

【論文】

IFRS15号の公正処理基準該当性の検討 — 主として利益計算構造に着目して —

熊本学園大学会計専門職大学院教授 岩武 一郎

Consideration of IFRS No.15 Generally accepted
accounting principles applicability
— Focusing on calculation structure —

Associated Professor Ichiro IWATAKE

はじめに

前稿において、IFRS15号と法人税法における収益認識の考え方の違いを検討した結果、法人税法がIFRS15号を受け入れるにあたって、主に以下の点が問題となることを示すことができた⁽¹⁾。

(1) IFRS15号は概念フレームワーク上の不整合を解消するため、資産負債中心観に基づき収益認識基準を策定したといわれるが、このことは、一般に収益費用中心観における実現稼得過程アプローチを採用し、実現主義もしくは権利確定主義により収益認識を行うとされる法人税法の収益認識基準とは基本的には異質な考え方のように思われる。この点を法人税法としてはどう考えるか。

(2) IFRS15号では、履行義務の識別ということが行われ、別個の履行義務についてはそれぞれ独立した会計処理が行われることとなるが、法人税法ではそのような考え方はなく、原則として契約の法形式に依拠した会計処理が行われると考えられる（権利確定主義）。このような違いを法人税法としてはどう考えるか。

(3) IFRS15号では、取引価格の決定において、将来約定対価の変動が見込まれる場合には変動対価の見積もりが必要となったり、取引価格の各履行義務への配分において、いわゆる時価を見積もることにより配分が行われるが、このような見積もりによる収益計上が行われることを法人税法はどのように考えるか。

そこで、本論文においては上記の諸問題のうち、(1)の問題について、主にIFRS15号の基本原則と、履行義務の充足のステップに着目し、収益費用中心観と資産負債中心観という利益計算構造の枠組みを手掛かりとして検討を行うこととする。

I 利益計算構造の違いによる収益認識の差異

企業会計においては、それが計算目的としている利益の見方に関する相違すなわち利益観の

相違により、収益費用中心観と資産負債中心観との対立がみられるとされる。そしてそれらは、目的としている利益を計算するにあたっての方法の違いから、利益計算構造の違いとして捉えることも可能である。このような二つの利益観ないしは利益計算構造についての考え方は、1976年に米国の財務会計基準審議会（FASB）が公表した『討議資料 財務会計および財務報告のための概念フレームワークに関する論点の分析：財務諸表の構成諸要素とその測定』（以下「FASB 討議資料」という。）において提示がなされたものであるが、本章においては、まず両者における収益認識の違いについて検討することにする。

1 収益費用中心観における収益認識

収益費用中心観とは、1会計期間における企業の活動成果としての収益とそのために費やされた努力（犠牲）としての費用との差額を利益として捉える考え方である⁽²⁾。

FASB 討議資料によれば、収益費用中心観においては、収益とは企業の収益活動からのアウトプットの財務的表現であると定義づけを行っている（FASB 討議資料 par.38）。そのため、収益認識の場面においては、財貨・役務というストックの流出及び貨幣性資産の流入という、いわゆるフローに着目した認識・測定が行われることになる。

ところで、収益費用中心観における収益という概念は、前述の通り「企業の活動成果」であり、それは資産・負債のような実体としての概念ではなく、どのような事象をもって「企業の活動成果」が生じたと考えるか（「決定的事象」という、あくまで観念上の定義（一種の仮定と考えることもできよう。）に依存することとなるため、収益費用中心観において収益認識基準が多様化する原因となる。わが国では実際に「販売基準」「権利確定基準（主義）」「工事完成基準」「工事進行基準」「割賦期限到来基準」「割賦回収基準」「生産基準」「収穫基準」などの多くの基準が使われており、また「販売基準」についてはさらに「出荷基準」「納品基準」「検収基準」に細分化される。

しかし、このような基準において、最も広く使われているのは「販売基準」であり、実現稼得過程アプローチとよばれる。すなわち、実現稼得過程アプローチとは、市場における販売を、収益が実現し収益稼得が完了する決定的事象と捉えるアプローチであると考えることができよう。

