

國際財務報導準則第 15 號  
正 體 中 文 版 草 案

國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」之闡釋

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 105 年 12 月 13 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」之修正

.....

26 承諾之商品或勞務，視合約而定可能包括（但不限於）下列各項：

.....

(i) 授權（見第 B52 至 B63B 段）；及

.....。

27 若同時符合下列條件時，對客戶承諾之商品或勞務係可區分：

(a) 客戶可自該商品或勞務本身或連同客戶輕易可得之其他資源獲益（亦即該商品或勞務能被區分）；及

(b) 企業移轉該等商品及勞務予客戶之承諾可與該合約中之其他承諾單獨辨認（亦即移轉該等商品或勞務之承諾依合約之內涵係可區分）。

.....

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

(a) 企業提供一重大服務，該重大服務係將該等商品或勞務與合約中承諾之其他商品或勞務整合為一組商品或勞務（客戶所簽定之一個組合產出或多個組合產出）。換言之，企業使用該等商品或勞務作為投入，以生產或交付客戶明定之一個組合產出或多個組合產出。一個組合產出或多個組合產出可能包括超過一個之階段、要素或單位。

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

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

該等商品或勞務而履行其承諾。

.....

## 附錄 B

### 應用指引

.....

B1 本應用指引編排為下列各項：

...

(i) 授權（第 B52 至 B63B 段）；

...

.....

### 主理人與代理人之考量

B34 當另一方參與提供商品或勞務予客戶，企業應判定其承諾之性質究係由其本身提供特定商品或勞務之履約義務（即企業為主理人），或係為另一方所提供之該等商品或勞務作安排之履約義務（即企業為代理人）。企業應就對客戶承諾之每一特定商品或勞務判定其究係為主理人抑或為代理人。提供予客戶之特定商品或勞務係可區分之商品或勞務（或可區分之一組商品或勞務）（見第 27 至 30 段）。若客戶合約包括超過一個之特定商品或勞務，企業可能對某些特定商品或勞務為主理人，對其他商品或勞務則為代理人。

B34A 企業為判定其承諾之性質（如第 B34 段所述），應：

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

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

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

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

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

B35B 於（或隨）作為主理人之企業滿足履約義務時，企業應就移轉特定商品或勞務以換得之預期有權取得之對價總額，認列為收入。

B36 若企業之履約義務係為另一方所提供之特定商品或勞務作安排，則該企業為代理人。作為代理人之企業於特定商品或勞務移轉予客戶前並未控制由另一方所提供之該商品或勞務。於（或隨）作為代理人之企業滿足履約義務時，企業應就為另一方所提供之特定商品或勞務作安排換得之預期有權取得之任何收費或佣金之金額，認列為收入。企業之收費或佣金可能為對價之淨額，該淨額係企業以由另一方提供之商品或勞務換得之對價於支付予另一方後所保留之金額。

B37 顯示企業於特定商品或勞務移轉予客戶前控制該商品或勞務（因此為主理人（見第 B35 段））之指標包括（但不限於）下列各項：

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

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

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

.....

B52 授權確立客戶對企業智慧財產之權利。智慧財產之授權可能包括（但不限於）下列各項之授權：

- (a) 軟體及技術；
- (b) 影片、音樂及其他形式之媒體與娛樂；
- (c) 特許權；及
- (d) 專利權、商標權及著作權。

B53 企業除承諾一項授權（或多項授權）予客戶，亦可能承諾移轉其他商品或勞務予客戶。該等承諾可能明確敘明於合約中或隱含於企業之商業實務慣例、已發布之政策或特定聲明中（見第 24 段）。如同其他類型之合約，客戶合約包含一項授權（或多項授權）及其他商品或勞務之承諾時，企業適用第 22 至 30 段之規定辨認合約中之每一履約義務。

.....

B57 [已刪除]

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

- (a) 合約規定（或客戶合理預期）企業將進行重大影響客戶享有權利之智慧財產之活動（見第 B59 及 B59A 段）；

...

.....

B59A 當符合下列情況之一時，企業之活動重大影響客戶享有權利之智慧財產：

- (a) 預期該等活動將重大改變智慧財產之形式（例如，設計或內容）或功能性（例如，執行某功能或工作之能力）；或
- (b) 客戶取得來自智慧財產之效益之能力係幾乎源自或取決於該等活動。例如，

來自品牌之效益通常係源自或取決於企業之支持或維護該智慧財產之價值之持續活動。

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

.....

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

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

.....

## 附錄 C

### 生效日及過渡規定

...

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

### 過渡規定

---

- C2 就第 C3 至 C8A 段過渡規定之目的而言：
- (a) 初次適用日係企業第一次適用本準則之報導期間開始日；
  - (b) 已完成合約係企業已移轉依國際會計準則第 11 號「建造合約」、國際會計準則第 18 號「收入」及相關解釋所辨認之所有商品或勞務之合約。
- .....
- C5 企業依第 C3 段(a)之規定追溯適用本準則時，可使用下列一個或多個實務權宜作法：
- (a) 對下列已完成合約，企業無須重編：
    - (i) 同一年度報導期間內開始並結束者；或
    - (ii) 於最早表達期間開始日已完成之合約。
  - (b) 對有變動對價之已完成合約，就比較報導期間，企業可使用合約完成日之交易價格，而非估計之變動對價金額。
  - (c) 對最早表達期間開始日前修改之合約，企業無須依第 20 至 21 段之規定就合約之修改追溯重編該等合約之處理。然而，企業應反映最早表達期間開始日前發生之所有修改之彙總影響，當企業：
    - (i) 辨認已滿足及未滿足之履約義務時；
    - (ii) 決定交易價格時；及



(iii) 將交易價格分攤至已滿足及未滿足之履約義務時。

(d) 對所有初次適用日前之報導期間，分攤至尚未履行之履約義務之交易價格金額及企業預期何時將該金額認列為收入之說明，企業無須揭露(見第 120 段)。

.....

C7 若企業選擇依第 C3 段(b)之規定追溯適用本準則，企業應認列初次適用本準則之累積影響數，以作為包含初次適用日之年度報導期間之保留盈餘(或權益之其他組成部分，如適當時)期初餘額之調整。於此過渡方法下，企業得選擇僅對初次適用日(例如，對以 12 月 31 日作為年度結束日之企業為 2018 年 1 月 1 日)尚未完成之合約追溯適用本準則。

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

(a) 最早表達期間開始日前所發生之所有合約修改；或

(b) 於初次適用日前所發生之所有合約修改。

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

.....

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

## 國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」之釋例之修正

.....

### 釋例 10—商品及勞務係不可區分

#### 案例 A—重大整合服務

IE45 某企業（承包商）簽訂為某客戶建造醫院之合約。該企業負責該計畫之所有管理，並辨認所承諾之各種不同商品及勞務，包括工程、整地、地基、採購、結構建造，管線及電線配置，設備安裝及完工整理。

IE46 .....

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

IE48 .....

#### 案例 B—重大整合服務

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

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

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

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

## 釋例 11—判定商品或勞務是否係可區分

### 案例 A—可區分之商品或勞務

IE49 .....

IE50 該企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。該企業觀察到，該軟體早於其他商品或勞務交付，且無須更新及技術支援仍可維持運作。客戶可自該等更新連同已於合約開始時移轉之軟體授權獲益。因此，該企業作出結論，該客戶可自每一該等商品及勞務本身或連同輕易可得之其他商品及勞務獲益，因而符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之條件。

IE51 該企業亦考量國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之原則及因素，並判定對客戶移轉每一商品及勞務之承諾可與每一其他承諾單獨辨認（因此，符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之條件）。於作成此判定時，企業考量雖然其將軟體整合入客戶之系統，但因安裝服務係例行性且可自其他提供者取得，故安裝服務並不會重大影響客戶使用該軟體授權並自該軟體授權獲益之能力。軟體更新並不會重大影響客戶於軟體授權期間使用該軟體授權並自該軟體授權獲益之能力。企業進一步觀察到，所承諾之商品或勞務並未彼此互相重大修改或客製化，且企業亦未提供將該軟體及該等服務整合為一組合產出之重大服務。最後，企業作出結論：該軟體及該等服務並未彼此重大影響，因而並非高度相互依存或高度相互關聯，因企業對移轉原始軟體授權之承諾，能獨立於其後續提供安裝服務、軟體更新或技術支援之承諾而履行。

.....

### 案例 B—重大客製化

.....

IE55 該企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品或勞務係可區分。該企業首先評估是否符合第 27 段(a)之條件。基於與案例 A 相同之理由，該企業判定，軟體授權、安裝、軟體更新及技術

支援各自符合該條件。該企業接著藉由評估國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之原則及因素，以評估是否符合第 27 段(b)之條件。該企業觀察到，合約條款導致提供一重大服務之承諾，該重大服務係藉由履行合約明定之客製化安裝服務，將該授權軟體整合入現有軟體系統。換言之，該企業將使用該授權及客製化安裝服務作為投入，以生產合約所明定之組合產出，亦即，具功能性及整合性之軟體系統（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(a)）。該服務重大修改及客製化該軟體（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(b)）。因此，該企業判定，該移轉授權之承諾不可與該客製化安裝服務單獨辨認，因而不符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之條件。因此，該軟體授權及客製化安裝服務係不可區分。

IE56 基於與案例 A 之相同分析，該企業作出結論，該軟體更新及技術支援可與合約中之其他承諾區分。

IE57 基於此評估，該企業辨認出合約中有下列三項商品或勞務履約義務：

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

.....

### 案例 C – 承諾係可單獨辨認（安裝）

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

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

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

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

安裝服務組合轉化成一組合產出。

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

基於此評估，該企業辨認出該合約中有下列兩項商品或勞務履約義務：

- (i) 設備；及
- (ii) 安裝服務。

IE58D 該企業適用國際財務報導準則第 15 號第 31 至 38 段之規定，以判定每一履約義務究係於某一時點抑或隨時間逐步滿足。

#### 案例 D－承諾係可單獨辨認（合約之限制）

IE58E 除客戶依合約須使用該企業之安裝服務外，假設其他事實同案例 C。

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

#### 案例 E－承諾係可單獨辨認（消耗品）

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

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

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

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

IE58J 基於此評估，該企業辨認出該合約中有下列兩項商品或勞務履約義務：

- (a) 設備；及
- (b) 消耗品。

IE58K 該企業適用國際財務報導準則第 15 號第 31 至 38 段之規定，以判定每一履約義務究係於某一時點抑或隨時間逐步滿足。

## 釋例 12—合約中明定或隱含之承諾

.....

IE61 客戶合約包括兩項所承諾之商品或勞務—(a)產品及(b)維修服務。該維修服務之承諾係於未來移轉商品或勞務之一項承諾，且係企業與配銷商間協商交換之一部分。該企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估每一商品或勞務是否係可區分。該企業判定，產品及維修服務兩者均符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之條件。企業經常以單獨基礎銷售此產品，此顯示客戶可自該產品本身獲益。客戶可自維修服務連同客戶已自企業取得之資源（亦即產品）獲益。

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

### 案例 B—隱含之勞務承諾

IE62 .....

IE63 惟企業基於其商業實務慣例，於合約開始時判定，其已隱含承諾提供維修服務以作為與配銷商協商交換之一部分。亦即，企業一向提供此等服務之實務，使客戶（即配銷商及終端客戶）產生國際財務報導準則第 15 號第 24 段所述之有效預期。因此，企業評估該維修服務之承諾是否係一履約義務。基於與案例 A 相同之理由，該企業判定產品及維修服務均係單獨履約義務。

### 案例 C—服務並非所承諾之勞務

.....

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

.....

### 釋例 44—保固

.....

IE225 該產品及訓練服務各自依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)及第 28 段之規定，能被區分，因客戶能在無訓練服務情況下自該產品本身獲益且可自該訓練服務連同企業已移轉之產品獲益。企業經常單獨銷售該產品而無提供訓練服務。

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

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

.....

## 主理人與代理人之考量

IE230 釋例 45 至 48A 例示國際財務報導準則第 15 號第 B34 至 B38 段主理人與代理人之考量之規定。

### 釋例 45—安排提供商品或勞務（企業為代理人）

IE231 企業經營一網站，使客戶可自很多供應商購買商品，該等供應商直接將商品交付予客戶。依企業之供應商合約之條款，客戶經由該網站購買商品時，企業有權收取售價之 10% 作為佣金。企業之網站利於供應商與客戶間以供應商設定之價格付款。企業要求客戶於訂單處理前支付款項，且所有訂單均不可退款。企業為將提供予客戶之產品作安排後，對客戶再無義務。

IE232 企業辨認將提供予客戶之特定商品或勞務並評估於該商品或勞務移轉予客戶前其是否控制該商品或勞務，以判定企業之履約義務究係由其本身提供特定商品（亦即企業為主理人）或為供應商將提供之該等商品作安排（亦即企業為代理人）。

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

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

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

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

.....



**釋例 46—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）**

.....

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

**釋例 46A—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）**

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

配合。惟即使客戶無法支付，企業仍有義務支付予勞務提供者。

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

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

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

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

(b) 企業對提供予客戶之勞務有訂定價格之裁量權。

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

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

## 釋例 47—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）

IE239 ...

IE240 企業決定銷售予客戶之機票價格。客戶購買機票時，企業售出機票並自客戶收取對價。

IE241 企業亦協助客戶解決對該等航空公司所提供服務之投訴。惟每一航空公司對完成

機票相關之義務負有責任，包括就客戶對服務之不滿意作補救。

- IE242 企業辨認將提供予客戶之特定商品或勞務並評估於該商品或勞務移轉予客戶前其是否控制該商品或勞務，以判定企業之履約義務究係由其本身提供特定商品或勞務（亦即企業為主理人），或係為另一方將提供之該等商品或勞務作安排（亦即企業為代理人）。
- IE242A 企業作出結論：因其本身承諾向航空公司所購買之每一張機票，其取得對搭乘特定班機之權利（形式為機票）之控制（見第 B35A 段(a)），該權利之後移轉予其客戶。因此，企業判定將提供予其客戶之特定商品或勞務係企業所控制之權利（特定班機之座位）。企業觀察到，其不對客戶承諾其他商品或勞務。
- IE242B 企業於移轉每一班機之權利予其客戶前控制該特定權利，因企業藉由決定是否使用該機票以履行客戶合約及（若是）用以履行哪個合約，而具有能力主導該權利之使用。企業亦具有能力自該權利取得剩餘效益（藉由轉售該機票並取得該銷售之所有價款，或者自己使用該機票）。
- IE242C 國際財務報導準則第 15 號第 B37 段(b)至(c)中之指標，亦對企業於每一特定權利（機票）移轉予客戶前控制該權利提供攸關證據。企業對該機票承擔存貨風險，因其本身承諾於取得客戶購買該機票之合約前即向航空公司取得該機票。此係因企業有義務就該權利支付予航空公司，不論其是否能夠獲得客戶以轉售該機票，或其是否能獲得有利價格以轉售該機票。企業亦訂定客戶為該特定機票所支付之價格。
- IE243 因此，企業作出結論：其係與客戶之交易中之主理人。企業以移轉予客戶之機票換得之有權取得之對價總額認列收入。

#### 釋例 48—為商品或勞務之提供作安排（企業為代理人）

- IE244 某企業銷售代金券，使其客戶未來有權於某些特定餐廳享用餐點。該代金券之售價提供客戶重大折扣（與餐點之一般售價相較）（例如，客戶支付 CU100 取得代金券使其有權於餐廳享用原需花費 CU200 之餐點）。該企業並未於銷售代金券予客戶前預先購買或承諾購買代金券；而是僅於客戶要求時始購買代金券。該企業透過其網站銷售代金券，且該等代金券係不可退款。
- IE245 企業與該等餐廳共同決定代金券銷售予客戶之價格。依其與該等餐廳之合約條款，企業售出代金券時，有權取得代金券價格之 30%。
- IE246 ...
- IE247 企業辨認將提供予客戶之特定商品或勞務並評估於該特定商品或勞務移轉予客戶

前其是否控制該特定商品或勞務，以判定企業究係主理人或代理人。

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

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

(a) 代金券僅於移轉予客戶時始產生，故該等代金券於移轉前並不存在。因此，於代金券移轉予客戶前，不論任何時點，企業不具能力主導該等代金券之使用或取得該等代金券幾乎所有剩餘效益。

(b) 於代金券出售予客戶前，企業既未購買亦不承諾購買代金券。企業亦無責任接受任何退回之代金券。因此，企業並未如國際財務報導準則第 15 號第 B37 段(b)中之指標所述，對代金券承擔存貨風險。

IE248 因此，企業作出結論：對該等代金券，企業係代理人。企業以有權取得之對價淨額（於售出每一代金券時，企業有權取得之 30%佣金，係為餐廳提供代金券予客戶用餐作安排所換得）認列為收入。

## 釋例 48A—企業為同一合約中之主理人及代理人

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

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

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

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

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

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

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

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

.....

## 授權

---

IE275 釋例 54 至 61 例示國際財務報導準則第 15 號第 22 至 30 段辨認履約義務及國際財務報導準則第 15 號第 B52 至 B63B 段授權之規定。此等釋例亦例示其他規定如下：

.....

- (c) 國際財務報導準則第 15 號第 B63 至 B63B 段（智慧財產授權之對價係以銷售基礎或使用基礎計算之權利金，釋例 57 及 61）。

## 釋例 54—使用智慧財產之權利

IE276 .....

