

## 新たな収益認識基準と特殊販売取引の会計処理

原 俊 雄

### 1. はじめに

2002年、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）の共同プロジェクトとしてスタートした新たな収益認識基準の開発は、紆余曲折を経て、2014年5月「顧客との契約から生じる収益」(IFRS15, FASB ASC Topic606)として結実した。IFRS15の目的は、「顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に関する有用な情報を財務諸表利用者に報告するために、企業が適用しなければならない原則を定めること」にあり、そのコア原則は、「企業が収益の認識を、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が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行わなければならないというものである」とされている (IFRS15, 1-2)。IFRS15では、企業による履行義務の充足時に収益を認識することになるが、その基準となる財・サービスの移転の判定が、従来のIAS18における資産の所有に伴う「リスクと経済価値の移転」から「支配の移転」に基づくものへと変更されている<sup>1</sup>。

わが国の収益認識基準には、企業会計原則で謳われている実現主義の原則を筆頭に、企業会計基準委員会から公表されている「工事契約に関する会計基準」など個別の会計基準等が存在している。IFRS15の公表を受けて、企業会計基準委員会でもこれを踏まえた収益認識基準の開発に向けた検討が開始されるようである。従来、わが国の会計実務では伝統的に出荷基準が採用されてきたが、今後、IFRSへのコンバージェンスが進展すると、契約内容によっては検収基準へと変更しなければならないケースが生じるものと考えられる<sup>2</sup>。しかし、この変更は収益の計上時期が若干遅くなるというだけで、一般販売取引に適用される実現主義の原則、販売基準による収益認識に変更を求めものではない<sup>3</sup>。

他方、特殊販売取引については、SHM会計原則（Sanders et al. 1938, 29）の影響を受けた企業会計原則注解・注6（修正前は注2）において、委託販売、試用販売、予約販売、割賦販売

<sup>1</sup> IAS11, 18及びIFRS15の概要については秋葉（2014）を参照。

<sup>2</sup> わが国では実務上の実行可能性の観点から出荷基準が採用されているが、販売基準の本旨は所有権の移転にあったようである。この点については五十嵐（2009, 199-201）を参照。

<sup>3</sup> この点については佐々木（2015）を参照。佐々木は、総額で契約のポジションを把握するためのオフバランスの会計処理、勘定科目および財務諸表項目の変更を提案している。

に係る収益認識基準が定められており、テキスト、簿記検定試験等でもその会計処理が取り上げられてきた。そこでは専ら先例に従った処理が踏襲されており、ある検定試験では、実務ではあまり用いられないとの理由で、上位の級への移行を行っているものの、その内容についての検討は行われていないようである。

そこで本稿では、損益計算書のトップラインに影響を与えるIFRS15の公表を契機として、1954年に設定されて以来、割賦販売における回収基準の位置づけの変更を除きほとんど変わっていない特殊販売取引の会計処理について、従来から存在している問題点を含め再検討を行ってみたい。

## 2. 委託販売

企業会計原則注解・注6では、「委託販売については、受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とする。…中略…ただし、仕切精算書が販売のつど送付されている場合には、当該仕切精算書が到達した日をもって売上収益実現の日とみなすことができる。」とされ、これまで下記のような処理が行われてきた<sup>4</sup>。

〔設例1〕

- ①委託販売のため、商品500円（原価）を発送し、発送に要した運賃10円は現金で支払った。
- ②委託先から商品販売日に、仕切精算書（売上高800円、保管料20円、手数料80円）と現金700円を受け取った。

① (借) 積送品	510	(貸) 仕入	500
		現金	10
② (借) 現金	700	(貸) 売上	700
〃 (借) 仕入	510	(貸) 積送品	510

IFRS15においても、顧客が資産に対する支配を獲得した時に収益を認識し、「引き渡した製品が委託で保有されている場合には、他の当事者への製品の引き渡し時に収益を認識してはならない」とされており（IFRS15, 31, B77）、収益認識基準についてはわが国と同様である。したがって委託販売の会計処理については、実務上の配慮である仕切精算書到着日の例外処理は認められない可能性があるが、これまで通り、委託先の販売時に売上を計上するという原則処理に何ら変更はない。

