

國際財務報導準則第 15 號
正體中文版 A 部分及 B 部分之釋例草案

國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」之闡釋

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 105 年 9 月 30 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」之修正

.....

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：

.....

(i) 授權（見第 B52 至 B63B 段）；及

.....。

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（亦即移轉該等商品或勞務之承諾依合約之內涵係可區分）。

.....

29 於評估企業移轉商品及勞務予客戶之承諾是否係第 27 段(b)規定之可單獨辨認時，目的係判定承諾之性質（依合約之內涵）究係個別移轉每一該等商品或勞務抑或係移轉一個組合項目或多個組合項目（所承諾之商品或勞務係組合項目之投入）。顯示兩個以上移轉商品或勞務予客戶之承諾係不可單獨辨認之因素包括（但不限於）下列各項：

(a) 企業提供一重大服務，該重大服務係將該等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（客戶所簽定之一個組合產出或多個組合產出）。換言之，企業使用該等商品或勞務作為投入，以生產或交付客戶明定之一個組合產出或多個組合產出。一個組合產出或多個組合產出可能包括超過一個之階段、要素或單位。

(b) 一個或多個該等商品或勞務重大修改或客製化合約中承諾之一個或多個其他商品或勞務，或被其他商品或勞務重大修改或客製化。

(c) 該等商品或勞務係高度相互依存或高度相互關聯。換言之，每一該等商品或勞務係受合約中之一個或多個其他商品或勞務重大影響。例如，於某些情況下，兩個以上商品或勞務係彼此間重大影響，因企業無法藉由獨立移轉每一

該等商品或勞務而履行其承諾。

.....

附錄 B

應用指引

.....

B1 本應用指引編排為下列各項：

...

(i) 授權（第 B52 至 B63B 段）；

...

.....

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），或係為另一方所提供之該等商品或勞務作安排之履約義務（即企業為代理人）。企業應就對客戶承諾之每一特定商品或勞務判定其究係為主理人抑或為代理人。提供予客戶之特定商品或勞務係可區分之商品或勞務（或可區分之一組商品或勞務）（見第 27 至 30 段）。若客戶合約包括超過一個之特定商品或勞務，企業可能對某些特定商品或勞務為主理人，對其他商品或勞務則為代理人。

B34A 企業為判定其承諾之性質（如第 B34 段所述），應：

(a) 辨認將提供予客戶之特定商品或勞務（例如，該等特定商品或勞務可能為對將由另一方提供之商品或勞務之權利（見第 26 段））；及

(b) 評估其於每一特定商品或勞務移轉予客戶前，是否控制（如第 33 段所述）該商品或勞務。

B35 若企業於特定商品或勞務移轉予客戶前控制該商品或勞務，則企業為主理人。惟若企業僅於移轉一特定商品之法定所有權予客戶前短暫地取得該法定所有權，則該企業不必然控制該商品。作為主理人之企業可能由本身提供特定商品或勞務而滿足履約義務，或可能聘請另一方（例如，轉包商（分包商））代為滿足該履約義務之部分或全部。

B35A 當另一方參與提供商品或勞務予客戶時，作為主理人之企業取得對下列任一項之控制：

- (a) 來自另一方且後續移轉予客戶之商品或另一資產。
- (b) 對將由另一方執行之勞務之權利，此給予企業能力以主導另一方代企業提供勞務予客戶。
- (c) 來自另一方，且後續於提供特定商品或勞務予客戶時與其他商品或勞務組合之商品或勞務。例如，若企業提供一重大服務，該重大服務係將由另一方所提供之商品或勞務整合為客戶所簽定之特定商品或勞務（見第 29 段(a)），企業於特定商品或勞務移轉予客戶前控制該商品或勞務。此係因企業先取得對該特定商品或勞務之投入（此包括來自其他方之商品或勞務）之控制，並主導其使用以產生組合產出（即特定商品或勞務）。

B35B 於（或隨）作為主理人之企業滿足履約義務時，企業應就移轉特定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所提供之特定商品或勞務作安排，則該企業為代理人。作為代理人之企業於特定商品或勞務移轉予客戶前並未控制由另一方所提供之該商品或勞務。於（或隨）作為代理人之企業滿足履約義務時，企業應就為另一方所提供之特定商品或勞務作安排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，該淨額係企業以由另一方提供之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 顯示企業於特定商品或勞務移轉予客戶前控制該商品或勞務（因此為主理人（見第 B35 段））之指標包括（但不限於）下列各項：

- (a) 企業對完成提供特定商品或勞務之承諾負有主要責任。此通常包括對特定商品或勞務之可接受性負有責任（例如，對商品或勞務符合客戶特殊規格負有主要責任）。若企業對完成提供特定商品或勞務之承諾負有主要責任，此可能顯示參與提供特定商品或勞務之另一方係代企業為之。
- (b) 企業於特定商品或勞務移轉予客戶前承擔存貨風險，或於控制移轉予客戶後承擔存貨風險（例如，若客戶具有退貨權）。例如，若企業於取得客戶合約前即取得（或本身承諾將取得）特定商品或勞務，此可能顯示於商品或勞務移轉予客戶前，企業具有能力以主導該商品或勞務之使用並取得該商品或勞務之幾乎所有剩餘效益。
- (c) 企業對特定商品或勞務具有訂定價格之裁量權。就特定商品或勞務訂定客戶支付之價格可能顯示企業具有能力以主導該商品或勞務之使用並取得幾乎所有剩餘效益。惟於某些情況下代理人可能有訂定價格之裁量權。例如，代理人為自其服務（為另一方將提供予客戶之商品或勞務作安排）產生額外之收入，可能在訂定價格上有某些彈性。

B37A 第 B37 段中之指標可能與控制之評估攸關，而攸關程度之高低取決於特定商品或勞務之性質及合約之條款及條件。此外，不同之指標於不同合約中可能提供更具說服力之證據。

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特定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）。

.....

