

## スタディグループ中間報告

### 収益認識についての総合的研究

会計理論学会 第 37 回全国大会 於：立命館大学 2022 年 10 月 1 日(土)

岩崎勇（大阪商業大学教授）

#### はじめに

本スタディグループは「収益認識についての総合的研究」という研究テーマの下にこの 1 年間研究を継続してきた。

本スタディグループの構成メンバーは以下のとおりである。

【代表】 岩崎勇（大阪商業大学）

【構成メンバー】 浅野千鶴（明治大学）、井上定子（兵庫県立大学）、岡田裕正（長崎大学）、栂田龍三（専修大学）、高須教夫（大阪学院大学）、徳山英邦（帝京大学）、千葉啓司（千葉商科大学）、藤井秀樹（金沢学院大学）

【オブザーバー】 池田健一（福岡大学）、石山宏（山梨県立大学）、市川紀子（駿河台大学）、大野智弘（創価女子短期大学）、杉山晶子（東洋大学）

本スタディグループの研究会の開催日は以下のとおりであった。

第 1 回研究会 2021 年 12 月 12 日 於：大阪商業大学 (Zoom)

第 2 回研究会 2022 年 3 月 27 日 於：大阪商業大学 (Zoom)

第 3 回研究会 2022 年 6 月 26 日 於：大阪商業大学 (Zoom)

第 4 回研究会 2022 年 7 月 24 日 於：大阪商業大学 (Zoom)

第 5 回研究会 2022 年 8 月 7 日 於：大阪商業大学 (Zoom)

本スタディグループの研究目的は以下のとおりである。

今日においては、世界的に国際会計基準審議会 (IASB) の公表する国際財務報告基準 (IFRS) が益々世界標準的な基準として認められ、既に任意適用を含めて 100 か国以上で採用がなされている。それゆえ、この IFRS の影響力が益々強くなってきており、それは、例えば、わが国においても、資産負債アプローチを採用する収益認識基準が基本的に採用されるなど、従来わが国の会計の基本思考である発生主義会計を揺るがしかねないような状況となってきた。

すなわち、より具体的には新たな収益認識基準として、わが国の企業会計基準委員会 (ASBJ) は、2018 年 3 月に新たな収益会計基準である企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（収益認識基準という）を公表し、2021 年 4 月 1 日以降に開始する事業年

度の期首から適用を開始している。これは、2014年にIASBが公表した国際財務報告基準(IFRS)第15号「顧客との契約から生じる収益」に相当するものである。すなわち、従来においてわが国においては、収益費用アプローチの観点から実現主義に基づき取引による財貨・サービスのフローに着目して収益を認識してきたが、新基準では、資産負債アプローチに基づき履行義務というストックに着目し、その変動により収益を認識することとしている。

この新たな収益認識基準の基本的な考え方は、国際的比較可能性の確保の観点からIFRSを基本的にすべて受け入れるけれども、国内の適用上の課題に対処するため、代替的な取扱いを追加し、許容している、というものである。

このような状況の下において本研究の目的は、文献研究に基づきこれまでなされてきた収益認識会計の理論及び制度上の到達点とそれに内在する問題点について検討を行っていくことを目的としている。

本スタディグループの各メンバーの個別の研究テーマは以下のとおりである。

#### (a) 全体理論

(1) 収益認識の現代的意義 (岩崎)、(2) 認識の基礎概念 (藤井)、(3) 利益観と収益認識 (岡田)、(4) IASB (IASC) 概念フレームワークの史的展開 (高須)、(5) IASBにおける収益認識会計基準と概念フレームワークとの関係 (井上)、(6) わが国の概念フレームワークと収益認識会計基準の関係 (市川)、(7) 収益認識会計基準にみる会計基準のグローカリゼーションと制度的対応 (杉山)、(8) 発生主義会計と収益認識基準の関係 (徳山)、(9) IASB/FASB「顧客との契約から生じる収益」のコメントレーター分析 (栴田)、(10) わが国の従来の収益認識理論・実務への影響の概要 (池田)

#### (b) 個別論点

(1) ポイント制度 (石山)、(2) 返品権付取引 (大野)、(3) 変動対価 (岩崎)、(4) 総額表示・純額表示 (本人か代理人か) (浅野)、(5) 有償支給取引 (千葉)、(6) 買戻契約 (千葉)、(7) 工事契約 (浅野)、(8) 役務の提供 (石山)、(9) ライセンス契約 (大野)、(10) 請求済未出荷契約 (池田)、(11) 顧客からの返金が不要な支払い (岩崎)、(12) 製品保証 (浅野)

## I 研究内容

これまでタディグループの研究会を5回開催し、研究報告と質疑応答を行い本スタディグループの研究テーマに関する研究を行って来ていると同時に、各メンバーによって各メンバーの分担テーマの研究の継続をお願いしている。

