

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。

電信業適用指引(一)—履約義務之辨認

情況一 各項電信服務可區分

甲電信公司與用戶簽訂手機搭配門號合約，約定甲電信公司於簽約時以低於單獨售價之價格出售 A 款手機，並提供 24 個月電信服務。該方案下，甲電信公司以固定月費提供每月語音通話上限 1,000 分鐘、簡訊上限 1,500 則及 4G 行動上網上限 1GB。該合約明定用戶可於任何月份選擇購買任何額外通話分鐘數、簡訊量及行動上網量，該等額外服務之收費與未綁約用戶之費率一致。

甲電信公司之業務類型眾多，用戶可選擇單獨購買手機、語音服務、簡訊服務或上網服務。此外，依照甲電信公司之慣例，用戶若於 24 個月後以相同資費方案續約，其購買新手機之購機價較新用戶優惠 \$500。

甲電信公司於合約承諾之商品及勞務包含 A 款手機、語音服務、簡訊服務及上網服務。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）。

依 IFRS 15.28 規定，若商品或勞務可被使用、耗用或以高於殘值之金額出售，或以其他產生經濟效益之方式持有，則係 IFRS 15.27(a)規定之客戶可自該商品或勞務獲益。由於甲電信公司經常單獨銷售手機、語音服務、簡訊服務及上網服務，此一事實顯示用戶可自手機、語音服務、簡訊服務或上網服務本身獲益。

另依 IFRS 15.29 規定，顯示企業移轉商品或勞務予客戶之承諾係可單獨辨認（即上述 IFRS 15.27(b)規定）之因素包括（但不限於）下列各

項：

- (a) 企業不提供一重大服務，該重大服務係將該商品或勞務與合約中承諾之其他商品或勞務整合為一組商品或勞務（客戶所簽定之組合產出）。換言之，企業不使用該商品或勞務作為投入，以生產或交付客戶明定之組合產出。
- (b) 該商品或勞務不會對合約中承諾之另一商品或勞務予以重大修改或客製化。
- (c) 該商品或勞務並非高度取決於合約中所承諾之其他商品或勞務或與其高度相互關聯。例如，客戶可決定不購買該商品或勞務而不致重大影響合約中承諾之其他商品或勞務之事實，可能顯示該商品或勞務並非高度取決於合約中承諾之其他商品或勞務或與其高度相互關聯。

甲電信公司銷售手機、語音服務、簡訊服務及上網服務，並未重大整合或客製化該等商品及勞務，且該等商品及勞務並無高度相互關聯，因此手機、語音服務、簡訊服務及上網服務係可單獨辨認。綜上分析，合約中可區分之商品及勞務包含 A 款手機、24 個月語音服務、24 個月簡訊服務及 24 個月上網服務。

IFRS 15.22 規定，下列兩者之一之承諾係辨認為一履約義務：

- (a) 可區分之單一商品或勞務（或一組商品或勞務）；或
- (b) 幾乎相同且移轉予客戶之型態相同之一系列可區分商品或勞務。

針對上述 IFRS 15.22(b)，IFRS 15.23 規定，若企業承諾移轉予客戶之系列中每一可區分商品或勞務係隨時間逐步滿足之履約義務，且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，則該系列商品或勞務係以相同型態移轉予客戶。

以語音服務為例，合約係約定連續 24 個月相同之語音服務，由於每月移轉之勞務相同，衡量履約義務完成程度之方法亦相同，因此判斷 24 個月語音服務整體屬一項履約義務。

此外，甲電信公司依慣例給予之續約購機優惠，係於雙方簽訂第 1 份合約時所隱含之額外購買手機折價權，若客戶未簽訂該合約，則無法取得額外優惠 \$500 之折價。IFRS 15.B40 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尚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。假設甲電信公司評估該折價權屬重要權利，則該

折價權係為一履約義務。

據此，甲電信公司判斷該客戶合約包含以下履約義務：

- (1) 銷售 A 款手機；
- (2) 24 個月語音服務；
- (3) 24 個月簡訊服務；
- (4) 24 個月行動上網服務；及
- (5) 續約權。

情況二 各項電信服務不可區分

甲電信公司與用戶簽訂手機搭配門號合約，約定甲電信公司於簽約時以低於單獨售價之價格出售 A 款手機，並提供 24 個月電信服務。該方案下，甲電信公司以固定月費提供每月語音通話上限 1,000 分鐘及簡訊上限 1,500 則。該合約明定用戶可於任何月份選擇購買任何額外通話分鐘數或簡訊量，該等額外服務之收費與未綁約用戶之費率一致。甲電信公司並未單獨銷售語音服務及簡訊服務。