ただし、収益の計上以外の処理について問題がある。わが国では、上記のように、商品の発送時に商品の原価を仕入勘定から積送品勘定に振り替える処理が行われており、その理由として手許商品と区別するためとの説明がなされている<sup>5</sup>。あるいは資産の1%超の積送品が注記事項になっていることによるものかもしれない。しかし、この処理法では払出単価の計算に単価がその都度判明する継続記録法、そして一般商品売買取引の処理に三分法を採用していることが前提となっており、その場合、商品を管理しているのは費用の勘定である仕入勘定ではなく

<sup>4</sup> 特殊販売には、分記法、総記法、三分法、売上原価対立法ベースの処理法、対照勘定法など様々な処理法が存在するため、標準化されている高等学校の教科書での処理を前提に検討を行う。

<sup>5</sup> 筆者が関わった大藪（2010, 154）も先例に従った説明となっており、改める必要がある。

商品有高帳のはずである。すなわち損益計算は総勘定元帳、在庫管理は商品有高帳という役割分担を行っているのであるから、一般販売と勘定科目を区別して記帳する必然性はなく、費用の勘定から資産の勘定に振り替える意味も説明できない。販売時に積送品売上勘定を使用して委託販売と一般販売を区別して記帳する方法も見られるが、対応する売上原価の区別は行わず、販売時または決算時に仕入勘定に振り替える処理となっている。おそらく汎用性の高い三分法に委託販売の処理を組み合わせた結果、このような処理が考案されたものと推測されるが、三分法は売買損益を総額で計算するための手法であり、商品の管理を行うための処理法ではない。委託商品を総勘定元帳上のみで管理するというのであれば積送品勘定への振替処理も領けるが、委託商品が多数ある場合は一般販売と同様、補助簿による管理が不可欠であり、三分法の前提とは相容れない処理法である。

あえて積送品勘定を設けるのであれば、一般販売についても継続記録法を前提とした売上原価対立法を採用し、商品勘定とともに積送品勘定を統制勘定として使用し、一般販売と委託販売の粗利益を別々に把握する次のような処理になるであろう。

①	(借) 積送品	510	(貸) 商品	500
			現金	10
②	(借) 現金	700	(貸) 積送品売上	700
々	(借) 積送品売上原価	510	(貸) 積送品	510

### 3. 試用販売と返品権付き販売

企業会計原則注解・注6では、「試用販売については、得意先が買取りの意思を表示することによって売上が実現するのであるから、それまでは、当期の売上高に計上してはならない。」とされ、これまで下記のような処理が行われてきた。

〔設例2〕

- ① 試用販売のため、A品300円（売価）とB品200円（売価）を発送した。
- ② 上記のうち、A品は買取りの意思表示があり、B品は返送された。

①	(借) 試用販売契約	500	(貸) 試用仮売上	500
②	(借) 売掛金	300	(貸) 売上	300
々	(借) 試用仮売上	500	(貸) 試用販売契約	500

IFRS15においても、「企業が製品を顧客に試用又は評価（trial or evaluation）の目的で引き渡し、試用期間が終了するまで顧客が対価の支払を確約していない場合には、顧客が製品を検収する（accept）か又は試用期間が終了するまで、当該製品に対する支配は顧客に移転しない」（IFRS15, B86）とされており、収益認識の基準に変更はなく、試用販売についても売上の処理について何ら問題はない。

この試用販売においては、商品の発送時に、売価による対照勘定を使って備忘記録を行うことが一般的なようである。これは委託販売とは異なり、引き渡し先が代理人ではなく売価を提示した顧客であるということ、そして戻り商品が試用後のため一般販売向けに再利用されず、

仕入勘定に戻し入れても別勘定に振り替える必要があることによるのではないかと考えられる。しかし、対照勘定は「本来、仕訳できないものを仕訳の型に入れて記帳しようとする小手先細工」(沼田1973, 78)であり、米国においても20世紀中頃までの文献では見られたが、近年はほとんど使用されなくなった<sup>6</sup>。簿記教育上も学習者に混乱を招く備忘記録の対照勘定処理は、廃止すべきであろう。あえて備忘記録を主要簿上で行うのであれば、次のような試用仮売上勘定 (sales in suspense account) という評価勘定を使った振替処理法もある (Benedict & Elliott 2001, 110-111)。この評価勘定法では、売掛金勘定から試用仮売上勘定を控除した額が売掛金の簿価となり、単なるメモに過ぎない貸借一対の対照勘定とは異なり、正規の勘定と連携した記録を行うことができる。

