



IFRS 15 收入認列 實務手冊

IFRS 15 handbook — Revenue



2025 年 7 月

kpmg.com/ifrs

目錄

變革中保持一致	1	7 合約成本	160
概覽	2	7.1 取得合約之成本	160
1 辨認客戶合約 (步驟一)	3	7.2 履行合約之成本	165
1.1 判斷合約是否存在之條件	3	7.3 攤銷	171
1.2 合約期間	13	7.4 減損	175
1.3 合約存在前已收取之對價	17	8 合約修改	177
1.4 合約之合併	18	8.1 辨認合約修改	177
2 辨認合約中之履約義務 (步驟二)	21	8.2 處理合約修改	181
2.1 可區分之商品或勞務	21	9 授權	187
2.2 隱含承諾及行政事務	35	9.1 智慧財產授權	188
2.3 一系列可區分之商品或勞務	38	9.2 判定授權是否係可區分	189
3 決定交易價格 (步驟三)	45	9.3 判定可區分授權之性質	194
3.1 變動對價 (及限制)	46	9.4 收入認列之時點及型態	199
3.2 重大財務組成部分	61	9.5 合約限制和授權之屬性	201
3.3 非現金對價	72	9.6 以銷售基礎或使用基礎計算之權利金	203
3.4 付給客戶之對價	76	9.7 軟體授權之轉換	211
3.5 銷售稅	87	10 其他應用議題	215
4 將交易價格分攤至合約中之履約義務 (步驟四)	89	10.1 附退貨權之銷售	215
4.1 決定單獨售價	89	10.2 保固	219
4.2 分攤交易價格	96	10.3 主理人與代理人之考量	223
4.3 交易價格之變動	106	10.4 客戶對額外商品或勞務之選擇權	241
5 認列收入 (步驟五)	108	10.5 客戶未行使之權利 (未用權利)	260
5.1 控制之移轉	109	10.6 不可退還之前端收費	263
5.2 隨時間經過滿足履約義務	110	10.7 正常營業活動以外之銷售	268
5.3 衡量履約義務完成程度	123	10.8 虧損性合約	271
5.4 某一時點滿足履約義務	137	10.9 模具	279
5.5 再買回協議	139	11 表達	284
5.6 寄銷協議	144	11.1 財務狀況表	284
5.7 開帳單並代管協議	147	11.2 損益表及現金流量表	296
5.8 客戶之接受	149	12 揭露	300
6 範圍	150	12.1 年度揭露	300
6.1 適用範圍內	150	12.2 期中揭露	308
6.2 適用範圍外	153	參考指引	309
6.3 部分屬適用範圍內	154	詳細目錄	310
6.4 組合法	158	範例索引	313
		本所見解索引	321
		關於本出版品	329
		保持聯繫	330
		致謝	332

變革中保持一致

IFRS 15「客戶合約之收入」正被應用於愈來愈多樣化之合約中，某些產品及勞務之處理，於準則原始生效時甚至尚未存在。儘管歷經各種變化，本準則及收入模式五步驟始終成效良好，持續為客戶合約收入之會計處理提供穩健且一致之基礎。

國際會計準則理事會於 IFRS 15 施行後檢討時作成結論，認為本準則已如預期運作。理事會認知到，由於交易性質，準則中之某些領域於實務應用面可能特別具有挑戰性，例如主理人與代理人之判斷及給付客戶之對價等。

此代表於應用本準則時，仍需要運用重大之專業判斷，及審慎考量相關事實及情況。本更新手冊旨在協助讀者將本準則之規定應用於各式各樣的客戶合約中，並提供更多觀察及釋例。

本所期望於快速變化之世界中，本手冊能成為讀者解讀及應用準則於實務時有用之資源。

Kim Heng

Allison McManus

KPMG global revenue recognition leadership team

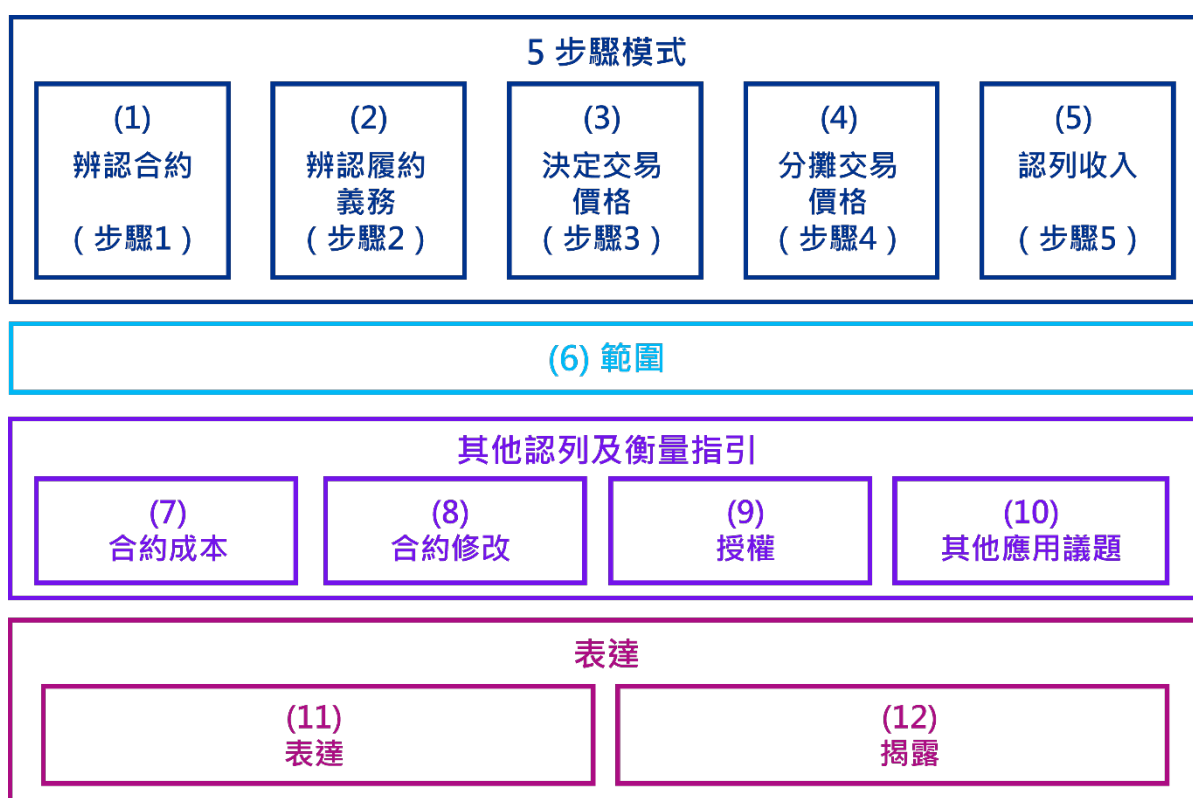
KPMG International Standards Group

概覽

本手冊提供收入準則之詳盡分析，包括各種觀點及釋例，以協助企業因應收入認列規定。於許多情況下，企業依自身事實、情況及個別交易適用準則時，可能仍需要對準則作進一步分析及闡釋。此外，本手冊中的部分見解可能隨著實務演進會有所調整，亦可能隨之發展新觀點。

章節編排架構

下圖摘要說明收入準則的架構以及本手冊中相應的章節。每一章節均提供概覽、準則規定、基本情境下之釋例說明及本所之觀點。部分章節亦提供更複雜情境或特定行業議題之其他應用釋例說明。



1 辨認客戶合約（步驟一）

概覽

與客戶簽訂之合約於法律上具有可執行性且符合特定條件時，該合約屬於收入準則之範圍。若不符合該等條件，則為適用本準則之目的而言，合約並不存在，且自客戶收取之所有對價通常係認列為保證金（負債）。同時或接近同時與同一客戶（或客戶之關係人）簽訂之合約，在符合特定條件時予以合併，並視為單一合約處理。

1.1 判斷合約是否存在之條件

IFRS 15.10

本準則將「合約」定義為兩方或多方間之協議，該協議產生可執行之權利及義務，並指明所稱可執行性是法律問題，而合約可為書面、口頭或隱含於企業之商業實務慣例。

IFRS 15.12

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且不須補償，則合約不存在。

IFRS 15.9

客戶合約於法律上可執行且符合以下所有條件時，屬於本準則範圍。



IFRS 15.9(e)

於執行收現性評估時，企業應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（包括評估其信用等級）。企業係於考慮可能提供客戶之所有價格減讓後執行該評估（見第 3.1 節）。

IFRS 15.14

若合約開始時不符合前述條件，則企業應持續重評估合約是否符合條件，並自符合該等條件之日起適用本準則之規定。對於不符合前述條件之合約所收取之所有對價，應依據第 1.3 節之規定處理。

IFRS 15.13

若合約於合約開始時符合前述所有條件，則除非有跡象顯示事實及情況發生重大改變，否則企業不應重評估該等條件。若重評估時企業判斷不再符合前述條件，則企業應自該日起停止適用本準則於該合約，但不迴轉先前已認列之收入。

釋例 1 – 評估合約是否存在：出售不動產

於出售不動產協議中，賣方 X 評估合約是否存在。在進行此評估時，X 考慮以下因素：

- 買方可得之財務資源；
- 買方對合約之承諾，此可取決於該資產對買方營運之重要性而定；
- X 先前於類似情況下對類似合約及買家間之經驗；
- X 執行其合約權利之意圖；
- 該協議之付款條件；及
- X 之應收款項受償順位是否次於其他債權。

若 X 評估後認為並非很有可能收回其預期有權取得之金額，則尚不存在不動產移轉控制之合約。因此，X 應適用合約存在前已收取對價之會計處理指引（見第 1.3 節），於初始將已收取之所有現金認列為保證金（負債）。

釋例 2 – 評估合約是否存在：未簽署書面銷售合約

S 製鞋商於會計年度結束前持有可供運送予客戶之商品。零售商店 T 下單購買該商品，S 於會計年度結束前交付商品。S 通常與此類客戶簽訂書面銷售協議，並要求雙方經授權之代表人簽署。針對此筆交易，S 已備妥書面銷售協議，且業經其授權之代表人於年度結束前簽署，惟於 S 之會計年度結束前，T 尚未簽署該協議。然而，T 的採購部門已口頭同意購買，並表示高度很有可能在 S 的次一會計年度第一週簽署該合約。

在諮詢其法律顧問並取得法律意見後，S 判定根據 T 所在之司法管轄區當地法律慣例，即使 T 尚未簽署合約，對於依協議運送予 T 的商品，T 依法仍有支付義務。

因此，S 得出結論認為合約存在，並將截至該會計年度結束日止根據該協議所作之銷售適用本準則之一般規定。

釋例 3 – 收現性門檻：依據所移轉之商品或勞務評估

C 公司與 D 客戶簽訂合約，以固定價格 100 萬元銷售 1,000 單位商品。D 的付款紀錄不佳，並經常在下單後要求調整價格，因此 C 評估很有可能僅可收取合約金額的 70%。

依據對事實及情況之評估，C 預期提供隱含價格減讓，並接受 D 支付固定價格七成之金額。於評估價款之收現性是否為很有可能時，C 應評估是否預期能收到 70 萬元，也就是預期隱含價格減讓後之金額。

於後續重評估時，若 C 預期收取金額將超過 70 萬元，則應將超過部分認列為收入。若 C 後續評估收取金額將低於 70 萬元，則應依應收帳款減損之指引衡量，將差額認列為呆帳費用。不過，如果 C 決定給予額外之價格減讓，則該差額將是交易價格及收入之減少。

評估應聚焦於可執行性，而非合約形式

IFRS 15.BC32

為適用本準則之目的，對合約是否存在之評估係著重於依有關法律、法律判例及條例下權利及義務的可執行性，而不是合約形式（口頭、隱含或書面）。在某些轄區或協議下，此可能需要重大判斷，並可能導致對不同轄區之類似合約產生不同評估結果。若對可執行性存有重大不確定性，則可能需要書面合約及具資格法律顧問提供之法律見解，以支持合約各方已核准並承諾依合約履約之結論。

然而，儘管合約必須產生可執行之權利及義務，但合約中某些移轉商品或勞務予客戶之承諾，即使該等承諾在法律上並非可執行，亦可能被視為履約義務（見第 2 章）。

收現性只是一個測試門檻

IFRS 15.9

於收入準則下，收現性條件被設計為一個確認可否認列收入之門檻，以防止企業將收入認列模式應用於有疑慮的合約，導致同時認列收入及大額減損損失。對於許多例行性之客戶合約，通常很有可能符合收現性條件。



收現性係依據企業以商品或勞務換得預期收取之金額評估

收現性門檻係應用於企業移轉商品或勞務予客戶而換得預期有權取得之金額，該金額可能並非合約明定之價格。評估時應考量：

- 企業之法定權利；
- 過去實務；
- 企業打算如何於整個合約期間管理其信用風險暴險；及
- 客戶付款之能力與意圖。

收現性評估僅限於合約不可取消期間內移轉商品或勞務予客戶之可歸屬對價。例如，若合約期間為兩年，但任一方均可在一年後終止合約且無須支付罰款，則企業係評估合約第一年（即合約之不可取消期間）所承諾對價之收現性。



區分收現性或價格減讓時，需要運用判斷

IFRS 15.52, IE7-IE13,
BC45

於評估究竟是因收現性問題或價格減讓而導致企業可能無法收取合約所明定全部對價時，需要運用判斷。

準則列示兩個隱含價格減讓的例子：銷售處方藥（準則中之釋例 2）及提供無保險（自費）病人醫療服務之交易（準則中之釋例 3）。在這兩個例子中，企業得出的結論是，交易價格不是定價或標準費率，且承諾之對價是變動對價。因此，企業可能需要在收入認列模式之步驟 1 對收現性條件作成結論前，先依步驟 3 決定交易價格（包括所有價格減讓）（見第 3 章）。



收現性門檻得以組合層級之資訊評估

IFRS 15.4

在某些情況下，企業可使用一組歷史資料來估計預期收取之金額。企業具有大量同質交易時，該分析方式可能適當。該等估計後續將作為對特定合約收現性整體評估之輸入值。

例如，若供應商針對某類同性質之客戶交易平均收取金額為所開立帳單之 60%，且不打算提供價格減讓，則此可能顯示針對該類別客戶並非很有可能收取合約所簽訂的全部金額。因此，可能無法符合對價金額收現性必須是很有可能之條件。

反之，若供應商針對某類同性質之客戶交易平均收取金額為所開立帳單之 90%，則此可能顯示針對該類別客戶係很有可能收取合約所簽訂的全部金額，因此，可能會符合對價金額收現性必須是很有可能之條件。然而，如果平均收現率為 90%是因為供應商通常僅自每個個別合約中收取 90%之金額，此可能顯示供應商給予其客戶 10%的價格減讓。有關區分收現性與價格減讓之討論，請見前述說明。



收現性僅於客戶之信用等級顯著惡化時予以重評估

除非事實與情況發生重大變化，導致客戶的信用等級顯著惡化，否則企業不會重新評估步驟 1 之收現性條件。例如，客戶失去一名占其年銷售額 75%的客戶，導致其支付能力顯著惡化，因而可能需要重評估。

決定客戶之信用等級是否顯著惡化將視特定情況而定，且通常需要判斷。評估並非旨在蒐集比較不重要之性質變動（即該等不會引發合約有效性疑慮的變動）；亦不是要獲取在合約期間內（特別是長期合約）不會產生重大影響之可能合理波動。

若企業判斷收現性不再是很有可能，則應停止認列收入，並遵循有關合約不存在時收取對價之會計處理指引（見第 1.3 節）。



包含重大財務組成部分之合約亦應評估收現性

本模式中步驟 1 對收現性之評估同樣適用於包含或不包含重大財務組成部分之合約，即使信用等級已計入折現率，且因而合約交易價格包含重大組成部分時亦然。



財政經費終止條款(Fiscal funding clauses)可能影響合約是否存在之評估

當合約中之客戶是政府時，可能會有一項財政經費終止條款，敘明若財政機構未撥付政府支出所需經費，則合約係可取消。於經費正式被核准前即開始交付商品或勞務時，將需要運用判斷以決定合約是否存在。



企業對於已到期之合約仍繼續提供服務時，其可執行之權利及義務

在某些情況下，企業可能會在合約到期後繼續依合約條款提供服務給客戶，例如，在既有合約到期日前尚未完成取代既有合約之新合約條款。如果企業對於該等服務具有法律上可執行之權利及義務，則所提供之服務將依準則一般指引作會計處理。反之，倘若企業對合約到期後交付之服務不具有法律上可執行之權利及義務，則應適用合約存在前已收取對價之相關會計指引（見第 1.3 節）。

評估是否具有可執行之權利及義務往往是複雜的，企業可能需要尋求法律意見，以決定在合約到期日之後是否仍具有可執行之權利及義務。



提供免費試用期

在某些情況下，企業提供客戶於一段時間內免費獲得服務之權利，於該期間內，客戶可決定是否簽訂合約以取得未來服務。例如，客戶可決定在免費試用期結束後訂閱為期 12 個月的影音串流服務。如果客戶簽訂長期合約，服務提供者可能會提供額外誘因（如免費服務或價格折扣）。

前述情況下，於免費試用期後直至客戶決定接受企業所提出之報價前，合約並不存在，因客戶可在免費試用期內隨時選擇退出。免費試用後直到與客戶簽訂服務合約之前，企業對於交易之對價並不存在可執行之權利。一旦客戶接受企業所提出的報價，企業將合約存在之日起之剩餘免費試用期間之服務及試用期後之服務認列為該合約之履約義務。

客戶接受企業所提出之免費試用期後的服務報價以前，企業所提供免費試用期內之服務，通常係認列為銷售誘因。

惟下列情況可能適合僅將免費試用期後的商品或勞務認列為該客戶合約之履約義務：

- 客戶對剩餘免費試用期之商品或勞務不具可執行性；或
- 在組合基礎上，僅將免費試用期後的商品或勞務認列為該客戶合約之履約義務，與將剩餘免費試用期間之商品或勞務併同免費試用期後之商品或勞務認列為履約義務，兩者間無重大差異。



成交價金之協議

IFRS 15.9

於某些情況下，只有在達成特定結果時，企業始有權取得履行勞務之對價，且於該事件發生前客戶可隨時撤銷合約而不須補償企業。此等協議通常稱為「成交價金之協議」，其常見於服務業，例如不動產經紀人及旅行社。依本所之觀點，該等協議下所承諾之全部對價係取決於特定結果達成與否，是以，在特定結果達成前，非屬於收入準則範圍內之客戶合約。此係因，於該等協議中，企業對於迄今所執行勞務之款項並無可執行之權利，且客戶同樣亦無義務。例如，不動產所有權人為出售其不動產而與不動產經紀人簽訂合約。根據合約條款，不動產所有權人可隨時取消合約而不須支付罰款，且僅於該不動產出售后，才有義務支付費用給不動產經紀人。於此情況下，只有在不動產出售時才產生客戶合約，因為在此之前，不動產經紀人對於款項並無可執行之權利，不動產所有權人亦無支付之義務，因此，該協議並未符合合約存在之所有條件。



可能需要依據客戶類別評估合約簽訂之實務慣例

企業可能需要評估在同一轄區內與不同類別客戶簽訂合約的實務慣例。例如，企業之商業實務慣例可能是使用書面合約。然而，企業可能與某些使用不同於其本身實務慣例之客戶間簽訂協議。

若企業為與特定客戶間協議之證據建立了不同的實務慣例，包括與各種類別客戶（例如，按客戶類型、地理區域、產品類型或銷售價格範圍）間的隱含合約，則企業可能需要尋求法律顧問的意見，以決定該等實務慣例是否影響該協議法律可執行性之判斷。

建議企業就每一協議記錄其法律可執行性之評估結論。企業視情況為特定客戶或客戶類別抑或者按轄區建置該等文件可能亦屬適當。



國際財務報導準則會計準則存在兩種合約定義

IAS 32.13

收入準則中之合約定義著重在法律之可執行性。儘管金融工具之表達準則中亦定義「合約」一詞，但該定義有所不同，並未要求合約具有法律之可執行性。

國際會計準則理事會（理事會）未修改金融工具之表達準則中對合約之定義，因為若修改可能會對金融工具之會計處理造成非意圖結果。因此，國際財務報導準則會計準則中有兩種合約定義。

1.1.1 框架協議

一般而言，不包括最低採購數量之框架協議僅訂定可能會下單採購的商品或勞務條款，而未對合約各方產生可執行之權利及義務，亦即，未產生合約。然而，可執行性涉及各轄區的相關法律問題，每個框架協議將需要依其條款及條件以及當地法令加以評估。

如果框架協議本身未產生可執行之權利及義務，則通常是採購訂單連同框架協議始產生企業與客戶間可執行之權利及義務。因此，應將訂購單與框架協議一起進行評估，以判定是否符合準則第 9 段之條件及合約是否存在。

企業須考量個別訂購單的定價是否相互關聯，且：

- 採購訂單應予以合併（見第 1.4 節）；或
- 框架協議中有隱含或明確的承諾：亦即是否包含一項重要權利（見第 10.4 節）或任何變動對價，例如折扣或讓價（見第 3.1 節）。

釋例 4 – 框架協議：無最低採購量

X 製造商與 Z 客戶簽訂銷售產品的框架協議。該協議明定包括價格、保固、退貨權利及採購協定等一般條款，不包括任何最低採購量要求。

本例中，X 判定框架協議不產生合約，因其並未產生可執行之權利及義務。此外，X 判定合約係於交貨後才成立，因為在此之前，可隨時取消採購訂單。

釋例 5 – 框架協議：有最低採購量

X 製造商與 Z 客戶簽訂銷售產品的框架協議。該協議明定包括價格、保固、退貨權利及採購協定等一般條款。此外並要求 X 於一年內每月的第一天交付 1,000 單位。

X 判定該框架協議產生合約，因其對於每月的第一天必須交付 1,000 單位產品產生可執行之權利及義務。

釋例 6 – 框架協議：預支帳戶(prepaid spending account)

X 製造商與 Z 客戶簽訂預支帳戶協議，根據該協議，Z 同意於兩年內向 X 消費 200 萬。Z 預付不可退款之價款 200 萬，且可於兩年內依雙方同意價目表中之價格發出商品及勞務採購訂單動支該帳戶餘額。X 有權保留此兩年期間結束時所有未提取之款項（即預支帳戶協議包含「用之或棄之」（‘use it or lose it’）條款）。

預支帳戶協議列出一般性條款，包括預付金額、價目表、保固、退貨權利及採購協定。根據該協議，Z 可自 X 眾多種類與數量之商品及勞務中作選擇。涉及勞務之訂單，協議僅明定每小時費率，因此，Z 需要於下訂單前與 X 討論工作範圍。

不可退還之預付款可視為最低數量要求。然而，考量預支帳戶協議涵蓋概括性質之條款，且需要於下單日另外就工作範圍進行討論，因此 X 公司於 Z 公司下採購訂單之前尚無法辨認 Z 公司對哪一項商品或勞務具有權利。據此，X 公司作出結論該協議本身不產生合約，因其尚未產生可執行之權利及義務。

X 將每一採購訂單連同預支帳戶協議，視為本準則下之合約。此係因僅於採購訂單發出後，X 始能辨認 Z 對商品或勞務之權利。

X 需要考量個別採購訂單間是否相互關聯，且：

- 採購訂單是否需要合併（見第 1.4 節）；或
- 預支帳戶協議是否存在隱含或明確之承諾，諸如包括重要權利（見第 10.4 節）或任何變動對價（見第 3.1 節），如讓價或折扣。



最低採購量要求

某些框架協議可能包含客戶購買最低數量商品或勞務之要求。此類要求可能為協議期間內或協議內各期間（例如多年期框架協議內之每一年）所累計之最低數量。若最低採購量具可執行性，則框架協議本身可能構成一項合約。然而，若依企業過去實務有未執行框架協議中最低採購量之慣例，則根據所有事實及情況會得出該最低採購量不具法律可執行性，因而該框架協議將不是一項合約之結論。

此外，若依客戶之攸關經驗顯示客戶將無法達成所要求之最低採購量，且企業不會試圖執行該要求，此種情況下通常顯示企業與客戶並未承諾該框架協議之最低採購量要求。因此，即使最低採購量於法律上可執行，該合約亦可能不符合合約存在之所有條件，此時框架協議不是一項合約。



為產生法律上可執行之權利及義務可能需要額外步驟

一般而言，通常會將採購訂單併同框架協議評估，判定是否符合步驟 1 之條件而存在合約。惟若必須採取額外步驟才能使採購訂單產生法律上可執行之權利及義務（例如，收到訂購單後簽訂增補合約或框架協議附約），則於完成該等步驟之前，客戶合約並不存在。



相同框架協議下之採購訂單間可能相互關聯

於某些情況下，不同採購訂單間之定價可能相互關聯。應評估個別發出的採購訂單是否影響同一框架協議下的其他採購訂單。當訂購單相互關聯時，可能導致個別採購的交易價格與合約明定價格不同，這可能是由各種原因造成。於某些情況下，採購訂單可能符合需要將合約合併之條件；於其他情況下，企業將需要考量採購訂單是否產生隱含或明確承諾，該等承諾可能是步驟 2 中的重要權利或是步驟 3 中的變動對價（例如，折扣或讓價協議）。

IFRS 15.BC73

其他應用釋例



釋例 7 – 汽車製造業者：合併提名函(nomination letter)與後續訂購單

F 汽車製造商於 1 月 1 日核准 S 供應商提出的汽車製造專用零件報價。F 於提名函（或稱為「定點函」）中確認 2 月及 3 月訂購的單位價格分別為 80 元及 100 元。F 預計於 2 月及 3 月各訂購 50,000 單位，下訂時 F 會向 S 提交採購訂單。

S 注意到無論是提名函或框架協議中均未約定 F 購買的最低採購數量，因此認為提名函與框架協議本身未產生可強制執行之權利及義務，因此依收入準則，合約並不存在。

S 依準則將每筆採購訂單辨識為一項合約，此係因 S 能透過採購訂單連同框架協議及提名函，辨識付款條件及 F 對商品之權利。

釋例 8 – 汽車零件供應商：工程服務之合約存在，但零件供應之合約不存在

G 汽車製造商於 1 月 1 日核准 S 供應商所提出的汽車製造專用零件報價，雙方同意 S 亦將代 G 執行生產零件所需的前端工程及設計(engineering and design) 服務。S 作出結論該等生產前活動移轉一項服務予 G，雖然 G 與 S 簽訂的框架協議未明訂該工程及設計服務之單獨價格，但每個零件的價格包含補貼 S 所提供該服務的加價，而框架協議並未明定 G 訂購零件的最低數量。

該協議亦包含一項終止條款，其約定倘若 G 終止該協議，則 S 可就所有工程及設計服務所發生之成本獲得補償。

S 於 4 月 1 日完成工程及設計活動。

G 於 12 月 1 日訂購第一批零件。

S 認為由於協議未明定購買零件的最低數量，因此於 1 月 1 日對零件沒有任何可執行的權利及義務。然而，由於協議的終止條款保證對工程及設計服務提供補償，因此依收入準則，存在工程及設計服務之合約。

1.2 合約期間

IFRS 15.11

本準則適用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）

IFRS 15.12

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），則合約不存在。

若同時符合下列兩個條件，則合約係「完全未履行」：

- 企業尚未移轉任何承諾的商品或勞務予客戶；及
- 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。

於評估合約期間時，續約之經濟誘因本身通常不產生可執行之權利及義務。惟若客戶因終止合約喪失前端折扣，則企業應評估此是否代表終止罰款（即截至終止日因已移轉商品或勞務應支付款項以外之價值移轉）。

放棄財務折扣（即貨幣時間價值之效益）係企業於評估合約期間須考量之終止罰款。惟若合約並未包含重大財務組成部分（見第 3.2 節），則本所認為財務折扣之損失通常不構成重大終止罰款。

釋例 9A – 合約期間：不重大之終止罰款(1)

X 公司與 Y 客戶簽訂按月續約之無線通訊服務合約，其中包括手機與語音及數據服務。Y 並未針對手機支付預付款項，而是透過個月分期付款於 12 個月內支付手機之單獨售價。X 判定與 Y 簽訂之合約不包含重大財務組成部分（見第 3.2 節）。若 Y 未逐月續訂無線通訊合約，則手機之剩餘未支付金額會立即可收取。

此外，Y 係依據單獨售價按月支付語音及數據服務費，而除了手機與語音及數據服務外，合約不包括其他應付款項。

X 於評估合約之可執行性時，係考量若 Y 決定在第一個月結束時不續約之可收取金額。X 觀察到在服務合約未續訂情況下要求償還手機剩餘未支付金額，是給予 Y 續訂的經濟誘因。X 判定此經濟誘因不是重大終止罰款，而是對移轉商品償還欠款。

X 可執行服務合約的期間不超過一個月，因此 X 作出結論該合約期間為一個月。

釋例 9B – 合約期間：不重大之終止罰款(2)

T 公司與 C 客戶簽訂按月續約之無線通訊合約，每月按單獨售價收取服務費 50 元。C 客戶同時預先按單獨售價支付 1,000 元款項購買手機。依合約，若 C 連續續約 24 個月，可享有無線通訊服務每月折扣 25 元，亦即 C 可獲得 600 元（25 元 x 24 個月）的折扣金額。

T 於評估合約之可執行性時，係考量若 C 決定不續約之可收取金額。T 觀察到在無線通訊合約未續訂情況下所放棄的折扣，是給予 C 續訂的經濟誘因。然而，T 判定此不等同於罰款，因為這不是對未續訂服務的補償。T 作出結論其對第一個月以後之服務不具可執行之權利及義務，因此合約期間為 1 個月。

T 考量該 25 元之折扣究竟是否代表重要權利，因為 C 可選擇每月續約以降低價格（見第 10.4 節）。

釋例 9C – 合約期間：重大之終止罰款

X 公司與 Y 客戶簽訂按月續約之無線通訊合約，每月按單獨售價收取服務費 50 元。Y 客戶同時購買手機，單獨售價為 1,000 元。若簽訂無線通訊服務之方案，可換得手機價格打折至 400 元的優惠條件，Y 簽約時需預先支付此款項。

若 Y 未能續訂 24 個月之無線通訊合約，則需要償還剩餘服務月數每月 25 元之手機折扣。例如，若 Y 於 10 個月後未續訂服務，則需要 X 支付 350 元（25 元 x 14 個月）。

X 於評估合約之可執行性時，係考量若 Y 決定不續約時之可收取金額。根據量化及質性因素之分析，X 判定要求 Y 償還預付之折扣價款係屬重大罰款，因而產生可執行之權利及義務，即合約期間為 24 個月。

 釋例 10 – 合約期間：特定期間後取消無罰款

S 承包商簽訂製造合約為 C 客戶生產 50 個專用感應器，約定每單位固定價格 2,000 元。C 於收到 10 個感應器後，可取消合約且無須支付罰款。

由於 C 在合約終止時不須支付重大補償金額（即合約無終止罰款），故 S 判定該合約等同於簽訂生產 10 個感應器，並給予 C 購買額外 40 個感應器選擇權之合約。

 釋例 11 – 合約期間：可取消無罰款

X 公司與 R 客戶簽訂合約，以每月 130 元的收費提供服務，且每年按 2% 或消費物價指數變動兩者孰低者調增。此服務的單獨售價為 130 元。該合約未明定合約期間，且任何一方均可在每月月底取消合約且不須支付罰款。

X 判定原始合約期間僅一個月，且於該協議下合約期間將始終為一個月。此係因任一方都有單方面可執行的權利於當月月底終止合約，而不須補償另一方。

一旦各方選擇在當期不使用其終止權，即視為每月產生新合約。



合約期間影響準則許多層面

合約期間的決定係屬重要，因其可能影響交易價格之衡量及分攤、收現性評估、不可退還前端收費之收入認列時點、合約修改以及重要權利之辨認。



終止合約之應付對價可能影響合約期間之評估

若合約可藉由補償另一方而終止，且要求補償之權利具有重大性，則合約期間為明訂之期間，抑或至不須補償另一方即可終止合約時點之期間。

惟若合約可於任一方不須支付重大補償之情況下終止，則合約期間不得超過已提供商品及勞務之期間。

於評估該補償權利是否重大時，企業應考量所有攸關因素，包括終止時該權利於法律上之可執行性。若企業過去實務有不執行終止罰款之慣例，且因而改變法律上可執行之權利及義務，則可能影響合約期間之判斷。



補償範圍不限於終止時支付之款項

終止時補償另一方的款項，係指截至終止日因移轉商品或勞務可收取款項以外之任何金額（或其他價值之移轉，例如權益工具）。其範圍並不限於明確稱為終止罰款之款項。



任一方均得於多個不同特定時點取消合約之能力可能限制合約期間

若企業與客戶簽訂合約，任一方均可於多個不同特定時點續約或取消而不須支付重大罰款，則於合約不可被任一方取消之期間將該權利及義務認列為一項單獨合約。於每一服務期間（例如按月協議中的一個月）開始時，企業已開始履行合約且客戶未取消合約，該企業通常取得與該等服務所欠費用相關之可執行權利，因此合約存在。



永久合約(Evergreen contracts)

基於評估合約期間之目的，任一方得於任一期間（例如按月基礎）取消而不須支付罰款之永久合約（即自動續約之合約），與要求各方於每個期間主動選擇續約（例如，提出新採購訂單、簽署新合約）的類似合約並無不同。於該等情況下，企業不得自動假定合約期間超過當期期間（例如，當月）。



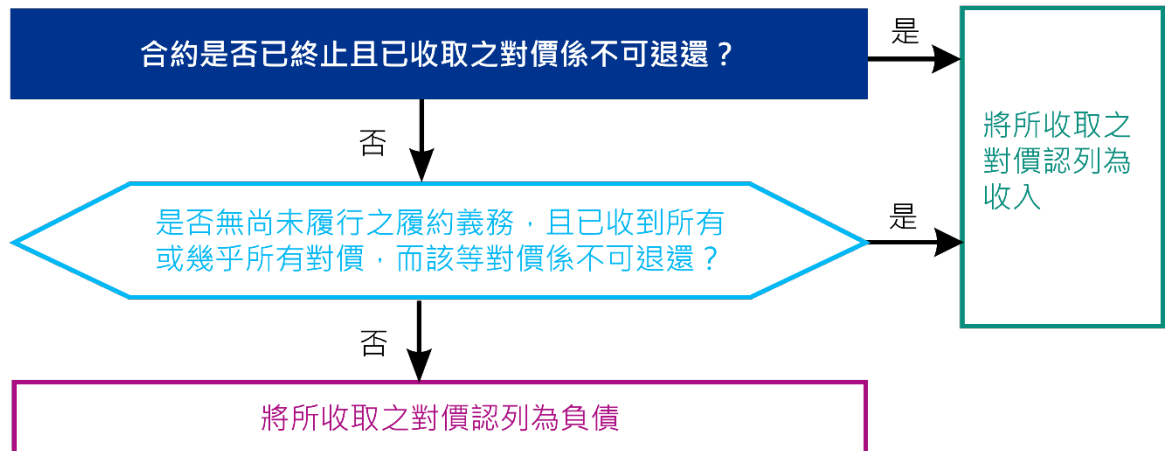
僅客戶有權利終止合約

若僅客戶有權利終止合約且不須支付罰款，而企業有義務繼續履行合約直至特定期間結束，則初始合約期間係於客戶可終止的最早日結束。企業評估該合約以判斷客戶可於特定期間續約之選擇權究竟是否給予其重要權利（有關客戶對額外商品或勞務之選擇權之討論，見[第 10.4 節](#)）。

1.3 合約存在前已收取之對價

IFRS 15.15-16

以下流程圖摘要自尚非屬本準則範圍之合約所收取對價之認列方式。



然而，企業必須重評估該協議，若後續符合該模式步驟 1 之條件，則開始適用收入認列模式。

釋例 12 – 累積追計調整合約存在前已收取之對價

IFRS 15.16

C 公司與 D 客戶簽訂 12 個月的服務合約，約定 D 每月支付 800 元服務費用。該協議於 5 月 31 日到期，但 C 公司持續提供服務且 D 公司持續每月支付 800 元。於 7 月 31 日簽署一項新協議，要求每月支付 1,000 元費用，並追溯至 6 月 1 日生效。

C 之法律顧問建議，於 7 月 31 日簽訂新協議前，D 就 C 所提供之服務尚不存在支付之可執行義務。C 因此作出結論，6 月及 7 月並未存在合約。

由於既有合約已於 5 月 31 日終止，C 公司僅於已完成服務之履約，且已收到所承諾之幾乎所有對價 1,600 元亦不可退還時，始將自 D 收取之 6 月及 7 月支付款認列為收入。

若非前述情況，則 C 係將所收取之 1,600 元對價遞延認列為負債，直到合約具可執行性（7 月 31 日）。一旦協議係可執行，C 將於 7 月 31 日按累積追計基礎認列 2,000 元（每月 1,000 元）收入，因 1,000 元價格自 6 月 1 日起適用。企業作出合約初始不存在，而是在後續才判定存在時，其收入認列時點之進一步討論，請見 [5.3.1](#)。

然而，若企業已判定即使 7 月 31 日未正式簽署協議的情況下，6 月 1 日仍存在可執行的合約時，則基於對各方可執行權利及義務之法律解釋，收入將持續按月認列。因每月收費金額可能不確定，C 將估計因移轉所承諾勞務時預期有權取得之變動對價（受限制）總金額（有關變動對價及其限制之進一步討論，請見 [第 3.1 節](#)）。此情況下，7 月 31 日簽訂之合約係認列為變動對價之調整，或者如果對價不被視為變動，則以合約修改處理。有關合約修改的進一步討論，請見 [第 8.2 節](#)。

**收入認列可能會遞延相當長一段時間**

若企業作出法律具可執行性之合約不存在之結論，則可能難以評估何時收到所有或幾乎所有已承諾對價且不可退還。於某些情況下，在企業能作出於該模式下合約存在或該對價符合收入認列條件之結論前，可能會認列一段相當長時間的保證金負債。

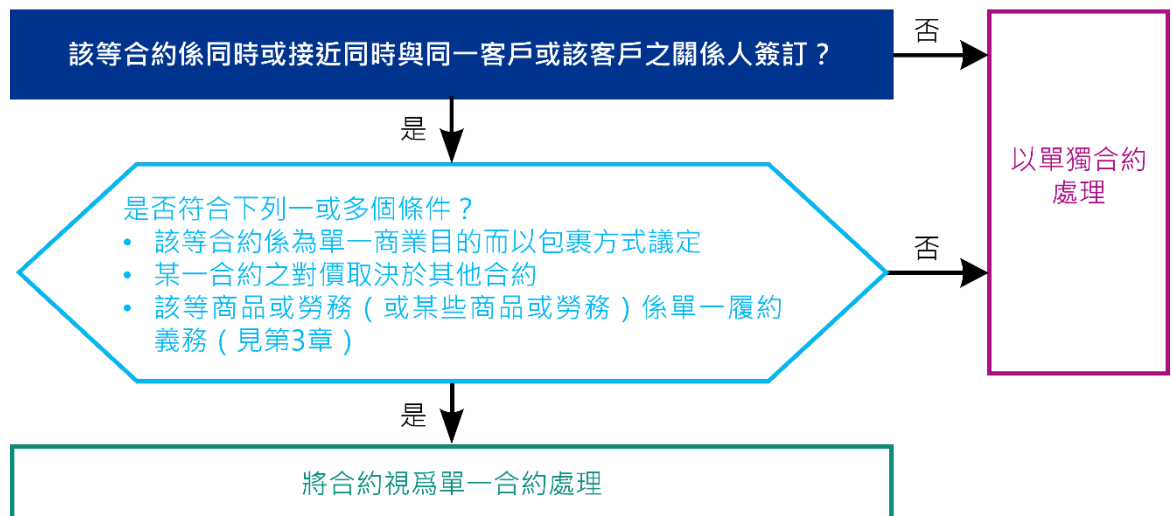
**不符合收現性門檻時通常不認列應收款項**

通常，若企業因不符合收現性門檻而作成合約不存在之結論，則不會就已移轉予客戶之商品或勞務但尚未收取的對價認列應收款項。

1.4 合約之合併

IFRS 15.17

以下流程圖摘要準則中用於決定企業何時應將兩個或多個合約予以合併，並認列為單一合約之條件：

**釋例 13 – 合約之合併：軟體相關授權及客製服務**

S 軟體公司簽訂一項合約將其客戶關係管理軟體授權予 B 客戶。3 天後，S 在另一單獨合約中同意提供諮詢服務以重大客製該授權軟體，使其在 B 的資訊科技環境中正常運作。B 在客製服務完成之前無法使用該軟體。

S 判定這兩個合約應予以合併，因該等合約係接近同時與同一客戶簽訂，且合約中的商品或勞務是單一履約義務。有關辨認合約中履約義務（模式下步驟 2）的進一步討論，請見第 2 章。

釋例 14 – 與政府相關個體合約之合併

D 開發商簽訂合約為 X 政府個體開發及銷售資通安全系統。3 天後，D 與 Y 政府個體簽訂另一單獨合約銷售相同系統。這兩個個體均由同一政府所控制。在協商過程中，D 同意若 X 及 Y 同時購買該系統，則提供大幅折價。

D 作出前述兩個合約應予以合併之結論，因 X 是 Y 的關係人、合約係接近同時簽訂且係為單一商業目的而以包裹方式議定。D 亦需要評估這兩個系統是否為單一履約義務。

釋例 15 – 合約之合併：設備及修改服務

X 公司銷售設備（P 產品），P 按原設計即可正常運作無須任何客製或修改服務，且無須 X 協助即可安裝於客戶之廠址。

X 與 R 客戶簽訂銷售 P 的合約。45 天後，X 與 R 簽訂另一單獨協議，約定 X 提供修改 P 設備之服務。該等服務包括對 P 進行重大修改，以強化及變更其功能。

儘管兩項協議係分開簽訂，但係於同一期間協商（雖然協商的開始及完成時點未盡相同），且主要是由 X 與 R 的幾乎同一批人員進行協商。

X 作出結論，若將兩個合約合併，P 產品及 P 客製服務將是單一履約義務（見第 2 章）。X 亦作出結論，這兩項協議是為單一商業目的而以包裹方式議定，亦即使 R 能使用客製後的設備。

因此，由於 P 產品之銷售合約與提供服務之協議係接近同時簽訂，這兩項協議構成單一合約。X 將移轉 P 產品與客製服務認為單一履約義務。

判斷合約是否應予以合併時如何評估「同時或接近同時」

合約之會計處理取決於企業之現時權利及義務，而非企業如何安排該合約。基於適用本準則目的確認是否應將合約予以合併時，準則未就何謂「同時或接近同時」之評估提供明確界線。因此，企業於分析所經過的時間時應評估其特定事實及情況。

具體而言，該企業應考慮其商業實務慣例，以決定什麼樣的最短期間能對合約是在同時或接近同時協商提供證據。此外，企業應評估將該等協議簽訂為單獨合約之原因，以及該等合約係如何進行協商（例如，兩項合約皆係與同一對象協商，抑或係由企業內之不同部門與客戶分別協商）。

企業需要制定程序，及時辨認與同一客戶簽訂的多個合約，確保能對該等協議進行評估，以判斷基於會計目的究竟是否應將該等合約合併認列為單一合約。

此外，企業應考量某一單獨協議是否係對原始協議的修改，以及是否應將其認列為新合約或現有合約之一部分。有關合約修改的討論見第 8 章。



賦予關係人定義新的重要意涵

IFRS 15.BC74, IAS 24

該準則明定，對於予以合併的兩個或多個合約，應係與同一客戶或其關係人所簽訂。理事會指出，收入準則中使用的「關係人」一詞與關係人準則中的定義相同。此代表，國際財務報導準則會計準則中原先為揭露目的所制定的關係人定義被賦予新的重要意涵，因其可能影響收入交易之認列與衡量。



與同一企業不同部門簽訂的合約亦不例外

考量是否應將兩個或多個合約予以合併時，並不因合約是由企業或客戶的不同部門所簽訂而有例外。事實上，即使是與客戶非屬同一合併個體之關係人簽訂的合約，亦須考量是否可能應予以合併。

然而，合約是否由相同各方協商，或係由企業或客戶的不同部門協商，實務上可能會影響是否符合準則所述三個特定條件中的任一條件。

例如，由一方或雙方不同部門所簽訂的兩個合約較有可能不是「為單一商業目的而以包裹方式議定」，或所移轉之商品或勞務較有可能不是單一履約義務。



透過經銷管道銷售時，該評估更為複雜

應用合併合約之指引時，企業應判斷何方為合約中的客戶。企業於經銷管道中與非屬企業客戶的各方所簽訂的合約不予合併。

例如，對於汽車製造商而言，銷售車輛的客戶通常是經銷商，而租賃車輛的客戶通常是終端消費者。由於經銷商與終端消費者不是關係人，因此不會評估是否應將此等合約（與經銷商間的原始銷售合約及隨後與終端消費者間的租賃合約）予以合併，而係視為不同的單獨合約分別處理。惟於其他情況下，企業的客戶可能亦是終端消費者之代理人，此時，則須對合約進行評估，以判斷是否應予合併。

IFRS 15.BC74

然而，企業於經銷管道中對終端消費者隱含或明確承諾的履約義務（例如，企業透過中介方銷售時承諾對終端客戶提供免費服務）將作為合約一部分進行評估。有關辨認合約中履約義務的進一步討論（模式步驟 2），請見第 2 章。

2 辨認合約中之履約義務 (步驟二)

概覽

辨認履約義務之過程中，企業須判斷其是否承諾移轉可區分之商品或勞務，或係移轉符合特定條件之一系列可區分商品或勞務。此等承諾可能不限於書面合約敘明之承諾。收入準則提供一些指標，以協助確認何時符合「可區分」條件。

IFRS 15.22–23, 26

「履約義務」係收入認列之科目單位。企業評估客戶合約中承諾之商品或勞務，並將下列之一辨認為一履約義務：

- 可區分之商品或勞務（或一組商品或勞務）（見第 2.1 節）；或
- 幾乎相同且移轉予客戶之型態相同之一系列可區分商品或勞務（亦即，系列中每一可區分商品或勞務皆係隨時間逐步滿足，並採用相同方法衡量完成程度）（見第 2.3 節）。

此包含對隱含承諾及行政事務之評估（見第 2.2 節）。

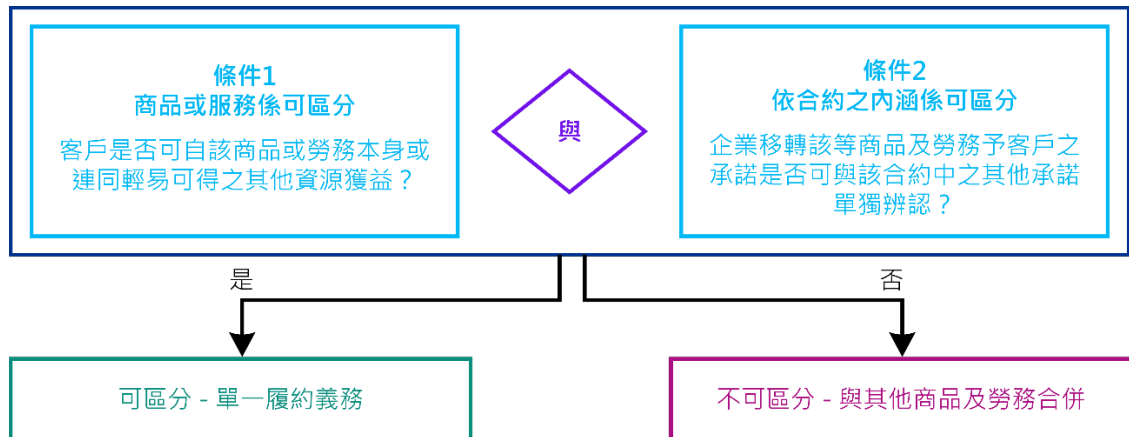
2.1 可區分之商品或勞務

IFRS 15.22

單一合約可能包含交付超過一項商品或勞務予客戶之承諾。企業於合約開始時，評估所承諾之商品或勞務以判斷哪些商品或勞務（或一組商品或勞務）係可區分，並因而構成履約義務。

若符合下列條件，一商品或勞務係「可區分」。

IFRS 15.27



IFRS 15.28

條件 1	商品或服務係可區分 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，則客戶可自該商品或勞務獲益。 客戶可自該商品或勞務本身獲益，或連同： <ul style="list-style-type: none"> • 企業或另一企業單獨銷售之其他輕易可得資源；或 • 客戶已自企業取得之資源（例如預先交付之商品或勞務）或已自其他交易或事項取得之資源。 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。
條件 2	依合約之內涵係可區分 評估企業移轉商品或勞務之承諾依合約之內涵是否係可區分時，目的係判定承諾之性質係個別移轉每一該等商品或勞務，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）。 本準則提供下列指標，以協助評估所移轉商品或勞務予客戶之承諾為兩個以上時，是否係不可單獨辨認。 <ul style="list-style-type: none"> • 企業提供一重大服務，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（客戶所簽訂之一個組合產出或多個組合產出）。此發生於企業使用該商品或勞務作為投入，以生產或交付客戶明定之一個或多個組合產出。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。

IFRS 15.29

	<p>一個或多個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。</p> <ul style="list-style-type: none"> 該等商品或勞務係高度相互依存或高度相互關聯，致使每一該等商品或勞務係受一個或多個其他商品或勞務重大影響。 <p>此指標並未涵蓋所有情況。</p>
--	---

IFRS 15.30

若承諾之商品或勞務被判定為不可區分，則企業繼續將其與其他承諾之商品或勞務合併，直到辨認出一組可區分之商品或勞務。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。

有關移轉授權連同其他商品或勞務一併移轉之承諾是否為可區分之相關指引及討論，請見第 9.2 節。

釋例 1 – 合約中之單一履約義務

IFRS 15.IE45–IE48

C 營造公司與 D 客戶簽訂一份設計及建造醫院之合約。C 負責該建造專案之所有管理，並辨認將提供之商品及勞務，包括工程作業、整地、地基、採購、建造、管線配置、設備安裝及完工整理。

C 辨認於醫院建造期間所提供之商品及勞務，該等商品及勞務本身可能會單獨為 D 帶來效益。例如，若每種建造材料可由其他企業單獨出售，則 D 能以高於殘值之金額轉售。建造材料亦可連同其他輕易可得之資源（例如，其他材料或另一承包商之服務）一起出售。

然而，C 注意到，依合約所提供之商品及勞務，與合約中之其他承諾係不可單獨辨認。C 公司提供一項重大整合服務，將合約中之所有商品及勞務組合成 D 簽訂之組合項目（即醫院）。

C 因而作出不符合條件 2 以及個別活動係不可區分之結論，且因此非為單獨履約義務。據此，C 將一組建造醫院之商品及勞務認列為單一履約義務。

釋例 2 – 合約中之多項履約義務

T 電信公司與 R 客戶簽訂合約，其中包括交付一支手機及兩年之語音通話及數據服務。

R 可使用該手機執行特定功能（如行事曆、聯絡人清單、電子郵件、網路存取、透過無線網路存取應用程式、播放音樂或玩遊戲）。

另有證據顯示，客戶會在拍賣網站上轉售手機，並回收部分售價。T 亦經常單獨銷售語音通話及數據服務，透過續約或銷售給自其他廠商（例如零售商）購得手機之客戶。

T 公司基於下列評估，作出手機及無線通訊服務係兩個單獨之履約義務之結論。

<p>條件 1</p>	<p>商品或勞務可區分</p> <ul style="list-style-type: none"> • R 可自手機本身獲益 (即因該手機具有獨立功能，亦能以高於殘值之金額轉售，具有獨立於 T 網絡服務之實質功能，雖然功能較少)，或連同無線通訊服務獲益，無線通訊服務係 R 輕易可得之服務，因為 T 單獨銷售該等服務。 • R 可自無線通訊服務連同輕易可得之資源獲益 (意即，手機可於簽約時已交付，亦可向其他零售商購買，亦或是可使用不同手機搭配該無線通訊服務)。
<p>條件 2</p>	<p>依合約之內涵可區分</p> <ul style="list-style-type: none"> • 此合約中，手機及無線通訊服務係可分離，因其並非對單一資產 (組合產出) 之投入，此顯示 T 並未提供重大整合服務。 • 手機及無線通訊服務不會相互重大修改或客製。 • R 可自不同供應商購買手機及和語音通話/數據服務 (例如，R 可向零售商購買手機)，此為該手機及語音通話/數據服務間並非高度相互依存或高度相互關聯提供證據。



應用該等指標需要運用判斷

本準則並未針對商品或勞務依合約之內涵是否可與其他承諾之商品或勞務單獨辨認之指標設定優先順序或權重。企業評估合約之特定事實及情況，以決定每一指標之所強化程度。

進行可分離分析時，某些指標在不同情境或合約類型中，可能比其他指標提供更有力之佐證。例如，客製程度、複雜度、客戶購買商品或勞務之動機、合約限制，以及個別商品或勞務之功能等因素，可能對不同類型合約是否可區分之分析產生不同影響。

此外，基於合約之特定事實及情況，某項指標之相對強度可能使企業作出兩個以上之承諾商品或勞務依合約之內涵無法相互分離之結論，即使其他兩個指標偏向係可分離之情況下亦然。

為協助企業應用該等指標，本準則納入許多釋例說明其應用，謹彙總如下表：

IFRS 15.IE45-IE65A

釋例	情境描述	結論
10A	企業提供重大整合服務建造建築物且交付單一產出予客戶。	單一履約義務
10B	企業提供重大整合服務將多個複雜且特殊之項目作為單一產出交付予客戶。	單一履約義務
11A	企業提供可使客戶分別獲益之軟體、安裝、非特定更新及電話技術支援予客戶。	多項履約義務
11B	企業提供涉及重大客製軟體之安裝服務予客戶。	單一履約義務
11C & 11D	企業提供設備及一項可單獨辨認之安裝服務予客戶；11D 中，客戶須使用企業之安裝服務。	多項履約義務
11E	企業提供設備及可單獨辨認之專用消耗品予客戶。	多項履約義務
12A	企業提供商品予客戶，且明定承諾將提供服務予購買商品客戶之客戶。	多項履約義務
12B	企業提供商品予客戶，且隱含承諾將提供服務予購買商品客戶之客戶。	多項履約義務
12C	企業提供予客戶之客戶的服務，非屬對客戶承諾之一部分。	單一履約義務 (服務並非合約之履約義務)



應用條件 2 時企業需要評估所分析之兩個項目間是否有轉化上之關係

IFRS 15.BC116K

理事會指出，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。

委員會亦觀察到，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）。



判定商品或勞務是否可單獨辨認考量可分離之風險

IFRS 15.BC105,
BC116J–BC116K,
IU 03-18

評估商品或勞務是否可單獨辨認時，企業考量其為履行移轉商品或勞務之義務而承擔之風險是否為不可分離。

國際財務報導準則解釋委員會曾討論，企業與客戶簽訂合約，銷售土地並將於該土地上建造建築物。委員會指出，判斷是否存在將土地及建築物整合成組合產出之重大服務時，企業係考量對移轉土地予客戶所承擔之風險，與對建造建築物所承擔之風險是否係不可分離（亦即，就履約而言，企業若未移轉土地，其履約是否有所不同，且反之亦然）

委員會亦指出，判定土地與建築物是否高度相互依存或高度相互關聯時，企業係考量是否即使未建造該建築物，仍能履行其移轉土地之承諾，以及是否即使未移轉該土地，仍能履行建造該建築物之承諾。

委員會觀察到，移轉土地之承諾與建造該建築物之承諾係可單獨辨認，若企業認為：

- 不論是否移轉土地，其對建造建築物之履約將相同；及
- 即使其未移轉土地，仍能履行建造建築物之承諾；反之亦然。



對客戶之客戶承諾的商品或勞務可能為一項履約義務

IFRS 15.BC92

於某些產業，製造商可能對客戶之終端客戶承諾提供商品或勞務作為銷售誘因，以促進其商品於該配銷通路之銷售。本準則要求企業評估對客戶之客戶的承諾是否為客戶合約中之履約義務。

此等情況之例，包括汽車製造商對自經銷商購買汽車之客戶提供免費維修服務，軟體業者對終端軟體用戶提供客戶支援或軟體更新，以及消費性商品公司對終端客戶提供可郵寄兌換之免費商品。

此等承諾可能於客戶合約中明確敘明，亦可隱含於企業之商業實務慣例、已發布之政策或特定聲明。隱含承諾之更多討論，請見[第 2.2 節](#)。



軟體經銷商於客戶合約存在前提供售前建議 – 非合約所承諾之商品或勞務

國際財務報導準則解釋委員會曾討論，軟體經銷商提供予終端客戶之售前建議究竟是否為特定商品或勞務。委員會觀察到，經銷商提供予客戶之售前建議（依軟體製造商與經銷商間之經銷協議）並非客戶合約中之隱含承諾。委員會亦觀察到，於與客戶簽訂合約時，經銷商已提供建議。因此，委員會指出，經銷商客戶合約中所承諾之惟一商品係標準軟體授權。有關軟體轉售之進一步討論請詳第 10.3 節。



合約限制可能不具決定性

IFRS 15.BC100

企業與客戶簽訂之合約通常包含合約限制或禁止條款。此等合約條款可能包括禁止轉售合約中之商品予第三方，或限制使用特定輕易可得之資源，例如，合約可能要求客戶在購買商品或授權時，須同時購買配套服務。

IFRS 15.IE58E–IE58F

於本準則之釋例 11D 中，客戶依合約須使用賣方之安裝服務安裝所購買之商品。該釋例指出，該合約限制並不影響安裝服務是否為可區分之評估。該企業應用條件 1 及條件 2 評估安裝服務是否為可區分。釋例 11D 透過應用此等條件說明，不會僅因合約條款具實質性，而得出該商品及勞務係不可區分之結論。

IFRS 15.BC100

合約若限制客戶轉售商品（例如，為保護企業之智慧財產），則企業可能因而作出客戶無法自商品或勞務中獲益之結論，因客戶無法在現有市場中，以高於殘值之金額轉售該商品。然而，若客戶可自該商品（例如電話支援）連同其他輕易可得之資源（例如軟體授權）獲益，即使合約限制該客戶取用該等資源（藉由要求客戶使用企業之產品或勞務），則企業可能作出結論，該商品或勞務對客戶具有效益，且客戶可購買或不購買該產品或勞務不重大影響該商品。



銷售本身碳權

推動綠色倡議並產生碳權的企業適用本準則規定認列銷售碳權予客戶之收入。若企業分別出售碳權與其他商品或勞務，則此分析可能相對簡單。

反之，若碳權與其他商品或勞務一起移轉予客戶，則企業需要判定碳權是否係可區分且為合約中之單獨履約義務。評估時，企業考量對客戶承諾之性質及客戶如何從中獲益，即企業究竟係移轉更環保之商品或勞務，抑或係移轉商品或勞務加上單獨之碳權。該分析可能具有挑戰性，需要根據特定事實及情況進行判斷。依本所之觀點，以下考量因素可能有助於進行分析並決定碳權是否為客戶合約中之單獨履約義務。

主要考量因素	對分析的影響
碳權是否為合約中的單獨履約義務？	<p>以下情況可能顯示碳權為單獨履約義務：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 除合約中之商品或勞務外，碳權係作為單獨項目（可能單獨定價）提供； • 該企業自行出售碳權；及 • 客戶可從另一個企業單獨購買碳權。
碳權是否由企業或第三方產生？	<p>若碳權是由第三方產生，則可能顯示其至少可於非公開交易中出售，因為企業需要購買碳權，即客戶可透過將其出售給另一方自碳權中獲益。</p> <p>若碳權是由企業產生，則可能需要進一步分析，以判定對客戶之潛在效益。</p>
碳權是否由獨立機構登記、驗證及認證？	<p>若碳權須由獨立機構進行登記、驗證和認證，則可能促進碳權在市場上或非公開市場之銷售，且顯示客戶可獨立於其他商品或勞務自碳權獲益。</p> <p>若碳權是由企業「自我認證」的，且不受確信或其他驗證程序，則可能需要進一步分析，以判定對客戶之潛在效益。</p>
企業是否需要代客戶註銷碳權？	<p>若碳權登記在企業或第三方的註冊名單中，則須考慮此因素。</p> <p>若企業承諾代客戶「註銷」碳權（即提供碳抵銷服務），則可能顯示碳權為單獨履約義務。依本所之觀點，無論碳權是繼續以企業名義登記或重新指定給客戶，皆不會影響該評估。</p> <p>若合約並未明確提及碳權之註銷，則可能需要進一步分析，以判定對客戶之潛在效益。</p>
客戶是否能將碳權出售給另一方？	<p>若客戶可以在市場上或在非公開交易中將碳權出售給另一方，則可能顯示碳權為單獨履約義務。</p> <p>若客戶無法將碳權出售給另一方，則可能需要進一步分析，以判定對客戶之潛在效益。</p>

主要考量因素	對分析的影響
客戶是否能在永續報告中聲明碳權？	<p>若客戶可透過在永續報告中聲明碳權獲益，則可能表示碳權為單獨履約義務。</p> <p>若客戶無法在其永續報告中聲明碳權，則可能需要進一步分析，以判定合約為客戶帶來的潛在利益。</p> <p>若客戶無法出售碳權，亦無法在永續報告中聲明碳權，則辨認碳權有單獨效益較有難度，亦即碳權不太可能為單獨履約義務。</p> <p>依本所之觀點，無論客戶是否須編製永續報告，是否自願編製或未編製，皆不影響評估。該評估考量的是，客戶於編製永續報告時，是否可聲明該碳抵銷。</p>

其他應用釋例



釋例 3 – 電信公司：購買配有網路服務之數據機及路由器

T 電信公司與 C 客戶簽訂兩年期網路服務之合約。C 亦購買了一台數據機及路由器，並取得該設備之所有權。T 並未要求客戶購買其數據機及路由器，且可使用與其網絡相容之其他設備提供網路服務予客戶。數據機及路由器可在次級市場以高於殘值之金額買進或售出。

T 基於以下評估作出數據機和路由器係可區分之結論，且該協議包括三項履約義務（數據機、路由器及網路服務）。

條件 1	<p>商品或勞務可區分</p> <ul style="list-style-type: none"> • C 可自數據機及路由器本身獲益，因 C 能以高於殘值之金額轉售。 • C 可自網路服務連同輕易可得之資源獲益（亦即，數據機及路由器已於合約簽訂時交付、可向其他供應商購買，或該網路服務可搭配其他不同之設備使用）。
條件 2	<p>依合約之內涵可區分</p> <ul style="list-style-type: none"> • T 未提供重大整合服務。 • 數據機、路由器及網路服務間不會相互修改或客製化。 • C 可使用非由 T 銷售之數據機及路由器自網路服務獲益。因此，數據機、路由器及網路服務並非高度相互依存或高度相互關聯。

釋例 4 – 電信公司：無線網路熱點存取

T 電信公司提供高級網路方案，內容包括無線網路熱點存取等服務。T 另有提供基本網路方案，只須支付額外費用，即可享有與高級方案相同規格之無線網路熱點存取。

T 判定無線網路熱點存取與另一網路服務係可區分，因客戶可自無線網路熱點存取本身獲益（亦即其係單獨銷售）。再者，此服務依合約之內涵係可區分，因無線網路熱點存取與網路服務之間並非高度相互關聯。此係因客戶可選擇不使用無線網路熱點存取，網路服務並不會因此受到重大影響。

釋例 5 – 科技公司：持續支援服務係不可區分

V 公司授權 C 客戶為期三年之防毒軟體。依合約，V 承諾於授權期間以一旦可行之基礎提供不特定之軟體更新予 C。此更新對於繼續使用該防毒軟體至關重要。

作出授權及更新係可區分之結論，因於授權期間，防毒軟體仍可在未更新之情況下，提供其原有功能。合約簽訂後，C 亦可自更新服務連同所移轉之授權獲益。

然而，V 作出授權及更新服務係不可單獨辨認之結論，因該軟體及服務係合約中組合項目之投入（亦即，V 承諾之性質係於合約期間持續提供病毒防護之服務）。因此，V 將授權及更新服務認列為單一履約義務。

釋例 6 – 科技公司：軟體授權及客製化服務

M 公司 P 授權產品（資產管理系統軟體）予客戶。P 產品之功能無須經客製化或修改即可依原設計運作，且於標準模式下無須 M 協助安裝。

M 與 B 銀行簽訂 P 授權產品並提供客製化服務之合約。此包括修改某些現成之設定，例如，增加存取及評價多種外幣之投資組合之選項。P 客製化產品預計需要很長時間，並將重大影響 B 銀行使用產品 P 之能力。

M 評估合約中承諾之商品及勞務，以判定有幾個單獨履約義務。

M 判定該軟體授權及客製化服務係可區分，因：

- B 銀行可自產品 P 之授權本身獲益，或連同輕易可得之安裝服務獲益；及
- B 銀行可自客製化服務連同合約開始時所移轉之 P 授權產品獲益。

然而，M 判定授權及客製化服務係不可單獨辨認（亦即，二者為單一履約義務），此係因：

- 客製化服務重大客製 P 產品；及
- 未經客製之 P 產品與客製化服務係該客戶簽約取得組合產出（該客製化軟體）之投入。

釋例 7 – 科技公司：地端應用程式之託管軟體

D 公司向客戶提供託管軟體之存取服務，允許客戶存取 D 之資料。客戶因而得以多種方式操作該資料。該軟體僅託管於 D 之伺服器上，且只能以線上模式存取。D 亦提供客戶地端應用程式，其可將資料轉換成其他更易於使用之格式，例如，Excel 試算表。然而，地端應用程式只有在連接至託管軟體時，才能提供搜尋結果。客戶沒有其他託管應用程式可與 D 之地端應用程式一起使用，而 D 並未單獨銷售存取服務。

D 作出託管軟體之授權與託管服務係不可區分之結論。此係因該軟體只能在 D 伺服器託管之情況下使用，而且無法在市場上單獨取得。

D 亦作出地端應用程式係不可區分結論，因若無託管軟體或其他輕易可得之資源，客戶將無法自地端功能中獲益。

釋例 8 – 科技公司：軟體授權及合約後支援

S 公司與 C 客戶簽訂為期三年之軟體授權合約，並提供合約後客戶支援(post-contract customer support, PCS)。合約後客戶支援服務同時包括技術支援服務及三年授權期間所發展之任何更新、升級及強化功能。S 公司從未單獨出售其軟體授權、技術支援服務或不特定更新、升級及強化權利。即使沒有支援服務或更新、升級及強化功能，軟體也能依照其規格運作。下列所有事實係屬攸關。

- 若未向客戶提供更新、升級或強化功能（或客戶選擇不安裝），該軟體之效能預計於三年期間不會顯著下降。
- S 維護實質基礎設施，以隨時為客戶提供支援。
- S 過去曾向客戶提供包括小錯誤修復、版本更新或升級以及功能強化等各種項目，惟過去該等項目之發布時間及數量不一或難以預測。

S 辨認與 C 簽訂之合約包含 3 項承諾：

- 軟體授權；
- 技術支援服務；及
- 不定期更新、升級及強化。

S 作成將技術支援服務及不特定更新、升級及強化認列為單一履約義務之結論。此係因 S 係於相同期間提供該等服務且以相同型態移轉予 C。

S 亦作出結論，軟體授權、合約後客戶支援（即技術支援、不定期更新、升級及強化增強之組合權利）係可區分，且依合約之內涵亦可區分。因此，基於以下評估，該合約包含兩項履約義務。

條件 1	<p>商品或勞務可區分</p> <ul style="list-style-type: none"> • C 可自無 PCS 之軟體授權本身獲益，因該軟體可在無 PCS 之情況下依規格運作。 • C 可自 PCS 連同其他輕易可得資源（即 S 提供 PCS 前所移轉之軟體授權）獲益。
條件 2	<p>依合約內涵係可區分</p> <ul style="list-style-type: none"> • 依合約，軟體授權及 PCS 可分離，因其並非對單一資產（即組合產出）之投入。此顯示 S 未提供重大整合服務。 • 技術支援及不特定更新、升級及強化不會重大修改或客製軟體授權。 • 若未提供更新、升級及強化服務，C 於授權期間對軟體之使用效能不會顯著降低。此證明授權及 PCS 之間不會高度相互依存或高度相互關聯。



釋例 9 – 媒體公司：雜誌訂閱包含印刷品及線上內容存取

P 媒體公司向客戶提供雜誌訂閱服務。客戶訂閱後，每個月皆會收到雜誌印刷品，並可存取雜誌之線上內容。

P 評估提供雜誌印刷品及線上存取之承諾是否為單獨履約義務。基於下列原因，P 判定該協議包含兩項履約義務。

- 印刷品及線上存取係可區分，因客戶可以分別使用二者本身。
- 印刷品及線上存取依合約之內涵係可區分，因二者格式不同，而不會相互重大客製化或修改，亦無轉化為單一產出之關係。

**釋例 10 – 汽車製造供應商：生產前活動與樣件係不可區分**

S 汽車製造供應商與 B 汽車製造商簽訂合約，為 B 開發中新產品供應專用零組件之樣件。該零組件係採用新開發技術，而供應該零組件將需要大量生產前工程活動。依合約，B 有權取得 S 在活動中產出之智慧財產，且 S 有義務定期提供新開發進度，因 B 需要據以開發產品之其他部分。

B 保證 S 將獲得工程活動成本之補償（包括合理利潤）。然而，B 並未承諾供應零組件之最低數量。後續採購訂單將根據零組件之單獨售價訂價。因此，S 觀察到該合約並未包含生產額外零組件之承諾。此外，S 作出結論，該合約並未提供以折價購買零組件之重要權利（見第 10.4 節）。

S 作出結論，自生產前活動所產生之專業技術已有效移轉予 B。因此，於該合約中辨認出兩項承諾：

- 生產前之工程活動；及
- 零組樣件之生產。

條件 1	<p>商品或勞務可區分</p> <p>S 評估合約中之承諾並判定每一承諾之商品及勞務係可區分。此係因 B 可使用其他供應商提供之輕易可得生產服務，自生產前活動產生之智慧財產獲益。S 亦可使用已移轉予 B 之智慧財產生產樣件。</p>
條件 2	<p>依合約之內涵係可區分</p> <p>判斷生產前活動及樣件之生產是否依合約之內涵係可區分時，S 認為二者之間存在轉化關係，因樣件結構很大程度取決於工程開發過程之結果。S 亦認為對 B 承諾之性質係依 B 之規格提供客製化之樣件。因此，S 作出結論，生產前活動及原型之生產為單一履約義務。</p>

釋例 11A – 來自銷售碳權之收入：單獨履約義務

於 X 轄區註冊之 M 航空公司使用永續航空燃油提供飛航服務。根據 X 轄區之規定，M 使用永續航空燃油則有權取得特定數量之碳權。M 能：

- 使用該碳權抵換自身排放；或
- 銷售碳權予第三方以抵換其排放。

M 與 C 客戶簽訂合約，提供自紐約到馬德里之飛航服務及 100 單位碳權。C 能使用該等碳權抵換其二氧化碳排放，實現其氣候相關目標。以下事實亦與本釋例攸關。

- 客戶可自其他航空公司購買類似碳權。
- 客戶「使用」碳權抵換二氧化碳排放時，該等碳權即被註銷。
- 客戶可於永續報導中「使用」碳權獲益。

M 認為碳權於合約為一項單獨產品，得於其他交易中與運輸服務分別銷售。C 亦能自單獨於飛航服務之碳權中獲益。因此，M 作出結論，碳權係可區分，為一項單獨履約義務。M 將於碳權之控制移轉予 C 時認列來自銷售碳權之收入。

釋例 11B – 來自銷售碳權之收入：非單獨履約義務

修改範例 11A，M 航空公司使用碳權抵換其自身排放，並對其飛航服務收取更高價格，以收回永續航空燃油之成本。

本釋例，合約未單獨提供碳權，亦不移轉予客戶。客戶僅自運輸服務中受益，亦即碳權不是一項單獨履約義務。

2.2 隱含承諾及行政事務

IFRS 15.24–25

移轉商品或勞務之承諾可明確敘明於合約中，或係隱含於既有商業實務慣例或已發布之政策，其使客戶產生企業將移轉商品或勞務予該客戶之有效預期。

反之，行政事務未移轉商品或勞務予客戶，並非履約義務，例如準備合約之行政事務。

釋例 12 – 對經銷商之客戶之隱含承諾

K 軟體公司與 D 經銷商簽訂合約，經銷商隨後將軟體產品銷售給終端用戶。K 有一商業實務慣例，於經銷商未參與之情況下，向終端用戶提供免費電話支援，而雙方皆預期 K 將繼續提供此支援。

評估電話支援是否為單獨履約義務時，K 認為：

- D 與終端客戶不是關係人，故該等合約不予合併；且
- 軟體產品之控制移轉給 D 時，免費向終端用戶提供電話支援之承諾被視為符合履約義務定義之服務。

因此，K 於與 D 之交易中將電話支援認列為單獨履約義務。

釋例 13 – 行政事務：軟體金鑰之註冊

B 軟體公司授權並移轉作業系統軟體予 L 客戶。若無 B 提供之金鑰，作業系統軟體將無法在 L 之電腦硬體上運作。L 須提供序號予 B 由其電腦硬體接收金鑰。若 L 自不同供應商採購硬體，於作業系統軟體交付時尚未取得該硬體，則其仍對作業系統軟體負有支付義務，因該付款不取決於金鑰之交付。

於此例中，作業系統軟體係於金鑰交付後即可供 L 使用，而金鑰之交付係取決於 L 之行動。因此，其屬於行政事務，而不是移轉一項承諾之商品或勞務，因此不被視為合約承諾之服務。假設所有其他收入認列條件均已滿足（包括 L 取得作業系統軟體之控制），則 B 將於交付作業系統軟體時認列收入。有關授權認列時點及型態之討論，請見[第 9.4 節](#)。

僅有移轉商品或勞務客戶之承諾能作為履約義務

企業不認列未移轉商品或勞務予客戶之承諾。例如，企業承諾保護其專利、版權或商標權，非屬履約義務。

IFRS 15.BC93,
BC411(b)



準備活動為行政事務

軟體即服務(software-as-a-service, SaaS)供應商可能執行一些必要事務，使客戶能存取網頁基礎之軟體應用程式。此等事務之範圍從某些情況下之簡易啟用服務，到使客戶能自其資訊科技平台存取軟體即服務服務所需之較複雜前端活動。通常此類準備活動未對客戶提供額外效益，且因而為行政事務。然而，於客戶能開始存取該標的服務前必須完成此等行政事務，可能影響可開始認列收入之時間點。



提供終端用戶文件通常屬行政事務

若提供終端用戶之文件（例如說明手冊）是為了使客戶能獲得商品或勞務本來的效用（即未對客戶提供額外效益），則通常是行政事務。

反之，具顧問或諮詢性質之資訊能幫助客戶不僅單純達成商品或勞務之基本效用，還可能提供額外效益，則因而表示係移轉商品或勞務予客戶。



區分行政事務與承諾之商品或勞務

移轉所承諾之商品或勞務，必須使客戶能自該商品或勞務獲益。因此，若一項活動除提供其他商品或勞務外，未提供額外效益，則通常為一項行政事務或準備活動。

通常，涉及企業本身系統或智慧財產之準備活動不會為客戶提供額外效益，因而不能作為商品或勞務。下列係準備活動之例。

- **無線通訊合約之啟動**：企業可能會向客戶收取開通費，以開通客戶之網路存取權限並支應必要事務之成本，例如，設定無線通訊服務、將新客戶加入計費系統及執行信用審查。此等活動除了使客戶能取得後續服務外，並未提供額外效益。
- **外包合約**：企業可能需要設計或建置內部使用之技術，以提供服務予客戶。為了能於未來提供服務予客戶所進行供內部使用之設計及資料搬遷成本，不會為客戶帶來除取得該服務外之額外效益。
- **軟體即服務之導入**：軟體即服務之供應商可能會導入使用者介面，使客戶能存取其線上平台。此等活動係為了使客戶能存取簽訂之軟體即服務，除了使客戶能存取平台外，未提供任何額外效益。

然而，若移轉予客戶之商品或勞務，除了能取得另一商品或勞務外，也能提供某種程度之效益，則通常為承諾之商品或勞務。若另一企業單獨向客戶提供類似服務，或客戶可執行該等事務，均為商品或勞務係承諾之服務（而非準備活動）之明顯指標。

通常為承諾之商品或勞務之前端活動之例，包括：

- 執行客戶專屬服務以強化客戶資產之；及
- 提供訓練服務，使客戶能更有效使用該服務。

釋例 14 – 隱含之履約義務：銷售前和銷售後之誘因

N 汽車製造商過去有提供免費維修保養服務之實務慣例，例如，對購買其車輛之經銷商終端客戶提供兩年之換油及輪胎換位服務。然而，兩年之免費維修保養服務並未在與經銷商簽訂之合約中明確敘明，但通常在 N 之汽車廣告中提及。

因此，在向經銷商之車輛銷售中，維修保養服務應視為單獨履約義務。車輛銷售收入係於將該車輛之控制移轉給經銷商時認列。維修保養服務收入係隨著向零售客戶提供該服務時認列。

然而，若 N 無提供免費維修保養服務之商業實務慣例，而是於車輛之控制移轉予經銷商後，宣布提供一項維修保養方案作為限期銷售誘因，則在向經銷商之車輛銷售中，免費維修保養並非單獨履約義務。

於此情況下，N 於車輛之控制移轉予經銷商時，認列全額收入。若 N 隨後透過宣布欲提供誘因而產生義務，則 N 於宣布該方案時，將對經銷通路中（由經銷商控制）之車輛提供保養服務之預期成本估列費用。

對於某些企業，判斷究係銷售前或銷售後向終端客戶提供銷售誘因，將為一項挑戰，尤其是那些在商業實務慣例上有提供誘因或每季提供誘因之企業的隱含銷售誘因。企業將須評估經銷商及客戶究竟是否對於企業將提供免費服務產生有效預期。

釋例 15 – 科技公司：準備活動與導入服務

S 公司與 C 客戶簽訂合約，提供為期三年之代管軟體授權。

作為合約之一部分，S 於授權期間開始前，為 C 客戶建立使用者介面，使 C 能存取該軟體。S 亦同意將 C 之資料轉換並遷移至新軟體。

S 評估每項活動，並得出以下結論：

- 建立使用者介面係準備活動，而非承諾向 C 提供之服務，因該活動除了允許 C 存取和使用軟體外，未提供額外效益；且
- 資料轉換及遷移活動係除了能存取與使用軟體外還可給予 C 額外效益之服務。若非由 S 執行，資料轉換及遷移活動將需要由 C 或其他服務提供者執行。因此，S 判定資料轉換及遷移活動為對 C 之服務，並評估該等活動是否為單獨於持續代管服務之履約義務。

釋例 16 – 電信公司：無線通訊合約之開通費

T 電信公司與 C 客戶簽訂語音通話及數據方案之無線通訊合約時，向其收取 25 元之一次性開通費，為新客戶開通網路需要執行各種事務，包括設定無線服務、將 C 客戶加入計費系統及信用審查。

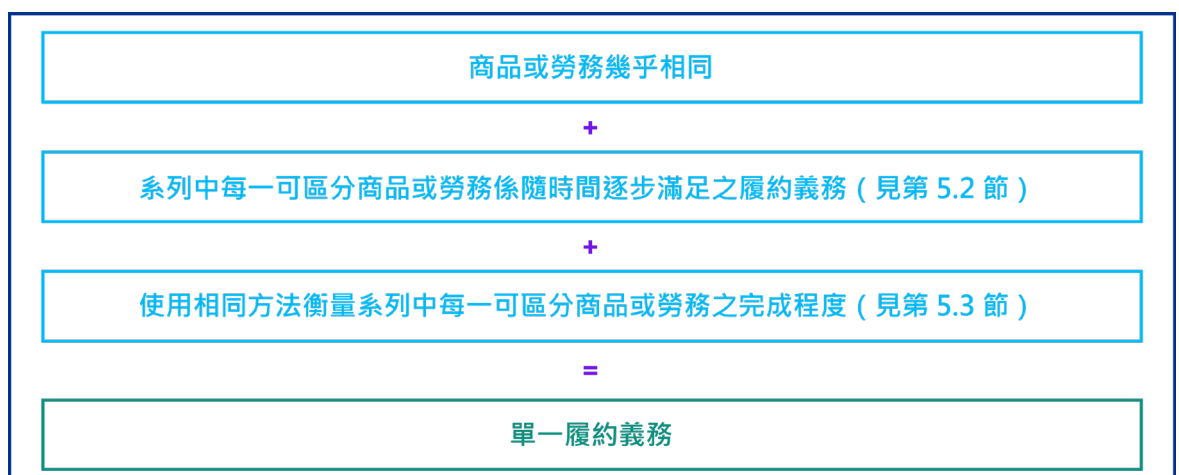
T 判定開通活動之性質屬行政事務，因此評估其不構成對 C 之另一單獨承諾，而非屬單獨履約義務。由於開通費係於合約開始時收取且不可退還，T 適用不可退款之前端收費之指引（見第 10.6 節）。

2.3 一系列可區分之商品或勞務

IFRS 15.22(b)

合約可能包含交付幾乎相同之一系列可區分商品或勞務。合約開始時，企業評估合約承諾之商品或勞務，並判斷一系列之商品或勞務是否為單一履約義務。若符合下列條件，即為單一履約義務。

IFRS 15.23



釋例 17 – 將一系列可區分商品或勞務認列為單一履約義務

X 製造商同意生產 1,000 個客製化零件，供 C 客戶於其產品中使用。X 判定該等零件將隨時間逐步移轉予 C，因為：

- 對 X 而言，此等零件無其他用途；及
- 若 C 因自身原因終止合約，C 依合約有義務就已完成或製作中之零件支付款項（包括合理利潤）予 X。

X 已設置生產該等零件之製程，並由 C 提供設計，因此 X 不預期會發生任何重大學習曲線或設計及發展成本。X 使用一種衡量製造合約完成程度之方法，該方法將已由 C 控制之在製品及製成品納入考量。

X 作出該 1,000 個客製化零件皆係可區分之結論，因為：

- C 可單獨使用每一零件；及
- 每一零件可與其他零件單獨辨認，因某一零件不會重大影響、修改或客製化另一個零件。

儘管每一零件係可區分，X 作出該 1,000 個零件為單一履約義務之結論，因：

- 每一零件將隨時間移轉予 C；及
- X 使用相同方法衡量對 C 移轉每一零件之義務之完成程度。

因此，X 使用適當方法衡量完成程度隨時間逐步認列所有 1,000 個零件之交易價格。此結果可能與將每一零件視為一履約義務而將固定金額分攤至每一零件之結果不同。

釋例 18 – 長期服務合約中之可區分服務期間

R 有線電視公司與 M 客戶簽訂為期兩年之服務合約，以每月固定費用 100 元提供該服務。R 作出有線電視服務係隨時間履約之結論，因 M 係隨著服務的提供同時耗用及取得該服務之效益。例如，客戶通常每日取得 R 之服務而獲益。

R 判定每一增量服務（例如每日或每月）係可區分，因 M 可自該服務期間本身獲益。此外，每一增量服務可與其前後之服務單獨辨認（亦即，某一服務期間不會重大影響、修改或客製化另一服務期間）。惟 R 作出其與 M 之合約係提供兩年期有線電視服務之單一履約義務之結論，因每一可區分之增量服務皆係隨時間逐步滿足。此外，無論合約期間長短，R 使用相同方法衡量完成程度，認列有線電視服務之收入。

系列指引之適用無豁免

若一商品或勞務符合系列指引規定，則該系列即認列為單一履約義務（亦即不是選擇性地適用系列指引）。



系列之會計處理旨在簡化收入認列模式

IFRS 15.BC113–
BC114

理事會認為，若一系列之商品或勞務幾乎相同且符合特定條件，將其作為單一履約義務處理通常能簡化收入認列模式之應用，並提升重複性服務協議中辨認履約義務之一致性，例如，若無一系列商品或勞務之指引，企業可能需要將對價分攤至清潔服務合約中之每小時或每日之服務。

理事會亦提及交易處理及供電係一系列商品或勞務之例。

然而，於某些情況下，適用系列指引可能使該模式之應用更為複雜。例如，某些行業（例如航太及國防）之常見交易，以及生產相對少量產品且符合系列指引之其他交易類型，即可能屬於此種情況。為此，部分利害關係人要求修訂本準則，使系列指引之適用係可選擇。理事會拒絕此提議，並重申不能選擇性地適用此指引。

IFRS 15.BC115

然而，若合約修改，則企業以可區分之商品或服務而非履約義務作考量。此作法使合約修改之處理更為簡單（見第8章）。



判斷企業對客戶承諾之性質係適用系列指引之第一步

判斷企業承諾之性質係決定系列指引是否適用之第一步。例如，若承諾之性質係交付特定數量之商品或勞務，則評估時需要考量每一商品或勞務是否係可區分且幾乎相同。

反之，若企業承諾之性質係隨時準備提供或係於一段期間內提供單一服務（即無明訂將交付之數量），則評估時可能會著重於判斷每一增量時間（而非著重於所進行之活動）是否係可區分且幾乎相同。



將可區分之商品或勞務辨認為一系列可能影響變動對價之分攤

即使每單位之價格係固定，若此一系列之數量並未明訂，則會產生變動對價（見第3.1節）。然而，企業無須以單獨售價為基礎，將變動對價分攤至系列中可區分之商品或勞務。反之，企業應遵循本準則對於將變動對價全部分攤至一履約義務，或分攤至構成履約義務一部分之可區分商品或勞務之一般規定（見第4章）。例如，系列中之商品或勞務及合約中之其他履約義務係按市場行情訂價時，此規定可能為攸關。



不必然是連續提供商品或勞務

於適用系列指引時，所交付商品或所履行勞務不必然於合約期間內連續進行。交付或履行期間可能有間隔或重疊，此不影響系列指引是否適用之評估。

儘管理事會特別考量到連續交付之合約（例如，重複性服務協議），但並未將此作為適用系列指引之條件。

其他應用釋例



釋例 19 – 汽車製造供應商：一系列可區分之商品

S 汽車製造供應商與 C 汽車製造商簽訂框架協議，以每個感測器 200 元之固定價格生產專用感測器。C 下了不可取消之 1,000 個感測器之採購訂單。框架協議連同採購訂單構成本準則範圍之合約。

S 作出結論，每一感測器係可區分，且依合約之內涵係可區分，因為：

- 各感測器個別提供效益；
- 一感測器不會重大影響、修改或客製化另一感測器；及
- S 未提供重大整合服務。

S 亦判定該合約符合隨時間認列收入之條件。S 作出該等可區分感測器符合系列條件之結論，因為：

- 1,000 個感測器之設計相同，亦即每一商品幾乎相同；
- 符合隨時間逐步滿足之條件；及
- 由於每一感測器之製造方式相同，衡量完成程度之方法相同。

因此，1,000 個感測器認列為單一履約義務，以交易價格 200,000 元隨時間認列收入。

S 預期於生產第一個感測器時，將產生重大學習曲線成本。因此，若 S 選擇以已發生成本占預估總成本之比例衡量履約義務完成程度，則就前期生產單位所認列之每單位收入將高於 200 元，後期生產單位每單位收入將低於 200 元。

釋例 20 – 投資管理：一系列可區分之服務

S 投資管理公司與客戶簽訂提供投資管理服務之五年期合約。S 每季以季末管理之資產規模收取 2% 之管理費。

S 公司作出結論，該五年合約中之個別增量服務彼此係可區分。因客戶可獨立於其他服務時間自每一增量服務時間獲益，故符合條件 1。因每段增量服務時間並未重大修改或客製化其他段時間，且 S 並未提供將每一服務時間整合為一組合產出之服務，故符合條件 2。

