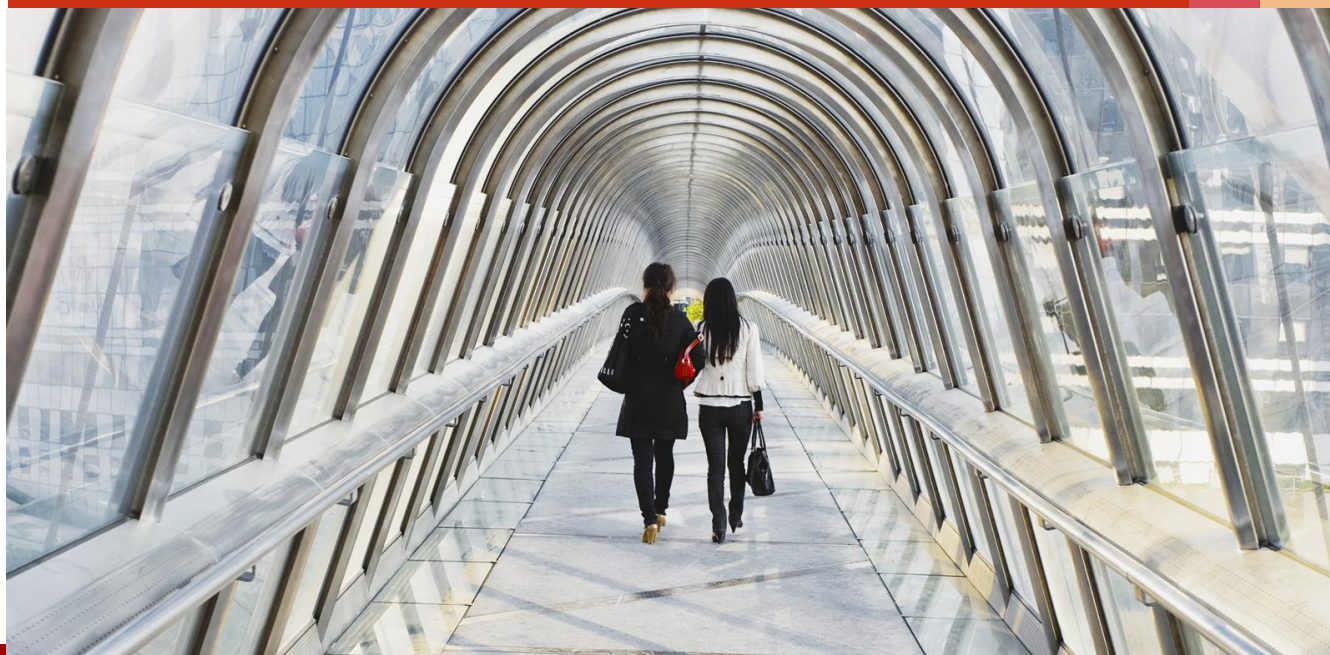


www.pwc.com

「推動我國採用國際財務報導準則」 研討會 - IFRS 15 「客戶合約之收入」

104年6月



議程

時間	議程	講者
13:50-15:10	IFRS 15: 客戶合約之收入 (上) -收入認列新準則之架構 -新舊準則重大差異	資誠聯合會計師事務所 謝智政會計師
15:10-15:30	中場休息	
15:30-16:30	IFRS 15: 客戶合約之收入 (下) -收入新準則對產業之影響及因應	資誠聯合會計師事務所 謝智政會計師
16:30-16:50	Q&A	證券期貨局長官及資誠聯合會計師事務所

註: 本研討會所使用之專門用語可能與未來金管會認可之正體中文版不同

IFRS 15: 客戶合約之收入 (上)

-收入認列新準則之架構

1.1

專案時間表



生效日可能延後至
2018.1.1

IFRS 15 專案目標

單一模型

適用於所有產業及資本市場的
單一收入認列準則

清晰的原則

完善的架構

加強資訊的
揭露

增加產業間的
可比性

收入認列模型的改變

IAS 18 /11

各自單獨的收入模型：

- 建造合約
- 商品
- 服務

著重於風險和報酬

提供有限的指引：

- 多項要素協議的交易安排
- 變動對價
- 授權

IFRS 15

履約義務的單一模型：

- 隨時間逐步滿足的履約義務
- 於某一時點滿足的履約義務

著重於控制

提供更多指引：

區分不同履約義務、分攤交易價格、變動對價、授權、給予客戶之選擇權、再買回協議……等

新準則範圍

收入是指來自“正常活動”的所得

合約規定雙方或多方之間的權利與義務

客戶是指取得商品或服務的一方

- 下列項目不包括在IFRS 15的範圍內：
 - 租賃、保險、金融工具、某些保證合約及某些非貨幣性資產交換
 - 股利與利息(回歸IAS 39規範)
- 合約中包含了適用其他準則的組成部分：
 - 優先適用其他準則

合作安排?

收入認列五步驟

核心原則

認列收入以反映商品或服務的移轉



第1步-辨識與客戶之間的合約



第2步-辨識合約中的單獨履約義務



第3步-決定交易價格



第4步-分攤交易價格



第5步-在履約義務已滿足的時點（或期間）認列收入

收入確認模型

舉一個簡單的例子...

- 合約: 企業向客戶銷售X、Y產品和Z服務
- 交易價格: 12萬元，其中50%是預付款，當三種產品全部交付時支付餘款50%
- 單獨售價: 每件產品/服務在單獨銷售時的售價分別是5萬元
- 產品性質:
 - 產品X: 控制權在某一時點移轉的商品
 - 產品Y: 控制權在某一時點移轉的商品
 - 服務Z: 在一年內隨時間移轉的服務

收入認列模型 – 簡單釋例

第1步-辨識與客戶之間的合約

第2步-辨識合約中的單獨履約義務

第3步-決定交易價格

第4步 - 分攤交易價格

第5步-在履約義務已滿足的時點（或期間）認列收入

收入認列模型 – 簡單釋例

第1步 – 雙方已簽立合約

第2步 – X、Y和Z分別出售給客戶，客戶能夠分別單獨地從這三種產品獲益 – 三項單獨的履約義務

第3步 – 交易價格確定為12萬元

第4步 – 按照20%折扣率計算金額平均分攤至X、Y和Z

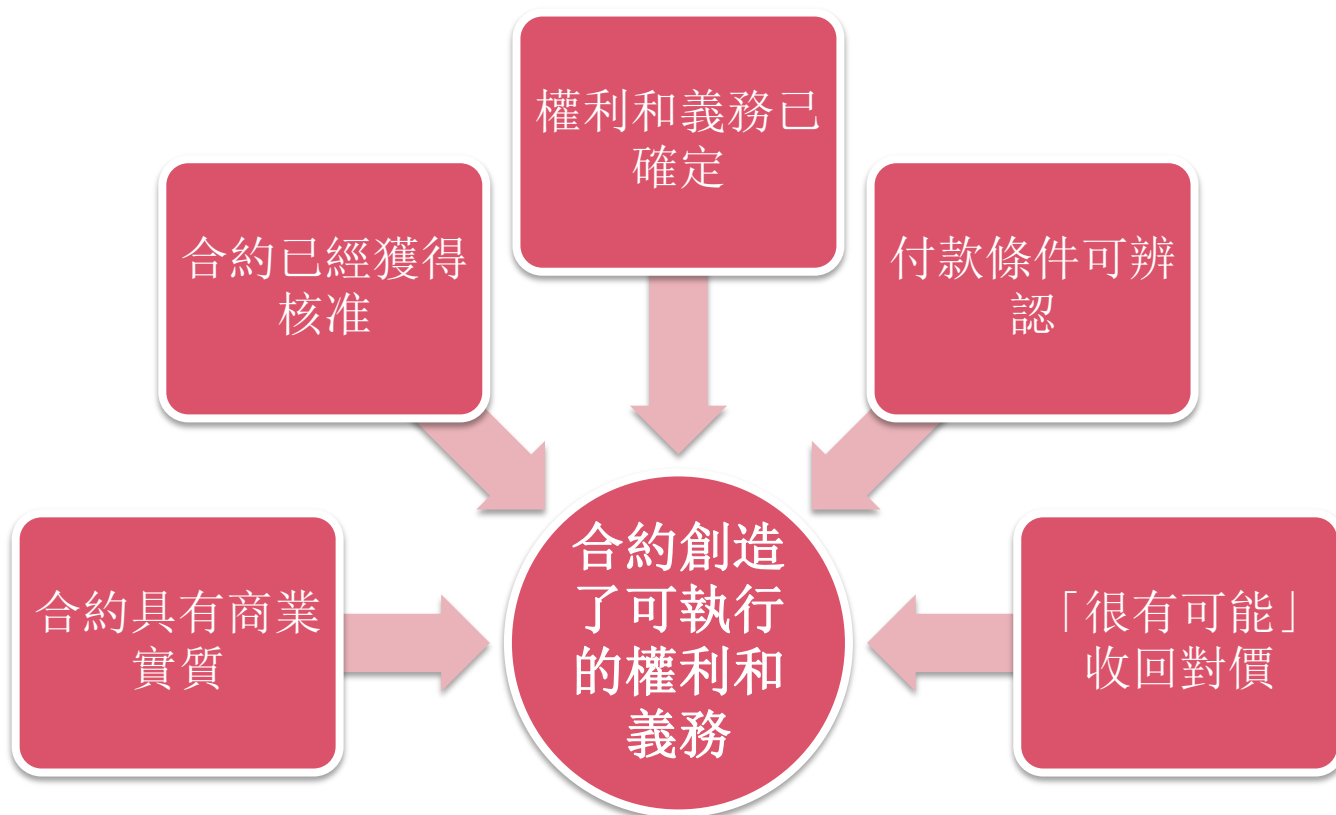
單獨售價總額 =	15萬元
交易價格總額 =	12萬元
折扣率 =	20%
折扣 * 單獨售價 =	4萬元

