

「収益認識に関する会計基準等」インダストリー別解説シリーズ（4）

第4回 製造業

公認会計士 くろさき 黒崎 しんのすけ 進之介

はじめに

2018年3月30日に企業会計基準第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。）、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」といい、これらを合わせて「収益認識会計基準等」という。）が公表されている。

本稿では、収益認識会計基準等のうち製造業において検討が必要と考えられる項目について、収益認識会計基準17項(1)から(5)に定められているステップごとに解説する。

1. 履行義務の識別

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、次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（収益認識会計基準32項参照）。

- (1) 別個の財又はサービス（収益認識会計基準34項参照）（あるいは別個の財又はサービスの束）
- (2) 一連の別個の財又はサービス（特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財又はサービス）（収益認識会計基準33項参照）

なお、顧客に約束した財又はサービスは、次の要件のいずれも満たす場合には、別個のものとする（収益認識会計基準34項参照）。

- (1) 当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することができること、あるいは、当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせると顧客が便益を享受することができること（すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなる可能性があること）
- (2) 当該財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できること（すなわち、当該財又はサービスを顧客に移転する約束が契約の観点において別個のものとなること）

〈機械販売に関する論点について〉

契約における履行義務が何かを評価する必要がある。一般的に機械販売については、出荷、納品、据付、試運転及び検収等のプロセスがあるが、例えば、契約に機械

設備本体の引渡と据付作業に係る履行義務が契約に含まれている場合、据付作業が顧客への機械設備本体の引渡と別個の履行義務として識別されるのか、別個ではない履行義務として識別されるのかを評価する必要がある。具体的には、収益認識会計基準34項(1)については、顧客が単独で便益を享受できるか、顧客が容易に利用できる他の資源（据付業者等）と組み合わせると顧客が便益を享受することができるかなどを評価することになる。また、収益認識会計基準34項(2)については、顧客との約束の性質が、契約において、設備本体と据付作業のそれぞれを個々に移転するものか、あるいは、それらをインプットとして使用した結果生じる結合後のアウトプットを移転するものかを判断する（収益認識適用指針6項参照）。例えば、顧客との約束が、設備本体と据付作業を結合後のアウトプットに統合する重要なサービスを提供しているか、据付作業が設備本体を著しく修正する又は顧客仕様のものとするか、設備本体と据付作業の相互依存性又は相互関連性が高く、それぞれが他方に対して著しく影響を受けるかどうか等を評価することになる（収益認識適用指針設例6-3参照）。

なお、収益認識に係る会計処理は以下となるものと考えられる。

・別個の財又はサービスと評価した場合

設備本体の引渡と据付作業を別個の財又はサービスとして評価した場合は、据付作業と機械設備本体の引渡に係る履行義務を区別して把握し、取引価格をそれぞれに配分して会計処理する必要がある。

・別個ではない財又はサービスと評価した場合

据付作業を、機械設備本体の引渡と別個ではない財又はサービスとして評価した場合は、一体として会計処理を行う。

〈履行義務の識別に係る代替的な取扱いについて〉

顧客と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が乏しい場合には、当該約束が履行義務であるかについて評価しないことができるとされている。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にな

る（収益認識適用指針93項参照）。

2. 取引価格の算定

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。）をいう（収益認識会計基準8項参照）。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とされている（収益認識会計基準47項参照）。

顧客により約束された対価の性質、時期及び金額は、取引価格の見積りに影響を与える。取引価格を算定する際には、次の①から④のすべての影響を考慮するとされている（収益認識会計基準48項参照）。

- ① 変動対価
- ② 契約における重要な金融要素
- ③ 現金以外の対価
- ④ 顧客に支払われる対価

ここでは、変動対価及び顧客に支払われる対価に関する論点を解説する。

(1) 変動対価

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（収益認識会計基準50項）。変動対価の見積りにおいては、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（最頻値）による方法又は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（期待値）による方法のいずれかのうち、企業が権利を得ることとなる対価の額をより適切に予測できる方法を用いることとされている（収益認識会計基準51項参照）。ただし、見積られた変動対価の額については、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高い部分に限り、取引価格に含めるとされており、変動対価の見積りにあたっては留意が必要である（収益認識会計基準54項参照）。

〈仮単価による取引に関する論点について〉

化学メーカー等においては、当初あらかじめ合意した一定の単価（以下「仮単価」という）を取引価格として取引を実施し、事後において、関連する素材価格の変動等に応じて、事後的な交渉で定められた価格や、あらかじめ決められた算定式に基づき、取引価格を最終的に決定する取引がある。当該仮単価による取引における対価は、変動対価に該当する。実務上、最終的な取引価格の決定が、四半期末又は年度末をまたぐ場合においては、変動対価について最善の見積りが必要となる。当該変動対価の見積りにあたっては、契約条件や取引慣行等を考慮し、最頻値による方法又は期待値による方法のいずれかのうち、対価の額をより適切に予測できる方法を用いることになると考えられる。見積られた変動対価の額については、取引価格が最終的に決定した際に、それまで

