

売上諸掛りの会計処理

～収益認識基準によってどう変わったか、簿記教育上どう教えるべきか～

堀江優子・田中 薫・内田 綾・中村英敏

【論文要旨】

本稿は、収益認識基準等による影響を、商品売買取引における売上諸掛りの処理に限定して、大学教育において、簿記初学者に対する望ましい説明方法を検討することを目的としている。

日商簿記検定3級商業簿記のテキストをみると、商品売買取引について、基本的な処理は従前のままとし、収益認識の5ステップを意識させない説明をしている。ところが、売上諸掛りの処理についてだけ、従来とは異なる、売上諸掛り分を売上を含める処理に変更している。なぜそのような処理になるのかについての詳しい説明はされていない。学生には費用を売上を含めるという誤解をさせないような説明をする必要がある。従来処理と収益認識基準等の処理を設例に基づき比較した結果、中級、上級の簿記教育においては収益認識基準等の基本的な考え方から教える必要があるが、大学教育における簿記初学者への説明としては、複雑な部分を割愛して教育することが望ましいと考える。

キーワード：収益認識、収益認識基準、売上諸掛り、発送費、履行義務、簿記教育

1. はじめに

2018年3月30日に企業会計基準委員会より、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下、「収益認識基準等」とする）が公表され、2021年4月1日以降開始する事業年度から強制適用されている。

これまでわが国では、収益は実現主義に基づいて認識されてきた。収益認識基準等が適用される企業においては、新しいルールに従って収益を認識することになるが、収益認識は、簿記

の中でも最も基本的な論点の一つであり、企業会計実務に与える影響も大きい。これを大学教育における簿記初学者への教育方法として、どのように説明すべきか非常に悩ましい問題である。

大学教育における簿記教育のあり方については様々な議論¹があるが、簿記の初学者に対し

1 学生のニーズや社会のニーズが簿記検定の合格であることから、大学教育の場においても検定試験を目指した実務的な授業を行うべきであるという考え方や、大学教育においては簿記の基本原則を教えるべきであるから、検定簿記の出題内容に捉われた教育をすべきではないといった議論がある。

て入門段階の教育を行うために、日商簿記検定3級程度の内容のテキストを使用している大学が多い。日商簿記検定3級に合格することを直接に授業の達成目標にしていなくても、15回あるいは30回の講義で複式簿記の基礎を学習するには丁度良い範囲であるからだろう。そこで、日商簿記検定3級商業簿記のテキスト『検定簿記講義3級商業簿記(2023年度版)』(中央経済社)をみると、商品売買取引について、基本的な処理は従前のままとし、収益認識の5ステップを意識させない説明をしている。ところが、売上諸掛りの処理についてだけ、従来とは異なる、売上諸掛り分を売上を含める処理に変更している。なぜそのような処理になるのかについての詳しい説明はされていない。しかし、学生には費用を売上を含めるという誤解をさせないような説明をする必要があるだろう。

収益認識基準等について、その要点を整理し、従来の会計処理に対する影響を考察した先行研究は多く存在する²が、商品売買取引における売上諸掛りの処理を取り扱ったものはみられない。そこで本稿では、収益認識基準等による影響を、商品売買取引における売上諸掛りの処理に限定して、大学教育における簿記初学者への簿記教育の方法として、どのように説明することが望ましいかを検討したい。

2. 日本商工会議所の取扱い

日本商工会議所が2021年3月19日付で公開した「企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等の適用にともなう商工会議所簿記検

定試験出題区分表などの改定について」³において、商品販売時に売手が送料を支払った場合(商品等の出荷及び配送活動)の取扱いについて以下のように説明されている。

従来、商品販売にともない売手が送料を支払った場合には、送料について売手の負担(売手にとって費用)とする処理と、買手の負担(売手にとって売掛金または立替金)とする処理の2つの方法が出題されていた。しかし、本基準等において売手が送料を支払うなど商品の出荷及び配送にかかわる場合は、その出荷及び配送活動について、①商品を移転する契約を履行するための活動に該当するため履行義務として識別しないのか、それとも商品の移転とは別に履行義務として識別されるのか、②履行義務として認識される場合に出荷・配送活動が本人としての履行義務と代理人としての履行義務のどちらに該当するのか、③原則として出荷・配送活動を履行義務として識別すべき場合でも、これを識別しない容認規定を適用するのか、ということ踏まえ処理を選択しなければならないと考えられる。そして、このような概念の理解や処理の区別を3級で出題するには難易度が高すぎるといえる。

2022年度以降の出題にあたり複数の履行義務を含む顧客との契約は、簡易な内容を除き1級での出題を暫定的に予定していることから、今後の3級および2級の出題にあたっては、出荷・配送活動を履行義務として識別しない方法のみを出題する。すなわち、売手が支払う送料を買手に請求し、これを売手が売

2 例えば、原(2015)、佐々木(2018)、吉田(2021)、加藤(2022)等が挙げられる。

3 日本商工会議所(2021年3月19日)「企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等の適用にともなう商工会議所簿記検定試験出題区分表などの改定について」p.2

掛金または立替金とする処理は、本基準等において売手による出荷・配送活動が代理人取引に該当する場合に採られるものであると考えられるため2021年度の出題を見送り、2022年度以降は1級の出題範囲とする。そして、基本的に3級および2級で売手が支払う送料は、売手の費用として処理する出題をする。⁴

2021年12月10日に公開された「企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等の適用にともなう商工会議所簿記検定試験出題区分表などの改定について【確定版】⁵では、上記の説明に加えて次のような仕訳例を示している。

