日本簿記学会

「新会計基準等が想定する帳簿記録と会計情報の研究」

中間報告書

令和３・４年度簿記理論研究部会

部　会　長：吉田 智也　（中央大学）

部　会　員：青木 孝暢　（白鷗大学）

石田 万由里（玉川大学）

石光 裕　（京都産業大学）

市川 紀子　（駿河台大学）

井上 定子　（兵庫県立大学）

小野 正芳　（日本大学）

加藤 大吾　（公認会計士）

塚原 慎　（駒澤大学）

橋本 武久　（京都産業大学）

菱山 淳　（専修大学）

平野 智久　（福島大学）

藤井 禎晃　（公認会計士）

増子 敦仁　（東洋大学）

丸岡 恵梨子（流通経済大学）

村上 翔一　（敬愛大学）

山下 奨　（武蔵大学）

渡辺 竜介　（関東学院大学）

オブザーバー：新田 忠誓　（一橋大学名誉教授）

山田 ひとみ（聖学院大学）

令和４年８月

はじめに

本報告書は，令和 2 年 8 月に行われた第 36 回日本簿記学会会員総会において，２年の期限で設置が認められた（ただし，研究部会の発足はコロナ禍のため 1 年延期されたので令和 3 年 9 月から研究を開始した），簿記理論研究部会の中間報告書である。

本研究部会「新会計基準等が想定する帳簿記録と会計情報の研究」は，前身となる諸研究部会の研究成果を引き継ぎ，平成 25 年度以降に公表･改訂された会計基準等を主たる検討対象とし，理論的見地からその簿記処理の検討を行い，問題点を指摘し，あるべき仕訳および勘定科目等を提案することを目的としている。

本研究部会は，令和 3 年 9 月以降，コロナ感染症対策のため，ほぼ Zoom によるオンライン形式によって，中間報告までに８回開催された。研究部会の開催日は，以下のとおりである。（なお，各研究部会の開催記録は報告書末の【資料】を参照）

第１回　令和 3 年 9 月 11 日
第２回　令和 3 年 10 月 2 日
第３回　令和 3 年 11 月 7 日
第４回　令和 3 年 12 月 18 日
第５回　令和 4 年 1 月 23 日
第６回　令和 4 年 2 月 20 日
第７回　令和 4 年 4 月 10 日
第８回　令和 4 年 5 月 15 日（中央大学・Zoom によるハイブリッド開催）
　　令和 4 年 8 月 20 日　全国大会　中間報告　（於：大阪産業大学）

本報告書には，目次で示すように，「収益認識会計基準の有償支給取引における変遷経緯と簿記処理（市川 紀子）」,「会計基準に定めのない固定資産に関連する簿記処理－固定資産税および一括償却資産に関する一考察－（加藤 大吾）」,「時価算定会計基準等の導入に伴う補助簿の拡張可能性－有価証券のレベル別時価情報の開示に焦点を当てて－（塚原 慎）」,「購入型クラウドファンディングに関する簿記・会計上の論点整理－支援者，実行者及び仲介者それぞれの仕訳をかんがえる－（平野 智久）」,「実務対応報告第 38 号の理解と処理（村上 翔一）」,「繰延処理と「繰延」勘定－勘定科目名の検討を中心として－（渡辺 竜介）」,「公共施設等運営権に関する簿記処理－運営権者の立場から－（吉田 智也）」の 7 篇を収録している。

令和 4 年 8 月 13 日

簿記理論研究部会を代表して
吉田 智也

目　　次

はじめに

Ⅰ　収益認識会計基準の有償支給取引における変遷経緯と簿記処理（市川 紀子）・・1

Ⅱ　会計基準に定めのない固定資産に関連する簿記処理
－固定資産税および一括償却資産に関する一考察－（加藤 大吾）・・・・・・・・17

Ⅲ　時価算定会計基準等の導入に伴う補助簿の拡張可能性
－有価証券のレベル別時価情報の開示に焦点を当てて－（塚原 慎）・・・・・・29

Ⅳ　購入型クラウドファンディングに関する簿記・会計上の論点整理
－支援者，実行者及び仲介者それぞれの仕訳をかんがえる－（平野 智久）・・・43

Ⅴ　実務対応報告第 38 号の理解と処理（村上 翔一）・・・・・・・・・・・・・・・・・58

Ⅵ　繰延処理と「繰延」勘定
－勘定科目名の検討を中心として－（渡辺 竜介）・・・・・・・・・・・・・・・・71

Ⅶ　公共施設等運営権に関する簿記処理
－運営権者の立場から－（吉田 智也）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・86

おわりに　－最終報告に向けての課題と展望－

Ⅰ　収益認識会計基準の有償支給取引における変遷経緯と簿記処理

市川 紀子（駿河台大学）

1　はじめに

本章は，収益認識会計基準の有償支給取引における変遷経緯をふまえ，当該取引のあるべき仕訳および勘定科目等を試案することを目的としている。

吉田（2021）は，本研究部会において「帳簿記録と会計情報の関係性の変化」と「解りやすい簿記処理・勘定科目を提案」する問題（課題）を提示している。新田（2014）は「我々は，会計基準の改訂に応じた，いわゆる財表簿記と，外部との取引記録としての簿記とを峻別すべきである。･･･（略）･･･日記帳としての簿記の機能にも注目すべきではなかろうか」（新田 2014，9），また，新田（2013）において「財務諸表作成のための処理とは別に外部との取引（日常取引）の正しさを保証する」（新田 2013，13）点について言及がなされており，これらの考え方を吉田（2021）は引き継いでいるといえる。このような問題点を意識しながら，本章では，わが国における収益認識会計基準の有償支給取引における変遷経緯（問題の発生経緯）について確認し，有償支給取引の新たな簿記処理を試論として示す。

2　収益認識会計基準の有償支給取引の変遷経緯[1]

2.1　自動車業界からのコメントレター

本項は，わが国の企業会計基準委員会（ASBJ）が 2017 年 7 月 20 日に公表した企業会計基準公開草案第 61 号に寄せられた実務界等のコメント，特に自動車業界からの意見について取り上げる。

企業会計基準委員会（ASBJ）は 2018 年 3 月 30 日に「企業会計基準基準第 29 号『収益認識に関する会計基準』等の公表」（ASBJ 2018a），「企業会計基準第 29 号『収益認識に関する会計基準』」（ASBJ 2018b），「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』」（ASBJ 2018c），「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』の設例」（ASBJ 2018d）を公表した。

ASBJ（2018a）によれば，国際会計基準審議会（IASB）や米国の財務会計基準審議会（FASB）

[1] 本章は市川（2018a），市川（2018b），市川（2020）を必要に応じて引用する。

は共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い，IASB は国際財務報告基準（IFRS）第 15 号，FASB においては Topic606 を公表しており，この情勢を受けて ASBJ は多くの検討を経て，ASBJ（2018b），ASBJ（2018c），ASBJ（2018d）を公表したとする（ASBJ 2018a，1）。

これらの公表以前には，先に述べた，2017 年 7 月 20 日に「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）』等の公表」（ASBJ 2017a），「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）』」（ASBJ 2017b），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）』」（ASBJ 2017c），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）』の設例」（ASBJ 2017d）が公表されている。

すなわち，ASBJ（2017a），ASBJ（2017b），ASBJ（2017c），ASBJ（2017d）（まとめて捉える場合は，公開草案等とする）を経て，ASBJ（2018a），ASBJ（2018b），ASBJ（2018c），ASBJ（2018d）（まとめて捉える場合は，本会計基準等とする）が確定した。

なお，公開草案等へのコメントは，2017 年 10 月 20 日に締め切られている（コメント募集期間は 2017 年 7 月 20 日～2017 年 10 月 20 日）。公開草案等へのコメントの提出者は，団体等が 52 件，個人は 17 件で，合計 69 件となっている。公開草案等へのコメントでは様々な意見が提出されていた[2]。図表 1 は，主に自動車業界から出されたコメント一覧である（なお，コメント内容は，いずれもほぼ同様である）。

図表 1　公開草案等への主な自動車業界からのコメント一覧

No.	団体名	主なコメント内容
CL01	トヨタ自動車株式会社	有償支給取引の経済的実態に基づく考察，実務上の困難性についての指摘など。
CL04	日産自動車株式会社	有償支給取引の経済的実態等，ASBJ（2017d）設例32に従った場合の実務上の弊害などの指摘。
CL07	ダイハツ工業株式会社	有償支給取引の経済的実態に基づく考察，実務上の困難性についての指摘など。
CL30	日野自動車株式会社	有償支給取引に関する検討内容，実務上の困難性について指摘など。
CL36	スズキ株式会社	有償支給取引に係る当社の会計処理及び実態に基づく検討についてなど。

出所：ASBJ（2017e）をもとに筆者作成。

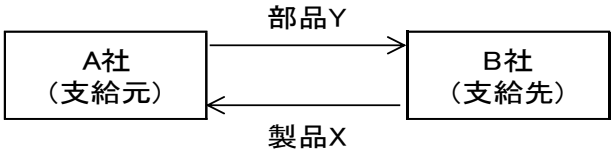
[2] ASBJ（2017a）では，わが国の各団体等に向けて，公開草案等へのコメントを要請する際，「コメントをお寄せ頂く方の便宜のため，個別の質問項目を以下の概要に含めていますが，コメントの対象はこれらに限られるものではなく，また，すべての質問項目についてご回答頂く必要はありません。」（ASBJ 2017a，3）と示している。このようなことから，公開草案等へのコメントを確認したところ，ASBJ が用意した全質問項目について回答をしているコメントがすべてというわけではなかった。回答者が必要に応じて質問を選択し，回答する内容もあれば，質問事項には特に回答せず，自らの意見をまとめて回答している内容も散見された。

図表１からもわかるように，わが国に特有な取引等の設例として，ASBJ（2017d）設例 32 の有償支給取引に関して，国内大手自動車メーカー数社から同様の意見（実務上の困難性）が提出された（ASBJ（2017b）第 69 項から第 71 項および第 138 項に対する設例として，ASBJ（2017d）設例 32 の有償支給取引を取り上げている）。また，これは当該会計処理が，IFRS 第 15 号の形式的解釈であり，経済的実態を適切に反映していないという批判でもあった。

2.2　問題となった ASBJ(2017d)設例 32 における有償支給取引

本項は，前節の自動車業界において実務上の困難の可能性を示唆された ASBJ（2017d）設例 32 における有償支給取引の設例を示す。ASBJ（2017d）設例 32 のＡ社とＢ社の関係をごく簡単に図示すると，図表２のとおりである。

図表２　ASBJ(2017d)設例 32 のＡ社とＢ社の関係



出所：ASBJ（2017d）設例 32 をもとに筆者作成。

2.2.1　ASBJ(2017d)設例 32 の有償支給取引の前提条件

(1)Ａ社（支給元）は，Ｂ社（支給先）と製品Ｘの購入契約を締結している。Ａ社は，当該契約に基づき，Ａ社が製造した部品Ｙ（Ａ社における帳簿価額は 900,000 円）をＢ社に 1,000,000 円で有償支給し，加工後の製品Ｘを 1,200,000 円でＢ社から購入した。

(2)当該取引において，契約上，次の事項が定められている。

①Ｂ社は，Ａ社から支給された部品ＹをＡ社に供給する製品Ｘの製造にしか使用できない。

②Ａ社から支給された部品Ｙについて，Ｂ社が検収した時点で，当該支給部品に対する所有権及び危険負担は，Ａ社からＢ社に移転する。

③Ａ社には，Ｂ社に対して有償支給した時点で，法的な債権が生じ，また，同時にＢ社には法的な債務が生じる。

④Ａ社からＢ社への部品Ｙの有償支給に係るＡ社の債権は，製品Ｘの納入月の翌月末日に決済される。

⑤Ｂ社からＡ社への製品Ｘの納入に係るＡ社の債務は，製品Ｘの納入月の末日に決済される。

⑥製品Ｘの納入時点において，製品Ｘに組み込まれた支給部品Ｙの価格は，支給時の価格と同額である。

(3) Ａ社は，Ｂ社より加工した製品Ｘを購入することにより，製品Ｘに組み込まれた支給部品Ｙの全量を取得するため，当該契約は実質的に買戻契約に該当すると判断し，Ｂ社が当該支給部品Ｙの使用を指図する能力や当該支給部品Ｙから残りの便益のほとんどすべてを享受する能力が制限されていることから，Ａ社からＢ社に支給部品Ｙの支配は移転していないと判断した（本適用指針第 69 項参照）。

2.2.2　ASBJ(2017d)設例 32 の有償支給取引の簿記処理

ASBJ (2017d) 設例 32 の有償支給取引の簿記処理については，次の通りである。なお，ASBJ（2017d）設例 32 で明記された有償支給取引の簿記処理は，Ａ社側の簿記処理である。したがって，下記文章内の「※」は ASBJ（2017d）設例 32 におけるＢ社側の簿記処理を推測して記載している。

(1) Ｂ社への部品Ｙの支給時

（借）	未 収 入 金(*1)	1,000,000	（貸）	有償支給取引に係る負債	1,000,000

(*1) 部品Ｙの有償支給により生じたＢ社に対する法的な債権を認識し，加工後の製品Ｘに対する支払義務に含まれる部品Ｙ相当額として有償支給取引に係る負債を認識する。部品Ｙの帳簿価額（900,000 円）はＡ社の棚卸資産として引き続き認識される。

※Ｂ社側の簿記処理は，次の通りと考えられる（ASBJ（2017d）設例 32 には明記なし）。

（借）	有償支給取引に係る資産	1,000,000	（貸）	買　掛　金	1,000,000

(2) 加工後の製品Ｘの納入時

（借）	棚 卸 資 産	200,000	（貸）	買　掛　金 (*2)	1,200,000
	有償支給取引に係る負債	1,000,000			

(*2) Ｂ社の加工による増価部分を棚卸資産として認識し，有償支給取引に係る負債の消滅を認識したうえで，これに係る営業債務の発生を認識する。

※Ｂ社側の簿記処理は，次の通りと考えられる（ASBJ（2017d）設例 32 には明記なし）。

（借）	売　掛　金	1,200,000	（貸）	加工増加収入(*3)	200,000
				有償支給取引に係る資産	1,000,000

(*3) 現時点では「加工増加収入」という勘定科目名で処理したが，今後，勘定科目名については更に検討したい。

(3) Ｂ社に対する債務の支払時

（借）	買　掛　金	1,200,000	（貸）	現 金 預 金	1,200,000

※Ｂ社側の簿記処理は，次の通りと考えられる（ASBJ（2017d）設例 32 には明記なし）。

（借）	現 金 預 金	1,200,000	（貸）	売　掛　金	1,200,000

(4)部品Ｙの有償支給取引に係る債権の回収時

（借）	現 金 預 金	1,000,000	（貸）	未 収 入 金	1,000,000

※Ｂ社側の簿記処理は，次の通りと考えられる（ASBJ（2017d）設例 32 には明記なし）。

（借）	買　掛　金	1,000,000	（貸）	現 金 預 金	1,000,000

2.3　自動車業界からの ASBJ(2017d)設例 32 に対する具体的な指摘事項について

前述したように，トヨタ自動車株式会社，日産自動車株式会社，ダイハツ工業株式会社，日野自動車株式会社，スズキ株式会社などの国内の自動車業界の公開草案等へのコメントにおいて有償支給取引の問題が示された。そこでは公開草案等で取り上げられた設例 ASBJ（2017d）設例 32 が疑問視され，各社から実務上の困難性が指摘されている。以下，本項では，これらの主なコメント（トヨタ自動車株式会社，日産自動車株式会社）を確認していく。

2.3.1　トヨタ自動車株式会社の ASBJ(2017d)設例 32 に対する具体的な指摘事項について

トヨタ自動車株式会社の有償支給取引の現状の会計処理については，次の通りである[3]。

(1)トヨタ自動車株式会社の有償支給取引の経済的実態に基づく現状の会計処理

次の会計処理は，トヨタ自動車株式会社が示した現状の会計処理である[4]。

例えば，当期に支給品 90 円を支給先に 100 円で支給し，翌期に 110 円で加工後の製品を購入する場合の会計処理は，以下のとおりとなる（ASBJ 2017e-CL001，3）。

仕訳例（単位：１通貨単位）

①当期，支給先への支給品の支給時

（借）	売 上 原 価(払出原価)	90	（貸）	商　製　品	90	
（借）	未 収 入 金	100	（貸）	売 上 原 価(引渡価格)	100	(*1)

[3] 桜井（2019，457-458 頁）は，トヨタ自動車の会計処理における主要な論点について幾つか述べており，その一つに，有償支給であっても棚卸資産の通常の販売と同様に，払い出した棚卸資産の取得原価を売上原価として費用計上することにより，管理業務の対象となる在庫品が，メーカーの貸借対照表からオフバランスされている点を述べている。

[4] 本章の会計処理の数値の統一性の観点から，本来は，2.2.1 で示された ASBJ（2017d）設例 32 の有償支給取引の前提条件に沿って，トヨタ自動車株式会社の現状の会計処理を筆者が加筆修正すべきところであるが，本節は，トヨタ自動車株式会社の会計処理を正確に示すため，コメントレターの内容をそのまま掲載している。

*1：有償支給品は最終製品ではないことから，有償支給差益相当額は原価で調整

②当期末時

（借）	売 上 原 価（未実現利益分）	10	（貸）	仮　受　金[5](*2)	10

*2：支給先在庫分は当社の在庫として認識していない。
　　また，翌期に洗替処理する[6]。

③翌期，加工後の製品納入時

（借）	商　製　品	110	（貸）	買　掛　金	110

④翌期，支給先に対する債務の支払時

（借）	買　掛　金	110	（貸）	未 収 入 金	100
				現 金 預 金	10

(2) トヨタ自動車株式会社のコメントレター

トヨタ自動車株式会社は，ASBJ が有償支給取引は買戻契約に該当し，金融取引として在庫を引き続き認識するとともに，支給先から受け取った対価について金融負債を認識することが求められている，という点を示している（ASBJ 2017e-CL001，2）。そして当該規定の具体例を示した ASBJ（2017d）設例 32 では，実質的に買戻契約に該当することを前提に，第 70 項の処理を行うこととされていると指摘する（ASBJ 2017e-CL001，2）。

しかし，どのような条件が実質的に買戻契約に該当するか否かの判断基準が示されていない中で，ASBJ（2017d）設例 32 のみで会計処理を決めることは，支給品に対する支配が実質的に支給先に移転している有償支給取引，または，金融取引としての性質を有していない有償支給取引にまで，広く ASBJ（2017d）設例 32 の処理が求められる恐れがあり，適切ではないと指摘している（ASBJ 2017e-CL001，2）。そのため，個々の有償支給取引が買戻契約に該当するか否かの判断基準および，ASBJ（2017d）設例 32 の対象外とする場合の設例を追加で設けるべきことを要望している（ASBJ 2017e-CL001，2）。

また，トヨタ自動車株式会社が行っている有償支給取引の経済的実態は，支給品に対する支配が支給先への引渡し時に移転しており，金融取引の性質も有していないことから，ASBJ（2017d）設例32に沿った会計処理を行うと経済的実態を適切に反映しない結果となると述

---

[5] トヨタ自動車株式会社のコメントレター「有償支給取引の経済的実態に基づく考察」の「(1) 現状の会計処理」（ASBJ 2017e-CL001，3）においては，勘定科目として仮受金が使用されているが,それが財務諸表に明記されるかどうかについての説明はない。決算時に残す勘定科目ではないため，おそらく，財務諸表上での明記はないと考える。

[6] トヨタ自動車株式会社のコメントレターにおいては（ASBJ 2017e-CL001，3），翌期に洗替処理するとの説明があるのみであり，具体的に当該処理の記載はない。

べている（ASBJ 2017e-CL001，2）。

支給品を支給元が結果的に再び購入しているという，取引全体における一部の事実のみをもって，有償支給取引が買戻契約に該当すると一律的に認定することは，取引の経済的実態を踏まえることにならず，財務情報が有すべき基本的な質的特性を満たさないと指摘している（ASBJ 2017e-CL001，2）。

なお，トヨタ自動車株式会社は，支給品在庫に対する支配の移転について，ASBJ（2017c）において，買戻契約における買い戻す商品又は製品は，当初の顧客に販売した商品又は製品である場合，当該商品又は製品と実質的に同一のものである場合に加えて，当初に販売した商品又は製品を構成部分とする商品又は製品である場合も含まれる（第 138 項参照）とし，当該文言を形式的にあてはめると，有償支給取引は買戻契約に該当し，支給先は支給品に対する支配を獲得していないとも考えられると指摘している（ASBJ 2017e-CL001，3）。しかし，資産に対する支配の定義および支配の移転を検討する際の指標に，有償支給取引の経済的実態を当てはめて検討した結果，支給品に対する支配は支給先が獲得していると考えると述べている（ASBJ 2017e-CL001，3）。資産に対する支配の定義，すなわち支給品に対する支配は，支給先に移転すると指摘している（ASBJ 2017e-CL001，3）。

以上のことから，トヨタ自動車株式会社は，仮に公開草案等の解釈上，支給品に対する支配が支給先に移転していないとみなされ，ASBJ（2017d）設例32に沿った会計処理を行う必要があると判断された場合，金融取引として処理することになり，当該処理は取引の経済的実態を適切に表さない結果となることを示唆し，ASBJ（2017d）設例32の処理は，IFRS第15号における規定を形式的に解釈しており，経済的実態を適切に反映しない会計処理になると批判している（ASBJ 2017e-CL001，6）。

また，自動車業界における有償支給取引は，支給品が多岐に渡り，取引構造も複雑であることから，支給元が支給品を一元管理することは実務上困難であり，支給品の品質管理責任や在庫管理責任を支給先に持たせるために，無償支給から有償支給に移行してきた過去の経緯があることを述べ，そのため，公開草案等の変更により支給品を再び支給元企業が管理しなければならないとなると，最も効率化されている現在の業務プロセスを会計基準の変更によって大幅に見直さなければならなくなり，基準設定における業務への中立性に欠けることを指摘している（ASBJ 2017e-CL001，7）。

さらに，支給品を支給元の資産として認識しなければならないとなった場合には，現状支給先で行っている在庫管理や在庫たな卸を支給元企業で実施することになるため，大幅に業務プロセスを見直さなければならず，その場合，期末在庫数量確定のための実地たな卸が必要となるが，支給先は数百社あり，対応には膨大な工数がかかる点，支給先において部品構成のうち企業からの支給品がどの品番でいくつ紐づいているか把握，計算するための仕組みが必要となる点，実地たな卸を期末日前に実施しているが，支給先において期末日前のたな

卸ができない場合，決算日程の遅れに繋がる可能性がある３点を述べている（ASBJ 2017e-CL001，7-8）。

ついては，トヨタ自動車株式会社は，買戻契約に該当するか否かの判断基準を明確にすべきであり，具体的には，次の三つの要件，支給品の全量を買い戻すことが契約上約束されていない取引，支給品を第三者に売却することを一律的に禁止していない取引，金融取引の性質を有していない取引，のすべてを満たすのであれば，当該契約に該当しないとして，ASBJ(2017d)設例32の対象外とすることを明記してほしいという要望を提示している（ASBJ 2017e-CL001，8）。

2.3.2　日産自動車株式会社の ASBJ(2017d)設例 32 に対する具体的な指摘事項について

日産自動車株式会社でも，基本的にはトヨタ自動車株式会社の考え方と同様である。どのような条件が実質的に買戻契約に該当するか否かの判断基準が示されていない中で，ASBJ（2017c）設例32のみで会計処理を決めることは，支給品に対する支配が実質的に支給先に移転している有償支給取引，または，金融取引としての性質を有していない有償支給取引にまで，広くASBJ（2017d）設例32の処理が求められる恐れがあり，適切ではないと述べている（ASBJ 2017e-CL004，1）。そのため，個々の有償支給取引が買戻契約に該当するか否かの判断基準および，ASBJ（2017d）設例32の対象外とする場合を追加で設けるべきではないかと指摘がなされている。

具体的には，支給品を第三者に売却することを一律に禁止している場合（第三者転売禁止条項が存在する場合）であっても，支給先が支給品の支配を獲得しており，金融取引の実体を有していない取引については，公開草案等の想定する買戻契約には該当しないとして，ASBJ（2017d）設例32を対象外とすることの明記を要望している（ASBJ 2017e-CL004，1）。同時に，このような取引においては，金融取引として処理せず，棚卸資産を残さない例としての設例を併記する希望が示されている（ASBJ 2017e-CL004，1）。また，日産自動車株式会社における会計処理と当該設例32に従った処理の比較表を提示しており，それを示せば，次のとおりである[7]。

有償支給取引の日産自動車株式会社における現状の会計処理と ASBJ（2017d）設例 32 に従った処理の比較

例えば，当期に支給品900円を支給先に900円で支給し，翌期に1,100円で加工後の製品を購

[7] 本章の会計処理の数値の統一性の観点から，本来は，2.2.1 で示された ASBJ（2017d）設例 32 の有償支給取引の前提条件に沿って，日産自動車株式会社の現状の会計処理を筆者が加筆修正すべきところであるが，本節は，日産自動車株式会社の会計処理を正確に示すため，コメントレターの内容をそのまま掲載している。

入する場合の現状の会計処理は以下のとおりとなる（ASBJ 2017e-CL004，2において示された「当社における現状の会計処理と設例32に従った処理の比較」に，筆者が一部加筆修正している。ただし，簿記処理については，そのまま掲載している）。

	現状（日産自動車株式会社）の会計処理	ASBJ（2017d）設例 32 の処理
Ａ社による部品Ｙの購入	（借） 棚卸資産 900 （貸） 買 掛 金 900	（借） 棚卸資産 900 （貸） 買 掛 金 900
Ａ社による買掛金の支払	（借） 買 掛 金 900 （貸） 現金預金 900	（借） 買 掛 金 900 （貸） 現金預金 900
Ｂ社への部品Ｙの支給時*	（借） 未収入金 900 （貸） 売上原価 900 （借） 売上原価 900 （貸） 棚卸資産 900*	（借） 未収入金 1,000 （貸） 有償支給取引に係る負債 1,000
貸借対照表**	（借） 未収入金 900 （貸） 買 掛 金[8] 900	（借） 棚卸資産 900 （借） 未収入金 1,000 （貸） 有償支給取引に係る負債 1,000 （貸） 買掛金[9] 900
加工後の製品ＸのＡ社への納入時	（借） 棚卸資産 1,100 （貸） 買 掛 金 1,100	（借） 棚卸資産 200 （借） 有償支給取引に係る負債 1,000 （貸） 買 掛 金 1,200
Ｂ社に対する債権債務の相殺	（借） 買 掛 金 1,100 （貸） 現金預金 200 （貸） 未収入金 900	（借） 買 掛 金 1,200 （貸） 現金預金 200 （貸） 未収入金 1,000
部品調達･相殺後の貸借対照表***	（借） 棚卸資産 1,100 （貸） 現金預金 200[10] （貸） 買 掛 金 900[12]	（借） 棚卸資産 1,100 （貸） 現金預金 200[11] （貸） 買 掛 金 900[13]

* 設例32の処理では支給時に利ざやを計上しているが，当社（日産自動車株式会社）の有償支給は購入価格に基づいて算定された支給価格に基づいて支給し，原則として利ざやは上乗せしていない（ASBJ 2017e-CL04，2）。

** 設例32の処理をした場合は，Ｂ社への部品Ｙの支給後における貸借対照表上は棚卸資産900と未収入金1,000が二重計上される結果となる（ASBJ 2017e-CL04，2）。

*** 部品調達・相殺後の最終結果は，現状の会計処理・ASBJ（2017d）設例 32 の処理ともに同じである（ASBJ 2017e-CL04，2）。

棚卸資産（支給品）の支配は支給先に移転しており，日産自動車株式会社の管理・支配下から離脱しているにもかかわらず，ASBJ（2017d）設例32に従って金融取引として処理した場合，日産自動車株式会社は支給部品・材料を貸借対照表上に「棚卸資産」として計上することになる。そのため，期末において棚卸資産の実在性を担保するために支給先で保管している棚卸資産の実地棚卸をしなければならず，その際は支給先において支給部品・材料を区

8 なぜ決済されたはずの買掛金 900 が残っているのかについては，疑問が残る。本来であれば現金預金 900 となるはずである。しかし，当該簿記処理については，日産自動車株式会社のコメントレター（ASBJ 2017e-CL004）に掲載された仕訳を明確に示すために，そのまま表示するに留めている。

9 注 8 に同じ。

10 本仕訳にも疑問が残る。本来であれば，現金預金は「A 社による買掛金の支払」の 900 と「B 社に対する債権債務の相殺」の 200 で 1,100 となるはずである。しかし，当該簿記処理については，日産自動車株式会社のコメントレター（ASBJ 2017e-CL004）に掲載された仕訳を明確に示すために，そのまま表示するに留めている。

11 注 10 に同じ。

12 注 8 に同じ。

13 注 8 に同じ。

分して実施する必要がある（ASBJ 2017e-CL004，5）。しかし，自動車業界における有償支給取引は，支給品が多岐に渡り，取引構造も複雑であることから，日産自動車株式会社のみならず，支給先においても相当の労力を要することになることを述べている（ASBJ 2017e-CL004，5）。また「棚卸資産」と「未収入金」が二重に計上され，あたかも二重の将来キャッシュフローが得られるような財政状態を示すことになるが，実際はキャッシュの授受が行われず，差額のみを精算することから，IASBの概念フレームワークの「資産」の定義[14]に反することにもなり，このことは，財務諸表利用者に誤った情報をもたらす可能性があるといえると指摘している（ASBJ 2017e-CL004，5-6）[15]。

2.4　有償支給取引における公開草案等から本会計基準等への変更点の確認

結論から述べれば，有償支給取引に関する公開草案等へのコメントを汲み，本会計基準等は変更がなされ，ASBJ（2017d）設例 32 は削除された。ASBJ（2018c）適用指針第 177 項～第 181 項では，有償支給取引について，次のように述べている。

有償支給取引では，企業から支給先へ支給品が譲渡された後の取引や契約の形態は，さまざまであり，会計上，企業が当該支給品を買い戻す義務を有しているか否かを判断する必要がある（ASBJ 2018c，177項）。有償支給取引において，企業が支給品を買い戻す義務を負っていない場合には，企業は当該支給品の消滅を認識することとなるが，支給品の譲渡に係る収益と最終製品の販売に係る収益が二重に計上されることを避けるために，当該支給品の譲渡に係る収益は認識しないことが適切と考えられる（ASBJ 2018c，179項）。一方，有償支給取引において，企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合には，支給先が当該支給品を指図する能力や当該支給品からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力が制限されているため，支給先は当該支給品に対する支配を獲得していないこととなる。この場合，企業は支給品の譲渡に係る収益を認識せず，当該支給品の消滅も認識しないこととなる（ASBJ 2018c，180項）。しかしながら，譲渡された支給品は，物理的には支給先において在庫管理が行われているため，企業による在庫管理に関して実務上の困難さがある点が指摘されており，この点を踏まえ，個別財務諸表においては，支給品の譲渡時に当該支給品の消滅を認識することができることとした。なお，その場合，第179項に記載したとおり，支給品の譲渡に係る収益と最終製品の販売に係る収益が二重に計上されることを避けるために，当該支給品

---

14 資産は，企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源である。経済的資源は，経済的便益を生み出すことのできる権利である（IASB（2018，4-3～4-4））。

15 本章で取り上げた収益認識会計基準とわが国の討議資料概念フレームワーク（ASBJ（2006））の齟齬については，IASB の概念フレームワーク・プロジェクトと IFRS 第 15 号にみられる収益認識基準プロジェクトの結論が一致したように，わが国もそれらの結論が一致する方向性を検討すべきであろう（市川（2020）参照）。本章は簿記処理に焦点をあてるため，左記の検討については，別稿で論じることとする。

の譲渡に係る収益は認識しないことが適切と考えられる（ASBJ 2018c，181項）。

3　試論

ASBJ は，ASBJ（2017d）設例 32 において有償支給取引を示した。しかし，自動車業界を筆頭とする実務界からの実務上の困難性を指摘され，有償支給取引に関する公開草案等へのコメントを汲み，本会計基準等では削除された[16]。

しかし，ASBJ（2017d）設例 32 の消滅を受け，今後の当該取引の仕訳を検討する必要性はあろう。実務上でも，有償支給取引を悪用した東芝事件[17]が生じている以上，何らかの簿記処理が必要ではないのか，という疑問が残る（そもそも上述したように，トヨタ自動車株式会社は ASBJ（2017d）設例 32 を削除してほしいという要望は一切しておらず，買戻契約に該当

---

16 以上は，コメントレターを活用した会計基準設定活動の結果である。大塚(2001)は，会計基準は，社会における企業会計実務の内容を定めるルールであり，異なる利害を有する広範な関係者からの支持を根拠としてその内容が決定されるとし，その意味で，会計基準設定活動は社会的選択のためのプロセスであると捉えている（大塚 2001，29）。上述したように，本章で扱ったコンメントレターも当該活動の一環であろう。ASBJ(2017d)設例 32 に変更がなされた点のみ焦点をあてれば，実務に即した一定の会計基準設定活動の成果はあったといえる。本章の目的から逸脱するため，会計基準設定活動を全体として分析するための枠組みの構築については，本章では論じない（IFRS 第 15 号が出発点という事実が，果たして市場関係者の意見を正確に反映できたのかについては，会計社会学の視点を要するため別稿で論じる）。

17 桜井（2019，460）による東芝による有償支給取引の簿記処理

①部品の有償支給時
（借）未収入金　300　（貸）部品在庫　50
製造原価　250
※製造原価として貸方記録される250は、東芝が加算したマスキング値差であり、外注加工後の完成品の買戻し時に相殺消去される。
②加工後の買戻し時
（借）部品在庫　320　（貸）未払金　320
（借）製造原価　320　（貸）部品在庫　320
※上側の仕訳の貸方は、未払金ではなく買掛金の方が的確であると思われるが、次の仕訳で未収入金と相殺消去されること、第三者委員会調査報告書でも未払金として説明されていることを考慮して、この科目名を用いている。
③外注先に対する加工賃の支払時
（借）未払金　320　（貸）未収入金　300
現金預金　20

