

國際財務報導準則第 15 號 (2015 年版)

正體中文版 B 部分之釋例草案

客戶合約之收入

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 104 年 3 月 2 日前，將意見以電子郵件方式寄至 tifrs@ardf.org.tw)

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

目錄

段 次

國際財務報導準則第 15 號 「客戶合約之收入」之釋例

釋例

辨認合約

IE2

釋例 1—對價之收現性

釋例 2—對價非為明定之價格—隱含之價格減讓

釋例 3—隱含之價格減讓

釋例 4—辨認合約條件之重評估

合約修改

IE18

釋例 5—商品合約之修改

釋例 6—合約修改後交易價格之變動

釋例 7—勞務合約之修改

釋例 8—合約修改導致收入之累積追計調整

釋例 9—尚未核准之範圍及價格變動

辨認履約義務

IE44

釋例 10—商品及勞務係不可區分

釋例 11—判定商品或勞務是否係可區分

釋例 12—合約中明定或隱含之承諾

隨時間逐步滿足之履約義務

IE66

釋例 13—客戶同時取得並耗用效益

釋例 14—評估其他用途及對款項之權利

釋例 15—對企業不具其他用途之資產

釋例 16—對迄今已完成履約之款項之可執行權利

釋例 17—評估履約義務究係於某一時點或隨時間逐步滿足

衡量履約義務完成程度

IE91

釋例 18—商品或勞務已備供取得時之完成程度衡量

釋例 19—尚未安裝之材料



變動對價	IE101
釋例 20—罰款導致變動對價	
釋例 21—估計變動對價	
限制變動對價之估計值	IE109
釋例 22—退貨權	
釋例 23—價格減讓	
釋例 24—數量折扣誘因	
釋例 25—受限制之管理費	
合約中存在之重大財務組成部分	IE134
釋例 26—重大財務組成部分及退貨權	
釋例 27—長期合約之扣留款	
釋例 28—決定折現率	
釋例 29—預付款及評估折現率	
釋例 30—預付款	
非現金對價	IE155
釋例 31—有權取得非現金對價	
付給客戶之對價	IE159
釋例 32—付給客戶之對價	
將交易價格分攤至履約義務	IE163
釋例 33—分攤方法	
釋例 34—分攤折扣	
釋例 35—變動對價之分攤	
合約成本	IE188
釋例 36—取得合約之增額成本	
釋例 37—產生資產之成本	
表達	IE197
釋例 38—合約負債及應收款	
釋例 39—因企業履約而認列之合約資產	
釋例 40—因企業履約而認列之應收款	
揭露	IE209
釋例 41—收入之細分—量化揭露	



釋例 42—分攤至尚未履行之履約義務之交易價格揭露	
釋例 43—分攤至尚未履行之履約義務之交易價格揭露—質性揭露	
保固	IE222
釋例 44—保固	
主理人與代理人之考量	IE230
釋例 45—安排提供商品或勞務（企業為代理人）	
釋例 46—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）	
釋例 47—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）	
釋例 48—安排提供商品或服務（企業為代理人）	
客戶對額外商品或勞務之選擇權	IE249
釋例 49—提供客戶重要權利之選擇權（折扣券）	
釋例 50—未提供客戶重要權利之選擇權（額外商品或勞務）	
釋例 51—提供客戶重要權利之選擇權（續約權）	
釋例 52—客戶忠誠計畫	
不可退還之前端收費	IE271
釋例 53—不可退還之前端收費	
授權	IE275
釋例 54—使用智慧財產之權利	
釋例 55—智慧財產之授權	
釋例 56—辨認可區分之授權	
釋例 57—特許權	
釋例 58—智慧財產之取用	
釋例 59—使用智慧財產之權利	
釋例 60—智慧財產之取用	
釋例 61—智慧財產之取用	
再買回協議	IE314
釋例 62—再買回協議	
開帳單並代管協議	IE322
釋例 63—開帳單並代管協議	
附錄	
其他準則指引之修正	

國際財務報導準則第 15 號「客戶合約之收入」

釋例

本釋例附於國際財務報導準則第 15 號，但非屬其一部分。本釋例例示國際財務報導準則第 15 號之諸多層面但不意圖提供解釋性指引。

IE1 本釋例描述假設性情況，例示企業如何適用國際財務報導準則第 15 號之某些規定於客戶合約之特定層面（以所呈現之有限事實為基礎）。每一釋例之分析並無意代表適用該等規定之唯一方式，亦無意代表該等釋例僅適用於所例示之特定產業。雖然該等釋例之某些層面於實際之事實型態可能存在，當適用國際財務報導準則第 15 號時，特定事實型態之所有相關事實及情況須予以評估。

辨認合約

IE2 釋例 1 至 4 例示國際財務報導準則第 15 號第 9 至 16 段辨認合約之規定。此外，此等釋例亦例示下列規定：

- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 9 段與國際財務報導準則第 15 號第 47 及 52 段（估計變動對價之綜合運用，釋例 2 至 3）；及
- (b) 國際財務報導準則第 15 號第 B63 段（智慧財產授權之對價係以銷售基礎或使用基礎計算之權利金，釋例 4）。

釋例 1—對價之收現性

IE3 某企業（不動產開發業者）與某客戶簽訂以 CU1 百萬¹出售一棟建築物之合約。該客戶打算於該建築物開一間餐廳。該建築物位於新餐廳面臨高度競爭之地區，且該客戶對餐飲業鮮有經驗。

IE4 該客戶於合約開始時支付不可退還訂金 CU50,000，並就剩餘 95%之承諾對價與該企業簽訂一長期融資協議。該融資協議係以無追索權為基礎，意謂若該客戶違約，該企業可收回該建築物，但不能向客戶要求額外補償，即使該擔保品無法彌補所欠金額之全部價值。企業對該建築物之成本為 CU600,000。該客戶於合約開始時取得對該建築物之控制。

¹ 於釋例中，貨幣金額均以「貨幣單位」（CU，即Currency Units）表達。

- IE5 於評估該合約是否符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件時，該企業之結論為，該合約不符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段(e)之條件，因其移轉該建築物以換得有權取得之對價，並非很有可能將收取。於達成此結論過程中，該企業觀察到，因下列因素而對該客戶付款之能力與意圖存疑：
- (a) 該客戶打算主要以餐廳業務之收益償還借款（該借款金額重大）。因餐飲業之高度競爭及該客戶之經驗有限，該餐廳之業務面臨重大風險。
 - (b) 該客戶無其他收益或資產以償還借款；及
 - (c) 因企業對該借款無追索權，該客戶對該借款之責任有限。
- IE6 因不符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件，該企業適用國際財務報導準則第 15 號第 15 及 16 段之規定，以決定不可退還訂金 CU50,000 之會計處理。該企業觀察到，未發生第 15 段所述之任何事項—亦即，該企業並未收到幾乎所有之對價，且其並未終止該合約。因此，該企業依第 16 段之規定，將不可退還款項 CU50,000 以訂金負債處理。該企業持續以訂金負債處理該初始訂金以及本金與利息之任何未來給付，直至企業判定符合第 9 段之條件（亦即該企業可判定其很有可能將收取該對價）或已發生第 15 段所述之事項。該企業依第 14 段之規定持續評估該合約，以判定是否於後續符合第 9 段之條件或已發生國際財務報導準則第 15 號第 15 段所述之事項。

釋例 2—對價非為明定之價格—隱含之價格減讓

- IE7 某企業銷售 1,000 個單位之處方藥予某客戶，該客戶承諾之對價為 CU1 百萬。此係該企業於一新地區之首次銷售，該地區正面臨重大經濟困境。因此，該企業預期無法自該客戶收取承諾對價之全部金額。儘管可能無法收取全部金額，企業預期該地區之經濟將於未來二至三年逐漸復甦，並判定與該客戶之關係有助於建立其與該地區其他潛在客戶之關係。
- IE8 於評估是否符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段(e)之條件時，該企業亦考量國際財務報導準則第 15 號第 47 段及第 52 段(b)之規定。基於對事實及情況之評估，該企業判定，其預期提供客戶價格減讓並接受較低之對價金額。據此，該企業作出結論，交易價格並非 CU1 百萬，且承諾之對價係變動對價。該企業估計該變動對價並判定其預期有權取得 CU400,000。
- IE9 該企業考量該客戶支付對價之能力及意圖並作出結論，即使該地區正面臨經濟困境，其很有可能將自該客戶收取 CU400,000。因此，在估計變動對價為 CU400,000 之基礎下，該企業作出結論，該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段(e)之條件。此外，基於對合約條款與其他事實及情況之評估，該企業作出結論，該合約

亦符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之其他條件。因此，該企業依國際財務報導準則第 15 號之規定處理該客戶合約。

釋例 3—隱含之價格減讓

- IE10 某個體（一家醫院）對急診室某一無保險之病人提供醫療服務。該醫院先前未曾對該病人提供醫療服務，但法律規定醫院應提供醫療服務予急診室之所有病人。由於該病人到達醫院時之狀況，醫院立即提供醫療服務，因而未能先判定該病人是否承諾履行換得醫療服務之合約義務。因此，該合約並不符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件，依國際財務報導準則第 15 號第 14 段之規定，該醫院將依據更新後之事實及情況持續評估其結論。
- IE11 醫院於提供服務後取得有關該病人之額外資訊，包括核閱醫院所提供之服務、此種服務之標準費率，以及該病人對醫院所提供服務付款之能力及意圖。於核閱過程中，醫院注意到，於急診室提供該服務之標準費率為 CU10,000。醫院亦核閱病人之資訊，並基於醫院對該病人付款能力及意圖之評估，依醫院之政策將該病人列為某一客戶類別。
- IE12 於重評估是否已符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件前，醫院考量國際財務報導準則第 15 號第 47 段及第 52 段(b)之規定。雖然該服務之標準費率為 CU10,000（該金額可能為開立帳單予客戶之金額），醫院預期接受較低之對價。據此，醫院作出結論，交易價格不是 CU10,000，因此，承諾之對價係變動對價。醫院核閱此客戶類別之以往收現情況及關於該病人之其他攸關資訊。醫院估計該變動對價，並判定預期有權取得 CU1,000。
- IE13 依國際財務報導準則第 15 號第 9 段(e)之規定，醫院評估該病人付款之能力及意圖（亦即該病人之信用風險）。基於對此客戶類別之病人收現紀錄，醫院作出結論，其很有可能收取 CU1,000（變動對價之估計值）。此外，基於對合約條款與其他事實及情況之評估，醫院作出結論，該合約亦符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之其他條件。因此，醫院依國際財務報導準則第 15 號之規定處理與該病人之合約。

釋例 4—辨認合約條件之重評估

- IE14 某企業將專利權授權予某客戶以換得以使用基礎計算之權利金。於合約開始時，該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 9 段之所有條件，且該企業依國際財務報導準則第 15 號之規定處理該客戶合約。當發生客戶之後續使用時，該企業依國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之規定認列收入。
- IE15 合約之第一年，該客戶提供每季之使用報告，並於所協議之期間內付款。

- IE16 於合約之第二年，該客戶持續使用該企業之專利權，惟該客戶之財務狀況惡化。該客戶當時可取得之授信及可使用庫存現金皆有限。該企業於整個第二年持續以該客戶之使用基礎認列收入。該客戶支付第一季之權利金，但對第二至四季之專利權使用僅象徵性支付少許款項。該企業依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定處理現有應收款之任何減損。
- IE17 於合約之第三年，該客戶持續使用該企業之專利權。惟該企業得知，該客戶已無法取得授信且已失去主要客戶，因而該客戶之付款能力嚴重惡化。該企業因此作出結論，對該企業專利權之持續使用，該客戶不太可能有再支付任何權利金之能力。由於事實及情況之重大改變，該企業依國際財務報導準則第 15 號第 13 段之規定，重評估國際財務報導準則第 15 號第 9 段之條件，並判定不符合該等條件，因其不再很有可能收取其有權取得之對價。據此，該企業不再認列該客戶未來使用其專利權之任何相關收入。該企業依國際財務報導準則第 9 號「金融工具」之規定處理現有應收款之任何減損。

合約修改

- IE18 釋例 5 至 9 例示國際財務報導準則第 15 號第 18 至 21 段合約修改之規定。此外，此等釋例亦例示下列規定：
- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 22 至 30 段(辨認履約義務之規定，釋例 7 至 8)；
 - (b) 國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段(限制變動對價估計值之規定，釋例 6 及 8 至 9)；及
 - (c) 國際財務報導準則第 15 號第 87 至 90 段(交易價格變動之規定，釋例 6)。

釋例 5—商品合約之修改

- IE19 某企業承諾以 CU12,000 銷售 120 個產品予某客戶(每個產品 CU100)。該等產品將於 6 個月內逐步移轉予客戶。該企業係於某一時點移轉對每一產品之控制。該企業移轉對 60 個產品之控制予該客戶後，合約經修改而要求企業交付額外 30 個產品(總共 150 個完全相同之產品)予客戶。該等額外 30 個產品先前並未包含於原始合約中。

案例 A—額外商品之價格反映單獨售價

- IE20 合約修改時，該等額外 30 個產品於修改合約中之價格為客戶應額外支付 CU2,850 或每個產品 CU95。該等額外產品之定價反映該等產品於合約修改當時之單獨售價，且依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，該等額外產品可與原始合約

之產品區分。

- IE21 依國際財務報導準則第 15 號第 20 段之規定，該等額外 30 個產品之合約修改實際上係對未來產品之一新單獨合約，該新合約不影響現有合約之會計處理。該企業對原始合約之 120 個產品以每個 CU100 認列收入，對新合約之 30 個產品以每個 CU95 認列收入。

案例 B—額外商品之價格非反映單獨售價

- IE22 於協商購買額外 30 個產品之過程中，雙方初步同意每個產品價格為 CU80。惟該客戶發現，已移轉之原始 60 個產品中，有僅屬該等已交付產品之些微瑕疵。企業承諾給予每個產品 CU15 之部分抵減，以補償客戶該等產品之不良品質。該企業與該客戶同意將 CU900 之抵減（CU15 之抵減×60 個產品）計入該等額外 30 個產品之價格中。因此，該合約修改明定該等額外 30 個產品之價格為 CU1,500 或每個產品 CU50。該價格包含所協議之該等額外 30 個產品之價格 CU2,400（或每個產品 CU80）減除 CU900 之抵減。
- IE23 於合約修改時，該企業將該 CU900 認列為交易價格之減少，因而為已移轉之初始 60 個產品收入之減少。於處理該等額外 30 個產品之銷售時，該企業判定每個產品 CU80 之協商價格並非反映該等額外產品之單獨售價。因此，該合約修改不符合國際財務報導準則第 15 號第 20 段以單獨合約處理之條件。因將交付之剩餘產品可與該等已移轉產品區分，該企業適用國際財務報導準則第 15 號第 21 段(a)之規定，將該合約修改視為終止原始合約並產生新合約處理。
- IE24 因此，對每一剩餘產品認列為收入之金額係一混合價格 CU93.33 { [(CU100×依原始合約尚未移轉之 60 個產品) + (CU80×依合約修改將被移轉之 30 個產品)] ÷ 90 個剩餘產品 }。

釋例 6—合約修改後交易價格之變動

- IE25 某企業於 20X0 年 7 月 1 日承諾移轉兩個可區分之產品予某客戶。X 產品將於合約開始時移轉予客戶，Y 產品將於 20X1 年 3 月 31 日移轉予客戶。該客戶承諾之對價包括 CU1,000 之固定對價及估計為 CU200 之變動對價。該企業將該變動對價之估計值計入交易價格中，因其作出結論，當不確定性消除時，所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉。
- IE26 該企業將交易價格 CU1,200 平均分攤至 X 產品之履約義務及 Y 產品之履約義務。此係因兩產品之單獨售價相同，且該變動對價不符合第 85 段（規定將變動對價分攤至該等履約義務其中之一，而非兩者）之條件。
- IE27 當 X 產品於合約開始時移轉予客戶，該企業認列 CU600 之收入。

