

「収益認識に関する会計基準」に対する法人 税法の対応

KIKUYA, Masato / 菊谷, 正人

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

55

(号 / Number)

3

(開始ページ / Start Page)

23

(終了ページ / End Page)

39

(発行年 / Year)

2018-10-31

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00025602>

〔論 文〕

「収益認識に関する会計基準」に対する 法人税法の対応

菊谷 正人

I. 開 題

国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board：以下、IASB と略す）は、収益認識に関する包括的な会計基準を共同開発するために、米国の財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board：以下、FASB と略す）との共同プロジェクト（a joint project）を設置し、2014 年（平成 26 年）5 月に国際財務報告基準第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（International Financial Reporting Standard 15 Revenue from Contracts with Customers：以下、IFRS15 と略す）を公表し、2016 年 4 月に改正している⁽¹⁾。IFRS15 は、2018 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度から適用されることになっていた（IFRS15, paras.IN5 and IN2）。

わが国では、「企業会計原則」（第二・三・B）が、「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。」と規定するに止まり、収益認識に関する包括的な会計基準は公表されていなかった。売上高、営業収入等、その呼称は業種や取引の種類により異なるが、売上高・営業収入等の収益は主な営業活動からの成果として経営成績表示の重要な財務情報であり、2018 年 1 月 1 日適用の IFRS15 に対応するためにも、企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan：以下、ASBJ という）は IFRS15 に収斂する収益認識基準の開発に向けた検討に着手することになった。その手始めに、平成 28 年（2016 年）2 月に「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」（以下、「意見

募集文書」という）を公表し、同年 4 月に一部改訂している。「意見募集文書」に寄せられた意見を踏まえ、企業会計基準公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準（案）」および企業会計基準適用指針公開草案第 61 号「収益認識に関する会計基準の適用指針（案）」が平成 29 年 7 月に公表された（「基準 29 号」92～93 項）。

ASBJ では、公開草案に寄せられた意見を踏まえて検討を行い、公開草案の内容を一部修正した上で企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下、「基準 29 号」と略す）および「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」（以下、「適用指針 30 号」と略す）を平成 30 年（2018 年）3 月 30 日に公表するに至った⁽²⁾。「基準 29 号」は、下記取引等を除き、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理・開示に適用される（「基準 29 号」3 項）。

- (1) 企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」の範囲に含まれる金融商品に係る取引
- (2) 企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」の範囲に含まれるリース取引
- (3) 保険法（平成 20 年法律第 56 号）における定義を満たす保険契約
- (4) 顧客または潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品または製品の交換取引（たとえば、2 つの企業の間で異なる場所における顧客からの需要を適時に満たすために商品または製品を交換する契約）

- (5) 金融商品の組成または取得に際して受け取る手数料
- (6) 日本公認会計士協会会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」の対象となる不動産（不動産信託受益権を含む。）の譲渡

ASBJが作成・公表する「企業会計基準」は、金融商品取引法適用会社、会社法上の会計監査人設置会社を適用対象としているので、「基準29号」も当該会社に対する「一般に公正妥当と認められる企業会計」として利用されることとなる⁽³⁾。「基準29号」は、平成33年(2021年)4月1日以後に開始する連結会計年度および事業年度の期首から適用される。ただし、平成30年4月1日以後に開始する連結会計年度および事業年度の期首から適用することができる（「基準29号」81～82項）。

このような会計基準の変容に対処するために、平成30年度税制改正において「所得税法等の一部を改正する法律」（平成30年法律第7号）が平成30年（2018年）3月30日に公布され、同法第2条により法人税法（昭和40年法律第34号）に「第22条の2」が新設された。

周知のとおり、課税所得計算の通則に関する重要な条文である法人税法第22条は、その第1項で「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」と規定した上で、収益（法人税法上、益金）の算定に関しては、その第2項において、「内国法人の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、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受け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。」と定めている。

なお、法人税法第22条第3項が規定する「損金の額」とは、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額である。

- (イ) 売上原価、完成工事原価その他これに準ずる原価の額

- (ロ) 販売費、一般管理費その他の費用の額（償却費以外の費用の場合には、債務の確定していないものを除く。）

- (ハ) 損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

具体的には、上記（イ）の売上原価とは、商品・製品等の棚卸資産の売上高に対応する原価であり、完成工事原価とは、建設業等の請負に係る売上高（工事収益）に対応する原価である。「その他これに準ずる原価」には、固定資産・有価証券等の譲渡原価（たとえば、土地譲渡原価）、役務提供を本業としている役務の提供に係る原価が含まれる。上記（ロ）の費用の額には、償却費以外の費用で、債務の確定していないものは除かれる。費用の額に算入すべき金額には、帰属年度に法人の判断が介入し易いため、法的安定性の観点から、外部取引に関しては「債務確定」の要件を満たす費用を損金とする「債務確定主義⁽⁴⁾」が採用されている。上記（ハ）における資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加または減少を生ずる取引および利益または剰余金の分配をいう（法22⑤）。費用が損金の額に算入されるためには、事業遂行上の「必要性」が満たされれば十分であり、「通常性」までも必要とされない。

このように、法人税法第22条が定める所得計算の通則では、法人税の課税標準である「各事業年度の所得」は、その事業年度の益金の額から損金の額を差し引いた差額であるが、益金の額および損金の額を「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算されるものとする。」という第4項が昭和42年改正時に追加・規定されていた。この規定は「公正処理基準⁽⁵⁾」と通称され、課税所得の算定には、企業利益の計算技術である企業会計（企業会計原則、企業会計基準、会社法計算規定等）に準拠することを予定している。法人税算定の基礎となる益金・損金の額の計算については、「別段の定め⁽⁶⁾」を除き、企業会計上の収益・費用に関する会計処理基準を斟酌することを明らかにした規定である（菊谷〔2008〕52頁、菊谷〔2018〕65頁）。

前述したように、従来、収益認識に関する一

一般的な原則としては、「企業会計原則」における「実現主義の原則」が存在するだけであったが、IFRS15をモデルにして作成された「基準29号」が公表されたために、契約で取り決めた財またはサービスを顧客に移転する約束を果たした時点で収益は認識されることになった。その結果、従来認められてきた会計処理が認められない場合（割賦基準、ポイント引当金等）もあり、取引価格の算定に変動対価（たとえば、返品、値引き、リベート等）を考慮する必要があり、従来の売上高よりも減額・計上される場合もある。

「基準29号」における収益認識基準が法人税法上の「公正処理基準」として適用される予定であり、このような収益認識に関する「公正処理基準」の変容に対応するために、法人税法上の所得算定の通則規定である「法人税法第22条第4項」の追加的特則あるいは別段の定めとして「法人税法第22条の2」が創設されたのである。改正法人税法は平成30年4月1日より施行されるが、「第22条の2」は平成32年（2020年）4月1日から施行されることになっている（平成30年法人税法改正附則第1条第7号）。

本稿では、表現の平明化のために全文改正が行われた昭和40年改正、「公正処理基準」が導入された昭和42年改正以来の「益金の額」の通則規定に関連する大幅な改正となった平成30年の「法人税法第22条の2」の規定内容について、「基準29号」（およびIFRS15）と比較しながら、「基準29号」が法人税法に与えた影響を検討する。

