

客戶合約收入

October 2023

資誠聯合會計師事務所
會計專業諮詢服務

洪嘉謙 副總經理

資誠 (PwC Taiwan) 專業團隊



洪嘉謙 副總經理

資誠聯合會計師事務所

會計諮詢服務

☎ (02) 2729 6666 分機
21638

✉ Michael.horng@pwc.com



| 學歷 |

- 國立政治大學會計研究所畢業
- 私立輔仁大學會計系畢業

| 經歷 |

- 普華永道中天會計師事務所高級經理
- 會計研究發展基金會講師
- 中華民國會計師高等考試及格

| 專長 |

- 企業併購
- 員工獎酬-員工福利及股份基礎給付
- 客戶合約收入
- 企業會計準則公報與國際財務報導準則差異分析

| 著作/合著 |

- 企業會計準則公報之發展及其重大影響(會計研究月刊 358期，2015.9)
- 大陸理財商品之會計處理(會計研究月刊 355期，2015.6)
- IFRS2-股份基礎給付之會計處理(會計研究月刊 281期，2009.4)

課程大綱

項目	主題說明
一	收入準則新架構
二	收入五步驟之運用
三	授權收入
四	其他議題
五	問題與討論

本件資料內容僅供課程內部討論使用，非屬於對相關議題表示之意見，亦不得援引作為任何權利或利益主張之基礎。

此份資料未經編製者書面之同意，不得任意轉載或做其他目的之使用。

若有任何事實、法令或是政策之變更，編製者保留修正本件資料之權利。

收入準則新架構

1

IFRS 15 客戶合約收入專案目標

單一模型

適用於所有產業及資本市場的
單一收入認列準則

清晰的原則

完善的架構

加強資訊的
揭露

增加產業間的
可比性

收入認列準則之重大改變

EAS 10

各自單獨的收入模型：

- 建造合約
- 商品
- 勞務

著重於風險和報酬

提供有限的指引：

- 多項要素協議的交易安排
- 變動對價
- 授權

IFRS 15

履約義務的單一模型：

- 隨時間逐步滿足的履約義務
- 於某一時點滿足的履約義務

著重於控制

提供更多指引：

區分不同履約義務、分攤交易價格、變動對價、授權、給予客戶之選擇權、再買回協議……等

收入五步驟之運用

2

IFRS 15準則範圍

收入 是指來自“正常活動”的所得

合約 規定雙方或多方之間的權利與義務

客戶 是指取得商品或勞務的一方

- 下列項目不包括在IFRS15的範圍內：
 - 租賃、保險、金融工具、某些保證合約及相同業務線間的非貨幣性資產交換
 - 股利與利息(回歸IFRS 9規範)
- 合約中包含了適用其他準則的組成部分：
 - 優先適用其他準則(如租賃合約含勞務)

收入認列五步驟

核心原則

認列收入以反映商品或勞務的移轉



第1步-辨認與客戶之間的合約



第2步-辨認合約中的單獨履約義務



第3步-決定交易價格



第4步-分攤交易價格

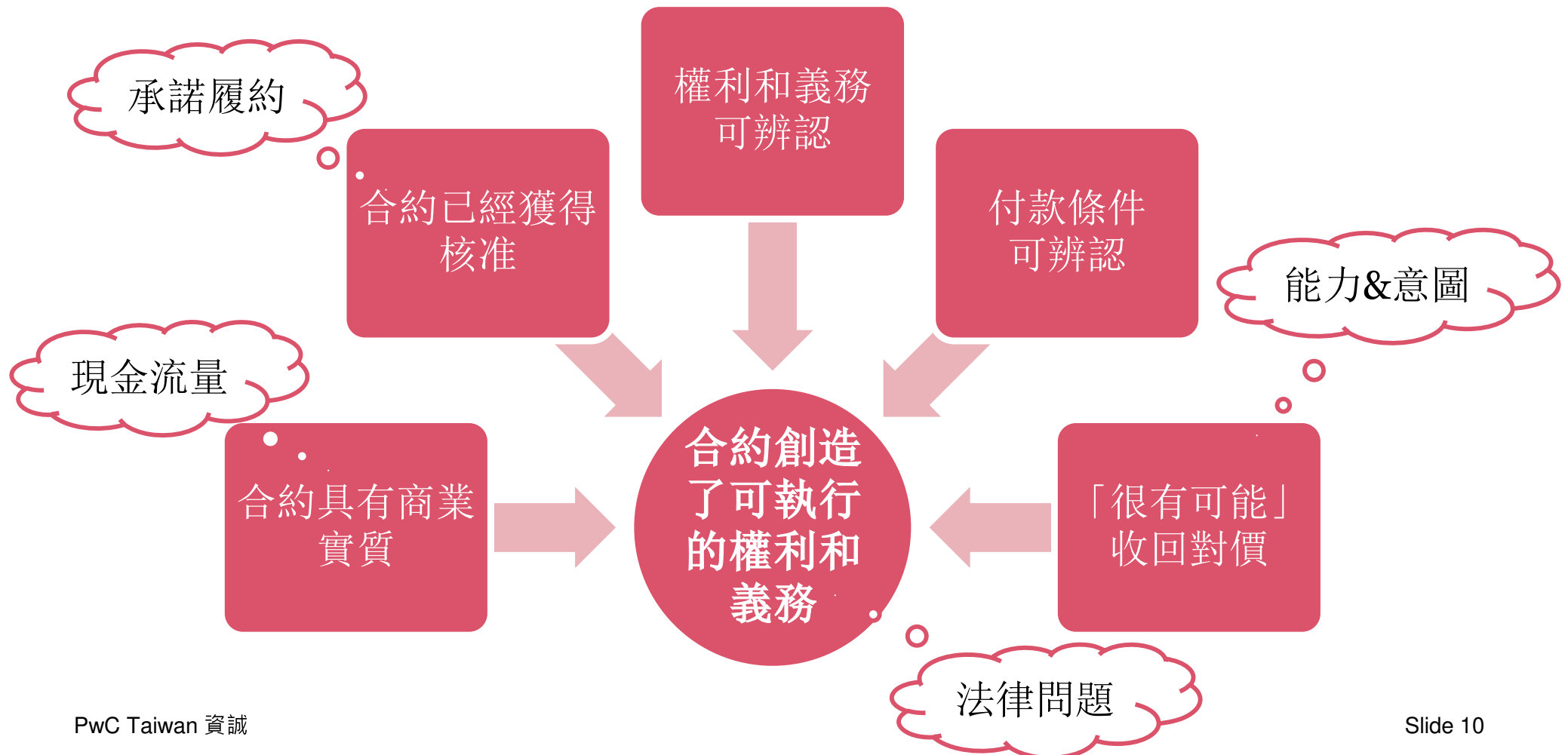


第5步-在履約義務已滿足的時點（或期間）認列收入

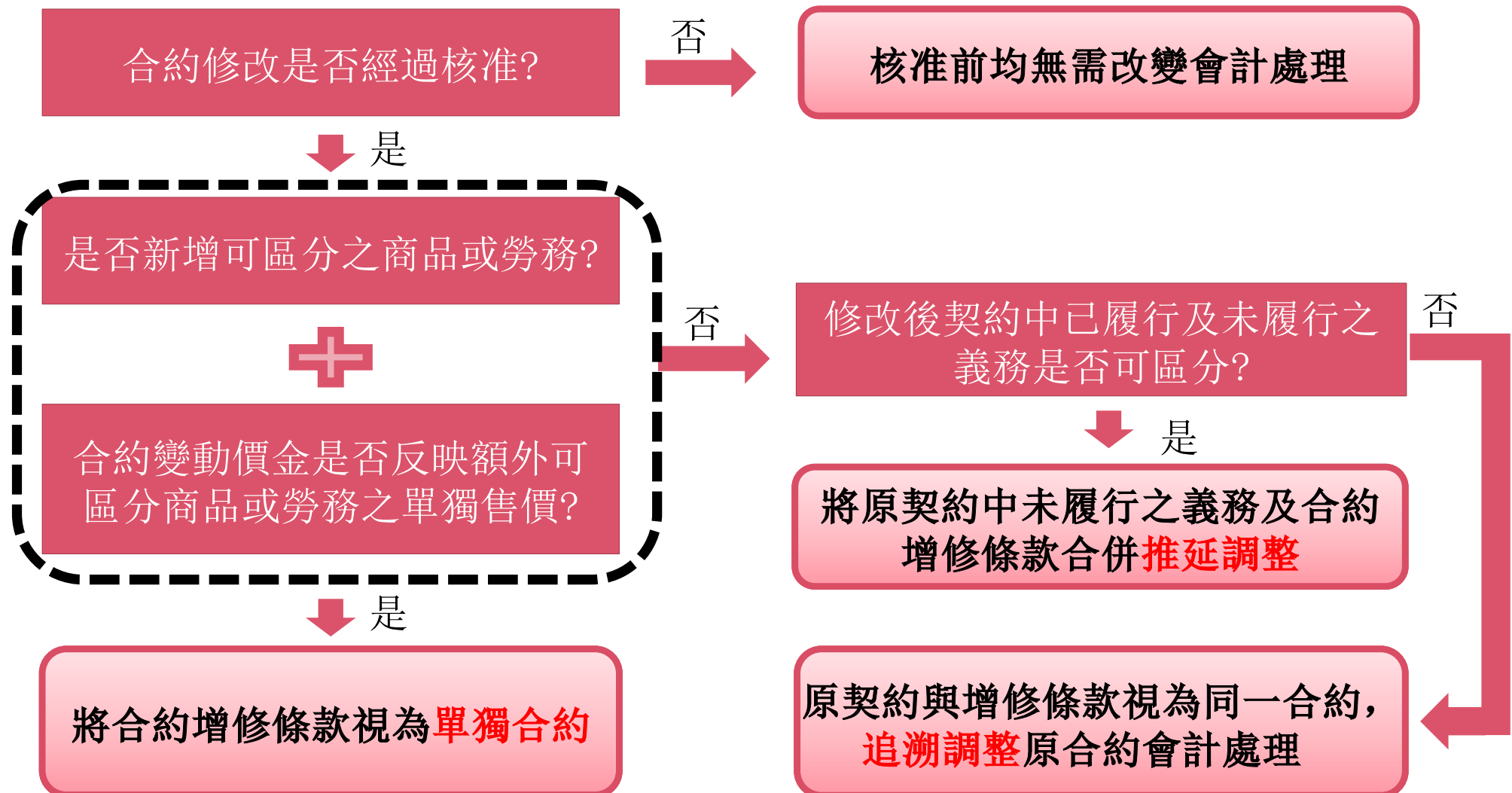
第1步-辨認合約

合約是否存在？

口頭約定？
PO？



第1步-辨認合約 合約修改



第1步-辨認合約 合約修改釋例

假設

- 一家公司承諾銷售120台設備，價格12,000元（每台設備100元）
- 這些設備將在六個月期間的不同時間被移轉給客戶
- 60台設備被移轉後，合約被修改
- 公司承諾以2,850元的價格多交付30台設備（每台設備95元）
- 剩餘90台設備的合約對價總額是8,850元

