

収益認識のポジション・ペーパー記載術(後編)

第⑤回

追加の財またはサービスを取得するオプションの付与

高田康行 太陽有限責任監査法人 公認会計士

回	内容(第6回は予定)	※前編全6回は企業会計2019年11月号から2020年4月号に掲載	
第1回	5つのステップの重要性	第3回	履行義務の充足に係る進捗度の見積り
第2回	本人と代理人の区分(代理人の場合)	第4回	財またはサービスに対する保証と返品権付きの販売
		第5回	追加の財またはサービスを取得するオプションの付与
		第6回	顧客に支払われる対価

本連載のポジション・ペーパー12項目は、収益認識における会計処理と内部統制の検討のためのフレームワーク(考え方の枠組み)として活用することを意図している。

今回は、「追加の財またはサービスを取得するオプションの付与」の更新オプションが対象論点である。当該論点は「履行義務か否か」が重要なポイントであり、収益認識の5つのステップのステップ2に分類されることが多いが、その判定結果が、同じステップ2の「別個の財またはサービスか否か」、また、ステップ3、4の「取引価格の決定」と「独立販売価格の見積り」とステップ5の「進捗度の見積り」にも影響を与える。ステップ2の他のステップに与える影響の整理の仕方が今回のポイントである。なお、本文中、意見に関わる部分は私見である。

I 記載例

1 対象取引の概要

契約における顧客を特定し、自社が顧客に移転することを約束した財またはサービスの内容(履行義務の内容)や支払条件(金額、期日、手段等)等を明確にする(図表1)。

2 5つのステップの該当する論点

収益認識の5つのステップの順序で論点の有無を検討し、本ポジション・ペーパーの対象論

点を明確にする(図表2)。

便宜上、「追加の財またはサービスを取得するオプションの付与」をステップ2に分類したが、当該論点はその他のステップにも影響を与える。ステップ2の論点としてだけ理解するよりも、5つのステップで理解し、その他のステップに与える影響に留意したほうが、実務でより役立つ知見になると思われる。

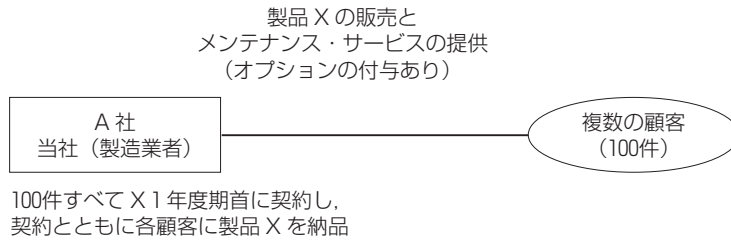
3 従来の基準または実務

収益認識会計基準等の特徴を理解するため、対象論点について従来の基準または実務と比較する。

更新オプションの処理に関する一般的な定めは存在しなかった。

当社では、製品Xの販売時にメンテナンス・サービス契約を締結している場合でも、製品Xの販売とメンテナンス・サービスは別々に会計処理していたが、メンテナンス・サービスに関する更新オプションの認識は行っていなかった。それぞれのメンテナンス・サービスについて契約(または更新)された時に契約期間に応じて収益認識していた。

〔図表1〕更新オプションを含む取引の概要



契約情報	
履行義務の内容	・ 製品Xの販売とメンテナンス・サービス（1年間）の提供
支払条件	<ul style="list-style-type: none"> ・ 当初1年目の1年間のメンテナンス・サービス料は1,000千円/件 ・ 製品Xの購入と同時にメンテナンス・サービス契約（1年間）を締結する顧客は、1年目のメンテナンス・サービスの終了時に1,000千円を追加で支払うことにより、2年目において当該メンテナンス・サービス契約を更新できるオプションを有している ・ 1年目末において契約を更新する顧客には、2年目末に1,000千円を追加で支払うことにより、3年目においても当該メンテナンス・サービス契約を更新できるオプションが与えられる
その他	<ul style="list-style-type: none"> ・ 製品Xの購入時にメンテナンス・サービス契約を締結していない顧客には、同様のメンテナンス・サービスについて著しく高い額（2年目は3,000千円、3年目に5,000千円）を請求する ・ 1年目末および2年目末の更新は、各時点での契約者数の9割と見込む ・ 1件当たりの予想コストは、1年目600千円、2年目750千円、3年目1,000千円を見込む

