

企業会計基準公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準（案）」及び「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」の公表について

平成 30 年 1 月 31 日

ひびき監査法人

公認会計士 渡部 靖彦

## 1. はじめに一経緯

我が国においては、現在、売上高は企業会計原則に定められている実現主義により計上されており、工事契約及びソフトウェア取引については一定の定めがあるものの、収益認識に関する包括的な収益認識基準はこれまで開発されていなかった。一方、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）は、10 年を超える共同プロジェクトを経て収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、2014 年 5 月に、ほぼ同一の内容の収益認識基準「顧客との契約から生じる収益」を公表した（IASB：IFRS 第 15 号、FASB：Topic606）。

これらの状況を踏まえ、企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という）は、2015 年 3 月に IFRS 第 15 号を踏まえた我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に向けた検討に着手することを決定し、その後 2016 年 2 月に、適用上の課題等に対する意見を幅広く把握するため、「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」を公表した。

そして、今般、2017 年 7 月 20 日に、ASBJ は、企業会計基準公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準（案）」（以下「会計基準案」という）及び企業会計基準適用指針公開草案 61 号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「適用指針案」という）を公表し、2017 年 10 月 20 日をもって本公開草案のコメント募集は終了し 69 件のコメント・レターが寄せられ、2018 年 3 月末までに最終基準化が行われることが見込まれている。

## 2. 公開草案の概要

### ① 公開草案の構成

公開草案は、IFRS 第 15 号を基礎とした項目とそれ以外の項目から構成されている。（IFRS 第 15 号を基礎とした項目を網掛けで示している。）

本 公 開 草 案	
収益認識会計基準案	収益認識適用指針案
目的	目的
会計基準	適用指針
I. 範囲	I. 範囲
II. 用語の定義	II. 用語の定義

本 公 開 草 案	
収益認識会計基準案	収益認識適用指針案
Ⅲ. 会計処理	Ⅲ. 会計処理
1. 基本となる原則	1. 収益の認識基準
2. 収益の認識基準	2. 収益の額の算定
3. 収益の額の算定	3. 特定の状況又は取引における取扱い
4. 契約資産、契約負債及び債権	4. 工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱い
	5. 重要性等に関する代表的な取扱い
Ⅳ. 開示	Ⅳ. 開示
1. 表示	1. 表示
2. 注記事項	
Ⅴ. 適用時期等	Ⅴ. 適用時期等
1. 適用時期	
2. 経過措置	
3. その他	
結論の背景	結論の背景
経緯	経緯
開発にあたっての基本的な方針	1. 会計処理等
Ⅰ. 範囲	(IFRS 第 15 号の定め及び結論の根拠を基礎としたもの)
Ⅱ. 用語の定義	
Ⅲ. 会計処理等	(IFRS 第 15 号の定め及び結論の根拠を基礎としたもの以外のもの)
(IFRS 第 15 号の定め及び結論の根拠を基礎としたもの)	
(IFRS 第 15 号の定め及び結論の根拠を基礎としたもの以外のもの)	設例
Ⅳ. 適用時期等	Ⅰ. 基本となる原則に関する設例
	Ⅱ. IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例
本会計基準の公表による他の会計基準等についての修正	Ⅲ. 我が国に特有な取引等についての設例

## ② 収益認識に関する会計基準の開発の意義

2016年8月に、ASBJは中期運営方針を公表した。わが国の上場企業等で用いられている会計基準の質の向上を図るためには、日本基準を高品質で国際的に整合性のとれたものとして維持・向上を図る必要がある。そのため、収益認識に関する会計基準の開発は、日本基準を高品質で国際的に整合性のあるものとするための取組みの一環であり、収益認識に関する会計基準の開発の意義は、我が国の会計基準の体系の整備および企業間の財務諸表の比較可能性の向上を図ることにある。

③ 公開草案の方針

国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の定めを基本的にすべて取り入れている。しかし、その一方で、IFRS 第 15 号の定めを基本的に受け入れる場合には、これまでの我が国の会計上の取扱いと異なることにより、企業に適用上の課題が生じることが考えられる。そこで、公開草案においては、これまで我が国で行われてきた実務等を配慮し、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない範囲で、IFRS 第 15 号における取扱いとは別に、個別項目に対する重要性等、代替的な取扱いを「上乘せ」し使い易くするよう提案されているので、3.で追加説明する。