IE277 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估其移轉軟體授權之承諾之性質。企業評估是否符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件時，不考量提供軟體更新之承諾，因該等更新導致移轉額外商品或勞務予客戶（見第 B58 段 (c)）。企業亦觀察到，其並無任何合約義務或隱含義務（獨立於該等更新及技術支

援)須於授權期間進行將改變該軟體功能性之活動。企業觀察到,該軟體無須更新及技術支援仍可維持運作,因此,客戶取得該軟體之效益之能力並非幾乎源自或取決於企業之持續活動。企業因而判定,合約並未規定且客戶並未合理預期企業將進行重大影響該軟體之活動(獨立於該等更新及技術支援)。該企業作出結論:與該授權有關之軟體具有重大單獨功能性,因而該合約不符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之任何條件。該企業進一步作出結論:企業移轉授權之承諾之性質係提供使用已存在於授權時點之企業智慧財產之權利。因此,企業將該授權視為於某一時點滿足之履約義務處理。

## 釋例 55—智慧財產之授權

- IE278 某企業與某客戶簽訂三年期合約,授權與某商品之設計及生產過程相關之智慧財產。該合約亦明定客戶將取得由企業開發之新設計或新生產過程之任何智慧財產更新。該等更新對客戶於授權期間獲得該授權之效益之能力係整體之一部分,因該智慧財產係使用於科技變化快速之產業中。
- IE279 企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定,評估對客戶所承諾之商品及勞務以判定哪些商品及勞務係可區分。企業判定,客戶(a)可在無更新之情況下自授權本身獲益;及(b)可自該等更新連同初始授權獲益。雖然客戶可自授權本身(亦即無更新)所獲之效益有限(因該等更新對客戶於科技變化快速之產業中持續使用該智慧財產之能力係整體之一部分),但該授權仍能以產生一些經濟效益之方式使用。因此,該授權及該等更新符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之條件。
- IE279A 於評估是否符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之條件時,亦考量客戶可自授權本身(亦即無更新)所獲之效益有限(因該等更新對客戶於科技變化快速之產業中持續使用該智慧財產之能力係整體之一部分)之事實。因無更新時,客戶於三年期間能自該授權取得之效益係非常有限,企業授權之承諾及提供預期更新之承諾實際上係共同履行交付一組合項目予客戶之單一承諾之投入。亦即,企業之合約承諾之性質係提供於三年合約期間對與商品之設計及製作過程有關之企業智慧財產之持續取用。因此,依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之條件,該組合項目中之承諾(亦即授權及一旦可行時提供之更新)並非可單獨辨認。
- IE280 企業承諾移轉予客戶之該組合商品或勞務之性質係於三年合約期間對與商品之設計及製作過程有關之企業智慧財產之持續取用。基於此結論,企業適用國際財務報導準則第 15 號第 31 至 38 段之規定,判定該單一履約義務究係於某一時點抑或隨時間逐步滿足。企業作出結論:由於客戶隨企業之履約,同時取得並耗用企業履約之效益,該履約義務依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之規定係隨

時間逐步滿足。

## 釋例 56—辨認可區分之授權

.....

### 案例 B—授權係可區分

IE285 .....

IE286 企業評估對客戶所承諾之商品及勞務以判定哪些商品及勞務係可區分，其作出結論：該授權及該製造服務各自符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段之條件。企業作出結論：由於客戶可自授權連同非企業製造服務之其他輕易可得之資源獲益（因有其他企業能提供該製造服務），且可於合約之開始自該製造服務連同移轉予客戶之授權獲益，符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之條件。

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

(a) 專利權之授權；及

(b) 製造服務。

IE287 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估其授權之承諾之性質。該藥品係一成熟商品（亦即其已核准，目前正在製造中，且於過去數年已商業化銷售）。對此等類型之成熟商品，企業並無進行任何支助該藥品之活動之商業實務慣例。該藥品化合物具有重大單獨功能性（亦即，生產治療疾病或病症之藥品之能力）。因此，客戶自該功能性（而非企業之持續活動）取得該藥品化合物絕大部分之效益。企業作出結論：該合約不符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件，因合約中並未規定（且客戶並不合理預期）企業進行重大影響客戶享有權利之智慧財產之活動。企業評估是否符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件時，

並未將承諾提供製造服務之單獨履約義務納入考量。因此，企業移轉授權之承諾之性質，係提供客戶使用已存在於授權時點（以形式及功能性而言）之企業智慧財產之權利。因此，企業將該授權視為於某一時點滿足之履約義務處理。

.....

## 釋例 57—特許權

IE289 .....

### 辨認履約義務

IE290 企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。企業觀察到，作為特許權授權人，其已有商業實務慣例進行支助特許商標名稱之活動，包括分析消費者之偏好變化及執行產品改善、訂價策略、行銷活動及達成營運效率。惟企業作出結論：該等活動不直接移轉商品或勞務予客戶，因其係企業授權承諾之一部分。

IE291 企業判定有兩項移轉商品及勞務之承諾：一項授權之承諾及一項移轉設備之承諾。此外，企業作出結論：授權之承諾及移轉設備之承諾係各自可區分。此係因客戶可自每一商品或勞務（亦即授權及設備）本身或連同輕易可得之其他資源獲益（見國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)）。客戶可自該授權連同於特許加盟店開幕前交付之設備獲益，且該設備可用於該特許加盟店或以不等於殘值之金額出售。企業亦判定，依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之規定，該特許權授權之承諾及移轉該設備之承諾均可單獨辨認。企業作出結論：該授權與設備並非組合項目之投入（亦即實際上其並非對客戶履行單一承諾）。於達成此結論時，企業考量其不會提供將該授權及設備整合為一組合項目之重大服務（亦即，授權之智慧財產並非該設備之組成部分，亦不會重大修改該設備）。此外，該授權與設備並非高度相互依存或高度相互關聯，因企業對每一承諾（亦即授權該特許權或移轉設備）能獨立於另一承諾而履行。因此，該企業有兩項履約義務：

(a) 特許權授權；及

(b) 設備。

### 分攤交易價格

IE292 企業判定該交易價格包括 CU150,000 之固定對價及變動對價（客戶銷售之 5%）。該設備之單獨售價係 CU150,000 且企業經常授予特許權以換得客戶銷售之 5%。

IE293 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 85 段之規定，判定是否應將變動對價完全分攤至移轉特許權授權之履約義務。企業作出結論：該變動對價（亦即以銷售基



礎計算之權利金) 應完全分攤至該特許權授權，因該變動對價僅與企業授予特許權之承諾有關。此外，企業觀察到，將 CU150,000 分攤至該設備並將以銷售基礎計算之權利金分攤至該特許權授權，將與類似合約以企業之相對單獨售價為基礎之分攤一致。因此，企業作出結論：該變動對價（亦即以銷售基礎計算之權利金）應完全分攤至授予特許權之履約義務。

## 應用指引：授權

IE294 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估授予特許權之承諾之性質。企業作出結論：該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件，且企業承諾之性質係提供取用以現有形式存在於授權期間之企業智慧財產。此係因：

- (a) 企業作出結論：客戶將會合理預期企業將進行重大影響客戶享有權利之智慧財產之活動。客戶自客戶享有權利之智慧財產取得效益之能力係重大源自或取決於企業之預期活動。此係基於企業之商業實務慣例，進行之活動包括分析消費者之偏好變化及執行產品改善、訂價策略、行銷活動及達成營運效率。此外，企業觀察到，因部分報酬係取決於被授權人之營運成果（透過以銷售基礎計算之權利金可知），企業與客戶共享經濟利益，顯示客戶將預期企業進行該等活動以最大化盈餘。
- (b) 企業亦觀察到，該特許權授權要求客戶落實源自該等活動之任何改變，因而使客戶暴露於該等活動之任何正面或負面影響。
- (c) 企業亦觀察到，即使客戶可透過該授權所給與之權利而自該等活動獲益，該等活動之發生不會移轉商品或勞務予客戶。

IE295 ...

IE296 企業亦作出結論：由於以銷售基礎計算之權利金之對價與該特許權授權明確有關（見第 B63A 段），企業適用國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之規定。於特許權授權移轉後，企業於客戶之銷售發生時認列收入，因企業作出結論：此能合理描述企業對該特許權授權履約義務之完成程度。

## 釋例 58—智慧財產之取用

.....

IE299 依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，企業評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。該企業作出結論：企業除授權之承諾外，並無其他履約義務。亦即，與授權有關之額外活動不直接移轉商品或勞務予客戶，因該等活動係企業之授權承諾之一部分。

IE300 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估其移轉授權之承諾之性質。企業於評估該等條件時，考量下列各項：

- (a) 客戶合理預期（源自企業之商業實務慣例）企業將進行重大影響客戶享有權利之智慧財產（亦即角色）之活動。此係因企業之活動（亦即角色之發展）改變客戶享有權利之智慧財產之形式。此外，客戶取得來自客戶享有權利之智慧財產之效益之能力係幾乎源自或取決於企業之持續活動（亦即出版連載漫畫）。
- (b) 因該合約規定客戶使用最新之角色，該授權所給與之權利使客戶直接暴露於企業活動之任何正面或負面影響。
- (c) 即使客戶可透過該授權所給與之權利而自該等活動獲益，該等活動之發生不會移轉商品或勞務予客戶。

.....

## 釋例 59—使用智慧財產之權利

.....

IE304 企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。企業作出結論：企業之唯一履約義務係授權。企業判定，授權之期間（兩年），地區範圍（客戶僅限於 A 國家使用該錄音之權利）及所界定該錄音之允許用途（於商業廣告中）係合約中所承諾之授權之所有屬性。

IE305 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估其授權之承諾之性質。企業無改變所授權之錄音之任何合約義務或隱含義務。所授權之錄音具有重大單獨功能性（亦即能被播放），因而客戶取得該錄音之效益之能力並非幾乎源自企業之持續活動。企業因此判定，合約並未規定且客戶並未合理預期企業將進行重大影響所授權之錄音之活動（亦即，不符合第 B58 段(a)之條件）。因此，企業作出結論：企業移轉授權之承諾之性質，係提供客戶使用存在於授權時點之企業智慧財產之權利。因此，該授權之承諾係於某一時點滿足之履約義務。企業於客戶能主導所授權之智慧財產之使用並取得來自該智慧財產之幾乎所有剩餘效益時，認列所有收入。

.....

## 釋例 60—以銷售基礎計算之智慧財產授權權利金

- IE307 某企業（電影發行公司）將 XYZ 電影授權予某客戶。該客戶（電影院營運者）有權於其電影院放映該電影六星期。此外，企業已同意(a)於六星期放映期間開始前，提供電影拍攝之紀念物品予客戶在客戶之電影院展示；並(b)於整個六星期放映期間，在客戶地區內之熱門廣播電台贊助 XYZ 電影之廣播電台廣告。企業提供授權與額外之促銷用商品及勞務，並換得該營運者 XYZ 電影票銷售之一部分（亦即以銷售基礎計算之權利金之變動對價）。
- IE308 企業作出結論：放映 XYZ 電影之授權係以銷售基礎計算之權利金相關之主導性項目，因企業合理預期，客戶會將顯著較多之價值歸屬於該授權（相較於相關促銷用商品或勞務）。企業將以銷售基礎計算之權利金（企業依合約有權取得之唯一對價）全部依第 B63 段之規定認列為收入。若該授權、紀念物品及廣告活動係單獨履約義務，企業會將以銷售基礎計算之權利金分攤至每一履約義務。

## 釋例 61—智慧財產之取用

.....

- IE310 企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。企業作出結論：企業之唯一履約義務係移轉該授權。與授權有關之額外活動（亦即，持續參與運動賽事並維持一具競爭力球隊）不直接移轉商品或勞務予客戶，因該等活動係企業之授權承諾之一部分。
- IE311 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估企業移轉授權之承諾之性質。於評估該等條件時，企業考量下列各項：
- (a) 企業作出結論：客戶會合理預期企業將進行重大影響客戶享有權利之智慧財產（亦即球隊名稱及標誌）之活動。此係基於企業之商業實務慣例會進行支持及維護名稱及標誌之價值之活動諸如持續參與賽事並維持一具競爭力球隊。企業判定，客戶取得來自名稱及標誌之效益之能力係幾乎源自或取決於企業之預期活動。此外，企業觀察到，因部分對價係取決於客戶之營運成果（透過以銷售基礎計算之權利金），企業與客戶共享經濟利益，此顯示客戶將預期企業會進行該等活動以最大化盈餘。
  - (b) 企業觀察到，該授權所給與之權利（亦即使用球隊名稱及標誌）使客戶直接暴露於企業活動之任何正面或負面影響。
  - (c) 企業亦觀察到，即使客戶可透過該授權所給與之權利而自該等活動獲益，該等活動之發生不會移轉商品或勞務予客戶。

.....

IE313 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 39 至 45 段之規定，決定能描述企業履行結果之完成程度衡量。對以銷售基礎計算之權利金之對價，適用國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之規定，因以銷售基礎計算之權利金僅與該授權（合約中之唯一履約義務）有關。企業作出結論：按時間比例將 CU2 百萬之固定對價認列為收入，並於使用球隊名稱或標誌之客戶商品銷售發生時將該權利金認列為收入，能合理描述企業對該授權履約義務之完成程度。

.....

# 國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」之結論基礎之修正

## 簡介

---

.....

BC1A 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2016 年 4 月發布「國際財務報導準則第 15 號『客戶合約之收入』之闡釋」。此等修正之目的係為闡明國際會計準則理事會 (IASB) 制定國際財務報導準則第 15 號之規定時之意圖，而非改變國際財務報導準則第 15 號之基本原則。詳細說明見第 BC27A 至 BC27H 段。於某些情況下，雙方理事會對國際財務報導準則第 15 號及主題 606 作相同之修正。於其他情況下，雙方理事會並未對該等準則作相同之修正。美國財務會計準則理事會 (FASB) 亦針對某些議題修正主題 606，而國際會計準則理事會 (IASB) 則認為無須就該等議題修正國際財務報導準則第 15 號。國際會計準則理事會 (IASB) 對過渡規定新增進一步之實務權宜作法，而美國財務會計準則理事會 (FASB) 則決定不提供。據此，結論基礎之附錄 A「國際財務報導準則第 15 號與主題 606 之比較」業已更新，以反映國際財務報導準則第 15 號之修正與主題 606 之修正間之差異。

.....

## 「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」(2016 年 4 月發布之修正)

BC27A 2014 年 5 月發布國際財務報導準則第 15 號及主題 606 後，雙方理事會成立收入認列之過渡資源小組 (TRG) 以支持此等準則之施行。過渡資源小組 (TRG) 之目的之一係使雙方理事會知悉施行議題，俾利雙方理事會決定應採取何種行動 (若有時) 處理該等議題。過渡資源小組 (TRG) 討論後判定，國際財務報導準則第 15 號之規定足以處理利害關係人就國際財務報導準則第 15 號提出之絕大多數施行議題。惟過渡資源小組 (TRG) 針對五項主題之討論顯示對如何施行本準則之規定有不同之觀點，因而經雙方理事會考量。該等主題如下：

- (a) 辨認履約義務；
- (b) 主理人與代理人之考量；
- (c) 授權；
- (d) 收現性；及

(c) 衡量非現金對價。

BC27B 雙方理事會亦收到某些利害關係人請求與下列各項有關之實務權宜作法：

- (a) 對於過渡至國際財務報導準則第 15 號前已發生之合約修改之會計處理；
- (b) 選擇採用全面追溯過渡方法之企業，對於過渡至國際財務報導準則第 15 號前已依先前收入準則處理之已完成合約之會計處理；及
- (c) 評估銷售稅（或類似稅賦）是否係代第三方收取。

BC27C 雙方理事會討論該等五項主題及可能之實務權宜作法，且各理事會決議各自作修正以闡明國際財務報導準則第 15 號及主題 606 中之規定。因此，國際會計準則理事會（IASB）於 2016 年 4 月發布「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」，針對所考量五項主題中之三項—辨認履約義務、主理人與代理人之考量及授權，對國際財務報導準則第 15 號作修正。國際會計準則理事會（IASB）之結論為，就其他兩項主題—收現性及衡量非現金對價修正國際財務報導準則第 15 號係不必要。在實務權宜作法方面，國際會計準則理事會（IASB）對修改後合約及已完成合約提供過渡規定之放寬。

BC27D 於達成對國際財務報導準則第 15 號作闡明性修正及提供過渡規定放寬之結論時，國際會計準則理事會（IASB）考量平衡下列需求：回應所提出之議題俾利企業施行國際財務報導準則第 15 號，但同時不會對國際財務報導準則第 15 號造成某種程度上之不確定性致國際會計準則理事會（IASB）之行動可能干擾施行過程。國際會計準則理事會（IASB）指出，當發布新準則時，總會產生初步疑義。該等疑義通常會因企業、查核人員及其他人士隨時間經過逐步釐清且更了解新規定而予以解決。國際會計準則理事會（IASB）亦考量其決議與美國財務會計準則理事會（FASB）所作決議間任何差異之影響。

BC27E 由於此等更廣泛之考量，國際會計準則理事會（IASB）決定，於考量是否修正國際財務報導準則第 15 號時採用高門檻，因而盡可能最小化變動之程度。在此基礎上，僅於(a)國際會計準則理事會（IASB）認為該等修正對闡明國際會計準則理事會（IASB）於制定國際財務報導準則第 15 號之規定時之意圖至關重要；或(b)國際會計準則理事會（IASB）認為維持趨同規定之效益高於修正該等規定之任何潛在成本時，國際會計準則理事會（IASB）始對國際財務報導準則第 15 號作闡明性修正。

BC27F 美國財務會計準則理事會（FASB）決定對主題 606 作較多廣泛性之修正（如第 BC27G 段所說明）。美國財務會計準則理事會（FASB）於 2016 年 3 月發布對主題 606 中主理人與代理人之考量之應用指引之修正（會計準則更新（ASU）第 2016-08 號「客戶合約之收入（主題 606）：主理人與代理人之考量（報導總額收