〔図表2〕5つのステップの論点と本連載の対象論点

ステップ	当該取引の論点	参照等
(1) 顧客との契約を識別する	顧客と契約情報の把握	—
(2) 契約における履行義務を識別する	追加の財またはサービスを取得するオプションの付与	対象論点
	別個の財またはサービスか否か	前編第2回 記載例②
(3) 取引価格を算定する	取引価格に変動対価等が含まれるか否か	前編第1回
(4) 契約における履行義務に取引価格を配分する	複数の履行義務の場合は、取引価格の配分	前編第2回 記載例③
(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か否か	前編第3回 記載例①
	一定の期間にわたり充足される履行義務の場合は、履行義務の充足に係る進捗度の見積り	後編第3回
	<ul style="list-style-type: none"> ・ 一定の期間にわたり充足される履行義務でない場合は、一時時点で充足される履行義務と判定される ・ 一時時点で充足される履行義務の場合は、支配移転の時点決定 	前編第4回 記載例①②

4 基準等の定めと検討ステップ

2の順序で基準等の定めを確認し、対象論点について、検討ステップをイメージ図と端的な文章で整理する。そして検討と判断の過程を記録する（図表3）。

なお、ステップ3以降は、製品Xの販売に関してには言及しないこととする。

「追加の財またはサービスを取得するオプシ

ョンの付与」に関する収益認識適用指針の定め
の理解のためには、「履行義務か否か」の判定
と、それがその他のステップに与える影響に分
けて整理することがポイントである。本記載例
では、図表4と図表5に分けて整理している。

収益認識適用指針を逐条的に解釈しようとし
ても、5つのステップを理解するのが難しい。
同48項は、ステップ2（履行義務の識別）の定

〔図表3〕 5つのステップの論点の具体的な検討内容

ステップ1 顧客との契約を識別する		
顧客と契約情報の識別		
収益認識会計基準5～7項, 19項, 80-13～15項	顧客と契約情報の識別	取引内容を顧客と契約情報（履行義務の内容、支払条件、その他（業界慣行や顧客の期待等の取引実態）で整理した（1 対象取引の概要の「契約情報」参照）。
ステップ2 契約における履行義務を識別する		
追加の財またはサービスを取得するオプションの付与		
収益認識適用指針48項, 139項, 140項	既存の契約に加えて追加の財またはサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合に該当するか	「既存の契約」、「追加の財またはサービス」、そして「オプションの対象者と内容」が特定できるため、既存の契約に加えて追加の財またはサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合に該当すると判断した。 (既存の契約) X1年度の製品Xのメンテナンス・サービス契約 (追加の財またはサービス) ・ X2年度の製品Xのメンテナンス・サービス契約 ・ X3年度の製品Xのメンテナンス・サービス契約 (オプション) ・ 製品Xの購入時にX1年度メンテナンス・サービス契約を締結する顧客に対して、X1年度末に付与されるX2年度メンテナンス・サービス契約を1,000千円で更新できるオプション ・ X1年度末に更新オプションを行使した顧客に対して、X2年度末に付与されるX3年度メンテナンス・サービス契約を1,000千円で更新できるオプション
	当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供するか	顧客がX2年度またはX3年度にのみメンテナンス・サービス契約を締結することを選択する場合には価格が著しく高くなるため（X2年度のみは3,000千円、X3年度のみは5,000千円）、メンテナンス・サービス契約を更新できるオプションは、既存の契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供すると判断した。
	オプションは履行義務に該当するか	当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供しており、顧客がX1年度に支払う1,000千円の一部は、実質的には、その後の年度に提供されるサービス（追加の財またはサービス）に対する返金が不要な前払いであるため、オプションを提供する約束は履行義務であると判断した。
別個の財またはサービスか否か		
収益認識会計基準34項(1)(2)	別個の財またはサービスか否か	以下の検討により、製品Xの販売とメンテナンス・サービスの提供は別個の財またはサービスの提供を約束する複数の履行義務であると判断した。また、1年目のメンテナンス・サービスの提供とオプションの付与も、別個の財またはサービスの提供を約束する複数の履行義務であると判断した。
収益認識会計基準34項(1) 収益認識適用指針5項	別個のものとなる可能性があるか	製品Xの販売とメンテナンス・サービスの提供は、それぞれから単独で、あるいは顧客が容易に利用できる他の資源と組み合わせることで便益を享受できると判断した。 また、1年目のメンテナンス・サービスとオプションの行使により提供される2年目、3年目のメンテナンス・サービスも同様であると判断した。
収益認識会計基準34項(2) 収益認識適用指針6項(1)(2)(3)	契約の観点で別個のものとなるか、あるいは「別個の財またはサービスの束」として束ねられるか	製品Xの販売とメンテナンス・サービスの提供は、それぞれをインプットとして使用した結果生じるアウトプットは存在せず、それぞれを個別に移転するものであると判断した。 また、1年目のメンテナンス・サービスの提供とオプションの付与は、2年目、3年目のオプションの付与がそれぞれ前年のメンテナンス・サービスの締結を前提としているが、行使することもしないこともでき、それぞれ独立して財またはサービスを移転できる（移転しないこともできる）ため、区分して識別できると判断した。
ステップ3 取引価格を算定する (以下は、別個の財またはサービスの束と判断したメンテナンス・サービスと更新オプションについて記載する)		
更新オプションの取引価格を検討する		
収益認識適用指針49項	オプションが、追加の財またはサービスの独立販売価格を反映する価格で取得するものであるか	オプションの対価は明示されていないため、追加の財またはサービスの独立販売価格を反映する価格で取得するものでないと判断した。したがって、オプションの独立販売価格を算定する。

