

# 収益認識基準の行方

統一に向けて動き出した  
US基準と国際基準、  
その公開草案(ED)の  
我々事業会社への影響を探る



電卓持っ  
てきて  
ね!

三洋電機株式会社  
海外営業本部  
経営管理部長  
萬成 力

# 目次

I .収益認識ルールの統一に向けて・・・公開草案発表	4
II .従来基準の比較	5～6
III .公開草案の内容	7～8
IV .新しい収益認識の5つのステップ	9～18
V . 設例の解説(31個の内9個)	19～40
VI . 開示義務	41～48
VII . 事業会社としての今後の対応	49
資料編 設例一覧	50～55
資料編 Appendix A 用語の定義	56～57
資料編 現在有効なIFRS、IAS一覧	58～60



# I .収益認識ルールの統一に向けて、公開草案発表



FASB(米国会計基準  
審議会)



US  
GAAP

SAB101号、  
104号ほか



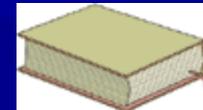
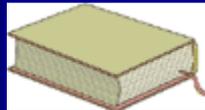
IASB(国際会計基準  
審議会)



IFRS

IAS18号、  
11号ほか

それぞれの従来基準を置き換え



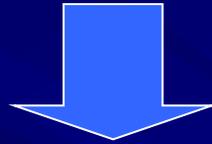
- ・2010年6月24日 FASB/IASB共同での公開草案発表  
(Exposure Draft=ED)
- ・2010年10月22日 草案に対する一般コメント締め切り

# Ⅱ. 従来基準の比較

## (日本・US/GAAP・IFRS)

<p>日本基準 (企業会計原則)</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>・財貨の移転または役務の提供の完了(a, b, eに相当)</li><li>・対価の成立(c, dに相当)</li></ul>
<p>US GAAP (SAB101,104) 他多数の規定あり</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>・取決め(契約等)が存在しているという説得力ある証拠が存在。</li><li>・物件の引渡しもしくはサービスの履行が完了している。</li><li>・販売価格が固定、もしくは決定可能である</li><li>・回収可能性が合理的に保証されている</li></ul>
<p>IFRS (IAS18) 「物品の販売」における収益認識要件</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>a 物品の所有に伴う重要なリスクと経済価値が移転している</li><li>b 重要な継続的関与がないこと</li><li>c 収益の額を信頼性をもって測定できること</li><li>d 経済的便益の流入可能性が高いこと</li><li>e 原価の額を信頼性をもって測定できること</li></ul>

これらの基準はわかったけど、  
何を対象に判断してたの？



今まで見てなかったけど、それって多分、個々の取引条件だよな。

でも取引条件ってどこに書いてあるの？



きっと個々の取引契約書とか、それがいない場合は、注文書とか注文請書だよな。

# Ⅲ-1.公開草案の内容

- FASBとIASBが共同で作成し公開
- 「顧客との契約から生じる収益」の認識  
<Revenue from Contracts with Customers>
- 収益認識に関する従来のUS基準及びIFRSを全て置き換える。
- 契約上の履行義務(performance Obligation)毎に収益を認識する。
- 契約上の対価(consideration)を履行義務毎に区分する。

## Ⅲ-2. 公開草案を理解するためには 契約(Contracts)の理解が不可欠

- 英米法における契約(Contracts)の理解が不可欠
- 米国(成文法)への英国(慣習法common Law)側の歩みより⇒日本には契約の概念が希薄
- 契約とは、Exchange of Promise(約束の交換)

### 売買契約の場合の約束

- 売り手側の約束＝履行義務 (performance obligation)
- 買い手側の約束＝支払義務 (pay consideration)

# IV.新しい収益認識の5つのステップ

1)顧客との契約の識別



Identify the contracts with customers

2)契約における個別の履行義務の識別



Identify the separate Performance Obligations

3)取引価格の算定



Determine the transaction price

4)取引価格の履行義務への配分



Allocate the transaction price to the separate Performance Obligations

5)個々の履行義務の充足時点で収益認識

Recognize revenue when the entity satisfies each Performance Obligations

# 1) 顧客との契約の識別 [#8~#11]

Identify the contracts with customers

- a) 契約が実態を備えており、その結果として将来cash flowの発生が想定される。
- b) 契約当事者が契約を承認しており、履行義務を充足させることをコミットしている。
- c) 財やサービスの移転に関して、互いに強制しうる権利を特定できる。
- d) 当事者は、財やサービスに対する支払い時期や方法を特定できる。

