

# IFRS 第15号と法人税法上の取扱い

——収益認識と公正処理基準——

伊藤 公哉

- 1 はじめに
- 2 IFRS 第15号の概要
- 3 収益認識モデルの検討
- 4 年度帰属（原則）
- 5 年度帰属（例外）と金融収益の認識
- 6 収益の測定
- 7 結語

## 1 はじめに

IASB（国際会計基準審議会）は、2014年5月、収益認識に関する新基準であるIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を公表した。この新収益認識基準は、2002年のノーワーク合意により開始されたIASBとFASB（米国財務会計基準審議会）によるIFRSと米国会計基準のコンバージェンス・プロジェクトの成果であり<sup>1)</sup>、2008年の予備的見解、2010年の公開草案、2011年の改訂公開草案を経て公表にいたったもので、収益認識に関する包括的かつ単一のいわばグローバル・スタンダードがつくられたといっても過言ではない<sup>2)</sup>。

IFRS第15号の適用時期について、当初公表時には、2017年1月1日以後開始する事業年度より適用されることとなっていたが（任意の早期適用は認められる<sup>3)</sup>）、IASBは今年

- 
- 1) FASBもASU No. 2014-09「顧客との契約から生じる収益」を公表した。従前の米国会計基準は、大まかな収益認識の概念と特定の業種又は取引に関する膨大な規則から構成され（細則主義）、結果として経済的に類似した取引であっても異なる会計処理が行われなど比較可能性を損なうケースがあった。他方で、従前のIFRSの基準では、限定的なガイダンスしか示していなかったために複雑な取引への適用が困難なケースがあった。このように、IFRSと米国会計基準では収益認識の要求事項がそれぞれ異なっており、また両者ともに改善の余地があったことから、新たな収益認識基準の共同開発を着手するにいたったとされる。See IFRS 15.IN4-5
  - 2) IFRS 15.IN6。なお、IASBとFASBの両審議会は、新収益認識基準の公表後に、同基準の実務での適用を支援するための収益認識に関する移行リソースグループ（TRG）を共同で設置し、関連する議論を継続的に行っている。IASBは、2015年7月30日に公開草案「IFRS第15号の明確化」を公表している（コメント期限は2015年10月28日）。
  - 3) IFRS 15.IN2, 15.C1

に入り、2018年1月1日への1年の延期を決定している<sup>4)</sup>。

本稿は、IFRS第15号のわが国法人税の課税所得計算への影響について、租税法の立場から考察するものである。

## 2 IFRS第15号の概要

### 2.1 適用範囲

IFRS第15号は、リースや保険契約、金融商品といった他の基準書の範囲に含まれるものを除き<sup>5)</sup>、顧客とのすべての契約に適用されることとなる<sup>6)</sup>。ここで顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットである財又はサービスを対価と交換に獲得するために当該企業と契約した当事者である<sup>7)</sup>。そこで、IFRS第15号は、財務諸表のトップラインに表示される、企業にとって重要な本来の収益力を示す売上収益の認識について規制することとなる。なお、従来の収益認識に関する基準は、基本的にすべてIFRS第15号に置き換えられる。すなわち、IAS第11号「工事契約」、IAS第18号「収益」、IFRIC第13号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」、IFRIC第15号「不動産の建設に関する契約」、IFRIC第18号「顧客からの資産の移転」、およびSIC第31号「収益—宣伝サービスを伴うバーター取引」は廃止される<sup>8)</sup>。

### 2.2 主な特徴

IFRS第15号の中心となる原則（コア原則）は、企業が収益認識を、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行わなければならないとするものである<sup>9)</sup>。そこで、このコア原則に基づいた収益認識を行うため、企業は、次の5段階のステップを適用して収益認識を行う<sup>10)</sup>。

---

4) 任意の早期適用は引続き認められる。なお、FASBも、新収益認識基準の発効日の1年延期（公開企業は2017年12月15日より後に開始する事業年度より適用）を決定しており、実質的に同時期への延期となる。See ASU No. 2015-14

5) IFRS第15号の適用されないものとして、①IAS第17号「リース」の範囲に含まれるリース契約、②IFRS第4号「保険契約」の範囲に含まれる保険契約、③IFRS第9号「金融商品」、IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第11号「共同支配の取決め」、IAS第27号「個別財務諸表」及びIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の範囲に含まれる金融商品及び他の契約上の権利又は義務、④顧客又は潜在的顧客への販売を容易にするための同業他社との非貨幣性の交換がある。See IFRS 15.5

6) IFRS 15.5

7) IFRS 15.6

8) IFRS 15.IN3, 15.C10

9) IFRS 15.IN7, 15.2. IFRS第15号は、顧客との個別の契約単位で適用されることとしているが、実務上の便法として、財務諸表への影響が、本基準を個別の契約（又は履行義務）単位で適用する場合と比較して重要性の相違を生じないであろうことが合理的に見込まれる場合に、特性の類似した契約（又は履行義務）のポートフォリオに適用することも認められている。See IFRS 15.4

- 〔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〕 取引価格を契約における履行義務に配分する
- 〔ステップ5〕 企業が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

### 2.3 顧客との契約の識別（ステップ1）

企業は、IFRS 第15号の収益認識モデルを適用するにあたり、まず、顧客との契約を識別する。ここで契約とは、強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意のことであるが、契約における権利及び義務の強制力は法律の問題であり、契約は文書による場合もあれば口頭による場合、又は取引慣行による合意の場合もあるとされる<sup>10)</sup>。なお、顧客との契約の成立に関する慣行及びプロセスは、法域・業種・企業により異なる（さらに、同一企業内でも異なる場合もある）ことから、企業は、顧客との合意が強制可能な権利及び義務を生じさせるのか及びいつ生じさせるのかを判断する際に、その慣行やプロセスを考慮しなければならないとしている<sup>12)</sup>。

また、「契約」の定義を補完することを目的に、IFRS 第15号の収益認識モデルは、以下の5要件のすべてに該当する場合に限り適用されることとしている<sup>13)</sup>。

- ・ 契約の当事者が、契約を承認（書面、口頭又は他の取引慣行に従って）しており、それぞれの義務の履行を確約していること。
- ・ 企業が、移転すべき財又はサービスに関する各当事者の権利を識別できること。
- ・ 企業が、移転すべき財又はサービスに関する支払条件を識別できること。
- ・ 契約に経済的実質がある（すなわち、契約の結果として、企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期又は金額が変動すると見込まれる）こと<sup>14)</sup>。
- ・ 企業が、顧客に移転する財又はサービスと交換に権利を得ることとなる対価を回収

---

10) *Id.* なお、一見するとこの5段階収益認識のためのステップは2010年の公開草案で提案されたものから変更されていないようにも見えるが、各ステップの具体的な適用に関する詳細な要求事項には変更が加えられているので留意を要する。

11) IFRS 15.10 アメリカ法における一般的な契約の法的定義に基づいているが、わが国の民法における契約概念と異なるものではないように思われる。

12) *Id.* なお、通常は契約単位で別個に会計処理されることとなるが、①契約が単一の商業的目的を有するパッケージとして交渉されている、②1つの契約で支払われる対価の金額が、他の契約の価格又は履行に左右される、③複数の契約で約束した財又はサービス（又は各契約で約束した財又はサービスの一部）が、単一の履行義務である、のいずれかに該当する場合には、同一の顧客（又は顧客の関連当事者）と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約を結合して、単一の契約として扱うことを要求している。See IFRS 15.17

13) IFRS 15.9

14) 仮に経済的実質を要件として含まない場合には、複数の企業が収益を人為的に水増しするために、相互に財又はサービスの往復を行う可能性があると考えられることから、すべての契約が経済的実質を有しているべきであると決定された。See IFRS 15.BC40-41

する可能性が高い (probable)<sup>15)</sup> こと。

上記の要件に一部でも該当しない場合、契約が強制可能な権利及び義務を表すものであるか疑問が残ることから、企業が得た対価を収益として認識するのは次のいずれかの事象 (すなわち、企業が返金不要となる事象) が発生している場合 (又は上記の要件を再判定して契約がその後に当該要件を満たした場合) のみであるとされ<sup>16)</sup>、要件を満たしていないにもかかわらず収益認識モデルを類推適用することは認められない<sup>17)</sup>。

