

---

|        |                                           |
|--------|-------------------------------------------|
| 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                       |
|        | 個別論点の検討                                   |
| 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）<br>（ステップ 2） |

---

## 本資料の目的

1. 本資料では、第 69 回専門委員会（2016 年 8 月 22 日開催）及び第 343 回企業会計基準委員会（2016 年 8 月 30 日開催）にモデルケースとしてご審議いただいた【論点 13】「本人か代理人かの検討（総額表示又は純額表示）」について、審議事項(3)-1 に記載した全般的な進め方を踏まえ再構成することを目的としている。

2. 審議事項(3)-1 の全般的な進め方の中で以下が関係する。

- IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加することも検討する。

- 開発する日本基準の表現については、以下の方針で IFRS 第 15 号の表現を見直すこととする。
  - 既存の日本基準と同様に、企業会計基準の本文に必要最低限の要求事項を含め、企業会計基準適用指針の本文にその他の要求事項を含める。両者の結論の背景に説明的な記載を行う。これらについては、IFRS 第 15 号の本文とガイドラインの区分には拘らない。
  - 可能な限り意味が変わらない範囲で、これまで日本基準で用いた用語を用いて理解しやすいものとする。

3. 前項を踏まえ、以下の手順で検討を行っている。

- (1) IFRS 第 15 号の定め表現の置換えを行う。
- (2) (1)に追加すべき課題の整理（我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目等、ガイダンス、設例）

## IFRS 第 15 号の定め表現の置換え

4. 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。（Ⅷ）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

**緑色**：結論の背景に含めるもの

- (2) 第 2 項に記載のとおり、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定め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。

- (3) 左の列の緑色については、結論の背景に含めるものを示している。ただし、現時点では、企業会計基準の結論の背景とするか、企業会計基準適用指針の結論の背景とするかは区別していない。また、右の表現を見直した文案を作成していない。

5. 下表の会計処理は、履行義務の定義が別途定められることを前提としている（以下の履行義務の定義については、審議未了である。）。

「履行義務」とは、顧客との契約において別個の財又はサービスを顧客に移転する約束をいう。

6. また、【論点 9】で聞かれた意見を踏まえて、「商品又は製品並びにサービス」という用語を「財又はサービス」に修正している。

| IFRS 第 15 号の日本語訳                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 表現を見直した文案                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>本人なのか代理人なのかの検討（付録 B：適用指針）</b></p> <p>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）</p> <p>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）</p> <p>（1）顧客に提供すべき特定された</p> | <p><b>本人と代理人の区分</b></p> <p>1.  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、顧客との約束が当該財又はサービスを自ら提供する履行義務であると判断するときには、企業は本人に該当する。（¶ B34）</p> <p>2.  顧客との約束が当該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であると判断する場合には、企業は代理人に該当する。（¶ B34）</p> <p>3.  本人と代理人の区分の判定にあたっては、顧客に約束した特定の財又はサービスのそれぞれについて判断する。特定の財又はサービスとは、顧客に提供する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）（第 XX 項（¶ 27-30）参照）である。（¶ B34）</p> <p>4.  企業が本人に該当する場合、当該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を収益として認識する。（¶ B35B）</p> <p>5.  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む報酬又は手数料の金額を収益として認識する。（¶ B36）</p> <p>6.  顧客との約束の性質が財又はサービスを自ら提供する履行義務であるのか、あるいは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履行義務であるのかを判定す</p> |