S 作出結論，每一可區分之增量服務時間符合系列之條件，因為：

- 每一增量服務時間提供之服務幾乎相同；
- 該等服務符合隨時間逐步滿足之條件，因客戶係隨服務提供同時耗用該效益；及
- 每一增量服務時間係使用相同方法衡量完成程度（亦即以時間基礎衡量完成程度）。

因此，S 公司將該合約視為單一履約義務。

釋例 21 – 電信公司：固定費用及限制使用量之定期無線通訊合約

T 電信公司與 C 客戶簽訂兩年之無線通訊合約，以每月 20 元之固定費率提供 120 分鐘之語音通話服務。該語音通話方案提供 C 每月 120 分鐘之通話時數，一旦使用完通話時數，該手機之語音通話功能將停止運作。該 120 分鐘將於每月底到期。

T 作出語音通話服務係隨時間逐步滿足之結論，因為 C 係隨服務提供同時耗用該效益，例如用戶通常於取得 T 之每一分鐘服務時獲益。

T 判定每一分鐘係可區分，因 C 可自服務之每一分鐘本身獲益。此外，每分鐘皆可單獨於其前後之服務時間（亦即，一服務期間並不會重大影響、修改或客製化另一服務期間）。

T 適用系列指引並作出結論，與 C 之合約係提供 2,880 分鐘（ 120×24 個月）之無線通訊服務之單一履約義務。T 判定每一可區分之每分鐘語音通話均係隨時間逐步滿足，並使用相同方法衡量完成程度。

釋例 22 – 汽車製造商：維修保養合約

M 汽車製造商與 C 客戶簽訂 10 年之維修保養合約，針對銷售予 C 之設備，提供維修保養與相關活動之整合服務。C 依據合約期間使用該設備之時數支付款項予 M，無論 M 於該期間是否執行保養或維修服務。

M 作出結論，其向 C 提供隨時服務，因該承諾之性質係於 10 年內，根據 C 之需求，提供數量不確定之活動作為整合服務。

M 作出結論，每一服務日係可區分，因 C 可持續自合約所涵蓋之設備獲益，且每日係可單獨辨認（亦即，一服務期間不會重大影響、修改或客製化另一服務期間）。

然而，M 適用系列指引並作出結論，與 C 客戶之合約為提供 10 年維修保養服務之單一履約義務。因 C 係隨服務提供同時耗用該效益，收入將隨時間認列，且由於每一增量時間之承諾相同，故對每一可區分之增量時間係使用相同方法衡量完成程度。

釋例 23 – 交易處理業者：交易處理協議

P 交易處理業者與 C 客戶簽訂 10 年之交易處理協議，依該協議，P 將提供持續進入 C 之系統並代 C 處理所有交易之服務。C 須就每筆處理完成之交易支付費用，惟處理之交易數量並非 C 所能控制。

P 作出結論，其承諾係於合約期間隨時代 C 處理交易。P 作成每日之服務幾乎相同之結論，因每一增量時間承諾之性質（提供持續進入平台處理交易之服務）係相同。

P 作出結論，每日之服務係可區分，因 C 可自其每日進入系統處理交易而獲益，且每日係可單獨辨認（亦即，一服務期間不會重大影響、修改或客製化另一服務期間）。

然而，P 適用系列指引並作出結論，與 C 之合約係提供 10 年交易處理服務之單一履約義務。因為 C 係隨服務提供同時耗用該效益，收入將隨時間認列，且由於每一增量時間之承諾相同，故對每一可區分之增量時間係使用相同方法衡量完成程度。

 釋例 24 – 一系列之區分服務視為單一履約義務

X 公司與客戶簽訂為期兩年之服務合約，以每週 100 元之固定費率提供清潔服務。

X 公司判定該清潔服務係隨時間逐步滿足履約義務，因客戶隨服務之提供同時耗用所取得之效益，亦即客戶隨 X 執行其清潔服務而獲益（見第 5.2 節）。

X 判定每一增量服務（例如每月、每日等）均係可區分，因客戶可自每一服務期間本身獲益，且每一增量服務可單獨於其前後之服務期間，亦即一服務期間不會重大影響、修改或客製化另一服務期間。

X 判定其與客戶簽訂之合約係提供兩年清潔服務之單一履約義務，因為：

- 該等服務幾乎相同；
- 每一可區分之增量服務係隨時間逐步滿足；及
- 每一增量服務係使用相同方法衡量完成程度。

3

決定交易價格（步驟三）

概覽

IFRS 15.47

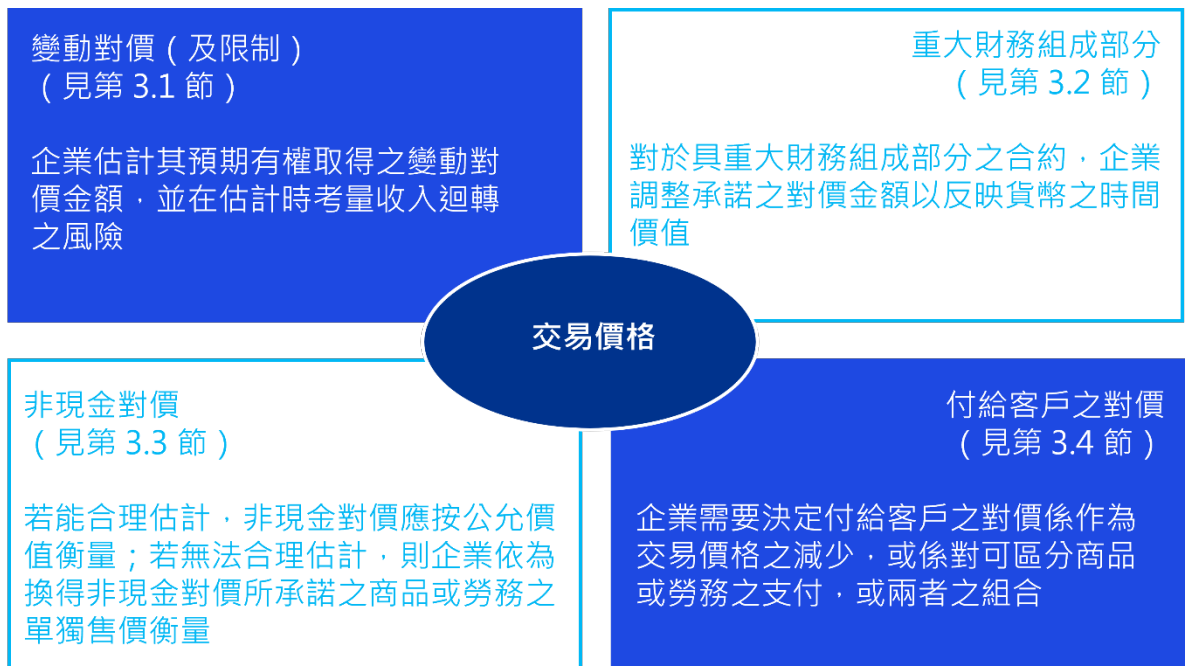
「交易價格」係企業移轉所承諾之商品或勞務予客戶以換得之預期有權取得之對價金額，但不包括代第三方收取之金額（例如某些銷售稅）。為決定此金額，企業需考量多項因素。

IFRS 15.49

企業於合約開始時估計交易價格（包括任何變動對價），並於每一報導期間依情況之變動更新估計值。決定交易價格時，企業應假設所承諾之商品或勞務將依現有合約條款移轉予客戶，且該合約不會被取消、續約或修改。

決定交易價格時，企業考量下列各項之影響：

IFRS 15.48



IFRS 15.9(e), 60

於決定企業預期有權取得之對價金額時不考慮客戶信用風險，而係於評估合約是否存在時考量信用風險（見第 1 章）。然而，若合約包含提供重大財務組成部分予客戶，則企業決定所採用之適當折現率時考量信用風險（見第 3.2 節）。

FRS 15.58, B63

變動對價指引有一例外規定係針對來自智慧財產授權以銷售或使用基礎計算之權利金（見第 9.6 節）。



交易價格可能包括非由客戶支付之金額

IFRS 15.47, BC187

交易價格可能包括非由客戶支付的金額。例如，醫療保健公司於決定交易價格時，可能計入自病患、保險公司及政府組織收取之金額。另一例為，零售商可能會將製造商直接發折價券或現金回饋券予其終端客戶而自製造商收取之金額計入交易價格中。



交易價格可能包括衍生工具於交割日之公允價值

IU 03-19

交易價格可能包括不符合金融工具準則中「本身使用」範圍例外之銷售合約之衍生工具於交割日之公允價值。例如，企業可能簽訂屬於金融工具準則範圍之非金融項目銷售合約。企業將該合約認列為透過損益按公允價值衡量之衍生工具。於交割日，企業以交付非金融項目實物交割該合約。若企業對此類合約之會計政策係以總額基礎認列銷售非金融項目之收入，則交易價格包括收到之現金及交割日衍生工具之公允價值。

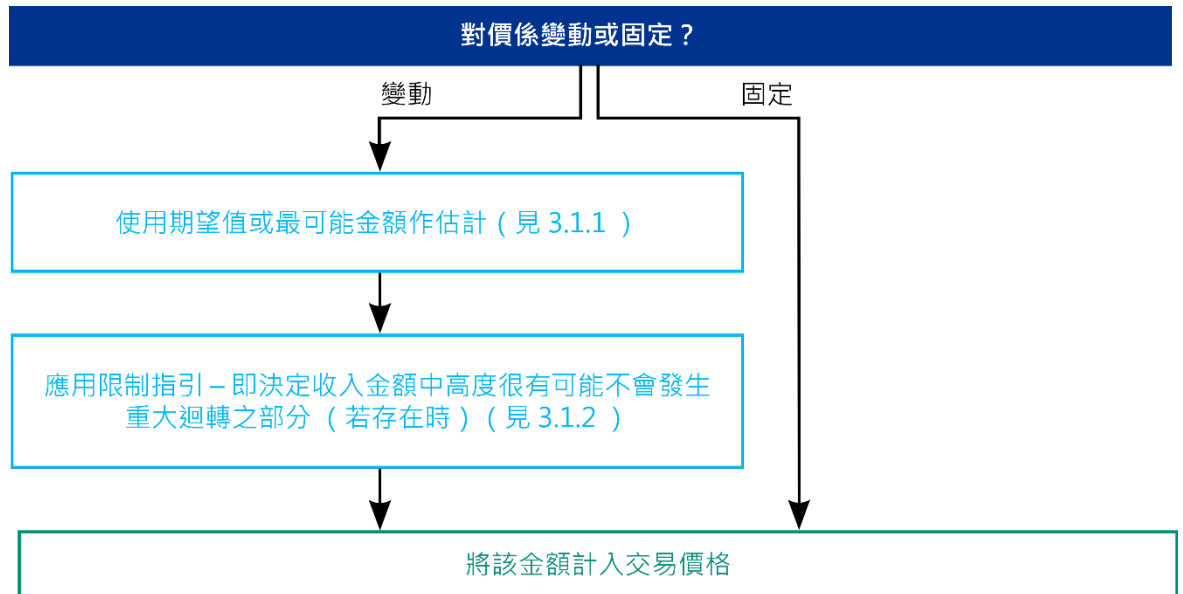
3.1 變動對價（及限制）

IFRS 15.51–52

折扣、讓價、退款、退貨權利、提早付款折扣、抵減、價格減讓、誘因、履約紅利、罰款或其他類似項目可能導致變動對價。若企業有權取得之對價係取決於某一未來事件之發生或不發生（例如出售一棟辦公大樓之對價取決於未來大樓出租率），則承諾之對價也可能因而變動。變動對價可能係明確敘明或隱含，來自商業實務慣例、已發布政策或特定聲明，或任何其他會使客戶產生有效預期之事實及情況。

IFRS 15.53, 56, 58

企業應於合約開始時評估能否及能計入交易價格中之變動對價金額。以下流程圖列示企業如何決定交易價格中之變動對價金額，但不包括智慧財產授權以銷售基礎或使用基礎計算之權利金（見第 9.6 節）。



IFRS 15.55

若企業預期將退還部分或全部對價予客戶，則企業應就已收取（或應收）對價認列退款負債。

本收入準則將估計變動對價之機制應用於各種情境中，有些情境包括固定對價，例如附退貨權之銷售（見第 10.1 節）及客戶未行使之權利（未用權利）（見第 10.5 節）。

釋例 1 – 使用費為變動對價之企業服務合約

IFRS 15.22(b), 23

T 電信公司與 C 客戶簽訂提供客服中心電話服務之合約。服務包括提供專用基礎設施及隨時接聽電話之客服人員。對每一通答覆之客服電話，T 將收取每分鐘 0.50 元之對價。

T 觀察到 C 不會在每次用戶致電客服中心時，作出單獨之購買決策，且每次為 C 提供服務之性質幾乎相同。因此，T 作出結論，其履約義務是隨時準備提供客服中心電話服務的整體服務，而非每通答覆之客服電話為所承諾交付之項目。因此，T 作出每分鐘之收費是變動對價之結論。

釋例 2 – 附有罰款之企業服務合約

B 電信公司簽訂一項協議為大型企業客戶 C 公司提供五年期之數據託管服務。B 於合約中同時簽署特定服務等級協議(service-level agreements, SLAs)。該協議明訂，若 B 未達指定的服務等級，C 支付予 B 之對價將減少。由於服務等級協議為 C 合約之一部分，該協議之罰款會產生變動對價。

因此，B 於合約開始決定交易價格時，估計該罰款之金額。有關變動對價分攤例外規定之討論，請見第 4.2 節。

釋例 3 – 非現金讓價

S 製造公司推出一款更環保的新產品 S，此係可堆肥之生物塑料，可廣泛應用於 3D 列印、耐久財及硬質食品包裝等產品。S 產品價格高於先前使用之不環保塑膠原料。為了使新產品更具吸引力，S 提供 C 客戶銷量基礎之獎勵方案。每購買 500 萬單位，C 可取得 100,000 單位可認購 S 股票之認股證。

S 與 C 之間之合約未規定最低採購量，且 S 對每批採購訂單已交付 S 產品予 C 時認列收入，即於某一時點認列。

S 評估此協議且判定未自 C 取得任何可區分之商品或勞務而發行認股證之報酬。因此，S 將這些認股證視為本準則分析的一部分，並將其作為應付給客戶之變動對價處理，因其為一項追溯性折讓。S 於決定交易價格時，考量非現金對價之相關指引。此外，S 亦應用金融工具指引判斷認股證之適當會計處理。此涉及評估該協議是否包含需於交割或失效前透過損益重衡量之衍生金融工具。



即使合約明定價格為固定，對價仍可能為變動

變動對價之指引可能適用於各種情況。若企業之商業實務慣例與攸關事實及情況顯示該企業可能接受低於合約明定的價格（即合約包含隱含之價格減讓），或該企業過去有向客戶提供價格減讓或補貼之經驗，則所承諾之對價可能為變動。

於此等情況下，可能難以判定企業是否已隱含地提供價格減讓，或者是否已選擇接受客戶對合約所協議之對價違約之風險（客戶信用風險）。企業需要運用判斷及考量所有攸關事實及情況作決定（見第 3.1 節）。



每單位產出之固定費率可能為變動對價

企業與客戶簽訂合約約定以每單位固定費率提供非確定數量之產出時，對價可能為變動。於某些情況下，可能有實質性之合約條款顯示部分對價係固定，例如合約之最低採購量要求。

對於非確定數量之合約，必須適當評估企業之基本承諾以決定如何依準則處理未知數量所產生變動。例如，企業之基本承諾可能是一系列可區分之商品或勞務（見第 2.3 節），一項隨時準備移轉商品或勞務之義務，或者是提供指定商品或勞務之義務。未知數量亦可能代表客戶對額外商品或勞務之選擇權，企業需要考量是否存在重要權利（請參見第 10.4 節）。



控制移轉後始能確認數量者為變動對價

某些合約中，實際交付數量可能係於控制移轉予客戶後確認（見第 5 章）。例如採礦業者將銅精礦之控制移轉予客戶，接著客戶會在加工精礦後確定實際交付之銅礦數量，客戶終端支付金額係以此實際數量為基礎。此協議之交易價格可能因移轉後經確認數量有差異而包含變動對價。



根據商品(commodity)市場價格之暫定價格

有些合約可能包含暫定價格特性，其交易價格係依款項可收取日商品之現貨價格計算。此可能晚於滿足履約義務之日。與上述討論之情況不同，僅因控制移轉後市場價格變動而引起之變動，非屬本準則變動對價指引之範圍。此係因交付日應收款已經存在，且其屬於金融工具準則之範圍。

IASBU 12-15



變動對價抑或是購買選擇權

企業將客戶購買額外之商品或勞務認定為客戶選擇權之行使抑或者為變動對價，可能會產生不同之會計結果及揭露要求。認定為選擇權之未來採購，需評估以決定是否包含重要權利。認定為變動對價之未來採購，一開始辨認履約義務及決定交易價格時需納入考量，且可能導致額外之估計及揭露要求。

區分客戶選擇權或變動對價需要重大判斷，且企業須評估其對客戶承諾之性質，並評估協議各方現時可執行之權利及義務。

- **額外商品或勞務之選擇權：**客戶有購買額外可區分之商品或勞務之現時合約權利。若客戶依合約目前沒有義務購買，則每次行使選擇權均為單獨之購買決策及企業對額外商品或勞務控制之移轉。客戶行使選擇權之前，供應商並無義務提供該等商品或勞務，亦無權利收取對價。客戶選擇權須予以評估，以判定是否提供重要權利予客戶。
- **變動對價：**客戶合約使供應商有隨時準備移轉所承諾商品或勞務之義務，且客戶對於供應商提供之額外商品或勞務不另行作出單獨購買決策。產生額外對價之未來事件係隨著滿足履約義務時發生（即商品或勞務之控制移轉予客戶時）。



數量折扣或讓價可能為變動對價或包含重要權利

不同的折扣及讓價結構可能會對交易價格產生不同影響。例如，某些協議提供之折扣或讓價適用於所有依協議進行之購買，亦即一旦達到特定數量門檻，折扣或讓價可溯及既往。於其他情況下，折扣之購買價格僅適用於達最低採購量門檻以後之購買。

若達數量門檻後，折扣可追溯適用於合約下之所有購買，則代表該折扣為變動對價。於此情況下，企業估計預計購買量及可能產生之折扣，以決定交易價格，並於合約期間適時更新該估計。

然而，若分層定價結構僅於達數量門檻後始提供未來購買之折扣，則企業評估該協議以決定是否提供一重要權利予客戶（見第 10.4 節）。若存在重要權利，則為一項單獨履約義務，企業將分攤部分交易價格至該履約義務。若不存在重要權利，則對於達數量門檻前已完成購買沒有會計影響，且達數量門檻後之購買係按折扣價格認列。



非現金讓價可能為變動對價或付給客戶之對價

企業可能以本身股票或認股證之形式提供折扣或其他誘因。例如，新創企業可能會透過此類協議節省現金同時提供誘因予客戶。取決於特定之事實及情況，此類協議可能代表變動對價或付給客戶之對價或兩者皆有，因此可能導致交易價格減少。

企業決定交易價格時，需考量非現金對價指引（見第 3.3 節），並進一步判斷何時將交易價格之減少認列為收入之減少。此外，企業亦需依據金融工具準則考量股票及認股證之會計處理。於應用金融工具指引時，企業可能需考量（包括但不限於）該工具究係分類為權益或負債，於何時認列，及是否需要透過損益於交割或到期日前予以重新衡量。



外幣計價之交易價格不構成變動對價

合約以外幣計價時，匯率變動可能會影響企業按功能性貨幣衡量而認列收入之金額。然而，於應用本準則之目的，此不構成變動對價，因其變動與對價形式（即貨幣）有關，而與其他因素無關。

反之，企業應用外幣交易及換算指引，評估是否及如何換算外幣計價之餘額及交易。



違約金可能代表變動對價或產品保固

IFRS 15.51

許多合約包含條款規定於發生或不發生特定事件時，提供違約金或類似賠償予客戶之條款。此等條款之性質通常類似罰款，可能為變動對價。反之，於其他情況下，該等條款可能係保固。

其中屬於變動對價之違約金條款之例為延遲交付罰款。例如，營造公司簽訂 1 千萬元之固定價格合約，為客戶建造建築物。該合約包含違約金條款，若未於特定日前完成該建築物，公司須支付 2 百萬元罰款。於此情況下，合約包含固定部分 8 百萬元及變動部分 2 百萬元。

於決定適當之會計處理時需要運用判斷。進一步之討論請見第 10.2 節。



行程延遲或取消之應付客戶補償為變動對價

IU 09-19

某些司法管轄區之運輸公司（例如航空或鐵路公司）可能依法需補償行程被延遲或取消之乘客。補償金額通常由法律明定。國際財務報導準則解釋委員會曾討論此情境，並指出於本準則下該補償係屬變動對價，因延誤或取消之任何補償構成企業移轉所承諾之勞務（即於表定航班時間後之一段特定時間內將客戶自一特定地點運送至另一地點）予客戶以換得之預期有權取得之對價一部分。此不代表運輸公司之產品或勞務造成損害或毀損時之補償，非屬負債準備準則下之保固義務。儘管事實上該應付補償係由法律而非合約規定不影響企業對交易價格之決定。企業於估計變動對價時，需考量預期之理賠程度（見第 3.1.1 節）。

3.1.1 估計變動對價金額

IFRS 15.53

估計具有變動對價合約之交易價格時，企業初始衡量目的係決定究竟何種方法最能預測其將有權取得之對價金額。

期望值

企業考量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。

最可能金額

企業考量各可能對價金額中之單一最可能金額。若合約只有兩個（或少數）可能結果，此可能是變動對價金額之適當估計值。

IFRS 15.54, BC195

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，應對整份合約及對類似類型之合約一致地適用所選擇之方法。

釋例 4 – 變動對價之估計：期望值

M 電子產品製造商以 500,000 元銷售 1,000 台電視（每台電視 500 元）予 R 零售商。M 提供價格保護予 R，同意於接下來六個月就該合約價格與 M 所提供之電視最低價格間之價差給予 R 歸墊。根據 M 類似協議之豐富經驗，M 估計結果如下。

未來六個月降價	機率
0	70%
50	20%
100	10%

考量所有攸關事實及情況後，M 判定期望值法最能預測其將有權取得之對價金額。因此，於考量限制之前（見 3.1.2），M 估計每台電視之交易價格為 480 元，即 $(500 \text{ 元} \times 70\%) + (450 \text{ 元} \times 20\%) + (400 \text{ 元} \times 10\%)$ 。

釋例 5 – 變動對價之估計：最可能金額

C 營造公司與 E 客戶簽訂一建造資產之合約。C 將收到

結果	對價	機率
專案準時完成	130,000	90%
專案延遲	110,000	10%

110,000 元或 130,000 元，金額取決於資產建造完成時點。

因合約只有兩種可能結果，C 判定使用最可能金額最能預測其將有權取得之對價金額。於考量限制之前（見 3.1.2），C 估計交易價格為 130,000 元，此為單一最可能金額。

選擇估計方法需考量所有事實及情況

使用機率加權作估計，特別是在只有兩個可能結果之情況下，可能會導致收入認列金額並非合約下之可能結果之一。於此等情形下，使用最可能金額可能更適當。然而，於選擇最能預測企業將有權取得對價金額之方法時，需要考量所有事實及情況。

IFRS 15.BC200

IFRS 15.BC201

**期望值法 – 無須量化可能性低之結果**

使用機率加權方法估計交易價格時，少數離散結果及其機率通常即可提供可能結果分布下之一合理估計值。因此，企業未必需要使用複雜模型及技術以量化所有可能結果。

**期望值法 – 估計值無須為個別合約可能結果之一**

企業有大量類似交易時，使用此資料之組合，以期望值法估計個別合約之交易價格可能係屬適當。於此情況下，交易價格可能不是個別合約之可能金額結果，但其仍可代表預期交易價格。

企業必須有足夠大量之類似交易，始能作出以期望值法估計交易價格係最佳估計之結論。使用資料組合以協助估計合約之交易價格，不等同於適用組合法（見第 6.4 節）。

企業運用判斷決定：

- 其客戶合約是否足夠類似；
- 是否預期用以估計期望值之客戶合約與後續合約保持一致；及
- 類似合約之數量是否足以建立期望值。

例如，若交易價格有三種可能結果，則期望值計算如下。

交易價格	機率	加權
100,000	30%	30,000
110,000	45%	49,500
130,000	25%	32,500
期望值	100%	112,000

即使 112,000 元不是可能結果之一，但符合條件時，該期望值係適當估計，因該企業實際上係估計 30% 交易將產生 100,000 元結果，45% 交易將產生 110,000 元結果，25% 交易將產生 130,000 元結果，彙總而言，此代表企業對每筆交易價格之預期。



過去經驗可能為一證據來源

IFRS 15.53, 56, 79(a),
BC200

企業估計變動對價時，可使用一組類似交易作為證據來源（特別是期望值法下）。使用期望值法通常是以合約層級作估計，而非在組合層級。使用一組交易作為證據來源本身不是組合法之應用（見第 6.4 節）。

例如，企業可能會簽訂大量類似合約，其條款包含績效獎金。取決於每份合約之結果，企業不是收到 100 元獎金，就是收不到任何獎金。依據過去經驗，企業預計 60% 之合約將取得 100 元獎金。為估計未來此類性質個別合約之交易價格，該企業考量其過往經驗，並估計獎金期望值為 60 元。此例說明，企業使用期望值法時，交易價格可能不是個別合約可能結果之一。

企業需要運用判斷，以決定類似交易之數量是否足以建立期望值作為合約交易價格之最佳估計值，以及是否應適用限制指引（見 3.1.2）。



結合兩種方法可能係屬適當

IFRS 15.BC202

本準則要求企業於整份合約使用相同方法衡量特定不確定性。然而，若合約受到超過一種不確定性之影響，則企業就每一不確定性決定適當方法。此可能使企業於同一合約結合使用期望值及最可能金額。

例如，建造合約可能明定合約價格將取決於：

- 主要材料（如鋼鐵）之價格：此不確定性將因鋼鐵價格產生各種可能之對價金額；及
- 若合約於特定日前完成有績效獎金：此不確定性將導致兩種可能結果，取決於是否達成目標完成日。

於此情況下，企業可能作出適合對第一種不確定性使用期望值法，且對第二種不確定性使用最可能金額法之結論。一旦選擇該方法，企業不能變更，並需要於合約存續期間一致地適用每種方法。

其他應用釋例



釋例 6 – 變動對價之估計：期望值 – 多層級折扣

M 製藥公司簽訂合約，以每單位 10 元銷售藥品予 F 客戶，此協議並未規定最低採購量。每年年底，F 有權獲得年度採購折扣。根據 M 對類似協議之豐富經驗，其估計結果如下。

購買量	每單位折扣	機率
0-100,000	10%	40%
100,001-1,000,000	20%	50%
1,000,001+	30%	10%

考量所有攸關事實及情況後，M 判定期望值法最能預測其將有權取得之對價金額。因此，M 估計折扣之金額為 17%，即 $(10\% \times 40\%) + (20\% \times 50\%) + (30\% \times 10\%)$ 。

因此，在考慮限制（見 [3.1.2](#)）之前，M 估計交易價格為每單位 8.3 元（ $10 \text{ 元} \times (1 - 0.17)$ ）。



釋例 7 – 變動對價之估計：最可能金額 – 單一層級折扣

F 食品公司與 C 客戶簽訂供應 P 產品之合約。該合約包括每單位 1.0 元之固定價格及追溯性之年度折扣，即每年總銷售超過 500 單位時，C 於該年度購買之每個項目都有權取得 0.1 元折扣。這合約未規定最低採購量，但 F 預期 C 每年將購買約 1,000 單位。

購買量	折扣
0-500	-
501+	0.10

C 初次購買 100 單位，F 考量折扣協議之影響，並判定由於折扣協議具追溯性，該合約包括變動對價。

因此，於決定銷售 100 單位之交易價格時，F 須計入任何預期之折扣。F 使用最可能金額法估計該金額，因為只有兩種可能之價格：C 將支付每單位 1 元或每單位 0.9 元。若折扣分為更多層級，則可能更適合以期望值法估計變動對價。

F 使用 C 與其他類似客戶之過去銷售資料，並根據目前市場情況預測銷售情形，評估銷售予 C 超過 500 單位之可能性。F 判定 C 購買超過 500 單位之可能性為 80%，因此每單位之預計價格為 0.90 元。

F 估計交易價格為 90 元（見 [3.1.2](#)）。

反之，若折扣係推延適用，例如，若 F 對 C 之總銷售為 1,000 單位，C 取得 $0.10 \text{ 元} \times 500 \text{ 單位}$ 之折扣，則評估該折扣協議是否為重要權利（見 [第 10.4 節](#)）。

3.1.2 判定高度很有可能不會發生重大迴轉之金額 (「限制」)

IFRS 15.56

於估計變動對價後，企業可能會將其部分或全部包含在交易價格中，惟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。

IFRS 15.57

評估是否應適用此「限制」及其範圍，企業同時考量：

- 未來不確定事件導致收入迴轉之可能性；及
- 與變動對價相關之不確定性消除時，收入迴轉之可能幅度。

作此評估時，企業會運用判斷並考量所有事實及情況，包括下列可能會增加收入迴轉可能性或幅度之因素。

- 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。
- 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。
- 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。
- 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款及條件之實務。
- 該合約有很多且範圍廣大之可能對價金額。

IFRS 15.59

企業應於每一報導期間結束日更新上述評估。

IFRS 15.58

來自智慧財產授權以銷售基礎或使用基礎計算之權利金，有例外規定（見[第 9.6 節](#)）。



釋例 8 - 應用限制：投資管理合約

IFRS 15.IE129-IE133

M 投資經理人簽訂兩年期合約為 N 基金客戶（非註冊之投資合夥）提供投資管理服務。N 之投資目標係投資大型上市公司發行之權益工具。M 因投資管理服務而收取以下應付現金之收費。

季度管理費	按最近一季季末淨資產之公允價值計算，每季 2%
績效獎勵金	合約期間內，N 基金報酬超過可觀察市場指數報酬之部分之 20%。

3.1 變動對價(及限制)

M 判定合約包括隨時間逐步滿足之單一履約義務（一系列可區分勞務），且管理費及績效獎勵金均為變動對價。於對價之估計入交易價格前，M 考量是否應將限制應用於管理費或績效獎勵金。

合約開始時，M 判定累計之對價金額受到限制，因所承諾之管理費及績效獎勵對價，高度易受到本身無法影響之因素影響，於後續每一報導期間結束日，M 將評估下列事項，以決定對價任一部分是否持續受限制。

<p>季度管理費</p>	<p>M 判定其有權收取之累計管理費對價金額未受限制，因其係根據每季度結束時之資產價值計算。因此，一旦季度結束，該季度之對價為已知。M 判定將全部費用金額分攤至已結束之季度，因該費用直接與該等季度所提供之服務明確相關（見第 4.2 節）。</p>
<p>績效獎勵金</p>	<p>M 判定績效獎勵金之全額均受限制，因此不計入交易價格。此係因：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 績效獎勵金之可能對價金額高度變動，任何向下調整的幅度可能重大； • 雖然 M 有類似合約經驗，但該經驗並不能預測現有合約之結果，因該對價金額極易受到所管理資產之性質所造成之市場波動影響；及 • 有很多可能的結果。

因此，M 判定於報導期間認列之收入，僅限於已結束季度之季度管理費。每一報導期間結束日皆須作此判斷，且於合約期間結束時可能發生變化。

釋例 9 – 應用限制：成功酬金

B 銀行與 E 客戶簽訂合約，以協助客戶進行股票募集。根據合約，除固定金額外，如果募集成功，B 將獲得 100 萬紅利。

結果	紅利	機率
成功	1 百萬元	75%
失敗	-	25%

由於合約下獎金只有兩種可能結果，B 判定使用最可能金額，最能預測其將有權取得之對價金額。因此，使用最可能金額法，B 估計其預期有權取得之變動對價為 100 萬。

B 亦應用限制於評估計入交易價格之估計金額是否受限。作為評估限制之一部分，B 考量變動對價迴轉之幅度及可能性。儘管 B 有很多有關該等協議之經驗，但金額極易受到市場波動影響（並非 B 及 E 之控制範圍）。因此 B 作出結論，於進行股票募集前，應將變動對價限制為零。

對於與其他類型諮詢協議（例如併購與收購及債務重整）相關之成功酬金，亦需要進行類似評估。



對累計收入作限制評估

於限制變動對價之估計時，企業評估與已認列累計收入有關之重大收入迴轉之可能幅度，即同時考量變動及固定對價，而非僅考量變動對價之迴轉。幅度之評估係相對於合約之交易價格，而非分攤至特定履約義務之金額。



限制規定中包含明定之信心水準

IFRS 15.BC209

明定信心水準為「高度很有可能」，闡明企業是否預期發生重大收入迴轉之概念。此係需要重大判斷之領域，企業需要使其判斷門檻、流程及內部控制與規定一致。記錄該等判斷亦至關重要。



限制引入審慎性因素

IFRS 15.BC207

限制將使估計值偏低，要求企業於認列收入前運用審慎性，即必須作出非中立之估計。此收入認列模式之例外規定，反映了許多財務報表使用者及主管機構對收入迴轉特別敏感。

其他應用釋例



釋例 10 – 應用限制：以不動產使用率為基礎之對價

D 開發商購買土地並取得開發購物中心之核准。此為 D 於該都市重劃區中進行之第一項開發，例如將工業區改造為購物中心。

D 隨後與 V 公司（大型上市不動產基金）簽訂合約，以固定價格 100 萬元出售土地及購物中心，並按落成後一年之使用率計算額外金額。D 判定土地及購物中心之控制將於完成開發後轉移。

於完成日，D 使用期望值法估計變動對價為 500,000 元。D 接著應用限制指引，並注意到：

- D 沒有類似合約之過往經驗；
- 使用率不受 D 控制；
- 不確定性於一段長時間內不會消除；及
- 有很多種可能結果。

因此，D 作出結論，變動對價之金額應限制為零。D 於在每一報導日重新評估其結論，直到不確定性消除為止。

釋例 11 – 應用限制：取決於主管機關核准之對價

B 生技公司與 C 製藥公司，針對發展中之 X 化合物簽訂合約。根據協議，C 將取得 X 之授權，而 B 將持續進行將 X 商業化所需之研究及開發活動。根據合約，B 將收取 2000 元之預付款，若取得主管機關核准，將額外收到 5000 元，以及 C 公司未來銷售 X 金額之 2%。

B 將若取得主管機關核准始應付之 5000 元辨認為變動對價，並使用最可能金額法進行估計。使用此方法，B 評估取得主管機關核准之可能性為 60%，因此，其變動對價未受限制之估計值為 5,000 元。

然而，於將此估計值計入交易價格前，B 應用限制指引，並注意到：

- 該付款被認為具高度不確定性；
- 該不確定性易受 B 無法控制之因素所影響；
- 不確定性於一段長時間不會消除；
- 該付款相對於整體交易價格係重大。

基於以上原因，B 得出受限制金額應為零之結論。

變動對價指引不適用於以銷售基礎計算之權利金，因其受權利金之例外規範，請見第 9.6 節。

因此，B 判定該合約之交易價格為初始預收之款項 2,000 元。

釋例 12 – 應用限制：紅利支付

M 投資經理人簽訂三年期合約，提供投資管理服務予 L 基金。L 即將完成最後清算，M 須於基金清算期間執行投資政策。若 L 資產清算所得超過 200 萬元，M 將有權於合約結束時取得一大筆紅利。M 注意到：

- L 第 2 年年底之淨資產價值為 500 萬元，即基金中剩餘資產之公允價值遠超過 200 萬；
- L 剩餘資產之風險低；及

- 影響 L 資產價值之市場波動及總體經濟變化，顯示資產價值不太可能大幅下跌。

因此，M 於第 3 年可能作出以下結論：

- L 公司清算所得價款充分很有可能超過要求門檻；及
- 於合約結束時，累計認列收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉。

若為此情況，則 M 可能於第 3 年不確定性最終消除前將預期紅利計入交易價格中。



釋例 13 – 應用限制：價格減讓

E 公司將企業資源規劃(enterprise resource planning, ERP)軟體授權給其客戶，並於授權期間提供合約後支援服務。為了留住現有客戶，E 發展出一實務慣例，經常於合約最後一年，提供原始合約中有關客戶合約後支援之收費折扣，折扣幅度為 20%至 60%之間且不太規律。

E 與客戶 C 簽訂為期三年之 ERP 軟體授權合約，授權費包括 300,000 元（預付），以及三年之合約後支援服務共 180,000 元（分三期支付，每年初支付 60,000 元）。軟體授權及合約後支援服務，構成兩個單獨履約義務。E 於合約開始時即移轉軟體授權予 C。E 作出結論，過去提供合約後支援費用折扣之經驗，表示交易價格為變動，因此需要進行估計。E 使用期望值法，因為有許多可能結果。E 估計將於第三年提供合約後支援收費 42%折扣予 C。

因此，E 於合約開始時（應用限制前）估計交易價格為 454,800¹ 元。假設授權及合約後支援服務之單獨售價分別為 30 萬元及 20 萬元，則以相對單獨售價分攤如下。除非符合特定條件（見第 4.2 節），否則折扣及變動對價應分攤至合約所有可區分之商品或勞務。

	單獨售價	相對單獨售價
授權	300,000 元	272,880 元
合約後支援服務	200,000 元	181,920 元

由於 E 過去有提供最後一年合約後支援收費 20%至 60%價格減讓之經驗，於交易價格中計入低於 60%上限之潛在折扣，將存在收入迴轉之風險。然而，E 並未將其交易價格之估計值限制在低於 454,800 元，因為可能導致收入迴轉之增額折扣 18%（60%-42%）或 10,800² 元，相對於依合約迄今認列之累計收入非屬重大。例如，軟體授權之控制移轉後立即調整交易價格，僅會導致 6,480³ 元收入迴轉（相較於所認列之累計收入 272,880 元不重大）。

若 E 過去沒有給予價格減讓之經驗，且於合約開始時未預期提供讓價，則後續之價格減讓係依合約修改處理（見第 8.2 節）。

註：

1. 計算方式為 480,000 元 - (42% × 60,000 元)。
2. 計算方式為 60,000 元 × 18%。
3. 計算方式為 10,800 元 × (300,000 元 / 500,000 元)。

3.2 重大財務組成部分

IFRS 15.60

於估計合約交易價格時，若該合約包含重大財務組成部分，企業應調整承諾之對價金額，以反映貨幣時間價值之影響。

IFRS 15.61

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，假若於所承諾之商品或勞務移轉控制予客戶時，客戶會支付之現金（亦即現銷價格）。企業應使用反映企業與客戶間於合約開始時單獨財務融資交易之折現率。

進行該評估時，企業應考量所有攸關因素，特別是：

- 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）；
- 下列兩者之合併影響：
 - 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
 - 攸關市場之當時利率

IFRS 15.62

存在下列任一情況，合約不具重大財務組成部分。

因素	釋例
企業收到預付款項，且將移轉商品或勞務予客戶之時點係由客戶裁決	電話預付卡或客戶忠誠點數
對價大部分金額為變動，且該對價之金額或支付時點，不受企業或客戶所控制	對價以銷售基礎計算之權利金交易
承諾對價與承諾商品或勞務之現銷價格間之差額，係由財務融資以外之原因所造成	提供保障，以防另一方未完成合約之義務

IFRS 15.64

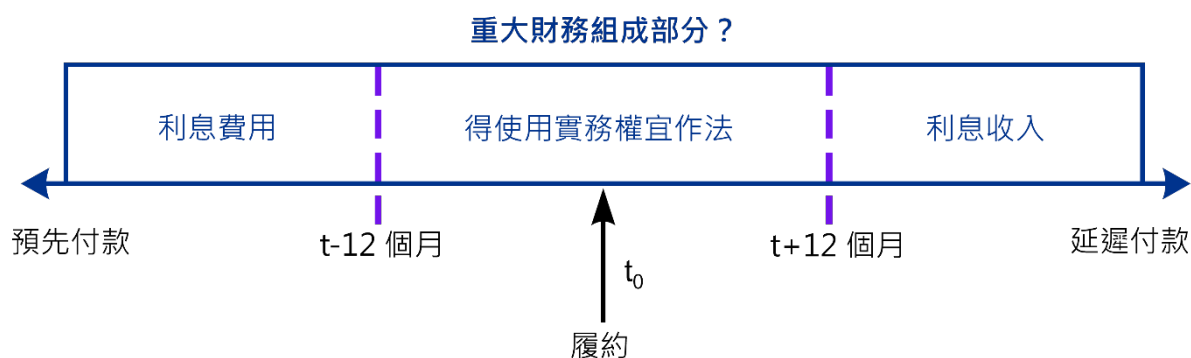
準則指出：

- 企業應於合約開始時決定折現率，該折現率應反映合約中籌資方之信用特性；及
- 企業不得因情況變動而更新折現率。

IFRS 15.63

作為一實務權宜作法，若企業於合約開始時，即預期企業移轉商品或勞務予客戶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交易價格。

對於總期間超過一年之合約，若履約與就該履約付款之時間間隔為一年以內，仍可適用實務權宜作法。



IFRS 15.65

財務組成部分應認列為利息費用（客戶預先付款時）或利息收入（客戶延遲付款時），並與客戶合約之收入分別列報。

若在合約開始後，預期客戶付款與商品或勞務移轉間之時間間隔改變，則依本所之觀點，交易價格（即因重大財務組成部分而調整之承諾對價金額）不應因付款與履約間預期期間改變之影響而修正。反之，企業應修改將交易價格與承諾對價間之差額認列為利息之期間。此係因商品或勞務的現銷價格是由雙方在合約開始時議定，並不因商品或勞務預計移轉之時點改變而有所不同。若企業於合約開始時即使用修正後時點，則將改變承諾之對價金額或隱含利率。

有關重大財務組成部分所產生利息收入表達之討論，請見第 11.2 節。



釋例 14 – 重大財務組成部分：多樣產品合約

B 產品公司與 C 客戶簽訂合約，以 150,000 元（於合約開始時預付）交付 X 及 Y 產品。X 將於兩年內交付，Y 將於五年內交付。

B 判定合約中包含兩項履約義務，且係於產品交付予 C 之時點滿足該義務。B 將 150,000 元分攤至 X 及 Y，金額分別為 37,500 元及 112,500 元（即以相對單獨售價為基礎）。B 作出結論合約包含重大財務組成部分，且依於合約開始時 B 公司之信用狀況，財務融資利率 6% 係屬適當。

B 對合約之處理如下：

合約開始	款項 150,000 元認列為合約負債
第 1 及 2 年	自合約開始至移轉 X 之兩年間，於第 1 年及第 2 年度分別認列利息費用 9,000 元及 9,540 ¹ 元 (150,000 元以 6% 利率計算)， 累計利息費用為 18,540 元
	認列移轉 X 之收入 42,135 ² 元
第 3 至 5 年	依第 3 年初之合約負債 126,405 ⁴ 元，於第 3、4 及 5 年度，每年分別認列利息費用 7,584 元、8,039 元及 8,522 ³ 元
	認列移轉 Y 之收入 150,550 ⁵ 元

註：

1. 計算方式第 1 年為 150,000 元×0.06，第 2 年為 159,000 元×0.06。
2. 按 37,500 元 + 4,635 元計算，即原始分攤予 X 之金額，加上 X 於合約第 1 年及第 2 年之利息 (37,500 元/150,000 元×18,540 元)。
3. 計算方式為 126,405 元×0.06=7,584 元；(126,405 元+7,584 元)×0.06=8,039 元及 (126,405 元+7,584 元+8,039 元)×0.06= 8,522 元。
4. 計算方式為 150,000 元+18,540 元-42,135 元，即初始合約負債加上兩年度利息減移轉 X 所除列之金額。
5. 計算方式為 126,405 元+24,145 元，即兩年後之合約負債餘額加上三年度之利息。

釋例 15 – 重大財務組成部分：預計完成日之變動

K 公司與 C 客戶簽訂一份合約，將建造並交付一台設備。K 判定該合約包含單一履約義務，於設備交付予 C 之時點滿足義務。預計建造時間需要兩年。

K 與 C 同意對價為 80 元，並於合約簽訂日支付。

合約開始時，K 考量銷售條款並判定合約包含重大財務組成部分，因：

- 對價支付與設備交付間為相當長之期間；
- 該資產經常以較高之價格出售；及
- 沒有證據支持提前支付有其他原因。

K 依其信用特性決定折現率為 12%。

因此，為反映其自預收款取得之財務融資，K 公司認列建造期間之利息費用 20 元，並於交付日認列收入 100 元 (80 元×1.122)。

第 1 年後，K 判定建造時間為 3 年，而非 2 年。

K 應修改交易價格與承諾對價之間差額認列為利息費用之期間。K 不應修改交易價格 100 元。

釋例 16 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：預付款

T 科技公司與 C 客戶簽訂三年期之不可取消合約提供託管服務。C 可選擇下列任一種支付方案：

- (1) 每月 140 元 (總支付金額 5,040 元)；或
- (2) 合約期開始時支付 4,200 元，後續每月無須支付額外款項。

T 公司判定合約包括財務組成部分。

選項(1)及(2)間之定價差異顯示，選項(2)之合約付款條件主要目的係提供財務融資予 T。現銷價格每月 140 元，因其反映每月提供託管服務予 C 時之可收取金額。比較選項(1)及(2)之付款條件，顯示累計利息為 840 元，且隱含折現率為 13%。

T 考量於此情況下是否存在重大財務組成部分以外之因素，並作出結論不存在該等因素。T 判定財務組成部分係屬重大，因累計現銷價格 5,040 元與財務融資金額 4,200 元間之差額為 840 元，約占財務融資金額之 20%。因此，若 C 合約開始時選擇選項(2)作支付，則需要調整以反映貨幣時間價值。

T 評估隱含折現率 13%，是否與同一信用等級公司之市場利率一致。若一致，則 T 於合約期間於滿足履約義務時依比例認列收入 5,040 元，並使用有效利息法認列利息費用 840 元。每一期間認列之利息費用係依合約負債估計金額為基礎計算，該金額將隨着勞務提供逐步減少，且應計利息則增加。

有效利息法之利息計算舉例如下：

期間	合約負債 – 每月期初金額	勞務之交易價格	按月利率 1.083% 計算之利息費用 (13%/12 個月)	合約負債 – 每月期末金額
	A	B	$(A-B) \times 1.083\% = C$	A-B+C
1	4,200	140	44	4,104
2	4,104	140	43	4,007
3	4,007	140	42	3,909
4	3,909	140	41	3,810
5	3,810	140	40	3,710
		每期依此類推...		
36	140	140	-	-

若於本例中，判定隱含折現率 13% 高於市場利率，則將依 T 之信用等級為基礎調整交易價格以反映市場利率。隱含折現率及市場利率間之差異，代表給予客戶財務融資以外目的之折扣。有關低於市場利率情況之釋例，請見釋例 17。

釋例 17 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：應付款

B 製造商簽訂合約，提供價格 2 百萬元之設備予 C 客戶。C 為現金有限之新創企業，B 同意 C 於兩年期間每月分期支付 92,000 元之支付設備款。

該合約包含財務組成部分。售價 2 百萬元與每月分期付款之總金額 2,208,000 元 (24 個月×92,000 元) 間之差額，顯示合約付款條件主要目的係提供財務融資予 C。現銷價格為 2 百萬元，因其反映設備移轉予 C 時之可收取金額。現銷價格與所收取之總價款比較，顯示累計利息總額為 208,000 元，隱含利率為 9.7%。

B 考量於此情況下是否存在重大財務組成部分以外之因素，並作出結論不存在該等因素。B 判定該財務組成部分係屬重大，因現銷價格 2 百萬與所承諾總對價 2,208,000 元間之差額為 208,000 元，約占財務融資金額之 10%。因此需要作調整以反映貨幣時間價值。

B 評估隱含利率 9.7% 是否與 C 客戶相同信用評等之公司市場利率一致。若一致，B 於設備交付 (即已滿足履約義務) 時認列收入 2 百萬元，且每月依有效利息法認列利息收入。每月利息收入金額係依已銷售設備之應收款餘額為基礎計算，該餘額將隨着已收取支付款而減少。

有效利息法之利息計算舉例如下：

期間	應收款 – 每月 期初金額	每月支付金 額 – 月底	按月利率 0.81% 計	
			算之利息收入 (9.7%/12 個月)	應收款 – 每月 期末金額
	A	B	$A \times 0.81\% = C$	A - B + C
1	2,000,000	92,000	16,143	1,924,143
2	1,924,143	92,000	15,531	1,847,674
3	1,847,674	92,000	14,913	1,770,587
4	1,770,587	92,000	14,291	1,692,878
5	1,692,878	92,000	13,664	1,614,542
		<i>每期依此類推...</i>		
24	91,263	92,000	737	-

若於本例中，判定隱含利率 9.7% 低於市場利率，則將依 C 之信用等級調整交易價格以反映與市場利率間之差異。隱含利率與市場利率間之差異，代表給予客戶財務融資以外目的之折扣。有關高於市場利率情況之釋例，請見 [釋例 16](#)。

**以個別合約層級進行評估***IFRS 15.BC234*

企業係依個別合約層級而非組合層級判定財務組成部分之重大性。特定客戶之個別合約層級若適用本準則之合約合併條件，可能會包含多份合約。於制訂本準則時，理事會指出，若財務組成部分之影響對個別合約不重大，但對類似合約之組合之合併影響對企業整體而言係重大，要求企業處理該財務組成部分將過度負擔。企業評估合約之財務組成部分是否重大時應用判斷。

**移轉商品或勞務之時點係由客戶裁決則不具重大財務組成部分***IFRS 15.BC233(a)*

某些類型之商品或勞務（例如電話預付卡、禮品卡及客戶忠誠點數），客戶將預付該等商品或勞務之款項，且該等商品或勞務移轉予客戶係由客戶裁決。於此等情況下，合約不包括重大財務組成部分，因該付款條件與財務融資協議無關。

此外，若無此特定指引，要求企業處理貨幣時間價值之成本將超過所知之任何利益，因企業將無法得知而須持續估計商品或勞務將於何時移轉予客戶。

**於持續履約期間中途支付一筆價款之合約可能包含重大財務組成部分**

某些長期合約係隨時間逐步認列收入，所承諾之對價可能係安排於履約期間之中途支付。例如為期 26 個月之建造合約中，承諾之對價係於第 13 個月底全額支付。依本所之觀點，於此情況下可能存在重大財務組成部分。本所認為企業應評估合約整體，且運用判斷決定財務組成部分是否重大。

**具重要權利之合約可能包含重大財務組成部分***IFRS 15.62(a)*

客戶預先支付商品或勞務之價款，且移轉時點由客戶裁決之合約，不包含重大財務組成部分。此可能亦攸關於由客戶選擇於何時行使重要權利之合約。惟於某些情況下，何時行使非由客戶裁決。於此等情況下，合約可能包含重大財務組成部分。評估重要權利行使之時點是否由客戶裁決可能需要運用判斷。



準則中有關支付主要目的係財務融資以外原因之有限舉例

IFRS 15.BC233(c)

判定承諾之對價金額與商品或勞務之現銷價格間之差額是否係財務融資以外之原因，需要運用判斷。企業應考量所有攸關事實及與情況，包括差異是否與其他任何原因成比例。另外，差額有財務融資以外之原因較常見於商品或勞務交付前已預先收到款項之情況。

IFRS 15.IE141–IE142

於某些情況下，預先或延遲付款可能係於產業及司法管轄區慣例下有財務融資以外之主要目的。例如，客戶可能會扣留一部分對價金額，待合約已成功完成或達成特定里程碑時始應付該款項。如本準則釋例 27 之舉例，該等付款條件之主要目的可能係對企業將履行合約之義務提供客戶保障，而非提供財務融資。

評估政府個體之預付款是否有財務融資以外之主要目的時，可能亦需要判斷。於某些情況下，政府個體付款時點可能主要受到預算考量之影響。例如，地方政府可能會收到年度預算撥款，並於年底收回未用金額。若地方政府選擇預付商品或勞務之價款，而不使用企業之一般合約付款條件，則企業需要評估該預付款之主要目的為何。此評估包括考量付款金額是否因付款時點而調整，或是否代表商品或勞務之現貨價格。



具重大財務組成部分之長期或多項要素協議會計處理相當複雜

就長期或多項要素協議而言，判定具有重大財務組成合約之貨幣時間價值影響，可能係屬複雜。於此等合約中：

- 商品或勞務於不同時點移轉；
- 於整個合約過程中支付現金；及
- 移轉商品或勞務予客戶之預計時點可能變動。

若合約存在其他變動因素（例如或有對價），則該等計算可能更加複雜，對編製者而言涉及重大成本及複雜度。

此外，企業需要有適當流程及內部控制以因應此等潛在複雜事務，包括評估是否存在重大財務組成部分，及於存在時發展適當之計算及估計值。



使用合約明定利率可能適當

IFRS 15.BC239–
BC241

使用合約明定利率可能不適當，因企業可能提供低於市場之財務融資條件作為促銷誘因。因此，企業應適用該企業與其客戶之間不涉及提供商品或勞務之單獨財務融資交易情況下所使用之利率。

這可能會對有大量客戶合約或跨國運營之企業造成實務困難，因其必須為每一客戶、每一類別客戶或每一地區客戶，決定特定之折現率。



重大財務組成部分認列之利息收入可能列報為「營業收入」，但非屬「客戶合約之收入」

IFRS 15.65,
BC246–BC247

企業經常性與客戶簽訂包含財務組成部分合約者，可能於正常營業活動過程中賺取利息收入。若係如此，則可能於損益表將重大財務組成部分產生之利息收入列報為其中一項收入種類。然而，此利息收入應與客戶合約之收入分別列報。



預付款可能會影響 EBITDA

企業收取包含重大財務組成部分之預付款時，會增加所認列之收入金額，並相應增加利息費用。此導致稅前息前折舊攤銷前盈餘(EBITDA)，可能會影響酬勞及其他合約性協議。



將實務權宜作法應用於具多項履約義務之合約

於具有兩項或更多履約義務之合約中辨認客戶付款與商品或勞務移轉之間隔期間可能相當具挑戰性，特別是於不同時點滿足履約義務且係於一段期間內逐次或一次性支付對價時。

於一段期間逐次支付對價之合約中，若於合約早期階段已完成第一項履約義務，而於一段更長期間內持續履行第二項履約義務，企業通常就所收取之每筆款項按比例分攤至合約中之各項履行義務計算財務組成部分，並判斷是否適用實務權宜作法。而非採用類似先進先出之分攤方法，將某筆款項分配予某項履約義務直至其全部付清為止。

於其他合約中，對價包括預收款項，而履約義務則會隨時間接續完成。企業應評估所有攸關證據（包括終止條款），判斷是否適合將預收款分攤予第一項履約義務，以決定按合約層級是否能適用實務權宜作法。



隱含利率為零之合約可能包含財務組成部分

就商品或勞務所收取之延遲付款條件對價與現銷價格相同時，其隱含利率為零。然而，仍可能存在重大財務組成部分。

例如，零售商有時會提供促銷誘因，允許客戶購買諸如傢俱等品項，並於交貨後兩年再支付現銷價格。於此等情況下，需要判斷及評估，企業是否係提供折扣或其他促銷誘因予客戶，其於促銷期結束時支付之現銷價格，相當於原本以財務融資方式購買而應收取之融資支出。

若企業作出提供財務融資予客戶之結論，則交易價格會扣除隱含之財務融資金額，且逐期累計利息收入。隱含之財務融資金額係以企業與其客戶間單獨財務融資交易所使用之利率計算。



估列合約負債之利息為符合資本化條件之借款成本

若企業自客戶合約預先收取對價，就該合約負債估列利息費用，則依本所之觀點，此利息符合借款成本之定義，因該利息代表企業向其客戶籌資借款之成本。於符合借款成本準則之其他條件之情況下，此利息應予資本化。

IFRS 15.60,
BC229-BC230

其他應用釋例



釋例 18 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：預付款且固定交期

M 汽車供應商提交一採購訂單 P 汽車零件供應商，五年期間交付 10,000 個零件，固定價格 100 萬元。依合約 M 將預先支付全部金額。合約亦包含零件之預定交貨時程。P 判定若收到一筆類似金額之貸款，並於 5 年內償還，則貸款利息將是 5%。

P 判定該合約包含重大財務組成部分，因為預付款與最後 1 批零件交付日間隔 5 年，利率為 5%。P 未辨認出任何指標顯示延遲條件有財務融資以外之原因。



釋例 19 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：預付款且交付時點由客戶裁決

M 汽車供應商與 D 汽車零件供應商 簽訂框架協議。於框架協議中，M 承諾於 5 年期間交付至少 10,000 個零件。然而，交付時點完全由 M 裁決。M 同意為前 10,000 個零件預先支付 100 萬元。額外零件之採購訂單則將於交付時支付。

D 作出框架協定不包含重大財務組成部分之結論，因為即使 M 預先支付 10,000 個零件之款項，但零件移轉時點係由 M 裁決。

釋例 20 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：固定與變動支付款

M 媒體公司與 C 電視公司簽訂協議。依該協議，C 取得未來 5 年期間每年放映 5 次影片之權利。C 將每年支付固定金額 1,000 元予 M。

M 作出該授權為單一使用權利之結論，並於授權期間開始影片版權移轉予 C 時認列收入。

M 評估該協議是否包含重大財務組成部分。作為分析之一部分，M 判斷於一單獨之財務融資交易中，其將以利率 6% 提供財務融資予 C。

M 作出結論，考量履約與付款時點之時間間隔，及單獨財務融資交易適用之利率，該協議包含重大財務組成部分。M 就履約與付款時點之時間間隔，未辨認出任何財務融資以外之原因。因此，M 就重大財務組成部分之影響調整交易價格。

反之，若合約之對價完全係變動，例如以影片播放之觀看次數為基礎決定，則該協議將不包含重大財務組成部分。因本準則明定，若對價大部分金額為變動，則該協議不包含重大財務組成部分。

釋例 21 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：於合約期間分期付款

B 造船業者與 C 客戶簽訂合約，以固定價格 100 萬元建造船舶。依該合約 C 將於預計製造之 3 年期間按月分期付款。B 判定若與 C 簽訂單獨之財務融資交易，將採用 3% 之利率。B 亦判定對將隨時間經過認列收入，因為 B 對建造中船舶未具替代用途且對該款項具有可執行權利。

B 選擇應用實務權宜作法，就履約與付款時點之時間間隔 12 個月以內或更短者，不認列重大財務組成部分。

B 判定實務權宜作法適用該合約，因為於整個期間分期付款及履約進度之時點約略一致。因此，履約與付款時點之時間間隔從不超過 12 個月。

釋例 22 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：應付款及隨時間履約之合約

D 開發業者購買土地並獲得開發購物中心之核准。D 隨後與一家大型上市不動產業者 V 公司簽訂合約，以固定價格 100 萬元出售該土地及購物中心。依該合約 V 將於完工時支付全部價款，預計 5 年完工。D 亦判定若與 V 簽訂單獨之財務融資交易，會採用 5% 之利率。

D 判定將隨時間認列收入，且該合約包含重大財務組成部分，因為履約與付款時點之時間間隔為 5 年，利率為 5%。D 未辨認出有任何顯示延遲支付條款係財務融資以外之原因。

釋例 23 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：財務組成部分不重大

R 電信公司與 S 客戶簽訂兩年期合約，係提供無線通訊服務之方案，每月費率 85 元（單獨售價為每月 65 元）。於同一合約，S 以 130 元購買一台手機（單獨售價為 630 元）。R 判定依會計目的其合約期間為兩年。

合約之交易價格及單獨售價彙整如下。

	交易價格	單獨售價
無線通訊服務	2,040 (85 × 24 months)	1,560 (65 × 24 months)
手機	130	630
合計	2,170	2,190

履約與付款時點之有時間間隔，因為手機係於首日交付，而部分手機款係於後續 24 個月陸續付款。因此，合約包含財務融資交易。

然而，由於有搭售折扣（交易價格 2,170 元與單獨售價 2,190 元），因此，R 於判斷財務組成部分是否重大之前，需要先分攤該折扣。因為有必要判斷與手機相關之現金流量。為分攤折扣，R 依相對單獨售價之比例分攤交易價格（見 4.2.1）。據此，分攤 624 元至手機，且分攤 1,546 元至無線通訊服務。

合約未明定利率，R 作成結論，7% 係反映 R 及 S 於單獨之財務融資交易會採用之利率。R 接著使用 7% 之折現率計算與手機款項相關現金流量之現值（即 624 元減 24 個月分期付款每月 130 元），得出設算利息為 33 元。財務組成部分 33 元，低於合約總價 2%。以所有攸關之質性及量化因素為基礎作評估，R 作出結論，財務組成部分少於合約 2% 非屬重大，因此，該合約無須認列財務組成部分。

釋例 24 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：不調整財務組成部分

T 電信公司與 C 客戶簽訂為期 1 個月之無線通訊合約，其中包括語音與數據服務及一台手機。每月服務費係客戶使用自有裝置之價格（即服務之單獨售價）。

C 未預先支付手機款項，但將於未來 24 個月期間依手機之單獨售價月分期付款。此款項未因財務融資而額外收取利息。若 C 未於每月續訂服務合約，則手機之剩餘價款將全數變為可收取。若 C 不續約，沒有其他可收取金額。

T 判定合約期間為 1 個月。T 接著需要評估手機之分期付款方案是否提供重大財務組成部分予客戶。

評估時 T 觀察到，若服務合約未續訂，分期付款將可收取。併同考量此條件及合約期間，T 可能作出財務組成部分非屬不重大或可適用實務權宜作法之結論。於此情況下，T 將不會就財務組成部分調整交易價格。T 於衡量分期付款方案所產生之任何應收款時，尚需考量金融工具之相關適用指引。

釋例 25 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：預先保留供應產能

S 供應商係生產工程業關鍵零組件的少數製造商之一。X 製造公司為 S 之客戶，而該零組件係 X 主要產品之重要投入。考量供應有限及市場競爭激烈，X 預先支付款項確保取得 S 未來 3 年期間現有產能 50%。此外，X 與 S 同意，每次交付零組件將依交付日之牌價計價，亦即現銷價格。

S 注意到 X 係為取得製程中之關鍵原料供應而自行決定預付款項，亦即有財務融資以外之目的。S 亦注意到，其不需要此筆現金以支應短期或長期之財務融資需求。即使 X 預先付款，但其購買零組件仍支付現銷價格（亦即 X 每單位支付金額，與其他於取得零組件控制之日付款之客戶相同）。S 亦未辨認出其他可能顯示該預付款係財務融資以外之原因。因此，S 作出其與 X 之合約不包含重大財務組成部分之結論。

若修改本釋例，假設係 S 要求 X 預付款項，以確保其能使用未來興建完成新設備之製造產能，則此可能顯示 S 需要為興建資金取得財務融資，此係合約包含重大財務組成部分之指標。

3.3 非現金對價

IFRS 15.66–67

自客戶收取之非現金對價應按公允價值衡量。若企業無法合理估計非現金對價之公允價值，則依據所承諾商品或勞務之估計銷售價格為依據。

IFRS 15.68

非現金對價之公允價值估計值可能變動。雖然此可能係由於未來事件之發生或未發生，亦可能係因對價形式而變動。例如，非現金對價若是股票，可能因每股價格變動而產生變動。

當非現金對價之公允價值，因對價形式以外之原因而變動時，該等變動會反映於交易價格中，並受變動對價限制之指引所規範。

IFRS 15.69

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。

IFRS 15.126,
IE156-158,
BC254A-BC254G

本準則未就非現金對價之衡量日提供具體指引，依本所之觀點，無具體規定之情況下，企業應根據攸關之事實及情況作出判斷，決定是否依據簽訂合約日，收到非現金對價之日，抑或是滿足履約義務之日，作為非現金對價之衡量日。非現金對價公允價值於衡量日後之變動不計入交易價格。

釋例 26 – 非現金對價：於合約開始時衡量

D 不動產開發商與 C 客戶簽訂合約，於 C 之土地上建造辦公大樓。D 隨着工程進度每季分期收取共 50,000 元對價，並取得一塊與 C 建造工地相鄰之土地。土地所有權一開始已移轉予 D，惟若 D 違約未完成辦公大樓則會收回。

於此情況下，D 判定於合約開始之日衡量非現金對價係屬適當。

釋例 27 – 非現金對價：於滿足履約義務時衡量

R 不動產開發商與 M 客戶簽訂合約，出售新蓋養生村之其中一戶，該專案預計需要三年。根據合約，R 將收取 20,000 元預付款項，並於養生村完成後取得 M 之現有房屋。於新蓋養生村該戶完成前，M 保留房屋使用及抵押之所有權利。R 開發商作出結論，係其於建造完成之時點移轉對該戶之控制予 M。

於此情況下，R 判定於滿足履約義務之日衡量非現金對價係屬適當。

釋例 28 – 非現金對價：免費廣告

Y 製作公司出售電視節目予 X 電視公司。依該協議，對價固定金額 1,000 元及 100 個廣告時段。Y 判定該節目之單獨售價為 1,500 元。依市場費率，X 判定廣告時段之公允價值為 600 元。

Y 判定交易價格為 1,600 元，包括 1,000 元固定金額，加上廣告時段之公允價值。

若無法合理估計廣告時段之公允價值，則交易價格為 1,500 元，亦即 Y 將於此情況下使用所承諾商品或勞務之單獨售價衡量非現金對價。



非現金對價形式造成之變動，不適用限制指引

IFRS 15.BC251–
BC252

無論收取之金額為現金或非現金對價，均適用變動對價估計之限制指引。因此，若非現金對價公允價值估計之變動不是因為對價形式所造成（亦即非現金對價之價格變動以外者），則此部分之變動將受限制。若係因企業之績效而變動（例如非現金之績效獎金），則適用限制指引。若係因非現金對價之形式而變動，例如股價變動，則不適用限制指引且不調整交易價格。

於某些情況下，判斷公允價值之變動究係非現金對價之形式抑或其他原因所造成，以及判斷如何分攤會影響與不會影響交易價格之公允價值變動，可能具有挑戰性。



自客戶之資產移轉

某些產業中之企業經常收到客戶所移轉之不動產、廠房及設備（或取得購買該等資產之現金），以換取客戶連接至管線或提供客戶持續獲得商品或勞務之供應或兩者皆有。

該等協議有各種性質。於某些協議中，資產移轉方（移轉人）為獲得商品或勞務供應之一方（終端客戶）。於其他協議中，移轉人不是終端客戶，或僅一小段時間是終端客戶。例如，不動產開發商於一處沒有連接自來水主要管線之區域內興建一住宅大樓。為連接自來水主要管線，開發商須安裝水管管路，並將水管移轉予自來水公司，該公司未來會為該住宅大樓居民提供服務。

收取此類資產投入之企業，需要評估所有攸關之事實及情況，以決定適當之會計處理。包括該投入是否屬於本準則範圍內客戶合約之一部分（見第 6 章）。若該合約屬於本準則之範圍，則企業需判斷：

- 連接至管線使客戶獲得未來商品或勞務之供應是否係一可區分之商品或勞務（見第 2 章）；及
- 資產投入是否為須計入交易價格之非現金對價。

企業考量於該合約下所承擔之所有義務，以判定適當之收入認列時點。



自客戶收取之原料（客供料）

IFRS 15.70

企業可能自客戶收取原料（以下簡稱客供料），用於生產製成品予該客戶。於某些情況下，企業可能需要支付所收取原料之費用。於此等情況下，將產生一會計議題，企業支付予客戶之金額究竟係為交易價格之減少，抑或是作為可區分商品之支付款（見第 3.4 節）。

依本所之觀點，若企業對客供料有取得控制，則會計處理與向其他供應商購買原料之方式一致，亦即所購入原料係可區分之商品。反之，若企業未取得對客供料之控制，則本所認為支付予客戶之金額應減少交易價格（見第 3.4 節）。

本所認為企業應適用控制移轉之一般指引（見第 5.1 節），判斷是否已取得對客供料之控制。以下係顯示企業未對客供料取得控制之指標：

- 客戶依合約承諾購買所有由企業使用該客供料生產之製成品；
- 所投入資產為需要計入交易價格中之非現金對價；
與客供料直接相關之風險及報酬（例如價格風險）主要由客戶承擔；
- 客戶負責製成品之設計及製成品是否符合規格之驗收；及。
- 客戶依再買回協議指引不會認列一項銷售。



涉及廣告服務之交換交易

本準則未明定任何涉及廣告服務交換交易之會計指引；因此，係適用衡量非現金對價之一般性原則。

其他應用釋例



釋例 29 – 自客戶收取之原料：未移轉控制

S 汽車製造供應商與 C 汽車製造商簽訂合約，以價格 1,000 元銷售橡膠化合物（製成品），條件如下：

- 由 C 決定製成品之生產原料、製程及測試規格。
- S 自 C 收取用於生產橡膠化合物之原料且須支付 300 元予 C。
- 依合約限制條款，S 不得將 C 提供之原料用於生產其他客戶之商品。
- C 依合約承諾購買所有 S 使用 C 提供之原料所生產之橡膠化合物。
- S 向 C 收取之製成品售價，係依 S 之實際成本加上雙方約定之利潤率計算。

S 作出結論，其未對 C 提供之原料取得控制，理由如下：

- S 依合約限制條款，不得將原料用於生產 C 製成品以外之其他用途。
- C 不會將移轉予 S 之原料認列為一項銷售，因為 C 有義務再買回包含該原料之製成品。
- 與原料直接相關之風險及報酬主要由 C 承擔。此係因 C 負責製成品之設計與測試規格，且製成品之銷售價格係依 S 之實際成本加上約定利潤率計算，所以原料之價格風險亦由 C 承擔。

因此，S 將支付予 C 之原料價款作交易價格之減少，認列 700 元之收入 (1,000 元-300 元) 。

3.4 付給客戶之對價

IFRS 15.70

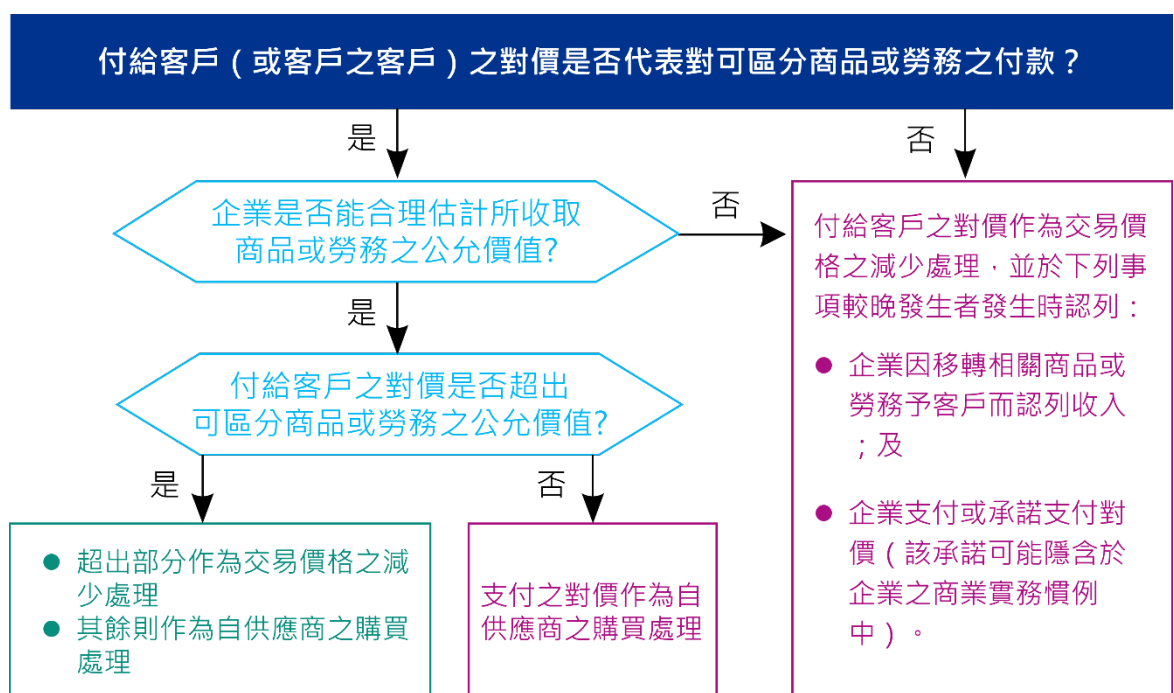
付給客戶之對價包括企業對客戶或對自該客戶購買企業之商品或勞務之其他方所支付或預期支付之現金金額。付給客戶之對價亦包括客戶可用以折抵積欠企業之款項或其他項目，例如折價券或代金券，客戶可用以折抵積欠企業或對自該客戶購買企業之商品或勞務之其他方之款項。

企業應評估付給客戶之對價，以判斷該等金額係代表交易價格之減少，可區分商品或勞務之付款，抑或兩者之組合。

IFRS 15.71

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，則企業應將付給客戶之所有對價作為交易價格之減少。

IFRS 15.70-72



IFRS 15.IE160-
IE162

釋例 30 – 對客戶之支付：交易價格之減少

M 消費性商品製造商與 R 零售商簽訂一年期之銷售商品合約。R 承諾於一年內至少購買價值 1,500 元之產品。M 於合約開始時支付一筆不可退款的款項 15 元予 R，以補償 R 為配合 M 之產品而對其上架作必要變動。

M 作出結論，支付予 R 之款項並未換得可區分之商品或勞務，因 M 並未取得對客戶貨架之控制權。因此，M 判斷定支付之 15 元是交易價格之減少。M 係於認列移轉商品之收入時，將所支付之對價作為交易價格之減少。

釋例 31 – 對客戶之支付：變動對價與付給客戶之對價

C 公司與 X 零售商簽訂合約，並於第 1 年 12 月 15 日交付商品。C 於次年 1 月 20 日以報紙提供折價券促銷其銷售予 X 之商品。C 同意補償 X 所兌換之折價券。C 過去幾年曾提供類似之折價券。

C 很有可能基於過去曾提供折價券，判定於第 1 年 12 月 15 日銷售商品之交易價格包含變動對價。

反之，若 C 過去年度未提供折價券，且於合約開始時不預期會提供任何優惠券，則 C 係於告知 X 意圖補償所兌換折價券時將支付予 X 之金額作為收入之調整。



對經銷商及零售商之支付可能係為取得可區分之商品或勞務

消費性商品公司經常付款予經銷商及零售商。於某些情況下，係為可區分之商品或勞務作支付，例如品牌聯名行銷。於該等情況下，客戶提供之商品或勞務可能與客戶購買賣方之產品係可區分。

若企業無法估計自客戶所收取商品或勞務之公允價值，則應將其認為交易價格之減少。若付給客戶之對價超過其所提供商品或勞務之公平價值，則超出部分應作為交易價格之減少。



上架費

上架費係企業為了將商品置放於零售商店而支付予零售商之款項。上架費究係屬以下何種情況需要作判斷：

- **企業為換得客戶之可區分商品或勞務而支付：**應認列為自供應商之購買，亦即認列為預付或費用；或
- **企業給予之銷售誘因：**該等應認列為交易價格之減少。

企業判斷時應審慎考慮其特定之事實及情況。

**提名費 (Nomination fees)**

於某些情況下，企業會於合約存在前支付不可退款之前端收費予客戶。例如企業可能依所簽訂之框架協議支付款項予客戶。該等付款之性質應根據特定之事實及情況作評估。依本所之觀點，若該等支付符合資產之定義，則可能係予以資本化，並於預期之相關購買或勞務期間（包括續約期間）攤銷作為收入之減少（見第 7.3 節）。

決定前端收費適當之會計處理時，考慮因素可能包括：

- 該支付之根本原因；
- 該支付是否可回收，例如若保障獨家關係，且客戶採購數量很有可能足以收回該等款項；及
- 過去續約及專案平均存續期間，通常顯示是否預期取得初始合約，及是否將透過初始合約或預期續約回收該等款項。

本所認為企業應於每一報導日評估資本化支出之可回收性，此評估通常應以預期來自客戶之未來現金流量為基礎。

**對客戶支付訴訟和解金**

企業可能支付予客戶以解決訴訟、求償或爭議。依保證型保固協議所作之支付屬於負債準備準則之適用範圍。

若所作支付非屬保證型保固協議，將產生一會計議題，即該支付款究係屬收入準則（亦即支給客戶之對價或變動對價）抑或負債準備準則之適用範圍。企業應考量所有攸關事實及情況，運用判斷以決定所適用之會計準則。

該分析舉例說明如下表。

企業支付予客戶之對價涉及：	舉例	本準則範圍內？
<ul style="list-style-type: none"> • 依收入合約現有之條款及條件企業尚未完成履約 	對未完成合約迄今之履約不滿意而引發之爭議	可能是
<ul style="list-style-type: none"> • 以下任一問題： <ul style="list-style-type: none"> • 企業已完成合約中履約義務之履行；或 • 已完成合約之原始條款及條件。 	價格爭議	可能是

企業支付予客戶之對價涉及：	舉例	本準則範圍內？
<ul style="list-style-type: none"> 對已完成的合約之支付，其與原始合約下企業之履約無關 	已不再有客戶關係時，企業產品造成之損害	可能不是，而係適用其他會計準則（例如負債準備準則）



付給客戶之對價其認定範圍較合約約定之支付更廣

對客戶之支付即使未於合約中明定，仍可能係付給客戶之對價。企業需要制定一流程評估對客戶之任何其他支付是否係依本準則需要進一步評估之應付對價。決定配銷鏈中多廣範圍內之支付應列入評估需要進行判斷。然而，企業不需要為了判斷所作支付是否代表付給客戶之對價，而辨認並評估所有曾支付予客戶之金額。

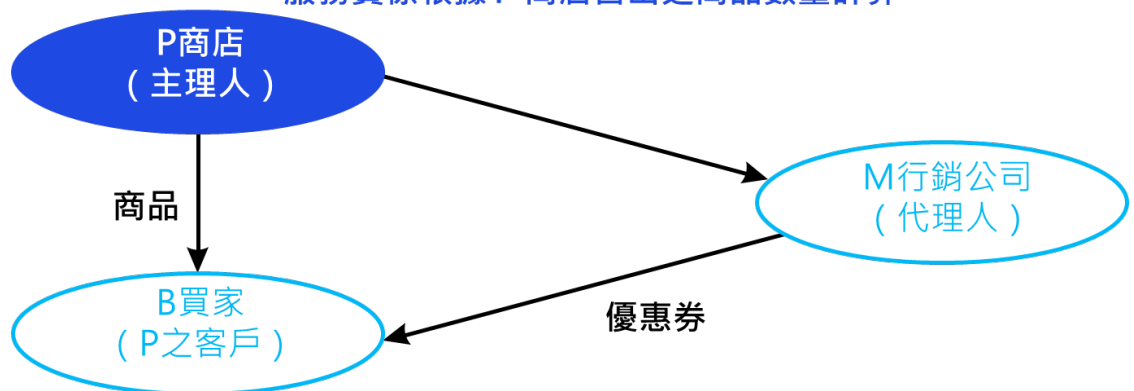


應付對價可能包含對直接配銷鏈以外對象之支付

付給客戶之對價包括支付給客戶之客戶之金額，即直接配銷鏈中支付給終端客戶之金額。然而，在某些情況下，企業可能會認為更廣泛地應用該指引係屬適當，即應用於支付予直接配銷鏈以外對象之金額。

例如，M 行銷公司可透過提供優惠券予 P 商店之 B 買家以推銷及獎勵買家購買 P 之產品。B 基於 M 之行動而自 P 購買商品時，M 便從 P 賺取收入。B 未購買 M 之服務，而且不在直接配銷鏈中。

服務費係根據 P 商店售出之商品數量計算



取決於事實及情況，M 可能會作出 P 與 B 均為其客戶之結論，或者可能作出僅 P 為其客戶之結論。因此，需要評估特定事實情況以決定是否應將對直接配銷鏈以外對象之支付視為付給客戶之對價，從而作收入之減少。



評估對直接配銷鏈以外之支付

如上所述，企業可能認為將應付對價指引應用於支付予直接配銷鏈以外之金額係屬適當。當企業將該指引更廣泛地應用於支付予直接配銷鏈外之金額時，須判斷該等款項是否係代企業之客戶支付。

此評估不僅考量客戶之合約義務，亦考量任何向企業客戶之客戶提供誘因之隱含承諾。有關美國證券交易委員會 (US Securities and Exchange Commission, SEC) 幕僚人員就如何判斷是否存在向企業客戶之客戶提供誘因之隱含承諾所作之評論，請見 KPMG US [收入認列手冊](#) 之問題 5.7.05 「評估客戶合約或直接配銷鏈以外之支付是否係付給客戶之對價？」。



透過中介機構銷售商品或勞務，辨認誰是客戶

若企業銷售其商品或勞務予終端客戶之過程中涉及中介機構（例如線上平台），則依準則目的分析以辨認誰是客戶可能具挑戰性。為了判斷企業之客戶誰是（究係中介機構抑或終端客戶），企業需要考量其將對商品之控制移轉予何方。

為協助辨認交易中之客戶，企業可運用主理人與代理人指引（見第 10.3 節），以評估中介機構究係作為主理或代理人（亦即判斷中介方機構於將商品或勞務交付予終端客戶前是否已取得控制）。

辨認何方為企業之客戶十分重要，因此將影響企業對中介機構之支付之處理，意即該支付究係視為交易價格之調整（支付予客戶），或者認列為一項費用。



應付客戶之金額可能是變動對價或付給客戶之對價

本準則敘明，付給客戶之對價包括企業對客戶或對自該客戶購買企業之商品或勞務之其他方所支付或預期支付之金額。付給客戶之對價指引中指出，該等對價係於企業認列收入或企業支付或承諾支付對價較晚發生者發生時認列。然而，由於付給客戶之對價會計入交易價格中，其也可以是一種形式之變動對價。

變動對價係於合約開始時估計並計入交易價格中，且於後續每一報導日重新衡量，此與付給客戶之對價指引所述之認列時點不同。

認列時點差異迫使企業必須於合約開始時判斷究係企業有意提供獎勵，抑或是客戶已合理預期企業將提供獎勵。

該判斷包括評估企業過去實務作法及其他活動可能導致合約開始時對交易價格會包括變動組成部分之預期。付給客戶之對價相關指引僅適用於合約開始時企業未對客戶承諾支付之情況，無論係隱含（包括透過其商業實務慣例）或明定。



非現金折扣可能係變動對價或付給客戶之對價

企業可能會以本身股票或認股證之形式提供折扣或其他誘因。例如，新創企業可能會透過此類安排節省現金同時激勵客戶。取決於特定之事實及情況，此類安排可能係變動對價或付給客戶之對價，因此，可能導致交易價格之減少。

企業得出交易價格前，需考量非現金對價指引（見第 3.3 節），並進一步判斷何時應將交易價格之減少認列為收入之減少。此外，企業亦需依金融工具準則，考量股票與認股證之會計處理。於應用金融工具指引時，企業可能需評估（包括但不限於）該工具究係分類為權益或負債，應於何時認列，以及於交割或失效前是否需要透過損益重衡量。

其他應用釋例



釋例 32 – 對客戶之付款：行銷折扣

M 製造商與 R 零售商簽訂一年期之銷售商品合約。於合約期間，R 之所有採購享有 2% 折扣，以換得其提供之行銷服務。該行銷服務包括將 M 之產品納入於 R 店內之促銷型錄及制定一行銷計畫。R 之行銷計畫僅會提供予 M 參考，亦即 M 未參與產品行銷。

M 判定該折扣不是重要權利，因為其非屬未來商品或勞務之折扣。此外，該折扣亦非變動對價，因為係當期銷售額之固定百分比，而非就過去商品或勞務提供折扣。

M 亦基於下列事項判定 R 提供之行銷服務不是可區分之勞務。

- 該勞務不具有 M 與 R 間關係以外之效益，因型錄展示之所有產品皆由 R 銷售，且該型錄不會觸及與 R 無關之客戶（亦即非廣泛流通之媒介）。
- M 不具有對行銷服務控制之可執行權利。

因此，M 判定該折扣為付給客戶之對價，而非為可區分之行銷服務所支付。據此，該折扣係認列為交易價格之減少。

釋例 33 – 對客戶之付款：廣告服務

P 公司經營一媒合計程車業者與乘客之平台。P 與計程車業者簽訂合約，依乘客支付之總車資收取佣金。P 判定其客戶為計程車業者，且其角色係安排乘車服務之代理人。

P 與 T 計程車業者簽訂 5 年期合約，供 T 使用其平台。P 同時與 T 另簽訂一廣告合約，依該合約 T 將提供在其計程車內指定位置展示廣告之服務。廣告內容與期間由 P 決定，廣告內容包括推廣 P 之平台服務及其他服務項目。

為換得廣告服務，P 就每輛車支付一固定金額予 T。P 定期向其他供應商購買廣告服務（例如車內廣告、電視廣告及看板廣告），而 P 與 T 之合約定價與其他供應商之合約定價一致。

此釋例中，P 基於下列理由判定 T 提供之廣告服務為一項可區分之勞務。

- 廣告是一項經常單獨提供之服務，運輸業者也常於車輛販售廣告空間（亦即 P 可直接向其他供應商購買廣告，並取得相同之效益）。
- 廣告服務對 P 而言可產生來自放置廣告之計程車收入以外之效益，因該廣告之目的係為提升 P 平台之使用量，進而帶動其他服務項目之額外收入。此外，P 對廣告服務具控制，因為其對車內廣告之控制具可執行權利（例如可決定廣告播放內容及播放長度）。

P 亦判定支付予 T 之廣告服務費反映其所取得勞務之公允價值。因此，該支付之會計處理方式與其他廣告服務採購一致。

釋例 34 – 對客戶之支付：駕駛資料

P 公司經營一媒合計程車業者與乘客之平台。P 與計程車業者簽訂合約，依乘客支付之總車資收取佣金。P 判定其客戶為計程車業者，且其角色係安排乘車服務之代理人。

P 與 T 計程車業者簽訂 5 年期合約，供 T 使用其平台。P 同時與 T 另簽訂一購買駕駛資料之合約，且為換得該資料，每月支付固定款項予 T。

T 之計程車配有儀表設備，能收集計程中之所有駕駛資料（即包括透過 P 平台安排之行程及路邊攔車之行程），例如車資資訊、行駛路線、行程時間，及每趟行程之上下車時點。P 亦透過其平台收集駕駛資料，但僅限於透過其行動應用程式安排之行程。

P 使用該等儀表資料改善其平台所提供之服務（例如路線最佳化），並用於開發與平台無直接關聯之其他業務（例如排放追蹤與新型交通系統開發）。P 亦可向其他計程車業者購買類似資料。

於此釋例，P 基於下列理由判定 T 提供之儀表資料為一可區分之商品。

- P 可與其他計程車業者從事類似交易，購買儀表資料並取得相同效益。
- P 若未另簽訂儀表資料合約，將無法取得任何儀表資料，僅能取得用以計算佣金之車資資訊。
- 儀表資料所提供之資料庫較 P 平台所收集之資料量更大且更精細。平台所收集之資料無法滿足 P 之需求。
- 儀表資料對 P 之效益不僅限於自 T 取得之額外收入，因為該資料亦用以提升 P 平台對所有客戶之服務品質，並用於開發其他業務。
- P 控制該等儀表資料，因依合約對該等儀表資料（車資資訊以外者）之使用具可執行權利。P 亦可決定如何使用所取得之資料，包括將其出售予第三方。

