

収益認識会計基準に特有の仕訳

池 田 健 一

I 問題の所在

国際会計基準審議会（IASB）とアメリカの財務会計基準審議会（FASB）は、2002年9月より単一の原則ベースの収益認識基準を開発する目的で収益認識に関する共同プロジェクトを進めている。

新しい収益認識基準は、収益の問題に対するより強固な枠組みを提供することや、産業界や資本市場での比較可能性を高めることや、よりよい情報開示を要求することにより、顧客との契約に関する会計処理を改善するねらいがあるとされる。

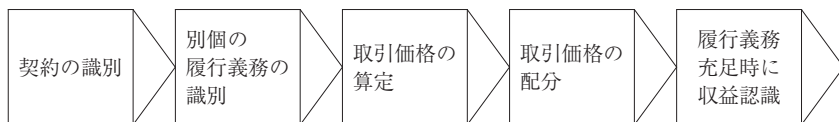
2011年11月に公表された「顧客との契約から生じる収益」の改訂公開草案の主な内容としては、まず、コア原則として、企業は、約束した財又はサービスの移転を、当該財又はサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように、収益を認識するとされている（par.IN 9）。

改訂公開草案では、このコア原則を適用する5つのステップとして、①顧客との契約を識別する、②契約における別個の履行義務を識別する、③取引価格を算定する、④取引価格を契約における別個の履行義務に配分する、⑤企業が別個の履行義務の充足時に（又は充足するにつれて）収益を認識する、が示されている（par.IN10）。

これらの5つのステップについては、2010年6月に公表された「顧客との

「契約から生じる収益」の公開草案と同様である。

図表1 コア原則を適用するための5つのステップ



2011年11月に公表された改訂公開草案と2010年6月に公表された公開草案では、顧客対価モデルという資産負債アプローチにもとづいた新しい収益認識の方式が提案され¹⁾、単に会計理論面だけにとどまらず、仕訳を含む簿記処理の面についても現行のわが国の会計実務に大きな影響を及ぼすことが考えられる。

本稿の目的は、「顧客との契約から生じる収益」に関して公表された2010年6月の公開草案と2011年11月の改訂公開草案に示されたいくつかの特徴的な仕訳処理について、簿記上の観点から考察を行うことである。

本稿の構成は次のとおりである。まず、Ⅱ章では、返品権付きの販売について、設例に基づいて2010年6月の公開草案と2011年11月の改訂公開草案に示された特徴的な仕訳処理について検討を加えるとともに現行のわが国の会計実務との比較を行う。次に、Ⅲ章では、製品保証について、設例に基づいて公開草案および改訂公開草案に特徴的な仕訳処理について検討を加え、現行のわが国の会計実務との比較を行う。続いて、Ⅳ章では、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムについて、設例に基づき、公開草案および改訂公開草案に特徴的な仕訳処理について検討を加え、現行のわが国の会計実務との比較を行う。最後に、Ⅴ章で本論文の結論と残された課題について述べる。

1) 資産負債アプローチによる収益の概念の検討については、桜井 [2012a] を参照。

II 返品権付きの販売

企業は、販売した商品を返品する権利を顧客に与えることがある。この場合に、企業には返品される商品を受け入れるために待機する義務が生じる。しかし、この義務は独立した履行義務ではないとされた。その代わりに、顧客が返品権を行使することにより不成約になると予想される販売について、企業は収益を認識してはならないとされる²⁾。

2010年6月に公表された「顧客との契約から生じる収益」の公開草案では、設例3で返品の権利について取り上げている。なお、この設例は、収益を認識する5つのステップのうち、②契約における別個の履行義務を識別する、に該当するとされている。

なお、欠陥のある製品を顧客が返品することのできる契約は、製品保証に関する要求事項に従うものとされる。

【設例】 返品の特権

企業が、100個の製品をそれぞれCU 100で販売する。企業の通常の商慣行では、未使用の製品を30日以内に返品して全額の返金を受けることを顧客に認めている。企業は、25%の確率で製品1個が返品され、50%の確率で製品3個、25%の確率で製品5個が返品されると見積っている。したがって、企業は製品3個が返品されると予想する($[1 \times 25\%] + [3 \times 50\%] + [5 \times 25\%]$)。