- IE28 20X0 年 11 月 30 日，該合約之範圍經修改，除了尚未交付之 Y 產品，該企業承諾於 20X1 年 6 月 30 日移轉 Z 產品予該客戶，該合約之價格因而增加 CU300 (固定對價)，該金額並非 Z 產品之單獨售價。Z 產品之單獨售價與 X 及 Y 產品之單獨售價相同。
- IE29 該企業將該合約修改視為終止現有合約並產生新合約處理。此係因剩餘之 Y 及 Z 產品皆可與 X 產品 (於合約修改前已移轉予客戶) 區分，且對額外之 Z 產品之承諾對價並非反映其單獨售價。因此，依國際財務報導準則第 15 號第 21 段(a)之規定，分攤至尚未履行之履約義務之對價包含已分攤至 Y 產品之履約義務之對價 (按已分攤之交易價格金額 CU600 衡量) 及合約修改承諾之對價 (固定對價 CU300)。合約修改後之交易價格為 CU900，該金額平均分攤至 Y 產品之履約義務及 Z 產品之履約義務 (亦即，每一履約義務分攤 CU450)。
- IE30 於合約修改後但交付 Y 及 Z 產品前，該企業將其預期有權取得之變動對價估計值修改為 CU240 (而非先前估計值 CU200)。該企業作出結論，可將該變動對價估計值之變動計入交易價格中，因不確定性消除時，所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉。即使依國際財務報導準則第 15 號第 21 段(a)之規定，該合約修改視為終止現有合約並產生新合約處理，交易價格增加之 CU40 係歸屬於合約修改前承諾之變動對價。因此，依國際財務報導準則第 15 號第 90 段之規定，該交易價格之變動係以合約開始時之相同基礎分攤至 X 及 Y 產品之履約義務。因此，該企業於交易價格發生變動之期間，認列 X 產品之收入 CU20。因 Y 產品於合約修改前尚未移轉予客戶，歸屬於 Y 產品之交易價格變動係於合約修改時分攤至尚未履行之履約義務。若於合約修改時已估計該變動對價之金額且計入交易價格中，此會計處理與國際財務報導準則第 15 號第 21 段(a)之規定一致。
- IE31 該企業亦將對合約修改之交易價格增加 CU20 平均分攤至 Y 及 Z 產品之履約義務。此係因該等產品之單獨售價相同，且該變動對價未符合第 85 段 (規定將變動對價分攤至該等履約義務其中之一，而非兩者) 之條件。因此，分攤至 Y 及 Z 產品履約義務之交易價格金額分別增加 CU10 而為 CU460。
- IE32 該企業於 20X1 年 3 月 31 日移轉 Y 產品予該客戶，並認列 CU460 之收入。該企業於 20X1 年 6 月 30 日移轉 Z 產品予該客戶，並認列 CU460 之收入。

釋例 7—勞務合約之修改

- IE33 某企業簽訂每週清潔某客戶辦公室之三年期合約。該客戶承諾每年支付 CU100,000。於合約開始時該勞務之單獨售價為每年 CU100,000。該企業於提供勞務之第一及第二年，每年認列 CU100,000 之收入。第二年年底，合約經修改，第三年之收費減少至 CU80,000。此外，該客戶同意將合約延長額外三年，對價為

CU200,000，分三期於第四、第五及第六年年初每年支付 CU66,667。合約修改後，該合約之剩餘年數為 4 年，所換得之對價總額為 CU280,000。第三年年初該勞務之單獨售價為每年 CU80,000。第三年年初企業之單獨售價乘以將提供勞務之剩餘年數推定為該多年期合約單獨售價之適當估計值（亦即，單獨售價等於 4 年×每年 CU80,000=CU320,000）。

- IE34 於合約開始時，該企業評估每週之清潔勞務依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定係可區分。儘管每週之清潔勞務係可區分，該企業依國際財務報導準則第 15 號第 22 段(b)之規定，將該清潔合約作為單一履約義務處理。此係因每週之清潔勞務係幾乎相同之一系列可區分勞務，且移轉予客戶之模式相同（該等勞務係隨時間逐步移轉予客戶且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）。
- IE35 於合約修改日，該企業評估將提供之尚未履行之勞務，並作出結論該等勞務係可區分。惟將支付之剩餘對價金額（CU280,000）並非反映將提供之勞務之單獨售價（CU320,000）。
- IE36 因此，該企業依國際財務報導準則第 15 號第 21 段(a)之規定，將該合約修改視為終止原始合約並產生新合約（對價為 CU280,000，清潔勞務期間為 4 年）處理。企業於剩餘 4 年內逐步提供該等勞務，並每年認列 CU70,000（CU280,000÷4 年）之收入。

釋例 8—合約修改導致收入之累積追計調整

- IE37 某企業（一建造公司）與某客戶簽訂於客戶自有之土地建造一商業大樓之合約，客戶承諾之對價為 CU1 百萬，且若該大樓於 24 個月以內完成，外加 CU 200,000 之紅利。因建造期間該客戶控制該大樓，該企業依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(b)之規定，將所承諾之該組商品及勞務以隨時間逐步滿足之單一履約義務處理。於合約開始時，該企業預期下列各項：

	CU
交易價格	1,000,000
預期成本	700,000
預期利潤（30%）	300,000

- IE38 於合約開始時，該企業交易價格未包括該紅利 CU 200,000，因其無法作出下列結論：所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉。大樓之完成係高度易受企業無法影響之因素所影響，包括天氣及法令核准。此外，該企業對類似型態之合約經驗有限。

- IE39 該企業判定，以已發生成本為基礎之投入法可提供履約義務完成程度之適當衡量結果。截至第一年年底，以迄今已發生之成本（CU420,000）相對於預期總成本（CU700,000）為基礎，該企業已滿足 60% 之履約義務。該企業重評估變動對價，並作出結論，依國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段之規定，該金額仍受限制。因此，第一年認列之累計收入及成本如下所示：

	CU
收入	600,000
成本	420,000
銷貨毛利	180,000

- IE40 合約雙方於第二年之第一季同意修改合約，改變大樓之樓層平面規劃。因此，固定對價及預期成本分別增加 CU150,000 及 CU120,000。合約修改後之可能對價總額為 CU1,350,000（CU1,150,000 之固定對價 + CU200,000 之完成紅利）。此外，可獲得 CU200,000 完成紅利之完成時點延長 6 個月而為 30 個月（自原始合約開始日起算）。於合約修改日，基於經驗及尚未履行之工作（主要為大樓內部而不受天氣狀況影響），該企業作出結論，將紅利計入交易價格中所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉，因而依國際財務報導準則第 15 號第 56 段之規定將該 CU200,000 計入交易價格中。於評估合約之修改時，該企業評估國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)所述之情況，並作出結論（基於國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之因素），合約修改後將提供之剩餘商品或勞務係不可與合約修改日以前已移轉之商品或勞務區分；亦即，該合約維持為一單一履約義務。

- IE41 因此，該企業依國際財務報導準則第 15 號第 21 段(b)之規定將該合約修改視為原始合約之一部分處理。該企業更新其完成程度之衡量結果，並估計 51.2%（實際已發生成本 CU420,000 ÷ 預期總成本 CU820,000）之履約義務已滿足。該企業於合約修改日認列額外之收入 CU91,200 [（完成比例 51.2% × 修改後之交易價格 CU1,350,000） - 迄今已認列之收入 CU600,000]，作為累積追計調整。

釋例 9—尚未核准之範圍及價格變動

- IE42 某企業與某客戶簽訂於客戶自有之土地建造一棟建築物之合約。該合約敘明客戶將於合約開始 30 日以內，允許該企業使用該土地。惟因合約開始後發生暴風雨對該土地造成破壞，該企業直至合約開始 120 天後，始可使用該土地。該合約具體敘明任何延誤（包括不可抗力者）該企業使用客戶自有土地，將使企業有權取得與因延誤而直接造成之已發生實際成本相等之補償。該企業能依合約條款舉證因該延誤而造成之已發生特定直接成本，並請求賠償。該客戶初始不同意該企業之求償。

- IE43 該企業基於標的合約條款評估該求償之法律基礎，並判定其有可執行之權利。因此，其依國際財務報導準則第 15 號第 18 至 21 段之規定將該求償視為合約修改處理。該合約修改並未導致應提供額外商品及勞務予客戶。此外，合約修改後之所有剩餘商品及勞務係不可區分，而為單一履約義務之一部分。因此，該企業依國際財務報導準則第 15 號第 21 段(b)之規定處理該合約修改，即更新交易價格及履約義務完成程度之衡量結果。該企業於估計該交易價格時，考量國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段中對變動對價估計值之限制。

辨認履約義務

- IE44 釋例 10 至 12 例示國際財務報導準則第 15 號第 22 至 30 段辨認履約義務之規定。

釋例 10—商品及勞務係不可區分

- IE45 某企業（承包商）簽訂為某客戶建造醫院之合約。該企業負責該計畫之所有管理，並辨認將提供之各種不同商品及勞務，包括工程、整地、地基、採購、結構建造，管線及電線配置，設備安裝及完工整理。
- IE46 依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之規定，上述承諾之商品及勞務能被區分。亦即，客戶可自該等商品及勞務本身或連同輕易可得之其他資源獲益。因該企業或其競爭者經常對客戶單獨銷售許多此等商品及勞務，再者，該客戶藉由使用、耗用、銷售或持有該等商品或勞務，可自該等個別商品或勞務產生經濟效益。
- IE47 惟依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之規定，上述商品及勞務依合約之內涵係不可區分（基於國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之因素）。亦即，該企業移轉合約中個別商品及勞務之承諾不可與該合約中之其他承諾單獨辨認，因該企業提供將商品及勞務（投入）整合為醫院（客戶所簽定之組合產出）之重大服務。
- IE48 因未同時符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段之兩條件，該等商品及勞務係不可區分。該企業將合約中之所有商品及勞務視為一單一履約義務處理。

釋例 11—判定商品或勞務是否係可區分

案例 A—可區分之商品或勞務

- IE49 某企業（軟體開發商）與某客戶簽訂移轉軟體授權、執行安裝服務，並提供非特定軟體更新與技術支援（線上及電話）之兩年期合約。該企業單獨銷售該授權、安裝服務及技術支援。該安裝服務包括為每一類型之使用者改變網頁畫面（例如，行銷、存貨管理及資訊科技）。該安裝服務通常由其他企業執行，且不會重大修

改該軟體。該軟體無須更新及技術支援仍可維持運作。

- IE50 該企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。該企業觀察到，該軟體早於其他商品或勞務交付，且無須更新及技術支援仍可維持運作。因此，該企業作出結論，該客戶可自每一該等商品及勞務本身或連同輕易可得之其他商品及勞務獲益，因而符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之條件。
- IE51 該企業亦考量國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之因素，並判定對客戶移轉每一商品及勞務之承諾可與每一其他承諾單獨辨認（因此，符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之條件）。特別是，該企業觀察到，該安裝服務不會對該軟體本身予以重大修改或客製化，故該軟體與安裝服務係企業所承諾之單獨產出，而非用以生產組合產出之投入。
- IE52 基於此評估，該企業辨認出該合約中有下列四項商品或勞務之履約義務：
- (a) 軟體授權；
 - (b) 安裝服務；
 - (c) 軟體更新；及
 - (d) 技術支援。
- IE53 該企業適用國際財務報導準則第 15 號第 31 至 38 段之規定，以判定對該安裝服務、軟體更新及技術支援之每一履約義務，究係隨時間逐步滿足或於某一時點滿足。該企業亦依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估企業移轉該軟體授權之承諾之性質（見第 IE276 至 IE277 段之釋例 54）。

案例 B – 重大客製化

- IE54 所承諾之商品及勞務與案例 A 相同，但合約明定將對該軟體予以重大客製化以增加新重大功能（作為安裝服務之一部分），使該軟體能與客戶所使用之其他客製化軟體應用相容。該客製化安裝服務可由其他企業提供。
- IE55 該企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品或勞務係可區分。該企業觀察到，合約條款導致提供一重大服務之承諾，該重大服務係藉由履行合約明定之客製化安裝服務，將該授權軟體整合入現有軟體系統。換言之，該企業將使用該授權及客製化安裝服務作為投入，以生產合約所明定之組合產出，亦即，具功能性及整合性之軟體系統（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(a)）。此外，該服務對該軟體予以重大修改及客製化（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(b)）。雖然該客製化安裝服務可由其他企業提供，該企業判定，依合約之內涵，該移轉授權之承諾不可與該客製化安

裝服務單獨辨認，因而不符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之條件（基於國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之因素）。因此，該軟體授權及客製化安裝服務係不可區分。

IE56 如案例 A，該企業作出結論，該軟體更新及技術支援可與合約中之其他承諾區分。此係因客戶可自該更新及技術支援本身或連同輕易可得之其他商品及勞務獲益，且因對客戶移轉軟體更新及技術支援之承諾可與每一其他承諾單獨辨認。

IE57 基於此評估，該企業辨認出合約中有下列三項商品或勞務之履約義務：

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

IE58 該企業適用國際財務報導準則第 15 號第 31 至 38 段之規定，以判定每一履約義務究係隨時間逐步滿足或於某一時點滿足。

釋例 12—合約中明定或隱含之承諾

IE59 某企業（製造商）銷售產品予某配銷商（亦即其客戶），之後該配銷商將該產品轉售予某一終端客戶。

案例 A—明定之勞務承諾

IE60 與配銷商之合約中，企業承諾對自配銷商購買產品之任一方（亦即終端客戶）提供維修服務而不收取額外對價（亦即免費）。企業將該維修服務之履約外包予配銷商，並就配銷商代企業提供之該等服務，支付配銷商所協議之金額。若終端客戶未使用該維修服務，企業對配銷商無付款之義務。

IE61 因該維修服務之承諾係於未來移轉商品或勞務之一項承諾，且係企業與配銷商間協商交換之一部分，該企業判定，提供該維修服務之承諾係一履約義務（見國際財務報導準則第 15 號第 26 段(g)）。企業作出結論，無論係企業、配銷商或第三方提供該服務，該承諾代表一履約義務。因此，企業將交易價格之一部分分攤至提供維修服務之承諾。

案例 B—隱含之勞務承諾

IE62 對自配銷商購買企業產品之終端客戶，企業一向提供維修服務而不收取額外對價（即免費）。企業與配銷商協商期間並未明確承諾維修服務，且雙方之最終合約並未明定該等服務之條款或條件。

IE63 惟企業基於其商業實務慣例，於合約開始日判定，其已隱含承諾提供維修服務以作為與配銷商協商交換之一部分。亦即，企業一向提供此等服務之實務，使客戶（即配銷商及終端客戶）產生國際財務報導準則第 15 號第 24 段所述之有效預期。因此，企業辨認該維修服務之承諾係一履約義務，並將交易價格之一部分分攤至該履約義務。

案例 C – 非履約義務之勞務

IE64 與配銷商之合約中，企業並未承諾提供任何維修服務。此外，企業通常不提供維修服務，因而企業於簽訂合約時之商業實務慣例、已發布之政策及特定聲明，並未產生提供商品或勞務（維修服務）予客戶之隱含承諾。因而，企業移轉對產品之控制予配銷商而完成合約。惟銷售予終端客戶前，企業允諾將對自配銷商購買該產品之任一方提供維修服務而不收取額外承諾對價。

IE65 於合約開始時，企業與配銷商間之合約並未包含維修承諾。亦即，依國際財務報導準則第 15 號第 24 段之規定，企業並未明確地或隱含地承諾對配銷商或終端客戶提供維修服務。因此，企業並未將提供維修服務之承諾辨認為一履約義務。提供維修服務之義務應依國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之規定處理。

隨時間逐步滿足之履約義務

IE66 釋例 13 至 17 例示國際財務報導準則第 15 號第 35 至 37 及 B2 至 B13 段隨時間逐步滿足之履約義務之規定。此外，此等釋例亦例示下列規定：

- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)及第 B3 至 B4 段（隨企業履約，客戶同時取得並耗用企業履約所提供之效益之規定，釋例 13 至 14）；
- (b) 國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)、第 36 至 37 及 B6 至 B13 段（企業之履約並未創造具有其他用途之資產及企業對迄今已完成履約之款項之可執行權利之規定，釋例 14 至 17）；及
- (c) 國際財務報導準則第 15 號第 38 段（於某一時點滿足之履約義務之規定，釋例 17）。

釋例 13 – 客戶同時取得並耗用效益

IE67 某企業簽訂對某客戶提供每月薪工處理服務之一年期合約。

IE68 依國際財務報導準則第 15 號第 22 段(b)之規定，該承諾之薪工處理服務係以單一履約義務處理。因隨企業履約處理每一薪工交易時，客戶同時取得並耗用企業履