P 判定其支付予 T 之儀表資料費反映該資料之公允價值。因此，該等支付之處理方式與其他採購交易一致。

反之，若 P 無法判定儀表資料之公允價值，則其對 T 之支付係認列為交易價格之減少。

釋例 35 – 對客戶之付款：聲譽抵減

C 客戶與 T 電信公司簽訂兩年期網路服務合約，於第 6 個月，T 出現兩天服務品質不佳問題。依據過去經驗顯示，T 之服務品質不佳問題並不常見。

於第 7 個月時，C 收到第 6 個月的帳單 100 元。C 收到帳單時聯繫 T 並要求服務異常之抵減。雖然非常見之實務慣例，但 T 仍給予 C 抵減 5 元。

由於該抵減可用於抵銷應付 T 之款項金額，因此係以付給客戶之對價處理。此外，由於該支付未換得可區分之商品或勞務，因此，該對價係認列為交易價格之減少。

釋例 36 – 對客戶之支付：對新客戶之抵減

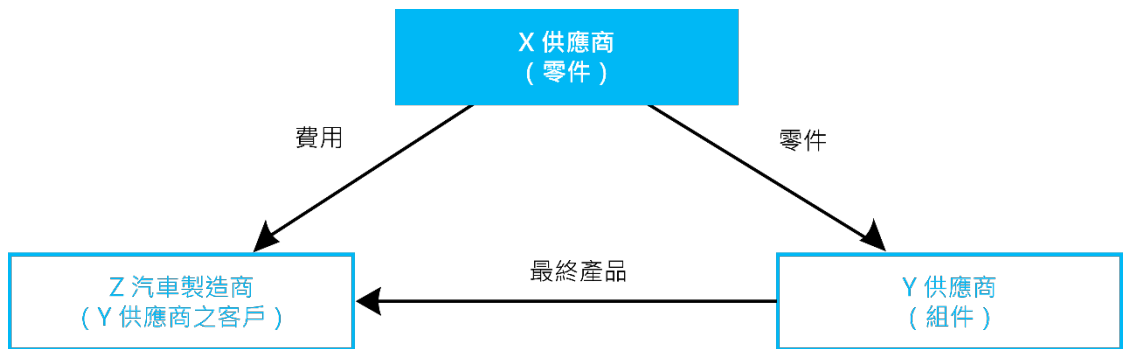
C 客戶與 B 電信公司簽訂兩年期合約，目前合約執行到一半，若於此時終止合約，C 將需要支付提前終止罰款。

若 C 取消與 B 之現有合約，並與 D 電信公司簽訂為期 2 年每月支付 80 元之合約，則 D 公司承諾於合約開始時給予 C 一次性之抵減 200 元（稱為「攜碼優惠」或「攜碼折扣」）。攜碼抵減之金額並非依據 C 於後續兩年合約期間所購買之服務數量而決定。

D 判定將該攜碼折扣認列為付給客戶之對價，因該抵減將用於抵銷應付予 D 之款項。D 未取得任何可區分之商品或勞務以換得該抵減，因此作為交易價格之減少(意即交易價格為 80 元×24 個月-200 元)，並於移轉所承諾之商品或勞務時認列。

釋例 37 – 對客戶之支付款：付給客戶之客戶之對價

X 供應商與 Y 供應商簽訂合約以轉包形式於一年內銷售價值 1,500 元之零件，該合約屬於本準則範圍。Y 隨後將該等零件整合為組件銷售予 Z 汽車製造商。為爭取列入 Z 之供應商名單，X 於該協議中同意支付一次性行政費用 15 元予 Z。



X 注意到 Z 為 Y 配銷鏈中之終端客戶。因此，支付予 Z 之款項可能係付給客戶之對價。

X 作出結論，對 Z 之支付不是為換得可區分之商品或勞務。因此，X 判定所支付的 15 元是交易價格之減少，並隨著所承諾之零件移轉予 Y 認列為收入之減少。

釋例 38 – 對客戶之支付款：辨認涉及中介機構之交易中誰是企業之客戶

K 電子零售商與 M 中介機構簽訂 5 年期協議，於 M 之線上市集銷售 K 之商品。依合約：

- M 之主要責任係確保平台正常運作，並依 K 之條款與條件協助處理商品退貨。M 有權就其平台每筆銷售收取 15% 之佣金；及
- K 負責終端客戶所採購商品之品質及交貨。

為了激勵終端客戶購買其商品，K 提供終端客戶只要單筆交易購買符合條件之商品達 250 元以上者，可獲得現金回饋 50 元之優惠。

K 進行評估判斷究係 M 或終端客戶為其客戶。評估過程中，K 考量 M 於交易中係代理人（亦即 M 商品交付予終端客戶之前 M 未取得對商品之控制。因此，K 作出其終端客戶為客戶之結論。

假設 C 終端客戶透過 M 之線上市集以 250 元購買 K 之產品。K 認列收入 200 元，計算方式為商品售價 250 元減現金回饋 50 元（視為付給客戶之對價）。K 支付予 M 之佣金認列為費用。

若修改事實情境，M 為主理人且被 K 辨認為客戶，則 K 認列收入 162.5 元，其計算方式為商品售價 250 元減佣金 37.5 元（視為付給客戶之對價），再減現金回饋 50 元（視為支付客戶之對價）。



釋例 39 – 對客戶之支付：簽訂框架協議之支付款

S 供應商依 3 年期獨家銷售專用零件框架協議支付不可退還之前端收費 100 萬元予 C 客戶。該等零件將組裝至 C 已成功取得市場之主要產品中。C 為 S 之常年客戶，因此 S 能對與 C 間之專案結果提供可靠之預測。

框架協議明定該零件單價為 100 元。依據 C 不具約束力之供應需求預測，3 年期間之可能採購量為 100,000 單位（總金額 1,000 萬元）。S 零件之毛利率為 20%。然而，於 C 提交採購訂單之前，尚無具可執行性之合約。

S 於評估如何處理支付予 C 之前端收費 100 萬元時，考量以下因素：

- S 已與 C 達成獨家銷售協議。
- S 與 C 有長期業務往來歷史經驗，可作為 C 未來採購量預測之基礎。
- 預期該筆款項可自未來可能購買之商品回收，S 將賺得 200 萬元毛利（1,000 萬元×20%）。
- 收費之主要目的係與 C 建立獨家關係，且此類交易為產業常見交易。

依據前述因素整體評估後，S 認為該支付款應予資本化，並依未來預計購買量攤銷作為收入之減少。



釋例 40 – 對客戶之支付：新客戶之新產品

S 供應商與 B 汽車製造商框架協議，供應 B 正在開發之新產品專用零件。供應該等零件將需要大量生產前工程活動，S 僅於開發成功時始收到款項。B 於 S 產出第一個樣品之前未承諾零件之最低採購量。由於此為一款新產品，因此 S 缺乏過去經驗。

依該協議 S 支付一不可退還之前端收費 10 萬元予 B。

S 於決定如何處理對 B 之支付時注意到：

- 無法合理估計開發進程是否成功，及是否會收到該活動之支付款；
- 合約未約定零件最低採購量；及
- 缺少新產品之過去經驗。對生產前工程活動之不確定性顯示可能無法透過未來之採購回收支付款。

評估前述因素後，S 作出結論，該項前端收費並非資產，因此應於有義務支付時認列為損益。

釋例 41 – 對客戶之支付：數量折扣

M 媒體公司於其網路平台為其他公司提供廣告空間。M 與 B 廣告代理商簽訂合約將 B 之客戶移轉予 M，B 依該合約有權就 B 之客戶使用該廣告空間之開立帳單金額收取 10% 佣金。為確保市場占有率，M 亦同意於一年度期間達到特定廣告數量時，直接支付數量折扣予 B 之客戶（即廣告空間之終端用戶）。

M 考量支付予 B 之客戶之數量折扣未換得可區分之商品或勞務，因此，應將該支付認列為收入之減少。M 對於該數量折扣之會計處理，不受其是否為付給客戶之對價（或付給客戶之客戶之對價）評估結果而有所影響。

釋例 42 – 對客戶之支付：給予客戶誘因

X 公司為線上訂餐平台。X 與餐廳簽訂合約，並就每筆終端消費者之訂單向餐廳收取佣金。X 判定其係作為餐廳之代理人為其餐飲之訂購作安排。X 亦為所有訂單提供外送服務，並向終端消費者收取外送服務費。X 判定其係作為外送服務之主理人提供該勞務予終端消費者。

為了激勵終端消費者使用其平台，X 有時會提供每筆訂單現折 5 元之優惠。因此，給予終端消費者之誘因係購買價格之減少。X 承擔所提供誘因之所有成本，亦即不會將任何成本轉嫁予餐廳。

X 作出結論該等誘因係付給客戶之對價，因為係對終端消費者之支付，而該等消費者係 X 外送服務之客戶。X 判定該等支付未換得任何可區分之商品或勞務，因此，將該誘因認列為收入之減少。

釋例 43 – 對客戶之支付：給予客戶之客戶誘因

修改釋例 42，餐廳除了負責準備餐飲外，也負責將餐飲外送給終端消費者。X 僅負責為其餐飲之訂購作安排，意即 X 係餐廳之代理人。

X 作出結論該等誘因係付給客戶之對價，因 X 是支付予客戶之客戶，而其為整體價值鏈之一部分。X 判定該等支付未換得任何可區分之商品或勞務，因此，將該誘因認列為收入之減少。

3.5 銷售稅

IFRS 15.47, BC188B

收入不包括代稅捐機關收取之金額，例如某些銷售稅、貨物稅、營業稅或增值稅。所徵收稅額可能按銷售價格或製造成本之百分比計算。

為判斷如何處理所徵收之稅額，企業應評估其是否負有支付該稅之主要義務，或者該金額是代稅捐機關向客戶收取。此判斷係依對當地法規要求之分析為基礎作決定。

銷售稅或貨物稅之處理可能因各司法管轄區不同稅制而有差異。此可能導致跨國集團內各企業就不同銷售稅或貨物稅之會計處理方式不同。取決於所適用之法規要求，判斷企業是否負有該稅之主要義務，可能需要重大判斷。若該稅重大，則企業應揭露所作之判斷，及包含該金額之單行項目（若適用）。

釋例 44 – 銷售稅：按總額認列貨物稅

貨物稅可能依生產量決定，無論商品是否已出售，均須支付予稅捐機關，也就是說，即使商品未售出，稅捐機關亦不會退還。依本所之觀點，於此情況下，賣方負有該稅之主要責任，故該稅為商品定價時需回收之其中一項製造成本。因此，該企業並非代稅捐機關向客戶收取稅款，且交易價格應按計入向客戶回收貨物稅之總額基礎計算。據此，自客戶收取之所有貨物稅皆計入收入單行項目中，且所有貨物稅皆應計入「銷售成本」單行項目中。

釋例 45 – 銷售稅：按淨額認列貨物稅

若買方違約，可能可向稅捐機關收回貨物稅。於此情況下，賣方很有可能係代稅捐機關向客戶收取稅款，因企業不負該稅之主要責任，也不負有任何風險。於此作法下，應貨物稅金額不計入收入中，且所收取之金額係報導為負債。

 釋例 46 – 銷售稅：按總額認列出口稅

X 國之稅捐機關對銷售予海外客戶之某些商品課徵出口稅；若客戶違約，企業無法收回稅款。依本所之觀點，本釋例類似於釋例 44，即賣方負有該稅之主要義務，而非代稅捐機關收取該金額。因此，交易價格按計入自客戶收回出口稅之總額計算。因此，出口稅計入收入單行項目中，且所發生之出口稅計入費用或「銷貨成本」中。

4 將交易價格分攤至合約中之履約義務（步驟四）

概覽

IFRS 15.73, 75

交易價格係分攤至每一履約義務（通常為每一可區分之商品或勞務），以描述企業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。

IFRS 15.74

企業通常按單獨售價之比例，將交易價格分攤至每一履約義務。惟當符合特定條件時，會將折扣或變動對價分攤至一個或多個（但非所有）履約義務。

IFRS 15.76

收入認列模式中此一步驟包括企業於合約開始時執行之兩個子步驟。

決定單獨售價（見第 4.1 節）

分攤交易價格（見第 4.2 節）

4.1 決定單獨售價

IFRS 15.77

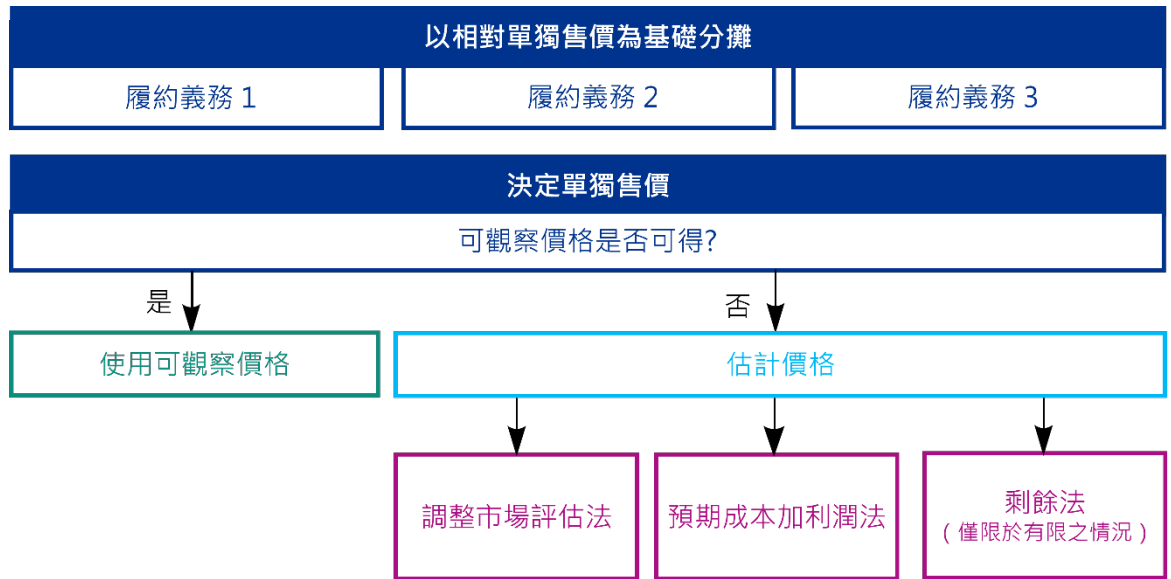
「單獨售價」係企業對所承諾之商品或勞務將會單獨銷售予客戶之價格。企業對類似客戶於類似情況下單獨銷售商品或勞務之可觀察價格，即為單獨售價之最佳證據。

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。

IFRS 15.78

若單獨售價係不可直接觀察，企業應使用適當之方法（見 [4.1.1](#)）估計該金額，如下所示。於有限情況下，企業可能使用剩餘法估計該金額（見 [4.1.2](#)）。

IFRS 15.79



準則不包含可靠性門檻

根據本準則規定，係於合約開始時決定每一履約義務之單獨售價。不會有任何因為單獨售價難以決定而延遲認列收入之情況。

若可觀察價格係屬可得，則用以決定單獨售價；若不可得，則企業應估計該金額。

本準則並未規定該金額能「可靠」估計，亦未說明其他門檻。企業應最大化可觀察輸入值之使用，但在所有情況下將需要得出單獨售價，並將交易價格分攤予合約中之每一履約義務。

可觀察價格屬高度變動時，企業將需要運用判斷。

4.1.1 估計單獨售價

IFRS 15.78

企業估計單獨售價時應考量所有合理可得之資訊（例如市場狀況、企業特定因素及有關客戶或客戶類別之資訊），且企業應最大化可觀察輸入值之使用，並使用一致之方法以估計具類似特性之其他商品或勞務之單獨售價。

IFRS 15.79

準則並未排除或規定於可觀察價格不可得時估計商品或勞務單獨售價之任何特定方法，但說明以下可能之估計方法。

調整市場評估法

評估銷售商品或勞務之市場，並估計該市場之客戶願意支付之價格

預期成本加利潤法

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

**剩餘法
(有限情況下)**

自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

IFRS 15.88

合約開始之後，企業不會重新分攤交易價格以反映單獨售價之後續變動。有關合約修改導致交易價格變動之討論，請見第 8.2 節。

**估計單獨售價通常需要判斷**

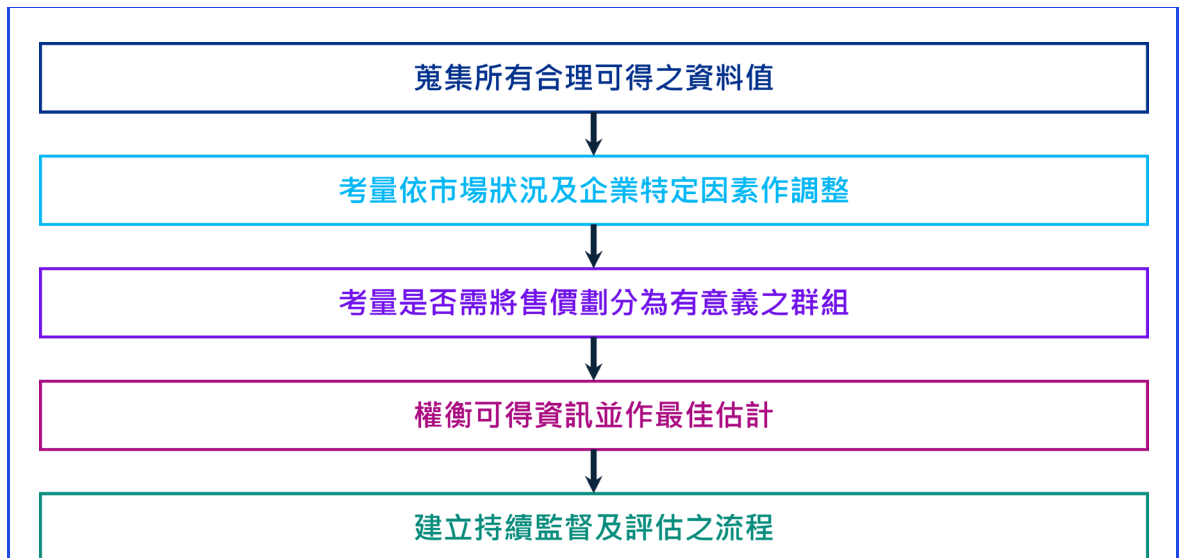
IFRS 15.BC269

企業通常沒有客戶合約中所有商品或勞務之可觀察售價。因此，於估計單獨售價時，往往涉及重大的判斷。為估計通常不會單獨銷售之商品或勞務之單獨售價，企業需要制定適當之內部控制流程。

於制定此等流程時，可考量之合理可得資訊包括：

- **合理可得之資料值**：例如製造或提供商品或勞務發生之成本、利潤邊際、建立價格清單之支持文件、第三方或產業之定價及合約明定價格；
- **市場狀況**：例如市場需求、競爭、市場限制、產品意識及市場趨勢；
- **企業特定因素**：例如定價策略及目標、市場占有率及搭售協議之定價實務；及
- **有關客戶或客戶類別之資訊**：例如客戶類型、地理區域及配銷通路。

下列架構可能為一有用工具，可用以估計及記錄單獨售價，及建立內部控制之估計流程。



特定商品或勞務之估計單獨售價可能會因市場狀況及企業特定因素變化而隨時間經過而改變。即使就先前協議已分攤之估計單獨售價不予修正，但新協議應反映現時合理之可得資訊，包括定價改變、客戶群轉變或供應產品調整等。

流程之監督範圍及估計單獨售價必要變更之頻率，將因履約義務之性質、商品或勞務之銷售市場及不同企業特定因素而異。例如，推出新產品或進入新地區市場，可能需要更頻繁地隨著市場認知及需求變化更新估計單獨售價。



單一商品或勞務可能有超過一個之單獨售價

企業可能以不同價格將類似之商品或勞務銷售予不同之客戶群。於此等情況下，該商品或勞務可能有超過一個之單獨售價。因此，企業可考量將單獨售價分層。該分層得以客戶類型、對客戶之銷售數量、地理位置、配銷通路或其他攸關分組為基礎。



若有多個可觀察價格，落在該範圍內之合約明定價格可能為可接受之單獨售價

於某些情況下，企業可能以不同之可觀察價格單獨銷售一商品或勞務。於此情況下，若合約明定價格落在足夠有限之可觀察售價範圍內，則使用合約明定價格作為該等商品或勞務之估計單獨售價可能適當。

為決定此作法是否適當，企業應評估依此估計為基礎作交易價格分攤是否符合分攤目的（見第 4.2 節）。企業於評估時應考量所有合理可得之資訊（包括市場狀況、企業特定因素、有關客戶或客戶類別之資訊、可觀察售價之範圍多廣以及明定價格落於可觀察範圍何處）。

例如，D 公司以 450 元一起銷售授權及合約後客戶支援服務。合約中支援服務之明定價格為 206 元。D 通常以 200 元至 210 元間之可觀察價格單獨銷售相同之支援服務。於本例中，該明定價格落在合理有限之可觀察價格範圍內，且假設沒有其他指標顯示使用明定價格會無法符合分攤目的，則如果作出結論認為 206 元為支援服務單獨售價之合理估計值，能用以決定如何將合約對價 450 元分攤予授權及支援服務，此結論可能適當。



使用一區間內之價格估計單獨售價

估計單獨售價時可接受自一價格區間中作選擇，尤其是預期對相似類型之客戶有不同單獨售價時。該區間須有限度，且分析基礎須最大化可觀察輸入值，並證明若履約義務係按單獨基礎出售，則該區間內之任何價格皆為有效定價之主張。藉由先決定一估計單獨售價，再就該估計值任意上下調整某個比例，以建立一估計售價之合理範圍，此作法並不適當。

4.1.2 使用剩餘法估計單獨售價

IFRS 15.79(c)

剩餘法僅適用於一個或多個商品或勞務之單獨售價為高度變動或不確定，且合約中承諾之其他商品或勞務具可觀察之單獨售價時。

售價為...	若...
高度變動	企業（同時或接近同時）以不同金額（其區間廣大）銷售相同商品或勞務予不同客戶
不確定	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

剩餘法下，企業按總交易價格與合約中其他商品或勞務之可觀察單獨售價間之差額為基礎，估計一商品或勞務之單獨售價。

依本所之觀點，應用剩餘法時所使用之總交易價格，應包括應用限制指引前所有變動對價之估計金額（見第 3.1 節）。此作法符合分攤目的，因估計之變動對價為企業預期有權取得之對價金額。

IFRS 15.80

若合約中所承諾之商品或勞務有兩個以上之單獨售價係高度變動或不確定，則可能需要使用兩種以上之方法估計合約中履約義務之單獨售價。例如企業可使用：

- 對單獨售價具高度變動或高度不確定之該等商品或勞務，使用剩餘法估計該等單獨售價之彙總數；接著
- 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。

釋例 1 – 估計單獨售價：剩餘法

M 軟體供應商與 C 客戶簽訂合約，提供三年期之 S 軟體授權及 T 軟體授權，及該兩項授權之合約後支援服務，合約價格為 100,000 元。

合約後支援包括每項授權之電話技術支援。M 已辨認合約中有四項履約義務：

- S 授權；
- S 合約後支援服務；
- T 授權；及
- T 合約後支援服務。

每項授權之技術支援可由單獨銷售之續約價格為基礎得知其可觀察單獨價格為 12,500 元。然而，M 銷售類似 S 及 T 授權之價格金額範圍廣大，即授權之銷價高度變動且非直接可觀察。此外，搭售協議之折扣水準亦隨著與個別客戶間之協商情況而有所不同。M 估計合約中履約義務之單獨售價如下。

產品	單獨售價	方法
S 及 T 授權	75,000 元	剩餘法 (100,000 元-12,500 元- 12,500 元)
S 合約後支援服務	12,500 元	直接可觀察價格
T 合約後支援服務	12,500 元	直接可觀察價格
合計	100,000 元	

M 就售價高度變動之搭售產品 (S 及 T) 使用剩餘法估計其單獨售價。由於授權將於不同時點移轉予 C，因此 M 接著估計每項授權之單獨售價。其以過去一年期間使用剩餘法所決定之平均單獨售價，將 75,000 元分攤予 S 及 T，如下所示。

產品	剩餘平均售價	比率	價格分攤	計算
S 授權	40,000 元	40%	30,000 元	(75,000 元×40%)
T 授權	60,000 元	60%	45,000 元	(75,000 元×60%)
合計	100,000 元	100%	75,000 元	



剩餘法係一估計技術，而非分攤方法

IFRS 15.BC271

剩餘法為一估計商品或勞務單獨售價之技術，而不是一種分攤方法。因此，採用剩餘法估計所承諾之商品或勞務單獨售價時，每項履約義務之控制移轉時點並不攸關。於某些情況下，使用剩餘法估計於合約開始時即移轉控制之項目的單獨售價可能適當；於其他情況下，使用剩餘法估計於合約開始後才移轉之項目的單獨售價可能適當。



對智慧財產或無形資產合約，剩餘法可能係決定單獨售價之適當方法

若智慧財產或無形資產很少單獨出售，而是經常以廣大價格區間搭售，則決定該等合約之單獨售價可能特別具挑戰性，而是。因企業提供該等商品或勞務予客戶之增額成本為很少或沒有（以致於預期成本加利潤法不適當），而且可能沒有足夠類似的市場可比項目能進行市場評估。

於此等情況下，剩餘法可能是估計單獨售價之最適當方法。



評估剩餘法是否適當，應就個別商品或勞務單獨判斷

某些合約中，一商品或勞務之價格可以參照另一商品或勞務之價格計算。例如包含智慧財產及合約後支援服務之合約，合約後支援之價格可能係按授權之合約明定價格的一固定百分比所建立。

若此情況下智慧財產之單獨售價經判定係高度變動或不確定，則企業需要考量決定合約後支援之單獨售價的所有可得資料及證據，而不是假定合約價格的一固定百分比即代表合約後支援之單獨售價。企業考量之其他證據亦包括實際續約時會收取之合約後支援服務價格及其他類似之客戶合約明定之價格。



分攤之對價不可能為零或接近零

IFRS 15.BC273

於 IFRS15 下若採用剩餘法，分攤予一商品或勞務（或一搭售之商品或勞務）之對價為零或很少，則此結果可能不合理，除非僅合約之一部分屬於 IFRS15 範圍，且該合約亦適用另一準則（見第 6.3 節）。

若企業於應用收入認列模式之步驟二已判定某一商品或勞務係可區分，則根據定義其對客戶在單獨基礎有價值。於此情況下，企業考量所有合理可得資料，並考量是否應使用其他方法估計該商品或勞務之單獨售價。

4.2 分攤交易價格

IFRS 15.76

於合約開始時，通常以相對單獨售價為基礎將交易價格分攤至每一履約義務。然而，符合特定條件時，折扣（見 4.2.1）或變動對價（見 4.2.2）僅分攤予合約中的一個或多個（但非全部）履約義務。

IFRS 15.88–89

於初始分攤後，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已滿足及未滿足之履約義務，惟某些有限情況下除外（見第 4.3 節）。

釋例 2 – 分攤交易價格

T 電信公司簽訂 12 個月之電信合約，提供一台手機及一無線通訊服務方案（包括數據、通話及簡訊服務）予客戶，每月價格 35 元。T 判定手機及和無線通訊服務方案均單獨履約義務。

T 以價格 200 元單獨出售手機，此為可觀察單獨售價之證據。此外，T 亦提供 12 個月無手機之單獨通訊服務方案，方案包含相同等級之數據、通話及簡訊服務，價格為每月 25 元。此定價用以決定無線通訊方案之單獨售價 300 元（25 元×12 個月）。

T 以相對單獨售價基礎將交易價格 420 元（35 元×12 個月）¹ 分攤至各履約義務如下。

履約義務	單獨售價	售價比例	價格分攤	計算
手機	200 元	40%	168 元	(420×40%)
無線通訊方案	300 元	60%	252 元	(420×60%)
合計	500 元	100%	420 元	

註：

- 於此例中，企業未調整對價反映貨幣時間價值。若企業作出結論交易價格不包括重大財務組成部分，或企業選擇實務權宜作法，則可能發生此情況（見第 3.2 節）。



若合約明定價格可作為估計單獨售價，則交易價格分攤可能容易

於某些情況下，企業可能判定合約明定價格可作為其履約義務之估計單獨售價，例如合約明定價格落可觀察售價之有限範圍內（見 4.1.1）。若合約中所有履約義務均屬此情況，且沒有變動對價或折扣需要分攤，則將簡化交易價格之分攤。

例如，MDC 醫療器材公司將一醫療影像器材、一年合約後支援服務及 10 日培訓一起以 564,900 元銷售予客戶。MDC 判定醫療影像器材、支援及培訓服務均為單獨履約義務。沒有變動對價或折扣需要完全分攤至部分但非所有之履約義務。

商品及勞務之合約明定價格如下。

商品及勞務	合約價格
醫療影像器材	505,000 元
一年合約後支援服務	50,000 元
培訓	9,900 元
合計	564,900 元

MDC 就每一已辨認單獨履約義務之商品或勞務已建立一有限之單獨銷售價格區間。

履約義務	單獨售價區間
醫療影像器材	500,000 元–525,000 元
一年合約後支援服務	50,000 元–52,500 元
培訓	每日支付 960 元–990 元

由於所有合約明定價格均在有限區間內，因此可使用合約明定價格將交易價格分攤至履約義務，無需進一步的分攤。



任一或多個履約義務之單獨售價不同於合約明定價格，則需要額外計算

若協議中任一履約義務之合約明定價格並非單獨售價之適當估計，則企業須以相對售價進行交易價格之分攤。

例如若合約明定價格超出就該履約義務所建立之有限單獨售價範圍，即屬此情況。於此情況下，企業應採用一致之政策決定究應使用單獨售價範圍內的何價格作為單獨售價。

例如企業可能考量使用以下一種政策：(1)範圍之中間值，或(2)該履約義務有限售價範圍內最接近合約明定價格者。政策適當性將取決於交易價格分攤結果是否符合分攤目的。

修改前一釋例之背景俾進一步舉例說明。例如假設合約總收費為 551,000 元，合約明定醫療影像器材價格 520,000 元，支援服務價格 26,000 元，培訓價格 5,000 元。MDC 醫療器材公司以相對售價分攤估計單獨售價之政策，係就合約明定價格未落在所建立區間內之履約義務，使用有限區間內可觀察售價之中間值。

由於支援及培訓服務之合約明定價格超出各該所被建立之估計售價區間，因此依其政策，MDC 使用範圍內中間值分攤交易價格如下。

履約義務	明定價格	單獨售價	售價比例	價格分攤
醫療影像器材 (合約明定價格 在區間內)	520,000 元	520,000 ¹ 元	89.5%	493,145 元
一年合約後支援 服務 (區間內中 間值)	26,000 元	51,250 ² 元	8.8%	48,488 元
培訓 (區間內中 間值)	5,000 元	9,750 ³ 元	1.7%	9,367 元
合計	551,000 元	581,000 元	100.0%	551,000 元

註：

1. 使用合約明定價格因其落在該有限區間內。
2. 使用 50,000 元至 52,500 元區間內之中間值，因合約明定價格超出該區間。
3. 使用(每日)960 元至 990 元區間內之中間值×10 日，因明定價格超出該區間。

4.2.1 折扣之分攤

IFRS 15.81

若所承諾之一組商品或勞務之單獨售價總和超過合約中承諾之對價，則通常將折扣按比例分攤至合約中之所有履約義務。然而，若有可觀察證據顯示全部折扣僅涉及一個或多個但並非所有履約義務，則不適用。

IFRS 15.82

若符合下列條件時，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：

- 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）；
- 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
- 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歸屬之履約義務（或多個履約義務）提供可觀察之證據。

IFRS 15.83

使用剩餘法之前，企業應先應用折扣分攤指引。

釋例 3 – 折扣之分攤：涉及客戶忠誠計畫之交易

IFRS 15.82–85

R 零售商有一獎勵客戶之客戶忠誠計畫，每購買產品 10 次，即可獲得客戶忠誠點數 1 點。每個點數可兌換 R 未來任一產品優惠 1 元。於一報導期間內，C 客戶以 1,200 元購買產品及禮品卡，並獲得可在日後購買時兌換之獎勵點數 100 點。該對價為固定，且購買產品之單獨售價為 1,200 元（產品 1,000 元及禮品卡 200 元）。R 預期將有 95 點被兌換。R 依兌換機率估計每點之單獨售價為 0.95 元（合計 95 元）。

忠誠點數提供 C 倘未簽訂合約則無法獲得之重要權利。因此，R 作成提供忠誠點數之承諾為一項履約義務之結論。

單獨售價總和為 1,295 元（產品 1000 元，禮品卡 200 元及忠誠點數 95 元），超過所承諾對價 1,200 元。R 需要決定將折扣分攤至所有或部分履約義務。

R 經常於單獨基礎上一同銷售禮品卡及產品並提供點數。購買禮品卡支付之金額則等於單獨售價。R 也經常在單獨基礎上一同銷售產品及忠誠點數，經評估該折扣與上述合約中之折扣幾乎相同。因此，R 有證據顯示，全部折扣應分攤予所承諾移轉之產品及點數，而非禮品卡。

因此，R 判定折扣完全與產品及忠誠點數相關。R 將交易價格分攤至產品、禮品卡及點數如下。

履約義務	單獨售價	價格分攤	計算
禮品卡	200 元	200 元	
產品	1,000 元	913 元	$1,000 \text{ 元} \times (1,000 \text{ 元} / 1,095 \text{ 元})$
忠誠點數	95 元	87 元	$1,000 \text{ 元} \times (95 \text{ 元} / 1,095 \text{ 元})$
合計	1,295 元	1,200 元	



大量商品或勞務以不同方式組合銷售將需要分析

某些協議可能涉及將若干不同商品或勞務以各種組合形式銷售。於此情況下，企業可能需要考量多種可能的產品組合，判斷是否能將合約中全部折扣分攤至特定產品組合。此引起一議題，將大量商品或勞務以多種組合方式搭售之企業究竟需要執行多少分析，且如何以特定組合之基礎而有不同的折扣。

僅於企業經常以單獨基礎銷售每一商品或勞務（或一組商品或勞務）時，始需要此分析。因此，若企業只有經常單獨出售合約中之某些商品或勞務，則不需要進一步分析是否將全部折扣分攤至一個或多個但非全部之履約義務，此情況並不適用部分分攤之條件。



決定「經常銷售」是關鍵判斷

將全部折扣分攤至一個或多個履約義務之指引下，必須經常以單獨基礎上銷售一組商品或勞務。企業可能需要建立政策定義「經常銷售」。

企業需要流程及相關內控監控銷售交易，並判斷有哪些經常銷售之產品組合。

**折扣分攤之指引通常適用於至少有三個履約義務之合約**

IFRS 15.BC283

將全部折扣分攤至一個或多個履約義務之指引下，每一組商品或勞務之折扣須與該合約之折扣幾乎相同。因此，企業通常能證明折扣與兩個或更多的履約義務有關，但很難有充分的證據將折扣完全分攤至一個履約義務。因此，此規定不適用於履約義務少於三項的合約。

其他應用釋例**釋例 4 – 折扣之分攤：全部折扣分攤至合約中一個或多個但非所有履約義務**

IFRS 15.IE167–IE172

C 電信公司與住宅客戶簽訂一銷售手機、網際網路及電視服務之合約，總金額 120 元。C 經常按以下價格單獨銷售產品。

產品	單獨售價
手機	40 元
網路	55 元
電視	45 元
合計	140 元

C 經常以售價 75 元一起銷售手機及網路服務。

合約包括整體交易折扣 20 元 (140 元 - 120 元)，採用相對單獨售價法時，會依比例分攤至合約中之三項服務。然而，因 C 經常以 75 元 (相較於總售價 95 元 (55+40 元) 存在折扣 20 元) 搭售手機及網路服務，且經常以 45 元銷售電視服務，因此，證據顯示全部折扣應分攤至手機及網路服務。

履約義務	單獨售價	銷售比例	價格分攤	計算
手機	40 元	42%	32 元	(75 元×42%)
網路	55 元	58%	43 元	(75 元×58%)
合計	95 元	100%	75 元	

C 認列手機收入 32 元、網際網路收入 43 元及電視服務收入 45 元。

釋例 5 – 折扣之分攤：一組折扣分攤至合約中所有履約義務

IFRS 15.82

B 電信公司提供手機、網際網路及電視服務予住宅客戶，每月價格分別為 20 元、30 元及 40 元。若客戶簽訂手機及網路服務合約，或簽訂網路及電視服務合約，則 B 會給予折扣 5 元。若客戶購買全部三項服務，則 B 會提供折扣 10 元。由於每種產品組合之折扣不同，且經分析每種搭售組合中之服務未提供可觀察證據能證明折扣僅與一項或兩項服務有關，因此折扣 10 元分攤至所有三項服務如下。

履約義務	單獨售價	折扣之分攤	價格分攤
手機	20 元	10×20 元/90 元	18 元
網路	30 元	10×30 元/90 元	27 元
電視	40 元	10×40 元/90 元	35 元

4.2.2

分攤變動對價

IFRS 15.84

變化變動對價（見第 3.1 節）可能歸屬於：

- 合約中之所有履約義務；
- 合約中一個或多個（但非所有）履約義務。例如，紅利可能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
- 構成單一履約義務之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。例如，設施管理合約中清潔服務之價格將以通貨膨脹指數為基礎每年增加。

IFRS 15.85

企業僅於同時符合下列條件時，始將變動金額及其後續變動全部分攤至一履約義務，或是構成單一履約義務一部分之一可區別商品或勞務：

- 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
- 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分攤目的一致。

決定變動付款與特定履約義務是否直接相關時，需要審慎依所有事實及情況作判斷，尤其是價格變化未直接連結至投入之變動情形時，例如若合約定價是以市場價格或指數為基礎決定。

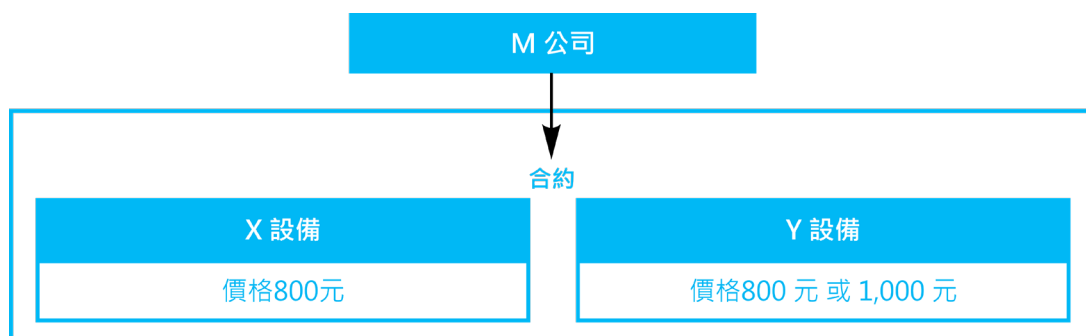
若合約包含不同類型的變動對價，則企業分別就每一類型應用準則之要求。

IFRS 15.BC285

於某些情況下，包含一系列可區分商品或勞務之合約（見第 2.3 節）可能包含固定及變動對價。於此情況下，變動對價可能歸屬於一系列承諾之一個或多個但非所有可區分商品或勞務。此使企業於某些情況下能將變動對價之重評估僅歸屬於一系列可區分商品或勞務中已滿足履約義務之部分。請見釋例 8 之舉例說明。

IFRS 15.IE179-IE182

釋例 6 – 分攤變動對價：全部變動對價分攤至合約中之一履約義務



M 公司與 N 客戶簽訂兩台設備 (X 設備及 Y 設備) 之合約。M 判定 X 及 Y 為兩個履約義務，均係於某一時點滿足。X 及 Y 之單獨售價分別為 800 元及 1000 元。

合約明定 X 價格為固定金額 800 元。若 N 於第 1 年使用 Y 設備生產低於 1,000 單位產品，則 Y 價格為 800 元；若於第 1 年生產超過 1,000 單位產品，則價格為 1,000 元。M 估計其預期有權取得變動對價 1,000 元，且所認列之累計收入金額很可能不會發生重大迴轉。

M 將估計變動對價 1,000 元全部分攤至 Y，因為：

- 變動款項與 Y 明確相關；及
- 該變動對價估計金額及 X 之固定金額，接近每一產品之單獨售價。

M 於將對 X 及 Y 之控制移轉予 N 時分別認列商品收入 800 元及 1,000 元。

釋例 7 – 分攤變動對價：每批運送皆為可區分之履約義務

M 礦業公司與 C 客戶簽訂合約，每月運送 1 批 (共 12 批) 黃金礦石予 C。每批運送之定價均以運送當日黃金之現貨價格為基礎。M 判定每批運送均為一可區分之履約義務。M 考量 C 為一特定批次黃金礦石運送所支付之金額，與過去或未來批次之運送無關。也就是說，支付金額完全係因交付此一特定批次之運送所產生。因此，M 作成結論，市場價格變化所造成之變動，與每月可區分之運送直接相關，且將此變動對價分攤至每一批運送將符合分攤目的。

IFRS 15.86

**適用分攤折扣指引前先適用分攤變動對價指引**

於某些情況下，合約可能同時包含變動對價及折扣。例如企業可按單獨售價總合之折扣後價格銷售一組產品。交易價格可能亦包含變動要素。

於此等情況下，企業於適用分攤折扣指引前，先適用分攤變動對價指引。意即準則有分攤順序。合約同時包含變動對價及折扣時，若以相反順序適用分攤指引，可能導致不正確之交易價格分攤。

某些合約之價款特性（例如讓價），可能會同時包含變動對價與折扣，也可能只含變動對價或折扣。於此等情況下，企業需要評估該特性之性質。若一讓價致使交易價格變動，例如該讓價金額取決於客戶之購買數量，則企業依循分攤順序，先適用分攤變動對價指引。反之，若一讓價為固定而不具或有性質，例如該讓價只是相較於一組產品之單獨售價總和有固定折扣，則企業適用分攤折扣指引，且不考量分攤變動對價指引。

**評估變動對價分攤至一系列中之一段可區分服務期間是否符合分攤目的**

於某些情況下，包含一系列可區分商品或勞務之合約，可能包含變動對價。於此情況下，企業需要判斷是否能將變動對價分攤至一系列中之一可區分增量期間，例如一日、一個月或一年。企業可使用以下因素進行分析，該等因素可能顯示該變動定價係描述企業就每一段可區分期間提供商品或勞務而預期有權取得之對價金額。

- 該變動定價以每單位金額或公式為基礎，且整個合約以一致方式定價。
- 企業對每筆交易或每位使用者單獨收費時，均收取相當之價格。
- 該對價相當於客戶之價值或效益。例如飯店管理費係依每日住房費之一定百分比計算。
- 該對價相當於企業履行勞務之投入，例如歸墊變動人工成本。
- 該定價與企業之定價實務慣例一致。

其他應用釋例

 釋例 8 – 分攤變動對價：一系列可區分勞務

X 公司為一電力供應商。X 與 C 客戶簽訂合約，按下列條款供電一年。

- 供電數量及時間由 C 裁決，即數量為變動。
- 收費包括固定及使用量基礎變動部分。
- 固定收費 1,200 元，每月分期付款。
- 使用基礎收費之標準價格為每千瓦時 1 元，係每月底支付。整個合約期間內每千瓦時價格均固定。

X 判定其有隨時準備供電之義務，因供電量及時間由 C 裁決。X 亦判定此隨時準備義務為一系列勞務，因為：

- X 之每一增量服務（例如一個月或一日等）均可區分，且移轉予 C 之型態相同；
- C 隨著 X 提供電力時同時收取及耗用該電力之效益（見第 5.2 節）；及
- X 使用相同之時間基礎法衡量對 C 移轉每一增量服務之完成程度（見第 5.3 節）。

X 以直線法將固定收費分攤至全年度。此係因固定收費與隨時準備義務相關。X 依每日或每月之用电量分攤變動收費。此係因依合約條款，變動付款與一段期間內所使用之電量相關，因此，變動對價僅分攤至已滿足之履約義務。此分攤方法與分攤目的一致。於整個合約期間係以一致方式定價，且所收取費率與 X 對類似客戶之標準定價實務慣例一致。

IFRS 15.BC285

 釋例 9 – 科技公司：前端收費與變動對價之分攤

T 科技公司與 C 客戶簽訂合約，提供 C 取用其代管之交易處理軟體應用程式三年之權利。T 作出該軟體授權與代管服務係不可區分之結論，因而係為一隨時間經過滿足履約義務之交易處理服務。其作出該授權交易主導性項目之結論，因代管服務對 C 具重大價值。因此，授權指引不適用於此履約義務。

整個合約期間內每次交易收取 0.90 元，每季度開立帳單。此外，C 另應支付不可退款之前端費用 48,000 元。

T 基於下列理由判定其應於交易處理期間隨著交易處理量認列交易基礎變動收費：

- 該變動金額與 C 於該日對應用程式之取用量相關；及
 - 依交易基礎將該收費分攤至每日將與分攤目的一致，因為每日定價結構類似。
- 考量是否將固定收費分攤至合約中之所有天數時，T 認為可能之變動金額加計固定收費分攤數，能描述 T 預期自每日服務收取之價格。因此，將該固定收費歸屬於整個履約義務，並於合約期間認列。

釋例 10 – 製藥公司：分攤部分交易價格至特定履約義務

B 生技公司與 C 製藥公司就研發中之 X 化合物簽訂合約。依該協議，C 將取得 X 之授權，而 B 將繼續進行 X 商標之研究及發展活動。根據合約，B 之研發服務按小時收費，並收取 C 銷售 X 收入之 2%。每小時費率與 B 向其他企業收取類似服務之費率一致。

B 評估該協議判定每小時費率反映研發服務之單獨售價。因此，B 作成結論將銷售基礎之權利金完全分攤至授權協議係屬適當。

若 B 不是按小時收費，而是每月收取可支應研發成本之固定付款，則需要仔細考量確認將該等付款完全分攤至研發服務是否適當。若不適當，則 B 需要決定授權及研發服務之單獨售價，並以該基礎分攤固定付款。

若合約對價包含重大不可退還之前端付款，則交易價格之分攤將更加複雜。

釋例 11 – 製藥公司：分攤變動對價至多個項履約義務

X 公司與 C 客戶簽訂兩項智慧財產授權 (E 及 F 授權) 之合約。X 判定所承諾移轉之授權為兩個可區分之履約義務，每一履約義務均於某一時間點滿足。合約明定價格如下：

- E 授權：固定收費 2,000 元；及
- F 授權：C 未來使用該授權銷售產品收入之 3%。

X 估計銷售基礎權利金 (即總變動對價) 為 1,500 元。E 及 F 之單獨售價分別為 1,800 元及 1,700 元。

X 判定權利金與 F 直接相關，且將所有變動對價分攤至 F 符合分攤目的。因此，其將總變動對價 1,500 元完全分攤至 F。

X 分攤固定對價如下。

- 1,800¹ 元至 E；及
- 200¹ 元至 F。

註：

1. 本例將變動對價完全分攤至 F，且將固定對價以等於 E 單獨售價之金額分攤至 E。其餘固定對價金額 200 元 (2000 元 - 1800 元) 分攤至 F。

4.3 交易價格之變動

IFRS 15.87–90

合約開始後，交易價格可能會因各種原因而變動，包括不確定事項解除或其他情況變動，而影響企業預期有權取得之對價金額者之。

多數情況下，此等變動以與合約開始時之相同基礎分攤至履約義務；然而，對於合約修改後所產生之交易價格變動，係依本準則之合約修改指引處理（見第 8 章）。若合約修改後發生交易價格變動，則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履約之義務，除非：

- 該變動可歸屬於修改前之承諾變動對價金額；及
- 該修改視為終止現有合約並產生新合約。

IFRS 15.89

僅於符合特定條件之情況下，始將交易價格變動分攤至給一個或多個可區分之商品或勞務（見 4.2.2）。

IFRS 15.88

交易價格變動分攤至已滿足履約義務之部分，應於交易價格變動之期間認列為收入或收入之減少。



釋例 12 – 裁量性折抵：服務品質問題

F 電信公司於前一個月經歷短期服務品質問題，故於當月提供折抵予客戶（通常稱為「服務品質折抵」）。F 判定此為交易價格變動而非變動對價（見第 3.1 節）。由於服務品質折抵與已滿足履約義務相關，因此，該折抵全數認列於提供當月份（即 F 承諾支付該對價時）。

 釋例 13 – 裁量性折抵：維持客戶關係

G 電信公司於兩年期合約的第 14 個月，給予客戶一次性折扣 50 元。G 係基於商業考量而主動提供優惠（通常稱為「留客折抵」），而不是為了因應過去的服務品質問題。合約包括補貼手機及語音與數據服務方案。

G 未經常提供此等折抵，故客戶不預期有權取得。因此，G 作成此係交易價格變動而非變動對價（見第 3.1 節）之結論。由於該折抵與已滿足履約義務無關，因此，折抵所產生之交易價格變動認列為合約修改，並於合約剩餘期間認列（見第 8.2 節）。

若於本例中 G 不是提供一次性折扣，而是合約剩餘期間每月給予 5 元折抵，G 亦會作成此係交易價格變動之結論。其將應用合約修改指引，並於合約剩餘期間認列該折抵（見第 8.2 節）。

5 認列收入 (步驟五) 於或隨企業滿足履約義務時

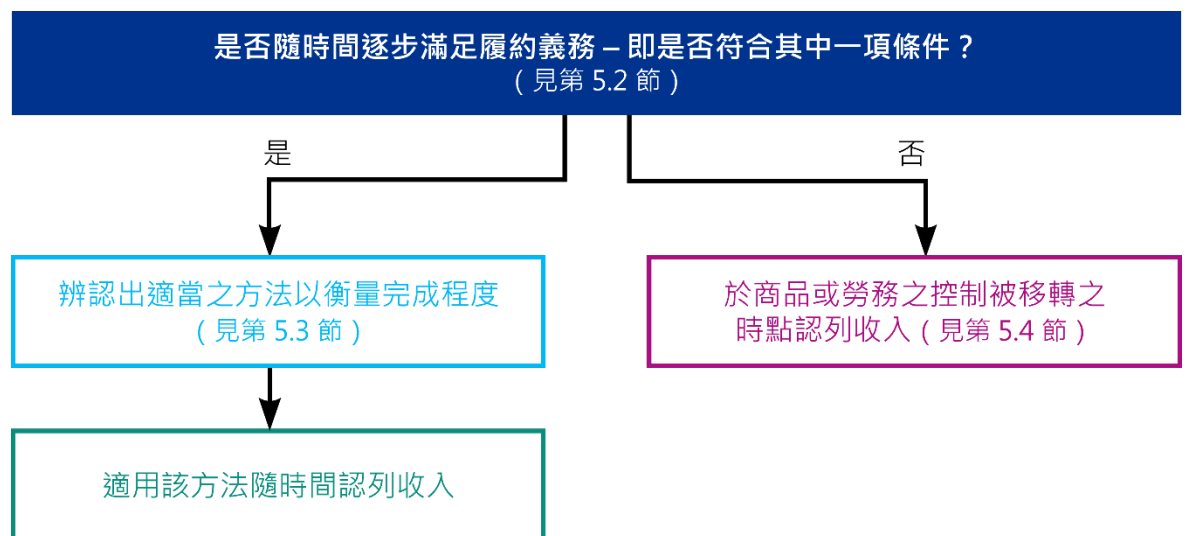
概覽

於 (或隨) 企業將某商品或勞務移轉予客戶而滿足履約義務時，企業應認列收入。

商品或勞務係於 (或隨) 客戶取得對該商品或勞務之控制時被移轉。

IFRS 15.32

於合約開始時，企業首先應評估其是否隨時間移轉對商品或勞務之控制，若否，則係於某一時點移轉控制。



IFRS 15.BC121

主要係自客戶之角度分析於何時移轉控制。

IFRS 15.B52–B62

準則對智慧財產授權之履約義務，提供特定應用指引，以評估收入究係於某一時點或係隨時間逐步認列 (見 [第 9 章](#))。

5.1 控制之移轉

IFRS 15.31–32

當客戶取得對商品或勞務之控制時，該商品或勞務移轉予客戶。「控制」係指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。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（例如資產之使用、耗用、銷售或交換）。

控制係...	
能力	<ul style="list-style-type: none"> • 客戶具有現時權利
主導使用	<ul style="list-style-type: none"> • 該權利使客戶有能力： <ul style="list-style-type: none"> - 於活動中調度該資產 - 允許另一企業於其活動中調度該資產 - 防止其他企業調度該資產
及取得資產之剩餘效益	<ul style="list-style-type: none"> • 該權利亦使客戶有能力直接或間接取得潛在之現金流量，例如藉由： <ul style="list-style-type: none"> - 資產之使用 - 資產之耗用 - 銷售或交換資產 - 質押資產 - 持有資產
...一項資產	



使用控制概念認列收入與資產之會計處理一致

IFRS 15.BC118

本準則係採控制基礎模式。首先，企業應依準則之條件判定商品或勞務之控制是否係隨時間移轉予客戶，若是，則該移轉型態為隨時間。若否，則商品或勞務之控制係於某一時點移轉予客戶（見第 5.4 節）。

本準則將控制基礎方法擴展至所有協議（包括勞務合約）。理事會認為客戶於收取並使用商品及勞務時，該等商品及勞務皆為資產（即使僅為暫時性）。本準則使用控制以決定何時將商品或勞務移轉予客戶，此與 IFRS 會計準則現行對資產之定義（原則上使用控制以決定何時認列或除列資產）一致。

5.2 隨時間經過滿足履約義務

IFRS 15.32, 35

就合約中之每一履約義務，企業首先決定是否隨時間滿足履約義務，亦即商品或勞務之控制係隨時間經過移轉予客戶。本準則使用下列條件（若履約義務係智慧財產授權，則適用不同方法，請見第9章）作決定。

條件	例子
1 隨企業履約，客戶同時取得並耗用企業履約所提供之效益	例行性或重複性之勞務，例如清潔服務
2 企業之履約創造或強化一資產，該資產於創造或強化之時即由客戶控制	於客戶場址建造之資產
3 企業之履約並未創造對企業具有其他用途之資產（見 5.2.1），且企業對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利（見 5.2.2）	建造僅客戶能使用之專用資產或依客戶特殊規格建造之資產

IFRS 15.35, 38–39

若符合其中一項或多項條件，則企業應使用最能描述其履約之方法（即將商品或勞務之控制移轉予客戶之型態）隨時間認列收入。若不符合任一條件，則控制係於某一時點移轉予客戶，且企業應於該時點認列收入（見第5.4節）。

條件 1

IFRS 15.B3–B4, BC125–BC128

隨企業履約，客戶同時取得並耗用企業履約之效益，且另一企業將無需幾乎重新執行企業迄今已完成之工作。

於判定另一企業是否將無需幾乎重新執行企業迄今已完成之工作時，企業推定若另一企業承接履約義務，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。

條件 2

IFRS 15.B5, IU 03-18

於評估資產是否於創造或強化時即由客戶控制，企業考量本準則之控制指引，包括移轉控制之指標（見第5.4節）。

就銷售不動產，於評估條件 2 時，企業應聚焦於不動產單位本身，而非聚焦於有權銷售或抵押於未來取得不動產之權利。此係因後者並無提供具有控制不動產單位之證據。

條件 3

IFRS 15.36

於評估一資產是否有其他用途時，於合約開始時，企業應考量其是否有能力於資產已完成狀態輕易主導作其他用途（如將該資產銷售予不同客戶）。

應用條件 1 及 3

IFRS 15.B4, B6–B8,
BC127

合約或實際之潛在限制可能會阻礙企業將其尚未履行之履約義務移轉予另一企業 (條件 1) 或阻礙主導將資產作其他用途 (條件 3) 。本準則就此等事實或可能的終止是否影響該等條件之評估提供指引。本準則就企業適用條件 1 及 3 時應作之假設提供以下指引。

判斷是否...	考慮合約限制？	考慮實際限制？	考慮可能之終止？
另一企業將無需幾乎重新執行 (條件 1)	否	否	是
企業履約並未創造具其他用途之資產 (條件 3)	是	是	否

 釋例 1 – 評估另一企業是否需重新執行已完成之工作

IFRS 15.BC126

M 公司簽訂合約自洛杉磯運送設備至紐約市。若 M 將設備運送至丹佛 (即僅部分路程) ，則另一企業可將途中之設備再運送至紐約市，而無需重新執行 M 迄今已完成之履約。另一企業無需先將商品運回洛杉磯，再將其於紐約市交付。條件 1 已符合，設備之運送是一項隨時間逐步滿足之履約義務。

 適用條件 1 及 3 時所使用假設之差異

IFRS 15.BC139

由於條件 1 及 3 旨在適用於不同情境，因此，評估條件 1 及 3 時對於合約限制及實際限制之考量有所不同。

條件 1 涉及若自另一企業接手尚未履行之履約義務所需要作為之假設性評估。合約限制或實際限制會阻礙企業移轉履約義務予另一企業，惟於評估企業是否已移轉對迄今所提供之商品或勞務之控制時，該等限制不攸關。

反之，條件 3 聚焦於企業可主導已完成資產 (假設該合約已履行) 作其他用途之能力。該能力直接受到合約限制及實際限制之影響。

惟於評估條件 3 企業是否對款項具有權利時，將考量企業於合約終止之權利。

**判定商品是否隨時間逐步移轉可能取決於條件 1**

同意交付商品(commodity)之企業需要考量其承諾之性質，以判定究係隨時間或於某一時點認列收入。在許多交付商品之合約中，企業承諾移轉一商品，並將考量某一時點之指引，以判定移轉控制之時點。然而，於某些情境下企業可能係承諾提供交付商品之勞務，該商品於交付時立即被客戶耗用因而立即獲益。

例如，將天然氣運輸至暫存槽之合約，可能係承諾交付一項商品；反之，隨時依客戶需求提供天然氣之合約，則可能係符合條件 1 隨時間逐步認列之一項勞務。

為判斷客戶是否隨企業履約同時取得並耗用企業履約所提供之效益，該企業會評估：

- 商品之先天特性；
- 合約條款；
- 關於基礎設施及其他運送機制之資訊；及
- 其他有關之事實及情況。

**服務特許權協議之適用***IFRIC 12.14*

服務特許權協議之相關解釋明定，服務特許權協議之營運者應依本準則處理建造及升級服務。因此，營運者應適用本準則中之條件判斷建造及升級服務是否為單獨之履約義務，並隨時間或於某一時點滿足履約義務時認列收入。

於許多情況下，服務特許權協議下建造及升級服務會因為符合條件 2 及 (或) 條件 3 而隨時間認列收入。

5.2.1**履約並未創造具有其他用途之資產***IFRS 15.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使用之能力之限制必須具實質性，即是一項可執行之權利。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重大增額成本，則合約之限制係非屬實質性。

IFRS 15.B8

企業主導資產作其他用途 (專為某一客戶之特殊規格設計) 之能力存有實際上之限制，若企業：

- 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。

IFRS 15.36

企業應於合約開始時評估資產是否有其他用途，且後續不應更新，除非合約修改會重大改變履約義務 (見第 8 章) 。

釋例 2 – 適用其他用途之指引

IFRS 15.IE73–IE76

Y 製造商與某客戶簽訂建造一特殊衛星之合約。Y 為不同客戶建造衛星，惟基於每一客戶之需求及運用於衛星之技術類型，每一衛星之設計及建造有重大差異。

於合約開始時，Y 評估於已完成狀態之衛星是否將具有其他用途。雖然該合約並未禁止 Y 主導將已完成之衛星給予另一客戶，但 Y 將發生重大成本以修改該衛星之設計及功能。於此釋例中，該衛星之客製化設計限制 Y 輕易主導將該衛星給予另一客戶之實際能力。因此，該衛星對 Y 不具有其他用途。

釋例 3 – 適用其他用途之指引：汽車供應商

S 汽車供應商與 W 汽車製造商簽訂建造 100 個方向盤之合約。

S 為各種車種製造商建造方向盤。惟 W 方向盤的某些組件設計係 W 之智慧財產。因此，S 不得將完成之方向盤銷售給其他製造商。W 藉由在 S 倉庫中進行定期檢查以執行該合約限制。此外，若 S 以其他製造商之組件替換 W 之獨特組件，將發生重大成本以修改已完成狀態方向盤之設計。

於合約開始時，S 會評估每個已完成之方向盤是否將具有其他用途。S 作成結論認為存在重大合約及實際之限制，而使 S 主導將完成之方向盤予另一個製造商之能力受限。因此，S 作出為 W 所製造之方向盤不具有其他用途之結論。

於評估其他用途時須考量許多因素

IFRS 15.BC136–
BC139

於本準則下，一項資產有可能係因合約限制而不具有其他用途。例如，集合住宅每戶之建造可能係標準化；然而，企業可能會與客戶簽訂合約要求不得將特定一戶移轉給其他客戶。

保障性權利（例如客戶對合約中之商品具有法定所有權）可能不會限制企業實體替代資產或改變資產用途之實際能力，因此，保障性權利本身不足以確立一資產對企業不具其他用途。

在沒有合約限制之情況下，企業考量：

- 最終所移轉予客戶之資產之特性；及
- 已完成之資產是否無須重大修改成本而可改變用途。

分析的關鍵不在於資產於生產過程中之某一階段（即直到開始發生重大客製化之時點）是否可改變用途給予另一客戶或用於其他目的。例如某些不同製造合約中資產之基本設計可能相同，惟成品需要重大客製化。因此，將已完成狀態之資產改變用途以給予另一客戶將須重大修改。



評估修改成本是否重大

本準則未提供協助評估一資產作其他用途之修改成本是否重大之指引。因此，需要運用判斷作評估且同時考量量化及質性因素。

以下是企業在作判斷時可考量之部分因素。

- **客製化之程度及成本**：若客製化本身很重要，則修改成本可能重大。例如，若資產之客製化需要一段相當長的時間，且涉及重大之開發及設計活動，或占成品成本之重大部分，則為其他客戶修改資產之成本可能重大。反之，若客製化只需要一小段時間，且占總成本不重大，則修改成本可能不重大。
- **修改之增額成本與原始成本相比較**：若修改資產及生產成品之成本相當於客製化之原始成本，則修改成本可能重大。反之，若修改資產之成本相較於資產原始成本而言並不重大，則修改成本可能不被視為重大。
- **修改所需之活動**：若修改資產所需的活動涉及設計及開發活動，則修改之成本可能會更重大。惟若材料可快速轉換為企業於正常過程中所使用之原料，則成本可能不屬重大。例如，企業可為特定客戶生產客製化尺寸及形狀之玻璃材料，但可輕易地將玻璃融化作為原料而重複使用。
- **能以合理利潤銷售修改後之資產**：儘管預期利潤將低於未發生修改之情況，但若與銷售類似商品相比，企業預期能回收成本加上合理利潤，則修改成本可能並不重大。企業於評估是否可預期獲得合理利潤時，應同時考量所回收利潤之絕對貨幣金額及利潤率。例如，若某企業生產低成本、低利潤之產品，則任何增額成本都可能對利潤率產生重大影響，但不會對預期回收之絕對貨幣金額產生重大影響。
- **無法修改的資產之金額**：企業可能無法修改資產或大部分組件，例如，若拆卸過程會嚴重損壞組件，則使其無法重複使用，或無法將原材料加工至其他產品中。此將被視為資產其他用途有實際限制之一項重大之經濟損失。

5.2.2 企業對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利

IFRS 15.37, IU 03-18

建造不具其他用途資產之企業實際上係依客戶之主導建造資產。合約通常包含某些提供經濟保障之規定，以防止客戶終止合約而僅予企業價值極低或沒有價值之資產之風險。因此，為了證明客戶控制在創造時不具其他用途之資產，企業會評估其是否對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利。

作此項評估時，該企業考量於整個合約中，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，企業是否有權取得能補償企業迄今已完成履約之金額。

客戶終止合約或企業行使對款項之權利之可能性，與此項評估並不攸關。

IFRS 15.B9-B13

為符合條件 3 之第二個部分，企業對款項之權利必須是約當為已移轉之商品或勞務之售價，例如所發生成本之回收加上一合理利潤。企業有權取得之金額不需要等於合約利潤，但必須係基於企業預期利潤之某一合理比例或企業資金成本之合理報酬。惟若一企業僅回收其成本，則其對迄今已完成履約之款項不具有權利，且不符合條件 3 之第二個部分。

在某些情況下，企業可能會與客戶簽訂從一開始就預期是損失之合約。此通常發生在企業達成特定經濟目的時（例如，為了進入新市場，企業同意以低於成本的價格在該市場銷售產品）。依本所之觀點，若企業於合約終止時有權自客戶取得之金額，與合約預期利潤及迄今已完成履約成合理之比例，則負利潤的合約仍可能符合條件 3。

需要考量之其他因素包括：

付款條件	<ul style="list-style-type: none"> 不需對款項具有無條件之權利，而是客戶決定終止合約時，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。
付款時程	<ul style="list-style-type: none"> 付款時間表未必代表企業對迄今已完成履約之款項是否具有可執行之權利。
其他合約條款	<ul style="list-style-type: none"> 若客戶於無權利終止合約之時點終止合約，該合約可能使企業有權繼續移轉所承諾之商品或勞務，並要求客戶支付承諾之對價。

IFRS 15.B11

法律規定或法律判例

- 即使合約中並未明定權利，如法律規定、政府行政實務或法律判例等可能授予企業對款項之權利。
- 反之，法律判例可能顯示類似合約中之付款權利不具約束之法律效力，或企業不執行對款項之權利之商業實務慣例，已導致該權利於該轄區成為不可執行。

IU 03-18

在分析範圍內之款項

- 僅現有客戶合約下之款項與此分析攸關。
- 若再銷售資產而自第三方所取得或將取得之金額，並非現有合約下履約之款項。

釋例 4 – 適用隨時間經過之條件：諮詢合約

IFRS 15.IE69–IE72

B 諮詢服務公司簽訂一項合約，根據 C 客戶之特定事實及情況向 C 提供專業意見。若 C 因 B 未依承諾履約以外之理由而終止該諮詢合約，則該合約要求 C 補償 B 所發生之成本，再加上 15% 之利潤。該 15% 之利潤接近 B 自類似合約所賺取之利潤。

B 根據隨時間逐步滿足履約義務之條件評估該合約，並作出以下結論。

條件	結論	理由
1	不符合	若 B 未出具專業意見，C 聘請另一顧問公司時，該另一顧問公司將需幾乎重新執行 B 公司迄今已完成之工作，因另一顧問公司不能就 B 公司任何執行中之工作獲得效益。因此，C 不會同時取得並耗用 B 公司履約之效益。
2	不符合	B 履約時並未創造或強化一項即由 C 控制之資產，因該專業意見僅於完成時始才交付予 C。
3	符合	專業意見之發展過程並未創造對 B 具其他用途之資產，因該專業意見與 C 之特定事實及情況相關。因此，B 輕易主導將該資產給予另一客戶之能力受到實際限制。合約條款提供 B 對其迄今已完成履約所發生之成本加上一合理利潤之款項具有可執行之權利。

由於符合三條件之一，因此 B 隨時間認列與諮詢服務有關之收入。

反之，若 C 因 B 未依承諾履約以外之理由而終止該諮詢合約，B 對款項不具有可執行之權利，則該等三條件均不符合。於此種情況下，將於某一時點（可能是案件完成及交付專業意見時）認列諮詢服務的收入。

**釋例 5 – 適用隨時間經過之條件：銷售不動產：不具其他用途及對款項具有可執行之權利**

IFRS 15.IE81–IE90

D 開發業者正在開發一集合住宅。Y 客戶與 D 簽訂一具約束力之銷售合約購買建造中之 X 戶宅。每一戶皆有類似之樓層平面規劃及近似之面積。攸關事實如下。

- Y 於簽訂合約時支付一筆不可退還之訂金，並將於 X 戶建造期間支付工程進度款，以支付迄今之成本加上合約一定比例之利潤。
- 該合約有實質性條款禁止 D 主導將 X 戶給予另一客戶。
- 若 Y 因未按期支付所承諾之工程進度款而導致違約，則 D 於完成該戶之建造時，將對合約承諾之全部對價具有權利。
- 法院先前已判決開發業者在已滿足其合約義務之前提下，有權取得要求客戶履約之類似權利。

於合約開始時，由於合約禁止將 X 戶移轉予另一客戶，D 判定 X 戶對其不具有其他用途。此外，若 Y 違約，則 D 對合約承諾之所有對價具有可執行之權利。因此，符合條件 3，且 D 係隨時間認列建造 X 戶住宅之收入。

**相關法律規定可能授予對款項之權利**

IFRS 15.B11–B12, BC147

若企業與客戶簽訂之合約中未明定於終止時對款項之權利，則企業依相關法律規定仍可能對款項具有權利。

企業可能控告客戶違約或任意取消合約之事實本身不代表該企業對款項有可執行之權利。一般而言，僅於採取法律行動將使企業有權取得對迄今已完成之履約所發生成本加上合理利潤時，對款項之權利始存在。

判斷企業是否對款項具有權利時考慮之因素包括：

- 相關之法律規定；
- 商業實務慣例；
- 法律環境；
- 攸關法律判例；及
- 關於權利可執行性之法律意見（詳下）。

每一個別因素本身並不具決定性。企業需要判斷哪些因素與其特定情況攸關。於具有不確定性之情況下（例如，當上述因素無法下結論或對款項之權利存在互相矛盾之證據時），企業會綜合考慮所有攸關因素，並運用判斷以達成結論。



評估對款項權利之可執行性時使用法律意見

IFRS 15.B12

於某些情況下，企業可能在其客戶合約或相關法律規定中名義上具有對款項之權利，但該權利是否可執行可能存在不確定性。於企業權利之可執行性缺乏法律判例時，就可能發生此情況。

例如，在房地產市場上漲時，企業可能會選擇在客戶違約時不強制執行對款項之權利，因為企業偏好以更高的價格收回不動產並轉售。不執行名義上對款項之權利的實務作法，可能會導致合約權利是否仍可執行存有不確定性。

於此等情況下，企業可能需要法律意見，協助其評估是否對款項具有可執行之權利。惟在評估法律意見（如有）的權重時，必須考量所有事實及情況。此可能包括評估：

- 法律意見之品質：即支持之法律論點是否具足夠之說服力？
- 不同法律專家提供之意見間是否互相矛盾；及
- 類似案件是否有不同見解的法律判例。



不動產建造合約可能有不同之控制移轉型態

IFRS 15.BC150

將控制移轉條件應用於不同的不動產合約時，取決於每一合約之攸關事實及情況，可能會對控制之移轉型態得出不同的結論。例如，某些不動產合約之條款可能禁止企業將資產移轉予另一客戶，要求客戶對迄今已完成之履約付款（因此符合條件 3）。然而，其他不動產合約雖然也有創造對企業不具其他用途之資產，但可能只要求客戶進行前期付款，因此企業對迄今已完成之履約付款不具可執行之權利（因此不符合條件 3）。

實務上，可能需要詳細瞭解合約條款及當地法律，以評估企業是否對迄今已完成之履約付款具有權利。例如，在某些轄區，客戶違約的頻率可能不高，且合約可能未詳盡規範終止事件發生時之權利與義務。於此種情況下，可能需要專家意見來確定法律立場。

在其他轄區，不動產開發商可能會有客戶違約時傾向不執行合約權利而是收回不動產再出售給新客戶的實務作法。同樣地，這可能需要評估具體之事實及情況（包括適當的法律諮詢），以確定在既定不執行模式下之合約權利究竟是否仍具可執行性。



對所投入標準原料之款項具可執行之權利

IFRS 15.BC142

所簽訂之客戶合約所製造或建造不具其他用途之商品，可能要求使用標準原料或零組件作為製造或建造產品之投入。於許多情況下，此等投入（包括在製品）在整合至客戶之產品前可與其他產品互換，即該投入係具其他用途。在將該等標準投入整合至客戶之產品前，企業通常對標準該投入之款項不具可執行之權利。

於此等情況下，企業於將原料或在製品整合至客戶之產品前係視為存貨。企業並不會因為將標準原料整合至所製造之產品前對標準原料之款項不具可執行之權利，而使合約不符合條件 3。企業對款項之權利係依已完成之履約進行評估。標準原料在整合至生產流程前不被視為已完成之履約。企業係於標準原料已整合至產品時，評估是否對標準原料具款項之權利。



隨時間經過合約之終止

IFRS 15.BC142

在某些情況下，企業具符合條件 3 隨時間認列收入之合約，可能會選擇不執行其對款項之權利。例如，不存在終止權利之情況下企業允許客戶終止合約。於此等情況下，企業於合約開始時需要審慎考量對於類似合約，其對款項之權利是否仍具可執行性，因而符合條件 3。

若企業選擇放棄其對款項可執行之權利，則會產生一項會計疑義，即企業應如何處理該合約終止，尤其是已依條件 3 隨時間認列之收入。依本所之觀點，於此等情況下，放棄對款項之權利而迴轉先前所認列之收入通常係屬適當。

例如，D 開發商與 C 客戶簽訂合約以 100 元出售一間公寓。預計建造成本為 60 元。C 須預付頭期款 30 元，其餘款項 70 元須於該公寓落成後支付。C 不能終止合約，且 D 有權利完成建造該公寓並要求 C 支付所承諾之對價。D 已判定於其轄區該項權利係可執行。

D 判定其與 C 之合約符合條件 3 而隨時間認列收入，且認為按已發生成本之投入法衡量完成程度係屬適當。

當公寓完成 80% 時，C 向 D 提出終止合約的請求。考量到 C 公司的情況，D 同意以商業實務慣例之例外情況終止該合約，從而放棄其完成建造該公寓及執行 100 元現金款項之權利。D 還同意將 30 元的預付款退還給 C。

D 於終止合約時就公寓建造期間隨時間認列之收入及成本記錄以下分錄。

5.2 隨時間經過滿足履約義務

	借記	貸記
合約資產	50	
現金	30	
收入(100×80%) <i>認列已完工 80% 公寓之收入¹</i>		80
銷貨成本	48	
該建造所支出之現金/個別項目 <i>認列迄今已履約公寓之銷貨成本¹</i>		48
註： 本釋例係簡化將多個隨時間經過所記錄之多個分錄彙總為一個分錄表達。		

本所認為 D 迴轉以前已認列之收入及銷售成本通常係屬適當。因此，D 應記錄以下分錄。

	借記	貸記
收入	80	
合約資產		50
現金		30
存貨-在製品	48	
銷貨成本		48
<i>合約終止時，迴轉收入及銷貨成本</i>		

D 就類似合約需要於合約開始時審慎考量其對款項之權利是否仍具有可執行性因而能符合條件 3。

修改本釋例，假設 D 同意終止與 C 之合約，但保留預付款項 30 元。於此情況下，本所認為因 D 已放棄款項 50 元，故迴轉先前認列之收入及銷售成本係屬適當。因此，D 應記錄以下分錄。

	借記	貸記
收入	50	
合約資產		50
存貨-在製品	48	
銷貨成本		48
<i>合約終止時，迴轉收入及銷貨成本</i>		

D 就類似合約需要於合約開始時審慎考量其對款項之權利是否仍具有可執行性因而能符合條件 3。

其他應用釋例

釋例 6 – 適用隨時間經過之條件：瓶罐製造商

C 公司根據以下條款簽訂協議為 B 客戶製造瓶罐。

- 瓶罐之設計係 B 之智慧財產權。
- 銷售價格係成本加成 10%。
- 無最低採購數量要求。
- C 必須維持一定水準之原料及製成品庫存之。
- 若 B 終止協議，則需要於終止日按成本購買原料存貨及按約定的銷售價格購買庫存在製品及製成品。
- 製造過程產生之在製品金額不重大。

C 判定於該框架協議下對 B 承諾之性質是製造供 B 營業用之瓶罐。

C 適用隨時間經過之條件，且判斷依法律規定被禁止將資產出售給其他客戶，故其並未創造具有其他用途之資產。合約之終止條款規定，C 對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利，即所發生成本加上一合理利潤。因此，C 公司判定符合條件 3。

由於符合條件 3，C 公司於製造瓶罐時隨時間認列收入。

釋例 7A – 適用隨時間經過之條件：不動產開發商：不符合條件 3 (1)

位於 Y 國之 D 不動產開發商與 C 客戶簽訂合約，銷售集合住宅的其中一戶。合約包含下列條款。

- C 於合約開始時支付 10% 訂金，並於建造完成後支付剩餘購買價格。
- D 開發商於 C 支付全部購買價格前保留法定所有權。
- C 有權於完成建造前隨時終止合約。
- 合約終止時，D 開發商必須盡合理之努力將該戶住宅再銷售予第三方。
- 若自第三方取得之再銷售價格低於與 C 客戶簽訂之合約中的原始購買價格，則 C 客戶必須支付差額予 D 開發商。

D 適用隨時間經過之條件，且於條件 3 下判定其履約並未創造對企業具有其他用途之資產。惟 D 在取消合約時有權自 C 取得之對價僅限於再銷售利潤損失之補償。此金額未相當於建造該戶住宅之售價，因此未補償 D 迄今已完成之履約。根據其分析，D 作出不符合條件 3 之結論。

因不符合條件 3，D 於該戶住宅控制移轉予 C 之時點認列收入（見第 5.4 節）。

釋例 7B – 適用隨時間經過之條件：不動產開發商：符合條件 3 (2)

修改釋例 7A，D 不動產開發商與 C 客戶間之合約包含下列條款。

- C 分期支付購買價格，於該戶住宅建造期間支付 20%，並於建造完成時支付剩餘購買價格。
- D 開發商於建造過程中保留該戶之法定所有權。
- C 客戶於建造過程中對該戶住宅擁有可轉售或抵押之權利（即該單位之法定權利）。

依 Y 國當地法律規定合約不能終止。然而，Y 國之法院曾接受在某些情況下可終止類似合約之請求，例如 C 失業或罹患疾病時。於此等情況下，法庭允許開發商保留約 10% 的款項作為終止合約之罰款。

D 作成結論，擁有該戶住宅之物權並未使 C 於建造期間具有主導該住宅本身使用之能力；因此，不符合條件 2。

儘管合約並未給予 C 取消之權利，D 作成結論認為法律判例允許以未依承諾履約以外之理由取消合約。此外，法院曾允許開發商保留約 10% 終止合約之罰款，並未補償開發商迄今已完成之履約。因此，D 作出不符合條件 3 之結論。

因不符合隨時間經過認列收入之條件，D 於該戶住宅控制移轉予 C 之時點認列收入（見第 5.4 節）。

IU 03-18

釋例 7C – 適用隨時間經過之條件：不動產開發商：不符合條件 3 (3)

位於 X 國之 B 不動產開發商與 M 客戶簽訂合約，銷售集合住宅的其中一戶。合約包含下列條款。

- M 於合約開始時支付 100% 之購買價格。
- B 在完成建造前保留該戶住宅之法定所有權。
- M 有權隨時終止合約，即使 B 沒有違反合約規定。
- 合約終止時，B 需要退還 70% 的購買價格。

B 適用隨時間經過之條件，且於條件 3 下判定其履約並未創造對企業具有其他用途之資產。

評估其是否對迄今履約之款項具可執行之權利時，B 認知到其於合約終止時有權取得對價僅限於購買價款之 30%。例如，若 M 於完工 60% 時終止合約，則 B 僅有權取得購買價格之 30%。此支付款無法反映合約終止時點之履約。根據其分析，B 作出不符合條件 3 之結論，因其於整個合約期間對迄今已完成之履約未具有款項之權利。

因不符合條件 3，B 於該戶住宅控制移轉予 M 之時點認列收入（見第 5.4 節）。

釋例 8 – 適用隨時間經過之條件：對款項不具可執行之權利

B 自行車製造商與 C 客戶簽訂合約，依 C 之規格及品牌製造 1,000 輛自行車。依合約規定，C 須於交付自行車時支付予 B 公司。

合約不包括任何終止或違約條款。

自行車之客製化程度顯示其未有其他用途；因此，B 公司依條件 3 評估其對款項是否具可執行之權利。

- 合約中無任何條款授予 B 對迄今已完成履約之款項具有權利。
- 當地法律規定或法律判例未指出 B 對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利。

B 因此判定於條件 3 下其對款項不具可執行之權利，且因而於自行車控制已移轉予 C 之時點認列收入（見第 5.4 節）。

5.3 衡量履約義務完成程度

5.3.1 選擇衡量完成程度之方法

IFRS 15.39–43,
B15–B19

對於隨時間逐步滿足之每一履約義務，企業適用單一方法衡量履約義務之完成程度。目的是描述企業對客戶移轉商品或勞務之控制之履行結果。為此，企業選擇適當之產出法或投入法。企業應一致適用該方法於類似履約義務及類似情況。

方法	說明	釋例
產出法	以直接衡量迄今已移轉之商品或勞務（相對於合約所承諾之剩餘商品或勞務）對客戶之價值為基礎。	<ul style="list-style-type: none"> • 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
投入法	以企業為滿足履約義務之努力或投入，相對於滿足該履約義務之預期總投入為基礎。	<ul style="list-style-type: none"> • 已耗用之資源 • 已發生之成本 • 已經過之時間 • 已花費之人工時數 • 已使用之機器時數

- IFRS 15.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已完成履約對客戶之價值，企業得就其有權開立發票之金額認列收入。例如，企業對所提供之每小時勞務按固定金額開立帳單之勞務合約。請見 [5.3.4](#)。
- IFRS 15.B15, BC165* 若企業之履約已生產受客戶控制之大量在製品或製成品，則過去所使用之交付數量法或生產數量法等產出法，可能無法忠實描述完成程度。此係因並未所有已履行之工作皆納入於產出衡量中。
- IFRS 15.B18* 若投入法提供了衡量完成程度之適當基礎，且企業係隨時間經過平均發生投入，則企業按直線基礎認列收入可能係屬適當。
- IFRS 15.B19* 然而，企業之投入與移轉控制之間可能並無直接關係。因此，使用投入法之企業應考量是否需要就尚未安裝之材料及企業履約重大無效率而未能反映於合約價格之成本（例如浪費之原料、人工或其他資源）對完成程度作調整（請見 [5.3.3](#)）。例如，若企業已移轉對合約係屬重大商品之控制予客戶但將較晚安裝，且符合某些條件時，則企業將以零利潤認列該商品之收入。
- IFRS 15.44–45* 企業僅於其能合理衡量履約義務之完成程度時，始應隨時間認列收入。然而，若企業無法合理衡量履約義務之結果，但預期可回收滿足履約義務之已發生成本，則其將在已發生成本之範圍內認列收入。

釋例 9 – 以時間基礎衡量完成程度：技術支援服務

S 公司與 C 客戶簽訂軟體授權之合約，並於 3 年授權期間內提供技術支援。支援協議之條款明定，S 之客服中心及線上支援人員除週日外每日均可提供服務。S 作出結論，軟體授權及技術支援服務係可區分且屬單獨之履約義務。

可區分之軟體授權於某一時點滿足履約義務（見 [第 9 章](#)）。S 作出結論，技術支援服務係隨時間逐步滿足履約義務。此係因 C 於整個 3 年期間藉由持續取用 S 之支援同時取得並耗用其效益。亦即，技術支援是一項「隨時準備義務」。S 判定隨時間經過衡量完成程度係屬適當。

然而，若 S 與技術支援有關之合約義務係提供特定數量之電話支援，則其通常會於 C 使用特定電話支援時認列收入。

釋例 10 – 以時間基礎衡量完成程度：不特定之更新

U 公司授權軟體予 C 客戶，並承諾於 3 年授權期間內提供不特定之更新。

U 作出結論，軟體授權及不特定之更新權利係可區分且為單獨之履約義務。可區分之軟體授權於某一時點滿足履約義務（見 [第 9 章](#)）。

U 過去經常提供不特定項目予客戶。惟客戶會收取不定量之各組合項目 (例如錯誤修復及更新) 且係於指定期間內不定期發布。因此 U 作出以下結論：

- 其提供不特定之更新、升級及強化之履約義務性質係一項「隨時準備義務」；及
- 其預計於整個 3 年期間平均花費努力以開發及移轉不特定項目予客戶。U 判定以時間基礎衡量完成程度係屬適當，故對履約義務以直線法認列收入。



決定所適用衡量完成程度之方法並非自由選擇

IFRS 15.BC159

本準則規定企業所選擇之方法應與描述企業之履行結果之目的相一致。因此，企業無法自由選擇適用某一特定履約義務之方法，其需要考量所承諾移轉予客戶之商品或勞務之性質。

本準則亦提供某一特定方法無法忠實描述履行結果之舉例，例如，在製品重大時，生產數量法可能不是適當方法。於決定衡量完成程度之適當方法時需要判斷。

於評估何種方法可描述商品或勞務控制之移轉時，企業能可靠採用該方法亦可能攸關。例如，使用產出法所需之資訊可能無法直接觀察，或可能需要投入過度成本始能取得，於此等情況下，投入法可能係屬適當。



使用單一方法衡量履約義務之完成程度

IFRS 15.40

本準則下，企業使用單一方法衡量每一履約義務之完成程度。當一項履約義務包含將在不同時間移轉多項承諾之商品或勞務時，此可能會很困難。例如，當履約義務同時有授權及服務協議，或同時有銷售商品及設計或安裝服務，即可能發生此情況。

於某些情況下可能需要作重大判斷，且了解對客戶而言整體承諾之性質，是企業選擇合理衡量完成程度之關鍵。

若判定單一衡量完成程度具挑戰性，則企業可能需要重新考量對履約義務之評估，以及是否有多項可區分之履約義務。惟判定單一衡量完成程度具挑戰性並未必意指所承諾之商品或勞務不是單一之履約義務。



某些銷售代理協議可能是隨時間

當企業作為客戶之銷售代理人時，通常該企業係於某一時間點滿足其承諾。此係因代理人在銷售前執行的活動通常不會將商品或勞務移轉予客戶。若客戶自企業之活動中獲得任何效益，除非銷售已完成，否則該效益將有限。

然而，於銷售完成前，可能會有某些銷售代理協議隨時間為客戶帶來效益。例如，假設企業於商品上架時收取大筆不可退還之收費，而銷售完成時則收取相對較小之佣金。大筆不可退還之收費顯示該企業正在提供上架服務予客戶，且客戶隨時間自該勞務中獲益。於此例中，企業會依變動對價指引估計該佣金。

為確認於銷售完成前究竟是否移轉商品或勞務，需要對事實進行判斷及評估。



虛擬遊戲 – 多數情況下以時間基礎衡量可能適當

企業可能會持續提供虛擬遊戲服務予客戶（玩家）。於某些協議下，玩家購買之虛擬物品除玩遊戲之外沒有任何價值。於此等情況下，收入通常隨時間經過認列。此係因玩家會於服務提供同時耗用其效益。

於許多情況下，企業可能以時間基礎衡量完成程度認列收入。於決定玩家使用其所購買虛擬物品之期間長度時，需要運用判斷。對於許多虛擬物品，可依預期玩家或遊戲之平均存續期間以決定適當之期間長度。某些情況下，較短期間可能適當，例如有使用期限之虛擬物品。



隨時準備義務之完成程度未必總是直線法

決定隨時準備義務之適當完成程度衡量，需要運用判斷。作判斷時，企業考量隨時準備義務之實質，以確保完成程度之衡量係符合所承諾之性質。評估該義務之性質時，企業應考量所有攸關事實及情況，包括商品或勞務之移轉時點，及該企業是否於整個期間平均花費努力（即成本）。

於許多情況下，按直線法衡量完成程度認列隨時準備義務之收入係屬適當。惟按直線法衡量完成程度未必總是適當。

例如，不特定之軟體升級合約（隨時準備義務）或健身房合約中，因客戶獲益型態及企業履行合約之投入通常於整個期間平均發生，收入通常按直線基礎認列。反之，於降雪具高度季節性區域提供剷雪勞務之年度合約中，則通常不適合以直線法認列收入。因為預期只有冬季會降雪，故此等勞務之獲益型態及該企業履行合約之投入，通常不會整年度平均發生。