Ⅱ. 「収益認識に関する会計基準」の特徴

1. 収益認識の基本基準

(1) IASBのIFRS15における特徴

IFRS15 (para.IN7) によれば、約束した財またはサービスの顧客への移転 (transfer of promised goods or services to customers) を表現するために収益を認識する中核的原則 (core principle) として、次のような5つのステップが適用される。

(a) 顧客との契約を識別する (Identify the contract(s) with a customer)。

ここに契約とは、強制力のある権利・義務 (enforceable rights and obligations) を引き起こす複数の当事者間における合意 (agreement) である。

(b) 当該契約における履行義務を識別する (Identify the performance obligations in the contract)。

約束した財またはサービスが個別に区分される場合には、当該約束の履行義務は別個に識別される。

(c) 取引価格を算定する (Determine the transaction price)。

取引価格とは、約束した財またはサービスを顧客に移転するために交換の権利を得ると事業体が期待する契約上の対価の額 (amount of consideration in a contract) である。

(d) 当該契約における履行義務に取引価格を配分する (Allocate the transaction price to the performance obligations in the contract)。

当該契約で約束した財またはサービスが個別に区分される場合、取引価格はそれぞれ単独の販売価格 (stand-alone selling prices) に比例してそれぞれの履行義務に配分される。単独の販売価格が観察可能でない場合には、事業体はそれを見積もる。

(e) 当該事業体が履行義務を果たす場合（または果たす都度に）取引価格を配分する (Recognise revenue when (or as) the entity satisfies a performance obligations)。

認識された収益の額は、果たされた履行義務に配分される額である。つまり、履行義務は、一時点（典型的には、財を顧客に譲渡する約束の場合）あるいは一定期間（典型的には、サービスを顧客に提供する約束の場合）に果たされることになる。

収益の測定額としては、資産売却による受領額または負債移転に伴う支払額に基づく「見積現在出口価格」 (estimated current exit price) は、複雑・検証困難であり、コストがかかるので、履行義務を測定するために「配分後取引価格アプローチ」 (allocated transaction price approach) が

採用されている (IFRS15, paras. BC25 ~ BC26)。

しかしながら、2011年に国際財務報告基準第13号「公正価値測定」(International Financial Reporting Standard 13 Fair Value Measurement: 以下、IFRS13と略す)の公表に伴い改訂された国際会計基準第16号「有形固定資産(2011年改訂)」(International Accounting Standard 16 Property, Plant and Equipment (amended 2011): 以下、IAS16と略す)では、有形固定資産の再測定に「再評価モデル」(revaluation model)を選択適用した場合、有形固定資産は公正価値で測定されるが、ここに「公正価値」とは、市場参加者間の秩序ある取引(an orderly transaction between market participants)において資産を売却することから受け取られる価格あるいは負債を移転することにより支払う価格である(IFRS13, para. 9, IAS16, para. 6)。資産評価に公正価値(現在出口価格)を利用するのに対し、収益には検証困難性・複雑性・費用対効果等を理由にして、公正価値による収益計上を断念・拒否するのは論理整合性に欠けると言わざるを得ない。

(2) ASBJの企業会計基準第29号における特徴

わが国のASBJは、収益認識に関する会計基準を開発する基本的な方針として、IFRS15と整合性を図る便益の1つである国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、IFRS15の基本的な原則を取り入れることを出発点とした(「基準29号」(97項))。したがって、収益認識の「基本となる原則」としてIFRS15の規定を踏襲し、「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である。」(「基準29号」16項)と定めた上で、この基本原則に従って収益を認識するために、次の(1)から(5)のステップが適用される(「基準29号」17項)。

(1) 顧客との契約を識別する。

「基準29号」でいう定めは、顧客と合意し、

かつ、所定の要件を満たす契約に適用する。

(2) 契約における履行義務を識別する。

契約において顧客への移転を約束した財ま

たはサービスが、所定の要件を満たす場合には別個のものであるとして、当該約束を履行義務として区分して識別する。

(3) 取引価格を算定する。

変動対価または現金以外の対価の存在を考慮し、金利相当分の影響および顧客に支払われる対価について調整を行い、取引価格を算定する。

(4) 契約における履行義務に取引価格を配分する。

契約において約束した別個の財またはサービスの独立販売価格の比率に基づき、それぞれの履行義務に取引価格を配分する。独立販売価格を直接観察できない場合には、独立販売価格を見積もる。

(5) 履行義務を充足した時にまたは充足するにつれて収益を認識する。

約束した財またはサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時にまたは充足するにつれて、充足した履行義務に配分された額で収益を認識する。履行義務は、所定の要件を満たす場合には一定期間にわたり充足され、所定の要件を満たさない場合には一時点で充足される。

IFRS15と同様に、「基準29号」では、顧客との契約から生じる収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期および不確実性に関する有用な情報を財務諸表利用者に報告するために「基本となる原則」を提示し、市場関係者の理解に資するために、「基本となる原則」に従って収益を認識するための5つのステップを示している(「基準29号」115項)。

「適用指針30号」(基本となる原則に関する設例〔設例1〕)では、商品の販売と保守サービスの提供の具体例(当期首にA社とB社(顧客)が商品Xの販売と2年間の保守サービスを提供する契約(対価の額: 12,000千円)を締結し、A社は当期首に商品XをB社に引き渡し、当期首から翌期末まで保守サービスを行う取引例)を題材として、「基本となる原則」に従って収益を認識するための5つのステップを示している。

ステップ1: 顧客との契約を識別する。

ステップ2：商品 X の販売と保守サービスの提供を履行義務として識別し、それぞれを収益認識の単位とする。

ステップ3：商品 X の販売および保守サービスの提供に対する取引価格を12,000 千円と算定する。

ステップ4：商品 X および保守サービスの独立販売価格に基づいて、取引価格12,000 千円をそれぞれの履行義務に配分し、商品 X の取引価格は10,000 千円、保守サービス

の取引価格は2,000 千円とする。

ステップ5：履行義務の性質に基づいて、商品 X の販売は一時点で履行義務を充足すると判断し、商品 X の引渡時に収益を認識するが、保守サービスの提供は一定の期間にわたり履行義務を充足すると判断し、当期と翌期の2年間にわたり収益を認識する。

