

■ Article ■

公開草案「収益認識に関する会計基準」の公表

東洋大学経営学部准教授 金子友裕

一 はじめに

平成 29 年 7 月 20 日に、企業会計基準委員会は、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、「公開草案」とする）と企業会計基準適用指針公開草案第 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」とする）を公表した。これらは、顧客との契約から生じる収益を取り扱うものであり、工事契約による収益認識も含まれる。ただし、金融商品に係る取引、リース取引、保険契約等は、この会計基準案の範囲から除かれている。

この公開草案の公表の背景には、我が国においては、企業会計原則の損益計算書原則に、「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り」（損益計算書原則三B）とされているものの、収益認識に関する包括的な会計基準はこれまで開発されていなかったが、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、共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、平成 26 年 5 月に「顧客との契約から生じる収益」（IASB においては IFRS 第 15 号、FASB においては Topic606）を公表しており、IFRS 第 15 号は平成 30 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から、Topic606 は平成 29 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度から適用されることになっているという状況がある（公開草案、第 87 項）。

このような状況を踏まえ、企業会計基準委員会では、新たな収益認識のための会計基準の作成を検討してきた。そして、この公開草案に対し、平成 29 年 10 月 20 日までコメントの募集が行われている。このコメントに対する検討が行われた後、最終的な基準が公表されるものと思われ、今回の公開草案がそのまま新たな企業会計基準となるとは限らない。

しかし、「売上高、営業収入等、その呼称は業種や取引の種類により異なるが、収益は、企業の主な営業活動からの成果を表示するものとして、企業の経営成績を表示するうえで重要な財務情報」（公開草案、第 87 項）と説明されるように、収益認識に関する会計基準の公表は、非常に大きな影響が生じる可能性がある。このため、本稿では、公開草案の基本的な考え方、公開草案における収益認識の概要、現行の収益認識との差異のうち重要と思われる部分を整理する。

二 公開草案の基本的考え方

企業会計基準委員会では、「収益認識に関する会計基準の開発にあたっての基本的な方針として、IFRS 第 15 号と整合性を図る便益の 1 つである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 号の基本的な原則を取

り入れることを出発点とし、会計基準を定めることとした。また、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することとした。」(公開草案、第 91 項)としている。このように、公開草案は、IFRS 第 15 号と基本的には同様の内容となっているが、全く同じ内容というものではなく、現行の実務等に対する配慮から代替的な取扱いを追加するという対応が行われている。

なお、少なくとも一時期、IFRS を公表している国際会計基準審議会 (IASB) では、公正価値 (時価) の利用の範囲を拡大させようとしていたとされる。そして、IFRS 第 15 号公表までの議論においても、履行義務の当初測定について現在出口価格アプローチ等の検討が行われてきた。現在出口価格アプローチでは、契約段階で履行義務を認識し、これを出口価格 (独立の第三者に対して履行義務を譲渡する場合に企業が支払うことになる金額であり、IFRS 第 13 号でいう公正価値と同義である) で測定しようとするものであった。この考え方では、取引価格と出口価格が乖離する場合には契約段階で収益認識が要求される。IFRS 第 15 号が、このような会計処理を要求するものとなっていた場合、我が国の実現主義による収益認識とは大きく異なるものになっていたはずである。

しかし、検討の結果では、当初取引価格アプローチが採用 (討議資料から採用) され、IFRS 第 15 号でもこの考え方が引き継がれている。この考え方では、履行義務を当初の取引価格で測定するため、契約開始時点では基本的に収益認識をしないことになる。また、履行義務を当初の取引価格で測定するため、取引価格と出口価格が乖離してもこの部分の収益認識も行わない。この点では、実現主義と大きく異なるというのではなく、時価主義会計が導入されるというようなインパクトがある訳ではない。

このように大きな差異はないとはいえ、公開草案でも IFRS 第 15 号と同様に、顧客との契約の対象となる財又はサービスを資産とし、この資産を顧客に移転することによって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 (公開草案、第 32 項) とされており、現行の収益認識とは多少の差異が生じることになる。

