

収益認識のポジション・ペーパー記載術(後編)

第⑥回・終

顧客に支払われる対価と委託販売契約等

高田康行 太陽有限責任監査法人 公認会計士

回	内容	※前編全6回は企業会計2019年11月号から2020年4月号に掲載	
第1回	5つのステップの重要性	第3回	履行義務の充足に係る進捗度の見積り
第2回	本人と代理人の区分(代理人の場合)	第4回	財またはサービスに対する保証と返品権付きの販売
		第5回	追加の財またはサービスを取得するオプションの付与
		第6回	顧客に支払われる対価と委託販売契約等

本連載では、ポジション・ペーパーを12項目で定義してその記載例を解説してきた。後編では、特にその有効活用に重点を置いてきたが、ポジション・ペーパー活用のエッセンスは、ポジション・ペーパー12項目を使って、5つのステップで収益認識の会計処理を検討し、それと同時に財務報告リスクとそれを低減する内部統制を考察できることが重要である(前編第6回、後編第1回、第2回)。また、各論点単独ではなく、ポジション・ペーパーによって5つのステップで各論点を捉える視点や(後編第1回、第4回、第5回)、ポジション・ペーパーに記載した論点の比較により、各論点の理解を深める視点も重要である(後編第2回～第4回)。

ところで、同一取引でも企業と顧客で論点が異なる場合がある。たとえば、企業にとっての「顧客に支払われる対価」と「委託販売契約」を含む取引は、顧客にとっては、前者は顧客からの対価の支払ではないが、「返金が不要な契約における取引開始日の顧客からの支払」と対価の性質の判断で類似する点があり、後者は、顧客が売主になった場合、「本人と代理人の区分」に該当する。

後編最終回の本稿では、これらの論点が含まれる取引を、企業と顧客それぞれの立場で検討する。そして、ポジション・ペーパーの記載例の様式にとらわれず、ポジション・ペーパー12項目によって、5つのステップで会計処理を検

討し、それと同時に財務報告リスクと内部統制を検討する筋道を解説する。また、本稿の論点を含め、様々な論点に影響を与える「支配」概念について、理解を深めるために多面的に分析する。なお、本文中、意見にわたる部分は筆者の私見である。

I ポジション・ペーパー12項目による 収益認識の検討

一連の検討プロセスである12項目は、3つのフェーズで整理され、3つのフェーズを結びつけるのは、「2. 5つのステップの該当する論点」と、「8. 会計処理のため必要になる情報等」である(図表1)。詳細は、前編第1回稿末資料と前編第6回図表3を参照していただきたい。

以下では、3つのフェーズに分けて、対象取引の収益認識を検討する筋道を解説し、特にポイントとなる12項目を明記する。

1 【フェーズ1】現状分析

先述の論点を含む1. 対象取引の概要は、図表2のとおり整理する。なお、一般に、委託販売と消化仕入は、所有権の移転の時期で区分され、委託販売では仕入先の検収時に所有権は仕入先に移転し、消化仕入では物品の個人顧客への販売時に所有権が移転する。対象取引の物品

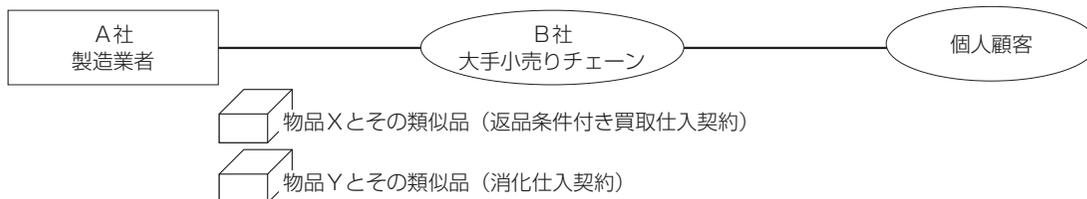
【図表1】 ポジション・ペーパー12項目と3つのフェーズ

ポジション・ペーパー12項目 (収益認識の一連の検討プロセス)		3つのフェーズ
1. 対象取引の概要		【フェーズ1】 現状把握
2. 5つのステップの該当する論点	※1	
3. 従来からの基準または実務		【フェーズ2】 会計処理方針の決定
4. 基準等の定めと検討ステップ	※1	
5. 代替的な取扱い		
6. 結論		
7. 具体的な会計処理		
8. 会計処理のため必要になる情報等	※2	【フェーズ3】 リスクの識別と内部統制の構築
9. 財務報告上の業務 (サブ) プロセス	※2	
10. リスクの分析と評価	※2	
11. 高リスクの根拠		
12. 内部統制の構築とキーコントロール (KC) の選定		

