

# TRG 會議－IFRS 15 議題彙編

版本日期：105.6.20

## 說明與提醒事項：

1. TRG 小組（FASB/IASB Joint Transition Resource Group）係由不同業別、地域之發行人、會計師及財務報表使用者所組成。TRG 小組藉由會議的方式以獲取、分析及討論適用 IFRS15 之可能議題，並將該等議題提供予 IASB 及 FASB，以供雙方理事會評估決定應採行何種因應方式，同時藉由各方交流，以增進外界對 IFRS15 之瞭解。
2. 本議題彙編係就已達成共識之 TRG 小組議題予以翻譯彙總，期能藉由 TRG 小組所接獲的議題與討論結論協助各界更進一步瞭解 IFRS15，惟因 IASB 與 FASB 仍持續召開會議討論，嗣後相關議題結論倘有更新，請以 IASB 發布內容為準。

## 主題：

[主題壹、辨認客戶合約](#)

[主題貳、辨認履約義務](#)

[主題參、決定交易價格](#)

[主題肆、主理人與代理人之考量](#)

[主題伍、合約成本](#)

[主題陸、客戶對額外商品及勞務之選擇權](#)

[主題柒、授權](#)

[主題捌、表達與揭露](#)

主題玖、保固

主題拾、分攤交易價格

主題拾壹、滿足履約義務時認列收入

主題拾貳、範圍

主題拾參、過渡規定

## IFRS 15 議題彙編增修情形

1. 104 年 5 月 5 日初版
2. 104 年 7 月 13 日新增「主題壹、辨認客戶合約 第二題」、「主題貳、辨認履約義務 第一~二題」、「主題參、決定交易價格 第一題」
3. 104 年 11 月 25 日新增「主題壹、辨認客戶合約 第三~四題」、「主題貳、辨認履約義務 第三題」、「主題參、決定交易價格 第二題」、「主題陸、客戶對額外商品及勞務之選擇權 第二題」、「主題玖、保固 第一題」及「主題拾、分攤交易價格 第一題」
4. 105 年 2 月 26 日新增「主題貳、辨認履約義務 第四題」、「主題參、決定交易價格 第三~五題」、「主題拾壹、滿足履約義務時認列收入 第一~三題」、「拾貳、範圍 第一題」及「拾參、過渡規定 第一題」
5. 105 年 6 月 20 日新增「主題壹、辨認客戶合約 第一題 5」、「主題貳、辨認履約義務 第五題」、「主題陸、客戶對額外商品及勞務之選擇權 第三題」、「主題柒、授權 第三題」、「拾貳、範圍 第二題」

項次	議題	議題背景	會議共識	資料來源
<b>主題壹、辨認客戶合約</b>				
一	合約可執行性及終止條款	<p>依 IFRS15 第 11 段之規定，某些客戶合約可能無固定存續期間且可隨時被任一方終止或修改；其他合約可能依合約明定，定期自動續約。企業應於合約各方具有現時可執行之權利及義務之合約存續期間（亦即合約期間）適用本準則。</p> <p>問題：</p> <p>1.如果收入合約能被合約之任一方在任何時點終止且無須支付任何補償金（亦即，不是支付合約到期移轉商品或勞務的金額），則應如何決定該合約之存續期間？</p> <p>2.如果收入合約能被合約之任一方在任何時點終止，且無須支付任何補償金，而該終止合約之權利僅及於某一小段特定期間，則應如何決定該合約之存續期間？</p> <p>3.如果收入合約之終止，終止的一方須補償另一方，則應如何決定該合約之存續期間？</p>	<p>1.該收入合約之合約期間並未延伸至企業交付商品或勞務時點後。</p> <p>2.舉例說明如下： 企業與客戶簽訂勞務提供合約，且企業將持續提供勞務直到合約終止。合約能被合約任一方終止，且無須支付任何補償金（亦即，沒有終止罰金），則該企業之合約期間並未延伸至勞務提供後。</p> <p>1.該收入合約之合約期間為存續至可行使該終止合約權力為止。</p> <p>2.舉例說明如下： 企業與客戶簽訂一個 2 年的提供勞務合約，合約任一方自合約開始 15 個月後，即可終止合約且無須支付補償金予另一方，則該企業之合約期間為 15 個月。</p> <p>1.該合約之存續期間為該合約敘明之特定期間，或持續至終止合約無須支付補償金之時點。</p> <p>2.舉例說明如下： <u>情況一、合約敘明之特定期間</u> 企業與客戶簽訂一個 2 年的提供勞務合約，</p>	<p>1. TRG 開會日 2014/10/31 (Agenda Ref NO.10) <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/REVREC-TRG-Memo-10-2014-1031-Contract-enforceability-Terminations.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/REVREC-TRG-Memo-10-2014-1031-Contract-enforceability-Terminations.pdf</a></p>

			<p>合約一方可藉由補償另一方，以終止合約，則該企業之合約期間為 2 年。</p> <p><u>情況二、持續至終止合約無須支付補償金之時點</u></p> <p>企業與客戶簽訂一個 5 年的提供勞務合約，企業每季賺取一定的費用，另如果指定的績效指標被滿足，企業將在 5 年服務期滿可獲得績效獎金。又合約任一方於 2 年後終止合約；然而，如果合約被終止，客戶必須支付相關績效獎金之費用，這原本只須在合約結束才支付。</p> <p>在上述情況下，該企業之合約期間為 5 年。如果合約被終止，客戶必須給付原本僅在合約期滿才須支付之績效獎金，且決定該項付款金額之條件有可能在合約期間會有所調整。這表明，在合約開始時，強制執行的權利和義務存在超出前兩年。</p>	
		<p>4.如果企業以往有未收取合約所賦予之應收終止補償金的慣例，該慣例是否會影響合約期間的評估？</p>	<p>1.取決於該項慣例是否有受到法律限制當事人執行的權利和義務，僅有當該項慣例受到法律限制當事人執行的權利和義務時，才會影響合約期間。</p> <p>2.舉例說明如下：</p> <p>企業與客戶簽訂 24 個月提供勞務合約，合約一方可藉由補償另一方，以終止合約，且企業過去有案例，允許客戶在 12 個月後終止合約並未強制收取終止補償金。</p> <p>在上述情況下，該企業允許客戶在 12 個月後終止合約並未強制收取終止補償金的以往案</p>	

			<p>例，會對合約期間產生影響，僅在該案例改變當事人強制執行的權利和義務。如果以往案例未改變當事人強制執行的權利和義務，則合約期間為 24 個月的規定期限。</p>	
		<p>5. 合約雙方皆有終止合約權利或僅有一方有終止合約權利，是否影響收入合約之合約期間為法律可執行之合約期間且持續至終止合約無須支付補償金之時點之結論？</p>	<p>1. 無論是否合約雙方皆有終止合約權利或僅有一方有終止合約權利，皆不影響收入合約之合約期間為法律可執行之合約期間且持續至終止合約無須支付補償金之時點之結論。</p> <p>2. 舉例來說，企業與客戶簽訂四年期之服務合約，客戶於四年中每一年度截止日無須任何理由可終止合約，惟須支付每年遞減之終止罰款(補償金)予企業，且此終止罰款具實質性，TRG 委員同意此合約之期間應為四年。TRG 委員強調當評估合約期間以及終止罰款之影響時，企業應考量該罰款是否具實質性；判定罰款是否具實質性需要判斷，且並無明顯界線可供依歸。若罰款被判定不具實質性，企業仍須評估該終止合約權利是否為一重要權利(類似於客戶對額外商品及勞務之選擇權)。換言之，若一合約罰款並無創造更長之合約期間，仍可能為一延長合約期間之重要選擇權(惟合約期間並不包括該可能延長之期間)。</p>	<p>1. TRG 開會日 2015/11/9 (Agenda Ref NO.48) <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/November/TRG/RTRG-48-Customer-options.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/November/TRG/RTRG-48-Customer-options.pdf</a></p> <p>2. 會議摘要 <a href="http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-49-Nov-Meeting-Summary.pdf">http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-49-Nov-Meeting-Summary.pdf</a></p>

二	收現性	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 在判斷一組合約的收現性時，若組合中有部分項目（如 2%）無法收款，收入金額如何決定？究應認列 98% 之收入或應認列 100% 收入，2% 認列為減損損失（呆帳費用）？</li> <li>2. IFRS 15 規定收現性要在事實及情況重大改變時重新評估，此重新評估的時點如何決定？</li> <li>3. IFRS 15 規定若合約含有價格減讓，於進行收現性評估前，應先將價格減讓扣除。雖然 IE 列有隱含之價格減讓釋例（IE10-13 醫院對某一無保險之病人提供醫療服務），但涉及價格減讓之收現性評估仍相當複雜。企業應如何評估合約預期收現金額之減少係導因於收現性或價格減讓？</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 當合約組合很有可能收現，預期金額應認列為收入，無法收現之金額認列為減損損失。在左述例子中，收入應認列 100%，2% 認列為減損損失（呆帳費用）。</li> <li>2. 決定何時進行收現性之評估，應基於事實及情況運用判斷。</li> <li>3. 價格調整是導因於收現性或價格減讓之評估，雖然複雜，但實務上應可行。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. TRG 開會日 2015/1/26 （Agenda Ref NO.13） <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/January/REVREC-TRG-Memo-13-Collectibility.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/January/REVREC-TRG-Memo-13-Collectibility.pdf</a> 會議摘要 <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTG%2025%20January%20Meeting%20Summary.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTG%2025%20January%20Meeting%20Summary.pdf</a></li> </ol>
三	捐贈	<p>US GAAP 之下，對捐贈(contribution)有定義及相關指引，而 IFRS 15 在範圍段並沒有排除捐贈之適用。捐贈是否包含在 IFRS 15 適用的範圍內？</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 捐贈並不在 IFRS 15 適用的範圍之內，且新準則中包含適當的指引可形成此項結論。</li> <li>2. 非營利個體收取價金可能同時與捐贈及提供商品/勞務相關。在此情況下，個體應評估事實與情況以判定交易的性質。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. TRG 開會日 2015/3/30 （Agenda Ref NO.26） <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/M">http://www.ifrs.org/Meetings/M</a></li> </ol>

