

IFRS 15 與現行收入準則差異說明-軟體(遊戲)、文創

請注意：

1. 現行收入準則係包含 2013 年正體中文版 IAS 11、IAS 18、IFRIC 13、IFRIC 15、IFRIC 18、SIC-31 及基金會發布之 IFRS 問答集。
2. 本差異說明僅列示軟體(遊戲)、文創可能常見之重大差異，企業應同時參閱「IFRS 15 與現行收入準則差異說明」了解重大差異說明。

議題	IFRS 15	現行規定
辨認履約義務	<p>軟體業與客戶之合約可能包括數種商品及勞務服務，包括軟體授權、明定或隱含之軟體未來更新及升級、維修及其它專業服務，IFRS 15 對辨認合約中的履約義務提供明確指引及定義，須於合約開始時評估客戶合約中承諾之商品或勞務以區分履約義務。</p> <p>由於 IFRS 15 對於辨認履約義務有詳細之指引，須就個別合約、軟體類型及服務內容等確認各履約義務。IFRS 15 釋例 12 以軟體公司與客戶之合約為例，說明如何辨認可區分之商品及勞務。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.22, IE 49-58】</p> <p>【相關差異議題：步驟 2「辨認履約義務」及「可區分之商品或勞務」】</p>	<p>IAS 18 對辨認合約中的履約義務僅提供實質判斷之概念。為反映交易實質，將認列條件適用至一交易之可單獨辨認組成部分。惟並未如 IFRS 15 提供較詳細之指引辨認履約義務，現行做法可能分歧。</p> <p>【相關條文：IAS 18.13】</p>
未明定於客戶合約中的承諾	<p>軟體業通常提供客戶解決 bug 及電話支援服務，但未必於合約中明訂。惟依照 IFRS 15 規定，客戶合約中所辨認之履約義務可能不限於合約中敘明之商品或勞務，可能亦包括隱含於企業商業實務慣例、已發布之政策或特定聲明中之承諾，若於簽訂該合約時，該等承諾使客戶產生企業將移轉商品或勞務予該客戶之有效預期。</p> <p>惟須注意解決 bug 及電話支援服務係為符合協議之規格(適用 IAS 37 之規定)或屬另提供之勞務(適用 IFRS 15 之規定)。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.24】</p> <p>【相關差異議題：步驟 2「辨認履約義務」】</p>	<p>無明文規定，現行作法可能分歧。</p>
衡量	<p>由於軟體業之業務通常包括商品及勞務服務，而與客戶合約可能包含某些會導致合約總價變動之條款，例如履約紅利或罰款、折</p>	<p>軟體業於現行之規定下，主要依循 IAS 18，係按已收或應收對價之公允價值衡量。規定之內容未如 IFRS 15 詳盡完</p>

議題	IFRS 15	現行規定
	<p>扣及客戶退貨權等。</p> <p>依照 IFRS 15 規定，收入應按分攤至各履約義務之交易價格金額（不包括依規定所限制之變動對價估計值）衡量。而決定交易價格時應考量變動對價、重大財務組成部分、非現金對價及付給客戶之對價。對於變動對價之估計，則有期望值及最可能金額兩種，以較能預測有權取得之對價金額選擇估計變動對價金額之方法（並非自由選擇）。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.46-48, 56】</p> <p>【相關差異議題：步驟 3「決定交易價格」】</p>	<p>整，尤其變動對價之估計，可能與現行作法產生差異。</p> <p>【相關條文：IAS 18.9,11-12】</p>
<p>合約中存在之重大財務組成部分</p>	<p>當軟體服務合約期間超過一年期以上，若客戶對該合約有預付商品及勞務之款項，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>【相關條文：IFRS 15.60-62, 64, IE148-IE154】</p> <p>【相關差異議題：步驟 3「決定交易價格」】</p>	<p>對於預收對價，現行條文並未規定是否需設算利息。</p> <p>【相關條文：IAS 18.11】</p>
<p>將交易價格分攤至履約義務</p>	<p>由於軟體業之業務通常包括商品及勞務服務，依照 IFRS 15 之規定，原則上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，而對於單獨售價之估計包括(但不限於)調整市場評估法、預期成本加利潤法及剩餘法(僅於符合特定條件時，始得使用剩餘法)。於估計單獨售價時，考量所有合理可得之資訊，且應最大化可觀察輸入值之使用，並於類似情況下使用一致之估計方法。</p> <p>當交易涉及折扣、變動對價以及合約開始後交易價格變動時，IFRS 15 亦提供此部分分攤之規定。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.73-90】</p> <p>【相關差異議題：步驟 4「分攤交易價格」】</p>	<p>IAS 18 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。雖然 IFRIC 13 等近期解釋函曾提及相對公允價值法及剩餘法，惟選擇何種方法應由管理階層判斷。因此，現行作法可能分歧。</p> <p>【相關條文：IFRIC 12.13；IFRIC 13.5-7, BC14；IFRIC 15.8】</p>
<p>控制之移轉</p>	<p>IFRS 15 是以控制移轉時點認列收入，並對於隨時間逐步移轉以及某一時點移轉提出相關之指引。由於軟體業之交易內容通常同時</p>	<p>現行銷售商品係於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，而涉及提供勞務之交</p>