## 2) 契約における個別の 履行義務の識別

[#20～#24]

Identify the separate Performance Obligations

### ■ 他の財やサービスと区分できる場合のみ

⇒ 企業や同業他社が同一または類似する財やサービスを提供している

⇒ マージンや機能を区分できる

例示：製品に付帯するWarranty、

FOB取引に置ける損害保険付保

フランチャイズに置けるトレーニングプログラム

# 3) 取引価格の算定

[#35 ~ #41]

Determine the transaction price

従来は最も  
可能性の高い金額

## ■ 発生可能性を加重平均した金額を算定

Provability weighted amount of consideration

- 将来の値引、返金、返品、インセンティブ、ボーナス、優遇、信用リスク等により受取り金額が変動する場合には、合理的に推定して、契約債務を計上する必要がある。
- 契約債務は年度末毎に洗替する必要あり
- 取引価格が推定できない場合は、計上できない

## 3) 取引価格の算定 その2

Determine the transaction price

- 信用供与、ファイナンス取引を含んでいる場合には、その部分は、営業収益とは区分して、その他収益と費用として計上する。[#42 ~#47]

Collectability, Time value of the money, Non-cash consideration

- 顧客への支払い義務が発生する場合、別箇の財・サービスに対する支払の場合には、顧客からの仕入・購入として、同一或いは不明な場合は、収益の減少として、処理する。[#48 ~#49]

## 4) 取引価格の履行義務への配分

Allocate the transaction price to the separate Performance Obligations

[#50～#53]

- 夫々の独立価格が判るものは、それに応じて
- 推定による場合には観察可能な類似取引を探す。
  - a) 夫々の履行義務の原価＋マージンで按分
  - b) 市場価格、競争業者の価格で按分
- 後日、取引価格に変更が生じた場合には、当初の配分は変更せず、変更した決算期で反映する。

## 5)-1 個々の履行義務の充足時点で 収益認識

[#25～#27]

Recognize revenue when the entity satisfies  
each Performance Obligations

●各履行義務毎に、顧客が財・サービスの支配権を  
獲得した時点で、財・サービスが顧客に移転した  
と判断されて、収益が認識される。

when the customer obtain control of goods or services

＝顧客がその資産を残存期間に使用する権利、或いは  
顧客の活動に消費できる権利

＝資産の使用、販売、消費、交換、担保供与等から生じ  
るキャッシュフローを享受する権利。

## 5)-2 個々の履行義務の充足時点で 収益認識 [#30~#31]

Recognize revenue when the entity satisfies  
each Performance Obligations

●顧客が支配権を獲得したという兆候は、

・顧客が無条件の支払義務を負う

Unconditional payment obligation

・顧客が所有権を持つ

Legal title

・顧客が物理的に占有する

physical possession

・デザイン・機能が顧客特有である

Customer Specific

## 5)-3 わが社の場合

### <現状での対応>

- ・内部統制の営業管理基準の整備の際に、海外取引の標準条件をFOB(船上渡し)に設定。
- ・標準条件外の取引契約を締結する場合には単発であっても、稟議決裁を得なければならない規定とした。

## 5)-4 わが社での対応

### <課題>

- しかし付帯条件は統一されておらず、個々の履行義務を洗い出してゆく作業が必要となる。
- CIFやC&I、CFRの場合、財の移転に付随した履行義務がどこで完了するのか、契約上、明確でない場合がある。
- B2B、B2Cで、契約形態が全く異なっており、別箇に標準契約条件を決めてゆく必要がある。

# V. 設例の解説

Appendix B [B1～B96]

設例3. 返品の特権がある場合

設例4. Warrantyの処理

設例13. FOB取引だが、輸送中の損壊に際して  
代替品を供給する場合

設例14. 買戻し条件付き販売

設例19. 成果によって変化するコンサルサービス料

設例20. 顧客の信用リスク

設例22. ファイナンスを含む前受取引

設例27. 更新オプション付き年度保守サービス

設例29. 別個の履行義務がある場合

## 設例3. 返品の特利がある場合

■顧客に対して30日以内の未使用の商品は、  
返品できるという条件で顧客に販売した場合。

(販売単価@100で100個を販売、原価は@60)

ケース1. 1個返品される可能性は25%

3個返品される可能性は50%

5個返品される可能性は25%が確実である。

ケース2. 返品は多いのは確実だが、推定できない。

**問題** 「認識されるべき収益の金額と計算の根拠、  
仕訳を示せ」

## 【回答ケース1】

[根拠]発生可能性を加重平均した価格で算定 [#37]

