

あずさ監査法人

IFRS 基礎講座

IAS第11号／第18号 収益

IFRS基礎講座 「収益」のモジュールを始めます。

このモジュールには、IAS第18号「収益」およびIAS第11号「工事契約」に関する解説が含まれます。

これらの基準書は、IFRS第15号「顧客との契約による収益」の適用開始により、廃止されます。

Contents

Part 1

- 収益とは？
- 取引の識別
- カスタマー・ロイヤルティ・プログラム
- 収益の測定

Part 2

- 物品の販売
- サービスの提供
- 信頼性のある見積り
- 進捗度の測定
- 利息、ロイヤルティ、配当
- 総額表示と純額表示
- 本人・代理人の判定

パート1では、収益に関連する取引の識別を中心に解説します。

パート2では、収益の認識規準を中心に解説します。

Contents

Part 3

- 工事契約とは？
- 契約の識別
- 工事契約収益の測定
- 工事契約収益・費用の認識規準
- 信頼性のある見積り
- 予想損失

パート3では、工事契約について解説します。



収益

Part 1

基礎講座シリーズは、一般的な参考情報の提供のみを目的とし、IFRSの規定のうち一般的に重要と考えられるものを抜粋して作成しています。

IFRSの適用にあたっては基準書の原文をご参照ください。また、個別の事象に関するアドバイスが必要な場合は、適切な専門家にご相談ください。

収益とは？

収益

持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす
一定期間中の企業の通常の活動過程で生じる経済的便益の総流入

- 物品の販売
- サービスの提供
- 利息、ロイヤルティ、配当



「収益」に該当

- 有形固定資産の売却から
生じる利得
- 消費税など、第三者の
ために回収する金額



「収益」に該当しない

収益とは、持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす、一定期間中の企業の通常の活動過程で生じる経済的便益の総流入をいいます。

物品の販売、サービスの提供、貸付金から生じる利息、提携先からのロイヤルティ、投資先からの配当などが、収益に該当します。

他方、有形固定資産の売却から生じる利得は、通常の活動過程で生じるものではないため、収益に該当しません。

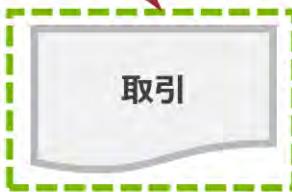
また、消費税など、第三者のために回収する金額は、持分の増加をもたらすものではないため、収益に該当しません。

取引の識別

通常

取引ごとに

収益



取引の単位が経済的実質を表さない場合

複数の取引を結合

一連の取引を全体として
考えないと経済的実質が
理解できない場合



単一の取引を分割

単一の取引が複数の識別可能な
構成部分から構成される場合
例) カスタマー・ロイヤルティ・プログラム



取引の実質を反映するように収益認識の単位を決定

収益は、通常、取引ごとに個々に認識されます。

しかし、中には取引の単位が経済的実質を表さない場合もあります。

一連の取引を全体として考えないと経済的実質が理解できない場合には、複数の取引を結合して収益認識の単位とします。

他方、単一の取引が複数の識別可能な構成部分から構成される場合には、その取引を分割して、個々の構成部分を収益認識の単位とします。

収益を適切に認識するためには、このように、取引の実質を反映するように収益認識の単位を決定する必要があります。

例えば、単一の取引を分割する例として、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムがあげられます。

カスタマー・ロイヤルティ・プログラムとは？

カスタマー・ロイヤルティ・プログラム

物品やサービスを購入した顧客が、さらに物品やサービスを購入するインセンティブとして、企業が顧客に**特典クレジット**を与えるプログラム



マイレージ

買い物の
ポイント

- 特典クレジットが**販売取引の一環として**顧客に付与され、かつ
- 将来、**物品やサービスと、無償または割引価格で交換できる**

販売取引を
分割して認識

カスタマー・ロイヤルティ・プログラムとは、物品やサービスを購入した顧客が、さらに物品やサービスを購入するインセンティブとして、企業が顧客に特典クレジットを与えるプログラムをいいます。

例えば、飛行距離に応じて付与されるマイレージや、購入金額に応じて付与される買い物のポイントなどが、これにあたります。

特典クレジットが、販売取引の一環として顧客に付与され、かつ、将来、物品やサービスと、無償または割引価格で交換できるものである場合は、販売取引を分割して認識する必要があります。

カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの会計処理

- 特典クレジットが販売取引の一環として顧客に付与され、かつ
- 将来、物品やサービスと、無償または割引価格で交換できる

販売取引を
分割して認識

特典クレジット付与の原因である取引

分割

引き渡した物品やサービス

特典クレジット

認識要件を満たした時点で
収益を認識する

義務を履行するまで
収益の認識を繰り延べる

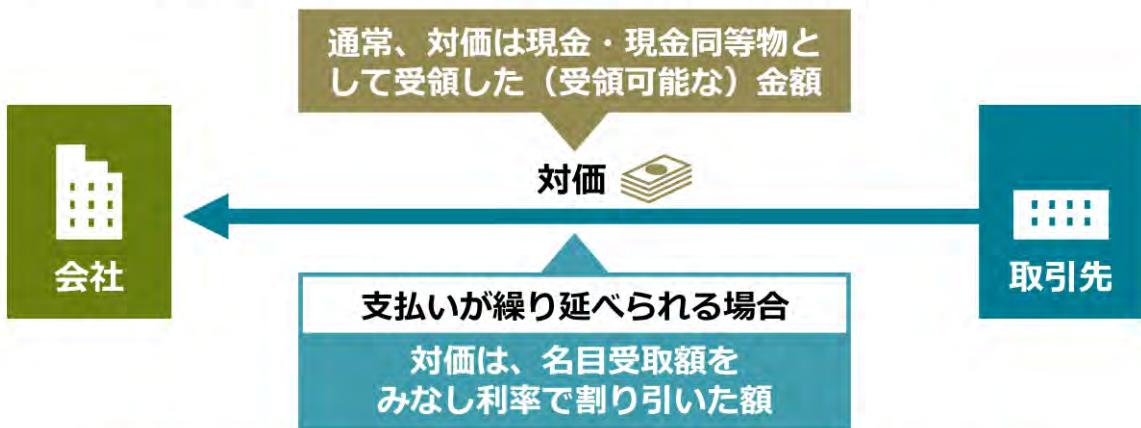
このような取引においては、特典クレジットを付与する原因である取引を、引き渡した物品やサービスに関する部分と、特典クレジットに関する部分とに分割します。