入與淨額收入」)。美國財務會計準則理事會 (FASB) 預期發布兩項進一步之會計準則更新 (ASU)：

- (a) 一會計準則更新 (ASU) 係其對有關辨認履約義務之規定及授權之應用指引之修正；及
- (b) 另一會計準則更新 (ASU) 係其對主題 606 中有關其他主題及實務權宜作法之規定之修正。

BC27G 美國財務會計準則理事會 (FASB) 對主題 606 之修正與國際會計準則理事會 (IASB) 對國際財務報導準則第 15 號之修正相同者為：(a)與企業移轉商品及勞務予客戶之承諾依合約之內涵是否係可區分之判定有關之辨認履約義務之規定；及(b)主理人與代理人之考量之應用指引。美國財務會計準則理事會 (FASB) 對辨認履約義務之某些其他規定作進一步之修正。關於授權，雙方理事會對以銷售基礎及使用基礎計算之權利金作相同之闡明性修正。雙方理事會決定對與辨認企業授權承諾之性質有關之應用指引作出不同之修正。美國財務會計準則理事會 (FASB) 亦決定修正主題 606 中與授權有關之其他議題，而國際會計準則理事會 (IASB) 則決定不就該等其他議題對國際財務報導準則第 15 號作任何修正。美國財務會計準則理事會 (FASB) 亦決定：(a)修正主題 606 中有關收現性與衡量非現金對價之內容；及(b)提供會計政策選擇以淨額基礎表達所有銷售稅。美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定，對合約修改提供類似於國際財務報導準則第 15 號所提供之過渡規定之放寬。惟對於已完成合約，美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定，(a)修正已完成合約之定義；及(b)僅對依第 606-10-65-1 段(d)(2) (等同於國際財務報導準則第 15 號第 C3 段(b)) 之規定適用主題 606 之企業提供過渡規定之放寬，該放寬與國際會計準則理事會 (IASB) 所提供之放寬類似。

BC27H 因雙方理事會決議之不同，本結論基礎之附錄 A「國際財務報導準則第 15 號與主題 606 之比較」業已更新。雙方理事會於達成各自決議之過程中，國際會計準則理事會 (IASB) 之考量及美國財務會計準則理事會 (FASB) 之考量之概述 (基於所發布之主題 606 之修正及美國財務會計準則理事會 (FASB) 在 2016 年 3 月以前所作之決議)，係於下列段落中說明。

**國際會計準則理事會 (IASB) 決定修正國際財務報導準則第 15 號及美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定修正主題 606 之主題**

主題	參照
辨認履約義務	第 BC116A 至 BC116U 段
主理人與代理人之考量	第 BC385A 至 BC385Z 段

主題	參照
授權	第 BC414A 至 BC414Y 段 第 BC421A 至 BC421J 段
過渡規定之實務權宜作法	第 BC445A 至 BC445B 段 第 BC445J 至 BC445R 段

**國際會計準則理事會 (IASB) 決定不修正國際財務報導準則第 15 號但美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定修正主題 606 之主題**

主題	參照
收現性	第 BC46A 至 BC46H 段
銷售稅之表達 (決定交易價格)	第 BC188A 至 BC188D 段
非現金對價	第 BC254A 至 BC254H 段
已完成合約之定義	第 BC445C 至 BC445I 段

.....

「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」(2016 年 4 月發布之修正) — 國際會計準則理事會 (IASB) 決定不修正國際財務報導準則第 15 號之主題

BC46A 過渡資源小組 (TRG) 討論利害關係人所提出之一項施行問題：在企業已自評估為信用品質不良之客戶收取不可退還之對價之情況下，如何適用國際財務報導準則第 15 號第 9 段(e)中之收現性條件。該討論使雙方理事會知悉，對於下列事項有可能不同之解讀：

- (a) 當合約中所承諾之對價總額並非很有可能收取時，如何適用第 9 段(e)中之收現性條件；及
- (b) 當合約不符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件時，依國際財務報導準則第 15 號第 15 段之規定應於何時將自客戶所收取之不可退還之對價認列為收入。

### 評估收現性

BC46B 第 9 段(e)規定企業對其將移轉商品或勞務予客戶以換得有權取得之對價，應評估是否很有可能將收取。此評估構成國際財務報導準則第 15 號步驟 1 辨認客戶合約之一部分。過渡資源小組 (TRG) 之討論使雙方理事會知悉，某些利害關係人將此規定解讀為意指企業應評估收取合約中所有已承諾對價之可能性。於此解讀下，與評估為信用品質不良之客戶之某些合約 (即使係有效之合約) 將不符合第 9



段(e)中之條件。其他利害關係人主張，若企業具有保護本身免於信用風險之能力，則該等合約將屬有效。

- BC46C 雙方理事會指出，第 9 段(e)中之評估規定企業考量企業對對價之合約權利如何與其履約義務有關。該評估考量企業對客戶之信用風險暴險，以及企業於整個合約期間管理其信用風險暴險可得之商業慣例。例如，企業或許能停止提供商品或勞務予客戶或要求預付款。此與第 BC46 段所述雙方理事會之考量一致。
- BC46D 美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定修正主題 606 之施行指引及釋例，以闡明企業應僅就合約中將移轉予客戶之商品或勞務評估所承諾對價之收現性，而非就合約中所有已承諾之商品或勞務評估所承諾對價之收現性。
- BC46E 國際會計準則理事會 (IASB) 考量於生效日前修正國際財務報導準則第 15 號之更廣泛意涵後，作出結論：國際財務報導準則第 15 號之現有規定及第 BC42 至 BC46 段之說明係屬足夠。國際會計準則理事會 (IASB) 指出，其預期實務之發展與雙方理事會於制定第 9 段(e)之收現性條件時之意圖一致。國際會計準則理事會 (IASB) 預期，美國財務會計準則理事會 (FASB) 對主題 606 中相當於第 9 段(e)之段落之預期闡釋不會導致結果上有任何額外差異。國際會計準則理事會 (IASB) 於達成決議時觀察到，若企業認為將商品或勞務移轉予客戶所換得之有權取得之對價並非很有可能收取，則企業通常不會簽訂該客戶合約。此與第 BC43 段中雙方理事會之論理一致。雙方理事會之意圖並非使許多合約不符合第 9 段(e)之條件。在此基礎上，國際會計準則理事會 (IASB) 認為可能適用第 9 段(e)之任何闡釋之合約之數量很少。

### 合約終止

- BC46F 第 15 段明定，當合約不符合收入認列模式之步驟 1 時，企業應於何時將自客戶所收取之任何對價認列為收入。第 15 段(b)敘明企業應於合約已終止且自客戶所收取之對價係不可退還時認列收入。過渡資源小組 (TRG) 之討論使雙方理事會知悉利害關係人對合約何時終止之了解有潛在分歧。對於不符合收入認列模式之步驟 1 之合約，對合約何時終止之評估會影響企業何時認列收入。某些利害關係人主張，合約係於企業停止移轉所承諾之商品或勞務予客戶時終止。其他利害關係人主張，合約僅於企業停止向客戶催收時始終止。利害關係人指出，該二事項通常係於不同時點發生。例如，企業有時於企業已停止移轉所承諾之商品或勞務予客戶後催收一段顯著期間。因此，自客戶所收取之不可退還對價可能於企業催收中之一段顯著期間認列為負債，即使企業可能已停止移轉所承諾之商品或勞務予客戶且再無移轉商品或勞務予客戶之義務。
- BC46G 美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定修正主題 606 第 606-10-25-7 段 (等同於國際財務報導準則第 15 號第 15 段)，新增企業應將所收取之任何對價認列為收入之額外事項。此修正預期將允許企業於(a)企業已移轉對與所收取之對價有關之

商品或勞務之控制；(b)企業已停止移轉額外商品或勞務且再無移轉額外商品或勞務之義務；且(c)自客戶所收取之對價係不可退還時，將所收取之任何對價認列為收入。

BC46H 國際會計準則理事會 (IASB) 指出，合約通常明定企業於客戶未付款時有權利終止合約，且此通常不會影響企業回收客戶所欠金額之權利。國際會計準則理事會 (IASB) 亦指出，企業停止催收之決定，通常不影響合約中與客戶所欠對價有關之企業權利及客戶義務。國際會計準則理事會 (IASB) 基於此作出結論，國際財務報導準則第 15 號之現有規定足以使企業無須額外闡釋，即可作出當企業停止提供商品或勞務予客戶時，合約即終止之結論。國際會計準則理事會 (IASB) 之某些理事亦對若於國際財務報導準則第 15 號中定義合約終止，與國際財務報導準則其他領域有關之非意圖結果之可能性表達疑慮。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 決定不修正第 15 段。

第 BC90 段「基於類似之理由，雙方理事會決定，不豁免對企業可能視為徒具形式或不重要之履約義務之會計處理」之註腳如下：

美國財務會計準則理事會 (FASB) 後續決定修正主題 606，以說明若所承諾之商品或勞務依客戶合約之內涵係不重大，企業無須評估該等商品或勞務是否為履約義務。國際會計準則理事會 (IASB) 於第 BC116A 至 BC116E 段中說明決定不對國際財務報導準則第 15 號作類似修正之考量。

新增第 BC102 段上方之標題「依合約之內涵係可區分」之註腳。

2016 年 4 月發布之「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」修正國際財務報導準則第 15 號第 27 及 29 段之規定，以闡明評估企業移轉商品或勞務予客戶之承諾是否係可單獨辨認之目的為，判定企業之承諾究係移轉(a)每一該等商品或勞務；或(b)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）。第 29 段之因素亦經修正，以使該等因素與所修訂之「可單獨辨認」原則更明確地相配合。因此，第 BC102 至 BC112 段應連同第 BC116F 至 BC116Q 段一起閱讀，此說明雙方理事會作此等修正時之考量。

## 國際財務報導準則第 15 號之闡釋 (2016 年 4 月發布之修正)

### 所承諾之商品或勞務依合約之內涵係不重大

BC116A 過渡資源小組 (TRG) 討論一項施行問題：企業是否應將依先前之收入準則未被辨認為交付項目或組成部分之項目或活動辨認為所承諾之商品或勞務。關於雙方理事會不豁免對企業可能視為徒具形式或不重要之履約義務之會計處理之決定（見第 BC90 段），已有一疑慮被提出。某些利害關係人之觀點為，相較於先前之收入準則，國際財務報導準則第 15 號可能要求企業辨認顯著較多之履約義務。

- BC116B 為回應利害關係人之疑慮，美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定修正主題 606，以說明若所承諾之商品或勞務依客戶合約之內涵係不重大，企業無須評估該等商品或勞務是否為履約義務。美國財務會計準則理事會 (FASB) 決議明定，企業僅須於合約層級考量所承諾之商品或勞務是否重大，因要求企業彙總並判定那些於合約層級被判定為不重大之項目或活動對財務報表之影響，將過度負擔。此外，美國財務會計準則理事會 (FASB) 決議明定，於與不重大商品或勞務相關之履約義務滿足 (並認列收入) 後將發生移轉該等不重大商品或勞務予客戶之成本之情況下，企業須應計該等成本 (若有時)。
- BC116C 國際會計準則理事會 (IASB) 於考量修正國際財務報導準則第 15 號之更廣泛意涵後，決定將類似用語納入國際財務報導準則第 15 號中係不必要。過渡資源小組 (TRG) 之討論強調，所提出之疑慮主要係與美國一般公認會計原則下實務之潛在變動有關。國際財務報導準則下之先前收入準則未包含美國證券交易委員會幕僚所發布對不重要或徒具形式履約義務之指引中之類似用語。過渡資源小組 (TRG) 之討論亦指出，國際財務報導準則之利害關係人能了解並適用國際財務報導準則第 15 號對此領域之規定。
- BC116D 國際會計準則理事會 (IASB) 於其研議中表達觀點，即所提出之疑慮係與重大性觀念之適用 (而非與國際財務報導準則第 15 號之規定之適用) 有關。如第 BC84 段所述，雙方理事會意圖使履約義務之概念與先前收入準則中合約之交付項目、組成部分或要素之概念類似。國際會計準則理事會 (IASB) 指出，國際財務報導準則第 15 號規定企業辨認履約義務，而非所承諾之商品或勞務。據此，儘管企業為辨認重大履約義務而對合約中所承諾之商品或勞務進行評估，雙方理事會並不意圖要求企業個別辨認每一可能之所承諾之商品或勞務。
- BC116E 國際會計準則理事會 (IASB) 於達成其決議時亦觀察到，第 BC90 段之說明應在雙方理事會對制定國際財務報導準則第 15 號之說明之範圍內理解，而非被解讀為意指企業應辨認合約中所承諾之徒具形式或不重要之商品或勞務。國際會計準則理事會 (IASB) 決定不對徒具形式或不重要之履約義務引進豁免，其理由之一係此不被視為必要 (由於適用「可區分」觀念之方式且由於重大性之適用)。企業於評估所承諾之商品或勞務及辨認履約義務時，除重大性之考量外，亦應考量國際財務報導準則第 15 號之整體目的。國際會計準則理事會 (IASB) 進一步指出，重大性係適用於所有國際財務報導準則之整體性觀念，而非僅於被明確提及時適用。

### 辨認履約義務 (第 27 至 30 段)

- BC116F 過渡資源小組 (TRG) 討論與第 27 段(b)中有關所承諾之商品或勞務係於何時可單獨辨認 (亦即依合約之內涵係可區分) 之原則及第 29 段中之補充因素之議題。該討論使雙方理事會知悉，利害關係人之理解之潛在分歧，並顯示存有第 29 段(c)

比原先意圖中被更廣泛地適用，而導致所承諾之商品或勞務被不適當地組合且以單一履約義務處理之風險。利害關係人詢問此因素於下列情境之適用：所承諾之商品或勞務中，一項商品或勞務係取決於其他商品或勞務之移轉，例如設備及為使設備運作所必須之相關消耗品之合約。某些利害關係人建議，儘管所承諾之商品或勞務能被區分，若其中一項商品或勞務係取決於其他商品或勞務，所承諾之商品或勞務依合約之內涵係不可區分。

BC116G 鑑於過渡資源小組 (TRG) 之討論，國際會計準則理事會 (IASB) 最初之觀點為，該等討論突顯教育之需求，且基於所提出議題之性質，無須對國際財務報導準則第 15 號作修正，而可在隨附於國際財務報導準則第 15 號之釋例闡明該等規定之適用。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 於草案「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」中提議增加一些新釋例，並修正隨附於國際財務報導準則第 15 號之部分現有釋例。美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定提議主題 606 之修正以闡明與履約義務之辨認有關之指引。具體而言，其提議之修正包括擴大「可單獨辨認」原則之連結，以及重新建構第 606-10-25-21 段 (國際財務報導準則第 15 號第 29 段) 之現有因素以使該等因素與修正後之原則相配合。

BC116H 國際會計準則理事會 (IASB) 之草案之某些回應者請求將美國財務會計準則理事會 (FASB) 提議之修正納入國際財務報導準則第 15 號第 29 段中。渠等表達對於國際財務報導準則與美國一般公認會計原則間用語差異之疑慮，亦指出美國財務會計準則理事會 (FASB) 所提議之修正將提升對可單獨辨認原則之了解及該等規定之可操作性。步驟 2 係國際財務報導準則第 15 號之基本部分，其影響收入認列模式後續步驟之會計處理。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 於對該等修正之再研議中作出結論，對於此主題維持趨同規定之效益，超過修正該等規定之潛在成本。據此，國際會計準則理事會 (IASB) 決定修正國際財務報導準則第 15 號，以闡明顯示兩項或多項移轉商品或勞務之承諾何時係不可單獨辨認之原則及因素。該等修正與美國財務會計準則理事會 (FASB) 對主題 606 之相關修正相同。

BC116I 儘管第 29 段中描述可單獨辨認原則之用語已被修正，該等修正闡明雙方理事會之意圖而非對基本原則之變動。雙方理事會觀察到，適用第 27 段(b)中之原則須考量事實及情況 (見第 BC105 段) 加以判斷。即使於修正國際財務報導準則第 15 號第 29 段之因素後，雙方理事會仍認知，為判定所承諾之商品或勞務依合約之內涵是否係可區分，將需要判斷。

BC116J 該等修正意圖表明，企業應評估其承諾 (依合約之內涵) 究係個別移轉每一商品或勞務，抑或移轉由合約中所承諾之個別商品或勞務所組成之一個組合項目或多個組合項目。因此，企業應評估合約中所承諾之商品或勞務究係產出抑或係對一個組合項目或多個組合項目之投入。於許多情況下，一個組合項目之投入之觀念可能被進一步解釋為，企業移轉商品或勞務之承諾產生一個組合項目，該組合項目超過 (或重大不同於) 該等個別所承諾商品或勞務之總和。例如，於建造牆壁

