

## 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

公認会計士（日・米）岡田博憲

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行われ、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。

### 1. 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。

### 2. 実務上の論点と留意事項

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

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、あるいは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が論点となります。

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。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。

## (2) 契約の変更

契約の変更に関しては、当該契約変更を独立した契約として処理するケース（基準第 30 項）と独立した契約として処理されないケースがあります（基準第 31 項）。

後者の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。なお、どちらのケースを適用するかは、基準第 31 項の要件によります。

### ① 契約変更を新契約として処理するケース

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」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。

このケースでは、当該契約変更を独立した契約として処理するのではなく、残りの履行義務と変更後の契約をまとめてひとつの新契約として処理していることがわかります。

### ② 累積的キャッチアップ修正のケース

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」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。初年度終了時に実際に発生した原価は400であったため、初年度の工事収益は500（1,000×初年度終了時の工事進捗度50%）となります。と

ところが、建物の間取りが途中で変更になったため、次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（次年度期首）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。

このケースでは、契約の変更を見積りの変更として取り扱い、契約変更時の累積的影響額が一度に収益認識されます。

### （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。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。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」から判断します（基準第 34 項）。

たとえば、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（適用指針第 93 項）。

### （４）本人か代理人か

新しい収益認識基準においては、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本人か代理人かを判断します。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（「支配」については（８）支配の移転（出荷基準等）参照）。代理人に該当すれば、財又はサービスが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することになります（適用指針第 40 項）。

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。なお、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、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に留意が必要です。

#### (5) 変動対価（リベート等）

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。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。

さらに変動対価の論点として、返品権付き販売における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が問題となります。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ー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）。

#### (6) 独立販売価格に基づく配分

取引価格を配分するための独立販売価格の決定に関して実務上問題となるのが、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。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

この論点で問題となるのが、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。

新しい収益認識基準では、通常の工事契約等の場合は、「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」及び「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」の要件（基準第 38 項（3））を満たしたときに工事進行基準が認められます。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っており、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はありますが、この要件に従って、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となります。新しい収益認識基準によれば、支配の

移転の判断にあたっては、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といった指標を参考にするとしています（基準第40項）。では実務的にどの時点で顧客に製品又は商品に対する支配が移転したと判断するのでしょうか。

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（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

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。

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）。