鈴木（〔2018〕28 頁）も指摘しているように、「企業会計原則」等が収益認識に関して抽象的規定に止まっていたのに対し、「基準 29 号」は

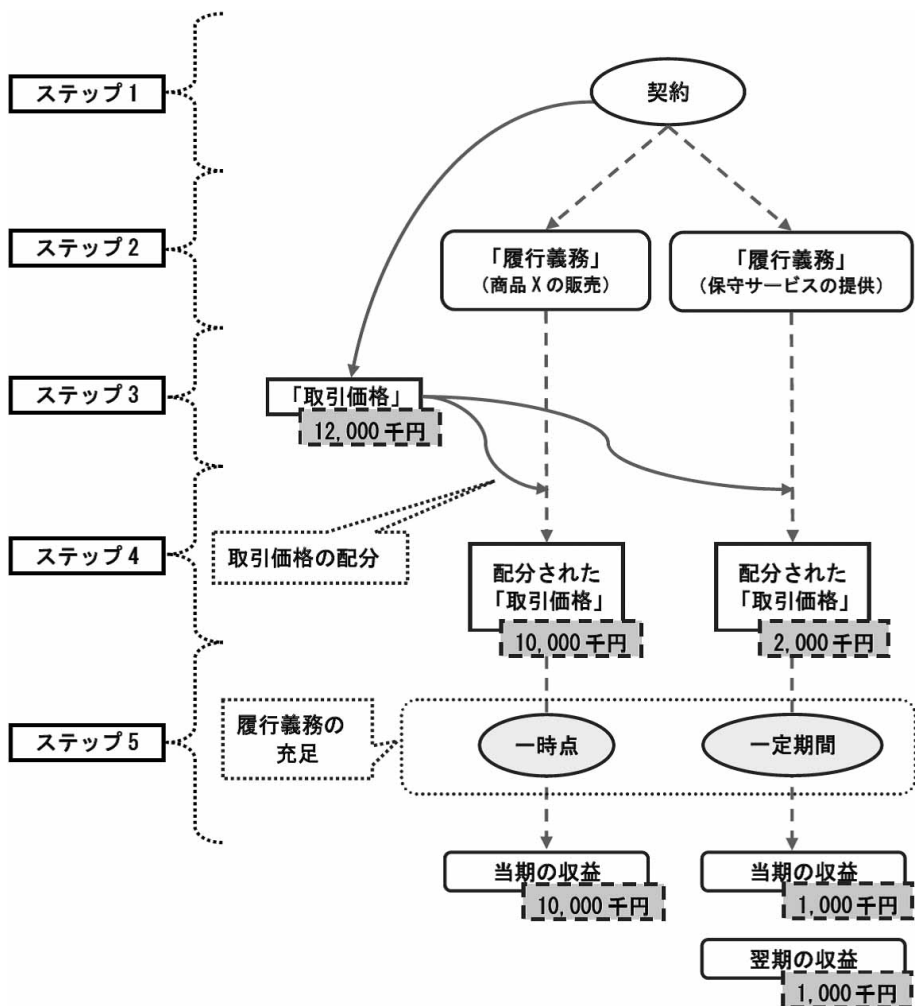


図1 収益認識のための5つのステップのフロー

出典：企業会計基準委員会『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1〕

収益認識のステップを細かく規定し、企業の裁量的適用を制約している。図1では、当該契約に5つのステップを適用した場合におけるフローが図形化されている。

2. 顧客との契約の識別（ステップ1）

「基準29号」でいう「契約」とは、法的な強制力のある権利・義務を生じさせる複数の当事者間における取決め、「顧客」とは、対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財またはサービスを得るために当該企業と契約した当事者をいう（「基準29号」5～6項）。これらの定義に限らず、「基準29号」では、IFRS15の定義（IFRS15, Appendix A）、会計処理等がほぼ踏襲されている。

契約における権利・義務の強制力は法的概念に基づくので、契約は書面、口頭、取引慣行等により成立する。顧客との契約締結に関する慣行・手続きは、国、業種または企業（たとえば、顧客の属性、約束した財・サービスの性質）により異なり、同一企業内でも異なる場合があるため、それらを考慮して、顧客との合意が強制力のある権利・義務を生じさせるのかどうか、いつ生じさせるのかを判断する必要がある（「基準29号」20項）。

「基準29号」を適用するに際しては、下記（1）から（5）の要件のすべてを満たす顧客との契約を識別しなければならない（「基準29号」19項）。

- （1）当事者が書面・口頭・取引慣行等により契約を承認し、その義務履行を約束している。
- （2）移転される財またはサービスに関する各当事者の権利を識別できる。
- （3）移転される財またはサービスの支払条件を識別できる。
- （4）契約に経済的実質がある。すなわち、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、時期または金額が変動すると見込まれる。
- （5）顧客に移転する財またはサービスと交換に企業が権利を得ることとなる対価を回収する可能性が高い。当該対価を回収する可

能性の評価に当たっては、対価の支払期限到来時における顧客が支払う意思と能力を考慮する。

それぞれの契約当事者が、他の当事者に補償することなく「完全未履行契約」を解約する一方的で強制力のある権利を有している場合には、会計処理を行う必要はない。ここに「完全未履行契約」とは、（イ）企業が約束した財またはサービスを顧客に未だ移転せず、かつ、（ロ）約束した財またはサービスと交換に、対価を未だ受け取っておらず、対価を受け取る権利も未だ得ていない契約である（「基準29号」22項）。

同一の顧客（当該顧客の関連当事者を含む。）と同時またはほぼ同時に締結した複数の契約について、（i）当該複数の契約が同一の商業的目的を有するものとして交渉された場合、（ii）1つの契約において支払われる対価の額が、他の契約の価格または履行により影響を受ける場合等には、「契約の結合」として当該複数の契約を単一の契約とみなして処理することができる（「基準29号」27項）。たとえば、上記〔設例1〕（商品10,000千円の販売と2年間の保守サービス提供2,000千円の契約）において、（ii）のように、商品価格に影響を受けて保守サービス価格を半額にする契約を締結した場合には、商品販売契約とサービス提供契約は単一の契約とみなして処理される。

3. 履行義務の識別（ステップ2）

「履行義務」とは、顧客との契約において、（a）別個の財またはサービス（あるいは別個の財またはサービスの束）または（b）一連の別個の財またはサービス（特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財またはサービス）のいずれかを顧客に移転する約束をいう（「基準29号」7項）。

顧客との契約で約束した財またはサービスを契約の取引開始日に評価し、上記（a）または（b）のいずれかを顧客に移転する約束のそれぞれについて「履行義務」として識別する（「基準29号」32項）。たとえば、上記〔設例1〕では、契約が単一の契約とみなされようが、複数の契約として処理されようが、商品の譲渡義務とサービ

ス提供義務の2つの「履行義務」が識別されている。

このように、「基準29号」は、IFRS15と同様に、履行義務の認識には顧客との契約を前提条件とし、「履行義務」の識別における収益認識単位の区分を厳格化する。履行義務を識別した後に、次のステップである「取引価格の算定」および「取引価格の履行義務への配分」に進めることになる。

4. 取引価格の算定（ステップ3）

(1) 取引価格の意義

第3ステップは、収益として認識する金額である「取引価格」を算定する段階となる。ここに「取引価格」とは、財また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。）をいう（「基準29号」8項）。IFRS15と同様に、収益の測定額として「現在出口価格」ではなく、「取引価格」が採用されている。

第三者のために回収する額は除かれるので、消費税の納税義務者として国・地方公共団体のために納税する課税売上高に係る消費税は「取引価格」に含まれないことになる。つまり、税込方式は「基準29号」では認められない。10,000千円の商品を販売した場合、下記のような税抜方式（消費税率8%）による仕訳が必要である（単位：千円）。

(借)現金預金 10,800 (貸)売上高 10,000
仮受消費税 800

さらに、顧客により約束された対価の性質・時期・金額は「取引価格」の見積りに影響を与えるので、「取引価格の算定」に当たっては、下記のような契約条件・取引慣行等を考慮する必要がある（「基準29号」48項）。