以下では、全体理論と個別論点に分けて各メンバーの研究内容を明らかにしたい。

### 1 全体理論

#### (1) 新しい収益認識基準について

岩崎勇（大阪商業大学教授）

本稿の問題意識は、資産負債アプローチによる新しい収益認識基準での収益認識は従来の収益費用アプローチによる実現主義の原則の下においてなされるものと、どこが同じでどこが異なっているのかを明確にすることである。このために、ここでは資産負債アプローチに基づく新しい収益認識基準を収益費用アプローチに基づく実現主義として捉え直すことができるか否かについて検討している。この検討結果として次のことが明確化された。従来において収益認識原則として基本的に実現主義の原則が採用され、**実現の要件**として、⑦給付の顧客への提供と④対価の受入れが要求されてきている。他方、新しい収益認識基準においては**収益認識プロセス**として資産負債アプローチに基づき5つのステップを踏んで、顧客との契約である履行義務の充足に伴う資産の増加又は負債の減少というストックの変動を通して、収益認識を行うものとなっている。この場合、測定モデル（公正価値モデル）と配分モデル（顧客対価モデル）には**公正価値アプローチ**（現在出口価値アプローチ）と**顧客対価アプローチ**に基づくものがあり、後者の場合契約の正味ポジションの増減で損益は計上されない。それゆえ、後者の場合には制度的な発生主義会計（収益は基本的に実現主義の原則に基づくもの）に整合的である。ここで新しい**収益認識の基本原則**は、**履行義務の充足**という顧客への財又はサービスの（支配の）移転のタイミングで企業が権利を得ると見込まれる対価の額（取引価格主義）で収益を認識するというものである。それゆえ、新基準における測定モデルとしては資産負債アプローチにおいて典型的な公正価値モデルではなく、**収益費用アプローチにおける実現稼得過程モデル**と類似の顧客対価モデルが採用されている。この新しい収益認識基準のうち特に特徴的なのが、⑦収益認識を5つのステップを通して行うこと、④「財貨サービスの提供に伴って直接収益認識を行う」のではなく、「**履行義務の充足による収益認識**」という考え方、すなわち「**履行義務の充足**」を収益認識の要件として示していることである。また、**新基準の影響と従来の基準との差異**について①**影響のないもの**として次のことが挙げられる。すなわち、測定に関して、従来の基準では基本的に取引価額主義に基づき収入額で測定していたが、新基準でも顧客対価モデルに基づいているので両者の間には基本的な差異は存在しない。また、収益認識の要件のうち給付の提供に関して、従来の実現主義の原則における要件においても財貨サービスの顧客への引き渡し（すなわち履行義務の充足）を要求していたが、新基準においてもその要件として履行義務の充足を要求していることである。他方、②**影響のある**

ものとして次のことが挙げられる。すなわち、利益観の転換、実現主義から履行義務の充足へ、個別基準から統一基準へ、複数要素取引（構成要素方式）の明示化、総額収益計上と費用処理から純額計上へ等がある。

このように、新基準においても従来の実現主義の原則と同様なものが基本的に適用されているが、その具体的な処理基準としては多くの変容（①実現原則の適用される把握される対象レベル〔複数要素取引〕の変化であり、②それに伴ったタイミングレベルの変化であり、③その処理の方法〔総額主義か〕レベルの変化であり、④収益認識の仕方レベル〔総額計上か〕の変化）があることが明確にされた。

## (2) 認識の基礎概念（藤井）（最終報告で予定）

## (3) 利益観と収益認識

岡田裕正（長崎大学教授）

本稿の問題意識は資産負債アプローチの計算構造からみた収益認識基準の内容の特徴を明確にすることである。このための検討事項として、2021年4月から本格適用された収益認識基準は、利益観としては資産負債アプローチに基づくものとされている。本稿での検討事項は、収益認識基準と資産負債アプローチとの整合性を考えることである。

この結果明確化された事項として、次のことが挙げられる。

資産負債アプローチの下では、収益は、資産の増加または負債の減少に基づいて定義される。この定義を前提にすると、収益認識の課題は、①資産・負債の増減の原因説明をいつどのように行うか、②その金額をいくらとするかということになる。

収益認識基準の基本は、売上取引を履行義務に細分化し、そこに配分された取引価格を、履行義務の充足に応じて収益計上するものといっただけであろう。これを上記の収益認識の課題から見ると、①純資産の原因説明の時期は履行義務の充足、②その金額は履行義務に配分された取引価格ということになる。

このうち①の履行義務の充足は負債の減少に見える。負債の減少も収益の定義に含まれるが、収益認識に関する会計基準の基本原則では「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」（第16項）と述べられている。したがって、この履行義務の充足を、対価の受取という形をとる資産の増加を認識するタイミングとして捉えることができるのではないかと考えている。このことを、収益認識基準における各種の取引を通じて検討するのが今後の課題である。

## (4) IASB (IASC) 概念フレームワークの史的展開

高須教夫（大阪学院大学教授）

本稿の問題意識として、報告者は、本スタディグループ「収益認識についての総合研究」において検討すべき問題を①IASB (IASC) の概念フレームワークとIASB (IASC) の収益認

