

# IFRS 収益認識基準の企業会計・法人税法への 影響と課題

柳 綾 子

## 【要旨】

2018年3月に、国際財務報告基準第15号(IFRS第15号)「顧客との契約から生じる収益」が公表された。当該基準は、企業にとって最も重要な数値となる売上高などの収益に関わってくる。それゆえ、わが国の企業会計基準を国際的に整合性のあるものとするため、IFRS第15号をベースに収益認識基準の開発に着手し2018年に企業会計基準第29号が公表されるに至った。この収益認識基準の適用は、会計実務にとどまらず、税務にも大きく影響する。そこで、本稿では、IFRS第15号を分析検討し、日本基準との相違点を明らかにするとともに、法人税法への影響及び課題を考察する。

キーワード：収益認識基準，IFRS（国際財務報告基準）第15号，企業会計基準第29号，法人税法第22条の2

## 1. はじめに

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ておらず、企業会計原則の損益計算書原則三Bの、「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…」という実現主義により、販売収益を認識することを基本的な考えとしている。

一方で、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board, 以下、IASBという。）及び米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board, 以下、FASBという。）は、包括的な収益認識の会計基準の開発を行い、2014年5月に国際財務報告基準（International Financial Reporting Standard, 以下、IFRSという。）第15号「顧客との契約から生じる収益（Revenue from Contracts with Customers）」を公表した。

このような状況を踏まえて、企業会計基準委員会（ASBJ）は、収益認識に関する包括的な会計基準の開発に着手し、2018年3月に企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下、会計基準第29号という。）及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」を公表した。会計基準第29号を開発するにあたり、IFRS

第15号の基本的な原則を取り入れ、国内外の企業における財務諸表間の比較可能性の観点から整合性を図ることとしたのである（企業会計基準委員会，2018）。そのため、会計基準第29号は、収益の認識に関して5つのステップを適用する点など、IFRS第15号の考え方を踏襲している。このように、収益認識に関して包括的な会計基準が公表され、従来の収益認識の時点・計上金額等が変わる可能性があり、各企業への影響は少なくない。

また、会計基準第29号の公表に伴い、2018年度の税制改正においても、収益計上時期、計上額等の通則規定として法人税法第22条の2の創設及び法人税法第22条第4項の一部改正が行われた。法人税法第22条に関連する改正については、1967年に法人税法第22条第4項が設けられて以来のことである。つまり、法人税務にもある程度のインパクトを与えた形となった。

このように、IFRS第15号及び会計基準第29号の公表により、企業会計、法人税法等において様々な影響が生じている。そこで、本稿では、収益認識基準の論点を整理するにあたり、会計基準第29号の開発に大きな影響を及ぼしたIFRS第15号、企業会計及び法人税法上の収益認識の変遷等を分析検討し、法人税法への影響と課題を考察する。

## 2. IFRSにおける収益認識基準の分析検討

### 2.1. IFRS第15号の開発背景

IFRSにおいては、国際会計基準（International Accounting Standard, 以下、IASという。）第18号「Revenue（収益）」及びIAS第11号「Construction Contracts（工事契約）」の主要な収益認識基準が存在していたが、複雑な取引の解釈適用が困難な場合などがあり、さらに複数要素契約の収益認識に関しては限定的なガイダンスしかしていなかった（IASB, 2010, p5）<sup>1</sup>。そのため、収益認識に関して特定の業種又は取引に関して詳細に示されていた米国会計基準（Generally Accepted Accounting Principles, 以下、US GAAPという）を参照するIFRS適用企業もあった。しかし、US GAAPに関しても、経済的に類似した取引について異なる会計処理を生じさせる可能性がある等の問題点があった。そこで、両者の収益認識の問題点等に対処する為に、IASB及びFASBは、IFRS及びUSGAAPにおける収益の財務報告を改善するための共同プロジェクトに着手し、両会計基準のコンバージェンスの一環として包括的な収益認識の会計基準の開発を行った。その結果、IASBにおいては、IFRS第15号が公表され、FASBにおいてはASC第606号「Revenue from Contracts with Customers（顧客との契約から生じる収益）」が公表された。両基準は、ほぼ同様の内容となっている。

なお、当該基準の適用に関しては、2018年1月1日以後開始する年次報告期間（早期適用可）となっている。

## 2.2. IFRS 第15号の概要

IFRS 第15号は、「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報告するため」、「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」ように行うことを基本原則としている (IFRS15, para.1, 2)。

