

プロジェクト	収益認識に関する包括的な会計基準の開発 意見募集文書に記載された論点への検討
項目	【論点 13】本人か代理人かの検討（総額表示又は純額表示） （ステップ 2）

本資料の目的

1. 本資料では、今後の進め方を検討するにあたってのモデルケースの検討を行っている。詳細は、審議事項(5)-1 に記載している。

なお、別紙に本論点に関する意見募集文書の抜粋を記載している。

会計基準等の文章に関する様式

2. 下表では、IFRS 第 15 号の基準本文（適用指針を含む。）の日本語訳を左の列に示し、表現を見直したものを右の列に示している。

- (1) 表に用いられている色は、以下を表す。（『』）は、IFRS 第 15 号における項番号を表す。

青色：企業会計基準の本文に含めるもの

黄色：企業会計基準適用指針の本文に含めるもの

- (2) 青色で、「企業会計基準の本文に含めるもの」としたもののには、原則となる要求事項を記載している。黄色で、「企業会計基準適用指針の本文に含めるもの」としたもののには、ガイダンスとしての要求事項を示している。
- (3) 企業会計基準の本文（青色）と企業会計基準適用指針の本文（黄色）の区分は、IFRS 第 15 号の本文と付録 B 適用指針の区分に対応させていない。現在の日本基準において企業会計基準レベルの要求事項と考えられるものを企業会計基準の本文に含めるもの（青色）としている。
- (4) 左の列の青色、黄色以外のものについては、記載しないものと結論の背景等に記載するものに分かれるが、この段階では議論しない。

3. 下表は、以下の検討に資することを意図している。
- (1) IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業と日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業のニーズを踏まえると、どのような文章の様式が適しているか。
 - (2) IFRS 第 15 号の要求事項を、どの程度、開発する基準の要求事項とするか。
 - (3) 企業会計基準と企業会計基準適用指針の切り分けをどうするか。
 - (4) 右の列で IFRS 第 15 号の表現を修正することにより、どの程度、得られる会計処理の数値に影響が生じると考えられるか。
4. 下表は議論の出発点であって、いずれかを採用することを意図しているものではない。
5. 本論点に関する現在の日本基準における実務は、第 7 項以下に記載している。
6. 下表の会計処理の前提となる IFRS 第 15 号の考えは、以下のとおりである。

履行義務＝顧客に次のいずれかを移転するという当該顧客との契約における約束
(1) 別個の財又はサービス（あるいは財又はサービスの束）
(2) ほぼ同一で顧客への移転パターンが同じである一連の別個の財又はサービス

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
本人なのか代理人なのかの検討（付録 B：適用指針） 1. 他の当事者が顧客への財又はサービスの提供に関与している場合には、企業は、自らの約束の性質が、特定された財又はサービスを自ら提供する履行義務（すなわち、企業が本人）であるのか、それらの財又はサービスが当該他の当事者によって提供されるように手配する履行義務（すなわち、企業が代理人）であるのかを判断しなければならない。 企業は、自らが本人であるのか代理人であるのかを、顧客に約束した特定された財又はサービスのそれぞれについて判断する。特定された財又はサービスとは、顧客に提供すべき別個の財又はサービス（又は財又はサービスの別個の束）である（第 XX 項（¶ 27-30）参照）。顧客との契約に複数の特定された財又はサービスが含まれている場合には、企業はある特定された財又はサービスについて本人であり、他の特定された財又はサービスについて代理人である可能性がある。（¶ B34） 2. 約束の性質を（第 XX 項（¶ B34）に記述したように）判断するために、企業は次のことを行わなければならない。（¶ B34A） (1) 顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別する（これは、例えば、他の当事者が提供する財又はサービスに対する権利である可能性がある（第 XX 項（¶ 26）参照））。 (2) 特定された財又はサービスのそ	本人か代理人かの検討 1. 顧客への商品又は製品の販売並びにサービスの提供に他の当事者が関与している場合、顧客との約束が当該商品又は製品並びにサービスを自ら提供する履行義務であると判断する場合、企業は本人に該当する。（¶ B34） 2. 顧客との約束が当該商品又は製品並びにサービスが当該他の当事者によって提供されるように手配する履行義務であると判断する場合には、企業は代理人に該当する。（¶ B34） 3. 企業が本人に該当する場合、当該商品又は製品の販売並びにサービスの提供と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の総額を収益として認識する。（¶ B35B） 4. 企業が代理人に該当する場合、他の当事者により提供されるように手配することと交換に企業が権利を得ると見込んでいる報酬又は手数料の金額を収益として認識する。（¶ B36） 5. 約束の性質を判定するために、次の手順に従い判断を行う。（¶ B34A） (1) 顧客に提供する商品又は製品並びにサービスを識別すること (2) 商品又は製品並びにサービスのそれぞれが顧客に提供される前に、当該商品又は製品並びにサービスを企業が支配しているのかどうかを評価すること