識会計基準との関係、②IASB (IASC) の収益認識会計基準とわが国の収益認識会計基準との関係、③わが国の収益認識会計基準における個別論点の取扱い、という3つの問題に大別することができると考えている。そのことから、報告者は、このうち①に係わる問題を取り上げ、さらにその中からIASB (IASC) の概念フレームワークを取り上げ、その史的展開を跡づけることにより、IASB 概念フレームワークの有している基本的思考を明らかにすることにする。

そして、このための**検討事項**として、ここにおいては、概念フレームワークのうち収益認識に係わる項目として、「一般目的財務報告の目的」、「有用な財務情報の質的特性」、「認識及び認識の中止」、「測定」の4つを取り上げ、IASB (IASC) 概念フレームワークにおけるこれらの項目の史的展開について検討することとしている。

その検討の結果として、これまでに**明確になった事項**として、次のことが挙げられる。

すなわち、ここでは、上記の4つの項目のうち、「一般目的財務報告の目的」、「有用な財務情報の質的特性」の2つを取り上げ、IASB (IASC) 概念フレームワークにおけるこれらの項目の史的展開を検討することにより、いくつかの知見を得ることができた。その1つは、2010年『概念フレームワーク』から2018年『概念フレームワーク』に至るまでに、これらの項目について、少なからぬ変更が行われていることである。そして、このことを説明するための仮説として、2010年『概念フレームワーク』はIASBとFASBの共同プロジェクトによるものであったが、2010年『概念フレームワーク』以降の公表物はIASB単独のプロジェクトによるものであることに起因するという仮説、すなわち、2010年『概念フレームワーク』以降の公表物において行われた変更は、一つにはFASBとは異なるIASBの基本的思考に基づいて行われたものである、いま一つはIASBが利害関係者間の調整を図る必要性からそのコメントを重視する戦略を採用していることに基づいて行われたものである、という複合仮説を挙げることができる。ただし、その一方で、その最終的な成果物である2018年『概念フレームワーク』においては、その全編を通じてIASBの基本的思考が反映されているとみることができる。なお、これらのことについては、さらに今後の課題として、最終報告書の作成までに整合的な結論を導き出したいと考えている。

## (5) IASBにおける収益認識会計基準と概念フレームワークとの関係

井上定子 (兵庫県立大学大学院教授)

本稿の**問題意識**として、本スタディグループにて取り扱う問題点のうち、「IASB (IASC) の概念フレームワークとIASB (IASC) の収益認識会計基準との関係」について検討する。本稿では、IASB (IASC) の収益認識会計基準を中心に切りあげ、現行の基準であるIFRS15「顧客との契約から生じる収益」をはじめ、それが公表されるまでに取り組みまれてきた様々なプロジェクトの史的展開を跡づける。これを踏まえて、時を同じくして見直されてきたIASB (IASC) 概念フレームワーク・プロジェクトにおける議論、すなわち、IASB 概念フレームワークの有している基本的思考が、収益認識会計基準にどのように反映されているの

かを明らかにしたい。

このための検討事項として、以下の2点を取り扱う。1つは、IFRS15における収益認識アプローチの基本原則(5ステップ)を取りあげ、各ステップとIASB概念フレームワークとの関係性を検討する。もう1つは、IFRS15の公表にあたり取り組まれてきたプロジェクトの主要論点の1つである3つの収益認識モデルを取りあげ、IASB(IASC)概念フレームワークにおける収益認識に係わる項目との関係性を検討する。収益認識モデルとしては、現行基準において採用されている「当初取引価格アプローチ」、従来採用されてきた「実現・稼得アプローチ」、そして、当初議論の中心にあった「現在出口価格アプローチ」について取り扱う。

検討の結果としての明確化事項として、現在、上記事項を検討している段階であり、明記する判明事項は特になし。最終報告書の作成に向けて、「IASB(IASC)の概念フレームワークの史的展開」を踏まえ、総合的な結論を導き出したいと考えている。

## (6) わが国の概念フレームワークと収益認識会計基準の関係

市川紀子(駿河台大学教授)

本スタディグループは、代表によれば「文献研究に基づきこれまでなされてきた収益認識会計の理論及び制度上の到達点とそれに内在する問題点について検討を行っていくこと」(本スタディグループ中間報告「はじめに」より抜粋)が目的とされる。については、本スタディグループの目的に照らして、「わが国の概念フレームワークと収益認識会計基準の関係」というテーマが、筆者に課されることになった。以上のことから、ASBJにより2004年・2006年に公表された討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(以下、まとめて表記する場合は「概念フレームワーク」とする)および2018年公表・2020年改正・2021年適用指針改正・2022年修正等の一連の収益認識会計基準(以下、まとめて表記する場合は「収益認識会計基準」とする)との関係性について明らかにし、これらの関係性のベースとなる会計システムの構造自体についての言及も行い、改めてそれぞれの基本的思考の帰結が、果たして同一であるかどうかも含めて検討することが本稿の問題意識である。

