

収益認識

# 収益認識基準の実務ガイド

---

5ステップの判定から個別取引・開示・業種別対応まで

全11章 / 40項目

2026年8月 発行



はじめに

# 収益認識基準の実務ガイドについて

収益認識に関する会計基準（企業会計基準第29号）は、2021年4月1日以後に開始する連結会計年度および事業年度の期首から強制適用されています。従来の実現主義による包括的な定めに代わり、顧客との契約から生じる収益を5つのステップで認識する枠組みが導入されました。

基準そのものは適用済みでも、実務で迷いが生じるのはむしろ個別の取引です。値引きやリベートをいつ収益から控除するのか、代理店取引を総額と純額のどちらで表示するのか、有償支給取引で在庫と収益をどう扱うのか。判定を誤れば売上高が大きく変わり、監査で指摘を受ける論点でもあります。

このまとめでは、5ステップの流れを追いながら、各ステップで判断が必要になる論点を整理します。詳細は各項目のリンク先で解説しています。

**想定読者：**収益認識基準の適用後の運用に迷いがある経理・財務担当者 ／ 監査法人から収益認識について指摘を受けたことがある方 ／ 新しい取引形態を始めるにあたり会計処理を確認したい方

## CONTENTS

# 目次

---

|    |                     |     |    |              |     |
|----|---------------------|-----|----|--------------|-----|
| 01 | 収益認識基準の全体像          | 3項目 | 07 | 判断が分かれる個別取引  | 6項目 |
| 02 | ステップ1 契約の識別         | 1項目 | 08 | 契約コストの資産化    | 2項目 |
| 03 | ステップ2 履行義務の識別       | 3項目 | 09 | 表示と開示        | 4項目 |
| 04 | ステップ3 取引価格の算定       | 7項目 | 10 | 業種別の実務       | 3項目 |
| 05 | ステップ4 履行義務への取引価格の配分 | 1項目 | 11 | 導入・運用と経営への影響 | 5項目 |
| 06 | ステップ5 収益の認識         | 5項目 |    |              |     |

## CHAPTER 01

# 収益認識基準の全体像

---

収益認識基準は、顧客との契約を単位として収益を認識する枠組みです。契約を識別し（ステップ1）、その中の履行義務を洗い出し（ステップ2）、取引価格を算定し（ステップ3）、履行義務ごとに価格を配分し（ステップ4）、履行義務を充足した時点または期間にわたって収益を認識する（ステップ5）という順序で判定します。

この基準は IFRS 第15号と整合的に開発されており、国際的な比較可能性が確保されています。一方で、日本の実務に配慮した代替的な取扱いも複数設けられており、国内企業のみを対象とする場合は出荷基準などの簡便な処理が認められる場面があります。

また、すべての収益がこの基準の対象になるわけではありません。金融商品・リース・保険契約など、他の会計基準が定めている取引は適用範囲から除かれます。まず対象の取引かどうかを確認することが出発点になります。

## 収益認識基準の5ステップをわかりやすく解説

---

- 収益認識基準は「5ステップモデル」に基づき、顧客との契約から生じる収益を体系的に認識する
- 各ステップには明確な判定要件があり、実務上の判断が求められる場面が多い
- 変動対価の見積り、履行義務の識別、一定期間にわたる収益認識が特に重要な論点となる
- IFRS第15号と整合的な基準であり、国際的な比較可能性が確保されている

## 収益認識基準の適用範囲外取引：金融商品・リース・保険の切り分け

---

- 収益認識基準は「顧客との契約から生じる収益」に適用される（第3項）が、第3項(1)から(7)に該当する取引は適用範囲から除外される
- 除外される代表例は、金融商品（金融商品会計基準）、リース（リース会計基準）、保険法上の保険契約であり、それぞれ別の会計基準が適用される
- 顧客との契約の一部が適用除外に該当する複合契約では、第4項により、まず他基準を適用して測定し、残りを収益認識基準で処理する
- 「顧客」とは対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットを得る当事者（第6項）であり、相手方が顧客でない取引はそもそも適用対象外
- 適用範囲の判定は5ステップ（第17項）に入る前提であり、最初に「この取引は収益認識基準の対象か」を確認することが実務の出発点

## 代替的な取扱い：出荷基準など日本基準特有の特例まとめ

---

- 企業会計基準第29号は、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない範囲で、国際的な会計基準にはない「代替的な取扱い」を定めている（結論の背景 第97項・第98項）
- 代替的な取扱いの一つに、出荷時から検収時までの期間が通常の間である場合に、出荷時等から支配の移転時（検収時）までの間の一時点で収益を認識できる国内販売の特例がある
- これは原則として支配の移転時（検収時）に収益を認識するという考え方に対する、重要性に基づく簡便的な取扱いである
- 出荷基準を採用できるのは「国内の販売」であって、出荷から検収までの期間が「通常の間」であることが前提となる
- IFRS第15号には同種の代替的な取扱いがなく、出荷基準を採用する場合は連結上のIFRSとの差異に留意する

## CHAPTER 02

# ステップ1 契約の識別

---

出発点は、会計上の「契約」として認識できるかどうかの判定です。当事者が契約を承認し、権利と支払条件が識別でき、経済的実質があり、対価の回収可能性が高いことが要件になります。要件を満たさない場合は、対価を受け取っても収益として認識できません。

