

設例で読む「収益認識に関する会計基準（案）等」シリーズ（3）

第3回 ステップ4及びステップ5に関する設例

ながえ たかゆき
公認会計士 永江 孝幸

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、現行の日本基準又は日本基準における実務への影響が想定される論点を中心に、設例を交えた解説を連載している。

本稿（第3回）では、【図表1】のとおり、ステップ4及びステップ5に関する論点と設例を取り上げる。

【図表1】連載テーマ

回	テーマ	内容
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"> ● 履行義務への取引価格の配分 ● 一定の期間にわたり充足される履行義務 ● 一時点で充足される履行義務 ● 特定の状況又は取引における取扱い（買戻契約等）等

2. 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）に関する設例

本公開草案においてステップ4では、ステップ2で識別した、顧客との契約に含まれる（複数の）履行義務に、ステップ3で算定した取引価格を独立販売価格の比率に基づき、配分するとされている（基準案第14項(4)参照）。

(1) 現行の日本基準又は日本基準における実務

現行の日本基準では、取引価格の配分に関して、包括的な定めはない。

工事契約については、取引の会計処理単位への分割に関する定めはあるものの（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、第42項参照）、取引価格の配分に関する定めは設けられていない。一方、ソフトウェア取引に関しては、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*1があり、管理上の適切な区分に基づき、販売する財又は提供するサービスの内容や各々の金額の内訳が顧客との間で明らかにされている場合には、契約

上の対価を適切に分解して、収益認識を行うとされている（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」3参照）。

(2) 本公開草案における取扱い

① 履行義務への取引価格の配分

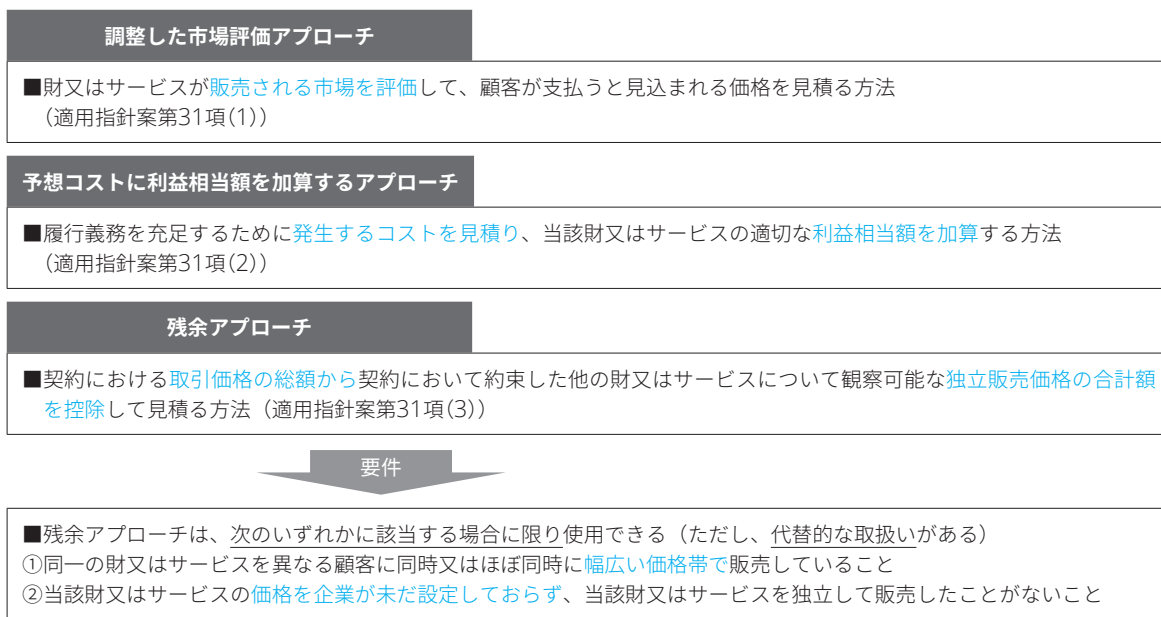
▶ 原則的な取扱い

契約において識別されたそれぞれの履行義務（あるいは別個の財又はサービス）に対する取引価格の配分は、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を描写するように行うとされ（基準案第62項）、契約における取引開始日の独立販売価格の比率に基づき、それぞれの履行義務に取引価格を配分するとされている（基準案第63項、第65項参照）。

独立販売価格とは、財又はサービスを独立して企業が顧客に販売する場合の価格をいうとされているが（基準案第8項）、独立販売価格を直接観察できない場合の当該独立販売価格の見積方法には、例えば、【図表2】で示す方法があるとされている（適用指針案第31項参照）。

*1 ソフトウェア取引等の複合取引については、本連載第2回（本誌2018年2月号）「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)」において解説している。

【図表2】 独立販売価格の見積方法



- ▶ 我が国独自で追加的に定めた代替的な取扱い
 - 重要性が乏しい財又はサービスに対する残余アプローチの使用

履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格を直接観察できない場合で、当該財又はサービスが、契約における他の財又はサービスに付随的なものであり、重要性に乏しいと認められるときには、当該財又はサービスの独立販売価格の見積方法として、残余アプローチを使用することができるとされている（適用指針案第99項）。

② 値引きの配分

契約における約束した財又はサービスの独立販売価格の合計額が当該契約の取引価格を超える場合には、値引きを行っているものとして、当該値引きについて、契約におけるすべての履行義務に対して比例的に配分するとされている（基準案第67項）。

ただし、次の（ア）から（ウ）の要件のすべてを満たす場合には、契約における履行義務のうち1つ又は複数

（ただし、すべてではない。）に値引きを配分するとされている（基準案第68項）。

- （ア）契約における別個の財又はサービス（あるいは別個の財又はサービスの束）のそれぞれを、通常は単独で販売していること
- （イ）当該別個の財又はサービスのうちの一部を束にしたものについても、通常はそれぞれの束における財又はサービスの独立販売価格から値引きして販売していること
- （ウ）上記（イ）における財又はサービスの束のそれぞれに対する値引きが、当該契約の値引きとほぼ同額であり、それぞれの束における財又はサービスを評価することにより、当該契約の値引き全体がどの履行義務に対するものかについて観察可能な証拠があること

