

収益認識のポジション・ペーパー記載術

第②回

契約変更と一定の期間にわたり充足される履行義務

高田康行 太陽有限責任監査法人 公認会計士

回	内容(第3回以降は予定)	
第1回	変動対価	第3回 ライセンスの供与
第2回	契約変更と一定の期間にわたり充足される履行義務	第4回 有償支給と出荷基準

本連載では、ポジション・ペーパーの構成を12項目で定義する（第1回参照）。そして、収益認識の主要論点をピックアップして、この12項目での記載を試みる。なお、本文中、意見にわたる部分は筆者の私見である。

I 内部統制の5類型と統制上の要点 (キーコントロール)

故きを温ねて新しきを知る。収益認識基準への対応は、新たな会計基準の導入であり、決算・財務報告プロセスに係る内部統制の対象にはかならない。そこで、収益認識基準のポジション・ペーパーの記載を検討するうえで役立つ知見やノウハウを求めて、内部統制報告制度（いわゆるJSOX）対応での経験を振り返ってみる。「内部統制報告制度に関する事例集」（2011年3月金融庁総務企画局）が参考になる（※下線は筆者）。

1 高リスクの特定

（事例3-2） リスクの分析と評価

【概要】 リスクの分析と評価を行う際には、特に重要なリスク（高リスク）の特定に重点を置き、メリハリの利いた評価を実施。

この事例では、「特に重要なリスク（高リスク）の特定」の際に考慮すべき、質的重要性が高い要素として、不確実性が高い取引、見積り

や予測の要素および非定型・不規則な取引などを、事例の詳細説明で挙げている。ただ「質的重要性」といっても、ピンとこない読者も多いであろう。そこで対応する内部統制との関係、つまり、内部統制対応後の残余リスク視点で捉えてみる。そうすると理解しやすい。

たとえば、見積りや予測の要素があったとしても、定型化（内部統制対応の1つ）できるものは存在する（過去の実績等に基づき価格引下げを行うという「仮定」が成り立つ場合で、実績率に基づき価格引下げを見積る場合等）。また、そもそも反復継続される企業取引を前提とした場合、効率性を考慮すれば定型化が求められる。したがって、定型化できない非定型的な要素を特定して対応することが重要になる。「特に重要なリスク（高リスク）の特定」は、「定型化できない非定型的な要素の特定」とまとめることができる。

2 選定過程の記録・保存

（事例3-3） 統制上の要点の選定

【概要】 統制上の要点の選定過程を記録・保存することにより、翌年度における統制上の要点の見直しに影響を与える事象を効果的かつ効率的に把握。

結論だけでなく、その検討過程が重要なことは、少し想像力を働かせれば、容易に察しが付く。一時的ではなく、継続的な対応が求められる

る場合、一旦結論を出せば、それで終了するわけではない。むしろ、結論は、限られた情報や一定の「仮定」に基づく判断で、暫定的な結論である可能性もある。そうであれば、その結論を継続的に見直していくことが重要であり、結論を導く過程で検討した事項を記録・保存し、その変更がないか、企業グループの内外で新たに考慮すべき事項は発生していないか、を検討する必要がある。

会計処理方針を決定する際に、そこで終わらず、継続的に、正しく適用していくための「統制上の要点」、いわゆるキーコントロールも検討し選定する。そして、会計処理方針の決定過程およびキーコントロールの選定過程をあわせて、記録・保存できればより望ましいであろう。その試みが、本連載の「ポジショニングのための12項目」（第1回参照）なのである。

3 検討順序の「逆転」

次に、(事例3-2)と(事例3-3)の間で行われる検討を考えてみよう。新たな会計基準の導入に際して、会計処理方針を決定し、それを継続的に正しく運用していくための「リスクの分析と評価」から「統制上の要点の選定」までの検討である。図表1を参照されたい。

図表1のポイントは、通常の検討の順序を「逆転」させている点である。すなわち、内部統制を構築してから統制上の要点を選定するのではなく、選定すべき統制上の要点を検討してから内部統制を構築するのである。