- ・ 企業が顧客に財又はサービスを移転する残りの義務を有しておらず、かつ、顧客が約束した対価のすべて又はほとんどすべてを企業が受取っていて返金不要である。
- ・ 契約が解除されており、顧客から受取った対価が返金不要である。

## 2. 4 契約における履行義務の識別 (ステップ2)

次に、契約における履行義務を識別する。IFRS 第15号の収益認識モデルでは、(後述のステップ5で) 履行義務を単位としてその充足時に (又は充足するにつれて) 収益認識を行うことになるため、契約の開始時点で履行義務の識別が必要とされる。企業は、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、①別個の財又はサービス (あるいは財又はサービスの束)、②ほぼ同一で顧客への移転パターンが同じである一連の別個の財又はサービス、のいずれかを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別する<sup>18)</sup>。具体的な基準として、企業が顧客に約束している財又はサービスで、次の2要件の両方に該当する場合には、別個のものであるとされ、別個に会計処理をすべき履行義務となる。すなわち、①顧客がその財又はサービスからの便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができ (つまり、当該財又はサービスが別個のものとなり得る)、かつ、②財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の他の約束と区分して識別可能である (つまり、当該財又はサービスが契約の観点においても別個のものである) 場合に、別個の財又はサービスとなる<sup>19)</sup>。ここで、②の財又はサービスを顧客に移転するという企業の約束が区分して識別可能であるか否かの決定には、契約条件の分析と個別の事実および状況の考慮が必要となるが、約束した財又はサービスが他の約束と分離して識別可能であることを示す要因には次のものが含まれる (ただし、これらに限定されない)<sup>20)</sup>。

15) なお、「可能性が高い (probable)」という用語は、IFRS と米国会計基準で異なる意味を有している。See IFRS 15.BC44

16) IFRS 15.15. そこで、返金不要となるいずれかの事象が発生するか、または収益認識の5要件がその後に満たされるまで、企業は、顧客から受取った対価を負債として認識しなければならない。認識された負債は、当該契約に関する事実及び状況に応じて、将来に財又はサービスを移転する義務か又は受取った対価を返金する義務のいずれかを表す。See also IFRS 15.16

17) IFRS 15.BC47

18) IFRS 15.22. つまり、顧客への財又はサービスの移転のパターンが同じである一連の別個の財又はサービスは、単一の履行義務とみなされる。

19) IFRS 15.27

- ・ 企業が、当該財又はサービスを契約において約束している他の財又はサービスとともに、顧客が契約した結合後のアウトプットを示す財又はサービスの束に統合する重要なサービスを提供していない。
- ・ 当該財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスの大幅な修正又はカスタマイズをしていない。
- ・ 当該財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスへの依存性や相互関連性が高くはない。

他方で、約束した財又はサービスが別個のものではない場合には、企業は、別個の財又はサービスの束を識別するまで、その財又はサービスを他の約束した財又はサービスと結合しなければならない（単一の履行義務として会計処理をする）<sup>21)</sup>。

## 2. 5 取引価格の算定（ステップ3）

企業は、収益の認識にあたり、契約によって約束した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の金額（すなわち取引価格）を算定する<sup>22)</sup>。この取引価格算定の際、企業は、次のすべての影響を考慮に入れなければならない<sup>23)</sup>。

- ・ 変動対価
- ・ 変動対価の見積りの制限
- ・ 契約における重大な金融要素の存在
- ・ 現金以外の対価
- ・ 顧客に支払われる対価

企業は、変動対価の金額（値引きやリベート、顧客の返品権<sup>24)</sup>などによって生じる対価の金額の変動）の見積りを、期待値（考え得る対価の金額の範囲における確率加重金額の合計）、または最も可能性の高い金額（考え得る対価の金額の範囲における単一の最も可能性の高い金額）のいずれかの方法を用いて行わなければならない<sup>25)</sup>。また、企業は、この変動対価の金額に関する不確実性の影響を見積る際に、契約全体を通じて単一の方法を首尾一貫して適用しなければならないとされている<sup>26)</sup>。

変動対価の見積りにあたっては、収益の過大表示又は不当な収益の前倒認識に何らかの

---

20) IFRS 15.29

21) IFRS 15.30

22) IFRS 15.47

23) IFRS 15.48

24) IFRS 15.55. IFRS 第15号によれば、企業は、顧客から対価を受取り、その対価の一部又は全部を顧客に返金することを見込んでいる場合に、返金負債を認識しなければならない。See also IFRS 15.B20-B27

25) IFRS 15.50-53

26) IFRS 15.54

形の制限を設ける必要性から<sup>27)</sup>、将来、変動対価に関する不確実性が解消される際に、重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い (highly probable) 範囲でのみ取引価格に含まれることとされた<sup>28)</sup>。

また、契約に重大な金融要素が存在する場合、すなわち契約の当事者が (明示的にまたは暗示的に) 合意した支払の時期により、顧客又は企業に顧客への財又はサービスの移転に係る資金提供の重大な便益が提供される場合には、取引価格の算定にあたり、約束された対価の金額を貨幣の時間価値の影響について調整しなければならない<sup>29)</sup>。なお、実務上の便法として、契約開始時において、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転する時点と顧客が当該財又はサービスに対して支払を行う時点との間の期間が1年以内になると見込まれている場合には、約束した対価の金額を重大な金融要素の影響について調整する必要はないとされている<sup>30)</sup>。

## 2. 6 取引価格の履行義務への配分 (ステップ4)

契約に複数の (ステップ2で識別された別個の会計処理をする) 履行義務が含まれる場合には、企業は、関連する「独立販売価格」に基づいて、(ステップ3で算定された) 取引価格をそれぞれの履行義務に配分する<sup>31)</sup>。

独立販売価格とは、企業が約束した財又はサービスを独立に顧客に販売するであろう価格のことである<sup>32)</sup>。なお、独立販売価格が観察可能でない場合には、取引価格を配分する目的 (企業がそれぞれの履行義務等に対する取引価格の配分を、企業が約束した財又はサービスを顧客に移転するのと交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額を描写する金額で行うこと)<sup>33)</sup> に合致する取引価格の配分をもたらす金額となるように見積らなければなら

27) IFRS 15.BC204

28) IFRS 15.56. 変動対価に関する不確実性が将来に解消される際に、認識した収益について重大な戻入れが生じない可能性が非常に高いかどうかを評価する際に、企業は、収益の戻入れの確率と大きさの両方を考慮しなければならないとされる。この収益の戻入れの確率又は大きさを増大させる可能性のある要因には、次のいずれかが含まれる (ただし、これらに限定されない)。①対価の金額が、企業の影響力の及ばない要因の影響を非常に受けやすい (市場の変動性、第三者の判断又は行動、気象状況、約束した財又はサービスの高い陳腐化リスク)、②対価の金額に関する不確実性が、長期間にわたり解消しないと見込まれる、③類似した種類の契約についての企業の経験が限定的であるか、又はその経験の予測価値が限定的である、④類似の状況における類似の契約において、企業には、広い範囲の価格譲歩又は支払条件の変更を提供する慣行がある、⑤その契約には、考え得る対価の金額が多数あり、金額の幅が広い。See IFRS 15.48

29) IFRS 15.60. 重大な金融要素は、資金提供の約束が契約に明記されているのか、契約の当事者が合意した支払条件で合意されているのかに関係なく、存在する可能性があるとしてされる。See also IFRS 15.61-62

30) IFRS 15.63

31) IFRS 15.73-75

32) IFRS 15.77. 独立販売価格の最良の証拠は、同様の状況下において独立に同様の顧客に販売する場合の観察可能な価格である。

33) IFRS 15.73

ないとされ<sup>34)</sup>、この見積りに際しては、合理的に利用可能なすべての情報（市場の状況、企業固有の要因、顧客又は顧客の階層に関する情報を含む）を考慮しなければならないこととされている<sup>35)</sup>。