▶ 値引きの配分に関する設例

【図表3】では、商品のセット販売における値引きの配分を設例として示している。

【図表3】 値引きの配分

前提		分析及び会計処理																
<p>■商品の独立販売価格</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>商品</th> <th>独立販売価格</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>S</td> <td>20千円</td> </tr> <tr> <td>T</td> <td>40千円</td> </tr> <tr> <td>U</td> <td>60千円</td> </tr> <tr> <td>合計</td> <td>120千円</td> </tr> </tbody> </table>		商品	独立販売価格	S	20千円	T	40千円	U	60千円	合計	120千円	<p>■通常、商品Sを20千円で販売しており、値引20千円は商品T及びUに配分すべき証拠がある</p>						
商品	独立販売価格																	
S	20千円																	
T	40千円																	
U	60千円																	
合計	120千円																	
<p>■顧客に対して商品S、T、Uをセット価格100千円で販売するが、商品毎に履行義務の充足時期は異なる</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>商品</th> <th>取引価格</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>S、T、U</td> <td>120千円</td> </tr> <tr> <td></td> <td>100千円</td> </tr> </tbody> </table> <p>（セット値引20千円）</p>		商品	取引価格	S、T、U	120千円		100千円	<p>■商品TとUに対する支配が同じ時点で移転する場合</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>商品</th> <th>販売価格</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>S</td> <td>20千円</td> </tr> <tr> <td>T、U</td> <td>80千円</td> </tr> <tr> <td>合計</td> <td>100千円</td> </tr> </tbody> </table>		商品	販売価格	S	20千円	T、U	80千円	合計	100千円	
商品	取引価格																	
S、T、U	120千円																	
	100千円																	
商品	販売価格																	
S	20千円																	
T、U	80千円																	
合計	100千円																	
<p>■通常、商品TとUをセットで80千円で販売している</p>		<p>■商品TとUに対する支配が異なる時点で移転する場合</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>商品</th> <th>販売価格</th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>S</td> <td>20千円</td> <td></td> </tr> <tr> <td>T</td> <td>32千円</td> <td>=40(独立販売価格)÷100×80</td> </tr> <tr> <td>U</td> <td>48千円</td> <td>=60(独立販売価格)÷100×80</td> </tr> <tr> <td>合計</td> <td>100千円</td> <td>=120-20(値引)</td> </tr> </tbody> </table>		商品	販売価格		S	20千円		T	32千円	=40(独立販売価格)÷100×80	U	48千円	=60(独立販売価格)÷100×80	合計	100千円	=120-20(値引)
商品	販売価格																	
S	20千円																	
T	32千円	=40(独立販売価格)÷100×80																
U	48千円	=60(独立販売価格)÷100×80																
合計	100千円	=120-20(値引)																

取引価格を独立販売価格の比率に基づき配分する場合には、値引きも3つの履行義務（3つの商品の移転）すべてに比例的に配分されることになるが、この設例においては、企業は通常、商品Tと商品Uのセットを80千円で販売し、商品Sを20千円で販売しているとの前提から、値引きの全額（20千円）を商品Tと商品Uに配分すべきと考えられる。また、企業が商品Tと商品Uに対する支配を同じ時点で移転する場合には、実務上、それらの商品の移転を単一の履行義務として会計処理することが考えられる。

一方、企業が商品Tと商品Uとを別々の時点で移転する場合には、商品Tと商品Uに配分された金額80千円は、商品Tと商品Uの独立販売価格の比率に基づきそれぞれに配分されると考えられる。

③ 変動対価の配分

次の（ア）及び（イ）の要件のいずれも満たす場合には、変動対価及びその事後的な変動のすべてを、1つの履行義務（あるいは単一の履行義務に含まれる1つの別個の財又はサービス）に配分するとされている（基準案第69項）。

（ア）変動性のある支払の条件が、当該履行義務を充足するための活動や当該別個の財又はサービスを移転するための活動（あるいは当該履行義務の充足による特定の結果又は別個の財又はサービスの移転による特定の結果）に個別に関連していること

（イ）契約における履行義務及び支払条件のすべてを考慮した場合、変動対価の額の全てを当該履行義務あるいは当該別個の財又はサービスに配分

することが、企業が権利を得ると見込む対価の額を描写すること

▶ 変動対価の配分に関する設例

後掲する【図表12】の設例（ライセンスの供与（設例））において、変動対価の全体を特定の履行義務に配分している例を示している。

3. 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

本公開草案においてステップ5では、約束した財又はサービスを顧客に移転することによって履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、充足した履行義務に配分された額で収益を認識するとされている（基準案第14項(5)）。

(1) 現行の日本基準又は日本基準における実務

現行の日本基準では、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り認識することとされている（企業会計原則 第二三B参照）。

商品等の販売に関して、実務上は、出荷基準、引渡基準又は検収基準等により、一時点で収益が認識されている。割賦販売については、割賦基準、すなわち割賦金の回収期限の到来の日又は入金の日収益を認識することも認められている（企業会計原則注解（注6）参照）。

また、役務の提供に関しては、一定の契約に従って継続して役務の提供を行う場合には、時間の経過を基礎として収益を認識することとされている（企業会計原則注

解（注5）参照）。

なお、工事契約や受注制作のソフトウェアについては別途の定めがあり、工事の進行途上において、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準が適用され、それ以外の場合は工事完成基準が適用される（工事契約会計基準第5項及び第9項参照）。

（2）本公開草案における取扱い

① 履行義務の充足による収益の認識

▶ 原則的な取扱い

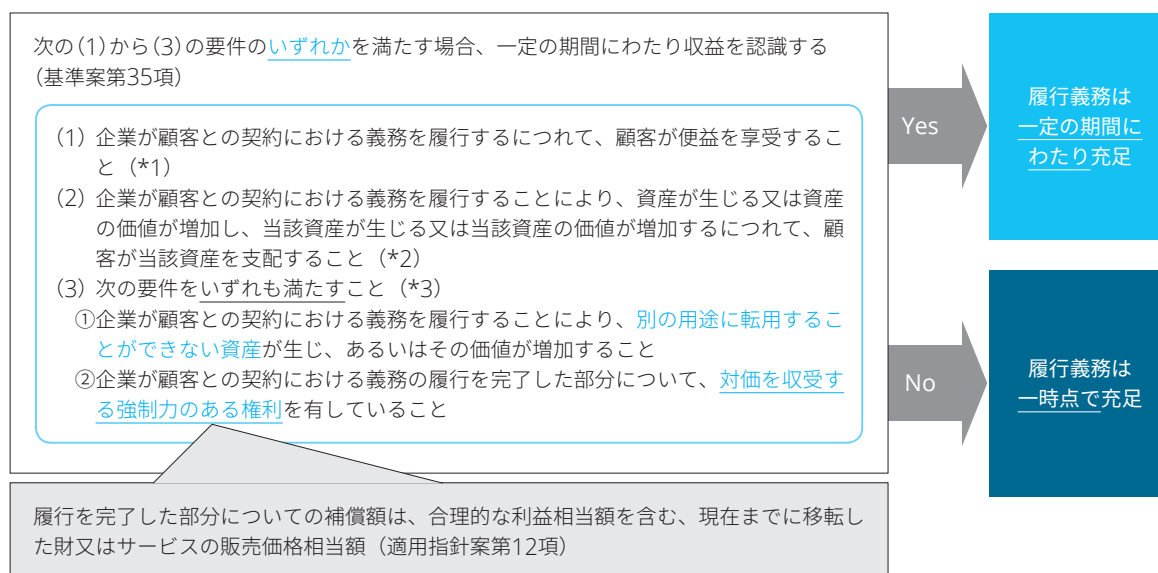
企業は約束した財又はサービス（以下「資産」と記載することもある。）を顧客に移転することによって履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識するとされており、資産が移転する