引き渡した物品やサービスに関する部分は、認識要件を満たした時点で収益を認識します。

特典クレジットに関する部分は、その特典クレジットに関する義務を履行するまで、収益の認識を繰り延べます。

収益の測定

受領した対価（受領可能な対価）の**公正価値**により、測定する



割引後の金額と名目受取額との差額は、利息収益として認識

収益は、受領した対価、または受領可能な対価の公正価値により、測定します。

通常、対価は、現金または現金同等物として受領した金額、または受領可能な金額です。

ただし、対価の支払いが繰り延べられる場合には、対価は名目受取額をみなし利率で割り引いた額として測定されます。

割引後の金額と名目受取額との差額は、利息収益として認識します。



収益

Part 2

基礎講座シリーズは、一般的な参考情報の提供のみを目的とし、IFRSの規定のうち一般的に重要と考えられるものを抜粋して作成しています。

IFRSの適用にあたっては基準書の原文をご参照ください。また、個別の事象に関するアドバイスが必要な場合は、適切な専門家にご相談ください。

物品の販売

物品の販売における収益の認識規準

物品の所有に伴う
重要なリスク
および
経済価値を
買手に移転した

継続的な
管理上の関与や
実質的な支配を
保持して
いない

信頼性を
もって
収益の額を
測定できる

取引に
関連する
経済的便益が
企業に
流入する
可能性が高い

信頼性を
もって
原価を
測定できる

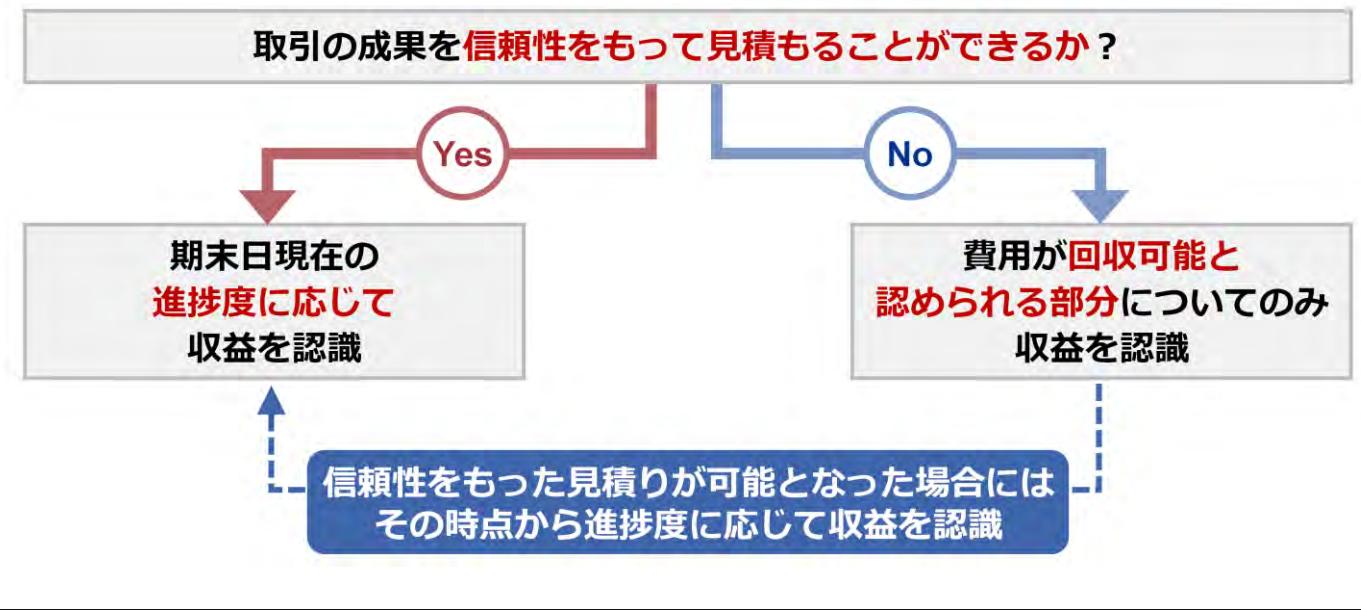
5つの条件 すべて を満たすことが求められる

物品の販売における収益を認識するに際しては、

- 物品の所有に伴う重要なリスク、および経済価値を買手に移転した
- 販売された物品に対して、継続的な管理上の関与や実質的な支配を保持していない
- 信頼性をもって収益の額を測定できる
- 取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高い
- 信頼性をもって原価を測定できる

という、5つの条件すべてを満たすことが求められます。

サービスの提供



サービスの提供においては、取引の成果を信頼性をもって見積もることができるかにより、収益認識の方法が異なります。

信頼性をもって測定できる場合には、期末日現在の進捗度に応じて収益を認識します。

他方、信頼性をもって測定できない場合には、費用が回収可能と認められる部分についてのみ、収益を認識します。

信頼性をもった見積りが可能となった場合には、その時点から進捗度に応じて収益を認識します。

信頼性のある見積り

取引の成果を信頼性をもって見積もることができるか？

収益の額を
信頼性をもって
測定できる

経済的便益が
企業に流入する
可能性が高い

期末日において
進捗度を
信頼性をもって
測定できる

発生済みの原価
および
取引の完了までに
将来要する原価を
信頼性をもって
測定できる

4つの条件 すべて を満たす必要がある

それでは、サービスの提供に関する取引の成果を信頼性をもって見積もることができる、とは、どのような状況をさすのでしょうか。

- 収益の額を、信頼性をもって測定できる
- 経済的便益が企業に流入する可能性が高い
- 期末日において進捗度を信頼性をもって測定できる
- 発生済みの原価および取引の完了までに将来要する原価を、信頼性をもって測定できる