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）下列各項之授權：

- (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 企業除承諾一項授權（或多項授權）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，客戶合約包含一項授權（或多項授權）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。

.....

B57 [已刪除]

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 及 B59A 段）；

...

.....

B59A 當符合下列情況之一時，企業之活動重大影響客戶享有權利之智慧財產：

- (a) 預期該等活動將重大改變智慧財產之形式（例如，設計或內容）或功能性（例如，執行某功能或工作之能力）；或

- (b) 客戶取得來自智慧財產之效益之能力係幾乎源自或取決於該等活動。例如，來自品牌之效益通常係源自或取決於企業之支持或維護該智慧財產之價值之持續活動。

據此，若客戶享有權利之智慧財產具重大之單獨功能性，則該智慧財產之效益之重大部分係源自該功能性。因此，企業之活動將不會重大影響客戶取得來自該智慧財產之效益之能力，除非該等活動重大改變其形式或功能性。常具重大單獨功能性之智慧財產類型包括軟體、生物化合物或藥品配方，以及已完成之媒體內容（例如，電影、電視節目及音樂錄音）。

.....

B63A 當權利金僅與智慧財產之授權有關或當智慧財產之授權係與權利金有關之主導性項目（例如，當企業可合理預期客戶會將顯著較多之價值歸屬於智慧財產之授權（相較於與權利金有關之其他商品或服務）時，該授權可能係與權利金有關之主導性項目），始適用第 B63 段以銷售基礎或使用基礎計算之權利金之規定。

B63B 當符合第 B63A 段之規定時，以銷售基礎或使用基礎計算之權利金收入應全部依第 B63 段之規定認列。當不符合第 B63A 段之規定時，以銷售基礎或使用基礎計算之權利金適用第 50 至 59 段中變動對價之規定。

.....

附錄 C

生效日及過渡規定

...

- C1B 2016 年 4 月發布之「國際財務報導準則第 15 號『客戶合約之收入』之闡釋」修正第 26、27、29、B1、B34 至 B38、B52 至 B53、B58、C2、C5 及 C7 段，刪除第 B57 段，並新增第 B34A、B35A、B35B、B37A、B59A、B63A、B63B、C7A 及 C8A 段之規定。企業應於 2018 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用該等修正內容，並得提前適用。企業若提前適用該等修正內容，應揭露該事實。

過渡規定

- C2 就第 C3 至 C8A 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。
-
- 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) 對下列已完成合約，企業無須重編：
 - (i) 同一年度報導期間內開始並結束者；或
 - (ii) 於最早表達期間開始日已完成之合約。
 - (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。
 - (c) 對最早表達期間開始日前修改之合約，企業無須依第 20 至 21 段之規定就合約之修改追溯重編該等合約之處理。然而，企業應反映最早表達期間開始日前發生之所有修改之彙總影響，當企業：
 - (i) 辨認已滿足及未滿足之履約義務時；
 - (ii) 決定交易價格時；及

(iii) 將交易價格分攤至已滿足及未滿足之履約義務時。

(d) 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)。

.....

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，企業得選擇僅對初次適用日(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。

C7A 企業依第 C3 段(b)之規定追溯適用本準則時，亦得對下列兩者之一使用第 C5 段(c)所述之實務權宜作法：

(a) 最早表達期間開始日前所發生之所有合約修改；或

(b) 於初次適用日前所發生之所有合約修改。

若企業使用此實務權宜作法，企業應對所有合約一致地使用該權宜作法，並揭露第 C6 段所規定之資訊。

.....

C8A 企業應依國際會計準則第 8 號之規定追溯適用「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」(見第 C1B 段)。於追溯適用該等修正內容時，企業應以如同該等修正於初次適用日已包含於國際財務報導準則第 15 號中之方式適用該等修正內容。因此，企業對於依第 C2 至 C8 段之規定未適用國際財務報導準則第 15 號之規定之報導期間或合約，不適用該等修正內容。例如，若企業僅對初次適用日尚未完成之合約依第 C3 段(b)之規定適用國際財務報導準則第 15 號，則就此等修正之影響，企業不重編於國際財務報導準則第 15 號初次適用日已完成合約之處理。

國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」之釋例之修正

.....

