

## 全経上級 205 回予想論点

### 財務諸表論 オプション講座より抜粋

#### 収益認識の会計基準

強制適用：2021 年 4 月 1 日

公表にあたって  
我が国においては、企業会計原則の損益計算書原則に、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」とされているものの、収益認識に関する包括的な会計基準はこれまで開発されていませんでした。一方、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）は、共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、平成 26 年 5 月に「顧客との契約から生じる収益」（IASB においては IFRS 第 15 号、FASB においては Topic 606）を公表しました。

「損益計算書原則 1 A」「リスクからの解放」と絡めての出題が考えられる

#### 損益計算書原則 1 A

すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。

#### 実現とは

財・サービスの引渡しと貨幣性資産の受領（収益計上の確実性と金額の客観性）

#### リスクとは

不確定性

#### 投資のリスクとは

投資した金額が回収できるかどうか不確定（不確実）な状態

#### リスクからの解放とは

投資にあたって期待された成果が事実として確定すること

このあたりを押さえておきましょう

## 重要な項目

35. 企業は約束した財又はサービス（本会計基準において、顧客との契約の対象となる財又はサービスについて、以下「資産」と記載することもある。）を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてである。

履行義務を充足した時に→弥生会計を 200,000 円で販売した

充足するにつれて→弥生会計の保守料金を 500,000 円（5 年分）で販売した

37. 資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。）をいう。

要は自由に使える状態になること

**5つのステップ**を押さえよう（重要なのは3と5）

□

本会計基準等の基本となる原則は、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、収益を認識することである。基本となる原則に従って収益を認識するために、次の5つのステップを適用する。

ステップ1：顧客との契約を識別する。

例：循環取引等や回収見込みのない取引を除外

ステップ2：契約における履行義務を識別する。

例：複数の義務がある場合に、別管理する必要がある場合に識別する

ステップ3：取引価格を算定する。

例：変動部分・金利部分等を区分する

ステップ4：契約における履行義務に取引価格を配分する。

例：総額を配分（値引きなども配分）

ステップ5：履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する。

例：一定時点での認識か一定期間での認識かの区別

ステップ3とステップ5に重要な論点あり。後述します。

基準が別紙で案内している参考例を次ページ以降に示す

## 別紙 1 収益を認識するための 5 つのステップ (基準より)

本会計基準等の基本となる原則は、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、収益を認識することです。企業は、次の 5 つのステップを適用することにより、この基本となる原則に従って収益を認識します (収益認識会計基準第 16 項及び第 17 項)。

ステップ 1: 顧客との契約を識別する。

ステップ 2: 契約における履行義務を識別する。

ステップ 3: 取引価格を算定する。

ステップ 4: 契約における履行義務に取引価格を配分する。

ステップ 5: 履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する。

次に、収益認識適用指針の[設例 1]と同様の簡単な取引例による 5 つのステップの適用を示しています。

取引例への 5 つのステップの適用 (商品の販売と保守サービスの提供)

当期首に、企業は顧客と、標準的な商品 X の販売と 2 年間の保守サービスを提供する 1 つの契約を締結し、当期首に商品 X を顧客に引き渡し、当期首から翌期末まで保守サービスを行う。契約書に記載された対価の額は 12,000 千円である。

ステップ 1: 顧客との契約を識別する。

ステップ 2: 商品 X の販売と保守サービスの提供を履行義務として識別し、それぞれを収益認識の単位とする。

ステップ 3: 商品 X の販売及び保守サービスの提供に対する取引価格を 12,000 千円と算定する。

ステップ 4: 商品 X 及び保守サービスの独立販売価格に基づき、取引価格 12,000 千円を各履行義務に配分し、商品 X の取引価格は 10,000 千円、保守サービスの取引価格は 2,000 千円とする。

ステップ 5: 履行義務の性質に基づき、商品 X の販売は一時点で履行義務を充足すると判断し、商品 X の引渡時に収益を認識する。また、保守サービスの提供は一定の期間にわたり履行義務を充足すると判断し、当期及び翌期の 2 年間にわたり収益を認識する。

