

2010年10月21日

# 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	9～19
V . 設例の解説(31個の内8個)	20～41
VI . 開示義務	42～49
VII . 事業会社としての今後の対応	50
VIII . 概念フレームワーク・質的特性 (Qualitative)	51～69
IX . 今後の経理部門に期待される姿勢	70
資料編 設例一覧	72～77
資料編 Appendix A 用語の定義	78～79
資料編 現在有効なIFRS、IAS一覧	80～82



# I . 収益認識ルールに向けて、公開草案発表



FASB(米国会計基準  
審議会)



SAB101号、  
104号ほか

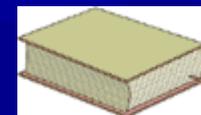
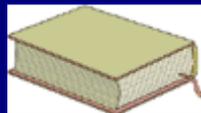


IASB(国際会計基準  
審議会)



IAS18号、  
11号ほか

それぞれの従来基準を置き換え

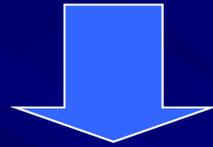


- ・2010年6月24日 FASB／IASB共同での公開草案発表  
(Exposure Draft=ED)
- ・2010年10月22日 草案に対する一般コメント締め切り

## Ⅱ. 従来基準の比較 (日本・US/GAAP・IFRS)

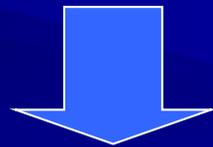
日本基準 (企業会計原則)	<ul style="list-style-type: none"><li>・財貨の移転または役務の提供の完了(a, b, eに相当)</li><li>・対価の成立(c, dに相当)</li></ul>
US GAAP (SAB101,104) 他多数の規定あり	<ul style="list-style-type: none"><li>・取決め(契約等)が存在しているという説得力ある証拠が存在。</li><li>・物件の引渡しもしくはサービスの履行が完了している。</li><li>・販売価格が固定、もしくは決定可能である</li><li>・回収可能性が合理的に保証されている</li></ul>
IFRS (IAS18) 「物品の販売」における収益認識要件	<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、それが無い場合は、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

従来は  
Warranty  
は引当費用

### 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 工事進行基準⇒契約満了基準

Percentage-of-completion (POC) vs.  
Completed contract method (9/12・Webcast)

【現行】 合理的に工事完成の各段階、段階毎の  
収益、原価を推測することができる場合  
⇒ 工事進行基準が推奨される

草案では工事進行基準を明確に否定

【草案】 段階的・連続的に仕掛品の支配権が  
顧客に移転する場合のみ(前頁の3/4以上を満足)  
⇒ 収益を段階的・連続的に認識  
≡ 現行の工事進行基準とほぼ同等の運用可能

## 5)-4 わが社の場合 製品・部品の輸出取引

### <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はFOB(船上渡し)でB/L日での計上と設定。
- ・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)-5 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。
- ・一部、契約が締結されていない取引がある。
- ・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. 返品のある権利がある場合

■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個x25%+3個x50%+5個x25%=3個

@100x(100個-3個)=9,700

@60x(100個-3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】

設例4

[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ため、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)  
 $\$8,000 \times 10\% = \$800$  (  $\div 12 \doteq \$72$  / 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」

設例27

[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 × 100% (②%) 構成比	\$⑤ = ① × ②%
2年目	\$675 = \$750 × 90% (③%) 構成比	\$⑥ = ① × ③%
3年目	\$810 = \$1,000 × 90% × 90% (④%) 構成比	\$⑦ = ① × 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

従来は  
1/31の仕  
訳は、なし

- 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

※Enforceable(強制可能)になるまで仕訳は発生しない。

## 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

- ・既存の契約から収益認識に関する契約を抽出。
- ・契約を解読し、履行義務を識別、詳細取引条件を整理して、業務システムにマスターとして登録して、連動させる。
- ・今後の標準契約書のテンプレート作成。連結での対応が必要。
- ・従来より推定を使う場面が増える→過去の経験値の蓄積が重要。
- ・同業種での経験値の調査が必要。(自社で経験がない場合)
- ・文書によらず慣行によっているもの・・・文書化が必要

### 【契約DB活用戦略の提案】

- ・契約で保証されている権利を網羅的に把握し、事業戦略に活かす。
- ・契約上の義務の履行を担保、リスクの最小化を図る。

## VIII. Conceptual Framework 概念フレームワーク

- 原則主義に則り、整合性がある、国際的に通用する将来の会計基準の基礎を創る目的
- 以下の4つのprojectが進行中

### A. Objectives and qualitative characteristics (QC)

(目的と質的特性≡品質要件)

