

主要論点を ピックアップ

収益認識のポジション・ペーパー記載術

第⑥回・終

論点整理マップと前編まとめ

高田康行 太陽有限責任監査法人 公認会計士

回	内容
第1回	変動対価
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3回	ライセンスの供与と基本論点
第4回	出荷基準等と請求済未出荷契約
第5回	有償支給取引と本人・代理人の区分
第6回	論点整理マップと前編まとめ

本連載では、収益認識の主要論点が含まれる取引事例を取り上げ、そのポジション・ペーパーの記載例を12項目の構成で示してきた。本稿では、ポジション・ペーパーの補足資料として論点整理マップを提示し、収益認識の5つのステップの重要性と特徴を再確認する。また、前編まとめとして12項目のつながりと作成上のポイントを解説する。なお、本文中、意見にわたる部分は筆者の私見である。

I 論点整理マップの作成

1 ポジション・ペーパーは論点カットか、あるいは取引カットか

ポジション・ペーパーの作成について、「論点」を切り口にするか、あるいは「取引」を切り口にするかの議論がある。連載読者の関心の高さを考慮し、各回のタイトルは取り上げる「論点」としたが、本連載のポジション・ペーパーの記載例の切り口は「取引」とした。「論点」を切り口としたほうが、ポジション・ペーパーの作成は容易と思われるが、それでは収益認識の5つのステップの本質、つまり、対象取引を5つのステップの順序で検討すべきことを見落としてしまうと筆者は感じていたからである（第2回記載例①参照）。

また、本連載では、「取引」をポジション・ペーパーの切り口としたうえで、1ペーパーに

つき取り上げる論点は原則1つとして、対象論点を明確にした。しかし、1取引に1論点しか存在しないことは稀であり、通常、5つのステップごとに論点が存在する。したがって、本連載では、1ペーパーで言及しないその他の論点は、他のペーパーを参照することとした。