このための**検討事項**の材料として、「概念フレームワーク」と「収益認識会計基準」との関係性を取り扱った筆者の過去の論稿に市川紀子[2020]「改正収益認識会計基準等と概念フレームワークの関係性」『会計』第198巻第5号、72-86頁がある(以下、市川[2020]とする)。市川[2020]の目的は、わが国の「改正収益認識会計基準第29号『収益認識に関する会計基準』等の公表」等に関して、その改正点等を確認すると共に、2006年に公表された討議資料「財務会計の概念フレームワーク」の関係性についても検討することにあつた。しかし、市川[2020]では、いわゆる可変的な概念フレームワークと会計基準の具体的な関係性まで示したものではなかった。本スタディグループにおいては、貴重な研究の機会を頂いたため、これらの関係性を明確化し、さらにこれらのベースとなる会計システムの構造自体をも本研究の検討対象としたいと考える。

なお、中間報告の段階にあるため結論には至ってはいない。ただし、現時点において判明していることは(今後変更される可能性もあるが)、わが国は、新しい一連の収益認識に関する会計基準等、すなわち「収益認識会計基準」を導入したものの、それをささえる新たな概念フレームワークは制定されていないように思われる点である。「概念フレームワーク」の役割は「会計基準の概念的な基礎を提供するもの」(ASBJ[2006]「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』前文v)でもある。そうであるならば、IASBの概念フレームワーク・プロジェクトとIFRS第15号にみられる収益認識基準プロジェクトの結論が一致したように(市川[2020]78-79頁参照)、わが国もそれらの結論が一致する方向性を検討すべきである。ただし、本稿は中間報告要旨であり、今後の最終報告書の作成に向けて、本スタディグループ代表が示された研究目的を遂行するために、また整合的な結論を導出するために、本研究を継続して検討していくこととしたい。

#### (7) 収益認識会計基準にみる会計基準のグローカリゼーションと制度的対応

杉山晶子(東洋大学)

本稿では、スタディ・グループ研究テーマである『収益認識についての総合的研究』の下に、「収益認識会計基準にみる会計基準のグローカリゼーションと制度的対応」の観点から考察を試みる。まず問題意識として以下の4点を検討する。

- ① 会計制度を形成する主要な法律である会社法、金融商品取引法、法人税法における会計基準の位置づけに関する歴史的経緯を整理する。
  - ② 収益認識会計基準の導入に伴う法人税法の対応に基づいて、両者の関係と法人税法の考え方を確認する。
  - ③ 収益認識会計基準の導入を通して、IFRSとのコンバージェンスのあり方を考察する際の一助とする。
  - ④ 昨今において益々重要性が高まりつつある情報開示を通じた投資家とのコミュニケーションの観点から、収益認識基準における注記の役割を考察する。
- これまでのところで判明事項を示せば次のとおりである。

- ① 会計基準は、公正なる会計慣行(平成17年改正前商法32条2項)、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行(会社法431条)の一部を構成し、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準(財務諸表等規則1条3項)に包摂されると解される。会計に関する規定の改正は、会計基準の成立や改正に対応して行われるようになっており、法令に代わって会計基準が規範の起点となっている(片木(2020)pp.16-17\*)。法人税法は、確定決算を通じて「公正処理基準」に従うとする一方で(法人税法22条4項)、独自に企業会計基準等の「公正処理基準」としての該当性を検討している。

\*片木晴彦(2020)酒巻俊雄/龍田節 編集代表『逐条解説 会社法 第6巻』中央経済社。

- ② 収益認識基準の導入にあたって、法人税法が改正を行うことにより課税所得計算にお

ける収益計上の実務的な対応を図った。これにより、法人税法は、収益認識に係る規定を整備することにより、独自の考え方を明確化したと解される。

- ③ 収益認識会計基準は IFRS15 号をそのまま採用した一方で、従来の会計慣行を考慮した代替的な取扱いを容認している。ここに、会計基準のグローカライゼーションがみられる。これは、従前の公正妥当な会計慣行により収益の認識を行ってきた日本の状況に照らせば、国際的な会計基準の自国への導入・定着に資する対応であると解される。
- ④ 収益認識会計基準における注記項目は IFRS15 号を踏襲しているものの、具体的な記載内容については企業の裁量に委ねられている。したがって、要求事項とされる注記項目の中で、企業が定型的な文言による説明を超えた固有の情報を開示することで、投資家とのコミュニケーションが促進されることが期待される。

最後に、最終報告に向けて、上記 4. の注記の記載内容について開示例を調査するとともに、「会計上の見積りの開示に関する会計基準」、経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの分析 (MD&A) との関連についても考察する予定である。

## (8) 発生主義会計と収益認識基準の関係

徳山英邦 (帝京大学教授)

