

國際財務報導準則 [草案]

來自客戶合約之收入

簡介

- 1 依國際會計準則理事會（IASB）「財務報導之觀念架構」之規定，收入係指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），且係因個體之正常活動所產生。收入所增加之資產可能有各種種類，例如現金、對客戶之請求權、存貨或其他資產。
- 2 本國際財務報導準則[草案]明訂客戶合約所產生之收入之會計處理。本準則[草案]並不處理其他交易或活動所產生之收入（例如，某些生物或農業資產價值變動所產生之收入）。
- 3 本國際財務報導準則[草案]之核心原則為，企業應認列收入以描述移轉已承諾之商品或勞務予客戶之金額係反映企業交換該等商品或勞務所預期有權取得之對價。
- 4 為達成該核心原則，企業應適用下列所有步驟：
 - (a) 辨認客戶合約；
 - (b) 辨認合約中之單獨履約義務；
 - (c) 決定交易價格；
 - (d) 將交易價格分攤至合約中之單獨履約義務；及
 - (e) 於企業滿足履約義務時認列收入。
- 5 企業適用本國際財務報導準則[草案]並進行判斷時，應考量合約之條款及所有相關之事實及情況。企業應一致地對具類似特性且於類似情況下之合約，適用本國際財務報導準則[草案]。
- 6 本國際財務報導準則[草案]明訂個別客戶合約之會計處理。惟實務權宜作法為，若企業合理預期將本國際財務報導準則[草案]適用於具類似特性之合約（或履約義務）之組合與將本國際財務報導準則[草案]適用於個別合約（或履約義務）之結果不會有重大不同，企業可能會將本國際財務報導準則[草案]適用於具類似特性之合約（或履約義務）之組合。
- 7 [國際會計準則理事會（IASB）草案並未採用美國財務會計準則理事會（FASB）

草案中之本段]

目的

- 8 本國際財務報導準則[草案]之目的係建立企業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時，應適用之原則。

範圍

- 9 除下列所述者外，企業應適用本國際財務報導準則[草案]於所有客戶合約：
- (a) 國際會計準則第 17 號「租賃」範圍內之租賃合約；
 - (b) 國際財務報導準則第 4 號「保險合約」範圍內之保險合約；
 - (c) 國際財務報導準則第 9 號「金融工具」範圍內之合約權利或義務；及
 - (d) [國際會計準則理事會(IASB)草案並未採用美國財務會計準則理事會(FASB)草案中之本款]
 - (e) 相同業務線之企業間之非貨幣性交換以協助銷售予客戶或潛在客戶，而非銷售予交換之各方（例如，交換石油以及時滿足特定地區之需求）。
- 10 客戶係指與企業簽訂合約以取得屬企業正常活動產出之商品或勞務之一方。企業僅於合約之交易對方為客戶時，始應適用本國際財務報導準則[草案]於未列示於第 9 段之客戶合約。對某些合約而言，該等合約之交易對方可能並非客戶，而是與企業分擔開發某一將問市之產品之風險並分享其效益之合作者或合夥人。此種合約非屬本國際財務報導準則[草案]之範圍。
- 11 某一客戶合約可能部分屬於本國際財務報導準則[草案]之範圍而部分屬於其他國際財務報導準則之範圍。
- (a) 若其他國際財務報導準則明訂如何分離及／或原始衡量合約之一個或多個部分，則企業應首先適用該等分離及／或衡量之規定。
 - (b) 若其他國際財務報導準則並未明訂如何分離及／或原始衡量合約之一個或多個部分，則企業應適用本國際財務報導準則[草案]以分離及／或原始衡量合約之該等部分。

收入之認列

辨認合約

- 12 企業應將本國際財務報導準則[草案]適用於依第 13 至 22 段之規定所辨認之每一合約。
- 13 合約係兩方或多方間創造可執行之權利及義務之協議。可執行性係法律問題。合約可為書面、口頭或為企業之商業實務慣例。建立客戶合約之實務及過程因法律轄區、產業或企業而有所不同。此外，於同一企業內之實務及過程亦可能不同（例如，可能取決於客戶類別或已承諾商品或勞務之性質）。企業決定與客戶之協議係於何時產生企業可執行之權利及義務時，應考量該等實務及過程。
- 14 企業僅於符合下列所有條件時，始應將本國際財務報導準則[草案]適用於客戶合約：
- (a) 該合約有商業實質（亦即，企業未來現金流量之風險、時點或金額預期會因合約而改變）；
 - (b) 合約之各方已（以書面、口頭或依企業之商業實務慣例）核准該合約，且已承諾履行各自之義務；
 - (c) 企業能辨認出每一方對將移轉之商品或勞務之權利；及
 - (d) 企業能辨認出將移轉之商品或勞務之支付條款。
- 15 就適用本國際財務報導準則[草案]之目的而言，若合約之每一方均有片面可執行之權利以終止完全未履行之合約而不須補償另一方（或多方），則合約不存在。若同時符合下列兩條件，則屬完全未履行之合約：
- (a) 企業尚未移轉任何已承諾之商品或勞務予客戶；且
 - (b) 企業尚未收取且尚未有權收取交換已承諾商品或勞務之任何對價。

合約合併

- 16 企業應將本國際財務報導準則[草案]適用於每一客戶合約，但除第 6 及 17 段所述外。
- 17 若符合下列一項或多項條件，則企業應將與相同客戶（或關係人）於同時或幾乎同時簽訂之兩個或多個合約予以合併，並按單一合約處理該等合約：
- (a) 該等合約係為單一商業目的而整體協商；
 - (b) 某一合約應付之對價金額係取決於其他合約之價格或履約；或
 - (c) 依第 27 至 30 段之規定，合約中已承諾之商品或勞務（或合約中某些已承諾之商品或勞務）係單一履約義務。

合約修改

- 18 當合約之各方核准合約之範圍或價格（或兩者）之變動時，則存在合約修改。若合約修改未經合約之各方核准，企業應持續將本國際財務報導準則[草案]適用於現有合約，直至該合約修改被核准。
- 19 若合約之各方已核准合約範圍之變動，但尚未決定價格之相應變動時，企業應於企業預期修改之價格將被核准時，將本國際財務報導準則[草案]適用於修改後之合約。企業應適用第 50 至 67 段之規定以估計此種情況下之交易價格。
- 20 若合約修改僅導致交易價格之變動，企業應依第 77 至 80 段之規定，將該修改視為交易價格之變動處理。
- 21 若合約修改導致合約增添下列兩者，則企業應將該合約修改視為一單獨合約處理：
- (a) 依第 27 至 30 段之規定為可區分之已承諾商品或勞務；及
 - (b) 企業收取對價金額之權利，該對價金額反映企業已承諾商品或勞務之單獨售價之及任何為反映該特定合約之情況而對價格之適當調整。例如，企業會對單獨售價調整一項客戶收取之折扣，因該折扣係企業未必會發生但若銷售類似商品或勞務予新客戶則會發生之銷售相關成本。
- 22 對於依第 21 段之規定非屬單獨合約之合約修改，企業應評估已修改合約中之剩餘商品或勞務（亦即，於合約修改日尚未移轉之已承諾商品或勞務），並應以下列各項中較適用之方式處理修改後之合約：
- (a) 若剩餘之商品或勞務可與於合約修改日以前已移轉之商品或勞務區分，企業應將自客戶收取但尚未認列為收入之對價金額，加上客戶已承諾支付之剩餘對價金額，分攤至剩餘單獨履約義務。實際上，企業應將該合約修改視為原始合約之終止及新合約之創造處理。
 - (b) 若剩餘之商品或勞務係不可區分且係於合約修改日已部分滿足之單一履約義務之一部分，則企業應更新交易價格及滿足履約義務完成進度之衡量。企業應於合約修改日以累積基礎將合約修改之影響認列為收入（或收入之減項）。實際上，企業應將該合約修改視為原始合約之一部分處理。
 - (c) 若剩餘之商品或勞務係(a)及(b)項目之組合，則企業應將自客戶收取但尚未認列為收入之對價金額，加上客戶已承諾支付之剩餘對價金額，分攤至未滿足（包括部分未滿足）之單獨履約義務。對隨時間經過而滿足之履約義務，企業應更新交易價格及滿足履約義務完成進度之衡量。企業不應將對價重新分攤至於合約修改日以前已完全滿足之單獨履約義務，亦不得就合約修改日以前已完全滿足之單獨履約義務調整已認列之收入金額。