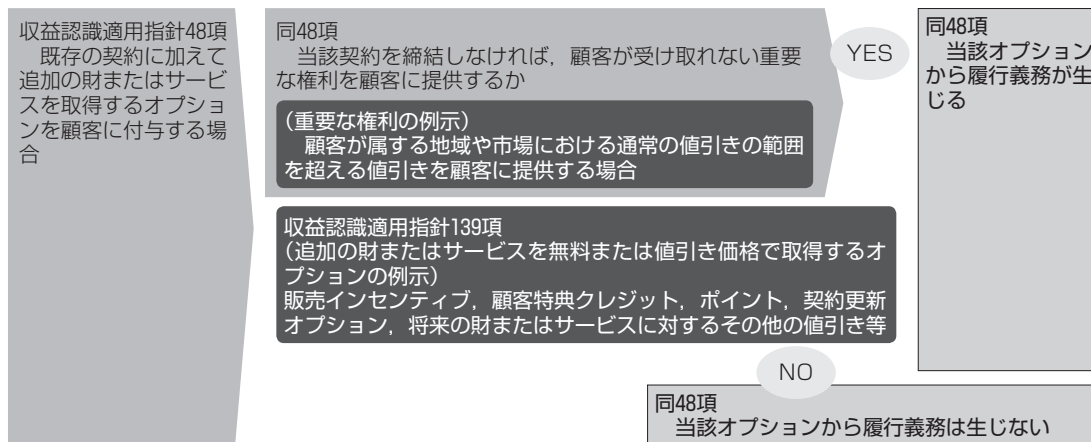
収益認識のポジション・ペーパー記載術(後編)

