

《草案》收入認列

重點提示

- 對大部分產業之許多企業而言，收入認列時點可能會改變。
- 採用完工百分比法之若干企業可能須於產品交付予客戶時認列收入。
- 多元要素協議下將交易價格分攤至各要素之方式可能改變。
- 企業目前因客戶是否有能力付款具重大不確定性，而將收入遞延認列，將可能較以往提前認列收入，且金額將有所不同。
- 以專屬授權為基礎而進行智慧財產授權之企業，若授權期間短於其經濟年限，則可能須於授權期間而非於開始時認列收入。
- 企業可能於合約開始時，針對合約之特定要素認列損失，即使整體合約仍有利潤亦然。
- 提供保固之企業將須於合約開始時遞延部分收入。
- 將須額外揭露財務報表資訊。
- 企業應評估草案將如何影響客戶合約之建置、所使用之績效標準、債務契約條款、會計政策以及系統。
- 對外意見徵詢截止日為 2010 年 10 月 22 日，準則預期於 2011 年 6 月發布。

提案

國際會計準則理事會(以下簡稱 IASB)與美國財務會計準則理事會(以下簡稱 FASB)於 2010 年 6 月 24 日發布共同草案「與客戶訂約收入(Revenue from Contract with Customers)」(編號 ED/2010/6)。此草案係發展全新收入認列準則之下一步驟。IASB 之目的係為發展一套具有共通性、全面性與原則基礎之收入準則，並得以一致適用於各產業之複雜交易。IASB 認為提案將顯著改善現行收入認列指引模糊不清、不具一致性且難以適用於複雜交易的情形。

類似於現行 IFRS 指引，草案係以與客戶訂約為基礎提議一項模型，收入應於商品與(或)勞務移轉予客戶時認列。合約係定義為「兩方或多方建立具強制性權利與義務之協議」。

範圍

草案將適用於企業與客戶訂定之合約，惟下列除外：

- 金融工具合約；
- 保險合約；
- 租賃合約；及
- 相同營業項目之企業間非貨幣性項目交換，其目的係便於對客戶之銷售，而非對進行資產交換者之銷售(例如類似商品項目之交換)。

注意

單一合約可能包括草案範圍內之要素及範圍外之要素，應將該等要素加以區分而分別適用不同的指引處理各要素。

採用提議模型之步驟

草案規定企業應：

- 辨認與客戶間的合約；
- 辨認合約中之單獨「應履行義務」(performance obligations)(亦即交付商品與/或勞務之義務)；
- 決定交易價格；
- 分攤交易價格至單獨應履行義務；及
- 企業於達成各應履行義務時認列已分攤之收入。

辨認與客戶間的合約

在某些情況下，企業可能將兩份或兩份以上之合約視為單一合約。根據草案，若該等合約之價格相互關聯，將合約結合係屬適當。相反地，若合約中要素係獨立於合約之其他要素進行訂價，企業可能將與客戶間之單一合約視為兩份或兩份以上之合約。

辨認合約中之單獨應履行義務

草案規定企業須評估合約中所承諾之所有商品與(或)勞務，以決定是否存在單獨應履行義務。草案規定，商品或勞務若有所區隔(distinct)，企業應個別處理。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。

注意

現行 IFRSs 並未提供關於拆分多元要素協議之指引。因此，許多企業係依當地一般公認會計原則所適用之方法處理。提議的指引可能改變多元要素協議收入認列時點。

決定交易價格

貨幣之時間價值

當貨幣時間價值之影響重大時，應予以考量。當付款時點顯著早於(或晚於)移轉商品與(或)勞務的時點，則將適用貨幣時間價值之調整。因此，當客戶支付預付款或給與客戶賒銷期間，而使收入調整貨幣時間價值的情形可能將更為普遍。

變動對價

當企業已交付商品或勞務，未來收取之金額有時候並不固定。草案規定，在預期價值能可靠衡量之前提下，未來變動對價將採用「預期價值法」認列。採用該等方法須由管理階層依據過去相關經驗建立各種可能情境之機率，並評估是否認為情況將重大改變。

注意

企業應仔細檢視草案中關於變動對價之影響。若變動對價能可靠衡量，依草案提議之方法，收入可能於較早期間認列。相關估計應依事實與情況的改變而更新，此舉可能增加波動性。

客戶之信用風險

依草案規定，客戶信用風險係影響收入認列金額之**多寡**，而非收入**是否**認列。企業將採用機率加權法(probability-weighted approach)調整交易價格以反映客戶之信用風險。