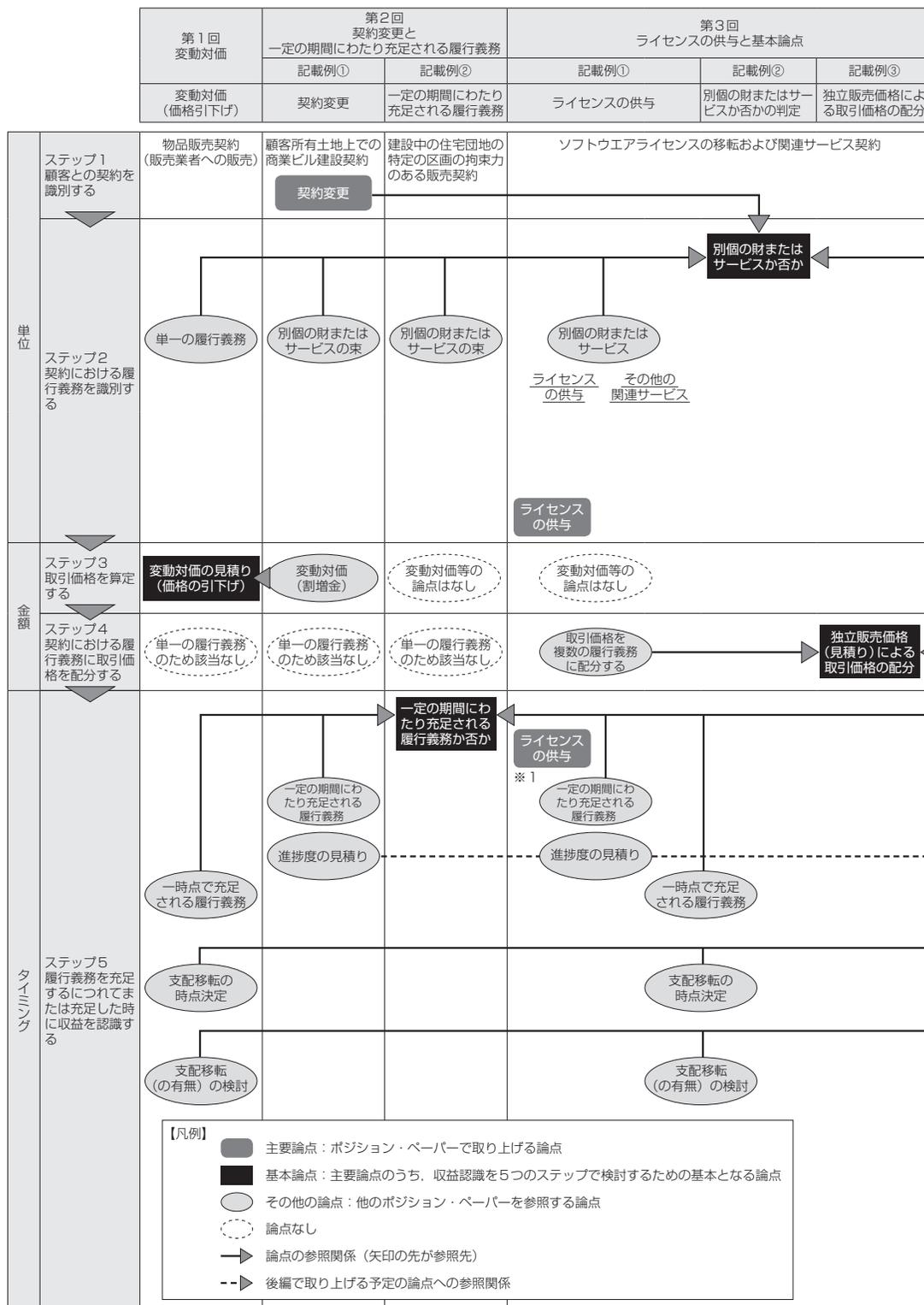
本稿では、この論点の参照関係を論点整理マップとして図表1で示す。

2 論点整理マップから得られる示唆と効果

取引カットのポジション・ペーパーに加えて、論点整理マップを作成することを、筆者は強く推奨する。なぜなら、論点整理マップ（図表1）を見れば、5つのステップの全体像と論点の参照関係から、他のポジション・ペーパーからの参照が多い論点、すなわち収益認識を5つのステップで検討するための基本となる次の7つの論点（基本論点）が明確になるからである。

- (1) 別個の財またはサービスか否かの判定（ステップ2）
- (2) 変動対価（ステップ3）
- (3) 独立販売価格（見積り）による取引価格の配分（ステップ4）
- (4) 一定の期間にわたり充足される履行義務か否か（ステップ5）
- (5) 進捗度の見積り（ステップ5）
- (6) 支配移転の時点決定（ステップ5）
- (7) 支配移転（の有無）の検討（ステップ5）

〔図表1〕 論点整理マップ



第4回 出荷基準等と請求済未出荷契約		第5回 有償支給取引と本人・代理人の区分		その他の主要論点
記載例①	記載例②	記載例①	記載例②	
出荷基準等の取扱い	請求済未出荷契約	有償支給取引	本人と代理人の区分	
物品販売契約	機械と部品の販売契約	部品の有償支給と製品の購入契約	特別仕様の設備供給契約	契約結合
単一の履行義務	別個の財またはサービスの束(複数の履行義務) 保管サービス 機械の販売 部品の販売	単一の履行義務	別個の財またはサービスの束(複数の履行義務) 財またはサービスに対する保証 本人と代理人の区分	重要な権利を顧客に与えるオプション(更新オプション) カスタマーロイヤリティ フランチャイズ権 他社のポイント 著作権
変動対価等の論点はなし	変動対価等の論点はなし	変動対価等の論点はなし	変動対価等の論点はなし	顧客に支払われる対価 返品権付販売
単一の履行義務のため該当なし	取引価格を複数の履行義務に配分する	単一の履行義務のため該当なし	単一の履行義務のため該当なし	
一定の期間にわたり充足される履行義務	一定の期間にわたり充足される履行義務 進捗度の見積り	一定の期間にわたり充足される履行義務	一定の期間にわたり充足される履行義務	進捗度の見積り
一時点で充足される履行義務 支配移転の時点決定	一時点で充足される履行義務 支配移転の時点決定	一時点で充足される履行義務 支配移転の時点決定	一時点で充足される履行義務 支配移転の時点決定	
支配移転(の有無)の検討 顧客による検収 出荷基準等(代替的な取扱い)	請求済未出荷契約	買戻契約 有償支給取引(代替的な取扱い)	支配移転(の有無)の検討	フランチャイズ権 著作権 顧客により行使されない権利 返金が不要な契約における取引開始日の顧客からの支払

