

《2011 產業系列 01》 電信業導入 IFRSs 實務探討

勤業眾信聯合會計師事務所

IFRS 專業服務團隊

江美艷會計師

產業系列文章版本更新(2011 年版本 vs 2010 年版本)

勤業眾信為提供 IFRS 專業服務，特別重新檢視 2010 年發布之產業系列文章，並參照目前國際財務報導準則最新發展更新文章內容，藉以協助各產業讀者在導入 IFRSs 過程掌握最新動態。

- ✓ 用戶綁約以換取優惠價格購買手機的權利，是否為多元要素銷售交易？或為用戶取得成本？
- ✓ 用戶取得成本是否為無形資產？

過去十年來，世界處於通訊發展高峰期，從過去少數人才能擁有行動電話的年代，到現在人手一機或人手數機的年代；手機的功能亦從過去單純僅有通話服務，轉變為結合多媒體、行動上網與國際漫遊等多功能服務。於行動通訊發展初期，用戶申辦手機必須預先繳付保證金，如今不但無需繳交保證金，業者更爭相以優惠手機售價或甚至免費提供手機的誘因吸引新用戶。以下針對電信業導入 IFRSs 時所常見之交易型態進行探討與分析。

月租型方案，搭配手機之通訊服務收入

依據 IAS 18 『收入』之規定，收入認列要件應個別套用於各種交易，有時候認列要件必須個別用於單一交易中單獨可辨認的組成部分，藉以反映交易實質。例如，市面上最普遍的月租型通訊合約，新用戶於簽約時與電信業者約定將以固定資費使用通訊服務，期間為兩年，而用戶得立刻以優惠價格購買手機。在此情況下，交易可能須劃分為銷售手機與提供通訊服務兩個組成部分，並個別採用適當之收入認列規定。若通訊服務中包含

多媒體服務(例如簡訊、鈴聲下載服務等)或行動上網服務，則相關收入亦可能須單獨辨認，予以區分。

然而，也有某些情況下，交易可能應視為單一組成部分，亦即將銷售手機視為通訊服務收入的一部分，例如，若某一款手機僅能用於某家電信業者所提供的通訊網路，而與其他通訊業者訊號皆不相容者，則電信業者為了提供通訊服務，勢必要提供該手機；在此情況下，則手機的提供可能視為通訊服務收入的其中一項成本，而非將手機視為一項單獨的銷售行為。

因此，在判斷此類型交易之會計處理時，應先行判斷手機的提供是否視為：

- ◆ 應與通訊服務合約一併考量的個別收入產生交易；
- ◆ 非附屬於通訊服務合約中的個別收入產生交易；
- ◆ 無法與通訊服務拆分的收入產生交易之一部分；或
- ◆ 用戶取得成本的一部分，而非屬收入產生交易。

而在判斷手機的提供與簽定通訊服務在經濟實質上是否應予以拆分，可參考以下因素：

- ◆ 促銷時是否強調手機的個別價值與特性？
- ◆ 是否可自備手機？
- ◆ 是否具有銷售空機的市場？
- ◆ 手機價格是否不受用戶選擇費率方案的高低而異？
- ◆ 提供給自備手機用戶的費率方案大致上與其他用戶類似？
- ◆ 手機是否可用於所有電信業者所提供的通訊服務？
- ◆ 綜合考量下，銷售手機是否為通訊業者之一項業務？

倘若上述判斷指標的答案皆為肯定，則該合約很有可能應將手機的提供視為單獨組成部分，應個別認列手機銷售收入。然而，並非必須符合上述所有要件的情況下，手機的提供才能視為單獨組成部分，而應以個別交易條件判斷何者對交易實質最具意義，進而決定其是否為關鍵因素。

收入草案最新發展

國際會計準則理事會(簡稱 IASB)與美國財務會計準則理事會(簡稱 FASB)於 2010 年 6 月

聯合發布收入修正草案(簡稱“收入草案”)，其規定商品或勞務若有所區隔(distinct)，企業應辨認單獨應履行義務並個別處理。所謂「區隔」係指商品或勞務於客戶市場單獨出售，或指商品或勞務本身即有用或可與其他單獨可取得之產品連結使用，而可單獨出售。

