



Q&A 収益認識の基本論点

1

論点1 | 約束した財又はサービスが 別個のものか否かの判断



Q

製品の販売とそれに付随するサービスの提供が1つの顧客との契約に含まれる場合があります。顧客との契約において、複数の財又はサービスの提供を約束する場合、どのような単位で収益認識の会計処理を行うことになりますか。



A

顧客に約束した財又はサービスが①別個のものとなる可能性があり、②契約の観点からも別個のものとなる場合、他とは区別して別個の財又はサービス(別個の履行義務)として会計処理します。①又は②に該当しない場合、複数の財又はサービスを単一の財又はサービス(単一の履行義務)として会計処理することになります。なお、代替的な取扱いとして、顧客との契約において約束した財又はサービスの重要性が乏しい場合、その財又はサービスが別個のものか否かの評価を行わないことも認められます。

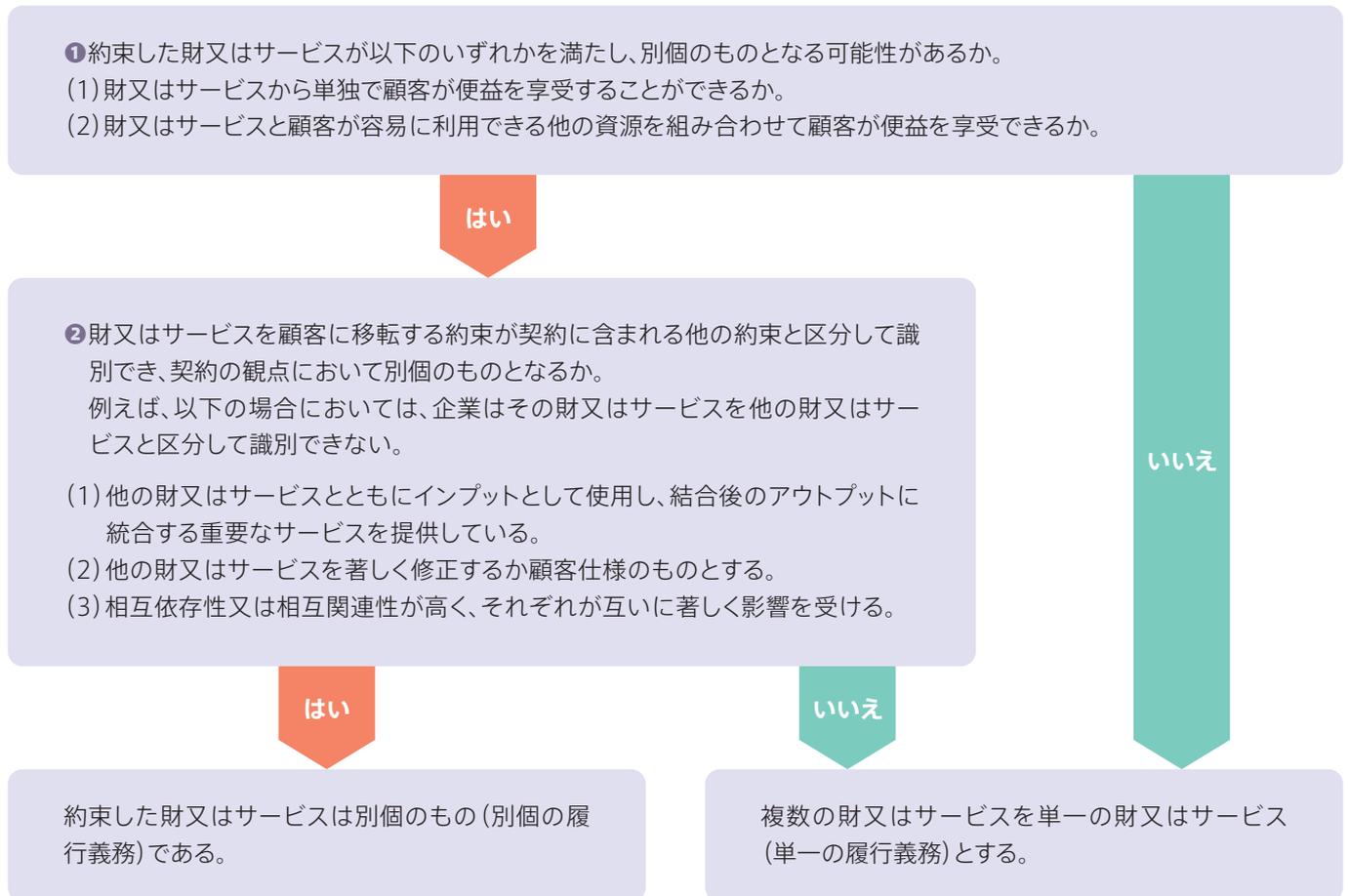




■ 会計基準等の定め (会計基準第32項、第34項、第127項から第131項、適用指針第6項)

収益基準では、約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断を図表1(会計基準第34項及び適用指針第6項を基に作成)のように定めています。

図表1 約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断



重要性等に関する代替的な取扱い 顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の取扱い
 財又はサービスが別個のものか否かの判断について、重要性等に関する代替的な取扱いが設けられています。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、その約束が履行義務であるか否かの評価を省略することができます(適用指針第93項及び第166項)。

■ 事例 据付け作業を伴う製品の販売

A社は、製品を1,250千円で顧客に販売する契約を締結している。契約書において、A社は製品の据付け作業の実施にも合意しているが、製品の本体価格及び据付け作業の対価の内訳については契約書上では明示されていない。独立販売価格は、製品1,200千円及び据付け作業50千円である。

■ ケース1

据付け作業が他の企業も提供できる標準的なものである場合

顧客は容易に利用できる他の資源(他の企業でも提供できる標準的な据付け作業)と組み合わせて、製品の便益を享受することができるため、製品の販売と据付け作業の提供は別個のものとなる可能性がある(P.2 図表1の①(2))。また、据付け作業の提供は標準的なもので製品の機能性に著しい影響を与えることはなく、重要な統合サービスの提供や著しい修正及び顧客仕様への変更を行うものではない。また、製品と据付け作業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。したがって、製品の販売と据付け作業は契約の観点から別個のものとなり、それぞれ独立した履行義務として識別されることになる(P.2 図表1の②(1)~(3))。この場合、製品の販売1,200千円については製品の支配が顧客に移転する一時点で収益認識され、据付け作業50千円については作業完了時に(又は作業期間にわたって)収益認識されることになる。

■ ケース2 据付け作業が製品に大幅な修正や顧客仕様への変更を加える複雑なものである場合

据付け作業が、契約上、顧客向けに製品への大幅な修正や顧客仕様への変更を行う複雑なものである場合、製品の販売と据付け作業の提供は契約の観点から別個のものではなく(P.2 図表1の②(2))、単一の履行義務となる。この場合、単一の履行義務1,250千円について、一定の期間にわたり充足される履行義務か、一時点で充足される履行義務かを検討することになる。





Q&A 収益認識の基本論点

2

論点 2 | 独立販売価格に基づく 取引価格の配分



Q

製品の販売と保守サービスの提供が1つの契約に含まれているなど、顧客との契約において財又はサービスを移転する約束（履行義務）が複数含まれている場合、契約における取引価格をそれぞれの履行義務にどのように配分することになりますか。



A

契約における取引価格を、財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、それぞれの履行義務に配分します。なお、代替的な取扱いを適用できる場合には、契約において定められた個々の財又はサービスの金額を使用することができます。

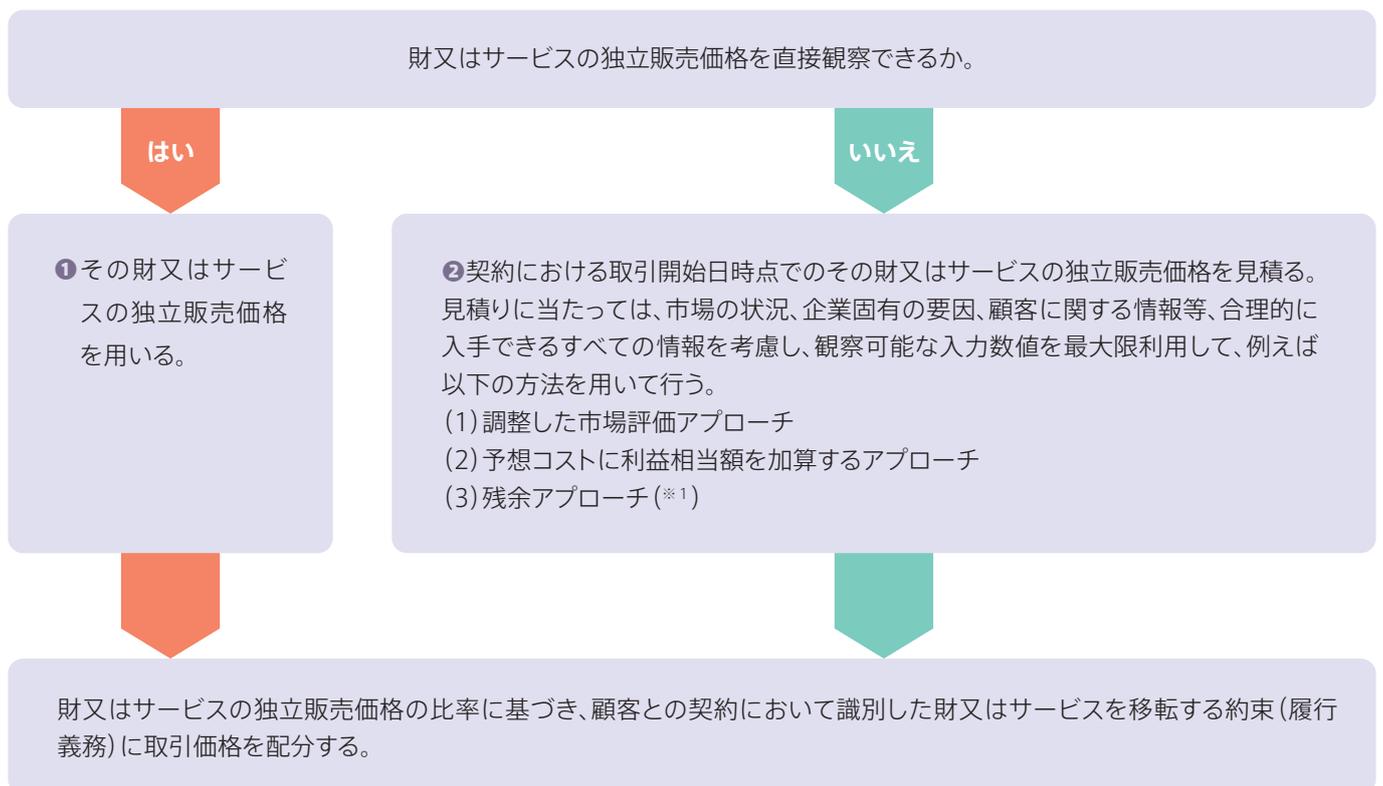


■ 会計基準等の定め

(会計基準第65項及び第66項、第68項及び第69項、第146項、適用指針第31項及び第32項)

収益基準では、独立販売価格に基づく取引価格の各履行義務への配分を図表1(会計基準第66項、第68項及び第69項並びに適用指針第31項を基に作成)のように定めています。

図表1 独立販売価格に基づく取引価格の各履行義務への配分



*1 残余アプローチは、次のいずれかに該当する場合に限り、使用できる。

- 同一の財又はサービスを異なる顧客に同時又はほぼ同時に幅広い価格帯で販売していること(すなわち、典型的な独立販売価格が過去の取引又は他の観察可能な証拠から識別できないため、販売価格が大きく変動する。)
- その財又はサービスの価格を企業が未だ設定しておらず、当該財又はサービスを独立して販売したことがないこと(すなわち、販売価格が確定していない。)

重要性等に関する代替的な取扱い 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

独立販売価格に基づく取引価格の配分については、重要性等に関する代替的な取扱いが設けられています。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、その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重要性が乏しいと認められるときには、その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(図表1の②(3))を使用することができます(適用指針第100項及び第173項)。

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)。

■ 事例 製品の販売における取引価格の配分

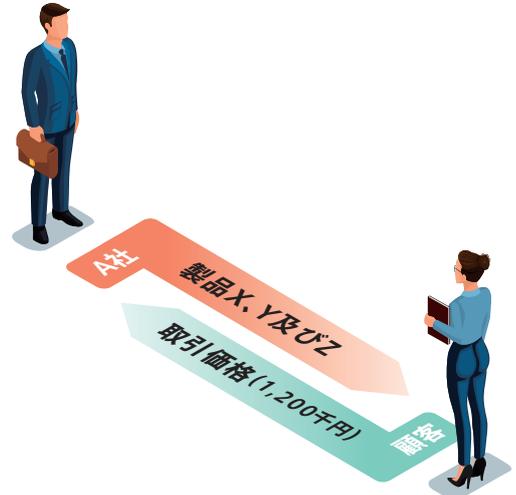
A社は、製品X、Y及びZを1,200千円で顧客に販売する契約を締結する。A社は製品のそれぞれに係る履行義務を異なる時点で充足する。A社は日常的に製品Xを独立して500千円で販売しており、製品Xの独立販売価格は直接観察できると言える。製品Y及びZの独立販売価格は直接観察できないため、A社は観察可能な入力数値を最大限に利用して、合理的に入手できるすべての情報を考慮して独立販売価格を見積る。

A社は、各製品の独立販売価格を以下のように見積った。

製品	独立販売価格	
X	500千円	直接観察できる独立販売価格 (P.2 図表1の①)
Y	400千円	同業他社が類似の製品に設定している販売価格に基づく評価額 (P.2 図表1の② (1) 調整した市場評価アプローチ)
Z	600千円	見積製品原価400千円に50%の利益相当額を加算した金額 (P.2 図表1の② (2) 予想コストに利益相当額を加算するアプローチ)
計	1,500千円	

本事例では、独立販売価格合計1,500千円が契約における取引価格1,200千円を上回っており、顧客は製品X、Y及びZの組み合わせに対して値引きを受けている。A社は、値引きが特定の製品に対して行われたか否かを検討した結果、契約全体に対する値引きであると判断したため、独立販売価格の比率に基づいて取引価格を各製品に以下のとおり配分した。

製品	配分した取引価格	
X	400千円	$1,200千円 \times (500千円 \div 1,500千円)$
Y	320千円	$1,200千円 \times (400千円 \div 1,500千円)$
Z	480千円	$1,200千円 \times (600千円 \div 1,500千円)$
計	1,200千円	





