

GCA FAS News

September 2017

Vol.37



For Client's Best Interest



GCA FAS

収益認識に関する会計基準の公開草案が公表 ～新たな収益認識基準がついに上陸

【本号の内容】

1. はじめに
2. これまでの収益認識に関する我が国の実務
3. 本公開草案における収益認識の基本原則
4. 収益認識の5ステップの原則と代替的な取扱い
5. 税務実務における課題
6. おわりに

GCA FAS 株式会社

シニアコンサルタント
公認会計士

太田 康介

1. はじめに

平成 29 年 7 月 20 日、企業会計基準委員会(ASBJ)より「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)」(以下、合わせて「本公開草案」といいます)が公表されました。業績の根幹となる指標でありながら、これまで包括的かつ明確な基準がなかった「収益」の認識基準が、ついに我が国において完成しようとしています。

新たな収益認識基準については、以前より国際会計基準審議会(IASB)及び米国財務会計基準審議会(FASB)が共同して開発を進めており、平成 26 年 5 月にそれぞれ「顧客との契約から生じる収益」(IFRS15 号、Topic606)を公表しております(文言レベルで概ね同一の内容)。

本公開草案は、上記 IFRS15 号をベースにしており、多くの規定について同様の定めを置いているものの、適用対象が個別財務諸表まで含まれることから、実務への影響の大きさを考慮して、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、比較可能性を損なわない範囲で代替的な取扱いを追加しております。

本稿では、これまで我が国で行われてきた収益認識の実務と、本公開草案における主な改正点を取り上げると共に、今後の税務上の課題を概観してまいります。

なお本公開草案は、a)金融商品取引法の適用を受ける会社及びその子会社・関連会社、b)会計監査人を設置する会社及びその子会社が適用対象であり、これらに該当しない会社(いわゆる中小企業)は「中小企業の会計に関する指針」が用いられるため、適用対象外となります(基準の任意適用は可能)。

【本公開草案の想定適用時期】

- i 平成 33 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
- ii 早期適用として、平成 30 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できる
- iii iiに加え、平成 30 年 12 月 31 日に終了する連結会計年度及び事業年度から平成 31 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できる

これまで我が国では収益認識に関する包括的な基準はなく、実現主義の考え方により幅広い実務が行われてきました

2. これまでの収益認識に関する我が国の実務

これまで我が国では、収益認識に関して明記された包括的な会計基準はなく、昭和 24 年 7 月 9 日に設定された『企業会計原則』において、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」(企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B)とされ、収益の認識は「実現主義」によることが示されているのみでした。そして、実現主義における収益認識要件として、一般に「財貨の移転又は役務(サービス)の提供の完了」と、それに対する「対価の成立」が求められていると考えられており(いわゆる実現の 2 要件)、この要件を満たすように様々な実務がなされてきました。

しかしながら、事業内容の多様化や複雑化を背景として、収益をいつ認識すべきかを判断することが容易ではない場合が少なくなく、業種業態によって様々な収益認識が行われてきました。その中には日本独自の収益認識基準も多く、国際的な財務諸表の比較可能性が十分ではないといった問題点がありました。

そこで、このような問題点を解消すべく、新たな収益認識会計基準の開発が進められてまいりました。

3. 本公開草案における収益認識の基本原則

(1) 開発にあたっての基本方針

本公開草案の開発にあたっては、下記を基本的な方針として進められてきました。

- 国際的な財務諸表の比較可能性の観点から、IFRS15 号の基本的な原則をすべて取り入れることを出発点とすること
- ただし、適用上の課題に対応するために、国際的な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追加的に定めること
- 連結財務諸表上のみでの適用ではなく、個別財務諸表についても、連結財務諸表と同一の会計処理を定めること

