

新・収益認識会計基準の 実務対応とは

巷で話題の「新・収益認識会計基準」。大企業では
ことし4月からの導入が求められており、その余波
は大企業のみならず多くの企業に及びます。いま押
さえておくべき収益認識のポイントを解説します。

アカウンセル税会計事務所
公認会計士・税理士

清水寛司

新基準「収益認識に関する 会計基準」とは

売上はいつ、どのように、どの
ような金額で計上されるのでし
ょうか。

この根本的かつ単純な問いに、
これまでの会計基準は具体的に答
えていませんでした。

唯一にして最大の原則が、企業
会計原則に規定される「実現主義」
です。財貨または役務の提供を受
けて、対価としての現金（または
現金等価物）を受領したときに売

上を計上するという原則です。

物を仕入れて売るといった単純な
取引であればこれでよいのです
が、実務では非常に複雑な取引が
いくつも出てきます。

現場では過去の事例や研究報告
に基づいて売上を計上しており、
企業によって幅のある会計処理と
なっていました。売上について、
包括的な基準が必要な状況が続
いていたのです。

そこで、国際的な基準と足並み
を揃える形で、冒頭の疑問に明確
に答える「収益認識に関する会計
基準」の制定・公表に至りました。

新・収益認識会計基準は、大企
業で、ことし4月以後開始する会
計期間から適用されます。

大企業は同基準の適用ができる
よう、契約書の見直し・契約条件
の見直し・会計処理の見直し等
様々な取組みに着手しています。

そのため、大企業と取引のある
中小企業においては、契約書の記
載内容や取引内容に見直しが入る
可能性があります。不利な条件で
の契約を防ぎ、取引相手の要望に
応えることができるよう、新・収
益認識会計基準の大枠を押さえて
おきましょう。

新・収益認識会計基準の 5つのステップ

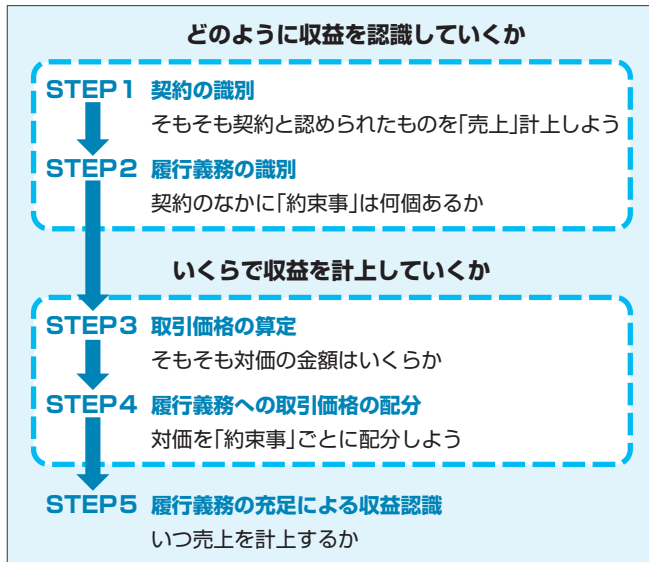
新・収益認識会計基準には、**図
表1**のとおり、5つのステップが
あります。ポイントは、いくらで、
いつ、どのように売上を計上する
かです。

STEP1 契約の識別

ステップ1・2では、「どのよ
うに収益を認識していくか」を決
めます。

ステップ1「契約の識別」は、

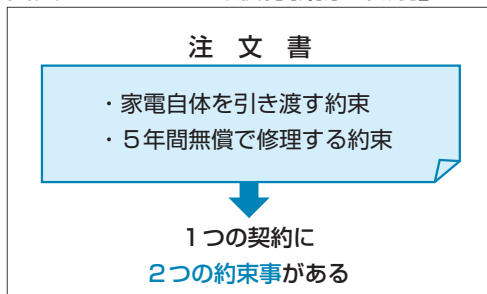
図表1 収益認識の5つのステップ



図表2 STEP1「契約の識別」とは



図表3 STEP2「履行義務の識別」とは



- 「そもそも契約と認められたものを売上に計上しましょう」という段階です。
- 売上の対象となる契約は、次の5つの要件すべてを満たした契約です（1つでも満たさないと売上として計上してはいけません）。
- ① 書面、口頭、取引慣行等により契約を承認し、義務履行を約束している
 - ② 財またはサービスに関する各当事者の権利を識別できる
 - ③ 支払条件が決まっている
 - ④ 契約に経済的実質がある
 - ⑤ 対価を回収する可能性が高い

