

収益認識基準の実務上の留意事項

平成 30 年 9 月 27 日

ひびき監査法人

1. はじめに

2018 年 3 月に企業会計基準委員会（ASBJ）は、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下、「基準」という。）及び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、「適用指針」という。）を公表しました。これらの基準は、2021 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用されることとなっていますが、これにともない、平成 30 年度税制改正において、これらの基準を踏まえた法人税法等の見直しがなされ、2018 年 5 月に国税庁から法人税基本通達等の改正が公表されています。

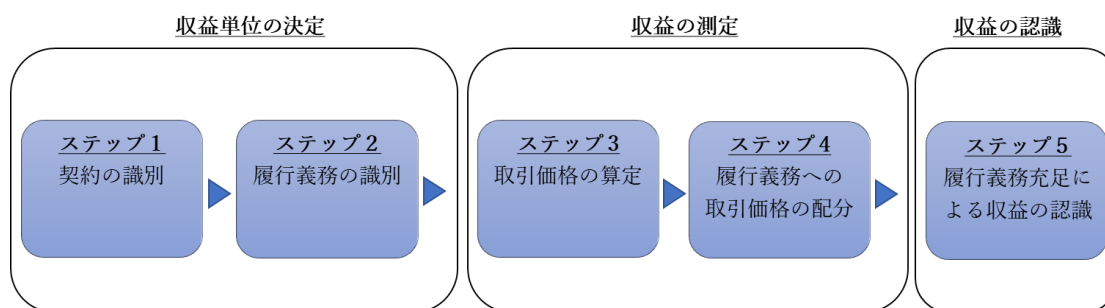
この新しい収益認識基準は、売上高という損益計算書のトップラインを決定する極めて重要な会計基準であるとともに、企業の主たる営業活動の成果を適切に描写するために、収益の認識測定にあたって、見積りの要素や支配概念を取り入れるという極めて斬新な内容になっています。現在、各企業において新しい収益認識基準の適用に向けての準備を始めていることと思われそうですが、従来の企業会計原則に基づく「実現主義」による収益認識の再検討に相当ご苦労されているかと思います。本稿においては、新しい収益認識基準の適用に際しての実務上の留意事項をまとめています。もちろん企業の収益獲得活動は業種、業態によって様々であり、本稿ですべての実務上の論点を網羅することは不可能です。したがって本稿では、新しい収益認識基準のなかでも特に関心の高いと思われる論点に限定して解説を加えています。新しい収益認識基準は、IFRS 第 15 号（顧客との契約から生じる収益）の内容を出発点として開発されたことから、細則主義のガイドライン的なものではなく、IFRS と同様に原則主義の会計基準としての性格を有しています。各企業は、新しい会計基準の原理原則を十分に理解したうえで、適切に収益の認識測定のルールを決定しなければなりません。なお、本稿における意見の部分に関してはあくまで私見であり、ひびき監査法人としての公式な見解ではないことを申し添えておきます。

2. 収益認識における 5 つのステップ

新しい収益認識基準によれば、企業は、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識するものとし（基準第 16 項）、基準はこれを「基本となる原則」と定義しています。そのために基準は、いわゆる 5 つのステップ に従って収益を認識することを要求しています。つまり新しい収益認識基準を適用するためには、この 5 つのステップに従って、①収益単

位の決定（ステップ1、2）、②収益の測定（ステップ3、4）、③収益の認識（ステップ5）を行っていく必要があります。これまでの収益認識では、単純に契約金額で収益を測定し、その収益がいつ実現したか否かによって収益の期間帰属を決定してきました。しかし新しい収益認識基準では、ひとつの契約の中に変動対価や複数の履行義務が含まれることから、契約金額と売上計上額あるいは請求額が一致しないケースがでてきます。したがって、収益認識の妥当性を検証する観点から、契約締結から収益認識にいたるまでの一連のステップに対応するエビデンスが求められることになるかと思います。また、新しい収益認識基準は、単なる基準の変更というだけでなく、その対象領域が企業全体の主要な活動に及ぶことに特徴があります。KPIや予算管理といった経営管理手法の側面だけでなく、契約締結から業務処理に至るまでの内部統制に広く影響を与え、状況によっては販売管理システム等の見直しにもつながる可能性があります。したがって、できるだけ早い時期に社内検討チームを立ちあげて監査人と協議する必要があると思われます。

（収益認識における5つのステップ）



3. 実務上の論点と留意事項

本稿では、多くの企業において、実務上特に問題となるような以下の論点にフォーカスして解説します。

ステップ	実務上の論点
ステップ1	(1) 契約の識別
	(2) 契約の変更
ステップ2	(3) 顧客に移転する財又はサービスが別個か否か
	(4) 本人か代理人か
ステップ3	(5) 変動対価（リベート等）
ステップ4	(6) 独立販売価格に基づく配分
ステップ5	(7) 一定期間にわたり充足する履行義務
	(8) 支配の移転（出荷基準等）
	(9) 有償支給

(1) 契約の識別

新しい収益認識基準によれば、最初のステップとして収益認識の単位となる契約を識別することを求めています。そのために、次の①から⑤の要件のすべてを満たす顧客との契約を識別しなければなりません（基準第 19 項）。

- ① 当事者が契約を承認しており、義務の履行を約束している。
- ② 各契約当事者の権利を識別できる。
- ③ 支払条件を識別できる。
- ④ 契約に経済的実質がある。
- ⑤ 対価の回収可能性が高い（当該対価を回収する可能性の評価にあたっては、対価の支払期限到来時における顧客が支払う意思と能力を考慮する）。