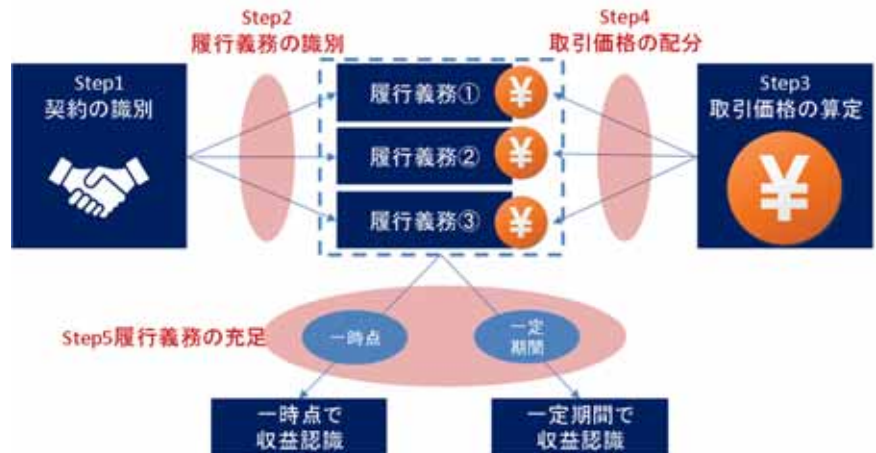
(2) 収益認識の 5 つのステップ

本公開草案では、IFRS15 号の規定に則り収益認識は 5 つのステップを適用することとされており、これが収益認識の根幹となる指針となります(図 1)。

収益認識の 5 ステップでは、まず Step1 及び 2 で対象となる契約及びその履行義務(収益の認識単位)を識別し、Step3 及び 4 で収益の計上額を、Step5 で収益の認識時点を決定するものであると整理されます。

本公開草案では IFRS15 号の規定に則り 5 つのステップを用いて収益認識を行うこととしていますが、適用上の課題に対応すべく一部代替的な取扱いを容認しています

【図 1 収益認識の 5 ステップ】



4. 収益認識の 5 ステップの原則と代替的な取扱い

本公開草案では、5 ステップの標準的な取扱いに加えて、それを補助する「特定の状況又は取引における取扱い」が定められています。さらに、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮するために、国際的な比較可能性を損なわない範囲で日本特有の取扱い（「重要性等に関する代替的な取扱い」）が新たに定められています。

以下 5 つのステップごとに、これまで行われてきた実務に影響を与えると想定される項目を中心に概観してまいります。

(1) 【Step1】契約の識別

Step1 では、まず収益を認識すべき対象となる契約を識別します

Step1の全体像	
標準的な取扱い	
特定の状況又は取引における取扱い	特段規定なし
重要性等に関する代替的な取扱い	契約変更の重要性が乏しい場合の取扱い
	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単位

網掛け: 本稿において詳述

① 標準的な取扱い

まず、収益を認識すべき対象となる顧客との契約を識別します^(注1)。ここで言う契約には、書面によるものだけでなく、口頭又は取引慣行によるものも含まれる点に留意が必要です。

(注 1) 下記要件すべてを満たす顧客との契約が収益認識の対象となる契約として識別されます

i 当事者が、書面、口頭、取引慣行等により契約を承認し、それぞれの義務の履行を約束していること

ii 移転される財・サービスに関する各当事者の権利を識別できること

iii 移転される財・サービスの支払条件を識別できること

iv 契約に経済的実質があること(すなわち、契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期又は金額が変動すると見込まれること)

v 顧客に移転する財・サービスと交換に企業が権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高いこと(当該対価を回収する可能性の評価にあたっては、対価の支払期限到来時における顧客が支払う意思と能力を考慮する)

また、複数の契約を同時に行う場合や契約の変更を行う場合は、下記 a 及び b に留意が必要です。

a) 契約の結合

同一の顧客と同時またはほぼ同時に複数の契約を締結した際、同一の商業的目的で交渉されたこと等の要件を満たす場合には、それらを結合し単一の契約として識別します。

b) 契約変更

契約の範囲又は価格(あるいはその両方)の変更が行われた際、一定の要件を満たす場合は当該契約変更を独立した契約として識別します。

当該要件を満たさない場合は、変更した契約内容に応じて i) 既存の契約を解約して新しい契約を締結したものとして処理する方法と、ii) 既存の契約の一部として処理する方法のいずれかにより処理します。

