

國際財務報導準則第 15 號

說明：下面釋例乃舉例性質，所例舉之交易僅供參考，實際交易內容仍必須符合相關法令規範。

客戶合約之收入

軟體業適用指引

釋例一：

A 公司為軟體開發商，經營項目包括軟體開發、代理國外套裝軟體之授權、提供搭配軟體之設備，以及前述軟體之安裝服務。A 公司提供之設備、套裝軟體授權及安裝服務皆可單獨銷售，市場上亦有其他競爭者提供類似之設備、套裝軟體授權及安裝服務。

A 公司與 B 客戶簽訂套裝軟體授權合約，約定服務內容包括設備、套裝軟體授權及安裝服務，前述之設備、軟體授權及安裝服務並非為一整合之組合產出，設備之提供，以及套裝軟體之授權及安裝服務將以分階段方式進行，合約中並對設備、套裝軟體授權及安裝服務訂定時程表及相關之價金，以及任意取消合約之罰則等條款，此交易之其他說明如下：

1. 設備

由於設備並非客製化，A 公司將設備運送與 B 客戶後將隨即驗收並請款，且約定設備已驗收完成後即不能任意退回，即使有瑕疵，亦僅能換貨。若 B 客戶想退回前述已驗收完成之設備，需再加計一定額之違約金。

由於 A 公司之品管嚴格，依照以往歷史經驗，此種因瑕疵而換貨之情況非常少見。

2. 套裝軟體之授權及安裝服務

套裝軟體之授權係指提供使用者有效之授權碼，安裝服務則包括安裝及電話支援(若後續使用上有疑義，亦可透過電話諮詢方式詢問，電話諮詢屬原先軟體授權之一部分，確保軟體之功能如合約約定)，前述之安裝服務屬於簡易安裝之性質，不會對該套裝軟體進行重大修改或客製化。

此軟體雖有版本之更新，惟無須更新情況下亦能使用，與 B 客戶簽訂之合約內容未包括軟體更新。

議題一：辨認合約中之履約義務

依 IFRS 15.27 規定，在同時符合下列條件時，企業對客戶承諾之商品及勞務係屬可區分：

- (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）；及
- (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）。

由於 A 公司所提供之設備、套裝軟體授權及安裝服務在市場有其他競爭者亦提供，且該等設備、套裝軟體授權及安裝服務並非為一整合之組合產出，因此，符合上述 IFRS 15.27 可區分之條件。此合約辨認出 3 個履約義務，包括設備、套裝軟體授權及安裝服務。至於合約中後續提供之電話諮詢，應屬前述軟體之一部分(確保軟體之功能如合約約定)，並非單獨之履約義務。

議題二：於(或隨)企業滿足履約義務時認列收入

依照 IFRS 15.31 之規定，當 A 公司將所承諾之商品(設備)或勞務(軟體授權及安裝)移轉予客戶（即客戶取得對該商品或勞務之控制）而滿足履約義務時，A 公司應認列收入。

依 IFRS 15.35 之規定，若符合下列任一條件時，企業係隨時間逐步移轉對商品或勞務之控制，因而隨時間逐步滿足履約義務並認列收入：

- (a) 隨企業履約，客戶同時取得並耗用企業履約所提供之效益；
- (b) 企業之履約創造或強化一資產，該資產於創造或強化之時即由客戶控制；
或
- (c) 企業之履約並未創造對企業具有其他用途之資產，且企業對迄今已完成履約之款項具有可執行之權利。

由於 A 公司所承諾之設備以及安裝服務不符合上述 IFRS 15.35 所列之條件，因此，履約義務係於 B 客戶取得對該設備控制以及安裝完成之時點滿足。而軟體授權為可區分之單獨履約義務時，需依照 IFRS 15.B56 之規定，判定該授權究係隨時間逐步或於某一時點移轉予客戶，判定時，應考量對客戶之授權承諾之性質究係提供客戶取用存在於授權期間之企業智慧財產之權利；或使用已存在於授權時點之企業智慧財產之權利。

依 IFRS 15.B58 之規定，若符合下列所有條件，企業授權承諾之性質為提供取用企業智慧財產之權利：

- (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；
- (b) 該授權所給與之權利使客戶直接暴露於第 B58 段(a)之企業活動之任何正面或負面影響；及
- (c) 該等活動之發生不會導致移轉商品或勞務予客戶。

A 公司所承諾之套裝軟體授權不符合上述 IFRS 15.B58 所列之條件，主要係因此授權雖有版本之更新，惟無須更新情況下亦能使用，與 B 客戶簽訂之合約內容未包括軟體更新之情況下，B 客戶係使用已存在於授權時點之企業智慧財產之權利。當 B 客戶可主導該軟體之使用並取得來自該智慧財產之幾乎所有剩餘效益時，認列收入，因此，於授權碼交付 B 客戶時認列軟體授權之收入。

