

國際財務報導準則第 15 號 (2015 年版)

正體中文版 A 部分草案

客戶合約之收入

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 104 年 1 月 15 日前，將意見以電子郵件方式  
寄至 [tifrs@ardf.org.tw](mailto:tifrs@ardf.org.tw))

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

# 國際財務報導準則第 15 號

## 客戶合約之收入

（2015 年版）

### A 部分

財團法人中華民國會計研究發展基金會

臺灣財務報導準則委員會 翻譯



## 目錄

	段 次
簡介	IN1
<b>國際財務報導準則第 15 號 客戶合約之收入</b>	
目的	1
符合目的	2
範圍	5
認列	9
辨認合約	9
合約之合併	17
合約修改	18
辨認履約義務	22
客戶合約中之承諾	24
可區分之商品或勞務	26
滿足履約義務	31
隨時間逐步滿足之履約義務	35
於某一時點滿足之履約義務	38
衡量履約義務完成程度	39
衡量	46
決定交易價格	47
變動對價	50
合約中存在之重大財務組成部分	60
非現金對價	66
付給客戶之對價	70
將交易價格分攤至履約義務	73

以單獨售價為基礎分攤	76
折扣之分攤	81
變動對價之分攤	84
交易價格之變動	87
<b>合約成本</b>	<b>91</b>
取得合約之增額成本	91
履行合約之成本	95
攤銷及減損	99
<b>表達</b>	<b>105</b>
<b>揭露</b>	<b>110</b>
客戶合約	113
收入之細分	114
合約餘額	116
履約義務	119
分攤至尚未履行之履約義務之交易價格	120
應用本準則時之重大判斷	123
決定滿足履約義務之時點	124
決定交易價格及分攤至履約義務之金額	126
自取得或履行客戶合約之成本中所認列之資產	127
實務權宜作法	129
<b>附錄</b>	
A 用語定義	
B 應用指引	
C 生效日及過渡規定	
D 其他準則之撤銷	

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

### 結論基礎

### 附錄

A 國際會計準則第 15 號與主題 606 之比較

B 其他準則結論基礎之修正

### 釋例

### 附錄

其他準則指引之修正

國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」內容由第 1 至 129 段及附錄 A 至 D 組成。各段均具同等效力，以**粗體**標示者係主要原則。附錄 A 所定義之用語於本國際財務報導準則首次出現時，係以*斜體*標示；其他用語定義則列於國際財務報導準則用語彙編中。閱讀國際財務報導準則第 10 號時，應考量其目的及結論基礎、「國際財務報導準則前言」與「財務報導之觀念架構」之意涵。在無明確指引之情況下，國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」提供如何選擇及適用會計政策之基礎。

# 簡介

## 概述

---

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

## 發布本國際財務報導準則之理由

---

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



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

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

## 主要特性

---

IN7 國際財務報導準則第 15 號之核心原則為，企業認列收入以描述對客戶所承諾之商品或勞務之移轉，該收入之金額反映該等商品或勞務換得之預期有權取得之對價。企業依該核心原則認列收入，應適用下列步驟：

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

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

- (d) **步驟 4：將交易價格分攤至合約中之履約義務**—企業通常以合約中所承諾之每一可區分商品或勞務之相對單獨售價為基礎，將交易價格分攤至每一履約義務。若單獨售價係不可觀察，企業應估計之。有時，交易價格包含僅與合約之一部分相關之折扣或變動對價。本準則敘明何時企業應將折扣或變動對價分攤至合約中一個或多個（但非所有）履約義務（或可區分之商品或勞務）。
- (e) **步驟 5：於（或隨）企業滿足履約義務時認列收入**—於（或隨）企業將所承諾之商品或勞務移轉予客戶（即客戶取得對該商品或勞務之控制）而滿足履約義務時，企業應認列收入。所認列之收入金額，係分攤至已履行之履約義務之金額。履約義務可能於某一時點滿足（通常為移轉商品予客戶之承諾）或隨時間逐步滿足（通常為移轉勞務予客戶之承諾）。對於隨時間逐步滿足之履約義務，企業應選擇適當方法衡量該履約義務之完成程度，隨時間逐步認列收入。

