

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）及び第 377 回企業会計基準委員会（2018 年 1 月 25 日開催）から、代替的な取扱いの追加に関する対応を審議している。これまでの審議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。

専門委員会	企業会計基準委員会
第 89 回（2018 年 1 月 12 日開催）	第 377 回（2018 年 1 月 25 日開催）
第 90 回（2018 年 1 月 26 日開催）	第 378 回（2018 年 2 月 9 日開催）
第 91 回（2018 年 2 月 13 日開催）	第 379 回（2018 年 2 月 22 日開催）
第 92 回（2018 年 2 月 27 日開催）	—

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せ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. 公開草案に対して寄せられた代替的な取扱いの追加の提案のうち、本資料では以下について検討を行っている。
- 電気事業及びガス事業における検針日基準
 - 消費税等の税込処理
 - 売上高又は使用量に基づくロイヤルティ

なお、公開草案に対して寄せられた代替的な取扱いの追加の提案のうち、これまでの審議において代替的な取扱いを設ける必要性に関する意見が聞かれていない以下の項目については、別紙 2 に記載している。

- 割賦基準
- 自社ポイントの会計処理

- 商品券等の会計処理

(電気事業及びガス事業における検針日基準)

これまでの審議において提示した分析

6. 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せないため検針日基準を容認すべきである。」(審議事項(4)-2 #96) との意見が寄せられている。以下は審議事項(4)-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。

7. 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。

8. 第6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。
9. 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。
10. 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る。

これまでの審議において聞かれた意見

11. 第91回専門委員会（2018年2月13日開催）までの審議において、以下の意見が聞かれている。
- (1) 電気事業及びガス事業において、我が国における検針は、諸外国と異なり、毎月行われ、検針日基準による収益は、会計期間に対応した収益と近い結果になっていると考えられる。現状において見積りと比較すべき実績が判明せず、複雑な収益の見積りを行う便益は限定的であると考えられることから、当面の間は検針日基準を認めることがよいと考えられる。
 - (2) 代替的な取扱いを定めるにあたっては、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせる範囲であるか否かを考慮することが考えられるが、同一業種内での比較可能性が重要になると考えられ、具体的に比較可能性が損なわれるか否かという観点で検討する必要があると考えられる。
 - (3) 検針日基準の取扱いを検討するにあたっては、他業種に比して見積ることができないとされる理由を分析する必要があり、別途の取扱いを設ける場合には、代替的な取扱いを定める方針に該当するかなどについて整理する必要があると考えられる。
 - (4) 財務諸表利用者の観点からは、様々な業種が新基準に合わせて会計処理を変更することとなることを踏まえると、現行の検針日基準が認められることに違和感がある。
 - (5) 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。

- (6) 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。

12. 第379回親委員会(2018年2月22日開催)において、以下の意見が聞かれている。

- (1) 新基準において、基本的には、収益を見積計上することが原則であり、例外的な処理を認めるべきではないと考えられる。ただし、その見積りが実績と比較できず、見積りの合理性や精度を検証できない状態で、当該見積りを財務諸表に反映することは問題であると考えられ、また将来的には精度の高い見積りができる状況になる可能性があることを考慮して、業種は特定せずに収益の見積りが極めて困難な場合に限定して、検針日基準を代替的な取扱いとして認めることが考えられる。
- (2) 電気料金等については、需要量の見積りの問題もあるが、需要量や時間帯等に応じて事後的に単価が決定されるという特性があり、見積りが困難であると考えられることから、検針日基準について、見積りが極めて困難であることを要件として認める場合でも、電気やガス以外の類似の取引に無制限に検針日基準が適用されることはないと考えられる。
- (3) 我が国においては、可能な限り原則的な収益認識に近似するような検針実務が行われており、収益認識のずれも半月程度であることを踏まえると、検針日基準を適用しても国内においては比較可能性が確保できると考えられる。原則的な見積計上を行う場合には、大規模なシステム変更等が必要となる可能性がある一方で、検針日基準に基づく情報に比して有用性の向上は限定的であると考えられるため、検針日基準について、代替的な取扱いを認めることが考えられる。
- (4) 見積りについて、実績との比較による検証ができない場合、見積りの合理性のみならず、見積り方法の変更の影響やその妥当性についても確認することができないため、監査上の困難さが生じると考えられる。
- (5) 検針日基準を認める際に、見積りが困難であることを理由として強調しすぎると、今後の基準開発において、影響が生じる可能性があると考えられる。また、検針日基準は新基準における部分的な議論であり、また関係者の納得感を得るために、このような取扱いについて、別のかたちで公開草案として市場関係者に問いかけることも考えられる。

