

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」

最終報告書

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)
委 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 (北海道大学大学院)
藤井 禎晃 (新生企業投資(株))
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5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最終報告書である。

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、中間報告までの第1年度は、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、8回開催した。中間報告後の第2年度は、加藤委員のご厚意により早稲田大学の教室をお借りしての対面およびZoomによるハイブリッド形式で、7回開催した。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年度：

- 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 第38回全国大会 中間報告（於：大阪産業大学）

第2年度：

- 第9回 令和4年10月2日（早稲田大学・Zoomによるハイブリッド開催）
- 第10回 令和4年12月3日（早稲田大学・Zoomによるハイブリッド開催）
- 第11回 令和5年2月5日（中央大学・Zoomによるハイブリッド開催）
- 第12回 令和5年2月25日（早稲田大学・Zoomによるハイブリッド開催）
- 第13回 令和5年4月16日（早稲田大学・Zoomによるハイブリッド開催）
- 第14回 令和5年5月20日（早稲田大学・Zoomによるハイブリッド開催）
- 第15回 令和5年7月9日（早稲田大学・Zoomによるハイブリッド開催）
令和5年8月27日 第39回全国大会 最終報告（於：駒澤大学）

本報告書には、目次で示すように、研究部会における各委員による報告をもとに、その場での質疑・討論を反映して、各委員がまとめた15篇の論考を収録している。ただし、本研究部会の中間報告書に既に掲載していた7篇の論文については、基本的に字句修正（や一部情報の更新）等を除き、内容・結論に変更はないことに注意が必要である。（なお、目次では〈再掲〉と表記している。）意見や提案に関する部分は、執筆者個人が責任を負っているものの、部会として、体系性、明瞭性等を勘案した編纂に責任を負っている。

本研究部会で2年間にわたり、15回の研究部会に参加され、本報告書の作成に携わって頂いた委員の皆さんには心から御礼を申し上げたい。また、最初から最後まで研究部会の雑用を引き受けてくれた駒澤大学経営学部准教授 塚原慎先生には心から感謝申し上げます。

本研究部会での2年間にわたる熱心な議論の成果として、本報告書を完成させることができ、ほっとしている。本報告書が、今後の本学会およびわが国の簿記理論・教育・実務に多少とも役立つことがあれば幸いである。

令和5年8月22日

簿記理論研究部会を代表して

吉田 智也

目 次

はじめに

序 章 本研究部会の目的と最終報告書の構成 (吉田 智也) 1

① 新しい経済事象に関する報告

第1章 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
ー支援者、実行者及び仲介者それぞれの仕訳をかんがえるー (再掲)
(平野 智久) 12

第2章 実務対応報告第38号の理解と処理 (再掲) (村上 翔一) 27

第3章 時価算定会計基準等の導入に伴う補助簿の拡張可能性
ー有価証券のレベル別時価情報の開示に焦点を当ててー (再掲)
(塚原 慎) 41

第4章 公共施設等運営権に関する簿記処理
ー運営権者の立場からー (再掲) (吉田 智也) 55

第5章 取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する簿記処理の検討
(藤井 禎晃) 71

補章 金利指標改革におけるヘッジ会計への影響に関する一考察
ー改正実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」に係る会計処理ー (石田 万由里) 86

② 「収益認識に関する会計基準」に関連する報告

第6章 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 (再掲)
(市川 紀子) 104

第7章 債権管理のための簿記 (小野 正芳) 121

第8章 売上割引の会計処理 (青木 孝暢) 138

第9章	返品権付き販売取引の簿記処理の再検討（山下 奨）	151
③ 既存の会計実務に関連する報告		
第10章	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）	167
第11章	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）	179
第12章	リースに関する会計基準（案）における簿記処理（菱山 淳）	194
第13章	簿記・会計上の資本概念に関する一考察 －資本か純資産か－（橋本 武久）	209
第14章	財務諸表における表示項目の調査（石光 裕）	226
結 章	まとめ －今後の課題と展望－（吉田 智也）	237

序章 本研究部会の目的と最終報告書の構成

吉田 智也（中央大学）

1 本研究部会の目的と研究の視座

本研究部会は、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する。

そもそも本学会の研究部会で「勘定科目に関する研究」というテーマを初めて取り上げられたのは、本研究部会の前身となる部会の中でも、平成 14・15 年度の簿記教育研究部会（新田忠誓部会長）であった。当時、「国際化と称した会計基準や会計諸規則の改訂作業が始まった時期で」あり、「様々な指針や解説書も公開されたが、この中での勘定科目の使い方が問題となった。すなわち、勘定科目の使い方さらには仕訳処理も解りにくいのではないかという意見が学会の中から上がってきた。」と新田忠誓部会長は回想されている（新田忠誓編集代表（2011）『勘定科目・仕訳事典』（日本簿記学会監修）はしがき）。本研究部会にも、解りやすい簿記処理・勘定科目を検討・提案しようとする理念は引き継がれている。

また、後述するように、仕訳や勘定科目を検討対象とした直近の研究部会は、平成 24・25 年度の簿記実務研究部会（岩崎健久部会長）である。その研究部会が終了してから、本研究部会開始時ですでに 7 年もの歳月が経過しており、新たに公表された会計基準は 5 つ（企業会計基準第 27 号～第 30 号）、改訂された会計基準（修正も含む）は 10 を超える。それらの公表・改訂された基準が要求する簿記処理・勘定科目は、必ずしも従来のそれらと整合的であるとは限らず、また、公表・改訂された会計基準によって、どのような問題がどのように解決されたのかだけでなく、未解決の問題はないのか、事態が悪化した問題はないのかを考えてみる必要がある。さらに、未だ会計基準等が整備されていない新しい経済事象を、どのように簿記処理すべきか、どういった勘定科目がふさわしいかについても考えなくてはならない。そのためにも、理論・教育の両面から深く分析・議論するために、簿記理論研究部会の設置を申請し、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）。

本学会において、平成 14・15 年度の簿記教育研究部会以降で、「勘定科目」や「仕訳」に関する研究をテーマとして取り上げた研究部会の一覧を示せば、図表 1 のようになる。

図表 1 前身となる諸研究部会

期間	部会	テーマ名	部会長
平成 14・15 年度	簿記教育研究部会	勘定科目に関する研究	新田 忠誓 先生
平成 16・17 年度	簿記教育研究部会	工業簿記に関する勘定科目の研究	渋谷 武夫 先生
平成 16・17 年度	簿記実務研究部会	簿記学的視点から見た実務指針等の検討	横山 和夫 先生
平成 20・21 年度	簿記実務研究部会	新会計基準における勘定科目の研究	菊谷 正人 先生
平成 24・25 年度	簿記実務研究部会	新会計基準における簿記処理の検討	岩崎 健久 先生

出所：筆者作成

なお、上記の 5 つの研究部会は、それぞれ最終報告書を作成しているが、部会での研究成果をもとに、『勘定科目・仕訳事典』（初版 2011 年；第 2 版 2017 年，中央経済社）がまとめられている。なお、『勘定科目・仕訳事典』の第 2 版からは、日本簿記学会の「監修」の称も受けており、勘定科目や財務諸表項目を、延べ数にして 575 項目取り上げ、それぞれ「設例」で仕訳を示して、勘定科目の使い方および当該科目に対する改善案などを解説している。本研究部会での議論や提案もまた、これらの成果を引き継いでいくものとなることを委員と共有している。