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

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

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

# 國際財務報導準則第 15 號

## 客戶合約之收入

### 目的

---

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

### 符合目的

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

### 範圍

---

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

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

## 認列

---

### 辨認合約

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



能小於合約所述之價格，因企業可能提供客戶價格減讓（見第 52 段）。

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

## 合約之合併

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

## 合約修改

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

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

## 辨認履約義務

- 22 於合約開始時，企業應評估客戶合約中承諾之商品或勞務，且應將對客戶移轉下列兩者之一之承諾辨認為一履約義務：
- (a) 可區分之單一商品或勞務（或一組商品或勞務）；或
- (b) 幾乎相同且移轉予客戶之模式相同之一系列可區分商品或勞務（見第 23 段）。
- 23 若同時符合下列條件時，一系列可區分商品或勞務係以相同模式移轉予客戶：
- (a) 企業承諾移轉予客戶之系列中每一可區分商品或勞務符合第 35 段之條件，而為一隨時間逐步滿足之履約義務；及
- (b) 企業依第 39 至 40 段之規定，使用相同方法衡量對客戶移轉系列中每一可區分商品或勞務之履約義務之完成程度。

## 客戶合約中之承諾

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

該等承諾使客戶產生企業將移轉商品或勞務予該客戶之有效預期。

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

### 可區分之商品或勞務

- 26 承諾之商品或勞務，視合約而定可能包括（但不限於）下列各項：

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

- 27 若同時符合下列條件時，對客戶承諾之商品或勞務係可區分：

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



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

## 滿足履約義務

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

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

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

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

### 隨時間逐步滿足之履約義務

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

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

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

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

## 於某一時點滿足之履約義務

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

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

## 衡量履約義務完成程度

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

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

### 衡量完成程度之方法

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

### 完成程度之合理衡量

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

## 衡量

---

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

### 決定交易價格

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



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

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

## 變動對價

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

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

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

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

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

- (a) 期望值—期望值為各可能對價金額之機率加權金額之總和。若企業有大量之類似特性合約，則期望值可能為變動對價金額之適當估計值。
- (b) 最可能之金額—最可能之金額為各可能對價金額中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），則最可能之金額可能為變動對價之適當估計值。

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

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

### 退款負債

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

### 限制變動對價之估計值

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

### 變動對價之重評估

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

改變。企業應依第 87 至 90 段之規定處理交易價格之變動。

## 合約中存在之重大財務組成部分

- 60 於決定交易價格時，若合約各方同意之付款時點對移轉予客戶商品或勞務之交易，明確地或隱含地提供客戶或企業重大財務利益，企業應調整承諾之對價金額以反映貨幣時間價值之影響。於該等情況下，該合約包含一重大財務組成部分。無論財務承諾是否明確敘明於合約中或隱含於合約各方所同意之付款條件中，皆可能存在重大財務組成部分。
- 61 就重大財務組成部分調整承諾之對價金額之目的，係為使企業收入認列金額反映，假若於（或隨）所承諾之商品或勞務移轉予客戶時，客戶會支付之現金（亦即現銷價格）。於評估合約是否包含財務組成部分及該財務組成部分對該合約是否重大時，企業應考量所有攸關事實及情況，包括下列兩者：
- (a) 承諾之對價金額與所承諾商品或勞務之現銷價格間之差額（若存在時）；及
  - (b) 下列兩者之合併影響：
    - (i) 企業移轉所承諾之商品或勞務予客戶與客戶為該等商品或勞務付款間之預期時間間隔；及
    - (ii) 攸關市場之當時利率。
- 62 雖然有第 61 段所述之評估，若存在下列任一情況，則客戶合約不具重大財務組成部分：
- (a) 客戶預付商品及勞務之款項，且移轉該等商品及勞務之時點係由客戶裁決。
  - (b) 客戶承諾之對價絕大部分為變動，且該對價之金額或支付時點係依企業或客戶絕大部分無法控制之未來事項發生或不發生而定（例如，若該對價係以銷售基礎計算之權利金）。
  - (c) 承諾對價與商品或勞務現銷價格間之差額（如第 61 段所述），係提供客戶或企業財務融資以外之原因所造成，且該等金額之差額與該差異原因相稱。例如，付款條件可能對企業或客戶提供保障，以防另一方未適當完成合約之部分或全部義務。
- 63 作為一實務權宜作法，若企業於合約開始時，即預期企業移轉所承諾商品或勞務予客戶之時間與客戶為該商品或勞務付款之時間間隔為一年以內，則企業無須就重大財務組成部分之影響調整承諾之對價金額。
- 64 為符合第 61 段之目的，就重大財務組成部分調整承諾之對價金額時，企業應使用