里程碑法可能無法描述履約型態

若係隨時間移轉控制予客戶，則完成程度之衡量應反映移轉情形。儘管本準則將里程碑列為使用產出法衡量完成程度時可能方法之舉例，但仍有必要考量里程碑是否能忠實描述履行結果，特別是當里程碑間隔很大時。此係因控制通常會隨著企業履約而持續移轉，而非在離散點之時間間隔內移轉。通常，里程碑法需要於達成各里程碑中間納入完成程度之衡量，才忠實描述企業之履行結果。

隨時間經過之履約義務，其在製品通常係於成本發生時費用化認列為履約成本，因在製品之控制係於其生產時（非在離散之間隔期間）移轉予客戶。

然而，具有其他用途可用於多個合約之存貨，直到專供用於特定合約前（例如整合入至生產流程中）係認列為資產。



辨認出合約以前可能已滿足部分履約義務

企業有時會於下列事項前就開始履約：

- 與客戶簽訂合約前；或
- 客戶合約符合步驟 1 件之前（例如收現性並非很有可能時）。

於此等情況下，若迄今已完成之工作不具其他用途，且履約義務符合隨時間認列收入之條件，則該企業在符合步驟 1 之日認列累積追計之調整。此係因依本準則，企業係基於履約義務之完成程度認列收入。據此，由於該企業已滿足部分履約義務，故其認列收入以反映該履行結果。

例如，若開發商於公寓完成 20% 且合約符合隨時間認列收入之條件時出售公寓予客戶，則開發商於合約簽訂日根據合約認列 20% 之收入。

此外，在合約存在前所發生非屬另一準則範圍內之履行合約成本（例如存貨）將在符合資本化條件時資本化為履行預期合約之成本（見第 7.2 節）。若此等成本被視為與迄今已在該日移轉商品或勞務予客戶之完成程度有關，則此等成本於符合步驟 1 條件之日立即認列為費用。



隨時間認列收入之借款成本

IU 03-19

企業可能舉借資金以履行客戶合約。當控制係隨時間移轉予客戶時，將產生一會計疑義，即直接可歸屬之借款成本可否依借款成本準則予以資本化，特別是該等情況下企業究竟是否持有符合要件之資產。

國際財務報導準則解釋委員會曾討論一種情況，即企業發生與建造集合住宅相關之借款成本。每戶住宅係銷售予個別客戶，且隨時間逐步移轉每戶之控制予客戶。某些戶數於建造開始前銷售，某些戶數則係於建造期間銷售，亦即企業將建造中之在建餘屋認列為存貨。委員會認知到，未售之在建餘屋皆已達到預定出售狀態，因此非屬符合要件之資產。此係因該企業欲於找到合適之客戶時立刻出售該等在建餘屋，並於與某客戶簽訂合約時將其控制移轉予該客戶。

例如，D 開發商於 2025 年 4 月進行集合住宅開發案。此項工程預計需耗時 3 年，即一段相當長期間。D 為開發而舉借資金。依適用法令，建造建物之土地目前及未來均會由政府擁有。

D 開始銷售個別住宅且起造建物。成功的市場行銷立即促成 D 與客戶簽訂銷售合約。

D 判定個別戶之銷售係隨時間認列收入。因此，D 預期資產負債表中不會有重大之已售戶存貨或在製品，因於簽訂銷售合約之時點，在建戶之控制將持續移轉予每一個別客戶。

D 於 2025 年 12 月 31 日已完工 10%，並以總對價 100,000 元出售建案總戶數中之 50%。建造工程實際發生成本為 16,000 元。因此，D 認列如下：

- 已售戶收入 10,000 元 (100,000 元×10%) ；
- 已售戶之建造成本 8,000 元 (16,000 元×50%) ；及
- 資產負債表存貨 8,000 (未售之在建餘屋) (16,000 元×50%) 。

D 評估建造中的單位是否符合 IAS23 下符合要件之資產的定義。

- 已售戶：D 判定已售戶並未滿足符合要件資產之定義，因與該等資產有關之任何在製品皆持續按其現有狀況銷售予客戶，因此，於成本發生時認列於損益。
- 未售戶：D 判定未售戶亦未滿足符合要件資產之定義。此係因存貨目前正在銷售中，市場行銷係意圖於找到合適之客戶時立刻簽訂銷售合約，一旦與客戶簽訂合約，將立刻除列每一未售戶，即未售戶之現時狀況已達到預定出售狀態。

其他應用釋例

釋例 11 – 按成本基礎衡量完成程度：隨時準備之維護合約

ABC 公司與 T 卡車公司簽訂一年期之維護合約。ABC 根據 T 之需求或依指定時間為卡車車隊提供維護服務。ABC 作成結論，其履約義務係隨時準備提供維護服務之性質，且隨時間經過滿足履約義務，因 T 會同時自 ABC 之保證隨時依其需求取得並耗用 ABC 所提供之效益。

儘管 ABC 作出結論其履約義務為於該年度期間之任何時點隨時準備維護或服務卡車，但維護服務未必係於整年度中平均發生。

因此，ABC 選擇與實際投入更一致的完成程度衡量，並依反映其履行結果之投入法（例如，成本基礎或已發生之人工時數）認列收入。

釋例 12 – 電信業：每月預付之無線網路合約

M 電信業者與 B 無線客戶簽訂提供 200 分鐘語音服務之每月預付合約。B 每月預付 30 元。B 可在該月任何時間撥打電話。一旦使用 200 分鐘，手機會保持連線至網路並可接聽來電。亦即每月 200 分鐘不包含來電。

首先，M 作成結論認為 B 自提供之服務中同時收取及耗用其效益，因此，係隨時間滿足履約義務。接著，M 判定承諾之性質係於整個月內提供網路服務予 B，因為來電未包含在 200 分鐘內。因此，所使用之分鐘數未能適當描述該承諾之履約結果。反之，已經過之時間較適合衡量其完成程度。因此，M 於整個月中平均認列 30 元之收入。

釋例 13 – 語音分鐘結轉之無線服務合約

N 電信公司與 C 客戶簽訂兩年期提供語音服務之預付無線合約。語音方案允許 C 每月撥出及接聽電話 600 分鐘。使用 600 分鐘後，手機即無法於該月份再撥打或接聽電話。若 C 未於當月使用完畢所有分鐘數，則 C 可將未使用之分鐘數結轉到下一個月。基於本釋例之目的，先忽略「未用權利」。

N 作成結論認為 C 可自提供之服務同時收取及耗用其效益，因此係隨時間滿足履約義務。由於 C 能累積每月未使用之分鐘數額度，因此滿足履約義務之完成程度係依每月所使用之分鐘數衡量。

每月底未使用之任何分鐘數，將認列為合約負債，因 C 預先支付下個月 600 分鐘之通話費。

5.3.2

應用已交付數量或已生產數量方法之限制

IFRS 15.B15

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，則產出法無法忠實描述企業之履行成果。

例如，於報導日，企業之已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滿足履約義務之履行結果。

釋例 14 – 涉及多種商品及勞務之履約義務完成程度衡量

U 公司與客戶 C 簽訂合約以 10,000 元製造並交付 10 個產品。U 評估合約包含一項隨時間滿足之履約義務。製造及交付 10 個產品之成本估計為 8,000 元。

U 考量是否可採用交付數量法衡量完成程度，並判定這並不適當，因為此將導致資產負債表認列重大之在製品。反之，U 判定按成本基礎之投入法係適當之完成程度衡量。

對財務報表之影響列示如下。本釋例假設於報導日尚未完成或交付任何產品，且於已發生 3,200 元之成本（即已完成 40%）。

	交付數量法	成本基礎法
收入	-	4,000 ¹
銷貨成本	-	3,200 ²
銷貨毛利	-	800
在製品	3,200	- ²

註：

1. 以 10,000 元×40%計算。
2. 假設所有材料均已整合至產品中且無其他用途。



設計及製造服務 – 交付數量法或生產數量法可能不適當

IFRS 15.BC165–
BC166

若合約同時提供設計及製造服務，且為單一履約義務，則交付數量法或生產數量法可能非屬適當，因在此情況下，所生產或交付之每一項目移轉予客戶之價值可能並不相等。例如，於航太、國防、製造、工程及營造業常見此類合約。

準則闡明於何時不適用某些完成程度衡量方法，並強調企業需要考慮其事實及情況，並選擇能描述其履約結果及商品或勞務控制移轉情形之方法。

5.3.3 對完成程度之衡量結果作調整

IFRS 15.B19

企業應自投入法排除無法描述移轉對商品或勞務之控制予客戶之履約任何投入之影響。尤其使用成本基礎投入法（例如成本投入比例），於成本發生時可能須對完成程度之衡量結果作調整：

- 發生之成本對企業滿足履約義務之完成程度無貢獻時。例如為滿足履約義務所發生非預期之原料、人工或其他資源之浪費成本（於成本發生時認列為費用）；或
- 發生之成本與企業滿足履約義務之完成程度不成比例時，例如尚未安裝之材料。

對尚未安裝材料忠實描述其履行結果之方法，可能是企業僅於已發生成本之範圍內（即零利潤）認列收入，若企業於合約開始時預期符合下列所有條件：

- 該商品係不可區分；
- 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；
- 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
- 企業自第三方採購該商品，且並未大量參與該商品之設計與製造。

若企業判定完成程度之衡量應排除未安裝材料之成本，則係於對未安裝材料之控制移轉於客戶時，認列收入及相關成本。於判斷控制何時移轉予客戶時，依本所之觀點，企業應考量所有攸關指標，包括某一時間及隨時間經過之指標（見第 5.2 節及第 5.4 節）。

釋例 15 – 尚未安裝之材料

IFRS 15.IE95–IE100

P 承包商於 2025 年 11 月與 Q 客戶簽訂總價合約，翻新一棟三層樓建築物並安裝新電梯，對價總額為 5,000 元。攸關事實如下：

- 翻新服務，包括電梯安裝，係隨時間逐步滿足之單一履約義務。
- P 未參與電梯之設計或製造，但係以主理人之身分而作為。當電梯於 2025 年 12 月運至該場址時，Q 已取得對電梯之控制。
- 電梯預計於 2026 年 6 月安裝。
- P 使用基於已發生成本之投入法衡量履約義務完成程度。交易價格及預期成本如下。

交易價格	5,000
預期成本	
電梯	1,500
其他成本	2,500
預期總成本	4,000

P 作出結論，將採購電梯之成本計入完成程度之衡量結果將高估企業之履約程度。因此，其從已發生成本及交易價格中排除該成本，對完成程度之衡量結果作調整，並以零利潤認列電梯之收入。

截至 2025 年 12 月 31 日，已發生其他成本 500 元（不包括電梯），且 P 因此判定其完成履約 20%（500 元/2,500 元）。因此，認列收入 2,200 元（ $20\% \times 3,500 \text{ 元}^1 + 1,500 \text{ 元}$ ）及成本 2,000 元（500 元 + 1,500 元）。

註：

1. 按交易價格 5,000 元扣除電梯成本 1,500 元計算。



未安裝材料之利潤認列時點及型態缺乏指引

合約條款可能明定未安裝材料之利潤係企業有權取得者或其構成整體交易價格之一部分。準則未就此利潤之認列時點未提供指引，亦即究竟係於已安裝時認列，或將其納入合約其餘部分之收入認列計算，亦未闡明是否於使用成本投入法衡量完成程度時排除該成本。

委員會認為，於商品安裝前認列以全合約為基礎之利潤，可能高估企業履約之衡量結果，因而高估收入。然而，規定企業估計不同於以全合約為基礎之利潤之利潤可能太過複雜，且可能對係不可區分之商品實質上產生一履約義務（因此，規避辨認履約義務之規定）。

就尚未安裝之材料對完成程度之成本比例衡量結果作調整，通常意圖適用於建造類合約中之部分商品，亦即僅適用於相對於合約有重大成本之商品，且僅於對該等商品企業基本上係對客戶提供簡單之採購勞務之情況。

企業應對商品之移轉以與該等商品之成本相等金額認列收入。於該等情況下，企業應自成本比例之計算中排除該等商品之成本，以與成本比例之方法一致。

於判斷客戶對該商品控制之取得是否「顯著」早於該商品相關勞務之收取時，需要運用判斷。於釋例 15 中，若預期於 2026 年 1 月而非 2026 年 6 月安裝電梯，是否會適用相同指引並不明確。

IFRS 15.BC171



辨認無效率及浪費原料缺乏詳細指引

勞務或建造合約通常會預設發生某種程度之無效率、重製或超支，且企業於協議收費時會納入考量。儘管準則明確指出，按成本比例衡量完成程度時，應排除非預期浪費之原料、人力或其他資源，但未就如何辨認非預期成本提供進一步指引。因此，於正常之浪費原料或無效率中區分出無法描述完成程度之浪費或無效率，需要運用判斷。

IFRS 15.BC176–
BC178

5.3.4 依發票認列收入之實務權宜作法

IFRS 15.B16

作為一實務權宜作法，若企業對客戶之對價中某一金額具有權利，且該金額直接對應企業迄今已完成履約對客戶之價值，企業得就其有權開立發票之金額認列收入。例如，企業對所提供之每單位勞務按固定金額開立帳單之勞務合約。

釋例 16 – 應用「依發票認列收入」之實務權宜作法：清潔服務

F 清潔公司與 C 客戶簽訂為期兩年之清潔服務合約。服務費按每小時固定費率計算。

F 可選擇採用依有權開立發票金額認列收入之實務權宜作法，因為於合約期間內，其有權根據迄今之履約（即迄今為止提供之清潔服務時數）向客戶開立發票。

企業就其有權開立發票之金額認列收入時，單位價格未必為固定金額

於合約期間內單位價格為變動時，仍可適用依發票認列收入之實務權宜作法。當為商品或勞務開立發票之金額可合理對應該企業迄今已完成履約對客戶之價值時，實務權宜作法係屬適當。

以下釋例列舉可使用此作法之情況。

- 購買電力之合約，其價格按每年可觀察遠期市場價格變動：此類合約若每單位費率反映提供每單位電力對客戶之價值，即可符合實務權宜作法之條件。
- 資訊技術外包合約，其單位價格降低係反映為完成工作所投入程度之減少：此可能係因合約開始時執行之活動較為複雜，相較於後來的活動需要更有經驗（即更昂貴）之人員。也可能是學習曲線之影響，亦即多數情況下，隨著時間經過執行相同工作時會變得更有效率。

此外，評估於合約期間內單位價格為變動之情況下，是否可應用依發票認列收入之實務權宜作法時，以下考量係屬攸關：

- 單位價格變動原因是否具實質性：例如係基於正當商業理由（諸如成本下降或攸關價格指數變動）；及
- 變動金額是否約當於對客戶價值之變動：例如，電力案例中依遠期價格曲線而變動，消費價格指數 (CPI) 之變動，或與企業提供商品或勞務成本攸關勞動力數據之變動。



包含合約最低金額之協議

合約訂有最低金額時，是否可應用依發票認列收入之實務權宜作法可能不太明確。此係因於某些情況下，企業開立發票之單位價格可能無法直接對應對客戶之價值。

一般而言，若企業預期客戶可輕易超過合約最低金額，則視為該最低金額不具實質性，且不排除可使用依發票認列收入之實務權宜作法。此係因合約最低金額不影響開立發票之單位價格，因為已預期會超過。

反之，若客戶有合理的可能不會超過合約規定之最低金額，則不適用實務權宜作法。反之，企業應使用決定交易價格（包括變動對價之限制）之一般指引，且需要選擇適當之完成程度方法衡量該履約義務。此係因未超過合約採購金額之情況下，企業將需要採用產出法估計交易量並持續更新該數額，以描述其完成程度。



當合約包含重大前端收費時可能不得適用實務權宜作法

實務權宜作法設計用意為，交易價格隨著移轉予客戶商品或服務之數量變動而成正比例變動（意即交易價格=每單位固定價格×單位變動數量 $(TP = P \times Q)$ ）之情況下所適用。一般而言，有重大費用係預先收取時，發票金額通常無法直接對應企業移轉予客戶每一增量商品或勞務對客戶之價值，因此不能適用實務權宜作法。

反之，若前端收費係反映預先移轉予客戶可區分商品或勞務之價值，則不排除可使用實務權宜作法。



讓價、抵減、退款通常排除適用實務權宜作法

因預期退款、讓價、抵減或階梯式定價所產生之變動價格，通常排除使用依發票認列收入之實務權宜作法。

此係因在客戶達到最低階價格之前，通常企業有權開立發票之金額，不會反映企業預期有權取得金額。

若預期後續會有價格減讓時，企業亦無法將已開立發票金額認列為收入，意即著發票金額不會反映提供勞務對客戶之價值。

其他應用釋例

釋例 17A – 應用「依發票認列收入」之實務權宜作法：與消費物價指數連動之費率變動

L 律師事務所與 M 客戶 簽訂合約，提供法律案件相關服務，預計需時三年解決。服務費按小時計算：第一年每小時 500 元起算，接著每年按相當於消費物價指數變動之數額調整。

儘管每小時費率於第二及第三年會將變動，但 L 作出結論，由於服務費是隨著當地通膨情況而增加，因此仍可採用依發票認列收入之實務權宜作法。因此，L 作出結論，其每一期間之收費適當反映其於該期間提供法律服務之履約對客戶之價值。

釋例 17B – 應用「依發票認列收入」之實務權宜作法：固定之費率變動

修改釋例 17A，L 律師事務所第一年每小時收取 500 元，接著每年調整相當於消費者物價指數變動或 7% (取大者) 之數額。預期未來一年消費物價指數會上升 2%，且預期 L 之成本增加不會高於消費物價指數。

於本例中，預期每年價格會增加 7%，此與通貨膨脹或 L 過去之價格或成本趨勢並不一致。因此 L 作出結論，其不能使用依發票認列收入之實務權宜作法，因為此價格變動幅度缺乏正當商業理由 (例如係隨著所提供服務成本增加或消費者物價指數而變動) 之佐證。

釋例 17C – 應用「依發票認列收入」之實務權宜作法：一履約義務不同單位費率

修改釋例 17A，L 律師事務所於合約期間每小時收取不同費率，其係根據所提供服務之專業人員類型及經驗為基礎決定。

例如，合約提供下列費率表：

- 合夥人每小時 750 元；
- 資深副總每小時 500 元；
- 副總每小時 300 元；及
- 律師助理每小時 100 元。

此等費率反映 L 對類似客戶提供專業服務所收取之可觀察之每小時費率。儘管法律服務為單一履約義務，但 L 仍會根據執行任務專業人員開立帳單，向 M 客戶收取每小時差別費率。

L 作成結論，其以使用實務權宜作法認列收入，因其有權以直接對應迄今履約之金額開立帳單。儘管有差別費率，但因為該差別定價係反映每一類型專業人員所提供價值之實質差異，故實務權宜作法係屬可行。

釋例 18 – 應用「依發票認列收入」之實務權宜作法：使用費被視為變動對價之企業服務合約

T 電信公司與 C 企業用戶簽訂提供客服中心服務之合約。該服務包括提供專用基礎設施及隨時準備接聽客服電話之員工。T 將依每通接聽之來電收取每分鐘 0.50 元之對價。

T 作出結論，其履約義務係每日提供隨時準備由客服中心接聽來電之整體服務，而非提供每通來電之接聽服務。因 C 每日於該隨時準備服務之提供同時取得並耗用其效益，故係隨時間滿足履約義務，履約義務會得到滿足。T 亦觀察到此協議符合一系列指引，因為每次提供客服中心接聽服務時，所提供隨時準備接聽服務之每一增量時間係可區分，係基本上相同且以相同型態移轉。

此外 T 作出結論，每分鐘收費為變動對價。於評估適當之移轉型態（即滿足履約義務之完成程度衡量）時，T 考量是否需要於合約開始時估計變動對價。

T 預估合約期間履約相當一致，並觀察到該合約定價與類似客戶之類似合約定價一致。T 亦觀察到每日變動對價（即每分鐘費用）與企業所承諾滿足每日隨時準備服務之投入相關。此外，T 觀察到其對每分鐘之使用具有向 C 收取對價之權利（基於實務理由，此等金額可按月開立發票）。此外，T 作成結論，每分鐘之使用直接對應 T 提供勞務（即隨時準備服務）對 C 之價值。因此，T 作出結論，可依開立帳單之合約權利認列收入。

釋例 19 – 應用「依發票認列收入」之實務權宜作法：前端收費

T 科技公司與 C 客戶簽訂三年期合約，提供代管交易處理應用軟體之服務予 C。T 作出結論，軟體授權與代管服務不可區分，且係單一隨時間滿足履約義務之提供交易處理服務。T 進一步作成結論，該授權不是該交易之主導性項目，因為代管服務對 C 之價值重大。因此，授權指引不適用於此履約義務。

T 於整體合約期間按季度開立帳單就每筆交易向 C 收取 0.90 元。此外，C 應支付不可退款前端收費 48,000 元。T 預期可自該協議收取約 480,000 元之交易處理費。

決定 T 是否可應用依發票認列收入之實務權宜作法時需要判斷。若 T 判定前端收費係屬重大，則表示 T 每一期間有權開立發票之金額未反映於該期間 T 履約之價值，且實務權宜作法不適用。

如實務權宜作法不適用，則 T 考量是否適合將交易處理費分攤予每一服務期間。（見第 4.2 節）。

釋例 20 – 應用「依發票認列收入」之實務權宜作法：合約最低金額不具實質性

Y 承包商與 C 客戶執行兩年期薪資處理合約，Y 每週處理 C 之薪資。

每週發票總額係以每週所處理之支付工資筆數為基礎計算。C 兩年內對每筆交易支付 1.00 元，且每年要求至少 50,000 元。

Y 有若干類似 C 之合約，相關經驗顯示每年將為 C 處理超過 15 萬筆工資交易。Y 於合約中納入每年最低金額，係為確保若所有客戶每年僅支付合約最低金額時至少仍可收回固定成本。

因 Y 預期該合約將遠超過合約每年要求之最低金額，故作出年度最低金額不具實質性之結論。因此，Y 作出結論，不會因合約最低金額而排除適用依發票認列收入之實務權宜作法。

5.4 某一時點滿足履約義務

IFRS 15.32–33

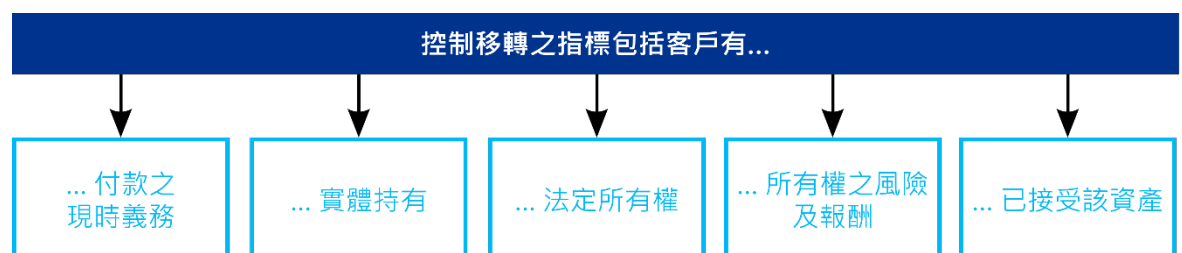
若一項履約義務並非隨時間逐步滿足，則企業於對商品或勞務控制移轉予客戶之某一時點認列收入。企業有能力主導商品或勞務之使用，並取得其幾乎所有剩餘效益時，「控制」該商品或勞務。

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，包括：

- 使用資產：
 - 生產商品或提供勞務（包括公共服務）；
 - 提升其他資產之價值；及
 - 清償債務或減少費用；
- 銷售或交換資產；
- 質押資產以擔保借款；及
- 持有資產。

IFRS 15.38

本準則包括控制於何時發生移轉之指標。



包括以下攸關考量。

- 於某些情況下，法定所有權為一保障性權利，可能與移轉商品或勞務控制予客戶之時點不同，例如賣方保留法定所有權僅作為客戶無法付款之保障。
- 寄銷協議（見第 5.6 節）及某些再買回協議（見第 5.5 節）中，企業可能已移轉對該資產之實體持有，但仍保留控制。反之，開帳單並代管協議（請見第 5.7 節）中，企業可能持有客戶所控制資產之實體。
- 於某些合約中，客戶可能實體持有資產前取得對該資產之控制，例如銀行自礦場購買固定數量之黃金，可能於精煉程序完成前出售黃金以立即實物交割。
- 於評估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。某些情況下，客戶可能有所有權之報酬，但不承擔風險，此不必然妨礙客戶取得控制。企業考量其他指標是否更為攸關，及客戶是否有能力主導該資產之使用及取得該資產之幾乎所有剩餘效益。
- 企業需要評估是否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（請見第 5.8 節）。



決定控制係於哪一時點移轉需要運用判斷

該等控制移轉指標係客戶已控制資產時通常具備之因素；然而，個別指標不具決定性，亦非須符合條件之清單。本準則未建議某些指標應較其他指標有更高之權重，亦未建立必需具備某些指標之優先順序。然而，於某些事實及情況下，有些指標仍可能比其他指標更為攸關，因而於分析中給予較高之權重。

決定控制係於哪一時點移轉需要運用判斷。若某些指標表明控制已移轉，但同時具備「負面」指標表明企業尚未滿足履約義務，則此決定可能特別具挑戰性。

IFRS 15.BC155



決定某些運送合約之會計處理可能存在潛在挑戰

於評估控制何時移轉予客戶時，運送條款之協議為攸關考量因素之一。然而，僅運送條款本身並不足以決定控制移轉之時點，亦即企業應一併考量運送條款及其他控制指標，判斷客戶係於何時有主導資產使用並取得幾乎所有剩餘效益之能力。

然而，運送條款通常會指出客戶何時具有法定所有權、何時承擔所有權之風險及報酬，與何時有現時付款義務，該等均為控制移轉之指標。

國際商會(International Chamber of Commerce, ICC)之國際貿易條件規則經常用國際採購及銷售合約。其標準貿易術語包括如「起運點交貨」(FOB)、「成本保費加運費」(CIF)及「工廠交貨」(EXW)等。就 FOB 而言，當貨物裝載至船舶上時，客戶通常會收到提單並承擔貨物滅失或損壞之風險。此可能表示客戶係於貨物裝載至船舶並將提單移轉予客戶時取得控制。

若於交貨至最終目的地之前已移轉商品之控制予客戶，則企業應考量運輸服務是否為可區分之履約義務，若是，則考量其究係運輸服務之主理人或代理人（見第 10.3 節）。

商品出貨時運輸過程之損失風險，可能經常會移轉至第三方。賣方將其損失風險移轉予另一方（即第三方航運公司或保險公司）之事實，不代表客戶已有能力主導使用或可自商品或勞務獲得絕大部分效益。企業於評估控制移轉予客戶之時點須考量上述客戶能力。

若企業作出產品出貨時已發生控制移轉之結論，則尚需考量依其商業慣例除移轉產品本身之履約義務之外，是否另外產生一項單獨之履約義務，即一項隨時準備承擔商品於運輸過程損壞之損失風險義務。若經辨認為單獨之履約義務，則於起運日僅能認列分攤予銷售商品之收入。



間接通路及進貨銷售(sell-in)與終端銷售(sell-through)

許多企業透過配銷商及經銷商銷售。此等交易需要判斷以決定商品究係於交付予中介機構（進貨銷售模式）抑或者於轉售予最終客戶時（終端銷售模式）發生移轉控制。企業需要考量寄銷協議指引（見第 5.6 節）及變動對價指引（見第 3.1 節），以決定究係適用哪一銷售模式。

5.5

再買回協議

概覽

若企業出售資產予客戶，同時承諾或者有選擇權再買回資產，則該企業已簽訂一再買回協議。若再買回協議符合金融工具定義，則該協議非屬本準則範圍。若不符合，則再買回協議屬於本準則範圍，而其會計處理取決於類型（例如遠期合約、買權或賣權）及再買回價格而定。

IFRS 15.10, B64

再買回資產之選擇權可能於同一合約或另一合約中。合約產生可執行之權利及義務，且可為書面、口頭或隱含於企業之商業實務慣例（見第 1.1 節）。

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。

IFRS 15.BC423

企業於移轉對商品之控制予客戶後方後續決定再買回該商品之協議，並不構成再買回協議。此係因依原始合約客戶無義務將其商品再出售予企業。

遠期合約或買權

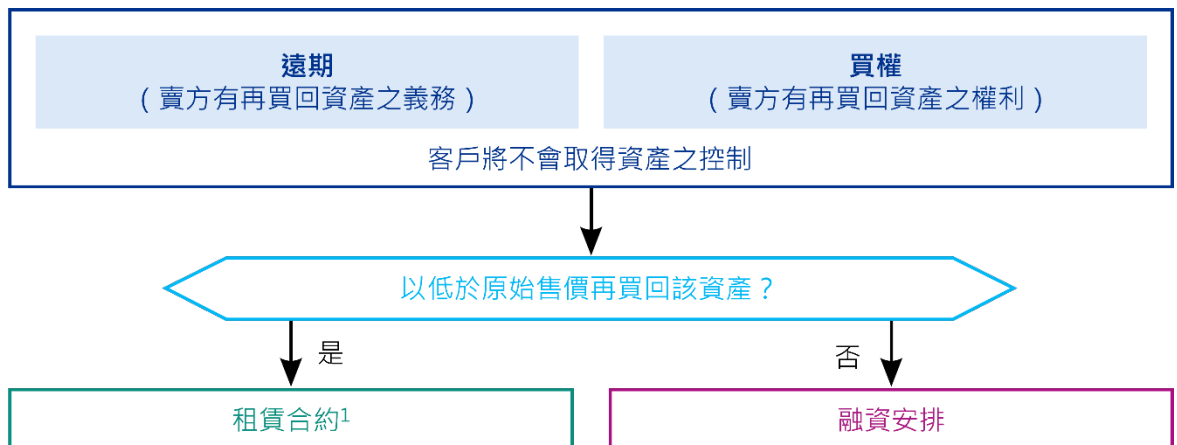
IFRS 15.B66–B67

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此係因即使客戶持有該資產之實體，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。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，則整體作為租賃安排處理，除非該合約係售後租回交易之一部分。反之，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，則作為融資安排處理。企業比較再買回價格與售價時，應考量貨幣時間價值。

若該合約係售後租回交易之一部分，企業應繼續認列該資產，並應將自客戶所收取之任何對價認列為金融負債。企業應依金融工具規定處理該金融負債。

IFRS 15.B68–B69, B75

於融資安排中，企業持續認列資產，並將自客戶收取之任何對價認列為金融負債。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，係認列為利息及（若適用時）處理成本或持有成本。若選擇權屆滿而未行使，則該企業應除列負債及相關資產，並認列收入。



1. 除非合約是售後租回交易之一部份

賣權

IFRS 15.B70–B71

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。如果客戶有權要求企業以低於原始銷售的價格再買回資產（賣權），則在合約開始時企業評估客戶是否有重大的經濟誘因行使該權利。作此評估，企業應考量以下因素：

- 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；及
- 直至該權利到期之時間長短。

IFRS 15.B70, B72

若客戶有重大經濟誘因行使賣權，則該企業依租賃安排處理，除非該合約係售後租回交易之一部分。反之，若客戶無重大經濟誘因，則該企業依附退貨權之銷售（見第 10.1 節）處理。

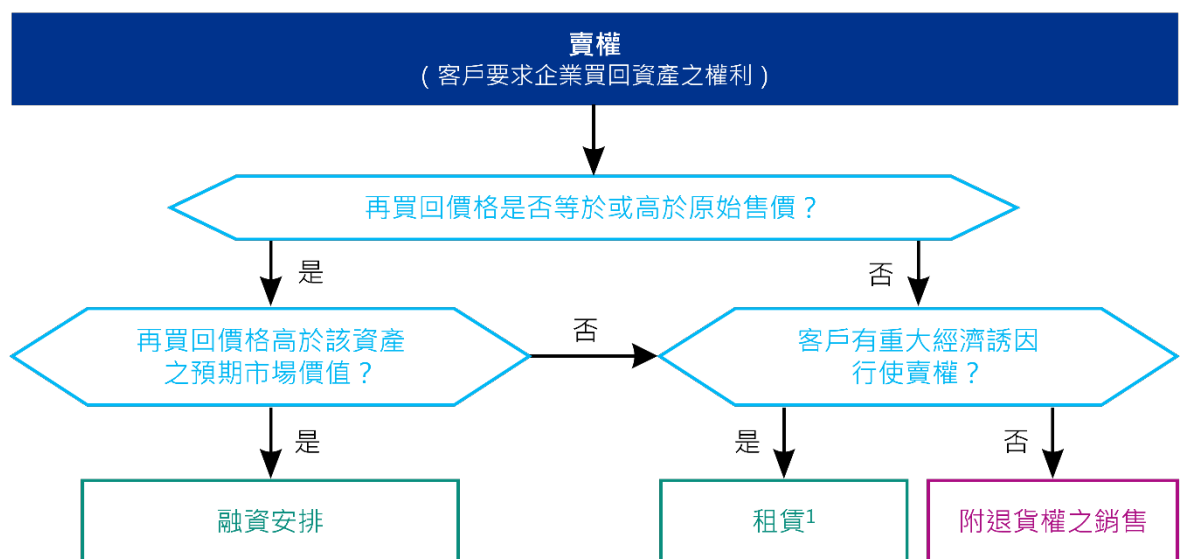
若再買回協議係售後租回交易之一部分，企業應繼續認列該資產，並應將所收取之任何對價認列為金融負債。企業應依金融工具規定處理該金融負債。

IFRS 15.B73, B76

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，企業應將該合約作為融資安排處理。於此情況下，若選擇權屆滿而未行使，則該企業應於選擇權失效之日除列負債及相關資產，並認列收入。

IFRS 15.B75

企業比較再買回價格與售價時，應考量貨幣時間價值。



1. 除非合約係售後租回交易之一部分

釋例 21 – 舊手機回收換現金

T 電信公司與 C 客戶簽訂為期 24 個月之無線通訊服務合約。於合約開始時，T 以 600 元將手機移轉予 C，且有權於服務合約結束時以 100 元賣回手機。手機於合約開始時手機單獨售價為 600 元。T 預期於使用 24 個月後手機之市價為 150 元。

T 有義務依客戶選擇再買回舊手機，該義務為一賣權。T 於合約開始時評估 C 是否有重大經濟誘因行使該賣權，以決定如何處理手機之移轉。

T 作出結論，C 無重大經濟誘因行使賣權，因再買回價格 100 元，低於預期市價 150 元。此外，客戶通常可輕易進入二手市場轉售類似手機。T 判定於評估 C 是否有重大經濟誘因以行使賣權時，無其他攸關考量因素。據此，T 作出結論，對手機之控制已移轉予 C，因為 C 對手機主導使用並取得幾乎所有剩餘效益之能力不受限制。

因此，T 依附退貨權之銷售處理該交易（見第 10.1 節）。



聚焦於再買回價格之方法

決定有權賣回之客戶是否有重大經濟誘因以行使該權利，需要運用判斷。企業應於於合約開始作此決定，且不會因資產價格之後續變動而予以更新。過去類似協議中客戶之行為，就此決定而言係屬攸關。



保證轉售金額之協議不適用再買回協議規定

IFRS 15.BC431

理事會觀察到，雖然保證最低轉售價值協議之現金流量，可能與具賣權之協議可能類似，但企業控制資產之能力不同，因此收入認列可能有所不同。此係因若客戶有重大經濟誘因以行使賣權，則客戶消耗、修改或銷售資產之能力受到限制。最低轉售價值協議則情況並非如此。

此可能導致預期現金流量類似之合約，採用不同之會計處理。



附條件之遠期合約或買權

IFRS 15.BC424

於某些情況下，遠期合約或買權可能以未來事件為條件。儘管需要就每一協議之所有事實及和情況進行評估，但某些附條件之遠期合約或買權依附退貨權之銷售（見第 10.1 節）處理，可能會與此等交易之經濟特性更為一致。於此等情況下，適合採用退貨權規定中變動對價之認列及衡量原則處理，而非以租賃或融資交易安排處理。

例如，某些易腐商品製造商於客戶協議包括移除及更換過期產品之條款，以確保最終消費者能收到品質及新鮮度符合期待之產品。於此等情況下，製造商不具有無條件隨時再買回產品之權利。必須等到產品已過有效期限，製造商才能適用此權利。

於此例中，或有事件發生以前及未發生之情況下，附帶條件之買權並未限制客戶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，因為產品尚未超過有效期限以前，製造商無權利再買回該產品。據此，客戶於或有事件發生前可控制該資產。因此，於本例中，製造商依附退貨權之銷售處理該協議。



附條件買權適用再買回協議之指引

IFRS 15.BC427

於某些情況下，遠期合約或買權可能以未來事件為條件。本準則未區分附條件及無條件之再買回權利。依本所之觀點，企業應將再買回指引同時應用於具實質性之附條件及無條件再買回權利。

若行使權利之條件受企業（賣方）控制，則本所認為再買回權利應視為無條件。

若企業行使再買回權利之能力取決於不受企業控制之未來或有事件，則本所認為於評估再買回權利是否限制客戶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時，應考慮該附帶之條件。作此項評估時，企業應決定再買回權利可行使可能性是否極低。為此，企業可能考量以下因素。

- 若行使權利之條件受客戶控制，則企業可能考量：
 - 客戶是否有任何經濟誘因，將採取行動使企業之再買回資產權利得以行使；及
 - 客戶是否有任何經濟誘因以外之理由，將採取行動使再買回權利得以行使，以及客戶以該等理由使再買回權利得以行使之可能性。
- 若行使權利之條件不受客戶或企業之控制，則企業可能考量或有事件發生之可能性。例如，與自然災害相關之或有事件通常不會阻礙企業移轉控制。

於評估時，企業可能考量是否有其他事實及情況顯示再買回協議應被視為退貨權。例如，賣方有權移除及更換過期產品。進一步討論請見前述觀察。



優先購買權

IFRS 15.B66, BC423

賣方可能就客戶所購買資產保留未來出售時之優先購買權。此將使賣方能以銷售資產給第三方其同意支付予客戶之相同價格再買回該資產。

此權利不會防礙客戶控制該資產，故非屬買權或賣權。據此，通常不構成再買回協議，因而不影響賣方之收入認列。此外，客戶無權將資產退回給賣方，故不會估計退貨。

其他應用釋例

釋例 22 – 附條件之遠期合約或買權受客戶控制

M 公司擁有兩項投資性不動產 P1 及 P2，兩戶相鄰之建物已全部出租予同一承租人。M 於 2025 年 4 月與 X 客戶簽訂銷售 P1 及 P2 之合約。依合約條款，X 同意於 2025 年 4 月以固定價格購買 P1，並有權選擇於 2030 年 1 月以固定價格購買 P2。此外，若 X 於 2030 年 1 月末未購買 P2，則 M 有權以公允價值再買回 P1，意即 M 對 P1 具有附條件之買權。

本釋例之攸關事實如下。

- 收取之 P1 及 P2 租賃款係可區分。
- 於出售 P2 以前，X 未經 M 同意不得出售 P1。
- 於選擇權期間內，未經 X 同意，M 不得出售 P2。
- 於行使選擇權之前，任何租賃合約之決定需雙方聯合協議。

M 將再買回指引應用於附條件之再買回選擇權，以判定其是否能於 2025 年 4 月認列出售 P1 之利益或損失。M 注意到，再買回選擇權變為可行使之條件不受其控制。

M 考慮所有攸關因素評估該協議之事實及情況，並判定該選擇權變為可行使之可能性並非極低。因此，M 作成結論，該附條件買權係屬再買回指引之適用範圍。因此，於選擇權到期失效前，M 不得認列移轉 P1 之利益或損失。

M 接著評估是否依租賃或融資安排處理該協議。

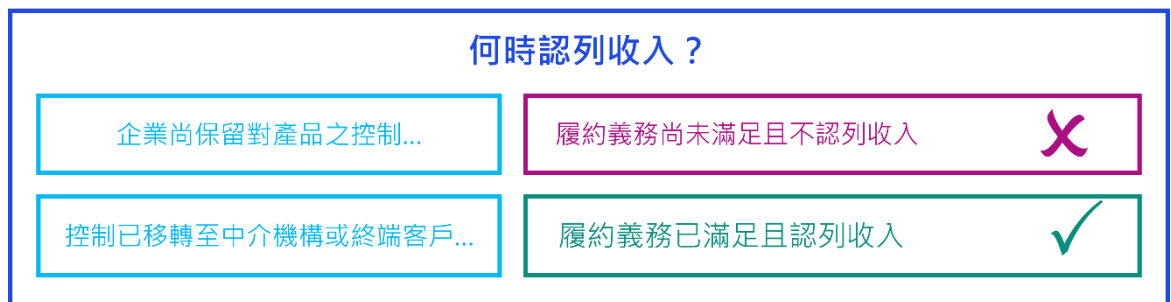
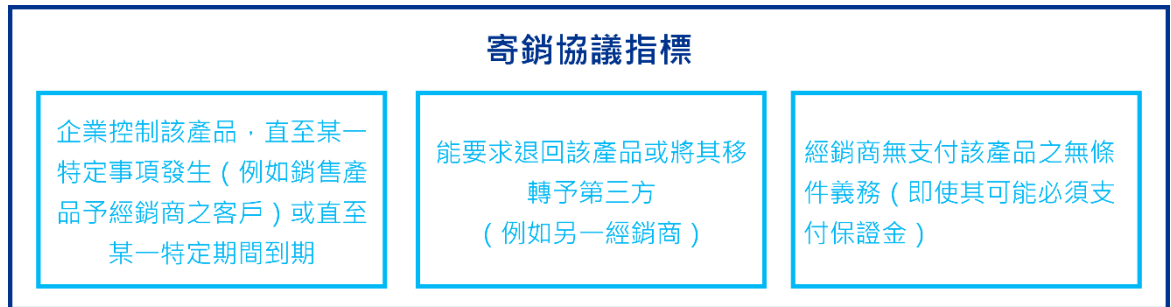
5.6 寄銷協議

IFRS 15.B77

企業可能將商品交付給另一方，但仍保留對該商品之控制。例如可能會將產品交付給經銷商或配銷商以銷售予終端客戶。此類協議稱為「寄銷協議」，且不允許企業於將產品交付予中介機構時認列收入。

IFRS 15.B78

本準則提供寄銷協議之指標如下：



釋例 23 – 零售：寄銷協議

M 製造商簽訂 60 日之寄銷協議，將 1,000 件洋裝運送至 R 零售商的商店。R 銷售洋裝予最終客戶時，每件必須支付 20 元給 M。於寄銷期間，M 有合約權利要求 R 將洋裝退回或移轉給另一零售商。M 亦需要接受退回之存貨。

M 判定於交付予 R 時控制尚未移轉，原因如下：

- R 出售予最終客戶前，沒有無條件支付洋裝款項之義務；
- R 銷售洋裝予終端客戶之前，M 可要求隨時將其移轉予另一零售商；及
- M 可要求將洋裝退還或移轉予另一零售商。

M 判定係於銷售洋裝予終端客戶時移轉控制，意即 R 有無條件支付款項予 M 之義務且無法再退回或以其他方式移轉洋裝時。M 於銷售予終端客戶時認列洋裝之收入。

釋例 24 – 汽車：寄銷協議

C 汽車製造商要求 S 汽車供應商依預測生產計畫將預定數量之煞車燈燈泡交付至 C 之倉庫。然而，僅於自倉庫取出零件並將其移至 C 之組裝線時，始移轉燈泡之法定所有權及產生款項之權利。

S 製造之煞車燈燈泡亦可銷售予其他汽車製造商，且 S 有合約權利要求 C 將零件退回或交付給其他汽車製造商。S 亦應接受 C 退回之任何過剩燈泡。

S 判定交付至 C 之倉庫時尚未移轉對燈泡之控制，因為：

- C 將燈泡移至組裝線之前，沒有無條件支付燈泡款項之義務；及
- C 將燈泡安裝於汽車之前，S 可隨時要求將燈泡移轉予另一汽車製造商。

S 判定係於燈泡移至 C 組裝線時始移轉控制，意即 C 有無條件支付款項予 S 之義務且不會再被要求退回或移轉商品時。

釋例 25 – 汽車：非寄銷協議

D 汽車製造商與 S 汽車供應商簽訂合約，為 D 之汽車提供擋風玻璃。依合約 S 應於合約期限內於 D 之倉庫保持最低之擋風玻璃數量。交付後 S 即無法再取用擋風玻璃（除盤點外），亦無權要求將擋風玻璃退回或轉給其他製造商。

擋風玻璃價格係於交付至 D 之倉庫時決定。S 於擋風玻璃移至 D 之組裝線，或於交貨後六週內（以較早者為準）具有款項之權利。

擋風玻璃儲存於 D 之倉庫中時，D 承擔所有保險費及倉儲成本。此外，亦承擔損失、竊盜或損壞之風險。然而，於收取款項前，S 保留對擋風玻璃之法定所有權。

依據 D 所在司法管轄區之法令架構，若 D 未於合理期間內提出異議，則視為已接受商品。

S 作出結論，與 D 間之協議非屬寄銷協議，因為：

- 其無法要求 D 退回擋風玻璃或將其移轉予第三方；及
- S 於交付擋風玻璃後已具有無條件收取款項權利，僅需時間經過即可收取。D 之行動只會影響付款時點。

決定移轉對擋風玻璃控制予 D 之時點，需要運用判斷。基於此事實型態，S 認知到：

- 其於交付擋風玻璃後無法主導該資產作其他用途；
- 其對擋風玻璃之款項具有無條件權利（見上文）；
- 雖然保留擋風玻璃之法定所有權，但此僅作為 D 無法付款之保障；

- 其已移轉對擋風玻璃之實體持有予 D ；
- 其已移轉擋風玻璃所有權之重大風險及報酬，即價格風險、需求風險及存貨風險；及
- 依當地法令，若 D 於擋風玻璃送達倉庫後未於短時間內提出異議，則視同已接受所交付之擋風玻璃。

因此，S 作出結論，於運送至倉庫時已移轉對擋風玻璃之控制予 D。

5.7 開帳單並代管協議

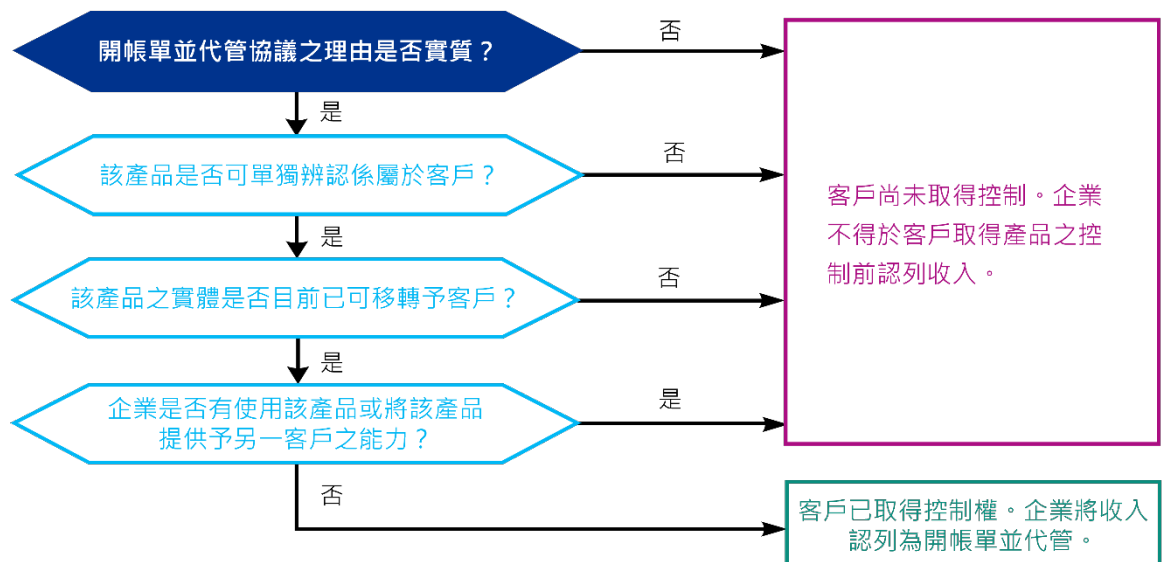
IFRS 15.B79

開帳單並代管協議係發生於企業為某一產品（某一時點移轉）開帳單予客戶，但保留該產品之實體持有直至未來某一時點移轉予客戶。此可能係因客戶缺乏可供產品使用之空間或生產時程延誤。

IFRS 15.B80–B81

為判定何時認列收入，企業需要決定客戶何時取得對產品之控制。控制移轉取決於合約條款，通常係發生於產品運送或交付給客戶時（控制移轉指標之討論見第 5.4 節）。本準則提供開帳單並代管協議中客戶取得控制須符合之條件，說明如下。

評估符合步驟 1 之開帳單並代管協議中，客戶取得產品控制之時點



IFRS 15.B82

若企業作出開帳單並代管協議認列收入係屬適當之結論，則企業同時提供保管服務予客戶，此可能構成單獨之履約義務因而需要將交易價格之一部分分攤至該等義務。

釋例 26 – 開帳單並代管協議

C 公司簽訂合約將設備銷售予 D 客戶，D 還在等待生產設施完工，並要求 C 於生產設施完工前持有該設備。

C 開帳單予 D 並收取不可退還之交易價格，且同意持有該設備直到 D 要求交貨為止。交易價格包括 C 無限期持有設備之適當對價。該設備已完成，並與 C 之其他存貨分開，已準備好運送。C 無法使用設備或將其銷售給其他客戶。D 已要求延遲交貨，但沒有指定交貨日期。

C 作成結論，D 開帳單並代管之要求具實質性。亦作出結論，其對設備之控制已移轉予 D，即使 D 尚未指定交貨日期，仍將開帳單並代管交易認列為收入。

代 D 倉儲商品之義務代表一單獨之履約義務。C 需要依提供倉儲服務之時間長度為基礎，估計倉儲履約義務之單獨銷售價格。D 將分攤至倉儲義務之交易價格金額予以遞延，並於提供倉儲服務時隨時間將其認列收入。

釋例 27 – 開帳單並代管協議 (未符合條件)

E 公司簽訂合約將一商品(commodity，以下稱產品)交付予 F 客戶。F 於該產品運抵港口後完成海關手續，並要求 E 保管此產品至海關手續完成。

E 公司另行與第三方簽訂合約，由第三方於該產品運抵港口後提供倉儲及管理服務。E 公司支付服務費予提供服務之第三方，並與第三方共同承擔產品損失風險。

E 公司於產品運抵港口後開帳單予 F，並通知第三方於海關手續完成後為 F 持有一定數量產品。

港口貨櫃中存放該產品，其中一部分已銷售予 F。E 需要在港口存放至少與銷售給 F 相同數量之產品。然而，F 公司收到帳單時存放在港口之同質性產品可能與 F 最終收到的不是同一個。此係因該產品定期運抵港口，F 需要一段時間才會收到產品。

E 作出結論，F 尚未取得產品之控制，因為：

- 該產品未可單獨辨認係屬於 F，因貨櫃中產品實體未單獨或分開存放，且該產品為可互換及同質性之商品(commodity)；

- E 實際持有產品，直至 F 自港口收到產品，且於此之前產品可被替換；
 - 產品存放港口期間，E 與第三方共同承擔損失風險；及
 - 僅於 F 對資產已實體持有時，產品之法定所有權才移轉。
- 產品控制係於 F 自港口收到產品時移轉。

5.8 客戶之接受

IFRS 15.38(e) 為判定客戶取得控制且企業滿足履約義務之時點，企業考量若干控制移轉指標，包括客戶是否已接受商品或勞務。

IFRS 15.B83 某些合約包括客戶接收條款，旨在確保客戶對合約所承諾之商品或勞務滿意。下表列示客戶接受條款之釋例。

	若企業...	則...	例如...
<i>IFRS 15.B84</i>	能客觀地判定依接受條款已符合所協議之規格	客戶之接受係形式上之程序，且能夠於客戶接受前認列收入	客戶之接受條款係基於符合特定大小及重量之特性
<i>IFRS 15.B85</i>	無法客觀地判定是否符合所協議規格	客戶正式接受前，企業無法作出客戶已取得控制之結論	客戶接受條款係基於改良產品能於客戶新生產線運作
<i>IFRS 15.B86</i>	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	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	客戶接受條款明定客戶可於特定期間內使用原型設備

IFRS 15.B84 企業對類似商品或勞務之合約經驗可能佐證，移轉予客戶之商品或勞務符合所協議之規格。

寄銷協議可能也具有類似客戶接受條款特性，相關會計處理進一步討論請見 [第 5.6 節](#)。

6 範圍

概覽

收入認列準則適用交付商品或勞務予客戶之合約。其指引適用於各行業中與客戶訂定之合約。然而，若客戶合約落入其他特定準則之範圍內，則在收入準則適用範圍以外。

於某些情況下，本準則可能適用於客戶合約中之一部分，或於某些情況下，適用於合約組合。

6.1 適用範圍內

IFRS 15.6

「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。



釋例 1 – 辨認適用範圍內之合約

X 公司之營業項目是買賣商用不動產。該公司出售一不動產予 Y 買方。此項交易屬於本準則之範圍內，因 Y 已簽訂合約以購買 X 之正常活動所產出之不動產，因此視為 X 之客戶。

反之，若 X 為出售其公司總部予 Y 之製造業者，則該交易非屬客戶合約，因出售不動產非屬 X 之正常活動。收入認列模式哪些部分應適用於非客戶合約之進一步討論，請見 [第 10.7 節](#)。

IFRS 15.BC52–BC53



決定是否為企業「正常」活動可能需要判斷

「客戶」之定義聚焦於是否為企業之正常活動。然而，準則並未定義「正常活動」。於某些情況下，評估商品或勞務是否為企業正常活動之產出可能尚屬簡單，例如零售商銷售商品予客戶。然而，於其他情況下，評估是否屬「正常活動」可能需要判斷，例如，如果零售商與銀行簽訂聯名協議並提供行銷服務，則可能需要判斷銀行是否為零售商提供行銷服務之客戶。



副產品之銷售可能在本準則之範圍內

企業可能於營運過程中生產副產品。於此等情況下，企業需要評估所有事實及情況以判定應適用之準則。

若副產品是主要製造流程之產出，且其銷售為持續性營運之一部分，則該交易通常為本準則之範圍內，亦即企業將副產品之銷售認列為收入。

反之，若企業於極少數情況下才銷售非屬其主要製造流程產出之下腳或副產品，則此等交易可能屬本準則範圍以外，亦即企業將該交易認列為其他利益。



排放額度之銷售

企業可能於總量管制計畫下因額度超過預期使用量而收取排放額度。依本所之觀點，參與總量管制計畫之企業應選擇一會計政策並一致採用，將排放額度認列為無形資產或存貨。

若企業出售認列為存貨之排放額度，則依本所之觀點，除非其為企業正常活動之產出，否則該銷售所產生之價差，應認列為利益而非收入（見第 6.1 節）。企業需根據具體事實及情況進行判斷，以判定超額排放額度之出售是否係正常活動所產生。本所認為於作此判斷時，企業應考量其經營模式。於評估其經營模式時，企業可考量超額排放額度之出售是否：

- 為經營策略之一部分；
- 已於提供予利害關係人之公開可得溝通或資訊中揭露；
- 已納入預算或預測中；或
- 為管理階層分析之單獨項目（例如係一項評估企業績效之指標）。

除經營模式外，本所認為企業亦可考量交易之頻率，以判定排放額度之出售是否為正常活動所產出。



功能型代幣可能為本準則之範圍內

企業可能以現金發行數位代幣（常稱為「功能型代幣」），持有人可用以兌換企業提供之商品或勞務。功能型代幣本身並非商品或勞務，但類似以現金形式發行可兌換商品或勞務之代金券或禮品卡。

於某些情況下，功能型代幣可在交易所進行交易，其贖回價值也可能有所不同。例如，於贖回日得以市場價格贖回代幣，若市場價格上漲，則持有者於贖回時能收取更多商品或勞務。

IFRS 會計準則缺乏如何處理功能型代幣之具體指引。其會計處理需要反映特定代幣所賦予之權利及義務。若功能型代幣之主要特徵係允許持有人將其贖回以換取企業提供之商品或勞務，且該商品或勞務為企業正常活動之一部分，則該功能型代幣屬本準則之適用範圍。只要持有人之主要權利係贖回代幣以換取企業正常活動所提供之商品及勞務，即使該代幣可供交易或價值可能變動時亦同。

有關客戶未行使權利（未用權利）會計處理之指引，請見[第 10.5 節](#)。



釋例 2 – 功能型代幣之會計處理

X 公司經營一交易平台，允許用戶交易諸如加密貨幣、股票及貴金屬之數位資產。作為其經營模式之一部分，X 以現金發行代幣，持有人可用以支付 X 平台之交易服務費。該代幣亦可於 X 營運之市場（經紀商平台及交易所平台）或第三方之交易所進行交易，但交易量低。X 公司無再買回該等代幣之法律義務。以代幣兌換勞務時，係依贖回日之市場價格贖回。

X 評估該代幣之性質，且判定其主要特性係允許持有人用以兌換支付 X 所提供之勞務。此評估與代幣發行條款條件及其定價一致。雖然持有人亦可交易該代幣，但其主要權利為兌換代幣換取 X 正常活動所提供之勞務。

因此，X 作成結論，該等代幣屬本準則之範圍內。

處理發行代幣所收取之現金時，X 考量是否代表自客戶收取不可退還之預付款。若是，則 X 認列為合約負債，原始認列後，不會因代幣市場價格波動而重新衡量該負債。X 亦應考量客戶未行使權利（未用權利）指引（請見[第 10.5 節](#)）。

6.2 適用範圍外

IFRS 15.5

本準則不適用於：

- 租賃合約；
- 保險合約；
- 其他特定指引範圍內之金融工具及其他合約權利或義務；
- 保證（產品或勞務保固除外）；及
- 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。



釋例 3 – 電信公司間之非貨幣性交換

T 及 B 電信公司為客戶提供諸如語音、數據及簡訊等無線服務。然而，T 及 B 在不同區域維護及營運其網絡。T 及 B 同意交換通話時數及網路容量，以確保其客戶可隨時取用無線服務。此交換預期價值相當且合約未要求雙方支付款項。此外，T 及 B 作成結論該交換並不包含不動產、廠房或設備之出售或租賃。

此交易非屬本準則之範圍，因 T 及 B 簽訂之協議是相同業務線之企業為利於對客戶之銷售所作之非貨幣性交換。由於對 T 及 B 而言，此交易均在本準則之範圍外，因此排除適用本準則之揭露規定，包括不得表達為客戶合約之收入。



商品及勞務保固 – 收入或負債準備準則

IFRS 15.B28–B33

企業提供商品或勞務保固者應適用收入準則中指引（見第 10.2 節），判斷究係依收入或負債準備準則處理。



非交換交易之捐贈非屬本準則範圍

CF 4.68,
IFRS 15.BC28

「捐贈」(contribution)係片面移轉現金或其他資產而非交換交易，亦即該移轉並非為換得該企業正常活動所產出之商品或勞務。由於本準則將「客戶」定義為「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」，故捐贈並非與客戶間之交易。因此，片面捐贈不在本準則之範圍內。

非營利企業可能從事捐贈或非捐贈交易。因此，非營利企業需要評估哪些交易（若有）全部或部分屬於本準則之範圍。



非貨幣性交換中之差額結清

IFRS 15.5(d), BC58

相同業務線之企業間為利於對客戶之銷售所發生之某些交換，可能涉及不等價之類似商品或勞務。例如，可能因交易時間差而影響商品訂價，或者商品規格可能不同。於此情況下，企業可能定期（例如每季或每年）以現金結清累積之價差。以現金結清之差額通常僅占該安排下交換總額之一小部分。

可能需要以現金結清差額之事實不必然使該交換變為「貨幣性」且導致該交易屬本準則之範圍內。

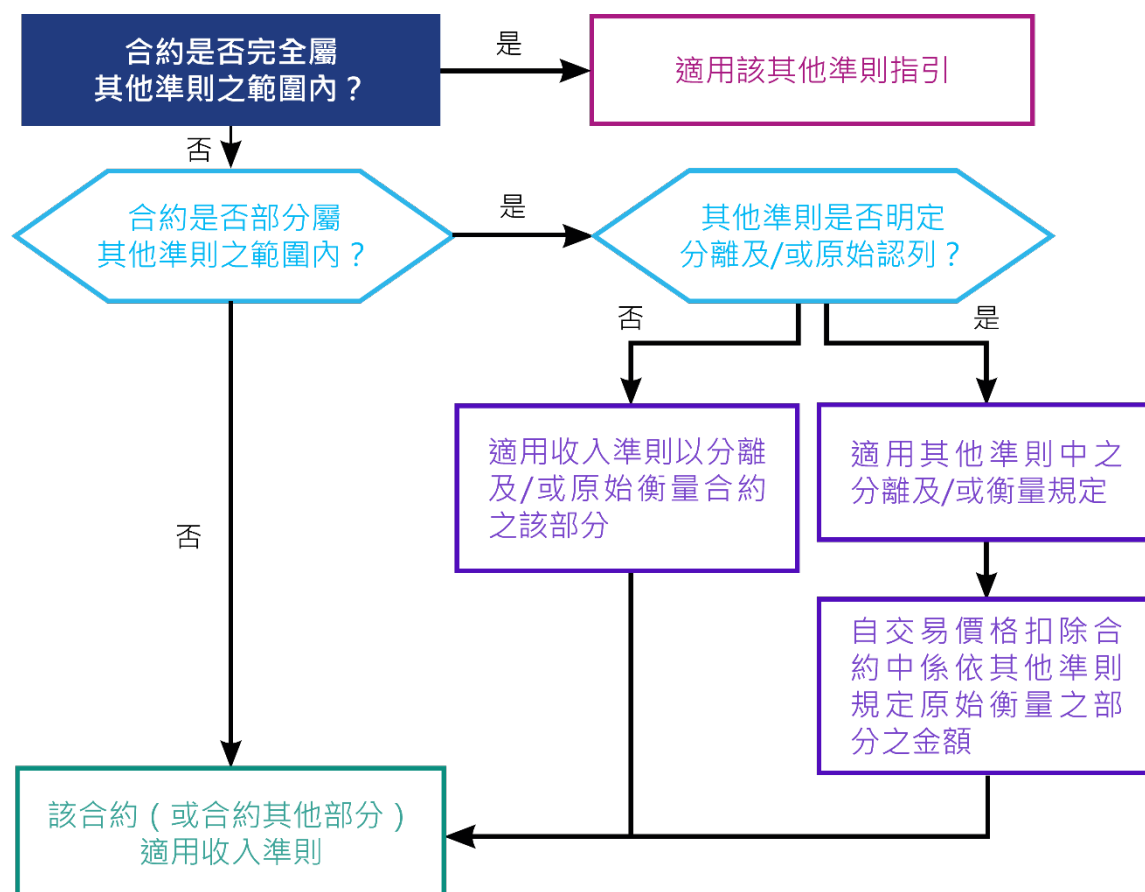
企業需要評估所有事實及情況（包括交換之性質及目的），以判斷該交易究竟是否屬本準則之適用範圍內。於評估時，企業亦須考量所產出資訊對財務報表使用者之攸關性。

6.3 部分屬適用範圍內

IFRS 15.7

客戶合約可能部分屬收入準則範圍內，部分屬於其他準則之範圍。若其他會計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規定。否則，企業應適用收入準則以分離及/或原始衡量合約個別辨認之部分。

合約之部分屬收入準則範圍內，其會計處理之關鍵考量，詳下流程圖。



IFRS 15.6

收入準則之適用範圍排除與協議合作者或夥伴間之非客戶合約，當合約各方分擔並分享相關活動或流程所產生之風險及報酬時，非屬客戶。然而，與協議合作者或夥伴間之合約中部分或全部安排下交易對方符合客戶之定義時，該合約屬收入準則之範圍內。據此，客戶合約可能為整體合作協議之一部分而就該部分適用本準則。

釋例 4 – 適用其他會計準則後餘額為零

IFRS 9. B5.4.3

B 銀行與客戶簽訂合約，B 依合約收取現金存款並提供相關存款服務及財富管理服務，且不額外收費。現金存款是金融工具準則範圍內之金融負債。B 銀行於原始認列時，首先適用金融工具準則之原始認列與衡量要求來衡量現金存款。接著，B 銀行將剩餘金額分攤予相關之存款服務及財富管理服務，並依收入準則處理。由於所收取之現金存款金額已全數認列為存款負債，因此，無剩餘金額可分攤予相關存款服務及財富管理服務。

修改上述釋例，若此交易安排包括定期收取服務費，則會執行類似分析。然而，視事實及情況而定，按月或按年之持續收費可能全部或部分屬收入準則範圍內。

釋例 5 – 合作協議

X 生技業者與 Y 製藥業者間協議，對某候選藥物進行研究、開發及商業化。X 負責候選藥物之研究及發展活動，而 Y 負責商業化。X 及 Y 同意對研發及商業化活動之成果共享參與權利。

由於各方均為主動參與者，且共同享有最終產品（即藥物）之風險與報酬，因此，是一項合作協議。然而，整體合作協議中可能會有收入合約。

某些情況下所分攤之剩餘金額可能微小或為零

如本章釋例 4 所示，某些交易安排先適用其他會計準則之分離及/或原始衡量後，可能僅剩微小或零之餘額可分攤至收入準則範圍內合約之部分。

交易對方可能同時為協議合作者及客戶

IFRS 15.BC55

交易對方可能於協議之某部分為協議合作者，就其他部分則為客戶。對簽訂合作協議之企業而言，分析該等協議之其他各方是否於某些活動係屬客戶，因而該等活動是否會產生收入，將十分重要。於評估時，企業需要運用判斷並考量該協議適用之所有事實及情況。

**符合特定準則之費率管制企業，其管制遞延帳戶餘額變動不適用收入準則**

IFRS 14

本準則適用於費率管制企業之正常營運，例如企業於正常活動過程中電力、天然氣或水之銷售。

某些受費率管制企業之管制遞延帳戶可能會符合適用管制遞延帳戶準則之條件。若是，則該管制遞延帳戶餘額之變動即適用該準則而非本收入準則。

**本準則之部分規定適用於非金融資產之出售**

IFRS 15.BC57

收入準則之部分規定亦適用於無形資產、不動產、廠房及設備與投資性不動產之出售，包括非屬企業正常活動產出之不動產交易。有關非企業正常活動所產出資產之出售進一步討論，請見第 10.7 節。

**金融服務費 – 收入準則抑或金融工具準則**

IFRS 9.B5.4.2–B5.4.3

金融工具準則包含具體指引，規範哪些類型之金融服務收費應納入金融工具衡量，哪些類型之收費應依收入準則處理。

屬金融工具有效利率整體之一部分之收費，及以透過損益按公允價值衡量 (FVTPL) 之收費為金融工具準則之範圍內。

非屬金融工具有效利率整體之一部分且依收入準則之規定處理之收費包括：

- 對放款後續服務所收取之金融服務費；
- 對創始放款之承諾費（若放款承諾未依 FVTPL 衡量且不太可能簽訂一特定放款協議）；
- 企業所收取之聯貸費（企業安排放款而本身未保留該放款組合之任何部分，或所保留部分按與其他參加者於可比風險下之相同有效利率收取報酬）。
- 為客戶辦理配股時賺取之佣金；
- 安排貸款之安排費；及
- 投資管理費。



合約包含租賃及非租賃組成部分時如何決定合約期間

IFRS 15.7

當合約包含租賃及非租賃組成部分時，依租賃準則，出租人應依收入準則之步驟 4 分攤合約中之對價（見第 4 章）。此時，可能產生一項疑義，即究竟應依租賃準則所決定之租賃期間（即包括可合理確定承租人將行使續約權之延長期間）抑或應依收入準則所決定之合約期間分攤對價（即僅包括交易各方具有現時可執行權利及義務之期間（見第 1.2 節）。依本所之觀點，於此情況下，企業應依租賃準則所決定之租賃期間將對價分攤至每一組成部分。

本所認為企業尚應考量非租賃組成部分之任何續約權是否產生重要權利（見第 10.4 節）。

其他應用釋例



釋例 6 – 電信：部分交易屬適用範圍內

IFRS 15.7(a), 16.17

T 電信公司簽訂一項合約，其包含出租電信設備及提供服務之承諾。T 首先應用租賃準則評估該安排是否包含租賃。

若 T 作成結論該設備之使用為一項租賃，則該設備將依租賃準則作會計處理。因租賃準則包括如何辨認租賃組成部分及如何將交易價格分攤至租賃與非租賃組成部分之指引，因此 T 首先適用該指引。

若 T 作出設備非屬租賃之結論，則整個合約將依收入準則處理。於應用收入準則時，T 將遵循收入準則之所有攸關規定，包括判定設備與服務是否係可區分之規定（見第 2 章）。



釋例 7 – 非屬保險合約之投資合約

IAS 32.11

X 保險業者與客戶簽訂投資合約。依合約條款，X 有義務返還減除管理服務費後之相關投資款予客戶。該管理服務費係按投資價值之固定百分比計算。

X 作出結論該合約未移轉顯著之保險風險，因此非屬保險合約。X 亦辨認出該合約包含兩個組成部分，包括金融負債（應返還予客戶之相關投資金額）及投資管理服務組成部分。

由於該合約包括金融負債，因此 X 首先應用金融工具準則之原始認列與衡量規定衡量該金融負債。X 接著將剩餘金額分攤予投資管理服務。X 判定所收取之原始投資金額為金融負債之公允價值。因此，於合約開始時，無剩餘金額可分攤予投資管理服務。

X 後續依金融工具準則衡量金融負債，並依收入準則處理依合約所收取之所有投資管理服務費。

釋例 8 – 媒體：合作協議

B 媒體工作室與 C 電視臺就開發新電視節目簽訂一項協議。依該協議，B 及 C 將共同決定劇本、預算與節目集數。C 取得該節目所屬管轄區之授權，而 B 則可於其他管轄區之電視頻道出售該節目之權利。C 將補償 B 於製作期間所發生成本之 50%，並於電視影集完成時支付 5,000 元之固定金額予 B。

於此例中，B 需要仔細分析與 C 間之協議是否有全部或部分係屬收入準則範圍內。例如，B 需要考量最終支付之固定價金究係合作協議之一部分，抑或係收入準則範圍內之授權支付款。

釋例 9 – 汽車供應商：合作協議

S 汽車供應商與 D 汽車製造商簽訂協議，由 S 為 D 之汽車開發新技術。S 及 D 同意雙方共同分攤及分享工程與開發活動之成本及結果。依該項安排，S 會生產 100 單位所開發之零件，款項為 10,000 元。因雙方均積極參與及共同分享工程及開發活動（即技術）之風險與報酬，因此，就合約中與工程及開發相關之部分係視為合作協議。然而，整體協議中尚包含一項生產一系列零件之收入合約，此部分應依收入準則處理。

6.4 組合法

IFRS 15.4

收入準則公報通常適用於與客戶簽訂之個別合約。

然而，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合約之組合，與適用本準則於該組合內之個別合約，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。

釋例 10 – 將組合法應用於成本

C 有線電視商店於 2025 年 4 月出售 100 份有線電視合約。C 僱用幾位代理銷售員，其就每一所取得之合約可收取紅利 10 元。C 判定每一紅利均為取得合約成本（見第 7.1 節），且應資本化並於相關合約及任何預計續期之期間內攤銷（見第 7.3 節）。

C 判定適合採用組合法，因該等成本均與取得合約有關，且具有類似之合約特性。所認列與成本相關資產之攤銷期間，預期會與該等 100 項個別合約之期間類似（見第 7.3 節）。此外，C 書面記錄採用組合法與個別合約法並無重大差異。C 於 2025 年 4 月不再需要記錄有 100 項資產，每項資產 10 元；而是記錄有一項組合資產 1,000 元。



個體需要考量組合法之成本與效益

儘管於應用收入準則時組合法可能較個別合約基礎更具成本效益，但仍需要投入以下努力才能知悉是否具效益：

- 評估哪些類似特性可構成組合，例如不同的產品或勞務內容、期間或地區之差異所造成之影響；
- 評估於何時適用組合法；及
- 建立依組合法處理所需之流程與控制。



無具體指引協助評估是否可使用組合法

組合法既可適用於合約收入，亦適用於成本。收入準則包含採用組合法之退貨權與未用權利釋例。然而，本準則未提供具體指引，說明企業應如何評估組合法之結果是否與個別合約適用收入準則有重大差異。

*IFRS 15.IE110–IE115,
IE267–IE270*

7 合約成本

概覽

收入準則就合約成本之會計處理未提供全面性指引。於許多情況下，企業適用其他準則之成本指引，例如存貨準則。然而，本準則包含以下領域之具體指引。



7.1 取得合約之成本

IFRS 15.91–92

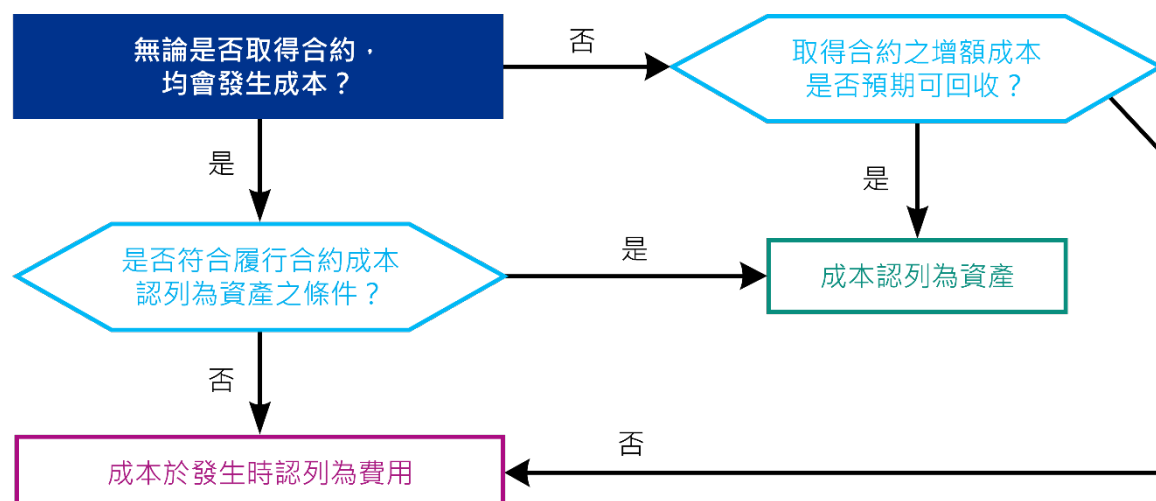
企業若預期可回收其取得客戶合約之增額成本（例如銷售佣金），則應將該等成本認列為資產。

IFRS 15.94

然而，作為一實務權宜作法，若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。

IFRS 15.93

無論合約是否取得均會發生之成本（包括為爭取合約而發生之增額成本）應於發生時認列為費用，除非該等成本符合資本化為履行合約成本之條件（見第 7.2 節）。例如，企業即使未取得合約仍會發生之準備投標成本。



釋例 1 – 為取得合約而發生之成本：員工銷售佣金

IFRS 15.IE189–IE191

E 顧問公司提供諮詢服務予客戶。經過競標後，E 贏得提供諮詢服務予 C 客戶之合約。E 為取得合約發生以下成本。

盡職調查之外部法律成本	15
交付提案書之差旅成本	25
員工之銷售佣金及相關薪資所得稅	10
發生總成本	50

支付給員工的銷售佣金及相關薪資所得稅為取得合約之增額成本，因為只有成功取得合約時始須支付。因此，E 於考量可回收性後將銷售佣金 10 元認列為資產。

反之，儘管外部法律費及差旅成本為增額成本，惟其係與爭取合約相關之成本。因此，即使未取得合約也會發生。據此，E 於發生法律費及差旅成本時將其認列為費用。



若攤銷期間為一年以內得採實務權宜之作法

IFRS 15.94

企業得不資本化取得合約增額成本之實務權宜作法，將對所簽訂合約相對短期且預期無重大續約之企業提供放寬。然而，此作法亦可能降低企業間之可比性。

是否採用實務權宜作法係一會計政策選擇，得適用於倘若認列相關資產，其攤銷期間為一年以內之情況。必須注意的是，攤銷期間可能長於原始合約期間，因為決定攤銷期間時，企業應考量預期可能之續約。當企業續約也需要支付佣金時，決定攤銷期間將特別具有挑戰性。有關攤銷期間之討論，請見[第 7.3 節](#)。

如同其他未於相關準則中明訂會計政策適用層級之會計政策選擇一樣，合約成本之實務權宜作法應一致適用於整個企業內之所有業務單位或營運部門。

是否可適用實務權宜作法，需要以合約層級進行評估。若合約包含多項履約義務，且其中一項或多項之履約會超過一年，則通常不適用該實務權宜作法。此情況經常發生於資產與合約內之所有商品或勞務相關，且存在多項履約義務時，此表示資本化成本之攤銷期間將超過一年。

有關攤銷期間之討論，請見[第 7.3 節](#)。



估列相關負債時將佣金資本化

於某些情況下，可能需要於未來支付額外佣金，或調整原佣金金額。例如：

- 合約續約而支付之佣金；
- 合約修改而賺得之佣金；
- 取決於未來事件之或有佣金；
- 可被追索(claw-back)之佣金；及
- 具門檻之級距式佣金。

於此等情況下，企業考量該協議所產生之可執行權利及義務，以判斷何時估列負債及是否將佣金資本化以及其金額。請參考下列釋例。

- 若企業於簽訂兩年期不可取消合約的一開始支付佣金 100 元，並同意若客戶於兩年期滿後續約再額外支付佣金 100 元，則企業通常僅資本化合約開始時初始支付之佣金 100 元。企業僅於客戶續約時資本化第二筆佣金 100 元，此係因對交易雙方而言，該合約僅就初始兩年期間已產生可執行之權利及義務，企業於第二筆佣金尚未產生現時義務時將不予估列。
- 若企業於簽訂兩年期不可取消合約的一開始支付佣金 100 元，並同意於合約滿一年時再額外支付佣金 100 元，則企業通常於合約開始時將 200 元佣金均予以資本化，此係因對交易雙方而言，該合約之兩年期間已產生可執行之權利及義務。此外，企業需要估列第二筆應付款，因其已具有現時義務，該支付僅取決於時間經過。

更複雜之情況下，企業聚焦於支付佣金之義務是否符合負債之定義。此項考量在具門檻之佣金結構下（例如，一定期間累計銷售額超過特定金額時始應支付之佣金金額，或佣金費率隨累計銷售額變動）尤其重要。一般而言，若企業將應付佣金認列為負債，且該佣金符合認列為取得合約成本之條件時，則企業會同時認列資產。



多層級佣金需要運用判斷

有些企業按多層級結構支付銷售佣金，例如，銷售人員可就其所簽訂之所有客戶合約收取佣金，其直屬主管可依所屬員工之銷售情況收取佣金。企業需要判斷主管佣金是否為取得特定合約之增額成本。增額成本係可直接歸屬於已辨認合約之取得成本金額。

其他應用釋例

釋例 2 – 取得合約發生之成本：銷售佣金與廣告費

E 電信公司與 C 客戶簽訂兩年期之電信服務合約，該合約包括語音及數據服務。合約在 E 商店簽訂，且 S 銷售員與 C 簽訂合約時收到佣金 30 元。E 同時發生兩週廣告活動之相關成本。於簽訂合約時，C 指出係因該廣告活動而前來購買。

支付予 S 之佣金係為取得 C 合約之增額成本，因僅於成功取得合約時始應支付。因合約期間超過 12 個月，故不適用實務權宜作法。因此，E 考量可回收性後將銷售佣金 30 元資本化為取得合約成本。有關攤銷期間之討論，請見 [第 7.3 節](#)。

反之，廣告成本雖然與爭取合約有關，但非屬取得合約之增額成本。亦列即使未取得新客戶合約，廣告成本仍會發生。因此，E 於廣告成本發生時認列為費用。

釋例 3 – 取得合約發生之成本：銷售人員之銷售佣金與薪資

開發新諮詢服務業務之期間，B 銀行發生以下成本。

- 制定定型化契約之外部顧問及法律成本。
- 負責與新客戶簽訂合約之銷售人員薪資。
- 客戶簽訂合約時支付予銷售人員之佣金。

B 判定支付予員工之銷售佣金為取得合約成本，因僅於確定取得合約時始應支付該成本。因此，B 於考量可收性後將銷售佣金認列為資產。

反之，銷售人員之薪資非屬增額成本，因無論是否取得合約均會發生該成本。因此，應於銷售人員薪資發生時認列為費用。

外部顧問成本及法律成本亦不符合取得合約成本定義，因無論是否取得合約，該等成本都會發生。

釋例 4 – 合約初始取得後續約所支付之佣金

T 電信公司就每一份與客戶新簽訂之兩年期無線合約各支付一筆佣金 30 元。客戶每次再續約兩年時，T 亦會支付佣金 10 元予銷售人員。T 需要評估究竟是否及何時應將該等佣金資本化為取得合約成本，但須考量可回收性。

於合約開始時，T 作成結論佣金 30 元為取得初始合約之增額成本，因尚未取得該合約，即不會發生該成本。T 與客戶間之合約於超過兩年以後，並未產生可執行之權利及義務。由於兩年後不存在合約，因此 T 於合約開始時不會將未來可能需要支付之佣金（即續約佣金 10 元）予以資本化。

T 於續約時發生額外佣金 10 元。此佣金為取得第二份合約之增額成本，因倘合約未續約即不會發生該成本。

因此，T 於此兩筆佣金發生時均予以資本化。有關攤銷期間之討論，請見第 7.3 節。

釋例 5 – 附追索條款之代理商佣金

E 電信公司與 C 客戶簽訂月租型電信服務合約，該合約包含語音及數據服務。合約是透過 D 代理商取得，D 有權自 E 取得佣金 20 元。該佣金係於合約開始時支付，但若 C 在前三個月內取消服務，佣金則會被索回並退還予 E。

E 作出結論即使 C 需要持續收受滿 3 個月之服務，該佣金始能完全賺得，但 D 已完成其義務（即與 C 簽訂服務合約）。D 之佣金為取得 C 合約之增額成本，因此 E 於合約開始時考量可回收性後將佣金 20 元認列為資產。有關攤銷期間之討論，請見第 7.3 節。

E 評估合約成本資產之減損時，將併同考量其支付 D 佣金之退款權利。

釋例 6 – 具級距式門檻之佣金計畫：累計影響

B 公司之一項佣金計畫，一旦若干合約達到累計門檻，則於考量已支付之任何佣金後，根據該合約及先前合約之累計價值支付一定百分比之佣金。

合約數	佣金
第 1 至第 10 份合約	合約價值之 1%
第 11 至第 20 份合約	第 1 至第 20 份合約價值之 4%
超過 20 份合約	所有取得合約價值之 7%

當取得第 1 至第 10 份合約時，B 積欠銷售人員合約價值之 1%，此為取得每份合約之最低增額成本。此外，B 評估是否需要估列倘取得其他預期合約而可能變為應付之額外佣金。若 B 不適用或選擇不採用一年實務權宜作法，則 B 將該等額外金額認列為取得客戶合約之增額成本。

假設 B 簽訂第 1 至第 4 份合約時原始估列 1%。然而，於 B 簽訂第 5 份合約時，預期至少會簽訂 11 份合約。B 在簽訂第 5 份合約之時點調整期望值，將資本化第 5 份合約 4% 之佣金，及第 1 至第 4 份合約額外 3% 之佣金（因 1% 已資本化）。

7.2 履行合約之成本

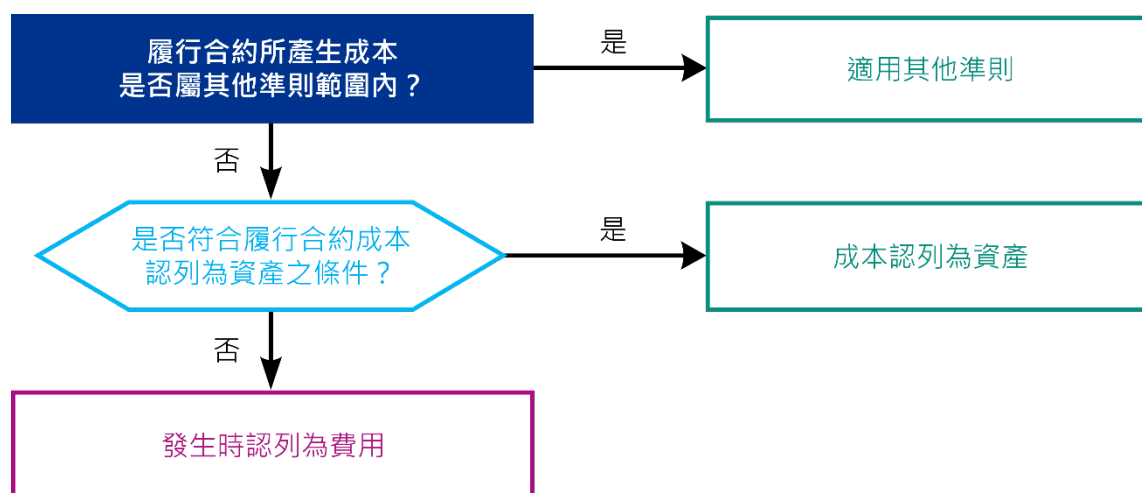
IFRS 15.95, BC308

若為履行客戶合約所發生之成本非屬另一準則範圍內（例如存貨、無形資產、不動產、廠房及設備），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：

- 該成本與現有或可明確辨認之預期合約直接相關；
- 該等成本會產生或強化未來用於滿足履約義務之企業資源；以及
- 該等成本預期可回收。

IFRS 15.96, BC307

若履行合約所發生之成本屬其他準則之範圍內，則企業應依照其他準則處理。若其他適用準則禁止認列為資產，則該成本在收入準則規定下將無法認列為資產。



IFRS 15.97–98

當成本非屬其他準則範圍內，企業應考量其是否與合約或預期合約直接相關。符合特定條件，成本符合及未符合認列為資產之釋例如下。

若滿足其他條件則符合認列為資產之條件之直接成本 □	發生時認列為費用之成本 □
<ul style="list-style-type: none"> • 直接人工：例如員工薪資 • 直接原料：例如供應商進貨 • 與合約直接相關之成本分攤：例如折舊及攤銷 • 依合約明確可向客戶收取之成本 • 因企業簽訂合約始發生之其他成本：例如承包商成本 	<ul style="list-style-type: none"> • 一般及管理成本：除非依合約明確可向客戶收取 • 與已滿足（或已部分滿足）履約義務相關之成本 • 浪費之原料、人工或其他合約成本¹ • 無法明確區分究係與未滿足履約義務或已部分滿足履約義務相關之成本。

1. 有關該等成本對衡量完成程度之影響，請見 [5.3.3](#)。

IFRS 15.IE192-IE196

釋例 7 – 建置成本：數據管理中心

M 管理服務公司與 Y 客戶簽訂每月固定收費之五年期資訊科技數據中心管理合約。提供服務前，M 設計並建置一技術平台以遷移及測試 Y 之數據。此平台並未移轉予 Y，亦未被視為單獨之履約義務。建置平台所需之初始成本如下。

設計服務	40
硬體及軟體	210
遷移及測試	100
合計	350

此等建置成本主要與履行合約之活動相關，但未移轉商品或勞務予客戶。M 處理該等成本如下。

成本類型	會計處理
硬體	依不動產、廠房及設備之指引處理
軟體	依無形資產有關內部發展軟體之指引處理
數據中心之設計、遷移及測試	依本準則資本化下列成本，因為： <ul style="list-style-type: none"> • 與合約直接相關 • 產生或增強未來將被用於滿足履約義務之企業資源 • 預期可於五年合約期間內回收

