

Q IFRSと日本基準の売上計上基準の違いについて教えてください。

A IFRSと日本基準ともに実現主義により収益を認識する点は、相違ありません。ただし、IFRSでは実現主義としての収益認識要件を明確に定めているのに対し、日本基準では「財貨の移転又は役務提供の完了」「対価の成立」の2つを一般的に収益認識要件としているにすぎません。これにより、IFRSと日本基準で収益の認識のタイミングが異なる可能性があります。



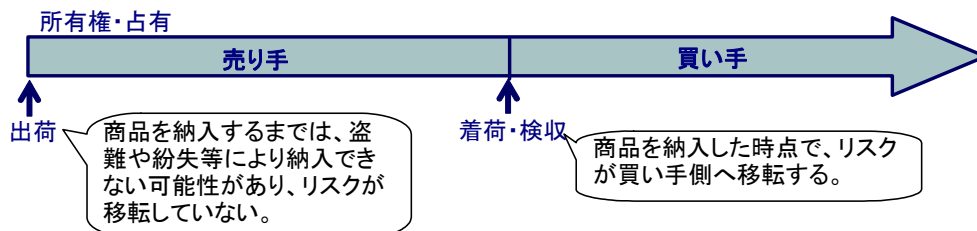
解説 IFRSでの収益認識の要件と日本基準との関係は以下のとおりです。

日本基準	IFRS			
要件	要件	物品の販売	役務の提供	企業資産の第三者による利用
① 財貨の移転又は役務の提供の完了	a 物品の所有に伴う重要なリスクと経済価値が移転していること	○		
① 財貨の移転又は役務の提供の完了	b 重要な継続的関与がないこと	○		
② 対価の成立	c 収益の額を信頼性をもって測定できること	○	○	○
② 対価の成立	d 経済的便益の流入可能性が高いこと	○	○	○
① 財貨の移転又は役務の提供の完了	e 原価の額を信頼性をもって測定できること	○	○	
(工事進行基準)	f 決算日現在の進捗度を信頼性をもって測定できること		○	

※IAS18号では、収益の認識を「物品の販売」「役務の提供」「企業資産の第三者による利用」の3つの取引形態に分けて定めています。

留意事項

日本では物品の販売において、出荷日に収益を認識している事例が見られます。これは『物品が継続的に出荷されるような取引を前提として、出荷日と買手への引渡日との差がほとんどないこと及び買手にとって物品の検収作業が重要なものではない』ためです。よって、IFRSの導入に伴い実現主義の要件を厳格にあてはめた場合、出荷時点では「a.物品の所有に伴う重要なリスクと経済価値が移転している」とはいえないため、出荷時点での収益認識は認められない可能性が高くなります。



Q IFRSの売上計上基準は実務にどのような影響をあたえますか？

A 前述の通り、日本では収益の認識に関する包括的な基準はありません。よって、従来、実務慣行により収益計上していたものも、IFRSの収益認識の要件にあてはめると認識タイミングが変更される等様々な影響を及ぼす可能性があります。



解説

収益の認識タイミングが変わることへのシステム対応や顧客から検収したことに関する情報を入手する必要性が生じる可能性があります。ただし、出荷情報から納品予定日を把握し、売上計上日とみなす方法や契約条件そのものを出荷時点で買手に支配が移転するように変更する方法などの対応が考えられます。

他にも、現行の収益認識の実務をIAS18号にあてはめて考えた場合、以下のような影響を及ぼすと考えられます。

No.	事例	現行の実務	IAS18に照らした考察
ケース1	リピートの会計処理(販売費及び一般管理費の適否)	売上高から控除するか販売費及び一般管理費としている。	リピートが得意先における販売促進費的なものである場合を除き、売上高から控除する。
ケース2	売価未確定と考えられる可能性がある取引形態の場合	メーカーが特売値引、拡販値引を負担する場合、合理的に引当金を見積もるか、補填額を控除して売上処理する。	将来の値引割戻しを見積もれる場合は売上高から控除、見積もれない場合は見積もれる段階で売上計上する。
ケース3	仕向地持込渡条件の製品輸出取引	取引価格の条件にかかわらず、船積み時点で売上処理する。	船積み時点で物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値が買主に移転したことにならないため、買主に引き渡した時点で売上処理する。
ケース4	FOB条件の輸出取引	取引価格の条件にかかわらず、船積み時点で売上処理する。	船積み時点以降のリスクを買主が負担すれば、船積み時点で売上処理をする。
ケース5	据付けを伴う機械販売で検収まで販売代金の一部留保がある取引	買主の検収により売上処理するが、検収まで簡単な作業だけが想定される場合は引渡し時点での売上処理も認められる。	同左
ケース6	請求済未出荷販売取引	買主の指示に基づき物を預っていることが明確であり、買主に引き渡すことが明確であれば請求時に売上処理も認められる。	同左
ケース7	工事契約の収益認識(IAS11)	工事進行基準と工事完成基準のいずれかを選択適用。	同左。ただし、改定後のIAS11では従来工事進行基準を採用していたものが認められなくなり、工事完成基準の適用を要請される可能性が高い。