契約とは、法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決めをいいます（基準第 5 項）。契約における権利及び義務の強制力は法的な概念に基づくものであり、契約は書面、口頭、取引慣行等により成立します。顧客との契約締結に関する慣行及び手続は、国、業種又は企業により異なり、同一企業内でも異なる場合があります。そのため、それらを考慮して、顧客との合意が強制力のある権利及び義務を生じさせるのかどうか並びにいつ生じさせるのかを判断することになります（基準第 20 項）。

(実務上の留意事項)

実務的に問題となるのは、契約の識別にあたって厳密な法律上の解釈まで必要とするのか、過去の商慣習等で双方の履行が合理的に期待される程度の確認で済むのかということです。顧客との契約は、一般的に契約書の締結だけでなく、発注書や内示書、あるいはメールや口頭ベースといったものまで様々なレベルのものがあります。どの段階で収益認識の単位を識別するのか、企業にとって検討すべき問題になります。

基本的に新しい収益認識基準では、原則として法的な権利義務関係の存在を前提としますので、どの段階で法的な強制力ある権利義務が発生するのか確認することが必要だと思われれます。また、業界によっては、長年の取引慣行のみで双方が義務の履行を期待している状態であっても契約の単位として認識するケースがあります。実質的に双方に取引する意思の合致があり、取引条件が明確になっている以上、契約を識別するケースがあることに留意が必要です。この点、取引慣行がまだ定まっていないような新しい業種、業態などは取引慣行のみならず契約書自体が存在しないケースもあることから、法律専門家のサポートを受けて顧客との権利義務関係を明確に文書化しておく必要があります。ところで、受注制作のソフトウェアなどでは、ユーザーからの短期間での開発要請等の理由から、契約の締結前に口約束だけで開発作業に着手するケースがあります。このような場合、支払いを受ける強制可能な権利が法的に成立していること並びに取引価格算定の根拠となる契約条件が明確になっていることによって契約を識別します。

(2) 契約の変更

建設工事の請負やソフトウェア開発等においては契約の変更が頻繁に行われています。契約変更は、契約の当事者が承認した契約の範囲又は価格（あるいはその両方）の変更であり、契約の当事者が、契約の当事者の強制力のある権利及び義務を新たに生じさせる変更又は既存の強制力のある権利及び義務を変化させる変更を承認した場合に生じるものです。

契約の当事者が契約変更を承認していない場合には、契約変更が承認されるまで、本会計基準を既存の契約に引き続き適用します（基準第 28 項）。

また、契約の当事者が契約の範囲の変更を承認したが、変更された契約の範囲に対応する価格の変更を決定していない場合には、変動対価の規定に従って、当該契約変更による取引価格の変更を見積ります（基準第 29 項）。工事契約等においては、工事契約の範囲の変更が行われたとしても、それに対する価格が決定されていないことがあります。その場合は変動対価を見積もって履行義務へ配分する必要があることに留意が必要です。

契約変更について、次の①及び②の要件のいずれも満たす場合には、当該契約変更を独立した契約として処理します（基準第 30 項）。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">① 別個の財又はサービスの追加により、契約の範囲が拡大されること② 変更される契約の価格が、追加的に約束した財又はサービスに対する独立販売価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増額されること |
|--|

一方、契約変更が前項の要件を満たさず、独立した契約として処理されない場合には、契約変更日において未だ移転していない財又はサービスについて、それぞれ次の①から③のいずれかの方法により処理します（基準第 31 項）。

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">① 未だ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である場合には、契約変更を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します。② 未だ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ではなく、契約変更日において部分的に充足されている単一の履行義務の一部を構成する場合には、契約変更を既存の契約の一部であると仮定して処理します。これにより、完全な履行義務の充足に向けて財又はサービスに対する支配を顧客に移転する際の企業の履行を描写する進捗度及び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します（累積的キャッチアップ修正）。③ 未だ移転していない財又はサービスが①と②の両方を含む場合には、契約変更が変更後の契約における未充足の履行義務に与える影響を、それぞれ①又は②の方法に基づき処理します。 |
|---|

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、当該契約変更について処理するにあたり、独立した契約として処理すること又は上記

