

新収益認識基準 ASC 606

(Revenue from contracts with customers)

「顧客との契約から生じる収益」適用のために
会社及び監査人等が留意すべき事項

July 2018

目次：

- ▶ 新収益認識基準（ASC 606）
 1. EOSガイドラインの役割について
 2. 新基準の概要
 3. 5ステップアプローチ
 4. 移行準備：ロードマップ
 5. サブトピック

1. EOSガイドラインの役割について

収益認識に関する会計基準が公表され、いよいよ非公開企業に対しても2018年12月15日以後に開始する事業年度の期首より適用が強制されます。

決算期が12月又は3月である会社におきましては、2019年12月期又は2020年3月期の期首より適用されることとなります。

現行の様々な業種別規程及び指針などが包括的な単一モデルへ変更されるため、実務上多くの検討課題が各会社において発生することが想定されます。

我々EOSは当該新収益認識基準の適用における見解を示し、各会社への助言、または必要に応じたサポート業務の提供を役割として考えております。

2. 新基準の概要

1) FASB（米国）/IASB（国際）の共同プロジェクト

米国 ASC 605 → ASC 606（新基準）

国際 IAS 18 → IFRS 15（新基準）

<適用時期>

非公開企業において2018年12月15日以後に開始する事業年度の期首より適用（対象会計期間：2019年12月期、2020年3月期など）

* 日本における新収益認識基準（ASC/IFRSと同等基準）

2021年（平成33年）4月1日以後開始する事業年度の期首より適用
企業会計基準第29号「収益に関する会計基準」及び
同企業会計基準適用指針第30号

2. 新基準の概要（続き）

2) 単一の包括的基準

新基準のコンセプト

・・・企業と顧客との**契約における権利と義務に焦点**

①対価を受取る権利

②商品又はサービスを提供する履行義務

* 契約による権利と義務を視点とすることで、従来の取引形態等に基づく
規程よりも収益認識を**広範囲でカバー（包括）**することが可能となる。

現行の会計基準

・・・取引を業種別及び形態別に区分し、個々の取引プロセスなど
に従って収益を認識

* 様々な収益認識規程又は指針が存在している。

2. 新基準の概要（続き）

3) 適用初年度における会社のオプション

①完全遡及アプローチ

- ・ ・ ・ ASC 250「会計上の変更及び誤謬の修正」に従って、開示される財務諸表を修正再表示する<250-10-45-5~10>。

②修正遡及アプローチ

- ・ ・ ・ 2年併記の財務諸表における比較年度（前期）財務諸表を修正しない。
- ・ ・ ・ 累積的影響額を適用初年度（当期）財務諸表における期首剰余金により調整する。
- ・ ・ ・ 適用初年度期首時点で完了していない契約についてのみ適用し、累積的影響額を算定する。