第5步 – 當X/Y的控制權轉移時各認列收入4萬元
在提供Z的期間內認列收入4萬元

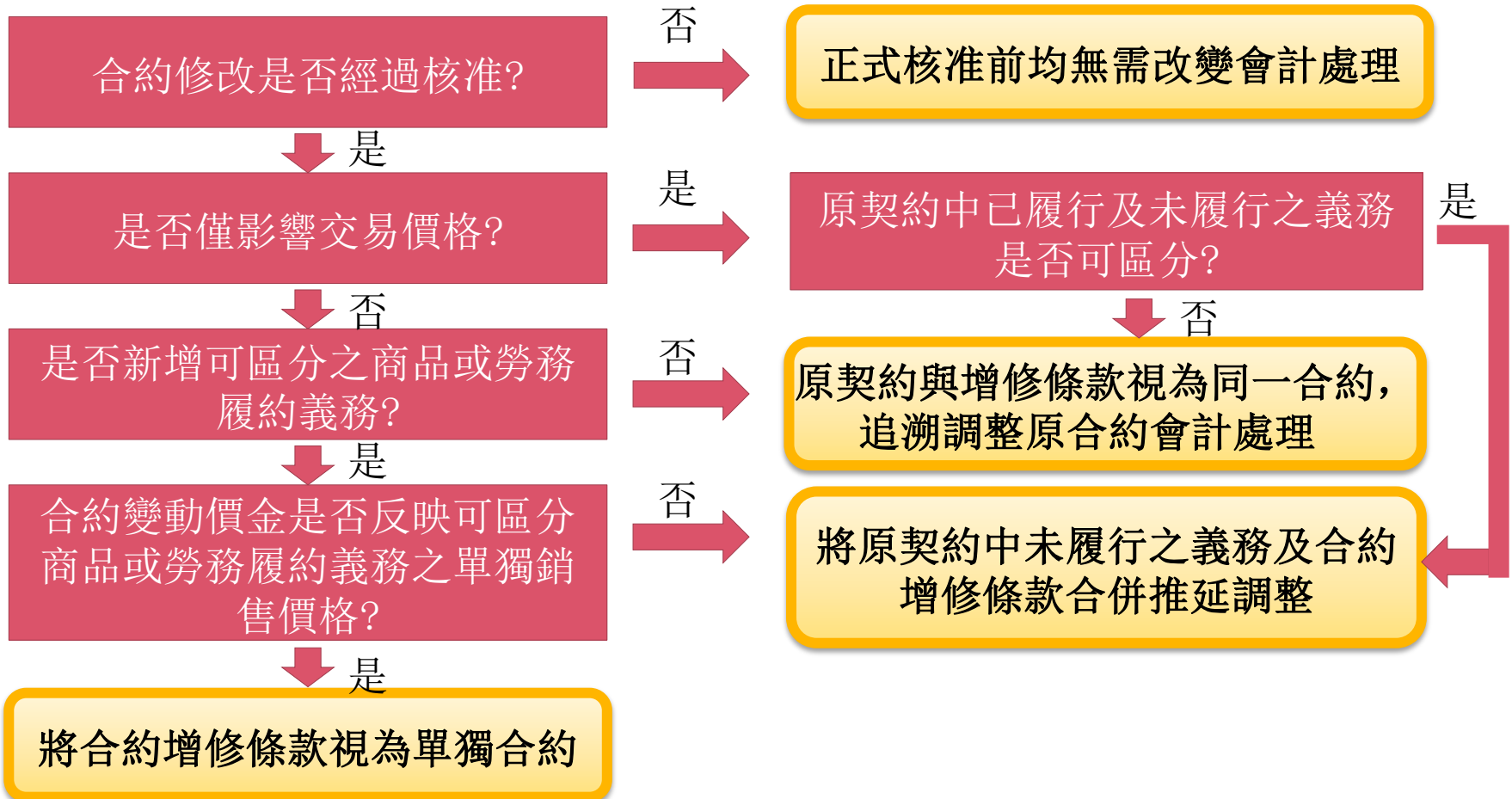
第1步-辨認合約

口頭約定?
PO單?

合約是否存在?



第1步-辨認合約 合約修改



第1步-辨認合約

合約修改釋例

假設

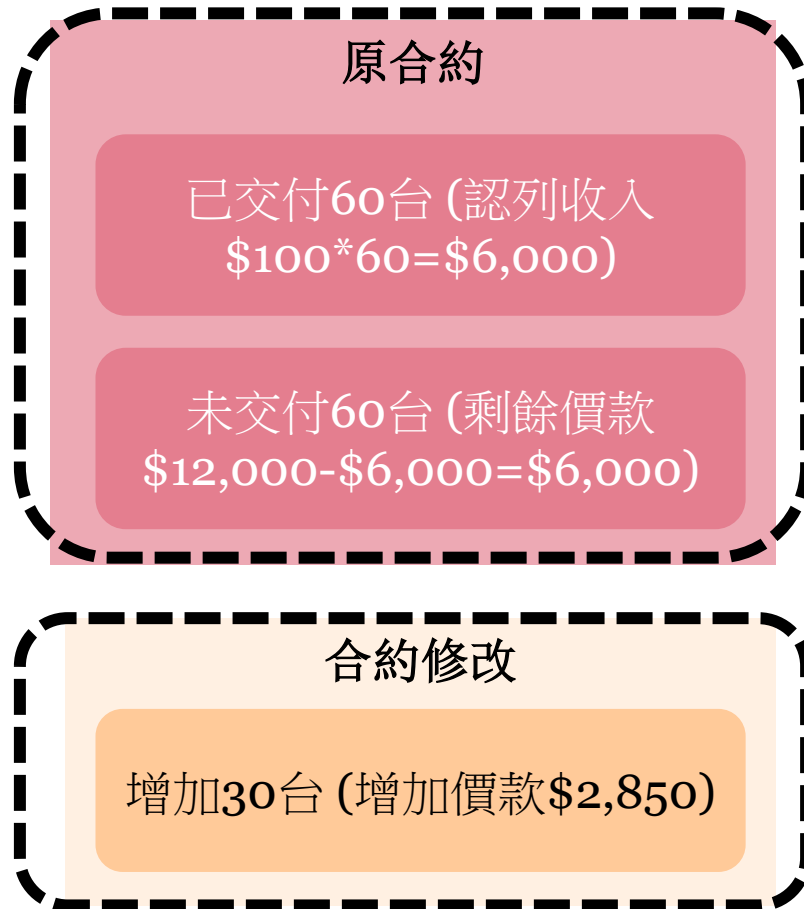
- 一家公司承諾銷售120台設備，價格12,000元（每台設備100元）
- 這些設備將在六個月期間的不同時間被移轉給客戶
- 60台設備被移轉後，合約被修改
- 公司承諾以2,850元的價格多交付30台設備（每台設備95元）
- 剩餘90台設備的合約對價總額是8,850元

IFRS下的現行會計處理

- 沒有明確的指引可以參考，可能存在各種不同的實務處理方法

第1步-辨認合約

合約修改釋例



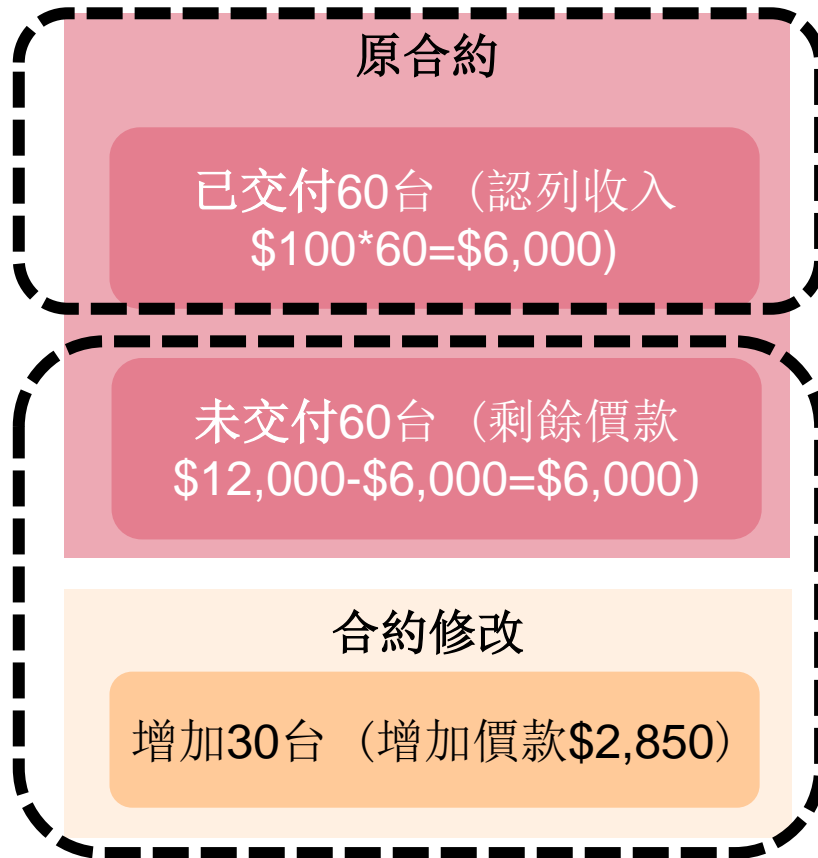
會計處理：合約修改視為單獨的新合約

新增的30台設備在移轉時按照每件95元認列($\$2,850/30=\95)

情況一：

- 合約修改所新增商品與原合約所承諾之商品可區分，且
- 因範圍增加而增加的對價 \$2,850 反映了新增商品的單獨售價

第1步-辨認合約 合約修改釋例



會計處理：原合約終止，產生新合約-推延調整

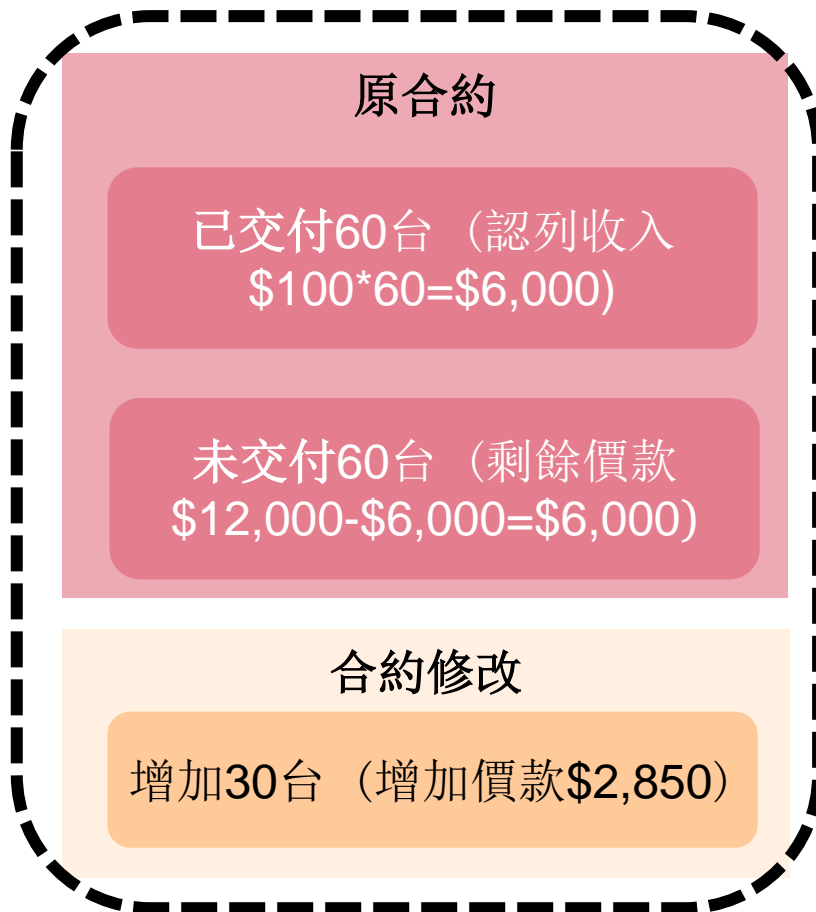
90台設備的交易價格是8,850元 ($\$6,000 + \$2,850$)，即未交付的每台設備認列收入98.33元 ($\$8,850 / 30 = \98.33)