のは、顧客が当該資産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（基準案第32項）。

契約における取引開始日に、識別されたそれぞれの履行義務が、一定の期間にわたり充足されるものか、一時点で充足されるものかを判定するとされている（基準案第33項）。この判定に係る要件は【図表4】のとおりである。

なお、本公開草案では、現行の日本基準で認められている割賦販売における割賦基準に基づく収益認識については、代替的な取扱いを設けず、認められないものとされている（基準案第97項なお書き、適用指針案第157項参照）。

【図表4】一定の期間にわたり充足される履行義務かどうかの判定



*1 (1)の要件の適用にあたって、仮に他の企業が顧客に対する残存履行義務を充足する場合に、企業が現在までに完了した作業を大幅にやり直す必要がないときには、企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受するものとされている（適用指針案第9項参照）。例えば、日常的又は反復的なサービス（清掃サービスなど）が挙げられる。

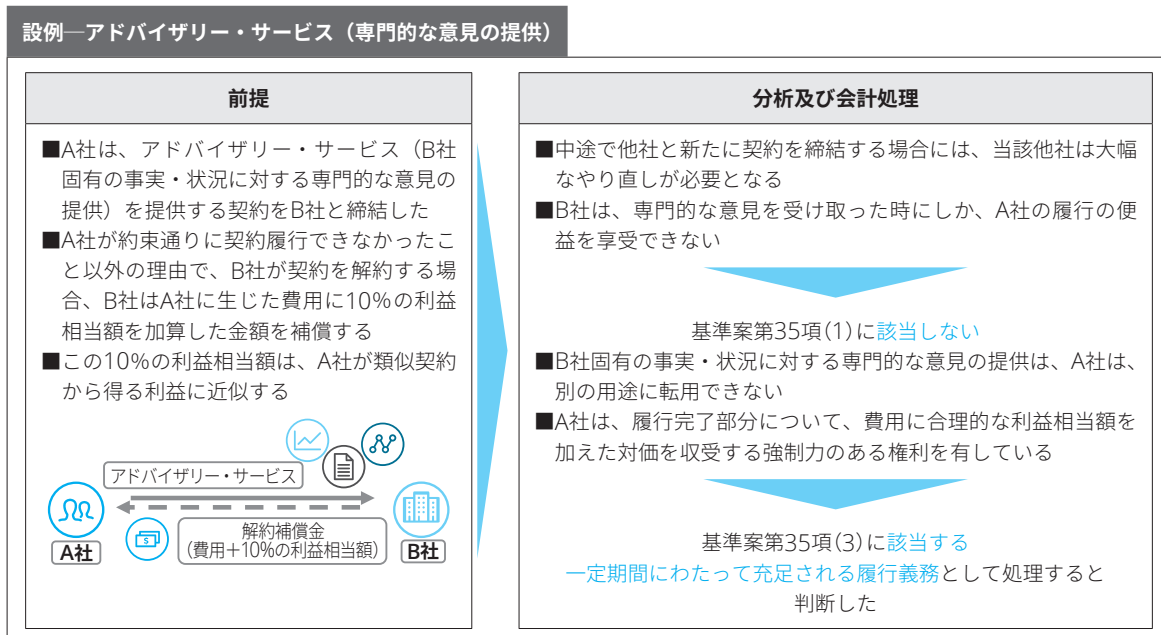
*2 (2)の要件は、企業が顧客との契約における義務を履行することにより生じる資産又は価値が増加する資産を顧客が支配している場合である。例えば、顧客の土地の上に建設を行う工事契約の場合には、一般的に、顧客は企業の履行から生じる仕掛品を支配するとされている（基準案第119項参照）。

*3 (3)の要件の適用にあたって、資産を別の用途に転用することができない場合とは、企業が履行するにつれて生じる資産又は価値が増加する資産を別の用途に容易に使用することが契約上制限されている場合、あるいは完成した資産を別の用途に容易に使用することが実務上制約されている場合であるとされている（適用指針案第10項参照）。また、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場合とは、契約期間にわたり、企業が履行しなかったこと以外の理由で契約が解約される際に、少なくとも履行を完了した部分についての補償を受ける権利を有している場合であるとされている（適用指針案第11項参照）。

▶ 一定の期間にわたり充足される履行義務かどうかの判定に関する設例
一定の期間にわたり充足される履行義務かどうか

の判定について、【図表5】、【図表6 - 1】及び【図表6 - 2】の設例を用いて解説する。

【図表5】一定の期間にわたり充足される履行義務かどうかの判定(1)



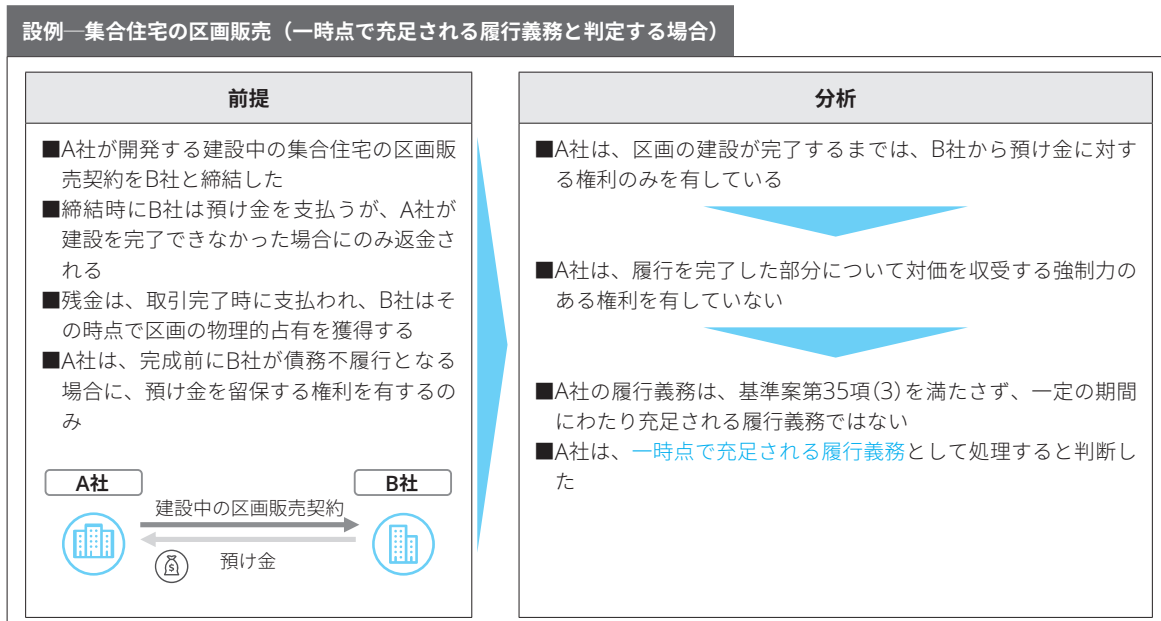
【図表5】の設例では、基準案第35項(1)の要件（契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること）について、専門的な意見は顧客B社固有の事実及び状況に関するものであり、サービスの中で他社へ引継ぐ場合は作業の大幅なやり直しが必要となること、B社は専門的な意見を受け取った時にしかA社の履行の便益を享受できないことを考慮して、当該要件に該当しないと判断している。