之合約中，提供磚塊之承諾及提供人工之承諾依合約之意涵彼此係不可單獨辨認，因該等承諾一併組成對客戶建造牆壁之承諾。

- BC116K 雙方理事會先前曾考量將「可分離之風險」之觀念（見第 BC103 段）作為評估企業移轉商品或勞務之承諾是否可與合約中之其他承諾單獨辨認之替代基礎。儘管雙方理事會決定不於國際財務報導準則第 15 號中使用該術語，可分離之風險之概念持續影響可單獨辨認原則。企業之承諾是否可單獨辨認之評估，係就履行合約之過程考量合約中各種商品或勞務之關係。因此，企業應考量移轉商品或勞務之各項承諾間之整合程度、相互關聯性或相互依存性。雙方理事會觀察到，企業應評估於履行合約之過程中兩項目是否有轉化上之關係，而非考量一項目依其性質是否取決於另一者（亦即兩項目是否有功能上之關係）。
- BC116L 雙方理事會決定重新建構國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之各因素，以與所修訂之可單獨辨認原則用語更明確地相配合。此闡釋強調，可單獨辨認原則係依合約中一組所承諾之商品或勞務之內涵（而非依每一個別所承諾之商品或勞務之內涵）而適用。可單獨辨認原則意圖辨認企業移轉合約中之一組商品或勞務之履約於何時係履行對客戶之單一承諾。據此，雙方理事會修訂用語以強調企業應評估合約中兩項或多項所承諾之商品或勞務是否彼此重大影響（且因此係高度相互依存或高度相互關聯）。再者，雙方理事會作出結論，建構該等因素以辨認一組所承諾之商品或勞務中之各承諾於何時係不可單獨辨認，且因而構成單一履約義務，將更為明確。
- BC116M 除依一組商品或勞務之內涵重新建構該等因素外，雙方理事會亦修正國際財務報導準則第 15 號第 29 段(a)中與重大整合服務有關之因素，以闡明兩項相關議題——此因素之適用不限於導致單一產出之情況，以及一個組合產出可能包括超過一個之階段、要素或單位。第 BC112 段之釋例例示此觀念，於該釋例中，企業同意為某客戶設計一實驗性商品，並製造 10 單位該商品之原型。於此釋例中，該等單位之設計及製造係反覆之程序，且企業所提供之重大整合服務係與所有 10 單位之原型有關。
- BC116N 過渡資源小組（TRG）之討論亦突顯某些利害關係人可能已將支持第 27 段(b)之因素解讀為一系列之條件。第 29 段（該段列示該等因素）提供（但並未全部涵括）應考量之因素；並非所有該等因素均須存在（或不存在）方能作出企業移轉商品或勞務之承諾係不可（可）單獨辨認之結論。同樣地，雙方理事會亦指出，該等因素不意圖成為獨立於可單獨辨認原則之評估條件。基於國際財務報導準則第 15 號範圍內之收入協議之多樣性，雙方理事會預期將有該等因素與可單獨辨認原則之評估較不攸關之某些情況。因此，企業應考量該原則之目的，而非僅考量國際財務報導準則第 15 號第 29 段所提供之因素。

- BC116O 利害關係人亦詢問合約限制對辨認履約義務之影響。據此，新增之其中一釋例（釋例 11 之案例 D）例示雙方理事會對於國際財務報導準則第 15 號第 BC100 段之觀察，即企業應聚焦於所承諾之商品或勞務本身之特性，而非客戶可能被要求使用該等商品或勞務之方式。
- BC116P 國際會計準則理事會（IASB）決定，無須新增美國財務會計準則理事會（FASB）已納入主題 606 之修正中之某些釋例。具體而言，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，防毒軟體授權是否可與於授權期間之一旦可行之軟體更新區分之相關釋例（主題 606 釋例 10 之案例 C），並非必要。國際會計準則理事會（IASB）認為無須此額外釋例，因隨附於國際財務報導準則第 15 號之釋例 55 例示辨認履約義務之規定於類似事實型態之適用。
- BC116Q 草案之回應者表示疑慮，所提議之釋例 10 案例 B 可能暗示任何契約式製造或類似協議皆為包含不可區分之商品之單一履約義務。該釋例中之事實型態與涉及專案管理之其他客戶合約（客製化商品之生產或一系列完全相同之商品之製造）有某些類似之處。惟企業應依合約之內涵評估對客戶之承諾之性質。釋例 10 案例 B 例示一情境：企業依合約規定應進行重大努力以建立一獨有之客製化生產過程，俾製造客戶所簽定之高度複雜且特殊之裝置。因此，企業之承諾係基於客戶之特殊規格，建立並提供製造所簽定裝置之勞務。反之，其他製造情境可能涉及一生產過程（其可用以為同一或額外客戶之多項合約製造商品）之開發。於該情況下，該合約可能未包含建立客製化生產過程之承諾。

### 運送及處理活動

- BC116R 有關在移轉控制予客戶後發生之運送及處理活動究應以所承諾之勞務抑或履約活動處理，美國之某些利害關係人表示不同看法。於先前之收入準則，企業對連同其商品銷售所提供之運送通常不以額外之勞務處理。因此，某些利害關係人提出成本效益之疑慮並詢問：是否應就運送及處理活動，對於為辨認履約義務而評估客戶合約中所承諾之商品或勞務之一般規定提供放寬。
- BC116S 雙方理事會討論此等疑慮時，多位理事指出，於客戶取得相關商品之控制前發生之運送及處理活動係履約活動。惟若已將商品之控制移轉予客戶，運送及處理活動之提供係與客戶之商品有關，此可能顯示企業係提供勞務予客戶。
- BC116T 為回應利害關係人所提出成本效益之疑慮，美國財務會計準則理事會（FASB）決定修正主題 606 以：
- (a) 允許企業將客戶取得商品之控制後所發生之運送及處理活動以履約活動處理（作為一項會計政策選擇）；並
  - (b) 明確說明客戶取得相關商品之控制前所發生之運送及處理活動係履約活動。

BC116U 國際會計準則理事會 (IASB) 於考量修正國際財務報導準則第 15 號之更廣泛意涵後，決定基於下列理由而不作類似修正：

- (a) 對商品之控制移轉予客戶後之運送及處理活動之會計政策選擇將產生對收入認列模式之例外規定，且可能降低企業間之可比性。國際財務報導準則第 15 號第 22 段規定，企業應評估客戶合約中承諾之商品或勞務，以辨認履約義務。引進政策選擇將踰越此規定。
- (b) 此外，政策選擇係適用於所有企業。因此，具重大運送營運之企業可能會作出不同之政策選擇。此將使財務報表使用者更難了解及比較不同企業（包括同一產業內之企業）所報導之收入。

國際會計準則理事會 (IASB) 認知，因國際財務報導準則第 15 號未提供該政策選擇，此造成國際財務報導準則第 15 號與主題 606 間之差異。

*國際財務報導準則第 15 號之闡釋 (2016 年 4 月發布之修正) — 國際會計準則理事會 (IASB) 決定不修正國際財務報導準則第 15 號之主題 (銷售稅之表達)*

BC188A 國際財務報導準則第 15 號第 47 段明定，代第三方收取之金額（例如，某些銷售稅）不計入交易價格之決定中。因此，企業須辨認並評估銷售稅以判定是否將該等稅計入或不計入交易價格中。

BC188B 主題 606 及國際財務報導準則第 15 號發布後，美國之某些利害關係人對評估每一轄區稅法之成本與複雜性表示疑慮，因許多企業於眾多轄區營運，而某些轄區之法律對交易中之何方主要負有支付此稅之義務並不明確。此等利害關係人亦說明，各轄區間稅法之多樣性及變動導致該複雜性。因此，某些編製者及查核人員請求雙方理事會修正本準則增加一實務權宜作法，俾減少評估銷售稅是否代第三方收取之複雜性及實務上之困難。美國一般公認會計原則下先前之收入準則具有將所有銷售稅計入或不計入收入中之會計政策選擇。

BC188C 美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定修正主題 606 以提供一會計政策選擇，對於由政府主管機關就特定之產生收入交易（且於該交易發生之同時）課徵且自客戶收取之所有徵收稅額（例如，銷售稅、使用稅、增值稅及某些營業稅），允許企業不計入交易價格之衡量中。該選擇之適用範圍排除對企業總收入所徵收之稅額或於存貨採購流程期間所課徵之稅額。

BC188D 國際會計準則理事會 (IASB) 決定基於下列理由而不提供類似會計政策選擇：

- (a) 該會計政策選擇將降低於不同轄區中不同稅制下營運之企業間，以及於相同轄區中營運但選擇不同作法之企業間收入之可比性。
- (b) 國際財務報導準則下先前之收入準則包含類似國際財務報導準則第 15 號中

適用於銷售稅之規定。因此，評估銷售稅是否代第三方收取對國際財務報導準則之編製者而言並非新規定。

- (c) 該會計政策選擇將產生對收入認列模式之例外規定，而使得於銷售（或類似）稅係對企業所課徵之稅（而非企業代稅捐機關自客戶收取之稅）之情況下，無法反映協議之經濟實質。

國際會計準則理事會（IASB）認知，因國際財務報導準則第 15 號未提供該政策選擇，此造成國際財務報導準則第 15 號與主題 606 間之差異。

### 國際財務報導準則第 15 號之闡釋（2016 年 4 月發布之修正）—國際會計準則理事會（IASB）決定不修正國際財務報導準則第 15 號之主題

BC254A 過渡資源小組（TRG）討論利害關係人所提出與適用國際財務報導準則第 15 號於涉及非現金對價之合約有關之下列施行問題：

- (a) 決定交易價格時，應於何日衡量非現金對價之公允價值？
- (b) 變動對價之限制應如何適用於非現金對價公允價值變動（可能同時因對價之形式及其他原因）之交易？

#### 非現金對價之衡量日

BC254B 國際財務報導準則第 15 號第 66 段規定按公允價值衡量非現金對價（或依據對客戶承諾之商品或勞務之單獨售價，若企業無法合理估計非現金對價之公允價值）。過渡資源小組（TRG）之討論使雙方理事會知悉非現金對價之衡量日並不明確，且可被解讀為數個日期之一：(a)合約開始；(b)收取非現金對價；或(c)收取非現金對價與滿足相關履約義務兩者較早發生之時點。

BC254C 國際會計準則理事會（IASB）於其討論中觀察到，此議題與其他準則（包括國際財務報導準則第 2 號「股份基礎給付」及國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」）有重要之相互影響，且因此，所作之任何決議將產生潛在非意圖結果之風險。據此，國際會計準則理事會（IASB）決定，與非現金對價之衡量相關之議題應於單獨計畫中更全面地考量（若必要時）。

BC254D 美國財務會計準則理事會（FASB）決定修正主題 606 中之指引，規定非現金對價應於合約開始時衡量其公允價值。依美國財務會計準則理事會（FASB）之觀點，於合約開始時衡量非現金對價與主題 606 中對於決定交易價格及將交易價格分攤至履約義務之規定最為一致。美國財務會計準則理事會（FASB）亦預期，於實務應用上此作法通常比其他替代作法耗費較少成本且較不複雜。

BC254E 國際會計準則理事會（IASB）認知，因其已作出等同於美國財務會計準則理事會（FASB）決定之變動並非必要之結論，於國際財務報導準則下不排除使用合約開



始時以外之衡量日。因此，採用國際財務報導準則之企業與採用美國一般公認會計原則之企業於實務上可能發生分歧。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，與美國一般公認會計原則不同，現有之國際財務報導準則對收入交易中非現金對價之衡量日未包含任何特定規定。此外，與某些利害關係人之討論突顯不同衡量日之任何實務影響將僅於有限之情況下發生。國際會計準則理事會（IASB）亦指出，國際財務報導準則第 15 號第 126 段規定企業揭露衡量非現金對價所使用之方法、輸入值及假設之資訊。

### 變動對價限制於非現金對價之公允價值變動之適用

BC254F 過渡資源小組（TRG）討論某些利害關係人所提出之疑慮：國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段中變動對價之規定是否適用於非現金對價之公允價值同時因對價之形式及其他原因而變動之情況，並不明確。具體而言，某些利害關係人擔心拆分變動性之影響於某些情況下可能具挑戰性。

BC254G 美國財務會計準則理事會（FASB）決定修正主題 606，明定變動對價之限制僅適用於對價形式以外之原因所產生之變動性。國際財務報導準則第 15 號第 68 段顯示若客戶承諾之非現金對價之公允價值並非僅因對價形式之原因而變動（例如，因企業之履行結果，認股權行使價格之變動），則適用限制變動對價估計值之規定。美國財務會計準則理事會（FASB）觀察到，同時適用變動對價之規定於兩種變動之類型可能無法對財務報表使用者提供有用之資訊，因以不同對價形式（例如，現金及股份）交割之類似交易之收入認列時點可能不同。此外，包含較不重要之績效條件可能重大影響受限於變動對價限制之非現金對價金額。

BC254H 國際會計準則理事會（IASB）指出，第 BC252 段說明雙方理事會決定，非現金對價公允價值估計值中之變動性若與基於對價形式以外之原因（亦即，基於非現金對價之價格變動以外之原因）之公允價值變動有關，則對該變動性予以限制。國際會計準則理事會（IASB）亦指出，過渡資源小組（TRG）之某些成員之觀點為，實務上可能難以區分因對價之形式與基於其他原因產生之公允價值變動性，於此情況下對非現金對價估計值整體適用變動對價限制可能更為可行。惟因類似於第 BC254E 段所討論之原因，國際會計準則理事會（IASB）決定，不就此議題修正國際財務報導準則第 15 號。因此，國際會計準則理事會（IASB）認知，使用國際財務報導準則報導之企業與使用美國一般公認會計原則報導之企業間可能產生差異。

新增第 BC379 段之標題「主理人與代理人之考量（第 B34 至 B38 段）」之註腳。

2016 年 4 月發布之「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」修正第 B34 至 B38 段之應用指引，並因而修正第 BC383 段。修正第 B34 至 B38 段之應用指引之目的係(a)於評估企業究係為主理人抑或為代理人時，提供較佳之適用架構；(b)闡明控制原則於無形商品及勞務之適用；及(c)闡明適用控制原則

時第 B37 段中之指標之角色。因此，第 BC379 至 BC385 段應連同第 BC385A 至 BC385Z 段一起閱讀，該等段落說明雙方理事會修正應用指引之考量。

## 主理人與代理人之考量（第 B34 至 B38 段）

BC383 企業於辨認其承諾並判定其究係為主理人抑或為代理人後，將於滿足履約義務時認列收入。對作為主理人之企業而言，此將發生於所承諾商品或勞務之控制移轉予客戶時。雙方理事會觀察到，於企業為代理人之某些合約中，對商品或勞務（承諾予客戶者）之控制，可能於客戶自主理人收取商品或勞務前移轉。例如，於客戶自企業購買商品或勞務時發行忠誠點數予客戶之企業，可能於發行該等點數予客戶時滿足其關於忠誠點數之履約義務，若：

- (a) 該等點數使客戶有權於未來向另一方以折扣購買（亦即，該等點數代表對未來折扣之重要權利）；且
- (b) 企業判定其為代理人（亦即其承諾係為提供點數予客戶作安排），且企業於該等點數移轉予客戶前並未控制該等點數。

### 國際財務報導準則第 15 號之闡釋（2016 年 4 月發布之修正）

BC385A 過渡資源小組（TRG）討論有關國際財務報導準則第 15 號第 B34 至 B38 段之若干議題。某些利害關係人詢問，控制是否必然為判定企業究係為主理人抑或為代理人之基礎，以及如何一起運用控制原則及第 B37 段中之指標。其他利害關係人詢問，如何將控制原則適用於涉及無形商品或勞務之合約。基於該等討論及所收到之回饋意見，雙方理事會討論並決定闡明主理人與代理人之指引（藉由對國際財務報導準則第 15 號及主題 606 中之應用指引與相關釋例作相同之針對性修正）。

BC385B 當另一方參與提供商品或勞務予客戶，該應用指引之修正闡明企業如何判定其究係為主理人抑或為代理人。此等修正聚焦於(a)適當辨認移轉予客戶之商品或勞務（該「特定商品或勞務」）之必要；及(b)判定企業究係承諾由其本身提供特定商品或勞務（亦即企業為主理人），或係為另一方將提供予客戶之該特定商品或勞務作安排（亦即企業為代理人）。企業基於其於該特定商品或勞務移轉予客戶前是否控制該商品或勞務判定其承諾之性質。雙方理事會決定，於整個對主理人與代理人之考量之指引中，使用移轉予客戶之特定商品或勞務（如第 B34 段），而非履約義務。此係因若企業為代理人，使用「履約義務」之用語將造成混淆。代理人之履約義務係為另一方提供其商品或勞務予客戶作安排；代理人並未承諾由其本身提供商品或勞務予終端客戶。據此，將提供予終端客戶之特定商品或勞務非為代理人之履約義務。

### 判定企業究係為主理人抑或為代理人之原則

BC385C 第 B34 段規定企業基於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（亦即企業為主理人），或係為另一方將提供之該等商品或勞務作安排之履約義務（亦即企業為代理人），判定企業究係為主理人抑或為代理人。評估企業於特定商品或勞務移轉予客戶前是否控制該商品或勞務係企業判定其承諾之性質之基礎。

BC385D 雙方理事會觀察到，企業必須先控制特定商品或勞務（如第 33 段所定義），始能作出其係提供該特定商品或勞務予客戶之結論。若企業未先控制將提供之特定商品或勞務，其無法提供該特定商品或勞務予客戶。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，企業係與客戶之交易中之主理人。若企業於特定商品或勞務移轉予客戶前並不控制該商品或勞務，企業非為與客戶之交易中之主理人。雙方理事會指出，其對此方面之考量於第 BC380 段中說明。

BC385E 此外，雙方理事會注意到，若本身製造商品或履行勞務之企業移轉對該商品或勞務之控制予另一方，其必然為主理人。此種企業無需使用第 B34 至 B38 段之指引評估其究係為主理人抑或為代理人，因該企業直接移轉商品或提供勞務予客戶，而無另一方之參與。若企業移轉商品或提供勞務予中介機構，而該中介機構為提供該商品或勞務（不論係個別或作為可區分之一組商品或勞務之一部分）予終端客戶之主理人，則該企業之客戶係該中介機構。

BC385F 因過渡資源小組（TRG）之討論中所突顯之疑慮，雙方理事會決定闡明主理人與代理人之考量之應用指引之下列方面：

- (a) 控制原則與第 B37 段中之指標間之關係；及
- (b) 控制原則於無形商品及勞務之適用。

### 控制與第 B37 段中之指標間之關係

BC385G 雙方理事會觀察到，控制之評估與第 B37 段中控制之指標間之關係產生問題，至少部分係因該段中之指標係沿用自國際會計準則第 18 號「收入」及主題 605「收入認列」。國際會計準則第 18 號對此評估之原則（基於風險及報酬）不同於國際財務報導準則第 15 號之控制原則，且雖然主題 605 並未明確包含一原則，主題 605 中之指標被認為係風險及報酬之指標。此外，隨附於國際財務報導準則第 15 號之釋例 45 至 48 之分析之結構增加混淆。