に計上した収益の著しい減額が発生しないように見積る必要があると考えられる。

〈変動対価に係る代替的な取扱いについて〉

変動対価については、会計基準の開発に係る審議の過程で、我が国において、財又はサービスを顧客に移転する時に変動対価の額を見積ることが極めて困難な取引があるとの懸念が聞かれており、代替的な取扱いを検討されたが、半年ごと（第2四半期末及び年度末）に不確実性が解消される変動対価であれば、第1四半期及び第3四半期のみ限定的な取扱いとなることや、交渉によって対価の額が確定する取引については、変動対価の額を見積ることが実務上困難なものも存在すると想定されるが、その見積りの判断に資する要件を一意的に定めることが困難であると考えられることを踏まえ、代替的な取扱いを定めないこととなった（収益認識適用指針183項参照）。

〈リベートに関する論点について〉

製造業においては、顧客への販売数量や販売金額などに応じて一定額をリベートとして支払う場合がある。このようなリベートについても変動対価に該当することとなる（収益認識適用指針23項参照）。リベートの金額が、販売数量や販売金額などの条件達成の度合いに応じて決定される場合は、各四半期末及び年度末において条件達成の確度等を考慮して、収益認識会計基準51項に基づき、取引価格を見積ることになると考えられる。見積られた変動対価の額については、リベートの算定根拠となる販売数量や販売金額等が最終的に確定した際に、それまでに計上された収益の著しい減額が発生しないように見積る必要があると考えられる。

(2) 顧客に支払われる対価

顧客に支払われる対価は、企業が顧客（あるいは顧客から企業の財又はサービスを購入する他の当事者）に対して支払う又は支払うと見込まれる現金の額や、顧客が企業（あるいは顧客から企業の財又はサービスを購入する他の当事者）に対する債務額に充当できるもの（例えば、クーポン）の額を含むとされている。顧客に支払われる対価の会計処理については、顧客から受領する別個の財又はサービスと交換に支払われるものである場合を除き、取引価格から減額することとされている（収益認識会計基準63項参照）。

〈販売業者や最終顧客に対する支払に関する論点について〉

製造業においては、企業が販売業者に製品を販売し、その後販売業者や最終顧客に対して企業が一定額を支払う場合がある。現行の実務においては、当該販売業者や最終顧客に対する支払について、収益の減額とする例と営業費用とする例の双方が見られると考えられる。収益認識会計基準においては、顧客（あるいは顧客から企業の財又はサービスを購入する他の当事者）に支払われ

る対価は、顧客から受領する別個の財又はサービスと交換に支払われるものである場合を除き、取引価格から減額するとされている。なお、顧客に支払われる対価に変動対価が含まれる場合においては、先述のとおり取引価格を見積ることになると考えられる（収益認識会計基準63項参照）。

3. 履行義務の充足による収益の認識

企業は約束した財又はサービスを顧客に移転することにより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。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（収益認識会計基準35項参照）。

(1) 一定の期間にわたり充足される履行義務

次の要件のいずれかを満たす場合、資産に対する支配を顧客に一定の期間にわたり移転することにより、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識するとされている（収益認識会計基準38項参照）。

- ① 企業が顧客との契約における義務を履行することによって、顧客が便益を享受すること
- ② 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、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること
- ③ 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、別の用途に転用することができない資産が生じること、かつ、企業が顧客との契約における義務の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

〈特殊仕様製品の販売に関する論点について〉

顧客の特殊仕様で生産した製品の販売について、企業が当該製品を生産することにより別の用途に転用することができない資産が生じ、かつ、企業が生産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においては、一時点ではなく、一定の期間にわたり収益を認識する可能性がある。ここで、履行が完了した部分について対価を収受する権利の有無及び当該権利の強制力の有無を判定するにあたっては、契約条件及び当該契約条件を補足する又は覆す可能性のある法令や判例等を考慮することとされている（収益認識適用指針13項参照）。

(2) 一時点で充足される履行義務

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。ここで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。）をいう（収益認識会計基準37項参照）また、支配の移転を検討する際には、例えば、次の指標を考慮するとされている（収益認識会計基準40項参照）。

- ① 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
- ② 顧客が資産に対する法的所有権を有していること
- ③ 企業が資産の物理的占有を移転したこと
- ④ 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
- ⑤ 顧客が資産を検収したこと