約之效益，依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之規定，該履約義務係隨時間逐步滿足。另一企業無須重新執行該企業迄今已提供之薪工處理服務之事實亦顯示，隨企業履約，客戶同時取得並耗用企業履約之效益。（該企業不考慮移轉尚未履行之履約義務之任何實務限制，包括另一企業所需進行之準備活動。）該企業依國際財務報導準則第 15 號第 39 至 45 及 B14 至 B19 段之規定，藉由衡量履約義務完成程度而隨時間逐步認列收入。

釋例 14—評估其他用途及對款項之權利

- IE69 某企業與某客戶簽訂一項合約，對該客戶提供專業意見之諮詢服務。該專業意見與客戶之特定事實及情況相關。若客戶因企業未依承諾履約以外之理由而終止該諮詢合約，該合約要求客戶支付企業所發生之成本加上 15% 之利潤。該 15% 之利潤接近企業自類似合約所賺取之利潤。
- IE70 企業考量國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之條件與國際財務報導準則第 15 號第 B3 及 B4 段之規定，以判定客戶是否同時取得並耗用企業履約之效益。若企業不能滿足其義務，而客戶聘請另一顧問公司提供意見時，該另一顧問公司將幾乎必須重新執行企業迄今已完成之工作，因另一顧問公司不能就企業任何執行中之工作獲得效益。該專業意見之性質係僅於客戶取得專業意見時，客戶始取得企業履約之效益。因此，企業作出結論，不符合國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之條件。
- IE71 惟因下列兩因素，企業之履約義務符合國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之條件，係隨時間逐步滿足之履約義務：
- (a) 依國際財務報導準則第 15 號第 36 及 B6 至 B8 段之規定，該專業意見之發展過程並未創造對企業具其他用途之資產，因該專業意見與客戶之特定事實及情況相關。因此，企業輕易主導將該資產給予其他客戶之能力受到實務限制。
 - (b) 依國際財務報導準則第 15 號第 37 及 B9 至 B13 段之規定，企業對其迄今已完成履約之成本加上一合理利潤（該利潤接近其他合約之利潤）之款項具有可執行之權利。
- IE72 因此，企業依國際財務報導準則第 15 號第 39 至 45 及 B14 至 B19 段之規定，藉由衡量履約義務完成程度而隨時間逐步認列收入。

釋例 15—對企業不具其他用途之資產

- IE73 某企業與某政府機構簽訂建造一特殊衛星之合約。企業為不同客戶（諸如政府或商業個體）建造衛星。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。

- IE74 於合約開始時，企業依國際財務報導準則第 15 號第 35 段之規定，評估其建造衛星之履約義務是否係隨時間逐步滿足之履約義務。
- IE75 作為評估之一部分，企業考量於已完成狀態之衛星對該企業是否將具有其他用途。雖然該合約並未禁止企業主導將已完成之衛星給予另一客戶，但為了主導將該資產給予另一客戶，企業將發生重大成本以修改該衛星之設計及功能。因此，該資產對企業不具其他用途（見國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)與第 36 及 B6 至 B8 段），因該衛星之客製化設計限制企業輕易主導將該衛星給予另一客戶之實務能力。
- IE76 依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之規定，企業之建造該衛星，要符合係隨時間逐步滿足之履約義務，尚須該企業對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利。此條件並未例示於此釋例中。

釋例 16—對迄今已完成履約之款項之可執行權利

- IE77 某企業與某客戶簽訂建造一項設備之合約。合約中之付款進度表明定客戶必須於合約開始時預付 10% 之合約價格，且於整個建造期間定期付款（總計 50% 之合約價格），並於建造完成且該設備通過指定之效能測試後支付最後 40% 之合約價格。該等付款係不可退還，除非企業未依承諾履約。若客戶終止該合約，企業僅有權保留自客戶收取之任何工程進度款。企業無權進一步自客戶取得補償。
- IE78 於合約開始時，企業依國際財務報導準則第 15 號第 35 段之規定，評估其建造該設備之履約義務是否係隨時間逐步滿足之履約義務。
- IE79 作為評估之一部分，企業依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)與第 37 及 B9 至 B13 段之規定，考量若客戶因企業未依承諾履約以外之理由而終止合約，企業對迄今已完成履約之款項是否有可執行之權利。即使客戶支付之款項係不可退還，企業並不預期該等款項之累計金額於整個合約期間內均有達到必須支付予企業迄今已完成履約之金額。此係因於建造期間之各個不同時點，客戶支付對價之累計金額可能小於該時點該設備部分已完成項目之售價。因此，企業對迄今已完成履約之款項不具有權利。
- IE80 因企業對迄今已完成履約之款項不具有權利，依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之規定，企業之履約義務非隨時間逐步滿足。因此，企業無須評估該設備是否對其具有其他用途。企業亦作出結論，該合約不符合國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)或(b)之條件，因此，企業依國際財務報導準則第 15 號第 38 段之規定，將該設備之建造視為於某一時點滿足之履約義務處理。

釋例 17—評估履約義務究係於某一時點或隨時間逐步滿足

IE81 某企業正在開發一多單位住宅區。某客戶與企業簽訂一具約束力之銷售合約以購買建造中之某一特定單位。每一單位皆有類似之樓層平面規劃及近似之面積，但各單位之其他屬性則不同（例如，該單位於該住宅區內之位置）。

案例 A—企業對迄今已完成履約之款項不具可執行之權利

IE82 客戶於簽訂合約時支付訂金，僅於企業未依合約完成該單位之建造時，該訂金始可退還。客戶應於合約完成（即客戶取得該單位之實體持有）時支付該合約價格之餘額。若該單位完成前客戶違約，企業僅有權利保留該訂金。

IE83 於合約開始時，企業適用國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之規定，以判定其建造及移轉該單位予客戶之承諾是否係隨時間逐步滿足之履約義務。企業判定其對迄今已完成履約之款項不具可執行之權利，因該單位建造完成前，企業僅對客戶支付之訂金有權利。因該企業對迄今已完成工作之款項不具有權利，依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之規定，其履約義務係非隨時間逐步滿足之履約義務。對該單位之銷售，企業應依國際財務報導準則第 15 號第 38 段之規定視為於某一時點滿足之履約義務處理。

案例 B—企業對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利

IE84 客戶於簽訂合約時支付一筆不可退還之訂金，並將於該單位建造期間支付工程進度款。該合約有實質性條款禁止企業主導將該單位給予其他客戶。此外，除非企業未依承諾履約，客戶無權利終止合約。可自客戶收取工程進度款時，若客戶因未按期支付所承諾之工程進度款而導致違約，則企業僅於已完成建造該單位時，始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有權取得要求客戶履約之類似權利，前提是該業者已依合約履約。

IE85 於合約開始時，企業適用國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之規定，以判定其建造及移轉該單位予客戶之承諾是否係隨時間逐步滿足之履約義務。企業判定其履約所建造之資產（單位）對其並無其他用途，因合約禁止企業移轉該特定單位予另一客戶。企業於評估其是否能主導將該資產給予另一客戶時，並不考量合約終止之可能性。

IE86 依國際財務報導準則第 15 號第 37 及 B9 至 B13 段之規定，該企業對迄今已完成履約之款項亦有權利。此係因若客戶違約但該企業持續依承諾履約，該企業對合約承諾之所有對價具有可執行之權利。

IE87 因此，該合約條款及該法律轄區之實務慣例顯示，企業對迄今已完成履約之款項具有權利。因此，符合國際財務報導準則第 15 號第 35 段(c)之條件，企業之履約

義務係隨時間逐步滿足。該企業依國際財務報導準則第 15 號第 39 至 45 及 B14 至 B19 段之規定，衡量其履約義務完成程度，以對該隨時間逐步滿足之履約義務認列收入。

- IE88 企業建造多單位住宅區時，對住宅區內之個別單位建造可能與許多個別客戶簽約。企業對每一合約分別處理。惟視該建造之性質而定，企業可能需要將進行初期建造工作（亦即地基及基礎結構）及公共區域建造之履約，反映於每一合約之履約義務完成程度。

案例 C—企業對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利

- IE89 與案例 B 之事實相同，但在客戶違約事件下，企業可要求客戶依合約履約，抑或可取消合約以換得建造中之資產並有權取得該合約價格之一部分作為罰款。
- IE90 儘管企業可取消合約（於此情況下，客戶對企業之義務將限於對企業移轉已部分完成之資產之控制及支付規定之罰款），企業對迄今已完成履約之款項具有權利，因企業亦可選擇執行對合約之全部款項之權利。企業於客戶違約之情況下可選擇取消合約之事實不會影響該評估（見國際財務報導準則第 15 號第 B11 段），前提是企業要求客戶持續依合約規定履約（亦即支付承諾之對價）之權利係可執行。

衡量履約義務完成程度

- IE91 釋例 18 至 19 例示國際財務報導準則第 15 號第 39 至 45 段衡量隨時間逐步滿足之履約義務完成程度之規定。釋例 19 亦例示國際財務報導準則第 15 號第 B19 段尚未安裝之材料之規定（發生之成本與企業滿足履約義務之完成程度不成比例時）。

釋例 18—商品或勞務已備供取得時之完成程度衡量

- IE92 某企業係多個健身俱樂部之所有者兼經營者，其與某客戶簽訂客戶可使用其任一俱樂部之一年期合約。客戶承諾每月支付 CU100，即可無限制使用各俱樂部。
- IE93 企業判定其對客戶之承諾係提供健身俱樂部已備供取得之服務，使客戶想使用健身俱樂部時即可使用。此係因客戶使用健身俱樂部之程度並不影響客戶有權取得之剩餘商品及勞務之數量。企業作出結論，隨其藉由該俱樂部已備供取得而履約，客戶同時取得並耗用企業履約之效益。因此，依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之規定，企業之履約義務係隨時間逐步滿足。
- IE94 企業亦判定，客戶因俱樂部整年度均已備供取得之企業服務而獲益。亦即，無論客戶使用俱樂部與否，客戶自俱樂部已備供取得而獲益。因此，企業作出結論，該隨時間逐步滿足之履約義務完成程度之最佳衡量係時間基礎之衡量，且其整年

度按直線基礎每月認列 CU100 之收入。

釋例 19—尚未安裝之材料

IE95 某企業於 20X2 年 11 月與某客戶簽訂翻新一棟 3 層樓建築物並安裝新電梯之合約，合約對價總額為 CU5 百萬。該承諾之翻新服務（包括安裝電梯）係隨時間逐步滿足之單一履約義務。預期總成本為 CU4 百萬（包括電梯之成本 CU1.5 百萬）。該企業判定，依國際財務報導準則第 15 號第 B34 至 B38 段之規定，其係以主理人身分而作為，因其於移轉電梯予客戶前，已取得對該等電梯之控制。

IE96 該交易價格及預期成本彙總如下：

	CU
交易價格	5,000,000
預期成本：	
電梯	1,500,000
其他成本	2,500,000
預期總成本	4,000,000

IE97 企業使用基於已發生成本之投入法衡量履約義務完成程度。企業依國際財務報導準則第 15 號第 B19 段之規定，評估採購電梯所發生之成本是否與企業之履約義務完成程度成比例。雖然電梯直至 20X3 年 6 月始安裝，但當電梯於 20X2 年 12 月運至該場址時，客戶已取得對電梯之控制。採購電梯之成本（CU1.5 百萬）相對於完全滿足履約義務之預期總成本（CU4 百萬）係屬重大。企業未參與電梯之設計或製造。

IE98 企業作出結論，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，依國際財務報導準則第 15 號第 B19 段之規定，企業調整其完成程度之衡量結果，自己發生成本之衡量結果及交易價格扣除採購電梯之成本。企業對移轉電梯所認列之收入金額等於採購電梯之成本（亦即零利潤）。

IE99 企業觀察到，截至 20X2 年 12 月 31 日：

- (a) 其他已發生成本（不包括電梯之成本）為 CU500,000；及
- (b) 履約係完成 20%（亦即 $CU500,000 \div CU2,500,000$ ）。

IE100 因此，企業於 20X2 年 12 月 31 日認列下列各項：

CU	
收入	2,200,000 ^(a)
銷貨成本	2,000,000 ^(b)
利潤	200,000

(a) 認列之收入 = (20 % × CU3,500,000) + CU1,500,000 (CU3,500,000 係交易價格 CU5,000,000 - 電梯成本 CU1,500,000) 。

(b) 銷貨成本係已發生成本 CU500,000 + 電梯成本 CU1,500,000 。

變動對價

IE101 釋例 20 至 21 例示國際財務報導準則第 15 號第 50 至 54 段辨認變動對價之規定。

釋例 20—罰款導致變動對價

IE102 某企業與某客戶簽訂建造一資產之合約，合約價格為 CU1 百萬。此外，合約條款包括若該建造未能在合約明定之日起三個月以內完成之罰款 CU100,000。

IE103 企業作出結論，合約承諾之對價包含 CU900,000 之固定金額及 CU100,000 之變動對價（源自罰款）。

IE104 企業依國際財務報導準則第 15 號第 50 至 54 段之規定估計變動對價，並考量國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定。

釋例 21—估計變動對價

IE105 某企業與某客戶簽訂建造一客製化資產之合約。移轉該資產之承諾係隨時間逐步滿足之履約義務。承諾之對價為 CU2.5 百萬，但該金額將視完成該資產之時點而減少或增加。具體而言，該資產若於 20X7 年 3 月 31 日後始完成，每逾一日承諾之對價減少 CU10,000。該資產若於 20X7 年 3 月 31 日前即完成，每提前一日承諾之對價增加 CU10,000。

IE106 此外，於該資產完成時，某第三方將檢查該資產並基於合約界定之指標評定該資產之等級。若該資產獲得某特定等級，企業將有權取得 CU150,000 之獎勵紅利。

IE107 企業於判定交易價格時，使用國際財務報導準則第 15 號第 53 段所述之估計方法，分別估計其有權取得之變動對價之每一組成部分。

(a) 企業決定使用期望值方法以估計與每日罰款或獎勵相關之變動對價（亦即 CU2.5 百萬加上或減除每日 CU10,000）。此係因企業預期該方法能較佳預測

其有權取得之變動對價金額。

- (b) 企業決定使用最可能之金額估計與獎勵紅利相關之變動對價。此係因只有兩種可能結果（CU150,000 或 CU0），且企業預期該方法能較佳預測其有權取得之變動對價金額。

IE108 企業考量國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定，以判定其是否應將變動對價估計值之部分或全部計入交易價格中。

限制變動對價之估計值

IE109 釋例 22 至 25 例示國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定。此外，此等釋例亦例示下列規定：

- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 55 段（退款負債之規定，釋例 22）；
- (b) 國際財務報導準則第 15 號第 B20 至 B27 段（附退貨權之銷售之規定，釋例 22）；及
- (c) 國際財務報導準則第 15 號第 84 至 86 段（將變動對價分攤至履約義務之規定，釋例 25）。

釋例 22—退貨權

IE110 某企業與多位客戶共計簽訂 100 份合約。每一合約以 CU100 出售一個產品（共計 100 個產品×CU100=總對價 CU10,000）。企業於移轉對產品之控制時收取現金。企業之商業實務慣例允許客戶於 30 天以內退回任何未使用之產品，且客戶可收到全額退款。每一產品對企業之成本為 CU60。

IE111 企業依國際財務報導準則第 15 號第 4 段之規定適用國際財務報導準則第 15 號之規定於該 100 份合約之組合，因其合理預期適用該等規定於該組合，與適用該等規定於該組合內之個別合約，對財務報表之影響無重大差異。

IE112 因合約允許客戶退回該等產品，自客戶收取之對價係變動。企業決定使用期望值方法（見國際財務報導準則第 15 號第 53 段(a)），以估計其將有權取得之變動對價，因其預期該方法能較佳預測其將有權取得之變動對價金額。企業使用期望值方法估計有 97 個產品不會被退回。

IE113 企業亦考量國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定，以判定變動對價之估計金額 CU9,700（CU100×97 個預期不會被退回之產品）是否可計入交易價格中。企業考量國際財務報導準則第 15 號第 57 段中之因素，並判

定雖然企業無法影響退貨，其有估計該產品及客戶類別退貨之重要經驗。此外，該不確定性將於短期（亦即 30 天退貨期）內消除。因此，該企業作出結論，於該不確定性消除時（亦即於退貨期間），所認列之累計收入金額（亦即 CU9,700）高度很有可能不會發生重大迴轉。

