

I. はじめに

収益認識基準に関する国際的な動向に目を向けると、平成26年5月にIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」が公表され、平成30年1月1日以後開始事業年度から適用される予定です。これは、米国の会計基準設定主体と共同開発された収益認識に関する包括的な会計基準であり、米国における基準と文言レベルで概ね同一の内容となっています。

ところが日本では、企業会計原則に「実現主義」が規定されている以外には、工事進行基準やソフトウェア取引といった極めて限られた業種・領域で収益認識に関する基準が存在するのみです。平成21年に「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）」も公表されていますが、あくまで研究報告であり、必ずしもこれに沿った会計処理は行われていません。

そこで、日本における会計基準の体系を整備し、国内企業間及び国際的な比較可能性を改善するために、日本の企業会計基準委員会（ASBJ）は2月に「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」（以下「本基準」）を公表しました。通常、新たな会計基準を設定する際はASBJが公開草案を策定・公表して意見を募りますが、本基準はP/Lのトップラインとして表示される収益計上額に関するものであり、全ての企業へ影響を及ぼすことから、公開草案の準備段階として、開発・導入に際しての予備的な問題点を掲げて意見を募集するという形態をとっています。

II. IFRS 第15号の基本原則

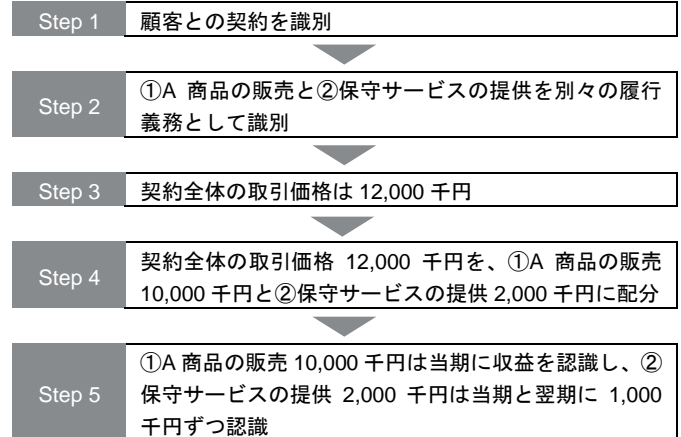
本基準は国際的な比較可能性の向上を目的の1つとして、仮にIFRS第15号を全面的に日本に導入した場合を想定して開発が進められています。そこで、まずはIFRS第15号の内容を理解することが欠かせません。ここではIFRS第15号の基本原則として、収益認識にあたって適用される5つのステップを確認しましょう。

-
- Step 1：顧客との契約を識別する
 - Step 2：契約における履行義務を識別する
 - Step 3：取引価格を算定する
 - Step 4：取引価格を契約における履行義務に配分する
 - Step 5：履行義務の充足時に収益を認識する
-

この5つのステップを【取引例】に当てはめると次のとおりとなります。

【取引例】

企業は、当期首に標準的なA商品の販売と2年間の保守サービスの提供を一体で顧客と契約し、当期にA商品を顧客に引き渡し、当期と翌年に保守サービスを行う。契約書に記載されたA商品と2年間の保守サービスの提供の対価の合計金額は12,000千円である。



III. 個別論点

基本原則に続き、IFRS第15号を全面的に日本に導入した場合に重要な影響を受ける可能性があるとして予備的に識別された論点を紹介します。本基準では全部で17の論点と注記に関して課題が示されていますが、基本的には現行の収益が減少あるいは遅延認識されるケースが多いです。その概要は巻末【参考：各論点における影響を受けると考えられる取引例】に譲り、ここではStepごとに代表的な論点を取り上げます。

(1) Step 1：製品販売における追加契約

日本基準では、工事契約や受注制作のソフトウェアを除き、契約変更に関する一般的な定めはありませんが、IFRSにおいては、追加契約が既存の契約及び収益認識額に影響を及ぼすケースを想定しています。なお、「契約」や「合意」の形態は書面、口頭又は取引慣行を問いません。

例えば、製品120個を1,200千円（@10千円）で顧客に販売する契約を締結し、そのうち50個を引き渡した後に、当該製品の販売促進の観点から、未引渡の製品70個の販売価格は@10千円のままとし、追加の製品30個について@8千円で販売することで合意したとします。このとき、未引渡の製品70個×@10千円+追加の製品30個×@8千円=取引価格940千円を100個に配分し、@9.4千円を各製品の引渡しに応じて収益として認識することになります。