辨認單獨履約義務（見第 B16 及 B20 段）

- 23 企業應評估於合約中已承諾之商品或勞務，且應辨認何項商品或勞務（或何項商品或勞務組合）為可區分，因而企業應將其視為單獨履約義務處理。
- 24 履約義務係客戶合約中移轉商品或勞務予客戶之承諾。履約義務包括隱含於企業之商業實務慣例、已發布之政策或明確聲明中之承諾，而該等承諾使客戶對企業將移轉商品或勞務產生有效預期。
- 25 履約義務並不包括企業為履行合約所必須進行之活動，除非企業於該等活動發生時移轉商品或勞務予客戶。例如，為設立合約，勞務提供者可能須履行不同行政事務。該等事務履行時並未移轉勞務予客戶，因此，該等已承諾之設立工作並非履約義務。
- 26 依合約，已承諾之商品或勞務可能包括（但不限於）下列各項：
- (a) 企業為銷售所生產之商品（例如製造商之存貨）；
 - (b) 企業為再出售所購買之商品（例如零售商之商品）；
 - (c) 為安排另一方移轉商品或勞務予客戶所提供之勞務（例如，如第 B16 至 B19 段所述作為另一方之代理人）；
 - (d) 預備提供之商品或勞務（例如一旦可用之軟體產品）；
 - (e) 代客戶建造、製造或開發資產；
 - (f) 給予使用無形資產之授權或權利；
 - (g) 給予購買額外商品或勞務之選擇權（如第 B20 至 B22 段所述，當該等選擇權提供客戶一重大權利）；及
 - (h) 對客戶履行一項或多項合約所同意之事務。
- 27 若企業承諾移轉超過一項商品或勞務，企業應僅於每一已承諾之商品或勞務為可區分時，將其視為單獨履約義務處理。若已承諾之商品或勞務不可區分，企業應將該商品或勞務與其他已承諾之商品或勞務合併，直至企業辨認出可區分之商品或勞務組合。於某些情況下，此會導致企業將合約中所有已承諾之商品或勞務視為單一履約義務處理。
- 28 除第 29 段所述外，若符合下列任一條件，則某一商品或勞務為可區分：
- (a) 企業常態性地單獨銷售該商品或勞務；或
 - (b) 客戶可自該商品或勞務本身或將其與客戶隨時可得之其他資源結合而獲益。

隨時可得之資源係指（由企業或另一企業）單獨銷售之商品或勞務，或客戶（自企業、其他交易或事項）已取得之資源。

- 29 雖有第 28 段之規定，若同時符合下列兩條件，已承諾商品或勞務組合中之商品或勞務並非可區分，且因而企業應將該組合視為單一履約義務處理：
- (a) 該組合中之商品或勞務係高度相關，且將該等商品或勞務移轉予客戶時，需要企業亦提供將該等商品或勞務整合為客戶合約中之合併項目之重大勞務；及
 - (b) 該商品或勞務組合已被重大修改或客製化以履行合約。
- 30 若合約中兩項以上之可區分之已承諾商品或勞務，其移轉予客戶之模式相同，則實務權宜作法為企業可能將該等商品或勞務視為單一履行義務處理。例如，若企業承諾於相同期間移轉兩項以上可區分之商品或勞務予客戶，且適用一項可忠實描述該等勞務移轉予客戶模式之進度衡量方法時（如第 38 至 48 段所述），企業可將該等承諾視為一項履約義務處理。

滿足履約義務

- 31 企業應於移轉已承諾之商品或勞務（即資產）予客戶而滿足履約義務時認列收入。資產係於客戶取得對該資產之控制時被移轉。
- 32 即使商品與勞務僅短暫地被取得並使用（如許多勞務之情況），其仍為資產。對資產之控制與主導該資產之使用以及取得來自該資產幾乎所有剩餘效益之能力有關。控制包括阻礙其他企業可主導使用並取得來自資產之效益之能力。資產之效益係可由多種方法直接或間接取得之潛在現金流量，諸如：
- (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) 質押資產以擔保放款；及
 - (f) 持有資產。
- 33 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已承諾資產或已承諾資產一組成部分之協議。（見第 B38 至 B48 段對再買回協議之應用指引。）
- 34 對第 23 至 30 段所辨認之每一單獨履約義務，企業應適用第 35 及 36 段之規定以

決定於合約開始時，企業是否隨時間經過移轉對已承諾商品或勞務之控制而隨時間經過滿足履約義務。若企業並非隨時間經過滿足履約義務，該履約義務係於某一時點滿足。

隨時間經過滿足之履約義務

35 若符合下列兩條件之至少一項時，企業係隨時間經過而移轉對商品或勞務之控制，因而隨時間經過滿足履約義務且認列收入：

- (a) 企業之履約創造或強化一項資產（例如，在製品），該項資產於創造或強化之同時即由客戶控制。企業應適用第 31 至 33 段及第 37 段對控制之規定以決定當資產於創造或強化時，客戶是否控制該資產；或
- (b) 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），且符合下列至少一項條件：
 - (i) 客戶於企業履約時，同時收取及消耗企業履約之效益。
 - (ii) 若另一企業擬對客戶履行剩餘義務，則該另一企業不須實質上重新執行企業迄今已完成之工作。於評估此條件時，企業應推定另一企業履行剩餘合約不會對企業目前控制之任何資產（例如在製品）有效益。此外，企業應不考慮會阻礙其移轉剩餘履約義務予另一企業（合約上或實務上）之潛在限制。
 - (iii) 企業對迄今已完成之履約有權取得款項，且預期依承諾履行合約。對迄今已完成之履約有權取得款項無須為固定金額，惟企業必須有權取得一金額，即使客戶可因各種理由而終止契約（而非企業無法依承諾履約），該金額意圖至少補償企業迄今已完成之履約。對迄今已完成履約之補償包括接近迄今已移轉之商品或勞務之銷售價格之款項（例如企業之成本加上合理利潤之回收），而非僅因合約終止所造成之對企業利潤之潛在損失補償。

36 於評估資產是否對企業具其他用途時，企業應考量於合約開始時，合約上或實務上對企業可隨時將已承諾資產提供予另一客戶之能力所作限制之影響。若企業於合約上或實務上無法隨時將已承諾資產提供予另一企業，則該資產對企業無其他用途。例如，若該資產係可與其他資產大量替換，企業可在不違反合約且未發生重大成本情況下將其移轉予客戶，且該重大成本在其他情況也不會因該合約而發生，則該資產對企業具其他用途。相反地，若合約具實質條款排除企業將資產提供予另一客戶，或企業將資產提供予另一客戶時會發生重大成本（例如重製資產之成本），則該資產不具其他用途。

於某一時點滿足之履約義務（見第 B38 至 B58 段）

- 37 若履約義務並未依第 35 及 36 段之規定隨時間經過而滿足，企業係於某一時點滿足該履約義務。為決定客戶對已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 33 段對控制之規定。此外，企業應考量之移轉控制指標包括（但不限於）下列各項：
- (a) 企業對該資產之款項有現有權利—若客戶對一資產具支付之現時義務，則顯示客戶於交換時取得對資產之控制。
 - (b) 客戶對該資產有法定所有權—法定所有權通常指合約之一方有主導該資產之使用以及取得來自該資產之效益之能力，或限制其他企業取得該等效益之能力。因此，移轉資產之法定所有權顯示客戶已對資產取得控制。若企業保留法定所有權僅為保護（自身）以防止客戶無法支付，企業之該等權利為保障性權利，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佔有—客戶對資產之實體佔有顯示客戶有主導該資產之使用以及取得來自該資產之效益之能力，或限制其他企業取得該等效益之能力。惟實體佔有不一定與控制資產一致。例如，於某些再買回協議或寄銷協議中，客戶或承銷人可能實體佔有企業控制之資產。相反地，於某些開帳單並代管協議中，企業可能實體佔有客戶控制之資產。企業應將第 B38 至 B54 段之應用指引適用於對再買回、寄銷或開帳單並代管協議之會計處理。
 - (d) 客戶握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顯示已移轉對資產之控制。惟於評估已承諾資產所有權之風險及報酬時，企業應考量除移轉資產之履約義務外，任何可能導致單獨履約義務之風險。例如，企業可能已移轉對資產之控制予客戶，但尚未滿足提供與已移轉資產相關之維修服務之額外單獨履約義務。
 - (e) 客戶已接受該資產—客戶對資產之接受顯示其取得主導該資產之使用以及取得來自該資產之效益之能力。企業於評估合約性客戶之接受條款對資產控制之移轉之影響時，應考量第 B55 至 B58 段之應用指引。

