

企業會計準則公報第二十四號草案

客戶合約之收入

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 114 年 7 月 23 日前，將意見以電子郵件方式寄至 cas@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人
企 業 會 計 準 則 委 員 會

客戶合約之收入

壹、前 言

第 一 條 本公報係訂定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。

第 二 條 本公報之核心原則為，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。為達此目的，企業應適用下列五步驟：

- 1.辨認客戶合約。
- 2.辨認合約中之履約義務。
- 3.決定交易價格。
- 4.將交易價格分攤至履約義務。
- 5.於（或隨）滿足履約義務時認列收入。

企業適用本公報時，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公報。

第 三 條 本公報適用於所有客戶合約，但下列情況除外：

- 1.屬企業會計準則公報第二十號「租賃」範圍內之租賃合約。
- 2.屬企業會計準則公報第十五號「金融工具」、企業會計準則公報第六號「投資關聯企業及合資」及企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」範圍內之金融工具及其他合約權利或義務。
- 3.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。

一客戶合約可能部分屬本公報之範圍內，部分屬前項所列示之其他公報之範圍內。若其他公報明定如何分離或原始衡量合約之一個或多個部分，則企業應先適用該等公報中之分離及衡量規定。若其他公報並未明定如何分離或原始衡量合約之一個或多個部分，則企業應適用本公報以分離及原始衡量合約之該部分。

第 四 條 本公報明定個別客戶合約之會計處理。惟若企業合理預期適用本公報於具類似特性之合約（或履約義務）之組合，與適用本公報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，得以合約組合適用本公報。

貳、定 義

第 五 條 本公報用語定義如下：

- 1.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。

2. **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。
3. **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）。
4. **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。
5. **履約義務**：客戶合約中對客戶移轉下列二者之一之承諾：
 - (1)可區分之單一商品或勞務（或一組商品或勞務）。
 - (2)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。
- 6.（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。
- 7.（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。
8. **收益**：報導期間經濟效益之增加，以資產流入、增值或負債減少等方式增加權益，但不包含業主投資而增加之權益。
9. **收入**：企業正常活動所產生之收益。

參、會計準則

辨認客戶合約

第 六 條 僅於符合下列所有條件時，企業始應處理屬本公報範圍內之客戶合約：

- 1.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。
- 2.企業能辨認每一方對將移轉之商品或勞務之權利。
- 3.企業對將移轉之商品或勞務能辨認付款條件。
- 4.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）。
- 5.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。

第 七 條 若客戶合約於合約開始時即符合本公報第六條之條件，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。若客戶合約不符合本公報第六條之條件，企業應持續評估該合約，以判定後續是否符合本公報第六條之條件。當客戶合約不符合本公報第六條之條件，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為收入：

- 1.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。

2.該合約已終止，且自客戶所收取之對價係不可退還。

於前項各款之任一事項發生前或於後續符合本公報第六條之條件前，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。

合約之合併

第 八 條 若符合下列任一條件，企業應將同時或接近同時與同一客戶（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：

- 1.該等合約係為單一商業目的而以包裹方式議定。
- 2.該等合約中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。
- 3.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（見本公報第十二條至第十八條）。

合約修改

第 九 條 合約修改係合約各方所核准之合約範圍或價格（或二者）之變動。當合約之各方核准修改而產生新的權利及義務或改變既有可執行之權利及義務，則存在合約修改。

第 十 條 若下列情況同時存在時，企業應將合約修改視為一單獨合約處理：

- 1.合約因增添所承諾之商品或勞務（該等商品或勞務依本公報第十五條至第十八條之規定係可區分）而範圍增加。
- 2.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。

第 十一 條 若本公報第十條所列之情況未同時存在，而不將合約修改視為單獨合約處理，則企業應以下列方式之一（視何者適用），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）：

- 1.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（或依本公報第十二條第二款所辨認之單一履約義務中剩餘可區分商品或勞務）之對價金額為下列二者之和：
 - (1)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）。
 - (2)作為合約修改之部分之承諾對價。
- 2.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對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。

- 3.若剩餘之商品或勞務係前述第一款及第二款之組合，則企業應以與前述之目的一致之方式，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。

辨認合約中之履約義務

第十二條 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二者之一之承諾辨認為一履約義務：

- 1.可區分之單一商品或勞務（或一組商品或勞務）。
- 2.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。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：
 - (1)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本公報第四十七條之條件，而為一隨時間逐步滿足之履約義務。
 - (2)企業依本公報第五十一條至第五十二條之規定，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。

第十三條 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。此係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，使客戶於簽訂該合約時產生企業將移轉商品或勞務予該客戶之有效預期。

第十四條 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，而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

第十五條 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：

- 1.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）。
- 2.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）。

第十六條 本公報第十五條第一款規定所稱客戶可自該商品或勞務獲益，係指該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。企業經常單獨銷售某一商品或勞務之事實通常顯示，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。