※1 【フェーズ1】「2. 5つのステップの該当する論点」が、【フェーズ2】「4. 基準等の定めと検討ステップ」に結びつく。

※2 【フェーズ2】「8. 会計処理のため必要になる情報等」が、【フェーズ3】の「9. 財務報告上の業務 (サブ) プロセス」と「10. リスクの分析と評価」に結びつく。

【図表2】 物品X等と物品Y等の売買に関する取引概要図



物品Xとその類似品 (物品X等) の契約情報	
履行義務の内容	<ul style="list-style-type: none"> 物品Xとその類似品を1年間販売する契約 B社は店舗への物品納入時に検収を行い、その時点で物品の法的所有権はB社に移転する 物品に関する保管管理責任はB社にあり、物品に関するリスクもB社が負っている 一部の物品は、B社に責任が帰属する不良品以外の物品の返品が一定期間に限り認められる返品条件付きの販売契約である(物品X等を市場に浸透させる目的で、B社における個人顧客の返品を受入を可能にする)
支払条件	<ul style="list-style-type: none"> A社のB社への対価の法的な請求権は、B社の検収により確定する B社が1年間に少なくとも15,000千円分の物品Xを購入すること、A社が契約における取引開始日にB社に対して返金が不要な1,500千円の支払を行うことが定められている 当該1,500千円の支払は、B社がA社の物品Xを収容するために棚に変更を加えることについての補償である

【物品Xとその類似品の当期の取引実績】

- A社は、X1年1月に物品Xを2,000千円B社に販売した。
- B社は自社の店舗で物品Xを4千円で顧客に現金で販売した。

物品Yとその類似品 (物品Y等) の契約情報	
履行義務の内容	<ul style="list-style-type: none"> 物品Yとその類似品の消化仕入契約 B社は店舗への物品納品時には検収を行わず、店舗にある物品の法的所有権はA社が保有している 物品に関する保管管理責任やリスクはA社が有している
支払条件	<ul style="list-style-type: none"> B社は、物品の販売代金を個人顧客から受け取り、販売代金にあらかじめ定められた料率(5%)を乗じた金額について、A社に対する支払義務を負う
その他	<ul style="list-style-type: none"> B社は、店舗に並べる商品の種類や価格帯等のマーチャンダイジングについて一定の関与を行うが、個々の物品の品揃えや販売価格の決定権はA社にある

【物品Yとその類似品の当期の取引実績】

- B社は、物品Yを4千円で個人顧客に現金で販売した。

〔図表3〕 物品X等に関する5つのステップの
該当する論点

5つの ステップ	A社（製造業者）	B社（大手小売り チェーン）
ステップ1 と2	<ul style="list-style-type: none"> 別個の家またはサービスか否か（返品権付きの物品X等に移転する単一の履行義務） 	<ul style="list-style-type: none"> 別個の家またはサービスか否か（返品権付きの物品X等に移転する単一の履行義務） （個人顧客への売主として）本人と代理人の区分
ステップ3	<ul style="list-style-type: none"> 変動対価（返品権付きの販売） 顧客に支払われる対価 	該当なし
ステップ5	<ul style="list-style-type: none"> 一時点で充足される履行義務の場合 支配移転の一時点の決定 支配移転（の有無）の検討 	A社からの支払を交換取引の視点で、対価の性質により会計処理を判断する

〔図表4〕 物品Y等に関する5つのステップの
該当する論点

5つの ステップ	A社（製造業者）	B社（大手小売り チェーン）
ステップ1 と2	<ul style="list-style-type: none"> 別個の家またはサービスか否か（物品Y等に移転する単一の履行義務） 	<ul style="list-style-type: none"> 別個の家またはサービスか否か（物品Y等に移転する単一の履行義務） （個人顧客への売主として）本人と代理人の区分
ステップ5	<ul style="list-style-type: none"> 一時点で充足される履行義務の場合 委託販売契約 	<ul style="list-style-type: none"> 一時点で充足される履行義務の場合 支配移転の一時点の決定 支配移転（の有無）の検討

