

IFRS 15 與現行收入準則重大差異分析-生技業

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. 本差異說明僅列示生技業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
範圍-生技業或製藥業與其他企業簽訂合作開發新產品之合約	生技與製藥業公司間經常存在「委託研發」或「共同開發」的合約關係，在採用 IFRS 15 認列收入之前必須先仔細分析合約性質，以確定此合約屬於 IFRS15 的範圍。 IFRS 15.6 規定企業僅於合約之對方為客戶時，始適用 IFRS 15，倘若合約之對方並非為了取得企業正常活動下之產出，而係為參與某一活動或流程（例如協議合作開發資產）而與企業簽訂合約，且合約各方分擔該活動或流程所產生之風險並分享該活動或流程所產生之效益，則該合約之對方並非客戶。 因此當生技業與其他企業簽訂合作開發合約時，應判斷合約內容所承諾提供對方之商品或勞務是否為正常活動下之產出，若否，則此交易可能並非與客戶之合約，而應考慮依循其他準則之規定處理。 【相關條文：IFRS 15.6】 【相關差異議題：範圍】	無明文規定，現行作法可能分歧。
範圍- 客戶合約同時涉及其他準則	當與客戶之合約同時涉及 IFRS15 及其他準則之範圍時(例如企業可能將醫療設備出租給醫療院所使用，同時提供教育訓練及後續設備耗材)，企業應依據 IFRS15.7 之規定先依據其他適用準則分離並衡量該部分之金額，剩餘之交易價格再適用 IFRS15 之規定分攤至每一履約義務。 【相關條文：IFRS 15.7】 【相關差異議題：範圍】	無明文規定，現行作法可能分歧。
判斷可區分之商品或勞務以辨識履約義務	生技業與客戶的合約涉及提供多項商品、勞務或智慧財產的授權時，須依據 IFRS 15.27-29 判斷可區分之商品或勞務以辨識履約	IAS 18 第 13 段雖有規定於某些情況下，為反映交易實質，必須將認列條件適用至一交易之可單獨辨認組成部分，但對

議題	IFRS 15	現行規定
	義務。 IFRS 15 釋例 56 以製藥公司將其藥品專利授權予客戶並同時提供製造服務為例，說明如何判斷專利授權與製造服務是否為可區分。 【相關條文：IFRS 15.27-29，IE281-288】 【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」】	於如何辨認並無明文規定，現行作法可能分歧。
生技業公司與客戶簽訂合約中所包含之授權承諾不可與合約中其他所承諾之商品或勞務區分	IFRS 15.B54 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。 因此生技業公司與客戶之合約包含授權及其他商品或勞務之承諾時，企業應適用 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。 【相關條文：IFRS 15.B53-B55】 【相關差異議題：其他議題：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」】	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。
生技業公司與客戶簽訂合約中所包含之授權承諾可與合約中其他所承諾之商品或勞務區分	若生技業公司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： (a) 取用存在於授權期間之企業智慧財產之權利；或 (b) 使用已存在於授權時點之企業智慧財產之權利。 當合約符合 IFRS15.B58 之所有條件，企業授權承諾之性質為提	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。 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。【相關條文：IAS 18.釋例 20】

議題	IFRS 15	現行規定
	供取用企業智慧財產之權利。 【相關條文：IFRS 15.B56, B58】 【相關差異議題：其他議題：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」、「判定授權承諾之性質」】 若判定授權性質為取用存在於授權期間之智慧財產之權利，企業應將該授權之承諾作為隨時間逐步滿足之履約義務處理，企業應選擇適當之方法衡量該提供取用之履約義務完成程度並認列收入。 【相關條文：IFRS 15.B60】 【相關差異議題：其他議題：授權「授權承諾為提供客戶取用企業智慧財產之權利」】 若判定授權性質為使用已存在於授權時點之智慧財產之權利，企業之承諾性質係提供一項使用已存在於授權予客戶時點(以形式及功能而言)之企業智慧財產之權利。企業應將該提供客戶使用企業智慧財產之承諾作為於某一時點滿足之履約義務處理。 【相關條文：IFRS 15.B61】 【相關差異議題：其他議題：授權「授權承諾為提供客戶使用企業智慧財產之權利」】	
以銷售基礎或使用基礎計算之權利金	若生技業公司授權其他公司使用智慧財產而取得之授權金係以銷售或使用基礎計算時，IFRS15 明訂其認列權利金收入之時點僅於（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）。 【相關條文：IFRS 15.B63】 【相關差異議題：其他議題：授權「以銷售基礎或使用基礎計算之權利金」】	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。 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。 【相關條文：IAS 18.釋例 20】