依照 2011 年 1 月理事會議決議，若企業承諾移轉商品與勞務，首先應依照辨認單獨應履行義務之指引，決定商品或勞務是否有所區隔。若商品與勞務有所區隔，企業應以單獨應履行義務處理；若商品與勞務無法區隔，企業應將整體視為勞務處理。至於如何決定商品與勞務是否有所區隔，除了原草案所提的指引外，IASB 將進一步研討。

IAS 18 並未明定其拆分各收入組成部分之方式為何，然有下列幾種可能的處理方式。

個別組成部分以相對公允價值衡量

若用戶可單獨購買手機，且該手機的公允價值可取得，業者通常可以主張將兩個單獨組成部分分別認列以反映交易的實質。

然而，應該如何將收入分配至多元要素銷售交易(即包含多項可個別辨認之組成部分)中之各個單獨組成部分，由於 IAS 18 並無明確規定，因此可能有不同作法。其中一種作法是以相對公允價值將收入分配至各單獨組成部分，此種方式隱含的意義是，在消費者同時購買多項商品(例如購買手機與接受通訊服務)時，對每個項目皆可取得同樣的折扣，在電信業者或消費者無法明確分辨手機與通訊服務個別所代表的價值有多少的情況下，這種作法似乎相當合理。企業必須確認若與交易相關之經濟效益很有可能流向企業，則可依照手機與通訊服務的相對公允價值分別認列手機銷售收入並遞延認列通訊服務收入。

此作法下另一種看法則是，分配至已交付項目(即手機)的收入金額不得包含於未來要交付額外項目或履行其他特定條件(即提供通訊服務)而無法確定的金額。換言之，分配至手機銷售的收入金額僅限於交付手機時所取得的對價，以一個較為極端的例子來說，若消費者選擇 0 元手機，則電信業者能認列的手機銷售收入金額則為 0，因而銷售手機呈現毛損狀態。

個別組成部分中尚未交付的部分以公允價值衡量

對部分電信業者而言，辨認尚未交付部分(亦即通訊服務)的公允價值可能相當容易，倘若提供作為簽約時以優惠價格承購的手機款式很少以單機(空機)出售，或者某些款式的手機完全僅供簽訂月租型通訊合約時選購(亦即很少或並無空機銷售市場)，在 IAS 18 並無收入分配的特定規定下，可考慮使用剩餘價值法認列個別組成部分之收入金額，亦即，以總收入對價金額扣除可輕易取得公允價值之通訊服務價值後之餘額作為手機銷售收入。

收入草案最新發展

收入草案針對收入應如何拆分提出較為明確的建議，其提議交易價格應依各組成部分之單獨售價按比例分攤至可區隔的商品與勞務。而單獨售價之最佳佐證係商品或勞務單獨出售的可觀察價格。若套用至電信業，則應依照手機與通訊服務之單獨售價按比例拆分，換言之，上述手機收入認列上限及剩餘價值法未來可能不再適用。

重大會計政策揭露

收入認列

本集團收入主要包含兩大部分：設備收入(例如手機)與通訊服務收入(例如月租型方案)。針對多元產品或服務的銷售，本集團仔細考量合約中所有應提供的部分，以決定是否應分別認列。當個別部分符合下列兩項要件時，本集團將各組成部分分別認列：

- (1) 對用戶具有單獨價值；
- (2) 有客觀且可靠的證據可證明該項目之公允價值。

通訊合約中固定或可決定的對價以合約中各銷售項目之相對公允價值予以分攤...，由於分攤至手機的銷貨收入金額通常高於簽約日本集團向用戶收取的金額，故手機銷售收入金額限於用戶購買手機所支付的金額。

[資料來源：Orange-France Telecom Group 2009 年財務報表]

新用戶(或續約用戶)取得成本

用戶取得成本通常包括：

- ◆ 通訊行為電信業者簽得月租型合約，電信業者所須支付的佣金。
- ◆ 直營門市員工為電信業者簽得月租型合約，電信業者所須支付的佣金。
- ◆ 手機成本(若提供手機並非視為單獨產生收入交易)。

佣金計算方式與支付方式可能相當多樣，然而只要性質相同，其會計處理不應有所不同。而支付給員工的佣金，必須仔細判斷其屬於員工之例常薪資(不屬於用戶取得成本)或專屬於取得用戶所須額外支付之佣金。