釋例 10—商品及勞務係不可區分

案例 A—重大整合服務

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，並辨認所承諾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

IE47 惟依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之規定，上述移轉商品及勞務之承諾係不可單獨辨認(基於國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之因素)。因該企業提供一重大服務以將商品及勞務(投入)整合為醫院(客戶所簽定之組合產出)。

IE48

案例 B—重大整合服務

IE48A 某企業與某客戶簽訂一項合約，該合約將導致交付多個高度複雜且特殊之裝置。合約條款要求企業建立一製程以製造所簽定之裝置。此特殊規格係該客戶所獨有(基於客戶自有之客製化設計)，且係依單獨合約(其非屬現行協商交換之一部分)條款所發展之特殊規格。該企業負責該合約之所有管理，其要求各項活動(包括各項原料採購、尋找及管理轉包商(分包商)，以及執行製造、組裝與測試)之履行與整合。

IE48B 該企業評估合約中之承諾，並判定因客戶可自每一裝置本身獲益，依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之規定，每一所承諾之裝置能被區分。此係因每一裝置可獨立於其他裝置運作。

IE48C 該企業觀察到，其承諾之性質係建立並提供勞務，以依客戶之特殊規格製造客戶所簽定之整套裝置。該企業認為其負責該合約之所有管理，並負責提供一重大服務以將各種不同商品及勞務(投入)整合為企業之整體勞務及所產出之裝置(該組合產出)，因此，依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)及第 29 段之規定，該等裝置及為製造該等裝置所承諾之各種商品及勞務係無法單獨辨認。於此情況

下，該企業所提供之製程係針對該客戶合約。此外，該企業履約之性質及（特別是）各項活動之重大整合服務意謂：企業製造該等裝置之任一活動之變動對於製造此高度複雜且特殊之裝置所需之其他活動有重大影響，致使企業之各項活動高度相互依存且高度相互關聯。因不符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之條件，企業將提供之商品及勞務係無法單獨辨認，且因而係不可區分。企業將合約中所承諾之所有商品及勞務以一項單一履約義務處理。

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

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。客戶可自該等更新連同已於合約開始時移轉之軟體授權獲益。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 段中之原則及因素，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）。於作成此判定時，企業考量雖然其將軟體整合入客戶之系統，但因安裝服務係例行性且可自其他提供者取得，故安裝服務並不會重大影響客戶使用該軟體授權並自該軟體授權獲益之能力。軟體更新並不會重大影響客戶於軟體授權期間使用該軟體授權並自該軟體授權獲益之能力。企業進一步觀察到，所承諾之商品或勞務並未彼此互相重大修改或客製化，且企業亦未提供將該軟體及該等服務整合為一組合產出之重大服務。最後，企業作出結論：該軟體及該等服務並未彼此重大影響，因而並非高度相互依存或高度相互關聯，因企業對移轉原始軟體授權之承諾，能獨立於其後續提供安裝服務、軟體更新或技術支援之承諾而履行。

.....

案例 B—重大客製化

.....

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。該企業首先評估是否符合第 27 段(a)之條件。基於與案例 A 相同之理由，該企業判定，軟體授權、安裝、軟體更新及技術

支援各自符合該條件。該企業接著藉由評估國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之原則及因素，以評估是否符合第 27 段(b)之條件。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)）。該服務重大修改及客製化該軟體（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(b)）。因此，該企業判定，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。因此，該軟體授權及客製化安裝服務係不可區分。

IE56 基於與案例 A 之相同分析，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。

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履約義務：

- (a) 軟體之客製化（包含軟體授權與客製化安裝服務）；
- (b) 軟體更新；及
- (c) 技術支援。

.....

案例 C – 承諾係可單獨辨認（安裝）

IE58A 某企業與某客戶簽訂一項合約，該合約銷售一套設備及安裝服務。該設備無須任何客製化或修改即可運作。所需之安裝並不複雜且能由數個其他勞務提供者執行。

IE58B 該企業辨認出合約中有兩項承諾之商品與勞務：(a)設備及(b)安裝。該企業評估國際財務報導準則第 15 號第 27 段之條件，以判定每一所承諾之商品或勞務是否係可區分。該企業判定，設備及安裝各自符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之條件。客戶可自設備本身（藉由使用該設備或以高於殘值之金額轉售該設備）或連同輕易可得之其他資源（例如，可自其他提供者取得之安裝服務）獲益。客戶亦可自安裝服務連同客戶自該企業已取得之其他資源（亦即，該設備）獲益。

IE58C 該企業進一步判定，其移轉設備之承諾及提供安裝服務之承諾係各自可單獨辨認（依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之規定）。該企業於判定設備及安裝服務並非此合約中之組合項目之投入時，考量國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之原則及因素。於本例中，國際財務報導準則第 15 號第 29 段之每一因素有助於作成設備與安裝服務係可單獨辨認之結論（但個別因素不具決定性），如下所述：

- (a) 該企業不提供重大整合服務。亦即，該企業已承諾交付設備並安裝；該企業將能分別履行移轉設備之承諾及後續安裝之承諾。該企業並未承諾將設備與

安裝服務組合轉變成一組合產出。

- (b) 該企業之安裝服務將不會重大客製化或重大修改該設備。
- (c) 雖然客戶僅於其取得對設備之控制後始能自安裝服務獲益，但因該企業對移轉該設備之承諾將能獨立於提供安裝服務之承諾而履行，故安裝服務不會重大影響該設備。因設備及安裝服務不會彼此重大影響，兩者並非高度相互依存或高度相互關聯。