② 重要性等に関する代替的な取扱い

契約変更による財・サービスの追加が、既存の契約に照らして重要性に乏しい場合は、上記の i または ii のいずれによる方法も認められます。

(2) 【Step2】履行義務の識別

Step2 では、Step1 で識別した顧客との契約を履行義務と呼ばれる単位に分割し、別個の財・サービスとして識別します

Step2の全体像	
標準的な取扱い	財サービスに対する保証
特定の状況又は取引における取扱い	本人と代理人の区分(総額表示と純額表示)
	追加の財サービスを取得するオプションの付与
	ライセンスの供与
重要性等に関する代替的な取扱い	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

網掛け: 本稿において詳述

① 標準的な取扱い

【Step1】で識別した顧客との契約において提供する財・サービスを、「履行義務」と呼ばれる単位に分割して、別個の財・サービスとして識別します^(注2)。なお履行義務とは、顧客との契約において別個の財・サービスを移転する約束をいいます。

(注2) 下記の2つの要件のいずれも満たす場合、顧客に提供する財・サービスは別個であると判定されます

- i 当該財・サービスから単独で顧客が便益を享受することができる、あるいは、当該財・サービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせることで顧客が便益を享受することができること(すなわち、当該財・サービスが別個のものとなる可能性があること)
- ii 当該財・サービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できること(すなわち、当該財・サービスを顧客に移転する約束が契約の観点において別個のものとなること)

② 特定の状況又は取引における取扱い

a) 財・サービスに対する保証

顧客への保証内容が、合意された仕様に従って機能することの保証(アシュアランス型)である場合は、製品の販売と一体であると考えられるため、別個の履行義務として識別せず、保証については別途「製品保証引当金」等の引当金処理を行います。

一方、顧客への保証内容が、顧客へサービスを提供する保証(サービス型)である場合は、製品の販売とは別個の履行義務として識別します。例えば、長期間のアフターサポート等の保証がこれに該当すると想定されます。

b) 本人と代理人の区分(総額表示と純額表示)

顧客への財・サービスの提供に他の当事者が関与している場合、企業が認識すべき収益の額を決定するために、顧客への財・サービスの提供における企業の役割(本人 or 代理人)を判定します(注3)。企業が本人に該当する場合は総額で収益を認識、代理人に該当する場合は純額で収益を認識します。

なお、当該論点は特に百貨店等における消化仕入取引において従前より議論がなされており、すでに純額表示へ表示を変更している百貨店も見られます(㈱丸井グループ)。

c) 追加の財・サービスを取得するオプションの付与

追加の財・サービスを取得するオプション(顧客へ付与する特典ポイント等)を顧客に付与する場合において、そのオプションが重要な権利を顧客に提供すると判断された場合、当該オプション部分を履行義務として識別し、収益認識が繰延べられます。

本公開草案に基づくと、顧客へ付与する特典ポイント部分は収益認識がなされず、現在多くの企業で行われているポイント引当金処理は認められないこととなります。

③ 重要性等に関する代替的な取扱い

約束した財・サービスが顧客との契約の観点から重要性(定量面及び定性面)に乏しい場合、当該約束が履行義務かの判定を行わないことができます。

また、商製品の販売後に行う出荷・配送活動については、商製品を移転する約束を履行するための活動として処理し、履行義務として識別しないことができます。

(注3) 例えば、財・サービスが顧客に提供される前に企業が当該財・サービスを支配している場合、企業は本人であると判定されます(以下例示)

- i 企業が当該財・サービスを提供するという約束の履行に対して主たる責任を有していること
- ii 当該財・サービスが顧客に提供される前後において、企業が在庫リスクを有していること
- iii 当該財・サービスの価格の設定において、企業が裁量権を有していること

Step3では、収益計上額の基礎となる取引価格を算定します

算定の際には、変動対価、重要な金融要素、現金以外の対価及び顧客からの支払について考慮が必要です

(3) 【Step3】取引価格の算定

Step3の全体像	
標準的な取扱い	
特定の状況又は取引における取扱い	返品権付きの販売
重要性等に関する代替的な取扱い	特段規定なし

網掛け: 本稿において詳述

① 標準的な取扱い

収益計上額の基礎となる取引価格を算定します。

取引価格とは、財・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であり、第三者のために回収する額を含みません。