				<a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG%2026%20Contributions.pdf">etingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG%2026%20Contributions.pdf</a> 2. 會議摘要 <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/June/RTRG-34-March-Meeting-Summary.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/June/RTRG-34-March-Meeting-Summary.pdf</a>
四	<p>合約可辨認前已部分滿足之履約義務</p>	<p>IFRS 15 規定在符合 IFRS 15 第 9 段合約可辨認的所有條件時(以下簡稱“合約成立日”),企業始應處理該準則範圍內之客戶合約。若企業於合約成立日前,已移轉部分商品或勞務予客戶,其會計處理為何?</p> <p>問題:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 企業在合約成立日前所進行的活動應如何認列收入?</li> <li>2. 在合約成立日前發生的履行合約成本應如何處理?</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 對於隨時間逐步滿足之履約義務應以累積追計基礎認列收入,以反映企業在合約成立日已完成的程度。</li> <li>2. 當合約成立日前發生的成本符合 IFRS 15 第 95 段之條件時,可將該成本資本化為資產。在合約成立日,若認列為資產的履行合約成本與截至當時已滿足(或已部分滿足)的履約義務相關,則應立即認列為費用。若所發生成本不符合 IFRS 15 第 95 段之條件,則應於發生時將其認列為費用。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. TRG 開會日 2015/3/30 (Agenda Ref NO.33) <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG%2033%20Partially%20Satisfied%20POs.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG%2033%20Partially%20Satisfied%20POs.pdf</a></li> <li>2. 會議摘要</li> </ol>

				<a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/June/RTRG-34-March-Meeting-Summary.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/June/RTRG-34-March-Meeting-Summary.pdf</a>
<b>主題貳、辨認履約義務</b>				
一	辨認客戶合約中承諾之商品或勞務	IFRS 15 之收入認列步驟 2 為「辨認合約中之履約義務」，IFRS 15.BC89 指出，IASB 與 FASB 決定「因合約對客戶承諾之所有商品或勞務皆產生履約義務」，BC90 亦提及，IASB 與 FASB 決定「不對企業可能視為是徒具形式或不重要(perfunctory or inconsequential)者豁免適用對履約義務之處理」。  問題：  1. IFRS 15 下所辨認之履約義務是否會較現行準則下之交易項目(deliverables) 更多? 2. 是否有些不重要的活動也將視為履約義務?	1. 合約中履約所承諾商品或勞務之評估與現行所辨認出來之交易項目數量不會差異太大。惟現行收入指引下所視為行銷誘因者(而非 deliverables)，在 IFRS 15 下應評估是否有可能為履約義務，因為合約所承諾之行銷誘因可能係企業與客戶協議後做出之承諾。 2. 評估所承諾之商品及勞務與辨認履約義務時，應依 IAS 8 評估履約義務對其財務報表是否不重大。	1. TRG 開會日 2015/1/26 (Agenda Ref NO.12) <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/January/REVREC-TRG-Memo-12-Identifying-Promised-Goods-or-Services.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/January/REVREC-TRG-Memo-12-Identifying-Promised-Goods-or-Services.pdf</a> 會議摘要 <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/January/REVREC-TRG-Memo-12-Identifying-Promised-Goods-or-Services.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/January/REVREC-TRG-Memo-12-Identifying-Promised-Goods-or-Services.pdf</a>



				<a href="#">er%20Meeting/2015/March/RTRG%2025%20%20January%20Meeting%20Summary.pdf</a> 2. IASB 委員會討論 2015/2 <a href="http://media.ifrs.org/2015/IASB/February/IASB-Update-February-2015.pdf">http://media.ifrs.org/2015/IASB/February/IASB-Update-February-2015.pdf</a>
二	隨時義務	<p>IFRS 15 列舉「承諾之商品或勞務」之例中，包含「提供商品或勞務之隨時服務，抑或當客戶決定使用商品或勞務時使客戶即可取得該商品或勞務之服務」[IFRS 15.26(e)]，此稱為隨時義務 (stand-ready obligation)。</p> <p>問題：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 適用 IFRS 15 之 stand-ready obligation 之性質為何？</li> <li>2. 應如何決定該等 stand-ready obligation 之收入認列模式？</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 隨時服務與實際提供商品或勞務之承諾有所不同。舉例來說，如果是承諾將提供「特定更新」，未必構成隨時義務，但若是在一旦可行的基礎下提供「非特定更新」，就有可能是隨時義務。此類承諾性質的判斷，應基於所有攸關事實。</li> <li>2. 隨時義務的收入認列模式必須忠實反映企業之承諾，未必採用直線法。例如若承諾於一年內按固定金額提供剷雪服務，則於整年內平均認列收入似有不妥，因企業實質上僅承諾於冬天隨時服務。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. TRG 開會日 2015/1/26  (Agenda Ref NO.16)  <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/January/REVREC-TRG-Memo-16-Stand-Ready-Obligations.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/January/REVREC-TRG-Memo-16-Stand-Ready-Obligations.pdf</a>  會議摘要  <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/January/REVREC-TRG-Memo-16-Stand-Ready-Obligations.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/January/REVREC-TRG-Memo-16-Stand-Ready-Obligations.pdf</a> </li> </ol>

				<a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG%2025%20%20January%20Meeting%20Summary.pdf">org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG%2025%20%20January%20Meeting%20Summary.pdf</a>
三	一系列可區分商品或勞務	<p>IFRS 15 第 22 段規定於合約開始時，企業應評估客戶合約中所承諾之商品或勞務，以辨認履約義務。一個履約義務可能為：</p> <p>a. 可區分之單一商品或勞務(或一組商品或勞務)；或</p> <p>b. 幾乎相同且移轉予客戶之模式相同之一系列可區分商品或勞務。</p> <p>問題：</p> <p>1. 若要符合將「一系列可區分商品或勞務」辨認為一履約義務，所承諾之商品或勞務是否必須連續提供？</p> <p>2. 若要符合將「一系列可區分商品或勞務」辨認為一履約義務，其會計處理之結果是否必須和各個可區分商品或勞務分別辨認為單一履約義務之會計處理結果一致？</p>	<p>企業應依據 IFRS 15 第 22 段(b)及第 23 段規定，評估數個可區分的商品或勞務是否符合「一系列可區分商品或勞務」為一履約義務之條件。合約中所承諾之商品或勞務不必然為連續性移轉，其會計結果也不必然與各可區分商品或勞務分別辨認為單一履約義務之會計處理結果一致。</p>	<p>1. TRG 開會日 2015/3/30 (Agenda Ref NO.27) <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG%2027%20Series%20of%20Distinct%20Goods%20or%20Services.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG%2027%20Series%20of%20Distinct%20Goods%20or%20Services.pdf</a></p> <p>2. 會議摘要 <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/June/RTR">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/June/RTR</a></p>

				<a href="#">G-34-March-Meeting-Summary.pdf</a>
四	一系列可區分商品或勞務之應用及變動對價之分攤	<p>於合約開始時，企業應評估客戶合約中明定或隱含承諾之商品或勞務，並將對每一項客戶承諾移轉之可區分之商品或勞務辨認為一履約義務。一履約義務可能為：</p> <p>(a) 可區分之單一商品或勞務</p> <p>(b) 幾乎相同且移轉予客戶之模式相同之一系列可區分商品或勞務。</p> <p>一系列可區分商品或勞務，符合以下兩項條件時，其移轉予客戶之模式相同：</p> <p>(a) 企業承諾移轉予客戶之系列中每一可區分商品或勞務為一隨時間逐步滿足之履約義務；及</p> <p>(b) 企業使用相同方法衡量對客戶移轉系列中每一可區分商品或勞務之履約義務之完成程度。</p> <p>議題：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 於適用「一系列可區分商品或勞務」條款時，企業應如何考量履約義務中可區分商品或勞務是否幾乎相同？</li> <li>2. 若一項產出數量不確定，但合約中明訂產出之每單位合約費率係屬固定，則該情況是否適用變動對價？</li> <li>3. 為使企業將交易價格分攤至每一履約義務或一可區分之商品或勞務之金額，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金額，變動對價是否須依相對單獨售價基礎作分攤？</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 議題 1：TRG 委員同意以企業所提供服務承諾之性質為判斷依據。舉例而言，若該承諾性質係實際交付一特定數量服務，則須評估單一服務是否為可區分且幾乎相同；若該承諾性質係隨時準備或於一段時間內持續提供服務(即為履行服務所須執行之各項活動的次數不確定)，則須評估每一次所增加之服務是否為可區分且幾乎相同，而非評估相關活動是否可區分且幾乎相同。</li> <li>2. 議題 2：TRG 委員同意若一項產出數量不確定，但合約中明訂產出之每單位合約費率為固定(例如交易處理者與客戶簽訂合約協助其處理交易，每筆交易處理費\$0.001，但最終交易量尚不確定)，則該對價係屬變動。企業須考量合約中之所有實質條款，其可能包括最低支付金額或其他條款，導致部分或全部之對價為固定。部分 TRG 委員強調屬於選擇性購買之商品或勞務並不構成變動對價，且指於未來會議中須進一步討論選擇性購買之議題。</li> <li>3. 議題 3：TRG 委員同意變動對價非必須依相對單獨售價基礎作分攤，但相對單獨售價基礎為一可接受之合理分攤方法。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. TRG 開會日 2015/07/13 (Agenda Ref No.39) <a href="http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;page_name=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&amp;cid=1176166171189">http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;page_name=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&amp;cid=1176166171189</a></li> <li>2. 會議摘要 <a href="http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-44-July-Meeting-Summary.pdf">http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-44-July-Meeting-Summary.pdf</a></li> </ol>

