

《収益認識に関する補足資料》

1 「収益認識に関する会計基準」の導入

2 会計処理の5つのステップ

- (1) 5つのステップの概要
- (2) 5つのステップの適用例
- (3) 5つのステップの流れ
- (4) 5つのステップの内容
- (5) 収益認識のタイミング

3 特定の状況又は取引の取扱い

- (1) 財又はサービスに対する保証
- (2) 本人と代理人の区別
- (3) 追加の財又はサービスを取得するオプションの付与
- (4) 委託販売契約
- (5) 顧客による検収
- (6) 返品権付きの販売

4 収益認識に関する会計基準による表示

- (1) 貸借対照表における契約資産、契約負債及び顧客との契約から生じた債権の計上
- (2) 損益計算書における顧客との契約から生じる収益の表示

5 問題

1 「収益認識に関する会計基準」の導入

従来、売上高をはじめとする収益の認識については、企業会計原則に準拠して処理されてきたが、2021年4月より、「収益認識に関する会計基準」および「収益認識に関する適用指針」が適用される。この基準は、収益認識に関する国際的な比較可能性の確保の観点から、国際財務報告基準（IFRS）第15号の基本的な原則を取り入れている。

なお、日本国内の実務等に対応するために必要がある場合は、国際的な比較可能性を大きく損なわない範囲で代替的な取扱いが追加されている（出荷基準等）。一方、従来認められていた割賦販売における割賦基準、返品調整引当金、ポイント引当金等については、本基準の適用により認められなくなった。

2 会計処理の5つのステップ

（1）5つのステップの概要

「収益認識に関する会計基準」では、まず、収益認識に関して基本となる原則が示されている。

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。

この原則に従って、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	契約の識別
ステップ2	履行義務の識別
ステップ3	取引価格の算定
ステップ4	履行義務への取引価格の配分
ステップ5	履行義務の充足による収益の認識

（2）5つのステップの適用例

詳細に入る前に設例をもとに5つのステップを当てはめると次のようになる。

（設例）

- ① 当期首に、当社は顧客と、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つの契約を締結した。
- ② 当社は、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。
- ③ 契約書に記載された対価の額は12,000千円である。

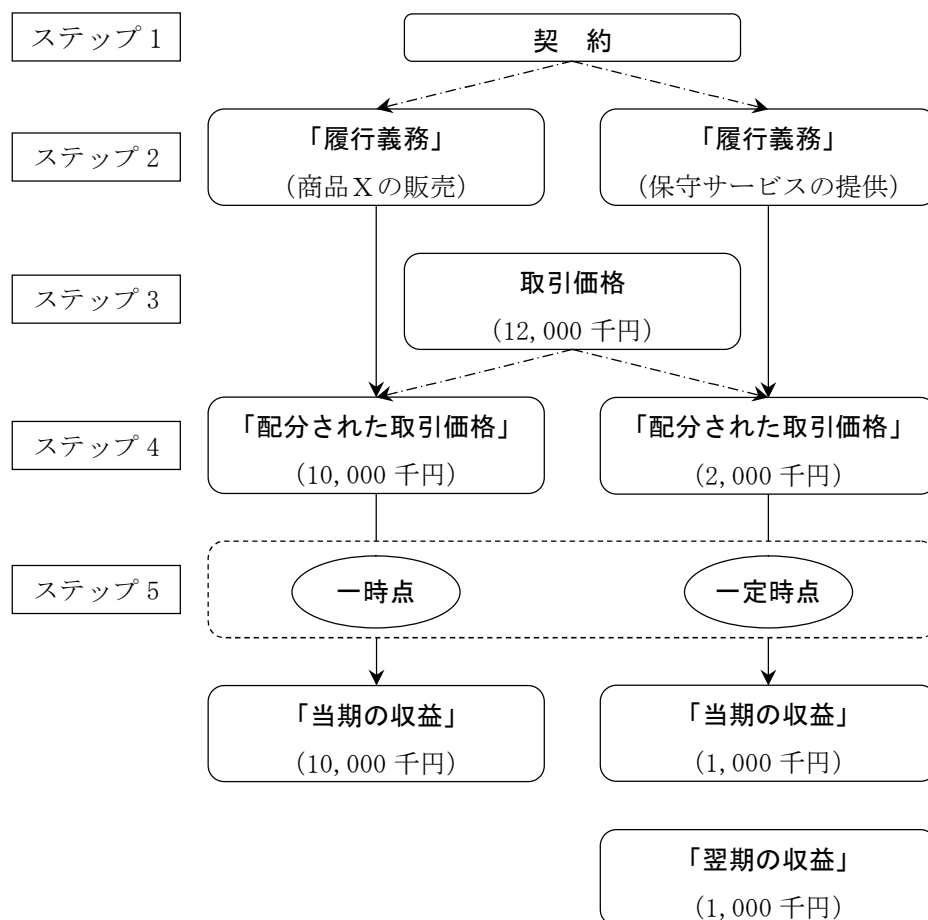
ステップ1	顧客との契約を識別する。
ステップ2	商品Xの販売と保守サービスの提供を履行義務として識別し、それぞれを収益認識の単位とする。
ステップ3	商品Xの販売及び保守サービスの提供に対する取引価格を12,000千円と算定する。
ステップ4	商品X及び保守サービスの独立販売価格に基づき、取引価格12,000千円を各履行義務に配分し、商品Xの取引価格は10,000千円、保守サービスの取引価格は2,000千円とする。
ステップ5	履行義務の性質に基づき、商品Xの販売は一時点で履行義務を充足すると判断し、商品Xの引渡時に収益を認識する。また、保守サービスの提供は一定の期間にわたり履行義務が充足すると判断し、当期及び翌期の2年間にわたり収益を認識する。

