



Q&A 収益認識の基本論点

12

論点 12 | 本人か代理人かの検討 (総額表示又は純額表示)



Q

小売業におけるいわゆる消化仕入や卸売業における取引等、他の当事者が顧客への商品等の提供に参与している場合、企業が認識する収益の金額はどのように決定されますか。



A

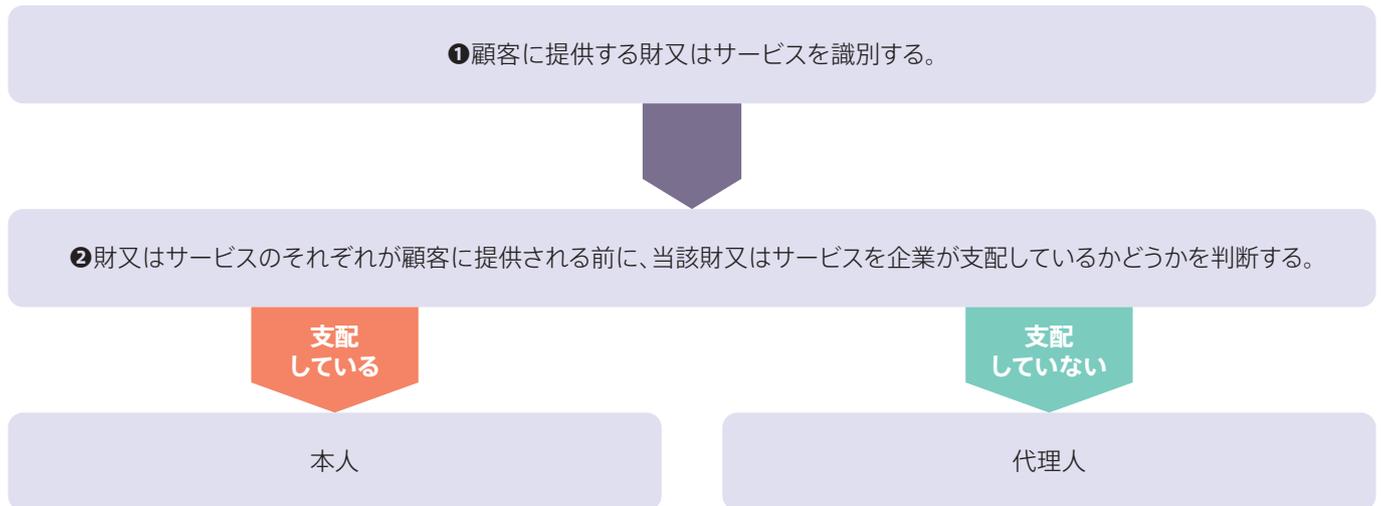
他の当事者が顧客への商品等の提供に参与している場合、企業の顧客との約束が当該商品等を企業自ら提供すること(企業が本人)であるときには、商品等と交換に企業が権利を得ると見込む対価の総額を収益として認識し、他の当事者によって当該商品等が提供されるように手配すること(企業が代理人)であるときには、手配サービスと交換に企業が権利を得ると見込む手数料の金額(又は他の当事者が提供する商品等と交換に受け取る額から当該他の当事者に支払う額を控除した純額)を収益として認識します。



■ 会計基準等の定め (適用指針第39項から第47項、第135項から第138項、設例30)

収益基準では、顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合の会計処理を図表1(適用指針第39項、第40項及び第42項を基に作成)のように定めています。

図表1 本人と代理人の区分の判定に関するフローチャートと会計処理



	本人	代理人
顧客との 約束の性質	財又はサービスを企業が自ら提供する履行義務	財又はサービスが他の当事者によって提供されるように企業が手配をする履行義務
会計処理	財又はサービスの提供と交換に企業が権利を得ると見込む対価の総額で収益を認識	手配と交換に企業が権利を得ると見込む手数料の金額又は他の当事者が提供する商品等と交換に企業が受け取る額から当該他の当事者に支払う額を控除した純額で収益を認識

企業が、契約を締結してから顧客に商品等を引き渡すまでの期間において、当該商品等を支配している場合には、企業は本人に該当します。当該商品等(以下「資産」)に対する支配とは、資産の使用を指図し、当該資産から残りの便益のほとんど全てを享受する能力を言います(会計基準第37項)。支配しているかどうかは、例えば、図表2の本人としての指標(主たる責任、在庫リスク、価格裁量権)に照らして、判断することが有用です(適用指針第47項)。