第1步-辨認合約

合約修改釋例

原合約

已交付60台 (認列收入
 $\$100 \times 60 = \$6,000$)

未交付60台 (剩餘價款
 $\$12,000 - \$6,000 = \$6,000$)

合約修改

增加30台 (增加價款\$2,850)

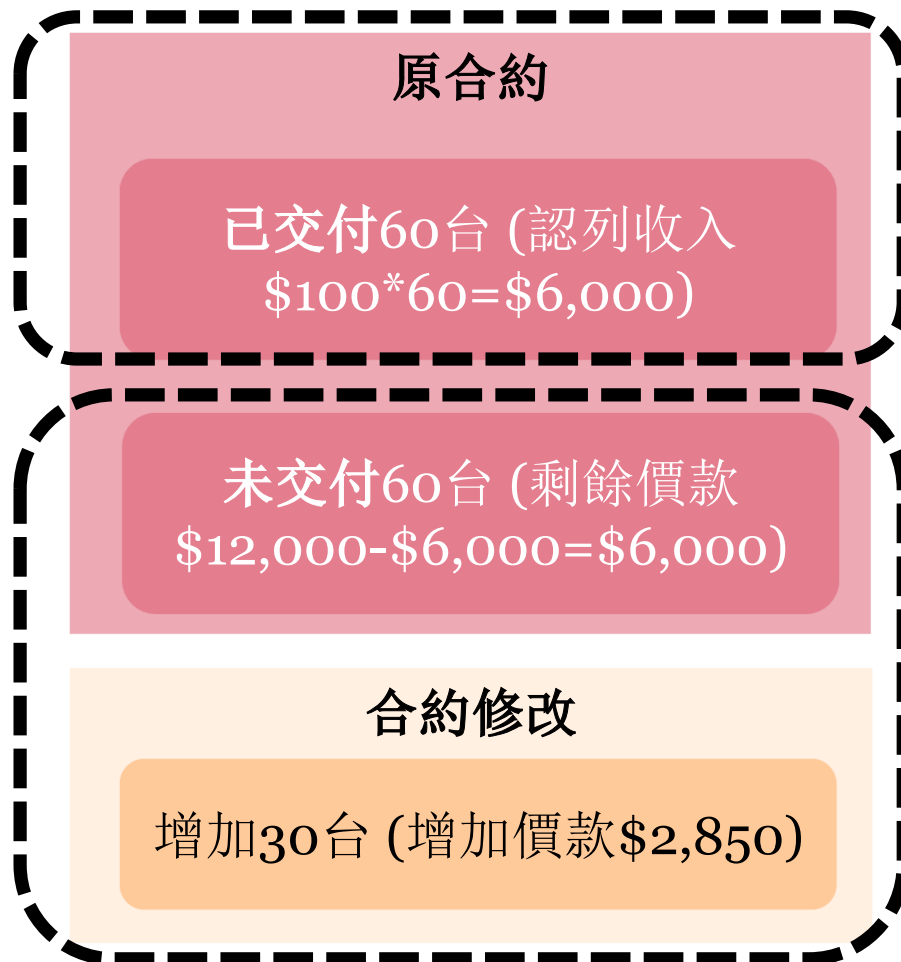
假設情況一:

- 因範圍增加而增加的對價\$2,850反映了新增商品的單獨售價，且
- 合約修改所新增商品與原合約所承諾之商品可區分

會計處理：合約修改視為單獨的新合約

新增的30台設備在移轉時按照每件95元認列($\$2,850 / 30 = \95)

第1步-辨認合約 合約修改釋例



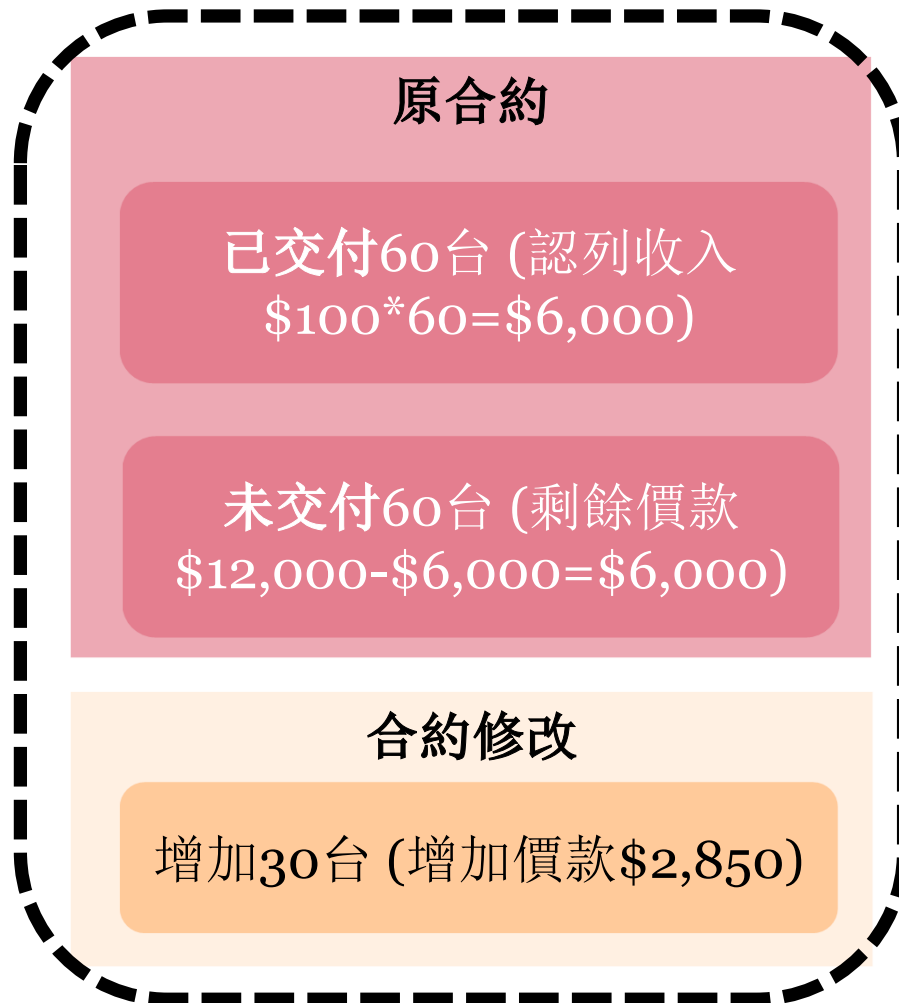
假設情況二：

- 因範圍增加而增加的對價\$2,850並非反映新增商品的單獨售價
- 未交付(含新增)的90台設備與已交付的60台可明顯區分

會計處理：原合約終止，產生新合約-推延調整

90台設備的交易價格是8,850元 ($\$6,000 + \$2,850$)，即未交付的每台設備認列收入98.33元 ($\$8,850 / 90 = \98.33)

第1步-辨認合約 合約修改釋例



假設情況三:

- 因範圍增加而增加的對價 $\$2,850$ **並非**反映新增商品的單獨售價
- 未交付(含新增)的90台設備與已交付的60台 **不可區分**

會計處理：現有合約的延續-追溯調整****

根據原有合約及合約修改條件，對60台已交付的設備採用累積追計的方法調整

第1步-辨認合約

合約修改釋例-服務提供合約

背景

清潔服務公司與客戶簽訂合約，以每年\$15,000的價款提供三年清潔服務。此三年期合約為隨時間提供為一系列可區分的相同勞務，故視為一個履約義務。

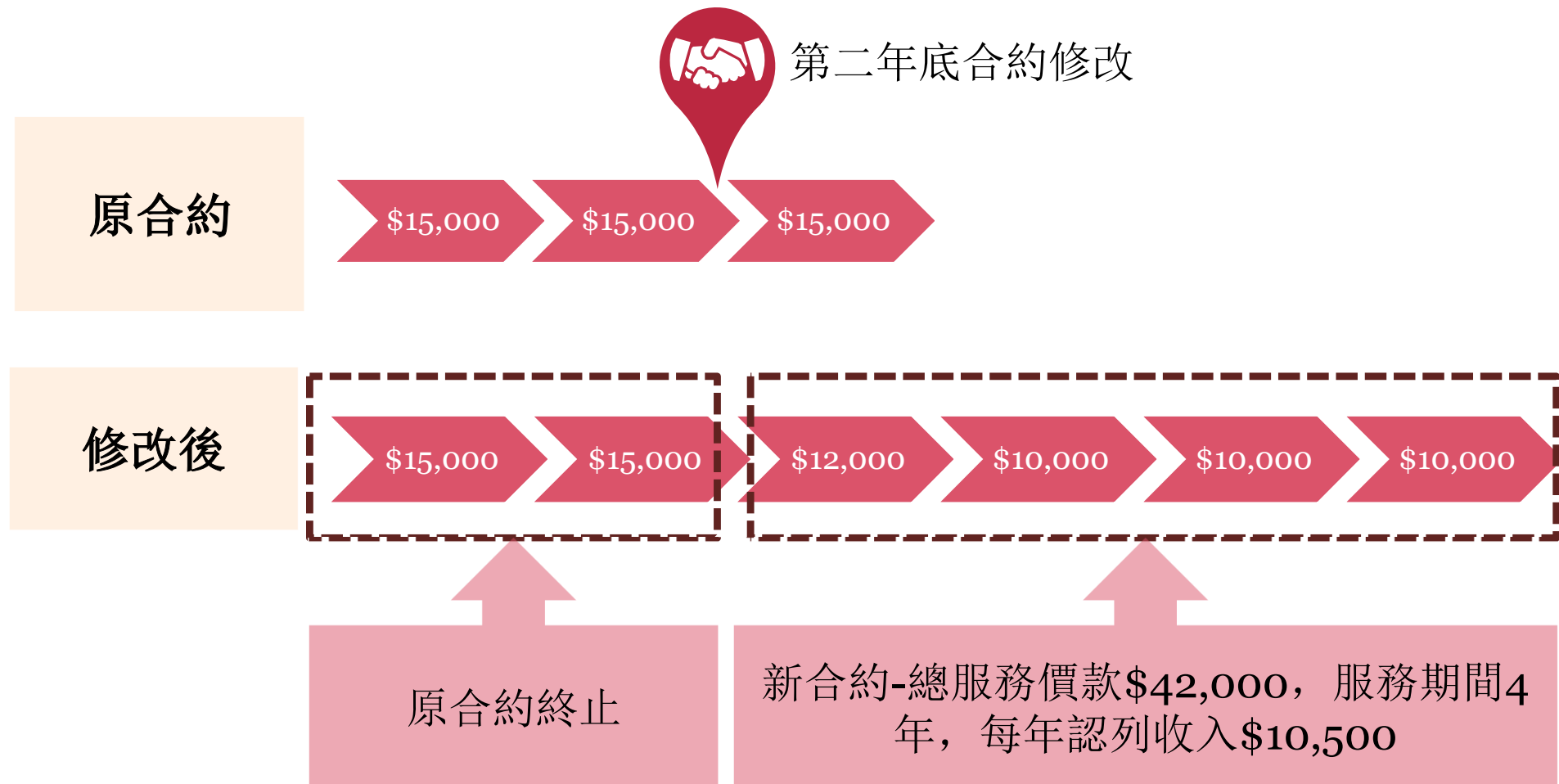
第二年底，客戶與清潔服務公司議定合約修改，同意第三年之價款降為\$12,000，並再以總價\$30,000續約三年(每年\$10,000)。合約修改當時一年清潔服務的單獨售價為\$12,000。

