

設例で読む「収益認識に関する会計基準（案）等」シリーズ（2）

第2回 ステップ2及びステップ3に関する設例

公認会計士 ゆだて けいすけ 弓立 恵亮

1. はじめに

設例で読む「収益認識に関する会計基準（案）等」シリーズでは、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。）の理解に資するため、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つのステップを踏まえた上で、本公開草案と現行の日本基準又は日本基準における実務との比較から実務に影響を与えられとされる論点を中心に、設例を交えた解説を連載している。

本号の第2回では【図表1】のとおり、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）に関して、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られとされる論点を取り上げ、設例を交えた解説を行う。

【図表1】連載テーマ

回	テーマ	内容
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"> ●財又はサービスに対する保証 ●本人と代理人の区分（総額表示又は純額表示） ●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） ●変動対価（売上リベート、仮価格による取引等） ●返品権付きの販売等

2. ステップ2（契約における履行義務を識別する）に関する設例

（1）現行の日本基準又は日本基準における実務

我が国において収益認識に係る包括的な規定はないが、個別の会計基準等としては、実務対応報告第17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」（以下、「ソフトウェア取引実務対応報告」という。）と企業会計基準第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。）に複合取引（ある1つの取引が経済的に分割される複数の取引から構成されている取引）に係る定めがある。

ソフトウェア取引実務対応報告では、サービスの提供（提供期間にわたって収益認識）や機器（ハードウェア）の販売（販売時に収益認識）のように異なる種類の取引を同一の契約書等で締結している複合取引については、財の販売時点とサービスの提供時点が異なるにもかかわらず、それらの収益を同時に認識するときには収益認識時点に関して問題が生じ得るため、取引の種類ごとに適切な方法で収益を認識すべきであるとしている。なお、財とサービスの複合取引であっても、一方の取引が他方の主たる取引に付随して提供される場合には、その主た

る取引の収益認識時点に一体として会計処理できるとされている（3 ソフトウェア取引の複合取引についての会計上の考え方参照）。

次に、工事契約会計基準では、工事契約に係る収益の会計処理は合意された取引の実態を忠実に反映するように、実質的な取引の単位に基づいて行う必要があるとし（第41項）、実質的な取引の単位に基づくためには、契約書上の取引を分割し、又は複数の契約書の単位を結合して、会計処理を行う単位とすることが必要になる場合もあるとしている（第7項及び第42項）。また、実質的な取引の単位の中に、工事に係る部分とそれ以外の部分が含まれていても、全体として、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行う工事を目的とする契約であれば、実質的な取引の単位の全体について、1つの会計処理の単位の工事契約として工事契約会計基準を適用することが適当であるが、その工事が全体として物の引渡しを目的とする契約に付随して行われるに過ぎない場合には工事契約会計基準は適用されないとしている（第44項）。なお、工事契約の実質的な取引の単位が有する特徴は、施行者がその範囲の工事義務を履行することによって、顧客から対価に対する確定的な請求権を獲得すること（既に対価の一部又は全部を受け取っている場合

には、その受け取った額について、確定的に保有する権限を獲得することとされている（第43項）。

このような会計上の考え方は、ソフトウェア取引や工事契約以外の複合取引、例えば、物品の製造、販売、設置作業、据付作業、試運転作業、その後の保守サービスといった複数の取引が1つの契約書等で締結されているような場合の会計処理においても参考になると考えられるとされている。そのような考え方に立てば、各々の契約書で締結されている異なる財やサービスの提供であったとしても、顧客にとってそれらが一体として初めて価値を有するものであるような場合には、取引の実質を反映すべく、複数の取引を一体として会計処理することになると考えられる。なお、顧客にとってそれらが一体として初めて価値を有するかどうかの判断に当たっては、実現主義の下での収益認識要件と解される「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」という

2つの要件の観点から、その取引の実質判断が求められることになると考えられるとされている（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—」（以下、「収益認識研究報告」という。）8(2)参照）。