それでは、本研究部会は、具体的にどのような会計基準等を検討対象とするのか。

本研究部会においては、原則として、平成 25 年度以降、より具体的には上述の岩崎部会が終了した平成 26 年 8 月以降に、企業会計基準委員会（ASBJ）によって、新設・改訂された企業会計基準、適用指針、さらには実務対応報告や日本公認会計士協会によって公表・改訂された実務指針を対象とする。ただし、平成 26 年以前に公表・改訂されたものであっても、まだ十分に検討されているとは思えない会計基準等があれば、検討対象としてもよいこととした。

また、わが国では、未だ会計基準等が整備されていない（もしくは整備されて間もない）新しい経済事象を、どのように簿記処理すべきか、どういった勘定科目を使用することがふさわしいかについても考えなくてはならない。具体例を挙げるとすれば、2023 年 5 月に ASBJ より公開草案が公表された「使用権モデル」によるリース取引（IFRS16 ないし ASC Topic842）や、保険契約（IFRS17）、電子マネー等を含むキャッシュレス決済、仮想通貨（暗号資産）、クラウドファンディング、人的資源会計の処理など多岐にわたるが、本研究部会で取り上げられた論点もあれば、最終報告までには取り上げきれなかった論点もある。

なお、原（2009，22）によれば、「新たな経済事象に関する勘定科目の設定に対しては、これまでの慣例，理解可能性を考慮する必要がある。」とされる。しかし、新たな会計基準が公表された後、適用指針などで取引の仕訳処理が説明される際に、これまでの慣例に従って、

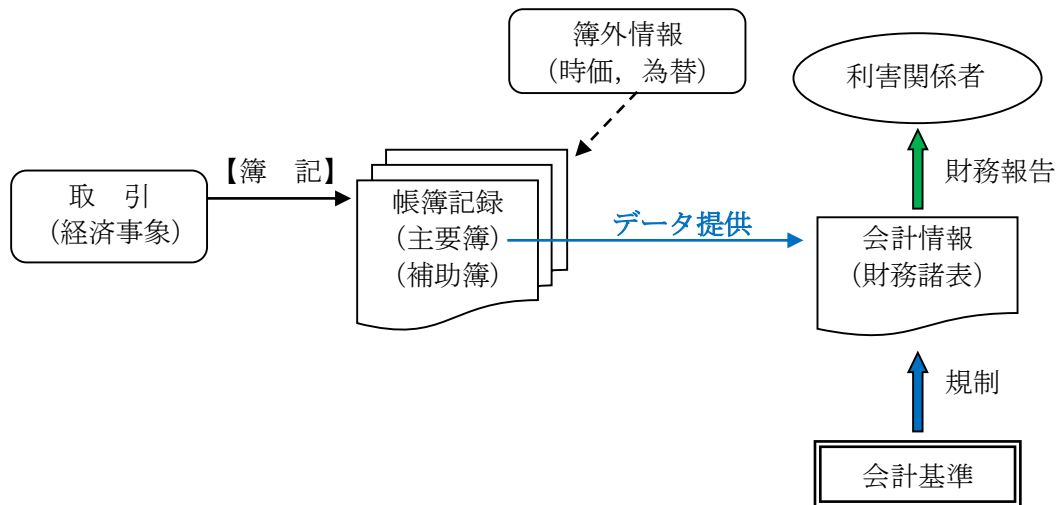
勘定科目（ないし財務諸表項目）が設定されているとはいいいがたい。たとえば、従業員等へのストック・オプションの付与後に、勤務対象期間において従業員等からの労働サービスの消費に見合う費用を計上する際に「株式報酬費用」勘定が用いられている。しかし、費用の勘定科目に「〇〇費」ではなく「△△費用」という名称を付すことは本当に必要であろうか（『勘定科目・仕訳事典（第2版）』48-49参照）。また、同様に「△△費用」とされているものに、「退職給付費用」がある。退職給付引当金への繰入額を表す費用の勘定であるが、金額の計算過程からもわかるように、これは勤務費用、利息費用、期待運用収益といった諸要素から構成される費用であり、費用の性質として「労務費用」と「財務費用」とに大別されるため、その内容毎に分類して勘定科目を設定する方が、経営管理には資するのではないだろうか。

このように、新設・改訂された会計基準等が要求する簿記処理・勘定科目は、必ずしも従来のそれらとは整合的であるとは限らない。そのため、従来の簿記処理・勘定科目によって立つ理論とはどのようなものであったのかもあわせて解明したい。また、公表・改訂された会計基準等によって、どのような問題がどのように解決されたのかだけでなく、未解決の問題はないのか、（さらには、事態が悪化した問題はないのか）を考えてみる必要がある。そのためには、まず、会計基準等の公表・改訂の前後で、簿記処理・勘定科目がどのように変化したのかを明らかにする必要がある。

そもそも、「日本簿記学会設立趣旨」によれば、本学会では、研究活動の充実をはかるため、（1）簿記理論研究部会、（2）簿記実務研究部会、（3）簿記教育研究部会を設けることとなっている。このうち、（1）簿記理論研究部会は、「会計理論との関連、勘定理論、簿記史、勘定科目と仕訳の標準化等の総合的研究を主な課題とする。」とされる。そのため、これまで簿記教育研究部会および簿記実務研究部会では行われてきた「勘定科目」や「仕訳」に関する研究を、簿記理論研究部会として実施することとした。

改めて、本研究部会のテーマは「新会計基準等が想定する帳簿記録と会計情報の研究」としている。この帳簿記録ないしそれを生み出す簿記処理と会計情報の関係性を考える際に、「会計基準等は、本来、会計報告すなわち財務諸表の作成に関する基準である。ところが、現実には、財務諸表作成以前の簿記の段階にまで、これらは影響を及ぼしている。」（安藤 2011, 1）と指摘される。つまり、従来の関係性としては、取引を帳簿記録とするために簿記処理が行われ、そのうち主に主要簿のデータが財務諸表（会計情報）作成のために提供されており、会計基準の諸要請により編集される形で財務報告となり、利害関係者に情報提供されていた。ただし、場合によっては、期末（決算）において、帳簿の外部から新たな情報（簿外情報）を追加することで、主要簿からのデータ提供を補完することも行われていたと考えられる。このような関係を図示すれば、次の図表2のようになる。