・・・2010年9月末終了・・・Concepts #8の発行

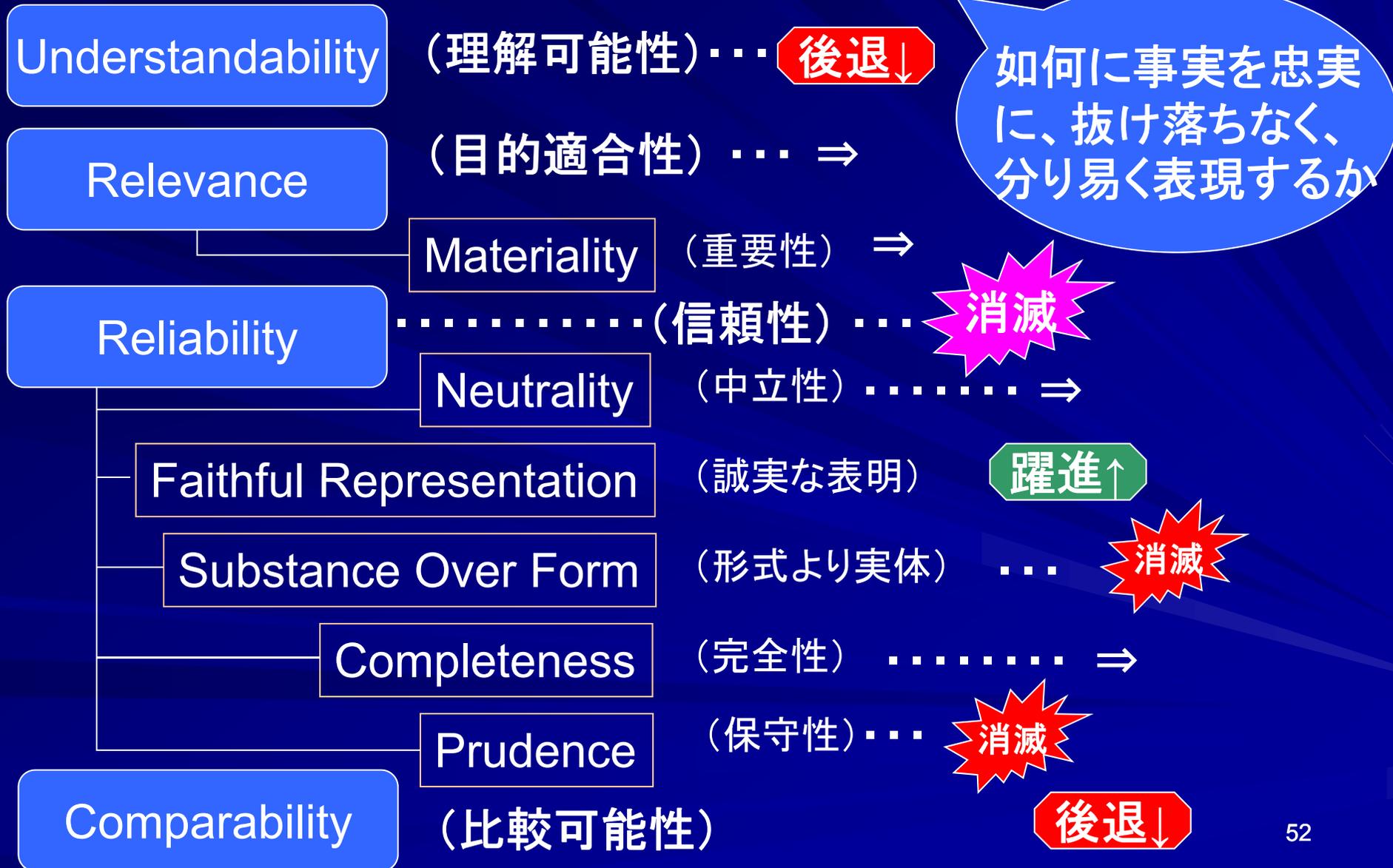
B. Definitions of elements, recognition and derecognition (要素、認識、非認識の定義)