資本化之硬體及軟體成本後續依其他適用之準則衡量。依本準則資本化之成本則適用本準則之攤銷及減損規定（見第 7.3 及 7.4 節）。



本準則中成本認列為資產指引之適用性

就許多某一時點滿足履約義務之合約而言，企業通常依其他準則（例如存貨準則）認列滿足履約義務之成本。此係因企業經常依合約創造屬其他準則（例如存貨）範圍內之資產。

反之，就隨時間逐步滿足履約義務之合約而言，成本通常會在發生時認列為費用，因為在製品之控制係於生產過程中持續移轉予客戶，而非於個別時間區段內移轉予客戶，即企業之履約並未創造任何資產。

**產出法：建造建物之合約***IFRS 15.95, 98,
IU 06-19*

國際財務報導準則解釋委員曾討論一情境，企業簽訂建造建築物之合約。合約中包含一項隨時間滿足之履約義務，且企業採用產出法衡量完成程度。委員會指出，建造該建築物之成本（例如地基、牆體、樓板及屋頂結構等成本）與部分已滿足之履約義務相關。此等成本與過去之履約有關，不會產生或增強未來將被用於滿足履約義務之資源。因此，此等成本不符合資本化條件，而係於發生時認列為費用。

**決定成本究竟是否符合認列為資產之資本化條件需要運用判斷***IFRS 15.BC308,
CF 4.20*

依本準則，僅有符合資產定義（即企業因過去事件而控制現時經濟資源）之成本始予以資本化。企業可能需要判斷成本是否能強化其控制之資源。例如，訓練成本通常不符合資本化之所有條件，因為員工非屬由企業控制之資源。

**決定究竟是否資本化學習曲線成本需要運用判斷***IFRS 15.BC312–
BC316*

本準則可能會影響具顯著學習曲線成本之合約之處理，該等成本將因流程及知識效率提升而隨之降低。理事會注意到，同時滿足下列兩個條件時，本準則規範學習曲線成本效果之會計處理：

- 企業有交付特定數量單位之單一履約義務；及
- 該履約義務係隨時間逐步滿足。

理事會指出，於該情況下，企業很有可能將選擇一方法（例如，成本比例），導致相對於較晚生產之單位，企業對初期生產之單位認列較多收入及成本，因初期發生較多成本。理事會認為該效果係屬適當，因企業於合約早期之履行結果之價值較高（因假若企業僅出售一單位，就該單位向客戶收取之價格將高於客戶購買超過一個單位時之平均單價）。此外，隨著控制移轉予客戶所發生之成本，不適合資本化，因該等成本係與過去之履約有關。因此，若存在以上條件並使用成本比例法，則通常不會將學習曲線成本資本化。

IAS 2

其他情況下，若合約涉及多項履約義務，例如銷售多種商品或產品（諸如多項設備或機器），且各項義務均係於某一時間滿足（例如移轉對商品之控制時），則企業原則上依其他會計準則（如存貨指引）處理該等履約義務之成本。此係因若企業發生履行合約之成本而未亦隨時間逐步滿足履約義務，則可能創造一屬其他準則範圍內之資產（例如存貨）。



超過受限制交易價格之成本

IFRS 15.IE110–IE115

於某些情況下，交易之收入認列金額受到限制，或分攤至某一履約義務之交易價格金額低於移轉予客戶之商品成本，可能導致前端損失。於此等情況下，企業不應遞延認列此前端損失，除非係其他特定指引要求如此處理。

例如，企業銷售成本為 100,000 元之貨物，合約對價為 120,000 元。然而，總對價未來可能有讓價風險。企業判定該合約非屬虧損性合約，且依其他所適用之準則下亦無須估列損失。

企業限制其交易價格並判定累計收入金額 90,000 元高度很有可能不會發生重大迴轉。企業於控制移轉時認列收入 90,000 元及成本 100,000 元。此會計分錄將導致認列前端損失，直到變動對價相關之不確定性消除為止。有關變動對價及限制之討論，請見 [第 3.1 節](#)。



運輸服務及成本

於某些合約中，企業將商品運送至客戶指定地點而發生運輸成本。為決定此成本之會計處理，企業應考量運輸服務是否為一項可區分之履約義務（見 [第 2 章](#)）及商品之控制究竟何時移轉予客戶。

若對商品之控制係於交付至最終目的地時移轉予客戶（即運輸及配銷成本為銷售商品之單一履約義務之一部分），則企業於交付商品時認列收入，且適用存貨準則中關於運輸成本之指引處理（見 [Insights into IFRS 第 3.8 章](#)）。

若對商品之控制於運輸前即已移轉予客戶，則可能代表運輸服務為一項單獨履約義務，且企業需要判斷究係該服務之主理人或代理人（見 [第 10.3 節](#)）。

- 若企業為運輸服務之主理人，則於提供服務時認列總額收入，且適用收入準則有關履行合約成本之指引。
- 若企業為運輸服務之代理人，則於安排服務時認列淨額收入。



後端集中成本

IFRS 15.39

於某些安排中，合約結束時可能會發生一筆重大成本。若企業使用產出法衡量完成程度，則發生後端成本期間之利潤可能會低於其他期間。取決於事實及情況，特定期間之利潤可能為負值。

企業使用產出法衡量隨時間經過合約之完成程度時，利潤波動係本準則下之潛在結果。企業應仔細考慮是否已決定適當之完成程度衡量方法，以描述其對客戶承諾之商品或勞務移轉控制之履約情況。

其他應用釋例

釋例 8 – 訓練成本於發時認列為費用

D 公司與 E 客戶簽訂合約，為 E 公司之廠房提供五年期維護服務。維護服務開始前，D 為了提供服務，須就 E 工廠之作業細節訓練員工。D 於此項訓練中發生之成本包括參與訓練課程之員工工時（薪資）。

D 判定此等勞務成本直接與 E 合約有關，且預期可回收。然而，D 作成結論，此等成本不符合本準則之所有資本化條件，此係因員工並非由 D 控制之資源，因此不符合資產之定義。因此，D 於該等訓練成本發生時認列為費用。

釋例 9 – 建置成本：汽車製造商客製化零件

S 汽車供應商執行一大型專案，為 L 汽車製造商生產高度客製化之零件。L 於合約中保證整個專案期間之最低採購量。S 於生產零件前：

- 開發新企業資源規劃 (ERP) 系統，使其能管理類似於與 L 間之大型專案；
- 訓練員工使用新 ERP 系統；及
- 構建一技術平台遷移及測試 L 之某些資料庫，包含生產零件所需之資訊。

ERP 系統被視為 S 之智慧財產，可用於管理未來專案，且技術平台未移轉予 L，亦不視為單獨之履約義務。因此，S 作成結論，此等建置成本主要與履行合約之活動有關，惟未移轉商品或勞務予 L。S 處理如下。

成本類型	會計處理
ERP 系統	依無形資產準則認列為資產。
員工訓練	S 判定未充分控制員工所產生之經濟效益，因此無法將此等成本認列為資產。
遷移及測試技術平台	認列為履行合約成本之資產，因該成本： <ul style="list-style-type: none"> • 與 L 合約直接相關 • 產生或強化未來將被用於滿足履約義務之資源（即零件之生產） • 預期於專案期間內可回收。

所資本化之軟體成本，後續無形資產準則認列。依收入準則認列為資產之成本，則適用其攤銷及減損規定，請見第 7.3 及 7.4 節。

釋例 10 – 動員成本

E 公司與 F 客戶簽訂合約為其建造辦公大樓。E 判定合約有一項隨時間逐步滿足之履約義務（建築物之建造）。

E 為了將重型機具運往建築工地而發生動員成本。E 首先判斷此等成本非屬其他準則之範圍內，並注意到其非屬於不動產、廠房及設備成本之一部分，且在建造過程中不會將相關在製品認列為存貨，此係因其已隨著建築物之建造移轉控制予客戶。E 亦發生員工調派至建築工地之成本。

E 判定將重型機具運往建築工地之動員成本符合認列為資產之條件，因為此等成本：

- 與客戶合約直接相關；
- 強化由 E 所控制之資源（即重型機具），其將被用於滿足建造 E 建物之履約義務；及
- 預期可回收。

因此，E 將重型機具之動員成本認列為資產。

反之，E 為調派員工而發生之成本不予資本化。因 E 無法控制藉由該成本強化之資源（即員工），故此等成本不符合資產之定義。

釋例 11 – 重新配置成本

F 公司與 G 客戶簽訂合約建造客製項目。F 為了履行合約發生重新配置用於製造客製項目生產設施之前端成本。此等成本主要包括直接員工時數（薪資）。專用資產完成後，F 預期將其生產設施恢復到初始狀態會發生類似成本。依合約明確可向 G 收取初始重新配置設施之成本及將設施恢復到初始狀態之成本。

F 判定前端及後端重新配置活動未移轉商品或勞務予客戶，而且合約僅有單一履約義務，即建造專用資產。F 決定將使用產出法衡量完成進度，並隨時間逐步認列收入。

前端重新配置

F 判定前端重新配置成本符合認列為資產之條件，因為該等成本與合約直接相關，且預期可收回，並強化用於滿足履約義務之企業資源（即用於為客戶生產專用資產之製造設施）。因此，F 將前端重新配置成本認列為資產，並以與專用資產移轉控制一致之期間予以攤銷。

後端重新配置

F 判定後端之重新配置成本不能認列為資產，因為是在生產完專用資產才發生重新配置，其不會強化用於滿足合約中履約義務之資源。因此，該等成本於發生時認列為費用。

於此情況下，F 判定後端重新配置所發生之成本，係於後來發生時認列為費用。儘管 F 可能會發生該成本，惟截至發生日其仍係可避免之成本（即 F 可選擇不重新配置其生產設施）。此分析類似於生產設施運作之必要維修及維護成本僅於該等活動發生時始認列為費用。

7.3 攤銷

IFRS 15.99

企業所認列取得合約成本或履行合約成本之資產，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。此可包括依現有合約移轉之商品或勞務，同時亦包括依特定預期合約約定所移轉者，例如依現有合約續約所提供之商品或勞務。

釋例 12 – 攤銷：特定之預期合約成本

X 公司與 Z 客戶簽訂五年期服務合約，為客戶管理其薪資處理流程。X 公司發生初始建置成本 500 元。該等建置活動未移轉商品或勞務予 Z。X 公司依歷史經驗與客戶分析，預期 Z 將再續約 5 年，合約期間共 10 年。

X 將與薪資處理流程相關之建置成本 500 元認列為資產，並將該資產按 10 年期間（即與滿足該履約義務與續約履約義務一致之有系統基礎）攤銷。

釋例 13 – 攤銷：按月續約合約之取得成本

E 電信公司與 C 客戶簽訂按月續約之無線通訊合約，包括語音及數據服務。D 經銷商於銷售時點獲得銷售佣金 20 元。E 於後續按月續訂通訊合約時無須支付銷售佣金。E 依歷史經驗及客戶分析，預期 C 將續約 36 個月（即 3 年）。

E 將銷售佣金 20 元認列為資產，並將該資產按 3 年期間（即與滿足履約義務（含特定預期續訂）一致之有系統基礎）攤銷。



攤銷期間可能需要包含預期合約

依據本準則，認列為資產之合約成本資產應按與資產相關之商品或勞務移轉型態一致之有系統基礎攤銷。決定攤銷期間時，準則指出該等商品或勞務有可能係由企業可特別辨認之預期合約所提供者。

本準則未敘明企業應如何判定一項或多項預期合約究竟是否特別辨認，因此可能需時間發展實務作法。需要考量之因素可能包括，企業依客戶類別之歷史經驗與來自實質相似合約之預測性證據。除此之外，企業可考量可得之市場資訊，初始合約期間屆滿後該等商品或勞務之市場需求，例如，續約時是否該服務仍有預期需求。決定合約成本資產之攤銷期間涉及判斷，但企業應依相關經驗與其他客觀證據，對類似合約採用一致之估計與判斷。



評估是否適用實務權宜作法時應包含預期合約

依本準則，為了判斷是否能適用不將取得合約之增額成本認列為資產之實務權宜作法（履行合約成本不適用此實務權宜作法），企業需要評估合約成本之攤銷期間。例如，有線電視公司為取得初始期間為一年之客戶合約而發生增額成本，惟大部分客戶於初始合約期間屆滿時將續約。於此情況下，企業不能逕自假設取得合約之增額成本符合實務權宜作法之條件，而是需要評估合約成本之攤銷期間。



合約包含經常性佣金時需要運用判斷

有些企業會就所有簽訂之客戶合約支付銷售佣金，包括新合約（意即新服務或新客戶）及續約或合約展期。若企業就新簽訂合約支付佣金，每一續約期間將有相對應之佣金，亦即每次客戶續約或未取消合約時，業務人員將收到增額之佣金。企業需要運用判斷以決定新合約之初始佣金究竟應以初始合約期間攤銷，仰或者依較長之期間攤銷。

資本化資產通常係以該佣金涵蓋之合約期間攤銷。若續約佣金與初始合約佣金相稱，則初始佣金將按初始合約期間攤銷，續約佣金將於續約期間攤銷。當佣金與其對應之合約價格呈合理比例時，佣金通常被認為與合約價格相稱。

評估佣金與合約價格是否「相稱」時，企業應考量其預期透過支付佣金而取得之經濟效益（即預期自提供商品或勞務所賺取之利潤），與所支付之佣金是否相當。因此，若企業於續約期間提供服務所預期獲得之經濟效益，與於初始期間提供相同勞務所獲得之經濟效益相稱，則續約佣金與初始佣金應大致相等，方可視為彼此相稱。

若續約佣金未相稱，則可依下列兩種方法攤銷資本化資產，惟相同之攤銷方式應一致適用於相似之合約。

- 就資本化資產之全部，以包含特定預期續約之期間攤銷。
- 僅就超過企業正常情況下支付續約佣金之部分資本化資產，以包含特定預期續約之期間攤銷。



合約資產與多項履約義務相關之有系統攤銷

本準則規定資產依與該資產相關商品或勞務移轉予客戶型態一致之系統基礎（可能非按直線基礎）攤銷。若合約包含於不同時點滿足之多項履約義務時，企業於決定適當之攤銷期間及攤銷方式時，應將此情況納入考量。

企業可將合約成本資產分攤至與該資產相關之各項可區分商品或勞務，抑或考量與該資產相關之所有可區分商品或勞務，採用單一完成程度衡量方法攤銷。

若企業選擇分攤合約成本，有多種可接受方法。例如，企業可按相對單獨售價基礎分攤合約成本。或者，依據事實及情況採其他可接受方法，包括：

- 依企業預期自所移轉商品或勞務取得之經濟效益（即利潤）為基礎分攤合約成本資產。
- 當企業判定合約成本特定與合約中之一項或多項（而非全部）可區分商品或勞務相關時，則可將合約成本資產全部分攤予相關之商品或勞務。

若企業使用單一完成程度衡量方法攤銷合約成本資產時，則可能需要運用判斷，決定此衡量方式是否與該合約相關商品或勞務移轉予客戶之型態一致。



與不可退還前端收費之會計處理無關聯

於本準則下，認列為資產之合約成本之攤銷型態（即包括特定預期合約期間）與不可退還前端收費（見第 10.6 節）之收入認列型態（即現有合約加上初始前端收費提供重要權利予客戶之任何續約期間）兩者間並非對稱。因此，本準則未規定前述兩個期間須對齊，即使同一合約之合約成本與不可退還之前端收費皆需遞延。



攤銷成本之表達可能依企業性質及所屬行業而異

若企業依性質別表達費用，則需要運用判斷以決定由資本化合約成本攤銷所產生費用之性質。適當之分類通常取決於企業之性質及所屬行業。於所有情況下，企業仍須遵循一般規定，確保其表達方式不致造成誤導，且攸關於對財務報表之了解。

其他應用釋例



釋例 14 – 攤銷：續約佣金

H 雲端服務供應商同意以 10,000 元之價供提供一年期之代管服務予 C 客戶。C 可選擇於每一年年底按每年 100,000 元之價格續約。依其薪酬計畫，H 於初始簽訂合約時支付銷售人員佣金 5,000 元，並於合約每次續約時支付銷售人員佣金 1,000 元。H 判定支付銷售人員之款項係取得合約之增額成本。

簽訂初始合約通常需要銷售人員相當大之投入。續訂通常所需投入相對較少，可能只需要銷售人員撥打電話或傳送電子郵件確認客戶想要續約。

	初始合約	預期續約 ¹	預期續約 ²
勞務收入	100,000	100,000	100,000
勞務成本	(30,000)	(30,000)	(30,000)
毛利率 (不包括佣金成本)	70,000	70,000	70,000
已支付佣金	(5,000)	(1,000)	(1,000)

H 作出結論續約佣金與初始佣金不相稱。此係因初始支付之佣金為續約佣金的五倍，但續約經濟效益（即 H 預期自續約取得之利潤）與其預期自初始合約取得之效益相當。

因此，初始佣金之一部分係 H 預期自後續續約期間收取經濟效益之預付款，亦即攤銷期間需要包含續約期間。因此，此成本不能適用實務權宜作法，且應考量可回收性後資本化為增額取得合約成本。

釋例 15 – 攤銷：初始取得合約後因續約而支付佣金

T 電信業者每次成功與客戶簽訂一份兩年期新無線通訊合約，即支付 30 元佣金予其銷售人員；T 於客戶每次續約兩年時，也會支付 10 元佣金予銷售人員。T 先前已作成結論，兩項佣金均屬取得合約成本，且於發生時資本化。

依過去經驗及客戶分析，T 預計客戶會續訂兩年，故合約共計四年。T 進一步觀察，續約佣金 10 元與合約開始時支付之佣金 30 元並不相稱。

T 作成結論與首筆佣金相關之期間，較初始合約之兩年期間更長。於本例中，T 因此判定佣金應以四年期間（亦即與滿足履約義務之型態一致，包含特定預期續約期間之有系統基礎）攤銷。然而，續約佣金僅與後續兩期續約期間相關，故以兩年期間攤銷。於此例中，續約期間之攤銷費用將因此高於初始合約期間之攤銷費用。

7.4 減損

IFRS 15.101

企業於資產帳面金額超過可回收金額之範圍內認列減損損失。「可回收金額」係定義為：

- 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
- 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。

IFRS 15.102

於評估資產減損時，減損測試包括企業預期可收取之對價金額。為估計此金額，企業應使用決定交易價格之原則，但有兩項差異之處：

- 估計變動對價時不受限制規定，意即計入變動對價之估計值，且不論計入此金額是否可能將導致收入金額發生重大迴轉；及
- 調整該金額以反映客戶信用風險之影響。

IFRS 15.104

當減損情況已改善時，企業應將先前所認列減損損失迴轉。然而，減損迴轉後之資產帳面金額，不得超過該資產若先前未認列減損損失且持續攤銷時所決定之金額。



特定於資本化合約成本之減損模式

IAS 2, 36

本準則包含一減損模式，特別適用於就取得合約或履行合約成本所認列之資產。企業除適用其他會計準則之減損模型（例如存貨準則及減損準則）規定外，亦應適用該減損模式。

IAS 36.22, IFRS
15.103

適用順序如下：

- 現有之資產減損指引（例如存貨準則）；
- 本準則合約成本資產之減損指引；及
- 現金產生單位之減損模式。

舉例來說，若企業依本準則認列減損損失，仍應將減損後之資產金額計入所屬現金產生單位之帳面金額，若企業亦應執行減損準則之減損測試。



減值測試中考量特定預期合約

本準則明定，若資產帳面金額超過預期收取之對價剩餘金額減除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，則資產已減損。

依據本準則，企業將合約成本資本化時應考慮其特定預期合約。因此，企業在評估合約成本減損損失時，預期可取得之對價金額應包括現行合約及特定預期合約之現金流量。然而，企業應依對客戶信用風險之評估，排除對價金額中預期不會收取之部分。



長期合約可能需要折現

IAS 36

對於某些具重大財務組成部分之長期合約而言，交易價格估計值可能需要折現。於此情況下，本準則未明定，執行資產減損測試時，估計剩餘合約成本是否需要折現，即使合約成本資產未按折現後基礎表達於企業之財務狀況表。IFRS 會計準則下，若採用與減損準則一致之作法，則合約成本需要折現，因減損準則規定，於評估資產使用價值時，應考慮貨幣時間價值。

8 合約修改

概覽

當合約各方所核准之合約範圍或價格或兩者的變動時，即發生「合約修改」。合約修改之會計處理方式取決於是否於協議中新增可區分之商品或勞務，以及修改協議中之相關訂價。本節討論合約修改之辨認及會計處理。

8.1 辨認合約修改

IFRS 15.18

合約修改係合約範圍或價格或兩者之變動。合約修改可能稱為訂單更改、合約變更或合約修正。當合約各方核准修改而產生新的或改變既有可執行權利及義務，則存在合約修改。延續收入模式中步驟 1 提及合約是否存在之判斷，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，並應具有法律可執行性。

若合約之各方尚未核准合約修改，企業對於現有合約應持續適用本收入準則規定，直至該合約修改被核准。

IFRS 15.19

若各方已核准合約範圍變動但尚未決定相應價格變動，例如未定價的訂單更改，企業應藉由變動對價估計及限制變動對價估計值之相關指引，以估計交易價格之變動（見 [第 3.1 節](#)）。



釋例 1 – 評估合約修改是否被核准

S 造船業者商為經驗豐富之造船商。其最大客戶之一為 C 遊輪公司。S 先前已為 C 建造 11 艘遊輪。S 同意為 C 建造第 12 艘遊輪，並於第 1 年 1 月 1 日開始動工。

於第 3 年 1 月 1 日，C 通知 S 希望修改新遊輪之規格以多容納 50 個艙室。S 評估為了滿足其要求，需要重新設計三個甲板並採購追加材料。S 與 C 討論此等變動後開始準備修改合約。

為判斷如何處理此合約修改，S 評估此合約是否增添新的或改變既有之可執行權利及義務。

作此判斷時，S 注意到：

- 雖然 S 與 C 尚未就追加材料、設計服務或完成所要求之重新設計與建造所需投入之人工，簽訂修改合約或正式更改訂單，惟此類變更相當常見。
- 先前專案發生重新設計之變更時，只要 S 能夠證明追額外成本係屬合理，則 C 將補償 S 之追加成本及相應利潤。
- 儘管目前雙方尚未針對範圍或價格之變動正式達成書面協議，S 諮詢法律顧問後判定於此轄區內依法律判決先例類似協議具有可執行性。
- 依據 S 與 C 先前 11 份造船合約之攸關歷史經驗，可支持 C 會同意支付 S 追加成本以及相應合理利潤之結論。
- S 完全預期 C 將同意且能夠支付此特定情況下之追加收費。
- 綜合考量所有攸關之事實及情況，S 有必要文件可證明及達成合約存在可執行權利及義務之結論。

因此，S 作成合約修改業經核准之結論。

反之，若事實及情況有所不同，則以下因素可能顯示合約修改尚未經過核准。

- 該轄區內就此類口頭協議未有法律判決先例，或 S 之法律顧問無法判定未報價之訂單更改是否具有可執行性。
- 若此為 S 與 C 間之第一個合作專案，則 S 缺乏與 C 間之相關歷史經驗或已建立之商業慣例，可支持雙方已就追加成本及合理利潤達成協議，並據以產生可執行權利及義務之結論。
- 依先前與 C 合作之經驗顯示，就任何尚未經正式核准範圍內之變更，C 對追加成本及相關利潤之給付通常會遲疑甚至無意願，往往需要漫長協商後才給予。
- 於合約修改之時點，C 並非很可能支付因合約範圍變動而產生之追加收費。

釋例 2 – 導因於客戶延誤之合約索賠

B 營造公司與 C 客戶簽訂合約，以價款 500,000 元於 C 自有土地上建造一棟辦公大樓。合約約定之開工日為 3 月 1 日，但由於工地尚未準備就緒，導致 B 遲至 3 月 15 日始能開工。合約未載明若 C 未能如期讓 B 取用土地應如何處置之相關條款。B 依其法律顧問之意見，按合約之一般爭議條款，主張因延誤產生成本 10,000 元而提出索賠。C 不同意此要求，因此雙方開始協商。

B 判定由於此非屬合約性罰款，此項索賠非屬變動對價。B 因而將索賠視為合約修改。



聚焦於可執行性之評估

是否存在合約修改之評估，聚焦於所產生新的或改變既有權利及義務是否具可執行性。此項判斷需要企業考慮所有相關事實及情況，包括合約條款及攸關法令規範。於某些轄區內或就某些修改此可能需要作出重大判斷，尤其是合約各方對範圍或價格有爭議時。可執行性存在重大不確定性之情況下，可能需要書面核准及法律聲明來證明合約各方已核准修改之結論。



合約修改業經核准之判定條件

IFRS 15.13

本準則之合約修改指引中未明定企業於判斷修改是否經核准時應評估對價之可收現性。然而，指引之目的及聚焦於合約修改是否產生可執行之權利及義務方面，與收入模式步驟 1 中辨認合約之指引一致（見 [第 1 章](#)）。

於許多情況下，合約修改亦會導致「事實及情況之重大改變」，因此，企業需要重新評估是否符合步驟 1 辨認合約之條件。依該指引，以下條件可用於判斷合約是否存在，並協助評估合約修改是否存在。

IFRS 15.IE14–IE17



於評估合約各方是否承諾履行各自義務，以及是否預計執行各自之合約權利時，攸關考量因素可能包括：

- 若客戶或企業能否履行該合約修改尚存在不確定性時，合約之條款及條件應反映該等不確定性；
- 該客戶（或該類別客戶）曾於類似情況下就類似之合約修改有未履行其義務之歷史經驗；及
- 企業先前曾於類似情況下就該客戶（或該類別客戶）之類似合約修改選擇不執行其權利。



使用合約修改指引評估合約索賠

合約索賠通常為承包商試圖向客戶或其他各方收取超過合約已約定價款之金額。索賠可能導因於客戶延誤、規格或設計錯誤、合約終止、對於範圍及價格有爭議或是未經核准之訂單更改，或是其他原因導致之未預期追加成本。合約索賠之評估係依據合約修改指引。

評估與索賠有關合約修改是否存在，可能需要詳細了解法律立場，包括第三方法律意見，即使協議框架或其他管理文件已規定合約之索賠解決流程。

若存在可解決爭議之客觀框架，例如合約中明確列示可申請補償之超支成本項目及相應之價目或費率表，則該評估可能較簡單。反之，僅列示一解決程序（例如要求交付具拘束力之仲裁而非訴訟）之框架，通常不足以免除企業為判斷其索賠是否具可執行性而取得法律意見之必要。若某項合約索賠並不存在可執行權利，則未發生合約修改；於取得核准或具可執行性之前，企業不應認列任何額外之合約收入。

企業究應如何處理合約修改核准前所發生之任何成本將取決於成本之性質。某些情況下，此等成本將於發生時認列為費用。於其他情況下，企業需要考量是否因為交易價格未相應增加，而應就預期成本認列虧損性合約之負債準備。或者，合約修改是否可視為一特定預期合約，使得合約修改經核准前所發生之成本（即簽約前成本），依本準則之履行合約成本指引，而視為可資本化之成本（見 [第 7.2 節](#)）。

IFRS 15.18–19, BC39, BC81



合約部分終止係依合約修改處理

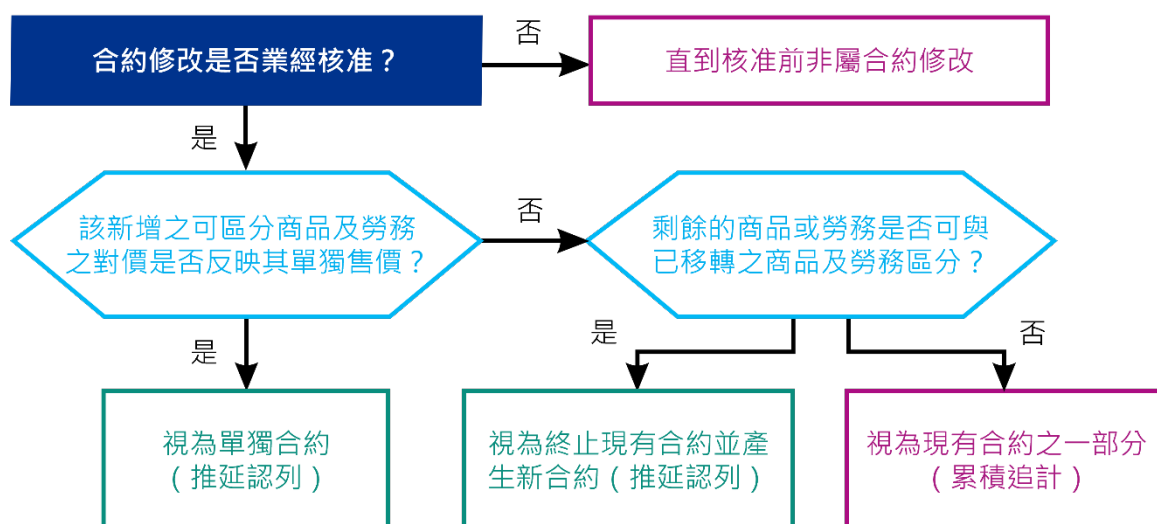
收入模式步驟 1 中，於判斷合約存在可執行權利及義務之期間時，需要評估終止條款。若有重大違約金，則表示該違約金適用之期間內雙方之權利及義務持續存在。合約期間一經決定，企業即以該合約期間為基礎作會計處理（意即該合約期間係以客戶不會提前終止之前提下所決定），且不會計入終止違約金。一旦合約終止，則所有違約金，無論係原合約已涵蓋或另由雙方於部分終止時協議者，均依合約修改處理。

例如，B 公司與 C 客戶簽訂為期三年之按月服務合約。C 可透過支付重大罰款而有權利於第 3 年取消該服務。因此，B 判定該三年期合約係提供一系列可區分之勞務（即一項隨時間滿足之單一履約義務）。

第 1 年年底，C 決定取消第 3 年合約並支付提前終止罰款。由於合約既有之可執行權利及義務已經改變（意即現在僅有兩年期合約（剩餘一年），故 B 將合約部分終止依合約修改處理。C 提前終止所支付款項認列為合約修改之對價，並推延認列（見 [第 8.2 節](#)）。

8.2 處理合約修改

企業將合約修改視為單獨合約（即推延基礎）或現有合約之一部分（即累積追計基礎）處理。以下流程圖說明究竟應將合約修改視為現有合約之一部分抑或視為單獨合約時考量之關鍵決策點。



IFRS 15.20

若下列情況同時存在，則應將合約修改視為一單獨合約（推延處理）：

- 承諾提供額外之可區分商品或勞務（見第 2.1 節）；及
- 合約價格增加某一對價金額，該對價金額反映企業所提供之商品及勞務之單獨售價及為反映合約情況而對單獨售價所作之調整。

IFRS 15.21

若不符合上述條件，則企業對合約修改之會計處理將取決於修改後合約之剩餘商品或勞務是否與修改前移轉予客戶之商品或勞務係可區分。

若上述商品或勞務係可區分，則企業應將合約修改視為終止現有合約並產生新合約。於此情況下，企業不會將交易價格之變動重新分攤至合約修改日以前全部或部分已履行之履約義務中。取而代之，係採推延法認列該修改，且分攤至尚未履行之履約義務（或一系列單一履約義務中剩餘可區分商品及勞務）之對價金額為下列兩者之和：

- 已計入現有合約之交易價格估計值中且尚未被認列為收入之對價；加或減計
- 因合約修改所承諾對價之增加或減少數。

若合約修改未增添可區分之商品或勞務，則企業應將其與現有合約合併處理，將新增之商品或勞務視為初始合約之一部分，意即累積追計調整。於合約修改日，將該修改認列為收入之增加或減少。

IFRS 15.90

若因合約修改而產生交易價格變動，則企業應適用交易價格變動相關指引（見第 4.3 節）。

下表提供合約修改釋例及此等修改之處理方式。

合約修改之會計處理...			
	單獨合約	終止現有合約及產生新合約	現有合約之一部分
釋例 1	以未折扣價格增添可區分之商品或勞務（例如，客戶於現有手機通訊服務中加購簡訊服務，並以對所有加購該服務之客戶提供之標準價格支付）	以低於單獨售價之價格增添可區分之商品或勞務（例如，客戶獲得免費之付費頻道服務）；現有合約所提供之剩餘服務皆係可區分	於單一具整合性履約義務之合約中增添商品或勞務，而該增添之商品或勞務與該單一履約義務高度相互關聯（例如，對建造中房屋作平面圖變更）
釋例 2		合約價格修改，但合約之商品或勞務範圍未改變，且剩餘商品及勞務可與已移轉之商品及勞務係可區分（例如，剩餘類似項目之單價變動）	合約價格修改，但合約商品或勞務範圍未改變，且剩餘商品及勞務與已移轉之商品及勞務係不可區分（例如，高度客製化軟體之合約價格變動）

釋例 3 – 合約修改：增添商品或勞務

G 營造公司與 M 客戶簽訂以 1,000 元價格建造道路之合約。道路建造過程中，M 要求拓寬一段道路，以容納兩條額外車道。G 與 M 同意價格調增 200 元。於評估如何處理此合約修改時，G 首先需要判斷合約修改是否會增添可區分之商品或勞務。

- 若道路拓寬與道路建造係不可區分，則道路拓寬應視為合約修改日已部分滿足之單一履行義務之一部分，並採累積追計法更新完成程度之衡量。
- 若道路拓寬係可區分，則 G 判斷追加之價格 200 元，是否與可區分商品之單獨售價相稱。
 - 若 200 元反映其單獨售價，則兩條額外車道建造將與現有道路建造合約分別處理。兩條額外車道之合約修改將採推延法，且視為一單獨合約處理。
 - 若 200 元未反映其單獨售價，則兩條額外車道建造將與現有的道路建造合約合併處理，且尚未認列之對價將分攤至剩餘履約義務中。收入係隨著剩餘履約義務已滿足時認列（即推延法）。

釋例 4 – 合約修改：未定價之訂單更改

M 公司與 B 客戶簽訂以 100 萬元建造一專用產品 (S 產品) 之合約。M 判定 S 產品為單一履約義務，且客戶合約收入應採成本投入法隨時間經過認列。M 估計 S 產品之總成本為 800,000 元，其中 600,000 元之成本於合約前兩年發生。於第 2 年年底，B 請求 M 對 S 產品作一複雜變更。M 同意並立即動工。然而，相應之交易價格變動後續才會決定。M 估計 S 產品之成本將增加 200,000 元，而交易對價將增加 300,000 元。

M 評估此合約修改已產生可執行之權利及義務，且 B 會就新投入支付價款。因此，M 作出合約已修改之結論。

由於合約僅包含一項履行義務，且隨時間滿足履約義務，因此，M 將該修改視為現有合約之一部分。然而，於將估計對價計入交易價格之前，M 應考量該估計對價金額是否受限制。

M 評估所攸關因素，判斷其在履行類似合約之訂單更改方面具有充分經驗，且過去與 B 之合作經驗使其認為，於不確定因素 (即與 B 就訂單更改之價格達成協議) 消除時，收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉。因此，M 更新其完成程度之衡量，並調整該修改所產生之收入如下。

第 2 年底	修改前	修改後
累積收入	750,000 ¹	780,000 ²
收入調整		30,000 ³

註：

1. 以 $1,000,000 \text{ 元} \times 600,000 \text{ 元} / 800,000 \text{ 元}$ 計算。
2. 以 $(1,000,000 \text{ 元} + 300,000 \text{ 元}) \times 600,000 \text{ 元} / (800,000 \text{ 元} + 200,000 \text{ 元})$ 計算。
3. 以 $780,000 \text{ 元} - 750,000 \text{ 元}$ 計算。

因此，M 於第二年年底將累積收入金額由 30,000 元增加至 780,000 元。

釋例 5 – 合約修改：已滿足部分履約義務，且增添可區分之商品或勞務

Z 公司與 C 客戶簽訂以 100 萬元對價建造一專用產品 (S 產品) 之合約。Z 判定收入應採成本投入法隨時間經過認列。

於第 1 年年底，Z 已滿足 30% 之履約義務。因此，Z 截至第 1 年年底已認列 300,000 元之收入。

雙方於第 2 年年初同意變更 S 產品之規格，並增加 100,000 元對價。此外，Z 與 C 同意連同 S 產品以 120,000 元價格一併交付 X 產品。

S 產品及 X 產品係可區分之商品，因此分別為單獨之履約義務。X 產品價格與單獨售價 150,000 元相較有重大折扣。

由於 X 產品價格與其單獨售價不相稱，故 X 產品不能視為單獨合約處理。因此，處理該合約修改時，S 產品及 X 產品應被視為相同合約之一部分。

Z 處理該合約修改如下。

步驟 (i) – 計算剩餘對價

現有合約尚未認列收入之剩餘對價	700,000
訂單更改	100,000
X 產品	120,000
剩餘對價總額	920,000

步驟 (ii) – 將剩餘對價分攤至 S 產品及 X 產品

Z 依一般指引之步驟 4，將剩餘對價 920,000 元分攤至 S 產品及 X 產品如下。

	單獨售價	分攤百分比	分攤金額
S 產品之剩餘對價	900,000	85.7%	788,571
X 產品	150,000	14.3%	131,429
總計	1,050,000	100.0%	920,000

步驟 (iii) – 記錄已滿足部分履約義務之累積追計調整

針對已滿足部分履約義務之 S 產品 S，Z 以現有合約之一部分處理該合約修改。因此，Z 更新對完成程度之衡量，且重新檢視成本投入之完成程度後，估計其已滿足 27.4% 之履約義務。據此，Z 計算下列調整數以減少先前已認列之收入：

1,732 元 = 完成程度 27.4% × 分攤至 S 產品之修改後交易價格 1,088,571 元¹ – 截至修改日已認列收入 300,000 元。

於 Z 對 X 產品之控制移轉時認列收入金額 131,429 元。

註：

1. 以 300,000 元 + 788,571 元計算而得。



對常見合約修改類型採用不同方法

為判斷適當之會計處理，企業需要評估合約修改是否增添可區分之商品或勞務，若是，則需要評估該等可區分之商品或勞務之價格是否與其單獨售價相稱。該判斷將取決於合約及合約修改之具體事實及情況，且可能需要運用重大判斷。

從事建造類型合約或專案基礎服務合約（例如訂有具體交付項目之服務合約，如評價報告）之企業通常與現有合約合併處理合約修改。然而，其他商品類型之合約（例如銷售若干可區分之產品）或勞務合約（例如有線電視或網路服務或軟硬體維護服務）之修改，通常採用推延法處理。有關智慧財產授權之修改（包括續約及延長授權）之討論，請見 [第 9.4 節](#)。



視為單一履約義務之一系列可區分商品或勞務，仍需要個別考量合約修改

IFRS 15.BC115

有時企業需要將合約修改指引適用於被視為單一履約義務之一系列可區分商品及勞務。於此情況下，企業應考量合約中可區分之商品或勞務，而非考量該單一履約義務。



需要考量新合約與既有合約間之相互影響

與客戶間之任何協議若涉及既有合約尚未履行之履約義務，則可能需要評估以判斷是否為既有合約之修改。



終止現有合約及產生新合約情況下合約資產之處理

IFRS 15.107

於某些情況下，企業於合約修改時可能有一項合約資產。若合約修改導致終止現有合約且產生新合約，則企業不需要沖銷現有之合約資產，而是轉列為新合約之資產，適用減損規定。此係因沖銷合約資產將導致先前已認列收入之迴轉，且與合約修改之推延處理作法不一致。

其他應用釋例

釋例 6 – 合約修改：增添商品或勞務：汽車供應協議

G 汽車製造商與 S 汽車供應商於 1 月 1 日簽訂一項工程設計(E&D)及零件生產框架協議。G 與 S 間之協議並未就工程設計服務訂定單獨價格，但所生產之每單位零件價格均包含補償 S 工程設計服務成本之加價。此協議未明定 G 對零件之最低採購數量，但包含終止條款，依該條款，若 G 終止協議，將需要歸墊 S 因提供工程設計服務所發生之任何成本。因此，S 於 1 月 1 日作出結論工程設計服務存在合約，但生產零件尚不存在合約。

S 於 4 月 1 日完成工程設計活動，且於提供服務期間認列收入。

G 於 12 月 1 日採購第一批零件。

S 評估是否應將零件採購訂單視為工程設計服務之合約修改。

S 注意到零件對價未反映其單獨售價，因為零件價格包含為補償 S 所提供工程設計服務之較低利潤。因此，S 作出結論考量合約修改指引可能係屬適當。

S 作出結論零件採購訂單及工程設計活動係可區分，因為 S 係於完成工程設計服務後才生產零件，而零件之生產不影響工程設計服務之執行。

依合約修改指引，S 應將 G 採購訂單及剩餘履約義務予以一併處理。然而，S 注意到工程設計服務已無剩餘履約義務，該服務之履約義務已完全滿足。因此，零件對價不會分攤至工程設計服務，且零件採購訂單將視為單獨合約處理。

9

授權

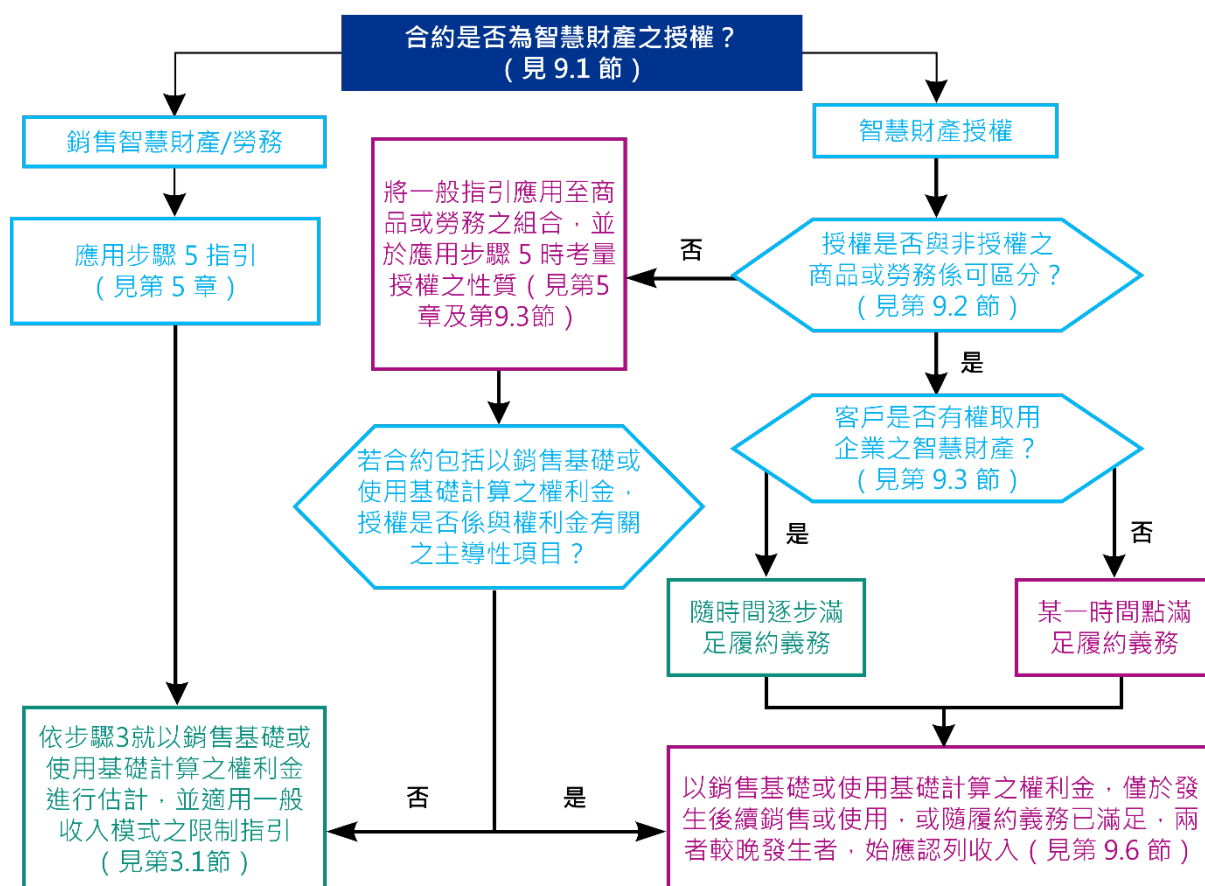
概覽

本收入準則提供可區分智慧財產授權之收入認列應用指引。

若授權與其他商品或勞務可區分，則企業應評估其性質，判斷授權收入究係於某一時點或係隨時間逐步認列。

本準則亦包含有別於一般收入認列模式之變動對價估計指引，其單獨適用於以銷售基礎或使用基礎計算之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者。

下列流程圖彙整如何將本準則應用於智慧財產之授權。



9.1 智慧財產授權

IFRS 15.B52

授權確立客戶對另一企業智慧財產之權利。智慧財產之授權包括：

- 軟體及技術；
- 特許權；
- 專利權、商標權及著作權；
- 影片、音樂及電玩遊戲；及
- 科學化合物。

釋例 1 – 承諾係一項服務而非授權

S 串流服務商為客戶提供音樂串流服務。S 與 C 客戶簽訂一年期合約，授予 C 透過個人裝置以網路取用音樂內容之權利。惟依據合約 C 於合約期間不能下載音樂內容，且僅能透過網路收聽音樂。

S 評估此究係提供服務或將內容授權予 C。S 作成結論該合約非屬授權合約，因依合約 C 於合約期間不得下載音樂內容，亦無法在不連結 S 網站之情況下使用該音樂。因此，該合約不適用授權指引。

釋例 2 – 承諾係一項授權

P 製作公司專門製作音樂內容。P 簽訂三年期之授權協議，提供原始音樂資料庫及未來內容之權利予 C 客戶。該授權條款允許 C 播放、串流及公開播送內容予其他人。

P 評估其究係提供服務或是授權其內容予 C。P 作出結論該合約包含一項智慧財產之授權，因 C 可在不由 P 提供後續服務之情況下自行使用音樂資料庫。

因此，該合約適用授權指引，且 P 需要評估與原始音樂庫相關之授權與未來內容之權利究竟是否係可區分。

授權及銷售智慧財產權之會計處理不同

授權確立客戶對授權者智慧財產之權利及授權者提供該等權利之義務。準則就授權交易提供如何衡量及認列收入之具體指引，包括以銷售或使用基礎計算權利金之收入認列指引（見第 9.6 節）。

其會計處理將取決於智慧財產之銷售與授權間之法律區別。若一交易係法律上智慧財產之銷售，則如同銷售商品及非金融資產，係適用一般收入認列模式。因智慧財產之銷售所產生以銷售或使用基礎計算之權利金，受變動對價衡量及限制指引之規範，而非適用授權所產生以銷售或使用基礎計算之權利金之特定認列指引。



未明定何謂智慧財產權利

本準則或其他 IFRS 會計準則未明確定義「智慧財產權利」用語。於某些情況下，一項協議包含授權相當明確，例如商標權。於其他情況下，例如透過網路提供內容予客戶，則未必明確是否包含授權，而此判斷可能導致不同會計處理。因此，企業可能需要運用判斷，以判定一協議是否適用授權指引。



構成有形資產一部分之授權

智慧財產權利可能包含於有形產品中，例如 DVD、紙本書籍或 CD。依據美國著作權法首次銷售原則(first-sale doctrine)之規定，購買著作權人所出售著作複本之個人，即成為該複本之所有權人，並取得轉售或出租該特定複本之權利。

一般而言，當智慧財產權被嵌入有形商品時，授權指引不適用於首次銷售原則範圍內之銷售商品。反之，企業應用本準則之一般收入認列指引，決定交易價格及控制移轉予客戶之時點。非美國企業應考量與首次銷售原則類似之法令及概念。



區分授權與服務

即使合約敘明該協議為授權，所承諾之性質仍可能係提供服務予客戶。評估該協議究係授權或服務，需要依協議中所辨認之履約義務進行判斷（即模式之步驟 2，見第 2 章）。於決定時可適用判定一授權究竟是否係可區分之指引（見第 9.2 節）。

9.2 判定授權是否係可區分

IFRS 15.B53

一項授權合約可能除承諾授權外，尚包括承諾交付其他商品或勞務。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。

如同其他類型之合約，若企業於合約除承諾授權外，亦承諾提供其他商品或勞務，則需要適用步驟 2（見第 2 章），以辨認合約中之每一履約義務。此項評估包括：

- 客戶是否可自該授權本身或連同其他輕易可得之資源獲益；及
- 該授權與合約之其他商品或勞務是否係可單獨辨認。

IFRS 15.BC414X

結論基礎敘明：

- 於某些情況下，有必要考量企業所給予授權承諾之性質，即使該授權係不可區分；及
- 若授權係單一履約義務之主要或具支配性之組成部分，則企業應考量其授權承諾之性質。

IFRS 15.B54–B55

若授權係不可區分，企業以單一履約義務於或隨著商品或勞務移轉予客戶之時點認列收入。這時通常適用收入認列模式之步驟 5（見第 5 章），判斷包含授權之履約義務究係隨時間逐步滿足或於某一時點滿足履約義務。

IFRS 15.B54

下列為授權係不可區分之釋例：

授權之類型	釋例
構成有形商品之組成部分，且為該商品功能性所不可或缺之授權	<ul style="list-style-type: none"> • 嵌入汽車作業系統之軟體
唯有連結相關勞務，客戶始能獲益之授權	<ul style="list-style-type: none"> • 客戶僅能透過線上服務取用之媒體內容 • 需要企業提供專門研發(R&D)服務之藥品化合物

🔍 釋例 3 – 組合履約義務中之智慧財產授權

X 公司與 Z 客戶以固定收費簽訂五年期之專利授權。X 亦提供兩年之必要諮詢服務。

X 判定該合約含有兩項承諾，即專利授權及諮詢服務。然而，授權與諮詢服務係不可區分，因為該諮詢服務係屬必要且兩者間高度相關。

假設該組合履約義務係隨着時間逐步滿足，例如考量專利權係由 Z 創建，對 X 而言不具其他用途，且 X 對迄今已完成履約之款項具可執行權利。X 考量授權之性質以決定滿足該合併履約義務之期間，且採用適合之完成程度衡量方法。

若該授權係提供 *使用* 智慧財產授權之 *權利*，則該履約義務係於兩年諮詢服務期間逐步滿足。反之，若該授權係提供 *取用* 智慧財產授權之 *權利*，則於授權期間屆滿前該履約義務未完全被履行，且係於五年授權期限逐步認列收入。於兩者情況下，X 均需決定兩年或五年期間適當之完成程度衡量方法（例如已經過之時間、已發生之成本等）。有關完成程度之討論，請見第 5.3 節。

釋例 4 – 客戶購買額外授權之選擇權

S 軟體供應商與 C 客戶簽訂五年期之軟體協議。依該協議，S 提供連結至其網站下載軟體副本之權利。C 支付固定費用 300,000 元，最多可下載 200 份複本。每次下載之複本僅限單一使用者。下載超過 200 份時，C 需就每一份額外下載支付 1,000 元，且依下載當時剩餘之授權期間按比例調整（例如第 1 年下載每份 1,000 元；第 2 年下載每份 800 元）。

C 於合約開始時取得 200 份下載之存取碼。若有額外之下載需求，C 必須提出請 S 提供存取碼之需求。S 計算下載次數，而 C 每季支付額外之下載費用。

初始協議通常為多個授權之方案（即 C 已獲得 200 份軟體之授權），由於授權係於同一時點移轉予 C，故可作為單一履約義務處理。因此，額外下載之權利代表以每份 1,000 元價格取得該軟體額外使用者授權之選擇權。

由於每份 1,000 元之價格低於初始每份授權之 1,500 元授權費（300,000 元/200 個使用者），因此，S 需要評估該選擇權是否提供重要權利（見第 10.4 節）予 C。



評估授權是否係可區分可能需要重大判斷

智慧財產之授權經常被包含在有其他商品或勞務承諾之協議中。評估授權是否係可區分常很複雜，且需要依合約具體事實及情況進行評估。本準則提供以下釋例，可能有助於評估不同之授權型態。

合約類型	說明	觀察
釋例 11A 及 11B – 資訊科技		
移轉軟體授權、安裝服務、不特定軟體更新及技術支援之合約	提供兩個釋例，說明合約對客戶之承諾包含專業服務時，所辨認之履約義務將取決於該服務是否重大客製或修改軟體而有所不同。	安裝服務涉及軟體授權之客製及修改，可能導致該授權為一項不可區分之履約義務。 判斷專業服務是否涉及軟體重大客製或修改，可能需要重大判斷。

IFRS 15.IE278–IE280

合約類型

說明

觀察

釋例 55 – 資訊科技

與商品之設計及製造流程（包括對智慧財產之更新）相關之智慧財產授權合約

客戶有權取得新設計或製程之所有更新。

該更新對客戶自該授權獲益之能力係屬必要。

釋例作出結論，該智慧財產之授權及更新係共同履行交付一組合項目予客戶之單一承諾之投入，兩者係不可區分。企業對客戶之整體承諾係提供對智慧財產授權之持續更新。

實務應用上，對於該事實型態、分析及結果適用於哪些資訊科技類型，可能存在分歧之觀點。

企業應依其事實型態考量承諾之性質。例如，此承諾是一項服務，而非包含對智慧財產授權之更新。

IFRS 15.IE281–IE288

釋例 56A 和 56B – 生物科技

移轉已核准藥品（成熟產品）之專利權授權，並為客戶製造該藥品之合約。

提供兩個釋例，說明所辨認之履約義務，將取決於製程是否獨特或專業，藥品之授權與製造能否單獨購買，而有所不同。

可由其他企業提供製造服務時，代表客戶能自授權本身獲益。

於判斷服務與智慧財產授權實質上究竟是否係一組合項目，且因而彼此間不可單獨辨認方面，此等釋例顯示出實務上之潛在困難。例如，企業可能會授權一款電玩遊戲，並額外提供未單獨銷售之線上代管服務。企業需要判斷該服務於多大程度上係客戶自電玩遊戲權利中獲益所不可或缺之一部分。整體安排可能為單一履約義務；抑或者，若客戶不需要額外之線上代管服務，亦能透過單獨使用遊戲取得實質功能，則可能各自為單獨之履約義務。



客戶購買額外授權之選擇權

於某些合約中，企業會就額外複本或軟體使用向客戶收費。企業需決定該合約究係單一授權或多項授權。取決於協議之事實及情況，合約可能包含購買額外授權之選擇權，若有，則需要評估此等軟體授權是否提供重要權利予客戶；抑或係以使用基礎收費之單一授權。企業需要判斷究應使用客戶額外購買選擇權指引或依使用基礎收費指引處理該等協議（見釋例 4）。

此類協議於軟體合約中常見，且同樣適用於其他類似之智慧財產授權協議。

其他應用釋例



釋例 5 – 藥品化合物之授權及相關服務：各自為單獨之履約義務

P 製藥公司與 C 客戶簽訂協議。依該協議，C 取得 B 藥品化合物之全球獨家授權。B 於早期試驗中已展現良好結果，惟商業化之前仍需進一步研發。P 將執行使 B 能取得核准商業化銷售所需之研發服務，主要包括測試與驗證有效性。B 進一步開發所需之研發服務亦可由其他製藥公司執行。

P 考量該授權及研發服務是否係可區分，並判定：

- 將 B 達到商業化所需之研發服務就非獨特亦非專業，即其他企業亦可執行；
- 所需之研發服務對授權不具有轉化之影響；及
- P 之研發服務不會改變 B 之性質。

因此，P 作出結論，授權及研發服務係可區分，故該合約包含兩項履約義務：

- 一項授權；及
- 一項研發服務。

然而，若所提供之研發服務性質不同，僅 P 能履行該等服務，例如研發工作係高度專業，或會對 B 作重大修改，則 P 可能作出不同結論，B 藥品之授權及研發服務係不可區分，而應視為單一履約義務。

釋例 6 – 藥品化合物之授權及相關服務：單一履約義務

IFRS 15.IE281–IE288

P 製藥公司將經核准之藥品化合物專利權以 10 年期間授權予 C 客戶，並承諾為 C 製造藥品。該藥品為成熟產品，因此，如同一般商業實務慣例，P 無須從事任何支援該藥品之活動。於本例中，由於該藥品製程之性質具高度專業，故無其他企業可製造該藥品。因此，該授權與製造服務均不可單獨購買，意即該授權係不可區分。

P 判定 C 在沒有製造服務之情況下無法自授權獲益。因此，授權及製造服務不可區分，且 P 將授權及製造服務作為單一履約義務處理。

反之，若藥品製程就非獨特亦非高度專業，且其他企業亦可為 C 製造藥品，則 P 可能作出不同結論，由於 C 可自授權本身獲益，故授權及製造服務各自為單獨之履約義務。

9.3 判定可區分授權之性質

IFRS 15.B56

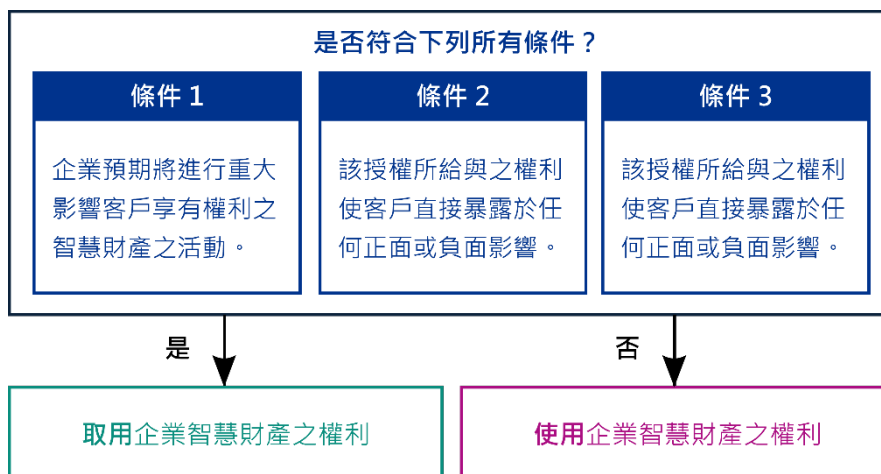
與合約中其他商品或勞務可區分之授權係單獨之履約義務。為決定可區分之授權究係隨時間逐步或於某一時點滿足履約義務，企業應考量對客戶之授權承諾之性質究係提供客戶下列何者：

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

取用授權權利之收入係隨著時間逐步認列；使用授權權利之收入係於某一時間認列。

IFRS 15.B58

若符合下列所有條件，企業授權承諾之性質為提供客戶取用智慧財產之權利。



IFRS 15.B59

為判斷客戶是否能合理預期企業將進行重大影響智慧財產之活動，而該等活動之發生不會導致移轉商品或勞務予客戶，企業需要考量商業實務慣例、已發布之政策或特定聲明，以及企業與客戶之間是否共享經濟利益。

IFRS 15.B59A

於條件一下，當符合下列情況之一時，企業之活動「重大影響」智慧財產：

- 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
- 客戶取得來自智慧財產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品牌價值之持續活動）。

若智慧財產具重大之單獨功能性，則企業之活動將不會重大影響該智慧財產，除非該等活動重大改變其功能性。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）。

IFRS 15.B61

若不符合條件，則企業授權之性質係提供一項使用已存在於授權予客戶時點之智慧財產權利。此係因於此情況下，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。授權之性質係使用企業智慧財產之權利時，係於某一時點滿足履約義務。

IFRS 15.B62

與時間、地理區域或使用限制有關之合約條款代表：

- 若企業創造客戶尚未控制之智慧財產，則需要額外授權；或
- 僅係界定已由客戶所控制之智慧財產授權承諾之屬性。

若此等條款不代表多項授權，則於決定企業授權之承諾性質（即究係使用授權之權利抑或取用授權之權利）時，不考慮此等條款之影響。

企業所提供其對智慧財產擁有有效之專利權，且將維護或防衛該專利權免於未經授權使用之保證，於決定企業之授權究係提供使用智慧財產之權利抑或取用智慧財產之權利時，亦不列入考量。

釋例 7 – 對包含不特定升級之軟體，評估其授權之性質

X 軟體公司將其軟體應用程式授權予 Y 客戶 Y。依該協議，X 亦以一旦可行之基礎提供不特定之更新或升級服務予客戶；Y 可選擇是否安裝。Y 預期 X 不會進行其他會改變軟體功能性之活動。

儘管更新及升級將更改軟體之功能性，但於決定企業授權承諾之性質時，不考慮此等活動。X 所提供之更新或升級活動被視為不影響授權之性質者，因更新或升級本身係移轉另一承諾之商品或勞務予 Y，亦即更新或升級與授權係可區分。因此，軟體授權係於某一時點滿足履約義務之使用智慧財產之權利。

釋例 8 – 評估影片授權之性質及行銷活動之影響

C 電影工作室授權 D 客戶播放已完成之電影。C 預計進行會重大影響電影票房之行銷活動。此等行銷活動不會改變電影之功能性，但可能會影響電影價值。

C 可能作出結論，該授權提供客戶使用其智慧財產之權利，因此，係於某一時點移轉予客戶。C 預期不會進行將改變電影之形式或功能性之活動。由於智慧財產具有重大單獨功能性，因此 C 之行銷活動不會重大影響 D 自電影獲益之能力，亦不影響 D 使用該智慧財產之能力。

特許權授權通常提供取用智慧財產之權利

IFRS 15.IE289–IE296

特許權通常提供取用智慧財產之權利。因為特許權通常在某種程度上受到特許權授權人維護及建立品牌形象之活動所影響。例如，授權人通常會進行分析消費者喜好變化並進行產品改善之活動，而客戶有權利用此等產品改良並從中獲益。

本準則之釋例 57 以一 10 年期之特許權協議為例，於該釋例中，企業作出結論，該授權提供於授權期間取用其智慧財產之權利。

僅考慮授權人不會移轉商品或勞務予客戶之活動

IFRS 15.B58, BC410

於評估其提供智慧財產授權承諾之性質時，授權人僅考慮該等不會移轉商品或勞務予客戶之活動。

評估係屬取用企業智慧財產權利之條件三，係企業之活動不會移轉商品或勞務予客戶。若進行可能會重大影響智慧財產之活動會移轉商品或勞務予客戶，則通常不符合此條件，從而導致於某一時點認列收入。

例如，一份合約同時包含軟體授權及承諾提供軟體更新予客戶時，不表示授權人正在進行之活動將重大影響客戶擁有之智慧財產權利，此係因提供軟體更新係提供額外之商品或勞務予客戶，意即軟體更新與授權係可區分。

不同屬性之授權，對決定企業承諾性質之影響

*IFRS 15.B62,
BC4140–BC414R,
IE303–IE306*

授權之性質係提供一組權利予客戶。授權之各種屬性（例如，時間、地理區域或使用之限制）不影響授權究係提供使用智慧財產之權利或是取用企業智慧財產之權利。

IFRS 15.IE303–IE306

例如，本準則之釋例 59 討論有關管弦樂錄製之授權，其中包括時間、地理區域及使用限制（意即授權期間為兩年，僅得於 A 國家使用，且客戶僅能於商業廣告中使用）。此等限制係合約單一授權之屬性，不影響授權係提供使用企業智慧財產權利之結論。然而，於某些事實型態下，合約條款對時間、地理區域或使用限制之特性，可能代表企業已承諾多項授權予客戶（見第 9.5 節）。



對智慧財產具重大影響之企業活動

IFRS 15.B58, B59A

若客戶自智慧財產獲益之能力主要來自或取決於企業將進行重大影響智慧財產之活動（該等活動不會導致移轉商品或勞務予客戶），此係於 IFRS 會計準則下隨時間經過認列授權收入須符合之三項條件之一。

將授權分類為使用智慧財產之權利或取用智慧財產之權利時，企業聚焦於進行之活動是否預期會改變授權之形式或功能性，或者，客戶能否自授權中獲益很大程度上係取決於企業不會改變智慧財產形式或功能性之其他活動（例如，支持或維護智慧財產價值之廣告或其他活動）。

收入認列時點	理由	釋例
某一時點	收入係於某一時點認列，因企業於授權期間並無明確或隱含之義務須進行(a)改變智慧財產之形式或功能性之活動，或 (b)支持或維護智慧財產價值之活動。	<ul style="list-style-type: none"> 軟體 生物化合物 藥品配方 媒體內容，例如，電影、電視節目、音樂
隨時間經過	收入係隨時間經過認列，因智慧財產之設計或功能性會隨時間經過改變，或客戶自智慧財產獲益之能力主要源自或取決於企業於授權期間持續執行之活動。	<ul style="list-style-type: none"> 品牌名稱 特許權 標誌及團隊名稱



執行活動之成本及投入並非分析重點

IFRS 15.IE297-IE302,
BC409

僅於企業預期進行對智慧財產具有重大影響之活動，授權始應隨時間經過滿足履約義務（條件一），此等活動亦須使客戶直接暴露其影響下（條件二）。當此等活動不影響客戶時，企業僅會改變其本身資產，儘管此可能影響企業未來授權之能力，但不影響現有授權提供予客戶之內容或由客戶控制之內容。

本準則之釋例 58，舉例說明於判定授權承諾之性質時，企業聚焦於其活動是否會直接影響已授權予客戶之智慧財產（例如，授權更新連載漫畫之角色肖像），而非企業所進行活動之成本與工作之重大程度。企業亦聚焦於客戶自智慧財產獲益之能力是否主要源自或取決於企業之活動（即出版連載漫畫）。

同樣地，一家媒體公司授權已完成之整季電視節目，同時進行後續各季節目之錄製，通常所作出之結論為，後續各季節目不會對已完成節目之智慧財產產生重大影響，而非僅聚焦於錄製後續各季節目是否所需成本或投入之重大性。

其他應用釋例



釋例 9A – 評估球隊名稱及標誌授權之性質：活躍之球隊

D 球隊簽訂三年期合約，授權其球隊名稱及標誌予 M 服裝製造商。此授權允許 M 於其產品使用 D 球隊名稱及標誌，包括展示品及其廣告或行銷資料。

D 於此合約中承諾之性質係提供 M 取用球隊之智慧財產權利，因此，授權收入係隨時間經過認列。於達成此項結論時，D 考量下列所有事實。

- M 合理預期 D 於授權期間會透過參與球賽並維持球隊競爭力，持續支持及維護球隊名稱及標誌之價值。此等活動對 M 自該智慧財產獲益之能力具有重大影響，因球隊名稱及標誌之價值主要源自或取決於此等活動。
- 此等活動直接使 M 受到正面或負面影響（即 D 是否參與球賽及維持具競爭力之球隊將直接影響 M 銷售以球隊名稱及標誌為主題服裝之成功程度）。
- D 進行之活動不會導致移轉商品或勞務予 M（即球隊參加比賽不會移轉商品或勞務予 M）。

釋例 9B – 評估球隊名稱及標誌授權之性質：不再活躍之球隊

修改釋例 9A，D 球隊已多年未參與球賽，授權人 B 品牌收購商是一家專門取得智慧財產之企業。B 主要是向已停業或財務困難企業收購舊球隊或品牌名稱及標誌。B 之經營模式是授權該等智慧財產，或向未經許可使用該等智慧財產之企業取得和解金，而不會執行任何持續性活動以推廣或支持該智慧財產。

依 B 之商業實務慣例，M 服裝製造商很有可能不預期 B 進行任何會改變智慧財產形式及支持或維護智慧財產價值之活動。因此，B 可能作出結論，其授權承諾之性質係提供使用智慧財產之權利予 M，因於授權時點該智慧財產已存在。

釋例 10 – 取用智慧財產權利之授權

Y 特許權授權人將於指定地點經營商店之權利授權予 F 加盟店。該商店使用 Y 之商標名稱，F 有權於 10 年期間銷售 Y 之產品。F 支付一筆固定之前端收費。

特許權合約亦要求 Y 透過產品改良及市場促銷等活動以維護品牌價值。

該授權使 F 能於授權期間之任何時點取用當時存在之智慧財產。其原因如下：

- Y 必須維持品牌價值，此將重大影響 F 自該品牌獲益之能力；
- Y 進行之任何行動可能對 F 具直接之正面或負面影響；及
- 此等活動未移轉商品或勞務予 F。

因此，Y 於 10 年之特許期間將該前端收費認列為收入。

9.4 收入認列之時點及型態

IFRS 15.B56, B60–B61 企業對客戶承諾授權之性質係使客戶以下其中一項權利：

- 取用企業之智慧財產；或
- 使用企業之智慧財產。

對客戶提供取用該企業智慧財產權利之承諾，係隨時間經過滿足履約義務，因客戶會隨著企業提供取用智慧財產之同時取得並耗用企業履約之效益。企業應適用一般收入認列規定中有關隨時間滿足履約義務之應用指引，選擇適當之方法衡量該履約義務之完成程度。

對客戶提供使用該企業智慧財產權利之承諾，係於某一時點滿足履約義務。企業應適用一般收入認列規定中有關某一時點滿足履約義務之指引，決定該授權究係何時點移轉予客戶。惟企業不得於客戶可使用且可自該授權獲益之前（亦即授權期間開始日前）認列來自該授權之收入。

企業可能與客戶簽訂合約，以續約或延長現有使用企業智慧財產之授權。若於續約期間開始之前即已達成績約之協議，則會產生一會計疑義，即應於何時認列續約收入。依本所之觀點，企業應就續約收入認列時點作以下會計政策選擇一致適用：

- 於同意續約協議時：將續約視為對現有合約之修改，且企業已交付該授權；或
- 於續約期間開始時：該日係客戶能開始使用並自續約獲益之時點。

釋例 11A – 取用智慧財產之授權

S 公司於第 0 年 11 月 15 日與 C 客戶簽訂合約，以五年期間授權其智慧財產予 C，授權期間自第 1 年 1 月 1 日至第 5 年 12 月 31 日。S 於第 0 年 12 月 1 日為交付該智慧財產予 C。S 判定此授權係提供取用智慧財產之權利予 C。

由於該授權係提供取用智慧財產之權利予 C，因此 S 將於五年期間（自第 1 年 1 月 1 日至第 5 年 12 月 31 日）認列收入。S 不得於 C 可使用且可自該授權獲益之前（即第 1 年 1 月 1 日以前）認列來自該授權之收入。

釋例 11B – 使用智慧財產之授權

修改釋例 11A，假設該授權係提供使用 S 智慧財產之權利予 C。

由於該授權係提供使用智慧財產之權利，因此 S 於第 1 年 1 月 1 日認列授權收入。C 於該日起：

- 依據一般收入認列規定中有關某一時點滿足履約義務之指引，評估其於該日已取得對該授權之控制；及
- 能使用並自該授權獲益。

釋例 12 – 授權使用權利之續約

S 公司於第 0 年 1 月 1 日與 C 客戶簽訂合約，以對價 100 元於三年期間授權其智慧財產予 C。授權期間為第 1 年 1 月 1 日至第 3 年 12 月 31 日。S 判定該授權係提供使用智慧財產之權利，且於第 1 年 1 月 1 日 C 取得對該授權之控制，且能使用及自該授權獲益，故於該時點認列授權收入。

S 於第 3 年 1 月 1 日與 C 協議並核准就該授權以應付對價 100 元再續約三年。合約無其他更改（即授權之其他條款及條件與智慧財產均相同）。續約期間為第 4 年 1 月 1 日至第 6 年 12 月 31 日。

本所認為 S 應作選擇一項會計政策一致採用，於第 3 年 1 月 1 日（即同意續約之日）抑或者於第 4 年 1 月 1 日（即續約期間開始日）認列續約收入 100 元。



應用一般收入認列指引判定究係哪一時點滿足履約義務

IFRS 15.38

本準則規定，提供使用智慧財產權利之授權若係於某一時點滿足履約義務，則於決定何時移轉控制時，係適用一般收入認列指引所提供之指標（見第 5.4 節）。然而，就使用智慧財產權利之授權，本準則有一額外要求，即不得於客戶可使用並自該授權獲益之期間開始日前認列收入。

儘管客戶可使用且自該授權獲益之開始日通常係屬明確，但移轉控制之指標可能不若實物容易判斷。例如，授權可能缺乏「法定所有權」，因此難以評估客戶是否已承擔授權之重大風險及報酬。然而，合約可視為授權之法定所有權，且智慧財產複本之可驗證性（若適用）則約當於「實體持有」。評估企業是否具有對款項之現時義務方面，授權合約與在其他情境不致於有重大差別。

因此，於下列情況下，通常視為智慧財產之控制已移轉予客戶：

- 各方之間具有一項有效之合約；
- 客戶擁有智慧財產複本或具有取得複本之能力；及
- 客戶可開始使用並自授權獲益。

9.5 合約限制及授權之屬性

IFRS 15.B62

於判定企業授權承諾之性質時，不考慮以下因素：

- 時間、地域或使用之限制；及
- 授權人對相關智慧財產擁有有效之專利權且將維護及防衛該專利權之保證。



釋例 13A – 智慧財產授權：放映保留期

F 電影工作室於第 1 年 1 月 1 日簽訂三年期合約，授權 B 廣播公司於合約期間享有美國及加拿大地區獨家放映 M 電影之權利。B 有權立即於美國放映 M，惟由於與加拿大競爭對手之合約重疊，於加拿大放映該電影之權利直到第 1 年 7 月 1 日才開始，即有六個月之放映保留期。

F 考量合約是否係提供予 B 單一授權（即自第 1 年 1 月 1 日起於美國及自第 1 年 7 月 1 日起於加拿大放映此電影之單一授權），抑或係兩項授權（即於美國放映電影之一項授權及於加拿大放映電影之另一授權）。

F 依下列事實判定合約包括兩項授權之承諾：

- 合約條款禁止 B 於合約期間前六個月在加拿大播放此電影，此導致於第 1 年 7 月 1 日移轉一項於加拿大放映電影之額外單獨權利；及
- B 於第 1 年 1 月 1 日未控制此額外權利，因 B 於第 1 年 7 月 1 日之前於加拿大尚無法使用並自該授權獲益。此與於美國放映電影之權利有所差別。

因此，於加拿大放映電影之權利代表一項 F 尚未移轉予 B 之單獨承諾。

釋例 13B – 智慧財產授權：使用之限制

修改釋例 13A，於美國與加拿大播放 M 電影之權利均自第 1 年 1 月 1 日開始。然而，B 播放該電影之權利僅能於三年期間在每一地區放映八次，且依該合約 B 同意於電影放映期間不播放特定類型廣告。

於此情況下，F 判定此合約為單一授權，因 B 可自第 1 年 1 月 1 日開始使用並自於美國及加拿大兩區域放映之權利獲益。第 1 年 1 月 1 日以後未移轉額外權利。

授權期間（三年）、授權區域範圍（僅限 B 於美國及加拿大之播放通路）及使用（每一地區僅限八次放映及電影播放時之廣告限制）之限制均為授權之屬性。

缺乏明確指引區分究係界定授權之屬性抑或係產生額外之授權

本準則未包括如何區分授權屬性與額外授權之明確指引，因此於決定何一項限制究係產生多項授權抑或係界定授權之屬性時，需要運用判斷。

結論基礎指出，企業於考量所承諾之權利究係移轉一項或多項授權予客戶時，企業需要考量合約之所有條款。此項判斷係為區分兩類合約條款，一類條款係企業對移轉使用其智慧財產權利所產生之承諾；另一類條款則係界定該等權利可於何時、何地及以何種方式使用。

本準則釋例 59 舉例說明，某一類型時間、地理區域及使用之限制係屬界定合約中單一授權之屬性。



區分界定單一授權之屬性及額外移轉授權之承諾

合約之某項條款若要求企業移轉另一項客戶尚未取得控制之使用或取用智慧財產之權利，通常代表企業需履行一額外之承諾。於釋例 13A 中，限制客戶初始期間於加拿大使用智慧財產能力之條款，代表企業仍有移轉客戶尚未取得控制權利之剩餘義務。於釋例 13A 中，該限制條款可輕易改訂為有兩項可區分授權（一項係於美國播放 M 電影，另一項授權係於加拿大播放 M 電影）之合約。釋例 13A 之會計結果並非取決於合約之訂定方式。

反之，釋例 13B 舉例說明，授權之性質係一組智慧財產之權利，而此等權利於存續期間及範圍（如地理區域與使用方式）方面常受限制。釋例 13B 中對客戶權利期間及範圍之條款，與釋例 13A 中所規定於某些現有權利已移轉後企業尚須再移轉額外權利（亦即履行尚未移轉額外權利之剩餘承諾）之情況有所區別。



客戶可使用（或取用）智慧財產存在重大間隔期間

於某些情況下，客戶可使用（或取用）智慧財產有重大間隔期間時，可能代表此兩段不同期間係各自單獨之授權，即使於每一期間所賦予之權利相同。此情境主要發生於媒體業，常稱為「授權期間中斷」(broken windows)情境。企業需要依事實及情況判斷授權期間中斷情境究應視為單一或多項授權。

9.6 以銷售基礎或使用基礎計算之權利金

IFRS 15.B63

因智慧財產之授權而產生之以銷售基礎或使用基礎計算之權利金，金額應認列於下列事項較晚發生者：

- 後續銷售或使用；及
- 已分攤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）。

IFRS 15.B63A–B63B

此係一般收入認列規定之例外，適用於以下情況：

- 權利金僅與智慧財產授權有關；或
- 授權係與權利金有關之主導性項目（例如，當可合理預期客戶相較於其他商品或服務，會將顯著較多與權利金有關之價值歸屬於授權時）。

企業不應將權利金拆分兩部分，一部分適用例外規定；另一部分適用變動對價及其限制指引（見第 3.1 節）。

若不適用例外規定，則企業應適用一般收入認列規定中之變動對價及限制指引，處理權利金協議及計入交易價格估計值。

釋例 14 – 權利金：智慧財產授權為主導性項目

D 電影發行商授權 T 電影公司於電影院放六週之電影。D 同意提供收藏品予 T 在電影院展示，並贊助電台廣告。D 換得相當於電影票房收入 30%之權利金。

D 可合理預期，相較於相關促銷活動，T 會將顯著較多之權利金價值歸屬於授權，因此 D 作出結論，播放影片之授權係與銷售基礎權利金有關之主導性項目。

D 將權利金例外規定適用於以銷售基礎計算之全部權利金，因此，於提供促銷活動服務時，不得依權利金預期金額之估計值認列收入。

若授權、收藏品展示及廣告活動各自係單獨之履約義務，則 D 將於（或隨）後續銷售發生時，將以銷售基礎計算之權利金分攤至每一履約義務。D 接著係依據個別履約義務是否已滿足之情況，認列分攤至個別履約義務之權利金，例如，授權（本例中為使用智慧財產之權利）是否已移轉予客戶，或廣告服務是否已完成。



銷售或使用基礎之權利金例外規定，使不同類型授權之會計處理趨於一致

以銷售基礎或使用基礎計算之權利金例外規定，對實務造成之主要影響是可能會降低區分兩種授權類型之重要性。尤其是一項可區分授權之對價若完全由一筆固定比例之銷售或使用基礎權利金所構成，則無論該授權係提供客戶「取用」或「使用」智慧財產之權利，企業很有可能會以相同或相似之型態認列授權收入。



評估智慧財產授權是否具「主導性」需要運用判斷

企業合約提供授權及其他商品或勞務可能有權取得以銷售基礎或使用基礎計算之權利金，該授權與其他商品或勞務可能係可區分或不可區分。智慧財產之授權經常與其他商品或勞務搭售，其對價可能係以銷售基礎或使用基礎計算之權利金形式。例如：

- 軟體授權常與個人電腦及其他勞務（例如導入服務）或硬體搭售，而以銷售基礎或使用基礎計算權利金為單一對價；
- 特許權授權經常與諮詢或訓練服務或設備搭售，而以銷售基礎之權利金形式作為持續對價；

- 生物科技及藥品授權時常與研發服務或為客戶製藥之承諾搭售，而以銷售基礎計算之權利金形式作為單一對價；或
- 數位媒體之授權可能與促銷活動之承諾搭售，而以銷售基礎計算之權利金形式作為單一對價。

該指引敘明當授權係與權利金有關之主導性項目時，即適用權利金之例外規定。本準則未定義何謂「主導性」。然而，其指出「當客戶相較於其他商品或勞務會將顯著較多與權利金有關之價值歸屬於授權時，則該授權可能係與權利金有關之主導性項目」。

於決定授權是否係協議之主導性項目時可能需要運用重大判斷。例如，一企業可能認為，若該智慧財產授權代表整體組合價值或效用之主要部分或幾乎所有價值，則其屬於主導性項目；其他企業則可能作成結論，當智慧財產授權係整體組合商品或勞務中之最大單一項目時，則適用該例外規定。不同解讀方式可能導致實務分歧，且造成交易價格及收入認列時點不同，因該解讀會影響企業是否適用權利金例外規定之結論。



對里程碑支付款適用權利金例外規定

X 公司與 Y 客戶簽訂將智慧財產之授權合約。Y 之銷售額達 5,000 萬元後，X 就該授權有權取得 500 萬元之里程碑支付款。

權利金例外規定通常適用於里程碑支付款，此係因該支付款係以 Y 後續銷售為基礎。因此，於後續銷售發生之前，X 不得就該變動金額認列任何收入。然而，此觀點並未延伸至依其他事件或指標（例如依主管機關核准或臨床試驗登錄決定之里程碑支付款）。

例如，生技業之協議通常包括藥品之智慧財產授權及執行研發服務之義務，其中有重大收費係取決於里程碑之達成情況（諸如主管機關核准等）。



保證最低支付款 – 使用權利之授權

對使用權利之授權，任何保證之最低支付款均係固定對價，即客戶應付金額不會隨銷售、使用或任何其他指標而變動。此固定金額係於客戶取得授權控制之時點認列為收入。

超過保證最低金額之權利金則係於相關銷售或使用發生時認列為收入。

**保證最低支付款 – 取用權利之授權**

本準則未敘明，合約包含保證最低支付款時應以單一方法認列取用權利之授權收入。取而代之，企業應適當考量本準則之所有原則性規範（包括權利金例外規定、完成程度衡量方法之選擇及變動對價分攤）例外選擇一方法。

[釋例 15B](#) 中舉例說明一可接受方法。

**變動權利金費率 – 使用權利之授權**

企業係於（或隨）客戶後續銷售或使用發生時，認列以銷售基礎或使用基礎計算之權利金收入，除非此方法導致收入認列時點早於企業完成履約義務之履行時點。因此，當權利金與使用權利之授權有關時，通常會於銷售或使用發生時認列收入，因當時已完成履約。

此方法有一例外情況，若以追溯基礎適用遞減之權利金費率，例如，於客戶達到較低權利金費率時，可就先前已支付金額取得退款或折扣。於此等情況下，企業需估計其最終有權取得之權利金費率，並以該費率適用於銷售或使用情形。企業需要於授權期間持續更新該估計值。

**變動權利金費率 – 取用權利之授權**

企業係於（或隨）客戶後續銷售或使用發生時，認列以銷售基礎或使用基礎計算之權利金收入，除非此方法導致收入認列時點早於企業完成履約義務之履行時點。於授權期間權利金費率係遞減時，企業需評估是否有必要遞延認列部分權利金費率，確保不會於履約前提早認列收入。反之，於授權期間權利金費率係遞增時，企業通常會按當期之權利金費率認列收入，因企業不得於後續銷售或使用發生以前認列收入。

**將銷售基礎或使用基礎之權利金分攤至多項履約義務**

企業可能簽訂包含多項履約義務合約，其智慧財產授權及其他商品或勞務係於不同期間移轉予客戶。若不符合將變動對價完全分攤至單一履約義務之規定，則企業需要將以銷售基礎或使用基礎計算之權利金分攤至多項履約義務。

本準則未明確規定，合約包含之智慧財產授權係與銷售或使用基礎權利金有關之主導性項目，且合約亦包括保證最低金額時，企業如何將對價分攤至不同履約義務。若所採用之方法與分攤目的及權利金例外規定一致，則可接受多種方法。本所認為以下係可接受方法之例。

- 方法 1：按相對單獨售價分別分攤固定對價及變動對價。
- 方法 2：估計總交易價格（包括權利金），並考量累積認列限制之金額分攤至每一履約義務。

其他應用釋例

釋例 15A – 具保證最低金額之軟體授權(1)

M 公司簽訂五年期協議授權軟體予 C 客戶。該軟體授權提供 C 使用 M 軟體之權利，即收入係於某一時點認列。授權之對價係以 C 包含 M 軟體之產品總銷售額 5% 基礎計算之權利金，且保證最低金額為 5,000 元。

保證最低權利金金額 5,000 元係固定對價，與其他固定對價之認列型態一致，即於客戶取得對授權之控制認列為收入。C 就任何超過保證最低金額之權利金，係於超過保證金額之後續銷售發生時認列為收入。

釋例 15B – 具保證最低金額之軟體授權(2)

修改釋例 15A，軟體授權提供 C 取用 M 智慧財產之權利，且收入係隨時間經過認列。

M 判定保證最低金額係屬重大，且於授權期間按直線基礎認列該保證最低金額之衡量方法係屬適當。M 僅於超過保證最低金額 5,000 元之情況下，始認列任何高於保證最低金額之權利金收入。然而，只要其他方法亦能適當衡量履約義務之完成程度，則亦可採用其他方法。

反之，若保證最低金額非屬重大，則 M 於（或隨）銷售發生時認列收入。

釋例 16 – 多項履約義務分攤保證最低金額

T 科技公司與 C 客戶簽訂三年期協議，授權其技術予 C，同時承諾於授權期間以一旦可行之基礎提供不特定升級。

T 作成結論，授權及提供不特定升級之承諾係兩項可區分之履約義務。

- 該授權 C 使用該技術之權利，此係於某一時點滿足之履約義務。
- 不特定升級之權利係隨時間逐步滿足之履約義務，因 C 於整個合約期間持續取得並耗用不特定升級之效益。

T 收取 C 銷售額 10% 之權利金，且有最低保證金額 10,000 元。T 估計總對價（固定加變動）將為 50,000 元。

T 估計授權與不特定升級之單獨售價分別為 15,000 元及 35,000 元。T 作成結論，智慧財產之授權係與權利金有關之主導性項目，因此兩項履約義務均與提供智慧財產相關。

C 之總銷售額及每年賺取之相關權利金如下。合約開始時此資訊不可得。

	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合計
總銷售額	150,000	250,000	100,000	500,000
權利金	15,000	25,000	10,000	50,000

方法 1：分別分攤固定及變動對價

T 按相對單獨售價基礎分攤固定收費（保證最低金額）10,000 元。

履約義務	單獨售價	%	分攤保證最低金額
授權	15,000	30%	3,000
升級	35,000	70%	7,000
合計	50,000	100%	10,000

T 於未來使用及銷售發生時，按相對單獨售價基礎將估計變動權利金（超過最低金額者）40,000 元分攤至兩項履約義務。

T 於賺得權利金之期間將分攤至不特定升級之變動金額認列為收入，因該履約義務係一系列可區分期間，且 T 符合條件可將收費直接分攤至各可區分之銷售發生期間，理由如下：

- 該收費與客戶過去使用情況及授權與不特定升級有關；及
- 此分攤方法與分攤目的一致，因各期間之收費方式一致，C 使用程度愈高，對 C 而言即更具有價值（見 [4.2.2](#)）。

9.6 以銷售基礎或使用基礎計算之權利金

下表彙列三年合約期間每一履約義務之分攤及認列情況。

	開始	第 1 年底	第 2 年底	第 3 年底	合計
固定					
授權	3,000 ¹	-	-	-	3,000
升級	-	2,333 ²	2,333 ²	2,333 ²	7,000
變動					
授權	-	1,500 ³	7,500 ⁵	3,000 ⁷	12,000
升級	-	3,500 ⁴	17,500 ⁶	7,000 ⁸	28,000
累積收入					
授權	3,000	4,500	12,000	15,000	15,000
升級	-	5,833	25,666	35,000	35,000