企業は、製品回収のコストには重要性がなく、返品された製品は利益を出して再販売できると予測している。

製品に対する支配の移転時に、企業は返品されると予想している製品3個

2) 新日本有限責任監査法人 [2011], 1041 頁。

については収益を認識しない。したがって、企業は以下のものを認識することとなる。

- (a) CU 9,700の収益 (CU 100×返品されないと予想している製品97個)
- (b) CU 300の返金負債 (CU 100×返品されると予想している製品3個)
- (c) CU 180の資産 (CU 60×製品3個)。これは、返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利に係る資産である。したがって、製品97個について売上原価に認識される金額は、CU 5,820 (CU 60×97) である。

この設例では、期待値を用いて返品される製品の個数3個を求めている。返品が予想される製品3個については、製品に対する支配の移転時に収益を認識せず、返金負債という勘定科目を用いて仕訳する。また、返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利に係る資産について、返品権資産という勘定科目を用いて仕訳する。仕訳を示すと次のようになる。

[収益認識の仕訳]

(借) 受取債権	CU 10,000	(貸) 収益	CU 9,700
		(ノ) 返金負債	CU 300
(借) 売上原価	CU 5,820	(貸) たな卸資産	CU 6,000
(ノ) 返品権資産	CU 180		

なお、企業が顧客への返金の確率を合理的に見積れない場合には、企業は製品の移転時に収益を認識してはならず、受け取った対価は返金負債として認識しなければならないとされている (par.B10)。したがって、このような場合は、返品期間の満了時などに収益を認識することになる。このような会計処理は、2011年11月に公表された改訂公開草案でも踏襲されている³⁾。

一方、現行のわが国の会計実務は、返品権付きの販売であっても販売時にいったん総額で売上収益を計上し、実際に返品が生じた時点で売上収益と売上債権を同額ずつ相殺して減額する⁴⁾。

このため、販売時にあらかじめ返品される金額を合理的に見積もって売上収益から減額し、売上収益とは別個の勘定科目で計上するような仕訳処理は行われていない。

しかし出版業や製薬業など返品が商慣行で日常的に行われる業種では、返品調整引当金の繰入（および戻入）の処理が行われ⁵⁾、返品が予想される商品の利益について調整が行われている。

したがって、公開草案（および改訂公開草案）で示された返品権付きの販売の会計処理は、販売時の売上収益の金額が現行のわが国の会計実務と異なることや、返品を返品調整引当金ではなく、返品が見込まれる金額で返金負債勘定で仕訳することなど、単に会計理論にとどまらず、簿記上も重大な変更を迫る内容となっているものと考えられる。

Ⅲ 製品保証

企業が製品の販売に製品保証を提供すること（契約で明示的にまたは通常の商慣行で非明示的に）は一般的である。契約によっては、製品保証が製品の販売価格に含まれていることがある。他の契約では、製品保証は選択的な付属物として別個に価格が設定されることや、製品の販売者以外の者が提供することもある（par.B13）。

2010年6月に公表された「顧客との契約から生じる収益」の公開草案では、設例4で履行義務ではない製品保証について取り上げている。なお、この設

3) 改訂公開草案では、設例20 返品権として示されている。

4) 桜井 [2012b], 125 頁。

5) 返品調整引当金戻入額および返品調整引当金繰入額は売上総利益の下に表示される。

例も、収益を認識する5つのステップのうち、②契約における別個の履行義務を識別する、に該当するとされている。

【設例】 履行義務ではない製品保証⁶⁾

12月31日に、企業が製品1,000個をそれぞれCU 1,000で販売する。各製品の原価はCU 600である。企業は法律により、販売時点で存在した欠陥に対して製品保証を行う必要がある。欠陥製品については、企業は最初の90日間は追加料金なしで製品を交換することを約束している。企業の経験によれば、販売した製品の1%に販売時に欠陥があり交換されることになる。企業は顧客から回収した欠陥商品を改造して利益を出して再販売する。

[1] 12月31日現在で、企業は交換を要する欠陥商品を10個 ($1,000 \times 1\%$) 提供したと予測している。したがって、それらの製品についての残存する履行義務CU 10,000 (製品10個 \times CU 1,000) を認識する。それらの製品に係る収益は、顧客が欠陥のない製品に対する支配を獲得した時に初めて認識する。