桜井（2019，460）は上記仕訳について「東芝が単価 50 で取得した部品を，台湾の組み立て外注先に 300 で有償支給し，外注先による加工作業の報酬を加算し，これを 320 で買い戻す仮設例を考える。この仮設例は，基本的には第三者委員会の調査報告書（208～212 頁）で説明のために用いられている数値例を参考にして作成した。」としている。またバイ・セル（buy-sell）取引については，桜井（2019，459）は次のように述べる。「注目すべきは，有償支給される部品の価格である。東芝は部品の有償支給取引にあたり，東芝グループによる部品の一括購入の仕入値が外注先に明らかにならないようにして情報流出を防ぐ目的で，有償支給部品の価格を，仕入値よりも大幅に高い価格に設定している。支給される部品の実勢価格からみてそれがいかに高い価格であろうとも，外注先にとっては，パソコン部品を組み立てて製品を完成させる作業に見合う正当な報酬額が上乗せされた価格によって，東芝が完成品を買い取るのであれば，不都合は生じない。」

するか否かの判断基準を明確にしてほしい，ということを述べているはずである)。

本章は冒頭で述べたとおり，「解りやすい簿記処理・勘定科目を提案」する問題(課題)を意識する必要があるため，有償支給取引の試論を検討したい。

上述した「2.2.1　ASBJ（2017d）設例32の有償支給取引の前提条件」を踏まえて，買戻義務がない場合と買戻義務がある場合に区分して，下記「3.1」「3.2」において検討を行った。

なお，買戻義務がない場合は，支給品の消滅を認識するが，支給品譲渡に係る収益と最終製品の販売に係る収益が二重に計上されることを避ける必要性があろう（上記の日産自動車株式会社のコメントレターにも記されていたとおりである)。買戻義務がある場合は，支給品の譲渡に係る収益を認識せず，支給品の消滅も認識しないことになる。

上記の自動車業界のコメントレターからの要望からも，有償支給取引については，企業が当該支給品を買い戻す義務を有しているか否かを判断する必要がある（買戻義務の明確化こそが，自動車業界から強く示された指摘事項だったからである)。

買戻義務がない場合は，自動車業界が行っている現状の会計処理が妥当であろう。

上記でも触れたトヨタ自動車株式会社は，「当社が行っている有償支給取引の経済的実態は，支給品に対する支配が支給先への引渡し時に移転しており，金融取引の性質も有していないことから,設例32に沿った会計処理を行うと経済的実態を適切に反映しない結果となる。有償支給に関する現状の業務プロセスや会計処理は，過去からの検討を経て整流化・効率化されたものである。会計基準の変更によって，企業が任意で行う経済活動を意図しない方向へ変えてしまうことは，本来，会計基準が定めるべき範疇を超えていると考える。」（ASBJ 2017e-CL001，8）と述べており，このようなことから企業の現場を尊重し，一定の理解を示すべきである。

さらに「会計基準は企業活動の経済的実態を反映したものであるべきであることから，当意見書のような実態を有する取引については，設例32の対象外とすることを明文化するとともに，実質的に買戻契約に該当するか否かの判断基準を明確にすべきである。具体的には，例えば，以下の要件をすべて満たすような取引については，本会計基準案の想定する買戻契約には該当しないとして，設例32の対象外とすることを明記いただきたい。」（ASBJ 2017e-CL001，8）と説明している。その要件（三要件）は，上述したが，「支給品の全量を買い戻すことが契約上約束されていない取引」，「支給品を第三者に売却することを一律的に禁止していない取引」，「金融取引の性質を有していない取引」である（ASBJ 2017e-CL001，8）。

買戻義務がある場合は，「有償支給取引に係る負債」勘定は「有償支給買戻義務」勘定に，「有償支給に係る資産」勘定は「有償支給返品資産[18]」勘定にそれぞれ名称を変更すべきであると考える[19]。そのような勘定科目を設定する理由は，その義務や返品を明確化するためで

---

[18] 「返品資産」勘定との違いについては，有償支給前提の可否と考える。

[19] 本節はＡ社側の仕訳である。Ｂ社側で会計処理される勘定科目としては,「有償支給取引に係る

ある。買戻義務があるかないかについては，企業側にとっては効率的に経済活動を行うために必要な判断基準（死活問題）であるため，その要件を明示するように再三，意見が示されている。買戻義務がある場合は，その買戻義務を勘定科目内に明示すべきである。

3.1　買戻義務がない場合

(1) Ｂ社への部品Ｙの支給時

（借）	未収入金	900,000	（貸）	売上原価	900,000
	売上原価	900,000		棚卸資産[20]	900,000

(2) 加工後の製品Ｘの納入時

（借）	棚卸資産	1,100,000	（貸）	買掛金	1,100,000

(3) Ｂ社に対する債務の支払時

（借）	買掛金	1,100,000	（貸）	現金預金	1,100,000

(4) 部品Ｙの有償支給取引に係る債権の回収時

（借）	現金預金	1,000,000	（貸）	未収入金	1,000,000

3.2　買戻義務がある場合

(1) Ｂ社への部品Ｙの支給時

（借）	未収入金	1,000,000	（貸）	有償支給買戻義務	1,000,000

(2) 加工後の製品Ｘの納入時

（借）	棚卸資産	200,000	（貸）	買掛金	1,200,000
	有償支給買戻義務	1,000,000			

(3) Ｂ社に対する債務の支払時

（借）	買掛金	1,200,000	（貸）	現金預金	1,200,000

(4) 部品Ｙの有償支給取引に係る債権の回収時

（借）	現金預金	1,000,000	（貸）	未収入金	1,000,000

資産」ではなく，「有償支給返品資産」という勘定科目を使用すべきであると考える。

[20] 「棚卸資産」は勘定科目ではないため，本来は使用すべきではないとも考えられる。しかし，より具体的な勘定科目については，現時点では検討中である。

4　おわりに

本章は，本研究部会の研究目的をふまえて，わが国における収益認識会計基準の有償支給取引における変遷経緯と簿記処理について検討を行った。

ASBJ(2017d)設例 32 は，実務界からの影響も受けて，結果的には削除されたが，それは「すべての取引を買戻契約に該当すると判断し，画一的な会計処理が求められているとの誤解が生じかねないという意見に対応したもの」（桜井 2019，467）であった。

ただし，注意したいのは，上述したコメントレターにおいては，ASBJ（2017d）設例32を削除してほしいという要望はなく，あくまで買戻契約に該当するか否かの判断基準の明確化を要望していた点である。買戻義務がない場合は，自動車業界が行っている現状の会計処理が妥当であろう。国内企業から，会計基準の変更によって，企業が任意で行う経済活動を意図しない方向へ変えてしまうことは，本来，会計基準が定めるべき範疇を超えていると批判もあったためである。企業の現行の実務を尊重すべきであり，否定する必要性はない。また，買戻義務がある場合は，「有償支給取引に係る負債」は「有償支給買戻義務」に，「有償支給に係る資産」は「有償支給返品資産」に名称を変更すべきであると考える。その義務や返品を明確化する必要性があるからである。上でも述べたように，買戻義務があるかないかについては，企業側にとって効率的に経済活動を行うために必要な判断基準である。その要件を明示するように再三，国内企業から意見が示されてきた経緯から，買戻義務がある場合は，その買戻義務を勘定科目として明示すべきであると考える[21]。ただし，本稿は中間報告であり，今後の最終報告に向けて，さらなる「解りやすい簿記処理・勘定科目を提案」できるよう，本研究を継続して研究していくこととしたい。

【参考文献】

ASBJ（2006）「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」。
ASBJ（2017a）「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）』等の公表」。
ASBJ（2017b）「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）』」。
ASBJ（2017c）「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の適用指針（案）』」。
ASBJ（2017d）「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）』設例」。
ASBJ（2017e）「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）』等に寄せられたコメント」2018.01.08，2018.07.30 参照，

[21] もう一つの問題として，ASBJ（2017e-CL011）において ASBJ（2017d）設例 32 の「有償支給取引に係る負債」の性質（定義）の不明確さが，わが国の概念フレームワークに絡めて指摘されていた。この点については，IASB の概念フレームワーク・プロジェクトと IFRS 第 15 号にみられる収益認識基準プロジェクトの結論が一致したように，わが国もそれらの結論が一致する方向性を検討すべきであろう。

<https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2017/2017-0720/comment.html>。
ASBJ（2017e-CL001）「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）』等に寄せられたコメント」，CL01，トヨタ自動車株式会社。
ASBJ（2017e-CL004）「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）』等に寄せられたコメント」，CL04，日産自動車株式会社。
ASBJ（2017e-CL007）「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）』等に寄せられたコメント」，CL07，ダイハツ工業株式会社。
ASBJ（2017e-CL011）「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）』等に寄せられたコメント」，CL11，株式会社プロネクサス　プロネクサス総合研究所。
ASBJ（2017e-CL030）「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）』等に寄せられたコメント」，CL30，日野自動車株式会社。
ASBJ（2017e-CL036）「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）』等に寄せられたコメント」，CL36，スズキ株式会社。
ASBJ（2018a）「企業会計基準基準第 29 号『収益認識に関する会計基準』等の公表」。
ASBJ（2018b）「企業会計基準第 29 号『収益認識に関する会計基準』」。
ASBJ（2018c）「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』。
ASBJ（2018d）「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』の設例」。
ASBJ（2021）「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』。」104 項，177 項。
EY 新日本有限責任監査法人情報センサー（2019）「押さえておきたい会計・税務・法律『収益認識会計基準適用後の有償支給取引に係る会計処理』2019 年 2 月号」2020 年 6 月 26 日閲覧，<https://www.eyjapan.jp/library/issue/info-sensor/2019-02-04.html>。
FASB/IASB（2010）*Conceptual Framework for Financial Reporting :Capter1,The Objective of General Purpose Financial Reporting,and Chapter 3 ,Qualititative Characteristics of Useful Financial Information*, SFAC No.8, FASB; IASB[2010] *The Conceptual Framework for Financial Reporting,IASB.*
IASB（2008）Discussion Paper,*Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, IASB.
IASB（2014）IFRS No.15, *Revenue from Contracts with Customers*, IASB.
IASB（2015）Expusure Draft, *Conceptual Framework for Finacial Reporting*, May, IASB.
IASB（2018）*Conceptual Framework for Finacial Reporting*, March, IASB.
安藤英義（2011）「会計基準等に対する簿記の独立性」『會計』第 180 巻第 2 号，1-15 頁。
市川紀子（2018a）「ASBJ の収益認識会計基準の公開草案等に対するコメント一覧とその捉え方」（研究ノート）『駿河台経済論集』第 28 巻第 1 号，113-129 頁。
市川紀子（2018b）「ASBJ の収益認識会計基準の公開草案等へのコメントが本会計基準等に与えた影響―ASBJ の本会計基準等に観る会計観も含めて―」（研究ノート）『経理研究』第 60 号，91-101 頁。
市川紀子（2020）「改正収益認識会計基準等と概念フレームワークの関係性」『會計』第 198 巻第 5 号，72-86 頁。
石山宏（2019）「第 12 章 収益認識会計基準導入にかかる簿記的考察」菊谷正人先生古稀記念出版委員会編『会計学と租税法の現状と課題』，税務経理協会，161-176 頁。
井上良二編・山田康裕・市川紀子・吉田智也・木村太一著（2022）『新版財務会計論四訂版』税務経理協会。
岩田巖（1956）『利潤計算原理』同文舘。
梅原秀継（2018）「日本基準における収益の認識と測定」『税研』第 200 号，65-69 頁。
大塚成男（2001）「会計基準設定活動を分析するための枠組み」『會計』第 160 巻第 3 号，29-41 頁。
小野正芳・市川紀子（2021）「我が国の収益認識会計基準における会計処理－試論の提言－」『簿記研究』第 4 巻第 2 号，19-28 頁。
佐々木隆志（2014）「新収益認識会計基準と勘定科目」『會計』第 186 巻第 6 号，1-14 頁。
桜井久勝（2019）「有償支給取引の管理会計と財務報告」『商学論究』第 66 巻第 4 号，453-469 頁。
佐藤信彦（2018）「新収益認識基準における契約の識別と収益の認識」『税研』第 200 号，58-64 頁。
角ケ谷典幸（2015）「会計観の変遷と収益・利益の認識・測定パターンの変化」『企業会計』第 67

巻第 9 号，33-43 頁。
新田忠誓（2013）「帳簿と勘定の意味」『會計』第 184 巻第 5 号，1-14 頁。
新田忠誓（2014）「仕訳帳と簿記の論理再考」『會計』第 186 巻第 3 号，1-11 頁。
日本橋アカウンティング他編（2019）「業種別・収益認識基準の適用指針」中央経済社，227-233 頁。
平野智久（2019）『仕訳でかんがえる会計学入門』新世社。
吉田智也（2021）「新会計基準等が想定する帳簿記録と会計情報の研究」日本簿記学会 令和 3・4 年度 簿記理論研究部会 第 1 回研究部会 説明資料。

（謝辞）本章の第 3 節の仕訳は，本研究部会メンバーでもおられる加藤大吾委員（公認会計士）からも御示唆を頂いたものである。ここに記して深く感謝を申し上げたい。なお，あり得べき誤謬は，すべて筆者の責に帰す。

Ⅱ　会計基準に定めのない固定資産に関連する簿記処理
－固定資産税および一括償却資産に関する一考察－

加藤 大吾（公認会計士）

1　はじめに

本章では，わが国における企業会計審議会および企業会計基準委員会が定める会計基準，適用指針および実務対応報告や日本公認会計士協会が定める実務指針等（以下，会計基準）において，具体的なガイダンスがないが，会計実務において頻繁に登場し，かつ，法人税法の規定に密接に関連する固定資産に関連する固定資産税および一括償却資産の簿記処理について検討する。

2　固定資産税の簿記処理

2.1　固定資産税の概要

固定資産税の課税主体は市町村（ただし，東京都特別区は東京都）であり，課税対象は，土地，家屋および償却資産である。固定資産税は，毎年 1 月 1 日を賦課期日として（地方税法 359 条），賦課期日現在の固定資産の所有者が納税義務者として一括納付すべき税金であり，課税標準額に 1.4%（標準税率）を乗じた額が課税され（地方税法 350 条），原則として 4 月末，7 月末，12 月末，2 月末の 4 回の納期が定められている（地方税法 362 条）。

法人税法上，固定資産税のほか不動産取得税，自動車税，都市計画税などの賦課課税方式による税金は，賦課決定のあった事業年度の損金に算入されるが，納期の開始日の事業年度または実際に納付した事業年度において損金経理した場合には，その損金経理した事業年度に損金に算入される（法人税法基本通達 9－5－1）。

また，固定資産税の特徴として，賦課期日後に対象となる固定資産が譲渡されても，譲渡人に課税されることから，土地や建物の売買を行った場合，譲渡人と譲受人との間で，固定資産税の日割計算により精算が行われる。関東では 1 月 1 日，関西では 4 月 1 日を起算日とする場合が多いが（安原 2011，153），税務上，固定資産税の精算金は売買対価となり，譲受人側において当該精算金は取得した固定資産の取得原価に算入される。

2.2　会計実務における簿記処理

固定資産税に重要性がないと考える場合には，現金主義に基づき，納付時に費用処理され，

簿記のテキストにおいても同様の設例が多く存在する。このほかに，固定資産税は法人税法上，賦課決定のあった事業年度において損金算入されることから，賦課決定時に全額を費用処理され，未払金（または未払固定資産税）として処理する場合もある。

一方で，不動産投資法人のように固定資産税に重要性が認められる場合には，賦課決定された計算期間にわたり費用として処理する場合もある(1)。

このように会計実務における固定資産税の簿記処理について,【設例１】を用いて説明する。

【設例１】　決算日は3月31日の1年決算とする。 X1年6月1日に，東京都より固定資産税12,000円が賦課決定された。4回の納期（X1年6月末，X1年9月末，X1年12月末およびX2年2月末の納付期限にあわせて，それぞれ3,000円ずつ現金で支払った。

＜ケース１＞納付時に費用計上する方法

各納付時（X1年6月末，9月末，12月末およびX2年2月末）

（借）	租税公課	3,000	（貸）	現金	3,000

＜ケース２＞賦課決定時に一括して費用計上する方法

①　賦課決定時（X1年6月1日）

（借）	租税公課	12,000	（貸）	未払金	12,000

②　各納付時（X1年6月末，9月末，12月末およびX2年2月末）

（借）	未払金	3,000	（貸）	現金	3,000

＜ケース３＞賦課決定時に前払費用を計上し，期間按分する方法

①　賦課決定時（X1年6月1日）

（借）	前払費用	12,000	（貸）	未払金	12,000

②　各納付時（X1年6月末，9月末，12月末およびX2年2月末）

（借）	未払金	3,000	（貸）	現金	3,000

③　決算時（X2年3月31日）

（借）	租税公課	10,000	（貸）	前払費用	10,000

(1) 星野リゾート・リート投資法人の第17期 有価証券報告書 第５【投資法人の経理の状況】重要な会計方針に係る事項に関する注記において，固定資産税等の処理方法について，賦課決定された税額のうち当該計算期間に対応する額を賃貸事業費用として費用処理していると開示している。

（注）租税公課

$$12{,}000\text{円（賦課決定額）} \times \frac{10\text{か月（X1年6月～X2年3月）}}{12\text{か月（X1年6月～X2年5月）}} = 10{,}000\text{円}$$

＜ケース１＞は，現金主義に基づき費用計上する簿記処理である。固定資産税は，賦課期日である１月１日現在の固定資産の所有者が納税義務者として一括納付すべきものであり，税務上は課税期間という概念はないが，納付期限がおおむね３か月ごとに設定されていることから，納付期限と合わせて費用認識する場合は，発生主義に準じた簿記処理と考えられる。

しかし，納付期限より前に納付することも当然に可能であることから，費用の認識時点が納付時期に左右され，利益操作の余地を与えるため，現金主義による費用認識は妥当ではない。固定資産税の不動産の売買実務でもみられるように，固定資産税は日割計算により精算を行う慣習があり，また，原価計算基準第2章第2節10において，租税公課は間接経費として一般に月割経費とされている（新田編 2017，204-205）ことから，会計上，固定資産税は時の経過に伴い費用按分する簿記処理が望ましい。

＜ケース２＞は，賦課決定時に全額を租税公課として一括して費用認識する簿記処理である。法人税法上は，固定資産税の賦課決定時に全額を損金算入することが認められているために，納付時期よりも早い時期に節税効果を享受することができる。また，１月１日の所有者が納税義務を負うことになるために，確定した租税債務をオンバランスすることになる。さらに，＜ケース１＞の問題点で挙げたように，納付時期を前後させることによる利益操作が不可能となるために，一定の合理性があるものと考えられる。

しかし，半発生主義（権利義務確定主義）による費用の認識は，現代会計における発生主義とは相反するものであり，＜ケース１＞で述べたように，固定資産税は期間配分する簿記処理によることが妥当であると思われる。

＜ケース３＞は，賦課決定時に全額を未払計上するともに，一旦，前払費用として計上し，その後経過期間に応じて費用按分する簿記処理である。前払費用は一般的に決算整理項目として，当期に支出した額に含まれる翌期に費用化すべき部分を繰り延べることが多いが，実務上，期間按分が必要な費用は支出時に前払費用として計上し，時の経過に従って前払費用を取り崩す簿記処理を行うことが考えられる。この方法によれば，確定した租税債務をオンバランスすることになり，かつ，前払費用として費用按分を行うことができる。ただし，この方法では＜ケース２＞と比較して，費用（損金）の計上が遅れるために短期的な節税効果を享受することができないが，会計上は費用の適切な期間配分する観点においては望ましい方法と考えられる。

ただし，簿記処理として，実際に納付していない支出額は企業会計原則注解【注５】(1)の前払費用の定義における「支払われた対価」には該当しないため，前払費用とすべきではな

く，費用の繰り延べを行う勘定科目として，繰延固定資産税勘定を用いることを提案する[2]。

また，賦課決定時を費用の按分計算の起算時点とすることが妥当かどうか検討の余地がある。固定資産税は課税主体である市町村において課税されるものであるが，課税主体により賦課決定日が異なる。また，同一の市町村においても，総務大臣が定めた「固定資産評価基準」に基づき，３年に一度の基準年度に土地・家屋の評価を見直す固定資産の評価替えが行われる年度においては，賦課決定通知が遅れる場合がある。そのために，費用按分の起算時点を賦課決定時ではなく，賦課期日である１月１日とすべきである。その場合，賦課決定時より前に決算日をむかえる場合，企業会計原則注解【注 18】に定める４要件について，図表１で示したとおり引当金の要件を満たしていることから，１月 1 日から決算日までに対応する租税公課について，固定資産税引当金を計上し，費用として認識すべきである[3]。

さらに，賦課決定時における負債の科目について，未払金は適切ではないと考える。消費税や法人税等などの租税債務は未払消費税等勘定や未払法人税等勘定という勘定科目を使用することから，固定資産税に関する租税債務であることを明らかにするために，未払固定資産税勘定を使用することを提案する。

図表１　固定資産税の引当金要否の検討

引当金の４要件	検討結果
将来の特定の費用または損失	賦課決定時の費用に該当する。
当期以前の事象に起因	その年の１月１日に固定資産を所有していることに起因する。
発生の可能性	賦課決定は確実であり，発生の可能性は高い。
金額を合理的見積り	課税標準や税率を見積もることは可能であり，金額を合理的に見積ることはできる。

出所：筆者作成

2.3　提案する簿記処理

固定資産税の簿記処理において，【設例２】を用いて以下の簿記処理を提案する。

【設例２】　決算日は 3 月 31 日の１年決算とする。

X1 年 3 月 31 日において，X1 年 1 月 1 日の賦課期日とし，X1 年 6 月 1 日に賦課決定さ

---

(2) 青木（2019）において，未だ対価の支払いが行われていないものを前払費用とすることは適切ではないと指摘し，為替予約の振当処理における直先差額について，前払費用ではなく，繰延為替差損勘定といった損失を繰り延べる科目の名称を提案している。

(3) 株式会社インテリックスの第 26 期（2021 年 5 月期）「有価証券報告書　第５経理の状況　連結財務諸表等　税効果会計関係」の注記において，繰延税金資産の内訳として「未払固定資産税否認額」が開示されていることから，1 月 1 日～5 月 31 日の期間に対応する租税公課について，将来減算一時差異が生じているものと推測される。

れる固定資産税は 12,000 円であると見積もられた。よって，X1 年 1 月～3 月の期間に対応する固定資産税について，月割計算により引当金として計上する。

また，X1 年 6 月 1 日に，固定資産税 12,000 円が賦課決定された。その後，4 回の納期（X1 年 6 月末，X1 年 9 月末，X1 年 12 月末および X2 年 2 月末にそれぞれ 3,000 円ずつ現金で支払った。

＜提案する簿記処理＞

固定資産税について，提案する簿記処理は以下のとおりである。

① 決算時（X1 年 3 月 31 日）

（借）	固定資産税引当金繰入額	3,000	（貸）	固定資産税引当金	3,000

（注）固定資産税引当金

$$12{,}000\text{円（見積額）} \times \frac{3\text{か月（X1年1月～X1年3月）}}{12\text{か月（X1年1月～X1年12月）}} = 3{,}000\text{円}$$

② 賦課決定時（X1 年 6 月 1 日）

（借）	繰延固定資産税	12,000	（貸）	未払固定資産税	12,000
（借）	固定資産税引当金	3,000	（貸）	固定資産税引当金戻入額	3,000

③ 第 1 回～第 3 回の納付時（X1 年 6 月末，9 月末および 12 月末）

（借）	未払固定資産税	3,000	（貸）	現金	3,000

④ 費用計上（X1 年 12 月 31 日）

（借）	租税公課	12,000	（貸）	繰延固定資産税	12,000

（注）同日に計算期間が終了するため，X1 年 1 月～X1 年 12 月に相当する金額を租税公課に振り替える。

⑤ 第 4 回納付時（X2 年 2 月末）

（借）	未払固定資産税	3,000	（貸）	現金	3,000

提案する簿記処理は，固定資産税の費用按分の起算時点は賦課決定時ではなく，賦課期日である 1 月 1 日としている。そのため，X1 年 3 月 31 日の決算日において，X1 年 1 月～X1 年 3 月の期間に対応する部分を固定資産税引当金として負債を計上するともに，固定資産税引当金繰入額を費用計上する。

また，X1 年 6 月の賦課決定時において確定債務になることに伴い，賦課決定額を未払固定資産税に計上するとともに，繰延固定資産税として費用を繰り延べる簿記処理を行う。その際に固定資産税引当金を取り崩し，固定資産税引当金戻入額へ振り替えることを提案するが，年度決算のみを考慮すれば，当期末（X2 年 3 月 31 日）の決算整理で戻し入れを行うことも考えられる。その後，各納付時期において未払固定資産税を取り崩していくことになるが，

賦課期日から1年が経過したX1年12月末において，X1年1月～X1年12月の繰延固定資産税を租税公課へ振り替える。

以上のように，租税公課勘定は1月1日から起算して保有する期間に対応する金額を明らかにすることができる。また，引当金に関連する損益に関する損益計算書上の表示について，固定資産税引当金戻入額は固定資産税繰入額と相殺して表示した純額を，租税公課と同じ区分に表示することを想定している。

次に，【設例２】で示した設例に対して，期中に固定資産を売却し，固定資産税の精算を想定した場合について，【設例３】を用いて説明する。なお，固定資産の売却そのものの仕訳は省略する。

【設例３】　決算日は3月31日の1年決算とする。

【設例２】を前提に，以下の期日に固定資産を売却し，固定資産税の精算を行った。

(1)　X1年1月31日に売却し，固定資産税の精算額11,000円を受け取った。

(2)　X1年4月30日に売却し，固定資産税の精算額8,000円を受け取った。

(3)　X1年10月31日に売却し，固定資産税の精算額2,000円を受け取った。

(1) X1年1月31日に売却し，固定資産税の精算額11,000円を受け取った。

①　売却時（X1年1月31日）

（借）	現金	11,000	（貸）	固定資産税預り金	11,000

②　決算時（X1年3月31日）

（借）	固定資産税引当金繰入額	1,000	（貸）	固定資産税引当金	1,000

（注）固定資産税引当金

$$12{,}000\text{円（見積額）} \times \frac{1\text{か月（X1年1月）}}{12\text{か月（X1年1月～X1年12月）}} = 1{,}000\text{円}$$

③　賦課決定時（X1年6月1日）

（借）	固定資産税預り金	11,000	（貸）	未払固定資産税	12,000
	租税公課	1,000			
（借）	固定資産税引当金	1,000	（貸）	固定資産税引当金戻入額	1,000

④　各納付時（X1年6月末，9月末，12月末およびX2年2月末）

（借）	未払固定資産税	3,000	（貸）	現金	3,000

(2) X1年4月30日に売却し，固定資産税の精算額8,000円を受け取った。

①　決算時（X1年3月31日）

（借）	固定資産税引当金繰入額	3,000	（貸）	固定資産税引当金	3,000

② 売却時（X1 年 4 月 30 日）

（借）	現金	8,000	（貸）	固定資産税預り金	8,000

③ 賦課決定時（X1 年 6 月 1 日）

（借）	固定資産税預り金	8,000	（貸）	未払固定資産税	12,000
	租税公課	4,000			
（借）	固定資産税引当金	3,000	（貸）	固定資産税引当金戻入額	3,000

④ 各納付時（X1 年 6 月末，9 月末，12 月末および X2 年 2 月末）

（借）	未払固定資産税	3,000	（貸）	現金	3,000

(3) X1 年 10 月 31 日に売却し，固定資産税の精算額 2,000 円を受け取った。

① 決算時（X1 年 3 月 31 日）

（借）	固定資産税引当金繰入額	3,000	（貸）	固定資産税引当金	3,000

② 賦課決定時（X1 年 6 月 1 日）

（借）	繰延固定資産税	12,000	（貸）	未払固定資産税	12,000
（借）	固定資産税引当金	3,000	（貸）	固定資産税引当金戻入額	3,000

③ 各納付時（X1 年 6 月末，9 月末，12 月末および X2 年 2 月末）

（借）	未払固定資産税	3,000	（貸）	現金	3,000

④ 売却時（X1 年 10 月 31 日）

（借）	現金	2,000	（貸）	固定資産税預り金	2,000
（借）	固定資産税預り金	2,000	（貸）	繰延固定資産税	12,000
	租税公課	10,000			

(1)のケースは，賦課決定時かつ決算日よりも前に固定資産を売却した設例である。固定資産税の精算金を固定資産税預り金として処理し，決算日において，固定資産税引当金を 1 か月分に相当する額を計上する。その後，賦課決定時において，固定資産税預り金と保有期間に対応する 1 か月分（X1 年 1 月）の固定資産税を租税公課に計上するとともに，未払固定資産税へ振り替え，納付時に未払固定資産税を取り崩すことになる。

(2)のケースは，決算日以後，賦課決定前に固定資産を売却した設例である。売却時に固定資産税の精算金を固定資産税預り金として計上する。その後，賦課決定時において，保有期間に対応する 4 か月分（X1 年 1 月～4 月）の固定資産税については，賦課決定時以降に繰り延べる必要がないことから，繰延固定資産税ではなく租税公課を計上し，固定資産税預り金を減額するとともに，未払固定資産税を計上する。

(3)のケースは，賦課決定時以後に固定資産を売却した設例である。この場合，売却時において，費用の繰り延べを中止し，繰延固定資産税の全額を取り崩すとともに，固定資産税預り金と保有期間に対応する 10 か月分（X1 年 1 月～X1 年 10 月）の固定資産税を租税公課に計上する。

なお，(1)～(3)のいずれのケースにおいても，租税公課勘定は 1 月 1 日から起算して保有する期間に対応する金額を明らかにすることができる。

３　一括償却資産の簿記処理

3.1　一括償却資産の概要

固定資産の取得において，法人税法の規定に基づき，取得価額が 10 万円未満または耐用年数が 1 年以下のものは，取得時に損金算入することができる（法人税法施行令 133 条）。また，20 万円未満の減価償却資産については，事業供用後，本来の耐用年数によらず，３年間で損金算入できる制度を一括償却資産という（法人税法施行令 133 条の 2）。

したがって，10 万円以上 20 万円未満について，一括償却資産として処理されることが一般的である（図表２）。なお，中小企業者等においては，一定の要件のもとで 2006 年 4 月 1 日から 2024 年 3 月 31 日までに取得した取得価額 10 万円以上 30 万円未満の減価償却資産（これを少額固定資産という）について，１事業年度 300 万円を限度として全額を損金算入できる制度がある（租税特別措置法 67 条の 5）。

図表２　法人税法における減価償却の選択

取得価額	固定資産	一括償却資産	費用処理
10 万円未満	○	○	○
10 万円以上 20 万円未満	○	○	×
20 万円以上	○	×	×

出所：筆者作成　　（○：選択可　×選択不可）

一括償却資産は３年で定額法により減価償却を行うが，月割計算をすることはできない。また，取得後３年以内に売却や除却などが行われても，減価償却が継続させる必要がある（法人税基本通達 7－1－13）など，通常の減価償却とは異なる取扱いがある（図表３）。

3.2　会計実務における簿記処理

会計上，一括償却資産を処理する場合には，取得時に一括償却資産勘定（または各固定資産の勘定）として有形固定資産（または無形固定資産）とするか，もしくは投資その他の資産の区分の長期前払費用として資産に計上し，その後，費用処理する方法による。これに対

図表３　固定資産と一括償却資産の比較

	固定資産	一括償却資産
耐用年数	法定耐用年数に基づく	一律３年
減価償却方法	企業が選択する方法	定額法のみ
期中取得の月割計算	月割計算を行う	月割計算は行わない
期中除却等の処理	期首から除売却時までの減価償却が行われ，帳簿価額が減少する	除却がないものとして，減価償却が継続される

出所：筆者作成

して，企業会計原則注解【注１】の重要性の原則に基づき，金額的に重要性が乏しい場合には，資産ではなく，費用として処理する会計実務も存在する。

これについて，【設例４】において仕訳例を示す。

【設例４】　決算日は3月31日の１年決算とする。

X1年10月1日に，ノートパソコン120,000円を取得し，現金で支払った。ノートパソコンは通常，法定耐用年数は４年，減価償却方法は200％定率法（償却率0.5），残存価額ゼロの条件で減価償却を行うが，今回取得したノートパソコンは一括償却資産として減価償却を行うこととした。なお，減価償却累計額の記帳方法は直接法による。

＜参考＞通常の減価償却を行う場合

①　取得時（X1年10月1日）

（借）　備　　品　120,000　（貸）　現　　金　120,000

②　決算時（X2年3月31日）

（借）　減価償却費　30,000　（貸）　備　　品　30,000

（注）120,000円×0.5（償却率）×6／12＝30,000円

＜ケース１＞一括償却資産勘定（または備品勘定）で処理する方法

①　取得時（X1年10月1日）

（借）　一括償却資産（または備品）　120,000　（貸）　現　　金　120,000

②　決算時（X2年3月31日）

（借）　減価償却費　40,000　（貸）　一括償却資産（または備品）　40,000

（注）120,000円×12／36＝40,000円

＜ケース２＞長期前払費用（投資その他の資産）で処理する方法

① 取得時（X1 年 10 月 1 日）

（借）	長期前払費用	120,000	（貸）	現金	120,000

② 決算時（X2 年 3 月 31 日）

（借）	長期前払費用償却	40,000	（貸）	長期前払費用	40,000

＜ケース３＞取得時に費用計上する方法

① 取得時（X1 年 10 月 1 日）

（借）	消耗品費	120,000	（貸）	現金	120,000

② 決算時（X2 年 3 月 31 日）

仕訳なし

＜ケース１＞は，減価償却資産と同様に，有形固定資産（または無形固定資産）に含める方法である。リース資産のように複数の勘定科目にまたがる場合において「一括償却資産」として集約する場合と，各固定資産の勘定科目に含める場合がある。

＜ケース２＞は，有形固定資産（または無形固定資産）ではなく，投資その他の資産において，長期前払費用として簿記処理する方法である。財務諸表等規則様式第十一号の【有形固定資産等明細書】において，長期前払費用を記載することとされており，会社法計算書類において，日本公認会計士協会会計制度委員会研究報告第 9 号「計算書類に係る附属明細書のひな形」における「有形固定資産及び無形固定資産の明細」の記載上の注意８において，「投資その他の資産に減価償却資産が含まれている場合には，当該資産についても記載することが望ましい」とされている。よって，これらの表示規則を根拠として，投資その他の資産の長期前払費用には，一括償却資産が含まれることを示唆していると考えられる。

＜ケース３＞は，取得時に一括して費用として処理する方法であり，企業会計原則注解【注１】の「重要性の原則」を適用したものである。この場合，税務上の損金算入限度額を超過することになることから，法人税申告書において調整する必要があり，さらに，会計上は将来減算一時差異に対して税効果会計を適用する必要がある。