ところで、実現稼得過程アプローチにおける実現の要件としては、一般に、①顧客への財貨・役務（商製品）の引渡し（アウトフロー）と、②現金あるいは売上債権などの貨幣性資産の取得（インフロー）の二つが掲げられ、契約の成立による収益の計上は認められていない⁽³⁾。もともと、収益の実現というとき、それは企業によって形成された価値が、商製品の販売という形で市場に受け入れられるということにほかならない。そうであるなら、収益の実現の要件は「販売契約の成立」でも構わないはずである。なぜ、実現稼得過程アプローチにおいては上記二つの要件を要求するのであろうか。

この場合、①の契約の履行をもって収益が実現していると考えられることもできそうであるが、

②の貨幣性資産の取得を追加要件としているのは、資金的裏付けのある収益を計上するという会計目的に加えて、ストックの変動という資産負債中心観からの収益認識要件を追加し、それによって収益費用中心観の収益認識手続きに客観性を与えるためではなかろうか。このような考え方に立てば、実現稼得過程アプローチにみられる収益費用中心観の核心部分において資産負債中心観が適用されているともいえよう⁽⁴⁾。

また法人税法における実現主義と権利確定主義の対立は、上記①②のいずれかを重視するかによって生じたものだと考えることもできよう。すなわち、収益の本質として①を重視する立場からは実現主義が、②を重視する立場からは権利確定主義が主張されることとなろう。

2 資産負債中心観における収益認識

資産負債中心観とは、貸借対照表上に計上する資産・負債の概念や、その認識及び測定基準から出発し、1会計期間における富または正味資源の増加分の測定値（資産負債の差額である資本の当期増減価額から資本取引の影響による増減を排除した額）を利益として捉える考え方である⁽⁵⁾。FASB 討議資料によれば、資産負債中心観においては、収益とは資産の増加ないし負債の減少に基づいて定義されとする（FASB 討議資料 par.35）。従って、資産負債中心観では、収益認識の場面においては、資産の増加または負債の減少を収益として捉えることとなるため、ストックの変動に焦点を置いた認識・測定が行われることになる（収益認識における資産負債アプローチ）。ストックが実体であることを考えれば、収益費用中心観よりもより客観的な性格を持つと考えることもできよう。

しかしその一方で、資産負債アプローチにおいて、その収益認識の範囲は、何を「資産」とし、何を「負債」とするのかその定義によって大きく変動することになる。また、具体的な規準設定の際には、ストックの変動をどのようにして捉えるかが問題となる。すなわち、ストックの変動を測定するにあたっては、過去の事実に基づく原価ではなく、将来のキャッシュ・フローやその割引率の予測に基づくこととなる。ここに資産負債アプローチにおける検証可能性の問題が生じることになる。

また実現稼得過程アプローチにおいては、取得した貨幣性資産の金額（すなわち対価額）により、収益の測定が行われるのに対し、資産負債アプローチではストックの変動額により収益を測定することとなるため、対価以外にも評価益が収益として計上されることがあり得る。

Ⅱ IFRS15号における収益認識構造

1 IFRS15号の基本原則について

IFRS15号の中心となる基本原則は、顧客への財またはサービスの移転を表すように、また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を反映した金額で収益を認識するというものである（IFRS15.IN7,15.2）。また、IFRS15号が対象とする収益の範囲については、IFRS15号付録Aでは、広義の収益（income）と収益（revenue）を次のように定義し、

IFRS15号が対象とするのは、あくまで収益 (revenue) であるとしている。

①広義の収益 (income)

資産の流入若しくは増価または負債の減少という形での当会計期間中の経済的便益の増加のうち持分の増加を生じるもの (持分参加者からの拠出に関連するものを除く)

②収益 (revenue)

広義の収益のうち、企業の通常の活動の過程で生じるもの。

従って、IFRS15号が対象とする収益とは、顧客との契約に基づいて約束した財またはサービスを顧客に提供することにより、企業の履行義務を充足することで生じるものであると考えていることがわかる。

なお、基準設定の段階では、いわゆる測定モデルも候補にあがり、これによれば履行義務を解放金額により測定するため、権利 (契約対価額) との差額が契約資産及び収益が認識されることとなっていた。しかしその後の議論により、第一に顧客との取引において、等価交換を前提にすれば、履行義務の測定基準は顧客の契約対価額になるはずであること、第二に顧客対価額の方が解放金額によるよりも検証可能性や費用対効果の面で優れていること、等の理由によって、結果的には履行義務を顧客対価額により測定する配分モデルが採用されるに至っている。

