

収益認識のポジション・ペーパー記載術

第⑤回

有償支給取引と本人・代理人の区分

高田康行 太陽有限責任監査法人 公認会計士

回	内容(第6回は予定)		
第1回	変動対価	第3回	ライセンスの供与と基本論点
第2回	契約変更と一定の期間にわたり 充足される履行義務	第4回	出荷基準等と 請求済未出荷契約
		第5回	有償支給取引と 本人・代理人の区分
		第6回	論点整理マップと前編まとめ

本連載では、収益認識の主要論点が含まれる取引事例を取り上げ、そのポジション・ペーパー（会計処理方針説明書）の記載例を12項目の構成で示す（第1回参照）。本稿では、「有償支給取引」と「本人と代理人の区分」を対象とする。ともに、前回の「支配移転の一時点の決定」でも言及した「支配移転（の有無）の検討」が関係する。前回同様、企業の支配の喪失ではなく、顧客の支配の獲得の観点で検討および記載することが肝要である。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・ペーパーの記載例①

——有償支給取引

検収により所有権および危険負担が顧客に移転しても、あるいは企業の法的な債権や顧客の法的な債務が発生しても、企業が買戻義務を負っていれば、顧客は支配を獲得していないと判定する。なぜなら、支配の定義にある「使用を指図」と「残りの便益のほとんどすべてを享受」の要件を欠くからである。

1 対象取引の概要（図表1）

（特徴）

対象とする取引は、企業が、対価と交換に原材料等（支給品）を外部（支給先）に譲渡し、支給先における加工後、当該支給先から当該支

給品（加工された製品に組み込まれている場合を含む）を購入する「有償支給取引」であり、企業が当該支給品を買い戻す義務を負っているか否かの判定が重要である（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」という。）104項）。

なお、「支配の移転」に関連するため、第4回のポジション・ペーパーの記載例①（出荷基準等の取扱い）の（特徴）と（類似取引）も参照のこと。

また、支給先では、「本人と代理人の区分」（収益認識適用指針39項）の論点（本稿記載例②参照）が生じる。それは、一連の販売取引のなかで、企業と顧客以外に他の当事者が存在するからである（この場合は、他の当事者と顧客が同一であるが）。

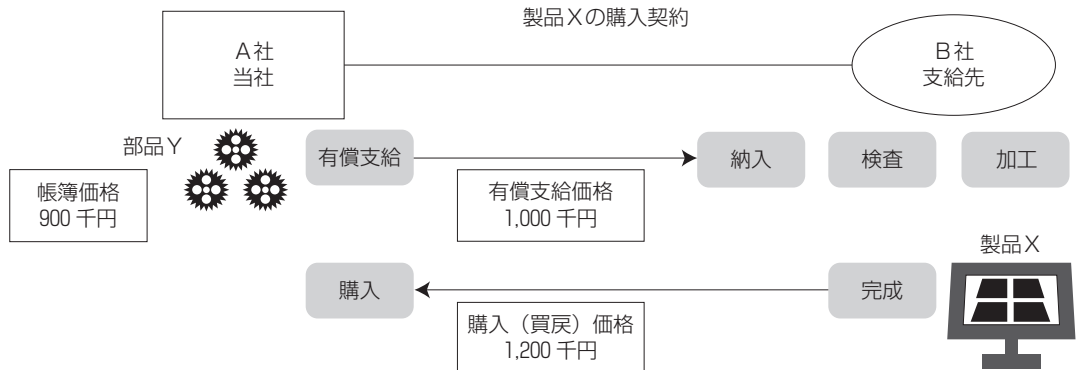
2 5つのステップの該当する論点

有償支給取引は、ステップ5（履行義務を充足するにつれてまたは充足した時に収益を認識する）の「特定の状況または取引における取扱い」の論点であるが、買戻義務の有無は、ステップ1およびステップ2で判定する必要がある。