基於此評估，該企業辨認出該合約中有下列兩項商品或勞務履約義務：

- (i) 設備；及
- (ii) 安裝服務。

IE58D 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於某一時點抑或隨時間逐步滿足。

案例 D—承諾係可單獨辨認（合約之限制）

IE58E 除客戶依合約須使用該企業之安裝服務外，假設其他事實同案例 C。

IE58F 使用該企業安裝服務之合約規定並不改變此例中所承諾商品或勞務是否可區分之評估。此係因使用該企業安裝服務之合約規定既不會改變商品或勞務本身之特性，亦不會改變該企業對客戶之承諾。儘管客戶須使用該企業之安裝服務，該設備及安裝服務能被區分（亦即兩者各自符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之條件）且該企業提供設備之承諾及提供安裝服務之承諾係各自可單獨辨認，亦即兩者各自符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之條件。該企業於此方面之分析與案例 C 之分析一致。

案例 E—承諾係可單獨辨認（消耗品）

IE58G 某企業與某客戶簽訂一項合約，對該客戶提供一套現成設備（亦即該設備無須重大客製化或修改即可運作）並提供特殊消耗品以供該設備於未來三年內之預定時間區間使用。該消耗品僅由該企業生產，而由該企業單獨銷售。

IE58H 該企業判定，客戶可自該設備連同輕易可得之消耗品獲益。該消耗品依國際財務報導準則第 15 號第 28 段之規定係輕易可得，因其經常由企業單獨銷售（亦即透過先前購買該設備之客戶之續訂訂單）。客戶可自依合約將交付之消耗品連同原始依合約移轉予客戶之已交付設備獲益。因此，該設備及消耗品依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之規定係各自能被區分。

IE58I 該企業判定，依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之規定，其移轉設備之承諾及於三年期間提供消耗品之承諾係各自可單獨辨認。判定設備及消耗品並非此合

約中之組合項目之投入時，該企業認為，其並不提供將設備及消耗品轉變成組合產出之重大整合服務。此外，設備及消耗品不會彼此重大客製化或修改。最後，該企業作出結論，因設備及消耗品不會彼此重大影響，設備及消耗品並非高度相互依存或高度相互關聯。雖然客戶僅於其取得對設備之控制後，始能自此合約中之消耗品獲益（亦即，若無設備則消耗品將無用處），且消耗品係使該設備運作所必須，設備及消耗品不會彼此重大影響。此係因企業對其合約中之每一承諾，能獨立於另一承諾而履行。亦即，即使客戶未購買任何消耗品，該企業亦能履行其移轉設備之承諾，且即使客戶單獨取得該設備，該企業亦能履行其提供消耗品之承諾。

IE58J 基於此評估，該企業辨認出該合約中有下列兩項商品或勞務履約義務：

- (a) 設備；及
- (b) 消耗品。

IE58K 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於某一時點抑或隨時間逐步滿足。

釋例 12—合約中明定或隱含之承諾

.....

IE61 客戶合約包括兩項所承諾之商品或勞務—(a)產品及(b)維修服務。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。該企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估每一商品或勞務是否係可區分。該企業判定，產品及維修服務兩者均符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之條件。企業經常以單獨基礎銷售此產品，此顯示客戶可自該產品本身獲益。客戶可自維修服務連同客戶已自企業取得之資源（亦即產品）獲益。

IE61A 該企業進一步判定，基於國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之原則及因素，移轉產品之承諾及提供維修服務之承諾係可單獨辨認（依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之規定）。該產品及維修服務並非合約中組合項目之投入。因為此合約中產品與服務一起存在並未產生額外或組合之功能性，該企業並不提供重大整合服務。此外，產品及維修服務不會彼此修改或客製化。最後，產品及維修服務並非高度相互依存或高度相互關聯，因該企業對合約中之每一承諾，能獨立於其對履行其他承諾之投入而履行（亦即，即使客戶拒絕維修服務，該企業仍能移轉產品，且對先前透過其他配銷商售出之產品，該企業能提供維修服務）。該企業亦觀察到，於適用國際財務報導準則第 15 號第 29 段之原則時，企業提供維修之承諾對產品繼續提供重大利益予客戶非為必要。因此，企業將交易價格之一部分，分攤至合約中兩項履約義務（亦即產品及維修服務）之每一項。

案例 B—隱含之勞務承諾

IE62

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，企業評估該維修服務之承諾是否係一履約義務。基於與案例 A 相同之理由，該企業判定產品及維修服務均係單獨履約義務。

案例 C—服務並非所承諾之勞務

.....

IE65A 儘管維修服務並非現有合約中所承諾之勞務中，於未來之客戶合約，企業將評估其是否已建立一商業慣例而導致提供維修服務之隱含承諾。

.....

釋例 44—保固

.....

IE225 該產品及訓練服務各自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且可自該訓練服務連同企業已移轉之產品獲益。企業經常單獨銷售該產品而無提供訓練服務。

IE226 企業接著評估其移轉該產品及提供該訓練服務之承諾依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)及第 29 段之規定是否可單獨辨認。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)）。該訓練服務及產品不會彼此重大修改或客製化（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(b)）。該產品及該訓練服務並非高度相互依存或高度相互關聯（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(c)）。企業對其移轉該產品之承諾，能獨立於其對後續提供該訓練服務之投入而履行，且能對先前已取得其產品之任何客戶提供該訓練服務。因此，企業作出結論：其移轉產品之承諾與其提供訓練服務之承諾並非一組合項目之投入，因而係各自可單獨辨認。

IE227 該產品與訓練服務依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定係各自可區分，而產生兩個單獨履約義務。

.....