| IFRS 第 15 号の日本語訳                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 表現を見直した文案                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>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））。</p> <p>(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（第 XX 項（¶ 33）に記述したように）企業が支配しているのかどうかを評価する。</p> <p>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）</p> <p>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）</p> <p>(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</p> | <p>るために、次の手順に従い判断を行う。（¶ B34A）</p> <p>(1) 顧客に提供する財又はサービスを識別すること</p> <p>(2) 財又はサービスのそれぞれが顧客に提供される前に、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こと</p> <p>7. 財又はサービスが顧客に提供される前に企業が当該財又は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（第 12 項（¶ B37）参照）。（¶ B35）</p> <p>8. 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）</p> <p>9. 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のみならず、自らに代わり外注先等の他の当事者に履行義務の一部又は全部を充足させる場合も、企業が本人に該当する可能性がある。（¶ B35）</p> <p>10. 顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与する場合、次の(1)から(3)のいずれかを支配するときには、企業は本人に該当する。（¶ B35A）</p> <p>(1) 他の当事者から受領した財又は他の資産であり、企業がその後に顧客に移転するもの</p> |

| IFRS 第 15 号の日本語訳                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 表現を見直した文案                                                                                                                                                                                                                                               |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>(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）</p> <p>(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。</p> <p>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）</p> <p>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</p> | <p>(2) 他の当事者が履行するサービスに対する権利</p> <p>(3) 顧客に財又はサービスを提供する際に、他の財又はサービスと統合させる他の当事者から受領した財又はサービス。他の当事者から受領した財又はサービスを、顧客に提供する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）を提供する場合には、当該統合した財又はサービスを顧客に提供される前に支配している。</p> <p>11. 他の当事者が提供する財又はサービスが顧客に提供される前に当該財</p> |

| IFRS 第 15 号の日本語訳                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 表現を見直した文案                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>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』）</p> | <p>又は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』）</p>                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <p>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』）</p> <p>(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</p>               | <p>12. 第 9 項（『B35』）における企業が本人に該当することの評価に際して、財又は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』）</p> <p>(1) 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。これには、通常、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。</p> <p>(2) 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</p> |

| IFRS 第 15 号の日本語訳                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 表現を見直した文案                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>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。</p> <p>(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、顧客が返品の特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。</p> <p>(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</p> | <p>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</p> <p>(3) 当該財又は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</p> <p>13. 第 12 項（¶ B37）における財又は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際の指標については次の点を考慮する。（¶ B37）</p> <p>(1) 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場合には、当該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す可能性がある。</p> <p>(2) 顧客との契約を獲得する前に、財又はサービスを獲得する又は獲得の約束を行う場合には、当該財又はサービスが顧客に提供される前に、当該財又はサービスの使用を指図し、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享受する能力があることを示す可能性がある。</p> <p>(3) 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場合には、当該財又はサービスの使用を指図し、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享受する能力があることを示す可能性がある。ただし、代理人が価格の設定における裁量権を有している場合もある。</p> |

| IFRS 第 15 号の日本語訳                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 表現を見直した文案 |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <p>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。</p> <p>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）</p> <p>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）</p> |           |

### ディスカッション・ポイント

上記の表現を見直した文案についてご意見を頂きたい。

## 課題の整理

7. 審議事項(3)-1の別紙に記載した全般的な進め方では、以下が関連する。

- IFRS 第15号と整合性を図る便益の一つである財務諸表間の比較可能性の観点から、連結財務諸表と個別財務諸表を特に分けずに、IFRS 第15号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、当該内容を定める。

また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加する。これには個別項目に対する重要性の記載も含み、ケースによっては、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加することも検討する。

- ガイダンスの追加については、その便益と懸念を比較考量し、我が国に特有な取引等に限定する。また、その場合には、IFRS 第15号により得られる結果と大きく異なる結果とならないように慎重に対応することとする。

- 設例の作成については、以下の方針で検討する。

(1) IFRS 第15号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。

(2) 我が国に特有な取引等については、実務における適用を容易にする観点から、前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

8. 本資料では、今後検討すべき課題の抽出を行うが、抽出に当たり課題の内容を以下のとおり区分する。

### 【課題1】日本基準における実務において収益の認識時期が異なるもの

- 収益の認識時期の相違があり、各期の利益も相違するもの
  - 相違が長期にはならないと考えられるもの
  - 相違が長期にわたる可能性があるもの
- 収益の認識時期の相違があるものの、各期の利益に与える影響は少ないもの
- IFRS 第15号による会計処理に対する懸念