[2] 企業は当該製品について12月31日時点で履行義務の全部は充足していないため、CU 6,000 (製品10個 \times 製品1個当たりCU 600) で測定された資産を認識する。当該資産は企業がまだ顧客に移転していないたな卸資産を表すものであり、IAS 第2号「たな卸資産」に従って測定される。

この例では、企業は当該資産をCU 6,000で認識する。改造後の製品は利益を出して再販売できるからである。しかし、欠陥製品に価値がほとんどまたは全くない場合 (例えば、廃品になる場合) には、当該資産は減損していることになる。

[3] 1月31日時点では、交換された製品はないが、状況の変化により企業

6) 設例中の [1]～[3] は筆者が付したものである。

は12個の製品の交換が必要になると見積る。したがって、企業は残存する履行義務 CU 12,000（製品12個×CU 1,000）を認識する。増加額 CU 2,000（CU 12,000－CU 10,000）は収益の減額として認識される。資産の測定も CU 7,200（製品12個×製品1個当たり CU 600）に増額し、対応する調整を売上原価に認識する。

まず、[1]の仕訳は次のとおりである。

（借）収益 CU 10,000 （貸）負債 CU 10,000

製品保証に関して残存する履行義務（製品の交換に要する金額）を貸方に何らかの負債に属する勘定科目として計上するとともに、その分、収益を減額する。

次に、[2]の仕訳は、（借）たな卸資産 CU 6,000（貸）売上原価 CU 6,000となる。これは、[1]に関連して、交換に要する製品の原価を借方にたな卸資産として計上するとともに、売上原価をその分減額するものである。

さらに、[3]の仕訳は、[1]の時点とくらべ、交換が必要になると見積られる製品の数量が2つ増加しているので、（借）収益 CU 2,000（貸）負債 CU 2,000となる。

また、交換に要する製品も2つ増加すると見積もられるので、

（借）たな卸資産 CU 1,200 （貸）売上原価 CU 1,200と仕訳する。

2010年6月に公表された公開草案では、製品保証を製品の潜在的な欠陥（すなわち、製品の移転時に存在しているが、まだ顕在化していない欠陥）を対象とする保証と、製品の移転後に生じる故障を対象とする保証とに区別しており、上記の設例は前者に対応するものである。

2011年11月の改訂公開草案では、上記の設例の代わりに次の設例が設例21

で示されている。

【設例】 サービスに対する別個の履行義務

製造業者が、顧客に製品の購入に伴い製品保証を付与する。製品保証は、製品が合意された仕様に従っているという保証を顧客に提供し、購入日から3年間の約束として有効である。製品保証は、製品の操作方法に関する20時間以内の訓練サービスの権利も顧客に提供する。訓練サービスは、製品保証に含まれている（すなわち、顧客は訓練サービスなしに製品保証を受け入れる選択肢を有していない）。

製品保証を会計処理するために、企業は、製品保証のうちどの部分を別個の履行義務として会計処理すべきかどうかを決定しなければならない。製品保証は、合意された仕様に従っているという保証に加えて、顧客へのサービスである訓練サービスを含んでいるため、企業は、訓練サービスを別個の履行義務として会計処理することとなる。したがって、企業は、取引価格の合計の一部をその履行義務に配分する。企業は、保証タイプの製品保証をIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って会計処理する。

このように、2011年11月の改訂公開草案では、2010年の公開草案とは設例が変更され、製品保証について仕訳例が示されていない。なお、改訂公開草案では、顧客が製品保証を別個に購入するオプションを有する場合（例えば、製品保証が別個に価格設定されるかまたは交渉されることにより）には、企業は約束した製品保証を別個の履行義務として会計処理しなければならないとされている（par.B11）。

一方、現行のわが国の会計実務は、製品の販売価格に含まれている一般的な製品保証（半年～1年）については、売上収益に含めて仕訳をするが、期間延長の保証（3年～5年程度）を別途販売している場合は、売上収益とは