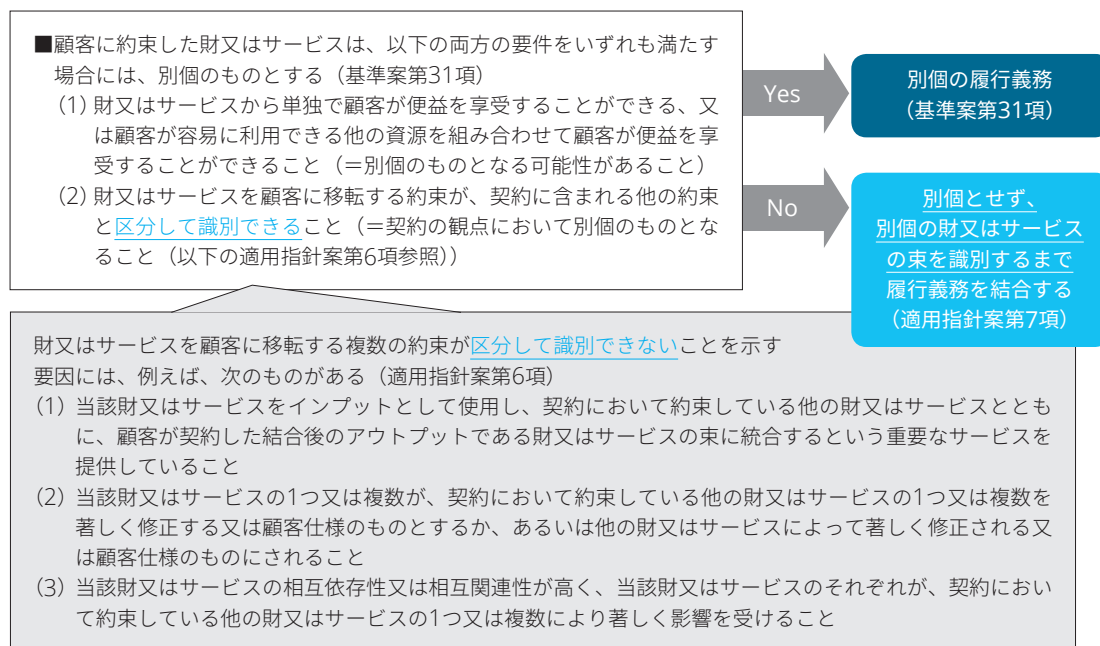
(2) 本公開草案における取扱い

▶原則的な取扱い

契約における取引開始日に、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、別個の財又はサービス、もしくは、一連の別個の財又はサービスのいずれかを顧客に移転する約束のそれぞれについて履行義務として識別することになるとされている（基準案第29項参照）。

ここで、別個の財又はサービスか否かを識別する際の要件は【図表2】のとおりである。

【図表2】別個¹の履行義務の識別



▶我が国独自で追加的に定めた代替的な取扱い

約束した財又はサービスが、顧客との契約の観点で重要性に乏しい場合には、当該約束が履行義務であるのかについて評価しないことができる。顧客との契約の観点で重要性が乏しいかどうかを判定するにあたっては、当該約束した財又はサービスの定量的及び定性的な性質を考慮し、契約全体における当該約束した財又はサービスの相対的な重要性を検討することとされている（適用指針案第92項）。

また、顧客が商品又は製品に対する支配を獲得した後に行う出荷及び配送活動については、商品又は製品

を移転する約束を履行するための活動として処理し、履行義務として識別しないことができる。当該方法は、類似する種類の取引に対して首尾一貫して適用することとされている（適用指針案第93項）。