実務で問題になりやすいのは契約変更です。追加の財・サービスが独立販売価格で追加されるのであれば独立した契約として扱いますが、そうでなければ既存契約の一部として扱い、場合によっては過去に認識した収益を修正します。工事契約の仕様変更や、長期契約の条件見直しの際に判断が必要になります。

## 契約の識別と契約変更の会計処理

---

- 収益認識の5ステップの起点であるステップ1では、まず「契約の識別」を行い、第19項の5要件をすべて満たす契約のみが会計基準の適用対象となる
- 5要件を満たさない契約は、要件を満たすまで会計処理を行わず、受け取った対価は原則として契約負債として処理する（第24項～第26項）
- 同一顧客とほぼ同時に締結した複数の契約は、一定の要件を満たす場合に結合して単一の契約として処理する（第27項）
- 契約変更は、(1) 独立した契約として処理、(2) 既存契約の解約と新契約の締結、(3) 既存契約の一部としての処理、の3類型に区分される（第28項～第31項）
- 独立した契約として処理されるのは、別個の財・サービスの追加で範囲が拡大し、かつ価格が追加分の独立販売価格相当に増額される場合に限られる（第30項）

## CHAPTER 03

# ステップ2 履行義務の識別

---

1つの契約の中に複数の約束が含まれている場合、それぞれが「別個の履行義務」に当たるかを判定します。その財・サービス単独で顧客が便益を得られ、かつ契約の中で他の約束と区分して識別できるのであれば、別個の履行義務として扱います。機器の販売と保守サービス、ソフトウェアのライセンスと導入支援などが典型例です。

見落とされやすいのが、顧客に将来の購入権を与える取引です。ポイント制度や次回割引クーポンは、顧客に重要な権利を与えているのであれば独立した履行義務となり、取引価格の一部を繰り延べる必要があります。

製品保証も判定が必要です。仕様どおりであることを保証するアシュアランス型は引当金として処理しますが、それを超えるサービスを提供するサービス型は独立した履行義務として収益を繰り延べます。

## 履行義務の識別：別個の財・サービスをどう判定するか

---

- 履行義務は「別個の財又はサービス（あるいはその束）」または「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として識別する（基準第7項・第32項）
- 財・サービスが「別個」と判定されるには、(1) それ自体から単独で（または容易に利用できる他の資源と組み合わせて）便益を享受できること、かつ (2) 契約に含まれる他の約束と区分して識別できること、の2要件をいずれも満たす必要がある（第34項）
- 2要件のいずれかを満たさない場合、その財・サービスは他の財・サービスと結合し、ひとつの履行義務として処理する
- 特性が実質的に同じで移転パターンも同じ財・サービスの連続は「一連の別個の財又はサービス」として単一の履行義務とする（第32項(2)・第33項）
- 履行義務をどう括るかによって収益認識の単位とタイミングが変わるため、契約の取引開始日における評価が極めて重要

## 追加の財・サービスのオプション：ポイント・特典制度の収益繰延

---

- 販売に伴い顧客へ付与するポイント・特典は、それが「重要な権利」を顧客に与える場合、別個の履行義務として識別する
- 「重要な権利」とは、その契約を締結しなければ顧客が受け取れない値引き等の便益をいう
- 重要な権利に該当する場合、取引価格を製品本体とポイントの独立販売価格の比率で配分し、ポイント分は契約負債として繰り延べる
- ポイントの独立販売価格は、付与時に「失効見込み（ブレイケージ）」を反映して見積もる
- ポイントの使用・失効の進捗に応じて契約負債を取り崩し、収益を認識する

## 保証の会計処理：アシュアランス型とサービス型保証の線引き

---

- 保証は「アシュアランス型保証（品質保証）」と「サービス型保証（独立したサービス）」に区分され、会計処理が大きく異なる
- アシュアランス型保証は履行義務として識別せず、引当金（製品保証引当金）として処理する
- サービス型保証は別個の履行義務として識別し、取引価格を独立販売価格の比率で配分して収益を繰り延べる
- 顧客が保証を単独で購入できるオプションがある場合（延長保証等）は、原則としてサービス型保証に該当する
- 区分の判定は「法律上の要求の有無」「保証期間の長さ」「企業が約束した作業の性質」を総合的に勘案する

## CHAPTER 04

# ステップ3 取引価格の算定

---

取引価格は、履行義務の充足と引き換えに企業が権利を得ると見込む対価の額です。値引き・リベート・返品・インセンティブなどにより対価が変動する部分は「変動対価」として見積ります。見積方法は期待値方式と最頻値方式があり、より適切に予測できる方を選びます。

変動対価には重要な制約があります。見積った額のうち、収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分に限って取引価格に含めます。後から売上を戻し入れる事態を防ぐための歯止めです。返品権付き販売では、返金負債と返品資産を両建てで計上する独特の処理が必要になります。

このほか、割賦販売や長期前受けのように支払の時期により金利相当分が含まれる場合の調整、株式や現物で受け取る対価の測定、顧客に支払うリベートや販促協賛金を売上控除とするか費用とするかの判定、顧客から材料の提供を受ける取引の扱いが論点になります。