情況二：

- 未交付(含新增)的90台設備與已交付的60台可明顯區分
- 因範圍增加而增加的對價 $\$2,850$ 並非反映新增商品的單獨售價

第1步-辨認合約

合約修改釋例



會計處理：現有合約的延續-追溯調整

根據原有合約及合約修改條件，對60台已交付的設備採用累計追補的方法調整

情況三：

- 未交付(含新增)的90台設備與已交付的60台不可區分

第2步 - 辨認履約義務

履約義務為承諾移轉給客戶之商品或勞務，包括：

- 敘明於合約條款
- 隱含於合約中
- 由商業實務慣例產生

辨認個別履約義務對於收入衡量和認列時點相當重要！

第2步 - 辨認履約義務

單獨的履約義務

- 可區分的商品或服務：
 - 客戶能夠從單獨使用該商品或服務、或將其與客戶隨時可取得的其他資源一起使用中獲益；及
 - 提供商品或服務的承諾不依賴合約中的其他承諾，或不與合約中的其他承諾相互關聯；

例如，建築物

- 一系列的同類商品/服務在一段時間內以一貫的方式移轉至客戶

例如，日常清潔服務

這在實務中意味著什麼？

第2步 - 辨認履約義務 實務釋例

關於隱含承諾的具體指引

可區分的 個別商品或服務

單獨銷售
或
能夠單獨使用

- 消費性產品
- 僅需簡易安裝的商品
- 手機及服務
- 免費商品或禮品

整合的一組商品 或服務

依賴合約中的其他
項目，或與合約中
其他項目相互關聯

- 建造合約
- 複雜的安裝
- 客製化的軟體解決方案
- 手機及服務

判斷!

一系列的同類 “服務”

同類且在一段時間
內以一貫方式移轉

- 日常清潔服務
- 輪渡服務
- 客服中心服務

第3步 - 決定交易價格

- 估計變動對價：期望值或最可能之金額，以較能預測之方法估計
- 若預期與變動對價相關的不確定性消除時，**高度很有可能**不會導致重大的收入迴轉，則可將變動對價包括在交易價格之中
- 當存在**重大融資組成部分**時，應調整時間價值，除非移轉商品/勞務與客戶付款之時間間隔在一年以內

第3步 - 決定交易價格

重大融資組成部分

如果合約給交易的任一方提供了重大的融資利益，應對交易價格進行調整

需要考慮的因素：

- 約定的對價和現金售價之間的差異
- 付款與商品或服務移轉之間時間間隔長度和市場利率的綜合影響
- 存在時間性差異的原因

為簡化實務運用，若付款與商品或服務移轉之間的期間短於一年，可不進行調整

折現率應反映取得融資一方的信用特性

工程保留款？

第3步 - 決定交易價格 變動對價

折扣

讓價

價格減讓

退款

罰款

業績獎金

基於銷售額和使用
情況收取的權利金

獎勵

信用問題導致的不確定
性

第3步 - 決定交易價格 變動對價

折扣

折價

折讓

原因？

- 如果合約開始就對取得對價存在重大的疑慮，則：

屬於第1步 - 合約是否存在？

基於銷售額和使用
基礎計算的權利金

獎勵

信用問題導致的不確定
性

根據能最佳反映情況的方法，採用期望值或最可能之金額做出估計。

第3步 - 決定交易價格 變動對價

僅當與變動對價相關的不確定性消除時，高度很有可能不會導致重大的收入迴轉，交易價格始應包括變動對價

不確定性會持續
很長一段時間

類似合約的
經驗有限

易受企業掌控範圍
之外的因素所
影響

可能的結果範圍
廣泛

主要影響

- 必須認列高度很有可能不會迴轉的“最低金額”
- 在每一報導期間結束日重新評估

第3步 - 決定交易價格

認列變動對價的例外-以銷售基礎或使用基礎計算之權利金

對於智慧財產的授權使用，當權利金是基於銷售額或使用情況計算時，**僅**當銷售發生/使用時認列收入

- 不適用“高度很有可能”的限制
- 該例外不能類推適用

有何挑戰？

- 什麼是授權使用？
- 什麼是基於銷售額或使用情況的權利金收入？
- 什麼是智慧財產？

哪些行業受到影響？

- 製藥
- 軟體及高科技
- 傳播媒體

第4步-分攤交易價格

- 基於所承諾商品或服務的**相對**單獨售價，將交易價格分攤至各項單獨履約義務：
 - 實際售價或估計售價
 - 如果售價是**高度變動或不確定的**，使用“剩餘法”估計單獨售價（與現行實務不同）
- 當存在變動對價時，交易價格的分攤可能存在某些複雜的情形

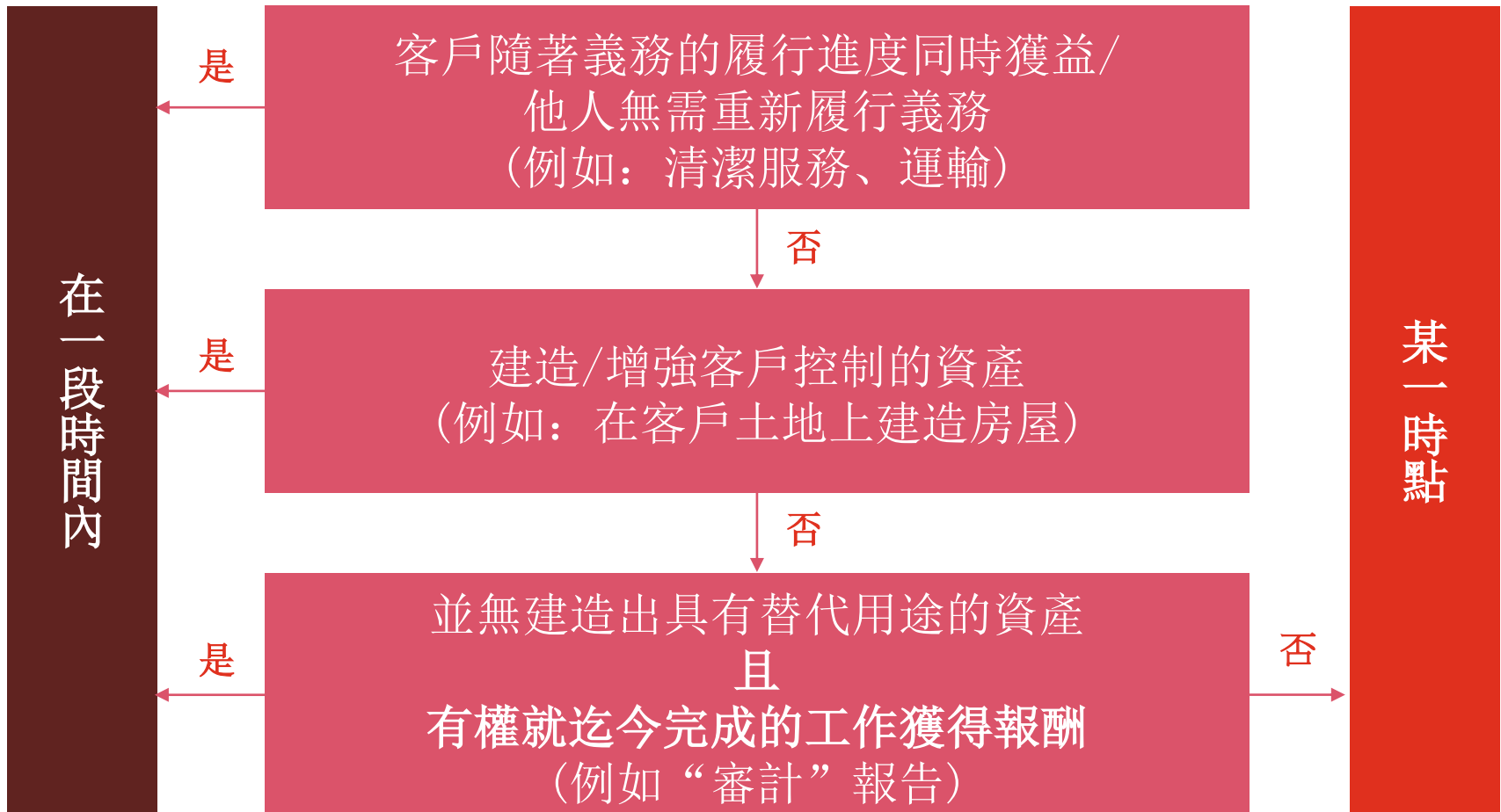
第5步 – 認列收入

關鍵問題：對商品/勞務的控制
在某一時點移轉還是在一段時間內
隨時移轉？

- 新準則適用於每個單獨的履約義務
- 首先，評估履約義務是否“**在一段時間內**”滿足
 - 依據向客戶移轉商品或服務的模式認列收入
- 如果不是，則是在**某一時點**轉移
 - 當控制移轉時，認列收入

第5步 – 認列收入

什麼情況下控制在一段時間內轉移？



第5步 – 認列收入

替代用途及獲取報酬的權利？

必須同時具備……

無替代用途

- 無論從合約約定或從實際情況而言，企業不能在建造/增強資產的過程中隨時將其轉為他用
- 例如，合約規定，不能將其出售給其他客戶

有權
就至今為止完成的工
作獲取報酬

- 對至今完成的工作有權收取近似於售價的報酬
- 例如，收回成本加上合理的利潤

第5步 – 認列收入

你有獲取報酬的權利嗎？

合約條款釋例

有權獲取報酬？

客戶取消合約時，支付成本+5%，無訂金，正常毛利 5-8%



客戶支付的10%定金被沒收，企業保留在製品



客戶依據取消合約的日期支付取消費用



客戶按各個里程碑付款且不可退款



客戶預先支付全額款項且不可退款



合約的其他條款約定滿足“有權獲取報酬”的條件，但當企業不能在約定期間內將所有權移轉客戶時，客戶可獲得已付款項的全額返還



第5步 – 認列收入

釋例—某一時點或是在一段時間內

- B委託A對其所銷售產品的使用情況進行追蹤，並在三個月後提供追蹤報告給B
- 如果B取消服務，則需支付罰款且無法取得報告

某一時點

或

在一段時間內

原因？

- B沒有在A進行追蹤時同時獲益，對進行中的報告也沒有控制
- 罰款不是一項取得報酬的權利

什麼情況下結論可能不同？

- 客戶在工作被履行的過程中取得報告（或取消服務時可取得至今為止已完成的工作成果）
- 有權在合約存續期內就至今為止完成的工作獲取報酬（含利潤）

第5步 – 認列收入

釋例 – 某一時點或是在一段時間內

- 客戶購買了建案中一戶指定的預售屋
- 客戶依據工程進度里程碑付款
- 如果客戶不履行合約條款, 依據合約條款出售人可以在完工後主張對客戶的特定權利 (即客戶必須驗收房屋並支付價款)

某一時點

或

在一段時間內

原因?

