業評估該利率並作出結論：該利率相當於，企業與其客戶於合約開始時，單獨融資交易所反映之利率。下列分錄例示企業如何依國際財務報導準則第 15 號第 B20 至 B27 段之規定處理該合約：

- (a) 移轉產品予客戶時，依國際財務報導準則第 15 號第 B21 段之規定：

待退回產品之資產（回收權利）	CU80 ^(a)
存貨	CU80

- (a) 此釋例未考量回收該資產之預期成本。

- (b) 企業於三個月之退貨期間內，依國際財務報導準則第 15 號第 65 段之規定，不認列利息收入，因其未認列合約資產或應收款。

- (c) 退貨權失效（該產品未被退回）時：

應收款	CU100 ^(a)
收入	CU100

銷貨成本

CU80

待退回產品之資產

CU80

- (a) 認列之應收款係依國際財務報導準則第 9 號之規定衡量。此釋例假設合約開始時應收款之公允價值與退貨權失效時認列之應收款之公允價值間無重大差異。此外，此釋例未考量應收款減損之會計處理。

- IE140 企業自客戶收取現金前，應依國際財務報導準則第 9 號之規定認列利息收入。企業依國際財務報導準則第 9 號之規定決定有效利率時，應考量合約之剩餘期間。

釋例 27—長期合約之扣留款

- IE141 某企業簽訂一建築物建造合約，其包括於三年合約期間按企業履約排定之里程碑支付款。該履約義務將隨時間逐步滿足，且該里程碑支付款之排定係與企業之預期履約一致。合約規定於整個付款安排中，由客戶扣留（即保留）各個里程碑支付款之某一特定比例，且僅於建築物完成時始支付予企業。
- IE142 企業之結論為，該合約不包含重大財務組成部分。該里程碑支付款係與企業之履約一致，且合約要求保留金額，係提供財務融資以外之原因（國際財務報導準則第15號第62段(c)）所造成。扣留各個里程碑支付款項之特定比例係意在保障客戶，以防承包商未適當完成合約之義務。

釋例 28—決定折現率

- IE143 某企業與某客戶簽訂出售設備之合約。合約簽訂時，即移轉設備之控制予客戶。合約明定之價格係 CU1 百萬加上 5%之合約利率，分期 60 個月之每月應付款為 CU18,871。

案例A—合約之折現率反映單獨融資交易之利率

- IE144 企業對包含重大財務組成部分之合約，於評估折現率時，觀察到該 5%之合約利率反映企業與其客戶於合約開始時，單獨融資交易將使用之利率（亦即 5%之合約利率反映客戶之信用特性）。
- IE145 該融資之市場條件意謂設備之現銷價格為 CU1 百萬。企業於移轉設備之控制予客戶時，將該金額認列為收入及應收款。企業依國際財務報導準則第 9 號之規定處理該應收款。

案例B—合約之折現率非反映單獨融資交易之利率

- IE146 企業對包含重大財務組成部分之合約，於評估折現率時，觀察到 5%之合約利率顯著低於企業與其客戶於合約開始時，單獨融資交易將使用之利率 12%（即 5%之合約利率非反映客戶之信用特性）。此顯示現銷價格係低於 CU1 百萬。



- IE147 依國際財務報導準則第 15 號第 64 段之規定，企業對交易價格之決定，係調整承諾對價金額以反映使用 12% 利率之合約款項，此利率係反映客戶信用特性。因此，企業決定交易價格為 CU848,357（每月應付款 CU18,871，折現率 12%，60 個月）。企業認列該金額為收入及應收款。企業依國際財務報導準則第 9 號之規定處理該應收款。

釋例 29—預付款及評估折現率

- IE148 某企業與某客戶簽訂出售資產之合約。對資產之控制將於滿兩年時移轉予客戶（亦即履約義務將於某一時點滿足）。合約包括兩種支付選項：滿兩年客戶取得對資產之控制時支付款項 CU5,000，或於合約簽訂時支付款項 CU4,000。客戶選擇於合約簽訂時支付 CU4,000。
- IE149 基於客戶為資產付款時點與企業移轉資產予客戶時點間之時間間隔，以及市場之當時利率，企業作出結論：該合約包含重大財務組成部分。
- IE150 隱含於交易中之利率係 11.8%，其為使兩種支付選項於經濟上約當，所需之利率。惟企業依國際財務報導準則第 15 號第 64 段之規定，判定用以調整承諾對價之利率應為 6%（即企業之增額借款利率）。
- IE151 下列分錄例示企業如何處理重大財務組成部分：

- (a) 合約開始時收到之支付款項 CU4,000 認列為合約負債：

現金	CU4,000
合約負債	CU4,000

- (b) 自合約開始直至移轉資產之兩年間，企業調整承諾之對價金額（依國際財務報導準則第 15 號第 65 段之規定）及增加合約負債，並對 CU4,000 認列兩年利息費用（利率 6%）：

利息費用	CU494 ^(a)
合約負債	CU494

- (a) CU494 ^(譯者註) = 合約負債 CU4,000 ×（年利率 6%，共兩年）。

- (c) 認列移轉資產之收入：

合約負債	CU4,494
收入	CU4,494

譯者註：第一年 CU240，第二年 CU254。

釋例 30—預付款

- IE152 某生產科技產品之企業與某客戶簽訂合約，以提供科技產品及其三年全球電話技術支援與維修。該客戶購買產品時即購買此支援服務。該服務之對價須額外支付 CU300。選擇購買此服務之客戶須預先付款（亦即無月付方案）。
- IE153 企業考量將提供之服務之性質及付款條件之目的，以判定合約中是否有重大財務組成部分。企業收取單一預付金額，主要目的並非自客戶取得融資，而係考量與提供服務有關之風險，以最大化獲利能力。具體而言，若客戶可月付，則其較不可能續約，且繼續使用該支援服務之客戶人數可能逐年減少且客戶群較不多樣。（即以往選擇續約者係高用量之客戶，因而增加企業之成本）。此外，若客戶月付而非預先付款，則其傾向較常使用服務。最後，企業可能發生較多管理成本（例如有關管理續約及每月支付款項之收取之成本）。
- IE154 於評估國際財務報導準則第 15 號第 62 段(c)之規定時，企業判定付款條件係主要為提供企業財務融資以外之原因而安排。企業對該服務收取單一預付金額，因其他付款條件（諸如：月付方案）將影響企業提供該服務所承擔風險之性質，且可能使提供該服務不符經濟效益。由分析之結果，企業作出結論：其無重大財務組成部分。

非現金對價

- IE155 釋例 31 例示國際財務報導準則第 15 號第 66 至 69 段對非現金對價之規定。此外，此釋例例示下列規定：
- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 22 段（辨認履約義務之規定）；及
 - (b) 國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段（限制變動對價估計值之規定）：

釋例 31—有權取得非現金對價

- IE156 某企業與某客戶簽訂一年之合約，每週提供服務。合約於 20X1 年 1 月 1 日簽訂且立即開始運作。企業作出結論：依國際財務報導準則第 15 號第 22 段(b)之規定，該服務係一單一履約義務。此係因企業提供幾乎相同且移轉型態相同之一系列可區分服務（該等服務隨時間逐步移轉予客戶且使用相同方法衡量完成程度—亦即以時間基礎衡量完成程度）。
- IE157 客戶承諾每週以 100 股普通股換得該服務（合約共計 5,200 股）。合約條款要求每週之服務圓滿完成時即須支付股份。

- IE158 企業於每週服務完成時，衡量其履約義務之完成程度。企業於每週之服務完成時衡量所收取之 100 股之公允價值，以判定交易價格（及認列收入之金額）。企業已收取（或應收）股份之公允價值之任何後續變動不反映於收入。

付給客戶之對價

- IE159 釋例 32 例示國際財務報導準則第 15 號第 70 至 72 段付給客戶之對價之規定。

釋例 32—付給客戶之對價

- IE160 某製造消費性商品之企業簽訂一年期合約，銷售商品予某客戶（某大型全球連鎖之零售商店）。該客戶承諾於該一年期間至少購買 CU15 百萬之產品。合約亦要求企業於合約開始時，支付客戶 CU1.5 百萬之不可退還款項。該 CU1.5 百萬之支付款將補償客戶為配合該企業產品而對其上架作必要之變動。
- IE161 企業考量國際財務報導準則第 15 號第 70 至 72 段之規定並作出結論：支付予客戶該款項並非為換得移轉予企業之可區分商品或勞務。此係因企業並未取得對客戶貨架之任何控制。因此，企業依國際財務報導準則第 15 號第 70 段之規定，判定該 CU1.5 百萬係交易價格之減少。
- IE162 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 72 段之規定並作出結論：當企業認列移轉商品之收入時，付給客戶之對價視為交易價格之減少處理。因此，於企業移轉商品予客戶時，企業將每個商品之交易價格減少 10%（CU1.5 百萬÷CU15 百萬）。因此，企業移轉商品予客戶之第一個月，企業認列收入 CU1.8 百萬（發票金額 CU2.0 百萬減除付給客戶之對價 CU0.2 百萬）。