BC385H 雙方理事會之考量（於第 BC382 段說明）強調，納入第 B37 段中之指標，係於企業可能難以評估其於特定商品或勞務移轉前是否控制該商品或勞務之情境下，支持企業之評估。於所有情境下，該等指標(a)並不踰越控制之評估；(b)不應被個別檢視；(c)並不構成單獨或額外之評估；且(d)不應被視為需符合之條件或考量之因

素之清單。考量一個或多個指標通常有所助益，個別指標與控制之評估之攸關或具說服力程度高低取決於事實及情況。

BC385I 雙方理事會認知，該等指標類似於國際會計準則第 18 號與主題 605 中之指標，但亦指出其對此方面之考量（於第 BC382 段中說明）。第 BC382 段說明，雙方理事會決定沿用先前之收入認列準則中之某些指標，即使該等指標於國際財務報導準則第 15 號中之目的不同。於國際財務報導準則第 15 號中該等指標支持辨認履約義務及對商品或勞務之控制之移轉之觀念。據此，雙方理事會預期，於某些情境下，國際財務報導準則第 15 號下有關主理人與代理人之結論可能與先前之收入認列準則下之結論不同。再者，雙方理事會觀察到，雖然僅有對風險及報酬之暴險並未使企業具控制，但對風險及報酬之暴險可能係判定企業是否取得控制之有用考量因素（見第 38 段）。

BC385J 雙方理事會決定修正第 B37 段中之指標，藉由下列作法更清楚地建立控制原則與該等指標間之連結：

- (a) 將該等指標重新建構為企業於特定商品或勞務移轉前控制該商品或勞務之指標，而非為企業於特定商品或勞務移轉前不控制該商品或勞務之指標。
- (b) 新增指引說明每一指標如何支持國際財務報導準則第 15 號第 33 段所定義之控制之評估。此應有助於企業適用與先前之收入認列準則類似但符合國際財務報導準則第 15 號控制原則之內涵之指標。
- (c) 刪除與對價之形式有關之指標。雖然該指標有時可能有助於評估企業是否為代理人，雙方理事會作出結論：該指標無助於評估企業是否為主理人。
- (d) 刪除與信用風險暴險有關之指標。草案「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」之回饋意見強調，於評估企業是否控制特定商品或勞務時，信用風險暴險通常並非有助益之指標。利害關係人觀察到，從企業試圖優先使用信用風險暴險而踰越更強之代理證據而言，先前之收入指引中之信用風險指標已產生問題。雙方理事會作出結論：刪除信用風險指標應能降低主理人與代理人之評估之某些複雜性，因信用風險指標與屬國際財務報導準則第 15 號範圍內之合約之評估通常較不攸關，或不攸關。
- (e) 闡明該等指標並未涵括所有情況，而僅係支持控制之評估—該等指標並不取代或踰越該評估。雙方理事會決定明確敘明，一個或多個該等指標於不同情境中可能提供更具說服力之證據以支持控制之評估。

BC385K 基於國際會計準則理事會（IASB）於考量是否修正國際財務報導準則第 15 號時通常採用高門檻之決定，國際會計準則理事會（IASB）起初認為，無須對第 B37 段中之每一指標新增說明文字以建立與控制之觀念之連結。國際會計準則理事會（IASB）之觀點為，對控制原則與該等指標間之綜合運用之闡明可能僅藉由修正

釋例即可達成。國際會計準則理事會 (IASB) 指出對第 B37 段中之指標新增說明文字之疑慮，因(a)由該等額外說明而產生新問題之風險；及(b)可能不當使用該等額外說明之某些部分以對作為代理人之企業作出其係主理人之結論之風險。雖有該等疑慮，國際會計準則理事會 (IASB) 決定修正國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標，以使修正之文字與美國財務會計準則理事會 (FASB) 所作之修正之文字相配合。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論：對此主題維持趨同規定之效益，超過修正該等規定之潛在成本。

### 使用第 B37 段中之指標而非第 38 段中之指標

BC385L 某些利害關係人注意到第 B37 及 38 段中之兩套指標皆與控制有關，因而詢問為何第 B37 段中之指標不同於有關履約義務之滿足之指標 (第 38 段)。雙方理事會觀察到，第 38 段中之指標係客戶取得對所承諾之商品或勞務之控制之時點之指標。據此，第 38 段中之指標與第 B37 段中之指標之使用目的不同。第 38 段中之指標並不意圖指出客戶是否取得對所承諾之資產之控制——於國際財務報導準則第 15 號之整體內涵下，其已假設客戶將於某一時點取得對所承諾之資產之控制——而該等指標係意圖指出客戶何時取得控制。反之，第 B37 段中之指標意圖指出企業於特定商品或勞務移轉予客戶前是否控制該商品或勞務。

### 控制原則於無形商品及勞務之適用

BC385M 雙方理事會觀察到，利害關係人適用控制原則之困難 (特別是適用於無形商品及勞務) 至少有某些係與辨認將提供予客戶之特定商品或勞務之挑戰連結。雙方理事會觀察到，此於先前之收入認列準則下亦經常為企業之挑戰。

BC385N 主理人與代理人之考量與收入認列模式之步驟 2 之適用有關。適當辨認將提供之商品或勞務係適當辨認企業之承諾之性質係作為主理人抑或為代理人之關鍵步驟。當適當之特定商品或勞務業經辨認，控制之評估常係相對簡單明確，即使當該特定商品或勞務係無形商品或勞務。例如，將提供予客戶之特定商品或勞務可能為：

- (a) 對商品或勞務之權利 (見第 26 段)。例如，隨附於國際財務報導準則第 15 號之釋例 47 中之機票 (搭機權利) 及釋例 48 中之餐券 (享用餐點之權利)；或
- (b) 彼此不可區分之一組商品或勞務 (例如，隨附於國際財務報導準則第 15 號之釋例 46 中之特殊設備)。

BC385O 雙方理事會觀察到，當將提供予客戶之特定商品或勞務係對由另一方於未來提供商品或勞務之權利時，企業將判定其履約義務究係提供對商品或勞務之權利之承諾，抑或係為另一方提供該權利作安排。企業本身不提供商品或勞務之事實本身並非決定性，企業反而須評估其於對商品或勞務之權利移轉予客戶前是否控制該權利。作此評估時，常與評估該權利是否僅於客戶取得該權利時始產生，或對商

品或勞務之權利是否於客戶取得該權利前已存在攸關。若於客戶取得該權利前該權利並不存在，企業將無法於該權利移轉予客戶前控制該權利。

BC385P 該草案之部分回應者敘明，於某些情況下，可能難以判定特定商品或勞務究係對將由另一方提供之商品或勞務之權利，抑或該標的商品或勞務本身（例如，於釋例 47 之情況下，特定商品或勞務究係對班機之權利（機票）抑或該班機本身）。雙方理事會觀察到，於辨認特定商品或勞務時，可能須對事實及情況仔細考量並運用判斷（如同不涉及評估主理人與代理人之辨認企業履約義務常須判斷）。雙方理事會亦觀察到，評估企業是否控制對將由另一方提供之商品或勞務之權利對主理人與代理人之評估係屬重要。雙方理事會指出，隨附於國際財務報導準則第 15 號有關主理人與代理人之考量之釋例係設計以處理並說明下列情境，為特定商品或勞務係對將由另一方提供之商品或勞務之權利之情境（如隨附於國際財務報導準則第 15 號之釋例 47）及特定商品或勞務係該標的勞務本身之情境（如隨附於國際財務報導準則第 15 號之釋例 46A）。

BC385Q 雙方理事會亦觀察到，適用控制原則之特定商品或勞務應為可區分之商品或勞務，或可區分之一組商品或勞務。若個別商品或勞務間彼此不可區分，則該等商品或勞務可能僅為一組合項目之投入，且每一商品或勞務僅為對客戶之單一承諾之一部分。據此，企業應依其對客戶之承諾之內涵（而非就該承諾之一部分），評估其承諾之性質（亦即，作為主理人或代理人）。因此，對於由另一方所提供之商品或勞務係客戶所簽定之對一個組合項目或多個組合項目之投入之合約，企業評估其於該組合項目移轉予客戶前是否控制該項目。

BC385R 當特定商品或勞務係可區分之一組商品或勞務時，於某些情況下，主理人與代理人之分析可能係屬簡單明確。雙方理事會於第 B35A 段(c)作出結論：當企業提供一重大服務，該重大服務係將兩個或多個商品或勞務整合為組合產出（即客戶所簽定之特定商品或勞務）時，企業於該特定商品或勞務移轉予客戶前控制該商品或勞務。當企業提供重大整合服務時，其控制該組合項目（即特定商品或勞務）之投入，包括作為該特定商品或勞務之投入而由另一方所提供之商品或勞務。企業藉由主導該等投入之使用以產生組合項目而控制該等投入。於該情況下，該另一方所提供之投入為企業之履行合約之成本。反之，若第三方提供重大整合服務，則就該等商品或勞務（係特定商品或勞務之投入）而言，企業之客戶可能為該第三方。

BC385S 因此，雙方理事會決定藉由明確規定企業於適用控制原則於每一特定商品或勞務前，須辨認該特定商品或勞務，闡明於評估企業究係為主理人抑或為代理人時適用之思考過程。修正後之第 B34 段及新增之第 B34A 段應：

(a) 對評估企業究係為主理人抑或為代理人提供較佳之架構。

- (b) 強調適當辨認將移轉予客戶之特定商品或勞務（可能為對將由另一方提供之商品或勞務之權利）之重要性。
- (c) 闡明每一特定商品或勞務（亦即主理人與代理人之評估之科目單位）係可區分之商品或勞務（或可區分之一組商品或勞務）。據此，該等段落亦闡明：因客戶合約可能包括超過一個之特定商品或勞務，企業可能對合約中之一個或多個特定商品或勞務為主理人，對該合約中之其他特定商品或勞務則為代理人。
- (d) 強調國際財務報導準則第 15 號第 33 段所定義之控制係評估企業究係為主理人抑或為代理人之決定因素。

BC385T 國際會計準則理事會（IASB）指出，於許多方面，第 B34A 段僅指出國際財務報導準則第 15 號之規定之其他攸關部分。據此，國際會計準則理事會（IASB）不認為納入該新增段落對闡明國際財務報導準則第 15 號之規定至關重要。依其觀點，對適用之思考過程之闡明可能僅藉由修正釋例即可達成。儘管如此，基於利害關係人提出之疑慮，國際會計準則理事會（IASB）作出結論：納入第 B34A 段將有助於對主理人與代理人之評估，且將使修正之文字與美國財務會計準則理事會（FASB）所作之修正之文字相配合。因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論：新增該段落之效益，超過修正該等規定之潛在成本。

### 對勞務之控制之評估

BC385U 過渡資源小組（TRG）之討論突顯對控制原則於將提供予客戶之勞務之適用之疑慮。所討論之問題包括：因勞務僅存在於履行時之時點，企業（非該勞務提供者）如何能於勞務移轉予客戶前控制該勞務。雙方理事會觀察到，當企業控制對將由另一方提供予客戶之特定勞務之權利時，企業能控制將由另一方提供之勞務。企業將對勞務之權利（例如，釋例 47 中之機票）移轉予客戶或，例如於釋例 46A 中，使用其權利主導其他方代企業提供勞務予客戶（亦即滿足客戶合約中企業之履約義務）。判定企業是否控制對特定勞務之權利須考量事實及情況。雙方理事會指出，涉及企業為主理人但由另一方提供勞務之合約可大致分為下列種類：

- (a) 企業提供客戶對將由另一方提供之未來勞務之權利之合約，諸如對航空公司將提供之特定班機之權利（形式為機票）（如第 BC385O 段所討論）。
- (b) 另一方提供之勞務不可與承諾予客戶之其他商品或勞務區分且企業主導該勞務之使用以產生組合項目（即客戶所簽定之特定商品或勞務）之合約（如第 BC385Q 至 BC385R 段所討論）。第 B35A 段(c)敘明，每當企業提供一重大服務，該重大服務係將由另一方所提供之勞務整合為客戶所簽定之特定商品或勞務時，此情境即存在。隨附於國際財務報導準則第 15 號之釋例 46 例示此情境。

- (c) 企業主導另一方代企業提供勞務予客戶以滿足企業之履約義務之合約。隨附於國際財務報導準則第 15 號之釋例 46A 例示此情境。

BC385V 雙方理事會觀察到，對於上述第三種類之合約（企業已簽訂客戶合約且聘請另一方（轉包商（分包商））代為滿足合約中之履約義務），判定企業究係為主理人抑或為代理人可能更加困難。對於此等合約，企業評估其是否控制對特定勞務之權利。企業能藉由與轉包商（分包商）簽訂合約並界定將由轉包商（分包商）代企業履行之勞務，控制對該特定勞務之權利。於該情境下（例示於釋例 46A），企業取得對轉包商（分包商）將提供之勞務之權利，並主導轉包商（分包商）代企業提供該勞務予客戶。此情境等同於企業使用其自有資源履行合約，而非聘請另一方代為履約。企業依客戶合約仍對滿足勞務之提供負有責任。於提供予客戶之特定勞務係由另一方提供且企業不具有主導該等勞務之能力之其他情境下，企業通常為代理人。於該等情境下，企業可能為另一方之勞務提供予以協助（及作安排），而非控制對將由企業主導給予客戶之勞務之權利。

BC385W 雙方理事會指出，第 B35 段說明：合約中作為主理人之企業可能由其本身滿足履約義務，或可能聘請另一方代為滿足該履約義務之部分或全部。雙方理事會決定新增進一步說明（第 B35A 段），藉由說明主理人能控制將由另一方提供之勞務之情境，以闡明對勞務之控制之評估。雙方理事會亦決定於隨附於國際財務報導準則第 15 號之釋例新增釋例 46A，以例示對勞務之控制之適用。

### 主理人之收入估計

BC385X 過渡資源小組（TRG）之某些參與者詢問，作為主理人之企業若不知悉作為代理人之中介機構將向終端客戶收取之金額時，如何估計將認列之收入金額。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，此問題與國際財務報導準則第 15 號第 B34 至 B38 段中主理人與代理人之考量之應用指引大部分無關，而是適用第 46 至 90 段中決定企業有權取得之對價之規定有關。國際會計準則理事會（IASB）注意到，作為主理人之企業可能不知悉作為代理人之中介機構將向終端客戶收取之金額之情況，一般限於中介機構(a)在訂定價格上有某些彈性；或(b)代終端客戶採購商品或勞務之情況。國際會計準則理事會（IASB）作出結論：因預期此議題影響有限之企業及合約，此議題無須任何闡釋或額外指引。

BC385Y 美國財務會計準則理事會（FASB）亦已決定不修正主題 606 以處理此議題。此主要係因美國財務會計準則理事會（FASB）觀察到，作為主理人之企業不知悉（且預期持續不知悉）作為代理人之中介機構將向終端客戶收取之金額之情況並不普遍，且此議題僅影響有限之企業及合約。對於該等有限之情況，美國財務會計準則理事會（FASB）之觀點為，收入是否可估計之判定係基於對決定交易價格及估計變動對價之規定之評估。



BC385Z 國際會計準則理事會 (IASB) 並未特別考量如何將交易價格之規定適用於該等情況，但作出結論：一般預期作為主理人之企業能使用所有可得之攸關事實及情況運用判斷並決定其有權取得之對價。

新增第 BC402 段之標題「授權 (第 B52 至 B63 段)」之註腳

2016 年 4 月發布之「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」刪除國際財務報導準則第 15 號第 B57 段，並新增第 B59A 段之規定，以闡明有關判定企業智慧財產授權承諾之性質之應用指引。因此，第 BC402 至 BC414 段應連同第 BC414A 至 BC414Y 段一起閱讀，該等段落說明國際會計準則理事會 (IASB) 修正應用指引之考量。

## 授權 (第 B52 至 B63B 段)

BC402 ...

