

実務研究

日本税務会計学会
平成30年7月 月次研究会



関口 典子(四谷)

収益認識に関する会計基準と公正処理基準

I. IFRS第15号が生まれた背景

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」が誕生した背景には、いくつかの要因がある。まず、1990年ごろから、米国エンロン社に代表される不正な財務報告が次々と明るみに出た。COSO(トレッドウェイ委員会組織委員会)の発行した報告書でも、不正の原因として収益認識が取り上げられている。次に、取引形態が、従来の「モノの販売」から、「モノの販売とサービスの提供が一体化された複合取引」へ、あらゆる業種に拡大した。その結果、例えば機械の販売と3年分の保守サービスの一括販売において全額売上とした場合、保守サービスの提供については収益先行計上となり利益操作に用いられるおそれがあるとして、収益認識単位の明確化が求められた。さらに、インターネットの普及に伴う販売形態の多様化による本人取引か代理人取引かの判断、ポイントの付与やリベート・値引の拡大といった変動対価への対応等の必要性が増した。加えて、米国FASB(財務会計基準

審議会)では100以上の業種別収益ガイドラインを廃止し、時代に相応した会計基準を開発したいという事情、IASB(国際会計基準委員会)では収益に関する基準がIAS第18号(収益)第11号(工事契約)のみであり、実際は各国の収益認識会計基準に頼らざるを得ない事情がそれぞれ生じていた。両者は同一の会計基準を共同で作成し、平成26年5月にIFRS第15号、米国TOPIC 606号が同時公表された。

従来の実現主義における実現とは、出荷から使用収益までのどの段階を指すのかが曖昧であり、経営者の判断が収益認識に介入することで会計操作が行われるという批判がある。そこで、IFRS第15号は、収益の認識と測定にさらなる客観性と検証可能性を持たせるために、法律概念に基づき5つのステップで構成される支配の移転の枠組みを構築し、その枠組のなかですべての販売取引の会計処理を要求した。

一方、これまでの日本における収益認識基準は、企業会計原則、工事契約に関する会計基準、研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書で触れられているにすぎなかった。このような国内外の状況の中、日本においても会計

II. 収益認識に関する会計基準の基本的内容

1. 基本方針
IFRS第15号の定めを基本的にすべて取り入れ、国際的な比較可能性を大きく損なわせない範囲で代替的な取り扱いを追加するとともに、連結・個別同一の会計処理とした。

2. 適用範囲
顧客との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示に適用する。販売、役務の提供、企業資産の第三者による利用に適用し、持分参加者からの拠出は除外し、平成26年5月にIFRS第15号、米国TOPIC 606号が同時公表された。

3. 収益認識のための5つのステップ
複合取引や変動対価に対し適正な会計処理を行うために、契約内容(当事者の権利義務)の明確化が求められる。ステップ1で契約の識別に5つの要件を定め、ステップ2で法律上の履行義務を収益認識単位とする。ステップ3で取引価格を算定するが、値引き・割引・リベート等については返金負債として処理し、代理人としての取引の場合には純額で会計処理を行う。ステップ4で、財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき識別した履行義務に取引価格を配分し、ステップ5で履行義務が充足されたときまたは充足するにつれて収益を認識することとなる。

4. 重要性等に関する代替的な取扱い
重要性が乏しい場合の取り扱いとして、出荷基準や契約変更、履行義務の識別等が掲げられているが、割賦販売における割賦基準に基づく収益計上、顧客に付与するポイントについての引当金処理、返品調整引当金の計上等については認められない。

IV. 公正処理基準

法人税法第22条4項は、法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業会計に準拠して行われるべきことを定めた規定であり、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する。その中心をなすのは、企業会計原則、中小企業の会計に関する指針、会社法及び金融商品取引法の計算規定であるが、確立した会計慣行を広く含むと解されている。

新設された法人税法第22条の2第1項の条文中、別段の定めから同法第22条4項を除く、とされている趣旨は、収益認識会計基準の強制適用外である中小企業が企業会計原則に則った会計処理を行う場合に、同法第22条の2と同法第22条4項が抵触するおそれがあることから、同法第22条の2が同法第22条4項に優先することを明確にしたものである。