主理人與代理人之考量

IE230 釋例 45 至 48A 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。依企業之供應商合約之條款，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。企業為將提供予客戶之產品作安排後，對客戶再無義務。

IE232 企業辨認將提供予客戶之特定商品或勞務並評估於該商品或勞務移轉予客戶前其是否控制該商品或勞務，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）或為供應商將提供之該等商品作安排（亦即企業為代理人）。

IE232A 企業經營之網站係一市集，於該市集中，供應商提供其商品而客戶購買由該等供應商所提供之商品。據此，企業觀察到，提供予使用該網站之客戶之特定商品係由供應商所提供，企業不對客戶承諾其他商品或勞務。

IE232B 企業作出結論：於特定商品移轉予使用網站訂購商品之客戶前，企業並不控制該等特定商品。於任何時點，企業皆無能力主導移轉予客戶之商品之使用。例如，其無法主導將該商品提供予非該客戶之其他方，或阻礙供應商移轉該等商品予該客戶。企業並不控制供應商之商品存貨（用以履行使用該網站之客戶所下之訂單）。

IE232C 企業考量國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之下列指標，以作為達成該結論之一部分。企業作出結論：此等指標為企業於特定商品移轉予客戶前並未控制該等特定商品提供進一步證據：

- (a) 供應商對履行提供商品予客戶之承諾負有主要責任。企業既無義務於供應商無法移轉商品予客戶時提供商品，亦不對商品之可接受性負有責任。
- (b) 企業於商品移轉予客戶前或後之任何時點並未承擔存貨風險。企業未承諾其於客戶購買商品前自供應商取得商品，且未接受任何損壞品或退回商品之責任。
- (c) 企業對供應商之商品沒有訂定價格之裁量權。銷售價格係由供應商設定。

.....

釋例 46—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）

.....

- IE237 企業辨認將提供予客戶之特定商品或勞務並評估於該商品或勞務移轉予客戶前其是否控制該商品或勞務，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（亦即企業為主理人）或為另一方將提供之該等商品或勞務作安排（亦即企業為代理人）。
- IE237A 企業作出結論：其已承諾將企業所設計之特殊設備提供予客戶。雖然企業已將設備之製造分包予供應商，企業作出結論：該設備之設計及製造係不可區分，因其係不可單獨辨認（亦即，有單一履約義務）。企業負責該合約之所有管理（例如，藉由確保製造服務符合該設備之規格），且因而提供一重大服務以將該等項目整合為客戶所簽定之組合產出一特殊設備。此外，該等活動係高度相互關聯。當設備被製造時，若辨認出須對該設備之規格作必要之修改，企業負責發展並告知供應商修改內容並確保任何所須之相關修改符合該設備修改後之規格。據此，企業辨認提供予客戶之特定商品係該特殊設備。
- IE237B 企業作出結論：於該設備移轉予客戶前，企業控制該特殊設備（見第 B35A 段(c)）。企業提供必要之重大整合服務以生產該特殊設備，且因而於該特殊設備移轉予客戶前控制該特殊設備。企業主導供應商之製造服務之使用，作為創造組合產出（該特殊設備）之投入。當達成於該特殊設備移轉予客戶前企業控制該特殊設備之結論時，企業亦觀察到，即使供應商將該特殊設備交付予客戶，供應商並無能力主導該設備之使用（亦即，企業與供應商間之合約條款排除供應商為其他目的使用該特殊設備或主導將該設備交予另一客戶）。企業亦藉由有權取得客戶合約之對價而取得該特殊設備之剩餘效益。
- IE238 因此，企業作出結論：其係交易中之主理人。企業未考量國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標，因上述評估無須該等指標之考量即具決定性。企業以該特殊設備換得之有權自客戶取得之對價總額認列收入。

釋例 46A—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）

- IE238A 某企業與某客戶簽訂提供辦公室維護服務之合約。企業與客戶界定並同意服務之範圍並議定價格。企業負責確保服務係依合約之條款及條件履行。企業每月按所協議之價格及付款期限 10 天之條件開立發票予客戶。
- IE238B 企業經常聘請第三方勞務提供者提供辦公室維護服務予企業之客戶。當企業取得客戶合約時，企業與該等勞務提供者簽訂合約，主導該勞務提供者為客戶履行辦公室維護服務。勞務提供者合約之付款條件與企業之客戶合約之付款條件通常相

配合。惟即使客戶無法支付，企業仍有義務支付予勞務提供者。

IE238C 企業辨認將提供予客戶之特定商品或勞務並評估於該商品或勞務移轉予客戶前其是否控制該商品或勞務，以判定企業究係為主理人或代理人。

IE238D 企業觀察到，提供予客戶之特定勞務係客戶所簽定之辦公室維護服務，且不對客戶承諾其他商品或勞務。雖企業於與客戶簽訂合約後自勞務提供者取得辦公室維護服務之權利，該權利並未移轉予客戶。亦即，企業保留主導該權利之使用並自該權利取得幾乎所有剩餘效益之能力。例如，企業可決定主導勞務提供者為該客戶、為另一客戶，或為企業之自有設施提供辦公室維護服務。客戶不具權利主導勞務提供者履行企業未同意提供之勞務。因此，企業自勞務提供者取得之辦公室維護服務之權利並非客戶合約中之特定商品或勞務。

