

GLOBAL ACCOUNTING

Chapter 6

収益認識の会計

本章の目的

- 財務報告の目的を達成する上で重要な収益の認識について、以下の点を理解する。
 - 5ステップでの収益認識の方法と特徴
 - 収益認識の方法と概念フレームワークの内容との整合性と矛盾
 - 特徴的な取引における収益認識の方法
- IFRS第15号は日本の収益認識の会計基準にも類似していることから、現在の収益認識の会計基準における特徴と問題点が明らかになる。

SEC.1 収益認識の会計基準

- 収益

- 財務諸表利用者(users of financial statements)にとって、企業(entity)の () (financial performance)および () (financial position)を評価する上で重要な数値

- 収益認識の共同プロジェクト

- 2004年以降、アメリカの会計基準設定主体である () (FASB)と**共同プロジェクト**を開始
- 2014年5月、**IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』**を公表
 - アメリカでは、() (ASC)トピック606
- 2018年1月1日以降に開始する事業年度より適用

新たな収益認識会計基準の必要性

• 収益費用観のもとでの収益認識

- すべての収益および費用を、（ ）主義の原則に基づいて認識する。
- 発生主義は、収益および費用を現金収支とは無関係に、（ ）という事実に基づいて認識する考え方
- しかし、発生主義に基づいた収益認識では、（ ）利益が計上されて、処分可能利益の計算および（ ）主義の考え方から問題
- 収益の認識に関しては、（ ）主義の原則を適用
- 実現主義は、収益を財貨または役務の提供（収益の（ ）性）とそれに対する対価の成立（金額の（ ）性）という事実に基づいて認識する考え方

• 問題

- あらゆる取引に統一された収益認識の基準がなく、業種や取引の種類ごとに異なった基準が存在
- = 例えば、「実現」の概念の解釈があいまいで、複雑な取引（例えば、長期請負契約、カスタマー・ロイヤルティ・プログラム等）で、企業ごとに異なった解釈

- = **統一基準の必要性**

収益認識の会計基準の変更が財務情報に及ぼす影響

- 旧収益認識基準（旧日本基準）からIFRSへと会計基準を変更した企業における損益への影響

証券コード	4324	4324	4324	4324	4324	4324	8001	8001	8058	8058
EDINETコード	E04760	E04760	E04760	E04760	E04760	E04760	E02497	E02497	E02529	E02529
企業名	(株)電通	(株)電通	(株)電通	(株)電通	(株)電通	(株)電通	伊藤忠商事(株)	伊藤忠商事(株)	三菱商事(株)	三菱商事(株)
決算日	2013/03/31	2014/03/31	2015/03/31	2015/12/31	2016/12/31	2017/12/31	2018/03/31	2019/03/31	2018/03/31	2019/03/31
会計基準	JPN GAAP	JPN GAAP	IFRS	IFRS	IFRS	IFRS	JPN GAAP	IFRS	JPN GAAP	IFRS
連結損益及び包括利益計算書	[百万円]						[百万円]			
売上高・営業収益・経常収益等	1,941,223	2,309,359	767,728	719,499	854,947	952,188	5,510,059	11,600,485	7,567,394	16,103,763
売上原価	1,595,282	1,715,287	63,339	45,745	57,379	62,838	4,299,619	10,036,713	5,680,754	14,115,952
売上総利益	345,940	594,072	704,389	673,754	797,568	889,350	1,210,440	1,563,772	1,886,640	1,987,811
営業利益	58,466	71,490	132,305	107,265	137,681	137,392	320,164	370,471	499,374	584,489
経常利益	59,027	82,538	134,295	106,045	132,919	149,663	537,858	695,383	892,895	895,594
特別利益	13,854	7,795	--	--	--	--				
特別損失	9,571	9,161	--	--	--	--				
税引前当期純利益	63,310	81,172	134,295	106,043	132,918	149,662	537,858	695,383	812,722	851,813
法人税等	24,561	39,741	49,649	28,339	43,572	36,520	106,138	149,694	202,306	206,029
当期純利益	38,748	41,430	84,645	77,704	89,345	113,142	431,720	545,689	610,416	645,784
その他の包括利益	20,856	163,263	121,717	-31,363	-123,582	110,479	-16,118	-34,103	-6,070	-25,339
包括利益	59,605	204,694	206,363	46,340	-34,237	223,621	415,602	511,586	604,346	620,445

IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』

- 意義

- 顧客(customers)との (contracts)から生じる**収益**および**キャッシュ・フロー**(cash flows)の (nature)、 (amount)、 (timing)および (uncertainty)に関する**有用な情報**(useful information)を財務諸表利用者に報告するために、企業が適用しなければならない原則

- (広義の) 収益(income)

- **資産**(assets)の 、または**負債**(liabilities)の という形での、当該会計期間中の (economic benefits)の**増加**のうち、**持分** (equity)の**増加**を生じるもの
- **参加者**(equity participants)からの拠出に関連するもの以外

- 収益(revenue)

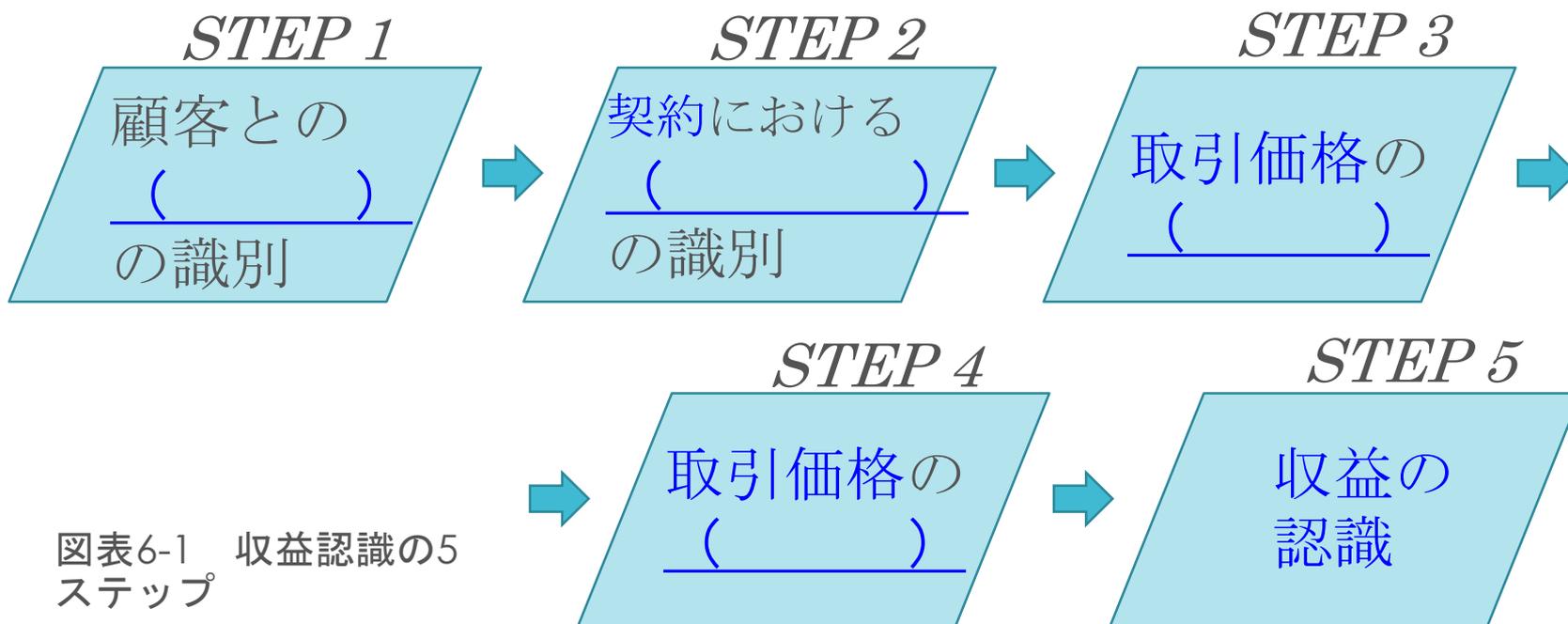
- 広義の収益のうち、企業の (ordinary activities)の過程で生じるもの