独立販売価格を見積る方法には、①調整後市場価格アプローチ（企業が財又はサービスを販売する市場を評価して、当該市場の顧客が当該財又はサービスに対して支払ってもよいと考えるであろう価格を見積るアプローチ。これには、類似した財又はサービスについての企業の競争相手からの価格を参照して企業のコストとマージンを反映するように必要に応じて当該価格を調整することも含まれる場合がある）、②予想コストにマージンを加算するアプローチ（企業は、履行義務の充足の予想コストを予測し、当該財又はサービスに対する適切なマージンを追加するアプローチ）、③残余アプローチ（取引価格の総額から契約で約束した他の財又はサービスの観察可能な独立販売価格の合計を控除した額を参照するアプローチ）が含まれる（ただし、これらに限定されない<sup>36)</sup>）。

ただし、公表されたIFRS 第15号では、観察可能なインプットの使用を最大限にするとともに、類似した状況においては見積方法を首尾一貫して適用しなければならないこととされており<sup>37)</sup>、企業が残余アプローチを独立販売価格の見積りに用いることができるのは、次の2要件のいずれかに該当する限定された場合のみとされている<sup>38)</sup>。すなわち、残余アプローチを用いることができる場合とは、①企業が同一の財又はサービスを異なる顧客に（同時又はほぼ同時に）広い範囲の金額で販売している（つまり代表的な独立販売価格が過去の取引又は他の観察可能な証拠から識別可能でないため販売価格の変動性が高い）、又は、②企業が当該財又はサービスについての価格をまだ設定しておらず、当該財またはサービスがこれまで独立して販売されたことがない（つまり販売価格が不確定である）場合である。

## 2. 7 収益の認識（ステップ5）

企業は、約束した財又はサービス（「資産」という）を顧客に移転することにより、企業が履行義務を充足した時に（又は充足するにつれて）収益を認識する<sup>39)</sup>。ここで、顧客に資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時（または獲得するにつれて）であるとされ<sup>40)</sup>、資産に対する支配は、財又はサービスに内在する「資産の使用を指図<sup>41)</sup>し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得<sup>42)</sup>する能力」として定義さ

34) IFRS 15.78

35) *Id.*

36) IFRS 15.79

37) IFRS 15.78

38) IFRS 15.79(c)

39) IFRS 15.31

40) *Id.*

41) 資産の使用を指図する能力とは、当該資産を自らの活動に利用するか、当該資産を他の企業が活動に利用することを認めるか、又は他の企業による当該財産の利用を制限する権利をいう。See IFRS

れる<sup>43)</sup>。

このIFRS第15号のアプローチは、現行のIAS第18号のアプローチ（リスク・経済価値移転アプローチ）とは異なることに留意を要する。現行のアプローチでは、財又はサービスの移転の判定を、資産の所有に伴うリスクと経済価値を考慮することにより行うこととされている（リスク・経済価値アプローチ）。しかし、「資産」の定義において、企業が資産の認識又は認識の中止をいつ行うのかを決定するために「支配」を用いてきたことから、資産の移転の判定についても、顧客がいつ支配を獲得するかを考慮することにより行うべきであるとされた<sup>44)</sup>。

また、従来、顧客に提供されるもの（財か、サービスか）により異なる収益認識のガイダンスが提供されてきたが、IFRS第15号では、あらゆる収益認識について、履行義務に応じて「一定の期間にわたり充足される履行義務」と「一時点で充足される履行義務」に分け、一貫した収益認識の基準が適用されることとなる<sup>45)</sup>。

## 2. 7. 1 一定の期間にわたり充足される履行義務

次の要件のいずれかに該当する場合に、企業は、財又はサービスに対する支配を一定の期間にわたり移転するので、履行義務を充足するにつれて収益を認識することとなる<sup>46)</sup>。

- ・ 顧客が、企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受取って消費する<sup>47)</sup>。
- ・ 企業の履行が、資産（たとえば仕掛品）を創出するか又は増価させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配する<sup>48)</sup>。
- ・ 企業の履行が、企業が他に転用できる資産<sup>49)</sup>を創出せず、かつ、企業が現在までに

---

15.BC120(b)

42) 概念上、資産からの便益は、潜在的なキャッシュ・フロー（インフロー又はアウトフローの節減）のことである。顧客は、便益を直接又は間接に資産の使用、消費、処分、売却、交換、担保差入れ又は保有など多くの方法で得ることができる。See IFRS 15.33, 15.BC120(c)

43) IFRS 15.33

44) IFRS 15.BC118. リスク・経済価値アプローチによると、買手に資産の支配が移転しても、売手の企業にリスク・経済価値の一部が残った場合には、売手に支配していない資産が計上されることとなり矛盾が生じる。

45) 従前のアメリカの会計原則では、収益の測定は財とサービスで異なっていた。IASBとFSABは「支配」の概念を、財とサービスの両方に等しく適用すべきと決定した。See IFRS 15.33, 15.BC123

46) IFRS 15.35

47) IFRS 15.B3-B4

48) IFRS 15.B5

49) IFRS 15.36. 企業の履行により創出される資産は、企業が当該資産の創出若しくは増価の間に当該資産を別の用途に容易に振り向けることが契約で制限されているか、又は完成した状態の当該資産を別の用途に容易に振り向けることが実質的に制限されている場合に、企業が他に転用できない資産となる。この評価は契約開始時に行われ、その後は原則として見直すことはできない。See also IFRS 15.B6-B8



完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有している<sup>50)</sup>

企業は、一定の期間にわたり充足される履行義務のそれぞれについて、当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することで収益を一定の期間にわたり認識することになるが<sup>51)</sup>、一定の期間にわたり充足される履行義務のそれぞれについて、単一の進捗度の測定方法<sup>52)</sup>を適用し、また、その方法を類似の履行義務及び類似の状況に首尾一貫して適用しなければならない<sup>53)</sup>。なお、企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できる場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務についての収益を認識することとなる<sup>54)</sup>。また、(たとえば契約の初期段階等の一部の状況において)履行義務の結果を合理的に測定することができないものの、当該履行義務を充足する際に発生するコストを回収すると見込んでいる場合には、企業は、当該履行義務の結果を合理的に測定できるようになるまで、収益の認識を、発生したコストの範囲で行うこととされる<sup>55)</sup>。

## 2. 7. 2 一時点で充足される履行義務

履行義務が、(前述の)一定の期間にわたり充足される履行義務ではない(つまり、いずれの要件にも該当しない)場合、当該履行義務の充足時に(一時点で)収益の認識を行うこととなる。ここで、資産に対する支配が顧客に移転する時点を表す指標として、次の指標が考慮される(ただし、これらに限定されない)<sup>56)</sup>。

- ・ 企業が資産について支払いを受ける現在の権利を有している
- ・ 顧客が資産について法的所有権を有している
- ・ 企業が資産の物理的占有を移転した
- ・ 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している
- ・ 顧客が資産を検収した

---

50) IFRS 15.37 企業が現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制可能な権利を有しているかどうかの評価の際に、契約条件を当該契約に適用される法律とともに考慮しなければならない。現在までに完了した履行に対する支払いを受ける権利は、固定金額である必要はない。しかし、契約の存続期間全体を通じて、企業は、企業が約束した履行を果たさなかったこと以外の理由で契約が顧客等により解約される場合に、少なくとも、現在までに完了した履行について企業に補償する金額に対する権利を得ていなければならないとされる。See also IFRS 15.B9-B13

51) IFRS 15.39

52) IFRS 15.41. 進捗度の測定方法にはアウトプット法とインプット法がある。See also IFRS 15.B14-B19

53) IFRS 15.40

54) IFRS 15.44. 適切な進捗度の測定方法を適用するために必要となる信頼性のある情報が不足している場合には、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できないこととなる。

