

## 5 収益認識

### ～基礎理論と国際的動向～

- (1) このテーマでは、まず、収益の認識に関する基礎理論を「進行基準」と「決定的事象基準」に集約し、個別の基準をこれら2つから演繹する。
- (2) 次に、収益認識をめぐる近年のIASB-FASB共同プロジェクトの動向を紹介し、吟味する。

### 収益稼得過程

- \* 収益稼得の起点は顧客との双務契約  
対価を請求する権利 → 契約資産  
財・サービスを引き渡す義務 → 契約負債
- \* 契約資産（顧客対価）の受領が収益の稼得
- \* 契約負債の履行に要するコストが費用
- \* 契約に基づく権利と義務の正味のポジションが損益

### 収益認識をめぐる2つの考え方

- \* 収益稼得の一般的プロセス  
契約（受注） → 生産 → 財等の引き渡し →  
対価の請求 → 対価の回収
- \* 2つの考え方
  - ① フローの稼得過程に着目する考え方  
収益はどの局面で「稼得された」とみなすか？  
（稼得・実現アプローチ）
  - ② ストックの変動に着目する考え方  
契約資産・負債の変動と収益認識をどのように  
連繫させるのか？（公正価値アプローチ）

### 収益認識の伝統的な考え方

- 「現金基準」：対価を入金した時に収益を計上
- 「実現基準」：①財貨・サービスを提供し、②その対価として流動性のある資産を受領した時に収益を計上（≒販売基準）
- 「実現可能基準」：純資産が増加し、特別な労力なしにそれを流動性ある資産に転換できる状態に至った時に収益を認
- 「発生基準」：純資産の増加をもたらす事象（保有する有価証券の時価の上昇など）が生じた時に収益を計上

### 伝統的な基準の限界（1）

- 現金基準（通常は収益を最も後期に認識する）  
収益の認識が入金のあった年度に偏り、数期間にわたる収益稼得努力が損益計算に反映されない。
- 実現基準
- ① 財・サービスの引き渡しと流動性のある対価の受領がずれる時、どうするか？  
（例）割賦販売など
  - ② 「流動性のある対価」の範囲をどのように判断するか？  
現金vs流動資産vs流動性にこだわらない？

### 伝統的な基準の限界（2）

- 実現可能基準（1980年代に登場した比較的新しい基準）
- ① 実現基準や発生基準とどう違うのか？
  - ② 一般性があるか？ 売買目的有価証券やデリバティブ以外に適用できるのか？
- 発生基準（収益を最も早期に認識する基準）  
可逆的な事象を取り込むことから、損益計算の信頼性が揺るぎかねない。

## 収益認識に関する一般的基準 ～進行基準(1)～

### 定義

収益稼得過程の進行程度に応じて漸進的に収益を認識する方法（利息法、工事進行基準など）

### 適用条件

事前に総収益が確定しており、収益稼得過程の進行程度を把握する方法が確立していること

## 収益認識に関する一般的基準 ～進行基準(2)～

### 特徴

- ①数期間にまたがる収益稼得活動を損益計算に適正に反映させるのに適合する。
- ②契約で定められた義務を遂行すること＝収益稼得のためのコア活動、と解釈できる場合は、後述の決定的事象基準に帰着する。

## 収益認識に関する一般的基準 ～決定的事象基準(1)～

### 定義

収益稼得過程の中でもっとも骨折りの局面を経過した時に収益を認識する方法（販売基準など）

### 適用条件

- 収益稼得過程で「決定的事象」を識別できること
- ・現金基準＝入金を決定的事象とみなす基準
  - ・売買目的有価証券への実現可能基準の適用  
＝いつでも売却・換金できる金融資産にとって  
は時価の上昇が決定的事象

## 収益認識に関する一般的基準 ～決定的事象基準(2)～

### 特徴

- ①収益稼得過程の「クライマックス」に着目する点で経営努力の「質」を損益計算に反映でき、仮装取引（例：買戻し条件付販売）をチェックするのに有効
- ②何を以て「決定的事象」とみなすかが難題（参考）負債の評価益計上のパラドックス  
自社の信用リスクの上昇 → 自社の債券（負債）の時価下落 → 負債の評価益？