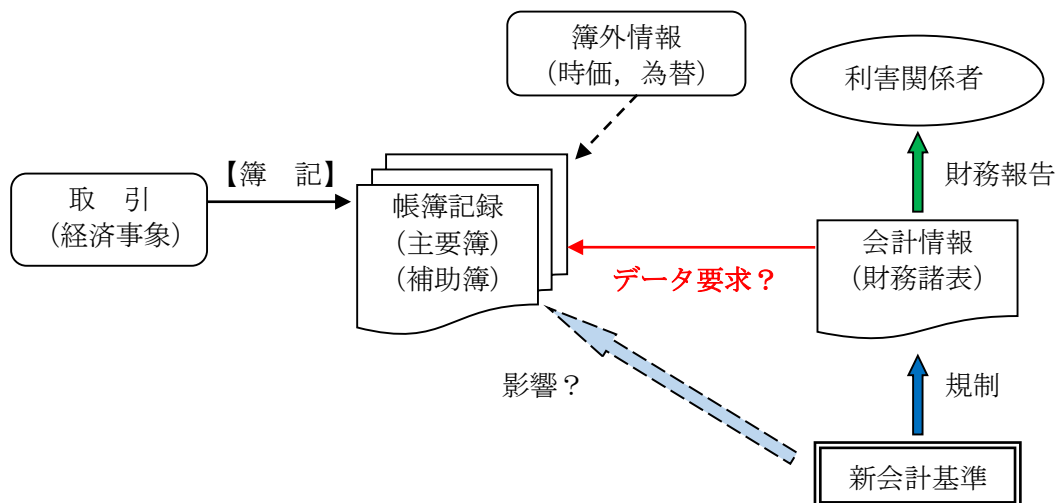
図表2 従来の帳簿記録と会計情報の関係



出所：筆者作成

上記のような関係性を保ってきたと考えられる帳簿記録と会計情報であるが、国際化および国際収斂の影響による会計基準等の公表・改訂によって新たに要請されることになる会計情報を作成するためには、これまでは記録されてこなかったデータであっても必要になることがある。すなわち、図表3のように、会計情報が帳簿記録にデータを要求し、その記録様式・内容に影響を与えることが考えられる。

図表3 最近の帳簿記録と会計情報の関係 (1)

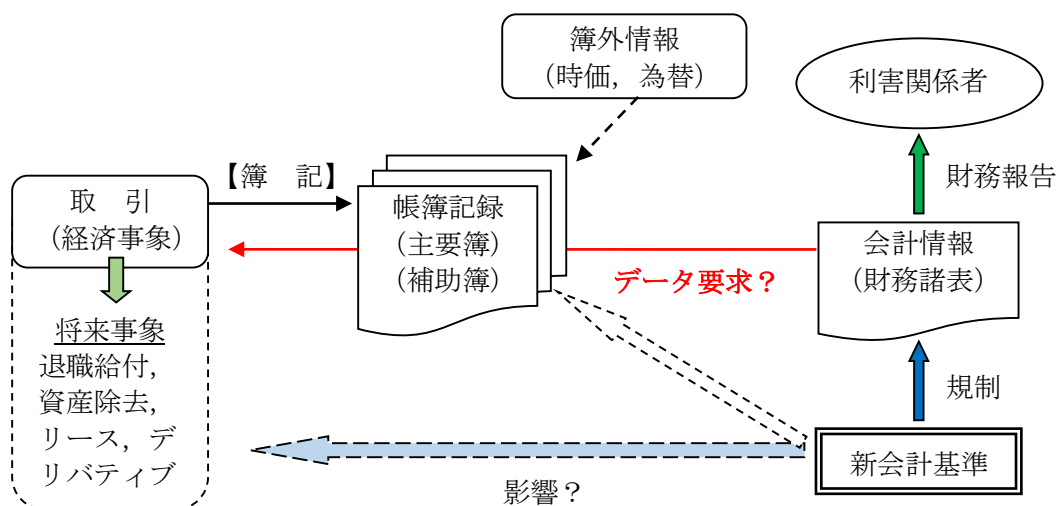


出所：筆者作成

さらに、退職給付会計や資産除去債務、リース取引、デリバティブ取引等に関しては、過去に生じた取引だけでなく、将来事象もその認識・測定対象とするようになっており、帳簿

記録の対象が拡大していることも、帳簿記録と会計情報の関係性に多大な影響を及ぼしていると考えられる。

図表4 最近の帳簿記録と会計情報の関係（2）



出所：筆者作成

たとえば、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」(80-20項)では、「当期および翌期以降の収益の金額を理解するための情報」として、履行義務とキャッシュ・フローの関係を理解できるように、下記の注記が求められる。

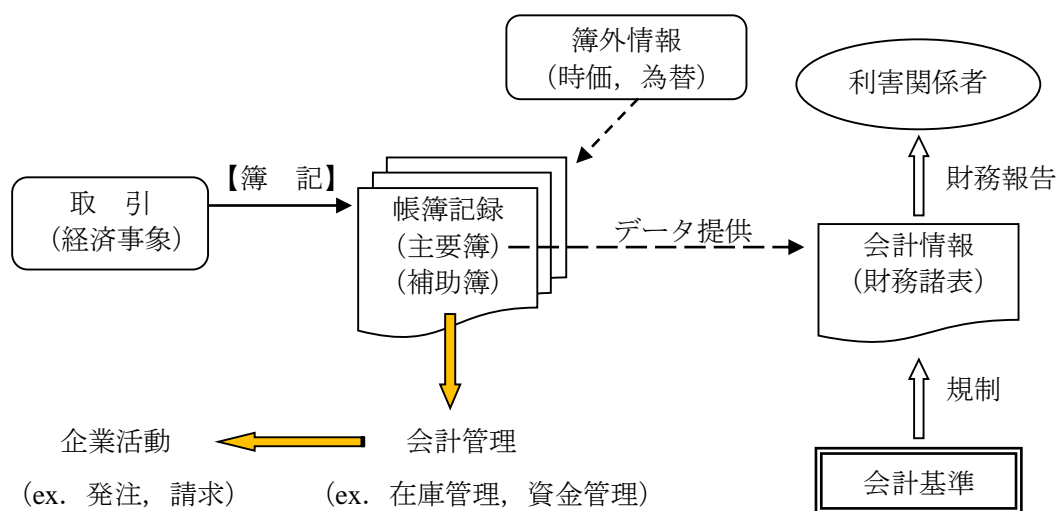
- (1) 顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高
- (2) 当期に認識した収益の額のうち期首現在の契約負債残高に含まれていた額
- (3) 当期中の契約資産及び契約負債の残高に重要な変動がある場合のその内容
- (4) 履行義務の充足の時期が通常を支払時期にどのように関連するのか並びにそれらの要因が契約資産及び契約負債の残高に与える影響の説明

これらの情報は、必ずしも帳簿記録に基づく必要はないものの、財務諸表作成時には帳簿記録から入手することが想定されるだろう。つまり、従来は、帳簿記録として必要とされなかったものも、取引発生時点等において記録しておく必要性が生じることになる。

しかし、帳簿記録は従来から会計情報（財務諸表）の作成のためだけに利用されてきたわけではない。この点について岩田（1953）は、「会計帳簿は単に過去の事実の備忘録にすぎないものであろうか。日々の取引記帳はただ決算のための準備だけのものであろうか。否、である。・・・(中略)・・・勘定記入は単に財産変動の事実を記述することばかりでなくて、さらに別の重要な意味があるのである。その重要な意味とは何か。それはほかでもない、まず第一に、アカウントビリティ（Accountability）の所在を明らかにすることこれである。」と述べている。すなわち、記帳によってアカウントビリティの所在の明確化が図られることを帳

