

収益認識のポジション・ペーパー記載術

第4回

出荷基準等と請求済未出荷契約

高田康行 太陽有限責任監査法人 公認会計士

回	内容(第5回以降は予定)				
第1回	変動対価	第3回	ライセンスの供与と基本論点	第5回	有償支給取引と本人・代理人の区分
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	出荷基準等と請求済未出荷契約	第6回	まとめ

本稿では、「支配移転の一時点の決定」について、出荷基準等と請求済未出荷契約のポジション・ペーパーの記載例を12項目の構成で示す(第1回参照)。この12項目は、収益認識基準導入に際しての一連の検討ステップでもある。なお、本文中、意見にわたる部分は筆者の私見である。

I ポジション・ペーパーの記載例①

——出荷基準等の取扱い

1 対象取引の概要(図表1)

(特徴)

通常、物品の販売は、企業からの物品の出荷後、顧客での納入、検査そして検収というプロセスをとる。このプロセスのどの時点で収益を認識するのか、つまり、物品の支配はいつ顧客に移転するのかを、契約内容や取引実態の検討により明らかにして、会計処理方針を決定する。(類似取引)

請求済未出荷契約(記載例②)、有償支給取引(第5回)等

2 5つのステップの該当する論点

契約の識別は、上記「1. 対象取引の概要」を参照する。物品の販売という単一の履行義務を識別するため、取引価格の配分の論点は該当がない。なお、取引価格の検討は省略する。当

該取引の主要論点は、「支配移転の一時点の決定」(ステップ5)である。

3 従来の基準または実務

製品Xは継続的に出荷されるため、以下を根拠として当社では簡便的に出荷日をもって収益認識していた。

- ・ 顧客への引渡日との差がほとんどない。
- ・ 顧客にとって製品Xの検査・検収作業が重要なものではない。

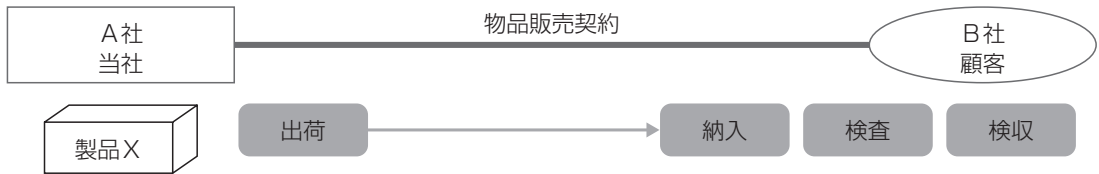
4 収益認識基準の規定と検討ステップ

(図表2および図表3)

企業は約束した財またはサービス(に対する支配)を顧客に移転することにより、収益を認識する(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。)35項)。

企業側の会計処理であるため、収益の認識は、「履行義務の充足」として捉えられるが、企業の「履行義務の充足」と顧客の「支配の獲得」は表裏である。また、企業が支配を喪失した時と顧客が支配を獲得した時は、通常一致するが、顧客への財またはサービスの移転と一致しない活動に基づき収益を認識することがないよう、企業の「支配の喪失」ではなく、顧客の「支配の獲得」の観点から「支配の移転」を検討する(収益認識会計基準132項)。

〔図表1〕 物品販売の取引概要図



- ・ B社が指定する場所に製品Xを納入する
- ・ A社が物品を納入した後、B社は速やかにB社の定める基準に基づき物品の検査を行う
- ・ B社の検査終了（検収）をもって所有権がB社に移転する
- ・ 過去の取引実績では、物品納入後、B社による検査は速やかに終了している
- ・ 検収日を基準とした支払条件により、B社は購入代金を支払う

履行義務は、まず、一定の期間にわたり充足されるか否かが検討され（収益認識会計基準38項(1)(2)(3)①②）（第2回記載例②参照）、一定の期間でない場合、一時点で充足されると判定される（収益認識会計基準39項）。一時点で充足される履行義務と判定されると、支配移転の時点がいつかを決定する（収益認識会計基準40項）。