將交易價格分攤至履約義務

- IE163 釋例 33 至 35 例示國際財務報導準則第 15 號第 73 至 86 段，將交易價格分攤至履約義務之規定。此外，釋例 35 例示下列規定：
- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 53 段（變動對價之規定）；及
 - (b) 國際財務報導準則第 15 號第 B63 段（智慧財產授權之對價係以銷售基礎或使用基礎計算之權利金）。

釋例 33—分攤方法

- IE164 某企業與某客戶簽訂合約，銷售 A、B 及 C 產品以換得 CU100。該企業將於不同時點滿足每一產品之履約義務。該企業經常單獨銷售 A 產品，因而其單獨售價係

可直接觀察。B 及 C 產品之單獨售價為不可直接觀察。

- IE165 因 B 及 C 產品之單獨售價係不可直接觀察，企業必須加以估計。為估計該等單獨售價，企業對 B 產品使用調整市場評估法及對 C 產品使用預期成本加利潤法。於作該等估計時，企業最大化可觀察輸入值之使用（依國際財務報導準則第 15 號第 78 段之規定）。企業估計之單獨售價如下：

產品	單獨售價	方法
CU		
A 產品	50	可直接觀察（見國際財務報導準則第 15 號第 77 段）
B 產品	25	調整市場評估法（見國際財務報導準則第 15 號第 79 段(a)）
C 產品	75	預期成本加利潤法（見國際財務報導準則第 15 號第 79 段(b)）
總額	<u>150</u>	

- IE166 客戶因各單獨售價之總和（CU150）超過購買一組商品承諾之對價（CU100）而獲得折扣。企業依國際財務報導準則第 15 號第 82 段之規定，對全部折扣歸屬某履約義務，考量是否有可觀察之證據，並作出結論：無可觀察之證據。因此，依國際財務報導準則第 15 號第 76 及 81 段之規定，將該折扣按比例分攤至 A、B 及 C 產品。該折扣及交易價格之分攤如下：

產品	分攤後之交易價格
CU	
A 產品	33 (CU50 ÷ CU150 × CU100)
B 產品	17 (CU25 ÷ CU150 × CU100)
C 產品	<u>50</u> (CU75 ÷ CU150 × CU100)
總額	<u>100</u>

釋例 34—分攤折扣

- IE167 某企業經常個別地銷售 A、B 及 C 產品，因而訂立下列單獨售價：

產品	單獨售價
CU	
A 產品	40
B 產品	55
C 產品	<u>45</u>
總額	<u>140</u>

IE168 此外，該企業經常以 CU60 一起銷售 B 與 C 產品。

案例A－將折扣分攤至一個或多個履約義務

IE169 某企業與某客戶簽訂合約銷售 A、B 及 C 產品以換得 CU100。企業將於不同時點滿足每一產品之履約義務。

IE170 該合約於整體交易中包括一項 CU40 之折扣，使用相對單獨售價方法分攤交易價格時，會按比例將該折扣分攤至所有三個履約義務（依國際財務報導準則第 15 號第 81 段之規定）。惟因企業經常以 CU60 一起銷售 B 與 C 產品及以 CU40 銷售 A 產品，企業有證據顯示，依國際財務報導準則第 15 號第 82 段之規定，應將全部折扣分攤至移轉 B 及 C 產品之承諾。

IE171 若企業於同一時點移轉對 B 及 C 產品之控制，在實務上企業可將該等產品之移轉視為單一履約義務處理。亦即企業於 B 及 C 產品同時移轉予客戶時，可將交易價格 CU60 分攤至該單一履約義務，並認列收入 CU60。

IE172 若合約規定企業於不同時點移轉 B 及 C 產品，則應將分攤金額 CU60 個別分攤至移轉 B 產品（單獨售價 CU55）及 C 產品（單獨售價 CU45）之承諾如下：

產品	分攤後之交易價格	
	CU	
B 產品	33	(CU55 ÷ 單獨售價總額 CU100 × CU60)
C 產品	27	(CU45 ÷ 單獨售價總額 CU100 × CU60)
總額	60	

案例B－剩餘法係適當

IE173 該企業與某客戶簽訂合約銷售如案例 A 所述之 A、B 及 C 產品。該合約亦包括移轉 D 產品之承諾。合約之對價總額為 CU130。因企業以範圍廣泛之金額（CU15 至 CU45）銷售 D 產品予不同客戶，D 產品之單獨售價係高度變動（見國際財務報導準則第 79 段(c)）。因此，該企業決定使用剩餘法估計 D 產品之單獨售價。

IE174 使用剩餘法估計 D 產品之單獨售價前，該企業判定是否有任何折扣應分攤至合約中之其他履約義務（依國際財務報導準則第 15 號第 82 及 83 段之規定）。

IE175 如案例 A，因企業經常以 CU60 一起銷售 B 與 C 產品及以 CU40 銷售 A 產品，企業有可觀察之證據顯示，應將該 CU100 分攤至該等三個商品，且 CU40 之折扣應分攤至移轉 B 及 C 產品之承諾（依國際財務報導準則第 15 號第 82 段之規定）。企業使用剩餘法估計 D 產品之單獨售價為 CU30 如下：

產品	單獨售價	方法
CU		
A 產品	40	可直接觀察（見國際財務報導準則第 15 號第 77 段）
B 及 C 產品	60	可直接觀察，含有折扣（見國際財務報導準則第 15 號第 82 段）
D 產品	30	剩餘法（見國際財務報導準則第 15 號第 79 段(c)）
總額	130	

- IE176 企業觀察到，該分攤至 D 產品之 CU30 係於可觀察售價之範圍（CU15 至 CU45）內。因此，該分攤結果（見上表）與國際財務報導準則第 15 號第 73 段之分攤目的及國際財務報導準則第 15 號第 78 段之規定一致。

案例C—剩餘法係不適當

- IE177 與案例 B 之事實相同，但交易價格為 CU105 而非 CU130。因此，使用剩餘法將導致 D 產品之單獨售價為 CU5（交易價格 CU105 減除分攤至 A、B 及 C 產品之 CU100）。該企業作出結論：CU5 無法忠實描述企業移轉 D 產品滿足履約義務以換得預期有權取得之對價金額，因 CU5 不接近 D 產品之單獨售價（介於 CU15 至 CU45 之間）。因此，企業核閱其可觀察之資料（包括銷售及利潤報告），俾使用另一合適方法估計 D 產品之單獨售價。企業使用該等產品之相對單獨售價將交易價格 CU105 分攤至 A、B、C 及 D 產品（依國際財務報導準則第 15 號第 73 至 80 段之規定）。

釋例 35—變動對價之分攤

- IE178 某企業與某客戶簽訂兩項智慧財產授權（X 及 Y 授權）之合約，企業判定該等授權代表兩個各於某一時點滿足之履約義務。X 及 Y 授權之單獨售價分別為 CU800 及 CU1,000。

案例A—變動對價完全分攤至一個履約義務

- IE179 合約明定 X 授權之價格為一固定金額 CU800 及 Y 授權之對價為客戶使用 Y 授權之產品未來銷售之 3%。為達分攤之目的，企業估計以銷售基礎計算之權利金（亦即變動對價）為 CU1,000（依國際財務報導準則第 15 號第 53 段之規定）。
- IE180 為分攤交易價格，企業考量國際財務報導準則第 15 號第 85 段之條件並作出結論：該變動對價（亦即以銷售基礎計算之權利金）應完全分攤至 Y 授權。基於下列理由，企業判定該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 85 段之條件：
- (a) 該變動款項與移轉 Y 授權之履約義務之結果（亦即客戶使用 Y 授權之產品之後續銷售）明確相關。

- (b) 將預期之權利金金額 CU1,000 完全分攤至 Y 授權與國際財務報導準則第 15 號第 73 段之分攤目的一致。此係因以銷售基礎計算之權利金金額 (CU1,000) 接近 Y 授權之單獨售價，且固定金額 CU800 接近 X 授權之單獨售價。企業依國際財務報導準則第 15 號第 86 段之規定將 CU800 分攤至 X 授權。此係基於對與兩授權相關之事實及情況之評估，將部分固定對價分攤至 Y 授權（加上所有變動對價），不符合國際財務報導準則第 15 號第 73 段之分攤目的。

IE181 該企業於合約開始時移轉 Y 授權，且於一個月後移轉 X 授權。於移轉 Y 授權當時，企業並未認列收入，因分攤至 Y 授權之對價係以銷售基礎計算之權利金。因此，企業於該等後續銷售發生時，就以銷售基礎計算之權利金認列收入（依國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之規定）。

IE182 於移轉 X 授權時，企業將分攤至 X 授權之 CU800 認列為收入。

案例B—以單獨售價基礎分攤變動對價

IE183 合約中明定 X 授權之價格係一固定金額 CU300，Y 授權之對價為客戶使用 Y 授權之產品未來銷售之 5%。依國際財務報導準則第 15 號第 53 段之規定，企業以銷售基礎計算之權利金（亦即該變動對價）估計為 CU1,500。

IE184 為分攤交易價格，企業適用國際財務報導準則第 15 號第 85 段之條件，以判定是否將變動對價（亦即以銷售基礎計算之權利金）完全分攤至 Y 授權。適用該等條件時，企業作出結論：即使變動款項與移轉 Y 授權之履約義務之結果（亦即客戶使用 Y 授權之產品之後續銷售）明確相關，將變動對價完全分攤至 Y 授權將與分攤交易價格之原則不一致。將 CU300 分攤至 X 授權及將 CU1,500 分攤至 Y 授權，並非反映以 X 及 Y 授權之單獨售價（分別為 CU800 及 CU1,000）為基礎之合理交易價格分攤。因此，企業適用國際財務報導準則第 15 號第 76 至 80 段之一般分攤規定。