- 収益 (概念フレームワーク)

- 持分の増加を生じる資産の または負債の (持分請求権の保有者からの拠出に関するものを除く)

SEC.2 収益認識の基本原則

- 企業は、約束した財またはサービス(goods or services)の顧客への
（ ）(transfer)を、当該財またはサービスと交換(exchange)に
企業が権利を得ると見込まれる（ ）(consideration)を反映した
金額で描写するように、収益を認識
- 収益認識の5ステップ



図表6-1 収益認識の5
ステップ

SEC.3 収益認識の第1ステップ～顧客との**契約**の識別～

第1ステップ

・ 契約の有無の識別 (identification)

・ 以下のすべてに該当する場合

- ① 契約の当事者(parties)が、**契約**を文書、口頭または取引慣行 (customary business practices)に従って**承認**しており、それぞれの (obligations)の**履行を確約**している。
- ② 企業が移転すべき財またはサービスに関する各当事者の (rights)を識別できる。
- ③ 企業が移転すべき財またはサービスに関する (payment terms)を識別できる。
- ④ 契約に (commercial substance)がある。
(契約の結果、企業の将来 のリスク、
時期または金額が変動すると見込まれる。)
- ⑤ 企業が顧客に移転する財またはサービスと**交換**に を得ると見込まれる の が高い。

SEC.4 収益認識の第2ステップ ～契約における履行義務の識別～

第2ステップ

・ 履行義務(performance obligations) の識別

- ・ 契約の開始時点(contract inception)で行う。
- ・ 履行義務：企業が顧客との（ ）において約束した財またはサービスを評価して、顧客に次のいずれかを（ ）する約束
 - ① 個々の財またはサービス（あるいはそれらのまとめり）
 - ② 実質的に同一であり、顧客への（ ）のパターンが同じである一連の個々の財またはサービス

SEC.5 収益認識の第3ステップ～取引価格の算定～

- 第3ステップ：企業は、履行義務を（ ）(satisfaction)したとき、または（ ）するにつれて、取引価格(transaction price)のうち当該履行義務に配分される金額をもって、収益を認識する。

第3ステップ

• 取引価格の算定

• 取引価格

- ① 顧客への約束した財またはサービスの（ ）と交換に企業が権利を得ると見込んでいる（ ）の金額
- ② 消費税(consumption tax, sales tax)のような第三者のために回収する金額を除く。

- 顧客との契約において約束された の種類
 - 固定金額(fixed amounts)
 - 変動金額(variable amounts)、あるいは
 - それらの両方が含まれる場合がある。
- 取引価格が変動対価である場合
 - 取引価格は、企業が権利を得ることとなる の金額をより適切に予測できる、以下のいずれかの方法で決定
 - ① (the expected value) : 確率加重金額 (probability-weighted amounts)の合計
 - ② (the most likely amount) : 考えられる対価の金額の範囲における最も可能性の高い金額

CASE STUDY 6-1 : 変動対価の見積もり

【条件】

- パソコン製造業者X社は、小売業者A社に@100千円、100台、合計10,000千円を販売する。
- 製造業者X社は、その後6カ月間にパソコンの提示価格の引き下げを見積もっており、当該引下げ価格と@ 100千円との差額を小売業者A社に補填することに合意した。
- 製造業者X社は、類似の契約に関する十分な経験に基づいて、取引価格を以下の【資料】のように見積もった。
- 製造業者X社は、権利を得ることとなる対価の金額を、より適切に予測できるのは、期待値法であると判定している。

【設問】

- 1台当たりの取引価格を計算しなさい。

【資料】

(単位: 千円)

販売価格(単価) 100

今後6カ月における価格の引き下げ	発生可能性
0	10%
10	50%
20	40%

【解説・解答】

下記のとおり、価格引き下げの発生可能性を考慮した引き下げ後販売価格から、期待値により取引価格を計算する。

(単位: 千円)