このように３つの方法を比較した場合，＜ケース１＞と＜ケース２＞のように資産計上される場合と，「重要性の原則」に基づき，＜ケース３＞のように取得時に一括して費用として処理する場合がある。また，＜ケース１＞と＜ケース２＞において，一括償却資産を有形固定資産（または無形固定資産）と投資その他の資産のいずれかに表示すべきかについて，会計基準が存在しないため，検討の余地がある。

3.3　提案する簿記処理

一括償却資産は，1998（平成 10）年の税制改正において，一括して損金として算入できる取得価額の基準が 20 万円未満から 10 万円未満に引き下げられたことに伴い，事務負担の軽減の配慮から，通常の減価償却に代えて３年間で損金算入できるように導入された制度である[(4)]。

また，一括償却資産を取得した事業年度の翌事業年度または翌々事業年度に除却を行った場合，通常の固定資産であれば，帳簿価額を減少させる簿記処理がなされるが，一括償却資産に係る除却損は税務上の損金として認められないことから，会計上は固定資産として引き続き計上される。通常の固定資産は実在性の確認が必要であるが，一括償却資産について資産性が認められるのは，実際に保有をしているからではなく，税務上の規定に基づき，費用の繰り延べを行っているためである。

以上により，【設例４】を用いて提案する簿記処理は，次のとおりである。

＜提案する簿記処理＞

①　取得時（X1 年 10 月 1 日）

（借）	一括償却資産 (投資その他の資産)	120,000	（貸）	現金	120,000

②　決算時（X2 年 3 月 31 日）

（借）	減価償却費	40,000	（貸）	一括償却資産	40,000

（注）120,000 円×12／36＝40,000 円

一括償却資産は，種類ごとに勘定科目を区別することが求められる有形固定資産および無形固定資産に対して，もっぱら法人税法の要請により費用の繰り延べが認められるものであることから，有形固定資産および無形固定資産の表示区分に表示することは適切ではないと考える。したがって，一括償却資産を資産計上する場合は「一括償却資産」勘定を用いることとし，貸借対照表表示は，表示規則に従い，投資その他の資産の区分に長期前払費用に含めて表示する。また，一括償却資産の費用処理の勘定科目について，通常の固定資産における減価償却費と同様の期間配分を行うことを目的としているため，「減価償却費」勘定を用いる。

(4) 一括償却資産として計上した固定資産については，固定資産税の課税対象とはされていない（地方税法 341 条）が，租税特別措置法の規定により中小企業特例を適用して損金算入した資産は，固定資産税の課税対象とされている。

4　総括

以上のように，固定資産税および一括償却資産に関する簿記処理について，会計基準に定めがないことにより，会計実務において複数の簿記処理が行われる会計実務が存在することから，本章において提案した簿記処理に基づく会計実務上のガイダンスが必要であると考える。

簿記教育においては，固定資産税の取扱いに関して，費用処理される税金であるという説明にとどまっているため，具体的にどのように費用配分されるべきであるかを含めて学習者にあるべき簿記処理を示すべきである。また，一括償却資産については，簿記検定試験における出題範囲に含まれていないために，簿記教育において触れる機会は少ないものと思慮する。よって，固定資産税や一括償却資産のように，会計実務において頻度が高い取引に関する簿記処理については，簿記教育に積極的に取り入れることが必要である。

【参考文献】

青木孝暢（2019）「前払費用に関する会計的性質の再検討」『簿記研究』第 2 巻第 2 号，21-28 頁。
EY 新日本有限責任監査法人「売却した固定資産に係る固定資産税の会計処理」https://www.ey.com/ja_jp/corporate-accounting/qa/tax-effect/qa-tax-effect-baikyaku-koteishisan-zei-kaikeisyori.html（2022 年 6 月 14 日閲覧）。
新田忠誓編集代表（2017）『勘定科目・仕訳事典　第 2 版』中央経済社。
株式会社インテリックス　第 26 期（自 2020 年 6 月 1 日　至 2021 年 5 月 31 日）有価証券報告書。
星野リゾート・リート投資法人　第 17 期（自 2021 年 5 月 1 日　至 2021 年 10 月 31 日）有価証券報告書。
安原明弘（2011）「第 1 部第 11 章　有形固定資産に関する基本的な会計処理・関連する税金」新日本有限責任監査法人編『固定資産の会計実務ハンドブック』中央経済社，150-153 頁。
吉田剛（2011）「第 1 部第 8 章　有形固定資産に関する基本的な会計処理・資本的支出・修繕費・少額固定資産」新日本有限責任監査法人編『固定資産の会計実務ハンドブック』中央経済社 115-126 頁。

Ⅲ　時価算定会計基準等の導入に伴う補助簿の拡張可能性
－有価証券のレベル別時価情報の開示に焦点を当てて－

塚原 慎（駒澤大学）

1　はじめに

2019 年 7 月に，企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan：以下，ASBJ）より，企業会計基準第 30 号「時価の算定に関する会計基準」（以下，基準第 30 号：ASBJ 2019a），および企業会計基準適用指針第 31 号「時価の算定に関する会計基準の適用指針」が公表された[1]（以下，適用指針第 31 号：ASBJ 2019b）。基準第 30 号は，「金融商品の時価に関するガイダンス及び開示に関して，国際的な会計基準との整合性を図る取組み（ASBJ 2019a，par. 23）」として，2018 年 3 月より行われてきた検討の成果として，企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準（ASBJ 2019c）」における金融商品，企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準（ASBJ 2019d）」におけるトレーディング目的で保有する棚卸資産の時価をどのように算定すべきかを定めるものである（ASBJ 2019a，par.3）。本章において以下では，基準第 30 号，適用指針第 31 号，およびこれらの公表と合わせて改正がなされた諸基準および適用指針（ASBJ 2019e，ASBJ 2019f）を併せて「時価算定会計基準等」と呼称する。

時価算定会計基準等は，2021 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用されるものであり（ASBJ 2019a，par.16；ASBJ 2019b，par.25；ASBJ 2021b，par.25），その内容および基準適用後に予想される影響等に関して，これまでに詳細な検討が先行研究によってなされてきた（例えば，鈴木 2019；秋葉 2019；小山 2019；菊谷 2020 などを参照）。本章では，これらの先行研究による成果にも言及しつつ，特に，時価算定会計基準等の適用により，金融商品の時価算定に用いられるインプットのレベル別開示が新たに注記情報として要請されるようになった（ASBJ 2019c，par.40-2）という点に着目する。その上で，当該変化に対応し，期中の帳簿記録を拡張させることの可否とその意義について考察する。

そもそも，時価算定会計基準等の定めは，あくまでも財務諸表における開示の局面（財務報告の時点）を前提としていることから，期中の簿記記録に対するガイダンスが直接なされているわけではない[2]。また，金融商品のレベル別開示は，財務諸表の本表ではなく，注記と

---

[1] なお，適用指針第 31 号は，2021 年 6 月 17 日に，投資信託の時価の算定に関する検討，貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合等への出資の時価の注記等に関わる記述について，一部改正がなされている（ASBJ 2021a，pp.2-8；ASBJ 2021b）。

[2] 適用指針第 31 号においては，「レベル 1 の時価に対する主要な市場または最も有利な市場」，「金利スワップの当初認識時の時価」，「現在価値技法—割引率調整法の使用」，「現在価値技法—

しての開示を拡充したものであることから，基本的には，当該基準の適用により，基準の適用対象となる会計項目の簿記処理に直接的な変化が及ぶものではないと考えられる[3]。しかしながら，当該基準等の適用によって要請される，「新たな注記情報」との連携を意識した帳簿記録のあり方を考えることによっては，簿記記録が注記情報も含めた財務諸表作成の基礎資料となることが考えられる。

そこで本章では，時価算定会計基準等の適用を受ける「金融商品」として，その他有価証券（ASBJ 2019f，par.18）の会計処理を挙げ，当該金融商品に関する会計処理の拡張の在り方を検討する。第 2 節では，時価算定会計基準等の概要と，求められる注記情報の内容について要約する。第 3 節では，新たに求められる注記情報を，期中における帳簿記入の時点で捕捉するための方法として，①勘定科目を細分化する方法と，②有価証券に関わる補助簿に時価のレベル情報を記載する箇所を設ける方法を提示し，その場合に考えられる帳簿記録の在り方について考察を行う。第 4 節では議論を総括し，本章の検討から得られる示唆と貢献，限界と今後の展望について述べる。

２　時価算定会計基準等によるレベル別開示の要請

2.1　基準等の変遷・概要と先行研究

基準第 30 号における「結論の背景（ASBJ 2019a，par.23）」によれば，当該基準等の公表前段階において，「我が国においては，金融商品会計基準等において，公正価値に相当する時価（公正な評価額）の算定が求められているものの，算定方法に関する詳細なガイダンスは定められていない。一方，国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board : IASB―筆者注）及び米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board : FASB―筆者注）は，公正価値測定についてほぼ同じ内容の詳細なガイダンスを定めている。（par.23）」という状況にあったとされる[4]。そこで，2018 年 3 月より，国際的な会計基準との整合性を図る取り組みとして，基準策定に向けた検討が開始され，　2019 年 1 月に企業会計基準公開草案第 63 号「時価の算定に関する会計基準（案）」（ASBJ，2019g）等が公表された（同，par.23 を参照）。

期待現在価値法の使用」，「有価証券の売却に関する成約」，「負債の時価―発行社債の時価の算定における相場価格の使用」，「負債の時価―発行社債の時価の算定における現在価値技法の使用」，「資産の取引の数量または頻度が著しく低下した場合の市場利回りの見積り」について設例が設けられ，時価の測定方法に関する理解を深めるためのガイダンスが示されているが，これらは具体的な簿記記録に言及しているわけではない（ASBJ 2019b, pp.20-29; ASBJ, 2021b, pp.30-41）。

[3] ただし，改訂前の企業会計基準第 10 号において定められていた「時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券」に該当する金融商品を除く（ASBJ, 2019c, par.19,81-2，ASBJ, 2019f, par.5，鈴木, 2019，詳細は後述）。

[4] なお，用語については，IFRS 第 13 号では「公正価値」という用語が用いられているが，本基準においては，我が国における他の関連法規で用いられる用語との整合性から「時価」という用語が用いられている（ASBJ, 2019a, par. 25）。

その後，広く意見を求め，内容について一部の修正を行った上で，基準第 30 号の公表に至ったとされる（同，par.23 を参照）。

基準開発の基本方針としては，「統一的な算定方法を用いることにより，国内外の企業間における財務諸表の比較可能性を向上させる観点から，IFRS 第 13 号（IASB, 2011―筆者注）の定めを基本的にすべて取り入れること（ASBJ, 2019a, par.24）」としつつ，「これまで我が国で行われてきた実務等に配慮し，財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない範囲で，個別項目に対するその他の取り扱いを定めることとした（同, par.24）」と示されている。

また，基準第 30 号は，「本会計基準の範囲（ASBJ, 2019a，par.3―筆者注）に含まれる時価をどのように算定すべきかを定めるものであり，どのような場合に資産，負債または払込資本を増加させる金融商品を時価で算定すべきかを定めるものではない」と示されている（ASBJ, 2019a, par. 28）。基準第 30 号の公表に際しては，先述した適用指針第 31 号とあわせて金融商品（ASBJ, 2019c），棚卸資産（ASBJ, 2019d）に関する会計基準が改正されるとともに，企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」（ASBJ, 2019e），企業会計基準適用指針第 19 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（ASBJ, 2019f）の内容についても，一部改正が施されている[5]（ASBJ，2019h を参照）。

当該基準等を直接の検討対象とした先行研究として，例えば，鈴木(2019)は，基準第 30 号およびこれに関連するガイダンス等との関係性と，その概要を示している。検討によれば，当該会計基準等は時価をどのように算定すべきかを定めるものであり，どのような場合に金融商品を時価で算定すべきかを定めるものではないが，時価の定義を変更したこと等の影響により，一部の金融商品（従来の「時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券」）において，時価を算定する金融商品の範囲に影響する改正もなされている点が強調されている（詳細は後述）。

また，秋葉（2019）では，時価算定会計基準等の公表により，当該基準の定める「時価」と，基準の適用範囲外の項目に引き続き適用される従来の「時価」という，2 つの「時価」の定義が存在することになり，日本基準の中で整合性のない取り組みになっていることが指摘されている。菊谷（2020）においても，当該基準が資産全般の時価算定に関する会計基準ではなく，「企業にとって相当規模，かつ，必要不可欠な有形固定資産の時価の算定にまで，議論が展開されていない（p.30）」ことが問題提起され，基準で想定されていない他の時価の測

---

[5] これら時価算定会計基準等の主な内容としては，基本方針（ASBJ, 2019a, pars.24-25），適用範囲（ASBJ, 2019a, par.3, 26-28），時価の定義（ASBJ, 2019a, par.5, 31; ASBJ, 2019c par.18），時価の算定単位（ASBJ, 2019a, pars.6-7），算定方法（ASBJ, 2019a, pars.8-15）が示された上で，その他の取り扱い（ASBJ, 2019b, par.24; ASBJ, 2021b, par.24），市場価格のない株式等の取り扱い（ASBJ, 2019c, par.19,81-2， ASBJ, 2019f, par.5），開示（ASBJ, 2019c, par.40-2; ASBJ, 2019f, par.5-2; ASBJ, 2019e, par.80），適用時期及び経過措置（ASBJ, 2019a, pars.16-20; ASBJ, 2019b, pars.25-27; ASBJ, 2021b, pars.25-27），適用指針における設例（ASBJ, 2019b; 2021b）から構成される（ASBJ, 2019h, pp.3-10 を参照）。

定アプローチにも触れつつ,「資産全般に係る“時価の算定に関する会計基準”が必要であること（p.31）」を指摘している。

その他にも，時価算定会計基準等の導入により，時価算定の実務にどのような影響が及ぶのかを考察した小山（2019）や，時価情報の開示に関する検討を行う関（2019）による考察などもなされている。

2.2　時価算定会計基準等が規定する時価の定義と時価算定インプットのレベル分類

基準第 30 号において，時価は，「算定日において市場参加者間で秩序ある取引が行われると想定した場合の，当該取引における資産の売却によって受け取る価格又は負債の移転のために支払う価格」と定義される（ASBJ, 2019a, par. 5）。続いて同基準では，時価の算定単位が示された上で（同，pars. 6-7），時価の算定方法が規定されている（同，pars.8-15）。

時価の算定にあたっては，状況に応じて，十分なデータが利用できる評価技法[6]を用いることが求められ，関連性のあるインプットを最大限利用し，観察できないインプットの利用を最小限にすることとされる（同，par. 8）。時価の算定に用いるインプットは，次の 3 つのレベルに分けられる（同，par. 11）。

表 1　時価算定のインプットのレベル分類

インプットのレベル	定　義
レベル 1	時価の算定日において，企業が入手できる活発な市場における同一の資産又は負債に関する相場価格であり調整されていないものをいう。
レベル 2	資産又は負債について直接又は間接的に観察可能なインプットのうち，レベル 1 のインプット以外のインプットをいう。
レベル 3	資産又は負債について直接又は間接的に観察できないインプットをいう。

出所：ASBJ, 2019a, par.11 をもとに筆者作成。

上記のうち，レベル 1 のインプットは，時価の最適な根拠を提供するものであり，当該価格が利用できる場合には，原則として，当該価格を調整せずに時価の算定に使用することとされ，これが最も優先順位の高いものと位置づけられる[7]（ASBJ, 2019a, par.11）。

---

[6] 適用指針第 31 号では，時価を算定するにあたって用いる評価技法として，マーケット・アプローチ，インカム・アプローチ，コスト・アプローチが示されている（ASBJ, 2019b, par. 5; ASBJ, 2021b, par. 5）。マーケット・アプローチとは，同一又は類似の資産又は負債に関する市場取引による価格等のインプットを用いる評価技法のことを指す（par. 5）。インカム・アプローチとは，利益やキャッシュ・フロー等の将来の金額に関する現在の市場の期待を割引現在価値で示す評価技法を指す（par. 5）。コスト・アプローチとは，資産の用役能力を再調達するために現在必要な金額に基づく評価技法のことを指す（par. 5）。

[7] それぞれのインプットの具体例等については，ASBJ, 2019b, pars.10-15;　ASBJ, 2021b, pars. 10-15 を参照されたい。また，今回は紙幅の都合上示していないものの，具体的な注記例（テンプレ

また，当該基準等に基づく時価の考え方の下では，改訂前の企業会計基準第 10 号において定められていた「時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券」は想定されないことから，当該記載は削除され，「市場価格のない株式等」としての取り扱いが新たに整理された（ASBJ, 2019c, par.19,81-2，ASBJ, 2019f, par.5，鈴木, 2019）。これに伴い，これまで時価を把握することが極めて困難であるとして，取得原価又は償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額としていたもののうち，「市場価格のない株式等」に含まれないものについては，時価をもって貸借対照表価額とすることとなった（ASBJ, 2019c, par.19,81-2, ASBJ, 2019f, par.5，鈴木, 2019）。

さらに，本章が関心を寄せる重要な変化として，当該基準により時価算定の基礎が体系的に定められたことに伴い，金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項について，財務諸表上での注記が新たに求められることとなった[8]（ASBJ, 2019c, par.40-2; ASBJ, 2019f, par.5-2; ASBJ, 2019e, par.80）。下の表 2 は，時価をもって貸借対照表価額とする金融商品に対し，求められる注記事項を要約したものである。なお，重要性が乏しいものは注記を省略することができ，連結財務諸表において注記している場合には，個別財務諸表において記載することを要しないとされている[9]（ASBJ, 2019f, par.5-2）。

表 2　時価算定会計基準等による注記事項（時価をもって貸借対照表に計上される金融商品）

開示が要求される注記事項	レベル 1	レベル 2	レベル 3
①　時価のレベルごとの残高	必要	必要	必要
②　時価の算定に用いた評価技法およびインプットの説明	不要	必要	必要
③　時価の算定に用いる評価技法又はその適用の変更の旨及びその理由	不要	必要	必要
④　時価の算定に用いた重要な観察できないインプットに関する定量的情報	不要	不要	必要
⑤　期首残高から期末残高への調整表（当期の損益に計上した未実現の評価損益を含む）	不要	不要	必要
⑥　企業の評価プロセスの説明	不要	不要	必要
⑦　重要な観察できないインプットを変化させた場合の時価に対する影響に関する説明	不要	不要	必要

出所 : ASBJ, 2019c, par.40-2; ASBJ, 2019f, par.5-2; ASBJ, 2019e, par.80; ASBJ, 2019h, pp.7-8; 松川(2022)をもとに筆者作成。

また，レベル３のインプットが用いられる金融商品について，残高に変動が生じる場合には「調整表」の作成および開示が要求されており，(1)当期の損益またはその他包括利益に計

ート）については ASBJ(2019f)を参照されたい。

8 当該基準において要求される注記事項は，IFRS 13 にて求められる注記事項に準じている。ただし，IFRS では表中①–⑦の注記事項に加え，⑧レベル１の時価とレベル２の時価との間のすべての振替額及びその振替の理由，⑨レベル３の時価について観察できないインプットを合理的に考えうる代替的な仮定に変更した場合の影響，に関する注記も求められている（ASBJ, 2019h, pp.7-8 を参照）。また，四半期適用指針では，①のうち貸借対照表において時価評価する金融商品について，企業集団の事業運営にあたっての重要な項目であり，かつ，前年度末と比較して著しく変動している場合に開示することとされている（ASBJ, 2019h, pp.7-8 を参照）。

9 また，金融商品のうち，時価を注記するもの（時価をもって貸借対照表価額としないもの）については，レベル３であっても表中の④–⑦の開示は求められていない（ASBJ, 2019c, par.40-2; ASBJ, 2019f, par.5-2; 松川, 2022 を参照）。

上した額，(2)購入，売却，発行及び決済のそれぞれの額，(3)レベル１の時価またはレベル２の時価からレベル３の時価への振替額，(4)レベル３の時価からレベル１の時価またはレベル２の時価への振替額，に増減理由を区別した上で，これらの詳細を示すことが求められている（ASBJ, 2019f, par.5-2）。

なお，時価算定会計基準等の適用前においても，改正前の企業会計基準第 10 号(par. 40-2)において，①金融商品の状況に関する事項（金融商品に対する取組指針，金融商品の内容およびそのリスク，金融商品に係るリスク管理体制，金融商品の時価等に関する事項についての補足説明），②金融商品の時価等に関する事項について注記することが求められており，当該注記事項はこれに追加されるかたちとなっている（ASBJ, 2019c, par.40-2）。

企業が保有する金融商品に関わる上記以外の開示要請としては，単体財務諸表を前提とする「財務諸表の用語，様式及び作成方法に関する規則（以下，財務諸表等規則）」において，「有価証券明細書」の作成が求められていたことが挙げられる（表 3 を参照）。表より，有価証券明細表においては銘柄，株式数，貸借対照表計上額が記録されることとなるが，時価に関する詳細な情報記録が要求されているわけではないことがわかる。

表３　有価証券明細表のフォーマット

【株式】

銘　　柄	株式数（株）	貸借対照表計上額（円）
計		

【債券】

銘　　柄	券面総額（円）	貸借対照表計上額（円）
計		

【その他】

種類及び銘柄	投資口数等	貸借対照表計上額（円）
計		

出所：金融商品取引法　財務諸表等規則　様式第十号を参考に作成。

なお，同様の規定は連結財務諸表を前提とする「連結財務諸表の用語，様式及び作成方法に関する規則（以下，連結財務諸表等規則）」においてはなされておらず，企業が保有する株

式に関する情報は，上場会社が有価証券報告書中の「コーポレート・ガバナンスの状況」において開示している保有株式等の状況においてなされてきた。このような背景もあってか，2014 年 3 月 26 日に，金融庁は，上場企業に対し，有価証券明細表の作成を免除する変更を行っている（金融庁，2014 を参照）。

以上，時価算定会計基準等の適用により，対象の金融商品等についての時価の定義が明確化されることとなり，時価の算定に用いられるインプットについて，その測定値の信頼性に応じた段階別の注記が新たに必要とされることとなった。また，鈴木(2017)の指摘にもあるように，当該基準は，「どのような場合に資産，負債または払込資本を増加させる金融商品を時価で算定すべきかを定めるものではない（基準第 30 号，par. 28）」とされるが，時価の定義の明確化に伴い，「時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券」とされてきた金融商品の一部（「市場価格のない株式等」に含まれない場合）は，時価をもって貸借対照表価額とされることとなる変更がなされている。

とはいえ，当該基準等による要請事項は，基本的には注記情報の拡充という要請にとどまるものであり，財務諸表にオンバランスされる項目に直接的な影響を及ぼすのものではないと考えられる。そうであるならば，期中の簿記処理には，（基本的には）何らの変更を伴わないものと考えてよいのだろうか。

この点に関して，日々の取引の記録を基に財務諸表が作成されるという，帳簿記録と財務諸表の連携を拡張して捉え，帳簿記録と「注記を含めた財務情報」との連携を念頭に置くならば，帳簿記録にも発展の余地が存在するのではないかと考えられる。すなわち，期中に帳簿記録を行う時点において「時価のレベル別表示」を念頭に置いた簿記処理を想定するということが考えられよう。

そこで次節では，典型的な金融商品として「有価証券」を取り上げ，基準の適用後に新たに注記としての開示が要請されることとなる金融商品の時価レベルごとの内訳等に関する事項について，期中にこれらの基礎となる情報を効率的に捕捉するための帳簿記録のあり方について考察する。

3　設例に基づく検討

3.1　設例と求められる開示情報の想定

本節では，時価をもって貸借対照表に計上される典型的な有価証券として，「その他有価証券」を想定し，設例をもとに，求められる簿記処理の拡張可能性について検討する。想定する状況は次のとおりであるとする。（会計期間は 4 月 1 日から 3 月 31 日までの 1 年間，下記以外に有価証券に関する取引を行っておらず，下記の期間を通じて配当の支払いは行われなかったとする。）

×1 年　10/ 1　有価証券@￥10,000 を 100 株購入する（約定日における処理のみ記載し，受渡日の処理は省略。売買に関わる手数料等の付随費用は考慮しないものとする）。当該有価証券の時価レベルは「１」であったとする。

×2 年　3/31　決算日につき，有価証券の時価評価を行う。決算日の時価は@￥11,000 であったとする（税効果会計は省略する。全部純資産直入法で処理する）。

4/ 1　翌期首の処理（全部純資産直入法で処理する）。

6/25　有価証券の一部（50 株）を売却する。売却時の時価は 1 株当たり@￥9,500 であったとする（売買に関わる手数料は考慮しないものとする）。

11/ 1　有価証券の流動性が著しく低下したことに伴い，活発な市場における算定基礎が入手できなくなったため，レベル「１」の算定基準を満たさないこととなり，有価証券の時価レベルが変更された[10]（レベル「１」→レベル「３」）。

×3 年　3/31　決算日につき，有価証券の時価評価を行う。代替的方法により計算された時価は，@¥9,000 であったとする。

上記の想定において，想定される基本的な簿記処理は，次のとおりである。

×1 年 10/1	（借）その他有価証券	1,000,000	（貸）未　払　金	1,000,000
×2 年 3/31	（借）その他有価証券	100,000	（貸）その他有価証券評価差額金	100,000
4/1	（借）その他有価証券評価差額金	100,000	（貸）その他有価証券	100,000
6/25	（借）未 収 入 金	475,000	（貸）その他有価証券	500,000
	（借）有価証券売却損益	25,000		
11/1	仕訳なし			
×3 年 3/31	（借）その他有価証券評価差額金	50,000	（貸）その他有価証券	50,000

×1 年の期末においては，レベル「１」であった有価証券の時価インプットにもとづき，表 2 における①時価のレベルごとの残高が表示されることになる。また，×2 年においては，有価証券の売却（6/25）がなされるとともに，有価証券のインプット・レベルが「３」に変更されている（11/1）。そのため，注記情報としては，表 2 における，①時価のレベル（「３」）についての残高が必要になるとともに，②時価の算定に用いた評価技法およびインプットの説明，③時価の算定に用いる評価技法またはその適用の変更に旨およびその理由，④時価の算定に用いた重要な観察できないインプットに関する定量的情報，⑤期首残高から期末残高への調整表，⑥企業の評価プロセスの説明，⑦重要な観察できないインプットを変化させた場合の時価に対する影響に関する説明，についての注記が必要となる。

一方，期中の帳簿記録においては，有価証券の保有目的に変更が生じない限りにおいて，

[10] なお，「調整表」の作成に際し，金融商品の時価レベルの変更の際には振替額および当該振替の理由を示すこととされているが（ASBJ, 2019f, par.5-2 を参照），具体的な振替日の記載は求められていない。したがって，期末時点における時価測定時に当該振替が認識されることも想定されるが，今回のケースでは，時価レベルの変更を生じさせる事象が期中に生じたことを識別できたものと仮定している。

当該変更に伴う追加的な簿記処理が必要になることはないため，時価のインプット情報を，取引の仕訳から補足することは困難である。求められる注記情報のすべてを簿記記録に反映することは現実的ではないものの，①金融商品の時価のレベルごとの残高，⑤期首残高から期末残高への調整表を作成する上での基礎となる情報は期中に変動を伴う性質であることから，取引記録を拡充する方法により，効率的に追跡することが可能となると考えられる[11]。そこで次節では，時価のインプット情報を期中の帳簿記入の時点で捕捉するための手段として，第 1 に，勘定科目を細分化する方法，第 2 に，有価証券に関わる補助簿に時価のレベル情報を記載する箇所を設ける方法を提案し，検討を行う。

3.2　方法 1：勘定科目の細分化（説明事項の補足）

石山(2017)では，その他有価証券という勘定科目が「現行上，総括的な名称として用いられている（p.211）」ことが示された上で，「当該勘定科目では，その名称から当該有価証券の実態を推察することができず，財務管理上も適切とはいえない（p.211）」と問題提起がなされている。さらに，「現状の簿記検定において，主催団体や級の別などにより，その他有価証券に係る勘定科目としてその他有価証券を指定している場合と投資有価証券を指定している場合とが混在している（p.212）」とした上で，「簿記の起源が財産管理にあったことに照らせば，有価証券の保有目的は勘定科目上明らかにされるべきであり，仕訳をはじめとする帳簿記入上は投資有価証券勘定を用いるべきではないと考えられる（p.212）」と述べている。

石山(2017)では，有価証券の保有目的をより明確に示すという趣旨から，「売却可能有価証券」という勘定科目を用いるべきことが主張されている（pp.211-212 を参照）。本章では保有目的ではなく，注記で必要とされる時価情報の管理という点にフォーカスすることになるが，これを参考とし，「有価証券の時価レベルに関するインプットを明瞭化するための勘定科目」を考える。そのための仕訳例を示すと，次のようになる。

×1 年 10/ 1	（借）その他有価証券 Lv.1	1,000,000	（貸）未　払　金	1,000,000
×2 年 3/31	（借）その他有価証券 Lv.1	100,000	（貸）その他有価証券評価差額金 Lv.1	100,000
4/1	（借）その他有価証券評価差額金 Lv.1	100,000	（貸）その他有価証券 Lv.1	100,000
6/25	（借）未 収 入 金	475,000	（貸）その他有価証券 Lv.1	500,000
	（借）有価証券売却損益	25,000		
11/1	（借）その他有価証券 Lv.3	500,000	（貸）その他有価証券 Lv.1	500,000
×3 年 3/31	（借）その他有価証券評価差額金 Lv.3	50,000	（貸）その他有価証券 Lv.3	50,000

[11] ②，③，④，⑥，⑦に関しては，期中に金額的な変動が生じる性質のものではないと考えられることから，本章では，取引記録の拡充によってこれを捕捉するということは考慮しないこととする。

当該方法によれば，勘定を追跡することで，当該有価証券の時価インプット・レベルを把握することが可能となる。ここでは，「その他有価証券」に続いて金融商品のインプット・レベルを付記した勘定科目を用いており，当該有価証券から生じる「未実現の評価損益」についても，レベルを付すことによって，「時価をもって貸借対照表に計上されるインプット・レベル３の有価証券」に求められる「調整表」等の作成に資するものとなる。

簿記処理としては売上債権・仕入債務に対して人名勘定を用いる方法に近いものとなると考えられるが，当該方法によれば，有価証券の時価レベルが変更された場合に，勘定科目名を変更するための振替仕訳が必要となることに特徴があり，これは従来の簿記処理では仕訳が要求されているものではない点に注意が必要である（×2 年 11/1 の仕訳）。

3.3　方法 2：補助簿そのものの拡張

注記で求められる時価の情報は，財務諸表の本表に記載される項目そのものに影響を与えるものではないことを踏まえると，仕訳レベルでの変更を要請することは必ずしも必要とされない。そうでなくとも，時価情報の集計，追跡を効率化するという目的を果たすためには，期中の仕訳に影響を直接的に及ぼさない方法，すなわち，補助簿上での記録・管理の方法も想定できる。

そこで，時価インプット・レベルに関わる情報を記入する箇所を補助簿に新たに設けることで，補助簿による管理を行う方法によれば，期中の仕訳処理に影響を及ぼすことなく，財務諸表作成に資する情報を提供することが可能になることが考えられる。有価証券に関する補助簿の例として，現時点で筆者の調査の範囲において確認しているものとして，片野（1983）における有価証券元帳（表），井上（1973）における有価証券受払帳（表）がある[12]。

表４　有価証券元帳の例

有価証券元帳

番号＿＿＿＿＿＿＿＿　　銘柄＿＿＿＿＿＿＿＿＿＿

日付	伝票番号	摘　要	買入高			売却高			残　高			売買損益		利息	備　考
			株数	単価	金額	株数	単価	金額	株数	単価	金額	損失	利益	受入日	

出所：片野（1983, p.250）を参考に作成（筆者により一部修正）

12 また，これとは別に，本研究部会のメンバーである小野正芳先生（日本大学）より，「有価証券台帳」についての作成案（資料）を頂戴している。本章で提示した有価証券元帳の作成の際，大変に参考にさせていただいた。小野先生のご厚意に心より感謝申し上げる。

表5　有価証券受払帳の例

有価証券受払帳

日　付	受　入			払　出			残　高		
	株数	単価	金額	株数	単価	金額	株数	単価	金額

出所：井上（1973, p.39）を参考に作成（筆者により一部修正）

保有する「銘柄（有価証券）ごと」の時価インプットに関する情報を管理するという目的に鑑みたときには，銘柄ごとに１つの勘定口座が存在する，補助元帳をベースとした管理がこれに適うものと考えられる。そこで，片野（1983）で挙げられている有価証券元帳をベースとした拡張を考えることとする。

注記情報に関連する情報のうち, 期中に変動を伴う項目として捕捉する必要があるものは,「有価証券のインプット・レベル」と,「評価損益」である。さらに，有価証券の保有目的を明示するための欄を設け，片野（1983）で挙げられている有価証券元帳を次のように拡張したものを考える（表６）。

当該方法によれば, 有価証券の銘柄に対応した元帳（補助元帳）が作成されることとなり，当該有価証券の時価の測定において用いられるインプット・レベルも，期中に記録がなされることとなる。「調整表」では，期中において時価のインプット・レベルに変更が生じた際には当該振替額が記録されることになるため，×2 年 11 月 1 日に，表６の有価証券元帳の「レベル」欄へ変更を反映させることにより，これを捕捉することが可能となる。また，同一レベルの有価証券に関する記録を集計することにより,「調整表」において求められる，当該有価証券から生じた未実現の評価損益（ここではその他有価証券評価差額金）を捕捉することが可能となる。

４　むすびに代えて

本章では，時価算定会計基準等の適用に伴い，金融商品の時価算定に用いられるインプットのレベル別開示が新たに注記情報として要請されるようになった点に着目し，当該変化に対応した帳簿記録の拡張可能性について考察した。時価で貸借対照表に計上される有価証券として「その他有価証券」を想定した時，現行の（従来の）会計処理では，時価インプット・レベルに関する情報を捕捉することができない。時価インプット・レベルごとの残高を開示すること, 特に時価をもって貸借対照表額とされるレベル３の金融商品については「調整表」

を作成して変動要因等を表示することが求められていることから，期中のインプット・レベルに変更が伴う可能性を想定すると，期中にその変動を把握することは，注記を含めた財務諸表の作成を効率化し，両者の連携を強化するものと考えられる。