簿記録の役割として指摘している。たとえば、現金勘定の記録は、単に「現金増減という物自体に則した事実」を示すばかりでなく、「出納担当者に対するアカウントビリティの設定解除」という管理的意味をもつとされ、現金勘定において貸借の残高がある限り、出納担当者はこの部分に関するアカウントビリティを負うことになる（岩田 1953, 14）。これは、帳簿記録の「管理機能」と呼ぶことができ、これまでの関係図に書き加えれば図表5のようになる。

図表5 帳簿記録と会計情報の関係—帳簿記録の管理機能—



出所：筆者作成

さらに、原 (2015, 55-56) が言うように、「会計基準が変わり、新しい会計処理を考える際に、岩田 (1955) の指摘通り、財務諸表すなわち総勘定元帳上の記入を考えるだけでなく、その前提となる取引の日記、詳細記録を行い、日常的な管理活動に資する補助簿も含めた帳簿組織全体の視点から検討しなければならない。」と考えられる。そのため、本研究部会においても、帳簿記録の範囲は、総勘定元帳をはじめとする「主要簿」だけでなく、各種の「補助簿」(まだ無いものも含めて)まで含めた帳簿組織全体を検討の対象とする。

なお、本研究部会における検討に際しては、各報告がどの状態・次元の議論を行っているのかを明らかにするため、原 (2000) で言及された図表6のような枠組みを利用することを提案し共通認識とした。

原 (2000, 207) によれば、「近年の経済的環境の変化、それに伴う会計基準の改定あるいは新たな会計基準の導入により、従来オフバランス項目であったものがオンバランス化されたり、オンバランス項目であったものがオフバランス化されている。」と指摘される(表中の⇔の動き)。さらに、「主要簿へ記帳することをオフバランスに準えて「オンブック」、主要

図表6 分析の1つの視点

	オンバランス ←	→ オフバランス
オンブック	(1)	(2)
オフブック	(3)	(4)

出所：筆者作成

簿から消去すること、あるいは主要簿に記帳しないことをオフバランスに準えて「オフブック」と称する」(原 2000, 207))とし、オンバランス・オフバランスという分析軸に、オンブック・オフブックという分析軸を加えて考察していた。なお、「オンバランス」とは財務諸表に計上されることであり、「オフバランス」とは財務諸表から消去すること、あるいは財務諸表に計上しないことを指していると考えられるが、「バランス (balance)」の意味合いとして、資産または負債(ないし資本)といった構成要素として「貸借対照表 (balance sheet)」に計上されることのみが想起されるため、むしろ「オンレポート (on reports)」または「オンステイトメント (on statements)」とした方が、(貸借対照表以外の財務諸表への計上を含め)より広く捉えられるのではないかという提案が、研究部会において行われたことも付記しておく。

原(2000, 207)による主張に戻れば、必ずしも「オフバランス=オンブック」(すなわち図表6の(1)の状態)、「オフバランス=オフブック」(すなわち図表6の(4)の状態)であるとは限らないとされる。たとえば、「オフバランス=オンブック」(図表6の(2)の状態)にあるものとして「備忘記録としての対照勘定」があり、「オンバランス=オフブック」(図表6の(3)の状態)にあるものとして「退職給付引当金」(連結上では「退職給付に係る負債」)がある。そのように考えてみると、「オフバランス=オンブック」または「オンバランス=オフブック」の状態にある(または、その状態にあった)ものが、新会計基準等により「オンバランス=オンブック」化(またはその逆に変化)する状況も見受けられるのではないかと考えられる。さらに、上述のように、補助簿を含めた帳簿組織全体を検討の対象とするならば、「オンブック」の範囲も主要簿への記帳に限らない(さらに、補助簿には記帳されるが主要簿には記帳されない)状況も考えうる。最終報告書における各論考では、何を対象として論じるのかのみならず、どの状況を論じるのかについても、なるべく明らかにするように各委員にはお願いしている。

2 最終報告書の構成

最終報告に向けて、委員の諸報告(論考)を大まかに分類し、その位置づけについても考え、委員と共有してきた。『最終報告書』の内容を概観すると、①新しい経済事象に関する報告、②「収益認識に関する会計基準」に関連する報告、③既存の会計実務に関連する報告と

大きく3つの領域に分類できる。

①新しい経済事象に関する報告については、未だに会計基準が整備されていない部分もあり、どのように簿記処理すべきか、どういった勘定科目がふさわしいのかといった観点から検討を加えている。

①には、『中間報告書』に掲載済みの、平野智久委員（北海道大学大学院）による「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－」、村上翔一委員（敬愛大学）による「実務対応報告第38号の理解と処理」、塚原慎委員（駒澤大学）による「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－」、吉田による「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－」のほか、『最終報告書』では新たに藤井禎晃委員（新生企業投資株）による「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する簿記処理の検討」、石田万由里委員（玉川大学）による「金利指標改革におけるヘッジ会計への影響に関する一考察」の論稿が含まれる。新しい経済事象に対しては、これまでの簿記処理や帳簿で対応できる部分と、新しい考え方を取り入れなければ対応できない部分とがあるだろう。委員各人がどのように考え、どのような解決策を考察しているかを、それぞれの論稿から読み取ってもらえれば幸いである。

②「収益認識に関する会計基準」に関連する報告については、2021年4月1日以後開始する会計年度より強制適用された基準第29号が企業に対して新たな会計情報の作成・開示が求められるようになったため、それに対応するべく、どのような帳簿記録が行われるべきか、理論・教育の観点から検討を加えている。

②には、『中間報告書』に掲載済みの市川紀子委員（駿河台大学）による「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」に加え、『最終報告書』において、山下奨委員（武蔵大学）による「返品権付き販売取引の簿記処理の検討」、小野正芳委員（日本大学）による「債権管理のための簿記－基準第29号に関連して－」、青木孝暢委員（白鷗大学）による「売上割引の会計処理」といった論稿が含まれる。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すものであり、本研究部会においても、複数の委員が多面的に分析を加えていた。とくに、これまで収支を基に記録してきた企業複式簿記に対して、見積要素を加味した「変動対価」が関わる諸取引に関する記帳・処理をどのように行っていけばよいのかについて、『最終報告書』の論稿を基に、読者も一緒に考えてもらいたい。

③既存の会計実務に関連する報告については、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、多岐にわたる論点を取り上げ

ている。

③には、『中間報告書』に掲載済みの加藤大吾委員（公認会計士）による「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－考察」、渡辺竜介委員（関東学院大学）による「繰延処理と「繰延」勘定－勘定科目名の検討を中心として－」のほかに、菱山淳委員（専修大学）による「リースに関する会計基準（案）における簿記処理」、橋本武久委員（京都産業大学）による「簿記・会計上の資本概念に関する－考察－資本か純資産か－」、さらに石光裕委員（京都産業大学）による「財務諸表における表示項目の調査」といった論稿が『最終報告書』において追加された。たとえば、2023年5月に公開草案として公表された「リースに関する会計基準（案）」に基づき、会計情報に透明性を与えることを目的としたリース会計基準の改定が、期中取引の記帳にどのような影響を与えることになるかを検討し、これまでの簿記処理とどのように異なるかを明らかにした。また、会社法の制定・施行によって会計情報としては「純資産」として表示されることとなった「資本」が、本来どのような概念として理解され、歴史的に簿記書においてどのように説明されてきたのかを社会経済的背景を考慮しつつ論じている。さらに、勘定科目の標準化について検討する材料として、財務諸表における表示項目としてどのようなものが使用されているかを調査した結果、出現回数が極めて少ないものが大多数を占めていることが明らかとなり、勘定科目でもそのような多様性が予想された。このような現状の把握は、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慎重に考察していかなければならないという部会での共通認識を、より一層強固なものとした。