なお、IFRS 第15号は収益の基本的な考え方として、資産・負債アプローチを採用している。よって、IFRS 第15号では、広義の収益 (income) を資産の流入若しくは増価又は負債の減少という形での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とし、当該収益のうち、企業の通常の活動で生じるものを狭義の収益 (revenue) と定義付けている。つまり、収益は資産の増加及び負債の減少により認識・測定を行うこととなるとし、収益の認識は企業が約束した財又はサービスを顧客に移転し、それにより契約における履行義務を充足した時にのみ行うことになる。したがって、企業と顧客との間で契約を締結した際は、企業は顧客から対価を受領する権利を得るが、一方で顧客に財又はサービスを提供する義務も生じるため、契約時点では資産 (契約資産) と負債 (契約負債) が同時に存在することとなり、収益は認識されない。しかし、履行義務を充足した時点で、企業は財又はサービスを提供する義務を有さず、契約におけるポジションは増加する (資産が増加するか負債が減少するかのいずれか) ため、その増加分が収益認識につながるることとなる。

このような収益に関する考え方及び当該基本原則に基づいて顧客との契約から生じる収益を認識するために、次の5つのステップを定めている。5つのステップとは、ステップ① Identify the contract with the customer (顧客との契約を識別する)、ステップ② Identify the separate performance obligations in the contract (契約における履行義務を識別する)、ステップ③ Determine the transaction price (取引価格を算定する)、ステップ④ Allocate the transaction price (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 Recognise revenue when a performance obligation is satisfied (履行義務が充足された時に収益を認識する) である。つまり、ステップ①においてIFRS 第15号の対象となる顧客との契約内容を確認し、ステップ②において、当該契約において履行義務つまり収益として認識する単位を把握する。その次にステップ③及び④という2段階において収益の測定が行われる。そして、ステップ⑤において、履行義務の充足により収益を認識するという収益認識の時点を決定するというプロセスとなる。

なお、IFRS 第16号のリースの範囲に含まれるリース契約等一定の基準を除き、顧客との全ての契約に適用されることとなる (IFRS15, para.5) <sup>2</sup>。

### 2.2.1. 契約の識別 (ステップ①)

IFRS 第15号は、顧客と合意し、一定の要件を満たす顧客との契約から生じる収益に適

用される。そのため、まず企業は顧客との契約を識別することとなる。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であり、口頭や文章による場合等企業の取引慣行により合意される場合も含まれる（IFRS15, para.10）。つまり、IFRS 第15号の「契約」の範囲となる場合には、①契約の当事者が契約を承認しており、それぞれの義務の履行を確約していること、②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、③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、④契約に経済的実質があること（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）、⑤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する可能性が高いことの5つの要件を満たすものをいう（IFRS15, para.9）。

また、顧客との契約において、形式的には複数の契約であっても、単一の契約とみなして会計処理が行われる場合もある。IFRS 第15号では、(1) 契約が単一の商業目的を有するパッケージとして交渉されること、(2) 1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こと、(3) 複数の契約で約束した財又はサービスが単一の履行義務であることのいずれかを満たす場合には、同一の顧客と同時又はほぼ同時に締結した複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理を行わなければならないとしている（IFRS15, para.17）。なぜなら、企業が複数の契約を区分して会計処理を行うのか、1つの契約として会計処理を行うのかにより、収益の金額及び時期が異なる可能性があるためである（IFRS15, BC71）。

### 2.2.2. 履行義務の識別（ステップ②）

次に、識別された契約において、約束した財又はサービスを提供する義務を識別する。この義務を、履行義務（Performance obligation）とし、①別個の財又はサービス、②ほぼ同一で顧客へ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のいずれかを移転する約束を、それぞれ履行義務として識別しなければならない（IFRS15, para.22）。つまり、履行義務は、契約のなかに1つだけとは限らず複数存在する場合があります。その場合は個別に収益認識の単位を決定し、会計処理を行うこととなる。したがって、履行義務を識別するステップは、IFRS 第15号の基本的な部分であり、収益認識モデルのその後のステップの会計処理に大きく影響を与えるものである。

ここで、「別個の（distinct）」財又はサービスとは、(1)当該財又はサービスから単独で、又は顧客が容易に利用可能な他の資源との組み合わせにより便益を享受することができること、かつ(2)当該財又はサービスが契約の中の他の財又はサービスとは区分して識別可能であること、という2つの要件を満たす場合をいう（IFRS15, para.27）。(1)の要件については、財又はサービスの特性を考慮して区別可能か否かを検討するための要件である。つまり、顧客に便益を提供し得ない財又はサービスを区分して会計処理を行うと、財務諸表利用者にとって目的適合性のない情報となる可能性があるため、(1)の要件を設定したので