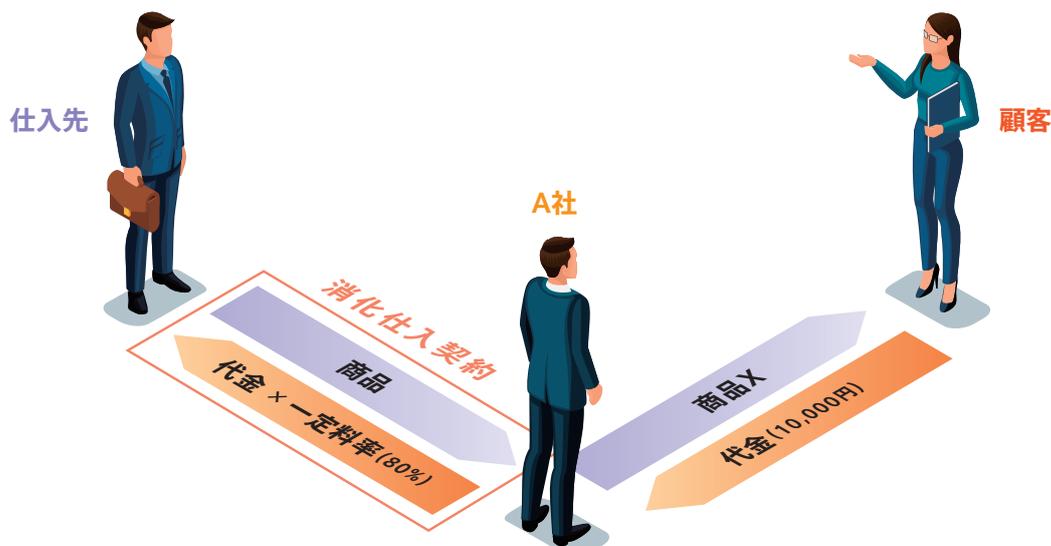
図表2 財又はサービスを提供前に支配しているかを判定するにあたって考慮する指標の例示

項目	本人としての指標
主たる責任	企業が当該財又はサービスを提供するという約束の履行に対して主たる責任を有していること
在庫リスク	当該財又はサービスが顧客に提供される前、あるいは当該財又はサービスに対する支配が顧客に移転した後(例えば、顧客が返品権を有している場合)において、企業が在庫リスクを有していること
価格裁量権	当該財又はサービスの価格の設定において企業が裁量権を有していること

■ 事例 小売業における消化仕入

■ 前提条件

- 小売業を営むA社は、仕入先より商品を仕入れ、店舗に陳列し、個人顧客に対し販売を行っている。
- 仕入先との契約は、消化仕入の形態をとっている。消化仕入契約では、A社は、店舗への商品納品時には検収を行わず、店舗にある商品の法的所有権は仕入先が保有している。また、商品に関する保管管理責任及び商品に関するリスクも仕入先が有している。A社は、店舗に並べる商品の種類や価格帯等のマーチャンダイジングについて一定の関与を行うが、個々の消化仕入商品の品揃えや販売価格の決定権は仕入先にある。
- 顧客への商品の販売時に、商品の法的所有権は仕入先からA社に移転し、同時に顧客に移転する。A社は、商品の販売代金を顧客から受け取り、販売代金にあらかじめ定められた料率(80%)を乗じた金額について、仕入先に対する支払義務を負う。
- A社は、消化仕入契約の対象の商品Xを10,000円で顧客に現金で販売した。





■本人又は代理人の判断

- ・ A社は顧客に提供する財又はサービスとして商品Xを識別し、商品Xを顧客に提供する前に支配しているのかどうかを評価する(図表1①及び②参照)。
- ・ A社は、商品Xの法的所有権を、顧客に移転される前に一時的に獲得しているものの、在庫リスクを一切負っておらず、また、当該商品Xについて、顧客に販売されるまでのどの時点においてもその使用を指図する能力を有しておらず、商品Xを支配していないため、当該商品Xについて顧客に提供される前に支配していないと考えられる。
- ・ したがって、A社は、消化仕入契約においては、自らの履行義務は商品Xが仕入先によって提供されるように手配することであり、自らは代理人に該当すると判断する。

■会計処理

商品の販売時

(単位:円)

現金預金	10,000	／	売上高	2,000	
			／	買掛金	8,000

※A社は代理人として、仕入先より提供された商品を顧客に販売したことにより受け取った対価10,000円から仕入先に支払う対価8,000円を控除した純額を収益として認識する。この結果、売上高は純額の2,000円で計上される。



The Japanese Institute of
Certified Public Accountants

業務本部 企業会計グループ

102-8264 東京都千代田区九段南4-4-1

☎ TEL:03-3515-1128 ☎ FAX:03-5226-3355

<https://jicpa.or.jp>