① (借) 売掛金	500	(貸) 試用仮売上	500
② (借) 試用仮売上	500	(貸) 売上	300
		売掛金	200

また、委託販売と同様、発送時に仕入勘定から試用品勘定に原価で振り替える処理も見られるが、前述の通り、三分法の前提と相容れない処理である。主要簿上は、買取の意思表示があった時点あるいは試用期間終了時の掛け売上の処理だけで十分であろう<sup>7</sup>。

ところで、近年の英米では試用販売取引はほとんど説明されず、代わりに複数要素契約 (multiple-element arrangements) 取引の処理が取り上げられており、試用販売と類似した取引に、返品権付き販売 (sale with a right of return) がある。両者ともに返品の可能性の高い取引であるが、前者は顧客が使用する財の引き渡しであるのに対して、後者は顧客が再販売する財の引き渡しであるという点に違いがある<sup>8</sup>。また、返品権付き販売は委託販売とも類似しているが、財の引き渡し時に所有権が移転するという点が委託販売とは異なっている<sup>9</sup>。

この返品権付き販売について、わが国ではこれまで販売時に売上を計上し、返品時に売上の取り消し処理、次年度の返品については返品調整引当金による処理を行ってきたが、IFRS15の付録の設例では、次のような処理が行われている<sup>10</sup>。

〔設例3〕

- ①商品100個を@100円(原価@60円)にて返品権付きで販売し、現金10,000円を受け取った。  
この取引では3個が返品されると見込んでいる。なお、回収コストには重要性がなく、返品される商品は再販売時に利益を獲得できると予想している。

<sup>6</sup> たとえばPaton (1943) では、割賦販売や試用販売で対照勘定 (self-balancing memo accounts) による処理の説明があったが、近年のテキストには見られない。ただし、わが国の銀行業では今日でも支払承諾についてオンバランスの対照勘定が設けられており、また米国地方政府のファンド会計でも、固定資産・負債について勘定グループと呼ばれるオフバランスの対照勘定によるメモ記録がある。

<sup>7</sup> 有価証券報告書において試用販売の記述があるナカバヤシ株式会社に照会したところ、出荷段階では製品在庫のまま在庫のステータスは「預け在庫」とし、販売時に売掛金、売上の処理を行っている、委託販売についても同様であるとの回答があった。

<sup>8</sup> 米国統一商事法典Uniform Commercial Code §2-326。

<sup>9</sup> この点については松本 (2007, 219) を参照。

<sup>10</sup> IFRS15の設例には具体的な会計処理が示されていないので、FASBのASC Topic 606-10-55の設例を参照した。

②本日決算

①	（借） 売掛金	10,000	（貸） 売上	9,700
			返金負債	300
々	（借） 売上原価	5,820	（貸） 商品	6,000
	商品回収権	180		

周知の通り，わが国ではこれまで，販売時に全額売上を計上し，会計期間をまたがる場合に，売上および売上原価の額を修正するのではなく，一般的には税法基準の売上総利益を返品後の3,880円に修正する次のような処理を行ってきた。

①	（借） 現金	10,000	（貸） 売上	10,000
々	（借） 売上原価	6,000	（貸） 商品	6,000
②	（借） 返品調整引当損	120	（貸） 返品調整引当金	120

今後，わが国の会計基準等の設例でも，IFRS15を受けて，上記のように販売時に返金負債を計上する処理が例示され，それがテキスト等にも影響を与える可能性が懸念されるが，これらはあくまで財務諸表レベルでの話であることに注意しなければならない。