IE185 企業以 X 及 Y 授權之相對單獨售價（分別為 CU800 及 CU1,000）為基礎，將交易價格 CU300 分攤至 X 及 Y 授權。企業亦以相對單獨售價為基礎，將與以銷售基礎計算之權利金相關之對價加以分攤。惟依國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之規定，當企業授權智慧財產之對價係以銷售基礎計算之權利金，企業於下列事項較晚發生者發生時，始得認列收入：發生後續銷售或滿足（或部分滿足）履約義務。

IE186 企業於合約開始時移轉 Y 授權予客戶，並於三個月後移轉 X 授權。移轉 Y 授權時，企業將分攤至 Y 授權之 CU167 ($CU1,000 \div CU1,800 \times CU300$) 認列為收入。移轉 X 授權時，企業將分攤至 X 授權之 CU133 ($CU800 \div CU1,800 \times CU300$) 認列為收入。

IE187 於第一個月時，可自客戶第一個月銷售收取之權利金為 CU200。因此，依國際財

務報導準則第 15 號第 B63 段之規定，企業將分攤至 Y 授權（已移轉予客戶，因而係一滿足之履約義務）之 CU111 ($CU1,000 \div CU1,800 \times CU200$) 認列為收入。企業將分攤至 X 授權之 CU89 ($CU800 \div CU1,800 \times CU200$) 認列為合約負債。此係因企業之客戶後續銷售雖已發生，但已分攤該權利金之履約義務尚未滿足。

合約成本

IE188 釋例 36 至 37 例示國際財務報導準則第 15 號第 91 至 94 段取得合約之增額成本之規定、國際財務報導準則第 15 號第 95 至 98 段履行合約之成本之規定及國際財務報導準則第 15 號第 99 至 104 段合約成本之攤銷及減損之規定。

釋例 36—取得合約之增額成本

IE189 某企業係諮詢服務之提供者，標得一提供新客戶諮詢服務之競爭性投標。該企業發生下列取得合約之成本：

	CU
實地查核之外部法律費用	15,000
交付提案之差旅成本	25,000
給予銷售人員之佣金	10,000
已發生之總成本	<u>50,000</u>

IE190 依國際財務報導準則第 15 號第 91 段之規定，企業將取得合約之增額成本 CU10,000（源自給予銷售人員之佣金）認列為資產，因其預期透過諮詢服務之未來收費可回收該等成本。該企業亦以年度銷售目標、企業整體獲利情況及個人績效評估為基礎，支付裁量性年度紅利予銷售主管。依國際財務報導準則第 15 號第 91 段之規定，企業支付予銷售主管之紅利不認列為資產，因該等紅利並非取得合約之增額成本。該等金額係裁量性且基於其他因素，包括企業之獲利情況及個人之績效。該等紅利並非直接可歸屬於可辨認之合約。

IE191 企業觀察到，無論合約是否取得，外部法律費用及差旅成本均會發生。因此，依國際財務報導準則第 15 號第 93 段之規定，該等成本應於發生時認列為費用，除非該等成本係屬另一準則之規定範圍內，此時應適用該準則之相關規定。

釋例 37—產生資產之成本

IE192 某企業與某客戶簽訂五年期服務合約，管理其資訊科技資料中心。該合約可於期滿後每次續約一年。客戶之平均合約期間為七年。客戶簽訂合約時，企業即支付員工 CU10,000 之銷售佣金。提供服務前，企業設計並建立一與客戶系統相容之供企業內部使用技術平台。該平台並未移轉予客戶，但將會用以對客戶提供服務。

取得合約之增額成本

IE193 依國際財務報導準則第 15 號第 91 段之規定，企業將取得合約之增額成本（即銷售佣金）CU10,000 認列為資產，因其預期透過將提供之服務之未來收費可回收該等成本。企業依國際財務報導準則第 15 號第 99 段之規定，於七年內攤銷該資產，因該資產與於五年期合約期間移轉予客戶之服務相關，且企業預計該合約後續將續約兩個一年期。

履行合約之成本

IE194 企業建置技術平台所發生之原始成本如下：

	CU
設計服務	40,000
硬體	120,000
軟體	90,000
資料中心遷移及測試	100,000
總成本	<u>350,000</u>

IE195 該等原始準備成本主要係與履行合約之活動相關，但無移轉商品或服務予客戶。企業對該等原始準備成本之處理如下：

- (a) 硬體成本—依國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之規定處理。
- (b) 軟體成本—依國際會計準則第 38 號「無形資產」之規定處理。
- (c) 資料中心設計、遷移及測試成本—依國際財務報導準則第 15 號第 95 段之規定評估，以決定履行合約之成本是否可認列為資產。任何可認列之資產將按有系統之基礎於企業預期提供資料中心相關服務之七年期間（即五年之合約期間及兩個預期續約一年期間）攤銷。

IE196 除建置技術平台之原始成本外，企業亦指派兩名員工主要負責提供該客戶服務。雖然兩名員工所發生之成本係提供客戶服務之一部分，企業作出結論：該成本不產生亦不增加企業之資源（見國際財務報導準則第 15 號第 95 段(b)）因此，該等成本不符合國際財務報導準則第 15 號第 95 段之條件，不得認列為資產。依第 98 段之規定，企業應於兩名員工成本發生時認列薪工費用。

表達

IE197 釋例 38 至 40 例示國際財務報導準則第 15 號第 105 至 109 段合約餘額之表達之規定。

釋例 38—合約負債及應收款

案例A—可取消之合約

IE198 某企業於 20X9 年 1 月 1 日簽訂一可取消之合約，將於 20X9 年 3 月 31 日移轉一產品予某客戶。該合約規定客戶應於 20X9 年 1 月 31 日預付對價 CU1,000。客戶於 20X9 年 3 月 1 日支付對價。企業於 20X9 年 3 月 31 日移轉該產品。下列分錄例示企業如何處理該合約：

(a) 企業於 20X9 年 3 月 1 日收到現金 CU1,000（履約前即預收現金）：

現金	CU1,000	
合約負債		CU1,000

(b) 企業於 20X9 年 3 月 31 日滿足履約義務：

合約負債	CU1,000	
收入		CU1,000

案例B—不可取消之合約

IE199 與案例 A 之事實相同，但合約係不可取消。下列分錄例示企業如何處理該合約：

(a) 對價金額於 20X9 年 1 月 31 日可收取（此時企業應認列應收款，因其對該對價具無條件之權利）。

應收款	CU1,000	
合約負債		CU1,000

(b) 企業於 20X9 年 3 月 1 日收到現金：

現金	CU1,000	
應收款		CU1,000

(c) 企業於 20X9 年 3 月 31 日滿足履約義務：

合約負債	CU1,000	
收入		CU1,000

IE200 企業若於 20X9 年 1 月 31 日（對價之可收取日）前開立發票，企業不得於財務狀況表中以總額基礎列報該應收款及合約負債，因其尚未對該對價具無條件之權利。

釋例 39—因企業履約而認列之合約資產

IE201 某企業於 20X8 年 1 月 1 日簽訂一合約，移轉 A 及 B 產品予客戶以換得 CU1,000。該合約規定先交付 A 產品，且明定其款項之收取係取決於 B 產品之交付。換言之，企業僅於將 A 及 B 產品均移轉予客戶後，對價 CU1,000 始為可收取。因此，企業直至 A 及 B 產品均移轉予客戶時，始具對於該對價之無條件權利（應收款）。

IE202 企業將移轉 A 及 B 產品之承諾辨認為個別履約義務，並以 A 及 B 產品之相對單獨售價為基礎，將 CU400 分攤至移轉 A 產品之履約義務，及將 CU600 分攤至移轉 B 產品之履約義務。移轉產品之控制予客戶時，企業對每一個別履約義務認列收入，

IE203 企業滿足移轉 A 產品之履約義務：

合約資產	CU400
收入	CU400

IE204 企業滿足移轉 B 產品之履約義務並認列對於對價之無條件權利：

應收款	CU1,000
合約資產	CU400
收入	CU600

釋例 40—因企業履約而認列之應收款

IE205 某企業於 20X9 年 1 月 1 日與某客戶簽訂一合約，每個產品以 CU150 移轉予客戶。合約指出若客戶於一個日曆年購買超過一百萬個產品，則每單位之價格將追溯減少至 CU125。

IE206 移轉產品之控制予客戶時，對價為可收取。因此，在價格追溯減少（亦即已運送一百萬個產品）前，企業對每個產品對價 CU150 具無條件之權利（應收款）。

IE207 於判定交易價格時，企業於合約開始時作出結論：客戶將會達到一百萬個產品之門檻，因而估計每個產品之交易價格為 CU125。因此，於首批 100 個產品運送至客戶時，企業認列如下：

應收款	CU15,000 ^(a)
收入	CU12,500 ^(b)
退款負債（合約負債）	CU2,500

(a)每個產品 CU150×100 個產品。

(b)每個產品之交易價格 CU125×100 個產品。

IE208 退款負債（見國際財務報導準則第 15 號第 55 段）代表每個產品 CU25 之退款，該退款係預期提供予客戶之數量基礎讓價（亦即合約明定企業具無條件收取權利