したがって、消費税を含めて収益計上する、いわゆる税込処理は認められないこととなります。また、業界特有の間接税(たばこ税、酒税、揮発油税等)についても収益認識が認められない可能性がある点には留意が必要です(詳細は後述 5.(3)参照)。

また、取引価格の算定には、次の a から d を考慮します。

a) 変動対価(売上りベート等)

売上りベート等、取引の対価に変動性のある金額が含まれている場合、その変動部分を見積り、認識した収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高い部分に限って収益を認識します。

b) 契約における重要な金融要素

合意した支払時期により、信用供与についての重要な便益が顧客に提供される場合は、顧客との契約は重要な金融要素を含むものとされ、取引価格の算定にあたり、金利相当分の影響を調整します。すなわち、収益の金額は現金販売価格を反映した金額となります。

ただし、支払時期が財・サービスの移転時から1年以内である場合は、当該影響を調整しないことができます。

c) 現金以外の対価

契約における対価が現金以外の場合、取引価格は当該対価の時価により算定します。時価を合理的に見積ることが出来ない場合は、約束した財・サービスの独立販売価格を基礎として算定します。

d) 顧客に支払われる対価(キャッシュバック等)

原則として、キャッシュバック等の顧客への支払いは取引価格から減額します。

② 特定の状況又は取引における取扱い

返品権付きの商製品及び返金条件付で提供されるサービスを販売した場合、予想される返品部分に関しては、上記の変動対価に関する定めに従って、販売時の収益認識が認められません。

この場合、受領額の一部を返金負債として認識し、同時に、返品がなされた際に商製品を回収する権利について返品資産を認識することとなります。収益を認識しないため、返品調整引当金の設定は認められません(税務上の留意点:後述 5.(2)参照)。

(4) 【Step4】履行義務への取引価格の配分

Step4 では、Step3 で算定した取引価格を、Step2 で識別したそれぞれの履行義務に対して独立販売価格の比率に基づき配分を行います

Step4の全体像	
標準的な取扱い	
特定の状況又は取引における取扱い	特段規定なし
重要性等に関する代替的な取扱い	重要性が乏しい財サービスに対する残余アプローチの使用

網掛け: 本稿において詳述

① 標準的な取扱い

【Step3】で算定された取引価格を、【Step2】で識別したそれぞれの履行義務に対して配分します。この配分は、各履行義務の独立販売価格の比率に基づき行います。

独立販売価格を直接観察できない場合は、合理的に入手できるすべての情報や入力数値を最大限利用して、独立販売価格を見積ることとされています。

② 重要性等に関する代替的な取扱い

履行義務の基礎となる財・サービスについて、その独立販売価格が直接観察できず、契約において付随的なものであり重要性が乏しい場合には、残余アプローチ*を使用することができます。

*契約における取引価格の総額から契約で約束した他の財またはサービスについて観察可能な独立販売価格の合計額を控除して見積る方法

(5) 【Step5】履行義務の充足による収益の認識

Step5 では、Step2 で識別した履行義務の充足のタイミング(一時点もしくは一定期間)に応じて、収益認識時点を決定します

Step5の全体像	
標準的な取扱い	
特定の状況又は取引における取扱い	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
	買戻契約
	委託販売契約
	請求済未出荷契約
重要性等に関する代替的な取扱い	顧客による検収
	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
	出荷基準等の取扱い
	契約の初期段階における原価回収基準の取扱い

網掛け: 本稿において詳述

① 標準的な取扱い

企業は約束した財・サービスを顧客に移転することで、【Step2】で識別したそれぞれの履行義務ごとに、履行義務を充足した時(一時点)、もしくは、履行義務を充足するにつれて(一定期間)収益を認識します。

履行義務の充足が一時点か一定期間かの判断については、まず一定期間にわたり履行義務を充足すると考えられる要件^(注4)を明示し、そのいずれも満たさない履行義務について、一時点で充足される履行義務として判断することとなります。