甲電信公司於合約承諾之商品及勞務包含 A 款手機、語音服務及簡訊服務。

依 IFRS 15.28 規定，由於甲電信公司經常單獨銷售手機及電信服務（同時包含語音及簡訊服務），此一事實顯示用戶可自手機及電信服務本身獲益。此外，甲電信公司雖未單獨銷售語音及簡訊服務，用戶仍可分別耗用語音服務或簡訊服務，因此仍可各自由語音服務及簡訊服務本身獲益。

依 IFRS 15.29 規定，甲電信公司銷售手機及電信服務，並未重大整合或客製化該商品及勞務，兩者亦無高度相互關聯，因此手機與電信服務係可單獨辨認。針對電信服務中包含之語音服務及簡訊服務，由於用戶不購買語音服務時將**重大影響**簡訊服務之事實，顯示語音服務及簡訊服務係不可單獨辨認。

綜上分析，合約中可區分之商品及勞務包含 A 款手機及 24 個月電信服務。據此，依 IFRS 15.27 及 22(b) 規定，甲電信公司判斷該客戶合約包含兩項履約義務：

- (1) 銷售 A 款手機；及
- (2) 24 個月電信服務。

電信業適用指引(二)—交易價格之分攤

承指引(一)，甲電信公司考量合約條款決定交易價格，判定合約中所承諾之對價僅包括固定對價（手機購機款及 24 個月電信資費）。

依 IFRS 15.74 規定，除符合分攤例外規定外，應以相對單獨售價為基礎將交易價格分攤至各履約義務。在決定各項履約義務之單獨售價時，依 IFRS 15.77 規定，商品或勞務之合約明定價格或標價可能為該商品或勞務之單獨售價，惟若依歷史經驗顯示，實際上以牌價向用戶收取服務費之交易量極少，則該牌價可能不具代表性，其並非單獨售價之最佳證據，甲電信公司應依 IFRS 15.78 考量所有合理可得之資訊並最大化可觀察輸入值之使用，據以估計單獨售價。

關於前述手機折價權之履約義務，甲電信公司係依 IFRS 15.B42 規定估計其單獨售價。經估計用戶將有 50% 之可能性使用該折價權，估計該折價之單獨售價為 \$250（\$500 之額外購機折價×50% 行使折價權之可能性）。

由於合約承諾之手機與電信服務單獨售價總和超過合約中承諾之對價，依 IFRS 15.82 判斷，雖然甲電信公司經常以單獨基礎銷售手機與電信服務，亦經常以單獨基礎以折價銷售手機及電信服務，惟所給予之折扣與本合約所給予之折扣不同，因此不宜將本合約折扣完全分攤至合約中一個或多個（但非所有）履約義務，宜按相對單獨售價為基礎分攤交易價格至每一履約義務。

電信業適用指引(三)—客戶忠誠計畫

甲電信公司之電信服務合約另約定，用戶每產生 \$100 通訊服務費可獲得 1 點獎勵積點。用戶可用該點數到乙便利商店消費，每一點數可用於折抵 \$0.1 之消費。甲電信公司就每一點數支付 \$0.05 予乙便利商店。

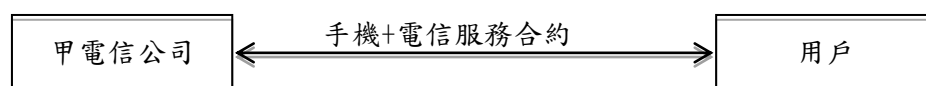
該等點數提供客戶倘未簽訂該合約則無法取得之重要權利，故依 IFRS 15.B40 之規定，提供點數予用戶之承諾係一履約義務。甲電信公司應以相對單獨售價為基礎將交易價格分攤至各履約義務。

甲電信公司應依 IFRS 15.B34-B38 規定判斷各項可區分之商品或勞務之承諾性質係由其本身提供特定商品或勞務之履約義務（即甲電信公司為主理人），或係為另一方安排提供該等商品或勞務（即甲電信公司為代理人）。若甲電信公司為點數兌換履約義務之主理人，則分攤至該履約義務之交易價格應以總額認列收入，並另行以每一點數 \$0.05 所決