5 代替的な取扱い

国内販売で、出荷時から支配移転時までの期間が通常の期間である場合には、その間の一時点（たとえば、出荷時や着荷時）に収益を認識することができる（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。）98項）。そのような場合には、原則的な取扱いとの差異が、通常、金額的な重要性に乏しいと想定され、財務諸表間の比較可能性を大きく損なうものではないと考えられるからである（収益認識適用指針171項）。

6 結論

従来の実務に配慮し、代替的な取扱いを採用する。つまり、製品Xの納入時を顧客への支配移転の時点とするが、国内販売であり、出荷時から納入までの期間が3日である場合には、出荷時に収益を認識する。

7 具体的な会計処理

従来どおり、製品X出荷時に収益認識する。

8 会計処理のため必要になる情報等

「当社の出荷日」（従来と同様）と「B社の納入日および出荷から納入までの日数」、つまり、「B社の納入情報と紐付いた当社の出荷情報」が必要になる。

9 財務報告上の業務（サブ）プロセス

従来のお荷プロセスでは、社内のお荷記録は保存されているものの外部の運送業者への引渡しと紐付けてはなかった。配送遅延等のトラブルが発生した場合は、送り状Noからさかのぼって配送状況を確認していた。したがって、新規サブ・プロセスとして、「運送業者の送り状Noと出荷記録の紐付け」および「B社納入日確認（通常の期間内の確認）」を追加する。

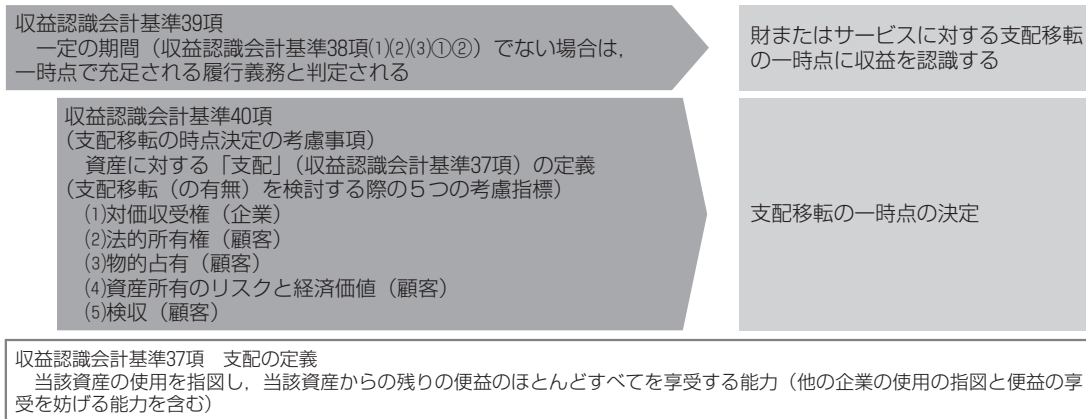
また、従来の債権管理プロセスの期日入金管理について、未入金債権について取引の実在性や期間帰属の妥当性を確認するサブ・プロセスを追加する。

10 リスクの識別と評価

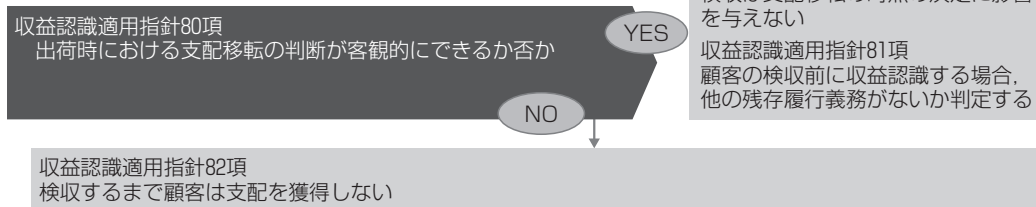
不正リスクとして、架空出荷および意図的な早期出荷による「架空売上リスク」および「押込み売上リスク」を識別する。また、従来の実務を継続することにより、収益認識の考え方を誤解して、受注がまだでも出荷すれば収益認識できるとの誤った理解に起因する誤謬リスクを