④ 適用対象

公開草案の適用対象

- ・連結財務諸表及び個別財務諸表の両方が対象とされ、同一の会計処理が用いられている。
- ・日本基準を適用している企業の連結財務諸表及び個別財務諸表、IFRS 又は米国会計基準で連結財務諸表を作成している企業の個別財務諸表に用いられる。
- ・中小企業においては、「中小企業の会計に関する指針」、「中小企業の会計に関する基本要領」が用いられる（ただし、企業会計基準を適用することも妨げられない）。

⑤ 適用時期

強制適用時期

- ・2021 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する（会計基準案第 78 項）。

早期適用時期

- ・2018 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することができる（会計基準案第 79 項）。

さらに、2018 年 12 月 31 日に終了する連結会計年度及び事業年度から 2019 年 3 月 30 日に終了する連結会計年度及び事業年度までにおける年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用することができる（会計基準案第 80 項）。

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
3 月決算会社		4/1 期首～			4/1 期首～	
12 月決算会社			12/31 期末～			1/1 期首～
IFRS 第 15 号		1/1 期首～				
Topic606		12/15 期首～				
早期適用						
強制適用						

## ⑥ 経過措置

公開草案では、会計年度の適用初年度においてその遡及的な適用を要求しており、会計基準案第 81 項において次の 2 つの方法を認めている。

- (1) 適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱い、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する方法。
- (2) 適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積的影響額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する方法。

また、IFRS 又は米国会計基準を連結財務諸表に適用している企業（又はその連結子会社）が個別財務諸表に会計基準を適用する場合には、適用初年度において、IFRS 第 15 号又は Topic606 のいずれかの経過措置の定めを適用することができる（会計基準案第 84 項）。

## ⑦ 公開草案の質問項目とそのコメント・レターの概要

質 問	公開草案質問項目	コメント・レターの概要
【質問 1】	開発にあたっての基本的な方針に関する質問 開発にあたっての基本的な方針、連結財務諸表に関する方針及び個別財務諸表に関する方針に同意するか。	大半のコメント提出者は同意。 個別財務諸表への適用については、税務上の取扱いを早急に明確にするとともに、税務と会計の処理に乖離が出ないような制度整備を求めるコメント有。また、導入に対する反対意見も有。
【質問 2】	適用範囲に関する質問 適用範囲の提案に同意するか。	大半のコメント提出者は同意。 契約コストに関してコメント有。
【質問 3】	会計処理に関する質問 (質問 3-1) 収益の認識基準 (質問 3-2) 収益の額の算定 (質問 3-3) 特定の状況又は取引における取扱い IFRS 第 15 号を基礎とした上記の会計処理の提案に同意するか。	大半のコメント提出者は同意。 (質問 3-3) 企業が本人であるのか代理人であるのかを判断するための指標に該当するものと該当しないものが混在するケースについて、その内容の明確化を求めるコメント有。
【質問 4】	代替的な取扱いに関する質問 IFRS 第 15 号における取扱いとは別の重要性等に関する代替的な取扱いの提案に同意するか。	大半のコメント提出者は同意。 代替的な取扱いが IFRS 第 15 号の趣旨から逸脱したものでないことの明示を求めるコメント有。 割賦基準、消費税等の税込処理、ポイント付与等について代替措置を求めるコメント有。

質 問	公開草案質問項目	コメント・レターの概要
【質問 5】	<p><b>開示（表示及び注記事項）に関する質問</b></p> <p>早期適用時においては、必要最低限の定めを置き、強制適用時における定めについては、当該適用時までには検討するという提案に同意するか。</p>	<p>大半のコメント提出者は同意。</p> <p>[早期適用時の注記]</p> <p>開示例を求めるコメント有。</p> <p>[強制適用時の注記]</p> <p>強制適用時までには十分な議論を重ね、IFRS 第 15 号や Topic606 に遜色ない開示規定の基準化を求めるコメント有。</p>
【質問 6】	<p><b>適用時期等に関する質問</b></p> <p>（質問 6-1）適用時期</p> <p>（質問 6-2）経過措置</p> <p>適用時期及び経過措置の提案に同意するか。</p>	<p>大半のコメント提出者は同意。</p> <p>強制適用時期についてさらに2年後に後ろ倒しを求めるコメント有。</p>
【質問 7】	<p><b>設例に関する質問</b></p> <p>（質問 7-1）IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例</p> <p>IFRS 第 15 号の設例を基礎とした設例に同意するか。</p> <p>（質問 7-2）我が国に特有な取引等についての設例</p> <p>本公開草案における我が国に特有な取引等についての設例の提案に同意するか。</p>	<p>大半のコメント提出者は同意。</p> <p>（質問 7-1）設例の依拠する会計基準の項及び考え方、設例の前提条件及び適用範囲等も明確化を求めるコメント有。</p> <p>（質問 7-2）設例の有償支給取引について否定的なコメント有。</p> <p>I T 業界におけるアウトソーシング契約等複数の財又はサービスを統合して提供するケースの設例等を求める追加コメント有。</p>
【質問 8】	<p>（その他）</p> <p>その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。</p>	<p>会計基準案を適用した場合、会計上の債権債務は、履行義務の識別や変動対価の見積り等の要素により、これまで以上に契約上の取引価格とは異なる金額で計上される可能性がある。残高確認等による実在性の立証が困難となるため、企業の内部統制や監査手続の見直しも必要となる。必要な対策を検討し、会計監査手法の見直しも含めて制度設計、環境整備を求めるコメント有。</p>

