

「収益認識に関する会計基準等」インダストリー別解説シリーズ（6）

第6回 商社 —本人と代理人の区分について

公認会計士 ^{きむら まり} 木村 真理

2018年3月30日に企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）、企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下「収益認識適用指針」といい、これらを合わせて「収益認識会計基準等」という。）が公表されている。

本稿では、商社ビジネスで見受けられる仲介取引に関して、主にステップ2（契約における履行義務の識別）に関する本人と代理人の区分について、収益認識会計基準等の適用にあたっての検討ポイントを中心に解説を行う。

1. 商社取引について

商社は、一般的には、需給ギャップの調整弁として、原材料又は商品もしくはサービスについて、その供給者と需要家との間を取り持ち、それぞれと売買契約を締結し、当該取引を推進することを中核機能として発展してきた企業を指す。需給ギャップの調整を通じて商社が長年にわたり蓄積してきた機能として、物流機能（取引先のニーズに即した輸送業務の提供等）、情報・調査機能（海外拠点を通じた各地域の政治経済、市場情勢等の収集・分析）、事業開発・経営機能（バリューチェーンの構築等）、金融機能（取引先への与信供与等）があるほか、このような機能全てを有機的に組み合わせてプロジェクト（例えば、海外での病院の建設等）を推進する機能もある。このように商社は、通常、供給者と需要家それぞれと契約を締結し、様々な付加価値を提供していることから、契約における履行義務の識別（ステップ2）、とりわけ特定の財又はサービスの顧客への提供において、本人として関与しているのか、又は代理人として関与しているのかの決定については判断が求められる場合が多いと考えられる。

2. 顧客との契約の識別（ステップ1）

収益認識会計基準等は、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示に適用される（収益認識会計基準3項）。ここで、契約とは、法的な強制力のある権

利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決めをいい（収益認識会計基準5項）、顧客とは、対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財又はサービスを得るために当該企業と契約した当事者をいう（収益認識会計基準6項）。したがって、企業は、契約を締結した相手先が、顧客にあたるかどうかをまず評価し、どの契約が、顧客との契約にあたるのかを判断・識別することが第一ステップとなる。

商社においては、顧客との間の二者間契約に加えて、供給者も含めた三者間契約が締結される場合がある。二者間契約とは、典型的には、商社が供給者と財の購入契約を締結し、顧客に財を再販売する契約を締結する場合の、当該顧客との契約を指している。なお、購入契約と再販売する契約は別々に締結されたとしても、財の流れは商社を介さずに、供給者から顧客に直送されるケースが多い。

商社と顧客との間の二者間契約においては、供給者の責任について言及されている契約もあるが、商社が財を顧客に移転する前に支配していると判断し、契約上も顧客に対して提供した財の責任を負うような場合には、顧客に対して本人として財を提供すると判断される可能性が高くなると考えられる（「3. 契約における履行義務の識別（ステップ2）」を参照）。なお、商社が供給者の代理人として、財の販売を第三者に提供することを手配するサービスを提供する場合、供給者が顧客になりうるが、本稿では、供給者ではなく、需要家を顧客としている。

また、後者の三者間契約の事例としては、供給者と顧客との間で既に特定の財の売買に合意しているが、財の輸送等についてのみ別の第三者である商社に依頼することを目的として三者間契約を締結している場合などがある。供給者のみが顧客に対して財の提供の義務を負う契約になっており、商社が財に対する法的所有権を瞬間的にしか保有せず、価格裁量権も商社にはないことが多いような場合には、商社が代理人と判断される可能性が高くなると考えられる。なお、二者間契約、三者間契約いずれであっても契約におけるそれぞれの当事者の権利及び義務などを検討して判断する必要がある。

3. 契約における履行義務の識別（ステップ2）

識別された顧客との契約において、次に、企業が顧客に何を約束しているのかを、取引の実質を含め契約書の記載内容等に基づき判断する必要がある（収益認識会計基準7項、32項及び127項参照）。また、顧客に約束した財又はサービスは、以下の①及び②の要件のいずれも満たす場合に別個のものとなる（収益認識会計基準34項参照）。

- ①当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することができること、あるいは、当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせて顧客が便益を享受することができること（すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなる可能性があること）
- ②当該財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できること（すなわち、当該財又はサービスを顧客に移転する約束が契約の観点において別個のものとなること）

本人と代理人の区分の判定は、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必要がある（収益認識適用指針41項）。

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おいて、財又はサービスを企業が自ら提供する履行義務（本人）であるのか、あるいは、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（代理人）であるのかを判定する。企業が本人と判断される場合には、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し、企業が代理人と判断される場合には、他の当事者によって財又はサービスが提供されるように手

配することと交換に企業が権利と得ると見込む報酬又は手数料の金額（あるい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（収益認識適用指針39項、40項参照）。

