



Q&A 収益認識の基本論点

3

論点3 | 契約の結合



Q

例えば、顧客への製品の販売において、販売促進の一環として、保守サービスの提供契約を製品の販売契約と同時に締結する顧客に対して値引きを行うことがあります。このように顧客に対して複数の契約を締結するとき、どのような場合に、それらを単一の契約として会計処理することが必要となりますか。



A

複数の契約が同一の顧客又はその関連当事者との間で、同時又はほぼ同時に締結されている場合で、①同一の商業目的があるか、②一方の契約の対価が他方の契約に影響を受けているか、または③契約における財又はサービスが単一の履行義務となる場合、それらの契約を結合して、単一の契約とみなして会計処理することになります。なお、代替的な取扱いが適用できる場合は、個々の契約単位ごとに会計処理することも認められます。

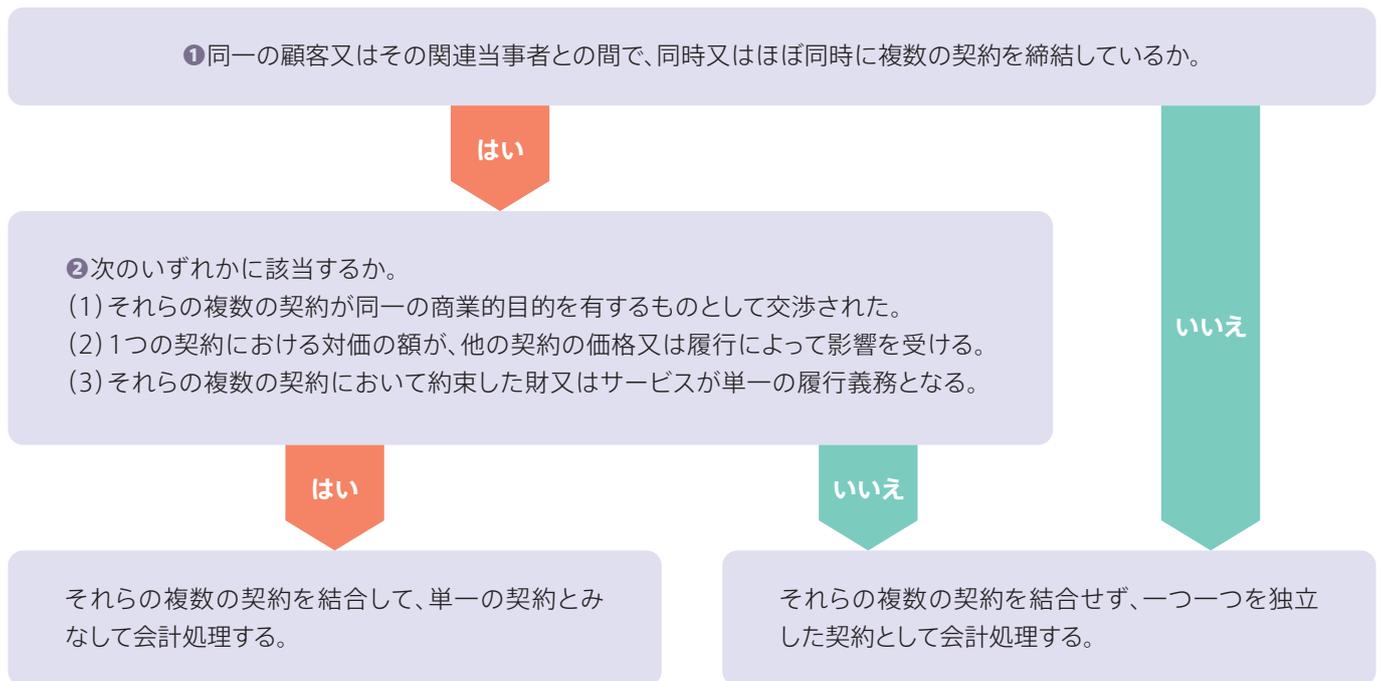




■ 会計基準等の定め (会計基準第27項、第121項)

収益基準では、契約を結合する場合の取扱いを図表1(会計基準第27項を基に作成)のように定めています。

図表1 契約の結合の会計処理



重要性等に関する代替的な取扱い 契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分

契約の結合、履行義務の識別及び取引価格の配分に関する定めにかかわらず、①顧客との個々の契約が当事者間で合意された取引の実態を反映する実質的な取引単位と認められ、②顧客との個々の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いることにより、当該金額が独立販売価格と著しく異ならないと認められる場合には、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顧客に移転する財又はサービスの金額に従って収益を認識することができます(適用指針第101項及び第174項)。

重要性等に関する代替的な取扱い 工事契約及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位

契約の結合については、重要性等に関する代替的な取扱いが設けられています。工事契約及び受注制作のソフトウェアにおいて、異なる顧客と締結された複数の契約や異なる時点で締結した複数の契約も含め、当事者間で合意された実質的な取引単位を反映するように複数の契約を締結している場合があります。ここで、それらの複数の契約を結合した場合と図表1の原則どおりに取り扱った場合を比較して、収益認識の時期及び金額の差異について重要性が乏しいときは、それらの複数の契約を単一の履行義務として会計処理することが認められます(適用指針第102項、第103項、第175項及び第176項)。

■ 事例 製品の販売と保守サービスの提供

A社は、製品(700千円)と、その製品に対する2年間の保守サービス(50千円)を別々に顧客に販売している。なお、販売促進の一環として、顧客が保守サービスの提供契約を製品の販売契約と同時に締結する場合に限り、企業は保守サービスを値引きして20千円としている。製品の販売は一時点で充足される履行義務、保守サービスの提供は一定期間にわたって充足される履行義務であるとする。

P.2 図表1の①に従って、まず、この製品の販売契約と保守サービスの提供契約は、「同一の顧客」と「同時に締結した複数の契約」に該当する。このため、2つの契約を結合するか否かは、P.2 図表1の②

のいずれかに該当するかどうかの判断によることになる。A社は、製品の販売と保守サービスの提供という関連性がある製品とサービスを一体として販売促進のために顧客に交渉しており、また、保守サービスの提供契約の価格は製品の販売契約に影響を受けている。このため、P.2 図表1の②(1)及び(2)に該当すると考えられることから、製品の販売契約と保守サービスの提供契約を結合して「単一の契約」とすることになると考えられる。

この「単一の契約」において、製品の販売と保守サービスの提供が2つの履行義務として識別された場合、収益基準では、製品の販売契約と保守サービスの提供契約における価格を合算したものを基礎として、製品の販売と保守サービスの提供に取引価格を配分するため、独立して販売した場合と異なる金額で収益が認識される可能性がある。

具体的には、独立して販売した場合の価格である製品700千円と保守サービス50千円の合計750千円を基礎として、単一の契約における価格である720千円を製品の販売と保守サービスの提供に配分することになる。製品については672千円(720千円×(700千円÷750千円))で販売時に収益が計上され、保守サービスについては48千円(720千円×(50千円÷750千円))で2年間の契約期間にわたって収益が計上されることになると考えられる。

