

「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 (9)

第9回 人材サービス業 —人材派遣業及び人材紹介業

公認会計士 きむら ひろと
木村 寛人

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、人材サービス業のうち人材派遣業及び人材紹介業について、収益認識会計基準等の適用にあたり検討を要する主な論点を、収益認識会計基準17項の以下の5ステップに即して解説する。

- ステップ1 顧客との契約を識別する。
- ステップ2 契約における履行義務を識別する。
- ステップ3 取引価格を算定する。

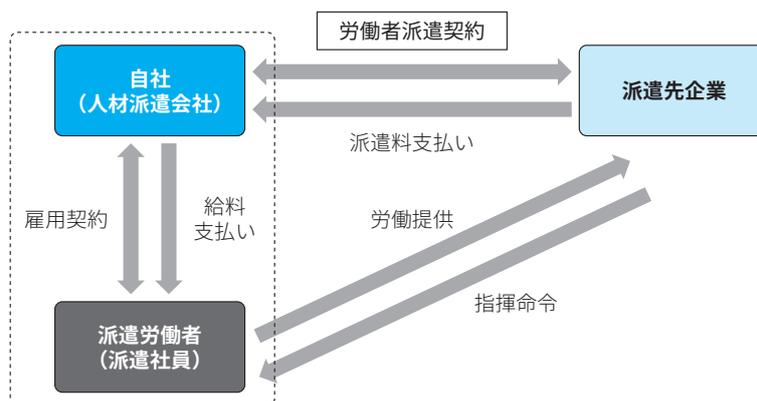
- ステップ4 契約における履行義務に取引価格を配分する。
- ステップ5 履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する。

1. 人材派遣業における実務上の論点

(1) 顧客との契約の識別 (ステップ1)

人材派遣業とは、人材派遣会社が派遣先企業との労働者派遣契約に基づき、自社の雇用する労働者を、派遣先企業指揮命令の下、その派遣先企業のために労働に従事させる事業をいう。人材派遣業の仕組みを図示すると【図表1】のとおりである。

【図表1】人材派遣業の仕組み



労働者派遣契約の当事者は、「労働者派遣事業の適正な運営の確保及び派遣労働者の保護等に関する法律」、いわゆる労働者派遣法の第26条に基づき、契約内容を具体的に定める必要があり、また、同法施行規則第21条3項でそれを書面で記載することが求められている。

ここで、収益認識会計基準等における契約とは、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項参照)、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項参照)。

したがって、人材派遣会社は、契約を締結した相手方が、収益認識会計基準等における顧客に該当するかをまず評価し、その上で労働者派遣契約書が、収益認識会計基準等における契約に該当するか、他に識別すべき契約はないかを収益認識会計基準19項の要件に照らして検討することになる。

(2) 契約における履行義務の識別 (ステップ2)

ステップ1において顧客との契約が識別されると、次に、当該契約における履行義務を識別することになる。通常の労働者派遣取引においては「派遣サービスの提供」(合意期間にわたって業務に適した人材を顧客に派遣すること)が履行義務として識別されるものと考えられる。

この点、契約における履行義務の識別において論点の生じる取引として、紹介予定派遣取引が挙げられる。

紹介予定派遣取引とは、通常の労働者派遣取引に職業紹介のオプションが付いた取引であり、一定期間派遣社員として就業し、派遣期間の終了時までには派遣社員と派遣先企業が合意すれば、正社員や契約社員として派遣先企業に採用される取引のことである。この場合、派遣期間は最長6カ月(労働者派遣事業関係業務取扱要領第817(1)参照)、通常3カ月程度に設定されることが多い。

このように紹介予定派遣取引には「派遣サービスの提供」に加えて、「紹介サービスの提供」(雇用契約の締結を目的として顧客に派遣社員を紹介すること)という2つの約束が識別される。実務上、これらを別個の履行義務として識別するか、単一の履行義務として識別するかが論点となる。

この点、収益認識会計基準34項では、顧客に約束した財又はサービスが、次の①及び②の要件のいずれも満たす場合には、別個のものになるとされている。

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ることで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)

①の要件については、例えば、その人材派遣会社が、通常、派遣サービスと紹介サービスをそれぞれ単独で提供しているのであれば、両者は別個のものとなると考えられる(収益認識会計基準130項参照)。