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。

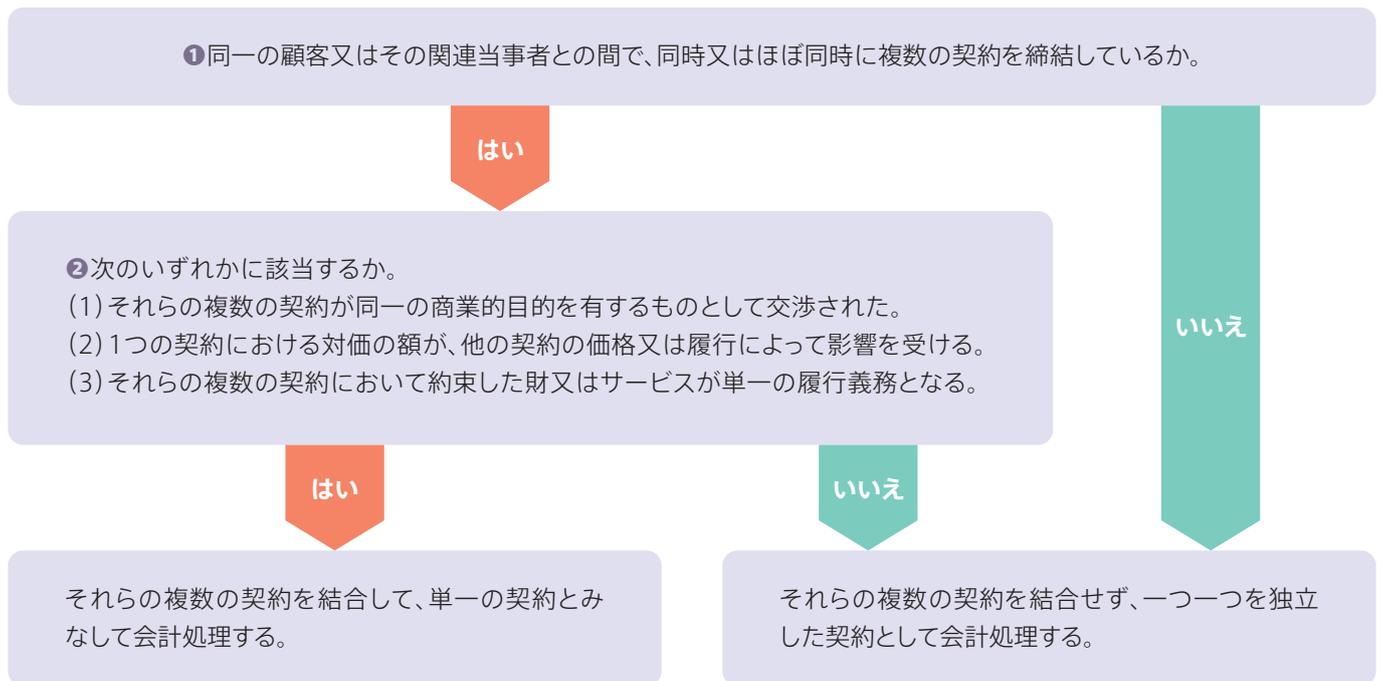




■ 会計基準等の定め (会計基準第27項、第121項)

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。





Q&A 収益認識の基本論点

4

論点 4 | 一定の期間にわたり 充足される履行義務



Q

ビル建設やソフトウェア開発等の長期の個別受注取引など、顧客との契約において長期にわたって財又はサービスを提供する約束（履行義務）が含まれる場合があります。履行義務がどのような性質であれば、収益を一定の期間にわたって認識することになりますか。



A

企業が義務を履行するにつれて、①顧客が便益を受けるか、②資産が生じ（又は資産の価値が増加し）顧客がそれを支配するか、又は③別の用途に転用できない資産が生じ、かつ、完了した部分について企業が対価を受け取る強制力のある権利を有している場合、その履行義務に対応する収益を一定の期間にわたって認識することになります。なお、代替的な取扱いとして、工事契約及びソフトウェアの受注制作のうち完了までの期間がごく短い契約の場合、履行義務を完全に充足した時点で収益を認識することができます。



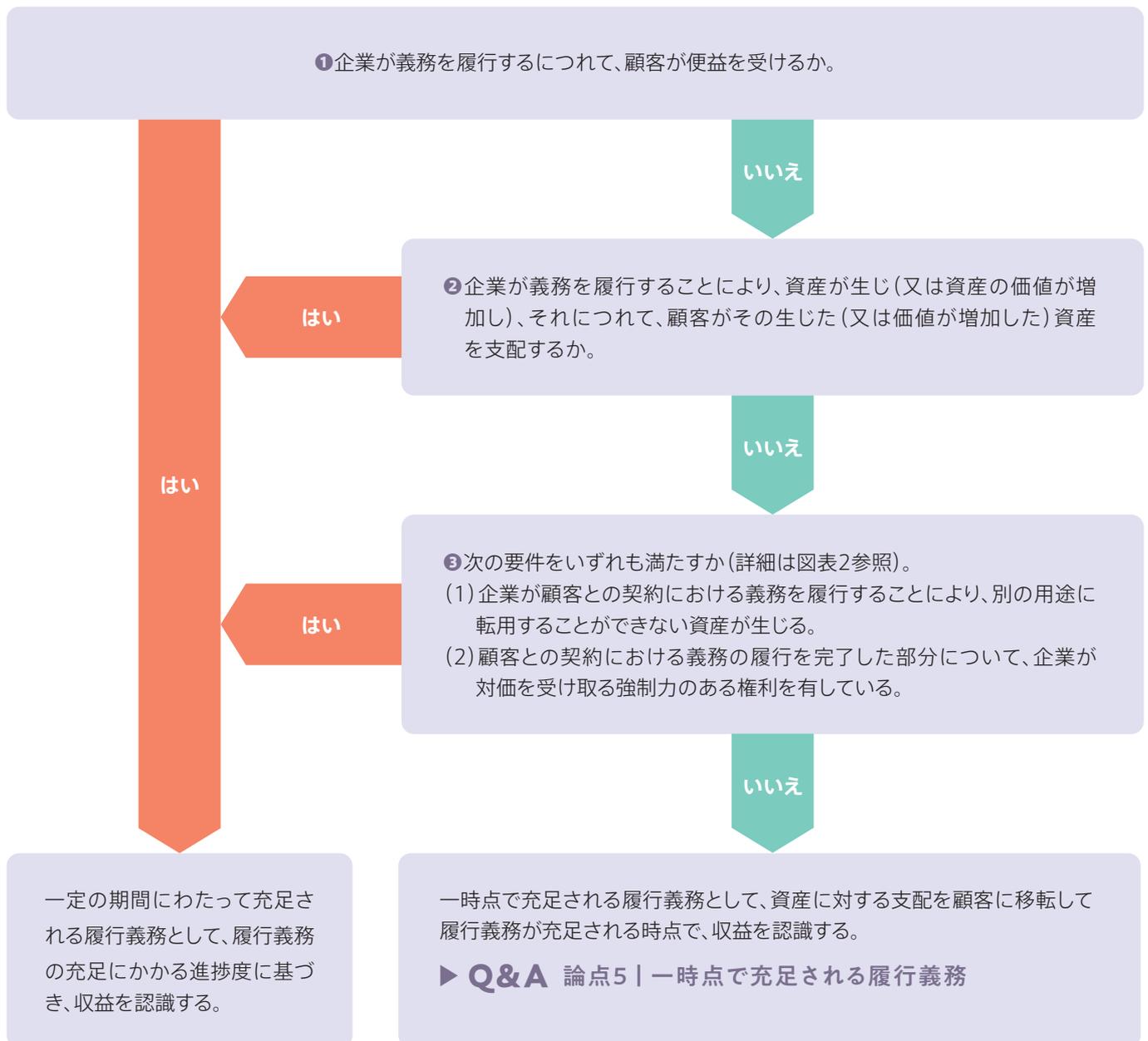


■ 会計基準等の定め

(会計基準第38項、第134項から第138項、適用指針第9項から第13項、第115項から第122-2項)

収益基準では、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識するための要件を図表1及び2 (会計基準第38項、適用指針第10項から第13項を基に作成) のように定めています。

図表1 履行義務が一定の期間にわたり充足されるかどうかの判断



図表2 上記図表1の③の要件について

(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り、別の用途に転用することができない資産が生じる場合

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

(2) 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、企業が対価を受け取る強制力のある権利を企業が有している場合

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顧客又は他の当事者が契約を解約する際に、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 **権利を企業が有している** 場合
(この判定においては、契約条件及び当該契約条件に関連する法律を考慮する)

(i) 履行を完了した部分についての補償

合理的な利益相当額を含む、現在までに移転した財又はサービスの販売価格相当額であり、合理的な利益相当額に対する補償額は、以下のいずれかになる(適用指針第12項)。

- (a) 契約に基づき履行を完了した部分について合理的に見積った利益相当額の一定割合
- (b) 対象となる契約における利益相当額が、同様の契約から通常予想される利益相当額より多額の場合には、当該同様の契約から予想される合理的な利益相当額

(ii) 企業が対価を受け取る強制力のある権利の有無

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し、以下の事項を評価することが含まれるとされている(適用指針第13項)。

- (a) 当該権利について、契約上明記されていない場合であっても、法令や判例等により確認されるかどうか。
- (b) 判例等により、同様の契約における当該権利について、法的拘束力がないことが示されているかどうか。
- (c) 当該権利を強制しないことを選択する企業の取引慣行があることにより、当該権利は法的に強制力があるとはいえない結果が生じるかどうか。

重要性等に関する代替的な取扱い 期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア

工事契約及びソフトウェアの受注制作については、重要性等に関する代替的な取扱いが設けられています。顧客との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一時点において収益を認識することが認められます(適用指針第95項、第96項、第168項及び第169項)。



■ 事例1 サービス提供契約

A社は月次の人事・給与処理代行サービスを顧客に1年間1,200千円で提供する契約を締結する。A社が各月の人事・給与取引を処理するにつれて顧客がその便益を同時に受けるため(P.2 図表1の①)、この人事・給与処理代行サービスについては一定の期間にわたって充足される履行義務として、A社はその期間にわたって収益を認識する。

また、A社がある月まで人事・給与処理代行サービスを提供し、仮に他の企業が残りの期間の人事・給与処理代行サービスを提供する場合に、その月まで提供した人事・給与処理代行サービスについて、別の企業がやり直す必要はないという事実も、A社が義務を履行するにつれてその便益を顧客が同時に受けている証拠となる。

■ 事例2 ビルの建設工事契約

B社は顧客の土地の上にオフィスビルの建設を行う工事契約を締結する。B社が顧客との契約に基づいて工事を進めるにつれて、オフィスビルが顧客の土地の上に建設される。顧客の土地の上に建設を行う工事契約の場合には、通常、顧客はB社の履行から生じる仕掛品を支配している(P.2 図表1の②)ため、B社は一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識することになる。

■ 事例3 ソフトウェアの開発契約

C社は特定の顧客向けに特別仕様のソフトウェアを開発する契約を締結する。

仮に、このソフトウェアをその顧客以外の顧客でも利用できるように改修を行うと多額の費用が生じるような場合には、C社が開発する特定の顧客向けの特別仕様のソフトウェアは別の用途に転用できない(P.2 図表1の③(1))と判断される。

また、仮に顧客がこの契約を解約すると、少なくともC社が現在までに開発を完了した部分を補償する金額(例えば、このソフトウェアの開発原価に合理的に見積った利益相当額を加算したものを顧客から受け取る強制力のある権利を有している場合(P.2 図表1の③(2))、C社は一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識することになる。なお、この判断にあたっては、C社と顧客との契約の内容のほか、取引慣行、関連する法令の解釈や判例等も考慮する。





Q&A 収益認識の基本論点

5

論点 5 | 一時点で充足される 履行義務



Q

商品又は製品の販売契約や輸出契約等の取引で、出荷してから顧客による検収までの期間が一定程度ある場合、収益を認識する時点をどのように判断することになりますか。



A

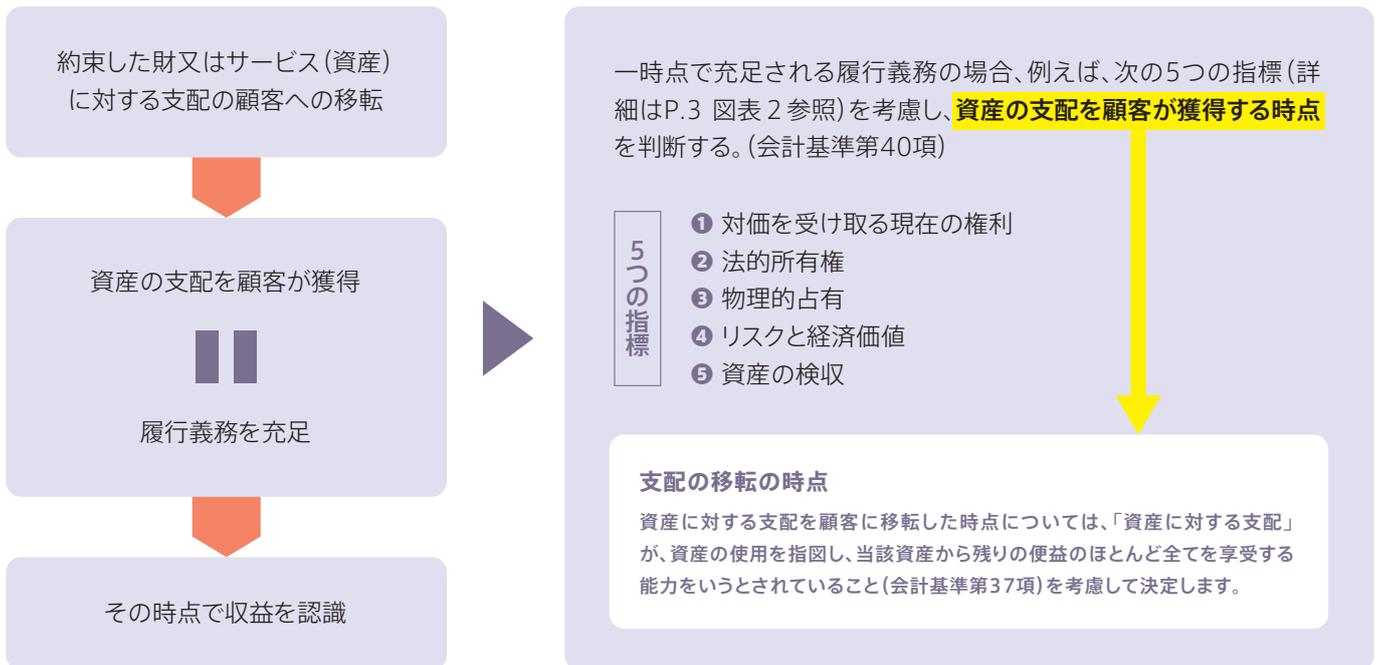
顧客との商品又は製品の販売契約や輸出契約における約束が一時点で充足される履行義務である場合、履行義務を充足した時に収益を認識します。この履行義務の充足の時点は、顧客が商品又は製品に対する支配をどの時点で獲得しているかによって判断します。なお、国内販売取引において出荷から顧客への支配の移転までの期間が通常の間である場合には、代替的な取扱いを適用し、出荷時に収益を認識することができます。



■ 会計基準等の定め (会計基準第37項、第39項及び第40項、第133項、適用指針第14項)

収益基準では、財又はサービス(資産)を顧客に移転する約束が一定の期間にわたり充足される履行義務でない場合、一時点で充足される履行義務として処理します。一時点で充足される履行義務は、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、収益を認識します(会計基準第39項)。