そのためには、「統制上の要点」の定義が重要になる。「統制上の要点」、いわゆるキーコントロールは、読んで字のごとく、「扇の要(かなめ)」となるような、つまり、他の内部統制を束ねて財務報告上のリスクを低減する中心的な役割を果たす内部統制である。そう考えると、第1に検討すべきは、「日常的モニタリング」(内部統制の有効性を監視するために、経営管理や業務改善等の通常の業務に組み込まれて行われる活動)である。

図表1の内部統制の5類型は、この間の検討過程を抽象化させた概念である。定型化できるものは、なるべく定型化する。一方、定型化できない要素(「高リスク」と判断)を特定し、慎重に対応する。また、判断過程と見積り根拠資料の記録・保存や、情報の正確性と網羅性のチェックを行う手続を定める。そして、情報作成と検証等の職務の分掌を明確にする。ここで、日常的モニタリング実施者が検証等の職務を担うことになる。

II ポジション・ペーパーの記載例①

——契約変更

収益認識に関して、1つの取引に1つの論点しか存在しない場合は稀である。したがって個別論点にフォーカスした解説は、収益認識基準の基本的な考え方、つまり、5つのステップの本質を見失わせがちであると筆者は感じている。そこで、複数の論点が含まれる企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」(以下「収益認識適用指針」という。)の[設例4](累積的な影響に基づき収益を修正する契約変更)を取り上げ、複数論点の整理の仕方を示す。

また、従来、不明瞭であった会計処理が、基準導入により明確になる場合もある。この記載例では、ポジション・ペーパーの検討を、内部統制の改善や、従来の財務報告リスクの再確認に結び付ける視点も提示する。

1 対象取引の概要(図表2)

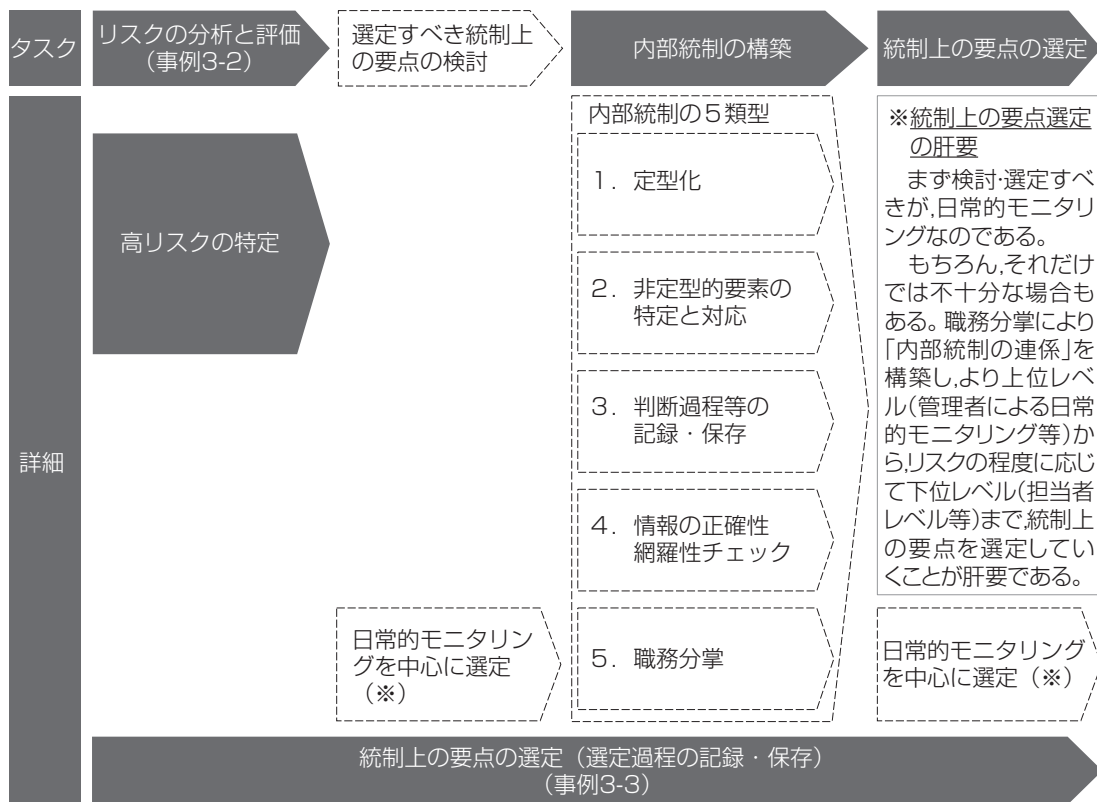
(特徴)

