
プロジェクト 収益認識に関する会計基準の開発**項目 代替的な取扱いに関する検討**

本資料の目的

1. 本資料は、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「会計基準案」という。）及び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」という。）（以下合わせて「公開草案」という。）に寄せられたコメントのうち、代替的な取扱いの追加への対応を検討することを目的としている。
2. 第 89 回専門委員会（2018 年 1 月 12 日開催）、第 377 回企業会計基準委員会（2018 年 1 月 25 日開催）及び第 90 回専門委員会（2018 年 1 月 26 日開催）において、代替的な取扱いの追加に関する対応を審議している。第 90 回専門委員会で聞かれた意見を踏まえ、資料を修正しており、ご意見をお伺いしたい。

重要性等に関する代替的な取扱い

3. 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は以下のものとしている（会計基準案第 91 項）。

「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、比較可能性を大きく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。」

4. 前項の基本的な方針に基づき、適用指針案において、以下の代替的な取扱いを定めている。

- (1) 契約変更（収益の認識基準：ステップ 1）

- 重要性が乏しい場合の取扱い

- (2) 履行義務の識別（収益の認識基準：ステップ 2）

- 顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の取扱い
- 出荷及び配送活動に関する会計処理の選択

- (3) 一定の期間にわたり充足される履行義務（収益の認識基準：ステップ5）
 - 期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア
 - 船舶による運送サービス
 - (4) 一時点で充足される履行義務（収益の認識基準：ステップ5）
 - 出荷基準等の取扱い
 - (5) 履行義務の充足に係る進捗度（収益の認識基準：ステップ5）
 - 契約の初期段階における原価回収基準の取扱い
 - (6) 履行義務への取引価格の配分（収益の額の算定：ステップ4）
 - 重要性が乏しい財又はサービスに対する残余アプローチの使用
 - (7) 契約の結合、履行義務の識別及び独立販売価格に基づく取引価格の配分（収益の認識基準及び収益の額の算定：ステップ1、2及び4）
 - 契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分
 - 工事契約及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位
5. 公開草案に対して、以下の代替的な取扱いの追加のコメントが寄せられている。
- (1) 割賦基準
 - (2) 電気事業及びガス事業における検針日基準
 - (3) 消費税等の税込処理
 - (4) 自社ポイントの会計処理
 - (5) 商品券等の会計処理
 - (6) 売上高又は使用量に基づくロイヤルティ

(割賦基準)

第 89 回専門委員会及び第 377 回親委員会において提示した分析

6. 割賦基準については、「税制との調整が実現しない限り、割賦基準を容認すべきである。」（審議事項(3)-2 #94）との意見や「割賦基準に関して、経過措置や税務と

の調整などを検討すべきである。」(審議事項(3)-2 #95) との意見が寄せられている。以下は審議事項(3)-2におけるコメントの概要の記載である。

(#94)

税法で規定されている割賦基準(延払基準)による収益認識が容認されないと、多くの企業の会計処理及び税務処理に大きな影響が及ぶため、割賦基準に基づく収益認識を代替的な取扱いとして定めることを検討いただきたい。少なくとも、税制との調整が実現しない限りは、容認すべきである。

(#95)

BT0(建設-譲渡-運営)案件のPFI事業を営むSPCにおいて、多くの場合、割賦基準により収益認識している。割賦基準については、税法の定めによって運用されているのが実態であるが、税法上の割賦基準を採用するためには、割賦基準で会計処理を行うことが要件となっている。

割賦基準が認められなくなった場合、既に割賦基準を採用しているPFI事業を営むSPCにおいては、まだ収益を認識していない部分を一括して売上高に計上し、これに伴って、当該売上高に係る売上販売消費税や当該利益に基づく法人税等を一括して納付しなければならなくなることが考えられる。しかしながら、PFI事業を営むSPCのキャッシュ・フローは長期にわたって計画的に決められており、予定外に多額の資金を支払うことは困難であるため、当該PFI事業にとって深刻な事態を招く可能性がある。

したがって、既に割賦基準を採用している場合における経過措置や、税務との調整など、何らかの措置を検討いただきたい。

7. 適用指針案第157項では、「代替的な取扱いを設けなかった項目」として、以下を記載している。

(本会計基準による収益の額及び認識時期が現行の我が国の実務と大きく異なる可能性がある項目)