3 従来の基準または実務

部品Yの支給後の当社の継続的関与を根拠に、収益は認識していない。簿価と有償支給時の払

〔図表1〕有償支給の取引概要図



- B社は、当社から支給された部品Yを当社に供給する製品Xの製造にしか使用できない
- 部品Yについて、B社が検収した時点で、当該支給部品に対する所有権および危険負担は、当社からB社に移転する
- B社に対して有償支給した時点で、当社には法的な債権が生じ、また、同時にB社には法的な債務が生じる
- 有償支給に係るA社の債権は、製品Xの納入月の翌々月末日に決済される
- 製品Xの納入に係るA社の債務は、製品Xの納入月の翌月末日に決済される
- 製品Xの納入時点において、製品Xに組み込まれた支給部品Yの価格は、支給時の価格と同額である

出単価に差がある場合は、その差額分を未実現利益として有償支給差額を計上していた。そして、部品Yが組み込まれた製品Xが外部に売却されたときに、当該有償支給差額を製造原価のマイナスで処理していた（製品Xが期末在庫として保有されている場合は決算で帳簿価額からマイナス処理）。

また、所有権が移転するため、支給時に部品Yの消滅を認識し、製品納品時に改めて取得の処理を行っていた。

4 収益認識基準の規定と検討ステップ

有償支給に係る規定と検討ステップについて、イメージを図表2で、具体的な検討内容を図表3で示す。

買戻契約（収益認識適用指針153項）のうち先渡し取引あるいは企業がコール・オプションを有する取引において、顧客は商品または製品に対する支配を獲得していない。

有償支給取引は、通常、支給品の当初の販売価格に加工賃が加算されて製品の購入価格が決定されるため、支給品の買戻価格と当初の販売価格が一致する。したがって、買戻義務を負っ

ている場合、原則に従えば、金融取引として処理される。

5 代替的な取扱い

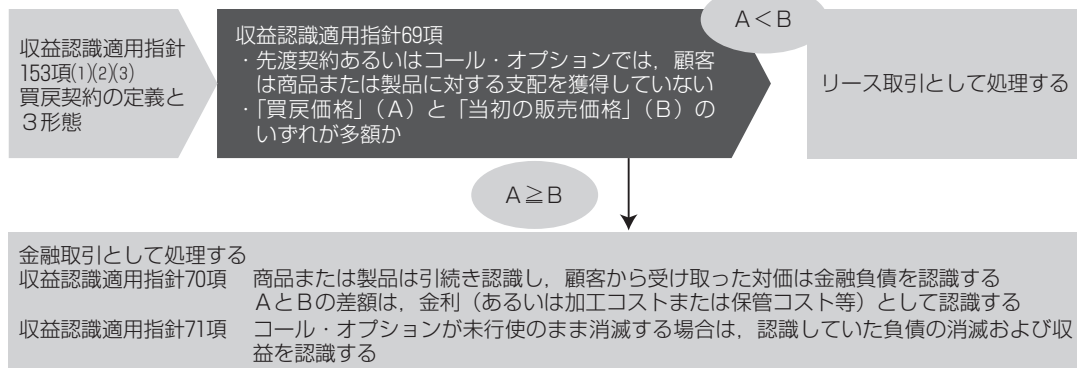
企業から支給先へ支給品が譲渡された後の取引や契約の形態は様々であり、各取引の実態に応じた処理が求められることに配慮して、代替的な取扱いが認められている。代替的な取扱いによれば、支給品の買戻義務を負っているか否かによって、支給品の消滅を認識するか否かは異なるが、いずれの場合も、支給品の譲渡に係る収益は認識しない。ただし、その理由は異なり、買戻義務を負っている場合は、顧客が支給品の支配を獲得していないため、これに対し、買戻義務を負っていない場合は、収益の2重計上になるため、収益を認識しない。なお、買戻義務の有無の判定は、支給品譲渡時の約束の有無だけでなく、取引実態（支給品が譲渡された後の取引や契約形態）に応じて行う必要がある（収益認識適用指針177項、178項）。