収益認識適用指針50項	オプションの独立販売価格が直接観察できるか	オプションの独立販売価格は直接観察できないため、見積る必要があるが、その見積りは困難である。当該オプションは更新オプションであるため、収益認識適用指針51項の適用の可否を検討する。
収益認識適用指針51項	【更新オプションの実務上の容認規定】追加の財またはサービスが、次のいずれも満たすか - 当初の財またはサービスと類似 - 当初の契約条件に従って提供	当該更新オプションは、メンテナンス・サービスを継続するためのものであり、当該サービスは既存の契約と同じ条件で提供される。したがって、収益認識適用指針51項が適用可能であると判断した。そのため、同項に基づき、更新オプションの独立販売価格を直接見積らず、当社が提供すると見込まれるサービスと交換に受け取ると予想される対価を算定し、取引価格の配分を行うこととした。 当社は、契約における取引開始日に、契約全体の予想される対価総額を271,000千円と見積った。 X1年度 1,000千円×100件=100,000千円 X2年度 1,000千円×90件=90,000千円 X3年度 1,000千円×81件=81,000千円 合計 271,000千円
ステップ4 契約における履行義務に取引価格を配分する		
独立販売価格による取引価格の配分		
収益認識会計基準65項	履行義務への取引価格の配分	独立販売価格による配分ではなく、更新オプションの容認規定(収益認識適用指針51項)を用いて、当社が提供すると見込まれるサービスと交換に受け取ると予想される対価により、取引価格を配分することとした。
収益認識適用指針51項	当社が提供すると見込まれるサービスと交換に受け取ると予想される対価による取引価格の配分	当社が提供すると見込まれるサービスと交換に受け取ることができる対価の予想には、以下の検討により、契約更新の可能性を調整した予想コストによる取引開始日に予想される収益認識のパターンを用いることとした。 メンテナンス・サービスに対する支配の顧客への移転は、製品のライフサイクルの前半よりも後半のほうが比較的多く発生するため、期間を通して一定ではない。また、アフターサービス部門担当者による作業が中心になるが、当社では担当者を、熟練度を反映した職能に応じてチーム編成してメンテナンス・サービスの品質と発生コスト(労務費)を管理している。 したがって、労働時間や機械稼働時間は、メンテナンス・サービスの支配の顧客への移転との間に直接的な関係がないと判断する一方で、発生コストは、メンテナンス・サービスの支配の顧客への移転との間に直接的な関係があると判断した。 また、発生コストは、人件費が中心であり、タイムシートによるプロジェクト別の労働時間の管理を実施しており、総発生コストは、実績の集計や実績に基づいた信頼性のある見積りが可能であると判断した。
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		
一定の期間にわたり充足される履行義務か否か		
収益認識会計基準38項(1)(2)(3)①②	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	メンテナンス・サービス(オプションの行使によるものを含む)のは、企業の義務の履行につれ顧客が便益を享受するため、収益認識会計基準38項(1)を満たす。したがって、一定の期間にわたり充足される履行義務と判断した。
履行義務の充足に係る進捗度の見積り		
進捗度の見積り方法の決定		
収益認識適用指針51項	提供されると見込まれる財またはサービスに配分された取引価格に基づく収益の認識	収益認識適用指針51項により、提供されると見込まれる財またはサービスに配分された取引価格に基づき収益を認識する。 なお、実際の契約更新数が、当社が予想したものと異なる場合には、取引価格と認識した収益を見直す必要がある。

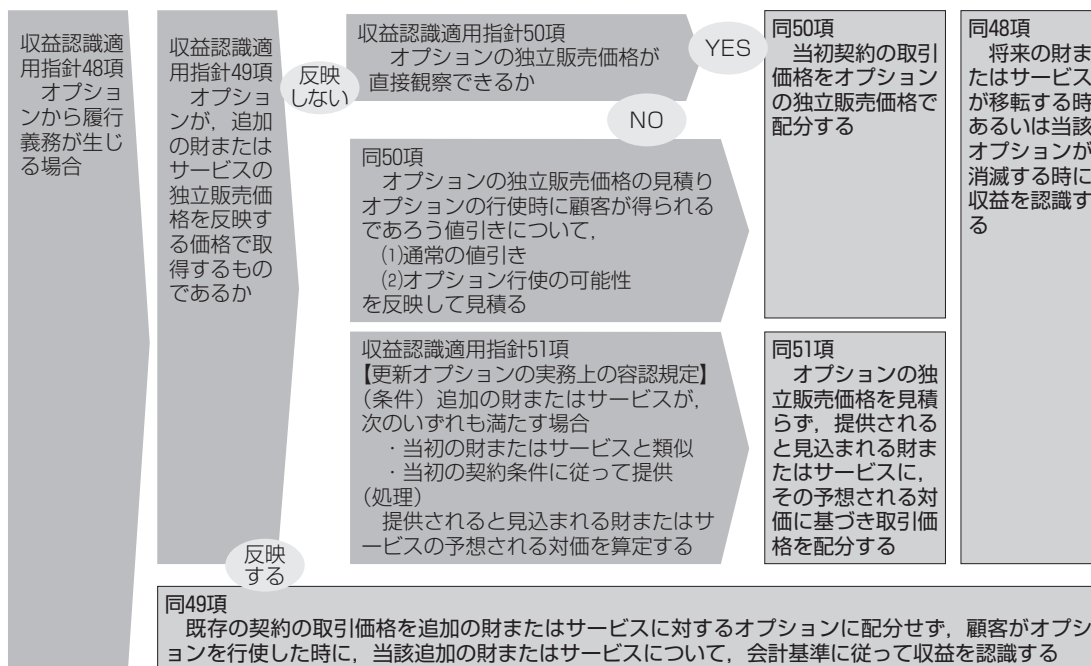
めと、ステップ5(収益の認識時期の決定)へのつながりが記載されており、ステップ3(取引価格の決定)とステップ4(履行義務による取引価格の配分)は、その後の同49項、50項で定められている。また、更新オプションの容認規定を同51項で定めている。この構造を理解することが重要である。

