

《新準則》IFRS 15：來自客戶合約之收入

重點提示

- IFRS 15 訂定單一模式以處理來自客戶合約之收入認列，該準則將取代 IAS 18「收入」、IAS 11「建造合約」及相關解釋。
- 核心原則為，企業應認列收入以描述移轉已承諾之商品或勞務予客戶之金額係反映企業交換該等商品或勞務所預期有權取得之對價。
- 該準則引入較 IAS 18、IAS 11 及相關解釋為多之規定性指引，且大部分企業很可能在某種程度上會受 IFRS 15 影響。
- 企業將需考量因適用新收入認列模式與增加揭露規定而對流程、IT 系統與內部控制改變的程度。
- 新準則於 2017 年 1 月 1 日以後開始之報導期間生效，並允許提前適用。企業得選擇追溯適用 IFRS 15 或採修正式追溯適用 IFRS 15。

簡介

IASB(國際會計準則理事會)發布新準則 IFRS 15「來自客戶合約之收入」，該準則將取代 IAS 11「建造合約」、IAS 18「收入」、IFRIC 13「客戶忠誠計畫」、IFRIC 15「不動產建造協議」、IFRIC 18「自客戶之資產移轉」及 SIC-31「涉及廣告服務之交換交易」。

IFRS 15 係來自於 IASB 與 FASB(美國財務會計準則理事會)(IASB 與 FASB 兩者簡稱「理事會」)自 2002 年開始的趨同專案，該專案於 2008 年發布討論稿、2010 年發布草案、2011 年二度發布草案。IFRS 15 與 FASB 發布之 Topic 606 已幾乎完全趨同，主要差異在於期中揭露、合約收現性門檻及適用時點。

範圍

除非客戶合約屬於其他準則適用範圍(例如租賃、保險合約及金融工具)，新收入模式適用於所有客戶合約。與企業正常活動無關之資產移轉(例如出售不動產、廠房及設備、不動產(real estate)或無形資產)亦將須依照新模式之部分認列與衡量規定。

利息與股利收益之認列不屬於 IFRS 15 適用範圍，此外，IFRS 15 不適用於相同業務線之企業間進行非貨幣性交換以協助銷售予客戶或潛在客戶。

當合約包含多項履約義務，部分履約義務係屬其他準則所規範之範圍，其他準則之任何分離與原始衡量規定應優先適用，合約之剩餘金額則再歸屬於適用新收入模式之履約義務。若其他準則無分離與原始衡量規定，則應直接適用 IFRS 15 之規定。

企業可能與交易對方簽約係為了參與一項活動或流程，使合約中各方共同分擔與分享該項活動或流程產生之風險與效益(通常稱為「合作協議」)。若有此情況，企業將須評估交易對方是否為「客戶」，才能決定與其他企業之交易是否屬於 IFRS 15 之適用範圍。

見解

IFRS 15 明確定義「合約」與「客戶」。新收入模式規定合約產生可執行之權利及義務，新準則訂有「合約」必須符合之若干條件(參閱下列步驟 1)。為了取得企業正常活動產出而簽約之交易對方才符合「客戶」之定義，而非所有的交易對方都符合「客戶」定義。在某些情況下，企業應謹慎考量以評估合約是否屬 IFRS 15 適用範圍，尤其是合作協議。

新收入模式總覽

IFRS 15 核心原則為，企業應認列收入以描述移轉已承諾之商品或勞務予客戶之金額係反映企業交換該等商品或勞務所預期有權取得之對價。企業應以個別合約為基礎適用該準則。然而，若企業能合理預期以合約組合方式(portfolio approach)適用 IFRS 15 與將合約個別適用 IFRS 15，對財務報表之影響將不會有重大不同，則允許以合約組合方式適用 IFRS 15。

應用新收入模式之步驟如下：



見解

認列收入之步驟從草案開始並未改變，惟各步驟特定應用之詳細規定有若干改變，企業應詳細考量新收入模式，不應仰賴之前草案階段之分析，因依照草案規定分析之結論可能現在並不適當。