### 【課題2】重要性に関する事項

- 一般的な重要性は超えるものの、財務諸表間の比較可能性を大きくは損なわせることはないと考えられるもの

**【課題 3】 ガイダンスの追加**

- 判断の困難さがあるケース
- 解釈の困難さがあるケース

**【課題 4】 設例の作成**

- 実務における適用を容易にし、処理の多様性を軽減する可能性のあるもの

9. なお、個別財務諸表のみ代替的な会計処理の方法を追加するか否かは、本資料には含めておらず、今後、検討を行う。

### 【課題1】日本基準における実務において収益の認識時期及び総額・純額表示の取扱いが異なるもの

10. 本論点において【課題1】に関連する事項としては、本人と代理人の区分を検討することは実務上煩雑であり、日本基準における実務と異なり代理人として収益を純額で表示する場合には、各種管理システムの改修が必要となる可能性があるとの懸念が意見募集文書に寄せられている。
11. これらについて、仮に日本基準における実務において収益の表示金額が大きく異なる場合、財務諸表間の比較可能性を損なわせない範囲で代替的な会計処理の方法を追加することは困難であると考えられるかどうか。

### 【課題2】重要性に関する事項

12. 重要性に関する定めを置く場合は、一般的な重要性は超えるものの、財務諸表間の比較可能性を大きくは損なわせることはないと考えられるものが対象となる。本論点においては、本人か代理人かの判断の困難さ（【課題3】参照）が聞かれているが、それらの懸念は、重要性に関する定めを別途置くことによって基本的には軽減されないと考えられるかどうか。

### 【課題3】ガイダンスの追加

13. 本論点において【課題3】に関連する事項としては、例えば、次のような取引について、支配の原則及びその評価を支援する3つの指標を適用することの困難さがあるとの懸念が意見募集文書及びこれまでの審議で寄せられている。
  - ① 百貨店業界における消化仕入等の取引
  - ② チェーンストア業界における消化仕入等の取引
  - ③ 設備工事のコストオン取引
  - ④ 旅行代理店における手配等の取引
  - ⑤ 投資信託委託会社の委託者報酬
  - ⑥ 広告代理店の取次ぎ
  - ⑦ 著作権管理者の著作権代金
  - ⑧ モバイルゲーム運営企業の手数料

14. 前項の取引については、第 8 項の区分の「判断の困難さがあるケース」に当たると考えられる。
15. ガイダンスの追加については、第 7 項に記載のとおり、「その便益と懸念を比較考量し、我が国に特有な取引等に限定する。また、その場合には、IFRS 第 15 号により得られる結果と大きく異なる結果とならないように慎重に対応することとする。」としている。
16. 「判断の困難さがあるケース」のうち、①及び②の小売業における消化仕入は、我が国に特有の取引の側面があり、それらと③の建設業におけるコストオン取引については、国内において広く見られる重要な取引であり、我が国における同一業種内の会計処理の多様性を軽減する観点から、今後検討すべき課題とすることが考えられるかどうか。  
 一方、④から⑧の「判断の困難さがあるケース」については、第 15 項に記載の趣旨に当たるほどの重要性はないと考えられるかどうか。
17. なお、これまでの審議では、IFRS 第 15 号の 3 つの指標に加え、追加的な指標を示す方法については、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という意見が聞かれている。また、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方法についても、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との意見が聞かれている。

#### 【課題 4】設例の作成

18. 設例の作成については、第 7 項に記載のとおり、以下の方針で検討する。
  - (1) IFRS 第 15 号における設例は、我が国の実務において関係者の理解を促進するのに有効なもののみを含める。
  - (2) 我が国に特有な取引等については、実務における適用を容易にする観点から、前提条件を明確にした上で、例示としての設例を追加する。