出典:「わが国の収益認識に関する研究報告(中間報告)－IAS第18号「収益」に照らした考察－」(会計制度委員会研究報告第13号)

Q 日本基準で総額表示されている売上高がIFRSでは純額で表示されることがありますか？また、実務にどのような影響がありますか？

A 日本基準では、企業会計原則に「総額主義の原則」が記載され、収益は原則総額表示されています。一方、IFRSでは収益は企業が自己の計算により受領したか又は受領し得る経済的便益の総流入だけを含むとされており、第三者の為に回収した金額は、企業の持分の増加をもたらさないため、収益から除外され純額表示されることになります。



解説

以下のような取引が、総額表示から純額表示に変更される可能性があります。

No.	事例	現行の実務	IAS18に照らした考察
ケース8	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	テナント売上は、その総額ではなく賃料として收受している一定の金額を売上として計上する。	百貨店等が本人としてリスクを負って取引している場合は総額で計上する。代理人として取引をしていて、取引に(※1)伴う在庫リスク等を負っていない場合には、手数料部分を売上計上する。
ケース9	ガソリン税や酒税の取扱い	ガソリンや酒類を製造販売する企業は、製造場から製品を引き取った時点で、揮発油税や酒税の納付義務を負う。このような場合、売上高及び売上原価のそれぞれに税金相当額を含めて表示	ガソリンや酒類を製造販売する企業が納税義務を負っているとしても、実質的には徴税を代行しているものと考えられる。代行部分(※2)を収益に含めることは妥当ではない。

出典:「わが国の収益認識に関する研究報告(中間報告)－IAS第18号「収益」に照らした考察－」(会計制度委員会研究報告第13号)

すなわち・・・

取引総額	手数料	⇒IFRSで計上が認められる売上高	
	様々なリスク(在庫リスク等)のうち負担しない部分(※1)		
	ガソリン税や酒税等(※2)		IFRSでは売上計上が認められない
	取引当事者の代理として回収した金額		

留意事項

IAS18で総額表示すべき取引の特徴として、以下の4つが例示されています。

- a) 財貨・役務の提供に関する第一義的な責任がある
- b) 在庫リスクを負担している
- c) 価格決定権を有する
- d) 債権回収に伴う顧客の信用リスクにさらされている

実務への影響

従来、総額表示されていた売上高が純額表示に変更されると、売上高の減少となってしまいます。特に、商社や百貨店等の流通業界では代理関係にある取引やテナント売上、消化仕入について総額表示を行っているためIFRS導入により著しい売上高の減少が想定されます。一般的に売上高は最重要経営指標の一つであるため、様々な影響を及ぼすことが考えられます。

Q IFRSの収益認識に関する進行中のプロジェクトについて教えてください。

A IFRSでは、2011年第2四半期での新IAS18の公表へ向けて、改訂作業中です。現行のIAS18の問題点としては以下のものがあげられ、改定作業はこれらの改善を目的としています。

- ・IAS第11号とIAS第18号の基礎をなす原則が矛盾している(工事進行基準の可否)
- ・曖昧な収益認識原則の明確化
- ・収益認識にともなう資産及び負債の増減が、経済事象に忠実でない金額になる場合がある



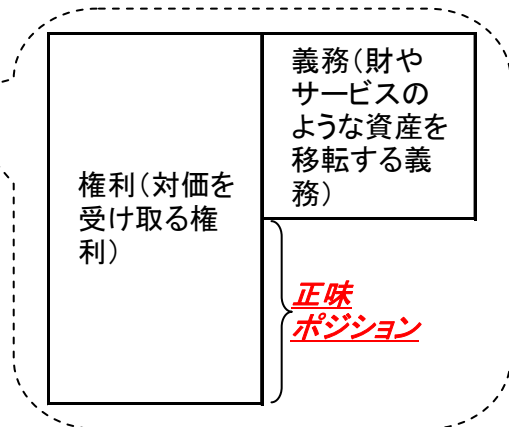
解説

1. IASBプロジェクト計画表

	2008 12月	2010 6月	2011 第二四半期	IASB-FASB コンバージェンス	
				MoU	共同
収益認識	ディスカッション・ペーパー	公開草案	IFRS	✓	✓

2. 主な改訂動向

	現行モデル	提案モデル
収益認識及び測定	重要なリスクと経済価値の移転等により、顧客との取引から生じる成果が確実となった時点で収益を認識する	顧客との取引から生じる権利と義務の差額である 正味ポジション の増加をネットで各期末日に収益として間接的に認識する
収益の認識単位	単一の取引に個別に識別可能な構成部分があれば分ける	履行義務ごとに対応する収益を認識する(識別可能な構成部分の意義を明確化)



3. 権利・義務と正味ポジションの関係

	収益認識	契約における企業の正味ポジション				
		契約資産	契約負債			
顧客の履行(対価支払)	残存する企業の権利の減少	しない	減少	減少	又は	増加
企業の履行(財やサービスの移転)	残存する企業の義務の減少	する	増加	増加	又は	減少