6 結論

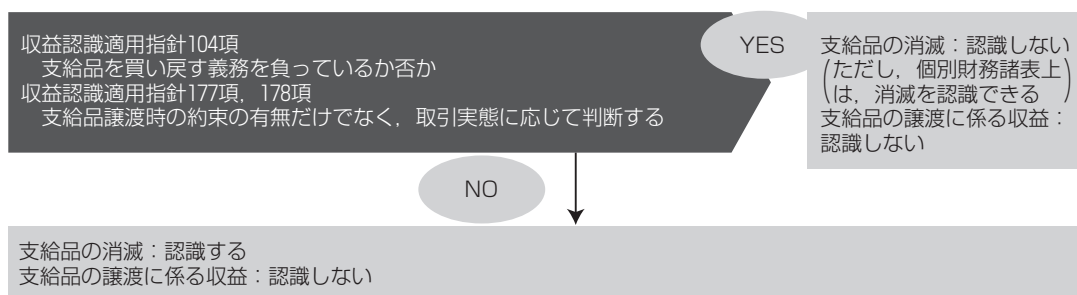
該当取引は買戻契約であるが、当社の有償支

〔図表2〕 買戻契約と有償支給取引の判定ステップ（イメージ）

【買戻契約】



【代替的な取扱い】（有償支給取引）



〔図表3〕 有償支給取引の具体的な検討内容

買戻契約に該当するか否か		
収益認識適用指針153項(1)(2)(3)	買戻義務の定義と3形態 (1) 先渡取引 (2) コール・オプション (3) プット・オプション	契約内容と取引実態を確認したところ、以下の事実が判明した。したがって、当社が買い戻す義務を有する先渡取引に該当すると判断した。 ●基本売買契約において、当社の製品Xの完成品および仕掛品の買取義務を有している。 ●類似取引で、支給先に残る転用不可能な余剰部品在庫の買戻しや処分費用を負担した実績がある。 ●有償支給価格は当社の言い値であり、また、当社の支払（製品X代金）が支給先の支払（部品Y代金）に先行する。
買戻契約の判定（原則）		
収益認識適用指針69項	「買戻価格」と「当初の販売価格」のいずれが多額か（リース取引または金融取引のいずれか）	上記のとおり、契約上も、取引実態上も買戻義務を負っており、買戻契約に該当すると判断した。したがって、「支配」を獲得していない。（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。）40項(1)から(5)参照）。 製品Xの納入時点において、製品Xに組み込まれた支給部品Yの価格は、支給時の価格と同額である。 上記の検討の結果、対象取引は金融取引に該当すると判断した。
代替的な取扱い（有償支給取引）		
収益認識適用指針104項	支給品を買い戻す義務を負っているか否か	部品Yの支給は買戻義務を負っていると判断した（上記収益認識適用指針153項(1)(2)(3)の検討参照）。

給取引は製品製造工程の一部を支給先に委託したものであり実態に配慮して代替的な取扱いを採用する。収益は認識せず、また部品Yの消滅も認識しない。ただし、個別財務諸表上は、部品Yの消滅を認識する。

7 具体的な会計処理

(1) 個別財務諸表における仕訳 (単位：千円)

① B社への部品Yの支給時

(借) 未収入金	1,000	(貸) 他勘定振替高	900
		(材料仕入)	
		有償支給に係る負債	100

② 加工後の製品X納入時

(借) 外注加工費	200	(貸) 買掛金	1,200
他勘定振替高	900		
(材料仕入)			
有償支給に係る負債	100		

(2) 連結修正仕訳 (支給した部品Yを買い戻す前に決算期を迎えた場合) (単位：千円)

(借) 他勘定振替高	900	(貸) 有償支給に係る負債	900
(材料仕入)			
材料	900	期末材料	900
		棚卸高	

8 会計処理のため必要になる情報等

「支給先への部品Yの有償支給高」、「製品Xに含まれる部品Y数量」、「支給先が所有する部品Yの期末帳簿棚卸高および実地棚卸高」に関する数量情報が必要になる。

9 財務報告上の業務(サブ)プロセス

従来、十分に把握していなかった情報は、「B社が所有する部品Yの期末帳簿棚卸高および実地棚卸高」に関する数量情報のみである。したがって、部品Yの在庫管理プロセスの情報(当社の有償支給高および買戻高(理論値))から、B社が所有する部品Yの期末帳簿棚卸高を