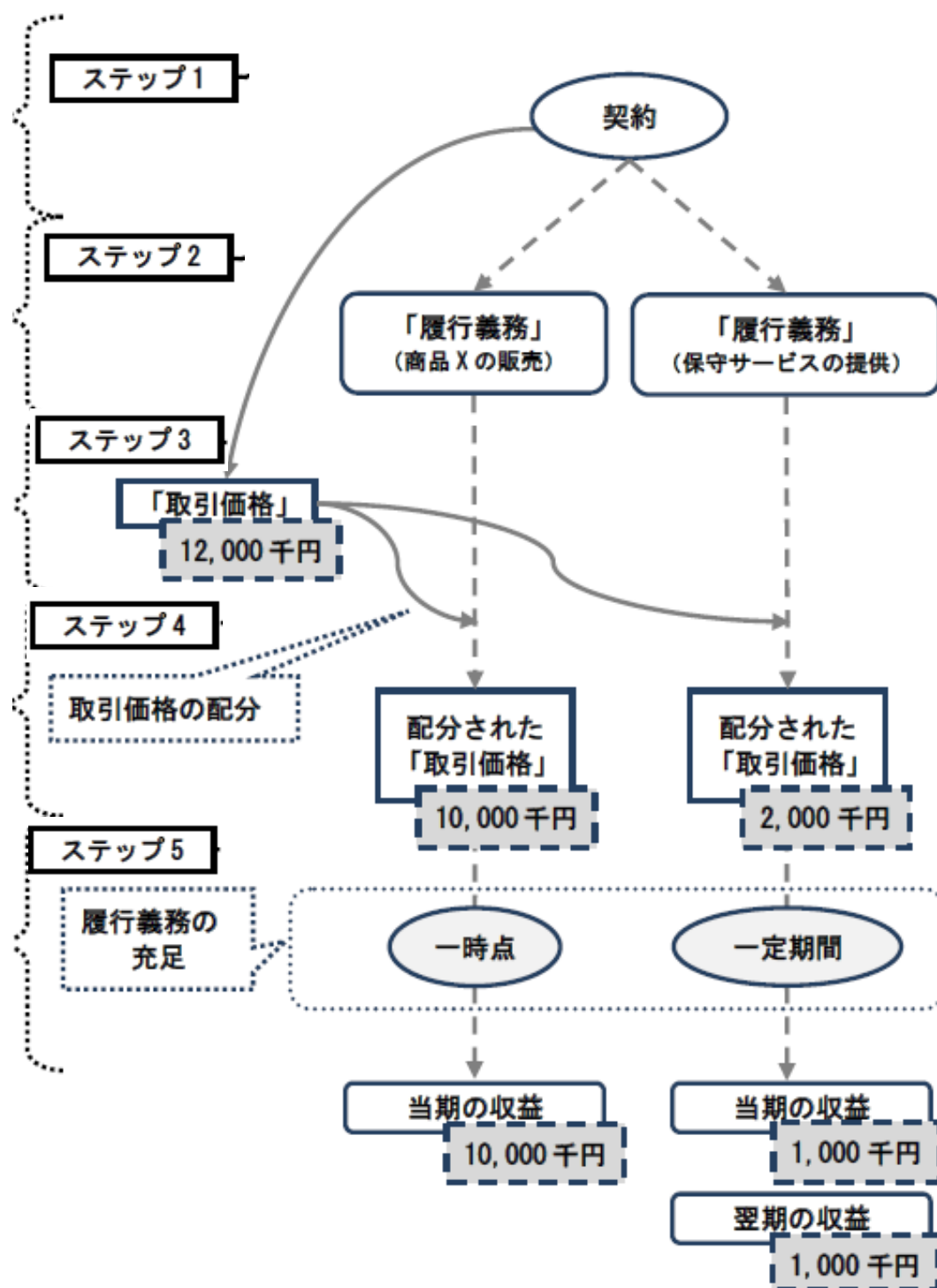
以上の結果、企業が当該契約について当期 (1 年間) に認識する収益の額は次のとおりである。(単位: 千円)

商品 X の販売 10,000

保守サービスの提供 1,000 (=2,000 千円×1/2)

11,000

契約に5つのステップを適用した場合のフローを示すものである。



## 試験で問われそうな論点

### ステップ3の論点

#### (2) 取引価格の算定

47. 取引価格とは、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と見込む対価の額（ただし、**第三者のために回収する額を除く。**）をいう。取引価格の算定にあたっては、契約条件や取引慣行等を考慮する。

