

2018年3月30日に公表された企業会計基準29号「収益認識に関する会計基準」(以下、「会計基準」という)および企業会計基準適用指針30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」(以下、「適用指針」という)について、2021年4月1日以後開始する事業年度の期首からの適用に向けて準備が求められるところである。本特集では、収益認識に関する会計基準について、実務上の影響が小さくないと考えられる「本人と代理人の区分判定」に焦点を当てて、ケーススタディも交えて解説を行う。

従来、総額計上か純額計上かに関連する検討について、わが国では、実務対応報告17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」のほか、日本公認会計士協会会計制度委員会研究報告13号「我が国の収益認識に関する研究報告(中間報告)——IAS第18号「収益」に照らした考察——」でも言及されているが、包括的な会計基準としての定めはなかったところである。なお、本稿における意見にわたる部分の記述は執筆者の個人的見解であり、PWCあらた有限責任監査法人の意見ではないことをあらかじめ申し添える。

第1章 P/Lのトップラインに直接影響する 本人・代理人の区分判定の意義と基本的な考え方

【この章のエッセンス】

- 本人と代理人の区分判定は、損益計算書上、収益を総額で表示するか純額で表示するかに関連する。
- 本人と代理人のいずれに該当するかは、特定の財またはサービスのそれぞれが顧客に移転される前に、企業がその財またはサービスを支配しているか否かに依存す

る。

本人と代理人の区分判定の意義

本人か代理人かの議論は、売上金額を顧客から收受する代金の総額とするか、純額とするかという損益計算書上の表示方法に関連する議論で

ある。企業が本人に該当するときは、財また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し(適用指針39項)、企業が代理人に該当するときは、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または手数料の金額、あるいは他の当事者が提供する財またはサービスと交換に

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する(適用指針40項)(図表1)。

この論点は、顧客への財またはサービスの提供に複数の当事者が関与している場合に検討されるべき論点である。通常、財またはサービスの受益者にその財またはサービスが提供されるまでにはさまざまな主体が介在することから、この論点は事業活動を営む多くの企業で普遍的に検討されるべき論点であるとともに、企業の事業活動の総量を示す損益計算書のトップラインに関連する論点であるため、実務に与える影響も小さくない。

(図表1) 本人・代理人の処理

企業が「本人」の場合	企業が「代理人」の場合
総額処理	純額処理

本人と代理人の区分判定にあたっての基本的な考え方

本人と代理人の区分判定をする前に、まず、顧客に提供する財またはサービスを特定することが必要である(適用指針42項)。これは収益認識に関するいわゆる5ステップのう