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
れぞれが顧客に移転される前に、当該財又はサービスを (第 XX 項 (¶ 33) に記述したように) 企業が支配しているかどうかを評価する。 3. 企業が、特定された財又はサービスを、当該財又はサービスが顧客に移転される前に支配している場合には、企業は本人である。しかし、特定された財の法的所有権が顧客に移転される前に、企業がその法的所有権を瞬間的にしか獲得しない場合には、企業は必ずしもその財を支配していない。本人である企業は、特定された財又はサービスを提供する履行義務を自ら充足する場合もあれば、別の当事者 (例えば、外注先) に自らに代わって履行義務の一部又は全部を充足させる場合もある。(¶ B35) 4. 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には、本人である企業は次のいずれかに対する支配を獲得する。(¶ B35A) (1) 当該他の当事者からの財又は他の資産で、企業がその後に顧客に移転するもの (2) 当該他の当事者が履行するサービスに対する権利 (それにより、企業が当該他の当事者に企業に代わって顧客にサービスを提供するよう指図する能力を得る) (3) 当該他の当事者からの財又はサービスで、企業がその後に顧客に特定された財又はサービスを提供する際に他の財又はサービスと結合させるもの。例えば、他の当事者が提供した財又はサービスを顧客が	6. 商品又は製品並びにサービスが顧客に提供される前に当該商品又は製品並びにサービスを支配している場合には、企業は本人に該当する。(¶ B35) 7. 商品又は製品の法的所有権が顧客に移転される前に、当該法的所有権を企業が一時的にのみ有する場合には、法的所有権を有したとしても、必ずしも当該商品又は製品を支配していることにはならない。(¶ B35)

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
契約している特定された財又はサービスに統合するという重要なサービス（第 XX 項（¶ 29(a)）参照）を企業が提供する場合には、企業は特定された財又はサービスを当該財又はサービスが顧客に移転される前に支配している。これは、企業はまず特定された財又はサービスへのインプット（これには、他の当事者からの財又はサービスが含まれる）に対する支配を獲得し、結合後のアウトプット（これが特定の財又はサービスである）を創出するためにそれらの使用を指図するからである。 5. 本人である企業が履行義務を充足する時点で（又は充足するにつれて）、企業は移転する特定された財又はサービスと交換に権利を得ると見込んでいる対価の総額を収益に認識する。（¶ B35B） 6. 企業の履行義務が、他の企業の履行義務が、他の当事者による特定された財又はサービスの提供を手配することである場合には、企業は代理人である。代理人である企業は、他の当事者が提供する特定された財又はサービスを、当該財又はサービスが顧客に移転される前に支配していない。代理人である企業が履行義務を充足する時点で（又は充足するにつれて）、企業は、収益の認識を、特定された財又はサービスが当該他の当事者によって提供されるように手配することと交換に権利を得ると企業が見込んでいる報酬又は手数料の金額で行う。企業の報酬又は手数料は、他の当事者が	表現を見直したもの 8. 他の当事者が提供する商品又は製品並びにサービスが顧客に提供される前に当該商品又は製品並びにサービスを支配していない場合、企業は代理人に該当する。（¶ B36）