Y等は、所有権がA社（製造業者）にあるため、A社（製造業者）にとって一般的な委託販売に

該当しない。本稿では、収益認識適用指針75項に従い、B社（大手小売りチェーン）の支配の獲得の有無で判断し、物品Y等の取引は、支配がB社（大手小売りチェーン）に移転していないため委託販売と判断している。

図表3と図表4のとおり、収益認識の5つのステップの順序で論点の有無を確認する（2.5つのステップの該当する論点）。特にステップ1と2の検討が重要であり、ここで把握する履行義務の内容と支払条件（図表2参照）が、その他のステップに影響を与える（「後編第5回 II 補足説明」参照）。

図表3では、A社（製造業者）のステップ3の「顧客に支払われる対価」を、B社では、A社からの支払を交換取引の視点で、対価の性質を判断して会計処理を検討し、また、A社のステップ5の「支配移転（の有無）の検討」をB社が個人顧客に対する売主になる場合の「本人と代理人の区分」と関連させて検討する。

図表4では、A社のステップ5の「委託販売契約」をB社が個人顧客への売主となる場合の「本人と代理人の区分」と関連させることが重要である。

2 【フェーズ2】 会計処理方針の決定

収益認識会計基準等の定めを確認するとともに、対象論点について、検討と判断の過程を明確にする（図表5、図表6、図表8）。そして、ここまでの検討に基づき、収益認識の対象（単位）、金額、そして時期に留意して、対象論点についての結論を導く（図表7、図表9）。

また、会計処理の判定、具体的な処理、そして正確性を担保するために必要になる情報等を明確にする。

物品X等と物品Y等とともに、ステップ1と2のとおり、物品X等または物品Y等に移転する単一の履行義務と判断しているため、検討対象となる財またはサービスは、物品X等または物品Y等であり、当該財の支配移転（の有無）を以下で検討する。

〔図表5〕 物品X等の売買取引の支配移転（の有無）の検討

	A社（製造業者）	B社（大手小売りチェーン）
論点	ステップ5（支配移転の一時点の決定）	ステップ2（本人と代理人の区分）
収益認識会計基準132項	財またはサービスに対する支配の移転は、A社（製造業者）の支配の喪失ではなく、B社（大手小売りチェーン）（顧客）の支配獲得の観点から検討する。	対象となる特定の財またはサービスに対する支配を獲得しているか否かで判断する（収益認識適用指針42項(2)、43項）。
収益認識会計基準37項	A社（製造業者）の支配の移転は、B社（大手小売りチェーン）が当該財またはサービスの使用を指図し、残りの便益のほとんどすべてを享受できるか（または、他の企業が当該財またはサービスの使用を指図して便益を享受することを妨げることができるか）否かで判断する。	
収益認識会計基準40項(1)～(5)	<p>物品X等のA社（製造業者）からの出荷により、物理的占有はA社（製造業者）から移転され（同項(3)）、店舗への納品時にB社（大手小売りチェーン）は検収を行い（同項(5)）、その時点で当該物品の法的所有権はB社（大手小売りチェーン）に移転している（同項(2)）。</p> <p>また、A社（製造業者）の対価の請求権は、B社（大手小売りチェーン）の検収時から起算した支払条件によって確定される（同項(1)）。</p> <p>B社（大手小売りチェーン）は、不良品以外の当該物品を一定期間において返品できる場合でも、自社の責任による不良品は返品できず、棚卸ロス等の在庫リスクを有している（同項(4)）。</p> <p>B社（大手小売りチェーン）は、納品された当該物品について、顧客に販売されるまでの期間においてその使用を指図する能力を有しており、物品の残りの便益のほとんどすべてを享受する能力を有すると判断した。</p>	
<p>< A社（製造業者） > 収益認識適用指針80項</p> <p>< B社（大手小売りチェーン） > 収益認識適用指針47項(1)主たる責任 (2)在庫リスク負担 (3)価格設定の裁量権</p>	<p>ただし、B社（大手小売りチェーン）による当該物品の検収は、所定の大きさや重量を確認するものであり、B社（大手小売りチェーン）の検収前にA社（製造業者）はそれらの大きさや重量を判断できるため、B社（大手小売りチェーン）の検収は、形式的なものである。そのため、顧客による財またはサービスの検収は、支配の時点に関する判断に影響を与えないとした。</p> <p>上記の検討により、物品X等に関するA社（製造業者）からB社（大手小売りチェーン）への支配移転の一時点は、納品時点であると判断した。</p>	<p>上記の検討により、B社（大手小売りチェーン）は、物品X等を顧客に提供する前に支配していると判断した。</p> <p>したがって、B社（大手小売りチェーン）は、当該契約において、自らの履行義務は物品X等を顧客に提供することであり、自らは本人に該当すると判断した。</p> <p>なお、上記のとおりB社（大手小売りチェーン）は本人に該当すると判断されるため、企業が本人に該当することの評価に際して、企業が財またはサービスを顧客に提供する前に支配しているか否かを判定するにあたっての3つの指標（収益認識適用指針47項(1)(2)(3)）は考慮しない。</p>