従って、資産負債アプローチによる収益認識では、理論的には、貨幣性資産の流入による収益に加え、資産の増価による収益をも認識することとなるが、IFRS15号は上記②のみを対象とし、しかも収益額を顧客対価額で収益を認識することから、企業の通常の活動においては顧客対価額のみが収益を構成すると考えていることがわかる。この点に関しては収益であってもそれが非金融資産から生じるものであるか、または金融資産から生じるものであるかによって異なる収益の産出過程を考慮しているのではないかとも思われる。

2 IFRS15号における履行義務の充足について

上述の通り、資産負債アプローチによれば、収益は資産が増加するか負債が減少した時に認識されることになり、資産・負債の価値変動は、市場の存在を前提とする限り、常に起こっているとも考えられるが、IFRS15号はストックの変動に関して、履行義務が充足されたときに、契約負債が減少または契約資産が増加すると規定する (IFRS15.31)。

また履行義務が充足されたときとは、約定された財・サービスを顧客に移転し、顧客がその財・サービスの支配を獲得した時点というとする (IFRS15.31)。

さらに支配の移転がどのような事実を指すのかについては、以下のような指標が示されている (IFRS15.38(a)～(e))。

①企業が資産に対する支払を受ける現在の権利を有している。

②顧客が資産の法的所有権を有している。

- ③企業が資産の物理的占有を移転した。
- ④顧客が資産の占有に伴う重要なリスクと経済価値を有している。
- ⑤顧客が資産を検収した。

このような指標によって収益認識時点を決定しようとしていることから考えると、IFRS15号は、確かに収益を資産・負債の変動に焦点をあて、収益の認識を行おうとしているが、資産・負債の変動に関して資産・負債の公正価値を直接評価することによってストックの変動を捉えるのではなく、結局のところ、上記①～⑤で示される一定の事実によって収益の認識が説明されていることからすると、収益費用中心観における収益認識が、収益と考えられる経済的事象（決定的事象）によって説明されているのと、大きな違いはみられないと考えることもできよう。また、上記①～⑤で示されている履行義務の遂行を示す要件は、実現稼得過程アプローチにおける稼得基準ときわめて似通ったものでもある。

これらの点からは、IFRS15号の収益認識が資産負債アプローチに属するものと考えるのはあくまで形式的なものであり、実質的には実現稼得過程アプローチにおける実現基準や稼得基準におけるフローにより認識されている収益を、ストックの視点からみているにすぎないという指摘もなされているところである⁽⁶⁾。

Ⅲ 法人税法における収益認識と IFRS15号との比較

1 法人税法の規定

法人税法における収益認識の基準については、前稿において概観したとおりである。従って、ここでは、収益の認識に係る前稿の記述を簡単に確認するに留める。

まず法人税法は22条2項で、益金の額について以下のように定めている。「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、別段の定めのあるものを除き、資産の販売、（中略）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。」この条文において、収益認識の具体的内容を見いだすことは困難であるが、この条文の文言については、昭和40年の立法時に「当該事業年度の収益の額」を「当該事業年度において実現した収益の額」とすべきかの検討が行われた経緯がある。しかし、実現という用語は主として企業会計の用語であって、その内容が法律上の文言として確定していないことや、当時の実務上の取扱いが企業会計上の実現に近いものの、一致しているとの保証がないことから、最終的には現在の条文の表現となったといわれている。従ってそのような経緯を考慮すると、結局その時点では、法人税法の収益の認識基準については、企業会計上の実現主義に近いものの、その後の検討に委ねられたと考えられよう。

そしてその後、法人税法は昭和42年に22条4項において、企業会計との関係についていわゆる公正処理基準といわれる、次のような規定を設けた。「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、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算されるものとする。」従って、法人税法における収益認識すなわち益金の額の認識については、

別段の定めのない限り、公正処理基準に基づいて算定された収益の額ということになり、企業会計では収益認識基準として、実現主義を採用していることから（企業会計原則第2・1・A）、法人税法における収益認識基準としても、企業会計と同様に実現主義が採用されるというのが、解釈上の一つの立場である⁽⁷⁾。

2 法人税法の収益認識に関する判例・課税実務の立場

最高裁判平成5年11月25日第一小法廷判決（大竹貿易事件）⁽⁸⁾は収益の年度帰属に関し「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。」と判示する。

また同判決は、法人税法22条4項のいわゆる公正処理基準の意義につき「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はなく、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。」とする。

このようなことから判例は、法人税法の収益認識につき、権利確定主義を基調としながらも、企業会計における一般的な収益基準である、販売基準を中心とした実現主義（実現稼得過程アプローチ）をも、一定の範囲で容認していると考えられよう。従って、法人税法の収益認識については、前稿で示したとおり、権利確定主義と実現主義の対立がみられるところではあるが、いずれの立場に拠ったとしても資産負債中心観における資産負債アプローチに属するものではなく、収益費用中心観における実現稼得過程アプローチの範疇に属するものと捉えることが適切であろう。

また、法人税基本通達は、収益認識の時期を以下のように示している。

- ①商品等の販売にかかる売上の計上時期については、引渡基準が適用される（法人税基本通達2-1-1）。
- ②棚卸資産の引渡しの日については、出荷基準、検収基準、検針日基準、使用収益可能日基準などが考えられるが、棚卸資産の種類、性質、契約内容に応じて合理的な基準を選択し、かつ継続適用を要件として、そのいずれかにより計上することとされている（法人税基本通達2-1-2）。

これらの通達は、基本的には上記大竹貿易事件判決と同様の考え方を示していると考えることができよう。ただし、他の通達や判例によれば、収益に関する権利が確定している場合には、

たとえ、企業の会計処理が一応の合理性を有していたとしても権利確定主義の原則により、権利が確定した日の属する事業年度の収益に計上しなければならないとするものもある。例えば以下のような事例がある。

- ①建物の賃貸に伴う受取保証金等のうち返還しないことが確定した金額（法人税基本通達 2－1－41）。
- ②有料老人ホームの入居一時金のうち返還しないことが確定した金額（東京地裁平成22年 4 月 28 日判決⁽⁹⁾）
- ③学校の入学金、弁護士の手当金など（法人税基本通達 2－1－12）。

このような判例や通達の取扱いからすると法人税法の収益認識は、実現稼得過程アプローチの範疇にありながらも、顧客との取引におけるアウトフロー（財・サービスの顧客への引渡し・提供）よりもインフロー（顧客対価の收受）を重視していることが伺え、一定の場合にはアウトフローが無視される場合もあり得ることを示している。この点に関しては、実現稼得過程アプローチの要件を満たすものではなく、果たしてこのような場合に収益として捉えることが妥当であるかという問題が生じることになる。

また、権利確定主義が原則であるという点からは、対価に対する法的請求権という法的な側面を重視した収益認識基準であることも指摘できよう。

2 IFRS15号との比較

これまでの検討によれば、IFRS15号の示す収益認識基準は、利益計算構造の観点からは、資産負債中心観における収益認識基準である資産負債アプローチに属するものと考えられるのはあくまで形式的なものであり、その中心的な部分において、実質的には収益費用中心観における収益認識基準である実現稼得過程アプローチと同様の考え方を採用していることが判明した。

一方、法人税の収益認識基準についても、権利確定主義・実現主義のいずれの立場に拠るとしても、それは収益費用中心観における実現稼得過程アプローチの範疇に属するものであると考えることができるであろう。

従って、利益計算構造の観点からは、IFRS15号は法人税法が示す収益認識基準と同一の範疇に属するものであり、この点に関しては法人税法が IFRS15号という新たな収益認識基準を受け入れるにあたって、大きな障害はないと考えることができるのではなかろうか。

また、やや具体的な内容について両者の比較を行うのであれば、以下の点を指摘することができるであろう。

まず IFRS15号の基本原則によれば、収益の測定は顧客対価額により行われるのであるから、これにより処分性のある利益が計算されることとなり、法人税法における未実現利益の排除の要請とも合致することとなる。収益の測定を公正価値ではなく顧客対価額で行うことにより、収益金額の検証可能性の面でも法人税法の要請を満たすことになろう。

次に IFRS15号が示す履行義務の充足の指標である上記Ⅱ 2①（企業が資産に対する支払を

受ける現在の権利を有している。)は、顧客が移転する資産に対する支払を行う義務を現時点で負っている場合には、支配の移転が行われている可能性を示すとするものであり、このような指標は、企業の顧客に対する対価請求権の成立を支配の移転の事実とするもので、これは収入すべき権利の確定した金額を収益とする法人税法における権利確定主義と同様の考え方といえる。