- (6) 仮に検針日基準を認めた場合、新基準について国際的な比較可能性が確保されていないとみなされる可能性があることや、我が国における他の業種の納得感が得られず、例外的な取扱いの追加的な要望を受けることが懸念されるため、可能な限り例外的な取扱いは認めないことがよいと考えられる。

追加的な分析及び提案

13. 上記の審議を踏まえると、仮に代替的な取扱いを設ける場合には、以下のとおり考えられる。
- (1) 仮に代替的な取扱いを設ける場合でも、電力事業やガス事業を念頭に置くにせよ、業種を限定するのではなく、同様の状況にある企業も含めることが適切である。
- (2) 計量の日から期末日までに生じた収益を見積ることの困難性の程度についてはさまざまであると考えられ、一律に代替的な取扱いを設けることは適切ではなく、見積りが極めて困難と認められる場合に限定することが考えられる。
- (3) 比較可能性の観点から、以下の一定の注記が必要と考えられる。
- その旨及び決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益の見積りが極めて困難と認められる理由
 - 当連結会計年度及び当事業年度の決算月の翌月に実施した計量により確認された使用量に基づく収益の額（この収益の額が、決算日の純資産や利益剰余金にどのように影響するかの記述を含む。）
14. 一方、これまでの審議で、代替的な取扱いを設ける必要性については、必ずしもコンセンサスが得られていない状況にあると考えられる。
15. 第 13 項及び前項の状況を踏まえ、以下のとおり、代替的な取扱いを設ける場合の案を（案 1）として、代替的な取扱いを設けない場合の案を（案 2）として作成している。

(案1)

適用指針一本文**(8)その他の個別事項****(毎月の計量により確認した使用量に基づく収益認識)**

104. 毎月、計量を実施することで顧客の使用量を確認している場合（例えば、電気事業やガス事業における検針）で、決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益の見積りが極めて困難と認められるときには、決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益については見積計上せず、決算月の翌月の収益とすることができる。
105. 前項の取扱いを適用する場合には、次の事項を注記する。
- (1) その旨及び決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益の見積りが極めて困難と認められる理由
 - (2) 当連結会計年度及び当事業年度の決算月の翌月に実施した計量により確認した使用量に基づく収益の額（この収益の額が、決算日の純資産や利益剰余金にどのように影響するかの記述を含む。）

適用指針一結論の背景**(8)その他の個別事項****(毎月の計量により確認した使用量に基づく収益認識)**

179. 現在、毎月、月末以外の日に実施する計量により確認した顧客の使用量に基づき収益の計上が行われ、決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益を、決算月の翌月に計上する実務が見られる。公開草案に対して、決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益を見積ることの困難性に関する意見が寄せられた。

決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益を見積ることについては、例えば、決算日における顧客の使用量が確認できず、かつ、計量により確認した使用量に応じて複数の単価が適用される場合には、一定の困難性が伴うという意見が聞かれており、また、仮に決算日における顧客の使用量を確認できる場合であっても、使用量のデータを処理するシステムの整備状況等によっては、一定の困難性が伴うとの意見も聞かれている。これらの困難性の程度は、企業の置かれている状況によ

り異なると考えられ、決算月に実施した計量の日から決算日までに生じる収益の見積りが極めて困難と認められるときに限り、代替的な取扱いを認めることとした(第104項参照)。

なお、当年度の決算月に実施した計量の日から決算日までの使用量が前年度の同期間における使用量と著しく異ならない場合には、通常、毎月の計量により確認した顧客の使用量に基づく収益と、決算日における使用量に基づく収益の差額が、当年度の損益に及ぼす影響は限定的であると想定される。しかし、その場合であっても、例えば、計量が月中において均等に行われているときには、決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益の額は概ね半月分の金額となり、当該金額を基礎として決算日の純資産や利益剰余金に対する影響が生じることとなる。当該金額が、決算日の純資産や利益剰余金に一定の重要な影響を及ぼす可能性もあると考えられることから、第104項に定める代替的な取扱いを適用する場合について注記事項を定めることとした(第105項参照)。

(案2)