步驟 1—辨認客戶合約

合約可為書面、口頭或為企業之商業實務慣例，然為了適用 IFRS 15，合約必須符合下列條件：

- 合約各方已(以書面、口頭或依企業之商業實務慣例)核准該合約，且已承諾履行各自之義務；
- 企業能辨認出每一方對將移轉之商品或勞務之權利；
- 企業能辨認出將移轉之商品或勞務之支付條款；
- 該合約有商業實質(亦即，企業未來現金流量之風險、時點或金額預期會因合約而改變)；及
- 企業於移轉商品或勞務予客戶時將很有可能收取其有權收取之對價。

雖然每一合約通常應個別處理，若符合下列一項或多項條件，企業應將與相同客戶(或客戶之關係人)於同時或幾乎同時簽訂之兩個或多個合約予以合併，並按單一合約處理該等合約：

- 該等合約係為單一商業目的而整體協商；

- 某一合約應付之對價金額係取決於其他合約之價格或履行；或
- 合約中已承諾之商品或勞務（或合約中某些已承諾之商品或勞務）係為單一履約義務。

合約之價格或範圍有時會修改，一項已「核准」之合約修改(亦即修改的條件產生可執行之權利與義務)若同時符合下列條件，企業應將合約修改視為單獨合約處理：

- 合約修改產生可區分(參閱步驟 2 定義)之單獨履約義務；及
- 增加之對價金額係反映該單獨履約義務之單獨售價。

合約修改若非視為單獨合約處理，則應視為原始合約之調整。在許多情況下，合約修改之影響係以推延處理(亦即，將剩餘修改後之交易對價分攤至合約之剩餘履約義務。然而，對部分隨時間經過(參閱步驟 5 定義)滿足之履約義務而言，合約修改之影響應追溯處理，以累積基礎(cumulative catch up)調整收入。

步驟 2—辨認合約中之履約義務

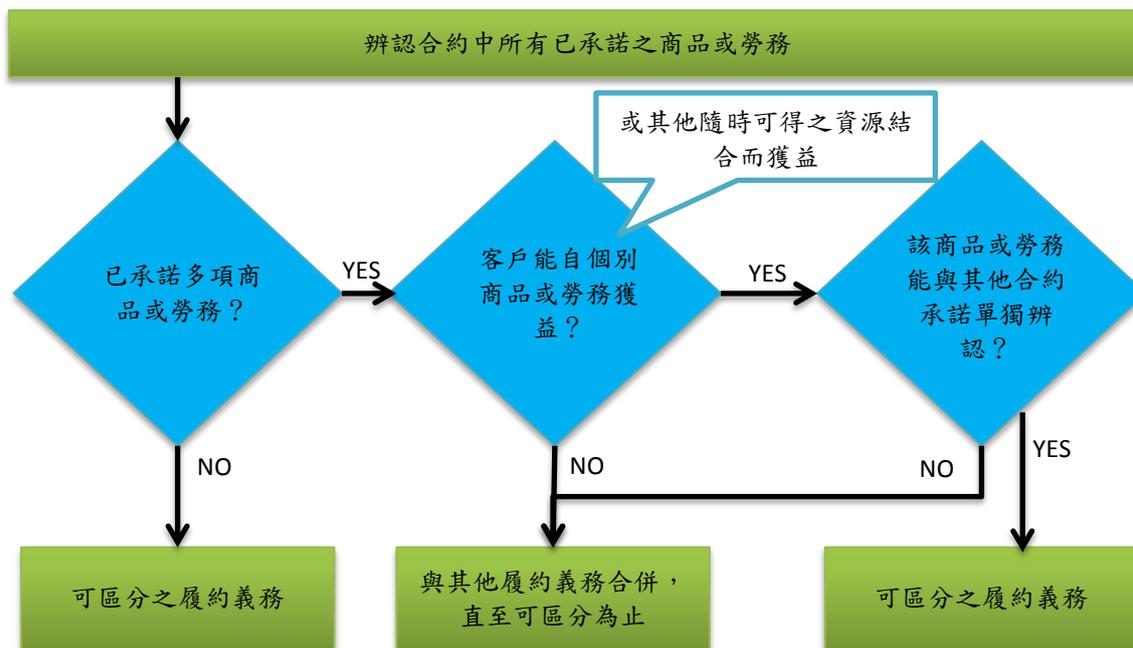
步驟 5(如下)規定企業應於滿足履約義務時認列收入。因此，首要應先辨認可區分之履約義務(通常稱為「拆分」, unbundling)，且應於合約開始時加以辨認。