五	生產前成本及活動	<p>某些長期供應協議需要企業進行前端工程及設計活動創造新科技或改造現有科技以符合客戶需求。相關議題如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 企業如何評估生產前相關活動是否為承諾之商品或勞務？</li> <li>2. US GAAP 之下，目前落入 Subtopic 340-10 適用範圍之生產前成本，續後應如何處理？</li> <li>3. US GAAP 之下，目前落入 Subtopic 605-35 適用範圍之生產前成本，續後應適用 Subtopic 340-10 或 Subtopic 340-40(新的成本指引)？</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 議題 1：企業應評估客戶合約中承諾之性質且判定生產前相關活動是否為承諾之商品或勞務或僅為一不移轉任何商品或勞務予客戶之活動(例如準備活動)。TRG 委員承認此議題可能需要判斷；若企業對於判定生產前活動是否為承諾之商品或勞務有困難，考量商品或勞務之控制是否移轉予客戶將有助此判斷。若有商品或勞務之控制移轉予客戶，則企業較可能作出該生產前活動為合約中承諾之商品或勞務之結論；反之，則該生產前活動可能僅限於準備活動。舉例來說，若企業於發展一新產品予客戶之過程中，執行工程活動，而客戶將擁有工程活動產生之智慧財產之所有權(例如專利權)，則該企業極可能作出該智慧財產控制移轉予客戶，因此該工程活動為合約中承諾之商品或勞務之結論。若該工程活動被判定為合約中承諾之商品或勞務，則企業將分攤一部分之交易對價予此項商品或勞務相關之履約義務。</li> <li>2. 議題 2: 議題 2 之討論僅適用 US GAAP; TRG 委員同意，由於 Suptopic 340-10 並未被新準則所改變或取代，若企業刻正適用 Suptopic 340-10，則於新收入認列準則生效後，將持續適用 Suptopic 340-10。</li> <li>3. 議題 3: 議題 3 之討論僅適用 US GAAP; TRG 委員同意目前落入 Subtopic 605-35 適用範圍之生產前成本，於新收入認列準則生效後，將改為適用新指引 Suptopic 340-40。部份 TRG 委員建議 FASB 應刪除 Subtopic 340-10 以釐清前述議題。</li> <li>4. FASB 於 2016 年 1 月之會議中初步決議將撤回 Subtopic 340-10(若如此，則企業將適用新指引</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. TRG 開會日 2015/11/9 (Agenda Ref NO.46) <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/November/TRG/RTRG-46-Pre-production-Activities.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/November/TRG/RTRG-46-Pre-production-Activities.pdf</a></li> <li>2. 會議摘要 <a href="http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-49-Nov-Meeting-Summary.pdf">http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-49-Nov-Meeting-Summary.pdf</a></li> <li>3. FASB 會議摘要 <a href="http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C">http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C</a></li> </ol>
---	----------	--	---	--

			Suptopic 340-40)。FASB 於 2016 年 5 月發布草案撤回 Subtopic 340-10。	<a href="#">/ActionAlertPage&amp;cid=1176167805943</a> 4. FASB 草案 <a href="http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176168162753&amp;acceptedDisclaimer=true">http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176168162753&amp;acceptedDisclaimer=true</a>
<b>主題參、決定交易價格</b>				
一	變動對價	變動對價之限制（僅可認列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）應適用於合約層級（contract level）或履約義務層級（PO level）？	變動對價之限制應適用於合約層級而非履約義務層級。	1. TRG 開會日 2015/1/26 （Agenda Ref NO.14） <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/January/REVREC-TRG-Memo-14-Variable-Consideration.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/January/REVREC-TRG-Memo-14-Variable-Consideration.pdf</a> 會議摘要 <a href="http://www.ifrs.org">http://www.ifrs.org</a>

				<a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG%2025%20%20January%20Meeting%20Summary.pdf">org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG%2025%20%20January%20Meeting%20Summary.pdf</a>
二	重大財務組成部分	<p>IFRS 15 要求企業考量合約中是否存在重大財務組成部分。</p> <p>問題：</p> <p>1. 依據 IFRS 15 第 62 段(c)，當承諾對價與商品或勞務現銷價格間之差額是財務融資以外的原因所造成，則客戶合約不具重大財務組成部分。企業應如何運用此規定判斷差異原因與融資無關？</p>	<p>1. 當所承諾的商品或勞務移轉的時點與客戶付款的時點有差異時，IFRS 15 並沒有預設合約中存在或不存重大財務組成部分，企業須要行使判斷以決定該付款條件是否為了提供融資或是由其他因素造成。在企業有預收款項時，IFRS 15 也沒有預設預收款包含或不包含重大財務組成部分，企業仍應依據新準則之規定進行評估判斷。</p>	<p>1. TRG 開會日 2015/3/30 (Agenda Ref NO.30) <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG%2030%20Significant%20Financing%20Component.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG%2030%20Significant%20Financing%20Component.pdf</a></p>
		<p>2. 若所承諾之對價與現銷價格相同，合約是否存在重大財務組成部分？</p>	<p>2. 所承諾的對價與現銷價格存在差異僅為評估合約是否存在重大財務組成部分的一項指標，而非推定存在重大財務組成部分的條件。當合約中約定的利率為零時，不應直接認定合約中不存在財務組成部分，應考量所有的事實及情況評估「現銷價格」是否確實反映沒有融資因素的銷售價格。</p>	<p>2. 會議摘要 <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/June/RTRG-34">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/June/RTRG-34</a></p>
		<p>3. 新準則是否不適用於「不重大」的財務組成部</p>	<p>3. 新準則並未限制「不重大」的財務組成部分不</p>	



		分?	得適用相關指引。	<a href="#">-March-Meeting-Summary.pdf</a>
		4. 當一筆付款涉及數個履約義務時，企業應如何決定是否可採行實務上的權宜作法(即商品或勞務移轉之時間與客戶付款之時間間隔在一年以內時，企業無須調整對價金額)?	4. 在不同的情況下，向客戶收取的對價不一定能清楚區分是否與合約中的特定履約義務相關，因此在決定是否可採行實務上的權宜作法時，必須依據事實及情況行使判斷。	
		5. 當合約存在重大財務組成部分時，企業應如何計算收入調整金額?	5. 關於計算重大財務組成部分的影響，IFRS 15 提供了如何決定折現率的指引，IFRS 9 提供了後續會計處理的相關指引。	
		6. 當合約有數個履約義務時，應如何採用重大財務組成部分之相關指引?	6. 當決定交易價格以分攤給各履約義務時，應先排除財務融資對交易價格造成的影響。在某些情況下，將重大財務組成部分分攤給合約中一個或多個(但非所有)履約義務可能是合理的作法。	
三	付給客戶之對價	<p>付給客戶之對價包括企業對客戶（或對自該客戶購買企業商品或勞務之其他方）所支付（或預期支付）之現金金額，亦包括客戶可用以折抵積欠企業金額之抵減或其他項目。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>議題:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 哪些付給客戶之對價是屬於此指引考量之範圍內?</li> <li>2. 此指引中所指之客戶，是否限於企業配銷鏈中的客戶，抑或廣義地涵蓋企業客戶的客戶?</li> <li>3. 付給客戶對價之認列時點為何?</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. TRG 委員就議題 1 的三個觀點進行討論: <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) 觀點 A-企業應評估所有支付給客戶的對價。</li> <li>(b) 觀點 B-企業應評估在一特定客戶合約(或合併合約)內所支付給客戶之對價。</li> <li>(c) 觀點 C-企業應評估在一特定客戶合約(或合併合約)內所支付給客戶的對價，以及支付該合約配銷鏈中客戶的對價。</li> </ol> <p>TRG 委員認為在大部分的案例下，合理地採用觀點 A 或 B 時應該會產生相似的財務報導結果。但沒有委員支持觀點 C。</p> </li> <li>2. TRG 委員就議題 2 的兩個觀點進行討論: <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) 觀點 A-企業客戶僅限於企業配銷鏈中的客戶。</li> </ol> </li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. TRG 開會日 2015/07/13 (Agenda Ref No.37) <a href="http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;pagename=fasb%2FDocument_C%2FDocumentPa">http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;pagename=fasb%2FDocument_C%2FDocumentPa</a></li> </ol>