## 収益認識基準の変動対価と返品権：実務判断のポイント

---

- 変動対価とは、値引き・リベート・返品・インセンティブ等により対価が変動する可能性がある部分
- 見積方法は「期待値方式」と「最頻値方式」の2つから、より適切に予測できる方を選択する
- 「著しい減額が発生しない可能性が高い範囲」でのみ取引価格に含めるという重要な制限がある
- 返品権付き販売では「返金負債」と「返品資産」を計上する独特の処理が必要

## 変動対価の見積りの制限：収益の戻入リスクをどう抑えるか

---

- 変動対価は、最頻値法または期待値法のうち見積額をより適切に予測できる方法で見積る（企業会計基準第29号第51項）
- 見積った変動対価のうち、著しい減額が生じない可能性が高い部分に限り取引価格に含める（見積りの制限。第54項）
- 制限の判定では、減額の発生確率・影響の大きさといった不確実性要因を評価する。返金が見込まれる部分は取引価格に含めず、返金負債を計上する（第53項）
- 見積った取引価格は各決算日に見直す（第55項）。見直しによる変動は、当期および将来の収益に反映する
- 「いったん計上した収益を後で戻す（戻入れる）リスクを抑える」ことが見積りの制限の目的。過大計上を防ぐ保守的な歯止め

## 返金負債と返品資産：返品権付き販売のB/S表示と仕訳

---

- 返品権付き販売では、返品されると見込まれる部分について収益・売掛金を計上せず、返金すると見込む額を返金負債として計上する（企業会計基準第29号第53項）
- 返金負債は変動対価の見積り（最頻値法・期待値法）と見積りの制限（第54項）に基づいて算定する
- 返品されると見込む商品を回収する権利は、返品資産として計上する。返品資産は当該商品の従前の帳簿価額（原価）から、回収に要するコストや商品価値の減少等を調整して測定する
- 返金負債（負債）と返品資産（資産）は相殺せず、貸借対照表に総額で表示する
- 返金負債・返品資産は各決算日に見直し、見積りの変動を収益・関連科目に反映する（第55項）

## 重要な金融要素：割賦・前受け取引で収益から金利相当分を区分する

---

- 契約の支払時期と財・サービスの移転時期がずれることで顧客または企業に「重要な金融要素」による便益が提供される場合、取引価格から金利相当分を区分する（企業会計基準第29号第56項・第57項）
- 重要な金融要素を区分すると、収益は「現金で販売した場合の価格（現金販売価格相当額）」で認識し、差額は金利相当分として処理する
- 割引率は契約における取引開始日に決定し、その後は見直さない。財・サービスの移転後の金利相当分は、利息収益（割賦販売等）または利息費用（前受け）として認識する
- 財の移転と支払の間隔が1年以内と見込まれる場合は、重要な金融要素の影響を調整しない簡便的な取扱いが認められる（第58項）
- 「割賦＝金利を区分」「前受＝金利相当分を上乗せ」という2方向の調整を、契約期間と支払時期から判断する

## 現金以外の特価：株式・現物で受け取る対価の測定

---

- 契約における対価が現金以外の場合、取引価格は当該対価を時価により算定する（企業会計基準第29号第59項）
- 現金以外の特価の時価を合理的に見積ることができない場合は、当該対価と交換に顧客に移転する財またはサービスの独立販売価格を基礎として算定する（第60項）
- 時価が変動する場合、その変動理由が「対価の種類によるもの（株価変動等）だけ」なのか、それ以外の要因も含むのかで取扱いが分かれる（第61項）
- 顧客が企業の履行に資するために提供する財・サービス（材料・設備等）を企業が支配する場合は、現金以外の特価として処理する（第62項）
- 「まず受領対価の時価」「見積れなければ移転する財・サービスの独立販売価格」という2段階の測定順序を押さえる

## 顧客に支払われる対価：リベート・販促協賛金は売上控除か費用か

---

- 顧客に支払われる対価は、顧客が企業に移転する別個の財またはサービスと交換に支払われるものでなければ、取引価格から減額する（企業会計基準第29号第63項）
- 顧客への支払が別個の財・サービスの対価である場合は、通常の仕入と同様に処理する。ただし時価を超える部分は取引価格からの減額となる
- 取引価格から減額する場合の認識時点は、(1)関連する収益を認識する時、(2)企業が対価を支払うか支払を約束する時、のいずれか遅い方で認識する（第64項）
- リベート（売上割戻）・販促協賛金・スロッシングフィー等が典型例。「販売費として費用計上」か「売上のマイナス」かを契約実態で判断する
- 「対価の見返りに別個の財・サービスを受け取るか」が売上控除と費用処理を分ける分岐点

## 顧客から提供される材料・設備：有償か無償かで変わる取引価格

---

- 顧客が企業の契約履行に資するために提供する財又はサービス（材料・設備等）について、企業が支配を獲得するかどうかを判定する（第62項）
- 企業が当該財又はサービスに対する支配を獲得する場合、これを「現金以外の対価」として取引価格に取り込む（第62項、第59項）
- 現金以外の対価は、原則として時価により算定し、時価を合理的に見積れない場合は当該対価と交換に顧客に移転する財・サービスの独立販売価格を基礎として算定する（第59項・第60項）
- 企業が支配を獲得しない（単に使用するだけ）場合は、現金以外の対価として取引価格に含めない
- 加工受託では、支給品の支配の有無により、収益が「材料込みの総額」か「加工料相当のみ」かが変わる