《仕訳例》

当社は商品Aを100,000円で日商株式会社へ販売し、送料2,000円を加えた合計額を掛けとした。また、同時に配送業者へ商品Aを引き渡し、送料2,000円は後日支払うこととした。

(借) 売掛金 102,000 (貸) 売上 102,000
(借) 発送費 2,000 (貸) 未払金 2,000

* 商品の出荷及び配送は独立した履行義務ではないため、特に指示がない限り受け取る2,000円は売上に含める。

* 2級の「出荷基準・着荷基準・検収基準※」で説明するように、本基準等においても出荷基準や着荷基準での収益認識ができる。そのため、3級においても従来どおり引き渡し時に売上計上を行う。

このように、収益認識基準等によって、日商簿記3級では、商品の販売と出荷・配送を区別しないので、売上として計上される金額は商品の代金100,000円に送料2,000円を加えた102,000円となり、商品を発送する際にかかった費用は、これとは別に発送費として処理することになる。

3. 『検定簿記講義3級商業簿記』（中央経済社）の取扱い

『検定簿記講義3級商業簿記』（中央経済社）は、1956年に初版が発行された日商簿記検定3級商業簿記のテキストであり、2013年以降は毎年改訂が行われてきている。また、大学における入門、初級の簿記の授業において、教科書として多く採用されている⁶。同書は、日商簿記検定の出題範囲の改定に併せて改訂が行われているが、とくに収益認識基準等に関する事項は簿記の中でも最も基本的な論点の一つであり、企業会計実務に与える影響も大きい。そのため、日本商工会議所が2021年12月10日に公表した「企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等の適用にともなう商工会議所簿記検定試験出題区分表などの改定について【確定版】」の考え方にに基づき、収益認識基準等に関連する部分の改訂を行っている。そこで、出題範囲の改定前後について、同書の売上諸掛りに関する記載について比較する。2020年度版および2021年度版が出題範囲の改定前、2022年度版および

4 引用文中の下線は、強調のため筆者が加えている。以下、同様。

5 日本商工会議所（2021年12月10日）「企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等の適用にともなう商工会議所簿記検定試験出題区分表などの改定について【確定版】」pp.2-3

6 「本書は、主として日本商工会議所と各地商工会議所が主催する日商簿記検定試験向けの受験シリーズの1つとして企画され、出版されているものです。本シリーズは、1956年以来、すでに60年超におよぶ長い歴史を有しており、極めて多数の受験者のための参考書としてだけでなく、簿記・会計の基本的な学習参考書として愛され、信頼されてきました。」（2023年度版p.2）

2023年度版が改定後のものである。

(1) 2020年度版

2020年度版では、発送費を売り手が負担する場合（当社負担）と買い手が負担する場合（先方負担）に分け、例題では当社負担のケース、練習問題では先方負担のケースを扱っている。

p.91 第6章繰越商品・仕入・売上 [2]諸掛と返品

商品を売り上げるときにも、発送費などの費用が発生します。発送費を売り手が負担する場合には、発送費勘定（費用）を設けてその借方に記入します。発送費を買い手が負担する場合で、売り手が買い手に代わって発送費を立替払いしたときには、通常、その額を買い手に対する売掛金に加算します（売掛金とは区別して、立替金とする方法もあります）。

pp.92~93 例題6-3

4月5日 富士商会へ商品¥55,000を売り渡し、代金のうち¥20,000は同社振出しの小切手で受け取り、残額は掛けとした。なお、発送費¥2,500（当社負担）を現金で支払った。

[解答]

4/5

(借) 現金 20,000 (貸) 売上 55,000
売掛金 35,000

(借) 発送費 2,500 (貸) 現金 2,500

[解答へのアプローチ]

1. 商品を売り渡した際、発送費を支払った場合には、それが売り手側の負担するものであれば発送費勘定を設けて処理し、買い手側の負担するものであれば、通常、売掛金に含めて処理します（立替金勘定で処理する場合もあります）。

p.94 練習問題6-1

③商品を得意先山梨商店に販売し、この代金¥250,000は掛けとした。なお、この商品の発送運賃（先方負担）¥4,000は現金で支払った。

p.252 [解答]

③

(借) 売掛金 254,000 (貸) 売上 250,000
現金 4,000

*③は次のように仕訳してもかまいません。

③

(借) 売掛金 250,000 (貸) 売上 250,000
(借) 立替金 4,000 (貸) 現金 4,000

[解説]

3. 商品を売り渡した場合、買い手（先方）が負担する運賃を売り手が立て替えて支払ったときは、通常は立替分を売掛金に含めますが、売掛金に含めずに立替金勘定で処理することもあります。検定試験ではふつう、使用する勘定科目が指定されます。

(2) 2021年度版

2021年度版では、2020年度版のような売り手が負担する場合と買い手が負担する場合に分けた説明を削除し、例題および練習問題において当社負担のケースのみを扱っている。従来の発送費を「負担」する場合に発送費勘定（費用）に記入する、という説明ではなく、発送費を「支払った」場合に発送費勘定（費用）に記入するという説明をしている。

p.90 第6章繰越商品・仕入・売上 [2]諸掛と返品

商品を売り上げるときにも、発送費などの費用が発生します。発送費を支払った場合には、発送費勘定（費用）を設けてその借方に記入します。

pp.91~92 例題6-3

4月5日 富士商会へ商品¥55,000を売り渡し、代金のうち¥20,000は同社振出しの小切手で受け取り、残額は掛けとした。なお、発送費¥2,500（当社負担）を現金で支払った。

[解答]

4/5

(借) 現金 20,000 (貸) 売上 55,000
売掛金 35,000

(借) 発送費 2,500 (貸) 現金 2,500

[解答へのアプローチ]

