

売上の総額・純額基準

AGS Consulting Singapore Pte. Ltd.
古市 惇人

1. 概要

国際会計基準（以下「IFRS」）では、2018年1月からIFRS15号「顧客との契約から生じる収益」、いわゆる新収益基準の適用が開始され、シンガポールにおいても同年FRS115として適用が開始されております。日本においては、このような国際的な収益認識基準の統一の動きに応えるために、IFRS15号に準ずるかたちで2021年4月から新たな収益認識基準の適用を開始しました。

新収益基準では5つのステップ（ステップ1: 契約の識別、ステップ2: 履行義務の識別、ステップ3: 取引価格の算定、ステップ4: 取引義務への取引価格の配分、ステップ5: 履行義務の充足による収益の認識）に基づいて収益を認識していくというのが、基本的なコンセプトとなっておりますが、その中でもステップ2の履行義務の識別の際に検討が必要となる、本人・代理人の検討については、新収益基準導入に伴い最も影響のある論点の1つとなっております。

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は履行義務を識別する際に企業が本人に該当するか、代理人に該当するかの判断が必要となり、顧客との約束において、財又はサービスを企業自ら提供する履行義務であると判断され、企業が本人に該当する場合は、収益を総額で認識します。一方で、顧客との約束において、財又はサービスを他の当事者によって提供されるように企業が手配する履行義務と判断され、企業が代理人に該当する場合は、収益を純額で認識することになりました。

この新たな収益基準が導入されたことに伴い、日本の大手商社などでは、一部の売上取引が総額表示から純額表示に変わったことで、業績が大きく悪化したかのように見えることがニュースになったこともありました。

本人・代理人の論点については、実質的にIFRS基準を採用している東南アジアの国でも、非上場会社では詳細な検討がされているケースは少なく、最近ではDDやクロージング後の最初の決算でも論点となることが多く見受けられます。そこで、今回は売上取引の総額・純額（本人・代理人）をどのように判断していくのか事例を交えながら説明していきます。

2. 本人・代理人検討

No.	ケース	内容
1	財またはサービスを移転する	他の当事者の企業から受領した財または他の資産を、その後に顧客に移転する
2	他の当事者に指図する権利を有する	企業が他の当事者の企業に、自身に代わり顧客にサービスを提供するように指示することができる
3	他の財またはサービスと統合させる	他の当事者の企業から受領した財またはサービスに、企業が他の財またはサービスを組み合わせ、できあがったアウトプットを顧客に提供する

基準上は、上記の1～3のいずれかを支配している場合は、企業は「本人」に該当すると示しているが、実際の取引に当てはめて検討するうえでは抽象的であり判断がしにくいいため、基準では企業が本人かを判断する際に参考となる以下の指標例を示しており、実際にはこれらの指標およびその他考慮すべきことがないかを確認したうえで、総合的に判断することが一般的となります。

No.	指標	内容	該当する可能性の高い状況の例
1	契約履行の主たる責任	契約条件等により、企業が、財また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負っている	<ul style="list-style-type: none"> 顧客のクレームに対する改善策を提示、履行する責任がある 提供する財またはサービスの品質を管理する責任がある
2	在庫リスク	財またはサービスが顧客に移転される前、あるいは移転した後（例えば、顧客から返品される場合）に、物理的な損害や価値の下落、陳腐化などの理由により、損失のリスクを負担している	<ul style="list-style-type: none"> 企業が販売できなかった在庫は供給者に返品できない、あるいは解約不能な購入契約を供給者と結んでいる サービスプロバイダーを通じ顧客にサービス提供するが、顧客が解約したした場合でも企業はプロバイダーに支払を行う必要がある
3	価格裁量権	財またはサービスの価格の設定に関して裁量権を持っている	<ul style="list-style-type: none"> 財またはサービスの価格について、企業の判断で値引、割引を行うことができる