という4つの条件すべてを満たす必要があります。

進捗度の測定

適切な進捗度の測定方法は、取引の性質により異なる

アウトプット
を参照

提供したサービスを調査し、進捗度を測定する方法

現時点までに提供したサービスが、提供しなければならないサービスの全体に占める割合により、測定する方法

インプット
を参照

現時点までに発生した原価が、その取引の見積総原価に占める割合により、測定する方法

など

アフターサービスのように、特定の期間にわたり不確定な回数の行為により実行される取引は、実務上、定額法で収益を認識

適切な進捗度の測定方法は、取引の性質により異なります。

例えば

- 提供したサービスを調査し、進捗度を測定する方法
- 現時点までに提供したサービスが、提供しなければならないサービスの全体に占める割合により、測定する方法
- 現時点までに発生した原価が、その取引の見積総原価に占める割合により、測定する方法
- などが考えられます。

提供したサービスに基づく方法は、アウトプットを参照するのに対し、発生した原価に基づく方法は、インプットを参照するという違いがあります。

なお、アフターサービスのように、特定の期間にわたり不確定な回数の行為により実行される取引は、実務上、定額法で収益を認識します。

利息、ロイヤルティ、配当

利息

実効金利法により
認識

ロイヤルティ

契約の実質に従い
発生基準で認識

配当

支払いを受ける
権利が確定したときに
認識

認識規準

- 経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、
- 収益の額を信頼性をもって測定できる場合

利息、ロイヤルティ、配当による収益は、経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、収益の額を信頼性をもって測定できる場合に認識します。

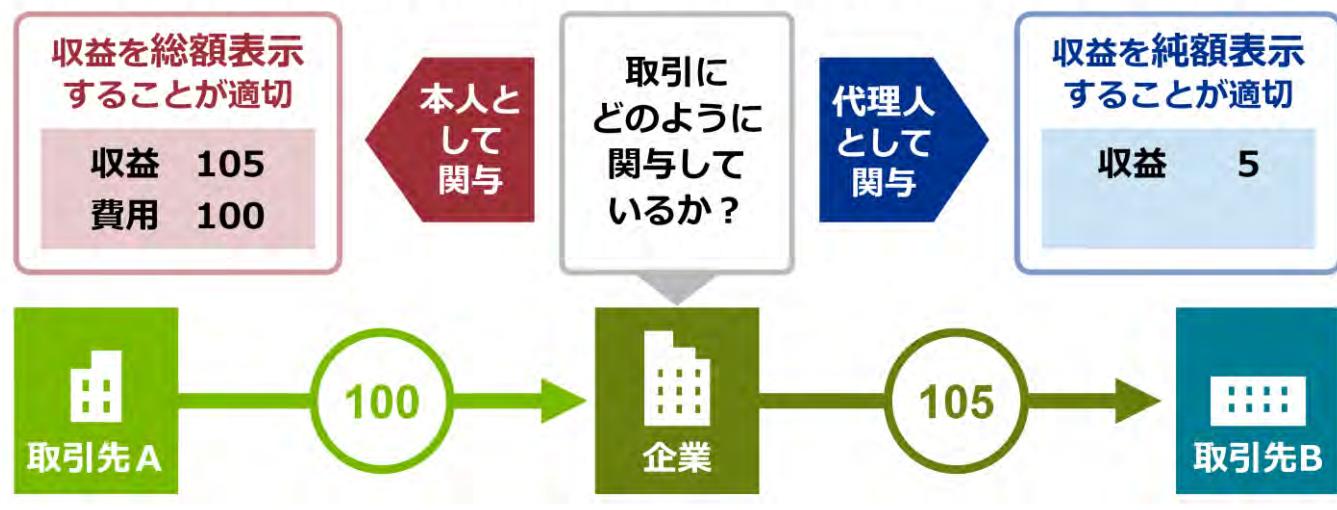
利息は、実効金利法により、収益を認識します。実効金利法については、「金融商品」のモジュールで解説します。

ロイヤルティは、契約の実質に従い発生基準で認識します。

配当は、支払いを受ける権利が確定したときに認識します。

総額表示と純額表示

取引の中には、対価の総額を収益として表示することが適切でないケースがある



取引の中には、対価の総額を収益として表示することが適切でないケースがあります。

例えば、企業が取引先A社から100で取得した商品を、取引先B社に105で譲渡する取引を行ったとします。

企業が、この取引にどのように関与しているかを検討した結果、本人として関与している場合には、収益を総額表示することが適切です。

他方、企業が代理人としてその取引に関与している場合には、収益を純額で表示することが適切です。

本人・代理人の判定

本人であることを示す特徴

- **物品やサービスを提供することや、仕様を満たすことについて、第一義的な責任を負っている**
- **在庫リスクを負っている**
- **価格設定に関する裁量権を有している**
- **顧客に対する売掛債権について与信リスクを負っている** など