55) IFRS 15.45

56) IFRS 15.38

### 3 収益認識モデルの検討

#### 3.1 IFRS 第15号の収益認識モデル

IFRS 第15号の特長は、収益の認識時期（期間帰属）に関するモデルそのものというよりも、むしろ今日の企業の複雑な事業実態に対応するため複数要素契約を含む収益認識についての会計処理の指針を示したことにあるように思われる。すなわち、従来、当事者間の合意による「契約」を単位とすることを当然としていた収益認識の基準を、契約における「履行義務」を単位として再検討することにより、企業の価値創造活動の経済的実質（企業が顧客に具体的に何を提供して収益をあげているのか、顧客に価値をもたらす収益の本質への接近）を見直す契機となり、企業が履行を約束した財又はサービス（顧客にとって価値がある）の顧客への移転を、より適切に描写することができよう。

当初、IASBとFASBのプロジェクトは、収益認識基準の開発にあたり資産負債アプローチ<sup>57)</sup>と統合的な「現在出口価格アプローチ」の採用を目指していたが、結果的にIFRS 第15号で採用されたのは、（現在出口価格アプローチではなく）「配分後取引価格アプローチ」であった。プロジェクトの初期段階ではさまざまな代替的な収益認識モデルが検討の俎上にのせられたが、認識については生産活動による「活動モデル」の開発が否定され、また、測定についても「現在出口価格アプローチ」が棄却されている<sup>58)</sup>。

純粋な会計理論としては、活動モデルも現在出口価格アプローチもいずれも成り立ちうる考え方である。「活動モデル」とは、企業の活動が顧客に財又はサービスの移転を生じさせているかどうかに関係なく、企業が財又はサービスの生産又は提供における活動を行うにつれて収益を認識するモデルであり<sup>59)</sup>、いわゆる発生主義会計の考え方の一種である。しかし、活動モデルは、①概念的に収益認識のための契約を必要とせず、契約開始時に、その時点までに完了した活動について収益を認識する結果となること、②財務諸表利用者の直観に反すること、③濫用の可能性があること、④従前の基準から大幅な変更になること、を理由として、IFRS 第15号では「契約」を基礎とすることが、顧客との契約についての一般的な収益認識基準のための最も適切な原則であることが確認された<sup>60)</sup>。また、「現在出口価格アプローチ」は、①契約開始時に（財又はサービスを顧客に移転する前に）収益を認識することとなること、②履行義務の識別又は測定に誤りがあると、契約開始時に認識される収益に影響を与える可能性があること、③残存履行義務についての現在出口価格は、観察可能ではないのが普通であり、現在出口価格の見積りは、複雑で、作成にコストがかかり、検証が困難となる可能性があること、の3点を理由として、取引価格を契

57) 利益を、一定期間の純資産（資産から負債を控除した残余）の増減として捉えられるアプローチ。IFRS（財務報告に関する概念フレームワーク）では、収益・費用を資産・負債の変動に関連付けて定義していることから、資産負債アプローチを採用しているとされる。

58) IFRS 15.BC16-BC27

59) IFRS 15.BC22

60) IFRS 15.BC23-BC24

約における各履行義務に配分する「配分後取引価格アプローチ」が支持された<sup>61)</sup>。

なお、伝統的な実現主義概念における、たな卸資産は（他の流動資産とは異なり）その換金性が保証されていない（不確実な）ことを理由として市場取引での販売が確定するまでは利益を認識すべきでないとする考え方に照らした場合であっても、契約の開始時に収益の認識をすることは、少なくとも理論上で否定されるわけではないだろう<sup>62)</sup>。しかし、契約開始時に、その利益を「測定」することは複雑な見積りを要する可能性がある。つまり、契約開始時の認識が仮に許されたとしても、測定の客観性までは担保されない。

そこで、IFRS 第15号では、財務諸表利用者のニーズに即した情報提供を目指すうえで、企業による濫用の可能性や、見積りの要素を伴うことにより犠牲とされる客観性（検証可能性）の存在を看過するわけにはいかないと判断したのであろう。

契約上の履行義務の充足に照らした収益認識を行うことで資産及び負債の認識額が決まるという意味において、IFRS第15号は、結果的に従来型の実現・稼得過程モデルと共通したモデルになっている<sup>63)</sup>と捉えることができる。

### 3. 2 収益認識モデルの評価（法的アプローチと経済的アプローチ）

IFRS 第15号による顧客との契約から生じる収益認識では、ステップ1のいわば収益認識プロセスの入口の段階で、（会計学の発生主義という経済的な側面からのアプローチではなく）法的な権利と義務の「強制可能性」を強調している点に注目すべきである。

ところで、「契約」の定義について、現行のIAS第32号「金融商品：表示」で用いられている定義では、法律による強制力のないものも含まれる可能性があることを含意していることから、IFRSにおける「契約」には、異なる2つの定義が存在していることになる。ここで、IFRS第15号が、あえて「法律による強制力」の存在を要求した理由として、顧客との契約から生じる収益の認識という、企業の本業にかかわる重要な経営成績を示す概念であることから、基準設定者は現実性を重視したのではなかろうか。つまり、顧客との契約による収益認識の最初のスタート地点で、経済的実質の側面ではなく、あえて企業外部の顧客との「契約」の存在という事実を通して、法的インフラ（法律による強制力）に依拠することとしたように思われる。財務諸表のトップラインでもあり財務諸表利用者が重視する売上収益については、たとえそれが経済的に発生をしていたとしても（発生主義）、未実現の収益を混在させることのないよう、顧客との契約にいたっていないものはスタートラインに立たせないようにしているのである。

一方で、取引価格の算定（ステップ3）では、変動対価の見積りにあたり、期待値などの計算を行うこととされたが、このような計算は、わが国では伝統的に企業の内部意思決定において利用されてきた管理会計の領域の手法であり、極めて見積りの要素が大きいと

61) IFRS 15.BC25

62) 契約の存在により、（状況にもよるが）ある程度の水準の換金性は担保される。

63) 辻山栄子「正味ポジションに基づく収益認識—その批判的検討」企業会計61巻9号（2009年）6頁、14頁。

いえる。

さらに、取引価格の履行義務への配分（ステップ4）では、「独立販売価格」を用いて取引価格を履行義務に配分することになるが、一見すると移転価格税制を彷彿させるような経済計算が求められているように見える。もっとも、企業会計において、企業はその付加価値の源泉を顧客や他の企業に知られたくないと考えることもあり、たとえばセグメント情報の開示にあたり利益率が著しく高い商品の情報をその他の商品と抱合せて目立たぬように開示することも行われていたりする。多分に見積りの要素を伴う経済的なアプローチの利用は、たとえば利用するデータの範囲の操作など、企業による恣意性の介入を許す可能性が高い。

なお、独立販売価格を用いて取引価格を履行義務に配分した結果、契約上の価格と異なることが判明した場合には、そもそも契約上の価格が経済的実質を表していない可能性がある<sup>64</sup>。つまり、契約上の内容は、当事者間の合意により決まるものであるが、必ずしも経済的実質を反映しているとは限らない点に留意をすべきである。たとえば、当初の取引の開始時点では経済的実質を反映していたとしても、時が経つにつれて顧客にとっての価値の本源的な要素が変化した場合（故意ではない不一致）もあり、他方で、複数商品の抱合せなど複雑なビジネスモデルで、表向きの契約内容が企業の経営戦略によるビジネスモデルを反映していない場合（故意による不一致）もあるだろう。

最終的に収益の認識（ステップ5）で、企業は、約束した財又はサービス（資産）を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に（又は充足するにつれて）収益を認識することとなるが、顧客に資産が移転するのは、「顧客が」当該資産に対する支配を獲得した時（または獲得するにつれて）であるとされ、（企業の立場ではなく）契約の相手方である顧客の立場で、企業の収益の認識時点を規制している。財務諸表利用者（とくに企業持分の投資者）は、企業が市場需要のある商品を生産できているかどうかを重視しており（その客観的な裏付けが、顧客との契約の存在である）、企業の見込生産における生産段階での収益認識は排除されなければならないのである。