C. Measurement (測定)

D. Reporting entity concept (報告主体の概念)

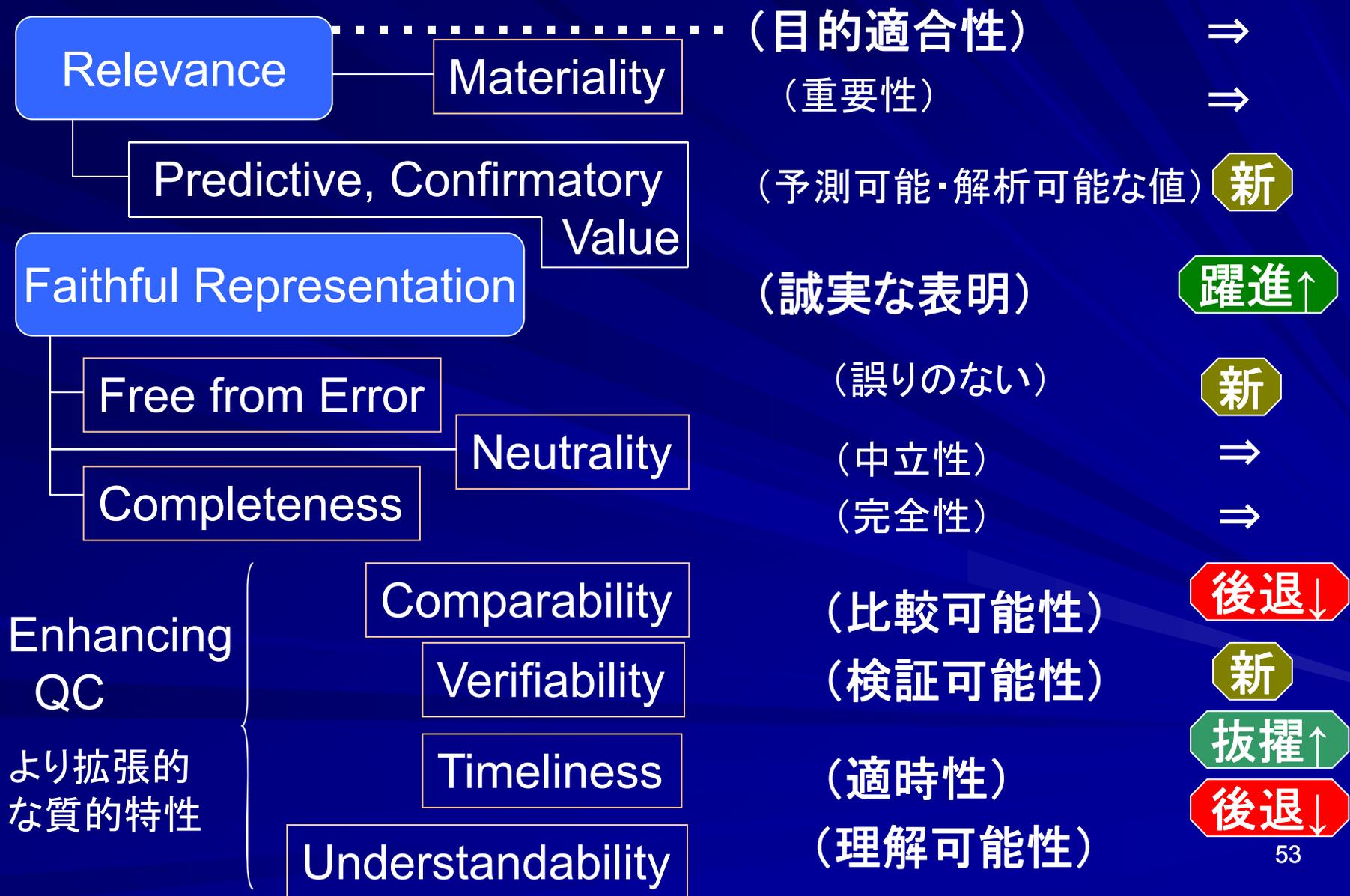
# VIII-1. Qualitative Characteristics

## 質的特性(=財務情報の品質要件)【現行】



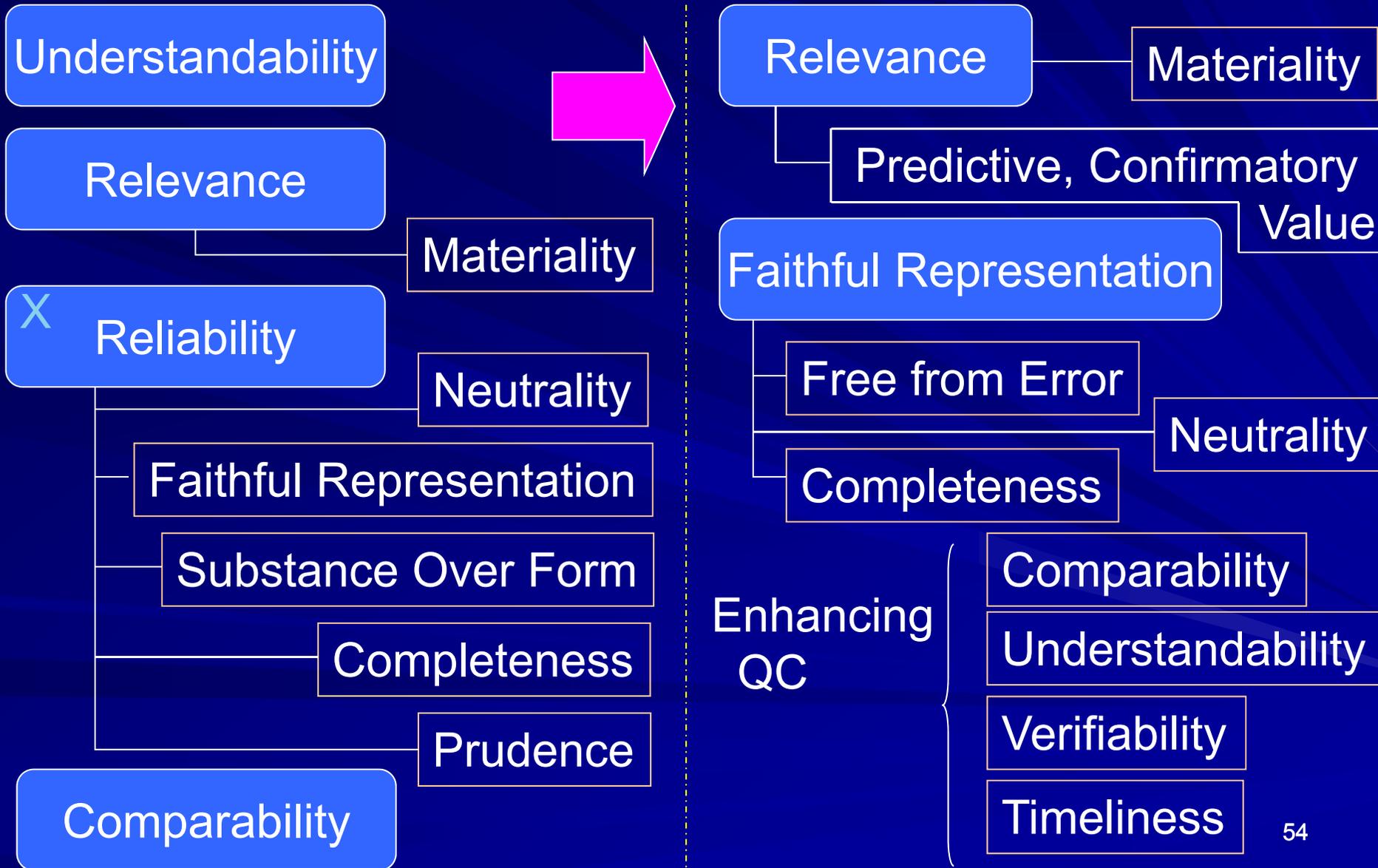
# VIII-2. Qualitative Characteristics (QC)