## ⑧ 主な改正点

収益認識基準は「実現主義」から「顧客への支配の移転」へと大きく変貌を遂げている。我が国において適用されてきた伝統的な企業会計の枠組みである「実現主義の原則」から公開草案では、企業が約束した「財又はサービスを顧客に移転すること」により、履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する(会計基準案第 32 項)新しい収益認識基準が開発されたとみることができる。

「財又はサービスを顧客に移転すること」とは「顧客が財又はサービスに対する支配を獲得すること」となる(会計基準案第 32 項)。また、「財又はサービスに対する支配」とは財又はサービスの使用を指図し、当該財又はサービスからの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力(他の企業の財又はサービスの使用を指図して当該財又はサービスから便益を享受することを妨げる能力を含む。)であるとされている(会計基準案第 34 項)。

## ⑨ 公開草案の適用範囲

公開草案では顧客との契約から生じる収益に適用される(会計基準案第 3 項)。

一般に、売上高、営業収入、役務収益等が含まれ、固定資産売却損益は含まれない。

下記については、顧客から生じるものであるが公開草案は適用されない。

- ・企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」の範囲に含まれる金融商品に係る取引
- ・企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」の範囲に含まれるリース取引
- ・保険法に定められた保険契約
- ・顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引
- ・金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料
- ・日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 15 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」の対象となる不動産の譲渡

## ⑩ 基本となる原則

- ・収益を認識するための 5 つのステップ

IFRS 第 15 号も我が国の公開草案第 61 号も基本的には同じであるが、収益は、「履行義務の充足」により認識される。すなわち、財・サービスの支配(コントロール)が当該企業から顧客に移転することをもって「履行義務の充足」と考え収益を認識する。

約束した財又はサービスの顧客への移転を、当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識する(会計基準案第 13 項)。

そして基本となる原則に従って具体的には次の 5 つのステップに従い収益を認識する(会計基準案第 14 項)。

1	●顧客との契約を識別する。
2	●契約における履行義務（収益認識の単位）を識別する。
3	●取引価格を算定する。
4	●契約における履行義務に取引価格を配分する。
5	●履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する。

これらを分かり易く理解するために「【設例1】収益を認識するための5つのステップ」が設けられているのでご参照を宜しく願います。また、「収益認識に関する会計基準（案）」は基本的にIFRS第15号に従って作成されていますので、詳細はメルマガ第4号をご参照下さい。

## ⑪ 表示の定め

- ・契約資産、契約負債及び債権の表示（会計基準案第76項）

契約資産、契約負債又は債権は、適切な科目をもって貸借対照表に表示する。契約資産と債権を貸借対照表に区分して表示しない場合は、それぞれの残高を注記する。なお、経過措置として、契約資産と債権については、貸借対照表に区分して表示しないことができる。その場合、それぞれの残高を注記する必要はない（会計基準案第85項）。

- ・工事損失引当金の表示（適用指針案第104項）

工事契約および受注制作のソフトウェアについて、企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という）を踏襲した工事損失引当金の定めを置いている（適用指針案第89項及び第90項）。

工事損失引当金は、貸借対照表の流動負債の区分に、その内容を示す科目をもって表示する。また、工事損失引当金の繰入額は、損益計算書の売上原価として表示する。そして、同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金がともに計上されることとなる場合には、貸借対照表の表示上、相殺して表示することができる。