ある(IFRS15, BC97)。また、(2)の要件については、契約の観点において、それぞれの財又はサービスを個々に移転することなのか、あるいは、契約で約定した個々の財又はサービスで構成される結合後の項目を移転することなのかを評価することを求めている。例えば、建設型又は製造型の契約については、財又はサービスの移転は建設又は製造プロセスへの資材又は他のインプットが提供された時(例えば、設計、基礎工事、設備設置など)に識別可能となり収益が認識される可能性がある。しかし、顧客が契約した財又はサービスの移転は、複数のインプットが組み合わされて最終的に建物が完成し移転があった時点であり、その時点で収益の認識と測定を行うこととなる。

したがって、企業は財又はサービスの特性を考慮して区別され得るか否か判定するだけでなく、財又はサービスを移転する約定が契約の観点から区別可能かという点も考慮して評価しなければいけないのである(IFRS15, BC102)。なお、(2)の要件を判定する際には、契約に含まれる財又はサービスを移転する複数の約束の統合の程度、相互依存性又は相互関連性が高いか否か及び契約の内容を考慮して検討する必要がある、判断の余地が大きいと言える(前川, 2017, p.120)。

なお、約束した財又はサービスが別個のものとして識別されない場合には、企業は、別個の財又はサービスを識別するまで、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。場合によって、契約に含まれている約束した財又はサービスのすべてを企業が単一の履行義務として会計処理することになる(IFRS15, para.30)。

### 2.2.3. 取引価格の算定(ステップ③)

次に、契約の識別(ステップ①)顧客との契約に係る条件及び自らの取引慣行を考慮し、取引価格(Transaction price)を測定する。当該ステップは、顧客との契約全体についての収益の認識額を決定するため、重要なポイントとなる。なお、取引価格とは、約束した財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額(第三者のために回収する金額を除く)として定義されている(IFRS15, 付録A)。

取引価格の算定については、顧客により約束された対価の性質、時期及び金額は、取引価格の見積もりに影響を与えるため、①変動対価、②変動対価の見積もりの制限、③契約における重大な金融要素の存在、④現金以外の対価、⑤顧客に支払われる対価の5つ全ての影響を考慮することとなる(IFRS15, para.48)。

したがって、企業は、契約において約束された対価が、値引き、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス等により変動性のある金額(変動対価: Variable consideration)を含んでいる場合は、当該金額を見積もる必要がある。変動対価の見積もりは、企業が権利を得ることとなる対価の金額を、複数の発生可能性を加重平均により考慮した期待値又は最も発生可能性の高い金額のうち企業が権利を得ることとなる対価の額をより適切に予測できると見込む方法により計算する(IFRS15, para.53)。ただし、変動対価の見積額は、制限なく取引価格に含められるわけではなく、不確実性が解消

される際に認識した収益の累計額の重大な戻し入れが生じない可能性が非常に高い範囲<sup>3</sup>でのみ、取引価格に含まなければならないとし、一定の制限を設けている(IFRS15, para.56)。なお、見積もった変動対価については、各報告期間末において見直されることとなる(IFRS15, para.59)。

また、取引価格を算定する際に、契約の当事者が(明示的に又は黙示的に)対価の延払や前払を行うことによって、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を享受する要素(重大な金融要素: Significant financing component)が含まれる場合には、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。当該調整の目的は、認識する収益の金額に、財又はサービスが移転される時点の「現金販売価格」を含めることにある(IFRS15, BC230)。しかし、12か月未満の融資契約に関しては重要な金融要素の会計処理の影響は極めて限定的であること等から、実務上の便法として、予想存続期間が1年以内の契約について企業が重大な金融要素の影響を調整する必要はないこととしている(IFRS15, para.63, BC236)。

#### 2.2.4. 取引価格の履行義務への配分(ステップ④)

次に、取引価格の算定(ステップ③)で決定した金額を、識別した履行義務(ステップ②)に配分をする。この目的としては、企業がそれぞれの履行義務に対する取引価格の配分を、企業が約定した財又はサービスを顧客に移転する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にある(IFRS15, para.59)。

なお、取引価格の配分は、各履行義務の独立販売価格(Stand-alone selling price)の比率により行われる<sup>4</sup>。独立販売価格とは、企業が約定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である(IFRS15, para.77)。独立販売価格に基づく配分を求める理由として、大半の場合、独立販売価格に基づく配分は、約束した財又はサービスに適用される可能性のある異なるマージンを忠実に描写すると判断したからである(IFRS15, BC266)。

独立販売価格に基づき配分するためには、履行義務の基礎となる財又はサービスの独立販売価格を算定しなければならない。この場合、財又はサービスの独立した販売から生じた観察可能な価格(Observable price)を認識できることが最良であるが、観察可能な価格(客観的な独立販売価格)を入手できない場合が多くない。そのような場合には、独立販売価格を見積もることとなる。