IE238E 企業作出結論：於該特定勞務提供予客戶前，企業控制該特定勞務。企業於與客戶簽訂合約後但提供該等勞務予客戶前，取得對辦公室維護服務權利之控制。企業之勞務提供者合約條款給予企業能力以主導勞務提供者代企業提供特定勞務（見第 B35A 段(b)）。此外，企業作出下列結論：國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之下列指標提供於辦公室維修服務提供予客戶前，其控制該等服務之進一步證據：

(a) 企業對履行提供辦公室維護服務之承諾負有主要責任。雖然企業已聘用勞務提供者履行對客戶所承諾之勞務，惟企業本身須負責確保勞務被履行且可被客户所接受（亦即，企業對合約中承諾之履行負有責任，無論是企業本身履行勞務或聘請第三方勞務提供者履行勞務）。

(b) 企業對提供予客戶之勞務有訂定價格之裁量權。

IE238F 企業觀察到，其未承諾於取得客戶合約前自勞務提供者取得勞務。因此，企業已降低有關辦公室維護服務之存貨風險。雖然如此，企業仍以第 IE238E 段之證據為基礎作出結論：於辦公室維護服務提供予客戶前，企業控制該等服務。

IE238G 因此，企業係交易中之主理人，且以辦公室維護服務換得之有權取得之對價金額認列為收入。

釋例 47—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）

IE239 ...

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。

IE241 企業亦協助客戶解決對該等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 企業辨認將提供予客戶之特定商品或勞務並評估於該商品或勞務移轉予客戶前其是否控制該商品或勞務，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（亦即企業為主理人），或係為另一方將提供之該等商品或勞務作安排（亦即企業為代理人）。
- IE242A 企業作出結論：因其本身承諾向航空公司所購買之每一張機票，其取得對搭乘特定班機之權利（形式為機票）之控制（見第 B35A 段(a)），該權利之後移轉予其客戶。因此，企業判定將提供予其客戶之特定商品或勞務係企業所控制之權利（特定班機之座位）。企業觀察到，其不對客戶承諾其他商品或勞務。
- IE242B 企業於移轉每一班機之權利予其客戶前控制該特定權利，因企業藉由決定是否使用該機票以履行客戶合約及（若是）用以履行哪個合約，而具有能力主導該權利之使用。企業亦具有能力自該權利取得剩餘效益（藉由轉售該機票並取得該銷售之所有價款，或者自己使用該機票）。
- IE242C 國際財務報導準則第 15 號第 B37 段(b)至(c)中之指標，亦對企業於每一特定權利（機票）移轉予客戶前控制該權利提供攸關證據。企業對該機票承擔存貨風險，因其本身承諾於取得客戶購買該機票之合約前即向航空公司取得該機票。此係因企業有義務就該權利支付予航空公司，不論其是否能夠獲得客戶以轉售該機票，或其是否能獲得有利價格以轉售該機票。企業亦訂定客戶為該特定機票所支付之價格。
- IE243 因此，企業作出結論：其係與客戶之交易中之主理人。企業以移轉予客戶之機票換得之有權取得之對價總額認列收入。

釋例 48—為商品或勞務之提供作安排（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）。該企業並未於銷售代金券予客戶前預先購買或承諾購買代金券；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。依其與該等餐廳之合約條款，企業售出代金券時，有權取得代金券價格之 30%。
- IE246 ...
- IE247 企業辨認將提供予客戶之特定商品或勞務並評估於該特定商品或勞務移轉予客戶

前其是否控制該特定商品或勞務，以判定企業究係主理人或代理人。

IE247A 客戶取得其所選擇之餐廳之代金券。企業並未如國際財務報導準則第 15 號第 B37 段(a)中之指標所述聘請餐廳代企業提供餐點予客戶。因此，企業觀察到，將提供予客戶之特定商品或勞務係於某些特定餐廳享用餐點之權利（形式為代金券），客戶購買該權利後可自己使用或移轉予另一人。企業亦觀察到，其不對客戶承諾其他商品或勞務（代金券之外）。

IE247B 企業作出結論：不論任何時點，其對代金券（享用餐點之權利）皆不具控制。於達成此結論時，企業主要考量下列各項：

- (a) 代金券僅於移轉予客戶時始產生，故該等代金券於移轉前並不存在。因此，於代金券移轉予客戶前，不論任何時點，企業不具能力主導該等代金券之使用或取得該等代金券幾乎所有剩餘效益。
- (b) 於代金券出售予客戶前，企業既未購買亦不承諾購買代金券。企業亦無責任接受任何退回之代金券。因此，企業並未如國際財務報導準則第 15 號第 B37 段(b)中之指標所述，對代金券承擔存貨風險。

IE248 因此，企業作出結論：對該等代金券，企業係代理人。企業以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，係為餐廳提供代金券予客戶用餐作安排所換得）認列為收入。

釋例 48A—企業為同一合約中之主理人及代理人

IE248A 企業銷售服務以協助其客戶更有效率地針對職缺找出潛在新員工。企業本身履行數個服務，諸如面試候選人及執行背景調查。作為客戶合約之一部分，客戶同意取得授權以取用有關潛在新員工資訊之第三方資料庫。企業為與第三方之授權事宜作安排，但客戶直接與資料庫提供者簽訂授權合約。企業代第三方資料庫提供者收取款項，該款項係企業開發票予客戶之全部金額之一部分。資料庫提供者就該授權訂定向客戶收取之價格，並有責任提供技術支援及客戶可能有權取得之折讓（於發生服務中斷或其他技術問題時）。

