

収益認識に関する一考察

—法人税基本通達に与える影響—

池 田 誠

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

経済のグローバル化を背景として、会計基準の国際化が急速に進展しており、我が国においても、金融庁の企業会計審議会が、2010年3月期から一定の要件を満たす上場企業の連結財務諸表につき国際財務報告基準（以下「IFRS」という。）の任意適用を認め、さらに、強制適用とするか否かについては2012年を目途に判断するとしており、国際会計基準の導入に向けた動きが加速化している。

このような状況の中で、企業会計においては、日本公認会計士協会が「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）」（2009年7月、改正2009年12月）を公表し、IFRSの収益認識基準を適用した場合の考え方を示すなど、IFRSの導入に向けた収益認識に関する研究が進められている。我が国の法人税法は、企業利益を基に各事業年度の課税所得を計算する確定決算基準を採用しており、収益及び費用等の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に基づいて計算されることから（法法22条4項。以下「公正処理基準」という。）、企業会計におけるIFRSの導入は課税所得の計算にも影響を与えることとなる。特に、どの事業年度において収益を認識するかは、課税所得を計算する上で最も基本的な問題であることから、企業会計における議論を踏まえて、現時点から税務上の取扱い等における収益認識の考え方を整理しておくことは有意義であると考ええる。

課税所得の計算における収益認識は、現行の企業会計が採用する実現主義の考え方を基本としつつ、権利確定主義や管理支配基準といった考え方をを用いており、個別の取扱いとは法人税基本通達（以下「基本通達」という。）において明らかにしているところ、同通達において示された税務上の取扱いは、企業会計において明確にされていない個別の取扱いを補完するものであって、会計実務における指針となっているともいえる。

したがって、本研究では、このような法人税基本通達の機能を踏まえて、

I F R Sが導入された場合に同通達へどのような影響を与えるかといった観点からも考察を行い、税務上の対応策等について検討する。

2 研究の概要

(1) 企業会計、税務会計及びI F R Sの収益認識に係る考え方の相異点

イ 企業会計における収益認識の考え方

企業会計原則は、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。」(第二 損益計算書原則、一、A)と規定し、さらに、「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。」(同、三、B)と規定している。したがって、企業会計においては、発生主義及び実現主義に基づき収益を認識することとなる。実現主義の下で収益を認識するためには、一般に「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」が要件とされているものと考えられている。

ロ 税務会計における収益認識の考え方

法人税法は、収益認識に係る一般的な規定を明文で定めていないが、課税所得の計算においても、収益は発生主義及び実現主義に基づき認識すべきであり、原則として、収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきであると解されている。このような権利確定主義に基づく考え方は、多くの裁判例(最判昭 47.12.26、民集 26 卷 10 号 2083 頁など)及び学説で支持されており、その理由として、権利の確定という法的な基準が収益認識に関する具体的な問題解決のための明確な指針を与え、また租税法関係における法的安定性の要請に合致するためであると考えられている。

なお、違法所得や、商品券などの発行対価(未使用部分について返還すべき義務がある場合を除く)などについては、それらの利得が利得者の管理支配の下に入った時点で収益を認識する管理支配基準を適用す

べきと解されている。

ハ IFRSにおける収益認識の考え方

現行のIFRSの収益認識に関する会計基準である国際会計基準（IAS）第18号は、資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値が移転していること等を収益認識の要件としているが、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）が、共同で進めているIFRSにおける収益認識の見直し作業の中で公表した公開草案「顧客との契約から生じる収益」（2010年6月。以下「公開草案」という。）では、企業が顧客に約束した財又はサービスを移転することによって履行義務を充足した時点で収益を認識することが提案されている。また、公開草案は、財又はサービスは顧客が財又はサービスに対する支配を獲得しているときに顧客に移転するとしており、その判断の指標には、①顧客が無条件の支払義務を負っていること、②顧客が法的所有権を有していること、③顧客が物理的に占有していること、④財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものであることが含まれるとしている。公開草案とIAS第18号との関係については、多くの小売取引に係る実務にはほとんど影響を与えないとしているが、工事進行基準の適用等の場面においては影響があると考えられている。

ニ IFRSの導入による企業会計・税務会計への影響等

公開草案では顧客に財又はサービスの支配が移転した時点で収益を認識することとなるが、顧客が財又はサービスの支配を獲得している指標として、法的所有権や物理的占有等が挙げられていることからすれば、公開草案の考え方と我が国の企業会計や税務会計における実現主義や権利確定主義との間に本質的な差異はないと考えられる。

しかしながら、我が国の会計実務では実現主義の下、幅広い実務が慣行として認められてきており、公開草案を厳密に適用した場合には、現行の企業会計及び税務会計との間に差異が生じる可能性がある。IFRSを適用した場合の収益認識時期等が税務上の取扱いと異なるときに、

課税所得の計算上もこれを容認すべきか否かが問題となるところ、この問題を考察する上では、公正処理基準の考え方に照らして検討する必要があると考える。

(2) 公正処理基準と基本通達の機能からの検討

イ 公正処理基準の意義

法人の各事業年度の所得の金額は、その法人の確定した決算における企業利益を基礎としつつ、これに税務上一定の修正を加えて計算することとされており、いわゆる確定決算基準が採用されている。また、その基となる各事業年度の収益及び費用等の額は、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事とされ、いわゆる公正処理基準が採用されている。このように、我が国の法人税の課税所得の計算は、原則として企業会計に依拠して行われるべきこととされている。

公正処理基準は、昭和 42 年に法人税法の簡素化の一環として設けられたものであり、企業が会計処理において用いている基準（ないし慣行）のうち一般に公正妥当と認められるものについては、法人税法上も課税所得の計算に当たって原則としてこれを尊重するという基本方針を採るものと解されている。この公正処理基準の具体的な内容としては、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得る会計処理の基準を意味し、その中心をなすのは企業会計原則や、商法（会社法）及び証券取引法（金融商品取引法）の計算規定であるが、これらのほかにも確立した会計慣行を含むと解されている。

ロ 公正処理基準に係る基本通達の機能

前述のとおり、法人の課税所得の計算は企業利益の算定技術である企業会計に依拠して行われるべきであり、具体的には、企業会計原則や会計慣行に従って行われることとなるのであるが、企業会計原則や会計慣行は網羅的であるとはいえず、例えば収益の年度帰属を巡って生じる間

題についても、企業会計原則に定めがなく、また確立した会計慣行も存在しない場合が多い。そのため、税務上は基本通達において個別的な取扱いを定めているところ、企業会計上も同通達を念頭に会計処理が行われていることは否定できず、かかる意味からすれば、同通達の内容は、公正処理基準を補完する機能を果たしているといえることができる。

ハ 今日的な公正処理基準についての考察

公正処理基準に関する考え方は、企業会計の進展により様々な会計基準が示される中で、企業会計実務、課税実務及びこれらに係る司法判断の積み重ね等を通じて変化してきた。すなわち、最近の裁判例においては、税務会計が適正・公平な課税所得の計算を目的とするものであることにかんがみ、法人が行った収益及び損金の額の算入に関する計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われたか否かは、その結果によって課税の公平を害することになるか否かの見地からも検討されなければならないとの判断が示されており（東京高判平 14. 3. 14、判時 1783 号 52 頁）、このような考え方は、収益認識の場面に限らず、いわゆる脱税経費など違法支出の損金性の判定場面においても用いられているところである（最判平 6. 9. 16、刑集 48 巻 6 号 357 頁など）。

このように、今日の公正処理基準の意義としては、上記東京高裁判決で示されたような考え方が妥当し、特に、IFRSのような新たな会計基準については、企業会計に導入されたことをもって直ちに公正処理基準とするのではなく、課税の公平・適正を害するものが含まれていないかといった観点から検討していく必要があると考える。また、これまでは基本通達が公正処理基準を補完してきたと考えられるところ、基本通達における個別の取扱いを示すことで対応可能かといった観点からも検討する必要がある。

(3) 個別の取扱いにおける問題からの検討

IFRSにおける収益認識と税務上の取扱いとの差異及び問題点として、例えば、棚卸資産の収益認識に関しては次のような点が挙げられる。

イ 棚卸資産の譲渡における収益認識時期に関する問題点

課税実務上、棚卸資産の販売による収益の額は、例えば出荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じてその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち、法人が継続して収益計上を行うこととしている日の属する事業年度の益金の額に算入することとされている（基本通達 2-1-1、2-1-2）。

一方、公開草案では、財又はサービスが顧客に移転したときに収益を認識するとし、その移転したときは、顧客が財又はサービスの使用を指図し、かつ、それから便益を享受する能力を有するなど、財又はサービスの支配を獲得したときとされており、第一義的には、出荷しただけでは顧客が当該資産の支配を獲得したと解することはできず、出荷基準により収益を認識し得ないのではないかと疑問が生じる。

この点について、企業会計基準委員会（ASBJ）は、顧客が製品に対する支配を獲得した時とは、製品が顧客の受取場所に引き渡されたか又は顧客に出荷された時等、引渡し又は出荷を含めた契約条件によって判断することになるとの見解を示している（「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」（2011 年 1 月 20 日））。すなわち、ASBJ の見解によれば、当事者間の契約において、出荷時点で製品に対する支配が移転するとしている場合には、出荷基準が適用されると考えられ、そうすると、IFRS を適用したとしても法人税基本通達 2-1-2 に影響はないとも考えられる。しかし、ASBJ の見解は、契約内容を重視するものであると考えられるところ、契約において当事者間で合意した内容のみを判断要素として、収益認識時期を判断することとした場合には、次のような問題がある。

課税所得の計算は公平・適正であることが求められるから、収益の認識に関する法人の恣意性や選択性は排除する必要がある。IFRS を適用した場合の収益計上時期が当事者間の合意のみによって判断される

のであれば、収益計上時期を人為的に操作する余地が生じ、課税所得の計算上は問題があるといわざるを得ず、課税所得の計算においては、そのような恣意性を排除する措置が必要となる。なお、基本通達 2-1-2 が権利確定主義を採りつつも、法的な権利確定のみを基準とするのではなく法人が継続的に適用することを条件に幅広く収益認識基準として合理性のある基準によることを認めているのは、恣意的な収益計上を排除することに配慮したものであると解される。

ロ 棚卸資産の譲渡に係る収益の計上額に関する問題点

税務上は、法人がその販売に係る棚卸資産を引き渡した場合において、その引渡しの日属する事業年度終了の日までにその販売代金の額が確定していないときは、同日の現況によりその金額を適正に見積るものとする（基本通達 2-1-4）。

この点、公開草案は、企業は、取引価格を合理的に見積ることができる場合にのみ、履行義務を充足した時に収益を認識しなければならないとしており、その取引価格を合理的に見積ることができる場合とは、類似する契約について、企業が実績を有しており、かつ、企業が状況の重大な変化を見込んでいないため、企業の実績が契約と関連性があるとの条件が満たされる場合のみであるとしている。しかしながら、課税所得の計算上、相手方に商品を引き渡しているにもかかわらず、その対価が確定していないことを理由に収益を認識しないことは、公平、適正の観点から著しく不合理である。また、公開草案が要件として挙げる類似性や企業の実績と契約との関連性は、その判断基準が必ずしも明確であるとはいえないため、恣意性が入り込む余地がある。したがって、この場合も、課税所得の計算においては恣意性を排除する措置を講ずる必要がある。

(4) IFRS が導入された場合の税務上の対応

IFRS の考え方を公正処理基準によりそのまま課税所得の計算に用いることは、棚卸資産の譲渡に係る収益認識の例に見られるように、適正・

公平な課税の観点からは問題があり、I F R S が我が国の企業会計において導入されたとしても、直ちにこれを公正処理基準と認めることには疑問がある。

そして、これまでは、基本通達が企業会計原則や会計慣行において明確に定められていない個別の取扱いを定めることによって公正処理基準を補完してきたといえるが、これはあくまで、基本通達が個別の会計処理基準や業界ごとの会計慣行への対応として十分機能してきたに過ぎないと考えられる。この点、I F R S のように会計制度全般に係る新たな基準が導入された場合には、基本通達において個別の取扱いを示すだけでは十分な対応ができないのではないかといったことが懸念され、換言すれば、そのような場合の対応を基本通達で行うことは、通達の機能としての限界を超えることになるのではないかと考える。

したがって、I F R S が我が国に導入された場合の対応としては、法令で課税所得の計算における収益認識基準の基本的な考え方を明確に規定し、基本通達はこれを補完することに徹することとする、すなわち、法令の規定で企業会計等への対応を行い、基本通達は、新たな企業会計（I F R S）と税務会計とを調整する機能を果たすものと位置付けるべきである。

なお、課税所得の計算における収益認識基準としては、その法的基準が明確であり、かつ、租税法律関係における法的安定性が求められことから、その要請に合致する現行の税務会計で用いられている権利確定主義が相当であると考えられ、また、権利確定主義が妥当しない場合についても現行の考え方である管理支配基準が相当と考える。

3 結論

税務会計における収益認識基準は、課税所得の計算が公平かつ適正に行い得る基準であることが必要であり、したがって、I F R S に基づく収益認識基準が公正処理基準たり得るか否かを判断するに当たっても、当該収益認識が法人の恣意性を排除し得るものであるか否かといった面から検討する必要

がある。

そのような観点からすれば、ＩＦＲＳに基づく収益認識では妥当性を欠く場合もあると考えられるところ、ＩＦＲＳのような会計制度全般の基準が導入された場合の対応としては、現行の基本通達において個別の取扱いを示すだけでは不十分であり、法令において明確に収益認識に係る考え方を規定すべきである。

なお、ＩＦＲＳの収益認識については現在見直しが行われているところ、公開草案における取扱いが多様な取引のすべてに対応しているとはいえず、今後更なるガイダンスや指標が示されることが想定される。また、新たな取引形態等が発生した場合には、新たな収益認識に関する考え方が示される可能性もある。したがって、具体的な対応については、今後のＩＦＲＳにおける収益認識の見直し作業の状況、及び我が国における企業会計の対応等も考慮して検討していく必要がある。

目 次

はじめに	177
第1章 国際財務報告基準(I F R S)の導入 及び収益認識に関する議論	180
第1節 会計基準の国際的統一化と我が国における 取組みの状況	180
1 企業会計基準の国際的統一化の動向	180
2 会計基準の国際的統一化の背景・目的	181
3 我が国における I F R S の導入へ向けた動き	182
第2節 I F R S の収益認識に関する我が国の企業会計における議論等	184
1 I F R S の収益認識に関する見直しの状況	184
2 我が国における I F R S の収益認識に関する検討状況	185
3 小括	186
第2章 課税所得の計算と会社法会計・企業会計との関係	188
第1節 企業会計と税務会計との関係	188
1 企業会計と税務会計との関係	188
2 企業会計と税務会計との乖離	189
第2節 企業利益と課税所得との関係	191
1 法人税の課税所得の意義	191
2 確定決算基準の意義	194
3 確定決算基準の必要性に関する再検討	197
第3章 企業会計、税務会計及び I F R S における収益認識の相異点	203
第1節 企業会計、税務会計及び I F R S における収益認識の考え方	203
1 企業会計における収益認識	203
2 税務会計における収益認識の考え方	205
3 I F R S における収益認識の考え方	207
第2節 I F R S の導入が税務会計における収益認識へ与える影響	214
1 公開草案と会計実務及び税務会計における収益認識との差異等	214
2 I F R S の導入による課税実務への具体的な影響	221