以上の5つのステップに基づいて、企業が当期に認識する収益の額は、商品Xの販売と保守サービスをまとめた1つの契約の対価である12,000千円ではなく、それぞれの履行義務の性質に基づき算定される。

したがって、商品Xの販売10,000千円と保守サービスの適用の当期分1,000千円の合計11,000千円が、当期の収益として認識される。

(3) 5つのステップの流れ

前述の5つのステップは、簡略化すると次のように示される。



(4) 5つのステップの内容

ステップ1 契約の識別

「収益認識に関する会計基準」を適用するにあたっては、次の①から⑤の要件をすべて満たすものを顧客との契約として識別する。なお、契約とは、法的な強制力のある権利および義務を生じさせる複数の当事者間の取り決めをいう。

- ① 当事者が、書面、口頭、取引慣行等により契約を承認し、それぞれの義務の履行を約束していること
- ② 移転される財又はサービスに関する各当事者の権利を識別できること
- ③ 移転される財又はサービスの支払条件を識別できること
- ④ 契約に経済的実質があること
- ⑤ 顧客に移転する財又はサービスと交換に企業が権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いこと

当該対価を回収する可能性の評価に当たっては、対価の支払期限到来時における顧客が支払う意思と能力を考慮する。

ステップ2 履行義務の識別

契約における取引開始日に、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、履行義務として識別する。履行義務とは、顧客との契約において、次の①又は②のいずれかを顧客に移転する約束をいう。なお、収益は、識別した履行義務ごとに認識する。

- ① 別個の財又はサービス（例：商品や製品の販売）
- ② 一連の別個の財又はサービス（例：日々の清掃サービス）

ステップ3 取引価格の算定

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（第三者のために回収する額を除く）をいう。取引価格を算定するには、次の①から④のすべてを考慮する。

- 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

ステップ4 履行義務への取引価格の配分

契約において約束した別個の財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、それぞれの履行義務に取引価格を配分する。独立販売価格を直接観察できない場合には、独立販売価格を見積る。この独立販売価格とは、財又はサービスを独立して企業が顧客に販売する場合の価格である。

ステップ5 履行義務の充足による収益の認識

企業は約束した財又はサービス（以下「資産」と記載することもある）を、顧客に移転して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。この資産に対する支配が顧客へ移転して履行義務を充足するタイミングについては、一定期間にわたる段階的な履行義務の充足と、一時点における履行義務の充足の2つに分かれる。

なお、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（他の企業は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。

支配の移転を検討する際の考慮要件

- ① 企業が顧客に提供した資産に関する対価を収受する現在の権利を有していること
- ② 顧客が資産に対する法的所有権を有していること
- ③ 企業が資産の物理的占有を移転したこと
- ④ 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負い、経済価値を享受していること
- ⑤ 顧客が資産を検収したこと