衡量滿足履約義務完成進度

- 38 企業依第 35 至 36 段之規定隨時間經過而滿足之每一單獨履約義務，企業應藉由衡量滿足履約義務完成進度而隨時間經過認列收入。衡量進度之目的係為描述移轉對商品或勞務之控制予客戶—即為描述企業之履約。由於情況會隨時間經過而改變，企業應更新其進度之衡量以描述企業迄今已完成之履約。此等改變應依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」對會計估計變動之規定處理。
- 39 依衡量進度之目的，企業應對其未移轉控制予客戶之任何商品或勞務，排除衡量進度。相反地，企業應將其移轉控制予客戶之任何商品或勞務包括於衡量進度中。

- 40 對於隨時間經過而滿足之每一單獨履約義務，企業應適用與第 38 段之目的之一致之進度衡量方法，並應將此方法一致地適用於類似之履約義務與類似之情況。進度衡量之適當方法包括產出法與投入法。

產出法

- 41 產出法以直接衡量迄今已移轉予客戶之商品或勞務之價值為基礎予以認列收入（例如，調查迄今已完成之履約、評價已達成之結果、已達到之里程碑或已生產之數量），且可最忠實描述企業之履約。
- 42 若企業有權開立發票予客戶，而其金額係直接與企業迄今已完成之對客戶履約價值相符（例如，企業可對所提供之每一小時勞務開立固定金額之帳單之勞務合約），企業應就其有權開立發票之金額認列收入。
- 43 產出法之缺點為其通常無法直接觀察，且適用此法所需之資訊可能對企業具過度成本而不可得。因此，投入法可能為必要的。

投入法

- 44 投入法以企業為滿足履約義務之努力或投入（例如，消耗之資源、花費之人工小時、發生之成本、已經過之時間或使用之機器小時）相對於滿足履約義務之總預期投入為基礎予以認列收入。若企業係於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為適當。
- 45 投入法之缺點為可能因企業履約之無效率或其他因素，使企業之投入與移轉對商品或勞務之控制予客戶之間無直接關係。因此，當使用投入法時，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之影響（例如耗損原料之成本、無法反映於合約價格內之履行合約之人工或其他資源）。
- 46 當一單獨履約義務包含客戶於取得與商品相關之勞務前保有該等商品之重大控制之商品，而該單獨履約義務適用投入法時，若下列兩項情況於合約開始時皆已存在，則企業履約之最佳描述可能為，企業對移轉商品所認列之收入金額等於該等商品之成本：
- (a) 已移轉商品之成本相對於完全滿足履約義務之總預期成本係為重大；及
 - (b) 企業自另一企業獲取商品，且其並未重大參與該商品之設計與製造（但企業依第 B16 至 B19 段之規定係作為主理人）。

合理衡量進度

- 47 企業應僅於其能合理衡量滿足履約義務之完成進度，才能隨著時間經過於滿足履約義務時認列收入。若企業缺乏適用適當進度衡量方法所需之可靠資訊，則企業可能無法合理衡量其滿足履約義務之完成進度。

- 48 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，但企業預期回收為滿足履約義務所發生之成本。於該等情況下，除非直至企業可合理衡量履約義務結果之時點或直至履約義務變成虧損性，企業應僅於發生成本之範圍內認列收入。

收入之衡量

- 49 當滿足履約義務時，企業應將分攤至該履約義務之交易價格金額認列為收入。若企業預期有權取得之對價金額為變動，企業迄今認列之累積收入金額不應超過企業合理確信有權取得之金額。

決定交易價格

- 50 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已承諾之商品或勞務予客戶所預期交換之有權取得之對價金額，但不包括代第三方收取之金額（例如，銷售稅）。交易價格不包括如第 68 及 69 段所述客戶信用風險之影響。
- 51 就決定交易價格之目的而言，企業應假設商品或勞務將依現有合約之承諾移轉予客戶，且該合約不會被取消、展期或修改。
- 52 當決定交易價格時，企業應考量下列所有項目之影響：
- (a) 變動對價；
 - (b) 貨幣時間價值；
 - (c) 非現金對價；及
 - (d) 對客戶之應付對價。

變動對價（見第 B2 至 B9 段）

- 53 合約中已承諾之對價金額可能會因折扣、折價（rebates）、退款、抵減、誘因、履約紅利、罰款、或有事項、讓價（price concessions）或其他類似項目而變動。
- 54 若合約中已承諾之對價金額為變動，企業應估計其移轉已承諾之商品或勞務予客戶所交換之有權取得之總金額。企業應於每一報導日更新所估計之交易價格，以忠實表述於報導日目前之情況及於報導期間之情況變動。企業對交易價格之變動應依第 77 至 80 段之規定作處理。
- 55 為估計交易價格，企業應採用下列方法之一（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）：

- (a) 期望值—期望值為一可能對價金額區間之機率加權金額之總和。若企業有很多類似特性之合約，則期望值可能為交易價格之適當估計數。
- (b) 最可能之金額—最可能之金額為一可能對價金額區間之單一最可能之金額（即合約之單一最可能之結果）。若合約僅可能有兩個可能結果（例如，企業可獲得履約紅利或無法獲得履約紅利），則最可能之金額可能為交易價格之適當估計數。
- 56 當估計交易價格時，企業應對整份合約一致地適用一種方法。此外，企業應考量所有企業合理可得之資訊（歷史、目前及預測），並應辨認多個合理之可能對價金額。企業決定交易價格所使用之資訊，通常與企業管理階層於報價及提議過程中以及對已承諾之商品或勞務訂定價格時所使用之資訊類似。
- 57 若企業收到來自客戶之對價並預期將會退還部分或所有對價予客戶，則企業應將其合理預期會退還予客戶之對價金額認列為退款負債。企業應於每一報導期間針對情況之變動予以更新退款負債（及交易價格之相應變動）。為處理與附退貨權之銷售相關之退款負債，企業應適用第 B2 至 B9 段所提議之指引。

貨幣時間價值

- 58 於決定交易價格時，若合約具有對合約重大之財務組成部分，企業應調整已承諾之對價金額以反映貨幣時間價值。調整已承諾之對價金額以反映貨幣時間價值之目的係為了企業認列收入金額（該金額係反映若客戶對已承諾之商品或勞務於企業移轉予客戶之時點付現，企業所應收取之現銷價格）。若承諾之對價金額與承諾之商品或勞務之現銷價格不同，則合約亦具有對合約可能重大之財務組成部分（即對客戶之利息或來自客戶之利息）。
- 59 於評估財務組成部分對合約是否為重大時，企業應考量下列（但不限於）各種因素：
- (a) 企業移轉已承諾之商品或勞務予客戶與客戶支付該等商品或勞務間預期之時間長度；
- (b) 若客戶立即於產業及轄區之典型授信期間支付現金，則對價之金額是否會有重大不同；及
- (c) 合約之利率及攸關市場之現時利率。
- 60 若企業於合約開始時即預期所有或幾乎所有客戶支付已承諾對價與將已承諾商品或勞務移轉予客戶之期間將為一年或短於一年，則實務權宜作法為企業不須調整已承諾之對價金額以反映貨幣時間價值。
- 61 為調整已承諾之對價金額以反映貨幣時間價值，企業應於合約開始時採用可反映

企業與其客戶間單獨財務交易之折現率。該利率會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（可能包括合約之資產移轉）。企業可能可以藉由辨認將已承諾對價之名目金額折現至商品或勞務之現銷價格之利率而決定該利率。合約開始後，企業不應因情況或利率之變動而更新折現率。

- 62 企業應於綜合損益表中，將財務影響數（作為利息費用或利息收入）與收入分別列報。

非現金對價

- 63 於決定客戶承諾現金形式以外對價之合約之交易價格時，企業應按公允價值衡量非現金對價（或非現金對價之承諾）。若企業無法合理估計非現金對價之公允價值，則其應藉由參考用以交換該對價之已對客戶（或客戶群）承諾之商品或勞務之單獨售價，間接衡量該對價。
- 64 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該等已投入商品或勞務之控制。若然，企業應對已投入商品或勞務按自客戶所收取之非現金對價作處理。

對客戶之應付對價

- 65 對客戶之應付對價包括企業以現金、授信或客戶可用以抵銷積欠企業金額之其他項目之形式支付（或預期支付）予客戶（或自客戶購買企業商品或勞務之其他方）之金額。企業應將對客戶之應付對價作為交易價格（及收入）之減項，除非對客戶之支付係用以交換客戶移轉予企業之可區分之商品或勞務（如第 28 及 29 段所述）。
- 66 若對客戶之應付對價係為支付來自於客戶可區分之商品或勞務，則企業對該商品或勞務之購買應與自供應商之其他購買相同之方式處理。若對客戶之應付對價金額超出企業自客戶所收取可區分之商品或勞務之公允價值，則企業對此種超出之部分應作為交易價格之減項。若企業無法合理估計自客戶所收取商品或勞務之公允價值，企業應將所有對客戶之應付對價作為交易價格之減項。
- 67 因此，若對客戶之應付對價為交易價格之減項，企業應於下列任一事項較晚發生時認列為收入之減項：
- (a) 企業對移轉予客戶之相關商品或勞務認列收入；及
 - (b) 企業支付或承諾支付對價（即使支付取決於未來事件）。該承諾可能隱含企業之商業實務慣例。