之價格 CU150 與估計交易價格 CU125 間之差額）。

揭露

IE209 釋例 41 例示國際財務報導準則第 15 號第 114 至 115 及 B87 至 B89 段收入之細分之揭露規定。釋例 42 至 43 例示國際財務報導準則第 15 號第 120 至 122 段分攤至尚未履行之履約義務之交易價格之揭露規定。此外，釋例 42 例示下列規定：

- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 57 段（限制變動對價估計值之規定）；及
- (b) 國際財務報導準則第 15 號第 B16 段（衡量履約義務完成程度之方法）。

釋例 41—收入之細分—量化揭露

IE210 企業依國際財務報導準則第 8 號「營運部門」報導下列部門：消費性產品、運輸及能源。當企業準備對投資者之簡報時，將收入細分為主要地區市場、主要產品線及收入認列時點（亦即於某一時點移轉之商品或隨時間逐步移轉之勞務）。

IE211 企業判定對投資者之簡報所使用之種類符合國際財務報導準則第 15 號第 114 段細分揭露規定之目的（將客戶合約之收入細分為描述經濟因素如何影響收入及現金流量之性質、金額、時點及不確定性之種類）。下表例示按主要地區市場、主要產品線及收入認列時點之細分揭露，包括該細分之收入與消費性產品部門、運輸部門及能源部門連結之調節（依國際財務報導準則第 15 號第 115 段之規定）。

部門	消費性產品	運輸	能源	總額
	CU	CU	CU	CU
<u>主要地區市場</u>				
北美洲	990	2,250	5,250	8,490
歐洲	300	750	1,000	2,050
亞洲	700	260	—	960
	1,990	3,260	6,250	11,500
<u>主要商品/服務線</u>				
辦公用品	600	—	—	600
家電	990	—	—	990
服飾	400	—	—	400
機車	—	500	—	500
汽車	—	2,760	—	2,760
太陽能板	—	—	1,000	1,000



部門	消費性產品	運輸	能源	總額
	CU	CU	CU	CU
發電廠	—	—	5,250	5,250
	1,990	3,260	6,250	11,500
<u>收入認列時點</u>				
於某一時點				
移轉之商品	1,990	3,260	1,000	6,250
隨時間逐步				
移轉之勞務	—	—	5,250	5,250
	1,990	3,260	6,250	11,500

釋例42—分攤至尚未履行之履約義務之交易價格揭露

IE212 某企業於 20X7 年 6 月 30 日，分別與不同客戶簽訂三個合約（A、B 及 C 合約）以提供服務。每一合約具兩年不可取消之條款。企業考量國際財務報導準則第 15 號第 120 至 122 段之規定，以判定於 20X7 年 12 月 31 日分攤至尚未履行之履約義務之交易價格揭露中所應納入之每一合約資訊。

A合約

IE213 於未來兩年期間通常至少每月提供一次清潔勞務。客戶對提供之勞務支付每小時費率 CU25。

IE214 由於企業對所提供之每小時勞務按固定金額開立帳單，企業有權利對客戶開立發票，其金額直接與迄今已完成履約之價值相對應（符合國際財務報導準則第 15 號第 B16 段之規定）。因此，若企業選擇適用國際財務報導準則第 15 號第 121 段(b)之實務權宜作法，則無須揭露。

B合約

IE215 企業將於未來兩年期間以每月最多四次為限，於客戶需要時提供清潔勞務與草坪維護勞務。客戶對該兩項勞務每月支付 CU400 之固定價格。企業以時間基礎衡量其履約義務完成程度。

IE216 企業將尚未認列為收入之交易價格金額，揭露於預期何時將其認列為收入之量化時間區間表中。納入於整體揭露中之 B 合約資訊如下：

	20X8	20X9	總額
	CU	CU	CU
20X7 年 12 月 31 日預期此合約將認列之收入	4,800 ^(a)	2,400 ^(b)	7,200

(a) $CU4,800 = CU400 \times 12$ 個月。

(b) $CU2,400 = CU400 \times 6$ 個月。

C 合約

IE217 企業將於未來兩年期間於客戶需要時提供清潔勞務。客戶支付固定對價每月 CU100 加上單次之變動對價給付（介於 CU0 至 CU1,000 之間），該變動對價視客戶設施之單次評鑑及認證而定（亦即履約紅利）。企業估計有權取得之變動對價為 CU750。企業基於對國際財務報導準則第 15 號第 57 段中之因素之評估，將變動對價估計值 CU750 計入交易價格中，因所認列之累計收入高度很有可能不會發生重大迴轉。企業以時間基礎衡量其履約義務完成程度。

IE218 企業將尚未認列為收入之交易價格金額，揭露於預期何時將其認列為收入之量化時間區間表中。企業亦以質性方式揭露在該表中未納入之任何重大變動對價。納入於整體揭露中之 C 合約資訊如下：

	20X8	20X9	總額
	CU	CU	CU
20X7 年 12 月 31 日預期此合約將認列之收入	1,575 ^(a)	788 ^(b)	2,363

(a) 交易價格 = $CU3,150$ ($CU100 \times 24$ 個月 + 變動對價 CU750)，於 24 個月平均認列，每年 CU1,575。

(b) $CU1,575 \div 2 = CU788$ （亦即對該年之 6 個月）。

IE219 此外，依國際財務報導準則第 15 號第 122 段之規定，企業對於因未計入交易價格中而未納入於前述揭露中之履約紅利，應以質性方式揭露。該部分履約紅利係依限制變動對價估計值之規定而未計入交易價格中。

釋例43—分攤至尚未履行之履約義務之交易價格揭露—質性揭露

IE220 某企業於 20X2 年 1 月 1 日以 CU10 百萬之固定對價與某客戶簽訂建造商業大樓之合約。該大樓之建造係隨時間逐步滿足之單一履約義務。截至 20X2 年 12 月 31 日，企業已認列 CU3.2 百萬之收入。企業估計該建造將於 20X3 年完成，但亦可能於 20X4 年上半年才完成該計畫。

IE221 企業於 20X2 年 12 月 31 日在其分攤至尚未履行之履約義務之交易價格揭露中，揭露尚未認列為收入之交易價格金額。企業亦揭露其預期何時將該金額認列為收入之說明。該說明之揭露方式可為，對尚未履行之履約義務剩餘存續之期間，使用最適切之時間區間以量化基礎表達，抑或提供質性說明。由於企業對收入認列之時點無法確定，企業以質性方式揭露此資訊如下：

「截至 20X2 年 12 月 31 日，分攤至尚未履行之履約義務之交易價格彙總金額為 CU6.8 百萬，企業將隨大樓完成逐步認列此收入，該大樓預期將於未來 12 至 18 個月完成。」

保固

IE222 釋例 44 例示國際財務報導準則第 15 號第 B28 至 B33 段保固之規定。此外，釋例 44 例示國際財務報導準則第 15 號第 27 至 29 段辨認履約義務之規定。

釋例44—保固

IE223 某製造商企業對客戶購買之產品提供保固。該保固提供產品與所協議之規格相符及自購買日起一年內會如所承諾運作之保證。該合約亦提供客戶免費接受該產品如何使用之訓練服務（最多 20 小時）之權利。

IE224 企業評估合約中之商品及勞務，以判定其是否係可區分而產生單獨履約義務。

IE225 該產品係可區分，因其符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段之兩條件。該產品依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)及第 28 段之規定，能被區分，因客戶能在無訓練服務情況下自該產品本身獲益。企業經常單獨銷售該產品而無提供訓練服務。此外，依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)及第 29 段之規定，該產品依合約之內涵係可區分，因企業移轉該產品之承諾可與合約中之其他承諾單獨辨認。

IE226 此外，該訓練服務係可區分，因其符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段之兩條件。該訓練服務依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)及第 28 段之規定，能被區分，因客戶可自該訓練服務連同企業已提供之產品獲益。此外，依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)及第 29 段之規定，該訓練服務依合約之內涵係可區分，因企業移轉該訓練服務之承諾可與合約中之其他承諾單獨辨認。企業不提供將該訓練服務與該產品整合之重大服務（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(a)）。該訓練服務不因該產品而重大修改或客製化（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(b)）。該訓練服務並非高度取決於該產品或與其高度相互關聯（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(c)）。

IE227 該產品與訓練服務各自係可區分而產生兩個單獨履約義務。

IE228 最後，企業評估該提供保固之承諾而觀察到，該保固提供客戶該產品會如所預期運作一年之保證。企業作出結論：依國際財務報導準則第 15 號第 B28 至 B33 段之規定，該保固不提供該保證以外之商品或勞務，因此，企業不將該保固視為履約義務處理。企業依國際會計準則第 37 號之規定處理該保證類型保固。