(1) 物品X等の売買と顧客に支払われる対価

① 返品権付きの販売の検討（「4. 基準等の定めと検討ステップ」）（図表5）

物品X等については、返品に関する会計処理の検討が必要である。当該返品権は、B社（大手小売りチェーン）に責任が帰属する不良品以外の返品が一定期間に限り認められるものであり、返品事由、すなわち、A社（製造業者）に責任が帰属する欠陥品か、あるいは正常品かにより会計処理が異なる。当該返品権は、販売促進の一環で行われるものであり、正常品の返品であると判断し、返品権付きの商品または製品の会計処理を行う（収益認識適用指針85項(1)

(2)(3)。したがって、返品されると見込まれる物品について受け取る対価の額で返金負債を認識し、売上高から控除するとともに、返金負債の決済時に顧客から物品を回収する権利について、回収費用の見積り額を控除した額を返品資産として認識することとした。

当該返品権を、A社（製造業者）がB社（大手小売りチェーン）に付与するのは、B社（大手小売りチェーン）の個人顧客への販売促進のためであり、B社（大手小売りチェーン）も同様の返品権を個人顧客に付与する。そのため、B社（大手小売りチェーン）でも個人顧客への販売時に、同様の返金負債および返品資産の認

〔図表6〕 顧客に支払われる対価に関連する財またはサービスの支配移転（の有無）の検討

	A社（製造業者）	B社（大手小売りチェーン）
論点	ステップ3（顧客に支払われる対価）	A社から支払われる対価の性質の検討
収益認識会計基準132項	財またはサービスに対する支配の獲得	財またはサービスに対する支配の移転（顧客の支配獲得の観点から検討する）
収益認識会計基準37項	A社は、対価の支払により、B社から使用を指図し、残りの便益のほとんどすべてを享受できる（または、他の企業が当該財またはサービスの使用を指図して便益を享受することを妨げることができる）財またはサービスを獲得できるか否かで判断する。	
収益認識会計基準40項(1)~(5)	B社は、A社から1,500千円の支払を受けるが（同項(1)）、その支払は、B社がA社の物品X等を収容するために棚に変更を加えることについての補償であり、A社は財またはサービスに関する法的所有権等の何らかの権利を獲得しない（同項(2)）。そのため、B社からの物的占有の移転（同項(3)）、A社の資産保有に伴うリスクと経済価値の享受（同項(4)）、それからA社による検収（同項(5)）は該当がない。	
<A社（製造業者）> 収益認識会計基準63項(1)(2)、64項 収益認識適用指針30項	上記の検討により、A社がB社（顧客）の棚への何らかの権利に対する支配を獲得するものではないため、B社（顧客）への支払は、A社がB社（顧客）から受領する別個の財またはサービスとの交換によるものではないと判断した。	A社（仕入先）は顧客（収益認識会計基準6項）ではなく、当社にとって当該取引は、収益認識会計基準等の適用対象外であるが、同基準等の交換取引の考え方を参考に、対価の性質により当該取引の会計処理を判断することとした。
<B社（大手小売りチェーン）> 収益認識適用指針57項、58項	したがって、1,500千円の支払は取引価格から減額することとし、支払よりも収益認識時のほうが遅いため、物品X等の販売に対する収益を認識する時に、取引価格の減額として処理することとした。	上記の検討により、A社（仕入先）からの支払は、B社の棚への何らかの権利に対する支配を移転するものではないため、受領時の一時点での会計処理は行わないこととした。したがって、A社（仕入先）からの1,500千円の支払は、物品X等の購買に対する仕入を認識する時に、取得原価から減額して処理することとした。