##### (1) について

19. 第 18 項(1)に関連するものとしては、IFRS 第 15 号の設例では、設例 45 から設例 48A の 6 つが関係すると考えられ、今後、これらを開発する基準の設例とするか否かを検討する。

##### (2) について

20. 第 18 項(2)に関連するものとしては、第 13 項に記載した意見募集文書に寄せられ

たコメントに関する取引が当たると考えられ、これらは、第8項の区分の「実務における適用を容易にし、処理の多様性を軽減する可能性のあるもの」に当たると考えられる。

21. 「実務における適用を容易にし、処理の多様性を軽減する可能性のあるもの」のうち、①及び②の小売業における消化仕入等の取引及び③の建設業におけるコストオン取引については、国内において広く見られる重要な取引である可能性があり、我が国における同一業種内の会計処理の多様性を軽減する観点から、今後検討すべき課題とすることが考えられるかどうか。

一方、④から⑧の取引については、処理の多様性を軽減する可能性はあるものの、①から③の取引に比べて重要性はないと考えられ、設例を作成しないことが考えられるかどうか。

#### ディスカッション・ポイント

主に次の観点からご意見を賜りたい。

- 【課題1】から【課題4】の今後検討すべき課題の抽出は適切か。
- 他に、今後検討すべきと考えられる課題はあるか。

## 別紙 各課題に関連する聞かれた意見

### 【課題3】ガイダンスの追加及び【課題4】設例の作成

1. 現行の日本基準における実務で、IFRS 第15号における本人か代理人かの判断に迷う可能性のある取引として、意見募集文書に対して次のような取引が挙げられ、意見が寄せられている。

#### (1) 百貨店業界における消化仕入等の取引

- 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。現状のガイドラインのみでは、同様の取引であっても、解釈によって事業者間で会計処理が異なるおそれがあるため、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。

#### (2) チェーンストア業界における消化仕入等の取引

- 食品スーパー、総合スーパー等の小売業を営むチェーンストア業界では、多店舗展開を営み、取扱い数や取引先（仕入先）も多く、商品の売上時に仕入を行う形態、いわゆる消化仕入の契約形態が多岐にわたるケースがあり、また、消化仕入の他にも、買取仕入、返品条件付仕入（小売側が商品引取り時に仕入れ代金の支払を行うが、売れ残った商品をメーカーに返品可能な取引）等の販売形態がある。

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、販売方法（売場レイアウトの設定、コンセプトの決定等）の決定権、販売業務の主体性（販売員の出し手はどちらか等）、販売価格（又は価格帯）の決定権、在庫の管理義務（盗難義務、汚損・破損リスク）について様々な契約形態があり、上記の指標に基づき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サービスを支配しているかについての判定が困難となる可能性がある。

このようなチェーンストア業界の実態を踏まえると、当該収益認識に関する会計基準が日本基準として開発され、日本におけるすべての企業に適用されるということを鑑みれば、上記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いただきたいと考えます。

## (3) 設備工事のコストオン取引

- 建設業においては、設備工事のコストオン契約が影響を受ける可能性のある取引として考えられる。現行の会計実務においては、コストオン契約部分も含めた工事全体について、対価の総額を収益として認識する会計処理としているケースが多いと考えられるが、元請が代理人であると判断されることとなった場合には、報酬又は手数料に相当する金額（純額）にて収益を認識することになり、これに伴う受注額管理システムへの影響、発注者から受領する工事代金管理システム、設備業者への支払に係る原価管理システムなどへの影響などが生じ、大規模なシステム改修が必要になる可能性がある。

## (4) 旅行代理店における手配等の取引

- 本人か代理人かの検討に関して、例えば、旅行代理店における手配等の取引も影響を受ける可能性がある。また、サービスの手配についても総額となり得る場合等（IFRS 第 15 号設例 46A）、必ずしも IFRS 第 15 号の適用により全てが総額から純額となるものではない場合もあり、判断が困難である点も検討が必要であると考えられる。
- 旅行代理店は代理人か否かという点について、現行の実務では、旅行業法上、旅行全体に責任を負う主催旅行については総額表示、手配旅行については純額表示としている例なども見られるが、単なる主催旅行か否かで判断するのではなく、取引の実態を勘案する必要がある、影響を受ける可能性がある。また、パッケージツアーを他の提携販売会社に卸売りしている場合についても、整理が必要と考える。