また、基準案第35項(3)の要件（別の用途に転用

できないこと及び対価を収受する強制力のある権利を有すること）について、専門的な意見の形成は、A社が他に転用できる資産を創出しないことと、A社は現在までに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から、当該要件に該当すると判断している。

これにより、当該アドバイザー・サービスは、一定の期間にわたり充足される履行義務として処理すると判断している。

【図表6-1】一定の期間にわたり充足される履行義務かどうかの判定(2)

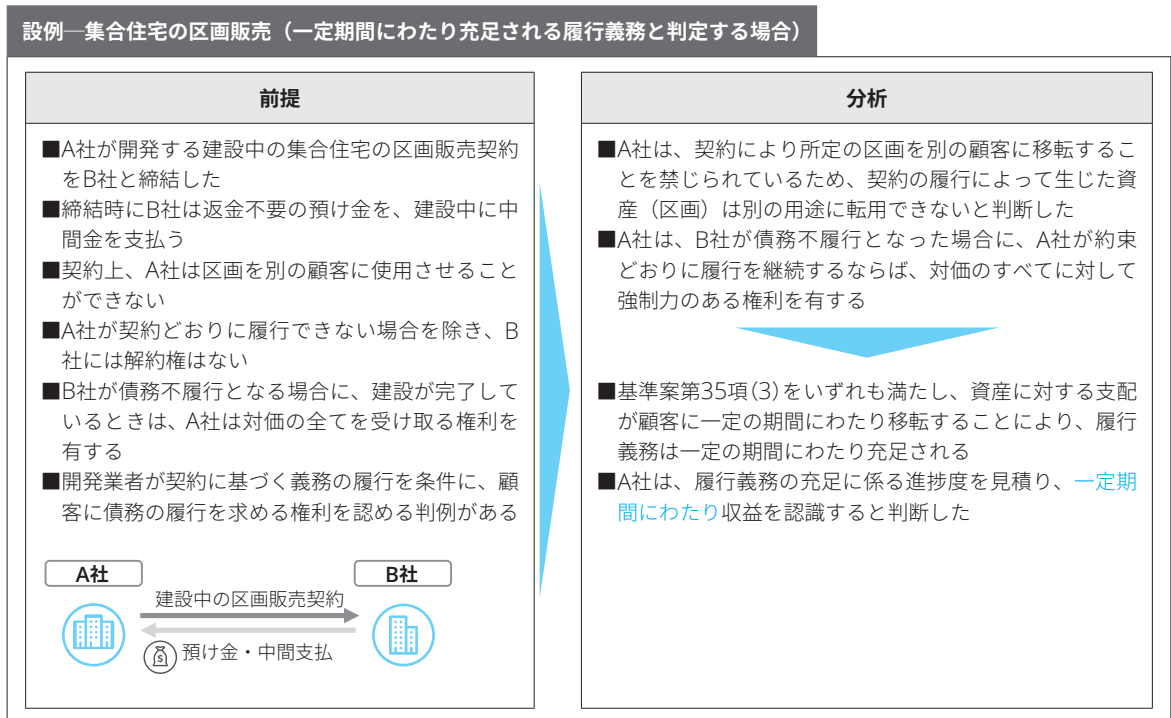


【図表6-1】の設例では、区画の建設が完了するまでは、A社は顧客B社が支払った預け金に対する権利しか有していないため、現在までに完了した履行について支払いを受ける強制力のある権利を有し

ておらず、基準案第35項(3)の要件に該当しないと判断している。

よって、A社は区画の販売について、一時点で充足される履行義務であると判断している。

【図表6-2】 一定の期間にわたり充足される履行義務かどうかの判定(3)



【図表6-2】の設例ではA社は契約上、所定の区画を別の顧客に使用させることができないため、契約の履行によって生じた資産（区画）は別の用途に転用できないこと、及びB社が債務不履行となった場合に、A社が約束どおりに履行を継続するならば、対価のすべてに対して強制力のある権利を有するため、基準案第35項(3)の要件に該当すると判断している。

よって、A社は区画の販売について、一定期間にわたり充足される履行義務であると判断している。

- ▶ 我が国独自で追加的に定めた代替的な取扱い
 - 期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア
 - 工事契約及び受注制作のソフトウェアについて、契約における取引開始日から完全に履行義務を充足すると見込まれる時点までの期間がごく短い場合には、一定の期間にわたり収益を認識せず、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識することができるとされている（適用指針案第94項、第95項参照）。
 - 船舶による運送サービス
 - 一定の期間にわたり収益を認識する船舶による運送サービスについて、一航海の船舶が発港地を出発

してから帰港地に到着するまでの期間が通常の期間（運送サービスの履行に伴う空船廻航期間を含み、運送サービスの履行を目的としない船舶の移動又は待機期間を除く。）である場合には、複数の顧客の貨物を積載する船舶の一航海を単一の履行義務とすたうで、当該期間にわたり収益を認識することができる（適用指針案第96項）。

② 履行義務の充足に係る進捗度

▶ 原則的な取扱い

一定の期間にわたり充足される履行義務については、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識するとされている（基準案第38項、第41項参照）。

進捗度の見積りは、単一の方法で、類似の履行義務及び状況に首尾一貫した方法を適用するとされている（基準案第39項参照）。また、履行義務の充足に係る進捗度は、各決算日に見直し、当該進捗度の見積りを変更する場合には、会計上の見積りの変更として処理するとされている（基準案第40項）。なお、進捗度の適切な見積りの方法には、アウトプット法とインプット法があり、財又はサービスの性質を考慮して決定するとされている（【図表7】）。