IE114 企業估計回收該等產品之成本並不重大，並預期退回之產品可轉售獲利。

IE115 於移轉對該等 100 個產品之控制時，對預期會被退回之 3 個產品，企業不認列收入。因此，依國際財務報導準則第 15 號第 55 及 B21 段之規定，企業認列下列各項：

- (a) 收入 CU9,700（CU100×97 個預期不會被退回之產品）；
- (b) 退款負債 CU300（CU100 退款×3 個預期會被退回之產品）；及
- (c) 資產 CU180（CU60×3 個清償退款負債時有權利自客戶回收之產品）。

釋例 23—價格減讓

IE116 某企業於 20X7 年 12 月 1 日與某配銷商簽訂合約。企業於合約開始時移轉 1,000 個產品，合約敘明每個產品之價格為 CU100（對價總額為 CU100,000）。配銷商銷售該等產品予終端客戶時，企業可自配銷商收取款項。配銷商通常於取得產品 90 天以內賣出該等產品。企業於 20X7 年 12 月 1 日移轉對該等產品之控制予配銷商。

IE117 基於企業之過去實務及為維持與配銷商之關係，企業預計給與配銷商價格減讓，使配銷商可打折促銷該產品，而自該配銷商售出該產品。因此，合約之對價係變動。

案例 A—變動對價估計值不受限制

IE118 企業有銷售此產品及類似產品之重要經驗。可觀察之資料顯示，企業以往對此等產品給與之價格減讓約為銷售價格之 20%。目前市場資訊顯示，減價 20% 將足以自該配銷商售出該產品。該企業已多年未曾給與顯著超過 20% 之價格減讓。

IE119 企業決定使用期望值方法（見國際財務報導準則第 15 號第 53 段(a)），以估計其將有權取得之變動對價，因其預期該方法能較佳預測其將有權取得之變動對價金額。企業使用期望值方法估計變動對價之金額為 CU80,000（CU80×1,000 個產品）。

IE120 企業亦考量國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定，以判定變動對價之估計金額 CU80,000 是否可計入交易價格中。企業考量國際財務報導準則第 15 號第 57 段中之因素，並判定其對此產品有重要經驗且目前市場資

訊支持其估計值。此外，儘管有些不確定性產生於企業無法影響之因素，基於目前市場估計值，企業預期該不確定性將於短期內消除。因此，企業作出結論，該不確定性消除（亦即已決定價格減讓之總額）時，所認列之累計收入金額（亦即 CU80,000）高度很有可能不會發生重大迴轉。因此，企業於 20X7 年 12 月 1 日移轉該等產品時，認列 CU80,000 之收入。

案例 B – 變動對價估計值受限制

- IE121 企業有銷售類似產品之經驗。惟企業之產品有陳舊過時之高度風險，且企業正經歷其產品價格高度波動。可觀察之資料顯示，企業以往對類似產品給與區間廣泛之價格減讓，該價格減讓區間為 20% 至 60% 之銷售價格。目前市場資訊亦顯示，可能須減價 15% 至 50% 以自該配銷鏈售出該產品。
- IE122 企業決定使用期望值方法（見國際財務報導準則第 15 號第 53 段(a)），以估計其將有權取得之變動對價，因其預期該方法能較佳預測其將有權取得之變動對價金額。企業使用期望值方法估計將提供之折扣為 40%，因而變動對價之估計值為 CU60,000（CU60×1,000 個產品）。
- IE123 企業亦考量國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定，以判定其是否應將變動對價估計金額 CU60,000 之部分或全部計入交易價格中。企業考量國際財務報導準則第 15 號第 57 段中之因素，發現該對價金額高度易受企業無法影響之因素（亦即陳舊過時之風險）所影響，且有可能企業必須提供區間廣泛之價格減讓，以自該配銷鏈售出該產品。因此，企業不能將其估計值 CU60,000（亦即 40% 之折扣）計入交易價格中，因其無法作出下列結論：所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉。雖然企業過去之價格減讓為 20% 至 60%，目前市場資訊顯示，15% 至 50% 之價格減讓將為必要。於先前類似交易，企業之實際結果與當時市場資訊一致。因此，企業作出結論，若其將 CU50,000（銷售價格 CU100 及 50% 之價格減讓）計入交易價格中，所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉，因而按該金額認列收入。因此，企業於移轉該等產品時認列 CU50,000 之收入，並依國際財務報導準則第 15 號第 59 段之規定，於每一報導期間結束日重評估該交易價格之估計值，直至該不確定性消除。

釋例 24 – 數量折扣誘因

- IE124 某企業於 20X8 年 1 月 1 日與某客戶簽訂銷售 A 產品之合約，售價為每個 CU100。若客戶於一個日曆年以內購買超過 1,000 個 A 產品，該合約明定之單價將追溯減少為每個 CU90。因此，合約之對價係變動。
- IE125 企業於 20X8 年第一季（結束日為 3 月 31 日），銷售 75 個 A 產品予客戶。企業估計，該客戶於該日曆年不會購買超過數量折扣所需 1,000 個之門檻。

- IE126 企業考量國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定，包括國際財務報導準則第 15 號第 57 段中之因素。企業判定其對此產品及其購買模式有重要經驗。因此，企業作出結論，該不確定性消除（亦即已知購買總數）時，所認列之累計收入金額（亦即每個 CU100）高度很有可能不會發生重大迴轉。因此，企業於 20X8 年第一季（結束日為 3 月 31 日）認列 CU7,500（75 個×每個 CU100）之收入。
- IE127 客戶於 20X8 年 5 月取得另一公司，企業於 20X8 年第二季（結束日為 6 月 30 日）銷售額外 500 個 A 產品予客戶。由於此新情況，企業估計客戶將於該日曆年購買超過 1,000 個之門檻，因而，須將單價追溯減少為 CU90。
- IE128 因此，企業於 20X8 年第二季（結束日為 6 月 30 日）認列 CU44,250 之收入。該金額係銷售 500 個之總價 CU45,000（500 個×每個 CU90）減除交易價格之變動 CU750（75 個×減價 CU10），該變動與 20X8 年第一季（結束日為 3 月 31 日）售出單位之收入減少相關（見國際財務報導準則第 15 號第 87 至 88 段）。

釋例 25—受限制之管理費

- IE129 某企業於 20X8 年 1 月 1 日與某客戶簽訂提供資產管理服務之五年期合約。企業每季收取之管理費係基於每季結束日受管理之客戶資產之 2%。此外，於該五年內，企業收取以績效基礎計算之績效獎勵金，該獎勵金係基金報酬超過可觀察市場指數報酬之部分之 20%。因此，該合約中之管理費及績效獎勵金皆為變動。
- IE130 企業對該服務依國際財務報導準則第 15 號第 22 段(b)規定作為單一履約義務處理，因其係提供幾乎相同且移轉模式相同之一系列可區分勞務（該等勞務係隨時間逐步移轉予客戶且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）。
- IE131 於合約開始時，企業考量國際財務報導準則第 15 號第 50 至 54 段估計變動對價之規定及國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段限制變動對價估計值之規定，包括國際財務報導準則第 15 號第 57 段中之因素。企業觀察到，承諾之對價取決於市場，因而高度易受企業無法影響之因素所影響。此外，該績效獎勵金有很多且範圍廣泛之可能對價金額。企業亦觀察到，雖然其對類似合約有經驗，於判斷市場未來績效時，該經驗之預測價值甚低，因此，於合約開始時無法作出下列結論：若將管理費或績效獎勵金之估計值計入交易價格中，所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉。
- IE132 企業於每一報導期間結束日更新交易價格之估計值。因此，於每季結束日，企業之結論為，因不確定性消除，其可將該季管理費之實際金額計入交易價格中。惟企業判定其無法於每季結束日將績效獎勵金之估計值計入交易價格中。此係因企

業之評估自合約開始未曾變動—基於市場指數之獎勵金變動性顯示企業無法作出下列結論：若將績效獎勵金之估計值計入交易價格中，所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉。於 20X8 年 3 月 31 日，所管理之客戶資產為 CU100 百萬。因此，該季管理費及交易價格為 CU2 百萬。

IE133 於每季結束日，企業依國際財務報導準則第 15 號第 84 段(b)及第 85 段之規定，將該季管理費分攤至該季內提供之可區分勞務。此係因該管理費與企業於該季為移轉勞務之投入明確相關，該等勞務係可與其他季提供之勞務區分，因而分攤之結果將與國際財務報導準則第 15 號第 73 段之分攤目的一致。因此，該企業於 20X8 年第一季（結束日為 3 月 31 日）認列 CU2 百萬之收入。

合約中存在之重大財務組成部分

IE134 釋例 26 至 30 例示國際財務報導準則第 15 號第 60 至 65 段合約中存在之重大財務組成部分之規定。此外，釋例 26 例示下列規定：

- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段（變動對價估計值之限制之規定）；及
- (b) 國際財務報導準則第 15 號第 B20 至 B27 段（附退貨權之銷售之規定）。

釋例 26—重大財務組成部分及退貨權

IE135 企業以 CU121 銷售一產品予某客戶（於交付後 24 個月付款），該客戶於合約開始時即取得對產品之控制，合約允許客戶於 90 天以內退回該產品。該產品係新上市而無以往退回之攸關證據或其他可得之市場證據。

IE136 該產品之現銷價格為 CU100，代表合約開始時，對相同條款及條件之相同產品，但客戶將於產品交付時立即支付之金額。企業對該產品之成本為 CU80。

IE137 企業移轉產品之控制予客戶時並不認列收入。此係因退貨權之存在且缺乏攸關之以往證據，意謂企業無法作出下列結論：所認列之累計收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉（依國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段之規定）。因此，收入係於三個月後退貨權失效時認列。

IE138 依國際財務報導準則第 15 號第 60 至 62 段之規定，該合約包含重大財務組成部分。此自承諾之對價金額 CU121 與移轉商品予客戶日之現銷價格 CU100 間之差異即顯而易見。

IE139 該合約包括 10% 隱含利率（即將承諾之對價 CU121 折現 24 個月至現銷價格 CU100 之利率）。企業評估該利率並作出結論：該利率相當於，企業與其客戶於合約開始時，單獨融資交易所反映之利率。下列分錄例示企業如何依國際財務報導準則

第 15 號第 B20 至 B27 段之規定處理該合約：

(a) 移轉產品予客戶時，依國際財務報導準則第 15 號第 B21 段之規定：

待退回產品之資產（回收權利）	CU80 ^(a)
存貨	CU80

(a) 此釋例未考量回收該資產之預期成本。

(b) 企業於三個月之退貨期間內，依國際財務報導準則第 15 號第 65 段之規定，不認列利息收入，因其未認列合約資產或應收款。

(c) 退貨權失效（該產品未被退回）時：

應收款	CU100 ^(a)
收入	CU100

銷貨成本	CU80
待退回產品之資產	CU80

(a) 認列之應收款係依國際財務報導準則第 9 號之規定衡量。此釋例假設合約開始時應收款之公允價值與退貨權失效時認列之應收款之公允價值間無重大差異。此外，此釋例未考量應收款減損之會計處理。

IE140 企業自客戶收取現金前，應依國際財務報導準則第 9 號之規定認列利息收入。企業依國際財務報導準則第 9 號之規定決定有效利率時，應考量合約之剩餘期間。

釋例 27—長期合約之扣留款

IE141 某企業簽訂一建築物建造合約，其包括於三年合約期間按企業履約排定之里程碑支付款。該履約義務將隨時間逐步滿足，且該里程碑支付款之排定係與企業之預期履約一致。合約規定於整個付款安排中，由客戶扣留（即保留）各個里程碑支付款之某一特定比例，且僅於建築物完成時始支付予企業。

IE142 企業之結論為，該合約不包含重大財務組成部分。該里程碑支付款係與企業之履約一致，且合約要求保留金額，係提供財務融資以外之原因（國際財務報導準則第 15 號第 62 段(c)）所造成。扣留各個里程碑支付款項之特定比例係意在保障客戶，以防承包商未適當完成合約之義務。

釋例 28—決定折現率

IE143 某企業與某客戶簽訂出售設備之合約。合約簽訂時，即移轉設備之控制予客戶。合約明定之價格係 CU1 百萬加上 5% 之合約利率，分期 60 個月之每月應付款為 CU18,871。

案例A – 合約之折現率反映單獨融資交易之利率

- IE144 企業對包含重大財務組成部分之合約，於評估折現率時，觀察到該 5% 之合約利率反映企業與其客戶於合約開始時，單獨融資交易將使用之利率（亦即 5% 之合約利率反映客戶之信用特性）。
- IE145 該融資之市場條件意謂設備之現銷價格為 CU1 百萬。企業於移轉設備之控制予客戶時，將該金額認列為收入及應收款。企業依國際財務報導準則第 9 號之規定處理該應收款。

案例B – 合約之折現率非反映單獨融資交易之利率

- IE146 企業對包含重大財務組成部分之合約，於評估折現率時，觀察到 5% 之合約利率顯著低於企業與其客戶於合約開始時，單獨融資交易將使用之利率 12%（即 5% 之合約利率非反映客戶之信用特性）。此顯示現銷價格係低於 CU1 百萬。
- IE147 依國際財務報導準則第 15 號第 64 段之規定，企業對交易價格之決定，係調整承諾對價金額以反映使用 12% 利率之合約款項，此利率係反映客戶信用特性。因此，企業決定交易價格為 CU848,357（每月應付款 CU18,871，折現率 12%，60 個月）。企業認列該金額為收入及應收款。企業依國際財務報導準則第 9 號之規定處理該應收款。

釋例 29 – 預付款及評估折現率

- IE148 某企業與某客戶簽訂出售資產之合約。對資產之控制將於滿兩年時移轉予客戶（亦即履約義務將於某一時點滿足）。合約包括兩種支付選項：滿兩年客戶取得對資產之控制時支付款項 CU5,000，或於合約簽訂時支付款項 CU4,000。客戶選擇於合約簽訂時支付 CU4,000。
- IE149 基於客戶為資產付款時點與企業移轉資產予客戶時點間之時間間隔，以及市場之當時利率，企業作出結論：該合約包含重大財務組成部分。
- IE150 隱含於交易中之利率係 11.8%，其為使兩種支付選項於經濟上約當，所需之利率。惟企業依國際財務報導準則第 15 號第 64 段之規定，判定用以調整承諾對價之利率應為 6%（即企業之增額借款利率）。
- IE151 下列分錄例示企業如何處理重大財務組成部分：

- (a) 合約開始時收到之支付款項 CU4,000 認列為合約負債：

現金	CU4,000
合約負債	CU4,000

- (b) 自合約開始直至移轉資產之兩年間，企業調整承諾之對價金額（依國際財務

報導準則第 15 號第 65 段之規定）及增加合約負債，並對 CU4,000 認列兩年利息費用（利率 6%）：

利息費用	CU494 ^(a)	
合約負債		CU494

(a) CU494 = 合約負債 CU4,000 × (年利率 6%，共兩年)。

譯者註：第一年 CU240，第二年 CU254。

(c) 認列移轉資產之收入：

合約負債	CU4,494	
收入		CU4,494

釋例 30—預付款

IE152 某生產科技產品之企業與某客戶簽訂合約，以提供科技產品及其三年全球電話技術支援與維修。該客戶購買產品時即購買此支援服務。該服務之對價須額外支付 CU300。選擇購買此服務之客戶須預先付款（亦即無月付方案）。

IE153 企業考量將提供之服務之性質及付款條件之目的，以判定合約中是否有重大財務組成部分。企業收取單一預付金額，主要目的並非自客戶取得融資，而係考量與提供服務有關之風險，以最大化獲利能力。具體而言，若客戶可月付，則其較不可能續約，且繼續使用該支援服務之客戶人數可能逐年減少且客戶群較不多樣。（即以往選擇續約者係高用量之客戶，因而增加企業之成本）。此外，若客戶月付而非預先付款，則其傾向較常使用服務。最後，企業可能發生較多管理成本（例如有關管理續約及每月支付款項之收取之成本）。

IE154 於評估國際財務報導準則第 15 號第 62 段(c)之規定時，企業判定付款條件係主要為提供企業財務融資以外之原因而安排。企業對該服務收取單一預付金額，因其他付款條件（諸如：月付方案）將影響企業提供該服務所承擔風險之性質，且可能使提供該服務不符經濟效益。由分析之結果，企業作出結論：其無重大財務組成部分。