## ⑫ 開示

### (1) 注記事項の定め

- ・注記事項（会計基準案第77項）

企業の主要な事業における主な履行義務の内容

企業が当該履行義務を充足する通常の時点（＝収益を認識する通常の時点）

- ・早期適用時の注記事項

現時点では、各国の早期適用の事例等が限定的であり、注記事項の有用性とコストの評価を十分に行うことができない。

早期適用時には、必要最低限の定めを除き、注記事項を定めていない。強制適用時まで注記事項の定めを検討する（会計基準案第133項）。

## (2) 現行の日本基準又は日本基準における実務

- ・ 現行の財務諸表等規則ガイドライン 8 の 2 - 7 では、重要な会計方針の注記について次のように取り扱うとされているのみである。「収益及び費用の計上基準には、割賦販売及びファイナンス・リース取引に係る収益及び費用の計上基準、工事契約に係る収益及び費用の計上基準（「工事契約会計基準」に定める工事進行基準又は工事完成基準をいう。）、業界特有の収益及び費用の計上基準等、財務諸表について適正な判断を行うために必要があると認められる事項を記載するものとする。」

## 3. 重要性等に関する代替的な取扱いと我が国に特有な取引等についての設例

IFRS 第 15 号の定めを基本的に受け入れる場合には、これまでの我が国の会計上の取扱いと異なることにより、企業に適用上の課題が生じることが考えられる。そこで、公開草案においては、これまで我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（適用指針案第 144 項）、IFRS 第 15 号における取扱いとは別に、7つの領域における 10 個の個別項目に対する重要性等、代替的な取扱い（図表 1）を「上乘せ」し、使い易くするよう提案されている（適用指針案第 91 項から第 102 項）。また、より理解を高めるために我が国に特有な取引 6 つの設例も取り上げている。

## ① 重要性等に関する代替的な取扱い

代替的な取扱いを定めていないものとして以下のものがある。

- ・ 変動対価における収益金額の修正
- ・ 契約金額からの金利相当分の区分処理

また、現行の日本基準又は日本基準における実務の取扱いが認められないものとして以下のものがある。

- ・ 顧客に付与するポイントについての引当処理
- ・ 返品調整引当金の計上
- ・ 割賦販売における割賦に基づく収益計上

（図表 1） 7つの領域における 10 個の個別項目

7つの領域	10 個の個別項目
(1) 契約変更（ステップ 1）	・ 重要性が乏しい場合の取扱い
(2) 履行義務の識別（ステップ 2）	・ 顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の取扱い ● 出荷及び配送活動に関する会計処理の選択
(3) 一定の期間にわたり充足される履行義務（ステップ 5）	・ 期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア ・ 船舶による運送サービス
(4) 一時点で充足される履行義務（ステッ	● 出荷基準等の取扱い



7つの領域	10個の個別項目
プ5)	
(5)履行義務の充足に係る進捗度（ステップ5)	・契約の初期段階における原価回収基準の取扱い
(6)履行義務への取引価格の配分（ステップ4)	・重要性が乏しい財又はサービスに対する残余アプローチの使用
(7)契約の結合、履行義務の識別及独立販売価格に基づく取引価格の配分(ステップ1、2及び4)	・契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分 ●工事契約及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位

上記のうち関心の高い上記●3つについて説明する。

#### ●出荷および配送活動に関する会計処理の選択

会計基準案第29項では「商品または製品の販売」と「出荷および配送サービス」という2つの履行義務が識別される可能性があり、これらの活動を1つの取引として会計処理した場合には、収益認識が変わることになる。しかしながら、米国会計基準においては、企業のコストと便益を比較衡量し、このような出荷および配送活動について履行義務としないことを会計処理の選択として認めることとしている。わが国においても、同様の理由により同様に代替的な取扱いを設けることを提案している（適用指針案第93項、第147項）。

#### ●出荷基準等の取扱い

これまでの実務では、売上高は実現主義の考え方に基づき収益認識することとされており、出荷基準が幅広く用いられてきている。しかし、公開草案の定めに従う場合には、資産に対する支配が移転したと判断される時点が出荷時とは異なる時点であることも考えられる（会計基準案第36項及び第37項）。