別に、前受金勘定で処理する。

また、過去の実績等に基づく合理的な推定計算によって製品保証引当金を計上する⁷⁾。

Ⅳ カスタマー・ロイヤルティ・プログラム

カスタマー・ロイヤルティ・プログラムは、航空業界、小売業界から通信業界にいたるまで今や幅広いビジネスで不可欠な要素となっている。当該制度は、顧客に自社製品の購入またはサービスの利用に対するインセンティブを提供するために用いられる⁸⁾。

販売取引に関連して、企業は顧客にポイントを付与し、顧客は一定の要件を満たした場合に、獲得したポイントと交換に無料または割引価格で商品またはサービスの提供を受けることができる⁸⁾。

2010年6月に公表された「顧客との契約から生じる収益」の公開草案では、設例26でカスタマー・ロイヤルティ・プログラムについて取り上げている。なお、この設例は、収益を認識する5つのステップのうち、④取引価格を契約における別個の履行義務に配分する、に該当するとされている。

【設例】 カスタマー・ロイヤルティ・プログラム⁹⁾

[1] 企業がカスタマー・ロイヤルティ・プログラムを有していて、顧客にCU 10の購入ごとに1のカスタマー・ロイヤルティ・ポイントを与えている。各ポイントは、将来の購入時におけるCU 1の値引と交換できる。報告期間中に、顧客は製品をCU 100,000で購入し、将来の購入に利用できる10,000ポイントを獲得する。購入された製品の単独の販売価格は

7) 桜井 [2012b], 233 頁。

8) 新日本有限責任監査法人 [2011], 1022 頁。

9) 設例中の [1]～[4] は筆者が付したものである。

CU 100,000である。企業は9,500ポイントが交換されると予想する。企業は、交換の可能性に基づいて、1ポイント当たりの単独の販売価格をCU 0.95（あるいは総額でCU 9,500）と見積る。

ポイントは、契約を結ばなければ受け取れない重要な権利を顧客に与える。したがって、企業はポイントは別個の履行義務であると判断する。

企業は、取引価格を製品とポイントに、次のように単独の販売価格の比で配分する。

製品	CU 91,324	$(\text{CU } 100,000 \times \text{CU } 100,000 \div \text{CU } 109,500)$
ポイント	CU 8,676	$(\text{CU } 100,000 \times \text{CU } 9,500 \div \text{CU } 109,500)$

- [2] 第1報告期間の末日現在で、ポイントのうち4,500が交換され、企業は全部で9,500ポイントが交換されると予想する。企業は、CU 4,110 $[(4,500 \text{ポイント} \div 9,500 \text{ポイント}) \times \text{CU } 8,676]$ の収益を認識する。
- [3] 第2報告期間中に、さらに4,000ポイントが交換される（交換されたポイントの累計は8,500）。企業は全部で9,700ポイントが交換されると予想する。企業が認識した収益の累計額はCU 7,603 $[(8,500 \div 9,700) \times \text{CU } 8,676]$ である。企業は第1報告期間にCU 4,110を認識しているので、第2報告期間にCU 3,493 $(\text{CU } 7,603 - \text{CU } 4,110)$ の収益を認識する。
- [4] 第3報告期間中に、さらに1,200ポイントが交換される（交換されたポイントの累計は9,700）。企業はそれ以上のポイントの交換はないと予想する。企業はすでにCU 7,603の収益を認識しているので、残るCU 1,073 $(\text{CU } 8,676 - \text{CU } 7,603)$ の収益を認識する。

上記の顧客・ロイヤルティ・プログラムに関する設例（[1]～[4]）

について仕訳を示すと次のようになる。

[1] (借) 受取債権	CU 100,000	(貸) 売上	CU 91,324
		(ク) 契約負債 ¹⁰⁾	CU 8,676

この仕訳では、付与した10,000ポイントのうち、交換されると予想される9,500を上記の配分計算で算出された8,676については、売上収益に含めず、負債（繰延収益）として処理する。

[2] (借) 契約負債	CU 4,110	(貸) 売上	CU 4,110
--------------	----------	--------	----------

第1報告期間中に交換された4,500ポイントに相当する契約負債4,110を取り崩すとともに、同額の売上収益を計上する。

[3] (借) 契約負債	CU 3,493	(貸) 売上	CU 3,493
--------------	----------	--------	----------

第2報告期間中に交換された4,000ポイントに相当する契約負債3,493を取り崩すとともに、同額の売上収益を計上する。

[4] (借) 契約負債	CU 1,073	(貸) 売上	CU 1,073
--------------	----------	--------	----------