議題	IFRS 15	現行規定
	<p>包括商品及勞務，以及有些商品或勞務屬於客製化之情況，應將各類型合約逐一檢視，須先辨認出履約義務，才能就各履約義務確認控制移轉時點。</p> <p>例如，受客戶委託建置系統(預估之期間約為2年)，包括軟體設計及設備安裝，若軟體及設備均為客製化，雙方對於合約訂定里程碑及款項之收付。此合約屬於隨時間逐步滿足之履約義務(客制化且隨里程碑移轉控制予客戶)，另考量以描述移轉控制之履行結果認列收入，因此衡量履約完成程度時採用產出法。【相關條文：IFRS 15.31-33, 39-40】</p> <p>【相關差異議題：步驟5「滿足履約義務」】</p>	<p>易另有相關收入認列規定。此外，在如何辨認交易中之多個組成部分並未有相關之指引可供參考，另對於隨時間逐步滿足履約義務之衡量方法選用，未如IFRS 15詳盡(以描述移轉控制之履行結果衡量收入)。</p> <p>左述之案例實務上有可能拆分商品及勞務兩個部分，衡量完成程度方法選用，因未有以描述移轉控制之履行結果衡量收入之規定，實務上可能選擇里程碑、以投入成本為基礎或其他方法衡量收入。</p> <p>【相關條文：IAS 18.14, 20-21, 24；IAS 11.22】</p>
合約修改	<p>軟體業可能提供客戶軟體授權之延長或更新，而被視為合約修改。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)，而與現行對於軟體合約變更無明文規定，因此，可能改變現行實務作法。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.18-21】</p> <p>【相關差異議題：其它議題:合約修改】</p>	<p>現行對於軟體合約變更無明文規定，故現行作法可能分歧。</p>
主理人與代理人之考量	<p>若遊戲軟體公司透過 APP 平台銷售可供下載之線上遊戲，則於 IFRS 15 下會有需判斷是否為主理人或代理人之議題；遊戲軟體公司之客戶可能被界定為是 APP 平台，亦可能是最終下載遊戲之消費者，因此該線上遊戲在移轉予客戶前具控制者為 APP 平台或遊戲軟體公司可能並不明確。</p> <p>另，若遊戲軟體公司被判定為主理人，實務上遊戲軟體公司可能並無從得知銷售予最終消費者之金額，僅能從 APP 平台中或其它中間供應商取得扣除佣金後之淨額，因此以總額表達收入可能不可行。此議題由 TRG 提出，IASB 現正研議中。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.B34-B38】</p> <p>【相關差異議題：其它議題: 主理人與代理人之考量】</p>	<p>當企業暴露於與銷售商品或提供勞務有關之重大風險及報酬時，該企業為主理人。現行規定對遊戲軟體公司未有明確規定，作法可能分歧。</p> <p>【相關條文：IAS 18.釋例 21】</p>

