Chapter 6 収益認識の会計 Topics & JPN Comparison

【Topic 6-1】IFRS 第 15 号の特徴と問題

IFRS 第 15 号における収益認識の特徴は、従前までの**収益費用観**に基づいた**発生主義会計**における**実現基準**による**収益認識**にかえて、**資産負債観**に基づいた**5ステップ**での**収益認識**を規定したところにある。

5ステップでの**収益認識**は、第 1 ステップ「**契約の識別**」および第 2 ステップ「**履行義務の識別**」を明確に行った上で、第 5 ステップ「**収益認識**」において**履行義務の充足**とともに、**収益を認識する**というものである。

これは、第 1 および第 2 ステップで、将来の**キャッシュ・フロー**とのかかわりから、**経済的資源**である**資産**および**経済的資源の移転**である**負債**の増減を明らかにするということ、およびその後、第 5 ステップで**顧客への財またはサービスの移転**という**履行義務の充足（消滅）**によって、**収益を認識する**という意味で、**資産負債観**に基づいた**収益の認識基準**であると考えられる。

一方で、本来の**資産負債観**から**収益認識**を考えた場合、第 1 ステップ「**契約の識別**」あるいは第 2 ステップ「**履行義務の識別**」において、**資産**および**負債**の増減が予測できるわけなので、その時点で**収益を認識すること**も考えられる。実際にアメリカの FASB との間で**収益認識の共同プロジェクト**を開始した当初では、同様のことが考えられていた。しかし、第 1 ステップあるいは第 2 ステップにおいて**収益を認識する**ということは、あまりに**収益認識の時期**が尚早であり、**情報利用者をミスリードする可能性**が高いと考えられて、第 5 ステップの**履行義務が充足されるまで**、**収益認識のタイミング**が送られたのである。ここから、現在の**収益の認識基準**は、**資産の増加**および**負債の減少**を**収益**と定義する **IASB の概念フレームワーク**に矛盾した**収益認識**であるということができる。

そこで、現在の**収益の認識基準**を、**日本の概念フレームワーク**から考えてみる。**日本の概念フレームワーク**では、**収益**は**資産の増加**および**負債の減少**のうち、**投資のリスクから解放**された部分と定義されている。**投資のリスクからの**

解放とは何かの解釈は難しいが、履行義務の充足によって投資のリスクが解放されたと考えるならば、現在の収益認識の会計基準は、日本の概念フレームワークに整合的な会計処理と説明することもできる。

【JPN Comparison 6-1】日本の収益認識の会計基準

日本においても、**IFRS 第 15 号**の公表とともに、収益認識の会計基準の改定が行われた。企業会計基準委員会は、2018年に**企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」**を公表した。これは、2021年3月31日以前に開始する会計年度の期首から適用することができる。

収益認識に関する日本の**企業会計基準第 29 号**と IFRS 第 15 号とでは、5ステップで収益を認識することをはじめとして、極めて類似した内容となっている。一方で、相違点は、以下の点にある。

- ① **重要性の原則に関する記述の有無**：重要性が乏しい場合に、日本基準では、契約の結合、契約変更、履行義務の識別において、契約の内容を単一の履行義務にまとめた処理が認められていて、かつ独立販売価格が観察不能の場合にも、残余アプローチの適用が容認されているが、IFRS では、そのような規定が存在しない。
- ② **履行義務の充足時点の判断**：重要性の問題と関係するが、日本の基準では、「出荷時」から「着荷時」までの間に大きな時間のずれがない場合には、「出荷時」を「履行義務の充足」時点と考えることが認められている。
- ③ **有償支給取引での買戻し義務を負う場合の会計処理**：重要性の問題と関係するが、IFRS では、リース、融資契約、返品権付の販売として会計処理されるが、日本の基準では、代替的に、収益を認識せず、至急品の消滅も認識しない処理が認められている。
- ④ **公正価値と時価といった表現の相違**：IFRS では現金以外の対価に関して、公正価値での測定を規定しているのに対して、日本の基準では、時価での測定と規定している。ただし、これは表現の相違と考えられる。

- ⑤ **細かな適用指針**：日本基準では実務対応として具体的な指針が多く提示されている。

ただし、上記相違点が財務情報に及ぼす影響は必ずしも大きいということはない。日本の収益認識の会計基準は、重要性が乏しい場合等、適用指針での規定を含めて、簡便な会計処理が容認されているが、IASBは、概念フレームワークが規定しているように、財務情報が目的適合的で、忠実な表現を行う場合に当該情報を認識するように規定している。すなわち、重要性が乏しい場合など、目的適合的でない、忠実な表現を損なうものでない情報は、認識する必要はない（認識されない）ことになる。

【JPN Comparison 6-2】日本の概念フレームワークにおける収益認識

日本の概念フレームワークは、**収益**に関して、**投資のリスクから解放された成果**だけを認識するように要求している。**投資のリスクからの解放**は、投資の目的に照らして、不可逆的な成果が得られた状態を意味する。多くの研究者は、**投資のリスクからの解放**は、収益認識の最重要概念であった**実現概念**と類似したものとして捉えている。

日本の概念フレームワークは、収益および費用の測定属性について複数掲げている。これらは現在の実務で用いられている主要なものであり、それらが適用される取引は、次のように考えられている¹⁾。

- ① 交換に着目した測定（通常の商品販売）
- ② 市場価格の変動に着目した測定（売買目的有価証券）
- ③ 契約の部分的な履行に着目した測定（貸付金等の利息収益）
- ④ （収益）被投資企業の活動成果に着目した測定（連結会計における持分法）
- ⑤ （費用）利用の事実に着目した測定（減価償却費）

¹⁾ 企業会計基準委員会，2006『財務会計の概念フレームワーク』企業会計基準，第3章第9項。

【JPN Comparison 6-3】従前までの収益認識の会計基準（日本を例に）

収益認識

日本では、**企業会計原則**の損益計算書原則一 Aにおいて、すべての収益および費用を、**発生主義の原則**に基づいて認識するように規定されている²⁾。**発生主義**は、収益および費用を現金収支とは無関係に、発生という事実に基づいて認識する考え方である。しかし、**発生主義**に基づいた**収益認識**では、未実現利益が計上されて、処分可能利益の計算および保守主義の考え方から問題である。そこで、損益計算書原則三 Bは、**実現主義の原則**に従って売上高を計上することを規定している。**実現主義**は、収益を**財貨または役務の提供（収益の確実性）**とそれに対する**対価の成立（金額の客観性）**という事実に基づいて認識する考え方である。

収益の測定

日本では、**企業会計原則**が、収益を過去あるいは将来の収入額ないし取引価額に基づいた**収入額基準**によって測定するように規定している。費用も、過去あるいは将来の支出額ないし取得価額に基づいた**支出額基準**によって測定される。

²⁾ 企業会計審議会, 1982『企業会計原則』第二の一 A。