さらに、顧客との個々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

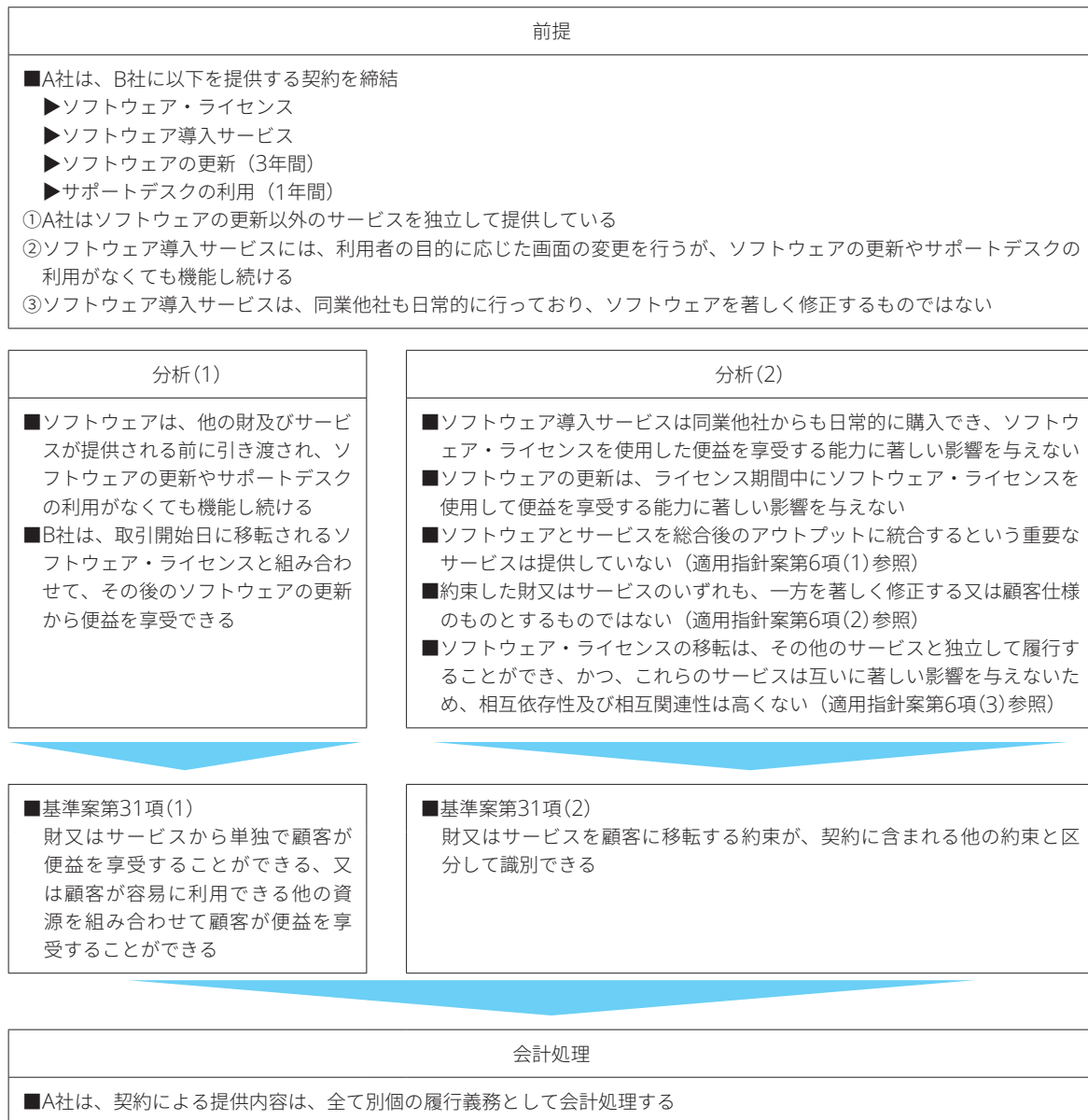
いる（適用指針案第100項参照）。

(3) 履行義務の識別に関する設例

履行義務の識別に関して【図表3】の設例を用いて解説する。

【図表3】ソフトウェア販売に係る履行義務の識別（その1）

設例ーソフトウェア・ライセンス販売



ソフトウェアは、他のサービスが提供される前に引き渡されており、ソフトウェアの更新やサポートデスクを利用しなくても、ソフトウェア単独で便益を享受することができる。

また、ソフトウェア・ライセンスと組み合わせて、その後のソフトウェアの更新から便益を享受することができる。

これらのことから、設例の取引の4つの財又はサービスから単独で、あるいは、財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源との組み合わせで、便益を享受することができると考えられる（基準案第31項参照）。

ソフトウェアとその他のサービスを結合するような重要なサービスは提供されておらず、ソフトウェア導入サービスやソフトウェアの更新により、ソフトウェアが著

しく修正されるものではない。さらに、ソフトウェア・ライセンスの移転は、その他のサービスと独立して履行することができ、かつ、ソフトウェアとこれらのサービスは互いに著しい影響を与えないため、相互依存性及び相互関連性は高くないと考えられる（適用指針案第6項参照）。

以上より、【図表3】の設例では、契約におけるそれ

ぞれの財又はサービスについて、別個の履行義務として識別すると考えられる。

次に、他の条件は【図表3】の設例と同一であるが、ソフトウェア導入サービスにより、ソフトウェアがB社仕様に修正され、大幅な機能追加が定められている場合について、【図表4】の設例を用いて解説する。

【図表4】ソフトウェア販売に係る履行義務の識別（その2）

設例—ソフトウェア・ライセンス販売（顧客仕様のソフトウェア）	
前提	分析
<p>■A社は、B社に以下を提供する契約を締結</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ソフトウェア・ライセンス ▶ソフトウェア導入サービス ▶ソフトウェアの更新（3年間） ▶サポートデスクの利用（1年間） <p>①A社はソフトウェアの更新以外のサービスを独立して提供している</p> <p>②ソフトウェア導入サービスには、利用者の目的に応じた画面の改装を含み、ソフトウェアの更新やサポートデスクの利用がなくても機能し続ける</p> <p>③ソフトウェア導入サービスによりソフトウェアはB社仕様に修正され、大幅な機能追加が定められており、当該サービスは同業他社も提供できる</p>	<p>■基準案第31項(1)については、前スライドの設例と同様に満たしている</p> <p>■ソフトウェア導入サービスにより、ライセンスしたソフトウェアを既存のシステムに統合する（ソフトウェア導入サービスを結合後のアウトプットを生み出すためのインプットとして使用している）（適用指針案第6項(1)）</p> <p>■ソフトウェアはソフトウェア導入サービスにより著しく修正され、B社仕様のものとされている（適用指針案第6項(2)）</p> <p>■基準案第31項(2)を満たさない ソフトウェア・ライセンスとB社仕様のソフトウェア導入サービスは単一の履行義務と判断した</p>

この設例では、ソフトウェア導入サービスにより、ソフトウェアをB社既存のソフトウェア・システムと統合するという重要なサービスを提供する約束が生じる。また、ソフトウェアは、ソフトウェア導入サービスにより著しく修正され、B社仕様のものとされている（適用指針案第6項(1)(2)参照）。

したがって、ソフトウェア・ライセンスとソフトウェア導入サービスは単一の履行義務として識別すると考えられる。

なお、ソフトウェアの更新及びサポートデスクの利用は【図表3】の設例と同様に別個の履行義務として識別すると考えられる。

(4) 財又はサービスに対する保証

① 現行の日本基準又は日本基準における実務

上述のように、我が国において収益認識に係る包括的な規定はない。

② 本公開草案における取扱い

財又はサービスに対する保証が、当該財又はサービスが合意された仕様に従っているか否かにより、【図表5】のとおり区分されている（適用指針案第34項から37項）。

ただし、顧客が財又はサービスに対する保証を単独で購入するオプションを有している場合には、当該保証は別個のサービスであるとされている（適用指針案第38項）。

【図表5】 財又はサービスに対する保証に係る取扱い

財又はサービスに対する保証の履行義務としての識別

- (1) 製品保証が合意された仕様に従っているという保証のみである場合：
引当金として会計処理（企業会計原則（注解18））（適用指針案第34項）
- (2) (1)に加え、顧客にサービスを提供する保証（保証サービス）を含む場合：
履行義務として、取引価格を製品と保証サービスに配分（適用指針案第35項）
- (3) (1)と(2)の両方を含み、それぞれを区分して合理的に処理できない場合：
両方を一括して単一の履行義務として処理し、取引価格の一部を当該履行義務に配分（適用指針案第36項）