議題	IFRS 15	現行規定
<p>客戶對額外商品或勞務之選擇權</p>	<p>軟體服務通常包括以享有折扣之價格額外購買商品或勞務，或以較低之價格進行合約續約之選擇權。IFRS 15 中說明該選擇權為合約中之一履約義務之情況(若屬重要權利時)。該選擇權若被判定為一履約義務，則客戶實際上預先支付未來商品或勞務之價款，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。至於如何將交易價格分攤至該選擇權(以相對單獨售價為基礎)，則依 IFRS 15 中步驟四規定處理。</p> <p>當合約提供客戶對額外商品或勞務之選擇權時，實務上判斷該等權利是否為一履約義務(若屬重要權利時)或者屬於行銷策略，應審慎評估。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.B40】</p> <p>【相關差異議題：其它議題: 客戶對額外商品或勞務之選擇權】</p>	<p>現行於 IFRIC 13 有關於獎勵積分之規定 (遞延，視積分兌換情況認列收入) 外，其他則無明文規定。因此，獎勵積分以外之情況，可能有不同之處理方式(例如當成行銷費用)，至於交易價格之分攤方式，除 IFRIC 13 有關於獎勵積分交易(參照公允價值)之規定，其他則無明文規定。因此，客戶對額外商品或勞務之選擇權於現行規定下之處理，可能與 IFRS 15 產生差異。</p> <p>【相關條文：IFRIC 13】</p>
<p>客戶未行使之權利</p>	<p>某些遊戲軟體業公司自客戶收取預付款時(例如客戶儲值購買點數以換取虛擬遊戲物品)，應就此未來履約義務之預付金額認列為合約負債，於滿足履約義務時除列該合約負債(並認列收入)。客戶支付之不可退還預付款，客戶可能不行使全部合約權利，不行使之權利通常稱為「未用權利」。</p> <p>於IFRS 15中對該未用權利若<u>預期有權取得該未用權利之金額</u>，應依客戶行使權利模式按比例認列為收入；若<u>不預期有權取得</u>，應於行使可能性變成極低時，將預期未用權利之金額認列為收入。判定是否預期有權取得未用權利之金額，應考量變動對價估計值限制之規定。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.B44-B47】</p> <p>【相關差異議題：其它議題: 合約成本「客戶未行使之權利」】</p>	<p>於現行規定中，有交易有多個組成要素時，須將認列條件適用至一交易之可單獨辨認組成部分。例如，若產品售價包括後續服務之可辨認金額，則該金額應予遞延並於勞務履行之期間認列為收入。</p> <p>【相關條文：IAS 18. 13；IFRIC 13】</p>
<p>不可與合約中其他所承諾之商品或勞務區分之授權承諾</p>	<p>IFRS 15 明定不可與合約中其他所承諾之商品或勞務區分之授權承諾應與合約中其他所承諾之商品或勞務併同為單一履約義務處理。</p>	<p>IAS 18 未定義可區分之商品或勞務，由於無明文規定，現行作法可能分歧。</p>

議題	IFRS 15	現行規定
	<p>當軟體業及文創業與客戶之合約若包含授權及其他商品或勞務之承諾時，企業適用 IFRS 15.22-30 之規定辨認合約中之每一履約義務。若授權之承諾不可與合約中其他所承諾之商品或勞務區分，企業應將該授權之承諾及該等其他所承諾之商品或勞務併同為單一履約義務處理，並適用 IFRS 15.31-38 之規定判定該履約義務（包含所承諾之授權）究係隨時間逐步滿足或於某一時點滿足。舉例來說，須要頻繁更新之防毒軟體則可能無法與未來軟體更新服務區分，而須被併同為單一履約義務處理。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.B53-B55】</p> <p>【相關差異議題：其它議題: 授權「不可與合約中其他所承諾之商品或勞務區分之授權承諾」】</p>	
<p>可與合約中其他所承諾之商品或勞務區分之授權承諾</p>	<p>若軟體業與文創業授權之承諾可與合約中其他所承諾之商品或勞務區分，因而該授權之承諾為一單獨履約義務，企業應判定該授權究係隨時間逐步或於某一時點移轉予客戶。作此判定時，企業應考量對客戶之授權承諾之性質究係提供客戶下列何者：</p> <p>(a) 取用存在於授權期間之企業智慧財產之權利；或</p> <p>(b) 使用已存在於授權時點之企業智慧財產之權利。</p> <p>舉例來說，承諾之合約包括商品、勞務及套裝軟體(例如文書軟體)，由於該軟體為無須客製化並可立即使用，且未來軟體更新並非必要亦不影響該軟體套裝在一段合理使用年限之功能性，因此軟體為一可區分之授權。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.B56, B60-61】</p> <p>【相關差異議題：其它議題: 授權「可與合約中其他所承諾之商品或勞務區分之授權承諾」】</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> <p>為使用企業資產（如商標權、專利權、軟體、音樂著作權、唱片母帶及電影影片）所支付之費用及權利金，通常依據協議之實質內容認列。實務上，此可能於協議年限採直線基礎，例如，被授權人有權利於特定期間使用特定技術。對不可取消合約下固定收費或不可退回保證之授權，若該不可取消合約允許被授權人自由利用該權利且授權人未有剩餘應履行義務，實質上即為銷售。例如於使用軟體之授權協議中，授權人於送達後即無義務。另一例為於市場上播放電影影片權利之授予，授權人對發行人不具控制且預期不會自票房收入中收到更多收入。於此情況下，收入係於銷售時認列。</p> <p>【相關條文：IAS 18.釋例 20】</p>
<p>判定授權承諾之性質</p>	<p>若符合下列所有條件，則軟體業或文創業公司授權承諾之性質為</p>	<p>IAS 18 於釋例中提供實質上為銷售性質之授權之特性，但</p>