清潔公司應如何進行會計處理？



第1步-辨認合約

合約修改釋例-服務提供合約(續)



第1步-辨認合約

IFRS15與EAS10之重大差異

議題：合約修改

IFRS 15	EAS 10
IFRS 15對所有適用範圍之合約修改提供明確指引及定義，且合約修改須被核准始適用相關會計處理。	無明文規定其他合約修改如何處理，故現行作法可能分歧。

第2步 – 辨認履約義務

履約義務為承諾移轉給客戶之商品或勞務，包括：

- 敘明於合約條款
- 隱含於合約中
- 由商業實務慣例產生

辨認個別履約義務對於收入衡量和認列時點相當重要！

第2步 - 辨認履約義務

單獨的履約義務(兩者之一)

- 可區分的商品或勞務：(單一或一組)

- 客戶能夠從該商品或勞務本身獲益、或連同客戶輕易可得的其他資源一起獲益(該商品或勞務能被區分)；以及
- 提供商品或勞務的承諾與合約中的其他承諾可單獨辨認(該商品或勞務依合約的內涵可區分)

- 幾乎相同且「移轉予客戶之模式」相同之「一系列可區分商品或勞務」

第2步 - 辨認履約義務

單獨的履約義務(兩者之一)

- 可區分的商品或勞務：(單一或一組)
 - 客戶能夠從該商品或勞務**本身獲益**、或連同客戶輕易可得的其他資源一起獲益(該商品或勞務能被區分)；**以及**
 - 提供商品或勞務的承諾與合約中的其他承諾**可單獨辨認**(該商品或勞務依合約的內涵可區分)
- 幾乎相同且「移轉予客戶之模式」相同之「一系列可區分商品或勞務」



第2步 - 辨認履約義務

- 提供商品或勞務的承諾與合約中的其他承諾可單獨辨認（該商品或勞務依合約的內涵可區分）



目的

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(或多個)組合項目**（所承諾之商品或勞務係組合項目之投入）。

【IFRS 15.29】

第2步 - 辨認履約義務

可區分的商品或勞務-不可單獨辨認之指標

提供重大整合服務以生產組合產出 (第29段, (a))

- 企業以各項承諾之商品或勞務作為投入，提供重大整合服務以生產客戶明定之組合產出

重大修改或客製化 (第29段, (b))

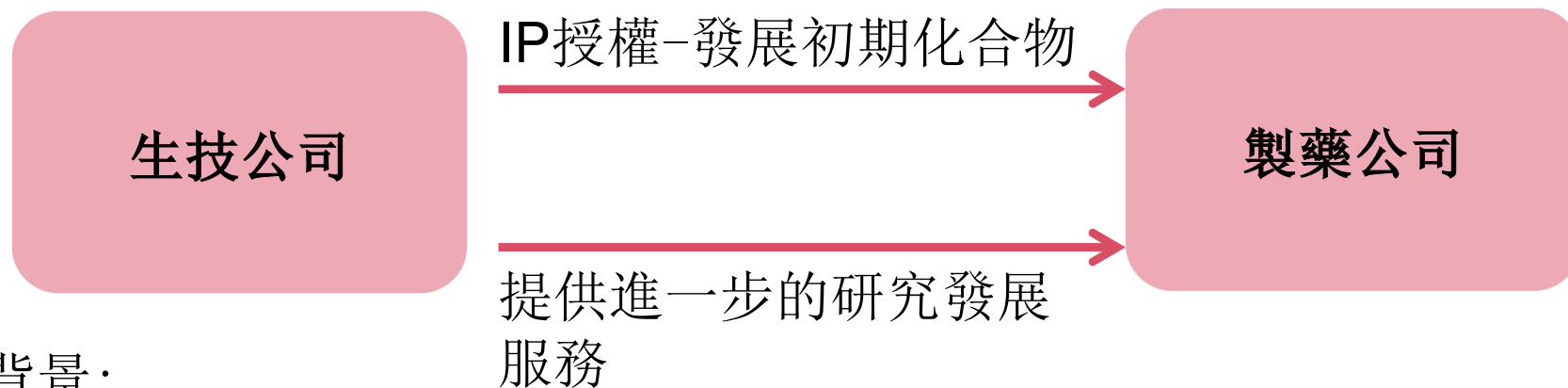
- 合約中的某項商品或勞務重大修改或客製另一商品或勞務

高度相互依賴或關聯 (第29段, (c))

- 合約中承諾的商品或勞務重大影響其他商品或勞務 (因此使企業無法只單獨移轉某項商品或勞務)

第2步 - 辨認履約義務

釋例一



背景：

- 生技公司將一個尚在發展初期的化合物(compound)之智慧財產授權給製藥公司。
- 製藥公司本身並沒有相關的資源進行研究發展，故約定生技公司將繼續提供與此化合物相關的研究發展服務。
- 目前市場上只有這家生技公司有足夠的技術能力對此研究初期之化合物繼續進行開發，製藥公司無法找到其他可提供開發服務之業者。

第2步 – 辨認履約義務

釋例一(續)



在此案例背景下，製藥公司無法自行從事研究開發，亦無法從市場上找到其他的勞務提供者就此被授權的化合物進行研究發展，因此製藥公司無法自化合物的授權本身獲益，也無法結合其他資源獲益，故此項授權不能符合可區分之條件，生技公司必須將授權與其後續所提供的研究發展服務視為一個履約義務。

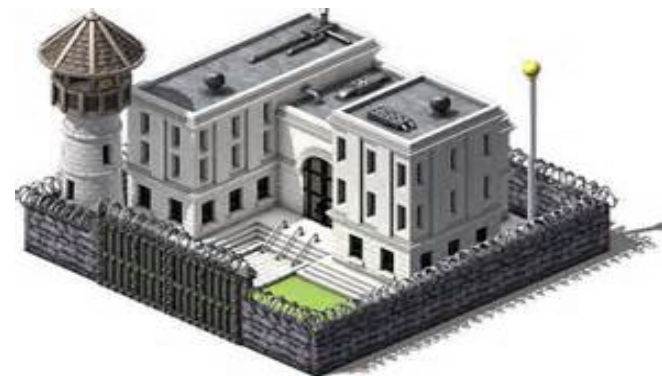
第2步 - 辨認履約義務

釋例二

背景：

按照客戶的需求建造一座高科技監獄！

包括：設計、整地、建造、安裝監視系統及建造電網圍牆。



合約中有幾個履約義務？



第2步 - 辨認履約義務

釋例二(續)

分析:



雖然客戶可以由設計、整地、建造...單獨獲益，
但此合約內涵為「建造一座高科技監獄」，企業必須提供重大整合服務將所有承諾之商品/勞務整合成客戶需求的組合產出。

因此，此交易**只有一個履約義務！**



第2步 - 辨認履約義務

釋例三

「安裝服務」釋例



- B公司專營衛浴裝修，出售各大廠牌之衛浴設備並提供安裝服務
- B公司與客戶簽訂合約，銷售高品質馬桶附安裝服務
- 馬桶無需任何修改或客製，因此客戶也可單買馬桶並請其他同業安裝
- 馬桶與安裝服務應視為可區分之商品及勞務