判断にあたって考慮すべき要因（適用指針案第37項）

- (1) 財又はサービスに対する保証が法律で要求されているかどうか
→要求されている場合、当該保証は履行義務ではない
- (2) 財又はサービスに対する保証の対象となる期間の長さ
→期間が長いほど保証サービスを提供する可能性が高いため、当該保証は履行義務である可能性が高い
- (3) 企業が履行を約束している作業の内容
→合意された仕様に従っているという保証を提供するために、欠陥品に係る返品の配送サービス等、特定の作業を行う必要がある場合には、当該作業は履行義務を生じさせない可能性が高い

③ 財又はサービスに対する保証に関する設例

財又はサービスに対する保証に関して【図表6】の設例を用いて解説する。

【図表6】 財又はサービスに対する保証

設例－製品に対する保証

前提	分析及び会計処理
<p>■A社（製造業者）は、製品Xの販売とともに製品Xに対する保証を提供する契約をB社（顧客）と締結した</p> <p>■製品Xに対する保証は、購入日から6か月にわたり製品Xが合意された仕様に従って機能するという保証に加えて、追加的な支払なしに製品Xの操作方法について操作訓練サービスを受ける権利をB社に提供する</p> <p>■A社は通常、操作訓練サービスなしに製品Xを販売している</p> <div style="text-align: center; margin-top: 10px;"> </div>	<p>■A社は、製品Xの移転と操作訓練サービスの提供は区分して識別できると判断した（基準案第31項(1)(2)、適用指針案第5項、第6項）</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶B社は製品Xから単独で便益を享受でき、操作訓練サービスは製品Xと組み合わせて便益を享受することができる ▶A社は製品Xと操作訓練サービスを統合する重要なサービスを提供していない ▶製品Xと操作訓練サービスのいずれも、他方を著しく修正又は顧客仕様のものとするものではない ▶製品Xと操作訓練サービスは、相互依存性及び相互関連性が高い <p>■A社は、取引価格を2つの履行義務（製品X、操作訓練サービス）に配分し、それらの履行義務の充足時に（又は充足するにつれて）収益を認識する</p> <p>■保証は、製品Xが合意された仕様に従って機能するという保証以外のサービスを提供せず、履行義務としてではなく、企業会計原則（注解18）の引当金の定めに従って処理すると判断した</p>

A社は、操作訓練サービスなしに製品Xから単独で便益を享受することができ、またA社がすでに提供した製品Xと組み合わせて操作訓練サービスから便益を享受することができるため、製品Xと操作訓練サービスは別個のものとなり得る（基準案第31項(1)、適用指針案第5項）。

また、A社は製品Xと操作訓練サービスを統合する重要なサービスを提供しておらず、製品Xと操作訓練サービスのいずれも、他方を著しく修正又は顧客仕様のものとするものではなく、それぞれ相互依存性及び相互関連性は高くない（基準案第31項(2)、適用指針案第6項(1)から(3)）。

以上より、製品Xと操作訓練サービスは別個のものであり、2つの履行義務を識別すると考えられる。

なお、保証は、製品Xが合意された仕様に従って機能するという保証以外のサービスを提供するものではないため、履行義務としてではなく、企業会計原則注解(注18)の引当金の定めに従って処理するものと考えられる(適用指針案第34項)。

(5) 本人と代理人の区分(総額表示又は純額表示)

① 現行の日本基準又は日本基準における実務

収益の表示方法(いわゆる総額表示と純額表示)については、企業会計原則に「総額主義の原則」が示されているが、これ以外には、ソフトウェア取引実務対応報告を除き、我が国の会計基準では明示されていない。このため、収益の表示方法については、様々な実務がみられるが、一般的には、契約上、取引の当事者になっている場合には取引の総額を収益として表示し、代理人となっている場合には手数料部分のみを収益として表示している例が多いと考えられるとされている(収益認識研究報