算定し、B社の協力を得て在庫確認や棚卸立会を実施するプロセスを構築する。

10 リスクの識別と評価

分類	内容	高リスク
不正	(個別財務諸表) ● 部品Y支給時の他勘定振替高(材料仕入)(貸方)の過大計上と自社の部品Y在庫の隠蔽 ● 製品X納入時の意図的な外注加工費の過少計上と有償支給に係る負債(借方)の過大計上、または買掛金(貸方)の簿外処理(連結修正仕訳) ● B社が所有する部品Y期末残高の過大計上	○
誤謬	● 有償支給に係る一連の仕訳を誤るリスク	—

11 高リスクの根拠

当社の売上高は每期安定しているが、競合他社の影響を受け、受注は減少傾向にある。また、近年は製造コストが増加傾向にあり利益を圧迫している。さらに当社では工場の会計処理と利益管理は製造部門で実施している。

このような外部・内部環境のもと、当該取引では、比較的複雑な会計処理が行われるため、損益を意図的に調整する機会が存在する。また、大手製造業での有償支給を利用した会計不正事例も存在する。したがって、当社では上記不正リスクを高リスクと評価した。なお、仕訳を定型化できるため、誤謬リスクは高リスクとしない。

12 内部統制の構築とキーコントロール(KC)の選定

図表4のとおり、内部統制の5つの類型を詳述し、キーコントロール(KC)を選定した。

〔図表4〕 内部統制の5つの類型とキーコントロール（KC）

類型	詳述	KC				
1. 定型化	<p>「7. 具体的な会計処理」は、複雑である反面、部品Yの有償支給高および製品Xの買戻高等から、外注費の計上額やB社が所有する部品Yの期末残高の推定値を理論的に算定できる。</p> <p>したがって、各仕訳について、以下の手続を製造部門と経理部門に構築する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➢ 推定値との比較による実際計上額の妥当性の検証 ➢ 推定値算定の基礎金額の妥当性の検証 	○				
2. 非定型的要素の特定と対応	<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%;">非定型的要素の特定</th> <th style="width: 50%;">対応</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>製造部門と支給先の共謀の結果、貸借対照表科目（未収入金、有償支給に係る負債、買掛金または材料）の改竄による外注費または材料費の過少計上</td> <td>経理部門による支給先への残高確認と棚卸立会</td> </tr> </tbody> </table>	非定型的要素の特定	対応	製造部門と支給先の共謀の結果、貸借対照表科目（未収入金、有償支給に係る負債、買掛金または材料）の改竄による外注費または材料費の過少計上	経理部門による支給先への残高確認と棚卸立会	○
非定型的要素の特定	対応					
製造部門と支給先の共謀の結果、貸借対照表科目（未収入金、有償支給に係る負債、買掛金または材料）の改竄による外注費または材料費の過少計上	経理部門による支給先への残高確認と棚卸立会					
3. 判断過程や見積り根拠資料の記録・保存	<p>製造部門から経理部門へ提出される以下の資料</p> <ul style="list-style-type: none"> ➢ 外注費および材料費に関する実際計上額と推定値の比較分析資料（両者の乖離理由を含む） ➢ 外注費および材料費の推定値の算定根拠資料 	—				
4. 情報の正確性と網羅性のチェック	<p>製造部門から経理部門へ提出される資料に関する以下のチェック（関連するIT業務処理統制およびIT全般統制を含む）</p> <ul style="list-style-type: none"> ➢ 月次推移・対前期比較による異常点の有無 ➢ 会計データとの整合性 ➢ 実地棚卸および残高確認との整合性 	—				
5. 職務分掌	<p><経理部門></p> <ul style="list-style-type: none"> ➢ 製造部門から提出される資料（※1）のモニタリング（批判的検証）（※2） ➢ 経理部門による支給先への残高確認と棚卸立会 <p>※ 外注費、部品Yの有償支給額、製品Xの買戻高、部品Y期末残高、未収入金期末残高および買掛金期末残高の全体的な整合性に留意する。</p> <p><製造部門></p> <ul style="list-style-type: none"> ➢ 経理部門への提出資料（※1）の製造部長の承認（※2） ➢ 経理部門への提出資料（※1）の作成者と検証担当の分掌 <p><共通></p> <ul style="list-style-type: none"> ➢ 当該ポジション・ペーパーにより、有償支給取引の会計処理とその根拠およびリスクと内部統制を理解したうえで、各人は上記で分掌された職務を実施する。 <p>（※1）上記「3. 判断過程や見積り根拠資料の記録・保存」参照 （※2）上記「4. 情報の正確性と網羅性のチェック」を含む （※3）経理部門によるモニタリングと製造部門内のモニタリング</p>	○ （※3）				