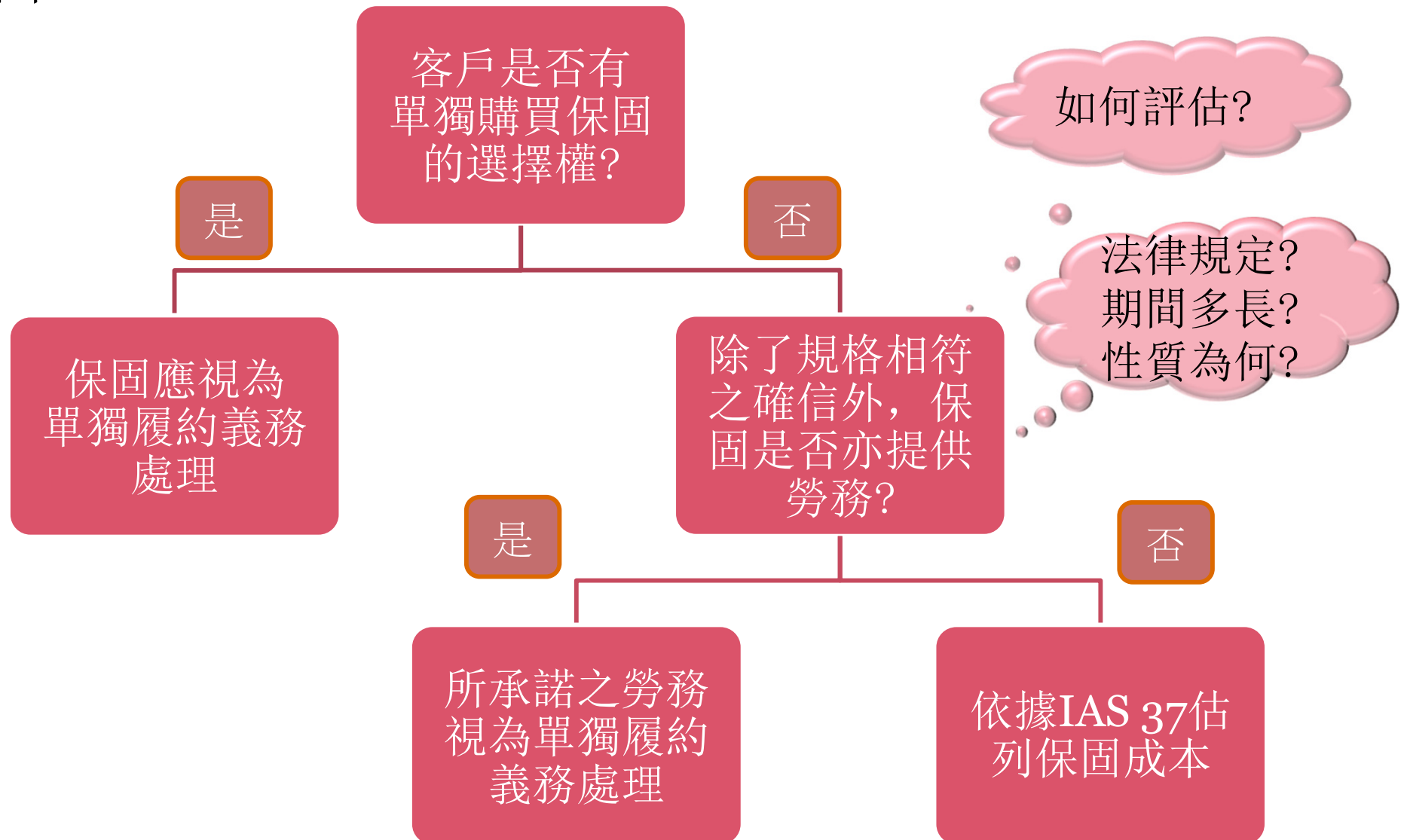
第2步 – 辨認履約義務

IFRS15與EAS10之重大差異

議題：辨認可區分之商品或勞務

IFRS 15	EAS 10
當辨認合約中的商品或勞務是否為一履約義務時，IFRS 15規定，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）。 (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）。	無明文規定，現行作法可能分歧。

第2步 - 辨認履約義務 保固

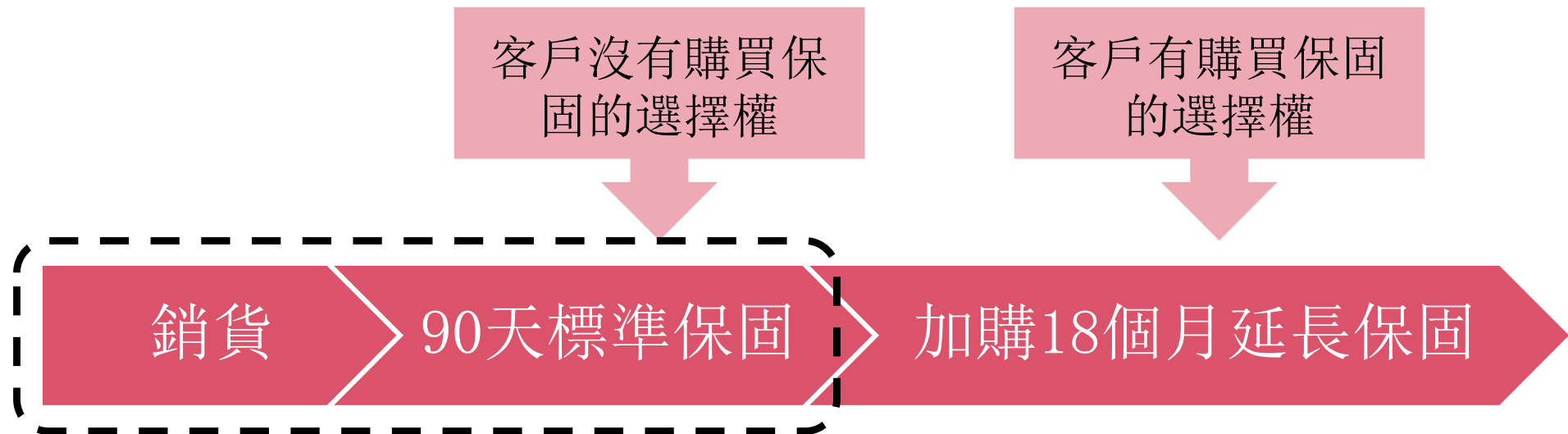


第2步 - 辨認履約義務

保固釋例

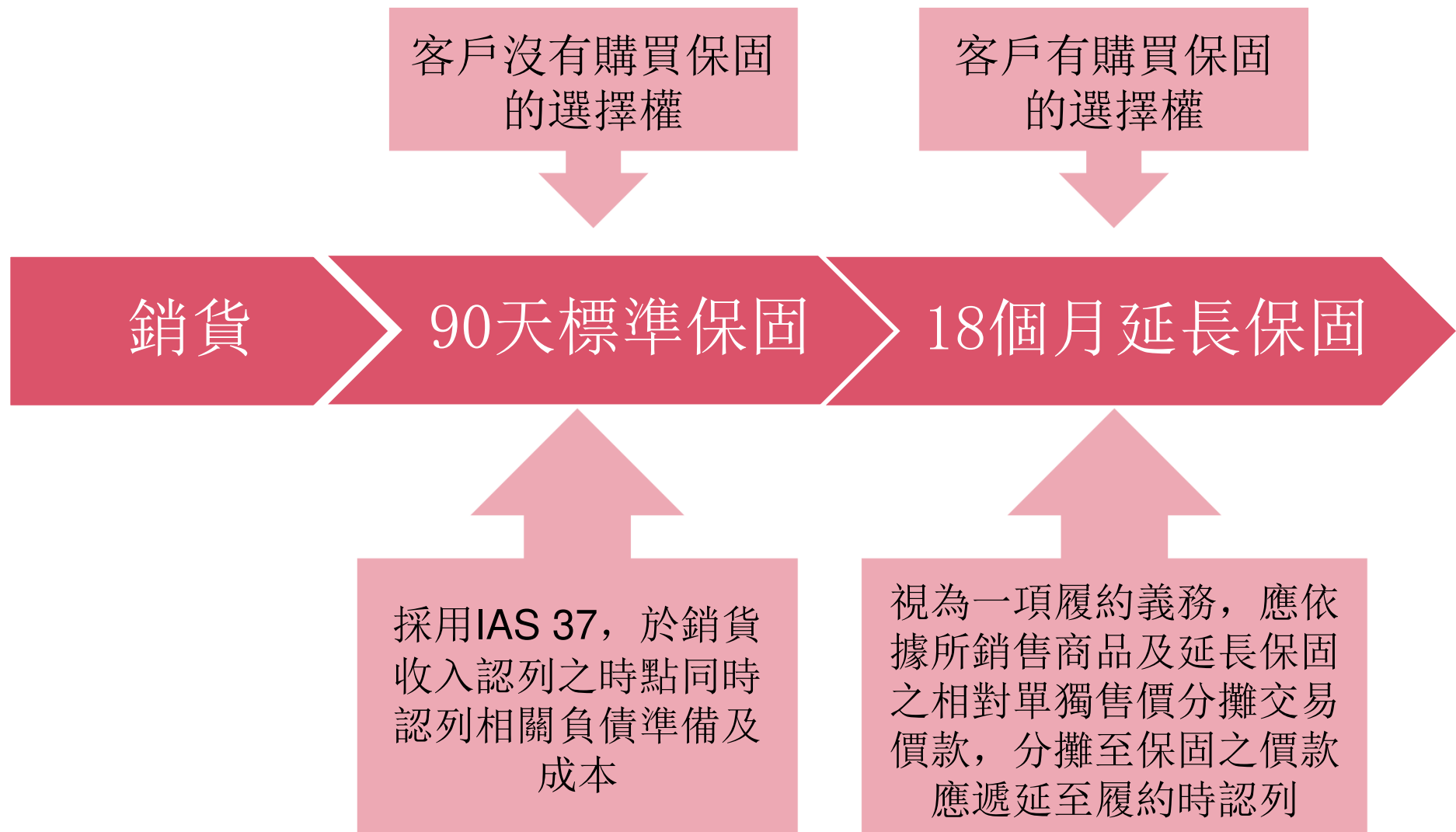
- A公司銷售產品時會固定提供客戶90天標準保固，在90天之內若客戶發現產品瑕疵，A公司將免費換一新品給客戶，標準保固的期間和市場上之同業相當，且並不提供其他額外的服務給客戶。
- 客戶另外可選擇加價購買額外18個月的延長保固。

A公司對保固應做何會計處理？



第2步 - 辨認履約義務

保固釋例(續)



第2步 - 辨認履約義務

IFRS15與EAS10之重大差異

議題：保固-客戶「無」單獨購買保固之選擇權

IFRS 15	EAS 10
若客戶並無單獨購買保固之選擇權，企業應依IAS 37「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。	EAS 9則規定，產品保固義務，於符合認列基準時，應認列負債準備，惟並無明文規定對不同性質之保固採不同會計處理，現行作法可能分歧。

第3步 - 決定交易價格 變動對價

折扣

價格減讓

折讓

返還(退貨)

罰款

業績獎金

基於銷售額和
使用情況收取
的權利金

獎勵

信用問題導致的不確定
性

根據能最佳反映情況的方法，採用「期望值」或「最有可能金額」
做出估計(非會計政策選擇)。

第3步 - 決定交易價格 變動對價認列之限制

僅當與變動對價相關的不確定性消除時，高度很有可能不會導致重大的收入迴轉，交易價格始應包括變動對價

- 不確定性會持續很長一段時間？
- 類似合約的經驗有限？
- 易受企業掌控範圍之外的因素所影響？
- 有提供多種價格減讓或變更條件之實務慣例？
- 可能的結果範圍廣泛？

必須認列高度很有可能不會迴轉的“**最低金額**”