1. 商品を売り渡した際、送料を支払った場合には、発送費勘定を設けて処理します。

p.93 練習問題6-1

③商品を得意先山梨商店に販売し、この代金¥250,000は掛けとした。なお、この商品の発送運賃¥4,000（当社負担）は現金で支払った。

p.252 [解答]

③

(借) 売掛金 250,000 (貸) 売上 250,000

(借) 発送費 4,000 (貸) 現金 4,000

[解説]

3. 商品を売り渡した場合、売り手（当社）が支払う発送運賃は発送費勘定を用いて処理します。

(3) 2022年度版

2022年度版は、日本商工会議所の方針に従った改訂が行われている。送料を買い手が負担するケースについて、日本商工会議所の示す仕訳例と同様の表記を行い、解説部分にのみ「先方負担」という文言を使用している。

p.90 第6章繰越商品・仕入・売上 ②諸掛と返品

商品を売り上げるときにも、発送費などの費用が発生します。発送費を支払った場合に

は、発送費勘定（費用）を設けてその借方に記入します。

pp.91~92 例題6-3

4月5日 富士商会へ商品¥55,000を売り渡し、代金のうち¥20,000は同社振出しの小切手で受け取り、残額は掛けとした。なお、発送費¥2,500（当社負担）を現金で支払った。

4月28日 商品¥60,000を売り渡し、送料¥1,500を含めた合計額を掛けとした。また、同時に配送業者へこの商品を引き渡し、送料¥1,500を現金で支払った。

[解答]

4/5

(借) 現金 20,000 (貸) 売上 55,000
売掛金 35,000

(借) 発送費 2,500 (貸) 現金 2,500

4/28

(借) 売掛金 61,500 (貸) 売上 61,500

(借) 発送費 1,500 (貸) 現金 1,500

[解答へのアプローチ]

1. 商品を売り渡した際、送料を支払った場合には、発送費勘定を設けて処理します。

4. 商品を売り渡し、先方負担の送料を含めた合計額を掛けとした場合には、その合計額で売掛金と売上を計上します。

p.93 練習問題6-1

③商品を得意先山梨商店に販売し、この代金¥250,000は掛けとした。なお、この商品の発送運賃¥4,000（当社負担）は現金で支払った。

⑤商品¥82,000を販売し、送料¥2,200を含めた合計額を掛けとした。また、同時に配送業者へこの商品を引き渡し、送料¥2,200を現金で支払った。

p.252 [解答]

③

(借) 売掛金 250,000 (貸) 売上 250,000
(借) 発送費 4,000 (貸) 現金 4,000

⑤

(借) 売掛金 84,200 (貸) 売上 84,200
(借) 発送費 2,200 (貸) 現金 2,200

[解説]

3. 商品を売り渡した場合、売り手(当社)が支払う発送運賃は発送費勘定を用いて処理します。

(4) 2023年度版

2023年度版は、送料を買い手が負担するケースについて、例題の問題文中にも「先方負担」の文言を追加している。

p.90 第6章繰越商品・仕入・売上 ②諸掛と返品

商品を売り上げるときにも、発送費などの費用が発生します。発送費を支払った場合には、発送費勘定(費用)を設けてその借方に記入します。

pp.91~92 例題6-3

4月5日 富士商会へ商品¥55,000を売り渡し、代金のうち¥20,000は同社振出しの小切手で受け取り、残額は掛けとした。なお、発送費¥2,500(当社負担)を現金で支払った。

4月28日 商品¥60,000を売り渡し、送料¥1,500(先方負担)を含めた合計額を掛けとした。また、同時に配送業者へこの商品を引き渡し、送料¥1,500を現金で支払った。

[解答]

4/5

(借) 現金 20,000 (貸) 売上 55,000
売掛金 35,000

(借) 発送費 2,500 (貸) 現金 2,500

4/28

(借) 売掛金 61,500 (貸) 売上 61,500

(借) 発送費 1,500 (貸) 現金 1,500

[解答へのアプローチ]

1. 商品を売り渡した際、送料を支払った場合には、発送費勘定を設けて処理します。

4. 商品を売り渡し、先方負担の送料を含めた合計額を掛けとした場合には、その合計額で売掛金と売上を計上します。

p.93 練習問題6-1

③商品を得意先山梨商店に販売し、この代金¥250,000は掛けとした。なお、この商品の発送運賃¥4,000(当社負担)は現金で支払った。

⑤商品¥82,000を販売し、送料¥2,200(先方負担)を含めた合計額を掛けとした。また、同時に配送業者へこの商品を引き渡し、送料¥2,200を現金で支払った。

p.252 [解答]

③

(借) 売掛金 250,000 (貸) 売上 250,000
(借) 発送費 4,000 (貸) 現金 4,000

⑤

(借) 売掛金 84,200 (貸) 売上 84,200
(借) 発送費 2,200 (貸) 現金 2,200

[解説]

3. 商品を売り渡した場合、売り手(当社)が支払う発送運賃は発送費勘定を用いて処理します。

このように、日本商工会議所の方針に従った改訂によって、送料を買い手が負担するケース

について、日本商工会議所の示す仕訳例と同様に、商品代金と送料の合計額を売上（収益）として同時に発送費（費用）を計上する処理が示されている。しかし、なぜ売上（収益）に送料分が含まれるのか、送料は先方負担であるのに当社に発送費（費用）が計上されるのかについては説明がされていない。この点について、簿記教育上は理由を説明する必要があるだろう。

4. 収益認識基準等の規定

上述の理由を説明するために、まずは、商品売買取引における売上諸掛りに関連して、収益認識基準等がどのように規定しているのかを確認する。

(1) 基本となる原則および5ステップ

約束した財またはサービスの顧客への移転を当該財またはサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように収益の認識をすることが基本となる。そのため、以下の5つのステップに従って収益を認識することになる（基準第17項）。