※1 ライセンスの供与のアクセス権が使用権かの判定と、一定の期間にわたり充足される履行義務か一時点で充足される履行義務かの判定の構造は類似している(第3回記載例①4. 収益認識基準の規定と検討ステップ参照)。
 ※2 支配移転(の有無)の検討に関連する論点は、企業の支配の喪失ではなく、顧客の支配の獲得の視点で理解する(第4回記載例①4. 収益認識基準の規定と検討ステップ、記載例②冒頭文、第5回冒頭文参照)。

なお、収益認識における重要な見積りの要素（不確実性が高くなる可能性がある要素）は、上記の(2)変動対価（見積りの制限を含む）、(3)独立販売価格および(5)一定の期間にわたり充足される履行義務の進捗度の3つである。

また、ポジション・ペーパーを加えて論点整理マップを作成すると、次の効果が得られる。

- 1枚のポジション・ペーパーが対象とする論点と他のポジション・ペーパーを参照する論点が明瞭になる。その結果、ポジション・ペーパーが不必要に長文化することを回避でき、1枚のポジション・ペーパーで伝えたいメッセージが明確になる。
- 新規取引の収益認識の検討の際に、類似取引の把握により、蓄積した知見を活用することが容易になる。その結果、新たにポジション・ペーパーを作成すべき論点とそうでない論点が明確になり、将来のポジション・ペーパー作成の負荷が軽減できる。

3 ポジション・ペーパーと論点整理マップの具体的な作成手順

一般的な収益認識基準対応は、まず、基準導入の影響度調査を実施して、5つのステップの該当する論点（従来の基準または実務との相違点）や財務報告上の業務（サブ）プロセスへの影響（ITへの影響を含む）を明確にする。把握した論点ごとに収益認識基準の規定にしたがった検討を行い、会計処理方針を決定する。そして、会計処理のため必要になる情報等が新たに生じれば、関連する財務報告上の業務（サブ）プロセスについて、リスクの識別と内部統制の構築を行う（第1回稿末資料参照）。

上記の影響度調査の成果物の1つとして、レベニュー・ストリーム一覧を作成する機会が多い。レベニュー・ストリーム一覧とは、企業のレベニュー・ストリーム（収益取引）を対象に、5つのステップの該当する論点とそれが影響を与える財務報告上の業務（サブ）プロセス（ITへの影響を含む）等をまとめた一覧表である。

ポジション・ペーパーと論点整理マップは、このレベニュー・ストリーム一覧を基礎として作成される（図表2参照）。

まず、レベニュー・ストリーム一覧で識別した論点を整理する。具体的には重要な論点や類似する論点を明確にして、ポジション・ペーパーの対象とする取引および論点を選定する。論点は、たとえば、図表1【凡例】の主要論点、基本論点およびその他の論点の3つに区分すると整理しやすい。

そして、主要論点と基本論点が含まれる取引を対象に、ポジション・ペーパーを作成するとともに、論点間の参照関係を明確にした論点整理マップを作成する。なお、実務上は、上記の趣旨を踏まえて、レベニュー・ストリーム一覧を加工し、論点整理マップとすることも考えられる。