收現性

- 68 收現性與客戶信用風險（意即企業無法向客戶收取依合約有權取得之對價金額之風險）有關。對於無條件之對價權利（即應收款），除第 69 段所述外，企業對於應收款應依國際財務報導準則第 9 號之規定處理。企業應同樣處理合約資產（見第 106 段）之客戶信用風險之影響。
- 69 原始認列應收款時，依國際財務報導準則第 9 號之規定衡量之應收款與所認列相應收入金額間之任何差異，應以個別單行項目（鄰近收入單行項目）列報於損益。若依第 58 段之規定合約未具有重大之財務組成部分，企業應將應收款之任何減損（或減損之衡量變動）以個別單行項目（鄰近收入單行項目）列報於損益。

分攤交易價格至單獨履約義務

- 70 對於有超過一個單獨履約義務之合約，企業應按描述企業滿足每一單獨履約義務所交換之預期有權取得之對價金額，將交易價格分攤至每一單獨履約義務。
- 71 為將適當之對價金額分攤至每一單獨履約義務，企業應於合約開始時決定每一單獨履約義務之商品或勞務之單獨售價，並按相對單獨售價基礎分攤交易價格。該單獨售價係企業將單獨銷售已承諾之商品或勞務予客戶之價格。
- 72 單獨售價之最佳證據係當企業於類似情況單獨銷售商品或勞務及單獨銷售商品或勞務予類似客戶時商品或勞務之可觀察價格。一商品或勞務合約之明定價格或報價可能為（但不應被推定為）該商品或勞務之單獨售價。
- 73 若單獨售價係不可直接觀察，企業應估計之。當估計單獨售價時，企業應考量所有企業合理可得之資訊（包括市場情況、特定個體因素及有關客戶或客戶類別之資訊）。此外，企業應最大化可觀察輸入值之使用及應於類似情況一致地適用估計方法。適當之估計方法包括（但不限於）下列方法：
- (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支付該等商品或勞務之價格。該方法可能亦包括對類似商品或勞務參考企業之競爭者之價格並於必要時調整該等價格以反映企業之成本及利潤。
 - (b) 預期成本加利潤法—企業可預測滿足履約義務之預期成本，然後對該商品或勞務加上一適當利潤。
 - (c) 剩餘法—若一商品或勞務之單獨售價高度變動或不確定，則企業可藉由參考總交易價格減除合約中已承諾之其他商品或勞務之可觀察單獨售價總和以估計該單獨售價。當企業（於同時或幾乎同時）以許多不同金額銷售相同商品或勞務予不同客戶時，售價係高度變動。當企業尚未對商品或勞務訂立價格及該商品或勞務先前未被銷售時，售價係不確定。

- 74 若合約中已承諾之商品或勞務之單獨售價總和超過交易價格（即若客戶因購買商品或勞務之組合而獲得折扣），除第 75 及 76 段所述外，企業應按相對單獨售價基礎分攤該折扣至所有單獨履約義務）
- 75 若同時符合下列兩條件，企業應將折扣完全分攤至合約中之一個（或部分）單獨履約義務：
- (a) 企業常態性地按單獨基礎銷售合約中之每一商品或勞務（或每一商品或勞務之組合）；及
 - (b) 來自該等單獨銷售之可觀察售價提供合約全部折扣所屬之履約義務之證據。
- 76 若交易價格包括取決於未來事項或情況（例如，企業績效或企業績效之某一特定結果）之或有對價金額，若同時符合下列兩條件，企業應將或有金額（及該金額之後續變動）完全分攤至可區分之商品或勞務：
- (a) 可區分之商品或勞務之或有支付條款與企業移轉該商品或勞務之投入特別有關（或與來自移轉該商品或勞務之特定結果特別有關）；及
 - (b) 當考量合約中之所有履約義務及支付條款時，將或有對價金額完全分攤至可區分之商品或勞務係與第 70 段之分攤原則一致。

交易價格之變動

- 77 合約開始後，交易價格可能因不同理由而改變，包括不確定事項之結果或於改變企業交換已承諾之商品或勞務所預期有權取得之對價金額情況下之其他變動。
- 78 企業應將交易價格之任何後續變動按與合約開始時之相同基礎分攤至合約中之單獨履約義務。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項。
- 79 企業僅於符合第 76 段之條件時，始應將交易價格之變動完全分攤至一項或多項可區分之商品或勞務。
- 80 企業不應重新分攤交易價格以反映合約開始後單獨售價之變動。

限制已認列收入之累積金額

- 81 若企業預期有權取得之對價金額為變動，企業迄今認列之累積收入金額不應超過企業合理確信有權取得之金額。企業僅於同時符合下列兩條件時，始可合理確信有權取得分攤至已滿足履約義務之對價金額：
- (a) 企業對類似類型之履約義務有經驗（或有其他證據，諸如取得其他企業之經驗）；及

- (b) 企業之經驗（或其他證據）可預測企業滿足該等履約義務所交換之有權取得之對價金額。
- 82 企業經驗（或其他證據）不可預測其有權取得之對價金額之指標包括（但不限於）下列情況：
- (a) 對價金額高度地易受企業影響力以外之因素所影響。該等因素包括市場波動率、第三方之判斷、氣候情況及已承諾之商品或勞務過時之高風險。
- (b) 長期而言，有關對價金額之不確定性不預期會被解決。
- (c) 企業對類似類型之履約義務之經驗（或其他證據）有限。
- (d) 合約有許多不同之可能對價金額。
- 83 企業於評估其經驗是否可預測其將有權取得之對價金額時，應運用判斷並考量所有事實及情況。第 82 段中任一指標之存在未必意味企業無法合理確信有權取得對價金額。
- 84 若企業無法合理確信有權取得分攤至已滿足履約義務之交易價格金額，於報導日所認列之累積收入金額限於企業合理確信有權取得之交易價格金額。
- 85 雖有第 81 至 83 段之規定，若企業將智慧財產權（見第 B33 段）授權予客戶且客戶承諾支付之額外對價金額係基於客戶商品或勞務之後續銷售而變動（例如，銷貨基礎之權利金），直至該不確定性被解決（亦即當客戶之後續銷售發生時）前，企業無法合理確信有權取得該額外對價金額。

虧損性履約義務

- 86 對於企業隨時間經過滿足（見第 35 及 36 段）且於合約開始時企業即預期於超過一年之期間滿足之履約義務，若該履約義務為虧損性，企業應認列負債及相應費用。
- 87 若結清履約義務之最低成本超過分攤至該履約義務之交易價格金額，該履約義務即為虧損性。結清履約義務之最低成本係下列金額之較低者：
- (a) 移轉已承諾之商品或勞務以滿足履約義務之直接相關成本（第 92 段描述該等成本）。
- (b) 企業若被允許退出履約義務而非移轉已承諾之商品或勞務，所將支付之金額。
- 88 企業應按結清剩餘履約義務之最低成本超過分攤至該剩餘履約義務之交易價格之金額原始衡量虧損性履約義務負債。於每一報導日，企業應就情況變動更新虧損

性履約義務負債之衡量。企業應將該負債衡量之變動認列為費用或為費用之減項。當企業滿足虧損性履約義務時，企業應將相關負債除列。

- 89 企業認列虧損性履約義務負債前，應適用第 100 至 103 段之規定對自取得或履行客戶合約所發生成本認列之資產進行減損測試。
- 90 [國際會計準理事會 (IASB) 草案並未採用美國財務會計準理事會 (FASB) 草案中之本段]