### 「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」(2016 年 4 月發布之修正)

BC414A 過渡資源小組 (TRG) 討論與國際財務報導準則第 15 號中授權指引之適用有關之議題。所討論之主要議題係關於：

- (a) 判定企業智慧財產授權承諾之性質；
- (b) 以銷售基礎及使用基礎計算之權利金之例外規定之範圍及適用性；
- (c) 授權中之合約限制對辨認合約中之履約義務之影響；及
- (d) 判定企業授權承諾之性質之指引何時適用。

BC414B 基於該等討論及所收到之回饋意見，國際會計準則理事會 (IASB) 決定闡明有關授權之應用指引及隨附釋例，以提升可操作性及可了解性。於某些情況下，國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論：因國際財務報導準則第 15 號已有適當之指引且其結論基礎對雙方理事會之考量有足夠說明，故闡釋非屬必要。除以銷售基礎及使用基礎計算之權利金之例外規定之範圍及適用性外，美國財務會計準則理事會 (FASB) 對於是否及如何處理利害關係人之疑慮達成不同結論。

### 判定企業智慧財產授權承諾之性質

BC414C 國際財務報導準則第 15 號於第 B58 段明定條件，以判定企業授權承諾之性質究係提供客戶取用存在於授權期間之企業智慧財產之權利，抑或使用已存在於授權時點之企業智慧財產之權利。於制定國際財務報導準則第 15 號時，雙方理事會注意到，此等條件係屬必要，因在未先辨認企業履約義務之性質之情況下，評估客戶何時取得對授權中資產之控制係屬困難。

- BC414D 國際財務報導準則第 15 號第 B57 段（現已刪除，見第 BC414J 段）說明，企業授權之承諾究係提供客戶取用抑或使用企業智慧財產之權利之判定係基於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。若企業之活動不會重大影響客戶享有權利之智慧財產，客戶能主導該智慧財產之使用並取得來自該智慧財產之幾乎所有效益。反之，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。第 B58 段提供協助企業評估其活動是否會「改變」客戶享有權利之智慧財產之條件，包括預期之企業活動是否重大影響客戶享有權利之智慧財產。
- BC414E 利害關係人同意，改變智慧財產之形式或功能性之活動代表影響客戶享有權利之智慧財產之活動。惟利害關係人指出，國際財務報導準則第 15 號所指之智慧財產改變是否僅指智慧財產之形式或功能性改變，或亦包括智慧財產之價值變動，並不清楚。此已導致對如何適用第 B58 段(a)之條件有不同之解讀。某些利害關係人認為，重大影響客戶享有權利之智慧財產之活動必須係預期改變該智慧財產之形式或功能性之活動。渠等認為，僅影響智慧財產之價值之變動不會重大影響客戶享有權利之智慧財產。其他人士認為，重大影響智慧財產之價值之活動足以作出該授權提供取用智慧財產之權利之結論。
- BC414F 國際會計準則理事會（IASB）決定藉由對活動何時會改變客戶享有權利之智慧財產致使客戶取得來自智慧財產之效益之能力受重大影響提供額外應用指引，以闡明第 B58 段(a)之規定。國際會計準則理事會（IASB）指出，第 B61 段（及釋例與結論基礎）所提及之形式或功能性並不意圖暗示：僅於企業之活動重大影響客戶享有權利之智慧財產之形式或功能性時，授權之性質始為取用智慧財產之權利。第 B58 段之條件界定授權性質之判定，但並未提及形式或功能性。
- BC414G 第 B59A 段闡明，對企業之活動是否重大改變客戶享有權利之智慧財產之評估係基於該等活動是否影響該智慧財產提供效益予客戶之能力。於某些情況下，智慧財產提供效益予客戶之能力係源自客戶享有權利之智慧財產之形式或功能性，而於其他情況下，則係源自該智慧財產之價值。若預期活動將重大改變智慧財產之形式或功能性，則該等活動被視為重大影響客戶取得來自該智慧財產之效益之能力。若活動不會重大改變形式或功能性，但客戶取得來自該智慧財產之效益之能力係幾乎源自或取決於授權後企業之活動，則該等活動亦被視為重大影響該智慧財產（只要該等活動並不導致商品或勞務移轉予客戶）。於此等情況下，該等活動無須改變智慧財產之形式或功能性即重大影響客戶取得來自該智慧財產之效益之能力。例如，於某些情況下（如許多品牌授權），智慧財產之效益係源自其價值及企業支持或維護該價值之活動。

BC414H 國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到，具重大單獨功能性之智慧財產之效益大部分係源自該功能性。因此，若企業之活動並未重大改變此種智慧財產之形式或功能性，則企業之活動將不會重大影響客戶自該智慧財產獲得效益之能力。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 闡明，於此等情況下不符合第 B58 段(a)之條件，且該授權係使用已存在於移轉時之智慧財產之權利。

BC414I 國際會計準則理事會 (IASB) 並未定義「重大之單獨功能性」之用語，但對釋例作闡釋以例示客戶享有權利之智慧財產何時可能具重大之單獨功能性。於許多情況下，智慧財產何時具重大之單獨功能性係為明確。若無重大之單獨功能性，對客戶之效益可能係幾乎源自智慧財產之價值及企業支持或維護該價值之活動。惟國際會計準則理事會 (IASB) 指出，企業可能需要運用判斷以判定客戶享有權利之智慧財產是否具重大之單獨功能性。

BC414J 國際會計準則理事會 (IASB) 已刪除第 B57 段。此係為回應利害關係人之疑慮，即第 B57 段已造成混淆：所指之改變是否僅指智慧財產之形式或功能性改變，或亦包括智慧財產之價值變動。國際會計準則理事會 (IASB) 認為，新增第 B59A 段已對有關智慧財產改變所欲表達之意義提供闡釋，而使應用指引內容中第 B57 段之討論係屬多餘。第 B57 段中之討論說明國際會計準則理事會 (IASB) 對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之規定之邏輯。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 已將第 B57 段之內容納入此結論基礎中。

BC414K 國際會計準則理事會 (IASB) 考量於生效日前修正國際財務報導準則第 15 號之更廣泛意涵後，決定闡明判定企業授權承諾之性質之作法，而非改變該作法。國際會計準則理事會 (IASB) 認為，利害關係人之疑慮已藉由對有關如何適用本準則中之規定提供更佳之闡釋而適當處理。國際會計準則理事會 (IASB) 認知，於某些情況下，使用其經闡明之作法之結果可能不同於使用美國財務會計準則理事會 (FASB) 所發布之修正中之替代作法 (見第 BC414L 至 BC414N 段) 所達成之結果。

### 美國財務會計準則理事會 (FASB) 所發展之替代作法

BC414L 美國財務會計準則理事會 (FASB) 發展一替代作法以判定授權究係構成取用之權利抑或使用之權利 (基於智慧財產之性質)。美國財務會計準則理事會 (FASB) 說明此作法之基礎係企業對客戶之承諾是否包括支持或維護客戶享有權利之智慧財產，而此大部分取決於智慧財產是否具重大之單獨功能性。

BC414M 美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定，智慧財產係下列二者之一：

- (a) 功能性智慧財產：係指具重大之單獨功能性且其效用 (亦即其提供效益或價值之能力) 大部分係源自重大單獨功能性之智慧財產。於此情況下，客戶通

常取得使用智慧財產之權利之授權，除非該智慧財產之功能性預期因未移轉商品或勞務予客戶之企業活動而於授權期間會重大改變，且客戶於合約上或實務上須使用更新後之智慧財產；或

- (b) 表徵性智慧財產：係指不具重大單獨功能性之智慧財產。表徵性智慧財產之幾乎所有效用係源自其與企業過去或持續活動（包括其正常營業活動）之關聯。於此情況下，客戶取得取用智慧財產之權利之授權。

BC414N 美國財務會計準則理事會（FASB）之作法係以智慧財產之性質判定企業之活動是否重大影響客戶享有權利之智慧財產。美國財務會計準則理事會（FASB）之作法可能造成某些表徵性智慧財產之授權被分類為取用智慧財產之權利之授權，即使並不預期於智慧財產供客戶取得後企業將進行活動。例如，企業可能擁有一項其並未支持或維護之品牌，但仍授權客戶於該品牌活躍期間內之某期間使用該品牌於電視或電影製作。儘管如此，基於下列回饋意見：相較於 2014 年 5 月發布之主題 606 所包含之作法，此替代作法係更可運用，對具有大量授權協議之企業及多角化經營之企業尤為如此，美國財務會計準則理事會（FASB）決定採用此替代作法。

#### 授權中之合約限制及履約義務之辨認

BC414O 某些利害關係人表示，特定類型之合約限制是否會影響合約中所承諾商品或勞務之辨認並不明確。例如，一項協議可能給予客戶某知名電視節目或電影一段期間（例如，三年）之授權，但客戶可能被限制於三年期間內每年僅能播放所授權之內容一次。該等利害關係人了解第 B62 段明確規定，時間、地理區域或使用之限制並不影響授權者對有關授權究係隨時間逐步滿足或於某一時點滿足之判定。惟依其觀點，合約限制是否影響企業辨認其於合約中之承諾（亦即該播放之限制是否影響企業究係給予一項授權或三項授權）並不明確。2015 年 7 月發布草案「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」後，過渡資源小組（TRG）討論某些有關特定之合約限制究係產生單獨之承諾抑或僅界定承諾之屬性之額外例子。過渡資源小組（TRG）亦討論於將國際財務報導準則第 15 號第 B61 段適用於現有授權之續約或延長之情況下（見第 BC414S 至 BC414U 段）之時間屬性。

BC414P 國際會計準則理事會（IASB）考量於生效日前修正國際財務報導準則第 15 號之更廣泛意涵後，決定對於包含一項或多項授權之合約之履約義務之辨認，無須加以闡明。此係因，依其觀點，2016 年 4 月發布之修正對國際財務報導準則第 15 號所作之闡釋將有助於所有企業適用國際財務報導準則第 15 號第 22 至 30 段中對辨認履約義務之規定。國際財務報導準則第 15 號第 BC405 至 BC406 段說明，包含承諾授權予客戶之合約如同其他合約，須使用辨認履約義務之條件（見國際財務報導準則第 15 號第 27 至 30 段）評估合約中之承諾。此評估於適用判定企業授權承諾之性質之條件前已完成。因此，企業考量所有合約條款以判定所承諾之權

利是否導致一項或多項授權移轉予客戶。作此判定時，需要判斷以區分產生移轉使用企業智慧財產之權利之承諾之合約條款與訂定何時、何處及如何使用該等權利之合約條款。

BC414Q 國際會計準則理事會 (IASB) 考量隨附於國際財務報導準則第 15 號之釋例中之釋例 59。企業作出結論：企業之唯一履約義務係給予客戶使用音樂錄音之權利。何時、何處及如何使用該權利由下列屬性界定：時間（兩年）、地區範圍（A 國家）及允許用途（於商業廣告中）。而假若企業給予客戶於兩個不同期間於兩個地區（例如，X1 至 X3 年於 A 國家及 X2 至 X4 年於 B 國家）使用該錄音之權利，企業將需使用國際財務報導準則第 15 號第 27 至 30 段中辨認履約義務之條件，以判定該合約究係包含涵蓋兩個國家之一項授權抑或對每一國家之單獨授權。

BC414R 美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定修正主題 606 以確認第 B62 段所述有關合約限制之性質之規定並不取代企業辨認合約中所承諾授權之數量之規定。類似於國際會計準則理事會 (IASB)，美國財務會計準則理事會 (FASB) 亦觀察到，於區分包含具多項屬性之單一授權之合約與包含給予客戶多項授權（各自代表單獨履約義務）之合約時，常需判斷。

#### 智慧財產授權之續約

BC414S 如第 BC414O 段所指出，過渡資源小組 (TRG) 討論於授權續約之情況下，國際財務報導準則第 15 號第 B61 段之適用。第 B61 段敘明「...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」。某些利害關係人詢問第 B61 段是否適用於現有授權之續約，或企業是否得於各方同意續約時就續約認列收入。

BC414T 過渡資源小組 (TRG) 之討論指出此屬需要判斷之領域。此係因當企業與客戶簽訂合約以對現有授權續約（或延長現有授權之期間）時，企業將評估是否應將續約或延長視為新授權或視為現有合約之修改。修改將依國際財務報導準則第 15 號第 18 至 21 段中合約修改之規定處理。國際會計準則理事會 (IASB) 指出，雖然可能會產生某些分歧，相較於國際財務報導準則第 15 號之前身（國際會計準則第 18 號），國際財務報導準則第 15 號對於運用判斷提供更具廣泛性之架構。同樣地，國際會計準則理事會 (IASB) 考量於生效日前修正國際財務報導準則第 15 號之更廣泛意涵後，決定對合約修改規定於授權協議續約之適用，無須加以闡明。

BC414U 美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定修正主題 606 並提供額外釋例，以明定企業通常直至授權續約期間開始日，始認列與續約有關之收入。因此，於某些情況下可能導致，相較於適用國際財務報導準則第 15 號，適用主題 606 於較晚日期認列與續約或延長有關之收入。

#### 何時考量企業授權承諾之性質

BC414V 第 B55 段規定企業適用一般收入認列模式（第 31 至 38 段），以判定包含不可區分（依第 27 段之規定）之授權之履約義務究係於某一時點滿足或隨時間逐步滿足。自國際財務報導準則第 15 號發布後，某些利害關係人詢問，與判定企業承諾之性質有關之授權指引何時適用於包含授權及其他商品或勞務之履約義務。某些人士所持之觀點為，第 B55 段係顯示企業僅於授權係可區分時，始考量其授權承諾之性質。其他人士指出，即使授權係不可區分，企業仍須考量其授權承諾之性質，以(a)判定包含智慧財產授權之單一履約義務究係隨時間逐步滿足或於某一時點滿足；及(b)若履約義務係隨時間逐步滿足，衡量該單一履約義務之完成程度。

BC414W 同樣地，國際會計準則理事會（IASB）考量於生效日前修正國際財務報導準則第 15 號之更廣泛意涵後，決定對此方面無須加以闡明。國際財務報導準則第 15 號及結論基礎中之解釋性資料對單一履約義務中與另一商品或勞務合併之授權之處理，已提供適當之指引。惟企業需運用判斷以判定履約義務之性質，並選擇與描述企業履約之目的之一致之衡量完成程度之方法。

BC414X 作此判斷時，國際會計準則理事會（IASB）指出，其並不意圖使企業於適用一般收入認列模式時，排除有關判定其授權承諾之性質之指引。於某些情況下，即使授權係不可區分，企業考量其授權承諾之性質可能係屬必要。國際會計準則理事會（IASB）討論一例子，企業給予 10 年期之授權，且該授權不可與一年期之服務協議區分。國際會計準則理事會（IASB）指出，提供於 10 年期間取用企業智慧財產之可區分授權，於取用期間結束日前不能被認為已完全滿足。因此，國際會計準則理事會（IASB）認為，作出包含該授權之單一履約義務係於該服務協議之一年期間內逐步滿足之結論係不適當。第 BC407 段進一步強調，若授權係單一履約義務之主要或具支配性之組成部分（亦即主導性項目），則企業應考量其授權承諾之性質。

BC414Y 美國財務會計準則理事會（FASB）決定作修正以明確敘明，當企業適用一般收入認列模式（亦即當企業適用主題 606 中等同於國際財務報導準則第 15 號第 31 至 45 段所列示者之規定）於包含授權及其他商品或勞務之單一履約義務時，應考量其授權承諾之性質。因此，當授權非為單一履約義務之主導性項目時可能導致，相較於適用國際財務報導準則第 15 號之企業，適用主題 606 之企業於較多情況下考量其授權承諾之性質。

新增第 BC415 段之標題「對價係以銷售基礎或使用基礎計算之權利金」之註腳。

2016 年 4 月發布之「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」新增國際財務報導準則第 15 號第 B63A 至 B63B 段之規定，以闡明企業何時應適用國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之規定認列以銷售基礎或使用基礎計算之權利金之收入。因此，第 BC415 至 BC421 段應連同第 BC421A 至 BC421J 段一起閱讀，該等段落說明雙方理事會修正應用指引之考量。

## 國際財務報導準則第 15 號之闡釋 (2016 年 4 月發布之修正)

- BC421A 第 B63 段規定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，於下列事項較晚發生者發生時認列收入：(a)客戶後續銷售或使用；與(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）。第 B63 段之指引稱為「權利金限制」。
- BC421B 利害關係人指出，以銷售基礎或使用基礎計算之權利金何時係「為換得授權而承諾」並不明確。某些利害關係人所持之觀點為，權利金限制適用於權利金與智慧財產之授權有關之任何情況，無論權利金是否亦為合約中其他商品或勞務之對價。其他利害關係人建議，僅於權利金係完全與可區分之授權（依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定）有關時，或僅於授權係與權利金有關之主導性項目時，始適用權利金限制。利害關係人亦指出，以銷售基礎或使用基礎計算之單一權利金是否應拆分為適用權利金限制之部分，以及不適用權利金限制之部分（例如，當權利金係與授權及非屬授權之另一商品或勞務有關時），並不明確。
- BC421C 為回應利害關係人之疑慮，雙方理事會決定闡明權利金限制之適用如下：
- (a) 權利金限制適用於任何智慧財產之授權係與權利金有關之唯一或主導性項目之情況；及
  - (b) 企業不應將單一權利金拆分為受權利金限制規範之部分，以及受國際財務報導準則第 15 號第 50 至 59 段中變動對價之一般限制規範之部分。

### 適用權利金限制

- BC421D 雙方理事會決定於第 B63A 段闡明，適用權利金限制於授權係與權利金有關之主導性項目之協議。此係因財務報表使用者很有可能將該等協議視為授權協議。雙方理事會先前已於第 BC415 段觀察到，企業對智慧財產授權之對價係以客戶銷售或使用為基礎者認列一收入之最低金額並無助益。僅於權利金完全與可區分之授權（依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定）有關時始適用權利金限制，可能過度限制其適用。
- BC421E 雙方理事會觀察到，判定授權何時係與以銷售基礎或使用基礎計算之權利金有關之主導性項目時，須運用判斷。惟該判定所需之判斷，很有可能少於假若權利金限制之適用範圍更限縮而須對範圍以外之協議適用變動對價之一般規定時所需之判斷。
- BC421F 雙方理事會決定不改變權利金限制之範圍（包括不將範圍擴大至授權係與權利金有關之主導性項目以外之情況）。此係因如此一來將捕捉雙方理事會先前已認為不應適用權利金限制之協議（例如，智慧財產之銷售或含有智慧財產之有形商品

之銷售)。如第 BC416 及 BC421 段所指出，權利金限制應僅適用於涉及智慧財產之授權之有限情況，因而，企業不能將其類推適用於其他類型之交易。

BC421G 雙方理事會觀察到，當履約義務超過一個時，企業可能作出授權係與以銷售基礎或使用基礎計算之權利金有關之主導性項目之結論。無論企業是否判定該權利金依國際財務報導準則第 15 號第 84 至 85 段中分攤變動對價之規定將能完全分攤至一個履約義務，均可能達成該結論。雙方理事會亦觀察到，當權利金主要係與合約中兩項以上之所承諾授權（而非單一授權）有關時，亦適用權利金限制。

BC421H 雙方理事會對釋例作一致之闡明性修正，以更明確支持對有關何時認列以銷售為基礎之權利金所達成之結論。惟雙方理事會決定不修正第 B63 段或對更複雜之事實型態提供進一步之釋例。

BC421I 於達成此決議時，國際會計準則理事會（IASB）考量與隨附於國際財務報導準則第 15 號之釋例 60 類似之例子，並作出結論：當以時間基礎衡量完成程度能適當描述企業對授權之履行結果，則隨（或於）客戶之銷售發生時認列以銷售為基礎之權利金一般而言係屬適當。此係因，如第 BC219 段所指出，權利金限制之目的係為避免企業在不確定性消除（亦即當客戶之後續銷售或使用發生時）前，就不確定之金額認列收入。實際上，第 B63 段之規定係限制於（或隨）履約義務滿足時能認列為收入之金額，而非限制所分攤之交易價格總額。第 B63 段(b)反映國際財務報導準則第 15 號之主要原則之一，即僅於（或隨）企業滿足履約義務時認列收入。若企業已滿足（或已部分滿足）與權利金有關之履約義務，第 B63 段(a)進一步限制在有關收入金額之不確定性消除前認列收入。因此，企業於（或隨）客戶之後續銷售或使用發生時，認列來自以銷售基礎或使用基礎計算之權利金之收入，除非以此方式會使完全或部分與權利金有關之履約義務之收入認列加速，致早於企業履約義務之完成程度（基於完成程度之適當衡量）認列。

## 拆分權利金

BC421J 國際財務報導準則第 15 號第 B63B 段闡明，企業對於以銷售基礎或使用基礎計算之權利金收入，應全部依第 B63 段之規定（若第 B63 段適用）認列，或全部依國際財務報導準則第 15 號第 50 至 59 段中變動對價之規定（若第 B63 段不適用）認列。雙方理事會於第 B63B 段作此闡釋，因雙方理事會作出結論：(a)對一部分之權利金依權利金限制作會計處理，並對另一部分依變動對價之一般規定作會計處理，將較為複雜；且(b)如此並不會提供額外有用資訊予財務報表使用者。此係因拆分權利金將導致企業於合約開始時認列某一金額，該金額既不反映企業基於履行結果預期有權取得之金額，亦不反映企業於該期間法律上有權取得之金額。

## 過渡規定（第 C2 至 C8A 段）



BC434 ...