議題	IFRS 15	現行規定
變動對價之決定及限制	生技業與客戶之合約對價可能包含履約紅利(依里程碑付款)、折扣、退貨、獎勵金或價格保護等變動條件，屬 IFRS 15 規範之變動對價，應依據 IFRS15.51-54 之規定估計變動對價。由於 IFRS 15 下之變動對價包含合約中任何變動之金額，因此，變動對價範圍較或有對價更為廣泛。 另變動對價之估計，企業應採用「期望值」或「最可能之金額」兩種方式中，較能預測其將有權取得之對價金額之方式，進行變動對價金額之估計，後續應於每個資產負債表日更新變動對價之估計。 【相關條文：IFRS 15.51,53,59】 【相關差異議題：步驟 3：決定交易價格「變動對價之決定」】 企業應依「期望值」或「最可能之金額」估計變動對價金額。惟並非依照前述方式估計之變動對價全數可列入交易價格來認列收入。可列入交易價格之變動對價金額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。 若生技業公司對智慧財產之授權以銷售基礎或使用基礎計算權利金對價，則不適用前述規定，而應依據 IFRS15.B63 之規定認列收入。 【相關條文：IFRS 15.56-58】 【相關差異議題：步驟 3：決定交易價格「限制變動對價之估計值」】	收入應按已收或應收對價之公允價值衡量。有關變動對價之估計並無明文規定，現行作法可能分歧。 【相關條文：IAS 18.9】
合約中存在之重大財務組成部分	生技業公司若預先收取合約價款(例如：企業受託從事研究發展預收三年服務價款)，可能提供企業重大財務利益，是以，若客戶預付商品及勞務之款項，亦應依據 IFRS15.61-62 之規定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。	IAS18.11 僅規定當現金或約當現金之流入遞延時，對價之公允價值可能低於已收或應收現金之名目金額，當協議實質上構成融資交易時，應將未來收取款項以設算利率折現以決定對價之公允價值，但對於預收對價，現行條文並無明文規定。 【相關條文：IAS 18.11】

議題	IFRS 15	現行規定
	若承諾對價與商品或勞務現銷價格間之差額，係提供客戶或企業財務融資以外之原因所造成，且該等金額之差額與該差異原因相稱，則客戶合約不具重大財務組成部分。例如，若付款條件可能對企業或客戶提供保障，以防另一方未適當完成合約之部分或全部義務（例如，長期合約之扣留款）。 【相關條文：IFRS 15.60-62, 64, IE148-IE154】 【相關差異議題：步驟3：決定交易價格「合約中存在之重大財務組成部分」】	
透過代理商銷售之收入認列時點	許多生技製藥業與其代理商有特別的交易安排，代理商依合約有將未售完之商品無條件退貨、更換陳舊商品或享有價格優惠之權利，生技製藥業公司應根據 IFRS 15.31 之規定，於所承諾的商品或勞務移轉予客戶（即商品之控制移轉給代理商）而滿足履約義務時認列收入。當評估商品之控制是否移轉時，除考量 IFRS15.33-34 之規定外，尚應考量 IFRS15.38 之各項控制移轉之指標。 【相關條文：IFRS 15.31-34, 38】 【相關差異議題：步驟5：滿足履約義務「控制之移轉」、「於某一時點滿足之履約義務」】	IAS 18 規定若企業保留商品所有權之重大風險，則不得認列收入。因此生技製藥公司與其代理商間之交易安排若使企業保留重大風險，例如代理商未售完之商品可享無條件退貨權，則收入認列之時點將遞延至代理商實際出售商品予最終消費者時。 【相關條文：IAS 18.14-16】