第4章	I F R Sが導入された場合の収益認識に関する税務上の対応	227
第1節	公正処理基準に関する検討	227
1	公正処理基準の導入の趣旨	227
2	公正処理基準の具体的内容	228
3	公正処理基準に係る基本通達の機能	230
4	公正処理基準に関する問題	230
5	今日的な公正処理基準の意義に関する考察	232
第2節	課税所得の計算における収益認識基準の在り方	234
第3節	I F R Sが導入された場合の収益認識に関する税務上の対応	237
	結びに代えて	239

はじめに

企業の事業活動や資金調達活動が国境を越えて行われるようになるなど、経済がグローバル化していることを背景として、会計基準の国際化が急速に進展している。欧州連合（EU）が、2005年1月から域内すべての上場企業（外国企業を除く）に対して国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：IFRS）に基づく連結財務諸表の作成を義務付けたのをはじめとして、IFRSの全面採用を実施している国又は将来的な実施を表明している国は既に100ヶ国を超えていると言われている。

我が国においても、企業会計基準委員会（ASBJ）と国際会計基準審議会（IASB）が2007年8月に公表した「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意」（いわゆる「東京合意」）において、2011年6月を最終目標として、日本の会計基準とIFRSの主要な差異のコンバージェンス（収斂）を完了させるとし、さらに、金融庁の企業会計審議会が2009年6月に公表した「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」では、一定の条件を満たす上場企業の連結財務諸表について、2010年3月期からIFRSの適用（任意適用）を認めるとともに、強制適用についても2012年を目途に判断することを提示するなど、国際会計基準の導入に向けた動きが加速化している⁽¹⁾。

このように、我が国においても会計基準の国際化に向けた議論が活発化する中で、日本公認会計士協会が「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）」（2009年7月9日）を公表し、企業会計における収益認識の考え方を整理するとともに、現時点でのIFRSの収益認識を適用した場合の考え方を示した。わが国の法人税法は、確定決算基準を採用しており、法人の課税所得の計算は

(1) なお、我が国におけるIFRSの強制適用については、東日本大震災の発生に加え、米国においてIFRSの導入を先送りする動きがあることなどに配慮し、延期する旨の考えを金融担当大臣が表明しており（平成23年6月21日）、実際の導入は早くても2017年以降になる見込みである。

原則として企業会計に依拠して行われていることから、仮に、I F R Sの導入によって企業会計における収益認識の考え方が変更された場合には、課税所得の計算にも影響することとなる。

もとより、I F R Sの収益認識基準については、現在、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board：I A S B）と米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards：F A S B）が見直し作業を行っており⁽²⁾、また、我が国におけるI F R Sの導入についても、連結先行で任意適用が認められたものの、コンバージェンス（収斂）かアドプション（採用）とするのか、あるいは強制適用の対象をどうするかといった点については具体的な方向性が示されておらず、不明確な点が多い。

しかしながら、収益をどの事業年度において認識するかという問題は、課税所得の計算における最も基本的な問題であり、I F R Sの導入によって企業会計における収益認識の考え方が変更された場合には、それに対する税務上の取扱いを速やかに示す必要がある。したがって、現段階から、企業会計における議論を踏まえて、課税所得の計算における収益認識の在り方を整理し、I F R Sの収益認識基準が課税所得の計算にどのような影響を与え、また、それに対応していくべきかを検討しておくことは有意義であると考ええる。

なお、課税所得の計算における収益認識は、企業会計における実現主義の考え方を基本としつつ、権利確定主義や管理支配基準といった考え方を用いており、その具体的な取扱いは法人税基本通達で示されている。したがって、本稿では、I F R Sの収益認識が法人税基本通達へどのような影響を与えるかといった観点からも考察を行い、課税所得の計算における対応等を検討する。

また、確定決算主義については従前から見直すべきとの意見があるところ、I F R Sの導入によって企業会計と税務会計との乖離が進んだ場合には、見直

(2) I A S BとF A S Bと共同で進めている収益認識に関する会計基準の見直しの方向性については、2008年12月にディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」が公表され、2010年6月には公開草案「顧客との契約から生じる収益」が公表されている。I A S Bが公表した計画によれば、2011年第2四半期に新たな会計基準が公表される予定である。

しに関する議論がより活発化することも想定されることから、収益認識の観点で確定決算主義の必要性を再検討することとする。

第1章 国際財務報告基準(I F R S)の導入 及び収益認識に関する議論

会計基準の国際的統一化が急速に進む中で、我が国においても国際財務報告基準(I F R S)の導入に向けた議論が活発化している。我が国の法人税法は、課税所得の計算につき確定決算基準及び公正処理基準を採用しており、原則として、課税所得の計算は企業会計に依拠していることから、企業会計におけるI F R Sの導入は、課税所得の計算にも影響を与えることとなる。したがって、税務上も、企業会計におけるI F R Sの導入に向けた議論に注意を払う必要がある。

そこで、本章では、会計基準の国際的統一化の動きを概観するとともに、我が国におけるI F R Sの導入に向けた動きの中で、企業会計に関して行われている収益認識に係る議論の状況を概観することとする。

第1節 会計基準の国際的統一化と我が国における 取組みの状況

1 企業会計基準の国際的統一化の動向

欧州連合(E U)は、E U域内で公募又は上場を行うE U域内の企業に対し、2005年1月1日以降開始する事業年度から、原則として、国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board: I A S B)によって定められたI F R Sに準拠した連結財務諸表の作成を義務付けた⁽³⁾。さらにその後、E U市場に上場しているE U域外の第三国企業についても、2007年

(3) ユーロッパ委員会「国際的会計基準の適用に関するヨーロッパ議会及び悪霊理事會規則草案」(2000年12月20日)(2001(C O M) 80)が2001年2月に公表され、2002年3月12日にヨーロッパ議会でいくつかの修正を加えた上で「国際的な会計基準の適用に関する2002年7月19日ヨーロッパ議会及び閣僚理事会規則第1606/2002号」として採択された(平松一夫・徳賀芳弘編著『国際基準の国際的統一ー国際会計基準への各国の対応』74頁(中央経済社、2005)参照

1月1日以降開始する事業年度から、I F R Sもしくはそれと同等の会計基準に従った連結財務諸表の作成を義務付けた。

このEUにおけるI F R S導入の動きは、全世界へのI F R Sの広まりに直接的、間接的に非常に大きな影響をもたらし、世界最大の資本市場である米国にも影響を与えることとなった。すなわち、米国の会計基準は長年世界の中心的な役割を果たしてきたものの、近年、米国資本市場の圧倒的な優位性にも陰りが見え始め、また、域内上場企業の連結財務諸表にI F R Sの採用を決めたEUを中心に、多くの国がI F R Sを使用することとなってきたことから、米国においてもI F R Sを軽んじることができなくなった⁽⁴⁾。そうしたことから、2002年9月、国際会計基準審議会（I A S B）と米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards : F A S B）が、I F R Sと米国会計基準との中長期的な統合に向けて合意し（いわゆる「ノーウォーク合意」）、これらが大きな転換点となって、全世界的にI F R Sを採用する動きが加速化した。その結果、現在I F R Sを全面採用している国、又は将来的に採用を表明している国は、100ヶ国以上に及んでいる。

米国におけるI F R Sの適用については、2008年11月に米国証券取引委員会（Security and Exchange Commissions : S E C）がI F R Sの適用に向けてのロードマップを公表し、大規模企業に限って2014年からI F R Sを適用する考えを示していたが、2010年2月、このロードマップを修正する声明文が公表され、米国上場企業のI F R S適用は2015年以降とされた。S E Cは、適用を遅らせる理由について、仮にI F R Sの適用を受け入れる場合には、十分な移行のための時間を取る必要があり、その期間が4～5年と見込まれるためである旨説明している。

2 会計基準の国際的統一化の背景・目的

上記で見たように、世界各国におけるI F R S導入の動きは、EUがI F

(4) あらた監査法人編『I F R Sの実務マニュアル』5、6頁（中央経済社、2009）参照

R Sの適用による連結財務諸表の作成を義務付けたことを契機として広がっていったが、このような会計基準の国際的統一化の背景には、証券市場の発展・グローバル化と機関投資家の成長というファイナンス市場の動的発展がある。具体的には、①一方では、対外的環境要因としての欧州市場の統合化など海外グローバル市場の確立・発展を背景とし、②他方では、対内的環境要因としての自国の国内市場の整備・拡大を背景として、③それぞれの市場における経営者価値（利益）から株主価値（配当・株価）への価値転換の媒介者としての機関投資家の成長をもたらし、④その投資意思決定手段としてのファイナンス言語の統一化ないしグローバル化が求められたことが挙げられている⁽⁵⁾。

このように、会計基準の国際的統一化は、ファイナンスのグローバル化がファイナンス言語としての会計基準のグローバル化を促進し、企業の国際間比較を行うに当たって、企業の業績や財政状態に関する市場相互間の情報が不可欠になり、企業の統制のための共通の報告実務の要請が市場の発展の一部を形成するようになった⁽⁶⁾ことから進められてきたものであり、したがって、会計基準の国際的統一化の目的は、資本市場のグローバル化に伴い、投資家の投資判断に資する等の観点から、企業の財務情報につき、国際間比較が可能となるような基準を導入することにあるといえる。

3 我が国における I F R Sの導入へ向けた動き

前述のとおり、E Uが、E U市場に上場しているE U域外の第三国企業にも I F R S又はそれと同等の基準に従った連結財務諸表の作成を義務付けたことに伴い、日本の会計基準についても、I F R Sとの同等性が求められるようになった。この点について、2005年7月に欧州証券規制当局委員会(The Committee of European Securities Regulators:C E S R)が、日本の会計

(5) 古賀智敏・鈴木一水・國部克彦・あずさ監査法人編著『IFRS 国際会計基準と日本の会計実務』3頁（同文館出版、2010）参照

(6) 古賀他編・前掲注5、4頁参照

基準については 26 項目の追加的情報開示等の補正措置を講ずることを条件として、全体として I F R S と同等であると評価する旨の報告を欧州委員会に対して行い、これを踏まえて、我が国においても、我が国の会計基準の I F R S とのコンバージェンス（収斂）へ向けた検討が進められた。そして、2007 年 8 月に、企業会計基準委員会（A S B J）と国際会計基準審議会（I A S B）が「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意」（いわゆる「東京合意」）を公表し、2011 年 6 月を最終目標として日本の会計基準と I F R S の主要な差異のコンバージェンス（収斂）を完了させるとした。

一方、米国において I F R S の適用に向けてのロードマップが公表されたことを契機として、我が国でも単体財務諸表に先行して連結財務諸表について I F R S の導入を求める、いわゆる「連結先行」の考え方が大きく台頭し、以後、I F R S を巡る議論の焦点は、I F R S とのコンバージェンス（収斂）から I F R S のアドプション（適用）へと大きくシフトしていった⁽⁷⁾。そして、2009 年 6 月 30 日には、金融庁から企業会計審議会がとりまとめた「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告)」を公表され、一定の条件を満たす上場企業の連結財務諸表について 2010 年 3 月期から I F R S の適用（任意適用）を認めるとともに、将来的に強制適用するか否かについても 2012 年を目途に判断することとされた。ただし、東日本大震災の発生（2011 年 3 月 11 日）に加え、米国における I F R S の導入を先送りする動きがあることに配慮し、強制適用の時期については延期する旨を金融担当大臣が表明しており（2011 年 6 月 21 日）、実際の導入は 2017 年以降になる。なお、2010 年 3 月期において I F R S を適用した連結財務諸表を公表した企業は 1 社であった。

上記のとおり、E U 市場において I F R S 又はそれと同等の基準に従った連結財務諸表の作成が義務付けられたことから、我が国においても I F R S

(7) 古賀他編・前掲注 5、11 頁参照

導入への動きが加速し、我が国の会計基準についてのコンバージェンスが進められる一方、2010年3月期から連結先行でIFRSの任意適用が認められている。しかし、今後の本格的な導入については、例えば、コンバージェンスとするかアドプションとするか、また、強制適用とする場合の対象をどこまで広げるかなどについては、具体的な方向性が示されておらず不明確な点も多い。

第2節 IFRSの収益認識に関する我が国の企業 会計における議論等

1 IFRSの収益認識に関する見直しの状況

現行のIFRSの収益に関する会計基準は、国際会計基準(International Accounting Standards : IAS) 第11号「工事契約」及び同第18号「収益」等において定められているが、現在、このIFRSの収益認識に関する会計基準については、IASBとFASBが共同プロジェクトを立ち上げ見直し作業を行っている。IASBとFASBは、2008年12月19日にディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」(以下「IASBとFASBのDP」という。)を公表し、これに寄せられたコメントを踏まえ、2010年6月に公開草案「顧客との契約から生じる収益」(以下「公開草案」という。)を公表した⁽⁸⁾。なお、2011年6月15日、IASBとFASBは、再公開草案を2011年第3四半期に公表する予定であることを発表している。

上記のIASBとFASBのDP及び公開草案に対し、我が国では、企業

(8) 本論文において用いているIASBとFASBのDP、及び公開草案の和訳は、ASBJのホームページ
(http://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/ed/comments20081219.jsp、
http://www.asb.or.jp/asb/asb_j/iasb/ed/comments20100624.jsp) に掲載されているものを使用した。

会計基準委員会⁽⁹⁾（以下「ASBJ」という。）が、「収益認識に関する論点の整理」（2009年9月8日）及び「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」（2011年1月20日）を公表している。ASBJは、これらを公表した目的について、IASBとFASBが共同で収益認識に関する会計基準の見直しの検討を進めていることを踏まえて、今後、我が国においても収益認識に関する会計基準を整備していく一環として公表するものであると説明している。

2 我が国におけるIFRSの収益認識に関する検討状況

我が国におけるIFRSの導入に向けた動きが加速する中で、企業会計においては、IFRSの導入を見越して収益認識に関する研究が実務家レベルで進められている。日本公認会計士協会が2009年7月9日に公表した「会計制度委員会研究報告第13号 我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）－IAS第18号「収益」に照らした考察－」（以下「公認会計士協会の中間報告」という。）⁽¹⁰⁾では、様々な業種の事例などに基づき、IFRSの収益に関する現行会計基準であるIAS第18号「収益」に照らした考察を行っている。

日本公認会計士協会は、上記の中間報告を公表するに至った経緯について、①我が国においては収益認識に関する包括的な会計基準が存在せず、1949年7月9日に設定された企業会計原則において実現主義によることが示されるにとどまっているところ、最近では、特定の対象取引については、必要に応じて個別の会計基準等が設定され、適用されているが、個別の会計基準等が設定されていない取引については、実現主義の一般的な考え方に照らして適宜判断されている。そのような中で、最近の事業内容の多角化・複雑化や技術環境の高度化などを背景として、収益をいつ認識すべきかを判断すること