- (A) 変動対価
- (B) 契約における重要な金融要素
- (C) 現金以外の対価
- (D) 顧客に支払われる対価

(2) 変動対価

前記(A)の「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のある部分をい

う。契約において顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合には、財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ることとなる対価の額を「最頻値法」（発生し得る対価の額における最も可能性の高い単一の金額による方法）または「期待値法」（発生し得る対価の額を確率で加重平均した金額による方法）のいずれかのうち、より適切に予測できる方法で見積もる（「基準29号」50～51項）。

顧客から受け取る対価の一部あるいは全部を顧客に返金すると見込む場合、当該対価の額のうち企業が権利を得ると見込まない額について、「返金負債」（財またはサービスを顧客に移転する企業の義務に対して、企業が顧客から対価を受け取ったものまたは対価を受け取る期限が到来しているもの）を認識し、各決算日に見直す（「基準29号」11項、53項）。

たとえば、返品権付きの販売において、対価の総額10,000千円（仕入原価6,000千円）のうち、過去のデータに基づく期待値として返品額300千円が見込まれる場合、顧客への商品に対する支配の移転に関する仕訳は次のとおりである（「適用指針30号」[設例11]）。なお、参考のために、売上原価に関する仕訳も行う（単位：千円）。

収益の計上：

(借)現金預金 10,000 (貸)売上高 9,700
返金負債 300

原価の計上：

(借)売上原価 5,820 (貸)棚卸資産 6,000
返品資産 180

従来、返品見込みを返品調整引当金として設定し、売上高とこれに対応する費用（返品調整引当金繰入）を両建処理で（総額で）損益計算が行われてきた。上記設例では、下記のような仕訳が行われてきた（単位：千円）。

(借)現金預金 10,000 (貸)売上高 10,000
返品調整引当金繰入 300 返品調整引当金 300

「基準29号」では、対価として得た資産とこれに付随して生じた履行義務を相殺した額で（純額で）売上高は計上され、返金負債に対応する原価が返品資産に計上されている。したがって、返品見込み分を収益から控除すること

になったので、返品調整引当金を設定する会計処理は認められなくなった。売上高の稼得状況を収益・費用対応によって損益計算書で表現しようとする思考（収益費用アプローチ）から、売上高も資産・負債の増減に基づいて把握しようとする思考（資産負債アプローチ）に変換していると言える（桜井〔2018〕16頁）。

返品権付きの販売のほかに、「変動対価」が含まれる取引例として、値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー等が例示列举されている（「適用指針30号」23項）。取引価格に基づく収益の額の算定において、対価のうち値引き、返品等によって将来変動する可能性がある「変動対価」を含む場合には、その影響を見積もり、取引価格から減額されることになる。したがって、従来の売上高よりも少なく計上されることになり、売上利益率等の財務諸表分析にも影響を与えることになる。

(3) 契約における重要な金融要素

前記(B)「契約における重要な金融要素」としては、たとえば、契約の当事者が合意した支払時期により、財またはサービスの顧客への移転に係る信用供与についての重要な便益が顧客または企業に提供される契約は、重要な金融要素を含むものとする。顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合、取引価格の算定に当たっては、約束した対価の額に含まれる金利相当分の影響を調整する。収益は、約束した財またはサービスが顧客に移転した時点で（または移転するにつれて）、当該財またはサービスに対して顧客が支払うと見込まれる現金販売価格を反映する金額で認識する（「基準29号」56～57項）。

たとえば、顧客と商品の販売契約を締結し、契約締結時に商品を引き渡したが、顧客は商品の対価40,000千円を契約締結時から2年後に支払う契約であった場合には、次のような仕訳を行う（単位：千円）。なお、対価を調整する金利を5%とする。

商品引渡時：

(借)売掛金 36,281 (貸)売上高 36,281^{*1}

1年後：

(借)売掛金 1,814 (貸)受取利息 1,814^{*2}

2年後：

(借)売掛金 1,905 (貸)受取利息 1,905^{*3}

対価受領時：

(借)現金預金 40,000 (貸)売掛金 40,000

*1：40,000千円 ÷ 1.05² ≒ 36,281千円

*2：40,000千円 ÷ 1.05 - 40,000千円

÷ 1.05² ≒ 1,814千円

*3：40,000千円 - 40,000千円 ÷ 1.05

≒ 1,905千円

(4) 現金以外の対価

前記(C)「現金以外の対価」である場合に取引価格を算定するに当たっては、当該対価を時価により算定する。現金以外の対価の時価を合理的に見積ることができない場合には、当該対価と交換に顧客に約束した財またはサービスの独立販売価格を基礎として当該対価を算定する（「基準29号」59～60項）。

(5) 顧客に支払われる対価

前記(D)「顧客に支払われる対価」とは、企業が顧客（あるいは顧客から企業の財またはサービスを購入する他の当事者）に対して支払うまたは支払うと見込まれる現金の額であり、顧客が企業（あるいは顧客から企業の財またはサービスを購入する他の当事者）に対する債務額に充当できるもの（たとえば、クーポン）の額を含む。顧客に支払われる対価は、顧客から受領する別個の財またはサービスと交換に支払われるものである場合を除き、取引価格から減額する。顧客に支払われる対価を取引価格から減額する場合には、(イ)関連する財またはサービスの移転に対する収益を認識する時と(ロ)企業が対価を支払うかまたは支払いを約束する時のいずれか遅い方が発生した時点で（または発生するにつれて）、収益を減額する（「基準29号」63～64項）。

たとえば、顧客との間で1年間に15,000千円の商品を販売し、取引開始時に返金不要の1,500千円の支払いを行う契約を締結し、第1回の販売時に商品2,000千円を引き渡した場合

には、次のような仕訳を行う（「適用指針 30 号」[設例 14]）。

取引開始時：

（借）前 払 金 1,500 （貸）現金預金 1,500

第 1 回販売時：

（借）売 掛 金 2,000 （貸）売 上 高 1,800
前 払 金 200*

* $2,000 \text{ 千円} \div (1,500 \text{ 千円} \div 15,000 \text{ 千円})$
= 200 千円

顧客に支払われる対価は売上高から減額されるので、売上高（収益）は純額で計上されることになる。

5. 履行義務への取引価格の配分（ステップ 4）

取引価格が算定されると、当該取引価格はそれぞれの履行義務（あるいは別個の財またはサービス）に配分される。取引価格の配分は、財また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を描写するように行う。具体的には、財またはサービスの「独立販売価格」の比率に基づいて、契約において識別したそれぞれの履行義務に取引価格を配分する（「基準 29 号」65～66 項）。履行義務の測定には、IFRS15 と同様に、「配分後取引価格アプローチ」が採用されることになる。

ここに「独立販売価格」とは、財またはサービスを独立して企業が顧客に販売する場合の価格をいう（「基準 29 号」8 項）。「独立販売価格」の比率に基づき取引価格を配分する際には、契約におけるそれぞれの履行義務の基礎となる別個の財またはサービスについて、契約における取引開始日の「独立販売価格」を算定し、取引価格を当該独立販売価格の比率に基づいて配分する。「独立販売価格」を直接的に観察できない場合には、市場の状況・企業固有の要因・顧客に関する情報等、合理的に入手できる情報を考慮し、観察可能な入力数値を最大限に利用し、「独立販売価格」を見積もる（「基準 29 号」68～69 項）。