## 質的特性(=財務情報の品質要件)【草案】



# VIII-3 Qualitative Characteristics (QC)

質的特性(=財務情報の品質要件) 【現行→草案比較】



## VIII-4. Qualitative Characteristics

### 目的適合性(relevance)

QC6~11  
BC3.8~18

- 読み手が、判断をしてゆく上で、有用な財務情報であるために必要な要件

①Predictive Value = 予測可能な値



②Confirmatory Value = 検証可能な値

③Materiality = 重要性……

省略すると、読み手が誤った判断を下す可能性のある、会社別に固有の情報

## VIII-5. Qualitative Characteristics

### 信頼性(Reliability) の退場



BC3.20~25

### 誠実に表現(Faithful Representation) へ

- Reliabilityは、1989年から会計基準の基本概念であったが、漠然と意味が広すぎて様々に解釈されていた。
- 重大な誤りのない事 (Free from material error) や正確性 (precision) と 混同されて使われることも。
- 本来の意味するところを伝えようとして来たが、伝わらない。
- この概念の廃止に関してコメントして反対を表明した人は、概ね、Verifiabilityと混同していた。
- それに比べて、Faithful Representationは、イメージし易い。

## VIII-5. Qualitative Characteristics 誠実に表現(Faithful Representation)-1

経済事象を数字と言葉を使って財務報告※の中で、  
表現する際には、

- 中立的 (Neutral)、
- 網羅的 (Completeness) に、
- 誤謬なく (Free from error)

QC12,16  
BC3.19,26

誠実に抽出 (depict) し、表現しなければならない。

※財務諸表 (Financial Statements)

⇒財務報告 (Financial Reporting) への変更

# VIII-5. Qualitative Characteristics

## 誠実に表現(Faithful Representation)-2

### ① Completeness = 完全性・網羅性 QC13

資産であれば、そのグループ毎に、概略、特質、値（取得価額、修正額、時価）、その値に将来的に影響を与える要因、不確実性等の情報を全て網羅している。

収益金額を推定する場合、その性格、前提、根拠、取り得る値の範囲、加重平均して求めた期待値、不確実性などを網羅。

### ② Neutrality = 中立性 QC14、BC3.27~29

- ・会社経営陣のバイアスの掛っていない情報
- ・中立性と相容れない「保守主義 = Conservatism」の否定  
設例14「買戻し条件付き販売」を参照

# VIII-5. Qualitative Characteristics

## 誠実に表現(Faithful Representation)-3

### ③Free from Error＝誤りのない

QC15

- ・全ての意味で正確であるという意味ではない。
- ・その財務報告作成プロセスにおいて、その情報の選択や、適用について誤りがないよう設計されている。  
⇒ 内部統制システムの整備に不備がない事 と類似
- ・結果的に正確であったか、不正確であったかを後で論じるのは余り意味がない。
- ・推定値を使用する場合、完璧はあり得ないが、前提としての、見積の構築プロセスが説明されており、誤謬がなく、不確実性影響する要因が説明されている。
- ・不確実性が大きい場合⇒誠実な表明とは言えない。

# VIII-6. Qualitative Characteristics

## 基本的なQCの適用方法-1

QC17~18

(QC=財務情報の品質要件)

1. 財務諸表を利用する読者にとって  
有用な経済事象を特定



2. その経済事象に関連があり、獲得可能で、  
誠実に表現することが可能な情報を特定



3. その情報が本当に、最も関連性があり、  
誠実に表現することが可能かを判断



# VIII-6. Qualitative Characteristics

## 基本的なQCの適用方法-2

(QC=財務情報の品質要件)

Economic Phenomena  
(経済事象)

