

設例で読む「収益認識に関する会計基準（案）等」シリーズ（1）

# 第1回 基本となる原則及びステップ1に関する設例

公認会計士 こんどう まさはる 近藤 雅治

## 1. 本連載にあたって

平成29年7月20日に、企業会計基準委員会（以下、「ASBJ」という。）は、企業会計基準公開草案第61号「収益認識に関する会計基準（案）」（以下、「基準案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第61号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」（以下、「適用指針案」といい、基準案とまとめて「本公開草案」という。）を公表した。ASBJでの検討状況及び今後の計画（平成29年12月7日時点）では、平成29年10月20日にコメントを締め切り、現在、本公開草案に寄せられたコメントへの対応を検討しており、平成30年3月までに最終基準化することを目標としている。

本公開草案の「コメントの募集」には、本公開草案の理解のために、本公開草案の基本となる原則である収益を認識するための5つのステップについて、コメントの募集における質問項目の別紙1として取引例及びフローを含めた説明が示されており、同別紙2では、5つのステップに基づき現行の日本基準又は日本基準における実

務と本公開草案との簡略的な比較が記載されている。また、本公開草案では、基準案及び適用指針案で示された内容についての理解を深めるために参考として、IFRS第15号の設例を基礎とした設例（〔設例2〕から〔設例27〕）に加え、収益を認識するための5つのステップについての設例（〔設例1〕）及び我が国に特有な取引等についての設例（〔設例28〕から〔設例33〕）が示されているように、設例を交えた解説を行うことが本公開草案の理解に資すると考えられる。

本連載では、基準案及び適用指針案についての理解を深めるために、本公開草案の基本となる原則である収益を認識するための5つのステップについて設例を交えた解説を行うとともに、本公開草案によると現行の日本基準又は日本基準における実務に影響を与えると考えられる論点を取り上げ、設例を交えた解説を4回にわたって連載する。

具体的には、以下の【図表1】に示したテーマ及び内容を各回で予定している。

【図表1】連載テーマ

回	テーマ	内容
1	基本となる原則（5つのステップ）及びステップ1（顧客との契約を識別する）に関する設例	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 基本となる原則</li> <li>● 契約の識別・結合・変更</li> </ul>
2	ステップ2（契約における履行義務を識別する）及びステップ3（取引価格を算定する）に関する設例	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 財又はサービスに対する保証</li> <li>● 本人と代理人の区分（総額表示又は純額表示）</li> <li>● 追加の財又はサービスを取得するオプションの付与（ポイント制度等）</li> <li>● 変動対価（売上リベート、仮価格による取引等）</li> <li>● 返品権付きの販売等</li> </ul>
3	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）及びステップ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）に関する設例	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 履行義務への取引価格の配分</li> <li>● 一定の期間にわたり充足される履行義務</li> <li>● 一時点で充足される履行義務</li> <li>● 特定の状況又は取引における取扱い（買戻契約等）等</li> </ul>
4	我が国に特有な取引等についての設例	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 小売業における消化仕入等</li> <li>● 他社ポイントの付与</li> <li>● 有償支給取引</li> <li>● 工事損失引当金等</li> </ul>

## 2. 基本となる原則

### (1) 現行の日本基準

我が国においては、これまで収益認識に関する包括的な会計基準は開発されていないが、企業会計原則の損益計算書原則に「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」と規定されており、一般に「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する現金又は現金等価物その他の資産の取得による「対価の成立」が要件とされているものと考えられる（日本公認会計士協会 会計制度委員会研

究報告第13号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）—IAS第18号「収益」に照らした考察—」4(1)①参照）。

### (2) 本公開草案における取扱い

本公開草案の基本となる原則は、約束した財又はサービスの顧客への移転を、当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益の認識を行うことであり（基準案第13項）、基本となる原則に従って収益を認識するために、【図表2】の5つのステップを適用するとされている（基準案第14項）。