さて、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 2011, 164）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、現実には、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、それは複式簿記ではないのかもしれないが。）

本研究部会での報告においては、委員のある報告に触発される形で他の委員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えるべき研究の創発がみられた。この『最終報告書』に関しても、本学会に対して研究の創発を生むような提案ができれば幸いである。

【参考文献】

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。
岩田巖（1953）「「アカウント」・「アカウントビリティ」・「アカウントティング・コントロール」」『産業経理』第13巻第1号，12-19頁。

- 岩田巖（1955）「二つの簿記学－決算中心の簿記と会計管理のための簿記－」『産業経理』第 15 巻第 6 号，8-14 頁。
- 新田忠誓（2019）「第 9 章 帳簿組織と簿記（帳簿）の目的－日記帳（取引記入）簿記；財務諸表作成簿記：個別管理簿記－」原俊雄編著『簿記と帳簿組織の機能－歴史的・国際的視点から』中央経済社，136-144 頁。
- 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。
- 原俊雄（2000）「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。
- 原俊雄（2009）「財務諸表項目と勘定科目－標準化に向けての留意点－」『會計』第 176 巻第 1 号，15-24 頁。
- 原俊雄（2015）「新たな収益認識基準と特殊販売取引の会計処理」『横浜経営研究』第 36 巻第 1 号，47-56 頁。

① 新しい経済事象に関する報告

第1章 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（北海道大学大学院）

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）、「資金拋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^{ドル}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（高山 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 という資金調達には、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「① IT 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合いやすくなっている。

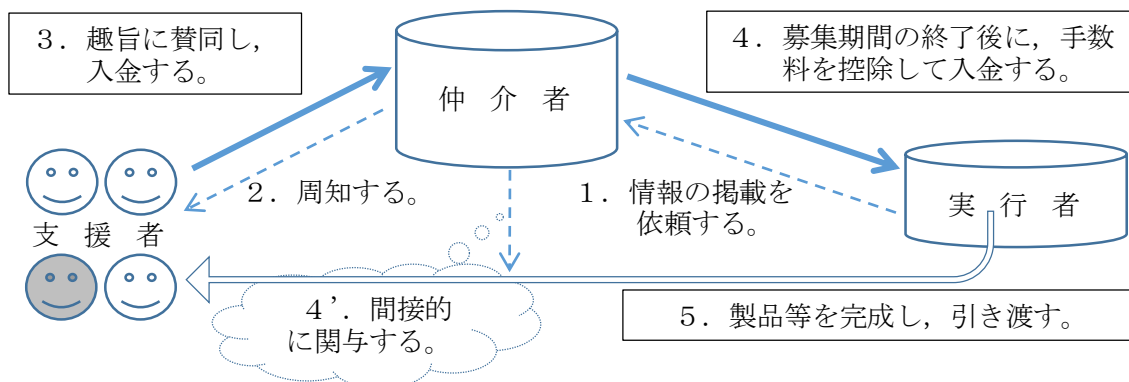
⁶ ただし、「実行者へ支援金を届ける」ことで履行義務を充足したといえるかは問題となり得る。佐々木（2016, 25）では仲介者の「管理項目・リスク」として、「詐欺的スキームの選別、事業実施状況監視、モノやサービスの送付状況の確認」が挙げられている。図表 1 において「4'」間接的に関与する。」と記した所以であり、どこまでを「履行義務」の対象と捉えるかによって収益を認識する時点が定まってくるように思われる。

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。

一般的に) 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）を使うものも多く、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の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。」

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

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ため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

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。

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%が相場のようなのである。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が定まるといふ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しており、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⁾ 高山 (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²⁶²⁷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らうか。[設例2]のように③の時点で入金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

<p>【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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>
--

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ずつを支払った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）

唯一通り¥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いない。」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のであれば、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ふ。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となります。」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 寫村（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、ここでの備

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。
- 寫村剛雄 (1993)「会計の原点—勘定—」『経営論集』第 40 巻第 3・4 号, 3-13 頁。
- 高山亜希子 (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)。
- 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。

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れば、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、それらの事実の記録は個別財産管理の必要からも、経済行為の顛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。

- 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。
- 山本巖 (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。

第2章 実務対応報告第38号の理解と処理

村上 翔一（敬愛大学）

1 はじめに

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扱う。第38号の内容をまとめると、活発な市場の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節では暗号資産の保有目的と期末評価、3節では暗号資産の分散保有と期末評価、4節では暗号資産の売買の記帳時点、について検討し、5節では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値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、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、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業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、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・サービスを楽しむ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は考えられる。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⁾ $(5,364,000 \text{ 円/BTC} - 5,360,000 \text{ 円/BTC}) \times 1\text{BTC} = 4,000 \text{ 円}$

⁽³⁾ $(377,000 \text{ 円/ETH} - 375,000 \text{ 円/ETH}) \times 5\text{ETH} = 10,000 \text{ 円}$

⁽⁴⁾ $(5,364,000 \text{ 円/BTC} - 5,360,000 \text{ 円/BTC}) \times 0.7\text{BTC} + (5,363,000 \text{ 円/BTC} - 5,360,000 \text{ 円/BTC}) \times 0.3\text{BTC} = 3,700 \text{ 円}$

⁽⁵⁾ $(377,000 \text{ 円/ETH} - 375,000 \text{ 円/ETH}) \times 1\text{ETH} + (378,000 \text{ 円/ETH} - 375,000 \text{ 円/ETH}) \times 4\text{ETH} = 14,000 \text{ 円}$