Materiality

Free from error

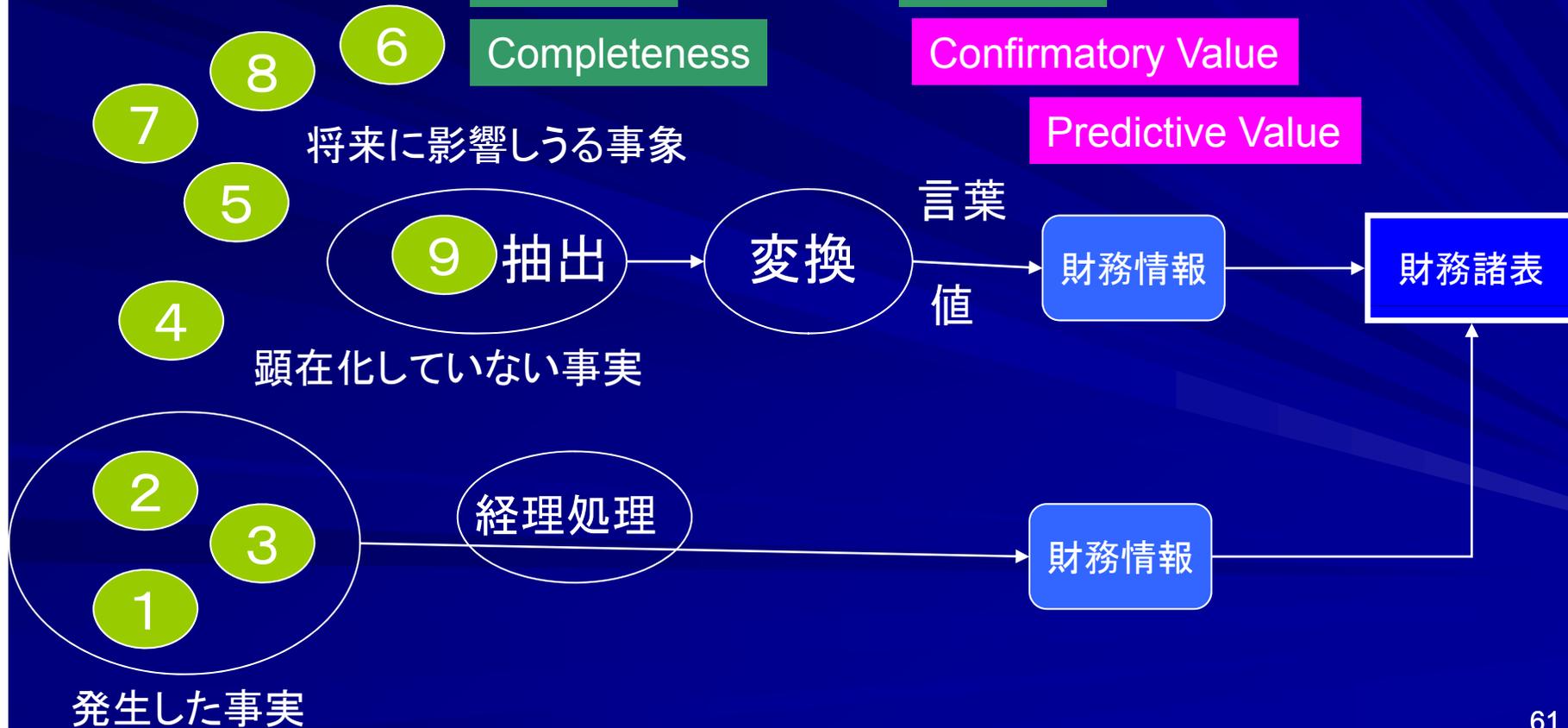
Neutrality

Neutrality

Completeness

Confirmatory Value

Predictive Value



# VIII-7. Qualitative Characteristics

## 補強的なQCの適用方法

QC19  
BC3.8~10

- ・基本的な質的特徴「目的適合性」「誠実な表現」を補完する4つの補強的(Enhancing)なQC
- ・基本の質的特徴のどちらかが欠けても、下の4つでは補完することができない。

①Comparability = 比較可能性(複数の事象の)

②Verifiability = 検証可能性

③Timeliness = 適時性

④Understandability = 理解可能性

# VIII-8. Qualitative Characteristics

## 補強的なQC-1

QC20~25  
BC3.32,33

### ① Comparability = 比較可能性 (複数の事象の)

- 「Uniformity = 統一性」は「比較可能性」と「誠実な表明」を阻害する可能性がある。

例：製造設備の耐用年数を連結グループの経理基準で統一

⇒稼働率、気候風土、政治的な制約、等により全く同一の製造設備であっても、想定される耐用年数が異なる場合がある。統一基準は恣意性があり、「誠実な表明」ではない。

- 同じ経済事象を異なる方法で経理処理してはならない。

## VIII-8. Qualitative Characteristics 補強的なQC-2

### ② Verifiability = 検証可能性

QC26~28

- ・可能性のある金額範囲と関連する発生可能性を開示しておけば、後で検証が可能である。
- ・さまざまな可能性の中で、ひとつだけを示すのは、例えそれが最頻値であっても、検証可能性を阻害している。「保守主義」が否定された根拠でもある。

### ③ Timeliness = 適時性

QC29

- ・鮮度のない情報は、殆どの場合、読み手にとって有用ではない。
- ・トレンドトラックの目的には、古い情報も有用である。

### ④ Understandability = 理解可能性

QC30~32

- ・複雑で説明困難な事象でも省略してはならない。

## VIII-9. Qualitative Characteristics

### QC適用の具体例-1

#### 例：Wal-Martのケース

##### <背景>

- ・米国NO1の小売スーパー
- ・顧客第一主義を掲げ、顧客満足のために、消費者が購入してから30日間はその理由を問わず無条件で返品に応じる。
- ・同社に納入する全ての納入業者は例外なく、納入契約書により無条件の返品受入れ義務を負う。
- ・高額商品が、低額商品に比べて返品率が高いことは周知の事実。