図表1 収益の認識時期の判定





図表2 支配の移転に関する5つの指標

指標	顧客が資産の支配を獲得していることを示す可能性のある状況
① 対価を受け取る現在の権利	企業が顧客に提供した資産に関する対価を受け取る現在の権利を有していること (顧客が対価を支払う現在の義務を負っていること)
② 法的所有権	顧客が資産に対する法的所有権を有していること なお、顧客の支払不履行に対して資産の保全を行うためののみ企業が法的所有権を有している場合には、当該権利は、顧客が資産に対する支配を獲得することを妨げない。
③ 物理的占有	顧客が資産を物理的に占有すること ただし、買戻契約、委託販売契約、請求済未出荷契約等、物理的占有が資産に対する支配と一致しない場合がある。
④ リスクと経済価値	資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を顧客に移転していること
⑤ 資産の検収	顧客が資産を検収したこと ・契約において合意された仕様に従っていることにより財又はサービスに対する支配が顧客に移転されたことを客観的に判断できる場合には、顧客の検収は、形式的なものであり、顧客による財又はサービスに対する支配の時点に関する判断に影響を与えない。 ・顧客の検収前に収益が認識される場合には、他の残存履行義務があるかどうかを判定する。

重要性等に関する代替的な取扱い 出荷基準等の取扱い

上記の取扱いにかかわらず、次のいずれも満たす取引については、代替的な取扱いとして、出荷時から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ます。

- ・商品又は製品の国内の販売であること
- ・出荷時から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「通常の期間」であること

なお、「通常の期間」は、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とされています。多くの場合、数日間程度が想定されます(適用指針第98項及び第171項)。

■ 事例 商品又は製品の販売契約

A社は、B社（顧客）に製品Xを1,000千円で販売する契約を締結した。

A社とB社の契約上、A社が、B社の指定する場所に製品Xを納入した後、B社は自社の定める基準に基づき製品Xの受入検査を行い、その検査終了の証明としてA社に対して検収書を発行する。この検収書の発行をもって製品Xの法的所有権がB社に移転するとともに、B社のA社に対する製品Xの支払義務が発生する。

なお、A社のB社に対する履行義務（製品Xの販売）は、一時点で充足される履行義務と判断されているものとする。



A社は、製品Xの履行義務の充足時期（製品Xの支配をB社が獲得した時）について、支配の移転を検討する際の指標を考慮して、B社が製品Xを検収した時点と判断した。

指標	A社の判断
① 対価を受け取る現在の権利	B社の検収が完了した時点で、製品Xに関する対価を支払う現在の義務をA社に対して負っている。
② 法的所有権	B社の検収が完了した時点で、製品Xの法的所有権はA社からB社に移転する。
③ 物理的占有	製品Xの物理的占有は着荷時にB社に移る。
④ リスクと経済価値	B社の検収が完了した時点では製品Xの所有に伴う重大なリスクと経済価値はB社に移転している。
⑤ 資産の検収	B社の検収前に、製品Xが契約において合意された仕様に従っていると客観的に判断することができないため、B社の検収が完了するまで、B社は製品Xに対する支配を獲得しない。



Q&A 収益認識の基本論点

6

論点 6 | 契約の変更



Q

顧客に同じ製品を一定数販売する契約において、一部の製品を販売した後に、契約を変更して同じ製品を追加で販売することに合意する場合や、ソフトウェア等の受託開発契約において、顧客の要請に基づく仕様変更により契約の変更が行われる場合があります。契約の変更がある場合、どのような会計処理を行うことになりますか。



A

契約の変更の内容に応じて、①独立した契約として処理する方法、②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方法、又は③既存の契約の一部であると仮定して処理する方法のいずれかで処理することになります。なお、代替的な取扱いを適用できる場合には、いずれの方法で処理することも認められます。





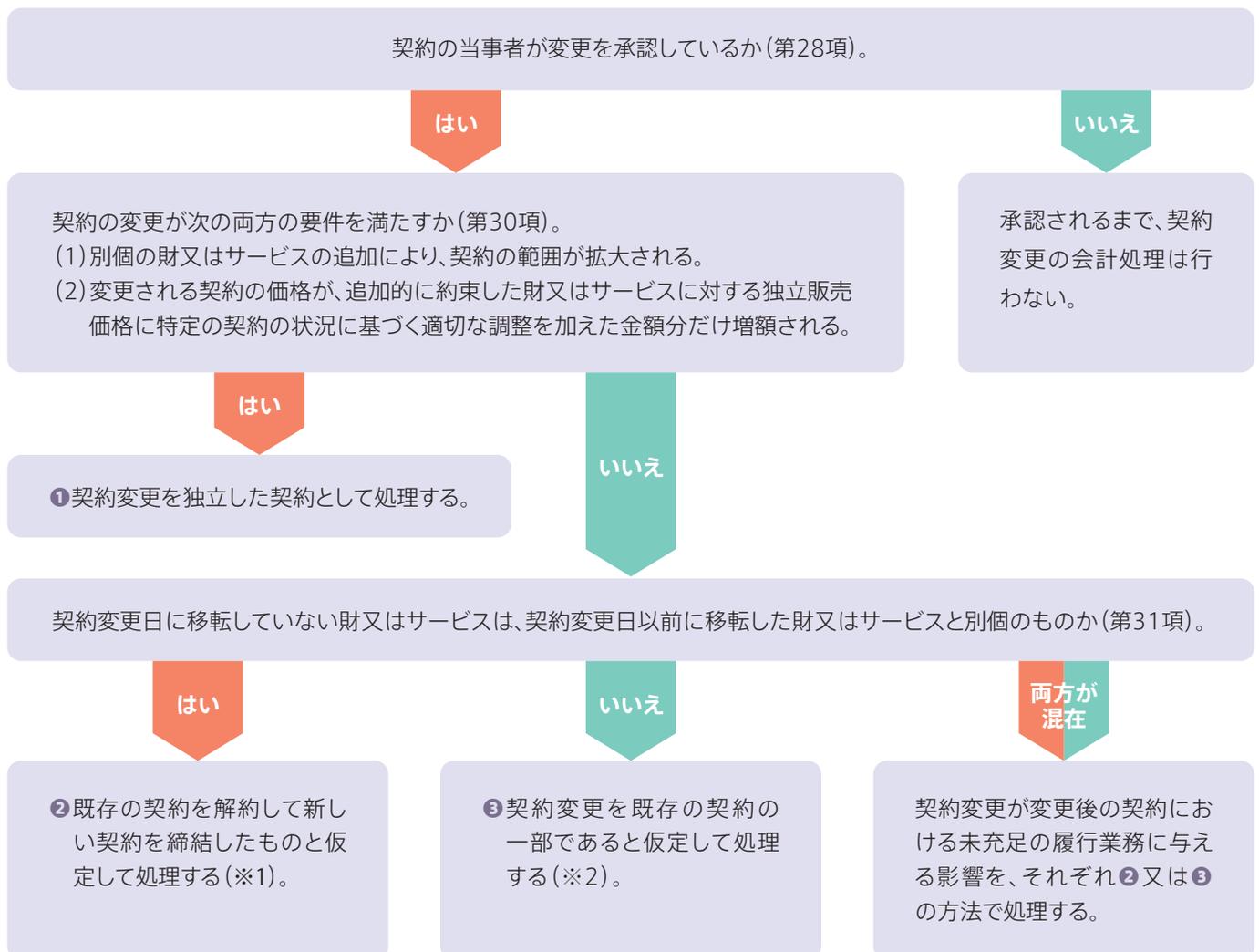
■ 会計基準等の定め (会計基準第28項から第31項、第122項から第126項)

契約変更は、契約の当事者が承認した範囲又は価格(あるいはその両方)の変更であり、契約の当事者が次のいずれかを承認した場合に生じます(会計基準第28項)。

- 新たな強制力のある権利及び義務を生じさせる変更
- 既存の強制力のある権利及び義務を変化させる変更

収益基準では、契約に変更があった場合の取扱いを図表1(会計基準第28項から第31項を基に作成)のように定めています。

図表1 契約変更の会計処理



※1 残存履行義務に配分すべき対価の額は、次の合計額となる。

- 顧客が約束した対価のうち、取引価格の見積りに含まれているが収益として認識されていない額
- 契約変更の一部として約束された対価

※2 履行義務の充足に係る進捗度と取引価格が変更される場合は、契約変更日において収益の額を累積的な影響に基づき修正する。

重要性等に関する代替的な取扱い 契約変更の重要性が乏しい場合の取扱い

契約の変更については、重要性等に関する代替的な取扱いが設けられています。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、図表1の①、②、③のいずれの方法も適用できるとされています(適用指針第92項及び第165項)。

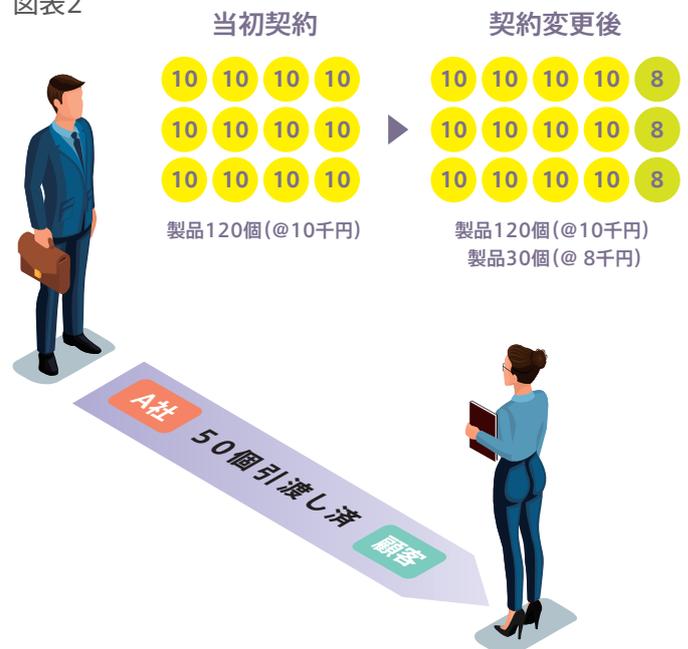


■ 事例1 製品の販売における追加契約

A社は、当初、製品120個を1,200千円(1個当たり10千円)で顧客に販売する契約を締結する。引渡しは契約に従い順次行われる。50個を引き渡した後、当該製品の販売促進の観点から両者は契約を変更し、未引渡の製品70個の販売価格は1個当たり10千円のままとし、追加の製品30個について1個当たり8千円で販売することで合意した(合計で同じ製品150個)。

この製品の独立販売価格に契約の状況に基づく適切な調整を反映した価格は、当初の契約時及び契約の変更時ともに1個当たり10千円であるとする。

図表2



本事例では、追加された30個の製品に値下げが行われている。

追加の製品30個の1個当たりの価格8千円は、この製品の独立販売価格に契約の状況に基づく適切な調整を反映した価格10千円と異なり、独立した契約(P.2 図表1の①)として会計処理するための要件(会計基準第30項(2))を満たさないと判断された。A社はこの契約変更について、契約変更日に移転していない財又はサービスが契約変更日以前に移転した財又はサービスと別個のものかどうかの検討が必要となる。

本事例において、未引渡の製品100個が契約変更日以前に引き渡した製品50個と別個のものと判断された場合、既存の契約を解約して新たな契約を締結したと仮定して処理することになる(P.2 図表1の②)。

具体的には、当初の契約において未引渡の製品70個及び契約の変更で追加した製品30個の計100個について、取引価格940千円((10千円×当初の契約において未引渡の製品70個)+(8千円×契約の変更で追加した製品30個))を配分し、1個当たり9.4千円(940千円÷100個)を各製品の引渡しに応じて収益として認識することになる。

■ 事例2 ソフトウェア開発における仕様変更

B社は顧客仕様のソフトウェアを開発する契約を顧客と締結した。顧客との契約にはソフトウェア開発という単一の履行義務が含まれると判断している。その後の顧客の要請により仕様に修正を加えるように契約が変更された。

本事例のように、単一の履行義務に関して顧客の要請に基づく仕様の変更がある場合、その変更は既に提供された財又はサービスと相互に関連し、別個のものとはみなされない可能性がある。この場合、収益基準では、契約変更を既存の契約の一部として取り扱い(P.2 図表1の③)、契約変更時点で、変更後の取引価格と履行義務の充足に係る進捗度により計算された収益の金額と、既に認識された収益との差額を修正することになる。

図表3





Q&A 収益認識の基本論点

7

論点 7 | 変動対価



Q

売上高に応じて事後的に支払うリベートの約束がある取引等、顧客と約束した対価に変動する可能性のある部分(変動対価)が含まれる場合があります。顧客との契約に変動対価が含まれる場合、どのような額で収益を認識することになりますか。



A

顧客と約束した対価に変動対価が含まれている場合、企業が権利を得ることとなる対価の額を見積って取引価格を算定します。取引価格には、事後的に収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分のみを含め、その範囲で収益を認識することになります。



■ 会計基準等の定め

(会計基準第50項から第55項、第140項から第143項、適用指針第23項から第26項、第126項、設例12-1、12-2)

収益基準では、顧客との契約に変動対価が含まれる場合の取扱いを図表1(会計基準第50項から第55項を基に作成)のように定めています。

図表1 変動対価の会計処理

企業は、顧客と約束した対価の額について、変動する可能性がある部分(変動対価)が含まれる場合には、その部分も含めて、支払を受ける権利があると見込まれる額を見積る(第50項)。

対価に変動する部分が含まれるか?