可區分之履約義務係指同時符合下列兩條件之合約承諾之商品或勞務：

- 客戶可自該商品或勞務本身或將其與客戶隨時可得之其他資源結合而獲益(即該商品或勞務能夠被區分)；及
- 企業移轉商品或勞務予客戶之承諾與合約中其他承諾係可單獨辨認(即該商品或勞務在合約中可被區分)。

此外，若符合特定條件，IFRS 15 規定一系列(a series)幾乎相同且具有相同移轉型態之商品或勞務應視為單一履約義務。

以下流程圖列示如何辨認合約中可區分之履約義務：



在適用上述第二項條件時(亦即，決定承諾之商品或勞務與合約中其他承諾是否可單獨辨認)，須要分析合約條件並考量特定事實與情況；顯示企業移轉商品或勞務予客戶係屬可單獨辨認的因素包含：

- 企業並未提供重大勞務，將該商品或勞務與合約中已承諾之其他商品或勞務整合成代表客戶簽約取得之合併產出之一項商品或勞務組合。
- 商品或勞務並未重大修改或客製合約中已承諾之其他商品或勞務。
- 商品或勞務並非高度依存合約中已承諾之其他商品或勞務，或兩者並非高度相關。

見解

若另一商品或勞務尚未交付以前，已交付之商品或勞務不能使用，則該已交付之商品或勞務或許不可區分，即使第二項商品或勞務若先交付則屬可區分亦然。

見解

將合約中「高度相關」之要素拆分的限制可能須仔細考量，例如，提供核心軟體產品與相關專業服務(例如客製化與整合服務)之企業，在此種情況下，軟體授權與專業服務可能應予合併並視為單一履約義務，因而隨時間經過認列收入(假設依步驟 5 判斷此為適當之收入認列基礎)。於評估商品或勞務組合是否應視為一項可區分之履約義務，企業需考量許多因素，包含整合的程度、客製化程度及履約義務何時滿足的時序，因客戶在合約中其他商品或勞務交付前可能無法使用該商品或勞務。

步驟 3—決定交易價格

企業須決定其交付承諾之商品或勞務預期有權收取之對價金額，始能認列收入。交易價格可能為固定金額或因為折扣、折價、讓價、退款、抵減、誘因、履約紅利及其他類似項目而變動。企業估計交易價格時應考量變動對價之影響、貨幣時間價值(若有重大財務組成部分)、非現金對價及對客戶之應付對價。企業應採用機率加權法(期望值)或依照單一最可能之金額估計交易價格，惟所採用者應為最能預測其將有權取得之對價金額之方式。

見解

相較於賣方無法控制之事件所產生之對價(通常稱為或有對價)，「變動對價」範圍更廣。變動對價包含合約中任何變動之金額，包含諸如履約紅利或罰款、折扣及客戶退貨權。

企業僅當未來重新估計時高度很有可能不會發生「重大收入迴轉」時，始應將變動對價納入交易價格。當後續變動對價估計變動導致累積已認列之收入金額重大減少，則發生重大收入迴轉。此項限制可能在下列情況下有影響：

- 對價金額高度地易受企業影響力以外之因素所影響。(例如，市場波動率、第三方之判斷或過時之高風險)
- 長期而言，有關對價金額之不確定性不預期會被解決。

- 企業對類似類型合約之經驗有限，或合約有許多不同之可能對價金額。

若因考量重大收入迴轉的可能，企業認為不宜將所有變動對價納入交易價格，應評估是否宜包含部分變動對價，亦即交易價格包含較少之變動對價。若經評估可通過變動對價金額限制之評估(亦即將較低金額納入交易價格高度很有可能將不會導致重大收入迴轉)，則較低的變動對價金額應包含於交易價格。

然而，IFRS 15 針對來自於智慧財產權授權而以銷售基礎或使用量基礎計算之權利金訂有不同規定。對於此種授權，在客戶產生相關收入或使用量以前，企業不得認列收入。即使過去證據顯示客戶會產生一定程度的銷售或使用量，此項收入認列限制仍適用。