たとえば、製品 Y の独立販売価格を 55 千円、製品 Z の独立販売価格を 45 千円と見積もり、顧客に製品 Y と製品 Z を組み合わせて 60 千円で販売する契約を締結し、異なる時点で引き渡

した場合、配分された金額 60 千円は製品 Y と製品 Z を移転する約束に次のとおり配分される（「適用指針 30 号」[設例 15 - 1]）。

製品 Y：33 千円（= $55 \text{ 千円} \div \text{独立販売価格}$
合計 100 千円 $\times 60 \text{ 千円}$ ）

製品 Z：27 千円（= $45 \text{ 千円} \div \text{独立販売価格}$
合計 100 千円 $\times 60 \text{ 千円}$ ）

6. 履行義務充足による収益認識（ステップ 5）

（1）履行義務の分類

約束した財またはサービス（以下、資産ともいう）を顧客に移転することにより履行義務を充足した時にまたは充足するにつれて、取引価格のうち、当該履行義務に配分した額について収益を認識する。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時または獲得するにつれてである（「基準 29 号」35 項）。つまり、識別された履行義務は、「一時点で充足される履行義務」と「一定期間に充足される履行義務」に分類される。

なお、資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。）をいう（「基準 29 号」37 項）。つまり、顧客が財またはサービスに対する支配を獲得した時点で、履行義務が充足したとみなされ、収益の測定額は「配分後取引価格」により算定される。

（2）一定期間に充足される履行義務に係る収益認識

履行義務の判定・分類は、まず「一定期間に充足される履行義務」から始める。つまり、下記の（1）から（3）の要件のいずれかを満たす場合、資産に対する支配が顧客に一定期間にわたり移転されるので、履行義務は一定期間にわたり充足し、収益が認識される（「基準 29 号」38 項）。

- （1）企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受する。
- （2）企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じるまたは資産の価

値が増加し、当該資産が生じるまたは当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配する。

(3) 次の要件のいずれも満たす。

①企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じる。

②企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有している。

「一定期間に充足される履行義務」の具体例としては、一定期間にわたって継続的にサービスを提供する契約（たとえば、管理・事務代行等のサービス提供、輸送サービス提供等）、一定期間に製品を製造する契約（たとえば、建物・船舶・橋梁等の建設工事、ソフトウェア開発等の長期の個別受注取引）が列挙されるであろう。

「一定期間に充足される履行義務」については、履行義務の充足に係る進捗度を見積もり、当該進捗度に基づき収益を一定期間にわたり認識しなければならない。ただし、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができる場合にのみ、一定期間に充足される履行義務について収益を認識することができる（「基準 29 号」41 項、44 項）。進捗度の合理的見積りを条件として、「工事進行基準」が採用されることになる。

履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができる時まで、一定期間にわたり充足される履行義務について「原価回収基準」により処理される（「基準 29 号」45 項）。ここに「原価回収基準」とは、履行義務を充足する際に発生する費用のうち、回収することが見込まれる費用の金額で収益を認識する方法である（「基準 29 号」15 項）。進捗度の合理的な見積りが可能となった場合には、「原価回収基準」から「工事進行基準」に変更することができる。

(3) 一時点に充足される履行義務に係る収益認識

「一定期間に充足される履行義務」に係る上記 (1) から (3) の要件のいずれも満たさず、履行義務が一定期間にわたって充足されるものではない場合には、「一時点で充足される履行義務」として、資産に対する支配を顧客に移転することにより当該履行義務が充足される時に、収益を認識する（「基準 29 号」39 項）。

資産に対する支配を顧客に移転した時点を決するに当たっては、資産に対する支配を考慮する必要があるが、支配の移転を検討する際には、たとえば、次のような指標を斟酌しなければならない（「基準 29 号」40 項）。

(イ) 企業が顧客に提供した資産に関する対価を収受する現在の権利を有している。

(ロ) 顧客が資産に対する法的所有権を有している。

(ハ) 企業が資産の物理的占有を移転した。

(ニ) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負い、経済価値を享受している。

(ホ) 顧客が資産を検収した。

「一時点で充足される履行義務」の具体例としては、物品を販売する契約、輸出契約等のように、出荷から顧客による検収までの期間がある取引が挙げられるであろう。「基準 29 号」では、資産に対する支配の移転時点の条件としては、法的所有権・物理的占有の移転、顧客による検収等が必要である。佐々木（〔2018〕8 頁）も指摘するように、新収益認識基準では、財・サービスの支配（control）が当該企業から顧客に移転することをもって履行義務の充足と考え、収益を認識する。したがって、割賦販売において商品を販売した場合、商品を引き渡した時点で支配は移転しているので、「基準 29 号」では「割賦基準」は認められないことになった。

原則として、収益が認識される時点は顧客による検収時であるが、検収時までの期間が通常の期間である場合（当該期間が国内における出荷・配送に要する日数に照らして取引慣行ごとに合理的と考えられる日数である場合）には、出荷時から商品・製品の支配が顧客に移転される時までの間の一時点（たとえば、出荷時や着

荷時)に収益を認識する会計処理も代替的処理として認められている(「適用指針30号」98項)。「基準29号」は基本的に「検収基準」を原則とするが、代替的処理として出荷・荷積み・搬入時に収益を認識することもできる。

Ⅲ.「法人税法第22条の2」の創設

1. 法人税法第22条の2第1項

法人税法上、帰属事業年度の特例として規定される「長期割賦販売等に係る収益」(法63)、「工事の請負に係る収益」(法64)等および「別段の定め」を除き、益金の額に算入される収益は「公正処理基準」(法22④)に従うことになる。「公正処理基準」では、資産の引渡し等の時点に収益は計上される。すなわち、売買契約の効力発生日以後に「資産の所有権の移転」とそれに伴う「代金請求権の確定」が生じた「引渡し」の時点に、収益が実現・計上される。法的には、「権利確定主義⁽⁷⁾」によって債権として請求し得るもの(債権の確定)をもって、益金は計上できる。「公正処理基準」でいう実現主義と法人税法上の権利確定主義には、「権利の確定」が成立した時点で収益計上時期とみなす点では大きな差異はないが、実現主義では資産の譲渡等が前提となっている。

法人所得の金額を算定するに際しては、従来から、資産の譲渡等に係る収益の益金計上時期は「法人税法基本通達」によって運用されている。ちなみに、「通達」とは、上級行政庁(たとえば、国税庁長官)が法令の解釈・税務行政の運用方針に関して下級行政庁(たとえば、国税局・税務署)の権限行使を指図する命令書である。したがって、「通達」は、下級行政庁またはその職員に拘束するものであり、法律的には国民や納税義務者(たとえば、法人)に拘束するものではないので、法源ではない。ただし、租税に関する通達は、租税に関する詳細な具体的指針・基準となって活用されているので、実務的には法源と同等の法的拘束力をもつ。わが国では、法令ではない「法人税法基本通達」によって、資産の譲渡等に係る収益の益金計上時期が具体的に規定されている。

たとえば、商品・製品等の棚卸資産の販売による収益の額は、その引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(法基通2-1-1)。これを「引渡し基準」といい、引渡し(占有の移転)の時点については、一般に、次のいずれかの基準が採用される(法基通2-1-2)。