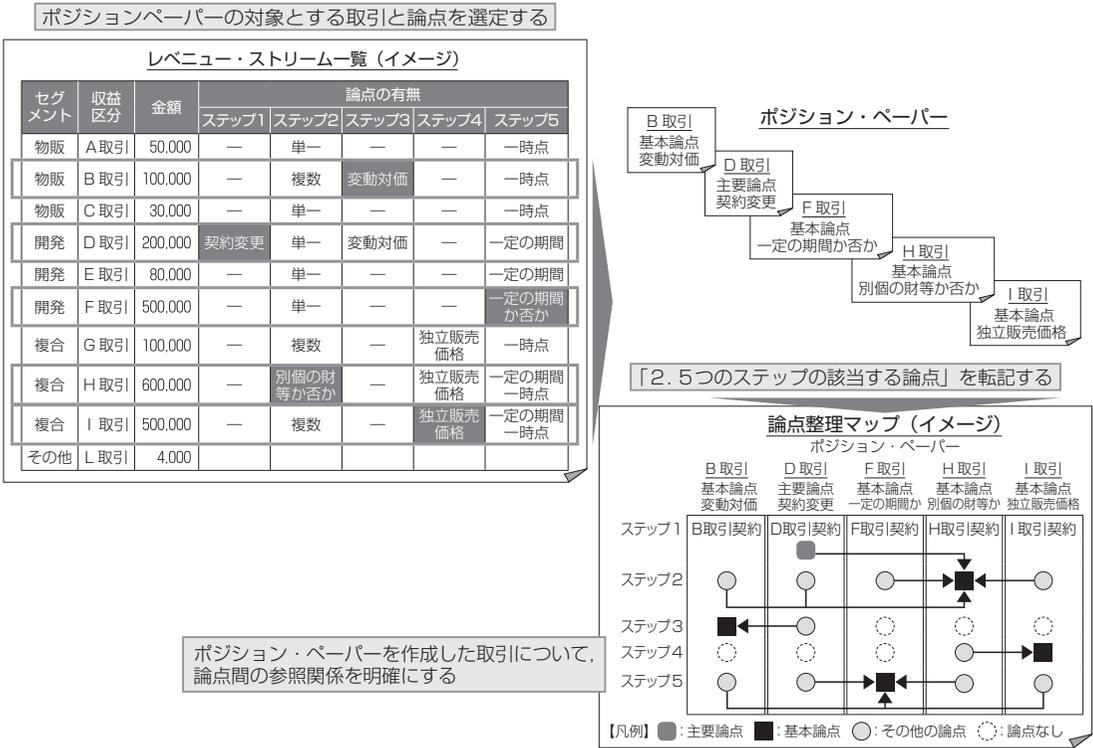
II ポジショニングのための12項目のつながり

後述のIIIにて、12の各項目の作成上のポイントを解説しているが、個別項目の理解にとどまるとその効果は半減する（第1回稿末資料参照）。

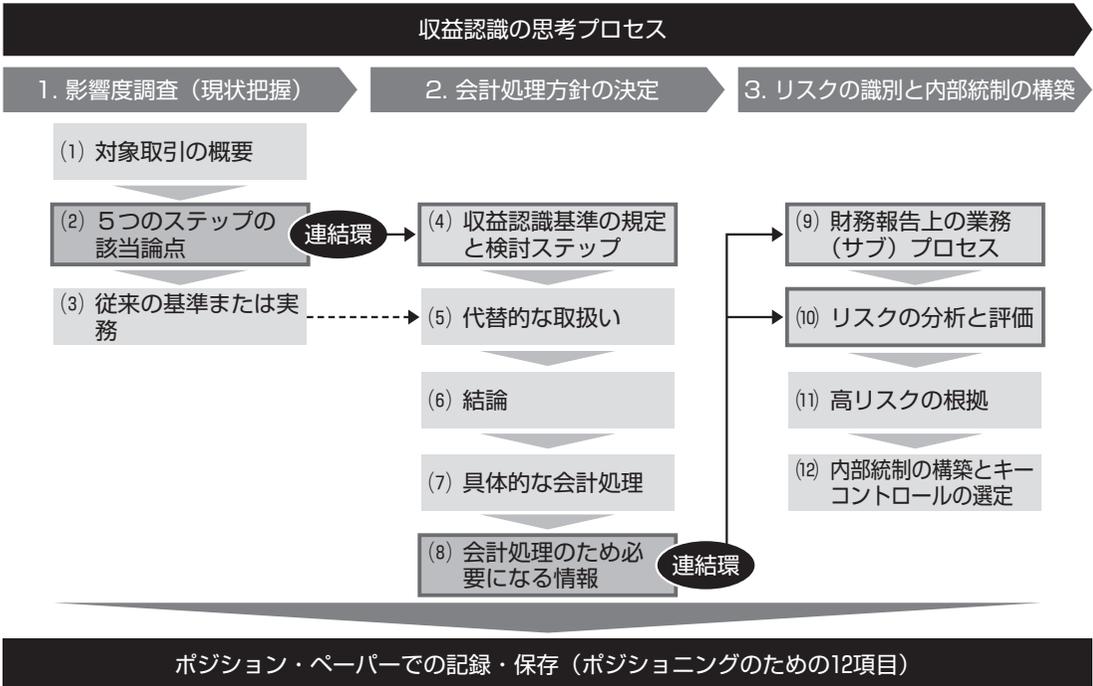
重要なので繰り返すが、本連載で定義したポジション・ペーパーの12項目は、ロジカルな一連の検討ステップ、つまり、収益認識の思考プロセスである。ポジション・ペーパー記載術の1番の勘所は、この12項目のつながりの理解であるため、12項目を一連の収益認識の思考プロセスとして解説する。解説の便宜上、12項目を3つの節（収益認識基準対応の全体像の3つのフェーズ）に区切るが、3つの節を結び付けるのは、「2. 5つのステップの該当する論点」と「8. 会計処理のため必要になる情報等」である。これらの項目の「連結環」としての位置づけが、12項目のつながりの要点である。このつながりと連結環を意識して、第1回稿末資料の12項目を並べ替えたのが図表3である。

収益認識のポジション・ペーパー記載術

〔図表2〕 レベニュー・ストリーム一覧からのポジション・ペーパーと論点整理マップの作成



〔図表3〕 ポジショニングのための12項目のつながりと連結環



1 影響度調査（現状把握）