* 実務上は修正遡及アプローチを適用するケースが多いと推測される。

2. 新基準の概要（続き）

3) 適用初年度における会社のオプション（続き）

修正遡及アプローチのイメージ

2017年 12月期	2018年 12月期	2019年12月期 適用年度
	< 契約A >	
<	契約B	>
<	契約C	>

契約A及びBは、適用年度の期首以前に契約が完了しているため2018年12月期の期首における累積的影響額を算定する必要がない。

契約Cは、適用年度期首時点で未だ契約が完了していないため新基準を遡及的に適用し累積的影響額を算定する必要がある。

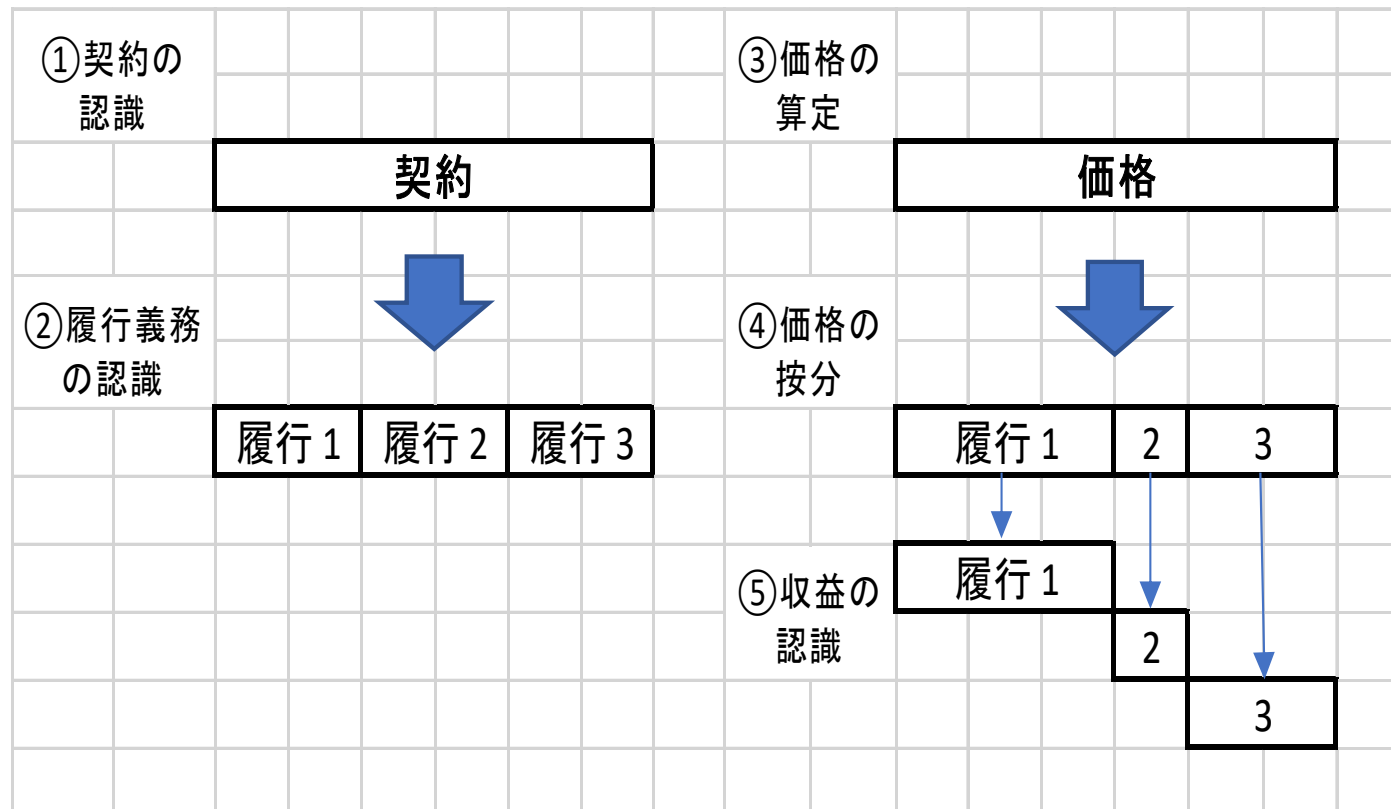
3. 5ステップアプローチ

包括的収益認識モデル

- ① ステップ1：顧客との契約を識別
(Identify the Contract with a Customer)
- ② ステップ2：契約における履行義務を識別
(Identify the Performance Obligations)
- ③ ステップ3：取引価格の算定
(Determine the Transaction Price)
- ④ ステップ4：取引価格の各履行義務への按分
(Allocate the Transaction Price to the Obligations)
- ⑤ ステップ5：各履行義務の充足時点の認識
(Recognize Revenue)

3. 5ステップアプローチ（続き）

5ステップアプローチのイメージ：



3. 5ステップアプローチ（続き）

ステップ1：顧客との契約を識別

契約とは：下記全ての要件を充足<606-10-25-1>

- 当事者の承認・合意<Approval>
- 当事者権利の識別<Rights>
- 支払条件の識別<Payment Terms>
- 経済的実質の存在<Commercial Substance>
- 対価の回収可能性<Collectability>

* 契約とは、書面に限らず口頭又は商慣習も含めた当事者間の合意を意味する。

ただし、書面契約に対して口頭により別条件を提示した場合には、原則として書面が重視される可能性が高いと思われる。

3. 5ステップアプローチ（続き）

ステップ1：顧客との契約を識別（続き）

契約の結合とは：下記いずれかの要件を充足<606-10-25-9>

- パッケージ契約
- 契約対価の相互依存性
- 複数契約における単一履行義務

* 複数の契約が存在し、1つの契約対価が他の契約で支払われる対価に依存して変更される場合、個々の契約対価は**独立販売価格**とみなされず当該複数契約を結合しなければならない。

* 同一の顧客に対してほぼ同時に複数契約が締結されている場合、契約結合の要否について検討することが要求される。ただし、**別々に契約を締結した当事者間の意思又は意図**を吟味することが必要であると思われる。

