プロジェクト　**収益認識**

項目　**親委員会及び専門委員会で聞かれた意見**

本資料の目的

1. 本資料は日本公認会計士協会（JICPA）からの論点のご報告（審議事項(4)-2-1）に関して、事例 15 までについて、親委員会及び専門委員会における意見をまとめたものである。

2. なお、資料中、質問への回答とされているものは、JICPA からのご報告を頂いた専門委員によるものである。

事例 1：機械の販売契約と保守サービス契約との複合契約に係る会計処理

(1) 特になし

事例 2：リテンション（留保金）がある場合　代金の一部が留保される場合の会計処理

（第 55 回収益認識専門委員会）

(2) 精密機器を販売する事例では、顧客の最終検収が完了するまで代金の一部が留保されることが通常であるため、単に支払いがリテンションとして留保されることを理由として、その部分の売上を計上できないということはないのではないか。

(3) 顧客の検収が形式的である場合、当該検収は支配の獲得に関する企業の判断に影響を与えないとされているのは、例えば、顧客に機器がすでに納品されており、作動等は確かめなくても稼働できる状況にあることが顧客と企業の間で認識されているにも関わらず、担当者が不在のため検収書に押印されていないケースなど、検収完了前に収益を認識することが適切と判断される状況があることが意図されていると思われる。したがって、検収が形式的かどうかということに関する定めは、発送時に収益を計上することができるということを意図するものではないのではないか。

(4) 据付け及び試運転作業により性能が確認できれば、営業運転に入ることができるので、現在の実務では基本的に顧客による性能の確認時点で収益を計上して

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

いることが多いように思う。IFRS 第 15 号を適用した場合にも、例えば書類の不備による手続の未了については単なる事務手続の遅れであり収益認識を阻害するものではないと考えられることから、現行の収益認識の実務に大きく影響は与えないのではないか。

(5) 一連の製造ラインの一部についてのみ企業が製造機械を納めている場合、企業が納入した部分については性能が確認されているが、別の企業が担当する部分の性能確認が未了であるため、顧客は一連のラインが完成して全体の性能確認が終了するまでは検収されず、企業に対する支払いを一部留保することがある。このような場合、企業は自社が納入した部分に関して顧客による性能確認が終了している場合には、その確認終了時点で収益認識を行うことになるのではないか。

事例 3：百貨店・総合スーパー等のテナント売上及びいわゆる消化仕入（業種にかかわらず同様の取引を含む。）の表示方法

（第 55 回収益認識専門委員会）

(6) 不動産賃貸借契約に準じた契約の多くはリース取引に該当すると考えられるが、当該判断にあたっては IAS 第 17 号のリースの定義や IFRIC 第 4 号に規定されるリース取引に該当する要件に照らして、個々の契約内容を斟酌しなければならず、テナント料の形式により判断されるわけでないように思われる。また、消化仕入に関しては、代理人と判断される場合が多いのではないか。

(7) 現行の実務では、あるブランドの販売店舗がファッション・ビルで営業する場合には売上高に比例した変動賃料を支払い、当該ビルの運営企業は当該賃料のみを純額で収益計上するが、百貨店で営業する場合には総額で収益計上することが典型的と考えられる。これら 2 つの取引は同様の経済実態にある取引と思われ、財務諸表利用者にとって会計処理が統一されることが望ましいと考えている。

事例 4：買戻条件付販売契約　①　有償支給取引

（第 55 回収益認識専門委員会）

(8) （支給元と支給先で整合的な会計処理となるかという質問に対して）理論的には、支給元と支給先の処理は整合すべきであると考えるが、同じグループ内で

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ない場合には、それぞれが有する情報や判断に差異があり、結果として整合しないこともあり得ると思われる。ただし、有償支給については、支給元における加工の度合い等を支給元と支給先の双方でよく理解していると考えられるので、基本的には整合した結論になるのではないか。

(9) 買戻価格が当初の有償支給価格の同額以上の場合には融資取引として会計処理されるという点について、支給先に提供した資産と実質的に同じ資産もしくは当初に販売した資産を構成部分とする資産が戻ってくる場合に買戻し契約に該当することになると考えられる。そのうえで、たとえば簿価 100 で有償支給した材料に相当する買戻価格が 100 以上である場合には融資契約として会計処理されることになるのではないか。融資契約に該当する場合、売上取引ではなく、金銭貸借取引として会計処理することが考えられる。

事例 5：ポイント引当金に係る会計処理

（第 55 回収益認識専門委員会）

(10)（カスタマー・ロイヤルティ・プログラムについて引当金が計上されることはなくなるのかという質問に対して）顧客との契約から生じる将来の履行義務であれば、引当金処理ではなく収益の繰延べになる。ただし、例えば、ファースト・フード店が路上で歩行者に配布している割引券のような顧客に対するものではない場合は、異なる会計処理になる。

事例 6：フランチャイズ料　①　フランチャイズ加盟料の会計処理

（第 55 回収益認識専門委員会）

(11) IFRS 第 15 号を適用した場合、例えば、コンビニエンスストアのオーナーが一時金を払う場合において、現行の実務において返還不要であることを理由に本部が入金時にすべて収益計上している場合には影響を受ける可能性がある。