本公報第十五條第一款規定所稱輕易可得之資源，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。

第十七條 於評估企業移轉商品或勞務予客戶之承諾是否係本公報第十五條第二款規定

之可單獨辨認時，其目的係判定該承諾之性質（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：

- 1.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。
- 2.一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，或被該等其他商品或勞務重大修改或客製化。
- 3.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。

第 十八 條 若某一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。

決定交易價格

第 十九 條 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、變動金額或二者兼具。

第 二十 條 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

第二十一條 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。前述變動金額可能因折扣、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。

第二十二條 企業應使用下列方法之一估計變動對價金額：

- 1.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。
- 2.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金額之適當估計值。

企業所使用之方法，應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。

第二十三條 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

第二十四條 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，企業應適用本公報第七十七條至第七十九條之規定。

限制變動對價估計值

第二十五條 企業應將依本公報第二十二條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。

變動對價之重評估

第二十六條 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。企業應依本公報第四十條至第四十二條之規定處理交易價格之變動。

貨幣時間價值

第二十七條 於決定交易價格時，若合約各方同意之付款時點，明確地或隱含地提供客戶或企業重大財務利益，則該合約包含一財務組成部分。此時，企業應調整承諾之對價金額以反映貨幣時間價值之影響，以使企業收入認列金額反映於（或隨）所承諾之商品或勞務移轉予客戶時，客戶將支付之現金（亦即現銷價格）。企業應於綜合損益表中，將財務組成部分（利息收入或利息費用）與客戶合約之收入分別列報。若存在下列任一情況，則客戶合約不具重大財務組成部分：

- 1.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。
- 2.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）。
- 3.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，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。

第二十八條 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，但應揭露已選擇使用此實務權宜作法之事實。

非現金對價

第二十九條 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）。

第三十條 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。

付給客戶之對價

第三十一條 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，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之可區分商品或勞務。

第三十二條 若付給客戶之對價係為支付來自該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。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。

若將付給客戶之對價作為交易價格之減少，企業應於（或隨）下列事項中較晚者發生時認列該收入之減少：

1. 企業因移轉相關商品或勞務予客戶而認列收入。
2. 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

第三十三條 除本公報第三十八條（對分攤折扣之規定）及第三十九條（對分攤包含變動金額之對價之規定）所述者外，企業應依本公報第三十五條至第三十七條之規定，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，以使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。

第三十四條 若合約中僅有一履約義務，則不適用本公報第三十五條至第三十九條之規定。惟若企業承諾移轉被辨認為本公報第十二條第二款之單一履約義務之一系列可區分商品或勞務，且該承諾對價包含變動金額，則可能適用本公報第三十九條之規定。

以單獨售價為基礎分攤

第三十五條 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。

第三十六條 單獨售價係企業對所承諾之商品或勞務，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。

第三十七條 若單獨售價係不可直接觀察，企業應估計單獨售價。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。

估計商品或勞務單獨售價之適當方法包括（但不限於）下列：

- 1.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。
- 2.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。
- 3.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。僅於商品或勞務之單獨售價為高度變動或不確定之情況下，企業始得使用剩餘法。

折扣之分攤

第三十八條 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。企業應以相對單獨售價之基礎將該折扣分攤至合約中之每一履約義務，惟若該基礎未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，則企業應以能反映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之基礎，將該折扣分攤至合約中之一個或多個（但非所有）履約義務。

變動對價之分攤

第三十九條 企業應按相對單獨售價之基礎將變動對價分攤至合約中之單一履約義務或一可區分商品或勞務（構成本公報第十二條第二款單一履約義務之一部分），惟若該基礎並未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，則企業應以能反映該金額之基礎將變動對價分攤至合約中之單一履約義務，或一可區分商品或勞務。

交易價格之變動

第四十條 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。

第四十一條 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。

第四十二條 企業應依本公報第九條至第十一條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（視何者適用）適用本公報第四十條至第四十一條以分攤交易價格之變動：

- 1.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，且該修改係依本公報第十一條第一款之規定處理，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。
- 2.當合約修改非依本公報第十條規定之單獨合約處理且非屬前述第一款之情況時，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）。

於（或隨）滿足履約義務時認列收入

第四十三條 企業於（或隨）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，應將分攤至該履約義務之交易價格金額（不包括依本公報第二十五條之規定所限制之變動對價估計值）認列為收入。資產係於（或隨）客戶取得對該資產之控制時被移轉。

第四十四條 對依本公報第十二條至第十八條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，其究係將隨時間逐步滿足履約義務（依本公報第四十七條至第四十九條之規定），抑或將於某一時點滿足履約義務（依本公報第五十條之規定）。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。

第四十五條 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）。

第四十六條 企業於評估客戶是否取得對資產之控制時，應考量任何再買回該資產之協議（見本公報第一〇五條至第一〇九條）。

隨時間逐步滿足之履約義務

第四十七條 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：

- 1.隨企業履約，客戶同時取得並耗用企業履約所提供之效益（例如，例行性或重複性勞務）。

- 2.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。
- 3.企業之履約並未創造對該企業具有其他用途之資產（見本公報第四十八條），且企業對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利（見本公報第四十九條）。