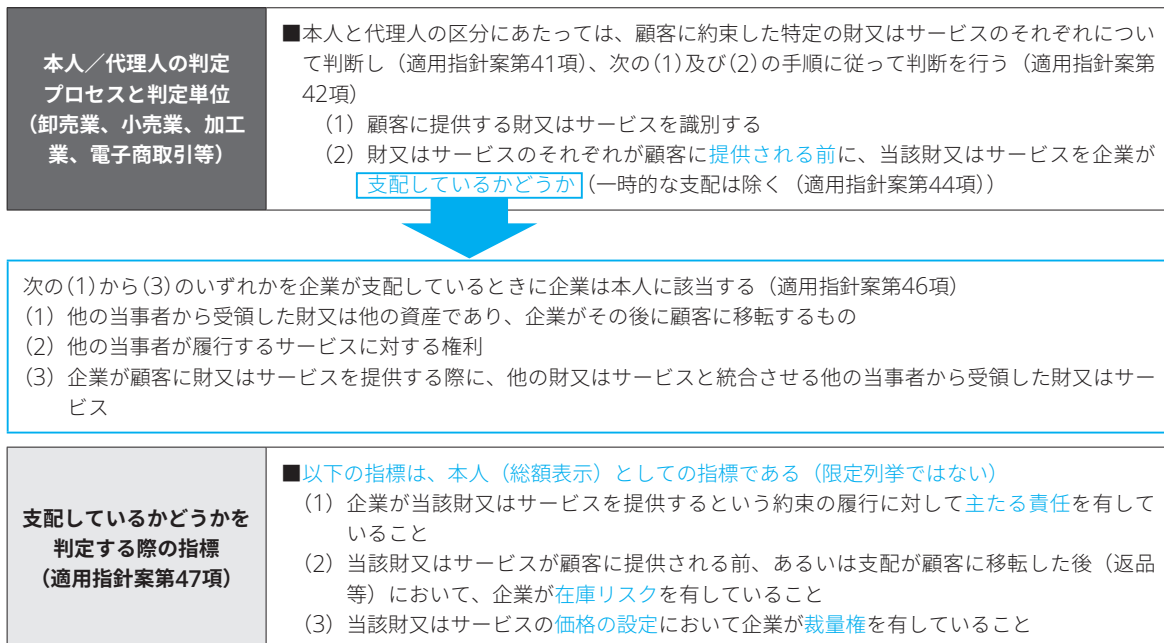
告4(2)①参照)。

② 本公開草案における取扱い

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、財又はサービスが他の当事者によって提供されるように手配する履行義務(代理人)であるのかを判定し、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し、企業が代理人に該当するときには、他の当事者によって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(適用指針案第39項、第40項参照)。

本人と代理人の区分は、【図表7】のとおり、複数の指標を考慮し、支配の有無により判定を行うこととされている。

【図表7】 本人と代理人の区分判定

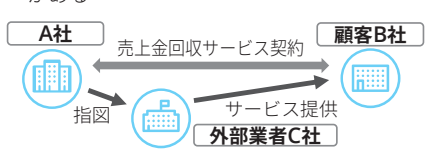


③ 本人と代理人の区分に関する設例

▶企業が本人に該当する場合

【図表8】の設例を用いて解説する。

【図表8】企業が本人に該当する場合

設例－売上金回収サービスの提供																	
<p style="text-align: center;">前提</p> <ul style="list-style-type: none"> ■A社は、B社（顧客）に対して売上金回収サービスを提供する契約を締結し、契約に従ったサービス提供の確保にA社が責任を負い、合意した価格により顧客に請求する ■A社のB社に対するサービスは、A社の指図により外部業者C社が提供し、A社とC社の支払条件はA社とB社の支払条件と整合している ■A社は、仮にB社がA社に支払を行うことができない場合も、C社に対する支払義務がある 	<p style="text-align: center;">分析及び会計処理</p> <ul style="list-style-type: none"> ■A社は、以下を踏まえ、自らは当該取引における「本人」に該当すると判断した <ul style="list-style-type: none"> ▶A社は、C社に対し、サービスの提供先を指図でき、B社は、A社と合意していないサービスの履行をC社に指図する能力を有していない ▶A社は、サービスがB社に提供される前に、自らがそれを支配している ▶A社は、サービスを提供する約束の履行に主たる責任を有し、価格の設定に裁量権を有している <p>(例) B社との価格500千円、C社との価格450千円</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <th colspan="4">A社の収益計上</th> </tr> <tr> <td>(借) 売掛金</td> <td>500千円</td> <td>(貸) 営業収益</td> <td>500千円</td> </tr> </table> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <th colspan="4">A社の費用計上</th> </tr> <tr> <td>(借) 営業費用</td> <td>450千円</td> <td>(貸) 買掛金</td> <td>450千円</td> </tr> </table>	A社の収益計上				(借) 売掛金	500千円	(貸) 営業収益	500千円	A社の費用計上				(借) 営業費用	450千円	(貸) 買掛金	450千円
A社の収益計上																	
(借) 売掛金	500千円	(貸) 営業収益	500千円														
A社の費用計上																	
(借) 営業費用	450千円	(貸) 買掛金	450千円														


A社は、C社に対して売上金回収サービスの提供先を指図でき、B社はA社と合意していないサービスの履行はC社に指図できない。

また、適用指針案第47項の指標に従って判定すると、A社はB社に約束したサービスを提供するためにC社を利用するが、C社がB社のために履行したサービスに対

する責任を負うのはA社であること、A社は、B社へのサービスの価格の設定に裁量権を有していることから、A社は本人に該当すると考えられる。

▶企業が代理人に該当する場合
【図表9】の設例を用いて解説する。

【図表9】企業が代理人に該当する場合

設例－オンラインモール運営サービスの提供									
<p style="text-align: center;">前提</p> <ul style="list-style-type: none"> ■A社（オンラインモール運営）の顧客はWebを通じ、供給者から製品を直接購入でき、A社はB社（供給者）との契約に基づき、B社の製品がWebを通じて販売されると、製品販売価格の5%相当の手数料を得る ■WebによりB社の設定価格によるB社と顧客との間の決済が容易となる ■A社は注文処理前に顧客に支払を求め、全ての注文について返金不要であり、A社は、顧客に製品が提供されるよう手配した後、顧客に対しそれ以上の義務を負わない 	<p style="text-align: center;">分析及び会計処理</p> <ul style="list-style-type: none"> ■A社は、自らは当該取引における「代理人」であり、自らの履行義務は供給者によって製品が提供されるように手配することであると判断した <ul style="list-style-type: none"> ▶A社が運営するオンラインモールは、供給者が製品を提供し、顧客が購入する市場であり、顧客に提供する特定の財は、供給者が提供する製品である ▶A社はどの時点においても顧客に提供される製品の使用を指図する能力を有していない ▶A社はB社が製品Xを提供できない場合に、提供するという約束の履行に対する責任を負わない ▶A社は在庫リスクを負わず、価格の裁量権もない <p>(例) 顧客がWebを通じて400千円の製品を購入した</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <th colspan="4">顧客購入時</th> </tr> <tr> <td>(借) 売掛金</td> <td>20千円</td> <td>(貸) 手数料収入</td> <td>20千円</td> </tr> </table>	顧客購入時				(借) 売掛金	20千円	(貸) 手数料収入	20千円
顧客購入時									
(借) 売掛金	20千円	(貸) 手数料収入	20千円						