註：

1. 按保證最低金額 10,000 元×30%分攤比例計算。該金額於授權移轉時立即認列為收入，因使用權利之授權係於某一時點認列收入。
2. 按保證最低金額 10,000 元×70%分攤比例×已完成 1/3 計算。每期僅認列部分金額，因升級係隨時間逐步認列收入。
3. 按高於保證最低金額之權利金 5,000 元(15,000 元-10,000 元)×30%分攤比例計算。
4. 按高於保證最低金額之權利金 5,000 元(15,000 元-10,000 元)×70%分攤比例計算。
5. 按額外權利金 25,000 元×30%分攤比例計算。
6. 按額外權利金 25,000 元×70%分攤比例計算。
7. 按額外權利金 10,000 元×30%分攤比例計算。
8. 按額外權利金 10,000 元×70%分攤比例計算。

方法 2：一起分攤固定及變動對價

T 按相對單獨售價基礎分攤估計總交易價格 50,000 元如下：

- 15,000 元分攤至授權；及
- 35,000 元分攤至不特定升級。

T 於（或隨）履約義務滿足時，以下列兩者較低之金額分攤至履約義務：

- 估計總交易價格分攤至已滿足履約義務之金額；或
- 不再受權利金限制之金額。

	開始	第 1 年	第 2 年	第 3 年	合計
分攤金額(A)：					
授權	15,000 ¹	-	-	-	15,000
升級	-	11,667 ³	11,667 ³	11,667 ³	35,000
累積	15,000	26,667	38,333	50,000	N/A
應收權利金(B)：					
每年	10,000 ²	5,000 ⁴	25,000 ⁵	10,000 ⁶	40,000
累積	10,000	15,000	40,000	50,000	N/A
A 與 B 金額較低者和 B	10,000	15,000	38,333	50,000	N/A
減：先前已認列	-	(10,000)	(15,000)	(38,333)	N/A
認列之收入	10,000	5,000	23,333	11,667	50,000

註：

1. 使用權利之授權係於某一時點移轉。因此，履約義務於移轉時已滿足，分攤至該履約義務之金額為 15,000 元。
2. 合約之保證最低金額 10,000 元。
3. 分攤至不特定升級之 35,000 元/3 年。
4. 第 1 年賺得之權利金 15,000 元 – 已記錄之保證最低金額 10,000 元。
5. 第 2 年額外賺得之權利金 25,000 元。
6. 第 3 年額外賺得之權利金 10,000 元。

9.7 軟體授權之轉換

軟體企業通常依授權協議銷售軟體予客戶。此類協議通常提供客戶於授權期間使用軟體之權利，因此，收入係於某一時點認列。抑或者，軟體企業亦可能提供軟體代管服務予客戶並收取服務費。此等協議通常稱為「軟體即服務」(Software as a service, SaaS)或「雲端運算」(cloud computing)協議，由於未移轉智慧財產（即軟體）之授權予客戶，因此，收入係隨時間經過認列。

於某些情況下，企業可能與客戶簽訂軟體授權合約，約定可於日後轉換為軟體即服務協議，此產生一會計疑義，即如何處理此類轉換。客戶將授權轉換為軟體即服務協議之權利，可能係明定或隱含於原始合約中，亦可能係於日後才另行約定。於決定該轉換適當之會計處理時，企業需要考量具體事實及情況。考量因素包括但不限於：

- 轉換權利是否係原始合約之一部分；
- 會保留哪些轉換前之權利（例如，地端版授權究係保留或取消）；
- 轉換時會增加哪些權利；
- 轉換後之合約價格；及
- 所增添商品及勞務之單獨售價。

釋例 17 – 將軟體授權轉換為軟體即服務之協議：合約修改

S 軟體公司與 C 客戶簽訂三年期合約，移轉對軟體之授權並提供合約後客戶支援服務（PCS），於每年期初支付年費 320,000 元。該授權之單獨售價 600,000 元，PCS 之單獨售價為每年 120,000 元。S 於合約開始時已將授權移轉予 C。

S 並無允許客戶將轉換為軟體即服務之商業實務慣例。

S 判定：

- 各期支付之授權金不會產生重大財務組成部分；
- 合約包含兩項履約義務，即授權及合約後客戶支援服務；
- 該授權係提供 C 使用軟體之權利，因此係於授權移轉之時點認列收入；及
- 合約後客戶支援服務係按時間基礎之完成程度衡量方法隨時間經過認列收入。

S 於第 1 年記錄以下分錄。

	借記	貸記
現金	320,000	
合約資產	400,000	
合約後客戶支援服務收入		120,000
授權收入		600,000
<i>認列第 1 年授權收入且將尚未收款之授權金認列為合約資產</i>		

S 與 C 於第 2 年初修改合約如下：

- 取消 C 之授權及相關合約後客戶支援服務；以及
- 於合約剩餘兩年期間將該協議轉換為軟體即服務之訂閱服務。

此修改並未調整年費金額，因此，C 繼續於每年初預付 320,000 元。該金額代表修改日軟體即服務訂閱服務之可觀察單獨售價。

本所認為，S 可採用以下方法之一處理本例中之合約修改。

- 退回法：在此方法下，撤銷先前移轉之授權，類似已售商品之銷售退回。於修改日，S 迴轉與被撤銷授權（即該授權未用之部分）相關之所有合約資產金額。此將導致認列軟體即服務之訂閱服務收入，該金額相當於其可觀察單獨售價。
- 推延法：於此方法下，轉換被視為終止現有合約並產生新合約。S 不會迴轉與被撤銷授權相關之任何金額，亦不會迴轉合約資產。C 支付之年費係作為合約資產之減少，剩餘交易價格則分攤至軟體即服務之訂閱服務。

退回法

S 迴轉與被撤銷授權相關之所有合約資產金額。此迴轉導致 S 認列軟體即服務訂閱服務收入，該金額相當於其可觀察單獨售價。

S 於修改日記錄下列分錄。

	借記	貸記
現金	320,000	
授權收入 ¹	400,000	
合約資產		400,000
合約負債		320,000
<i>認列合約修改</i>		
註：		
1. 全部現有合約資產 400,000 元均可歸屬於被撤銷軟體授權權利，因軟體即服務之訂閱服務係以其可觀察單獨售價出售。		

S 將於第 2 年及第 3 年分別認列 320,000 年之軟體即服務之訂閱服務收入。

推延法

S 不會迴轉任何與被撤銷授權相關之金額，亦不會調整現有合約資產。S 以推延法處理該合約修改時，於第 2 年及第 3 年將分別記錄以下分錄：

	借記	貸記
現金	320,000	
合約資產		200,000
軟體即服務之訂閱服務收入		120,000
按推延法認列所收取之款項並認列訂閱服務收入		

釋例 18 – 將軟體授權轉換為軟體即服務之協議：隱含轉換權利

V 軟體公司與 T 客戶簽訂兩年期合約，以 600,000 元之前端收費移轉軟體授權及提供合約後客戶支援服務。授權之單獨售價為 500,000 元，支援服務之單獨售價為每年 50,000 元。V 於合約開始時已將授權移轉予 T。

V 判定：

- 預付支援服務之款項未產生重大之財務組成部分；
- 授權係提供 T 使用軟體之權利，因此，授權收入係於授權移轉之時點認列；及
- 支援服務收入係按時間基礎衡量完成程度隨時間逐步認列收入。

V 亦提供軟體即服務之訂閱服務，並積極與其他客戶協商將其現有協議轉換為訂閱服務。轉換僅能於每年年度開始時進行。軟體即服務之訂閱服務提供與軟體授權相同之功能性及特性予客戶，惟係由 V 代管。一旦轉換，客戶授權之權利即被撤銷。T 知悉 V 允許現有授權客戶以相同軟體將授權轉換為軟體即服務訂閱服務之實務作法。

轉換至軟體即服務訂閱服務之客戶每年需額外支付 30,000 元，並取得一筆可按未用比例扣抵軟體即服務及支援服務之折扣。軟體即服務訂閱服務之單獨售價為每年 330,000 元。

V 考量相關事實及情況，並依過去允許既有客戶轉換之經驗，判定與 T 簽訂之合約包含一項構成轉換權利之隱含承諾。因此，V 於合約開始時將該隱含承諾視為合約之一部分，而非於轉換日視為合約修改，意即，於合約開始時將轉換權利視為合約中可執行權利及義務之一部分。

依本所之觀點，V 可採用退回法處理本例中之轉換權利。依此方法，轉換權利被視為銷貨退回，因為授權是一種產品，可交換其他勞務（即軟體即服務之訂閱服務）的權利。V 適用變動對價指引並遞延認列收入。隨著時間經過，客戶之轉換經驗及對轉換之預期有所改變時，可能會影響變動對價之估計。

9.7 軟體授權之轉換

V 會根據預期之轉換日及於轉換時預計將提供之未用比例折扣，限制授權收入之認列金額。

V 於開始時預期 T 將於第 2 年初將其授權及相關支援服務轉換為軟體即服務之訂閱服務。基於此預期，V 於第 1 年記錄下列分錄。

	借記	貸記
現金	600,000	
授權收入		250,000
支援服務收入		50,000
退款負債 ^{1,2}		300,000
<i>認列收入及退款負債</i>		

註：

1. 預期第 2 年收取之授權費 250,000 元及支援服務費 50,000 元將退還，故該部分受有限制。
2. 若軟體授權被轉換，將不會收回任何有形資產，故無須認列待退回資產。

於第二年初，T 放棄授權及相關支援服務並轉換為軟體即服務之訂閱服務。T 額外支付 30,000 元款項。

V 於第 2 年記錄以下分錄。

	借記	貸記
現金	30,000 ¹	
退款負債	300,000	
軟體即服務之訂閱服務收入		330,000
<i>認列收取之款項、提供之未用比例折扣及軟體即服務之訂閱服務收入。</i>		

註：

收取額外款項 30,000 元。

本所認為：

- 無論轉換權利係明訂或隱含，均適用相同之分析；及
- 於此釋例中，V 亦可應用重要權利方法處理該轉換權利。

10 其他應用議題

10.1 附退貨權之銷售

概覽

依本準則，企業進行附退貨權之銷售時，係適用收入認列模式步驟 3 規定之變動對價及限制指引就預期有權取得之金額認列收入（見 [第 3 章](#)）。企業亦應認列退款負債及預期自客戶回收商品或勞務之資產。

IFRS 15.B20

企業給予客戶權利退回產品並收取以下項目時，需要應用附退貨權銷售之會計指引：

- 任何已付對價之全額或部分退款；
- 可用以抵銷積欠（或將積欠）企業金額之額度；或
- 換取另一產品（除非係換取同一類型、品質、條件及價格之另一產品，例如將白色毛衣換為紅色毛衣）。

IFRS 15.B21–B22

企業不會將隨時準備接受退貨之義務認列為一項履約義務。
除了產品退貨之外，本指引亦適用於已提供勞務之退款。

IFRS 15.B26–B27

本指引不適用於：

- 客戶更換同一類型、品質、條件及價格之產品；及
- 瑕疵品之退回及更換，應依保固指引（見 [第 10.2 節](#)）評估。

IFRS 15.B21, B23, B25

企業進行附退貨權之銷售時，初始認列如下。

項目	衡量
收入	按總交易價格減除依估計變動對價及限制指引所計算之預期退貨衡量（見 第 3.1 節 ）。
退款負債	按預期退貨（即現金或應收金額與上述收入衡量間之差額）衡量。退款負債之性質與合約負債不同，故不會表達為合約負債。
待退回資產	按預期退回產品之帳面金額減除預期回收成本（包括退回產品對企業之價值潛在減少）衡量。 待退回資產之性質與應收帳款及其他應收款性質不同，故不會表達為應收款。

項目	衡量
銷貨成本	按已出售產品之帳面金額減除上述待退回資產衡量數予以衡量。
存貨減少	按移轉予客戶之產品帳面金額衡量。

IFRS 15.B24–B25

企業於每一報導日應依對退款金額之預期變動，更新其對退款負債及待退回資產之衡量，並認列如下：

- 退款負債之變動調整收入金額；及
- 待退回資產之變動調整費用金額。

釋例 1 – 附退貨權之銷售

B 零售商銷售 100 個產品，每個產品價格 100 元，並收到 10,000 元價款。銷售合約允許客戶在 30 天內退回任何未損壞產品，且可收取全額現金退款。每個產品之成本為 60 元。B 估計會有 3 個產品被退回，且後續之估計變動高度很有可能不會導致收入重大迴轉。

B 估計回收產品之成本不重大，且預期該等產品可轉售獲利。在 30 天內，有 2 個產品被退回。

B 記錄以下分錄：

- 移轉產品予客戶，並反映預期會有 3 個產品被退回；
- 2 個產品被退回；及
- 產品退貨權失效。

	借記	貸記
銷售		
現金	10,000	
退款負債		300 ¹
收入		9,700
<i>認列收入 (排除預期退回之產品)</i>		
待退回資產	180 ²	
銷貨成本	5,820	
存貨		6,000
<i>認列銷貨成本及自客戶回收回產品之權利</i>		
2 個產品被退回		
退款負債	200 ³	
現金		200 ³
<i>認列被退回產品之退款</i>		

	借記	貸記
2 個產品被退回		
存貨	120 ⁴	
待退回資產		120 ⁴
<i>將被退回產品認列為存貨</i>		
產回退貨權失效		
退款負債	100	
收入		100
<i>認列退貨權失效之收入</i>		
銷貨成本	60	
待退回資產		60
<i>認列自客戶回收產品權利失效之銷貨成本</i>		

註：

1. 100 元×3 個（預期會被退回之產品價格）。
2. 60 元×3 個（預期會被退回之產品成本）。
3. 100 元×2 個（被退回產品之價格）。
4. 60 元×2 個（被退回產品之成本）。



部分退款係按預計退款比例衡量

IFRS 15.55, B23–B25

退款負債之衡量需反映預期將退款予客戶之金額。因此，當退貨權允許客戶退回產品以換得部分退款時（例如銷售價格之 95%），退款負債（及相應之交易價格變動）將根據交易價格預期退款之比例予以衡量（例如預期退回產品數量乘以售價之 95%）。



重新入庫之費用及成本

IFRS 15.55, B23–B25

企業有時會向客戶收取回收產品重新入庫之費用。重新入庫收費通常是為了補償企業與產品退貨相關之成本（例如運送及重新包裝成本），或企業可能以降低之售價轉售產品予其他客戶。

要計收重新入庫費用之退貨權，與部分退款之退貨權類似。因此，於產品控制移轉時，需要將重新入收費計入估計交易價格中，意即退款負債係按交易價格減除重新入庫收費估計。

同樣地，於產品控制移轉時，企業也需要將重新入庫之相關預期成本反映在待退回資產之衡量中。此與本準則之指引一致，即回收被退回產品之所有預期成本，應作為待退回產品權利帳面金額之減少。

舉例而言，假設某一企業銷售電子產品 20 個，每個售價 30 元，每個成本 15 元。客戶有權退回退回產品，但退回時需負擔 10% 之重新入庫費。該企業預期每退回一個電子產品會產生 2 元之重新入庫成本。該企業估計會有 5% 之退貨。該企業於電子產品之控制移轉予客戶時認列如下。

項目	說明	金額	計算
收入	不會被退回之電子產品加上重新入庫費	573 元	$(19 \text{ 個}^1 \times 30 \text{ 元}) + (1 \text{ 個} \times 3 \text{ 元}^2)$
退款負債	預期會被退回之電子產品扣除重新入庫費	27 元	$(1 \text{ 個} \times 30 \text{ 元}) - 3 \text{ 元}^2$
待退回資產	預期回收電子產品之存貨成本扣除重新入庫成本	13 元	$(1 \text{ 個} \times 15 \text{ 元}) - 2 \text{ 元}$

註：

1. 預期不會被退回之電子產品，係以 20 個電子產品扣除預計被退回電子產品 1 個（ $20 \times 5\%$ ）計算。
2. 重新入庫費以 $30 \text{ 元} \times 10\%$ 計算。



附條件之退貨權

本準則未區分附帶條件與無條件之退貨權，且兩者將以類似之方式處理。然而，對於附條件之退貨權，於決定預期退貨時，會考量符合退貨條件之可能性。例如，食品生產公司只接受已超過有效期限產品之退貨。基於歷史經驗，該公司評估產品會超過有效期限之可能性，並估計其退貨率。

IFRS 15.55, B23,
B70–B75



歷史經驗可能是估計退貨之證據來源

於估計預期自附退貨權銷售合約收取之對價金額時，企業可考量類似合約之歷史經驗作估計及判斷。使用一組類似交易作為證據來源本身並非組合方法之應用（見第 6.4 節及第 3.1.1 節）。

當企業選擇使用期望值法估計交易價格，並使用一組資料以決定個別合約之期望值時，該估計值未必會是個別合約之一可能結果（見 3.1.1）。因為附退貨權之銷售為變動對價，因此企業就該估計值亦需要應用限制指引。

IFRS 15.IE110–IE115

本準則中釋例 22 舉例說明，如何就 100 份個別附退貨權銷售合約之組合決定其交易價格。於本釋例中，企業作出結論，該等合約之組合符合以組合層級處理之條件，且使用期望值法估計該組合之交易價格。然而，如上所述，該企業亦可藉由使用組合作為資料來源來達成相同之會計結果，而非評估合約是否符合以組合層級處理之條件。

10.2 保固

概覽

依本準則，企業將以下保固（或其一部分）視為一履約義務（若該保固係可區分）處理：

- 客戶有單獨購買保固之選擇權；或
- 額外提供勞務是保固之一部分。

企業依負債準備之準則處理其他保固。

10.2.1 保固之應用指引

IFRS 15.B29

依本準則，若於步驟 2 條件（請見第 2 章）下保固係可區分，則該保固視為一履約義務。若客戶可選擇是否附保固購買商品或勞務，則該保固係可區分之勞務。若保固除保證商品符合所協議規格外尚包含勞務，則其係可區分。

IFRS 15.B29–B30, IAS 37

若保固未單獨銷售，但其提供客戶產品與所協議之規格相符之保證外亦提供勞務，則保固或其一部分仍可能為一履約義務。僅涵蓋提供客戶產品與所協議之規格相符之保證之保固（即「保證型保固」）係依負債準備之準則處理。有關如何區分保證類型保固與勞務類型保固之進一步討論，請見 10.2.2。

IFRS 15.B29

若保固（或其一部分）視為一履約義務，則企業適用收入認列模式之步驟 4，將交易價格之一部分分攤至該勞務履約義務（見第 4 章）。

IFRS 15.B32

若企業提供之保固同時包含保證類型及勞務類型，但未能合理地將兩者分別處理，企業應將兩者一併作為單一履約義務處理。

IFRS 15.B33, IAS 37

若法律規定企業於產品造成損害須支付補償或其他損害賠償時，該法律之規定不會造成一履約義務，而係依負債準備之準則處理。

釋例 1 – 銷售附保固之產品

IFRS 15.IE223–IE229

M 製造商於客戶購買產品時提供標準保固。在保固範圍內，M 提供自購買日起三年內產品與所協議規格相符且會如所承諾運作之保證。

C 客戶亦選擇購買延長保固兩年。

在本例中，M 作出合約中有兩項履約義務之結論。



延長保固是一項履約義務，因為客戶可單獨購買，且依步驟 2 之條件該保固係可區分（見第 2 章）。

提供產品與所協議之規格相符之保證為保證類型保固，故並非一項履約義務。因此，M 於對產品之控制移轉予客戶時，依負債準備之準則處理該標準保固。



對瑕疵勞務之退款可能係變動對價而非保固

IFRS 15.B20–B27

準則中之保固指引同樣適用於商品及勞務。然而，準則未進一步說明如何將此概念應用於勞務。

於提供勞務之合約中，企業可能會提供「補救」或退款。若企業提供「補救」（例如重新粉刷客戶不滿意之區域），則係於控制移轉及收入認列時點予以考量。

若企業對不滿意服務之客戶提供退款，則係適用附退回權銷貨之指引（見 10.1 節），並於決定勞務提供之交易價格時遵循估計變動對價之指引（見第 3 章）。



退回瑕疵品換得補償

IFRS 15.B20–B27

企業可能以現金或折扣方式對客戶提供補償，而非提供維修或更換瑕疵品。與退回瑕疵品或換貨之處理不同，此類退款通常依退貨權指引（見 10.1 節）處理，而非保固指引。



違約金及類似合約條款

IFRS 15.51

許多合約會提供於特定事項發生或不發生時支付違約金或類似補償予客戶之條款。因本準則將罰款辨認為變動對價，故此類條款可能視為變動對價。

然而，在某些情況下，該合約條款可能與保固條款類似。例如，若第三方維修企業銷售之瑕疵產品且企業會補償客戶已發生之成本，則該條款可能類似保固條款。

與保固條款性質相近之金額，係依保證類型保固或勞務類型保固處理。

將需要視為保固處理之條款，自較常會產生變動對價之條款中區分出來，需要運用判斷。



某些保固協議可能係保險合約準則之範圍內

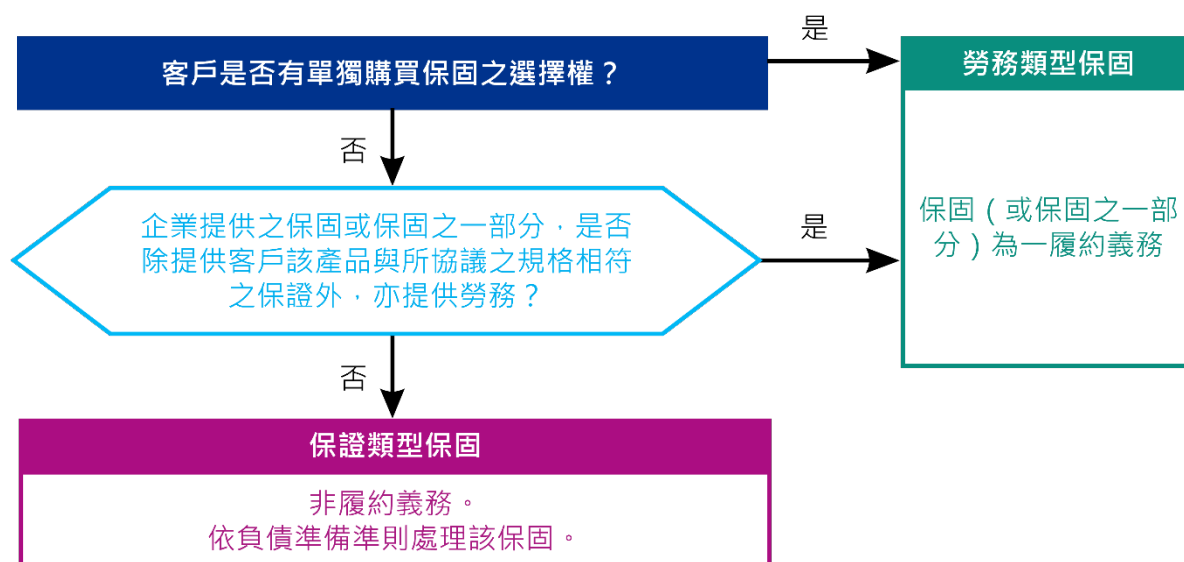
IFRS 15.BC373, 4.4(a)

由製造商、經銷商或零售商直接提供之產品保固，屬於收入準則中保固指引之範圍內；由第三方直接提供之保固則屬於保險合約準則之範圍。

於較複雜之情況下，企業單獨銷售保固，但該協議涉及第三方或多項保固。於此等情況下，企業需要運用判斷確認究係由哪一方發行保固，以及該協議或其一部分究竟是否屬於保險合約準則之範圍。

10.2.2 區分保證類型保固與勞務類型保固

企業將產品保固區分為以下類型。



IFRS 15.B31

為評估企業提供之保固是否提供其他勞務予客戶，企業應考量下列因素：

- **該保固是否係基於法律規定：**企業依法律規定提供之保固通常是保護客戶免於購買產品存有瑕疵之風險；
- **保固期間之長度：**保固之保障期間愈長，企業愈可能除提供該產品與所協議之規格相符之保證外，亦提供勞務；及
- **企業承諾執行工作之性質。**

IFRS 15.B31

釋例 2 – 終身保固

L 行李箱公司為該行業之領先製造商。L 對所有行李箱提供終身保固。如果行李箱損壞或損毀，L 將免費修理或更換。

現行行李箱行業並無保固規範。

L 公司評估終身保固究竟是否為勞務類型保固。

因素	理由
非法律要求	此釋例中，法律未規定 L 須對產品提供終身保固之承諾。因此，此因素顯示保固為一項單獨之履約義務。
保固期間較長	此釋例中，L 對行李箱提供之保固期間為行李箱之使用年限，對比其他製造商則只提供特定期間保固。因此，此因素顯示保固為一項單獨之履約義務。
對客戶之承諾超出該產品所協議之規格	此釋例中，所執行工作之性質不僅包括與所承諾規格相符之行李箱之維修或更換，尚包括維修客戶取得對行李箱控制權後所發生之損壞。因此，該保固超出行李箱與所協議規格相符之保證，此顯示保該固為一項單獨之履約義務。

根據其分析，L 作出結論，該終身保固除提供客戶產品與所協議規格相符之保證外，尚提供另一勞務。因此，其將該終身保固認列為一項單獨之履約義務。



未定義「合理地分別處理」之門檻

本準則要求若企業不能合理地分別處理勞務及保證類型保固，則應將兩者一併作為單一履約義務處理。惟準則中未定義「合理地分別處理」之門檻，因此企業於適用此此指時需要運用判斷。



保固之保障期間長度僅係判斷保固類型指標之一，未必具決定性

於評估保固是否有提供勞務予客戶時，本準則將保固期間之長度列為因素之一。然而，保障長度並非惟一因素。企業通常需要依特定市場（包括地理位置及產品線）背景以考量保固期間長度。保固期間之長度以外，履行保固工作所發生成本之性質也可能會提供所承諾保固究係何種性質之證據。

IFRS 15.B31



商業實務慣例於保固之保障期間外提供維修

IFRS 15.B28

企業可能會有於保固之保障期間以外另提供維修之商業實務慣例（即「默示保固」）。於某些情況下，於默示保固期間提供之維修服務究係保證或勞務類型保固並不明確。

舉例而言，若企業判斷於默示保固期間所提供之維修通常是改正產品銷售時已存在之瑕疵，則該維修可能是保證類型保固。反之，若企業判斷於默示保固期間所提供之維修，除修正產品銷售時點已存在瑕疵外，亦提供勞務，則該維修可能是勞務類型保固。

企業於評估默示保固究係保證或勞務類型保固時，需考量所有事實及情況。



延長保固可能是保證類型或勞務類型保固

被標榜為「延長保固」之保固可能是勞務類型保固，但需要就事實進行評估確認其是否除提供客戶產品與所協議規格相符之保證外，尚提供勞務。僅將保固標註「延長」或「加強」並非決定性因素。

企業於評估時需要考量所有事實及情況及本準則中包括之各項因素。此包括但不限於保固之保障期間長度。

10.3

主理人與代理人之考量

概覽

當另一方參與提供商品或勞務予客戶，企業應判定其對客戶承諾之性質。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，則該企業之承諾係由其本身提供特定商品或勞務。因此，該企業為主理人。

然而，若企業特定商品或勞務移轉予客戶前不控制該產品或服務，則該企業為代理人，且係為另一方所提供之該等商品或勞務作安排。

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。在一項合約中，若客戶合約移轉超過一個之特定商品或勞務，則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。

10.3.1 科目單位

IFRS 15.B34–B34A

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，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，亦即究係主理人或代理人。企業於判斷時需要辨認合約中承諾提供予客戶之每一特定商品或勞務，及評估於移轉特定商品或勞務予客戶之前是否取得控制，亦即科目單位係每一特定商品或勞務。

「特定的商品或勞務」係指步驟二中所指可區分之商品或勞務（或可區分之一組商品或勞務）（見第2章）。

因為企業係就每一特定商品或勞務判定其究係為主理人抑或為代理人，企業於相同合約可能對一個或多個特定商品或勞務為主理人，對其他商品或勞務則為代理人。

於某些情況下，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。

釋例 1 – 特定商品或勞務為所採購之商品

V 公司經營一網站銷售 T 公司之產品。客戶直接在網站下採購訂單。V 轉單予 T，由 T 直接將產品運送予客戶。

於此情況下，特定商品或勞務為所採購之產品本身，而非對該產品之權利。

釋例 2 – 特定商品或勞務為對該商品或勞務之權利

Y 公司為銷售機票旅行社。機票使客戶有權搭乘特定航航班。

於此情況下，特定商品或勞務為搭乘航班權利。因此，主理人或代理人之評估聚焦於由誰控制該權利，而非控制航班本身。於該等些情況下，Y 不提供該勞務之事實並不具決定性。

科目單位為特定商品或勞務

IFRS 15.B34, BC385Q

該評估著重於對客戶之承諾，且科目單位為特定商品或勞務。特定商品或勞務即為預計提供予客戶之可區分商品或服務（或可區分之一組商品或勞務）。也就是企業究竟為主理人抑或代理人之分析係以履約義務之層級執行。若個別商品及勞務與另一商品及勞務不可區分，則其係作為所承諾之一個特定商品或勞務組合項目之投入，而企業係就該組合項目執行評估。



特定商品或勞務可能為一項權利

IFRS 15.B35A(b)

將移轉予客戶之特定商品或勞務，於某些情況下，可能為對將由另一方提供商品或勞務之權利。例如，旅遊網站可能出售使客戶有權搭乘特定航班之機票，或提供使持有人有權享用特定餐廳餐點之餐券。

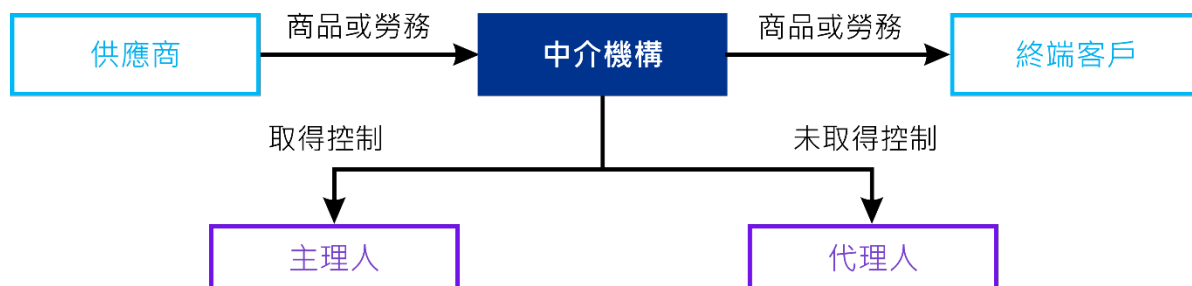
於此等情況下，主理人與代理人之分析係以由誰控制對商品或勞務之權利為基礎執行。也就是該交易中之相關權利（例如銷售之機票或使客戶有權享用餐點之餐券），即使將由其他方控制及移轉該商品或勞務（例如航班或餐點）予終端客戶，企業仍可能是主理人。

IFRS 15.IE239–IE248F

若企業有能力主導對勞務權利之使用，則其可能為該交易中相關權利之主理人，因其已承諾購買該權利並承擔存貨風險。企業有能力就該權利訂定客戶支付之價格，亦可能為考量之攸關指標。

10.3.2

控制評估



IFRS 15.B35

若企業將對商品或勞務之權利移轉予客戶之前，已先取得對該商品或勞務權利之控制，則企業為主理人。否則，其為代理人。

IFRS 15.33

「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（或防止其他企業主導資產之使用以及取得資產之效益）之能力。

IFRS 15.B35A

當另一方參與時，作為主理人之企業取得對下列任一項之控制：

- 來自另一方且後續移轉予客戶之商品；
- 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；
- 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。

IFRS 15.B77–B78, B81

為判定企業將特定商品或勞務移轉予客戶之前是否控制該商品或勞務，作為中介機構之企業適用控制移轉之一般指引（見第 5.4 節）。

IFRS 15.B34A, B37

若依控制移轉之一般指引評估未能作成結論，則企業考量特定指標評估企業是否作為主理人。包括但不限於下列指標。

指標	攸關考量
企業對完成提供特定商品或勞務之承諾負有主要責任	企業： <ul style="list-style-type: none"> 負責特定商品或勞務之可接受性 能裁決接受及拒絕客戶之採購訂單 能自超過一個供應商取得客戶採購之商品或勞務 負責自供應商取貨至交付予終端客戶之間之運送，並承擔該期間之任何損失或損害 負責銷售策略 係客戶認定負責履行承諾之交易對方
企業承擔存貨風險	企業： <ul style="list-style-type: none"> 取得客戶合約之前，已取得（或承諾將取得）特定商品或勞務 於產品銷售予終端客戶之前，承擔所持有存貨之損壞及產品損失，包括存貨價值損失 對客戶退貨負有責任 承諾最低採購量 無權將未出售之存貨退回予供應商
企業對特定商品或勞務具有訂定價格之裁量權	支付予供應商之金額： <ul style="list-style-type: none"> 每單位為固定價格 非採佣金或收費基礎以固定貨幣金額或商品或勞務價值百分比計算

IFRS 15.B37A

上述指標及考量事項不是完整清單。企業評估是否取得控制需要審慎評估其事實及情況，包括特定商品或勞務之性質及合約之條款與條件。某些指標與控制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，不同指標在不同合約中可能提供更具說服力之證據。

IFRS 15.B35, B38

作為主理人之企業可能由本身滿足履約義務，或可聘請另一方（例如轉包商分包商）代為滿足該履約義務之部分或全部。然而，若由另一方承擔企業之履約義務，使該企業不再有義務滿足履約義務，則該企業不再以主理人身分而作為，因此企業不得對該履約義務認列收入。反之，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，即該企業是否以代理人身分而作為。

釋例 3 – 為商品或勞務之提供作安排

IFRS 15.IE231–IE233

B 網路零售商經營一網站，使 E 客戶能自多家特定供應商購買商品，該等商品由供應商直接交付予 E。該網站使供應商與客戶間便於按供應商所設定之價格進行付款，B 有權收取銷售價格之 10% 作為佣金。E 需要預先支付款項且所有採購訂單均不可退款。

B 注意到每個供應商均直接將其商品交付予 E，B 未控制該等商品。B 係基於以下觀察而達成商品移轉予 E 前其未控制該等商品之結論：

- 供應商對提供商品予 E (意即將商品運送予 E) 之承諾負有主要責任。供應商未移轉商品予 E 時，B 不承擔提供商品之義務，亦不對供應商交付商品之可接受性負有責任。
- B 於商品移轉予 E 前或後之任何時點均未承擔存貨風險 (因該商品係由供應商直接運送至 E)，B 未承諾於 E 購買商品前自供應商處取得商品，且未承擔任何損壞或商品退回之責任。
- B 對該商品不具有訂定價格之裁量權，因銷售價格係由供應商設定。

因此，B 作出其為代理人且其履約義務係為供應商提供商品作安排之結論。B 於滿足為供應商提供商品予 E 作安排之承諾時 (即本例中 E 已購買商品時)，將其有權取得之佣金金額認列為收入。

釋例 4 – 企業為銷售虛擬或無形商品之主理人及代理人

IFRS 15.IE248A–
IE248F

H 公司與客戶簽約提供徵才服務。J 客戶依合約同意取得授權以取用第三方資料庫中之潛在人選應徵資訊。H 為此授權作安排，並代第三方資料庫提供者自 J 收取款項。然而，資料庫提供者就該授權訂定向 J 收取之價格，並負有提供技術支援之責任。

H 作出徵才服務及取用資料庫係可區分之結論。H 考量控制原則及指標，以判定於將特定商品及勞務移轉予 J 之前，是否取得對該商品及勞務之控制。

H 作出結論其為徵才服務之主理人，因為是由其本身執行此等勞務。反之，H 作出結論所提供有關取用第三方資料庫之承諾，其係作為代理人，因 H 於將取用資料庫提供予 J 之前，未取得對該取用資料庫之控制。

- H 對提供取用資料庫之承諾不負有履行之責任。
- H 未承擔存貨風險，因其未自資料庫提供者購買或承諾購買該取用資料庫。
- H 對取用資料庫不具訂定價格之裁量權。



主理人代理人指標可支持但無法踰越控制之一般應用原則

評估企業是否取得特定商品或勞務之控制時，企業應先應用控制之一般定義及攸關指標。為協助作此評估，企業亦可使用主理人或代理人指標。

於控制之整體評估不明確或需要高度判斷時，主理人或代理人指標係有用。然而，關鍵考量仍然是企業是否取得控制；若控制評估之結論明確，則主理人代理人指標不能踰越此結論。



某些條件可能有助於判定控制

評估中介機構企業於將特定商品或勞務移轉予終端客戶之前是否已取得該等商品或勞務之控制時，下列控制之一般考量可能有用。

- **中介機構未取得控制：代理人。** 供應商有實質無條件之權利可於將存貨銷售予終端客戶之前予以收回，或供應商與中介機構簽訂寄銷協議且僅於銷售予終端客戶始移轉控制。
- **中介機構取得控制：主理人。** 供應商及中介機構簽訂開帳單並代管協議，並符合所有控制移轉之條件（見第 5.7 節）。



一般而言個別指標不具決定性

該等指標沒有特定順序，企業進行評估時應考量所有指標。企業將特定商品或勞務移轉予客戶之前是否控制該商品或勞務之評估，不取決於是否符合一個或多個指標，亦不取決於是否對多數指標之評估結果。舉例而言，符合三個指標中的兩個指標，或未符合三個指標中的兩個指標，其本身不能作成控制評估之結論。

該等指標旨在作為控制評估之參考，且於評估中提供攸關證據之程度取決於事實及情況。因此，符合一個（或多個）指標並不踰越依據控制原則能證明企業將特定商品或勞務移轉予客戶之前是否控制該商品或勞務之其他更攸關的證據。

無法明確釐清究係由企業或其他方承擔責任，或企業與另一方之間係共同分擔責任之情況下，評估指標之攸關程度高低可能具挑戰性。例如，對提供特定商品或勞務未負有主要責任或未承擔存貨風險之企業，仍可能有訂定價格之裁量權。於此情況下，企業就所有事實及情況進行整體評估。此可能包括評估該訂定價格之裁量權究竟僅是企業為另一企業提供特定商品或勞務作安排時產生額外收入之一種方式，抑或是企業作為主理人之證據。



轉包商（分包商）參與合約之控制評估原則

IFRS 15.B35–B35A,
B37, IE238A–IE238G,
BC385U–BC385W

國際會計準則理事會（理事會）觀察到，第三方參與且企業為主理人之勞務協議大致可分為以下幾類。

1. 企業給予客戶由另一方未來提供勞務之權利之合約。
2. 使用第三方提供之勞務產生與對客戶承諾其他商品或勞務不可區分之組合項目之合約。
3. 企業主導另一方（如轉包商）代其提供勞務之合約。

理事會亦觀察到，就上述第三類合約（意即企業與客戶簽訂合約並由另一方代其提供勞務）判斷企業究為主理人或代理人可能特別困難。

於此類合約中，企業有能力主導第三方代其提供勞務，顯示企業控制對特定勞務之權利，因而為主理人。此等協議之實質係企業使用第三方之勞務滿足其對客戶之履約義務，此作法如同由企業本身員工提供勞務履約。以下指標可能有助於評估企業是否以此種方式控制勞務。

- **於聘請第三方前簽訂客戶合約：**於第三方同意參與勞務之履行前，企業已簽訂合約對客戶承諾提供勞務，此為企業可能使用第三方為分包商以提供特定勞務滿足履約義務之證明。
- **主導第三方提供勞務：**一般而言，與第三方簽訂合約之交易對方為企業而非客戶時，企業即主導第三方代其履行勞務，此方式如同由分包商代總承包商提供勞務。反之，與第三方簽訂合約之交易對方為客戶時，企業通常於勞務提供前或提供時未控制該勞務。
- **界定由第三方提供之勞務：**當企業控制與第三方之合約關係時，通常能界定第三方所提供之勞務，並有權於其與第三方之合約約束範圍內依其認為合適之方式主導第三方。例如，有權主導第三方可能包括企業可依本身目的使用第三方之勞務履行現有客戶合約或履行其他合約。

此外，準則之控制指標可提供第三方是否基本上是代企業並於其主導下提供勞務之攸關證據。



提供重大整合服務具決定性

IFRS 15.B35A(c),
BC385R

當客戶合約係企業將商品或勞務重大整合為一組合產出，且該企業為提供重大整合服務之一方，則企業為此組合產出之主理人。於此情況下，企業於特定商品或勞務（該組合產出）移轉予客戶前控制該商品或勞務，因企業控制了執行重大整合服務必要之投入。

IFRS 15.B35

**企業於移轉予客戶前僅短暫地取得法定所有權**

企業僅短暫取得法定所有權的情況常見於零售業及商品(commodity)產業，零售商或商品經紀商直至將商品銷售予客戶之時點才取得該商品之法定所有權，且終端客戶隨即取得控制。

即使取得法定所有權可能表示企業可主導使用商品並取得該商品之幾乎所有剩餘效益，但此不表示控制已移轉。例如，暫時取得商品法定所有權不代表企業於將特定商品或勞務移轉予客戶之前控制該商品或勞務。反之，企業可於取得法定所有權之前即控制一商品。

當企業僅短暫地取得特定商品之法定所有權時，主理人與代理人之評估將著重於短暫地取得法定所有權之前，是否已取得對特定商品或勞務之控制，以及考量將商品移轉予終端客戶之前，企業與供應商各方之權利。於評估控制原則適用情況時，需要考量所有事實及情況。

**即使企業並未取得有形資產之實體持有仍可能是主理人**

儘管實體持有是企業有能力主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益的一項指標，但並不具決定性。

若企業未取得資產之實體持有，例如直接自供應商運送商品予客戶之協議，企業於下列情況下仍可能控制特定商品或勞務：

- 有能力主導或重新主導資產以供作其他用途（供其本身使用或給予其他客戶）；或
- 有能力限制客戶或供應商主導使用該資產。

**評估軟體經銷商究係作為銷售標準軟體授權之主理人或代理人時需要運用判斷**

國際財務報導準則解釋委員會曾討論，銷售標準軟體授權之軟體經銷商究係主理人抑或代理人。委員會注意到，若適用本準則中有關控制之一般原則及規定後，經銷商究係主理人抑或代理人仍不明確，則經銷商於評估標準軟體授權移轉予客戶前，其是否自軟體製造商取得對該等標準軟體授權之控制時，應考量 [10.3.2](#) 中之指標。委員會亦注意到，經銷商需要依特定事實及情況（包括合約之攸關條款及條件）運用判斷，以判定其於特定交易中究係主理人抑或代理人。有關軟體經銷商售前建議之討論，請見 [第 2.1 節](#)。

其他應用釋例

釋例 5 – 企業為由轉包商提供廣告服務之主理人

D 公司提供廣告服務予客戶。D 與一家跨國線上影片共享業者 F 公司簽訂轉包合約。依轉包合約，F 刊登 D 所有客戶之廣告。

D 公司注意到以下情況。

- D 直接與客戶共事，於刊登廣告了解其廣告需求。
- D 對確保刊登廣告後能滿足客戶需求負有責任。
- D 主導 F 刊登哪一則廣告及何時刊登。
- D 不承擔存貨風險，因 F 無最低採購要求。
- D 無訂定價格之裁量權，因為係依 F 之既定費率收費。

D 考量對提供廣告服務之承諾負有主要責任。雖然係由 F 提供刊登之服務，但 D 直接與客戶共事以確保服務符合其要求。儘管 D 無存貨風險，亦無訂定價格之裁量權，惟 D 考量其於廣告服務提供予客戶前控制該服務。因此，D 作出其為主理人之結論。

釋例 6 – 企業為由轉包商提供諮詢服務之主理人

P 投資管理公司為 F 基金之基金經理人。

P 聘請 S 顧問公司提供諮詢服務以實施 F 之投資管理策略。

P 注意到：

- 其自行選擇 S 協助履行其與 F 間合約之義務；
- 該公司於選擇及聘請 S 之前已與 F 簽訂合約；
- 諮詢服務合約之交易對方為該公司而非 F；及
- 該公司有合約權利能主導 S 如何提供服務及中止 S 之服務。

P 作出結論該等因素顯示係 P 使用 S 為轉包商，並作為主理人主導 S 代其提供服務。於作出此決定時，P 尚需要考量本準則中之控制指標。

- F 認為 P 對履行投資管理服務合約負有主要責任，且對該服務之可接受性負責。
- P 與 S 簽訂合約之前已決定投資管理服務之價格。

釋例 7 – 企業即使未實體持有商品仍為主理人

M 汽車製造商與 S 供應商簽訂合約為其車輛製造保險桿。M 擁有該保險桿技術之智慧財產權利，該技術是專門為其車輛所設計。此外，M 擁有位於 S 工廠用於生產保險桿之機械、設備及模具。S 不得使用該機械、設備或模具為 M 以外之其他企業生產保險桿，S 僅能根據 M 之採購訂單生產保險桿。M 於本身之生產設施及售後服務銷售均使用相同之保險桿。

B 修車廠為現有車輛（例如供維修用）直接自 M 採購新保險桿。M 接著提交採購訂單予 S，並指示 S 將新保險桿直接運送至 B。S 製造保險桿並運送至 B 後開立發票予 M。

評估 M 是否為銷售保險桿予 B 之主理人時，M 會評估將保險桿移轉予 B 之前是否控制該保險桿。即使保險桿直接自 S 運送至 B，但保險桿移轉予 B 之前由 M 控制保險桿，因此 M 為主理人。

M 基於以下因素作出其控制保險桿之結論。

- M 有能力主導保險桿之使用。M 擁有並控制該智慧財產及製造保險桿設備之使用；除 M 之訂單外，不得生產任何保險桿。M 決定是否將特定保險桿用於本身之生產設施（例如安裝於新車輛）或用於其他客戶（例如不同維修廠或汽車零件零售商）。S 不得將保險桿銷售予未經 M 允許之客戶，或自行裁決使用保險桿（因為 S 未製造車輛）；其僅能依照 M 之指示使用保險桿。
- M 有能力取得保險桿之幾乎所有剩餘效益。M 有權取得銷售保險桿予 B 之所有價款（依其所決定之金額），或可使用保險桿生產新車輛。因此，M 能取得每一保險槓之幾乎所有剩餘效益。

M 無須考量主理人代理人指標，因根據控制之一般規定，M 將保險桿移轉予 B 之前顯然已控制該保險桿，因此 M 於該交易中為主理人。

釋例 8 – 商品或勞務由第三方直接交付予客戶時企業為代理人

X 公司將本身定位為提供端對端資安解決方案之市場領導者。X 的目標是透過自有專家團隊，依客戶需求媒合可得解決方案，成為客戶的專業延伸。

X 協助客戶評估可得之技術，並決定哪些技術解決方案組合最能滿足其特定需求。透過上述協助，通常會促成客戶購買企業解決方案。該等商品通常包括硬體及軟體授權以及相關技術支援、維護與培訓服務。

X 作出結論特定商品通常為每一硬體產品及每一軟體授權。

硬體

X 未持有硬體存貨；X 之客戶購買之所有硬體均由 X 之供應商合作夥伴直接交付予客戶。

X 及其供應商合作夥伴間之條款，通常與其及客戶間之條款一致。例如，法定所有權通常係隨著移轉予客戶之時點同時移轉予 X（通常位於供應商合作伙伴），且客戶退貨至 X 之權利通常與 X 退貨至供應商合作夥伴之條件一致。

除上述條款外，X 判定其究為該協議之主理人抑或代理人時，亦考量下列事實。

- X 訂定對客戶之硬體價格，但其訂定價格之裁量權受限於市場壓力，亦即 X 的客戶通常有其他替代選項，因此價格不能過高。
- 任何供應商保固及終端使用者協議或文件均由第三方供應商與客戶之間議定，意即 X 不是交易對方。因此，客戶顯然知悉第三方供應商。
- X 通常為客戶之聯繫窗口，但未設有客服中心或服務站。客戶聯繫時，X 通常只是將客戶轉介予第三方供應商適當人員。
- 第三方供應商不接受客戶退貨之情況下，X 通常不接受客戶之退貨。

X 作出其為硬體銷售代理人之結論。X 結論之重點，控制移轉予客戶前，X 無法主導將特定硬體移予任何人，或者防止第三方供應商將其移轉（例如銷售、授予或租賃）予供應商選擇之任何其他客戶。客戶向 X 提出採購訂單及 X 轉單予第三方供應商之前，X 對任何硬體不具有權利。此外，X 未持有任何硬體存貨，於客戶下採購訂單前未對第三方供應商承諾任何購買，且與供應商合作夥伴間亦未簽訂任何協議使供應商為 X 持有存貨。

此外，X 作出結論於該等協議中供應商夥伴並非代 X 履約。即使 X 對客戶訂定硬體價格，但攸關證據權重係支持第三方供應商並非代 X 作為之結論。

- 第三方供應商對履行義務負有主要責任。該等供應商挑選並負責運送所需之硬體；
- 保固與終端使用者協議通常確保客戶知悉第三方供應商，並確認該等供應商對硬體可接受性之責任；及
- X 未承擔退貨或其他後端存貨風險。即使 X 之客戶經常發起並寄出退貨予 X，但 X 及客戶間之幾乎所有退貨條件，均與 X 及其供應商合作夥伴間議定之退貨條款相同。

第三方軟體授權

X 同樣作出結論，於將第三方軟體授權移轉予客戶之前，其未控制該第三方軟體授權，因此，其為特定軟體授權之代理人。

X 之結論係基於以下因素。

- X 未預先購買可轉售之授權庫存。
- X 未取得授權軟體之母版，且不能獨立於第三方軟體供應商生成或授予授權或金鑰予客戶。第三方軟體供應商將軟體複本移轉予客戶時，直接將註冊授權所需之金鑰提供予客戶，並與被授權客戶簽訂最終使用者授權協議。

X 進一步作出結論，於客戶發出採購訂單及第三方軟體供應商與最終使用者簽訂適用之授權協議之前，其該軟體授權之合約並不存在。因此，X 作出結論，於將軟體授權移轉予客戶之前，其未控制該軟體授權。

釋例 9 – 企業為網站銷售之主理人

Y 公司經營一網站，於該網站上宣傳及展示各種消費性產品供銷售。客戶向 Y 下的採購訂單大部分是直接從供應商發貨予客戶。Y 於任何時點皆未取得該等消費性產品法定所有權或對任何存貨實體持有。

客戶下採購訂單時，Y 會通知供應商並向其提供適當之客戶發貨資訊（意即產品運送地點）。Y 依網站展示之價格（Y 訂定之價格）向客戶收取價款，然後依供應商合作夥伴協議之特定商品價格支付予供應商。

Y 公司於網站上提供可銷售商品之前至少幾天，Y 公司會依據預期銷售予客戶之估計數量，以固定價格發出採購訂單「保留」特定數量之商品。採購訂單可取消，表示 Y 沒有存貨風險，亦即如果 Y 無法將商品銷售予客戶，則可取消採購訂單而無須承擔責任或罰款。

儘管 Y 可取消採購訂單，但 Y 作成結論，於將特定商品移轉予客戶之前，其於該等協議已取得對該等商品之控制。因此，Y 為主理人。

Y 之結論係基於以下有關採購訂單之內容。

- Y 之客戶購買其中某一特定商品之前，供應商不能主導該保留商品之使用（不能移轉予另一客戶或供其本身使用）及取得該等商品之幾乎所有剩餘效益。具體而言，供應商無法自銷售之現金流量中取得剩餘效益，因為供應商代 Y 持有該等商品時無法將其銷售予另一方。而且，由於商品價格被明定於採購訂單中，因此供應商無法於商品保留期間實現有利之價值變動。
- 自 Y 下採購訂單至將商品銷售予某一客戶或取消採購訂單（即解除保留商品）期間，僅 Y 有能力將商品移轉予客戶及取得商品幾乎所有剩餘效益，包括可調整網站商品價格。

完成對客戶之銷售時，Y 之保留數量隨之「減少」，此可進一步支持其控制評估之事實。每一售出並運送予 Y 客戶之商品均由 Y(1)於移轉予客戶前控制該商品，及(2)主導供應商依 Y 之指示進行檢貨及運送。

Y 根據其評估作出結論，其有能力控制產品之使用並取得產品之幾乎所有剩餘效益（且可防止其他企業取得產品之效益）。因此，Y 作成結論，其於與供應商之協議中為主理人。Y 注意到，主理人代理人指標未對前述結論提供反面證據，因該等指標為混合結果。具體而言，Y 控制對客戶之價格，但未承擔存貨風險，且與供應商分擔履行客戶合約承諾之責任。

釋例 10 – 企業為提供勞務之代理人

C 公司與消費性產品公司及內容開發業者簽訂合約，創作影片內容（於網路發布），以促銷消費性產品公司之商品。

C 與 D 客戶（一家消費性產品公司）簽訂合約，提供 P 服務提供者（內容開發業者）之勞務，以製作影片促銷 D 之商品使用。與 D 之合約規定（於合約中敘明）由 C 代 P 簽訂協議。

C 不參與 P 產出規格之開發。若 D 對 P 最終產出不滿意 C 概不負責。除非 C 未滿足其合約義務（通常僅限於內容開發商與消費性產品公司之間之協調責任），否則 D 對 C 無任何追索權。

C 與包括 P 在內的多個內容開發業者簽訂創作影片內容之合約。C 會與每一內容開發業者分別協商創作內容之費用。C 與 D 訂定內容開發之價格，P 無法得知該價格。然而，若非歸因於 P 未履約之事由下 D 終止合約，D 必須支付 P 已發生成本及合理利潤。

C 作出結論，此合約僅一特定勞務，即製作促銷 D 消費性產品影片內容之勞務。C 考量以下事項評估其是否控制該特定勞務：

1. 該勞務是否結合其他商品或勞務成為特定商品或勞務之組合產出？

否。合約中未其他承諾商品或勞務。

2. C 是否主導 P 代其提供勞務？

否。C 未先與 D 簽訂合約，再與 P 簽訂合約。D 及 C 於合約中明確規定 P 之參與，因此，係由 C 與 D 同時簽訂合約聘請 P。此外，C 未控制該勞務，因其無法界定 P 所執行之勞務，亦未參與產出之履行。

3. C 是否於提供特定勞務予 D 之前取得對該勞務之控制？

否。C 與 D 簽訂合約之前，未取得對內容、內容本身或承諾購買已完成內容之權利。因此，C 不能主導 P 已完成內容之使用，亦不能取得 P 已完成內容之效益，因其不能自行使用、轉售或消費該等內容。

此外，C 無法依本身目的自合約之勞務中獲益。

C 觀察到其作為代理人之結論可藉由控制指標獲得進一步支持。

- **對履行承諾負有主要責任**：P 對提供內容予 D 負有主要責任。C 僅負責 P 與 D 間之協調工作。
- **價格裁量權**：C 訂定價格，並與 D 及 P 簽訂合約。然而，此未改變依其他證據所作之結論。
- **存貨風險**：C 未承擔存貨風險，此項亦支持 C 於將內容移轉予 D 之前，未取得對該內容控制之結論。

基於以上所述，C 作出其為特定勞務代理人之結論，並以淨額基礎認列收入。

釋例 11 – 特定商品或勞務為一組合產出之投入

C 公司與擁有及經營網路平臺之第三方合作。C 於平臺上為客戶建立資訊科技環境，保障客戶於平臺之處理容量，且提供軟體以監控及管理平台之雲端用量。C 為三家不同雲端平臺之授權經銷商，且於每一雲端平臺提供客戶支援，確保客戶應用程式之最大化運作時間（意即於雲端始終可用）。

C 與 D 客戶簽訂合約導入雲端解決方案及提供雲端容量管理服務。合約所提供之服務包括辨認與採購雲端運算容量，協助客戶監控雲端運算使用情況之軟體介面，及客戶支援與維護。D 選擇使用 P 提供者之雲端平臺產品作為提供服務之用。然而，D 與 P 之間未建立合約關係，C 對雲端平臺承擔責任。

C 訂定對 D 服務之價格，且 P 未參與協商亦無法查看合約。然而，考量雲端平臺之市場競爭情況及 P 單獨銷售之費率，C 能自平臺向 D 收取之金額實際上非常有限。

C 與 P 之單獨合約規定，即使 D 未支付服務費予 C，C 仍需要付款予 P。C 預付款項予各平臺提供者保留轉售予客戶之空間。C 係為確保服務不中斷而如此作。

C 作成結論其提供單一特定勞務予 D，因其執行一重大服務，該重大服務將平臺、軟體、支援及維護整合為單一履約義務。

該特定雲端服務為單一旦整合式提供之服務，C 提供一重大服務予 D，該重大服務將所有項目（包括第三方雲端平臺）整合為 D 合約要求之組合產出（即整合式雲端服務）。第三方網路平臺僅為 C 整合式雲端服務之一項投入，C 控制並利用該投入以履行該特定勞務。第三方雲端平臺為 C 所提供單一整合式服務之一項投入，此事實具決定性。C 控制雲端平臺服務以及該特定勞務（即單一整合式雲端服務）之所有其他投入。C 不再執行進一步分析。

釋例 12 – 企業為軟體即服務之主理人

IFRS 15.B35A(c),
BC385R

H 醫療科技公司以軟體即服務 (SaaS) 為基礎，銷售可取用其醫療數據分析之軟體予客戶。

H 與製藥公司簽約並取得醫療數據授權。該等數據係原始且未經常態化，格式及結構經常因製藥公司之數據系統而異。H 利用專有流程對數據進行整理、處理及初始化，將其轉換為可用於該軟體之標準化格式。該數據既用於訓練軟體之人工智慧，亦用於產生輸出值。

H 之軟體為其本身擁有之專門智慧財產，沒有其他方參與提供客戶取用該軟體。客戶無法直接取用任何數據 (即無法不使用 H 之軟體而取用)。客戶僅能透過 H 之軟體瀏覽該分析及其他輸出值。

H 作出結論該軟體即服務解決方案為單一特定勞務。向第三方取得之數據授權為一項投入，因 H 同時取得對醫療數據之控制，及主導將該數據作為一組合產出 (即包含數據之軟體) 之投入。H 為該軟體即服務解決方案之主理人，因為其將數據重大整合至軟體中，並因此控制移轉予客戶之組合產出。

10.3.3

認列

IFRS 15.B35B

若企業為主理人，則就相應預期有權取得之對價按總額基礎認列收入及相關成本。

IFRS 15.B36

若企業為代理人，則其履約義務係為另一方所提供之特定商品或勞務作安排。因此，企業就相應預期有權取得之任何收費或佣金按淨額基礎認列收入。企業於為提供特定商品或勞務作安排之義務已履行時 (可能是在主理人向客戶提供之前) 認列收入。

IFRS 15.47, B35B–B36

代第三方收取之款項係於清償前在財務狀況表認列為應付款，而非以總額認列收入及費用。同樣地，代理人代客戶預付予第三方之金額係於收回前認列為應收款，而非以總額認列收入及費用。有關營業稅之討論，請見第 3.5 節。

釋例 13 – 主理人之收入認列

S 公司提供重組諮詢服務予 C 客戶，且已判定 S 為提供服務予 C 之主理人。

S 向 C 收取服務費 100 元，且發生提供服務之成本 50 元，其中包括支付予外部律師之成本 30 元。

由於 S 是主理人，因此 S 按總額認列收入與成本，包括支付予外部律師法律費用。據此，S 認列收入 100 元及成本 50 元。

釋例 14 – 代理人之收入認列

V 公司經營一銷售 T 公司產品之網站。客戶直接在網站下單，且提供信用卡詳細資料付款。V 收到採購訂單及信用卡公司之授權，並將轉單予 T，由 T 將產品直接運送予客戶。V 未具有產品之法定所有權，亦未承擔任何產品功能或交付之損失風險或其他責任。T 對所有產品之退貨及瑕疵負有責任。T 將產品價格定為 175 元，V 自該價格中收取佣金 25 元。

V 考量其既未具有該產品之法定所有權，亦未對提供產品負主要責任，未承擔存貨風險，且未具有訂定價格貸裁量權。因此，V 判定於將產品移予客戶之前，V 未控制該產品，且其為代理人。因此，V 於轉單予 T 時將佣金 25 元認列為收入。

企業於協議中部分為主理人且其他部分為代理人時無明確之分攤折扣指引

本準則未包含企業如何將折扣分攤至在其企業於一協議中就某些商品或勞務為主理人，且就其他商品或勞務為代理人之情況下，本準則就企業如何分攤折扣缺乏指引。於此等情況下為符合分攤目的，需要運用判斷，以決定如何將折扣分攤至與代理人（代客戶為提供商品或勞務作安排）相關之履約義務。

有關分攤交易價格（包括折扣）之進一步討論，請見第 4.2 節。

主理人估計收入總額

於某些協議中，企業可能為主理人，即使其不知悉作為代理人之中介機構向終端客戶收取之金額，因為無論支付多少價格，每單位均收取固定金額。本準則未處理此情況，惟理事會於結論基礎中提供其觀點。理事會注意到，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。

儘管主理人可能不知悉作為代理人之中介機構向客戶收取之金額，但主理人可能有可用於估計交易價格之資訊。作為主理人之企業於估計交易價格時應仔細考慮事實及情況與可得資訊。

釋例 15 – 估計主理人之收入總額：歸屬於公司之折扣

C 公司為銷售商品之主理人，其每銷售一商品予終端客戶即有權自 D 中介機構取得 3 元。D 可能會以 2 元至 5 元之價格銷售商品予終端客戶，但 D 代 C 銷售每一商品予終端客戶將匯 3 元給 C。

C 不知悉且亦無法知悉 D 向終端客戶收取之具體價格。然而，C 評估能否估計交易價格時應考量可得資訊（例如，交易價格估計為 4 元，則收入為 4 元，佣金費用為 1 元）。

釋例 16 – 估計主理人收入總額：歸屬於中介機構之折扣

B 公司為銷售商品之主理人，其透過中介機構銷售每一商品予終端客戶即有權取得商品標價 10 元之 80%。無論 D 銷售商品之價格為 7 元、1 元或另一金額，D 代 B 銷售每一商品予終端客戶將匯 8 元予 B。

B 知悉商品標價為產品之單獨售價。因此，提供予終端客戶之任何增額折扣均歸屬於中介機構。B 之每一產品交易價格為 10 元。

10.3.4 運送商品予客戶

IFRS 15.B34, BC116S

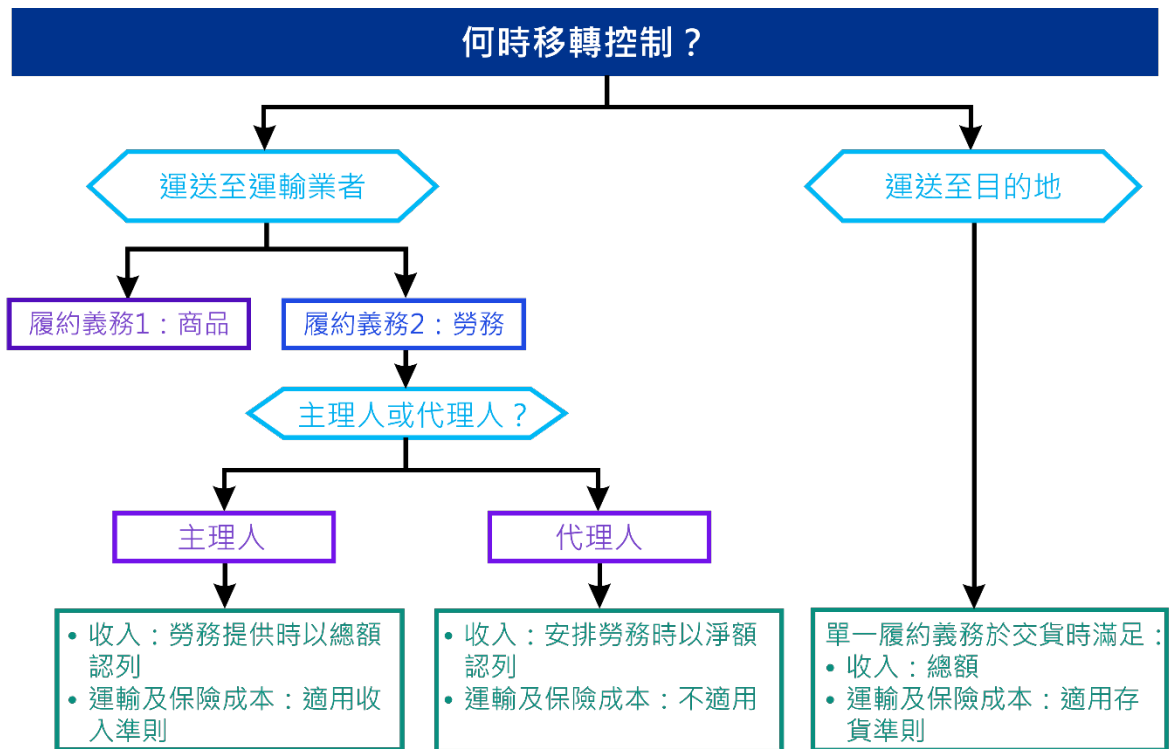
於某些協議安排中，企業會將商品運送至客戶指定地點並承擔運輸及保險成本。為確認如何處理此等成本，企業需要考慮運輸及保險服務是否為一項可區分之履約義務（見第 2 章），以及何時將對商品之控制移轉予客戶。

若商品交付至最終目的地時始將對商品之控制移轉予客戶（意即運輸及配銷成本構成銷售商品貨物單一履約義務之一部分），則企業於商品交付時認列收入，並則適用存貨準則之指引處理運輸成本。

若商品運送之前已將對商品之控制移轉予客戶，則此可能表示運輸服務為一項可區分之履約義務，企業需要判定於相關交易中其究係主理人抑或代理人（見 10.3.1）。

- 若企業為運輸服務之主理人，則隨著服務之提供認列總額收入，並適用收入準則中有關履約成本之指引。
- 若企業為運輸服務之代理人，則於安排運輸服務時認列淨額收入。

可採用上述類似方法分析保險成本。依本所之經驗，企業通常係作為保險服務之代理人。以下流程圖彙總企業可如何分析運輸及保險成本。



釋例 17A – 運輸成本之會計處理：企業為主理人

B 零售商與 C 客戶簽訂合約，合約涉及下列兩項履約義務：

- P 產品之移轉；及
- 運送服務。

根據商品及勞務移轉予 C 之前是否取得控制之評估，B 作出結論其為此兩項履約義務之主理人。B 將總交易價格分攤至該兩項履約義務，並認列每一項履約義務之收入及成本如下。

- *P 產品*：於 P 離開 B 地點移轉控制予 C 時認列收入。於同一時間點除列依存貨準則認列之存貨成本。
- *運送服務*：隨時間經過執行運送服務時認列收入。B 認為運送成本非屬另一準則範圍內，且未創造產生或強化未來將由 B 控制用於之滿足履約義務之資源。因此，B 於運送成本發生時認列為費用。

釋例 17B – 運輸成本之會計處理：企業為代理人

修改釋例 17A，B 零售商判定其為運送服務之代理人，該運送服務係由運輸公司提供。

P 商品之會計處理同上例。

然而，B 為運送服務之代理人時，係於 B 滿足其為運送服務作安排之義務時，按淨額基礎（即扣除應付予第三方運輸公司金額）認列為運送服務作安排之收入。

10.4 客戶對額外商品或勞務之選擇權

概覽

若客戶取得額外商品或勞務之選擇權提供該客戶重要權利，則企業將該選擇權認列為一單獨履約義務。本準則提供當客戶之選擇權為重要權利時如何估計其單獨售價之指引。

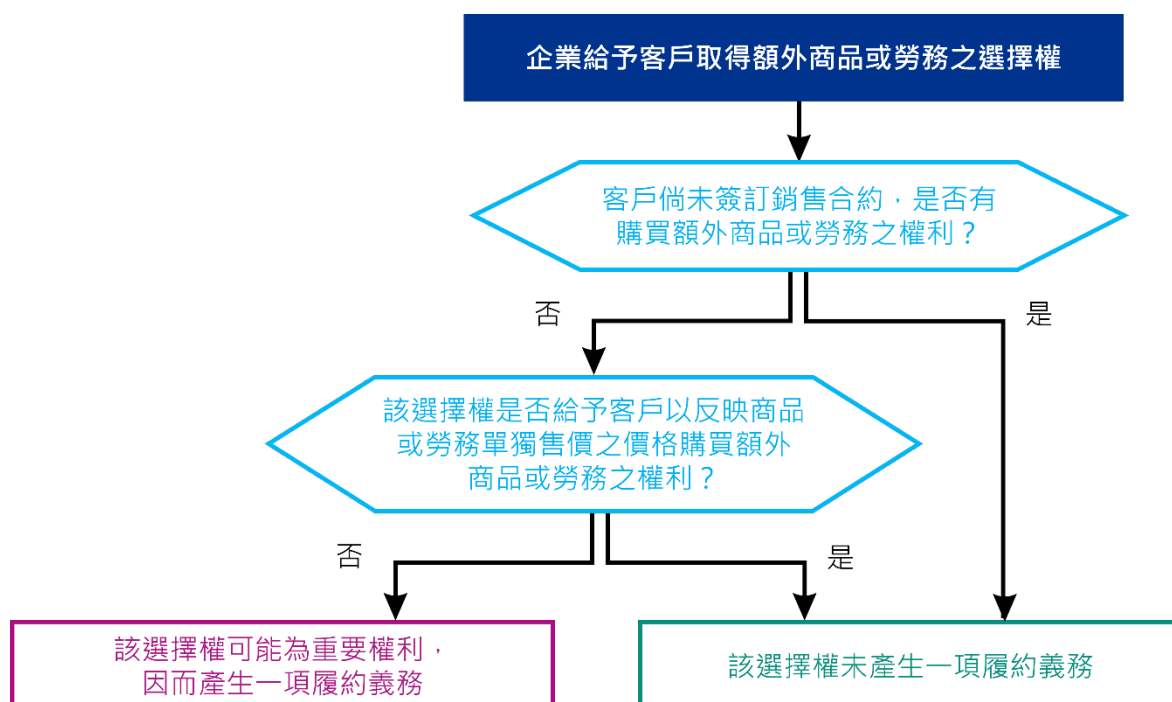
10.4.1 一般規定

IFRS 15.B40

合約中企業給與客戶取得額外商品或勞務之選擇權時，若該選擇權提供客戶尚未簽訂合約則無法取得之重要權利，則該選擇權即為合約中之一履約義務。

IFRS 15.B40–B41

下列流程圖有助於分析客戶選擇權是否為一項履約義務。



IFRS 15.B42

若客戶取得額外商品或勞務之選擇權屬重要權利，而該選擇權之單獨售價不可直接觀察，企業應估計之。該估計值反映客戶行使選擇權時會享有之折扣，並調整下列兩者：

- 無該選擇權行使之情況下可享有之任何折扣；及
- 該選擇權行使之可能性。

IFRS 15.B40, B46

企業應於移轉該等未來商品或勞務時或於選擇權到期時，將該重要權利認列為收入。若該選擇權僅可能產生兩種結果（意即選擇權全部行使或未行使而到期），則於選擇權行使前或選擇權到期前不會認列收入。反之，若該選擇權代表多樣權利或不會到期，則依本所之觀點，該企業得依未行使權利（即未用權利）之指引處理（見第 10.5 節）。

釋例 1 – 有線電視頻道服務及購買額外付費頻道

B 有線電視公司與 D 客戶簽訂 24 個月固定月費之電視頻道服務合約。基本電視頻道套裝服務提供 D 購買額外付費頻道之權利。於第三個月，D 每月額外支付 5 元購買付費體育頻道，該價格與其他消費者購買付費體育頻道之價格一致（亦即該價格為單獨售價）。

不論 D 加購或取消付費頻道均不影響基本有線電視服務。因此，顯示加購付費頻道為一取得額外商品或勞務之選擇權。

合約開始時，B 出結論，由於購買額外付費頻道之選擇權係按該等服務之單獨售價定價，該選擇權並非一重要權利。因此，合約開始時辨認該選擇權不是一項履約義務。B 於第三個月提供額外付費頻道服務時認列相關收入。

釋例 2 – 銷售商品提供折扣券

IFRS 15.IE250–IE253

R 零售商以 2,000 元銷售電腦予 C 客戶，於該協議中 R 另提供 C 折扣券。C 有權於未來 60 日內在不超過 1,000 元之範圍內以 25% 折扣購買 R 商店商品。R 預計於未來 60 日對所有客戶之銷售提供 10% 折扣作季節性促銷。R 經常以售價 2,000 元銷售該電腦而未提供折扣券。

R 認知到折扣券提供 C 尚未簽訂原始銷售交易則無法取得之重要權利，此係因與其他客戶相比，C 享有 15% 之增額折扣（25% 折扣券 - 10% 所有客戶所享折扣）。因此，該折扣券係一單獨履約義務。

R 估計有 80% 之可能性 C 將使用該折扣券額外購買 500 元（未折扣價格）的產品。

10.4 客戶對額外商品或勞務之選擇權

R 將交易價格按相對售價之基礎分攤予電腦及折扣券如下。

履約義務	單獨售價	售價比率	價格分攤	計算
電腦	2,000	97.1%	1,942	$(2,000 \times 97.1\%)$
折扣券	60 ¹	2.9%	58	$(2,000 \times 2.9\%)$
合計	2,060	100.0%	2,000	

註：

- 折扣券之單獨售價=額外購買商品價格 500 元× 15% 增額折扣 × 80%選擇權行使之可能性。

C 於 30 日內以現金 150 元購買 200 元 (折扣前) 額外產品。

C 未在折扣券過期前購買其他商品。因此，R 於折扣券過期日將分攤至折扣券之剩餘金額認列為收入。

R 之分錄如下：

	借記	貸記
現金	2,000	
收入		1,942
合約負債		58
<i>初始認列電腦及折扣券之銷售</i>		
現金	150 ¹	
合約負債	23 ²	
收入		173
<i>後續認列額外之購買</i>		
合約負債	35 ³	
收入		35
<i>認列折扣券到期</i>		

註：

- 購買額外產品之折扣後價格： $200 - (200 \times 25\%)$ 。
- 部分已滿足之履約義務： $58 \times (200 \text{ 元之購買} / 500 \text{ 元之預期購買總額})$ 。
- 折扣券到期時清償履約義務： $58 - 23 = 35$ 。



判斷重要權利是否存在需要同時評估量化及質性因素

企業基於量化及質性因素考量客戶於合約簽訂時取得額外商品或勞務之選擇權是否為一重要權利。雖該評估具判斷性，企業係考量該選擇權是否可能影響客戶未來購買該企業之商品或勞務之決定。此與企業於辨認所承諾之商品或勞務時考量客戶之有效預期概念一致（參見第 2 章）。



提供累積權利之客戶選擇權係彙總評估

於許多情況下，企業給與其客戶之權利會隨着客戶購買額外商品或勞務而累積。例如，客戶忠誠計畫中，初始交易所給與的點數通常與後續交易所給與的點數一起使用。此外，單一個別交易所給與之點數價值可能低，但累積交易所給與之點數合併價值可能較高。於前述情況下，權利可累積之性質為該協議之重要部分。

於評估該等客戶選擇權是否代表一重要權利時，企業考量於該交易所取得權利、先前交易所累積權利及預期未來交易所取得額外權利之累積價值。

企業應考量所有攸關之量化及質性因素。



重要權利之行使

當客戶行使對額外商品或勞務之重要權利時，企業得以下列方法之一處理。

- **原始合約之延續**：此方法下，企業將分攤至重要權利之對價視之合約選擇權商品或勞務對價之增加，即作為交易價格之改變。

例如，S 服務提供者與 M 客戶簽訂合約，以 100 元提供兩年之 D 服務，且得選擇以 300 元購買兩年之 E 服務，該 E 服務之一般定價為 400 元。S 判斷該選擇權是一重要權利，故係一單獨履約義務。假設 S 初始將交易價格 100 元分攤 75 元予 D 服務及 25 元予購買 E 服務之選擇權。簽約後 6 個月，M 行使選擇權購買 E。

於 M 行使選擇權後，S 於兩年期間認列提供 E 服務之收入 325 元（25 元 + 300 元），而 D 服務之收入認列金額及時點不變，亦即，自合約開始之兩年期間認列收入 75 元。

- **合約修改**：此方法下，企業適用合約修改指引評估客戶行使選擇權時所移轉之商品或勞務與合約中之其他商品或勞務是否係可區分。該評估結果將決定合約修改究係以推延調整抑或以累積追計調整處理。有關合約修改之進一步指引，請見第 8 章。



不得修正選擇權行使可能性之估計

IFRS 15.88

於衡量客戶對額外商品或勞務之選擇權的單獨售價時，企業需估計客戶行使該選擇權之可能性。因該可能性是估計選擇權單獨售價之輸入值，故初始估計後續並不得修正。本準則下，企業不得重新分攤交易價格以反映合約開始後單獨售價之變動。

客戶行使選擇權或因未行使而使選擇權到期，僅會影響分攤至該選擇權金之收入認列時點，但不因此重新分攤交易價格。



估計「免費」禮物卡及折價券之單獨售價

IFRS 15.42

於某些情況下，企業可能以單獨售價銷售禮物卡或折價券。此外，企業也可能在客戶購買其他商品及勞務的交易中給與相同面額的禮物卡或折價券。後者情況下，禮物卡或折價券可能係企業給與客戶之重要權利，例如每購買 100 元商品，企業提供價值 15 元免費禮物卡或折價券。

於此情況下，作為一重要權利之禮物卡或折價券之單獨售價，可能不同於單獨銷售之禮物卡或優惠券之單獨售價，此係因收到重大權利禮物卡或優惠券之客戶，兌換商品或勞務之可能性很可能顯著低於於單獨交易中購買禮物卡或優惠券之客戶。

因此，企業可能作出結論，客戶購買其他商品或勞務所提供之免費禮物卡或優惠券之單獨售價不可直接觀察。於此情況下，企業採用收入認列模式之步驟 4 指引估計其單獨售價（見第 4 章）。



銷售時發出折價券

零售商店經常於客戶完成交易後自收銀機印出折價券（可於短期內兌換者有時稱優惠券或回饋券）。該等折價券會在銷售當下連同商品一併交付予客戶，客戶常沒注意到有收到折價券。

客戶通常即使不消費也可取得類似的折價券，例如，印在報紙上或者實體或網路商店可免費取得的折價券。因客戶即使先前沒有消費也可以享有折扣，此類一般促銷優惠可能表示該折價券未提供一重要權利，因此，該等折價券通常係於客戶兌換時認列為收入之減項。

反之，若不是一般促銷優惠，則企業需要評估該折價券是否包含一重要權利。該評估包括兌換可能性之考量，由於此類折價券兌換可能性通常甚低，故會降低被辨認為重要權利之機率。

**數量折扣與讓價**

一旦客戶已額外購買特定數量即可賺得預期之數量折扣(或讓價)，該預期數量折扣(或讓價)將被評估是否存在一重要權利，而非變動對價。

於評估選擇權是否代表一重要權利時，企業評估相似類別之客戶是否可在未與企業簽訂合約的情況下享有折扣。此分析涉及將目前交易的折扣與提供給不依賴先前購買之交易中類似客戶之折扣(亦即該折扣不是透過嵌入於與其他客戶之類似合約中而提供)二者間作比較。於單獨交易中給與類似客戶之折扣類似於目前合約所提供之折扣之事實，顯示客戶可在未簽訂目前合約之情況下享有折扣。

例如，若達目標門檻後之折扣價格與提供給預期達到或高於目標數量之其他客戶之單價一致，則該預期讓價協議未產生一重要權利。然而，若其他客戶只能透過預期讓價協議享有折扣，則表示所有客戶皆係因先前購買而享有未來折扣。於此情況下，預期讓價協議可能產生一重要權利。

**比較原始合約評估包含折扣之額外購買**

於許多情況下，原始合約包含以折扣價購買額外商品或勞務之選擇權係屬一重要權利。然而，於某些情境下，判斷折扣價格是否產生一重要權利具挑戰性，例如企業採用成本加成定價法，且降價係因轉嫁予客戶之成本降低。於此情況下，企業應考量下列指標以判斷額外購買之折扣價格是否反映該等商品或勞務之單獨售價，即是否具有一重要權利。

指標 – 非重要權利	指標 – 重要權利
價格減少係反映預期成本減少	價格減少較預期成本之減少幅度更大
價格減少與其他類似成熟商品或勞務之價格減少一致	價格減少較其他類似成熟商品或勞務價格減少幅度更大
折扣後價格與其他客戶(包括新客戶)降低後價格一致，亦即所有目前及潛在客戶均可自成本減少獲益	折扣後價格低於提供予其他客戶之價格，亦即並非所有客戶均可自成本減少獲益
享有折扣價格之權利不會累積形成客戶未來購買之誘因	享有折扣價格之權利會累積形成客戶未來購買之誘因

**按原價續約之選擇權可能產生一重要權利**

於某些情況下，企業授予客戶可於未來按合約開始時所銷售商品或勞務相同價格購買額外商品或勞務之選擇權。例如，於一服務合約中，客戶可於未來期間按合約開始時提供服務之相同價格續訂服務。依本所之觀點，若客戶可選擇按合約開始時之價格購買額外商品或服務，則該選擇權可能產生重要權利。本所認為，於判斷一選擇權是否產生重要權利時，企業應依特定事實及情況評估，包括：

- 是否預期未來該商品或勞務之單獨售價會上升；及
- 預期折扣是否可能影響客戶之行為。

**可取消合約可能包含重要權利**

合約可取消且無重大罰款時，合約之可取消期間可能存在重要權利。此係因可取消而無重大終止罰款之合約，經濟實質上類似於有續約權之合約。例如，允許客戶於每年底取消而無重大終止罰款之三年期合約，與有兩個一年期續約選擇權之一年期合約並無不同。因此，企業考量具選擇權之續約期間是否產生一重要權利。

其他應用釋例**釋例 3A – 具學習曲線效果之客製化產品：未具重要權利**

S 汽車製造供應商與 M 汽車製造商簽訂兩年期生產客製化零件之框架協議。M 承諾至少採購 500 個零件，每個零件價格 200 元。每一零件皆係於某一時點移轉之可區分商品。若 M 採購之零件數量介於 500 至 700 個，每個零件價格降低為 180 元。若購買超過 700 個零件，則每個零件價格降低為 150 元。

每個零件價格降低與 S 學習曲線上之預期成本降低幅度一致。其價格降低亦與 S 其他類似規格及複雜度之成熟零件之價格降低幅度一致。

S 考量其具一定程度之累積性，因 M 僅於購買超過 700 個零件時，始能享有 150 元之折扣價格。然而，由於 M 依合約已承諾購買 500 個零件，故 S 判定於分析時該指標並不重大。

在沒有任何其他量化或質性因素之情況下，S 作出結論，額外購買之折扣價格係反映該等零件之單獨售價，因此合約未包含重要權利。

釋例 3B – 具學習曲線效果之客製化產品：具重要權利

修改釋例 3A，每個零件價格降低較 S 汽車製造供應商學習曲線成本之降低幅度更大。且零件價格降低亦較 S 其他類似規格及複雜度之成熟零件之價格降低幅度更大。

考量上述量化及質性因素，S 作出結論，額外購買之折扣價格未反映該等零件之單獨售價，因此合約包含一重要權利。

釋例 4 – 客製化生產線：未具重要權利

B 造船公司與 C 客戶簽訂高度客製化之船舶製造合約。為製造該客製化船舶，B 需建立一條獨特的生產線，預計以一年的時間完成該生產線。C 承諾購買五艘船舶，每艘船舶價格為 1,000 元。只要在設置生產線之一年期間結束前三個月內下訂單，C 可選擇以每艘 500 元之價格額外購買船舶。

B 公司以預期成本加計利潤之方式估計船舶之單獨售價。一旦生產線配置完成，超過五艘船舶的部分，每艘船舶售價之減少將反映 B 預期成本之降低幅度。

所承諾購買船舶數量之價格係反映 B 之預期利潤，包括建置客製化生產線之成本。一旦生產線建置完成，B 之成本僅限於製造該特定船舶之增額成本。因此，使用預期成本加計利潤所估計之單獨售價較低。此外，B 考量由於客戶已承諾購買一定數量之船舶，且任何額外購買量皆為相同之折扣價格，故該額外購買之權利不具累積性。

因此，在沒有任何其他量化或質性因素之情況下，B 作出結論，額外船舶訂單之折扣價格係反船舶之單獨售價，故不包含一重要權利。

釋例 5 – 預期數量折扣：重要權利

F 食品公司與 C 客戶簽訂供應 A 產品之協議。該協議包括每單位 1 元之固定價格及年度折扣。折扣僅適用於所購買超過 500 單位之部分。該協議不包括最低採購量要求，但 F 預期 C 每年將購買約 1,000 個單位。

購買單位	折扣
0-500	-
501+	0.10

C 初次購買 100 單位。由於該折扣係可預期，F 評估該銷售是否產生需視為單一履約義務之重要權利。

判定該協議包含重要權利，因此 F 針對 C 初次購買係以將交易對價分攤予重要權利後之淨額認列收入。C 未來行使該權利時，亦即 C 購買超過 500 單位時，F 將分攤至重要權利之金額認列為收入。

或者，若考量未來交付之所有商品幾乎相同，F 得選擇替代作法，按預計總購買數量為基礎計算平均價格（即每單位 0.95 元 $=$ (500 單位 \times 1 元 $+$ 500 單位 \times (1 元 $-$ 0.10 元))/1000 單位）認列收入，而非計算該重要權利之價值。



釋例 6 – 預期折扣：未具重要權利與具重要權利

情境 1 – 預期折扣未提供重要權利

X 汽車製造供應商生產各種汽車製造商使用之非客製化標準零件。X 與新客戶 M 汽車製造商簽訂兩年期製造零件之框架協議，每個零件價格 200 元。每一零件皆係於某一時間點移轉之可區分商品。

M 承諾每年至少購買 500 個零件。若 M 購買超過 1,000 個，則未來採購單價格將預期降低至每個 150 元。

X 針對類似規格及複雜度之零件，係根據銷售予特定汽車製造商之年度預計銷售量定價：

- 採購量預計少於 1,000 個零件之汽車製造商通常每個零件支付 200 元；及
- 總採購量預計超過 1,000 個零件之汽車製造商，通常就總採購量平均每個零件支付 150 元。亦即，產品價格通常不會隨著汽車製造商購買額外數量而預期降低。

X 注意到，在無類似預期價格折扣下，其他汽車製造商亦可按每單位 150 元購買相同數量之類似規格及複雜度之零件。因此，在沒有其他量化或質性因素之情況下，X 作出結論，未來額外購買之價格並未提供 M 一重要權利。

情境 2 – 預期折扣提供重要權利

修改情境 1，X 對所有類似於 M 之汽車製造商均提供相同之預期價格折扣，亦即汽車製造商必須購買超過 1,000 個零件，否則無法以 150 元購買零件。

於評估價格折扣是否提供 M 一重要權利時，X 注意到：

- 將價格與提供予其他汽車製造商之折扣價格作比較並不適當，因該等汽車製造商均因先前購買而享有未來折扣；及
- M 享有折扣價格之權利具累積性，且因而使 M 有誘因於未來購買零件。此一質性指標顯示 M 係為了於未來以折扣價格購買零件之選擇權而支付。

因此，在沒有其他量化或質性因素之情況下，X 作出結論，預期價格折扣對 M 係一重要權利。

M 於第一年採購 500 個零件。X 預計 M 總共將購買 1,200 個零件，亦即 200 個零件將有折扣。此係以 X 過去類似付款條件框架協議之經驗所估計。

X 作出結論，因 M 已購買有權於未來按折扣價格購買零件所需達到數量 1,000 個零件中的 500 個，故 M 實質上已支付 50% 未來享有折扣之權利。

X 以相對銷售價格為基礎將交易價格分攤至零件及未來折扣重要權利如下：

履約義務	單獨售價	售價比率	價格分攤	計算
零件 ¹	100,000 ²	95.2%	95,238	(100,000 × 95.2%)
重要權利	5,000 ³	4.8%	4,762	(100,000 × 4.8%)
合計	105,000	100.0%	100,000	