【図表7】 履行義務の充足に係る進捗度の見積方法

アウトプット法（適用指針案第17項）	インプット法（適用指針案第20項～第22項）
<p>■現在までに移転した財又はサービスの顧客にとっての価値を直接的に見積るものであり、現在までに移転した財又はサービスと契約において約束した残りの財又はサービスとの比率に基づき、収益を認識するものである</p> <div style="border: 1px solid #00aaff; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>使用される指標（例）</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) 現在までに履行を完了した部分の調査 (2) 達成した成果の評価 (3) 達成したマイルストーン (4) 経過期間 (5) 生産単位数 (6) 引渡単位数 </div>	<p>■履行義務の充足に使用されたインプットと契約における取引開始日から履行義務を完全に充足するまでに予想されるインプットの比率に基づき、収益を認識するものである</p> <div style="border: 1px solid #00aaff; padding: 5px; margin-top: 10px; border-radius: 10px;"> <p>使用される指標（例）</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) 消費した資源 (2) 発生した労働時間 (3) 発生したコスト (4) 経過期間 (5) 機械使用時間 </div> <div style="border: 1px dashed #ccc; padding: 5px; margin-top: 10px; text-align: center;"> <p>企業のインプットが履行期間を通じて均等に費消される場合には、収益を定額で認識することが適切となることがある</p> </div> <p>▶コストに基づくインプット法</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) 発行したコストが、履行義務の充足に係る進捗度に寄与しない場合 (2) 発生したコストが、履行義務の充足に係る進捗度に比例しない場合 <div style="text-align: center; margin-top: 10px;"> <p>▼</p> <div style="border: 1px solid #00aaff; padding: 2px 10px; display: inline-block;">進捗度の見積りを修正する</div> </div>

一方、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる時まで、回収することが見込まれる費用の額で収益を認識するとされている（基準案第42項）。

▶ 履行義務の充足に係る進捗度の見積りに関する設例
【図表8】では、履行義務の充足に係る進捗度について、コストに基づくインプット法（適用指針案第20項参照）による見積りに関する設例を取り上げている。

【図表8】 履行義務の充足に係る進捗度の見積り

設例—履行義務の充足に係る進捗度の見積り（インプット法）																																						
前提		分析と会計処理																																				
<p>■X1年度にA社が商業施設を改装して新しい昇降機を設置する契約を、B社と締結した</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr style="background-color: #00aaff; color: white;"> <th>(A) 取引価格</th> <th>(B) 昇降機の予想原価</th> <th>(C) その他の予想原価</th> <th>(D) 予想原価合計</th> </tr> <tr> <td>10,000千円</td> <td>3,000千円</td> <td>5,000千円</td> <td>8,000千円</td> </tr> </table> <p style="background-color: #00aaff; color: white; padding: 2px;">(E) X1年度末までのその他実際原価発生額（昇降機を除く）</p> <p style="text-align: right; padding-right: 20px;">1,000千円</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 昇降機の設置を含む改装サービスは、一定の期間にわたり充足される単一の履行義務と判断した ▶ B社は、昇降機の引き渡し時点（X1年度）でその支配を獲得するが、X2年度まで設置されない ▶ 昇降機の調達原価3,000千円は、履行義務を完全に充足するための予想原価合計8,000千円に比して重要 ▶ A社は、昇降機的设计や製造に関与しない 				(A) 取引価格	(B) 昇降機の予想原価	(C) その他の予想原価	(D) 予想原価合計	10,000千円	3,000千円	5,000千円	8,000千円																											
(A) 取引価格	(B) 昇降機の予想原価	(C) その他の予想原価	(D) 予想原価合計																																			
10,000千円	3,000千円	5,000千円	8,000千円																																			
<p>■昇降機の調達原価（3,000千円）を進捗度の見積りに含めると、自らの履行の程度を過大に表示することになると判断し、進捗度の見積りでは、昇降機の調達原価を発生コスト及び取引価格から除外する</p> <p>■A社は、昇降機の移転に係る収益を昇降機の調達原価と同額で認識する</p> <div style="text-align: center; margin-top: 10px;"> <p>▼</p> </div> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr style="background-color: #00aaff; color: white;"> <th colspan="4">収益の計上（X1年期末）</th> <th style="text-align: right;">（千円）</th> </tr> <tr> <td style="width: 25%;">(借) 契約資産</td> <td style="width: 25%;">4,400</td> <td style="width: 25%;">(貸) 売上高</td> <td style="width: 25%;">4,400</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="5">= (10,000千円^(A) - 3,000千円^(B)) × 進捗度20%</td> </tr> <tr> <td colspan="5">= (1,000千円^(E) ÷ 5,000千円^(C) × 100%) + 3,000千円^(B)</td> </tr> <tr style="background-color: #00aaff; color: white;"> <th colspan="4">原価の計上（X1年期末）</th> <th style="text-align: right;">（千円）</th> </tr> <tr> <td>(借) 売上原価</td> <td>4,000</td> <td>(貸) 未払金</td> <td>4,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="5">= 1,000千円^(E) + 3,000千円^(B)</td> </tr> </table>				収益の計上（X1年期末）				（千円）	(借) 契約資産	4,400	(貸) 売上高	4,400		= (10,000千円 ^(A) - 3,000千円 ^(B)) × 進捗度20%					= (1,000千円 ^(E) ÷ 5,000千円 ^(C) × 100%) + 3,000千円 ^(B)					原価の計上（X1年期末）				（千円）	(借) 売上原価	4,000	(貸) 未払金	4,000		= 1,000千円 ^(E) + 3,000千円 ^(B)				
収益の計上（X1年期末）				（千円）																																		
(借) 契約資産	4,400	(貸) 売上高	4,400																																			
= (10,000千円 ^(A) - 3,000千円 ^(B)) × 進捗度20%																																						
= (1,000千円 ^(E) ÷ 5,000千円 ^(C) × 100%) + 3,000千円 ^(B)																																						
原価の計上（X1年期末）				（千円）																																		
(借) 売上原価	4,000	(貸) 未払金	4,000																																			
= 1,000千円 ^(E) + 3,000千円 ^(B)																																						

ここでは、昇降機を調達するために発生したコストが、履行義務の充足に係る進捗度に比例しているかどうかを評価し（適用指針案第21項、第22項参

照）、その結果、昇降機の調達原価については、インプット法を修正して、発生したコストの額で収益を認識する（すなわち、利益相当額はゼロ）としている。

- ▶ 我が国独自で追加的に定めた代替的な取扱い
 - 契約の初期段階における原価回収基準の取扱い

一定の期間にわたり充足される履行義務について、契約の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合には、当該契約の初期段階に収益を認識せず、当該進捗度を合理的に見積ることができる時から収益を認識することができる（適用指針案第98項）。

③ 一時点で履行義務が充足される場合

- ▶ 原則的な取扱い

履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、一時点で充足される履行義務として、資産に対する支配を顧客に移転することにより当該履行義務が充足される時に、収益を認識するとされている（基準案第36項）。