每一報導期間
結束日**重新評
估**

第3步 - 決定交易價格

IFRS15與EAS10之重大差異

議題：估計變動對價及其限制

IFRS 15	EAS 10
企業應依「期望值」或「最可能之金額」估計變動對價金額。惟並非依照前述方式估計之變動對價全數可列入交易價格來認列收入。 可列入交易價格之變動對價金額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。	無明文規定，現行作法可能分歧。

第3步 - 決定交易價格

變動對價-附退貨權交易

買賣業釋例

A公司銷售100個行李箱，每個售價為\$100，成本為\$50。在銷貨合約時，註明未來180天客戶有退貨權，A公司預計每銷售100個行李箱，可能發生10個退貨的情況(估計退貨率為10%)，此交易於IFRS 15下應如何處理？



第3步 - 決定交易價格

變動對價-附退貨權交易

買賣業釋例(續)

IFRS 15	分錄
銷貨分錄	Dr. 應收帳款(\$100*100) 10,000 Cr. 退款負債 (\$100*10) 1,000 Cr. 銷貨收入 9,000
估列可能退貨分錄	Dr. 銷貨成本(\$50*90) 4,500 Dr. 待退回產品權利(\$50*10) 500 Cr. 存貨 5,000
財務報表表達	P&L 銷貨收入 \$9,000 銷貨成本 4,500 B/S 退款負債 1,000 待退回產品權利 500

不得互抵
表達

第3步 - 決定交易價格

IFRS15與EAS10之重大差異

議題：清償退款負債時自客戶回收產品之權利

IFRS 15	EAS 10
企業於移轉附退貨權之產品時，應同時認列收入、退款負債及清償退款負債時自客戶回收產品之權利（資產）。	若企業已移轉商品所有權之重大風險及報酬予買方，應於銷售時認列收入並認列退貨之負債。有關清償退款負債時自客戶回收產品之權利認列與否並無明文規定，現行作法可能分歧。

第3步 - 決定交易價格 重大財務組成部分

和EAS 10規定不同!

如果合約給交易的任一方提供了重大的融資利益，應對交易價格進行調整

需要考慮的因素：

- 約定的對價和現銷價格之間的差異
- 付款與商品或勞務移轉之間時間間隔長度和市場利率的綜合影響
- 存在時間性差異的原因

為簡化實務運用，若付款與商品或勞務移轉之間的期間短於一年，可不進行調整

折現率應反映取得融資一方的信用特性

商品移轉時點
係由客戶決定？

變動對價金額取
決於未來不可控
制事項之發生？

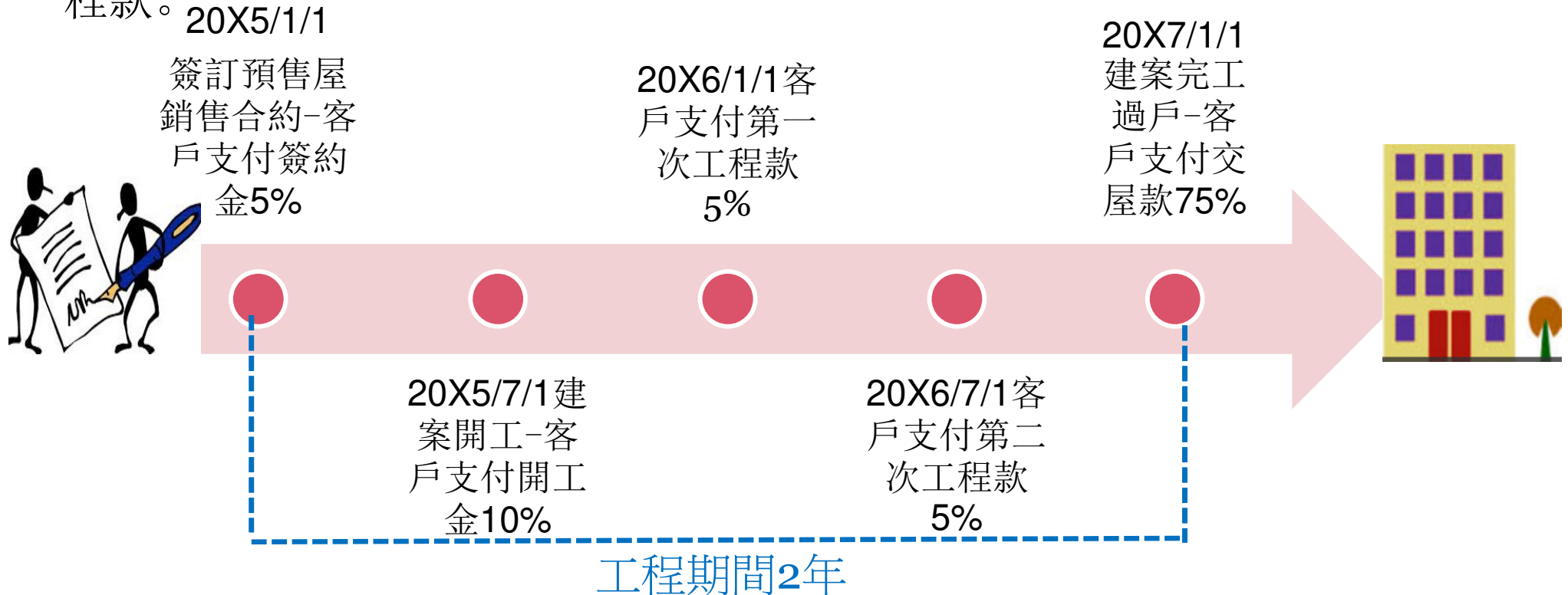
其他融資以外
的原因？

第3步 - 決定交易價格

重大財務組成部分

營建業釋例：

台灣建設公司銷售預售屋時，通常在簽約後完工交屋前會向客戶收取合約總價20~30%不等之價款，建設公司將預收款項用以支付該建案的工程款。



第3步 - 決定交易價格

重大財務組成部分

營建業釋例(續)

判定重大財務組成部分的考量因素?

- a. 承諾對價與現銷價格間之差額; 及
- b. 建商移轉不動產與客戶付款之時間間隔及當時市場利率之合併影響

是否得以合約組合計算利息費用?

若評估合約具有類似特性(ex. 客戶付款時點及交屋時點相近), 使合約組合計算之利息費用與個別合約無重大差異, 得採此權宜做法

設算利率?

利率應反映合約中籌資方之信用特性, 例如建商對該建案之專案借款利率

第3步 – 決定交易價格

重大財務組成部分

冠德建設111年合併財報
適用IFRS 15後之收入認列會計政策(節錄)

收入係依合約協議之交易價格衡量。若係銷售成屋，大部分情況下，於不動產之法定所有權移轉時可收取對價，少數情況下，依合約協議可遞延支付帳款，但遞延期間不超過十二個月。因此，不調整交易價格以反映重大財務組成部分之影響。若係預售不動產，通常於簽訂合約至不動產移轉予客戶之期間分期收取款項，若合約包含重大財務組成部分，則於該期間依建案之借款利率調整交易價格以反映貨幣時間價值之影響。預收之款項係認列為合約負債，調整貨幣時間價值之影響時則認列利息費用及合約負債。累積之合約負債金額，於不動產移轉予客戶時轉列收入。

第3步 - 決定交易價格

重大財務組成部分

預收貨款

收到客戶預付款項時：

Dr. 現金

Cr. 合約負債

移轉商品/勞務予客
戶認列收入時：

Dr. 合約負債

Cr. 收入

移轉商品/勞務給客
戶前：

Dr. 利息費用

Cr. 合約負債

第3步 - 決定交易價格

IFRS15與EAS10之重大差異

議題：合約中存在之重大財務組成部分- 客戶預付款項

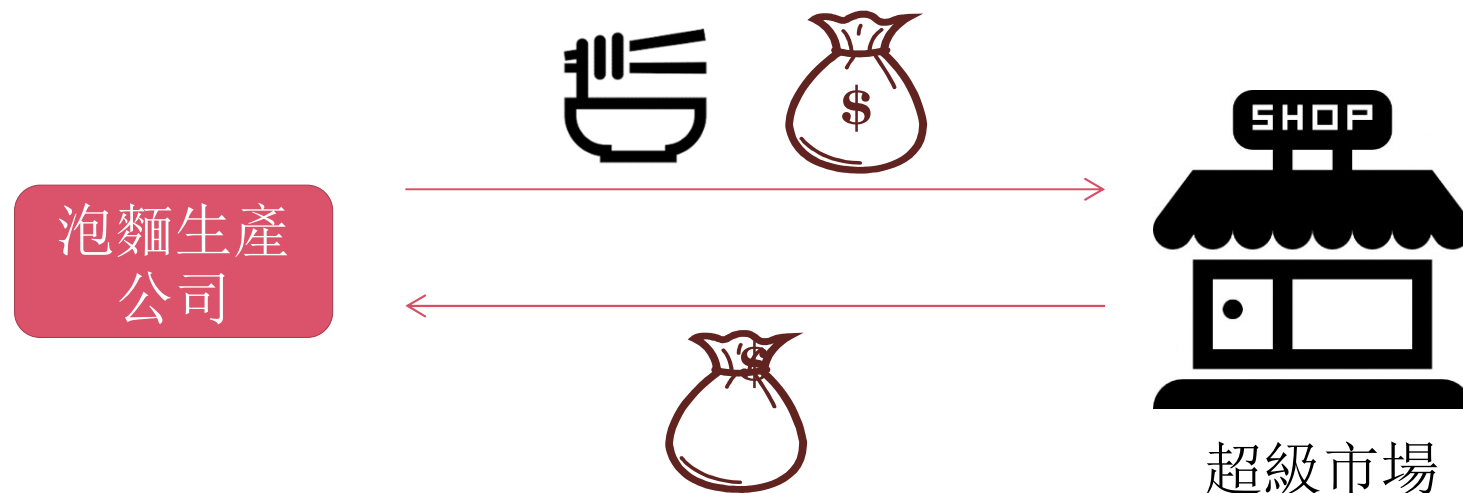
IFRS 15	EAS 10
合約可能提供客戶或企業重大財務利益，是以，若客戶預付商品及勞務之款項，亦應評估是否有重大財務組成部分；若有，應調整承諾之對價金額以反映貨幣時間價值之影響。	EAS 10僅對企業遞延收款時點時要求考量是否實質上構成融資交易，其未來應收取之對價金額應以設算利率折現決定公允價值，對於預收對價，現行條文並無明文規定。