(9) 公益財団法人財務会計基準機構の内部組織であり、現在の日本の会計基準の設定主体である。

(10) なお、同報告については2009年12月8日に改正版が公表されている。

が容易でない場合が少なくなく、また、知的財産権等の不適切な売上計上など、依然として不適切な収益認識に関する処理がみられ、このような課題に対処するためには、実現主義の下での収益認識要件と一般に解される「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」の2つの要件をより厳格に解釈した場合の考え方を示すことが有意義であると考えられること、②我が国においても2010年3月期から一部企業についてIFRSの任意適用が認められ、2015年又は2016年から強制適用される可能性があるところ、IFRSはプリンシプル・ベースの会計基準といわれているため、IFRSの収益に関する現行会計基準であるIAS第18号「収益」を適用した場合の現時点における協会の考え方を示すことも、IFRSを任意適用する企業の監査業務等の参考として有意義であると考えられることとの説明をしている⁽¹¹⁾。

前述のとおり、IFRSの収益認識については、現在、見直し作業が進められていることから、公認会計士協会の中間報告において示された考え方が、IFRSの収益認識に係る新たな会計基準にそのまま当てはまるとは限らない。しかしながら、公認会計士協会の中間報告で示された考え方や指摘されている問題点は、IFRSの収益認識に対する税務上の取扱いを考察していく上で参考となると考えられる。

3 小括

我が国でも連結先行でIFRSが導入され、さらに本格導入に向けた動きが活発化しているが、コンバージェンスとするかアドプションとするか、あるいは、強制適用する対象をどこまでとするかなど、不明確な点も多い。また、IFRSにおける収益認識基準についても、現在、IASBとFASBにより共同で見直し作業が行われているという状況にある。

(11) 中間報告1頁及び日本公認会計士協会編『収益認識』248頁（日本公認会計士協会出版局、2009）、松岡寿史（会計制度委員会収益認識専門委員会専門委員長）の発言を参照。

このように、I F R Sの導入に関しては不明確な点も多いところであるが、収益をどの時点で認識するか（あるいは、どの事業年度で認識するか）といった問題は、企業利益の計算における基本的な問題であり、公認会計士協会の中間報告で示された考え方やA S B JがI F R Sの収益認識基準の見直しに関して公表した論点整理における議論は、今後の会計実務において参考とされるものと考えられる。したがって、I F R Sの収益認識が課税所得の計算に与える影響等を考察するに当たっても、これらの企業会計における議論を踏まえる必要がある。次章では、そうした観点から、そもそも課税所得の計算と会社法会計及び企業会計とが、これまでどのような関係にあると考えられていたのかを考察することとする。

第2章 課税所得の計算と会社法会計・企業会計との関係

本章では、I F R Sが企業会計に導入された場合の課税実務への影響を考察する前提として、課税所得の計算と会社法会計及び企業会計との関係について考察する。

第1節 企業会計と税務会計との関係

1 企業会計と税務会計との関係

我が国の会計制度は、会社法会計、企業会計及び税務会計から成り立っており、これら三者の関係は、一般的に、相互に関係し、又は影響しあう関係にあると解され、「トライアングル体制」と呼ばれている⁽¹²⁾。また、金子宏名誉教授は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計があるとする「会計の三重構造」の関係にあるとの考え方を述べている⁽¹³⁾。これらの考え方の違いは、企業会計と会社法会計及び税務会計とのかかわり方をどう捉えるかによるものと考えられる。しかし、いずれの説を採ったとしても、これまでの我が国の会計制度においては、会社法会計、企業会計及び税務会計は相互に関連しあって、密接な関係を構築してきたということがいえる。

特に、税務会計と会社法会計及び企業会計との相互の関係に注目すると、法人税において確定決算基準が採用され、原則として会社の確定した決算に

(12) 新井清光「企業会計制度小論」企業会計 50 巻 1 号 20 頁参照。

(13) 金子宏『租税法〔第 15 版〕』273 頁（弘文堂、2010）参照。なお、金子名誉教授は、「租税会計」という用語を用いておられるが、その意義は、一般的に使用される「税務会計」と同義である（金子宏「公正妥当な会計処理の基準（法人税法 22 条 4 項）について」租税研究 707 号 6 頁（2008））。本論文においては、一般的に使用されている「税務会計」という用語を用いることとする。

基づき確定申告が行うこととされていること、また、課税所得の計算の基となる収益の額及び費用等の額については、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算されるものとするとされていることから、税務会計は、会社法会計及び企業会計の影響を受けているといえる。他方、法人税法において、例えば減価償却費のように法人の確定した決算において費用として計上することを要件として損金算入を認める、いわゆる損金経理要件を付した規定が存すること等から、会計実務では税法の規定を適用するために、それに合わせた会計処理が行われているといった事実がある。このように、税務会計が会社法会計や企業会計に影響を与える場面もある。また、確定決算基準は、税務の領域で生じた具体的な問題を企業会計の側にフィードバックし、企業会計基準の空白や不備を明らかにして、それへの対応を促す媒体としての機能を果たす可能性ももっており⁽¹⁴⁾、かかる意味においては、企業会計において明確な規定がないものを課税実務における取扱い等が補完してきたということも否定できないところである。このように、これまで会社法会計及び企業会計と税務会計とは、それぞれ相互に調整し、密接な関係を構築してきたといえる。

2 企業会計と税務会計との乖離

前述のとおり、企業会計と税務会計とは、相互に密接な関係であるといえるが、企業会計と税務会計とではその目的が異なることから、企業利益と課税所得とでは、その考え方に差異が生じることとなる。そして、昨今では企業会計と税務会計との乖離を指摘する声も多くなっており、税務の観点からは次のような見解も示されている。

(1) 平成8年11月政府税制調査会小委員会報告で示された見解

税法は、税負担の公平、税制の経済に対する中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現のため、国と納税者の関係を律

(14) 醍醐聡「確定決算基準と逆基準性」JICPA ジャーナルNo.466、44頁（1994）参照。

している。したがって、税法において、適正な課税の実現という税法固有の考え方から、商法・企業会計と異なった取扱いを行う場合があることは当然である。(中略) 現行法人税法が商法・企業会計原則における会計処理の保守主義や選択性を容認している結果、企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みがもたらされている面があることも否定できない。法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則に即した会計処理に基づいて算定とすることを基本としつつも、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考える(第1章、四、3)。

(2) 平成12年7月14日「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」答申で示された見解

企業の会計には、財産・持分をめぐる株主や債権者などの利害関係者の間の利害を調整する機能と、関係者に企業の財政状態と経営成績を開示するという情報を提供する機能の2つの機能があります。具体的には、商法会計は、株主及び会社債権者の利益の保護を目的として、配当可能利益の計算などによる利害調整機能を有するとともに、株主などに対する情報提供機能を有しています。また、証券取引法会計は、投資者の保護を目的とした情報提供機能を有しています。一方、税法は、税負担の公平や税制の経済に対する中立性を確保することなどを基本的な考え方としており、適正な課税を実現するため、国と納税者の関係を律しているものです。したがって、適正な課税を実現するという税法固有の考え方から、税法における課税所得の捉え方が商法・企業会計原則と異なる場合があることは当然です。例えば、受取配当の益金不算入、引当金の繰入限度額や寄附金の損金算入限度額といった制度は、税法固有の取扱いとされているものです。また、法人税法が、商法・企業会計原則における会計処理の保守的な考え方や選択制をそのまま容認すれば、企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みももたらされる場合があります。法人税の課税所得については、今後とも、適正な課税を実現するという税法固有の目的を確保する観点から、

必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いをすることが適当です。

(3) 企業会計と税務会計との乖離を生じさせている具体的事由

上記を受けて、例えば、平成 10 年度の税制改正では、引当金について、企業会計の考え方と切り離した形で縮小あるいは廃止され⁽¹⁵⁾、また、減価償却に係る定率法の適用の制限や割賦販売基準の廃止等の改正が行われている。

他方、税務会計においても、税法との整合性とは関係なく新たな会計基準が制定されており、特に、税効果会計が導入されたため、企業会計と法人税法との結びつきは従来よりも緩められているといった指摘がされている⁽¹⁶⁾。

このように、企業会計及び税務会計の目的の違い等によって、昨今では、それぞれにおいて独自の考え方に基づく法改正や会計基準の導入がなされており、これが両者間の乖離を進行させている。

第 2 節 企業利益と課税所得との関係

我が国の法人税法は、原則として、各事業年度の所得金額は、企業利益を前提とし、税法の規定に基づく一定の修正を加えて計算することとしている。本節では、法人税の課税所得の意義を踏まえて、所得金額の計算における確定決算基準及び公正処理基準について考察するとともに、収益認識の観点から、確定決算基準の必要性について再検討することとする。

1 法人税の課税所得の意義

(1) 課税所得の意義

(15) 具体的には、賞与引当金及び製品保証引当金の廃止、特別修繕引当金の準備金化、退職給与引当金の損金繰入限度額の引き下げが行われた。

(16) 弥永真生「確定決算主義－税務と会計の乖離と接近」税理 50 巻 10 号 117 頁(2007) 参照。

法人税法 21 条は、内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とすると定めており、また、同法 22 条 1 項は、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損金の額を控除した金額ととしている。更に、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こととされ（同条 2 項）、損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、①当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額（同条 3 項一号）、②前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額（同項二号）、③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの（同項三号）とされている。

このように、法人の所得は、各事業年度の収益の額と原価・費用及び損失との差額として算出されるものであり、基本的には、法人の利益と同義であると解される。もっとも、法人税法は別段の定めによって収益及び費用等について一定の修正を加えていることなどから、必ずしも法人の利益と所得は一致するものではない。そこで、法人税の課税所得の計算においては、益金及び損金の意義を明らかにしておくことが重要であると考えられる。なお、本研究は、収益認識に関する考察をテーマとしていることから、本稿では、特に益金の意義に絞って考察することとする。

（２）益金の意義

法人税法上の所得の意義（概念）については、純資産増加説に基づくものと解されており、益金の額には、原則として、純資産が増加するすべてのものが含まれると解されている⁽¹⁷⁾。

(17) 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税大論叢 40 周年記念論文集 2084 頁（2008 年）参照。なお、品川教授は純資産増加説の観点から述べられて

したがって、法人税法上の益金の額には、適法に稼得された収益のみならず、違法な取引等によって生じた収益も含まれると解されており、これは、所得概念における通説とされ、多くの裁判例においても支持されているところである。例えば、最高裁昭和 38 年 10 月 29 日第三小法廷判決（判時 352 号 30 頁）は、「税法の見地においては、課税の原因となった行為が、厳密な法令の解釈適用の見地から、客観的評価において不適法、無効とされるかどうかは問題でなく、税法の見地からは、課税の原因となった行為が関係当事者の間で有効のものとして取り扱われ、これにより、現実には課税の要件事実がみたされていると認められる場合であるかぎり、右行為が有効であることを前提として租税を賦課徴収することは何等妨げられないものと解すべきである。」と判示し、不法な利得もその利益を享受している限り課税所得を構成するとしている。また、所得税に関する事件であるが、最高裁昭和 46 年 11 月 9 日第三小法廷判決（民集 25 巻 8 号 1120 頁）は、利息制限法による制限超過の利息及び損害金について、「利息制限法による制限超過の利息・損害金の支払がなされても、その支払は弁済の効力を生ぜず、制限超過部分は、民法 491 条により残存元本に充当されるものと解すべきことは、当裁判所の判例とするところであって（昭和 35 年（オ）第 1151 号同 39 年 11 月 18 日大法廷判決、民集 18 巻 9 号 1868 頁）、これによると、約定の利息・損害金の支払がなされても、制限超過部分に関するかぎり、法律上は元本の回収にほかならず、したがって、所得を構成しないもののように見える。しかし、課税の対象となるべき所得を構成するか否かは、必ずしも、その法律的性質いかんによって決せられるものではない。当事者間において約定の利息・損害金として授受され、貸主において当該制限超過部分が元本に充当されたものとして処理することなく、依然として従前どおりの元本が残存するものとして取り扱っている以上、制限超過

いるが、金子宏名誉教授は、法人税法 22 条 2 項につき、「実現した利益は原則としてすべて益金に含まれる、というのがこの規定の趣旨であり、その意味で、法人税法においても所得概念は包括的に構成されていると解すべきである。」として、包括的所得概念の観点から同様の見解をのべられている（金子・前掲注 13、250 頁）。

部分をも含めて、現実に収受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となるものというべきである。もっとも、借主が約定の利息・損害金の支払を継続し、その制限超過部分を元本に充当することにより、計算上元本が完済となったときは、その後に支払われた金員につき、借主が民法に従い不当利得の返還を請求しうることは、当裁判所の判例とするところであって(昭和41年(オ)第1281号同43年11月13日大法廷判決、民集22巻12号2526頁)、これによると、貸主は、いったん制限超過の利息・損害金を収受しても、法律上これを自己に保有しえないことがありうるが、そのことの故をもって、現実に収受された超過部分が課税の対象となりえないものと解することはできない。」とし、前記最高裁昭和38年10月29日第三小法廷判決と同様に不法な利得もその利益を享受している限り課税所得を構成するとの見解を示している⁽¹⁸⁾。

また、法人税法22条2項は、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に係る収益の額についても益金に算入される旨を規定しており、無償で資産を譲渡した場合には、外部から経済的価値の流入はなく資産は増加しないが、その時価相当額を益金の額に算入することとなる。

2 確定決算基準の意義

確定決算基準は、企業利益と課税所得とを有機的に結び付ける役割を果たしていると解されているところ、確定決算基準の論拠としては、一般に、法

(18) なお、本件は、制限超過の利息・損害金が未収である場合においても、所得税法上の「収入すべき金額」に該当し、課税の対象となるか否かが争点となっていたが、この点については、「利息制限法による制限超過の利息・損害金は、その基礎となる約定自体が向こうであって、(中略)約定の履行期の到来によっても、利息・損害金債権を生ずるに由なく、貸主は、ただ、借主が大法廷判決によって確立された法理にもかかわらず、あえて法律の保護を求めることなく、任意の支払を行なうかもしれないことを、事実上期待しうるにとどまるのであって、とうてい、収入実現の蓋然性があるものということとはできず、したがって、制限超過の利息・損害金は、たとえ約定の履行期が到来しても、なお未収であるかぎり、旧所得税法10条1項にいう「収入すべき金額」に該当しない」との判断を示している。

人税法 74 条 1 項が、「内国法人（清算中の内国法人である普通法人及び清算中の協同組合等を除く。）は、各事業年度終了の翌日から 2 月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる次項を記載した申告書を提出しなければならない。（以下省略）」と規定していることが挙げられている。