[計算]  $1\text{個} \times 25\% + 3\text{個} \times 50\% + 5\text{個} \times 25\% = 3\text{個}$

@  $100 \times (100\text{個} - 3\text{個}) = 9,700$

@  $60 \times (100\text{個} - 3\text{個}) = 5,820$

[仕訳] 売掛金10,000 / 収益9,700

返金債務300 Refund Liability

売上原価5,820 / 在庫6,000

回復可能資産180

Right to recover products from customer

## 【回答ケース2】

[根拠]: 合理的推定が難しい場合、確実にになった時点で  
計上する [#41] ⇒ 確実になるのは30日後

[仕訳] 売掛金10,000 / 返金債務10,000  
回復可能資産6,000 / 在庫6,000

或いは、委託販売(Consignment)と同様に考慮する

## 設例4. Warrantyの処理

設例3と同様

(販売単価@100で100個を販売、原価は@60)

(ケース1)

法律上の定めにより、販売時点での初期不良については90日以内であれば交換に応じるという保証をつけている。経験上、初期不良率は1%である。

(ケース2)

業界慣行に従って、1年以内に発生した不良については、無償修理あるいは交換に応じるという保証を付けている。1年以内に修理あるいは交換が必要なのは3%である。

**問題** 「認識されるべき収益の金額と根拠、仕訳を示せ」

## 【回答ケース1】

[根拠]法で定められている、保証無しでは販売できない、保証期間が短い等で当該製品の販売に付随する義務で、別箇の履行義務ではないと考えられる [B18]

[仕訳] 売掛金10,000 / 収益9,900  
契約債務100

Contract Obligation

売上原価5,940 / 在庫6,000

回復可能資産60

Right to recover products from customer

## 【回答ケース2】

[根拠] 法で定められている最低限の保証以上を提供しているので、当該製品の販売とは別箇の履行義務と考えられる [B18,19]

この場合、製品販売に関する履行義務1は満足している。製品保証分の履行義務については、まだ履行していないので契約履行義務を計上する。

[仕訳] 売掛金 9,700 / 収益 9,700

未収入金 300 履行義務 300(前受収益?)

売上原価5,820 / 在庫6,000

契約資産 180

これは筆者の解釈です

Contract asset

## 設例13. FOB取引だが、輸送中の損壊に際して代替品を供給する場合

- ・ 会社は、基本的には出荷港の船上渡し条件 (FOB Shipping point)の契約で顧客と取引を行っている。
- ・ 但し、契約にはないが、従来より慣習として顧客倉庫に入庫するまでに製品の損壊があった場合には、無償で代替品を供給している。

### 問題

この場合に、収益はどの時点で認識されるか？

[考え方] 契約上の製品の所有権・支配権は出荷港にて顧客に移転し、顧客は転売も可能な状態である。対価も確定しているので履行義務は終了している。

但し、慣習的に実施していた輸送中のダメージの際の代替品の供給については、別の履行義務を形成していると認識することが妥当。

<製品販売対価=98、輸送中の損害補償=2として>

[回答] 出港時・・・製品販売の収益98を認識

顧客入庫時・・・損害補償サービスの収益2を認識

## 設例14. 買戻し条件付き販売

- 会社は、\$10万の資産を顧客に売却、同時に顧客から返品を受けた場合に返金する契約を締結。50%の確率で返品されると推定される。

### 問題

この場合に、どのような仕訳を行うか？

[根拠] 期待値を加重平均する。#37

[仕訳] 現金100,000 / 売上収益50,000  
 買戻し義務50,000  
 売上原価 70,000 / 在庫 70,000  
 資産回収権 35,000 / 売上原価35,000

※ 返品が生じたとき

売上収益50,000 / 現金100,000  
 買戻し義務50,000  
 在庫 70,000 / 資産回収権 35,000  
 売上原価 35,000

## 設例19.

# 成果によって変化するコンサルサービス料

- ・6ヶ月間で原価低減に取り組むコンサル契約を締結。毎月\$2万分割払いし、最終的に一定以上の削減ができれば\$1万追加ボーナスがもらえ、一定以下であれば、\$1万返金する。
- ・過去に経験があり、80%の確率でボーナスが獲得でき、20%の確率で返金が発生する。
- ・3ヶ月後に、ボーナス確率が60%に低下。
- ・最終的には、ボーナスを獲得。