本稿の問題意識として、「発生主義」という用語の持つ多義性と近年の実質的変容の意味について明確にすることである。

このための検討事項として、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」(2018 年、改正 2020 年) 中の規定、会計処理 (5) 履行義務の充足による収益の認識では、以下のように規定している。「企業は約束した財又はサービス (一中略) 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。(以下省略)」(par. 35)「契約における取引開始日に、第 38 項及び第 39 項に従って、識別された履行義務のそれぞれが、一定の期間にわたり充足されるものか又は一時点で充足されるものかを判定する。」(par. 36) (下線波線筆者加筆)

一般に、発生主義という用語は、その文脈によって狭義的解釈、広義的解釈の複数の解釈の幅を有しつつも、その中核は、収益費用の期間帰属の決定に関する重要な用語として用いられてきている。つまり、「期間」に関連する用語である。これに対し、上記の規定では、「一定の期間にわたり充足」、又は「一時点で充足」との表現のように、「どの期間に帰属」といった「期間」間の選択問題とは異なる「時点要素」の記述の内容を含んでいる。そして、この「期間」概念に「時点」概念を持ち込む意味について検討中である。

検討の結果としての**明確化事項**として、次のものが挙げられる。

- ・期間 (時間的幅) を必要とする実現収益と発生費用

損益計算書のトップラインに表示される売上高の「高」には、合計数量、合計金額の意味がある。勘定科目としての「売上」への計上が、日々の個々の取引単位ごとの勘定への数値のエントリーならば、表示科目としての「売上高」への計上は、財務諸表 (期間報告書たる

損益計算書：財務業績計算書）への合計数値としてのエントリーである。

「売上高」は、勘定科目としての「売上」の当該会計期間における累積的集積結果として決着のついたものである。ここに「認識」行為として実現主義の原則が適用され、収益全般として平仄を合わせてみれば、未実現利益が排除された後の段階のものとして存在する。

結果として、従来型の発生主義会計の枠組みの下、収益の認識に適用される実現主義には、その前提として、損益計算書（期間報告書）への計上という当該会計期間としての期間帰属の決着（そのための決算日）が必要である。

最終的帰結が同じでも、そこに至るプロセスが異なっている場合、その検討の必要性それ自体に賛否が分かれる可能性がある。売上高（期間入力行為）と売上（時点入力行為）の峻別について、新しい収益認識基準の登場それ自体が、検討の意義を認めている。

#### (9) IASB/FASB「顧客との契約から生じる収益」のコメントレーター分析

梶田龍三（専修大学教授）

本稿の問題意識として、FASB は S&L 危機を契機として、SFAS 第 115 号（1993 年）を公表し、Enron 事件等を契機として、SFAS 第 157 号（2006 年）—第 1 レベル、第 2 レベルおよび第 3 レベル—を公表してきた。これは、経済の金融化を背景として、FASB が、1990 年代より金融商品に対して公正価値を重視した姿勢を明確にしてきたことを意味している（梶田 [2022b]・[2022c]を参照）。この姿勢の変化は IASB も同様である。また、このような公正価値の会計基準の設定と連動して、IASB/FASB は、2006 年以降、概念フレームワークの次元において、意思決定・有用性目的と忠実な表現を重視して、公正価値重視の姿勢を鮮明にしている（梶田 [2022a] を参照）。しかし、IASB/FASB は、『顧客との契約から生じる収益』（2014 年）に関して、2007 年の段階では、現在出口価値（公正価値）を議論していたが、その後、金融商品の会計基準と異なって公正価値を堅持していない。IASB/FASB は、収益認識の会計基準の設定過程において、なぜ公正価値を断念したのであろうか。これが、ここでの問題意識である。

このための**検討事項**として、ここでは IASB/FASB が公表した『顧客との契約から生じる収益』（2014 年）の設定過程を解明する一環として、討議資料（2008 年）や公開草案（2010 年）に対するコメント・レターを分析する。また、IASB/FASB 内部のメンバーの見解を示している資料が見つければ、それも検討事項に加えたい。

これまでの検討結果として**明確化事項**として、次のことが挙げられる。

コメント・レターの詳細な分析は今後の課題であるが、IASB/FASB のスタッフは、討議資料『顧客との契約における収益認識についての予備的見解』（2008 年）に対するコメント・レターの内容を、(a) 全体、(b) 範囲、(c) 認識、(d) 測定、(e) コストおよび (f) その他の問題に分類し、また、公開草案『顧客との契約から生じる収益』（2010 年）に対するコメント・レターの内容を、(a) 全体、(b) 認識、(c) 測定、(d) 厄介な履行義務、(e) 契約コスト、および (f) 開示等に分類している。今後のコメント・レター分析は、このスタッ

フの分類を参考にしながら実施したいと考えている。

#### 【参考文献】

梶田龍三 [2022a] 「IASB/FASB 概念フレームワーク（2010年）の設定過程の分析—内部ロビング、メンバーの人事異動および二重規制システムに関係づけて—」『会計学研究』第48号、専修大学会計学研究所、25—55頁。