企業が本人か代理人かの判断は取引形式にとらわれず、取引実態として財またはサービスを顧客に移転する前に企業が支配しているかどうかを焦点を当てて検討することが重要となります。

3. 設例

以下に代理人に該当するケース（設例1）と本人に該当するケース（設例2）を記載しました。実際には、3つの指標のうち2つがあてはまる＝「本人」ではなく、あくまで取引の実態を考慮して、総合的に判断することが必要があり、また以下の判断結果は1つの例ですので、その他の要因を考慮して最終的な結果が異なることもある点に留意が必要となります。実務上は監査人と協議し慎重に判断していく必要があります。

（設例 1）代理人に該当するケース

具体例	契約内容の例	判断対象となる財またはサービス
インターネット販売	<p>企業は書籍販売のための Web サイトを運営する。企業はある書店と以下の内容の契約を結ぶ。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業は顧客に書籍を配送するが、書籍に対する所有権は持っていない。顧客から返品があった場合は、書店にペナルティなしでそのまま返品することができる。 企業は顧客に代金を請求するが、価格は書店が決定した価格であり、これを変更することはできない。企業は書店から固定の手数料を受領する。 	書籍

No.	指標	検討の例		総合判断
		検討	本人に該当するか	
①	契約履行の主たる責任	企業は顧客に書籍を確実に配送することについて責任を有している	該当する	【代理人】 企業は書籍について、顧客に移転する前に支配しているとはいえない
②	在庫リスク	企業はペナルティなしでそのまま返品することができるため、在庫リスクは有しておらず、書店がリスクを負っている	該当しない	
③	価格裁量権	企業には書籍の価格設定権はない	該当しない	

(設例 2)本人に該当するケース

具体例	契約内容の例	判断対象となる財またはサービス
旅行代理店やチケット販売業者を通じての販売	<p>企業は航空会社と以下の契約を結ぶ。</p> <ul style="list-style-type: none"> 企業は航空会社から一定数の航空券を通常の販売価格より安く購入し、顧客に再販売する。 企業は購入した航空券が顧客に販売できるかできないかにかかわらず、航空会社に対して購入代金を支払う。 企業は顧客への航空券の販売価格を決定し、販売時に回収する。 企業は、航空会社の提供するサービスへの顧客クレームを解決するためのサポートを行っているが、改善策の提示を含め、航空券に関する義務の履行責任は航空会社にある。 	航空券でフライトする権利

No.	指標	検討の例		総合判断
		検討	本人に該当するか	
①	契約履行の主たる責任	顧客に、特定のフライトの権利を顧客に提供することに関し責任を持つ(ただしフライト自体の責任は負わない)	該当する	【本人】 企業は航空券でフライトする権利について、顧客に移転する前に支配している
②	在庫リスク	再販売できない場合も航空会社に対し航空券代金の支払い義務があるため在庫リスクを有している	該当する	
③	価格裁量権	企業は航空券に対して顧客が支払う価格を設定できる	該当する	

4. 最後に

売上が総額表示となるか、純額表示となるかの判断は企業の財務諸表の見え方に大きく影響するため、本人・代理人を円滑に判断するための情報収集、管理方法を整備する必要があります。特に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取引が多くある企業は、ある程度機械的に本人・代理人を判断するための独自の方針を監査人と協議して策定していくことも必要となります。

また、これまで総額ベースでの売上について業績評価を行っていた企業も、一部の売上取引が代理人に該当し、純額表示になる場合、財管一致を目指す企業では新たな指標を取り入れるなど、業績評価方法の見直しも必要に応じて検討が必要となります。

AGS Consulting Singapore Pte. Ltd.

古市 惇人

有限責任あずさ監査法人にて、上場企業を中心に監査業務に従事。KPMG New York で3年間海外赴任を経験後、IFRS 導入支援、内部統制支援等をグローバルに提供。2021年にAGS 東京に入社し、M&Aトランザクション業務に従事したのち、シンガポール日系企業に対して会計・税務・内部統制、財務DD等幅広くサービスを提供している。