第四十八條 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。企業評估資產對其是否有其他用途時，應考量合約或實際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）之能力是否具實質性。例如：

- 1.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。
- 2.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際上之限制。

第四十九條 當企業依本公報第四十七條第三款之規定，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，以及企業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）。對迄今已完成履約之款項之權利不需為某一固定金額，亦不必為對款項具有現時無條件之權利。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。該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）。

於某一時點滿足之履約義務

第五十條 若履約義務並非本公報第四十七條至第四十九條所規定之隨時間逐步滿足，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，企業應考量控制移轉之指標包括（但不限於）下列各項：

- 1.企業對該資產之款項有現時之權利。
- 2.客戶對該資產有法定所有權。
- 3.企業已移轉對該資產之實體持有。
- 4.客戶具有該資產所有權之重大風險及報酬。
- 5.客戶已接受該資產。

衡量履約義務完成程度

第五十一條 對隨時間逐步滿足之每一履約義務（依本公報第四十七條至第四十九條之規定），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。

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。

第五十二條 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

第五十三條 衡量完成程度之適當方法包括產出法與投入法：

1.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。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。

2.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。

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。

第五十四條 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，應依企業會計準則公報第四號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」之規定作為會計估計值變動處理。

第五十五條 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。

合約成本

取得合約之增額成本

第五十六條 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）。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，惟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，並應揭露已選擇使用此實務權宜作法之事實。

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。

履行合約之成本

第五十七條 履行客戶合約所發生之成本若非屬另一企業會計準則公報（例如，企業會計準則公報第五號「存貨」、企業會計準則公報第八號「不動產、廠房及設備」及企業會計準則公報第十八號「無形資產」）之範圍內，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：

- 1.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）。
- 2.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。
- 3.該等成本預期可回收。

第五十八條 履行客戶合約所發生之成本屬另一企業會計準則公報之範圍者，企業應依該等其他公報處理。

第五十九條 企業應於下列成本發生時將其認列為費用：

- 1.一般及管理成本（除非該等成本依合約明確可向客戶收取）。
- 2.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。
- 3.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）。
- 4.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

第六十條 原始認列後，企業對依本公報第五十六條或第五十七條之規定所認列之資產，應按成本減去累計攤銷及累計減損後之金額衡量。

第六十一條 依本公報第五十六條或第五十七條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（如本公報第五十七條第一款所述）。

第六十二條 企業應就依本公報第五十六條或第五十七條之規定所認列之資產帳面金額超過下述第一款減除第二款後之金額，認列減損損失：

- 1.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。
- 2.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。

就適用前述第一項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（本公報第二十五條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。

- 第六十三條 企業對依本公報第五十六條或第五十七條所認列之資產認列減損損失前，須先對依另一企業會計準則公報（例如，企業會計準則公報第五號「存貨」、企業會計準則公報第八號「不動產、廠房及設備」及企業會計準則公報第十八號「無形資產」）所認列之合約相關資產認列減損損失。企業於適用本公報第六十二條之減損測試後，依本公報第五十六條或第五十七條之規定所認列資產之帳面價值，應計入所歸屬之現金產生單位之帳面金額。
- 第六十四條 當減損情況不再存在或已改善時，企業應將先前依本公報第六十二條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）。

肆、表達與揭露

表達

合約餘額

- 第六十五條 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，於資產負債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。
- 第六十六條 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），列報合約負債。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。
- 第六十七條 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，企業應列報合約資產（不含任何列報為應收款之金額）。企業應於客戶支付對價時或已可自客戶收取該對價時，除列合約資產。企業應依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定評估合約資產之減損，並認列減損損失。
- 第六十八條 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。
企業對合約資產與應收款應單獨列報。

揭露

- 第六十九條 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：
- 1.客戶合約（見本公報第七十條至第七十三條）。
 - 2.應用本公報於該等合約時所作之重大判斷及判斷之改變（見本公報第七十四

條至第七十五條)。

- 3.依本公報第五十六條及第五十七條之規定，自取得或履行客戶合約之成本中所認列之任何資產（見本公報第七十六條）。

客戶合約

第七十條 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企業會計準則公報單獨列報於綜合損益表：

- 1.客戶合約所認列之收入。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，企業應將客戶合約之收入細分為不同種類。
- 2.企業之客戶合約所產生之任何應收款或合約資產依企業會計準則公報第十五號「金融工具」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。

第七十一條 企業應揭露下列所有各項：

- 1.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）。
- 2.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。

第七十二條 企業應揭露客戶合約中有關其履約義務之資訊，包括下列描述：

- 1.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）。
- 2.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，以及對價金額是否為變動）。
- 3.企業所承諾移轉之商品或勞務之性質，並強調為另一方移轉商品或勞務作安排之任何履約義務（亦即若企業作為代理人）。
- 4.接受退貨、退款及其他類似之義務。
- 5.保固之類型及其相關義務。