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
提供する財又はサービスと交換に受け取る対価を企業が当該当事者に支払った後に保持する対価の純額であるかもしれない。(¶B36) 7. 企業が、特定された財又はサービスを、それが顧客に提供される前に支配している(したがって、本人である(第XX項(¶B35)参照))という指標には、次のようなものが含まれるが、これらに限定されない。(¶B37) (1) 企業が、特定された財又はサービスを提供するという約束の履行に対する主たる責任を有している。これには通常、特定された財又はサービスの受入可能性に対する責任(例えば、財又はサービスが顧客の仕様を満たしていることについての主たる責任)が含まれる。企業が特定された財又はサービスを提供するという約束の履行に対する主たる責任を有している場合、これは、特定された財又はサービスの提供に関与する他の当事者が企業に代わって行動していることを示している可能性がある。 (2) 特定された財又はサービスが顧客に移転される前、又は支配の顧客への移転の後(例えば、顧客が返品権を有している場合)に、企業が在庫リスクを有している。例えば、企業が、顧客との契約を獲得する前に、特定された財又はサービスを獲得するか又は獲得する約束をする場合、これは、当該財又はサービスが顧客に移転される前に、企業	9. 第XX項(¶B35)における評価に際して、商品又は製品並びにサービスを顧客に提供する前に支配しているか否かを判定するにあたっては、例えば、次の(1)から(3)の指標を考慮する。(¶B37) (1) 当該商品又は製品並びに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。これには、通常、商品又は製品並びにサービスの受入可能性に対する責任(例えば、商品又は製品並びにサービスが顧客の仕様を満たしていることについての主たる責任)が含まれる。 (2) 当該商品又は製品並びにサービスが顧客に提供される前、あるいは当該商品又は製品並びに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、在庫リスクを有していること

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
が当該財又はサービスの使用を指図する能力及び当該財又はサービスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を有していることを示している可能性がある。 (3) 特定された財又はサービスの価格の設定において企業に裁量権がある。特定された財又はサービスに対して顧客が支払う価格を設定していることは、企業が当該財又はサービスの使用を指図し、残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を有していることを示している可能性がある。しかし、場合によっては、代理人が価格の設定における裁量権を有していることもある。例えば、代理人が、財又はサービスが他の当事者によって顧客に提供されるように手配するというサービスから生じる追加的な収益を生み出すために、価格の設定において若干の柔軟性を有している場合がある。 8. 第 XX 項（¶ B37）における指標は、特定された財又はサービスの性質及び契約の条件に応じて、支配の判定への関連性が高い場合も低い場合もある。さらに、異なる契約においては、説得力のより高い証拠を提供する指標が異なる可能性がある。（¶ B37A） 9. 別の企業が契約における企業の履行義務及び契約上の権利を引き受けて、それにより、企業が、特定された財又はサービスを顧客に移転する履行義務を充足する義務を負わなくなる（すなわち、企業がもはや本人として行動していな	(3) 当該商品又は製品並びにサービスの価格の設定において裁量権を有していること

IFRS 第 15 号の日本語訳	表現を見直したもの
い) 場合には、企業は当該履行義務について収益を認識してはならない。その代わりに、企業は、当該他の企業のために契約を獲得するという履行義務の充足について収益を認識すべきかどうか(すなわち、企業が代理人として行動しているかどうか)を評価しなければならない。(¶ B38)	

ディスカッション・ポイント

上記の表について、主に第 3 項に記載した観点からご意見を頂きたい。

第 69 回收益認識専門委員会（2016 年 8 月 22 日開催）で聞かれた主な意見

- 本人である企業が外注先に履行義務を充足させる場合の定め（IFRS 第 15 号 B35 項後段）については、実務において参照されることが多く、適用指針に含めるべきである。
- 企業が本人である指標の関連性が異なるという説明（IFRS 第 15 号 B37A 項）については、指標の関連性は個々の状況に応じて考えなければいけないという議論の結果取り込まれたものであり、適用指針に含めるべきである。

考えられる課題及び対応案

7. 課題を分析するにあたって、さしあたり、次のように課題を区分する。
 - (1) (課題区分①) IFRS 第 15 号における取扱いが現在の日本基準における実務と異なる場合、どの程度実務を考慮した対応を図るか。
 - (2) (課題区分②) 適用する上でのコストの軽減について対応を図るか(重要性の検討を含む)。
 - (3) (課題区分③) IFRS 第 15 号に含まれていないガイダンス又は設例を設けるか。
8. 意見募集文書に寄せられたコメント等から、以下が課題に含まれると考えられる。(全体の進め方を検討する上で抽出した主なものであり網羅性はない。)