今後6カ月における価格の引き下げ	発生可能性	引き下げ後販売価格	期待値
0	10%	100	
10	50%	90	
20	40%	80	

取引価格

SEC.6 収益認識の第4ステップ～取引価格の配分～

第4ステップ

• 取引価格の履行義務への配分

- 取引価格は、企業が約束した財またはサービスを顧客に（ ）するのと交換に（ ）を得ると見込んでいる（ ）の金額を描写するように、それぞれの（ ）に配分
- 取引価格の配分は、値引きの他、変動性のある金額を含んだ（ ）である場合を除いて、（ ）価格(standalone selling prices)に基づいた配分
- （ ）価格とは、企業が約束した財またはサービスを独立に顧客に販売するであろう価格

- **独立販売価格**が、**直接的に観察可能でない場合**：以下の方法による**見積もり**

① 調整後（ ）アプローチ(adjusted market assessment approach)

- 財またはサービスを販売する市場を評価して、当該市場の顧客が当該財またはサービスに対して支払ってもよいと考えるであろう価格を見積もる。

② 予想（ ）に（ ）を加算するアプローチ
(expected cost plus margin approach)

- 履行義務の充足の予想（ ）を予測して、財またはサービスに対する適切な（ ）を加算する。

③ アプローチ(residual approach)

- **取引価格の総額**から、**契約で約束した他の財またはサービスの観察可能な**（ ）**価格の合計を控除した金額**を参照する。

CASE STUDY 6-2 : 独立販売価格の見積もり

【条件】

- ×1年1月1日に、コンピュータ製造業者X社は、顧客A社との間で業務用コンピュータ150台（販売価格@500千円）を75,000千円で販売する契約を締結した。
- この契約によれば、製造業者X社は顧客A社に対してコンピュータ150台を販売するとともに、2年間のメンテナンス・サービスを提供する。
- メンテナンス・サービスに関して追加請求する金額はない。
- ×1年10月1日に、製造業者X社は契約に従いコンピュータを顧客A社に搬入した。

【設問1】

コンピュータだけを販売する場合の観察可能な独立販売価格は70,000千円で、2年間のメンテナンス・サービスを契約する場合の観察可能な独立販売価格が10,000千円であるとき、コンピュータとメンテナンス・サービスのそれぞれの取引価格を計算しなさい。

【解答】

(単位:千円)

販売契約金額 75,000



(1)

観察可能な 独立販売価 格	割合	取引価格
コンピュータ		70,000
メンテナンス・サービス		10,000
		80,000

【設問2】

2年間のメンテナンス・サービスの予想コストが7,000千円で、その合理的な利益率が40%であるとき、コンピュータとメンテナンス・サービスのそれぞれの取引価格を計算しなさい。

【解答】

(単位:千円)

(2)

	<u>予想コスト</u>	<u>利益率</u>	
メンテナンス・サービス	7,000	40%	
メンテナンス・サービス	$7,000 \times (1+0.4) =$		<u>取引価格</u>
コンピュータ	$75,000 - 9,800 =$		<u> </u>
			<u> </u>

【設問3】

コンピュータだけを販売する場合の観察可能な独立販売価格は70,000千円であるが、2年間のメンテナンス・サービスの独立販売価格は、直接的に観察可能でないとき、コンピュータとメンテナンス・サービスのそれぞれの取引価格を計算しなさい。

【解答】

(単位:千円)



(3)

	観察可能な 独立販売価 格	取引価格
コンピュータ	<u>70,000</u>	
コンピュータ	観察可能な独立販売価格	
メンテナンス・サービス	75,000-70,000 =	<u> </u>
		<u> </u>

SEC.7 収益認識の第5ステップ～収益認識～

第5ステップ

• 収益認識

- **第5ステップ**：収益認識の第1ステップから第4ステップを経て、企業が、
（ ）を充足したとき、または充足するにつれて、取引価格のうち当該（ ）に配分される金額をもって、収益を認識
- **履行義務の充足**
 - 履行義務は、顧客に約束した財またはサービス（すなわち資産）を（ ）することによって充足される。
 - 財またはサービス（すなわち資産）は、顧客が当該資産に対する（ ） (control)を**獲得したとき**、または**獲得するにつれて**、（ ）したものと考えられる。
 - 履行義務は、**契約の開始時点で**、**一定期間**にわたり(over time)充足されるのか、**一定時点**で(at a point in time)充足されるのかが決定される。