次に、②の要件を判定するにあたっては、財又はサービスを顧客に移転する約束の性質が、契約において、当該財又はサービスのそれぞれを個々に移転するものか、あるいは、当該財又はサービスをインプットとして使用した結果生じる結合後のアウトプットを移転するものかを判断するとされている(収益認識適用指針6項参照)。また、同項では、財又はサービスを顧客に移転する複数の約束が区分して識別できないことを示す要因には、例えば、次のアからウがあるとされている。

ア 当該財又はサービスをインプットとして使用し、契約において約束している他の財又はサービスとともに、顧客が契約した結合後のアウトプットである財又はサービスの束に統合する重要なサービスを提

供していること

イ 当該財又はサービスの1つ又は複数、契約において約束している他の財又はサービスの1つ又は複数著しく修正する又は顧客仕様のものとするか、あるいは他の財又はサービスによって著しく修正される又は顧客仕様のものにされること

ウ 当該財又はサービスの相互依存性又は相互関連性が高く、当該財又はサービスのそれぞれが、契約において約束している他の財又はサービスの1つ又は複数により著しく影響を受けること

アからウの要因を検討するにあたっては、例えば、紹介予定派遣取引の契約において人材派遣会社が顧客(紹介先企業)と約束している派遣サービスと紹介サービスは、それぞれのサービスを個々に提供するものか、それとも派遣サービスと紹介サービスを組み合わせ、実質的にそれぞれのサービスとは内容が異なる紹介予定派遣サービス(重要な統合サービス)を提供するものかを判定することや、派遣サービスと紹介サービスを提供する過程で、一方のサービスの内容によって、もう一方のサービスの内容に著しい影響を与えるか否かを判定することが考えられる。

(3) 本人と代理人の区分

収益認識会計基準等では、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、顧客との約束が当該財又はサービスを企業が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ときには、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する。一方、顧客との約束が当該財又はサービスを当該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であると判断され、企業が代理人に該当するときには、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とされている(収益認識適用指針39項及び40項参照)。つまり、企業が本人に該当するときには収益を総額で認識し、代理人に該当するときには収益を純額で認識することになる。

人材派遣業では、派遣先企業との取引において、派遣社員が他の当事者として関与することになる可能性があるため、人材派遣会社が本人に該当するか、代理人に該当するかが論点となる。

この点、収益認識適用指針42項及び43項では、企業が本人に該当するのかわたは代理人に該当するかを判断するために、(1)顧客に提供する特定の財又はサービスを識別して、(2)当該財又はサービスが顧客に提供される前に自らが当該財又はサービスを支配しているのかわたはかを判定する必要があるとしている。

また、この判定するにあたっては、例えば、次の①から③の指標を考慮するとされている(収益認識適用指針

47項参照)。

- 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
- 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

人材派遣取引における人材派遣会社は、以下のアとイの状況を前提とすれば、本人に該当すると考えられる。

ア 人材派遣会社が顧客（派遣先企業）に提供する特定の財又はサービスは、顧客（派遣先企業）と契約した派遣サービスである。具体的には、人材派遣会社における履行義務は、自社と雇用契約を締結した特定の派遣社員に対して、雇用主として派遣先企業に派遣サービスを提供するように指示することにより、派遣先企業に、契約に合意された期間にわたって、約束した派遣サービスを自ら提供することであると考えられる。

イ 人材派遣会社が派遣社員と雇用契約を締結するのは、顧客（派遣先企業）との労働者派遣契約の締結と同時にそれより前であることや、以下の指標に関する状況を前提とすれば、派遣社員の派遣サービスは顧客（派遣先企業）に提供される前に人材派遣会社が支配していると考えられる。

- ※ 顧客（派遣先企業）からクレームがあった際に、契約において人材派遣会社が派遣社員の入れ替えや損害賠償などを行う責任を有している場合、人材派遣会社は約束の履行に主たる責任を有しているといえる。
- ※ 人材派遣会社は、仮に、顧客（派遣先企業）と派遣社員との間に雇用のミスマッチが生じ、人材派遣契約が途中で解約となった場合、派遣社員に対し残りの雇用期間について休業手当を支払う義務があるため、在庫リスクに相当するリスクを有していると考えられる。
- ※ 人材派遣会社は、派遣先企業から受け取る派遣料について価格裁量権を有している。

(4) 取引価格の算定（ステップ3）

(3)において、人材派遣取引における人材派遣会社が本人に該当すると整理する場合、その対価を総額で収益として認識することとなる。この対価には派遣社員が派遣先企業に直接出社するための通勤交通費見合いの額が含まれる場合がある。