オンラインモールは、供給者が製品を提供し、当該製品を顧客が購入する市場であり、A社が顧客に提供する特定の財はB社の製品であり、それ以外の財又はサービスの提供を顧客に約束していない。

A社は顧客に提供される製品Xの使用を指図する能力を有していないため、ウェブサイトを通じて注文する顧客に製品Xが提供される前に製品Xを支配していない。

また、適用指針案第47項の指標に従って判定すると、顧客に製品Xを提供するという約束の履行はB社が主たる責任を有していること、A社は、製品Xが顧客に提供される前後のどの時点においても在庫リスクを有しておらず、価格裁量権もないことから、財を支配していないと判断し、A社は代理人に該当すると考えられる。

(6) 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）

① 現行の日本基準又は日本基準における実務

追加の財又はサービスを取得するオプションが付与される取引に関する一般的な定めはなく、ポイント引当金に係る会計処理として、

▶付与したポイントと商品や役務の将来の交換を、そのポイントを付与する元となった当初売上取引の構成要素として取り扱わず、むしろ顧客への商品又は役務の販売促進に資する別個の取引として取り扱う考え方

▶付与したポイントと商品や役務との将来の交換を、そのポイントを付与する元となった当初売上取引において、値引きやリベートと同様に考慮すべき販売条件の1つとしてとらえる考え方

この2つの考え方が示され、収益を当初売上取引額の総額で認識するとともに、将来、ポイントと交換される商

品又は役務を販売費及び一般管理費として見積み、負債計上する場合が多いとされている（収益認識研究報告ケース11参照）。

② 本公開草案における取扱い

顧客との契約において、既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合には、そのオプションが、当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供するときのみ、当該オプションから履行義務が生じる。この場合には、将来の財又はサービスが移転する時、あるいは当該オプションが消滅する時に収益を認識するとされている（適用指針案第48項）。

なお、追加の財又はサービスを取得するオプションが、その財又はサービスの独立販売価格を反映する価格で取得するものである場合には、顧客に重要な権利を提供するものではなく、この場合には、既存の契約の取引価格を追加の財又はサービスに対するオプションに配分せず、顧客がそのオプションを行使した時に、追加の財又はオプションについて収益を認識するとされている（適用指針案第49項）。

追加の財又はサービスを取得するオプションには、販売インセンティブ、顧客特典クレジット、ポイント、契約更新オプション、将来の財又はサービスに対するその他の値引き等が含まれるとされている（適用指針案第128項）。

③ 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）に関する設例

【図表10】の設例を用いて解説する。

【図表10】ポイント制度を採用している場合の取引

設例－ポイント制度の導入									
<p>前提</p> <ul style="list-style-type: none"> ■A社は小売業を営んでおり、100円あたり1ポイントを付与している ■顧客に商品10,000円販売し、100ポイント付与した ■A社は商品の販売時点で、将来90ポイントが交換されると見込んだ ■A社は販売価格を独立販売価格の比率で商品とポイントに配分する ■自社ポイントの付与は、契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利（将来の値引き）を顧客に提供するものであり、履行義務に該当する <p>小売業 (A社) → 顧客</p>	<p>分析及び会計処理</p> <ul style="list-style-type: none"> ■自社ポイントの付与は、商品の販売を受けなければ、顧客が受け取れない重要な権利であり、履行義務を識別する ■A社は、取引価格10,000円を商品とポイントに独立販売価格の比率^{*1,2}で配分する <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px;"> <p>*1：商品9,911円＝10,000円× （独立販売価格10,000円÷10,090円）</p> <p>*2：ポイント89円＝10,000円× （独立販売価格90円÷10,090円）</p> </div> <p>商品販売時（自社ポイントの付与）</p> <table border="1"> <tr> <td>(借) 現金預金</td> <td>10,000円</td> <td>(貸) 売上高</td> <td>9,911円^{*1}</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>(貸) 契約負債</td> <td>89円^{*2}</td> </tr> </table>	(借) 現金預金	10,000円	(貸) 売上高	9,911円 ^{*1}			(貸) 契約負債	89円 ^{*2}
(借) 現金預金	10,000円	(貸) 売上高	9,911円 ^{*1}						
		(貸) 契約負債	89円 ^{*2}						

A社が付与するポイントは、商品の販売を受けなければ、顧客が受け取れない重要な権利であるため、当該オプションから履行義務が生じる。

履行義務への取引価格の配分は、独立販売価格の比率で行うこととされており（基準案第63項）、商品に9,911円、ポイントに89円が配分され、ポイントに配分された額は契約負債として会計処理すると考えられる（基準案第75項参照）。

3. ステップ3（取引価格を算定する）に関する設例

(1) 現行の日本基準又は日本基準における実務

我が国では収益の測定に係る包括的な規定はないものの、収益の額は、実現主義の適用（「対価の成立」の要件の充足）により、取引当事者間で事実上合意された値引きや割戻しを考慮した後の対価として受領する現金又は現金等価物その他の資産の額で測定されることになる。実務上は、ほとんどの場合、現金又は現金等価物を対価として受領することになるため、測定される収益の額はその時価と近似しているが、現金又は現金等価物を受領する日が繰り延べられる場合には、金利要素を考慮しない限り、収益の額は受領する対価の時価で測定されないことになるとされている（収益認識研究報告4(3)①参照）。