本人であることを示す特徴には、

- 物品やサービスを提供することや、仕様を満たすことについて、第一義的な責任を負っている
- 輸送や返品などの際に、在庫リスクを負っている
- 価格設定に関する裁量権を有している
- 顧客に対する売掛債権について、与信リスクを負っている

ことなどが含まれます。



収益

Part 3

基礎講座シリーズは、一般的な参考情報の提供のみを目的とし、IFRSの規定のうち一般的に重要と考えられるものを抜粋して作成しています。

IFRSの適用にあたっては基準書の原文をご参照ください。また、個別の事象に関するアドバイスが必要な場合は、適切な専門家にご相談ください。

工事契約とは？

工事契約

単一の資産、もしくは、複数の資産の結合体の建設工事のために
特別に交渉される契約

開始から完了まで、長期にわたるケースがある

工事契約収益と原価を、関連する会計期間に適切に配分することが必要

単一の資産

- 建物
- 橋
- など

複数の資産の結合体

- 工場
- 複合商業施設
- など

工事契約とは、単一の資産、もしくは、設計、技術、機能、または最終的な目的や用途が密接に相互に関連、または相互に依存している、複数の資産の結合体の建設工事のために、特別に交渉される契約をいいます。

単一の資産の例としては、建物や橋などがあります。

複数の資産の結合体の例としては、工場や複合商業施設などがあります。

工事契約は、請負業務の開始から完了するまで、長期にわたるケースがあります。

そのため、工事契約収益と原価を、関連する会計期間に適切に配分することが必要となります。

契約の識別

通常

工事契約ごとに

収益



契約の単位が経済的実質を表さない場合

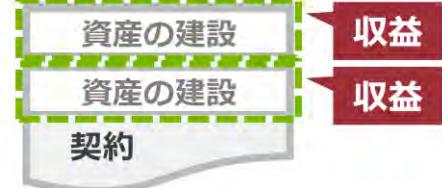
一群の契約を結合

一括して取り決められ
非常に密接に相互関連
同時または連続的に進行



単一の契約を分割

個別の見積書
個別の取決め
原価と収益が区分



収益は、通常、工事契約ごとに個々に認識されます。

しかし、中には契約の単位が経済的実質を表さない場合もあります。

一群の契約が一括して取り決められ、非常に密接に、相互に関連しており、同時または連続的に進行する場合には、一群の契約を結合し、単一の工事契約として収益を認識します。

他方、単一の契約が多数の資産を対象としている場合、個々の資産に対し個別の見積書が提示され、個々の資産について個別に取決めがされており、個々の資産の原価と収益が区分できる場合には、契約を分割して、個々の資産の建設を収益認識の単位とします。