依照新收入模式，收入係反映企業預期與客戶之合約中「有權」收取之金額，而不是企業預期「實際」收取之金額。然而，若企業預期最終可能接受較原合約承諾為低的金額(亦即，企業可能再給予折扣或讓價)，或許依照過去交易實務，企業在一開始應以較低價格估計收入，並以較低價格評估收現性(參閱步驟 1)。後續若有證據顯示已認列為收入之金額將無法收現，IFRS 15 要求應單獨將減損損失表達為費用。

當合約包含重大財務組成部分(financing component)，貨幣時間價值之影響應予考量並調整交易價格，並於融資期間認列利息收益或費用。若商品或勞務之移轉與付款期間相差不到一年，則無須採此項會計處理。

步驟 4—將交易價格分攤至合約之履約義務

當合約包含超過一項可區分之履約義務，企業應將交易價格以相對單獨售價分攤至每一可區分之履約義務。

單獨售價之最佳證據為企業單獨銷售該商品或勞務之價格，若不可得，企業應估計單獨售價，所採用的方法應最大化可觀察輸入值之使用(例如，調整市場評估法、預期成本加利潤法或在某些有限情況下，採用剩餘法)。

當交易價格包含變動金額，應考量變動金額是否與所有或僅與合約之部分履約義務有關。在符合特定條件下，變動金額視為僅與特定履約義務有關，否則變動金額應分攤至所有合約之履約義務。

若企業於合約中承諾超過一項可區分之商品或勞務，通常會以客戶個別購買各項商品或勞務所需支付之總價給予折扣。除非有可觀察證據(準則訂有條件)顯示整個折扣係歸屬於部分可區分之履約義務，該折扣應分攤至所有合約之履約義務。

見解

對部分企業而言，此將造成重大實務問題。過去，準則對此議題的指引有限，因此企業可運用判斷來選擇適當的方法將變動對價或折扣分攤至合約之商品或勞務。反觀新規定可能須對每一合約單獨進行計算及分攤，這對於訂有大量不同合約的企業尤其是一項挑戰。例如電信業者，合約通常包含手機與後續服務(例如通訊服務)。依照新準則規定，交易價格(亦即客戶依約應付之金額)將須分攤至各項可區分之履約義務(通常區分為原始交付手機與提供通訊服務)。若通訊業者有大量不同訂價之合約，應考量系統變更以應付大量的交易對價分攤計算。

步驟 5—於企業滿足履約義務時認列收入

當特定履約義務之標的商品或勞務(稱為「資產」)之控制移轉予客戶時，該履約義務已被滿足。「控制」定義為「主導資產之使用以及取得來自該資產幾乎所有剩餘效益之能力」。此與 IAS 18 所採用之方法不同，例如，依 IAS 18 之規定，商品之收入係於商品所有權之重大風險及報酬移轉予客戶時認列。

此外，取決於提供給客戶者為商品或是勞務，IAS 18 對於何時應認列收入提供不同的指引。IFRS 15 取而代之的是藉由同樣適用於商品及勞務銷售之一致性指引，評估收入是否應隨時間經過認列或是應於某一時點認列。

隨時間經過認列收入

若符合下列條件中至少一項時，係隨時間經過滿足履約義務且認列收入：

- 客戶於企業履約時，同時收取及消耗企業履約之效益。

- 企業之履約創造或強化一項資產(例如，在製品)，該資產於創造或強化之同時即由客戶控制。
- 企業之履約並未創造對企業具有其他用途的資產，且企業對於迄今已完成的履約具有可執行的取得款項權利。

考量資產是否具其他用途時，企業應於合約開始時，就合約上或實務上評估企業是否可將該資產用於非屬該客戶合約所定之其他用途。

若符合上述任一條件，企業應按描述移轉商品或勞務予客戶的最適方式隨時間經過認列收入。

見解

企業於製造產品時，應隨時間經過認列收入、抑或於交付時認列收入，係取決於合約之特定條款。例如，對於某些產品製造合約，若產品不具其他用途且合約亦規定客戶無法避免支付迄今已完成製造工作之對價，則企業應於產品組成部分之生產期間(而非交付時)認列收入。

於某一時點認列收入

若不符合上述隨時間經過而滿足履約義務之條件，應考量下列指標以評估資產之控制係於哪一時點移轉給客戶：

- 企業已移轉對該資產之實體佔有。
- 企業對該資產之款項有現有權利。
- 客戶已接受該資產。
- 客戶握有該資產所有權之重大風險及報酬。
- 企業對該資產有法定所有權。