- 出售人可以依據法律權利而主張獲取報酬的權利

什麼情況下結論可能不同:

- 根據以前的案例、法律和歷史, 出售人可能無法主張獲取報酬的權利
- 過戶之前客戶僅需支付罰款即可解約

第5步 – 認列收入

釋例 – 委託生產

- 製造商A公司與一個客戶簽訂了製造52,000件專利產品的合約，A公司不得將該項產品出售其他客戶
- 合約條款規定，如果客戶因A公司違約之外的其他原因取消合約，客戶仍應為尚未交貨但已生產的成品和半成品支付全額價款

某一時點

或

在一段時間內

原因？

- 產品的性質滿足“無替代用途”
- 付款條件也滿足“獲取報酬的權利”

什麼情況下結論可能不同：

- 如果是一個標準規格產品而非專利產品
- 不同的付款條件

第5步 - 認列收入

衡量履約義務完成進度

產出法

- 直接衡量已移轉之商品或勞務
 - 已完成之履約
 - 已達成之結果
 - 已生產或交付之數量
 - ...

衡量時點存有重大在製品者?

投入法

- 滿足履約義務所做之努力或投入
 - 消耗之資源
 - 花費之人工小時
 - 發生之成本
 - ...
- 應排除該投入無法代表商品或勞務之控制移轉部分

第5步 - 認列收入

控制在某一時點移轉的指標

賣方就資產獲得報酬的權利

客戶已接受資產

客戶擁有資產的法定所有權

客戶擁有資產實體

客戶擁有重大的風險和報酬

考慮事項

- 沒有某個指標是決定性的 - 需要進行**判斷!**

授權 - 分為兩類

靜態授權

- **使用**已存在於**授權時點**之智慧財產之權利
(Right to use)
- 在某一時點認列收入

第一步…
授權是否為一項單獨的履約義務？

動態授權

- **取用**存在於**授權期間**之智慧財產之權利
(Right to access)
- 在一段時間內認列收入

屬於動態授權的情況：

授權方執行對智慧財產有重大影響的活動

活動並不會導致移轉商品/服務予客戶

授權使客戶受到這些活動的影響

需要進行判斷
對現行實務有何影響？

授權

釋例：品牌授權

例如：運動品牌授權 - 動態還是靜態？

授權方執行對智慧財產有重大影響的活動

活動並不會導致移轉商品/服務予客戶

授權使客戶受到這些活動的影響

授權方負責品牌行銷

品牌的行銷並不會移轉商品/服務予客戶

客戶受到行銷活動的影響

動態 = 在一段時間內認列收入

合約成本

取得合約之增額成本

- 如果預期將可收回，則應認列為資產
- 若攤銷期間短於一年，則可將其費用化

履行合約之成本

- 應優先適用其他準則
- 如果與合約直接相關，產生或增強了企業將用於滿足未來履約義務的資源，且這些成本預期可被回收，則企業應將這些成本認列為資產

攤銷

- 與相關商品或服務移轉給客戶的模式一致
- 攤銷期間可能長於合約期間

減損

- 當帳面金額超過預計合約淨對價時，認列減損損失
- **US GAAP**禁止減損迴轉，**IFRS**則要求迴轉

合約成本

假設

- 公司在投標競爭中脫穎而出，獲得為一家新客戶提供諮詢服務的機會。
- 公司為獲取合約發生以下成本：

	金額	發生增額成本
進行盡職調查的外部法律費用	15,000	否
為遞交投標書發生的差旅費	25,000	否
向銷售員工支付的佣金	10,000	是
根據年度銷售目標、公司整體盈利情況及個人業績評估結果，酌情向銷售主管發放年度獎金。	50,000	否

問題：

上述成本是否屬於獲取合約的增額成本？

未來的揭露

合約餘額相關資訊

更具廣度和深度的揭露

收入的分類

期中報告的揭露

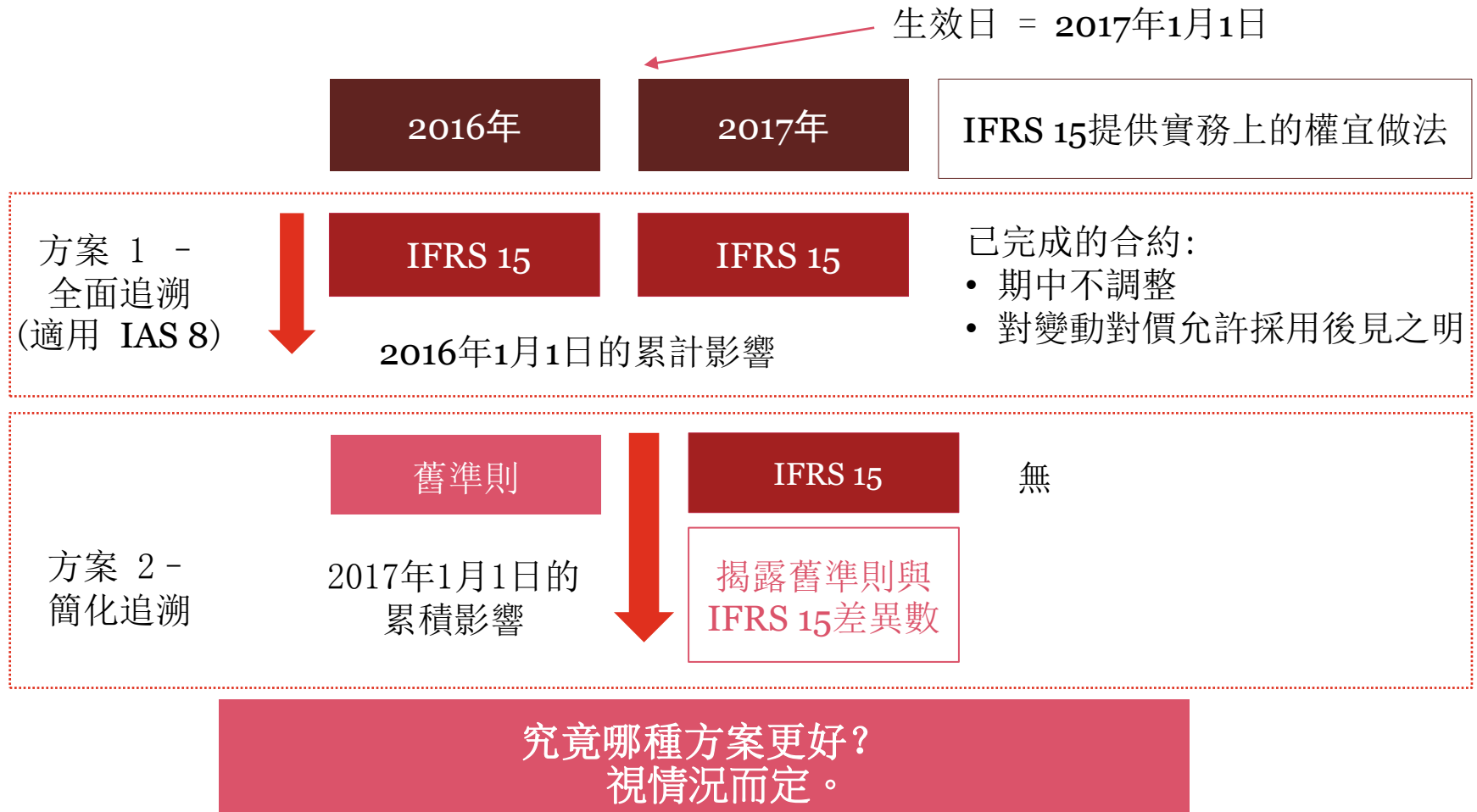
過渡期間

- 自**2017年1月1日**或以後開始的年度期間生效(生效日可能延後至**2018年1月1日**)
- 「追溯適用」 vs. 「**簡化追溯適用法**」
- 允許提前適用

- 適用於自生效日起的現有合約及未來合約
- 於生效日認列累計影響
- 揭露對適用期間的影響



過渡期間 - 釋例



IFRS 15: 客戶合約之收入 (上)

-新舊準則重大差異

1.2

IFRS 15與現行準則的重大差異

主管機關已發布IFRS 15與現行收入準則差異，並置於台灣證券交易所IFRS專區供參，以下僅就重大差異與以說明。

<http://www.twse.com.tw/ch/listed/download/IFRSNEWS10405281033.pdf>



The screenshot shows the website for International Financial Reporting Standards (IFRSs) in Taiwan. The main header includes navigation links such as '訊息中心', '關於IFRSs', '版本升級', 'IFRSs轉換實務', '採用IFRSs', '推動小組工作計畫', 'IFRSs知識學習', '聯絡我們', and '網站地圖'. The main title is '國際財務報導準則 IFRSs' with the subtitle 'International Financial Reporting Standards'. A '最新消息' (Latest News) section highlights two items: 'IFRS專區新增「IFRS 15與現行收入準則差異分析」' and '金管會IFRSs下載專區新增「行動版IFRSs公報下載」，歡迎多加利用。'. Below this is a '新聞發布' (News Release) table with columns for '標題' (Title) and '日期' (Date).

