

# 國際財務報導準則第 15 號

## 客戶合約之收入

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。

### 生技業釋例

#### 釋例一：判斷合約性質

企業僅於合約之對方為客戶時，該合約始適用 IFRS 15。準則對「客戶」的定義係為了取得另一企業正常活動所產出之商品或勞務而與其簽訂合約並提供對價作交換之一方。若簽訂合約之各方是為參與某一活動或流程(如開發一項資產)，並分擔該活動產生之風險並分享該活動之效益，則合約之對方並非客戶(見 IFRS 15 第 6 段)。生技或製藥業企業間經常存在「委託研發」或「共同開發」的合約關係，在採用 IFRS 15 認列收入之前，企業應分析合約內容以辨識合約內各方之權利義務，了解合約活動及其相關的風險報酬，並判斷合約內各方是否共同承擔並分享合約活動產生之風險及報酬，以確定此合約是否屬於 IFRS15 的範圍。

例如：若生技公司與交易對象簽訂合約，雙方約定按比例共同承擔開發新藥的成本支出，並按約定比例分享新藥研發成功的利潤，則此交易對象並非新準則所稱之「客戶」，此合約安排也就不適用 IFRS 15 之規範。但若合約的性質是生技公司提供研究開發的服務給另一家製藥公司，而且對生技公司來說，提供研究開發的服務是其正常營業活動的類型之一，則此服務之提供應採用 IFRS 15 之規定認列收入。

#### 釋例二：辨認履約義務

##### 情況一 判斷合約中有幾項可區分的商品或勞務

生技公司將一個尚在發展初期的化合物(compound)之智慧財產授權給製藥公司，合約中亦約定由生技公司繼續提供與此化合物相關的研究發展服務，研發成果的所有權為製藥公司擁有，製藥公司於簽約時支付簽約金，並根據研發的進展支付里程碑款項。製藥公司本身並沒有相關的資源進行研究發展，市場上也只有這家生技公司具有足夠的技術能力對此授權的化合物繼續進行開發。

根據 IFRS 15 第 27 段之規定，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：

- (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）。

在此情況背景下，製藥公司無法自行從事研究開發，亦無法從市場上找到其他的勞務提供者就此被授權的化合物進行研究發展，因此製藥公司無法自化合物的授權本身獲益，也無法結合其他資源獲益，故此項授權不能符合可區分之條件，生技公司必須將授權與後續所提供的研究發展服務一起視為一個履約義務。

情況二 判斷合約中有幾項可區分的商品或勞務

製藥公司將所擁有的某化合物專利授權給客戶，授權期間5年，合約中並約定由製藥公司提供客戶該項化合物之製造服務。此化合物為一項成熟的產品，製造流程並不涉及特殊技術，因此市場上有數家製藥公司具備可生產該藥物之技術能力。

根據此情況背景，因為化合物屬成熟產品，即使製藥公司不提供製造服務，客戶取得授權後還是可以尋求市場上其他業者提供製造服務，因此客戶可以自化合物授權連同其他輕易可得之資源獲益，且該授權在合約中可以和製造服務單獨辨認，故判斷此項授權及製造服務各為一個可區分的商品或勞務，因此合約中含有授權及製造服務兩項履約義務。

釋例三：變動對價之估計

生技公司和製藥公司簽訂合約。根據合約內容，生技公司移轉一項化合物專利給製藥公司，且生技公司將繼續對該項化合物提供研究發展服務，研發成果歸屬於製藥公司。生技公司於合約簽訂後立即收取4,000萬元之不可退還的前端收費，後續提供的研究發展服務則採計時收費，考量過去經驗估計研發服務時數，計時收費未來可收取之金額高度很有可能為1,200萬元，另於開發成果通過主管機關正式核准時，生技公司可收取1億5,000萬元的里程碑收款。