本章では帳簿記録の拡張方法として，第一に，勘定科目をレベルごとに把握する方法，第二に，期中の仕訳は変更せず，補助元帳（有価証券元帳）への記入欄を拡張する方法を措定し，設例をもとに議論を行った。これらの方法により，期中に時価のインプット・レベルに関する記録を捕捉することが可能となるが，時価レベルの変更に伴い勘定科目を振り替えるための仕訳が必要となる。しかしながら，第一の方法で勘定科目を細分化したとしても，財務諸表本表で用いられる項目が細分化される必要は（開示の局面においては）必ずしも生じないものとなる。他方，有価証券の時価情報に関し，補助簿への記入欄を追加することで捕捉するという第二の方法によれば，期中の仕訳記録には直接的な影響を及ぼさないものとなる。

また，財務諸表作成のための簿記記録，という観点以外の視点として，補助簿を用いた管理という方法は，「利害調整のための簿記・会計（安藤 2001，p.206）」を前提とした場合の，客観的証拠に基づいた帳簿記録の作成にも資するものになるとも考えられる。すなわち，「簿記では主要簿と補助簿とが区別されるが，ここでは…（中略）…主要簿（仕訳帳と総勘定元帳）は，補助簿との照合関係を通じて，帳簿を組織化・体系化し，財産管理に対し間接的な役割を果たす（安藤 2001，p.206）」ものとされている。本章で着目する「算定のインプット情報」そのものの重要性・意義について，そもそもの詳細な検討を行うことが不可欠であるものの，当該情報が利害調整に資するものであることを所与とするならば，簿記本来の目的である「財産記録の管理」にフォーカスしたときにも，補助元帳に行う時価に関する詳細な記録そのものが，意義のあるものとなるかもしれない。

表６　有価証券元帳の修正案

有価証券元帳

番号＿＿＿＿＿＿　　銘柄＿＿＿＿＿＿

日付	摘要	買入高			売却高			売買損益		評価損益・償却（評価差額金）		残高			配当受入日	レベル	保有目的	備考
		株数	単価	金額	株数	単価	金額	損失	利益	損失	利益	株数	単価	金額				
X1.10.1	購　　入	100	10,000	1,000,000								100	10,000	1,000,000		1	長期保有	
X2.3.31	評 価 替 え										100,000	100	11,000	1,100,000		1	長期保有	
4. 1	再　振　替									100,000		100	10,000	1,000,000		1	長期保有	
6.25	売　　却				50	10,000	500,000	25,000				50	10,000	500,000		1	長期保有	
11. 1	レベルの変更															3	長期保有	
X3.3.31	評 価 替 え									50,000		50	9,000	450,000		3	長期保有	

出所：片野（1983, p.250）を基礎として，筆者作成。

【参考文献】

秋葉賢一（2019）「２つの時価の定義：時価算定会計基準に起因して」『企業会計』，71(10)，1321-1328。

安藤英義（2001）「簿記及び会計の空洞化」『簿記会計の研究』中央経済社，pp.204-214。

石山宏（2017）「売買目的有価証券」日本簿記学会監修『勘定科目・仕訳事典（第 2 版）』中央経済社。

井上達雄（1973）『例解会計簿記精義』第八次改訂版第 11 刷，白桃書房。

片野一郎（1983）『新簿記精説(上巻)―簿記の理論と実務の精講』第 7 版，同文館。

企業会計基準委員会（2019a）「企業会計基準第 30 号「時価の算定に関する会計基準」」2019 年 7 月 4 日公表。

企業会計基準委員会（2019b）「企業会計基準適用指針第 31 号「時価の算定に関する会計基準の適用指針」」2019 年 7 月 4 日公表。

企業会計基準委員会（2019c）「企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」」2019 年 7 月 4 日改正。

企業会計基準委員会（2019d）「企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」」2019 年 7 月 4 日改正。

企業会計基準委員会（2019e）「企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」」2019 年 7 月 4 日改正。

企業会計基準委員会（2019f）「企業会計基準適用指針第 19 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」」2019 年 7 月 4 日改正。

企業会計基準委員会（2019g）「企業会計基準公開草案第 63 号「時価の算定に関する会計基準（案）」」2019 年 1 月 18 日公表。

企業会計基準委員会（2019h）「企業会計基準第 30 号「時価の算定に関する会計基準」等の公表」2019 年 7 月 4 日公表。

企業会計基準委員会（2021a）「改正企業会計基準適用指針第 31 号「時価の算定に関する会計基準の適用指針」の公表」2021 年 6 月 17 日改正。

企業会計基準委員会（2021b）「改正企業会計適用指針第 31 号「時価の算定に関する会計基準の適用指針」」2021 年 6 月 17 日改正。

金融庁（2014）「「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令（案）」等に対するパブリックコメントの概要及びそれに対する金融庁の考え方」https://www.fsa.go.jp/news/25/sonota/20140326-1/01.pdf，最終アクセス日：2022/01/19

菊谷正人（2020）「「時価の算定に関する会計基準」に対する批判的考察」『経営志林』第 57 巻第 3 号，21-36 頁。

小山敦史（2019）「金融商品ごとに算定方法はどう変わる？時価の算定」『企業会計』第 71 巻第 10 号, 1329-1338 頁。

鈴木和仁（2019）「ASBJ 解説 企業会計基準第 30 号「時価の算定に関する会計基準」等の概要」『企業会計』，第 71 巻第 10 号，1312-1320 頁。

関祐一郎（2019）「金融商品別レベル決定のポイントも紹介！時価の開示」『企業会計』第 71 巻第 10 号，1339-1348 頁。

松川由紀子（2022）「時価算定会計基準等の適用による開示上の改正点」『情報センサー』Vol.174，https://www.ey.com/ja_jp/library/info-sensor/2022/info-sensor-2022-03-02，最終アクセス日：2022/06/27

International Accounting Standards Board（2011）International Financial Reporting Standard 13 “*Fair Value Measurement*”.

Ⅳ　購入型クラウドファンディングに関する簿記・会計上の論点整理
―支援者，実行者及び仲介者それぞれの仕訳をかんがえる―

平野 智久（福島大学）

1　はじめに

クラウドファンディング（crowdfunding，以下 CRF）の定義はさまざまであるが[1]，本章ではその典型的な形態としての購入型 CRF を，「製品等を完成し引き渡す義務を負うことを条件に，不特定多数の支援者から必要な資金を調達するしくみ[2]」としておく。支援者にとっては，「実質的にはお金を出してモノやサービスを買っているのと何ら変わら」ないという見方もあるが（村上 2017, 64），「資金拠出の段階では製品が完成しないリスク等が残存していることが多い点で通信販売とは異なる」という指摘こそ注目されよう（仁瓶 2014，100）[3]。

購入型 CRF の主たる実行者は，たとえば「個人（クリエイター，発明家等），中小企業等」（佐々木 2016，25）といったように，金融機関からの調達や自己資金の捻出が容易でないよ

---

(1) 参考までに，いわゆる辞書の類いに初めて登場した時点での記述は以下のとおりである。

・ 2012 年『現代用語の基礎知識 2012』1426 頁。（巻末に「外来語」として初出。）
「ネット上に自分の企画を公開して賛同者から資金を募ること。」

・ 2014 年『現代用語の基礎知識 2014』514 頁。（経営ジャンルの「注目語」として掲載。）
「「クラウド（群衆）」と「ファンディング（資金調達）」を組み合わせた造語で，インターネットを通じて不特定多数の個人から小口の資金を集める資金調達方法。草の根で世界に広まり，2012 年には，28 億ﾄﾞﾙの資金を集めた。東日本大震災における復興支援のための小口資金の調達の多くは，お金の出し手がリターン（見返り）を求めない「寄付型」，ほかに投資と同じ「出資型」，リターンがともなう「購入型」の３パターンがある。…〔以下略〕」

・ 2015 年『オックスフォード現代英英辞典（第９版）』369 頁。（2020 年発行の第 10 版には，動詞としての用例あり。）
「*noun* [U] the practice of funding a project or an activity by raising many small amounts of money from a large number of people, usually using the Internet: *They raised the money for the film through crowdfunding.*」

・ 2018 年『広辞苑（第七版）』859 頁。（※第六版は 2008 年発行）
「【crowdfunding】（crowd は群衆の意）主にインターネットを通じて不特定多数の人に出資を求めること。ソーシャル・ファンディング。」

(2) 一般社団法人日本クラウドファンディング協会（2019）における，以下の定義を参照している。
「「購入型クラウドファンディング」とは，実現したいアイデアを持つ者（以下「実行者」という。）が，完成した物，コンテンツ，チケット，付随グッズや特別な体験券などを提供すること（以下，総称して「リターン」という。）を約束することでアイデアの実現に必要な資金を集める仕組みをいう。」

(3) インターネット等を通じた商品売買又は役務提供という観点から，特定商取引に関する法律２条２項の「通信販売」には該当し，必要的広告表示事項の表示や誇大広告等の禁止等の義務が課されるようである（髙山 2020，41）。

うな印象をもたれがちである。しかし，近年では，「新製品の先行販売や PR 目的」のために大手企業が実行者となる事例が増えているほか（日経電子版 2021），いわゆるコロナ禍による運転資金の涸渇を訴える事例も散見される。一般社団法人日本クラウドファンディング協会（2021，2）によれば，購入型 CRF の市場規模は 2020 年 1 ～12 月に 501 億円と，前年（169 億円）の約３倍まで拡大したとされている。

CRF の趣旨に賛同して資金を拠出する支援者は，個人か法人かを問われない。とはいえ，とくに営利を目的として経済活動をおこなう企業が，その本業に係る商品を仕入れるために CRF へ資金を投じるという姿は想定しづらい。このため本章では，消耗品の購入[4]を前提として検討をおこなう。

そもそも CRF という資金調達は，実行者と支援者とを引き合わせる場（いわゆるプラットフォーム）を開設しないことには始まらない。仲介者にとっては，この「引き合わせる[5]」ことが（第一義的な）履行義務[6]と推定されるほか，両者がいずれも満足に取引をおこなうことができるように環境を整えておく必要がある[7]。

図表１では，支援者がひとりでも手を挙げれば金額の多寡にかかわらず「成立」とみなされる All-In 方式を前提として，支援者，実行者及び仲介者の関係を表している。太い矢印はカネの動き，二重線の矢印は製品等（モノやサービス）の動き，破線の矢印はそれ以外のつながりを意味しており[8]，時間順に１～５の番号を付している[9]。このうち１～４は（製品等によっては５も），インターネットを介しておこなわれる。また，黒枠で囲った３～５は，（一

---

(4) 通常は消耗品の取得と費消とを区別することなく，取得に要した額が損金算入される消耗品費勘定への借方記入がなされる（法人税基本通達 2－2－15）。支援金額が高くなれば備品勘定などへの記入も想定されることから，本章の［設例２］及び［設例３］では消耗品勘定（資産）への借方記入のみ示している。

(5) 佐々木（2016，4）によれば，インターネットのもつ「①ＩＴ技術の進化による情報の伝達速度の向上，②情報収集コストの低減，③審査機能の集合知への置換え」といった特長により，実行者は支援者と出会いやすくなっている。

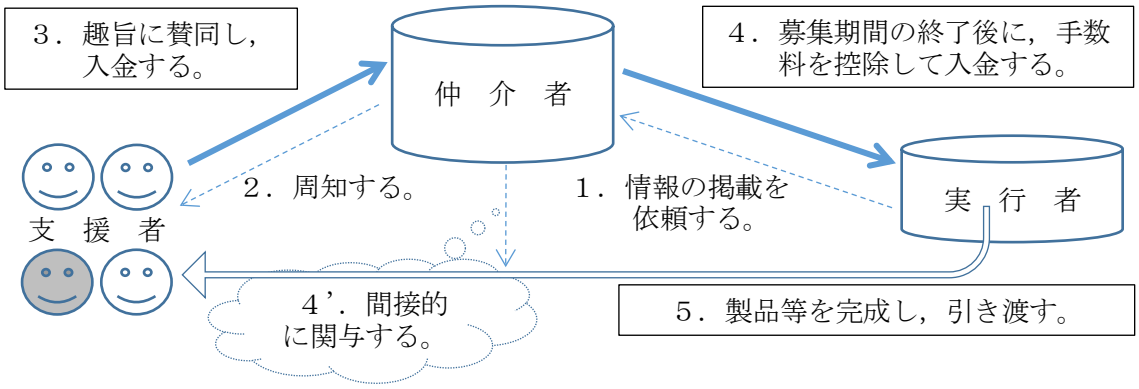
(6) ただし，「実行者へ支援金を届ける」ことで履行義務を充足したといえるかは問題となり得る。佐々木（2016，25）では仲介者の「管理項目・リスク」として，「詐欺的スキームの選別，事業実施状況監視，モノやサービスの送付状況の確認」が挙げられている。図表１において「４’．間接的に関与する。」と記した所以であり，どこまでを「履行義務」の対象と捉えるかによって収益を認識する時点が定まってくるように思われる。

(7) 一般社団法人日本クラウドファンディング協会（2019）では，「掲載審査において実行者の身分確認をする」「リターンが遅延する可能性があることを把握した場合，ただちにその旨を支援者に報告するよう実行者に対して促す」「支援者向けの苦情・相談窓口を設置する」といった指針が定められている。

(8) 図表が複雑になることを避けるため，支援者から実行者へ伸びる破線矢印を明示していないが，CRF の本質という点では肝腎である。「投資の単位が小さくなることで，投資そのもののモチベーションにおいて，これまでとは異なる「思い・共感」などの非金銭的なリターンという観点から資金提供され」るためである（佐々木 2016，28）。

(9) とくに All-In 方式の場合には，顧客の開拓を目的として，製品等を完成させてから CRF を実行することもあり得る。

図表１　購入型 CRF における「簿記・会計上の取引」



出所：伊東（2021, 152）の図表１「クラウドファンディングの流れ」を参照し，筆者作成。

般的に）勘定への記入がなされるであろう「簿記・会計上の取引[10]」に該当する。このとき，太い矢印（３及び４）で示した資金の移動を伴う取引には決済事業者が関与するはずのところ，図表１では隠れてしまっている点に留意されたい。支援者から仲介者への入金には「クレジット・カードやペイパル（PayPal）を使うものが多く，ごく少額の投資をショッピングのように気楽に行える」とされる（佐々木 2016，38）。支援者が支払った額の一部は決済事業者への手数料として差し引かれ，その残額が仲介者へ振り込まれるだろう。さらに CRF が成立して実行者へ送金する段階にも，決済事業者への（２度めの）手数料を要すると推定される。

本章の目的は，図表１のように単純化した購入型 CRF を素材として，これを取り巻く支援者，実行者及び仲介者が抱え得る簿記・会計上の論点について，ささやかな整理をおこなうものである。具体的には，All-or-Nothing 方式[11]で「不成立」となった場合（2.1），All-In 方式

(10) いわゆる「簿記上の取引」についての先行研究では，「ただし，ここで注意が必要なのは，何らかの取引の条件を満たしたものが資産，負債，資本の項目として認識されるのではなく，逆に，資産，負債，資本の増減が生じた結果として取引が生じたと考えられているという点である。すなわち，取引概念は資産などの定義に依存していると解釈されるのである」と指摘されている（山田 2014，33）。本章では，「資産などの定義に依存し」ない（新たな）取引概念を持ち合わせておらず，如上の指摘が重要である旨を認識していることのみ言及するに留める。

(11) All-or-Nothing 方式では，実行者が予め設定した目標額に達した場合にのみ「成立」となる。目標額に達しなければ，そもそも支援者のクレジット・カード決済がなされない場合もあるようである。たとえばプラットフォームの一つである「Makuake」では，次のように説明されている（マクアケ 20xx，サポーター向け 7-2.）。

「All or Nothing 形式のプロジェクトでは，目標金額が未達成の時点でお申込みされた場合は，仮決済（与信）ステータスとなり，目標金額が達成となった後に決済が確定となります。

ただし，デビットカードやプリペイドカードなど即時引き落としがされるカードの場合は，仮決済（与信）ステータスでも口座から即時引き落としがなされます。

※万が一，プロジェクト目標金額が未達成で終了した場合は，追って取消・返金がなされますので，ご安心ください。」

で目標額に達しなかった場合（2.2），引き渡す製品等に比して著しく高い金額の支援を受け入れた場合（2.3），それぞれの場合における３者の仕訳例とともに，経済活動の表現として適切な勘定科目や補助簿への記入について検討をおこなう。

２　設例

2.1　All-or-Nothing 方式で「不成立」となった場合

2.1.1　設例

【設例１】製造小売業を営むＤ社は，製品Ｘの開発を目的として，目標額を￥500 とした CRF（All-or-Nothing 方式）に挑戦する。CRF 仲介業を営むＺ社は，審査のうえで周知した。
①情報を掲載してから１か月[12]の間に支援者３社がこれに賛同し，１社あたり￥100 ずつ（合計￥300）をクレジット・カード決済により申し込んだ。
②募集期間が終了し，目標額に達しなかったので本件は成立しなかった。Ｚ社はその旨をＤ社及び支援者３社へ報告した。これまでに資金の移動はなかったものとする。

図表２　設例１の仕訳例

	支援者３社[13]	仲介者Ｚ社	実行者Ｄ社
①	(借)仮払金300　(貸)仮払義務300		
②	(借)仮払義務300　(貸)仮払金300		

出所：筆者作成。

2.1.2　設例１の検討（支援者３社）

クレジット･カード決済は基本的に取り消すことができないという特徴に照らしてみれば，支援者がインターネット上で「支援する」という意思を表示（たとえば「支払う」ボタンをクリック）した①の時点で，未払金勘定への貸方記入が想定される。そして，当該 CRF の成立は不確実であることが，仮払金勘定への借方記入によって表現される。口座引き落としが即時になされるような場合を仮定しても，仕訳の整合性は保たれていよう。

ただし，クレジット・カード決済により All-or-Nothing 方式へ支援する場合には，目標額に

要するに，図表１の「３．趣旨に賛同し，入金する。」は，「目標額に達したならば」という条件付きとなる。

(12) CRF が成立した案件の多くは，金額の多寡にかかわらず 30～45 日間にかけて実施した例が多いようである（CAMPFIRE2021）。なお，目標額に近づいている様子や残された日数をインターネット上で随時閲覧できることから，「プロジェクトの成否が決まるまでのゲーム感覚的な要素（ゲーミフィケーション）がある」とも評されている（佐々木 2016，4）。

(13) 便宜上，支援者３社がおこなう仕訳をまとめて記載している。

達するまでの間は「仮決済（与信）ステータス」として扱われることもある（脚注 11）。①の時点では支払期日の確定していない条件付債務であることに鑑みれば，確定債務としての未払金勘定と区別するために，クレジット仮払義務勘定の新設も検討されるべきかもしれない。この場合の仮払金勘定は，クレジット仮払義務見返といった意味を有するばかりである。それでも，CRF の成立が不確実な状況で「支援する」という（少なくとも，支援者の側からは）取消不能の意思決定をおこなったことは表現できているだろう。

2.2　All-In 方式で目標額に達しなかった場合[14]

2.2.1　設例

【設例２】製造小売業を営むＤ社は，製品Ｘの開発を目的として，目標額を￥500 とした CRF（All-In 方式）に挑戦する。CRF 仲介業を営むＺ社は，審査のうえで周知した。

①情報を掲載してから１か月の間に支援者３社がこれに賛同し，１社あたり￥100 ずつ（合計￥300）をクレジット・カード決済により申し込んだ。

②目標額に達しないまま募集期間は終了したが，All-In 方式のため当該案件は成立した旨がＤ社へ報告された。支援者からの入金額￥300 のうち，決済事業者への手数料２％を差し引いた￥294 がＺ社の当座預金口座に振り込まれた。

③Ｚ社は仲介手数料（支援者が支払った額の 16.7%[15]）を差し引いた￥250 を当座預金口座より支払った。決済事業者への手数料 1.6%はＺ社の負担である。

④Ｄ社は製品Ｘ（原価@￥70×３個）を完成し，発送費￥３（支援者１社あたり￥１）を負担して支援者へ引き渡した。

図表３　設例２の仕訳例

	支援者３社[16]	仲介者Ｚ社	実行者Ｄ社
①	(借)仮払金300　(貸)未払金300		
②	(借)前払金300　(貸)仮払金300 (借)未払金300　(貸)当座預金300	(借)別段預金300　(貸)預り金300 (借)支払手数料　6　(貸)別段預金　6	
③		(借)預り金300　(貸)手数料売上　50 支払手数料　4　別段預金254 (借)当座預金　40　(貸)別段預金　40	(借)当座預金300　(貸)前受金300 (借)支払手数料　50　(貸)当座預金　50
④	(借)消耗品300　(貸)前払金300		(借)製　品210　(貸)当座預金210 (借)売上原価210　(貸)製　品210 (借)前受金300　(貸)売　上300 (借)発送費　3　(貸)当座預金　3

出所：筆者作成。

(14) 2.2 の議論は基本的に，「All-In 方式で目標額に達した場合」にもあてはまる。
(15) 佐々木（2016，88-89）によれば，各社の受け取る手数料は 15～20%が相場のようである。ただし，近年ではこれを引き下げる動きも散見される。
(16) 便宜上，支援者３社がおこなう仕訳をまとめて記載している。

2.2.2　設例２の検討（支援者３社）

［設例１］の All-or-Nothing 方式とは異なり，All-In 方式の場合には自身が「支援する」ことで当該 CRF の成立は確実であり，①の時点で前払金勘定への借方記入も不自然ではない[17]。しかし，①と②とでは当該 CRF の局面が「募集中」か「募集終了」かが異なっていることを主要簿でも示すために，①の時点では仮払金勘定への借方記入が望ましい。当該 CRF で採用されている方式によって借方記入すべき勘定科目が定まるという論理もないわけではないものの，一貫性が損なわれてしまわないか。あるいは，［設例２］のように目標額に達しないまま募集期間が終了したならば，②の時点では前払金勘定へ振り替えずに，④の時点で仮払金勘定から消耗品勘定へ直接に振り替えることも想定され得る。要するに，実行者による製品開発の成否をどのように見ているかが支援者の勘定記入に表れるといえよう。

なお，2.1.2 の議論をふまえても，①の時点でクレジット仮払義務勘定への貸方記入をおこない，CRF が成立した②の時点で未払金勘定へ振り替えるという方法は採り得ない。All-In 方式の場合には「仮決済（与信）ステータス」として取り扱われることはなく，①の時点で確定債務が生じるからである。

2.2.3　設例２の検討（仲介者Ｚ社）

支援者からの入金については，仮に当座預金口座を利用していたとしても当座預金勘定を用いて処理すべきではない。「実行者と支援者とを引き合わせる」という（第一義的な）履行義務を充足するまでは営業収益を認識しない，という発想と同様に，「実行者へ届けるまでは（支援金に含まれる仲介手数料も含めて）自身のカネではない」といった経営方針が求められよう。したがって，そもそも仲介者自身の運転資金と峻別するために預金口座そのものを分けるべきであり[18]，さらに財務諸表においても独立掲記が望ましい[19]。

こういった問題意識にもとづき，図表３では別段預金勘定を用いた仕訳例を提案している。

---

(17) All-In 方式か All-or-Nothing 方式かの区別は明示されていないが，衣目（2020，19）や原（2022，152）では，①の時点（支援者が仲介者との間で決済をおこなった時点）で，前渡金勘定ないし前払金勘定への借方記入が例示されている。

(18) 一般社団法人日本クラウドファンディング協会（2019）には，次のように示されている。
「８．資金の管理方法について
プラットフォームは，実行者へ支払うべき資金の分別管理を徹底し，実行者への支払いの遅延を防止するために必要な措置を講ずるものとする。」

(19) 株式会社マクアケは 2021 年９月期より，表示方法の変更をおこなっている（マクアケ 2021，64）。
「前事業年度において，「流動資産」の「現金及び預金」に含めていた Makuake サービスに係るプロジェクト実行者に対する「プロジェクト預り用預金」（前事業年度 2,347,747 千円）は，金額的重要性が増したこと，および明瞭性を高めるため，当事業年度より独立掲記しています。この表示方法の変更を反映させるため，前事業年度の財務諸表の組み替えを行っております。」

別段預金勘定については，次のように説明されることが多い[20]。

「一時的に金融機関に預けられた預金であり，例えば新株が発行される際の株式払込金などが別段預金として処理される。この場合は新株の発行によって通常の預金口座へ振り替えられる。あくまでも銀行にとっては一時的な預り金であるため，預金証書や通帳は通常発行されない。」（有限責任監査法人トーマツ 2015, 16）

「金融機関が，新株発行の株式払込金を一時的に預かる場合などのために設ける預金。金融機関に保管の義務があることなどから，預金引出しには一定の条件を必要とする制約がある場合が多い。原則として利子はつかない。」（山本 2017, 289）

如上の「預金引出しには一定の条件を必要とする制約がある場合が多い」という特徴は，CRF の仲介者が支援金を取り扱う際にも留意されるべき特徴ではなかろうか。支援金を適切に保全したうえで，募集期間の終了後に実行者へ届けるような経済活動を表現するには，預り金勘定[21]が相応しいことに異論はなかろう。問題は，②の時点で預り金勘定へ貸方記入すべき金額は，決済事業者への手数料￥６が差し引かれる前の￥300 か，それとも差し引かれた後の￥294 か，という点である。換言すれば，決済事業者への手数料を「取引」とみるか，その場合に手数料の相手勘定は何かを検討しなければならない（図表４）。

支援者の決済方法によっては，当該 CRF が成立するか否かにかかわらず仲介者への入金は完了しているかもしれない。もしも成立しなかった場合には，支援者へ「全額返金[22]」することになる。もっとも，そういった状況を想定するまでもなく，決済事業者への支払[23]と金融負債の認識とは「取引」の相手先が異なる。したがって，「事実」としての入金額￥294 を，支援者からの受入￥300 と決済事業者への支払￥６と擬制する解釈 iii こそ，仲介者の経済活動が適切に表現されるといえよう[24]。

---

(20) ただし，払込期日より前に入金されても会社が当該資金を何らかの形で運用できるわけではないため，［(借）別段預金 xxx（貸）新株式申込証拠金 xxx］という仕訳をおこなう必要性が問われて然るべきである（平野 2019，124）。

(21) ただし，「債務を表す名称に「金」をつけると，そこに“お金”があるかのような混乱を生じさせる。よって「額」を付して預り額とすることにより，負債であることを明確に表現できる」という中村（2017，2）の見解には賛同できる。

(22) この「全額返金」は必然ではないが，わが国の代表的なプラットフォームにおいては，All-or-Nothing 方式を採用して「不成立」となった場合に，支援者へ全額を返金する旨が表明されていることが多い。

(23) 脚注 22 のような状況で「不成立」となった場合には，仲介者の営業収益はゼロである。その場合にも決済事業者への手数料は発生するが，これを売上原価と販売費及び一般管理費のいずれに区分するかは判断が分かれよう。

(24) 勘定の増減明細を記録する補助簿である「別段預金出納帳」（仮称）の残高欄が重要視されるならば，受入￥300 と支払￥６とに分解（擬制）せず，入金額￥294 という「事実」を記入するほうが望ましいとされるかもしれない。

図表４　仲介者が②の時点でおこなう仕訳の解釈

	仕　訳　例	特 徴 （ 留 意 点 ）
解釈ⅰ	(借)別段預金294　(貸)預り金294	手数料控除後の入金額という「事実」にもとづいて勘定記入している。決済事業者への手数料は「取引」とみない。
解釈ⅱ	(借)別段預金294　(貸)預り金300 支払手数料　6	結果としての財務諸表への影響は示せており，解釈ⅰ及びⅲの折衷案ともいえそう。しかし，支払手数料勘定への借方記入と預り金勘定への貸方記入とは結びつかないはず。
解釈ⅲ	(借)別段預金300　(貸)預り金300 (借)支払手数料　6　(貸)別段預金　6	支援者が支払った額にもとづいて預り金勘定へ記入する。預金口座への入金￥294 は，支援者からの受入￥300 と決済事業者への支払￥６といった二つの取引と擬制する。

出所：筆者作成。

③の時点では，別段預金勘定への貸方記入と同時に預り金勘定への借方記入をおこない，金融負債の消滅を認識する。このとき，仲介者は「代理人」であり，いわゆる手数料部分を収益認識しなければならない（企業会計基準委員会 2021，135 項）。図表３では，仲介者の認識する営業収益￥50（＝支援者が支払った額￥300×16.7%）は手数料売上勘定への貸方記入と例示した。預り金勘定への借方記入と同時に営業収益の発生を認識するという仕訳には，抵抗を感じる向きもあろう。しかるに，支援金を実行者へ届けることが仲介者の（第一義的な）履行義務であり，その充足によって営業収益を認識するという経済活動を表現しようという試みの結果である。

このとき，実行者との間で発生する手数料売上￥50 と，決済事業者への支払手数料￥4 とは，「取引」の相手先が異なるために相殺消去できる関係にはなく，したがって総額表示されなければならない。そのうえで，②の時点における別段預金勘定の貸方残高￥294 は，（実行者への出金[25]￥250 及び決済事業者へ手数料￥４を支払った後に）当座預金勘定へ￥40 を振り替えることで初めて，仲介者自身が自由に使えるカネとして表現される。

2.2.4　設例２の検討（実行者Ｄ社）

③の時点で，実行者Ｄ社の実質的な調達額は￥250 であるが，支援者３社は合計￥300 を支払っている。Ｄ社の当座預金口座へ￥250 が入金された「事実」は，当座預金勘定の借方記入￥300 及び貸方記入￥50 と擬制することによって，仲介者Ｚ社へ￥50 を「支払った」とい

(25) 髙山（2020，46）によれば，支援者と実行者との間で締結された売買契約又は役務提供契約が「事後的に解消された場合において，プラットフォーム事業者が支援者から支援金を受領しいまだ企画者に送金されていない場合には，速やかに支援者に支援金が返還されるのが通常」とされる。したがって，All-In 方式を採用している場合であっても，CRF の成立をもって即時に全額が送金されるとは限らないようである。図表１において「４’．間接的に関与する。」と記した所以である。

う実態を主要簿に表現することができる（図表５，解釈ⅲ）。前受金勘定[26][27]への貸方記入￥300は支援者３社の支払った額にもとづいており，これを可能とするためには仲介者Ｚ社をとおして適時に入金の状況を得られるようなしくみが不可欠である。

図表５　実行者が③の時点でおこなう仕訳の解釈

	仕　訳　例	特 徴 （ 留 意 点 ）
解釈ⅰ	(借)当座預金250　(貸)前受金250	手数料控除後の手取額にもとづいた勘定記入は，表面的な「事実」しか捉えていない。
解釈ⅱ	(借)当座預金250　(貸)前受金300 支払手数料　50	結果としての財務諸表への影響は示せても，“支払”手数料の相手勘定が“前受”金では名称の問題を無視できない。
解釈ⅲ	(借)当座預金300　(貸)前受金300 (借)支払手数料　50　(貸)当座預金　50	仲介者 Z 社からの入金￥250 は，支援者からの受入￥300と手数料￥50 という二つの取引を擬制する。「当座預金出納帳」の残高欄が重要視される場合には，かような入出金の「事実」はないことが問題となり得る。

出所：筆者作成。

④の時点では[28]，「支援者へ製品Ｘを引き渡す」という履行義務を充足したことから，前受金勘定から売上勘定へ￥300 を振り替える。特段の決算手続が必要なければ[29]，売上高￥300を獲得するために個別的に対応する営業費用として，売上原価￥210 及び発送費￥３のほか，仲介者Ｚ社への支払手数料￥50 も計上されるだろう。仮に③と④とが別の会計期間にまたが

(26) 脚注 21 と同様に，「債務を表す名称に「金」をつけると，そこに“お金”があるかのような混乱を生じさせる。よって「額」を付して前受額勘定とすることにより，負債であることを明確に表現できる」という中村（2017，308）の見解には賛同できる。

なお，継続的な役務の提供についても契約負債勘定を用いることで，経過勘定としての前受収益勘定を用いることなく「履行義務の充足につれて収益を認識する」という首尾一貫した仕訳をおこなうことができる（平野 2019，32-33）。

(27) 伊東（2021，155）では，「通常のクラウドファンディングでは，募集終了からリターンの提供まで１～６か月ほどのタイムラグがある場合が多く，その間は仮受金等の仮勘定とする」と述べられている。しかし，実行者へ入金された段階で当該 CRF は成立しているはずであり，歴とした負債項目としての契約負債（前受金）勘定を用いるべきだろう。

(28) 図表３及び図表６の網掛けの仕訳では，製品Ｘを開発・製造する工程を省略している（平野 2019，23-24）。

(29) 「取引価格」は「財又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。）」と定義されている（企業会計基準委員会 2020，8 項）。図表５での検討結果にかかわらず，［設例２］の「取引価格」は仲介者Ｚ社から振り込まれた￥250 であると判断されるならば，決算手続において売上勘定に￥50 を借方記入する必要がある。その場合には見合いとなる支払手数料￥50 も取り消されることとなり，結果としては期中の時点で図表５の解釈ⅰのように処理していたことになるのだろうか。この点は，クレジット・カード決済により商品を販売したときに，営業収益を如何に測定するか，加盟店手数料を費用認識するか否かの問題と同根であろう（平野 2019，38）。そして，損益計算書の筆頭に掲げられる「売上高」の金額は，顧客（支援者）が支払った額にもとづくのか，それとも決済事業者（仲介者）から受領した額にもとづくのか，といったことが論点となる。

なお，法人税務上は，手数料を控除する前の総額が益金とされるようである（村上 2017，64；伊東 2021，155）。仮に，企業会計上で売上￥250 と処理すると，別表四「所得の金額の計算に関する明細書」の加算調整￥50 が必要となる。

る場合には，いわゆる費用収益対応の原則にもとづき，支払手数料勘定に借方記入した￥50も翌期へ繰り延べるまでである。

なお，製品Ｘの完成・引渡までに長期を要する場合には，いわゆる長期請負工事と捉えられる。このとき，「取引価格」の算定に際して影響を考慮しなければならない「重要な金融要素」の有無は，いわゆる割賦販売に代表されるように，売上債権の現金化が長期にわたる場合に生じ得る問題ではなかろうか。［設例２］のように③の時点で入金が完了しているときには受取対価￥300 はすべて営業収益の源泉であり，一部を「取引価格」から除外して受取利息の如き金融（営業外）収益とするような話にはならないと思われる。

2.3　引き渡す製品等に比して著しく高い金額の支援を受け入れた場合

2.3.1　設例

【設例３】製造小売業を営むＤ社は，製品Ｘの開発を目的として，目標額を￥500 とした CRF（All-In 方式）に挑戦する。CRF 仲介業を営むＺ社は，審査のうえで周知した。