標題	日期
IFRS 15與現行收入準則差異	104年5月25日
TRG會議「IFRS 15議題彙編」	104年5月25日
IFRSs翻譯覆審專案委員會發布「重要會計用語中英對照」	98年10月6日
各公司宜儘速成立跨部門之專案小組負責推動IFRSs	98年6月12日
金管會發布「我國會計準則直接採用國際會計準則之推動架構案」	98年5月14日
證交所網站新設「國際會計準則(IFRSs)專區」	98年3月13日

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：辨認可區分之商品或勞務

IFRS 15	現行規定
<p>當辨認合約中的商品或勞務是否為一履約義務時，IFRS 15規定，若同時符合下列條件時，對客戶承諾之商品或勞務係可區分：</p> <ul style="list-style-type: none">(a) 客戶可自該商品或勞務本身或連同客戶輕易可得之其他資源獲益（亦即該商品或勞務能被區分）。(b) 企業移轉該等商品及勞務予客戶之承諾可與該合約中之其他承諾單獨辨認（亦即該商品或勞務依合約之內涵係可區分）。	<p>無明文規定，現行作法可能分歧。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：清償退款負債時自客戶回收產品之權利

IFRS 15	現行規定
<p>企業於移轉附退貨權之產品時，應同時認列收入、退款負債及清償退款負債時自客戶回收產品之權利（資產）。</p>	<p>若企業已移轉商品所有權之重大風險及報酬予買方，應於銷售時認列收入並認列退貨之負債。有關清償退款負債時自客戶回收產品之權利認列與否並無明文規定，現行作法可能分歧。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：估計變動對價及其限制

IFRS 15	現行規定
<p>企業應依「期望值」或「最可能之金額」估計變動對價金額。惟並非依照前述方式估計之變動對價全數可列入交易價格來認列收入。</p> <p>可列入交易價格之變動對價金額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。</p>	<p>無明文規定，現行作法可能分歧。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：合約中存在之重大財務組成部分- 客戶預付款項

IFRS 15	現行規定
<p>合約可能提供客戶或企業重大財務利益，是以，若客戶預付商品及勞務之款項，亦應評估是否有重大財務組成部分；若有，應調整承諾之對價金額以反映貨幣時間價值之影響。</p>	<p>IAS 18僅對企業遞延收款時點時要求考量是否實質上構成融資交易，其未來應收取之對價金額應以設算利率折現決定公允價值，對於預收對價，現行條文並無明文規定。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：非現金對價-後續變動

IFRS 15	現行規定
<p>非現金對價之公允價值後續因對價之形式而變動者（例如，企業有權自客戶取得之股份之價格變動），不調整收入；因對價形式以外之原因而變動者（例如，公允價值可能因企業之履行結果而變動），應適用限制變動對價之估計值之規定。</p>	<p>無明文規定，現行作法可能分歧。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：將交易價格分攤至履約義務

IFRS 15	現行規定
<p>將交易價格分攤至履約義務之規定適用於IFRS 15範圍內之所有合約：</p> <ol style="list-style-type: none">1. 原則上企業應以相對單獨售價為基礎，將交易價格分攤至合約中辨認出之每一履約義務。2. 估計單獨售價之方法包括但不限於：調整市場評估法、預期成本加利潤法及剩餘法。惟僅於符合特定條件時，始得使用剩餘法估計單獨售價。	<p>IAS 18及IFRIC 13均未明確說明應採用何種方法將交易對價分攤至一交易之可單獨辨認組成部分，或者在何種情況下採用。因此，現行作法可能分歧。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：將交易價格分攤至履約義務-折扣之分攤

IFRS 15	現行規定
<p>除當企業有可觀察證據顯示全部折扣僅與合約中一個或多個（但非所有）履約義務相關外，企業應按比例將折扣分攤至合約中之所有履約義務。</p>	<p>無明文規定，現行作法可能分歧。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：滿足履約義務

IFRS 15	現行規定
<p>滿足履約義務為將承諾之商品或勞務之控制移轉予客戶時，於控制移轉時認列收入。而控制係指主導該移轉資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力，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。</p>	<p>銷售商品應於企業已將商品所有權之重大風險及報酬移轉予買方及其它條件完全滿足時認列收入。針對涉及提供勞務之交易或長期工程合約另有相關收入認列規定。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：取得合約之增額成本-認列

IFRS 15	現行規定
<p>企業若預期可回收其取得客戶合約之增額成本，企業應將該等成本認列為資產。若認列為資產之取得合約成本攤銷期間為一年以內，可將該增額成本於發生時認列為費用。</p>	<p>現行關於取得合約成本之規定如下</p> <p>(1) 建造合約 係指為取得合約所發生之直接相關成本，若能單獨辨認及可靠衡量，且很有可能獲得該合約，則該項成本應計入為合約成本。</p> <p>(2) 會計研究發展基金會IFRS問答集 若客戶取得成本屬支付予客戶者，不得資本化為無形資產；若屬支付予客戶以外第三方，符合特定條件下得資本化為無形資產。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：取得合約之增額成本-攤銷

IFRS 15	現行規定
<p>認列為資產之取得合約成本及履約成本，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。</p>	<p>(1) 建造合約 當建造合約之結果能可靠估計時，與該建造合約有關之合約收入及合約成本應於報導期間結束日參照合約活動之完成程度分別認列為收入及費用。</p> <p>(2) 會計研究發展基金會IFRS問答集 依基金會IFRS問答集認列為無形資產者，雖於問答集中未提及攤銷方式，實務上將依IAS 38無形資產之攤銷處理。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：合約修改

IFRS 15	現行規定
<p>IFRS 15對所有適用範圍之合約修改提供明確指引及定義（如下），而與現行僅規定建造合約變更之範圍不同；且合約修改須被核准始適用相關會計處理，與現行規定客戶很有可能同意變更或接受求償的認列條件不同，因此，可能改變現行實務作法。</p>	<p>除了建造合約之修改、變更及求償之外，無明文規定其他合約修改如何處理，故現行作法可能分歧。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：保固-客戶有單獨購買保固之選擇權

IFRS 15	現行規定
<p>將保固區分為提供客戶相關產品會如各方所預期運作之保證（因該產品與所協議之規格相符），或除提供客戶該產品與所協議之規格相符之保證外，亦提供勞務者。</p> <p>若客戶有單獨購買保固之選擇權，該保固係可區分之勞務，因企業承諾除提供具合約所述功能之產品予客戶外，亦提供該勞務。於該等情況下，企業應依將所承諾之保固視為一履約義務，並將交易價格之一部分分攤至該履約義務。</p>	<p>IAS 18提及與同一交易或其他事項有關之收入及費用應同時認列，費用則包括商品運送後所發生之保固；IAS 37則規定，產品保固義務，於符合認列基準時，應認列負債準備，惟並無明文規定對不同性質之保固採不同會計處理，現行作法可能分歧。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：保固-客戶無單獨購買保固之選擇權

IFRS 15	現行規定
<p>若客戶並無單獨購買保固之選擇權，企業應依IAS 37「負債準備、或有負債及或有資產」之規定處理該保固，除非所承諾之保固（或其一部分）除提供客戶該產品與所協議之規格相符之保證外，亦提供勞務。</p>	<p>IAS 18提及與同一交易或其他事項有關之收入及費用應同時認列，費用則包括商品運送後所發生之保固；IAS 37則規定，產品保固義務，於符合認列基準時，應認列負債準備，惟並無明文規定對不同性質之保固採不同會計處理，現行作法可能分歧。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：客戶對額外商品或勞務之選擇權

IFRS 15

IFRS 15係規範所有企業給予客戶取得額外商品或勞務之重要選擇權。若合約中企業給予客戶取得額外商品或勞務之選擇權(例如客戶獎勵積分或合約續約權)，僅於該選擇權提供客戶尚未簽訂該合約則無法取得之**重要權利**時，該選擇權始產生合約中之一**履約義務**。若選擇權提供客戶一重要權利，企業應於移轉該等未來商品或勞務時或於該選擇權到期時認列收入。

現行規定

IFRIC 13僅規範企業給予客戶之獎勵積分。企業應適用IAS 18.13，將獎勵積分認為給與獎勵積分之原始銷售中可單獨辨認之組成部分。原始銷售之相關已收或應收對價之公允價值應分攤至獎勵積分及該銷售之其他組成部分。

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：可與合約中其他所承諾之商品或勞務區分之授權承諾

IFRS 15	現行規定
<p>IFRS 15針對屬單獨履約義務之授權承諾區分為兩類，一類為取用存在於授權期間之企業智慧財產之權利，另一類為使用已存在於授權時點之企業智慧財產之權利。</p>	<p>IAS 18於釋例中針對授權區分為使用企業資產性質之權利金及實質上即為銷售性質之權利金，惟未有明確的區分指引，且釋例非屬準則規定，現行作法可能分歧。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：授權承諾為提供客戶取用企業智慧財產之權利

IFRS 15	現行規定
<p>若符合IFRS 15.B58 之三項條件，則該授權為提供客戶取用存在於授權期間之智慧財產之權利，企業應將該授權之承諾作為隨時間逐步滿足之履約義務處理，因隨履約發生，客戶會同時取得並耗用來自企業履約（即提供客戶取用其智慧財產）之效益。企業應選擇適當之方法衡量該提供取用之履約義務完成程度並認列收入。</p>	<p>無明文規定，現行作法可能分歧。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：授權承諾為提供客戶使用企業智慧財產之權利

IFRS 15	現行規定
<p>若未符合IFRS 15. B58之條件，企業之承諾性質係提供一項使用已存在於授權予客戶時點（以形式及功能而言）之企業智慧財產之權利。此意指於授權移轉時點，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。企業應將該提供客戶使用企業智慧財產之承諾作為於某一時點滿足之履約義務處理。</p>	<p>無明文規定，現行作法可能分歧。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：智慧財產授權-以銷售基礎或使用基礎計算之權利金

IFRS 15	現行規定
<p>對客戶為換得智慧財產之授權而承諾以銷售基礎或使用基礎計算之權利金，企業僅於（或隨）下列事項較晚發生者發生時，始應認列收入：</p> <ul style="list-style-type: none">(a) 發生後續銷售或使用；及(b) 已分攤部分或全部以銷售基礎或使用基礎計算之權利金之履約義務已滿足（或已部分滿足）。	<p>IAS 18於釋例中僅提供應於很有可能收到時認列收入之原則性概念，實務作法可能分歧。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：付給客戶之對價

IFRS 15	現行規定
<p>企業應將付給客戶之對價作為交易價格及收入之減少，除非對客戶之支付係用以換得客戶移轉可區分之商品或勞務予企業。</p> <p>若付給客戶之對價金額超出企業自客戶收取之可區分商品或勞務之公允價值，此種超額應作為交易價格之減少處理。若無法合理估計自客戶收取之商品或勞務之公允價值，亦應將付給客戶之所有對價作為交易價格之減少處理。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.70-72】</p>	<p>除客戶忠誠計畫外，無明文規定，現行作法可能分歧。</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：再買回協議