その他の論点に関しても、このように収益認識会計基準や収益認識適用指針の逐条的な理解が難しい場合は、5つのステップのどのステップに関連する定めかを意識すると基準の趣旨の理解の糸口となることが多いと思われる。

〔図表4〕 オプションの付与から履行義務が生じるか否かの判定ステップ（イメージ図）



〔図表5〕 オプションの付与から履行義務が生じる場合の当初契約の取引価格の配分ステップ（イメージ図）



5 代替的な取扱い

本ポジション・ペーパーの対象論点に関連する代替的な取扱いの有無を確認する。

約束した財またはサービスが顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合には、当該約束が、履行義務であるかについて評価しないことがで

きる取扱いが定められている（収益認識指針93項、166項）。ただし、当該約束した財またはサービスの定量的および定性的な性質を考慮し、契約全体における相対的な重要性を検討する必要がある。

6 結論

ここまでの検討に基づき、収益認識の対象(単位)、金額、そして時期に留意して、対象論点についての結論を導く。

製品Xの販売とメンテナンス・サービスは別個の財またはサービスであると判断した。また、更新オプションは履行義務であるが、1年目のメンテナンス・サービスと更新オプションも別個の財またはサービスであると判断した。

収益認識適用指針51項に基づき、更新オプションの独立販売価格は見積らず、当社が提供すると見込まれるサービスと交換に受け取ると予想される対価を算定し、取引価格の配分を行う。取引価格の配分は、財またはサービスの性質を考慮して、契約更新の可能性を調整した予想コストによる取引開始日に予想される収益認識のパターンを用いることとした。

また、1年目のメンテナンス・サービスと更新オプションは、一定の期間にわたり充足される履行義務と判断し、収益認識適用指針51項に基づき配分した取引価格に基づき収益を認識する。

7 具体的な会計処理

結論を具体的な会計処理に落とし込む。なお、メンテナンス・サービスと更新オプションに関する会計処理のみ以下に記載する。

(1) 契約における取引開始日 (単位:千円)

(借)現金預金 100,000 / (貸)契約負債 100,000*1

(2) X1年度末 (単位:千円)

当社の予想に変化がなく、予想どおり90名の顧客が更新したと仮定する。

(借)契約負債 77,986*2 / (貸)売上高 77,986

現金預金 90,000*3 / 契約負債 90,000

【X1年度の契約負債の増減】 (単位:千円)

	期首	増加	減少	期末
契約負債	—	190,000*1*2	77,986*3	267,986

*1 X1年度期首にメンテナンス・サービスの契約者から入金される金額

*2 X1年度期末に契約開始時に見込んだ契約更新数が予想どおりであったため、当初の進捗度の見積りを適用することにより認識する収益額

【取引開始日に予想した収益認識のパターンの見積り】 (単位:千円)

	契約更新の可能性を調整した予想コスト	予想される対価の配分(予想される収益認識額)
X1年度	60,000 (=600×100件)	77,986 (=60,000÷208,500×271,000)
X2年度	67,500 (=750×90件)	87,734 (=67,500÷208,500×271,000)
X3年度	81,000(=1,000×81件)	105,280(=81,000÷208,500×271,000)
合計	208,500	271,000