【図表2】 収益認識基準の適用における基本原則

<b>基本原則 (基準案第13項)</b>	約束した財又はサービスの顧客への移転を、当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益の認識を行う
<b>ステップ 1 (基準案第14項(1)) 顧客との契約を識別する</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 収益認識の基礎は、顧客との契約</li> <li>■ 収益認識の対象となる契約を識別</li> </ul>
<b>ステップ 2 (基準案第14項(2)) 契約における履行義務を識別する</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 契約に含まれる履行義務を識別し、財又はサービスが区別できる履行義務の場合には別々に会計処理</li> </ul>
<b>ステップ 3 (基準案第14項(3)) 取引価格を算定する</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 契約ごとに取引価格（約束した財又はサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価の金額）を算定</li> </ul>
<b>ステップ 4 (基準案第14項(4)) 取引価格を履行義務に配分する</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 関連する独立販売価格に基づいて、取引価格を区別できる履行義務に配分</li> </ul>
<b>ステップ 5 (基準案第14項(5)) 履行義務が充足された時、又は充足につれて収益を認識する</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 履行義務は特定の財又はサービスに対する支配を顧客に移転した時に充足され、履行義務が一定の期間にわたり充足される場合、収益を一定の期間にわたり認識（それ以外の場合、一時点で認識）</li> </ul>

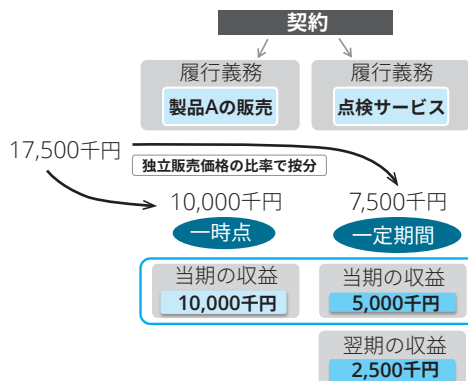
### (3) 基本となる原則に関する設例

上記5つのステップの適用例について【図表3】を用いて解説する。

【図表3】 5つのステップの適用例

- 企業は、当期首に製品Aの販売と1年半（18ヶ月）の点検サービスを提供する1つの契約を締結し、対価の額は17,500千円である
- 製品Aの独立販売価格は10,000千円、1年半（18ヶ月）の点検サービスの独立販売価格は7,500千円である
- 当期首に製品Aを顧客に引き渡し、当期（12ヶ月）と翌期（6ヶ月）に点検サービスを行う

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	取引価格を履行義務に配分する
ステップ 5	履行義務が充足された時、又は充足につれて収益を認識する



当該適用例を5つのステップの順に当てはめると、以下のとおりとなる。

ステップ 1	製品Aの販売と1年半（18ヶ月）の点検サービスを提供するという1つの契約を識別する
ステップ 2	製品Aの販売と点検サービスの提供を履行義務として識別し、それぞれを収益認識の単位とする
ステップ 3	製品Aの販売と点検サービスの提供に対する取引価格17,500千円を算定する
ステップ 4	取引価格17,500千円をそれぞれの独立販売価格に基づき収益認識の単位である各履行義務に配分する ・製品A：10,000千円 ・点検サービス：7,500千円
ステップ 5	履行義務の性質に基づき、 ・製品Aの販売は、一時点で履行義務を充足すると判断し、製品Aの引渡時に収益を認識する ・点検サービスの提供は、一定の期間にわたり履行義務を充足すると判断し、当期（12ヶ月）及び翌期（6ヶ月）の1年半（18ヶ月）にわたり収益を認識する

上記の当てはめの結果、企業が当該契約について当期に認識する収益金額は、以下のとおり15,000千円となる。  
(算式)

製品Aの販売10,000千円+点検サービスの提供5,000千円（=7,500千円×12ヶ月/18ヶ月）=15,000千円

### 3. ステップ 1（顧客との契約を識別する）に関する設例

#### (1) 契約の識別

- ① 現行の日本基準又は日本基準における実務  
一般的な定めはない。

#### ② 本公開草案における取扱い

原則的な取扱いとして、本会計基準の定めは、顧客との個々の契約を対象として適用するとされており（基準案第15項）、収益認識の基礎は顧客との契約である。顧客との契約の識別に関する基準案の規定は【図表4】の  
とおりとなる。