帳簿組織の見地から検討すると，売上帳との関係，とくに特殊仕訳帳を前提とした場合，売上帳から売掛金勘定，人名勘定への転記関係が崩れてしまう。返金負債帳なる帳簿を新たに設ければ可能ではあるが，返金負債は取引の都度ではなく，一般債権の貸し倒れ同様，返品権付き契約全体，あるいは同種毎の返品実績率等に基づき見積もりを行うことになる。これらに対処するためには，支配の移転という経済的実質を反映するのは決算整理に任せて，営業取引の記録については所有権の移転という法形式に基づいた記録を行っておくことも必要であろう。決算整理が不要な当期販売分が当期に返品された場合，通常の売上戻りと同様，返金負債を取り消すのではなく売上勘定に借記すればよい。したがって，IFRS15に基づく会計処理を行う場合でも，帳簿上は次のような処理を行うべきである。

①	（借） 売掛金	10,000	（貸） 売上	10,000
々	（借） 売上原価	6,000	（貸） 商品	6,000
②	（借） 売上（戻り）	300	（貸） 返金負債	300
	商品回収権	180	売上原価	180

上記の処理は，純額処理の返品調整引当損を売上と売上原価の取消として，返品調整引当金を返金負債と商品回収権として，それぞれ総額で処理する方法である<sup>11</sup>。なお，ここでは売上原価対立法を前提として説明したが，三分法の場合は商品の払出時に売上原価発生記録は行わず，決算時に仕入勘定から商品回収権勘定への振り替え処理となる。

<sup>11</sup> この点については松本（2007）を参照。なお，松本も指摘する通り返金負債は実質的には売掛金の評価勘定とも考えられるが，回収済みあるいは現金販売であった場合，売掛金の評価勘定ではなく，また決算時点の現金に対する評価勘定とはいえ負債の性格が強い。

#### 4. 割賦販売

企業会計原則注解・注6では、「割賦販売については、商品等を引き渡した日をもって売上収益実現の日とする。…中略…収益の認識を慎重に行うため、販売基準に代えて、割賦金の回収期限の到来の日又は入金の日をもって売上収益実現の日とすることも認められる。」とされ、税務上も一定の条件を満たす場合、延払基準が認められている。

割賦販売の処理には様々な方法があり、回収基準、回収期限到来基準（以下、両者を割賦基準と総称する）については、さらに収益および費用を回収額に応じて計上する処理法、収益および費用は販売基準で計上し、売上総利益を割賦基準ベースに調整する方法がこれまで多くのテキストで説明されてきた。

割賦基準が認められていた最大の理由は、代金回収期の期間が長期にわたり、割賦売掛金に資金的裏付けがなく、再投資可能ではないことに求められてきたが、現金主義は発生主義会計の概念に合致しないこと、そして資金的裏付けについてはキャッシュ・フロー計算書がその役割を担うようになり、国際的には販売基準に移行していったものと考えられる<sup>12</sup>。米国で不動産の販売について限定的に認められていた割賦基準も、ASC Topic 606によって廃止されるようである。

##### 〔設例4〕

- ①X1年1月1日、商品40,000円を62,414円で売却し、代金は毎年未払の年賦とした。代金には年2%の利息2,414円が含まれており、割賦金回収スケジュールは下記の通りである。

日付	回収額	元本	利息	元本残高
X1. 1/ 1	-	-	-	60,000
X1.12/31	20,805	19,605	1,200	40,395
X2.12/31	20,805	19,998	807	20,397
X3.12/31	20,804	20,397	407	0

- ②X1年12月31日、第一回目の割賦金20,805円を現金で受け取り、決算を迎えた。

わが国では、上記の取引について原則的処理である販売基準を採用する場合であっても、利息を区分する処理の説明はあまり見受けられなかったが<sup>13</sup>、IFRS15においては、金融要素（financing component）を区別した上で、販売基準によって収益を計上しなければならず（IFRS15, 60-65）、次のような処理となる<sup>14</sup>。

①	(借) 売掛金	60,000	(貸) 売上	60,000
〃	(借) 売上原価	40,000	(貸) 商品	40,000
②	(借) 現金	20,805	(貸) 売掛金	19,605
			受取利息	1,200

<sup>12</sup> この点については森田(1990)、原(2007)、Kieso et al. (2013, 1069-1070)を参照。

<sup>13</sup> もちろん利息の区分処理を説明している文献はあり、わが国の法人税法基本通達2-4-11でも、利息が明確かつ合理的に区分されている場合は同様の益金の計算が認められている。