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。」

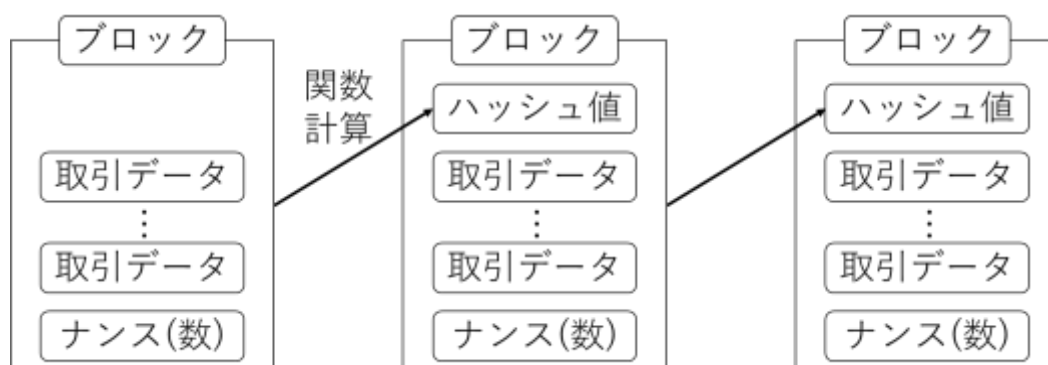
（企業会計基準委員会 2019, par.53）として、売買の合意後にブロックチェーン・ネットワーク上で売買取引が記録されるが、売手の売却損益はブロックチェーン記録時ではなく、売却合意時に記録するとしている。これは、「売却損益の認識時点として売買の合意が成立した時点とする判断基準を示すことにより、確定した売却損益を財務諸表に反映させることができ、かつ、仮想通貨の売却損益の認識時点に関する判断の実務上の多様性も抑えられると考えられることから、仮想通貨の売却損益の認識時点を売買の合意が成立した時点とする方法を採用することとした。」（企業会計基準委員会 2019, par.53）として、売却損益計上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、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、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 ii — iii —	i 普預 60 前受 60 暗資 10 売益 10 ii 前受 60 暗資 60 iii —	i 普預 60 前受 60 暗資 10 売益 10 ii — 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 ii 繰利 10 売益 10 iii —	i 普預 60 前受 60 ii 前受 60 暗資 50 繰利 10 売益 10 iii —	i 普預 60 前受 60 ii 暗資 10 売益 10 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 ii — iii 繰利 10 売益 10	i 普預 60 前受 60 ii 前受 60 暗資 50 繰利 10 売益 10 iii 繰利 10 売益 10	i 普預 60 前受 60 ii — 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の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、いつの時点で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 ブロックチェーン 記録時の間 (時価 70)	i 暗資 60 普預 60 決 暗資 10 評益 10 ii — iii —	i 前払 60 普預 60 決 暗資 10 評益 10 ii 暗資 60 前払 60 iii —	i 前払 60 普預 60 決 暗資 10 評益 10 ii — 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 ii — 決 暗資 15 評益 15 iii —	i 前払 60 普預 60 ii 暗資 60 前払 60 決 暗資 15 評益 15 iii —	i 前払 60 普預 60 ii — 決 暗資 15 評益 15 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 ii — iii — 決 暗資 20 評益 20	i 前払 60 普預 60 ii 暗資 60 前払 60 iii — 決 暗資 20 評益 20	i 前払 60 普預 60 ii — iii 暗資 60 前払 60 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られる。

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の決算時]

(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判断は、会計方針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 おわりに

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、売手側ではファイナリティ獲得時に暗号資産の移転と売却損益、買手側ではファイナリティ獲得時に暗号資産、ファイナリティ獲得後に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。本章で扱わなかった今後の検討課題として、活発な市場が存在しない暗号資産の会計処理や注記内容が考えられる。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、様々な財産的価値が暗号化技術によって組成されている。それに伴って、2023 年 6 月現在、実務対応報告第 43 号「電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理及び開示に関する取扱い」や実務対応報告公開草案第 66 号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い（案）」が公表されているが、会計基準等ではその扱いがいまだに明確になっていないものも多く存在する。

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、エンターテインメント、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 号を参考に、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) 。

⁷⁾ <https://www.larvalabs.com/cryptopunks> (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。

第3章 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」（以下、適用指針第31号：ASBJ 2019b）が公表された¹。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、期中の簿記処理に直接的な変化が必ずしも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詳細については、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 (テンプレート)

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

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 有価証券明細書のフォーマット

【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（2019）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れば、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株購入する契約を結んだ(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(税効果会計は省略する。全部純資産直入法で処理する)。

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) 其他有価証券	1,000,000	(貸) 未払金	1,000,000
×2年	3/31	(借) 其他有価証券	100,000	(貸) 其他有価証券評価差額金	100,000
	4/1	(借) 其他有価証券評価差額金	100,000	(貸) 其他有価証券	100,000
	6/25	(借) 未収入金	475,000	(貸) 其他有価証券	500,000
		(借) 投資有価証券売却損益	25,000		
	11/1	仕訳なし			
×3年	3/31	(借) 其他有価証券評価差額金	50,000	(貸) 其他有価証券	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。

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。

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、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。そこで次項では、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た上で、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）。

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」こと（p.212を参照）が指摘されている。

本章では有価証券の保有目的を明確に勘定科目に示すことにより帳簿記録そのものを財産管理の目的に適うものとするという目的というよりは、財務諸表注記で必要とされる時価情報の基礎を帳簿記録から効率的に取得できるようにするという点について、より関心を寄せている。財産管理、財務諸表作成に資する情報提供という、それぞれの目的は異なるものの、相互に排他的なものではなく、取引記録の時点からより詳細な有価証券に関する情報を記録すべきという観点では共通している部分もあると考えられる。そこで、石山（2017）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。

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ことは考慮しないこととする。

×1年 10/1	(借) 其他有価証券 Lv.1	1,000,000	(貸) 未払金	1,000,000
×2年 3/31	(借) 其他有価証券 Lv.1	100,000	(貸) 其他有価証券評価差額金 Lv.1	100,000
4/1	(借) 其他有価証券評価差額金 Lv.1	100,000	(貸) 其他有価証券 Lv.1	100,000
6/25	(借) 未収入金	475,000	(貸) 其他有価証券 Lv.1	500,000
	(借) 投資有価証券売却損益	25,000		
11/1	(借) 其他有価証券 Lv.3	500,000	(貸) 其他有価証券 Lv.1	500,000
×3年 3/31	(借) 其他有価証券評価差額金 Lv.3	50,000	(貸) 其他有価証券 Lv.3	50,000

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、「其他有価証券」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。

当該方法の具体的な簿記処理は、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。ただし、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ない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、補助簿を用いた記録・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、補助簿上での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について、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4）、井上（1973）における有価証券受払帳（表5）がある¹²。

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ます。

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）

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 おわりに

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直接的に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1に、勘定科目をレベルごとに把握する方法、第2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。ただし、第1の方法によれば、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一方で、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ことが考察された。

続いて、期中の仕訳記録には直接的な影響を及ぼさない第2の方法として、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方法について議論した。本章の主たる目的（議論の出発点）は、財務諸表作成のための基礎資料を効率的に提供するための帳簿記録のあり方を考えることにあつたが、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。

時価のレベル別開示に関する情報が「注記も含めた財務諸表」の作成の効率化、財産管理の目的の双方に適うものであるか否かについて、その意義と重要性に関する考察を多面的に行っていくとともに、今日における補助簿の役割、記載すべき情報について、引き続き考察を行っていきたい。

表 6 有価証券元帳の修正案

有価証券元帳

番号 省略

銘柄 省略

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											50	10,000	500,000		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 頁。
- 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, 204-214 頁。
- 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：2023/06/30
- 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』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か変わる？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：2023/06/30
- International Accounting Standards Board（2011）International Financial Reporting Standard 13 “Fair Value Measurement”.