(2) 本公開草案における取扱い

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。）と定められている（基準案第7項）。また、取引価格の算定にあたっては、契約

条件や取引慣行等を考慮することが求められているとされている（基準案第44項）。

なお、取引価格を算定する際には、

- 変動対価
- 契約における重要な金融要素
- 現金以外の対価
- 顧客に支払われる対価

のすべての影響を考慮し（基準案第45項）、契約の取消、更新又は変更はないものと仮定する（基準案第46項）。

(3) 変動対価（売上リベート、仮価格による取引等）

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。

我が国では、主に化学品や燃料関連商品に関連して、当初取引時点（商品等の引渡時点）の販売単価は、その時点の実勢価格を勘案して設定するが、その後の市況等の変動が著しい場合には、当事者間で協議した上で当初の単価を修正することがある。このような取引において、当初の販売単価が修正されたとき、その時点で売上高を修正する実務があるとされている（収益認識研究報告ケース7参照）。

② 本公開草案における取扱い

変動対価とは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いう（基準案第47項）。顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合には、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こととなる対価の額を見積もることとされており（基準案第47項）、変動対価の見積りは【図表11】のとおり定められている。

【図表11】 変動対価の見積り

変動対価とは	<ul style="list-style-type: none"> ■顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分（基準案第47項） 例：値引、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティー等（適用指針案第23項） 				
見積り方法	<ul style="list-style-type: none"> ■変動対価の見積りにあたっては、以下のうち、企業が権利を得ることとなる対価の金額を より適切に予測できる方法 を用いる（基準案第48項） <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="background-color: #00a0e3; color: white;">最頻値</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> ■発生し得ると考えられる対価の額における最も可能性の高い単一の金額 ■可能性ある結果が2通りしかない場合には適切な見積りとなる可能性がある </td> </tr> <tr> <td style="background-color: #00a0e3; color: white;">期待値</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> ■発生し得ると考えられる対価の額を確率で加重平均した金額の合計額 ■特徴の類似した多数の契約を有している場合には適切な見積りとなる可能性がある </td> </tr> </table> <ul style="list-style-type: none"> ■見積った取引価格は各決算日に見直す（基準案第52項） 	最頻値	<ul style="list-style-type: none"> ■発生し得ると考えられる対価の額における最も可能性の高い単一の金額 ■可能性ある結果が2通りしかない場合には適切な見積りとなる可能性がある 	期待値	<ul style="list-style-type: none"> ■発生し得ると考えられる対価の額を確率で加重平均した金額の合計額 ■特徴の類似した多数の契約を有している場合には適切な見積りとなる可能性がある
最頻値	<ul style="list-style-type: none"> ■発生し得ると考えられる対価の額における最も可能性の高い単一の金額 ■可能性ある結果が2通りしかない場合には適切な見積りとなる可能性がある 				
期待値	<ul style="list-style-type: none"> ■発生し得ると考えられる対価の額を確率で加重平均した金額の合計額 ■特徴の類似した多数の契約を有している場合には適切な見積りとなる可能性がある 				

変動対価の見積りの制限

■変動対価は、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消される時点までに計上された収益の **著しい減額が発生しない可能性が非常に高い部分に限り**、取引価格に含める（基準案第51項）

③ 変動対価（売上リベート、仮価格による取引等）に関する設例

【図表12】の設例を用いて解説する。

【図表12】 変動対価の見積り

設例－価格の値下げ 変動対価の見積りが制限されない場合									
前提	分析及び会計処理								
<ul style="list-style-type: none"> ■ A社はB社と医薬品X (@200千円) を5,000個販売する契約を締結した ■ 医薬品Xの支配は販売時点でB社に移転している ■ A社は、過去の慣行に基づきB社に対し価格の引き下げを見込んでいるが、取引開始から6か月以内では価格が決定する ■ A社は、変動対価の見積りに期待値法を使用すると決定した ■ 医薬品Xで約5%の値引を行ったという観察可能な過去データがある ■ 現在の市場環境では5%の値引きで十分であると判断している ■ A社は、長年にわたり5%を大きく超える値引を行ったことはない 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 期待値法により、変動対価を950,000千円と見積った（=200千円×（100%－5%）×5,000個） ■ A社は、見積りの裏付となる医薬品X及び現在の市場環境についての過去の経験は十分であり、A社の影響が及ばない範囲で若干の不確実性はあるが、短期間で解消されると予想した ■ 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計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高いと判断した <table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <tr> <td colspan="4">A社の医薬品X販売時</td> </tr> <tr> <td style="width: 25%;">(借) 売掛金</td> <td style="width: 25%;">950,000千円</td> <td style="width: 25%;">(貸) 売上高</td> <td style="width: 25%;">950,000千円</td> </tr> </table>	A社の医薬品X販売時				(借) 売掛金	950,000千円	(貸) 売上高	950,000千円
A社の医薬品X販売時									
(借) 売掛金	950,000千円	(貸) 売上高	950,000千円						

A社は変動対価の額の見積りにあたり、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消されるまでに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高い部分に限り、取引価格に含めることとされている（基準案第51項）。

不確実性が解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高いかどうかを判定するにあたっては、以下の諸要因（適用指針案第25項）を考慮する。