## CHAPTER 05

# ステップ4 履行義務への取引価格の配分

---

複数の履行義務がある契約では、取引価格をそれぞれに配分します。配分の基礎になるのは独立販売価格、つまりその財・サービスを単独で販売する場合の価格です。単独販売の実績がない場合は、市場価格や原価に利益を上乗せする方法などで見積ります。

セット販売の値引きをどの履行義務に割り当てるかも判断が必要です。原則はすべての履行義務に比例配分しますが、値引きが特定の履行義務に関するものだと明らかな場合はその履行義務に配分します。

## 取引価格の配分：独立販売価格の見積り

---

- 取引価格の配分の目的は、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を、それぞれの履行義務に配分することにある（第65項）
- 配分は、原則として財又はサービスの「独立販売価格」の比率に基づいて行う（第66項）
- 独立販売価格を直接観察できない場合は、市場の状況・企業固有の要因・顧客情報等を考慮して見積る。見積方法には調整後市場評価アプローチ、予想コストに利益相当額を加算するアプローチ、残余アプローチがある（第69項）
- 独立販売価格の合計が取引価格を上回る「値引き」は、原則として契約上のすべての履行義務に比例的に配分するが、一定の要件を満たす場合は特定の履行義務にのみ配分する（第70項・第71項）
- 変動対価は、一定の要件を満たす場合に特定の履行義務又は別個の財・サービスにのみ配分する（第72項）
- 契約に単一の履行義務しかない場合は配分の定めを適用しない（第67項）

## CHAPTER 06

# ステップ5 収益の認識

---

最後に、履行義務を一時点で充足するのか、一定の期間にわたって充足するのかを判定します。一定期間にわたる要件を満たさない場合は一時点の認識となり、顧客が資産の支配を獲得した時点で収益を計上します。

支配の移転を判定する指標として、対価を受け取る現在の権利、法的所有権、物理的占有、リスクと経済価値、顧客による検収の5つが挙げられています。検収条項がある取引では、それが形式的な確認にすぎないのか、実質的な受入判定なのかによって認識時点が変わります。

工事契約や受注制作ソフトウェアのように一定期間にわたって充足する場合は、進捗度を測定して収益を認識します。進捗度を合理的に見積れない期間については、発生した原価のうち回収が見込まれる額のみを収益とする原価回収基準を適用します。

## 収益認識のタイミング：一時点 vs 一定の期間にわたる充足

---

- 収益は、約束した財又はサービス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認識する（基準第35項）
- まず第38項の3要件のいずれかを満たすかを判定し、満たせば「一定の期間にわたり」、いずれも満たさなければ「一時点で」充足される履行義務となる（第38項・第39項）
- 一定の期間にわたり充足する場合は、履行義務の充足に係る進捗度を見積り、その進捗度に応じて収益を認識する（第41項）
- 進捗度の見積方法にはアウトプット法とインプット法があり、財・サービスの性質に応じて単一の方法を選び、同様の履行義務には首尾一貫して適用する（第42項）
- 一時点で充足する場合は、資産に対する支配を顧客に移転した時点で収益を認識し、その判定には第40項の5つの指標を考慮する

## 支配の移転を示す5つの指標：一時点認識の判断材料

---

- 一時点で充足される履行義務は、資産に対する支配が顧客に移転した時点で収益を認識する（企業会計基準第29号第39項）
- 支配とは、資産の使用を指図し、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をいう（第37項）
- 支配の移転時点を決定する際には、第40項(1)～(5)の5つの指標を考慮する
- 5つの指標は順位付けされたものではなく、いずれも単独で結論を決めるものでもない。総合的に勘案して判断する
- まず履行義務が一定の期間にわたり充足されるか（第38項）を確認し、該当しない場合に一時点充足として本指標を用いる（第39項）

## 工事契約・受注制作ソフトウェアの収益認識：進捗度の測定

---

- 一定期間にわたる収益認識は、3つの判定基準のいずれかを満たす場合に適用される
- 進捗度の測定方法はアウトプット法とインプット法があり、履行義務の性質に応じて選択する
- 実務上最も多いのはインプット法の原価比例法（発生原価/見積総原価）
- 見積総原価の変更は進捗度と収益額に直接影響するため、定期的な見直しが重要

## 原価回収基準：進捗度を見積れない期間の収益認識

---

- 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することが見込まれる費用の額で収益を認識する方法をいう（第15項）
- 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、進捗度に基づき収益を認識する（第44項）
- 進捗度を合理的に見積ることはできないが、発生する費用を回収することが見込まれる場合には、原価回収基準により処理する（第45項）
- 原価回収基準では「回収見込費用＝収益」となるため、当該期間中は利益（マージン）がゼロのまま収益と費用が両建てで計上される
- 進捗度を合理的に見積ることができるようになった時点から、通常の見捗度に基づく収益認識へ移行する

## 顧客による検収：検収条項が収益認識時点に与える影響

---

- 一時点で充足される履行義務では、資産に対する支配が顧客に移転した時点で収益を認識する（企業会計基準第29号第39項・第40項）
- 「顧客による検収」は支配の移転を示す指標の一つであり（第40項(5)）、検収条項が付されている場合は収益認識時点の判断に影響する
- 仕様への適合を客観的に判断できる場合、検収は形式的手続にすぎず、検収完了を待たずに支配の移転を認定できることがある
- 仕様への適合を客観的に判断できない場合は、顧客の検収完了まで支配は移転していないと判断する
- 試用・サンプル提供（試用販売）では、顧客が受入れの意思表示をするか試用期間が終了するまで支配は移転しない