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

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

### 非現金對價

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

### 付給客戶之對價

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



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

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

- (a) 企業因移轉相關商品或勞務予客戶而認列收入；及
- (b) 企業支付或承諾支付對價（即使該付款取決於未來事項）。該承諾可能隱含於企業之商業實務慣例中。

## 將交易價格分攤至履約義務

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

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

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

## 以單獨售價為基礎分攤

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

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

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

79 估計商品或勞務單獨售價之適當方法包括（但不限於）下列：

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

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

## 折扣之分攤

81 若合約中所承諾商品或勞務之單獨售價總和超過合約中承諾之對價，則客戶獲得因購買一組商品或勞務之折扣。除當企業有可觀察證據顯示，依第82段之規定全部折扣僅與合約中一個或多個（但非所有）履約義務相關外，企業應按比例將折扣分攤至合約中之所有履約義務。於該等情況下，按比例分攤折扣，即為企業以標的可區分商品或勞務之相對單獨售價為基礎，將交易價格分攤至每一履約義務之結果。

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

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

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

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

### 變動對價之分攤

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

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

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

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

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

### 交易價格之變動

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

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

少。

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

## 合約成本

---

### 取得合約之增額成本

- 91 企業若預期可回收其取得客戶合約之增額成本，企業應將該等成本認列為資產。
- 92 取得合約之增額成本係企業為取得客戶合約所發生且若未取得該合約則不會發生之成本（例如，銷售佣金）。
- 93 無論合約是否取得均會發生之取得合約成本應於發生時認列為費用，除非該等成本係無論合約是否已取得均明確可向客戶收取。
- 94 作為一實務權宜作法，若企業將取得合約之增額成本認列為資產且該資產之攤銷期間為一年以內，則企業可將取得合約之增額成本於發生時認列為費用。

### 履行合約之成本

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

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

96 履行客戶合約所發生之成本屬另一準則範圍者，企業應依該等其他準則處理。

97 與合約（或特定預期合約）直接相關之成本包括下列各項：

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

98 企業應於下列成本發生時將其認列為費用：

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

## 攤銷及減損

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



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

## 表達

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

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

## 揭露

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

## 客戶合約

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

## 收入之細分

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

## 合約餘額

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

## 履約義務

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



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

### 分攤至尚未履行之履約義務之交易價格

120 企業應揭露有關其尚未履行之履約義務之下列資訊：

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

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

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

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

### 應用本準則時之重大判斷

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

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

### 決定滿足履約義務之時點

124 企業對隨時間逐步滿足之履約義務，應揭露下列兩者：

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

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

### 決定交易價格及分攤至履約義務之金額

126 企業應揭露有關下列所有情況所使用之方法、輸入值及假設之資訊：

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

### 自取得或履行客戶合約之成本中所認列之資產

127 企業應描述下列兩者：

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

128 企業應揭露下列所有各項：

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

## 實務權宜作法

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

## 附錄 A

### 用語定義

本附錄係本準則整體之一部分。

<b>合約</b>	兩方或多方間之協議，該協議產生可執行之權利及義務。
<b>合約資產</b>	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）。
<b>合約負債</b>	企業因已自 <b>客戶</b> 收取（或已可自 <b>客戶</b> 收取）對價而須移轉商品或勞務予客戶之義務。
<b>客戶</b>	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。
<b>收益</b>	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。
<b>履約義務</b>	<b>客戶</b> 合約中對 <b>客戶</b> 移轉下列兩者之一之承諾： (a) 可區分之單一商品或勞務（或一組商品或勞務）；或 (b) 幾乎相同且移轉予 <b>客戶</b> 之模式相同之一系列可區分商品或勞務。
<b>收入</b>	因企業之正常活動所產生之 <b>收益</b> 。
<b>單獨售價</b>	（商品或勞務之）對所承諾之商品或勞務，企業將會單獨銷售予 <b>客戶</b> 之價格。
<b>交易價格</b>	（ <b>客戶</b> 合約之） <b>交</b> 企業移轉所承諾之商品或勞務予 <b>客戶</b> 以換得之預期有權取得之對價金額，但不包含代第三方收取之金額。