## (5) 投資信託委託会社の委託者報酬

- 投資信託運用会社（ファンド）においては、その関係者の提供する役務の対価として信託報酬を徴収しており、その内訳は通常は以下のとおりである。
  - ① 委託者報酬（委託会社から収受する、ファンドの運用とそれに伴う調査、受託会社への指図、法定書面等の作成、基準価額の算出等の対価）
  - ② 販売会社代行手数料（販売会社から収受する、購入後の情報提供、運用報告書等各種書類の送付、口座内でのファンドの管理及び事務手続等の対価）
  - ③ 受託者報酬（受託銀行から収受する、ファンドの財産の保管・管理、委託会社からの指図の実行等の対価）
 上記のうち①及び②についてはファンドにその総額が入金され、うち②に

については委託会社を通じて販売会社に支払われている。現行の実務では、多くの受託会社では、当該販売会社の取り分を含め、①及び②の総額を売上（「委託者報酬」）として計上し、別途②について「支払手数料」として費用計上する方法（＝両建計上する方法）が採用されている。当該取引につきIFRS第15号に即した場合、委託会社は販売会社の代理人との位置付けの下、②の代行手数料部分を控除した金額（純額）を売上計上すべきこととなるか否か、検討することが望ましいと考える。

#### (6) 広告代理店の取次ぎ

- 広告代理店の取次ぎについて、本人か代理人かを判断する際に、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判定しなければならないが、広告代理店のような他の当事者と顧客との間に入りビジネスを行う企業においては、取引形態が多数に及ぶこと、また、支配要件の確認を行うにあたり契約書記載事項のみでは契約実態を確認できないことなどから、適用するにあたり実務上の課題がある。

#### (7) 著作権管理者の著作権代金

- 著作権管理者は著作権者の代わりに、著作権利用者から著作権代金の收受を行っている。著作権印税の料率は、著作権管理者が決定している（決定した料率で著作権利用者から利用料を回収する）が、著作権管理者は代理人として純額取引となるかが論点となる。

#### (8) モバイルゲーム運営企業の手数料

- モバイルゲームを運営する企業は、ユーザーがアプリを購入するプラットフォームの運営企業に対して手数料を支払っている。現行の実務では、当該手数料を含めた課金金額をもとに収益を測定し、手数料は費用処理する（収益表示は総額表示）ことが多いと考えられ、影響を受ける可能性がある。

2. また、第69回専門委員会及び第343回企業会計基準委員会では、次のような意見が聞かれている。

#### (1) IFRS第15号の3つの指標に加え、追加的な指標を示すことについて

- 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と考えられる。

#### (2) 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ことについて

- 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、基準に含めないことがよいのではないか。
- 本人か代理人かの総合的な判断が困難な場合でも、方法4のように一律に収益を純額表示することを容認するという方法は極端であり、企業による判断や解釈を行うこととする方がよいのではないか。

(3) 業種特有の取引について設例を設けることについて

- 設例を設けることは、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。
- 設例はあった方がよいが、作成することに限界があるのではないか。設例を作成することは業界の実務に精通していないと困難であり、実行可能性に懸念がある。
- 各企業によって詳細な取引条件等が異なる可能性があり、設例を作成することは困難であると考えられるが、我が国の業界固有の取引があるのであれば、それに限定して設例を作成することが考えられる。

(4) 個別財務諸表上の取扱い

- 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のではないか。
- 本人か代理人かの検討については、親会社と子会社の判断の整合性や連結調整について難しい部分があり、連結財務諸表における取扱いと個別財務諸表における取扱いとの関係についても検討する必要があるのではないか。

以 上