【図表2】 支配移転の一時点決定に関連する一連の判定ステップ（イメージ）

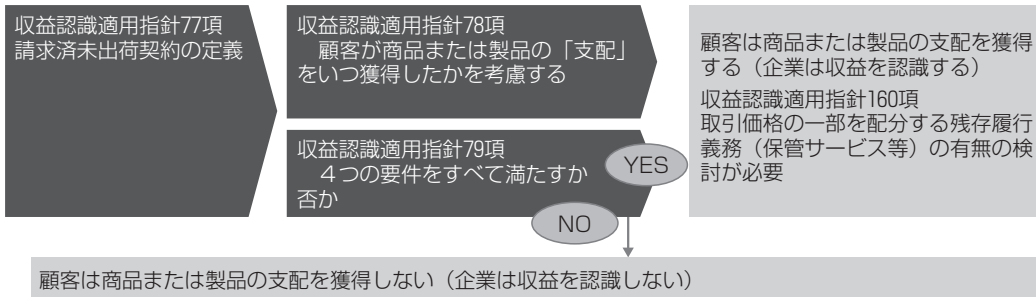
【支配移転の一時点の決定】



【顧客による検収】（収益認識会計基準40項(5)の例外）



【請求済未出荷契約】（収益認識会計基準40項(3)の例外）



【代替的な取扱い（出荷基準等の取扱い）】



識別する。不正および誤謬リスクともに高リスクと評価する。

る考え方を啓発・周知するために、不正、誤謬リスクともに高リスクとして社内に注意喚起する。

11 高リスクの根拠

従来は、会計基準の理論的背景を検討せず、実務上の慣行で、出荷基準を採用してきた。その反省も踏まえて、また新しい収益認識に関する

12 内部統制の構築とキーコントロール（KC）の選定

図表4のとおり、内部統制の5つの類型を詳述し、キーコントロール（KC）を選定した。

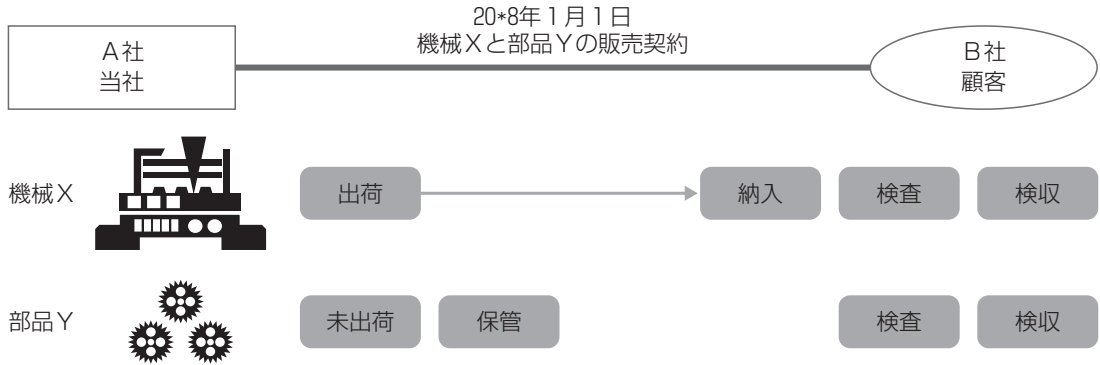
〔図表3〕 物品販売に関する具体的な検討内容

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（第2回記載例②参照）		
収益認識会計基準38項(1)(2)(3)①②39項	一定の期間にわたり充足される履行義務の3要件のいずれかを満たすか	物品販売であり、3要件のいずれも満たさないため、一時点で充足される履行義務と判断した。
支配移転の時点決定		
収益認識会計基準40項(1)から(5)	資産に対する「支配」の顧客への移転時点の決定にあたっての考慮事項	
	<ul style="list-style-type: none"> ●使用を指図できる ●残りの便益のほとんどすべてを享受できる 	<p>収益認識適用指針80項の検討（下記参照）により、検収は支配移転の時点決定に影響を与えないと判断した。</p> <p>また、製品XがB社に納入され占有された時点で、B社は製品Xを他社に売却する、または将来の受注に備えて保有し所有することが実質的に可能になる。</p> <p>上記の検討の結果、B社が製品Xの使用を指図し、残りの便益のほとんどすべてを享受する能力が得られるのは、納入時と判断した。</p>
	支配移転の有無を検討する際の5つの考慮指標	
	(1)対価収受権（企業）	契約書上、B社の検収により、当社の対価収受権が発生する。
	(2)法的所有権（顧客）	契約書上、B社の検収により、B社の法的所有権が発生する。
	(3)物的占有（顧客）	B社への納入により、製品XはB社に占有される。
(4)資産所有のリスクと経済価値（顧客）	契約書上、B社の検収により、資産所有のリスクと経済価値はB社に移転する。	
(5)検収（顧客）	収益認識適用指針80項を検討する（下記参照）。	
顧客による検収（収益認識会計基準40項(5)の例外）		
収益認識適用指針80項	出荷時における支配移転の判断が客観的にできるか否か	<p>B社への製品Xの販売は、先方と規格・仕様が合意されて、試作品が合格すれば、受注の都度、反復継続して出荷される。また、B社の検査は、所定の大きさや重量を確認するものである。</p> <p>製品Xの試作品はすでに合格しており、当社による出荷時の所定の大きさや重量の検査により、支配移転が客観的に判断できる。また、過去の取引実績でも、物品納入後、B社による検査は速やかに終了している。</p> <p>したがって、顧客による検収は支配移転の時点決定に関する判断に影響を与えない。</p>
代替的な取扱い（出荷基準等の取扱い）		
収益認識適用指針98項, 171項	●国内販売	B社向けはすべて国内販売であり、要件を満たす。
	●支配移転時までの期間が通常の期間	<p>支配移転時は、上記の検討に基づき、製品Xの納入時と判定した。</p> <p>また、国内配送の出荷から納入日までの通常の期間は、車両運送であり、3日間が合理的であると判断した。なお、従来の取引実績は3日間に収まっていた。</p>