(1) 商品等を出荷したときに引渡しがあったとする「出荷基準」

① 店頭・倉庫等から出荷したとき

② 船積み・貨車積みをした(船荷証券・貨物引換証の有価証券を発行した)とき

③ 顧客の受入場所に着荷したとき

(2) 顧客が商品等を検収し、引取りの意思表示をしたときに引渡しがあったとする「検収基準」

役務の提供による収益の額は、役務の全部を完了した日の属する事業年度の益金の額に算入する(法基通2-1-5)。これを「役務完了基準」という。

固定資産の譲渡による収益は、原則として、引渡日に益金の額に算入される。ただし、土地・建物その他これらに類する資産を譲渡した場合には、契約の効力発生日に益金として処理することもできる(法基通2-1-14)。

新設された法人税法第22条の2第1項は、「内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供(以下この条において「資産の譲渡等」という)に係る収益の額は、別段の定め(前条第4項を除く。)があるものを除き、その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の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。」と規定した。

この第1項の規定は、従来、「法人税法基本通達」によって規定・運用されていた資産の譲渡等に係る益金計上時期を条文化したという意味をもつ。資産の譲渡等に係る収益の額を、原則として、目的物の引渡しまたは役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することが法令上明確化されたと言える。

2. 法人税法第22条の2第2項

法人税法第22条の2第2項は、「内国法人が、

資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って当該資産の販売等に係る契約の効力が生じる日その他の前項に規定する日に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には、同項の規定にかかわらず、当該資産の販売等に係る収益の額は、別段の定め（前条第4項を除く。）があるものを除き、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。」と規定している。「公正処理基準」に従って資産の販売等に係る契約効力発生日、棚卸資産の引渡日、固定資産の譲渡日、役務の提供日に近接する日に益金の額に算入することが、確定決算における収益経理を条件として、認められることになった。

この第2項における「近接する日」についても、「法人税法基本通達」によって規定・運用されている。たとえば、委託販売において売上のつど、売上計算書が送付される場合、継続的適用を条件として、売上計算書の到着日に属する事業年度の益金の額に算入する「仕切精算書到着日基準」が認められる（法基通2-1-3）。電気・ガス・水道等の販売の場合、使用量（販売数量）を検針等により確認したときに、引渡しがあったとする「検針日基準」が適用される（法基通2-1-2）。運送収益については、運送契約、性質、内容等に応じ、継続的適用を要件にして、「発売日基準」（乗車券・乗船券・搭乗券を発売した日）、「積切基準」（航空機・船舶等による乗客・貨物には積地を出発した日）等が認められている（法基通2-1-13）。

この第2項の規定によっても、従来、「法人税法基本通達」によって規定されていた目的物の引渡日または役務提供日に近接する日が、「公正処理基準」に従っているならば、確定決算で収益として経理した場合には、各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することが法令上認められた。「近接する日」に益金算入を容認していた通達を法令化することによって、「基準29号」の規定に対応していると言える。

3. 法人税法第22条の2第3項

法人税法第22条の2第2項では、「公正処理基準」に従っているならば、原則どおりの引渡日・役務提供日でなくても、確定決算で収益経理を行っている場合には、「近接する日」も益金計上時期として法令上認められた。

法人税法第22条の2第3項は、「内国法人が資産の販売等を行った場合（当該資産の販売等に係る益金の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って第1項に規定する日又は前項に規定する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を除く。）において、当該資産の販売等に係る同項に規定する近接する日の属する事業年度の確定申告書に当該資産の販売等に係る収益の額の益金算入に関する申告の記載があるときは、その額につき当該事業年度の確定した決算において収益として経理したものとみなして、同項の規定を適用する。」と規定している。

資産の販売等に係る収益が確定決算で収益経理されていない場合であっても、引渡日・役務提供日に近接する日の属する事業年度の確定申告書に申告調整（申告の記載）が行われていれば、当該事業年度の確定決算で収益経理をしたものとみなされている。この第3項は第2項の補足的規定の役割を果たし、確定決算による申告調整を通じて「近接する日」の収益経理（すなわち、益金算入）を容認している。

4. 法人税法第22条の2第4項

法人税法第22条の2第4項は、「内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として第1項又は第2項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、別段の定め（前条第4項を除く。）があるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供した役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。」と規定している。

資産の販売等に係る収益の額として益金の額に算入する金額は、「資産引渡しにおける価額」または提供役務について「通常得べき対価の額」に相当する金額である。前述したように、法人

税法第22条第2項の規定によって、資産の販売、有償または無償による資産の譲渡、有償または無償による役務の提供等による収益の額が益金の額として算入されるが、その金額は公正な価値（時価）であると解釈されている。

資産の販売に係る収益の額とは、商品・製品等の棚卸資産の販売による収入であり、その収入金額は資産販売時点における時価であると解される。

有償による資産の譲渡に係る収益の額には、土地・建物・備品・車輛等の固定資産や有価証券等の売却による収入があり、税務上、その収入金額は資産譲渡時点における時価であると解される。

無償による資産譲渡の場合にも、有償による資産譲渡と同様に、資産譲渡時点における時価で収益の額が計上される。資産を無償で譲渡した場合、通常の経済取引（有償による資産譲渡）を行い、公正な価値（時価）によって代金を受け取ったとみなし、その価額を益金の額（譲渡収益）に算入するとともに、直ちに譲渡先に贈与（寄附）したものと、その贈与金額は寄附金（譲渡先が役員であれば、給与）として処理する。このような考え方を「有償取引同視説⁽⁸⁾」という（菊谷〔2003〕18頁）。

たとえば、40年前に購入していた土地（取得価額10,000千円、時価30,000千円）を得意先に無償で譲渡した場合、譲渡収益（益金）と寄附金は時価の30,000千円である（寄附金には、損金算入に一定の限度額が設けられている）（単位：千円）。

(借)土地譲渡原価 10,000 (貸)土地 10,000
寄附金 30,000 土地譲渡収益 30,000

「有償取引同視説」によれば、上記仕訳は次のように考えられる（単位：千円）。

(借)土地譲渡原価 10,000 (貸)土地 10,000
現金預金 30,000 土地譲渡収益 30,000
寄附金 30,000 現金預金 30,000

低廉譲渡による収益も、無償譲渡による収益と同様に、時価で益金の額（譲渡収益）に算入される。上記取引について、半額で譲渡した場合、税務上の仕訳は次のとおりである（単位：千円）。

(借)土地譲渡原価 10,000 (貸)土地 10,000
現金預金 15,000 土地譲渡収益 30,000
寄附金 15,000

役務を提供した場合における「通常得べき対価の額」は、第三者間で通常付される金額（時価）、「独立企業間価格」(arm's length price)であると考えられる。無償または著しく低額で役務を提供した場合にも、資産の無償譲渡または低廉譲渡と同様に、通常の経済取引を行ったものとして、公正な価値（時価）によって収益が実現したとみなし、その価額を益金の額に算入する。たとえば、得意先に1,000千円の旅行代行サービスが無償で提供した場合、税務上の仕訳は下記ようになる（単位：千円）。