①情報を掲載してから１か月の間に支援者４社がこれに賛同した。このうち３社は￥100 ずつ，さらに１社は￥600 をクレジット・カード決済により申し込んだ。

②支援者からの入金額￥900 のうち，決済事業者への手数料２％を差し引いた￥882 がＺ社の当座預金口座に振り込まれた。

③Ｚ社は仲介手数料（支援者が支払った額の 16.7%）を差し引いた￥750 を当座預金口座より支払った。決済事業者への手数料 1.6%はＺ社の負担である。

④Ｄ社は製品Ｘ（原価＠￥70×４個）を完成し，発送費￥４（支援者１社あたり￥１）を負担して支援者へ引き渡した。

図表６　設例３の仕訳例

	支援者４社[30]	仲介者Ｚ社	実行者Ｄ社
①	(借)仮払金900　(貸)未払金900		
②	(借)前払金400　(貸)仮払金900 寄附費500 (借)未払金900　(貸)当座預金900	(借)別段預金900　(貸)預り金900 (借)支払手数料 18　(貸)別段預金 18	
③		(借)預り金900　(貸)手数料売上150 支払手数料 12　別段預金762 (借)当座預金120　(貸)別段預金120	(借)当座預金900　(貸)前受金900 (借)支払手数料150　(貸)当座預金150
④	(借)消耗品400　(貸)前払金400		(借)製　品280　(貸)当座預金280 (借)売上原価280　(貸)製　品280 (借)前受金900　(貸)売　上400 受贈益500 (借)発送費　4　(貸)当座預金　4

出所：筆者作成。

(30) 便宜上，支援者４社がおこなう仕訳をまとめて記載している。￥100 を支払った３社は，図表３と同じである。

2.3.2 設例３の検討（支援者４社のうち，著しく高い金額の支援をおこなった１社）

唯ひとり￥600 を支払った１社について，他の３社が￥100 を支払って同じ製品Ｘを取得していることに鑑みれば，この差額￥500 は法人税法 37 条に規定される「寄附金の額」に該当するのではないか。法人税務に先立つはずの企業会計でも，②の時点で，正常な対価[31]である￥100 のみを前払金勘定へ借方記入し，差額￥500 は寄附費勘定[32]を用いて処理すべきであろう。しかし，現状では，前払金勘定へ￥600 を借方記入することを防ぐ手立てはないかもしれない。否，むしろ当該１社からすれば「請求書（証憑）の金額が￥600 なので，製品Ｘの取得原価も￥600 である」といった主張も一理ありそうで，支援者の側と税務当局との間で判断が分かれることもあり得る[33]。第三者への転売を目的として製品Ｘを取得しない（本章が想定している）ような状況では，消耗品勘定ないし備品勘定への記入が正常な原価から乖離した金額でなされるおそれがある。

このことに関連して，原（2022, 154）では，「支援金の額に比べてリターンの市場価値が著しく低い場合で，その差額について贈与があったと認められる場合は，贈与に相当する部分の金額を，益金の額に算入します」として，寄付金勘定及び受贈益勘定へ記入する仕訳例が示されている。［設例３］に合わせてみれば，図表７のようである。

図表７　高額譲受の仕訳例

	イ．図表６より抜粋した仕訳	ロ．原（2022）に準拠した仕訳	特　徴　（留　意　点）
①	(借)仮払金600　(貸)未払金600	(借)仮払金600　(貸)未払金600	②か④かの違いはあるが，「正常な対価」を超えた部分を寄附費（寄付金）勘定で処理している。
②	(借)前払金100　(貸)仮払金600 寄附費500 (借)未払金600　(貸)当座預金600	(借)前払金600　(貸)仮払金600 (借)未払金600　(貸)当座預金600	
③			
④	(借)消耗品100　(貸)前払金100	(借)消耗品600　(貸)前払金600 (借)寄付金500　(貸)受贈益500	受贈益勘定へ貸方記入する意味は何だろうか？

出所：原（2022, 154）を参照し，［設例３］に合わせて筆者作成。

(31) 仲介者Ｚ社のプラットフォーム上で次のように表示されていれば，正常な対価￥100 は明らかである。

- 支援金額￥100 の場合，製品Ｘを提供します。
- 支援金額￥600 の場合，製品Ｘを提供するほか，感謝状を謹呈します。

(32) 新田（2017，66）における「寄付金という表現は，資産を思い浮かべるおそれがあるので，支払寄付金，寄付金支払あるいは寄付費とした方がよいかもしれない。」という提言に倣った。

(33) 本章の検討対象ではないが，東京地判令和元年 10 月 18 日税務訴訟資料第 269 号順号 13328 では，時価を超える額を支払って取得した資産をその後に売却した場合に，時価を超える部分が「売上原価」か否かが争点の一つとされている。この事例について，たとえば酒井（2020, 4）は「本件で扱われた資産は，必ずしも原価計算基準を参考にした売上原価の算定を強いられるものではないが，」と断りつつ，「寄附金のうち，売上原価を構成する部分はないかの検討は必要なかったであろうか。」といった問題提起をおこなっている。簿記論ないし会計学の見地からも興味深い指摘であり，今後の課題といえようか。

原（2022, 154）においては，消耗品の購入価額と市場価格との差額が明らかとなった時点で，［(借) 寄付金　xxx (貸) 受贈益　xxx］という仕訳[34]がなされている。図表７のイ．とロ．がもたらす残高試算表への影響は，端的に［(借) 消耗品　500（貸）受贈益　500］の有無として現れる。はたして，ロ．の仕訳は成立し得るのだろうか。

［設例３］のように，市場価格￥100 の消耗品に対して￥600 を支払ったという場合はいわゆる高額譲受にあたり，資産を無償ないし低廉で取得した場合に貸方記入する受贈益勘定を用いた処理には違和感がある。課税所得の算定に際して寄附費（寄付金）の損金不算入を調整するということであれば，経済活動を表現する主要簿の内ではなく，その外にある別表を用いて足りるのではないか。

2.3.3　設例３の検討（仲介者Ｚ社）

［設例２］と金額が異なるのみであり，2.2.3 の議論を参照されたい。

2.3.4　設例３の検討（実行者Ｄ社）

実行者についても，唯ひとり￥600 を支払った１社について，他の３社と同じように処理してよいかが簿記・会計上の論点として挙げられる。図表６では，③の時点では，４社からの（手数料を控除する前の）支援金額￥900 を前受金勘定へ貸方記入しておき，④の時点で，製品Ｘの売上￥400 と受贈益￥500 とにそれぞれ振り替えている[35]。支援者の側が「寄附」の意思をもって払い込んだならば，実行者Ｄ社としても③の時点で￥500 のみを収益処理することも不可能ではない。とはいえ，万が一，製品Ｘを納められないような事態となれば，債務不履行に伴う損害賠償を請求されかねない（民法 415 条）。したがって，少なくとも④の時点までは負債計上しておくことが健全な会計処理といえるだろう。

このとき，受贈益￥500 を損益計算書のいずれの区分に計上するかは問題となり得る。受贈益￥500 を正常な対価￥400 と区別し，営業外収益ないし特別利益の区分に計上することで，売上高￥400 と売上原価￥280 及び発送費￥４との個別的な対応は図られる。その一方で，③の時点で生じていた支払手数料￥150 も加味すると，［設例３］の事例では営業損失￥34（＝売上高￥400－営業費用￥284－支払手数料￥150）を計上する結果となってしまう。引き渡す製品等に比して著しく高い金額の支援を受け入れた［設例３］のような状況について，

---

(34) そもそも［(借) 費用の発生　xxx（貸）収益の発生　xxx］といった取引 10 要素の結合関係は，本来なされるべき資産勘定への貸方記入と借方記入とが相殺されている，といった正則的な分析を要する（平野 2019，12）。

(35) 原（2022，128-129）でも「売り手側の法人はリターンとして送った品物の時価相当額を，売上として計上します。品物の時価と支援金との差額部分は，支援者から寄付を受けたものとみなされ，受贈益として法人税が課税されることになります。」と述べられている。

正常な対価を超えた部分は，雑収入（営業外収益）や補助金収入（特別利益）と同様に捉えるべきだろうか。それとも，営業収益の区分において，売上高￥400 と寄附金売上高￥500 といったように独立掲記することで解決できるだろうか。

３　おわりに

本章では，単純化した購入型 CRF を素材として，これを取り巻く支援者，実行者及び仲介者が抱え得る簿記論ないし会計学の論点について，若干の検討をおこなった。本章の議論を図表８に要約し，今後の課題を述べておこう。

図表８　購入型 CRF に関する簿記・会計上の論点

支援者	（Ⅰ）All-or-Nothing 方式への支援に際して「仮決済（与信）ステータス」として扱われる場合には，条件付債務であることを表すクレジット仮払義務勘定の新設を検討すべき。(2.1.2) （Ⅱ）All-In 方式への支援に際して，仮払金勘定への貸方記入をどの時点でおこなうかが，実行者による製品開発の成否をどのように見ているかを表す。(2.2.2) （Ⅲ）受け取る製品等（リターン）に比して著しく高い金額の支援をおこなった場合，正常な対価を超える額は寄附費とすべきであるが，全額を製品等の取得原価とすることもできてしまう。(2.3.2)
仲介者	（Ⅳ）支援者からの入金について，仲介者自身の運転資金と峻別するためには，別段預金勘定を用いるほか，財務諸表においても独立掲記が望ましい。(2.2.3) （Ⅴ）そのうえで，経済活動を忠実に表現するためには，支援者からの受入と決済事業者への支払とを擬制する必要がある。ただし，「別段預金出納帳」（仮称）の残高欄においては，入金額という「事実」が重要視されるかもしれない[36]。(2.2.3) （Ⅵ）実行者へ支援金を引き渡す時点で，預り金勘定への借方記入と同時に営業収益の発生を認識する。同時に，別段預金勘定から当座預金勘定へ振り替えることで初めて，仲介者自身が自由に使えるカネとして表現される。(2.2.3)
実行者	（Ⅶ）決済事業者や仲介者から手数料等を差し引かれる前の金額で，前受金勘定を用いて負債計上すべきである。このとき，支援者からの受入と手数料の支払という二つの取引を擬制する。製品等を完成し引き渡すという（第一義的な）履行義務を充足して，営業収益を認識できる。(2.2.4) （Ⅷ）引き渡す製品等に比して著しく高い金額の支援を受け入れた場合に，正常な対価を超える部分は受贈益勘定を用いて処理する。これにより，正常な売上高と売上原価等との個別的な対応が図られる。しかしながら，受贈益とした部分も損益計算書の営業収益としなければ，営業損失を計上することにもなりかねない。(2.3.4)

出所：筆者作成。

CRF が成立した［設例２］（図表３）及び［設例３］（図表６）における②の時点で，実行者Ｄ社として「仕訳なし」が妥当か否かは，簿記・会計上の論点としてこれまでにも指摘されてきたところである[37]。たとえば（正常な対価として）￥400 を支払った支援者４社へ製品

(36) 厳密な議論はできていないが，財務諸表の表示に繋がる仕訳帳及び総勘定元帳という主要簿と，いわゆる財産管理を第一義的な目的とする補助簿との，両者の目的の相違に帰着するといえるかもしれない。

(37) 仮に②と③との間に決算日があった場合でも，注記による開示で十分であろう。ただし，たとえば嶌村（1993，6）では，「簿記はもともと本来的に備忘のための記録であるから，ここで

Ｘを完成し引き渡す義務を，［（借）将来 CRF 受入枠　400（貸）将来 CRF 遂行義務　400］といった対照勘定を用いて記録し開示することで，「現在の利害関係者をして将来の予測に役立つよう有用な資料を提供」し，「企業会計原則でいう明瞭性の原則，なかんずく貸借対照表完全性の原則を有意義にする」かもしれない（久野 1964, 56）。かような問題は，脚注 10 で言及したような（新たな）「取引」概念の検討につながっていくだろうし，さらには「簿記と会計との関係」といったより大きな議論が必要であるようにも思われる。

【参考文献】

CAMPFIRE（2021）「CAMPFIRE 統計データ」，https://camp-fire.jp/stats （2021 年 11 月 4 日閲覧）。

一般社団法人日本クラウドファンディング協会（2019）「購入型クラウドファンディングプラットフォーム運用基準ガイドライン（2019 年 1 月改訂）」，http://safe-crowdfunding.jp/wp-content/uploads/2019/01/KonyugataCF_guideline201901.pdf （2021 年 10 月 26 日閲覧）。

一般社団法人日本クラウドファンディング協会（2021）「クラウドファンディング市場調査報告書」，http://safe-crowdfunding.jp/wp-content/uploads/2021/07/CrowdFunding-market-report-20210709.pdf （2021 年 10 月 21 日閲覧）。

伊東修平（2021）「コロナ禍の資金調達手段として広がるクラウドファンディングの活用と税務」『税務弘報』第 69 巻第 4 号，151-157 頁。

企業会計基準委員会（2020）『企業会計基準第 29 号　収益認識に関する会計基準』企業会計基準委員会。

企業会計基準委員会（2021）『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』企業会計基準委員会。

久野光朗（1964）「会計上の備忘勘定と対照勘定」『商學討究』第 14 巻第 4 号，55-68 頁。

衣目成雄（2020）「クラウドファンディング利用による会計処理」『公益一般法人』第 1020 号，14-19 頁。

酒井貴子（2020）「高額譲受けにより取得した土地の購入価格と売却価額の差額の損金算入の可否」『新・判例解説 Watch（TKC ローライブラリー文献番号 z18817009-00-131581949）』租税法 No.158, 1-4. https://www.lawlibrary.jp/pdf/z18817009-00-131581949_tkc.pdf （2022 年 6 月 29 日使用許諾済）。

佐々木敦也（2016）『ザ・クラウドファンディング』一般社団法人金融財政事情研究会。

嶌村剛雄（1993）「会計の原点―勘定―」『経営論集』第 40 巻第 3・4 号，3-13 頁。

髙山亜希子（2020）「クラウドファンディングの各類型と購入型・寄附型クラウドファンディングについての考察」『金融法務事情』第 2140 号，40-47 頁。

中村亮介（2017）「預り金」「前受金」日本簿記学会（監修）『勘定科目・仕訳事典（第２版）』中央経済社。

日経電子版（2021）「大手企業，なぜクラウドファンディング　市場調査に活用」，https://www.nikkei.com/article/DGXZQOUF14AK70U1A610C2000000/（2021 年 10 月 21 日閲覧）。

の備忘記録が貸借対照表に記載されないという決算機能の面からの狭義の備忘記録であるのはいうまでもない。それにしても簿記の管理機能からみるかぎり，それらの備忘記録も資金ないし経済資源の増減変動事実についての備忘記録も本質的に異なった取引とは考えられない。将来における経済資源の増減変動とかかわる取引としての契約事実が生起しているかがり，それらの事実の記録は個別財産管理の必要からも，経済行為の顚末説明のためにも不可欠の記録だからである。」と述べられている。また，原（2000，210-212）においては，いわゆる予定取引について，単なる備忘記録にとどめるのではなく，双務契約によって生じる債権・債務として主要簿に記帳し，契約履行時には（貸借反対記入ではなく）振替記入をおこなう旨の提案がなされている。

新田忠誓（2017）「寄付金」日本簿記学会（監修）『勘定科目・仕訳事典（第２版）』中央経済社。
仁瓶善太郎（2014）「クラウドファンディングの最新事情」『ビジネス法務』第 14 巻第 10 号，98-103 頁。
原俊雄（2000）「第 15 章　企業会計の展開と対照勘定」森田哲彌（編著）『簿記と企業会計の新展開』中央経済社。
原直美（2022）『事例解説もう迷わない！税理士のためのクラウドファンディングの実務―類型ごとの会計処理から資金調達支援のためのアドバイスまで―』第一法規。
平野智久（2019）『仕訳でかんがえる会計学入門』新世社。
マクアケ（2021）「株式会社マクアケ 2021 年９月期有価証券報告書」（2021 年 12 月 10 日提出）。
マクアケ（公開年は不詳）「Makuake ヘルプ ＞ サポーター向け ＞ 7-2.クレジットカード引き落とし日はいつですか？」，https://support.makuake.com/hc/ja/articles/115002439592-7-2-クレジットカード引き落とし日はいつですか-　（2022 年 3 月 29 日閲覧）。
村上敬子（2017）「クラウドファンディングの会計処理と税務－リスクマネー　未来への投資－」『福島の進路』第 423 号，62-68 頁。
山田康裕（2014）「簿記上の取引概念の拡大とその意義」『日本簿記学会年報』第 29 号，33-38 頁。
山本巌（2017）「別段預金」日本簿記学会（監修）『勘定科目・仕訳事典（第２版）』中央経済社。
有限責任監査法人トーマツ（編）（2015）『勘定科目ハンドブック（第４版）』中央経済社。

Ⅴ　実務対応報告第 38 号の理解と処理

村上 翔一（敬愛大学）

１　目的

本章は，暗号資産に関する既存の会計規定の問題点を指摘し，そこにおける私案を提示するものであり，実務対応報告第 38 号「資金決済法における仮想通貨の会計処理等に関する当面の取扱い」（以下，第 38 号）を取り上げる。第 38 号では，仮想通貨交換業者又は仮想通貨利用者の場合と仮想通貨交換業者が預託者から預かった場合に分けて会計処理を規定しており，本章は前者を中心に取り扱う。第 38 号の内容をまとめると，活発な市場に有無に基づいた期末評価方法，売却損益の認識時点，売却損益の純額表示，保有する暗号資産の注記内容を定めており，これらの規定について検討を行う。本章の流れは，２では暗号資産の保有目的と期末評価，３では暗号資産の分散保有と期末評価，４では暗号資産の売買の記帳時点，について検討し，５では最終報告に向けた今後の課題を示している。

なお，第 38 号では改正前資金決済法における用語である仮想通貨を用いた規定となっているが，改正後資金決済法では暗号資産に用語が変化している。そのため，第 38 号を引用する際には仮想通貨，それ以外の場合には暗号資産という用語を用いているが，両用語に相違はない。

２　暗号資産の保有目的と期末評価

第 38 号では，保有する暗号資産が活発な市場を有するか否かで，その期末評価方法を区別している。まず，保有する暗号資産に活発な市場が存在する場合には，「市場価格に基づく価額をもって当該仮想通貨の貸借対照表価額とし，帳簿価額との差額は当期の損益として処理する」（企業会計基準委員会 2019，par.5）とし，活発な市場が存在しない場合には，「取得原価をもって貸借対照表価額とする。期末における処分見込価額（ゼロ又は備忘価額を含む。）が取得原価を下回る場合には，当該処分見込価額をもって貸借対照表価額とし，取得原価と当該処分見込価額との差額は当期の損失として処理する」（企業会計基準委員会 2019, par.6）とする。活発な市場が存在する場合とは，「仮想通貨交換業者又は仮想通貨利用者の保有する仮想通貨について，継続的に価格情報が提供される程度に仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所において十分な数量及び頻度で取引が行われている場合をいう」（企業会計基準委員会

2019，par.8）としている。なお，暗号資産取引所と暗号資産販売所を合わせて暗号資産交換所と呼ぶ。

この活発な市場の有無によって評価方法を区別している背景として，暗号資産の保有目的がある。第 38 号では，「期末における仮想通貨の評価に関する会計処理を検討するにあたっては，これまでの我が国の会計基準における評価基準に関する考え方を参考に，資産の保有目的や活発な市場の有無の観点から，基本的な考え方を整理した」（企業会計基準委員会 2019, par.34）とし，保有目的と活発な市場の関係を指摘する。そして，「これまでの我が国の会計基準では，…時価の変動により利益を得ることを目的として保有する資産については時価で評価することが適当とされており，…時価の変動ではなく事業活動を通じた資金の獲得を目的として保有する資産については取得原価で評価することが望ましい」（企業会計基準委員会 2019，par.35）として，いわゆる金融投資目的の資産に対しては時価評価を行うことを指摘する。

また，「活発な市場が存在する仮想通貨は，主に時価の変動により売却利益を得ることや決済手段として利用すること，仮想通貨交換業者が業務の一環として仮想通貨販売所を営むために仮想通貨を一時的に保有することを目的として保有されることが現時点において想定される。このため，活発な市場が存在する仮想通貨は，いずれも仮想通貨の時価の変動により保有者が価格変動リスクを負うものであり，時価の変動により利益を得ることを目的として保有することが適当と考えられる」（企業会計基準委員会 2019，par.36）として，2018 年の第 38 号設定当時，活発な市場が存在する暗号資産は，時価変動による利益獲得と支払手段として活用することを目的に保有されているとしている。なお，「活発な市場が存在しない仮想通貨は，時価を客観的に把握することが困難であることが多く，また，時価により直ちに売買・換金を行うことが事実遂行上等の制約があることから，時価の変動を企業活動の成果とは捉えないことが適当と考えられる」（企業会計基準委員会 2019，par.37）として，活発な市場が存在しない暗号資産は，時価を把握することが困難であり，売買・換金を行うことに事業上の制約があることから，時価評価は行うことができないとする。

第 38 号における保有する暗号資産の期末評価の論理を示すと以下の通りである。まず，活発な市場が存在する暗号資産は時価の変動による利益獲得や支払手段として用いられることを所与としており，その結果，期末に時価評価が行われる。一方，活発な市場が存在しない暗号資産は，時価の把握が困難であり，売買・換金を行うことへの事業遂行上の制約があることから，時価変動は成果として捉えられず，取得原価で評価せざるを得ない。第 38 号においては暗号資産の保有目的を示してはいるが，その保有目的が所与のものとされており，暗号資産の保有目的を検討している訳ではない。そのため，第 38 号の規定は，保有目的ではなく，活発な市場の有無によって会計処理を規定しており，いわば時価評価が行えるか否かによって分類がなされていると考えられる。

第 38 号が規定する暗号資産は,「資金決済に関する法律」（以下，資金決済法）に規定される暗号資産である。資金決済法における暗号資産の定義は,「物品を購入し，若しくは借り受け，又は役務の提供を受ける場合に，これらの代価の弁済のために不特定の者に対して使用することができ，かつ，不特定の者を相手方として購入及び売却を行うことができる財産的価値…であって, 電子情報処理組織を用いて移転することができるもの」(第 2 条 5 項 1 号),「不特定の者を相手方として前号に掲げるものと相互に交換を行うことができる財産的価値であって，電子情報処理組織を用いて移転することができるもの」（第 2 条 5 項 2 号）である。前者は決済手段として使用可能な暗号資産（以下，第 1 号暗号資産）であり，具体的なものとしてはビットコイン等が存在する。後者は資金調達手段の一種である ICO で発行されるトークン（以下，第 2 号暗号資産）を指すと考えられる。

第 1 号暗号資産として，ビットコインやイーサリアムが考えられる。ビットコインとは，デジタルマネーのエコシステムの基礎となるコンセプトと技術の集合体であるビットコイン・ブロックチェーン・ネットワーク上で使用される暗号資産であり，ネットワーク参加者間で，価値の保有と移転を行う際の通貨単位である（アントノプロス 2016，1)。また，イーサリアムとは,「スマートコントラクト…と呼ばれるプログラムを実行する，グローバルに非中央集権化された，オープンソースの演算基盤です。イーサリアムは，ブロックチェーンを使用してシステムの状態変化を同期して保存し，プログラム実行のための資源コストを測定および制限するために，イーサ（ETH）と呼ばれる暗号通貨を使います」（アントノプロス等 2019，1）として，スマートコントラクトを使用するための支払手段として機能する。

このように，第 1 号暗号資産は支払手段として機能する暗号資産を指すが，支払手段以外の機能も有する場合がある。イーサリアム・ブロックチェーン・ネットワークは，そのネットワークを維持するため，PoS（Proof of Stake）と呼ばれる承認プロセスを実装する予定である。PoS では，暗号資産のイーサリアムをネットワークに預け入れた者が，ブロックチェーンを維持し，維持報酬を得られる(1)。この場合，暗号資産のイーサリアムは，インカム・ゲインを獲得するための資産であると考えられ，この資産をどのように解するかは検討を要するが，支払手段にのみ機能する訳ではないため，第 38 号が前提とする保有目的とは異なる。

また，第 2 号暗号資産は様々なものが考えられる。例えば，企業がブロックチェーンを用いた事業を開発するために資金調達を行い，当該事業で使用することができるトークンを発行する ICO において発行されるトークンや，ウェブ上で活用可能なデザインやメタバース上での土地の権利を示すトークン等，様々なものが存在する。当該トークンも暗号資産交換所において取扱いがなされれば，価格が付き，売買が可能となる。例えば，その機能が支払手段ではなく，企業が提供する財・サービスを享受することができる権利であるのならば，そ

(1) 詳細は村上（2021）を参照。

の使用によって企業の財・サービスを獲得することができる一方，暗号資産交換所において価格が公表されていることから，価格変動目的で保有することも可能となる。この場合，財・サービスを獲得することが目的にもかかわらず，時価評価を行うべきかが問題となる。

このように，第 38 号の設定当時とは異なる暗号資産の保有目的が考えられること，市場価格の存在の有無とその使用の適否，が論点として考えられる。

３　暗号資産の分散保有と期末評価

暗号資産を保有する意図は複数存在すると考えられるが，ここでは金融投資，その価格変動による利益獲得を目的として暗号資産を保有する場合を想定する。一般的な暗号資産の取得は，暗号資産交換所に口座を開設し，暗号資産交換所を通じて暗号資産を取得する。この時，暗号資産の市場価格は，株式市場のように単一の市場で価格が形成されるのではなく，多数ある暗号資産交換所各々で価格が形成される。そのため，暗号資産を購入する暗号資産交換所によって，同一時点においても，その価格は異なる。

第 38 号では，「現時点では，海外も含めた各仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所の取引量を網羅的に把握し，取引が最も活発に行われている仮想通貨販売所又は仮想通貨販売所における取引価格等を決定することは困難であるため」（企業会計基準委員会 2019，par.49），「保有する仮想通貨の種類ごとに，通常使用する自己の取引実績の最も大きい仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所における取引価格…を用いる」（企業会計基準委員会 2019，par.9）とする。つまり，暗号資産の唯一の市場価格を算定するのは困難であることから，自己の取引実績が最も多い交換所の価格をその評価に用いるとする。

金融投資を行う場合，単一の資産で運用するのではなく，資金を分散して投資・運用することが一般的である。このため，各種暗号資産に分散投資する場合が考えられる。この点，以下の【設例１】をもとに，その期末評価を検討してみる。

【設例１】

当社は，ビットコインを計 1BTC（取得単価@5,360,000 円），イーサリアムを計 5ETH（取得単価@375,000 円）保有しており，各暗号資産交換所における状況は以下の通りであった。

	A 交換所	B 交換所	合計
ビットコイン	0.7BTC	0.3BTC	1BTC
イーサリアム	1ETH	4ETH	5ETH

各交換所に関して，A 交換所では暗号資産を短期売買，B 交換所では暗号資産を長期保有するために利用している。

当期末における各交換所の円対暗号資産の交換レートは以下の通りであった。

	A 交換所	B 交換所
ビットコイン	5,364,000 円/BTC	5,363,000 円/BTC
イーサリアム	377,000 円/ETH	378,000 円/ETH

第 38 号では，「自己の取引実績の最も大きい仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所における取引価格」（企業会計基準委員会 2019，par.9）に基づいて，暗号資産の貸借対照表価額とする。この場合，取引実績を売買の頻度と考えると，【設例１】では，保有するビットコインとイーサリアムを A 交換所で短期売買していることから，A 交換所で成立する価格を期末評価の際に用いることになる。この場合，以下のような仕訳が行われる。

・第 38 号に基づく期末評価

（借）	暗号資産（BTC）	4,000[(2)]	（貸）	暗号資産評価益	4,000
	暗号資産（ETH）	10,000[(3)]		暗号資産評価益	10,000

しかし，保有する暗号資産を，口座開設した暗号資産交換所でのみ売買が可能であるならば, 例えば, B 交換所で保有するビットコインを A 交換所で成立する価格で評価することは, その状態を適切に反映せず，また，その評価損益も適切ではないと考えられる。このため, 暗号資産交換所を通じて保有する暗号資産については，その暗号資産交換所で成立する価格に基づいて評価することが適切であると考えられる。

・交換所で成立する価格に基づく期末評価

（借）	暗号資産（BTC）	3,700[(4)]	（貸）	暗号資産評価益	3,700
	暗号資産（ETH）	14,000[(5)]		暗号資産評価益	14,000

また，第 38 号では，保有する暗号資産の種類ごとの保有数量および貸借対照表価額の注記が求められる。この時，上記第 38 号に基づく期末評価と交換所で成立する価格に基づく期末評価における注記内容を示すと，図表 1 のようになる。

上記【設例１】では，暗号資産保有量が少量であったため，価額差があまり生じていないが，その保有量が増加した場合には，その影響が大きいと考えられる。このため，保有する暗号資産の状況を適切に示すことを考えると，各交換所で成立する価格に基づいて期末評価を行う必要があると考える。

---

(2) （5,364,000 円/BTC-5,360,000 円/BTC）×1BTC＝4,000 円

(3) （377,000 円/ETH-375,000 円/ETH）×5ETH＝10,000 円

(4) （5,364,000 円/BTC-5,360,000 円/BTC）×0.7BTC＋（5,363,000 円/BTC-5,360,000 円/BTC）×0.3BTC＝3,700 円

(5) （377,000 円/ETH-375,000 円/ETH）×1ETH＋（378,000 円/ETH-375,000 円/ETH）×4ETH＝14,000 円

図表１　注記内容の比較

	第 38 号		交換所で成立する価格	
	個数	金額	個数	金額
ビットコイン	1BTC	5,364,000 円	1BTC	5,363,700 円
イーサリアム	5ETH	1,885,000 円	5ETH	1,889,000 円
合　　計		7,249,000 円		7,252,700 円

出所：筆者作成

４　暗号資産の売買の記帳時点―合意と承認

暗号資産の保有目的が価格変動による利益獲得であることを前提にすると，その売却損益の認識時点をいつとするかが問題となる。第 38 号では，「仮想通貨交換業者及び仮想通貨利用者は，仮想通貨の売却損益を当該仮想通貨の売買の合意時点において認識する」（企業会計基準委員会 2019，par.13）として，約定日基準を採用している。

これは，「我が国の会計基準においては，売却損益の認識時点に関する具体的な判断基準として，売買の合意が行われた時に売却損益の認識を行う約定日基準と，引渡時に売却損益の認識を行う受渡日基準の 2 つの方法が見られる」（企業会計基準委員会 2019, par.52）として，売買目的有価証券の売却損益を約定日基準と修正受渡日基準のどちらで認識するのか，という論点と同様である。

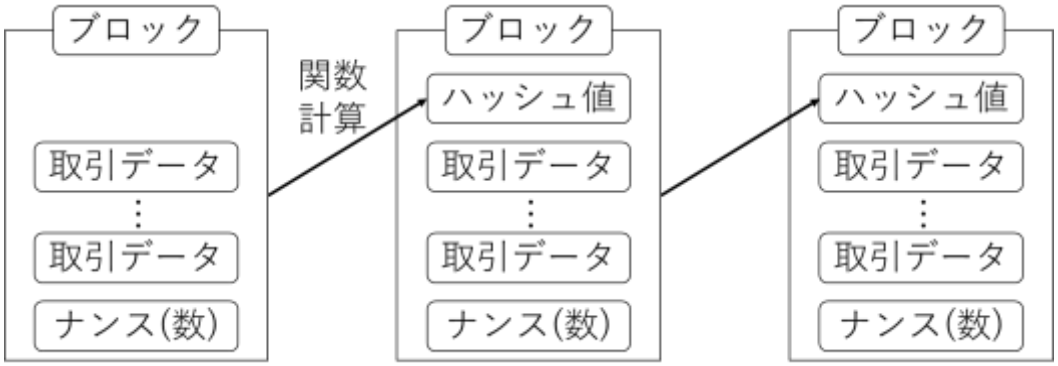
第 38 号では，「仮想通貨の売買取引については，売買の合意が行われた後において，取引情報がネットワーク上の有高として記録されるプロセス等は仮想通貨の種類や仮想通貨交換業者により様々であるものの，通常，売手は売買の合意が成立した時点で売却した仮想通貨の価格変動リスク等に実質的に晒されておらず，売却損益は確定していると考えられる」（企業会計基準委員会 2019，par.53）として，売買の合意後にブロックチェーン・ネットワーク上で売買取引が記録されるが，売手の売却損益はブロックチェーン記録時ではなく，売却合意時に記録するとしている。これは，「売却損益の認識時点として売買の合意が成立した時点とする判断基準を示すことにより，確定した売却損益を財務諸表に反映させることができ，かつ，仮想通貨の売却損益の認識時点に関する判断の実務上の多様性も抑えられると考えられることから，仮想通貨の売却損益の認識時点を売買の合意が成立した時点とする方法を採用することとした」（企業会計基準委員会 2019，par.53）として，売却損益計上の判断の余地を排除することを目的とする。

確かに，暗号資産交換所において口座を開設し，その口座を通じて暗号資産を売買する場合，暗号資産交換所がその売買取引を管理するため，売却損益をその契約合意時点で確定することができる。しかし，暗号資産交換所で口座を開設して暗号資産を売買するのではなく，

ブロックチェーン・ネットワークに参加し，ネットワーク上の参加者と相対で直接暗号資産を売買する場合には，その売買取引が成立するかは不明である。暗号資産利用者がブロックチェーン・ネットワーク上で直接売買取引を行った場合，その売買がブロックチェーン上に記録されなければ，当該売買取引は成立しない。第 38 号の「仮想通貨の売却損益を当該仮想通貨の売買の合意が成立した時点において認識する」（企業会計基準委員会 2019，par.13）という規定は，おそらく暗号資産交換所内での売買を想定していると考えられ，直接ブロックチェーン・ネットワーク上で取引を行う実務が一般的となった場合には，検討が必要と考えられる。

ブロックチェーン・ネットワークにおける取引の合意は，ネットワーク上の参加者（以下，ノード）によって行われる。この合意は，例えば，ビットコインのブロックチェーンにおいては，ネットワーク上で行われた全取引のうち一部をまとめ（ブロック化），それを暗号化し，当該暗号化がブロックチェーン・ネットワーク上に周知され，ノードによって当該暗号化が適切であったと認められた場合に，暗号化した結果のデータと残りの取引の一部をまとめ，再度暗号化，承認という形で取引の暗号化が連鎖していく。