(1) 一定期間にわたる履行義務の充足

- 企業は、以下のいずれかの場合に、財またはサービスの（ ）を一定期間にわたり（ ）することで、一定期間にわたり（ ）を充足し、収益を認識
 - ① 顧客が、企業の履行により提供される（ ）を、企業が履行するにつれて同時に受取って（ ）する場合
 - ② 例えば、顧客が資産の創造または増価につれて当該資産を（ ）する仕掛品(work in process)のように、企業の履行により資産が創造または増価される場合
 - ③ 企業の履行が、当該企業が他に転用できない資産を創出し、かつ企業が現在までに完了した履行への支払いについて強制可能な（ ） (enforceable rights)を有している場合

- 完全な（ ）の充足に向けての（ ）(progress)を、合理的に測定する必要
- 適切な進捗度測定の方法

① アウトプット法(output methods)

現在までに移転した財またはサービスの顧客にとっての（ ）(value to the customer)の直接的な測定と、契約で約束した残りの財またはサービスに対する割合に基づいて行う方法

Ex. 現在までに完了した履行の調査、達成した成果の鑑定評価、達成したマイルストーン、経過期間、生産単位数または引き渡し単位数など

② インプット法(input methods)

（ ）の充足のための企業の努力(efforts)、または消費した資源、費やした労働時間、発生したコスト、経過期間、機械使用時間等のインプットが、（ ）の充足のために予想されるインプット合計に対する割合に基づいて行う方法

(2) 一定時点での履行義務の充足

- 企業は、一定期間にわたる履行義務の充足以外の場合に、一定時点で履行義務を充足して、収益を認識
- 顧客が約束された資産に対する（ ）を獲得して、企業が（ ）を充足する時点の決定では、以下の（ ）に関する指針(guidance on control)と、（ ）の指標(indicators of the transfer of control)を考慮
 - ① 企業が資産に対する支払いを受ける現在の（ ）(present right to payment)を有していること
 - ② 顧客が資産に対する法的（ ）権(legal title)を有していること
 - ③ 企業が資産の物理的（ ）(physical possession)を（ ）したこと
 - ④ 顧客が資産の所有に伴う重大な（ ）と（ ）(significant risks and rewards)を有していること
 - ⑤ 顧客が資産を（ ）(accepted)していること

CASE STUDY 6-3 : 工事契約の収益認識

- 建設業を営むX社（決算日12月31日）は、×1年1月1日に、下記の【条件】でA社本社ビルの建設契約を締結した。
- ×1年度から×3年度までのそれぞれの年において認識される利益の金額を計算しなさい。

【条件】

- 建設期間は3年（完成予定日×3年12月31日）
- 建設価額6,000百万円の固定価格契約
- 建設時に見積もられた建設原価4,800百万円
- ×1年度から×3年度までの各発生原価の見積もりおよびその合計額は、【資料】のとおりである。
- ×2年度に発生が見込まれる原価は1,700百万円であったが、実際には、そのうち100百万円が翌年度に消費されている。
- ×3年1月1日、環境に配慮するための新たな法律が施行されたことから、追加工事が必要となり、A社は追加工事に関して400百万円支払うことで合意した。
- X社は、この追加工事に伴い、320百万円の工事原価の増加を見積り、×3年度の発生原価の見積り合計額は1,420百万円となった。

【資料】 当初の発生原価の見積もり

(単位:百万円)

	×1年度	×2年度	×3年度
発生原価 見積もり	2,000	1,700	1,100
発生原価合計	2,000	3,700	4,800

【解答・解説】

(単位：百万円)

		×1年度	×2年度	×3年度
(a)	工事収益 全体	6,000	6,000	6,400 内、追加工事分 400
(b)	工事原価見積もり 全体	4,800	4,800	5,120 内、追加工事分 320
(c)	各期 発生原価	2,000	1,600 翌期分繰り越し 100	1,520 内、追加工事分 320 内、前期発生分 100
(d)	発生原価合計	2,000	3,600	5,120
(e)	進捗度(d)÷(b)			
(f)	当期までに稼得した工 事収益合計(a)×(e)			
(g)	利益合計(f)－(d)			
(h)	各期利益			