ステップ1：顧客との契約を識別する。

ステップ2：契約における履行義務を識別する。

ステップ3：取引価格を算定する。

ステップ4：契約における履行義務に取引価格を配分する。

ステップ5：履行義務を充足した時にまたは充足するにつれて収益を認識する。

商品を販売するにあたり、その商品の配送を引き受けた場合、これを独立の履行義務とするか、履行義務とする場合は本人の履行義務なのか代理人としての履行義務なのかを判別しなければならない。ある1つの契約の中に2つ以上

の履行義務が含まれている場合には、原則として別々に収益を認識する。

(2) 出荷及び配送活動に関する会計処理の選択（代替的な取扱い）

会計基準第32項⁷の定めにかかわらず、顧客が商品又は製品に対する支配を獲得した後に行う出荷及び配送活動については、商品又は製品を移転する約束を履行するための活動（第4項参照⁸）として処理し、履行義務として識別しないことができる（適用指針第94項）。

会計基準では、契約における取引開始日に、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、顧客に別個の財又はサービスを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別することとしており（会計基準第32項）、顧客が商品又は製品に対する支配を獲得した後に行う出荷及び配送活動は、当該商品又は製品の移転とは別の履行義務として識別される。米国会計基準では、実務におけるコストと便益の比較衡量の結果として、顧客が商品又は製品に対する支配を獲得した後に行う出荷及び配送活動について、履行義務として識別しないことを会計処理の選択として認めている。本適用指針において

7 契約における取引開始日に、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、次の(1)又は(2)のいずれかを顧客に移転する約束のそれぞれについて履行義務として識別する（第7項参照）。(1) 別個の財又はサービス（第34項参照）（あるいは別個の財又はサービスの束）(2) 一連の別個の財またはサービス（特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財又はサービス）（第33項参照）

8 契約を履行するための活動は、当該活動により財又はサービスが顧客に移転する場合を除き、履行義務ではない。例えば、サービスを提供する企業が契約管理活動を行う場合には、当該活動によりサービスが顧客に移転しないため、当該活動は履行義務ではない。

も、我が国の実務におけるコストを便益の比較衡量の結果、米国会計基準を参考とした代替的な取扱いを定めている（適用指針結論の背景第167項）。

ある1つの契約の中に2つ以上の履行義務が含まれている場合には、原則では別々に収益を認識するが、2つ以上の履行義務を一体として認識する代替的な取扱いをすることができる。

(3) 本人と代理人の区分

顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合において、顧客との約束が当該財又はサービスを企業が自ら提供する履行義務であると判断され、企業が本人に該当するときには、当該財又はサービスの提供と交換に企業が権利を得ると見込む対価の総額を収益として認識する（適用指針第39項）。

顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合において、顧客との約束が当該財又はサービスを当該他の当事者によって提供されるように企業が手配する履行義務であると判断され、企業が代理人に該当するときには、他の当事者により提供されるように手配することと交換に企業が権利を得ると見込む報酬又は手数料の金額（あるいは他の当事者が提供する財又はサービスと交換に受け取る額から当該他の当事者に支払う額を控除した純額）を収益として認識する（適用指針第40項）。

配送活動を提供する履行義務が誰にあるかによって、認識する収益の額が異なる。本人に該当するのは、送料部分の価格裁量権が企業に属する場合であると考えられる。一方、代理人に該当するのは、配送業者の代理店を兼ねているような場合である。

5. 設例を基にした検討

売上諸掛りの会計処理を検討するために、次の取引例⁹を用いて従来の処理と、本基準等の処理を比較分析する。

(1) 前提条件

- ① 小売業を営む当社（3月決算）は、×1年4月1日に顧客Aと商品の販売契約を締結した。
- ②-1 契約書に記載された商品の価格は10,000円であり、別途、配送料1,000円で顧客Aの元へ商品を配送することになっている。
- ②-2 契約書に記載された取引価格は、顧客Aの元へ商品を配送するための配送料も含んだ11,000円である。ただし店頭での表示は「送料無料で11,000円」としている（送料込み売上）。
- ②-3 契約書に記載された商品の価格は10,000円のみである。配送料1,000円は当社が負担する。
- ③ 当社は×1年4月1日に倉庫から出荷し、配送業者へ配送料1,000円を現金で支払った。×1年4月2日に顧客Aへ商品の配送を完了した。

日本商工会議所が「このような概念の理解や処理の区別を3級で出題するには難易度が高すぎる」¹⁰としているように、売上諸掛りを収益認識基準等に沿って処理しようとする難解論点となってしまう理由の一つには、従来の処理

9 本稿では、便宜上、消費税については考慮外とする。

10 日本商工会議所（2021年12月10日）「企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等の適用にともなう商工会議所簿記検定試験出題区分表などの改定について【確定版】」p.2

が、送料が「当社負担」か「先方負担」のいずれであるかによって仕訳が異なっていたことが挙げられる。送料が「当社負担」であれば当社の費用であるため発送費勘定（費用）で処理し、「先方負担」であれば当社の費用ではないため発送費（費用）とはせず、配送業者に送料分を立替払いするならばその分を売掛金勘定または立替金勘定（債権）で処理していた。しかし、この「先方負担」か「当社負担」かという区分が取引実態に合っていないと考えられる。送料をどのように負担するかについて、上記のように②-1、②-2、②-3の3つのケースが想定できる。特に、②-1と②-2は買い手に対して送料1,000円を明示したか否かの違いであるが、買い手が送料1,000円を含んだ11,000円を負担しているため、経済的な実態は同じである。②-3のみが販売促進等のために売り手が配送にかかるコストを実質的に負担する場合である。これは、従来はこの3つのケースを「先方負担」か「当社負担」かの2区分で考えていた。そこで、これらを区別したうえで、従来の処理と収益認識基準等の処理を比較する。

