

是我賣商品還是我幫別人賣商品 – 收入總額或淨額，判斷大有學問！

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、雷瑛

上市櫃公司依照法令規定，應於每月 10 日以前公告前一個月合併營業收入，如果公告的營業收入自結金額與後續經會計師查核（或核閱）的金額有所不同，公司將必須更正公告並說明差異的原因。

歷年來，不乏有些上市櫃公司公告的營業收入自結金額與會計師查核（或核閱）的金額有所差異，其中之一的原因為公司對營業收入應是「總額法」處理還是「淨額法」處理的認知與會計師的判斷不同，那到底什麼是「總額法」？什麼是「淨額法」呢？簡單來說「總額法」就是營業收入以實際賣多少的金額認列，「淨額法」則是營業收入僅能認列所賺利潤的部分，如佣金。以國際會計準則 IAS 18「收入」對「總額法」及「淨額法」的分辨所提供的 4 項指標來看，若公司在產生收入的交易中具備此 4 項特性，則公司收入認列應採用「總額法」，此 4 項指標如下：

- (a) 公司對於提供產品給顧客負有主要責任，例如產品本身是否符合顧客的訂購單內容，若是不符合顧客所需而退貨時，公司有義務要接受退貨，因此是負有產品品質的最終責任；
- (b) 公司承擔產品存貨的風險，例如在顧客訂購前以及在運送給顧客的途中，公司必須確保實體產品保持良好、公司可能需要囤積存貨以供應顧客臨時的訂購，也因此需要進一步考量這些產品於市場上價格波動對公司造成的影響等等；
- (c) 公司有權利決定所售產品的定價，例如在促銷期間，公司可以決定混搭哪些商品一起賣，並且可以決定混搭後商品的整包售價；及
- (d) 於出售給顧客之後所產生的應收帳款，可能因為顧客之後沒有能力還款，公司承擔收不到款項的呆帳風險。

上述(a)指標相較於其他(b)至(d)而言，是最重要的指標，當公司具備上述(a)及其他一項或多項指標的特性時，公司應該扮演的是收入交易的主要負責人「主理人（principle）」，反之，若公司具備(b)至(d)中，僅一項指標的特性時，公司很可能是該交易下的「代理人（agent）」。因為僅具備(b)至(d)中一項指標特性，代表公司其實沒有承擔銷售產品給顧客的主要風險，也沒有承擔產品賣不賣得出去的重大報酬。

典型代理人的舉例是：甲顧客希望訂購某項特定商品，並委託 A 公司代為進貨，並且約定按照 A 公司進貨金額的 105% 作為購買價款，A 公司後續向生產特定商品的 B 廠商依照甲顧客需要的數量進行採購，並要求 B 廠商將產品直接運送到甲顧客指定的商場。甲顧客收到商品後，在約定期限內支付款項予 A 公司。A 公司與 B 廠商約定付款期限時，亦已考慮過甲顧客將於何時付款，因此整個交易對 A 公司而言，沒有重大的現金流量疑慮。交易完成！A 公司賺得了進貨金額 5% 的居間收入。

在上述交易下，A 公司沒有承擔商品的實體風險及價格風險，他賺的是一筆固定金額，且與提供採購居間服務所獲得的報酬相關，反之，這筆收入與這項特定商品未來在市場上好不好賣，價格會不會波動等沒有什麼關聯，這樣的特性表彰 A 公司在交易下是代理人，賺的是勞務收入，而非賣商品的銷貨收入。

實務上某些交易在判斷公司屬於主理人或代理人時，是十分具有爭議性而需要經過審慎的評估的。因為各項指標所呈現的特性有些偏向主理人，但有些偏向代理人，此時，便需要著重於指標(a)的判斷結論，審慎檢視公司於交易下所承擔的風險和報酬，到底是與哪一些環節相關。

投資人往往一看到公司公告的營業收入與經過會計師查核（或核閱）的數字不同而且又是大幅減少的情況，通常會有強烈的反應。在複雜且困難的自由市場下，已無法評論後續各種反應是否合理。但若是更深入了解相關交易背景以及會計規定的理論基礎，相信能使投資人對於公司整體經營目標以及適當會計處理下財務報表將傳達給財報使用者的資訊，具有更精準的分析力及決策力。

(本文已刊登於 2014.10.24 經濟日報經營管理版)

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。

© 2014 勤業眾信聯合會計師事務所版權所有

保留一切權利

勤業眾信 Oct. 2014

台北市民生東路三段 156 號 12 樓

Always One Step Ahead.

+886 (2) 2545-9988