契約変更は、その判定のみならず、別個の財またはサービスか否か、変動対価および一定の期間にわたり充足される履行義務の進捗度の変更等の複数の論点を持つ場合が多い。

(類似取引)

受託制作ソフトウェアの契約変更

〔図表1〕 リスクの識別と内部統制の構築の検討タスクおよびその検討順序



【凡例】 ：一般的な、または「内部統制報告制度に関する事例集」で示された検討タスク

：「内部統制報告制度に関する事例集」から推察される検討タスク

2 5つのステップの該当する論点

ステップ	当該取引の論点	主要
1 顧客との契約を識別する	事後的な契約変更（なお、「別個の財またはサービスか否か」の論点を含む）	○
2 契約における履行義務を識別する	別個の財またはサービス（第3回参照）	—
3 取引価格を算定する	変動対価（第1回参照）	—
4 契約における履行義務に取引価格を配分する	単一の履行義務であり該当なし	—
5 履行義務を充足するにつれてまたは充足した時に収益を認識する	一定の期間にわたり充足される履行義務（本稿「Ⅲ ポジション・ペーパーの記載例②」参照）	—

当初の契約について、「変動対価」を含む「別個の財またはサービスの束」の取引であり、「一定の期間にわたって充足される履行義務」と判定している。当該契約に係る事後的な「契約変更」が主要論点である。

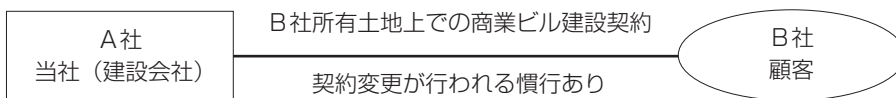
なお、その他の論点は他のポジション・ペーパーを参照する（記載の冗長化の回避）。

3 従来基準または実務

■ 企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」

工事契約に係る認識の単位は、「工事契約において当事者間で合意された実質的な取引の単位」に基づくとされていた（企業会計基準第15号7項）が、当社では契約変更に際して契約単

〔図表2〕取引概要図



（単位：千円）

	X 1年度 取引開始時	X 1年度末	X 2年度第 1 四半期 (契約変更時点)
契約内容	B社所有土地での商業ビル建設契約	変更なし	以下の契約変更あり ・「建物の間取り」の変更 ・固定対価の増額 ・割増金の条件変更
固定対価	1,000,000	1,000,000	1,150,000
割増金	200,000	200,000	200,000
(条件) 完成期間	24カ月以内	変更なし	30カ月以内（6カ月延長）
見積りの制限	(制限あり) ▲200,000	変更なし	(制限なし) —
取引価格 (工事収益総額)	1,000,000	変更なし	1,350,000
見積工事原価	700,000	変更なし	820,000
見積工事利益	300,000	変更なし	530,000
発生原価	—	420,000	(累積) 420,000
進捗度	—	60%	(累積) 51.2%
工事収益	—	600,000	691,200
要修正額	—	—	91,200

位により画一的に判定し、実質的な要因の検討が不十分であった。

対価の定めが変更される場合は、そのことが「当事者間で実質的に合意され、かつ、合意の内容に基づいて、対価の額を信頼性をもって見積ることができることとなった時点」で工事収益総額に含めるものとされていた（企業会計基準適用指針第18号5項）。

4 収益認識基準の規定と検討ステップ

（図表3および図表4）

契約変更の会計処理には、4つのパターンが存在する。その判定は、契約変更ごとに、既存の契約と独立した契約か否か、そして「否」の場合は、未移転の財またはサービスは移転済みのものと別個か否か、といった2つのステップ