【図表4】 ステップ 1 顧客との契約を識別する

契約の識別	
定義	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 「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う（基準案第4項）</li> <li>■ 契約における権利及び義務の強制力は法的な概念に基づくものであり、契約は書面、口頭、取引慣行等により成立する（基準案第17項）</li> </ul>
以下の要件の <b>すべて</b> に該当する場合	
要件	<ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 当事者が、書面、口頭、取引慣行等により契約を承認し、それぞれの義務の履行を約束していること</li> <li>(2) 移転される財又はサービスに関する各当事者の権利を識別できること</li> <li>(3) 移転される財又はサービスの支払条件を識別できること</li> <li>(4) 契約に経済的実質があること（すなわち、契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期又は金額が変動すると見込まれること）</li> <li>(5) 顧客に移転する財又はサービスと交換に企業が権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いこと</li> </ul>

## (2) 契約の結合

### ① 現行の日本基準

契約の結合に関しては、工事契約及び受注制作のソフトウェアについて、企業会計基準第15号「工事契約に

関する会計基準」（以下、「工事契約会計基準」という。）第7項（【図表5】参照）に一定の定めが存在するものの、一般的な定めはない。

【図表5】 現行の日本基準での定め

会計基準等	内容
工事契約会計基準 第7項	工事契約に係る認識の単位は、工事契約において当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づく。 工事契約に関する契約書は、当事者間で合意された実質的な取引の単位で作成されることが一般的である。ただし、契約書が当事者間で合意された実質的な取引の単位を適切に反映していない場合には、これを反映するように複数の契約書上の取引を結合し、又は契約書上の取引の一部をもって工事契約に係る認識の単位とする必要がある。

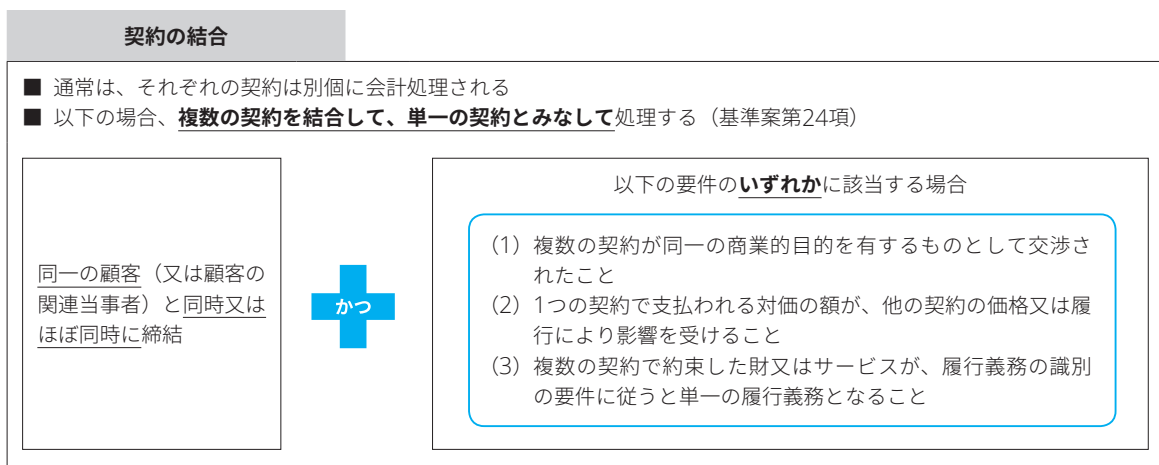
### ② 本公開草案における取扱い

#### ▶原則的な取扱い

一定の場合、複数の契約を結合して、単一の契約とし

て会計処理することとされており（基準案第24項参照）、複数の契約の結合に関する基準案の規定は【図表6】のとおりとなる。

【図表6】 ステップ1 複数の契約を結合する



#### ▶我が国独自で追加的に定めた代替的な取扱い

顧客との契約が実質的な取引単位であって、契約における財又はサービスの金額が合理的に定められており独立販売価格と著しく異ならない等の要件に該当する場合、複数の契約を結合せず、個々の契約において定められている内容を履行義務とみなし、個々の契約において定められている金額に従って収益を認識することができる代替的な取扱いを定めている（適用指針案第100項参照）。