はい

いいえ

変動対価の額の見積りにあたっては、以下の(a)又は(b)のうち、対価の額をより適切に予測できる方法を用いる。

- (a) 発生し得ると考えられる最も可能性の高い単一の金額(最頻値)
- (b) 確率で加重平均した金額の合計値(期待値) (第51項)

取引価格は固定額となる。

上記で見積った金額のうち、事後の金額の確定にあたり、収益の額に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(第54項)。

見積った金額は、確定するまで、各決算日に見直し、収益の額を調整する(第55項)。

■ 変動対価の見積りの制限

変動対価の見積額については、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。この判定に当たっては、収益が減額される確率及び減額の程度の両方を考慮する。

例えば、次のような要因がある場合、収益が減額される確率又は減額の程度を増大させる可能性がある(適用指針第25項)。

- (1) 対価の額が企業の影響力の及ばない要因(市場の変動性、第三者の判断や行動等)の影響を非常に受けやすい。
- (2) 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。
- (3) 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。
- (4) 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。
- (5) 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。

変動対価の例

変動対価が含まれる取引には、例えば、値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー等の形態により対価の額が変動する場合や、返品権付きの販売などがあります。ただし、対価の額が変動する場合でも、知的財産のライセンス供与に対して受け取る顧客の売上高又は使用量に基づくロイヤリティについては、変動対価の定めを適用せず、例外的な取扱いが設けられています。

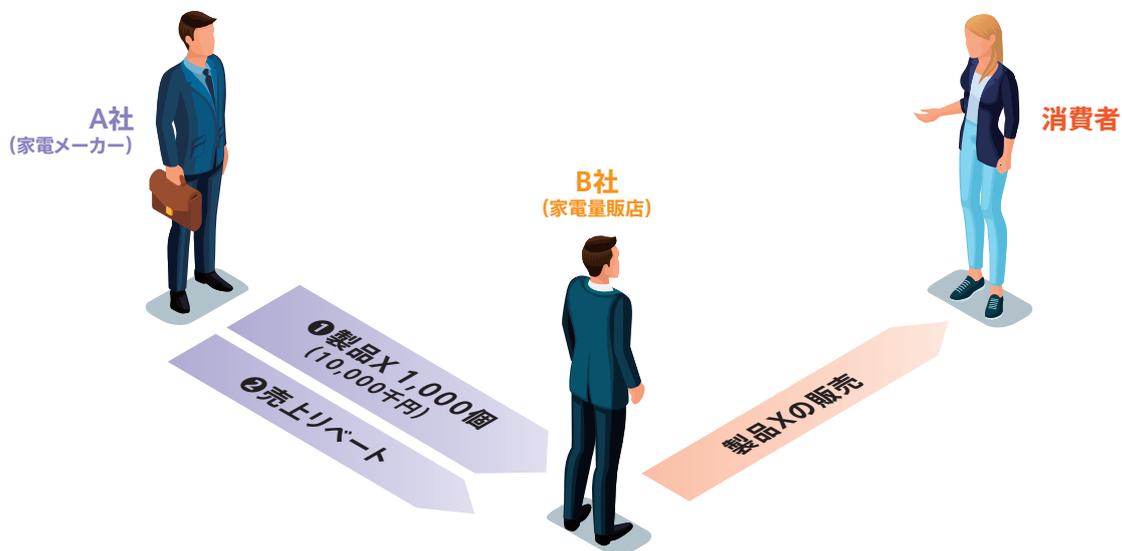
▶ Q&A 論点14 | 知的財産のライセンス

■ 事例1 家電メーカーが家電量販店に対して支払う売上りベート (変動対価の見積りが制限されない場合)

A社(家電メーカー)は、製品X1,000個を10,000千円(1個当たり10千円)で顧客であるB社(家電量販店)に販売する契約を締結し、製品X1,000個を引き渡すと同時に、B社に10,000千円を請求した。

A社とB社の契約には、B社が消費者に対して一定の期間に販売した製品Xの販売数量に応じた売上りベートが設定されている。

A社は、権利を得ることとなる対価を見積るために、当該対価をより適切に予測できる方法として、期待値による方法を使用することを決定した。



A社には製品Xについて、B社及び他の家電量販店の販売実績に関する観察可能な十分なデータがある。A社は、期待値による方法を使用して、製品X1個当たりのリベートが1千円となる範囲の販売数量になると見込み、取引価格(変動対価の見積りの制限検討前)を9,000千円(= (10千円-1千円) × 1,000 個)と見積った。

次に、A社は、取引価格を9,000千円とすることが可能かどうかについて、変動対価の見積りの制限の定めを検討した。A社は、収益が減額される確率又は減額の程度を増大させる可能性のある諸要因を考慮して、見積りの裏付けとなる製品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。さらに、A社の影響力の及ばない範囲で若干の不確実性があるが、現在の市場の見積りに基づいて、当該不確実性は短期間で解消されると予想した。

したがって、A社は、変動対価の額に対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生じない可能性が高いと判断し、9,000千円の収益を認識した。

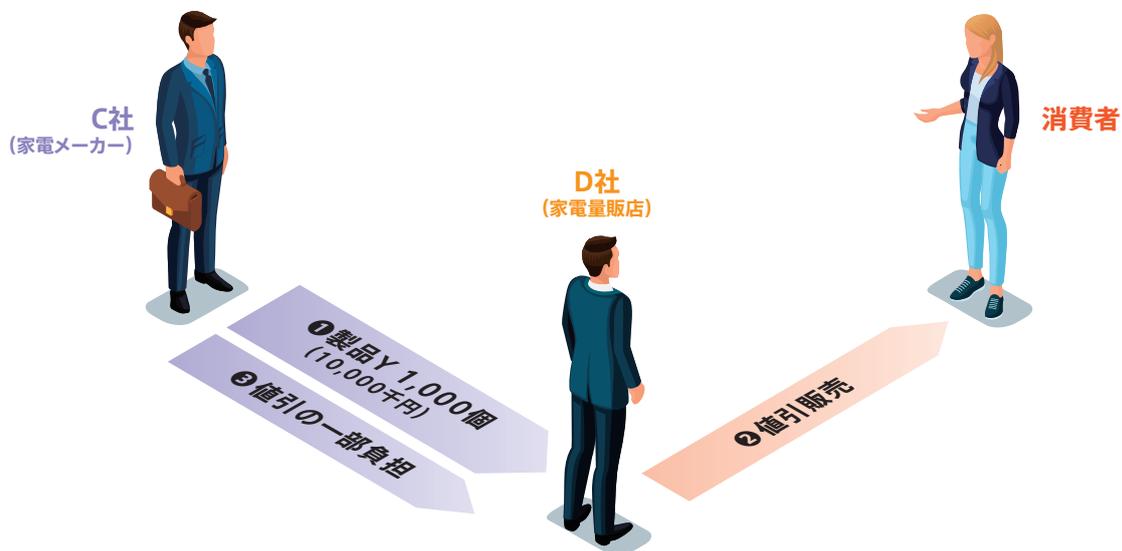


■ 事例2 家電メーカーが家電量販店に対して負担する値引相当額 (変動対価の見積りが制限される場合)

C社(家電メーカー)は、製品Y1,000個を10,000千円(1個当たり10千円)で顧客であるD社(家電量販店)に販売する契約を締結し、製品Y1,000個を引き渡すと同時に、D社に10,000千円を請求した。

C社は、D社が消費者に対して行う値引販売について、当該値引相当額の一部を負担することをあらかじめ合意している。

C社は、権利を得ることとなる対価を見積るために、当該対価をより適切に予測できる方法として、期待値による方法を使用することを決定した。



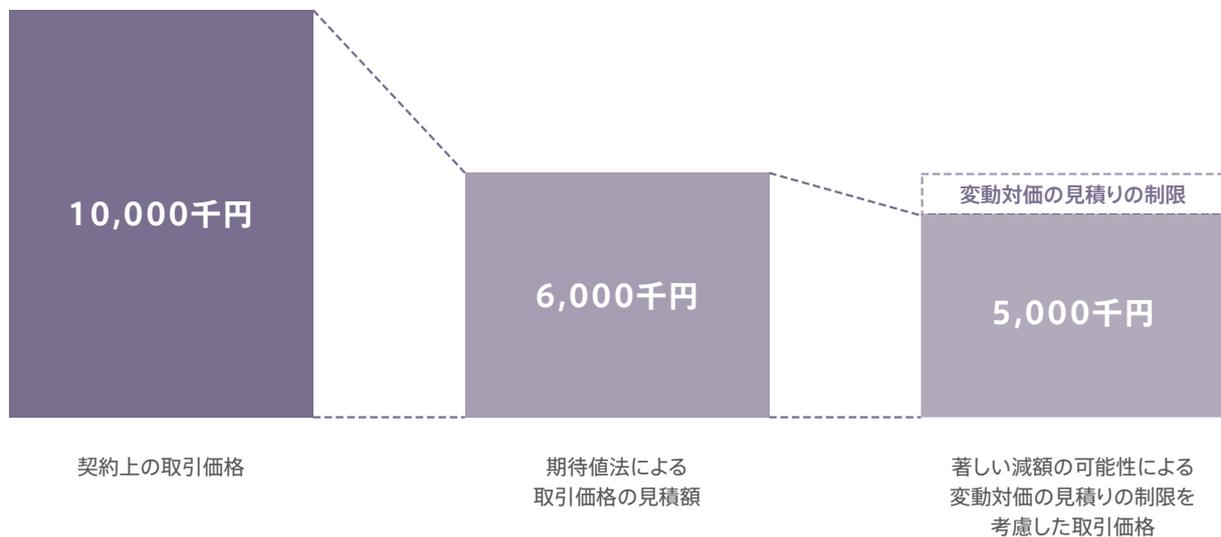
C社の取り扱う製品分野は技術革新が著しく、過去にD社がC社からの仕入れ製品を消費者に販売するために行った値引について、販売価格の20%から60%の大きな幅で値引相当額を負担した観察可能なデータがあり、現在の市場環境を勘案すると、製品Yを流通させるためには、販売価格の15%から50%の幅で値引相当額の負担が必要となる可能性がある。

C社は、期待値による方法を使用して、販売価格の40%の負担を行うと見込み、6,000千円(=10千円×(100%−40%)×1,000個)を取引価格(変動対価の見積りの制限検討前)として見積った。

次に、C社は、取引価格を6,000千円とすることが可能かどうかについて、変動対価の見積りの制限の定めを検討した。C社は、収益が減額される確率又は減額の程度を増大させる可能性のある諸要因を考慮して、変動対価の額はC社の影響力の及ばない要因(すなわち、陳腐化のリスク)の影響を受けやすく、変動対価の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高いという決断が下せないため、6,000千円を取引価格とすることはできないと判断した。

C社は、過去の類似の取引における実績を踏まえ、現在の市場環境を考慮し、5,000千円(=10千円×(100%−50%)×1,000個)を取引価格として、収益を当該金額で認識する場合には、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高いと判断し、5,000千円の収益を認識した。

変動対価の見積りの制限





Q&A 収益認識の基本論点

8

論点 8 | 顧客に支払われる対価



Q

リベートや棚代、チラシ広告代等、企業から顧客に向けて支払が行われる場合があります。顧客に支払われる対価は、どのような会計処理を行うことになりますか。



A

顧客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ことになります。一方、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には、当該財又はサービスを仕入先からの購入と同様の方法で処理することになります。

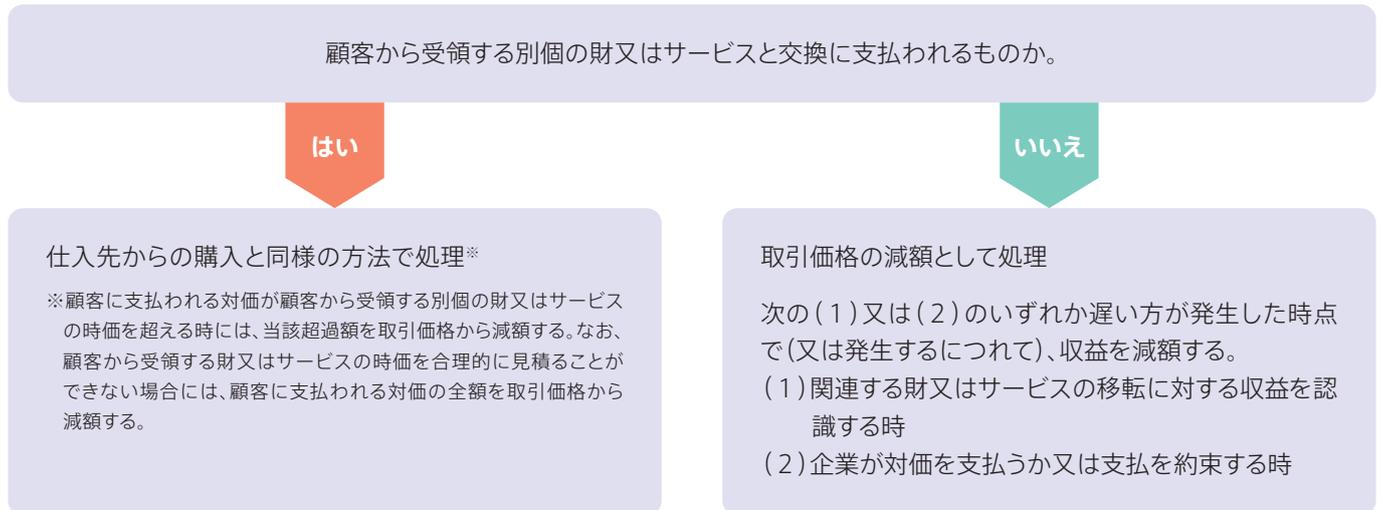




■ 会計基準等の定め (会計基準第63 項及び第64 項、第145 項、適用指針30 項)

収益基準では、顧客に支払われる対価の取扱いを図表 1 (会計基準第63 項及び第64 項、適用指針30 項を基に作成) のように定めています。

図表1 顧客に支払われる対価の会計処理



顧客に支払われる対価の範囲

顧客に支払われる対価は、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企業が支払う対価(つまり、顧客の顧客に支払う対価)を含むとされています。例えば、企業が販売業者又は流通業者に商品又は製品を販売し、その後に当該販売業者又は流通業者の顧客に企業が支払を行う場合があります。

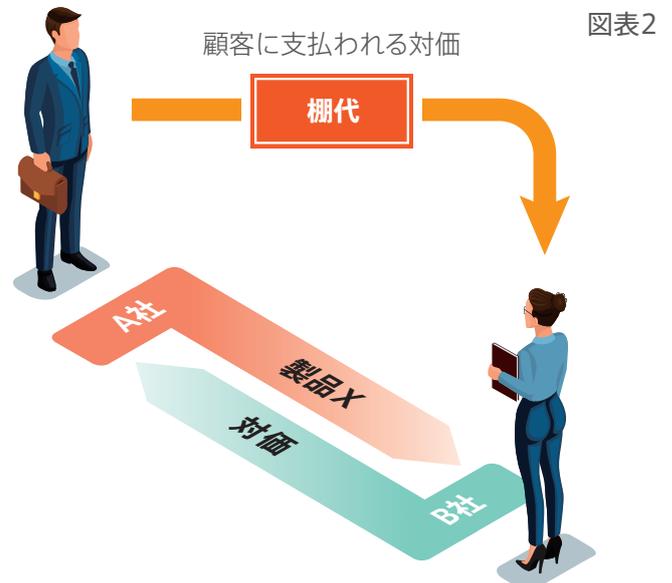
■ 事例 メーカーが小売業者に支払う棚代

消費者向け製品Xを製造しているA社は、X1年1月に大手小売チェーンであるB社（顧客）に製品Xを1年間販売する契約を締結した。契約では、B社が1年間に少なくとも12,000千円分の製品Xを購入すること及びA社が取引開始日にB社に対して返金が不要な1,200千円の支払を行うことが定められている。

この1,200千円の支払は、B社がA社の製品Xを収納するために棚に変更を加えることの補償であって、A社がB社の棚への何らかの権利に対する支配を獲得するものではないため、B社への支払は別個の財又はサービスとの交換によるものではないとA社は判断した。A社はX1年1月に製品Xを1,000千円販売した。

収益基準では、「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か否か」により、取引価格の減額（すなわち、収益の減額）として処理するかどうかを判断することになります。

A社は、B社に対する支払について、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はないと判断しているため、取引価格の減額（すなわち、収益の減額）として処理します。また、B社に対する支払を約束した時点よりも、収益の認識時点の方が遅いため、A社が製品Xの販売に対する収益を認識する時に、当該支払を取引価格の減額として処理することとなります。



■ 会計処理

① 契約における取引開始日 (単位: 千円)

前払金	1,200	／	現金預金	1,200
-----	-------	---	------	-------

② 製品Xの販売時 (単位: 千円)