### (10) わが国の従来収益認識理論・実務への影響の概要

池田健一（福岡大学教授）

本稿の問題意識として、本稿では収益認識についての個別論点、すなわち（1）ポイント制度、（2）返品権付取引、（3）商品券等、（4）本人か代理人か（総額表示・純額表示）、（5）有償支給取引、（6）買戻契約、（7）工事契約、（8）役務の提供、（9）ライセンス契約、（10）請求済未出荷契約、（11）顧客からの返金が不要な支払い、（12）製品保証、の各論点について、わが国の従来収益認識理論・実務への影響が、新しい収益認識会計基準の導入後に、会計基準や会計実務上で、どのような形で、また、どのくらい実際に生じているのかについて考察することを課題としている。

このための検討事項として、上記の（1）から（12）までの各個別論点について、わが国の従来収益認識理論・実務と企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」が適用されたことによる会計基準や会計実務への影響について具体的に検討する。

検討の結果としての明確化事項として、まだ、研究を開始したばかりであるため、現在は、収益認識についての個別論点について、1つ1つ時間をかけて検討を進めている段階である。最終年度に向けて有意義な成果が得られるように今後の研究を積極的に進めていきたい。

## 2 個別論点

### (1) ポイント制度

石山宏（山梨県立大学教授）

本稿の問題意識として、2021年4月から強制適用とされた企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」では、ポイント制度（カスタマー・ロイヤルティ・プログラム）につき従来実務で用いられてきた引当金方式ではなく、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下、「IFRS15」と略す。）と整合的な取引価格配分方式を採択した。引当金方式と取引価格配分方式の会計処理を比較検討し、今般採用された取引価格配分方式に横たわる思考と問題点を明確にする。

このための検討事項として、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」（設例22）を題材として、ポイント制度の会計処理（仕訳）に関する比較検討を行う。取引価格配分方式は、ポイント制度の実質を企業と顧客との経済的便益の交換取引とみる考え方と整合する。この考え方では、当初売上を複数要素取引として会計処理し

なければならない。すなわち、ポイント付き当初売上によって受け取った対価の公正価値は、販売された商品とポイントに配分され、販売された商品に配分された対価は取引日に収益認識される一方、ポイントに配分された対価は将来ポイントが使用されるまで繰り延べられる。したがって、この方式は繰延収益方式ともいえる。

検討の結果としての**明確化事項**として、取引価格配分方式は、顧客の側においては、取得した商品等と将来無料または値引価格で商品等を取得できるというオプションに対する対価という2種類の対価を支払っていることと整合する。ここで留意すべきは、かかる売上収益と契約負債との分解は資産負債アプローチに基づくものの、現在出口価格アプローチではなく当初取引価格アプローチに基づいている点である。かりに現在出口価格アプローチに基づいて売上収益と契約負債を分解すれば、未履行ポイントの公正価値をそのまま契約負債の金額とするはずであるが、新基準では顧客対価を当初販売における財またはサービスと未履行ポイントの独立販売価格の比率で按分し、後者を繰延収益たる契約負債としているためである。これは、資産・負債の測定にも作用する資産負債アプローチ（広義説）ではなく、資産・負債の定義のみに作用する資産負債アプローチ（狭義説）に基づく会計処理であると見ることができよう。

なお、貸借対照表上の表示において、新たに契約負債が登場した。従来の前受金は、企業が顧客から対価を受け取った場合に限定されるものと捉えられるが、契約負債はそのような場合はもとより顧客から対価を受け取る期限が到来した時にも用いられる。この点より、契約負債は従来の前受金を包摂したより広い概念として設定された表示項目であるが、対価の受取がなされた時点で契約負債から前受金へ振り替えることが望まれよう。

## (2) 返品権付取引

大野智弘（創価女子短期大学教授）

本稿の**問題意識**は、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」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」（以上、収益認識基準という）における返品権付販売の収益認識に関する会計処理とその背後にある考え方について明確にすることにある。

このための**検討事項**として、次の2つを取り上げたい。

収益認識基準では、企業は顧客との契約における履行義務を識別し、履行義務を充足した時点で収益を認識する。返品権付販売については、商品等の支配を顧客に移転するとともに、返品権の付与を顧客に約束することから、履行義務としては商品等の支配の移転に関する履行義務と返品権に関する履行義務が考えられる。返品権付販売において、商品等の支配の移転を履行義務として識別することに異論はない。他方、返品権については、それ自体を履行義務として識別するかどうかについて見解が分かれるため、これを検討する。