ただし、国内における販売を前提として商品又は製品の出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転されるときまでの期間が「通常の期間」である場合には、出荷時に収益認識したとしても、支配の移転時に収益認識する場合との差異が、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（適用指針案第151項）。以上より、代替的な取扱いを設けることを提案している（適用指針案第97項）。なお、一定の目安を提供する目的で、通常の期間、すなわち、取引慣行ごとに合理的と考えられる日数については、国内配送を前提にする場合、数日間程度の取引が多いものと考えることが、結論の背景に記載されている（適用指針案第151項）。

#### ●工事契約及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位

工事契約会計基準においては、工事契約（及び受注制作のソフトウェア）に係る収益認識の単位について、「当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づく」（工事契約会計基準第7項）こととされている。ただし「契約書が当事者間で合意された実質的な取引の単位を

適切に反映していない場合には、これを反映するように複数の契約書上の取引を結合し、又は契約書上の取引の一部をもって工事契約に係る認識の単位とする必要がある」(同項)。

現行実務においては、これに従い、たとえば異なる顧客と締結した複数の契約や異なる時点で締結した複数の契約を実質的な取引の単位として取り扱っていることがある。

工事契約会計基準は、新しい収益認識基準の公表により廃止となる予定である。しかし、公開草案の定めによれば、複数の契約が結合されるのは、それらの契約が同一の顧客またはその関連当事者と同時又はほぼ同時に締結された場合である(会計基準案第24項)。

この点、異なる顧客と締結した複数の契約や異なる時点で締結した複数の契約を結合した際の収益認識の時期及び金額と、公開草案の定めに従った場合の収益認識の時期及び金額との差異に重要性が乏しいと認められる場合には、たとえ複数の契約を結合したとしても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(適用指針案第155項)。以上より、公開草案では代替的な取扱いを設けることを提案している(適用指針案第101項)。

また、受注制作のソフトウェアについても、工事契約に準じて同様の定めを適用することができる(適用指針案第102項)。

## ② 我が国に特有な取引の設例と経過措置

公開草案はIFRS第15号の規定や設例を基本的に踏襲して作成されているものの、我が国に特有の取引について6つの設例を追加(図表2)している。また、基準適用初年度の経過措置について複数の方法を認めている。これらは、我が国の実務において関係者の理解を促進するために有効と考えられるものを含めている。

(図表2) 我が国に特有な取引等の設例一覧と公開草案の論点

設例	論点	現行	公開草案
<b>【設例28】消費税</b>	第三者のために回収される額に限定	一般的な定めはない。消費税等の会計処理については、税抜き方式と税込方式が認められている。	収益は、顧客に販売又はサービスを提供した時に計上され、第三者のために回収される額(例:消費税等、酒税、たばこ税等)を除いて収益を認識する。消費税等の税込方式による会計処理は認められない(会計基準案第44項)。

設 例	論 点	現 行	公 開 草 案
【設例 29】小売業における消化仕入等	本人と代理人の区分（総額表示または純額表示）	ソフトウェア取引については一定の定めが存在するものの、一般的な定めはない。	顧客への財又はサービスの提供における企業の役割が、本人または代理人のいずれかを判断し、①本人であれば取引対価の総額を収益と認識するが、②代理人として判断された時は、顧客が支払う取引対価の総額ではなく、企業が得る報酬や手数料等の純額で収益を認識する（適用指針案第 39 項及び第 40 項、第 43 項から第 45 項並びに第 47 項）（会計基準案第 29 項）。
【設例 30】設備工事のコストオン取引（本人又は代理人）			
【設例 31】他社ポイントの付与	追加の財またはサービスを取得するオプションの付与	一般的な定めはない。ポイントの本質を販売促進策と考えて、実務上、売上高と投下される費用（ポイント引当金繰入額）を対応づける利益計算に慣れている実務が多いと考えられる。	ポイントが重要な権利（将来の値引き）を顧客に提供すると判断される場合、当該ポイント部分について履行義務として識別し、収益の計上が繰り延べられる。顧客に付与するポイントについて引当金処理は認められない（会計基準案第 44 項、適用指針案第 48 項）。他社ポイントの付与で重要な権利を顧客に提供していないと判断される場合は、支払義務を負債として計上する。