売掛金	1,000	／	前払金 ^(※1)	100
		／	売上高 ^(※2)	900

※1 $1,000 \text{千円} \times 10\% (1,200 \text{千円} \div 12,000 \text{千円} \times 100\%) = 100 \text{千円}$

※2 請求額1,000千円—B社に支払われた対価100千円=900千円

A社は製品XをB社に販売するにつれ、製品Xの取引価格を10%減額します。



Q&A 収益認識の基本論点

9

論点 9 | 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）



Q

顧客の囲い込みや販売促進戦略として、商品の販売やサービスの提供の際に、将来新たな商品やサービスの購入時に利用することで利用相当額の値引を受けられるポイントを付与することがあります。このようなポイント付与がある場合、どのような会計処理を行うことになりますか。



A

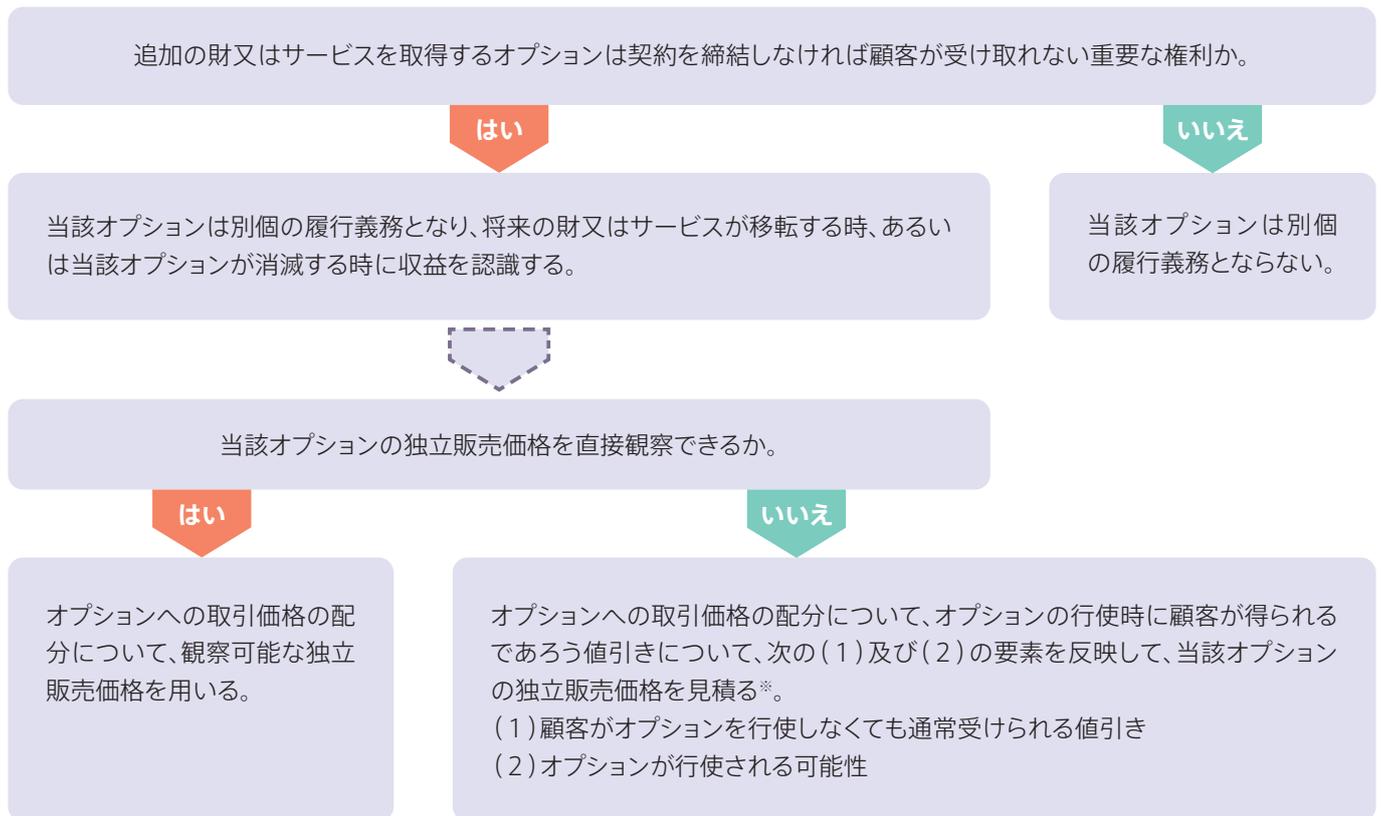
ポイントに関して企業が負う義務の性質に応じて会計処理を行うことになります。自社ポイントの付与が、契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利に該当する場合、当該ポイントを別個の履行義務（追加の財又はサービスを無料又は値引価格で取得するオプションとしての履行義務）として会計処理します。この場合、取引価格の一部がポイントに配分され、商品の販売時やサービスの提供時ではなく主としてポイントの利用時に収益が認識されます。



■ 会計基準等の定め (適用指針第48項から第51項、第139項及び第140項、設例21、22、31)

収益基準では、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できるオプションが付与された場合の取扱いを図表1(適用指針第48項から第51項を基に作成)のように定めています。

図表1 追加の財又はサービスを取得するオプションの付与の会計処理



例えば、小売業を営む企業が商品の販売時に提供するポイント制度など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場合には、別個の履行義務として会計処理します。このようなポイントに配分された取引価格は、ポイント利用時において将来の財又はサービスが移転する時、又は当該ポイントが失効する時に、収益を認識します(適用指針第48項)。

また、他社が運営するポイント制度に参加し、商品の販売時に顧客に他社ポイントを付与するとともに、他社に所定の金額を支払う場合があります。他社ポイントの付与に伴う企業の義務が当該支払義務のみである場合、別個の履行義務とはならず、他社への支払額を第三者のために回収した金額として取引価格から除外します(会計基準第47項)。



■ 事例1 ポイント制度 (自社ポイント)

■ 前提条件

- A社は、A社の商品を顧客が100円分購入するごとに1ポイントを顧客に付与するポイント制度を提供している。顧客は、ポイントを使用して、A社の商品を将来購入する際に1ポイント当たり1円の値引きを受けることができる。
- X1年度中に、顧客はA社の商品10,000円を現金で購入し、将来のA社の商品購入に利用できる100ポイント(=10,000円÷100円×1ポイント)を獲得した。対価は固定であり、顧客が購入したA社の商品の独立販売価格は10,000円であった。
- A社は商品の販売時点で、将来95ポイントが使用されると見込んだ。A社は、顧客により使用される可能性を考慮して、1ポイント当たりの独立販売価格を0.95円(合計額は95円(=0.95円×100ポイント))と見積った。
- 当該ポイントは、契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供するものであるため、A社は、顧客へのポイントの付与により履行義務が生じると結論付けた。
- A社はX2年度末において、使用されると見込むポイント総数の見積りを97ポイントに更新した。
- 各年度に使用されたポイント、決算日までに使用されたポイント累計及び使用されると見込むポイント総数は次のとおりである。



	X1年度	X2年度
各年度に使用されたポイント	45	40
各決算日までに使用されたポイント累計	45	85
使用されると見込むポイント総数	95	97

■ 会計処理

①商品の販売時

(単位:円)

現金預金	10,000	/	売上高	9,906	
			/	契約負債	94

※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で次のとおり配分する。

商品 9,906円=10,000円×独立販売価格10,000円÷10,095円
ポイント 94円=10,000円×独立販売価格95円÷10,095円

②X1年度末

(単位:円)

契約負債	45	/	売上高	45
------	----	---	-----	----

※X1年度末までに使用されたポイント45ポイント÷使用されると見込むポイント総数95ポイント×94円=45円

③X2年度末

(単位:円)

契約負債	37	/	売上高	37
------	----	---	-----	----

※(X2年度末までに使用されたポイント累計85ポイント÷使用されると見込むポイント総数97ポイント×94円)−X1年度末に収益を認識した45円=37円

■ 事例2 他社ポイントの付与

■ 前提条件

- 小売業を営むA社は、第三者であるB社が運営するポイント制度に参加している。当該ポイント制度の下、A社は、A社の店舗で商品を購入した顧客に対し、購入時にポイントカード(アプリ)の提示により、購入額100円につきB社ポイント1ポイントを付与する。その後、A社はB社に対し、1ポイントにつき1円を支払う。
- A社の顧客に対して付与されたB社ポイントは、A社に限らず、B社が運営するポイント制度に参加する企業において利用できる。また、それらの企業における商品の購入で獲得されたB社ポイントも、A社で利用できる。
- A社とB社との間に、上記以外の権利及び義務は発生しない。
- A社は、A社の観点からは、B社ポイントの付与は顧客に重要な権利を提供していないと判断した。A社は、B社ポイントを顧客に付与し、同時に付与したB社ポイントに相当する代金をB社に対して支払う義務を有するのみであると結論付けた。
- X1年10月1日に、A社は、自社の店舗で商品を顧客に現金10,000円で販売するとともに、顧客に対してB社ポイント100ポイントを付与した。



■ 会計処理

① 商品の販売時(X1年10月1日)

(単位:円)

現金預金	10,000	／	売上高	9,900	
			／	未払金	100

② A社からB社に対するポイント相当額の支払時

(単位:円)

未払金	100	／	現金預金	100
-----	-----	---	------	-----

※A社は、顧客に対する履行義務(商品の販売)に係る取引価格の算定において、第三者であるB社のために回収した金額(すなわち、10,000円のうち100円)を除外する。また、B社に対する未払金を認識する。



Q&A 収益認識の基本論点

10

論点 10 |

顧客により行使されない権利 (非行使部分) (商品券等)



Q

小売業や旅行業を営む企業では、将来、商品やサービスの購入時に利用できる商品券や旅行券を販売する場合があります(これらは当該企業の商品やサービスのみ利用でき、返金不要なものとして扱います)。これらの商品券等の一部は、将来にわたって利用されない可能性があります。当該部分について、どのような会計処理を行うことになりますか。



A

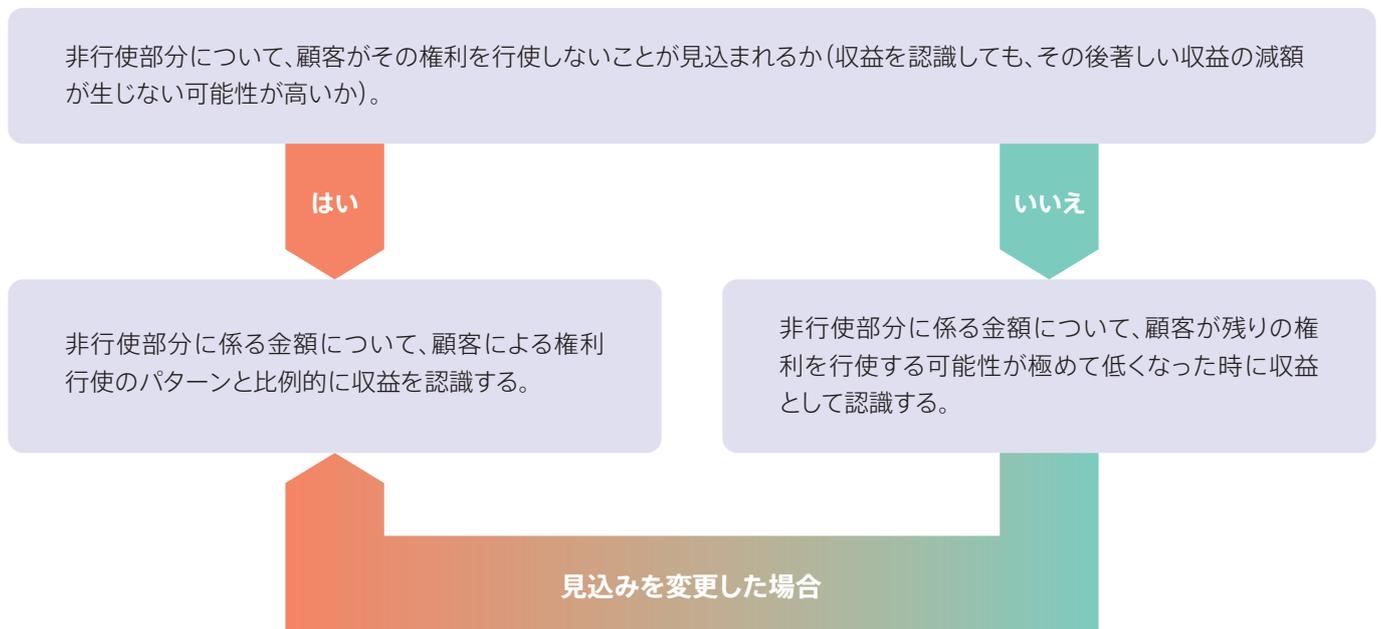
商品券等を販売した時点では、将来、商品やサービスを提供する義務が残るため、契約負債を認識します。このうち、将来にわたって利用されない部分(非行使部分)について、将来、企業が権利を得ると見込む場合(すなわち、あらかじめ顧客が権利を行使しないと見込まれる場合)は顧客が権利を行使するパターンに比例して収益を認識し、権利を得ると見込まない場合は顧客が残りの権利を行使する可能性が極めて低くなった時に収益を認識します。



■ 会計基準等の定め (会計基準第54項、第78項、適用指針第52項から第55項)

企業は、将来において財又はサービスを移転する(又は移転するための準備を行う)という履行義務について、顧客から支払を受けた時に、支払を受けた金額で契約負債を認識し、当該履行義務を充足した時に、契約負債の消滅を認識し、収益を認識します(適用指針第52項)。また、顧客から企業に返金が不要な前払いがなされた場合、将来において財又はサービスを受け取る権利が顧客に付与されますが、顧客は、当該権利のすべては行使しない場合があり、顧客により行使されない権利を「非行使部分」といいます(適用指針第53項)。収益基準では非行使部分に係る会計処理を図表1のとおり定めています(適用指針第54項及び第55項)。

図表1 非行使部分に係る会計処理



■ 事例1 非行使部分の権利を得ると見込む場合

■ 前提条件

- X1年度において小売業者A社は自社でのみ使用可能な商品券(額面100千円)を顧客に販売し、代金100千円を受領した。
- A社は類似の商品券に関する過去の経験に基づき、販売金額の10%が非行使になると見込んでいるが、非行使部分に相当する金額を顧客に返金する必要はない。
- 10%を非行使部分と扱って権利行使と比例的に収益認識したとしても、その後に収益の著しい減額が生じない可能性が高い。
- X1年度において、顧客はこの商品券のうち、54千円を利用した。



■ 会計処理

① 商品券販売時(X1年度) (単位:千円)

現金預金	100	/	契約負債	100
------	-----	---	------	-----

② 商品券利用時(X1年度) (単位:千円)

契約負債	54	/	売上高	54
契約負債	6	/	売上高	6

※非行使部分に係る金額について、権利行使パターンと比例的に収益に認識する((100千円×10%)×54千円/(100千円×90%)=6千円)