【課題 1】(課題区分①②③に対応)

- 本人か代理人かの判断基準が支配の原則及びその評価を支援する 3 つの指標しかないことによる判断の困難さについて対応を図るか。
 - 支配の原則及び諸指標を適用することの困難さ
 - 諸指標を全部満たすわけではない場合における総合的な判断の困難さ

ディスカッション・ポイント

上記以外に、意見募集文書で聞かれた適用上の課題のうち、全体の進め方を検討する上で抽出すべき主なものはあるか。

【課題 1】について

9. IFRS 第 15 号では、顧客への財の移転又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合には、支配の原則により企業が本人となるか代理人となるかを判断し、その結果、収益を総額で表示するか純額で表示することとなる。この判断にあたっては、判断を支援する指標が 3 つ設けられているが、個々の財又はサービスの性質や契約の条件に応じて各々の指標の関連性が異なることや、異なる契約においては説得力の高い指標が異なる可能性があるとされていることから、企業による総合的な判断が要求されている。

10. 意見募集文書に寄せられた意見では、以下のような本人か代理人かの判断に関する困難さが聞かれている。

(1) 支配の原則及び諸指標を適用することの困難さ

- 本人と代理人の判断基準があいまいであるため、より詳細かつ具体的な指針を追加して頂きたい。
- (百貨店業界において、) 消化仕入については取引先、取扱店舗、取扱商品ごとに取引先とのリスク負担割合が様々である場合もあり、画一的な判断は難しいと認識している。財務情報の比較可能性を維持するためにも、より明確な判断が可能となるように、例えば、設例の追加等をして頂きたい。
- IFRS 第 15 号における本人か代理人かの指標に加え、例えば「建設した建物と一体となって顧客の目的を達成するために設置された設備であって、建物と一体的に性能を発揮することが求められる設備」の取扱いについて検討するための参考指標となる、瑕疵担保のリスクの存否などについて記載を検討してほしい。
- 本人か代理人かの判定にあたっては、その財・サービスを支配していると判断されるかどうかが重要となるが、契約形態が複雑化するなか、実務上その判定が難しい場合が想定されることから、判断の一助となるよう Q & A や取引事例などの充実をお願いしたい。
- (チェーンストア業界において、) 消化仕入について多種類の契約が存在し、企業が商品在庫の法的な所有権を有していないとしても、様々な契約形態があり、支配についての判定が困難となる可能性がある。指標に関するチェーンストア業界の実務を踏まえた具体的な適用ガイダンス等を示し、円滑な基準の適用及び企業間の財務情報の比較可能性の担保に配慮して頂きたい。

(2) 諸指標を全部満たすわけではない場合における総合的な判断の困難さ

- 本人か代理人かの判断にあたっては、「支配の原則」に照らし合わせた IFRS 第 15 号 B35 項や支配に基づく判定が困難な場合に参照する IFRS 第 15 号 B37 項の諸指標を勘案し、総合的に判断することが求められるが、諸指標の一部分のみを満たすケースも多く、現状の諸指標(主たる責任、在庫リスク、価格設定の裁量権等)だけでは実務上の判断が難しい。従って、特に総合判断に迷う場合の取り扱いにつき、(本人・代理人のいずれを優先的に選択するかを示す等)より踏み込んだ記載や設例を加えることも検討頂きたい。

(対応案)

11. この課題について検討する場合、方法としては、以下のようなものが考えられる。

方法1 特段の対応を行わない。

方法2 IFRS 第15号の3つの指標に加え、追加的な指標を示す。

(例示)

- 代理人の観点として、対価の形式の指標を加える¹。
- 支配の原則のうち「使用を指図する能力」について、指標を設ける(例：企業における法的所有権の存在、マーチャンダイジング等)。

方法3 業種特有の取引について設例を設ける(小売業、建設業等)。

方法4 本人か代理人かの総合的な判断が困難な場合に、収益を純額で表示することを容認する定めを設ける。

(なお、上記の方法2から方法4によると、IFRS 第15号に定める会計処理と異なる結果となる可能性がある。)