**問題** 「取引日毎の仕訳を示してください」

[根拠] 期待値を加重平均する。#37

期待値が変化したときに、差額を認識する。#17-19

[回答] (当初の計算)

$$(\$20,000 \times 6\text{ヶ月} + \$10,000 \times 80\%) + (\$20,000 \times 6\text{ヶ月} - \$10,000) \times 20\% = \$1 \text{ ①}$$

$$\$ \text{ ①} \div 6\text{ヶ月} = \$ \text{ ②} \dots \text{毎月認識}$$

[仕訳]

1~3月	現金	20,000	/	売上収益	②
	契約資産	③			

$$\dots 3\text{月末契約資産} = \text{ ④}$$

[根拠] 期待値を加重平均する。#37

期待値が変化したときに、認識する。#17-19

[回答]

(3月後)  $(\$20,000 \times 6\text{ヶ月} + \$10,000 \times 60\%$   
 $+ (\$20,000 \times 6\text{ヶ月} - \$10,000) \times 40\% = \$$  ⑤

3月末あるべき契約資産 ⑥  $\div 2 = \$$  ⑦

[仕訳] 売上収益 ④-⑦ / 契約資産 ④-⑦

4~6月 現金 20,000 / 売上収益 ⑤ / 6ヶ月

4~6月 契約資産 333 ... 6月末契約資産 = ⑨

(最終) 現金 ⑧ / 契約資産 ⑨  
売上収益8,000

## 設例20. 顧客の信用リスク

- 信用不安のある顧客に\$1,000で販売。回収不能の期待値は10%。
- 出荷後、ある時点で顧客の信用状態が悪化、更に期待値が\$60減少。

**問題** 取引日毎の仕訳を示してください

[根拠] 期待値を加重平均する。#37

出荷時に履行義務は終了しているので、収益は変更せず、期待値が変化した差額は費用として認識する。

[回答]

(出荷時)  $\$1,000 \times 90\% + \$0 \times 10\% = \$900$

[仕訳] 売掛金 1,000 / 売上収益 900  
契約債務 100  
(貸倒引当金? 書いてない)

[変化時] 貸倒損失 60 / 貸倒引当金 60

(これは同じ期でも期末を越えても同じ処理なのか?)

## 設例22. ファイナンスを含む前受取引

- ・ 顧客にオーダーメイド製品を\$8,000で製造販売し、代金は1年の前払いとする契約を締結。
- ・ 顧客との間のファイナンス取引の金利は10%。

**問題** 「取引日毎の仕訳を示してください」

[根拠] 顧客から提供されるファイナンス部分は  
費用として認識する。

[回答] (ファイナンスコスト計算)  
 $\$8,000 \times 10\% = \$800$  (  $\div 12 \div \$72$  / 月 )

[仕訳] 現金 8,000 / 履行義務 ①  
 前払利息 ②  
 毎月: 支払利息 72 / 前払利息 72

(前払利息上げる? 前受金ではなく 履行義務?)

[引渡時] 履行義務 ① / 売上収益 ①

## 設例27.

# 更新オプション付き年度保守サービス

- 会社は年間\$1,000で保守を行う契約を千件獲得。年を追う毎に保守の必要性は高まるが、契約した顧客は2年目も同額で契約できる権利を獲得、2年目の契約をした顧客は3年目も同額で契約をする権利を獲得する。
- 過去の経験から9割の顧客が2年目に再契約し、その内9割の顧客が3年目に再契約すると見込まれる。
- この保守契約の原価は、毎年、漸増し1年目\$600、2年目\$750、3年目\$1,000と見込まれている。

**問題** 「年毎の収益計上額を計算してください」

[根拠] 当初の利益率と、オプション部分の利益率が大きく異なるため、原価基準で収益を按分する。#52

[回答] (合計収益の計算)

$$\$1,000 + \$1,000 \times 90\% + \$1,000 \times 90\% \times 90\% = \text{①}$$

[収益配分]

	原価	収益
1年目	$\$600 = \$600 \times 100\%$ (②%) 構成比	$\$ \text{⑤} = \text{①} \times \text{②}\%$
2年目	$\$675 = \$750 \times 90\%$ (③%) 構成比	$\$ \text{⑥} = \text{①} \times \text{③}\%$
3年目	$\$810 = \$1,000 \times 90\% \times 90\%$ (④%) 構成比	$\$ \text{⑦} = \text{①} \times \text{④}\%$
合計	$\$2,085$ (100%)	①