適用指針—結論の背景

(9)代替的な取扱い等を設けなかった項目

(毎月の計量により確認した使用量に基づく収益認識)

191. 現在、毎月、月末以外の日に実施する計量により確認した顧客の使用量に基づき収益の計上が行われ、決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益が翌月に計上される実務が見られる。公開草案に対して、決算月に実施した計量の日から決算日までに生じた収益を見積ることの困難性に関する意見が寄せられた。

審議においては、当該見積りの困難性について代替的な取扱いを検討し、決算日における顧客による使用量を確認できない場合や、計量により確認した使用量に応じて複数の単価が適用される場合等、当該見積りが困難となり得る状況に対して検討を行ったが、当該見積りの困難性に伴う代替的な取扱いの必要性については十分な合意が形成されなかったため、代替的な取扱いを定めていない。当委員会においてさらなる検討を行うためには、財務諸表作成者や監査人の間での評価が相当程度収斂する必要があると考えられ、そのような状況となった場合に、別途の対応の必要性を検討することが考えられる。

第 92 回専門委員会（2018 年 2 月 27 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）

- 代替的な取扱いを定める場合の文案について、業種を特定せずに「検針等」との表現を示す場合には、他の取引等、例えば音楽著作権や医薬品のロイヤルティ等も対象になると解釈される可能性があり、また売上高又は使用量に基づくロイヤルティ等における見積りの困難さとの相違が不明瞭になる可能性がある。そのため、決算日時点における使用量の見積りが実績により検証できないことや、従来より検針日基準が認められていること等に言及する必要がある。
- 業種を特定する又は従来検針日基準を採用していた企業等と記載することにより代替的な取扱いが適用される対象を明確にすることや、見積りを行う場合の特殊性を示すことが必要である。
- 収益の見積りが極めて困難な場合を判断するにあたっては、決算日後の情報も考慮したうえで見積りの困難さを判断するかどうか不明確であり、表現を見直す必要がある。
- 当期の決算月に実施された検針日から決算日までに生じた収益と、前年の同期間における収益が大きく異なることが合理的に見込まれることを要件とすると、当該要件の検討にあたって、一定の見積りが必要になると考えられ、決算月に実施された検針日から決算日までの収益の見積りが極めて困難と認められることと整合しない。
- 検針日基準を適用して、当期の決算月に実施された検針日から決算日までの収益の見積りを行わない場合、見積らない金額が修正後発事象に該当し、当該修正後発事象が財務諸表に反映されないときには、重要性によっては無限定適正意見が出せないという状況も生じ得ると考えられる。
- 例外的な取扱いを設ける場合には、一定の簡便的な見積方法を認めることも考えられる。

（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

16. 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(4)-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(4)-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(4)-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。

17. 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1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

18. 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。

19. 第 16 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。
20. 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 17 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 回専門委員会及び第 378 回親委員会において聞かれた意見

21. 第 89 回専門委員会及び第 378 回親委員会において、以下の意見が聞かれている。
- (1) 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。
 - (2) 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。
 - (3) 特段の対応を行わないという案と、重要性がないと考えられるため税込方式の継続を容認するという案は、両者とも、一般的な重要性に基づいた判断結果と同じ結果となり、結果として特段の差異はないと考えられる。

第 91 回専門委員会及び第 379 回親委員会において提示した追加的な分析及び提案

22. これまでの分析及び前項の聞かれた意見を踏まえ、以下の対応を図ることが考えら

れる。

- (1) 仮に税込処理から税抜処理に変更する際には、企業のシステム等によって一定の企業の負荷が生じるものと考えられるが、代替的な取扱いを設けた場合、取引価格による原則の重要な例外となるため、代替的な取扱いを設けるには至らないと考えられる。
 - (2) 一方、過去の期間において税込方式で処理していたものを税抜方式に変更する際には、税込方式の結果、過去に固定資産等の取得原価に算入していた消費税等を取得原価から除外する必要があるが、過去のデータを保持していない可能性がある等の状況が想定されるため、過去の会計処理に関する経過措置を設けることが考えられる。
23. 第 21 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、代替的な取扱いを設けないこととしてはどうか。

