

## 収益認識

企業会計ナビチーム 公認会計士 森田寛之

### ▶ Hiroyuki Morita

監査部門に所属し、IFRS適用会社および上場準備会社の監査に従事する傍ら、法人ウェブサイト（企業会計ナビ）に掲載する会計情報コンテンツの企画・執筆に従事している。

企業会計ナビチームでは当法人のウェブサイトでは、会計・税務に関するさまざまなナレッジを発信しています。

今回は「解説シリーズ『収益認識』第3回：契約における履行義務を識別する」をご紹介します。

### I 定義

収益認識に関する会計基準等で規定されている五つのステップのうち、第2のステップとして契約における履行義務を識別します。

履行義務とは、顧客との契約において、別個の又は一連の別個の財又はサービスを顧客に移転する約束をいいます（基準第7項）。この履行義務は、収益認識に関する会計基準等を適用するに当たっての会計処理の単位となるものです。

### II 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、次の①又は②のいずれかを顧客に移転する約束であるかを判定し、それぞれについて履行義務として識別します（基準第32項）。

- |   |   |
|---|---|
| ① | 別個の財又はサービス（あるいは別個の財又はサービスの束）                            |
| ② | 一連の別個の財又はサービス（特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財又はサービス） |

契約の中にはさまざまな履行義務が存在するケースがあります。例えば、ソフトウェア開発会社が顧客と

締結した契約に、ソフトウェアのライセンス許諾、インストール、アップデートサービス、テクニカル・サポート業務などが約束されている場合には、それぞれが別個の履行義務として識別される可能性があります。

各財又はサービスが別個のものであるか、すなわち、契約における履行義務の単位をどこまで細分化すべきであるかが実務上の検討課題になります。

具体的には、(1)個々の財又はサービスの観点及び(2)契約の観点から、<図1>のフローチャートのような検討を行うこととなります。

### III 本人か代理人かの検討

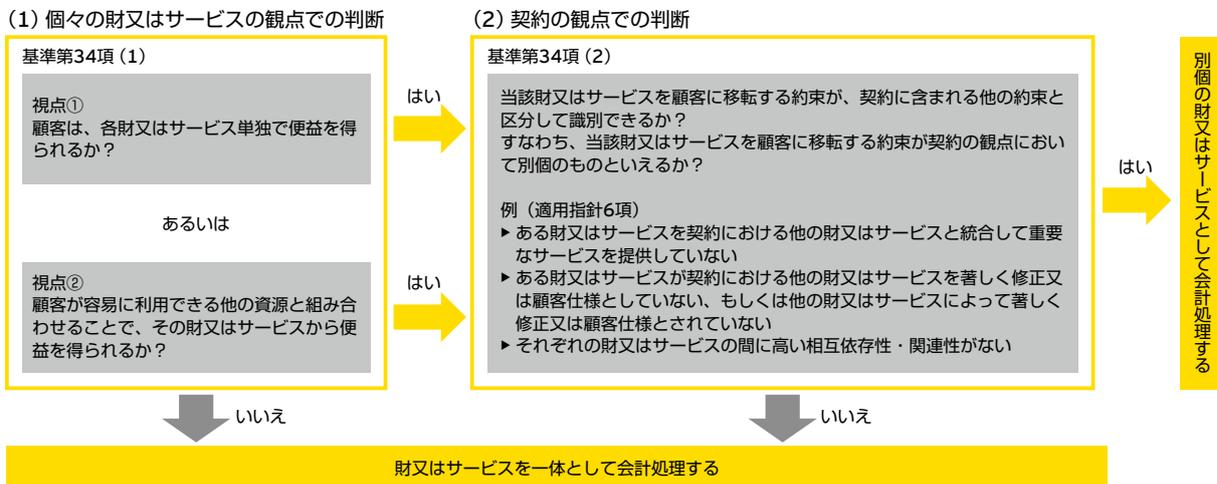
収益認識に関する会計基準等では、企業が本人に該当する場合と代理人に該当する場合で履行義務が異なることから、本人か代理人のどちらに該当するかを判断し、収益を総額で表示するか純額で表示するかを定めています。

顧客との約束が当該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場合には、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ことになります（適用指針第39項）。

顧客との約束が当該財又はサービスを当該他の当事者によって提供されるように企業が手配する履行義務であると判断され、企業が代理人に該当する場合には、代理人として手配することと交換に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ことになります（適用指針第40項）。

企業が本人に該当するか代理人に該当するか判断するに当たって、企業が締結した契約の性質が、①顧客に

▶ 図1 履行義務の識別フローチャート

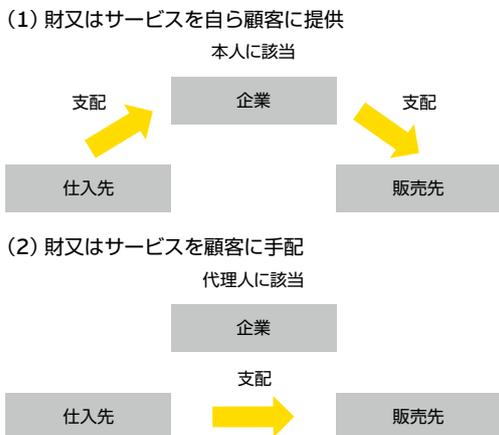


財又はサービスを企業自ら提供する履行義務であるのか、又は②他の当事者によって提供されるように企業が手配する履行義務なのかを、次の二つの手順を踏んで判断することになります (適用指針第42項)。

ステップ1	顧客に提供する財又はサービスを識別する
ステップ2	顧客に提供される前に、財又はサービスを企業が支配しているかどうかを判断する

ここで支配とは、財又はサービスの使用を指図し、財又はサービスから残りの便益のほとんどすべてを享受する能力、又は他の企業が財又はサービスの使用を指図し、それらの便益を享受することを妨げる能力をいいます (基準第37項) (<図2>参照)。

▶ 図2 本人か代理人かの検討



実務上、支配の有無の判断は困難を伴うことが多いと考えられますが、企業が顧客に提供する前に特定の財

又はサービスを支配しているかの判定に当たっては次の指標を考慮することになります (適用指針第47項)。

指標1：企業が財又はサービスを提供するという約束の履行に対して主たる責任を負っているか

製品が仕様を満たしておらず顧客が検収しない場合、企業が改めて製品を交換して提供しなければならない時は、当該企業が約定を履行する主たる責任を有していると考えられます。

指標2：企業が財又はサービスの在庫リスクを負っているか

在庫リスクとは紛失、滅失、価格下落、陳腐化、売れ残り等が考えられます。顧客が返品権を有しているなど財又はサービスが顧客に移転した後も引き続き在庫リスクを負っている場合も含むと考えられます。

指標3：企業が財又はサービスの価格の設定について裁量権を有しているか

企業が、財又はサービスの販売価格を決定することができる権限を有している場合や値引き等の権限を有している場合などが該当すると考えられます。

ウェブサイトの企業会計ナビコーナーでは、解説シリーズ『収益認識』にて他のステップの解説を行っています。

▶ 企業会計ナビURL  
[www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting](http://www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting)