

2010年9月27日 全9頁

IFRS 適用後も出荷基準は適用できるのか

資本市場調査部 制度調査課
鳥毛 拓馬

IFRS 業種別レポート① 収益認識(現行 IFRS)の業種別影響

[要約]

- 現在、わが国の会計基準設定主体である企業会計基準委員会(ASBJ)は、収益認識に関して新しい会計基準を開発するための議論を行っている。2011年上期に新しい基準の公開草案が公表される予定となっている。
- その内容は、現行の国際会計基準および現在、国際会計基準審議会(IASB)と米国財務会計基準審議会(FASB)が議論を行っている新しい収益認識に関する基準(2011年4月~6月に完成予定)がもとになるものと思われる。
- 本稿では、現行の国際会計基準の収益認識基準がわが国で採用された場合にどのような影響があるのかについて、業種別に概観した。

1. はじめに

○現在、わが国の会計基準設定主体である企業会計基準委員会(ASBJ)は、収益認識に関して新しい会計基準を開発するための議論を行っている。2011年上期に新しい基準の公開草案が公表される予定となっている。

○その内容は、現行の国際会計基準および現在、国際会計基準審議会(IASB)と米国財務会計基準審議会(FASB)が議論を行っている新しい収益認識に関する基準(2011年4月~6月に完成に予定)がもとになるものと思われる。

○本稿では、このうち、まず現行の国際会計基準の収益認識基準がわが国で採用された場合にどのような影響があるのかについて、業種別に概観した。

2. わが国の基準と国際会計基準の差異

○わが国では、企業会計原則において、収益の認識は実現主義によることが示されている。すなわち、売上高は、商品等の販売または役務の給付によって実現したものに限り、計上することとされている。また、収益とそれに関連する費用とを損益計算書上で対応させることにより、企業活動の成果を表すことが求められている。

○もっとも、収益認識に関する包括的な会計基準は存在せず、工事契約に関する会計基準などが収益認識に関する会計基準を提供している。

○一方、国際会計基準では、IAS18 収益において、すべての収益に適用される認識要件として、①収益の金額を信頼をもって測定できる、②取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高い、の2点を求めている。

○さらに、取引形態別に以下の収益認識基準を定めている。

●国際会計基準 (IAS/IFRS) における収益認識基準

物品の販売	<p>以下の条件すべてが達成されたときに収益を認識</p> <p>(a) 物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値の買手への移転</p> <p>(b) 販売された物品に対して、所有と通常結び付けられる程度の継続的な管理上の関与も有効な支配も企業が保持していない</p> <p>(c) 収益の額を、信頼性をもって測定できる</p> <p>(d) その取引に関する経済的便益が企業に流入する可能性が高い</p> <p>(e) その取引に関して発生したまたは発生する原価を、信頼性をもって測定できること</p>
役務の提供	<p>役務の提供に関する取引の成果を、信頼性をもって見積もることができる場合に、収益を取引の進捗度に応じて認識。取引の成果は、以下のすべての条件が満たされる場合には、信頼性をもって見積もることができる</p> <p>(a) 収益の額を、信頼性をもって測定できること</p> <p>(b) その取引に関する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと</p> <p>(c) その取引の進捗度を、貸借対照表日において信頼性をもって測定できること</p> <p>(d) その取引について発生した原価及び取引の完了に要する原価を、信頼性をもって測定できること</p>
利息、ロイヤリティ及び配当	<p>以下の(a)、(b)の場合に、①～③に示された基準で認識しなければならない</p> <p>(a) 取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ</p> <p>(b) 収益の額を、信頼性をもって測定できるとき</p> <p>① 利息は実効金利法により認識しなければならない</p> <p>② ロイヤリティは、関連する契約の実質に従って発生基準で認識しなければならない</p> <p>③ 配当は、支払を受ける株主の権利が確定したときに認識しなければならない</p>
工事契約	<p>◇ 工事契約の成果が信頼性を持って見積もる(役務の提供とほぼ同様の要件)ことができる場合は進捗度に応じて収益と原価を認識する</p> <p>◇ 工事契約の成果が信頼性を持って見積もることができない場合は、収益は発生した工事原価のうち回収可能性が高い部分についてのみ収益認識する</p> <p>◇ 工事契約総原価が工事契約総収益を超過する可能性が高いとき、予想される損失を直ちに費用認識する</p>
ポイント等	<p>顧客から受け取った対価のうち、商品に関する部分は販売時点で収益計上し、特典に関する部分は、下記の時点まで繰延処理(引当金等)をする</p> <p>◇ ポイント等の発行企業が財・サービスを直接提供する場合は、ポイント等の使用時に収益を認識</p> <p>◇ ポイント等の発行企業と財・サービスの提供企業が異なる場合、ポイント等発行企業が対価を自社のため回収するときは、ポイント等に関する義務の履行時に収益を認識</p> <p>ポイント等の発行企業が財・サービス提供企業のために対価を回収するときは、財・サービス提供企業がポイント等に関する義務の履行を引き受けたときに収益を認識</p>

3. 影響を受ける業種

○現行 IFRS の収益認識基準を導入した場合の業種別の影響を概観すると下記の通りである。

(1) 製造業全般

I. 出荷基準の可否

○製造業全般において、わが国の実務で認められている出荷時点での収益認識は、国際会計基準においても認められるのか、すなわち、出荷基準(商品等を出荷した時点で売上を計上する基準)の採用が国際会計基準の下においても可能かが論点となる。

○この点について、国際会計基準においては、通常は、出荷により、前述の「物品の販売」における収益認識の要件である、「物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値の買手への移転」が認められない場合が多いと考えられるため、出荷基準が認められないことが多いと考えられている。

○もっとも、出荷時点でリスクと経済的便益が移転すると認められる契約であれば、国際会計基準の下においても出荷基準が認められる可能性はある。

○この点について、2010年4月に金融庁が公表した「国際会計基準(IFRS)に関する誤解」¹において、「取引の形態によっては、着荷や検収の事実を一々確認しなくても、出荷の事実をベースに、配送に要する期間等を考慮して、合理的にリスクと便益の移転が認められる場合、その時点で売上の計上ができる場合がある。」(下線筆者)としており、これを読む限り、国際会計基準のもとで出荷基準を採用することが、直ちに否定されるわけではないものと思われる。

○実際、欧州企業において、出荷基準で収益認識している例はあるようである。契約条項において出荷基準を認め、かつ、出荷時点でリスクが顧客に移転しているのであれば可能とされる例もある。また、商品が自己の勘定において取引する配送者に買手への引き渡しの指示とともに委託されている場合や、輸送のリスクが保険によりカバーされている場合などにおいて、出荷時点での収益認識が認められている模様である。

○本船甲板渡条件(Free On Board、FOB)²による輸出取引に係る会計処理については、国際会計基準に従った場合においても、わが国における会計処理と同様、船積み時点(在庫の保有に伴う費用及びリスクが買手に移転する時点)において収益の認識が可能であると考えられる。

¹ <http://www.fsa.go.jp/news/21/sonota/20100423-2/01.pdf>

² 輸出入契約における貿易条件(交易条件)のひとつで、本船に約定品を積み込むまでの費用を売り手が負担する取引条件のこと。

○郵便物など、出荷から到着までの期間が1日～2日と短いものについて、出荷時点で収益認識している例などもある。

○また、工場へ部品を納入するなどの取引が行われる場合において、工場に部品が届いた時点で収益認識が必要な場合に、出荷時に到着日を予想し、予想到着日をもって収益認識している例もある(みなし着荷基準)。

II. 返品の可能性のある取引形態の場合の収益認識時点

○わが国においては、将来の返品の額を合理的に見積もることができる場合に、実務上、予想される返品(売価)を売上高から控除せず、それに対する返品調整引当金(返品に対応する売上総利益相当額)を計上した上で、販売当初時点で収益(予想される返品を含んだ額)を認識することが、行われているものと思われる。

○他方、現行の国際会計基準においては、買い手に返品権がある場合、将来の返品が合理的に予測できるのであれば、返品権が付与されている場合でも引き渡し時点で将来の返品の額を控除した金額で収益を認識できるものと思われる。将来の返品が合理的に予測できない場合は、合理的に予測できるようになった時点もしくは返品権が失効する時点まで収益の認識が繰り延べられることになるものと思われる。

III. 複数要素取引

○わが国会計基準では、一つの契約の中に研究開発委託取引、無形資産取引、ロイヤルティ取引など複数の取引要素が含まれる場合の具体的な会計処理が定められていない。

○一方、国際会計基準では、このような場合に取引の実質を反映するために、単一取引の、個別に識別可能な構成部分ごとに認識要件を適用する必要があるとされるため、個々の契約内容の吟味および、それに対応する会計処理が求められる。

○したがって、わが国で複合取引を行っている企業では、個別に識別可能な構成部分ごとに収益認識規準を適用し、これらの構成部分に収益額を配分することが必要になるため、業務プロセスを検討しなければならないものと考えられる。

IV. リベート

○わが国の商取引において、メーカーや卸売業を営む企業等が顧客企業に対して、いわゆるリベート(ボリュームディスカウント、販売促進費、販売助成費、協賛金などの名目で支払われる)を様々な契約条件や算定根拠に基づいて支払うことがある。