合約成本

履行合約之成本

- 91 若履行客戶合約所發生之成本屬於另一國際財務報導準則之範圍（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」），企業應依該等其他國際財務報導準則之規定處理該等成本。此外，企業僅於履行合約之成本符合下列所有條件時，始將該等成本認列為資產：
- (a) 該等成本與合約（或特定預期合約）直接相關；
 - (b) 該等成本會產生或強化將於未來被用於滿足履約義務之企業資源；及
 - (c) 該等成本預期會被回收。
- 92 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，對客戶直接提供勞務之員工之薪資及工資）；
 - (b) 直接原料（例如，對客戶提供勞務所使用之物料）；
 - (c) 與合約或合約活動直接相關成本之分攤（例如，合約管理及監督之成本、保險，以及履行合約所使用之工具及設備之折舊）；
 - (d) 按照合約明確可向客戶收取之成本；及
 - (e) 僅因企業簽訂合約（例如，支付予轉包商（分包商）之款項）所發生之其他成本。
- 93 企業應於下列成本發生時將其認列為費用：
- (a) 一般成本及行政成本（除非按照合約明確可向客戶收取該等成本，此時，企業應依第 91 段所規定之條件評估該等成本）；

- (b) 用以履行合約但未反映於合約價格之耗損原料、人工或其他資源之成本；
- (c) 與滿足（或部分滿足）合約中履約義務相關之成本（亦即，與過去履約相關之成本）；及
- (d) 與剩餘履約義務相關但企業無法將其與已滿足履約義務之相關成本區分之成本。

取得合約之增額成本

- 94 除受第 97 段實務權宜作法之規定外，若企業預期回收取得一客戶合約之增額成本，企業應將該等成本認列為資產。
- 95 取得一合約之增額成本係企業致力於取得一客戶合約所發生之成本且若未取得該合約則企業不會發生該等成本（例如，銷售佣金）。
- 96 無論是否取得合約一定會發生之取得合約成本應於發生時認列為費用，除非無論是否取得合約該等成本均明確可向客戶收取。
- 97 若企業所認列之資產之攤銷期間為一年或短於一年，則實務權宜作法為，企業可將取得合約之增額成本於發生時認列為費用。

攤銷及減損

- 98 依第 91 或 94 段之規定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一致之有系統之基礎攤銷。企業可特別辨認之預期合約下，該資產可能與將移轉之商品或勞務有關（例如，現有合約之展期下將提供之勞務，或尚未核准之特定合約下所將移轉之資產之設計成本）。
- 99 企業應更新攤銷以反映企業所預期與該資產相關之商品或勞務之移轉型態之重大變動。此種變動應依國際會計準則第 8 號之會計估計變動處理。
- 100 企業應將減損損失認列於損益中，可認列減損損失之範圍為依第 91 或 94 段之規定所認列之資產之帳面金額超過下列計算後之金額：
- (a) 企業交換與該資產相關之商品或勞務所預期有權取得之剩餘對價金額；減除
 - (b) 與提供該等商品或勞務直接相關之成本（如第 92 段所述者）。
- 101 企業應使用決定交易價格之原則決定企業預期有權取得之金額。
- 102 除依國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定所認列之現金產生單位減損損失外，企業對依第 91 或 94 段之規定所認列之資產認列減損損失前，該企業應認列依另

一國際財務報導準則之規定（例如，國際會計準則第 2 號）所認列與合約有關之資產之任何減損損失。

- 103 當減損情況不存在時，企業應將先前所認列之減損損失之迴轉認列於損益。增加後之該資產帳面金額，不得超過該資產若未於先前認列減損損失時所決定之金額（減除攤銷）。

表達

- 104 當合約之其中一方已履約，企業應視企業履約與客戶支付間之關係，將該合約於財務狀況表中列報為合約負債、合約資產或應收款。
- 105 若於企業藉由移轉商品或勞務而履約前客戶已支付對價或對價金額已到期，企業應將該合約列報為合約負債。合約負債係指企業已自客戶收取對價，而須將商品或勞務移轉予客戶之義務。
- 106 若於客戶支付對價前企業已藉由移轉商品或勞務而履約，企業應視其對該履約對價之權利之性質，將該合約列報為合約資產或應收款。
- (a) 合約資產係指當企業對其交換已移轉予客戶之商品或勞務之對價之權利係取決於隨時間經過以外之事項（例如，企業之未來履約）時，企業對該對價之權利。
- (b) 應收款係指企業對無條件之對價之權利。對價之支付到期前，若除隨時間經過外並無任何事項為必需，則對該對價之權利係無條件。企業應依國際財務報導準則第 9 號之規定處理應收款。
- 107 本國際財務報導準則[草案]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採用其他用語。若企業對合約資產採用其他用語，企業應對財務報表使用者提供充分資訊以區分對價之無條件權利（即應收款）及對價之有條件權利（即合約資產）。
- 108 企業應將虧損性履約義務之負債（依第 86 段之規定）與合約資產或合約負債分別列報。

揭露*

- 109 揭露規定之目的係使財務報表使用者能了解客戶合約所產生之收入與現金流量之

* 如「簡介及予回應者之問題」章節中之問題 5 所述，國際會計準則理事會（IASB）提議修正國際會計準則第 34 號「期中財務報導」以明訂企業應納入於其期中財務報告之有關收入及客戶合約之揭露。

性質、金額、時點及不確定性。為達該目的，企業應揭露有關所有下列各項之性質及量化資訊：

- (a) 其客戶合約（第 113 至 123 段）；
- (b) 將本國際財務報導準則[草案]適用於該等合約時，所作之重大判斷及判斷之改變（第 124 至 127 段）；及
- (c) 依第 91 及 94 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（第 128 及 129 段）。

110 企業應考量為滿足揭露目的所須揭露之詳細程度及對每一不同規定所強調之程度。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實質上不同特性之項目而模糊。

111 除另有說明外，金額應揭露於綜合損益表列報之每一期間及財務狀況表列報之每一期間（如適用時）。

112 企業若已依另一國際財務報導準則提供資訊，則無須依本國際財務報導準則[草案]揭露資訊。

客戶合約

113 企業應揭露有關其客戶合約之資訊，包括所有下列各項：

- (a) 本期收入之細分（第 114 至 116 段）；
- (b) 合約資產及合約負債之期初至期末彙總餘額之調節（第 117 段）；及
- (c) 有關企業履約義務之資訊（第 118 至 121 段），包括有關任何虧損性履約義務之額外資訊（第 122 至 123 段）。

收入之細分

114 企業應將來自客戶合約之收入（排除對客戶信用風險所列報之金額）細分至主要種類，該等種類描述收入及現金流量之性質、金額、時點及不確定性如何被經濟因素影響。為符合第 109 段之揭露目的，企業可能須使用超過一類型之種類予以細分收入。

115 可能適當之種類釋例包括（但不限於）下列各項：

- (a) 商品或勞務之類型（例如，主要產品線）；
- (b) 地理（例如，國家或區域）；

- (c) 市場或客戶類型（例如，政府及非政府客戶）；
- (d) 合約類型（例如，固定價格合約及依工時和材料計價之合約）；
- (e) 合約期間（例如，短期及長期合約）；
- (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經過移轉予客戶所產生之收入）；及
- (g) 銷售管道（例如，直接銷售予客戶之商品及透過仲介銷售之商品）。

116 [國際會計準則理事會 (IASB) 草案並未採用美國財務會計準則理事會 (FASB) 草案中之本段]

合約餘額之調節

117 企業應以表格之格式揭露合約資產及合約負債之期初至期末彙總餘額之調節。該調節應揭露下列各項（如適用時）：

- (a) 由下列情況之一所產生而認列於綜合損益表之收入金額：
 - (i) 於報導期間滿足履約義務；
 - (ii) 將交易價格變動分攤至以前報導期間已滿足之履約義務；
- (b) 收取之現金；
- (c) 轉至應收款之金額；
- (d) 收取之非現金對價；
- (e) 企業合併之影響；及
- (f) 為了解合約資產及合約負債之變動而可能需要之任何額外單行項目。

履約義務

118 企業應揭露有關其於客戶合約中之履約義務資訊，包括所有下列各項之描述：

- (a) 企業通常何時滿足其履約義務（例如，運送時、交付時、勞務提供時或勞務完成時）；
- (b) 重大支付條款（例如，支付通常何時到期、對價金額是否為變動，及合約是否具有重大財務組成部分）；
- (c) 企業已承諾移轉之商品或勞務之性質，突顯/特別指出安排另一方移轉商品或勞務之任何履約義務（即企業作為代理人）；

- (d) 返還義務、退還義務及其他類似義務；及
 - (e) 保固及相關義務之類型。
- 119 企業對於原始預期期間超過一年之合約，應於當期報導期間結束日揭露下列資訊：
- (a) 分攤至剩餘履約義務之交易價格之彙總金額；及
 - (b) 企業預期何時將該金額認列為收入之說明。
- 120 企業可能以採用對剩餘履約義務期間最適之時間帶之量化基礎或採用質性資訊揭露第 119 段之資訊。
- 121 若企業依第 42 段之規定認列收入，則企業無須揭露第 119 段中履約義務之資訊（實務權宜作法）。