また、工事契約及び受注制作のソフトウェアについて、当事者間で合意された実質的な取引の単位を反映するように複数の契約を結合したときと本公開草案の契約の結合の定めに基づくときの収益認識の時期及び金額と

の差異に重要性が乏しいと認められる場合、複数の契約を結合し、単一の履行義務として識別することができる代替的な取扱いを定めている（適用指針案第101項、第102項参照）。

## (3) 契約変更

### ① 現行の日本基準

契約の変更に関しては、工事契約及び受注制作のソフトウェアについて、企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」第5項（【図表7】参照）に一定の定めが存在するものの、一般的な定めはない。

【図表7】 現行の日本基準での定め

会計基準等	内容
企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」第5項	工事契約の変更（当事者間の実質的な合意による工事の追加や削減、工事の内容又は対価の定めの変更のうち、これらの変更が当初の工事契約とは別の認識の単位（工事契約会計基準第7項）として扱われないものをいう。）は、工事契約会計基準第16項に定める見積りの変更として処理する。工事契約の変更により対価の定めが変更される場合には、そのことが当事者間で実質的に合意され、かつ、合意の内容に基づいて、対価の額を信頼性をもって見積ることができることとなった時点で工事収益総額に含めるものとする。

② 本公開草案における取扱い

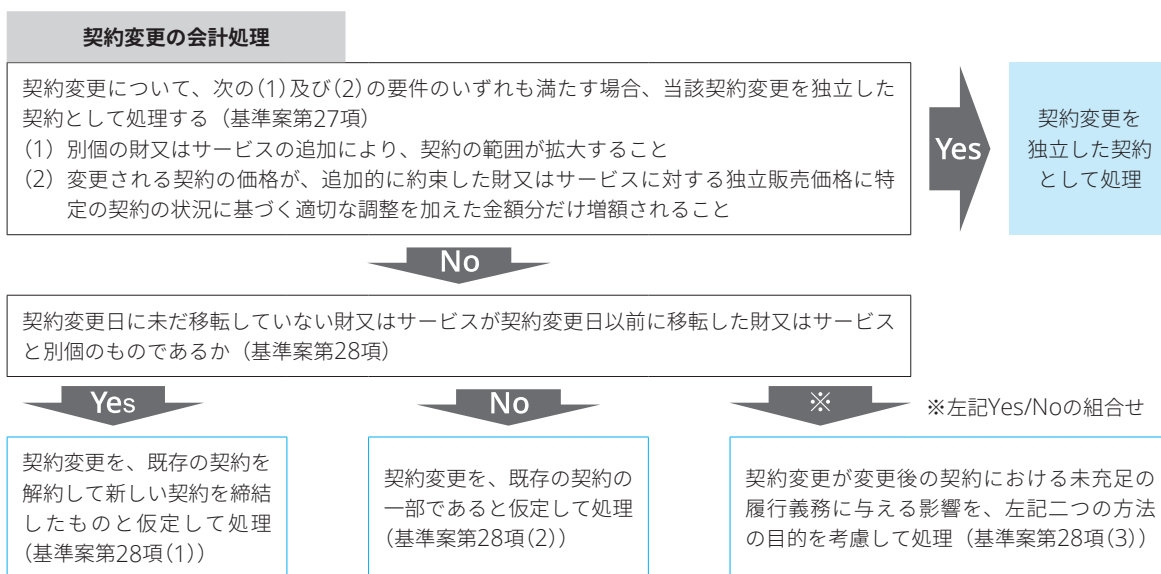
▶原則的な取扱い

契約変更とは、契約の当事者が承認した契約の範囲又は価格（あるいはその両方）の変更であり、契約の当事者が、契約の当事者の強制力のある権利及び義務を新たに生じさせる変更又は既存の強制力のある権利及び義務を変化させる変更を承認した場合に生じるものである