そして、一定期間にわたり履行義務が充足される履行義務については、履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づいて収益を認識することとなります。

なお、上記を換言すると、収益の認識は履行義務の充足より早いことも遅いことも認められないため、割賦販売取引における割賦基準に基づく収益認識は認められないこととなります。

② 特定の状況又は取引における取扱い

a) 顧客により行使されない権利(商品券等)

商品券など顧客へ返金不要な前払いがなされた場合、顧客による行使が見込まれない未使用部分については、他の使用部分の収益の認識に比例して収益を認識します。

それ以外の未使用部分に関しては、使用される可能性が非常に低くなったと判断された時点で収益を認識します。

b) 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

企業が契約開始と同時に返金不要な前払報酬を要求した場合、顧客からの支払は多くの場合、将来の財・サービスに対する前払いであるため、それらの財・サービスが提供された時に収益を認識します。この場合、例えば入会金等を取引開始日に全額収益認識する処理は認められないこととなります。

③ 重要性等に関する代替的な取扱い

a) 出荷基準等

国内で販売する商製品について、出荷時から支配移転時点(例えば検収時)までの期間が通常の期間である場合には、支配移転時までの一時点(出荷時等)に収益を認識することができることとされました。これにより、従来我が国で幅広く行われてきた出荷基準は、今後も引続き採用できる見込みとなっております。

(注4) 次の i から iii の要件のいずれかを満たす場合、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識します

i 企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること

ii 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること

iii 次の要件のいずれも満たすこと

a 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じ、あるいはその価値が増加すること

b 企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること

【図2 本稿で扱った影響を受けると想定される論点まとめ】

No	各論点の内容	本公開草案によった場合に影響を受けると想定される論点と取引例
Step2 履行義務の識別		
1	財・サービスに対する保証	顧客にサービスを提供するような保証(サービス型)の場合、その保証行為は別個の履行義務と識別され、収益認識が繰延べられる(製品保証引当金等の引当金処理が認められない) (例:製品に対する延長保証サービス)
2	本人と代理人の区分	企業間の取引を仲介するケース等において、収益が純額表示となる (例:卸売業における取引、小売業における消化仕入取引や返品条件付買取仕入、メーカーの製造受託取引や有償支給取引、電子商取引サイト運営に係る取引)
3	追加の財・サービスを取得するオプションの付与	追加の財・サービスを取得するオプションを提供したとき、そのオプションが重要な権利を顧客に提供すると判断された場合、その部分については履行義務として識別され、収益認識が繰延べられる (例:売上やサービス提供に伴いポイントを付与する取引)
Step3 取引価格の算定		
1	第三者に代わって回収する金額	第三者に支払うべき金額が取引価格に含まれる場合、当該部分は収益として認識されない(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:消費税、たばこ税、酒税、揮発油税)
2	変動対価	取引の対価に変動性のある金額が含まれている場合、変動部分のうち一部は収益認識が認められない (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リベート、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一部を負担する取引)
3	返品権付きの販売	返金を伴う返品や別の財・サービスとの交換を認めている取引がある場合、予想される返品部分については販売時に収益が認識されず、対応する返品調整引当金も計上が認められない (例:出版社や音楽用ソフトの制作販売会社等の返品権付販売、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)
Step5 収益の認識		
1	履行義務の充足による収益の認識	収益は履行義務が充足された時点または充足するにつれて認識することとされ、履行義務が充足されたにも関わらず収益認識を繰り延べることは認められない (例:割賦販売における割賦基準)
2	顧客により行使されない権利	商品券など顧客へ返金不要な前払いがなされたもののうち、未使用になると見込まれる部分については、他の使用部分に比例する形で収益を認識する (例:商品券、旅行券、食事券、ギフト券)
3	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	取引開始日の顧客からの返金不要な支払が将来の財・サービスの移転に関連する場合、将来の財・サービスに対する前払いと考えられるため、当該財・サービスの提供時点で収益を認識する (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)

本公開草案は個別財務諸表も適用対象との想定であるため、税務実務とのすり合わせが課題であると考えられます

5. 税務実務における課題

(1) 法人税法との整合

これまでの我が国における法人税実務においても、会計と同様、包括的な収益認識のルールが定まっていた訳ではなく、一部の特殊な取引に個別規程がある程度でした(工事進行基準等)。