さて、収益認識会計基準は、公正処理基準と認められるであろうか。「何が公正妥当な会計処理の基準であるかを判定するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務である」(金子宏

理し、カードの所有者が実際に商品と引き換えた時点で収益に計上する方法は、引換え未了部分に係る発行代金相当額が永久に預り金として処理され続けることから課税がなされないという弊害があるため、公正処理基準とは認められないとした。一方で、商品引換券等にかかる基本通達(2011-39)については、新設されてから20年近く経過しており社会に広く定着しているとして公正処理基準と認めたものである。

5. 東京地裁平成22年4月28日判決税資260号
有料老人ホームを運営する原告は、入居契約に基づき受領した入居一時金のうち、返済保証金相当額等以外は、入居者の平均居住年数、平均余命等を勘案して想定入居期間内の各事業年度に按分した価格として計上されるべきと主張したが、裁判所は、入居金は賃貸借契約における返還を要しない保証金等に類することとして、返還を要しないこととなった日の属する事業年度の益金に算入されると判示した。その後、老人ホームの入居一時金のトラブルを踏まえた老人福祉法の改正により、入居一時金は家賃やサービス対価の前払いと限定された。収益認識会計基準の適用及び基本通達2011-40の2により、特定期間の経過に応じた益金算入が認められるのではないかと思われる。

商品の体系を整備し、企業間の財務諸表の比較可能性を向上させ、開示情報をより充実させるといった意義のもとに、収益認識に関する包括的な会計基準を定めることとしたものである。「中小企業の会計に関する基本要領」では、収益費

商品の体系を整備し、企業間の財務諸表の比較可能性を向上させ、開示情報をより充実させるといった意義のもとに、収益認識に関する包括的な会計基準を定めることとしたものである。「中小企業の会計に関する基本要領」では、収益費

の総額計上に触れていることから、変動対価の取扱いや代理人取引にかかる収益計上を反映させる可能性がある。また、法人税法の改正に伴い、14頁の返品調整引当金の文言は削除されるかもしれない。

「租税法」第22版』弘文堂(2018年)333頁)が、以下で公正処理基準と認められる要件および収益認識に関する判決につき、若干の検討を加えることとする。

1. 最高裁判平成5年11月25日判決民集47巻9号52
78頁(大竹貿易株式会社事件)
最高裁は「法人税法第22条(各事業年度の所得の金額の計算)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正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られたものと解される」と判示した。これによれば、今回、法人税基本通達で、確認的規定が多数盛り込まれたことを考えると、収益認識会計基準は、原則、「法人税法の企図する公正な所得計算」を満たすと考えられる。

2. 福岡地裁平成11年12月21日判決税資245号9
91頁
裁判所は、原告が採用した「リース取引に係る会計

基準」は、係争事業年度の最終日に至っても、公表後未だ三年足らずの期間しか経過しておらず、同基準は会計慣行として確立するに至っていないとまではいえないと判示し、企業会計審議会が公表した会計基準であっても、それが会計慣行として確立されるまでには数年を要するところに着目した。私見では、ASBJ(企業会計基準委員会)が公表する会計基準については、ドラフトを公表し、パブリックコメントを募集した後、完成版を公表するプロセスにより、周知する時間は十分にあり、公表により公正処理基準として認められると考えている。

3. 東京地裁平成27年2月5日判決税資265-17号(順号12600)
原告の会計処理の根拠となったIAS第18号14項(収益認識基準)が公正処理基準であるかが争われた裁判である。本判決は、原告が主張するIAS収益認識基準への該当性につき、裁判所が、同項に掲げる5つの収益認識条件に本件取引を当てはめた上で、それらの条件を満たさないと結論を出している。従って、同項が公正処理基準に該当するかどうかの判断はなされていらないものの、裁判所が、同項の収益認識条件を認めていることは興味深い。

4. 名古屋地裁平成13年7月16日判決訟月48巻9号2322頁
裁判所は、プリペイドカードの発行に際して受け取った対価を預り金として処