## 判断が分かれる個別取引

---

5ステップの枠組みに当てはめても判断に迷う取引があります。最も影響が大きいのが本人・代理人の判定です。顧客に財・サービスが提供される前に企業がそれを支配しているかどうかで判定し、本人なら総額、代理人なら手数料の純額を収益とします。利益額は変わりませんが売上高の規模が大きく変わるため、財務指標や開示への影響が大きい論点です。

ライセンスの供与は、知的財産へのアクセスを提供し続けるものか、供与時点の状態で使用权を与えるものかによって、一定期間の認識か一時点の認識かが分かります。委託販売では受託者への引渡しでは支配が移転しないため収益を認識できません。

このほか、出荷せずに収益を計上できる請求済未出荷契約の4要件、買戻条項が付いた取引の判定、有償支給取引における支給品の買戻義務と在庫・収益の扱いが実務上の論点になります。

## 本人か代理人か：総額表示・純額表示の判定

---

- 顧客に提供する財・サービスについて、企業自身が提供する義務を負う「本人」か、他の当事者が提供するよう手配する「代理人」かによって、収益の表示が総額と純額に分かれる
- 本人に該当する場合は、顧客から受け取る対価の総額を収益（売上）として表示する（総額表示）
- 代理人に該当する場合は、報酬・手数料の純額（対価の総額から他の当事者に支払う額を控除した額）を収益として表示する（純額表示）
- 本人・代理人の判定は、顧客に財・サービスが提供される前に、企業がその財・サービス（または財・サービスに対する権利）を「支配」しているかどうかで行う
- 支配しているかの評価には、在庫リスク・価格裁量権・主たる責任（履行に対する責任）といった指標を考慮する
- 利益額は本人でも代理人でも同じだが、売上高・売上原価のグロスの大きさが変わるため、財務指標や開示に重要な影響を与える

## ライセンスの供与：知的財産の使用許諾と収益認識

---

- ライセンスの供与とは、知的財産（特許・商標・著作権・ソフトウェア等）の顧客による使用を許諾する取引であり、まず他の財・サービスと「別個」か否かを判定する
- ライセンスが他の財・サービスと別個でない場合は、それらと一括して単一の履行義務として扱い、別個である場合はライセンス単独の履行義務として収益認識の時期を判定する
- 知的財産に「アクセスする権利（アクセス権）」を提供する履行義務は一定の期間にわたり充足され、「使用する権利（ライセンス使用权）」を提供する履行義務は一時点で充足される
- アクセス権か使用权かは、契約期間にわたり企業が知的財産に著しく影響する活動を行うことが見込まれ、その活動が顧客に直接影響するか等で区分する
- 売上高または使用量に基づくロイヤルティは、変動対価の見積りの例外として、後の事象（売上・使用）が発生するまで収益を認識しない

## 委託販売：受託者への引渡しでは収益を認識しない理由

---

- 委託販売とは、商品を受託者（販売店・代理店等）に引き渡し、受託者がエンドユーザーに販売する形態をいう
- 受託者への引渡し時点では、企業が依然として商品に対する支配を留保しているため、収益を認識しない
- 収益は、受託者がエンドユーザーに販売し、商品に対する支配がエンドユーザーへ移転した時点で認識する
- 委託販売に該当するかは「企業が商品を支配しているか（返還を要求できるか、受託者が支払義務を負わないか等）」の指標で判定する
- 受託者の手元にある商品は「預け在庫（積送品等）」として企業の棚卸資産に計上し、適切に管理する

## 請求済未出荷契約：出荷せず収益計上できる4要件

---

- 請求済未出荷契約（Bill-and-Hold）とは、商品の対価を顧客に請求しつつ、出荷せず企業が物理的に保管し続ける契約をいう
- 出荷していなくても、顧客が商品に対する支配を獲得していれば収益を認識できる
- 支配の獲得を認めるには、通常の支配移転指標（第40項）に加えて、Bill-and-Hold特有の4要件をすべて満たす必要がある
- 4要件とは「顧客都合の保管理由」「商品の区分・識別」「即時引渡可能性」「企業の使用・他者への振替不可」である
- 4要件を満たさない場合は出荷時まで収益を認識できず、満たす場合でも別途、保管サービスの履行義務の有無を検討する

## 買戻契約：先渡・コール・プットオプション付き取引の判定

---

- 買戻契約は、資産を販売し、その後に同じ資産（又は実質的に同一の資産等）を買い戻す約束を含む契約をいう
- 買戻しの形態は「先渡取引（買い戻す義務）」「コールオプション（買い戻す権利）」「プットオプション（顧客が売り戻す権利）」の3類型
- 先渡・コールでは、買戻価格と当初販売価格の比較により、リース取引（買戻価格が当初価格未満）か金融取引（当初価格以上）かを判定する
- プットでは、買戻価格・市場価格・行使動機を比較し、リース取引・金融取引・返品権付き販売のいずれかに振り分ける
- いずれの類型でも出発点は「顧客が資産に対する支配を獲得したか」であり、買戻しの約束は支配の移転を否定する方向に働く