（１）確定決算基準の具体的内容

確定決算基準の具体的内容については、論者によって捉え方が様々であるが、概ね次の点が挙げられている。

イ 株主総会の承認等を受けて確定した決算に基づいて課税所得が計算されるべきこと

これは、前述の法人税法 74 条 1 項をその論拠とするものであり、課税所得は、会社法の規定に基づく株主総会の承認等の手続によって確定した決算に係る企業利益を基に、税務上必要な調整を加えて算出することを意味する。またこれは、所得計算の基となる会計上の利益が、株主総会の承認等により法人として「確定」させたものであることが必要であるという、手続的・法形式的な側面に焦点を当てた内容と考えられるものであることから、確定決算主義の形式的意義とも呼ばれている⁽¹⁹⁾。

ロ 課税所得の計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること（損金経理）等を要件とすること

これは、減価償却費や圧縮損及び引当金といった法人の内部取引や法人税法上選択可能な例外的費用等については恣意性を排除する必要があることから、法人の意思を最終的に確認する手段として、確定した決算において損金として計上することを要件とし、課税所得の計算上は、その確定決算において計上された金額を限度等とすることを意味する。逆基準性の問題は、主として、この損金経理要件に関して論じられている。

ハ 別段の定めのない限り、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

(19) 日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義（税制調査会研究報告第 20 号）」（2010 年 6 月 15 日）3 頁参照。

に従って計算されること

これは、一般に「公正処理基準」と呼ばれており、法人税法 22 条 4 項が、法人の収益及び費用等の額は、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べき旨を定めていることを論拠とするものである。この公正処理基準を確定決算主義の実質的意義と呼ぶ場合もある⁽²⁰⁾。なお、公正処理基準に関しては論ずるべき点も多いことから、別途第 4 項において検討する。

(2) 我が国の法人税が確定決算基準を採用する理由

また、我が国の法人税が確定決算基準を採用する理由については、概ね次ぎの二点が挙げられる⁽²¹⁾。

イ 課税等の便宜性

会社法に基づき作成される財務諸表等の計算書類を課税所得の計算の基礎とすることによって、商事と税務の 2 つの財務諸表の作成をすることを回避することができるため、①企業における課税所得の計算を簡便化するとともに、②税制の簡素化が図られ、また、③課税当局における徴税コストの削減を図ることができる。

ロ 課税の安定性

会社法における計算書類と税務上の計算書類が分離されている場合には、商事上の利益はより大きくし、対して税務上の所得はできるだけ縮小するように会計処理を行うことが考えられるが、確定決算主義は、このような企業の恣意的な利益計算を抑制する機能を有しており、利益（所得）計算の真实性や確実性の保障にも役立つことになり、ひいては税収の安定化にも寄与することになる。

さらに、商事上の利益計算と課税所得計算の有機的結合が深まること

(20) 日本公認会計士協会・前掲注 19、3 頁参照。なお、損金経理要件を確定決算主義の実質的意義と捉える場合もある（荒井優美子「検証 IFRS の税務への影響① 確定決算主義について」税経通信 64 巻 11 号 145 頁参照）。

(21) 品川芳宣「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義の行方」税経通信 64 巻 6 号 21 頁（2009）、及び日本公認会計士協会・前掲注 19、8 頁を参照。

は、納税者（企業）側の租税法に対する要求（企業会計との調整）のチャンネルとしても役立つことになる。

（３）小括

以上のとおり、我が国の法人税は、課税等の簡便性あるいは安定性といった観点から、課税標準である所得の計算について独自の計算方法を定めるのではなく、企業会計及び会社法会計に基づく企業利益を基礎とし、それに税法に規定する別段の定めによって一定の修正を加えて計算するという仕組みを採っており、このため、税務会計は、企業会計及び会社法会計の影響を受けることとなる。

他方、会計実務では、法人税法の規定の適用を受けるために税法上の取扱いに併せた会計処理が行われているといった事実があり、これは一般に逆基準性と呼ばれている。この逆基準性の問題に関連して、かねてから確定決算基準は企業会計への税法の介入を誘発する制度であり見直すべきといった意見がみられたが、ＩＦＲＳの導入に関連して見直しを求める意見がさらに多くなっている。なお、見直しのレベルについては、企業利益と課税所得との連続性を完全に分断すべきとするものから、少なくとも損金経理要件を緩和すべきとするものまで幅がある⁽²²⁾。

３ 確定決算基準の必要性に関する再検討

前述のとおり、ＩＦＲＳの導入に関連して確定決算主義を見直すべきとの意見が増加しているが、本項では、収益認識の観点から確定決算基準の必要性を再考察する。

（１）確定決算基準の見直しに係る論拠

確定決算基準の見直しの論拠は、概ね次の二点に集約される⁽²³⁾。

(22) 日本公認会計士協会・前掲注 19、3 頁参照。

(23) この点については、醍醐・前掲注 14、41 頁を参照。なお、同様に、日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」では、①企業利益概念と法人税法の課税所得概念との幅が広がり、申告調整が煩雑化すること、②法人税法において損金経理要件が課されていることによる企業の税務メリットの法規と逆基

イ 税務会計に対する企業会計の基準性を意味したはずの確定決算基準が、現実には、企業会計に対する税務会計の基準性として逆作用し、節税動機が企業会計に持ち込まれる結果、経營業績の適正な測定という企業会計本来の目的が阻害されているとする逆基準性論

ロ 逆基準性以前に、目的が異なる企業会計と課税所得計算は分離・独立させた方が、それぞれの目的を首尾よく遂行できるとする目的異質論

イの逆基準性の問題は、主として税法が定める損金経理要件に関して論じられており、確定決算基準を見直すべきとする意見は、特にこの逆基準性論に基づくものが多い。しかし昨今では、企業会計と税務会計との乖離を指摘する意見も多く、I F R Sの導入によって、一層その乖離が進んだ場合には、ロの目的異質論に関する議論が活発化することも予想されるところである。後述のとおり、I F R Sと税務会計とでは、収益認識の考え方に差異があり、そのような差異が企業会計と税務会計との乖離をより進行させることになりかねない。したがって、以下では、主としてロの目的異質論に対し、確定決算基準以外の所得計算の方法等との比較等から、確定決算基準の必要性を検討することとする。

(2) 権利確定主義の必要性

イ 課税所得の計算方法

前述のとおり、我が国の法人税において、課税所得の計算につき確定決算主義を採用している主たる理由は、商事と税務の2つの財務諸表の作成を要しないという便宜性に求められる。ところで、我が国の法人税において採用されている確定決算主義のような方法を含めて、課税所得の計算方法は次の三つに大別できる⁽²⁴⁾

- ① 納税者の自主性を尊重し、商事上の財務諸表に計上される企業利益をそのまま課税所得の基礎とする方法

準性の問題があること、に集約されるとしている（日本公認会計士協会・前掲注 19、3 頁参照）。

(24) 品川・前掲注 21、20 頁参照。

② 商事上の財務諸表における利益計算を無視して、税法上独自の計算規定により自己完結的に課税所得を計算する方法

③ 商事上の財務諸表に計上される企業利益を基礎として、税務上の計算規定と相俟って結合して課税所得を計算する方法

我が国の法人税において採用されている確定決算基準は、③の方法であり、諸外国においても、その程度に差はあるものの、概ね③の方法に拠っている⁽²⁵⁾。そうすると、①及び②の方法は、全く採りえない方法なのかといった疑問が生じる。そこで、①及び②の方法について、採用の可能性を考察する。

ロ 各計算方法の問題点

(イ) ①の方法について

収益認識の観点からは、仮に企業会計と税務会計とで収益認識時期に差異が生じるとしても、その差異は期間損益の問題であって、長期的にみれば企業会計と税務会計との間に生じるそのような差異は調整されることとなる。したがって、企業会計と税務会計との差異は期間損益の問題にすぎないと割り切ってしまうと、企業利益が、一般社会通念上、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ている限り、税務上も企業利益をそのまま課税所得とすることも可能であり、より簡便であるともいえる。

しかしながら、後述するとおり、課税所得の計算においては、適正・公平が求められることから、納税者（法人）の恣意性を排除する必要

(25) 品川芳宣教授は、諸外国が採用する③の方法に基づく課税所得の計算制度は、一律（一様）ではなく、アメリカ型と日独型に区分し得るとし、前者の場合には、課税所得計算において申告調整が容易であるため、商事上の利益金額と税務上の所得金額を異にしたいとする納税者（企業）にとっては便宜なものになるだろうが、納税者（企業）の恣意的な利益（所得）計算を許すことになる、一方、日独型の場合には、課税所得計算における申告調整項目が極めて制限されることになるから、納税者（企業）の利益操作による利益を損なうことにはなるだろうが、利益（所得）計算の真実性や確実性が保障されることになると述べている（品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税大論叢 40 周年記念論文集 224 頁（2008 年））。

がある。したがって、仮に、企業会計において公正妥当と認められる会計処理の基準であると認められたとしても、そこに法人の恣意性が入り込む余地がある場合には、課税所得の計算においては採用すべきではない。この点、現行の企業会計基準は必ずしも網羅的であるとはいえず、法人の恣意性を排除し得るとは考えられない。これは、IFRSについても同様のことがいえる。したがって、①の方法については、もっとも簡便な方法ではあるが、現時点において採用することはできない。

なお、品川芳宣教授は、「現在のように、課税所得計算を企業利益計算の独自性が強調され、各種の租税政策の要請により課税所得計算規定が複雑化し、更には、納税者側のタックス・プランニング熱が高まり、租税負担回避まがいの節税が横行するようになると、現実には①の方法は）採用し難いことになる。」⁽²⁶⁾（注・括弧書きは筆者加筆）と述べている。

(ロ) ②の方法について

企業会計の目的と税務会計の目的は異なっており、それぞれにおいて計算される企業利益と課税所得は必ずしも一致せず、かつ、その概念も同一ではない。そうすると、両者の計算方法について、それぞれが独自の計算方法を採用するといったことは、むしろ当然であると考えられなくもない。特に、企業会計と税務会計との乖離が進行し、税務上の調整項目が増加するといった状況になった場合には、確定決算基準を採らずに税法において独自の計算方法を定めた方が、より算出方法の明確化が図られ、正確な課税所得の計算に資することになるとも考えられる。このように、②の方法を採用することにも首肯し得る点があるが、税法が独自に課税所得を計算することとした場合には、納税者（法人）に余計な労力を強いることとなり、また、税法の規定

(26) 品川・前掲注 25、223 頁参照。

を複雑化させることとなるといった問題がある。したがって、②の方法を採用するか否かは、企業会計と税務会計との乖離の程度にかんがみ、簡便性を排しても独自に課税所得の計算方法を定めるべきであるか否かといった観点から検討する必要がある。この点、後述する現状の I F R S の収益認識に関する議論を見る限り、現時点において、簡便性を排してまで独自に課税所得の計算方法を定めるべき理由はないと考えられる。

なお、品川芳宣教授は、「同一の法人（企業）に対し、商事と財務という複数の財務諸表制度を強制することは、法人（企業）に対し、いたずらに記帳義務を重課させることになるから、国民経済的（納税コスト）な見地からみて決して望ましいことではないと考えられる。」⁽²⁷⁾と述べている。

(ハ) ③の方法について

③の方法は、①と②の折衷的な計算方法であり、その利点は上記（２）で述べた我が国の法人税が確定決算基準を採用する理由のとおりであるところ、①及び②の方法の問題点をかんがみると、現状においては③の方法が最善であると考えられる。すなわち、租税制度は、公平や中立性の要請に適合するのみでなく、同時に効率及び簡素の要請にも適合しなければならないが⁽²⁸⁾、①の方法は法人の恣意性が入り込む余地があり、公平性・中立性の面で問題が生じる可能性があるし、また、②の方法は、納税者（法人）における納税コストの増加、及び税制の複雑化を招き、簡素の面で問題がある。したがって、これらの方法は、いずれも現状において採用することは困難であると考えられることから、現行の法人税が採用する確定決算基準を今後も維持していくべきであるとする。

もっとも、確定決算基準の具体的内容として挙げられる公正処理基

(27) 品川・前掲注 25、223 頁参照。

(28) 金子・前掲注 13、77 頁参照。

準については、税務上、何が公正処理基準に該当するかが必ずしも明確にされているとはいえない。したがって、I F R Sのような新たな会計基準が企業会計に導入された場合に、当該基準が公正処理基準に該当するか否かをどのように判断していくかを明確にしておく必要がある。

ハ 小括

以上のとおり、課税所得の計算方法としては3つの方法が考えられるが、現行の法人税法が採用する権利確定基準と他の方法を比較すると、他の2つの方法には、それぞれ適正な課税所得の計算、あるいは、簡便性の点で問題がある。したがって、収益認識の観点からは、今後も確定決算基準を維持すべきであると考ええる。

なお、確定決算基準の具体的内容である公正処理基準については、I F R Sのような新たな会計基準が導入された場合の考え方等を明確にしておく必要がある。

第3章 企業会計、税務会計及びIFRSにおける収益認識の相異点

本章では、まず第1節において、企業会計、税務会計及びIFRSにおける収益認識の考え方を概観し、第2節において、IFRSの収益認識が課税実務に与える影響等について分析することとする。

第1節 企業会計、税務会計及びIFRSにおける収益認識の考え方

1 企業会計における収益認識

現状、我が国には収益認識を包括的に扱う会計基準は存しないが、企業会計原則において、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は原則として、当期の損益計算に計上してはならない。」（第二 損益計算書原則 一 A 発生主義の原則）とし、費用及び収益の各会計期間への割当て基準として、いわゆる発生主義原則を採用しており、また、「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。」（第二 損益計算書原則 二 B）とし、収益の認識は実現主義の原則に従うべきことが示されている。このように、我が国の企業会計では発生主義の原則及び実現主義の原則によって収益を認識することとされている。

なお、収益認識における「実現主義」とは、一会計期間において発生した収益が、その期間において実現したものであることを要するというものを指すものであり、「実現」に関する会計上の証拠は、原則として、企業の生産する財貨又は役務が外部に販売されたという事実に求められることから、「販売

基準」とも呼ばれている⁽²⁹⁾。この販売基準に従えば、一会計期間の収益は、財貨又は役務の移転に対する現金または現金等価物（手形、売掛債権等）その他の資産の取得による対価の成立によって立証されたときにのみ実現すると解され⁽³⁰⁾、したがって、実現主義の下では、収益を認識する要件として、一般に「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」が求められていると考えられている⁽³¹⁾。

上記のとおり、我が国の企業会計では、発生主義の原則及び実現主義の原則に従って収益を認識することとなるが、包括的な基準が存しないことから、具体的には企業や業界によって、その実情に応じた弾力的な運用が行われている。最近では、企業会計基準委員会（ＡＳＢＪ）から、「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」（実務対応報告第 17 号、平成 18 年 3 月 30 日）や「工事契約に関する会計基準」（企業会計基準第 15 号、平成 19 年 12 月 27 日）といった特定の事業に係る収益認識に関する個別の会計基準等が示されているが、これらの事業に該当しない場合には発生主義の原則及び実現主義の原則によって収益を認識することになる。しかしながら、事業内容の多様化・複雑化や技術環境の高度化などを背景として、収益の実現をいつ認識すべきか判断することが容易ではない場合が少なくないことから、日本公認会計士協会は、そのような課題に対処するといった観点で収益認識に関する研究を行っており、その研究結果を「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）－ＩＡＳ第 18 号「収益」に照らした考察－」（会計制度委員会研究報告第 13 号平成 21 年 7 月 9 日、改正平成 21 年 12 月 8 日）として公表している。同報告では、現行のＩＦＲＳの収益認識に関する基準であるＩＡＳ第 18 号を適用した場合の考え方を踏まえた収益認識に係る同