独立販売価格の見積もり方法には、①調整後市場評価アプローチ(Adjusted market assessment approach)、②予想コストにマージンを加算するアプローチ(Expected cost plus a margin approach)、③残余アプローチ(Residual approach)の3つを例示している。①の方法は、市場評価をして、顧客が支払うと見込まれる価格を見積もる方法である。このアプローチは、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考慮して当該価格を調整することも含まれる(IFRS15, para.79)。

②の方法は、履行義務を充足するために発生するコストを予測し（見積もり）、当該財又はサービスの適切なマージンを加算する方法である。③の方法は、契約における取引価格の総額から契約において約束した他の財又はサービスについて観察可能な独立販売価格の合計額を控除して見積もる方法である。しかし、このアプローチは、顧客によって販売する価格が大きく異なる（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できず、販売価格の変動性が高い）場合や、企業が過去にその財又はサービスの価格を設定しておらず、かつ過去に独立して販売したことがない場合のみに適用可能となる（IFRS15, para.79）。

#### 2.2.5. 履行義務充足による収益認識（ステップ⑤）

履行義務の識別（ステップ②）で認識した履行義務について、財又はサービス（資産）を顧客へ移転することにより履行義務が充足した時に（又は充足するにつれて）、取引価格の履行義務への配分（ステップ④）された金額に基づいて収益を認識する。なお、当該資産が移転した時点とは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時（又は獲得するに従って）となる（IFRS15, para.31）。この資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図<sup>5</sup>し、当該資産からの残りの便益<sup>6</sup>のほとんどすべてを獲得する能力を指す（IFRS15, para.33）。

なお、従来のIAS第18号などにおいて公表されていた収益認識基準の大半は、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っていた。しかし、IFRS第15号においては、資産の移転の判定を、顧客がいつ支配を獲得するのかを考慮することにより行うべきであると判断している。その理由として、①現行の資産の定義は、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、支配を用いていること、②企業がリスクと経済価値の一部を保持している場合には、企業にとって判断が困難となる可能性があることから、財又はサービスがいつ移転されるのに関する判断がより整合的になること、③本来であれば、2つ以上の履行義務が適切に識別されるべきところ、リスク・経済価値アプローチのもとでは、リスクや経済価値が全て移転して初めて充足される単一の履行義務としてしか識別されない可能性があることがあげられる（IFRS15, BC118）。

このように、当該資産に対する支配を獲得した時に、取引価格を各履行義務へ配分し収益を認識することとなるが、企業は契約開始時に（1）履行義務が一定の期間にわたり充足するのか、それとも（2）一時点で充足するのかを決定する必要がある。なお、一定期間にわたり充足されない場合は、当該履行義務はある一定時点で充足されることとなる。

（1）一定の期間にわたり充足される履行義務（Performance obligations satisfied over time）とは、①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け取り消費する場合、②企業の履行が、資産（仕掛品など）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場合、③企業の履行が、企業が他

に転用できる資産を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している場合のいずれかを満たす場合をいう (IFRS15, para.35)。履行義務が一定の期間にわたり充足されると判定された場合、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により、一定期間にわたり収益を認識することとなる (IFRS15, para.39)。当該進捗度を測定する目的は、企業が約束した財又はサービスに対する支配を顧客に移転する際の履行義務の充足を描写することにある。

しかし、IFRS 第15号の適用範囲は広いとため、様々な進捗度の測定方法が考えられるため、特定の測定方法が定められているわけではない。そのため、進捗度を測定する目的に整合する進捗度の測定方法 (アウトプット法やインプット法など) を企業自ら選択し適用することとなる。なお、進捗度については、各履行義務について単一の進捗度測定の方法を適用し、各報告期末において、進捗度を再測定しなければならない。

(2) 一時点で充足される履行義務 (Performance obligations satisfied at a point in time) とは、一定期間のにわたり充足される履行義務に該当しない場合が該当する。この場合、資産に対する支配が顧客に移転した時点で当該履行義務に配分された取引価格の全額の収益を認識することとなる。なお、支配の移転の指標として、資産に対する支払を受ける権利を有している場合、顧客が資産に対する法的所有権を有している場合などがあげられる (IFRS15, para.38)。

### 3. 企業会計における収益認識基準の分析検討

#### 3.1. 企業会計上の収益認識

わが国では、企業会計原則の損益計算書原則三Bに、「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…」とされており、実現主義により販売収益を認識してきた。実現主義の原則によれば、財貨又は役務の移転があり、かつ、対価として現金又は現金同等物を取得した時点で「実現」したものと判断し、収益を認識することとなる。つまり、商品等を「販売した日」をもって収益を認識するが、「販売した日」の解釈については、出荷した日 (出荷日基準) や検収した日 (検収日基準) などが考えられる。したがって、各企業は、商品等の性質に応じて妥当な時点を選定し、継続的に適用し収益認識することが認められていたのである。なお、委託販売、割賦販売、試用販売、予約販売といった特殊販売においては、企業会計原則の注解6において認識時点を示している。