(2) Step 2 : ポイント制度

Step 2 の代表的な論点として、商品の販売やサービスの提供に伴いポイント等を付与する取引が挙げられます。

日本では付与したポイント相当額を引当金として計上する実務が多いですが、IFRS では、当該ポイントは商品の販売等とは別の履行義務と考え、取引価格を当初販売した商品とポイントにそれぞれ配分します。その上で、それぞれの履行義務を充足した時点、すなわち、商品については販売された時点、ポイントについては利用された時点で収益を認識します。

【仕訳例】

販売時	現金	100	／	収益	95
				契約負債	5
ポイント利用時	契約負債	5	／	収益	5

(3) Step 3 / 表示 : 売上等に応じて変動するリベート

家電量販店が消費者に対して行う値引きの一部を家電メーカーが負担する場合、日本の実務では、当該値引額を見積って、あるいは金額確定時に販売費（相手勘定は引当金又は未払費用）として計上する事例が見受けられます。

これに対して IFRS では、あくまで家電量販店に販売のインセンティブを与えるためのリベートである限り、その基になった収益から減額することになります。また、リベート支払の達成条件等により見積りが困難となる可能性もありますが、その場合でも期待値法又は最頻値（最も可能性の高い金額）法等により適切に見積ることが要請されます。

引当金は合理的に見積ることができなければ計上しないことも容認されますが、ここでのリベートは収益の一部（マイナス）であるため、リベートが合理的に見積れない場合は収益そのものが計上できない点に注意が必要です。

(4) Step 4 : 独立販売価格に基づく配分

上記(2)に示した「ポイント制度」では、取引価格を販売した商品とポイント部分に独立販売価格の比に基づいて配分します。この場合、ポイントの独立販売価格については、当該ポイントを企業から購入する商品の値引きとして使用するケースでは当該値引額等を参照し、また一定量のポイントと商品を交換するケースでは当該交換される商品の価格等を参照するなど、利用方法に応じて見積ることが考えられます。

(5) Step 5 : 工事契約（進捗度を合理的に見積れない場合）

日本基準では、工事進捗度を信頼性を持って見積ることができない場合には工事完成基準が適用されるため、工事完成前に収益を認識することはありません。

一方 IFRS では、工事原価のうち回収可能性が高い部分について工事収益を計上します。これは、発生したコストが回収されると見込まれる範囲でのみ収益を認識する「原価回収

法」(又は「ゼロ利益法」)が適用されるためです。工事原価全額の回収が見込まれる限り、当期純利益は日本基準と相違ありませんが、収益の認識時期が異なります。

(6) Step 5 : 物品の販売契約

日本の実務では、出荷基準、引渡基準及び検収基準等が使い分けられていますが、IFRSでは当該物品の支配が顧客へ移転したときに収益を認識します。このとき、法的権利や物理的占有、リスクと経済価値の移転が考慮されるため、出荷基準が適用できる場面は極端に減ることが見込まれます。

例えば、顧客による品質検査の終了をもって所有権が移転する取引では原則的に検収基準が適用されます。ただし、出荷や引渡と検査終了が同一の会計期間内であれば、必ずしも収益の金額を修正する必要はありません。

(7) 表示 : 間接税

日本では、消費税については税抜処理が一般的ですが、たばこ税、揮発油税、酒税などその他の間接税については特段の定めはなく、売上高及び売上原価に含めて表示している例が多いと考えられます。

IFRS では、企業が第三者に代わって顧客から回収する金額を収益から除くこととされています。これら間接税の商品価格に占める割合は、消費税とは比べ物にならないほど大きいので、関連商品を販売する企業においては売上高等が大きく減少する可能性があります。

IV. 今後の予定

本基準のコメント募集は5月31日までです。その後、平成28年末を目途に公開草案を公表し、最終的にはIFRS第15号と同じ平成30年1月1日以後開始事業年度に「適用が可能となること」(早期適用を含む)を目標としています。

IFRSと米国が足並みをそろえているため、日本もIFRS第15号の内容を概ね踏襲する可能性が高いと考えられます。本基準が実際に適用されると、例えばリベートの見積りに関する業務プロセスの構築や、工事契約における原価回収法に対応したシステム改修など、さまざまな面で時間とコストを割いて対応する必要があります。残された時間は意外に長くありません。集まった意見や公開草案の内容を注視しつつ、なるべく早い段階で検討に着手することが望まれます。

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : <http://www.seiwa-audit.or.jp/contact/>