「(1)対象取引の概要」は、収益認識の5つのステップにおけるステップ1（契約の識別）に該当する。これが「(2)5つのステップの該当する論点」の検討のスタートになる。

言い換えると、「(2)5つのステップの該当する論点」の視点で、「(1)対象取引の概要」において、契約内容および取引実態を検討し整理することが重要になる。

対象取引について「(2)5つのステップの該当する論点」を検討するとともに、該当論点の「(3)従来の基準または実務」を確認することも重要である。特に、従来は、収益認識の5つのステップでいえば、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）の収益認識のタイミングに重点が置かれ、収益認識の単位や金額に関しては一般的な定めが存在しなかった点、ただし、工事契約およびソフトウェア取引については一定の定めが存在した点に留意する。

「(2)5つのステップの該当する論点」が、本節と次節を結び付ける。

2 会計処理方針の決定

収益認識の5つのステップに象徴されるとおり、収益認識基準および適用指針個別の規定は、形式的な基準で画一的に各論点を判定するシンプルな構造をとっていない。各論点の検討ステップを定め、そこでの判定基準や考慮指標等を規定したものとなっている。

したがって、「(2)5つのステップの該当する論点」のうち、当該ポジション・ペーパーで取り上げる論点を明確にして、その論点について「(4)収益認識基準の規定と検討ステップ」で、規定に基づき契約内容や取引実態を具体的に検討する。