(2) 従来の処理

企業会計原則（1949年）では、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」（第二損益計算書原則 三 B）としている。また、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（1952年）では、この実現主義の原則の適用について、「『実現』に関する会計上の証拠は、原則として、企業の生産する財貨または役務が外部に販売されたという事実求められるので、これをとくに販売基準とも名づける。…(中略) …販売基準に従えば、一会計期間の収益は、財貨または役務の移転に対する現金または現金等価物（手形、売掛債権等）その他の資産の取得

による対価の成立によって立証されたときにのみ実現する。」（総論第一の二 実現主義の原則の適用）としている。

実現主義による収益認識は、その具体的なタイミングまでは規定していないため、出荷基準・着荷基準・検収基準のいずれとするかは業種、業界の商慣習や取り決めによっていた。どれを採用するかによって仕訳が異なるが、本稿では出荷基準を前提にする¹¹。

②-1

(借) 売掛金	11,000	(貸) 売上	10,000
		現金	1,000

②-2

(借) 売掛金	11,000	(貸) 売上	<u>11,000</u>
発送費	1,000	現金	1,000

②-3

(借) 売掛金	10,000	(貸) 売上	10,000
(借) 発送費	1,000	(貸) 現金	1,000

11 収益認識基準等では、一定期間にわたり充足する履行義務の要件のいずれも満たさない場合は、財又はサービスに対する支配が顧客に移転し、履行義務が充足された一時点で収益を認識するのが原則である（基準第39項）。しかし、商品又は製品の国内の販売において、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの期間が通常の間である場合には、出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの間の一時点（例えば、出荷時や着荷時）に収益を認識することができる。商品又は製品の出荷時から当該商品又は製品の支配が顧客に移転される時までの期間が通常の間である場合とは、当該期間が国内における出荷及び配送に要する日数に照らして取引慣行ごとに合理的と考えられる日数である場合をいう（適用指針第98項）。これは、国内の販売であれば出荷及び配送に要する日数は通常数日程度であることが多い点に鑑みて、出荷時から顧客への支配移転時までの期間が通常の間である場合には、出荷時点で収益を認識しても金額的な重要性が乏しいと考えられるためである（適用指針第171項）。

②-1は、買い手が送料を負担することが名実ともに示されているいわゆる「先方負担」のケースである。買い手が負担する送料は、当社にとっては費用ではないため債権（売掛金または立替金）に含めて処理する。利益への影響額は収益10,000円から費用0円を引いた10,000円となる。②-2は、送料1,000円を含んだ11,000円が売値となっており、実質的には買い手が送料を負担するケースである。利益への影響額は収益11,000円から費用1,000円を引いた10,000円となる。②-3は、売り手が送料を負担するいわゆる「当社負担」のケースである。当社が送料を負担するため、当社の費用とするため発送費勘定で処理している。利益への影響額は収益10,000円から費用1,000円を引いた9,000円となる。

たがって収益を認識することになるが、図1のように「その出荷及び配送活動について、①商品に移転する契約を履行するための活動に該当するため履行義務として識別しないのか、それとも商品の移転とは別に履行義務として識別されるのか、②履行義務として認識される場合に出荷・配送活動が本人としての履行義務と代理人としての履行義務のどちらに該当するのか、③原則として出荷・配送活動を履行義務として識別すべき場合でも、これを識別しない容認規定を適用するのか、ということ踏まえ処理を選択しなければならない」。そのため、それぞれの場合でどのような仕訳が行われるか検討する。