■ 事例2 非行使部分の権利を得ると見込まない場合

■ 前提条件

- X1年度において小売業者A社は自社でのみ使用可能な商品券(額面100千円)を顧客に販売し、代金100千円を受領した。
- A社は行使されなかった商品券の価値相当について、顧客に返金する必要はない。
- 商品券は発行日から2年後に失効するが、A社は過去に類似の商品券の販売を行っておらず、過去の情報を有していないため、その後に収益の著しい減額が生じない可能性が高い非行使部分の金額を見積る能力を有していない。
- X1年度において、顧客はこの商品券のうち、54千円を利用した。



■ 会計処理

① 商品券販売時(X1年度) (単位:千円)

現金預金	100	/	契約負債	100
------	-----	---	------	-----

② 商品券利用時(X1年度) (単位:千円)

契約負債	54	/	売上高	54
------	----	---	-----	----

※なお、非行使部分の金額については、顧客が残りの権利を行使する可能性が極めて低くなった時点で収益を認識するため、商品券利用時には認識しない。





Q&A 収益認識の基本論点

11

論点 11 | 返金が不要な契約における 取引開始日の顧客からの支払



Q

顧客への財又はサービスを提供する前の段階で、入会金や加入手数料などで返金義務のない支払を顧客から受ける場合があります。顧客から返金が不要な支払を受ける場合、どのような会計処理を行うことになりますか。



A

顧客から返金が不要な支払を受ける場合、当該支払が、将来の財又はサービスの移転に対するものであるときは、当該将来の財又はサービスを提供する時に収益を認識することになります。一方、当該支払が、約束した財又はサービスの移転を生じさせるものであるときは、当該約束した財又はサービスを提供する時に収益を認識することになります。





■ 会計基準等の定め (適用指針第57項から第60項、第141項及び第142項)

契約によっては、契約における取引開始日又はその前後に、顧客に返金が不要な支払を課す場合があり、例えば、スポーツクラブ会員契約の入会手数料、電気通信契約の加入手数料、サービス契約のセットアップ手数料、供給契約の当初手数料等があります。収益基準では、返金が不要な顧客からの支払を図表1 (適用指針第57項から第59項を基に作成) のように定めています。

図表1 返金が不要な顧客からの支払の会計処理

顧客から返金が不要な支払を受ける場合、当該支払が、次のいずれに該当するか

- ① 将来の財又はサービスの移転に対するものである。
- ② 約束した財又はサービスの移転を生じさせるものである。

①に該当

当該将来の財又はサービスを提供する時に収益を認識する。^(※1)

②に該当

当該約束した財又はサービスを提供する時に収益を認識する。^(※2)

(※1) 契約更新オプションを顧客に付与する場合、当該オプションが、顧客にとって重要な権利に該当するときは、当該支払については、契約更新される期間を考慮して収益を認識する必要があります。

(※2) 当該約束した財又はサービスの移転を、独立した履行義務として処理する場合の取扱いとなります。



■ 事例 スポーツクラブの入会金

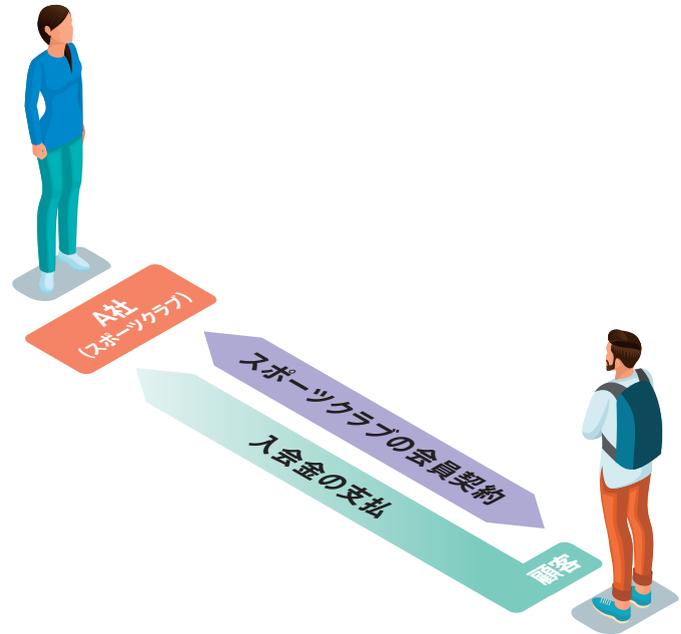
A社が運営するスポーツクラブに顧客が入会する場合、A社は返金が不要な入会金を顧客から受領します。

収益基準では、顧客から返金が不要な支払を受ける場合、当該支払が、「将来の財又はサービスの移転に対するもの」であるか、それとも、「約束した財又はサービスの移転を生じさせるもの」であるかにより、収益の認識時点を判断することになります。

返金が不要な入会金が、「将来の財又はサービスの移転に対するもの」である場合（例えば、会員資格に加え、入会金が会員にその期間に提供される財又はサービスを受ける権利を与えたり、非会員に課されるより低い価格で財又はサービスを購入する権利を与える場合）、当該将来の財又はサービスを提供する時に収益を認識することになります。

一方で、返金が不要な入会金が、「約束した財又はサービスの移転を生じさせるもの」である場合、当該約束した財又はサービスを提供する時に収益を認識することになります。

ただし、収益基準では、返金が不要な契約における取引開始日の顧客からの支払は、通常、企業が契約における取引開始日又はその前後において契約を履行するために行う活動に関連し、当該活動は約束した財又はサービスを顧客に移転させるものではないとしています（適用指針第142項）。そのため、返金が不要な入会金が、「約束した財又はサービスの移転を生じさせるもの」とであると判断されるケースは、限定的であると考えられます。





Q&A 収益認識の基本論点

12

論点 12 | 本人か代理人かの検討 (総額表示又は純額表示)



Q

小売業におけるいわゆる消化仕入や卸売業における取引等、他の当事者が顧客への商品等の提供に関与している場合、企業が認識する収益の金額はどのように決定されますか。



A

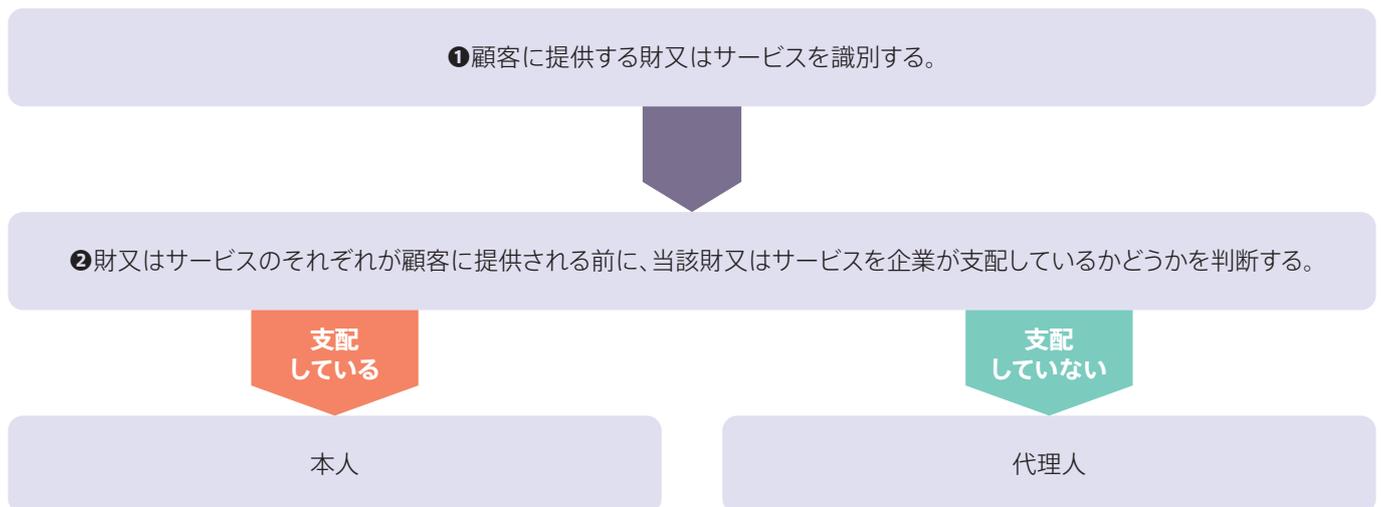
他の当事者が顧客への商品等の提供に関与している場合、企業の顧客との約束が当該商品等を企業自ら提供すること(企業が本人)であるときには、商品等と交換に企業が権利を得ると見込む対価の総額を収益として認識し、他の当事者によって当該商品等が提供されるように手配すること(企業が代理人)であるときには、手配サービスと交換に企業が権利を得ると見込む手数料の金額(又は他の当事者が提供する商品等と交換に受け取る額から当該他の当事者に支払う額を控除した純額)を収益として認識します。



■ 会計基準等の定め (適用指針第39項から第47項、第135項から第138項、設例30)

収益基準では、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の会計処理を図表1(適用指針第39項、第40項及び第42項を基に作成)のように定めています。

図表1 本人と代理人の区分の判定に関するフローチャートと会計処理



	本人	代理人
顧客との 約束の性質	財又はサービスを企業が自ら提供する履行義務	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企業が手配をする履行義務
会計処理	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で収益を認識	手配と交換に企業が権利を得ると見込む手数料の金額又は他の当事者が提供する商品等と交換に企業が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で収益を認識

企業が、契約を締結してから顧客に商品等を引き渡すまでの期間において、当該商品等を支配している場合には、企業は本人に該当します。当該商品等(以下「資産」)に対する支配とは、資産の使用を指図し、当該資産から残りの便益のほとんど全てを享受する能力を言います(会計基準第37項)。支配しているかどうかは、例えば、図表2の本人としての指標(主たる責任、在庫リスク、価格裁量権)に照らして、判断することが有用です(適用指針第47項)。

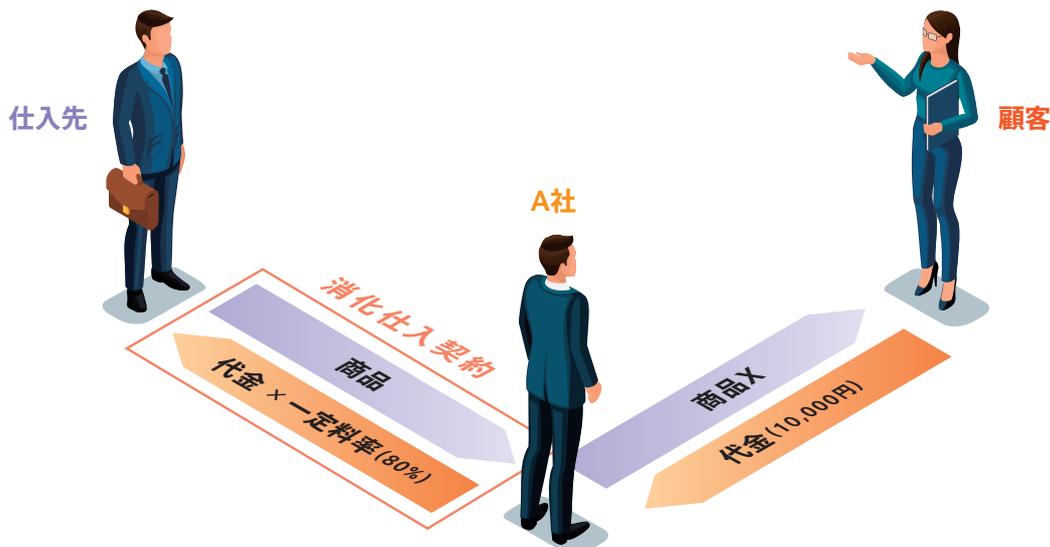
図表2 財又はサービスを提供前に支配しているかを判定するにあたって考慮する指標の例示

項目	本人としての指標
主たる責任	企業が当該財又はサービスを提供するという約束の履行に対して主たる責任を有していること
在庫リスク	当該財又はサービスが顧客に提供される前、あるいは当該財又はサービスに対する支配が顧客に移転した後(例えば、顧客が返品権を有している場合)において、企業が在庫リスクを有していること
価格裁量権	当該財又はサービスの価格の設定において企業が裁量権を有していること

■ 事例 小売業における消化仕入

■ 前提条件

- 小売業を営むA社は、仕入先より商品を仕入れ、店舗に陳列し、個人顧客に対し販売を行っている。
- 仕入先との契約は、消化仕入の形態をとっている。消化仕入契約では、A社は、店舗への商品納品時には検収を行わず、店舗にある商品の法的所有権は仕入先が保有している。また、商品に関する保管管理責任及び商品に関するリスクも仕入先が有している。A社は、店舗に並べる商品の種類や価格帯等のマーチャンダイジングについて一定の関与を行うが、個々の消化仕入商品の品揃えや販売価格の決定権は仕入先にある。
- 顧客への商品の販売時に、商品の法的所有権は仕入先からA社に移転し、同時に顧客に移転する。A社は、商品の販売代金を顧客から受け取り、販売代金にあらかじめ定められた料率(80%)を乗じた金額について、仕入先に対する支払義務を負う。
- A社は、消化仕入契約の対象の商品Xを10,000円で顧客に現金で販売した。





■本人又は代理人の判断

- ・ A社は顧客に提供する財又はサービスとして商品Xを識別し、商品Xを顧客に提供する前に支配しているのかどうかを評価する(図表1①及び②参照)。
- ・ A社は、商品Xの法的所有権を、顧客に移転される前に一時的に獲得しているものの、在庫リスクを一切負っておらず、また、当該商品Xについて、顧客に販売されるまでのどの時点においてもその使用を指図する能力を有しておらず、商品Xを支配していないため、当該商品Xについて顧客に提供される前に支配していないと考えられる。
- ・ したがって、A社は、消化仕入契約においては、自らの履行義務は商品Xが仕入先によって提供されるように手配することであり、自らは代理人に該当すると判断する。

■会計処理

商品の販売時

(単位:円)

現金預金	10,000	／	売上高	2,000	
			／	買掛金	8,000

※A社は代理人として、仕入先より提供された商品を顧客に販売したことにより受け取った対価10,000円から仕入先に支払う対価8,000円を控除した純額を収益として認識する。この結果、売上高は純額の2,000円で計上される。



The Japanese Institute of
Certified Public Accountants

業務本部 企業会計グループ

102-8264 東京都千代田区九段南4-4-1

☎ TEL:03-3515-1128 ☎ FAX:03-5226-3355

<https://jicpa.or.jp>



Q&A 収益認識の基本論点

13

論点 13 | 製品保証



Q

顧客に製品を販売する時に、初期不良に対応する製品保証の提供に加え、製品の操作方法についてのサポート等を無償で提供する場合、どのような会計処理を行うことになりますか。



A

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の提供である場合は、企業会計原則注解(注18)に定める引当金として会計処理されます。製品保証が合意された仕様に従っているという保証に加え、顧客に追加的なサービス(保証サービス)を提供する場合は、製品の販売とは別個の履行義務として取引価格の一部が配分され、当該追加的なサービスの提供時に収益が認識されます。



■ 会計基準等の定め (適用指針第34項から第38項、第84項、第89項、設例16)

収益基準では、製品保証の取扱いを図表1 (第34項から第38項を基に作成) のように定めています。

図表1 財又はサービスに対する保証

製品保証が、当該財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証に加えて、顧客にサービスを提供する保証(保証サービス)を含むかどうか。