第3步 - 決定交易價格

付給客戶之對價

買賣業釋例

泡麵公司銷售泡麵產品給超級市場，為了使其產品放置於超市明顯的架位上，泡麵公司支付上架費給超級市場。



泡麵公司應如何認列支付給超級市場的上架費？

A. 營業費用

B. 收入減項

第3步 - 決定交易價格

付給客戶之對價

買賣業釋例(續)

說明

- 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**予企業。
- 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，此種超額應作為交易價格之減少處理。
- 若無法合理估計自客戶收取之商品或勞務之公允價值，亦應將付給客戶之所有對價作為交易價格之減少處理。



第3步 - 決定交易價格

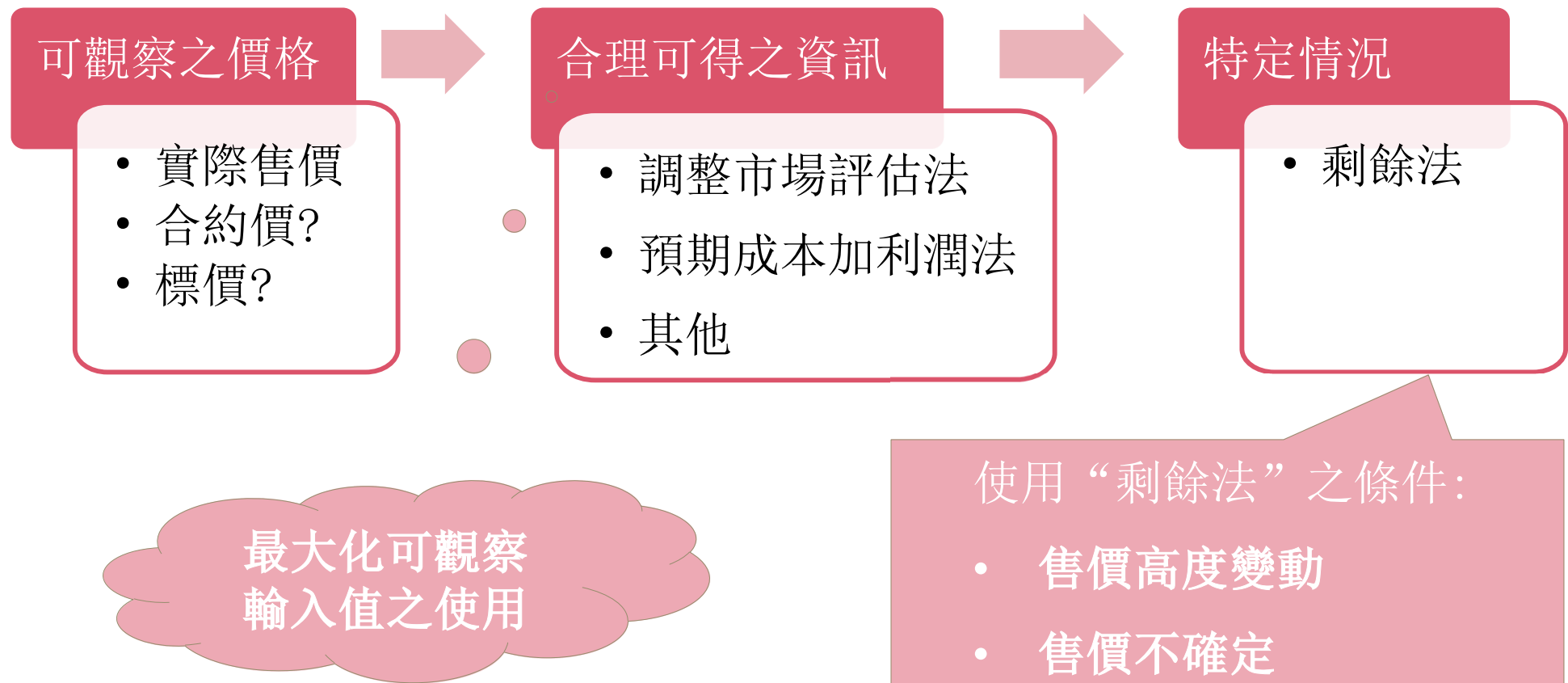
IFRS15與EAS10之重大差異

議題：付給客戶之對價

IFRS 15	EAS 10
- 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予企業。 - 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，此種超額應作為交易價格之減少處理。 - 若無法合理估計自客戶收取之商品或勞務之公允價值，亦應將付給客戶之所有對價作為交易價格之減少處理。	除客戶忠誠計畫外，無明文規定，現行作法可能分歧。

第4步-分攤交易價格

- 基於所承諾商品或勞務的**相對單獨售價**，將交易價格分攤至各項單獨履約義務：



第4步-分攤交易價格

IFRS15與EAS10之重大差異

議題：將交易價格分攤至履約義務

IFRS 15

將交易價格分攤至履約義務之規定適用於IFRS 15範圍內之所有合約：

1. 原則上企業應以**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。
2. 估計單獨售價之方法包括但不限於：調整市場評估法、預期成本加利潤法及剩餘法。惟僅於符合特定條件時，始得使用剩餘法估計單獨售價。

EAS 10

除了獎勵積分之外，EAS10沒有明確說明其他的情況下辨識出來的組成部分要如何分攤交易價格。

第4步-分攤交易價格

價格分攤對電信業之影響

中華電信107年度合併財報
新發布及修訂準則及解釋之適用

適用 IFRS 15 及相關修正規定後，本集團係以相對單獨售價將交易價格分攤至客戶合約之各履約義務。

本集團商品及電信服務若以組合方式出售時，其相關收入係依所辨認各履約義務之相對單獨售價比例分攤，商品銷售收入認列之金額不再限於客戶購買商品所支付之價款。此規定不會改變認列之總收入，惟將改變收入認列時點。本集團可能於合約初期（即商品銷售時）認列較多之銷貨收入，但後續合約期間之電信服務收入則會相對減少。

第4步-分攤交易價格

價格分攤對電信業之影響(續)

中華電信107年度合併財報
適用IFRS 15後之收入認列會計政策

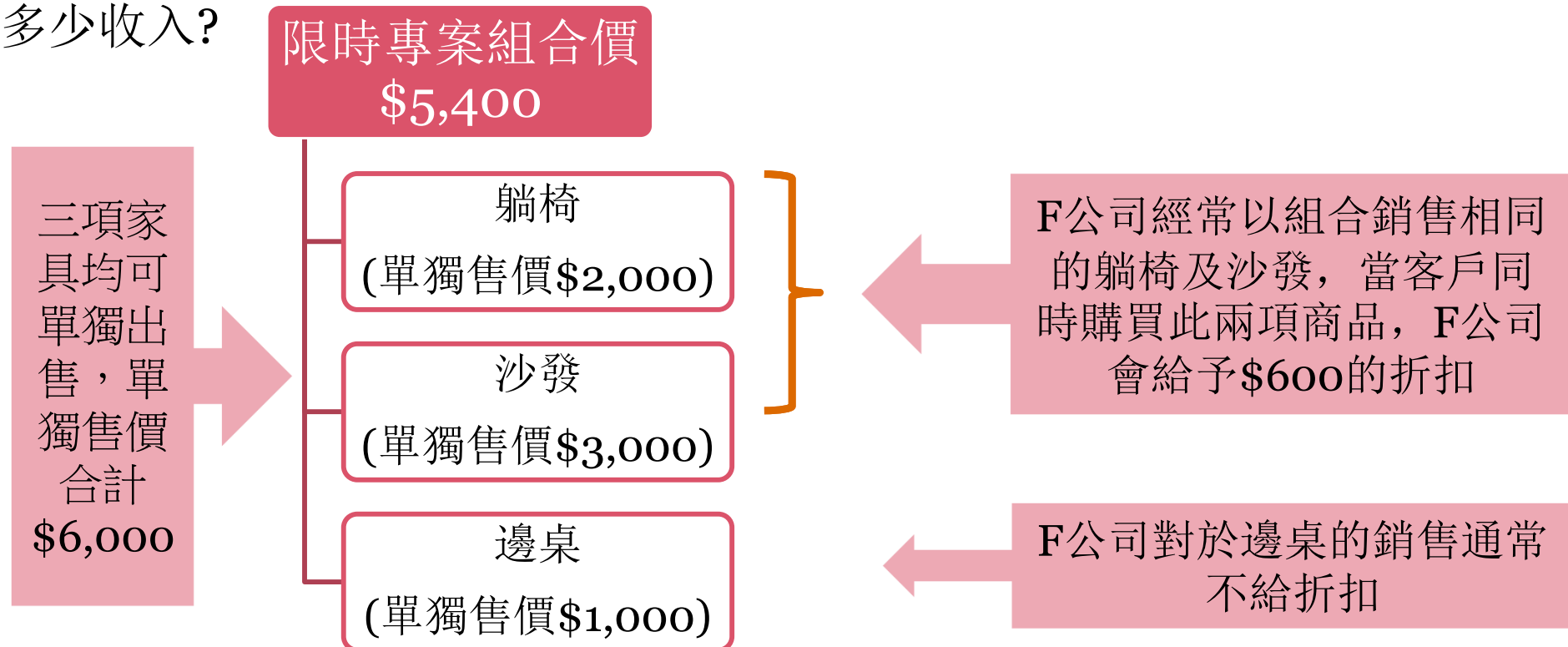
商品及電信服務若以組合之方式出售時，其相關收入係依所辨認履約義務之相對單獨售價比例分攤，且商品銷售收入認列金額不限於客戶購買商品時所支付之價款。商品銷售收入認列金額超過向客戶收取之商品價款時，將其差額認列為合約資產，並於款項可向客戶收取時轉列應收帳款；商品銷售收入認列金額低於已自客戶收取之商品價款時，將其差額認列為合約負債，並於後續電信服務提供時按月轉列收入。

第4步-分攤交易價格

折扣之分攤

零售業釋例：

家具零售業者F公司於12月推出特價方案，客戶購買此限時專案可獲得\$600之折扣(單獨售價合計\$6,000-組合價\$5,400)，F公司於20X6年12月31日交付躺椅和沙發給客戶，邊桌於次年才出貨，請問20X6年可認列多少收入？



第4步-分攤交易價格 折扣之分攤(續)