IE248B 企業辨認將提供予客戶之特定商品或勞務並評估於該等商品或勞務移轉予客戶前其是否控制該等商品或勞務，以判定企業究係為主理人或代理人。

IE248C 為本例之目的，假設企業作出結論：基於國際財務報導準則第 15 號第 27 至 30 段中規定之評估，徵才服務及資料庫之取用授權係各自可區分。據此，有兩個特定商品或勞務將提供予客戶—第三方資料庫之取用及徵才服務。

IE248D 企業作出結論：於資料庫之取用提供予客戶前，企業對該取用不具控制。因客戶

直接與資料庫提供者簽訂授權合約，不論於任何時點，企業皆無能力主導該授權之使用。企業不控制提供者資料庫之取用——例如，其不能將該資料庫之取用給予該客戶以外之一方，或阻礙資料庫提供者提供取用予客戶。

IE248E 企業亦考量國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標，以作為達成該結論之一部分。企業作出結論：此等指標為企業於資料庫之取用提供予客戶前並未控制該取用提供進一步證據：

- (a) 企業對履行提供資料庫取用服務之承諾不負有責任。客戶直接與第三方資料庫提供者簽訂授權合約，該資料庫提供者對資料庫取用之可接受性負有責任（例如，藉由提供技術支援或服務折讓）。
- (b) 企業並未承擔存貨風險，因其於客戶直接與第三方資料庫提供者簽訂授權合約前並未購買或承諾購買資料庫之取用。
- (c) 企業對客戶取用資料庫不具訂定價格之裁量權，因該價格係由資料庫提供者訂定。

IE248F 因此，企業作出結論：就第三方資料庫服務而言，企業為代理人。相對地，企業作出結論：就徵才服務而言，企業為主理人，因企業本身履行該等服務，並無另一方參與提供該等服務予客戶。

.....

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 B63B 段授權之規定。此等釋例亦例示其他規定如下：

.....

- (c) 國際財務報導準則第 15 號第 B63 至 B63B 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

IE276

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，因該等更新導致移轉額外商品或勞務予客戶（見第 B58 段 (c)）。企業亦觀察到，其並無任何合約義務或隱含義務（獨立於該等更新及技術支

援)須於授權期間進行將改變該軟體功能性之活動。企業觀察到,該軟體無須更新及技術支援仍可維持運作,因此,客戶取得該軟體之效益之能力並非幾乎源自或取決於企業之持續活動。企業因而判定,合約並未規定且客戶並未合理預期企業將進行重大影響該軟體之活動(獨立於該等更新及技術支援)。該企業作出結論:與該授權有關之軟體具有重大單獨功能性,因而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。該企業進一步作出結論: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。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。該等更新對客戶於授權期間獲得該授權之效益之能力係整體之一部分,因該智慧財產係使用於科技變化快速之產業中。
- 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,客戶(a)可在無更新之情況下自授權本身獲益;及(b)可自該等更新連同初始授權獲益。雖然客戶可自授權本身(亦即無更新)所獲之效益有限(因該等更新對客戶於科技變化快速之產業中持續使用該智慧財產之能力係整體之一部分),但該授權仍能以產生一些經濟效益之方式使用。因此,該授權及該等更新符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之條件。
- IE279A 於評估是否符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之條件時,亦考量客戶可自授權本身(亦即無更新)所獲之效益有限(因該等更新對客戶於科技變化快速之產業中持續使用該智慧財產之能力係整體之一部分)之事實。因無更新時,客戶於三年期間能自該授權取得之效益係非常有限,企業授權之承諾及提供預期更新之承諾實際上係共同履行交付一組合項目予客戶之單一承諾之投入。亦即,企業之合約承諾之性質係提供於三年合約期間對與商品之設計及製作過程有關之企業智慧財產之持續取用。因此,依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之條件,該組合項目中之承諾(亦即授權及一旦可行時提供之更新)並非可單獨辨認。
- IE280 企業承諾移轉予客戶之該組合商品或勞務之性質係於三年合約期間對與商品之設計及製作過程有關之企業智慧財產之持續取用。基於此結論,企業適用國際財務報導準則第 15 號第 31 至 38 段之規定,判定該單一履約義務究係於某一時點抑或隨時間逐步滿足。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

.....

案例 B—授權係可區分

IE285

IE286 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，其作出結論：該授權及該製造服務各自符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段之條件。企業作出結論：由於客戶可自授權連同非企業製造服務之其他輕易可得之資源獲益（因有其他企業能提供該製造服務），且可於合約之開始自該製造服務連同移轉予客戶之授權獲益，符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之條件。

IE286A 企業亦作出結論：其授權之承諾與提供製造服務之承諾係可單獨辨認（亦即，符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之條件）。企業作出結論：基於國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之原則及因素，該授權及製造服務並非此合約中組合項目之投入。於達成此結論時，企業考量客戶可單獨購買授權且不重大影響其自該授權獲益之能力。該授權及製造服務無法彼此重大修改或客製化，且企業不會提供將該等項目整合為一組合產出之重大服務。企業進一步考量，因企業對履行移轉授權之承諾，能獨立於後續為客戶製造該藥品之承諾而履行，該授權與製造服務並非高度相互依存或高度相互關聯。同樣地，即使客戶先前已取得該授權且原雇用不同之製造商，企業能為客戶製造該藥品。因此，雖然製造服務必然取決於此合約中之授權（亦即若客戶未取得授權，則企業不會提供製造服務），該授權與製造服務不會彼此重大影響。因此，企業作出結論：其授權之承諾與提供製造服務之承諾係可區分且有兩項履約義務：

(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。該藥品化合物具有重大單獨功能性（亦即，生產治療疾病或病症之藥品之能力）。因此，客戶自該功能性（而非企業之持續活動）取得該藥品化合物絕大部分之效益。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（以形式及功能性而言）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。

.....