割賦販売における割賦基準に基づく収益計上、顧客に付与するポイントについての引当金処理、返品調整引当金の計上等については、当委員会が公表した「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」に対して、IFRS第15号の定めによる収益の額及び認識時期が現行の我が国の実務と大きく異なる可能性があるとの意見が寄せられ、当委員会において課題として抽出し審議を行った。

審議の結果、国際的な比較可能性の確保の観点から、代替的な取扱いを追加的に定める場合、国際的な比較可能性を大きく損なわないものとするを基本とし、これらの項目については、本適用指針において代替的な取扱いを定めないこととした。

8. 割賦基準については、企業会計原則により認められてきたが、国際会計基準、米国会計基準においては認められていない方法であり、比較可能性を大きく損なわせる可能性があり、代替的な取扱いを設けることは難しいと考えられるがどうか。
9. なお、2017年12月22日に閣議決定された「平成30年度税制改正の大綱」においては、長期割賦販売に対する延払基準の法人税における取扱いについて、以下の記載のとおり、経過措置（現行処理を5年間認める。）を設けた上で、制度としては廃止することとされている。

三 法人課税
 6 その他
 (国 税)
 (1) 法人税における収益の認識等について、次の措置を講ずる。
 (中略)
 ⑤ 長期割賦販売等に該当する資産の販売等について延払基準により収益の額及び費用の額を計算する選択制度は、廃止する。なお、平成30年4月1日前に長期割賦販売等に該当する資産の販売等を行った法人について、平成35年3月31日までに開始する各事業年度について現行の延払基準により収益の額及び費用の額を計算することができることとするとともに、平成30年4月1日以後に終了する事業年度において延払基準の適用をやめた場合の繰延割賦利益額を10年均等で収益計上する等の経過措置を講ずる（所得税についても同様とする。）。
 (注) ファイナンス・リース取引並びに関西国際空港及び大阪国際空港に係る公共施設等運営権の設定の対価については、現行どおりとする。

第89回専門委員会において聞かれた意見

10. 第89回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。
 - (1) 新基準において割賦基準を容認しないことと、法人税において長期割賦販売に対する延払基準の取扱いが廃止されるということは、別の問題であり、代替的な取扱いを設ける必要はない。
 - (2) 割賦基準の廃止については、BT0（建設－譲渡－運営）案件のPFI事業を営むSPCにおける割賦基準の取扱いに影響があるが、例えば英国では、同様のSPCについて、施設運営開始前の建設工事について一定の期間にわたり収益を認識している事例がみられ、国際的な比較可能性との観点では、割賦基準が廃止された場合の実務上の取扱いは整合していくと考えられる。

事務局の提案

11. 前項のとおり、代替的な取扱いを設ける必要性に関する意見は聞かれていないため、特段の定めを設けないこととしてはどうか。

第90回専門委員会（2018年1月26日開催）で聞かれた主な意見**（割賦基準）**

- 新基準が適用される企業について、割賦基準を認めないこととするのは理解できるが、中小企業については、税務上、割賦基準が廃止されることの影響は大きい可能性があると考えられる。

（電気事業及びガス事業における検針日基準）**第89回専門委員会及び第377回親委員会において提示した分析**

12. 電気事業及びガス事業における検針日基準については、「毎月規則的な検針が行われることにより、収益認識の対象となる料金算定期間が会計期間に概ね一致する場合には、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわないため検針日基準を容認すべきである。」(審議事項(3)-2 #96) との意見が寄せられている。以下は審議事項(3)-2 #96におけるコメントの概要の記載である。

(#96-1)

会計基準案第35項の定めにかかわらず、電気・ガスの継続的な供給において、毎月規則的な検針が行われることにより、収益認識の対象となる料金算定期間が会計期間に概ね一致する場合は、検針時点における収益の額を認識することを代替的な取扱いとして認めていただきたい。

会計基準案では履行義務の充足に応じて収益認識することとされており、電気・ガス供給については、需要に応じて供給を行う都度、履行義務が充足されるものとして、原則的には会計期間に対応した収益計上を行うことになると考えられる。