第七十三條 企業應揭露有關其尚未履行之履約義務之下列質性及量化資訊：

- 1.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。
- 2.企業對其依前述第一款之規定所揭露之金額，預期何時認列為收入之說明。惟若履約義務係原始預期存續期間一年以內之合約之一部分，或企業依本公報第五十三條第一項第一款所述之實務權宜作法認列收入時，企業無須對履約義務揭露前項所規定之資訊。

應用本公報時之重大判斷

第七十四條 企業應揭露應用本公報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：

- 1.滿足履約義務之時點。

2.交易價格及分攤至履約義務之金額。

第七十五條 企業對隨時間逐步滿足之履約義務，應揭露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）。

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。

自取得或履行客戶合約之成本中所認列之資產

第七十六條 企業對自取得或履行客戶合約所產生之成本中所認列之資產，應揭露下列所有各項：

- 1.該資產之期末餘額（依本公報第五十六條或第五十七條之規定），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）。
- 2.報導期間對該資產所認列之攤銷金額及任何減損損失。

伍、應用指引

附退貨權之銷售

第七十七條 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，使其可因各種理由退回產品並收取下列各項之任何組合：

- 1.任何已付對價之全額或部分退款。
- 2.可用以抵銷積欠（或將積欠）企業之金額之額度。
- 3.換取另一產品。

就適用本公報之目的而言，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。企業對客戶可退回瑕疵品以換得功能正常產品之合約，則應依本公報第八十條至第八十二條保固之相關規定評估。

第七十八條 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：

- 1.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，企業不得認列收入。
- 2.對企業預期不會有權取得之任何已收取（或應收）金額，認列退款負債。
- 3.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）。該資產之原始衡量，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。

第七十九條 企業應於每一報導期間結束日，對退款金額之預期變動，更新退款負債之衡量，將相應之調整認列為收入（或收入之減少），並應就將被退回之產品之預期變動更新資產之衡量。

保固

- 第 八十 條 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。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性之產品予客戶外，亦提供該勞務。於該等情況下，企業應依本公報第十二條至第十八條之規定，將所承諾之保固視為一履約義務。
- 第八十一條 若客戶並無單獨購買保固之選擇權，企業應依企業會計準則公報第九號「負債準備、或有負債及或有資產」之規定處理該保固，但本公報第八十二條另有規定者除外。
- 第八十二條 若保固（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，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。

主理人與代理人之考量

- 第八十三條 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指可區分之商品或勞務（或可區分之一組商品或勞務）（見本公報第十五條至第十八條）。
- 第八十四條 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，轉包商或分包商）代為滿足該履約義務之部分或全部。
- 顯示企業為主理人之指標包括（但不限於）下列各項：
1. 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）。
 2. 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）。
 3. 企業對特定商品或勞務具有訂定價格之裁量權（此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。
- 作為主理人之企業，於（或隨）滿足履約義務時，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。

第八十五條 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。

作為代理人之企業，於（或隨）滿足履約義務時，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。

客戶對額外商品或勞務之選擇權

第八十六條 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。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尚未簽訂該合約則無法取得之重要權利時，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。

第八十七條 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，企業始應依本公報之規定處理。

第八十八條 企業對客戶取得額外商品或勞務之選擇權估計單獨售價時，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：

1. 無該選擇權行使之情況下客戶可取得之任何折扣。
2. 該選擇權行使之可能性。

第八十九條 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

第九十條 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，未行使之權利通常稱為「未用權利」。

第九十一條 若企業預期有權取得合約負債中未用權利之金額，應將該預期末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，應於客戶行使其剩餘權利之可能性變成極低時，將預期末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，企業應考量本公報第二十五條

限制變動對價估計值之規定。

不可退還之前端收費

第九十二條 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。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定費及某些供應合約中之初始收費。

第九十三條 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，該等活動並不導致移轉某一承諾之商品或勞務予客戶，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本公報第八十六條所述之重要權利，則收入認列期間將延長而超出原始合約期間。

第九十四條 若不可退還之前端收費與某一商品或勞務相關，企業應依本公報第十二條至第十八條之規定評估是否將該商品或勞務以單獨履約義務處理。

授權

第九十五條 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對軟體及技術、影片及音樂、特許權、專利權、商標權及著作權等之授權。客戶合約包含一項或多項授權及其他商品或勞務之承諾時，企業適用本公報第十二條至第十八條之規定辨認合約中之每一履約義務。

第九十六條 若依本公報第十五條至第十八條之規定，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，並適用本公報第四十三條至第五十條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抑或於某一時點滿足之履約義務。

第九十七條 若授權之承諾可與合約中其他所承諾之商品或勞務區分，則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之一：

- 1.取用存在於授權期間之企業智慧財產之權利。
- 2.使用已存在於授權時點之企業智慧財產之權利。

第九十八條 若符合下列所有條件，企業授權承諾之性質為提供客戶在授權期間取用企業智慧財產之權利：

- 1.合約規定，或企業之商業實務慣例及已發布之政策或特定聲明使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（見本公報第九十九條）。
- 2.該授權所給與之權利使客戶直接暴露於前述第一款之企業活動之任何正面

