

収益認識会計基準と 会計基準を支える基礎概念

2018年7月14日(土)

於 会計ワークショップ

米山 正樹

研究主題

- 主要なResearch Question
 - 収益認識に係る会計基準の公表により、会計基準の体系を支えている基礎概念にはどのような変化が生じたと考えられるのか。
- 副次的なResearch Question(背後にある「より大きな問題」)
 - ASBJが中期運営方針に掲げている「J-GAAPを支えている基礎概念を維持しつつ進めていく会計基準の統合」は実行可能な目標でありうるのか。

研究のアウトライン

- 主要な検討結果

- 通念・通説にかかわらず、新たな収益認識会計基準の公表は、会計基準の体系を支えている基礎概念の変質を引き起こしたとは言いきれない。
- 新たな収益認識会計基準で求められている会計処理の多くは、伝統的な基礎概念の体系とも整合するものである。その意味において、収益認識会計基準は基礎概念の体系に影響を及ぼさなかったとみることできる。
- 収益「認識」会計基準という表現が用いられているものの、実際には「何を収益とみるのか」「収益をどうとらえるのか」といった、定義や測定に関わる問題が多く取り扱われている。「収益認識会計基準」という名称それ自体がミスリーディングであることが、新基準の公表が及ぼす影響に関する「正しい理解」を妨げているかもしれない。

先行研究レビュー

学内紀要を除く直近数年の論文等

- 鈴木一水「収益認識会計基準(案)の税務会計の立場からの評価」『会計』193(4): 2018.4 pp.392-403
- 桜井久勝「収益認識会計基準案にみる売上高の純額測定」『企業会計』70(1): 2018.1 pp.11-17
- 松本敏史「製品保証取引と収益認識」辻山栄子編著『財務会計の理論と制度』(第16章) 2018.2 中央経済社
- 松本敏史「収益認識プロジェクトー理論と慣習の相克」辻山栄子編著『IFRSの会計思考ー過去・現在そして未来への展望』(第8章)2015.11 中央経済社

収益認識会計基準に係る通念

1. 「資産・負債アプローチにもとづく収益の認識方法である。」
2. 「資産・負債アプローチをストックの評価局面だけでなく、フローの損益を把握する局面においても貫徹したものである。」
 - いずれも「資産・負債アプローチの採択と新たな収益認識会計基準とが一対一に対応している」という暗黙の前提に根ざしている。
 - そこでは発生・対応・実現などの諸原則に根ざした収益認識に代わり、新たな諸原則にもとづく収益認識が求められるようになった、という暗黙の前提が置かれている。

通念の検証

- 上記の通念に関連して確かめるべきことは、以下の諸点である。
 1. 新たな会計基準は資産・負債アプローチによってしか説明できないのか。
(新たな収益認識会計基準は収益・費用アプローチとは整合しないものなのか。)
 2. 資産・負債アプローチと整合しうる収益認識として、新たな収益認識会計基準は唯一無二の存在であるのか。(資産・負債アプローチと整合的な収益の認識方法は、実際に採択された「新基準」のほかには存在しないのか。)

通念の検証(2)

- 第2の質問に対する回答は自明である。すなわち新たな収益認識会計基準が指示する方法は、資産・負債アプローチと整合的な収益認識のひとつに過ぎず、それを資産・負債アプローチに適う唯一の方法とみることはできない。
 - 最終的に「顧客対価アプローチ」が採択されるまでの間、顧客に対する負債を公正価値で再測定する代替的な方法が検討されていたことはよく知られている。いうまでもなく、この代替的な方法もまた、資産・負債アプローチに適うものと考えられていた。(むしろ棄却された方法のほうが資産・負債アプローチによりよく適うものと考えられていた。)

通念の検証(3)

- これに対し、第1の質問に関連する先行研究は乏しい。こうしたことから、本報告では、新たな収益認識会計基準を「収益・費用アプローチと整合しうるもの(「発生・対応・実現などの諸原則に根ざした収益認識」とも整合しうるもの)」として説明できるかどうかには焦点を当てる。

重要用語の定義

- 収益・費用アプローチと統合的な会計処理とは
 - 資産・負債アプローチや収益・費用アプローチが多義的に解釈されているのは周知の通りである。
 - 本報告では、新たな収益認識会計基準が要求している会計処理を「顧客との間で取り交わされた契約にもとづく資産や負債の変動」という概念によらず、発生・対応・実現などの諸原則に関連づけて説明できた場合、そのことをもって「収益・費用アプローチとも統合的な会計処理」とみなすことにする。

個別項目の検討

- 以下では、新たな収益認識会計基準の公表による「主要な変更点」と言われている諸点を取り上げる。
- 変更後の会計処理を「発生・対応・実現」などの諸原則に根ざした、伝統的な収益認識と整合的なものと説明できるかどうか、そこでの主要な検討課題である。