この5段階のステップを通してみると、大勢として、ステップ1の最初のスタート地点と、最後のステップ5の収益認識の段階で、より確実に客観性（検証可能性）の高いテストが用いられており、その間に挟まっているステップ2から4では、多分に見積りの要素を伴う経済的実質を重視したアプローチが用いられているようにみえる。すなわち、一連の収益認識プロセスのなかに、契約というより確実性を重視した硬いテストと、経済的実質の反映を目的とする（そのためには多くの見積りを伴う）柔軟なアプローチを適所に配置し、両者の融合からそれぞれの長所を引き出すことをねらっているのである。

また、硬いテストでは、とくに法的テストを用いることで、より高い確実性と客観性（検証可能性）が得られる。法的テストでは、法律関係を前提とする以上、企業の一方的

---

64) この場合、日本基準による単体の会計処理に疑義が生じることのないよう、経済的実質に即した契約内容の見直しを検討するなどの対応が求められる。

な理解で所得の認識時期が左右されるおそれは少ない。もっとも、商取引に適用される私法上の法律関係の形成においては、契約自由の原則（私的自治の原則）があるから、契約当事者が契約内容をアレンジすることによる裁量の余地が残されている点に留意が必要である<sup>65)</sup>。

#### 4 年度帰属（原則）

たな卸資産の販売の収益認識について、まず、わが国の法人税法上の原則的な取扱いを確認したうえで、IFRS 第15号の影響について検討することとする。

##### 4.1 公正処理基準と「実現主義」

法人税の課税物件は法人の所得であり、その課税標準は法人の「各事業年度の所得の金額」である<sup>66)</sup>。各事業年度の所得の金額とは、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額のことである<sup>67)</sup>。また、益金の額については法人税法22条2項で「各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、(……) その他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」<sup>68)</sup>と規定しているが、この規定は収益の額の内容を規定しているものであると同時に、いわゆる期間損益に関する事項を規定している<sup>69)</sup>。すなわち、「当該事業年度の収益の額」の「の」は、「帰属する」という意味であり、「当該事業年度に帰属する収益の額」と解することができる。法人税法22条は、昭和40年の法人税法の全文改正で整備された規定であるが、当時の立法担当者は、この文言について、「当該事業年度において実現した収益の額とするべきかどうかについて検討の行われたところでありますが、この実現という用語は主として企業会計の用語であって、この実現という用語の確定した内容というものも必ずしも統一的に解されているかどうかについて疑問があるのみならず、現在の税務慣行上の収益計上時期についての取り扱いがこの実現の内容には近いものと考えられるとしてもこれが一致するという保証がないため、実現という用語を用いることは避けられることとなった<sup>70)</sup>と立法の経緯を説明しており、企業会計における実現主義を念頭に置いたものの、その「実現」概念の曖昧さを理由として、

65) たとえば、私法上の所有権移転時期は、当事者間の合意により定めることが可能である。この点は、租税法が会計上の利益を課税所得計算の基礎として用いるに際し、企業による租税回避が行われるなど租税負担の公平を損なう事態が生じうることに留意をしなければならない。

66) 法人税法21条

67) 法人税法22条1項

68) 法人税法22条2項

69) 伊豫田敏雄「法人税法の改正（一）」『改正税法のすべて 昭和40年版』（大蔵財務協会、1965年）92頁、103頁。

70) 伊豫田・前掲注69)103頁。また、同旨の説明として、泉美之松「(2) 所得金額計算の通則について」税経通信20巻11号（1965年）79頁、83頁～84頁。なお、泉氏は、全文改正当時の主税局長である。

実現という用語はあえて用いなかったのである。なお、この昭和40年の法人税法の全文改正は、法人税制の体系の整備、表現の平明化および個別規定の簡素合理化を目的として行われたものである<sup>71)</sup>。

法人税法22条は、その後の昭和42年に、新たに、所得計算の基本規定（いわゆる「公正処理基準」）を設けている。そこで、益金の額に算入すべき収益の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（公正処理基準）に従って計算される旨<sup>72)</sup>が明らかにされた。この一般に公正妥当と認められる会計処理の基準<sup>73)</sup>について、立法担当者によれば、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではないとし、さらに、この規定は、具体的には企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものである<sup>74)</sup>と説明されていることから、一般に公正妥当と認められる限りにおいて企業の会計処理は（別段の定めがあるものを除き）法人税法上でも認められるべきと解するのが素直な読み方となろう。

他方で、租税法の立場からは、会計学の「実現主義」のもつ曖昧について、今日でも不信感が払拭されるにいたっていないように思われる。会計理論における「実現」概念は、企業を取巻く社会環境の変化を背景として時代により変容しており、決して一定ではない。また、論者により（また文脈により）実現主義の意味する内容は異なることもある。思うに、侵害法規である租税法が、そのような曖昧な概念に依拠するのは正直不安が残る、というのが、多くの租税法研究者の本音ではなかろうか。金子宏教授は、公正妥当な会計処理の基準の意義について、注意すべきこととして、「法人税法の解釈適用上、収益・費用等の意義と範囲ならびにそれらの年度帰属をめぐる問題については、企業会計原則には定めはなく、また確立した会計慣行も存在していない場合が非常に多い。仮に、企業会計原則になんらかの定めがある場合でも、その内容が明確ではないことが少なくない。その意味では、企業会計の網の目はきわめて粗い、といわなければならない<sup>75)</sup>」と、企業会計は網羅的ではないことを指摘され、とくに収益認識について「収益および費用の年度帰属をめぐって、きわめて多くの租税訴訟が生じているが、これらの個別の問題の大部分につい

71) 伊豫田・前掲注69)92頁～96頁参照。

72) 法人税法22条4項

73) 今日の租税法では、法人税法の課税所得算定における公正処理基準は、会社法（商法）を媒介とした企業会計との関係を定めていると解するのが通説とされている。金子宏『租税法〔第20版〕』（弘文堂、2015年）316頁～317頁。中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（4）」法協100巻7号（1983年）1295頁、1338頁。

74) 藤掛一雄「法人税法の改正」『改正税法のすべて 昭和42年版』（大蔵財務協会、1967年）75頁、76頁。また、「したがって、特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっっているかどうかは、今後、種々の事例についての判断（裁判所の判例を含む。）の積み重ねによって明確にされていくもの」と続く。

75) 金子・前掲注73)318頁。

て、企業会計上その取扱いは白紙の状態である」<sup>76)</sup>と収益認識に関する企業会計の不備を強調されておられる<sup>77)</sup>。

そこで、租税法においては、現行の法人税法では収益の年度帰属について一般的な定めを置いていないものの、(現金主義に対して)発生主義が妥当すると解すべきであり<sup>78)</sup>、所得の発生時点については、原則として、財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときに収益が発生する「権利確定主義」が妥当すると解するのが通説とされる<sup>79)</sup>。

#### 4.2 収益認識基準の弾力性

権利確定主義のもとにおける権利の確定の意義については、取引の種類や態様に応じて適切な基準を設定する必要があるとされ<sup>80)</sup>、また、具体的な取扱いは法人税基本通達で課税庁の解釈が示されている。現状、収益認識に関する包括的な会計基準をもたないわが国においては、課税庁が発遣した通達が公正処理基準の一端を担っている<sup>81)</sup>。

ところで、租税法と企業会計で収益認識についての基準に相違(権利確定主義と実現主義)が生じる背景の1つに、企業会計では、所有権の移転という法的な基準を必ずしも会計処理上の唯一の基準とせず、企業における経済的事実の認識をより重視することがある<sup>82)</sup>と説明される。すなわち、「税法においては販売の事実を原則として画一的に所有権

76) 金子・前掲注73)318頁脚注19)。

77) 金子教授は、「実現主義が訴訟の場面において、法的分析の道具として十分に役立ちうるかどうか」という点を、法律学の専門家として問題提起されておられる。金子宏「所得の年度帰属 総論—権利確定主義は破綻したか」日税研論集22巻(1992年)3頁,14頁。

78) 金子・前掲注73)322頁。

79) 金子・前掲注73)322頁。なお、一見するとIFRSの「履行義務の充足」と権利確定主義の「権利の確定」は似ているように見えるかもしれないが、「権利の確定」する時期は、権利実現の可能性が増大したことを客観的に認識することができるようになったときを意味し、それぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきものと解されているから、短絡的に同一視することはできない。