(3) 収益認識基準等の処理

収益認識基準等による場合、5ステップにし

(a) 独立の履行義務として識別できない場合、あるいは代替的な取扱いをする場合¹²
ステップ1（契約の識別）において、顧客と

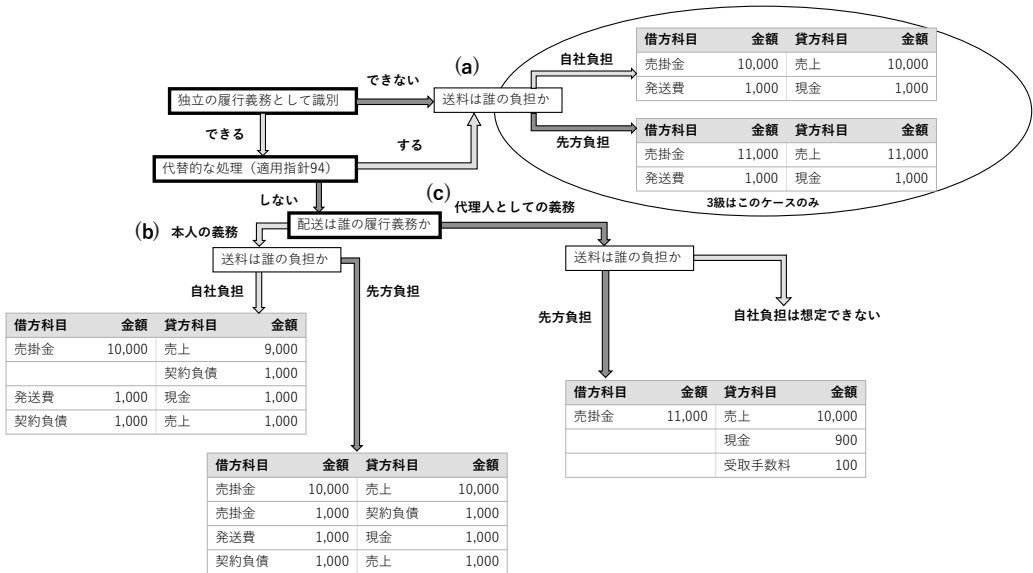


図1 収益認識基準等による処理フロー

12 日商簿記検定3級、2級ではこの場合のみを出題することとしている。

の契約が識別されたら、ステップ2（履行義務の識別）で商品を引き渡す義務と、商品を出荷・配送する義務とに識別するか否かを決定する。日本の収益認識基準等には、どのような場合に別個に識別するかについて記載はない。しかし、IFRSと米国基準では、関連する財に対する支配を顧客が獲得する前に生じる出荷及び配送活動は履行活動と考え独立の履行義務とはせず、財に対する支配が顧客に移転されている場合には、出荷及び配送サービスは顧客の財に関して提供されるので、これは企業が顧客に別途サービスを提供していると考え独立の履行義務として識別することとしている（IFRS15 par. BC116S, ASC606-10-25-18A）。この判断基準に従うと、対象の商品を買い手が直接持ち帰るような販売方法ではなく、必ず配送を必要とするようなケース（例えば、実店舗を持たない通信販売等）では出荷・配送活動を独立の履行義務とはしない。それに対して、対象の商品について必ずしも配送を必要としないケース（例えば、買い手が商品を直接持ち帰るか配送してもらおうか選択できるような場合）では、出荷・配送活動を独立の履行義務として識別することになる。

しかし、従前の収益認識では、企業は財の販売と組み合わせて提供する出荷・配送を追加的なサービスとして会計処理しないことが多かったため、出荷・配送活動を独立の履行義務として識別するケースであっても、コストと便益についての懸念から米国基準では、顧客が財に対する支配を獲得した後に生じる出荷及び配送活動であっても独立の履行義務として識別しない会計処理を認めている（ASC606-10-25-18B）¹³。

日本においても、実務におけるコストと便益の比較衡量の結果、米国会計基準を参考とした代替的な取扱いを定めている（適用指針結論の背景第167項）。

ステップ3（取引価格の算定）では、②-1および②-2の取引価格は11,000円、②-3の取引価格は10,000円となる。ステップ4（履行義務への取引価格の配分）では一体の履行義務として処理することになるため、配分の必要はない。そして、ステップ5（履行義務の充足による収益の認識）では、出荷基準を前提にすると4/1の出荷の時点で全ての収益を認識することになる。

したがって、独立の履行義務として識別できない場合と、識別できるが費用対効果の観点から代替的な取扱いを選択する場合（適用指針第94項）は、以下のような仕訳となると考えられる。

②-1					
(借)	売掛金	11,000	(貸)	売 上	11,000
	発送費	1,000		現 金	1,000
②-2					
(借)	売掛金	11,000	(貸)	売 上	11,000
	発送費	1,000		現 金	1,000
②-3					
(借)	売掛金	<u>10,000</u>	(貸)	売 上	<u>10,000</u>
	発送費	1,000		現 金	1,000

(b) 履行義務を識別し、出荷・配送活動が本人としての履行義務である場合

ステップ1（契約の識別）において、顧客と

13 IFRSでは、この容認規定は、次の理由から認められていない。一つは、財に対する支配が顧客に移転された後の出荷・配送活動についての会計方針の選択は、収益認識モデルの例外を作り出す

ことになり、企業間の比較可能性を低下させるおそれがある。さらに、重大な出荷業務のある企業が異なる方針の選択を行う可能性があるため、財務諸表利用者が異なる企業が報告した収益を理解し比較することを困難にする（IFRS15 BC116U）。

の契約が識別されたら、ステップ2（履行義務の識別）で商品を引き渡す義務と、商品を出荷・配送する義務とに識別するか否かを決定する。独立の履行義務として識別する場合、出荷・配送活動が本人としての履行義務であるならば、以下の仕訳になると考えられる¹⁴。ステップ3（取引価格の算定）では、②-1および②-2の取引価格は11,000円、②-3の取引価格は10,000円となる。ステップ4（履行義務への取引価格の配分）では、簡便的に②-1および②-2の取引価格11,000円について、独立販売価格が商品代金10,000円、配送サービス1,000円、②-3の取引価格10,000円について、独立販売価格が商品代金9,000円、配送サービス1,000円であるとする¹⁵と、その割合に応じて収益を配分することになる。そして、ステップ5（履行義務の充足による収益の認識）では、出荷基準を前提にすると4/1の出荷の時点で商品代金分の収益を認識し、4/2に配送サービス分の収益を認識することになる。4/1の出荷の時点では配送サービスの履行義務は充足していないため、契約負債として認識し、4/2に配送完了による履行義務

の充足で収益を認識する¹⁶。

②-1

4/1 (借) 売掛金	10,000	(貸) 売上	10,000
	売掛金	1,000	契約負債 1,000
	発送費	1,000	現金 1,000
4/2 (借) 契約負債	1,000	(貸) 売上	1,000

②-2

4/1 (借) 売掛金	10,000	(貸) 売上	10,000
	売掛金	1,000	契約負債 1,000
	発送費	1,000	現金 1,000
4/2 (借) 契約負債	1,000	(貸) 売上	1,000

②-3

4/1 (借) 売掛金	10,000	(貸) 売上	9,000
		契約負債	1,000
	発送費	1,000	現金 1,000
4/2 (借) 契約負債	1,000	(貸) 売上	1,000

(c) 履行義務を識別し、出荷・配送活動が代理人としての履行義務である場合

ステップ1（契約の識別）において、顧客との契約が識別されたら、ステップ2（履行義務の識別）で商品を引き渡す義務と、商品を出荷・配送する義務とに識別するか否かを決定する。独立の履行義務として識別する場合、出