釋例二：

X 公司為軟體諮詢公司，主要經營軟體授權、軟體安裝導入以及軟體之維護營運，市場中亦有其他競爭者提供類似服務，X 公司之前述各項服務皆有單獨售價，惟僅於同時購入軟體授權、安裝導入及軟體之維護營運時，交易價格會給予折扣。

此軟體授權之更新服務，即使未定期更新仍可使用，因此，合約之服務內容不包括前述更新，更新服務通常另行購買。至於，後續之維護營運提供之技術支援則有助於安裝導入後之軟體能更順利被客戶使用並促進各系統間更有效運用。

X 公司與 Y 客戶簽訂不可取消之軟體授權合約，軟體之授權期間為 5 年，該授權合約內容還包括軟體安裝導入(約 6 個月)以及後續軟體之營運維護(2 年)，此合約總價之折扣係因同時購入軟體授權、安裝導入及軟體之維護營運而造成。在安裝導入過程中需將該軟體予以客製化，使其能與 Y 客戶所使用之其他系統相容，亦即 X 公司在安裝導入過程中扮演系統整合之角色。

由於此係客製化之服務，因此，X 公司與 Y 客戶約定，若合約期間中止並取消交易，X 公司對於截至取消時已完成履約之款項具有可執行之權利，前述款項之決定係以滿足履約義務所發生成本之回收加上一合理利潤(合約預期利潤之某一比例，該比例合理反映終止合約前 X 公司依合約履約之程度)為基礎決定。

議題一：辨認合約中之履約義務

依 IFRS 15.27 規定，在同時符合下列條件時，企業對客戶承諾之商品及勞務係

屬可區分：

- (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）；及
- (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）。

雖然此合約中約定之軟體授權、軟體安裝導入以及軟體之維護營運，市場中亦有其他競爭者提供類似服務，符合上述 IFRS 15.27(a)之規定，惟軟體授權及安裝導入為一整合之組合產出，安裝導入將對合約中承諾之軟體授權予以重大客製化(見 IFRS 15.29(b))，不符合上述 IFRS 15.27(b)之規定，因此軟體授權及安裝導入為不可區分之單一履約義務；至於維護營運服務符合上述 IFRS 15.27 可區分之條件，可與合約中其他承諾區分，因此為一單獨履約義務。

綜上所述，此合約辨認出之履約義務有兩項，其一為軟體授權及安裝導入；另一履約義務為維護營運。

議題二：將交易價格分攤至合約中之履約義務(分攤折扣)

依照 IFRS 15.76 之規定，以單獨售價為基礎將交易價格分攤至每一履約義務，而此交易之兩項履約義務之單獨售價超過合約總價金，係因 X 公司對於同時購入軟體授權、安裝導入及軟體之維護營運之交易所給予之折扣所致，因此，該折扣將以兩項履約義務之單獨售價為基礎予以分攤。

議題三：於(或隨)企業滿足履約義務時認列收入

依照 IFRS 15.31 之規定，當 X 公司將所承諾之商品或勞務(軟體授權及安裝導入、維護營運)移轉予客戶（即客戶取得對該等勞務之控制）而滿足履約義務時，X 公司應認列收入。

由於 X 公司所承諾之軟體授權以及安裝導入為單一履約義務，依照 IFRS 15.B54 之規定，應將此種授權承諾(不可與合約中其他所承諾之商品或勞務區分)及其他所承諾之商品或勞務併同為單一履約義務處理；另依 IFRS 15.B55 之規定，應適用第 31 至 38 段之規定判定前述履約義務究係隨時間逐步滿足或於某一時點滿足。依 IFRS 15.35 之規定，若符合下列任一條件時，企業係隨時間逐步移轉對商品或勞務之控制，因而隨時間逐步滿足履約義務並認列收入：

- (a) 隨企業履約，客戶同時取得並耗用企業履約所提供之效益；
- (b) 企業之履約創造或強化一資產，該資產於創造或強化之時即由客戶控制；
或
- (c) 企業之履約並未創造對企業具有其他用途之資產，且企業對迄今已完成履

約之款項具有可執行之權利。

基於合約中軟體授權以及安裝導入之單一履約義務符合上述 IFRS 15.35(c)之條件，X 公司係隨時間逐步移轉對勞務之控制，因而隨時間逐步滿足履約義務並認列收入。

維護營運則符合 IFRS 15.35(a)之規定，屬隨時間逐步滿足之履約義務。

依照 IFRS 15.39 之規定，隨時間逐步滿足之履約義務應藉由衡量履約義務完成程度而隨時間逐步認列收入，衡量完成程度係為描述移轉(所承諾勞務)控制之履行結果。Transition Resource Group (TRG)於 2015 年 7 月會議中提出，對於授權承諾及其他承諾之商品或勞務併同為單一履約義務時，若屬於隨時間逐步滿足之履約義務，需選擇單一最佳衡量完成程度之方法，以描述企業所承諾商品或勞務之移轉。