II ポジション・ペーパーの記載例②

—本人と代理人の区分

本人と代理人の区分の判定は、一般に、支配移転（の有無）の検討の3つの考慮指標、つまり、「主たる責任」、「在庫リスク」および「価格設定裁量権」（収益認識適用指針47項(1)(2)(3)）に関心を向けがちであるが、その前に検討すべき事項がある。「別個の財またはサービスか否かの判定」（第3回参照）と「支配」の定義（第4回参照）に基づく判定である。その説明に最適切な取引事例を示す。

1 対象取引の概要（図表5参照）

（特徴）

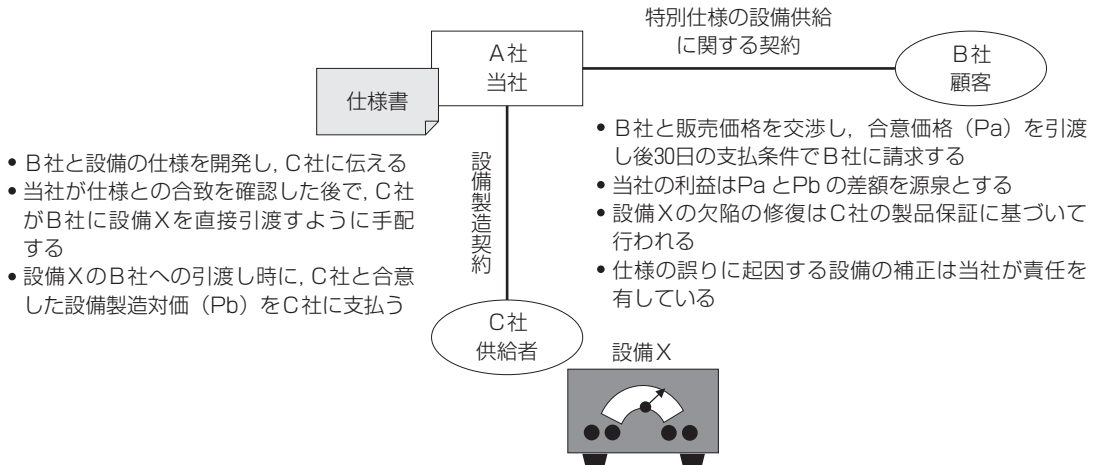
対象取引は、特別仕様の設備供給であり、次の2つの特徴を有する。

- ① 一連の取引のなかに2つの財またはサービスの提供（仕様開発および設備の製造）が存在する。
- ② A社（当社）とB社（顧客）以外に他の当事者であるC社（供給者）が存在する。

（②の類似取引）

一連の販売取引のなかで、当社と顧客以外の他の当事者が関与している取引、換言すれば、当社が仕入・販売双方に関わる取引が、類似取

〔図表5〕 特別仕様の設備供給に関する取引概要図



引に該当する。

- 電子商取引のECサイト運営者
- 外注業者や下請業者に履行義務の一部または全部を依頼する取引
- 小売業界のテナント売上および消化仕入
- 不動産賃貸事業の転貸不動産に係る取引