電気料金の検針日基準については、別記事業による会計規則である電気事業会計規則にその根拠が担保されているが、将来、経過措置料金が撤廃され、小売電気事業者が電気事業会計規則の適用対象外になった際に、検針日基準を継続適用できなくなることが想定される。

電気・ガスの供給においては、毎月規則的に検針を行うことで使用量を測定し、それに基づき料金算定を行って、当月分の収益として計上している。毎月規則的に検針を行うことにより、公平な供給条件が実現されるとともに、料金算定期間は年度ごとの曜日の違いを除けば、通常、12 か月 365 日となる（なお、海外の事例に見られる数か月に一度の検針では、収益の認識時期自体が必ずしも会計期間に一致しない。）。収益の認識期間が会計期間に一致する結果、収益の額は、気温要因などによる使用量の変動があるため一致はしないものの、会計基準案の原則的な取扱いによった場合と同等になり、財務諸表間の比較可能性を大きく損なうことにはならないと考えられる。

なお、原則的な取扱いに厳密に合致させる場合には、会計期間における使用量を測定し、それに対応した料金を算定する必要があるが、スマートメーターの全数設置を含むシステム開発について現時点では実現の目処は立たず、また推計も使用量の特定等が非常に困難である。

(#96-2)

検針日基準は、毎月規則的に検針が行われる限りにおいては、会計期間と同じく1年分の収益計上が行われ、会計基準案の原則的な取扱いと同等の効果を有する。我が国においては、検針日基準による実務が定着しており、かつ、国際的な財務諸表間の比較可能性についても十分担保されていると評価できることから、検針日基準の適用を認める代替的な取扱いを定めていただきたい。

なお、売上の見積りにあたっては、気温等の使用量に影響を与える要因を分析して検針日から月末までの使用量を見積る必要があることから、見積りの不確実性がある。この点、見積りを行ったとしても、検針日以外の検針を行わないことから、会計期間における実際の販売量が算出されず、見積りの合理性を検証することができない。ただし、検針は諸外国と比較しても定期的かつ高頻度で行っており、会計期間と検針期間の乖離は小さく、重要性に問題があるとはいえない。むしろ検針実績を用いていることが見積りの不確実性及び検証が不可能な状況に勝るものと思料する。

13. 電気事業及びガス事業における電気・ガスの供給は、別記事業の会計規則によらない場合（小売電気事業者が電気事業会計規則の適用対象外になる等）には、会計基準案に従った会計処理を行うこととなる。

当該電気・ガスの供給は、会計基準案では、会計基準案第35項(1)の要件（企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること）を満たし、一定の期間にわたり収益を認識することになると考えられる。

14. 第12項の公開草案に寄せられたコメントを踏まえると、一定の精度をもった見積りについての実務上の困難さが相当高いと考えられ、代替的な取扱いを追加する候

補になり得ると考えられるがどうか。ただし、一定の重要性があり、財務諸表間の比較可能性を損なわせる可能性があると考えられるため、仮に代替的な取扱いを追加する場合、何らかの手当ても合わせて検討する必要があると考えられる。

第 89 回専門委員会において聞かれた意見

15. 第 89 回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。

- 検針日基準についての代替的な取扱いを設けるにあたっては、比較可能性を損なわせる程度や、精度の高い見積りを行うことの実務上の困難さの程度を考慮する必要がある。

追加的な分析

16. 公開草案では、精度の高い見積りを行うことについて、以下の実務上の困難さに関する意見が聞かれている。

- 顧客の使用量を見積る場合には、例えば 3 月決算を前提とすると、4 月分の検針値から 3 月末の使用量を特定する必要があるが、気温・水温や業態に応じた需要特性等の変化により使用量が大きく左右され、多くの要因を考慮する必要があるため、精度の高い顧客の使用量の見積りは困難である。
- 仮に決算日時点での使用量の見積りを行ったとしても、時期や使用量に応じた料金体系が適用されるため、1 か月の顧客の使用量を確定させなければ（又は適切に見積らなければ）、料金を算定することができない。
- 顧客の使用量の見積りは困難なうえ、合理的なレベルで顧客の使用量を見積るためには、システム改修も含め相当の時間とコストを要すると想定される。
- 仮に決算日時点での使用量の見積りを行ったとしても、検針日以外の検針を行わないことから会計期間の実際の使用量を算出することができず、見積りの合理性を検証することができない。