事例 7:前受使用許諾料及びロイヤルティ　②　返還不要の使用許諾料又はロイヤルティが入金されたが、重要な履行義務を負っている場合（その２）

（第 56 回収益認識専門委員会）

(12)（日本基準で実務上採用されている会計処理として挙げられている項目のう

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ち、どの会計処理を行う事例が多いのかという質問に対して、）具体的な会計処理方法は各企業で異なることが考えられるが、どの会計処理が多く採用されているかについては十分に把握できていない。

事例 8：ガソリン税や酒税等の表示方法

（第 56 回収益認識専門委員会）

(13)（企業間で日本基準に基づく実務上の処理について、現状、差異はあるかという質問に対して）知る限りにおいてはガソリン税や酒税について、企業会計原則に基づき総額で表示していることが多いのではないか。

事例 9:取引金額が修正される可能性のある取引　将来の値引額又は値増額を合理的に見積もることができる場合の会計処理

（第 56 回収益認識専門委員会）

(14) 将来の市場価格に応じて販売価格が変動する場合に変動対価の規定を適用すると、予想される将来の価格変動を考慮した金額によって収益が認識されることが考えられるが、一定時点の販売価格と仕入価格に連動性がある場合には、販売時点の市場価格を反映した金額で収益を認識する方がその時点の仕入価格との差額としてマージンが適切に認識され、経済実態を表すのではないか。

(15) 当初の契約に価格変更の条項が含まれており、当該条項に従った価格変更は変動対価の要求事項に従って会計処理されることになるが、当初の契約に価格変更の条項が含まれていない状況で、価格が事後的に当事者間で変更される場合は、契約変更の要求事項に従って会計処理される点に留意が必要と思われる。

(16)（現行の日本基準の取扱いで、値引きに関しては業種間で差異があるのか、それとも同じ業種内の個々の企業間でも差異があるのかいう質問に対して）同じ業種内であれば、基本的に同様の処理が行われているのではないか。ただし、当初の売上計上時点から値引きが決定される時点までの期間が長く、例えば、業界最大手企業の価格交渉の状況にその他の企業が影響を受けるような場合には、業界最大手企業とその他の企業で交渉状況に関する情報量に格差があることにより、会計処理が異なる可能性があるのではないか。

(17) 対価の金額が将来の原油価格に連動する契約の場合は、原油の先物価格等を参照することで現時点における将来価格を把握できるため、まったく対価の金額

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

を見積ることができないということはないのではないか。また、交渉により対価の金額が変動する場合においても、変動部分は対価の一部分に限られると通常考えられるため、その変動部分に関しては事後的な戻入の可能性があるため収益計上できないとしても、取引価格のすべてが収益計上できないわけではないのではないか。

(18) 日本基準上の現行実務においても IFRS 第 15 号の規定と同様に売上金額に見積りを反映している企業は存在することが考えられ、そのような企業は IFRS 第 15 号の適用による影響が少ないと考えられる一方、そのような見積りの反映を行っていない日本基準適用企業には重要な影響が生じる可能性があるのではないか。

（第 319 回企業会計基準委員会）

(19) ボリューム・インセンティブは、将来の売上数量に基づくため見積りが比較的行い易いと考えられるが、例えば、原油価格など将来の市場価格に連動して販売価格が決定される場合は、金額 の見積りや重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲を適切に見積ることが困難となる可能性があるのではないか。

(20) オイルショックのような景気変動が著しく大きい時期には、決算で使用した仮単価と実績が大きく相違する事態が生じていた。そのような経済状況においては、変動対価の見積りとその制限が実務上問題になり得るのではないか。

(21) 理論的には重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い金額を合理的に見積ることができない場合は、まったく収益が認識できないことも考えられるが、契約当事者が経済的合理性のある取引を行うことを前提とすると、そのような取引を行う場合は限定的と考えられるため、まったく収益を認識できないケースを強調することは実態と乖離するのではないか。

(22) 実務における例としては、年度初めには前期の実績に基づき設定された仮単価で販売され、交渉過程で当該仮単価が調整される場合があるが、仮単価の確定が大きく遅れることはないと思われる。

事例 10：売価未確定と考えられる可能性がある取引形態の場合　値引負担又は価格補償を行っている場合の会計処理

（第 56 回収益認識専門委員会）

(23) 値引額を見積って収益計上する場合、値引額が確定した時点で見積りと実績に

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

差異が生じるが、当該差異は会計上の見積りの変更として会計処理されるのではないか。

(24) 取引価格全体に変動性があり、変動対価及び収益の累計額に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲を適切に見積ることができない場合には、理論上はそれらを見積ることができるようになるまで収益がまったく認識されないことも考えられるものの、実際には適切に見積ることができる範囲が存在すると考えられ、収益がまったく認識されないケースは少ないのではないか。