定已付或應付乙便利商店之金額認列為費用。若甲電信公司為點數兌換履約義務之代理人，則以分攤至該履約義務之交易價格與應支付給乙便利商店之差額認列淨額收入。

電信業適用指引(四)—取得合約之增額成本

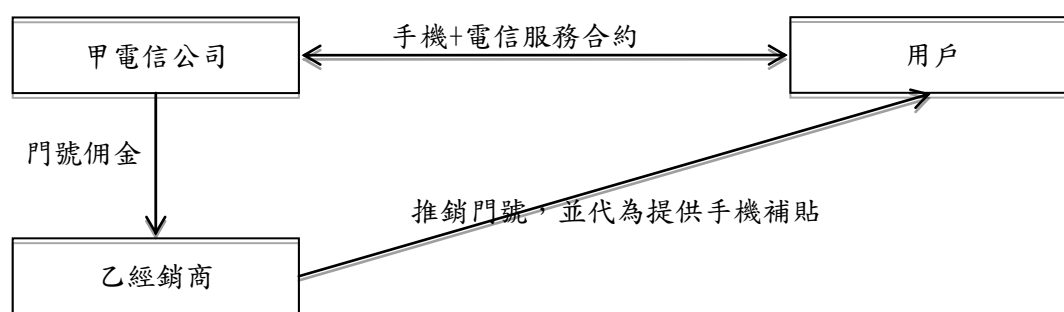
情況一 手機補貼款



甲電信公司與用戶簽訂手機搭配門號合約，約定甲電信公司將提供24個月電信服務，並以低於單獨售價之價格銷售A款手機。

甲電信公司因取得該合約而以「手機補貼款」之方式補貼用戶所產生折價銷售手機之交易，應按IFRS 15.70-72有關「付給客戶之對價」規定，判斷該等「手機補貼款」是否係用以換得用戶移轉可區分之商品或勞務(即進貨或取得勞務)。若該等「手機補貼款」之支付並未向用戶取得額外商品或勞務，依IFRS 15.70之規定，該等支出應作為交易價格及收入之減少，而非視為取得合約之增額成本。

情況二 付給經銷商之門號佣金

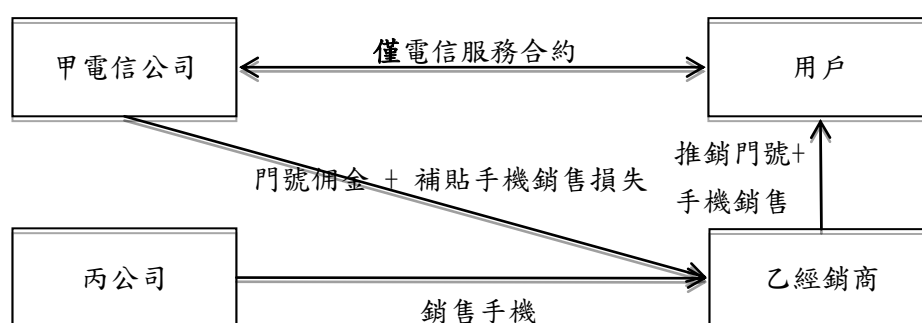


甲電信公司與用戶簽訂手機搭配門號合約，約定甲電信公司將提供24個月電信服務，並以低於單獨售價之價格銷售A款手機。甲電信公司與乙經銷商約定，若乙經銷商成功推銷一筆前述合約，甲電信公司將支付定額門號佣金。假設甲電信公司係以主理人身分銷售手機。

104年7月13日 Transition Resource Group (TRG)會議討論，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。參考前述結論，由於甲電信公司係以主

理人身分銷售手機，因手機搭配門號合約而由經銷商代為提供之手機補貼款，其會計處理請參閱情況一。門號佣金係甲電信公司為取得手機搭配電信服務合約所發生，且若未取得該合約則不會發生之成本，該等支出係屬取得合約之增額成本。依 IFRS 15.91 規定，若甲電信公司預期可回收該增額成本，應將之認列為資產。甲電信公司於判斷可回收性時，可考量過去歷史經驗、是否有預收一定費用或提前終止合約之補償約定與金額等。

情況三 付給經銷商之手機補貼款及門號佣金



為鼓勵用戶使用甲電信公司之電信服務，乙經銷商推出促銷方案，若用戶與甲電信公司簽訂 24 個月之電信服務合約，用戶得以低於單獨售價之價格向乙經銷商購買 A 款手機。假設乙經銷商係以主理人身分銷售手機，且 A 款手機存貨係向丙公司（非甲電信公司關係人）購買。

甲電信公司與乙經銷商約定，若用戶透過乙經銷商與甲電信公司簽訂前述電信服務合約，甲電信公司將給付門號佣金予乙經銷商。此外，為彌補乙經銷商折價銷售手機，甲電信公司同意另外支付手機補貼款予乙經銷商。

甲電信公司與用戶間之合約所承諾之商品及勞務僅包含 24 個月電信服務，並無手機銷售，因此，因手機折價銷售而額外對乙經銷商補貼之金額非屬 IFRS 15.70-72 規範之「付給客戶之對價」。甲電信公司支付給乙經銷商之門號佣金與手機補貼款，實質上係甲電信公司為取得 24 個月電信服務合約所發生，且若未取得該合約則不會發生之成本，該等支出係屬取得合約之增額成本。依 IFRS 15.91 規定，若甲電信公司預期可回收該增額成本，應將之認列為資產。甲電信公司於判斷可回收性時，可考量過去歷史經驗、是否有預收一定費用或提前終止合約之補償約定與金額等。