IE229 故企業將交易價格分攤至兩個履約義務（該產品及該訓練服務），並於（或隨）該等履約義務滿足時認列收入。

主理人與代理人之考量

IE230 釋例 45 至 48 例示國際財務報導準則第 15 號第 B34 至 B38 段主理人與代理人之考量之規定。

釋例45—安排提供商品或勞務（企業為代理人）

IE231 企業經營一網站，使客戶可自很多供應商購買商品，該等供應商直接將商品交付予客戶。客戶經由該網站購買商品時，企業有權收取售價之 10%作為佣金。企業之網站利於供應商與客戶間以供應商設定之價格付款。企業要求客戶於訂單處理前支付款項，且所有訂單均不可退款。企業安排提供產品予客戶後，對客戶並無進一步之義務。

IE232 企業考量其承諾之性質，以判定企業之履約義務究係由其本身提供特定商品（亦即企業為主理人）或為供應商安排提供該等商品（亦即企業為代理人）。具體而言，企業觀察到，該商品供應商直接交付商品予客戶，因此企業未取得對商品之控制。企業之承諾係為該供應商安排提供該等商品予客戶。於達成該結論時，企業考量國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標如下：

- (a) 供應商對完成合約負有主要責任—亦即運送商品予客戶；
- (b) 企業於交易期間任何時點並未承擔存貨風險，因商品係由供應商直接運送予客戶；
- (c) 企業之對價係佣金形式（售價之 10%）；
- (d) 企業對供應商之商品沒有訂定價格之裁量權，因此，企業可自該等商品收取之效益受限制；及
- (e) 企業及供應商皆未承擔信用風險，因客戶已預先付款。

IE233 因此，企業作出結論：其為代理人，且其履約義務係為供應商安排提供商品。企業滿足為供應商安排提供商品予客戶之承諾時（此釋例中，即客戶購買商品時），企業應就有權取得之佣金之金額，認為收入。

釋例46—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）

IE234 某企業與某客戶簽訂特殊規格設備之合約。企業與客戶設計該設備之規格，企業另與某供應商簽訂合約請其製造該設備。企業亦安排請供應商將設備直接交付予客戶。合約條款要求企業於供應商將設備交付予客戶時，支付企業與供應商對製造該設備所協議之價格。

IE235 企業與客戶議定售價，且企業按所協議之價格及付款期限 30 天之條件開立發票予客戶。企業之利潤取決於與客戶議定之售價及供應商收取之價格間之差額。

- IE236 企業與客戶簽訂之合約要求，對於設備之瑕疵，客戶於供應商保固範圍內向供應商尋求補救。惟企業對導因於規格錯誤而對設備之修改負有責任。
- IE237 企業考量其承諾之性質，以判定企業之履約義務究係由其本身提供特定商品（即企業為主理人）或為另一方安排提供該等商品（即企業為代理人）。企業已承諾提供客戶特殊設備；惟企業已將設備之製造分包予供應商。於判定企業是否已取得對設備之控制（在控制移轉予客戶前）及判定企業是否為主理人時，企業考量國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標如下：
- (a) 企業對完成合約負有主要責任。雖然企業將製造分包，企業對確保該設備符合客戶所簽定之規格負最終責任。
 - (b) 企業承擔存貨風險，因其對導因於規格錯誤而對設備之修改負有責任，即使供應商於生產期間及商品運送前均承擔存貨風險。
 - (c) 企業有與客戶訂定售價之裁量權，且企業賺得之利潤係與客戶議定之售價及支付供應商之金額間之差額；
 - (d) 企業之對價係非佣金形式。
 - (e) 企業對交換設備而可自客戶收取之金額承擔信用風險。
- IE238 企業作出結論：其承諾係提供客戶設備。基於國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標，企業作出結論：設備於移轉予客戶前，企業對設備具控制。因此，企業係交易之主理人，且以交換設備而有權自客戶取得之對價總額認列收入。

釋例47—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）

- IE239 某企業與各主要航空公司協商以較低價格（與航空公司直接對大眾銷售之機票價格相較）購買機票。企業同意購買特定數量之機票且必須支付該等票款（無論企業是否有能力轉售該等機票）。企業購買機票所支付之較低價格係預先協商並同意。
- IE240 企業決定銷售予客戶之機票價格。客戶購買機票時，企業售出機票並自客戶收取對價；因此未承擔信用風險。
- IE241 企業亦協助客戶解決對航空公司所提供服務之投訴。惟每一航空公司對完成機票相關之義務負有責任，包括就客戶對服務之不滿意作補救。
- IE242 企業考量其承諾之性質，以判定企業之履約義務究係由其本身提供特定商品或勞務（即企業為主理人），或為另一方安排提供該等商品或勞務（即企業為代理人）。企業判定其承諾係提供客戶機票，該機票提供搭乘特定班機或另一班機（若特定班機變動或取消）之權利。於判定企業是否已取得對搭機權利之控制（在控制移

轉予客戶前）及判定企業是否為主理人時，企業考量國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標如下：

- (a) 企業對完成合約（亦即提供搭機權利）負有主要責任。惟企業對提供飛航無須負責，飛航係由航空公司提供。
- (b) 企業對機票承擔存貨風險，因企業於銷售機票予客戶前即購買該等機票，且企業暴露於若機票無法以高於企業之購票成本售出之任何損失。
- (c) 企業對銷售予客戶之機票有訂定售價之裁量權。
- (d) 由於企業具訂定售價之能力，企業賺取之金額並非佣金形式，而是取決於其訂定之售價及與航空公司協商之機票成本。

IE243 企業作出結論：其承諾係提供機票（即搭機權利）予客戶。基於國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標，企業作出結論：其於移轉機票予客戶前對機票具控制。因此，企業作出結論：其係交易之主理人且以移轉機票換得之有權取得之對價總額認列收入。

釋例48—安排提供商品或服務（企業為代理人）

IE244 某企業銷售代金券，使其客戶未來有權於某些特定餐廳享用餐點。該等代金券係由企業銷售且該代金券之售價提供客戶重大折扣（與餐點之一般售價相較）（例如，客戶支付 CU100 取得代金券使其有權於餐廳享用原需花費 CU200 之餐點）。該企業並未預先購買代金券；而是僅於客戶要求時始購買代金券。該企業透過其網站銷售代金券，且該等代金券係不可退款。

IE245 企業與該等餐廳共同決定代金券銷售予客戶之價格。企業售出代金券時，有權取得代金券價格之 30%。由於客戶於購買代金券時即付款，企業未承擔信用風險。

IE246 企業亦協助客戶解決有關餐點之投訴且有買方滿意度計畫。惟餐廳對完成有關代金券之義務負有責任，包括就客戶對服務之不滿意作補救。

IE247 於判定企業究係主理人或代理人時，企業考量其承諾之性質及於控制移轉予客戶前是否對代金券具控制（即權利）。於作此判定時，企業考量國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標如下：

- (a) 企業本身對提供該餐點並不負有責任，餐點係由餐廳提供；
- (b) 企業並未承擔代金券之存貨風險，因該等代金券並非於銷售予客戶前購買且該等代金券係不可退款；
- (c) 企業對銷售予客戶之代金券雖有訂定售價之部分裁量權，但該等售價係其與

餐廳共同決定；及

(d) 企業之對價係佣金形式，因其有權取得代金券售價之約定比例（30%）。

- IE248 企業作出結論：企業承諾係安排提供商品或勞務予客戶（代金券之買方）以換得佣金。基於國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標，企業作出結論：企業於提供餐點權利之代金券移轉予客戶前，對該等代金券不具控制。因此，企業作出結論：企業於該協議中係代理人，且以服務換得之有權取得之對價淨額（於售出每一代金券時，企業有權取得之 30%佣金）認列收入。

客戶對額外商品或勞務之選擇權

- IE249 釋例 49 至 52 例示國際財務報導準則第 15 號第 B39 至 B43 段客戶對額外商品或勞務之選擇權之規定。釋例 50 例示國際財務報導準則第 15 號第 27 至 29 段辨認履約義務之規定。釋例 52 例示客戶忠誠計畫。該釋例可能不適用於所有客戶忠誠協議，因協議之條款及條件可能不同。具體而言，當超過兩方參與協議，企業應考量所有事實及情況，以判定產生獎勵積分之交易之客戶。

釋例49—提供客戶重要權利之選擇權（折扣券）

- IE250 某企業簽訂以 CU100 銷售 A 產品之合約。在合約中，企業給與客戶 40%之折扣券，可用於未來 30 天以內任何不超過 CU100 之購買。企業打算於未來 30 天以內對所有商品銷售提供 10%之折扣作為季節性促銷之一部分。該 10%折扣不可與該 40%折扣券併用。
- IE251 由於未來 30 天以內所有客戶將獲得 10%之購買折扣，提供客戶重要權利之折扣，僅係於該 10%折扣以外之增額折扣（亦即額外之 30%折扣）。企業將提供增額折扣之承諾，視為銷售 A 產品之合約中之履約義務處理。
- IE252 為依國際財務報導準則第 15 號第 B42 段之規定，估計折扣券之單獨售價，該企業估計客戶將有 80%之可能性使用該折扣券，且客戶平均將購買 CU50 之額外產品。因此，企業估計該折扣券之單獨售價為 CU12（CU50 之額外產品平均購買價格 × 30%之增額折扣 × 80%行使選擇權之可能性）。A 產品及折扣券之單獨售價與交易價格 CU100 之分攤結果如下：