(29) 昭和 27 年 6 月 16 日経済安定本部企業会計基準審議会中間報告「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）」参照。

(30) 前掲注 29・経済安定本部企業会計基準審議会中間報告参照。

(31) 日本公認会計士協会「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）－ＩＡＳ第 18 号「収益」に照らした考察－」（会計制度委員会研究報告第 13 号、平成 21 年 7 月 9 日改正平成 21 年 12 月 8 日）1 頁参照。

協会の考え方が示されている。

2 税務会計における収益認識の考え方

税務会計においては、収益認識につき企業会計における発生主義・実現主義といった考え方を基礎として、権利確定主義や管理支配基準といった考え方が用いられている。

(1) 権利確定主義について

法人税法は、収益認識に係る一般的な規定を明文で定めていないが、一般に、権利確定主義を採用していると解されている。この点について、最高裁判平成5年11月25日（第一小法廷）判決（民集47巻9号5278頁）は、「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。もっとも、法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益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上すべきものと定めたものと解されるから、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」と判示している。

このように、税務会計上、収益は、企業会計における発生主義及び実現主義に基づき、原則として、その収入すべき権利が確定したときの属する年度において益金に計上することとなる。

権利確定主義の意義について、金子宏名誉教授は、「権利確定主義とは、

外部の世界との間で取引が行われ、その対価を収受すべき権利が確定した時点をもって所得の実現の時期と見る考え方である。」⁽³²⁾として、課税所得の計算においては権利確定主義が妥当するとの見解を述べている。そして、その理由としては、「第1に、今日の経済取引においては、信用取引が支配的であるから、たとえ現実の収入がなくても、収入すべき権利が確定すれば、その段階で所得の実現があったと考えるのが合理的であること、第2に、現金主義のもとでは、租税を回避するため、収入の時期を先にしたばし、あるいは人為的にその時期を操作する傾向が生じやすいこと」を挙げられている⁽³³⁾。

さらに同教授は、このような権利確定主義に基づく考え方が、裁判例及び学説で支持されてきた理由として、「「権利確定」という法的基準が具体的な問題解決のための明確な指針を与えることができ、また租税法律関係における法的安定性の要請に合致するためであると考えられてきたためであろう。」との見解を述べられている⁽³⁴⁾。

(2) 管理支配基準について

上記のとおり、税務会計においては、収益の認識について権利確定主義が妥当すると考えられているが、すべての所得について、権利確定主義の考え方をういて判断することができるわけではない。例えば、前述のとおり、課税所得の計算上は、違法な行為によって稼得した収入も所得を構成すると解されているが、そのような違法な所得について、そもそも法律上、収入すべき権利があるとはいえず、権利確定主義の考え方によって判断することはできない。

また、権利確定主義が妥当しない場合もある。例えば、商品券などの発行による収益については、当該商品券と引換えに対価を受領したとしても、具体的に物品の引渡しや役務の提供がなされるまでは、収益が実現したと

(32) 金子宏「権利確定主義は破綻したか」日税研論集22号『所得の年度帰属』5頁(1992)。

(33) 金子・前掲注13、241頁参照。なお、当該記述は、所得税における課税所得の計算についてのものであるが、法人税においても妥当するものと解される。

(34) 金子・前掲注32、5頁参照。

はいえない。この点、会計実務においては、古くから対価を受領した時点では預り金として処理し、実際に顧客から商品の引換え請求があった時点で収益に計上するといった会計慣行があり、そのような考え方にも一定の合理性があると考えられる。しかしながら、商品との引換えがなされるまで収益を計上しないとすると、商品との引換えが行われずに、永久に収益に計上されないといったことが起こり得る。このように、既に収入が確定的となっているにもかかわらず、永久に収益に計上されないといった会計処理は、著しく不合理であるといわざるを得ない。そこで、課税実務においては、商品券などの発行対価（未使用部分について返還すべき義務がある場合を除く）については、原則として、商品券等を発行した日の属する事業年度で益金の額に算入することとし、ただし、法人が商品券等を発行した事業年度ごとに区分して管理している場合には、一定の条件の下、商品の引渡し時点で収益を計上し、その発行に係る事業年度終了の日の翌日から3年を経過した日の属する事業年度終了の時において商品の引渡しを了していない商品引換券に係る対価の額を当該事業年度の収益に計上することも認めている（法基通2-1-39）。

このように、課税実務においては、権利確定主義を原則としつつ、権利確定主義によって収益を認識することができない、あるいは、妥当しない場合には、管理支配基準といった考え方をを用いて、所得の帰属年度（収益の計上時期）を判断することとしている。

3 IFRSにおける収益認識の考え方

現行のIFRSでは、国際会計基準（IAS）第18号「収益」において収益の認識、測定及び開示を包括的に定めているが、現在、IFRSの収益認識について、国際会計基準審議会（IASB）及び米国財務会計基準審議会（FASB）が共同プロジェクトとして見直し作業を行っており、その公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下「公開草案」という。）が2010

年6月に公表されている⁽³⁵⁾。

したがって、ここではまず、現行の取扱いを定めたIAS第18号における収益認識の考え方及び公開草案における収益認識の考え方を概観し、次に公開草案で示されている公開草案とIAS第18号との相違点等を概観する。

(1) 現行のIFRSにおける収益認識

IFRSでは、IAS第18号第7項⁽³⁶⁾において「収益とは、持分参加者からの抛出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす一定期間中の企業の通常の活動過程で生じる経済的便益の総流入をいう。」と定義した上で、イ．物品の販売（第14項から19項）、ロ．役務の提供（第20項から28項）、ハ．利息、ロイヤルティ及び配当（第29項から34項）の区分に応じ、以下のとおり定めている。

イ 物品の販売

第14項 物品の販売からの収益は、次の条件すべてが満たされたときに認識しなければならない。

- (a) 物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと。
- (b) 販売された物品に対して、所有と通常結び付けられる程度の継続的な管理上の関与も実質的な支配も企業が保持していないこと。
- (c) 収益の額を、信頼性をもって測定できること。
- (d) その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと。
- (e) その取引に関連して発生した又は発生する原価を、信頼性をもって測定できること。

第15項 所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手にいつ移転したかを評価するには、取引の状況を調べる必要がある。多

(35) なお、IASB及びFASBは、再公開草案を2011年第3四半期に公開する予定としている。

(36) IASの和訳については、IASC財団企業会計基準委員会編『国際財務報告基準（IFRS®）2010』（中央経済者、2009）を引用。

くの場合、所有に伴うリスク及び経済価値の移転は、法律上の所有権や占有の買手への移転と同時に発生する。これは多くの小売販売に当てはまる。それ以外の場合には、所有に伴うリスク及び経済価値の移転は、法律上の所有権や占有の移転とは異なる時点で発生する。

ロ 役務の提供（第 20 号）

第 20 項 役務の提供に関する取引の成果を、信頼性をもって見積ることができる場合には、その取引に関する収益は、報告期間の末日現在のその取引の進捗度に応じて認識しなければならない。取引の成果は、次のすべての条件が満たされる場合には、信頼性をもって見積ることができる。

- (a) 収益の額を、信頼性をもって測定できること。
- (b) その取引に関する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと。
- (c) その取引の進捗度を、報告期間の末日において信頼性をもって測定できること。
- (d) その取引について発生した原価及び取引の完了に要する原価を、信頼性をもって測定できること。

第 21 項 取引の進捗度に応じた収益の認識は、進行基準と呼ばれることが多い。この方法の下では、収益は役務が提供される会計期間に認識される。この基準による収益の認識は、期間中の役務の給付活動の程度及び経営成績に関する有用な情報を提供する。I A S 第 11 号もこの基準による収益の認識を要求している。当該基準の定めは、役務の給付を伴う取引に対する収益及び関連する費用の認識に一般的に適用することができる。

ハ 利息、ロイヤルティ及び配当（第 29 号、30 号）

第 29 項 利息、ロイヤルティ及び配当を生む企業資産を第三者が利用することにより生ずる収益は、次の場合に、第 30 項に示された基準で認識しなければならない。

- (a) 取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ

(b) 収益の額を、信頼性をもって測定できるとき。

第 30 項 収益は、次の基準で認識しなければならない。

(a) 利息は、IAS 第 39 号第 9 項及び AG5 項から AG8 項に示されている実
行金利法により認識しなければならない。

(b) ロイヤルティは、関連する契約の実質に従って発生基準で認識しな
ければならない。

(c) 配当は、支払を受ける株主の権利が確定したときに認識しなければ
ならない。

上記のとおり、現行の I F R S における収益認識基準である I A S 第 18
号においては、資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値が移転している
ことを収益認識の要件としている。

(2) I A S B 及び F A S B の公開草案

公開草案は、企業は、顧客への財又はサービスの移転を描写するように、
その財又はサービスと交換に企業が受け取る（又は受け取ると見込まれる）
対価を反映する金額により、収益を認識しなければならないとの基準案に
おける基本原則を示し、基準案の適用に当たっては、次のことを行わなけ
ればならないとしている（第 2 項）。

- ① 顧客との契約を識別する。
- ② 契約における別個の履行義務を識別する。
- ③ 取引価格を算定する。
- ④ 当該取引価格を別個の履行義務に配分する。
- ⑤ 企業がそれぞれの履行義務を充足した時に収益を認識する。

上記の原則の下、公開草案では以下のような基準案が提示されている。

イ 別個の履行義務の識別

第 20 項 企業は、すべての約束した財又はサービスを識別するため、
また、約束した財又はサービスのそれぞれを別個の履行義務として会計
処理すべきかどうかを決定するために、契約条件及び企業の実務慣行を
評価しなければならない。

ロ 履行義務の充足

第 25 項 企業は、(第 20 項から第 24 項に従って) 識別された履行義務を、顧客に約束した財又はサービスを移転することによって充足した時に、収益を認識しなければならない。財又はサービスは、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時に、顧客に移転する。

第 26 項 財又はサービスの使用を指図する能力を有し、かつ、それから便益を享受する能力を有する場合に、顧客は財又はサービスの支配を獲得する。支配には、他の者が財又はサービスの使用を指図したり便益を享受したりすることを妨げる能力も含まれる。

第 30 項 財又はサービスの支配が移転しているかどうかは、別個の履行義務について個々に考慮しなければならない。顧客が財又はサービスの支配を獲得している指標には、次のものが含まれる。

(a) 顧客が無条件の支払義務を負っている

顧客が財又はサービスに対する無条件の支払義務を負う場合、通常それは、顧客がそれと交換に財又はサービスの支配を獲得しているからである。義務が無条件であるのは、支払期日が到来するまでに時の経過以外は必要とされない場合である。

(b) 顧客が法的所有権を有している

法的所有権は、どの当事者が、財の使用を指図し、かつ、その財から便益を享受する能力を有しているかを示していることが多い。法的所有権の便益には、財を販売する能力、他の資産と交換する能力、又は債務を担保若しくは決済するために使用する能力が含まれる。したがって、法的所有権の移転は、支配の移転と一致することが多い。しかし、場合によっては、法的所有権の保有が保護的権利であって、顧客への支配の移転とは一致しない場合がある。

(c) 顧客が物理的に占有している

多くの場合、顧客は財を物理的に占有することによって、その財の使用を指図する能力を得る。しかし、場合によっては、物理的な占有

は財の支配と一致しない。例えば、委託販売契約や販売及び買戻し契約の中には、企業が物理的な占有を移転しても財の支配を維持するものがある。反対に、請求済未出荷契約の中には、企業は顧客が支配する財を物理的に占有しているものがある。

(d) 財又はサービスのデザイン又は機能が顧客に固有のものである

顧客専用のデザイン又は機能が付された財又はサービスは、当該財又はサービスに代替的な用途がないため、企業にとって価値がほとんどない場合がある。例えば、顧客専用の資産をその他の顧客に販売できない場合には、企業は顧客に対し、製造するにしたい、当該資産の支配を獲得すること（及びそれまでの作業に対する支払）を要求する可能性が高い。財又はサービスのデザイン又は機能について細かな変更だけを指定できる顧客の能力、あるいは企業が定める標準化されたオプションの範囲から選択できる顧客の能力は、通常、顧客専用の財又はサービスを示さない。しかし、財又はサービスのデザイン又は機能について大きな変更を指定できる顧客の能力は、当該資産が製造されるにしたい、顧客が支配を獲得することを示す。

第 31 項 これらの指標はいずれも、単独で、顧客が財又はサービスの支配を獲得したかどうかを決定するものではない。また、一部の指標は、特定の契約と関連性がない場合がある（例えば、物理的な占有及び法的所有権は、サービスに関連しない）。

ハ 収益の測定

第 34 項 履行義務を充足した時に、企業は、取引価格のうち当該履行義務に配分した金額を収益として認識しなければならない。

上記のとおり、公開草案では、企業が顧客に約束した財又はサービスを移転することによって履行義務を充足した時に収益を認識することが提案されており、また、財又はサービスが顧客に移転する時期については、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時であることが示されている。

(3) 公開草案が I A S 第 18 号に与える影響

公開草案は、イントロダクションにおいて、公開草案における提案が I F R S 及び米国会計基準 (US - GAAP) に与える影響について「契約によっては (例えば、多くの小売取引)、本基準案が (たとえあるにしても) ほとんど現行の実務に影響を与えないものがある。しかし、本基準案は、次のように現行実務とは異なる。」(IN 25) として、以下の (a) から (g) の 7 つの点を挙げている。

(a) 財又はサービスの移転からのみ収益を認識する

資産の生成に関する契約 (例えば、建設、製造及び特別仕様のソフトウェア) は、顧客が資産の生成に応じて当該資産を支配する場合にのみ、継続的な収益認識となる。

(b) 別個の履行義務の識別

企業は、区別できる財又はサービスについて、契約を別個の履行義務に分割するよう求められる。このような定めにより、企業は、現行実務で識別されている会計単位とは異なる会計単位に契約を分ける場合があり得る。

(c) ライセンス及び使用权

企業は、当該企業の知的財産を (当該財産の耐用年数未満で) 使用するためのライセンスが、独占的に与えられているのか、あるいは非独占的に与えられているのかを評価することが求められる。ライセンスが独占的に与えら得ている場合、企業は、ライセンスの期間にわたって収益を認識することが求められる。その収益認識のパターンは、現行実務とは異なる場合があり得る。

(d) 信用リスクの影響

一部の現行基準及び実務とは対照的に、顧客の信用リスク (すなわち、回収可能性) の影響は、企業が収益を認識するかどうかではなく、企業がどれだけの収益を認識するかに影響する。

(e) 見積の使用

取引価格の算定（例えば、変動する対価の見積り）及び独立販売価格に基づく当該取引価格の配分において、企業は、現行基準の場合よりも、より広範に見積りの使用が求められる。