			<p>(b) 觀點 B-企業客戶包含企業配銷鏈中的客戶，亦可能包含企業客戶之客戶。</p> <p>大部分 TRG 委員支持觀點 B，認為企業應辨認每一銷售交易下之客戶及企業配銷鏈中的客戶。此外，若企業身為代理人，可能將該交易中之主理人及最終客戶均視為客戶。TRG 委員認為無論身為代理人之企業是否將主理人之最終客戶視為其客戶，支付給主理人之最終客戶之對價仍為該企業付給客戶之對價，因其對價係基於企業與主理人間合約所支付。</p> <p>3. 新準則在「付給客戶之對價」的指引中規範將付給客戶對價認列為收入之減少的時點，應為企業認列收入或企業支付或承諾支付對價孰晚者(以下統稱孰晚認列指引)。新準則同時規範當交易價格為變動(企業預期有權取得之對價金額變動)時，企業應於交易價格變動之期間認列為收入或收入之減少。若企業計畫給與客戶折讓，則應於預期有權取得對價金額變動的期間認列收入之減少，此時點可能早於企業承諾支付對價給客戶之時點。TRG 委員就議題 3 的兩個觀點進行討論：</p> <p>(a) 觀點 A-變動對價指引與孰晚認列指引規定並無矛盾(亦即須判斷付給客戶之對價是否為變動對價；非屬變動對價者，始適用孰晚認列指引)。</p> <p>(b) 觀點 B-變動對價指引與孰晚認列指引規定相互矛盾(亦即所有付給客戶之對價均適用孰晚認列指引)。</p> <p>TRG 委員認為若客戶自企業之商業實務慣例有效預期</p>	<p>2. <a href="http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-44-July-Meeting-Summary.pdf">http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-44-July-Meeting-Summary.pdf</a></p> <p><a href="http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-44-July-Meeting-Summary.pdf">ge&amp;cid=1176166164853</a></p> <p>會議摘要</p>
--	--	--	--	--



			<p>企業會支付對價，或企業與客戶簽訂合約時意圖對客戶提供付給客戶之對價，則付給客戶之對價應依變動對價指引處理。非屬變動對價者，始適用孰晚認列指引。</p>									
四	<p>實務權宜作法組合法及變動對價限制之應用</p>	<p>新準則要求企業使用期望值或最可能金額估計變動對價。</p> <p>議題：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>當企業考量來自其他類似特性合約之證據，以採用期望值估計變動對價時，是否屬於實務權宜作法組合法之應用？</li> <li>依期望值所計算之估計交易價格可否為個別合約所不可能產生之結果？</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>議題 1：TRG 委員同意當企業考量來自其他類似特性合約之證據，以採用期望值估計變動對價時，其資訊組合之應用不同於實務權宜作法組合法之應用。</li> <li>議題 2：少數 TRG 委員認為交易價格必須是特定合約中所產生之一可能結果，然而，大部分 TRG 委員認為這樣的觀點會使收入認列不符合新準則之核心原則，他們提出當企業判定期望值為一合理方法以估計變動對價時，其限制亦使用期望值估計，也就是說，企業無須從期望值方法轉換至最可能金額方法以符合限制之應用，因此，若企業對特定合約使用期望值方法，則其估計交易價格可能不會是個別合約所產生之結果。舉例說明如下：</li> </ol> <div data-bbox="1144 927 1834 1418" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>A 公司為客戶架設網站，該等合約包含類似條款且包括固定費用及變動對價(與 A 公司完成網站架設之時點有關之績效紅利)。根據過去經驗，紅利金額及達成機率如下：</p> <table border="1" data-bbox="1160 1123 1818 1321"> <thead> <tr> <th>紅利金額</th> <th>達成機率</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>\$0</td> <td>15%</td> </tr> <tr> <td>\$50,000</td> <td>40%</td> </tr> <tr> <td>\$100,000</td> <td>45%</td> </tr> </tbody> </table> <p>A 公司經評估認為較適合以期望值估計變動對價，該估計金額為</p> </div>	紅利金額	達成機率	\$0	15%	\$50,000	40%	\$100,000	45%	<ol style="list-style-type: none"> <li>TRG 開會日 2015/07/13 (Agenda Ref No.38) <a href="http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&amp;cid=1176166164875">http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&amp;cid=1176166164875</a></li> <li>會議摘要 <a href="http://www.ifs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTR">http://www.ifs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTR</a></li> </ol>
紅利金額	達成機率											
\$0	15%											
\$50,000	40%											
\$100,000	45%											

			<p>\$65,000([<math>\\$0 \times 15\%</math>]+[<math>\\$50,000 \times 40\%</math>]+[<math>\\$100,000 \times 45\%</math>])。該公司於考慮變動對價限制時，認為根據過去類似合約之經驗，該對價金額不會高度受企業無法影響之因素所影響。此議題係討論於估計變動對價時，認列之交易價格究竟係\$65,000 或\$50,000(因為個別合約之結果不可能為期望值金額，因此，期望值超過最有可能金額係高度很有可能發生重大迴轉之部分)較為適當？</p>	<p><a href="#">G-44-July-Meeting-Summary.pdf</a></p>
五	退貨處理費及相關成本之會計處理	<p>企業有時針對退貨向客戶收取「退貨處理費」以補償與退貨有關之其他成本如運費及重新包裝費用。</p> <p>議題：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>對於預期之退貨，企業應如何處理將向客戶收取之退貨處理費？</li> <li>對於預期之退貨，企業應如何處理企業將發生之退貨成本(例如估計運費或重新包裝成本)？</li> </ol>	<p>TRG 委員同意對於企業預期之退貨，其退貨處理費應於商品移轉控制予客戶時包含於交易價格的一部分，亦即於決定交易價格時，須考量因退貨處理費而不會退還予客戶之對價部分；對於企業預期之退貨，其退貨成本應於商品移轉控制予客戶時點作為預期回收資產之帳面金額之減少。</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>A 公司以每單位售價\$100 銷售 10 個產品給客戶，每單位成本為\$75。客戶有退貨權，但退貨時 A 公司會向客戶收取 10%(每單位\$10)的退貨處理費。A 公司估計退貨處理成本為 5%(每單位\$5)。該公司經評估此合約因附退貨權故包含變動對價，並採期望值估計退貨率為 10%，且很有可能不會超過 10%。退貨產品可以高於成本之金額再銷售。</p> <p>A 公司於決定交易價格時，須考量因退貨處理費而不會退還予客戶之對價部分，因此，A 公司應認列：</p> <p>(a) 收入\$910[ (預期不會被退回產品 9 個*銷售價格\$100+(預期會被退回產品 1 個*退</p> </div>	<ol style="list-style-type: none"> <li>TRG 開會日 2015/07/13 (Agenda Ref No.35) <a href="http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&amp;cid=1176166140140">http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&amp;cid=1176166140140</a></li> <li>會議摘要 <a href="http://www.ifs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-T">http://www.ifs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-T</a></li> </ol>

			<p>貨處理費\$10)]</p> <p>(b) 退款負債\$90[ (預期會被退回產品 1 個 *(銷售價格\$100-退貨處理費\$10) ]</p>	<p><a href="#">ransition-Resource-Group/Documents/TRG-44-July-Meeting-Summary.pdf</a></p>
<b>主題肆、主理人與代理人之考量</b>				
一	<p>總額與淨額收入一開予客戶帳單之金額</p>	<p>依 IFRS15 第 47 段之規定，交易價格係企業移轉所承諾之商品或勞務予客戶以換得之預期有權取得之對價金額，但不包括代第三方收取之金額（例如，某些銷售稅）。惟實務上有時難以判定所收取之金額是否係代第三方收取。</p> <p>問題：企業開予客戶帳單中之部分金額（例如運送及處理費、其他暫墊費用、銷售稅）是否屬交易價格之一部分，而按總額認列？</p>	<p>1. 企業可依 IFRS15 第 B34 至 B38 段主理人與代理人架構判斷，決定客戶所支付之價款是否係補償企業為提供商品或勞務所發生之成本（即企業為主理人），或係企業代客戶履行該客戶之義務予另一方（即企業為代理人）。</p> <p>2. 企業開予客戶帳單中之部分金額，例如運送及處理費，於按 IFRS15 第 B38 段判斷屬主理人或代理人時，可考量是否：</p> <p>(1) 企業負責直接提供或取得勞務（包括選擇供應商）。</p> <p>(2) 企業對於運送及處理費之訂價具有裁量權。</p> <p>(3) 企業對於運送及處理費之損益非屬固定。</p> <p>(4) 對可向客戶收取之運送及處理費，企業須承擔信用風險。</p> <p>如經判斷屬主理人，則該向客戶收取之運送及處理費，應按總額認列。</p>	<p>1. TRG 開會日 2014/7/18 (Agenda Ref NO.2) <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/June/AP2%20Amounts%20billed%20to%20customers.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/June/AP2%20Amounts%20billed%20to%20customers.pdf</a></p> <p>2. TRG 決議日 2014/10/31 (Agenda Ref NO.5) <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/AP3%20Amounts%20billed%20to%20customers.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/AP3%20Amounts%20billed%20to%20customers.pdf</a></p>