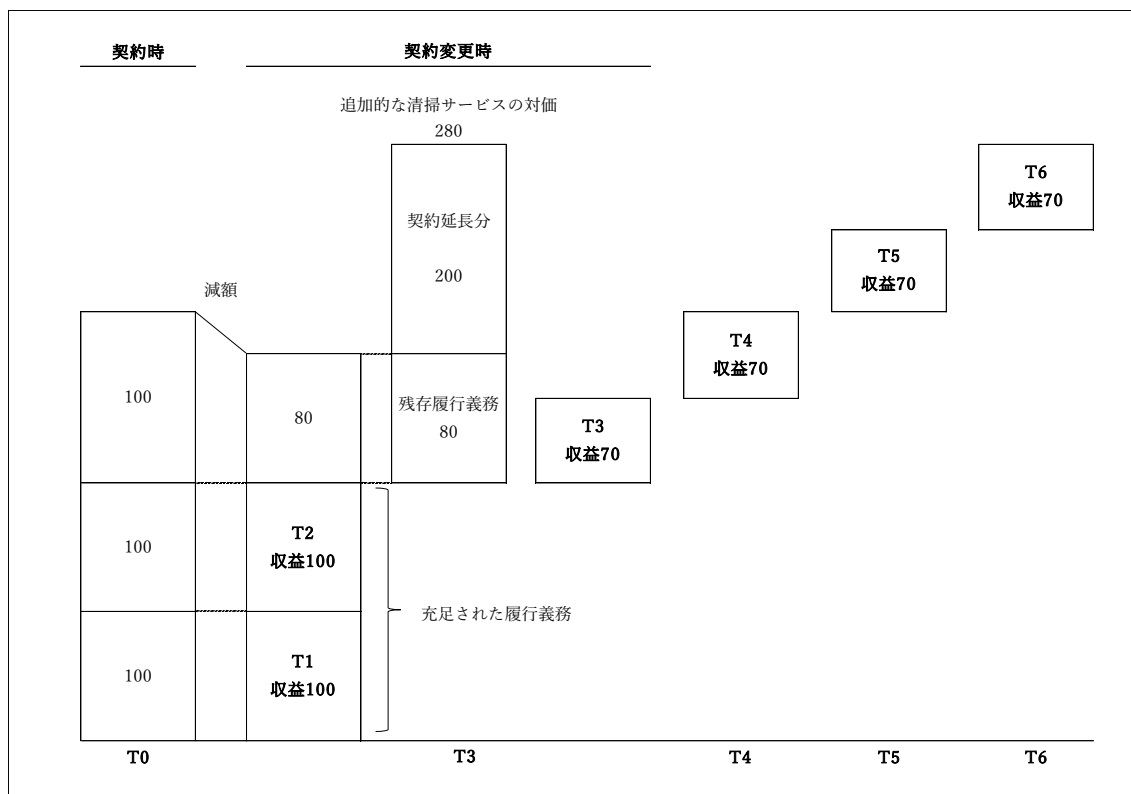
の①もしくは②のいずれの方法も適用することができます（適用指針第 92 項）。

（実務上の留意事項）

独立した契約として処理されない契約の変更に関して、「既存の契約を解約して新しい契約を締結したケース」と「累積的キャッチアップ修正のケース」の適用イメージは以下のとおりとなります。

① 契約変更を新契約として処理するケース

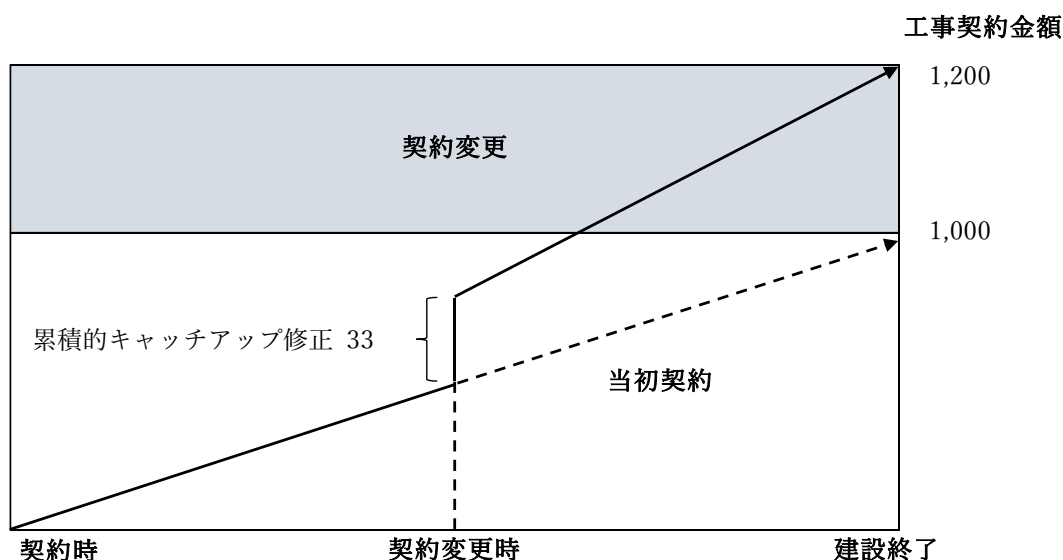
たとえば、企業は顧客との間で 3 年間の清掃サービス契約を締結し、企業は当該契約を「一定期間にわたり充足する履行義務」（後述（7）参照）として会計処理したとします。当該清掃サービスに関して毎日類似のサービスが連続して提供されますが、それぞれのサービスは別個のものであるとします。企業は顧客からの申し出により、初回契約期間の最終年度（T3）の期首に当該年度の清掃サービスの対価を 100 から 80 に値下げするとともに、翌 3 年間の清掃サービスの対価を 200 とする契約変更に応じました。この場合、追加的な清掃サービスの対価（280）は当該サービスの独立販売価格（320：値下げ後の 80×4 年間）を反映していないので、基準第 30 項の「②変更される契約の価格が、追加的に約束した財又はサービスに対する独立販売価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増額されること」に該当しないこととなります。したがって、「既存の契約を解約して新しい契約を締結したケース」として、追加的な清掃サービスの対価（280）を 4 年間で 70 ずつ収益認識することになります。



② 累積的キャッチアップ修正のケース

たとえば、建設工事を請け負う企業が、顧客との間で商業ビルを2年間の工事期間で建設する契約を締結したとします。当該契約は「一定期間にわたり充足する履行義務」(後述(7)参照)の要件を満たすため、每期工事進捗率を算定して工事収益を認識しています。