12. 前項を考察する上では、以下の点を踏まえて検討することになると考えられる。

- (1) IFRS を連結財務諸表で任意適用している企業のニーズ
- (2) 日本基準を連結財務諸表及び個別財務諸表で適用している企業のニーズ
- (3) 企業間の比較可能性
- (4) 業種固有の問題の複雑さ

ディスカッション・ポイント

【課題1】に対応を図るべきか、対応を図る場合、どのような対応が考えられるかについてご意見をお伺いしたい。

¹ IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」の明確化(2016年4月公表)による修正前は、企業が代理人であるという指標として、対価の形式に関する指標が存在していたが、「当該指標は、企業が代理人なのかどうかを評価する際には有用となることもあるかもしれないが、両審議会は、企業が本人なのかどうかを評価する際には有用ではないであろうと結論を下した」(IFRS 第15号 BC385J(c))ため、当該指標は削除された。

第 69 回収益認識専門委員会（2016 年 8 月 22 日開催）で聞かれた主な意見

- 本人か代理人かの指標について、追加的な指標を基準本文に含める方法 2 は IFRS 第 15 号の根本的な考え方を変更してしまうことにもなりかねないため、追加的な指標を作るべきではない。
- 方法 3 の設例は、実務上の判断に資すると考えられるが、前提条件を明示したうえで作成すべきである。
- 本人か代理人かの総合的な判断が困難な場合には、収益を純額表示することを容認する方法 4 は、純額表示とすべきでないものまで安易に純額で表示される可能性があるため、基準に含めるべきではない。
- 連結財務諸表において相殺消去されるような連結会社間取引については、個別財務諸表において本人か代理人かの検討を省略することを容認する定めを検討することが考えられる。

別紙 意見募集文書の抜粋

【論点 13】 本人か代理人かの検討（総額表示又は純額表示）（ステップ 2）

論点の概要

138. IFRS 第 15 号では、企業が認識すべき収益の金額を決定するために、顧客への財又はサービスの提供における企業の役割（本人か代理人か）を判断することが求められており、その判断により収益を総額で表示するか純額で表示するかを決定することになる。日本基準では、収益を総額で表示するか純額とするかについて一般的な定めはなく、IFRS 第 15 号との間で、表示する収益の金額が異なる可能性がある。なお、一般には、当期純利益には影響がない。

（具体的事例）

1. 百貨店・総合スーパー等のテナント売上及びいわゆる消化仕入等

百貨店や総合スーパー等では、その店舗内にテナントを誘致し、不動産賃貸借契約に準じて、固定額又はテナント売上の一定割合等を賃料等として収受することがある。

また、百貨店や総合スーパー等には、商品が顧客へ販売されると同時に仕入先から商品を仕入れる、いわゆる消化仕入と呼ばれる取引形態がある。また、仕入先からの物品の仕入に関して、返品をする権利が付されることもある。これらの取引形態においては、百貨店や総合スーパー等がマーチャンダイジングに関与する度合いや在庫リスクの負担は様々である。

2. 卸売業における取引

卸売業を営む企業が行う取引には、企業が自ら売買の当事者となる取引（いわゆる仕切取引）と、他者間の売買について仲介業務及びこれに付随して運送、荷渡、通関など事務代行を行う取引（いわゆる代行取引）がある。

日本基準又は日本基準における実務

139. 日本基準では、ソフトウェア取引を除き、収益に関して売上と仕入を総額で表示するか純額で表示するかに関する一般的な定めはない。
140. ソフトウェア取引実務対応報告では、一連の営業過程における仕入及び販売に関して通常負担すべき様々なリスク（瑕疵担保、在庫リスクや信用リスク）を負っていない場合には、総額表示は適切ではないとされている（ソフトウェア取引実務対応報告 4）。