折扣
\$600

因為家具零售商F公司經常對躺椅和沙發的組合銷售給與客戶\$600的折扣，因此有**可觀察證據**顯示限時專案中的折扣\$600應全部分攤至躺椅和沙發兩項商品。

本合約之交易價格\$5,400應分攤如下：

躺椅及沙發	\$4,400
邊桌	\$1,000



「可觀察證據」

平時折扣報價
\$4,400

躺椅
(單獨售價\$2,000)

沙發
(單獨售價\$3,000)

第4步-分攤交易價格

IFRS15與EAS10之重大差異

議題：將交易價格分攤至履約義務-折扣之分攤

IFRS 15	EAS 10
除當企業有可觀察證據顯示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。	無明文規定，現行作法可能分歧。

第5步 – 認列收入

隨時間逐步移轉對商品或勞務之**控制**



隨時間認列收入

某一時點移轉對商品或勞務的**控制**



於某一時點認列收入



- 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

第5步 – 認列收入

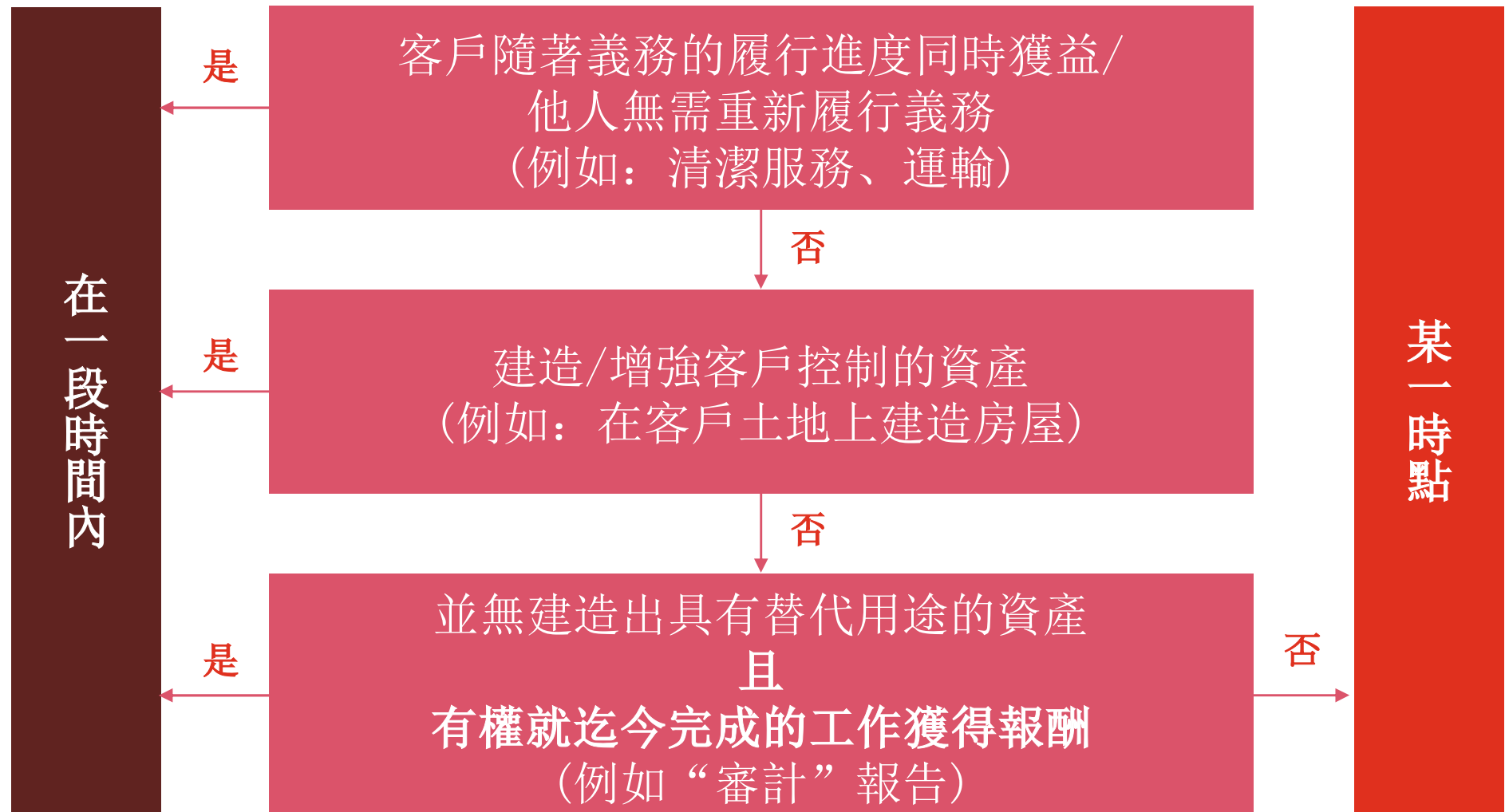
就**個別履約義務**評估是否「在一段時間內」滿足？

Yes!依據向客戶移轉對商品或勞務之控制的模式隨時間認列收入

No!則履約義務在某一時點轉移，於控制移轉時，認列收入

第5步 – 認列收入

什麼情況下控制在一段時間內轉移？



第5步 – 認列收入

替代用途及獲取報酬的權利？

必須同時具備……

無替代用途

- 無論從合約約定或從實際情況而言，企業不能在建造/增強資產的過程中隨時將其轉為他用
- 例如，合約規定，不能將其出售給其他客戶

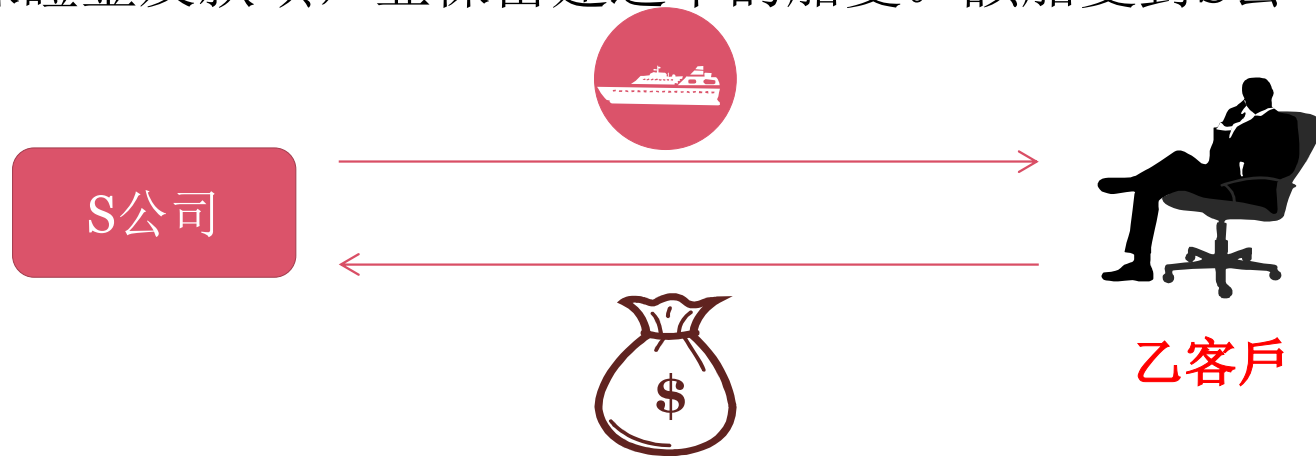
有權
就至今為止完成的工作
獲取報酬

- 對至今完成的工作有權收取近似於售價的報酬
- 例如，收回成本加上合理的利潤

第5步 – 認列收入

情況1

S公司和乙客戶簽訂一艘船的建造合約，船舶的主要功能(如容積、馬力等)由乙客戶決定。S公司要求客戶預先支付保證金，後續客戶隨建造進度的里程碑達成支付款項。若乙客戶無法按時付款，S公司有權沒收已收取的保證金及款項，並保留建造中的船隻。該船隻對S公司並無其他用途。



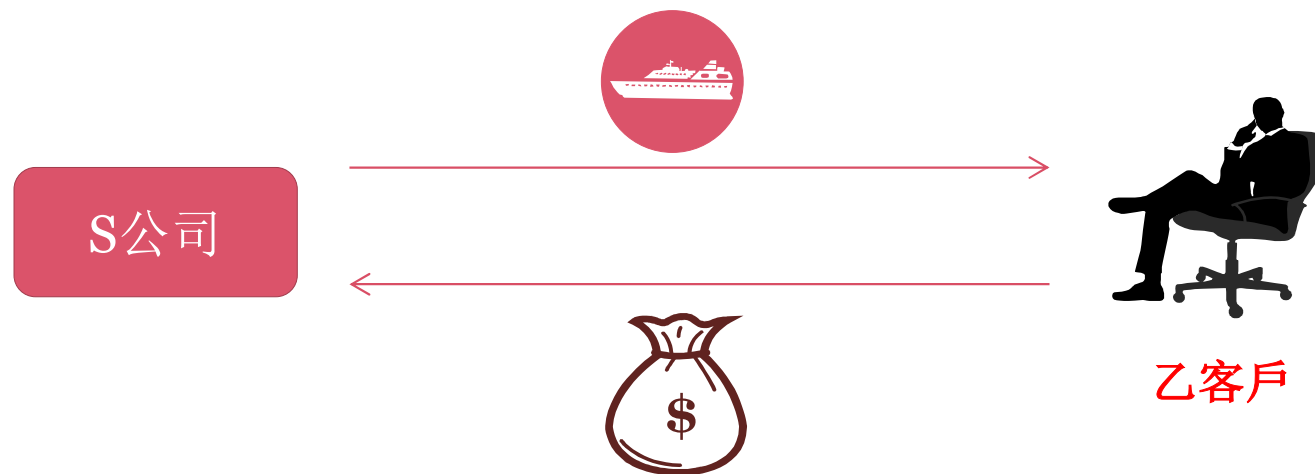
EAS10規定之下，S公司應如何認列收入？

A. 在某一時點認列收入

B. 隨時間逐步認列收入

第5步 – 認列收入

情況1 (續)



依據IFRS 15之規定，S公司應如何認列收入？

- A. 在某一時點認列收入
- B. 隨時間逐步認列收入

第5步 - 認列收入

衡量履約義務完成進度

對進度沒有貢獻！
與進度不成比例！

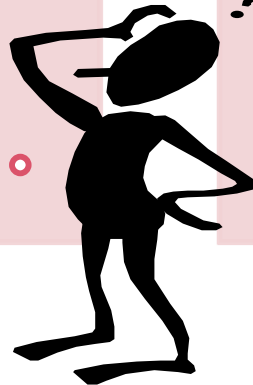
產出法

- 直接衡量已移轉之商品或勞務
 - 已完成之履約
 - 已達成之結果
 - 已生產或交付之數量
 - ...