或負面影響。

3.該等活動之發生不會導致移轉商品或勞務予客戶（見本公報第十四條）。

第九十九條 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：

- 1.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）。
- 2.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。

第一〇〇條 判定授權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：

- 1.時間、地理區域或使用之限制。因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。
- 2.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。

第一〇一條 若符合本公報第九十八條之條件，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，客戶將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。企業應適用本公報第五十一條至第五十五條之規定，選擇適當之方法衡量該提供取用之履約義務完成程度。

第一〇二條 若未符合本公報第九十八條之條件，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（以形式及功能性而言）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。企業應適用本公報第五十條之規定，以判定移轉授權予客戶之時點。惟對於提供使用企業智慧財產之權利之授權，企業不得於客戶可使用且可自該授權獲益之期間開始日前認列來自該授權之收入。

以銷售基礎或使用基礎計算之權利金

第一〇三條 雖有本公報第二十五條至第二十六條之規定，但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，應僅於（或隨）下列事項中較晚者發生時，始應認列收入：

- 1.發生後續銷售或使用。
- 2.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)。

寄銷協議

第一〇四條 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。

顯示某協議係寄銷協議之指標包括(但不限於)下列:

- 1.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。
- 2.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)。
- 3.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)。

再買回協議

第一〇五條 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。

就適用本公報第一〇六條至第一〇九條之目的而言,企業比較再買回價格與售價時,應考量貨幣時間價值。

遠期合約或買權

第一〇六條 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:

- 1.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,則應依企業會計準則公報第二十號「租賃」之租賃處理。
 - 2.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,則該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)。
- 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

第一〇七條 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,企業應按下列方式之一處理該合約:

- 1.若客戶有重大經濟誘因以行使該權利,企業應依企業會計準則公報第二十號

「租賃」之租賃處理該協議。

2.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本公報第七十七條至第七十九條所述附退貨權之產品銷售處理。

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。

第一〇八條 若資產之再買回價格等於或高於原始售價，企業應按下列方式之一處理該合約：

1.若資產之再買回價格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，企業應依本公報第一〇六條第一項第二款所述融資安排之規定處理。

2.若資產之再買回價格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本公報第七十七條至第七十九條所述附退貨權之產品銷售處理。

第一〇九條 若選擇權因未行使而失效，企業應除列負債並認列收入。

客戶之接受

第一一〇條 客戶之接受條款可能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。

第一一一條 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。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。

陸、附 則

第一一二條 本公報於中華民國〇〇〇年〇〇月〇〇日發布，對報導期間開始日在中華民國一一六年一月一日以後之財務報表適用，但亦得提前適用。企業若提前適用本公報，應揭露該事實。

自本公報實施日起，本會於中華民國一一二年七月六日修訂之企業會計準則公報第十號「收入」，不再適用。

第一一三條 企業應依下列方式追溯適用本公報：

1.於初次適用日，即企業第一次適用本公報之報導期間開始日，認列初次適用本公報之累積影響數，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，並得選擇僅對初次適用日尚未完成之合約追溯適用本公報。對於包含初次適用日之報導期間，

企業應揭露本期每一財務報表單行項目因適用本公報之影響數。

2. 企業得對最早表達期間開始日前或於初次適用日前所發生之所有合約修改，選擇不依本公報第十條至第十一條之規定就合約之修改追溯重編該等合約之處理。惟企業應於辨認已滿足及未滿足之履約義務、決定交易價格，以及將交易價格分攤至已滿足及未滿足之履約義務時，反映最早表達期間開始日前或初次適用日前發生之所有修改之彙總影響。若企業選擇使用此實務權宜作法，應對所有合約一致地使用該作法，並揭露已使用該作法之事實。

對其他企業會計準則公報之修訂

本附錄彙整因企業會計準則第二十四號「客戶合約之收入」（以下簡稱第二十四號公報）發布而對下列企業會計準則公報所作之修訂：企業會計準則公報第五號「存貨」、第七號「企業合併及具控制之投資」、第九號「負債準備、或有負債及或有資產」、第十五號「金融工具」、第十六號「投資性不動產」、第十八號「無形資產」及第十九號「資產減損」。

企業應於適用第二十四號公報時，同時適用該等修訂內容。

企業會計準則公報第五號「存貨」

修訂第二條、第十二條、第二十二條及第二十三條之內容。新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

.....

第 二 條 本公報適用於所有存貨，但下列情況除外：

- 1.建造合約產生之在建工程（見企業會計準則公報第十號「收入」）。~~[已刪除]~~
- 2.金融工具（見企業會計準則公報第十五號「金融工具」）。
- 3.與農業活動有關之生物資產及收成點之農業產品（見企業會計準則公報第十七號「生物資產」）。

.....

勞務提供者之存貨成本

第 十二 條 ~~勞務提供者之存貨成本，為其生產成本，該成本主要為直接提供勞務人員（包含監管人員）之人工成本與其他成本及可歸屬之費用。銷售或一般管理相關之人工及其他成本，應於發生當期認列為費用，不得計入存貨成本。勞務提供者之存貨成本，不包含利潤及其他通常計入售價但無法直接歸屬之費用。~~~~[已刪除]~~

.....