（基準案第25項）。

契約変更については、独立した契約として処理する要件が定められており（基準案第27項参照）、また、要件を満たさない場合は契約変更日において未だ移転していない財又はサービスについて、複数の会計処理が定められており（基準案第28項参照）、契約変更に関する基準案の規定は【図表8】のとおりとなる。

【図表8】 ステップ1 契約変更の取扱い



▶我が国独自で追加的に定めた代替的な取扱い

契約変更による財又はサービスの追加が既存の契約内容に照らして重要性が乏しい場合には、当該契約変更について処理するにあたり、原則的な取扱いで定められている複数の会計処理のいずれの方法も適用することができる代替的な取扱いを定めている（適用指針案第91項

参照）。

③ 契約変更に関する設例

契約変更に関して、【図表9】の設例を用いて解説する。

【図表9】 ステップ 1 契約変更の設例

設例—契約変更を新しい契約を締結したものととして会計処理する場合

前提	分析及び会計処理
<p>■ 企業は、製品Aを2台3,000千円（1台当たり1,500千円）で販売する契約を4月1日にX社と締結した</p> <p>■ 製品Aは1台ごとに別個のものであり、1台目を6月30日に引渡し、2台目は9月30日に引渡す契約である</p> <p>■ 6月30日の1台目引渡後、7月1日に企業はX社との間で契約変更を行い、同じ製品Aをさらに1台12月31日に引渡す約束を追加し、契約の価格を1,300千円増額した</p> <div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center; margin-top: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> <p>当初契約</p> <p>A1 (A)</p> <p>A2 (A)</p> </div> <div style="margin: 0 10px;"> <p>引渡</p> <p>追加</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> <p>契約変更</p> <p>A2 (A)</p> <p>A3 (A)</p> </div> </div>	<p style="text-align: right;">(単位：千円)</p> <p>■ 別個の財の追加による契約の価格1,300千円は独立販売価格を表していない（基準案27項）。</p> <p>■ 移転していない財（2台目）が契約変更日以前に移転した財（1台目）と別個のもので、既存契約を解約して<b>新しい契約を締結したと仮定して</b>処理すると判断した（基準案28項(1)）</p> <div style="margin-left: 20px;"> <p>■ 1台目の引渡時（6月30日）                      (借) 売掛金1,500 (貸) 売上高1,500 <sup>(※1)</sup></p> <p>■ 契約変更時（7月1日）                      仕訳なし</p> <p>■ 2台目の引渡時（9月30日）                      (借) 売掛金1,400 (貸) 売上高1,400 <sup>(※2)</sup>                      = (1,500+1,300) ÷ 2</p> <p>■ 3台目の引渡時（12月31日）                      (借) 売掛金1,400 (貸) 売上高1,400 <sup>(※2)</sup></p> </div>

製品Aの1台追加により契約の範囲が拡大しているが、（基準案第27項(1)参照）、変更される契約の価格1,300千円は、追加的に約束した財又はサービスに対する独立販売価格（1,500千円）を表しておらず、基準案第27項(2)の要件を満たさないため、独立した契約として処理されないものと判断した。

契約変更日において未だ移転していない2台目及び追加の1台は、契約変更日以前に移転した1台目とは別個のものであるとして、製品Aを1台追加し、契約の価格を1,300千円増額した当該契約変更について、以下のとおり既存の契約を解約して新しい契約を締結したものと仮定して処理すると判断した（基準案第28項(1)参照）。

(※1) 1台目と2台目の独立販売価格は1,500千円で同額であるため、取引価格3,000千円について、1台目と2台目に係る履行義務に1,500千円ずつ均等に配分することから、1台目は6月30日の引渡時に1,500千円（=3,000千円×1/2）の収益を認識する。

(※2) 未だ引渡されていない2台目及び追加の1台は、新しい契約を締結したと仮定して処理されることから、X社が約束した対価のうち収益として認識していなかった1,500千円と契約変更により追加された対価1,300千円の合計額2,800千円に基づき、それぞれの引渡時に1,400千円（=2,800千円×1/2）の収益を認識する。

以上