衡量時點存有重大在製品者？

投入法

- 滿足履約義務所做之努力或投入
 - 消耗之資源
 - 花費之人工小時
 - 發生之成本
 - ...
- 應排除該投入無法代表商品或勞務之控制移轉部分



第5步 - 認列收入

控制在某一時點移轉的指標

賣方就資產獲得報酬的權利

客戶已接受資產

客戶擁有資產的法定所有權

客戶擁有資產實體

客戶擁有重大的風險和報酬

考慮事項

- 沒有某個指標是決定性的 - 需要進行**判斷**!

第5步 - 認列收入

IFRS15與EAS10之重大差異

議題：滿足履約義務

IFRS 15

滿足履約義務為將承諾之商品或勞務之**控制移轉**予客戶時，於控制移轉時認列收入。而控制係指主導該移轉資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力，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。

EAS 10

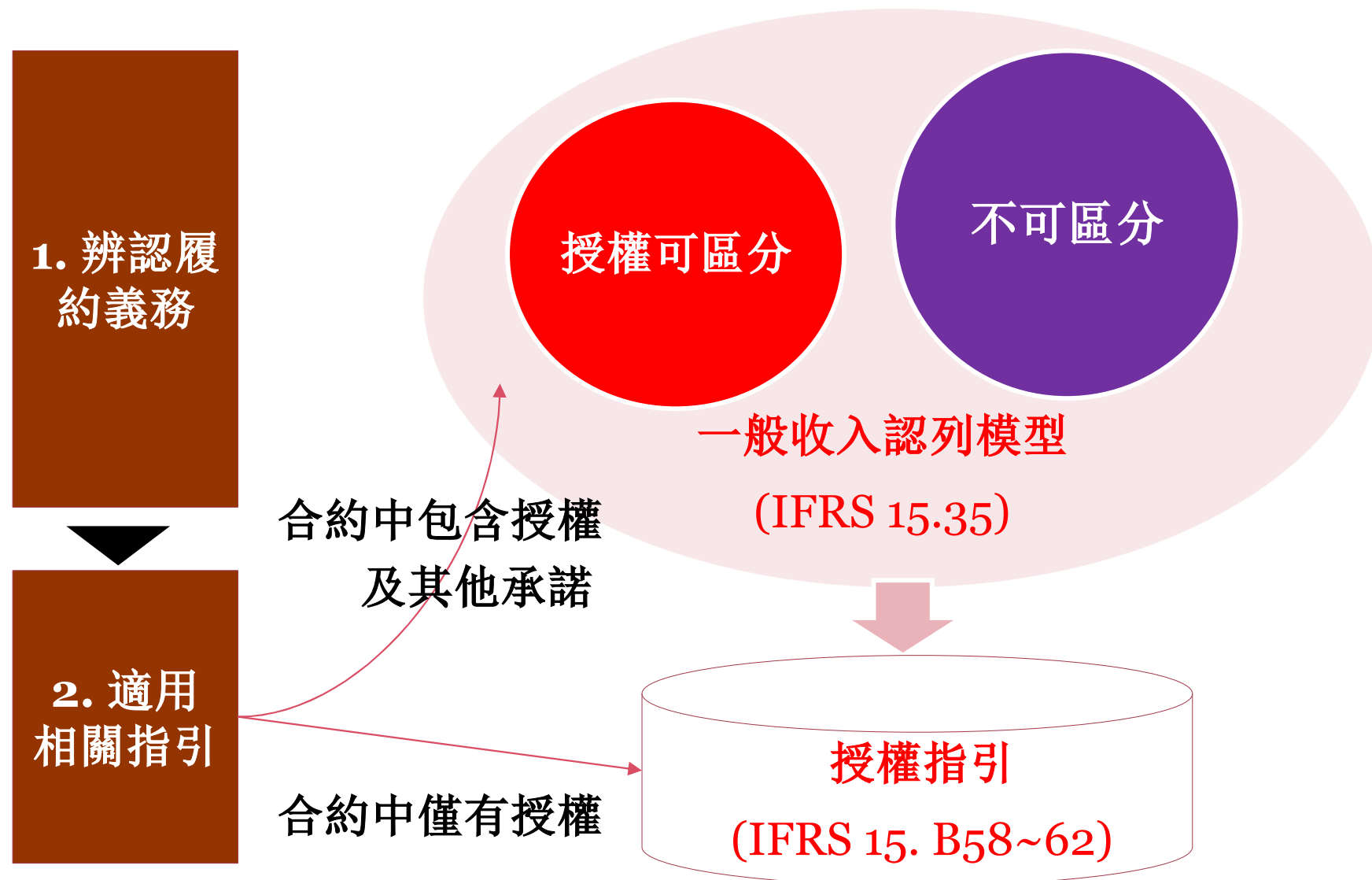
銷售商品應於企業已將商品所有權之**重大風險及報酬移轉**予買方及其它條件完全滿足時認列收入。針對涉及提供勞務之交易或建造合約另有相關收入認列規定。

授權收入

3

授權收入

什麼時候應採用授權指引(IFRS 15.B52~B63)?



授權收入

授權類型

靜態授權

- **使用**已存在於**授權時點**之智慧財產之權利**(Right to use)**
- 在**某一時點**認列收入

動態授權

- **取用**存在於**授權期間**之智慧財產之權利 **(Right to access)**
- 在**一段時間**內認列收入

動態授權的條件：

授權方執行對智慧財產有重大影響的活動

活動並不會導致移轉商品/勞務予客戶

授權使客戶受到這些活動的影響

需要進行判斷！

授權收入

釋例：品牌授權

例如：職業球隊標誌授權 – 動態還是靜態？

授權方執行對智慧財產有重大影響的活動

活動並不會導致移轉商品/勞務予客戶

授權使客戶受到這些活動的影響

授權方將持續參與比賽並維持良好戰績

持續比賽並不會移轉額外商品/勞務予客戶

客戶受到戰績好壞的影響

動態 = 在一段時間內認列收入

授權收入

生技業釋例

釋例背景

- 生技公司將某藥物配方專利授權給製藥公司，製藥公司於授權期間可製造及銷售該藥物。除了授權，生技公司並無提供其他商品/勞務。
- 生技公司除簽約時收取一筆簽約金\$200，另外在授權期間按製藥公司銷售該項藥物之銷售收入的3%計算收取權利金。
- 該藥物為一項成熟的產品，生技公司不會進行任何改變此項專利內容之活動，客戶亦無此預期。
- 根據製藥公司過去銷售類似功能藥物的歷史經驗，生技公司於簽約時即可取得可靠資訊估計授權期間可能依據銷售收入收取之權利金金額。

授權收入 生技業釋例

生技公司的藥物授權是何種性質(right to access or right to use)?

動態授權的條件：

授權方執行對智慧財產有重大影響的活動

活動並不會導致移轉商品/勞務予客戶

授權使客戶受到這些活動的影響

由於該專利權是屬於成熟階段的產品，不論是從合約內容、客戶預期或是商業實務慣例考量，授權方都不會再從事可能導致重大改變這項專利的活動，**不符合動態授權的條件**

靜態授權(Right to use)

於控制移轉時認列收入，並應考慮以銷售基礎計算的權利金的收入認列例外規定

授權收入

生技業釋例-變動對價之例外

生技公司如何認列授權金收入？

智慧財產授權

定額簽約金
\$200

- 靜態授權
- 定額權利金應於權利控制移轉予客戶之時點認列收入

授權產品銷售收入*3%

- 銷售基礎計算之權利金
- 應於製藥公司銷售實際發生時認列權利金收入

授權收入

IFRS15與EAS10之重大差異

議題：授權收入

IFRS 15

IFRS 15針對屬單獨履約義務之授權承諾區分為兩類，一類為「**取用**存在於授權期間之企業智慧財產之權利」，另一類為「**使用**已存在於授權時點之企業智慧財產之權利」。

- **取用**存在於授權期間之企業智慧財產之權利-收入於授權期間認列
- **使用**已存在於授權時點之企業智慧財產之權利-收入於IP移轉與客戶時點認列

EAS 10

EAS10無明文規定，而IAS 18於**釋例**中針對授權區分為「**使用企業資產性質**之權利金」及「實質上即為**銷售性質**之權利金」，惟未有明確的區分指引，且釋例非屬準則規定，現行作法可能分歧。

- 使用資產性質-收入於授權期間認列
- 實質銷售性質-收入於智慧財產移轉時點認列

授權收入

對產業之影響

昱泉國際107年度合併財報
初次適用IFRS 15之影響

靜態授權
(Right to use)

合併公司授權之遊戲無須更新或技術支援即可維持運作，且並無從事改變該遊戲功能性相關活動之義務，因該授權之遊戲具重大單獨功能性，合併公司係於授權移轉時認列收入。適用IFRS 15前，該授權相關權利金係於協議年限採直線基礎認列收入。

其他議題

4

取得合約成本

取得合約成本

增額成本

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

非增額成本

無論是否取得合約均會發生之取得合約成本

例如: 銷售費用、廣告費用、競標及提案成本

預期可回收則應認
列為資產

發生時認列為費用

允許實務權宜
作法

取得合約成本

IFRS15與EAS10之重大差異

議題：取得合約之增額成本-認列

IFRS 15

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。若認列為資產之取得合約成本攤銷期間為一年以內，可將該增額成本於發生時認列為費用。

EAS 10

現行關於取得合約成本之規定如下
根據問答集若客戶取得成本屬支付予客戶者，不得資本化為無形資產；若屬支付予客戶以外第三方，符合特定條件下得資本化為無形資產。

合約資產 VS 應收款

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）

應收款

企業應將任何對於對價之無條件權利單獨列報為應收款。若對價僅需時間經過即可自客戶收取，則對於該對價之權利係無條件。

合約負債 VS 退款負債

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

退款 負債

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

問題與討論





資誠與您 攜手並進 共創價值

Together, Stronger ! We Can Make the World Better !

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers Taiwan, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2023 PricewaterhouseCoopers Taiwan. All rights reserved. In this document, “PwC” refers to PricewaterhouseCoopers Taiwan which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.