第二十二條 企業應揭露下列存貨相關資訊：

- 1.存貨衡量所採用之會計政策及存貨成本計算方法。
- 2.存貨帳面金額之總額及各類別存貨之帳面金額。例如，商品、原料、物料、在製品及製成品等類別之帳面金額。~~勞務提供者之存貨，可能歸屬為在製品。~~
- 3.當期認列為銷貨成本之金額，例如，出售商品之存貨成本、未分攤之製造費用、存貨減損損失與減損損失迴轉利益等。
- 4.提供作質、擔保或由債權人監視使用之帳面金額。

陸、附 則

第二十三條 本公報於中華民國一〇四年九月二十三日發布，於中華民國一〇六年十一月十五日第一次修訂，於中華民國〇年〇月〇日第二次修訂。

企業應於適用企業會計準則公報第十七號「生物資產」第一次修訂條文時，同時適用本公報第一次修訂條文。

企業應於適用企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」時，同時適用本公報第二次修訂條文。

企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」

修訂第三十六條及第四十條之內容。新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

.....

後續衡量

或有負債

第 三十六 條 收購者於企業合併所認列之或有負債，自原始認列至清償、取消或期滿為止，應以下列二者較高者衡量：

- 1.依企業會計準則公報第九號「負債準備、或有負債及或有資產」之規定認列之金額。
- 2.原始認列之金額，減去依企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」之規定認列之累積收益計攤銷金額（如適當時）。

本規定不適用於依企業會計準則公報第十五號「金融工具」之規定處理之合約。

.....

伍、附 則

第 四十 條 本公報於中華民國一〇四年十一月四日發布，於中華民國一〇八年三月十三日第一次修訂，於中華民國一〇九年十月二十一日第二次修訂，於中華民國一一二年七月六日第三次修訂，於中華民國〇年〇月〇日第四次修訂。

企業應於中華民國一〇九年一月一日以後開始之報導期間追溯適用本公報第一次修訂條文第十五條之規定，亦得提前適用，並依企業會計準則公報第四號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」（以下簡稱第四號公報）之規定處理。惟適用本公報第一次修訂條文第十五條之規定時，企業僅須對適用該規定之日之前一年度報導期間列報第四號公報第十六條第一項第二款所規定之量化資訊。

企業應對收購日在中華民國一〇九年一月一日以後之企業合併推延適用本公報第一次修訂條文第三十七條之規定，亦得提前適用。

企業應對收購日在中華民國一一〇年一月一日以後之企業合併及資產取得推延適用本公報第二次修訂條文第三條及第十七之一條至第十七之六條之規定，亦得提前適用。企業若提前適用本公報第二次修訂條文，應揭露該事實。

企業應於適用企業會計準則公報第四號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」

第一次修訂條文時，同時適用本公報第三次修訂條文。

企業應於適用企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」時，同時適用本公報第四次修訂條文。

企業會計準則公報第九號「負債準備、或有負債及或有資產」

修訂第二條、第四條及第三十三條之內容。新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

.....

第 二 條 本公報不適用於下列項目：

- 1.租賃(見企業會計準則公報第二十號「租賃」)。但已變成虧損性之營業租賃，則仍屬本公報範圍。
- 2.建造合約(見企業會計準則公報第十號「收入」)。~~[已刪除]~~
- 3.所得稅(見企業會計準則公報第十二號「所得稅」)。
- 4.待履行之合約，但屬虧損性合約除外。待履行之合約係指雙方皆尚未履行任何義務，或雙方均已同等履行部分義務之合約。
- 5.金融工具(見企業會計準則公報第十五號「金融工具」)。
- 6.收購者於企業合併中之或有對價(見企業會計準則公報第七號「企業合併及其控制之投資」)。
- 7.客戶合約之收入(見企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」(以下簡稱第二十四號公報))。惟因第二十四號公報對屬虧損性或已成為虧損性之客戶合約之處理並無明確規定，本公報適用於該等情況。

.....

第 四 條 ~~負債準備之金額可能與收入之認列有關，例如，企業提供保證以換取收費。本公報並不規範收入之認列，亦不改變企業會計準則公報第十號「收入」有關收入認列之規定。~~~~[已刪除]~~

.....