【参考:各論点における影響を受けると考えられる取引例】

	各論点の内容	影響を受けると考えられる各取引
1	契約の結合	同一の顧客と同時又はほぼ同時に複数の契約を締結する取引 (例: ソフトウェアと当該ソフトウェアのカスタマイズについて契約を分けている場合、ソフトウェア受注制作で開発工程ごとに契約を分けている場合)
2	契約の変更 ★	提供する財又はサービスの内容や価格の変更が生じる取引 (例: 建設、ソフトウェアの開発、設備等の長期の受注製作、電気通信契約)
3	約束した財又はサービスが別個のものか否かの判断	商品等の提供とその後の一定期間にわたる付随的サービスの提供が1つの契約に含まれる取引等の、収益の認識時点が異なる複数の財又はサービスを一体で提供する取引 (例: 機械の販売と据付サービスや保守サービスの組み合わせ、ソフトウェア開発とその後のサポート・サービスの組み合わせ)
4	追加的な財又はサービスに対する顧客のオプション(ポイント制度等) ★	企業が顧客に財又はサービスを提供する際に、付随して追加的な財又はサービスに対するオプションを提供する取引 (例: 売上やサービス提供に伴いポイントを付与する取引)
5	知的財産ライセンスの供与	企業が保持する知的財産に関する権利について、顧客にライセンスを供与する取引 (例: 特許権の使用許諾、一定地域における独占販売権を与えるライセンス取引、メディア・コンテンツやフランチャイズ権のライセンス、ソフトウェアのライセンス及び医薬品業界の導出取引)
6	変動対価(売上等に応じて変動するレポート、仮価格等) ★	商品受渡後の価格調整が契約で定められている取引、業界の慣行として価格調整が行われる取引、顧客からの受取額に変動要素がないが関連して企業から顧客に支払われる金額に変動要素がある取引 (例: 仮価格による取引、販売数量や業績達成に応じたインセンティブを付すレポート、販売店が消費者に対して行う値引きについてメーカーがその値引きの一部を負担する取引)
7	返品権付き販売	企業の提供する財又はサービスに関して、返金を伴う返品や別の財又はサービスとの交換を認めている取引 (例: 出版社や音楽用ソフトの制作販売会社等の返品権付き販売、通信販売を行う場合に一定期間の返品を認める制度を設けている場合の取引)
8	独立販売価格に基づく配分 ★	論点 3,4 と同様
9	一定の期間にわたり充足される履行義務 ★	一定期間にわたって継続的にサービスを提供する契約や一定期間で製品を製造する契約 (例: 輸送サービス、管理や事務代行等のサービス提供取引、ソフトウェア開発やビル建設等の長期の個別受注取引)
10	一時点で充足される履行義務 ★	物品の販売契約や輸出契約等の取引 (出荷してから顧客による検収までの期間が一定程度ある取引)
11	顧客の未行使の権利(商品券等)	将来の財又はサービスに対する支払が前もって行われるような取引 (例: 商品券、旅行券、食事券、ギフト券の発行を伴う取引)
12	返金不能の前払報酬	財又はサービスを提供する前に顧客より受け取る対価を返金する義務がない場合 (例: サービス業における入会金、電気通信契約の加入手数料)
13	本人か代理人かの検討(総額表示又は純額表示)	企業間の取引を仲介するケース等 (例: 卸売業における取引、小売業におけるいわゆる消化仕入や返品条件付買取仕入、メーカーの製造受託の取引や有償支給取引、電子商取引サイト運営に係る取引)
14	第三者に代わって回収する金額(間接税等) ★	企業の財又はサービスの提供に関連して、第三者に支払を行う場合 (特に国や地方公共団体へ税金を納付する義務を負う場合) (例: たばこ税、揮発油税、酒税)
15	顧客に支払われる対価の表示 ★	企業が顧客に対して、返金や値引きを行う場合 (例: 顧客に対するキャッシュバック又は値引き、不特定多数に配布されるクーポンの顧客による使用、顧客に対する売上レポートの支払)
16	契約コスト	<ul style="list-style-type: none"> 契約獲得の増分コスト...顧客との契約を獲得するために発生したコストで、当該契約を獲得しなければ発生しなかったもの (例: 外部の販売代理店や販売担当従業員に対する報奨金等の契約獲得を条件とする成功報酬) 契約履行コスト...顧客との契約を履行する際に発生するコストで、契約又は具体的に特定できる予想される契約に直接関連し、その回収が見込まれているもの (例: 長期の建設契約やソフトウェア開発契約に直接関連して発生する直接労務費、直接材料費、契約管理監督コスト、外注先への支払)
17	貸借対照表項目の表示科目	(企業が顧客に対して有する権利と顧客に対して負う義務を「契約資産」「債権」「契約負債」として表示する)
-	注記事項	(顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示する)

★は本文で取り上げた論点を表しています