当該契約における契約金額は1,000であり、商業ビルの建設に係る見積工事原価は800(見積工事利益200)とします。T1年度終了時に実際に発生した原価は400であったため、T1年度の工事収益は500($1,000 \times T1$ 年度終了時の工事進捗度50%)となります。ところが、建物の間取りが途中で変更になったため、T2年度の期首に契約変更し、契約金額が200増加し、見積工事原価が100増加することになったとします。その結果、契約変更時(T2年度期首)に、契約変更を既存の契約の一部であると仮定して、企業は工事収益を累積的影響に基づいて修正します。つまり、新しい契約金額1,200に変更後の工事進捗率44.4%($400 \div$ 変更後の見積工事原価900)を乗じた金額から、変更時までに認識した工事収益の額500を引いた33を契約変更時に認識します。



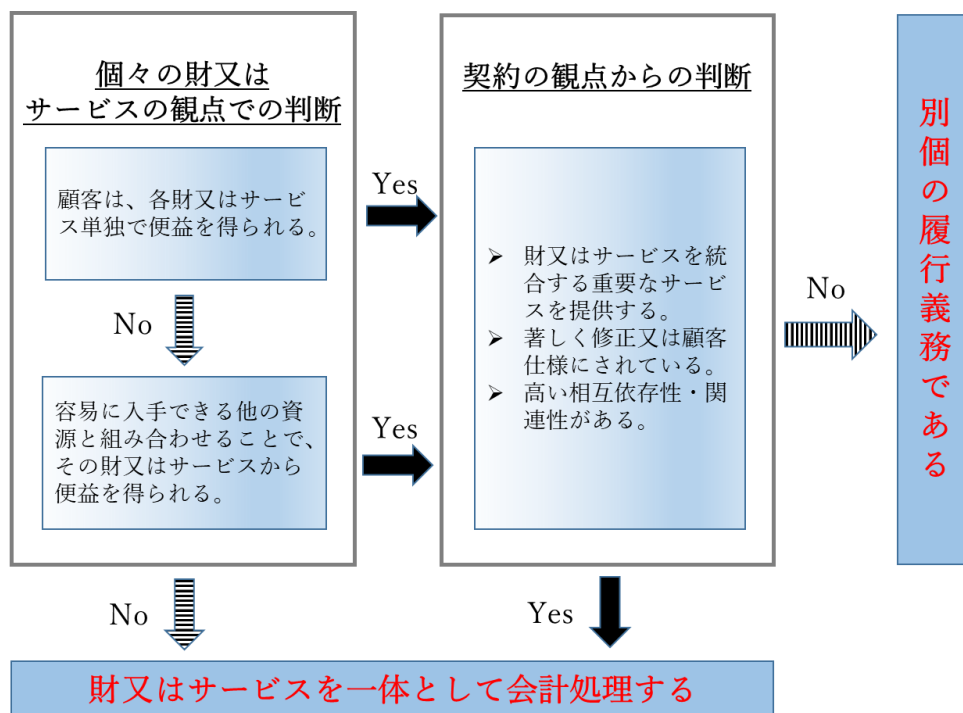
これまでの工事契約等に係る契約変更の実務では、累積的キャッチアップ修正のように単純に見積りの変更とするケースや、契約書による法的形式を重視した独立した別個の契約として処理するケースがあったかと思われます。今後は新しい収益認識基準の規定にしたがって判断することになりますので、各社にとっての契約変更の定義を明確にするとともに、契約変更が基準のどの規定に該当するのか、また変更後の取引価格の履行義務への配分プロセスを明確に決定する必要があると思われます。

(3) 顧客に移転する財又はサービスが別個か否か

業種によっては、様々な業務を同時に顧客に提供することがあります。たとえば、機械メ

メーカーであれば機械の納品と据付サービスを同時に提供している場合や、建設工事にみられるように、設計、造成、配管工事、電気工事、内装工事等のサービスを一度に提供するケースなどがあります。新しい収益認識基準においては、会計上の収益認識の単位を決定するためにも、顧客に移転する財又はサービスが別個か否かを判定しなければなりません。会計基準上、財又はサービスが別個か否かを判定するためには、「個々の財又はサービスの観点」と「契約の観点」から判断されます（基準第34項）。

（財又はサービスが別個か否かの判定）



（実務上の留意事項）

たとえば、前述の機械メーカーが機械の納品と据付サービスを同時に提供している場合であれば、機械メーカーが提供する据付サービスが、他の業者でも容易に提供できる簡単なものであり（個々の財又はサービスの観点）、据付サービスは機械を顧客仕様にするものではなく、機械の移転と据付サービスは別々に履行できる（契約の観点）のであれば、機械の販売と据付サービスは別個の履行義務である可能性が高いと思われます。その一方で、建設工事の請負において、設計、造成、配管工事、電気工事、内装工事等のサービスをまとめて提供しているものの、全体を管理監督するプロジェクトマネジメントも併せて顧客に提供しているならば、契約の観点から顧客に対してサービス全体を一体として提供している取引であると考え、それらを一体として会計処理する必要があります。なお、代替的な取扱いにより、重要性の低い取引に係る履行義務を別個に識別する必要はありませんので、履行義務を別個に識別するかどうかは、約束した財又はサービスの定量的及び定性的な性質、ある