				<a href="#">er%20Meeting/2014/October/R EVREC-TRG-Memo-5-20141031-July-2014-Meeting-Summary.pdf</a>
<b>主題伍、合約成本</b>				
一	已資本化合約成本 (Capitalized contract cost) 之減損測試	IFRS 15 第 99 段及 101 段規定，已認列為資產之合約成本之攤銷或減損評估，除了考量與該資產相關之現有合約下之商品或勞務移轉外，亦應考量特定預期合約下將移轉之商品或勞務，亦即企業應以預期可自該資產獲得經濟效益之總期間，決定該資產之攤銷期間及評估減損之未來現金流量金額。惟 IFRS15 第 102 段規定，於評估與該資產相關之商品或勞務換得之預期收取之對價剩餘金額時，應使用決定交易價格的原則加以評估，而參照 IFRS15 第 49 段有關決定交易價格的原則，要求企業應假設所承諾之商品或勞務將依現有合約移轉予客戶，且該合約不會被取消、續約或修改。 問題：企業就已資本化合約成本進行減損測試時，評估未來現金流量是否應將預期之合約續約或展期之影響納入考量？	依據 IFRS15 第 99 段至 104 段及 BC 第 309 段及第 310 段指引，企業於評估與該資產相關之商品或勞務換得之預期收取之對價剩餘金額時，應考量預期之合約續約或展期之影響。	1. TRG 開會日 2014/7/18 (Agenda Ref NO.4 <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/June/AP4%20Impairment%20testing%20of%20capitalised%20contract%20costs.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/June/AP4%20Impairment%20testing%20of%20capitalised%20contract%20costs.pdf</a> ) 2. TRG 決議日 2014/10/31 (Agenda Ref NO.5) <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/R EVREC-TRG-Memo-5-20141031-July-2014-Meeting-Summary.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/R EVREC-TRG-Memo-5-20141031-July-2014-Meeting-Summary.pdf</a>

				<a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/REVREC-TRG-Memo-5-20141031-July-2014-Meeting-Summary.pdf">org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/REVREC-TRG-Memo-5-20141031-July-2014-Meeting-Summary.pdf</a>
--	--	--	--	---

### 主題陸、客戶對額外商品及勞務之選擇權

一	客戶對額外商品及勞務之選擇權	<p>依 IFRS15 第 B40 段規定，若合約中企業給予客戶取得額外商品或勞務之選擇權，僅於該選擇權提供客戶倘未簽訂該合約則無法取得之「重要權利」(例如，相對於通常給予同地區或同市場中同客戶類別該等商品或勞務折扣區間之折扣增額部分)時，該選擇權始產生合約中之一履約義務。</p> <p>問題：於評估客戶所取得額外商品及勞務之選擇權(如客戶忠誠計劃、未來購貨-折扣券、續約權及不可退還之前端費用等)是否為一項「重要權利」時：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 僅應考量與客戶之「目前交易」，或亦應考量與客戶之「過去及預期未來之交易」？</li> <li>2. 僅應考量「量」因素 (quantitative factors)，或亦應考量「質」因素 (qualitative factors)？</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 於評估該等選擇權是否為一項重要權利時，除應考量與客戶間之相關交易(亦即「目前」、「過去」與「未來」之交易)，並應同時考量「量」與「質」等因素，其中亦包含該項權利是否為累積(例如，忠誠度點數)。</li> <li>2. 舉例說明如下： <ul style="list-style-type: none"> <li>情況一、買3送1的計畫 <p>企業提供客戶一個優惠計劃，若客戶於某特定期間內購買3個產品，可免費獲得第4個產品，基於過去歷史資料，企業認為客戶很有可能將會收到一個免費產品。</p> <p>於評估該等選擇權是否為一項重要權利時，該企業除考量客戶在現行交易合約實質上已賺得1/3個免費產品外，亦應考量客戶購買額外2個產品以獲得免費產品之可能性。</p> <p>情況二、未來購貨一折扣券</p> </li> </ul> </li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. TRG 開會日 2014/10/31 (Agenda Ref NO.6) <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/REVREC-TRG-Memo-6-20141031-Customer-Options.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/REVREC-TRG-Memo-6-20141031-Customer-Options.pdf</a></li> </ol>
---	----------------	---	--	---

			<p>企業提供折扣券給購買其商品的客戶，憑折扣券可在未來某特定日期以 25%折扣購買下一個商品，且在發券 60 天後失效。</p> <p>於評估該等選擇權是否為一項重要權利時，該企業除應評估該折扣券的單獨售價對該項銷貨交易之重大性（即量的因素）外，亦應考量客戶以折扣券購貨之可能性（即質的因素）。</p>	
二	客戶行使重要權利	<p>當合約中給予客戶取得額外商品或勞務之選擇權，該選擇權提供客戶一重大權利而為合約中之一履約義務，下列情況應做何會計處理？</p> <p>問題：</p> <p>1. 當客戶行使選擇權時，企業的會計處理為何？</p>	<p>1. 當客戶行使選擇權時，IFRS 15 可解釋並支持下列兩觀點：</p> <p>(a) 觀點 A-企業應將客戶行使選擇權而預期收取的對價包含在交易價格內，額外的對價分攤給新增承諾商品或勞務相關的履約義務，並於(或隨)該履約義務滿足時認列收入。</p> <p>(b) 觀點 B-視為合約修改，因客戶行使選擇權而產生的額外對價，及承諾的商品或勞務，企業應視為合約價格及範圍變動，並遵照 IFRS 15 第 18-21 段規定進行會計處理。</p> <p>雖然多數 TRG 委員認為觀點 A 與觀點 B 均為準則可接受的作法，但絕大部分的委員傾向於支持觀點 A。然而在大部分的情況下，採用兩個觀點可能產生相似的財務報導結果，僅有在客戶執行選擇權產生的新增商品或勞務和原合約所承諾的商品或勞務不可區分時，會有不同的財務報導結果。企業應考量所有的事實及情況，選擇一種方式並一致運用在所有相似類型的選擇權。</p>	<p>1. TRG 開會日 2015/3/30 (Agenda Ref NO.32) <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG%2032%20Exercise%20of%20Material%20Right.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG%2032%20Exercise%20of%20Material%20Right.pdf</a></p> <p>2. 會議摘要 <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/June/RTR">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/June/RTR</a></p>



		<p>2. 企業應如何評估該項提供客戶重大權利的選擇權是否存在重大財務組成部分?</p>	<p>2. 企業在決定交易價格時應考慮時間價值的影響，因此企業應依據新準則提供的指引評估所給予的重大權利是否導致合約存在重大財務組成部分。IFRS 15 第 62 段(a)規定，當商品及勞務移轉的時間點係由客戶裁決時，客戶合約不具重大財務組成部分。此評估因素可能適用在某些給與客戶的選擇權上。</p>	<p><a href="#">G-34-March-Meeting-Summary.pdf</a></p>
		<p>3. 企業應於何時認列不可退還的前端收費?</p>	<p>3. 不可退還的前端收費認列為收入的期間，取決於該項不可退還的前端收費是否提供客戶一項重大權利。舉例而言，企業向客戶收取一次性的開通費\$50，並以每月\$100 的價格按月提供服務，客戶沒有義務持續購買服務，可隨時終止合約。若企業分析開通費提供客戶一項重大權利(無須在服務展期時再次支付開通費)，則開通費應於客戶預期受益的期間認列。若企業判斷開通費沒有提供客戶重大權利，則該收費實質上為合約所承諾服務的預先收費。</p>	
<p>三</p>	<p>客戶對額外商品及勞務之選擇權</p>	<p>有時合約包括給予客戶對額外商品及勞務之選擇權；客戶雖無義務取得額外商品或勞務，實務上客戶可能因經濟強制因素而執行該選擇權。以下議題討論客戶對額外商品及勞務之選擇權是否應按是否為一重要權利處理或作個別合約處理，亦或於若干情況下，選擇權標的之商品或勞務是否應視為原始合約之一部份。議題：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 是否屬客戶對額外商品及勞務之選擇權或屬變動對價?</li> <li>2. 取得額外商品或勞務之選擇權是否為一單獨履約義務。</li> </ol>	<p>1. 議題 1：TRG 委員討論如何分辨合約究屬一包含客戶對額外商品及勞務之選擇權之合約，或是一包含因變動數量而產生變動對價之合約(例如以使用基礎計算)。TRG 委員同意為分辨究屬上述何種合約，重要第一步驟為辨認企業對客戶承諾之性質以及雙方可執行之權利與義務。若屬一包含對額外商品及勞務之選擇權之合約，客戶有一現時權利可選擇是否購買額外可區分之商品或勞務(或更改將被交付之商品及勞務)，因此於客戶行使此選擇權以前，企業並無現時義務提供該等商品或勞務且客戶亦無義務支付該等商品或勞務。若企業及客戶業已簽訂合約，該合約使企業有義務移轉所承諾之商品</p>	<p>1. TRG 開會日 2015/11/9 ( Agenda Ref NO.48 ) <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/November/TRG/RTRG-48-Customer-options.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/November/TRG/RTRG-48-Customer-options.pdf</a></p>