17. 前項の実務上の困難さを踏まえると、代替的な取扱いを追加することの検討が必要と考えられるが、平均して半月程度の収益認識のずれが生じ、財務数値に与える影響（特に利益剰余金等）が相当程度生じる可能性があるため、当該影響に関する一定の注記を合わせて検討する必要があると考えられ、検討を継続する。

第90回専門委員会（2018年1月26日開催）で聞かれた主な意見**（電気事業及びガス事業における検針日基準）**

- 仮に検針日基準の適用時に定量的な注記を求める場合、定量的な情報の内容によっては、当該情報に基づく会計処理を行うべきとの議論が生じると考えられる。

（消費税等の税込処理）**第89回専門委員会及び第377回親委員会において提示した分析**

18. 消費税等の税込処理については、「消費税等の税込方式を採用する企業について、税込方式を容認すべきである。」（審議事項(3)-2 #97）との意見や「税込方式を採用している企業への影響が大きい。」（審議事項(3)-2 #98）との意見が、一部の金融機関（信用金庫、労働金庫）等から寄せられている。以下は審議事項(3)-2 #97及び#98におけるコメントの概要の記載である。

(#97)

税込方式を採用することができる非課税取引が主要な部分を占める企業において、消費税等の金額が収益全体に与える影響は相対的に小さく、税込方式を使用したとしても財務諸表利用者が受ける不利益は小さいものと思料する。一方で、税抜方式に移行する場合には、基幹系システムや事務の見直しが必要となる。非課税取引が主要な部分を占める企業に対する税込方式の廃止は、財務諸表利用者が受ける利益に比して財務諸表作成者の負担が大きいと考えられる。したがって、消費税等の会計処理について、現在、税込方式を採用する企業については、代替措置として引き続き税込方式を認めていただきたい。

なお、代替措置を設けることが困難である場合には、少なくとも売上の太宗を占める貸付金利息等が消費税非課税取引である金融機関については、今後の金融商品会計に係る検討の結論が出るまでの間、経過措置として税込方式を認めていただきたい。今後の金融商品会計に係る検討対象となる契約は、会計基準案の適用範囲外であり、会計基準案の適用範囲内の契約のみを税抜方式に変更することは非効率である。

(#98)

法人税の所得計算に当たっては、消費税等について税抜経理方式又は税込経理方式のいずれかを選択できることになっており、経理処理の簡便性から税込経理方式を採用している多くの中小企業にとって、取引価格は第三者のために回収する額を除くとする取

扱いの影響は極めて大きい。

19. 消費税等（消費税及び地方消費税）の会計処理には、税抜方式と税込方式があるが、各段階の納税義務者である企業においては、税抜方式を採用することが適当であるとされ、税込方式は、以下の場合にのみ認められている（別紙の日本公認会計士協会「消費税の会計処理について（中間報告）」の抜粋を参照のこと。）。
- ① 非課税取引が主要な部分を占める企業等当該企業が消費税の負担者と認められる場合
 - ② 簡易課税制度を採用した場合
 - ③ その他企業の業種業態等から判断して合理性がある場合
20. 会計基準案では、取引価格で収益を認識することとされ、当該取引価格には、第三者のために回収する額を含まないものとされている。消費税等は第三者のために回収する額に該当すると考えられ、その場合、消費税等が収益の額に含まれる税込方式は認められないと考えられる。
21. 第18項のコメントでは、「税込方式を採用することができる非課税取引が主要な部分を占める企業において、消費税等の金額が収益全体に与える影響は相対的に小さく」、「一方で、税抜方式に移行する場合には、基幹系システムや事務の見直しが必要となる。」とされている。
22. 上記を踏まえると、以下の案が考えられるがどうか。

案1

税込方式を認める場合、取引価格による原則に重要な例外を設けることとなるため、特段の対応を行わない。

案2

第19項①の理由（非課税取引が主要な部分を占める企業）により税込方式が採用されている場合、損益に与える影響に重要性はないと考えられるため、税込方式の継続を容認する。