# 設例29. 別個の履行義務がある場合

## Presentation

- 1/1に会社は顧客と3/31に100万円の製品の移転を行う契約を締結した。契約上、顧客は1/31に全額前金で支払うことになっている。この契約は取消し不能となっている。
- 実際には、顧客からは2/15に全額入金され、3/31に予定通り出荷された。

**問題** 「取引日毎の仕訳を示してください」

# 【回答】 仕訳

設例29

- 1/1 契約締結・・・仕訳なし
- 1/31 前金支払日・・・未収入金／契約債務
- 2/15 入金日…………… 現金／未収入金
- 3/31 製品の移転完了・・・契約債務／収益

# VI. 開示義務

## Disclosure

[#69~83]

### ●顧客との契約の概要

①営業収益の詳細

Disaggregation of revenue

②契約資産・債務残高照合

Reconciliation of contract balance

③履行義務の内容

Performance obligations

④収益を超える履行義務の内容

Onerous performance obligations

### ●IFRS適用する際の重要な判断 Significant judgment

⑤履行義務を充足する時点の判断

Determining the timing of satisfaction of performance obligation

⑥取引価格とこれを履行義務に配分する際の判断

Determining the transaction price & allocating it to performance obligations

# ①営業収益の詳細 #74

## Disaggregation of revenue

営業収益の金額、計上時期、不確実性、キャッシュフローが経済要因によってどのような影響を受けるかが、最もよく判るように、収益を種類別に区分する。

### <例示>

- 財・サービスの種類
- 地理(国とか地域)
- 市場や顧客の種類
- 契約の種類(固定vs収益が変動する契約)

## ②契約資産・債務残高照合

Reconciliation of contract balance #75-76

契約資産・債務の期首残、期末残の照合を行う。

＜含まれるべき内容＞

(a) 損益計算書に含まれる以下の内容

(i) 期中に履行義務を充足した営業収益

(ii) 前期に充足した営業収益の当期での調整

(iii) 受取利息と支払利息

(iv) 為替換算による増減

(b) 現金受取り額

(c) 売掛金に移行した金額

(d) 現金以外の対価の受取り額

(e) 合併等による契約継承及び契約の廃棄による増減

# ③履行義務の内容 (その1)

Performance obligations #77

(1) 契約に含まれる履行義務の内容を開示。

<含まれるべき内容>

(a) 移転を約束した財・サービスの内容

(特に代理人取引の内容について)

(b) 通常どの時点で履行義務を充足するか

(出荷、着荷、サービス完了等)

(c) 主要な回収・支払期間(ファイナンス取引の分別のため)

(d) 返品、返金やこれに類する履行義務

(e) 製品保証の種類やこれに類する履行義務

## ③履行義務の内容 (その2)

Performance obligations

#78

(2) 期末現在の履行義務残高に関して、契約が1年を超える場合、いつ充足されるか、以下の区分毎に金額を開示。

<開示されるべき区分>

(a) 一年未満

(b) 1年以上2年未満

(c) 2年以上3年未満

(d) 3年以上

# ④ 履行義務を超える債務の内容

## Onerous performance obligations #79-80

● 超過契約から認識された債務の金額内容を開示。

(a) 債務が認識された履行義務の理由と金額

(b) 何故、履行義務の価値が下がったか

(c) いつ債務を充足する予定か

● 超過契約の債務期首残、期末残の照合を行う。

(a) 期中に債務超過となった履行義務の金額

(b) 期中に債務超過が解消された履行義務の金額

(c) 期中に債務が充足された金額

(d) 金利等による増減

(e) 測定の変更による期中増減

## ⑤ 履行義務を充足する時点の判断

Determining the timing of satisfaction of  
performance obligation #82

- 継続的に履行義務を充足する契約について以下の内容を説明する。
  - (a) 営業収益を認識する方法
  - (b) 何故、その方法が財・サービスの移転を説明するのに最適であるかの理由

## ⑥取引価格とこれを履行義務に配分する 際の判断 Determining the transaction price & allocating it to performance obligations #83

取引価格と履行義務への配分に関する方法、判断の基礎、推測に際して以下の内容を説明する。

- (a)#35～49に基づいて取引価格を決定
- (b)移転を約束した財・サービスの独立価格の推定
- (c)返品・返金等の義務の金額判定
- (d)債務が超過となる契約で認識された債務の測定方法(将来割引率も含めて)

## VII. 事業会社としての今後の対応

- 
- 
- 
- 

最後まで、お付き合い頂き、ありがとうございました。