また、収益認識基準では、返品権付販売に関して、商品等の販売時点で企業が権利を得ると見込む対価の額で収益を認識し、返品が見込まれる商品等の対価の額は返金負債として

認識するものとしている。この返金負債の特質をいかに捉えるかには統一的な見解がないため、これを検討する。

検討の結果としての**明確化事項**として、次のことが挙げられる。

返品権に関する契約については、これを①履行義務とする考え方と②履行義務ではないとする考え方がある。契約における履行義務の識別と充足をもって収益を認識するアプローチでは、返品権を返品サービスの提供に関わる個別の履行義務として識別し、当該サービスの移転により収益を認識する①の考え方が理論的に適合する。ただし、返品権を個別の履行義務として識別し、会計処理するには、返品サービスそれ自体の経済価値が測定可能でなければならない。

収益認識基準では返品サービスそれ自体の経済的価値の測定は求められていない。すなわち収益認識基準では、返品権に関する契約を個別の履行義務とは考えない②の考え方に基づいて会計処理が規定されていることになる。

返品権付販売における返金負債の特質をどのように捉えるかに関しては、今のところ統一的な見解はないが、ここでは収益控除性の引当金との類似性を指摘しておきたい。

売上収益とともに認識・測定される返金負債は、顧客から受け取った（または受け取る）対価のうち、企業が権利を得ると見込めない対価の額を割り当てた際に生じる負債である。これは履行義務の遂行によって、将来、売上収益になると見込まれる契約負債とは異なる。そして、返金負債が、売上収益の認識に際し、将来、売上収益とはならないと見込まれる対価の額で認識・測定される点からすれば、収益控除性の引当金に類似した特質が認められる。この特質を従来の返品調整引当金と対比すると、返品調整引当金は売上総利益を純額調整するものであるのに対して、返金負債は売上収益を総額調整する方式の引当金に類似したものとなる。

### (3) 変動対価

岩崎勇（大阪商業大学教授）

本稿における**問題意識**として、資産負債アプローチにおいて収益認識される変動対価の会計処理は従来の収益費用アプローチによる実現主義の原則の下において計上されるものとどこが同じでどこが異なっているのかを明確にすることである。

このためにここでは変動対価について、その特徴点や従来の処理との差異等について検討している。そして、検討の結果以下のことが明確となった。すなわち、ここで**変動対価**とは顧客と約束した対価のうち変動する可能性がある部分のことである。この変動対価の**具体例**として例えば、リベート、値引き、返金や返品権付販売、業績に基づくインセンティブ（割増金）、ペナルティー、仮単価等がある。この場合の最大の論点は変動対価をどのように計算し、どこまで売上収益としての取引価格に含めるのかということである。この処理によって従来費用項目として処理されてきたものが**構成要素方式**に基づいて収益（取引価格ないし売上）からの控除項目として処理されるようになるものも出てくる。

なお、**変動対価の見積プロセス**は、㊦対価を固定対価と変動対価に区分、㊧最頻値法又は期待値法に基づいた変動対価額の見積計算、この場合、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方法を使用すること、㊨見積られた変動対価額のうち事後的な金額の確定に当たり収益の額に著しい減額が生じない可能性が高い金額を変動対価とし、その金額を取引価格に計上、㊩最終的に確定するまで各決算日において見直すことである。

そして、**新基準の影響と従来基準との差異**について、まず、(1) **影響のないもの**について、測定に関して、従来収益認識基準では基本的に取引価額主義に基づき収入額で測定していた。新しい収益認識基準においても顧客対価モデルすなわち取引価額主義に基づいているので両者の間には基本的な差異は存在しない。また、収益認識の要件のうち財又はサービスの提供に関して、従来の実現主義の原則における実現の要件においては財貨サービスの顧客への引き渡しを要求していたが、新たな収益認識基準においても収益認識の要件として履行義務の充足を要求していることである。次に、(2) **影響のあるもの**について、利益観に関して、損益計算書アプローチから(狭義)貸借対照表アプローチへの転換している。それゆえ、収益認識基準として従来の実現主義の原則に基づく収益認識から履行義務の充足に基づく資産負債の増加・減少によって売上高が計上されるという基準へ変更された。そして、**新基準の変動対価についての特徴**として、新しい概念である「変動対価」概念を導入していること。収益認識の単位を契約単位ではなく、収益認識対象を広げ履行義務単位で判断していること。近年増えてきた複数要素取引を明確に定義し、それを考慮し、構成要素アプローチに基づき要素別(履行義務別)に収益認識を行っていること。従来総額で収益を認識し、同時に費用処理(販売費及び一般管理費や引当金処理)する方法から純額での収益認識へ変更になっていることなどが挙げられる。

以上のような検討の結果、新しい収益認識基準においても従来の実現主義の原則が基本的に適用されているが、その処理方法は大きな変容があるということが明確にされた。

#### (4) 総額表示・純額表示(浅野)(最終報告で予定)

#### (5) 有償支給取引

千葉啓司(千葉商科大学教授)

本稿の問題意識は有償支給取引について、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」の規定の根拠となる理論の解明と、その問題点の究明することである。

このための**検討事項**として、まず収益認識会計基準における規定の概要を明らかにする。次にその根拠としてのIFRS概念フレームワークとの結びつきを検討する。そして最後に日本における適用上の問題点を究明していくこととする。