			<p>或勞務，亦使客戶有義務為該商品或勞務付款，而造成額外對價之未來事件係於(或隨)企業將商品或勞務之控制移轉予客戶時發生，則屬對客戶所承諾之商品或勞務之變動對價。當一合約包含取決於客戶行動之變動對價，該客戶行動並不造成企業有義務提供額外可區分之商品或勞務(或更改將移轉之商品或勞務)，僅消除客戶有義務支付之變動對價之金額不確定性。</p> <p>2. 議題 2：TRG 委員討論若合約給予客戶取得額外商品或勞務之選擇權，且客戶即使不行使該選擇權亦無須支付企業罰款或補償金，則該取得額外商品或勞務之選擇權之標的商品或勞務於何種情況下應視為合約中企業承諾移轉予客戶之商品或勞務。TRG 委員同意若該選擇權標的商品或勞務並非法律上客戶必須行使選擇權取得之商品或勞務，則並非企業承諾移轉予客戶之商品或勞務，惟企業應評估該選擇權是否提供客戶一重要權利。因此於判定原始合約之交易價格時，並不納入客戶若行使該選擇權而取得額外商品或勞務時支付之對價。TRG 委員討論若企業因著眼於未來客戶訂單帶來之收益，即使虧損仍願意提供客戶商品或勞務，若額外購買商品或勞務屬可選擇之性質，則該選擇權之標的商品或勞務不會被包含於原始合約中承諾之商品或勞務，惟企業需評估該選擇權是否為一重要權利。</p>	<p>2. 會議摘要  <a href="http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-49-Nov-Meeting-Summary.pdf">http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-49-Nov-Meeting-Summary.pdf</a></p>
<b>主題柒、授權</b>				
一	權利金限	依權利金限制(IFRS15 B63)規定，雖然有第 56 至	1.與權利金相關之主要項目為智慧財產權之授權	1. TRG 開會日



	<p>制 規 定 ( IFRS 15 B63 ) 之 適 用</p>	<p>59 段之規定，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）。</p> <p>問題：</p> <p>1.由於智慧財產權之授權通常與其他商品或勞務一同銷售，例如：特許經銷權通常與管理或訓練服務及設備包裹提供，如何認定特定合約屬「為換得智慧財產之授權而承諾」而應適用權利金限制規定？</p> <p>2.權利金是否可以部分適用權利金限制規定，部分適用變動報酬之規定之疑問？</p>	<p>有關，應適用權利金限制之規定。</p> <p>2.企業不應就權利金一部分適用權利金限制規定。</p>	<p>2014/7/18 ( Agenda Ref NO.3 <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/June/AP3%20Royalties%20constraint.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/June/AP3%20Royalties%20constraint.pdf</a></p> <p>2. IASB 決議日 2015/2/18 <a href="http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Project-news-history/Pages/Project-update-February-2015.aspx">http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Project-news-history/Pages/Project-update-February-2015.aspx</a></p>
<p>二</p>	<p>判定智慧 財產授權 之性質</p>	<p>依 IFRS15 第 B57 段及第 B58 段之規定，為判定企業授權之承諾究係提供客戶取用企業智慧財產之權利或使用企業智慧財產之權利，企業應考量客戶是否於授權時點，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。若符合下列所有條</p>	<p>1. 依據 IFRS 15 第 BC407 段建議，就非單一履約義務之合約而言（即智慧財產權不明顯，且結合其他商品或勞務），如果智慧財產權為主要組成部分時，則應適用新收入準則有關智慧財產權之相關規定（IFRS 15 第 B57 至 B62 段）；反</p>	<p>1. TRG 開會日 2014/10/31 ( Agenda Ref NO.8 ) <a href="http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Project-news-history/Pages/Project-update-February-2015.aspx">http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Project-news-history/Pages/Project-update-February-2015.aspx</a></p>

	<p>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(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。</p> <p>問題：</p> <p>1. 就非單一履約義務的智慧財產之授權，企業是否需判定該授權究係提供客戶「取用企業智慧財產之權利」或「使用企業智慧財產之權利」？</p>	<p>之，若智慧財產權僅是微小組成部分時，則不適用。</p> <p>2. 依上所述，在某些情況下，即使該智慧財產權並非單一履約義務，企業仍需判定智慧財產權之性質。</p>	<p><a href="http://www.evrec.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/REVREC-TRG-Memo-8-20141031-Licenses.pdf">org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/REVREC-TRG-Memo-8-20141031-Licenses.pdf</a></p>
	<p>2. 如果客戶不被要求使用最新版本之智慧財產權，該授權企業所進行之活動，是否會使客戶對該智慧財產權之權利直接暴露於任何正面或負面影響（亦即，是否符合 IFRS 15 第 B58(b) 段說明）？</p>	<p>1. 原則上，若客戶依合約規定且實際上亦有能力繼續使用先前版本之智慧財產權，客戶一般將不會直接暴露於智慧財產權改變之正面或負面影響。以企業銷售客戶電腦軟體為例，如企業提供客戶電腦軟體後又進行改版，而客戶依合約規定且實際上仍可繼續使用原先所購買之電腦軟體版本，該改版未影響到客戶已取得之智慧財產權的形式、功能及價值，則客戶一般不會直接暴露於智慧財產權改變之正面或負面影響。</p> <p>2. 惟在少數情況下，該授權企業所進行之活動雖未改變智慧財產權的形式及功能，但實質上已改變智慧財產權的價值，亦即客戶雖有能力繼續使用先前版本之智慧財產權，但該智慧財產權的價值實質上已改變，該客戶仍直接暴露於智慧財產權改變之正面或負面影響。以某企業（知名球隊）授權客戶使用其名稱及標誌為</p>	

			<p>例，該客戶（服裝設計師）有權在一年內於運動衫、帽子、毛巾等商品上使用該球隊之名稱及標誌。該企業所進行之活動（即持續參與賽事）所表現的好壞，雖未改變智慧財產權的形式及功能（即設計師所使用的球隊名稱及標誌未改變），但實質上已改變智慧財產權的價值（即戰績好壞影響運動衫、帽子、毛巾等授權商品之銷售量），故客戶還是會直接暴露於智慧財產權改變之正面或負面影響。</p>	
		<p>3.當移轉商品或勞務之活動係不可與智慧財產之授權區分，於判定該授權之性質時，該等活動是否應被考量（IFRS15 第 B58(c)段）？</p>	<p>1.依 IFRS 15 第 B58(c)段解釋，於判定智慧財產權之性質時，只有在這些活動之發生不會導致移轉一商品或勞務予客戶之情況下，授權者預期之活動才會被考量。該條件並沒有指出，當所移轉之商品或勞務為單一履約義務時，才會被排除在外。</p> <p>2.依上所述，當移轉商品或勞務之活動係不可與智慧財產之授權區分，於判定該授權之性質時，該等活動仍應被考量。</p>	
三	<p>授權：針對授權之限制及續約</p>	<p>應用指引 B61 及 B62 規定，企業不得於客戶可使用且可自企業智慧財產獲益之期間開始日前認列來自該授權之收入；判定授權究係提供客戶取用企業智慧財產之權利或使用企業智慧財產之權利時，企業應排除時間、地理區域或使用之限制等因素，因該等限制界定所承諾之授權之屬性，而非界定企業究係於某一時點或隨時間逐步滿足履約義務。</p>	<p>1. 議題 1: TRG 委員討論以時間為基礎使用企業智慧財產權利之授權之續約，其收入認列時點究係於合約雙方同意續約時認列或於續約期間開始日認列。TRG 委員認為新收入認列準則針對此議題並無明確答案，且針對此議題並無共識。</p> <p>2. 議題 2 與 3: 議題 2 與 3 與步驟二:辨認合約中之履約義務以及軟體應用指引之相互影響有關。TRG 討論若客戶取得於兩個不同地理區域使用</p>	<p>1. TRG 開會日 2015/11/9 （Agenda Ref NO.45） <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/</a></p>

		<p>相關議題如下:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 以時間為基礎使用企業智慧財產權利之授權(授權於某一時點移轉予客戶)之續約;</li> <li>2. 合約中可區分之權利(是否包含多個授權);以及</li> <li>3. 透過修改合約而增加可區分之權利; 及</li> <li>3. 客戶對額外軟體授權件數之選擇權。</li> </ol>	<p>智慧財產之權利,但於其中一個地理區域使用智慧財產之權利被限制需於另一地理區域使用智慧財產之權利開始若干期間後方可以使用(議題 2 假設之情境為原始合約即規定此地理區域限制,而議題 3 則假設後續透過修改合約之方式,增加其它地理區域之授權),幕僚人員認為應用指引中有關時間、地理區域或使用之限制等因素應予排除等規定,並不改變或優先於企業需辨認合約中之履約義務之規定(步驟二)。亦即,客戶需先行辨認予客戶之承諾(是否為一個或多個授權),再考量相關軟體應用指引。部份 TRG 委員質疑幕僚人員為何針對時效限制(議題 1)及地理區域或使用限制(議題 2 及 3)有不一致之會計處理。</p> <p>3. 議題 4: TRG 委員討論議題 4:如何處理客戶對額外軟體授權件數(使用者名額或複本)之選擇權;舉一長於一年之軟體授權合約為例,假設客戶支付固定費率\$300,000 以取得 500 名使用者使用該軟體之授權,客戶若欲增加額外使用者,授權方會加收每位\$400 之收費。在 TRG 會議中討論的其它樣態中,客戶可自行複製該軟體以增加使用者,授權方無須加以協助;又或者可能需要授權方提供額外的授權碼以增加使用者。TRG 委員同意企業需針對合約個別事實及情況判定合約究竟包含一個或多個授權,以判斷以下兩種會計處理何種更為適宜(並非會計政策之選擇):</p> <p>A. 視為取得額外軟體授權件數之選擇權,因此企業應適用客戶對額外商品或勞務之選擇權之</p>	<p><a href="http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-49-Nov-Meeting-Summary.pdf">2015/November/TRG/RTRG-45-Licenses-Application-issues.pdf</a></p> <p>2. 會議摘要 <a href="http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-49-Nov-Meeting-Summary.pdf">http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-49-Nov-Meeting-Summary.pdf</a></p> <p>3. IASB 會議資料 <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/Pages/IASB-Meeting-December-2015.aspx">http://www.ifrs.org/Meetings/Pages/IASB-Meeting-December-2015.aspx</a></p>
--	--	--	--	---