<sup>14</sup> 英米の文献で仕訳が明示されているものは少ないため、Meigs et. al (1966, 185-188)を参照した。

しかし、売掛金元帳上は元利合計での管理となるであろうから、この処理では統制勘定である売掛金勘定との間に齟齬が生じてしまう。そこで、いったん売上を総額で記録した上で、利息要素を区分する次のような処理が考えられる。

①	（借）売掛金	62,414	（貸）売上	62,414
〃	（借）売上	2,414	（貸）売掛金割引高	2,414
〃	（借）売上原価	40,000	（貸）商品	40,000
②	（借）現金	20,805	（貸）売掛金	20,805
	売掛金割引高	1,200	受取利息	1,200

利息を区分する際、未決算勘定や繰延利益勘定が使用されることが多いが、金額等が未確定というわけでもなく繰延収益でもないの、ここでは売掛金の控除的評価勘定として売掛金割引高勘定を使用した<sup>15</sup>。財務諸表の作成のみを考えれば前者の処理で十分であるが、総勘定元帳だけではなく、債権管理を行う補助簿との関連を考えなければならない。割賦基準を採用する場合であっても、いったん販売基準による処理を行って利益を繰り延べたり、あえて対照勘定によるメモ記録を行っていたのは債権管理という目的があったからに他ならない。いずれにせよ、割賦基準が認められなくなり、利息区分が必要になるため、従来の会計処理に大きな変更をもたらすことになる。

ところで、企業会計原則において割賦基準が容認されている理由に、代金回収の危険率が高いというものがあった。IFRS15でも、その適用条件の一つに「対価を回収する可能性が高い」という要件が定められており、これに該当しない場合は、現行のIFRS、米国基準と同様、受け取った対価を収益あるいは負債として認識しなければならないとされている（IFRS15, 9 (e), 15, 16及びBC49）。旧基準IAS18は割賦基準を認めていないため、想定される処理法は原価回収法（cost recovery method）と前受金法（deposit method）の2つになるが、割賦販売の場合は商品が引き渡し済みであるため負債は存在せず、前受金法ではなく原価回収法が採用されることになる。

原価回収法によれば、売上高と売上原価は初年度の損益計算書に計上されるが、原価が回収されるまでは両者の差額である売上総利益を繰り延べ、回収合計額が原価を超過した場合に、その超過額が実現利益に振り替えられる。設例4の取引を原価回収法によって処理すると、次のようになる。

①	（借）売掛金	62,414	（貸）売上	62,414
〃	（借）売上原価	40,000	（貸）商品	40,000
②	（借）現金	20,805	（貸）売掛金	20,805
〃	（借）売上	62,414	（貸）売上原価	40,000
			繰延売上総利益	22,414

<sup>15</sup> なお、わが国の会計基準等の設例や多くのテキストでは、社債発行差金勘定の消滅に代表されるように、評価勘定による処理はあまり好まれていないようである。

X2年12月末にさらに20,805円回収されると、原価40,000円が回収されるので、次のように処理される<sup>16</sup>。

(借) 現金	20,805	(貸) 売掛金	20,805
(借) 繰延売上総利益	1,610	(貸) 実現売上総利益	1,610

割賦基準では未回収額に含まれる利益のみを繰り延べるが、原価回収法は原価を回収するまで一切利益が計上されず、その全額を繰り延べる、より保守的な会計処理である。収益の資金的裏付けという見地からは回収額を収益に計上する割賦基準が支持されるが、回収可能性という見地からは原価が回収できなければ利益もないので原価回収法が採用されるのであろう。なお、利益の繰延処理について、わが国の通常の決算手続きに従い、直接仕訳法によれば、次のような損益振替手続きとなる。

(借) 売上	62,414	(貸) 損益	62,414
(借) 損益	62,414	(貸) 売上原価	40,000
		繰延売上総利益	22,414

間接仕訳法によれば、売上総利益控除勘定を設け、次のような決算整理を行った後、損益振替が行われる。

(借) 売上総利益控除	22,414	(貸) 繰延売上総利益	22,414
-------------	--------	-------------	--------