この点、収益認識会計基準8項では、「取引価格」とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のために回収する額を除く。）をいう。」と定義されている。そのため、通勤交通費見合いの額を取引価格の一部として収益として認識すべきか、それとも、第三者のために回収する額として、収益には含めず預り金として会計処理すべきかが論点となる。

この場合において、派遣サービスとは派遣社員が派遣先企業に出社して業務提供を行うものであり、通勤交通費見合いの額はそのサービス提供を行うことの対価の一部であると判断した場合には、通勤交通費見合いの額も、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額の一部を構成し、取引価格に含め収益として計上するものと考えられる。

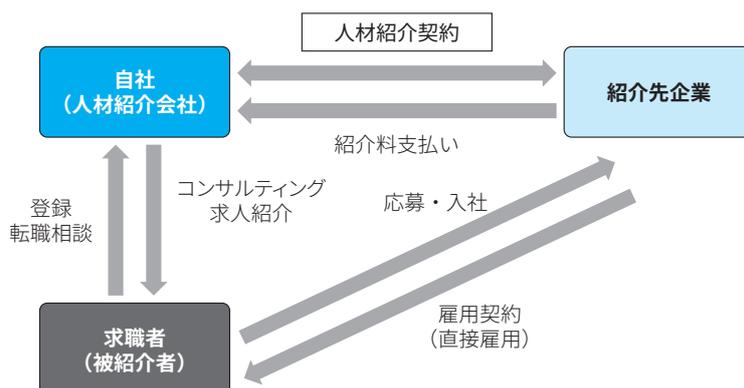
2. 人材紹介業における実務上の論点

(1) 取引価格の算定（ステップ3）

人材紹介業とは、人材紹介会社が紹介先企業及び求職者（被紹介者）より求人及び求職の申し込みを受け、紹介先企業と求職者（被紹介者）の間における雇用関係の成立を斡旋する事業をいう。人材紹介業の仕組みを図示すると【図表2】のとおりである。

また、人材紹介取引において、人材紹介会社が紹介先企業と人材紹介契約を締結してから、実際に求職者（被紹介者）が紹介先企業に入社するまでの主なイベントは【図表3】のとおりである。

【図表2】 人材紹介業の仕組み（求職者が紹介先企業において従業員となるケース）



【図表3】人材紹介取引における主なイベント



ここでは、ステップ3について解説するため、ステップ1において顧客との契約として「紹介先企業との人材紹介契約」を識別し、ステップ2において契約における履行義務として「紹介サービスの提供（雇用契約の締結を目的として顧客に被紹介者を紹介すること）」を識別したことを前提としている。

このような人材紹介取引における契約には、人材紹介会社が顧客（紹介先企業）から受け取った対価（紹介料）について、早期退職返金条項が付されているものと付されていないものがある。早期退職返金条項とは、求職者（被紹介者）が早期に退職した場合に、人材紹介会社に対して返金を求めることができる条項であり、当該条項が付されている人材紹介契約が多い。なお、すぐに

退職となったとしても金額の100%が返金されるとは限らず、人材紹介会社によっては、入社から退職までの在籍期間に応じた返金率テーブルを定めている場合がある。

顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分を「変動対価」というが、顧客から受け取った又は受け取る対価の一部あるいは全部を顧客に返金すると見込む場合、受け取った又は受け取る対価の額のうち、企業が権利を得ると見込まない額について、返金負債を認識する必要がある（収益認識会計基準50項及び53項参照）。そのため、人材紹介契約に早期退職返金条項が付されている場合、返金負債をいくらかで見込むかが論点となる。