資産に対する支配とは、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（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。）であり（基準案第34項）、支配の移転を検討する際には、例えば、次に掲げる指標を考慮するとされている（基準案第37項）。

- 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
- 顧客が資産に対する法的所有権を有していること
- 企業が資産の物理的占有を移転したこと
- 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
- 顧客が資産を検収したこと

- ▶ 我が国独自で追加的に定めた代替的な取扱い
 - 出荷基準等の取扱い

商品又は製品の国内の販売において、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時

（例えば、顧客による検収時）までの期間が通常の期間である場合には、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの間の一時点（例えば、出荷時や着荷時）に収益を認識することができる（適用指針案第97項）。

ここで、「通常の期間である場合」とは、当該期間が国内における出荷及び配送に要する日数に照らして取引慣行ごとに合理的と考えられる日数である場合をいうとされている（適用指針案第97項参照）。

4. 特定の状況又は取引における取扱い

本公開草案では、特定の状況又は取引について適用される指針を定めており、本稿では、主としてステップ5に関連するものとして、買戻契約及びライセンスの供与について取り上げる。

(1) 買戻契約

① 現行の日本基準又は日本基準における実務

我が国においては、一般的に定めはない。

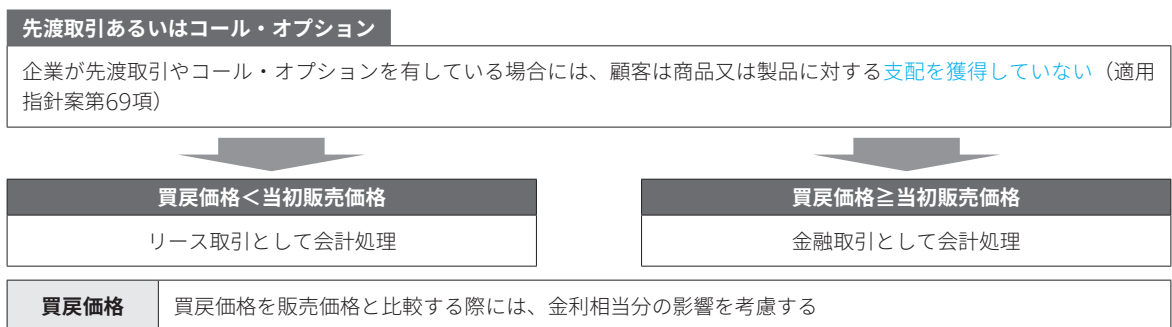
② 本公開草案における取扱い

買戻契約とは、企業が商品又は製品を販売するとともに、同一の契約又は別の契約のいずれかにより、当該商品又は製品を買い戻すことを約束するあるいは買い戻すオプションを有する契約であり、一般的に、次の3つの形態があるとされている（適用指針案第138項）。

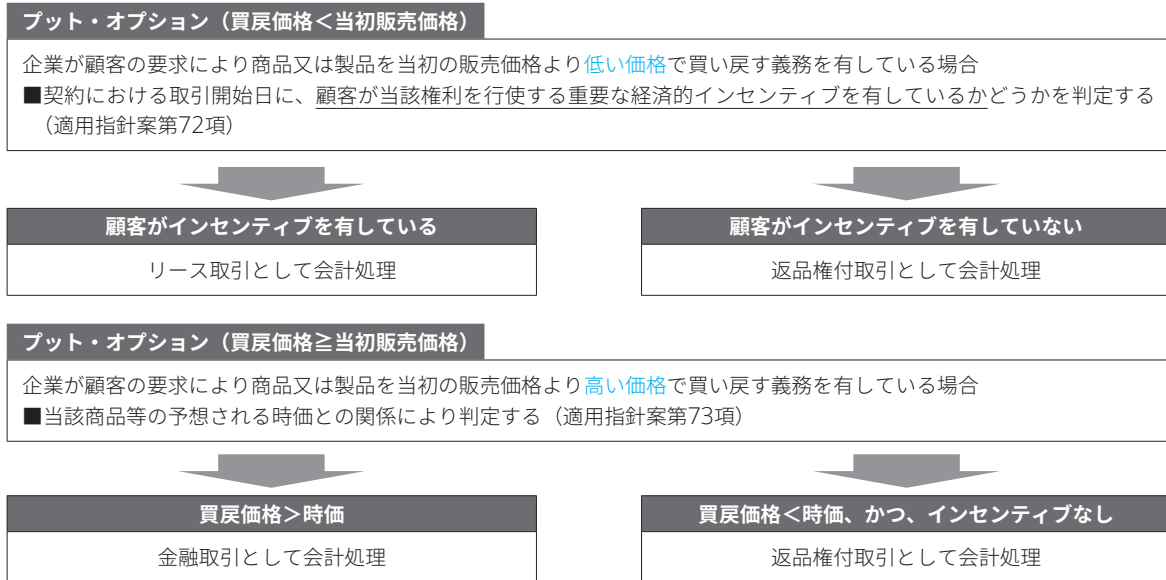
- 企業が商品又は製品を買い戻す義務（先渡取引）
- 企業が商品又は製品を買い戻す権利（コール・オプション）
- 企業が顧客の要求により商品又は製品を買い戻す義務（プット・オプション）

買戻契約は、契約条件、買戻価格と販売価格の関係等に応じて、リース取引、金融取引又は返品権付きの販売のいずれかとして処理するとされている（【図表9-1】、【図表9-2】）。