2 5つのステップの該当する論点

ステップ	当該取引の論点	備考
1 顧客との契約を識別する	上記「1. 対象取引の概要」参照	—
2 契約における履行義務を識別する	財またはサービスに対する保証	後編（予定）
	別個の財またはサービスか否かの判定	第3回②参照
	本人取引か代理人取引かの判定	主要論点
3 取引価格を算定する	変動対価等の論点は該当なし	—
4 契約における履行義務に取引価格を配分する	別個の財またはサービスの移転を約束する複数の履行義務であれば、取引価格の配分の論点が生じる	第3回③参照
5 履行義務を充足するにつれてまたは充足した時に収益を認識する	それぞれの履行義務について、一定の期間にわたり充足される履行義務か否かの判定	第2回②参照

3 従来の基準または実務

従来、収益認識の単位と金額に関する明確な会計基準が存在しなかった。売上高を多額に計上して企業規模を大きく描写したい意図から、当社では、会計理論的な検討を行うに際しても、純額ではなく、総額で収益を認識しようとする傾向にあった。過去に、会計監査人の指摘により総額から純額に変更した取引もあった。

4 収益認識基準の規定と検討ステップ

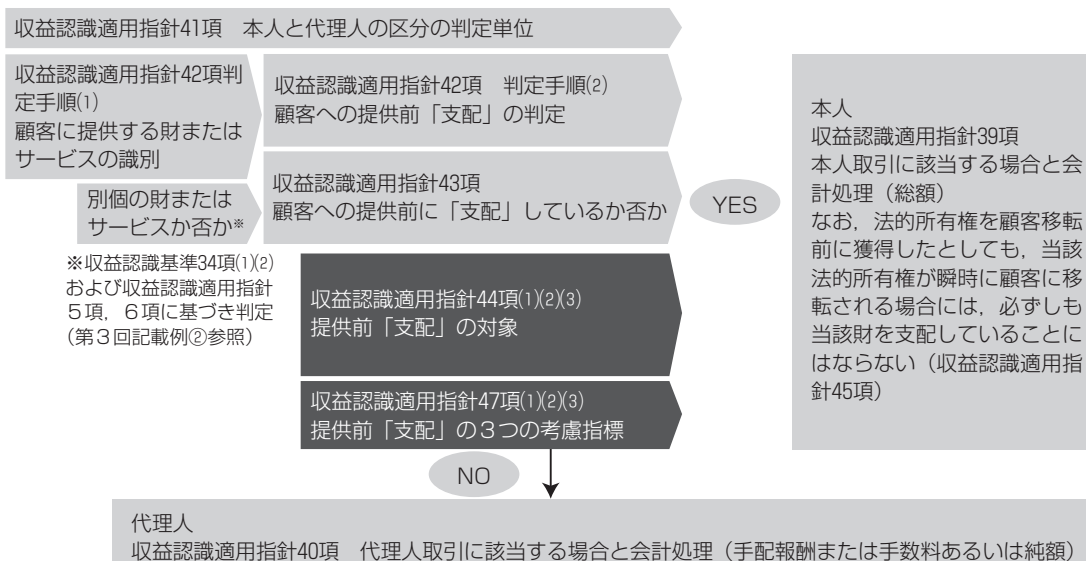
判定ステップのイメージを図表6で、具体的な検討内容を図表7で示す。

本人と代理人の区分の判定は、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行われる（収益認識適用指針41項）。つまり、まず、顧客に提供する別個の財またはサービスの識別を行い、その後、それぞれの財またはサービスについて本人と代理人の区分を判定する（収益認識適用指針42項）。

本人と代理人の区分の判定は、財またはサービスのそれぞれが顧客に提供される前に、当該財またはサービスを企業が「支配」しているかどうかで判定する。

なお、収益認識会計基準34項(1)(2)、収益認識適用指針5項、6項(1)(2)(3)の検討の結果（第3回記載例②参照）、別個の財またはサービスの

〔図表6〕 本人と代理人の区分の判定ステップ（イメージ）



<p>収益認識会計基準37項 支配の定義 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（他の企業の使用の指図と便益の享受を妨げる能力を含む）</p> <p>収益認識会計基準40項 支配移転（の有無）を検討する際の5つの考慮指標（第4回図表2参照）</p>
--