CASE STUDY 6-4 : 収益として計上される金額（代理人販売）

- 以下の【資料】に基づいて、X社の収益はいつ、どのように計上されるかについて、理由とともに答えなさい。
- 【資料】
- X社はウェブサイト運営会社である。
- X社は、不特定の顧客が多数の供給業者から、ウェブサイトを通して商品を購入でき、商品は直接顧客に配送されるシステムを運営している。
- 商品がウェブサイトを通して購入される場合には、X社は販売価格の10%に相当する手数料に対する権利を得る。
- X社のウェブサイトは、供給業者の設定している価格で、供給業者と顧客の間の支払いを容易にしている。
- 顧客からの支払いは先払いであり、すべての注文は返金不能である。
- X社は、顧客に提供すべき製品を手配したのちは、顧客に対するそれ以上の義務はない。

【解答・解説】

X社は代理人と考えられ、X社の履行義務は、供給業者への顧客からの商品発送に関する手配となる。

したがって、

X社は、供給業者に顧客への商品発送の手配を完了した（履行義務の充足）時点で、手数料の金額を収益として計上する。

（考慮すべき指標）

- ① 供給業者が契約を履行することになる。
- ② X社は取引に関する在庫リスクを負うことがない。
- ③ X社が受け取る対価は手数料である。
- ④ X社は供給業者の商品に関して価格設定権を有しておらず、商品から受けとる便益は制限されている。
- ⑤ 顧客からの支払いは前払いであり、X社および供給業者ともに信用リスクを負わない。

CASE STUDY 6-5 : カスタマー・ロイヤルティ・プログラム

- ・家電販売店X社は、カスタマー・ロイヤルティ・プログラム(Customer Loyalty Programs, CLP)により、顧客が10円を購入するたびに、1円（購入額の10%）のカスタマー・ロイヤルティ・ポイントを与えている。当該ポイントは、X社にて将来商品を購入するときに、値引きと交換できる。
 - ① X1年度に、顧客は商品を100,000円で購入し、将来の購入に利用できる10,000ポイントを獲得する。対価は固定であり、購入された商品の独立販売価格は100,000円である。X社は、9,500ポイントが交換されると見込んでいる。X社は、交換の可能性に基づいて、1ポイント当たりの独立販売価格を、0.95円（合計9,500円）と見積もる。X社の商品販売時における収益と契約負債の金額を計算しなさい。
 - ② X1年度末現在、4,500ポイントが交換され、X社は引き続き全部で9,500ポイントが交換されると見込んでいる。X社のポイント交換時におけるカスタマー・ロイヤルティ・ポイントに係る収益の金額を計算しなさい。
 - ③ X2年度末現在、累計で8,500ポイントが交換されている。X社は交換されるポイントの見積もりを更新して、現在では9,700ポイントが交換されると見込んでいる。X社のポイント交換時におけるカスタマー・ロイヤルティ・ポイントに係る収益の金額を計算しなさい。

【解答・解説】

① 収益： _____ 円

契約負債： _____ 円

- ・ カスタマー・ロイヤルティ・ポイントは、顧客が契約を締結しないと受け取れない重要な権利を顧客に与える。したがって、X社は、顧客にポイントを提供する約束は、**履行義務**となる。X社は、取引価格（100,000円）を商品とポイントに**独立販売価格の比率**で、次のように**配分**する。

（計算式）

収益：

独立販売価格 × (商品の独立販売価格 ÷ (商品の独立販売価格 + 交換が見込まれるポイントの独立販売価格))

=

契約負債：

独立販売価格 × (交換が見込まれるポイントの独立販売価格 ÷ (商品の独立販売価格 + 交換が見込まれるポイントの独立販売価格))

=

② 収益： _____ 円

(計算式)

収益：

(交換されたポイント金額 ÷ 交換が見込まれるポイントの独立販売価格) × 当初のポイント配分額

=

③ 収益： _____ 円

(計算式)

収益：

(交換されたポイント金額 ÷ 交換が見込まれるポイントの独立販売価格) × 当初のポイント配分額 - 前期収益認識額

=