第4章 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、2022（令和4）年と、7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。

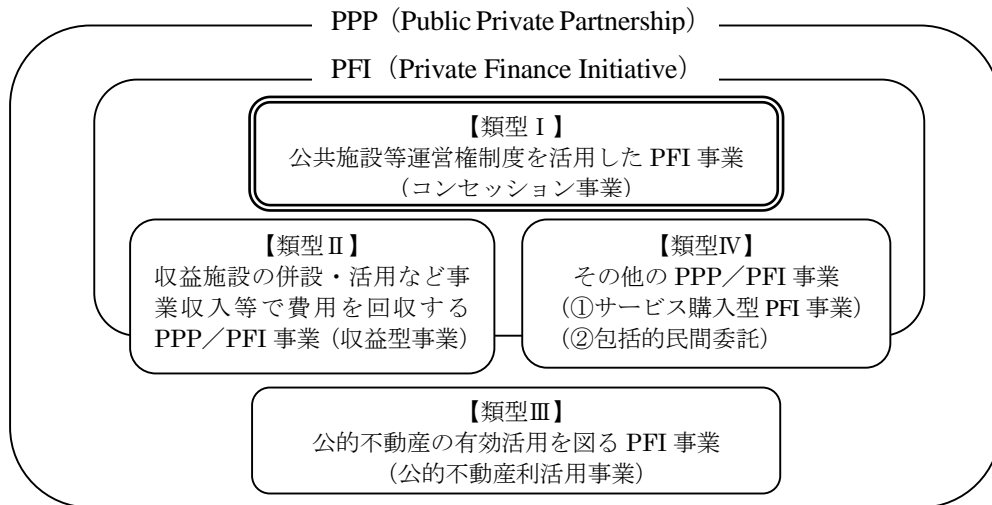
図表 1 によれば、PPP は 4 つの類型に分類されている。類型 I は「公共施設等運営権制度を活用した PFI 事業」（以下、「コンセッション事業」という）であり、類型 II は「収益施設の併設・活用など事業収入等で費用を回収する PPP/PFI 事業」（以下、「収益型事業」という）であり、類型 III は「公的不動産の有効活用を図る PPP 事業」（以下、「公的不動産利活用事業」という）であり、類型 IV はサービス購入型 PFI 事業や包括的民間委託といった、その他の PPP/PFI 事業である。なお、PFI 事業は、PFI 法に基づいて行われるものをさし、それ以外のものは PPP 事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

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、ほぼ増加傾向にあったが、令和 2 年度は 59 件と減少した。また、契約金額は、こ

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 2021, 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 事業者が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



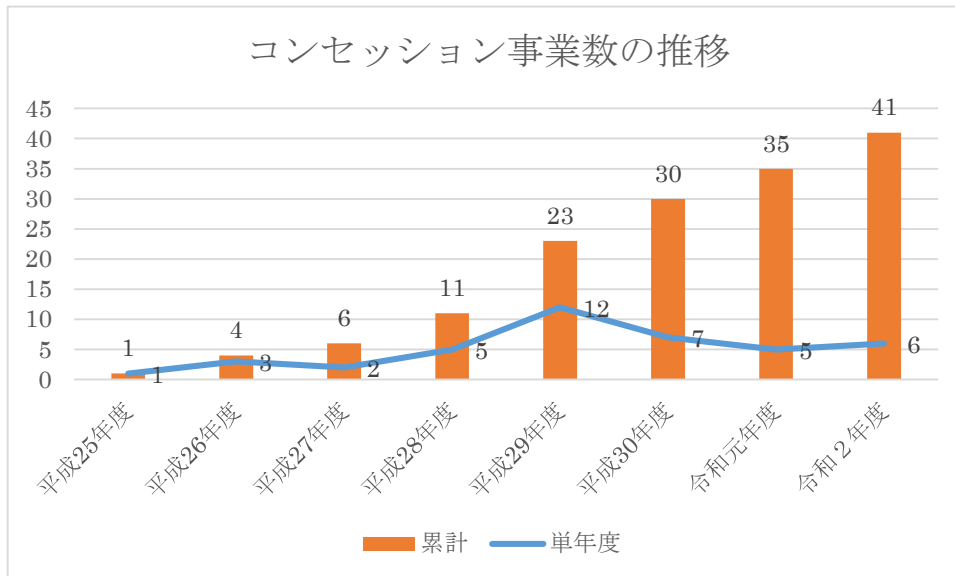
出所：内閣府民間資金等活用事業推進室（2022）「PFIの現状について」9スライドより作成



出所：内閣府民間資金等活用事業推進室（2022）「PFIの現状について」4-5スライドより作成

こ数年 3,000 億円程度で推移している。

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（2022）「PFIの現状について」5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を設定する方式」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、工業用水道その他の公共施設、②庁舎、宿舎その他の公用施設、③教育文化施設、スポーツ施設、集会施設、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、地下街その他の公益的施設及び賃貸住宅、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、航空機その他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⁾。

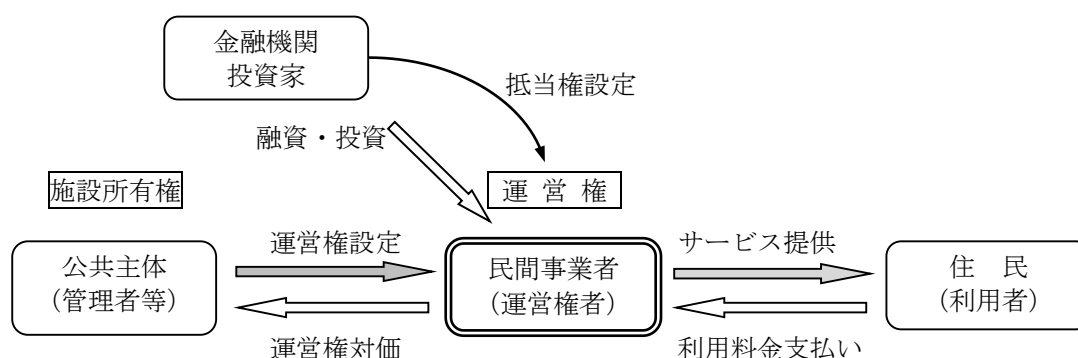
コンセッション方式では、公共施設等の利用料金の決定等を含め、民間事業者による自由度の高い事業運営を可能とすることにより、民間事業者の創意工夫が活かされ、既存インフラの価値が高まり、利用促進が図られることにより、公共施設等の管理者等、民間事業者、利用者の三者にとってそれぞれ有益なものとなることが期待されている（内閣府民間資金等活用事業推進室 2013, 2）。

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19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）。

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

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）。

法 23 条)。

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、

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、合理的に見積も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）。

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関しても運営権者に自由裁量を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「資産負債の両建処理」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、運営権者である当社は、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

⁽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 P T 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、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。

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

⁽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、債務額のまま（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。

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

⁽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。

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。

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。

⁽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る。

⁽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

	既存施設の拡張・増改築, 新たな施設の増設	既存施設の補修
PFI法	建設 改修	維持管理
	(新設) * (改修)	
会計制度	資本的支出 (使用可能期間の延長等)	収益的支出 (修繕費)

* 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

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(豊岳 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、運営権者である当社は、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。

⁽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。 $2,000 \div (1.03)^5 + 2,000 \div (1.03)^{10} + 2,000 \div (1.03)^{15} + 2,000 \div (1.03)^{20} + 2,000 \div (1.03)^{25} + 2,000 \div (1.03)^{30} = 7,383.655 \dots \rightarrow 7,384$