虧損性履約義務

- 122 企業應揭露因虧損性履約義務所認列之負債金額及所有下列各項之說明：
- (a) 已認列負債之虧損性合約之剩餘履約義務之性質及金額；
 - (b) 該等履約義務係屬虧損性之理由；及
 - (c) 企業預期何時滿足該等履約義務。
- 123 企業應以表格之格式揭露因虧損性履約義務所認列負債之期初至期末餘額之調節。該調節應包括歸屬於下列各項之金額（如適用時）：
- (a) 履約義務於當期成為虧損性而產生之負債增加數；
 - (b) 履約義務於當期被滿足而產生之負債減少數；
 - (c) 於報導期間發生之負債衡量之改變；及
 - (d) 為了解所認列負債之變動而可能需要之任何額外單行項目。

適用本國際財務報導準則[草案]時之重大判斷

- 124 企業應揭露為適用本國際財務報導準則[草案]時所作之判斷及判斷之改變（其重大影響來自客戶合約之收入之金額及時點之決定）。至少，企業應說明於判定下列兩者所用之判斷及判斷之改變：
- (a) 滿足履約義務之時點（第 125 及 126 段）；及
 - (b) 交易價格及分攤至履約義務之金額（第 127 段）。

決定滿足履約義務之時點

- 125 企業應對隨時間經過滿足之履約義務揭露下列兩者：
- (a) 認列收入所用之方法（例如，產出法或投入法之描述）；及
 - (b) 為何此種方法可忠實描述移轉商品或勞務之說明。
- 126 對於某一時點所滿足之履約義務，企業應揭露於評估客戶何時取得對已承諾商品或勞務之控制時所作之重大判斷。

決定交易價格及分攤至履約義務之金額

- 127 企業應揭露用於下列各項之方法、輸入值及假設之有關資訊：
- (a) 決定交易價格；
 - (b) 估計已承諾商品或勞務之單獨售價；
 - (c) 衡量返還義務、退還義務及其他類似義務；及
 - (d) 衡量對虧損性履約義務所認列之負債金額。

自取得或履行客戶合約之成本中所認列之資產

- 128 企業應以資產之主要種類（例如，取得客戶合約之成本、訂約前成本及設立成本）揭露自取得或履行客戶合約之成本中，所認列之資產（依第 91 及 94 段之規定）期初及期末餘額之調節。該調節應包括與下列各項有關之金額（如適用時）：
- (a) 增添之金額；
 - (b) 攤銷；
 - (c) 減損損失；
 - (d) 減損損失之迴轉；及
 - (e) 為了解報導期間中之變動而可能需要之任何額外單行項目。
- 129 企業應描述其用以決定每一報導期間攤銷之方法。
- 130 [國際會計準則理事會 (IASB) 草案並未採用美國財務會計準則理事會 (FASB) 草案中之本段]

附錄 A

用語定義

本附錄係本國際財務報導準則[草案]整體之一部分。

合約	兩方或多方間創造可執行之權利及義務之協議。
合約資產	當企業對其交換已移轉予 客戶 之商品或勞務之對價之權利係取決於隨時間經過以外之事項（例如，企業之未來履約）時，企業對該對價之權利。
合約負債	企業已自 客戶 收取對價，而須將商品或勞務移轉予 客戶 之義務。
客戶	與企業簽訂合約以取得屬企業正常活動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 合約中移轉商品或勞務予 客戶 之承諾。
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	企業願意將已承諾之商品或勞務單獨銷售予 客戶 之價格。
[客戶合約之]交易價格	企業移轉已承諾之商品或勞務予 客戶 所交換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（例如，銷售稅）。

附錄 B

應用指引

本附錄係屬本國際財務報導準則[草案]整體之一部分。其說明第 1 至 130 段之應用，且與本國際財務報導準則[草案]之其他部分具相同效力。

B1

[IG1]* 本應用指引提供下列議題之指引：

- (a) 附退貨權之銷售（第 B2 至 B9 段）；
- (b) 保固（第 B10 至 B15 段）；
- (c) 主理人與代理人之考量（第 B16 至 B19 段）；
- (d) 客戶對額外商品或勞務之選擇權（第 B20 至 B24 段）；
- (e) 客戶未行使之權利（第 B25 至 B28 段）；
- (f) 不可退還之前端費用（第 B29 至 B32 段）；
- (g) 授權及使用之權利（第 B33 至 B37 段）；
- (h) 再買回協議（第 B38 至 B48 段）；
- (i) 寄銷協議（第 B49 及 B50 段）；
- (j) 開帳單並代管協議（第 B51 至 B54 段）；及
- (k) 客戶之接受（第 B55 至 B58 段）。

附退貨權之銷售（見第 53 至 57 段）

B2

[IG2] 於某些合約，企業將產品之控制移轉予客戶，且亦給客戶可因各種理由（例如對產品不滿意）而退還產品並收取下列各項之任何組合之權利：

- (a) 所有支付對價之全額或部分退款；
- (b) 可抵銷積欠或將積欠企業金額之額度；及

* 美國財務會計準則理事會（FASB）草案之攸關係次如方括號內所示。

(c) 交換之另一產品。

B3

[IG3] 為處理附退貨權產品（及其退款規定之某些勞務）之移轉，企業應認列所有下列各項：

- (a) 企業合理確信有權取得之已移轉產品對價金額收入（考量預期被退回之產品）；
- (b) 退款負債；及
- (c) 其清償退款負債時，自客戶回收產品之權利之資產（及銷貨成本之相應調整）。

B4

[IG4] 企業承諾準備好於退貨期間接受退回之產品，不應作為提供退款之義務以外之單獨履約義務處理。

B5

[IG5] 企業應適用第 81 至 83 段之規定以決定企業合理確信有權取得之對價金額（考量預期被退回之產品）。對於企業無法合理確信有權取得之任何金額，當企業移轉產品予客戶時不應認列收入，但應將所收取之任何對價認列為退款負債。因此，企業交換已移轉產品所合理確信有權取得之金額，企業應更新對該金額之評估，且應就所認列之收入金額認列相應之調整。

B6

[IG6] 有關退款金額之預期變動，企業應於每一報導期間結束日更新退款負債之衡量。企業應認列相應之收入（或收入減項）調整。

B7

[IG7] 就企業清償退款負債時，自客戶回收產品之權利所認列之資產，其原始應參照存貨原帳面價值減除任何回收該等產品（包括企業退回產品之潛在價值減少）之預期成本予以衡量。後續，企業應更新資產之衡量以與退款負債衡量之變動相符。企業應分別列報該資產及該退款負債。

B8

[IG8] 就適用此等規定之目的而言，客戶將一項產品交換另一相同類型、品質、條件及價格（例如，另一顏色或大小）之產品，不視為退貨。

B9

[IG9] 對客戶可能退回瑕疵品以交換正常運作產品之合約，應依第 B10 至 B15 段有關保固之規定予以評估。

保固

B10

[IG10] 企業（依合約、企業之商業實務慣例或法律）常提供與產品銷售（不論是商品或勞務）有關之保固。保固之性質可能因產業及合約而大不相同。部分保固提供客戶相關產品與所同意之規格相符之確信。其他保固除提供客戶該產品與所同意之規格相符之確信外，亦提供勞務。

B11

[IG11] 若客戶有單獨購買保固之選擇權（例如，因該保固係單獨定價或協商），該企業應將已承諾之保固作為單獨履約義務處理，因企業承諾除提供產品予客戶外，亦提供勞務。因此，企業對該勞務應依第 70 至 80 段之規定，將交易價格之一部分攤至履約義務。

B12

[IG12] 若客戶並未有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，除非已承諾之保固（或其一部分）除提供客戶該產品與所同意之規格相符之確信外，亦提供勞務。

B13

[IG13] 於評估一項保固是否除提供客戶產品與所同意之規格相符之確信外，亦提供勞務，企業應考量諸多因素，例如：

- (a) 該保固是否為法律所規定—若法律規定企業須提供保固，則該法律之存在即指明該保固並非履約義務，因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—保障期間越長，該保固越可能為履約義務，因其更可能提供客戶相關產品與所同意之規格相符之確信以外之勞務。
- (c) 企業承諾履行事務之性質—若企業必須履行特定事務以提供產品與所同意之規格相符之確信（例如，瑕疵品之退貨運送服務），則該等事務可能不會導致履約義務。