注意

現行 IFRS 下，客戶之信用風險影響收入是否認列。僅有當經濟效益很有可能流入企業時，始得認列收入。因此，企業目前因客戶付款能力具重大不確定性而遞延認列收入者，將可能提前認列收入，且金額將有所不同。

分攤交易價格至不同要素

草案規定交易價格應依各要素之單獨售價按比例分攤至可區隔之要素。單獨售價之最佳佐證係商品或勞務單獨出售之可觀察價格。然而，商品或勞務並未單獨出售之情形下，草案規定企業根據合理方法進行估計。對單獨出售價格總額之折價應精確的依各別可區隔商品或勞務之單獨出售價格按比例分攤。

注意

現行 IFRS 對於將交易價格分攤至不同要素所提供之指引相當有限。採用其他一般公認會計原則(例如，美國供應商特定客觀證據之指引“U.S. guidance on Vendor Specific Objective Evidence”)之企業可能會發現收入之分攤迥異於提案之方式。另外，如提供客戶免費或大額折價手機之行動通訊業者，將可能意識到有關多元要素合約之會計處理，依草案之規

定將發生改變。

惟草案提議之分攤方式不必然反映交易之經濟實質。例如，當低毛利要素與高毛利要素一併出售時，企業可能針對高毛利要素給予客戶折價。依草案規定，該等折價將按比例分攤至合約中之所有要素，此舉可能將導致企業對低毛利之要素認列損失，即便企業並未對低毛利要素提供折價。例如，此將影響對套裝軟體之授權要素給予折價之軟體供應商。另外在若干情況下，對並未單獨出售的項目估計其單獨出售價格將格外具挑戰性。

認列已分攤之收入

當客戶取得商品或勞務之控制時，將認列收入，對於許多企業而言，其具有根本之重要性，但亦將可能須涉及最多的判斷。原則係為「當客戶有能力指示商品或勞務的使用，並從中收取利益，則客戶取得商品或勞務之控制」。若客戶具有現存的權利，可於資產剩餘經濟年限使用該資產，或於客戶之活動中耗用該資產，同時具有獲取資產大部分的潛在現金流量之現存權利，則屬取得控制。對產品或勞務控制之移轉得於特定時點或以持續之方式進行。

注意

依 IAS 18 規定，一般當風險及報酬移轉予客戶時，銷售商品之收入將於單一時點認列。勞務與工程合約之收入一般於提供勞務時，採用完工百分比法認列。草案規定企業須評估客戶是否取得產品或勞務之控制。直至控制移轉至客戶，始得認列收入。

草案對於現行採用完工百分比法，但其客戶既不具備在建工程之實質所有權或法定所有權之企業，將產生重大影響。該等企業可能須於產品完成並交付予客戶時認列收入。例如，此作法將影響生產客製化軟體或專門設備之企業。

草案提供下列決定控制是否移轉至客戶之指標，但強調個別指標並不具決定性，而其中若干指標並非永遠攸關：

- 客戶具有無條件支付之義務；
- 客戶具有法定所有權；
- 客戶具有實質所有權(physical possession)；及
- 商品或勞務之設計或功能係屬客製化。

注意

依 IAS 11 與 IFRIC 15 規定，商品或勞務之設計或功能是否係屬客製化將決定合約是否為工程合約，據此決定收入是否將以完工百分比為基礎認列。草案規定只考慮此因子本身已不再充分，須判斷客戶對在建工程是否具有控制。草擬的適用指引釋例指出，若商品或勞務之設計或功能係屬客製化，且客戶亦有能力於工程建造時取得在建工程之所有權

並委託其他企業完成該建造，則控制即屬移轉。客戶有能力於工程建造時取得在建工程之所有權是否係屬必要因子，或是否其他因子可能已足夠，則並不明確。

當認定控制將持續移轉，企業必須決定如何認列收入。根據草案，「企業應依最能描述商品或勞務移轉予客戶之一種收入認列方法，應用於各該應履行義務。企業應將該等方法一致適用於類似的應履行義務與類似情況。」

下列係認列收入之可行方法：

- 產出方法：依產出單位、交付單位、合約時程或已履行作業之勘測認列收入；
- 投入方法：依已發生成本、已耗費人工時數、或機器時數認列收入；及
- 依時間經過而認列收入之方法。