履約義務 單獨售價

	CU
A 產品	100
折扣券	12
總額	112

分攤後之交易價格

A 產品	89	(CU100 ÷ CU112 × CU100)
折扣券	11	(CU12 ÷ CU112 × CU100)
總額	100	

- IE253 企業分攤 CU89 至 A 產品，並於控制移轉時認列 A 產品之收入。企業分攤 CU11 至折扣券，並於客戶為商品或勞務使用折扣券時或於折扣券過期時認列折扣券之收入。

釋例50—未提供客戶重要權利之選擇權（額外商品或勞務）

- IE254 某企業（屬電信業）與某客戶簽訂提供手機及每月網路服務之兩年期合約。該網路服務以固定月費提供每月通話上限 1,000 分鐘及簡訊上限 1,500 則。該合約明定客戶可於任何月份選擇購買任何額外通話分鐘數或簡訊量之價格。該等服務之價格等於其單獨售價。
- IE255 企業判定提供手機及網路服務之每一承諾均為單獨履約義務。此係因客戶可自手機及網路服務本身或連同客戶輕易可得之其他資源獲益（依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)中之條件）。此外，依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之條件，該手機及網路服務係可單獨辨認（基於國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之因素）。
- IE256 企業判定，購買額外通話分鐘數及簡訊量之選擇權，並未提供客戶倘未簽訂該合約則無法取得之重要權利（見國際財務報導準則第15號第B41段）。此係因額外通話分鐘數及簡訊量之價格反映該等服務之單獨售價。由於額外通話分鐘數及簡訊量之選擇權並未給與客戶重要權利，企業作出結論：該選擇權並非合約中之履約義務。因此，企業不將任何交易價格分攤至額外通話分鐘數或簡訊量之選擇權。企業將於提供該等服務時認列額外通話分鐘數或簡訊量之收入。

釋例51—提供客戶重要權利之選擇權（續約權）

- IE257 某企業與多個客戶簽訂 100 份單獨合約，每份合約以 CU1,000 提供一年之維修服務。合約條款明定年底時，每一客戶有支付額外 CU1,000 續約一年維修合約之選

擇權。企業亦給與第二年續約之客戶，於第三年以 CU1,000 再續約之選擇權。企業對原始（亦即當新購買產品時）未簽訂維修合約之客戶以顯著較高價格收取維修服務費用。亦即，若客戶原始並未購買該服務或中斷該服務，企業於第二年及第三年收取之年度維修服務費用分別為 CU3,000 及 CU5,000。

IE258 企業作出結論：該續約權提供客戶倘未簽訂該合約則無法取得之重要權利，因若客戶選擇僅於第二年或第三年購買該服務，則維修服務之價格顯著較高。每一客戶第一年所支付之 CU1,000，部分實際上係後續年度所提供服務之不可退還預付款。因此，企業作出結論：該提供選擇權之承諾係一履約義務。

IE259 續約權係維修服務之延續，且依現有合約之條款提供該等服務。依國際財務報導準則第 15 號第 B43 段之規定，企業決定預期收取之對價（以預期提供之所有服務換得），以分攤交易價格，而不直接決定續約權之單獨售價。

IE260 企業預期 90 個客戶於第一年年底續約（售出之 100 份合約之 90%）及 81 個客戶於第二年年底續約（第一年續約之 90 個客戶中有 90% 亦將於第二年年底續約，即售出之 100 份合約之 81%）。

IE261 於合約開始時，企業判定每一合約之預期對價為 CU2,710 [CU1,000 + (90% × CU1,000) + (81% × CU1,000)]。該企業亦判定，以已發生成本相對於預期總成本為基礎認列收入，能描述對客戶勞務之移轉。三年期合約之估計成本如下：

	CU		CU
第 1 年	600		
第 2 年	750		
第 3 年	1,000		
依合約續約可能性調整之預期成本		預期對價之分攤	
	CU		CU
第 1 年	600 (CU600 × 100%)	780 [(CU600 ÷ CU2,085) × CU2,710]	
第 2 年	675 (CU750 × 90%)	877 [(CU675 ÷ CU2,085) × CU2,710]	
第 3 年	810 (CU1,000 × 81%)	1,053 [(CU810 ÷ CU2,085) × CU2,710]	
總額	2,085	2,710	

IE263 因此，於合約開始時，企業將迄今已收到對價中之 CU22,000 [現金 CU100,000 -

於第一年年底認列之收入 CU78,000 ($\text{CU}780 \times 100$)] 分攤至該於第一年年底續約之選擇權。

- IE264 假設企業之預期不變，且該 90 個客戶如預期續約，第一年年底時，企業已收到現金 CU190,000 [$(100 \times \text{CU}1,000) + (90 \times \text{CU}1,000)$]，並已認列收入 CU78,000 ($\text{CU}780 \times 100$) 及合約負債 CU112,000。
- IE265 因此，於第一年年底續約時，企業將 CU24,300 分攤至第二年年底續約之選擇權 [累計現金 CU190,000 減除第一年所認列及第二年將認列之累計收入 CU165,700 ($\text{CU}78,000 + \text{CU}877 \times 100$)]。
- IE266 若合約續約之實際份數與企業之預期不同，企業會據以更新交易價格及所認列之收入。

釋例52－客戶忠誠計畫

- IE267 企業使用客戶忠誠計畫，對客戶每 CU10 之購買給予一個忠誠度點數作為獎勵。每一點數可於未來購買企業產品享有 CU1 之折扣。於某報導期間，客戶購買 CU100,000 之產品並獲得可於未來購買時兌換之 10,000 個點數。該對價係固定且所購買商品之單獨售價為 CU100,000。企業預期將有 9,500 個點數會兌換。依國際財務報導準則第 15 號第 B42 段之規定，企業以兌換之可能性為基礎，估計每個點數之單獨售價為 CU0.95（共計 CU9,500）。
- IE268 該等點數提供客戶倘未簽訂該合約則無法取得之重要權利。因此，企業作出結論：提供點數予客戶之承諾係一履約義務。企業以相對單獨售價為基礎將交易價格（CU100,000）分攤至該產品及該等點數如下：

CU		
產品	91,324	[$\text{CU}100,000 \times (\text{單獨售價 } \text{CU}100,000 \div \text{CU}109,500)$]
點數	8,676	[$\text{CU}100,000 \times (\text{單獨售價 } \text{CU}9,500 \div \text{CU}109,500)$]

- IE269 於第一個報導期間結束日，已有 4,500 個點數被兌換，且企業仍預期共計 9,500 個點數會兌換。企業於第一個報導期間結束日，對忠誠度點數認列收入 CU4,110 [$(4,500 \text{ 個點數} \div 9,500 \text{ 個點數}) \times \text{CU}8,676$]，並對尚未兌換之點數認列合約負債 CU4,566 ($\text{CU}8,676 - \text{CU}4,110$)。
- IE270 於第二個報導期間結束日，累計已有 8,500 個點數被兌換。企業更新會兌換點數之估計值，並預期共計 9,700 個點數會兌換。企業對忠誠度點數認列收入 CU3,493 { [$(8,500 \text{ 個已被兌換總點數} \div 9,700 \text{ 預期會兌換之總點數}) \times \text{原始分攤金額 } \text{CU}8,676$] - 於第一個報導期間認列之 CU4,110 }。該合約負債餘額為 CU1,073（原始分攤金額 CU8,676 - 所認列之累計收入 CU7,603）。



不可退還之前端收費

IE271 釋例 53 例示國際財務報導準則第 15 號第 B48 至 B51 段不可退還之前端收費之規定。

釋例53—不可退還之前端收費

IE272 某企業與某客戶簽訂一年之交易處理服務合約。企業與所有客戶之合約具相同之標準條款。合約規定客戶須支付一筆前端費用，俾將客戶資料登錄在企業之系統及處理程序中。該費用係一名目金額且不可退還。客戶每年無須再支付前端費用即可續約。

IE273 企業之準備活動不移轉商品或勞務予客戶，因此不產生一履約義務。

IE274 企業作出結論：該續約權不會提供客戶倘未簽訂該合約則無法取得之重要權利（見國際財務報導準則第 15 號第 B40 段）。該前端費用實際上係未來交易處理服務之預付款。因此，企業決定該交易價格（包含不可退還之前端收費）並依國際財務報導準則第 15 號第 B49 段之規定，隨交易處理服務之提供認列收入。

授權

IE275 釋例 54 至 61 例示國際財務報導準則第 15 號第 22 至 30 段辨認履約義務及國際財務報導準則第 15 號第 B52 至 B63 段授權之規定。此等釋例亦例示其他規定如下：

- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 39 至 45 段（衡量履約義務完成程度之規定，釋例 58）。
- (b) 國際財務報導準則第 15 號第 84 至 86 段（將變動對價分攤至履約義務之規定，釋例 57）；及
- (c) 國際財務報導準則第 15 號第 B63 段（智慧財產授權之對價係以銷售基礎或使用基礎計算之權利金，釋例 57 及 61）。

釋例54—使用智慧財產之權利

- (a) IE276 與釋例 11 案例 A 之事實相同（見第 IE49 至 IE53 段），該企業辨認出合約中有四項履約義務：軟體授權；
- (b) 安裝服務；
- (c) 軟體更新；及