（５）収益認識のタイミング

前述のステップ５でみたように、収益を認識するのは、履行義務の充足が「一定期間」にわたるのか「一時点」なのかにより分かれる。

① 一定期間にわたり充足される履行義務

一定の期間にわたり充足される履行義務については、進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識する。また、一定期間にわたり履行義務を充足し収益を認識するのは、次の（a）から（c）の要件のいずれかを満たす場合である。

（a）企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること

（例：清掃サービス）

（b）企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又はその資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること

（例：建物の建設に係る工事契約）

（c）次の要件をいずれも満たすこと

i）企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じること

ii）企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること

なお、一定の期間にわたり充足される履行義務については、進捗度を合理的に見積ることができる場合にのみ、収益を認識する。ただし、進捗度を合理的に見積ることができなくとも、その履行義務を充足する際に発生する費用の回収が見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる時まで、一定の期間にわたり充足される履行義務について原価回収基準で処理する。この原価回収基準とは、履行義務を充足する際に発生する費用のうち、回収が見込まれる費用の金額で収益を認識する方法をいう。

② 一時点で充足される履行義務

一定の期間にわたり充足される履行義務にかかる要件のいずれも満たさない場合には、一時点で充足される履行義務として、資産に対する支配を顧客に移転することにより、その履行義務が充足される時に、収益を認識する。

3 特定の状況又は取引の取扱い

「収益認識に関する会計基準にかかる適用指針」では、特定の状況又は取引の取扱いについて別途規定している。ここでは、代表的なものを取り上げる。

(1) 財又はサービスに対する保証

ステップ2「履行義務の識別」で、約束した財又はサービスに対する保証が、当該財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証のみである場合には、その保証は履行義務ではなく、企業会計原則注解（注18）に定める引当金として処理する。

一方、約束した財又はサービスに対する保証又はその一部が、その財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証に加えて、顧客にサービスを提供する保証（追加分の保証について、以下「保証サービス」という。）を含む場合には、保証サービスは履行義務であり、取引価格を財又はサービス及びその保証サービスに配分する。

保証 or 保証サービス	会計処理
(保証の例) 製品の販売に付随する購入後1年間の製品保証	保証として見込まれる金額を 引当金として処理
(保証サービスの例) 1年間の保証を3年間に延長する有料サービス	製品の販売と保証サービスを 別個の履行義務として処理

(2) 本人と代理人の区別

ステップ2「履行義務の識別」で、顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合、顧客との約束がその財又はサービスを企業が自ら提供する履行義務であると判断され、企業が本人に該当するときは、財又はサービスの提供と交換に、企業が権利を得ると見込む対価の総額を収益として認識する。

一方、顧客との約束が、他の当事者によってその財又はサービスが提供されるように企業が手配する履行義務と判断され、企業が代理人に該当するときは、他の当事者から提供されるような手配と交換に、企業が権利を得ると見込む報酬又は手数料の金額を収益として認識する。

本人 or 代理人	財又はサービス	収益として認識する額
本人に該当	自ら提供	対価の総額
代理人に該当	他の当事者によって 提供されるよう手配	報酬または手数料の額

(3) 追加の財又はサービスを取得するオプションの付与

ステップ2「履行義務の識別」で、顧客との契約において、既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプション（ポイントやマイレージ等）がその契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供するときのみ、そのオプションから履行義務が生じる。この場合には、オプションに配分された対価は契約負債として認識し、将来の財又はサービスが移転する時、あるいは当該オプションが消滅する時に収益を認識する。

オプションの例	会計処理
(契約締結かつ重要な権利に該当) 買い物ポイント、航空会社のマイレージ	商品や航空券の販売とは別個の履行義務として処理
(上記以外) 無料配布のクーポン券	広告費等の費用処理

(設例) X1年度に価格100,000円の商品を現金で売り上げ、購入者に対して今後使用可能なポイントを10,000円分(10,000ポイント)付与し、購入者が次年度以降に使用すると想定する。

商品 90,909 円	収益として認識
ポイント 9,091 円	契約負債(次年度以降の使用に伴い収益へ振替える)

この設例では、商品の販売価格である100,000円で収益(売上)を認識することなく、商品の販売とポイントの付与を別個の履行義務として、それぞれの履行義務に100,000円を按分する。