で検討される。なお、「別個の財またはサービスか否か」（第3回参照）の判定は、両ステップで行われる。

5 代替的な取扱い

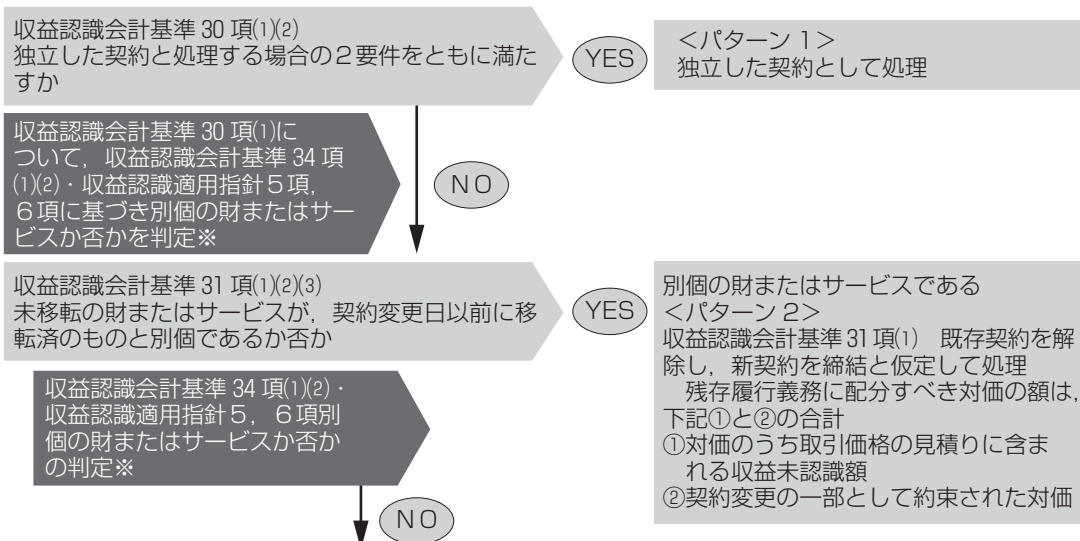
重要性が乏しい場合、契約変更の4パターンいずれの会計処理も適用することができる（収益認識適用指針92, 165項）。

6 結論

当該契約変更は、既存契約の一部<パターン3>として処理すべきと判断した。

また、契約変更に伴い、変動対価（見積りの制限）と進捗度の見積りが修正され、契約変更日において収益の額を累積的な影響に基づいて修正する（遡及修正しない）。

〔図表3〕 契約変更の処理の判定ステップ（イメージ）



別個の財またはサービスではない
 <パターン3>
 収益認識会計基準 31 項(2) 既存契約の一部として処理
 履行義務の充足に係る進捗度および取引価格が変更される場合は、契約変更日において収益の額を累積的な影響に基づいて修正する

別個の財またはサービスとそうでないものの両方を含む
 <パターン4>
 収益認識会計基準 31 項(3) それぞれ収益認識会計基準 31 項(1)または収益認識会計基準 31 項(2)で処理

※ 「収益認識会計基準 34 項(1)(2)・収益認識適用指針5、6項 別個の財またはサービスか否かの判定」のイメージ図は、第3回で掲記する

契約変更の定義は収益認識会計基準 28 項を参照する。

契約の当事者が契約の範囲の変更を承認したが、対応する価格の変更を決定していない場合には、取引価格の変更を見積る（収益認識会計基準 29 項）。

7 具体的な会計処理

契約変更日における仕訳
 (単位：千円)
 (借) 売掛金 91,200* (貸) 売上高 91,200*
 * $1,350,000 \times 51.2\% - 600,000 = 91,200$
 $51.2\% = 420,000 \div 820,000$ (小数点以下第2位四捨五入)

8 会計処理のため必要になる情報等

契約変更の内容、特に追加される財またはサービスの内容と増額される取引価格等が必要になる。

9 財務報告上の業務（サブ）プロセス（従来プロセス）

従来は契約登録プロセスでは、契約単位で画一的にプロジェクト・コードを採番し、登録していた。なお、工事収益および工事原価の見積りプロセスは、従来から財務報告上の業務プロセスとしていた。