【図表9-1】 買戻契約（先渡取引あるいはコール・オプションの場合）



【図表9-2】 買戻契約（プット・オプションの場合）



▶ 買戻契約（コール・オプションの場合）に関する設例

【図表10-1】は、企業が製品を買い戻す権利（コ

ール・オプション）を有する場合に、買戻価格が当初販売価格を上回っており、金融取引として会計処理を行う設例を示している。

【図表10-1】 買戻契約（コール・オプションの場合）

設例—買戻契約 コール・オプションの場合（金融取引）

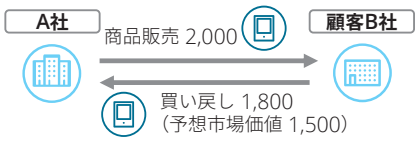
前提	分析及び会計処理																								
<ul style="list-style-type: none"> ■ X1年1月1日に、A社は、商品Sを2,000千円でB社に販売する契約を締結 ■ 契約では、X1年12月31日以前に商品Sを2,200千円で買い戻す権利（コール・オプション）をA社に付与 ■ X1年12月31日にオプションは未行使のまま消滅 	<ul style="list-style-type: none"> ■ A社に買戻権があり、B社には商品の使用を指図する能力や商品からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力が制限されている ■ 買戻価格2,200千円は、当初の販売価格2,000千円を超える <p>↓</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 金融取引として、A社は、受け取った現金を借入金として認識する <table border="1"> <tr> <td colspan="4">X1年1月1日の会計処理 (千円)</td> </tr> <tr> <td>(借)現金預金</td> <td>2,000</td> <td>(貸)借入金</td> <td>2,000</td> </tr> </table> <ul style="list-style-type: none"> ■ 買戻価格と受け取った現金の差額を利息として処理する <table border="1"> <tr> <td colspan="4">X1年12月31日の会計処理 (千円)</td> </tr> <tr> <td>(借)支払利息</td> <td>200</td> <td>(貸)借入金</td> <td>200</td> </tr> </table> <ul style="list-style-type: none"> ■ 未行使オプションが消滅したため、負債の消滅と収益を認識する <table border="1"> <tr> <td colspan="4">X1年12月31日の会計処理 (オプション消滅時) (千円)</td> </tr> <tr> <td>(借)借入金</td> <td>2,200</td> <td>(貸)売上高</td> <td>2,200</td> </tr> </table>	X1年1月1日の会計処理 (千円)				(借)現金預金	2,000	(貸)借入金	2,000	X1年12月31日の会計処理 (千円)				(借)支払利息	200	(貸)借入金	200	X1年12月31日の会計処理 (オプション消滅時) (千円)				(借)借入金	2,200	(貸)売上高	2,200
X1年1月1日の会計処理 (千円)																									
(借)現金預金	2,000	(貸)借入金	2,000																						
X1年12月31日の会計処理 (千円)																									
(借)支払利息	200	(貸)借入金	200																						
X1年12月31日の会計処理 (オプション消滅時) (千円)																									
(借)借入金	2,200	(貸)売上高	2,200																						

買戻契約を金融取引として処理する場合には、商品又は製品を引き続き認識するとともに、顧客から受け取った対価について金融負債を認識し、顧客から受け取る対価の額と顧客に支払う対価の額との差額については、金利等として認識するとされている（適用指針案第70項）。

▶ 買戻契約（プット・オプションの場合）に関する設例

【図表10-2】は、企業が顧客の要求により製品を買い戻す義務（プット・オプション）を有する場合に、リース取引として会計処理を行う設例を示している。

【図表10-2】買戻契約（プット・オプションの場合）

前提	分析及び会計処理
<p>■A社は、X1年1月1日に、商品Sを2,000千円でB社（顧客）に販売する契約を締結</p> <p>■契約には、B社の要求により、X1年12月31日以前に商品Sを1,800千円で買い戻す義務をA社が負うプット・オプションが含まれている</p> <p>■X1年12月31日時点で予想される商品Sの市場価値は1,500千円であった</p> 	<p>■A社は、買戻価格1,800千円が買戻日時点での商品Sの予想市場価値1,500千円を大幅に超えるため、B社がプット・オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有していると判断した</p> <p>■A社は、B社が商品Sの使用を指図する能力や商品S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いるため、商品Sに対する支配はB社に移転しないと結論付けた</p> <p style="text-align: center;">▼</p> <p>リース会計基準に従ったリース取引として処理する（適用指針案第72項）</p>

顧客がプット・オプションを行使しなければ資産の支配は顧客に移転することになるため、顧客に当該プット・オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有しているかどうかの判断によって、会計処理が異なることに留意が必要である。

この設例では、顧客がインセンティブを有していると判断し、リース取引として処理するとしているが、仮に、顧客がインセンティブを有していないとした場合には、当初販売時点で資産の支配が顧客に移転した上で、顧客から買戻しの要求を受ける可能性を考慮して、返品権付取引として処理することとされている（適用指針案第72項参照）。

(2) ライセンスの供与

① 現行の日本基準又は日本基準における実務

我が国においては、ライセンスを供与する取引について、一般的な定めはない。個々の契約の内容を勘案して、入金時に収益を認識する方法や契約期間にわたり

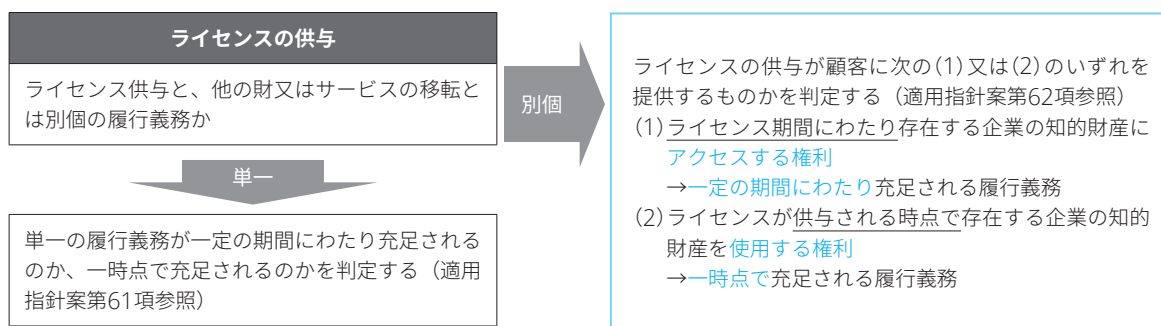
収益を認識する方法など、様々な実務が存在していると考えられる（「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」論点5、日本公認会計士協会 会計制度委員会研究報告第13号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）—IAS第18号「収益」に照らした考察—」ケース65からケース67参照）。

② 本公開草案における取扱い

▶ **ライセンスの供与**

顧客との契約が、財又はサービスを移転する約束に加えて、ライセンスを供与する約束を含む場合、ライセンスを供与する約束が、他の財又はサービスを移転する約束と別個の履行義務かどうかを判定し、ライセンスを供与する約束の性質に応じて、一定の期間にわたり収益を認識するか、又は一時点で収益を認識するかを判断するとされており（適用指針案第61項から第66項参照）、【図表11】のとおりである。

【図表11】 ライセンスの供与



企業の約束の性質の判定（適用指針案第63項）

以下のすべてに該当する場合には、企業の知的財産に アクセスする権利 を提供するものである

- (1) ライセンスにより顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことが、契約により定められている又は顧客により合理的に期待されていること
- (2) 顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える企業の活動により、顧客が 直接的に影響を受けること
- (3) 顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える企業の活動の結果として、企業の活動が生じるにつれて、財又はサービスが顧客に移転しないこと