含まない

含む

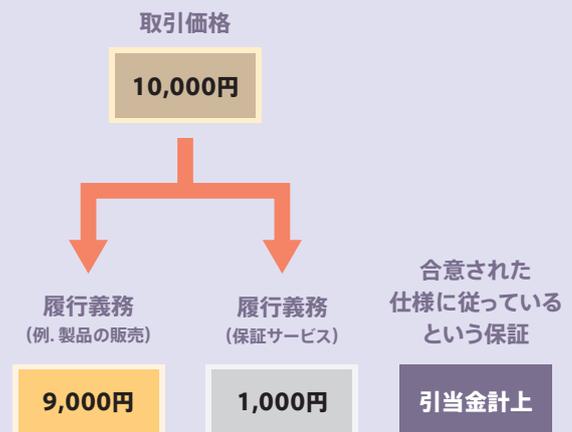
当該保証について企業会計原則注解(注18)に定める引当金として処理する。
(当該保証に取引価格を配分しない。)



合意された仕様に従っているという保証

引当金計上

保証サービスは履行義務であり、取引価格を財又はサービス及び当該保証サービスに配分する。
(財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証部分については、引当金として処理する。)



両方を含む場合で、それぞれを区分して合理的に処理できないときには、両方を一括して単一の履行義務(保証サービス)として処理する。



■保証サービスを含むかどうかの判断

製品保証が、当該財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証に加えて、保証サービスを含むかどうかを判断するにあたっては、例えば、以下の要因を考慮します(適用指針第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。

財又はサービスに対する保証が法律で要求されている場合には、当該法律は、通常、欠陥のある財又はサービスを購入するリスクから顧客を保護するために存在するものであるため、当該保証は履行義務でないことを示している。

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

財又はサービスに対する保証の対象となる期間が長いほど、財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証に加えて、保証サービスを顧客に提供している場合が多く、この場合には、当該保証サービスは履行義務である。

③企業が履行を約束している作業の内容

財又はサービスが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、欠陥のある商品又は製品に係る返品配送サービス等、特定の作業を行う必要がある場合には、当該作業は、通常、履行義務を生じさせない。

なお、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(例えば、財又はサービスに対する保証が個別に価格設定される、又は交渉される場合)には、当該保証は別個のサービスになります(適用指針第38項)。

■欠陥品等に対する製品保証

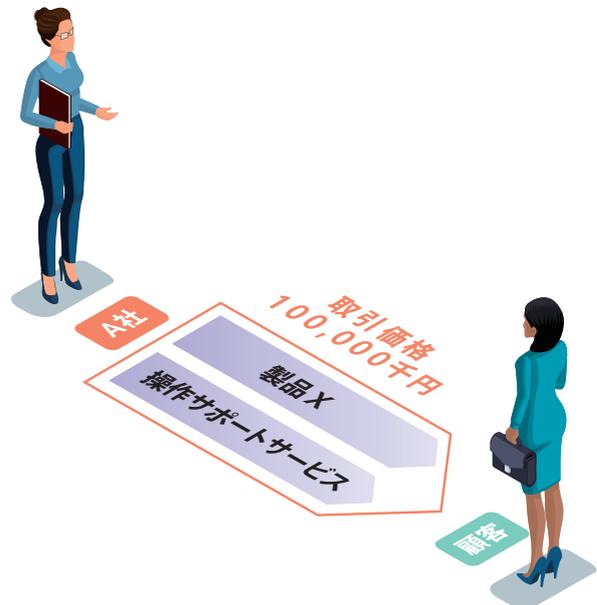
正常品と交換するために欠陥のある商品又は製品を顧客が返品することができる契約は、製品保証として、すなわち、財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証のみである場合か、あるいは、財又はサービスに対する保証を単独で購入するオプションを有している場合かの判断に従って処理します(適用指針第89項)。ただし、契約上、製品代金の全額又は一部の返金を認めている場合は、返品権付きの販売として会計処理します(適用指針第84項(1))。

■ 事例 製品の販売と保証サービスの提供

A社は、製品Xを1,000台販売するとともに製品Xに対する保証を提供する契約を顧客と締結した。製品Xと当該保証を合計した契約金額は100,000千円(1台当たり100千円×1,000台)である。

製品Xに対する保証は、購入日から1年間にわたり製品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365日24時間オペレーターによる操作サポートサービスを受ける権利を顧客に提供するものである。

A社は通常、操作サポートサービスを付けずに製品Xを独立して販売している。



A社は、製品Xに対する保証は、製品Xが合意された仕様に従っているという保証に加えて、操作サポートサービス(P. 2 図表1の「保証サービス」)を含むため、取引価格を二つの履行義務(製品Xと操作サポートサービス)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べきと判断した。製品Xと操作サポートサービスの独立販売価格(1,000台分)はそれぞれ92,000千円と8,000千円であった。

また、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ついての将来の費用は3,000千円と見積った。

■ 会計処理

製品Xの販売時

(単位:千円)

売掛金	100,000	／	売上高	92,000	
			／	契約負債	8,000
引当金繰入額	3,000	／	引当金	3,000	

※操作サポートサービスに配分された取引価格8,000千円については、履行義務が充足されるにつれて収益を認識する。



Q&A 収益認識の基本論点

14

論点 14 | 知的財産のライセンス



Q

顧客に対して、自社のブランドや特許等の知的財産のライセンスを一定の期間にわたって供与する場合があります。当該ライセンスの供与に係る収益を一時点で認識するか、一定の期間にわたって認識するかをどのように判断することになりますか。



A

顧客に供与した知的財産のライセンスの性質に応じて判断します。顧客に対して知的財産を使用する権利を提供するものであれば収益を一時点で認識し、知的財産にアクセスする権利を提供するものであれば収益を一定の期間にわたって認識することになります。

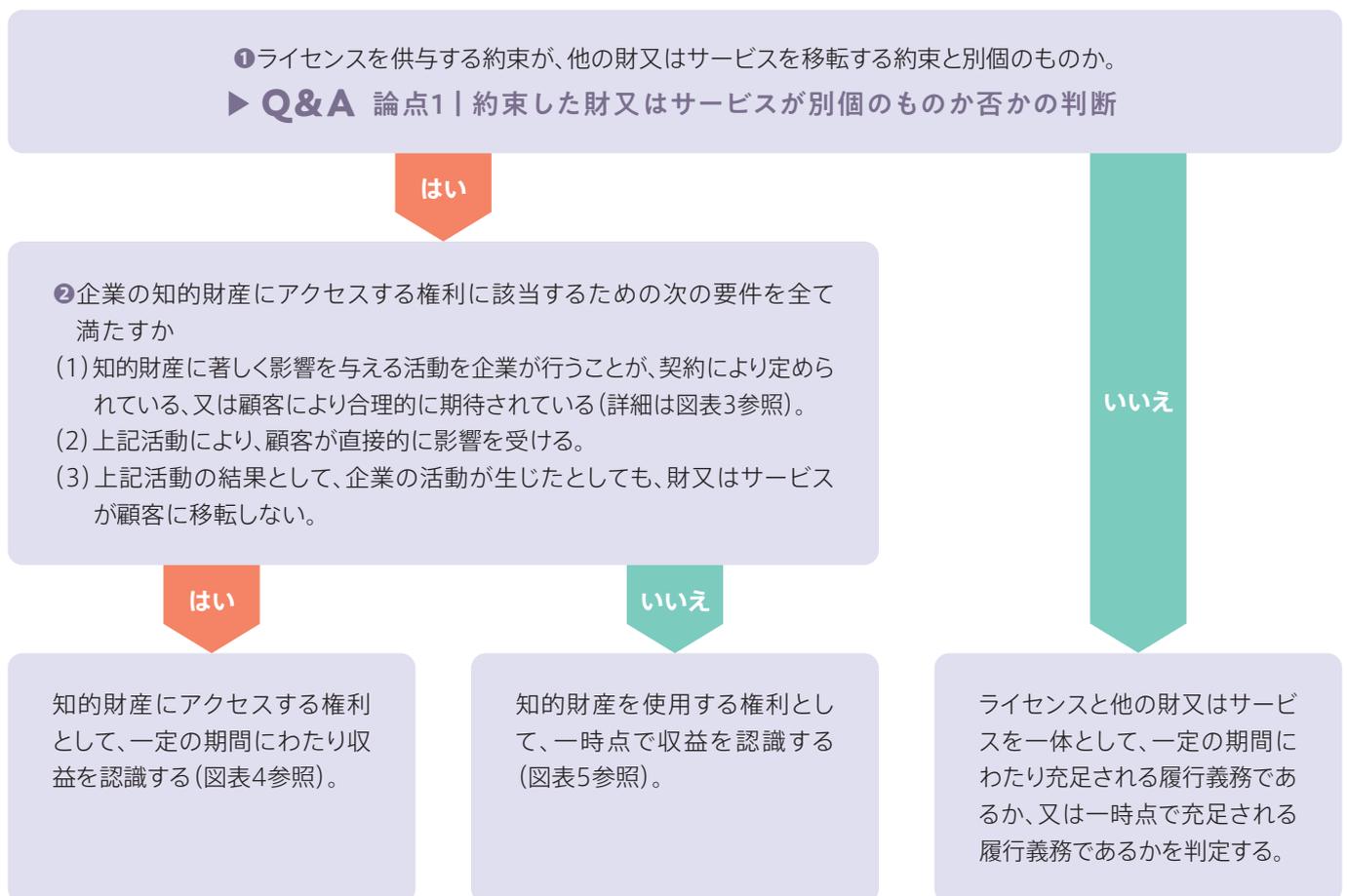




■ 会計基準等の定め (適用指針第61項から第68項、第143項から第152項、設例23から設例25)

ライセンスの対象となる知的財産には、例えば、①ソフトウェアや技術、②動画、音楽等、③フランチャイズ、④特許権、商標権、著作権などがあります(適用指針第143項)。収益基準では、これらの知的財産のライセンスに関する会計処理を図表1(適用指針第61項から第64項を基に作成)のように定めています。

図表1 ライセンスの会計処理



■ 売上高又は使用量に基づくロイヤルティの収益認識時期

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は、変動対価の見積りの制限及び変動対価の見積りの見直しに関する定めは適用されないこととされています。一方、売上高又は使用量に基づくロイヤルティが上記に該当しない場合には、通常の財又はサービスの提供に係る変動対価の定めに基づき、収益を認識することになります(図表2参照)。

図表2 売上高又は使用量に基づくロイヤルティの収益認識時期

売上高又は使用量に基づくロイヤルティ	収益認識時期
知的財産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(※)	いずれか遅い方 ・顧客の売上高の計上時点又は使用した時点 ・企業の履行義務の充足時点
知的財産のみに関連しておらず、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ない場合	変動対価の見積り及び変動対価の見積りの制限の定めに基づき、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履行義務の充足時に(又は充足するにつれて)収益認識 ▶ Q&A 論点7 変動対価

(※)売上高又は使用量に基づく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とは、例えば、ロイヤルティが関連する財又はサービスの中で、ライセンスに著しく大きな価値を顧客が見出すことを、企業が合理的に予想できる場合になります(適用指針第152項)。

図表3 図表1②要件(1)について

(1) 知的財産に著しく影響を与える活動

「知的財産に著しく影響を与える活動」とは、次のいずれかに該当する活動を言います(適用指針第65項)。

(i) 知的財産の形態又は機能性を著しく変化させる活動

▶例 デザイン、コンテンツ、機能を実行する能力を著しく変化させる。

(ii) 顧客が知的財産からの便益を享受する能力に影響を与える活動

▶例 ブランドからの便益は、知的財産の価値を補強する、又は維持する企業の継続的活動から得られるかあるいは当該活動に依存していることが多い。

(2) 顧客により合理的に期待されていること

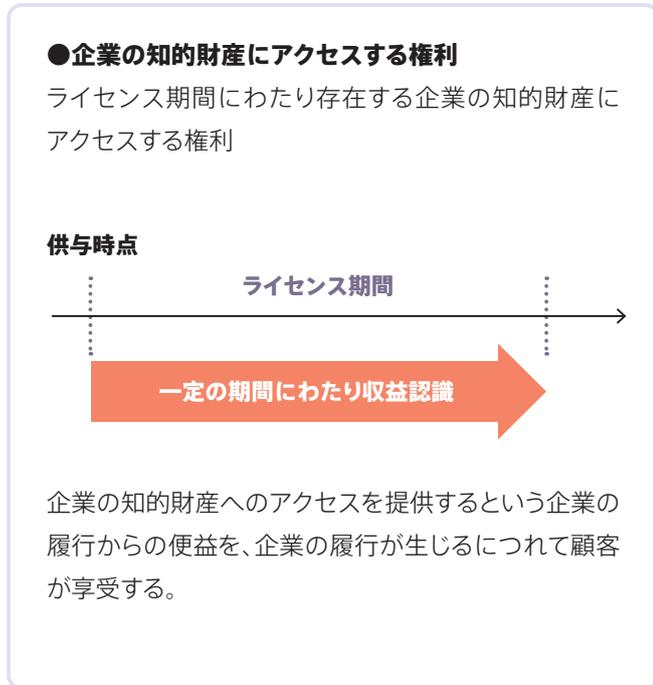
「顧客により合理的に期待されていること」を示す可能性のある要因としては、次が挙げられます(適用指針第149項)。

(i) 企業の取引慣行や公表した方針等

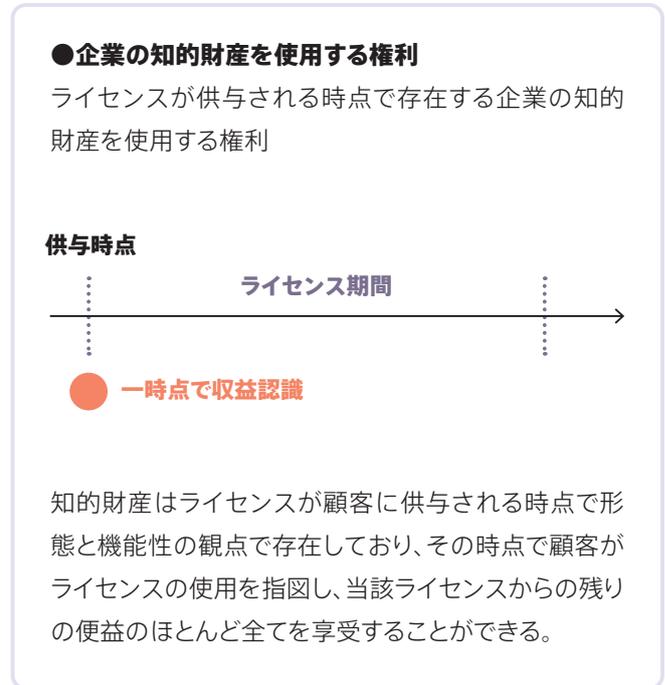
(ii) 顧客が権利を有している知的財産についての企業と顧客との間での経済的利益の共有(例えば、売上高に基づくロイヤルティ)の存在