智慧財產授權及提供研究發展服務，都是生技公司正常活動產出之商品或勞務，製藥公司支付對價以換取生技公司正常活動產出之商品或勞務，符合IFRS 15中「客戶」之定義，故本釋例之新藥開發合約應適用IFRS 15進行會計處理。此外，生技公司依據IFRS 15第27段之條件判斷，製藥公司具備足夠技術能力對此化合物自行進行研發，製藥公司可自授權本身獲益，且授權可與後續的研發服務單獨辨認，在此情況背景下，專利授權和研發服務為兩項履約義務。

交易價格係企業移轉所承諾支商品或勞務予客戶以換得之預期有權取得之對價

金額，對價可能包含固定金額、變動金額或兩者(見 IFRS 15 第 47 段)。若對價包含變動金額，企業應採「期望值」或「最可能之金額」兩種方法中較能預測變動金額之方法估計變動對價金額(見 IFRS 15 第 53 段)。將前述方法估計出之變動對價金額計入交易價格中，其範圍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(見 IFRS 15 第 56 段)。

以本釋例情況為例說明，生技公司依據 IFRS 15 第 53 段之規定評估後採「最可能之金額」法估計變動對價，由於該化合物之研發成果是否可取得主管機關的核准具高度不確定性，也經常受到生技公司無法掌控的因素所影響，基於最終通過主管機關正式核准可收取之里程碑款項在合約初期難以符合「收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉」之條件，因此對有權取得之里程碑款項之估計金額為零。於合約成立時，生技公司決定該合約之交易價格為 5,200 萬元，包含前端收費 4,000 萬元及估計計時收費可收取之 1,200 萬元(符合「收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉」之條件)，不包含取得主管機關正式核准之里程碑款項。

生技公司應於後續每一個報導期間結束日更新估計之交易價格，當可符合「收入金額高度很有可能不會發生重大迴轉」之條件時，將主管機關正式核准之里程碑款項計入合約之交易價格。

#### 釋例四：將交易價格分攤至履約義務

承釋例三，決定合約交易價格後，生技公司應將合約之交易價格 5,200 萬元分攤至專利授權和研發服務兩項履約義務。

依據 IFRS 15 第 74 段之規定評估後，本釋例中之生技公司係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。因此生技公司應先決定合約中專利授權和研發服務在合約開始時之單獨售價，並按該等單獨售價之比例分攤交易價格。單獨售價係對所承諾之商品或勞務，企業將會單獨銷售予客戶之價格。企業對類似客戶於類似情況下單獨銷售商品或勞務之可觀察價格，即為單獨售價之最佳證據。若商品或勞務無可觀察價格，則企業應估計單獨售價，使每一履約義務之金額能描述其移轉所承諾商品或勞務予客戶以換得之預期有權取得之對價(見 IFRS 15 第 77-78 段)。IFRS 15 結論基礎第 269 段提到，企業發展決定單獨售價的程序時，根據所有相關事實與情況，應考量所有合理可得的資訊，這些資料可能包含：合理可得的數據(例如：生產商品或提供勞務的成本，毛利率，商品牌價，第三方或同業的定價)，市場情況(例如：市場上特定商品的供給及需求情形，競爭情況及市場限制等)，企業本身因素(例如：商業訂價策略)，以及客戶資訊(例如：客戶類型，特定區域之客戶特性)等。

本釋例中之生技公司因其產業特性，可能較難直接觀察其商品或勞務之單獨售價，因此考量下列因素以估計專利授權及研發服務之單獨售價：

- 專利授權：若專利已經在使用中，或是預期在短期內可開始耗用其效益，則企業可以考慮以該專利授權可帶入之預期現金流量估計其單獨售價。若所授權的智慧財產尚處於其生命週期的初期階段，無法可靠預測未來可產生之收入或現金流量，則企業可以考慮採成本加成法估計其單獨售價。根據相關之事實與情況，企業應選擇最適當的方法估計單獨售價。
- 研發服務：企業可評估提供該項服務之相關成本(可能包含人事成本及其他研發使用之資源等)，以成本加成法估計研發服務的單獨售價。企業在估計時可能需行使判斷以決定多項關鍵因素，例如研發人員的薪資率、估計專案毛利率等，估計時亦應將市場上其他企業提供類似服務之收費情況納入考量。