伍、附 則

第三十三條 本公報於中華民國一〇四年十月七日發布，於中華民國一〇八年三月十三日第一次修訂，於中華民國〇年〇月〇日第二次修訂。

企業應於適用企業會計準則公報第七號「企業合併及其控制之投資」第一次修訂條文第三十七條之規定時，同時適用本公報第一次修訂條文。

企業應於適用企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」時，同時適用本公報第二次修訂條文。

企業會計準則公報第十五號「金融工具」

新增第三十四之一條及第五十二之一條，以及修訂第三條、第十七條、第三十四條、第五十二條及第八十四條之內容。新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

第 三 條 下列金融工具不適用本公報之規定：

- 1.投資關聯企業、合資及子公司（見企業會計準則公報第六號「投資關聯企業及合資」及第七號「企業合併及具控制之投資」）。
- 2.企業會計準則公報第二十號「租賃」規定之租賃權利及義務。但下列情況除外：
 - (1)出租人認列之應收租賃款，適用本公報除列及減損之規定（見本公報第二十四條至第二十八條及第五十五條至第五十八條）。
 - (2)承租人認列之應付租賃款，適用本公報除列之規定（見本公報第三十條至第三十三條）。
 - (3)嵌入於租賃之衍生工具，適用本公報嵌入式衍生工具之規定（見本公報第十九條至第二十三條）。
- 3.收購者與出售之股東間所簽訂購買或出售被收購者之任何遠期合約，該遠期合約將於未來收購日導致企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」範圍內之企業合併。該遠期合約之期間不得超過正常取得必要核准與完成交易所須之合理期間。
- 4.適用企業會計準則公報第二十三號「股份基礎給付」之股份基礎給付交易下之金融工具、合約及義務。但下列情況除外：(1)屬本公報第二條範圍內之合約仍適用本公報。(2)與股份基礎給付協議有關之庫藏股之購買、出售、發行或註銷仍適用本公報第六十八條之規定。
- 5.屬企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」（以下簡稱第二十四號公報）範圍內之權利及義務且為金融工具者，除非第二十四號公報明定該等金融工具依本公報之規定處理。

.....

金融負債之分類

第 十七 條 金融負債於原始認列後，應採用有效利息法按攤銷後成本衡量，惟按直線法攤銷結果差異不大時，亦得採用之。但下列金融負債除外：

- 1.透過損益按公允價值衡量之金融負債，係指符合下列條件之一之金融負債：
 - (1)屬持有供交易。
 - (2)原始認列時指定為透過損益按公允價值衡量者。企業僅於本公報第十八條及第二十一條允許之情況下，始得作此指定。
- 前述金融負債應按公允價值衡量。

- 2.以成本衡量之金融負債，係指與無活絡市場公開報價之權益工具連結且須以交付該等權益工具交割之衍生工具，其公允價值無法可靠衡量之金融負債，應按成本衡量（見本公報第三十八條）。
 - 3.金融資產之移轉因不符合除列條件，所產生之金融負債，其衡量應適用本公報第二十七條之規定。
 - 4.企業發行之財務保證合約，應按下列二者孰高者衡量，但屬於第一款及第三款者除外：
 - (1)依企業會計準則公報第九號「負債準備、或有負債及或有資產」決定之備抵之損失金額。
 - (2)原始認列之金額（見本公報第三十四條），減去依企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」之規定已認列之累積收益計攤銷金額。
 - 5.適用企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」企業合併中之收購者所認列之或有對價。此種或有對價後續應按公允價值衡量，且公允價值變動認列於損益。
- 若折現之影響不重大，則列為流動負債之債務工具有關之現金流量得不折現。

.....

衡量

原始衡量

第三十四條 除本公報第三十四之一條範圍內之應收帳款外，金融資產或金融負債原始認列時，應按公允價值衡量，但企業會計準則公報另有規定者，不在此限。非屬透過損益按公允價值衡量之金融資產或金融負債，原始認列時尚應加計或減除直接可歸屬於取得或發行之交易成本。

第三十四之一條 儘管有本公報第三十四條之規定，於原始認列時，若依企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」（以下簡稱第二十四號公報）之規定，應收帳款未包含一重大財務組成部分（或當企業依第二十四號公報第二十八條之規定適用實務權宜作法時），企業應按交易價格（如第二十四號公報所定義）衡量應收帳款。

.....

利益及損失

第五十二條 金融資產或金融負債，其公允價值變動所產生之利益或損失，應依下列方式處理：

- 1.透過損益按公允價值衡量之金融資產或金融負債，其利益或損失應認列為損益。
- 2.依本公報第十一條規定透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產於除列或重分類前，除減損利益或損失（見本公報第五十八條）及外幣兌換損益（見本公報第五十三條）外，其利益或損失應認列為其他綜合損益。於除列時，

先前認為其他綜合損益之累計利益或損失，應自權益重分類至損益，作為重分類調整。惟採用有效利息法（採用直線法攤銷結果差異不大時，亦得採用之）計算之利息，應認為損益。

- 3.依本公報第十五條規定透過其他綜合損益按公允價值衡量之權益工具，於除列前之利益或損失，應認為其他綜合損益。於除列時，先前認為其他綜合損益之累計利益或損失後續不得移轉至損益，惟企業可於權益內移轉累積利益或損失。透過其他綜合損益按公允價值衡量之權益工具之股利，應依本公報第五十二之一條之規定於收取該款項之權利成立時，認為於損益中，除非該股利明顯代表部分投資成本之回收。

第五十二之一條 僅於下列條件均滿足時，始於損益中認列股利：

- 1.企業收取股利之權利確立。
- 2.與股利有關之經濟效益很有可能流入企業。
- 3.股利金額能可靠衡量。

.....