企業会計上、上記のように実現主義によって収益を認識していたが、IASB及びFASBが収益認識基準を公表したこと等を踏まえて、企業会計基準委員会 (ASBJ) も収益認識基準の開発に着手し、2018年3月に会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」を公表したのである。なお、会計基準第29号は、2021年4月1日以後に開始する事業年度から強制適用されるが、中小企業 (金融商品取引法の対象会社・会社法上の会計監査人設置



会社以外の会社)においては、「中小企業の会計に関する指針」又は「中小企業の会計に関する基本要領」が用いられるため、全ての法人に対して強制適用されるものではない旨が公表されている。つまり、中小企業に関しては、従来通りの企業会計原則等による会計処理も認められることとなる(国税庁, 2018, p.3)。

会計基準第29号については、IFRS第15号を基礎として開発されたものであることから、収益領域におけるIFRSとの重要な相違点は解消しているといえる<sup>7</sup>。会計基準第29号の基本となる原則は、「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む対価の額で描写するように、収益を認識すること…」(会計基準第29号16項)であり、企業会計原則に優先して適用される。当該原則に従い収益を認識するために、①顧客との契約を識別する、②契約における履行義務を識別する、③取引価格を算定する、④履行義務に取引価格を配分する、⑤履行義務の充足又は充足するにつれて収益認識するといった、5つのステップを適用することとなる。なお、取引価格とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額(ただし、第三者のために回収する額を除く。)をいい、③取引価格の算定においては、返金、値引等の取引の対価に変動性のある金額が含まれる場合は、変動部分を見積もり、その部分を増減して取引価格を算定することとなる。

なお、会計基準第29号の公表により、従来適用されていた企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」、企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」、実務対応報告第17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」については廃止される。また、割賦販売については、企業会計原則の注解6において、商品等を引き渡した日を原則とし、割賦販売の特殊性に鑑み、割賦金の回収期限の到来の日(回収期限到来基準)または入金の日(回収基準)をもって収益を認識することも認められてきたが、会計基準第29号では、原則として支配が移転した時点で履行義務が充足し収益を認識するため、回収期限到来基準や回収基準の適用は認められないこととなる。

### 3.2. 収益認識におけるIFRS第15号と企業会計基準との相違点

わが国では、IFRSは任意適用(一定の適格条件を満たした企業のみ)となっているが、日本基準とIFRSとの差異を縮小することによりIFRSと同様な企業会計基準を採用しようとするコンバージェンスが進められてきた。会計基準第29号の公表もその1つである。したがって、当該基準はIFRS第15号を踏襲した内容であり、多少の調整はしているものの、IFRS第15号を適用した場合と比較して、会計処理に重要な相違が生じることは想定されていない(PwC あらた有限責任監査法人, 2018, p.249)。しかし、収益認識以外の企業会計基準等の枠組み等は異なることや、他の企業会計基準や実務慣行の相違から、結果的に異なった取扱いがなされることが考えられる。IFRS第15号と我が国の収益認識基準について、主な相違点として①重要性等に関する代替的な取り扱い、②契約獲得コスト

及び契約履行コストの2点があげられる。

①について、わが国では従来の実務等に配慮し、会計基準第29号の適用上の課題に対応するために、重要性が乏しい場合の取扱い等の個別項目に対する代替的な取り扱いが定められている。例えば、日本基準であれば、重要性の乏しい履行義務の識別の省略、重要性の乏しい履行義務に対する残余アプローチによる取引価格の配分の容認、国内物品販売における出荷基準等による収益認識の容認、期間がごく短い工事契約及び受注製作のソフトウェアの受託開発における完成基準による収益認識の容認等の代替的な取り扱いを定めているが、IFRSにおいてはそのような定めはない（橋本尚，山田善隆，2019，p.143）。

②について、IFRSでは一定の要件を満たす契約獲得コストおよび契約履行コストを資産として認識し、関連する財又はサービスの移転に応じて定期的に償却する定めがある。しかし、日本基準においては、コストの資産化の定めはIFRSの体系と異なるため、特に該当する定めはない（あずさ監査法人，2019，p.11）。

## 4. 法人税法における収益認識基準の分析検討

### 4.1. IFRS 第15号・会計基準第29号と法人税法第22条の2の創設

法人税法上、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（以下、「公正処理基準」とする。）に従って計算されるものとされており、会計基準第29号による会計処理も公正処理基準に従った計算に該当し得ると考えられる。しかし、会計基準第29号における取引価格の算定等について、公正な課税所得計算という観点からすると認めるべきでない部分も一部あることから、当該部分を法人税法上明示する必要があった（武田昌輔，2019，p.3）。そのため、2018年度税制改正において、収益の額として益金の額に算入する金額及び時期に関する通則的な規定である法人税法第22条の2が創設された。当該規定は、従来から法人税基本通達や判例における取扱いを明確化したものといえる。さらに、法人税法第22条第4項には「別段の定めがあるものを除き」という文言が付け加えられ、法人税法第22条の2以下の規定が優先して適用されることが明確化された。

