

## 《IFRS 專題報導 5-收入認列（上）》五步驟拆解合約 認列收入

日期：2019-12-11 媒體：報紙 媒體名稱：工商時報(Commercial Times) 版位：第 B05 版上市櫃 3／集中市場

收入是衡量企業營運情況的重要標竿，也是所有財務報表使用者最關心的項目之一，因此，當企業致力於跨足新產業或開發新業務、追求營收創新高的同時，正確地認列及衡量收入十分重要。

現行的收入認列係規範於國際財務報導準則第 15 號 (IFRS 15) 「客戶合約之收入」，該準則於 2018 年 1 月 1 日生效適用。在適用前，收入認列的規定分散在數個準則／解釋中，按照企業銷售的產品／勞務類型分別依不同的準則規定認列收入。

若為銷售商品或提供勞務之合約，依據國際會計準則第 18 號 (IAS 18) 「收入」之規定處理，商品銷售在商品之風險報酬移轉時點認列收入，提供勞務原則上採完工百分比法認列收入；提供建造服務的合約，按國際會計準則第 11 號 (IAS 11) 「建造合約」的規定採完工百分比法認列收入；當銷售涉及客戶忠誠計畫，則按國際財務報導解釋第 13 號「客戶忠誠計畫」之規定處理。

IFRS 15 生效後，取代了前述的準則及解釋，改以一套單一且全面之規定適用於各個產業，企業在正常營運活動下提供客戶的商品或勞務，無論是何種型態或性質，都依據 IFRS 15 規範之五步驟模型認列收入，可促進跨產業財務報表之可比較性。本文將淺談如何運用五個步驟來拆解合約，決定收入認列的時點及金額。

### 步驟 1：辨識與客戶之間的契約

收入認列的第一步驟是，必須要有與客戶間的合約。合約須經交易雙方核准，且內容中可辨認出賣方承諾要提供的商品或勞務，以及買方的付款條件等。合約可以是書面、口頭、或是在企業之商業實務慣例具有法律效果的文件（如採購單、電商平台系統訂單等文件），因此，即使是與客戶之間往來的電子郵件也可能視為有效的合約。

但若客戶可以輕易的解除合約，即使有預付簽約金，客戶對該款項也有收回之權利，企業就應該要考慮是不是真的有可執行的合約。另一般市面上常見廠商提供消費者可在「試用期」免費使用產品，試用後再決定是否購買，因為消費者還沒有同意購買商品，廠商在試用期間並沒有成立與客戶間的合約。

### 步驟 2：辨識合約中的單獨履約義務

在不同產業環境下，企業和客戶簽訂的合約中可能銷售不只一種商品或勞務，因此與客戶之合約成立後，企業應該判斷到底承諾提供客戶多少不同的商品或勞務。如消費者到電器行買冷氣時，商店會提供到府安裝的服務，所以消費者除了買了一台冷氣（商品）外，其實還買了一個到府安裝（勞務），所以對電器行來說，這個交易中有兩個履約義務。

當單獨一項商品即可讓客戶獲取利益，且該項商品和合約中其他承諾的商品或勞務可單獨辨認，該項商品即為一個履約義務。以電信公司的門號搭配購機方案為例，電信公司以優惠價格銷售手機並提供 2 年的通話服務，對客戶來說，特惠購機方案的手機可以搭配任何一家電信公司的服務，因此，可單獨從手機取得利益；電信公司可以分別移轉手機和通話服務給客戶，提供電信服務並無須進行任何整合作業，手機不需經過任何修改，客戶即可使用通話服務，因此手機和通話服務可以區分，故電信公司於此方案有兩個履約義務。

### 步驟 3：決定交易價格

決定合約交易價格時，企業須考慮幾個重要的因素，包括數量折扣、退款或因履約績效良好可收取額外獎金等情形，因此，交易價格可能不固定。決定交易價格時，企業評估過去提供類似商品或勞務經驗，只有估計未來高度有可能賺得的價款才能包含在交易價格中。

舉例而言，工程承攬公司在客戶的土地上提供建造服務，合約總價 100 萬元，合約中另約定若提早完工可獲取一筆額外的 20 萬元獎金，在決定此合約的交易價格究竟為 100 萬元或 120 萬元時，公司根據過去提供類似性質及規模的建造勞務之經驗，考慮到工程進度會受許多因素綜合影響，且部分因素並非公司所能掌控（如興建期間天候是否良好），在此時點尚無法估計可以提早完工的可能性。

因此，可能判斷此筆 20 萬元的獎金在合約初期不計入交易對價中，在工程開始進行初期僅以 100 萬元乘算完工比例計算收入認列金額，避免未來可能造成重大的收入迴轉。在後續工程期間的每個財務報導日，公司依據截至當時最新的資訊再重新評估是否可將合約價格調整為 120 萬元。

以上係對 IFRS 15 五步驟收入認列模型的前三步驟簡介，下篇將對繼續介紹第四及第五步驟，並探討如何於交易中判斷主理人及代理人之收入議題。（台灣證券交易所提供，呂淑美整理）