			<p>相關指引(因此需考量是否存在一重要權利); 或</p> <p>B. 適用以銷售基礎或使用基礎計算之權利金之指引，額外使用者或備份(copies)代表原先給與之授權之增額使用量，而非取得額外授權之選擇權。因此額外之使用量應產生變動對價(且係以銷售基礎或使用基礎計算之權利金)。</p> <p>TRG 委員大致同意以上會計處理之決定不應受到客戶是否需要授權方協助才能取得額外使用者之授權所影響。</p> <p>4. IASB 於 2015 年 12 月會議中討論此議題；IASB 觀察到授權之應用指引不應優先於 IFRS 15 之五步驟，企業應先適用辨認履約義務之規定以辨認合約究竟包含一個或多個授權。同樣地，企業應評估授權之續約或展延是否應作為新授權處理或屬原授權合約之修改，而需適用合約修改之相關指引。</p>	
--	--	--	--	--

## 主題捌、表達與揭露

一	收入合約所產生之合約資產與合約負債之表達方式	<p>依 IFRS15 第 105 段規定，當合約之其中一方已履約，企業應視企業履約與客戶付款間之關係，於財務狀況表將該合約列報為合約資產或合約負債。</p> <p>問題：</p> <p>1. 當一個合約包含多個履約義務時，企業應如何表達該合約？</p>	<p>1. 依據 IFRS 15 第 105 段及第 BC317 段之解釋，「每一合約」應以淨額列報為合約資產或合約負債。換言之，企業應將每一合約之合約資產或合約負債以淨額表達，而非將單一合約中之合約資產及合約負債分別認列。</p> <p>2. 依上所述，新收入準則中有關合約資產及合約負債的表達，應視企業履約與客戶支付間之關係，將合約列報為合約資產或合約負債（但非同時）。亦即，應列報為合約資產或負債應視「合約層面」而定，而非依照「履約義務層面」。</p>	<p>1. TRG 開會日 2014/10/31 (Agenda Ref NO.7)</p> <p><a href="http://www.ifrs.org/Meetings/Pages/Joint-TRG-for-Revenue-Recognition-October-2014.aspx">http://www.ifrs.org/Meetings/Pages/Joint-TRG-for-Revenue-Recognition-October-2014.aspx</a></p>
---	------------------------	---	---	---

		<p>2. 企業何時得將其他資產或其他負債與合約資產或合約負債相互抵銷？其中可分為下列問題：</p> <p>(1) 其他資產及其他負債是否可以與合約資產及合約負債相抵銷？</p> <p>(2) 某一個合約所產生之合約資產或負債是否可以與其他合約之合約資產或合約負債相抵銷？</p>	<p>企業在決定其他資產或其他負債是否應與合約資產或合約負債相互抵銷時，應參考國際財務報導準則（例如，國際會計準則第 1 號：財務報表之表達；國際會計準則第 32 號：金融工具：表達）等之相關規定。</p>	
		<p>依 IFRS15 第 17 段規定，若符合特定條件時，企業應將同時或幾乎同時與同一客戶（或該客戶之關係人）簽訂之兩個或多個合約予以合併，並將該等合約視為單一合約處理。</p> <p>問題：在收入認列模型的第一步驟（辨認客戶合約）下，將符合條件之兩個或多個合約予以合併，並按單一合約處理時，企業應如何表達該等合併合約？</p>	<p>1. 根據 IFRS 15 第 17 段及第 BC72 段之解釋，合約合併的目的係將該合約視為一個計價單位。換言之，在合併合約中，個別合約的權利及義務相互依存，將該等個別合約合併，並列報為單一合約將更能反映其相依性。</p> <p>2. 依上所述，當兩個或多個合約被合併，並按單一合約處理時，該合併合約應按照新收入準則之相關表達規定（IFRS 15 第 105~109 段）處理。因此，應按合併合約列報為合併資產或合併負債。</p>	

## 主題玖、保固

一	非單獨訂價之保固	<p>企業應如何評估客戶合約中非單獨定價的產品保固是否為一履約義務？</p>	<p>1. 若客戶有單獨購買保固的選擇權（例如當保固為單獨定價或協商時），企業應將保固視為一履約義務。</p> <p>2. 若保固提供客戶除該產品與所協議之規格相符之保證外，亦提供勞務，則保固為一項履約義務。當評估保固是否提供保證規格相符以外的勞務時，必須根據事實及情況行使判斷。IFRS 15 第 B31 段提供的各項指標可協助企業行使此判斷。</p>	<p>1. TRG 開會日 2015/3/30 （Agenda Ref NO.29） <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG</a></p>
---	----------	--	---	--



				<a href="#">%2029%20Warranties.pdf</a> 2. 會議摘要 <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/June/RTRG-34-March-Meeting-Summary.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/June/RTRG-34-March-Meeting-Summary.pdf</a>
<b>主題拾、分攤交易價格</b>				
一	折扣及變動對價之分攤	對於將折扣分攤至合約中的一個或多個(但非所有)履約義務，與變動對價分攤至合約中的一個或多個(但非所有)履約義務，IFRS 15 分別提供了不同的指引。惟折扣亦為變動對價的一種，企業應如何運用折扣及變動對價分攤之相關指引？	IFRS 15 第 86 段提供了分攤變動對價所適用指引的位階次序，企業應先採用變動對價分攤的指引，再考慮適用折扣分攤的指引。此外，並非所有的折扣均為變動，若為定額的折扣，企業應採用折扣分攤之指引而非變動對價分攤之指引。	1. TRG 開會日 2015/3/30 ( Agenda Ref NO.31 ) <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG%2031%20Variable%20Discounts.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/March/RTRG%2031%20Variable%20Discounts.pdf</a> 2. 會議摘要 <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other</a>

## 主題拾壹、滿足履約義務時認列收入

一	<p>衡量履約義務完成程度之實務權宜作法</p>	<p>在新準則下，企業應於（或隨）滿足履約義務時認列收入，且企業對隨時間逐步滿足之每一履約義務可能採用產出法或投入法衡量其完成程度。作為一實務權宜作法，若企業對客戶之對價之某一金額具有權利，且該金額直接對應其迄今已完成履約對客戶之價值，企業得就其有權開立發票之金額認列收入(IFRS 15.B16)。</p> <p>議題：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 該實務權宜作法是否適用於在合約期間費率變動之合約？</li> <li>2. 當衡量履約義務完成程度之實務權宜作法不適用時，企業如何評估是否應揭露有關其尚未履行之履約義務之資訊？</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 議題 1：TRG 委員同意在合約期間單位價格變動之合約未被排除適用該實務權宜作法，且認知到此實務權宜作法之應用涉及對該協議事實及情況之分析，以判斷企業所認列之開立發票之金額是否合理對應其迄今已完成履約對客戶之價值。舉例而言：每年合約價格基於未來市場價格變動之購電合約，若其每單位電價皆對應供電對客戶之價值，則該合約適用此實務權宜作法。</li> <li>2. 議題 2：企業應依 IFRS 15.120 規定揭露尚未履行之履約義務之資訊，另 IFRS 15.121 規定，作為一實務權宜作法，若履約義務係原始預期存續期間一年以內之合約之一部分；或企業依 IFRS 15.B16 規定認列滿足履約義務之收入，則無須對履約義務揭露 IFRS 15.120 資訊。此議題係討論企業經評估不適用衡量履約義務完成程度之實務權宜作法不適用時(例如，企業簽訂為期多年之合約包含最低支付金額或數量折扣)，企業是否得適用 IFRS 15.121 揭露之實務權宜作法(亦即是否得不揭露尚未履行之履約義務之資訊)。TRG 委員同意若企業不適用衡量履約義務完成程度之實務權宜作法，則不得適用 IFRS 15.121 揭露之實務權宜作法。在不適用揭露之實務權宜作法之情況下，企業應考</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. TRG 開會日 2015/07/13 (Agenda Ref No.40) <a href="http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&amp;cid=1176166171233">http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&amp;cid=1176166171233</a></li> <li>2. 會議摘要 <a href="http://www.ifs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/">http://www.ifs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/</a></li> </ol>
---	--------------------------	---	---	---