IFRS 15

評估控制是否移轉予客戶時，應考量再買回協議。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。

前述再買回協議通常有三種形式：

- (a) 企業再買回資產之義務（遠期合約）；
- (b) 企業再買回資產之權利（買權）；
- 及
- (c) 企業應客戶要求再買回資產之義務（賣權）。

【相關條文：IFRS 15.B65】

現行規定

於現行規定下亦提及考量再買回商品之協議，惟並未提供如IFRS 15較詳細之區分情況說明相對之處理方式，現行做法可能分歧。

【相關條文：IAS 18.13,釋例5】

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：再買回協議-企業有再買回資產之義務或權利

IFRS 15	現行規定
<p>若屬企業具再買回資產之義務（遠期合約）、或企業再買回資產之權利（買權）情況，客戶並未取得對該資產之控制，應按租賃（以低於該資產原始售價之金額再買回該資產）或融資（以等於或高於該資產原始售價之金額再買回該資產）處理。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.34,B64-B75】</p>	<p>於現行規定下亦提及考量再買回商品之協議，惟並未提供如IFRS 15較詳細之區分情況說明相對之處理方式，現行做法可能分歧。</p> <p>【相關條文：IAS 18.13,釋例5】</p>

IFRS 15與現行準則的重大差異

議題：再買回協議-企業應客戶要求再買回資產之義務

IFRS 15

當客戶要求賣回價格**低**於資產原始售價時，於合約開始時考量客戶是否有**重大經濟誘因行使該賣回權利**而決定依**租賃**（有重大經濟誘因）或視為**附退貨權之產品銷售**處理（無重大經濟誘因）；當客戶要求賣回價格**等於或高於**資產原始售價時，視該資產之預期市場價值高或低等因素決定採**融資**規定處理或視為**附退貨權之產品銷售**處理。

企業比較再買回價格與售價時，應考量貨幣時間價值。若選擇權因未行使而失效，企業應除列負債並認列收入。

【相關條文：IFRS 15.34,B64-B75】

現行規定

於現行規定下亦提及考量再買回商品之協議，惟並未提供如IFRS 15較詳細之區分情況說明相對之處理方式，現行做法可能分歧。

【相關條文：IAS 18.13,釋例5】

IFRS 15: 客戶合約之收入 (下)

-收入新準則對產業之影響及因應

2

收入新準則對產業之影響及因應

主管機關將發布IFRS 15與現行準則對各主要產業(包含電信業、百貨業、生技業、營建業、軟體文創業)可能造成之影響分析，以下僅就電信業、零售業、生技業及科技/製造業之主要差異與以舉例說明。

Section 1

IFRS 15 對電信產業的衝擊



IFRS 15 對電信產業的衝擊

典型的電信通訊服務



如何辨識履約義務？

合約價款如何分攤？

收入應何時認列？

履行合約之成本認列為資產？

IFRS 15 對電信產業的衝擊

典型的電信通訊服務



如何拆分履約義務？

合約價款如何分攤至每一履約義務？

每一履約義務何時認列收入？

IFRS 15 對電信產業的衝擊

釋例一：通訊服務資費方案

ABC 電信公司推出一種新的資費方案，採用此資費方案的客戶若簽約兩年，即可以 NT\$2,990 元取得XX牌的智慧型手機，該資費方案的條款如下：

- 月租費 501 元，月租費可抵通話費
- 02:00~22:00 網內互打免費
- 網內互打非免費的時段，0.0165 元/秒
- 網外免費分鐘數 50 分鐘
- 網外互打超過免費分鐘數，不分時段，網外行動 0.060元/秒，市話 1.4元/每3分
- 網內簡訊 1.0元/則，網外簡訊 2.8元/則
- 來電答鈴前兩個月免費
- 數據449，無線上網每月只需\$449（需預繳兩年）

IFRS 15 對電信產業的衝擊

釋例一：通訊服務資費方案

一) 先判斷資費方案中的各項內容是否為單獨的履約義務：

資費方案內容	是否為單獨履約義務？
手機 2,990 元	V
月租費 501 元，月租費可抵通話費	V
02:00~22:00 網內互打免費	V
網內互打非免費的時段，0.0165 元/秒	X
網外免費分鐘數 50 分鐘	V
網外互打超過免費分鐘數，不分時段，網外行動 0.060元/秒，市話 1.4元/每3分	X
網內簡訊 1.0元/則，網外簡訊 2.8元/則	X
來電答鈴前兩個月免費	V
數據449無線上網（需預繳兩年）	V

IFRS 15 對電信產業的衝擊

釋例一：通訊服務資費方案

二) 按相對單獨售價將交易價格分攤給個別履約義務：

個別履約義務	單獨售價	總單獨售價金額	分攤之金額
手機	10,000 / 每支	10,000	6,523
電信服務 (月租、網內互打)	600 / 每月	14,400	9,393
網外免費分鐘數 50 分鐘	3.6 / 每分鐘	4,320	2,818
來電答鈴前兩個月免費	20 / 每月	40	26
數據449無線上網 (需預繳兩年)	449 / 每月	10,776	7,029
Total		39,536	25,790*

*手機2,990 + 電信服務501*24 + 數據上網449*24 = 25,790

IFRS 15 對電信產業的衝擊

釋例一：通訊服務資費方案

三) 收入認列時點及金額：

個別履約義務	何時認列	認列金額
手機	某一時點(手機交付客戶時)	6,523
電信服務 (月租、網內互打)	服務提供期間	每月391
網外免費分鐘數 50 分鐘	服務提供期間	每月117
來電答鈴前兩個月免費	服務提供期間	每月13
數據449無線上網 (需預繳兩年)	服務提供期間	每月293

其他項目，如網內外互打非免費時段及網內外需收費之簡訊等，皆依日後各月份之實際用量認列為當月之收入。

IFRS 15 對電信產業的衝擊

釋例二：寬頻公司提供開通設定服務

D寬頻公司提供客戶電視及寬頻上網服務，合約期間**12**個月，除每月向客戶收取收視及網路費外，對於新申辦用戶於合約開始時另外收取一筆**\$500**的開通設定服務費。

開通設定服務是單獨履約義務嗎？收入應如何認列？

於許多情況下，收取開通設定費用可能與企業為履行合約而須於合約開始時進行之某些活動相關（例如安裝線路才能提供寬頻服務），若該等活動並未移轉所承諾之商品或勞務予客戶，則該**\$500**前端收費係屬預收款，應於未來提供相關服務時認列為收入。

企業應評估準備合約所發生之成本是否已產生依**IFRS 15**第**95**段之規定應予以認列之資產（履行合約之成本）。

Section 2

IFRS 15 對零售業的衝擊



IFRS 15 對零售業的衝擊

附退貨權交易

透過經銷商銷售

提供予客戶的獎勵

IFRS 15 對零售業的衝擊

附退貨權交易

在零售業附有退貨條款的交易十分普遍，在IFRS 15下與現行作法可能會有什麼不同？

釋例：

A公司銷售100個行李箱，每個售價為\$100，成本為\$50。在銷貨合約時，註明未來180天客戶有退貨權，A公司預計每銷售100個行李箱，可能發生10個退貨的情況，此交易於IFRS 15下應如何處理？



IFRS 15 對零售業的衝擊

附退貨權交易

IFRS 15	分錄		
銷貨分錄	Dr. 應收帳款(100*100)	10,000	
	Cr. 退款負債 (10*100)		1,000
	Cr. 銷貨收入		9,000
估列可能退貨分錄	Dr. 銷貨成本(90*50)	4,500	
	Dr. 退貨資產權(10*50)	500	
	Cr. 存貨		5,000
財務報表表達	P&L		
	銷貨收入	\$9,000	
	銷貨成本	4,500	
	B/S		
	退款負債	1,000	
	退貨資產權	500	

IFRS 15 對零售業的衝擊

透過經銷商銷售

當零售業透過經銷商銷售，與經銷商可能會有退貨權、價格保護等交易安排，因此雖然經銷商實際持有存貨，但商品相關的風險和報酬可能還未移轉。現行IAS 18及未來IFRS 15下收入認列規定如下：

IFRS 15

當客戶取得商品或勞務的控制時，收入應於此時認列。顯示客戶取得商品或勞務的控制的**指標**包括：(綜合考量)

- 企業對該資產之款項有現時權利
- 客戶擁有此資產的法定所有權
- 企業已移轉此資產的實體持有
- 客戶已有該資產所有權之重大風險及報酬
- 客戶已接受該資產

IAS 18

銷售商品應於下列**條件完全滿足**時認列收入：

- (a) 企業已將商品所有權之重大風險及報酬移轉買方；
- (b) 企業對於已出集之商品既不持續參與管理，亦不維持有效控制；
- (c) 收入金額能可靠衡量；
- (d) 與交易有關之經濟效益很有可能流入企業；
- (e) 與交易相關之已發生或將發生之成本能可靠衡量。

IFRS 15 對零售業的衝擊

透過經銷商銷售釋例

可能情況：貨物已送到經銷商倉庫、法律產權已移轉且賣方可就經銷商已收貨商品收取價款、未售完經銷商可退回原出售企業

IFRS 15	IAS 18	收入認列時點
<p>當客戶取得商品或勞務的控制時，收入應於此時認列。顯示客戶取得商品或勞務的控制的指標包括： (綜合考量)</p> <ul style="list-style-type: none">• 企業對該資產之款項有現時權利• 客戶擁有此資產的法定所有權• 企業已移轉此資產的實體持有• 客戶已有該資產所有權之重大風險及報酬• 客戶已接受該資產	<p>銷售商品應於下列條件完全滿足時認列收入：</p> <ul style="list-style-type: none">(a) 企業已將商品所有權之重大風險及報酬移轉買方；(b) 企業對於已出集之商品既不持續參與管理，亦不維持有效控制；(c) 收入金額能可靠衡量；(d) 與交易有關之經濟效益很有可能流入企業；(e) 與交易相關之已發生或將發生之成本能可靠衡量。	<p>IFRS 15可能早於IAS 18</p>

IFRS 15 對零售業的衝擊

提供予客戶的獎勵

企業給與客戶取得額外商品或勞務之選擇權是否為一**重大權利**?
若為**重大權利**，需被視為單獨履約義務

釋例：

一零售商銷貨予客戶，銷貨金額為\$100,000並同時提供予客戶折價券，未來90天內再消費時可享60%折扣。同一時間，零售商另外會舉辦促銷活動，一般消費者在此次促銷活動中可享10%折扣。零售商預估75%取得折價券的客戶會回來消費且平均持券消費\$40,000。零售商對於此折價券應如何進行會計處理？