第3報告期間中に交換された1,200ポイントに相当する契約負債1,073を取り崩すとともに、同額の売上収益を計上する。

これに対し、現行のわが国の会計実務は、顧客に付与したポイントの金額も含め、いったん売上高として製品の販売価格であるCU 100,000を計上する。そのうえで顧客に付与したポイントが有効期限内に利用されると見込まれる割合を乗じて算定したポイント引当金を設定する会計処理が行われている¹¹⁾。設例[1]を現行のわが国の仕訳で示すと次のとおりになる。

(借) 受取債権	CU 100,000	(貸) 売上	CU 100,000
(ク) ポイント 引当金繰入	CU 9,500	(貸) ポイント 引当金	CU 9,500

このような現行のわが国の会計実務は、公開草案（および改訂公開草案）

10) 必ずしも契約負債という用語（勘定科目）に限定されるわけではない（par. 107）。

11) 桜井 [2012], 233 頁。

では認められない¹²⁾。このため、公開草案（および改訂公開草案）で示されるような仕訳処理に変更された場合、顧客に付与したポイントの金額だけ販売時に売上収益が減少し、ポイントが行使（または失効）されるまで契約負債として会計処理される。

また、わが国における引当金が、将来の物品またはサービスの引換えに関連して発生すると見込まれる費用に基づき計上されるのに対して、公開草案（および改訂公開草案）はポイントの公正価値、すなわち売価で計上される点も相違している¹³⁾。

なお、公開草案（および改訂公開草案）で示されるような仕訳処理には、ポイントの行使方法が多岐にわたる場合、対価配分のための独立販売価格の見積りが困難である可能性が問題点として指摘されている。

V 結 語

本稿では、「顧客との契約から生じる収益」に関して公表された2010年6月の公開草案と2011年11月の改訂草案に示されたいくつかの特徴的な仕訳処理のうち、返品権付きの販売、製品保証、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムを取り上げ、おもに簿記上の観点から考察を行った。

本稿で検討したように、新しい収益認識基準は単に会計理論にとどまらず、簿記上の仕訳処理を含む現行会計実務にも大きな変更が求められる場合があることが確認できた。

2010年6月の公開草案が公表された直後は、新しい収益認識基準は、商社

12) IFRS では、ポイントは当初販売時に引き渡された物品またはサービスに直接関連する費用ではなく、将来引き渡される別個の商品またはサービスであるにとらえているため、当初販売時に全額を収益認識すると同時に、ポイントの交換に要する費用をポイント引当金として計上するわが国における現行実務は認められない（新日本有限責任監査法人 [2011], 1024 頁）。

13) 新日本有限責任監査法人 [2011], 1024 頁。

や百貨店などの一部の業種にのみ財務諸表に示される業績に重大な影響を及ぼす¹⁴⁾が、それ以外の業種にはあまり影響はないともいわれていた。

しかし、新しい収益認識基準は、すべての業種に属する企業に影響を及ぼすものであることや、新しい収益認識基準を導入した場合、それ以外の国際財務報告基準（IFRS）すべてを適用した場合に必要なコストの合計額をも上回るという見通しも示されていることから、十分な事前準備が必要になるものと考えられる。

参考文献

- IASB, Exposure Draft ; *Revenue from Contracts with Customer*, November 2010. (邦訳参考引用：ASBJ「公開草案：顧客との契約から生じる収益」)
- IASB, Revised Exposure Draft ; *Revenue from Contracts with Customer*, November 2011. (邦訳参考引用：ASBJ「改訂公開草案：顧客との契約から生じる収益」)
- 桜井久勝「資産負債アプローチによる収益の概念」『企業会計』第64巻第7号，2012年(a)。
- 桜井久勝『財務会計講義 第13版』中央経済社，2012年(b)。
- 新日本有限責任監査法人編『完全比較国際会計基準と日本基準 第2版』清文社，2011年。
- 日本公認会計士協会編『収益認識』日本公認会計士協会出版局，2009年。

[付記] 榎本先生のご健康と今後一層のご活躍を祈念いたします。

14) 詳細については、日本公認会計士協会編 [2009]，83-88頁を参照。