見解

有關於某一時點認列之收入，IFRS 15 著重於控制移轉給客戶之時點，而 IAS 18 則是聚焦於風險及報酬移轉之時點。是以，於採用新準則時，部分「某一時點」認列收入的交易可能會改變收入認列時點。

合約有關之成本

IFRS 15 對於哪些與合約有關之成本應予資本化列有特定條件，並將該等成本區分為「取得合約之成本」及「履行合約之成本」。取得合約之成本僅於該等成本係取得合約之增額成本(例如，銷售佣金)且預期回收時，方予以資本化。若符合資本化條件之取得合約成本其預期攤銷期間為一年或短於一年，則實務權宜作法為，企業可將該等成本於發生時認列為費用。

履行合約之成本僅於其與合約直接相關、該成本會產生或強化用於滿足履約義務之資源，及該等成本預期會被回收時，予以資本化(除非履行合約之成本係屬其他 IFRSs 之適用範圍(例如，存貨、無形資產或不動產、廠房及設備)，若此，則適用該等其他 IFRSs 之規定)。

已資本化之取得合約成本及履行合約成本應按與該資產相關之商品或勞務之移轉型態一致之有系統之基礎攤銷。在某些情況下，攤銷期間可能會超過原始合約期間(例如，未來預計合約、預計展期期間)。

額外指引

IFRS 15 對特定議題提供額外的詳細指引以協助企業適用 IFRS 15 之規定，某些規定將與原適用 IAS 18 之會計處理有所差異，特別是：

- **保固**—當企業對客戶提供保固時，該保固之性質將決定其會計影響。若客戶可以選擇是否購買該保固，或該保固提供客戶一項額外的服務，則其將作為可區分之履約義務處理。保固若僅提供產品與所同意之規格相符之確信，將不以可區分之履約義務處理；
- **客戶未行使之權利**—在某些情況下，可能不預期客戶將請求其已有權享有之所有商品或勞務，常見的例子像是未請求的忠誠點數。該等未行使之權利常稱為「未用量」(breakage)。當企業預期有未用量金額時，客戶已付金額係比照變動對價處理，並依預期客戶行使權利型態之比例認列為收入(亦即，比較①至今已交付商品或勞務及②預期整體將交付之商品或勞務)。若企業原先不預期有未用量金額，則企業僅於客戶行使其剩餘權利之可能性極低時，始將有關之未用量金額認列為收入；
- **客戶之額外商品或勞務選擇權**—某些合約給予客戶以折扣金額額外購買商品或勞務之選擇權。若此對客戶屬「重大權利」(例如，該選擇權給予客戶以相

當大的折扣取得額外商品)，企業須將交易價格分攤至該選擇權，並於與該選擇權有關之額外商品或勞務之控制移轉給客戶或該選擇權失效時，認列收入；及

- **授權**—IFRS 15 規定企業應評估智慧財產權授權之性質，特別是該授權係給予客戶「智慧財產權之使用權利(right to use)」或是給予客戶「取得智慧財產權之權利(right to access)」。一項授權是否屬「取得智慧財產權之權利」因而控制係隨時間經過移轉，IFRS 15 列有判斷條件。若不符合該等條件，則授權屬「智慧財產權之使用權利」且控制係於某一時點移轉。該等條件之應用於決定相關授權之收入認列時點至為重要。

IFRS 15 亦對下列議題提供指引：

- 衡量滿足履約義務完成進度之方法；
- 附退貨權之銷售；
- 主理人與代理人之考量；
- 不可退回之前端費用(upfront fee)；
- 再買回協議；
- 開帳單並代管；
- 寄銷協議；
- 客戶之接受；及
- 揭露收入之細分。