第 89 回専門委員会において聞かれた意見

23. 第89回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。

- (1) 税込方式を採用している企業においても、取引時でなくとも消費税申告時には課税取引に係る計算を行っていると考えられ、また非課税取引が主要な部分を占める場合には課税取引の金額が少なく、課税取引に係る計算の負荷は高くはないと考えられるため、代替的な取扱いを設ける必要はないと考えられる。
- (2) 非課税取引が主要な部分を占める企業においては、一般的な重要性に基づき税込方式の適用を判断することができる可能性もあると考えられるため、代替的な取扱いを設ける必要はないと考えられる。

24. 前項の聞かれた意見を踏まえ、検討を継続する。

(自社ポイントの会計処理)

第 89 回専門委員会及び第 377 回親委員会において提示した分析

25. ポイント制度の会計処理については、「重要性が乏しいポイントの付与について、ポイント引当金の処理を容認すべきである。」(審議事項(3)-2 #99) との意見や「ポイント付与額を売上の繰延額とする処理を容認すべきである。」(審議事項(3)-2 #100) との意見が寄せられている。以下は審議事項(3)-2 #99 及び#100 におけるコメントの概要の記載である。

(#99)

顧客に付与するポイントについて、ポイントに係る財又はサービスが、顧客との契約の観点で重要性に乏しい場合には、追加の財又はサービスを取得するオプションに該当する履行義務として識別することを要せず、現行の会計処理(ポイント引当金を計上してポイント引当金繰入と収益とを相殺)を容認するという代替的な取扱いを検討いただきたい。これは、顧客との契約の中の財又はサービスが契約の観点で重要性に乏しい場合には当該財又はサービスを履行義務として識別しないことができるという代替的な取扱い(適用指針案第 92 項)の提案と整合する。

(#100)

販売促進を主眼に設計されたポイント制度については、ポイントの付与率も極めて低い。例えば、比較的短い有効期限の中でポイントを使用する比率は極めて高い傾向にあり、独立販売価格の比率により契約負債を計算し、ポイント残高と契約負債残高を乖離させることには、事務負担の増加が見込まれるだけでなく、契約負債が経済実態と乖離するため、合理性は認められないと考えられる。

したがって、取引量が極めて多い一方、ポイント付与率が極めて低い一方、短期間

において高い使用率が見込まれる自社グループのポイントについて、ポイント付与額を売上の繰延額として認める会計処理を追加していただくよう強く要望する。さらに、ポイント制度を巡る処理の見直しによって、さらに処理負担が拡大することのないように特段の配慮を要望する。

26. ポイントの付与については、適用指針案では、顧客との契約において、既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合には、そのオプションが、当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供する場合にのみ、当該オプションから履行義務が生じるとされており、その場合、独立販売価格の比率に基づく取引価格の配分を行うこととされている¹。
27. 第 25 項のコメントのとおり、ポイント付与については、以下の 2 つの会計処理を容認すべきとの要望がある。
- (1) 重要性に乏しいポイントの付与について、履行義務と識別しないことができるとして、ポイント引当金を計上し、ポイント引当金繰入と収益を相殺する。
 - (2) ポイント付与率が極めて低く、短期間で高い使用率が見込まれる自社ポイントについて、独立販売価格の比率に基づく取引価格の配分を行わず、ポイント付与額を売上の繰延額とする。
28. 前項(2)のポイントのように、ポイント付与率が極めて低く、短期間で高い使用率が見込まれる場合、現状でも重要性がないと判断されれば、ポイント引当金が計上されていないケースもあると考えられる。よって、特段の対応を行う必要はないと考えられるがどうか。
29. 第 27 項(1)のポイントについて、重要性がない場合には、前項と同様と考えられる。一方、一定の会計処理を行う重要性はある中で重要性に乏しいケースについては、検討を要すると考えられる。ここで、ポイントの会計処理は、売上の都度行われるのではなく、期末の決算整理の中で行われることが多いと考えられるが、ポイント引当金の計上と会計基準案に従った会計処理では、一定の見積計算を伴う点では同様であり、必ずしも会計基準案に従った会計処理のほうがコストがかかるとは言えないと考えられる。これらの状況を踏まえると、会計基準案の適用により多くの会計処理が変更される中、当該項目のみ現行実務を認める必要性は乏しいと考えられるがどうか。