3. 5ステップアプローチ（続き）

ステップ2：契約における履行義務を識別

ステップ1で識別された契約内における履行義務を会計的視点により分類

別々の履行義務：下記要件を全て充足＜606-10-25-14＞

- 財又はサービスの区分
 - ・ ・ ・ 顧客が財又はサービスからの便益を単独で得ることが可能であること
- 約束の区分
 - ・ ・ ・ 財又はサービスを顧客へ移転する約束が契約内で他の約束と明確に区分できること

* 履行義務の識別は、最終的に会社の収益計上額及び計上時期に影響を与える重要なステップである。

3. 5ステップアプローチ（続き）

ステップ3：取引価格の算定

財又はサービスの提供により受取る対価の算定

対価算定の検討要素：＜606-10-32-2～27＞

- 変動対価（値引き、業績ボーナス、インセンティブ、ペナルティなど）
- 現金以外の対価（株式、労務、その他資産など）
- 貨幣の時間価値（契約期間1年以上など）
- 顧客への支払対価（リベート、クーポンなど）

* 取引価格は、実行された商取引から生じる会社が受取る権利の算定であり、不確定要素を排除することが必要である。また、対価の回収可能性が契約の要件になっているため、貸倒見込額はそもそも価格算定の考慮対象外である。

3. 5ステップアプローチ（続き）

ステップ4：取引価格の各履行義務への按分

ステップ2で識別された履行義務の評価

ステップ3で算定された取引価格を各履行義務の独立販売価格の比率により
按分：〈606-10-32-31〉

- * 独立販売価格（Standalone Selling Price）とは、財又はサービスを他の類似した顧客へ独立的に販売する場合の価格であり客観的に観察可能な価格をいう。独立販売価格が観察可能でない場合は、当該価格を見積らなければならない。
- * 取引価格の履行義務への按分は契約開始時点で実施され、その後独立販売価格が変更されても按分の見直しは実施されない。

3. 5ステップアプローチ（続き）

ステップ5：収益の認識／履行義務の充足時点

識別された履行義務の充足時点を評価

一時点での充足、または一定期間での充足

一定期間での充足：下記いずれかの要件を充足<606-10-25-27>

- 会社の履行義務充足と共に顧客が便益を受ける。
- 会社の履行義務充足と共に顧客の資産が創造される。
- 会社の履行義務充足により創造される資産が顧客以外に転用できず、かつ、会社が支払いを受ける権利に法的拘束力がある。

* 上記以外是一時点て収益を認識することになる。

対象となる主な業種又は取引は、工事契約及び受注制作ソフトウェアなどである。

3. 5ステップアプローチ（続き）

ステップ5：収益の認識／履行義務の充足時点

一定期間での充足（続き）

一定期間に収益を認識するために履行義務充足の進捗度を測定する必要がある。

履行義務充足の進捗度測定：〈606-10-25-33〉

- インプット法
 - ・ ・ ・ 履行義務充足のために予想されるインプット全体に占める割合を基準として収益を認識（発生したコスト、消費した労働時間、機械の使用時間など）
- アウトプット法
 - ・ ・ ・ 顧客へ移転した価値の直接的な測定に基づき収益を認識（達成した成果の評価又はマイルストーンなど）

3. 5ステップアプローチ（続き）

ステップ5：収益の認識／履行義務の充足時点（続き）

一時点での充足における検討要素：〈606-10-25-30〉

- 会社が顧客に対して支払要求の権利を保有
- 顧客が資産の法的所有権を所有
- 会社が資産の物理的な占有を顧客へ移転
- 顧客が資産所有に係る重要なリスクと経済的価値を保有
- 顧客の承認（資産の検収）

* 出荷基準による収益認識を継続適用することが困難となる可能性がある。

“支配の移転”が実質的にどの時点で実現しているかを実務上慎重に検討することが必要となる。

4. 移行準備：ロードマップ

導入にあたって考慮すべきロードマップ（参考）

①現状及び新基準における収益認識の差異分析（GAP Analysis）

- ・ 現在適用している収益認識に関する会計方針及び売上取引フローの把握
- ・ 新基準に基づく会計方針及び売上取引フローの分析
- ・ 上記における差異分析、および損益影響額の見積り

②対応の検討及び移行計画の策定（Planning）

- ・ 認識された差異の検討、および金額的重要な差異のリストアップ
- ・ 新基準適用の詳細計画を策定

4. 移行準備：ロードマップ（続き）

導入にあたって考慮すべきロードマップ（参考）（続き）

③移行プロジェクトの実施（Main Project）

- ・ リストアップされた差異の重要性評価及び分析
- ・ 収益認識に関する会計方針の検討
- ・ 関連取引に係る業務プロセス及び内部統制の検討
- ・ 財務諸表注記及び開示等の検討
- ・ 会計及び販売システム等の開発又は変更の検討