〔図表4〕 内部統制の5つの類型とキーコントロール（KC）

類型	詳述	KC								
1. 定型化	当社の出荷情報と顧客の着荷情報を紐付けるため、販売システムの出荷記録と運送会社の送り状Noを、バーコード・リーダーを利用して紐付ける（IT 統制）。 出荷から納品までの期間リスト（3日を超える取引）を出力する（IT 統制）。	○								
2. 非定型的要素の特定と対応	<table border="1"> <thead> <tr> <th>非定型的要素の特定</th> <th>対応</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>送り状Noと紐付かない出荷</td> <td>例外レポートとして出力される。経理部門では、当該例外レポートを毎月レビューする。</td> </tr> <tr> <td>期日に入金されない取引（架空出荷または意図的な早期出荷のリスク）</td> <td>「債権管理プロセス」において、先方からの受注に基づく出荷であるか、経理部門が営業部門等に問い合わせるとともに、営業部門等が「通常の期間」内の取引か否か、先方の着荷時点および検収を確認し、関連証券とともに経理部門へ報告する。</td> </tr> <tr> <td>決算作業中に入金が確認できない期末日前の非経常的な取引（新規取引先または多額の取引等）</td> <td>出荷から納品までが「通常の期間」内か、また、顧客は検収しているか営業部門等が確認し、関連証券とともに経理部門へ報告する。経理部門は、営業部門等の対応状況をモニタリングする。</td> </tr> </tbody> </table>	非定型的要素の特定	対応	送り状Noと紐付かない出荷	例外レポートとして出力される。経理部門では、当該例外レポートを毎月レビューする。	期日に入金されない取引（架空出荷または意図的な早期出荷のリスク）	「債権管理プロセス」において、先方からの受注に基づく出荷であるか、経理部門が営業部門等に問い合わせるとともに、営業部門等が「通常の期間」内の取引か否か、先方の着荷時点および検収を確認し、関連証券とともに経理部門へ報告する。	決算作業中に入金が確認できない期末日前の非経常的な取引（新規取引先または多額の取引等）	出荷から納品までが「通常の期間」内か、また、顧客は検収しているか営業部門等が確認し、関連証券とともに経理部門へ報告する。経理部門は、営業部門等の対応状況をモニタリングする。	○
	非定型的要素の特定	対応								
	送り状Noと紐付かない出荷	例外レポートとして出力される。経理部門では、当該例外レポートを毎月レビューする。								
	期日に入金されない取引（架空出荷または意図的な早期出荷のリスク）	「債権管理プロセス」において、先方からの受注に基づく出荷であるか、経理部門が営業部門等に問い合わせるとともに、営業部門等が「通常の期間」内の取引か否か、先方の着荷時点および検収を確認し、関連証券とともに経理部門へ報告する。								
決算作業中に入金が確認できない期末日前の非経常的な取引（新規取引先または多額の取引等）	出荷から納品までが「通常の期間」内か、また、顧客は検収しているか営業部門等が確認し、関連証券とともに経理部門へ報告する。経理部門は、営業部門等の対応状況をモニタリングする。									