## 操業収益の認識(1)

### \* 操業収益とは？

財・サービスの販売を通じて稼得される収益

### \* 一般的基準をどう適用するか？

- ①通常は財の引き渡しと流動性ある対価の受領が同時であることから、実現基準（＝販売基準）を適用。細かにいうと、出荷基準か検収基準
- ②財の引き渡しと流動性ある対価の受領が年度をまたぐ時、どうするか？ → 次のスライドへ

## 操業収益の認識(2) ～商品券の売り渡しのケース～

対価の受領：商品券の売り渡しの時

財の引き渡し：商品券が使われた時

\* 醍醐、280ページ、【数値例12-1】で説明

\* 財の引き渡し＝決定的事象、とみなすと、

- ①商品券を売り渡した時点で対価を前受金に計上
- ②商品券が使われ財を引き渡した時点で売上を計上

\* 流動性ある対価の受け入れ＝決定的事象、とみなすと、商品券を売り渡した時点で売上を計上し売上原価を見越し計上する。

### 操業収益の認識(3) ～割賦販売のケース～

財の引き渡しは先行し、対価はその後に分割払い

- \*流動性ある対価の受領を重視すると  
→ 回収基準
- \*財の引き渡しを重視すると  
→ 通常の実現基準
- \*現金基準の操作可能性の排除を意識すると  
→ 回収期限到来基準

### 操業収益の認識(4) ～長期請負工事のケース～

\*収益稼得活動の特徴

- ①収益稼得過程が複数年度にまたがる。
- ②請負契約で総収益が確定しており、総工事原価も見積もられている。



進行基準の前提条件が満たされている。

- \*財の引き渡しを重視すると → 工事完成基準
- \*数期間にわたる収益稼得努力を反映させることを重視すると → 工事進行基準

### 操業収益の認識(5) ～輸出取引のケース～

\*収益稼得活動の特徴(代表的な輸出取引の場合)

- ①売主は船積みまでの費用とリスクを負担
- ②船積みを完了すると売主は船荷証券を受領し、以後、為替手形を取り組むことによっていつでも換金可能

納税者：荷為替取組日基準で申告

課税庁：船積日基準で更生処分

最高裁判決：課税庁の処分を支持。その理由：

- ①納税者は恣意的に荷為替に取組み収益の期間帰属を操作した疑いあり。
- ②実現可能性基準が適合

### 操業収益の認識(6) ～その他のユニークなケース～

\*予約販売：引き渡し基準(実現基準)

- ①対価受領の時：前受金として処理
- ②財を送付した時：前受金を売上に振替え

\*委託販売

受託者から売上計算書が到達した分を収益に計上

\*試用販売

商品を試用した顧客が買い取りの意思を表示した時、収益に計上

\*何を決定的事象とみなすかの違いに帰着

### 役務収益の認識(1) —一般的特徴—

\*「役務収益」とは？

- ①期間を定めた契約に基づいて役務を提供することによって稼得する収益(利子収益、賃貸借収益など)
- ②契約に基づき、役務提供に先立って総収益が確定

\*一般的基準をどう適用するか？

多くの場合、進行基準が適合する。＜理由＞

- ①契約上の義務の履行＝決定的事象といえる。
- ②大半の費用は役務の提供に伴って発生する。  
→ 収益・費用対応の原則に適合する。

### 役務収益の認識(2)～海運業のケース～

\*積切基準

- ・輸入地で入金する場合でも積込みが完了した時に輸出地で収益全額を計上する。
- ・収益計上との見合いで未発生・不確かな費用を見越し計上する点が難点

\*航海日割基準(進行基準の一種)

- ・運送行為の進行に応じて収益を認識
- ・気象条件次第で進行度が変化したり、航路が変更されたりすると実態から乖離する。

\*航海完了基準(工事完了基準の一種)

- ・航海完了時までの収支は前受収益・前払費用に計上