80) 金子・前掲注73)322頁。取引の種類や態様に応じて適切な基準を設定する必要がある理由として、権利確定主義のいう「権利の確定」の意味が必ずしも明確ではないことがあげられよう。権利の確定の時期について、判例によれば「法律上で権利行使することができるようになったとき」(最判昭和40年9月8日刑集19巻6号630頁,632頁)という法的基準が用いられるが、「それぞれの権利の特質を考慮し決定されるべき」(最判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁,50頁)とされ、越山安久「判解」最判解民事篇昭和53年度22頁,26頁では、権利の確定の時期について学説・裁判例では、「権利の発生」と同一ではなく、権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性が増大したことを客観的に認識することができるようになったときを意味するものとしているようであり、具体的には各種の取引ごとにその特質を検討して判定している」との解説がされている。また、中里実教授は、「会計学上の収益計上時期に関する原則を、租税法(ないし租税会計法)の見地から見なおして(review)、所得類型あるいは取引類型ごとの具体的な事情に応じた適切な解決をはかる租税法独自のリーガル・テスト」が「権利確定主義」である」との見解を示され、権利確定主義が統一的なものでないことをそれほど重視する必要はないという。中里実「判批」法協96巻11号(1979年)1483頁,1490頁。

81) もっとも、租税法律主義の観点から、課税庁が通達の発遣を通じて積極的に慣行を形成する手法には議論の余地がある。

の移転に求めようとする傾向があるのに対して、企業会計においてはこのような画一的な法律上の権利に求めないで、収益認識の基準に弾力性を認めるべきであると<sup>83)</sup>する基本的な態度の違いが、租税負担の公平を無意識にも意識する租税法の立場からの研究者を苛立たせているのではなかろうか。もっとも、権利確定主義のいう「権利の確定」の意味するところについても、必ずしも明確ではなく<sup>84)</sup>、売上収益（たな卸資産の販売による収益）の認識については、結局のところ公正処理基準によるほかないだろう。

法人税基本通達では、たな卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入することとし<sup>85)</sup>、また、たな卸資産の引渡しの日がいつであるかについては、出荷日、検収日、相手方において使用収益ができることとなった日、検針等により販売数量を確認した日等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものと明示している<sup>86)</sup>。企業がその実態に応じて適切な会計処理を「選択」できることから、企業会計の態度（企業における経済的実態の認識をより重視する）は、昭和42年の法人税法22条4項（公正処理基準）の立法趣旨に沿って、通達にも反映されていると理解することができよう。

また、たな卸資産の輸出取引による収益の年度帰属について、大竹貿易事件の判例<sup>87)</sup>は、「法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解されるから、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである」と、まず、企業がその実態に応じて適切な会計処理を選択できることを判示し、そのうえで、「現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理」（すなわち、いわゆる「現金主義」<sup>88)</sup>）は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合していないことを規範として示している。

82) 武田昌輔編『DHC コメントール法人税法 II』（第一法規，加除式最新版）1109の2頁。

83) 武田・前掲注82)1109の2頁。

84) 前掲注80)参照。

85) 法人税基本通達2-1-1

86) 法人税基本通達2-1-2。企業の経済的実態を表す適切な会計処理は、実際に営業を行っている企業自身が最も理解をしているはずだからである。

87) 最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁

88) 「現金主義」という概念にもまた多義性があるが、ここでは現実に現金を手にするという広義の現金主義の意味で用いている。ここで仮に顧客からの現金の受取りを一般的な現金主義と定義するならば、為替取組日基準は、顧客の都合に関わりなく企業の裁量により金融機関で換金することができるという点で、企業に一般的な現金主義以上の恣意性を許していることとなる。



つまり、輸出取引において実務で用いられている種々の収益認識基準のなかから<sup>89)</sup>、(公正処理基準に反しない限り)企業がその実態に応じて適切な会計処理を選択し適用することができるのであり(ただし、継続適用を条件とする)、特定の会計処理を用いるべきことを求めているわけではない。判決では、企業が採用した「為替取組日基準」を「現実に売買代金相当額を回収する時点まで待って、収益に計上するもの」と認定し、「その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえない」と結論づけ、さらに「このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない」(傍点は筆者が加筆)とも付け加えている。つまり、企業はその実態に応じて適切な会計処理を選択することができるのであるが、「現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理」によっては企業の期間損益を正確に把握することは困難であるという規範のもとに、企業が採用した「為替取組日基準」は、企業の期間損益を正確に把握することのできない「現金の回収を待って収益に計上する会計処理」であるから(つまり公正処理基準に反するから)、法人税法上も認められないとしたのである。なお、判決ではさらに、税務署長が企業の所得金額及び法人税額の更正にあたり用いた「船積日基準」により収益を計上する会計処理は、「公正妥当と認められる会計処理の基準に適合」し、「実務上も広く一般的に採用されていること」から、税務署長が船積日基準によって企業の所得金額及び法人税額の更正を行ったことは、適法であるとした<sup>90)</sup>。そこで、「船積日基準」は「公正妥当と認められる会計処理の基準に適合」するといっているにすぎず、それ以外の公正妥当な会計処理の基準の存在の可能性までも否定しているわけではない点に留意すべきである。つまり、裁判所は、輸出取引の収益認識について、たとえば租税負担の公平などを根拠として画一的に「船積日基準」を用いるべきとは言っていないのである。そもそも、公平性や企業による恣意性の排除という観点からは、「船積日基準」よりも、むしろ「通関日基準」の方が相応しいといえるだろう<sup>91)</sup>。たとえば、船積日基準は、本船の入港日から出港日まで間がある場合、その範囲で企業に人為的に操作する余地が生じる可能性がある。民間の船会社が発行する書類上の日付は、荷主側に裁量の余地があるが、国家機関である税関(財務省の地方支分部局)の日付は唯一のも

89) 会計監査を受ける大企業・上場企業では、その企業の会計規程で B/L date を用いることを規定している企業が多いように思われる(いわゆる「船積日基準」)。船積書類である B/L に記載されている日付を便宜的に船積日とみなすことで、容易に検証することが可能であり便利である。この他にも、伝統的に、出荷日基準(とくに、輸出取引の頻度が高くない中小の製造業を中心に)や、通関日基準などが用いられている。また、現在でも「為替取組日基準」を用い続けている中小企業もあるだろうが、一般には正当化されないだろう。

90) なお、味村治裁判官及び大白勝裁判官の反対意見がある(為替取組日基準も、一般に公正妥当な会計処理の基準であると結論している)。

91) なお、筆者は、ここ(売上取引の収益認識)で通関日基準が船積日基準よりも優れているなどというつもりはまったくない。(企業会計をあえて無視して)公平性や企業による恣意性の排除のみを基準とした仮定の上での考察である。

のだからである。

このように、法人税法における収益の認識基準は、判例でも企業に画一的な会計処理を要求しているわけではなく企業に選択の余地があることを判示しており<sup>92)</sup>、その通達も法人税法22条4項が定める公正処理基準の「解釈」を示したものにすぎないことがわかる。仮に、租税法として、企業に（公正処理基準によらない）画一的な取扱いを求めるのであれば、「別段の定め」として立法化するべきであろう。

そこで、一般的なたな卸資産の販売について、IFRS 第15号の適用により、資産に対する支配が顧客に移転する時期の検討の結果から、より適切な認識の基準を用いることとした場合であっても、それが取引の実態からみて合理的であるとみられるならば、法人税法上でも認められるものとするのが相当であると考え<sup>93)</sup>。