(f) コストの会計処理

本基準案は、どの契約コストを発生時に費用として認識し、どのコストを（それが資産を生じさせるため）資産化するかを定めている。コストについての当該ガイダンスの適用により、一部のコストの会計益処理が変更となる場合があり得る。

(g) 開示

本基本案は、財務諸表の利用者が、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を理解するのに役立つ開示を定めている。企業は、顧客との契約について、現在求められているよりもより多くの情報を開示するよう求められており、これには認識された収益についてのより分解された情報や、報告期間末において残存している履行義務についてのより多くの情報が含まれる。

第2節 IFRSの導入が税務会計における収益認識へ与える影響

1 公開草案と会計実務及び税務会計における収益認識との差異等

公開草案では、財又はサービスに対する支配を収益認識の判断要素とし、これが企業から顧客に移転した時点で収益を認識することを提案している。そして、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得している指標として、顧客が法的所有権を有していることや、物理的に占有していること等を挙げている。

法的所有権や物理的占有等に着目して収益の認識時期を判断する考え方は、我が国の企業会計における実現主義や税務会計における権利確定主義に基づく収益認識とも通じる考え方であるといえ、そうすると、公開草案と企業会

計及び税務会計との間には、収益認識の考え方に本質的な差異はないとも考えられる。

しかしながら、両者に本質的な差異はないとしても収益の認識において着目するものが異なる以上、実現主義や権利確定主義といった考え方において、公開草案に基づく収益認識と同様の結果が得られるとは限らない。また、我が国の会計実務では、実現主義の下、幅広い実務が慣行として認められてきており、課税実務においても、このような会計実務における取扱いを踏まえて、権利確定を柔軟に解している。この点、裁判例においても、前述の最高裁判平成5年11月25日判決が、「権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」との判断が示しているところである。

したがって、公開草案を厳格に適用した場合には、税務会計における収益認識との間に差異が生じる可能性があるが、同様のことは、我が国の企業会計との間についてもいえる。公開草案と我が国の会計実務における収益認識との差異等については、企業会計基準委員会（ASBJ）が、「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」（2011年1月20日。以下「ASBJの論点整理」という。）⁽³⁷⁾で見解を示しており、当該見解は、課税実務への影響を考える上でも参考となる。したがって、以下では公開草案に対してASBJが示した見解、及び課税実務への影響等について簡記する。

① 財又はサービスの移転からのみ収益を認識する

（ASBJのコメント）

(37) ASBJの論点整理は、ASBJが、IASBとFASBの収益認識に関する会計基準の見直しの検討を踏まえて、今後、我が国においても収益認識に関する会計基準を整備していく一環として公表したものである。

資産の製造に関する契約（例えば、建設、製造及び特別仕様のソフトウェア（工事契約））は、顧客が資産の製造に応じて当該資産を支配する場合にのみ、連続的な収益認識となる。

（課税実務への影響等）

この点は、例えば工事進行基準の適用において問題になり、公開草案の提案では、部分引渡し等が行われ、顧客が当該資産に対する支配を獲得しない限り、工事進行基準によって収益を認識することができない。工事進行基準の適用については、法人税法 64 条に規定されており、I F R S の導入に伴い法改正が行われない限り、I F R S の収益認識基準では収益を認識しない場合であっても、税務上は、法令の規定に従って益金及び損金の額を計算する必要がある。

なお、A S B J は、支配の獲得について、実態に応じた判断が行われるよう支配の考え方及び指標について、引き続き検討を行う必要があるとしている。

② 複数要素契約（別個の履行義務の識別）

（A S B J のコメント）

企業は、区別できる財又はサービスについて、契約を別個の履行義務に分割するよう求められる。このため、企業は現行実務で識別されている会計単位とは異なる会計単位に契約を分ける場合があり得る。

（課税実務への影響等）

現行の会計実務及び課税実務においては、契約を収益認識の単位とするのが一般的であるが、公開草案は、契約に含まれる別個の履行義務を単位として収益を認識することを提案している。この問題は、例えば、後述⑤などの個別の取扱いにおいて問題となるものと考えられるため、個別の取扱いにおける問題の中で検討することとする。

③ 総額表示と純額表示（本人か代理人か）

（A S B J のコメント）

本論点は、収益の測定ではなく、履行義務の識別の論点として扱ってい

る。企業は、本人として負った履行義務として識別した場合には、財又はサービスについて受け取る金額を収益認識し、代理人として負った履行義務として認識した場合には、手数料部分を収益認識することが求められる。(課税実務への影響等)

収益を総額で認識するか純額で認識するかは、法人の課税所得の計算に影響しないと考えられる。

④ 製品保証

(A S B J のコメント)

現行実務では、製品の販売に製品保証の条件が付されている場合、企業は販売時点で売上計上するとともに、保証の履行による費用負担見込額を引当計上していると考えられるが、提案モデルが適用されると、製品保証の目的を判断した上で、目的に応じて、販売価格の一部を製品保証部分に配分するか、あるいは保証の可能性のある販売分の売上計上を繰り延べる処理が求められる。

(税務への影響等)

製品保証等引当金については平成 10 年度の税制改正により廃止されており、現行、法人税法上の引当金は、貸倒引当金及び退職給与引当金に限られている。したがって、法人税法上は、販売時点で売上計上し、その後、製品保証を履行した場合には、そのときに費用を計上することになる。

平成 10 年の税制改正によって、法人税の課税ベースの観点から各種引当金の整備を行い、その中で、製品保証等引当金についても廃止されたものである。このように、引当金に関しては、税務上の目的に従い、企業会計とは異なる取り扱いをしているのであるから、I F R S の適用によって製品保証部分の収益を繰り延べる等の会計処理がされた場合には、税務上は、これを容認することはできず、別表四において繰り延べた金額を益金の額に算入する調整を要すると解される。なお、その場合、実際に製品保証を履行した事業年度の申告の際に、別表四で減算する等の処理をすることとなる。

⑤ カスタマー・ロイヤルティ・プログラム

(A S B J のコメント)

企業は、ポイントプログラム等により、顧客に対して自社が販売している財又はサービスを購入するインセンティブを与えることがある。このような顧客に対するインセンティブを与えるためのポイントプログラム等は、総称してカスタマー・ロイヤルティ・プログラムといわれている。企業は、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムを、将来の値引きを受ける権利の販売として別個の履行義務として識別し、取引価格を配分することが求められる。

(課税実務への影響等)

この点について、公開草案の提案モデルの考え方は、現行の課税上の取扱いと異なる考え方であり、課税実務への影響も大きいと考えられることから、次項において、別途検討する。

⑥ ライセンス及び使用权

(A S B J のコメント)

顧客が、ライセンスを供与された知的財産に関連するほとんどすべての権利⁽³⁸⁾に対する支配を獲得する場合は、実質的な売却とみなされ、ライセンス供与時に収益を認識する。実質的な売却とみなされない場合は、顧客に供与されたライセンスが独占的であれば、ライセンス期間にわたって収益を認識し、非独占的であればライセンスから便益を得ることができる時点で収益を認識する。

(課税実務への影響等)

課税実務において、工業所有権等⁽³⁹⁾の譲渡等による収益の帰属の時期に

(38) ライセンス供与とは、企業が顧客に企業の知的所有権の使用権を与えるが、所有権を与えないことを指し、対象となる知的所有権には、①ソフトウェア及び技術、②映画、音楽並びに他の形式のメディア及びエンタテインメント、③フランチャイズ、④特許権、商標権及び著作権、⑤その他無形資産、が含まれるとされている（公開草案B31）。

(39) 工業所有権等とは、特許権、実用新案権、意匠権及び商標権並びにこれらの権利

については、法人税基本通達 2-1-16 に取扱いが定められており、工業所有権の譲渡又は実施権の設定により受ける対価（使用料を除く）については、原則としてその譲渡又は設定に関する契約の効力発生の日の属する事業年度の益金の額に算入するものとされており、ただし、その譲渡又は設定の効力が登録によって生ずることとなっている場合において、法人がその登録の日の属する事業年度の益金の額に算入しているときは、その計算を認めるとされている。

このように、課税実務では工業所有権等の実施権の対価については、契約の効力の発生時点若しくは登録した時点で収益を認識することとなるのに対し、公開草案では、顧客が企業の知的所有権に関連するほとんどすべての権利に対する支配を獲得するのではなく、企業が顧客に独占的な権利を付与することを約束している場合には、その期間にわたって収益を認識するとしており、この点で収益認識時期に差異が生じることとなると考えられる。

⑦ 返品権付きの製品販売

（ASBJ のコメント）

現行実務では、返品権付きの製品販売については、販売時に収益を計上するとともに、返品が見込まれる部分の売上総利益相当額を引当計上する処理が採られていると考えられるが、提案モデルが適用されると、返品が見込まれる部分について収益を計上せず、その代わりに返金負債と返品された製品を受け取る権利を計上する処理が求められる。

（課税実務への影響等）

課税実務においては、出版業、出版に係る取次業、医薬品、医薬部外品、農薬、化粧品、既製服、蓄音機用レコード、磁気音声再生機用のレコード又はデジタル指揮の音声再生器用レコードの製造業及び卸売業を対象事業として、返品調整引当金の計上を認めている（法 53 条、法施行令 99 条）。

これに対し、公開草案の提案モデルは、返品が見込まれる製品に関して収益を認識せず、その代わり、返金見込額を確率加重した金額で測定し、返金負債を認識することを提案している。また、企業が顧客への返金の確率を合理的に見積ることができない場合には、製品の移転時に収益を認識してはならないとしており、現行の課税実務にも影響すると考えられる。

⑧ 回収可能性（信用リスク）の収益への反映

（ＡＳＢＪのコメント）

回収可能性（顧客の信用リスク）の影響は、取引価格に反映（収益を減額）し、企業が対価に対する無条件の権利（すなわち、受取債権）を取得した後の評価の変動による影響は、収益以外の損益として認識する⁽⁴⁰⁾。

（課税実務への影響等）

課税実務においては、対価の回収可能性が低い場合であっても収益の計上額には反映させず、別途貸倒引当金を計上することとなる。貸倒引当金については、損金経理が要件とされており（法法 52 条 1 項）、収益を減額した場合には貸倒引当金として損金算入が認められないこととなる。ただし、この点については、ＡＳＢＪの論点整理においても、契約に重要な財務要素が含まれる場合を除き、収益は約束した対価で認識し、信用リスクの影響は収益とは別の損益として認識することが適当であると考えられるとし、企業会計への導入についても慎重な態度を示している。

⑨ 取引価格の算定にあたっての見積りの使用

（ＡＳＢＪのコメント）

取引価格の算定（例えば、変動する対価の見積り）及び独立販売価格に基づく当該取引価格の販売において、企業は、よる広範に見積りの使用が求められる。

（課税実務への影響等）

(40) 回収可能性とは、約束した対価の金額を顧客が支払う能力のことをいい、企業は、履行義務を充足した時に、受け取ると見込まれる対価を確率で加重平均した金額で、収益を認識しなければならない（公開草案第 43 項）。

この点は、前記⑧にも関連する点であり、公開草案が、回収可能性の判断等においてより保守的な会計処理を求めることは、課税所得の計算にも影響すると考えられる。また、その判断に企業の恣意が入り込む可能性がある場合には、税務上問題がある。

上記のとおり、A S B J が指摘する公開草案が現行実務に与える影響については、課税実務へも影響を与えると考えられるものがあり、特に、カスタマー・ロイヤルティ・プログラム等については、課税実務にも大きく影響すると考えられる。したがって、次項では、公開草案を基に、I F R S の導入による課税実務への具体的な影響について考察することとする。

2 I F R S の導入による課税実務への具体的な影響

上記のとおり、I F R S の収益認識に関する考え方は、現行の税務会計における収益認識の考え方と本質的に異なるものではないと解されるが、個別の取扱い等においては差異が生じる可能性がある。具体的には、前項で指摘したカスタマー・ロイヤルティ・プログラムに係る問題のほかにも、法人税基本通達における個別の取扱い等において影響があると考えられる。本項では、これらの具体的な影響等について検討することとする。

(1) カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに係る問題点

イ 税務上の取扱い

税務上は、上記ポイントプログラム等については、金品引換券付販売に要する費用に係る取扱いを示した法基通 9-7-2～9-7-5 に準じて取り扱われることになると考えられる。すなわち、原則として、顧客がポイントを使用した日の属する事業年度で損金の額に算入することとなる（法基通 9-7-2）。ただし、ポイントが販売か価額又は販売数量に応じて付され、かつ、1 ポイント単位で使用可能である場合には、その販売した日の属する事業年度において損金経理により未払金に計上することができる（法基通 9-7-3）。なお、この場合には、その計上を行う事業年度の確定申告書に未払金の額の計算の基礎等を

記載した明細書の添付が必要となる（法基通 9－7－5）。また、損金の額に算入した未払金の額は、原則として、その翌事業年度の益金の額に算入することとなるが、ポイントの使用期間の定めがある場合には、使用期間の末日の属する事業年度で益金の額に算入することとなる。

ロ 公開草案の提案モデル

公開草案における提案モデルでは、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムを別個の履行義務として識別し、販売により付与されるポイントのうち、顧客が交換すると見込まれるポイントを合理的に見積った上で、取引価格を製品と当該交換が見込まれるポイントの販売価格で按分することとなる。公開草案に基づく具体的な例は以下のとおりである。

【例】

企業は、顧客に 10 円の購入ごとに 1 ポイントを付与し、当該ポイントは、将来の購入時における 1 円の値引きと交換できる。

企業は、顧客に製品を 10,000 円で販売（製品の単独の販売価格は 10,000 円）し、1,000 ポイントを付与した。

企業は、顧客が交換するポイントを 9,500 ポイントと予想し、これに基づき、1 ポイント当たりの単独の販売価格を 0.95 円（総額 9,500 円）と見積った。

上記の前提の場合、企業が製品及びポイントに配分する取引価格は、それぞれ次ぎのとおりとなる。

- ・ 製品 91,324 円 $(10,000 \text{ 円} \times 10,000 \text{ 円} \div 109,500 \text{ 円})$
- ・ ポイント 8,676 円 $(10,000 \text{ 円} \times 9,500 \text{ 円} \div 19,500 \text{ 円})$

（会計処理）

（借）	現金預金	100,000 円	（貸）	収益	91,324 円
				契約負債	8,676 円

また、翌事業年度で顧客がポイントを値引きと交換した場合には、上記で計上した契約負債のうち、全体の使用見込みポイントに占める使用したポイントの割合を乗じた金額を収益として認識することとなる。例

えば、翌事業年度において顧客が 50,000 円の製品を購入する際に、4,500 ポイントを値引きと交換した場合（この追加購入に対してポイントは付与されないと仮定する。）に認識することとなる収益の金額は次のとおりである。なお、企業は販売時と同様、全部で 9,500 ポイントが交換されると予想。

- ・ 収益 4,110 円 $((4,500 \text{ ポイント} \div 9,500 \text{ ポイント}) \times 8,676 \text{ 円})$

(会計処理)