# 五步驟拆解合約 認列收入

收入是衡量企業營運情況的重要標竿，也是所有財務報表使用者最關心的項目之一，因此，當企業致力於跨足新產業或開發新業務、追求營收創新高的同時，正確地認列及衡量收入十分重要。

現行的收入認列係規範於國際財務報導準則第15號(IFRS 15)「客戶合約之收入」，該準則於2018年1月1日生效適用。在適用前，收入認列的規定分散在數個準則/解釋中，按照企業銷售的產品/勞務類

型分別依不同的準則規定認列收入。

若為銷售商品或提供勞務之合約，依據國際會計準則第18號(IAS 18)「收入」之規定處理，商品銷售在商品之風險報酬轉移時點認列收入，提

供勞務原則上採完工百分比法認列收入；提供建造服務的合約，按國際會計準則第11號(IAS 11)「建造合約」的規定採完工百分比法認列收入；當銷售涉及客戶忠誠計畫，則按國際財務報導解釋第13號「客戶忠誠計畫」之規定處理。

IFRS 15生效後，取代了前述的準則及解釋，改以一套單一且全面之規定適用於各個產業，企業在正常營運活動下提供客戶的商品或勞務，無論是

## 收入認列五步驟模型

	第1步：辨識與客戶之間的合約
	第2步：辨識合約中的單獨履約義務
	第3步：決定交易價格
	第4步：分攤交易價格
	第5步：在履約義務已滿足的時間(或期間)認列收入

何種型態或性質，都依據IFRS 15規範之五步驟模型認列收入，可促進跨產業財務報表之可比較性。本文將淺談如何運用五個步驟來拆解合約，決定收入認列的時點及金額。

## 步驟1：辨識與客戶之間的合約

收入認列的第一步驟是，必須要有與客戶間的合約。合約須經交易雙方核准，且內容中可辨認出賣方承諾要提供的商品或勞務，以及買方的付款條件等。合約可以是書面、口頭、或是在企業之商業實務慣例具有法律效果的文件(如採購

單、電商平台系統訂單等文件)，因此，即使是與客戶之間往來的電子郵件也可能視為有效的合約。

但若客戶可以輕易的解除合約，即使有預付簽約金，客戶對該款項也有收回之權利，企業就應該要考慮是不是真的有

可執行的合約。另一般市面上常見廠商提供消費者可在「試用期」免費使用產品，試用後再決定是否購買，因為消費者還沒有同意購買商品，廠商在試用期間並沒有成立與客戶間的合約。

## 步驟3：決定交易價格

決定合約交易價格時，企業須考慮幾個重要的因素，包括數量折扣、退款或因履約績效良好可收取額外獎金等情形，因此，交易價格可能不固定。決定交易價格時，企業評估過去提供類似商品或勞務經驗，只有估計未來高度有可能賺得的價款才能包含在交易價格中。

舉例而言，工程承攬公司在客戶的土地上提供建造服務，合約總價100萬元，合約中另約定若提早完工可獲取一筆額外的20萬元獎金，在決定此合約的交易價格究竟為100萬元或120萬元時，公司根據過去提供類似性質及規模的建造勞務之經驗，考慮到工程進度會受許多因素綜合影響，且部分因素並

非公司所能掌控(如興建期間天候是否良好)，在此時點尚無法估計可以提早完工的可能性。

因此，可能判斷此筆20萬元的獎金在合約初期不計入交易對價中，在工程開始進行初期僅以100萬元乘算完工比例計算收入認列金額，避免未來可能造成重大的收入迴轉。在後續工程期間的每個財務報導日，公司依據截至當時最新的資訊再重新評估是否可將合約價格調整為120萬元。

以上係對IFRS 15五步驟收入認列模型的前三步驟簡介，下篇將對繼續介紹第四及第五步驟，並探討如何於交易中判斷主理人及代理人之收入議題。(台灣證券交易所提供，呂淑美整理)

## 步驟2：辨識合約中的單獨履約義務

在不同產業環境下，企業和客戶簽訂的合約中可能銷售不只一種商品或勞務，因此與客戶之合約成立後，企業應該判斷到底承諾提供客戶多少不同的商品或勞務。如消費者到電器行買冷氣時，商店會提供到府安裝的服務，所以消費者除了買了一台冷氣(商品)外，其實還買了一個到府安裝(勞

務)，所以對電器行來說，這個交易中有兩個履約義務。

當單獨一項商品即可讓客戶獲取利益，且該項商品和合約中其他承諾的商品或勞務可單獨辨認，該項商品即為一個履約義務。以電信公司的門號搭配購機方案為例，電信公司以優惠價格銷售手機並提供2年的通話服務，對客戶來說，特

惠購機方案的手機可以搭配任何一家電信公司的服務，因此，可單獨從手機取得利益；電信公司可以分別移轉手機和通話服務給客戶，提供電信服務並無須進行任何整合作業，手機不需經過任何修改，客戶即可使用通話服務，因此手機和通話服務可以區分，故電信公司於此方案有兩個履約義務。

責任主編／劉家熙 編輯／郭庭佑