### 4.2. 収益の計上時期

法人税法第22条の2第1項から第3項では、収益の計上時期（収益の帰属事業年度）について規定している。第1項において、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の益金の額に算入することが原則的な取り扱いとして示された。当該資産の販売に係る引渡しの日については、出荷した日、船積みをした日、相手方に着荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日などを例示し、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て合理的であると認められる日をもって引渡しの日とすることと解釈されてい

る(法人税基本通達2-1-2)。さらに、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、その引渡しの日が明らかでないときは、①代金の相当部分(おおむね50%以上)を収受するに至った日、②所有権移転登記の申請をした日のいずれか早い日を引渡しの日とすることも認めている。この取り扱い、固定資産についても準用される。

第2項では、公正処理基準に従って引渡し又は提供の日に近接する日の属する事業年度の確定した決算で収益計上した場合には、その事業年度の益金の額に算入することが示された。つまり、原則である第1項に示した目的物の引渡し又は役務の提供の日でなくても、公正処理基準に従っているのであれば一定の幅を認めることを法令上明確化したものである(藤曲武美, 2018, p.61)。

なお、第2項が「近接する日」とされていることから、割賦基準・延払基準による収益計上は、別段の定めがない限り認められないこととなった。割賦販売については、従前は税法上も企業会計の慣行や納税資金に対する配慮から、割賦販売についていわゆる割賦基準の適用を認めていたが、引渡し時に収益の計上を行うこととすることが適当であるなどの指摘がなされていた。このことを踏まえ、1998年の税制改正において長期割賦販売等を除き割賦基準が廃止され、延払基準の適用が示された(旧法人税法第63条)。しかし、会計基準第29号の導入により、同会計基準を適用した法人は割賦基準により収益費用を計上することができなくなり、仮に改正前の法人税法第63条を存置すると、会計基準第29号を適用しなければならない法人とそうでない法人との間で不公平が生ずることとなることから、2018年度の税制改正において延払基準は廃止(経過措置あり)されたのである(財務省, 2018, pp.272-273)。

また、収益の額を近接する日の属する事業年度において申告調整することも認められる(法人税法第22条の2第3項)。ただし、資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日又は近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合は、申告調整により収益認識日を他の日に変更することはできないとされている。

このように、収益の計上時期については、原則的な取り扱いが明文化された。従前は、最高裁判所平成5年11月25日第一小法廷判決(民集47巻9号5278頁)において「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。」と判示していることや学説等においても、原則、権利確定主義が支持されてきた。法人税法第22条の2においては、権利確定主義については特に言及はしていないが、従来の学説・判例を含む公正妥当な会計処理の基準を修正・否定するものではないとされている(金子宏, 2019, p.357)。

#### 4.3. 収益の計上額

法人税法第22条の2第4項と第5項では、収益の計上額について規定されている。第4項では、収益の計上額を「…販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの際における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額」とし、第三者間で通常

付される金額が計上されることとなる。また、第5項では、引渡しの際における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額には、貸倒れや返品の可能性がある場合においてもその影響を織り込むことはできないとしている。つまり、対価の回収が見込まれないことや返品権付きの販売であることを収益の額の算定上考慮することは、譲渡した資産の時価そのものを正確に反映するための手続ではなく、別の要因により対価の額を全額受け取ることができないことを評価しているものであると考えられ、法人税法上では容認しないことを明確化したのである（財務省、2018, p.270）。

なお、返品・買戻しについては、企業会計上は取引価格の算定つまり、収益の額の算定として調整されるため、返品調整引当金繰入額を損金経理することができなくなる。このことから、法人税法上も会計基準第29号の公表を契機とし、2018年度税制改正により返品調整引当金は廃止（経過措置あり）されることとなった。

#### 4.4. 収益認識基準の変遷

##### 4.4.1. 公正処理基準と収益認識基準

1967年の税制改正において、法人税法の簡素化、適正な会計処理の尊重という趣旨のもと、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）にしたがって各事業年度の収益の額及び費用・損失の額が計算されるべきことを定めた、法人税法第22条第4項が創設された。当該規定は、収益や費用について法人税法上特別の規定を有しない限り、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従う旨を宣言的に設けたものである（成道秀雄、2015, p.11）。この意味において、1967年以前における税法の解釈と同様であったことから、従前の基本的な考え方が踏襲されたと理解できる。ここでいう、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは、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って、企業会計原則や会計基準、確立した会計慣行を広く含むと解釈できる。しかし、当該規定は内容が明瞭ではないため、様々な議論があるところでもあるが、法人税法がそれを全て容認しているわけではないと考えられる。