前述のとおり、本公開草案は個別財務諸表も適用対象との想定であるため、会計と税務の収益認識基準が相違すると、膨大な数の売上取引について多くの申告調整を要するという事態となり、実務が混乱することが予想されます。そのため、会計上の収益認識基準が固まれば、それに法人税法が歩み寄ることが考えられます。

しかし、収益認識に関する法人税法の規定は多岐にわたっておりすべてを会計に合わせるの容易でないこと、改正収益認識基準を法人税法に当てはめると、多くの企業において課税所得が一時的に減少し税収も減少する、といった問題点が想定され、今後の重要な検討課題であると考えられます。

(2) 返品調整引当金の損金算入要件

現行の法人税法 53 条 1 項によると、一部の業界(出版業等)においては「損金経理」を要件に返品調整引当金の損金算入が認められています。

しかしながら、前述 4.(3)②に記載のとおり、今後は返品が見込まれる部分は収益認識が認められず、収益認識とセットで行われる返品調整引当金の計上も認められないため、結果として「損金経理」が行われないこととなります。

このような会計処理を現行の法人税法に当てはめると、引当金は要件を満たさず損金算入できない一方で、売上高は従来どおり返品見込分を含めた額となるため、企業にとっては税負担が増加することになります。

この部分についての税務上の手当てについては未定ですが、上記(1)と関連して今後の重要な検討課題であると考えられます。

(3) 業界特有の間接税に関する取扱い

前述 4.(3)①に記載のとおり、第三者のために回収する金額は取引価格に含まないとされており、消費税以外の間接税(たばこ税、酒税、揮発油税等)が販売価格に含まれている場合に、①当該税金が第三者のための回収であるかの判断の困難性、②税金相当額の区分処理に関する実務の煩雑性等が問題になると考えられます。

当期純利益には影響を与えないものの、JT による IFRS 適用時*のように売上高が大幅に減少する可能性があるため、今後の重要な検討課題であると考えられます。

*たばこ税の収益除外により約 6 兆円⇒約 2 兆円へ減少(2011 年 3 月期)

6. おわりに

本公開草案の意見募集は平成 29 年 10 月 20 日までとなっており、寄せられたコメントへの対応を検討した後、平成 30 年 3 月までに最終基準化することが目標とされています。

本公開草案は、個別財務諸表も適用対象であることを鑑み、これまで我が国で行われてきた実務に大きな影響が出ないように重要性等に関する代替的措置を容認しています。しかし、一部の会計処理については今後採用することができず、また、収益認識に金額や期間等の見積りの要素が非常に多く含まれることとなるため、幅広い企業が影響を受けるものと想定されます。

このように、実務担当者の方々には多くの負担が想定される収益認識基準の改正ですが、一方で、国際的な会計基準とほぼ同一の基準で認識された収益の額は、海外投資家から見てこれまで以上に信用される数値となり、日本への投資が活性化される一助になると考えられます。

本会計基準の適用時期までは 3 年程度の準備期間が設けられておりますが、現段階より公開草案の内容を注視しながら、それぞれの企業ごとに影響を受けると考えられる項目を見極めつつ、システム対応等の実務的な準備に着手していくことが望まれます。

お問い合わせ:

GCA FAS 株式会社

〒100-6230

東京都千代田区丸の内 1-11-1 パシフィックセンチュリープレイス丸の内 30 階

TEL: 03-6212-1850 (代表)

E-mail: info@gcafes.com

<http://www.gcafes.com/>

太田 康介 koota@gcafes.com

ここに記載されている情報は概略的な情報を提供する目的で作成されたものです。したがって一般的な参考目的の利用に限られるものとし、個別にプロフェッショナルからのアドバイスを受けることなく本書の情報を基に判断し行動されないようにお願いします。本書に含まれる情報は正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではありません。本書に含まれる情報に基づき行動または行動をしないことにより発生した結果について、GCA FAS はいかなる責任、義務も負いません。