第 BC437 段表格之次標題「減少須重編之合約數量」註腳如下。

2016 年 4 月發布之「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」修正國際財務報導準則第 15 號第 C5 段之規定，以新增進一步之實務權宜作法，允許企業不重編於最早表達期間開始日已完成合約之處理。此實務權宜作法（若適用時）將進一步減少須重編之合約數量。第 BC445M 至 BC445N 段中說明國際會計準則理事會（IASB）新增此實務權宜作法之考量。

第 BC437 段表格之次標題「簡化企業重編客戶合約之方式」註腳如下。

2016 年 4 月發布之「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」修正國際財務報導準則第 15 號第 C5 段並新增第 C7A 段之規定，以新增進一步之實務權宜作法，簡化企業重編過渡至國際財務報導準則第 15 號前已修改之客戶合約之方式。第 BC445O 至 BC445R 段中說明雙方理事會新增此實務權宜作法之考量。

第 BC441 段「就初次適用日尚未完成之合約...（亦即無須重編比較年度）」註腳如下。

2016 年 4 月發布之「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」修正國際財務報導準則第 15 號第 C7 段之規定，允許企業(a)僅對初次適用日尚未完成之合約（如國際財務報導準則第 15 號發布時第 C7 段原始所規定）；或(b)對所有合約（包括初次適用日之已完成合約），使用第 C3 段(b)所述之過渡方法適用國際財務報導準則第 15 號。第 BC445J 至 BC445L 段中說明雙方理事會修正第 C7 段之考量。

第 BC441 段「（雙方理事會闡明，已完成合約係企業依初次適用日前有效之收入認列規定已完全履行之合約。因此，已完成合約將包括企業已完成履約但於初次適用日後存在交易價格變動之合約。）」註腳如下。

後續美國財務會計準則理事會（FASB）決定將已完成合約之定義修正為，依主題 606 初次適用日前有效之收入指引已認列所有或幾乎所有收入之合約。第 BC445C 至 BC445I 段說明國際會計準則理事會（IASB）決定不修正該定義之考量及美國財務會計準則理事會（FASB）修正該定義之考量之概述。

### **國際財務報導準則第 15 號之闡釋（2016 年 4 月發布之修正）**

BC445A 雙方理事會討論來自某些利害關係人關於下列方面進一步過渡規定之放寬之請求：(a)過渡至國際財務報導準則第 15 號時已完成合約（如第 C2 段(b)所定義）之會計處理；及(b)過渡至國際財務報導準則第 15 號前所發生之合約修改之會計處理。國際會計準則理事會（IASB）決定(a)藉由允許企業選擇對所有合約（包括已

完成合約) 適用國際財務報導準則第 15 號，以擴大第 C3 段(b)所述過渡方法之適用；及(b)對合約修改提供過渡規定之放寬。美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定對主題 606 作類似修正。國際會計準則理事會 (IASB) 額外決定允許使用第 C3 段(a)所述過渡方法之企業，無須重編於最早表達期間開始日已完成合約之處理。下列各段說明雙方理事會提供額外實務權宜作法之考量。

### 已完成合約

BC445B 雙方理事會考量有關國際財務報導準則第 15 號中針對已完成合約之過渡規定之下列問題：

- (a) 已完成合約之定義及會計處理。
- (b) 對適用國際財務報導準則第 15 號第 C3 段(b)之規定之企業，提供對所有合約 (包括初次適用日之已完成合約) 適用國際財務報導準則第 15 號之選擇。
- (c) 允許適用國際財務報導準則第 15 號第 C3 段(a)之規定之企業不重編於最早表達期間開始日已完成合約之處理。

### 已完成合約之定義及會計處理

BC445C 某些利害關係人 (主要於美國)，強調一旦國際財務報導準則第 15 號生效後，有關第 C2 段(b)中已完成合約之定義及已完成合約之會計處理之潛在困難。渠等並不清楚雙方理事會是否意圖使來自已完成合約 (未過渡至國際財務報導準則第 15 號) 之任何先前未認列之收入繼續依先前之收入準則之規定處理。此外，對已完成合約之定義中「已移轉所有商品或勞務」之文字，渠等表示：

- (a) 商品或勞務之移轉係國際財務報導準則第 15 號引進之概念而不存在於先前之收入準則。
- (b) 企業如何繼續依先前之收入準則 (一旦國際財務報導準則第 15 號生效後將被撤銷) 之規定處理已完成合約，並不明確。
- (c) 雙方理事會對否決推延過渡方法之考量 (於第 BC444 段說明) 不支持一旦國際財務報導準則第 15 號生效後適用先前之收入準則。如第 BC444 段所說明，否決推延過渡方法之理由之一為「在所有現有合約完成前... 產生維持兩套會計系統之重大成本，此對有長期合約之企業可能需很多年」。

BC445D 國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論：改變已完成合約之定義以處理所提出之議題非屬必要。關於已完成合約之定義中「已移轉所有商品或勞務」之文字，國際會計準則理事會 (IASB) 指出其並不意圖使企業適用國際財務報導準則第 15 號中「控制移轉」之概念於依先前之收入準則所辨認之商品或勞務。國際會計準則理事會 (IASB) 注意到第 BC441 段提及依先前之收入準則之規定之履行。因此，

在許多情況下「已移轉」之用語依商品銷售合約之內涵意謂「已交付」，而依提供勞務合約及建造合約之內涵則意謂「已履行」。在某些情況下，企業於判定其是否已移轉商品或勞務予客戶時將運用判斷。例如，企業可能須運用判斷以判定何時已移轉使用其資產之權利（例如，授權協議中所給予之權利），因國際會計準則第 18 號中並無對此種權利之移轉或交付之明確指引。

BC445E 國際會計準則理事會（IASB）觀察到，企業若依第 C5 段(a)(ii)或修正後之第 C7 段之規定選擇不對已完成合約適用國際財務報導準則第 15 號，則過渡至國際財務報導準則第 15 號時僅包括尚未完成之合約。企業將繼續依其會計政策（以先前之收入準則之規定為基礎）處理已完成合約。國際會計準則理事會（IASB）於 2014 年 5 月發布國際財務報導準則第 15 號時之決議並不規定該等企業須對已完成合約推延適用或追溯適用國際財務報導準則第 15 號。

BC445F 此外，國際會計準則理事會（IASB）亦觀察到，其因維持兩套系統之成本而否決推延過渡方法之基本理由與已完成合約較不攸關之原因有二。首先，國際會計準則理事會（IASB）預期過渡至國際財務報導準則第 15 號之日具未認列收入之已完成合約之數量明顯低於過渡至國際財務報導準則第 15 號時將包含之所有進行中合約之數量。第二，對於許多已完成合約，國際會計準則理事會（IASB）不預期先前之收入準則下之會計處理於過渡後將持續多年，因商品或勞務於過渡至國際財務報導準則第 15 號前已移轉。

BC445G 某些利害關係人表達下列觀點：國際財務報導準則第 15 號生效後，對已完成合約適用先前之收入準則作會計處理對財務報表使用者不能提供有用之財務資訊。於制定第 C3 段(b)所述之過渡方法時，雙方理事會考量財務報表使用者之回饋意見並決定要求企業提供額外揭露，以利於使用者了解該過渡方法對趨勢資訊之影響（見第 BC442 至 BC443 段）。國際會計準則理事會（IASB）觀察到，作為第 C8 段所規定揭露之一部分，企業可提供有關適用先前之收入準則所認列之收入金額之額外資訊，若企業作出此種資訊對使用者有所助益之結論。此外，於選擇過渡方法時，國際會計準則理事會（IASB）預期企業將考量所選擇之過渡方法是否提供有用資訊予其財務報表使用者。若企業作出於過渡至國際財務報導準則第 15 號時排除已完成合約將不能提供有用資訊予使用者之結論，且若其對企業而言係一重要考量，則企業可決定於過渡至國際財務報導準則第 15 號時包含已完成合約。

BC445H 美國財務會計準則理事會（FASB）決定修正主題 606，將已完成合約定義為依先前之收入準則之規定已認列所有（或幾乎所有）收入之合約。美國財務會計準則理事會（FASB）認為主題 606 中過渡指引之目的應為確保於過渡至主題 606 後所認列之所有（或幾乎所有）客戶合約收入應依主題 606 之規定認列。據此，美國財務會計準則理事會（FASB）決定修正已完成合約之定義，俾使企業將適用主題 606 於依先前之收入準則未認列所有（或幾乎所有）收入之所有合約。美國財務會計準則理事會（FASB）認知在某些情況下，企業須運用判斷以判定合約是否已完

成。

BC445I 國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到，雙方理事會對關於已完成合約之定義之修正所作成之不同決議產生國際財務報導準則第 15 號與主題 606 間之差異。惟國際會計準則理事會 (IASB) 指出，藉由選擇對所有合約 (包括已完成合約) 追溯適用國際財務報導準則第 15 號，企業可避免不同定義下之結果 (見第 BC445K 段)。

**對依第 C3 段(b)之規定適用國際財務報導準則第 15 號之企業提供對所有合約 (包括初次適用日之已完成合約) 適用國際財務報導準則第 15 號之選擇**

BC445J 雙方理事會決定修正第 C7 段，以對企業提供(a)僅對初次適用日尚未完成之合約 (國際財務報導準則第 15 號發布時，第 C7 段之原始規定)；或(b)對所有合約 (包括初次適用日之已完成合約)，依第 C3 段(b)之規定適用國際財務報導準則第 15 號之選擇。雙方理事會認知此選擇可能導致企業間之可比性降低。惟雙方理事會觀察到，對初次適用日之所有合約 (包括已完成合約) 適用第 C3 段(b)所述之過渡方法可產生與適用第 C3 段(a)所述之過渡方法之企業所提供之財務資訊更可比之財務資訊。此外，國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到，因該選擇所導致企業間任何可比性之降低為暫時性。

BC445K 國際會計準則理事會 (IASB) 亦觀察到：

- (a) 希望適用第 C3 段(b)所述之過渡方法且亦欲避免國際財務報導準則第 15 號與主題 606 中已完成合約之不同定義之結果之企業，可選擇對所有合約 (包括初次適用日之已完成合約)，依第 C3 段(b)之規定適用國際財務報導準則第 15 號；及
- (b) 某些企業將發現，相較於對已完成合約繼續依先前之收入準則之規定處理並對所有其他合約依國際財務報導準則第 15 號之規定處理，或適用第 C3 段(a)所述之方法處理，對所有合約適用第 C3 段(b)所述之過渡方法在執行上較不複雜。

BC445L 美國財務會計準則理事會 (FASB) 觀察到，允許此選擇可能有助於降低某些企業因為已完成合約之定義之修正而可能經歷之某些非預期之財務報導結果。

**允許依第 C3 段(a)之規定適用國際財務報導準則第 15 號之企業不重編於最早表達期間開始日已完成合約之處理**

BC445M 國際會計準則理事會 (IASB) 決定提供額外之實務權宜作法，允許依第 C3 段(a)之規定適用國際財務報導準則第 15 號之企業，不重編於最早表達期間開始日已完成合約之處理。國際會計準則理事會 (IASB) 注意到縮減適用國際財務報導準則第 15 號之合約之母體 (適用此實務權宜作法之結果) 可減少初次適用國際財務報導準則第 15 號之投入及成本。此外，國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到，國

際財務報導準則第 1 號「首次採用國際財務報導準則」第 D35 段目前給予首次採用者一類似之權宜作法。

BC445N 美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定不對過渡指引提供類似之權宜作法，因其作出結論：適用此種權宜作法將無法忠實描述全面追溯適用主題 606。國際會計準則理事會 (IASB) 認知該權宜作法可能影響全面追溯方法下財務資訊之可比性，但作出結論：減少過渡成本所提供之效益將超過此影響。

### 修改後合約

BC445O 某些利害關係人強調對過去之合約修改適用國際財務報導準則第 15 號第 20 至 21 段之規定將為複雜，特別是當企業具有經常修改之長期合約時。為簡化企業對其客戶合約追溯適用國際財務報導準則第 15 號之方式，雙方理事會決定提供額外之實務權宜作法，允許企業於過渡至國際財務報導準則第 15 號時對合約修改之評估使用後見之明。因此，於過渡至國際財務報導準則第 15 號重編合約之處理時，企業可(a)遵循第 20 至 21 段之規定；或(b)採用國際財務報導準則第 15 號第 C5 段(c)之新實務權宜作法。新實務權宜作法允許企業於辨認履約義務及決定並分攤交易價格時，反映所有過去之合約修改之彙總影響，而非對每一合約修改之影響分別作會計處理。雙方理事會觀察到，此實務權宜作法將提供某些成本減輕，且將導致財務資訊幾近於無此權宜作法之國際財務報導準則第 15 號下可得之財務資訊。

BC445P 雙方理事會對應於何日適用此實務權宜作法之結論並非完全一致。雙方理事會決定依第 C3 段(a)之規定適用國際財務報導準則第 15 號之企業應於最早表達期間開始日適用此實務權宜作法。對依第 606-10-65-1 段(d)(2) (等同於國際財務報導準則第 15 號第 C3 段(b)) 之規定適用主題 606 之企業，美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定企業應於初次適用日適用此實務權宜作法。惟國際會計準則理事會 (IASB) 決定依第 C3 段(b)之規定適用國際財務報導準則第 15 號之企業可於(a)最早表達期間開始日；或(b)初次適用日適用此實務權宜作法。

BC445Q 國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到，若無實務權宜作法適用日之選擇，依第 C3 段(b)之規定適用國際財務報導準則第 15 號之企業，特別是具有大量可經常修改之合約之企業 (例如，某些電信公司)，可能有實務上之困難，若其須等到初次適用日始最終確定過去合約修改之累積影響數。此係因大量合約須於相對短之時間內被評估。該等企業強調，若其無法於國際財務報導準則第 15 號之初次適用日前最終確定過去合約修改之累積影響數，此實務權宜作法之效益將相當地受限。國際會計準則理事會 (IASB) 觀察到，此決議造成國際財務報導準則第 15 號與主題 606 間之差異，惟依第 C3 段(b)之規定適用國際財務報導準則第 15 號之企業可藉由選擇於初次適用日適用該實務權宜作法，避免國際財務報導準則第 15 號與主題 606 間不同之報導結果。

BC445R 雙方理事會曾考量但否決允許企業將過渡時修改後合約中未滿足之履約義務以如

同於過渡日原始合約終止且新合約產生之方式處理。此於計算上較簡單，因其消除評估於過渡至國際財務報導準則第 15 號前修改之影響之需求。於此作法下，未滿足之履約義務所分攤之對價金額係客戶已承諾之對價總額（包括已收取之金額）減除於先前之收入準則下任何已認為收入之金額。雖然此可能重大減少適用過渡規定於合約修改之成本及複雜度，雙方理事會否決此作法，因其可能導致財務資訊與無此權宜作法之國際財務報導準則第 15 號下之財務資訊有顯著差異。

## 國際財務報導準則第 15 號之闡釋之過渡規定

BC445S 國際會計準則理事會（IASB）決定要求企業依國際會計準則第 8 號之規定追溯適用國際財務報導準則第 15 號之修正。於作成其規定追溯適用之決議時，國際會計準則理事會（IASB）觀察到，該等修正係欲闡明國際會計準則理事會（IASB）於制定國際財務報導準則第 15 號之規定時之意圖，而非改變國際財務報導準則第 15 號之基本原則。國際會計準則理事會（IASB）決定不允許推延適用該等修正，因為該等修正可能導致企業對國際財務報導準則第 15 號之適用有重大變動之有限情況下，推延適用該等修正將降低可比性。此與於制定國際財務報導準則第 15 號時所收到來自財務報表使用者之回饋意見一致，該回饋意見強調追溯適用對於渠等了解收入之趨勢而言，係最有用之過渡方法。

BC445T 藉由要求企業以如同該等修正於初次適用日已包含於國際財務報導準則第 15 號中之方式適用該等修正內容，國際會計準則理事會（IASB）觀察到：

- (a) 若企業同時適用國際財務報導準則第 15 號及「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」，適用該等修正之任何影響將反映於初次適用國際財務報導準則第 15 號之影響中。
- (b) 若企業於國際財務報導準則第 15 號之初次適用日後適用「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」，初次適用國際財務報導準則第 15 號之影響將就初次適用該等修正之影響（若有時）重編。

BC445U 追溯適用「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」之結果將取決於企業第一次適用國際財務報導準則第 15 號時選擇何種過渡方法。過渡方法之選擇將決定，例如國際財務報導準則第 15 號之初次適用日前之期間是否重編及調整保留盈餘之金額及日期。追溯適用「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」將僅影響適用國際財務報導準則第 15 號之那些報導期間及合約。例如，企業於 2017 年 1 月 1 日依第 C3 段(b)之規定適用國際財務報導準則第 15 號並於 2018 年 1 月 1 日適用「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」。追溯適用「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」無須就該等修正之影響重編 2017 年 1 月 1 日前之財務資訊。適用該等修正之任何影響將納入於重編 2017 年 1 月 1 日之累積影響數之調整中。

## 生效日及提前適用（第 C1 至 C1B 段）

BC446 ...