④ASC 606の仮適用（Simulation）

- ・ 各項目のアップデート又は確定

⑤最終フォローアップ

4. 移行準備：ロードマップ（続き）

導入におけるその他留意事項

- **会計監査人との協議**
 - ・ ・ ・ 移行準備の段階から会計監査人との協議を速やかに実施することが必要である。
- **税務への影響**
 - ・ ・ ・ 当該収益認識基準の適用による税務への影響を会社で検討、又は外部専門家である会計士又は税理士に確認することが必要である。
- **社内研修の実施**
 - ・ ・ ・ 社内業務フロー等の変更に関して社内又は外部講師による研修を実施し、新基準適用後における業務の円滑化を画策する必要がある。

5. サブトピック (参考)

- 顧客の検収
- 製品保証
- 本人又は代理人
- 金型
- 返品権利付き販売
- 買戻し契約
- 委託販売
- 未出荷販売
- 返金不能の前払手数料 (アップフロントフィー)
- ライセンスの供与

5. サブトピック（参考：続き）

<顧客の検収>：606-10-55-85～88

- 収益を認識するための要件に顧客の承認（Acceptance）がある（606-10-25-30）。
 - 顧客の承認は、顧客による資産の支配獲得を意味する。
 - 顧客の支配獲得は、資産の検収時点と解釈される。
 - 顧客の検収とは、資産が合意された仕様に従っていることを意味する。
 - 一般的に顧客の検収は、資産が顧客の手元に到着して実施されるため、収益も出荷基準ではなく到着・検収基準が合理的と解釈される。
 - ただし、顧客の検収以前に合意された仕様に従っていることが明らかな場合、出荷基準での収益認識も容認できる可能性がある。
- * 輸送中の損失を会社が負担する場合は、出荷基準での収益認識を慎重に検討する必要がある。
- * 事前に検収された機器販売は、出荷時において機械販売代金を収益計上できる可能性がある。
- ただし、据付完了により顧客検収とみなされる場合は、出荷基準の収益計上はできない。
- 据付けが分離された履行義務であるかを検討する必要がある。

5. サブトピック（参考：続き）

<製品保証>：606-10-55-30～35

- 顧客への追加サービスとみなされる製品保証を履行義務として認識する。
 - 顧客が保証を購入する選択権を有している場合は、追加サービスとみなされる。
 - 保証対象期間が通常の商習慣以上である場合は、追加サービスと解釈される可能性がある。
 - 商慣習又は法律等で要求される保証は、合意された仕様を保証するのみであり追加サービス（履行義務）ではない。
 - 保証が履行義務でない場合、引当金の検討が必要である。
- * 販売後、無料の研修サービス又はメンテナイスプランの提供などは、追加サービスとして別途履行義務が存在するかを検討する必要がある。

5. サブトピック（参考：続き）

<本人又は代理人>：606-10-55-36～40

- ・ 本人であれば収益を総額で計上し、代理人であれば純額で計上される。
- ・ 本人又は代理人の判断について5つの指標を示している。ただし、指標は要件ではなく総合的な判断が要求される。
 - ・ 履行義務の主たる責任者であるか？
 - ・ 在庫リスクを有しているか？（無形資産の所有権・リスク判断に留意）
 - ・ 価格裁量の権利を有しているか？
 - ・ 対価は手数料形式であるか？
 - ・ 顧客信用リスクを負っているか？
- * 資産の所有権が会社へ移転する場合、本人とみなされる可能性が高い。ただし、直送販売のように瞬間的な所有権の移転については、代理人の可能性が高い。
- * 本人又は代理人の判定は、それぞれの履行義務において検討されるべきである（顧客への設備設計販売における、設計は外注、製造は会社のケースなど）。

5. サブトピック（参考：続き）

<金型>：金型製作と部品供給の契約

- ・ リース基準の適用対象であるか検討が必要である。
 - ・ 金型の所有権が自動車メーカーへ移転する場合はASC 606の適用対象となる。
 - ・ 金型製作契約と部品供給契約が単一契約であるかを検討する(Step 1)。
 - ・ 両契約の履行義務が区分できるかを検討する(Step 2)。
- * 金型製作の対価（利益）及び部品供給による利益が相互依存している場合は、両契約の価格は連動しており結合した単一契約と考える(Step 1)。ただし、部品供給契約において供給数量が確約されていない等の不確定事項がある場合、部品供給の契約自体が成立しているかについて検討が必要と考える。
- * 金型の所有権が移転され自動車メーカーが他部品メーカーへ当該金型を持ち込み部品供給を依頼できる状況であれば、金型からの便益を受けることが可能であるため履行義務は分離していると考え(Step 2)。また、当該ケースにおける金型の収益は自動車メーカーへ所有権が移転した時点で認識することになると考える。