個別項目の検討(1): 引当処理vs.売上処理

- **ポイント引当金・製品保証引当金等の「消滅」**
 - よく知られている通り、新たな収益認識会計基準は、ポイントの付与と行使、あるいは保証契約にもとづく修理を「顧客との契約にもとづく負債の履行」とみなし、収益認識の契機としている。
 - ポイントのケースでは、「ポイントを付与しなかった場合との比較において増加した売上高」でポイント関連の負債を評価し、事後それを売上高に振り替えることが求められている。顧客がポイントの行使による製品の引き渡しを見込んでいる以上、ポイントの付与は売上代金の先取りにあたる、という論理構成である。
 - 製品保証のケースにおいては、保険料の前受けと、保険事象の発生に伴う義務の履行、という類いの事実認識がとられている。

個別項目の検討(1): 引当処理vs.売上処理

- 収益・費用アプローチと「独立した販売行為」という事実認識
 - 収益・費用アプローチが要求しているのは、発生・対応・実現などの諸原則に適う収益認識である。
 - 新たな収益認識基準がポイントの付与や無償修理のケースで要求しているのは、それらを「本体の売り上げに付随する行為」とはみなさず「顧客との間の契約にもとづく独立した財またはサービスの提供行為」とみることである。
 - この事実認識が収益・費用アプローチの考え方と矛盾することはない。すなわち新たな収益認識会計基準が求めている会計処理は、発生・対応・実現などの諸原則にも適っている。これらの会計処理は、その意味において、収益・費用アプローチとも整合的である。

個別項目の検討(2): 代理人としての取引

- 手数料ビジネスと税金の徴収: 「第三者のための回収」
 - 新たな収益認識会計基準は、手数料収入を求めるビジネス・モデルにおいては、受託者に帰属する手数料収入だけを売上に計上するように要求しており、委託者に帰属する成果をも含む形で売り上げを「水増し」することを禁じている。
 - これと同様に、公的機関に代わって徴収した税額も、最終的に徴収者には帰属しないことから、その売り上げに含めることを禁じている。

個別項目の検討(2): 代理人としての取引

- 収益・費用アプローチと代理人としての取引
 - 「純額による測定(の要請)」は、発生・対応・実現などの基本原則に抵触しないという意味において、収益・費用アプローチとも整合的と考えられる。
 - 新たな収益認識基準の意義は「他者に帰属する成果は収益の測定から除外すべし」という通念を明文化したところに求められる。このルールは資産・負債アプローチ、収益・費用アプローチのいずれとも直接的な関連性が乏しいものと考えられる。

個別項目の検討(3): 検収基準の原則化

- 販売が完了するのはいつか
 - これまでの実務は、出荷基準を含む、複数の基準を容認してきた。
 - 新たな収益認識会計基準は、原則として検収基準の適用を求めている。
 - このルールもまた、資産・負債アプローチ、収益・費用アプローチのいずれとも直接的な関連性が乏しいものと考えられる。(資産や負債の定義との関係から、資産・負債アプローチのほうが検収基準と少し親和性が高い、という議論は想定しうる。)

個別項目の検討(4): 原価回収基準の容認

- 時の経過とともに顧客に対する義務が徐々に果たされていくケース
 - 新たな収益認識会計基準は、契約の履行状況について不確実性が残る限定的な状況において、これまで日本では適用されてこなかった原価回収基準の適用を求めている。
 - ただし原価回収基準はきわめて保守的な収益認識を要請するものであり、資産・負債アプローチを収益認識の局面においても貫徹したからといって、そのことから一義的に導かれてくるものとは考えられない。
 - また原価回収基準は極端な損益配分を求めるものとはいえ、一定の条件が満たされるような環境下においては、収益・費用アプローチと積極的に矛盾するものとはいえない。
 - 上記の意味において、原価回収基準の容認もまた、「資産・負債アプローチの貫徹」という基本的な考え方との関連性が乏しい。

個別項目の検討(5): 回収基準の禁止

- 新たな収益認識基準では、顧客に対し信用供与を行っており、契約に重要な金融要素が含まれている場合には、金融要素をその他の要素から独立把握することが求められている。
 - この結果、従来割賦販売において容認されてきた回収基準の適用は禁止されることとなった。
 - 上記の変化は「割賦販売の成果に占める金利要素の割合は一般に無視できないほど大きく、独立把握する必要がある」という(新たな)コンセンサス根ざしている。
 - この考え方もまた、資産・負債アプローチ、収益・費用アプローチのいずれとも直接的な関連性が乏しく、それゆえいずれとも両立可能なものと考えられる。