なお、実際の契約更新数が、当社が予想したものと異なる場合には、取引価格と認識した収益を見直す必要がある。

*3 X1年度末にメンテナンス・サービスの契約更新者から入金される金額

8 会計処理のため必要になる情報等

会計処理の判定、具体的な処理、そしてその正確性を担保するため必要になる情報等を明確にする(図表6)。

9 財務報告上の業務(サブ)プロセス

8を生成、追加、更新するための業務(サブ)プロセスを明確にする(図表7)。

〔図表6〕 会計処理のため必要になる情報等

目的		必要情報等
判定		更新オプションの対象者と内容
会計処理	見積り	<ul style="list-style-type: none"> 1年目末と2年目末におけるメンテナンス・サービスの更新（オプションの行使）見込み人数 メンテナンス・サービスの3年間の発生コストの見積り
	実績	<ul style="list-style-type: none"> 1年目末と2年目末におけるメンテナンス・サービスの更新（オプションの行使）実績人数 メンテナンス・サービスの3年間の発生コストの実績
正確性担保		見積りと実績の比較分析情報（差異理由の検討を含む）

〔図表7〕 追加すべき財務報告上の業務（サブ）プロセス

新旧	(サブ)プロセス	業務内容
従来	利益管理プロセス	プロジェクト別の損益管理（予算実績管理を含む）
新規	価格設定プロセス	<ul style="list-style-type: none"> 更新オプションの内容と付与方針の決定 取引価格の決定（更新オプションの付与を含む） 更新オプションの会計処理の検討（営業部門の検討と経理部門の承認）*
	(利益管理プロセス)	<ul style="list-style-type: none"> 見積りと実績の比較分析情報（差異理由の検討を含む） メンテナンス・サービスの更新（オプションの行使）見込み人数の見直し メンテナンス・サービスの発生コストの見積りの見直し

* オプションの付与を含めた価格戦略を検討する際に、今後は会計処理もあわせて検討する必要がある。

〔図表8〕 リスクの内容と高リスク

分類	リスクの内容	高リスク
不正	<ul style="list-style-type: none"> 当初契約の取引価格が減額される更新オプションの隠蔽による売上高の過大計上リスク 更新オプションの行使人数とメンテナンス・サービスの発生コストに関する恣意的な見積りによる売上高および利益の過大計上リスク 	○（更新オプションの隠蔽リスクのみ）
誤謬	<ul style="list-style-type: none"> 更新オプションの把握が漏れるリスク 更新オプションの会計処理を誤るリスク 	—

10 リスクの分析と評価

8の適切な入手と処理を阻害する要因（リスク）を識別して、高リスクに該当するか検討する（図表8）。

11 高リスクの根拠

高リスクと評価した根拠を、当社の実態に即して明らかにする。

当社は、新製品の販売開始時や既存製品の販売促進キャンペーン時にメンテナンス・サービスの更新オプションの付与を頻繁に実施しており、経営戦略上、更新オプションの付与を重視している。また、営業部門の業績評価において、売上高は重要な指標の1つである。したがって、更新オプションの隠蔽により売上高を過大に計上する機会と動機が存在し、意図的な隠蔽は、定型的な内部統制では低減することが難しいため、高リスクと判断した。

なお、更新オプションの行使人数とメンテナンス・サービスの発生コストに関する見積りは、実績データが十分存在するため、定型化できない非定型的な見積りの重要な要素は存在しないと判断した。当該不正リスクは見積り方法の定型化や見積りと実績の比較分析（差異原因の分析を含む）で十分低減できると判断したため、高リスクとはしない。

また、誤謬リスクについては、営業部門における価格設定プロセス（更新オプションの会計処理の検討（経理部門の承認）等）による定型的な内部統制により低減できると判断したため、高リスクとしないこととした。