上記の検討の結果、「通常の期間」を超える取引は、収益認識の妥当性について慎重に検討する。										
「通常の期間」を超える取引については、取引の実在性や期間帰属の妥当性について疑義が持たれるため、支配移転の時点決定に関する判断に影響を与えないとした「顧客による検収」を含め、原則に遡り改めて、収益認識会計基準39項、40項を確認する。										
3. 判断過程や見積り根拠資料の記録・保存	営業部門等から経理部門へ提出される以下の資料 ▶ 例外レポート（出荷から納品まで3日を超える取引および送り状Noと紐付かない出荷） ▶ 期日未入金債権一覧および未入金理由 ▶ 期末日前の非経常的な取引の出荷、着荷および検収記録	—								
4. 情報の正確性と網羅性のチェック	営業部門等から経理部門へ提出される資料に関する以下のチェック（関連するIT業務処理統制およびIT全般統制を含む） ▶ 資料間の整合性 ▶ 月次推移・対前期比較による異常点の有無 ▶ 会計データとの整合性	—								
5. 職務分掌	<経理部門> ▶ 営業部門等から提出される資料（※1）のモニタリング（批判的検証）（※2） <営業部門等> ▶ 経理部門への提出資料（※1）の営業部長の承認（※2） ▶ 経理部門への提出資料（※1）の作成者と検証担当の分掌 <共通> ▶ 当該ポジション・ペーパーにより、出荷基準採用の根拠およびリスクと内部統制を理解したうえで、各人は職務を実施する。 （※1）上記「3. 判断過程や見積り根拠資料の記録・保存」参照 （※2）上記「4. 情報の正確性と網羅性のチェック」を含む	○								

【図表5】 請求済未出荷契約の取引概要図



- ・機械Xと部品Yの製造期間は2年
- ・製造が完了した時点で、機械Xと部品Yが契約で合意された仕様に合致していることを証明できる
- ・機械Xと部品Yを移転する約束はそれぞれ区別できる
- ・部品Yを倉庫の区分した場所で保管し、B社の依頼により即座に出荷する準備ができています
- ・保管期間は2年から4年と見込む
- ・部品Yを使用または別の顧客へ販売することは不可

- ・初回ロット分として2009年12月31日に機械Xと部品Yの代金を支払う
- ・同日、機械Xのみを物理的に所有する
- ・部品Yを検収するが部品Yの保管をA社に依頼（A社の倉庫がB社の工場に近接するため）
- ・代価の支払により、B社が部品Yの法的権利を有している（部品YはB社の所有物）

II ポジション・ペーパーの記載例②

— 請求済未出荷契約

出荷基準等の取扱い（記載例①）では、支配移転の一時点は、顧客への納入時と判定したが、代替的な取扱いに基づき、それ以前の出荷時に収益認識する。これに対し、請求済未出荷契約（記載例②）では、出荷していないにもかかわらず、一定の要件のもとで顧客が支配を獲得していると判定する。2つの記載例の、どこが違うかだけでなく、どこが違わないかを読者には読み取っていただきたい。つまり、2つの記載例は、支配移転の時点は異なるが、ともに顧客の「支配の獲得」の観点から「支配の移転」を検討している点が重要なのである。