○このような取引において、わが国では、リベートを売上高から控除している場合と販売費及び一般管理費として処理している場合がある。

○他方、国際会計基準においては、収益は受領したまたは受領可能な公正価値(企業が許容した値引き及び

割戻しの額を考慮後)により測定しなければならないとされている。リベートが販売価額の一部減額、売上代金の一部返金という性格を有することから、リベートが顧客における販売促進費等の経費の補填であることが明らかな場合を除き、リベートは売上高から控除することが適切とされている。

(2) 自動車産業(新車売上の収益認識時点)

- わが国の実務においては、自動車販売会社が、陸運局に新車登録をした時点で収益を認識する、いわゆる登録基準が採用されているが、国際会計基準においても登録基準は認められるのであろうか。
- この点について、国際会計基準のもとにおいては、物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値が、新車の登録時点で移転していると考え難いと考えられ、納車時に自動車販売会社から、ユーザーに対して移転したと考えるのが自然であると思われる。

(3) 小売・消費財産業

I. 消化仕入れ

- わが国の百貨店やスーパーマーケットなどの小売業の慣行として、商品が顧客に販売されると同時に仕入れ先からの商品仕入が認識される(いわゆる消化仕入)ケースがある。消化仕入に関しては、顧客への販売代金を売上高として認識し、仕入れ先からの仕入れ代金を売上原価として総額(商品の販売価額+手数料相当額)表示している例が多いと思われる。
- 一方、国際会計基準においては、消化仕入れについて、総額表示とするか純額表示(手数料相当額のみ)とするかは、企業が本人として取引を行っているのか、代理人として行っているのかで判断される。消化仕入が行われる場合、百貨店などは商品の価格変動リスクや保管リスクにさらされていないので、代理人取引と判断される。したがって、商品の販売代金と仕入れ代金の差額を手数料収入として認識する純額表示とすることが適切と考えられている。

II. 新聞広告やWEBで発行された割引クーポン等が使用された場合

- 割引クーポン等を発行した場合については、発行時に費用の引当処理をするのではなく、当該クーポンの機能・性質が売値引きと同様であれば、クーポン使用時に売上高から控除すべきものと思われる。他方、商品の無償提供を内容とするものであれば、売上創出のコストとして、売上原価として処理されるものと思われる。

III. ポイント制度

- 小売業においては、ポイント制度(顧客が商品またはサービスを購入した際に、企業が顧客に対して一定のポイントを発行し、顧客が一定の条件を満たすことを条件にそのポイントと引換えに商品またはサービスを無料または割引額で購入できる制度)の会計処理に関して影響があるものと思われる。
- ポイント制度に関して、わが国の会計基準には、具体的な規定がない。実務上、顧客から受け取った対価の全額を当初販売時に収益認識し、将来のポイントの交換に必要なと見込まれる費用を販売促進費とし

て負債計上している例が多いようである。

- 他方、国際会計基準においては、売上時に付与したポイントを別途識別可能な売上の構成項目として取り扱うことを要求している。
- したがって、販売時に付与されるポイントは、顧客に対する報奨であり、企業は将来、当該報奨を引き渡すまたは提供する義務であると考え、当初の売上時に当該売上に相当する対価を公正価値で測定し、商品の売上から控除し繰延べなければならないとされている。

(4) 製薬業

I. 落差回収

- 落差回収とは、医薬品卸企業が医療機関等へ販売した部分に対してのみ代金回収請求を行うという、わが国製薬業界独特の商慣行である。
- 製薬会社が、販売代金の回収方法についていわゆる落差回収している場合、医薬品卸業者への製品の引渡し時に収益認識をすることは可能かどうか論点となる。
- この点について、製薬会社が医薬品卸売業者へ製品を引き渡しただけでは事後的に返品のリスクが存在するため、代金回収の確実性が担保されていないと推定される可能性があるとして、医薬品卸業者が医療機関へ販売するまでは、物品の所有に伴う重要なリスクおよび経済価値が買手に移転した、とはいえない可能性がある。
- したがって、国際会計基準においては、販売代金の請求が確定するまで、収益を認識することはできない可能性が高いと思われる。

II. マイルストーン・ペイメントなど

- 製薬業界では企業間の研究提携により、研究開発の一部または相当部分を他社に委託するケースがある。この場合の対価とし製薬会社が他社に契約一時金を支払うことがある。また、他社が研究開発を進めるにあたり、成功した際にマイルストーン・ペイメント(医薬品の開発の進捗に伴って発生する、発明企業への支払金など)を支払うこともある。
- さらに、将来における売上の実績に対して、一定のロイヤルティを支払う契約を締結することもある。
- この点に関して、わが国では一般的な収益認識基準がないため、契約一時金、マイルストーン・ペイメント、売上げに応じたロイヤルティのそれぞれについて、会計処理が統一されていない。
- 国際会計基準において、契約一時金についてはいったん繰延収益として負債認識し、契約期間にわたり、合理的な基準で収益認識することが一般的なようである。また、マイルストーンが定められている場合、