普通の取引をして普通に契約書や注文書がある場合、①～④は通常満たされます。たとえば、家電の購入時に申込書を記載すれば、「契約」として認められることになり（図表2）。

問題は⑤です。相手側に支払う意思・能力がない場合、そもそも売上に計上できません。①～⑤のすべてを満たさない場合、基本的に受け取った対価は売上とせず「負債」として計上されます。

STEP2 履行義務の識別

ステップ2では、ステップ1で

識別した契約のなかに、「何個の約束事があるか」を決めます。

1つの契約のなかで、複数の取り決めがあることは実務上よくあります。たとえば、家電を購入する際は、一般的に5年保証や10年保証を付けて購入します。家電を購入するという1つの契約のなかに、2つの約束事（＝履行義務）があるのです（図表3）。

このように、約束事を区分するのが「履行義務の識別」です。区分の仕方として、次の2要件のいずれも満たす場合は、別個のものと考えます。

① 単独で顧客が便益を享受できる、または他と組み合わせることで便益を享受できる

② 契約に含まれる他の約束と区分して識別できる

たとえば、「家電自体を引き渡す」と「5年間無償で修理する約束」は、各々単独で利用ができません。そして、各々単独で契約書（保証書）に明記されています。そのため、1つの契約のなかに2つの約束事（履行義務）があると言えるのです。

STEP3 取引価格の算定

ステップ1・2は、どのように収益を計上していくかの基準となる約束事を確認するプロセスでした。ステップ3・4は、具体的に「いくらで収益を計上していくか」を決めるプロセスとなります。

ステップ3の「取引価格の算定」では、「そもそも対価の金額はいくらか」を確認します。

取引価格は、財また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です。通常の取引であれば、契約書に記載されている金額が取引価格です（次図表4）。何も考えずに次のステップに進みます。

ただし、シンプルな契約ではないパターンがありますので、この場合の「取引価格」についてじっくり考えていくことになります。

① 変動対価

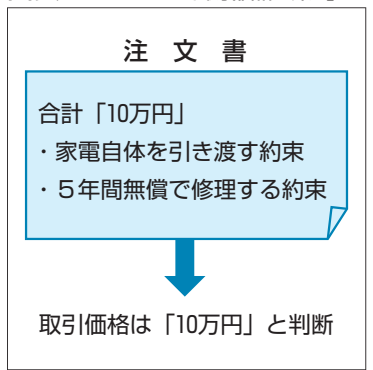
約束事に対する対価が変動する可能性がある場合で、値引・返品権付販売・単価の仮決め・リベート・インセンティブによる追加報酬・ペナルティの設定等が該当します。

たとえば、「100個以上購入したら総額から20%割引します」や「90日間返品無料です」といった契約のときは、最頻値や期待値を用いて取引価格を見積もることになります。