いは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重要性等を勘案して判断することになります（適用指針第 93 項）。

（４） 本人か代理人か

新しい収益認識基準では、百貨店、スーパーマーケット業における消化仕入（売上計算仕入）取引や商社、卸売業における口銭ビジネスのような取引は、本人ではなく代理人としての取引として処理することが求められています。つまり、顧客との約束において、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する履行義務である場合、他の当事者により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を収益として認識します（適用指針第 40 項）。この規定により、これまで総額で収益を計上していた企業が、受け取る報酬又は手数料の金額（純額）を収益として認識することになります。手配する履行義務であるかどうかの判断は、顧客に提供する財又はサービスを識別するとともに、財又はサービスのそれぞれが顧客に提供される前に企業によって支配されているかどうかで判断します。では支配とはどのような概念でしょうか？新しい収益認識基準では、次の①から③の指標を考慮するとしています（適用指針第 47 項）。

- ① 企業が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。
- ② 企業が在庫リスクを有していること。
- ③ 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。

（実務上の留意事項）

新しい収益認識基準においては、本人か代理人かの判断にあたり、財又はサービスを顧客に提供する前に企業が当該財又はサービスを支配しているかどうかで判断します。つまり企業が支配していれば本人に該当しますし、支配していなければ代理人に該当します。たとえば、商社が顧客にメーカーが製造した機械を納品するケースでは、最終的な機械の据付と試運転等をメーカーの担当者が行うケースがあります。機械の納品や品質に対する責任はあくまでメーカーにあり、在庫リスクもメーカーが負っているならば、商社は代理人として仲介したにすぎません。このようなケースでは①、②の規定から考えて商社は本人でなく代理人として判断される可能性が高いと思われます。

従来の日本基準では、企業が信用リスクを負担している場合、総額による収益計上が認められる傾向にありました。しかし、新しい収益認識基準においては、支配の有無で判断することになりますので、これまでの総額計上が認められなくなる可能性があることに留意が必要です。またその他の実務的な論点としては、消費税の取り扱いがあります。本稿執筆日現在、消費税に関しては従前の取り扱いが継続される見通しになっています。したがって、代理人取引に関して、二重帳簿によって総額の売上データを取引ごとに把握する必要が生じることから、販売システム等の見直しが必要となる可能性があることに留意が必要です。

(5) 変動対価（リベート等）

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がある部分を言います。値引き、リベート、返金、インセンティブのように、顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、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る必要があります（基準第 50 項）。変動対価の額の見積りにあたっては、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ます（基準第 51 項）。

（実務上の留意事項）

変動対価は、通常は顧客との基本契約書等のなかでこれらの条件が明記されるケースが多いと思われますが、基本契約書に明記されていなくても、企業の取引慣行、公表した方針や具体的な声明により、顧客は企業がリベート等の実質的な値引きを提供すると期待しているケースや顧客との契約を締結するために、企業が実質的に値引きする意図を示す状況がある場合には変動対価と判断される可能性があります。しかしながら業界によっては、基本契約書等が存在せず、長年の取引慣行のなかで変動対価に該当する取引を行っているケースもあります。このような場合、稟議書一覧等の社内稟議資料から変動対価に該当するものを抽出し、その影響額を算定する必要があります。企業によっては、営業担当者の裁量で値引き等が行われているケースもあることから、過去の担当者別の値引き等データを参考にしつつ、変動対価としてどのように見積もるべきか会社としての方針を決定する必要があります。また、変動対価を取引価格に反映させた場合、当該取引価格と実際の得意先に対する債権額が不一致になる可能性があります。債権管理システム上どのように債権の消込を行うべきか（場合によっては、債権管理と会計の二重帳簿が必要になる）、あるいはどうやって得意先への債権の残高確認を行うか慎重に検討する必要があると思われます。

また、変動対価の論点としては返品権付き販売があります。得意先との契約において、製品や商品の返品を認め、支払った対価の全額又は一部の返金や得意先が値引きを受ける権利を有する場合、企業は権利を得ると見込む対価の額で収益を認識するものの、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対価の額で返金負債を認識します。またその一方で、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します（適用指針第 85 項）。なお、返品権付き販売の仕訳イメージは以下のとおりです。

	借方		貸方	
収益の計上	現金	× × ×	売上高	× × ×
			返金負債	× × ×
原価の計上	売上原価	× × ×	棚卸資産	× × ×
	返品資産	× × ×		

ここで問題となるのが、返金負債に係る返品データを実務上どのように把握するかです。基準上、それぞれの履行義務ごとに返品データが必要となるため、製品や商品の全社ベースあるいは製品カテゴリ別の返品データの抽出が必要になります。仮に返品数量だけで返品金額が把握できない場合であっても、その企業が有する予定単価や原価率の利用によって返金負債を測定することも可能かと思えます。また、返品を認めるような取引については、多数の同種取引が存在することが考えられるため、一般的には期待値法により変動対価の金額を見積ることが適切であると考えられます。しかし新しい収益認識基準では、最頻値法も規定しており、監査人と相談のうえ、経済的実態に合った合理的な方法を選択して返金負債を測定する必要があります。

返品資産にあたっては、商品又は製品の従前の帳簿価額から予想される回収費用（当該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、各決算日に当該控除した額を見直す必要があります（適用指針第 88 項）。つまり通常の棚卸資産の期末評価と同様に、返品される製品や商品の期末評価の調整を加えるルールの策定が必要になります。