## 附錄 B

### 應用指引

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

B1 本應用指引編排為下列各項：

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

### 隨時間逐步滿足之履約義務

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

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

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

### 企業履約效益之同時取得並耗用（第 35 段(a)）

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

### 資產於創造或強化之時即由客戶控制（第 35 段(b)）

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

### 企業之履約並未創造具有其他用途之資產（第 35 段(c)）

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



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

### 對迄今已完成履約之款項之權利（第 35 段(c)）

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

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

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

### 衡量履約義務完成程度之方法

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

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

### 產出法

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

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

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

### 投入法



- B18 投入法以企業為滿足履約義務之努力或投入（例如，已耗用之資源、已花費之人工時數、已發生之成本、已經過之時間或已使用之機器時數），相對於滿足該履約義務之預期總投入為基礎認列收入。若企業係於整個履約期間平均花費努力或投入，則企業按直線基礎認列收入可能係屬適當。
- B19 投入法之缺點為，企業之投入與移轉對商品或勞務之控制予客戶之間可能並無直接關係。因此，企業應自投入法排除（依第 39 段衡量完成程度之目的）無法描述移轉對商品或勞務之控制予客戶之履約之任何投入之影響。例如，使用成本基礎投入法時，於下列情況下可能須對完成程度之衡量結果作調整：
- (a) 發生之成本對企業滿足履約義務之完成程度無貢獻時。例如，企業不會以可歸屬於企業履約重大無效率所發生之未反映於合約價格之成本（例如，為滿足履約義務所發生非預期之浪費之原料、人工或其他資源之成本）為基礎認列收入。
  - (b) 發生之成本與企業滿足履約義務之完成程度不成比例時。於該等情況下，對企業履約之最佳描述可能為對投入法作調整，於已發生成本之範圍內認列收入。例如，若企業於合約開始時預期符合下列所有條件，企業履約之忠實描述可能為以用於滿足履約義務之商品成本之相等金額認列收入：
    - (i) 該商品係不可區分；
    - (ii) 預期客戶對該商品控制之取得顯著早於該商品相關勞務之收取；
    - (iii) 該移轉商品之成本相對於完全滿足履約義務之預期總成本係屬重大；及
    - (iv) 企業自第三方採購該商品，且並未重大參與該商品之設計與製造（但依第 B34 至 B38 段之規定，企業係以主理人身分而作為）。

## 附退貨權之銷售

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

退回之產品不得認列收入）；

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

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

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

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

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

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

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

## 保固

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

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

義務，並依第 73 至 86 段之規定將交易價格之一部分分攤至該履約義務。

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

## 主理人與代理人之考量

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

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

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

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

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

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

## 客戶對額外商品或勞務之選擇權

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

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

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



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

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

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

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

## 客戶未行使之權利

B44 依第 106 段之規定，自客戶收取預付款時，企業應就對其未來移轉（或預備移轉）商品或勞務之履約義務之預付款金額，認列為合約負債。企業於移轉該等商品或勞務而滿足履約義務時，應除列該合約負債（並認列收入）。

B45 客戶支付予企業之不可退還預付款，給與客戶未來收取商品或勞務之權利（並使企業必須預備移轉商品或勞務）。惟客戶可能不行使其全部合約權利，不行使之權利通常稱為「未用權利」。

B46 若企業預期有權取得合約負債中未用權利之金額，企業應將該預期未用權利之金額依客戶行使權利模式按比例認列為收入。若企業不預期有權取得未用權利之金額，企業應於客戶行使其剩餘權利之可能性變成極低時，將預期未用權利之金額認列為收入。為判定企業是否預期有權取得未用權利之金額，企業應考量第 56 至 58 段變動對價估計值之限制之規定。

B47 對已收取且歸屬於客戶未行使之權利之任何對價，依所適用之無人認領財產法律之規定須匯予另一方（例如政府個體）者，企業應將該對價認列為負債（而非收入）。

## 不可退還之前端收費（及某些相關成本）

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



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

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

## 授權

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

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

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

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

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

## 判定企業承諾之性質

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

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

- (a) 合約規定（或客戶合理預期）企業將進行重大影響客戶享有權利之智慧財產之活動（見第 B59 段）；
- (b) 該授權所給與之權利使客戶直接暴露於第 B58 段(a)之企業活動之任何正面或負面影響；及
- (c) 該等活動之發生不會導致移轉一商品或勞務予客戶（見第 25 段）。

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

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

B60 若符合第 B58 段之條件，企業應將該授權之承諾作為隨時間逐步滿足之履約義務處理，因隨履約發生，客戶會同時取得並耗用來自企業履約（即提供客戶取用其智慧財產）之效益（見第 35 段(a)）。企業應適用第 39 至 45 段之規定選擇適當之方法衡量該提供取用之履約義務完成程度。