¹ なお、米国会計基準においては、約束した財又はサービスが、顧客との観点で重要性に乏しい場合には、当該約束が履行義務であるのかについて評価することが求められない（当該取扱いは適用指針案第 92 項に代替的な取扱いとして取り入れている。）とされているが、当該規定は、重要な権利を顧客に提供する追加の財又はサービスを取得するオプションには適用されない。

第 89 回専門委員会において聞かれた意見

30. 第 89 回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。
- (1) 現状において、重要性がないと判断してポイント引当金が計上されていないケースについては、新基準での取扱いを検討する必要はないと考えられる。
 - (2) ポイントの重要性が乏しいケースについては、顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の履行義務の識別に関する代替的な取扱いも設けられており、追加的な対応を行わないことが考えられる。

事務局の提案

31. 前項のとおり、代替的な取扱いを設ける必要性に関する意見は聞かれていないため、特段の定めを設けないこととしてはどうか。

(商品券等の会計処理)

第 89 回専門委員会及び第 377 回親委員会において提示した分析

32. 発行した商品券等の会計処理については、「現行実務の収益認識を容認すべきである。」(審議事項(3)-2 #101) との意見が寄せられている。以下は審議事項(3)-2 #101 におけるコメントの概要の記載である。

(#101)

適用指針案の収益認識方法によると、例えば、百貨店が発行する商品券であって発行後 10 年間で発行額の 1%程度が通常残る場合、1%分の収益を 10 年間にわたって顧客による商品券使用のパターンに比例させて収益認識することになる。この点につき、百貨店における現行実務では、例えば、発行後 10 年間で発行額の 1%程度を残して、その後は回収が進まない場合、発行 11 年目に 1%分を一括して収益認識している。

両者の収益認識は重要な差異を生じさせないと考えられるため、代替的な取扱いを定めることなどによって、一定期間経過後の一時点で認識を中止して収益を計上する現行実務の処理を容認いただきたい。また、税法基準との連携にも配慮を要望する。

33. 商品券等の発行については、適用指針案では、顧客により行使されない権利である非行使部分について、企業が将来において権利を得ると見込む場合には、契約負債

として認識された当該非行使部分の金額について、顧客による権利行使のパターンと比例的に収益を認識することとされている。

34. 第 32 項のコメントのとおり、発行した商品券の会計処理については、コメント・レターでは、一定期間経過後の一時点で契約負債残高の消滅を認識して収益を計上する現行実務の処理²を容認すべきとの要望がある。
35. 発行した商品券等の会計処理については、現状では明示された会計基準はないが、一定期間経過後の一時点で認識を中止して収益を計上する処理が行われており、会計基準案に従った場合、会計処理が変わることとなる。ただし、会計基準案の適用により多くの会計処理が変更される中、当該項目のみ現行実務を認める必要性は乏しいと考えられるがどうか。

第 89 回専門委員会において聞かれた意見

36. 第 89 回専門委員会では、代替的な取扱いを設ける必要性に関する意見は聞かれていない。

事務局の提案

37. 前項のとおり、代替的な取扱いを設ける必要性に関する意見は聞かれていないため、特段の定めを設けないこととしてはどうか。

² 法人税法基本通達によると、法人が商品の引渡し又は役務の提供（以下「商品の引渡し等」という。）を約した証券等（以下「商品引換券等」という。）を発行するとともにその対価を受領した場合における当該対価の額は、その商品引換券等を発行した日の属する事業年度の益金の額に算入するとされている。

ただし、法人が、商品引換券等（その発行に係る事業年度ごとに区分して管理するものに限る。）の発行に係る対価の額をその商品の引渡し等（商品引換券等に係る商品の引渡し等を他の者が行うこととなっている場合における当該商品引換券等と引換えにする金銭の支払を含む。）に応じてその商品の引渡し等のあった日の属する事業年度の収益に計上し、その発行に係る事業年度終了の日の翌日から 3 年を経過した日の属する事業年度終了の時に於いて商品の引渡し等を了していない商品引換券等に係る対価の額を当該事業年度の収益に計上することにつきあらかじめ所轄税務署長の確認を受けるとともに、その確認を受けたところにより継続して収益計上を行っている場合には、この限りでないとされている（基本通達 2-1-39）。