## 5 年度帰属（例外）と金融収益の認識

たな卸資産の販売の収益認識について、次に、割賦販売の会計処理と法人税法上の取扱いを確認し、IFRS 第15号の影響について検討を加える。

### 5.1 延払基準

わが国では、収益認識に関する包括的な会計基準は存在しないが、昭和24年7月に設定された企業会計原則には、収益の認識は「実現主義」によることが明示され<sup>94)</sup>、また、この実現主義のもとで収益を認識するためには、財貨の移転又は役務の提供と、それに対する現金または現金等価物（売掛債権等）その他の資産の取得による「対価の成立」<sup>95)</sup>の2要件が必要と解されている。したがって、割賦販売についても、商品等を引渡した日をもって売上収益の実現の日とすることが原則とされる。ただし、割賦販売は通常の販売と異なり、その代金回収の期間が長期にわたり、かつ、分割払であることから代金回収上の危険率が高いので、貸倒引当金及び代金回収費、アフター・サービス費等の引当金の計上について特別の配慮を要するが、その算定にあたっては、不確実性と煩雑とを伴う場合が多いとされ、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ている<sup>96)</sup>。

92) 綿引万里子「判解」最判解民事篇平成5年度（下）991頁、1010頁（1996年）。

93) ただし、法人税法は、会計処理方法について原則として「継続して」用い続けることを要求しているため、仮に会計処理方法の変更が認められない場合、理屈の上では、日本基準で作成する単体上では従来の会計処理方法を継続し、連結上で修正を行う必要が生じる。なお、実際には、会計上の重要性から、IFRS適用後も従来の基準を用い続けることが正当化される場合も多いのではないかと思われる。

94) 企業会計原則 第二 損益計算書原則 三のBには、「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。」とある。

95) 経済安定本部企業会計基準審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）」（昭和27年6月）7頁。対価の成立を要件としたのは、実現に関する会計上の証拠は、企業の生産する財貨又は役務が外部に販売されたという事実求められるためである。

IFRS 第15号では、企業が資産を顧客に移転することにより、履行義務を充足した時に収益を認識する<sup>97)</sup>。そこで、(割賦販売についても)回収期限到来の日や入金の日をもって売上収益実現の日とすることは認められていない。

## 5.2 法人税法上の取扱い

法人税法では、2年以上にわたる長期割賦販売等について、「別段の定め」をおいている<sup>98)</sup>。

長期割賦販売等<sup>99)</sup>に該当する資産の販売等<sup>100)</sup>は、収益及び費用について確定した決算において法人税法による延払基準<sup>101)</sup>により経理を行うことを条件に<sup>102)</sup>、その延払基準による収益および費用の額を益金の額及び損金の額とすることが認められている<sup>103)</sup>。法人税法がこの割賦販売等の例外的な取扱いをとくに認めた趣旨は、会計慣行を尊重しつつ、納税資金面を考慮したことにあるとされる<sup>104)</sup>。

IFRS 第15号の適用企業の場合、(前述のとおり企業は顧客に資産を移転することで履行義務を充足した時に収益を認識することとなるため、単体の確定した決算において引渡基準を用いたとすると)延払基準による経理を行うこと条件を満たすことができないため、延払基準による所得認識の繰延べの適用は受けられないことになる。

## 5.3 金融収益の認識

わが国の会計実務において、割賦販売につき金融要素を考慮せずに販売基準で収益認識

---

96) 企業会計原則注解(注6)実現主義の適用について(4)

97) IFRS 15.31

98) 法人税法上で、「別段の定め」として長期割賦販売等、長期大規模工事等の特例が明定されたのは、昭和40年の法人税法の全文改正の際であり、その前までは通達において認められていた。武田昌輔「法人税法の改正(二)」『改正税法のすべて 昭和40年版』(大蔵財務協会、1965年)108頁、148頁参照。

99) 長期割賦販売等とは、資産の販売等で次の3要件に適合する条件を定めた契約に基づき当該条件により行われるもの及びリース譲渡をいう。①月賦、年賦その他の賦払の方法により3回以上に分割して対価の支払を受けること、②その資産の販売等に係る目的物又は役務の引渡し又は提供の期日の翌日から最後の賦払金の支払の期日までの期間が2年以上であること、③当該契約において定められているその資産の販売等の目的物の引渡しの期日までに支払の期日の到来する賦払金の額の合計額がその資産の販売等の対価の額の3分の2以下となっていること(法人税法63条6項、法人税法施行令127条)。

100) 資産の販売若しくは譲渡、工事(製造を含む。)の請負又は役務の提供(長期大規模工事の請負を除く)(法人税法63条1項)。

101) 法人税法施行令124条。長期割賦販売等の対価の額及びその原価の額(その長期割賦販売等に要した手数料の額を含む。)にその長期割賦販売等に係る賦払金割合を乗じて計算した金額を当該事業年度の収益の額及び費用の額とする方法。

102) 法人税法63条1項。確定決算主義のいわゆる損金経理要件が適用される。

103) 法人税法63条1項

104) 武田・前掲注98)149頁。

を行う場合、引渡時点で認識される収益の額は、商品販売の取引価格に加え金融要素（実質的な金利）を含む額となる。一方、IFRS 第15号では、企業は、金融の影響（金利収益又は金利費用）を、包括利益計算書において、顧客との契約から生じる収益と区分して表示しなければならないとされる<sup>105)</sup>。

包括的所得概念の立場をとる現行のわが国の法人所得課税において、たとえ会計処理により金融収益（金利）とされた部分であったとしても課税の対象となることから、この金融の影響は、表示の問題であり、法人税には影響がないとみる向きもあるかもしれない。

しかし、金利の収益認識の時期は、商品本体の販売に伴う収益認識、すなわち企業による約束した財又はサービスの移転時期とは必ずしも一致しないことから、代金の後払いを受ける場合には、金利相当部分の収益認識が遅れることとなる。これは、法人所得課税の観点からは、課税が繰延べられているとも捉えることができよう。契約上に利子の存在が明記されていないにもかかわらず、会計基準の適用により、金利（金融収益）に相当する部分の課税が繰延べられるとすると、納税者にとっては一般に有利な処理となるが、そのような会計処理は現状でわが国の会計慣行であるとはいえないように思われる<sup>106)</sup>。法人税基本通達には、法人が長期割賦販売等に該当する資産の販売等を行った場合において、当該長期割賦販売等に係る契約により販売代価と賦払期間中の利息に相当する金額とが明確、かつ、合理的に区分されているときは、当該利息相当額を当該長期割賦販売等に係る収益の額に含めないことができるとされ、また長期割賦販売等に該当しない割賦販売等についても同様とすることが規定されている<sup>107)</sup>。そこで、企業においての実務的な対応としては、金利相当分については、契約書上で、本体価格とは区分して明記しておくべきであろう。

ところで、企業会計原則では、割賦販売について、代金回収の期間が長期にわたり、かつ、分割払であることから代金回収上の危険率が高いことなどの理由により特別の配慮を要することとされているが、金融経済の発達した現在において、販売企業が直接与信をする必然性は乏しく、外部の金融機関（たとえば信販会社）に与信機能を移転することも容易に可能である。この場合、販売企業は金融機関から販売代価の支払を受け、顧客は金

105) IFRS 15.65

106) たとえば、売上割引の商慣行及び会計慣行は、実質的な金融収益について、むしろ引渡時に収益認識を行っているのと同じことになる（期日前入金に伴う売上割引は、現実に売上割引が発生し確定した事業年度の損金の額に算入される。そこで、期日入金で売上割引が発生しない場合には、（実際には発生していない）売上割引相当額を引渡時に益金の額に算入しているのと実質的に同じ状態になる）。

もっとも、対価の一部が資金提供による金融要素であることが認定されれば、IFRSによる会計処理は経済的実質を正しく反映するものであるから、経済的実質を反映した処理を行っている企業に、あえて簡便な処理を強いる理由は乏しい。しかし、当事者間の真の意思を確認することは難しいことから、契約上で区分記載されているかどうかの形式面で画一的な処理を行うこととするのも合理性がある。

107) 法人税基本通達 2-4-11

融機関に販売代価に加え金利を支払うこととなる。つまり、販売企業は販売代価を収益として認識し、金融機関は金利を収益として認識することとなるように、販売機能と金融機能の区分が可能である。そこで、販売企業が自社で金融機能を兼ねることとする場合にも、機能毎に分けて収益認識することは、企業が提供している機能を適切に描写していることとなる。また、同様の経済的実態を有するファイナンス・リース取引について、既にIFRSの動きと平仄を合わせているリース会計基準<sup>108)</sup>では、通常の販売取引に係る方法に準じて会計処理を行うこととされており<sup>109)</sup>、利息相当額についてはリース期間にわたって原則として利息法で認識することとされている<sup>110)</sup>ことから、比較可能性の観点からもファイナンス・リース取引と平仄を合わせた会計処理が相応しく、わが国の会計基準（割賦基準）の見直しが必要なように思われる。