當企業估計單獨售價時，應考量所有合理可得之資訊，且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(見 IFRS 15 第 78 段)。經過上述考量，生技公司估計其專利授權及研發服務之單獨售價分別為 4,500 萬元及 1,500 萬元，則合約之交易價格 5,200 萬元應做如下分攤：

(單位:萬元)

履約義務	單獨售價	相對比例	合約總價	分攤金額
專利授權	4,500	75%		3,900
研發服務	1,500	25%		1,300
合計	6,000	100%	5,200	5,200

#### 釋例五：智慧財產授權之收入認列

##### 情況一 判斷合約係取用智慧財產或使用智慧財產之權利

製藥公司與客戶簽訂授權合約，將所擁有的藥物專利授權給客戶，授權期間5年，授權之權利金1億於簽約時一次收取。此藥物為一項已進行商業化銷售的成熟產品，合約內容並無要求製藥公司進行任何可能改變此項專利之活動，且商業實務慣例上製藥公司並不會再進行任何支援此專利的相關活動，客戶也不預期製藥公司會進行任何可能改變此專利的活動。

IFRS 15 將授權承諾的類型分為「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」。IFRS 15 第 B58 段規定，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，企業應將授權承諾做為隨時間逐步滿足之履約義務處理，選擇適當之方法衡量履約義務之完成程度據以認列收入：

- (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一商品或勞務予客戶。

此釋例中，無論是製藥公司與客戶簽訂之授權合約約定、商業實務慣例或客戶預期，製藥公司都不會再進行任何可能影響到藥品專利之活動，故此項授權並不符合 IFRS 15 第 B58 段之條件，故應為授予客戶「使用已存在於授權予客戶時點之企業智慧財產之權利」。製藥公司應將此授權承諾做為於某一時點滿足之履約義務處理，判斷此權利之控制於何時移轉給客戶，於控制移轉且客戶可使用並可自該權利獲益時認列收入。

#### 情況二 以銷售基礎計算之權利金

製藥公司與客戶簽訂授權合約，將所擁有的藥物專利授權給客戶，授權期間5年，授權之權利金係依據客戶實際銷售該藥物銷售額之一定比率收取。此藥物為一項已進行商業化銷售的成熟產品，合約內容並無要求製藥公司進行任何可能改變此項專利之活動，且商業實務慣例上製藥公司並不會再進行任何支援此專利的相關活動，客戶也不預期製藥公司會進行任何可能改變此專利的活動。

IFRS 15 第 B63 段規定，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：

- (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）。

本釋例中之製藥公司取得授權專利之權利金，係以客戶銷售該藥品之銷售額為基礎計算，即使已移轉該項專利予客戶使用，仍應需待後續銷售發生時才可認列授權金收入。

#### 釋例六 隨時間逐步滿足之履約義務

甲公司為一個委託研究機構(Contract research organization)，乙製藥公司為了解某項藥物應用於特定疾病之療效，委託甲公司進行一年的追蹤調查研究。甲公司於簽約時一次收取全額不可退還的合約價款，甲公司必須按季出具研究報告交付給乙製藥公司，在合約期間內，乙公司對所有研究數據也具有可隨時取用的權利。合約期間產出的所有追蹤數據及資料所有權都歸屬於乙製藥公司，甲公司不得將追蹤調查之結果據為己用。

甲公司應依據 IFRS 15 第 35 段之條件，判斷此合約之履約義務是否為隨時間逐步滿足，或是於某一時點滿足。在此釋例背景下，隨著甲公司進行追蹤調查研究，

乙製藥公司也同時可取得並使用甲公司之進行履約活動所提供之效益，依據第35段(a)之規定，該履約義務係隨時間逐步滿足，甲公司應藉由衡量履約義務完成程度而隨時間逐步認列收入。