IFRS 第 15 号での取扱い

141. 他の当事者が顧客への財又はサービスの提供に関与している場合には、企業は、企業の役割が自ら特定された財又はサービスを提供することなのか（企業が本人）、それとも、当該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手配することなのか（企業が代理人）を判断するとされている。企業は、自らが本人であるのか代理人であるのかを、顧客に約束した特定された財又はサービスのそれぞれについて判断する。特定された財又はサービスとは、顧客に提供すべき別個の財又はサービス（あるいは財又はサービスの別個の束）である（B34 項）。
142. 企業の役割を上記のように判断するために、企業は次のことを行わなければならないとされている（B34A 項）。
- (1) 顧客に提供すべき特定された財又はサービスを識別する（これは、例えば、他の当事者が提供する財又はサービスに対する権利である可能性がある。）。
 - (2) 特定された財又はサービスのそれぞれが顧客に移転される前に、当該財又はサービスを企業が支配しているのかどうかを評価する。
- 企業が本人と判断されれば、収益を総額で認識し、代理人と判断されれば、手数料部分について収益を純額で認識することになる（B35B 項及び B36 項）。
143. この判断においては、特定された財又はサービスが顧客に移転される前に企業が当該財又はサービスを支配しているかどうかはその規準となる（B35 項）。また、企業が特定された財又はサービスを、それが顧客に提供される前に支配していること（すなわち、企業が本人）を示す指標が次のように定められている。ただし、これらに限定されない（B37 項）。
- (1) 企業が、特定された財又はサービスを提供するという約束の履行に対する主たる責任を有している。
 - (2) 特定された財又はサービスが顧客に移転される前、あるいは顧客へ当該財又はサービスに対する支配が移転した後において（例えば、顧客が返品する権利を有している場合）、企業が在庫リスクを有している。
 - (3) 特定された財又はサービスの価格の設定において企業に裁量権がある。

財務報告数値の相違

144. 特定の取引について IFRS 第 15 号の定めに基づき代理人と判定された場合、収益を純額で認識することになるため、日本基準における実務において収益を総額で認識している場合、認識される収益の金額が減少することになる。なお、一般には、当期純利益には影響を与えないと考えられる。

予備的に識別した適用上の課題

145. 日本基準において総額で収益を認識している取引について、IFRS 第 15 号において純額で認識することになった場合、認識される収益の金額が大きく減少する可能

性がある。このため、収益の経営指標としての位置付けやその他の収益を基礎とする業績指標（売上高利益率等）の位置付けに影響を与える可能性がある。

146. IFRS 第 15 号では、本資料第 141 項及び本資料第 143 項により、本人か代理人かを判断することとされるが、特定された財又はサービスが顧客に移転される前に企業が当該財又はサービスを支配しているかどうかについて判定が困難となる可能性がある。

影響を受けると考えられる取引例

147. 企業間の取引を仲介するケース等について、影響が生じる可能性があると考えられる。例えば、卸売業における取引、小売業におけるいわゆる消化仕入や返品条件付買取仕入、メーカーの製造受託の取引や有償支給取引及び電子商取引サイト運営に係る取引等の会計処理が影響を受ける可能性がある。

（具体的事例における影響）

1. 百貨店・総合スーパー等のテナント売上及びいわゆる消化仕入等

本事例に記載した、その店舗内のテナントに関する会計処理については、日本基準における実務において、賃料相当額のみを収益として表示する例が多く見られることから、IFRS 第 15 号における判断と異ならない可能性が高いものと考えられる。

一方で、百貨店や総合スーパー等におけるいわゆる消化仕入や返品権付の仕入に関しては、日本基準における実務において、総額を売上に計上している例と純額を計上している例の双方がある。

IFRS 第 15 号では、対象となる商品が顧客に移転する前に当該商品を企業が支配しているかどうかにより、企業が本人か代理人かを判断することになる。当該判断については、本資料第 143 項における指標を考慮して行うことになる。

この点、本事例においては、マーチャンダイジングに関与する度合い、価格の決定権、在庫リスクの負担等を考慮することになると考えられる。

2. 卸売業における取引

本事例に記載した、卸売業におけるいわゆる仕切取引や代行取引について、日本基準における実務では、総額を売上に計上している例と純額を計上している例の双方が見られる。

IFRS 第 15 号では、対象となる商品が顧客に移転する前に当該商品を企業が支配しているかどうかにより、企業が本人か代理人かを判断することになる。本事例の卸売業の取引は一樣ではなく、当該判断については、各々の取引の性質を分析し、本資料第 143 項における指標を考慮して行うことになる。

以上