（６） 独立販売価格に基づく配分

履行義務への取引価格の配分にあたって、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の当該独立販売価格の見積方法には、例えば、次の①から③の方法があります（適用指針第 31 項）。

① 調整した市場評価アプローチ	財又はサービスが販売される市場を評価して、顧客が支払うと見込まれる価格を見積する方法
② 予想コストに利益相当額を加算するアプローチ	履行義務を充足するために発生するコストを見積り、当該財又はサービスの適切な利益相当額を加算する方法
③ 残余アプローチ (代替的な取扱い)	契約における取引価格の総額から契約において約束した他の財又はサービスについて観察可能な独立販売価格の合計額を控除して見積する方法

（実務上の留意事項）

実務上問題となるのが、取引価格を配分するための独立販売価格が直接観察できず不明な場合はどうするのかということです。新しい収益認識基準では、企業は必ず独立販売価格を推定しなければなりません。その際に、①市場での取引価格から推定する方法や②予想コストに利益相当額を加算から推定するといった方法が認められています。さらに例外的な措置として③残余アプローチという方法もあります。これは推定可能なものをすべて推定したあとに、全体の価格から推定したすべての価格を除いた残余の金額を残りの財やサービスの金額とする方法です。しかしこれは過去に製品等を販売したことがないケースなど、極めて例外的なケースでしか適用できないことに注意が必要です。たとえば研究開発と試作品を製作する契約の場合、過去に類似の研究開発の受託がない限りは、独立販売価格を推定することは極めて困難だと思われます。海外の事例では、回帰分析等の統計的な手法を用いて推定しているケースも存在しますが、このような場合は、実務上、残余アプローチが適用されるケースが多いものと思われます。なお、新しい収益認識基準では、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、重要性が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する代替的な取り扱いを定めています（適用指針第 100 項）。

（７）一定期間にわたり充足する履行義務

次の①から③のいずれかに該当する場合には、資産に対する支配が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ことが要求されます（基準第 38 項）。

- ① 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 次の要件のいずれも満たすこと
 - i. 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、あるいはその価値が増加すること
 - ii. 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

上記①から③の要件に該当する代表的な取引については以下のようなものがあります。

- ① 清掃サービス、輸送サービス、経理処理等の請負サービス等
- ② 顧客が所有する土地で行われる建物建築工事契約
- ③ コンサルティングサービス、ソフトウェアの制作、建物建築工事

（実務上の留意事項）

ここで問題となるのが、工事契約や受注制作のソフトウェアに関し、従来からの工事進行基準の適用が継続的に認められるのか否かであると思われます。従来の日本基準では、一般的に工事の進捗部分に「成果の確実性」が認められる限り工事進行基準が適用され、それ以外の場合には工事完成基準が適用されていました。新しい収益認識基準では、通常の工事契約等の場合は上記③の規定を適用して検討されることになります。この点、②の要件も工事契約等に適用することは可能ですが、取引によっては価値が増加する資産を顧客が支配しているのかが不明確な場合が多く、それゆえ支配がいつ移転するかを決定することはより困難との判断から、IFRS 第 15 号の開発段階で③の規定が追加されました。工事契約等においては、受注案件自体がいわばオーダーメイド的な性質をもち、契約書等で中途解約不能であるか、中途解約可能であったとしても現在までに製造した仕掛品に対しての対価に相当する金額を受け取ることが可能となっているケースが多いかと思えます。契約書の内容や取引慣行を十分に検討する必要がありますが、③の規定に従って、従来認められていた工事進行基準が実務上そのまま認められる可能性が高いと思われます。また、工事契約や受注制作のソフトウェア以外の取引であってもこの規定が適用される可能性があることにも留意する必要があります。たとえば、顧客の要求に応じて、特定の製品をその顧客のためだけに一定期間にわたって製造するようなケースです。この場合、顧客との契約書のなかで、中途解約不能か中途解約可能であっても途中の仕掛品に対して対価を請求可能である場合は、この規定が適用される可能性が高いと思われます。なお、期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェアに関しては代替的な取り扱いがあります。工期のごく短いものは、通常、金額的な重要性が低いということと、現行の工事契約に関する会計基準にも同様の取扱いがあるため、今回の新しい収益認識基準において認められました。この場合、たとえ工事契約等が会計期間をまたがったとしても、工事進行基準を適用するのではなく、工事完成基準の適用が認められます（適用指針第 95 項）。

（８） 支配の移転（出荷基準等）

これまでのわが国の収益認識に係る実務においては、企業会計原則における「実現主義」に基づいて、出荷基準や引渡基準、検収基準をベースに収益認識が行われてきました。新しい収益認識基準によれば、製品又は商品の販売による収益の認識は、製品又は商品の顧客への支配の移転に基づいて判断されることになります。つまり、一時点で充足される履行義務として、資産に対する支配が顧客に移転した時に収益を認識するものとしています（基準第 39 項）。支配の移転の判断にあたっては、新しい収益認識基準は次のような指標を提供しています（基準第 40 項）。

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">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**(実務上の留意事項)**

国内販売の場合は、出荷から支配の移転までの期間が通常の期間であれば、出荷時でも支配移転時でも収益計上額の違いに金額的な重要性が乏しいと想定しており、出荷時と支配移転時の間が「通常の期間」である場合、その間の一時点（例：出荷時、着荷時）に収益認識することができるとしています（適用指針第 98 項）。「通常の期間」に該当するかどうかは、取引慣行に照らして出荷及び配送に要する日数が合理的であるか否かを判断します（適用指針第 98 項）（国内配送の場合は数日間程度の取引が多いと考えられます）。