(d) 技術支援。

IE277 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估其移轉軟體授權之承諾之性質。企業觀察到，授權移轉予客戶時，該軟體即可運作，且客戶可主導該軟體之使用並取得該軟體之幾乎所有剩餘效益。此外，企業作出結論：由於軟體移轉予客戶時即可運作，客戶合理預期企業不會進行重大影響與授權相關之智慧財產之活動。此係因於授權移轉予客戶之時點，智慧財產於授權期間不會改變。企業評估是否符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件時，不考量提供軟體更新之承諾，因該等更新代表一單獨履約義務。因此，該企業作出結論：該合約不符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之任何條件，且企業移轉授權之承諾之性質係提供使用已存在於授權時點之企業智慧財產之權利（亦即客戶享有權利之智慧財產係不變）。因此，企業將該授權視為於某一時點滿足之履約義務處理。

釋例55—智慧財產之授權

IE278 某企業與某客戶簽訂三年期合約，授權與某商品之設計及生產過程相關之智慧財產。該合約亦明定客戶將取得由企業開發之新設計或新生產過程之任何智慧財產更新。該等更新對客戶使用該授權之能力至關重要，因客戶係於科技變化快速之產業中營運。企業不單獨銷售該等更新，且客戶亦不得選擇單獨購買授權而不連同更新。

IE279 企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務以判定哪些商品及勞務係可區分。企業判定，即使其可作出客戶在該授權不更新之情況下仍可自授權本身獲益之結論（見國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)），但該獲益將為有限，因該等更新對客戶營運於快速變化之科技環境中持續利用授權之能力具關鍵性。於評估是否符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之規定時，該企業觀察到，客戶不得選擇單獨購買授權而不連同更新，且該客戶自無更新之授權之獲益有限。因此，企業作出結論：該授權及該等更新係高度相互關聯，且依合約之內涵授權之承諾係不可區分，因該授權不可與提供更新之承諾單獨辨認（依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之條件及第 29 段中之因素）。

IE280 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 31 至 38 段之規定，判定該履約義務（包括授權及更新）究係於某一時點或隨時間逐步滿足。企業作出結論：由於客戶隨企業之履約，同時取得並耗用企業履約之效益，該履約義務依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之規定係隨時間逐步滿足。

釋例56—辨認可區分之授權

IE281 某企業（製藥公司）將其經核准之藥品專利權授權予某客戶 10 年，且亦承諾為客

戶製造該藥品。該藥品係一成熟產品；因此，企業將不會進行任何支助該藥品之活動（與企業之商業實務慣例一致）。

案例A－授權係不可區分

- IE282 本例中，無其他企業可製造此藥品，因該藥品製程之性質係高度專業。因此，該授權與製造服務均不可單獨購買。
- IE283 企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。企業判定，該客戶在沒有製造服務之情況下無法自授權獲益，故不符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之條件。因此，該授權與製造服務係不可區分，企業將授權及製造服務視為單一履約義務處理。
- IE284 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 31 至 38 段之規定，判定該履約義務（亦即授權及製造服務之組合）究係於某一時點或隨時間逐步滿足之履約義務。

案例B－授權係可區分

- IE285 本例中，該生產藥品之製程既非獨特亦非專業，且多個其他企業亦可為客戶製造該藥品。
- IE286 企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。由於該製程可由其他企業提供，企業作出結論：客戶可自授權本身（亦即無製造服務）獲益，且該授權可與該製程單獨辨認（亦即符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段之條件）。因此，企業作出結論：授權及製造服務係可區分且企業有兩項履約義務：
- (a) 專利權之授權；及
 - (b) 製造服務。
- IE287 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估其授權之承諾之性質。該藥品係一成熟商品（亦即其已核准，目前正在製造中，且於過去數年已商業化銷售）。對此等類型之成熟商品，企業並無進行任何支助該藥品之活動之商業實務慣例。因此，企業作出結論：該合約不符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件，因合約中並未規定（且客戶並不合理預期）企業進行重大影響客戶享有權利之智慧財產之活動。企業評估是否符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件時，並未將承諾提供製造服務之單獨履約義務納入考量。因此，企業移轉授權之承諾之性質，係提供客戶使用已存在於授權時點（以形式及功能而言）之企業智慧財產之權利。因此，企業將該授權視為於某一時點滿足之履約義務處理。
- IE288 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 31 至 38 段之規定，判定該製造服務究係於某一時點或隨時間逐步滿足之履約義務。

釋例57—特許權

IE289 某企業與某客戶簽訂合約，承諾授予特許權，該特許權授權提供客戶使用企業商標名稱及銷售企業產品 10 年之權利。除該授權外，企業亦承諾提供經營特許加盟店所需之設備。企業以授權換得收取客戶月銷售之 5%之權利金（以銷售基礎計算）。該設備之固定對價 CU150,000 應於交付該設備時付款。

辨認履約義務

IE290 企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。企業觀察到，作為特許權授權人，其已有商業實務慣例進行支助特許商標名稱之活動，包括分析客戶之偏好變化及執行產品改善、訂價策略、行銷活動及達成營運效率。惟企業作出結論：該等活動不直接移轉商品或勞務予客戶，因其係企業授權承諾之一部分且實際上改變客戶享有權利之智慧財產。

IE291 企業判定有兩項移轉商品及勞務之承諾：一項授權之承諾及一項移轉設備之承諾。此外，企業作出結論：授權之承諾及移轉設備之承諾係可區分。此係因客戶可自每一承諾（亦即授權之承諾及設備之承諾）本身或連同輕易可得之其他資源獲益（見國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)）。（亦即，客戶可自該授權連同於特許加盟店開幕前交付之設備獲益，且該設備可用於該特許加盟店或以高於殘值之金額出售。）企業亦判定，依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之規定，該特許權授權及設備均可單獨辨認，因國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之因素均不存在。因此，該企業有兩項履約義務：

(a) 特許權授權；及

(b) 設備。

分攤交易價格

IE292 企業判定該交易價格包括 CU150,000 之固定對價及變動對價（客戶銷售之 5%）。

IE293 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 85 段之規定，判定是否應將變動對價完全分攤至移轉特許權授權之履約義務。企業作出結論：該變動對價（亦即以銷售基礎計算之權利金）應完全分攤至該特許權授權，因該變動對價僅與企業授予特許權之承諾有關。此外，企業觀察到，將 CU150,000 分攤至該設備及將以銷售基礎計算之權利金分攤至該特許權授權，與類似合約以企業之相對單獨售價為基礎之分攤一致。亦即，該設備之單獨售價係 CU150,000 且企業經常授予特許權以換得客戶銷售之 5%。因此，企業作出結論：該變動對價（亦即以銷售基礎計算之權利金）應完全分攤至授予特許權之履約義務。

應用指引：授權

- IE294 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估授予特許權之承諾之性質。企業作出結論：該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件，且企業承諾之性質係提供取用存在於授權期間之企業智慧財產。此係因：
- (a) 企業作出結論：客戶將會合理預期企業將進行影響客戶享有權利之智慧財產之活動。此係基於企業之商業實務慣例，進行之活動包括分析客戶之偏好變化及執行產品改善、訂價策略、行銷活動及達成營運效率。此外，企業觀察到，因部分報酬係取決於被授權人之營運成果（透過以銷售基礎計算之權利金可知），企業與客戶共享經濟利益，顯示客戶將預期企業進行該等活動以最大化盈餘。
 - (b) 企業亦觀察到，該特許權授權要求客戶落實源自該等活動之任何改變，因而使客戶暴露於該等活動之任何正面或負面影響。
 - (c) 企業亦觀察到，即使客戶可透過該授權所給與之權利而自該等活動獲益，該等活動之發生不會移轉商品或勞務予客戶。
- IE295 由於該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件，企業作出結論：依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之規定，該移轉授權之承諾係一隨時間逐步滿足之履約義務。
- IE296 企業亦作出結論：由於該對價係以銷售基礎計算之權利金，企業適用國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之規定，於特許權授權移轉後，企業於銷售發生時認列收入。

釋例58—智慧財產之取用

- IE297 某企業（連載漫畫之創作者），授權某客戶使用其三個連載漫畫中角色之肖像及名稱，授權期間為四年。每一連載漫畫均有主要角色。惟經常會出現新創造之角色且角色之肖像會隨時間逐步演變。該客戶（郵輪營運者）於合理規範內可以多種方法使用企業之漫畫角色，諸如：於表演或遊行中。該合約要求客戶使用該等角色之最新肖像。
- IE298 企業於四年期間給與授權，並換得每年收取 CU1 百萬之固定款項。
- IE299 依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，企業評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。該企業作出結論：企業除授權之承諾，沒有其他履約義務。亦即，與授權有關之額外活動不直接移轉商品或勞務予客戶，因該等活動係企業之授權承諾之一部分，且實際上改變客戶享有權利之智慧財產。

- IE300 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估其移轉授權之承諾之性質。企業於評估該等條件時，考量下列：
- (a) 客戶合理預期（源自企業之商業實務慣例）企業將進行影響客戶享有權利之智慧財產（亦即角色）之活動。該等活動包括角色之發展及每週出版包括該等角色之連載漫畫。
 - (b) 因該合約要求客戶使用最新之角色，該授權所給與之權利使客戶直接暴露於企業活動之任何正面或負面影響。
 - (c) 即使客戶可透過該授權所給與之權利而自該等活動獲益，該等活動之發生不會移轉商品或勞務予客戶。
- IE301 因此，企業作出結論：該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件，且企業移轉授權之承諾之性質，係提供客戶取用存在於授權期間之企業智慧財產。因此，企業將所承諾之授權視為隨時間逐步滿足之履約義務處理（亦即符合國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之條件）。
- IE302 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 39 至 45 段之規定，辨認最能描述企業於授權中履約之方法。由於該合約提供客戶於一固定期間，無限使用該等授權角色，企業判定，時間基礎方法係最能適當衡量履約義務完成程度。