② 契約における重要な金融要素

支払時期の調整によって資金的な便益が提供される場合で、たとえば「納品は3年後ですが、先にお金だけ支払います」という場合

図表4 STEP3 「取引価格の算定」とは



が該当します。

一部を前払い、または後払いとすることはよくありますが、「相手の資金面を考慮した調整」と判断される場合は、取引価格に金利相当分の調整が必要となります。

③ 現金以外の対価

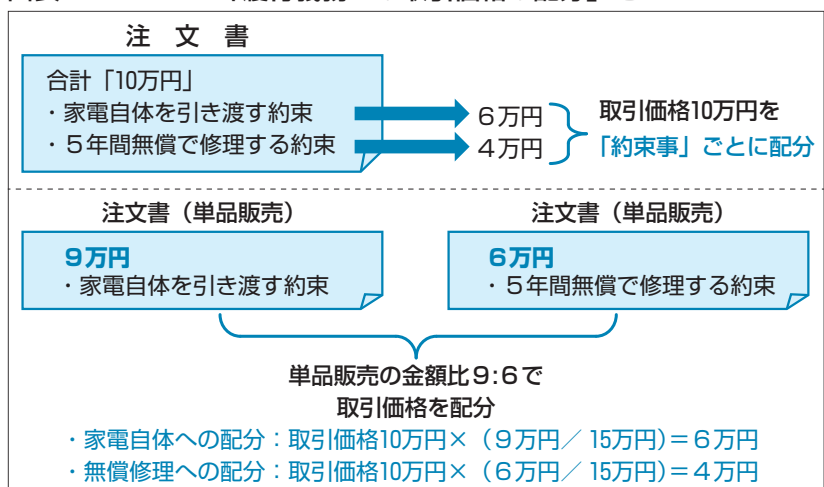
約束事に対する対価が現金以外の場合（株式や自社製品、サービス等）であっても、売上0円とはなりません。

物やサービスを提供した結果として受け取る対価は当然価値あるものですので、そのときの「時価」や「独立販売価格」にて取引価格を設定します。

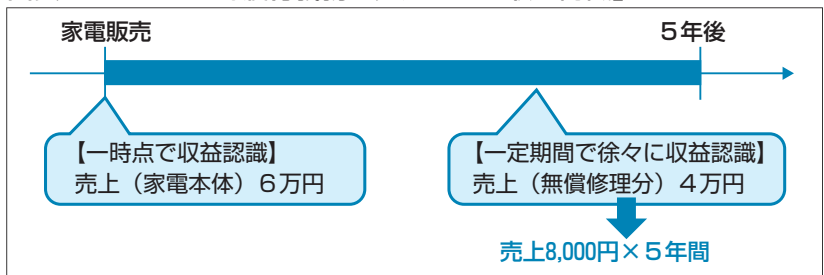
④ 顧客に支払われる対価

商品販売を依頼する際の別報酬や値引補填等、顧客に対して現金を支払う・クーポンを付与する場合には支払対価を売上価格の調整に含めます。

図表5 STEP4 「履行義務への取引価格の配分」とは



図表6 STEP5 「履行義務の充足による収益認識」とは



● 税込経理の可否

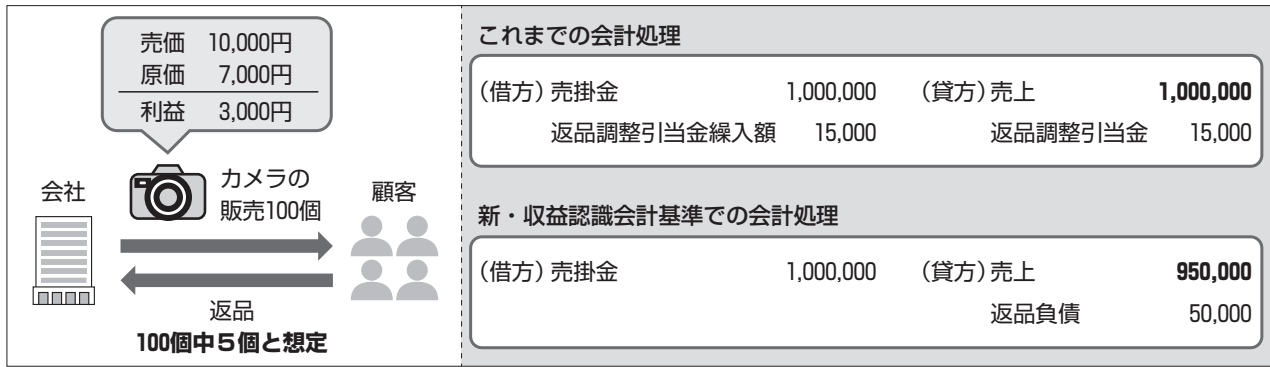
取引価格は第三者のために回収する金額を除きます。この最たる例が国に納付する目的で預かる消費税です。よって、新・収益認識会計基準を適用する場合は税込経理ができません。酒税や揮発油税などの多くの間接税も同様に収益計上ができません。