大阪高等裁判所平成3年12月19日判決（行集42巻11・12号1894頁）では、「…一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、企業会計原則のみを意味するものではなくて他の会計慣行をも含み、他方、企業会計原則であっても解釈上採用し得ない場合もある。…」としており、企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ずしも公正妥当であるとは限らないとしている。また、最高裁判所平成5年11月25日第一小法廷判決（民集47巻9号5278頁）では、「…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…」としており、法人税法上の趣旨等に照らし妥当であるか検討が必要となる。いずれにせよ、法人税の課税所得の計算は、原則として企業利益を前提とするとされているが、税法独自の目的から逸脱するような処理等が行われていた場合には、課税庁による処分がなされ、納税者との見解が異なる際には争いになることとなる。

#### 4.4.2. 収益認識基準としての権利発生主義と権利確定主義

収益の認識基準については、権利発生主義と権利確定主義という考え方が存在している。権利発生主義とは、旧法人税法基本通達第249「資産の売買による損益は、所有権移転登記の有無及び代金支払の済否を問わず売買契約の効力発生の日の属する事業年度の益金又は損金に算入する。但し、商品、製品等の販売については、商品、製品等の引渡の時を含む事業年度の益金又は損金に算入することができる」で示されていたように、売買契約の効力発生の日、すなわち抽象的な所有権移転（観念的支配たる所有権の移転）と債権の成立（権利発生）時点において収益の認識を行うと解するのである（武田隆二，2005，p.121）。このように権利発生主義は、法人税基本通達や判例（京都地方裁判所昭和34年1月31日判決（行集10巻1号90頁）・鹿児島地方裁判所昭和50年12月26日判決（行集31巻9号1999頁）等）においても支持されていた。

その後、1969年及び2000年の基本通達の改正において旧法人税法基本通達249は、旧法人税法基本通達2-1-1（棚卸資産の販売による収益の帰属の時期）及び2-1-14（固定資産の譲渡による収益の額の帰属の時期）として改められ、画一的ではなく柔軟な解釈が示された。旧法人税法基本通達2-1-1では「棚卸資産の販売による収益の額は、その引き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」とされ、引渡基準を支持していることから権利発生主義から権利確定主義の採用への移行が生じたとみることができる。

権利確定主義とは、民法上の債権の成立、債権請求の確定性の2つの要件を満たした時に、収益を認識するという考えである（武田隆二，2005，p.122）。例えば、売買契約においては、民法上、売主は目的物を買主に交付し、かつ目的物のうえの権利を買主に移転しなければならない。したがって、契約成立の時は、財産権の完全な移転ではなく、対抗要件たる動産の場合は「引渡し」または不動産の場合には「登記」が行われたときに完全に財産権が移転したとされ、それと同時に債権たる給付を請求する権利が確定することになる。「権利の確定」とは、このような完全な財産権の移転の時点で収益を認識しようというものであり、「引渡し」とは、占有の移転であり、現実の支配の移転たる事実行為である。このように権利確定主義における収益認識は、具体的処理基準は引渡基準であり、引渡し（検収）の時に収益を計上することになるのである（柳裕治，2005，p.205-206）。

裁判例・学説においても、収益認識の基準の原則的な考え方として権利確定主義を支持しているところである。最高裁判所平成5年11月25日第一小法廷判決（民集47巻9号5278頁）において「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。」と判示しており、権利確定主義を支持している。当該判例は、権利確定主義の根拠を法人税法第22条第4項の公正処理基準に求めている。つまり、公正処理基準によれば「実現があった時」に収益を認識する実現主義がとられており、それは権利が確定したときであるとしているのである。現在も権利確定主義の採用を明確化した規定はない

が、税法が権利確定主義を基本的収益認識基準としていることは否定できない。なぜなら法人税法は、法律としての観点から法的に最も安定した事実をもって益金の期間帰属を判定しようとする法的基準を基礎とせざるをえないからである（武田隆二，2005，p.113）。

## 5. おわりに

近年取引が複雑化されているなか、従来のIFRSでは限定的なガイダンスしかしておらず、US GAAPの収益認識基準にも諸々の問題点があった。そのため、IASB及びFASBが共同開発をしたIFRS第15号及びASC第606号においてIFRS及びUS GAAPで収益認識基準が共通化された点や、わが国の企業会計基準においてIFRS第15号の内容が反映された包括的な収益認識基準が公表された意義は大きい。会計基準第29号においては、2021年4月1日以後に開始する事業年度から中小企業等の一部を除き強制適用となるが、収益認識の基準が従来と異なり企業の重要な指標である売上高などの収益に影響があるため、会計実務や経営指標、社内での業績評価やそれに伴う報酬算定への対応、さらには顧客との契約内容の見直し等、様々な点で影響を与えることになり、経営上の問題点も考えられる。