また、前項の分析を踏まえ、税込方式から税抜方式に変更する場合の過去の会計処理に関する経過措置を会計基準に定めることが考えられるがどうか。

第 91 回専門委員会において聞かれた意見

24. 第 91 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、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、代替的な取扱いを設ける必要はないと考えられる。
 - (2) 税込方式から税抜方式に変更する場合の過去に固定資産等の取得原価に算入していた消費税等の会計処理に関する経過措置については、税務上の取扱いも確認したうえで、経過措置の必要性を検討することがよいと考えられる。
 - (3) 収益に係る消費税等について税抜方式とするか、税込方式とするかの論点は新基準の論点であるが、過去に固定資産等の取得原価に算入していた消費税等の会計処理に関する経過措置については、慎重に検討することが考えられる。

今回の提案

25. 第 23 項を踏まえ、税込方式から税抜方式に変更する場合の過去の会計処理に関する経過措置として、以下を追加することが考えられるがどうか。

会計基準—本文**2. 経過措置**

89. 第47項（『47）の定めに従って、本会計基準の適用初年度において、消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の会計処理を税込方式から税抜方式に変更する場合には、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。この場合、適用初年度の期首より前までに税込方式に従って消費税等が算入された固定資産等の取得原価から消費税等相当額を控除しないことができる。

会計基準—結論の背景**2. 経過措置**

160. 本会計基準では、取引価格とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のために回収する額を除く。）をいう（第47項（『47）参照）としており、我が国の売上に係る消費税等は、第三者に支払うために顧客から回収する金額に該当することから、本会計基準における取引価格には含まれない。

公開草案に対して、非課税取引が主要な部分を占め、消費税等の負担者と認められる等の理由により、現行において消費税等の税込方式を採用する企業から、税込方式を容認すべきであるとの意見が寄せられた。審議の結果、税込方式を認める場合、本会計基準における取引価格の定義に対する例外を設けることになり、また非課税取引が主要な部分を占める企業における消費税等の額は重要性に乏しい等の理由により、代替的な取扱いを定めないこととした。

ただし、本会計基準の適用初年度において、消費税等の会計処理を税込方式から税抜方式に変更する場合には、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として、過去の期間に消費税等が算入された固定資産等の取得原価を修正することとなるが、相当の期間にわたり情報を入手することが必要となり、実務的な対応に困難を伴うことが想定されるため、適用初年度の期首より前までに消費税等が算入された固定資産等の取得原価から消費税等相当額を控除しないことができることとした（第89項参照）。

（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**

26. 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(4)-2 #102)との意見が寄せられている。以下は審議事項(4)-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。

27. 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
28. 第 26 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。
29. 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

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) 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。

追加的な分析及び提案

31. 第 29 項の分析及び前項の聞かれた意見を踏まえ、以下の対応を図ることが考えられるかどうか。

現行において、現金主義は、通常は、重要性が乏しい場合に認められているが、重要性がある場合には、新基準に従い収益の額を見積ることが必要になると考えられる。基本的には、収益の額を現金主義で計上することは比較可能性を損なわせる可能性があること、また、これまでの審議で代替的な取扱いを設けるべきとの意見は聞かれていないことから、当該項目について現行実務を認める代替的な取扱いを設けないことが考えられる。

第 92 回専門委員会（2018 年 2 月 27 日開催）で聞かれた主な意見**（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））**

- 現行実務を認める代替的な取扱いを設けない提案に同意するが、実務上の困難さとして考慮すべき特殊な事情はあるか。
- 現行実務を認める代替的な取扱いを設けない提案に同意するが、仮に検針日基準に代替的な取扱いを設ける場合、その理由との整合性を図る必要がある。

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1：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）

別紙2：代替的な取扱いを設ける必要性に関する意見が聞かれていない項目

(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

1. 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(4)-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(4)-2 #95)との意見が寄せられている。以下は審議事項(4)-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のが考えられる。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。

2. 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。

3. 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。
4. 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 回及び第 90 回専門委員会において聞かれた意見

5. 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。

6. 第 90 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。

事務局の提案

7. 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。

(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

8. 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(4)-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(4)-2 #100) との意見が寄せられている。以下は審議事項(4)-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さず、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。例えば、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。

9. 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。
10. 第8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。
11. 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かどうか。

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。

12. 第10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としても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、一定の見積り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かどうか。

第89回専門委員会において聞かれた意見

13. 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

14. 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

15. 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(4)-2 #101)との意見が寄せられている。以下は審議事項(4)-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。

16. 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。
17. 第 15 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。
18. 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

19. 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。

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お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）。

事務局の提案

20. 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。

以 上