註：

1. 每一零件均為單一履約義務，但本表簡化以單一項目列示。
2. 500 個零件 × 200 元。
3. 重要權利之單獨售價係按預期按折扣後金額銷售之數量(200) × 折扣 50(200-150) × 享有未來折扣所需購買數量 50%(500/1000)計算。

釋例 7 – 定期降價之框架協議：未具重要權利

Y 汽車製造供應商與 T 汽車製造商簽訂三年期供應高度複雜化零件之框架協議。每一零件均係於某一時點移轉之可區分商品。

根據該框架協議，T 無購買最低數量之義務。此框架協議訂定每年零件都會降價，其與購買零件數量無關。

- 第 1 年：每個零件 700 元。
- 第 2 年：每個零件 660 元。
- 第 3 年：每個零件 600 元。

上述降價係反映 Y 學習曲線預期成本之降低。

框架協議簽訂後不久，T 訂購 50 個零件。Y 注意到：

- 降價僅取決於時間經過，而非取決於先前訂單。因此，該訂單並未提供 T 一重要權利；及
- 所交付零件之價格為固定。因此，合約對價非屬變動。

當 T 後續提交訂單時，Y 評估該等訂單是否應與第一筆訂單合併（見第 1 章），及是否適用合約修改指引（參見第 8 章）。

釋例 8 – 更新固定價格：具重要權利

L公司與M客戶簽訂一年期服務合約，每月收費100元，此為合約開始時一年期服務之單獨售價。該合約給與M一按每月100元價格續約一年之選擇權。

L預期次年對同類型客戶之單獨售價將提高至每月115元，此係反映L對市場上類似服務價格之預期。根據對客戶行為相關資料對評估，L估計有75%客戶會選擇續約自以享有折扣。

於該等特定情況下，基於量化與質化因素，L作出結論續約選擇權構成一重大權利，因為續約之預期折扣足以影響M之行為，且M很可能會續約。L考量是否應用10.4.2替代方法，將交易價格分配至可選擇續約期間。

10.4.2 類似商品或勞務之實務替代方法

IFRS 15.B43

若客戶取得商品或勞務之重要權利，係可取得與合約之原商品或勞務類似者（例如客戶有合約續約之選擇權），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。

釋例 9 – 應用實務替代方法

B公司與C客戶簽訂合約，以2,000元對價移轉2單位P商品（每單位價格1,000元為單獨售價），並有權可按每單位500元價格額外購買最多2單位P商品（即50%折扣）。B判斷P商品係可區分且於某一時點滿足履約義務。

B公司作出結論，額外購買最多2單位P商品之選擇權是一重要權利，因該項折扣相對於同類別其他客戶之折扣幅度更大，且並未獨立於現有合約存在。B公司亦作出結論取得額外2單位P商品之單獨售價為1,000元。

這項選擇權允許C額外取得與原合約相同之商品，且相關採購係依據原合約條款進行，因此，B公司採用替代方法將交易價格分攤至選擇權。

因合約提供一重大折扣，B公司預期客戶行使該選擇權之可能性很高。因此，B公司不預期會有未用權利，且將所有具選擇權商品計入預期提供之商品數量中。因此，B公司將預期交易價格分攤至預期移轉之商品中。

預期交易價格	3,000	2單位原採購價格2,000元+第3單位500元+第4單位500
預期移轉單位量	4	2原購買單位+1單位選擇權+1單位選擇權
每單位分攤價格	750	3,000元/4單位

因此，原合約2,000元交易價款中，實際上1,500元係分攤至所購買2單位原商品，其餘500元係分攤至2個選擇權。



替代方法不限於續約權

IFRS 15.B43

本所認為替代方法不限於合約續約權（例如以相同條款將一服務合約延續一段時間之權利）。其亦可應用於其他類型之重要權利，例如按折扣價格購買與原合約相同之額外商品或勞務之選擇權。

舉例而言，本所認為企業可將替代方法應用於預期折扣協議。替代方法下，企業將根據其預期客戶於該協議下購買之商品總數量及該等預計購買量相對應之總對價以分攤交易價格，亦即將依總預計購買量所計算之每單位平均價格認列收入。



決定預期提供之商品或勞務之可接受方法不止一種

本準則並未就如何決定預期提供之商品或勞務金額提供詳細指引。以下為可接受之方法。

- **逐項合約基礎法：**此方法下，企業考量每一提供予客戶具重要權利之選擇權係「預期將提供之商品或勞務」，除非預期客戶權利到期時將不行使。例如，若企業一包含續約權之合約價格為 100 元，且行使可能性為 60%，則該企業係將 100 元（而非 60 元）計入交易價格。因 100 元為該額外商品或勞務之相對應預期購買價格。據此，企業將該包含 100 元之交易價格分攤至所有預期提供之商品或勞務，包括依單獨售價基礎分攤之續約權。
- **合約組合法：**此方法下，企業依據過去類似交易之經驗估計預期提供之商品或勞務數量。例如，企業於同時期簽訂 100 份有 2 個續約權之類似年度合約。該企業依據該合約組合估計之預期續約量以估計交易價格，並分攤該對價至原始合約及續訂合約。

此兩種方法下，若選擇權實際行使數量與企業原先預期不同，企業將會更新交易價格，並依此認列收入。本所認為，於重要權利存續期間，只要企業建立政策並一致採用，企業可選擇採用累積追計法或推延法為基礎，調整預期商品或勞務之數量。

其他應用釋例

 釋例 10A – 應用實務替代方法：逐項合約基礎法

ABC公司簽訂100份合約，以10,000元提供機器設備及以2,000元提供一年期維護服務，合約價格均相當於該等之單獨售價。每一合約提供給客戶可按每年1,000元價格續訂兩年維護服務之選擇權。

ABC 作出結論：

- 機器設備及維護服務係單獨履約義務；及
- 每一續約權係提供客戶尚未簽訂該合約之情況下將不會取得之重要權利，因相較於 ABC 提供予其他類似客戶所收取服務費，該項折扣係屬重大。

ABC公司並不預期該權利會成為未行使。儘管公司有與類似客戶交易之經驗，且有資料顯示將部分未用權利，然而，過去資料證明，於逐項合約基礎下，2個選擇權都不會到期未行使。因此，ABC會將預期交易價格分攤予預期行使之續約權。

履約義務	合約價格	預期續約	預期對價	單獨售價	售價比率	價格分攤
設備	10,000	10,000	10,000	10,000	62.5%	8,750
第1年維護	2,000	2,000	2,000	2,000	12.5%	1,750
第1個續約權	1,000	1,000	1,000	2,000	12.5%	1,750
第2個續約權	1,000	1,000	1,000	2,000	12.5%	1,750
合計	14,000	14,000	14,000	16,000	100.0%	14,000

第1年ABC將機器設備控制權移轉予客戶時認列收入8,750元，並於滿足相關維護服務履約義務時認列收入1,750元。所認列之收入金額與實際收款差異1,500元(12,000元-8,750元-1,750元)係認列為合約負債。分攤予續約權之金額將於滿足續約權之履約義務時予以認列。

若客戶未行使該選擇權，ABC分攤予選擇權之所有剩餘金額認列為收入。

釋例 10B – 應用實務替代方法：合約組合法

修改釋例 9A，ABC 公司以對類似客戶預期為基礎估計 100 份合約之預期商品或勞務總數量。其估計續訂之次數及相對應之預期交易價格。此外，該公司亦作出結論，每一維護服務期間單獨售價均相同。

ABC 根據預期將交易價格分攤予每一履約義務如下。

履約義務	合約價格	預期續約	預期對價	單獨售價	售價比率	價格分攤
設備	10,000	N/A	10,000	10,000 ¹	65.0%	8,911
第1年維護	2,000	N/A	2,000	2,000 ¹	13.0%	1,782
第1個續約權	1,000	90%	900	1,800 ¹	11.5%	1,577
第2個續約權	1,000	81%	810	1,620 ²	10.5%	1,440
合計	14,000		13,710	15,420	100.0%	13,710

註：

1. 2,000 元×90%。
2. 2,000 元×81%。

第 1 年 ABC 公司將機器設備控制移轉予客戶時認列收入 891,100 元 (8,911 元×100 台)，且於滿足相關維護服務履約義務時認列收入 178,200 元 (1,782 元×100 份)。認列之收入金額與實際收款差異 130,700 元(1,200,000 元-891,100 元-178,200 元)係認列為合約負債。分攤予續約權之金額將於滿足續約權之履約義務時予以認列。

若實際行使續約權數量與預期有差異時，則 ABC 之政策係更新交易價格，並採累積追計調整認列收入。

10.4.3

客戶忠誠計畫

將選擇權指引應用於客戶忠誠計畫

IFRS 15.B40

客戶忠誠計畫通常在客戶選擇權指引之範圍內，且適用 10.4.1 中所討論之規定。一項為客戶提供重要權利之客戶忠誠計畫應認列為單獨履約義務。

某些忠誠計畫下，點數會到期，其他計畫則不會。企業可將未用權利指引 (見第 10.5 節) 應用於此兩類計畫，以決定何時將預期不會行使之點數認列為收入。此係因該等點數代表多項重要權利，而非僅有二元結果之單一權利。

釋例 11A – 客戶忠誠點數計畫：預計兌換次數增加

IFRS 15.IE267-IE270

C 零售商在其商店提供顧客忠誠計畫。根據這項計畫，客戶每消費 10 元購買商品上，就會獲得 1 點獎勵。每 1 個獎勵積點可於未來購買時兌換 1 元現金折扣。C 零售商預期 97% 之客戶點數將被兌換。此係 C 根據過去經驗評估預期將有權取得之對價金額而作估計。第 1 年客戶購買 100,000 元金額商品並獲得 10,000 點數。無點數之情況下，產品對客戶之單獨售價為 100,000 元。

客戶忠誠計畫提供客戶一重要權利，因客戶尚未購買產品不會取得未來購買產品之折扣。此外，其於未來行使點數購買產品時所支付之對價，並非該等產品之單獨售價。

由於點數提供予客戶一重要權利，因此 C 作出結論點數是每一銷售合約中之一項履約義務，亦即客戶購買產品時亦為點數作支付。C 依點數兌換之可能性決定忠誠點數之單獨售價。

C 以相對售價為基礎將交易價格分攤至產品及點數如下。

履約義務	單獨售價	售價比率	價格分攤	計算
產品	100,000 ¹	91%	91,000	(100,000×91%)
點數	9,700 ²	9%	9,000	(100,000×9%)
合計	109,700	100%	100,000	

註：

1. 產品之單獨售價。
2. 點數之單獨售價 10,000 點×1 元×97%。

第 2 年 4,500 點已被兌換，C 仍預期總共有 9,700 點將被兌換。C 計算認列之收入及相對應減少之合約負債如下。

4,175 元=9,000 元×4,500 點/9,700 點（即分攤予點數之價格乘以第 2 年已兌換之點數除以預期兌換之總點數）。

第 3 年 4,000 點再被兌換。C 更新其估計數，因目前預計將有 9,900 點而非是 9,700 點被兌換。C 計算認列之收入及相對應減少之合約負債如下。

3,552 元=9,000 元×(4,500 點+4,000 點)/9,900 點-4,175 元，即分攤予點數之價格乘以第 2 年及第 3 年已兌換點數除以預期兌換之總點數，再減第 2 年已認列之收入。

釋例 11B – 客戶忠誠點數計畫：預計兌換次數減少

修改釋例 11A，假設第 3 年 C 更新其估計數，且目前預計將有 9,200 點而非 9,700 點被兌換。C 計算認列之收入及相對應減少之合約負債如下。
 $4,140 \text{ 元} = 9,000 \text{ 元} \times (4,500 \text{ 點} + 4,000 \text{ 點}) / 9,200 \text{ 點} - 4,175 \text{ 元}$ ，即分攤予點數之價格乘以第 2 年及第 3 年已兌換之點數除以預期兌換之總點數，再減第 2 年已認列之收入。

釋例 12 – 航空公司之客戶忠誠點數計畫

B 航空公司提供以下客戶忠誠計畫。

- 計畫會員在 B 航空公司每消費 10 元即可獲得 1 點。
- 每 1 點可按價值 1 元兌換未來之商品及勞務，例如航班或商品。
- 若計畫會員不活躍（亦即若會員忠誠點數餘額未增或減），則忠誠點數將於 24 個月後到期。
- B 根據過去經驗，於每一報導日評估預期將有權取得之對價金額以估計忠誠點數之兌換率。B 目前估計將有 90% 之忠誠點數被兌換。

B 銷售新加坡飛往香港之機票予 C 客戶，票價 1,000 元。C 是 B 之客戶忠誠計畫會員。

該客戶忠誠計畫提供一重要權利予 C，因 C 倘不購買原始機票即無法透過兌換點數取得未來購買之折扣。此外，C 於未來購買產品時因行使點數而支付之價格，並非該等產品之單獨售價。

該點數提供一重要權利予 C，因此 B 作出點數是一項履約義務之結論，即 C 於購買機票時亦為點數作支付。決定忠誠點數之單獨售價時，B 考量兌換可能性。

B 按相對單獨售價基礎將交易價格分攤予機票及點數如下。

履約義務	單獨售價	售價比率	價格分攤	計算
機票	1,000 ¹	91.7%	917	(1,000 × 91.7%)
點數	90 ²	8.3%	83	(1,000 × 8.3%)
合計	1,090	100.0%	1,000	

註：

1. 機票之單獨售價。
2. 點數之單獨售價(1,000 元/10 元×90%)。

B 於航班日期認列機票收入 917 元，並依 C 行使權利之型態按比例認列點數收入 83 元。

B 預期將有 90 點被兌換，並於每 1 點被兌換時認列收入 0.92 元(83 元/90 點)。

IFRS 15.62, BC233



大多數客戶忠誠計畫不含重要財務組成部分

客戶忠誠計畫通常不包含重要財務組成，即使從獲得客戶忠誠點數到兌換的時間間隔可能超過一年。此係因將相關商品或勞務移轉予客戶，亦即忠誠點數之使用，係由客戶裁決。



可取消之客戶忠誠計畫可能隱含履約義務

許多客戶忠誠計畫可由發行人隨時取消或變更。然而，若依該企業過去實務慣例使客戶產生企業將履行忠誠計畫承諾之有效預期，則該企業將客戶忠誠計畫認列為單獨履約義務。也就是說，該企業已對執行客戶忠誠計畫作出隱含承諾。



客戶信用卡協議之處理

信用卡協議通常包括持卡人可依其信用卡使用狀況賺得某些效益之忠誠計畫。此等協議需要審慎分析以確認適當之會計處理。

當信用卡協議之全部或部分屬本準則之範圍時，銀行判斷忠誠計畫是否產生一單獨履約義務，及該履約義務之性質為何。客戶忠誠計畫給予客戶累積之權利，該權利可用於未來按折扣價格購買商品或勞務，該權利通常於本準則下係認列為重要權利。於此方法下，所收取對價與持卡人賺得該等權利相關之部分將予以遞延，並於該等權利行使時始認列收入。

該等協議之會計處理挑戰在於辨認產生該權利且銀行因而需要遞延一部分收入之所有交易。企業可能需要考量所收取之信用卡年費及客戶與零售商間交易而賺得該權利時所收取之交易手續費。可能需要遞延部分交易手續費之考量基礎為該收費實質上係由客戶所支付。交易中由其他企業將交易手續費匯給銀行，僅係因其於交易中是作為銀行之代理人。

該協議經考量非屬本準則之範圍時，企業將執行計畫之成本認列為行銷費用，並依負債準備準則認列該協議所產生之任何負債。



剩餘法通常不適合用於決定忠誠點數之單獨售價

一般而言，剩餘法不作為決定忠誠點數單獨售價之用，此方法僅於有限情況下可使用，亦即於單獨售價高度變動及不確定時。有關決定單獨售價之進一步討論，請見第 4.1 節。

由第三方提供之獎勵

IFRS 15.BC383–
BC385

某些客戶忠誠計畫可能涉及多方參與。若另一方參與客戶忠誠計畫，則企業需要評估關於忠誠點數及因點數兌換而交付之商品或勞務（若攸關）方面究係作為代理人或主理人（見第 10.3 節）。

忠誠計畫可能有不同架構方式。包括以下典型之協議。

- 點數由企業發行，且僅可兌換企業所提供之商品或勞務：於此等協議中，該企業通常是忠誠點數及因點數兌換而交付商品或勞務之主理人，因其於商品或勞務移轉予客戶之後始滿足履約義務。
- 點數由企業發行，且客戶可自行決定兌換企業或第三方提供之商品或勞務：於此等協議中，該企業通常是忠誠點數之主理人，因其有「隨時準備」於客戶作選擇時履約之義務。該企業僅於滿足其履行義務並已由客戶兌換自企業或第三方所取得之點數時認列收入。企業對於因兌換點數而交付之商品或勞務應評估究係作為代理人或主理人。
- 點數僅可兌換第三方提供之商品或服務：於此等協議中，該企業評估對於點數究係作為代理人或主理人（亦即於點數移轉予客戶之前其是否控制該等點數？）。於某些情況下，此評估可能具挑戰性。例如，銀行可能為信用卡客戶提供忠誠計畫，根據該計畫，客戶可賺取點數以兌換特定航線。於點數移轉予客戶之前，需要判斷銀行是否控制該點數（見第 10.3 節）。此類協議下，企業通常於點數移轉予客戶時滿足其履約義務。

IFRS 15.B36,
BC383–BC385

若企業作為代理人，則係以淨額（即分攤予點數之價格與企業支付予第三方金額間之差額）認列收入。



釋例 13A – 第三方客戶忠誠計畫 (1)

L 公司參與由第三方營運之客戶忠誠計畫。根據該計畫，會員可於 L 商店購物並賺取點數。計畫會員累積之獎勵點數將可兌換由第三方供應之商品。2024 年底 L 給與之點數分攤之交易價格為 1,000 元且積欠第三方 700 元。收入認列金額將取決於 L 究係作為點數之代理人或主理人。

L 為代理人

若 L 為點數之代理人，則於 L 銷售產品予客戶且其已滿足將點數提供予客戶之安排義務時認列獎勵點數收入 300 元。L 之分錄如下。

10.4 客戶對額外商品或勞務之選擇權

	借	貸
現金	1,000	
收入(1,000 元-700 元)		300
應付第三方款項		700
作為代理人於發行點數時認列收入		

L 為主理人

若 L 為點數之主理人，則於銷售產品予給客戶，且將點數移轉予客戶時認列收入 1,000 元及成本 700 元。L 之分錄如下。

	借	貸
現金	1,000	
成本	700	
收入		1,000
應付第三方款項		700
作為主理人於發行點數時認列收入		

釋例 13B – 第三方客戶忠誠計畫 (2)

M 公司參與由第三方營運之客戶忠誠計畫。計畫會員於 2024 年度於 M 商店購買商品可賺得點數，並可於 2025 年 12 月 31 日之前將累積點數兌換成由 M 或第三方所提供之商品。

截至 2024 年底，M 已認列合約負債 2,000 元，其代表 1,000 個預期被兌換獎勵點數。於 2025 年度，有 500 個獎勵點數係向第三方兌換，400 個獎勵點數直接向 M 兌換，100 個獎勵點數則到期未兌換。第三方針對會員兌換之每個獎勵點數開立 1.75 元之發票予 M，且 M 判定由第三方提供獎勵點數者其係作為代理人。直接向 M 兌換點數而供應之商品存貨成本為 600 元。

於 2025 年，M 認列負債 875 元 (500 點×1.75 元)，除列合約負債 2,000 元，並認列收入 1,125 元，即直接兌換之獎勵點數收入 800 元 (400 點×2 元)，透過第三方兌換獎勵點數收入 125 元 (500 點×0.25 元)，及失效之獎勵點數收入 200 元 (100 點×2 元)。

	借	貸
合約負債	2,000	
銷貨成本	600	
收入		1,125
應付第三方款項		875
存貨		600
2025 年度認列來自忠誠計畫之收入		



應付第三方忠誠計畫營運商之金額

當企業參與由第三方營運之忠誠計畫時，可能需要向第三方支付以下費用：

- 執行有關該計畫之行政事務；及
- 承擔提供該獎勵之義務。

依本所之觀點，企業將因執行行政事務而應付第三方之金額，於忠誠計畫有效期間在損益中認列為費用係屬適當。

依本所觀點，企業類推本準則收入認列原則，於第三方有義務提供獎勵時，認列因第三方承擔提供獎勵義務而應付之金額係屬適當。於釋例 13B，該義務係發生於 2025 年度客戶選擇向第三方兌換獎勵之時。

10.5 客戶未行使之權利（未用權利）

概覽

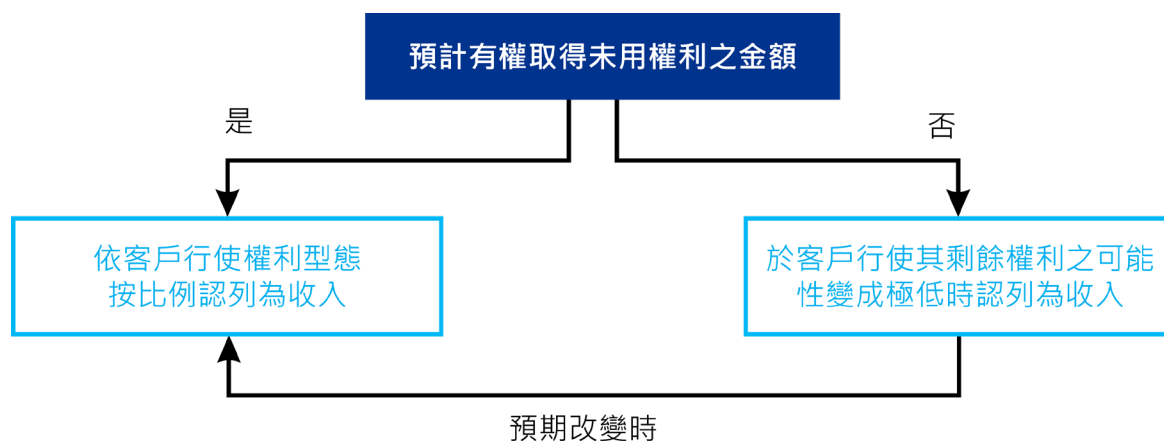
企業可能自客戶收取不可退款之預付款，使客戶有權於未來取得商品或勞務。常見之例包括禮物卡、折價券及不可退款票券。通常有些客戶不行使其權利，該未行使之權利稱為「未用權利」。

IFRS 15.B44–B45

企業將自客戶收取之預付款認列為合約負債，並於未來移轉該等商品或勞務時認列收入。惟部分已認列之合約負債可能與企業預期客戶不會行使之合約權利有關，亦即未用權利金額。

IFRS 15.B46

將未用權利認列為收入之時點取決於企業是否預期有權取得未用權利之金額，亦即係於對未用權利認列之累計收入高度很有可能不會發生重大迴轉之時點。



IFRS 15.B46

判定企業是否預期有權取為得未用權利之金額，企業應考量變動對價估計值之限制（是否受限制及受限制程度）之指引（見 3.1.2）。該規定決定企業預期有權取得未用權利之金額為未來不會發生重大迴轉之金額。當企業預期有權取得未用權利之金額時，企業依客戶行使權利型態（按比例）認列為收入。反之，企業於客戶行使其剩餘權利的可能性變成極低時，將未用權利之金額認列為收入。

IFRS 15.B47

若企業須將歸屬於客戶未行使之權利之任何對價匯予政府個體時，例如，依所適用的無人認領財產法律之規定，企業應將該對價認列金融負債而非收入。

釋例 1 – 銷售電話預付卡：企業預期有權取得未用權利

R 零售商以 100 元銷售電話預付卡予 C 客戶。根據過去類似電話預付卡之經驗，R 估計有 10% 電話預付卡餘額不會被使用，且該未用金額不受沒入之規範。由於 R 可合理估計預期之未用權利金額，且將該金額包含於交易價格高度很有可能不會發生重大收入迴轉，因此 R 根據 C 使用該預付電話卡型態依比例將未用權利 10 元認列為收入。

具體而言，因 C 預先支付該電話預付卡之款項係不可退款，因此，R 於銷售電話預付卡時認列合約負債 100 元，於該時點未用權利不會認列為收入。

若 C 於 30 日內使用 45 元之金額，則預期會使用金額已發生半數（ $45 / (100 - 10) = 50\%$ ）。因此，R 認列該未用權利金額之半數（即 $10 \times 50\% = 5$ ）。

於預付卡開始使用時 R 認列 50 元收入，亦即移轉商品或勞務之收入 45 元加計未用權利收入 5 元。

釋例 2 – 銷售電話預付卡：企業不預期有權取得未用權利

C 零售商新推出一款電話預付卡方案。C 銷售 50 元之電話預付卡予 D 客戶。C 沒有義務將未使用電話卡餘額匯予任何政府機關或其他個體，亦即未用金額不受沒入之規範。電話預付卡自發行之日起兩年到期。

由於此係一新方案，C 過去經驗很少。具體而言，C 缺乏足夠之企業特定資料，亦不了解其他服務提供者之經驗。因此，C 作出結論，其若將未用權利之金額包含於交易價格中，尚無法估計是否高度很有可能不會發生重大收入迴轉。

因此，C 於 D 行使剩餘權利之可能性變成極低時，始認列未用權利之收入，其可能是在電話預付卡到期時，或若 C 更早即有證據顯示 D 使用電話預付卡剩餘金額之可能性已變成極低時。

釋例 3 – 航空公司預期有權取得未用權利且可合理估計

B 航空公司出售 100 張自倫敦飛往墨爾本之不可退款彈性機票。每張機票價格為 1,000 元。若客戶未於預定航班日期搭乘，則可於 12 個月內重新安排航班而不另外收取費用。B 過去資料顯示：

- 購買具類似條款機票之客戶中有 5% 不會於預定航班日期搭乘；
- 上述中 20% 之客戶（即銷售額 1%）會於 12 個月內另外安排其他航班；及
- 其餘 80% 之客戶（即銷售額 4%）不會於到期前行使其權利。

B 依過去資料估計 100 張機票中有 95 名客戶將於預定日期搭乘，1 名客戶將重新安排航班，而 4 名客戶將不搭乘航班，亦即估計之未用權利為 4,000 元（ $4\% \times (100 \text{ 張} \times 1,000 \text{ 元})$ ）。

B 可合理估計預期之未用權利金額，且該金額高度很有可能不會發生重大收入迴轉。因此，B 依客戶行使權利之型態按比例將機票未用權利 4000 元認列如下。

- 於預定航班日：認列收入 3,958 元（ $(95 \text{ 張} \times 1,000 \text{ 元}) / (96 \text{ 張} \times 1,000 \text{ 元}) \times 4,000 \text{ 元}$ ）；
- 於 1 名客戶重新安排航班時：認列收入 42 元（ $4,000 \text{ 元} - 3,958 \text{ 元}$ ）。

即使對價金額為已知，仍適用限制規定

若企業缺乏估計未用權利之基礎（即估計完全受限制），則僅於客戶行使其權利之可能性變成極低時，始將該未用權利認列為收入。

若企業認為能決定預期有權取得之未用權利金額，則應估計該未用權利。於估計未用權利金額時，企業需評估將未用權利包含於交易價格認列為收入，是否高度很有可能不會發生重大迴轉。適用前述限制指引係一特殊規定，即使對價為已知且已收取，但客戶未來是否及何時要求企業移轉其商品或勞務仍具不確定性。另一種估計受限制之情況則不同，例如變動對價，其對價金額為未知。

未用權利不構成變動對價

儘管企業於決定未用權利金額時會考量變動對價指引，但未用權利本身並非變動對價，因未用權利並不影響交易價格。於本準則其係一認列而非衡量概念。例如，禮品卡之銷售價格固定為 50 元，未用權利之可能性不會使交易價格變動，但該預期之未用權利會影響收入認列時點。

**預付儲值產品可能是金融負債***IAS 32.11, IFRS 9, IU 03-16*

預付儲值產品是儲存貨幣價值之卡片，例如禮物卡。本準則下未用權利之認列排除符合金融負債定義之預付儲值產品。

該預付儲值產品係依金融工具準則之相關指引處理。

**可使用資料組合估計未用權利**

若企業有足夠大量之類似交易或其他過去經驗，企業可將該等類似交易之組合作為資料之來源，用以估計個別合約之預期末用權利。惟該估計並非採用合約組合之作法（見第 6.4 節）。

10.6 不可退還之前端收費

概覽

有些合約包括於合約開始或接近開始時須支付的不可退還前端收費，例如健身俱樂部會員之入會費、電信合約之開通費及外包合約之開案費等。準則為該等收費之認列時間提供指引。

IFRS 15.B40, B48–B51 企業評估不可退還之前端收費是否與對客戶移轉某一承諾之商品或勞務有關。

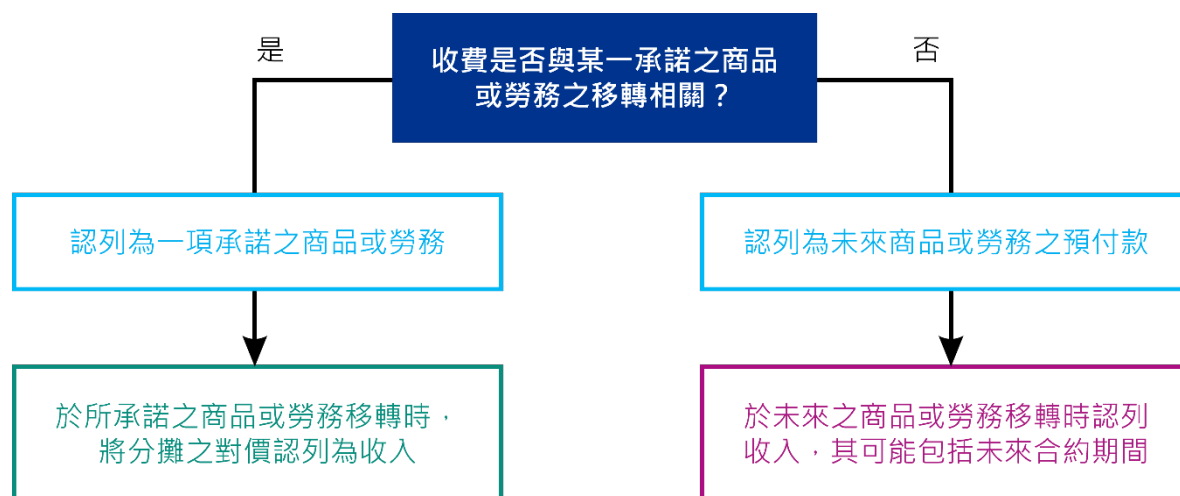
於許多情況下，即使不可退還之前端收費與企業為履行該合約而須進行之某活動有關，該活動並不導致對客戶移轉某一承諾之商品或勞務，而是一項行政事務。有關辨認履約義務之進一步討論，請見第 2 章。

若活動並未導致對客戶移轉某一承諾之商品或勞務，則該前端收費為未來履約義務之預付款，於未來提供商品或勞務時認列為收入。

若前端收費產生對未來商品或勞務之重要權利，則企業將所有收費歸屬於未來將移轉之商品及勞務，包括與前端收費相關之重要權利。有關分攤交易價格予客戶選擇權之進一步討論，請分別見第 4.2 節及第 10.4 節。

IFRS 15.BC387

若客戶選擇權很有可能影響客戶是否行使選擇權而繼續購買企業之商品或勞務的決定，則不可退還之前端收費將導致該合約包含具重大權利之客戶選擇權（例如會員或服務合約之續約、或可訂購額外產品）。



釋例 1 – 不可退還之前端收費：年度合約

C 有線電視公司與簽訂一年期合約提供有線電視服務予 Z 客戶。除每月服務費 100 元外，C 公司亦收取一次性之前端收費 50 元。C 已判定其設定活動未移轉一項承諾之商品或勞務予 Z，而係行政事務。

於該年年底，Z 可依屆時之月費率逐月續約，亦可依屆時之年費率承諾另一年度之合約。於任一情況下，Z 均不會於續約時被收取另一筆費用。客戶簽訂類似合約之平均客戶年限為三年。

C 考量量化及質性因素，判斷前端收費是否為 Z 提供一項於合約到期時再續約以避免再被收取一次前端收費之誘因。若該誘因對 Z 簽訂合約與否之決定係屬重要，則包含一項重要權利。

首先，C 比較前端收費 50 元與總交易價格 1,250 元（前端收費 50 元加服務費 1,200 元（即 12 個月×100 元））。其作出該不可退還之前端收費於量化因素上非屬重大之結論。

第二，C 考量 Z 可能續約之質性因素。此等包括但不限於所提供服務之整體品質，競爭者提供之服務及相關定價，及更換服務提供者對 Z 造成之不便（例如須將設備退回予 C 及安排新提供者安裝設備）。

C 作出結論，即使避免前端收費為 Z 是否續約之一項考量因素，但此因素本身不影響 Z 是否續訂服務之決定。C 根據其客戶滿意度研究資料作出結論，所提供之服務品質及具競爭力定價，才是平均客戶年限為三年之關鍵因素。

綜上，C 作出前端收費 50 元未提供重要權利予 Z 之結論。

因此，C 將前端收費視為一年期有線電視服務合約之預付款，並於該一年期之合約期間內認列為收入。因此，該一年期合約之每月收入 104 元（即 1,250 元/12 月）。

反之，若 C 判定該前端收費導致合約包含具重要權利之客戶選擇權，則該前端收費將分攤予一年期之有限電視服務及續訂合約重要權利（見第 10.4 節）。



評估前端收費時考量之量化及質性因素

企業評估不可退還之前端收費是否導致合約包含具重要權利之客戶選擇權時，會同時考慮量化及質性因素，因此可能會影響客戶是否會行使選擇權而繼續購買企業之商品或勞務之決定。此與企業辨認所承諾之商品或勞務時考量客戶之有效預期係一致之概念。因此，客戶對於何謂「重要權利」之看法，包括質性因素及量化因素之考量。

以下因素可能有助於作此評估：

- 續約價格與合約初始價格加計前端收費二者間之比較；
- 替代服務之可得性及其定價；及
- 過去續約情形。

某些影響因素可能是客戶續約決定時本身，例如服務品質或不更換提供者之便利性。

企業需要考量所有量化及質性因素，並運用判斷以確認不可退還之前端收費是否導致合約包含具重要權利之客戶選擇權。



判斷不可退還之前端收費是否與承諾之商品或勞務之移轉相關

許多情況下，即使不可退還之前端收費與企業於合約開始或接近開始時履行合約所需進行之活動有關，但該活動並不導致移轉承諾之商品或勞務予客戶。

於評估前端收費是否與承諾之商品或勞務之移轉有關時，企業應考慮所有攸關之事實及情況，包括：

- 商品或勞務將轉移予客戶以換得前端收費，客戶可自所取得之商品或勞務實現效益。若客戶不會取得商品或勞務，或者對客戶而言於未取得其他商品或勞務情況下則該商品或勞務將價值甚微或毫無價值可言，即可能顯示前端收費為未來商品或勞務之預付款；及
- 若企業未單獨定價及銷售前端收費所涵蓋之初始權利或活動，則該收款可能與承諾之商品或勞務之移轉無關。



前端收費可能需要予以分攤

即使前端收費與承諾之商品或勞務有關，該收費仍可能與該承諾之商品或勞務之單獨銷售價格不同；因此，不可退還之前端收費需要分攤予其他履約義務。有關分攤之進一步討論，請見[第 4.2 節](#)。



不可退還之前端收費之遞延期間取決於該收費是否提供客戶一項重要權利

若不可退還之前端重大至足以影響客戶是否再次訂購商品或勞務之決定，例如會員或服務合約續約或訂購額外產品，則該收費可能提供客戶一重要權利。

若前端收費導致合約包括具有重要權利之客戶選擇權，則該收費將於客戶消費該重要權利之商品或勞務期間認列收入。決定該期間需要運用重大判斷，因其可能與企業明定之合約期間或企業保存之歷史資訊（例如平均客戶關係期間）間未必一致。

當前端收費不視為有提供重要權利，且判定成本攤銷期間長於合約期間時，不可退還之前端收費認列收入之期間將不同於合約成本攤銷之期間。



不可退還之前端收費是否導致合約中存在重大財務組成部分之考量

企業需要考量不可退還之前端收費是否導致合約中存在重大財務組成部分。需要評估所有相關事實及情況，且企業可能需要應用重大判斷以決定是否存在重大財務組成部分（見[第 3.2 節](#)）。

IFRS 15.60



基金及保險業之前端收費

於金融業中可能有兩個單獨合約：

- 其一為投資者與基金經理人之間（經紀或銷售合約，基金經理人為基金之代理人）；及
- 其二為基金經理人與基金本身之間（投資管理合約）。

基金經理人需要評估前端收費究係與承諾提供銷售基金單位之服務（即經紀服務）有關，抑或係未來滿足投資管理服務之預收款。

相比之下，依本所之觀點，保險業通常沒有可區分之經紀服務，因保險人與投保人（投資者）係簽訂單一合約且合約以包裹方式銷售。

其他應用釋例

IU 01-19

釋例 2 – 不可退還之前端收費：活動未移轉商品或勞務

S 證券交易所與 C 客戶簽訂合約提供 C 於 S 之交易所掛牌之服務。S 就初次掛牌向 C 收取不可退還之前端收費 50 元，及就持續掛牌收取年費 100 元。初次掛牌收費係補償 S 為了使公司能於其交易所掛牌所需進行之活動（例如盡職審查及審查上市申請）。

S 判定於合約開始時所執行之活動未移轉商品或勞務予 C，亦即合約中除了交易所掛牌服務之外沒有任何其他承諾。

S 作出不可退還之前端收費係持續掛牌服務之預付款之結論。

釋例 3 – 不可退還之前端收費：投資管理服務

U 投資管理公司簽訂一年期合約，提供投資管理服務予 X 投資者。

除了每月收取受管理資產 1% 之費用外，U 另收取一次性之申購手續費 50 元。U 判定此係設定活動未移轉服務予 X，而係行政事務。U 估計每月可自合約賺取 10 元之收費。

於該年底，X 可依月費率逐月續約。X 於續訂時不會被額外收取費用。

U 於判斷前端收費是否係提供 X 於合約到期再續約之誘因時，同時考慮量化及質性因素：

- U 比較前端收費 50 元與總交易價格 170 元（即變動收費 120 元加計前端收費 50 元）。其作出不可退還之前端收費於量化因素上係屬重大之結論；及
- U 考量 X 可能會續約之質性原因。其注意到，競爭者對類似合約之投資者收取類似之管理費及申購手續費。

過去穩定之續約及超過一年之平均客戶年限經驗亦可反映上述因素。

U 作出結論，前端收費導致合約包括具重要權利之客戶選擇權。因此，其將前端收費分攤予一年期投資管理服務及該續約之重要權利。U 將分攤予續約重要權利之對價於具重要權利之續約期間認列為收入。該期間可能短於平均客戶年限。

釋例 4 – 無線電信月租方案合約之啟動費

B 電信公司與 D 客戶簽訂語音及數據服務月租方案合約，B 收取一次性啟動費 25 元及每月月費 50 元。D 於次月並無續約之義務。若 D 續約，則於次月或後續月份均不會被收取啟動費。B 之月租方案合約之平均客戶年限為兩年。

IFRS 15.B49

B 作出結論，啟動活動未移轉商品或勞務予 D。因此，前端收費與商品或勞務無關，且該協議唯一之履約義務為語音及數據服務方案。啟動活動僅係 B 執行能由 D 使用其網路之行政活動。

啟動費被視為未來商品或服務之預收款，且計入第一個月之交易價格中。

IFRS 15.B40

B 評估不需支付啟動費即可續訂合約之選擇權是否為 D 之重要權利。B 於評估 D 是否有以折扣價續訂之重要權利時，同時考量質性及量化因素。

D 於第一個月支付 75 元，以後每月將於續約時支付 50 元。因此，續訂折扣於量化評估上係屬重大。B 亦注意到，根據客戶平均年限，D 很有可能會於第一個月之後續約，且該前端收費很有可能會重大影響 D 續約與否之決定。

因此，B 作出結論，啟動費係未來商品及勞務之預付款，且為一項重要權利。B 於 D 消費該重要權利相關勞務之期間，將啟動費認列為收入。此期間可能短於平均客戶年限。

10.7 正常活動以外之銷售

概覽

本準則之部分規定適用於非金融資產之銷售或移轉，例如無形資產與不動產、廠房及設備，而該資產非屬企業正常活動之產出。

IAS 16, 38, 40

本準則之衡量及除列指引適用於非金融資產之移轉，而該等資產非屬企業正常活動之產出，包括：

- 國際會計準則第 16 號範圍內之不動產、廠房及設備；
- 國際會計準則第 38 號範圍內之無形資產；及
- 國際會計準則第 40 號範圍內之投資性不動產。

IAS 16, 38, 40

當企業出售或移轉非其正常活動產出之非金融資產時，應適用本準則之控制移轉指引（見第 5.1 節），於對該資產之控制移轉予收取方時予以除列。

所產生之利益或損失係依本準則（使用模式中之步驟 3 指引）衡量之交易價格與該資產帳面金額間之差額。決定交易價格（及後續交易價格之變動）時，企業考量變動對價之衡量（包括其限制）、存在重大財務組成部分、非現金對價及付給客戶之對價等指引（見第 3 章）。

所產生之利益或損失不得列報為收入。同樣地，後續對利益或損失之任何調整（例如變動對價衡量產生之變動數）亦不得列報為收入。

IFRS 10, IAS 28

企業應繼續適用合併及關聯企業準則中之指引，計算出售或移轉子公司或關聯企業所產生之利益及損失損益。

IFRS 16.98–103

若企業（賣方兼承租人）移轉資產予另一企業（買方兼出租人），並租回該資產，則兩者於評估資產之移轉是否以銷售處理時，均適用收入準則中之指引。

- 若該移轉係屬銷售，賣方兼承租人將除列該資產，並依租賃準則計算所產生之任何利益或損失。
- 若該移轉不符合銷售之條件，則賣方兼承租人不應除列該資產。

釋例 1 – 銷售單一不動產

IFRS 3, 10, IAS 40

X 諮詢服務公司決定出售辦公大樓予 Y 買方。X 透過 100% 持有之子公司擁有該辦公大樓，且該辦公大樓為子公司所持有之唯一資產。此為正常諮詢服務活動以外之交易。

於交易結清時不動產所有權移轉予 Y，且後續 X 未繼續參與該不動產之營運（包括透過售後租回、不動產管理服務或賣方所提供融資）。

該協議之對價包括一筆於交易結清時以現金支付之固定金額，加上取得該不動產重劃為商業區之核准時額外 5% 的或有價金。X 認為有 50% 的機會可成功取得重劃核准。

若該銷售交易係以出售子公司之方式為之，則 X 適用合併準則之除列指引，並以公允價值衡量合約對價。

反之，若該銷售交易係以出售資產之方式為之，則 X 適用不動產、廠房及設備準則之除列指引，且依收入模式步驟 3 之指引規定衡量所收取之對價，以決定該交易之利益或損失。

辨認正常活動需要運用判斷

IFRS 15.BC53

依本準則，「客戶」係定義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。由於未定義何謂「正常活動」，因此，評估所移轉資產究竟是否為企業正常活動之產出可能需要運用判斷。

在許多情況下，此判斷可由非金融資產之分類而得知，例如，企業購買有形資產會於原始認列時評估該資產究應分類為不動產、廠房及設備或者是存貨。一般而言，出售或移轉分類為不動產、廠房及設備之項目，不會認列收入而係列報於利益或損失；而出售或移轉存貨則會認列為收入。

**待出售非流動非金融資產之控制移轉時，可能會因對價金額異於公允價值而產生利益或損失**

IFRS 5

當預期非流動非金融資產之帳面金額主要透過出售（而非持續使用）回收時，於符合特定條件下，該資產將分類為待出售資產。

本準則未取代待出售非流動資產之衡量及表達指引。依該指引，待出售資產應按公允價值減出售成本與帳面價值孰低者衡量，而該金額可能與依本準則所決定之交易價格有所不同。若出售或移轉包含本準則下受限制之變動對價，則產生之交易價格可能小於公允價值。此可能導致資產於控制移轉予交易對方時認列損失，即使該帳面價值可透過後續期間交易價格之調整而回收。於此等情況下，企業可考量以附註揭露方式及早提醒此等會計規定下可能造成之結果。

**適用交易價格指引衡量已收或應收對價**

IFRS 5

依本準則，企業應適用交易價格（包括變動對價及限制）指引。此可能導致原始認列以較低之金額衡量，並相應減少所認列之利益，尤其是在適用限制指引之情況下。於極端情況下，即使對價之公允價值超過資產處分前一刻之帳面金額，企業仍可能認列處分損失。

**出售不動產予客戶與非客戶之會計處理僅些微差異**

IAS 16, 40

由於本準則之衡量交易價格指引同時適用於企業對客戶與對非客戶之交易，因此正常營業活動（客戶）與非正常營業活動（非客戶）之出售不動產交易之會計處理，僅有綜合損益表之表達差異（收入及銷貨成本，或者是利益或損失）。

**若符合特定條件仍可能轉列為存貨**

IAS 16.68A, 40.58

若個企業出售或移轉某一不動產、廠房及設備或投資性不動產項目，則係認列處分利益或損失而非認列收入。然而，於有限情況下，仍有可能於出售將資產項目轉列存貨，於此情況下企業會於處分時認列收入，例如：

- 企業於正常活動過程中將持有以供出租之不動產、廠房及設備項目例行性地對外銷售，則於該等資產停止出租而轉供出售時轉列為存貨；及
- 企業僅於用途改變時始將投資性不動產轉列存貨，例如擬出售而開始開發。

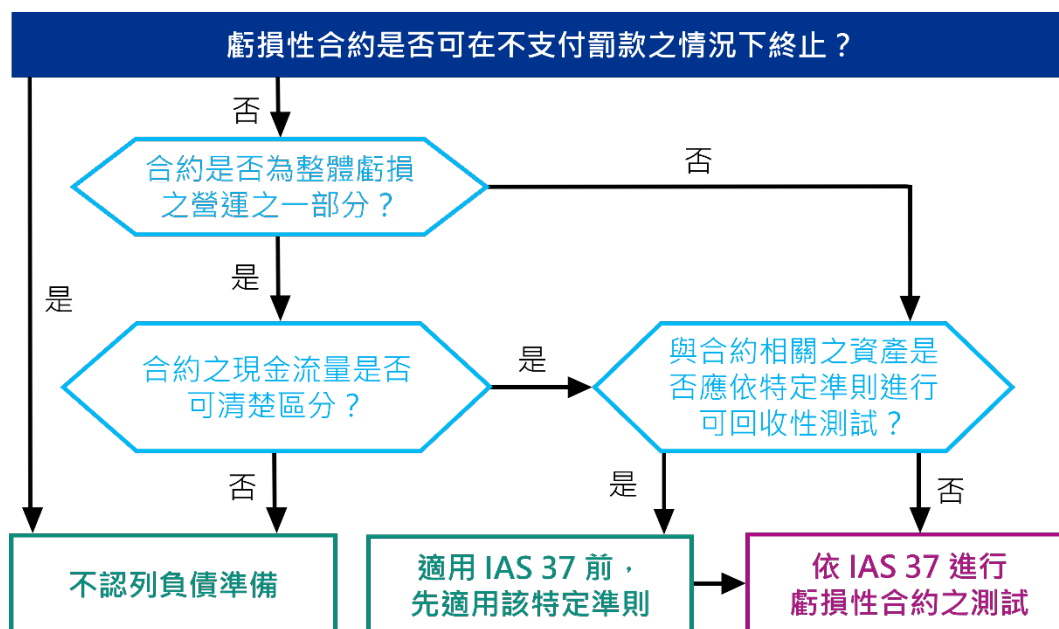
10.8 虧損性合約

概覽

IAS 37.5

企業簽訂之某些銷售合約可能於一開始時即虧損，或者於生命週期內變為虧損。為判斷如何處理虧損合約，企業首先考慮應適用哪一號準則。若合約全部或部分受特定準則規範，則依本所之觀點，企業應將該等規定應用於合約之相關部分，且將負債準備準則中之虧損性合約指引應用於合約之其餘部分。

以下流程圖解釋何時需要適用負債準備準則中虧損性合約規定以測試虧損合約。



若一份合約可在不承擔罰款之情況下終止，則非屬虧損性。

IAS 37.67

包含不利條款之合約未必係虧損性。同樣地，執行未如預期或未達最佳狀態之合約亦未必為虧損性，除非履行合約義務不可避免之成本超過從中獲得之經濟效益。

釋例 1 – 租賃合約中之維護服務

IFRS 16.15–16

M 公司與 L 出租人簽訂租賃合約租用一間零售店面，其中合約包括 L 提供維護服務之非租賃組成部分。若 M 決定於租賃期間空置該租賃不動產，其仍應適用租賃準則之規定處理該租賃組成部分，例如需要依資產減損準則規定評估使用權資產之減損，並繼續認列租賃負債。

此外，本所認為 M 之非租賃組成部分應適用負債準備準則中之虧損性合約指引中之，除非其適用租賃準則允許之實務權宜作法，將租賃及相關非租賃組成部分視為單一租賃組成部分進行會計處理。

10.8.1 整體虧損之營運

某些合約可能是整體虧損營運之一部分。依本所之觀點，若與合約相關現金流量與整體營運可清楚區分，且該合約屬負債準備準則中虧損性合約規定之範圍內，則企業應測試該合約是否為虧損性合約。反之，若合約相關現金流量與整體營運無法清楚區分，則本所認為不應認列任何負債準備，此係因若於此情況下認列，則實質上是對未來營運損失認列負債準備，而負債準備準則並不允許如此處理。

釋例 2 – 整體虧損營業與虧損性合約

T 旅行社提供之一項其中服務是遊湖行程。T 為此服務簽定船舶包租契約 9 個月，並將該包租合約認列為短期租賃。由於遊船市場競爭加劇，包租成本超過 T 從遊湖營運獲得之利益。鑑於該包租合約僅與 T 之遊船營運相關，且與該等營運相關之現金流量可單獨辨認，故本所認為 T 應評估該包租合約是否為虧損性合約。於執行此分析時，T 應考量終止包租合約之成本及船舶之其他用途。

然而，若 T 係出售含游湖之套裝行程予客戶，且公司整體營運處於虧損狀態，則該等損失與整體業務相關，而非僅與包租合約相關。此外，與遊船營運相關之現金流入不太可能與其他營運之相關現金流入明確區分。因此，於此情況下，本所認為不應認列虧損性合約之負債準備，然而，T 應考慮相關所認列資產是否已減損。

10.8.2 判斷是否為虧損性合約

IAS 37.10

「虧損性合約」係指一項合約，其履行合約義務不可避免之成本超過預期從該合約獲得之經濟效益。

評估合約是否虧損性時，需要考慮以下因素：

- 履行合約義務不可避免的成本，即履行合約之淨成本與終止合約成本中孰低者；及
- 預期獲得之經濟效益。

IAS 37.68

決定合約之履約成本時，企業應考慮合約不可取消期間內應付之款項。若可選擇支付罰款取消合約，則企業尚應考慮取消合約時應付金額之現值，並以退出之最小淨成本衡量該合約。

IAS 37.68A

判斷是否為虧損性合約時，企業應考量與合約直接相關之成本，包括：

- 履行該合約之增額成本，例如直接人工及原料；及

- 與履行合約直接相關其他成本之分攤，例如履行合約所使用不動產、廠房及設備折舊費用之分攤。

合約預期效益是與合約相關未來現金流入之淨現值。估計之未來所衍生之效益可能需要判斷，可依過去經驗或專家建議為基礎為之。依本所之觀點，以下與合約相關之未來現金流入通常應納入虧損性合約之評估：

- 現有合約之預期續約；
- 同一框架協議下之預期未來銷售；及
- 需要依收入準則第 17 段合併處理之合約。

本所亦認為，以下來自同一客戶之預期未來流入可納入虧損性合約之評估：

- 商品或勞務之流入係現有合約條款所涵蓋，但流入與否取決於企業可控制範圍內之事項（例如達成履約里程碑）；及
- 商品或勞務之流入與現有合約相關或依賴現有合約之商品或勞務而流入。

本所認為商品或勞務之流入與否取決於競標結果者，不能納入虧損性合約之評估，因競標結果超出企業可控制範圍。

IAS 37.69

企業在為虧損性合約建立一單獨負債準備之前，應對履行該合約所使用之資產已發生之任何減損損失先予認列。

釋例 3 – 判斷是否為虧損性合約：取消選擇權

IAS 37.68

F 公司簽訂一份倉庫管理服務合約，每年支付維護費 20 元，合約剩餘期間 5 年，但 2 年後 F 可選擇取消合約並支付 25 元罰款予服務提供者。履行合約之成本為 85 元（20 元 x 5 年之現值）。終止合約之成本為 60 元（（20 元 x 2 年 + 25 元）之現值）。F 採用最低成本判斷該合約是否為虧損性（即 60 元）。

釋例 4 – 判斷是否為虧損性合約：不可避免之成本

Y 公司透過網路頻寬合約，使用外部電信業者之網路基礎設施，提供資料傳輸服務予客戶。無論 Y 之網路使用或客戶服務數量多寡，此網路頻寬合約均不可取消且依付款條件係支付固定價款。

網路營運總成本包括自有設備折舊、網路基礎設施使用費及人員成本。

Y 於判斷與客戶簽訂之個別合約是否為虧損性時，會包含所有與履行該合約直接相關之成本分攤，即包括企業自有設備折舊、網路基礎設施使用費及人員成本之分攤金額。

釋例 5 – 判斷是否為虧損性合約：評估預期效益

B 公司是一家商業烘焙店，其簽訂一份遠期合約，以每噸 13,000 元價格購買 100 噸小麥。該遠期合約將以交付小麥實物交割，並符合自用豁免條款。於報導日，小麥市場價格已下跌至每噸 10,000 元。

contract. 於考量合約之預期效益時，B 需要評估該產品之預期用途。B 已知仍預計使用該遠期合約交割所收取之小麥製成麵包後銷售獲利。

因此，該遠期合約並非虧損性合約，B 無須就高於市場價格之小麥認列準備負債。反之，當小麥控制移轉予 B 時，係以每噸 13,000 元衡量小麥之成本。

虧損性約評估 – 以合約層級執行

依本所之觀點，企業於評估某一商品或服務之銷售合約是否為虧損性合約時，該以合約整體為基礎而非以逐項商品或勞務為基礎進行評估。此係可能攸關於具「學習曲線」成本之評估項目，因通常初期單位之生產效率會較低。

然而，企業亦應考慮存貨通常需要按逐項基礎作減損測試。若合約售價低於單位成本，則可能需要沖減至淨變現價值。因為淨變現價值規定適用於個別存貨項目，故本所認為，儘管以合約整體而言不具虧損性，但依合約生產之個別產品項目仍可能需要沖減至淨變現價值。

IFRS 15.BC294–
BC296, BC315

虧損性合約評估 – 未來之流入

依本所之觀點，若一份合約之未來現金流入若入不同之準則範圍內，例如客戶合約之收入、融資租賃利益及租金收入等，則與該合約相關之所有未來現金流入均應納入虧損性合約之評估中。

虧損性合約評估 – 用於規避銷售合約所產生暴險之衍生工具

企業可能為規避銷售合約產生之暴險而從事衍生工具交易。依本所之觀點，若企業指定衍生工作作為避險工具以規避該銷售合約之履約時，則於估計該合約之預期未來效益時，應同時考量該衍生工具產生之效益。然而，若未採用避險會計，則本所認為於評估該合約是否為虧損性合約時，衍生工具所產生之效益不應納入考量。



虧損性合約 – 認列時點

作出於未來特定時點終止合約之決策，於決策日通常不會產生法律或推定義務。因此，依本所之觀點，除非該合約變為虧損性，否則，於合約實際前不應認列終止取消或終止合約成本。

其他應用釋例



釋例 6 – 虧損性合約：學習曲線成本

G 公司與 T 鐵路公司簽訂合約為其鐵路系統建造三列火車。G 作成結論係於某一時間點移轉列車之控制予客戶（見第 5.4 節）。G 預期與鐵路系統簽訂之合約整體而言會獲利，但由於客製化需要使用新技術，於考量履行合約之成本時，學習曲線成本將導致其中的第一列火車產生虧損（詳下）：

	第一列	第二列	第三列
每列火車之收入	100	100	100
每列火車之預估履約成本	(110)	(95)	(70)
每列火車之預估履約利潤	(10)	5	30

由於該合約整體為獲利（預期超出合約成本之利潤為 25 元），因此，依本所之觀點，該合約並非虧損性合約。然而，因較早建造之火車會發生較高成本，故 G 應考量是否可將學習曲線成本有效遞延至存貨成本中，G 亦應考量履行合約所使用資產是否已發生減損。



釋例 7 – 判斷是否為虧損性合約：框架協議下之未來銷售合約

B 公司於 2025 年 12 月 1 日與客戶 C 簽訂一份框架協議。依該協議，B 將交付一台對價 150 元之機器，以及每單位售價 5 元之消耗品。儘管框架協議中包含消耗品價格，但 C 於下採購訂單之前沒有義務購買消耗品，意即未來之採購訂單與框架協議合併後始產生與消耗品相關之可執行權利及義務（見 1.1.1）

B 估計交付機器之不可避免成本為 170 元，也預計未來將以總對價 200 元銷售消耗品及發生相關不可避免成本 160 元。

本所認為，於評估與 C 簽訂之現有合約是否為虧損性合約時，B 應考量未來銷售消耗品之未來現金流入，因該框架協議包括消耗品之未來採購訂單。於本釋例中，總流入金額 350 元（150 元+200 元）將高於預期之不可避免成本 330 元（170 元+160 元）。因此，B 與 C 簽訂之合約並非虧損性合約。

釋例 8 – 判斷是否為虧損合約：未來銷售之預期收益取決於達成里程碑

H 公司於 2025 年 9 月與 J 客戶簽訂合約，負責執行新開發案中 1 號建築物之電氣工程。依該合約，已知有可能追加之工程範圍。若 H 公司於 2026 年 1 月達到所要求之里程碑，則無需進行競標程序即可獲得 2 號建築物之電氣工程合約。

H 於 2025 年 12 月 31 日預期將可於 2026 年 1 月達到所要求之里程碑因而可獲得 2 號建築物之合約。H 公司亦預期有足夠資源可完成 2 號建築物之合約，且因此將接受該合約。

本所認為，於 2025 年 12 月 31 日評估 1 號建築物之現有合約是否為虧損性合約時，H 可考量 2 號建築物合約之預期未來現金流入，因該現金流入已包含在現有合約之條款中，且流入與否係取決於 H 可控制之事項（即達成里程碑）。

釋例 9 – 判斷是否為虧損合約：透過競標取得未來銷售之預期效益

D 於 2025 年 7 月 15 日與 E 客戶簽訂合約，約定於兩年期間內建造新開發案中之一棟公寓大樓。E 於 2025 年 12 月 20 日宣布預計在同一開發案中建造另一棟類似之公寓大樓，並邀請各開發公司參與競標流程。D 規劃參與該合約之投標。D 過去長期與 E 公司合作，故預計得標之機率為 75%。

本所認為，於 2025 年 12 月 31 日評估與 E 公司簽訂之現有合約是否為虧損合約時，D 不能考慮其計劃投標合約之未來流入，因流入與否將取決於競標結果。

釋例 10 – 判斷是否為虧損合約：現金流量避險

J 公司從事可可豆之採購及供應業務，並為客戶提供相關服務，例如運輸、配送及重新分裝。J 公司並非經紀交易商。與客戶簽訂之銷售合約只能以實物交割，且符合「自用」豁免條件，意即該等合約不會透過損益按公允價值衡量。J 公司於 2025 年 8 月 1 日與 Z 公司簽訂一份不可取消之合約，於 12 個月後交付以每噸 1,000 元出售之可可豆。

為履行與 Z 之銷售合約，J 需要購買可可豆。為規避預期購買存貨（之後將出售給 Z）之價格風險，J 於 2025 年 8 月 2 日與 B 公司簽訂以每噸 900 元購買可可豆並以淨額交割之遠期合約。該合約被指定為現金流量避險之避險工具，作為高度很有可能發生預期購買存貨交易之避險。

於 2025 年 12 月 31 日，可可豆市場每噸價格為 1,200 元，J 判定該避險關係持有符合避險會計之條件。

本所認為，於判斷與 Z 簽訂之銷售合約是否為虧損合約時，J 於估計履行義務之成本時，應將避險工具納入考量，意即假設購買可可豆之成本為該衍生工具之固定履約價格每噸 900 元。

10.8.3 衡量負債準備

IAS 37.66, 69

虧損性合約義務之現值應認列為負債準備。於計算虧損性合約負債準備之前，應對所有履行合約所使用之資產作減損測試。

負債準備金額為終止合約成本與繼續履行合約之淨成本（扣除與合約直接相關之收入後）孰低者，意即退出合約之最小淨成本。依本所之觀點，無論企業之意圖為何，於衡量負債準備時均應考慮履行合約成本與終止合約成本中之較低者。

若銷貨合約為虧損性合約，則於履行合約時可使用所認列負債準備，例如，若取得或生產存貨之成本高於虧損性合約之收入時用以沖減存貨成本。

釋例 11 – 虧損性合約負債準備：衡量（與合約直接相關之收入）

IAS 37.69

S 航空公司擁有多架飛機，並簽訂一份不可撤銷協議，S 依該協議將其中一架飛機以每日 10 元之收費出租 20 日。只要飛機當日有飛行，S 每日即需要發生不可避免之維護成本 15 元。維護飛機不可避免成本超過收入，每日之合約預期損失為 5 元，20 日共計 100 元（5 元 x 20 日）。

若 S 可支付 40 元罰款取消包機合約，則本所認為無論 S 是否意圖取消合約，均應僅認列 40 元而非 100 元之負債準備。

此外，於認列虧損性合約負債準備之前，S 應對飛機進行減損測試。當飛機營運成本超過其預期產生之收入時，即有減損跡象。



虧損性合約 – 衡量負債準備與評估是否為虧損性合約之原則一致

IAS 37.68

依本所之觀點，虧損性合約之衡量原則應與判斷該合約是否為虧損性合約之原則相同。例如，為履行客戶合約，企業可以選擇自行生產商品或在市場上購買。若企業自行生產商品之成本低於市場購買成本，則應使用企業自行生產之成本而不是市場購買商品之公允價值為基礎衡量負債準備，此與以退出合約之最小淨成本衡量虧損性合約之規定一致。

其他應用釋例

釋例 12 – 虧損性合約負債準備：衡量（市場價格與生產成本）

T 公司與客戶簽訂了不可取消之固定電價供電合約。T 公司擁有多種發電設施，包括核能、火力、水力與風力發電廠。若電量不能滿足客戶需求，T 公司可於市場上購買電力。購電之市場價格高於 T 之發電成本，且無論以生產或外購計算成本均高於合約收入。本所認為，T 應以自行發電之成本為基礎，扣除從客戶賺取之收入，衡量虧損性合約負債準備。此符合以退出合約之最小淨成本衡量虧損性合約之規定。

釋例 13 – 使用虧損性合約負債準備：沖減存貨成本

修改釋例 6，假設每列火車之收入為 8 元而非 100 元。G 於 2025 年第一季簽訂協議，並將於接下來各三個季度分別生產及交付一列火車。為計算虧損性合約負債準備，G 以淨值基礎衡量所預估之收入及成本如下：

	第 2 季	第 3 季	第 4 季	合計
每列火車之收入	80	80	80	240
每列火車之預估履約成本	(110)	(95)	(70)	(275)
每列火車之預估履約利潤	(30)	(15)	10	(35)

由於合約整體而言為虧損性合約，因此，G 簽訂該合約時於 2025 年第一季認列虧損性合約負債準備 35 元。依本所之觀點，於第二季及第三季個別列車單位成本超過單位合約售價需要沖減至淨變現價值時，可使用該負債準備。該負債準備使用如下：

	第 2 季	第 3 季	第 4 季
虧損性合約負債準備之變動			
期初餘額	(35)	(5)	-
使用負債準備沖減存貨成本	30	5	-
期末餘額	(5)	-	-

因此，就該合約而言，G 將於 2025 年第一季認列損失 35 元，第二季無須認列利益及損失，第三季認列損失 10 元，第四季認列獲利 10 元。

10.9

模具

概覽

模具協議通常係一項合約或主供應協議(Master service agreements, MSA)。於該等協議下，企業建造或取得相關模具以用於客戶所採購之客製化零件。此類協議在汽車製造供應、航空航太或國防產業中常見。該等模具通常具獨特性，不能供其他客戶使用。模具有各種不同的協議方式。

- **開發**：於某些情況下，模具係由企業開發（由企業本身或模具承包商）。其他情況下，則由客戶開發。
- **支付條件**：於某些協議下，客戶除了零件對價外，會單獨就模具提供特定對價。於某些協議下，模具成本將透過後續採購零件所收取之價格予以收回。於後者情況下，模具成本的收回可能於合約中隱含，抑或明確敘明單位金額。
- **所有權**：若由企業開發模具，則可能會將模具之所有權及相關智慧財產權移轉予客戶，抑或由企業保留。所有權可能僅係保障措施，或可能係授與客戶模具之實質權利。

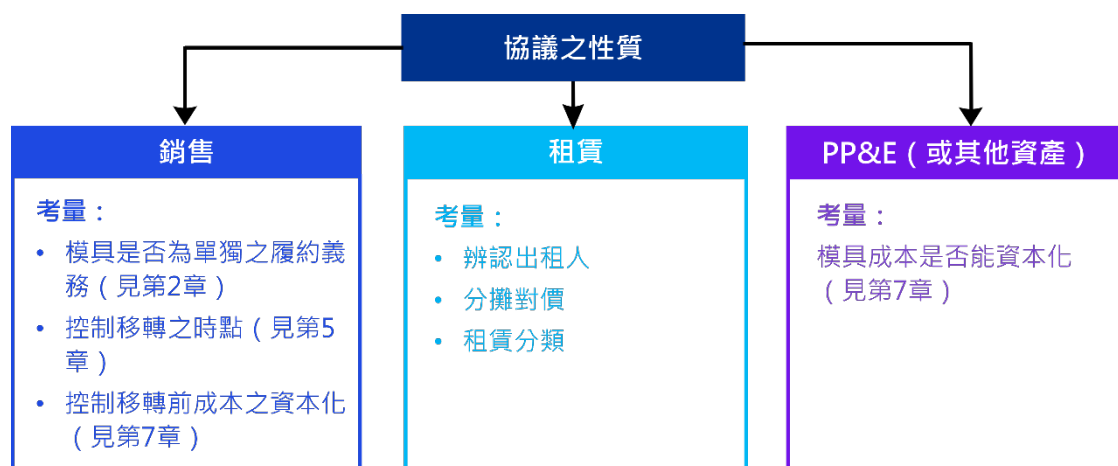
企業通常會負責維護模具，並持有實體模具用於生產流程。通常，模具會於整個耐用年限期間被使用，或者不具有重大剩餘殘值。此係因模具有客製化的特性，另一企業不太可能於生產流程中使用相同模具。



模具協議之性質

為確定模具協議適當之會計處理，企業需要先評估該協議之性質，亦即究竟該協議係一項銷售、租賃或開發其本身用於生產流程之自用不動產、廠房及設備（或其他資產）。此項評估需要運用判斷。該協議之法律形式未必可反映其實質。

以下流程圖例示各種協議性質之重點考量事項：



若模具之控制移轉予客戶，則該協議屬於收入準則之範圍。反之，則有可能是租賃準則範圍內之租賃，抑或是不動產、廠房及設備準則範圍內之企業自有資產之開發。



模具由企業生產 – 銷售

於某些模具協議中，模具之法定所有權自企業移轉予客戶。法定所有權之移轉，連同其他事實及情況，可能顯示企業已將模具之控制移轉予客戶而發生銷售交易。

例如，若一模具僅能供該客戶生產零件時，無論係基於合約限制（如排他性協議）或是技術限制，且合約約定企業開發模具能直接或間接地（例如透過足夠的最低零件採購量或透過終止罰款）獲得補償。

若企業判定一模具協議構成商品銷售，則適用收入準則。於此情況下，企業需要運用判斷以決定：

- 該活動究係移轉商品或勞務予客戶；
- 生產模具是否為單獨之履約義務（見第 2.1 節）；
- 模具控制移轉之時點（見第 5.1 節）；及
- 模具之控制移轉予客戶（若適用）之前所發生之任何成本，是否能依存貨準則、收入準則或其他指引資本化。



模具由企業生產 – 租賃

為確認模具協議是否包含租賃，企業考量下列因素。

因素	描述
取得來自使用一段時間之幾乎所有經濟效益之權利	若模具僅能用於單一客戶，無論係基於合約限制（諸如排他性協議）抑或技術限制，此可能顯示該客戶取得於整個協議期間使用模具之幾乎所有經濟效益之權利。
模具主導使用之權利	需要運用判斷以確認究竟由誰控制客製化模具之使用方式及用途。可能顯示有權控制客製化模具之使用方式及用途的攸關決策（即會重大影響使用模具所產生經濟效益之決定）包括以下舉例。

因素	描述
	<ul style="list-style-type: none"> • 改變何時生產產出之權利。 • 改變是否生產產出及產出數量之權利。 • 改變於何處生產產出之權利。此僅攸關於有多個生產設施，且零件生產地點作實質決策時始適用，例如生產地點不是由合約預先決定。
預先決定之決策	採用「自動駕駛」方式運作模具協議可能罕見，因多數零件供應合約涉及一定程度的決策，例如對生產流程本身及生產量之決定。

若模具協議包含一項租賃，則僅於租賃開始日（即該模具可供使用時）始認列為一項租賃。依租賃準則，若企業於租賃開始前發生模具建造或設計相關成本，則企業應依所適用之會計準則認列該等成本，例如認列為存貨或不動產、廠房及設備。一旦模具可供使用，則於該協議中所辨認之任何租賃係依據其分類作會計處理（見下文）。

模具—租賃分類

若企業作出模具租賃予客戶之結論，則需要依租賃準則之條件考量該租賃之分類。若預期模具大部分之公允價值僅能透過客戶選擇性購買而收回（即合約既未直接保證，亦未約定透過足夠之最低零件採數量保證予以收回），則顯示該租賃為營業租賃。此係因企業依該或有支付機制，仍繼續承擔與模具所有權相關之風險及報酬。

營業租賃下，企業將所生產之模具認列為自有不動產、廠房及設備（見下文）。企業將自客戶所收取之款項分攤一部分認列為營業租賃租金收入。租金收入應與客戶合約收入分別揭露。

融資租賃下，企業於租賃開始日除列模具。

模具由企業生產—自有資產

除非模具之控制於建造期間隨時間經過移轉予客戶（見第 5.2 節），否則企業考量模具建造期間發生之任何成本是否應依所適用之會計準則（例如存貨準則、不動產、廠房及設備準則或收入準則）予以資本化。若模具之控制未移轉予客戶，亦未融資租賃予給客戶，則已資本化之成本應依相關會計準則提列折舊（攤銷）及減損。



模具—不同作法之比較

儘管租賃準則及收入準則下之詳細分析方式與列報及揭露規定不同，惟於某些情況下，會計處理方式可能類似。

例如，將模具融資租賃予客戶之協議，與於某一時點認列收入之模具銷售協議。於前述情況下，模具之控制移轉予客戶之時點（依收入準則）可能與融資租賃予客戶之租賃開始日（見下文）（依租賃準則）之時點相似。此外，於該等情況下，企業均會除列模具，且於除列時認列移轉模具之利益或損益。

另一例為，將模具營業租賃予客戶之協議，與模具為自有資產之協議，兩者之會計處理模式大致相同。也就是說，企業會繼續將模具認列為其不動產、廠房及設備，並於耐用年限內提列折舊。



模具由客戶生產

於某些協議中，企業生產客製化零件所需之模具係由客戶開發及製造，並於後續移轉予企業。與前開討論類似，需要判斷該模具之控制是否移轉予企業，或者企業是否有權利使用該模具，並依租賃處理。若企業取得客製化模具或承租模具，則企業亦需要考量該模具本身或其使用權是否為收入準則範圍內合約中自客戶收取之非現金對價（請參閱第 3.4 節）。



釋例 1 – 模具由企業生產：銷售

M 製造商與 C 客戶簽訂為期六年之主製造協議，依 C 要求之規格生產瓶罐。

- 瓶罐形狀受 C 擁有之客戶專用智慧財產權保護。
- M 安排並出資製造客戶專用模具。
- 此客戶專用模具僅能用於為 C 生產瓶罐。
- 主製造協議結束時，客戶專用模具將移轉予 C。
- 主製造協議無承諾一定產量之條款，但有約定產量目標。若達產量目標，M 將收回工具成本。
- 若 C 達產量目標前終止主製造協議，則 M 有權依實際採購量獲得補償而能收回模具成本。於此情況下，M 需要將客戶專用模具轉讓予 C。
- 模具係由 M 操作及維護。

M 評估該協議之性質，認知以下事項。

- M 僅能使用該模具為 C 生產瓶罐。
- 儘管主製造協議未規定最低採購數量，但若未達到目標數量，M 有權取得補償，此表示 M 將收回模具成本。
- 實務上，其他製造商無法使用該模具。
- 此模具由 M 操作及維護。

M 判定該協議之性質係將模具銷售予 C，即模具控制會移轉予 C。

釋例 2 – 模具由企業生產：不動產、廠房及設備

S 供應商與 C 客戶簽訂為期兩年之主製造協議，為 C 製造專用零件。本例之攸關事實如下。

- S 需要專用模具以製造該零件，並與一承包商簽訂協議，以 25,000 元生產該模具。
- 此主製造協議包含每單位 7.6 元之固定價格，及於合約期間保證 10,000 單位之最低採購數量。零件採購量及交貨時間依據主製造協議所提出之個別採購訂單決定。
- 此外，S 與 C 簽訂單獨之模具合約，依該合約，S 每月向 C 收取 1,000 元，為期 24 個月（亦即合約期間共計 24,000 元），以收回模具成本。
- 購買該模具是為了為製造 C 所需零件，但於合約期間不需要 C 之許可，S 亦可使用該模具為其他客戶製造零件。
- 該合約不產生重要權利。
- S 預期透過與其他客戶之交易收回模具採購價格（即 25,000 元）與開立予 C 之發票金額（即 24,000 元）間之差額。

S 評估該協議之性質，認知到其保留模具之所有權，且有能力使用該模具為其他客戶製造零件（亦預期將如此做）。因此，S 作出其未將對該模具之控制移轉予 C 之結論，亦即該模具為其自有不動產、廠房及設備，依相關適用準則處理。此外，S 判定該協議不包含租賃，因其有能力為 C 公司以外之客戶使用該模具，且預期將如此做。

S 公司基於收入認列之目的，分析主製造協議與模具合約判定如下。

- 主製造協議與模具合約應予合併並以單一合約認列，因此兩項協議接近同時與同一客戶（C）簽訂，為單一商業目的而以包裹方式議定。
- S 於合約中承諾生產及供應 10,000 單位之零件。因此，係以每一採購訂單為基礎，按單位價格 10 元（ $7.6 + 24,000/10,000$ ）認列收入。
- 合約不包含重要權利，超過 10,000 單位之採購視為具選擇性者。

11 表達

概覽

本章節介紹本收入準則中之各項表達規定。

11.1 財務狀況表

IFRS 15.105

當合約之其中一方已履約，企業應於財務狀況表將該合約列報為合約負債或合約資產。企業係透過移轉商品或勞務予客戶以「履約」，而客戶透過支付對價予企業以履約。



IFRS 15.105–107

任何無條件收取對價之權利單獨列為應收款。

「合約負債」係企業因已自客戶收取（或已可自客戶收取）對價而須移轉商品或勞務予客戶之義務。

「合約資產」係企業因已移轉商品或勞務予客戶而換得對價之權利，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）。合約資產依金融工具準則之規定評估減損。

IFRS 15.109

企業得於財務狀況表對合約資產及合約負債使用其他用語。然而，需要提供足以區分合約資產與應收款之資訊。

釋例 1 – 合約負債及應收款：可取消合約

IFRS 15.IE198

D 製造商於 2025 年 1 月 1 日簽訂一份將於 2019 年 3 月 31 日移轉產品予 E 客戶之可取消合約。該合約規定 E 於 2019 年 1 月 31 日預先支付對價 1,000 元。E 於 2025 年 3 月 1 日始支付價金，即晚於可收取日後才支付。D 於 2025 年 3 月 31 日移轉產品。D 記錄分錄如下：

- 於 2025 年 3 月 1 日收取之現金及相關合約負債；及
- 於 2025 年 3 月 31 日移轉產品之收入。

本例中 D 於 2025 年 1 月 31 日不具無條件收取對價之權利，因此無應收款。

	借記	貸記
2025年3月1日		
現金	1,000	
合約負債		1,000
記錄收取現金 1,000 元 (履約前預先收取現金)		
2025年3月31日		
合約負債	1,000	
收入		1,000
記錄 D 滿足履約義務		



合約資產及合約負債 – 基於過去之履約

IFRS 15.IE199–IE200

本準則規定企業於合約其中一方已履約時，始認列合約資產或合約負債。然而，本準則釋例 38 建議，若合約係不可取消，企業於對價可收取日即認列應收款，因企業具有無條件收取對價之權利（進一步討論請見 [11.1.1](#)）。



合約具多項履約義務之單 – 合約資產或合約負債

IFRS 15.BC317

當合約其中一方履約時，企業於其財務狀況表中列報合約資產或合約負債。當合約包含多項履約義務時，於某一特定時點，可能某些履約義務係合約資產部位，而其他履約義務則為合約負債部位。於此情況下，企業將對合約整體以淨額方式列報合約資產或合約負債。就相同合約，企業不會同時列報合約資產及合約負債。於某些情況下，決定單一淨部位時可能具挑戰性，例如就不同履約義務使用不同系統時。

此外，若依合約合併指引（見 [第 1.4 節](#)），企業合併兩個或多個合約將其視為單一合約處理，則企業將該合併合約表達為單一合約資產或合約負債。此與合約合併指引下依交易實質而非法律形式決定科目單位之作法一致。



不同合約之合約資產及合約負債不得互抵表達

IFRS 15.BC317–
BC318

單一合約係表達為一淨合約資產或淨合約負債。然而，若企業有多個合約，則不相關之合約（亦即步驟 1 下不能合併之合約）不得以淨額基礎表達為一合約資產或合約負債。因此，應分別表達淨合約資產與淨合約負債，而非以一淨部位表達所有客戶合約。

IFRS 15.BC301

取得合約成本之資產與合約資產或合約負債應分別列報。

IFRS 15.BC320–
BC321

本準則未敘明企業是否應於財務狀況表將合約資產及合約負債列報為單行項目，或者是否得與財務狀況表之其他項目彙總列報，例如將合約資產列於「其他資產」餘額項下。因此，企業應適用財務報表表達之一般原則及抵銷規定。



合約具多項履約義務之合約資產減損評估

IFRS 15.107, 113(b),
BC317

為評估合約資產減損，企業應適用金融工具準則之規定，並使用預期信用損失方法。有關如何作合約資產減損評估之指引相當有限。具多項履約義務之合約，將產生一項究應以合約層級抑或履約義務層級執行減損評估之會計疑義。

依本所之觀點，於合約具有多項履約義務之情況下，企業應以合約層級執行合約資產之減損評估。此係因合約資產或負債之淨部位最能代表企業對其客戶信用風險之實際暴險情況。



對價為變動時，合約資產之減損評估

IFRS 15.56–58, 107,
113(b)

合約包括變動對價時，企業係以受限制之金額認列收入（見 3.1.2）。因此，任何相關合約資產均係依受限制之金額衡量。於此等情況下，將產生一會計疑義，即合約資產之減損評估究應以相關對價受限制抑或未受限制之金額評估。

依本所之觀點，合約資產之減損評估應以受限制之對價金額執行減損評估，因為此方法將使預期現金流量之估計值與合約資產之衡量基礎一致。

本所認為，另一方法係將理論上未受限制之合約資產與未受限制之對價作比較，並按已認列合約資產之比例，認列任何可能產生之減損損失。此方法所得出之減損金額，將與以受限制金額為基礎之方法下所得出之金額相同。

詳細舉例說明請見[釋例 2](#)。



分類為流動或非流動

IAS 1.60–61, 65–71

企業於財務狀況表，依一般表達原則下流動與非流動分類之指引，列報合約資產、合約負債及取得合約成本與履行合約成本之資產。於應用該等原則時，企業考量依合約預期履約、付款或使用之時點。

首先，企業應考量本準則所產生之資產或負債是否預期於正常營業週期中實現或清償。若是，則分類為流動。為決定其營業週期，企業考量自取得待處理之資產至其實現為現金或約當現金之時間。分析重點在於最終實現為現金之時點，而項目性質改變（例如由合約資產變為應收帳款）則不影響分析。

若企業就不同業務有不同之營業週期（例如零售及營造），則資產係依該特定資產攸關之正常營業週期作流動性分類。依本所之觀點，企業可辨認出超過一個營業週期。

若資產之實現或負債之清償超過其營業週期，則企業於財務狀況表決定適當之分類時，需考量該資產或負債之性質並適用既有對類似資產或負債之指引。於決定適當之分類時，企業考量究竟是否：

- 應將整體項目表達為流動或非流動；或
- 應將其分別表達為流動與非流動部分。

合約資產、合約負債及取得合約或履行合約成本之資產，其性質於不同合約下可能有所差異。企業需要考量所有事實及情況，以決定該項目之性質。

下表包含分析之釋例：

項目	性質類似於...	分類
取得合約成本所產生之資產	無形資產	全部為非流動
履行合約成本所產生之資產	存貨	全部為流動
合約資產	應收帳款	區分流動與非流動
合約負債	其他營業負債	全部為流動
合約負債	長期借款	區分流動與非流動

若企業將某項資產或負債分類為流動，惟不預期於報導期間後十二個月內實現或清償，則依表達準則之規定，應揭露預期於超過十二個月後實現或清償之金額。

詳細舉例說明請見釋例 [4-7B](#)。



財務狀況表中取得及履行合約成本之表達

IAS 1.29–30A, 55, 58–59, 77, IFRS 15.110

收入及表達準則均未就取得及履行合約成本所產生之資產之表達提供明確指引。企業基於重大性考量作判斷，以決定此等項目是否應單獨列報於財務狀況表，或是否得與其他項目彙總列報，並於附註中揭露。於決定時企業評估：

- 資產之性質及流動性；
- 企業內資產之功能；及
- 該項目之衡量基礎。

企業不得將不同性質或功能之重大項目予以彙總表達。

若企業依重大性基礎考量認為於財務狀況表無需單獨列報合約成本，則應考量究竟適合與哪一其他單行項目彙總表達。此項分析之關鍵因素係考量彙總項目之性質。例如，於某些情況下，取得合約成本可能性質類似於無形資產（例如客戶關係）。此係因該等成本之攤銷期間會考量未來預期合約，而超過現有之合約期間。反之，履行合約成本之性質類似於預付營運成本或在製品（即存貨）。

不同合約下之取得合約成本或履行合約成本性質可能不同，企業需要考量所有事實及情況以決定該項目之性質。

其他應用釋例



釋例 2 – 合約資產之減損評估：變動對價

X 公司與 C 客戶簽訂合約，以對價 100 元交付 100 公噸銅精礦。C 於精煉處理後始確認銅之實際數量。X 於 12 月 20 日交付銅精礦，且預期於 1 月 15 日確認實際數量。

X 判定該合約之對價為變動，因此適用限制指引。X 於 12 月 20 日認列收入及合約資產 80 元。X 於 12 月 31 日評估合約資產之減損。X 預期可收回交易價格之 95%。

本所認列 X 應依受限制之對價金額 80 元執行合約資產之減損評估，並認列減損損失 4 元(80 元-80 元 x95%)。

X 得採用另一方法，依未受限制之金額執行減損評估，並按所認列合約資產之比例認列減損損失。此方法可得出與受限制金額執行減損評估相同之結果，即減損損失為 4 元((100 元-100 元 x95%) x 80 元/100 元)。

釋例 3 – 合約資產之減損評估：具多項履約義務之合約

M 公司與 L 客戶簽訂合約，以總對價 300 元提供稅務建議、員工會計課程及新會計準則導入建議予 L。M 判定合約包含 3 項單獨之履約義務。M 依合約就已完成工作具有可開立發票且無條件收取對價之權利。M 於 12 月 31 日之應收帳款為 120 元，合約資產為 14 元。

M 將收入、發票金額以及合約資產分攤至每一履約義務如下。

	義務 1	義務 2	義務 3	合計
分攤之收入	80	100	120	300
完成程度	60%	50%	30%	
認列之收入	48	50	36	134
分攤之發票金額 ¹	32	40	48	120
合約資產 (負債)	16	10	(12)	14

註：

1. 於本例中，發票金額係依每一履約義務之單獨售價分攤，與收入之分攤方式一致。

M 預期收回其應收帳款及合約資產之 95%。

本所認為 M 應按合約層級評估合約資產之減損，並認列減損損失 0.7 元(14 元-14 元 x95%)，因淨合約資產 14 元最能代表 M 對 L 之實際暴險。

釋例 4 – 流動與非流動之分類：合約資產：電信公司

T 電信公司與 C 客戶簽訂合約，提供手機及 24 個月之電信服務。因合約期間屆滿 24 個月前取消需要支付重大罰款，故合約期間為 24 個月。C 依合約於收到手機時預先支付 200 元，並於每月底支付 70 元。手機及每月服務之單獨售價分別為 600 元及 65 元。T 分攤 522 元至手機，分攤 56.58 元至每月服務。

交付手機時，T 認列合約資產 322 元 (522 元-200 元)。其中 161 元 (322 元/24 個月×12 個月) 將於 12 個月內收到，且其餘 161 元 (322 元-161 元) 將於 12 個月後收到。

T 注意到其客戶合約通常為 24 個月。因此，T 作成結論其營業週期為 24 個月。因此，T 將整筆合約資產金額 322 元分類為流動。T 亦依據表達準則之規定，揭露預計於 12 個月後收回之金額。

修改事實型態，若 T 相同業務範圍內有各種不同之合約期間，且推定其營業週期為 12 個月，則需要考量合約資產之性質決定流動性。若認為該合約資產性質類似於應收帳款，則會將合約資產區分為流動及非流動部分。非流動部分後續將於 12 個月內可收取時，再重分類為流動。

釋例 5 – 流動與非流動之分類：合約資產：不動產開發商

IAS 1.61

D 開發商與 P 客戶簽訂合約，以固定對價 1 億元建造建築物，完成建造工程需耗時 30 個月。付款里程碑及實際建造進度如下（以百萬元計）。

月	里程碑 支付款	實際建 造進度	合約資產 / (負債)
0 (開始時)	5	0%	(5)
12	10	30%	15
24	10	80%	55
30	65	100%	10
42	10	100%	-

於第 12 個月底認列 1,500 萬元之合約資產，其中 1,000 萬元將於 12 個月內收到，而其餘 500 萬元將於 12 個月後收到。

D 於決定營業週期時考量其工程專案之存續期間。若所有工程專案均於類似時間區間內執行完成，則可能表示 D 之營業週期係可辨認，並近似其工程專案之平均持續時間（例如 30 個月）。於此情況下，合約資產全部金額 1,500 萬元將表達為流動項目。另依表達準則之規定，單獨揭露預期於 12 個月後收回之金額。