原価回収法の場合は、回収に応じて収益および費用を計上する総額処理ができないため<sup>17</sup>、わが国の割賦基準採用企業の実務と同様に、売上総利益を調整する方法のみとなる。

## 5. 分記法の復活

分記法はわが国でおなじみの商品売買取引の処理法であるが、19世紀以前の文献に若干存在したものの、現代の英米等のテキストでは見られない(久野1990; 茂木1996; 原1997)。かつて米国の文献で分記法が説明されていたのは、商品勘定を単純価値勘定として理解させるという教育目的と、原価による商品管理目的に由来していたとされる(久野1985, 376)。

この処理法は、わが国で主流となっている資本等式、物的二勘定学説による複式簿記の導入方法と整合性のとれた処理法であり、初学者にわかりやすいという長所はある。ただし、その非実践性、三分法へ展開する際の教育上の困難性という欠点、そして何よりも、収支をアンカーとする収益費用アプローチというこれまで会計実務を支えてきた考え方とは整合性のとれない処理法であった。逆に、近年、推進されている資産負債アプローチからすると、商品売買取引処理法の究極の姿は分記法であるとも考えられるが、IFRS15では採用されていない。

しかし、ある種の商品売買取引の処理において分記法が復活している。それは、IAS2「棚卸

<sup>16</sup> 原価回収法の処理については、Kieso et al. (2013, 1077-1078), Loughran (2012) を参照。

<sup>17</sup> 売上と売上原価を両者とも回収額で計上すれば可能ではあるが意味がない。



資産」で適用除外となる売却コスト控除後の公正価値で測定されるコモディティ・ブローカー、トレーダーの棚卸資産（IAS2, 3 (b)）、わが国の企業会計基準第9号『棚卸資産の評価に関する会計基準』におけるトレーディング目的で保有する棚卸資産の取引の処理においてである。この種の取引には金融商品の会計に準じた処理法が適用されるため、分記法が採用されることになる（IFRS9, 2.6 (C)；ASBJ2008, 16）。すなわち、これまで非実践的とされていた分記法は、伝統的な一般商品売買取引ではなく、資産負債アプローチの独擅場となるトレーディング目的という特殊な売買取引の処理法として復活したのである。

## 6. むすび

本稿では、収益認識基準の改訂を契機として、特殊な販売取引の会計処理について再検討を行った。これまでわが国の実務で採用されていた“出荷”基準という慣行からすると、いずれも出荷時に売上が計上されない“特殊”販売となるが、販売基準の本旨からすると何の特殊性もなく、新たな会計基準も従来の収益計上の処理に大きな変更をもたらすものではなかった。IFRSの導入が影響を及ぼすのは、これまで容認されていた割賦基準が認められなくなること、複数要素契約への対応が必要となるということであるが、割賦基準の廃止、利息の区分処理も複数要素契約への対応の一つと考えることができる。

複数要素契約への新たな対応においては、IFRSのステップに基づき収益を認識することにはなるが、営業手続における取引の記帳の時点で、そのステップ通りに履行義務を認識し、その充足時に（又は充足するにつれて）収益を記録すべきかについては検討の余地がある。会計基準設定機関は、取引がいかに財務諸表に反映されるかを仕訳形式で示しているのであって、具体的な帳簿上の処理にまで言及しているわけではない。帳簿上の処理については、総勘定元帳だけでなく、売上帳、その他の補助簿との記帳関係も考慮しなければならない。

特に割賦販売については貸し倒れの問題も絡んでくるが、現金収支をアンカーとする発生主義会計において、貸倒損失は厳密には売上高のマイナス項目である。したがって、掛け売り時に回収可能見込額で売上を計上し、貸倒引当金を設定する処理も考えられるが、IFRS15では取引価格の算定の際、顧客の信用リスクを考慮せず、「財務諸表の利用者が、収益の成長と債権管理（又は不良債権）とを別々に分析できるように、収益を『総額』で測定する」（IFRS15, BC260）のために、これまで通り、費用処理することとなった。これは売買活動と回収活動の成果を区別するということであり、損益計算書だけの問題ではなく、これら諸活動の管理に資する補助簿が大きく関わっているのである。その際、割賦利息のような固定されている対価と変動対価の区別も必要である。なぜなら、割賦利息は取引毎に計算され、取引時の記帳が可能であるが、ほとんどの変動対価は同種契約ごと等の見積もりとなるため、取引時の記帳には意味がなく、売上債権管理上も帳簿間で齟齬をきたすからである。