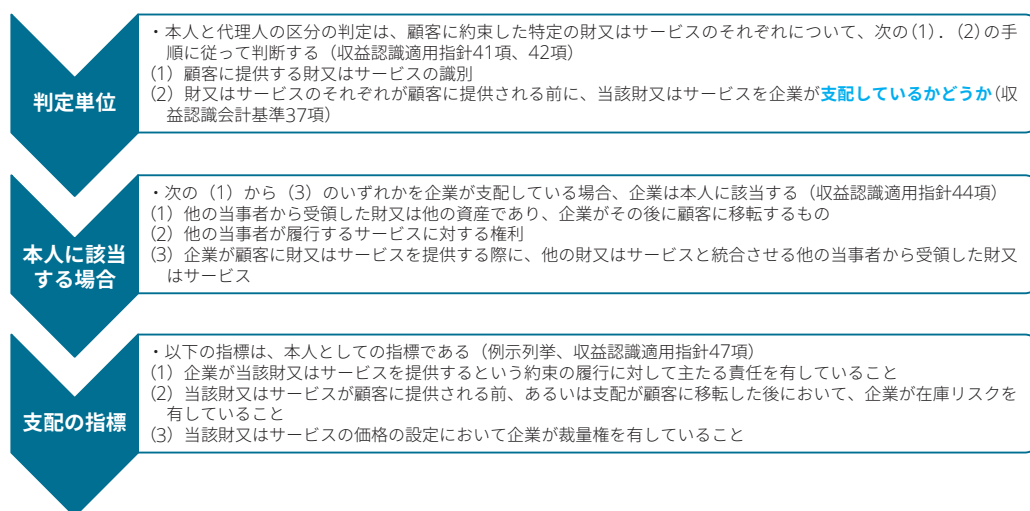
さらに、本人か代理人かの判定にあたっては、顧客に約束した特定の財又はサービスのそれぞれについて、最初に顧客に提供する財又はサービスが何であるかを識別し、次に、財又はサービスのそれぞれが顧客に提供される前に、当該財又はサービスを企業が支配しているかどうかを判断するという手順も示されている（収益認識適用指針42項）。ここで財又はサービスに対する支配とは、当該財又はサービスの使用を指図し、当該財又はサービスからの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力をいい、他の企業が財又はサービスの使用を指図して財又はサービスから便益を享受することを妨げる能力を含むとされる（収益認識会計基準37項参照）。

また、企業が本人に該当することの評価に際して、企業が財又はサービスを顧客に提供する前に支配しているかどうかを判定するにあたって考慮する指標として下記があるとされている（収益認識適用指針47項）。

- (1) 企業が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け入れ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。
- (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、企業が在庫リスクを有していること
- (3) 当該財又はサービスの価格の設定において企業が裁量権を有していること

上記の本人と代理人の区分判定の流れをまとめると

【図表】 本人と代理人の区分判定



【図表】の通りとなる。

次の【例1】及び【例2】では、商社で見られる典型事例をもとに、商社において本人と判断される可能性が高くなるケースと代理人と判断される可能性が高くなるケースに分けて、主な検討ポイントを解説する。

【例1】二者間契約で、商社が本人と判断される可能性が高くなるケース

汎用性の高い財について商社が複数の供給者を確保し、また財に対する需要家（顧客）も複数確保している場合において、商社が供給者との購入契約で財を取得し、当該財を顧客に対して提供する販売契約を締結した場合、下記のような事実関係のもとでは、当該財の提供義務に関して商社が本人と判断される可能性が高くなると考えられる。

- 当該財を商社が供給者から購入した後、倉庫に一定期間保管する等、ある一定期間において商社が財の法的所有権を保有する場合（収益認識会計基準40項及び収益認識適用指針45項）
- 当該財を商社が供給者から購入した際に、どの需要家に販売するかについて商社が決定できる場合（当初の需要家ではなく、別の需要家に販売することが可能な場合）（収益認識会計基準37項及び収益認識適用指針42項(2)）。
- 当該財について、仮に供給者の事情により財が供給されない場合において、商社は代替品を顧客に提供する義務がある等、商社が主たる責任を有していると判断される場合（収益認識適用指針47項(1)）。
- 顧客に対して提供した財が、顧客による検収により合意された仕様を満たさずに商社に返品が行われた場合でも、供給者に返品することはできない等、商社が在庫リスクを有すると判断される場合（収益認識適用指針47項(2)）
- 顧客への財の販売価格の設定において、商社が裁量権を有する場合（収益認識適用指針47項(3)）
- 顧客への財の販売価格は固定されていたとしても、供給者からの財の仕入価格の設定に商社が裁量権を有し

ている場合（収益認識適用指針47項(3)）

【例2】二者間契約で、商社が代理人と判断される可能性が高くなるケース

特定の供給者しか製造できない財について、当該財に対する需要家（顧客）も限定されている場合において、商社が供給者との購入契約で財を取得し、当該財を顧客に対して提供する販売契約を締結した場合、下記のような事実関係のもとでは、当該財の提供義務に関して商社が代理人と判断される可能性が高くなると考えられる。

- 当該財を商社が供給者から購入した後、商社が財の法的所有権を瞬間的にしか保有しない場合（収益認識会計基準40項及び収益認識適用指針45項）
- 当該財を商社が供給者から購入した際に、どの需要家に販売するかについて商社が決定できない場合（例えば、購入契約に、商社の再販売先が指定されており、当初の需要家ではなく、別の需要家に販売することはできない場合や、顧客との販売契約において当該財の供給者が明記されている場合）（収益認識会計基準37項及び収益認識適用指針42項(2)）
- 当該財について、仮に供給者の事情により財が供給されない場合において、商社は代替品を顧客に提供する義務がなく、顧客との契約をキャンセルできる等、商社が主たる責任を有していると判断されない場合（収益認識適用指針47項(1)）。
- 顧客に対して提供した財が、顧客による検収により合意された仕様を満たさずに商社に返品が行われた場合に、供給者に返品することができる場合（収益認識適用指針47項(2)）
- 顧客への財の販売価格の設定において、商社が裁量権を有さない場合（収益認識適用指針47項(3)）
- 顧客への財の販売価格は固定されており、かつ、供給者からの財の仕入価格の設定についても商社が裁量権を有していない場合（収益認識適用指針47項(3)）

以上