1 対象取引の概要（図表5）

（特徴）

請求済未出荷契約とは、企業が商品または製品について顧客に対価を請求したが、将来において顧客に移転するまで企業が当該商品または製品の物的占有を保持する契約である（収益認

識適用指針77項）。なお、記載例①の（特徴）と（類似取引）も参照のこと。

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	備考	
1	顧客との契約を識別する	上記「1. 対象取引の概要」参照	—
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か否かの判定	第3回②参照
3	取引価格を算定する	変動対価等の論点は該当なし	—
4	契約における履行義務に取引価格を配分する	別個の財またはサービスの移転を約束する複数の履行義務であれば、取引価格の配分の論点が生じる。	第3回③参照
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	それぞれの履行義務について、一定の期間にわたり充足される履行義務か否かの判定 （「一定の期間」に該当しない場合は、一時点で充足される履行義務となり、）支配移転の時点の決定が必要になる。 （特定の状況または取引における取扱い） 請求済未出荷契約	第2回②参照 主要論点

3 従来の基準または実務

未出荷品について、売上計上できる要件を社内ですべて運用していた。なお、顧客による保管料の負担も未出荷品を売上計上する場合の要件に含めていた。

4 収益認識基準の規定と検討ステップ

(図表2および図表6)

請求済未出荷契約の収益認識の場合も、財またはサービスの支配の移転時点は、顧客が「支配」を獲得したか否かによって判断する(図表2および図表6参照)。

5 代替的な取扱い

該当なし。

6 結論

部品Yの販売取引は、一時点で充足される履行義務であると判断した。また、支配移転の時点については、初回ロットは顧客による検取時点、次のロット以降は当社の完成検査時点であると判断した。

7 具体的な会計処理【記載上の留意点】

別個の財またはサービスの移転を約束する複数の履行義務ごとに(単位)、契約上の取引価格を各履行義務へその独立販売価格で配分した額により(金額)、財またはサービスを移転するにしがって、または、移転したときに(タイミング)、収益認識の仕訳を起票する。

8 会計処理のため必要になる情報等

(部品Yの支配移転の時点)

「部品Yの当社保管に関するB社の要望(個別受注および年間生産投入計画)」、「部品Yの在庫情報(数量および区分保管状況、およびB社の検取情報(次のロット以降の製造は、当社の完成検査情報))」が必要になる。B社の部品Yの年間生産投入計画は、当社の完成・検査数量の妥当性を間接的に検証するために必要になる。

9 財務報告上の業務(サブ)プロセス

部品Yの在庫管理プロセス(受注、生産、完成・検査、入庫、出庫および実地棚卸)と、販売プロセスにおけるB社からの部品Yの受注サブ・プロセス(保管依頼要望、個別受注および年間生産投入計画)を連携させる。

10 リスクの識別と評価

不正リスクとして、「受注時の保管依頼書の改竄」および「部品Yの完成・検査数の改竄」、誤謬リスクとして、「Y部品の在庫管理上の数量誤り」を識別したが、不正リスクのみ高リスクと評価する。

11 高リスクの根拠

受注時の保管依頼書は、B社との結託等により改竄可能であり、また、完成・検査数は、企業内部での操作だけで改竄しやすい。したがって、高リスクと評価した。なお、誤謬リスクは、従来の在庫管理プロセスの整備・運用状況が有効であるため、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】

B社からの保管依頼は、受注時の「保管依頼書」として所定様式化する。また、それだけでなく、B社の部品Yの「年間生産投入計画」も入手する。

B社からの保管依頼書や部品Yの完成・検査数量の改竄については、定型的な内部統制の構築が難しいため、B社の年度生産投入計画との整合性の検証を製造部門が行い、経理部門に報告する(異常点の有無と、ある場合の理由等を含む)しくみを構築し、ポジション・ペーパーに記載する。

また、上記の不正リスクを念頭に置いた、製造部門からの報告および部品Yの月次完成品在庫数に対する経理部門の日常的モニタリングをキーコントロールとして選定する旨も記載する。