また、収益認識適用指針では、これまでわが国で行われてきた実務等に配慮し、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない範囲で、代替的な取扱いを定めている。「(5)代替的な取扱

い」の有無と該当がある場合の規定の内容や要件等を確認する。

以上を踏まえ、該当論点に関する「(6)結論」を明らかにし、「(7)具体的な会計処理」を決定する。その際、「(8)会計処理のため必要になる情報等」を明らかにすることが、次節の検討につながる。

3 リスクの識別と内部統制の構築

会計処理方針は決定するだけでは不十分である。継続的に正しく適用されなければ画餅に終わる。そうならないようにするために、前節「(8)会計処理のため必要になる情報等」を生成・追加・更新するための「(9)財務報告上の業務（サブ）プロセス」を明確にするのである。

「(8)会計処理のため必要になる情報等」の適切な入手と処理を阻害する要因がリスク（財務報告上のリスク）であり、「(10)リスクの分析と評価」を実施する。その際、メリハリのある対応を行うため高リスクを特定し、また、「(11)高リスクの根拠」を明確にする。

「(8)会計処理のため必要になる情報等」から「(11)高リスクの根拠」までの検討をロジカルに行うことは、「(12)内部統制の構築とキーコントロールの選定」において、財務報告上の業務（サブ）プロセスの中に、リスクを低減する内部統制を構築し、また、有効なキーコントロールを構築・選定するうえで重要である。それは内部統制実施者の財務報告意識を高めるうえでも、極めて重要である。

III 12項目の作成上のポイント

ポジショニングのための12項目の作成上のポイントは、第1回稿末資料において簡潔に説明したが、改めて本連載の記載例を題材に具体的に解説する（ただし、本稿ですでに言及したポイントは除く）。第1回稿末資料、本稿図表3および以下の解説（参照している各回の記載例を含む）をあわせて確認していただきたい。実

〔図表4〕 各回で図解した対象取引のエッセンス

連載	論点	論点が生じる対象取引のエッセンス（最も大切な要素）
第1回	変動対価	販売業者と最終顧客が存在するビジネスモデルを図解し、当社が価格引下げを行う必要性を示す。
第2回 記載例①	契約変更	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、複数の論点が生じさせる場合が多いことを示す。
第2回 記載例②	一定の期間にわたり充足される履行義務	一定の期間にわたり充足される履行義務に該当するか否かの判定要件を一覧表化し、該当する場合としない場合を比較形式で図解。
第3回	ライセンスの供与	知的財産とそれに対する顧客の権利を定めるライセンスを明瞭に区分することの重要性を示す。また、知的財産が有形物でない無形資産であることから、契約内容について当事者間で自由に決定できるため、ライセンスの供与が複合取引になる場合が多いことを示す。
第4回 記載例①	出荷基準等	物品販売業務プロセスの各時点（出荷、納入、検査および検収）を図解し、支配移転の一時点の決定とはつまり、各時点での支配移転（の有無）の検討であることを示す。
第4回 記載例②	請求済未出荷契約	通常の商品販売（出荷あり）との比較で、請求済未出荷契約の業務プロセスを図解。
第5回 記載例①	有償支給取引	買戻義務を図解して明示。特に、支給品の帳簿価格、有償支給価格および購入（買戻）価格を記載することで具体的な取引イメージを示す。
第5回 記載例②	本人と代理人の区分	当社と顧客以外に他の当事者が関与することを図解。また、第5回記載例①有償支給取引の支給先に、本人と代理人の区分の論点（顧客と他の当事者が同一の場合）が生じることを、取引概要図の比較により示す。

務で各社がポジション・ペーパーを作成する際の一助になれば幸いである。

1 対象取引の概要

「特徴」により、論点が生じる対象取引のエッセンス（最も大切な要素）を抽出し、取引概要図にそれを反映させ視覚化する。また、「類似取引」を挙げることで、その理解の汎用性を高める。そうすることで、新規の契約やビジネスにおける収益認識の検討への応用力を高める（図表4）。

