

ち、「ステップ2…契約における履行義務を識別する」に関連する。そのうえで、顧客に約束した特定の財またはサービスのそれぞれについて顧客に対して「本人」として提供されたのか、「代理人」として提供されたのかを見極めていくことになる(適用指針41項)。

企業が、本人と代理人のいずれに該当するかを見極める基本的な考え方は、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のかどうか(適用指針42項)に依存する。すなわち、財またはサービスが顧客に提供される前に、企業がその財またはサービスを支配しているのであれば、企業は「本人」に該当し、支配していないのであれば「代理人」に該当するということになる(適用指針43項)。

この場合の資産に対する支配について、会計基準では、次のとおり、定義されている(会計基準37項)。

資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力(他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受すること

を妨げる能力を含む。)をいう

これを受けて、次のいずれかを企業が支配しているときには、企業は本人に該当するとされている(適用指針44項)。

- (1) 企業が他の当事者から受領し、その後顧客に移転する財又は他の資産
- (2) 他の当事者が履行するサービス

に対する権利  
に対する権利  
(3) 他の当事者から受領した財又はサービスで、企業が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もの

ただし、(1)に関連して、仮に財を顧客に移転させる前にいったん企業が当該財の法的所有権を得ていた場合であっても、その法的所有権が瞬時に顧客に移転される場合には、企

業は実質的には法的所有権を得ていたとはいえない状況であるため、必ずしもここでの「支配している」という考え方には該当しない(適用指針45項)。  
企業が本人であるか代理人であるかは、状況に応じて適切に判断する必要があり、会計方針として選択するものではない。

## 第2章 区分判定する前にまず検討する 「特定の財またはサービス」 の識別のポイント

### 【この章のエッセンス】

- 本人と代理人の区分判定をする前に、検討の対象となる「特定の財又はサービス」を識別することが必要である。
- 契約を履行するための活動であっても、当該活動により顧客に財またはサービスが移転しない場合は、そもそも履行義務に該当しない。

### 履行義務の識別の 考え方

会計基準では、収益認識に係る会計単位として、履行義務という概念を導入している。履行義務とは、次のように定義されている(会計基準7項)。

「履行義務」とは、顧客との契約において、次の(1)又は(2)のいずれかを顧客に移転する約束をいう。

- (1) 別個の財又はサービス(あるいは別個の財又はサービスの束)
- (2) 一連の別個の財又はサービス(特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財又はサービス)