揭露與表達

IFRS 15 大幅擴增現行收入認列之揭露規定，企業應進行之揭露包括：

- 收入之細分，以「描述收入及現金流量之性質、金額、時點及不確定性如何被經濟因素影響」；

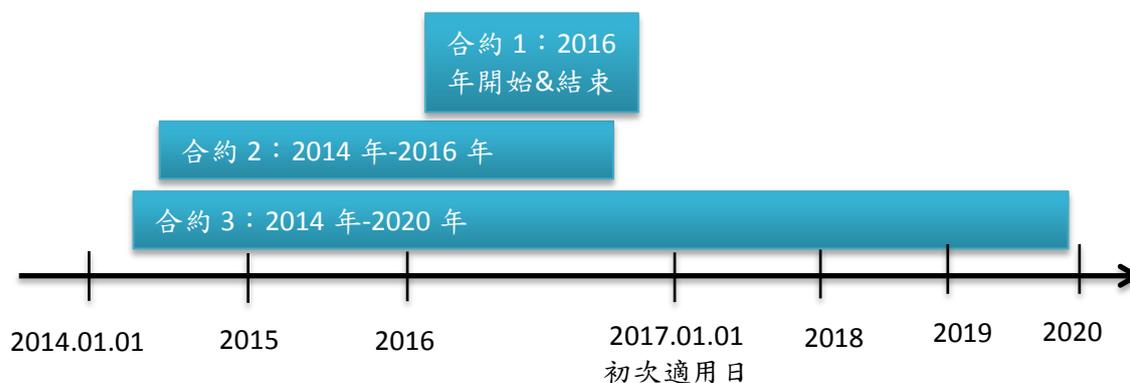
- 合約餘額之特定資訊，例如，應收款、合約資產及合約負債之期初及期末餘額、期初合約負債餘額中於當期認列為收入之金額，及當期所認列之收入中與前期已滿足之履約義務有關之金額；
- 對於預期超過一年之合約，分攤至剩餘履約義務之交易價格之彙總金額，及企業預期何時將該金額認列為收入之說明；
- 有關履行或取得合約成本認列為資產之資訊；
- 企業與客戶合約之商品或勞務之類型、重大支付條款、滿足履約義務之通常時點之質性揭露資訊；
- 收入認列金額與時點重大判斷之說明；
- 有關貨幣時間價值及取得或履行合約之成本所進行之政策判斷；及
- 用以決定交易價格及分攤交易價格至履約義務所使用之方法、輸入值及假設之有關資訊。

生效日與過渡規定

新準則適用於 2017 年 1 月 1 日以後開始之報導期間，並允許提前適用。新準則適用於生效日以後產生之新合約及在生效日尚未完成之現存合約。因此，適用新準則當年度之收入係反映追溯適用新準則之結果。

關於比較期間，企業可選「擇追溯適用 IFRS 15」(列有若干實務權益作法)或「修正式追溯適用 IFRS 15」。採用修正式追溯適用 IFRS 15 者，比較期間之收入金額不予重編，而初次適用新準則之累積影響數係認列於生效日之期初保留盈餘。例如，若企業初次適用新準則之年度報導期間結束日為 2017 年 12 月 31 日，若選擇修正式追溯適用 IFRS 15，則初次適用之累積影響數將調整 2017 年 1 月 1 日之保留盈餘，2016 年 12 月 31 日之金額不予重編。若企業選擇修正式追溯適用 IFRS 15，應揭露財務報表單行項目之變動影響並說明該等重大變動。

以下圖表說明選擇追溯適用或修正式追溯適用 IFRS 15 對三種不同合約之處理。
(假設年度報導期間結束日為 12 月 31 日)



	修正式追溯適用 IFRS 15	追溯適用 IFRS 15
合約 1	合約於初次適用日前已完成：不適用 IFRS 15	合約開始與結束於同一年度報導期間，可適用實務權宜作法。
合約 2	合約於初次適用日前已完成：不適用 IFRS 15	每一權益組成部分影響數應調整財報最早表達期間之期初(2016 年 1 月 1 日)。
合約 3	每一權益組成部分影響數應調整於初次適用日(2017 年 1 月 1 日)。另提供特定揭露。2016 年數字不予重編。	每一權益組成部分影響數應調整財報最早表達期間之期初(2016 年 1 月 1 日)。

無論採用何種方式追溯適用 IFRS 15，企業均應揭露適用新準則之會計政策變動影響。

[本文係編譯自 [IFRS in Focus —IASB issues new standard on revenue recognition](#)]

IFRS 相關資訊，請參閱 <http://www.ifrs.org.tw>

關於本出版物

勤業眾信 July 2014

台北市民生東路三段 156 號 12 樓

+886 (2) 2545-9988

Always One Step Ahead.

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見。本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對此等問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構、其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

© 2014 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有
保留一切權利