2 5つのステップの該当する論点

対象取引について、5つのステップの順序で検討することの重要性和通常5つのステップごとに論点が存在することを示す（各回の記載例）。

また、5つのステップの各論点のなかで、当該ポジション・ペーパーで取り上げる主要論点と他のポジション・ペーパーを参照するその他

の論点を明確にする（各回の記載例）。

3 従来の基準または実務

従来の基準または実務を記載することに疑問を感じる読者もいるだろう。本連載では、収益認識基準対応の検討プロセスをそのままポジション・ペーパーに反映することを意図して、当該項目を記載することとした。従来の基準等と新基準との比較は新基準の理解に役立つ。既存取引と新規取引の比較も同様であり、従来と新規の比較は汎用性の高いアプローチである。

特に、建設業やソフトウェア業では、それぞれの会計基準で収益認識の単位や金額等についての一定の定めがあった。関連する従来の財務報告上の業務（サブ）プロセスを確認してから、「9. 財務報告上の業務（サブ）プロセス」で追加や改善すべきプロセスを検討するのが効果的である（第2回記載例①、第3回記載例③）。

また、過去に、会計基準の定める要件の検討が不十分で会計監査人に指摘された場合や、理

論的背景を検討せず実務上の慣行で会計処理していた場合等であれば、従来への反省と新しい収益認識に関する考え方の啓発・周知のためにも、当該項目を記載する（第2回記載例①および第4回記載例②の「11. 高リスクの根拠」参照）。

4 収益認識基準の規定と検討ステップ

まずイメージ図と端的な文章での解説により検討ステップを示す。そして規定の検討ステップを表現した表上に該当論点の具体的な検討内容を記載する。

なお、規定の検討ステップを表現した表は、具体的な検討内容を記載することにより、該当論点を判定するためのチェックリストと判定例として活用できる（第5回記載例②「12. 内部統制の構築とキーコントロールの選定」参照）。

5 代替的な取扱い

代替的な取扱いが存在する場合は、内容および認められる理由および要件を記載する。また、原則的な取扱いとあわせて検討するため、代替的な取扱いの検討ステップと具体的な検討内容を「4. 収益認識基準の規定と検討ステップ」に加える。

代替的な取扱いを採用して従来の実務を継続する場合、自社の採用する会計処理方針が、どのような規定を根拠としているのか不明確になると懸念される。収益認識の考え方は大きく変更されており、代替的な取扱いを採用する場合でも、原則的な取扱いを確認したうえで、代替的な取扱いを採用している旨およびその要件を「4. 収益認識基準の規定と検討ステップ」、 「5. 代替的な取扱い」および次の「6. 結論」で明確にすべきである（第5回記載例①参照）。

6 結論

「2. 5つのステップの該当する論点」のうちポジション・ペーパーが対象とする論点について、「4. 収益認識基準の規定と検討ステップ」

および「5. 代替的な取扱い」での検討結果が、当該「6. 結論」とロジカルに結びつくように記載する（各回の記載例）。

7 具体的な会計処理

「1. 対象取引の概要」から「6. 結論」までの検討により、収益認識の単位、金額およびタイミング（日付）を特定して、具体的な会計処理（会計仕訳起票の具体例）を記載する。なお、対象取引の単位、金額およびタイミング（日付）の各論点については、図表1を参照されたい。

8 会計処理のため必要になる情報等

会計処理のため必要になる情報等は、まず「最初の判定情報」と「その後の会計処理情報」に区分する。そして後者は、「実績」「見積り（仮定と入力数値）」および「正確性の担保情報」に分けて整理する。「正確性の担保情報」には、たとえば、見積り・実績値の比較検証データ（第1回、第2回記載例③）、粗利益率分析データ（第2回記載例③、第3回記載例③、第5回記載例②）、請求済未出荷契約において、受注後の当社の完成・検査数量により収益認識する場合の顧客の当該部品の年間生産投入計画（第4回記載例②）が該当する。