##### <前提>

- ・会社は、数年来、低額商品群を納入しており、返品率は3%。
- ・本年より、高額商品群の納入を開始。
- ・会社は、品質や使いやすさに自信を持っており、返品率が他社平均より低いのは当然と考えている。

## VIII-9. Qualitative Characteristics QC適用の具体例-2

例：Wal-Martのケースー2

### <課題>

- ・収益金額を算定するためには、本年納入開始した高額商品の返品率を推定する必要がある。必要な情報とプロセスは？

### <回答例>

- 自社の過去の返品経験率、
- 他社の高額商品群の返品率の範囲、
- 低額商品群と高額商品群の両方を納入している会社の両方の返品率の格差とその関連性、  
等の情報を入手
- これらの情報の発生確率を加重平均して推定

## VIII-9. Qualitative Characteristics

### QC適用の具体例-3

例：Wal-Martのケースー3

#### <収集した情報>

- ・返品率・・・低額商品群＝3%～6%、高額商品群＝6%～12%
- ・両方扱っている業者の低額商品群と高額商品群の返品率格差＝2倍、格差率に関連性ある可能性50%、ない可能性50%。
- ・高額商品の返品率の期待値を、6%＝25%、9%＝50%、12%＝25%の確率とする。

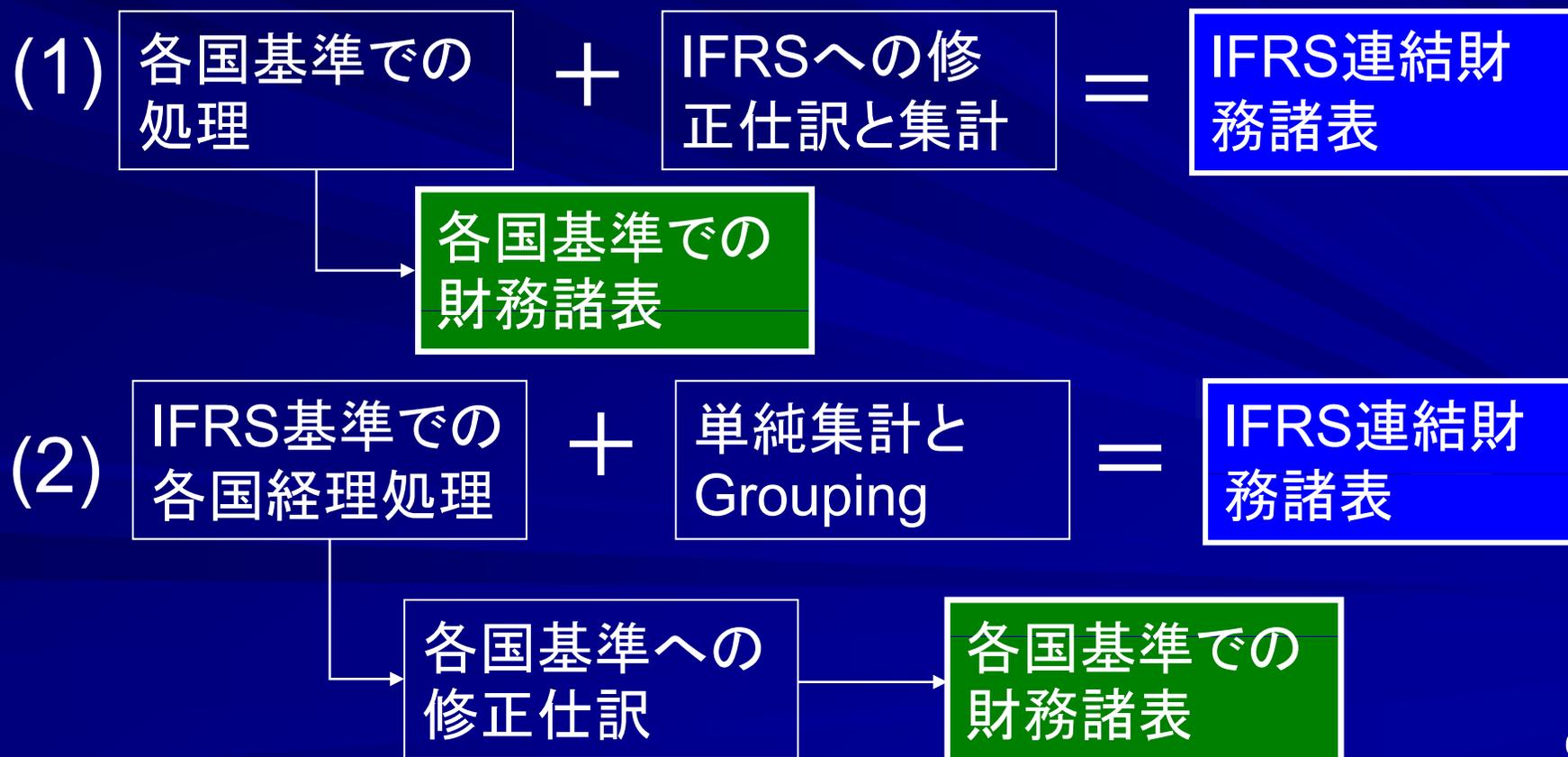
#### <期待値の算出>

- ・格差率に関連性がある場合の期待値： $3\% \times 2 \text{倍} \times 50\% = 3\%$
- ・ない場合： $(6\% \times 25\% + 9\% \times 50\% + 12\% \times 25\%) \times 50\% = (1.5\% + 4.5\% + 3\%) \times 50\% = 4.5\%$
- ・加重平均： $3\% + 4.5\% = 7.5\%$ の返品率と推定