〈出荷基準に係る代替的な取扱いについて〉

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までの期間が通常の間である場合には、出荷時から当該商品又は製品が顧客に移転されるまでの間の一時点（例えば、出荷時や着荷時）に収益認識することができるかとされている。通常の間である場合とは、当該期間が国内における出荷日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（収益認識適用指針98項参照）。国内における配送においては、数日間程度の取引が多いと考えられる。

〈請求済未出荷契約に関する論点について〉

請求済未出荷契約とは、企業が商品又は製品について顧客に対価を請求したが、将来において顧客に移転するまで、企業が当該商品又は製品の物理的占有を保持する契約をいう。当該契約については、商品又は製品を移転する履行義務をいつ充足したかを判断するうえで、顧客が当該商品又は製品の支配をいつ獲得したかを考慮する必要がある（収益認識適用指針77項及び78項参照）。

請求済未出荷契約においては、収益認識会計基準39項及び40項の定め（支配に関する定め）を適用したうえで、次の要件のすべてを満たす場合には、顧客が商品又は製品の支配を獲得するとされている（収益認識適用指針79項参照）。

- ① 請求済未出荷契約を締結した合理的な理由があること
- ② 当該商品又は製品が、顧客に属するものとして区分して識別されていること
- ③ 当該商品又は製品について、顧客に対して物理的に移転する準備が整っていること
- ④ 当該商品又は製品を使用する能力あるいは他の顧客に振り向ける能力を企業が有していないこと

なお、請求済未出荷の商品又は製品の販売による収益を認識する場合には、取引価格の一部を配分する残存履行義務（例えば、顧客の商品又は製品に対する保管サービス等に係る義務）を有しているか判断することとされている（収益認識適用指針160項参照）。

4. その他の論点

・有償支給取引について

企業が、対価と交換に原材料等の支給品を外部（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を購入する場合、これらの一連の取引は、一般に有償支給取引と呼ばれている。当該有償支給取引に係る会計処理にあたっては、企業は当該支給品を買い戻す義務を負っているか否かを判断する必要がある（収益認識適用指針104項参照）。

企業が支給品を買い戻す義務を負っていない場合には、企業が当該支給品の消滅を認識することとなるが、支給品の譲渡に係る収益と最終製品の販売に係る収益が二重に計上されることを避けるために、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しないことが適切と考えられるとされている（収益認識適用指針179項参照）。

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の使用を指図する能力や、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いるため、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。この場合、企業は当該支給品の譲渡に係る収益は認識せず、当該支給品の消滅も認識しないこととなる（収益認識適用指針180項参照）。

しかし、支給品の在庫管理は支給先が実施しており、企業による支給品の在庫管理は実務上の困難さがあることが指摘されており、この点を踏まえ個別財務諸表においては、企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合においても、支給品の譲渡時に支給品の消滅の認識をすることができるものとされている。この場合であっても、支給品の譲渡に係る収益と最終製品の販売に係る収益が二重に計上されることを避けるため、支給品の譲渡時の収益は認識しないとされている。（収益認識適用指針181項参照）。

設例

・買戻し義務があるケース

〈前提条件〉

原料支給元Aは、80で購入した原料を外注先Bに対して100で支給する。当該支給原料については、買戻義務があり、外注先Bが当該原料の使用を指図する能力や当該原料から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ことから、支給原料の支配はAからBに移転していないと判断したものとす。原料支給元Aは、外注先Bで加工された製品Bを120で購入することとなっている。原料支給元Aは、最終顧客に150で販売する。

原料支給元Aの仕訳は、次のようになると考えられる。

・原料仕入時

(借) 原料	80	(貸) 仕入債務	80
--------	----	----------	----

・支給時

(借) 未収入金	100	(貸) 有償支給取引に係る負債	100
----------	-----	-----------------	-----

※原料の有償支給により生じたB社に対する法的な債権を認識し、加工後の製品に対する支払義務に含まれる原料相当額として有償支給取引に係る負債を認識する。

・加工後の製品Bの支給元Aへの納入時

(借) 製品	80	(貸) 原料	80
有償支給取引に係る負債	100	仕入債務	120
製品	20		

※外注先Bの加工による増価部分を製品として認識し、有償支給取引に係る負債の消滅を認識した上で、これに係る仕入債務を認識する。

・最終製品販売時

(借) 売上債権	150	(貸) 売上	150
売上原価	100	製品	100

注) なお、上記設例については、収益認識会計基準等の公開草案に記載されていた設例をもとに記載している。当該設例については、事実又は状況に応じて処理が異なり得るにもかかわらず、設例を示すことが、設例で示した特定の処理を要求しているという誤解を生じさせる可能性があるため、有償支給取引に係る設例についても、収益認識会計基準等には記載されないこととなった。

以上