伍、附 則

第八十四條 本公報於中華民國一〇四年十一月十一日發布，於中華民國一〇七年八月二十二日第一次修訂，於中華民國一一〇年十月二十七日第二次修訂，於中華民國一一二年七月六日第三次修訂，於中華民國〇年〇月〇日第四次修訂。

企業應於中華民國一〇八年一月一日以後開始之報導期間追溯適用本公報第一次修訂條文，亦得提前適用。企業若提前適用本公報第一次修訂條文，應揭露該事實。

企業應於中華民國一一二年一月一日以後開始之報導期間追溯適用本公報第二次修訂條文。本公報第二次修訂條文不得適用於首次適用本公報第二次修訂條文之報導期間開始日前已除列之項目。

原已採用本公報之企業，追溯適用本公報第一次及第二次修訂條文時，應依企業會計準則公報第四號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」之規定處理。企業首次適用本公報第二次修訂條文時，應根據首次適用本公報第二次修訂條文之報導期間開始日存在之事實及情況，依本公報第九條至第十六條之規定決定金融資產之分類，無須重編以前期間財務報表。企業僅於不使用後見之明即可重編之情況下，始得重編以前期間財務報表。若企業未重編以前期間財務報表，其應將先前帳面金額與首次適用本公報第二次修訂條文之報導期間開始日帳面金額間之差額，認列於該報導期間之期初保留盈餘（或其他權益組成部分，如適當時），無須對以前期間適用本公報第二次修訂條文；若企業選擇重編以前期間財務報表，重編之財務報表須反映本公報第二次修訂條文之所有規定。企業應於適用企業會計準則公報第四號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」

第一次修訂條文時，同時適用本公報第三次修訂條文。

企業應於適用企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」時，同時適用本公報第四次修訂條文。

企業會計準則公報第十六號「投資性不動產」

修訂第六條及第二十七條之內容。新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

.....

第 六 條 非屬投資性不動產之項目例示如下：

- 1.意圖於正常營業過程出售，或為供正常營業過程出售而仍處於建造或開發過程中之不動產。
- 2.為第三方建造或開發之不動產。~~[已刪除]~~
- 3.自用不動產、持有以供未來自用之不動產、持有以供未來開發後自用之不動產、供員工使用之不動產（無論員工是否按市場行情支付租金），以及待處分之自用不動產。
- 4.以融資租賃出租予另一企業之不動產。

.....

伍、附 則

第二十七條 本公報於中華民國一〇四年十月七日發布，~~對報導期間開始日在中華民國一〇五年一月一日以後之財務報表適用，但亦得提前適用於中華民國〇年〇月〇日~~第一次修訂。企業應於適用企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」時，同時適用本公報第一次修訂條文。

企業會計準則公報第十八號「無形資產」

修訂第二條及第二十六條之內容。新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

.....

第 二 條 本公報不適用於下列項目：

- 1.企業在正常營運過程中為供出售而持有之無形資產。
- 2.企業會計準則公報第十五號「金融工具」所定義之金融資產。
- 3.礦產、石油、天然氣與類似非再生性資源之開發及開採支出。
- 4.其他公報範圍內之無形資產依企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」所認列之源自客戶合約之資產。
- 5.其他公報範圍內之無形資產。

.....

伍、附 則

第二十六條 本公報於中華民國一〇四年九月三十日發布，於中華民國一一二年七月六日第一次修訂，於中華民國〇年〇月〇日第二次修訂。

企業應於適用企業會計準則公報第四號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」第一次修訂條文時，同時適用本公報第一次修訂條文。

企業應於適用企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」時，同時適用本公報第二次修訂條文。

企業會計準則公報第十九號「資產減損」

修訂第二條及第三十六條之內容。新增之內容加註底線標示，刪除之內容則以刪除線標示。

.....

第 二 條 下列資產不適用本公報之規定：

- 1.存貨（見企業會計準則公報第五號「存貨」）。
- 2.建造合約所產生之資產（見企業會計準則公報第十號「收入」）依企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」所認列之合約資產及取得或源自履行合約之成本之資產。
- 3.遞延所得稅資產（見企業會計準則公報第十二號「所得稅」）。
- 4.屬企業會計準則公報第十五號「金融工具」範圍內之金融資產（見企業會計準則公報第十五號「金融工具」）。
- 5.以公允價值衡量之投資性不動產（見企業會計準則公報第十六號「投資性不動產」）。
- 6.與農業活動有關且以公允價值減出售成本衡量之生物資產（見企業會計準則公報十七號「生物資產」）。

.....

伍、附 則

第三十六條 本公報於中華民國一〇四年十月十四日發布，~~對報導期間開始日在中華民國一〇五年一月一日以後之財務報表適用，但亦得提前適用於中華民國〇年〇月〇日第一次修訂。~~企業應於適用企業會計準則公報第二十四號「客戶合約之收入」時，同時適用本公報第一次修訂條文。