

収益認識

辻野幸子

あずさ監査法人／KPMG
IFRS本部パートナー 公認会計士

■ 現行基準における収益認識のポイント

わが国の企業がIFRSに従って収益を認識する際には、以下のような点に留意する必要がある。

① 取引は適切に識別（分解と統合）されているか（図1）

IFRSでは、取引の実質を会計処理に反映させるため、たとえば単一の契約であっても、パソコンの販売とそのアフターサービスがセットとなっている場合のように、取引が識別可能な複数の構成要素からなっている場合には、当該取引を各構成要素に分解し、それぞれに対して収益認識に

関する規定を適用することが必要である。また、逆に複数の契約であっても、それらが互いに関連しており、一体として取り扱わなければ経済的意義を失ってしまう場合には、取引を統合して取り扱う必要がある。

IFRSにおける収益認識の特徴の一つとして、よくポイントの繰延処理が挙げられる。これは、物品の販売時や役務の提供時に対価の全額を収益として認識するのではなく、対価を物品販売・役務提供部分とポイント相当部分とに分け、ポイント相当部分については、企業がポイントに関する義務を履行するまで収益の認識を繰り延べるというものである。この規定も、ポイントが取引の中の識別可能な構成要素であるという考えに基づいている。

② 主たる当事者か、代理人か（図2）

企業が、取引の主たる当事者として関与しているのであれば、取引にかかる収益を総額で認識するが、代理人として関与しているのであれば、純額、すなわち手数料部分のみを収益として認識する。この考え方は、わが国においても同様であると考えられるものの、実際には実務慣行として、代理人として関与しているにもかかわらず総額で収益を認識している例もあるため、注意が必要である。

また、消費税などは、一般に、企業が自己のために受け取るものではなくIFRSにおける収益には該当しないため、収益として認識するのは取引対価から税額を除いた額となる。ただし、

必ずしも「税額は一律に純額」とは言えないケースも考えられる。たとえば、その後製品が販売されるか否かにかかわらず、生産量に応じた税が企業に課されており、企業が当該税額を製品価格に上乗せして回収しているようなケースにおいては、事実関係を勘案した結果、税額を含めた対価総額を収益認識するのが適切であると結論づけられる可能性もある。同じような税であったとしても、各国の税制をよく勘案して、企業が当該税に関して主たる当事者であるか代理人であるかを検討することが必要であろう。

③ 対価に金利部分が含まれていないか

IFRSでは、取引の実質を会計処理に反映させるため、たとえば割賦販売のように、取引の対価に金利相当部分が含まれている場合には、本来の収益稼得取引部分（物品の販売または役務の提供）と金利相当部分とを区別し、金利相当部分については、受取利息として実効金利法により認識する必要がある。

④ 物品の販売——リスクと便益が買い手に移転しているか

物品の販売は、以下の五つの要件のすべてを満たした時点で収益を認識する。

* 物品の所有に伴う重要なリスクと便益が買い手に移転している。

* 販売した物品について、継続的な管理上の関与も実質的な支配もない。

* 収益の額を信頼性をもって測定できる。

*取引にかかる経済的便益が企業に流入する可能性が高い。

*関連原価を信頼性をもって測定できる。

このうち、実務上論点となりやすいのは、「リスクと便益の買い手への移転」である。IFRSでは出荷基準が認められないとよく言われるが、これも通常出荷時点ではまだリスクと便益の移転が完了していないと考えられるためである。

⑤ 役務の提供—進行基準と原価回収基準

役務提供取引の成果を信頼性をもって見積ることができるときには、進行基準で収益を認識する。たとえば契約締結時点で返金不可の対価(またはその一部)を受け取っていたとしても、当該時点でまだ何ら役務を提供していなければ、その時点で収益を認識するのは適切ではなく、役務提供の進捗度に応じて収益を認識する必要がある。なお、取引の成果を信頼性をもって見積ることができない場合には、原価回収基準(発生した原価が回収可能と認められる範囲についてのみ収益を認識する方法)で収益を認識することとなっており、わが国とは取扱いが異なる点に注意する必要がある。