## 有償支給取引：支給品の買戻義務と在庫・収益の認識

---

- 有償支給取引とは、企業（支給元）が原材料等を加工委託先（支給先）に有償で支給し、加工後に買い戻す取引をいう
- 会計処理は「支給品を買い戻す義務（買戻義務）」を企業が負っているか否かで大きく変わる
- 買戻義務がある場合、支給品に対する支配は支給先に移転していないため、支給元は支給品の在庫（棚卸資産）の認識を継続し、収益（売上高）を認識しない
- 有償支給によって生じる支給価額と帳簿価額との差額（未実現損益）は、損益として認識せず消去する
- 買戻義務がない場合は、支給品の支配が移転するため、原則として通常の販売と同様に収益を認識し得る

## CHAPTER 08

# 契約コストの資産化

---

収益認識基準は、収益の認識だけでなく契約に関連するコストの扱いも定めています。契約を獲得するために追加的に発生したコスト（販売手数料など）は、回収が見込まれる場合に資産計上し、収益の認識に対応させて償却します。獲得できたかどうかにかかわらず発生するコストは、発生時の費用です。

契約を履行するためのコストも、他の基準の適用対象でなく、契約に直接関連し、将来の履行義務の充足に使用され、回収が見込まれる場合には資産計上します。どこまでを資産に含められるかの線引きが実務上の判断点です。

## 契約獲得コストの資産化：販売手数料はいつ繰り延べるか

---

- 契約獲得コストとは、顧客との契約を獲得するために発生したコストのうち、その契約を獲得しなければ発生しなかったであろうコスト（増分コスト）を指す。代表例は成約に連動する販売手数料（コミッション）
- 資産計上の要件は2つ。①契約を獲得するための「増分コスト」であること、②そのコストが回収されると見込まれること
- 契約獲得の有無にかかわらず発生するコスト（例：契約が獲得できたか否かに関係なく発生する間接費・固定的な人件費等）は、原則として発生時に費用処理する
- 資産計上した契約獲得コストは、関連する財・サービスの顧客への移転に対応する形で定期的に償却する
- 代替的取扱いとして、償却期間が1年以内であると見込まれる場合には、資産計上せず発生時に費用処理することができる

## 契約履行コストの資産化：原価のうち資産計上できる範囲

---

- 契約履行コストとは、顧客との契約を履行するために発生したコストを指す。契約獲得コスト（契約を取るためのコスト）とは別の論点
- まず他の会計基準（棚卸資産・固定資産・研究開発費等）の範囲に含まれるかを確認する。他基準が適用されるコストは、その基準に従って処理し、契約履行コストとしての資産化の検討対象から外れる
- 他基準の範囲外のコストは、3要件をすべて満たす場合に資産計上する。①その契約（又は具体的に特定できる予想される契約）に直接関連すること、②将来の履行義務の充足に使用する資源を生み出す（又は価値を増加させる）こと、③回収されると見込まれること
- 資産計上した契約履行コストは、関連する財・サービスの顧客への移転に対応する形で定期的に償却する
- 通常の管理費・無駄に費やしたコスト・既に充足した（過去の）履行に関するコストなどは資産計上できず、発生時に費用処理する

## CHAPTER 09

# 表示と開示

---

貸借対照表では、収益を認識したが対価を受け取る権利が条件付きの場合は契約資産、対価を先に受け取った場合は契約負債、無条件の請求権が生じている場合は顧客との契約から生じた債権として区分します。従来の売掛金・前受金と対応関係が異なるため、勘定科目の設計が必要になります。

注記では、収益を適切な区分に分解した情報の開示が求められます。財・サービス別、地域別、市場別、契約期間別など、企業の実態に応じた区分を選びます。あわせて契約資産・契約負債の期首期末残高と増減の説明、未充足の履行義務に配分した取引価格と収益を認識する時期の見込みを開示します。

## 契約資産・契約負債・顧客との契約から生じた債権

---

- 契約資産・契約負債・顧客との契約から生じた債権は、収益認識のステップ5で収益を計上した結果として貸借対照表に現れる勘定で、それぞれ定義が明確に分かれている（第10項～第12項）
- 契約資産（第10項）は、企業が顧客に移転した財・サービスと交換に受け取る対価に対する権利のうち、債権を除いたもの。対価への権利が「時の経過以外の条件」にも依存する点が債権との違い
- 顧客との契約から生じた債権（第12項）は、対価に対する企業の権利が無条件（時の経過のみで支払期限が到来する状態）になったもの
- 契約負債（第11項）は、財・サービスを顧客に移転する義務に対して、企業が顧客から既に対価を受け取っている（又は受け取る期限が到来している）もの。いわゆる前受金にあたる
- 貸借対照表では、契約資産・契約負債・債権を区分して表示又は注記し、収益認識基準では契約資産・契約負債・債権の期首・期末残高等の注記が求められる（第77項～第79項ほか）

## 収益の分解情報の開示：どの区分で分けて注記するか

---

- 顧客との契約から生じる収益は、収益及びキャッシュ・フローの性質・金額・時期・不確実性に影響を与える主要な要因に基づいて分解し、注記する（企業会計基準第29号 第80-10項）
- 分解の区分（分解軸）は、財又はサービスの種類、地域、市場・顧客の種類、契約期間、収益認識の時期（一時点か一定期間か）、販売経路などから、企業の実態に応じて選ぶ
- 分解した収益とセグメント情報との関係が把握できる情報を併せて注記する（第80-11項）
- 分解情報は「収益を理解するための基礎となる情報」の一部として位置づけられる（第80-9項の構成）
- 開示は重要性を踏まえて行い、過度に細分化せず、利用者の理解に資する区分を選定する