開発の成功の完了時に収益を認識し、ロイヤルティについては、製品の販売時に収益を認識するとされている。

(5) 商社(純額表示を行う取引)

- 現行のわが国会計基準では、収益を総額表示あるいは純額表示すべきかについての具体的な規定はない。商社業界の慣行として、契約上、取引の当事者として行われる取引のみならず、代理人として行われる取引についても収益を総額で表示している場合がある。
- 国際会計基準のもとでは、契約上、取引の当事者であっても、実質的に代理人として行われた取引であると判断されるときには、純額表示が求められる。

(6) ソフトウェア・エンターテインメント産業

I. 受注請負製作のソフトウェア販売にかかる収益認識

- この場合の収益認識については、進行基準が原則となる。契約の成果を、信頼性をもって見積もることができない場合には、わが国の基準では完成基準が用いられる。一方、国際会計基準では原価回収基準(発生した原価のうち、回収可能と見込まれる範囲において、収益を認識する)が採用されている。
- 国際会計基準においては、1つの取引にメンテナンスサービスや機器の納入など複数の要素が含まれる場合について、識別可能な単位に分けて、それぞれの別個の収益認識基準を適用することが求められる。

II. 複合契約

- ソフトウェア産業では、ハードウェアの販売価格にその後の保守サービス料が含まれているなど複数要素契約が行われているケースがある。
- この点について、「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」において、複数要素契約の収益認識に関する一定の考え方が示されている。具体的には、契約上明らかにされている内訳金額によるほか、契約上は金額の内訳が明らかにされていない場合についても、**管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を分解した金額**による収益認識が認められるとされている。
- 他方、国際会計基準においては、この場合、例えば、ハードウェアの販売と保守サービスの提供について別々に見積書が発行されており、それぞれの収益に対して原価が明確に区分把握できるような場合には、保守サービスを販売価格から分離して**公正価値**によって測定し、販売時には繰延収益として計上し、サービス提供期間にわたり収益を認識するものとされている。
- したがって、わが国の**管理上の適切な区分に基づき契約上の対価を分解した金額**が国際会計基準でいう**公正価値**に該当しない場合には、国際会計基準と相違が生ずることになるものと思われる。

(7) 化学産業

- 化学産業においては、販売時に販売単価を確定しないまま取引を行い、単価を後決めする方式を採用しているケースがある。例えば、販売価格を国内ナフサ価格の決定と連動する形で、交渉によって、「ナフサ通関四半期統計」発表時点以降に確定するなどの場合である。
- このような場合、現行のわが国会計基準では、売上認識時には仮単価により収益を認識し、単価確定後、確定単価との差額を調整することが認められている。
- 一方、現行の国際会計基準においては、化学品メーカーが顧客へ製品等を引き渡した時点で、原料価格の変動を考慮した後の販売価格につき信頼性をもって測定できない場合など、引渡時で価格が合理的に予測できない場合には、仮単価による売上認識が認められない可能性がある。

(8) 建設業

- わが国の建設業における長期請負工事に関する収益の計上については、原則として工事進行基準が適用されている。このため、わが国の会計基準と国際会計基準はほぼ同じとなっている。すなわち、収益認識の要件は、工事の進行途上においてもその進捗部分について成果の確実性が認められること、すなわち以下の各要素について信頼性をもって見積もることができることである。

- ① 工事収益総額
- ② 工事原価総額
- ③ 決算日における工事進捗度

- ただし、工事の成果を、信頼性をもって見積もることができない場合、国際会計基準においては原価回収基準を適用している(発生した工事契約原価のうち、回収可能性が高い部分についてのみ収益を認識)。
- 一方、かかる場合、わが国の基準では工事完成基準を適用している。

(9) 鉄道、バス、航空業界

- 鉄道、バス、航空業界においては、国際会計基準を導入した場合、ポイント制度(顧客が商品またはサービスを購入した際に、企業が顧客に対して一定のポイントを発行し、顧客が一定の条件を満たすことを条件にそのポイントと引換えに商品またはサービスを無料または割引額で購入できる制度)の会計処理に関して影響があるものと思われる(小売業参照)。
- 特に航空業界においては、マイレージの会計処理が問題となる。
- たとえば、航空券の購入者が航空会社のマイレージプログラムに加入していれば、航空券の販売に伴い、

搭乗した区間等に応じたマイルが付与される。

- この場合、航空券の販売代金の総額には、航空券自体の対価と、付与されるマイルの対価の双方が含まれるとみなされ、それぞれを区分して公正価値で処理される。
- 付与されたマイルの公正価値は将来のマイルの交換に伴い提供されるサービスの公正価値に基づき測定され、繰延収益として負債に計上される。