〔図表7〕 本人と代理人の区分判定の具体的な検討内容

財またはサービスに対する保証（本連載「後編」で取り上げる予定）		
収益認識適用指針34項 35項	仕様充足保証のみ、または追加の保証サービスを含む場合のいずれか	当社の保証は、設備Xが合意された仕様に従っている保証のみであると判断した（詳述省略）。 なお、供給者の設備Xの製品保証は、当社の履行義務と関係がない。
別個に提供前「支配」しているか否かの判定（第3回記載例②参照）		
収益認識会計基準34項 (1)(2)	別個に提供前「支配」しているか否か	以下の検討により、特別仕様の設備供給取引は、別個に提供前「支配」しているサービスの束の提供を約束する単一の履行義務であると判断した。
収益認識会計基準34項(1) 収益認識適用指針5項	別個のものとなる可能性はあるか	仕様書の作成と設備の製造は、それぞれから単独で、あるいはB社が容易に利用できる他の資源と組み合わせると判断した。
収益認識会計基準34項(2) 収益認識適用指針6項 (1)(2)(3)	契約の観点で別個のものとなるか、あるいは収益認識適用指針6項(1)により「別個の財またはサービスの束」として束ねられるか	以下の検討により、該当取引は別個の財またはサービスの束として束ねられると判断した。 (1) 当社は、契約の全体的な管理の責任を負う（製造サービスが仕様に合致させることによって、等）ため、製造サービスを顧客が契約した結合後のアプトブット（特別仕様の設備）に統合する重要なサービスを提供する。 (2) B社との仕様の開発により、製造設備を著しくB社仕様にする。 (3) 上記(1)で、統合する重要なサービスを提供しているため、仕様の開発、製造および契約全体の管理は相互依存性および相互関連性が高い。

本人と代理人の区分の判定（主要論点）		
収益認識適用指針41項	判定単位	上記の検討により単一の履行義務であると判断した特別仕様の設備供給について、本人と代理の区分の判定を行う。
収益認識適用指針42項(1)	判定手順(1) 顧客に提供する財またはサービスの識別	特別仕様の設備を、顧客に提供すべき特定された財として識別する。
収益認識適用指針42項(2) 43項	判定手順(2) 顧客提供前「支配」の判定	以下の検討により、特別仕様の設備が顧客に移転される前に当社は当該設備を支配していると判断した。
収益認識適用指針44項(1)(2)(3) 〔「支配」については、収益認識会計基準37項、40項を参照〕	顧客提供前「支配」の対象	当社は、特別仕様の設備を製造するために必要になる重要な統合サービスを提供するので、顧客提供前に当該設備を支配している（収益認識適用指針44項(3)）。上記収益認識適用指針6項(1)の検討参照。 当社は、特別仕様の設備である統合後のアプトットを作り出す際のインプットである当社の仕様書の作成と供給業者の製造サービスのうち、後者も使用を指図する。 一方、供給者は、特別仕様の設備を顧客に引き渡すが、供給者にはその使用を指図する能力がない（当社と供給者との契約条件で、供給者が特別仕様の設備を他の目的に使用したり当該設備を他の顧客に振り向けたりすることが禁止されている）。
収益認識適用指針47項(1)(2)(3)	顧客提供前「支配」の3つの考慮指標	上記の収益認識適用指針44項の検討により決定的であるため、3つの指標は考慮しない。
一定の期間にわたり、または一時点で充足される履行義務（第2回記載例②および第4回記載例①参照）		
収益認識会計基準38項(1)(2)(3)①②	一定の期間にわたり充足される履行義務の3要件のいずれかを満たすか	収益認識会計基準38項の3要件をいずれも満たさず、一時点で充足される履行義務と判断した。 また、支配移転の一時点は、顧客の検収時点と判断した（詳述省略）。

