

## 《IFRS 專題報導 5-收入認列（下）》謹慎判斷 主理人 代理人差異

日期：2019-12-12 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

上篇文章說明了國際財務報導準則（IFRS 15）「客戶合約之收入」五步驟模型的前三步驟，本文將介紹接續的兩個步驟，並探討收入交易中常見的主理人／代理人議題。

### 步驟 4：將交易價格分攤至合約中之不同的履約義務

交易價格應按各個商品及勞務，相對單獨售價去分攤交易總價。以電信業為例，若手機和通話服務用優惠價格一起賣給客戶，電信公司應該用單獨銷售時的市價比例，將合約總價分攤給這兩項商品及勞務。

（見圖一）

### 步驟 5：於企業滿足履約義務時認列收入

最後一個步驟是，判斷合約中的各個履約義務，如何移轉給客戶。收入認列的核心原則是一應反映企業已提供給客戶的商品或勞務預期可取得的報酬。因此，若履約義務（商品或勞務）是隨時間經過提供給客戶，企業按履約義務完成程度依比例認列收入，如社區保全公司提供的服務是隨時間移轉給客戶，則按照已提供服務之期間認列；若商品或勞務，在一個時點移轉給客戶，則企業在客戶取得對該商品控制的時點認列，如便利商店銷售咖啡給客戶，在交付咖啡時點認列。

以前述電信業案例，完整運用五步驟認列收入逐步說明如下。（見圖二）

### 主理人（PRINCIPAL）與代理人（AGENT）

商業實務上，交易的安排可能相當複雜，如從事三角貿易的企業接到客戶訂單後，向供應商進貨，再委由供應商直接將產品運送至客戶處。當企業對客戶的銷售涉及由第三方提供商品或勞務時，就需要釐清企業在交易中所扮演的角色是實際提供特定商品／勞務給客戶的主理人，或是居中為交易作安排的代理人。

企業須謹慎判斷在交易中對客戶的承諾性質，因主理人係認列總額之收入／成本，而代理人僅能就進銷之間的價差認列佣金收入，兩者可認列的收入金額差異相當大。

判斷主理人的關鍵在於企業是否在銷售商品／勞務給客戶前，對該特定商品／勞務具有「控制」。依 IFRS 15 對控制的定義，若可主導資產的使用並取得該資產幾乎所有的剩餘效益，則企業對該項資產具有控制。具體而言，若企業必須對商品或勞務是否符合客戶要求負主要責任，或企業對於商品負有存貨風險，或企業對於商品有訂價的裁量權，這些都是企業對於商品具有控制的判斷指標。

以百貨業為例，百貨公司與某化妝品品牌簽約，可在百貨公司內設櫃銷售商品，消費者在專櫃購買 100 元之化妝品時，百貨公司收取款項並以其名義開立 100 元發票給消費者，百貨公司與專櫃結算時，專櫃按扣除百貨公司抽成後之金額 80 元開立發票予百貨公司。在此條件下，百貨公司應如何認列收入？（見圖三）

由前段所述的控制指標分析，當消費者對商品品質有疑慮時，通常會是由銷售商品的專櫃向客戶負責；百貨公司並不會預先向專櫃進貨，因此並不負擔存貨風險；一般而言，百貨公司對於專櫃銷售的商品也並無訂價決策權，因此，商品銷售給客戶之前，百貨公司是交易的代理人，應認列佣金收入 20 元。

五步驟模型是企業處理收入認列的基礎，值得注意的是，雖然每家公司認列收入時均採用相同的五個步驟，但在各步驟中都會涉及判斷，例如如何分攤交易價格、如何決定完工程度、或如何判斷企業係交易中之主理人或代理人。

因此，企業須在營運流程中考量如何收集資訊，作為行使判斷或估計的依據，財報使用者亦應透過財報之揭露了解企業收入認列相關之會計判斷，才能真正讀懂財報所呈現的收入資訊，做出聰明的投資決策。（台灣證券交易所提供，呂淑美整理）