この結果としての**明確化事項**として、次のことが挙げられる。

収益認識会計基準によると、有償支給取引において、支給品を供給した企業が買い戻す義務を負うか否かで処理が異なっている。しかしながらいずれの場合においても収益は認

識されない。買戻し義務がある場合は、その支給した物品に対する支配が支給先に移転していないと考えられるため、収益は認識されない。この点は、IFRS 概念フレームワークの収益の定義、認識の記述と一貫性があることが認められる。

一方、基準では買戻し義務がない場合においては、支給品の譲渡に係る収益と、最終製品の販売にかかわる収益との二重計上を避けるということが根拠として示されている。子の根拠はIFRS 概念フレームワークに沿った根拠づけということは困難であり、別の理由からの理由付けになると考えられる。この点に関しては、基準の根拠として一貫性が欠如していると考えられる。

さらに、買戻し義務がある場合においても、従来わが国で用いられてきた会計処理とは異なる点が多く、実務上の問題点も多くみられる。こうした点についてはさらに検討を加えて体系化を図りたい。

#### (6) 買戻し契約（千葉）（最終報告で予定）

#### (7) 工事契約

浅野千鶴（明治大学専任講師）

本稿の問題意識として、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下、収益認識会計基準という）は2021年4月1日から開始される年度より強制適用となった。当該基準では収益を5つのステップにより認識するものとしている。当該基準の導入により従来の工事契約に係る会計基準による会計処理と比較してどのような変化があったのか、またその背後にある考え方はどのようなものかについて検討する。

このための**検討事項**として、収益認識会計基準の導入により、工事契約においては履行義務を充足するにつれて収益を認識することとなったが、この規定と従来の工事契約会計基準でとられていた工事進行基準とではどのような相違点があるのかについて検討する。また、変動対価や本人と代理人との区別の規定が工事契約に係る会計処理においてどのような影響を与えるのかについても検討する。

検討の結果としての**明確化事項**として、まず、従来の工事契約における工事進行基準が実現主義の例外であるのか、それとも実現主義の範囲内であるのかについて検討し、工事進行基準は実現主義の範囲内であるとの結論に達した。それをふまえ、従来の実現主義における工事進行基準と収益認識会計基準による履行義務の充足につれて収益を認識することの相違点について検討を行った。

収益認識会計基準では財またはサービスの顧客への移転と、企業が権利を得ると見込む対価の額で収益を認識する点においては従来の実現主義と大差なく、結果的に従来の工事契約会計基準における工事進行基準と同様の効果を企業にもたらすと考えられる。しかしながら実現主義は企業の顧客への財またはサービスの移転という資産・負債の増減要因によって収益を認識するのに対し、収益認識会計基準では履行義務の充足という資産・負債

の焦点を当て、ストックの変動によって収益を認識する点で異なっている。

収益認識会計基準では資産・負債の変動について支配概念を用い、支配の移転によって収益をとらえようとしている。しかしながら工事契約においては顧客が支配を獲得しているといえるのか、例えば工事中の建物について顧客が当該建物の使用を指図し、当該建物からの便益を享受しうるのかという点については批判的な見解もあり、工事契約に関連した支配概念についてさらに検討が重ねられる必要があることが明らかとなった。

(8) 役務の提供（石山）（最終報告で予定）

(9) ライセンス契約（大野）（最終報告で予定）

#### (10) 請求済未出荷契約

池田健一（福岡大学教授）

本稿の問題意識として、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」の導入によって、請求済未出荷契約の会計処理にどのような変化が生じているのかについて明確にすることを課題としている。

このための**検討事項**として、まず、請求済未出荷契約の概要と特徴について検討する。次に、企業会計基準第 29 号の導入による請求済未出荷契約（預り売上）の会計処理に与える影響について検討する。

検討の結果としての**明確化事項**として、請求済未出荷契約とは、企業が商品または製品について顧客に対価を請求したが、将来において顧客に移転するまで企業が当該商品または製品の物理的占有を保持する契約をいう（指針 77 項）。請求済未出荷契約に基づく売上は、会計実務上で、預り売上といわれることがある。請求済未出荷契約は、どちらかという一般にはあまりなじみがない取引ということになるが、一般によく知られていると思われる委託販売とは、ちょうど逆のケースということになる。請求済未出荷契約については現在、研究を行っている途中であり、先日は、研究グループ内で経過報告の機会を与えていただき、メンバーの先生方から有意義なアドバイスをいただいているが、それらを生かして成果が得られるように引き続き最終報告に向けて研究を続けていきたい。

(11) 顧客からの返金が不要な支払い（岩崎）（最終報告で予定）

(12) 製品保証（浅野）（最終報告で予定）

#### むすび

本スタディグループでは来年度の最終報告に向けて研究会を重ね、論文の内容をさらに深めて『最終報告書』の作成を予定している。