設 例	論 点	現 行	公 開 草 案
【設例 32】 有償支給取引	買戻契約	一般的な定めはない。 有償支給先において、有償支給部品のほぼ全量を加工後に売り戻すことが予定されており、また、有償支給部品の価格変動リスクを負っていない場合には、実務対応報告第 17 号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」の考え方を参考にすれば、リスク負担の観点から加工代相当額のみを純額で収益として表示することになると思われる。	契約条件に応じ、リース取引、金融取引または返品権付きの販売のいずれかとして処理する（適用指針案第 69 項）。
【設例 33】 工事損失引当金	工事契約等から損失が見込まれる場合の取扱い	「工事契約会計基準」における定めを踏襲し、工事原価総額等（工事原価総額のほか、販売直接経費がある場合にはその見積額を含めた額）が工事収益総額を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、その超過すると見込まれる額（工事損失）のうち、当該工事契約に関してすでに計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金を計上する（適用指針案第 89 項、第 142 項）。	

## (1)消費税等【設例 28】

収益の測定（ステップ 3）における取引価格とは、財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のための回収する額を除く）をいう（会計基準案第 44 項）。売上に係る消費税等は、第三者である国や都道府県に納付するため、第三者に支払うために顧客から回収する金額に該当することから、取引価格には含まれない。従って、売上げに係る消費税等について、いわゆる税込処理は認められない設例として示されている。

## (2)小売業における消化仕入等【設例 29】

消化仕入は、我が国の百貨店等においてみられる特有の取引形態である。本設例では、類似の取引である返品条件付買取仕入契約と消化仕入契約に関する処理の違いが示されている。

返品条件付買取仕入契約は、商品が店舗に納入された時点でその所有権は百貨店等に移転しており、棚卸ロス等の在庫リスクも有している。また、顧客に販売されるまでの期間に

においてその使用を指図する能力を有しており、商品の残りの便益もほとんどすべてを享受する能力を有するため、顧客に提供される前に支配していると判断している（会計基準案第 34 項）。以上により、企業は本人に該当すると判定している。

消化仕入契約においては、企業の履行義務は商品が提供されるように手配することであり、顧客に提供される前に企業が当該財又はサービスを支配していない（適用指針案第 43 項）ので、企業が収益を代理人として手数料相当の純額で計上する例が示されている。

また、企業が代理人に該当すると判定した場合も、純額表示となる。

その判断は、次の指標（会計基準案第 47 項）により、企業が本人か代理人かを判定する。

(ア) 約束の履行に主たる責任を有しているか

(イ) 在庫リスクを有しているか

(ウ) 価格設定について裁量権を有しているか

現行は顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合における一般的な定めがなく、収益を総額主義で表示する例が見られる。

公開草案は顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している取引について、企業が代理人と判定される場合に、収益を純額で表示する。

従来の日本基準には、企業が代理人の役割を果たす取引の収益を純額で計上するよう求める規定は存在していない。このため、代理人としての取引でも、本人に該当する場合と同じ会計処理を行ってきた企業が少なからず存在するものと思われる。

ちなみに、日本の総合商社で最初に IFRS を適用した住友商事(株)は、2016 年 3 月期について、一計算書方式で作成する連結包括計算書で約 4 兆円の収益額を表示したうえで、日本基準に基づく売上高が 7.6 兆円であるとの情報を付記すると共に下記の注記をしている。

「売上高」は、当社が契約当事者として行った取引額及び代理人等として関与した取引額の合計であります。これは日本の総合商社で一般的に用いられている指標であり、IFRS に基づく「Sales」あるいは「Revenues」と同義ではなく、また、代用されるものではありません。

### (3)設備工事のコストオン取引（本人または代理人）【設例 30】

設例 5 では、病院の建設工事を重要な統合サービスとして、契約における財及びサービスのすべてを単一の履行義務とし、かつ本人として会計処理する例が示されている。

一方、本設例は、企業の履行義務が発注元からあらかじめ指定された納入業者による設備の据付工事の提供を手配することであり、かつ企業が代理人に該当し収益を手数料相当の純額で表示すると結論づけたケースとして示されている（会計基準案第 29 項）。

### (4)他社ポイントの付与【設例 31】

設例 23 では、自社ポイント（カスタマー・ロイヤルティ・プログラム）の例が示され、

将来値引き等に充当される重要な権利を顧客に提供するものについてはこれを履行義務として取引価格の一部を配分し、その履行義務の充足時まで収益の一部を計上しないこととされている。これに対し本設例では、我が国で良く見受けられるポイント発行会社が運営するポイントプログラムに参加する企業を取り上げ、第三者であるポイント発行会社が発行するポイント（他社ポイント）の付与が顧客に重要な権利を提供せず、ポイント発行会社に対する支払義務を負債として計上するケースとなっている。