# VIII-10. Qualitative Characteristics

-- QC適用例からの考察 --

## IFRSベースでの連結財務諸表作成手順-1



## VIII-10. Qualitative Characteristics

### -- QC適用例からの考察 --

### IFRSベースでの連結財務諸表作成手順-2

(1)の場合：各国の経理部門への負担は少ないが、個々の経理処理の際に、QC(品質要件)を適用していない場合、これを後で、拾い上げて、新しいコンセプトに基く数値に置き換えたり、取り得る値の範囲を開示する作業を、想像することは困難。⇒「誠実な表現」を満足できない。

「保守主義」で作成された個別財務諸表から、修正仕訳で新コンセプトの連結財務諸表を作成するのは、困難。

(2)各国の経理部門がIFRSのQC(品質要件)に基いて個々の判断を行い、経理処理を行っていれば、連結作業は簡単。「誠実な表現」を満足できる。

## Ⅸ. 今後の経理部門に期待される姿勢

- 「収益認識基準」では……

従来よりも推定を用いる機会が増加（収益計上額ほか）

- 「フレームワーク」のQCでは……

Reliability（信頼性）⇒ Faithful Representation（誠実な表現）

【従来】発生した事実を正確に記録する経理部門

…信頼性があれば十分…



【今後】今後発生しうる事象を的確に表現し、読み手が将来を予測する為に有用な情報を伝達できる経理部門

…真摯で誠実で公平かつ冷静な第3者の態度が不可欠…

最後まで、お付き合い頂き、ありがとうございました。

## 資料 設例一覧1

[設例1] 契約の分割 Contract segregation #15&16

商品A,B,Cと一緒にOfferされる際に、対価をどう分割するか。

[設例2] 契約の変更 Contract modification #17-19

3年契約の途中で契約対価が変更された際は、遡らない。

[設例3] 返品の特権 Right of return #37-40 ※解説あり

可能性を加重平均して収益額より差し引く。

[設例4] 履行義務でない製品保証 ※解説あり

Product warranty that is not a performance obligation #22-24

購入時点での瑕疵を対象とする最低限の保証は、別箇の履行義務ではない。

[設例5] 将来の割引条件付販売 Future discount #22-24

割引権が行使される期待値の応じて販売収益を割り振る。 設例25を参照

[設例6] 移動体通信業 Telecommunication services #22-24

固定額に含まれる無料通話部分にはコストがなく、別箇の履行義務ではない。

## 資料 設例一覧2

### [設例7] 返金されない前納金 Non refundable upfront fee #24-26

返金義務のないヘルスクラブ入会金・人事サービス設定料は収益の一部として計上。

### [設例8] フランチャイズの権利 Franchise right #24-26

フランチャイズ契約の中で提供される研修や設備備品は、別の有料プログラムとして提供されていれば、別途の履行義務と判定され、収益を配分することが必要。

### [設例9] 設置を要する特殊設備

Specialized equipment with installation #23

他の業者でも設置ができる場合は、別途の履行義務と見做して収益配分する。

### [設例10] R&Dサービス業に於ける技術ライセンス

Technology license with R&D service #23

技術ライセンスが、その業者しか持っておらず、他では入手できない場合は、サービスに付随するライセンス供与は、別途の履行義務とは見做さない。

### [設例11] 建築契約 Construction contracts #22-24

顧客の要望に合わせたオーダーメイドのデザインの建物を建築する際、デザイン、資材調達、組立等の工程のうち、デザインのみは別途の履行義務として、他の工程は建築という履行義務として、収益を認識する。

## 資料 設例一覧3

### [設例12] ソフトウェアライセンス Software license #25-31

WEBで入手できるようなソフトの場合、顧客がアクセスキーを手に入れた時に認識。

### [設例13] FOB条件の場合の損害補償 ※解説あり

FOB shipping point & risk of loss #25-31

従来慣行として提供する補償は、別箇の履行義務として認識する。

### [設例14] 買戻し条件付き販売 Sales & repurchase #25-31

行使される可能性を加重平均して収益額より差し引く。 ※解説あり

### [設例15] 製造サービスと製造物

Manufacturing service vs manufactured equipment #25-33

顧客が設計した機械設備を製造方法等についても指示して製造する場合、法的な所有権は支払義務を担保する役割しか持たないため、顧客は終了した作業分までの対価の支払義務を負う。