【設例1】人材紹介取引（早期退職返金条項あり）

【前提条件】

- (1) 人材紹介会社であるA社は、求人先企業であるB社と人材紹介契約を締結した。契約書には「当社の紹介サービスは被紹介者が紹介先企業に入社した時に完了する」と明記されており、入社まで支援することをB社に約束している。また、被紹介者が3カ月以内に退職した場合、A社はB社に受領した対価の50%を返金する取り決めとなっている。
- (2) B社において合計10人の被紹介者の入社が決まり、A社はB社よりそれぞれ1,000千円ずつ対価を受領した。
- (3) 「入社日」時点で当該人材紹介取引の履行義務が充足するものとする。
- (4) この契約では被紹介者が早期に退職した場合、B社に返金するため、A社がB社から受け取る対価は変動対価である。A社が権利を得ることとなる対価を見積るために、A社は、当該対価の額をより適切に予測できる方法として期待値による方法（収益認識会計基準51項参照）を使用することを決定し、過去の実績から被紹介者が3カ月以内に退職する割合は10%と見積った。
- (5) A社は、収益認識適用指針25項の諸要因を考慮して、被紹介者の早期退職は自らの影響力の及ばない要因の影響を受けるが、過去の経験から早期退職率の見積りに関する十分な情報を有していると判断した。さらに、返金に関する不確実性は短期間（すなわち、3カ月の返金期間）で解消されるため、A社は、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される時点までに、収益の額9,500千円（＝10,000千円－1,000千円×早期退職すると見込む被紹介者1人×返金率50%）の著しい減額が発生しない可能性が高いと判断した（収益認識会計基準54項参照）。
- (6) その後、入社した10人の被紹介者のうち1人がB社を入社2カ月後に退職したため、A社は当初の取り決めに従い、対価のうち500千円（＝1,000千円×返金率50%）をB社に返金した。
- (7) それ以外の9人の被紹介者は入社から3カ月を経過した以降もB社を退職していない。

【会計処理】

この人材紹介取引におけるA社の仕訳は、次のとおりである。

(1) 入社時

(単位：千円)

(借)	現金預金	10,000	(貸)	売上高 (*1)	9,500
				返金負債 (*2)	500

(*1) 返金すると見込む金額については収益を認識せず、9,500千円の収益を認識する。

(*2) 返金すると見込む金額について、500千円の返金負債を認識する (収益認識会計基準53項参照)。

(2) 被紹介者1人早期退職時

(単位：千円)

(借)	返金負債	500	(貸)	現金預金	500
-----	------	-----	-----	------	-----

(3) 3カ月経過時

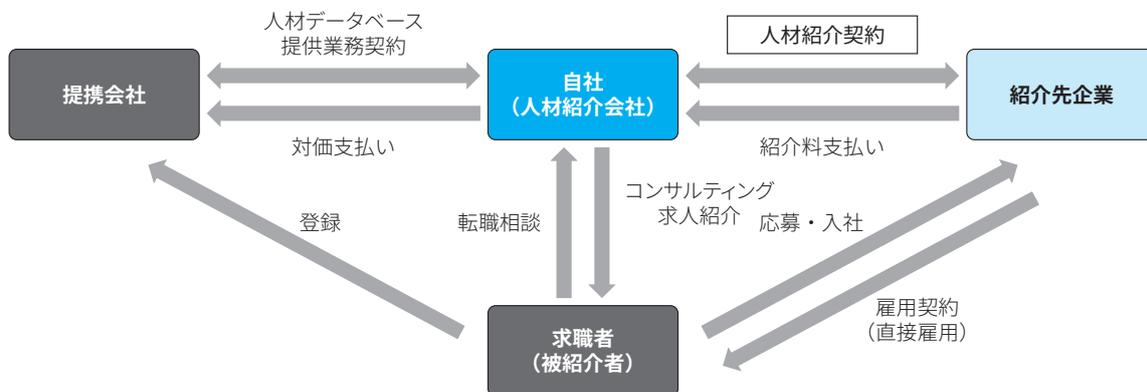
(単位：千円)

仕訳なし					
------	--	--	--	--	--

また、人材紹介取引では、自社の保有する人材データベースを使用して顧客（紹介先企業）に人材を紹介する取引の他にも、以下の【図表4】のように、人材紹介会

社が人材データベースを持つ第三者と提携し、当該提携会社より提供を受けた人材データベースを使用して顧客（紹介先企業）に人材を紹介する取引もある。

【図表4】 人材紹介取引スキーム（提携会社あり）



当該取引において、仮に求職者（被紹介者）が入社後早期に退職した場合、人材紹介会社は、顧客（紹介先企業）から受け取った対価の一部を顧客へ返金する一方、人材データベース提供業務契約において、提携会社に支払った対価の一部を提携会社から受け取ることが明記されている場合がある。

この場合、人材紹介会社との人材紹介契約における早期退職返金条項に基づき返金すると見込む額（返金負債）のうち、提携会社との人材データベース提供業務契約において受け取る可能性が高いと見込む額について、資産として認識することが考えられる。