### 國際財務報導準則第 15 號之闡釋 (2016 年 4 月發布之修正)

BC453I 如第 BC453C 段所說明，國際會計準則理事會 (IASB) 將國際財務報導準則第 15 號之生效日自 2017 年 1 月 1 日延後至 2018 年 1 月 1 日之考量之一，係該延後將提供額外準備時間予欲連同國際財務報導準則第 15 號施行「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」之企業。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 將「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」之生效日訂定為與國際財務報導準則第 15 號之修改後生效日一致。

BC453J 此外，國際會計準則理事會 (IASB) 決定應允許企業於「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」之生效日前，提前適用該闡釋。此將允許企業選擇：

- (a) 於第一次適用國際財務報導準則第 15 號時之相同日期適用「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」；或
- (b) 於提前適用國際財務報導準則第 15 號後之日期適用「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」。

換言之，已決定提前適用國際財務報導準則第 15 號之企業將能彈性選擇連同本準則或於後續日期適用「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」。

...

新增國際財務報導準則第 15 號之結論基礎附錄 A 之標題「國際財務報導準則第 15 號與主題 606 之比較」之註腳。新增之內容加註底線標示。

本附錄反映 2014 年 5 月發布國際財務報導準則第 15 號及主題 606 時該等準則間之差異，該等差異已更新以反映 2016 年 4 月發布之「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」。

第 A1 段(C)「.....，而主題 606 禁止公開發行公司於生效日前提前適用該等規定。」之註腳：

後續美國財務會計準則理事會 (FASB) 於 2015 年 8 月修正主題 606，允許所有企業於 2016 年 12 月 15 日後開始之年度期間提前適用該準則。見第 BC453H 段。

第 A1 段(C)「.....，而主題 606 對公開發行公司之生效日為 2016 年 12 月 15 日後開始之年度期間。」之註腳：

國際會計準則理事會 (IASB) 於 2015 年 9 月發布「國際財務報導準則第 15 號之生效日」，將國際財務報導準則第 15 號之生效日延後一年。同樣地，美國財務會計準則理事會 (FASB) 於 2015 年 8 月修正主題 606，將主題 606 之生效日延後一年。見第 BC453A 至 BC453H 段。

## 附錄 A

### 國際財務報導準則第 15 號與主題 606 之比較

A1 為建立可一致地適用於不同交易間、企業間及資本市場間之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 號與美國財務會計準則理事會 (FASB) 之主題 606 (2014 年 5 月發布)，以改善財務報導。於國際財務報導準則第 15 號與主題 606 中，雙方理事會已達成其目標，即對客戶合約之收入之所有會計規定達成相同結論。惟該等準則於 2014 年 5 月發布時仍有些微差異如下：

.....

A1A 如第 BC1A 段所說明，國際會計準則理事會 (IASB) 於 2016 年 4 月發布「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」，其與美國財務會計準則理事會 (FASB) 發布之主題 606 之修正及美國財務會計準則理事會 (FASB) 預計發布之修正 (基於其於 2016 年 3 月以前之決議) 在某些方面有所差異。該等差異如下：

- (a) **收現性條件**—美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定修正主題 606 第 606-10-25-1 段(e) (等同於國際財務報導準則第 15 號第 9 段(e))，並新增施行指引及釋例，以闡明企業應僅就合約中將移轉予客戶之商品或勞務評估所承諾對價之收現性，而非就合約中所有已承諾之商品或勞務評估所承諾對價之收現性。國際會計準則理事會 (IASB) 並不對國際財務報導準則第 15 號作類似修正。(見第 BC46B 至 BC46E 段。)
- (b) **對不符合步驟 1 條件之客戶合約之收入認列**—美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定修正主題 606 第 606-10-25-7 段 (等同於國際財務報導準則第 15 號第 15 段)，新增企業於(a)企業已移轉對與所收取之對價有關之商品或勞務之控制；(b)企業已停止移轉額外商品或勞務且再無移轉額外商品或勞務之義務；且(c)自客戶所收取之對價係不可退還時，將所收取之任何對價認列為收入之事項。國際會計準則理事會 (IASB) 並不對國際財務報導準則第 15 號作類似修正。(見第 BC46F 至 BC46H 段。)
- (c) **所承諾之商品或勞務依合約之內涵係不重大**—美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定修正主題 606，以說明若所承諾之商品或勞務依客戶合約之內



涵係不重大，企業無須評估該等商品或勞務是否為履約義務。國際會計準則理事會 (IASB) 並不對國際財務報導準則第 15 號作類似修正。(見第 BC116A 至 BC116E 段。)

- (d) **運送及處理活動**—美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定修正主題 606，以允許企業將客戶取得商品之控制後所發生之運送及處理活動以履約活動處理 (作為一項會計政策選擇)。國際會計準則理事會 (IASB) 決定不對國際財務報導準則第 15 號作類似修正。(見第 BC116R 至 BC116U 段。)
- (e) **銷售稅之表達**—美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定修正主題 606 以提供一會計政策選擇，對於由政府主管機關就特定之產生收入交易 (且於該交易發生之同時) 課徵且自客戶收取之所有徵收稅額 (例如，銷售稅、使用稅、增值稅及某些營業稅)，允許企業不計入交易價格之衡量中。國際會計準則理事會 (IASB) 決定不於國際財務報導準則第 15 號中提供類似會計政策選擇。(見第 BC188A 至 BC188D 段。)
- (f) **非現金對價**—美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定修正主題 606，規定非現金對價應於合約開始時衡量其公允價值。美國財務會計準則理事會 (FASB) 亦決定明定變動對價之限制僅適用於對價形式以外之原因所產生之非現金對價公允價值變動性。國際會計準則理事會 (IASB) 並不對國際財務報導準則第 15 號作類似修正。(見第 BC254A 至 BC254H 段。)
- (g) **授權**
- (i) **判定企業智慧財產授權承諾之性質**—國際財務報導準則第 15 號及主題 606 規定企業判定其授權承諾之性質究係使用抑或取用企業智慧財產之權利。國際會計準則理事會 (IASB) 並不修正國際財務報導準則第 15 號中判定授權之性質之條件，但闡明對企業之活動是否重大改變客戶享有權利之智慧財產之評估係基於該等活動是否影響該智慧財產提供效益予客戶之能力。美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定規定企業基於智慧財產是否具重大之單獨功能性，將作為授權標的之智慧財產分類為功能性或表徵性，以修正判定授權之性質之條件。功能性智慧財產之授權被視為使用標的智慧財產之權利，而表徵性智慧財產之授權被視為取用標的智慧財產之權利。(見第 BC414C 至 BC414N 段。)
- (ii) **授權中之合約限制及履約義務之辨認**—美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定修正主題 606 以闡明第 B62 段所述有關合約限制之性質之規定並不取代企業辨認合約中所承諾授權之數量之規定。國際會計準則理事會 (IASB) 並不對國際財務報導準則第 15 號作類似修正。(見第 BC414O 至 BC414R 段。)

- (iii) **智慧財產授權之續約**—美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定修正主題 606 並提供額外釋例，以明定企業通常直至授權續約期間開始日，始認列來自移轉續約之授權之收入。國際會計準則理事會 (IASB) 並不作類似修正。(見第 BC414S 至 BC414U 段。)
- (iv) **何時考量企業授權承諾之性質**—美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定作修正以明確敘明，當企業適用一般收入認列模式於包含授權及其他商品或勞務之單一履約義務時，應考量其授權承諾之性質。國際會計準則理事會 (IASB) 並不對國際財務報導準則第 15 號作類似修正。(見第 BC414V 至 BC414Y 段。)
- (h) **已完成合約**—美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定將已完成合約之定義修正為依先前之收入準則之規定已認列所有 (或幾乎所有) 收入之合約。國際會計準則理事會 (IASB) 並不對國際財務報導準則第 15 號作類似修正。(見第 BC445C 至 BC445I 段。) 此外，國際會計準則理事會 (IASB) 新增一實務權宜作法，允許依第 C3 段(a)之規定適用國際財務報導準則第 15 號之企業，不重編於最早表達期間開始日已完成合約之處理。美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定不提供該實務權宜作法。(見第 BC445M 至 BC445N 段。)
- (i) **合約修改之實務權宜作法之適用日**—對依第 606-10-65-1 段(d)(2) (等同於國際財務報導準則第 15 號第 C3 段(b)) 之規定適用主題 606 之企業，美國財務會計準則理事會 (FASB) 決定企業應於初次適用日適用此實務權宜作法。惟國際會計準則理事會 (IASB) 決定依第 C3 段(b)之規定適用國際財務報導準則第 15 號之企業可於(a)最早表達期間開始日；或(b)初次適用日適用此實務權宜作法。(見第 BC445O 至 BC445R 段。)

A2 國際財務報導準則第 15 號及主題 606 之編排維持與國際財務報導準則及美國一般公認會計原則各自之其他準則一致之樣式。因此，國際財務報導準則第 15 號及主題 606 之段次並不相同。因國際財務報導準則第 15 號及主題 606 皆係於 2014 年 5 月發布，作為國際財務報導準則及美國一般公認會計原則之一般收入準則，兩準則大多數段落之用語一致。惟由於國際財務報導準則第 15 號及主題 606 之修正內容不同 (見第 A1A 段)，某些段落之用語不同。下表列示國際財務報導準則第 15 號及主題 606 之各段及相關釋例之對照。用語不同之段落係以「\*」表示。下表反映美國財務會計準則理事會 (FASB) 已發布之修正及美國財務會計準則理事會 (FASB) 預計發布之修正 (基於其於 2016 年 3 月以前之決議)。

.....

<b>認列</b>	
...	...

9	606-10-25-1*
...	...
11	606-10-25-3*
...	...
15	606-10-25-7*
...	...
24	606-10-25-16*
N/A	606-10-25-16A 至 25-16B*
25	606-10-25-17*
...	...
N/A	606-10-25-18A 至 25-18B*
...	...

<b>衡量</b>	
...	...
N/A	606-10-32-2A*
...	...
66	606-10-32-21*
...	...
68	606-10-32-23*
...	...

...

<b>生效日及過渡規定</b>	
附錄 C	606-10-65-1*

<b>應用指引</b>	
B1	606-10-55-3*
<b>評估收現性</b>	
N/A	606-10-55-3A 至 55-3C*
...	...
B34A	606-10-55-36A
...	...
B35A	606-10-55-37A
B35B	606-10-55-37B

<b>應用指引</b>	
...	...
B37A	606-10-55-39A
...	...
B52	606-10-55-54*
...	...
B55	606-10-55-57*
B56	606-10-55-58*
<b>判定企業承諾之性質</b>	
B57 [已刪除]	N/A*
N/A	606-10-55-59*
B58 及 B59A	606-10-55-60、55-62 至 55-63A*
B59	606-10-55-61 [已被取代]*
B60	606-10-55-58A*
B61	606-10-55-58B 至 55-58C*
B62	606-10-55-64 至 55-64A*
...	...
B63A 至 B63B	606-10-55-65A 至 55-65B
...	...

...

<b>辨認合約</b>	
IE2	606-10-55-94*
...	...
IE4	606-10-55-96*
IE5	606-10-55-97*
IE6	606-10-55-98*
N/A	606-10-55-98A 至 55-98L*
...	...

...

<b>辨認履約義務</b>	
IE44	606-10-55-136*
...	...
IE48A 至 IE48C	606-10-55-140A 至 55-140C
N/A	606-10-55-140D 至 55-140F*
...	...

<b>辨認履約義務</b>	
IE51	606-10-55-143*
...	...
IE58	606-10-55-150*
IE58A 至 IE58K	606-10-55-150A 至 55-150K
...	...
IE61A	606-10-55-153A
...	...
IE63	606-10-55-155*
...	...
IE65A	606-10-55-157A
<b>釋例 12A—一系列可區分商品或勞務</b>	
N/A	606-10-55-157B 至 55-157E*

...

<b>非現金對價</b>	
...	...
IE158	606-10-55-250*

...

<b>保固</b>	
...	...
IE223	606-10-55-309*
...	...

<b>主理人與代理人之考量</b>	
...	...
IE232A 至 IE232C	606-10-55-318A 至 55-318C
...	...
IE237A 至 IE237B	606-10-55-323A 至 55-323B
...	...
<b>釋例 46A—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）</b>	
IE238A 至 IE238G	606-10-55-324A 至 55-324G
...	...
IE242A 至 IE242C	606-10-55-328A 至 55-328C
...	...
IE247A 至 IE247B	606-10-55-333A 至 55-333B

<b>主理人與代理人之考量</b>	
...	...
<b>釋例 48A—企業為同一合約中之主理人及代理人</b>	
IE248A 至 IE248F	606-10-55-334A 至 55-334F

...

<b>授權</b>	
IE275	606-10-55-361*
...	...
IE277	606-10-55-363 至 55-363B*
...	...
IE279A	606-10-55-365A
IE280	606-10-55-366*
<b>釋例 56—辨認可區分之授權</b>	
IE281	606-10-55-367*
IE282	606-10-55-368*
...	...
IE284	606-10-55-370*
...	...
IE286A	606-10-55-372A
IE287	606-10-55-373*
IE288	606-10-55-374*
<b>釋例 57—特許權</b>	
IE289	606-10-55-375*
IE290	606-10-55-376*
...	...
IE292	606-10-55-378*
IE293	606-10-55-379*
IE294	606-10-55-380*
IE295	606-10-55-381*
IE296	606-10-55-382*
<b>釋例 58—智慧財產之取用</b>	
IE297	606-10-55-383*
...	...
IE299	606-10-55-385*
IE300	606-10-55-386*
IE301	606-10-55-387*

授權	
IE302	606-10-55-388*
...	...
IE305	606-10-55-391*
IE306	606-10-55-392*
N/A	606-10-55-392A 至 55-392D*
...	...
IE310	606-10-55-396*
IE311	606-10-55-397*
IE312	606-10-55-398*
IE313	606-10-55-399*
釋例 61A—使用智慧財產之權利	
N/A	606-10-55-399A 至 55-399J*
釋例 61B—區分多項授權與具多項屬性之單一授權	
N/A	606-10-55-399K 至 55-399O*

## 反對意見

### 對 2016 年 4 月發布之「國際財務報導準則第 15 號『客戶合約之收入』之闡釋」之反對意見

- DO1 Ochi 先生投票反對「國際財務報導準則第 15 號『客戶合約之收入』之闡釋」之發布。其同意所有對國際財務報導準則第 15 號之闡明性修正及額外之過渡規定放寬，惟其不同意國際會計準則理事會（IASB）要求企業以如同「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」於初次適用日已包含於國際財務報導準則第 15 號中之方式追溯適用該等修正內容之決議。
- DO2 Ochi 先生提及第 BC445T 段所說明之國際會計準則理事會（IASB）之考量，其認為，要求於適用該等修正前已適用國際財務報導準則第 15 號之企業，就初次適用該等修正之影響（若有時）而重編初次適用國際財務報導準則第 15 號之影響，與允許提前適用國際財務報導準則第 15 號不一致。該企業可能須對某些合約重編兩次，第一次係於初次適用國際財務報導準則第 15 號時，並於初次適用該等修正時再次重編。此外，企業被剝奪國際會計準則理事會（IASB）新增之新實務權宜作法之效益。
- DO3 Ochi 先生並非不同意於某準則之生效日前發布對該準則之闡釋（若絕對必要時）。

惟國際會計準則理事會（IASB）發布任何此種闡明性修正之行動不應被視為懲罰提前開始施程序之企業並獎勵延遲施程序之企業。此等觀感可能不鼓勵企業及時開始施行新準則。

DO4 Ochi 先生指出，新租賃準則之生效日已訂定以可提供較長之初次施行期間。就此而言，其相信允許提前適用準則支持新準則之順利適用。

DO5 Ochi 先生認為，為鼓勵提前適用準則，國際會計準則理事會（IASB）於決定修正（諸如「國際財務報導準則第 15 號之闡釋」）之過渡規定時，應充分考量已提前適用準則或處於準備提前適用之後端階段之企業。於決定過渡規定時，Ochi 先生認為此並非僅僅是一項考量對某一準則之任何闡釋之範圍或潛在影響之問題，而是一項原則問題。