・取引価格100,000円を、独立販売価格(商品100,000円とポイント10,000円)の比率で配分

・商品 90,909 円 = 100,000 円 × $\frac{\text{独立販売価格}100,000\text{円}}{(100,000\text{円} + 10,000\text{円})}$

・ポイント 9,091 円 = 100,000 円 × $\frac{\text{独立販売価格}10,000\text{円}}{(100,000\text{円} + 10,000\text{円})}$

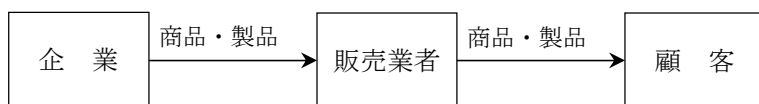
(4) 委託販売契約

商品又は製品を最終顧客に販売するため、販売業者等の他の当事者に引き渡す場合には、他の当事者がその時点でその商品又は製品の支配を獲得したかどうかを判定する。

他の当事者がその商品又は製品に対する支配を獲得していない場合には、委託販売契約として他の当事者が商品又は製品を保有している可能性があるため、他の当事者への商品又は製品の引渡時点では、履行義務の充足による収益の認識をしない。

契約が委託販売契約であることを示す指標には、例えば、次の（a）から（c）がある。

- （a）販売業者等が商品又は製品を顧客に販売するまで、あるいは所定の期間が満了するまで、企業が商品又は製品を支配していること
- （b）企業が、商品又は製品の返還を要求すること、あるいは第三者に商品又は製品を販売できること
- （c）販売業者等が、商品又は製品の対価を支払う無条件の義務を有していないこと（ただし、販売業者等は預け金の支払を求められる場合がある）



商品又は製品の支配	契約形態	企業の収益認識時点
企業が支配	委託販売契約	販売業者が顧客へ販売した時点
販売業者が支配	通常の販売契約	企業が販売業者に販売した時点

(5) 顧客による検収

顧客による財又はサービスの検収は、顧客がその財又はサービスの支配を獲得したことを示す可能性がある。顧客に移転する財又はサービスが、契約において合意された仕様に従っていると客観的に判断できない場合には、顧客の検収が完了するまで、顧客はその財又はサービスに対する支配を獲得しない。

一方、例えば、所定の大きさや重量であるか顧客が検収で確認する場合など、契約において合意された仕様に従っているため、財又はサービスに対する支配の移転が顧客へ移転されたことを客観的に判断できる場合には、顧客の検収は形式的なものであり、顧客による財又はサービスに対する支配の時点に関する判断には影響を与えない。

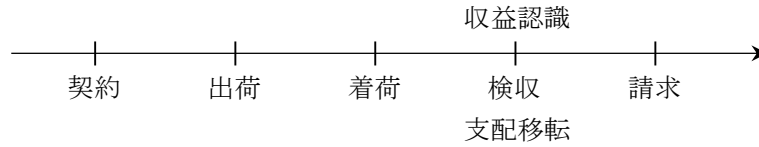
検収の例	収益認識時点
（顧客でないと判断できない） 製造ラインや基幹システムの稼働の検収	検収完了時点
（企業側でも判断できる） 所定の大きさや重量の検収	検収前でも可能

また、商品又は製品を顧客に試用目的で引き渡し、試用期間が終了するまで顧客が対価の支払を約束していない場合、顧客が商品又は製品を検収するまで、あるいは試用期間が終了するまで、その商品又は製品に対する支配は顧客に移転しない。

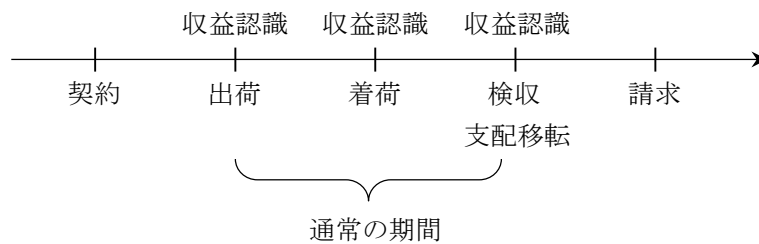
なお、これまでは、売上高を実現主義の原則に従って計上するに当たり、出荷基準が幅広く用いられてきた。そこで、原則である検収基準に加え、一定の条件のもとで出荷基準も代替的な取扱いとして認められている。