識を行う。

② 顧客に支払われる対価の検討（「4. 基準等の定めと検討ステップ」）（図表6）

A社（製造業者）が契約における取引開始日にB社（大手小売りチェーン）に対して行う返金が不要な1,500千円の支払について、顧客に支払われる対価として会計処理の検討が必要になる（収益認識会計基準63項）。

顧客に支払われる対価の会計処理は、「顧客から受領する財またはサービスと交換に支払われるものであるか否か」の判定が重要である（収益認識会計基準63項）。別の表現をすると、顧客から受領する財またはサービスを特定し、それは、企業が支配できるような財またはサービスであるかを検討する。ここでも、支配移転（の有無）を検討することになる。

収益認識会計基準138項で「一般的な交換取引に係る契約において、財又はサービスに対す

る支配を顧客が獲得した場合にのみ、顧客が支払い義務を負う」という交換取引の考え方に言及されていることから、支配移転（の有無）の検討は必要とされると思われる。

③ 「6. 結論」と「7. 具体的な会計処理」
図表7のようにまとめた。

(2) 物品Y等の売買

① 委託販売契約と本人と代理人の区別の検討（「4. 基準等の定めと検討ステップ」）
図表8のようにまとめた。

② 「6. 結論」と「7. 具体的な会計処理」
図表9のようにまとめた。

(3) 「8. 会計処理のため必要になる情報等」

上記の検討の結果、判定のための契約情報（履行義務の内容や支払条件等）や返品の見積

〔図表7〕 返品権付きの販売と顧客に支払われる対価に関する結論と具体的な会計処理

	A社（製造業者） 「顧客に支払われる対価」と 「支配移転の一時点の決定」	B社（大手小売りチェーン） 「本人と代理人の区分」と 「返金が不要な契約におけるA社からの支払」
結論	B社（顧客）への物品X等の支配移転の一時点は、納品時であり、また、1,500千円の支払は、物品X等の販売に対する収益を認識する時に、取引価格の減額として処理すると判断した。 また、返金見込みについて返金負債を認識すると判断した。	物品X等の個人顧客への販売について、B社は本人に該当するため、対価の総額で収益を認識する。 A社（仕入先）による1,500千円の支払は、物品X等の購買に対する仕入を認識する時に、取得原価から減額して処理すると判断した。 また、返金見込みについて返金負債を認識すると判断した。
具体的な会計処理	(単位：千円)	(単位：千円)
・ 契約における取引開始日	(借)前払金 1,500 / (貸)現預金 1,500	(借)現預金 1,500 / (貸)仮受金 1,500
・ A社（製造業者）からB社（大手小売りチェーン）への物品X等の販売時	(借)売掛金 2,000 / (貸)前払金 200 ^{*1} / (貸)返金負債 90 ^{*2} / (貸)売上高 1,710 ^{*3}	(借)仮受金 200 ^{*1} / (貸)買掛金 2,000 (借)棚卸資産 1,800 ^{*4} /
・ B社（大手小売りチェーン）から顧客への販売時	—	(借)現預金 4 / (貸)売上高 3.8 / (貸)返金負債 0.2 (借)売上原価 1.8 / (貸)棚卸資産 1.8

*1 2,000千円×10% (1,500千円÷15,000千円×100%) =200千円

*2 (請求額2,000千円－B社（大手小売りチェーン）に支払われた対価200千円) ×返金見込み率5% =90千円
なお、返金負債の決済時に顧客から商品または製品を回収する権利について認識する資産の額はゼロと見込む。

*3 請求額2,000千円－(B社（大手小売りチェーン）に支払われた対価200千円+返金見込み額90千円) =1,710千円

*4 請求額2,000千円－A社（製造業者）から支払われた対価200千円=1,800千円

り情報等、そして見積りの正確性を担保するための見積りと実績の比較情報、本人と代理人の区分の正確性を担保するための製品別の粗利益情報等が必要とされる（連載の各記載例参照）。