若 D 各項工程專案的存續期間不同，並推定其營業週期為 12 個月，則分析方式類似[釋例 4](#)。

IFRIC 12.15, 17

釋例 6 – 流動與非流動之分類：合約資產：服務特許權

S 公司與政府簽訂建造收費橋樑之合約。建造需耗時 30 個月。完成後，S 公司取得 10 年之橋樑收費權利（意即其按建造服務之對價認列一項無形資產）。

S 於建造過程中認列合約資產，並於建造完成且有權利收取過橋費時認列為無形資產。

與釋例 4 及釋例 5 類似，S 需要考量其營業週期。若 S 推定其營業週期為 12 個月，則會考量資產之性質。於本例中，合約資產之性質可能類似於無形資產，因此，將合約資產全部金額分類為非流動項目可能係屬適當。

釋例 7A – 流動與非流動之分類：合約負債：於某一時點移轉商品之全額預付款

D 開發商與 S 客戶簽訂銷售住宅之合約。開發需要耗時三年，並建造完成時移轉對住宅之控制。D 要求 S 於簽訂合約時須支付全額合約價格 300 元。D 認列合約負債 300 元。

與釋例 4–6 類似，D 考量其營業週期。若營業週期約略為三年，則合約負債分類為流動。

若 D 推定營業週期為 12 個月，則有兩種表達方法。

方法 1 – 營業性質

此方法下，D 判定合約負債性質類似於其他營業項目。因此，將合約負債分類為流動。

方法 2 – 長期借款性質

此方法下，D 判定預收款類似於長期借款。D 原始認列時將合約負債 300 元分類為非流動，並於預期專案完成且認列收入前之 12 個月內重分類為流動。

釋例 7B – 流動與非流動之分類：合約負債：隨時間移轉商品之全額預付

修改釋例 7A，住宅控制係隨時間經過移轉。D 開發商使用成本投入方法衡量完成程度，並於工程專案期間平均地履約。

此分析與釋例 7A 相同，惟於方法 2 下，D 推定其營業週期為 12 個月時，D 將 200 元分類為非流動，預期未來 12 個月內將認列收入之相關金額 100 元則為流動。D 將依工程專案完成程度之衡量，將 200 元餘額按比例重分類為流動。

11.1.1 合約資產與應收款

IFRS 15.105, 108,
IFRS 9

若企業具有無條件收取對價之權利，則列報為應收款。若對價僅須時間經過即可自客戶收取，則該對價之權利係「無條件」。應收款與合約資產應單獨表達，且不得與合約負債互抵表達。

企業採用金融工具指引處理應收款，包括衡量及揭露。於初始認列應收款時，依金融工具指引衡量應收款（例如，信用風險產生之減損）與相應認列收入金額間之任何差額係列報為費用。續後應收款之任何減損亦認列為費用。

釋例 8 – 合約負債及應收款：不可取消合約

IFRS 15.IE199–IE200

修改釋例 1，假設 D 製造商之合約不可取消。D 於 2025 年 1 月 31 日具有無條件收取款項之權利，因認列為應收款。D 記錄會計分錄如下：

- 於 2025 年 1 月 31 日認列應收款與相關合約負債；
- 於 2025 年 3 月 1 日認列收取之現金；及
- 於 2025 年 3 月 31 日認列移轉商品之收入。

	借記	貸記
2025 年 1 月 31 日		
應收款	1,000	
合約負債		1,000
<i>記錄可收取之對價</i>		
2025 年 3 月 1 日		
現金	1,000	
應收款		1,000
<i>記錄 D 收取之現金</i>		
2025 年 3 月 31 日		
合約負債	1,000	
收入		1,000
<i>記錄 D 滿足履約義務</i>		

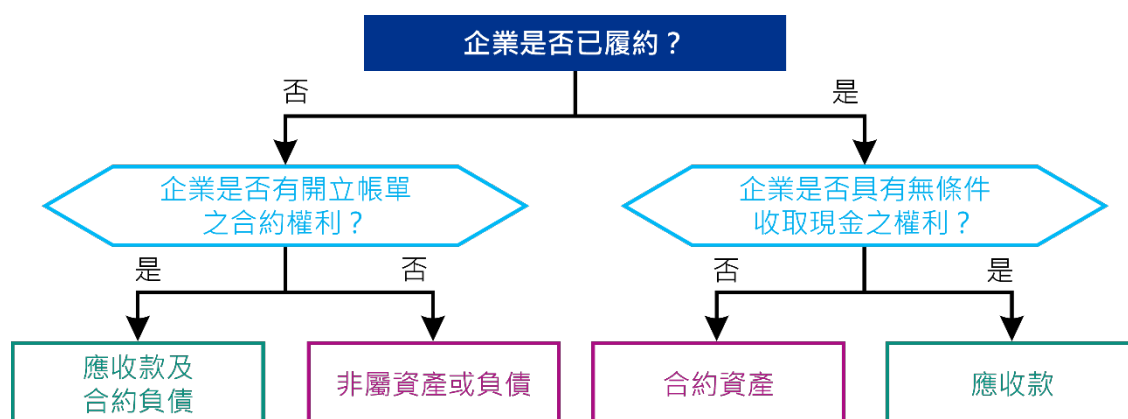
若 D 於 2025 年 1 月 31 日之前開立發票（即價款可收取日），則不會於 2025 年 1 月 31 日前認列應收款，因尚未具有無條件收取對價之權利。



應收款與合約資產 – 區分無條件收取對價之權利

IFRS 15.IE201–IE204

根據本準則，企業具有無條件收取對價之權利則認列應收款。認列應收款之時點至關重要，因為可能影響其分類及衡量。例如，金融工具準則下之分類評估可能受影響，或者應收款之公允價值可能與合約資產之帳面金額有差異。於某些情況下，決定於何時認列應收款可能較簡單，惟於其他情況下可能具挑戰性。下列流程圖可有助於分析。



分析之第一步係確認企業是否已履行合約。若已履行，則企業考量是否已具有無條件收取現金之權利。收取現金之權利可能取決於是否持續履行合約。本準則釋例 39 舉例說明，於該情境下交付產品收取款項之權利係取決於第二個產品之交付，亦即企業僅於兩個產品皆移轉後，始具有無條件收取對價之權利。因合約對價非屬無條件，因此企業認列應為合約資產而非應收款。

IFRS 15.108, IE199–IE200

於某些合約下，企業有權利於交付產品或勞務之前向客戶開立帳單。依本所之觀點，於此等情況下，企業應於同時符合以下兩項條件時，認列應收款及合約負債：

- 合約不可取消；及
- 依合約付款條件企業有無條件開立帳單之權利。

於其他合約下，企業可能於合約被客戶或另一方終止之情況下即有權要求其支付迄今已完成履約之款項。若合約未以此方式被終止，則企業僅於合約完成後始具有向客戶開立帳單之權利。依本所之觀點，於此等情況下，企業通常不應隨著履約而認列應收款。此係因於合約完成前，補償之權利取決於合約之終止。相關舉例說明請見釋例 9A。



應收款 – 無條件之對價權利可能於交易價格

於某些情況下，企業所具有無條件收取對價權利之金額不同於交易價格，例如，涉及追溯讓價之協議。本所認為，於此等情況下，應以無條件收取對價權利之金額，而非以交易價格認列應收款。兩者間之差額則認列為退款負債。



除列合約資產 – 適用金融工具準則中之除列規定

企業之對價權利變為無條件時，通常係認列為應收款而非合約資產。然而，於某些情況下，企業可能會將與合約資產相關之收取對價權利移轉予另一方，例如帳款讓售協議。收入準則並未就此情況下如何評估是否應除列合約資產提供指引。於缺乏明確規定之情況下，本所認為，類推適用金融工具準則之除列規定係屬適當。

依本所之經驗，當收取現金之權利取決於企業未來履約時（例如當合約資產與已部分隨時間滿足之履約義務相關時），合約資產之移轉不太可能符合金融工具準則中之除列條件。此係因另一方不太可能同意承擔企業未完成履約之風險。



應收款與合約資產 – 退款義務不影響分析

企業可能有義務於未來退還對價予客戶，此不影響企業對對價總額之現時權利。若客戶有退還之權利，則企業認列應收款並就退款之估計值單獨認列退款義務（見第 10.1 節）。

IFRS 15.BC326



隨時間經過履約之里程碑支付款

某些合約之收入係隨時間經過認列，企業於達成專案特定階段時可能有權向客戶開帳單。此等款項通常稱為「里程碑支付款」。依本所之觀點，於此等情況下，若里程碑支付款未以完成整體履約義務為條件即可收取，則應於可收取該里程碑支付款時認列應收款。相關舉例說明請見釋例 9B。

IFRS 15.108,
IE205-IE208,
IASBU 12-15



對價為變動時認列應收款

企業就先前已移轉之商品或勞務，可能有權部分或全部之變動對價。於此情況下，企業應就對固定對價具有無條件收款權利之金額範圍內認列應收款。就變動金額，應收款之認列時點取決於其變動之性質。本所認為，得以下列方法處理變動金額。

- **可退還之變動金額**：即使未來可能需要退還款項，仍於企業對款項具有現時權利時認列應收款。
- **收入準則範圍內之其他變動對價**：僅於變為固定金額後始認列應收款。此係因此等款項金額取決於時間經過以外之條件（例如企業、客戶或第三方可能採取之行動，請見第 3.1 節）。
- **非屬收入準則範圍之變動對價**：此類變動並不妨礙應收款之認列。反之，已認列應收款被視合約條款之一部分，且可能影響金融工具準則下應收款之分類及衡量（例如，已交付商品(commodity)之市價變動，請見第 3.1 節中）。

相關舉例說明請見釋例 10。

其他應用釋例



釋例 9A – 認列應收款：終止之補償款

X 製造公司於第 1 年 1 月 1 日簽訂合約，以對價 1000 元為 S 客戶建造專用資產。依合約付款條件，所有對價均應於建造工程完成時支付。然而，若 S 終止合約，則 X 即對迄今已完成履約之款項具有可執行權利。X 判定符合隨時間經過認列收入之條件 3（見第 5.2 節）。

X 於第 1 年 3 月 31 日已完成 25% 工程，並認列收入 250 元。本所認為，X 應認列 250 元之合約資產，而非應收款。此係因 X 對迄今已完履約之款項權利仍取決於合約是否終止之條件。



釋例 9B – 認列應收款：里程碑支付款

修改釋例 9A，X 製造公司於建造完成 25% 時，即有權取得里程碑付款 100 元。我們認為 X 於第 1 年 3 月 31 日應認列應收款 100 元及合約資產 150 元。此係因於該日 X 具有無條件收取里程碑支付款 100 元之權利。

釋例 10 – 認列應收款：變動對價

Y 建設公司於第 1 年 1 月 1 日出售一筆認列為存貨之土地予 C 客戶。C 依合約付款條件將於第 1 年 4 月 1 日支付 1,000 元予 Y。此外，若 C 取得土地再開發規劃之許可，則 C 將額外支付 300 元予 Y。於第 1 年 1 月 1 日，Y 判定 C 高度很有可能不會取得許可，因此 Y 認列收入 1,000 元（見 3.1.2）。

C 於第 1 年 6 月 30 日，已達成取得規劃許可之最後階段。因此，Y 判定高度很有可能收取額外對價，因而認列額外收入 300 元。於第 1 年 12 月 31 日，C 取得許可，故依合約付款條件，可就額外對價開立帳單。

本所認為 Y 應於第 1 年 1 月 1 日認列銷售土地之應收款 1,000 元。Y 應於第 1 年 6 月 30 日認列收入及合約資產 300 元。此係因於該日收取該金額仍取決於 C 取得土地規劃許可之條件。Y 應於第 1 年 12 月 31 日認列應收款 300 元，此係因於該日此額外金額已變為固定。

釋例 11 – 認列應收款：無條件收取權利之金額不同於交易價格

S 公司於 2025 年 2 月 1 日與 C 客戶簽訂合約，以每單位 10 元之價格銷售電子產品。C 應於交付後之 30 日內支付款項。若 C 購買超過 1,000 單位，則有權取得每單位 1 元之追溯讓價。S 公司可開立折讓單減少 C 流通在外應付款餘額以結清該讓價，而無須支付現金。

C 於 2025 年 3 月 1 日購買 500 單位。S 預期 C 將於一年內達到數量折扣之門檻，因此交易價格為每單位 9 元(10 元-1 元)之金額。然而，於 C 達到門檻之前，S 對每單位 10 元之對價具有無條件收取之權利。S 開立發票之金額為 5,000(500 單位×10 元)，並記錄如下：

- 應收款 5,000 元；
- 收入 4,500 元(500 單位 x9 元)；及
- 退款負債 500 元。

11.2 損益表及現金流量表

收入準則及其他處理表達事項之會計準則均未具體規定損益表及現金流量表中與客戶合約有關之表達項目。

本節提供本所對該等常見表達疑義之見解。

**損益表無須單獨列報「客戶合約之收入」***IFRS 15.113, IAS 1.29-30, 85*

依本所之觀點，企業無須於損益表將客戶合約之收入單獨列報為單行項目，且可能考量表達準則之規定與其他類型收入予以彙總表達。然而，本所認為無論於附註中或損益表內單獨就客戶合約之收入提供揭露時，企業不應計入非屬收入準則範圍之金額（見第 12.1 節）。

**重大財務組成部分之利息收入可能列報於「收入」，惟非屬「客戶合約之收入」***IFRS 15.A, 65*

經常隱含地提供融資之企業，可能係於正常營業活動中賺取利息收入。若是如此，則可能於損益表將重大財務組成部分產生之利息收入列報為一類收入。然而，此利息收入應與客戶合約之收入分別表達。

**售後回租為正常活動之一部分所產生之收入及銷售成本**

企業可能經常從事售後租回之交易。IFRS 會計準則未就賣方兼承租人如何於損益表表達此類交易提供具體指引。

若售後租回交易為賣方兼承租人正常活動之一部分，則賣方兼承租人似乎應比照製造商或經銷商出租人之表達規定將該交易認列為收入及銷售成本。反之，若售後租回交易非屬賣方兼承租人正常活動之一部分，則賣方兼承租人應以淨額列報該交易所產生之利益或損失。

**客戶合約之收入可能為負數***IU 09-2019*

於某些情況下，企業付給客戶之金額（例如，變動對價或付給客戶之對價之一部分）可能超過企業自客戶收取之對價金額。因此，收入有可能為負數。本準則預期客戶合約之收入可能為負數，例如，付給客戶之對價指引即暗示交易價格與收入可能為負數。然而，本準則並未敘明如何於損益表表達此類金額（即究係認列為收入或費用）。

此外，國際財務報導準則委員會討論航空業支付補償予乘客之會計時，亦未處理此問題。

依本所之經驗，於損益表通常係將負淨收入列報於與客戶合約之收入相同之單行項目。然而，於有限情況下，企業可能判斷認為將負淨收入列報為費用能產出更攸關之資訊予財報使用者。例如，客戶關係終止以致於不太可能再有預期合約，且支付款超過該合約迄今已認列之累積收入時。此項評估需要根據具體事實及情況作出重大判斷。若企業將負收入列報為費用，則其應揭露所採用之列報方法及於應用該方法時所作之任何重大判斷。



損益表中合約成本攤銷之表達

IAS 1.97, 99

若企業按性質別列報費用，則需要運用判斷以決定合約成本之資產相關攤銷費用之性質。適當之分類通常取決於企業之性質及所營運之行業。

若企業按功能別列報費用，則會運用判斷將攤銷成本分攤至適當之功能。IFRS 會計準則未敘明如何將費用分攤至各功能中。企業應建立本身功能之定義（例如銷售成本、配銷及管理活動）且一致應用。此外，揭露所使用之定義可能係屬適當。

於所有情況下，企業均應遵循表達準則中之一般規定，確保其表達不致誤導，且對了解財務報表係屬攸關。

舉例說明請見釋例 [13A](#) 及 [13B](#)。



有關合約成本之現金流量分類，取決於活動之性質

IAS 7.6, 11, 14(c),
16(a), IU 03-12, 07-
12, 03-13

若企業將取得或履行合約之成本資本化，則需要決定如何於現金流量表中表達相關現金流出。現金流量通常依相關活動之性質分類為營業、投資或籌資，而非依財務狀況表相關項目決定分類。

來自營業活動之現金流量主要源自企業產生主要收入之活動。因此，有些企業可能表達將所有與其產生收入之活動相關之現金流量，包括取得合約成本及履行合約成本之現金流量，視為來自營業活動之一部分。

其他企業可能對取得合約或履行合約之成本有不同分析。儘管履行合約之成本與產生收入之活動有關聯，而將其表達於來自營業活動之現金流量項下，惟企業可能主張取得合約之成本與其取得及建立客戶關係之長期業務目標更具關聯性，而此目標超出個別合約之範圍。此項活動屬於投資性質，因此與取得合約之成本相關之現金流量將表達為投資活動之一部分。

各國證券主管機構對上述表達可能會有具體規定。

其他應用釋例

釋例 12 – 售後租回交易之表達：企業之正常活動

F 不動產開發商之業務活動包括不動產開發及渡假村管理。不動產開發業務包括 F 設計及開發渡假村後，將各戶出售予投資者。為經營渡假村管理業務，F 同時與各戶買方簽訂租賃協議，以 15 年之不可取消期間將各戶租回。F 判定該等協議符合售後回租交易之定義，因其已作成結論各戶之初始移轉構成收入準則下之一項銷售。F 採用租賃準則處理該租賃交易。

IFRS 會計準則並未就賣方兼承租人如何於其損益表中表達售後回租交易提供具體指引。為決定此等協議究係表達為收入及銷貨成本抑或是淨利益時，F 考量其是否為正常活動之一部分。由於銷售各戶渡假村予客戶為 F 正常活動之一部分，故 F 作成結論其應以總額表達，意即分別列示收入及相關銷貨成本。反之，若該等協議未被認定為 F 正常活動之一部分，則應於損益表中表達為淨利益。

釋例 13A – 合約成本攤銷之表達：按功能別列報費用

X 公司按功能別列報費用。X 於當年度認列以下項目之攤銷金額：

- 支付予銷售人員之佣金 20 元（即取得合約之成本）；及
- 第三方初始測試費 50 元（即履行合約之成本）。

X 將銷售人員佣金計入銷售及配銷費用，而第三方初始測試費則計入銷貨成本。

釋例 13B – 合約成本攤銷之表達：按性質別列報費用

修改釋例 13A，X 公司按性質別列報費用。X 根據其分析判定銷售人員佣金之性質類似於其他員工成本，且因此佣金之攤銷金額列報為員工費用之一部分。反之，若 X 判定該佣金之性質類似於投資客戶關係，則可能將佣金之攤銷金額與其他非流動資產之攤銷金額一併表達。

X 判定第三方初始測試費性質類似於其他履行合約之成本，故與其他履行合約之成本列報於相同之單行項目。

12 揭露

概覽

本收入準則涵蓋年度及期中期間之質性及量化揭露規定。

12.1 年度揭露

IFRS 15.110

揭露規定之目的係使企業揭露充分資訊，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。

IFRS 15.113, 129

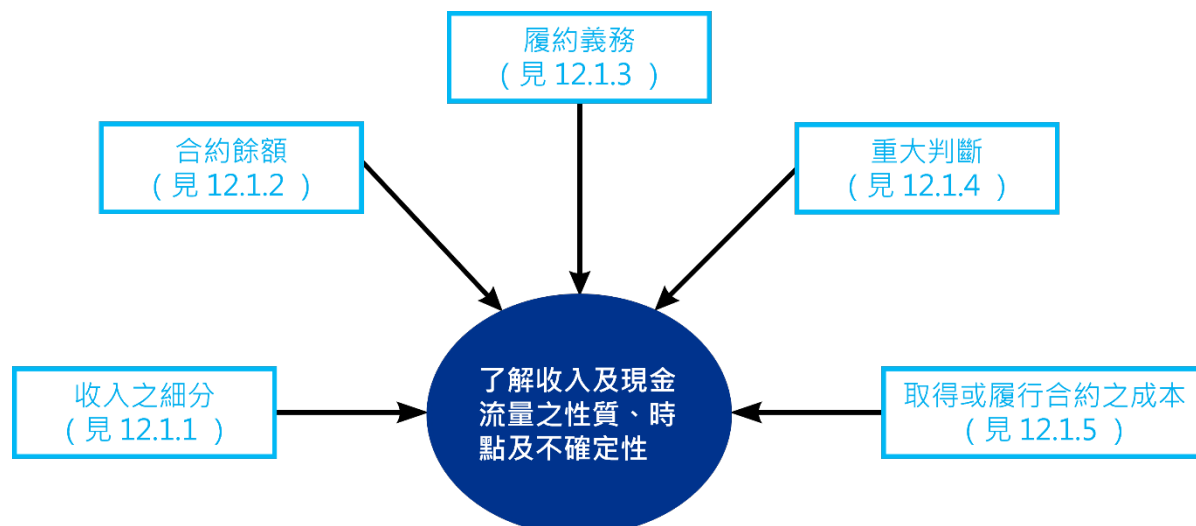
企業應與其他來源之收入分開揭露客戶合約之收入（即收入準則範圍內之收入），並揭露來自客戶合約之應收款或合約資產而認列之任何減損損失。若企業選擇使用實務權宜作法，未就重大財務組成部分之影響調整交易價格（見第 3.2 節），或未資本化取得合約之增額成本（見第 7.1 節），則應揭露此事實。

IFRS 15.113, IAS 1.29–30, 85

依本所之觀點，企業無須於損益表將客戶合約之收入表達為單獨之單行項目，且得於考量表達準則之規定下與其他類型之收入彙總表達。然而，企業應於附註或損益表內單獨揭露客戶合約之收入，本所認為企業於揭露客戶合約之收入時，不應計入非屬收入準則範圍內之金額。

IFRS 15.114–115, B87–B89

本準則包括收入之細分、合約餘額、履約義務、應用本準則時之重大判斷及取得或履行合約成本之資產等揭露規定。



相關財報揭露釋例，請見本所之 [Guide to annual financial statements](#)。



收入為總額

IFRS 15.A

有些企業可能會以淨額基礎在財務報表及年報(annual report)其他部分表達其財務績效之詳細資訊，例如銀行經常依營運部門之報導目的，按淨額基礎表達其佣金及手續費之詳細資訊，即使其為該等交易之主理人。

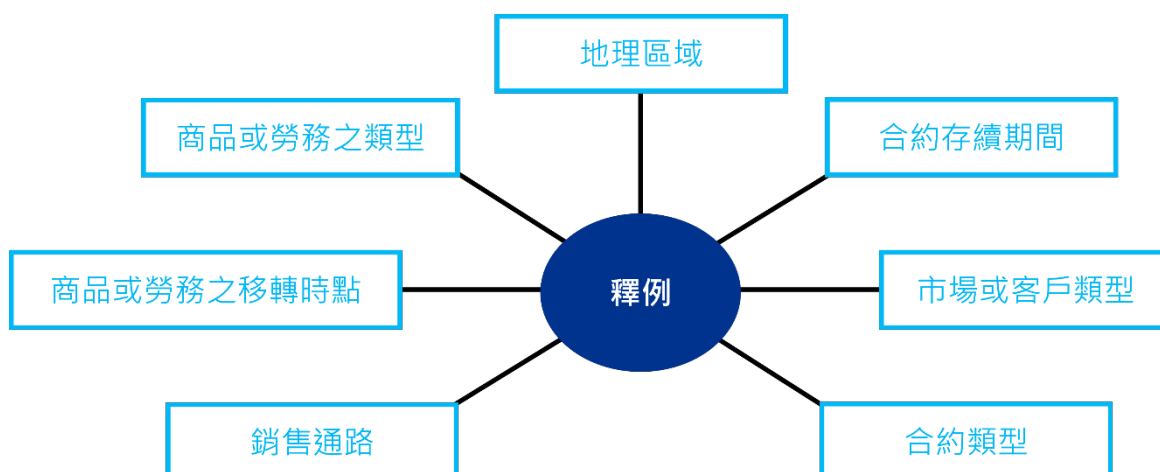
客戶合約之收入為總額流入。因此，為符合收入準則之規定，企業不得使用淨額數字作揭露。

12.1.1

收入之細分

IFRS 15.114, B89

本準則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，且準則亦包含收入細分之釋例。



IFRS 15.115, B87-B88 企業亦應揭露收入之細分與其營運部門揭露間之關係。

企業於決定用以細分收入之種類時，應考量以下事項：

- 表達於財務報表以外之揭露（例如盈餘公告、年報或之投資者之簡報）；
- 主要營運決策者為評估營運部門財務績效所覆核之資訊；及
- 與 a 及 b 之資訊類似，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。

釋例 1 – 收入之細分

IFRS 8, IFRS 15.IE210-IE211

X 公司在其財務報表中報導以下營運部門資訊：消費性產品、運輸及能源。X 編製對投資者之簡報時，依主要地區市場、重要產線品及收入認列時點細分收入，例如分別揭露於一個時點移轉之商品及隨時間經過移轉之勞務。

X 為符合細分之揭露規定，依其分析判定於對投資者之簡報能使用上述種類類型。下表舉例說明依主要地區市場、重要產品線及收入認列時點之細分揭露。其中包含收入細分如何調節至消費性產品、運輸及能源之營運部門資訊。

營運部門	消費性產品	運輸	能源	合計
主要區域市場				
北美洲	990	2,250	5,250	8,490
歐洲	300	750	1,000	2,050
亞洲	700	260	-	960
	1,990	3,260	6,250	11,500

營運部門	消費性產品	運輸	能源	合計
重要商品及勞務				
辦公用品	600	-	-	600
設備	990	-	-	990
服裝	400	-	-	400
摩托車	-	500	-	500
汽車	-	2,760	-	2,760
太陽能板	-	-	1,000	1,000
發電廠	-	-	5,250	5,250
	1,990	3,260	6,250	11,500
收入認列時點				
於某一時點移轉之商品	1,990	3,260	1,000	6,250
隨時間移轉之勞務	-	-	5,250	5,250
	1,990	3,260	6,250	11,500



對種類並無最低數量之要求

儘管本準則提供部分細分種類之釋例，惟並未敘明對種類之最低數量要求。為符合揭露目的所需之種類數量，將取決於企業經營及合約之性質。



收入之細分可能不同於營運部門揭露之層級

本準則下之揭露層級不限於其主要營運決策者評估營運部門財務績效及作出資源分配決策之資訊。儘管企業於編製收入細分之揭露時會考量該資訊，企業亦會考量其用以評估績效或作資源分配決策之其他類似資訊。

據此，某些企業可能無法藉由提供營運部分之收入資訊以符合本準則收入細分之揭露目的，而可能需要使用更多之種類類型。其他企業仍可能僅需使用一種類型即可符合揭露目的。即使企業之營業部門附註與收入細分附註使用一致之種類，亦可能因營運部門報導準則下提供營運部門資訊之目的，不同於收入認列準則下收入細分之目的，而需要進一步之收入細分。此外，不同於營運部門報導準則，收入準則並未明定收入細分之條件。

企業之主要營運決策者經常複核將經濟上非類似業務之財務資訊予以結合之單一報告，亦即該等業務構成同一營運部門之一部分。然而，若營運部門管理階層於部門內，係基於細分資訊作為績效評估或資源分配之決策依據，則該等經濟上非類似之業務資訊中，可能會包含本準則規定下需要細分之收入資訊。

儘管如此，若依營運部門報導之目的所提供之收入資訊，能符合收入細分之規定，且該等收入之揭露係以本準則之認列及衡量規定為基礎，則企業不需要提供細分收入之揭露。

12.1.2 合約餘額

IFRS 15.116–118

企業應揭露下列所有資訊：

- 客戶合約之合約資產、合約負債及應收款之期初與期末餘額（若未另外單獨表達或揭露）；
- 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；
- 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）；
- 企業之履約及付款之特定時點如何影響其合約資產及合約負債餘額之說明；及
- 合約資產及合約負債餘額重大變動（包含質性及量化資訊）之說明，例如：
 - 導因於企業合併之變動；
 - 影響相應合約資產或合約負債之收入之累計追計調整，包括完成程度衡量結果變動、交易價格估計值變動或合約修改所產生之調整；
 - 合約資產之減損；或
 - 對於對價之權利成為無條件（重新分類至應收款）或滿足履行義務（將合約負債認列為收入）之時程變動。



可能需要揭露交易價格之變動

IFRS 15.116, 118(b)

為揭露以前期間已滿足（或已部分滿足）之履約義務於當期認列為收入之金額，及相應合約資產或合約負債之收入累計追計調整，企業可能需要分別追蹤交易價格變動之影響。

舉例說明，M 製造商簽訂之合約包含單一履約義務係隨時間逐步滿足。合約價格包含 5,000 元之固定對價，加上基於生產目標計算之變動對價（最高 1000 元）。

於第 1 年年底合約完成 35%，M 估計變動對價為 200 元。於第 2 年年底合約完成 90%，M 變動對價為 1,000 元。

M 因此認列收入如下：

	固定對價	變動對價	合計
第 1 年期末 (合約完成 35%)			
估計交易價格	5,000	200	5,200
第 1 年期末認列之收入(35%)	1,750	70	1,820
第 2 年期末 (合約完成 90%)			
估計交易價格	5,000	1,000	6,000
第 2 年期末之累計收入 (合約完成 90%)	4,500	900	5,400
減除第 1 年認列之收入	(1,750)	(70)	(1,820)
第 2 年認列之收入	2,750	830	3,580

於第 2 年財務報表，M 揭露於第 2 年因交易價格之變動所認列之收入金額。由於交易價格增加 800 元 (1,000 元-200 元) 且於第 1 年期末合約已完成 35%，因此應揭露以前期間已部分滿足履約義務於報導期間所認列之收入金額 280 元 (800 元×35%)。

12.1.3

履約義務

IFRS 15.119-120

企業應揭露客戶合約中有關其履約義務之資訊，包括下列各項：

- 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；
- 重大付款條件：例如，合約是否具重大財務組成部分、對價金額是否為變動，以及變動對價估計值是否受限制；
- 企業所承諾移轉之商品或勞務之性質，並強調為另一方移轉商品或勞務作安排之任何履約義務 (亦即若企業作為代理人) ；
- 接受退貨、退款及其他類似之義務；
- 保固之類型及其相關義務；及
- 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。企業應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或使用質性資訊，揭露預期何時認列為收入之說明。

IFRS 15.121

作為一實務權宜作法，若符合下列任一情況，企業無須揭露尚未滿足 (或部分未滿足) 之履約義務所分攤之交易價格：

- 履約義務係原始預期存續期間一年以內之合約之一部分；
- 採實務權宜作法，若企業對客戶之對價某一金額具有權利，且該金額直接對應其迄今已完成履約對客戶之價值 (例如，企業對所提供之每小時勞務按固定金額開立帳單之勞務合約)，企業得就其有權開立發票之金額認列收入 (見 5.3.4)。

IFRS 15.122

企業應說明其是否採用實務權宜作法，以及是否有任何客戶合約之對價未計入交易價格中之資訊。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。



尚未履行之履約義務之揭露，可能不同於待完成訂單之揭露

IFRS 15.BC349

某些企業（包括有長期合約者）會公開揭露訂單量(bookings)或待完成訂單(backlogs)資訊（包括已接單尚未完成履約或尚未開始履約之合約）。訂單量通常係管理階層為利於與投資者溝通而自行定義之管理指標，於部分法令規範下，「待完成訂單」可能需要法律解釋。

尚未履行之履約義務之揭露，係依未滿足（或部分未滿足）履約義務之交易價格所決定，因此可能與訂單量或待完成訂單之揭露有所不同。例如，尚未履行之履約義務不包括各方皆未開始履約，且任一方有權利可隨時終止整個未履行合約，而不須向另一方提供補償之訂單。



僅於合約提供重要權利時，始應納入尚未履行之履約義務之揭露

本準則規定須以相同方式處理被動與主動之續約，因客戶作出相同之經濟決策。例如，一年期之勞務合約在期間屆滿時可選擇續訂一年者，其經濟實質上等同於兩年期勞務合約允許客戶在第一年底取消而無需支付罰款且可避免於次年支付款項者。

若被動或主動之續約未提供重要權利予客戶，則不納入尚未履行之履約義務之揭露中，惟一年期合約有提供續約之重要權利予客戶者，則該重要權利之範圍內納入揭露。同樣地，兩年期合約提供第一年屆滿可任意取消之條款，而第二年之合約提供重要權利予客戶者，則該第二年之合約應納入尚未履行之履約義務之揭露中。



特定合約得自尚未履行之履約義務之揭露中排除

實務權宜作法允許企業將原始預期存續期間一年以內之合約得自尚未履行之履約義務之揭露排除。然而，企業未被禁止揭露所有合約之尚未履約資訊。



尚未履行之履約義務之揭露係使用受限制之交易價格

於揭露尚未履行之履約義務之規定時，係採用交易價格受限制之金額。企業亦須以質性資訊說明任何未計入交易價格之對價（例如受限制之變動對價），因而未納入尚未履行之履約義務之揭露。

12.1.4 應用本準則時之重大判斷

IFRS 15.123

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，相關判斷用以辨識企業究係作為主理人或代理人、滿足履約義務之時點及交易價格分攤至履約義務之金額。

IFRS 15.124

對隨時間逐步滿足之履約義務，企業應揭露認列收入所使用之方法，例如，所使用之產出法或投入法及如何應用該等方法之描述，以及說明為何所使用之方法忠實描述商品或勞務之移轉。

IFRS 15.125

對在某一時點滿足之履約義務，企業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。

IFRS 15.126

企業應揭露下列情況所使用之方法、輸入值及假設之資訊：

- 決定交易價格，包括估計變動對價、評估變動對價估計值是否受限制、因重大財務組成部分而調整對價，及衡量非現金對價；
- 分攤交易價格，包括估計所承諾商品或勞務之單獨售價，及分攤之折扣與變動對價；及
- 衡量接受退貨、退款及其他類似之義務。



收入準則有更具體之規定

IFRS 15.BC355

IFRS 會計準則對揭露企業所作之重大會計估計及判斷有一般規定。但收入準則下對決定收入認列金額及時點時所用之估計值及所作之判斷要求特定揭露。

12.1.5 自取得或履行客戶合約之成本中所認列之資產

IFRS 15.127-128

企業應揭露自取得或履行客戶合約發生之成本中所認列之資產期末餘額，並依資產主要種類分別揭露（例如取得合約成本、合約簽訂前成本、準備成本及其他履約成本），並揭露於報導期間所認列之攤銷金額及任何減損損失。企業應描述於決定取得或履行客戶合約所產生之成本金額時所作之判斷，以及用以決定每一報導期間之攤銷方法。

12.2 期中揭露

IAS 34.16A(g)

IFRS 會計準則規定企業應於期中報導時納入收入之細分資訊。



期中之收入揭露範圍需要運用判斷

IAS 1.17(c), 34.15-15C, 16A(l)

期中報導準則僅明定一項與客戶合約收入有關之要求，即提供收入細分之資訊。然而，為符合期中報導準則之其他規定（例如，企業應於其期中報告中包括對於了解企業自前一年度報導期間結束日後財務狀況變動及績效等至關重要之事項及交易之解釋），除了收入細分之揭露外，其他揭露事項亦可能係屬攸關。

企業應考量其特定事實及情況，包括當地主管機關所提供之指引，並運用判斷以決定期中期間需要額外揭露收入資訊之範圍。

參考指引

本手冊係依議題名稱援引 IFRS 會計準則，例如，「金融工具準則」係指 IFRS 9。

本手冊中參考之指引

	財務報導之觀念架構
IFRS 1	首次採用國際財務報導準則
IFRS 2	股份基礎給付
IFRS 3	企業合併
IFRS 5	待出售非流動資產及停業單位
IFRS 8	營運部門
IFRS 9	金融工具
IFRS 10	合併財務報表
IFRS 11	聯合協議
IFRS 14	管制遞延帳戶
IFRS 15	客戶合約之收入
IFRS 16	租賃
IFRS 17	保險合約
IAS 1	財務報表之表達
IAS 2	存貨
IAS 7	現金流量表
IAS 8	會計政策、會計估計值變動及錯誤
IAS 16	不動產、廠房及設備
IAS 24	關係人揭露
IAS 28	投資關聯企業及合資
IAS 32	金融工具：表達
IAS 34	期中財務報導
IAS 36	資產減損
IAS 37	負債準備、或有負債及或有資產
IAS 38	無形資產
IAS 40	投資性不動產
IFRIC 12	服務特許權協議
IU MM-YY	IFRIC Update month year

詳細目錄

<u>變革中保持一致</u>	1
<u>概覽</u>	2
<u>章節編排架構</u>	2
<u>1 辨認客戶合約 (步驟一)</u>	3
1.1 <u>判斷合約是否存在之條件</u>	3
1.1.1 <u>框架協議</u>	11
1.2 <u>合約期間</u>	13
1.3 <u>合約存在前已收取之對價</u>	17
1.4 <u>合約之合併</u>	18
<u>2 辨認合約中之履約義務 (步驟二)</u>	21
2.1 <u>可區分之商品或勞務</u>	21
2.2 <u>隱含承諾及行政事務</u>	35
2.3 <u>一系列可區分之商品或勞務</u>	38
<u>3 決定交易價格 (步驟三)</u>	45
3.1 <u>變動對價 (及限制)</u>	46
3.1.1 <u>估計變動對價金額</u>	51
3.1.2 <u>判定高度很有可能不會發生重大迴轉之金額 (「限制」)</u>	56
3.2 <u>重大財務組成部分</u>	61
3.3 <u>非現金對價</u>	72
3.4 <u>付給客戶之對價</u>	76
3.5 <u>銷售稅</u>	87
<u>4 將交易價格分攤至合約中之履約義務 (步驟四)</u>	89
4.1 <u>估計單獨售價</u>	89
4.1.1 <u>估計單獨售價</u>	90
4.1.2 <u>使用剩餘法估計單獨售價</u>	93
4.2 <u>分攤交易價格</u>	96
4.2.1 <u>折扣之分攤</u>	98
4.2.2 <u>分攤變動對價</u>	101
4.3 <u>交易價格之變動</u>	106
<u>5 認列收入 (步驟五)</u>	108
5.1 <u>控制之移轉</u>	109
5.2 <u>隨時間經過滿足履約義務</u>	110
5.2.1 <u>履約並未創造具有其他用途之資產</u>	112
5.2.2 <u>企業對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利</u>	115

5.3	衡量履約義務完成程度	123
5.3.1	選擇衡量完成程度之方法	123
5.3.2	應用已交付數量或已生產數量方法的限制	130
5.3.3	對完成程度之衡量結果作調整	131
5.3.4	依發票認列收入之實務權宜作法	133
5.4	某一時點滿足履約義務	137
5.5	再買回協議	139
5.6	寄銷協議	144
5.7	開帳單並代管協議	147
5.8	客戶之接受	149
6	範圍	150
6.1	適用範圍內	150
6.2	適用範圍外	153
6.3	部分屬適用範圍內	154
6.4	組合法	158
7	合約成本	160
7.1	取得合約之成本	160
7.2	履行合約之成本	165
7.3	攤銷	171
7.4	減損	175
8	合約修改	177
8.1	辨認合約修改	177
8.2	處理合約修改	181
9	授權	187
9.1	智慧財產授權	188
9.2	判定授權是否可區分	189
9.3	判定可區分授權之性質	194
9.4	收入認列之時點及型態	199
9.5	合約限制及授權之屬性	201
9.6	以銷售基礎或使用基礎計算之權利金	203
9.7	軟體授權之轉換	211
10	其他應用議題	215
10.1	附退貨權之銷售	215
10.2	保固	219
10.2.1	保固之應用指引	219
10.2.2	區分保證類型保固與勞務類型保固	221

10.3	主理人與代理人之考量	223
10.3.1	科目單位	224
10.3.2	控制評估	225
10.3.3	認列	237
10.3.4	運送商品予客戶	239
10.4	客戶對額外商品或勞務之選擇權	241
10.4.1	一般規定	241
10.4.2	類似商品或勞務之實務替代方法	251
10.4.3	客戶忠誠計畫	254
10.5	客戶未行使之權利 (未用權利)	260
10.6	不可退還之前端收費	263
10.7	正常活動以外之銷售	268
10.8	虧損性合約	271
10.8.1	整體虧損之營運	272
10.8.2	決定是否為虧損性合約	272
10.8.3	衡量負債準備	277
10.9	模具	279
11	表達	284
11.1	財務狀況表	284
11.1.1	合約資產與應收款	292
11.2	損益表及現金流量表	296
12	揭露	300
12.1	年度揭露	300
12.1.1	收入之細分	301
12.1.2	合約餘額	304
12.1.3	履約義務	305
12.1.4	應用本準則時之重大判斷	307
12.1.5	自取得或履行客戶合約之成本中所認列之資產	307
12.2	期中揭露	308
	參考指引	309
	詳細目錄	310
	釋例索引	313
	本所觀點索引	321
	關於本出版品	329
	保持聯繫	330
	致謝	332

釋例索引

1	<u>辨認客戶合約 (步驟一)</u>	
1.1	<u>判斷合約是否存在之條件</u>	
	<u>釋例 1 – 評估合約是否存在：出售不動產</u>	4
	<u>釋例 2 – 評估合約是否存在：未簽署書面銷售合約</u>	4
	<u>釋例 3 – 收現性門檻：依據所移轉之商品或勞務評估</u>	5
	<u>釋例 4 – 框架協議：無最低採購量</u>	10
	<u>釋例 5 – 框架協議：有最低採購量</u>	10
	<u>釋例 6 – 框架協議：預支帳戶</u>	11
	<u>釋例 7 – 汽車製造業者：合併提名函(nomination letter)與後續訂購單</u>	12
	<u>釋例 8 – 汽車零件供應商：工程服務之合約存在，但零件供應之合約不存在</u>	13
1.2	<u>合約期間</u>	
	<u>釋例 9A – 合約期間：不重大之終止罰款 (1)</u>	14
	<u>釋例 9B – 合約期間：不重大之終止罰款 (2)</u>	14
	<u>釋例 9C – 合約期間：重大之終止罰款</u>	14
	<u>釋例 10 – 合約期間：特定期間後取消無罰款</u>	15
	<u>釋例 11 – 合約期間：可取消無罰款</u>	15
1.3	<u>合約存在前已收取之對價</u>	
	<u>釋例 12 – 累積追計調整合約存在前已收取之對價</u>	17
1.4	<u>合約之合併</u>	
	<u>釋例 13 – 合約之合併：軟體相關授權及客製服務</u>	18
	<u>釋例 14 – 與政府相關個體合約之合併</u>	19
	<u>釋例 15 – 合約之合併：設備及修改服務</u>	19
2	<u>辨認合約中之履約義務 (步驟二)</u>	
2.1	<u>可區分之商品或勞務</u>	
	<u>釋例 1 – 合約中之單一履約義務</u>	23
	<u>釋例 2 – 合約中之多項履約義務</u>	23
	<u>釋例 3 – 電信公司：購買配有網路服務之數據機及路由器</u>	29
	<u>釋例 4 – 電信公司：無線網路熱點存取</u>	30
	<u>釋例 5 – 科技公司：持續支援服務係不可區分</u>	30
	<u>釋例 6 – 科技公司：軟體授權及客製化服務</u>	30
	<u>釋例 7 – 科技公司：地端應用程式之託管軟體</u>	31
	<u>釋例 8 – 科技公司：軟體授權及合約後支援</u>	31
	<u>釋例 9 – 媒體公司：雜誌訂閱包含印刷品及線上內容存取</u>	32
	<u>釋例 10 – 汽車製造供應商：生產前活動與樣件係不可區分</u>	33
	<u>釋例 11A – 來自銷售破權之收入：單獨履約義務</u>	34
	<u>釋例 11B – 來自銷售破權之收入：非單獨履約義務</u>	34
2.2	<u>隱含承諾及行政事務</u>	
	<u>釋例 12 – 對經銷商之客戶之隱含承諾</u>	35
	<u>釋例 13 – 行政事務：軟體金鑰之註冊</u>	35
	<u>釋例 14 – 隱含之履約義務：銷售前和銷售後之誘因</u>	37

釋例 15 – 科技公司：準備活動與導入服務	38
釋例 16 – 電信公司：無線通訊合約之開通費	38
2.3 一系列可區分之商品或勞務	
釋例 17 – 將一系列可區分商品或勞務認列為單一履約義務	39
釋例 18 – 長期服務合約中之可區分服務期間	39
釋例 19 – 汽車製造供應商：一系列可區分之商品	41
釋例 20 – 投資管理：一系列可區分之服務	42
釋例 21 – 電信公司：固定費用及限制使用量之定期無線通訊合約	42
釋例 22 – 汽車製造商：維修保養合約	43
釋例 23 – 交易處理業者：交易處理協議	43
釋例 24 – 一系列之區分服務視為單一履約義務	44
3 決定交易價格（步驟三）	
3.1 變動對價（及限制）	
釋例 1 – 使用費為變動對價之企業服務合約	47
釋例 2 – 附有罰款之企業服務合約	47
釋例 3 – 非現金讓價	48
釋例 4 – 變動對價之估計：期望值	52
釋例 5 – 變動對價之估計：最可能金額	52
釋例 6 – 變動對價之估計：期望值 – 多層級折扣	54
釋例 7 – 變動對價之估計：最可能金額 – 單一層級折扣	55
釋例 8 – 應用限制：投資管理合約	56
釋例 9 – 應用限制：成功酬金	57
釋例 10 – 應用限制：以不動產使用率為基礎之對價	58
釋例 11 – 應用限制：取決於主管機關核准之對價	59
釋例 12 – 應用限制：紅利支付	59
釋例 13 – 應用限制：價格減讓	60
3.2 重大財務組成部分	
釋例 14 – 重大財務組成部分：多樣產品合約	62
釋例 15 – 重大財務組成部分：預計完成日之變動	63
釋例 16 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：預付款	64
釋例 17 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：應付款	65
釋例 18 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：預付款且固定交期	69
釋例 19 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：預付款且交付時點由客戶裁決	69
釋例 20 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：固定與變動支付款	70
釋例 21 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：於合約期間分期付款	70
釋例 22 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：應付款及隨時間履約之合約	70
釋例 23 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：財務組成部分不重大	71
釋例 24 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：不調整財務組成部分	71
釋例 25 – 判斷一協議是否存在重大財務組成部分：預先保留供應產能	72
3.3 非現金對價	
釋例 26 – 非現金對價：於合約開始時衡量	73
釋例 27 – 非現金對價：於滿足履約義務時衡量	73
釋例 28 – 非現金對價：免費廣告	73
釋例 29 – 自客戶收取之原料：未移轉控制	75
3.4 付給客戶之對價	

釋例 30 – 對客戶之支付：交易價格之減少	77
釋例 31 – 對客戶之支付：變動對價與付給客戶之對價	77
釋例 32 – 對客戶之付款：行銷折扣	81
釋例 33 – 對客戶之付款：廣告服務	82
釋例 34 – 對客戶之支付：駕駛資料	82
釋例 35 – 對客戶之付款：聲譽抵減	83
釋例 36 – 對客戶之支付：對新客戶之抵減	83
釋例 37 – 對客戶之支付款：付給客戶之客戶之對價	84
釋例 38 – 對客戶之支付款：辨認涉及中介機構之交易中誰是企業之客戶	84
釋例 39 – 對客戶之支付：簽訂框架協議之支付款	85
釋例 40 – 對客戶之支付：新客戶之新產品	85
釋例 41 – 對客戶之支付：數量折扣	86
釋例 42 – 對客戶之支付：給予客戶誘因	86
釋例 43 – 對客戶之支付：給予客戶之客戶誘因	87
3.5 銷售稅	
釋例 44 – 銷售稅：按總額認列貨物稅	87
釋例 45 – 銷售稅：按淨額認列貨物稅	87
釋例 46 – 銷售稅：按總額認列出口稅	88
4 將交易價格分攤至合約中之履約義務 (步驟四)	
4.1 決定單獨售價	
釋例 1 – 估計單獨售價：剩餘法	94
4.2 分攤交易價格	
釋例 2 – 分攤交易價格	96
釋例 3 – 折扣之分攤：涉及客戶忠誠計畫之交易	98
釋例 4 – 折扣之分攤：全部折扣分攤至給合約中一個或多個但非所有履約義務	100
釋例 5 – 折扣之分攤：一組折扣分攤至合約中所有履約義務	101
釋例 6 – 分攤變動對價：全部變動對價分攤至合約中之一履約義務	102
釋例 7 – 分攤變動對價：每批運送皆為可區分之履約義務	102
釋例 8 – 分攤變動對價：一系列可區分勞務	104
釋例 9 – 科技公司：前端收費與變動對價之分攤	104
釋例 10 – 製藥公司：分攤部分交易價格至特定履約義務	105
釋例 11 – 製藥公司：分攤變動對價至多個履約義務	105
4.3 交易價格之變動	
釋例 12 – 裁量性折抵：服務品質問題	106
釋例 13 – 裁量性折抵：維持客戶關係	107
5 認列收入 (步驟五)	
5.1 控制之移轉	
5.2 隨時間經過滿足履約義務	
釋例 1 – 評估另一企業是否需重新執行已完成之工作	111
釋例 2 – 適用其他用途的之指引	113
釋例 3 – 適用其他用途的之指引：汽車供應商	113
釋例 4 – 適用隨時間之條件：諮詢合約	116
釋例 5 – 適用隨時間經過之條件：銷售不動產：不具其他用途及對款項具可執行之權利	117
釋例 6 – 適用隨時間經過之條件：瓶罐製造商	121
釋例 7A – 適用隨時間經過之條件：不動產開發商：不符合條件 3 (1)	121

釋例 7B –適用隨時間經過之條件：不動產開發商：符合條件 3 (2)	122
釋例 7C –適用隨時間經過之條件：不動產開發商：不符合條件 3 (3)	122
釋例 8 –適用隨時間經過之條件：對款項不具可執行之權利	123
5.3 衡量履約義務完成程度	
釋例 9 –以時間基礎衡量完成程度：技術支援服務	124
釋例 10 –以時間基礎衡量完成程度：不特定之更新	124
釋例 11 –按成本基礎衡量完成程度：隨時準備之維護合約	129
釋例 12 –電信業：每月預付之無線網路合約	129
釋例 13 –語音分鐘結轉之無線服務合約	129
釋例 14 –涉及多種商品及勞務之履約義務完成程度衡量	130
釋例 15 –尚未安裝之材料	131
釋例 16 –應用「依發票認列收入」之實務權宜作法：清潔服務	133
釋例 17A –應用「依發票認列收入」之實務權宜作法：與消費物價指數連動之費率變動	135
釋例 17B –應用「依發票認列收入」之實務權宜作法：固定之費率變動	135
釋例 17C –應用「依發票認列收入」之實務權宜作法：一履約義務不同單位費率	135
釋例 18 –應用「依發票認列收入」之實務權宜作法：使用費被視為變動對價之企業服務合約	136
釋例 19 –應用「依發票認列收入」之實務權宜作法：前端收費	136
釋例 20 –應用「依發票認列收入」之實務權宜作法：合約最低金額不具實質性	137
5.4 於一時點滿足履約義務	
5.5 再買回協議	
釋例 21 –舊手機回收換現金	141
釋例 22 –附條件之遠期合約或買權受客戶控制	144
5.6 寄銷協議	
釋例 23 –零售：寄銷協議	145
釋例 24 –汽車：寄銷協議	146
釋例 25 –汽車：非寄銷協議	146
5.7 開帳單並代管協議	
釋例 26 –開帳單並代管協議	148
釋例 27 –開帳單並代管協議(未符合條件)	148
5.8 客戶之接受	
6 範圍	
6.1 適用範圍內	
釋例 1 –辨認適用範圍內之合約	150
釋例 2 –功能型代幣之會計處理	152
6.2 適用範圍外	
釋例 3 –電信公司間之非貨幣性交換	153
6.3 部分屬適用範圍內	
釋例 4 –適用其他會計準則後餘額為零	155
釋例 5 –合作協議	155
釋例 6 –電信：部分交易屬適用範圍內	157
釋例 7 –非屬保險合約之投資合約	157
釋例 8 –媒體：合作協議	158
釋例 9 –汽車供應商：合作協議	158
6.4 組合法	
釋例 10 –將組合法應用於成本	158
7 合約成本	

7.1	<u>取得合約之成本</u>	
	<u>釋例 1 – 為取得合約而發生之成本：員工銷售佣金</u>	161
	<u>釋例 2 – 取得合約發生之成本：銷售佣金與廣告費</u>	163
	<u>釋例 3 – 取得合約發生之成本：銷售人員之銷售佣金與薪資</u>	163
	<u>釋例 4 – 合約初始取得後續約所支付之佣金</u>	163
	<u>釋例 5 – 附追索條款之代理商佣金</u>	164
	<u>釋例 6 – 具級距式門檻之佣金計畫：累計影響</u>	164
7.2	<u>履行合約之成本</u>	
	<u>範例 7 – 建置成本：數據管理中心</u>	166
	<u>釋例 8 – 訓練成本於發時認列為費用</u>	169
	<u>釋例 9 – 建置成本：汽車製造商客製化零件</u>	169
	<u>釋例 10 – 動員成本</u>	170
	<u>釋例 11 – 重新配置成本</u>	170
7.3	<u>攤銷</u>	
	<u>釋例 12 – 攤銷：特定之預期合約成本</u>	171
	<u>釋例 13 – 攤銷：按月續約合約之取得成本</u>	171
	<u>釋例 14 – 攤銷：續約佣金</u>	174
	<u>釋例 15 – 攤銷：初始取得合約後因續約而支付佣金</u>	175
7.4	<u>減損</u>	
8	<u>合約修改</u>	
8.1	<u>辨認合約修改</u>	
	<u>釋例 1 – 評估合約修改是否被核准</u>	177
	<u>釋例 2 – 導因於客戶延誤之合約索賠</u>	178
8.2	<u>處理合約修改</u>	
	<u>釋例 3 – 合約修改：增添商品或勞務</u>	182
	<u>釋例 4 – 合約修改：未定價之訂單更改</u>	183
	<u>釋例 5 – 合約修改：已滿足部分履約義務，且增添可區分之商品或勞務</u>	183
	<u>釋例 6 – 合約修改：增添商品或勞務：汽車供應協議</u>	186
9	<u>授權</u>	
9.1	<u>智慧財產授權</u>	
	<u>釋例 1 – 承諾係一項服務而非授權</u>	188
	<u>釋例 2 – 承諾係一項授權</u>	188
9.2	<u>判定授權是否係可區分</u>	
	<u>釋例 3 – 組合履約義務中之智慧財產授權</u>	190
	<u>釋例 4 – 客戶購買額外授權之選擇權</u>	191
	<u>釋例 5 – 藥品化合物之授權及相關服務：各自為單獨之履約義務</u>	193
	<u>釋例 6 – 藥品化合物之授權及相關服務：單一履約義務</u>	194
9.3	<u>決定可區分授權之性質</u>	
	<u>釋例 7 – 對包含不特定升級之軟體，評估其授權之性質</u>	195
	<u>釋例 8 – 評估影片授權之性質及行銷活動之影響</u>	196
	<u>釋例 9A – 評估球隊名稱及標誌授權之性質：活躍之球隊</u>	198
	<u>釋例 9B – 評估球隊名稱及標誌授權之性質：不再活躍之球隊</u>	199
	<u>釋例 10 – 取用智慧財產權利之授權</u>	199
9.4	<u>收入認列之時點及型態</u>	

釋例 11A – 取用智慧財產之授權	200
釋例 11B – 使用智慧財產之授權	200
釋例 12 – 授權使用權利之續約	200
9.5 合約限制及授權之屬性	
釋例 13A – 智慧財產授權：放映保留期	201
釋例 13B – 智慧財產授權：使用之限制	202
9.6 以銷售基礎或使用基礎計算之權利金	
釋例 14 – 權利金：智慧財產授權為主導性項目	204
釋例 15A – 具保證最低金額之軟體授權(1)	207
釋例 15B – 具保證最低金額之軟體授權(2)	207
釋例 16 – 多項履約義務分攤保證最低金額	207
9.7 軟體授權之轉換	
釋例 17 – 將軟體授權轉換為軟體即服務之協議：合約修改	211
釋例 18 – 將軟體授權轉換為軟體即服務之協議：隱含轉換權利	213
10 其他應用議題	
10.1 附退貨權之銷售	
釋例 1 – 附退貨權之銷售	216
10.2 保固	
釋例 1 – 銷售附保固之產品	219
釋例 2 – 終身保固	222
10.3 主理人與代理人之考量	
釋例 1 – 特定商品或勞務為所採購之商品	224
釋例 2 – 特定商品或勞務為對該商品或勞務之權利	224
釋例 3 – 為商品或勞務之提供作安排	227
釋例 4 – 企業為銷售虛擬或無形商品之主理人及代理人	227
釋例 5 – 企業為由轉包商提供廣告服務之主理人	231
釋例 6 – 企業為由轉包商提供諮詢服務之主理人	231
釋例 7 – 企業即使未實體持有商品仍為主理人	232
釋例 8 – 商品或勞務由第三方直接交付予客戶時企業為代理人	232
釋例 9 – 企業為網站銷售之主理人	234
釋例 10 – 企業為提供勞務之代理人	235
釋例 11 – 特定商品或勞務為一組合產出之投入	236
釋例 12 – 企業為軟體即服務之主理人	237
釋例 13 – 主理人之收入認列	237
釋例 14 – 代理人之收入認列	238
釋例 15 – 估計主理人之收入總額：歸屬於公司之折扣	239
釋例 16 – 估計主理人收入總額：歸屬於中介機構之折扣	239
釋例 17A – 運輸成本之會計處理：企業為主理人	240
釋例 17B – 運輸成本之會計處理：企業為代理人	241
10.4 客戶對額外商品或勞務之選擇權	
釋例 1 – 有線電視頻道服務及購買額外付費頻道	242
釋例 2 – 銷售商品提供折扣券	242
釋例 3A – 具學習曲線效果之客製化產品：未具重要權利	247
釋例 3B – 具學習曲線效果之客製化產品：具重要權利	248
釋例 4 – 客製化生產線：未具重要權利	248

釋例 5 – 預期數量折扣：重要權利	248
釋例 6 – 預期折扣：未具重要權利與具重要權利	249
釋例 7 – 定期降價之框架協議：未具重要權利	250
釋例 8 – 更新固定價格：具重要權利	251
釋例 9 – 應用實務替代方法	251
釋例 10A – 應用實務替代方法：逐項合約基礎法	253
釋例 10B – 應用實務替代方法：合約組合法	254
釋例 11A – 客戶忠誠點數計畫：預計兌換次數增加	255
釋例 11B – 客戶忠誠點數計畫：預計兌換次數減少	256
釋例 12 – 航空公司之客戶忠誠點數計畫	256
釋例 13A – 第三方客戶忠誠計畫 (1)	258
釋例 13B – 第三方客戶忠誠計畫 (2)	259
10.5 客戶未行使之權利 (未用權利)	
釋例 1 – 銷售電話預付卡：企業預期有權取得未用權利	261
釋例 2 – 銷售電話預付卡：企業不預期有權取得未用權利	261
釋例 3 – 航空公司預期有權取得未用權利且可合理估計	262
10.6 不可退還之之前端收費	
釋例 1 – 不可退還之前端收費：年度合約	264
釋例 2 – 不可退還之前端收費：活動未移轉商品或勞務	267
釋例 3 – 不可退還之前端收費：投資管理服務	267
釋例 4 – 無線電信月租方案合約之啟動費	268
10.7 正常活動以外之銷售	
釋例 1 – 銷售單一不動產	269
10.8 虧損性合約	
釋例 1 – 租賃合約中之維護服務	271
釋例 2 – 整體虧損營業與虧損性合約	272
釋例 3 – 判斷是否為虧損性合約：取消選擇權	273
釋例 4 – 判斷是否為虧損性合約：不可避免之成本	273
釋例 5 – 判斷是否為虧損性合約：評估預期效益	274
釋例 6 – 虧損性合約：學習曲線成本	275
釋例 7 – 判斷是否為虧損性合約：框架協議下之未來銷售合約	275
釋例 8 – 判斷是否為虧損合約：未來銷售之預期收益取決於達成里程碑	276
釋例 9 – 判斷是否為虧損合約：透過競標取得未來銷售之預期效益	276
釋例 10 – 判斷是否為虧損合約：現金流量避險	276
釋例 11 – 虧損性合約負債準備：衡量 (與合約直接相關之收入)	277
釋例 12 – 虧損性合約負債準備：衡量 (市場價格與生產成本)	278
釋例 13 – 使用虧損性合約負債準備：沖減存貨成本	278
10.9 模具	
釋例 1 – 模具由企業生產：銷售	282
釋例 2 – 模具由企業生產：不動產、廠房及設備	283
11 表達	
11.1 財務狀況表	
釋例 1 – 合約負債及應收款：可取消合約	284
釋例 2 – 合約資產之減損評估：變動對價	288
釋例 3 – 合約資產之減損評估：具多項履約義務之合約	289

釋例 4 – 流動與非流動之分類：合約資產：電信公司.....	289
釋例 5 – 流動與非流動之分類：合約資產：不動產開發商.....	290
釋例 6 – 流動與非流動之分類：合約資產：服務特許權.....	291
釋例 7A – 流動與非流動之分類：合約負債：於某一時點移轉商品之全額預付款.....	291
釋例 7B – 流動與非流動之分類：合約負債：隨時間移轉商品之全額預付.....	291
釋例 8 – 合約負債及應收款：不可取消合約.....	292
釋例 9A – 認列應收款：終止之補償款.....	295
釋例 9B – 認列應收款：里程碑支付款.....	295
釋例 10 – 認列應收款：變動對價.....	296
釋例 11 – 認列應收款：無條件收取權利之金額不同於交易價格.....	296
11.2 損益表及現金流量表	
釋例 12 – 售後租回交易之表達：企業之正常活動.....	299
釋例 13A – 合約成本攤銷之表達：按功能別列報費用.....	299
釋例 13B – 合約成本攤銷之表達：按性質別列報費用.....	299
12 揭露	
12.1 年度揭露	
釋例 1 – 收入之細分.....	302
12.2 期中揭露	

本所見解索引

1	<u>辨認客戶合約 (步驟一)</u>	
1.1	<u>判斷合約是否存在之條件</u>	
	評估應聚焦於可執行性，而非合約形式	5
	收現性只是一個測試門檻	5
	收現性係依據企業以商品或勞務換得預期收取之金額評估	6
	區分收現性或價格減讓時，需要運用判斷	6
	收現性門檻得以組合層級之資訊評估	6
	收現性僅於客戶之信用等級顯著惡化時予以重評估	7
	包含重大財務組成部分之合約亦應評估收現性	7
	財政經費終止條款 (Fiscal funding clauses) 可能影響合約是否存在之評估	7
	企業對於已到期之合約仍繼續提供服務時，其可執行之權利及義務	8
	提供免費試用期	8
	成交價金之協議	9
	可能需要依據客戶類別評估合約簽訂之實務慣例	9
	國際財務報導準則會計準則存在兩種合約定義	9
	最低採購量要求	11
	為產生法律上可執行之權利及義務可能需要額外步驟	12
	相同框架協議下之採購訂單間可能相互關聯	12
1.2	<u>合約期間</u>	
	合約期間影響準則許多層面	15
	終止合約之應付對價可能影響合約期間之評估	15
	補償範圍不限於終止時支付之款項	16
	任一方均得於多個不同特定時點取消合約之能力可能限制合約期間	16
	永久合約(Evergreen contracts)	16
	僅客戶有權利終止合約	16
1.3	<u>合約存在前已收取之對價</u>	
	收入認列可能會遞延相當長一段時間	18
	不符合收現性門檻時通常不認列應收款項	18
1.4	<u>合約之合併</u>	
	判斷合約是否應予以合併時如何評估「同時或接近同時」	19
	賦予關係人定義新的重要意涵	20
	與同一企業不同部門簽訂的合約亦不例外	20
	透過經銷管道銷售時，該評估更為複雜	20
2	<u>辨認合約中之履約義務 (步驟二)</u>	
2.1	<u>可區分之商品或勞務</u>	
	應用該等指標需要運用判斷	24
	應用條件 2 時企業需要評估所分析之兩個項目間是否有轉化上之關係	25
	判定商品或勞務是否可單獨辨認考量可分離之風險	26
	對客戶之客戶承諾的商品或勞務可能為一項履約義務	26
	軟體經銷商於客戶合約存在前提供售前建議 – 非合約所承諾之商品或勞務	27
	合約限制可能不具決定性	27
	銷售本身碳權	27

2.2 隱含承諾及行政事務

僅有移轉商品或勞務客戶之承諾能作為履約義務.....	35
準備活動為行政事務.....	36
提供終端用戶文件通常屬行政事務.....	36
區分行政事務與承諾之商品或勞務.....	36

2.3 一系列可區分之商品或勞務

系列指引之適用無豁免.....	39
系列之會計處理旨在簡化收入認列模式.....	40
判斷企業對客戶承諾之性質係適用系列指引之第一步.....	40
將可區分之商品或勞務辨認為一系列可能影響變動對價之分攤.....	40
不必然 連續提供商品或勞務.....	41

3 決定交易價格 (步驟三)

交易價格可能包括非由客戶支付之金額.....	46
交易價格可能包括衍生工具於交割日之公允價值.....	46

3.1 變動對價 (及限制)

即使合約明定價格為固定，對價仍可能為變動.....	48
每單位產出之固定費率可能為變動對價.....	48
控制移轉後始能確認數量者為變動對價.....	49
根據商品(commodity)市場價格之暫定價格.....	49
變動對價抑或是購買選擇權.....	49
數量折扣或讓價可能為變動對價或包含重要權利.....	50
非現金讓價可能為變動對價或付給客戶之對價.....	50
外幣計價之交易價格不構成變動對價.....	50
違約金可能代表變動對價或產品保固.....	51
行程延遲或取消之應付客戶補償為變動對價.....	51
選擇估計方法需考量所有事實及情況.....	52
期望值法 – 無須量化可能性低之結果.....	53
期望值法 – 估計值無須為個別合約可能結果之一.....	53
過去經驗可能為一證據來源.....	54
結合兩種方法可能係屬是適當.....	54
對累計收入作限制評估.....	58
限制規定中包含明定之信心水準.....	58
限制引入審慎性因素.....	58

3.2 重大財務組成部分

以個別合約層級進行評估.....	66
移轉商品貨物或勞務之時點係由客戶裁決則不具重大財務組成部分.....	66
於持續履約期間中途支付一筆價款之合約可能包含重大財務組成部分.....	66
具重要權利之合約可能包含重大財務組成部分.....	66
準則中有關支付主要目的係財務融資以外原因之有限舉例.....	67
具重大財務組成部分之長期或多重要素協議會計處理相當複雜.....	67
使用合約明定的利率可能適當.....	68
重大財務組成部分的認列之利息收入可能列報為「營業收入」，但非屬「客戶合約之收入」.....	68
預付款可能會影響 EBITDA.....	68
將實務權宜作法應用於具多項履約義務之合約.....	68
隱含利率為零之合約可能包含財務組成部分.....	69
估列合約負債之利息為符合資本化條件之借款成本.....	69

3.3	<u>非現金對價</u>	
	非現金對價形式造成之變動，不適用限制指引	74
	自客戶之資產移轉	74
	自客戶收取之原料（客供料）	74
	涉及廣告服務之交換交易	75
3.4	<u>付給客戶之對價</u>	
	對經銷商及零售商之支付可能係為取得可區分之商品或勞務	77
	上架費	77
	提名費(Nomination fees)	78
	對客戶支付訴訟和解金	78
	付給客戶之對價其認定範圍較合約約定之支付更廣	79
	應付對價可能包含對直接配銷鏈以外之對象支付	79
	評估對直接配銷鏈以外之支付	80
	透過中介機構銷售商品或勞務，辨認誰是客戶	80
	應給付客戶之金額可能是變動對價或付給客戶之對價	80
	非現金折扣可能係變動對價或付給客戶之對價	81
3.5	<u>銷售稅</u>	
4	<u>將交易價格分攤至合約中之履約義務（步驟四）</u>	
4.1	<u>決定單獨售價</u>	
	準則不包含可靠性門檻	90
	估計單獨售價通常需要判斷	91
	單一商品或勞務可能有超過一個之單獨售價	92
	若有多個可觀察價格，落在該範圍內之合約明定價格可能為可接受之單獨售價	92
	使用一區間內之價格估計單獨售價	93
	剩餘法係一估計技術，而非分攤方法	95
	對智慧財產或無形資產合約，剩餘法可能係決定單獨售價之適當方法	95
	評估剩餘法是否適當，應就個別商品或勞務單獨判斷	95
	分攤之對價不可能為零或接近零	95
4.2	<u>分攤交易價格</u>	
	若合約明定價格可作為估計單獨售價，則交易價格分攤可能容易	96
	任一或多個履約義務之單獨售價不同於合約明定價格，則需要額外計算	97
	大量商品或勞務以不同方式組合銷售將需要分析	99
	決定「經常銷售」關鍵判斷	99
	折扣分攤之指引通常適用於至少有三個履約義務之合約	100
	適用分攤折扣指引前先適用分攤變動對價指引	103
	評估變動對價分攤至一系列中之一段可區分服務期間是否符合分攤目的	103
4.3	<u>交易價格之變動</u>	
5	<u>認列收入（步驟五）</u>	
5.1	<u>控制之移轉</u>	
	使用控制概念認列收入與資產之會計處理一致	109
5.2	<u>隨時間經過滿足履約義務</u>	
	適用條件 1 及 3 時所使用假設之差異	111
	判定商品是否隨時間逐步移轉可能取決於條件 1	112
	服務特許權協議之適用	112
	於評估其他用途時須考量許多因素	113
	評估修改成本是否重大	114
	相關法律規定可能授予對款項之權利	117

評估對款項權利之可執行性時使用法律意見	118
不動產建造合約可能有不同控制移轉之型態	118
對作為投入之標準原料其款項的可執行之權利	119
隨時間經過合約之終止	119
5.3 衡量履約義務完成程度	
決定所適用衡量完成程度之方法並非自由選擇	125
使用單一方法衡量履約義務之完成程度	125
某些銷售代理協議可能是隨時間	126
虛擬遊戲 – 多數情況下以時間基礎衡量可能適當	126
隨時準備義務之完成程度未必總是直線法	126
里程碑法可能無法描述履約型態	127
辨認出合約以前可能已滿足部分履約義務	127
隨時間認列收入之借款成本	128
設計及製造服務 – 交付數量法或生產數量法可能不適當	130
未安裝材料之利潤認列時點及型態缺乏指引	132
辨認無效率及浪費原料缺乏詳細指引	132
企業就其有權開立發票之金額認列收入時，單位價格未必為固定金額	133
包含合約最低金額之協議	134
當合約包含重大前端收費時可能不得適用實務權宜作法	134
讓價、抵減、退款通常排除適用實務權宜作法	134
5.4 於一時點滿足履約義務	
決定控制係於哪一時點移轉需要運用判斷	138
決定某些運送合約之會計處理可能存在潛在挑戰	138
間接通路及進貨銷售(sell-in)與終端銷售(sell-through)	139
5.5 再買回協議	
聚焦於再買回價格之方法	142
保證轉售金額之協議不適用再買回協議規定	142
附條件之遠期合約或買權	142
附條件買權適用再賣回協議之指引	143
優先購買權	143
5.6 寄銷協議	
5.7 開帳單並代管協議	
5.8 客戶之接受	
6 範圍	
6.1 適用範圍內	
決定是否為企業「正常」活動可能需要判斷	151
副產品之銷售可能在本準則之範圍內	151
排放額度之銷售	151
功能型代幣可能為本準則之範圍內	152
6.2 適用範圍外	
商品及勞務保固 – 收入或負債準備準則	153
非交換交易之捐贈非屬本準則範圍	153
非貨幣性交換中之差額結清	154
6.3 部分屬適用範圍內	
某些情況下所分攤之剩餘金額可能微小或為零	155

交易對方可能同時為協議合作者及客戶	155
符合特定準則之費率管制企業，其管制遞延帳戶餘額變動不適用收入準則	156
本準則之部分規定適用於非金融資產之出售	156
金融服務費 – 收入準則抑或金融工具準則	156
合約包含租賃及非租賃組成部分時如何決定合約期間	157
6.4 組合法	
個體需要考量組合法之成本與效益	159
無具體指引協助評估是否可使用組合法	159
7 合約成本	
7.1 取得合約之成本	
若攤銷期間為一年以內得採實務權宜之作法	161
估列相關負債時將佣金資本化	162
多層級佣金需要運用判斷	162
7.2 履行合約之成本	
本準則中成本認列為資產指引之適用性	166
產出法：建造建物之合約	167
決定成本究竟是否符合認列為資產之資本化條件需要運用判斷	167
決定究竟是否資本化學習曲線成本需要運用判斷	167
超過受限制交易價格之成本	168
運輸服務及成本	168
後端集中成本	168
7.3 攤銷	
攤銷期間可能需要包含預期合約	172
評估是否適用實務權宜作法時應包含預期合約	172
合約包含經常性佣金時需要運用判斷	172
合約資產與多項履約義務相關之有系統攤銷	173
與不可退還前端收費之會計處理無關聯	173
攤銷成本之表達可能依企業性質及所屬行業而異	174
7.4 減損	
特定於資本化合約成本之減損模式	176
減值測試中考量特定預期合約	176
長期合約可能需要折現	176
8 合約修改	
8.1 辨認合約修改	
聚焦於可執行性之評估	179
合約修改業經核准之判定條件	179
使用合約修改指引評估合約索賠	180
合約部分終止係依合約修改處理	180
8.2 處理合約修改	
對常見合約修改類型採用不同方法	185
視為單一履約義務之一系列可區分商品或勞務，仍需要個別考量合約修改	185
需要考量新合約與既有合約間之相互影響	185
終止現有合約及產生新合約情況下合約資產之處理	185
9 授權	
9.1 智慧財產授權	
授權及銷售智慧財產權之會計處理不同	188
未明定何謂智慧財產權利	189

構成有形資產一部分之授權.....	189
區分授權與服務.....	189
9.2 決定授權是否可以區分	
評估授權是否係可區分可能需要重大判斷.....	191
客戶購買額外授權之選擇權.....	193
9.3 判定可區分授權之性質	
特許權授權通常提供取用智慧財產之權利.....	196
僅考慮授權人不會移轉商品或勞務予客戶之活動.....	196
不同屬性之授權，對決定企業承諾性質之影響.....	196
對智慧財產具重大影響之企業活動.....	197
執行活動之成本及投入並非分析重點.....	198
9.4 收入認列之時點及型態	
應用一般收入認列指引判定究係哪一時點滿足履約義務.....	201
9.5 合約限制及授權之屬性	
缺乏明確指引區分究係界定授權之屬性抑或係產生額外之授權.....	202
區分界定單一授權之屬性及額外移轉授權之承諾.....	203
客戶可使用（或取用）智慧財產存在重大間隔期間.....	203
9.6 以銷售基礎或使用基礎計算之權利金	
銷售或使用基礎之權利金例外規定，使不同類型授權之會計處理趨於一致.....	204
評估智慧財產授權是否具「主導性」需要運用判斷.....	204
對里程碑支付款適用權利金例外規定.....	205
保證最低支付款 – 使用權利之授權.....	205
保證最低支付款 – 取用權利之授權.....	206
變動權利金費率 – 使用權利之授權.....	206
變動權利金費率 – 取用權利之授權.....	206
將銷售基礎或使用基礎之權利金分攤至多項履約義務.....	206
10 其他應用議題	
10.1 附退貨權之銷售	
部分退款係按預計退款比例衡量.....	217
重新入庫費用與成本.....	217
附條件之退貨權.....	218
歷史經驗可能是估計退貨之證據來源.....	218
10.2 保固	
對瑕疵勞務之退款可能係變動對價而非保固.....	220
退回瑕疵品換得補償.....	220
違約金及類似合約條款.....	220
某些保固協議可能係保險合約準則之範圍內.....	221
未定義「合理地分別處理」之門檻.....	222
保固之保障期間長度僅係判斷保固類型指標之一，未必具決定性.....	222
商業實務慣例於保固之保障期間外提供維修.....	223
延長保固可能是保證類型或勞務類型保固.....	223
10.3 主理人與代理人之考量	
科目單位為特定商品或勞務.....	224
特定商品或勞務可能為一項權利.....	225
主理人代理人指標可支持但無法踰越控制之一般應用原則.....	228
某些條件可能有助於判定控制.....	228
一般而言個別指標不具決定性.....	228

轉包商 (分包商) 參與合約之控制評估原則	229
提供重大整合服務具決定性	229
企業於移轉予客戶前僅短暫地取得法定所有權	230
即使企業並未取得有形資產商品之實體持有仍可能是主理人	230
評估軟體經銷商究係作為銷售標準軟體授權之主理人或代理人時需要運用判斷	230
企業於協議中部分為主理人且其他部分為代理人時無明確之分攤折扣指引	238
主理人：估計收入總額	238
10.4 客戶對額外商品或勞務之選擇權	
判斷重要權利是否存在需要同時評估量化及質性因素	244
提供累積權利之客戶選擇權係彙總評估	244
重要權利之行使	244
不得修正選擇權行使可能性之估計	245
估計「免費」禮物卡及折價券之單獨售價	245
銷售時發出折價券	245
數量折扣與讓價	246
比較原始合約評估包含折扣之額外購買	246
按原價續約之選擇權可能產生一重要權利	247
可取消合約可能包含重要權利	247
替代方法案不限於續約權	252
決定預期提供之商品或勞務之可接受方法不止一種	252
大多數客戶忠誠計畫不含重要財務組成部分	257
可取消之客戶忠誠計畫可能隱含履約義務	257
客戶信用卡協議之處理	257
剩餘法通常不適合用於決定忠誠點數之單獨售價	258
應付第三方忠誠計畫營運商之金額	260
10.5 客戶未行使之權利 (未用權利)	
即使對價金額為已知，仍受適用限制規定	262
未用權利不構成變動對價	262
預付儲值產品可能是金融負債	263
可使用資料組合估計未用權利	263
10.6 不可退還之前端收費	
評估前端收費時考量之量化及質性因素	265
判斷不可退還之前端收費是否與承諾之商品或勞務之移轉相關	265
前端收費可能需要予以分攤	266
不可退還之前端收費之遞延期間取決於該收費是否提供客戶一項重要權利	266
不可退還之前端收費是否導致合約中存在重大財務組成部分之考量	266
基金及保險業之前端收費	266
10.7 正常營業活動以外之銷售	
辨認正常活動需要運用判斷	269
待出售非流動非金融資產之控制移轉時，可能會因對價金額異於公允價值而產生利益或損失	270
適用交易價格指引衡量已收或應收對價	270
出售不動產予客戶與非客戶之會計處理僅些微差異	270
若符合特定條件仍可能轉列為存貨	270
10.8 虧損性合約	
虧損性約評估 – 以合約層級執行	274
虧損性合約評估 – 未來之流入	274
虧損性合約評估 – 用於規避銷售合約所產生暴險之衍生工具	274
虧損性合約 – 認列時點	275
虧損性合約 – 衡量負債準備與評估是否為虧損性合約之原則一致	277

10.9 模具

模具協議之性質.....	279
模具由企業生產－銷售.....	280
模具由企業生產－租賃.....	280
模具－租賃分類.....	281
模具由企業生產－自有資產.....	281
模具－不同作法之比較.....	282
模具由客戶生產.....	282

11 表達**11.1 財務狀況表**

合約資產及合約負債－基於過去之履約.....	285
合約具多項履約義務之單－合約資產或合約負債.....	285
不同合約之合約資產及合約負債不得互抵表達.....	285
合約具多項履約義務之合約資產減損評估.....	286
對價為變動時，合約資產之減損評估.....	286
分類為流動與非流動.....	287
財務狀況表中取得及履行合約成本之表達.....	288
應收款與合約資產－區分無條件收取對價之權利.....	293
應收款－無條件之對價權利可能於交易價格.....	294
除列合約資產－適用金融工具準則中之除列規定.....	294
應收款與合約資產－退款義務不影響分析.....	294
隨時間經過履約之里程碑支付款.....	294
對價為變動時認列應收款.....	295

11.2 損益表及現金流量表

損益表無須單獨列報「客戶合約之收入」.....	297
重大財務組成部分之利息收入可能列報於「收入」，惟非屬「客戶合約之收入」.....	297
售後回租為正常活動之一部分所產生之收入及銷售成本.....	297
客戶合約之收入可能為負數.....	297
損益表中合約成本攤銷之表達.....	298
有關合約成本之現金流量分類，取決於活動之性質.....	298

12 揭露**12.1 年度揭露**

收入為總額.....	301
對種類並無最低數量之要求.....	303
收入之細分可能不同於營運部門揭露之層級.....	303
可能需要揭露交易價格之變動.....	304
尚未履行之履約義務之揭露，可能不同於待完成訂單之揭露.....	306
僅於合約提供重要權利時，始應納入尚未履行之履約義務之揭露.....	306
特定合約得自尚未履行之履約義務之揭露中排除.....	306
尚未履行之履約義務之揭露係使用受限制之交易價格.....	306
收入準則有更具體之規定.....	307

12.2 期中揭露

期中之收入揭露範圍需要運用判斷.....	308
----------------------	-----

關於本出版品

內容

企業於適用特定會計準則或解釋時，可能會面臨實務應用上之疑義，本所編製此 IFRS 手冊旨在協助企業處理此類問題。本手冊涵蓋對重點規定、指引及釋例之探討，詳盡說明或釐清準則規定應用方面之實務疑義。

本出版品提供國際財務報導準則第 15 號之全面分析，並處理本所各會員所曾面臨之實務應用問題，內容涵蓋大量解釋性指引及釋例。

本手冊反映截至 2025 年 7 月 1 日已發布之 IFRS 會計準則，適用於 2025 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間。本手冊聚焦於國際財務報導準則第 15 號之規定及與該準則有交互影響之其他會計準則，惟未就其他會計準則及解釋進行全面分析。對其他會計準則及解釋之進一步探討及分析，請見本所 [Insights into IFRS](#) 出版品。

於許多情況下，企業仍需要對準則作進一步分析與解讀，始能將相關規定應用於本身之事實、情況及個別交易。此外，隨著議題的產生與實務的發展，本所某些觀察可能會有所調整，或發展出新觀察。

IFRS 會計準則及其解釋會持續變動。因此，本出版品及本所之其他出版品均無法取代所索引相關準則及解釋之內容本身。

保持聯繫

追蹤LinkedIn之「[KPMG IFRS](#)」或造訪 kpmg.com/ifrs 獲取最新消息

無論您是IFRS會計準則之新手或是現有使用者，皆可查詢易於理解之近期發展摘要、複雜規定之詳細指引及揭露釋例與檢查表等實用工具。



企業報導			
<p>IFRSToday</p> <p>Our latest insights and guidance on IFRS Accounting Standards</p>		<p>ISSB StandardsToday</p> <p>Insights and guidance on IFRS Sustainability Disclosure Standards</p>	
<p>ESRSToday</p> <p>Insights and guidance on European Sustainability Reporting Standards</p>		<p>Connected Reporting Today</p> <p>Aligning your strategic, sustainability and financial information</p>	
<p>The KPMG view</p> <p>Exploring topical issues in financial, ESG and connected reporting</p>		<p>News</p> <p>Search all KPMG articles on the standards</p>	
新興議題			
<p>Clear on climate reporting hub</p> <p>The financial reporting Impacts</p>		<p>Emissions and green schemes</p> <p>Your questions answered</p>	
<p>Ready for ESG reporting</p> <p>Insight, high-level guidance and detailed analysis</p>		<p>Uncertain times hub</p> <p>The financial reporting impacts</p>	
永續報導			
<p>IFRS S1 and IFRS S2</p> <p>IFRS Sustainability Disclosure Standards</p>		<p>ESRS</p> <p>European Sustainability Reporting Standards</p>	

財務報導			
<p>Insights into IFRS® Our practical guide to IFRS Accounting Standards</p>		<p>Guides to financial statements Including past guides and sector supplements</p>	
<p>IFRS toolkit KPMG insights on applying IFRS Accounting Standards</p>		<p>IFRS compared to US GAAP Your guide to the significant differences</p>	
<p>Presentation and disclosure IFRS 18</p>		<p>Insurance IFRS 17</p>	
<p>Leases IFRS 16</p>		<p>Revenue IFRS 15</p>	
<p>Fair value measurement IFRS 13</p>		<p>Business combinations and consolidation IFRS 10, 11, 12</p>	
<p>Financial instruments IFRS 9</p>		<p>Share-based payments IFRS 2</p>	
<p>Earnings per share IAS 33</p>		<p>Income taxes IAS 12 Including the global minimum top-up tax</p>	
行業別			
<p>Banks</p>		<p>Investment funds</p>	

如需獲取更多有關會計、審計及財務報導之指引與刊物，歡迎造訪KPMG Accounting Research Online。此項網路訂閱服務對於任何想在當今瞬息萬變之環境中隨時了解最新資訊者而言都是一項有價值的工具。立即前往aro.kpmg.com註冊，即享有30天免費試用。

致謝

本出版品 “Revenue – IFRS 15 handbook” 原文係由 KPMG IFRG Limited 之 KPMG International Standards Group 所撰寫。本出版品為原文出版品之中文翻譯本。本所特別感謝 KPMG International Standards Group 之現任及前任成員之努力。

本所特別感謝以下成員，他們是本出版品之主要作者及重要貢獻者：Kelly Coyne、Kim Heng、Irina Ipatova、Brian Mairs、Allison McManus、Brian O’ Donovan、Sora Oh、Anthony Voigt 和 Stacy Wingrove。

本所亦感謝以下人員投入寶貴時間為此版本進行詳盡且具挑戰性之審閱。

KPMG Global IFRS Revenue Recognition and Provisions Topic Team

Tiago Bernert	Brazil
Meredith Canady	US
Payal Chandnani	United Arab Emirates
Matthias Fuchs	Germany
Kim Heng	Australia
Irina Ipatova	UK
Reinhard Klemmer	Singapore
David Littleford	UK
Allison McManus	Canada
Masafumi Nakane	Japan
Ko Sin	China
Mikhail Stepanov	France
Anthony Voigt	UK

中文版本則感謝 KPMG 安侯建業知識管理組之王美齡會計師負責總審訂，及本所會計師：江曉苓、吳仲舜、李慈慧、洪士剛、柯有聰、高靚玫、陳永祥、陳燕慧、蔡佩汝、潘俊名、謝秋華以及簡思娟之投入與貢獻。（按筆畫排序）

kpmg.com/ifrs

Publication name: *Revenue – IFRS 15 handbook*

Publication number: 137898

Publication date: July 2025

© 2025 KPMG IFRG Limited, a UK company, limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

KPMG International Standards Group is part of KPMG IFRG Limited.

KPMG refers to the global organization or to one or more of the member firms of KPMG International Limited ("KPMG International"), each of which is a separate legal entity. KPMG International Limited is a private English company limited by guarantee and does not provide services to clients. For more detail about our structure please visit kpmg.com/governance.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

This publication contains copyright © material of the IFRS® Foundation. All rights reserved. Reproduced by KPMG IFRG Limited with the permission of the IFRS Foundation. Reproduction and use rights are strictly limited. For more information about the IFRS Foundation and rights to use its material please visit www.ifrs.org.

Disclaimer: *To the extent permitted by applicable law, the IASB, the ISSB and the IFRS Foundation expressly disclaims all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise (including, but not limited to, liability for any negligent act or omission) to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.*

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

'ISSB™' is a Trade Mark and 'IFRS®', 'IASB®', 'IFRIC®', 'IFRS for SMEs®', 'IAS®' and 'SIC®' are registered Trade Marks of the IFRS Foundation and are used by KPMG IFRG Limited under licence subject to the terms and conditions contained therein. Please contact the IFRS Foundation for details of countries where its Trade Marks are in use and/or have been registered.