## 契約残高の注記：債権・契約資産・契約負債の期首期末残高開示

---

- 契約残高の注記は、収益認識基準（企業会計基準第29号）の「当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報」の一部であり、第80-20項に開示項目が定められている
- 開示の柱は3つ。①顧客との契約から生じた債権・契約資産・契約負債の期首残高及び期末残高（区分表示）、②当期に認識した収益のうち期首現在の契約負債残高に含まれていた額、③契約資産及び契約負債の残高に重要な変動がある場合のその内容
- 「契約資産」（第10項）と「顧客との契約から生じた債権」（第12項）は、対価に対する権利が無条件かどうかで区別する
- 「契約負債」（第11項）は、財・サービスの移転前に対価を受け取った（又は受領期限が到来した）場合に計上する
- 重要な変動の説明では、企業結合・契約の取消・見積りの変更など、残高を動かした要因を定性・定量の両面から記載する

## 残存履行義務の開示：未充足の取引価格と認識見込時期

---

- 残存履行義務の注記は、収益認識基準（企業会計基準第29号）の「当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報」の一部であり、第80-21項に開示項目が定められている
- 開示の柱は2つ。①当期末時点で未充足（又は部分的に未充足）の履行義務に配分した取引価格の総額、②その金額を企業がいつ収益として認識すると見込んでいるかの説明（時期区分等）
- 第80-22項に実務上の便法（免除規定）がある。当初に予想される契約期間が1年以内の履行義務などは、残存履行義務の注記に含めないことができる
- 残存履行義務の注記は、長期の契約を有する事業の評価に有用な情報を提供する趣旨で導入された（第196項・第205項）
- 便法を適用する場合や、注記に含めていない変動対価がある場合は、その旨や概要を別途記載する（第80-22項・第80-23項）

## CHAPTER 10

# 業種別の実務

---

同じ基準でも、業種によって論点の重心が変わります。不動産業では、分譲の引渡時点の判定と工事進行に応じた認識の可否が中心になります。小売業では、ポイント制度・商品券・消化仕入が集中的に問題になり、いずれも履行義務の識別と本人代理人の判定に関わります。

サブスクリプションや SaaS では、月額課金と初期設定費用をどう期間配分するかが論点です。初期費用が独立した履行義務に当たらない場合、契約期間にわたって配分することになります。

## 不動産業の収益認識：分譲・工事進行・引渡時点の判断

---

- 不動産取引の収益認識は、第38項の3要件に照らして「一定の期間にわたり充足される履行義務」か「一時点で充足される履行義務」かを最初に判定する
- 完成在庫を販売する分譲（建売・分譲マンション等）は、原則として支配が移転する引渡時点で一時点認識する
- 注文者の土地上で建築する開発受託・工事契約は、第38項(2)等を満たせば一定期間にわたり進捗度（第41項・第42項）に応じて認識する
- 引渡前に受領する手付金・中間金は収益ではなく「契約負債」として計上し、支配の移転時に収益へ振り替える
- 進捗度を合理的に見積れない場合でも費用回収が見込まれるなら原価回収基準（第45項）、見積れない場合は進捗度が見積れる時点まで収益認識を行わない

## 小売業の収益認識：ポイント・商品券・消化仕入の実務

---

- 自社ポイント制度は、顧客に「追加の財又はサービスを取得するオプション」を付与するものであり、独立した履行義務として取引価格の一部を配分し、契約負債（第11項）として繰り延べる
- 配分されたポイント分は、ポイントが使用された時（または失効した時）に収益として認識する
- 商品券は、財・サービスの移転前に対価を受け取るため契約負債として計上し、商品券が使用された時に収益を認識する
- 商品券のうち将来使用されないと見込まれる部分（非行使部分）は、行使される見込みに比例して収益を認識する
- 消化仕入は、企業が本人か代理人かの判定が必要であり、代理人に該当する場合は手数料相当（純額）で収益を認識する

## サブスク・SaaSの収益認識：月額課金と初期費用の期間配分

---

- SaaS等の継続的なサービス提供は、第32項(2)・第33項により「一連の別個のサービス」を単一の履行義務として扱い、一定の期間にわたり収益を認識する
- 月額課金は、第38項(1)（履行につれて顧客が便益を享受）を満たし、契約期間にわたり期間按分して認識する
- 初期設定費用は、第34項で独立した履行義務に該当するかを判定し、該当しなければ取引価格の一部として契約期間にわたり繰り延べる
- 前受けした年額・月額は収益ではなく契約負債として計上し、サービス提供につれて収益へ振り替える
- 解約・アップグレードは契約変更（第28項から第31項）として、独立した契約か、既存契約の修正かを判定して処理する

## CHAPTER 11

# 導入・運用と経営への影響

---

収益認識基準への対応は経理部門だけで完結しません。契約単位・履行義務単位で収益を管理するには、販売管理システムや基幹システムのデータ構造そのものを見直す必要が生じます。契約資産・契約負債の残高管理、変動対価の見積りの更新、注記に必要な分解情報の集計は、手作業では回りにくい領域です。