商品又は製品の国内販売において、出荷時から商品又は製品の支配が顧客に移転される時（例えば顧客による検収時）までの期間が通常の間である場合には、出荷時から商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの一時点（例えば、出荷時や着荷時）に収益を認識することができる。

（原則）支配が顧客に移転される時点（検収時）に収益を認識する。



（代替的な取扱い）出荷から支配が顧客に移転されるまでの一時点（出荷時、着荷時）で収益を認識することができる。



（6）返品権付きの販売

返品権付きの販売とは、顧客との契約において、商品又は製品の支配を顧客に移転するとともに、その商品又は製品を返品して、次の（a）から（c）を受ける権利を顧客に付与する場合を指している。

- （a）顧客が支払った対価の全額又は一部の返金
- （b）顧客が企業に対して負う又は負う予定の金額に適用できる値引き
- （c）別の商品又は製品への交換

このような返品権付きの商品又は製品（および返金条件付きで提供される一部のサービス）を販売した場合は、ステップ3「取引価格の算定」で、次の i）から iii）のすべてについて処理する。

- i）企業が権利を得ると見込む対価の額で収益を認識する。ただし、ii）の返品が見込まれる商品又は製品の対価は除く。
- ii）返品が見込まれる商品又は製品については、収益を認識せず、その商品又は製品について受け取った又は受け取る対価の額で返金負債を認識する。
- iii）返金負債の決済時に、顧客から商品又は製品を回収する権利について資産を認識する。

(設例) 当社は、X1年度に商品Aを単価1,000円(原価700円)で、100個販売する契約を締結し、商品Aに対する支配を顧客に移転した時に現金を受け取った。この契約には返品権が付されており、未使用で30日以内であれば、顧客は購入時の単価で返品することができるものである。なお、販売した100個のうち、95個は返品されず、5個は返品されるものと見込んでいる。回収費用は無視すること。

	対価(売価相当額)	原価相当額
権利を得ると見込む部分	収益(売上) @1,000×95個=95,000円	売上原価 @700×95個=66,500円
返品されると見込む部分	返金負債 @1,000×5個=5,000円	資産(返品資産) @700×5個=3,500円

4 収益認識に関する会計基準による表示

「収益認識に関する会計基準」では、収益認識にかかる表示項目が以下のように規定されている。

(1) 貸借対照表における契約資産、契約負債及び顧客との契約から生じた債権の計上

企業が義務を履行している場合や企業が義務を履行する前に顧客から対価を受け取る場合等、契約のいずれかの当事者が義務を履行している場合、企業の履行と顧客の支払の関係に基づき、企業は、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を計上する。

契約資産	顧客との契約から生じた債権を除く、顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利である。契約資産の表示例としては、契約資産、工事未入金等が挙げられる。
顧客との契約から生じた債権	企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利のうちで無条件のものをいう。この無条件とは、当該対価を受け取る期限が到来する前に必要となるのが時の経過のみであるものをいう。顧客との契約から生じた債権の表示例としては、売掛金、営業債権等が挙げられる。
契約負債	財又はサービスを顧客に移転する企業の義務に対して、企業が顧客から対価を受け取ったもの、又は対価を受け取る期限が到来しているものである。契約負債の表示例としては、契約負債、前受金等が挙げられる。

(2) 損益計算書における顧客との契約から生じる収益の表示

顧客との契約から生じる収益を、適切な科目をもって損益計算書に表示する。顧客との契約から生じる収益の表示例としては、売上高、売上収益、営業収益等が挙げられる。

なお、顧客との契約から生じる収益については、それ以外の収益と区分して損益計算書に表示するか、損益計算書に区分して表示しない場合は、顧客との契約から生じる収益の額を注記する。さらに、顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合、顧客との契約から生じる収益と金融要素の影響(受取利息又は支払利息)を、損益計算書に区分して表示する。

5 問題

問題 1

「収益認識に関する会計基準」及び「収益認識に関する会計基準の適用指針」に関する次の記述のうち、正しいものはどれですか。

- A 「収益に関する会計基準」及び「収益に関する会計基準の適用指針」では、国際財務報告基準（IFRS）第 15 号の基本的な原則を取り入れているため、日本国内の実務等については一切考慮されない。
- B 契約における取引開始日に、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、顧客に移転する約束を履行義務として識別する。
- C 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であり、第三者のために回収する額も含んだ総額である。
- D 顧客との契約を識別するためには、当事者の契約の承認や義務の履行の約束が、書面で交わされた場合に限られる。