（参考）

収益認識適用指針44項（提供前「支配」の対象）	(1)他の当事者から受領し、その後に顧客に移転する財または他の資産
	(2)他の当事者が履行するサービスに対する権利
	(3)他の当事者から受領した財またはサービスで、企業が顧客に財またはサービスを提供する際に、他の財またはサービスと統合させるもの
収益認識適用指針47項（提供前「支配」の3つの考慮指標）	(1)約束の履行に対する主たる責任（受入れ可能性に対する責任（たとえば顧客の要求仕様）の充足責任）を含む
	(2)顧客への提供前後での在庫リスク
	(3)価格設定における裁量権

東を提供する履行義務と判定された場合は、東にするため他の財またはサービスを統合させる重要なサービスを提供している。したがって、収益認識適用指針44項(3)により、本人と判定される。

また、顧客への提供前「支配」の判定における考慮指標が3つ示されているが、あくまで例示にすぎず、まず「支配」の定義に従って、提供前「支配」の有無を検討する必要がある。

5 代替的な取扱い

該当なし

6 結論

本人と代理人の区分判定の対象とするのは単一の履行義務である特別仕様の設備供給に関する取引であり、当該取引では、当社は本人に該当するため、対価の総額を収益と認識する。

7 具体的な会計処理

単一の履行義務であり（単位）、変動対価等の論点が存在せず（金額）、また、一時点（顧客検取時）で充足される履行義務（タイミング）と判断した。したがって、顧客検取時に総額で収益を認識する仕訳を起票する。

8 会計処理のため必要になる情報等

「新規取引先および新規サービスの契約内容や取引実態」および「案件別の顧客検取情報」が必要になる。また、本人と代理人の区分の正確性を担保するために「案件別の粗利分析資料」を追加する。在庫リスク等を負担していないため、通常、代理人取引の粗利率は、本人取引と比べ低くなる。粗利率の分析により、本人と代理人の区分の誤り等が発見される場合があるからである。

9 財務報告上の業務（サブ）プロセス

従来から契約締結と顧客の検取は、財務報告上の業務プロセスとして識別していた。新規取引先および新規サービスの契約内容や取引実態について、案件ごとに本人と代理人の区分を判定するサブプロセスを契約締結プロセスに追加する。

10 リスクの分析と評価

不正リスクとして、「新規取引先および新規サービスについて、意図的に代理人取引を総額で収益認識するリスク（過大計上）」を、誤謬リスクとして、代理人を本人と誤って判定するリスクを識別し、ともに高リスクと評価する。

11 高リスクの根拠

当社は自社工場を持たないファブレス企業で

あるが、利益だけでなく売上高にも経営者の関心が高い。したがって、売上高を過大に表示するため代理人取引を意図的に本人取引として判定する不正リスクを高リスクと評価した。

また、製品や技術に対する情報漏洩を防ぐため、設備の設計と製造を区分して識別できる比較的付加価値が低い設計サービスを提供する場合もある。それゆえ開発案件ごとの個性が強くなり、案件ごとに個別判断が求められる。したがって、判定の定型化が難しい要素が存在するため、誤謬リスクも高リスクと評価した。

12 内部統制の構築とキーコントロールの選定 【記載上の留意点】

判断をなるべく定型化するとともに、非定型的要素を特定し、慎重に対応する。また、職務分掌を明確にし、製造部門の上位者および経理部門による日常的モニタリングがキーコントロールに選定できるように内部統制を構築する。

この場合は、代理人の場合と本人の場合の契約書ひな型を作成する。また、契約書ひな型を修正する場合や新規サービスの場合等、製造部門で判断できない場合は、まず、「本人と代理人の区分判定チェックリスト」（判定事例を蓄積した図表7をもとに作成）で対応する。それでも判定できない場合の経理部門等への相談ルートを構築する。さらに、従来から実施していた製造部門による案件別粗利分析を、損益管理目的だけでなく、会計処理の妥当性の検証目的で実施するように製造部門のマインドチェンジを図る。そして、その実施結果を経理部門へ報告するとともに、経理部門では報告結果を批判的に検証する。

以上の検討結果をポジション・ペーパーに、本稿記載例①図表4の様式で記載する。