経営の観点では、本人代理人の判定によって売上高の規模が変わり、収益の認識時期がずれることで期間損益の見え方も変わります。事業計画や業績評価指標を基準適用後の数値に合わせて組み直しておく必要があります。

監査対応では、変動対価の見積り根拠、履行義務の識別、進捗度の測定方法が指摘を受けやすい論点です。判断の過程を文書として残しておくことが、結果的に決算の負荷を下げます。

## 収益認識基準のシステム対応：情シスが押さえるべき要件

---

- 収益認識基準の5ステップモデルは、販売管理システム・会計システム・契約管理の3領域に影響する
- 最大の改修ポイントは「履行義務の管理」と「取引価格の配分」のデータ構造の整備
- 本人代理人判定の結果により売上の総額/純額表示が変わるため、マスタ設計への影響が大きい
- 変動対価や進捗度の管理は、業種・取引パターンによって必要な機能が大きく異なる

## 収益認識基準の監査対応：指摘されやすい5つの論点

---

- 監査上の指摘は「判断を伴う処理」に集中する。特に履行義務の識別と変動対価が重点項目
- 会計方針の文書化と根拠の記録が、監査対応の最も効果的な事前準備
- 本人代理人の判定は売上の総額・純額表示に直結するため、損益への影響が大きい
- 開示の網羅性チェックは最終段階で漏れやすく、期限間際の修正リスクがある

## 収益認識基準の適用が経営数値に与えるインパクト

---

収益認識基準の適用は、企業の売上高と利益率に構造的な変化をもたらします。特に「本人と代理人の判定による総額・純額表示の変更」は売上高を数十%減少させるケースもあり、KPI管理や投資家コミュニケーションに直結します。CFOとしては、適用影響の定量的把握、業績管理指標の再定義、投資家への説明準備の3点が求められます。

### 推奨アクション

- 即時対応：主要な取引パターンごとに、基準適用前後の売上高・利益率の差異分析を実施し、投資家向け説明資料を準備する
- 短期（3ヶ月以内）：売上高ベースのKPI（成長率、利益率等）について、基準変更の影響を除いた「実質ベース」の指標を設計し、社内の業績管理に反映する
- 中期（1年以内）：新規契約や契約変更時に、収益認識への影響を事前にレビューするプロセスを経理・法務・営業で連携して構築する

# 収益認識基準が事業計画に与える影響：経営企画担当者のための実務ガイド

収益認識基準（企業会計基準第29号）の適用により、売上高の定義・計上タイミング・金額の確実性が変わり、事業計画の前提そのものが再構築を求められています。経営企画担当者は、KPIの再設計、予算策定プロセスの見直し、セグメント別分析の再構成という3つの領域で対応が必要です。本記事では、基準の主要規定が事業計画にどう影響するかを整理し、具体的な対応策を提示します。

## 推奨アクション

- 即時対応：主要な事業・取引パターンごとに、収益認識基準の適用による売上高・利益率の変動額を定量的に把握する。特に本人代理人判定と計上タイミングの変更の影響を優先して分析する
- 短期（3ヶ月以内）：KPI体系を見直し、基準変更の影響を除いた「実質ベース」の指標と、新基準ベースの指標の双方を設計する。中期経営計画の過去実績を新基準ベースに組替え、成長トレンドの連続性を確保する
- 中期（1年以内）：予算策定プロセスに収益認識基準の影響を組み込む。具体的には、(a) 変動対価の見積り幅を予算に反映するルールの策定、(b) 進捗度管理とローリングフォーキャストの連動、(c) 収益の分解情報と社内管理セグメントの整合性確認プロセスの構築を行う

## 経営者のための収益開示戦略：注記が投資家評価に与える影響

---

- 収益認識基準の注記（第80項以降）は単なるコンプライアンスではなく、自社の成長性・収益構造を投資家に伝える戦略的な情報発信の場
- 収益の分解情報（第80-10項・第80-11項）は、収益を事業・地域・財/サービス区分等に分解し、事業ポートフォリオと収益の質を可視化する
- 残存履行義務に配分した取引価格（第80-20項・第80-21項）は、契約済みで未計上の将来収益（受注残）を示し、将来キャッシュ・フローの見通し＝成長性のシグナルとなる
- 契約資産・契約負債の残高（第80-20項関連）は、前受け（契約負債）の積み上がりがストック型収益の成長を示すなど、ビジネスモデルの実態を映す
- 注記事項は基準で枠組みが定められており、業界横並びでの比較可能性が高い。IR説明では、定型注記を自社のストーリーに翻訳して語ることが差別化になる

# 連結決算システム「iCAS」

収益認識基準は適用から数年が経ち、論点は「どう適用するか」から「個別取引をどう判定するか」に移っています。新しい取引形態を始めるとき、契約条件を変更するとき、この5ステップに立ち返って判定することが確実な対応につながります。

## 監査法人と共同開発

600項目を超えるエラーチェックと、100を超える連結処理パラメータをボタン1つで自動実行します。

## Excel からの移行が容易

Excel・CSV・PDF など多様なフォーマットを自動マッピングで取り込み、既存の様式を活かせます。

## ブラウザだけで運用

専用ソフトは不要。100%自社開発のため、個別のご要望にも柔軟に対応します。

株式会社インプレス 会計ソリューションアドバイザー事業部  
<https://renketsu.icas.imprex.co.jp>