さらに IFRS15号が示す履行義務の充足の指標である上記Ⅱ 2②や③、⑤に関しては、法的所有権や占有権といった法的権利に基づいた事実を示しており、引渡基準として法人税法基本通達に例示された事実よりも限定されたものになっていると考えられることもできよう。例えば、法人税法の引渡基準に示される出荷基準は IFRS15号では認められないこととなる。法人税法が棚卸資産の種類、性質、契約内容に応じた合理的な基準というやや抽象的な観点から収益を規定することにより、収益認識の基準が多様化しているといえるのに対して、IFRS15号は契約負債の減少または契約資産の増加をもたらす支配の移転という事実が何かという、より客観的かつ法的な観点から包括的かつ単一的な収益認識規準を策定しようとしていることの差異が表れているのではなかろうか。上記大竹貿易事件最高裁判決が示す「公平な所得計算の要請」という観点からは、現行の法人税法が示す収益認識よりも、IFRS15号が示す収益認識の方がより画一性が確保でき、かつ法的な思考に立脚することから、法人税法との強い親和性が認められると思われる。

おわりに

上記の検討の範囲においては、IFRS15号は法人税法の収益認識基準として「公平な所得計算の要請」に反するものではないといえ、むしろ現行の判例や課税実務の立場よりもそのような要請により適うものであるということがいるのではなかろうか。またそのような基準により計算される利益の担税力に関しても問題は生じないのではないと思われる。

ただ、本稿で行った検討は、あくまで、「はじめに」において示した課題(1)についてのみおこなったものであり、課題(2)(3)についての検討はまだ行われていない。課題(2)においては、契約の法形式に依拠した現行の法人税の収益認識とは異なるものである履行義務の識別という点が検討課題であり、それが権利確定主義とは異質な考え方である場合に、法人税法としてどう対応するかという問題が生じよう。

また課題(3)では、取引価格の見積もりによる収益計上が行われる点が検討課題であり、この点、法人税法では受け入れがたいという可能性も生じよう。

いずれにしても、これらの点を総合的に考慮して新たな収益認識基準に対する法人税法の対応を決めていく必要があるものと考えている。

なお、IFRS15号を資産負債アプローチの範疇から外れたものとして捉えるか、または資産負債アプローチの範囲を拡大して捉え、その範疇に収まるものとして捉えるかについては議論の余地がある。とはいえ、IFRS15号設定の態度からは、財の生産活動と金融資産等の時価変

動の経済的意味が基本的に異なるものと捉え、それぞれに異なる収益認識の方法を採用しようとする方向性が見て取れる。従来しばしばみられた、IFRS 全てが法人税の所得計算に不適合である旨等の主張は見直す段階に来ているのではないだろうか。

-
- ⁽¹⁾ 岩武一郎「IFRS15号と法人税法における収益認識との比較」熊本学園大学会計専門職紀要第7号（平成29年）3頁以下。なお、平成30年度税制改正において、法人税法に22条の2が新設される予定であるが、本稿においては、改正前の規定を前提として検討を行うこととする。
- ⁽²⁾ 徳賀芳弘「会計における利益観－収益費用中心観と資産負債中心観」齋藤静樹編著『会計基準の基礎概念』中央経済社（平成14年）147頁以下。
- ⁽³⁾ Paton, W.A. & A.C. Littleton『会社会計基準序説（中島省吾訳）』森山書店（昭和28年）においては、「収益は、営業の全過程によって、経営努力の全体によって稼得される。収益は生産物が現金または他の有効な資産に転化されることによって実現される。（同書79頁）」「稼得は実現と混同されてはならない。通説的な見解に従えば、収益は現金の受領や、受取債権その他の新しい流動資産で立証されたときに初めて実現されることになる。（同書84頁）」とする。
- ⁽⁴⁾ 松本敏史「収益費用中心観における収益認識」企業会計55巻11号（平成15年）32頁。
- ⁽⁵⁾ 徳賀芳弘前掲注（2）147頁以下。
- ⁽⁶⁾ 山田康裕「配分アプローチの問題点」企業会計60巻8号（平成20年）44頁。
- ⁽⁷⁾ 例えば、岡村忠生『法人税法講義』成文堂（平成16年）48頁。
- ⁽⁸⁾ 民集47巻9号5278頁。
- ⁽⁹⁾ 税務訴訟資料第260号75（順号11431）。