該当しない

いずれかに該当しない場合には、企業の知的財産を 使用する権利 を提供するもの（適用指針案第64項）

知的財産に著しく影響を与えるケース（適用指針案第65項）

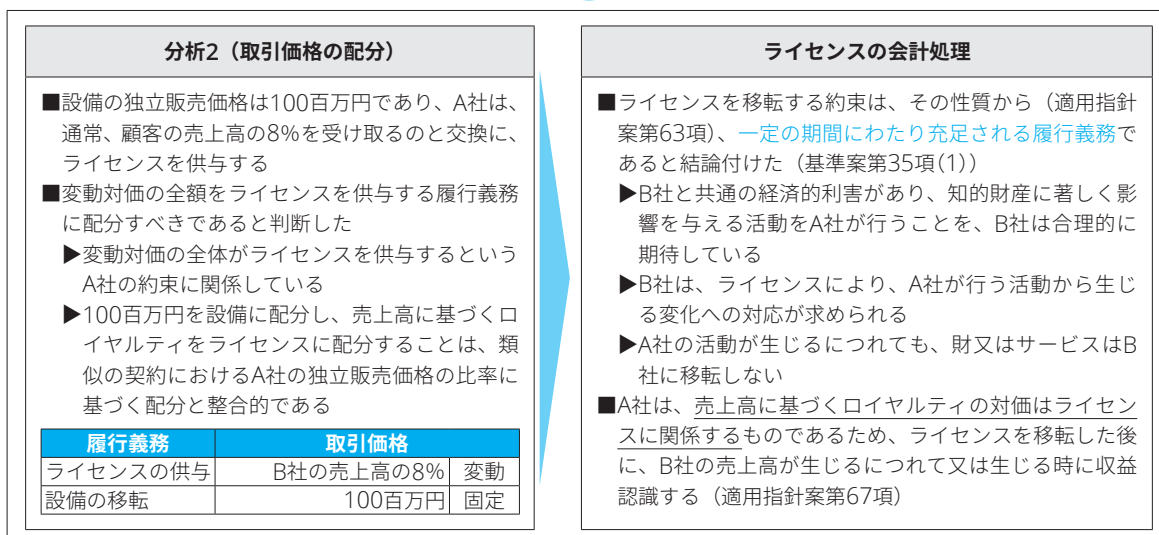
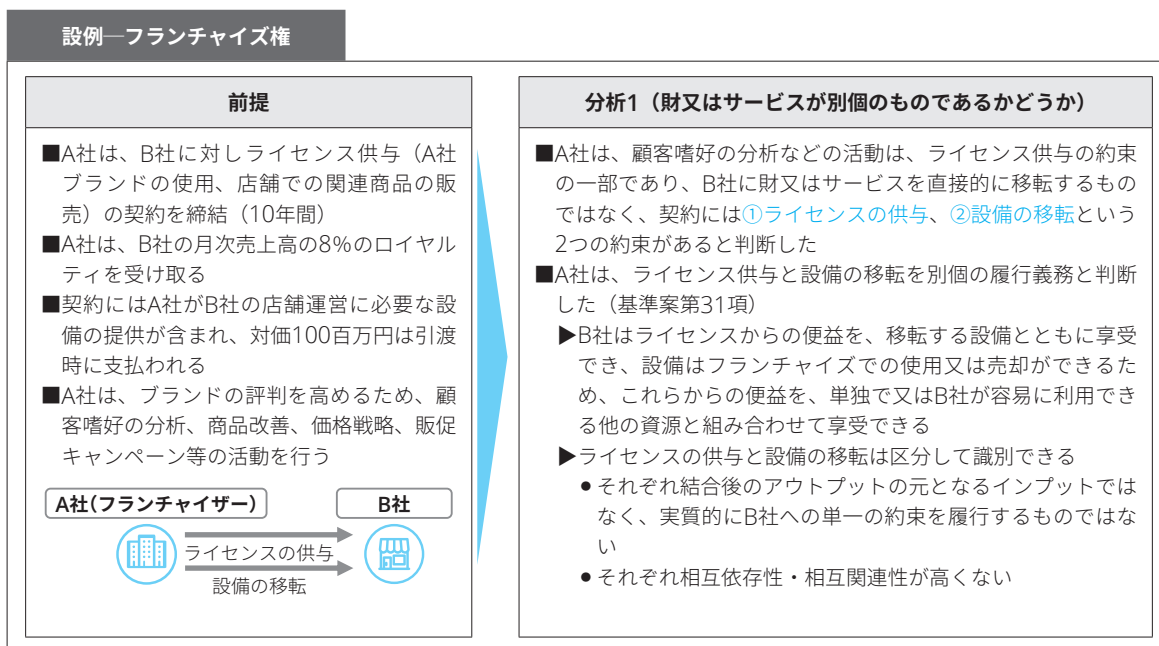
- (1) 当該企業の活動が、知的財産の形態又は機能性を著しく変化させると見込まれること
- (2) 顧客が知的財産からの便益を享受する能力が、当該企業の活動により得られること又は当該企業の活動に依存していること

▶ **売上高又は使用量に基づくロイヤルティ**

知的財産のライセンス供与に対して受け取る売上高又は使用量に基づくロイヤルティが知的財産のライセンスのみに関連している場合、あるいは当該ロイヤルティにおいて知的財産のライセンスが支配的な項目である場合には、次の(1)又は(2)のいずれか遅い方で、当該売上高又は使用量に基づくロイヤルティについて収益を認識するとされている（適用指針案第67項）。

- (1) 知的財産のライセンスに関連して顧客が売上高を計上する時又は顧客が知的財産のライセンスを使用する時
 - (2) 売上高又は使用量に基づくロイヤルティの一部又は全部が配分されている履行義務が充足（あるいは部分的に充足）される時
- ▶ **ライセンスの供与に関する設例**
 ライセンスの供与（フランチャイズ権）の設例について、【図表12】を用いて解説する。

【図表12】 ライセンスの供与（設例）



この設例では、フランチャイザーであるA社はB社（顧客）に対して、A社のブランドを使用し、関連商品を販売する権利を提供するフランチャイズのライセンスを供与するとともに、フランチャイズ店舗の運営に必要な設備を提供している。

まず、財又はサービスが別個のものであるかを判定する（会計基準案第31項参照）。判定の結果、ライセンスを供与する約束と設備を移転する約束は別個のものであり、2つの履行義務を識別している。

取引価格の配分においては、変動対価（売上高に基づくロイヤルティ）の全額を、会計基準案第69項の要件に照らし、ライセンスを供与する履行義務に配分すべきと判断している（本稿「2. (2)③変

動対価の配分」参照）。

ライセンスの供与については、その性質を評価し（適用指針案第63項参照）、約束の性質はライセンス期間を通して、A社の知的財産へのアクセスを最新の状態でB社に提供することであり、一定の期間にわたり充足される履行義務であると結論付けている（基準案第35項(1)参照）。

また、売上高に基づくロイヤルティの形式による対価はライセンスに関係することから、適用指針案第67項を適用し、B社の売上高が生じるにつれて又は生じる時に収益を認識するとしている。

以上