

## 《準則修正》IFRS 15 之修正：IFRS 15 之闡述

### 目錄

修正原因

修正內容

生效日及過渡規定

### 重點提示

- 此修正釐清以下議題：
  - 辨認履約義務；
  - 主理人與代理人之考量；及
  - 授權。
- 此修正增加下列首次適用 IFRS 15 時之實務權宜作法：
  - 財務報表最早表達期間期初前已修改之合約，及
  - 財務報表最早表達期間期初已完成之合約。
- 此修正於 2018 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間生效，並得提前適用。

### 修正原因

此修正旨在回應各界向收入過渡資源小組（Revenue Transition Resource Group, TRG<sup>1</sup>）提出的議題，包括：

1. 辨認履約義務；
2. 主理人與代理人之考量；
3. 授權；
4. 收現性；及
5. 衡量非現金對價。

<sup>1</sup> TRG 之成立主要為了說明 IFRS 15 及 ASU topic 606 於實際應用時可能發生的潛在議題。ASU topic 606 為 US GAAP 下，約當於 IFRS 15 之新收入準則。

## 見解

為了減少可能受影響的範圍，以避免干擾企業應用 IFRS 15 的過程，IASB 決定採用較高門檻來決定 TRG 所提出的議題中哪些需要修正 IFRS 15，惟 FASB 則決定對 Topic 606 採取較大範圍的修正。

## 修正內容

### 一、辨認履約義務

此修正例釋若干評估商品或勞務是否可區分時企業應考量之因素。該等因素為：

1. 商品或勞務是否為生產或交付組合產出的投入；
2. 合約中承諾的商品或勞務是否重大修改或客製化其他商品或勞務，或是否被其他商品或勞務重大修改或客製化；及
3. 該等商品或勞務是否高度相互依存或高度相互關聯。

此修正新增並修改部分釋例，據以說明如何將應用指引運用於不同產業及事實背景中。

### 二、主理人與代理人之考量

IFRS 15 規定應依照企業於移轉承諾之商品勞務予客戶前是否控制該等商品或勞務，來評估企業為交易之主理人或代理人。雖然 IFRS 15 提供一個指標清單來判斷主理人或代理人，各界針對以下議題提出質疑：

1. 如何決定科目單位（unit of account），亦即，應以合約層次或以履約義務層次判斷。
2. 該等指標與一般控制判斷原則之間的關係。

此修正釐清，企業應對合約中特定商品或勞務逐一判斷其為主理人或代理人，因此，企業應辨認將提供予客戶之每一商品或勞務，並評估每一商品或勞務移轉予客戶前是否控制該商品或勞務。

評估企業為主理人或代理人的指標修正方向如下：

- 提供額外指引說明每一項指標如何佐證控制的評估。
- 將指標重新改寫成判斷企業為主理人（而非代理人）的指標（修正前，該等指標係列示判斷企業為代理人之指標）。例如，企業若對完成提供特定商品或勞務之承諾負有主要責任、於特定商品或勞務移轉予客戶之前後承擔存貨風險且具有訂定價格之裁量權，則企業為主理人。
- 刪除與對價形式及信用風險相關的指標，因該等指標對於評估企業是否為主理人並無幫助。

#### 見解

當企業於移轉特定商品或勞務前是否具有控制的評估可能有困難時，上述指標用可提供額外佐證。該等指標不會推翻 IFRS 15 中一般控制原則的判斷，且不應僅單獨評估該等指標。

企業應依照合約特定的事實與情況評估各項指標之攸關性。

此修正亦增列兩個釋例，並修正現有釋例，以期更能闡述主理人與代理人指引的應用。

#### 見解

若合約中約定企業主導另一方代替企業提供勞務予客戶，主理人或代理人之判斷需要重大判斷。此修正包含釋例說明企業取得轉包商勞務的權利，並主導轉包商代替企業提供勞務予客戶，此種情況相當於企業用自己擁有的資源（而非安排另一方）來完成合約。在其他情況下，若由另一方提供勞務予客戶，且企業並無主導該等勞務的能力，則企業通常為代理人。

### 三、授權應用指引

## 決定智慧財產授權承諾之性質

IFRS 15 針對智慧財產授權之承諾提供應用指引，其規定企業應判斷授權係提供對企業智慧財產之取用權利（right to access，將隨時間經過認列收入）或使用權利（right to use，於某一時點認列收入）。企業應依照授權方持續進行的活動是否預期將重大影響該智慧財產，判斷其授權性質。

此修正釐清在進行評估時，企業應判斷：

1. 前述活動是否預期將重大改變客戶享有權利之智慧財產之形式（form）或性能（functionality）；或
2. 客戶自其享有權利之智慧財產獲益之能力幾乎源自或取決於該等活動。

若智慧財產具有重大單獨性能（significant stand-alone functionality，亦即，企業活動不會重大影響智慧財產的性能），該授權屬於智慧財產之使用權利，應於某一時點認列收入。

### **見解**

IFRS 15 並未定義「重大單獨性能」，惟此修正中釋例增加說明客戶享有權利之智慧財產於何時可能具有重大單獨性能。

## 銷售基礎及使用基礎權利金

關於為換得智慧財產之授權而承諾以銷售基礎或使用基礎計算之權利金，IFRS 15 訂有特殊規定，通常稱之為權利金限制。在這類協議中，企業應於發生後續銷售或使用，及相關履約義務全部或部分滿足，兩者孰晚時認列收入。

對於同時包含授權及其他商品或勞務之合約，此修正增加指引釐清權利金限制指引僅適用於下列兩種情況：

1. 當權利金僅與智慧財產之授權有關；或
2. 當權利金相關之智慧財產授權為合約的主要項目。

#### 四、過渡期間之實務權益作法

##### 已完成之合約

當企業選擇採全面追溯法適用 IFRS 15 時，此修正提供實務權宜作法，針對財務報表最早表達期間期初已完成之合約，企業得不重編該等合約。此項權宜作法旨在減少需要適用 IFRS 15 之合約量，以減少初次適用 IFRS 15 的成本。

##### 合約修改

財務報表最早表達期間期初前已修改之合約，此修正提供之實務權宜作法規定企業無須按 IFRS 15 關於合約修改之規定追溯重編該等修改，而係對該等修改於辨認已滿足及未滿足履約義務時、決定交易價格時，及分攤交易價格至已滿足及未滿足履約義務時，反映其造成之總影響（無須就各次修改單獨處理）。

採修正式追溯適用者若選擇上述實務權宜作法，得進一步選擇對「初次適用日前」（而非「財務報表最早表達期間期初前」）已修改之合約豁免適用 IFRS 15 關於合約修改之規定。

##### 生效日及過渡規定

修正內容於 2018 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間生效，並得提前適用。企業應將此修正視為自初次適用日已納入 IFRS 15 之方式追溯適用。

[本文係編譯自 [IFRS in Focus — IASB introduced clarifications to IFRS 15](#)]

IFRS相關資訊，請參閱<http://www.ifrs.org.tw>

關於本出版物

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。

© 2016 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有

保留一切權利