(25) IFRS 第 15 号では、変動対価の見積りが収益の金額に重大な影響を与える場合は、開示項目として定性的な記載が求められているため、仮に変動対価及び収益の累計額に重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲を適切に見積ることができないため収益がまったく認識されず、その重要性がある場合には一定の開示が行われることが考えられる。

(26) 当該事例のような値引きが適切に会計処理できるように、実務上は当事者間で双方の決算時期を意識して適時に通知されることが多いのではないか。

事例 11：割賦販売の会計処理

（第 56 回収益認識専門委員会）

(27) （金利相当が売主である企業負担とされている取引の場合、金利相当部分を区分して会計処理する必要はないかという質問に対して）取引の実態によることが考えられるが、実態が値引きである場合には、当該 値引きを減額したうえで、重大な金融要素を区分して会計処理することを検討するのではないか。

事例 12：返品の可能性がある取引形態の場合（業界にかかわらず同様の取引を含む。）の会計処理

（第 56 回収益認識専門委員会）

(28) （返金負債の性質と契約負債の性質の違いについて）契約負債は、財又はサービスを移転する前に受領した対価を意味するが、返金負債については、すでに移転した財又はサービスの対価のうち、返金されると見込まれている金額であるため、契約負債とは性質が異なるのではないか。また、必ず返金負債という勘定科目を用いて表示しなければならないわけではないと考える。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(29) 返品を認めるような取引については、多数の同種取引が存在することが考えられるため、そのような場合には期待値法により変動対価の金額を見積ることが適切であることが多いと考えられるが、IFRS 第 15 号では最頻値法も規定しており、適切な方法を選択して適用する旨が記載されている。

事例 13：クーリングオフが適用される販売

（第 56 回収益認識専門委員会）

(30) （事例 13 及び 14 については、日本基準と IFRS 第 15 号の考え方との差異というよりは、現行の日本基準の実務にばらつきがあることによるものと考えられるのではないかという質問について）同様の考え方に基づき日本基準で会計処理を行っている企業とそうでない企業があるかもしれない。特にクーリングオフ期間が長いような取引については議論になり得ると考えられる。

（第 319 回企業会計基準委員会）

(31) 「本事例においては、法律上、買手が購入の意思表示を示すか、クーリングオフ期間が終了するまでは、契約は当事者間で承認されていないものと考えられる。したがって、上記のいずれかの時点まで、IFRS 第 15 号における顧客との契約には該当しないものと考えられる。」旨の記載があるが、買手が購入の意思表示を示すことにより契約が成立し、クーリングオフ期間が生じると理解しているため、この事例としての記載には疑問を感じる。

(32) 例えば、クーリングオフの対象であるが、クーリングオフ期間内にほとんど契約が解除されないサービス提供については、クーリングオフ期間中に顧客へサービスの提供が行われ、顧客が当該サービスを消費している事実に鑑みると、クーリングオフ期間が終了するまで収益を認識しない会計処理は経済実態に合わないのではないか。

(33) 通常、我が国における法令上のクーリングオフ期間は短いと考えられ、本事例について、収益認識時期の検討を行う価値があるのか疑問を感じる。

事例 14：出版物及びそれに類似するものの購読契約等　③　放送局等によるテレビコマーシャルの放映に係る会計処理

（第 56 回収益認識専門委員会）

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(34) この事例においては一定の契約期間内にコマーシャルが反復的に提供されるため、1回1回のコマーシャルが別個の財又はサービスとなりうると考えられる。しかしながら、IFRS 第 15 号の一連の別個の財又はサービスの要件を満たす場合には、それらを束ねて単一の履行義務として会計処理される。

事例 15：オンライン・ゲーム内におけるポイントの販売収益

（第 56 回収益認識専門委員会）

(35) IFRS 第 15 号の要求事項に従えば、一時点で充足するか、一定の期間にわたって充足するかについて検討しなければならない点は理解できるが、顧客がポイントを利用してアイテムを購入した時点で企業は収益認識すればよく、アイテムの利用状況まで捕捉し、一定期間にわたって収益認識する処理は、実務上煩雑すぎるという印象がある。

（第 319 回企業会計基準委員会）

(36) オンライン・ゲームのポイントに関しては、実際に使用されるまで顧客は便益を得ることができないと考えられる旨の記載があるが、顧客によるポイントの使用に応じてサービスを提供できるように待機する義務が企業に生じていると考えれば、顧客がポイントを購入した時点から一定期間にわたり収益認識することも考えられるのではないか。

(37) 顧客がポイントを購入した時点で、企業の成果が不可逆となったと考え、収益を認識する会計処理でもおかしくはないのではないか。

(38) オンライン・ゲーム内のポイント購入・使用を取り上げているため論点が分かりにくくなっているが、例えば、交通機関の IC カードの取引と比較すると理解し易いのではないか。交通機関の IC カードにおいて、顧客は当初に現金をチャージし、その後、当該現金を消費してサービスの提供を受ける点において、事例 15 と共通する点があるのではないか。

(39) オンライン・ゲームに関しては、無料のサービスの範囲を含め、様々な種類のビジネスモデルがあるため、個々の事実と状況に基づく判断を行うに際しては、実務上の困難が生じ得るのではないか。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。