【設例2】人材紹介取引（早期退職返金条項あり、提携会社あり）

【前提条件】

(1)から(7)は【設例1】と同様とする。

(8) C社は、優秀な人材が多数登録している人材データベースを持つ、国内有数のHR Tech（*）サービス提供企業である。A社は、かねてよりC社と業務提携しており、C社の人材データベースを使用している。C社との契約においては、A社がC社の人材データベースを使用して顧客へ人材を紹介し、当該人材が顧客に入社した場合には、別途取り決めた対価として1人につき300千円をC社へ支払うことが明記されており、また、被紹介者が3カ月以内に退職した場合、A社はC社へ支払った対価の50%の返金を受ける取り決めとなっている。

(9) 当該人材紹介取引において、A社は本人に該当するものとする。

(10) (2)で入社の決まった10人は、いずれもC社の人材データベースより検索し、B社へ紹介した人材であり、入社が決まった際にA社はC社へそれぞれ300千円ずつ対価を支払った。

(11) 入社した10人の被紹介者のうち1人がB社を入社2カ月後に退職したため、C社は取り決めに従い、対価のうち150千円（＝300千円×返金率50%）をA社に返金した。

(*) HR Techとは、HR（ヒューマンリソース）とTechnology（テクノロジー）を組み合わせた造語であり、テクノロジーを活用して、人事・労務関連の業務を行うことを指す。

【会計処理】

この人材紹介取引におけるA社の仕訳は、次のとおりである。

(1) 入社時

(単位：千円)

(借) 現金預金	10,000	(貸) 売上高	9,500
		返金負債	500
(借) 売上原価	2,850	(貸) 現金預金	3,000
その他資産（*1）	150		

(*1) 返金されると見込む金額について、150千円のその他資産を認識することが考えられる。

(2) 被紹介者1人早期退職時

(単位：千円)

(借) 返金負債	500	(貸) 現金預金	500
(借) 現金預金	150	(貸) その他資産	150

(3) 3カ月経過時

(単位：千円)

仕訳なし			
------	--	--	--

(2) 履行義務の充足（ステップ5）

企業は約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する。財又はサービスが移転するのは、顧客が当該財又はサービスに対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてであるとされている（収益認識会計基準35項参照）。また、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

いうとされている（収益認識会計基準37項参照）。

この点、人材紹介業における人材紹介会社の履行義務は、求職者（被紹介者）が紹介先企業と雇用契約を締結することを前提とした「紹介サービスの提供」であり、この履行義務が一時点で充足されるか、一定の期間にわたり充足されるかが論点となる。

収益認識会計基準38項では、以下の要件のいずれかを満たす場合は、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識するとされており、いずれの要件も満たさな

い場合は、一時点で履行義務を充足し収益を認識することとされている。

- ① 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、顧客が便益を享受すること
- ② 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加することにより、顧客が当該資産を支配すること
- ③ 次の要件のいずれも満たすこと

※ 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じること

※ 企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること

①及び②の要件については、顧客は求職者（被紹介者）が入社しない限り、求職者（被紹介者）を自社の従業員として雇用する便益を享受できず、仮に人材紹介会社が義務を履行できず、採用面談を一からやり直すような場合には、当該要件は満たさないものと考えられる。

同様に、③の要件についても、求職者（被紹介者）が紹介先企業に入社しない限り、対価を受領する権利を有しないような人材紹介契約であり、別の用途に転用することが出来ない資産が生じない契約である場合、当該要件も満たさないものと考えられる。

このように、①から③の要件をいずれも満たさない場

合、雇用契約の締結を目的として顧客に求職者を紹介する履行義務は一時点で充足すると考えられる。

この点、実務上は履行義務の充足時点を「内定日」時点とするか「入社日」時点とするかが論点となる。当該判定にあたっては、その人材紹介取引を、上述した収益認識会計基準37項の「支配」の定義に照らして履行義務の充足時点を決定することになる。その際、収益認識会計基準40項の以下の5つの指標を考慮し、いずれの時点とするかを決定することになる。

- ① 企業が顧客に提供した資産に関する対価を収受する現在の権利を有していること
- ② 顧客が資産に対する法的所有権を有していること
- ③ 企業が資産の物理的占有を移転したこと
- ④ 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負い、経済価値を享受していること
- ⑤ 顧客が資産を検収したこと

(注) 収益認識会計基準において、顧客との契約の対象となる財又はサービスについて、「資産」と記載することもある（収益認識会計基準35項参照）。

3. 人材派遣業及び人材紹介業における主な収益認識に関する論点の整理

最後に、本稿で取り上げた論点をまとめると、【図表5】のとおりとなる。

【図表5】 本稿で取り上げた人材派遣業及び人材紹介業の収益認識に関する論点