〔図表9〕 5つの類型による内部統制の構築とキーコントロールの選定

類 型	詳 述	KC								
(1) 定型化	<ul style="list-style-type: none"> ・ 更新オプションの内容による会計処理の決定手順の標準化 ・ 価格設定プロセスにおける更新オプションの会計処理に関する経理部門の承認 ・ 更新オプションの会計処理に関する経理部門の相談ルートと営業部門と経理部門の決算前定例ミーティング ・ 更新オプションの行使人数とメンテナンス・サービスの発生コストに関する、類似の製品、更新オプション、そしてメンテナンス・サービスの実績に基づく見積り方法の標準化 ・ メンテナンス・サービスにおける発生コストの月次の予算と実績の比較分析（差異原因の分析を含む） ・ ポジション・ペーパーを活用した更新オプションに関する会計処理、リスク、そして内部統制に関する全社的な理解の促進 	○								
(2) 非定型的な要素の特定と対応	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">非定型的要素の特定</th> <th style="text-align: center;">対応</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="vertical-align: top;"> <ul style="list-style-type: none"> ・ 更新オプションの隠蔽 </td> <td style="vertical-align: top;"> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 取締役会と監査役等の監督・監査機能 ➤ 内部監査部門の独立的評価 ➤ 経理部門の日常的モニタリング ➤ 営業部門の上席者による日常的モニタリング </td> </tr> </tbody> </table>	非定型的要素の特定	対応	<ul style="list-style-type: none"> ・ 更新オプションの隠蔽 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 取締役会と監査役等の監督・監査機能 ➤ 内部監査部門の独立的評価 ➤ 経理部門の日常的モニタリング ➤ 営業部門の上席者による日常的モニタリング 	○				
非定型的要素の特定	対応									
<ul style="list-style-type: none"> ・ 更新オプションの隠蔽 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 取締役会と監査役等の監督・監査機能 ➤ 内部監査部門の独立的評価 ➤ 経理部門の日常的モニタリング ➤ 営業部門の上席者による日常的モニタリング 									
(3) 判断過程や見積り根拠の記録・保存	<p>関係部門から経理部門へ提出される以下の資料</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 更新オプション一覧 ➤ 更新オプションの内容と会計処理の検討資料 ➤ 見積り根拠（仮定と入力数値） ➤ 実績値集計データ ➤ 見積りと実績値の差異分析データ 	—								
(4) 情報の正確性と網羅性のチェック	<p>関係部門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）</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 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	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">部門</th> <th style="text-align: center;">職務</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="vertical-align: top;">経理部門</td> <td style="vertical-align: top;"> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 関係部門から提出される資料(※1)のモニタリング(批判的検証)(※2) ➤ 新規の更新オプションに関連する取引の会計処理の承認 ➤ 営業部門からの更新オプションの会計処理の相談対応 ➤ 更新オプションに関する営業部門との決算前の定例ミーティング </td> </tr> <tr> <td style="vertical-align: top;">営業部門</td> <td style="vertical-align: top;"> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 新規の更新オプションに関連する取引の一次的な検討と経理部門への報告 ➤ 更新オプションに関する営業部門との決算前の定例ミーティング </td> </tr> <tr> <td style="vertical-align: top;">アフターサービス部門</td> <td style="vertical-align: top;"> <ul style="list-style-type: none"> ➤ メンテナンス・サービスの発生コストの見積り ➤ メンテナンス・サービスの発生コストの見積りと実績の比較分析（差異原因の分析を含む）と経理部門への報告 </td> </tr> </tbody> </table> <p><共通></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 当該ポジション・ペーパーにより、更新オプションに関する会計処理の方針とその根拠およびリスクと内部統制を理解したうえで、上記の分掌に基づき各人は職務を実施する。 <p>(※1) 上記「(3) 判断過程や見積り根拠の記録・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 (※3) 経理部門によるモニタリングと関係部門の中でのモニタリング</p>	部門	職務	経理部門	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 関係部門から提出される資料(※1)のモニタリング(批判的検証)(※2) ➤ 新規の更新オプションに関連する取引の会計処理の承認 ➤ 営業部門からの更新オプションの会計処理の相談対応 ➤ 更新オプションに関する営業部門との決算前の定例ミーティング 	営業部門	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 新規の更新オプションに関連する取引の一次的な検討と経理部門への報告 ➤ 更新オプションに関する営業部門との決算前の定例ミーティング 	アフターサービス部門	<ul style="list-style-type: none"> ➤ メンテナンス・サービスの発生コストの見積り ➤ メンテナンス・サービスの発生コストの見積りと実績の比較分析（差異原因の分析を含む）と経理部門への報告 	○ ※3
部門	職務									
経理部門	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 関係部門から提出される資料(※1)のモニタリング(批判的検証)(※2) ➤ 新規の更新オプションに関連する取引の会計処理の承認 ➤ 営業部門からの更新オプションの会計処理の相談対応 ➤ 更新オプションに関する営業部門との決算前の定例ミーティング 									
営業部門	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 新規の更新オプションに関連する取引の一次的な検討と経理部門への報告 ➤ 更新オプションに関する営業部門との決算前の定例ミーティング 									
アフターサービス部門	<ul style="list-style-type: none"> ➤ メンテナンス・サービスの発生コストの見積り ➤ メンテナンス・サービスの発生コストの見積りと実績の比較分析（差異原因の分析を含む）と経理部門への報告 									