- ▶ 市場の変動性又は第三者の判断若しくは行動等、対価の額が企業の影響力の及ばない要因の影響を非常に受けやすいこと
- ▶ 対価の額に関する不確実性が長期間にわたり解消しないと見込まれること
- ▶ 類似した種類の契約についての企業の経験が限定的であるか、又は当該経験から予測することが困難であること
- ▶ 類似の状況における同様の契約において、幅広く価格を引き下げる慣行又は支払条件を変更する慣行があること
- ▶ 発生し得ると考えられる対価の額が多く存在し、かつ、その考えられる金額の幅が広いこと

A社は、約5%の値引きを行ったという観察可能な過去データを把握しており、長年にわたり5%を大きく超える値引きを行ったことがない。さらに現在の市場慣行では5%の値引きで十分であると判断していることを考

慮し、A社は見積りの裏付けとなる医薬品X及び現在の市場環境についての過去の経験を十分に有していると考えた。

また、対価の額が企業の影響力の及ばない要因の影響を受ける可能性はあるが、取引価格の不確実性は短期間で解消されると予想している。

したがって、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計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高いと判断できるものと考えられる。

(4) 返品権付きの販売

① 現行の日本基準又は日本基準における実務

我が国では、商品の販売後、返品を当初の販売価格で受け入れる取引において、販売当初の時点ですべての商品について売上計上するものの、将来の返品に対応する売上総利益相当額を返品調整引当金として計上している実務が多いとされている（収益認識研究報告ケース17参照）。

② 本公開草案における取扱い

返品権付きの商品又は製品（及び返金条件付きで提供される一部のサービス）を販売した時の取扱いは、【図表13】のとおりに定められている（基準案第50項、適用指針案第85項）。

【図表13】 返品権付き販売の会計処理

返品権の会計処理

- 顧客から受け取った対価の一部又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、返金負債を認識し、返金負債の額は、各決算日に見直す（基準案第50項）
- 返品権付きの商品又は製品（及び返金条件付きで提供される一部のサービス）を販売したときは、次の(1)から(3)のすべてについて処理する（適用指針案第85項）
 - (1) 企業が権利を得ると見込む対価の額（返品されると見込まれる商品又は製品の対価を除く）で収益を認識する
 - (2) 返品されると見込まれる商品又は製品については、収益を認識せず、当該商品又は製品について受け取った又は受け取る額で返金負債を認識する
 - (3) 返金負債の決済時に顧客から商品又は製品を回収する権利について資産を認識する

③ 返品権付きの販売に関する設例

【図表14】 の設例を用いて解説する。

【図表14】 返品権が付された商品の販売

設例－返品権付き商品の販売

前提	分析及び会計処理																								
<ul style="list-style-type: none"> ■A社は10,000件の顧客へ商品Xを1個ずつ販売し、納品時に現金（1個10千円×10,000件＝100,000千円）を受領した ■商品Xの原価率は70%である ■顧客はA社に対して返品が認められており、A社は期待値により商品9,800個は返品されないと見積った ■A社は返品を受けるにあたって生じる回収コストに重要性はなく、返品後も原価以上の価格で再販売できる ■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までに、計上した収益の額（10千円×9,800個＝98,000千円）の著しい減額が発生しない可能性は非常に高いと判断した 	<ul style="list-style-type: none"> ■返品権が付された取引であり、変動対価による取引となる ■返品されると見込んだ商品200個について返金負債2,000千円（10千円×200個）を認識する ■返品されると見込んだ商品200個につき、回収コストに重要性はなく、原価以上で再販売可能であることから、返金負債の認識とともに、顧客から商品を回収する権利として返品資産を1,400千円（2,000千円×70%）を認識する <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr style="background-color: #0070c0; color: white;"> <th colspan="4">収益計上</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 25%;">(借) 現金預金</td> <td style="width: 25%;">100,000千円</td> <td style="width: 25%;">(貸) 売上高</td> <td style="width: 25%;">98,000千円</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>(貸) 返金負債</td> <td>2,000千円</td> </tr> </tbody> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr style="background-color: #0070c0; color: white;"> <th colspan="4">原価計上</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 25%;">(借) 売上原価</td> <td style="width: 25%;">68,600千円</td> <td style="width: 25%;">(貸) 棚卸資産</td> <td style="width: 25%;">70,000千円</td> </tr> <tr> <td>(借) 返品資産</td> <td>1,400千円</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	収益計上				(借) 現金預金	100,000千円	(貸) 売上高	98,000千円			(貸) 返金負債	2,000千円	原価計上				(借) 売上原価	68,600千円	(貸) 棚卸資産	70,000千円	(借) 返品資産	1,400千円		
収益計上																									
(借) 現金預金	100,000千円	(貸) 売上高	98,000千円																						
		(貸) 返金負債	2,000千円																						
原価計上																									
(借) 売上原価	68,600千円	(貸) 棚卸資産	70,000千円																						
(借) 返品資産	1,400千円																								

顧客は返品することが認められていることから、変動対価を見積ることとなる。本設例では2,000千円が返品されると見積っており、収益の金額として計上される98,000千円の著しい減額が発生しない可能性が高い場合には、将来返品されると見込まれる商品200個について収益を認識せず、98,000千円の収益を認識し（適用指針案第85項参照）、返品されると見込まれる商品200個について受け取った2,000千円を返金負債として認識

すると考えられる（基準案第50項及び適用指針案第85項参照）。

また、返品された場合の回収コストに重要性はなく、原価以上の販売価格で再販売できると想定されていることから、顧客から商品Xを回収する権利として、返品されると見込まれる商品200個の原価1,400千円を返品資産として認識すると考えられる。

以上