図表２　ブロック暗号化の流れ



出所：筆者作成

ビットコインのブロックチェーン・ネットワーク上にはノード間の取引データが多く存在し，それがブロックチェーン上に記録されることによって，取引が有効となる。これは，ネットワーク上で取引を行ったとしても，それがブロックチェーン上に記録されない限り，取引は未成立の状態であることを示す。また，一度ブロックチェーン上に記録されたとしても，ブロックチェーンの改ざんを考えた場合，数十分経たないと不可逆性を備えることができないとされる。この不可逆性をファイナリティと呼び，ファイナリティを備えなければ，ブロックチェーン・ネットワーク上で取引が成立したとは解せないとされる。

このファイナリティ獲得までに要する時間は，暗号資産により異なる。例えば，bitFlyer で

は，外部から受け取った暗号資産について，暗号資産を受け取ってから作成されたブロックが一定数を超えなければ，その受け入れを記録しないとし，ビットコインでは 3 ブロック，イーサリアムでは 50 ブロック，イーサリアムクラシックでは 20,000 ブロック等，暗号資産毎にブロック数が定められている。これは，ビットコインやイーサリアムといった有名な暗号資産のブロックチェーン・ネットワークには，そのブロックを承認するノードが多数存在することから，過去に暗号化された取引は改ざんされにくいため，少ないブロック数でファイナリティを得られ，逆にブロックを承認するノードが少数しか存在しないブロックチェーン・ネットワークの場合には，過去に暗号化された取引が改ざんされやすいため，多くのブロックが承認されなければファイナリティは得られないと解している。このため，暗号資産が発行されるネットワークのノード数が，ファイナリティ獲得までに要する時間に影響を及ぼすと考えられる[(6)]。

ブロックチェーン・ネットワーク上での取引を考えた場合，その認識時点は 3 つあると考えられる。1 つ目は，ノード間の暗号資産取引が成立した時点，2 つ目は，当該取引がブロックチェーン上に記録された時点，3 つ目は，ブロックチェーン上に記録された取引がファイナリティを獲得した時点，である。このうち，どの時点を取引の記録時点とするかが問題となる。なお，第 38 号では 1 つ目の取引が成立した時点と考えられる。第 38 号は，約定日基準を採用しており，当該約定日基準について，金融商品会計においては，金融商品の売買契約と先渡契約の発生と考え，契約対象の金融商品自体とその価格変動から生じる権利義務から生じる価値は異なるものとしており（日本公認会計士協会 2019，par.233），売買対象と価格変動を分けて認識する。これを暗号資産の売買に適用することになる。つまり，売手では，資産消滅の認識，売却損益の認識，買手では，資産発生の認識，評価損益の認識，に繋がると考えられる。第 38 号では，売買合意時に売却損益を認識するのみであるため，その他の項目についても検討する必要がある。

【設例２】

A 社は保有する暗号資産（取得原価 50）をブロックチェーン上で B 社に売却することに合意した。売却合意時の暗号資産の市場価格は 60 であった。なお，売買代金の決済は，A 社と B 社共に普通預金で売却合意時に行われるものとする。

【設例２】をもとに，暗号資産の売手である A 社，暗号資産の買手である B 社の仕訳を検

(6) bitFlyer の一定ブロック数の作成をもって記録をすることを参考に記録までの所要時間を計算してみると，例えば，イーサリアムのテストネットワークである Ropsten テストネットワークでは，1 ブロックの作成時間は 15 秒から 30 秒であることから（アントノプロス等 2019，36），イーサリアムでは 12.5 分から 25 分，イーサリアムクラシックでは 5,000 分から 10,000 分（約 83 時間から約 166 時間），取引から記録までに時間を空ける必要がある。

討する。この際，取引目的物（A 社では暗号資産，B 社では対価）は合意時に手許から離れていること，引き渡された財（A 社では対価，B 社では暗号資産）の取得をいつとするか，損益の認識時点をいつとするか，が検討すべき点である。

まず，売手の仕訳を検討する。資産の消滅時点については，取引合意時，ブロックチェーン記録時，ファイナリティ獲得時，が考えられる。そして，売却によって生じた損益についても，取引合意時，ブロックチェーン記録時，ファイナリティ獲得時，に処理することが考えられる。資産の消滅と売却損益それぞれを踏まえた仕訳は，以下のようにまとめることができる。

資産消滅認識時点→ ↓売却損益認識時点	取引合意時			ブロックチェーン記録時			ファイナリティ獲得時		
取引合意時	i	普預 60	暗資 50 売益 10	i	普預 60 暗資 10	前受 60 売益 10	i	普預 60 暗資 10	前受 60 売益 10
	ii	—		ii	前受 60	暗資 60	ii	—	
	iii	—		iii	—		iii	前受 60	暗資 60
ブロックチェーン記録時	i	普預 60	暗資 50 繰利 10	i	普預 60	前受 60	i	普預 60	前受 60
	ii	繰利 10	売益 10	ii	前受 60	暗資 50 売益 10	ii	暗資 10	売益 10
	iii	—		iii	—		iii	前受 60	暗資 60
ファイナリティ獲得時	i	普預 60	暗資 50 繰利 10	i	普預 60	前受 60	i	普預 60	前受 60
	ii	—		ii	前受 60	暗資 50 繰利 10	ii	—	
	iii	繰利 10	売益 10	iii	繰利 10	売益 10	iii	前受 60	暗資 50 売益 10

※1　i は取引合意時，ii はブロックチェーン記録時，iii はファイナリティ獲得時，を指す。
※2　普預：普通預金　暗資：暗号資産　前受：前受金　繰利：繰延利益　売益：暗号資産売却益

まず，保有する暗号資産の売却から生じる暗号資産の消滅を考える。ブロックチェーン上に記録される前では，譲渡承認待機状態のため，原則，保有する暗号資産は他の用途に使用することはできない。このため，帳簿上，譲渡を記録することも考えられる。しかし，委託販売の際に仕入勘定を積送品勘定に振り替える処理を参考にし，手元から離れた資産の支配の移転が確実になった場合に資産の減少として処理されるとすると，取引合意時の譲渡承認待機状態では,暗号資産を承認待暗号資産に振り替えて区分管理する方が適切と考えられる。また，実際に保有する暗号資産の消滅の認識を行う時点としては，もしブロックチェーン上に記録されたとしても，それがファイナリティを獲得していない状態であるならば，当該消滅が覆される場合も考えられることから，その移転が確定したことを示すファイナリティ獲得時に処理することが適切と考えられる。

次に，保有する暗号資産の売却から生じる売却損益を考えると，上記の通り，ブロックチェーン上に記録される前では,譲渡承認待機状態のため,損益が生じるか否かが不明である。また，その消滅が覆される場合を考えると，ファイナリティ獲得時にその売却損益を処理す

ることが適切と考えられる。

このため，売手の処理は，取引合意時に承認待暗号資産として保有する暗号資産とは区別して管理し，ファイナリティ獲得時に暗号資産の消滅と売却損益を認識する方法を示す。

・売手（A 社）の処理（私案）

［取引合意時］

（借）	承認待暗号資産	50	（貸）	暗 号 資 産	50
	普 通 預 金	60		前　受　金	60

［ファイナリティ獲得時］

（借）	前　受　金	60	（貸）	承認待暗号資産	50
				暗号資産売却益	10

次に，買手の仕訳を検討する。まず，資産の発生時点については，取引合意時，ブロックチェーン記録時，ファイナリティ獲得時，が考えられる。そして，価格変動によって生じた損益について，いつの時点に認識するかが問題となる。この点，契約対象の資産の認識前後に評価益を計上すべきか否かを検討するため，取引合意時とブロックチェーン記録時の間に決算，ブロックチェーン上に記録時とファイナリティ獲得時の間に決算，ファイナリティ獲得後に決算，を迎えた場合の処理を検討する。資産の発生と評価損益それぞれを踏まえた仕訳は，以下のようにまとめることができる。

資産発生認識時点→ ↓決算時点	取引合意時			ブロックチェーン記録時			ファイナリティ獲得時		
取引合意時と BC 記録時の間 （時価 70）	i	暗資 60	普預 60	i	前払 60	普預 60	i	前払 60	普預 60
	決	暗資 10	評益 10	決	暗資 10	評益 10	決	暗資 10	評益 10
	ii	—		ii	暗資 60	前払 60	ii	—	
	iii	—		iii	—		iii	暗資 60	前払 60
ブロックチェーン 記録時と ファイナリティ獲得時 の間（時価 75）	i	暗資 60	普預 60	i	前払 60	普預 60	i	前払 60	普預 60
	ii	—		ii	暗資 60	前払 60	ii	—	
	決	暗資 15	評益 15	決	暗資 15	評益 15	決	暗資 15	評益 15
	iii	—		iii	—		iii	暗資 60	前払 60
ファイナリティ獲得後 （時価 80）	i	暗資 60	普預 60	i	前払 60	普預 60	i	前払 60	普預 60
	ii	—		ii	暗資 60	前払 60	ii	—	
	iii	—		iii	—		iii	暗資 60	前払 60
	決	暗資 20	評益 20	決	暗資 20	評益 20	決	暗資 20	評益 20

※1　i は取引合意時，ii はブロックチェーン記録時，iii はファイナリティ獲得時，決：決算日，を指す。
※2　普預：普通預金　暗資：暗号資産　前払：前払金　評益：暗号資産評価益

まず，暗号資産の取得を考える。上記売手同様，ブロックチェーン上に記録される前では，譲渡承認待機状態のため，取引当事者間で合意に至っていたとしても，その取引が承認されるかどうか不明である。このため，ブロックチェーン上に記録される前に，暗号資産の取得と財務諸表への表示を行ってよいかが問われる。また，ブロックチェーン上に記録されたとしても，その承認が覆される可能性が十分存在する場合には，暗号資産を排他的に支配して

いると考えるのは困難と考えられる。つまり，暗号資産の取得は，ファイナリティを獲得するまで行うことはできないと考えられる。

次に，取得した，あるいは，取得する予定の暗号資産の評価損益の認識を考える。この場合，金融商品会計における約定日基準は，売買契約と先渡契約の存在から，価格変動を別途処理しているが，その場合，売買契約が成立することが前提となる。暗号資産の取得においては，そもそもの売買契約が成立するか否かが，ブロックチェーン上に記録，あるいは，ファイナリティを獲得といったことに依存するため，金融商品で考えられる前提とは異なる。このため，売買契約と先渡契約の発生として処理するのではなく，いわゆる受渡日基準を用いて処理することの方が,暗号資産の取得という支配の事実を適切に反映すると考えられる。

また，保有する暗号資産については，注記において，その数量と貸借対照表価額を開示することが要請されるが，例えば，暗号資産の数量がゼロ個にも関わらず，貸借対照表価額が存在する場合には，その情報は，もし暗号資産の取得が成立した場合に生じている価格変動という意味を有し，実現以前にそもそも発生しているかも疑問である。この場合，確かに市場で成立する価格の観察から処理される評価額であり，客観的ではあるが，そもそも評価損益の認識自体が暗号資産の取得を前提とした経営者の予測とも考えられる。このため，事実の開示という側面からは，取得前の暗号資産の評価損益を認識することは不適切であると考える。

このため，買手の処理は，ファイナリティ獲得時に暗号資産の取得を認識し，その後に評価損益を認識する方法を示す。

・買手（B 社）の処理（私案）

［取引合意時］

（借）	前　払　金	60	（貸）	普 通 預 金	60

［ファイナリティ獲得時］

（借）	暗 号 資 産	60	（貸）	前　払　金	60

［ファイナリティ獲得後］

（借）	暗 号 資 産	20	（貸）	暗号資産評価益	20

暗号資産の売買はブロックチェーン上の取引であり，その取引がブロックチェーン上に記録されたとしても，そのファイナリティが獲得されなければ，暗号資産への支配を獲得していないと考えられることから，売手と買手は共にファイナリティの獲得をもって暗号資産に関する認識を行うことを支持する。しかし，このファイナリティに関しては確たる時点は存在しない。このため，どれほどのブロックが作成された場合にファイナリティを獲得するかの判断は，会計上の見積りとして扱うこととなる。この点が，ファイナリティ獲得時に処理することに対する新たな問題点と考えられる。

5　最終報告に向けて

本章は，第 38 号を実際に適用した場合の問題点として，暗号資産の保有目的と期末評価，暗号資産の分散保有と期末評価，暗号資産の売買の記帳時点を検討した。

まず，暗号資産の期末評価額について検討した。第 38 号は暗号資産の保有目的に基づいて期末評価を規定する旨が示されている。しかし，その実質は活発な市場が存在するか否かの判断に基づいて，期末評価額が決定されている。活発な市場が存在する場合には市場価格に基づく価額をもって暗号資産の貸借対照表価額とし，活発な市場が存在しない場合には取得原価を暗号資産の貸借対照表価額とする。現在，暗号資産の形態が多様化している状況を鑑みると，その保有目的如何では，市場価格が存在していたとしても，取得原価で評価することが望ましい場合も考えられる。第 38 号は 2018 年に公表された規定であり，当時の環境とは異なる。このため，その処理方法については，再度検討する必要があると考えられる。

次に，第 38 号の通り，暗号資産を価格変動目的で分散投資していた場合を検討した。第 38 号は，保有する暗号資産の種類ごとに，通常使用する自己の取引実績の最も大きい暗号資産交換所における取引価格を用いることを規定しているが，同一暗号資産を複数の暗号資産交換所に預けている場合，どの市場価格を用いるかが問題となる。この点，保有する暗号資産の状況を適切に示すことを考えると，各暗号資産交換所で成立する価格に基づいて期末評価を行う必要があると考えられる。

そして，暗号資産を売買することで利益を獲得する場合の記帳時点を検討した。第 38 号では，約定日基準に基づいて暗号資産の認識や売却損益を認識することを要求する。しかし，暗号資産の技術的基盤であるブロックチェーンの特徴から，暗号資産の移転が不可逆性を備える段階であるファイナリティ獲得時を暗号資産の認識時点としなければ，その移転が覆る可能性がある。このため，売手と買手共にファイナリティ獲得時に暗号資産の売買，ファイナリティ獲得後に売却損益や評価損益を認識する方法を提案する。また，売手は，通常ファイナリティを獲得するまで自身で売りに出した暗号資産を自由に使用しないことから，通常の暗号資産とは区別して管理することも提案している。

上記が本章において検討した内容である。今後の検討課題として，これまで検討してきた内容の再検討や活発な市場が存在しない暗号資産の会計処理や注記について，今後行っていく予定である。後者に関して，第 38 号では，活発な市場が存在しない暗号資産は取得原価で評価する。活発な市場が存在しない暗号資産は，様々存在すると考えられるが，例えば，ブロックチェーンが不可逆的に分岐（ハードフォーク）して，保有する暗号資産が 2 つに分裂した場合，どのように評価を行うか。この点，もともと存在した暗号資産の取得原価を，新たな 2 つの暗号資産に按分するのか，片方に取得原価を引き継ぎ，もう片方の取得原価をゼロとするのか，が問題となる。また，新たな暗号資産を発行体から譲渡された場合，取得原

価はゼロと考えられる。これら取得原価ゼロと考えられる暗号資産に関しては，暗号資産交換所において取扱いがなければ，市場価格は生じない。第 38 号では，保有する暗号資産の種類ごとの保有数量および貸借対照表価額の注記が求められるが，この注記を行うためには，その記録を行う必要があると考えられる。この取得原価ゼロの暗号資産に対して仕訳を行うこととなるのか，つまり，取得原価ゼロの資産が，簿記上，どのように扱われるかを主な検討課題とする。

近年，多様な暗号資産が生み出されており，企業がそれを活用して活動を行うならば，どのように処理されるのかも問題となる。例えば，VISA は CryptoPunks と呼ばれるクリプトアートの NFT（Nonfungible Token）を取得した。これについて，NFT は，小売り，ソーシャルメディア, エンターテイメント, コマースの将来において重要な役割を果たし, NFT の購入，保存，活用のためのインフラ要件を理解する必要があるとの見解から，VISA は NFT を購入したとする（VISA 2021）。現在，NFT 自体は投機対象として扱われることがほとんどであるが，VISA の NFT 取得は今後の NFT を介したインフラ構築のためであることを考えると，研究開発目的で取得していると考えられる。また，CryptoPunks は，その売買はブロックチェーン上で行われるが，そこでは入札の形をとり，NFT によって入札額は異なる(7)。このため，第 38 号に基づき，活発な市場が存在しない暗号資産として取得原価あるいは処分見込価額で処理する方法，研究開発費として取得時に全額費用処理する方法が考えられる。暗号資産の性質や取得目的は多様であり，その性質に応じて処理するためには詳細な検討が必要であろう。

【参考文献】

VISA（2021）“NFTs mark a new chapter for digital commerce”, https://usa.visa.com/visa-everywhere/blog/bdp/2021/08/18/nfts-mark-a-1629328216374.html（accessed June 14th 2022）.

アンドレアス・M・アントノプロス著，今井崇也、鳩貝淳一郎訳（2016）『ビットコインとブロックチェーン　暗号通貨を支える技術』，NTT 出版。

アンドレアス・M・アントノプロス，ギャヴィン・ウッド著，宇野雅晴，鳩貝淳一郎監訳（2019）『マスタリング・イーサリアムースマートコントラクトと DApp の構築』，オライリー・ジャパン。

企業会計基準委員会（2019）実務対応報告第 38 号『資金決済法における仮想通貨の会計処理に関する当面の取扱い』。

日本公認会計士協会（2019）会計制度委員会報告第 14 号『金融商品会計に関する実務指針』。

bitFlyer「暗号資産（仮想通貨）の預入時の必要承認回数（コンファメーション数）を教えてください。」，https://bitflyer.com/ja-jp/faq/5-19（accessed June 14th 2022）。

村上翔一（2021）「コンセンサス・アルゴリズムの観点に基づく暗号資産の会計処理―マイニング・ステーキング・ハーベスティングの理解を通じて―」『敬愛大学研究論集』第 100 号，103-131 頁。

(7) https://www.larvalabs.com/cryptopunks（accessed June 14th 2022）.

Ⅵ　繰延処理と「繰延」勘定
－勘定科目名の検討を中心として－

渡辺 竜介（関東学院大学）

1　はじめに

加藤（2022）「会計基準に定めのない固定資産に関連する簿記処理－固定資産税および一括償却資産に関する一考察－」（本報告書第Ⅱ章）の中で，固定資産税の賦課決定時に未だ納付していない税金支出額を繰り延べる簿記処理として，「繰延固定資産税」勘定を用いる処理の提案が示された。

『財務諸表等規則』では，「繰延」が付された勘定科目としては繰延税金資産，繰延税金負債，繰延ヘッジ損益がある。また，会計基準等においては，上記の項目以外として「繰延」を付した勘定科目を用いた簿記処理がリース会計基準(1)や割賦販売等(2)でみられる。しかしながら「繰延」を付した勘定科目名については繰延を付すことが適切でないといった議論のある勘定科目や，前払を付す勘定と繰延を付す勘定科目を区分するべきであるといった議論(3)もあり，そこでは必ずしも一般化された概念などは無いように思われる。

そこで，本章ではいわゆる費用・収益（利益）を繰り延べるという簿記処理，あるいは繰延が付された勘定科目の簿記処理について，勘定科目として費用の「繰延」と「前払」，収益の「繰延」と「前受」の関係性について検討を行い，勘定科目名の問題点を整理したい。また，繰延税金資産・繰延税金負債勘定と繰延ヘッジ損益勘定の勘定科目名について合わせて検討し，繰延を付した勘定科目を設定した場合の概念的な整合性についても検討する。

2　「繰延」の簿記処理

2.1　繰延処理の類型化

費用や収益（利益），あるいは評価差額を「繰り延べる(4)」という際，いくつかの要素で違

(1) 企業会計基準適用指針第 16 号『リース取引に関する会計基準に関する適用指針』（以下，適用指針第 16 号）では，「貸手の製作価額又は現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差がある場合の処理」として割賦販売における割賦基準と同様の処理を規定する。
(2) 『勘定科目・仕訳辞典』（新田他(2011)，日本簿記学会監修）では，繰延割賦売上利益控除・繰延割賦売上利益戻入および繰延割賦未実現売上利益の勘定が掲げられている。
(3) 例えば青木(2019)参照。
(4) 本章では繰延について「繰延計算とは損益の企業がその発生に先んじて行われているとき，未発生の部分を次期以降に繰延べること」（沼田(1973)）との説明を参照する。

いがあるように思われるので，分類・整理したい。分類の要素としては，費用・収益の当初認識時での金銭の授受の有無，繰延べで生じる勘定科目が資産・負債なのか純資産なのか，また繰越額は支払・受取額の期間配分に基づいているのか否かという視点を用いる。費用の繰延べは類型 a-1～a-4，収益の繰延べも類型 b-1～b-3 として，次のように整理する。

類型 a-1 支出により費用計上 ― 支出額のうち次年度以降に係る額を資産勘定で繰延

当初認識

（借）	費　　用	×××	（貸）	資産（現金預金）	×××

決算時

（借）	資　産　X	○○○	（貸）	費　　用	○○○

翌期以降

（借）	費　　用	○○○	（貸）	資　産　X	○○○

この類型では，資産 X については前払費用を用いることが想定される。

類型 a-2 負債認識により費用計上 ― 費用のうち次年度以降に係る額を資産勘定で繰延

当初認識

（借）	費　　用	×××	（貸）	負　　債	×××

決算時

（借）	資　産　Y	○○○	（貸）	費　　用	○○○

翌期以降

（借）	費　　用	○○○	（貸）	資　産　Y	○○○

類型 a-3 費用（評価差額）計上 ― 計上額を純資産勘定で繰延 ― 翌期以降，当初とは異なる勘定科目名に振替え

当初認識

（借）	費　　用	×××	（貸）	デリバティブ等	×××

決算時

（借）	純　資　産	○○○	（貸）	費　　用	○○○

翌期以降

（借）	ヘッジ対象科目	○○○	（貸）	純　資　産	○○○

ヘッジ会計を想定しているが，通常は当初認識と決算時の処理は同時で費用は相殺される。

類型 a-4 費用計上 ― 将来の費用の見積り発生額に基づき資産勘定で繰延

当初認識

（借）	費　　用	×××	（貸）	資産（負債）	×××

決算時

（借）	資　産　Z	□□□	（貸）	費　　用	□□□

翌期以降

（借）	費　　用	□□□	（貸）	資　産　Z	□□□

この例は，税効果会計（将来減算一時差異に関する部分）を想定している。資産Ｚは繰延税金資産勘定であるが，繰延税金負債も該当の節で合わせて検討する。

類型 b-1 収入により収益計上 ― 受取額のうち次年度以降に係る額を負債勘定で繰延

当初認識

（借）	資産（現金預金）	×××	（貸）	収　　益	×××

決算時

（借）	収　　益	○○○	（貸）	負　債　X	○○○

翌期以降

（借）	負　債　X	○○○	（貸）	収　　益	○○○

この類型では，資産Ｘについては前払費用を用いることが想定される。

類型 b-2 （現金預金以外の）資産認識により収益計上 ― 収益のうち次年度以降に係る額を負債勘定で繰延

当初認識

（借）	資産（現預金以外）	×××	（貸）	収　　益	×××

決算時

（借）	収　　益	○○○	（貸）	負　債　Y	○○○

翌期以降

（借）	負　債　Y	○○○	（貸）	収　　益	○○○

なお，類型 b-3 は 類型 a-3 と対照し，セットで検討する。

2.2　費用の繰延

類型 a-1 と類型 a-2 の間で勘定科目としての「前払」と「繰延」の使い分けを，会計基準等から読み取ることは難しいように思われる。

たとえば『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）』では，「前払費用や繰延費用を経過的に繰延資産として記録し，次期以後の事業年度の収益に費用として負担させる会計手続も，同じ会計原則に依存」するとするが，前払と繰延の差異は明示していない。一方，同報告では「同様に前受収益は，当期の総収益に算入することから除外し，負債として次期に繰越すことにより次期の収益に算入」することについて，前受という用語のみを示している[5]。

また，『企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書２』（３　商法による財務諸表の様式）では，資産については流動資産，固定資産および繰延勘定を区別し，繰延勘定

[5] 飯野(1993)は，「・・・，前受収益のように，収入額のうち，次期に繰延べられるものを繰延負債ということがある」(9-5)と述べている。

の区分に属する科目を少なくとも「前払費用，創業費，株式発行費，社債発行差金，開発費，試験研究費，建設利息，その他の繰延勘定」に細分することを示しており，前払ではない費用の繰延処理について「その他の繰延勘定」となることが示唆していた。

なお,『企業会計原則注解』【注５】(1)は,「前払費用は，一定の契約に従い，継続して役務の提供を受ける場合，いまだ提供されていない役務に対し支払われた対価をいう」としていることから，この定義を満たさず，かつ，個別列挙されているいわゆる繰延資産を除く費用の繰延べにより生じる勘定科目が,その他の繰延勘定として位置づけられるとも考えられる。

青木(2019)は，前払費用を①継続的役務提供契約に従って，②すでに対価を支払ったが，③いまだ役務の受領が完了していない場合に生じる項目であると整理している。そのうえで，簿記における勘定は,「取引事実の顛末記録機能やそれに基づく財産管理機能といった簿記本来の機能から細目性が重視される」とし,「異質性のある項目に従来と同じ前払費用という勘定科目を用いることは, 正確さを欠いた処理であるといえる」(p.27) と指摘する。続けて,「いまだ対価の支払いが行われていないにもかかわらず前払費用という科目名称を用いることは，情報利用者に誤解を与えかねない処理である」（p.27）と指摘し，対価の支払いの有無により「前払」とは異なる勘定科目名を付すことを示唆している。これは前述の類型 a-1 と類型 a-2 の使い分けの必要性を指摘している。これに従うと，類型 a-1 の資産Xは「前払」を付して処理し，類型 a-2 の資産Yは「繰延」を付した勘定で処理することが考えられる。

さらに加藤（2022）が示した「繰延固定資産税」勘定は，固定資産税の賦課決定時の「支払われた対価」の要件が無いということを踏まえ,「前払」ではなく「繰延」を用いたものと言える。

このように対価の支払いが行われていないもの，すなわち期中における負債の認識に伴い前払費用の計上を伴う処理は，有形固定資産の割賦購入でもみられる(6)。有形固定資産の割賦購入(7)では，割賦購入による支払総額（債務額）と現金購入価額との差額を利息として認識し，取得する有形固定資産の計上を現金購入価額で処理する(8)。

『【日商簿記】出題区分表改定　２級・新規論点に関するサンプル問題』（日本商工会議所（2015b））が示すサンプル問題について，その仕訳のみを示すと次の通りである。

---

(6) これとは別に，千葉(2021)はドル建てで現金$1,000（取引時の為替レート＄1＝¥98）を借り入れ，同時に為替予約（予約レート＄1＝¥100）を締結したという取引例を取り上げ，振当処理による直先差額の前払費用についての検討を行っている。

(7) この取引は,『商工会議所簿記検定試験出題区分表の改定等 について』（日本商工会議所(2015a)）のなかで，同検定試験２級の試験範囲であることが示されている。

(8) 法人税基本通達 7-3-2 は,「割賦販売契約（延払条件付譲渡契約を含む。）によって購入した固定資産の取得価額には，契約において購入代価と割賦期間分の利息及び売手側の代金回収のための費用等に相当する金額とが明らかに区分されている場合のその利息及び費用相当額を含めないことができる。」とする。

①割賦購入の手形振出時

（借）	車両運搬具	1,200,000	（貸）	営業外支払手形	1,250,000
	前払費用	50,000			

②手形代金の支払時

（借）	営業外支払手形	250,000	（貸）	当座預金	250,000
	支払利息	10,000		前払費用	10,000

なお，①の手形振出時に利息分をすべて「支払利息」で処理し，決算時に未経過分を「前払費用[9]」へ振り替える方法があることも示されている[10]。

対価の支払いの前提が勘定科目に「前払」を用いる要件であり，類型 a-1 と類型 a-2 を勘定科目として区分する必要があるのであれば，ここでは「前払費用（前払利息）」ではなく「繰延費用（あるいは繰延利息）」を用いるという提案もありうると考える。

また，負債の計上によって借方の費用あるいは資産の計上が問題となるものとしては「資産除去債務」がある。企業会計基準第 18 号『資産除去債務に関する会計基準』（以下，基準第 18 号）は，資産除去債務を「有形固定資産の取得，建設，開発又は通常の使用によって発生した時に負債として計上」（par.4）すること，資産除去債務に対応する除去費用については「資産除去債務を負債として計上した時に，当該負債の計上額と同額を，関連する有形固定資産の帳簿価額に加え」たうえで，「減価償却を通じて，当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり，各期に費用配分する」（par.7）としている。

企業会計基準適用指針第 21 号『資産除去債務に関する会計基準の適用指針』（以下，適用指針第 21 号）が示す基本的な設例と仕訳は，次のものである。

【設例１】

20×1 年４月１日に設備Ａを取得し，使用を開始した。当該設備の取得原価は 10,000，耐用年数は５年であり，当該設備を使用後に除去する法的義務がある。当該設備を除去するときの支出は 1,000 と見積られている。

資産除去債務は取得時にのみ発生するものとし，当該設備について残存価額０で定額法により減価償却を行っている。割引率は 3.0％とする。決算日は３月 31 日である。

① 20×1 年４月１日 設備Ａの取得と関連する資産除去債務の計上

（借）	設備Ａ	10,863	（貸）	現金預金	10,000

(9) 実際の処理では，「前払利息」という具体的な内容による勘定で処理されると思われる。

(10) この割賦購入の処理は，「適用指針第 16 号」における利子抜き法及び利子込み法（par.108 参照）のいずれにも整合せず，社債の割引発行における前払費用説による社債発行差金と同様とも考えられる。なお，千葉(2021)は本章脚注 5 の前払費用について，経過勘定としての前払費用とは異質であり，経済的資源としての資産の定義としての問題点があることを指摘している。

資 産 除 去 債 務　※1　863

※1　¥863 ＝ ¥1,000 × 1 ／ $(1.03)^5$

② 20×2 年 3 月 31 日　時の経過による資産除去債務の増加

（借）　利　息　費　用　　26　　（貸）　資 産 除 去 債 務　※2　26

※2　¥26 ＝ ¥863 × 0.03

③ 20×2 年 3 月 31 日　設備Ａと資産計上した除去費用の減価償却

（借）　減 価 償 却 費　　2,173　　（貸）　減価償却累計額　※3　2,173

※3 設備Ａの減価償却費 ¥10,000／５年＋除去費用資産計上額 ¥863／５年＝ ¥2,173

有形固定資産の除去に関する将来支出を引当金処理しない根拠は，「有形固定資産の除去に必要な金額が貸借対照表に計上されないことから，資産除去債務の負債計上が不十分である」（基準第 18 号，par.34）ということにある。引当金処理も基準第 18 号による処理も，有形固定資産に対応する除去費用が当該有形固定資産の使用に応じて各期に適切な形で費用配分されるという点では同じである（基準第 18 号，par.32 及び par.33）。

除去費用を減価償却費を通じて費用配分する根拠は次のように言及される。すなわち「当該除去費用の資産計上額が有形固定資産の稼動等にとって必要な除去サービスの享受等に関する何らかの権利に相当するという考え方や，将来提供される除去サービスの前払い（長期前払費用）としての性格を有するという考え方から，資産除去債務に関連する有形固定資産とは区別して把握し，別の資産として計上する方法も考えられた」（par.42）としたうえで，当該除去費用は，法律上の権利ではなく財産的価値もないこと，また，独立して収益獲得に貢献するものではないことから,「別の資産として計上する方法は採用していない」(par.42)。

しかしながら，この理由は先にみた固定資産の割賦購入に関する処理の是非にも繋がるものと考える。前払利息（あるいは繰延利息）は，①法律上の権利ではなく財産的価値もない，②独立して収益獲得に貢献するものではないと考えられるからである。

「結論の背景」では，長期前払費用としての性格を有するという指摘もあるが（par.42），先の前払費用の要件を踏まえて支払いが行われていないことを鑑みて，前払費用勘定ではなく繰延費用勘定を用いて有形固定資産と区別した，次のような処理も考えられる。

① 20×1 年 4 月 1 日 設備Ａの取得と関連する資産除去債務の計上

（借）　設　備　A　　10,000　　（貸）　現　金　預　金　10,000

繰延資産除去費用　　863　　資 産 除 去 債 務　863

② 20×2 年 3 月 31 日　時の経過による資産除去債務の増加

（借）　資 産 除 去 費 用　　26　　（貸）　資 産 除 去 債 務　26

③ 20×2 年 3 月 31 日　設備Ａの減価償却と繰延利息の費用配分

（借）　減 価 償 却 費　　2,000　　（貸）　設備 A 減価償却累計額　2,000

（借）　資 産 除 去 費 用　　173　　（貸）　繰 延 資 産 除 去 費 用　　173

3. 収益（利益）の繰延

ここでは収益（利益）の繰延として繰延が付された繰延リース利益と類型 b-1 と b-2 の区分について検討する。

適用指針第 16 号は，ファイナンス・リース取引と判定されたリース取引に対する貸手の処理について，これを「通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う」とし（par.36），所有権移転外ファイナンス・リース取引と判定された場合には，取引実態に応じ，(1)リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法，(2)リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法，及び(3)売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法からいずれかの方法を選択すると規定する（par.51）。ここでは(1)法を取り上げる [11]。

(1) リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法[12]

取引開始日：リース料総額で売上高を計上し，同額でリース投資資産を計上する。
リース物件の現金購入価額により売上原価を計上する。
売上高と売上原価の差額は利息相当額と把握される。

回　収　日：回収額でリース投資資産の貸方に記入する。

決　算　日：最初の決算日は，リース取引開始日に計算された利息相当額の総額のうち，当該決算後に対応する利益を繰り延べる。
翌決算日以降，当該期間に対応する利息相当額を収益として戻し入れる。

適用指針第 16 号で示されている所有権移転外ファイナンス・リース取引の【設例１】は次の通りである（貸手の処理として，前提条件の記載を一部省略・修正している）。

前提条件
1) 解約不能のリース期間　５年
2) 貸手の購入価額　48,000 千円
3) リース料　月額 1,000 千円　支払は毎月末
リース料総額　60,000 千円
4) 貸手の見積残存価額はゼロである。
5) リース取引開始日　×1 年 4 月 1 日，決算日 3 月 31 日

(11)「企業会計基準第 29 号『収益認識に関する会計基準』等の公表」（企業会計基準委員会(2018b)）のなかで，基準第 29 号と従来の日本基準または実務との比較が「別紙 2」として掲げられており，その中で割賦販売における割賦基準による収益認識は認められないことが示されている。