個別項目に関する検討の総括(1)

- 新たな収益認識基準の「主要な変更点」はいずれも、収益・費用アプローチにもとづく伝統的な収益認識と積極的に矛盾するものではなかった。

- 詳細な分析は行っていないが、
 1. 契約の識別
 2. 契約における履行義務の識別
 3. 取引価格の算定
 4. 履行義務への取引価格の配分
 5. 履行義務の充足(一定の期間または1時点)

からなる「5つのステップ」のいずれも、伝統的な収益認識と矛盾するものではない。

個別項目に関する検討の総括(2)

- むしろ新たな収益認識基準には、多義的に解釈しうる「発生・対応・実現」などの諸原則について、「顧客との契約およびその変動」の観点から、解釈の幅を狭めることによって、過度に多様な実務の共通化を図ったもの、という意義を与えることもできそうである。

より根源的な問題の考察

- これまでは、スライド5に示した
 1. 「資産・負債アプローチにもとづく収益の認識方法である。」
 2. 「資産・負債アプローチを株式の評価局面だけでなく、フローの損益を把握する局面においても貫徹したものである。」という通念を与件としてきた。
- ここでは最後に、この通念そのものを分析対象とする。すなわち「新たな収益認識会計基準はどのような意味において資産・負債アプローチ」に適う方法なのか、を印象論にとらわれることなく虚心坦懐に検討したい。

より根源的な問題：AL viewの貫徹？

- 新たな収益認識会計基準が「顧客との契約によって生じた債務の履行」にもとづき収益を計上するように求めている。
- 上記の特徴から、新基準が「資産・負債アプローチの貫徹」と関連づけられることが多い。
- ただし「資産・負債アプローチを貫徹した結果」といえるかどうかについては、厳密な議論が必要である。

より根源的な問題：AL viewの貫徹？

- 汎用性の欠如
 - よく知られているとおり、「顧客との契約にもとづく債務の履行状況に応じた収益の認識」が求められるのは、商品や製品に限られる。
 - 適用範囲が限定されている理由は必ずしも定かでないが、「有形固定資産をはじめとする他の財には同じ論理構成を適用するのが難しい」というのが想定可能な説明のひとつであろう。
 - すべての資産について同様の論理構成がとれない、ということになると、資産・負債アプローチから導かれてくる収益認識の基本原則としては「顧客との契約にもとづく債務の履行」よりも抽象度の高い次元のものが存在しているはずである。にもかかわらず、それが何かは未解明の状態にとどまっている。

より根源的な問題：AL viewの貫徹？

- 「正体不明な」契約資産と契約負債
 - 新たな収益認識会計基準において中心的な役割を果たしている契約資産と契約負債について、これらがオンバランスされることとなった経緯などについての説明はみられない。
 - 何らかの環境変化によって、契約資産や契約負債はそれぞれ資産や負債の定義を満たし、またそれぞれの認識・測定要件を充足することとなったのか。
 - それとも「ほんらいオンバランスすべきだった」契約資産や契約負債が計上漏れとなっていた事実を認めただうえで、誤謬が訂正されたのか。
 - 上記のいずれでもなく、「顧客との契約によって生じた義務の履行」という形式をとることが「先にありき」で、そのための手段として「後から考えられたもの」なのか。
 - 第1第2のシナリオを裏付ける事実は見られない。本末転倒した要素を含む第3のシナリオは「資産負債アプローチを貫徹した結果である」という説明から距離がある。

より根源的な問題：AL viewの貫徹？

- 内生的なロジックの欠如
 - もともと資産と負債に定義を与え、そこから従属的にフローの損益に係る諸概念を定義しているだけの「資産・負債アプローチ」は、収益を計上するタイミングやその額を一義的に定めるためのツールを欠いている。
 - 今回、「顧客との契約で生じた義務が履行されたかどうか」という論理構成で内生的な説明を試みているが、必ずしもそれに成功しているとはいえない。
 - 契約の識別や結合、履行義務の識別などの局面において、具体的な会計処理を導出するため、少なくとも部分的に「その他の議論」が援用されている。

より根源的な問題：総括

- 「顧客との契約によって生じた義務の履行にてらして収益をとらえることになったこと」と「資産・負債アプローチを収益認識の局面にまで貫徹したこと」との相違
 - 顧客との契約によって生じた義務をどう識別し、識別されたそれぞれがいつ履行されたとみなすのか、などの決定に際しては、資産負債アプローチとの関連性が乏しい価値判断が持ち込まれている。
 - 資産・負債アプローチとは何か、から始まる演繹的な議論を通じて現行の会計基準が決まっているわけではない以上、「資産・負債アプローチ風の」外観が保たれているだけに過ぎない、という批判は免れない。