B14

[IG14] 若保固（或其一部分）提供客戶產品與所同意之規格相符之確信以外之勞務，則該已承諾勞務係一單獨履約義務。因此，企業應將交易價格分攤至產品及勞務。若該企業承諾確信之保固及勞務類型之保固兩者，但未能將其合理地個別處理，企業應將兩項保固併同當作單一履約義務處理。

B15

[IG15] 若法律規定企業於其產品造成損害或毀損時須支付補償，該法律並不導致履約義務。例如，製造商可能於法律約束製造商對消費者因其意圖目的使用產品而可能產生（例如，對個人財產）之任何損害負有責任之轄區銷售產品。同樣地，企業承諾補償客戶因專利權、著作權及商標權之主張或其他藉由企業產品之侵權行為所產生之負債與損害，並不導致履約義務。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

B16

[IG16] 當其他方涉及提供商品或勞務予企業之客戶，企業應判定其履約義務是否係由其本身提供特定商品或勞務（即企業為主理人），或係安排由另一方提供該等商品或勞務（即企業為代理人）。該判定影響企業係以交換該等商品或勞務而有權取得之對價總金額認列收入（若為主理人），或以安排其他方提供商品或勞務所收取之任何費用或佣金之金額認列收入（若為代理人）。企業之費用或佣金可能為對價之淨額，該淨額係企業於支付其他方提供商品或勞務予客戶後所保留之對價。

B17

[IG17] 若企業於移轉商品或勞務予客戶前自另一方取得對該等商品或勞務之控制，則企業之履約義務係提供本身之商品或勞務。因此，企業係作為主理人，且應以其有權取得之總金額認列收入。若企業僅於移轉商品之法定所有權予客戶前短暫地取得法定所有權，則企業不必然為主理人。

B18

[IG18] 企業之履約義務係安排由另一方提供商品或勞務（即企業為代理人並應以淨額認列收入）之指標包括下列各項：

- (a) 另一方對履行合約負有主要責任；
- (b) 企業於客戶下訂單之前或之後（於運送途中或退貨時）並未承擔存貨風險；
- (c) 企業對其他方之商品或勞務沒有訂定價格之自由，因此，企業可自該等商品或勞務收取之效益受限；

- (d) 企業之對價為佣金之形式；及
- (e) 企業並未對用以交換其他方之商品或勞務之應收金額承擔客戶之信用風險。

B19

[IG19] 若另一方承擔企業之履約義務，使企業不再有義務提供承諾之商品或勞務予客戶（即企業不再為主理人），則企業不應對該履約義務認列收入。反之，企業應評估是否滿足為他方取得合約之履約義務而認列收入（即企業是否為代理人）。

客戶之額外商品或勞務選擇權（第 70 至 76 段）

B20

[IG20] 客戶免費或折扣取得額外商品或勞務之選擇權出自許多形式，包括銷售誘因、客戶獎勵積分（或點數）、合約展期/續約權或對未來商品或勞務之其他折扣。

B21

[IG21] 若企業於超過一項履約義務之合約中給予客戶取得額外商品或勞務之選擇權，僅於該選擇權提供一重大權利予客戶（若未簽訂該合約則客戶不會取得該重大權利）時，該選擇權始導致合約中之單獨履約義務（例如，通常給予該地區或市場客戶群之該等商品或勞務折扣範圍之增額折扣）。若該選擇權提供一重大權利予客戶，則客戶實際上預先就未來商品或勞務支付該企業，且該企業於該等未來商品或勞務被移轉或該選擇權到期時認列收入。

B22

[IG22] 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，該選擇權並未提供一重大權利予客戶，即使該選擇權僅因所簽訂之先前合約致可被行使。在該等情況下，企業僅有完成市場報價，故僅當客戶行使該選擇權購買額外商品或勞務時，企業始依所提議之收入規定處理。

B23

[IG23] 第 71 段規定企業應按相對單獨售價基礎將交易價格分攤至單獨履約義務。若客戶取得額外商品或勞務之選擇權之單獨售價係非直接可觀察，企業應估計之。該估計數應反映當行使該選擇權時客戶將取得之折扣，並調整下列兩項：

- (a) 未行使該選擇權時客戶可取得之任何折扣；及
- (b) 該選擇權將被行使之可能性。

B24

[IG24] 若客戶有取得未來商品或勞務之重大權利，且該等商品或勞務與合約中之原商品或勞務類似並係依原合約條款提供，則企業可（作為估計該選擇權單獨售價之實務替代方法）藉由參考預期提供之商品或勞務及相應之預期對價，將交易價格分攤至可選擇之商品或勞務。通常，該等選擇權之類型係用於合約展期/續約。

客戶未行使之權利（未用量）

B25

[IG25] 依第 105 段之規定，自客戶收取預付款時，企業應對其未來移轉（或預備移轉）商品或勞務之履約義務認列合約負債。當企業移轉該等商品或勞務且因而滿足其履約義務時，企業應除列該合約負債（及認列收入）。

B26

[IG26] 客戶對企業之不可退還預付款，給予客戶未來收取商品或勞務之權利（及要求企業預備移轉商品或勞務）。惟客戶可能未行使其所有合約權利。該等未行使之權利常稱為未用量。

B27

[IG27] 若企業合理確信一合約負債之未用量金額，企業應將預期未用量金額依客戶行使權利型態之比例認列為收入。若企業無法合理確信未用量金額，當客戶行使其剩餘權利之可能性極低時，企業應將預期未用量金額認列為收入。為判定企業可否合理確信未用量金額，企業應考量第 81 至 83 段之規定。

B28

[IG28] 企業對客戶餘額中，依所適用之未認領財產法律之規定可能須匯出資金予政府個體者，企業應認列負債（並非收入）。

不可退還之前端費用（及某些相關成本）

B29

[IG29] 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費用。例如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立費及某些供應合約中之初次費用。

B30

[IG30] 為辨認此種合約之履約義務，企業應評估該費用是否與已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費用與企業為履行該合約而須於合

約開始（或接近開始）時進行之活動相關，該活動並不會導致移轉已承諾之商品或勞務予客戶（見第 25 段）。反之，該前端費用係未來商品或勞務之預付款，故於未來提供該等商品或勞務時認列為收入。若企業給予客戶可對合約展期/續約之選擇權且該選擇權提供客戶第 B21 段所述之重大權利，則收入認列期間會展延而超出原始合約期間。

B31

[IG31] 若不可退還之前端費用與履約義務相關，企業應依第 23 至 30 段之規定評估是否須單獨處理該履約義務。

B32

[IG32] 企業對在設立合約（或第 25 段所述之其他行政事務）時所發生之成本，可能就部分收取不可退還之費用作為補償。若該等設立活動並未滿足履約義務，當依第 45 段之規定衡量進度時，企業應不予考量該等活動（及相關成本）。此係因設立活動之成本並未對移轉服務予客戶加以描述。企業應評估在設立合約時所發生之成本是否已產生依第 91 段之規定應予以認列之資產。

授權及使用之權利

B33

[IG33] 授權係指企業給予客戶使用（但非擁有）企業智慧財產權之權利，使用之權利可隨時間、地理區域或經銷形式而改變。智慧財產權之例包括所有下列各項：

- (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、商標及著作權。

B34

[IG34] 若企業給予客戶一項授權或使用企業智慧財產權之其他權利，該等已承諾之權利所導致之履約義務，企業於客戶取得對該等權利之控制時即予滿足。於客戶可使用且可從所授權智慧財產權中獲益之期間開始日前，對使用智慧財產權之權利之控制不會被移轉。例如，若軟體授權之期間開始於客戶取得存取密碼而使客戶可使用該軟體之前，企業不得於其提供存取密碼前認列收入。

B35

[IG35] 為決定移轉授權予客戶所認列之收入金額，企業應適用決定及分攤交易價格之相關規定（包括第 85 段對收入認列之金額限於合理確信金額之規定）。

B36

[IG36] 若企業於合約中有其他履約義務，企業應適用第 23 至 30 段之條件以判定已承諾之權利是否為單獨履約義務，或權利之履約義務是否應與合約中之該等其他履約義務結合。例如，若企業給予不可區分之授權，因若無企業承諾提供之額外服務則客戶無法從授權中獲益，該企業應將套裝之授權及勞務作為隨時間經過而滿足之單一履約義務處理。

B37

[IG37] 若企業對授權予客戶之智慧財產權有專利權，企業可能對其客戶表述並保證其擁有一項具法律效力之專利權且其將捍衛與維持該專利權。該維持與捍衛專利權權利之承諾非屬履約義務，因其並未移轉商品或勞務予客戶。捍衛專利權係保護企業智慧財產權資產之價值。