(12) この処理は，「主として製造業，卸売業等を営む企業が製品又は商品を販売する手法としてリース取引を利用する場合」（適用指針第 16 号，par.122）が想定されている。

以下の処理は利息法を用いており，適用利率は年 9.154%と計算されている。

① ×1 年 4 月 1 日（リース取引開始日）

（借）	リース投資資産	60,000	（貸）	売上	60,000
（借）	売上原価	48,000	（貸）	買掛金	48,000

② ×1 年 4 月 30 日（第 1 回回収日）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	1,000

③ ×1 年 6 月 30 日（第 3 回回収日・第 1 四半期決算日）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	1,000
（借）	繰延リース利益繰入	10,916	（貸）	繰延リース利益	※1 10,916

※1　利息相当額 ¥12,000 － 当該四半期に対応する利息相当額 ¥1,084

④ ×2 年 3 月 31 日（第 12 回回収日・決算日）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	1,000
（借）	繰延リース利益	949	（貸）	※2 繰延リース利益繰入	※3 949

※2　③と同じ事業年度なので繰延リース利益繰入のマイナスで処理しているが，翌事業年度の各決算では，「繰延リース利益戻入益」勘定を用いて処理する。

※3　当該四半期に対応する利息相当額

なお，「繰延リース利益はリース投資資産と相殺して表示する」とされていることから，当該勘定は負債ではなく，リース投資資産の評価勘定と位置付けられる(13)(14)。

この「繰延」は，「企業会計原則　注解」注 5 の前受収益と異なるものであることは明らかである。前受収益は，①一定の契約に従い継続して役務の提供を行う場合の，②未だ提供していない役務に対して支払いを受けた対価をいう。繰延リース利益勘定は①と②のいずれの要件も満たさない。したがって，このような前受収益と異なる性質の繰延処理に，前受ではなく「繰延」を付した勘定を個別に用いるのは妥当であると考える。

続けて，類型 b-1 と類型 b-2 の差異について，ともに継続的に役務提供を行う取引であるが金銭の受領の有無が異なる取引について，前受収益とそれ以外の勘定科目を用いて区分すべきか設例を用いて検討する。

1)　会計期間　×1 年 4 月 1 日から決算日×2 年 3 月 31 日まで
2)　×1 年 12 月 1 日から建物を賃貸しする。
3)　家賃は月額¥10,000 である。

(13) 繰延リース利益をリース投資資産と相殺することによって，第 2 法及び第 3 法によるリース投資資産の金額と同じになる。

(14) 割賦販売における割賦基準による処理で「繰延割賦未実現利益」勘定は，未回収額に含まれる未実現利益額を繰延べるための「控除的評価勘定」であると共に，「実務上は負債として計上されている」（新田他 2017，p.74）と指摘されている。

4)　×1 年 12 月 1 日　×2 年 5 月 31 日決済日の約束手形¥60,000 を向こう 6 か月分の家賃として受け取る。

×1 年 12 月 1 日

（借）	営業外受取手形	60,000	（貸）	前受家賃	60,000

×2 年 3 月 31 日

（借）	前受家賃	40,000	（貸）	受取家賃	40,000

この設例では継続的な役務の提供に対する厳密な意味での対価の支払いは受けていない。対価の支払いを受けていないと解するとすれば，前受収益とは分けて「繰延」勘定を用いる可能性も考えられる。しかしながら，金銭そのものの支払いを受けたものではないが，現金への転換が比較的容易な金銭債権を受け入れている点に留意する必要があると考える。例えば，飯野（1993）は次のような設例（p.4-14）を示している（設例の文言を一部改変）。

8 月 1 日　売掛金代金¥980,000 の決済のために，かねて先方が所持していた先方の得意先振出しの約束手形額面¥1,000,000（満期日 11 月 30 日）を¥980,000 として受取るよう要請され，これを了承することとした。決算日は 9 月 30 日である。

8 月 1 日

（借）	受取手形	1,000,000	（貸）	売掛金	980,000
				受取利息割引料	20,000

9 月 30 日

（借）	受取利息割引料	10,000	（貸）	前受利息割引料	10,000

金銭そのものの受領は無いが金銭債権の受領をもって，次期以降の収益となるべきものを「前受収益」勘定で処理している。「支払い」を金銭に限定して類型 b-1 で用いる前受収益と区分して，類型 b-2 に例えば「繰延」を付して処理する意味は大きくないと考える。

3　繰延税金資産・繰延税金負債と繰延ヘッジ損益

3.1　税効果会計（類型 a-4）

『勘定科目・仕訳辞典　第２版』（新田他（2017））では，繰延税金負債[15]について「負債とされる法人税等は繰延べるものではなく，徴収を見越計上されるものである。この点から

[15] 繰延税金資産については，その内容を直接的に表現するとして「法人税等減額権」，「法人税等減額可能額」が提案されている。

いうと，見越が負債として計上されるのは当然となる。したがって，繰延税金負債のうち，繰延は見越とし，負債を名称に付すことはない。見越法人税等または法人税等見越額とすべきである。」（p.76）と指摘がある。これは繰延税金負債が決算においていわゆる費用の繰延を行っているものではないことを意味していると受け取れる。一方，外形上は繰延処理に見える繰延税金資産はどうなのかという問題がある。

『税効果会計に係る会計基準』（以下，税効果基準）は，税効果会計を「企業会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額に相違がある場合において，法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金（以下「法人税等」という。）の額を適切に期間配分することにより，法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である」（税効果基準第一）と定義する。法人税等については，一時差異[16]に係る税金の額を適切な会計期間に配分し，計上しなければならない。

その計上額は，一時差異等に係る税金の金額から将来の会計期間において回収または支払が見込まれない税金の額を除いた金額で計上しなければならない（税効果基準第二 2）。損益計算書上では，繰延税金資産と繰延税金負債の差額を期首と期末で比較した増減額について法人税等調整額を相手勘定として計上する（企業会計基準適用指針第 28 号『税効果会計に係る会計基準の適用指針』（以下，適用指針第 28 号），par.9）。

将来減算一時差異

（借）　繰延税金資産　×××　（貸）　法人税等調整額　×××

将来加算一時差異

（借）　法人税等調整額　×××　（貸）　繰延税金負債　×××

税効果会計の方法には繰延法と資産負債法があるが，日本基準は資産負債法による。

適用指針第 28 号では，繰延法と資産負債法は次のように整理されている（par.88）。

図表１　資産負債法と繰延法

	差異の把握	認識される額	税率
資産負債法	会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額との間に生じた差異	当該差異が解消する時にその期の課税所得を減額又は増額する効果を有する額	一時差異の解消見込年度に適用される税率
繰　延　法	会計上の収益又は費用の額と税務上の益金又は損金の額との間に生じた差異	当該差異が生じた年度に当該差異による税金の納付額又は軽減額	期間差異が生じた年度の課税所得計算に適用された税率

(16) 一時差異に準ずるものとして「将来の課税所得と相殺可能な繰越欠損金等」が掲げられており，一時差異と一時差異に準ずるものを合わせて「一時差異等」と総称している（税効果基準第２　４）。

資産負債法に拠る税効果会計において,「繰延」を付した勘定科目が適切か検討が必要であると考える。採用されている資産負債法は，一時差異の解消が見込まれる年度に適用される税率で税効果額が算定され，それは一時差異等の発生年度における法人税等（法人税，住民税および事業税と法人税等調整額）と税引前純利益との間に必ずしも対応関係をもたらさない。そこでの法人税等調整額の金額は，差異が解消される期間の法人税額の支払いに対する減額または増額となるように算定されるからである。

この点について斎藤（2019）は，差異発生期間の税率を用いる考え方を差異発生期間影響額概念と呼び，また，税効果額を一時差異等が解消する期間の税金支払いへの影響額として把握するため差異解消期間の税率を用いる考え方を差異解消期間影響額概念と整理し検討を行っている。差異発生期間影響額概念は繰延法，差異解消期間影響額概念は資産負債法と結びつく。齋藤（2019）は，この２つの概念から繰延税金資産と繰延税金負債の概念を整理して，相殺表示の問題を考察している。

齋藤（2019）は差異発生期間影響額概念による税効果額の計算が，次のような考え方に依存すると言及する。すなわち，より厳密な期間損益を計算（期間収益と期間費用の対応）することが,企業会計の主目的であるとの考え方を前提に,「貸借対照表に示される項目およびその価額は損益計算に依存」（p.7）しており,「・・，損益計算の結果，現れる税効果を示す貸借対照表項目は，それ自体の資産性や負債性は，問題にされないと考えられている」（p.8）という。一方，差異解消期間影響額概念は,「差異解消期間における税引前利益と法人税等との対応関係を特に意識することになる」（p.8）とし,「差異解消期間税率により計算された税効果額は，貸借対照表項目として，資産側に計上される場合には将来の税金支払いの減少額という意味で資産性があり，負債側に計上される場合には将来の税金支払額の増加額という意味で負債性があると考えられている」（pp.9-10）と指摘する。これを踏まえて，繰延法では「繰延」を付した勘定科目を示す一方で，資産負債法の考え方に基づけばその資産性と負債性を踏まえて,「・・資産側に示される場合は『税金資産（tax asset）』，負債側に示される場合は 『税金負債（tax liability）』と表記すればよい」（p.10）と述べている。

同様の指摘は内倉（2004）にもみられる。内倉（2004）は，資産負債法による税効果会計について，差異解消期の会計利益と法人所得税の合理的対応のため，すべての一時差異を対象に「・・，その差異解消期における（認識過多な益金／損金の額に基づく）過大／過小な法人所得税額（すなわち“過大な租税負担額／租税負担軽減額”）を差異解消期の税率によって測定し，それらを未払金（未払費用を含む）／未収金（未収収益を含む。）として繰延税金負債／資産へ（差異発生期に）見越計上していく手続」（p.177）と述べている。さらには，見越的な概念のものに「繰延」を付した勘定科目を用いる問題点を指摘し，見越税金負債／資産と表現すべきであると主張する（p.182）。

類型 a-4 のような外形的に繰延に見えるような処理についても，当該期間の認識された費

用の額に基づいた期間配分手続きでは無い処理については，繰延処理の範疇として捉えられていないと言える。税効果会計の処理が「繰延」処理ではないという理解にたてば，勘定科目名に「繰延」を付すことに対する問題を指摘することに繋がる。資産負債法のもとで「見越処理」という解釈を含めた勘定科目名への反映が必要かどうか，税効果会計で計上される貸借対照表項目の名称についてはさらなる検討が必要であると考える。

3.2　ヘッジ会計（類型 a-3 と b-3）

平成 11 年公表の『金融商品に係る会計基準』（企業会計審議会(1999)）では，ヘッジ会計は，時価評価されているヘッジ手段に係る損益または評価差額を，ヘッジ対象に係る損益が認識されるまで資産または負債として繰り延べる方法によることを原則としていた。しかしながら，当該ヘッジ手段に係る損益又は評価差額は，2005 年公表の『企業会計基準第 5 号貸借対照表の純資産の部に関する会計基準』(企業会計基準委員会(2005), 以下, 基準第 5 号）により，税効果を調整の上，純資産の部に記載することになった（基準第 5 号，par.32)。本章ではこの繰延処理を，類型 a-3，b-2 として示している。

ここでは予定取引，なかでも予定取引が⑴資産の取得である場合と⑵ 純損益が直ちに発生する場合のヘッジについてヘッジ会計を適用したことにより繰り延べられた繰延ヘッジ損益の例を検討する。(なお，純資産の部に計上される繰延ヘッジ損益については，税効果会計を適用しなければならないが，以下の設例では省略する。)

予定取引が資産の取得である場合の処理を『金融商品会計に関する実務指針』(日本公認会計士協会（2000)，以下，金融商品会計実務指針）［設例 19 一部改変］で確認する。

【設例】

1）Ａ社（3 月決算）は，×1 年 4 月に予定されている原材料のドル建て輸入に関して，×1 年 1 月末にこの取引をヘッジするための為替予約（ドル買い）を行った。この輸入取引は実行される可能性が極めて高く，ヘッジ会計の要件も満たしている。

2）　取引量及び価格の予想に基づいて，代金決済の予想時期である 5 月末を決済期日とする為替予約を 10 百万ドル行い，予約レートは 1 ドル＝110 円であった。その後の直物レートの推移は次のとおりである。4 月 30 日に予想と同額の 10 百万ドルの輸入取引が実行され，5 月 31 日に為替予約と輸入代金が決済された。

　なお，単純化のため，先物レートは直物レートと同一であったものとしている。また，洗替処理は採用せず，評価差額の純変動額を計上している。

決算日（3 月 31 日）　　1 ドル＝107 円

取引実行日（4 月 30 日）1 ドル＝112 円

決済期日（5 月 31 日）　1 ドル＝114 円

3 月 31 日　　（単位：百万円）

（借）	繰延ヘッジ損益	30	（貸）	為替予約	30

4 月 30 日　① 仕入取引の計上（取引日レート）

（借）	原材料	1,120	（貸）	買掛金	1,120

② 為替予約の時価評価

（借）	為替予約	50	（貸）	繰延ヘッジ損益	50

③ ヘッジ損益（累積額）の取得資産への振替

（借）	繰延ヘッジ損益	20	（貸）	原材料	20

5 月 31 日　① 為替予約の決済

（借）	現金	40	（貸）	為替予約	20
				為替差損益	20

② 買掛金の決済

（借）	買掛金	1,120	（貸）	現金	1,140
	為替差損益	20			

ヘッジ対象とされた予定取引が棚卸資産や有形固定資産などの資産の購入である場合には，繰延ヘッジ損益はこれらの資産の取得価額に加減し，最終的には当該資産の取得価額が費用計上される期の純損益に反映される（金融商品会計実務指針 170（1））。

ヘッジ対象とされた予定取引が，売上や金利など純損益が直ちに発生するものである場合には，当該取引の実行時に，繰延ヘッジ損益を当期の純損益として処理する。

繰延ヘッジ損益勘定は，基準第 5 号により純損益の部に計上されることになった。これについて，新田他（2017）では，「繰延ヘッジ損益は，繰延会計処理の結果生じるものであり，資産負債アプローチによる資産または負債としての性格を有しない」（p.77）と指摘され，純資産の「その他の包括利益」に属するものとしている。

「識別したヘッジ対象とヘッジ手段はヘッジ取引時にヘッジ指定によって紐付けを行い，有効性評価とヘッジ損益の処理のためヘッジ会計の終了まで区分管理しなければならない」（金融商品会計実務指針 153）こと，「資産の取得に伴う損益と解釈でき，取得価額の一部としての性格を認め得ること」（同指針 338）を考え合わせると，ヘッジ対象となる予定取引が資産の取得となる場合には繰延ヘッジ損益は対象となる資産の取得価額の増減として帰結することから，「その他の包括利益」というよりもむしろ，ヘッジ対象科目の評価勘定と解釈して勘定科目を考えた方が望ましいと考える[17]。さらには，ヘッジ対象について収益・費用が直ちに発生するものであるヘッジ取引についても，その繰延ヘッジ損益はヘッジ対象の取引が実行される際に収益・費用の増減に結び付くという点で繰延税金資産，繰延税金負債と同

[17] 繰延ヘッジ損益を，ヘッジ対象となる取得予定の資産の評価勘定と捉える考え方に渡辺（2004），田口（2007），松原（2009）などがある。

じ性格を持つとも考えられる。

4　小括

決算における費用の減額（貸方記入）または収益の減額（借方記入）として処理し，次期以降に配分する繰延処理について，「前払」・「前受」ではなく「繰延」を付したほうが良いと思われる繰延処理，さらにはすでに「繰延」を付している簿記処理について，繰延の意味するところと関連した勘定科目名について検討を行った。

小括として，次の３点に整理したい。

第一に，前払費用，前受収益が適用される繰延処理は限定されているので，それ以外の費用，収益の繰延の扱いについて，特に現金預金の支払いを伴わない費用の繰延については，前払費用と分けて繰延を付した勘定科目を設定してはどうか。

第二に，費用，収益の繰延処理が当該期間の収益費用対応を前提とするものと考えるならば，外形的に繰延処理にみえる税効果会計は繰延処理を行っているとは言えず，勘定科目に「繰延」を用いることは混乱をもたらす。一方，勘定科目に「見越」を付すという主張も見られるが，その場合は「見越」が意味するものを確認し，資産負債アプローチのなかで「見越」を付すべき根拠を検討する必要があると考える。

ヘッジ会計による繰延ヘッジ損益は，当該期間の損益または評価差額の額を次期以降に繰り延べるという意味で，繰延処理の範疇にあると考える。ただし，一律に繰延ヘッジ損益勘定を用いることについて，ヘッジ対象となる取得予定資産と関連付けるような勘定科目名を用いることも考えられる。また，予定取引が資産の取得である場合，繰延ヘッジ損益は取得予定の資産は計上されていないが，評価勘定としての位置づけを持つとも考える。

【参考文献】

青木孝暢（2019）「前払費用に関する会計的性質の再検討」『簿記研究』第 2 巻第 2 号，pp.21-28。

飯野利夫（1993）『財務会計論　三訂版』中央経済社。

内倉滋（2004）「税効果会計は法人所得税額の"繰延"手続か"見越"手続か?－繰延法と資産負債法の対比からの再整理」『経理研究』No.47，pp.9-10。

梅原秀継（2006）「繰延収益の計上問題」『産業経理』Vol.66 No.1，pp.35-42。

大蔵省企業会計審議会（1962）『企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第４および第５について』。

加藤大吾（2022）「会計基準に定めのない固定資産に関連する簿記処理－固定資産税および一括償却資産に関する一考察－」日本簿記学会令和 3・4 年度簿記理論研究部会『新会計基準等が想定する帳簿記録と会計情報の研究』（中間報告書）。

企業会計基準委員会（2006）『討議資料　財務会計の概念フレームワーク』。

企業会計基準委員会（2007）企業会計基準適用指針第 16 号『リース取引に関する会計基準の適用指針（最終改正 2011 年 3 月）』。

企業会計基準委員会（2008a）企業会計基準第 18 号『資産除去債務に関する会計基準』。
企業会計基準委員会（2008b）企業会計基準適用指針第 21 号『資産除去債務に関する会計基準の適用指針』。
企業会計基準委員会（2018）企業会計基準適用指針第 28 号『税効果会計に係る会計基準の適用指針』。
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』。
企業会計審議会（1998）『税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書』。
企業会計審議会（1998）『税効果会計に係る会計基準・同注解』。
経済安定本部企業会計基準審議会（1951）『商法と企業会計原則との調整に関する意見書』。
経済安定本部企業会計基準審議会（1952）『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』。
齋藤真哉（2019）「繰延税金資産・負債の表示問題」『立教経済学研究』第 72 巻第 3 号，pp.1-22。
田口聡志（2007）「予定取引に係るキャッシュ・フロー・ヘッジ会計の論理 ： 繰延ヘッジ損益の位置付けを巡って」『同志社商学』59，pp.47-68。
千葉啓司（2021）「前払費用に関する一考察」『産業経理』Vol.71 No.2，pp.31-40。
新田忠誓・ほか編（2017）『勘定科目・仕訳辞典　第 2 版』（日本簿記学会監修）中央経済社。
日本公認会計士協会（2000）会計制度委員会報告第 14 号『金融商品会計に関する実務指針』。
日本商工会議所（2015a）『商工会議所簿記検定試験出題区分表の改定等 について』
日本商工会議所（2015b）『【日商簿記】出題区分表改定　2 級・新規論点に関するサンプル問題』。
沼田嘉穂（1973）『簿記教科書　〈五訂新版〉』同文舘出版。
松原沙織（2009）「繰延ヘッジ損益の処理方法に関する検討　－包括利益計算の視点より—」『文明』N0.14，pp.49-60。
渡辺竜介（2004）「予定取引に関するヘッジ会計に関する一考察」『経理研究』No.47，pp.274-289。

Ⅶ　公共施設等運営権に関する簿記処理
－運営権者の立場から－

吉田 智也（中央大学）

1　はじめに

本章の目的は，企業会計基準委員会（以下，ASBJ）が 2017 年 5 月 2 日に公表した実務対応報告第 35 号『公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い』（以下，「実務対応報告第 35 号」とする）に関して，「管理者等が所有権を有する公共施設等に対して，公共施設等運営権を民間事業者に設定する「公共施設等運営権制度」を活用した PFI 事業」（後述するが，これを「コンセッション事業」という）の簿記処理を，運営権者の立場から明らかにすることである。

そもそも「PFI（Private Finance Initiative：プライベート・ファイナンス・イニシアティブ，民間資金等活用事業ともよばれる）」とは，公共施設等の建設，維持管理，運営等を民間の資金，経営能力及び技術的能力を活用して行う手法である。民間の資金・経営能力・技術的能力を活用することにより，国や地方公共団体等が直接実施するよりも効率的かつ効果的に公共サービスを提供できる事業を，この手法を用いて実施することにより，国や地方公共団体の事業コストの削減やより質の高い公共サービスの提供が目指されている(1)。わが国では，「民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律」（平成 11 年法律第 117 号，以下「PFI 法」とする）が 1999（平成 11）年 7 月に制定され，2000（平成 12）年 3 月に PFI の理念とその実現のための方法を示す「基本方針」が，民間資金等活用事業推進委員会（PFI 推進委員会）の議を経て，内閣総理大臣によって策定され，PFI 事業の枠組みが設けられている（内閣府民間資金等活用事業推進室ウェブサイト「PPP/PFI とは」参照）。さらに，2011（平成 23）年に PFI 法が改正され(2)，「公共施設等運営権制度」が導入された。

以下，第 2 節では，PFI の全体像やコンセッション事業の概要について説明し，第 3 節で実務対応報告第 35 号の諸規定を具体的な設例を用いて分析する。さらに，第 4 節で，現行の

(1) PFI 事業を行うことにより期待される効果として，①低廉かつ良質な公共サービスが提供されること，②公共サービスの提供における行政の関わり方の改革，③民間の事業機会を創出することを通じ，経済の活性化に資することの 3 点があげられている（内閣府民間資金等活用事業推進室ウェブサイト「PFI の効果」参照。）

(2) PFI 法は，現在（2022 年 4 月）までに，2001（平成 13）年，2005（平成 17）年，2011（平成 23）年，2013（平成 25）年，2015（平成 27）年，2018（平成 30）年と，6 度にわたり改正されている。

簿記処理に関する改善点を示し今後の課題を提示することで，まとめに代えることとする。

2　PFI の概要

2.1　PFI と PPP の全体像

2013（平成 25）年 6 月に，PFI 推進委員会によって，「PPP／PFI の抜本改革に向けたアクションプラン」が決定され(3)，これまでの PFI 事業の大半を占めていた「延払い型 PFI(4)」から，民間の経営原理を積極的に活用する PFI 事業に方向転換をするための 1 つの方法として，「コンセッション事業」が取り上げられたとされる（鈴木 2017，108-109）。本節では，まず，「コンセッション事業」を含む PFI および PPP の全体像を概観する。

まず，「PPP（Public Private Partnership：パブリック・プライベート・パートナーシップ，官民連携事業ともよばれる）」とは，「公共施設等の建設，維持管理，運営等を行政と民間が連携して行うことにより，民間の創意工夫等を活用し，財政資金の効率的使用や行政の効率化等を図るもの」とされる。ここでは，PFI は，上位概念である PPP の要素として位置づけられている。PPP と PFI の概念図は，次頁の図表 1 のようになる。

図表 1 によれば，PPP は 4 つの類型に分類されている。類型 I は「公共施設等運営権制度を活用した PFI 事業」（以下，「コンセッション事業」という）であり，類型Ⅱは「収益施設の併設・活用など事業収入等で費用を回収する PPP／PFI 事業」（以下，「収益型事業」という）であり，類型Ⅲは「公的不動産の有効活用を図る PPP 事業」（以下，「公的不動産利活用事業」という）であり，類型Ⅳはサービス購入型 PFI 事業や包括的民間委託といった，その他の PPP／PFI 事業である。なお，PFI 事業は，PFI 法に基づいて行われるものをさし，それ以外のものは PPP 事業とされている。

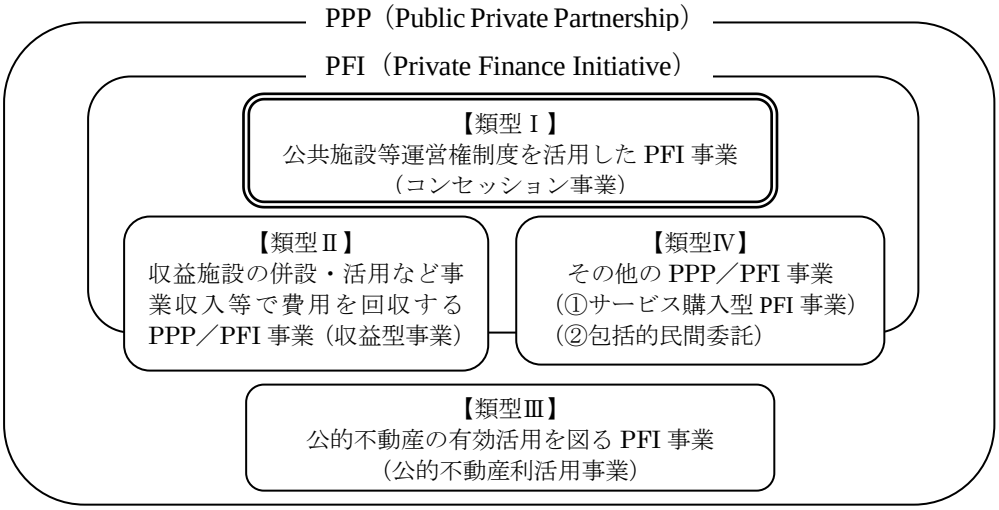
また，PFI 事業の実施状況として，事業数は，平成 25 年度 29 件，平成 26 年度 41 件，平成 27 年度 33 件，平成 28 年度 54 件，平成 29 年度 64 件，平成 30 年度 74 件と，令和元年度 77 件と，ほぼ増加傾向にある。また，契約金額は，ここ数年 3,000 億円程度で推移している。

---

(3) なお，PFI 法に基づいて内閣府に設置された民間資金等活用事業推進会議（PFI 推進会議）によって，多様な PPP／PFI を推進するため，「PPP／PFI 推進アクションプラン」が平成 28 年に策定され，それ以後，毎年改定されている。平成 25 年（2013 年）度から令和 4（2023）年度までの 10 年間で 21 兆円の PPP／PFI の事業規模を達成することを目標とし，コンセッション事業等について重点分野を定め，集中的に取組を強化している（内閣府民間資金等活用事業推進室 2021b，1）。

(4) 「延払い型 PFI」とは，PFI 事業者が立替払いした施設整備費，維持管理費および運営費を，地方公共団体等がサービス購入料名目で PFI 事業者に対して契約期間にわたり延払いするタイプの PFI という。公共施設の整備案件別に，施設整備，完成後の維持管理，運営を担う業者が共同で特別目的会社（SPC）を設立し，PFI 事業者となるケースが多かったとされ，施設整備，維持管理から運営までをまとめて PFI 事業者に発注することによる事務負担の軽減効果や資金繰りの平準化効果があるとされる（鈴木 2017，108）。

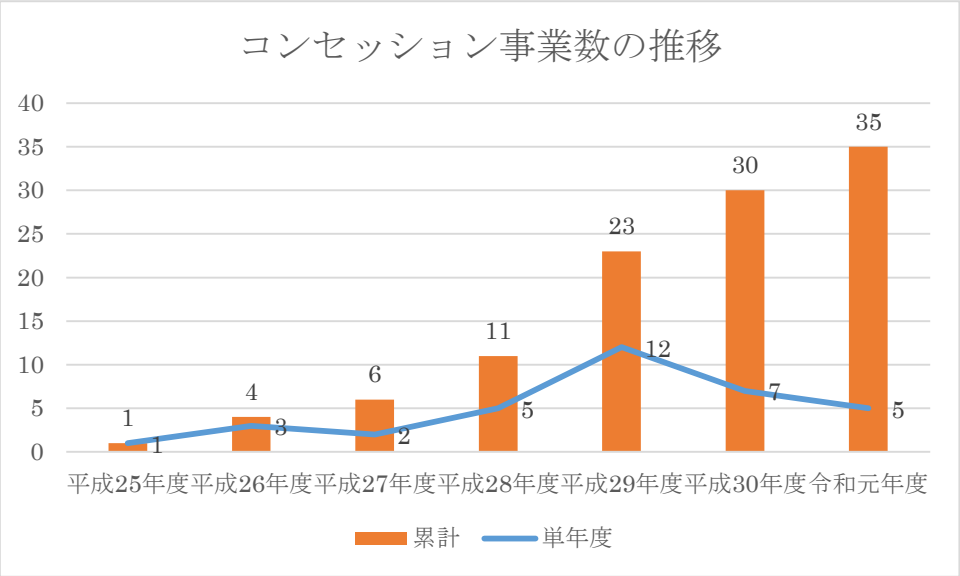
図表１　PPP と PFI の概念図



出所：内閣府民間資金等活用事業推進室（2021）「PFI の現状について」9 スライドより作成

出所：内閣府民間資金等活用事業推進室（2021）「PFI の現状について」4-5 スライドより作成

また，本章の対象とする「コンセッション事業」のみの事業数の推移は以下のようになる。



出所：内閣府民間資金等活用事業推進室（2021）「PFI の現状について」6 スライドより作成

2.2　コンセッション事業の概要

前述のように，コンセッション方式とは「利用料金の徴収を行う公共施設等について，施設の所有権を公共主体が有したまま，施設の運営権を民間事業者に設定する方式」とされる。なお，「公共施設等」には，①道路，鉄道，港湾，空港，河川，公園，水道，下水道，工業用水道等の公共施設，②庁舎，宿舎等の公用施設，③賃貸住宅及び教育文化施設，廃棄物処理施設，医療施設，社会福祉施設，更生保護施設，駐車場，地下街等の公益的施設，④情報通信施設，熱供給施設，新エネルギー施設，リサイクル施設（廃棄物処理施設を除く。），観光施設及び研究施設，⑤船舶，航空機等の輸送施設及び人工衛星（これらの施設の運行に必要な施設を含む。）などが含まれる（PFI 法 2 条 1 項）[5]。

コンセッション方式では，公共施設等の利用料金の決定等を含め，民間事業者による自由度の高い事業運営を可能とすることにより，民間事業者の創意工夫が生かされ，既存インフラの価値が高まり，利用促進が図られることにより，公共施設等の管理者等，民間事業者，利用者の三者にとってそれぞれ有益なものとなることが期待されている（内閣府民間資金等活用事業推進室 2013，2）。

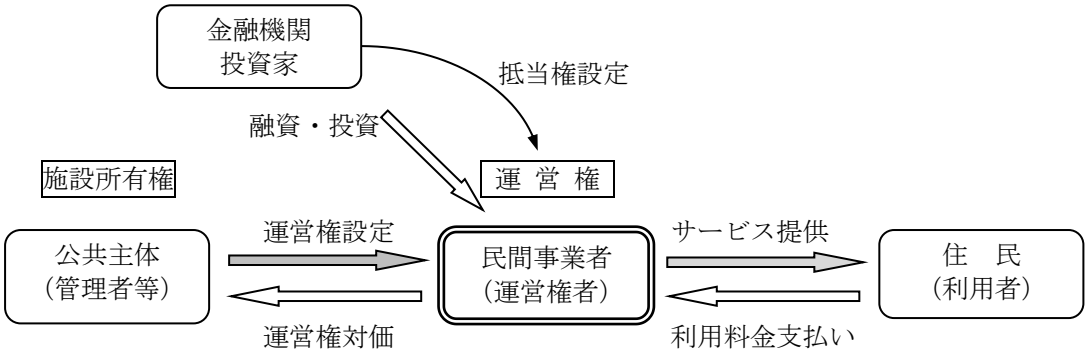
たとえば，公共施設等の管理者である公共主体（おもに地方公共団体）は，①運営権設定に伴う対価の取得，②民間事業者の技術力や投資ノウハウを活かした施設の老朽化・耐震化

[5] 2020（令和 2）年度末時点で，コンセッション事業が進んでいる公共施設等としては，空港が 12 件，水道が 3 件，下水道が 4 件，道路が 1 件，文教施設が 6 件，クルーズ船向け旅客ターミナル施設が 1 件，MICE（Meeting, Incentive travel, Convention, Exhibition/Event）施設が 4 件，公営水力発電が 1 件，工業用水道が 3 件，その他の施設が 5 件である（内閣府民間資金等活用事業推進室ウェブサイト「公共施設等運営事業の主な進捗状況」参照）。

の促進，③技術職員の高齢化や減少に対応した技術承継の円滑化，④施設所有権を有しつつ運営リスクの一部移転といったメリットがあげられている。また，運営権者となる民間事業者には，①「官業開放」による地域における事業機会の創出，②事業運営・経営についての裁量の拡大，③人口減少や高齢化に対応した一定の範囲での柔軟な料金設定，④抵当権の設定による資金調達の円滑化などのメリットが挙げられている（内閣府民間資金等活用事業推進室ウェブサイト「公共施設等運営権の導入メリット」参照）。

コンセッション方式の全体像を示せば，図表２のようになる。

図表２　コンセッション方式



出所：内閣府民間資金等活用事業推進室ウェブサイト「公共施設等運営事業（コンセッション事業）」参照

上記のように，施設の所有権を保有している管理者等は，公募等により選定された事業者（運営権者）と運営権事業契約を締結し，運営権を設定することができる。また，管理者等は，実施方針に従い，運営権者から，公共施設等の建設，製造又は改修に要した費用に相当する金額の全部又は一部を徴収することができる（PFI 法 20 条）。この運営権者から徴収する金額を「運営権対価」という。

また，運営権者は，PFI 法に基づき，利用料金を徴収する公共施設等について，運営等（運営及び維持管理並びにこれらに関する企画をいい，国民に対するサービスの提供を含む[(6)]）を行い，利用料金を自らの収入として収受する。なお，利用料金は，実施方針に従い，運営権者が定めることができるが，あらかじめ管理者等に届け出なければならないとされる（PFI 法 23 条）。

---

(6) なお，公共施設等の「運営等」には，施設の「建設」・「製造」は含まれていない。しかし，施設の「建設」・「製造」を運営権実施契約とは別に従来型の PFI 事業契約を締結し，運営事業と組み合わせることは可能である。すなわち，民間事業者が，まずは PFI 事業として新規に公共施設等を建設し，建設された公共施設等を当該民間事業者が運営権者として運営することも可能とされる（松田 2017，4）。