STEP4 履行義務への取引価格の配分

ステップ4「履行義務への取引価格の配分」は、「対価を1つひとつの約束事ごとに配分しましょう」という基準です。売上は約束事（履行義務）が完了するたびに計上されることになります。

たとえば、10万円の家電を販売した際、「家電自体を引き渡す約束」に6万円、「5年間無償で修理する約束」に4万円と配分します。そして、その義務が完了していくごとに売上を計上していきます（図表5）。

図表7 会計処理上の留意点（例：返品権付販売）



では、どのように配分するのでしょうか。これは、独立販売価格の比率に基づいて、企業が権利を得ると見込む対価の額を描写するよう配分します。つまり、約束事1つひとつ、単品の価格を想定して配分します。

たとえば、保証を付けない単品での家電販売が9万円、後から単独でつける5年保証が6万円とします。このとき、取引価格10万円を9・6で按分していくことになります。

約束事1つひとつの金額がない場合は、市場の状況から見積もる、競合他社の製品を参照する、予定原価に利益を加算した金額を設定する等の方法を用いて金額を算定することになります。

STEP5 履行義務の充足による収益認識

先の4ステップで、「約束事」ごとに「いくら」が収益となるのを見てきました。最後のステップ「履行義務の充足による収益認識」では、決定した収益の金額を「いつ計上するか」を決めます。

売上の計上パターンは、次の2つがあります。

① 一時点で収益認識
② 一定期間で徐々に収益認識

たとえば、ステップ4で認識した「家電自体を引き渡す約束」6万円は、引き渡して検収が完了したタイミングで売上を計上します。つまり、一時点で一括して収益を認識します。

一方、「5年間無償で修理する約束」4万円は、進捗度に応じて売上を計上していくこととなります。時の経過に応じて収益を認識しますので、一定期間で徐々に収益認識を行なうパターンです。たとえば、5年間で均等に売上を計上する場合、1年あたり8000円の売上を徐々に計上していく形になります（図表6）。

実務上大きく影響するポイントとは

いずれか1つのステップでも従来と異なる処理になる場合、最終的な売上高が異なる結果になるとがポイントです。

ステップ3で挙げた「90日間返品無料」（返品権付販売）を例に具体的に見ていきましょう。

売価1万円、原価7000円（1個当たり利益3000円）のカメラを100個販売しました。経験上、90日以内の返品は100個中

5個程度と見込まれます。

これまでは、商品販売時に売上100万円（売価1万円×100個）が計上され、返品分については返品調整引当金1万5000円（利益3000円×5個）を別途計上する処理が一般的でした。

一方、新・収益認識会計基準では、返品想定分5個について取引価格に含まない（＝売上計上ができない）ので、売上95万円（売価1万円×95個）となります。5個分については販売済ですが、将来的に返金する義務がある負債と捉えます（図表7）。

これまでの会計処理と比べて、同じ取引にもかかわらず売上高が5万円も減少してしまいます。基準の適用で売上減少率5%と考えれば、影響が大きいと言えます。

このように、売上高という「利害関係者の大多数が着目する金額」が変動してしまうので、新・収益認識会計基準を導入する企業は慎重な判断が必要になります。

ほかにも、売上高自体が変動する事例や、期間配分の方法変更による単年度売上高が変動する事例があります。取引内容の見直しを図る企業もあり、実務上の影響も大きいので注意が必要です。

しみず ひろかず 税務顧問とM&A会計税務サービスを中心に事業展開。経理財務や営業向け研修、専門誌への寄稿等も多く、難解な会計税務をわかりやすく伝えることに定評がある。