釋例59—使用智慧財產之權利

- IE303 某音樂唱片公司將某著名管弦樂團於 1975 年錄製之古典交響樂授權予某客戶。該客戶（消費性產品公司）有權於兩年內在 A 國家之所有商業廣告中（包括電視、廣播及網路廣告）使用該錄製之交響樂。企業提供授權並換得每月收取 CU10,000 之固定對價。該合約不包括由企業提供之任何其他商品或勞務。該合約係不可取消。
- IE304 企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。企業作出結論：企業之唯一履約義務係授權。
- IE305 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估授權之承諾之性質。企業無改變該授權之錄音之任何合約義務或隱含義務。因此，客戶享有權利之智慧財產係不變。因此，企業作出結論：企業移轉授權之承諾之性質，係提供客戶使用已存在於授權時點之企業智慧財產之權利。因此，該授權之承諾係於某一時點滿足之履約義務。企業於客戶可主導授權之智慧財產之使用並取得來自該智慧財產之幾乎所有剩餘效益時，認列所有收入。
- IE306 基於企業之履約（於合約期間開始日）與客戶兩年期間內之每月付款（其係不可

取消）間之時間長度，企業考量國際財務報導準則第 15 號第 60 至 65 段之規定，判定是否存在重大財務組成部分。

釋例60—以銷售基礎計算之智慧財產授權權利金

- IE307 某企業（電影發行公司）將 XYZ 電影授權予某客戶。該客戶（電影院營運者）有權於其電影院播放該部電影六星期。企業提供授權並換得營運者 XYZ 電影票銷售之一部分（亦即以銷售基礎計算之權利金之變動對價）。企業作出結論：企業之唯一履約義務係該授權之承諾。
- IE308 企業觀察到，無論該授權之承諾究係代表取用企業智慧財產之權利或使用企業智慧財產之權利，企業適用國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之規定，於電影票之銷售發生時，認列收入。此係因該智慧財產之授權之對價係以銷售基礎計算之權利金，且企業已移轉該以銷售基礎計算權利金之相關電影之授權。

釋例61—智慧財產之取用

- IE309 某企業（知名球隊）授權某客戶使用其名稱及標誌。該客戶（服裝設計師）有權在一年內於運動衫、帽子、馬克杯及毛巾等商品上使用該球隊之名稱及標誌。企業提供授權並換得 CU2 百萬固定對價及使用該球隊名稱或標誌之任何商品售價之 5% 之權利金。客戶預期企業將持續參與運動賽事並維持一具競爭力球隊。
- IE310 企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。企業作出結論：企業之唯一履約義務係移轉該授權。亦即，與授權有關之額外活動不直接移轉商品或勞務予客戶，因該等活動係企業之授權承諾之一部分，且實際上改變客戶享有權利之智慧財產。
- IE311 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估企業移轉授權之承諾之性質。於評估該等條件時，企業考量下列：
- (a) 企業作出結論：客戶將會合理預期企業將進行影響客戶享有權利之智慧財產（亦即球隊名稱及標誌）之活動。此係基於企業之商業實務慣例，進行之活動包括持續參與賽事並維持一具競爭力球隊。此外，企業觀察到，因部分對價係取決於客戶之營運成果（係透過以銷售基礎計算之權利金），企業與客戶共享經濟利益，顯示客戶將預期企業會進行該等活動以最大化盈餘。
 - (b) 企業觀察到，該授權所給與之權利（亦即使用球隊名稱及標誌）使客戶直接暴露於企業活動之任何正面或負面影響。
 - (c) 企業亦觀察到，即使客戶可透過該授權所給與之權利而自該等活動獲益，該等活動之發生不會移轉商品或勞務予客戶。

IE312 企業作出結論：該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件，企業授權之承諾之性質，係提供客戶取用存在於授權期間之企業智慧財產。因此，企業將所承諾之授權視為隨時間逐步滿足之履約義務處理（亦即符合國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之條件）。

IE313 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 39 至 45 段之規定，決定能描述企業對固定對價之履約之完成程度之衡量方法。對以銷售基礎計算之權利金之對價，適用國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之規定；因此，企業於使用球隊名稱或標誌之商品銷售發生時，認列收入。

再買回協議

IE314 釋例 62 例示國際財務報導準則第 15 號第 B64 至 B76 段再買回協議之規定。

釋例62—再買回協議

IE315 某企業於 20X7 年 1 月 1 日與某客戶簽訂合約，以 CU1 百萬銷售一有形資產。

案例A—買權：融資

IE316 該合約包括賦予企業有權以 CU1.1 百萬於 20X7 年 12 月 31 日以前再買回該資產之買權。

IE317 企業對資產之控制並未於 20X7 年 1 月 1 日移轉予客戶，因其有權再買回該資產，因此客戶主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力受限制。因此，企業依國際財務報導準則第 15 號第 B66 段(b)之規定，將該交易視為融資安排處理（因行使價格高於原始售價）。企業依國際財務報導準則第 15 號第 B68 段之規定，不除列該資產，而將收到之現金認列為金融負債。企業亦將行使價格（CU1.1 百萬）與收到現金（CU1 百萬）間之差額認列為利息費用（使負債增加）。

IE318 該買權於 20X7 年 12 月 31 日因未行使而失效；因此，企業將該負債除列，並認列 CU1.1 百萬之收入。

案例B—賣權：租賃

IE319 沿前例，但將買權改為賣權，該合約包括企業有義務應客戶要求，於 20X7 年 12 月 31 日以前以 CU900,000 再買回該資產之賣權。該資產於 20X7 年 12 月 31 日之市場價值預期為 CU750,000。

IE320 於合約開始時，企業評估客戶是否有重大經濟誘因以行使該賣權，俾決定該資產移轉之會計處理（見國際財務報導準則第 15 號第 B70 至 B76 段）。企業作出結論：客戶有重大經濟誘因以行使該賣權，因該再買回價格顯著高於該資產於再買



回日之預期市場價值。於評估客戶是否有重大經濟誘因以行使該賣權時，企業判定並無其他須考量之攸關因素。因此，企業作出結論：企業對資產之控制並不轉移予客戶，因客戶主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力受限制。

- IE321 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B70 至 B71 段之規定，將該交易依國際會計準則第 17 號「租賃」以租賃處理。

開帳單並代管協議

- IE322 釋例 63 例示國際財務報導準則第 15 號第 B79 至 B82 段開帳單並代管協議之規定。

釋例63—開帳單並代管協議

- IE323 某企業於 20X8 年 1 月 1 日與某客戶簽訂銷售機器及備用零件之合約。該機器及零件之製造前置時間為兩年。
- IE324 製造完成時，企業證明該機器及該等備用零件符合合約所協議之規格。移轉機器及備用零件之承諾係可區分且導致兩項履約義務將各於某一時點滿足。客戶於 20X9 年 12 月 31 日支付機器及備用零件之款項，但僅取得機器之實體持有。雖然客戶檢驗並接受該等備用零件，客戶要求將該等備用零件存放於企業之倉庫，因倉庫鄰近客戶之工廠。客戶對該等備用零件具法定所有權，且可辨認出該等備用零件係客戶所有。此外，企業將該等備用零件存放於倉庫中之獨立區，且該等備用零件已可應客戶要求立即運送。企業預期持有該等備用零件兩年至四年，且企業無使用該等備用零件或將該等備用零件給予另一客戶之主導能力。
- IE325 企業辨認提供保管服務之承諾係一履約義務，因該服務係提供予客戶，且其可與機器及該等備用零件區分。因此，企業判定合約中有三項履約義務（提供機器、備用零件及保管服務之承諾）。企業將交易價格分攤至該三項履約義務，且於（或隨）控制移轉予客戶時認列收入。
- IE326 當客戶於 20X9 年 12 月 31 日取得機器之實體時，該機器之控制移轉予客戶。企業評估國際財務報導準則第 15 號第 38 段中之指標，以決定移轉該等備用零件之控制予客戶之時點，企業注意到其已收到款項，客戶對該等備用零件具法定所有權，且客戶已檢驗並接受該等備用零件。此外，企業作出結論：該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 B81 段之所有條件（企業對開帳單並代管協議認列收入之必要條件）。企業於 20X9 年 12 月 31 日備用零件之控制移轉予客戶時認列其收入。
- IE327 該提供保管服務之履約義務，係隨該等服務之提供而隨時間逐步滿足。企業依國際財務報導準則第 15 號第 60 至 65 段之規定，考量付款條件是否包含重大財務組

成部分。



附錄

其他準則指引之修正

為確保與國際財務報導準則第 15 號及對其他準則之相關修正一致，本附錄之其他準則指引之修正係屬必要。

* * * * *

國際財務報導準則第 15 號於 2014 年發布時所包含於本附錄之修正內容，已納入本版之相關準則指引中。