工事契約収益の測定

工事契約収益

=

工事契約で合意された
当初の収益額

+

その後の契約変更、
クレーム、報奨金

受領した対価（受領可能な対価）の
公正価値により測定



会社



発注者

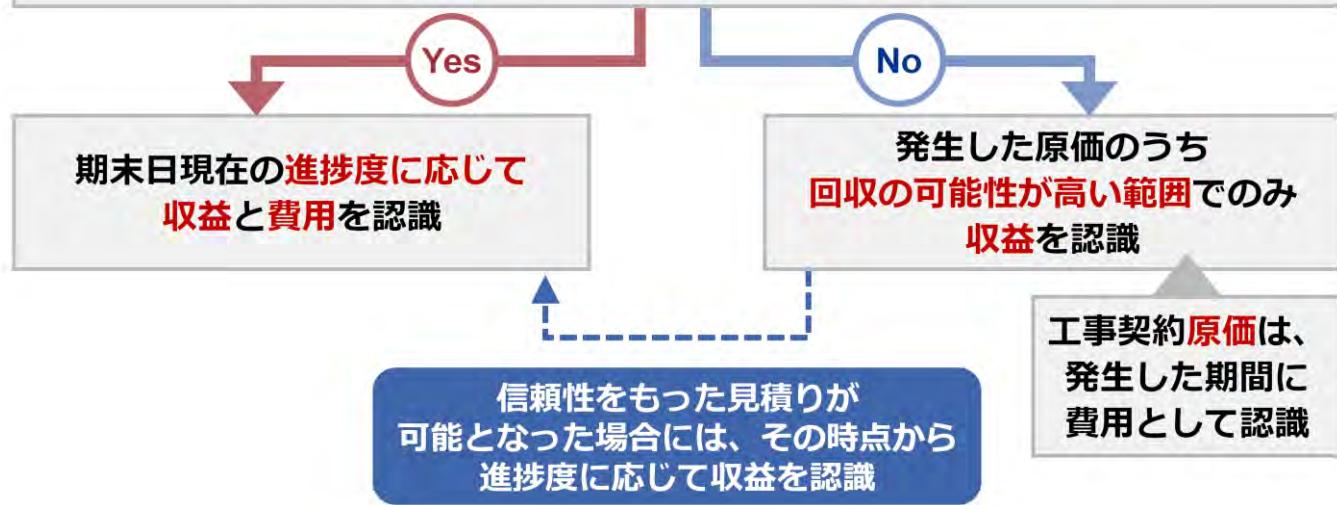
- 収益となる
可能性が高く、かつ
- 信頼性をもって
測定できる

工事契約収益は、工事契約で合意された当初の収益額と、その後の契約変更、クレームおよび報奨金のうち、収益となる可能性が高く、かつ、信頼性をもって測定できるものの合計額をいいます。

工事契約収益は、受領した対価または受領可能な対価の公正価値により測定します。

工事契約収益・費用の認識規準

工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができるか？



工事契約においては、工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができるかにより、収益認識の方法が異なります。

信頼性をもって見積もることができる場合には、その契約の期末日現在の進捗度に応じて、収益と費用を認識します。

他方、信頼性をもって見積もることができない場合は、発生した原価のうち回収の可能性が高い範囲でのみ、収益を認識します。

また、工事契約原価は、発生した期間に費用として認識します。

信頼性をもった見積もりが可能となった場合には、その時点から進捗度に応じて収益を認識します。

信頼性のある見積り

工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができるか？

工事契約収益が固定価格の場合

- 収益の合計額を信頼性をもって測定できる
- 経済的便益が流入する可能性が高い
- 完了までに要する工事契約原価と、期末日現在の進捗度の両方が、信頼性をもって測定できる
- 工事契約総原価のうち、実際に発生した金額を明確に識別でき、かつ、信頼性をもって測定できる

工事契約収益がコスト・プラスの場合

4つの要件を満たす

それでは、工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができるとは、どのような場合をいうのでしょうか。

工事契約収益が固定価格の場合は、

- 収益の合計額を信頼性をもって測定できる
- 経済的便益が流入する可能性が高い
- 契約の完了までに要する工事契約原価と、期末日現在の進捗度の両方が信頼性をもって測定できる
- 工事契約総原価のうち、実際に発生した金額を明確に識別でき、かつ、信頼性をもって測定できる

という4つの要件を満たすときに、信頼性をもって見積もることができます。

信頼性のある見積り

工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができるか？

工事契約収益が固定価格の場合

工事契約収益がコスト・プラスの場合

- 経済的便益が流入する可能性が高い
- 個別に支払われるかにかかわらず、その契約に帰属する原価を明確に区別でき、かつ、信頼性をもって測定できる

2つの要件を
満たす

他方、工事契約収益がコスト・プラス、すなわち、原価に一定率または一定額の報酬を加えたものである場合、

- 経済的便益が流入する可能性が高い
- 個別に支払われるかにかかわらず、その契約に帰属する原価を明確に区別でき、かつ、信頼性をもって測定できる

という2つの要件を満たすときに、信頼性をもって見積もることができます。

予想損失



- 予想損失はただちに費用として認識する
- 見積りに変更が生じた場合、その影響は変更が生じた期の純損益で認識する

工事契約総原価が工事契約総収益を超過する可能性が高いときは、予想損失をただちに費用として認識します。

見積りに変更が生じた場合、その影響は変更が生じた期の純損益で認識します。

これで、収益の解説を終わります。

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2015 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.