IFRS 15 對零售業的衝擊

提供予客戶的獎勵釋例

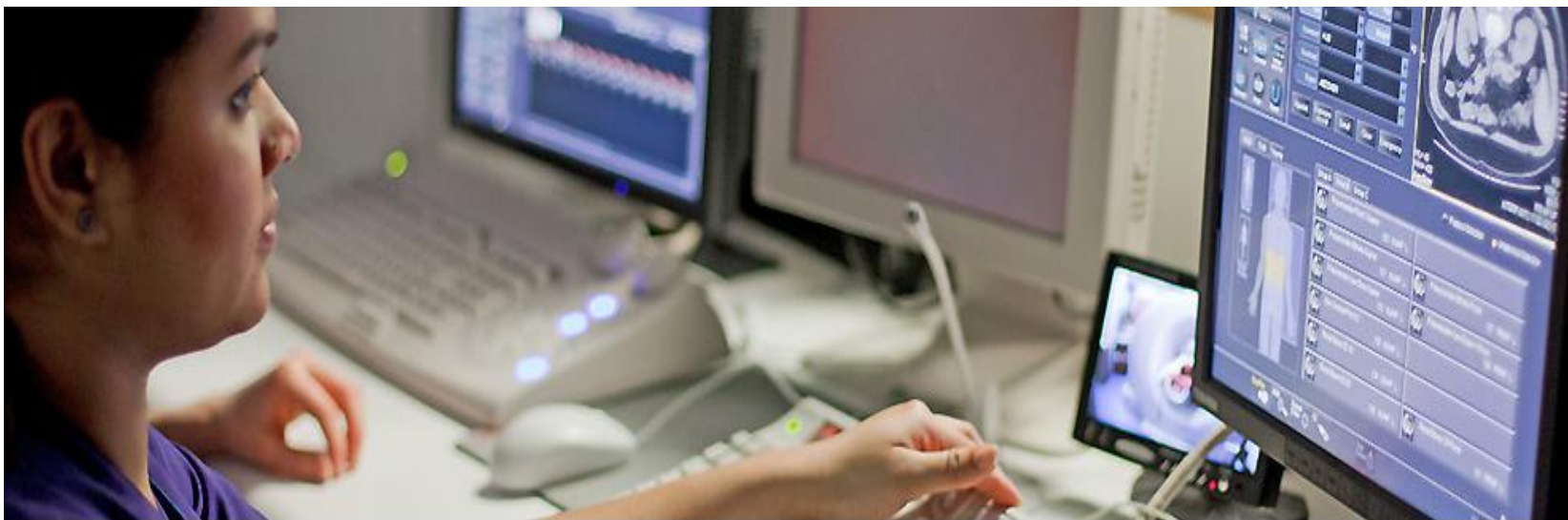
相較於同時間一般消費者僅能取得10%折扣，「60%折扣」代表著一個重大權利，零售商應將折價券視為另一個單獨的履約義務。

要如何計算60%折扣的價值？首先平均消費為\$40,000，持有折價券的客戶相較於一般消費者可取得額外50%的折扣(60%-10%)，故「60%折扣」價值為\$15,000 (平均消費\$40,000*增額折扣50%*使用率75%=\$15,000)。

合約中之履約義務	單獨售價	分攤交易價款	收入認列時點
商品	\$100,000	\$86,957	商品之控制移轉給客戶時
重大權利 (折價券)	\$15,000	\$13,043	當客戶使用折價券或折價券過期失效時

Section 3

IFRS 15 對生技產業的衝擊



IFRS 15 對生技產業的衝擊

生技業可能面臨的問題

合約性質

- 共同開發?共同分攤風險分享效益?
- 合約同時涉及其他準則(例如:租賃)?

智慧財產 (IP) 之授權

- 授權是否可以與合約中的其他商品或勞務拆分?
- 授權之性質?
- 以銷售基礎或使用基礎計算之權利金?

變動對價

- 如何估列?
- 如何評估收入迴轉可能性及幅度?

IFRS 15 對生技產業的衝擊

生技業可能面臨的問題-合約性質

共同開發?共同分攤風險分享效益?

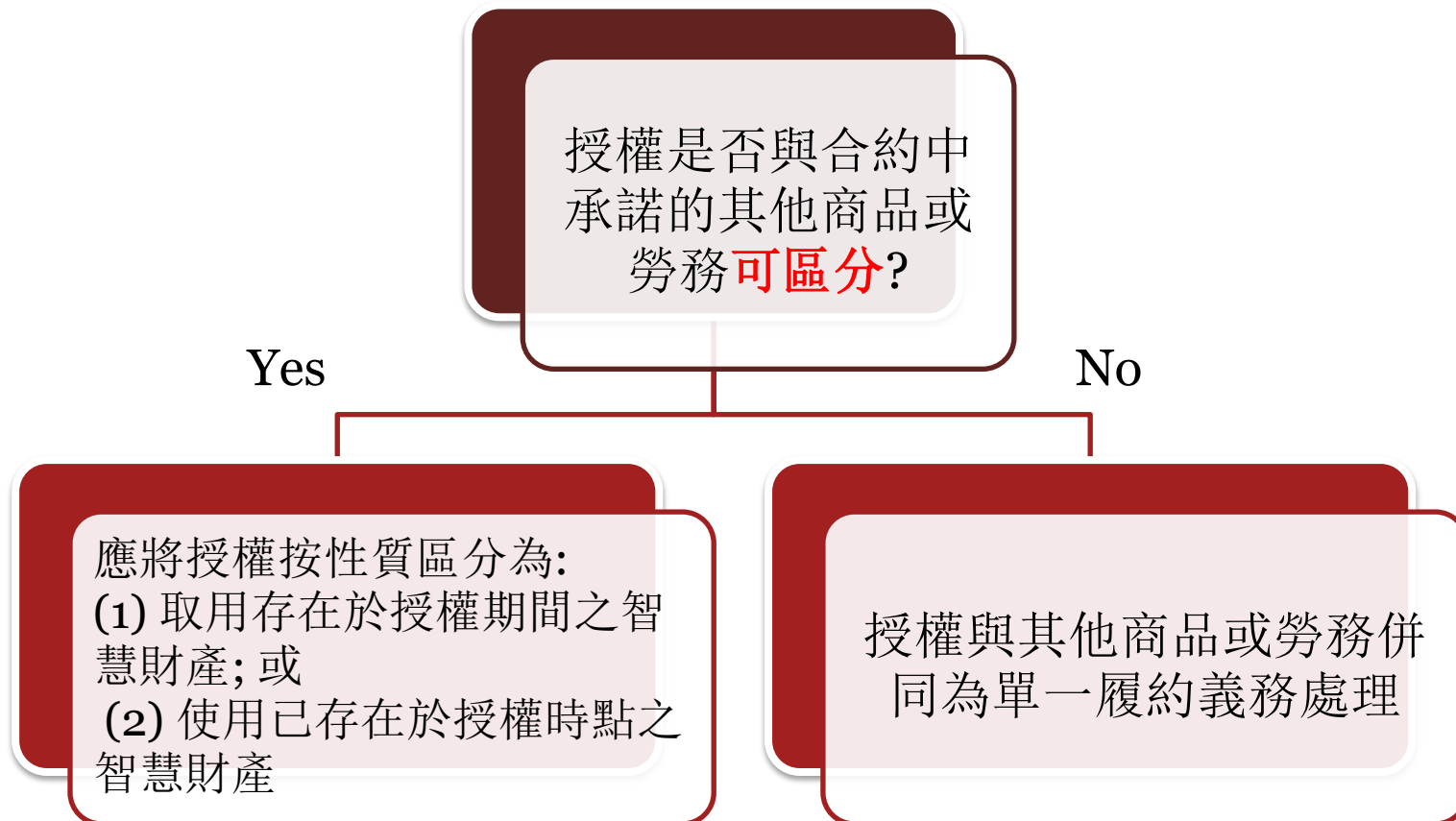
- 若合約之對方並非為了取得企業正常活動下之產出，而係為參與某一活動或流程（例如協議合作開發資產）而與企業簽訂合約，且合約各方分擔該活動或流程所產生之風險並分享效益，則該合約之對方並非客戶，此合約並非IFRS 15之範圍。

合約同時涉及其他準則(例如租賃設備並提供耗材給客戶)

- IFRS15規定企業應先依據其他適用準則分離並衡量該部分之金額，剩餘之交易價格再適用IFRS15之規定分攤至每一履約義務。

IFRS 15 對生技產業的衝擊

生技業可能面臨的問題-智慧財產之授權



IFRS 15 對生技產業的衝擊

生技業可能面臨的問題-智慧財產之授權

取用存在於授權期間之智慧財產

- 在授權期間，授予客戶利用IP的權利，IP會於授權期間改變。
- 收入應於授權期間內隨著時間認列，企業應選擇適當方法衡量履約義務之完成程度。

使用已存在於授權時點之智慧財產

- IP移轉予客戶後不會再有任何改變，故在授權時點客戶就能主導授權之使用併取得授權幾乎所有剩餘效益。
- 收入在控制移轉時點且授權期間開始時認列。

IFRS 15 對生技產業的衝擊

生技業可能面臨的問題-變動對價

1. 確認合約內是否有變動對價

- 變動對價包含銷售基礎計算之權利金、價格保護、退貨及里程碑款項(milestone payment)
- 變動對價估列之例外: 銷售基礎或使用基礎計算之權利金在後續銷售或使用發生之前不得認列收入

2. 評估交易價格

- 可使用期望值或最可能之金額評估，應採能較佳估計之方法

3. 僅認列未來高度很有可能不會迴轉之收入

- 後續每個報導期間結束日應更新估計之交易價格

IFRS 15 對生技產業的衝擊

生技業可能面臨的問題-變動對價

- A公司授權B公司使用IP，並承諾提供IP的研發(此例中假設IP授權及研發服務係可區分)
- A公司估計IP授權與研發單獨售價應分別為\$45及\$15
- 研發之對價將依每小時計算，A公司預計可以收取總金額為\$12
- A公司於簽約時，預先收取\$40
- 取得政府機關認證時，則可以收取\$150里程碑款項(milestone payment)
- 經評估後，A公司決定未來可以取得政府認證**並非**“高度很有可能”



IFRS 15 對生技產業的衝擊

生技業可能面臨的問題-變動對價

履約義務	單獨售價	占比	總合約價款	合約價款分攤
IP	45	75%		39
研發服務	15	25%		13
	60	100%	52	52

不含milestone
payment

1. 假設此項授權為授權IP給B公司使用已存在於授權時點之智慧財產，則分攤對價\$39應於授權期間開始時認列收入
2. 剩餘\$13應於A公司提供研發服務給予B公司時，按照合約條款依其服務移轉之進度在合約期間內認列收入
3. 在每報導日，A公司應重新評估交易價格，並作需要的調整

Section 4

IFRS 15 對科技/製造業的衝擊



IFRS 15 對科技/製造業的衝擊

授權

合約修改

變動對價
(折扣、讓價、
履約紅利、罰款)

經銷合約

客製

IFRS 15 對科技/製造業的衝擊

軟體授權釋例

軟體業者X公司提供無限期的軟體授權，並同時提供該軟體的初始安裝服務，及三年期顧客售後服務(包含可能的軟體升級或電話技術支援)。

- 初始安裝服務不具獨特性，亦可安排由其他業者提供
- 即使未進行軟體升級，亦不會影響軟體原先之功能

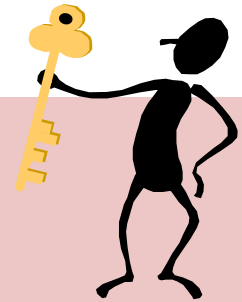


軟體業者X公司之履約義務應如何區分?