12 内部統制の構築とキーコントロール (KC) の選定

識別したリスクを低減する内部統制を5つの類型に従って構築し、その中から日常的モニタリングを中心にキーコントロールを選定する(図表9)。

II 記載例の補足説明(更新オプションにおける「ステップ1と2の5つの影響」の整理)

前回(財またはサービスに対する保証と返品権付きの販売)の「〔図表4〕ステップ1,2とその他のステップの関係」で、その関係を「ス

〔図表10〕 更新オプションにおけるステップ1と2の5つの影響

ステップ1と2の影響の内容	更新オプションの検討内容
<p>＜影響1＞製品Xの販売、メンテナンス・サービス、そして更新オプション（2年目と3年目）</p>	
<p>契約における履行義務の識別</p>	<ul style="list-style-type: none"> 更新オプションが履行義務か否か 製品Xの販売、メンテナンス・サービス、そして更新オプション（2年目と3年目）が別個の財またはサービスか否か メンテナンス・サービス、そして2年目と3年目の更新オプションは別個の財またはサービスか否か
<p>＜影響2＞メンテナンス・サービスと更新オプション（2年目と3年目）</p>	
<p>履行義務（財またはサービス）の内容とその性質による収益の認識時期の決定</p>	<ul style="list-style-type: none"> 別個の財またはサービスの束の移転を約束する単一の履行義務と判断したメンテナンス・サービスと更新オプション（2年目と3年目）の内容とその性質に基づく、一定の期間にわたり充足される履行義務か否かの判定 一定の期間にわたり充足される履行義務と判定された場合の進捗度の見積り方法の決定と適用（本ポジション・ペーパーの場合は、収益認識適用指針51項を適用するため、下記の＜影響4＞参照）
<p>＜影響3＞メンテナンス・サービスと更新オプション（2年目と3年目）</p>	
<p>算定される取引価格の金額</p>	<ul style="list-style-type: none"> 独立販売価格または取引価格の見積り（本ポジション・ペーパーの場合は、収益認識適用指針51項を適用するため、下記の＜影響4＞参照）
<p>＜影響4＞メンテナンス・サービスと更新オプション（2年目と3年目）</p>	
<p>契約における履行義務に識別される取引価格の金額</p>	<ul style="list-style-type: none"> 収益認識適用指針51項を適用し、提供されると見込まれる財またはサービスに、その予想される対価に基づき取引価格を配分する
<p>＜影響5＞メンテナンス・サービスと更新オプション（2年目と3年目）</p>	
<p>開示（表示と注記）</p>	<p>更新オプションには、以下のような特徴が考えられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> 更新オプションの会計処理は、提供されると見込まれる財またはサービスの予想される対価を取引価格として見積るため（更新者数の見積り等）、不確実性が高い場合がある 更新オプションは、販売促進等の企業の経営戦略上、重要な要素となる場合があるしたがって、「開示目的」（収益認識会計基準80-4項）に照らして、上記のような定性的な要因と、更新オプションの金額的重要性等の定量的な要因を考慮し、たとえば、以下の開示を検討する <ul style="list-style-type: none"> 重要な会計方針の注記として記載するか否か（収益認識会計基準80-3項） 「収益認識に関する注記」として、以下の事項 <ul style="list-style-type: none"> 「収益の分解情報」の分解の区分として、更新オプションを含む取引か否かの記載（収益認識会計基準80-10項） 「契約資産と契約負債の残高等」（収益認識会計基準80-20項）（「当期認識した収益額のうち期首契約負債残高に含まれていた額」、「取引価格の変更等により過年度に充足（一部充足）した履行義務から認識した収益」と「取引価格の見積りの見直しの結果生じた契約資産および契約資産の重要な変動」を含む） 「残存履行義務に配分した取引価格」（収益認識会計基準80-21項）（期末時点で未充足（または部分的に充足）の履行義務に配分した取引価格の総額、当該金額の収益認識見込み時期等）

ステップ1と2の5つの影響」に整理したが、この考え方は、「追加の財またはサービスを取得するオプションの付与（更新オプションの場合）」でも有用である。

本ポジション・ペーパーの記載例の検討内容と開示上の検討事項を、「ステップ1と2の5つの影響」で整理すると図表10のとおりとなる。