図表4 アクセスする権利の会計処理



図表5 使用する権利の会計処理



■ 事例1 映像コンテンツのライセンス供与

放送事業者であるA社は、他の放送事業者B社と過去にA社が制作した放送番組（映像コンテンツ）について、B社が放映することを許諾する契約を締結した。

A社は、ライセンスの供与によりA社の知的財産である映像コンテンツについてB社が有する権利が、図表1②の「企業の知的財産にアクセスする権利」に該当するために満たす必要のある要件の全てを満たすかどうかにより、「企業の知的財産にアクセスする権利」か「企業の知的財産を使用する権利」かを判断することになります。

例えば、過去に制作を行い放送した放送番組について、提供元の放送事業者A社が映像コンテンツの形態や機能性、価値に著しく影響を与える活動を行わない場合（図表3（1）参照）には、図表1②の要件（1）を満たさないため、「企業の知的財産を使用する権利」の提供として、一時点で収益を認識することになります。

放送事業者A社



■ 事例2 フランチャイズ料

フランチャイズ運営者であるC社は、フランチャイズ契約に基づき、フランチャイズ加盟者（以下「加盟者」）から毎月の売上高の5%のロイヤルティを受領します。C社は、取引慣行として、フランチャイズの評判を高めるため、一般顧客の嗜好の分析や、製品の改善、価格戦略、販促キャンペーン及び運営面の効率化の実施などの活動を行います。

C社は、フランチャイズのライセンス供与により加盟者が有する権利が、図表1②の「企業の知的財産にアクセスする権利」に該当するために満たす必要のある要件の全てを満たすかどうかにより、「企業の知的財産にアクセスする権利」か「企業の知的財産を使用する権利」かを判断することになります。

運営者C社
(フランチャイザー)





例えば、次のように、図表1②の三つの要件全てを満たす場合、「企業の知的財産にアクセスする権利」の提供として、一定の期間にわたって収益を認識することになります。

図表6 企業の知的財産にアクセスする権利に該当するための要件の検討

要件	検討の例示	判定
要件1 著しく影響を与える活動が顧客に期待されているか。	<p>次の点を考慮し、加盟者が権利を有している知的財産であるフランチャイズに著しく影響を与える活動をC社が行うことを、加盟者は合理的に期待している。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・フランチャイズの評判を高めるために、一般顧客の嗜好の分析などの活動をC社が行う取引慣行があるため、加盟者が権利を有している知的財産であるフランチャイズから便益を享受する能力は、実質的に運営者の活動により得られるか、又は当該活動に依存する(図表3(1)(i)(ii)、(2)(i)参照)。 ・C社が得られる報酬が加盟者の売上高に基づくロイヤルティである場合、当該報酬は加盟者の売上高に左右されるため、C社が自らの利益を最大化するように活動することを加盟者は期待し、加盟者と共通の経済的な利害がある(図表3(2)(ii)参照)。 	○
要件2 顧客は直接的に影響を受けるか。	<p>フランチャイズ加盟者は、製品の改善、価格戦略、販促キャンペーン及び運営面の効率化などC社が行う活動から生じる変化に対応することとなるため、当該活動の影響を受ける。</p>	○
要件3 財又はサービスが顧客に移転しないか。	<p>フランチャイズ加盟者は、一般顧客の嗜好の分析などのC社の活動からの便益を享受する可能性はあるが、当該活動が生じたとしても、財又はサービスはフランチャイズ加盟者に移転しない。</p>	○





Q&A 収益認識の基本論点

15

論点 15 | 返品権付きの販売



Q

出版社や通信販売を営む企業では、無条件又は条件付きで返品を認めた上で商品を販売する場合があります。このような返品権付きの販売を行う場合、どのような会計処理を行うことになりますか。



A

販売された商品のうち、返品が見込まれる部分については収益を認識せず、返品が見込まれる部分について受け取った金額を返金負債として認識し、当該返金に関して、顧客から商品を回収する企業の権利を返品資産として認識します。





■ 会計基準等の定め (会計基準第53項、適用指針第85項から第88項、設例11)

返品権付きの販売を行う場合、返金が見込まれる金額を見積り、受取対価から当該金額を差し引いた金額で収益を認識します。また、返品が見込まれる資産を見積り、当該金額を差し引いて売上原価を計上します。なお、返金見込額により認識した負債(返金負債)及び企業が商品又は製品を回収する権利として認識した資産(返品資産)は、各決算日において見直す必要があります(会計基準第53項、適用指針第87項、第88項)。

返品権付きの販売の会計処理に当たっての各要素の測定方法は、下表のとおりです。

図表1 返品権付きの販売の会計処理に当たっての各要素の測定方法

項目	測定方法
収益	対価の総額から、返金見込額(変動対価の見積り及び変動対価の見積りの制限に関する定めを用いて算定)を控除して測定する(適用指針第85項(1)、第86項)。
返金負債	返金見込額(受け取った(又は受け取る)金額と上記により測定した収益との差額)で測定する(会計基準第53項、適用指針第85項(2))。
返品資産 (返品が見込まれる商品又は製品)	返品されると見込まれる商品又は製品の帳簿価額から予測される回収コスト(商品又は製品の価値の潜在的な下落の見積額を含む。)を控除して測定する(適用指針第85項(3)、第88項)。
販売した商品又は製品の原価	顧客に販売した商品又は製品の帳簿価額から上記により測定した返品資産の金額を控除して測定する。
減額する棚卸資産	顧客に販売した商品又は製品の帳簿価額で測定する。



■ 事例 返品権付きの販売

■ 前提条件

- A社は、商品Xを1個100千円で販売する契約を複数の顧客と締結し、合計100個(100千円×100個=10,000千円)の商品Xに対する支配を顧客に移転した時に現金を受け取った。A社の取引慣行では、顧客が未使用の商品Xを30日以内に返品する場合、全額返金に応じることとしている。A社の商品Xの原価は60千円である。
- この契約では顧客が商品Xを返品することが認められているため、A社が顧客から受け取る対価は変動対価である。A社が権利を得ることとなる変動対価を見積るために、A社は、当該対価の額をより適切に予測できる方法として期待値による方法(会計基準第51項(注))を使用することを決定し、商品X97個が返品されないと見積った。
- A社は、収益が減額される確率又は減額の程度を増大させる可能性のある諸要因(適用指針第25項(注))を考慮して、返品は自らの影響力の及ばない要因の影響を受けるが、商品X及びその顧客層からの返品数量の見積りに関する十分な情報を有していると判断した。さらに、返品数量に関する不確実性は短期間(すなわち、30日の返品受入期間)で解消されるため、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、計上された収益の額9,700千円(=100千円×返品されないと見込む商品X97個)の著しい減額が発生しない可能性が高いと判断した(会計基準第54項(注))。
- A社は、商品Xの回収コストには重要性がないと見積り、返品された商品Xは利益が生じるように原価以上の販売価格で再販売できると予想した。

(注) ▶ Q&A 論点7 | 変動対価



■ 会計処理

① 商品の販売に係る売上高の計上 (単位:千円)

現金預金	10,000	/	売上高	9,700
		/	返金負債	300

※ 返品されると見込む商品X3個(=100個-97個)については収益を認識せず、9,700千円の収益を認識する(適用指針第85項)。また、返品されると見込む商品X3個について、300千円(=100千円×3個)の返金負債を認識する。

② 商品の販売に係る原価の計上 (単位:千円)

売上原価	5,820	/	商品	6,000
返品資産	180	/		

※ 60千円×100個=6,000千円の商品の減少を認識する。また、返金負債の決済時に顧客から商品Xを回収する権利について180千円(=60千円×3個)を認識する。



Q&A 収益認識の基本論点

16

論点 16 | 有償支給取引



Q

企業が製品製造に必要な原材料等(支給品)を有償で加工先企業に提供し、加工後の製品等を買戻す有償支給取引について、どのような会計処理を行うことになりますか。



A

有償支給取引において、企業が支給品を買戻す義務を負っていない場合には、支給品の消滅を認識しますが、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とされています。

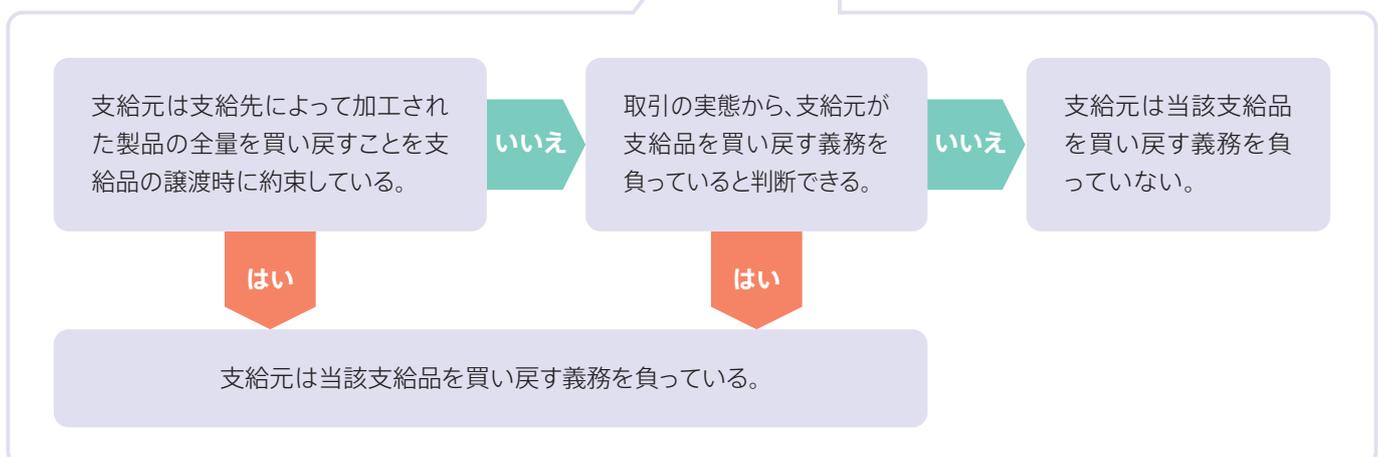
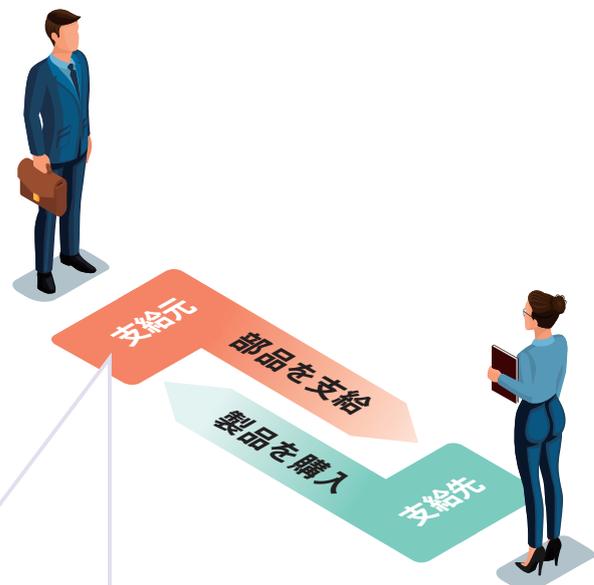
企業が支給品を買戻す義務を負っている場合には、企業は支給品の譲渡に係る収益を認識せず、当該支給品の消滅も認識しないこととなります。なお、代替的な取扱いとして、個別財務諸表においては、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識することができることとされています。



■ 会計基準等の定め (適用指針第104項、第177項から第181項)

収益基準では、一般的に有償支給取引と呼ばれている一連の取引〔企業(以下「支給元」)が、対価と交換に原材料等(以下「支給品」)を外部(以下「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(加工された製品に組み込まれている場合を含む。)を購入する取引〕に係る処理にあたっては、支給元が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ります。

図表1 有償支給取引のイメージ



■ 有償支給取引の会計処理—支給品の消滅と収益の認識

買い戻す義務の有無によって、支給品の消滅と収益の認識は以下のようになります。

図表2 支給品の消滅と収益の認識に係る会計処理

買い戻す義務の有無	支給品の消滅	収益の認識
買い戻す義務あり	消滅を認識しない ^(※1)	収益を認識しない
買い戻す義務なし	消滅を認識する	収益を認識しない ^(※2)

(※1) 代替的な取扱いとして、個別財務諸表においては、支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識することができます(適用指針第104項)。

(※2) 有償支給取引において、支給元が支給品を買い戻す義務を負っていない場合には、支給元は当該支給品の消滅を認識することとなりますが、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ます(適用指針第179項。)



【参考】買戻契約(適用指針第69項、第70項、第153項、第155項、設例 26-1)

有償支給取引において、支給元が支給品を買い戻す義務を負っている場合の会計処理を考えるにあたっての参考として、収益基準における買戻契約について解説します。

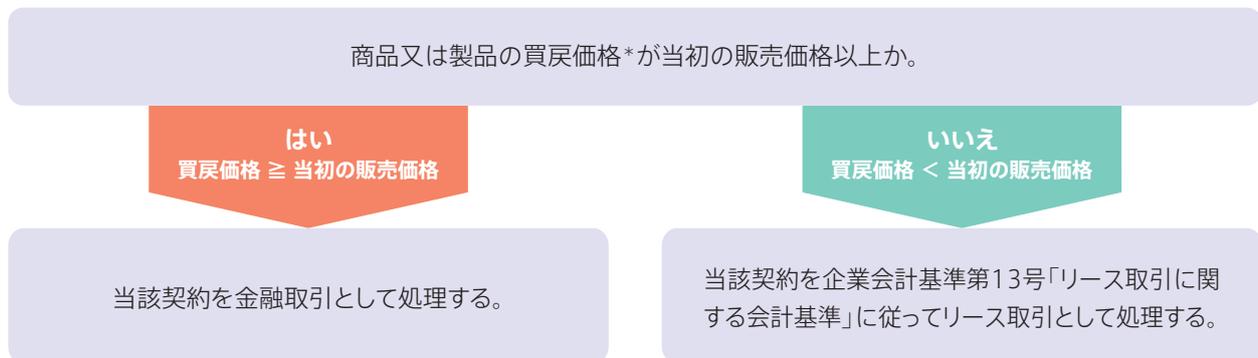
買戻契約とは、企業が商品又は製品を販売するとともに、同一の契約又は別の契約のいずれかにより、当該商品又は製品を買い戻すことを約束する、あるいは、買い戻すオプションを有する契約です。買い戻す商品又は製品は、当初において顧客に販売した商品又は製品である場合、当該商品又は製品と実質的に同一のものである場合、あるいは当初において販売した商品又は製品を構成部分とする商品又は製品である場合があります(適用指針第153項)。買戻契約には、通常、次の三つの形態があります。

- ① 企業が商品又は製品を買い戻す義務(先渡取引)
- ② 企業が商品又は製品を買い戻す権利(コール・オプション)
- ③ 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)

●企業が商品又は製品を買い戻す義務がある場合の会計処理

収益基準では、企業が商品又は製品を買い戻す義務を有している場合の取扱いを図表3(適用指針第69項、第70項を基に作成)のように定めています。

図表3 企業が商品又は製品を買い戻す義務がある場合(先渡取引)



*買戻価格を販売価格と比較する際には、金利相当分の影響を考慮する。

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ます。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(若しくは加工コスト又は保管コスト等)として認識します。