**（設例 31 より）**

（商品販売時－ポイント付与時）

（借） 現金預金	100	（貸） 売上高	99
		未払金	1

（ポイント相当額の支払時）

（借） 未払金	1	（貸） 現金預金	1
---------	---	----------	---

**（5）有償支給取引【設例 32】**

設例 27 では買戻契約の例が示され、売手（有償支給元）が買戻しの権利を有する場合には、買手（有償支給先）が製品の仕様を指図する能力や製品からの残り便益のほとんどすべてを享受する能力が制限されていることから支配は移転せず、金融取引として処理するとされている。つまり、売手が有償支給部品を買手に引き渡したとしても、その支給時において買戻しを予定している限り、収益認識要件の1つと解される「財貨の移転の完了」要件を実質的に満たしておらず、収益は認識できないと考えられる。金融取引として処理する場合、有償支給された部品が物理的に支給先にあるとしても、部品に対する支配は移転していないため、有償支給元である売手からオフバランスされない。結果として、部品に係る会計処理については、無償支給の場合と同様となる。

支給先に対する法的な債権を認識し、加工後の製品に対する支払義務に含まれる部品相当額として有償支給取引に係る負債を認識する。部品の帳簿価額は支給元の棚卸資産として引き続き認識される。

支給先の加工による増価部分を棚卸資産として認識し、有償支給取引に係る負債の消滅を認識したうえで、これに係る営業債務の発生を認識する。

なお、大蔵省証券局企業財務課による「有価証券報告書等の受理に際しての留意事項」（1982年4月企財審査ニュース第15号）では、製造原価明細書における「原材料費の二重計上について」と題し、「他勘定振替として控除する表示」を行っている事例が見られるが、売手において売上計上できるかどうかの具体的な記載はない。

**(設例 32 より)**

(支給時)

(借) 未収入金	1,000	(貸) 有償支給取引に係る負債	1,000
		未払金	1

(加工後、製品の納入時)

(借) 棚卸資産	200	(貸) 買掛金	1,200
有償支給取引に係る負債	1,000		

**(6) 工事損失引当金**

工事契約等から損失が見込まれる場合の会計処理については、現行の「工事契約会計基準」における工事損失引当金の定めを踏襲するとされている(適用指針案第 89 項、第 142 項)。

また、上記の特有な取引例としては取り扱っていないが、実務に大きく影響するものとして返品権付きの販売があるので取り上げる。

**(7) 返品権付きの販売【設例 11】**

返品される見込み商品の売価相当額については収益を認識せず、代わりに返金負債を認識する(会計基準案第 50 項、適用指針案第 85 項)。

返金負債の決済時に顧客から商品を回収する権利(原価相当額)について、返品資産を認識する(適用指針案第 85 項)。

現行の日本基準においては、返品されると見込む商品の売価相当額について、返品調整引当金等を用いて売上高の調整として会計処理する実務が見受けられるが、公開草案では、これを負債として計上することに加え、原価相当額についても調整するよう規定されており、より複雑な見積りを伴うこととなり現行実務が変更を余儀なくされるので留意が必要である。

**(設例 11 より)**

(収益の計上)

(借) 現金預金	10,000	(貸) 売上高	9,700
		返金負債	300

(原価の計上)

(借) 売上原価	5,820	(貸) 棚卸資産	6,000
返品資産	180		

**4. おわりに**

売上高は、どの企業においても最も注目度の高い指標の一つである。今、その売上高の計上額に大きな影響をもたらすであろう会計基準の新設が進行しつつある。

企業会計基準委員会が提案している当該会計基準案は、財務諸表利用者の立場に立脚し

ている。IFRSの任意適用については、税務への配慮から連単分離の方針が採用されてきたと思われるが、今回は個別財務諸表へ適用することが望ましいとする方針を出され、今後、会計と税務の乖離が拡大することが予想される。

また、提案されている会計処理は、大きく会計基準の枠組みを変更するものであり、特に業界によっては、売上高が総額主義から純額主義への変更を伴うことになり売上高が大きく減少する、また、会計処理の変更に伴い既存システムの変更を余儀なくされるものも発生すると考えられる。強制適用までは、3年間はあがるが早急に各社論点の洗い出しを行い対応していくことが必要である。

なお、本稿の意見に関する部分は、筆者の個人的見解であることを申し添えます。

以上