再買回協議（見第 37 段）

B38

[IG38] 再買回協議係企業銷售一項資產且亦承諾或具有選擇權（不論於相同合約或另一合約中）再買回該資產。該再買回資產可能為原始銷售予客戶之資產、與該資產幾乎相同之資產，或原始銷售資產係一組成部分之另一資產。

B39

[IG39] 再買回協議通常有下列三種形式：

- (a) 企業再買回資產之無條件義務（遠期合約）；
- (b) 企業再買回資產之無條件權利（買權）；及
- (c) 企業於客戶要求時再買回資產之無條件義務（賣權）。

遠期合約或買權

B40

[IG40] 若企業具有再買回資產之無條件義務或無條件權利（遠期合約或買權），由於客戶主導該資產之使用以及取得來自該資產幾乎所有剩餘效益之能力受限（即使客戶可能實體佔有該資產），故客戶並未取得對該資產之控制。因此，企業應按下

列方式之一處理該合約：

- (a) 若企業得按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」之規定按租賃處理；或
- (b) 若企業得按等於或高於該資產原始售價之金額再買回該資產，則依第 B42 段之規定按融資協議處理。

B41

[IG41] 當比較再買回價格與售價時，企業應考量貨幣時間價值之影響。

B42

[IG42] 若再買回協議係融資協議，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。企業應將自客戶所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）持有成本（例如保險）。若該選擇權因未行使而失效，企業應除列該負債並認列收入。

賣權

B43

[IG43] 若企業具有於客戶要求時以低於資產原始售價之價格再買回該資產之無條件義務（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行使該權利，企業應依國際會計準則第 17 號之規定按租賃之方式處理該協議。

B44

[IG44] 企業應考量各種因素以判定客戶是否有重大經濟誘因行使其權利，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，以及該權利到期之時間。若再買回價格預期會重大超過該資產之市場價值，則客戶有經濟誘因行使該賣權。

B45

[IG45] 若客戶並無行使其權利之重大經濟誘因，企業對此協議之會計處理應類似於第 B2 至 B9 段所述附退貨權之產品銷售。

B46

[IG46] 若資產之再買回價格超過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協議。因此，企業應：

- (a) 繼續認列該資產；且
- (b) 認列一項負債，其應按該資產原始售價之金額原始衡量。

B47

[IG47] 當比較再買回價格與售價時，企業應考量貨幣時間價值之影響。

B48

[IG48] 若該選擇權因未行使而失效，企業應除列該負債並認列收入。

寄銷協議（見第 37 段）

B49

[IG49] 當企業為銷售予終端客戶而交付產品予另一方（如經銷商或批發商）時，企業應評估該另一方在該時點是否已取得產品之控制。

B50

[IG50] 寄銷之存貨直至特定事件發生（諸如銷售產品予經銷商之客戶）或直至特定期間到期前通常係由企業所控制。直至該時點前，企業通常能要求返還該等產品或將其移轉予另一經銷商。此外，經銷商通常不具支付該產品款項之無條件義務（即使其可能被要求支付押金）。因此，於該等情況下，企業於交付產品予經銷商時不會認列收入。

開帳單並代管協議（見第 37 段）

B51

[IG51] 開帳單並代管協議係指企業為一產品開帳單予客戶，但其於未來某一時點移轉該產品予客戶前仍保留對該產品實體佔有之合約。客戶可能因缺乏該產品之可用空間或因生產進度延誤而要求企業簽訂此種合約。

B52

[IG52] 企業應藉由評估客戶何時取得對產品之控制，以判定其何時滿足移轉產品之履約義務。對某些合約而言，控制移轉之時點究為產品交付至客戶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）。惟對某些合約而言，即使企業仍實體佔有該產品，客戶仍可能取得對產品之控制。於此種情況下，客戶有主導該產品之使用以及取得來自該產品幾乎所有剩餘效益之能力，即使其決定不行使實

體佔有該產品之權利。因此，企業並不控制該產品，而是企業為客戶提供保管客戶資產之服務。

B53

[IG53] 若符合下列所有條件，則客戶已取得對開帳單並代管協議之產品之控制：

- (a) 開帳單並代管協議之理由係屬實質；
- (b) 屬於客戶之產品須可單獨辨認；
- (c) 產品目前須已可實體移轉予客戶；及
- (d) 企業不能使用該產品或將該產品提供予另一客戶。

B54

[IG54] 若企業以開帳單並代管協議之基礎認列銷售產品之收入，企業應依第 23 至 30 段之規定考量其是否有剩餘單獨履約義務（例如，保管服務），企業應依第 70 至 80 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（見第 37 段）

B55

[IG55] 依第 37 段(e)之規定，客戶對資產之接受顯示客戶已取得對資產之控制。客戶接受條款允許客戶取消合約或要求企業於商品或勞務並未符合所同意之規格時採取改善行動。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。

B56

[IG56] 若企業可客觀地判定已依合約中所同意之規格將對商品或勞務之控制移轉予客戶，則客戶之接受為一形式之程序，其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，若客戶接受條款係基於符合特定大小及重量之特性，企業有能力於收到客戶接受之確認前判定是否已符合該等條件。企業具對類似商品或勞務之合約之經驗可為商品或勞務係依合約中所同意之規格提供予客戶提供證據。企業若於客戶接受前即認列收入，仍須考量是否有任何剩餘履約義務（例如機器之安裝），並評估是否單獨處理該等履約義務。

B57

[IG57] 惟若企業無法客觀地判定商品或勞務係依合約中所同意之規格提供予客戶，則企業在取得客戶接受之通知前，不得作出客戶已取得控制之結論。此乃因為企業無法判定客戶有主導商品或勞務之使用以及取得來自該商品或勞務之幾乎所有剩餘

效益之能力。

B58

[IG58] 若企業為試用或評估之目的而交付產品予客戶，且客戶並未承諾在試用期間失效前支付任何對價，則在客戶接受產品或試用期間失效前，企業對產品之控制並未移轉予客戶。

附錄 C

生效日及過渡規定

本附錄係本國際財務報導準則[草案]整體之一部分，且與本國際財務報導準則[草案]之其他部分具相同效力。

生效日

C1

[131]* 企業應於 201X年XX月XX日以後開始之年度報導期間適用本國際財務報導準則[草案]，並得提前適用。[理事會尚未決定本國際財務報導準則[草案]之生效日。惟理事會決定本準則[草案]將不會早於 2015 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間開始生效。]企業若提前適用本國際財務報導準則[草案]，應揭露該事實。

過渡規定

C2

[132] 除依第 C3 段規定之權宜作法外，企業應依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」追溯適用本國際財務報導準則[草案]。

C3

[133] 當適用本國際財務報導準則[草案]時，企業可能採用下列一個或多個之實務權宜作法。為權宜作法之目的，初次適用日係指企業第一次適用本國際財務報導準則[草案]之報導期間開始日。

- (a) 對初次適用日前完成之合約，企業無須重述於相同年度報導期間開始並結束之合約。
- (b) 對初次適用日前完成之合約且其有變動對價，企業可能採用合約完成日之交易價格而非於比較報導期間估計變動之對價金額
- (c) 企業無須於初次適用日前評估履約義務是否為虧損性，除非於初次適用日前該合約依已生效之規定先前被認列為虧損性合約負債。若企業於初次適用日認列虧損性合約負債，該企業應認列對該期間保留盈餘初始餘額之相應調整。

* 美國財務會計準則理事會（FASB）草案之攸關係次如方括號內所示。

- (d) 初次適用日前所有表達期間，企業無須揭露分攤至剩餘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（如第 119 段所述）。

C4

[134] 對企業所採用第 C3 段之任何實務權宜作法，企業應於所有表達之報導期間一致地適用該權宜作法。此外，企業應揭露下列資訊：

- (a) 已被採用之權宜作法；及
(b) 於合理可能之範圍內，採用每一該等權宜作法之估計影響數之質性評估。

提及之國際財務報導準則第 9 號

C5 若企業適用本國際財務報導準則[草案]，但尚未適用國際財務報導準則第 9 號，則對於本國際財務報導準則[草案]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」。

其他國際財務報導準則之撤銷

C6 本國際財務報導準則[草案]取代下列國際財務報導準則：

- (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」。

理事會對 2011 年 11 月發布之「來自客戶合約之收入」之核准

「來自客戶合約之收入」草案由國際會計準則理事會 15 位理事中之 14 位理事贊成發布。Engström 先生反對發布此草案，其反對意見列示於結論基礎之後。

Hans Hoogervorst 主席

Ian Mackintosh 副主席

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

Elke König

Patricia McConnell

Takatsugu Ochi

Paul Pacter

Darrel Scott

John T Smith

Wei-Guo Zhang