さらに、法人税法上も、会計基準第29号の公表により、2018年度の税制改正において法人税法第22条の2の創設がなされるなど影響があったといえる。なお、従前、税法上の収益認識については、明確な規定がないことから基本通達や裁判例等により権利確定主義が支持されてきた。そのなかで、法人税法22条の2は、従前の取扱いを法律上明確化した点については評価できる。しかし、未だ公正処理基準との関連において解釈・裁判所の判断等による部分が存在しており、租税法律主義の視点からは問題があるといえる。今後、さらに立法論的に課税所得計算に関する原則的な基準についてはできる限り明確にする必要がある。

また、企業会計第29号の公表を含め、わが国の会計基準とIFRSとのコンバージェンスが進んでいくなか、法人税法上の「課税所得」と企業会計上の「利益」との乖離も進み、実務上もより煩雑化することが考えられる。今後、法人税法上の課税所得と企業会計上の利益との構造的な関係のあり方が問われることになると考える。

## 注

- 1 なお、IAS18及びIAS11はIFRS第15号の公表により廃止された。
- 2 IFRS第15号の適用から除外されるものとして、①IFRS第16号「リース」の範囲に含まれるリース契約、②IFRS第17号「保険契約」に含まれる契約（IFRS第17号の第8項に従い、低額報酬を対価とするサービスの提供を主な目的とする保険契約に関しては、IFRS第15号の適用を選択できる）、③IFRS第9号「金融商品」、④IFRS第10号「連結財務諸表」、⑤IFRS第11号「共同支配の取決め」、⑥IAS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、⑦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げられる (IFRS15, para.5) (IFRS 財団, 2019, p.A749)。
- 3 この可能性が非常に高いかどうかを判定する際に、企業は、収益の戻し入れの確率と大きさの両方を考慮しなければならない。なお、収益の戻し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、市場の変動性、第三者の判断又は行動、気象状況等があげられる (IFRS15, para.57)。
  - 4 ただし、値引きの配分及び変動性のある金額を含んだ対価の配分について、別に定めている (IFRS15, para.76-80, 81-83)。
  - 5 「使用の指図」とは、顧客が当該資産を自らの活動に利用するか、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資産の利用を制限する権利を指す (IFRS15, BC120 (b))。
  - 6 概念上、財又はサービスからの「便益」は潜在的なキャッシュ・フローである (IFRS15, BC120 (c))。
  - 7 顧客との契約から生じる収益であり、「金融商品に関する会計基準」「リース会計基準の範囲に含まれるリース取引」などには適用されない。

## 参考文献

- ・ International Accounting Standards Board (2010) Exposure Draft 「Revenue from Contracts with Customers」
- ・ International Accounting Standards Board (2016) International Financial Reporting Standard 15 Revenue from Contracts with Customers
- ・ IFRS 財団 (2019) 『IFRS 基準 (注釈付き) Part A』 中央経済社
- ・ IFRS 財団 (2019) 『IFRS 基準 (注釈付き) Part B』 中央経済社
- ・ IFRS 財団 (2019) 『IFRS 基準 (注釈付き) Part C』 中央経済社
- ・ あずさ監査法人 (2019) 『図解 収益認識基準のしくみ』 中央経済社
- ・ 金子宏 (2019) 『租税法 (第23版)』 弘文堂
- ・ 武田昌輔編著 (2019) 『コンメンタール法人税法 (平成30年度版) Digital』 第一法規, 第2巻 1181
- ・ 武田隆二 (2005) 『法人税法精説 (平成17年版)』 森山書店
- ・ 成道秀雄 (2015) 『税務会計-法人税の理論と応用-』 第一法規
- ・ 橋本尚・山田善隆 (2019) 『IFRS 会計学基本テキスト (第6版)』 中央経済社
- ・ 藤曲武美 (2018) 『収益認識の税務』 中央経済社
- ・ 柳裕治 (2005) 『税法会計制度の研究-税務財務諸表独立性の論理-』 森山書店
- ・ PwC あらた有限責任監査法人 (2018) 『収益認識の会計実務 (基本・応用・IFRS対応)』 中央経済社
- ・ 前川武俊 (2017) 「新収益認識基準と現行実務への影響」『商学論纂 (中央大学)』 第58巻第3・4号
- ・ 企業会計基準委員会 (2018) 『企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等の公表』
- ・ 国税庁 (2018) 『「収益認識に関する会計基準」への対応について-法人税関係-』
- ・ 財務省 (2018) 『平成30年度税制改正の解説-法人税法等の改正-』