			量以質性方式說明未計入交易價格中之對價，例如交易價格估計值不包含任何受限制之變動對價估計金額。	<a href="#">Documents/R TRG-44-July-Meeting-Summary.pdf</a>
二	對一項包含多個商品或勞務之履約義務，衡量其履約義務完成程度	對一項包含多個商品或勞務之履約義務，於衡量其履約義務完成程度時，新準則是否允許使用多種不同之方法來衡量單一履約義務完成程度？	TRG 委員同意新準則要求使用單一衡量方式，此要求可能改變部分企業之現行實務作法。履約義務及衡量完成程度方法之辨認係基於事實及情況決定，且可能須運用判斷。企業應考量併同為單一履約義務的整體承諾之性質，及完整滿足整體履約義務所需執行的活動。作此評估時，企業應考量其判斷該等商品或勞務不可區分且併同為單一履約義務之原因。	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. TRG 開會日 2015/07/13 (Agenda Ref No.41) <a href="http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&amp;cid=1176166171255">http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&amp;cid=1176166171255</a></li> <li>2. 會議摘要 <a href="http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/R">http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/R</a></li> </ol>

				<a href="#">TRG-44-July-Meeting-Summary.pdf</a>
三	商品 (commodities) 何時轉移控制之判斷	針對交付商品(commodities，例如電力、天然氣及石油等)之合約，其性質究竟屬於承諾於某一時點交付商品(goods)，或屬於隨時間逐步提供交付商品之服務(即隨企業履約，客戶同時取得並耗用企業履約所提供之效益)。此外，當企業履行此類提供商品(commodities)之合約，評估客戶是否同時取得並耗用企業履約所提供之效益(即評估IFRS 15.35(a)條件)時，須考量哪些因素？	TRG 委員同意企業於評估 IFRS 15.35(a)條件時，須考量所有攸關之事實及情況，包含(但不限於)商品之固有特性、合約條款及有關基礎建設或其他運送機制等資訊。	<p>1. TRG 開會日 2015/07/13 (Agenda Ref No.43) <a href="http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&amp;cid=1176166171299">http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&amp;cid=1176166171299</a></p> <p>2. 會議摘要 <a href="http://www.ifs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-44-July-Meeting-Summary.pdf">http://www.ifs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-44-July-Meeting-Summary.pdf</a></p>

## 主題拾貳、範圍

一	範圍：信用卡	<p>TRG 委員討論 US GAAP 下發卡銀行與持卡人間之信用卡合約如何應用收入新準則(Topic 606)之範圍段。</p> <p>議題：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 發卡銀行之信用卡合約中之權利義務是否在 Topic 606 之範圍內？</li> <li>2. 持卡人獎勵計畫是否在 Topic 606 之範圍內？</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 議題 1：TRG 委員同意發卡銀行之信用卡卡費係在 Topic 310, Receivables (Topic 310)之適用範圍內。惟若任何企業(或銀行)與客戶所簽訂之協議被標示信用卡貸款協議，其整體協議之性質卻不符合信用卡貸款協議時，則該企業(或銀行)不應假設此協議全然在 Topic 310 之適用範圍，且不該將其排除於 Topic 606 之範圍外。</li> <li>2. 議題 2：TRG 委員同意若發卡銀行之信用卡卡費在 Topic 310 之範圍內，則持卡人獎勵計畫亦不在 Topic 606 之範圍內。</li> </ol> <p>TRG 委員強調此議題在 IFRS 下之應用結果可能不同於 US GAAP，因為 Topic 310 與 IFRS 9「金融工具」規定不同。適用 IFRS 之發卡銀行應先判斷各項收費是否屬於 IFRS 9 之適用範圍，若不在 IFRS 9 之適用範圍內，則應適用 IFRS 15。針對議題 2，IFRS 15 未明確將信用卡獎勵計畫排除於適用範圍之外。此外，依 IFRS 15.BC388 說明，理事會認為 IFRS 15 已納入所有規定，發卡銀行能據以判斷信用卡協議是否包含在新準則之適用範圍內，亦能據以處理在新準則範圍內之協議。</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. TRG 開會日 2015/07/13 (Agenda Ref No.36) <a href="http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&amp;cid=1176166140162">http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&amp;cid=1176166140162</a></li> <li>2. 會議摘要 <a href="http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-44-July-Meeting-Summary.pdf">http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-44-July-Meeting-Summary.pdf</a></li> </ol>
---	--------	--	---	---

二	固定賠率博彩合約	<p>博弈公司交易大宗通常為固定賠率博彩合約(fixed odds wagering contracts)；於該類合約下，一旦客戶下注後，無論該選項的賠率有如何變化，都不影響當時的買入賠率。US GAAP 之下，固定賠率博彩合約(fixed odds wagering contracts)是否落入 Topic 606 適用範圍？</p>	<p>目前於 US GAAP 之下，此類合約係依據 Subtopic 924-605 之規定處理，惟此指引未來將被新收入認列準則 Topic 606 所取代。因此 TRG 委員討論此類合約日後將落入 Topic 606 適用範圍亦或是 Topic 815 衍生工具及避險指引之範圍。大部份 TRG 委員同意 FASB 之意圖是此類合約應適用新收入認列準則，惟部份委員認為此類交易亦可能符合衍生工具之定義而需依據 Topic 815 處理。</p> <p>雖然此議題僅限於 US GAAP，IASB 幕僚人員表示於 IFRS 下，他們認為此類固定賠率博彩合約符合 IFRS 9 金融工具之定義，因此適用 IFRS 9 而排除於 IFRS 15 之適用範圍。</p> <p>FASB 幕僚人員依據 TRG 會議及其它公聽活動提供之看法，建議 FASB 釐清固定賠率博彩合約並非落入 Topic 815 之範圍，而係適用新收入認列準則。FASB 於 2016 年 1 月之會議決議增加一個新指引(Subtopic 924-815)釐清固定賠率博彩合約無須適用衍生工具之會計處理，而需適用 Topic 606。FASB 於 2016 年 5 月發布草案澄清固定賠率博彩合約無須適用衍生工具之會計處理。</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. TRG 開會日 2015/11/9 (Agenda Ref NO.47) <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/November/TRG/RTRG-47-Fixed-Odds-Wagering-Contracts.pdf">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2015/November/TRG/RTRG-47-Fixed-Odds-Wagering-Contracts.pdf</a></li> <li>2. 會議摘要 <a href="http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-49-Nov-Meeting-Summary.pdf">http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-49-Nov-Meeting-Summary.pdf</a></li> <li>3. FASB 會議摘要 <a href="http://www.fasb.org/jsp/FASB/F">http://www.fasb.org/jsp/FASB/F</a></li> </ol>
---	----------	---	--	--

				<a href="http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176168162753&amp;acceptedDisclaimer=true">ASBContent C /ActionAlertPage&amp;cid=1176168162753</a> 4. FASB 草案 <a href="http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176168162753&amp;acceptedDisclaimer=true">http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176168162753&amp;acceptedDisclaimer=true</a>
--	--	--	--	---

### 主題拾參、過渡規定

一	過渡規定下之已完成合約	在累積影響數法下，企業僅對初次適用日尚未完成之合約適用新收入認列原則。在追溯法下，此規定亦提供兩項適用於已完成合約之實務權宜作法。依據新準則，已完成合約係企業已移轉依初次適用日前有效之收入認列準則所辨認之所有商品或勞務之合約。 議題： 1. 過渡規定之適用下，何時視合約為已完成？ 2. 適用新準則下，企業應如何處理「已完成合約」？	TRG 委員對是否構成一項已完成合約存有歧見，部分委員認為當收入認列會計處理完成後，合約才屬於已完成合約；另外部分委員認為合約之所有商品或勞務已完成移轉時，該合約才屬於已完成合約。TRG 委員觀察到議題二將取決於議題一的答案而有所不同，由於委員對議題一仍未達成共識，因此委員對於議題二亦未達成共識。(註)  註：IASB 已於2015年9月暫時決議不修改IFRS 15附錄C之過渡規定。IASB委員認為Agenda Paper 7 “Accounting for completed contracts on transition to IFRS 15— issues emerging from TRG discussions”第17至26段對該議題之討論及分析有助於實務應用。第17至26段分析認為若初始適用日前，合約之所有商品或	1. TRG 開會日 2015/07/13 (Agenda Ref No.42) <a href="http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&amp;cid=1176166171277">http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&amp;pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&amp;cid=1176166171277</a>
---	-------------	---	---	---

			<p>勞務已完成移轉，但因其他原因無法認列收入時，仍屬已完成合約。已完成合約於初始適用日後應繼續依舊準則(例如IAS 18或IAS 11)處理。</p>	<p>2. 會議摘要  <a href="http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-44-July-Meeting-Summary.pdf">http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Advisory-bodies/Joint-Revenue-Transition-Resource-Group/Documents/RTRG-44-July-Meeting-Summary.pdf</a></p> <p>3. 2015年9月  IASB update  <a href="http://media.ifrs.org/2015/IASB/September/IASB-Update-September2015.pdf">http://media.ifrs.org/2015/IASB/September/IASB-Update-September2015.pdf</a></p> <p>4. 2015年9月  IASB meeting  (Agenda Ref No.7)  <a href="http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2015/September/AP07-R">http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2015/September/AP07-R</a></p>
--	--	--	--	---

				<a href="#">evenue-from-C ontracts-with-C ustomers.pdf</a>
--	--	--	--	--