14 本稿では発送費勘定（費用）を用いたが、配送サービスを別個の履行義務とすると、費用は配送サービス分の売上1,000円と直接紐づくため、販売費である発送費勘定ではなく売上原価にすべきとも考えられる。また、商品の引き渡しと配送完了が会計期間をまたぐ場合、費用1,000円は資産として繰り越す必要があるが、その際の勘定科目はどうすべきかという問題もある。この点は、簿記理論の観点から検討する必要があるが、本稿では紙幅の都合で割愛し、稿を改めることとする。

15 発送費（費用）が1,000円であるため、配送サービスの独立販売価格は利益を上乗せして1,000円よりも大きくなるとも考えられ、あるいは発送費として設定された1,000円に配送サービスの利益が含まれている場合も考えられる。ここでは、議論を単純にするため、簡便的に配送サービスの独立販売価格を1,000円としている。

16 ここでは4/1時点で11,000円の請求権が発生したものと想定した仕訳を示している。4/1時点で発生する債権が10,000円である場合は、次のような仕訳になると考えられる。

4/1 (借) 売掛金	10,000	(貸) 売上	10,000
	発送費	1,000	現金 1,000
4/2 (借) 売掛金	1,000	(貸) 売上	1,000

また、4/1時点では請求権が発生せず、4/2の配送完了時点で11,000円の債権が発生する場合は、次のような仕訳になると考えられる。

4/1 (借) 契約資産	10,000	(貸) 売上	10,000
	発送費	1,000	現金 1,000
4/2 (借) 売掛金	11,000	(貸) 契約資産	10,000
		売上	1,000

荷・配送活動が代理人としての履行義務であるならば、以下の仕訳になると考えられる。ステップ3（取引価格の算定）では、②-1の取引価格は11,000円となる。ここで、配送活動が代理人としての義務である場合（配送業者の代理店を兼ねているような場合）、商品本体価格とは別に配送業者が定めた配送料を顧客へ提示するはずであり、送料無料とは表示しないと思われる。また、送料を代理人が負担（自社負担）することは考えにくい。そのためc) の場合は②-2及び②-3のケースを想定しない。

ステップ4（履行義務への取引価格の配分）では、②-1の取引価格11,000円について、独立販売価格が商品代金10,000円、配送サービス1,000円であり、配送サービス1,000円のうち代理人として受け取る手数料が100円であるとすると、その割合に応じて収益を配分することになる。そして、ステップ5（履行義務の充足による収益の認識）では、出荷基準を前提にすると4/1の出荷の時点で商品代金分の収益を認識し、代理人としての配送サービスが提供されるように企業が手配する履行義務を、商品を配送業者へ引き渡した時点で充足しているため、配送サービス分の収益も認識することになる。配送活動による収益は、代理人としての履行義務であるため、収益純額表示とするため手数料分のみが認識される。

②-1

4/1 (借) 売掛金	11,000	(貸) 売	上	10,000
		現	金	900
		受取手数料		100

収益認識基準等によれば、a)、b)、c) いずれの場合であっても②-1と②-2は同じ会計処理となる。②-1と②-2は買い手に対して送料1,000円を明示したか否かの違いであるが、買主が送

料1,000円を含んだ11,000円を負担しているため、経済的な実態は同じであり会計処理を変える合理性は乏しいと考えられる。

従来の処理を知っている学生は、なぜ売上（収益）に送料分が含まれるのか、なぜ送料は先方負担であるのに当社に発送費（費用）が計上されるのかという疑問をもつだろう。収益認識基準等によれば、約束した財またはサービスの顧客への移転を当該財またはサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように収益の認識をすることが基本となるため、送料分を明示的（②-1のケース）にせよ、販売価格に転嫁して明示していない（②-2のケース）にせよ、対価の総額を収益として認識するため、送料分も含んだ対価が売上として計上されることになる。そして、約束した財またはサービスを顧客へ移転するという履行義務を果たすために必要な支出は、最終的に負担するのが買い手であっても履行義務を果たすための費用として当社の発送費（費用）として計上する。そのため、出荷・配送活動が代理人としての履行義務である場合（c) のケース）は、当社が本人として自ら商品を顧客へ配送するという履行義務を果たすための支出ではないため発送費（費用）を計上しない。つまり、配送料について「当社負担」か「先方負担」かという区別ではなく、本人としての履行義務を果たすための支出として「支払った」かどうかが発送費（費用）を計上する際の基準となる。

6. おわりに

本稿は、収益認識基準等による影響を、商品売買取引における売上諸掛りの処理に限定して、大学教育における簿記初学者への簿記教育の方法として、どのように説明することが望ましいかを検討することを目的としている。

設例を基にした検討からわかるように、収益認識基準等に従った処理をしようとする「その出荷及び配送活動について、①商品を移転する契約を履行するための活動に該当するため履行義務として識別しないのか、それとも商品の移転とは別に履行義務として識別されるのか、②履行義務として認識される場合に出荷・配送活動が本人としての履行義務と代理人としての履行義務のどちらに該当するのか、③原則として出荷・配送活動を履行義務として識別すべき場合でも、これを識別しない容認規定を適用するのか、ということ踏まえ処理を選択しなければならない」¹⁷ ため、簿記初学者にとっては非常に難しい。