48. 顧客により約束された対価の性質、時期及び金額は、取引価格の見積りに影響を与える。取引価格を算定する際には、次の(1)から(4)のすべての影響を考慮する。

#### (1) 変動対価

#### (2) 契約における重要な金融要素

#### (3) 現金以外の対価

#### (4) 顧客に支払われる対価

49. 取引価格を算定する際には、財又はサービスが契約に従って顧客に移転され、契約の取消、更新又は変更はないものと仮定する。

### ①消費税の会計処理

第三者のために回収する額を除く（税込経理は認められない）

### ②売上割戻

変動対価（変動する可能性のある部分）

売上割戻は事後的に売上額を控除する可能性がある。これまでは引当金処理によっていたが、返金負債として別計上する

来季に 10%（販売時に見積もる必要あり）のリベートを支払う約束である

売掛金 100,000 / 売上 90,000  
返金負債 10,000

変動対価の見積もりにあたっては、最頻値か期待値で見積もる

<例：50,000 円の商品のリベート額の予想>

5,000	20%
8,000	70%
10,000	10%

最頻値の場合→8,000 円

期待値の場合→ $5,000 \times 0.2 + 8,000 \times 0.7 + 10,000 \times 0.1 = 7,600$  円

### ③契約における金融要素

現金売りと掛売で、本来の売上額を計算する

- 100,000 円で販売し当日現金回収  
現金 100,000 / 売上 100,000
  
- 期首に 100,000 円で販売し 2 年後に回収する契約（金利 1%）  
期首：売掛金 98,030 / 売上 98,030  
1 年目決算：売掛金 980 / 受取利息 980  
2 年目決算：売掛金 990 / 受取利息 990  
現金 100,000 / 売掛金 100,000

※償却原価法（利息法）と同じ計算

## ステップ5の論点

### ①一定の期間にわたり充足される履行義務

工事契約は工事進行基準が原則

※取引開始から履行義務充足までごく短期間の場合には例外として工事完成基準可

一定の期間にわたり充足される履行義務の要件

- ・進捗度の合理益な見積もりが必要
- ・進捗度を合理的に見積もれない場合は原価回収基準による  
工事原価 1,000 / 現金 1,000

完成工事未収入金 100,000 / 完成工事高 100,000

要は回収が確実な部分の原価は赤字にしないように収益を計上する

### ②一時点で充足される履行義務

検収基準が整合的（支配が完全に他に移転）

国内販売で支配が他に移転するまでの期間が短期間の場合には出荷基準・引渡（着荷）基準も認められる

∴割賦販売の回収（期限到来）基準は認められない



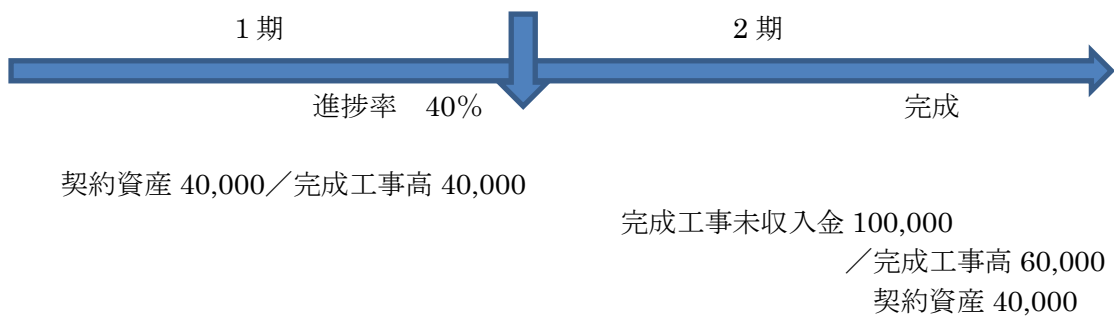
## 他の論点（契約資産、契約負債、債権の計上）

工事契約に関する会計基準 59 項

工事進行基準を適用した結果、工事の進捗に応じて計上される未収入額は、法的には未だ債権とはいえない。しかし、第 39 項で述べたように、工事進行基準は、法的には対価に対する請求権を未だ獲得していない状態であっても、会計上はこれと同視し得る程度に成果の確実性が高まった場合にこれを収益として認識するものであり、この場合の未収入額は、会計上は**法的債権に準ずるもの**と考えることができる。このため、工事進行基準の適用により計上される未収入額は、**金銭債権**として取り扱うこととした。

工事契約基準廃止に伴い、下記の考え方になる

<請負契約 100,000 円>



契約資産 → 法的債権に準ずるもの  
債権（完成工事未収入金） → 法的債権そのもの

### ★契約負債

顧客に財を移転する前に受け取った対価

従来の前受金のこと