3　公共施設等運営権に関する簿記処理

3.1　実務対応報告第 35 号の諸規定

本節では，実務対応報告第 35 号の内容を確認するとともに，設例に基づき，簿記処理を検討する。なお，実務対応報告第 35 号では，運営権者が公共施設等運営権を取得する取引や公共施設等に係る「更新投資[7]」を実施する取引に関する処理のみが取り扱われている。

まず，運営権者は，公共施設等運営権を取得した時に，管理者等と運営権者との間で締結された「公共施設等運営権実施契約」において定められた公共施設等運営権の対価（以下，「運営権対価」という）について，合理的に見積もられた支出額の総額を無形固定資産として計上する（実務対応報告第 35 号 3 項）[8]。つまり，実際の既支出額に限られず，取得時点では未払いであっても，運営権の取得に関する支出見積総額で「公共施設等運営権」として計上することになる。また，公共施設等運営権は，法的には「物権」とみなされ，PFI 法に別段の定めがある場合を除き，不動産に関する規定を準用するとされる（PFI 法 24 条）。

なお，運営権対価を分割で支払う場合，それに基づく資産および負債（「公共施設等運営権に係る負債[9]」）の計上額は，運営権対価の支出額の総額の現在価値による（実務対応報告第 35 号 4 項）。また，運営権対価の支出額の総額の現在価値の算定にあたっては，運営権者の契約不履行に係るリスク（運営権者の信用リスク）を，割引率に反映させる。支出額の総額とその現在価値との差額は，運営権設定期間（公共施設等運営権の存続期間）にわたり，利息法により配分する（実務対応報告第 35 号 5 項）。

また，無形固定資産として計上した「公共施設等運営権」は，原則として，運営権設定期間を耐用年数として，定額法，定率法等の一定の減価償却の方法によって，その取得原価を各事業年度に配分する（実務対応報告第 35 号 8 項）。さらに，「公共施設等運営権」は「固定資産の減損に係る会計基準」の対象となり，原則として，実施契約に定められた公共施設等運営権の単位で資産のグルーピングを行い，減損損失の認識の判定及び測定を行う（実務対応報告第 35 号 10 項）。

公共施設等に係る更新投資を実施する取引については，（ア）大半の更新投資の実施時期および対象となる公共施設等の具体的な設備の内容が，管理者等から運営権者に対して実施契約等で提示され，その提示によって，更新投資のうち資本的支出に該当する部分に関して，運営権設定期間にわたって支出されると見込まれる額の総額および支出時期を合理的に見積もることができる場合か，（イ）それ以外の場合（たとえば，更新投資の実施時期や順序等に

---

(7) 更新投資とは，PFI 法 2 条 6 項に基づき，運営権者が行う公共施設等の維持管理をいう。

(8) なお，合理的に見積られた運営権対価の支出額に重要な見積りの変更が生じた場合，当該見積りの変更による差額は，資産および負債の金額に加減される（実務対応報告第 35 号 6 項）。

(9) 「公共施設等運営権に係る負債」は，1 年基準に基づいて，流動負債または固定負債の区分に計上される（実務対応報告第 35 号 18 項）。

関しても運営権者に自由裁量が与えられている場合など）かによって，処理が異なる。

（ア）の場合，運営権の取得時に，支出すると見込まれる額の総額の現在価値を負債として計上するとともに，同額を資産として計上する，いわゆる「資産負債両建処理」が行われる。また，（イ）の場合，更新投資の実施時に，更新投資のうち資本的支出に該当する部分に関する支出額を資産として計上する（実務対応報告第 35 号 12 項）。ただし，更新投資に係る資産は，無形固定資産の区分にその内容を示す科目をもって表示することが要求されるものの，具体的な科目名（表示項目名）についての明記はない（実務対応報告第 35 号 17 項）。

いずれの場合であっても，更新投資に係る資産の額は，運営権設定期間中の各事業年度に配分しなければならず，（ア）の場合は，運営権設定期間を耐用年数として，定額法，定率法等の一定の減価償却の方法によって，その取得原価から残存価額を控除した額を各事業年度に配分する。一方，（イ）の場合は，当該更新投資を実施した時より，当該更新投資に係る資産の経済的耐用年数にわたり，定額法，定率法等の一定の減価償却の方法によって，その取得原価から残存価額を控除した額を各事業年度に配分する（実務対応報告第 35 号 15 項）。

3.2　公共施設等運営権に関する取引の設例

公共施設等運営権に関する取引について，運営権者が具体的にどのように処理することになるのか，設例を元に検討する。

【設例１】

当期首に，運営権者は，管理者等から 30 年間の公共施設等運営権を設定され，公共施設等の運営を開始した。ただし，運営権対価は 30 年間にわたり分割して支払うこととなっており，各期間末に管理者等に 1,000 を現金で支払う。運営権者が使用する契約利率は 3.0%とする。なお，運営権の履行に関する保証金として，管理者等に，運営開始時に 4,000 を一括して現金で差し入れる。また，公共施設等運営権は，残存価額ゼロ，耐用年数は運営権設定期間の 30 年，定額法により減価償却を行う[10]。

運営権者は，公共施設等運営権を取得した時に，「運営権対価」について，合理的に見積もられた支出総額の割引現在価値を計算し，「公共施設等運営権」勘定に計上する。それとともに，今後，支払うことになる対価の未払額を「公共施設等運営権に係る負債」勘定[11]に計上

---

[10] 内閣府（2013）「公共施設等運営権に係る会計処理方法に関するＰＴ研究報告（中間とりまとめ）」12 ページからの設例を元に，筆者が作成した。なお，以下に示す取引のほかに，公共施設等の利用者から利用料を受け取る取引や，公共施設等を利用して公共サービスの提供を行う際の運営費用が発生する取引などは，説明の簡略化のために除いている。

[11] 内閣府（2013）や権（2018）では，運営権対価の分割払いに関する負債を「長期未払金」勘定で処理している。しかし，「長期未払金」は金融負債である金銭債務として扱われ，通常，債務

する。また，履行保証金として現金 4,000 を差し入れる。つまり運営開始時には，次のような仕訳を行うことになる。

開始時：

（借）	公共施設等運営権	(12) 19,600	（貸）	公共施設等運営権に係る負債	19,600
（借）	差入保証金	4,000	（貸）	現　　金	4,000

なお，運営権対価の利息法による支払スケジュールを示せば，次のようになる。

運営権者＜対価支払スケジュール＞

	元利合計支払額	対価支払額	利息支払額	未払額残高
運営開始時				19,600
第 1 期期末	1,000	412	588	19,188
第 2 期期末	1,000	424	576	18,764
第 3 期期末	1,000	437	563	18,327
第 29 期期末	1,000	943	57	969
第 30 期期末	1,000	969	31	0

そして，第 1 期末に運営権対価の分割払い額を支払った際に，次のように仕訳する。

第 1 期末（分割払い額の支払い）：

（借）	支 払 利 息	588	（貸）	公共施設等運営権に係る負債	588
（借）	公共施設等運営権に係る負債	1,000	（貸）	現　　金	1,000

なお，上の仕訳は，当初認識時に「公共施設等運営権に係る負債」について割引計算をしていたため，それを割り増すための仕訳であり，その後，下の仕訳で分割払い額 1,000 を現金で支払ったことを記録している(13)。分割払い額は元利合計の支払額であるため，その内容を明らかにしようとするのであれば，次のように仕訳することも可能であろう。

第 1 期末（分割払い額の支払い【別解釈】）：

（借）	支 払 利 息	588	（貸）	現　　金	1,000
	公共施設等運営権に係る負債	412			

また，「公共施設等運営権に係る負債」は 1 年基準の適用を受けるため，翌期に支払予定の部分は流動負債の部に計上するべく，「未払運営権負債」勘定(14)に振替えておく。

額（つまり，支払総額を割り引かない金額 30,000）で計上することになると考え，ここでは「公共施設等運営権に係る負債」勘定を利用している。ただし，勘定科目としては冗長であるため，「運営権負債」勘定などとしても良いかもしれない。

(12) 運営権対価の支出総額の現在価値は，次のように計算される。

$1{,}000 \div 1.03 + 1{,}000 \div (1.03)^2 + 1{,}000 \div (1.03)^3 + \cdots + 1{,}000 \div (1.03)^{30} = 19{,}600.441\cdots \rightarrow 19{,}600$

(13) 同様の考え方は，平野（2019，128-129）の「正則的な仕訳」にもみられる。

(14) なお，関西エアポート株式会社（新関西国際空港株式会社から 2016 年 4 月に関西国際空港と大阪国際空港の運営権を設定されている運営権者）の連結貸借対照表では，「1 年内支払予

第１期末（固定負債から流動負債への振替え）：

（借）　公共施設等運営権に係る負債　1,000　（貸）　未払運営権負債　[15]　1,000

さらに，無形固定資産に計上した「公共施設等運営権」について，定額法による減価償却を行うため，次の仕訳も行われる。

第１期末（公共施設等運営権の減価償却）：

（借）　公共施設等運営権償却　＊　653　（貸）　公共施設等運営権　653

＊減価償却額の計算：19,600÷運営権設定期間 30 年＝653.3333…

このような一連の仕訳は，毎期末に行われることになるが，第２期末の行われる仕訳をまとめて記入すれば，次のようになる。

第２期末：

（借）	支 払 利 息	576	（貸）	公共施設等運営権に係る負債	576
（借）	未払運営権負債	1,000	（貸）	現　　金	1,000
（借）	公共施設等運営権に係る負債	1,000	（貸）	未払運営権負債	1,000
（借）	公共施設等運営権償却	653	（貸）	公共施設等運営権	653

運営権者は，運営権設定期間中に，公共施設等への「更新投資」として，公共施設等の「維持管理」を行う義務も負っている。ここでいう「維持管理」とは，「公共施設等運営権及び公共施設等運営事業に関するガイドライン」（以下，「ガイドライン」とする）によれば，「新設又は施設等を全面除却し再整備するものを除く資本的支出又は修繕（いわゆる増築や大規模修繕も含む）」（内閣府民間資金等活用事業推進室 2013，39）を指すとされる。なお，運営権に含まれる業務の範囲に，公共施設等の「維持管理」は含まれるものの，その「建設」や「改修」は含まれていない。これらは，新たな施設を作り出す新設工事や施設等を全面除去し再整備するものを指すとされ（内閣府民間資金等活用事業推進室 2013，39），新設（増改築を含む）された場合には，新たに運営権を設定することはできるものの，当初に設定された運営権には含まれないと考えられ，改修の場合は，施設等の所有権がそもそも消滅してしまう全面除去を含んでいるため[16]，運営権の範囲からは除外されている。PFI 法の想定する建設・改修・維持管理と会計上の資本的・収益的支出の関係を示せば，図表３のようになる。

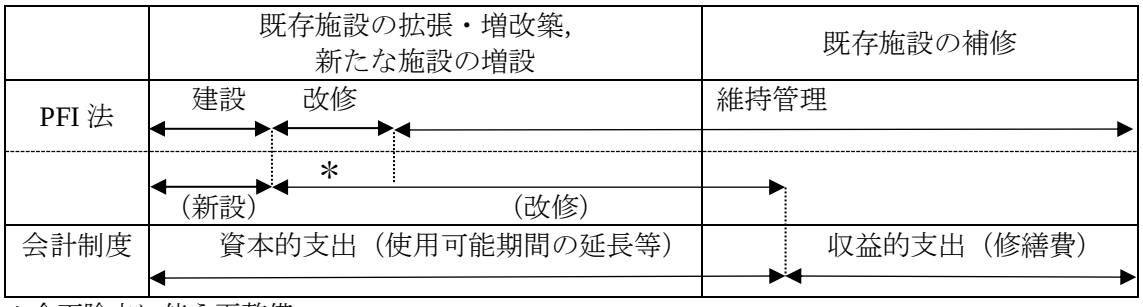
なお，運営権設定期間中に行われる，更新投資のうち収益的支出に該当する部分は，設定期間にわたる支払義務があるものの，修繕費は原則として支出時に費用処理することが適切

定の公共施設等運営権に係る負債」という名称で表示されている。

[15] 振替額については，元利合計の 1,000 とすべきか，それとも第２期に支払われる元本のみの 424（＝第１期末残高 19,188×3%）とすべきかについては議論の余地があろう。

[16] なお，「ガイドライン」によれば，「従前の施設が全面的に除却されると，その時点で管理者等の所有権が消滅し，運営権も消滅する」（内閣府民間資金等活用事業推進室 2013，40）とされるため，「改修」は運営等の業務に含まれない。

図表３　建設・改修・維持管理と資本的・収益的支出の関係



＊全面除去に伴う再整備

出所：「ガイドライン」（内閣府民間資金等活用事業推進室 2013，39）より一部改変

であるため，支出時に費用処理され，運営権の取得時に資産および負債として計上する必要性は乏しいと考えられている（豐岳 2017，101）。

運営権設定期間中に行われる，実施契約等では提示されていない更新投資がどのように処理されるのか，具体的な処理で確認しておこう。【設例１】に加えて，運営権設定期間の 10 年目の期首に，運営権の設定された公共施設等の更新投資のために 2,400 の現金を支出し，そのすべてが資本的支出に該当する（なお，所有権は管理者に帰属する）ものとされたとき，次のような仕訳が行われる。

第 10 期期首（更新投資時）：

（借）　更新投資に係る資産　　2,400　（貸）　現　　金　　2,400

一般的に，企業が自己の所有する固定資産に対してその価値を高める資本的支出を行えば，当該固定資産の帳簿価額に支出額を加算することになるが（新田 1999，147），運営権者は，帳簿価額に加算すべき固定資産を所有しておらず，会計帳簿上も認識していない。そのため，運営権の設定されている公共施設等に資本的支出に該当する支出を行った場合は「更新投資に係る資産」勘定で処理することになる。

このような場合の「更新投資に係る資産」は，当該更新投資を実施した時より，当該更新投資に係る資産の経済的耐用年数（当該更新投資に係る資産の経済的耐用年数が，公共施設等運営権の残存する運営権設定期間を上回る場合は，当該残存する運営権設定期間）にわたり，取得原価から残存価額を控除した額を，減価償却により各事業年度に配分することになる。つまり，第 10 期末以降，更新投資に係る資産の経済的耐用年数（ここでは 12 年とする）にわたり，残存価額はゼロとして，定額法により償却するとすれば，次のように減価償却を記録することになる。

第 10 期期末（更新投資に係る資産の減価償却）：

（借）　更新投資に係る資産償却　　200　（貸）　更新投資に係る資産　　200

「更新投資に係る資産」は無形固定資産の区分に計上することになるため，「減価償却費」勘

定ではなく「更新投資に係る資産償却」勘定を用いて費用計上を行い，償却額は当該資産の帳簿価額から直接控除することが合理的であろう[17]。

一方，公共施設等運営権の取得時に，大半の更新投資の実施時期および対象となる公共施設等の具体的な設備の内容が，管理者等から運営権者に対して実施契約等で提示されており，当該提示によって，更新投資のうち資本的支出に該当する部分に関して，その支出見込額と支出時期が合理的に見積ることができる場合の簿記処理については，次の【設例２】で確認する。

【設例２】

当期首に，運営権者は，管理者等から 30 年間の公共施設等運営権を設定され，公共施設等の運営を開始した。なお，運営権対価は，運営権取得時に一括で 18,000 を現金で支払う。また，管理者から運営権者に対して，実施契約において更新投資の時期・対象となる設備の内容等が示されており，更新投資のうち資本的支出に該当する部分は，５年に１度（運営権設定期間中に計６回），2,000 の現金を外部の業者に支払うことが見込まれる。さらに，毎期末に更新投資のうち収益的支出に該当するものとして，修繕のために 100 の現金を支払うことが見込まれている。運営権者が使用する契約利率は 3.0%とする。公共施設等運営権は，残存価額ゼロ，耐用年数は運営権設定期間の 30 年，定額法により減価償却を行う。

本設例では，運営権者は，運営権対価を運営権の取得時に一括して現金で支払っており，更新投資のうち資本的支出に該当する部分について，支出見込総額・支出時期を合理的に見積ることができるため，支出見込総額の現在価値[18]で負債および資産を計上するように，次の仕訳が行われる。

運営権取得時：

（借）	公共施設等運営権	18,000	（貸）	現　　金	18,000
（借）	更新投資に係る資産	7,384	（貸）	更新投資に係る負債	7,384

第１期末には，更新投資として，公共施設等の修繕のために支出を行う。なお，更新投資のうち収益的支出に該当する部分は，その支出総額や支出時期を合理的に見積ることができ

(17) 上記の設例では，第 10 期期首に実施された更新投資のうち資本的支出に該当する部分の減価償却は第 22 期期末に終了し，第 23 期期首には再び更新投資を行うことが予想される。この際，第 10 期期首と同様の 2,400 の現金支出（資本的支出）が行われ，更新投資に係る資産の経済的耐用年数が同じだとすると，第 23 期期末から，更新投資に係る資産の経済的耐用年数である 12 年ではなく，残存する運営権設定期間である 8 年間を耐用年数として，減価償却が実施される（このとき，更新投資に係る資産の毎期の償却額は 300 となる）ことになる。

(18) 更新投資のうち資本的支出に該当する部分の支出総額の現在価値は，次のように計算される。
$2{,}000 \div (1.03)^5 + 2{,}000 \div (1.03)^{10} + 2{,}000 \div (1.03)^{15} + 2{,}000 \div (1.03)^{20} + 2{,}000 \div (1.03)^{25} + 2{,}000 \div (1.03)^{30} = 7{,}383.655\cdots \rightarrow 7{,}384$

るとしても，支出時のみにその支出額が記録される[19]。

第１期末（更新投資の実施；修繕費の支払い）：

（借）　修　繕　費　　100　（貸）　現　　金　　100

また，運営権取得時に計上した「更新投資に係る負債」は，当初認識時に割引計算しているため，毎期末に割り増すための仕訳も必要となる。これは，支出見込総額とその現在価値との差額について，運営権設定期間にわたり，利息法により配分することが求められるためである。

第１期末（時の経過による更新投資に係る負債の調整）：

（借）　支 払 利 息　　222　（貸）　更新投資に係る負債　　222

なお，上記の仕訳の借方に記入される「支払利息」については，実際の利息支払額ではないため，時の経過による資産除去債務の調整額と同様，「利息費用」として処理することが妥当であるかもしれない。

さらに，翌期以降に実施が見込まれる更新投資に関する支出額については，「更新投資に係る負債」が１年基準の適用を受けるため，翌期に支払予定の部分は流動負債の部に計上するべく，「未払更新投資負債」勘定に振替えておくことになる。たとえば，第４期末には，以下の仕訳が必要になる。

第４期末（固定負債から流動負債への振替え）：

（借）　更新投資に係る負債　　2,000　（貸）　未払更新投資負債　　2,000

そして，第５期末に，更新投資のうち資本的支出に該当する現金支出 2,000 が実際に行われた際には，次のように記録される。

第５期末（更新投資の実施；資本的支出に該当するもの）：

（借）　未払更新投資負債　　2,000　（貸）　現　　金　　2,000

上述の，実施契約等では支出見込総額・支出時期を合理的に見積ることができない更新投資の実施時（【設例１】）とは異なり，更新投資に関する資本的支出を行ったとしても，「更新投資に係る資産」の増加としては処理されず，「未払更新投資負債」（ないし「更新投資に係る負債」）の決済として処理されることになる点には注意が必要であろう。

さらに，各期末に「公共施設等運営権」を減価償却するとともに，「更新投資に係る資産」もまた減価償却することになる。「更新投資に係る資産」については，残存価額ゼロ，運営権設定期間の 30 年を耐用年数として，定額法により減価償却を行うものとする。

第１期末（公共施設等運営権および更新投資に係る資産の減価償却）：

（借）　公共施設等運営権償却　＊　600　（貸）　公共施設等運営権　　600

（借）　更新投資に係る資産償却　＊　246　（貸）　更新投資に係る資産　　246

---

[19] ただし，引当金設定の要件を満たすのであれば，決算において「修繕引当金」の計上についても検討する余地があるとされる（大塚 2017，75）。

＊減価償却額の計算：公共施設等運営権 18,000÷運営権設定期間 30 年＝600
更新投資に係る資産 7,384÷運営権設定期間 30 年＝246.133…

当初認識時に，「更新投資に係る負債」と同額で計上されている「更新投資に係る資産」の金額は，減価償却によって各会計期間に配分される。なお，資産除去債務に対応する除去費用の「資産負債の両建処理」では，資産除去費用は，将来除去される当該固定資産の帳簿価額に加算されていたが，本設例の場合の「更新投資に係る資産」は，同じ両建処理が要求されてはいるものの，（公共施設等とは）別の資産として計上されていることになる。

3.3　公共施設等運営権に関する開示例

前項では，公共施設等運営権について，その取得から各期末に要求されるであろう運営権者の簿記処理を詳説してきた。このような簿記処理の結果として，実務対応報告第 35 号では，公共施設等運営権，公共施設等運営権に係る負債，更新投資に係る資産・負債等を財務諸表本体で表示すること（実務対応報告第 35 号 16-19 項）と，公共施設等運営権ごとに次のような事項を注記開示することが求められている（実務対応報告第 35 号 20 項）。

(1)　運営権者が取得した公共施設等運営権の概要（公共施設等運営権の対象となる公共施設等の内容，実施契約に定められた運営権対価の支出方法，運営権設定期間，残存する運営権設定期間，プロフィットシェアリング条項の概要等）

(2)　公共施設等運営権の減価償却の方法

(3)　更新投資に係る事項

①　主な更新投資の内容及び投資を予定している時期

②　運営権者が採用した更新投資に係る資産及び負債の計上方法

③　更新投資に係る資産の減価償却の方法

④　第 12 項(1)に基づき更新投資に係る資産を計上する場合，翌期以降に実施すると見込まれる更新投資のうち資本的支出に該当する部分について，合理的に見積ることが可能な部分の内容及びその金額

このような注記開示について，東急株式会社の第 153 期の有価証券報告書では，具体的に次頁のように注記開示している。なお，東急株式会社は，その連結子会社である仙台国際空港株式会社が運営権者となり，仙台国際空港に関する運営事業を行っており，東急株式会社の連結貸借対照表および個別貸借対照表においては，公共施設等運営権に関連する表示項目は計上されていない[20]。

[20] なお，仙台国際空港株式会社の計算書類においては，2016 年度決算（決算日：2017 年 3 月 31 日）より，無形固定資産に「公共施設等運営権」と「公共施設等運営権更新投資」がそれぞれ計上されている。

（公共施設等運営事業関係）

（1）公共施設等運営権の概要

連結子会社である仙台国際空港㈱が運営権者となり，実施する公共施設等運営事業は以下のとおりであります。

対象となる公共施設等の内容	仙台空港特定運営事業 仙台空港における①空港基本施設，②空港航空保安施設，③道路，④駐車場施設，⑤空港用地，⑥上記各施設に附帯する施設
実施契約に定められた運営権対価の支出方法	運営権取得時に運営権対価を一括で支払
運営権設定期間	2015 年 12 月 1 日から 2045 年 11 月 30 日までの 30 年間
残存する運営権設定期間	2022 年 4 月 1 日から 2045 年 11 月 30 日まで

（2）公共施設等運営権の減価償却の方法

公共施設等運営権については，運営権設定期間（30 年）に基づく定額法により償却しております。

（3）更新投資に係る事項

① 主な更新投資の内容及び当該更新投資を予定している時期

以下の内容について，2022 年 4 月 1 日から運営権設定期間まで，順次更新の見込であります。

・滑走路，誘導路の更新（路面舗装等）

・航空灯火，電気設備更新工事

② 更新投資に係る資産の計上方法

更新投資を実施した際に，当該更新投資のうち資本的支出に該当する部分に関する支出額を，資産として計上しております。

③ 更新投資に係る資産の減価償却の方法

公共施設等運営権更新投資については，更新投資の経済的耐用年数（当該更新投資の物理的耐用年数が公共施設等運営権の残存する運営権設定期間を上回る場合は，当該残存する運営権設定期間）に基づく定額法により償却しています。

④ 翌連結会計年度以降に実施すると見込まれる更新投資のうち資本的支出に該当する部分の内容及びその金額

翌連結会計年度以降，運営権設定期間においては，順次，必要となる更新投資を行う予定です。

具体的な内容については以下のとおりであります。

・滑走路，誘導路，航空灯火設備等の機能維持を目的とした投資　等

なお，翌連結会計年度においては，更新投資のうち資本的支出に該当する部分について，約 438 百万円を見込んでおります。

出所：東急株式会社「有価証券報告書」第 153 期（令和 3 年 4 月 1 日－令和 4 年 3 月 31 日）より抜粋

4　おわりに　－簿記処理の特徴と今後の課題－

本章では，PFI 法に基づき，管理者等が所有権を保有する公共施設等に対して，その運営権を民間事業者である運営権者に設定し，運営権者から対価を受領するという公共施設等運営権制度に関する運営権者側の簿記処理を検討してきた。

運営権対価が一括払いの場合はその支出額で，また分割払いの場合は支出総額の現在価値で，「公共施設等運営権」を計上し，無形固定資産として表示するとともに，分割払いの場合は，対価の未払額を「公共施設等運営権に係る負債」として記録し，固定負債（もしくは流動負債）に表示していた。なお，分割払いの簿記処理は，「所有権移転外ファイナンス・リース取引」の簿記処理との類似性が多くみられるが，「公共施設等運営権の取得は，企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」（括弧内省略）の適用範囲に含めない」と明記されている（実務対応報告第 35 号 7 項）。

また，運営権取得後の更新投資に関する支出（金額・時期）がどのくらい合理的に見積ることができるかによって，更新投資のうち資本的支出に該当する部分の扱いが異なっており，運営権取得時もしくは更新投資の実施時に，その性格が異なるにもかかわらず，「更新投資に係る資産」という同一の勘定科目（or 表示項目）で処理している可能性があることについては，議論の余地があろう。なお，支出金額・時期を合理的な見積りが可能な資本的支出に関する簿記処理では，いわゆる資産・負債の両建処理が行われているが，同様の処理を行う資産除去債務との異同点について，さらなる検討が必要であろう。

さらに，本章では運営権者の簿記処理しか検討できていないが，運営権を設定し，その対価を受領し，運営権者による運営をモニタリングする管理者等において，どのような簿記処理・表示（および開示）が行われうるのかについても，あわせて検討することで，よりいっそう公共施設等運営権制度に関する理解が進み，制度の利活用が進むものと考えられる。

【参考文献】

大塚浩紀（2017）「公共施設等運営権に係る会計の展開：会計的性質と更新投資」『埼玉学園大学紀要　経済経営学部篇』第 17 巻，67-78 頁。

企業会計基準委員会（2017）実務対応報告第 35 号『公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い』。

権大煥（2018）「公共施設等運営事業における会計上の諸問題－実務対応報告第 35 号によせて－」『経営経理研究』（拓殖大学経営経理研究所）第 111 号，185-202 頁。

鈴木文彦（2017）「時事解説　PFI 事業の現状　公共施設等運営権導入でどう変わったか？」『企業会計』第 69 巻第 9 号，108-111 頁。

豊岳光晴（2017）「ASBJ 解説　実務対応報告第 35 号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」の概要」『企業会計』第 69 巻第 9 号，97-103 頁。

内閣府民間資金等活用事業推進室ウェブサイト（https://www8.cao.go.jp/pfi/index.html）
「PPP／PFI とは」（…/pfi/pfi_jouhou/aboutpfi/aboutpfi_index.html）
「PFI の効果」（…/pfi/pfi_jouhou/aboutpfi/pfi_kouka.html）
「公共施設等運営事業（コンセッション事業）」（…/pfi/concession/concession_index.html）

内閣府（2013）「公共施設等運営権に係る会計処理方法に関するＰＴ研究報告（中間とりまとめ）」2013 年 9 月 6 日付。

内閣府民間資金等活用事業推進室（2013）「公共施設等運営権及び公共施設等運営事業に関するガイドライン」。

内閣府民間資金等活用事業推進室（2021a）「PFI の現状について」2021 年 2 月 12 日付（https://www8.cao.go.jp/pfi/pfi_jouhou/pfi_genjou/pdf/pfi_genjyou.pdf）

内閣府民間資金等活用事業推進室（2021b）「PPP／PFI 推進アクションプラン（令和 3 年改定版）」（2021 年 6 月 18 日民間資金等活用事業推進会議決定）。（https://www8.cao.go.jp/pfi/actionplan/pdf/actionplan2.pdf）

新田忠誓（1999）『財務諸表論究－動的貸借対照表論の応用－（第２版）』中央経済社。

平野智久（2019）『仕訳でかんがえる会計学入門』新世社。

法令「民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律」（平成 11 年 7 月 30 日法律 117 号，最終改正 2018 年 6 月 20 日法律第 60 号）

松田佳久（2017）「公共施設等運営権の法的性質と機能」『日本不動産学会誌』第 30 巻第 4 号，73-78 頁。

おわりにー最終報告に向けての課題と展望ー

はしがきにおいても述べたが，本研究部会「新会計基準等が想定する帳簿記録と会計情報の研究」は，前身となる諸研究部会の研究成果を引き継ぎ，平成 25 年度以降に公表・改訂された会計基準等を主たる検討対象とし，理論的見地からその簿記処理の検討を行い，問題点を指摘し，あるべき仕訳および勘定科目等を提案することを目的としている。そして，今夏の中間報告までに，8 回の研究部会を開催し，委員の先生方から多岐にわたる論点に関する報告を行って頂いた。本報告書では，その一部のみを収録している。そういった意味では未だ「仕掛品」である。最終報告を行う来夏には，他の委員の先生方の論考も収録した最終報告書を完成させたい。

その際には，各報告の位置づけについても，適宜考えていきたい。これまでの報告内容を概観すると，新しい経済事象に関連する報告，「収益認識に関する会計基準」（企業会計基準第 29 号）に関連する報告，既存の会計実務に関連する報告といった，大まかな分類ができそうである。新しい経済事象に対応するため，会計諸基準が新設・改訂される中で，伝統的な簿記処理や勘定科目との関係を考察していかなければならないだろう。また，2018 年 3 月に公表された企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」は，すべての企業の損益計算書のトップラインである「売上（高）」にかかわる重大な変化をもたらしうるものであり，本研究部会においても，複数の部会員が多面的に分析を加えている。さらに，すでに簿記・会計実務が存在しているものの簿記教育の内容とは大きくかけ離れているのではないかと考えられる論点や，これまで無意識的に利用されてきた簿記処理・勘定科目の慣行において再考すべきと考えられる論点，さらには，勘定科目と財務諸表における表示項目の関係など，各報告について分析視点の多様性がみられ，研究部会に参加する者として，新たな発見や気づきが多く得られている。

なお，これまでの部会での報告においても，委員のある先生の報告に触発される形で他の委員の先生の報告がなされたものもあり，部会内で一種の化学反応ともいうべき研究の創発がみられている。今後の研究部会においても，こういった勢いを保ちつつ，よりよい議論・提案ができれば幸いである。

会計基準と簿記処理の関係を考える際に，「会計基準等は，あくまで会計報告すなわち財務諸表等の作成に関する基準であって，簿記処理を規定するものではない。」（安藤英義（2011）「会計基準等に対する簿記の独立性」『會計』第 180 巻第 2 号，164 頁）ため，会計基準（の新設・改訂）に対して簿記・仕訳処理が独立性を保つべきであるという意見は尤もである。ただし，現実に，簿記の提供するデータをもとに財務諸表を作成している限り，基準が想定している会計情報（開示情報）を効率的に作成できるような記録システムを，簿記として考えることも必要であろう。（もしかすると，それはもはや複式簿記ではないのかもしれないが。）

いわゆる「複式簿記」という共通の言語で研究部会においてなされた議論・提案が，本報告書

を通して，本学会での「簿記学」についての議論につながっていくことを一学会員として望んでやまない。なお，本報告書の意見・提案は各委員の論考であるが，誤解や検討の不十分な箇所も存在するかと思われる。学会員諸氏からのコメント・ご批判・建設的なご提案をいただければ幸いである。

吉田 智也（中央大学）

【資　料】

簿記理論研究部会「新会計基準等が想定する帳簿記録と会計情報の研究」活動実績

－研究会開催記録－

第１回研究会	令和３年９月 11 日（土）　Zoom によるオンライン開催 研究目的の確認及び今後の議論の方向性の確認（部会長説明）
第２回研究会	令和３年 10 月２日（土）　Zoom によるオンライン開催 増子敦仁委員「新会計基準における簿記処理関する論点整理―「収益認識に関する会計基準」等の適用にともなう 2021 年３月商工会議所簿記検定試験出題区分表の改定に基づいて―」 加藤大吾委員「固定資産に関する会計基準に定めのない簿記処理」
第３回研究会	令和３年 11 月７日（日）　Zoom によるオンライン開催 平野智久委員「購入型クラウドファンディングに関する簿記・会計上の論点―支援者，実行者及び仲介者それぞれの立場から―」 山下 奨 委員「収益認識会計基準等の趣旨に照らした収益認識の簿記処理」
第４回研究会	令和３年 12 月 18 日（土）　Zoom によるオンライン開催 市川紀子委員「収益認識会計基準の有償支給取引における変遷経緯と簿記処理−加藤[2021]における有償支給取引の簿記処理をふまえて−」 村上翔一委員「実務対応報告第 38 号の理解と処理」
第５回研究会	令和４年１月 23 日（日）　Zoom によるオンライン開催 塚原 慎 委員「時価算定会計基準等の導入が有価証券の簿記処理に及ぼす影響に対する一考察」 小野正芳委員「債権管理のための簿記―基準第 29 号に関連して―」
第６回研究会	令和４年２月 20 日（日）　Zoom によるオンライン開催 渡辺竜介委員「繰延処理と「繰延」勘定」 中間報告に向けて（部会長説明）
第７回研究会	令和４年４月 10 日（日）　Zoom によるオンライン開催 石田万由里委員「企業における政府補助金の処理について－介護保険報酬の会計処理に関する一考察－」 吉田智也部会長「公共施設等運営権の簿記処理－運営権者と管理者の立場から－」
第８回研究会	令和４年５月 15 日（日）　中央大学・Zoom によるハイブリッド開催 石光 裕 委員「財務諸表における使用表示項目の調査」 青木孝暢委員「現金割引の会計処理」

本研究部会の内容・論点にご関心をお持ちの学会員がいらっしゃいましたら，下記の連絡先までご連絡をお願いいたします。また，本報告書に対するご意見・ご質問もお寄せください。

連絡先：中央大学商学部　吉田 智也

メール：t-yoshid*tamacc.chuo-u.ac.jp　（*の部分に@を入力してください）