非現金對價

IE155 釋例 31 例示國際財務報導準則第 15 號第 66 至 69 段對非現金對價之規定。此外，此釋例例示下列規定：

- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 22 段（辨認履約義務之規定）；及
- (b) 國際財務報導準則第 15 號第 56 至 58 段（限制變動對價估計值之規定）：

釋例 31—有權取得非現金對價

- IE156 某企業與某客戶簽訂一年之合約，每週提供服務。合約於 20X1 年 1 月 1 日簽訂且立即開始運作。企業作出結論：依國際財務報導準則第 15 號第 22 段(b)之規定，該服務係一單一履約義務。此係因企業提供幾乎相同且移轉模式相同之一系列可區分服務（該等服務隨時間逐步移轉予客戶且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）。
- IE157 客戶承諾每週以 100 股普通股換得該服務（合約共計 5,200 股）。合約條款要求每週之服務圓滿完成時即須支付股份。
- IE158 企業於每週服務完成時，衡量其履約義務之完成程度。企業於每週之服務完成時衡量所收取之 100 股之公允價值，以判定交易價格（及認列收入之金額）。企業已收取（或應收）股份之公允價值之任何後續變動不反映於收入。

付給客戶之對價

- IE159 釋例 32 例示國際財務報導準則第 15 號第 70 至 72 段付給客戶之對價之規定。

釋例 32—付給客戶之對價

- IE160 某製造消費性商品之企業簽訂一年期合約，銷售商品予某客戶（某大型全球連鎖之零售商店）。該客戶承諾於該一年期間至少購買 CU15 百萬之產品。合約亦要求企業於合約開始時，支付客戶 CU1.5 百萬之不可退還款項。該 CU1.5 百萬之支付款將補償客戶為配合該企業產品而對其上架作必要之變動。
- IE161 企業考量國際財務報導準則第 15 號第 70 至 72 段之規定並作出結論：支付予客戶該款項並非為換得移轉予企業之可區分商品或勞務。此係因企業並未取得對客戶貨架之任何控制。因此，企業依國際財務報導準則第 15 號第 70 段之規定，判定該 CU1.5 百萬係交易價格之減少。
- IE162 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 72 段之規定並作出結論：當企業認列移轉商品之收入時，付給客戶之對價視為交易價格之減少處理。因此，於企業移轉商品予客戶時，企業將每個商品之交易價格減少 10%（CU1.5 百萬÷CU15 百萬）。因此，企業移轉商品予客戶之第一個月，企業認列收入 CU1.8 百萬（發票金額 CU2.0 百萬減除付給客戶之對價 CU0.2 百萬）。

將交易價格分攤至履約義務

- IE163 釋例 33 至 35 例示國際財務報導準則第 15 號第 73 至 86 段，將交易價格分攤至履

約義務之規定。此外，釋例 35 例示下列規定：

- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 53 段（變動對價之規定）；及
- (b) 國際財務報導準則第 15 號第 B63 段（智慧財產授權之對價係以銷售基礎或使用基礎計算之權利金）。

釋例 33—分攤方法

IE164 某企業與某客戶簽訂合約，銷售 A、B 及 C 產品以換得 CU100。該企業將於不同時點滿足每一產品之履約義務。該企業經常單獨銷售 A 產品，因而其單獨售價係可直接觀察。B 及 C 產品之單獨售價為不可直接觀察。

IE165 因 B 及 C 產品之單獨售價係不可直接觀察，企業必須加以估計。為估計該等單獨售價，企業對 B 產品使用調整市場評估法及對 C 產品使用預期成本加利潤法。於作該等估計時，企業最大化可觀察輸入值之使用（依國際財務報導準則第 15 號第 78 段之規定）。企業估計之單獨售價如下：

產品	單獨售價	方法
CU		
A 產品	50	可直接觀察（見國際財務報導準則第 15 號第 77 段）
B 產品	25	調整市場評估法（見國際財務報導準則第 15 號第 79 段 (a)）
C 產品	75	預期成本加利潤法（見國際財務報導準則第 15 號第 79 段 (b)）
總額	150	

IE166 客戶因各單獨售價之總和（CU150）超過購買一組商品承諾之對價（CU100）而獲得折扣。企業依國際財務報導準則第 15 號第 82 段之規定，對全部折扣歸屬某履約義務，考量是否有可觀察之證據，並作出結論：無可觀察之證據。因此，依國際財務報導準則第 15 號第 76 及 81 段之規定，將該折扣按比例分攤至 A、B 及 C 產品。該折扣及交易價格之分攤如下：

產品	分攤後之交易價格	
CU		
A 產品	33	$(CU50 \div CU150 \times CU100)$
B 產品	17	$(CU25 \div CU150 \times CU100)$
C 產品	50	$(CU75 \div CU150 \times CU100)$
總額	100	

釋例 34—分攤折扣

IE167 某企業經常個別地銷售 A、B 及 C 產品，因而訂立下列單獨售價：

產品	單獨售價
	CU
A 產品	40
B 產品	55
C 產品	45
總額	140

IE168 此外，該企業經常以 CU60 一起銷售 B 與 C 產品。

案例A—將折扣分攤至一個或多個履約義務

IE169 某企業與某客戶簽訂合約銷售 A、B 及 C 產品以換得 CU100。企業將於不同時點滿足每一產品之履約義務。

IE170 該合約於整體交易中包括一項 CU40 之折扣，使用相對單獨售價方法分攤交易價格時，會按比例將該折扣分攤至所有三個履約義務（依國際財務報導準則第 15 號第 81 段之規定）。惟因企業經常以 CU60 一起銷售 B 與 C 產品及以 CU40 銷售 A 產品，企業有證據顯示，依國際財務報導準則第 15 號第 82 段之規定，應將全部折扣分攤至移轉 B 及 C 產品之承諾。

IE171 若企業於同一時點移轉對 B 及 C 產品之控制，在實務上企業可將該等產品之移轉視為單一履約義務處理。亦即企業於 B 及 C 產品同時移轉予客戶時，可將交易價格 CU60 分攤至該單一履約義務，並認列收入 CU60。

IE172 若合約規定企業於不同時點移轉 B 及 C 產品，則應將分攤金額 CU60 個別分攤至移轉 B 產品（單獨售價 CU55）及 C 產品（單獨售價 CU45）之承諾如下：

產品	分攤後之交易價格
	CU
B 產品	33 (CU55 ÷ 單獨售價總額 CU100 × CU60)
C 產品	27 (CU45 ÷ 單獨售價總額 CU100 × CU60)
總額	60

案例B—剩餘法係適當

IE173 該企業與某客戶簽訂合約銷售如案例 A 所述之 A、B 及 C 產品。該合約亦包括移轉 D 產品之承諾。合約之對價總額為 CU130。因企業以範圍廣泛之金額（CU15 至 CU45）銷售 D 產品予不同客戶，D 產品之單獨售價係高度變動（見國際財務

報導準則第 79 段(c))。因此，該企業決定使用剩餘法估計 D 產品之單獨售價。

IE174 使用剩餘法估計 D 產品之單獨售價前，該企業判定是否有任何折扣應分攤至合約中之其他履約義務（依國際財務報導準則第 15 號第 82 及 83 段之規定）。

IE175 如案例 A，因企業經常以 CU60 一起銷售 B 與 C 產品及以 CU40 銷售 A 產品，企業有可觀察之證據顯示，應將該 CU100 分攤至該等三個商品，且 CU40 之折扣應分攤至移轉 B 及 C 產品之承諾（依國際財務報導準則第 15 號第 82 段之規定）。企業使用剩餘法估計 D 產品之單獨售價為 CU30 如下：

產品	單獨售價	方法
	CU	
A 產品	40	可直接觀察（見國際財務報導準則第 15 號第 77 段）
B 及 C 產品	60	可直接觀察，含有折扣（見國際財務報導準則第 15 號第 82 段）
D 產品	30	剩餘法（見國際財務報導準則第 15 號第 79 段(c)）
總額	130	

IE176 企業觀察到，該分攤至 D 產品之 CU30 係於可觀察售價之範圍（CU15 至 CU45）內。因此，該分攤結果（見上表）與國際財務報導準則第 15 號第 73 段之分攤目的及國際財務報導準則第 15 號第 78 段之規定一致。

案例C—剩餘法係不適當

IE177 與案例 B 之事實相同，但交易價格為 CU105 而非 CU130。因此，使用剩餘法將導致 D 產品之單獨售價為 CU5（交易價格 CU105 減除分攤至 A、B 及 C 產品之 CU100）。該企業作出結論：CU5 無法忠實描述企業移轉 D 產品滿足履約義務以換得預期有權取得之對價金額，因 CU5 不接近 D 產品之單獨售價（介於 CU15 至 CU45 之間）。因此，企業核閱其可觀察之資料（包括銷售及利潤報告），俾使用另一合適方法估計 D 產品之單獨售價。企業使用該等產品之相對單獨售價將交易價格 CU130 分攤至 A、B、C 及 D 產品（依國際財務報導準則第 15 號第 73 至 80 段之規定）。

釋例 35—變動對價之分攤

IE178 某企業與某客戶簽訂兩項智慧財產授權（X 及 Y 授權）之合約，企業判定該等授權代表兩個各於某一時點滿足之履約義務。X 及 Y 授權之單獨售價分別為 CU800 及 CU1,000。

案例A—變動對價完全分攤至一個履約義務

IE179 合約明定 X 授權之價格為一固定金額 CU800 及 Y 授權之對價為客戶使用 Y 授權

之產品未來銷售之 3%。為達分攤之目的，企業估計以銷售基礎計算之權利金（亦即變動對價）為 CU1,000（依國際財務報導準則第 15 號第 53 段之規定）。

IE180 為分攤交易價格，企業考量國際財務報導準則第 15 號第 85 段之條件並作出結論：該變動對價（亦即以銷售基礎計算之權利金）應完全分攤至 Y 授權。基於下列理由，企業判定該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 85 段之條件：

(a) 該變動款項與移轉 Y 授權之履約義務之結果（亦即客戶使用 Y 授權之產品之後續銷售）明確相關。

(b) 將預期之權利金金額 CU1,000 完全分攤至 Y 授權與國際財務報導準則第 15 號第 73 段之分攤目的一致。此係因以銷售基礎計算之權利金金額（CU1,000）接近 Y 授權之單獨售價，且固定金額 CU800 接近 X 授權之單獨售價。企業依國際財務報導準則第 15 號第 86 段之規定將 CU800 分攤至 X 授權。此係基於對與兩授權相關之事實及情況之評估，將部分固定對價分攤至 Y 授權（加上所有變動對價），不符合國際財務報導準則第 15 號第 73 段之分攤目的。

IE181 該企業於合約開始時移轉 Y 授權，且於一個月後移轉 X 授權。於移轉 Y 授權當時，企業並未認列收入，因分攤至 Y 授權之對價係以銷售基礎計算之權利金。因此，企業於該等後續銷售發生時，就以銷售基礎計算之權利金認列收入（依國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之規定）。

IE182 於移轉 X 授權時，企業將分攤至 X 授權之 CU800 認列為收入。

案例B — 以單獨售價基礎分攤變動對價

IE183 合約中明定 X 授權之價格係一固定金額 CU300，Y 授權之對價為客戶使用 Y 授權之產品未來銷售之 5%。依國際財務報導準則第 15 號第 53 段之規定，企業以銷售基礎計算之權利金（亦即該變動對價）估計為 CU1,500。

IE184 為分攤交易價格，企業適用國際財務報導準則第 15 號第 85 段之條件，以判定是否將變動對價（亦即以銷售基礎計算之權利金）完全分攤至 Y 授權。適用該等條件時，企業作出結論：即使變動款項與移轉 Y 授權之履約義務之結果（亦即客戶使用 Y 授權之產品之後續銷售）明確相關，將變動對價完全分攤至 Y 授權將與分攤交易價格之原則不一致。將 CU300 分攤至 X 授權及將 CU1,500 分攤至 Y 授權，並非反映以 X 及 Y 授權之單獨售價（分別為 CU800 及 CU1,000）為基礎之合理交易價格分攤。因此，企業適用國際財務報導準則第 15 號第 76 至 80 段之一般分攤規定。

IE185 企業以 X 及 Y 授權之相對單獨售價（分別為 CU800 及 CU1,000）為基礎，將交易價格 CU300 分攤至 X 及 Y 授權。企業亦以相對單獨售價為基礎，將與以銷售基礎計算之權利金相關之對價加以分攤。惟依國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之

規定，當企業授權智慧財產之對價係以銷售基礎計算之權利金，企業於下列事項較晚發生者發生時，始得認列收入：發生後續銷售或滿足（或部分滿足）履約義務。

- IE186 企業於合約開始時移轉 Y 授權予客戶，並於三個月後移轉 X 授權。移轉 Y 授權時，企業將分攤至 Y 授權之 CU167 ($CU1,000 \div CU1,800 \times CU300$) 認列為收入。移轉 X 授權時，企業將分攤至 X 授權之 CU133 ($CU800 \div CU1,800 \times CU300$) 認列為收入。
- IE187 於第一個月時，可自客戶第一個月銷售收取之權利金為 CU200。因此，依國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之規定，企業將分攤至 Y 授權（已移轉予客戶，因而係一滿足之履約義務）之 CU111 ($CU1,000 \div CU1,800 \times CU200$) 認列為收入。企業將分攤至 X 授權之 CU89 ($CU800 \div CU1,800 \times CU200$) 認列為合約負債。此係因企業之客戶後續銷售雖已發生，但已分攤該權利金之履約義務尚未滿足。

合約成本

- IE188 釋例 36 至 37 例示國際財務報導準則第 15 號第 91 至 94 段取得合約之增額成本之規定、國際財務報導準則第 15 號第 95 至 98 段履行合約之成本之規定及國際財務報導準則第 15 號第 99 至 104 段合約成本之攤銷及減損之規定。

釋例 36—取得合約之增額成本

- IE189 某企業係諮詢服務之提供者，標得一提供新客戶諮詢服務之競爭性投標。該企業發生下列取得合約之成本：

	CU
實地查核之外部法律費用	15,000
交付提案之差旅成本	25,000
給予銷售人員之佣金	<u>10,000</u>
已發生之總成本	<u><u>50,000</u></u>

- IE190 依國際財務報導準則第 15 號第 91 段之規定，企業將取得合約之增額成本 CU10,000（源自給予銷售人員之佣金）認列為資產，因其預期透過諮詢服務之未來收費可回收該等成本。該企業亦以年度銷售目標、企業整體獲利情況及個人績效評估為基礎，支付裁量性年度紅利予銷售主管。依國際財務報導準則第 15 號第 91 段之規定，企業支付予銷售主管之紅利不認列為資產，因該等紅利並非取得合約之增額成本。該等金額係裁量性且基於其他因素，包括企業之獲利情況及個人之績效。該等紅利並非直接可歸屬於可辨認之合約。

IE191 企業觀察到，無論合約是否取得，外部法律費用及差旅成本均會發生。因此，依國際財務報導準則第 15 號第 93 段之規定，該等成本應於發生時認列為費用，除非該等成本係屬另一準則之規定範圍內，此時應適用該準則之相關規定。

釋例 37—產生資產之成本

IE192 某企業與某客戶簽訂五年期服務合約，管理其資訊科技資料中心。該合約可於期滿後每次續約一年。客戶之平均合約期間為七年。客戶簽訂合約時，企業即支付員工 CU10,000 之銷售佣金。提供服務前，企業設計並建立一與客戶系統相容之供企業內部使用技術平台。該平台並未移轉予客戶，但將會用以對客戶提供服務。

取得合約之增額成本

IE193 依國際財務報導準則第 15 號第 91 段之規定，企業將取得合約之增額成本（即銷售佣金）CU10,000 認列為資產，因其預期透過將提供之服務之未來收費可回收該等成本。企業依國際財務報導準則第 15 號第 99 段之規定，於七年內攤銷該資產，因該資產與於五年期合約期間移轉予客戶之服務相關，且企業預計該合約後續將續約兩個一年期。

履行合約之成本

IE194 企業建置技術平台所發生之原始成本如下：

	CU
設計服務	40,000
硬體	120,000
軟體	90,000
資料中心遷移及測試	100,000
總成本	<u>350,000</u>

IE195 該等原始準備成本主要係與履行合約之活動相關，但無移轉商品或服務予客戶。企業對該等原始準備成本之處理如下：

- (a) 硬體成本—依國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」之規定處理。
- (b) 軟體成本—依國際會計準則第 38 號「無形資產」之規定處理。
- (c) 資料中心設計、遷移及測試成本—依國際財務報導準則第 15 號第 95 段之規定評估，以決定履行合約之成本是否可認列為資產。任何可認列之資產將按有系統之基礎於企業預期提供資料中心相關服務之七年期間（即五年之合約期間及兩個預期續約一年期間）攤銷。