従来のように、配送料について「先方負担」と「当社負担」のケースを両方とも扱おうとすると、上述のように収益認識基準等の考え方を説明する必要がある。簿記の入門段階では、収益認識の5ステップを意識せずに基本的な処理は従前のまま教えるべきではないだろうか。その際、従来の「先方負担」、本稿の設例では②-1と②-2のケースを取り上げると、履行義務の充足という収益認識基準等の考え方を説明せざるを得ない。そこで、簿記の入門段階では、従来の「当社負担」、本稿の設例では②-3のケースのみを扱ってはどうか。『検定簿記講義3級商業簿記』の2021年度版では、「当社負担」のみが取り扱われていた。同書は、日商簿記検定試験の出題範囲に則したものであるから、日本商工会議所の見解として「先方負担」のケースの仕訳例が示されている以上、それに合わせる必要があるため2022年度版以降は両方のケースが取り上げられている。日商簿記

3級では、いわゆる「当社負担」のみとした方が、混乱が少ないのではないかと考える。

また、従来から使われている「先方負担」、「当社負担」という文言が、取引実態に合っていない点も分かりにくくしている要因といえる。本稿の設例の②-1は、従来から「先方負担」とよんでいたケースである。そして②-3は純粋な「当社負担」のケースである。しかし、配送料を販売価格に転嫁せずに売り手が負担するのは、販売促進のためにかかるコストあるいは実質的な値引きに近いものと考えられ、現実的には②-2のように配送料を販売価格に転嫁しているケースが多いと思われる。これに関連して、政府は、送料無料記載にまつわる問題として、「送料無料で銘打った商品の販売が広く行われ、消費者が物流コストを正しく認識しづらい状況にある」¹⁸ と指摘し、公益社団法人日本通信販売協会（JADMA）が2014年6月20日に東京都内で開催したJADMA総会記念パーティーで、経済産業省の佐々木良審議官（商流通・国際博覧会担当）が通販・ECの物流面を取り巻く環境について触れ、「（送料無料と記載する際は）送料は当社負担というような表現にしていきたい」と、通販・EC事業者に呼び掛けた。実際には配送料を販売価格に含めていたとしても、送料は「当社負担」と表現することが実務に浸透していると、設例②-2のケースを「当社負担」と表現している場合もあるだろう。②-1と②-2は経済的な実態は同じであり、同じ会計処理をすべきである。実務に即した表現を使用することも、簿記教育上は必要であろう。

以上を踏まえると、中級、上級の簿記教育においては収益認識基準等の基本的な考え方から

17 日本商工会議所（2021年12月10日）「企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等の適用にともなう商工会議所簿記検定試験出題区分表などの改定について【確定版】」p.2

18 国土交通省（2013）『総合物流施策大綱（2013-2017）』p.5

教える必要があるだろうが、大学教育における簿記初学者への説明としては、複雑な部分を割愛して教育することが望ましいと考える。また、本稿では消費税については検討外としたが、簡易課税制度を選択する中小事業者への影響をはじめとした、消費税との関係についても検討する必要があるだろう。この点は今後の課題としたい。

参考文献一覧

- EY新日本有限責任監査法人©編(2021)『[新版] 企業への影響からみる収益認識基準実務対応 Q&A』清文社
- FASB (2019) Topic606, *Revenue from Contracts with Customers*. Accounting Standards Update No. 2019-08.
- IASB (2014) IFRS15 *Revenue from Contracts with Customers*. IFRS財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳(2020)『IFRS®基準〈注釈付き〉2020』中央経済社
- 企業会計基準委員会事務局、公益財団法人財務会計基準機構編(2020)『詳解 収益認識会計基準』中央経済社
- 企業会計基準委員会(2020) 企業会計基準第29号『収益認識に関する会計基準』
- 企業会計基準委員会(2020) 企業会計基準適用指針第30号『収益認識に関する会計基準の適用指針』
- 企業会計基準審議会(1952)「税法と企業会計との調整に関する意見書」
- 企業会計審議会(1949)『企業会計原則』
- 国土交通省(2013)『総合物流施策大綱(2013-2017)』
- 日本商工会議所(2021年3月19日)「企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等の適用にともなう商工会議所簿記検定試験出題区分表などの改定について」
- 日本商工会議所(2021年12月10日)「企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等の適用にともなう商工会議所簿記検定試験出題区分表などの改定について【確定版】」
- 渡部裕亘、片山覚、北村敬子編著(2020)『検定簿記講義/3級商業簿記〔2020年度版〕』中央経済社
- 渡部裕亘、片山覚、北村敬子編著(2021)『検定簿記講義/3級商業簿記〔2021年度版〕』中央経済社

- 渡部裕亘、片山覚、北村敬子編著(2022)『検定簿記講義/3級商業簿記〔2022年度版〕』中央経済社
- 渡部裕亘、片山覚、北村敬子編著(2023)『検定簿記講義/3級商業簿記〔2023年度版〕』中央経済社
- 渡部裕亘、片山覚、北村敬子編著(2023)『検定簿記講義/2級商業簿記〔2023年度版〕』中央経済社
- 渡部裕亘、片山覚、北村敬子編著(2023)『検定簿記講義/1級商業簿記・会計学上巻〔2023年度版〕』中央経済社
- 加藤久明(2022)「収益認識会計基準の要点整理と会計処理に対する影響の考察」『現代社会と会計』第16巻、1-28頁。
- 佐々木隆志(2018)「新収益認識基準が会計実務に与える影響」『会計』第194巻第6号、1-13頁。
- 原俊雄(2015)「新たな収益認識基準と特殊販売取引の会計処理」『横浜経営研究』第36巻第1号、47-56頁。
- 吉田智也(2021)「収益認識に関する会計基準と簿記処理」『簿記研究』第4巻第2号、1-7頁。

【謝辞】 我々の研究と学術の道を照らし続けてくださった恩師、故北村敬子先生へ深い感謝の意を捧げたいと思います。