（追加プロセス）

契約変更の判定プロセスを追加する。4パターンの会計処理が定められており、契約変更ごとに要件を、当該プロセスで判断して処理する。

なお、従来と異なり、当事者間の実質的な合意がなくても、取引価格の変更を見積る必要が

〔図表4〕 具体的な検討内容

別個の方またはサービス（第3回参照）		
収益認識会計基準34項(1)(2) 収益認識適用指針5, 6項	別個の方またはサービスか否か	B社所有土地上での商業ビル建設契約は、別個の方またはサービスの束を移転する約束（履行義務）と判断した。
変動対価の見積り（第1回参照）		
収益認識会計基準51項	見積り方法の決定	最頻値（発生しうると考えられる対価の額における最も可能性の高い単一の金額）による方法
収益認識会計基準54項 収益認識適用指針25項(1)~(5)	見積りの制限と制限がある場合の5要因（例示）	以下の理由により、制限ありと判断した。 ✓ 天候や規制上の承認等の影響を非常に受けやすい ✓ 類似した契約の経験が少ない
収益認識会計基準55項	決算日ごとの見積りの見直し	× 1年度末では、変更なし
収益認識会計基準74項	見積りの事後変動時の扱い	該当なし
一定の期間にわたり、または一時点で充足される履行義務（「Ⅲ ポジション・ペーパーの記載例②」参照）		
収益認識会計基準38項(1)(2)(3)	一定の期間にわたり充足される履行義務の3要件（OR要件）	B社が建設中の建物を「支配」しており、約束した財またはサービスの束を一定の期間にわたり充足される単一の履行義務として処理するものと判断した（収益認識会計基準38項(2)）。
収益認識会計基準41項	進捗度の見積り	発生した原価を基礎としたインプットに基づき、履行義務の充足に係る進捗度を適切に見積ることができると判断した。
契約変更（記載例①の主要論点）		
収益認識会計基準30項(1)(2)	独立した契約の2要件（AND要件）	「建物の間取り」と「取引価格」の変更による契約変更が、(1)(2)をともに満たすか検討する。
収益認識会計基準30項(1), 34項等	別個の方またはサービスの追加による契約の拡大	「建物の間取り」の変更は、別個の方またはサービスの束の中の設計業務の一部の変更にすぎず、収益認識会計基準34項(1)を満たさないと判断した。 したがって、収益認識会計基準31項(1)(2)(3)の判定を行う。
収益認識会計基準31項(1)(2)(3), 34項等	未移転の財またはサービスが、契約変更日以前に移転済みのものと別個であるか否か	「建物の間取り」は、設計業務の一部の変更にすぎず、契約変更日以前に移転済みの建設中の商業ビル建設契約と別個ではないと判断した。
収益認識会計基準31項(2)	契約変更に伴う進捗度および取引価格（変動対価（見積りの制限）の変更	契約変更に伴い、進捗度および取引価格が変更されるため、契約変更日において収益の額を累積的な影響に基づき変更する。

あるため（企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）29項）、当該プロセスでの「見積り」を追加する。

10 リスクの分析と評価

分類	内容	高リスク
不正	意図的な虚偽の会計処理 <ul style="list-style-type: none"> ■ 以下の手段等による工事収益および利益の意図的な操作（従来と同様） <ul style="list-style-type: none"> ・ 架空の契約変更と別工事の個別原価の付替え ・ 契約変更の隠蔽と別工事への個別原価の付替え ・ 契約変更に伴う取引価格および原価の恣意的な見積り 	○
誤謬	非意図的な会計処理の誤り <ul style="list-style-type: none"> ■ 契約変更の情報の収集漏れ ■ 契約変更の4パターンの判定誤り ■ 追加工事の取引価格の見積り漏れ 	—

11 高リスクの根拠

架空プロジェクトの登録や進捗度の操作等は、従来から同業他社でも不正に利用されているため、高リスクと評価した。なお、当該取引では、変動対価の見積りの変更（取引価格への加算）も実施しているため、契約変更により進捗度が低下しているにもかかわらず、工事収益が増額修正されている。契約変更による取引価格の増額が十分でない場合、工事収益が減額調整される場合もありうる。そのような場合は、取引価格の過大見積りや契約変更の隠蔽への動機が生じやすいため、特に留意が必要である。