虧損性應履行義務

企業將評估個別應履行義務以決定該義務是否存在虧損性。若履行義務所將發生之直接成本將超過分攤之交易價格，則應履行義務即屬虧損性。此時，針對個別應履行義務應認列單獨負債。

注意

現行 IFRS 下，企業評估合約整體以決定是否合約存在虧損性。若此，將針對虧損性合約認列負債準備。若干企業選擇賠本出售某項目以爭取未來有利潤之業務。依草案規定，包括上述項目之合約將導致於簽署合約當日，即須認列虧損性應履行義務之負債準備，即使該等項目係與其他有利潤的項目相結合，而合約整體而言係屬獲利亦然。

保固

草案將將保固區分為提供潛在瑕疵保證之保固與對產品移轉後所產生故障之保固。潛在瑕疵係指資產移轉予客戶時業已存在但不明顯之瑕疵。該等產品保固並不會認列單獨應履行義務。反之，與產品本身相關之收入認列受限，以反映提供瑕疵產品之事實。因此，企業須依售予客戶產品潛在瑕疵之可能性與程度，於報導期間結束日估計此類未履行義務之金額。企業針對預期將須置換之產品將不予認列收入，而針對可歸屬於企業預期需進行修繕之組成部分，企業亦不予認列之收入。

產品移轉予客戶後，產品發生故障之保固，將產生單獨應履行義務。因此，企業應將部分交易價格分攤至該等應履行保固義務。

注意

現行 IFRS 下，一般係以修繕或置換產品之估計成本於合約開始時將保固認列為負債。草

案規定收入應予以遞延，並根據適當基礎於保固期間內認列收入。此作法對於提供客戶保固之企業，特別是關於故障而非潛在瑕疵之保固，將產生重大影響。

退貨權

企業針對預期發生退貨之商品將不予認列收入。反之，企業將針對預期退貨之金額認列負債，且該負債將於估計變動時進行調整。另外，企業將針對自客戶回收產品之權利認列資產並貸記銷貨成本。

智慧財產之授權

將整體業經許可之智慧財產的控制移轉予客戶，此類授權(例如，專屬授權期間為其整體經濟年限)將視為銷售。授權其智慧財產之使用，但並未將整體業經許可之智慧財產的控制移轉予客戶(例如，短於經濟年限之授權)之企業，將需決定該授權係專屬或非專屬。針對專屬授權，應履行義務將隨時間消滅，因此收入將於授權期間認列。針對非專屬授權，應履行義務僅與授權之移轉有關，因此收入通常於客戶能使用該授權之日認列。

注意

現行 IFRS 下，授权使用智慧財產之企業一般係於履行合約已發生與收入可能可靠衡量之前提下認列收入。例如，若無未履行之合約義務，權利金收入中屬固定金額的部分通常於合約開始時認列。然依照草案規定，可能導致企業須於授權期間認列收入，而非於授予授權時認列收入。製藥業與傳播媒體產業及允許客戶選擇是否更新授權之客製化軟體製造商，可能特別受上述草案規定影響。

合約成本

草案包括說明何種成本應予資本化或費用化之指引。例如，取得客戶合約所支付金額須於發生時予以費用化。

注意

提議的指引可能導致先前資本化之成本須予以費用化，因而可能影響合約之獲利數據。例如，為確保合約而支付重大金額予第三人(例如，代理人)，且目前將該支付金額資本化之企業，將於該等成本發生時予以費用化。

揭露

草案提議針對收入認列之不同方面及與客戶之合約，擴大揭露之規定。

注意

許多企業需考量其系統是否有能力擷取為遵循提議揭露規定所需之資訊。另外，尋求對使用者有意義但不致過於冗長之揭露方法，可能具有挑戰性。

過渡規定

草案須全面追溯適用。IASB 暫時決議，IFRSs 首次採用者得提前採用新準則，但尚未決定現行 IFRS 編製者是否得提前採用。IASB 預期於今年以前發布單獨諮詢文件，以尋求利害關係人對生效日與過渡方法之看法。

未來發展

對外意見徵詢截止日為 2010 年 10 月 22 日。IASB 預計將舉辦公開圓桌會議，有興趣與會者須於 2010 年 10 月 1 日前，以電子郵件週知 IASB Jennifer Wilson(jwilson@iasb.org)，並於 2010 年 10 月 22 日前提交對草案之意見。