一方、輸出取引に関しては、取引条件やインコタームズに基づく貿易条件（FOB、CIF 等）を検討のうえ、誰が製品等に係る重大なリスクを負担しているか、保険契約がどのようなになっているか等を検討する必要があります。貿易取引で一般的な船積基準を採用していた企業も、検討結果によっては収益認識のタイミングを変更する必要があることに留意が必要です。

(9) 有償支給

有償支給とは、自社製品を製造委託する際に、委託企業が部品メーカーと直接交渉し、部品を大量に安く仕入れて製造委託先に支給品として販売する仕組みです。これにより部品の調達コストを削減することが可能となり、わが国製造業で広く行われている取引です。販売した支給品は将来完成品に組み込まれて買い戻されるため、新しい収益認識基準では、有償支給取引は買い戻し契約に該当し、金融取引として在庫を引き続き認識するとともに、支給先から受け取った対価について金融負債を認識することが必要か否かの判断が求められます。

公開草案段階では、買い戻し契約の典型として有償支給の設例を設けることが提案されていましたが、最終的には設例を設けず、個別財務諸表における有償支給取引に関する代替的な取扱いが追加的に定められました（適用指針第 104 項、第 177 項～第 181 項）。

新しい収益認識基準では、有償支給が買い戻し契約に該当するかどうかについては、支給品の支配が製造委託先に移転しているかどうかで判断します（(8) を参照）。

(実務上の留意事項)

実務的には、契約条件に従って法的所有権は支給先に移転しているかどうか、支給品の品質管理責任や在庫管理責任、在庫リスクも製造委託先が負っているかどうか、また、支給先の加工工程で発生した仕損品や災害・盗難、製造委託先における発注誤りによる損失等のリスクは製造委託先が負うことになっているかどうか等を慎重に考慮し、経済的実態として買い戻し販売に該当するかどうかを判断することになります。ただ、有償支給の経済的実態や契約内容は業界や企業によってまちまちであることから、画一的に判断することは困難であることに留意が必要です。なお、新しい収益認識基準では、有償支給取引において、企

業が支給品を買い戻す義務を負っている場合、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が、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。これは、当該有償支給取引が買い戻し販売と判断された企業において、支給品の在庫管理の負担を軽減することを目的としています。しかしその場合であっても、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しないことに留意が必要です（適用指針第 104 項）。

4. 開示（参考）

わが国の IFRS 適用企業のなかで、新しい収益認識基準のベースとなった IFRS 第 15 号（顧客との契約から生じる収益）を早期適用した企業があります。収益認識の考え方を知るうえで参考になると思われるので、その何社かについて注記例を載せておきます。

横浜ゴム株式会社（2017 年 12 月期）

7. 収益

(1) 分解した収益とセグメント収益の関連

（途中省略）

当社グループは、タイヤ、MB、A T G 及びその他の事業を有する製造業であり、タイヤ事業を中心に複数のビジネスを行っております。これらのビジネスでは、当社グループ自体が顧客との契約主体となります。

当社グループ各事業の主要な顧客である自動車メーカー、小売業者、その他の事業者に対して計上される収益の履行義務は、当社グループの製品が顧客へ納品された時点で充足されるものであり、この時点で収益を計上しております。これは当社グループの製品が納品された時点で、顧客は自己の意思で製品を使用、売却することができるようになり、そこから生じる便益を得ることができることから、製品の支配が移転したと考えられるためです。

顧客への納品後、1 年以内に支払いを受けているため、約束した対価の金額に重要な金融要素は含まれておりません。

当社グループは、タイヤ、MB、A T G いずれの事業においても、各顧客との取引開始時点で製品の取引価格を決定しております。取引には数ヵ月から 1 年までの一定期間の取引数量等に応じた割戻しや販売手数料を支給するものがあり、これらの変動対価の金額は契約条件等に基づき見積もり取引価格を調整しており、この調整に係る返金負債は金融負債のその他に含まれております。

タイヤ、MB、A T G いずれの事業においても、製品保証は、販売時に存在していた欠陥を修理する以上のサービスを提供する等のサービス型の製品保証は提供していないた

め、製品保証を独立した履行義務として区別せず、取引価格の一部を製品保証に配分しておりません。

タイヤ事業において、主として日本で販売する冬季用タイヤ製品は、返品を受けるなど収益の戻入れが生じるため、将来、返品が見込まれる部分を見積もって収益を減額しております。

CYBERDYNE株式会社（2018年3月期）

23. 売上収益

(1) 収益の分解

(途中省略)

一定の期間にわたり移転されるサービス

一定の期間にわたり移転されるサービスには、個別レンタル契約に基づくレンタル料収入及び、財の利用権の貸手となる場合のファイナンス・リースに係る収益に関連する保守契約に基づく保守売上が含まれております。

レンタル料収入は、顧客が対象製品を検収後、レンタル期間にわたり、使用量に応じた従量料金を各月の収益として認識する、又は、リース期間にわたって定額法により各月の収益として認識しております。

保守売上については、履行義務が契約期間にわたり時の経過につれて充足されるものであり、収益は当該履行義務が充足される契約期間において、期間均等額で収益を計上しております。