釋例 57—特許權

IE289

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，包括分析消費者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。

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各自可區分。此係因客戶可自每一商品或勞務（亦即授權及設備）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)）。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不等於殘值之金額出售。企業亦判定，依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之規定，該特許權授權之承諾及移轉該設備之承諾均可單獨辨認。企業作出結論：該授權與設備並非組合項目之投入（亦即實際上其並非對客戶履行單一承諾）。於達成此結論時，企業考量其不會提供將該授權及設備整合為一組合項目之重大服務（亦即，授權之智慧財產並非該設備之組成部分，亦不會重大修改該設備）。此外，該授權與設備並非高度相互依存或高度相互關聯，因企業對每一承諾（亦即授權該特許權或移轉設備）能獨立於另一承諾而履行。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%）。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%。

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 分攤至該設備並將以銷售基礎計算之權利金分攤至該特許權授權，將與類似合約以企業之相對單獨售價為基礎之分攤一致。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以現有形式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重大影響客戶享有權利之智慧財產之活動。客戶自客戶享有權利之智慧財產取得效益之能力係重大源自或取決於企業之預期活動。此係基於企業之商業實務慣例，進行之活動包括分析消費者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 ...

IE296 企業亦作出結論：由於以銷售基礎計算之權利金之對價與該特許權授權明確有關（見第 B63A 段），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，企業於客戶之銷售發生時認列收入，因企業作出結論：此能合理描述企業對該特許權授權履約義務之完成程度。

釋例 58—智慧財產之取用

.....

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：企業除授權之承諾外，並無其他履約義務。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。

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，考量下列各項：

- (a) 客戶合理預期（源自企業之商業實務慣例）企業將進行重大影響客戶享有權利之智慧財產（亦即角色）之活動。此係因企業之活動（亦即角色之發展）改變客戶享有權利之智慧財產之形式。此外，客戶取得來自客戶享有權利之智慧財產之效益之能力係幾乎源自或取決於企業之持續活動（亦即出版連載漫畫）。
- (b) 因該合約規定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。

.....

釋例 59—使用智慧財產之權利

.....

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。企業判定，授權之期間（兩年），地區範圍（客戶僅限於 A 國家使用該錄音之權利）及所界定該錄音之允許用途（於商業廣告中）係合約中所承諾之授權之所有屬性。

IE305 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。企業無改變所授權之錄音之任何合約義務或隱含義務。所授權之錄音具有重大單獨功能性（亦即能被播放），因而客戶取得該錄音之效益之能力並非幾乎源自企業之持續活動。企業因此判定，合約並未規定且客戶並未合理預期企業將進行重大影響所授權之錄音之活動（亦即，不符合第 B58 段(a)之條件）。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。企業於客戶能主導所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。

.....

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）有權於其電影院放映該電影六星期。此外，企業已同意(a)於六星期放映期間開始前，提供電影片拍攝之紀念物品予客戶在客戶之電影院展示；並(b)於整個六星期放映期間，在客戶地區內之熱門廣播電台贊助 XYZ 電影之廣播電台廣告。企業提供授權與額外之促銷用商品及勞務，並換得該營運者 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）。
- IE308 企業作出結論：放映 XYZ 電影之授權係以銷售基礎計算之權利金相關之主導性項目，因企業合理預期，客戶會將顯著較多之價值歸屬於該授權（相較於相關促銷用商品或勞務）。企業將以銷售基礎計算之權利金（企業依合約有權取得之唯一對價）全部依第 B63 段之規定認列為收入。若該授權、紀念物品及廣告活動係單獨履約義務，企業會將以銷售基礎計算之權利金分攤至每一履約義務。

釋例 61—智慧財產之取用

.....

- 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。與授權有關之額外活動（亦即，持續參與運動賽事並維持一具競爭力球隊）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。
- 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，企業考量下列各項：
- (a) 企業作出結論：客戶會合理預期企業將進行重大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會進行支持及維護名稱及標誌之價值之活動諸如持續參與賽事並維持一具競爭力球隊。企業判定，客戶取得來自名稱及標誌之效益之能力係幾乎源自或取決於企業之預期活動。此外，企業觀察到，因部分對價係取決於客戶之營運成果（透過以銷售基礎計算之權利金），企業與客戶共享經濟利益，此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。

.....

IE313 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 39 至 45 段之規定，決定能描述企業履行結果之完成程度衡量。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，因以銷售基礎計算之權利金僅與該授權（合約中之唯一履約義務）有關。企業作出結論：按時間比例將 CU2 百萬之固定對價認列為收入，並於使用球隊名稱或標誌之客戶商品銷售發生時將該權利金認列為收入，能合理描述企業對該授權履約義務之完成程度。

.....