三 公開草案における収益認識の概要

公開草案では、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、時期及び不確実性に関する有用な情報を財務諸表利用者に報告するために、基本となる原則が示されており、この基本的な原則は、「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、収益の認識を行うことである」(公開草案、第 13 項) とされている。そして、「基本となる原則に従って収益を認識するために、次の (1) から (5) のステップを適用する」(公開草案、第 14 項) としている。

- (1) 顧客との契約を識別する
本会計基準の定めは、顧客と合意し、かつ、所定の要件を満たす契約に適用する。
- (2) 契約における履行義務を識別する
契約において顧客への移転を約束した財又はサービスが、所定の要件を満たす場合には別個のものであるとして、当該約束を履行義務として区分して識別する。
- (3) 取引価格を算定する
変動対価又は現金以外の対価の存在を考慮し、金利相当分の影響及び顧客に支払われる対価について調整を行い、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
契約において約束した別個の財又はサービスのそれぞれの独立販売価格の比率に基づき、それぞれの履行義務に取引価格を配分する。独立販売価格を直接観察できない場合には、独立販売価格を見積る。
- (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
約束した財又はサービスを顧客に移転することによって履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、充足した履行義務に配分された額で収益を認識する。履行義務は、所定の要件を満たす場合には一定の期間にわたり充足され、所定の要件を満たさない場合には一時点で充足される。

四 現行の収益認識との差異

例えば、日本経済新聞では、「割賦販売や返品権付き販売などで収益の認識時期や計上金額が現行と変わり、業種によっては売上高が大幅に変わる可能性がある」（平成 29 年 7 月 20 日）や「売上高として認められない取引が発生するため、百貨店など幅広い業種で影響が出そうだ」（平成 29 年 7 月 21 日）のように、現行の収益認識と差異が生じることを指摘している。これらの指摘は、最終的に基準が公表され、実際にどのように運用されるか等も考慮する必要があると思われるが、ここでは公開草案に従い整理しておくこととする。

公開草案では、資産を顧客に移転することによって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とされ、「資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時、又は獲得するにつれてである」（公開草案、第 32 項）とされている。ここで、資産に対する支配とは、「当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。）」（公開草案、第 34 項）とされている。

このため、割賦販売では、引渡しにより資産に対する支配が移転しているのであれば、引渡し時に一時に収益を認識することになる。この点は、「本会計基準では、割賦基準により収益を認識することは認められていない」（公開草案、第 97

項)と明示されている。

また、公開草案では、収益の総額表示と純額表示に関して、企業が本人に該当する場合と代理人に該当する場合を区別するようにしている。そして、「代理人は、他の当事者が提供する財又はサービスが顧客に提供される前に当該財又はサービスを支配しておらず、代理人の履行義務は、当該財又はサービスが他の当事者によって提供されるように手配することである。この場合には、代理人が当該サービスの提供に対して受け取る報酬又は手数料の金額（あるいは他の当事者が提供する財又はサービスと交換に受け取る額から当該他の当事者に支払う額を控除した純額）について収益を認識する。」（適用指針案、第 125 項）としている。このため、百貨店等が代理人に該当する取引については、純額表示（つまり、手数料（マージン）のみを収益計上）することになり、これまで総額表示（つまり、全額を収益計上し、手数料（マージン）を控除した残額を費用計上）していた場合と比較し、収益計上額に大きな差異が生じる可能性がある。

最後に、公開草案では、IFRS 第 15 号とは異なる取扱いを容認している部分があるので、この点を指摘しておきたい。例えば、資産に対する支配を考慮するのであれば、検収基準が妥当するものと思われるが、「商品又は製品の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時までの期間が通常の間である場合には、出荷時に収益を認識」（適用指針案、第 151 項）することを認め、代替的な取扱いを認めるとしている。また、工事契約等から損失が見込まれる場合における工事損失引当金の取扱い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」を踏襲することとしている（適用指針案、第 142 項）。

このような IFRS 第 15 号から離れた取扱いが最終基準でどの程度まで認められるか等、今後の動向を注視する必要があるが、近年の会計基準の動向の中で影響力の大きなものであることは間違いのないと思われる。収益認識公開草案の概要程度は確認しておいてもらいたい。

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）」

https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/shueki2017_02.pdf

企業会計基準適用指針公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」

https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/shueki2017_03.pdf

企業会計基準適用指針公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」の設例

https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/shueki2017_04.pdf