一時点で移転される財

一時点で移転される財には、売買契約に基づく商品及び製品の販売による収益が含まれております。

商品及び製品の販売については、主として顧客が検収した時点で履行義務を充足したと判断しております。対価については、履行義務の充足時点から概ね1ヶ月以内に支払を受けております。取引価格について、変動対価等を含む売上収益の額に重要性はありません。また、約束した対価の金額に重要な金融要素は含まれておりません。

また、当社製品（HAL[®]等）に関する利用権の貸手となる場合、当該取引はファイナンス・リースに分類されております。ファイナンス・リースに係る収益は、製造業者又は販売業者の貸手として物品販売と同様に会計処理しており、顧客が検収した時点で履行義務が充足したと判断し、その収益は一時点で認識しております。

一時点で移転されるサービス

一時点で移転されるサービスには、主としてロボケアセンターでのエンドユーザー（患

者等) 向けのサイバニクス治療およびトレーニングサービスの提供による収益が含まれております。

サイバニクス治療およびトレーニングサービスの提供による履行義務は、トレーニングサービス等の提供が完了した時点で充足したと判断しております。

オリンパス株式会社 (2018 年 3 月期)

28. 売上高

(1) 収益の分解

(途中省略)

① 医療事業

医療事業においては、消化器内視鏡、外科内視鏡、内視鏡処置具及び超音波内視鏡等の医療機器の販売及びリースを行っており、国内外の医療機関を主な顧客としています。

医療事業における製品の販売については、製品の支配が顧客に移転したとき、すなわち、製品を顧客に引き渡した時点で、顧客に製品の法的所有権、物理的占有、製品の所有に伴う重大なリスク及び経済価値が移転し、顧客から支払いを受ける権利を得るため、その時点で収益を認識しています。これらの製品の販売による収益は、顧客との契約に係る取引価格で測定しています。また、取引の対価は履行義務を充足してから主として1年以内に受領しており、重大な金融要素は含んでいません。なお、製品、及び保守サービス等の複数の要素から構成される取引については、販売する製品及び提供するサービス等が単独で独立の価値をもつ場合に、各構成要素を個別の履行義務として取り扱い、取引総額を各構成要素の独立販売価格に基づいて比例的に配分しています。

医療機器に関する保守契約については、履行義務が時の経過につれて充足されるため、顧客との契約に係る取引額を契約期間にわたり均等に収益認識しています。なお、取引の対価は、主として契約時に一括で前受けの形式により受領しています。

医療機器に関する貸手のリース取引については、注記「3. 重要な会計方針 (10)リース」に従って会計処理しています。なお、リース契約に関するリース料は、個々の契約に定められた支払い条件に基づき受領しています。

② 科学事業

科学事業においては、顕微鏡、工業用ビデオスコープ及び超音波探傷器等の販売を行っており、国内外の研究機関や医療機関等を主な顧客としています。

科学事業における製品の販売については、製品の支配が顧客に移転したとき、すなわち、製品を顧客に引き渡した時点で、顧客に製品の法的所有権、物理的占有、製品の所有に伴う重大なリスク及び経済価値が移転し、顧客から支払いを受ける権利を得るため、その時

点で収益を認識しています。これらの製品の販売による収益は、顧客との契約に係る取引価格で測定しています。また、取引の対価は履行義務を充足してから主として1年以内に受領しており、重大な金融要素は含んでいません。

科学事業に関する製品の保守契約については、履行義務が時の経過につれて充足されるため、顧客との契約に係る取引額を契約期間にわたり均等に収益認識しています。なお、取引の対価は、主として契約時に一括で前受けの形式により受領しています。

③ 映像事業

映像事業においては、一眼レフ、ミラーレス一眼カメラを含むデジタルカメラの販売を行っており、主に国内外の小売業を営む企業を顧客としています。

映像事業における製品の販売については、製品の支配が顧客に移転したとき、すなわち、製品を顧客へ販売した時点で、顧客に製品の法的所有権、物理的占有、製品の所有に伴う重大なリスク及び経済価値が移転し、顧客から支払いを受ける権利を得るため、その時点で収益を認識しています。映像事業における製品の販売による収益は、顧客との契約に係る取引価格で測定しています。なお、リベート及び事後的な値引き等、対価の変動を含む取引契約については、見積と実績に重要な差異が生じない範囲で当該変動価格を考慮し、過去の実績等に基づく最頻値法により取引価格を決定しています。また、取引の対価は履行義務を充足してから主として1年以内に受領しており、重大な金融要素は含んでいません。

④ その他事業

その他事業においては、生体材料等の販売を行っているほか、システム開発や新規事業に関する研究開発や探索活動が含まれています。

5. おわりに

新しい収益認識基準は、多くの企業にとってインパクトのある制度変更であり、その影響は、経理部門内だけでなく、トップマネジメントの意思決定や経営管理、内部統制プロセス、あるいは税務やシステム変更等、非常に広範囲にわたるものです。また、新しい収益認識基準はIFRS第15号をベースとしているため、原則主義の会計基準を実務レベルに落とし込むというあらたなチャレンジを企業に求めるものです。このような会計基準に対応するためには、企業全体の潜在的な影響を要検討項目ごとに識別、評価することにより、早期に具体的な導入イメージを作り上げることが求められます。そのためにも、社内の横断的な検討プロジェクトチーム等を立ち上げ、将来の強制適用への事前準備が必要であると思われます。

以 上