また、そもそもの収益認識の検討のためには、5つのステップの重要性（後編第1回）と「支配」概念の全社的な理解が必要になる。

3 【フェーズ3】 リスクの識別と内部統制の構築

「9. 財務報告上の業務（サブ）プロセス」～「12. 内部統制の構築とキーコントロール（KC）の選定」は、業務プロセスの視点と全社的な視点に分けて検討すると効果的である。

業務プロセスの視点では、「8. 会計処理のため必要になる情報等」を生成・追加・更新するプロセスを構築する。また、その適切な入手や処理を阻害する要因（財務報告リスク）を識別し、そのリスクを低減させるように手続や判

断・見積りのルールをできるだけ定型化するとともに、定型化できない非定型的な要素を明確にして慎重に対応することが重要である（予防的統制）。

非定型的な要素への対応は、特に異常点の日常的モニタリング（発見的統制）が有効である。本稿の場合、製造業者A社（製造業者）が、大手小売りチェーンB社（大手小売りチェーン）の販売チャネルとしての戦略的な位置づけを踏まえて、自社製品を市場に浸透させるために、顧客に支払われる対価、返品権付きの販売や委託販売契約といった販売戦略をとっていると想定される。収益認識基準の適用により今回結論づけた具体的な会計処理を行えば、A社（製造業者）にとっても、B社（大手小売りチェーン）にとっても物品X等と物品Y等の粗利率は、経営戦略上想定される粗利率に近似すると思われる。その想定のもと実績との相違が生じれば、相違理由を調査することにより、会計処理の誤

〔図表8〕 物品Y等の委託販売契約の支配移転（の有無）の検討

	A社（製造業者）	B社（大手小売りチェーン）
論点	ステップ5（委託販売契約）	ステップ2（本人と代理人の区分）
「収益認識会計基準132項」（顧客の支配獲得の観点からの検討）と「収益認識会計基準37項」（支配の定義）は、図表5を参照のこと		
収益認識会計基準40項(1)～(5)	<p>物品Y等のA社（製造業者）からの出荷により、物理的占有はA社（製造業者）から移転されるが（同項(3)）、店舗へ納品時にB社（大手小売りチェーン）は検収を行わず（同項(5)）、店舗にある物品Y等の法的所有権はA社（製造業者）が保有している（同項(2)）。顧客への物品Y等の販売時に、法的所有権はA社（製造業者）からB社（大手小売りチェーン）に移転し、同時に顧客に移転する（同項(2)）。</p> <p>また、A社（製造業者）の対価の請求権は、B社（大手小売りチェーン）が販売した物品Y等の販売代金を顧客から受け取り、販売代金にあらかじめ定められた料率を乗じた金額について、B社（大手小売りチェーン）がA社（製造業者）に対する支払義務を負うことによって確定される（同項(1)）。</p> <p>B社（大手小売りチェーン）は、店舗に並べる物品Y等の種類や価格帯等のマーチャンダイングについて一定の関与を行うが、個々の消化仕入物品Y等の品揃えや販売価格の決定権はA社（製造業者）にある（同項(4)）。</p>	
<p><A社（製造業者）> 収益認識適用指針75項, 76項</p> <p><B社（大手小売りチェーン）> 収益認識適用指針45項, 47項</p>	<p>上記の検討により、店舗への納品時（引渡し時）に、B社（大手小売りチェーン）は物品Y等の支配を獲得していないと判断した。</p> <p>また、委託販売契約であることを示す以下の3つの指標（収益認識適用指針76項(1)(2)(3)）を検討したところ、該当すると判断した。</p> <p>(1)A社（製造業者）は、B社（大手小売りチェーン）が顧客に物品Y等を販売するまで、当該物品を支配している。</p> <p>(2)A社（製造業者）は、法的所有権を継続して有しており、品ぞろえの決定権を有しているため、返還の要求や第三者への販売が可能である。</p> <p>(3)B社（大手小売りチェーン）は、販売した物品Y等についてのみ、一定率の金額についてA社（製造業者）に対して支払う義務を負うため、無条件の義務を有していない。</p>	
		<p>上記の検討により、B社（大手小売りチェーン）は、物品Y等の法的所有権を、顧客に移転される前に一時的に獲得しているものの、在庫リスクを一切負っておらず、また、物品Y等について、顧客に販売されるまでのどの時点においてもその使用を指図する能力を有しておらず、当該物品について顧客に提供される前に支配していないと判断した。</p> <p>したがって、B社（大手小売りチェーン）は、物品Y等については、自らの履行義務は当該物品が提供されるように手配することであり、自らは代理人に該当すると判断した。</p>