また、通常の商品売買取引とは異なり、金融商品に類似したトレーディング目的の棚卸資産については、仕入帳、商品有高帳、売上帳による管理ではなく、時価データを組み込んだ有価証券台帳と同様の管理となり、会計処理にも分記法が採用されることになる。

最後にIFRS15では、契約資産・契約負債なる新たな概念も登場し、これらを債権・債務と区分表示すべきことが提案されている（IFRS15, 105-109）。契約資産・負債の発生・消滅を忠実に記録することも考えられるが、その場合、補助簿でどのような処理を行うべきかについても

検討する必要がある。多くのケースで両者は一致し、契約資産・負債が計上されることはまれであろう。営業手続きの段階では通常処理を行い、区分は財務諸表作成時の組み替えに委ねることで対応できるのではなかろうか。

会計基準が変わり、新たな会計処理を考える際に、岩田 (1955) の指摘通り、財務諸表すなわち総勘定元帳上の記入を考えるだけでなく、その前提となる取引の日記、詳細記録を行い、日常的な管理活動に資する補助簿も含めた帳簿組織全体の視点から検討しなければならない。

## 参 考 文 献

- ASBJ (2008), 企業会計基準第9号『棚卸資産の評価に関する会計基準』。  
 Benedict, A. and B. Elliott (2001), *Practical Accounting*, Pearson Education.  
 IASB (2014), *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. (ASBJ訳『IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」』中央経済社)。  
 IASB (2014), *IAS 2 Inventories*. (ASBJ訳『2014国際財務報告基準』中央経済社)。  
 IASB (2014), *IFRS 9 Financial Instruments*.  
 FASB (2014), *Accounting Standards Codification* (ASC), Topic 605, 606.  
 Kieso, D. E., J. J. Weygandt and T. D. Warfield (2013) *Intermediate Accounting*, 15th ed., Wiley.  
 Loughran, M. (2012), *Intermediate Accounting For Dummies*, Kindle Edition, John Wiley & Sons.  
 Meigs W. B., C. E. Johnson and T. F. Keller (1966) *Advanced Accounting*, McGraw-Hill.  
 Paton, W. A. (1943), *Accountants' Handbook*, 3rd. ed., Ronald Press.  
 Sanders, T. H., H. R. Hatfield and U. Moore (1938), *A Statement of Accounting Principles*, American Institute of Accountants. (山本繁・勝山進・小関勇訳『SHM会計原則』同文館)。  
 秋葉賢一 (2014)『エッセンシャルIFRS (第3版)』中央経済社。  
 五十嵐則夫 (2009)『国際基準が変える企業経営』日本経済新聞出版社。  
 岩田巖 (1955)「二つの簿記学—決算中心の簿記と会計管理のための簿記—」『産業経理』15 (6)。  
 大藪俊哉 (2010)『簿記テキスト (第5版)』中央経済社。  
 久野光朗 (1985)『アメリカ簿記史—アメリカ会計史序説—』同文館。  
 原俊雄 (1997)「商品売買取引処理法の再検討」『情報研究 (文教大学)』(18)。  
 原俊雄 (2007)「財務報告の展開と簿記・会計の揺らぎ」安藤英義『会計学論考』中央経済社。  
 久野秀男 (1990)「批判的『簿記テキスト』試論 (承前) —腑に落ちない『簿記テキスト』の常識—」『学習院大学経済論集』27 (1)。  
 松本敏史 (2007)「返品調整引当金の貸借対照表上の性格」『同志社商学』58 (6)。  
 茂木虎雄 (1996)「商品勘定の理論的・歴史的考察—会計史を通じてみた複式簿記—」『経済論集 (大東文化大学)』(65)。  
 森田哲彌 (1990)「企業会計原則における収益 (利益) 認識基準の検討」『企業会計』42 (1)。

〔はら としお 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授〕

〔2015年5月29日受理〕