

第12章 収益の認識と測定

「収益」は企業業績の主たる源泉である。それだけに収益を適正に計上することは、損益計算の信頼性を確保する上で死活の問題である。

この章では、まず、収益の認識に関する一般的な基準を、「進行基準」と「決定的事象基準」に集約して説明する。その後、この一般的な基準を具体的な収益認識にどのように適用するのかを、操業収益、役務収益、金融収益に分けて説明する。

収益認識をめぐる論点

*一般に、収益は、
受注 → 生産開始 → 生産完了 → 生産物の引き渡し → 対価の請求 → 対価の受領（回収）というプロセスを経て稼得される。

*主な論点

- ① どのような事象を指して収益は「稼得された」とみなすのか？（狭義の収益認識の問題）
- ② 収益をいつ、どのようなパターンで損益計算書に計上するのか？（収益の期間帰属の問題）

収益認識の伝統的な考え方

—教科書、2-1-2 発生と実現の復習をかねて—

「現金基準」：対価を入金した時に収益を計上する方法

「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する方法（≒販売基準 → 教科書、278ページ）

「実現可能基準」：純資産が増値し、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識する方法

「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、負債の時価の下落など）が生じた時に収益を計上する方法

伝統的な基準の限界

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、②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

実現可能基準（1980年代に登場した比較的新しい基準）

実現基準と発生基準とどう違うのか？

発生基準（通常は収益を最も早期に認識する）

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。

収益認識に関する高次の基準（1）

—進行基準—

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<後出>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

特徴

- ・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。（利息法、工事進行基準）
- ・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、と解釈すると決定的事象基準に帰着

収益認識に関する高次の基準（2）

—決定的事象基準—

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

特徴

- ・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、装取引（例：Topix12のような買戻し条件付販売）をチェックするのに有効
- ・何を以て「決定的事象」とみなすかで意見が分れる。

操業収益の認識(1)

* 操業収益とは？

通常の財・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
(例) 掛売上の場合

製品・商品の引き渡し、売掛金の発生
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
↳ 実現基準をどのように適用するのか？

* 教科書、280ページ、【数値例12-1】で説明

* 実現 = 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

* 実現 = 流動性ある対価の受け入れ (= 決定的事象) とみなすと、

- ① 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—

財の引き渡しが先行し、対価はその後分割払い

↳ 実現基準をどのように適用するのか？

* 教科書、283ページ、【数値例12-2】で説明

* 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(販売)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

* 会計処理の類型

- ① 対照勘定法 } 教科書、282ページの図表12-3
② 未実現利益控除法 } を参照すること

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。

* 教科書、287ページ、【数値例12-3】で説明

* 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

* 教科書、288～289ページの係争事例で説明

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。その理由として、

- 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する

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

* 要約すると、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、それと切り離して積込みが完了した時に輸出地で収益全額を計上する方法
- ・ 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
- ・ 経営努力外の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

金融収益の認識

* 第9章の金融商品で説明済み