(借)	現金預金	45,500 円	(貸)	収益	45,500 円
-----	------	----------	-----	----	----------

(借)	契約負債	4,110 円	(貸)	収益	4,110 円
-----	------	---------	-----	----	---------

さらに、その翌事業年度で顧客が 4,000 ポイントを値引きと交換した場合に認識する収益の計算は、次のとおりである。なお、企業は、交換される全部のポイントの見込みを 9,700 ポイントに修正したとする。

- ・ 収益 3,493 円 $((8,500 \text{ ポイント} \div 9,700 \text{ ポイント}) \times 8,676 \text{ 円} - 4,110 \text{ 円})$

(会計処理)

(借)	契約負債	3,493 円	(貸)	収益	3,493 円
-----	------	---------	-----	----	---------

ハ 検討

A S B J によれば、公開草案の考え方は、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムに基づいて付与されたインセンティブを、将来の収益の値引きを受ける権利の販売とする考え方であり、値引きが行われた時点で収益を認識することとなる。これに対し、税務上は、付与されたインセンティブは販売促進のための費用（販売費）と考える⁽⁴¹⁾。このため、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムについて、税務上の取扱いと公開草案の提案モデルでは、収益の認識時期及び金額に差異が生じることになる。

公開草案の提案モデルを用いた場合に、顧客が交換する全ポイントを

(41) したがって、税務上の取扱いは、法人税基本通達の第 9 章第 7 節「その他の経費」において規定されている。

何に基づき合理的に見積るかは明らかにされていないが、例えば、過去の交換実績を用いることが考えられる。仮に、その見積りに法人の恣意を排除できない場合には、税務上は問題がないといえないが、法人の恣意が入り込まない合理的な根拠に基づいて計算されるのであれば、税務上も容認し得ると考えられる。逆に、そうした観点からも、公開草案の提案モデルが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に該当すると解される場合には、税務上、これを容認しない法的根拠は見出し難いと思われる。ただし、上記の提案モデルに基づく会計処理は、現行の税務上の考え方、取扱いと異なるものであることから、その取扱いを明確にしておく必要がある。なお、提案モデルでは、ポイントが交換されない場合の取扱いについて言及されていないが、交換されないポイントの取扱いについては、法基通9-7-4に準じて取り扱うべきであると考える。

(2) 棚卸資産の譲渡に関して生じる問題点

上記の他、IFRSにおける収益認識と税務上の取扱いとの差異及び問題点として、例えば、棚卸資産の収益認識に関しては次のような点が挙げられる。

イ 棚卸資産の譲渡における収益認識時期に関する問題

(イ) 法人税基本通達における取扱い

課税実務上、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とされている（法基通2-1-1）。そして棚卸資産の引渡しの日がいつであるかについては、例えば出荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日、検針等により販売数量を確認した日等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じてその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち、法人が継続して収益計上を行うこととしている日によるものとされている（同2-1-2）。

(ロ) 公開草案に基づく収益認識時期

公開草案は、財又はサービスが顧客に移転したときに収益を認識するとしており、その財又はサービスが顧客に移転したときとは、顧客が、財又はサービスの使用を指図し、かつ、それから便益を享受する能力を有するなど、財又はサービスの支配を獲得したときとしている。このように、公開草案は、財又はサービスに対する支配を基準としていところ、第一義的には、企業が棚卸資産を出荷しただけでは当該棚卸資産に対する支配を顧客が獲得することにはならないと解され、よって、公開草案を適用すると、出荷基準により収益を認識し得ないのではないかと疑問が生じる。

この点について、「A S B J の論点整理」では、公開草案における提案に対し、顧客が製品に対する支配を獲得した時とは、多くの場合、製品が顧客の受取場所に引き渡されたか又は顧客に出荷された時であり、引渡し又は出荷を含めた契約条件によって判断することになるとの見解が示されている。すなわち、A S B J の見解によれば、当事者間の契約において、製品に対する支配の移転時期を出荷時点とする旨の合意がなされている場合には、法人が顧客に対して製品を出荷した時点で収益が認識されることとなると考えられる。そうすると、棚卸資産の譲渡に係る収益認識については、I F R S を適用したとしても法人税基本通達 2-1-2 に影響はないとも考えられるが、契約において当事者間で合意した内容のみを判断要素として、収益認識時期を判断することとした場合には、次のような問題がある。

ロ 棚卸資産の譲渡における収益認識に係る IFRS の問題点

課税所得の計算においては公平性・適正性が求められることから、収益の認識に関する法人の恣意性や選択性は排除する必要がある。I F R S を適用した場合の収益計上時期が当事者間の合意のみによって判断されるのであれば、収益計上時期を人為的に操作する余地が生じ、課税所得の計算上は問題があるといわざるを得ない。

なお、法人税基本通達 2-1-2 が権利確定主義を採りつつも、法的な

権利確定のみを基準とするのではなく法人が継続的に適用することを条件に幅広く収益認識基準として合理性のある基準によることを認めているのは、恣意的な収益計上を排除することに配慮したものであると解される。

ハ 棚卸資産の譲渡に係る収益の計上額に関する問題点

税務上は、法人がその販売に係る棚卸資産を引き渡した場合において、その引渡しの日属する事業年度終了の日までにその販売代金の額が確定していないときは、同日の現況によりその金額を適正に見積るものとする（法基通2-1-4）。

この点、公開草案は、企業は、取引価格を合理的に見積ることができる場合にのみ、履行義務を充足した時に収益を認識しなければならないとしており、その取引価格を合理的に見積ることができる場合とは、類似する契約について、企業が実績を有しており、かつ、企業が状況の重大な変化を見込んでいないため、企業の実績が契約と関連性があるとの条件が満たされる場合のみであるとしている。しかしながら、課税所得の計算上、相手方に商品を引き渡しているにもかかわらず、その対価が確定していないことを理由に収益を認識しないことは、公平、適正の観点から著しく不合理である。また、公開草案が取引価格を合理的に見積ることができる場合の要件として挙げる類似性や企業の実績と契約との関連性は、その判断基準が必ずしも明確であるとはいえないため、恣意性が入り込む余地がある。

第4章 IFRSが導入された場合の収益認識 に関する税務上の対応

これまで考察した IFRS が我が国の企業会計に導入された場合の収益認識に関する課税実務への影響を踏まえて、その対応等について検討する。

第1節 公正処理基準に関する検討

法人税における課税所得の計算には確定決算基準が採用されていることから、IFRS のような新たな会計基準が企業会計に導入された場合には、当該基準が公正処理基準に該当するか否かを判断していく必要がある。本節では、公正処理基準の導入の趣旨等を踏まえて、公正処理基準の考え方を考察する。

1 公正処理基準の導入の趣旨

法人税法 22 条 4 項は、各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入すべき収益の額及び損金の額に算入すべき売上原価、販売費等の額は、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旨を規定している。当該規定は、昭和 42 年度の税制改正によって挿入されたものであり、その趣旨については、「各事業年度の所得の金額は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除して計算することとされているが、この課税所得は、本来、税法およびその通達のみによって形成されているものではなく、税制以前に存在する企業や企業利益を前提としているものである。もちろん、絶えず流動する社会経済事情を反映する課税所得については、税法独自の規制が加えられる分野が存在することは当然である。しかしながら、この課税所得の計算は税法において完結的に規制するよりも、適切に運用されている企業の会計慣行にゆだねることの方がより適当であると思われる部分が相当多いことも事実である。法人税においては、事実、このような現実を前提として、過去、課税所得の計算を行ってきたのである。しかし、この前提が明

文化されていないことや、過去のいきさつなどから税法のなかに数多くの所得計算規定が挿入されているほか、通達において多数の会計処理基準が示されている。しかも、それらは果たして税法独自の規定なのか、企業会計上当然の規定であるのかが明らかにされていない。このようなことから課税所得の計算が画一的となり、それが会計慣行にゆだねられているという事情を顧みない傾向が認められた。また、このことは、税制複雑化の主要な要因ともなっていることから、税制調査会は、「税制簡素化についての第一次答申」において、『課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。』との答申をしている（第3・一・I・(1)・(ウ)・(a)）。以上のようなことから、今回の改正を機に、法人税の所得計算の基本規定を設けることとされたのである。」と説明されている⁽⁴²⁾。

このように、法人税法 22 条 4 項は、従前から課税所得の計算については企業の会計慣行にゆだねる方が適当であると思われる部分があることを前提として実務が行われてきたところ、税制の簡素化といった観点からもこれを明文で規定することが適当であるとの理由から明確に法律で規定されたものであり、かかる意味からすれば、同項は確認的規定であるといえる。

2 公正処理基準の具体的内容

法人税法 22 条 4 項は、「一般に公正妥当な会計処理の基準に従って」とするのみで、何が公正妥当な会計処理の基準であるかは明確に規定していない。この点、金子名誉教授は、「アメリカの企業会計における『一般に承認された会計原則』に相当する観念であって、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する。客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といいかえてもよい。その中心をなすのは、企業会計

(42) 税経通信 285 号 (1967) 99 頁。

原則、中小企業の会計に関する指針、や会社法及び金融商品取引法の計算規定等であるが、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう。」⁽⁴³⁾と述べている。

また、裁判例においても、例えば、神戸地判平成 14 年 9 月 12 日判決（訟務月報 50 巻 3 号 1096 頁）では、「企業会計原則や、商法、証券取引法の計算規定に代表される、財務諸表の作成上の指針あるいは制約事項として、企業会計実務の中に慣習として発達具体化した会計原則をいうものであって、経営者に恣意的な会計方法の選択を許すものではなく、一般社会通念に照らして公正かつ妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味するものであると解される。もっとも、企業会計原則等による定めは、およそ原理的、基本的な事項に限られ、全ての企業活動について網羅的に定めるものでない。そのため、企業会計原則等に定められていない会計処理の基準であっても、一般社会通念上会計処理として公正かつ妥当と評価され得るもので、現実に継続して適用され、社会的に容認されているものであれば、会計慣行としての規範性を有するものと解される。例えば、ある業界団体がそれぞれの実情に応じて明瞭かつ簡便な会計基準を独自に定めている場合に、当該基準に従った会計処理が、社会通念上も公正かつ妥当であると認められ、かつ、業界に属する各法人において一般に広く採用されている場合には、当該慣行は企業会計原則等を補完するものといえ、法人税の課税所得の計算においても、それに依拠することが認められるものと解するのが相当である。」との判断が示されている⁽⁴⁴⁾。

このように、公正処理基準については、一般に、企業会計原則、中小企業の会計に関する指針や会社法及び金融商品取引法の計算規定のほか、業界における慣行等であっても、一般社会通念上会計処理として公正かつ妥当と評価され得るもので、現実に継続して適用され、社会的に容認されているもの

(43) 金子・前掲注 13、274 頁。

(44) 同旨の判断をした裁判例として、大阪高判平成 3 年 12 月 19 日行政事件裁判例集 42 巻 11・12 号 1894 頁、高松地判平成 7 年 4 月 25 日訟務月報 42 巻 2 号 370 頁、神戸地判平成 17 年 3 月 23 日判例集未登載などがある。

が含まれると解されている。

3 公正処理基準に係る基本通達の機能

前述のとおり、法人の課税所得の計算には確定決算基準が採用されており、このことから、課税所得の計算は企業利益の算定技術である企業会計に依拠して行われることとなる。そして、公正処理基準によって、具体的には企業会計原則や会計慣行に従って計算されることとなるのであるが、企業会計原則や会計慣行は網羅的であるとはいえず、例えば収益の年度帰属を巡って生じる問題についても、企業会計原則に定めがなく、また確立した会計慣行も存在しない場合が多い⁽⁴⁵⁾。そのため、税務上は基本通達において個別的な取扱いを定めており、企業会計上も同通達を念頭に会計処理が行われていることは否定できないところである。かかる意味からすれば、同通達の内容は、公正処理基準を補完する機能を果たしているといえることができる。

4 公正処理基準に関する問題

公正処理基準により、課税所得の計算は企業会計原則や会計慣行に依拠することとなるのであるが、岡村忠生教授は、企業会計への過剰な依存は、税法の基本的な理念や租税法主義を阻害する可能性があるとして注意喚起している⁽⁴⁶⁾。すなわち、企業会計は、企業と投資家あるいは債権者との間の利

(45) この点、金子名誉教授は、「企業会計原則は、多くの重要な事項について定めているが、その内容は、どちらかといえば原理的・基本的な事項に限られている。また、確立した会計慣行の範囲もそれほど広くはない。むしろ、法人税法の解釈適用上、収益・費用等の意義と範囲ならびにそれらの年度帰属をめぐる生ずる問題については、企業会計原則には定めがなく、また確立した会計慣行も存在していない場合が非常に多い。仮に、企業会計原則になんらかの定めがある場合でも、その内容が明確でないことが少なくない。その意味では、企業会計の網の目はきわめて粗い、といわなければならない。」と指摘されている（金子・前掲注 13、274 頁参照）。

(46) 岡村忠生教授は、「企業会計における会計方法（会計におけるルール）のあり方は、制度会計を含めて、税法における法的規範のあり方とは異なる。第 1 に、その内容において、画一的な税法規範とは異なり、企業が形成してきた会計における慣行（会計慣行）を重視することや、複数の合理的な会計方法からの選択を認めた上でその会計方針に継続性を要求するという特徴が認められる（企業会計原則第 1・5、注

害関係の調整及び情報開示を目的とするものであり、会計基準は、そうした企業会計における実務の中で慣習として発展してきたものである。また、会計基準は法規範として設定されるものではなく、民間の設定機関⁽⁴⁷⁾によって設定されるものである。このような会計慣行や、会計基準について、すべからず課税所得の計算上もこれに従うとした場合には、民間の設定機関が設定した会計基準によって課税所得が影響を受けるといった問題が生じ得る。

この公正処理基準に関して最高裁平成 5 年 11 月 25 日（第三小法廷）判決は、「法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益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上すべきものと定めたものと解される」との判断を示しており、法人税法 22 条 4 項は、税務上も公平な所得計算という要請に反しない限り、会計処理の基準に従う趣旨であると解している。

また、東京高裁平成 14 年 3 月 14 日判決（判例時報 1783 号 52 頁）も、「同条項（法人税法 22 条 4 項）が単なる会計処理の基準に従うとはせず、それが

解注 3、税法と企業会計との調整に関する意見書総論 1～2)。第 2 に、その生成・発展に関して、会計方法のほとんどは企業と投資家との関係の中で醸成されてきたものであり、合理的な会計方法やその選択についても、主に専門家からなる企業会計制度調査会等が基準（企業会計原則等）を公表するという形がとられてきた。これに対して、税法は、国と納税者との関係を規律するものとして、国民全体を代表する国会において立法されてきた。第 3 に、その目的について、企業会計が配当可能利益の計算等の利害調整と情報開示を目的とするのに対して、税法は、公平あるいは公正な負担のあり方を基本的な理念としている。こうした両者の相違から、企業会計における公正さと、法人税法における公正さの間には、齟齬が生じる。したがって、企業会計への過剰な依存は、特に税法の基本的な理念や、租税法律主義（納税義務は法律に基づくことが必要であるとする原則。憲法 84 条）を、阻害する可能性があることに注意すべきである。すなわち、もっぱら企業と投資家の利害関係によって選択され、国会による公平負担の観点からの吟味を経ない会計方法によって税負担が決定されてしまう可能性が考えられる。つまり、法人税法が、外部の異質なルールによって左右される可能性である。」と述べ、企業会計への過剰な依存に対して注意喚起している（岡村忠生『法人税法講義〔第 3 版〕』37 頁（成文堂、2007））。