(借)寄附金 1,000 (貸)受取手数料 1,000

このように、無償による資産の譲渡または役務の提供に対しては、税務上、公正な価値（時価）による益金算入が容認されていたが、新設された「法人税法第22条の2第4項」によって、譲渡資産または提供役務の時価による益金算入が法令上明確化されたと言える。

しかしながら、この税務上の処理は「基準29号」とは乖離している。前述したように、「基準29号」では、「現在出口価格」（時価）ではなく、「配分後取引価格アプローチ」に基づいて、財また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（配分後取引価格）によって収益の額は計上される。税法上の時価と「基準29号」における取引価格との差額に対しては、従来通り、「税務調整」が施され、益金算入されることになる。

5. 法人税法第22条の2第5項

法人税法第22条の2第5項の規定によれば、「資産等の引渡時における価額」または提供した役務につき「通常得べき対価の額」は、次に掲げる事実が生じる可能性がある場合においても、その可能性がないものとした場合における価額とする。

- (1) 当該資産の販売等の対価の額に係る金銭債権の貸倒れ
- (2) 当該資産の販売等（資産の販売または譲渡に限る。）に係る資産の買戻し

値引き、リベート、返金、業績に基づく割増金等による対価の変動は、収益の額の調整の対象となるが、貸倒れ・買戻し（返品）の可能性は収益の額の調整の問題ではないと考えられるので、収益の額の算定において貸倒可能性・返品可能性は考慮に入れないことになる。「基準 29 号」では、買戻し（返品）については引当金の対象ではなく、収益の額の算定の問題として「取引価格」の調整を行うが、法人税法第 22 条の 2 第 5 項はこの処理を受け入れている⁽⁹⁾。したがって、返品調整引当金制度は廃止される予定である。

6. 法人税法第 22 条の 2 第 6 項

法人税法第 22 条の 2 第 6 項は、「無償による資産の譲渡に係る収益の額は、金銭以外の資産による利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しその他これらに類する行為としての資産の譲渡に係る収益の額を含むものとする。」と規定している。

前述したように、無償による資産の譲渡に係る収益の額は、税務上、公正な価値（時価）によって益金算入される。この第 6 項は第 4 項の補足的規定となっており、金銭以外の資産による利益分配、残余財産の分配等も無償による資産譲渡の範囲に含むことが、法令上、明確にされた。

たとえば、現物配当等による資産譲渡に係る収益の額も、無償による資産譲渡に該当することとなる。利益配当として土地（帳簿価額 10,000 千円、時価 50,000 千円）を譲渡した場合には、次のような仕訳が必要である（単位：千円）。

(借) 土地譲渡原価 10,000	(貸) 土 地 10,000
未払配当金 50,000	土地譲渡収益 50,000

現物配当等は、資産譲渡と利益配当等との混合取引であり、「法人税法第 22 条の 2 第 6 項」の規定によって、資産譲渡に係るキャピタル・ゲイン（値上がり益）を譲渡時に課税対象とすることが法令上明確化された。

IV. 法人税法の対応—むすびに代えて—

「基準 29 号」をそのまま「公正処理基準」

として採り入れることは、公平かつ適正な課税所得の算定を標榜する法人税法の観点から容認できない点も生じることになるため、「法人税法第 22 条第 4 項」（公正処理基準）の補完的特則として「法人税法第 22 条の 2」が創設された⁽¹⁰⁾。

その際、第 1 項から第 3 項では、「収益の額の帰属事業年度」として、原則日（資産引渡日、役務の提供日）および「近接する日」が法令化された。ただし、「近接する日」を採用する場合には、「公正処理基準」の遵守および確定決算における「収益経理」または「申告調整」を条件として認められた。

第 4 項から第 6 項では、「益金の額に算入すべき金額」について、原則として「販売・譲渡資産の引渡時の価額」および「役務提供に通常得べき対価の額」で算入することを明確にし、貸倒れ・買戻し（返品）については収益の額の問題でないことを法令化している。

法人税法上、収益の金額はグロスの金額であり、収益として益金算入される金額は時価であるので、「基準 29 号」で規定する「（配分後）取引価格」と乖離するケースもある。とりわけ、資産の無償譲渡・サービスの無償提供の場合には、「基準 29 号」では、財・サービスの顧客への移転と交換に見込まれる対価の額（取引価格）によって収益は計上されるので、税法上の時価とは異なるときは、税務調整が必要となる。

返品については引当金の問題でないので、出版業、出版に係る取次業、医薬品・農薬・化粧品・既製服等の製造業・卸売業を適用対象としている返品調整引当金制度は廃止されることになった。ただし、平成 33 年 3 月 31 日までに開始する各事業年度においては、現行どおり損金経理による繰入限度額の返品調整引当金設定が認められるが、平成 33 年 4 月 1 日から平成 42 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度においては、現行法による損金算入限度額に対して 1 年ごとに 10 分の 1 ずつ縮小した額の引当金設定を認める経過措置が講じられることになる（平成 30 年法人税法改正附則第 25 条）。

「基準 29 号」では、「一時点で充足される履行義務」については、その一時点で収益を認識

することになるので、割賦基準（履行期日到来基準）や延払基準は認められない。法人税法上、「長期割賦販売等⁽¹¹⁾」には延払基準も容認されていたが、引渡基準と延払基準の選択適用制度は廃止されることになった。ただし、平成30年4月1日前に長期割賦販売等に該当する資産の販売等を行った法人については、平成35年3月31日までに開始する各事業年度において、現行法による延払基準により収益の額（および費用の額）を計算することができる。さらに、平成30年4月1日以後に終了する事業年度において延払基準を適用しない場合には、繰延割賦利益を10年間で均等に収益計上する経過措置が講じられている（平成30年法人税法改正附則第28条）。

このように、「基準29号」の公表により収益認識基準が大幅に修正されることになったために、「公正処理基準」を規定している「法人税法第22条第4項」に追加・補充する形で「法人税法第22条の2」が創設された。その際、従来、「法人税法基本通達」で定められていた税務処理を法令化したものもあれば、「基準29号」に規定される会計処理に合わせて改正されるものもあった。「基準29号」の公表・適用は、法人税法（および所得税法）における税務処理にとってかなり大きな影響を及ぼすことになる。

《注》

- (1) 共同開発された基準は、IASBではIFRS15、FASBではTopic 606として公表された。IFRS15は2018年1月1日以後に開始する事業年度から、Topic 606は2017年12月15日以後に開始する事業年度から適用されている。IASBとFASBは、IFRSとUS GAAPのために収益認識実践の比較可能性（comparability of revenue recognition practices）を改善し、財務諸表利用者に有用な情報を提供するための共通の収益認識基準（common revenue recognition standard）を作成する共同作業を行ったのである（IFRS15, paras.IN5～IN6）。
- (2) 「基準29号」の適用により、(1) 工事契約会計基準、(2) 工事契約適用指針、(3) ソフ