IE196 除建置技術平台之原始成本外，企業亦指派兩名員工主要負責提供該客戶服務。

雖然兩名員工所發生之成本係提供客戶服務之一部分，企業作出結論：該成本不產生亦不增加企業之資源（見國際財務報導準則第 15 號第 95 段(b)）因此，該等成本不符合國際財務報導準則第 15 號第 95 段之條件，不得認列為資產。依第 98 段之規定，企業應於兩名員工成本發生時認列薪工費用。

表達

IE197 釋例 38 至 40 例示國際財務報導準則第 15 號第 105 至 109 段合約餘額之表達之規定。

釋例 38—合約負債及應收款

案例A—可取消之合約

IE198 某企業於 20X9 年 1 月 1 日簽訂一可取消之合約，將於 20X9 年 3 月 31 日移轉一產品予某客戶。該合約規定客戶應於 20X9 年 1 月 31 日預付對價 CU1,000。客戶於 20X9 年 3 月 1 日支付對價。企業於 20X9 年 3 月 31 日移轉該產品。下列分錄例示企業如何處理該合約：

(a) 企業於 20X9 年 3 月 1 日收到現金 CU1,000（履約前即預收現金）：

現金	CU1,000	
合約負債		CU1,000

(b) 企業於 20X9 年 3 月 31 日滿足履約義務：

合約負債	CU1,000	
收入		CU1,000

案例B—不可取消之合約

IE199 與案例 A 之事實相同，但合約係不可取消。下列分錄例示企業如何處理該合約：

(a) 對價金額於 20X9 年 1 月 31 日可收取（此時企業應認列應收款，因其對該對價具無條件之權利）。

應收款	CU1,000	
合約負債		CU1,000

(b) 企業於 20X9 年 3 月 1 日收到現金：

現金	CU1,000	
應收款		CU1,000

(c) 企業於 20X9 年 3 月 31 日滿足履約義務：

合約負債	CU1,000
收入	CU1,000

IE200 企業若於 20X9 年 1 月 31 日（對價之可收取日）前開立發票，企業不得於財務狀況表中以總額基礎列報該應收款及合約負債，因其尚未對該對價具無條件之權利。

釋例 39—因企業履約而認列之合約資產

IE201 某企業於 20X8 年 1 月 1 日簽訂一合約，移轉 A 及 B 產品予客戶以換得 CU1,000。該合約規定先交付 A 產品，且明定其款項之收取係取決於 B 產品之交付。換言之，企業僅於將 A 及 B 產品均移轉予客戶後，對價 CU1,000 始為可收取。因此，企業直至 A 及 B 產品均移轉予客戶時，始對該對價（應收款）具無條件之權利。

IE202 企業將移轉 A 及 B 產品之承諾辨認為個別履約義務，並以 A 及 B 產品之相對單獨售價為基礎，將 CU400 分攤至移轉 A 產品之履約義務，及將 CU600 分攤至移轉 B 產品之履約義務。移轉產品之控制予客戶時，企業對每一個別履約義務認列收入，

IE203 企業滿足移轉 A 產品之履約義務：

合約資產	CU400
收入	CU400

IE204 企業滿足移轉 B 產品之履約義務並認列對於對價之無條件權利：

應收款	CU1,000
合約資產	CU400
收入	CU600

釋例 40—因企業履約而認列之應收款

IE205 某企業於 20X9 年 1 月 1 日與某客戶簽訂一合約，每個產品以 CU150 移轉予客戶。合約指出若客戶於一個日曆年購買超過一百萬個產品，則每單位之價格將追溯減少至 CU125。

IE206 移轉產品之控制予客戶時，對價為可收取。因此，在價格追溯減少（亦即已運送一百萬個產品）前，企業對每個產品對價 CU150 具無條件之權利（應收款）。

IE207 於判定交易價格時，企業於合約開始時作出結論：客戶將會達到一百萬個產品之門檻，因而估計每個產品之交易價格為 CU125。因此，於首批 100 個產品運送至客戶時，企業認列如下：

應收款	CU15,000 ^(a)	
收入		CU12,500 ^(b)
退款負債（合約負債）		CU2,500

(a) 每個產品 CU150×100 個產品。

(b) 每個產品之交易價格 CU125×100 個產品。

IE208 退款負債（見國際財務報導準則第 15 號第 55 段）代表每個產品 CU25 之退款，該退款係預期提供予客戶之數量基礎讓價（亦即合約明定企業具無條件收取權利之價格 CU150 與估計交易價格 CU125 間之差額）。

揭露

IE209 釋例 41 例示國際財務報導準則第 15 號第 114 至 115 及 B87 至 B89 段收入之細分之揭露規定。釋例 42 至 43 例示國際財務報導準則第 15 號第 120 至 122 段分攤至尚未履行之履約義務之交易價格之揭露規定。此外，釋例 42 例示下列規定：

(a) 國際財務報導準則第 15 號第 57 段（限制變動對價估計值之規定）；及

(b) 國際財務報導準則第 15 號第 B16 段（衡量履約義務完成程度之方法）。

釋例 41—收入之細分—量化揭露

IE210 企業依國際財務報導準則第 8 號「營運部門」報導下列部門：消費性產品、運輸及能源。當企業準備對投資者之簡報時，將收入細分為主要地區市場、主要產品線及收入認列時點（亦即於某一時點移轉之商品或隨時間逐步移轉之勞務）。

IE211 企業判定對投資者之簡報所使用之種類符合國際財務報導準則第 15 號第 114 段細分揭露規定之目的（將客戶合約之收入細分為描述經濟因素如何影響收入及現金流量之性質、金額、時點及不確定性之種類）。下表例示按主要地區市場、主要產品線及收入認列時點之細分揭露，包括該細分之收入與消費性產品部門、運輸部門及能源部門連結之調節（依國際財務報導準則第 15 號第 115 段之規定）。

部門	消費性產品	運輸	能源	總額
	CU	CU	CU	CU
<u>主要地區市場</u>				
北美洲	990	2,250	5,250	8,490
歐洲	300	750	1,000	2,050
亞洲	700	260	—	960
	<u>1,990</u>	<u>3,260</u>	<u>6,250</u>	<u>11,500</u>



部門	消費性產品	運輸	能源	總額
	CU	CU	CU	CU
<u>主要商品/服務線</u>				
辦公用品	600	—	—	600
家電	990	—	—	990
服飾	400	—	—	400
機車	—	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
<u>收入認列時點</u>				
於某一時點				
移轉之商品	1,990	3,260	1,000	6,250
隨時間逐步				
移轉之勞務	—	—	5,250	5,250
	1,990	3,260	6,250	11,500

釋例42—分攤至尚未履行之履約義務之交易價格揭露

IE212 某企業於 20X7 年 6 月 30 日，分別與不同客戶簽訂三個合約（A、B 及 C 合約）以提供服務。每一合約具兩年不可取消之條款。企業考量國際財務報導準則第 15 號第 120 至 122 段之規定，以判定於 20X7 年 12 月 31 日分攤至尚未履行之履約義務之交易價格揭露中所應納入之每一合約資訊。

A 合約

IE213 於未來兩年期間通常至少每月提供一次清潔勞務。客戶對提供之勞務支付每小時費率 CU25。

IE214 由於企業對所提供之每小時勞務按固定金額開立帳單，企業有權利對客戶開立發票，其金額直接與迄今已完成履約之價值相對應（符合國際財務報導準則第 15 號第 B16 段之規定）。因此，若企業選擇適用國際財務報導準則第 15 號第 121 段(b)之實務權宜作法，則無須揭露。

B 合約

IE215 企業將於未來兩年期間以每月最多四次為限，於客戶需要時提供清潔勞務與草坪維護勞務。客戶對該兩項勞務每月支付 CU400 之固定價格。企業以時間基礎衡量

其履約義務完成程度。

- IE216 企業將尚未認列為收入之交易價格金額，揭露於預期何時將其認列為收入之量化時間區間表中。納入於整體揭露中之 B 合約資訊如下：

	20X8	20X9	總額
	CU	CU	CU
20X7 年 12 月 31 日預期此合約將認列之收入	4,800 ^(a)	2,400 ^(b)	7,200

(a) CU4,800 = CU400 × 12 個月。

(b) CU2,400 = CU400 × 6 個月。

C 合約

- IE217 企業將於未來兩年期間於客戶需要時提供清潔勞務。客戶支付固定對價每月 CU100 加上單次之變動對價給付（介於 CU0 至 CU1,000 之間），該變動對價視客戶設施之單次評鑑及認證而定（亦即履約紅利）。企業估計有權取得之變動對價為 CU750。企業基於對國際財務報導準則第 15 號第 57 段中之因素之評估，將變動對價估計值 CU750 計入交易價格中，因所認列之累計收入高度很有可能不會發生重大迴轉。企業以時間基礎衡量其履約義務完成程度。

- IE218 企業將尚未認列為收入之交易價格金額，揭露於預期何時將其認列為收入之量化時間區間表中。企業亦以質性方式揭露在該表中未納入之任何重大變動對價。納入於整體揭露中之 C 合約資訊如下：

	20X8	20X9	總額
	CU	CU	CU
20X7 年 12 月 31 日預期此合約將認列之收入	1,575 ^(a)	788 ^(b)	2,363

(a) 交易價格 = CU3,150 (CU100 × 24 個月 + 變動對價 CU750)，於 24 個月平均認列，每年 CU1,575。

(b) CU1,575 ÷ 2 = CU788 (亦即對該年之 6 個月)。

- IE219 此外，依國際財務報導準則第 15 號第 122 段之規定，企業對於因未計入交易價格中而未納入於前述揭露中之履約紅利，應以質性方式揭露。該部分履約紅利係依限制變動對價估計值之規定而未計入交易價格中。

釋例 43—分攤至尚未履行之履約義務之交易價格揭露—質性揭露

- IE220 某企業於 20X2 年 1 月 1 日以 CU10 百萬之固定對價與某客戶簽訂建造商業大樓之合約。該大樓之建造係隨時間逐步滿足之單一履約義務。截至 20X2 年 12 月 31 日，企業已認列 CU3.2 百萬之收入。企業估計該建造將於 20X3 年完成，但亦可能於 20X4 年上半年才完成該計畫。

IE221 企業於 20X2 年 12 月 31 日在其分攤至尚未履行之履約義務之交易價格揭露中，揭露尚未認列為收入之交易價格金額。企業亦揭露其預期何時將該金額認列為收入之說明。該說明之揭露方式可為，對尚未履行之履約義務剩餘存續之期間，使用最適切之時間區間以量化基礎表達，抑或提供質性說明。由於企業對收入認列之時點無法確定，企業以質性方式揭露此資訊如下：

「截至 20X2 年 12 月 31 日，分攤至尚未履行之履約義務之交易價格彙總金額為 CU6.8 百萬，企業將隨大樓完成逐步認列此收入，該大樓預期將於未來 12 至 18 個月完成。」

保固

IE222 釋例 44 例示國際財務報導準則第 15 號第 B28 至 B33 段保固之規定。此外，釋例 44 例示國際財務報導準則第 15 號第 27 至 29 段辨認履約義務之規定。

釋例44—保固

IE223 某製造商企業對客戶購買之產品提供保固。該保固提供產品與所協議之規格相符及自購買日起一年內會如所承諾運作之保證。該合約亦提供客戶免費接受該產品如何使用之訓練服務（最多 20 小時）之權利。

IE224 企業評估合約中之商品及勞務，以判定其是否係可區分而產生單獨履約義務。

IE225 該產品係可區分，因其符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段之兩條件。該產品依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)及第 28 段之規定，能被區分，因客戶能在無訓練服務情況下自該產品本身獲益。企業經常單獨銷售該產品而無提供訓練服務。此外，依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)及第 29 段之規定，該產品依合約之內涵係可區分，因企業移轉該產品之承諾可與合約中之其他承諾單獨辨認。

IE226 此外，該訓練服務係可區分，因其符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段之兩條件。該訓練服務依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)及第 28 段之規定，能被區分，因客戶可自該訓練服務連同企業已提供之產品獲益。此外，依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)及第 29 段之規定，該訓練服務依合約之內涵係可區分，因企業移轉該訓練服務之承諾可與合約中之其他承諾單獨辨認。企業不提供將該訓練服務與該產品整合之重大服務（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(a)）。該訓練服務不因該產品而重大修改或客製化（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(b)）。該訓練服務並非高度取決於該產品或與其高度相互關聯（見國際財務報導準則第 15 號第 29 段(c)）。

IE227 該產品與訓練服務各自係可區分而產生兩個單獨履約義務。

IE228 最後，企業評估該提供保固之承諾而觀察到，該保固提供客戶該產品會如所預期

運作一年之保證。企業作出結論：依國際財務報導準則第 15 號第 B28 至 B33 段之規定，該保固不提供該保證以外之商品或勞務，因此，企業不將該保固視為履約義務處理。企業依國際會計準則第 37 號之規定處理該保證類型之保固。

IE229 故企業將交易價格分攤至兩個履約義務（該產品及該訓練服務），並於（或隨）該等履約義務滿足時認列收入。

主理人與代理人之考量

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

釋例 45—安排提供商品或勞務（企業為代理人）

IE231 企業經營一網站，使客戶可自很多供應商購買商品，該等供應商直接將商品交付予客戶。客戶經由該網站購買商品時，企業有權收取售價之 10% 作為佣金。企業之網站利於供應商與客戶間以供應商設定之價格付款。企業要求客戶於訂單處理前支付款項，且所有訂單均不可退款。企業安排提供產品予客戶後，對客戶並無進一步之義務。

IE232 企業考量其承諾之性質，以判定企業之履約義務究係由其本身提供特定商品（亦即企業為主理人）或為供應商安排提供該等商品（亦即企業為代理人）。具體而言，企業觀察到，該商品供應商直接交付商品予客戶，因此企業未取得對商品之控制。企業之承諾係為該供應商安排提供該等商品予客戶。於達成該結論時，企業考量國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標如下：

- (a) 供應商對完成合約負有主要責任—亦即運送商品予客戶；
- (b) 企業於交易期間任何時點並未承擔存貨風險，因商品係由供應商直接運送予客戶；
- (c) 企業之對價係佣金形式（售價之 10%）；
- (d) 企業對供應商之商品沒有訂定價格之裁量權，因此，企業可自該等商品收取之效益受限制；及
- (e) 企業及供應商皆未承擔信用風險，因客戶已預先付款。

IE233 因此，企業作出結論：其為代理人，且其履約義務係為供應商安排提供商品。企業滿足為供應商安排提供商品予客戶之承諾時（此釋例中，即客戶購買商品時），企業應就有權取得之佣金之金額，認列為收入。

釋例46—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）

- IE234 某企業與某客戶簽訂特殊規格設備之合約。企業與客戶設計該設備之規格，企業另與某供應商簽訂合約請其製造該設備。企業亦安排請供應商將設備直接交付予客戶。合約條款要求企業於供應商將設備交付予客戶時，支付企業與供應商對製造該設備所協議之價格。
- IE235 企業與客戶議定售價，且企業按所協議之價格及付款期限 30 天之條件開立發票予客戶。企業之利潤取決於與客戶議定之售價及供應商收取之價格間之差額。
- IE236 企業與客戶簽訂之合約要求，對於設備之瑕疵，客戶於供應商保固範圍內向供應商尋求補救。惟企業對導因於規格錯誤而對設備之修改負有責任。
- IE237 企業考量其承諾之性質，以判定企業之履約義務究係由其本身提供特定商品（即企業為主理人）或為另一方安排提供該等商品（即企業為代理人）。企業已承諾提供客戶特殊設備；惟企業已將設備之製造分包予供應商。於判定企業是否已取得對設備之控制（在控制移轉予客戶前）及判定企業是否為主理人時，企業考量國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標如下：
- (a) 企業對完成合約負有主要責任。雖然企業將製造分包，企業對確保該設備符合客戶所簽定之規格負最終責任。
 - (b) 企業承擔存貨風險，因其對導因於規格錯誤而對設備之修改負有責任，即使供應商於生產期間及商品運送前均承擔存貨風險。
 - (c) 企業有與客戶訂定售價之裁量權，且企業賺得之利潤係與客戶議定之售價及支付供應商之金額間之差額；
 - (d) 企業之對價係非佣金形式。
 - (e) 企業對交換設備而可自客戶收取之金額承擔信用風險。
- IE238 企業作出結論：其承諾係提供客戶設備。基於國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標，企業作出結論：設備於移轉予客戶前，企業對設備具控制。因此，企業係交易之主理人，且以交換設備而有權自客戶取得之對價總額認列收入。