〔図表6〕 請求済未出荷契約等の具体的な検討内容

別個の財またはサービス（第3回記載例②参照）		
収益認識会計基準34項(1)(2) 収益認識適用指針5項、6項	別個の財またはサービスか否か	機械Xの販売、部品Yの販売および保管サービスは、別個の財またはサービスであり、それぞれ区分できると判断した。
独立販売価格による取引価格の配分（第3回記載例③参照）		
収益認識会計基準66項、67項、68項、69項 収益認識適用指針31項(1)(2)(3)	独立販売価格による取引価格の配分 独立販売価格の見積り	機械Xと部品Yの販売契約における取引価格を、機械X、部品Yおよび保管サービスへ、それぞれの独立販売価格により配分する。
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（第2回記載例②参照）		
収益認識会計基準38項(1)(2)(3)①② 39項	一定の期間にわたり充足される履行義務の3要件のいずれかを満たすか	・保管サービス（一定の期間：保管期間） ・機械X（一時点：検収時） ・部品Y（一時点：B社は部品Yを物的に占有していないが、検収を行っており、顧客による支配の獲得は、検収時点（次回ロット以降は完成検査時点）と判断した。以下の検討参照）
部品Yについて、以下の検討を行う（記載例②の主要論点）。		
支配移転の時点決定		
収益認識会計基準40項(1)から(5)	資産に対する「支配」の顧客への移転時点の決定にあたっての考慮事項	
	●使用を指図できる ●残りの便益のほとんどすべてを享受できる	B社は、部品Yを物的に占有していないが、検収した時点で、収益認識適用指針79項(1)～(4)の検討により、部品Yの使用を指図でき、残りの便益のほとんどすべてを享受できると判断した。 つまり、検収後、部品Yは、B社の指示に従い、いつでも出荷してB社の製造工程へ即座に投入することができ、当社はB社以外の指示では部品Yを移動させない。
	支配移転（の有無）を検討する際の5つの考慮指標	
	(1)対価収受権（企業）	20*9年12月31日にB社は代金を支払う。
	(2)法的所有権（顧客）	代金の支払に際し、B社は部品Yを検収するが、部品Yの保管をA社に依頼する（B社の物的占有はなし）。なお、「顧客による検収」について収益認識適用指針80項を検討する（下記参照）。
	(3)物的占有（顧客）	
	(4)資産所有のリスクと経済価値（顧客）	代金の支払により、顧客は部品Yの法的所有権を獲得する。物的占有はないが、以下の収益認識適用指針79項(1)～(4)の検討により、資産所有のリスクと経済的価値を顧客は有すると判断した。
	(5)検収（顧客）	
顧客による検収（収益認識会計基準40項(5)の例外）		
収益認識適用指針80項	出荷時における仕様の充足が客観的に判断できるか否か	製品が完成した時点で、部品Yが契約で合意された仕様に合致していることを当社は証明できるが、今回の取引は、2年間の製造期間を要して作成された部品の初回ロットであるため、出荷時における支配移転の判断が客観的にできない。したがって、顧客による検収は、支配移転の時点決定に関する判断に影響を与える。 なお、初期ロットの検収により、次のロット以降は、仕様に合致していることを当社は証明できると合理的に推察されるため、顧客による検収は、支配移転の時点決定に関する判断に影響を与えない。
請求済未出荷契約（収益認識会計基準40項(3)の例外）		
収益認識適用指針78項	顧客が商品または製品の「支配」をいつ獲得したか	上記、収益認識会計基準40項の検討を参照。
収益認識適用指針79項(1)～(4)	4つの要件をすべてみたすか否か	
	(1)合理的な理由（顧客の要望）	当社の倉庫がB社の工場に近接するため、部品Yの保管を当社はB社から依頼された。
	(2)区分整理・識別	当社の倉庫では、部品YはB社専用エリアが存在し、また、在庫管理システム上も別管理となっているため、他の製品と区分整理・識別できる。
	(3)出荷準備	部品Yは、B社の依頼に基づきいつでも出荷可能である。
	(4)転用・転売の能力	部品YはB社専用であり、当社では転用・転売の能力を有しない。