## 6 収益の測定

### 6.1 IFRS 第15号における返品権付き販売の会計処理

IFRS 第15号では、コア原則でも示されているとおり、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財又はサービスの収益を認識することとなる<sup>111)</sup>。そこで、企業が顧客に返品権付き（企業にとって返品引受義務のある）の製品を販売する場合、企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額（すなわち、返品が見込まれる製品を除外した金額）で収益の認識を行うこととなる<sup>112)</sup>。つまり、企業が受取った（又は受取る）金額のうち、返品が見込まれる部分については、顧客への移転時に収益を認識することは認められず、返金負債を認識する<sup>113)</sup>。なお、返品権付きの販売は、概念的には顧客に財を提供するという履行義務と、返品権サービスについての履行義務（返品期間中に顧客から返品された商品を受け入れるという待機義務）の2つの履行義務を含むものであるが<sup>114)</sup>、後者については別個の履行義務とはしないこととされた<sup>115)</sup>。これは、履行義務として会計処理するためには、その独立販売価格を見積る必要があるが、多くの場合、返品の数全体の販売の中の小さな割合しかないと予想され、また返品期間が短いことが多いため、返品権サービスを履行義務として会計処理することによる情報の増分は、そのための複雑性やコストを正

108) 企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」（平成5年6月17日、改正平成19年3月30日）。以下、「リース会計基準」という。

109) リース会計基準9項及び13項、企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」（平成6年1月18日、最終改正平成23年3月25日）（以下、「リース会計基準適用指針」という。）51項及び61項参照。

110) リース会計基準14項、リース会計基準適用指針53項及び63項

111) IFRS 15.IN7, 15.2

112) IFRS 15.B23, 15.BC363。なお、企業が正常品と交換に欠陥のある製品を顧客に返品することのできる権利は、後述の「製品保証」として扱う。See IFRS 15.B27

113) IFRS 15.55, 15.B20-B27, 15.BC364

114) IFRS 15.BC363

115) *Id.*

当化しないであろうとの判断である<sup>116)</sup>。

## 6. 2 IFRS 第15号における製品保証の会計処理

企業が製品の販売に関連して製品保証を提供する場合、その内容に応じて、次の会計処理が適用される。顧客が製品保証を独立で購入することができる場合、別個の履行義務として会計処理をする<sup>117)</sup>。顧客が製品保証を独立で購入できない場合で、製品が合意された仕様に従っているというアシュアランスに加えて顧客にサービスを提供していない場合には、IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って負債を計上する<sup>118)</sup>。顧客が製品保証を独立で購入できない場合で、製品が合意された仕様に従っているというアシュアランスに加えて顧客にサービスを提供している場合には、その約束したサービスは履行義務として会計処理をする<sup>119)</sup>。

## 6. 3 わが国の会計処理と法人税法上の取扱い

わが国の企業会計では、返品調整引当金、製品保証引当金は、企業会計原則注解において会計上の引当金として例示列記されている<sup>120)</sup>。そこで、顧客への商品の引渡時に、企業が受取った（又は受取る）金額で収益を認識し、この収益と対応させるかたちで、返品義務についてはその見込まれる返品の売上総利益相当額を引当金処理し、製品保証義務についてはその見込まれる費用を引当金に繰入れることが予定されている<sup>121)</sup>。

法人税法では、返品調整引当金の損金の額への算入について、①出版業、②出版に係る取次業、③医薬品（医薬部外品を含む。）、農薬、化粧品、既製服、蓄音機用レコード、磁気音声再生機用レコード又はデジタル式の音声再生機用レコードの製造業、④前号に規定する物品の卸売業、の4事業を営むもののうち<sup>122)</sup>、常時、その販売する当該対象事業に係る棚卸資産の大部分につき、当該販売の際の価額による買戻しに係る特約等を結んでいるものが、当該棚卸資産の当該特約に基づく買戻しによる損失の見込額として、各事業年度終了の時に於いて損金経理により返品調整引当金勘定に繰入れた金額について過去の実績により計算された返品調整引当金繰入限度額の範囲で損金の額に算入することとされている<sup>123)</sup>。

他方で、製品保証引当金（製品保証等引当金）の繰入額の損金の額への算入は、平成10年度の税制改正で、賞与引当金、特別修繕引当金とともに廃止されている。製品保証等引

116) *Id.*

117) IFRS 15.B29

118) IFRS 15.B30

119) IFRS 15.B32

120) 企業会計原則注解（注18）引当金について

121) 返品調整引当金について、法人税法で対象事業及び損金経理要件が規定されているため（法人税法53条1項）、実際には法人税法の計算に倣う実務が存在する。

122) 法人税法53条1項、法人税法施行令99条

123) 法人税法53条1項、法人税法施行令100条乃至101条

当金は、建設業、自動車製造業、特定の電気製品等の製造業を営む法人が、その請負又は製造に係る目的物に欠陥が発見された場合の無償による補修の費用に充てるために繰入れるものであった<sup>124)</sup>。しかし、法人税法上の製品保証等引当金は、①対象製品等の範囲が実態と大きくかけ離れてきており、業種間の不公平が生じている、②費用の見積りに実務上の困難を伴うことから（実積率ではなく）法定率を採用する法人が少なくなかったが、費用の見積りに困難を伴う引当金は引当金としての妥当性それ自体に問題がある、③適正な期間損益計算の観点から引当金の意義が乏しいことの3点の問題点が指摘されていた<sup>125)</sup>。そこで、法人所得課税について、政府による「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という基本的方向に沿って、製品保証等引当金は、法人税法上、廃止されるにいたったのである<sup>126)</sup>。

返品権付販売、製品保証について、IFRS 第15号の適用により負債の計上あるいは別個の履行義務として会計処理を行った場合、顧客への商品の引渡時に認識される収益の額は減少し、結果的に課税が将来に繰延べられることになる<sup>127)</sup>。つまり、顧客への引渡時に認識する収益の額を減らすことで、引当金の繰入れと同様に、実質的に所得の圧縮を図ることができてしまうのである。

そこで、この会計処理は法人税率引下げとセットで課税ベースの積極的な拡大を目指してきた（引当金の損金算入を厳しく制限又は廃止した）政府の税制政策と相反する結果を招くこととなる。この点については、政省令により明定することが租税法主義の観点から相当であると考ええる。

## 7 結 語

IFRS 第15号の収益認識モデルは、法が規律する「契約」をベースとしつつも、契約における履行義務の経済的実質をチェックする構造がとられている。すわち、一連の収益認識プロセスのなかに、契約というより確実性を重視した硬いテストと、経済的実質の反映を目的とする（そのためには多くの見積りを伴う）柔軟なアプローチを適所に配置し、両者の融合からそれぞれの長所を引き出すことをねらっている。契約は、法的強制力を有することから確実性が高い反面、その内容が必ずしも経済的実質に即しているとは限らないためである。

会計理論や経済理論は、今日大いに発展をしているが、決して未だ完成をみたわけではなく、これらの理論に過度に依存することは租税法を不安定なものとするおそれがある。

124) 税制調査会『平成8年11月 法人課税小委員会報告』48頁。

125) 税制調査会・前掲注124) 48頁～49頁。

126) 税制調査会・前掲注124) 1頁。

127) 会計期間を通じた利益の累計額は、IFRS 第15号による会計処理でも現行の会計処理でも同じため、課税の「繰延べ」となる。また、ここでとりあげた返品権付き販売及び製品保証のみならず、IFRS 第15号の適用により、別個の履行義務と識別された部分の収益については、同様の課税の繰延べの問題が生じる可能性がある。

多くの見積りの要素を伴う会計処理については、それが租税法の立場から受け入れることができるものかどうか、今後とも吟味をし続ける必要があるだろう。