軟體授權

安裝

售後服務



- 上述三項服務項目並非高度互相依存並可單獨辨認
- 安裝服務及售後服務無須經客製化或重大修改/整合，客戶亦可自行結合其他廠商而獲得軟體之經濟效益，故視為可區分之履約義務

X公司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!

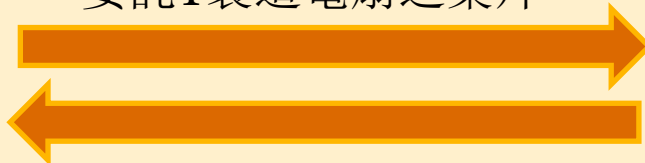
IFRS 15 對科技/製造業的衝擊

製造業合約修改釋例

X公司(電子產品製造商)



委託Y製造電扇之葉片



3,000單位共計\$450,000
(每單位 \$150)之製造合約

供應商Y



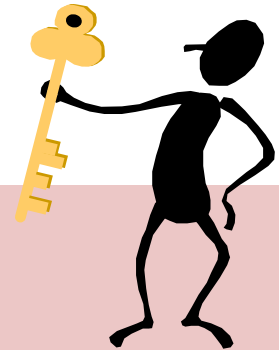
- 當供應商Y完成生產2,000單位時，雙方同意修改合約如下：
 - 最後一批1,000單位合約價格調整為\$120,000
 - 額外增加3,000單位共計\$300,000之合約金額
- 合約修改當時每單位單獨售價為\$120



供應商Y是否應將此次合約增修視為單獨合約?

IFRS 15 對科技/製造業的衝擊

製造業合約修改釋例



- 額外增加之3,000單位訂單為可區分之商品履約義務
- 額外增加3,000單位之合約價金(每單位 \$100)未反映可區分商品履約義務之單獨銷售價格(每單位 \$120)

此合約修改不得視為單獨合約。應視為終止舊合約中已完成之部分，並重啟新約，將原契約中未履行之義務及合約增修條款合併推延調整。

原契約中未履行之義務\$120,000+額外增加之履約價金\$300,000= \$ 420,000

未履行之單位總數= 4,000

每單位合約價格= \$105

IFRS 15 對科技/製造業的衝擊

變動對價釋例

X公司預計增加工廠產線

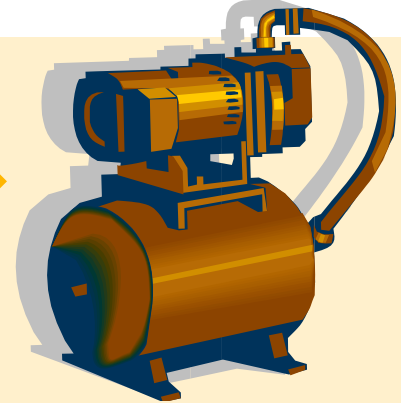


委託Y製造生產設備



合約價金
\$100,000

設備供應商Y



- 除上述合約價金外，若於約定時間內完工交付設備即可額外獲得50,000之績效獎金，若未及時交付則績效獎金逐週減少10%。
- 設備供應商Y具有豐富的製作經驗，管理階層估計將有60%之機率可如期完成，30%的機率晚一周完成，10%的機率晚兩周完成。



供應商Y應如何認列收入?

IFRS 15 對科技/製造業的衝擊

變動對價釋例



估計方法1- 期望值

預期報酬	機率	期望值
(固定100,000+或有50,000)	* 60%	= \$ 90,000
(固定100,000+或有50,000*90%)	* 30%	= \$ 43,500
(固定100,000+或有50,000*80%)	* 10%	= \$ 14,000
		\$147,500

估計方法2 - 最可能金額

預期報酬	發生機率
(固定100,000+或有50,000) = \$ 150,000	60%
(固定100,000+或有50,000*90%) = \$ 145,000	90% >75%高度很有可能
(固定100,000+或有50,000*80%) = \$ 140,000	100%



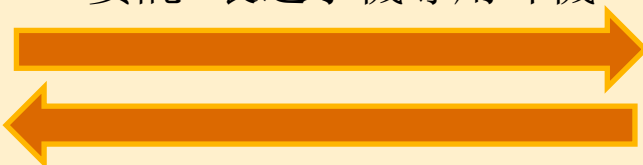
IFRS 15 對科技/製造業的衝擊

變動對價-折扣釋例

X公司(電子產品製造商)



委託Y製造手機專用耳機



每單位價格隨年度訂單總量調整

供應商Y



每單位價格	訂單數量
\$100	0-1,000,000 單位
\$90	1,000,001-3,000,000 單位
\$85	3,000,001 單位以上

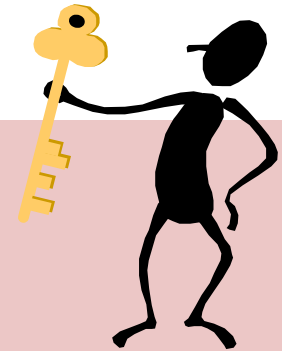
- 依據銷售同產品給X公司合作之歷史經驗，Y供應商管理當局預測年度總銷量高度很有可能為250萬單位



供應商Y應如何決定交易價格?

IFRS 15 對科技/製造業的衝擊

變動對價-折扣釋例



Total consideration			
\$價金計算	containers	\$	100,000,000
\$90 per 單位價格	1,500,000 單位	\$	135,000,000
單位價格	單位	\$	235,000,000
Total volume			2,500,000 containers
[△] 總數量		\$	94 per 單位
平均單位價格			單位價格

前100萬單位出貨時 Dr. 應收帳款 100

Cr. 收入 94

Cr. 負債 6

→ 後續150萬單位出貨時，逐步調整應收帳款90及收入94之價差

供應商Y將持續關注估計銷量之合理性。

若總銷量調整為200萬單位時，平均每單位價亦隨之調整至\$95，故累積已出售之單位收入將調升\$1

IFRS 15 對科技/製造業的衝擊

經銷合約釋例

X公司(電腦製造商)



透過經銷商通路賣給最終消費者



受價格保護及享退貨權

經銷商Y



- 經銷期間結束時若仍有未售出之商品，經銷商可退貨給X公司
- 經銷期間若X公司有提供更優惠價格予其他經銷商，則Y公司將獲得價格補貼
- 有必要時X公司將提供技術支援



供應商Y應何時及如何認列收入?

IFRS 15 對科技/製造業的衝擊

經銷合約釋例



- **辨認合約之履約義務？**

x公司提供之技術支援服務是否為單獨之履約義務，需視消費者是否高度依賴此支援服務；或是可自行結合其他隨時可得之資源而獲益

- **決定交易價格？**

價格保護機制係影響交易價格而非收入認列時間點。製造商X公司應決定變動酬金之最佳估計值

- **何時滿足履約義務？**

實體持有資產

資產的法定所有權

已接受此資產

經評估，經銷商Y公司自製造商取得電腦商品時即對該存貨具有控制力，考量退貨比例及價格補償可能影響之變動對價後，於該控制移轉時點認列收入

IFRS 15 對科技/製造業的衝擊

客製產品釋例

富豪X先生



指定跑車顏色、內裝設施



汽車業者Y



汽車業者取得無須退回之保證金

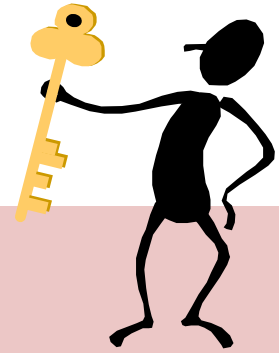
- 富豪X先生並未取得在製跑車之控制權，汽車業者可重新支配跑車存貨之對應客戶，並重新客製化新跑車給X先生。



製造商Y應何時及如何認列收入?

IFRS 15 對科技/製造業的衝擊

客製產品釋例



- **其他用途 *Alternative use?***

即使富豪X先生已要求部分客製化，但仍未限制汽車製造商Y公司自由支配跑車存貨的控制權力

- **補貼合理報酬 *Right to payment?***

無須退回之保證金不一定約當於完工程度當時之合理售價(成本加合理利潤)

Y公司應於交付跑車之時點認列收入!

「IFRS15問卷調查表」



- 預計於104年7月發出
- 對象: 上市/上櫃/興櫃公司
- 目的: 為瞭解IFRS 15「客戶合約之收入」對企業之影響, 故請各公司分析差異並初步試算103年度影響金額
- 其他注意事項: 此問卷資料將不會對外公開, 且因我國尚未決定IFRS 15採用日期, 為免外界誤解, 相關初步評估結果請勿對外公布。

「IFRS15問卷調查表」

附件三 IFRS15問卷調查(填表前請詳閱填表說明) (單位：新臺幣千元)

基本資料		一、IFRS15對貴公司103年度營業收入或103年底保留盈餘是否有重大影響		二、貴公司對於首次採用IFRS 15是否建議應強制追溯重編比較期財務報表或強制採附註揭露？		三、重大影響會計項目及金額(單位：新臺幣千元)							四、重要差異說明(含公報段落)		五、其他建議事項							
公司代號	公司簡稱	是(請續填二、三、四)	否(請續填二)	強制追溯重編比較期報表	強制採附註揭露(即不追溯重編比較期報表)	依公報規定，得自由選擇採追溯重編或採附註揭露	103年營業收入	IFRS 15營業收入影響數	IFRS 15之營業收入(本欄由公式自動帶入)	103年營業成本	IFRS15營業成本影響數	IFRS15之營業成本(本欄由公式自動帶入)	103年營業毛利	IFRS15營業毛利影響數	IFRS15之營業毛利(本欄由公式自動帶入)	103年底保留盈餘	IFRS15保留盈餘影響數	IFRS15之保留盈餘(本欄由公式自動帶入)	103年底受影響之資產項目及影響數	103年底受影響之負債項目及影響數		
範例1		V			V		1,000	(200)	800	85	(15)	70	915	(185)	730	10,000	(1,000)	9,000	資產-客戶取得成本 2000	退款負債 500	XXXXXX	XXXX
範例2			V		V																	

損益影響評估

資產負債科目影響評估

若有影響收入/成本以外之損益科目，可自行編輯保留盈餘影響數欄位，並於差異說明欄中敘明原因

Thank you!



pwc

資誠

資誠與您攜手並進 共創價值

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers Taiwan, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2015 PricewaterhouseCoopers, Taiwan. All rights reserved. In this document, "PwC" refers to PricewaterhouseCoopers Taiwan which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.