問題 2

「収益認識に関する会計基準」及び「収益認識に関する会計基準の適用指針」に関する次の記述のうち、正しいものはどれですか。

- A 顧客との契約において、約束した財又はサービスを評価し、複数の履行義務として識別された場合、それらをまとめて収益を認識する。
- B 企業は約束した財又はサービスを、顧客に移転して履行義務を充足した時のみ、収益を認識する。
- C 一時点で充足される履行義務については、進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を認識する。
- D 履行義務への取引価格の配分は、契約において約束した別個の財又はサービスの独立販売価格の比率に基づいて行う。

問題 3

「収益認識に関する会計基準」及び「収益認識に関する会計基準の適用指針」に関する次の記述のうち、正しいものはどれですか。

- A 約束した財又はサービスに対する保証又はその一部が、その財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証に加えて、顧客にサービスを提供する保証（保証サービス）を含む場合には、取引価格をその財又はサービス及びその保証サービスに配分する。
- B 約束した財又はサービスに対する保証が、当該財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証のみである場合には、保証として見込まれる金額を資産として処理する。
- C 顧客との約束が、他の当事者によってその財又はサービスが提供されるように企業が手配する履行義務と判断され、企業が代理人に該当するときには、企業が権利を得ると見込む財又はサービスの対価の総額に手数料を加えた金額を収益として認識する。
- D 顧客との契約において、既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションが重要な権利に該当する場合、当該オプションに配分された対価は契約資産として認識する。

問題 4

「収益認識に関する会計基準」及び「収益認識に関する会計基準の適用指針」に関する次の記述のうち、正しいものはどれですか。

- A 委託販売契約に該当する場合、企業は、販売業者等に商品を販売した時点で収益を認識する。
- B 商品又は製品の国内販売においては、すべて検収基準によって収益を認識する。
- C 顧客に移転する財又はサービスが、契約において合意された仕様に従っていると客観的に判断できない場合には、検収完了時点で収益を認識する。
- D 返品権付きの販売においては、返品が見込まれる商品又は製品の販売価格を含めて収益を認識する。

問題 5

下記に基づき、①及び②の場合の各期の損益を計算しなさい。

A社は、高層ビルの建設に関する工事契約を締結した。契約で定められた工事収益総額は500億円、見積総工事原価は300億円であり、工期は3年とする。

各期の実際工事原価

第1期	第2期	第3期
150億円	90億円	60億円

- ① 履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる場合
(決算日における工事進捗度は工事原価の発生割合により算定する。)

	第1期	第2期	第3期	合計
工事収益	億円	億円	億円	500億円
工事原価	億円	億円	億円	300億円
工事利益	億円	億円	億円	200億円

- ② 第1期及び第2期の決算日には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合
(第1期及び第2期は、原価回収基準を適用する。)

	第1期	第2期	第3期	合計
工事収益	億円	億円	億円	500億円
工事原価	億円	億円	億円	300億円
工事利益	億円	億円	億円	200億円

問題 1

【解答】 B

【解答への道】

A 正しくない。

「収益に関する会計基準」及び「収益に関する会計基準の適用指針」では、国際財務報告基準（IFRS）第 15 号の基本的な原則を取り入れているが、日本国内の実務等に対応するために必要がある場合には、国際的な比較可能性を大きく損なわせない範囲で代替的な取扱いが認められている。

B 正しい。

契約における取引開始日に、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、顧客に移転する約束を履行義務として識別する。なお、履行義務とは、①別個の財又はサービス、②一連の別個の財又はサービスのいずれかを顧客に移転する約束をいう。

C 正しくない。

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であり、第三者のために回収する額は除いた額である。

D 正しくない。

当事者が、書面、口頭、取引慣行等により、それぞれの義務の履行を約束していることは、契約として識別するための要件となる。

問題 2

【解答】 D

【解答への道】

A 正しくない。

顧客との契約において、約束した財又はサービスを評価し、複数の履行義務として識別された場合、識別された履行義務ごとに収益を認識する。

B 正しくない。

企業は約束した財又はサービスを、顧客に移転して履行義務を充足した時又は充足するにつれて、収益を認識する。

C 正しくない。

一定の期間にわたり充足される履行義務については、進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識する。