釋例

下列所提供之釋例僅採用簡單事實說明草案之應用。

釋例一：依據控制認列收入

某企業生產大型機具，建造需花費數年。該機具係根據客戶訂單製造，但並非客製化產品。產品係於企業之工廠製造。客戶有義務依購買機具金額分期付款，但須俟工程完工與交付後始取得法律所有權。企業先前係於製造開始時採用完工百分比法認列收入。

依草案規定，企業需考量客戶是否取得部分完成機具之控制。若企業認為客戶並未取得部分完成機具之控制，企業將無法以完工百分比為基礎認列收入。反之，企業可能於交付製造完成之機具予客戶時，認列全部收入。

釋例二：將收入分攤至可區隔商品及勞務

企業分別銷售 A 產品與 B 產品之單獨價格為 CU200 及 CU100。A 產品與 B 產品之成本分別為 CU110 與 CU90。

若客戶簽訂同時購買 A 產品與 B 產品之單一合約，企業提供 A 產品 CU60 之折價。合約總值 CU 240。依 IAS 18，企業決定將 CU140 分攤至 A 產品而 CU 100 分攤至 B 產品。因此，企業認列 A 產品利潤 CU 30 與 B 產品利潤 CU 10。

A 產品與 B 產品於不同時間交付，於草案下將視為可區隔之產品。合約收入總額須依產品單獨售價按比例分攤。因此，A 產品將分攤 CU160(240/300xCU200)之收入，而 B 產品將分攤 CU80(240/300x CU100)之收入。

該等分攤導致出售 B 產品產生 CU10 之損失，因為其成本為 CU90 而分攤之收入為 CU80。因此，簽訂合約時，企業將針對虧損性應履行義務認列 CU10 之費用與 CU10 之負債。當交付 A 產品時，企業將認列 CU160 收入與 CU110 成本，產生 CU50 之利潤。當交付 B 產品，企業將認列 CU80 收入與 CU90 成本，並轉銷虧損性應履行義務 CU10 之負債，因此整體而言，交付日並未產生利潤或損失。

釋例三：保固

企業於 20X1 年結束日以每單位 CU1,000 出售特定產品 10,000 單位，並給與購買後四年內免費置換故障之組成部分的相關保固。企業購買該產品之價格為每單位 CU600。企業現行會計政策係於產品交付時認列所有收入，並於保固期間提列置換組成部分之保固成本，估計平均每單位成本為 CU72。

企業估計已出售之產品中，平均有 2% 具有潛在瑕疵，而該等瑕疵一般將以置換整個產品處理，且預估將發生於 20X2 年初。關於非屬瑕疵之故障(亦即交付後產生之故障)產生之成本估計平均每單位為 CU60，而該等成本將於 4 年保固期間平均發生(亦即自 20X2 至 20X5 年)。企業估算，不含 4 年保固之產品，其公允價值為 CU900，4 年保固之公允價值為 CU100。

下列表格提供現行會計政策與草案提議下收入認列之概述。為簡化釋例，將忽略貨幣之時間價值。依草案規定，於 20X1 年認列之收入減少 CU1,180,000，其中包括關於潛在瑕疵品 CU180,000(CU900x200 單位)與 4 年保固 CU1,000,000(CU100x10,000 單位)。因為企業應置換整個產品之應履行義務於 20X2 年已結束，故認列 CU180,000 之收入及 CU120,000 (CU600x200 單位)之相關成本。另外，保固收益 CU1,000,000 與相關成本 CU600,000 (CU60x10,000 單位)則於 20X2 年至 20X5 年採用忠實表達勞務移轉之方法(即直線法)予以認列。

	現行會計政策	提議草案
20X1	CU'000	CU'000
銷貨收入	10,000	8,820
銷貨成本	(6,000)	(6,000)
保固負債準備	(720)	-
毛利	3,280	2,820
20X2		
銷貨收入		180
保固收益		250

銷貨成本	(120)
保固成本	(150)
毛利	160
20X3	
保固收益	250
保固成本	(150)
毛利	100
20X4	
保固收益	250
保固成本	(150)
毛利	100
20X5	
保固收益	250
保固成本	(150)
毛利	100

[本文係翻譯自 *IFRS in Focus – IASB issues revenue recognition exposure draft*]

IFRS相關資訊，請參閱<http://www.ifrs.org.tw>

關於本出版物

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。

© 2010 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有
保留一切權利