### [設例16] コンサルサービス Consulting service #25-33

6ヶ月間の均等払いするコンサルサービス契約の場合に、毎月成果物を顧客が受領して活用する権利がある場合には、毎月収益を認識するのが妥当。

## 資料 設例一覧4

### [設例17] 建売アパートの販売 Sales of apartment #25-33

顧客が前払金を払ったとしても、顧客に引渡しするまで収益認識できない。

### [設例18] 指標によって変化するマネジメント料

Management fee based on an index #38

指標を合理的に推定できない限り、変化分は確定するまで認識できない。

### [設例19] 成果によって変化するコンサルサービス料 ※解説あり

Consulting services with a performance bonus/penalty #37-40

成果の期待値を加重平均して最終収益額として月々で認識する。

### [設例20] 顧客の信用リスク Customer credit risk #43 ※解説あり

販売時に想定できる回収不能の期待値分は、収益より差引いて認識。

### [設例21] 顧客へのファイナンス Customer payment in arrears #44-45

顧客からの回収が2年後の場合には、ファイナンス取引分は金利収入として認識。

## 資料 設例一覧5

**[設例22] 前受取引** Customer payment in advance #44-45 ※解説あり

1年の前受の場合は、金利費用部分を含め、履行債務を認識する。

**[設例23] 販売商品の陳列費用の負担** Slotting fee #48-49

商品の販売と、陳列費用負担は全く別の行為として、費用計上する。

**[設例24] 顧客から最終顧客へのクーポン** Sales incentive #

顧客が最終顧客に提供するクーポン費用は、合理的に見積もって収益から控除。

**[設例25] 将来の割引条件付販売** Estimateing the stand-alone selling price of an option for additional goods or service #53

販売時に顧客が割引購入のOptionを行使する期待値を想定できる場合には、収益を、販売時に認識する部分と、将来認識する部分に区別して認識。

**[設例26] 顧客ロイヤルティ条件** Customer loyalty program #53

顧客にポイントを付与する場合、ポイント部分は将来収益として区分して認識。

## 資料 設例一覧6

### [設例27] 更新オプション付き年度修理サービス ※解説あり

Maintenance service with a renewal option

更新オプションは別の履行義務として、別途に原価をもとに収益を区分認識。

### [設例28] 当初設定を要する外注サービス

Outstanding services with set up activities #

費用計上する。

### [設例29] 開示 Presentation # ※解説あり

別個の履行義務がある場合

### [設例30] 他のIFRSで要求される開示内容との関係

Relationship to disclosures provided by other IFRSs

事業区分毎に期末履行義務残高が、充足される時期と金額を1年毎に開示。

### [設例31] 単独で販売した際の価格を推定する際の前提

Inputs and assumptions used to estimate stand-alone selling prices

# 資料 Appendix A 言葉の定義 その1

<b>contract</b> (契約)	An agreement between two or more parties that creates enforceable rights and obligations.
<b>contract asset</b> (契約資産)	An entity's right to consideration from a customer in exchange for goods or services transferred to the customer.
<b>contract liability</b> (契約債務)	An entity's obligation to transfer goods or services to a customer for which the entity has received consideration from the customer.
<b>control [of a good or service]</b> (支配)	An entity's ability to direct the use of, and receive the benefit from, a good or service.
<b>customer</b> (顧客)	A party that has contracted with an entity to obtain goods or services that are an output of the entity's ordinary activities.

## 資料 Appendix A 言葉の定義 その2

**income**

(収益)

Increases in economic benefits during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity, other than those relating to contributions from equity participants.

**performance obligation**

(履行義務)

An enforceable promise (whether explicit or implicit) in a contract with a customer to transfer a good or service to the customer.

**revenue**

(営業収益)

Income arising in the course of an entity's ordinary activities.

**stand-alone selling price [of a good or service]**

The price at which the entity would sell a good or service separately to the customer.

**transaction price [for a contract with a customer]**

(取引価格)

The amount of consideration that an entity receives, or expects to receive, from a customer in exchange for transferring goods or services, excluding amounts collected on behalf of third parties (for example, taxes).

# IFRS目次

IFRS1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
IFRS2	Share-based Payment
IFRS3	Business Combinations
IFRS4	Insurance Contracts
IFRS5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
IFRS6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources 2/12
IFRS7	Financial Instruments: Disclosures
IFRS8	Operating Segments
IFRS9	Financial Instruments

# IAS目次

IAS 1	Presentation of Financial Statements
IAS 2	Inventories
IAS 7	Statement of Cash Flows
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
IAS 10	Events after the Reporting Period
IAS 11	Construction Contracts
IAS 12	Income Taxes
IAS 16	Property, Plant and Equipment
IAS 17	Leases
IAS 18	Revenue
IAS 19	Employee Benefits
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

<b>IAS 23</b>	<b>Borrowing Costs</b>
<b>IAS 24</b>	<b>Related Party Disclosures</b>
<b>IAS 26</b>	<b>Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans</b>
<b>IAS 27</b>	<b>Consolidated and Separate Financial Statements</b>
<b>IAS 28</b>	<b>Investments in Associates</b>
<b>IAS 29</b>	<b>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</b>
<b>IAS 31</b>	<b>Interests in Joint Ventures</b>
<b>IAS 32</b>	<b>Financial Instruments: Presentation</b>
<b>IAS 33</b>	<b>Earnings per Share</b>
<b>IAS 34</b>	<b>Interim Financial Reporting</b>
<b>IAS 36</b>	<b>Impairment of Assets</b>
<b>IAS 37</b>	<b>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</b>
<b>IAS 38</b>	<b>Intangible Assets</b>
<b>IAS 39</b>	<b>Financial Instruments</b>
<b>IAS 40</b>	<b>Investment Property</b>
<b>IAS 41</b>	<b>Agriculture</b>