電信業者因與用戶所簽訂的月租型合約，而可取得合約期間內的通訊服務收入，該合約符合 IAS 38 『無形資產』中對於無形資產可辨認性的規定。

儘管其符合無形資產的定義，實務上業者常因同業間將之直接費用化，或者分年攤銷與直接費用化的結果差異不大(因通訊合約期間通常僅有兩年)，或者未來經濟效益無法合理預期，而將用戶取得成本於發生時直接列入損益。

收入草案最新發展

針對合約取得成本之處理，收入草案提議將該成本於發生時費用化。惟各方所回覆的意見並不贊同，IASB 與 FASB 遂於 2011 年 2 月開會暫時決議，成功取得合約的合約取得成本若屬預計可回收的增額成本(直接可歸屬於取得合約且若不取得合約則無需發生之成本)，應認列為資產。至於如何定義上述增額成本，則尚待 IASB 與 FASB 進一步的研討。

預付卡交易

除了與電信業者簽約外，消費者亦可選擇購買預付卡，使用完畢再行儲值。電信業者在銷售預付卡時，支付推銷佣金給直營門市的員工或通路商，佣金通常是依照推銷面額的固定比率計算。此種佣金支出過去通常以預付佣金列帳，續後於用戶耗用預付卡通話時數時，再將相對應之預付佣金轉列當期費用。若電信業者所發行之預付卡為無使用期限，且系統無法判定個別預付卡流通在外時間過長的理由，則可能造成部分預付佣金帳列過久而無法轉列費用。

參考 IASB 發布之『財務報表編製及表達之架構』(簡稱"架構")的精神，當企業發生支出時，該支出也許可造就未來經濟效益流向企業的情形，然而這並不一定代表此項支出將符合認列資產的定義；若企業不認為所發生的支出可對目前會計期間以外的期間帶來經

濟效益，則不應於財務狀況表認列資產。由於佣金在通路商將預付卡銷售給消費者的那一刻即確立給付佣金的義務，無論未來消費者使用預付卡的情形為何(例如正常使用、不繼續使用或遺失)，該筆佣金支出早已發生，並且不得收回。此外，預付卡在銷售時，即已收取所有現金，因此此項佣金支出不再產生未來現金及約當現金流入企業，故已無未來經濟效益。

綜上所述，在參考『架構』的精神與國外同業之處理方式後，於 IFRSs 規範下，相關佣金支出不宜認列為資產，應於發生相關支付義務時認列為費用。

收入草案最新發展

上述佣金是否落入收入修正草案中所述之合約取得成本可能資本化，則尚待 IASB 與 FASB 進一步研擬的指引而定。

就收入面來看，在收取預付卡銷售對價時，電信業者於尚未提供相關服務且無現金退回義務的情況下，該所收取金額應全數認列遞延收入，並於提供電信服務期間逐期轉列收入。

重大會計政策揭露

遞延收入

遞延收入主要包含用戶預付之通訊服務費...

用戶預付之通訊服務費應於用戶實際使用通訊服務時始認列為收入。

[資料來源：China Mobile Limited 2009 年財務報表]

結語

在電信產業包羅萬象的交易條件下，可能暗藏著許多不同種類的會計處理方式，在重視交易經濟實質的 IFRSs 架構下，即便優惠方案變化無窮，企業仍須逐一分析各種交易的經濟實質，電信業者於導入 IFRSs 的此刻，的確需要多花心思分析各類交易不同之處，並尋找各交易間的共通點，才能忠實反映交易的內容與實質。

關於本出版物

勤業眾信 February 2011

台北市民生東路三段 156 號 12 樓

+886 (2) 2545-9988

Always One Step Ahead.

本出版物中的訊息是以常用詞彙編寫而成，僅供讀者參考之用。本出版物內容能否應用於特定情形將視當時的具體情況而定，未經諮詢專業人士不得適用於任何特定情形。因此，我們建議讀者應就遇到的特別問題尋求適當的專業意見，本出版物並不能代替此類專業意見。勤業眾信在各地的事務所將樂意對此等問題提供建議。

儘管在本出版物的編寫過程中我們已盡量小心謹慎，但若出現任何錯漏，無論是由於疏忽或其他原因所引起，或任何人由於依賴本刊而導致任何損失，勤業眾信或其他附屬機構或關聯機構、其任何合夥人或員工均無須承擔任何責任。

©2011勤業眾信聯合會計師事務所版權所有
保留一切權利