D 正しい。

契約において約束した別個の財又はサービスの独立販売価格に基づき、それぞれの履行義務に取引価格を配分する。この独立販売価格とは、財又はサービスを独立して企業が顧客に販売する場合の価格である。

問題3

【解答】 A

【解答への道】

A 正しい。

財又はサービスに対する保証については、合意された仕様に従っているという保証に加えて、保証サービスを提供す場合には、当該保証サービスは別個の履行義務として識別され、取引価格をその財又はサービス及びその保証サービスに配分する。

B 正しくない。

約束した財又はサービスに対する保証が、当該財又はサービスが合意された仕様に従っているという保証のみである場合には、その保証として見込まれる金額を引当金として処理する。

C 正しくない。

顧客との約束が、他の当事者によってその財又はサービスが提供されるように企業が手配する履行義務と判断され、企業が代理人に該当するときには、企業が権利を得ると見込む手数料の金額を収益として認識する。財又はサービスの対価の総額を収益として認識するのは、企業が財又はサービスを自ら提供する本人に該当する場合である。

D 正しくない。

顧客との契約において、既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションが重要な権利に該当する場合、当該オプションに配分された対価は契約負債として認識する。なお、将来の財又はサービスが顧客に移転する時、あるいは当該オプションが消滅するときに収益を認識する。

問題4

【解答】 C

【解答への道】

A 正しくない。

委託販売契約に該当する場合、企業は、販売業者等が顧客に商品を販売した時点で収益を認識する。

B 正しくない。

商品又は製品の国内販売において、出荷時から商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの期間が通常の期間である場合には、出荷時から商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの一時点（出荷時や着荷時）に収益を認識することができる。したがって、検収基準に加え、代替的な取扱いとして、一定の条件の下で、出荷基準や着荷基準も認められる。

C 正しい。

顧客に移転する財又はサービスが、契約において合意された仕様に従っていると客観的に判断できない場合には、顧客の検収が完了するまで、顧客はその財又はサービスに対する支配を獲得しない。したがって、この場合には、顧客の検収完了時点で収益を認識する。

D 正しくない。

返品権付き販売においては、返品が見込まれる商品又は製品について収益を認識せず、その商品又は製品について受け取った又は受け取る対価の額で返金負債を認識する。

問題 5

【解答】

- ① 履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる場合

	第 1 期	第 2 期	第 3 期	合計
工事収益	250 億円	150 億円	100 億円	500 億円
工事原価	150 億円	90 億円	60 億円	300 億円
工事利益	100 億円	60 億円	40 億円	200 億円

【解答への道】

各期の工事原価は、表に記載されている実際工事原価を計上する。

各期の工事収益は、進捗度(工事原価の発生割合)により、工事収益総額 500 億円を配分する。

$$\text{各期の工事収益} = \text{工事収益総額} \times \frac{\text{各期の実際工事原価}}{\text{見積総工事原価}}$$

$$\text{第 1 期} : 500 \text{ 億円} \times \frac{150 \text{ 億円}}{300 \text{ 億円}} = 250 \text{ 億円}$$

$$\text{第 2 期} : 500 \text{ 億円} \times \frac{90 \text{ 億円}}{300 \text{ 億円}} = 150 \text{ 億円}$$

$$\text{第 3 期} : 500 \text{ 億円} \times \frac{60 \text{ 億円}}{300 \text{ 億円}} = 100 \text{ 億円}$$

【解答】

- ② 履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合(原価回収基準)

	第 1 期	第 2 期	第 3 期	合計
工事収益	150 億円	90 億円	260 億円	500 億円
工事原価	150 億円	90 億円	60 億円	300 億円
工事利益	0	0	200 億円	200 億円

【解答への道】

各期の工事原価は、表に記載されている実際工事原価を計上する。

第 1 期及び第 2 期の工事収益は、原価回収基準により工事原価と同額を計上する。

第 3 期は、第 1 期及び第 2 期の工事収益合計額を工事収益総額から控除した金額を計上する。

$$\begin{aligned} \text{第 3 期工事収益} &= \text{工事収益総額} - (\text{第 1 期工事収益} + \text{第 2 期工事収益}) \\ &= 500 \text{ 億円} - (150 \text{ 億円} + 90 \text{ 億円}) \\ &= 260 \text{ 億円} \end{aligned}$$