釋例47—承諾提供商品或勞務（企業為主理人）

- IE239 某企業與各主要航空公司協商以較低價格（與航空公司直接對大眾銷售之機票價格相較）購買機票。企業同意購買特定數量之機票且必須支付該等票款（無論企業是否有能力轉售該等機票）。企業購買機票所支付之較低價格係預先協商並同意。
- IE240 企業決定銷售予客戶之機票價格。客戶購買機票時，企業售出機票並自客戶收取

對價；因此未承擔信用風險。

IE241 企業亦協助客戶解決對航空公司所提供服務之投訴。惟每一航空公司對完成機票相關之義務負有責任，包括就客戶對服務之不滿意作補救。

IE242 企業考量其承諾之性質，以判定企業之履約義務究係由其本身提供特定商品或勞務（即企業為主理人），或為另一方安排提供該等商品或勞務（即企業為代理人）。企業判定其承諾係提供客戶機票，該機票提供搭乘特定班機或另一班機（若特定班機變動或取消）之權利。於判定企業是否已取得對搭機權利之控制（在控制移轉予客戶前）及判定企業是否為主理人時，企業考量國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標如下：

- (a) 企業對完成合約（亦即提供搭機權利）負有主要責任。惟企業對提供班機無須負責，班機係由航空公司提供。
- (b) 企業對機票承擔存貨風險，因企業於銷售機票予客戶前即購買該等機票，且企業暴露於若機票無法以高於企業之購票成本售出之任何損失。
- (c) 企業對銷售予客戶之機票有訂定售價之裁量權。
- (d) 由於企業具訂定售價之能力，企業賺取之金額並非佣金形式，而是取決於其訂定之售價及與航空公司協商之機票成本。

IE243 企業作出結論：其承諾係提供機票（即搭機權利）予客戶。基於國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標，企業作出結論：其於移轉機票予客戶前對機票具控制。因此，企業作出結論：其係交易之主理人且以移轉機票換得之有權取得之對價總額認列收入。

釋例 48—安排提供商品或服務（企業為代理人）

IE244 某企業銷售代金券，使其客戶未來有權於某些特定餐廳享用餐點。該等代金券係由企業銷售且該代金券之售價提供客戶重大折扣（與餐點之一般售價相較）（例如，客戶支付 CU100 取得代金券使其有權於餐廳享用原需花費 CU200 之餐點）。該企業並未預先購買代金券；而是僅於客戶要求時始購買代金券。該企業透過其網站銷售代金券，且該等代金券係不可退款。

IE245 企業與該等餐廳共同決定代金券銷售予客戶之價格。企業售出代金券時，有權取得代金券價格之 30%。由於客戶於購買代金券時即付款，企業未承擔信用風險。

IE246 企業亦協助客戶解決有關餐點之投訴且有買方滿意度計畫。惟餐廳對完成有關代金券之義務負有責任，包括就客戶對服務之不滿意作補救。

IE247 於判定企業究係主理人或代理人時，企業考量其承諾之性質及於控制移轉予客戶

前是否對代金券具控制（即權利）。於作此判定時，企業考量國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標如下：

- (a) 企業本身對提供該餐點並不負有責任，餐點係由餐廳提供；
- (b) 企業並未承擔代金券之存貨風險，因該等代金券並非於銷售予客戶前購買且該等代金券係不可退款；
- (c) 企業對銷售予客戶之代金券雖有訂定售價之部分裁量權，但該等售價係其與餐廳共同決定；及
- (d) 企業之對價係佣金形式，因其有權取得代金券售價之約定比例（30%）。

IE248 企業作出結論：企業承諾係安排提供商品或勞務予客戶（代金券之買方）以換得佣金。基於國際財務報導準則第 15 號第 B37 段中之指標，企業作出結論：企業於提供餐點權利之代金券移轉予客戶前，對該等代金券不具控制。因此，企業作出結論：企業於該協議中係代理人，且以服務換得之有權取得之對價淨額（於售出每一代金券時，企業有權取得之 30% 佣金）認列收入。

客戶對額外商品或勞務之選擇權

IE249 釋例 49 至 52 例示國際財務報導準則第 15 號第 B39 至 B43 段客戶對額外商品或勞務之選擇權之規定。釋例 50 例示國際財務報導準則第 15 號第 27 至 29 段辨認履約義務之規定。釋例 52 例示客戶忠誠計畫。該釋例可能不適用於所有客戶忠誠協議，因協議之條款及條件可能不同。具體而言，當超過兩方參與協議，企業應考量所有事實及情況，以判定產生獎勵積分之交易之客戶。

釋例 49—提供客戶重要權利之選擇權（折扣券）

IE250 某企業簽訂以 CU100 銷售 A 產品之合約。在合約中，企業給與客戶 40% 之折扣券，可用於未來 30 天以內任何不超過 CU100 之購買。企業打算於未來 30 天以內對所有商品銷售提供 10% 之折扣作為季節性促銷之一部分。該 10% 折扣不可與該 40% 折扣券併用。

IE251 由於未來 30 天以內所有客戶將獲得 10% 之購買折扣，提供客戶重要權利之折扣，僅係於該 10% 折扣以外之增額折扣（亦即額外之 30% 折扣）。企業將提供增額折扣之承諾，視為銷售 A 產品之合約中之履約義務處理。

IE252 為依國際財務報導準則第 15 號第 B42 段之規定，估計折扣券之單獨售價，該企業估計客戶將有 80% 之可能性使用該折扣券，且客戶平均將購買 CU50 之額外產品。因此，企業估計該折扣券之單獨售價為 CU12（CU50 之額外產品平均購買價格 × 30% 之增額折扣 × 80% 行使選擇權之可能性）。A 產品及折扣券之單獨售價與交易價格 CU100 之分攤結果如下：

履約義務	單獨售價
	CU
A 產品	100
折扣券	12
總額	112
分攤後之交易價格	
A 產品	89 (CU100 ÷ CU112 × CU100)
折扣券	11 (CU12 ÷ CU112 × CU100)
總額	100

IE253 企業分攤 CU89 至 A 產品，並於控制移轉時認列 A 產品之收入。企業分攤 CU11 至折扣券，並於客戶為商品或勞務使用折扣券時或於折扣券過期時認列折扣券之收入。

釋例50—未提供客戶重要權利之選擇權（額外商品或勞務）

IE254 某企業（屬電信產業）與某客戶簽訂提供手機及每月網路服務之兩年期合約。該網路服務以固定月費提供每月通話上限 1,000 分鐘及簡訊上限 1,500 則。該合約明定客戶可於任何月份選擇購買任何額外通話分鐘數或簡訊量之價格。該等服務之價格等於其單獨售價。

IE255 企業判定提供手機及網路服務之每一承諾均為單獨履約義務。此係因客戶可自手機及網路服務本身或連同客戶輕易可得之其他資源獲益（依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)中之條件）。此外，依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之條件，該手機及網路服務係可單獨辨認（基於國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之因素）。

IE256 企業判定，購買額外通話分鐘數及簡訊量之選擇權，並未提供客戶倘未簽訂該合約則無法取得之重要權利（見國際財務報導準則第15號第B41段）。此係因額外通話分鐘數及簡訊量之價格反映該等服務之單獨售價。由於額外通話分鐘數及簡訊量之選擇權並未給與客戶重要權利，企業作出結論：該選擇權並非合約中之履約義務。因此，企業不將任何交易價格分攤至額外通話分鐘數或簡訊量之選擇權。企業將於提供該等服務時認列額外通話分鐘數或簡訊量之收入。

釋例51—提供客戶重要權利之選擇權（續約權）

IE257 某企業與多個客戶簽訂 100 份單獨合約，每份合約以 CU1,000 提供一年之維修服務。合約條款明定年底時，每一客戶有支付額外 CU1,000 續約一年維修合約之選擇權。企業亦給與第二年續約之客戶，於第三年以 CU1,000 再續約之選擇權。企業對原始（亦即當新購買產品時）未簽訂維修合約之客戶以顯著較高價格收取維修服務費用。亦即，若客戶原始並未購買該服務或中斷該服務，企業於第二年及

第三年收取之年度維修服務費用分別為 CU3,000 及 CU5,000。

- IE258 企業作出結論：該續約權提供客戶倘未簽訂該合約則無法取得之重要權利，因若客戶選擇僅於第二年或第三年購買該服務，則維修服務之價格顯著較高。每一客戶第一年所支付之 CU1,000，部分實際上係後續年度所提供服務之不可退還預付款。因此，企業作出結論：該提供選擇權之承諾係一履約義務。
- IE259 續約權係維修服務之延續，且依現有合約之條款提供該等服務。依國際財務報導準則第 15 號第 B43 段之規定，企業決定預期收取之對價（以預期提供之所有服務換得），以分攤交易價格，而不直接決定續約權之單獨售價。
- IE260 企業預期 90 個客戶於第一年年底續約（售出之 100 份合約之 90%）及 81 個客戶於第二年年底續約（第一年續約之 90 個客戶中有 90% 亦將於第二年年底續約，即售出之 100 份合約之 81%）。
- IE261 於合約開始時，企業判定每一合約之預期對價為 CU2,710 [CU1,000 + (90% × CU1,000) + (81% × CU1,000)]。該企業亦判定，以已發生成本相對於預期總成本為基礎認列收入，能描述對客戶勞務之移轉。三年期合約之估計成本如下：

	CU
第 1 年	600
第 2 年	750
第 3 年	1,000

- IE262 據此，每一合約於合約開始時之預期收入認列模式如下：

	依合約續約可能性調整之預期成本	預期對價之分攤
	CU	CU
第 1 年	600 (CU600 × 100%)	780 [(CU600 ÷ CU2,085) × CU2,710]
第 2 年	675 (CU750 × 90%)	877 [(CU675 ÷ CU2,085) × CU2,710]
第 3 年	810 (CU1,000 × 81%)	1,053 [(CU810 ÷ CU2,085) × CU2,710]
總額	<u>2,085</u>	<u>2,710</u>

- IE263 因此，於合約開始時，企業將迄今已收到對價中之 CU2,000 [現金 CU100,000 - 於第一年年底認列之收入 CU78,000 (CU780 × 100)] 分攤至該於第一年年底續約之選擇權。

- IE264 假設企業之預期不變，且該 90 個客戶如預期續約，第一年年底時，企業已收到現金 CU190,000 $[(100 \times \text{CU}1,000) + (90 \times \text{CU}1,000)]$ ，並已認列收入 CU78,000 $(\text{CU}780 \times 100)$ 及合約負債 CU112,000。
- IE265 因此，於第一年年底續約時，企業將 CU24,300 分攤至第二年年底續約之選擇權 $[\text{累計現金 CU}190,000 \text{ 減除第一年所認列及第二年將認列之累計收入 CU}165,700 (\text{CU}78,000 + \text{CU}877 \times 100)]$ 。
- IE266 若合約續約之實際份數與企業之預期不同，企業會據以更新交易價格及所認列之收入。

釋例52—客戶忠誠計畫

- IE267 企業使用客戶忠誠計畫，對客戶每 CU10 之購買給予一個忠誠度點數作為獎勵。每一點數可於未來購買企業產品享有 CU1 之折扣。於某報導期間，客戶購買 CU100,000 之產品並獲得可於未來購買時兌換之 10,000 個點數。該對價係固定且所購買商品之單獨售價為 CU100,000。企業預期將有 9,500 個點數會兌換。依國際財務報導準則第 15 號第 B42 段之規定，企業以兌換之可能性為基礎，估計每個點數之單獨售價為 CU0.95 (共計 CU9,500)。
- IE268 該等點數提供客戶倘未簽訂該合約則無法取得之重要權利。因此，企業作出結論：提供點數予客戶之承諾係一履約義務。企業以相對單獨售價為基礎將交易價格 (CU100,000) 分攤至該產品及該等點數如下：

CU		
產品	91,324	$[\text{CU}100,000 \times (\text{單獨售價 CU}100,000 \div \text{CU}109,500)]$
點數	8,676	$[\text{CU}100,000 \times (\text{單獨售價 CU}9,500 \div \text{CU}109,500)]$

- IE269 於第一個報導期間結束日，已有 4,500 個點數被兌換，且企業仍預期共計 9,500 個點數會兌換。企業於第一個報導期間結束日，對忠誠度點數認列收入 CU4,110 $[(4,500 \text{ 個點數} \div 9,500 \text{ 個點數}) \times \text{CU}8,676]$ ，並對尚未兌換之點數認列合約負債 CU4,566 $(\text{CU}8,676 - \text{CU}4,110)$ 。
- IE270 於第二個報導期間結束日，累計已有 8,500 個點數被兌換。企業更新會兌換點數之估計值，並預期共計 9,700 個點數會兌換。企業對忠誠度點數認列收入 CU3,493 $\{[(8,500 \text{ 個已被兌換總點數} \div 9,700 \text{ 預期會兌換之總點數}) \times \text{原始分攤金額 CU}8,676] - \text{於第一個報導期間認列之 CU}4,110\}$ 。該合約負債餘額為 CU1,073 $(\text{原始分攤金額 CU}8,676 - \text{所認列之累計收入 CU}7,603)$ 。

不可退還之前端收費

IE271 釋例 53 例示國際財務報導準則第 15 號第 B48 至 B51 段不可退還之前端收費之規定。

釋例 53—不可退還之前端收費

IE272 某企業與某客戶簽訂一年之交易處理服務合約。企業與所有客戶之合約具相同之標準條款。合約規定客戶須支付一筆前端費用，俾將客戶資料登錄在企業之系統及處理程序中。該費用係一名目金額且不可退還。客戶每年無須再支付前端費用即可續約。

IE273 企業之準備活動不移轉商品或勞務予客戶，因此不產生一履約義務。

IE274 企業作出結論：該續約權不會提供客戶倘未簽訂該合約則無法取得之重要權利（見國際財務報導準則第 15 號第 B40 段）。該前端費用實際上係未來交易處理服務之預付款。因此，企業決定該交易價格（包含不可退還之前端收費）並依國際財務報導準則第 15 號第 B49 段之規定，隨交易處理服務之提供認列收入。

授權

IE275 釋例 54 至 61 例示國際財務報導準則第 15 號第 22 至 30 段辨認履約義務及國際財務報導準則第 15 號第 B52 至 B63 段授權之規定。此等釋例亦例示其他規定如下：

- (a) 國際財務報導準則第 15 號第 39 至 45 段（衡量履約義務完成程度之規定，釋例 58）。
- (b) 國際財務報導準則第 15 號第 84 至 86 段（將變動對價分攤至履約義務之規定，釋例 57）；及
- (c) 國際財務報導準則第 15 號第 B63 段（智慧財產授權之對價係以銷售基礎或使用基礎計算之權利金，釋例 57 及 61）。

釋例 54—使用智慧財產之權利

IE276 與釋例 11 案例 A 之事實相同（見第 IE49 至 IE53 段），該企業辨認出合約中有四項履約義務：軟體授權；

- (a) 安裝服務；
- (b) 軟體更新；及
- (c) 技術支援。

IE277 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估其移轉軟體授權之承諾之性質。企業觀察到，授權移轉予客戶時，該軟體即可運作，且客戶可主導該軟體

之使用並取得該軟體之幾乎所有剩餘效益。此外，企業作出結論：由於軟體移轉予客戶時即可運作，客戶合理預期企業不會進行重大影響與授權相關之智慧財產之活動。此係因於授權移轉予客戶之時點，智慧財產於授權期間不會改變。企業評估是否符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件時，不考量提供軟體更新之承諾，因該等更新代表一單獨履約義務。因此，該企業作出結論：該合約不符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之任何條件，且企業移轉授權之承諾之性質係提供使用已存在於授權時點之企業智慧財產之權利（亦即客戶享有權利之智慧財產係不變）。因此，企業將該授權視為於某一時點滿足之履約義務處理。