議題	IFRS 15	現行規定
	<p>提供取用企業智慧財產之權利：</p> <p>(a) 合約規定（或客戶合理預期）企業將進行重大影響客戶享有權利之智慧財產之活動；</p> <p>(b) 該授權所給與之權利使客戶直接暴露於(a)之企業活動之任何正面或負面影響；及</p> <p>(c) 該等活動之發生不會導致移轉一商品或勞務予客戶。</p> <p>IFRS 15 釋例 61 為知名球隊授權某客戶使用其名稱及標誌，企業提供授權並換得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。以上授權承諾之性質符合提供取用企業智慧財產之權利之規定。</p> <p>惟 TRG 提出對前述判斷是否為取用之條件(a)中之重大影響客戶享有權利之智慧財產之活動，是否表示該等活動必須改變無形資產之形式或功能性，或影響該無形資產之價值，IASB 現正研議中。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.B58, IE309-313】</p> <p>【相關差異議題：其它議題：授權「判定授權承諾之性質」】</p>	<p>非屬準則規定，現行作法可能分歧。</p> <p>對不可取消合約下固定收費或不可退回保證之授權，若該不可取消合約允許被授權人自由利用該權利且授權人未有剩餘應履行義務，實質上即為銷售。</p> <p>【相關條文：IAS 18.釋例 20】</p>
<p>以銷售基礎或使用基礎計算之權利金</p>	<p>若軟體業或文創業公司授權客戶智慧財產而取得之權利金係以銷售基礎或使用基礎計算時，IFRS 15 明定企業僅於（或隨）下列事項較晚發生者發生時，始應認列收入：</p> <p>(a) 發生後續銷售或使用；及</p> <p>(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> <p>IFRS 15 釋例 60 以電影授權為例，無論授權電影播放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 IFRS 15 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。</p>	<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> <p>於某些情況下，授權費或權利金是否能收到係取決於未來事件之發生。於此情況下，僅於該收費或權利金很有可能收到時（通常係該事件發生時）認列收入。</p> <p>【相關條文：IAS 18.釋例 20】</p>

議題	IFRS 15	現行規定
	<p>IFRS 15 目前並未明確規定上述規定是否適用包含授權客戶智慧財產而取得之權利金以及其它商品或勞務之合約，例如一軟體授權合約中，除軟體授權外，企業同時提供重大之客製化服務，導致該軟體授權與客製化服務被辨認為單一履行義務，則上述有關權利金以銷售基礎或使用基礎計算時，收入認列之規定是否僅適用該軟體授權，亦或適用與其綁為同一履行義務之商品及勞務，目前並無明確規定。此議題由 TRG 提出，IASB 現正研議中。</p> <p>【相關條文：IFRS 15.B63, IE307-308】</p> <p>【相關差異議題：其它議題: 授權「以銷售基礎或使用基礎計算之權利金」】</p>	