5. サブトピック（参考：続き）

<返品権付販売>：606-10-55-22～29

- 返品権とは、対価の返金、値引き、または製品の交換を顧客に付与した権利である。
- 合理的に確実でない金額は収益認識できない（販売数量が未確定の契約）。
- 返品を見積り売上計上額の修正及び返品債務を計上する必要がある。

（借）売上 （貸）返品債務

- 上記に加え、返品される資産を見積り計上する必要がある。

（借）資産 （貸）売上原価

- * 同種、同質、等価などの交換は、当該基準の適用対象とならない。
- * 欠陥製品の交換などは、製品保証の対象になると考えられる。
- * 現行、実務で適用される返品に関する引当金との検討が必要と考える。

5. サブトピック（参考：続き）

＜買戻し契約＞：606-10-55-66～78

- 買戻し契約は、先渡契約、コールオプション、プットオプションに分類される。
- 先渡契約は、会社が資産を買戻す義務をいう。
- コールオプションは、会社が資産を買戻す権利をいう。
- プットオプションは、会社が顧客の要求により資産を買戻す義務をいう。

* 先渡契約及びコールオプションは、顧客が資産を支配しておらず、便益獲得が制限されているため収益を計上できない（リース又は融資として会計処理）。

* プットオプションは、パターンにより会計処理が異なる。

パターン	販売価格と買戻し価格	顧客が買戻し要求する重大なインセンティブ	会計処理
1	販売＞買戻	あり	リース
2	販売＞買戻	なし	返品権付販売
3	販売＜買戻＞市場価値	—	資産担保の融資
4	販売＜買戻＜市場価値	なし	返品権付販売

5. サブトピック（参考：続き）

<委託販売>：606-10-55-79～80

- 委託契約は資産の支配移転がないため収益を計上することができない。
- 委託業者が顧客へ資産の支配を移転した時点で収益計上する。

<未出荷販売>：606-10-55-81～84

- 未出荷販売は、条件を満たさない限り資産の支配移転が認められないため収益を計上することができない。
- 条件とは：
 - * 未出荷の合理的な理由（顧客からの要求）がある。
 - * 会社在庫との明確な区分されている。
 - * 顧客へのお荷準備ができている。
 - * 他の顧客へ転売することができない。

5. サブトピック（参考：続き）

<返金不能の前払手数料>：606-10-55-50～53

- 返金不能の前払手数料は、履行義務充足時に収益が認識される。
- *ただし、契約上の資産又はサービスの移転に関連する場合は、一括して収益を計上することが可能であるか検討する余地がある。
- *また、契約更新手数料がある場合は類似の検討が必要である。

<ライセンス>：606-10-55-54～65

- ライセンスは、知的財産へのアクセス権利、または知的財産を使用する権利に分類される。
- 知的財産のアクセス権は、履行義務の進捗に応じて収益を認識する。
- 知的財産の使用権は、使用権を提供した一時に収益計上される。
- *会社の活動が知的財産へ影響し、かつ、顧客はプラス・マイナス双方の影響を受ける場合
(アクセス権：一定期間での収益計上)

お問合せ：

新収益認識基準に関するお問合せ、ご質問等は下記担当者まで日本語でご連絡ください。

Hiroshi Muto 武藤 博 (Managing Partner)

Hmuto@eosllp.com

Masanobu Tsuchiya 土屋 雅庸 (Audit Partner:MI/CH & Marketing Director)

Mtsuchiya@eosllp.com

Kenichi Yajima 矢島 賢一 (Audit Partner:NJ & QC Director)

Kyajima@eosllp.com

Yasuka Kotani 小谷 康嘉 (Audit Partner:NJ) Ykotani@eosllp.com

Fuminori Matsubara 松原 史典 (Audit Partner:LA) Fmatsubara@eosllp.com

Wataru Ito 伊藤 航 (ASC 606 Project Leader:HI) Wito@eosllp.com

免責事項：

本資料は、ASC 606に関する概要及び現時点における簡易的な解釈について述べたものであり、本資料により専門的なアドバイス又はサービスを提供するものではありません。また本資料に依拠した判断により被った損失に対してEOS会計事務所は一切の責任を負いません。