〔図表9〕 委託販売契約に関する結論と具体的な会計処理

	A社（製造業者） 「委託販売契約」	B社（大手小売りチェーン） 「本人と代理人の区分」
結論	B社（大手小売りチェーン）（顧客）への物品Y等の引渡し時に収益を認識せず、B社（大手小売りチェーン）の顧客への販売時に収益を認識すると判断した。	物品Y等の個人顧客への販売について、B社は代理人に該当するため、販売手数料を収益として認識する。
具体的な会計処理	（単位：千円）	（単位：千円）
・ 物品Y等の販売時	(借)売掛金 3.8 / (貸)売上高 4 (借)販売手数料 0.2 /	(借)現金預金 4 / (貸)買掛金 3.8 / (貸)手数料収入 0.2 ^{*1}

*1 4千円×5%（あらかじめ定められた料率）=0.2千円

謬や不正の発見の糸口となる。特に不正に対しては、個別の内部統制の整備と運用よりも、ビジネスモデル等の大きな視点での分析的な検討が有効な場合がある。

日常的モニタリングが有効に機能するためには、このようなビジネスモデルの理解とあわせて、収益認識についての正しい処理の理解が必要になる。誤謬は、非意図的な誤りであり、正

しい処理を理解できていないと発見することはできない。意図的な不正は、隠蔽を伴う場合が多く、第三者がそれを発見したり指摘したりするためには、この場合も正しい処理を理解する必要がある。

収益認識についての正しい処理の理解を組織内へ浸透させるためには、収益認識の検討を全社的な内部統制に組み込むことがポイントである。後編第1回と後編第2回で解説したとおり、ポジション・ペーパー12項目を活用して、組織内の者が収益認識の正しい処理、関連する財務報告リスクとそれを低減する内部統制を理解することは、最も効果的な不正や誤謬への対応策と思われる。

II 補足説明（「支配」概念の多面的な分析）

支配が移転した時点を決定する際の5つの考慮指標（収益認識会計基準40項(1)～(5)）を、個別論点で登場する、支配移転（の有無）の検討と比較することにより、5つの考慮指標のうち、相対的に考慮される場合が多いと考えられる指標を確認する（図表10）。

5つの考慮指標の例示は、その主体が企業または顧客のいずれかにより、判定結果が異なる場合があるため、主体が着眼点である。図表10では、該当部分の主体を括弧書きで示している。

「**本人と代理人の区分**」の論点においては、財またはサービスを顧客に提供する前に、企業が当該財またはサービスを支配しているか否かにより判定され、支配していれば本人として、支配してなければ代理人として会計処理される。また、本人と評価するに際して、企業が財また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の3つの考慮指標が例示されている。「(1)主たる責任」、「(2)在庫リスク負担」、そして「(3)価格設定の裁量権」である。

顧客提供前に支配を獲得する本人と評価する際の3つの考慮指標は、支配の移転の時点を決

定する5つの考慮指標のうち、主体が「顧客」である指標と比較することが合理的であると考えられるため、「(2)（顧客）法的所有権」「(4)（顧客）資産保有に伴うリスクと経済価値」そして「(5)（顧客）検収」を比較対象とする。一般に検収により要求仕様の充足が確認されるため「(1)主たる責任」は「(5)（顧客）検収」に関連し、在庫リスク負担はリスク負担の一部であり、価格設定の裁量権は経済価値の一部であると考えられるため、「(2)在庫リスク負担」と「(3)価格設定の裁量権」は「(4)（顧客）資産保有に伴うリスクと経済価値」に関連すると思われる。なお、「(2)（顧客）法的所有権」については、瞬時に移転される場合は、必ずしも支配していることにはならない旨が定められている。