## IFRS專題報導5—收入認列（下）

# 謹慎判斷 主理人 代理人 差異

上篇文章說明了國際財務報導準則（IFRS 15）「客戶合約之收入」五步驟模型的前三步驟，本文將介紹接續的兩個步驟，並探討收入交易中常見的主理人/代理人議題。

### 步驟4：

#### 將交易價格分攤至合約中之不同的履約義務

交易價格應按各個商品及勞務，相對單獨售價去分攤交易總價。以電信業為例，若手機和通話服務用優惠價格一起賣給客戶，電信公司應該用單獨銷售時的市價比例，將合約總價分攤給這兩項商品及勞務。（見圖一）

### 步驟5：

#### 於企業滿足履約義務時認列收入

最後一個步驟是，判斷合約中的各個履約義務，如何移轉給客戶。收入認列的核心原則是一應反映企業已提供給客戶的商品或勞務預期可取得的報酬。因此，若履約義務（商品

或勞務）是隨時間經過提供給客戶，企業按履約義務完成程度依比例認列收入，如社區保全公司提供的服務是隨時間移轉給客戶，則按照已提供服務之期間認列；若商品或勞務，在一個時點移轉給客戶，則企業在客戶取得對該商品控制的時點認列，如便利商店銷售咖啡給客戶，在交付咖啡時點認列。

以前述電信業案例，完整運用五步驟認列收入逐步說明如下。（見圖二）

#### 主理人（principal）與代理人（agent）

商業實務上，交易的安排可能相當複雜，如從事三角貿易的企業接到客戶訂單後，向供應商進貨，再委由供應商直接將產品運送至客戶處。當企業對客戶的銷售涉及由第三方提

供商品或勞務時，就需要釐清企業在交易中所扮演的角色是實際提供特定商品/勞務給客戶的主理人，或是居中為交易作安排的代理人。

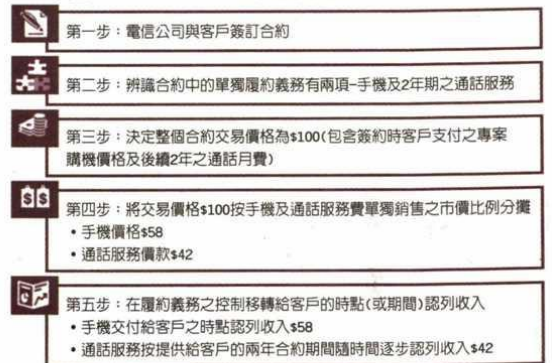
企業須謹慎判斷在交易中對客戶的承諾性質，因主理人係認列總額之收入/成本，而代理人僅能就進銷之間的價差認列佣金收入，兩者可認列的收入金額差異相當大。

判斷主理人的關鍵在於企業是否在銷售商品/勞務給客戶前，對該特定商品/勞務具有「控制」。依IFRS 15對控制的定義，若可主導資產的使用並取得該資產幾乎所有的剩餘效益，則企業對該項資產具有控制。具體而言，若企業必須對商品或勞務是否符合客戶要求負主要責任，或企業對於商品有訂價的裁量權，這些都是企業對於商品具有控制的判斷指標。

以百貨業為例，百貨公司與某化妝品品牌簽約，可在百貨公司內設櫃銷售商品，消費者在專櫃購買100元之化妝品時，百貨公司收取款項並以其名義開立100元發票給消費者，百貨公司與專櫃結算時，專櫃按扣除百貨公司抽成後之金額80元開立發票予百貨公司。在此條件下，百貨公司應如何認列收入？（見圖三）

由前段所述的控制指標分析，當消費者對商品品質有疑慮時，通常會是由銷售商品的專

### 圖二 五步驟模型



櫃向客戶負責；百貨公司並不會預先向專櫃進貨，因此並不負擔存貨風險；一般而言，百貨公司對於專櫃銷售的商品也並無訂價決策權，因此，商品銷售給客戶之前，百貨公司是交易的代理人，應認列佣金收入20元。

聯中都會涉及判斷，例如如何分攤交易價格、如何決定完工程度、或如何判斷企業係交易中之主理人或代理人。

因此，企業須在營運流程中考量如何收集資訊，作為行使判斷或估計的依據，財報使用者亦應透過財報之揭露了解企業收入認列相關之會計判斷，才能真正讀懂財報所呈現的收入資訊，做出聰明的投資決策。（台灣證券交易所提供，呂淑美整理）

### 結語

五步驟模型是企業處理收入認列的基礎，值得注意的是，雖然每家公司認列收入時均採用相同的五個步驟，但在各步