プロジェクト・コードの登録プロセスは従来から存在し、従来の取引内容を分析したところ、ほとんどが<パターン3>であった。また、当

社は建設業であり、物理的成果物が存在するため、<パターン1>と<パターン2>の別個の財またはサービスの判定基準が定めやすい。したがって、誤謬リスクは高リスクとしない。

12 内部統制の構築とキーコントロールの選定【記載上の留意点】

判定基準を具体的に定め、契約変更の4パターンの判定を定型化する（「1. 定型化」）。当社においては、定型化できない非定型的な要素は、契約変更の判定自体ではなく、変更に伴う工事収益と工事原価の見積りであると判断した。これに対しては、従来の工事収益および工事原価の見積りプロセスに係る内部統制を参照する（「2. 非定型的な要素の特定と対応」）。

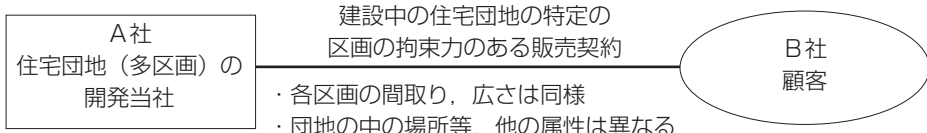
また、「3. 判断過程と見積り根拠資料の記録・保存」「4. 情報の正確性と網羅性のチェック」「5. 職務分掌」およびキーコントロールの選定については、同じく見積りに関係する第1回「IVポジション・ペーパーの記載例——変動対価（価格引下げ）」の「12. 内部統制の構築とキーコントロール（KC）の選定」も参考にして記載する。工事収益と工事原価の見積りの場合の「モニタリング」「承認」および「検証」は、粗利率や未成工事受入金の受入等との全体的な整合性の確認が特に重要である。

なお、通常、会計監査人（監査法人）は収益認識には不正のリスクがあると推定する（監査基準委員会報告書第35号「財務諸表の監査における不正への対応」60項）。このことは、次の2つの重要な示唆を与える。

- 収益認識に関して、企業側に相応の不正リスク対応（内部統制の構築、整備・運用）を求める。
- 不正が発生している前提で、具体的な手口を想定して有無を確認しなければ、職業的専門家でも、その発見は難しい。

したがって、当社でも、収益認識基準対応を

〔図表5〕取引概要図



	契約タイプ甲	契約タイプ乙
契約締結時の預け金と返還条項	支払あり（建設完了できなかった場合のみ返金）	支払あり（返金不要）
建設中の中間払い	なし	あり
取引完了時	残金支払（B社が区画を物理的占有）	残金支払（B社が区画を物理的占有）
A社が区画を別の顧客に使用させることを実質的に禁止する条件	なし	あり
B社の契約解約権	契約書上明記なし	A社が契約どおりに履行できない場合のみ認められることを、契約書上明記
B社の債務不履行	完成前に債務不履行となる場合、A社は預け金を留保する権利を有するのみ	B社の中間払い期限到来時債務不履行の場合、区画の建設を完了している場合は契約額の全額を受け取る権利を有する（判例あり）

契機として、不正リスク（「10. リスクの分析と評価」）を、従来と同様ではあるが、改めて十分念頭に置いて、各関係者が内部統制を実施すべき旨をポジション・ペーパーに明記する。

Ⅲ ポジション・ペーパーの記載例② （要約版） ——一定の期間にわたり充足される履行義務

記載例①のステップ5の論点をここで解説する。ステップ5の検討のためには、ステップ1およびステップ2の検討が必須であることを意識していただきたい。収益認識適用指針〔設例8〕（履行義務が一定期間にわたり充足されるのか一時点で充足されるのかの判定）である。