■ 今後の動向

IASBは米国のFASBとともに収益認識プロジェクトを実施中で、二〇〇八年二月に収益認識に関するディスカッションペーパー(DP)が公表されている。DPでは、企業が顧客に対して契約上の履行義務を果たした時点(当該義務

の対象である資産を顧客に引き渡した時点で、契約上の取引価額に基づいて収益を認識することが提案されている。このプロジェクトの成果として公表される最終基準書により、現行の収益認識に関する基準書であるIAS第二号「工事契約」およびIAS第十八号「収益」は差替えとなる予定である。IASBのワークプランによれば、公開草案は二〇一〇年第二四半期、最終基準書は二〇一二年上半期に公表予定となっている。このプロジェクトは、現在まだDP段階であるため、最終基準書の方向性については、今後のプロジェクトの動向を追っていく必要がある。

■ IFRSの導入に向けて

前述のとおり、収益認識に関する具体的な会計方針を決定するには、現在実施中のプロジェクトの最終動向を見極める必要があるが、これに加えて自社の取引のパターンや条件を適切に把握し分類するという作業を早い段階から準備し進めていくことが重要であると考えられる。これまで見てきたように、IFRSは一般的に取引の実質を会計処理に反映させるべきである、という考え方が根底にある。そのため、単に形式的な分類に注目するだけでは適切な会計処理を行うこと

図1 ● 取引の識別

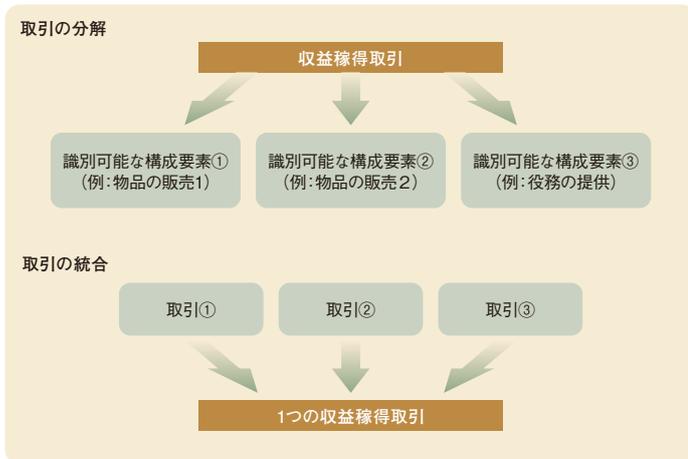
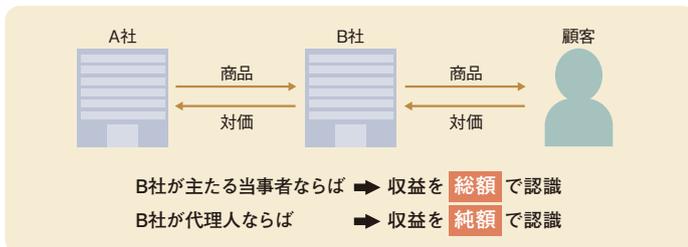


図2 ● 主たる当事者か? 代理人か?



はできない。同一業界に属している企業間であっても、取引の実質を見た場合、会計処理が異なってくることも考えられる。さらに、同一の企業が行う同種の取引であっても、取引先によって契約条件が異なるために収益認識の額やタイミングが異なってくることもありうる。取引の実質に着目して自社の取引を理解しパターン化していく作業には時間がかかるため、取引の種類が多い企業については、特に早くから作業を開始することが望まれる。また、このような現状分析は、会計上の対応という側面に留まらず、今後の営業活動や契約締結の際の留意事項の検討などにも役立てることができると考えられる。