B61 若未符合第 B58 段之條件，企業之承諾性質係提供一項使用已存在於授權予客戶時點（以形式及功能而言）之企業智慧財產之權利。此意指於授權移轉時點，客戶能主導該授權之使用並取得來自該授權之幾乎所有剩餘效益。企業應將該提供客戶使用企業智慧財產之承諾作為於某一時點滿足之履約義務處理。企業應適用第 38 段以判定移轉授權予客戶之時點。惟企業不得於客戶可使用且可自企業智慧財產獲益之期間開始日前認列來自該授權之收入。例如，若軟體授權期間開始於企業提供客戶（或供客戶取得）認證碼使客戶能立即使用該軟體前，企業不得於提供客戶（或供客戶取得）該認證碼前認列收入。

B62 判定授權究係提供客戶取用企業智慧財產之權利或使用企業智慧財產之權利時，企業應排除下列因素：

- (a) 時間、地理區域或使用之限制—該等限制界定所承諾之授權之屬性，而非界定企業究係於某一時點或隨時間逐步滿足履約義務。
- (b) 企業所提供其對智慧財產擁有有效之專利權且將防衛該專利權免於未經授權之使用之保證—防衛專利權之承諾並非履約義務，因其防衛專利權之行為保護企業智慧財產資產之價值，並對客戶保證所移轉之授權符合合約中承諾之授權規格。

## 以銷售基礎或使用基礎計算之權利金

B63 雖然有第 56 至 59 段之規定，對客戶為換得智慧財產之授權而承諾以銷售基礎或使用基礎計算之權利金，企業僅於（或隨）下列事項較晚發生者發生時，始應認列收入：

- (a) 發生後續銷售或使用；及
- (b) 已分攤部分或全部以銷售基礎或使用基礎計算之權利金之履約義務已滿足（或已部分滿足）。

## 再買回協議

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

## 遠期合約或買權

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

## 賣權

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



議。

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

## 寄銷協議

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

## 開帳單並代管協議

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



間或因生產時程延誤而可能要求企業簽訂此種合約。

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

## 客戶之接受

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

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

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

## 收入細分之揭露

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

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

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

- B89 適當之細分種類可能包括（但不限於）所有下列各項：

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

## 附錄 C

### 生效日及過渡規定

本附錄係本準則整體之一部分，且與本準則其他部分具同等效力。

#### 生效日

---

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

#### 過渡規定

---

- C2 就第 C3 至 C8 段過渡規定之目的而言：
- (a) 初次適用日係企業第一次適用本準則之報導期間開始日；
  - (b) 已完成合約係企業已移轉依國際會計準則第 11 號「建造合約」、國際會計準則第 18 號「收入」及相關解釋所辨認之所有商品或勞務之合約。
- C3 企業應依下列兩方法之一適用本準則：
- (a) 依國際會計準則第 8 號「會計政策、會計估計變動及錯誤」之規定，對所表達之每一以前報導期間追溯適用本準則（除第 C5 段之權宜作法另有規定外）；  
或
  - (b) 依第 C7 至 C8 段之規定，於初次適用日追溯認列初次適用本準則之累計影響數。
- C4 雖有國際會計準則第 8 號第 28 段之規定，當本準則第一次適用且企業依第 C3 段 (a) 之規定追溯適用本準則時，企業僅須對適用本準則第一個年度期間之前一年度期間（「前一期」）列報國際會計準則第 8 號第 28 段 (f) 所規定之量化資訊；企業亦得對本期或較早比較期間列報此等資訊，惟非屬必要。
- C5 企業依第 C3 段 (a) 之規定追溯適用本準則時，可使用下列一個或多個實務權宜作法：
- (a) 對同一年度報導期間內開始並結束之已完成合約，企業無須重述；

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

## 提及之國際財務報導準則第9號

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

## 其他準則之撤銷

---

- C10 本準則取代下列準則：
- (a) 國際會計準則第11號「建造合約」；
  - (b) 國際會計準則第18號「收入」；

- (c) 國際財務報導解釋第13號「客戶忠誠計畫」；
- (d) 國際財務報導解釋第15號「不動產建造協議」；
- (e) 國際財務報導解釋第18號「自客戶之資產移轉」；及
- (f) 解釋公告第31號「收入：涉及廣告服務之交換交易」。