「顧客による検収（の要否の判定）」、「請求済未出荷契約」、そして「有償支給取引」の論点は、5つの指標の例外としてとらえる。

履行義務（顧客に提供する財またはサービス）の内容とその性質が、契約において合意された仕様に従っていることにより、財またはサービスに対する支配が顧客に移転されたことを客観的に判断できるものである場合、顧客による**検収**は、形式的なものであり、支配の時点に関する判断に影響を与えない。たとえば、顧客の検収が、所定の大きさや重量を確認するものである場合等である。これは、顧客による検収の指標が、支配移転の判断に影響を与えない例外と考えられる。

「請求済未出荷契約」は、顧客による検収と企業による物理的占有の移転の指標が、支配移転の判断に影響を与えない例外と考えられる。その例外が認められるためには、検収や物理的占有の移転がなくても、顧客が支配を獲得したかを考慮する必要がある。収益認識適用指針79項の4要件すべてを満たす必要がある。同項(1)は、顧客からの要望による当該契約の締結が例示されているため、顧客の資産保有によるリスク負担と経済的価値享受と関連し、同項(2)(3)(4)は、企業による物理的占有の移転を補うものと

〔図表10〕「支配」概念の多面的な分析

支配移転の決定 (収益認識会計基準)		本人と代理人の区分 (収益認識適用指針)		支配移転の指標の例外 (収益認識適用指針)	
支配の定義 (同37項) 前編第4回参照	5つの考慮指標 (例示) (同40項) 前編第4回参照	本人と評価する際の顧客提供 前「支配」の3つの考慮指標 (例示) (同47項) ^{*1} 前編第5回、後編第2回参照	顧客による検 収 (同80項等) 前編第4回 参照	請求済未出荷 契約 (同78、79項等) 前編第4回 参照	有償支給取引 ^{*2} (支給品の譲渡) (同104項等) 前編第5回 参照
資産(財またはサービス)の使用を指図し、便益を享受する能力(他の企業による指図と享受を妨げる能力を含む)	(1) (企業) 対価収受権	—	—	○	■
	(2) (顧客) 法的所有権	瞬時に移転される場合は、必ずしも支配していることにはならない(同45項)	—	—	■
	(3) (企業) 物理的占有の移転	—	—	●	■
	(4) (顧客) 資産保有に伴うリスクと経済価値	(3) (本人) 価格設定の裁量権 (2) (本人) 在庫リスク負担	—	○	—
	(5) (顧客) 検収	(1) (本人) 主たる責任	●	●	■

*1 本人と評価するに際して企業が財またはサービスを顧客に提供する前に支配しているか否かを判定するにあたって考慮する3つ指標(例示)には、信用リスクは含まれていない(同136項)。

*2 買い戻し義務がある有償支給取引(収益認識適用指針180項)を想定する。

〔凡例〕

- ：支配移転の時点決定の判定に影響を与えない。
- ：指標を満たしても支配が移転したと判断しない。
- ：支配移転の指標とする。

整理する。

「有償支給取引」において、企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合には、支給先が当該支給品を指図する能力や当該支給品からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力が制限されており、支給先は当該支給品に対する支配を獲得していないこととなるため、支給品の譲渡に係る損益は認識しない。この場合、5つの指標の他の指標を満たしたとしても「(4)顧客の資産保有によるリスク負担と経済価値享受」を満たさないため支配を獲得していないと判定していると推察される。なお、買い戻し義務を負っていない場合でも、収益の2重計上を回避するため、支給品の譲渡に係る収益は認識しない。

以上の分析の結果、支配移転の5つの考慮指標の中でも、直接的な例外を設けていない「(1)企業の対価収受権」と、直接的な例外を設けず、

本人と評価するに際して、企業が財またはサービスを顧客に提供する前に支配しているか否かを判定するにあたって考慮する3つ指標(例示)でも重視している「(4)顧客資産保有に伴うリスクと経済価値」が相対的に考慮される場合が多い指標であるとの仮説が導かれる。この仮説は、実務上、支配移転の有無の判定を行う際の一定の目安になると思われる。

本連載の前編全6回では、収益認識の基本論点を含む取引を対象としたポジション・ペーパーの記載例を解説し、後編全6回では、ポジション・ペーパーの記載例の有効活用を解説した。収益は各企業にとって存続の根幹に関わるものである。前編を経糸とし、後編を緯糸として、各企業の実態に応じた収益認識に関する会計処理と内部統制を織り成していただければ、筆者として幸いである。