釋例55—智慧財產之授權

- IE278 某企業與某客戶簽訂三年期合約，授權與某商品之設計及生產過程相關之智慧財產。該合約亦明定客戶將取得由企業開發之新設計或新生產過程之任何智慧財產更新。該等更新對客戶使用該授權之能力至關重要，因客戶係於科技變化快速之產業中營運。企業不單獨銷售該等更新，且客戶亦不得選擇單獨購買授權而不連同更新。
- IE279 企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務以判定哪些商品及勞務係可區分。企業判定，即使其可作出客戶在該授權不更新之情況下仍可自授權本身獲益之結論（見國際財務報導準則第 15 號第 27 段 (a)），但該獲益將為有限，因該等更新對客戶營運於快速變化之科技環境中持續利用授權之能力具關鍵性。於評估是否符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段 (b) 之規定時，該企業觀察到，客戶不得選擇單獨購買授權而不連同更新，且該客戶自無更新之授權之獲益有限。因此，企業作出結論：該授權及該等更新係高度相互關聯，且依合約之內涵授權之承諾係不可區分，因該授權不可與提供更新之承諾單獨辨認（依國際財務報導準則第 15 號第 27 段 (b) 之條件及第 29 段中之因素）。
- IE280 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 31 至 38 段之規定，判定該履約義務（包括授權及更新）究係於某一時點或隨時間逐步滿足。企業作出結論：由於客戶隨企業之履約，同時取得並耗用企業履約之效益，該履約義務依國際財務報導準則第 15 號第 35 段 (a) 之規定係隨時間逐步滿足。

釋例56—辨認可區分之授權

- IE281 某企業（製藥公司）將其經核准之藥品專利權授權予某客戶 10 年，且亦承諾為客戶製造該藥品。該藥品係一成熟產品；因此，企業將不會進行任何支助該藥品之活動（與企業之商業實務慣例一致）。

案例A—授權係不可區分

- IE282 本例中，無其他企業可製造此藥品，因該藥品製程之性質係高度專業。因此，該授權與製造服務均不可單獨購買。
- IE283 企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。企業判定，該客戶在沒有製造服務之情況下無法自授權獲益，故不符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)之條件。因此，該授權與製造服務係不可區分，企業將授權及製造服務視為單一履約義務處理。
- IE284 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 31 至 38 段之規定，判定該履約義務（亦即授權及製造服務之組合）究係於某一時點或隨時間逐步滿足之履約義務。

案例B—授權係可區分

- IE285 本例中，該生產藥品之製程既非獨特亦非專業，且多個其他企業亦可為客戶製造該藥品。
- IE286 企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。由於該製程可由其他企業提供，企業作出結論：客戶可自授權本身（亦即無製造服務）獲益，且該授權可與該製程單獨辨認（亦即符合國際財務報導準則第 15 號第 27 段之條件）。因此，企業作出結論：授權及製造服務係可區分且企業有兩項履約義務：
- (a) 專利權之授權；及
 - (b) 製造服務。
- IE287 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估其授權之承諾之性質。該藥品係一成熟商品（亦即其已核准，目前正在製造中，且於過去數年已商業化銷售）。對此等類型之成熟商品，企業並無進行任何支助該藥品之活動之商業實務慣例。因此，企業作出結論：該合約不符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件，因合約中並未規定（且客戶並不合理預期）企業進行重大影響客戶享有權利之智慧財產之活動。企業評估是否符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件時，並未將承諾提供製造服務之單獨履約義務納入考量。因此，企業移轉授權之承諾之性質，係提供客戶使用已存在於授權時點（以形式及功能而言）之企業智慧財產之權利。因此，企業將該授權視為於某一時點滿足之履約義務處理。
- IE288 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 31 至 38 段之規定，判定該製造服務究係於某一時點或隨時間逐步滿足之履約義務。

釋例57—特許權

- IE289 某企業與某客戶簽訂合約，承諾授予特許權，該特許權授權提供客戶使用企業商

標名稱及銷售企業產品 10 年之權利。除該授權外，企業亦承諾提供經營特許加盟店所需之設備。企業以授權換得收取客戶月銷售之 5% 之權利金（以銷售基礎計算）。該設備之固定對價 CU150,000 應於交付該設備時付款。

辨認履約義務

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

IE291 企業判定有兩項移轉商品及勞務之承諾：一項授權之承諾及一項移轉設備之承諾。此外，企業作出結論：授權之承諾及移轉設備之承諾係可區分。此係因客戶可自每一承諾（亦即授權之承諾及設備之承諾）本身或連同輕易可得之其他資源獲益（見國際財務報導準則第 15 號第 27 段(a)）。（亦即，客戶可自該授權連同於特許加盟店開幕前交付之設備獲益，且該設備可用於該特許加盟店或以高於殘值之金額出售。）企業亦判定，依國際財務報導準則第 15 號第 27 段(b)之規定，該特許權授權及設備均可單獨辨認，因國際財務報導準則第 15 號第 29 段中之因素均不存在。因此，該企業有兩項履約義務：

- (a) 特許權授權；及
- (b) 設備。

分攤交易價格

IE292 企業判定該交易價格包括 CU150,000 之固定對價及變動對價（客戶銷售之 5%）。

IE293 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 85 段之規定，判定是否應將變動對價完全分攤至移轉特許權授權之履約義務。企業作出結論：該變動對價（亦即以銷售基礎計算之權利金）應完全分攤至該特許權授權，因該變動對價僅與企業授予特許權之承諾有關。此外，企業觀察到，將 CU150,000 分攤至該設備及將以銷售基礎計算之權利金分攤至該特許權授權，與類似合約以企業之相對單獨售價為基礎之分攤一致。亦即，該設備之單獨售價係 CU150,000 且企業經常授予特許權以換得客戶銷售之 5%。因此，企業作出結論：該變動對價（亦即以銷售基礎計算之權利金）應完全分攤至授予特許權之履約義務。

應用指引：授權

IE294 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估授予特許權之承諾之性

質。企業作出結論：該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件，且企業承諾之性質係提供取用存在於授權期間之企業智慧財產。此係因：

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

IE295 由於該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件，企業作出結論：依國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之規定，該移轉授權之承諾係一隨時間逐步滿足之履約義務。

IE296 企業亦作出結論：由於該對價係以銷售基礎計算之權利金，企業適用國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之規定，於特許權授權移轉後，企業於銷售發生時認列收入。

釋例58—智慧財產之取用

IE297 某企業（連載漫畫之創作者），授權某客戶使用其三個連載漫畫中角色之肖像及名稱，授權期間為四年。每一連載漫畫均有主要角色。惟經常會出現新創造之角色且角色之肖像會隨時間逐步演變。該客戶（郵輪營運者）於合理規範內可以多種方法使用企業之漫畫角色，諸如：於表演或遊行中。該合約要求客戶使用該等角色之最新肖像。

IE298 企業於四年期間給與授權，並換得每年收取 CU1 百萬之固定款項。

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

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

- (a) 客戶合理預期（源自企業之商業實務慣例）企業將進行影響客戶享有權利之

智慧財產（亦即角色）之活動。該等活動包括角色之發展及每週出版包括該等角色之連載漫畫。

- (b) 因該合約要求客戶使用最新之角色，該授權所給與之權利使客戶直接暴露於企業活動之任何正面或負面影響。
- (c) 即使客戶可透過該授權所給與之權利而自該等活動獲益，該等活動之發生不會移轉商品或勞務予客戶。

IE301 因此，企業作出結論：該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件，且企業移轉授權之承諾之性質，係提供客戶取用存在於授權期間之企業智慧財產。因此，企業將所承諾之授權視為隨時間逐步滿足之履約義務處理（亦即符合國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之條件）。

IE302 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 39 至 45 段之規定，辨認最能描述企業於授權中履約之方法。由於該合約提供客戶於一固定期間，無限使用該等授權角色，企業判定，時間基礎方法係最能適當衡量履約義務完成程度。

釋例59—使用智慧財產之權利

IE303 某音樂唱片公司將某著名管弦樂團於 1975 年錄製之古典交響樂授權予某客戶。該客戶（消費性產品公司）有權於兩年內在 A 國家之所有商業廣告中（包括電視、廣播及網路廣告）使用該錄製之交響樂。企業提供授權並換得每月收取 CU10,000 之固定對價。該合約不包括由企業提供之任何其他商品或勞務。該合約係不可取消。

IE304 企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。企業作出結論：企業之唯一履約義務係授權。

IE305 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估授權之承諾之性質。企業無改變該授權之錄音之任何合約義務或隱含義務。因此，客戶享有權利之智慧財產係不變。因此，企業作出結論：企業移轉授權之承諾之性質，係提供客戶使用已存在於授權時點之企業智慧財產之權利。因此，該授權之承諾係於某一時點滿足之履約義務。企業於客戶可主導授權之智慧財產之使用並取得來自該智慧財產之幾乎所有剩餘效益時，認列所有收入。

IE306 基於企業之履約（於合約期間開始日）與客戶兩年期間內之每月付款（其係不可取消）間之時間長度，企業考量國際財務報導準則第 15 號第 60 至 65 段之規定，判定是否存在重大財務組成部分。

釋例60—智慧財產之取用

- IE307 某企業（電影發行公司）將 XYZ 電影授權予某客戶。該客戶（電影院營運者）有權於其電影院播放該部電影六星期。企業提供授權並換得營運者 XYZ 電影票銷售之一部分（亦即以銷售基礎計算之權利金之變動對價）。企業作出結論：企業之唯一履約義務係該授權之承諾。
- IE308 企業觀察到，無論該授權之承諾究係代表取用企業智慧財產之權利或使用企業智慧財產之權利，企業適用國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之規定，於電影票之銷售發生時，認列收入。此係因該智慧財產之授權之對價係以銷售基礎計算之權利金，且企業已移轉該以銷售基礎計算權利金之相關電影之授權。

釋例61—智慧財產之取用

- IE309 某企業（知名球隊）授權某客戶使用其名稱及標誌。該客戶（服裝設計師）有權在一年內於運動衫、帽子、馬克杯及毛巾等商品上使用該球隊之名稱及標誌。企業提供授權並換得 CU2 百萬固定對價及使用該球隊名稱或標誌之任何商品售價之 5% 之權利金。客戶預期企業將持續參與運動賽事並維持一具競爭力球隊。
- IE310 企業依國際財務報導準則第 15 號第 27 段之規定，評估對客戶所承諾之商品及勞務，以判定哪些商品及勞務係可區分。企業作出結論：企業之唯一履約義務係移轉該授權。亦即，與授權有關之額外活動不直接移轉商品或勞務予客戶，因該等活動係企業之授權承諾之一部分，且實際上改變客戶享有權利之智慧財產。
- IE311 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之規定，評估企業移轉授權之承諾之性質。於評估該等條件時，企業考量下列：
- (a) 企業作出結論：客戶將會合理預期企業將進行影響客戶享有權利之智慧財產（亦即球隊名稱及標誌）之活動。此係基於企業之商業實務慣例，進行之活動包括持續參與賽事並維持一具競爭力球隊。此外，企業觀察到，因部分對價係取決於客戶之營運成果（係透過以銷售基礎計算之權利金），企業與客戶共享經濟利益，顯示客戶將預期企業會進行該等活動以最大化盈餘。
 - (b) 企業觀察到，該授權所給與之權利（亦即使用球隊名稱及標誌）使客戶直接暴露於企業活動之任何正面或負面影響。
 - (c) 企業亦觀察到，即使客戶可透過該授權所給與之權利而自該等活動獲益，該等活動之發生不會移轉商品或勞務予客戶。
- IE312 企業作出結論：該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 B58 段之條件，企業授權之承諾之性質，係提供客戶取用存在於授權期間之企業智慧財產。因此，企業將所承諾之授權視為隨時間逐步滿足之履約義務處理（亦即符合國際財務報導準則第 15 號第 35 段(a)之條件）。

IE313 企業適用國際財務報導準則第 15 號第 39 至 45 段之規定，決定能描述企業對固定對價之履約之完成程度之衡量方法。對以銷售基礎計算之權利金之對價，適用國際財務報導準則第 15 號第 B63 段之規定；因此，企業於使用球隊名稱或標誌之商品銷售發生時，認列收入。

再買回協議

IE314 釋例 62 例示國際財務報導準則第 15 號第 B64 至 B76 段再買回協議之規定。

釋例 62—再買回協議

IE315 某企業於 20X7 年 1 月 1 日與某客戶簽訂合約，以 CU1 百萬銷售一有形資產。

案例 A—買權：融資

IE316 該合約包括賦予企業有權以 CU1.1 百萬於 20X7 年 12 月 31 日以前再買回該資產之買權。

IE317 企業對資產之控制不會於 20X7 年 12 月 31 日以前移轉予客戶，因其有權再買回該資產，因此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。因此，企業依國際財務報導準則第 15 號第 B66 段(b)之規定，將該交易視為融資安排處理（因行使價格高於原始售價）。企業依國際財務報導準則第 15 號第 B68 段之規定，不除列該資產，而將收到之現金認列為金融負債。企業亦將行使價格（CU1.1 百萬）與收到現金（CU1 百萬）間之差額認列為利息費用（使負債增加）。

IE318 該買權於 20X7 年 12 月 31 日因未行使而失效；因此，企業將該負債除列，並認列 CU1.1 百萬之收入。

案例 B—賣權：租賃

IE319 沿前例，但將買權改為賣權，該合約包括企業有義務應客戶要求，於 20X7 年 12 月 31 日以前以 CU900,000 再買回該資產之賣權。該資產於 20X7 年 12 月 31 日之市場價值預期為 CU750,000。

IE320 於合約開始時，企業評估客戶是否有重大經濟誘因以行使該賣權，俾決定該資產移轉之會計處理（見國際財務報導準則第 15 號第 B70 至 B76 段）。企業作出結論：客戶有重大經濟誘因以行使該賣權，因該再買回價格顯著高於該資產於再買回日之預期市場價值。於評估客戶是否有重大經濟誘因以行使該賣權時，企業判定並無其他須考量之攸關因素。因此，企業作出結論：企業對資產之控制並不移轉予客戶，因客戶主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力受限制。

IE321 企業依國際財務報導準則第 15 號第 B70 至 B71 段之規定，將該交易依國際會計準則第 17 號「租賃」以租賃處理。

開帳單並代管協議

IE322 釋例 63 例示國際財務報導準則第 15 號第 B79 至 B82 段開帳單並代管協議之規定。

釋例 63—開帳單並代管協議

IE323 某企業於 20X8 年 1 月 1 日與某客戶簽訂銷售機器及備用零件之合約。該機器及零件之製造前置時間為兩年。

IE324 製造完成時，企業證明該機器及該等備用零件符合合約所協議之規格。移轉機器及備用零件之承諾係可區分且導致兩項履約義務將各於某一時點滿足。客戶於 20X9 年 12 月 31 日支付機器及備用零件之款項，但僅取得機器之實體持有。雖然客戶檢驗並接受該等備用零件，客戶要求將該等備用零件存放於企業之倉庫，因倉庫鄰近客戶之工廠。客戶對該等備用零件具法定所有權，且可辨認出該等備用零件係客戶所有。此外，企業將該等備用零件存放於倉庫中之獨立區，且該等備用零件已可應客戶要求立即運送。企業預期持有該等備用零件兩年至四年，且企業無使用該等備用零件或將該等備用零件給予另一客戶之主導能力。

IE325 企業辨認提供保管服務之承諾係一履約義務，因該服務係提供予客戶，且其可與機器及該等備用零件區分。因此，企業判定合約中有三項履約義務（提供機器、備用零件及保管服務之承諾）。企業將交易價格分攤至該三項履約義務，且於（或隨）控制移轉予客戶時認列收入。

IE326 當客戶於 20X9 年 12 月 31 日取得機器之實體時，該機器之控制移轉予客戶。企業評估國際財務報導準則第 15 號第 38 段中之指標，以決定移轉該等備用零件之控制予客戶之時點，企業注意到其已收到款項，客戶對該等備用零件具法定所有權，且客戶已檢驗並接受該等備用零件。此外，企業作出結論：該合約符合國際財務報導準則第 15 號第 B81 段之所有條件（企業對開帳單並代管協議認列收入之必要條件）。企業於 20X9 年 12 月 31 日備用零件之控制移轉予客戶時認列其收入。

IE327 該提供保管服務之履約義務，係隨該等服務之提供而隨時間逐步滿足。企業依國際財務報導準則第 15 號第 60 至 65 段之規定，考量付款條件是否包含重大財務組成部分。