(47) 現在、わが国の会計基準の設定主体は、財団法人財務会計基準機構内の企業会計基準委員会（ASBJ）である。また、IFRS も民間団体である IASB が設定するものである。

一般に公正妥当であることを要としている趣旨は、当該会計処理の基準が一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得るものでなければならないとしたものであるが、法人税法が適正かつ公平な課税の実現を求めていることとも無縁ではなく、法人が行った収益及び損金の額の算入に関する計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われたか否かは、その結果によって課税の公平を害することになるか否かの見地からも検討されなければならない問題というべきである。」（注：かっこ書きは筆者挿入）との判断を示しており、法人の行った会計処理が公正妥当な会計処理の基準に従って行われたものであるか否かは、課税の公平の見地からも検討すべきことを明確に示している。

したがって、税務上、法人の行った会計処理を容認すべきか否かは、当該会計処理が、公平な所得計算という要請に反しない会計基準等に従って行われたものであるか否かによって判断すべきである。また、企業会計において新たな会計基準が導入された場合には、企業会計に導入されたことをもって直ちに公正処理基準に該当すると判断するのではなく、公平な所得計算を行い得るものであるかといった観点から、公正処理基準に該当するか否かを吟味する必要がある。

5 今日的な公正処理基準の意義に関する考察

前述のとおり、法人税法は、何が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に当たるかは明確に規定しておらず、これまでは、個別の事件において裁判所が個別に公正処理基準に該当するか否かを判断してきた。しかし、この公正処理基準に関する考え方は、企業会計の進展により様々な会計基準が示される中で、企業会計実務、課税実務及びこれらに係る司法判断の積み重ね等を通じて変化してきたものと考えられる。すなわち、従前、企業会計原則や会計慣行において明確に定められていないものを法人税基本通達等における個別の取扱いが補完してきたところ、企業会計の進展によって様々な会計基準が示され、あるいは業界において様々な会計慣行が確立されてきた

今日においては、公正処理基準を単に企業会計における会計基準や会計慣行に依拠することと解すのではなく、適正・公平な課税を阻害するものではないかといった見地から検討する必要性が生じてきたものと考えられる。そうしたことから、上記最高裁平成5年11月25日判決における「法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当である」との判断、あるいは、上記東京高裁平成14年3月14日判決における「法人が行った収益及び損金の額の算入に関する計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われたか否かは、その結果によって課税の公平を害することになるか否かの見地からも検討されなければならない」といった判断が示されるに至ったものと考えられる。

さらに、適正・公平な課税の見地から公正処理基準該当性を判断するといった考え方は、いわゆる脱税経費など違法支出の損金性の判定場面においても示されており、最高裁（第三小法廷）平成6年9月16日判決（刑集48巻6号357頁など）は、「架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実上反する会計処理であり、公正処理基準に照らして否定されるべきものであるところ、右手数料は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって、公正処理基準に反する処理により法人税を免れるための費用というべきであるから、このような支出を費用又は損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということはできないと解するのが相当である」と判示し、適正な所得計算の見地から、公正処理基準に従ったものといえるか否かを判断している。

このように、今日的な公正処理基準の意義としては、当該会計処理の基準が一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得るものであるというだけでは足りず、課税の公平を害さないものであることをも要するとの考え方が妥当するというべきである。特に、IFRSのような新たな会計基準が導入された場合には、企業会計に導入されたという事実をもって直ちに公

正処理基準に該当すると判断するのではなく、課税の公平・適正を害するものが含まれていないかといった観点から検討していく必要があると考える。

また、これまでは法人税基本通達が公正処理基準を補完する機能を果たしてきたと考えられるところ、新たな会計基準の導入に当たっては、従前のように、基本通達において個別の取扱いを示すといったことで対応可能であるかといった観点からも検討する必要がある。

第2節 課税所得の計算における収益認識基準の在り方

第3章で考察したとおり、公開草案で示された収益認識に関する個別の基準の中には、適正・公平な課税の観点から問題があると考えられるものがあるところ、前節で述べた今日的な公正処理基準の意義に照らせば、そのような課税の適正・公平を害するおそれがあると考えられるものについては、公正処理基準に該当しないと解すべきである。したがって、仮に、I F R Sが我が国に導入されたとしても、そのことをもって直ちに公正処理基準に該当すると解すべきではなく、個別に公正処理基準に該当するか否かを検討していく必要がある。

ところで、課税庁が、法人が行った会計処理が公正処理基準に基づくものではないとして法人の収益認識を是正する場合には、課税庁において当該収益の適正な帰属年度を認定する必要がある、現行は、前述のとおり権利確定主義や管理支配基準といった考え方にに基づき、収益の帰属年度を判断することとなる。これまでは、これらの考え方が企業会計における発生主義あるいは実現主義を基礎とするものであり、同一の枠の中で問題が解決されていたことから、その法的根拠が問題となることはなかったものと考えられるが、I F R Sのような新たな収益認識に関する考え方が企業会計に導入された場合には、税務上、権利確定主義あるいは管理支配基準といった考え方を採用する法的根拠を明確にする必要があると考えられる。その前提として、税務上、権利確定主義あるいは管理支配基準といった考え方を今後も維持すべき理由について、再考する。

権利確定主義について、松沢智教授は、「税法に明文のある場合、ないし税法

の基本規定たる（法人税法）22条2、3項についての所得概念決定のための基本原則たる権利確定主義や法的支配という税法固有の考え方に対しては事実たる慣習（公正処理基準）は働かないといわねばならない。ただし、権利確定主義は、所得計算における恣意を排除し客観的証拠によって計算を統一的かつ確実に担保するには法的基準によるのが明瞭確実と解されているからであり、法的支配の観点は、まさに恣意を防止し公正確実であって画一確定に最適であり租税公平負担の基本原則に合致するからである。このような税法固有の基本原則を除いては、企業において適切に運用されている会計慣行に委ねるということ を明らかにしたのが4項の公正処理基準の本質なのである。従って、4項が存在することを以て、税法は企業会計によるべきであるとする考えや、税法固有の基本原則を無視するような会計学的発想は妥当でないといわねばならぬ。」⁽⁴⁸⁾（かっこ書きは筆者加筆）と述べ、権利確定主義は所得計算における法人の恣意を排除し、統一的な計算を担保する法的基準たり得るものであって、税法の基本原則である租税負担の公平に合致するものであるとの見解を示されている。

また、かつて、会計学的な見地からは、権利確定主義は破綻したという見解も見られた⁽⁴⁹⁾。これに対し、金子宏名誉教授は、①訴訟においては、法解釈の問題として、年度帰属における会計慣行の適否を判断しなければならないが、実現主義がその判断に必要な明確な基準を提供し得るとは考えられないこと、②一般に企業会計の網は相当に粗く、今後も年度帰属にかかる新たな問題に対して、実現主義が、その解決のために必要な何らかの明確な解答を提供できるとは考えられないこと、から、所得ないし収益の実現時期の判定に関する何らかの法的な基準の必要性は依然として否定できず、そのような観点から見ると

(48) 松沢智『新版租税実体法（補正第2版）』163頁（中央経済社、2003年）。

(49) このような権利確定主義は破綻したとする見解として、植松守雄「収入金額（収益）の計上時期に関する問題－『権利確定主義をめぐる』－」租税法研究8号31頁、忠佐市「税法における権利確定主義の展開」會計63巻1号86頁など参照。なお、かかる見解は、会計学における実現主義に従って収益の帰属時期を判断すべきとするものであった。

きに、権利確定主義は、例外的な場合を除いて、そのような必要性を満たすことができるとして、今後とも権利確定主義の妥当性が認められるべきであるとの意見を述べられている⁽⁵⁰⁾。

松沢教授及び金子名誉教授の見解は、いずれも、収益計上時期を判断する基準は、法的基準たり得ることが必要であり、権利確定主義はその必要性を満たし得るとする点で共通する。そして重要なのは、松沢教授が述べられているように、法的基準の必要性が、所得計算における恣意を排除し客観的証拠によって計算を統一的かつ確実に担保するといった観点から求められる点にある。すなわち、所得計算における収益認識の基準には、納税者の恣意性を排除し、統一的な所得計算を行い得るものであることが求められ、そのためには、法的基準たり得ることが必要である。この法的基準とは、法律に従って判断し得る規準のことをいうものと解されるところ、権利確定主義は、権利確定あるいは法的支配といった法律に基づき客観的に判断し得る規準であって、明確に所得の年度帰属を判断し得るものであることから、課税所得の計算における基準として妥当性があるといえる。

第3章で考察したとおり、公開草案における提案では、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得している指標として、顧客が法的所有権を有していることや物理的に占有していること等を挙げており、かかる点からすれば、IFRSを適用した場合も法的基準の必要性を満たす場合もあると考えられるが、個別の取扱い等において法人の恣意性が入り込む可能性があることから、無条件に課税所得の計算における基準として容認することはできない。

以上の検討を踏まえると、IFRSが導入された場合も、現行の課税実務で用いられている権利確定主義を今後も課税所得の計算における基準として維持すべきであり、また、権利確定主義を補完する管理支配基準についても、同様に維持すべきである。もっとも、IFRSを適用した場合であっても、顧客が法的所有権を有していることや物理的に占有していることによって収益を認識

(50) 金子・前掲注32、296頁参照。

する場合には、権利確定主義と同様の結果となると考えられ、多くの場合は実質的な問題は生じないと考えられる。

第3節 IFRSが導入された場合の収益認識に関する 税務上の対応

これまで、企業会計及び税務会計が共に発生主義や実現主義といった同じ考え方を基礎として収益を認識してきたことから、収益の年度帰属に関する問題は、同じ考え方の枠の中の問題として、法人税法 22 条 4 項に規定する公正処理基準の解釈・適用によって解決が図られてきたと考えられる。そして、その問題の解決に当たっては、法人税基本通達が、企業会計原則や会計慣行において明確に定められていない個別の取扱いを定めることによって、公正処理基準を補完するといった役割を果たしてきたといえる。

しかしながら、公開草案において示された収益認識の考え方は、現行の企業会計及び税務会計における発生主義や実現主義及び権利確定主義とは異なる新たな考え方であるところ、法人が IFRS を適用した場合に生じる収益認識の問題に対して、これまでと同様の公正処理基準の解釈・適用が、有効な解決策たり得るのかといった疑問が生じる。すなわち、これまでは法人税基本通達が公正処理基準を補完するといった役割を果たしてきたが、それは、税務会計における収益認識が企業会計における収益認識の基準である発生主義や実現主義を基礎とする権利確定主義に基づいて行われている中で、法人税基本通達が個別の会計処理基準や業界ごとの会計慣行への対応として十分機能してきたということに過ぎない。したがって、従来の会計基準と異なる考え方の新たな会計基準が企業会計に導入された場合に、その基準に従って計上された収益に係る問題を解決するためには、そのような法人税基本通達による対応では不十分であると考ええる。

このように考えてみると、この問題は結局、税法が収益認識についても企業会計に依拠し、法律において明確に規定していないことによって生じる問題で

あると考えられる。そもそも公正処理基準に関しては、かねてから租税法律主義の原則との関係で疑問が呈され、批判する意見が見られた⁽⁵¹⁾。課税要件を法律で規定せずに、企業会計あるいは会社法会計に委ねていることが租税法律主義、特にその内容である課税要件法定主義や課税要件明確主義に反するというのがこの批判の要旨であるところ、I F R Sが外国の民間団体であるI A S Bによって設定されていることにかんがみると、課税所得の計算がI F R Sに依拠して行われる場合には、そのような疑義は一層深まると考えられる⁽⁵²⁾。また、I F R Sに基づいて収益を認識したのに対し、公正処理基準に基づくものではないとして否認する場合において、税務上は収益を権利確定主義あるいは管理支配基準に基づき認識とする根拠を法人税法 22 条 4 項の解釈に求めることには無理があると考えられる。

したがって、租税法律主義の観点から、I F R Sのような新たな会計基準が我が国の企業会計に導入された場合には、課税所得の計算における収益認識については、権利確定主義あるいは管理支配基準を基準とすることを法令において明確に規定する必要があると考える。

以上のとおり、I F R Sが我が国の企業会計に導入された場合の収益認識に関する税務上の対応として、まず、課税所得の計算における収益認識基準の法的根拠を明確にするために、課税所得の計算における収益の認識については、権利確定主義及びこれを補完する管理支配基準を基本原則とすることを法令で明確に規定すべきである。そして、法人税基本通達は、法令に規定された基本原則を踏まえて、その具体的な取扱いや、I F R Sの収益認識が基本原則に合致する場合の取扱いなど、個別の取扱いを明確にすることに徹すべきである。すなわち、法令の規定によって企業会計への対応を行い、基本通達は、企業会計と税務会計とを調整する機能を果たすものと位置付けるべきである。

(51) 法人税法 22 条 4 項に対する批判に対しては、中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（5・完）」法学協会雑誌第 100 第 9 号、1595 頁（1983 年）において、詳細に検討されている。

(52) 坂本雅士「個別財務諸表の税務焦点」企業会計第 63 巻 5 号 53 頁（2011）参照。

結びに代えて

税務会計における収益認識基準は、課税所得の計算が公平かつ適正に行い得る基準であることが必要であり、したがって、I F R Sに基づく収益認識基準が公正処理基準たり得るか否かを判断するに当たっても、当該収益認識が法人の恣意性を排除し得るものであるか否かといった面から検討する必要がある。

そのような観点からすれば、I F R Sに基づく収益認識では妥当性を欠く場合もあると考えられるところ、I F R Sのような会計制度全般の基準が導入された場合の対応としては、現行の基本通達において個別の取扱いを示すだけでは不十分であり、法令において明確に収益認識に係る考え方を規定すべきである。

なお、我が国におけるI F R Sの強制適用については2012年までに最終決定することとされているが、2011年3月11日に発生した東日本大震災に加え、米国においてI F R S導入を先送りする動きがあることなどに配慮して、金融担当大臣が実際の適用を延期する旨を表明しており（2011年6月21日）、その結果、強制適用は早くても2017年以降となること、また、I F R Sの収益認識についても現在見直しが行われているところ、現在公表されている公開草案における取扱いが、多様な取引のすべてに対応しているとはいえず、今後更なるガイダンスや指標が示されることが想定されること、さらには、新たな取引形態等が発生した場合には、新たな収益認識に関する考え方が示される可能性があることなど、I F R Sに基づく収益認識に対する税務上の対応を検討するに当たり、不明確な点が多々ある。したがって、本格的にI F R Sが導入されることとなった場合の具体的な対応については、今後のI F R Sにおける収益認識の見直し作業に注意を向けつつ、我が国の企業会計がそれにどのように対応していくかといった点をも考慮して検討する必要がある。