(ライセンスの付与（売上高又は使用量に基づくロイヤルティ）)

第 89 回専門委員会及び第 377 回親委員会において提示した分析

38. 売上高又は使用量に基づくロイヤルティについては、「実務上算定が困難なロイヤルティについて、現行実務の取扱いを容認すべきである。」(審議事項(3)-2 #102)との意見が寄せられている。以下は審議事項(3)-2 #102 におけるコメントの概要の記載である。

(#102)

売上高又は使用量に基づくロイヤルティ(適用指針案第 67 項)について、海外からのロイヤルティ収入などのように、収益額を算定する際に発生時の計算基礎の入手が実務上困難な場合、また、継続してロイヤルティ収入を契約により受けることになっている場合には、現行実務で認められている現金主義での収益認識処理を認めていただくよう対応いただきたい。

39. 売上高又は使用量に基づくロイヤルティについては、適用指針案では、当該ロイヤルティが知的財産のライセンスのみに関連している場合、あるいは当該ロイヤルティにおいて知的財産のライセンスが支配的な項目である場合には、次の(1)又は(2)のいずれか遅い方で、当該売上高又は使用量に基づくロイヤルティについて収益を認識するとされている。

- (1) 知的財産のライセンスに関連して顧客が売上高を計上する時又は顧客が知的財産のライセンスを使用する時
- (2) 売上高又は使用量に基づくロイヤルティの一部又は全部が配分されている履行義務が充足（あるいは部分的に充足）される時

40. 第 38 項のコメントのとおり、海外からの売上高又は使用量に基づくロイヤルティ等、収益額を算定する際に発生時の計算基礎の入手が実務上困難であって、継続してロイヤルティ収入を契約により受けることになっている場合には、現金主義での収益認識処理が現行実務で認められているため、代替的な取扱いを要望するとの意見が寄せられている。

41. 一般的には、現金主義による会計処理は重要性の乏しいものに認められると考えられるが、本件について、包括的な収益認識に関する会計基準がない中で、実務上の困難さが大きい場合には、様々な実務が行われている可能性がある。本件については、実務上の困難さが強く指摘される一方、発生主義による収益の時期と現金主義による収益の時期の相違の度合いによっては比較可能性を損なわせる可能性もあり、検討を継続する。

第 89 回専門委員会において聞かれた意見

42. 第 89 回専門委員会において、以下の意見が聞かれている。
- (1) 収益額算定にあたっての計算基礎の入手が実務上困難な場合があることは理解できるが、それが大きな影響を生じさせる可能性がある場合には、現行の会計処理にも影響する論点となる。
 - (2) あるべき処理としては発生主義であると考えられ、新基準において現金主義を容認するとの定めを設けることは困難であると考えられる。
 - (3) 収益額算定にあたっての計算基礎の入手に対する実務上の困難さの程度が非常に高いのかということや重要性との関係を検討する必要がある。
43. 前項の聞かれた意見を踏まえ、検討を継続する。

第 90 回専門委員会（2018 年 1 月 26 日開催）で聞かれた主な意見

（その他）

- 代替的な取扱いの追加に関してコメントが寄せられ、審議の結果、追加しなかった項目については、その経緯などを結論の背景に記載することが考えられる。

ディスカッション・ポイント

代替的な取扱いを追加するコメントに対する事務局の分析について、ご意見を頂きたい。

以 上

別紙：日本公認会計士協会「消費税の会計処理について（中間報告）」抜粋

第2. 会計処理の基本的考え方

消費税は、付加価値に課税するものであり、原則として、資産の譲渡等の都度その対価の額につき課税を行うこととし、その前段階に課された税額を控除又は還付して調整することとされている。このように仕入れ等に係る消費税（以下「仕入税」という。）は、一種の仮払金ないし売上等に係る消費税（以下「販売税」という。）から控除される一種の通過支出であり、各段階の納税義務者である企業においては、消費税の会計処理が損益計算に影響を及ぼさない方式（税抜方式）を採用することが適当である。

ただし、非課税取引が主要な部分を占める企業等当該企業が消費税の負担者と認められる場合、簡易課税制度を採用した場合、その他企業の業種業態等から判断して合理性がある場合には、それに対応する会計処理方式（税込方式）を採用することができる。

（注：下線は事務局）