1 5つのステップの該当する論点

【記載上の留意点】

ステップ1は、図表5で要約する。

ステップ2は、別個の財またはサービスの束

を移転する約束（単一の履行義務）と判断した旨を記載する（判定ステップについては第3回参照）。

ステップ3は、記載を省略する。また、ステップ4は、単一の履行義務と判断しているため、該当がない。

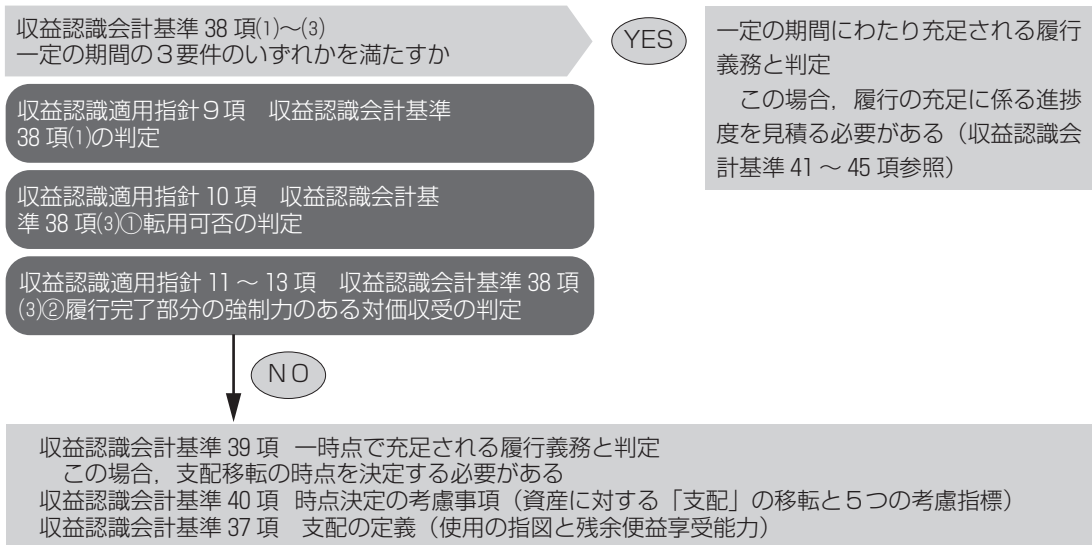
ステップ5（履行義務を充足するにつれてまたは充足した時に収益を認識する）を主要論点とする。

2 収益認識基準の規定と検討ステップ

（図表6および図表7）

収益認識のタイミングは、「企業の約束の性質」で判定される。まず、「一定の期間」に該当するか否かが検討され、該当しなければ「一時点」と判断される。特に、収益認識会計基準38項(3)①②について、収益認識適用指針で判定基準が詳説されている。

〔図表6〕一定の期間にわたり、または一時点で充足される履行義務の判定ステップ（イメージ）



〔図表7〕具体的な検討内容

一定の期間にわたり、または一時点で充足される履行義務			
		(契約タイプ甲)	(契約タイプ乙)
収益認識会計基準38項(3)① 収益認識適用指針10項	転用可否の判定	収益認識会計基準38項(3)②を満たさないため、検討省略	契約により所定の区画を別の顧客に移転することは禁止されているため、履行によって生じた資産（区画）は別の用途に転用できないと判断した。
収益認識会計基準38項(3)② 収益認識適用指針11~13項	履行完了部分の強制力のある対価收受権の判定	区画の建設が完了するまでは、B社からの預け金に対する権利のみを有しているため、履行を完了した部分について保証を受ける権利を有しておらず、履行完了部分の強制力にある対価收受権を有していないと判断した。	B社が債務不履行になった場合、A社が約束どおりに履行を継続するならば、約束された対価のすべてに対して強制力のある権利を有するため、履行完了部分の強制力のある対価收受権を有すると判断した。

3 結論

契約タイプ甲は一時点で、乙は一定の期間にわたり充足される履行義務と判断した。

4 内部統制の構築【記載上の留意点】

上記の検討の結果、「会計処理のため必要になる情報」は、契約内容の詳細情報である旨を記載する。

当該情報は、提案・価格設定プロセスで検討される。当該プロセスにおいて契約書に反映で

きる事項はひな型の改訂を行う（「1. 定型化」）。また、契約書ひな型の修正、条項の追加および相手先契約書の利用等の場合の承認と会計処理検討のサブプロセスを追加する（「2. 非定型的要素の特定と対応」）。

なお、本稿で言及したキーコントロールの考え方と選定過程の記録・保存の詳細は、『内部統制におけるキーコントロールの選定・評価実務』（中央経済社、2010年）を参照されたい。