トウェア取引実務対応は廃止されることになった（「基準29号」95項）。

- (3) 商法（明治32年法律第48号）の昭和49年改正時に、第32条第2項において「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と規定され、「公正ナル会計慣行」の斟酌規定が明文化された。これにより、「公正ナル会計慣行」が法的判断の基礎となるに至った。平成17年改正前の商法（第二編）、有限会社法等に規定されていた会社法制を一本化するために、平成17年7月26日に公布された会社法（平成17年法律第86号）は、商法の斟酌規定を踏襲し、第431条において「株式会社は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定し、計算書類作成のための具体的会計処理に関する判断について「会計慣行」の遵守を要求している。中小企業に対する会計基準としては、平成15年公表の「中小企業の会計に関する指針」と平成24年公表の「中小企業の会計に関する基本要領」が適用されるので、「基準29号」は中小企業には直ちに影響しない。ただし、法人税法に新設された「第22条の2」には中小企業の会計は影響を受けるはずである。
- (4) 費用の額は「別段の定め」によって税務調整されるが、外部取引には「債務確定」を満たすものが損金の額に算入される。通常、損金の額に算入できる「債務確定主義」には、下記の三要件を満たす必要がある（法基通2—2—12）。
 - (イ) 債務成立要件（事業年度末日までに当該費用に係る債務が設立している。）
 - (ロ) 給付原因事実発生要件（事業年度末日までに当該債務に基づいて具体的給付の原因となる事実が発生している。）
 - (ハ) 金額の合理的算定要件（事業年度末日までに金額を合理的に算定することができる。）
- (5) 酒井（〔2018〕13～14頁）の見解によれば、「公正処理基準」には、①新設基準あるいは改正基準が慣行として醸成されているか否かという点から検討する「慣行該当性アプロー

チ)、②会計基準の内容が法人税法の趣旨や法人税法第22条の要請に合致するか否かという観点から検討する「基準内容アプローチ」に分けられる。長島〔2018〕43頁)は、法人税法第22条第2項の条文からみる益金の範囲について、「法人税法第22条から明確に益金と判断し得ない場合には、この益金該当性の判断基準として補充的に公正処理基準が機能し、その場合には会社法における適法性が判断されることになり、会社法上適法なものであるならば、法人税法上もこれは認められるべきものとなる。」という主張を開陳している。

(6) 企業会計処理と異なる税務処理事項を「別段の定め」といい、①企業会計では収益とするが、課税所得計算では益金に算入しない「益金不算入項目」(たとえば、受取配当等)、②企業会計では収益にできないが、課税所得計算では益金に算入できる「益金算入項目」(たとえば、国庫補助金等)、③企業会計では費用とするが、課税所得計算では費用に算入しない「損金不算入項目」(たとえば、交際費等)、④企業会計では費用にできないが、課税所得計算では費用に算入できる「損金算入項目」(たとえば、圧縮記帳損等)に分けられる。

(7) 民法(明治29年法律第89号)第555条の規定によれば、売買は、当事者の一方が財産権を相手方に移転することを約し、相手方がこれに対してその代金を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。民法では、「売買契約の効力の発生日」をもって権利の成立時点とする「権利確定主義」が採用され、収益は、法的に債権として請求し得るもの(債権の確定)をもって計上しなければならない。法人税法上、「債権の確定」に関する明文規定はないが、民法上の「権利確定主義」に従うことが想定されている。

(8) 「有償取引同視説」は、通常対価相当額で有償取引を行った後に、收受した対価相当額を相手先に贈与したとみなす二段階の取引を擬制するので、「二段階取引説」とも言われる。無償譲渡取引による租税回避行為を防止するために、法人税法第22条第2項は租

税回避の否認の根拠となる「有償取引同視説」を採択している(岡村〔1987〕10頁)。税法上の収益認識に係る主な学説として、「有償取引同視説」のほかに、「実体的利益存在説(キャピタル・ゲイン説)」、「同一価値移転説」等がある。「実体的利益存在説」とは、時価と簿価との差額であるキャピタル・ゲインを譲渡時に益金として実現させ、実現利益を計上したとみる学説である。「同一価値移転説」とは、無償譲渡取引の場合には、通常対価相当額が一方の当事者から他の当事者に移転するとみなし、利益を受ける側から時価相当額による収益の実現とみる学説である(清水〔1987〕4～5頁)。

(9) 「変動対価」において「取引価格」の調整を行うため、「見積り」に基づく収益を計上することになるが、長島〔2018〕36～37頁)も指摘しているように、法人税法上の収益の額の算定の問題として、見積りによる収益が益金該当性を満たすかどうかという根源的課題(権利確定主義における「債権の確定」)を解決する必要がある。

(10) 本稿で紹介していない「法人税法第22条の2」の最後の項である第7項は、「前二項に定めるもののほか、資産の販売等に係る収益の額につき修正の経理をした場合の処理その他第一項から第四項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。」と規定している。なお、課税所得計算の通則である「法人税法第22条」は、前述したように、昭和40年に全文改正され、昭和42年に第4項(「公正処理基準」)が追加された後、平成22年度改正時に第5項(資本等取引)が規定され、今日に至っている。

(11) 長期割賦販売等には、その引渡時に代金を収益としないで、当該事業年度に代金の支払期限の到来した部分の金額に見合う販売等の収益と、その収益に対応する原価の額を益金の額と損金の額に算入する「延払基準」も適用できる。なお、長期割賦販売等は、下記要件を満たされなければならない(法63①～④)。

(イ) 月賦、年賦その他の賦払いにより、3回以上に分割した対価の支払いを受ける。

(ロ) 賦払期間が2年以上である。

(ハ) 目的物の引渡期日までに支払期日の到来する賦払金額が販売等の対価の3分の1以下である。

支払期日到来額をその都度に収益とする「延払基準」は、資産の販売・譲渡のほかに工事の請負・役務の提供にも適用され、損失が生じる場合にも適用される。

《参考文献》

- International Accounting Standards Board [2011]
International Accounting Standard 16 Property, Plant and Equipment (amended 2011). IAS16
- International Accounting Standards Board [2011]
International Financial Reporting Standard 13 Fair Value Measurement. IFRS13
- International Accounting Standards Board [2014]
International Financial Reporting Standard 15 Revenue from Contracts with Customers. . . . IFRS15
- 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」 「基準29号」
- 企業会計基準委員会 [2018] 「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」 「適用指針30号」
- 菊谷正人 [2003] 『法人税法要説—税務計算例でわかる法人税—』 同文館出版。
- 菊谷正人 [2008] 『税制革命』 税務経理協会。
- 菊谷正人 [2018] 『税制革命〔改訂版〕』 税務経理協会。
- 長島 弘 [2018] 「変動対価（新しい収益認識基準の法人税法への適合性）」『税務会計研究』第29号。
- 岡村忠生 [1987] 「無利息貸付課税に関する一考察（四）」『法学論叢』第122巻第2号。
- 酒井克彦 [2018] 「収益認識基準における公正処理基準」『税務会計研究』第29号。
- 桜井久勝 [2018] 「収益認識会計基準（案）にみる売上高の純額測定」『企業会計』第70巻第1号。
- 佐々木隆志 [2017] 「新収益認識基準に観る収益費用アプローチの実相」『會計』第192巻第5号。
- 清水敬次 [1978] 「無償取引と寄附金の認定～親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して～」『税経通信』第33巻第13号。
- 鈴木一水 [2018] 「収益認識会計基準（案）の税務会計の立場からの評価」『會計』第193巻第4号。