また、これらの情報を従来と同様かあるいは新たに必要かを区別すると、次の「9. 財務報告上の業務（サブ）プロセス」で新たに追加すべき財務報告上の業務（サブ）プロセスが明確になる。

9 財務報告上の業務（サブ）プロセス

従来基準または実務における財務報告上の業務（サブ）プロセスでは、会計処理のため必要になる情報等が得られない場合、財務報告上の業務（サブ）プロセスを新たに構築する。

従来基準または実務は、収益認識のタイミング（ステップ5）に重点が置かれていたため、収益認識の単位（ステップ1と2）と金額（ス

テップ3と4)との関連で、財務報告上の業務(サブ)プロセスを新たに追加する必要がある場合があるであろう。少なくとも、新規ビジネス検討プロセス(第2回記載例②、第3回記載例②、第5回記載例②)、提案・価格設定プロセスおよび販売促進プロセス(第1回)、契約登録プロセス(第2回記載例①)、独立販売価格算定・検証プロセス(第3回記載例③)、出荷・納品プロセス(第4回記載例①)および粗利率分析プロセス(第3回記載例③、第5回記載例②)等の構築または見直しの要否の検討が必要と思われる。

10 リスクの分析と評価

リスクは、会計処理のため必要になる情報の適切な入手と処理を阻害する要因であり、不正と誤謬の視点で分析すると効果的である。非意図的な誤り(誤謬)はもちろん、意図的な不正も検討する必要がある。自社グループの会計不正を想定することに経理部門は抵抗を感じるかもしれない。しかし、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ため(監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」25項)、企業側でも相応の対応が求められる(第2回記載例②)。つまり、不正の発生を考慮し具体的な手口を想定して不正リスクの有無を確認する。

11 高リスクの根拠

定型化できない非定型的な要素を高リスクと評価する(第2回「I. 内部統制の5類型と統制上の要点(キーコントロール)」「1. 高リスクの特定」)。

不正は定型的な内部統制を無効化する可能性が高い(内部統制の限界の1つ)。また、上記のとおり、企業側でも不正リスク対応が求められる。したがって、不正リスクは高リスクと評価する。

変動対価、独立販売価格および一定の期間にわたり充足される履行義務における進捗度の3

つの見積りのうち、定型化できないものについては、恣意性の介入する余地が大きく、また誤る可能性も高いため、不正・誤謬リスクともに高リスクと評価する。

なお、筆者は高リスクの外形的・定量的な基準は想定しなかった。そうではなくて、高リスクか否かは、定型的な内部統制で対応できない非定型的な要素の有無により、経理部門が判断することとした(第2回「1. 高リスクの特定」および各回の記載例)。

また、高リスクの根拠は、企業の置かれている状況と関連させて記載すると説得力が増す(第5回記載例①②)。

12 内部統制の構築とキーコントロールの選定

会計処理等をなるべく定型化するとともに、非定型的要素を特定し、慎重に対応する。また、職務分掌を明確にし、営業部門等の事業部門の上位者および経理部門による日常的モニタリングがキーコントロールに選定できるように内部統制を構築する。

経理部門が、上記の会計処理方針の決定の際に「8. 会計処理のため必要になる情報等」を特定し、当該情報等の適切な入手と処理を阻害する要因の検討、つまり「10. リスクの分析と評価」を主導して、当該リスクを低減する内部統制の構築を営業部門等の事業部門に指示する。重要な虚偽記載に対するいわゆる「3つの防衛線」のうち、経理部門による日常的モニタリングが「第2線」の役割を果たすためには、このような経理部門の基準対応が重要である。

紙幅の制約から切り捨てたが、図表1右端のその他の主要論点も本連載で取り上げたかった。また、作成したポジション・ペーパーをどのように活用するかも論じたかった。もう一度、後編を近々連載することを期して、一旦筆を擱く。