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」

⁽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）。

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

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

(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 一簿記処理の特徴と今後の課題一

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

⁽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。

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・時期の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（2021）「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/>)
- 内閣府民間資金等活用事業推進室（2022）「PFIの現状について」2022年10月31日付 ([https://www8.cao.go.jp/pfi/pfi_jouhou/pfi_genjou/pdf/pfi_genjou.pdf](https://www8.cao.go.jp/pfi/pfi_jouhou/pfi_genjou/pdf/pfi_genjou.pdf))

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。

吉田智也（2022）「米国政府会計におけるサービス委譲契約に関する会計処理－GASB基準書第60号「サービス委譲契約に関する会計および財務報告」の分析－」『経理研究』第62号，60-71頁。

## 第5章 取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する簿記処理の検討

藤井 禎晃（新生企業投資株）

### 1 はじめに

本章では、2021年1月28日に企業会計基準委員会より公表された実務対応報告第41号「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い」（以下、「実務対応報告第41号」という）について、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に関する検討を行ってみたい。特に、実務対応報告第41号を契機に、新たに純資産の部に「株式引受権」という項目が設定されており、当該簿記処理を中心に検討を行うこととする。

### 2 取締役の報酬等として株式を無償交付する取引の類型

取締役の報酬等として株式を無償交付する取引を検討するにあたり、整理のために、取締役などに対する報酬体系（全体像）について触れておく。

企業は、その報酬類型の効果に加えて、付与手続きや税務・会計上の取扱いに応じて、付与するインセンティブを決定している（例えば、株価向上という目的に対しては、対価が株式となる手法のみならず、ファントムストックやSAR、株式報酬型、通常型、有償ストック・オプション等も含めた手法の中から選択される）。

図表1の通り、取締役の報酬等は、報酬の対価（交付物）が「金銭」か「株式」か「新株予約権」かによって分類することができる。このうち、実務対応報告第41号において対象としているのは、「取締役等の報酬として金銭の払込み等を要しないで株式の発行等をする取引」（実務対応報告第41号3項）であり、リストラクテッド・ストック及びリストラクテッド・ストック・ユニット並びにパフォーマンス・シェア及びパフォーマンス・シェア・ユニット（図表1の下線部分）が対象となる。また、実務対応報告第41号上、対象勤務期間の開始後速やかに、契約上の譲渡制限が付された株式の発行等が行われ、権利確定条件が達成された場合には譲渡制限が解除されるが、権利確定条件が達成されない場合には企業が無償で株式を取得する取引（すなわち、リストラクテッド・ストック及びパフォーマンス・シェア）を「事前交付型」、権利確定条件が達成された場合に株式の発行等が行われる取引（すなわち、リストラクテッド・ストック・ユニット及びパフォーマンス・シェア・ユニット）を「事後

交付型」と分類している（実務対応報告第 41 号 4 項参照）。

図表 1 主な報酬類型の分類¹

分類	対価	主な報酬類型
金銭報酬	金銭	月額報酬（基本報酬）業績連動賞与，退職慰労金 ファントムストック ² ，SAR ³ パフォーマンス・キャッシュ ⁴
非金銭報酬	株式	株式交付信託 ⁵ 持株会 <u>リストラクテッド・ストック（事前交付型）⁶</u> <u>リストラクテッド・ストック・ユニット（事後交付型）⁷</u> <u>パフォーマンス・シェア（事前交付型）⁸</u> <u>パフォーマンス・シェア・ユニット（事後交付型）⁹</u>
	新株予約権	株式報酬型ストック・オプション ¹⁰ 通常型ストック・オプション 有償ストック・オプション ¹¹

なお，リストラクテッド・ストック及びリストラクテッド・ストック・ユニットは勤務期間が譲渡制限解除（もしくは株式交付）の要件となるのに対して，パフォーマンス・シェア

¹ 松尾拓也・西村美智子・中島礼子・土屋光邦（2017，25）による「図表 1-8」を基に一部加筆修正。

² 仮想的に株式を付与し，その配当受領権や株式の値上がり益を事後的に現金で受領する報酬制度（金子編 2022，10）。

³ ストックアプリシエーションライト，仮想行使価格と報酬算定時の株価との差額を現金で受領できる報酬制度（金子編 2022，10）。

⁴ 一定の業績等条件を達成することで報酬額が決定する現金報酬制度（金子編 2022，10）。

⁵ 自社の株式を受け取ることができる権利（受給権）を付与された役員等に信託を通じて自社の株式を交付する株式報酬制度（金子編 2022，10）。

⁶ 譲渡制限を付した株式を事前に交付し，勤務に応じて当該制限を解除する形の株式報酬制度（金子編 2022，10）。

⁷ 株式を一定の勤務対象期間後に交付する形とした株式報酬制度（金子編 2022，10）。

⁸ 中長期的な一定の業績等条件の達成によって譲渡制限が解除される譲渡制限付株式を，対象期間の開始時に交付する形態の株式報酬制度（金子編 2022，10）。

⁹ 中長期的な一定の業績等条件を達成した段階で報酬としての株式（又は株式数に応じた金銭）が交付されるような株式報酬制度（金子編 2022，10）。

¹⁰ 行使価格を限りなく 0 円に近い金額（実務上は 1 円）に設定することで，常に権利行使時の株価相当の価値が付与対象者に帰属するストック・オプション（金子編 2022，10）。

¹¹ 企業がその従業員等に対して権利確定条件（業績条件など）が付されている新株予約権を付与する場合に，当該新株予約権の付与に伴い当該従業員等が一定の額の金銭を企業に払い込む報酬制度（金子編 2022，10）。

及びパフォーマンス・シェア・ユニットは業績等が譲渡制限解除（もしくは株式交付）の要件となるという点で異なっているものの、本章ではまとめて譲渡制限付株式として取り扱う。

また、実務対応報告第41号は、会社法第202条の2に基づく、取締役の報酬等として株式を無償交付する取引を対象としており、いわゆる現物出資構成による取引（金銭を取締役等の報酬等とした上で、取締役等に株式会社に対する報酬支払請求権を現物出資財産として給付させることによって株式を交付する取引）については適用されない¹²。

### 3 設例に基づく検討

実務対応報告第41号において、「事前交付型」及び「事後交付型」それぞれについて、会計処理に関する設例が示されており、当該設例をベースに、あるべき簿記処理について検討する。特に、本稿において焦点を当てる「株式引受権」については、「設例2」事後交付型において示されており、まずは当該設例を中心に扱うこととする。

#### 〔設例2〕事後交付型—取締役等の報酬等として新株の発行を行う場合

C社は、×1年6月の株主総会において、会社法第361条に基づく報酬等としての募集株式の数の上限等を決議し、同日の取締役会において、取締役10名に対して報酬等として、一定の条件を達成した場合に、会社法第202条の2に基づく新株の発行を行うこととする契約を取締役と締結することを決議し、同年7月1日に取締役との間で条件について合意した契約を締結した。

前提は、次のとおりである。

- ①割り当てる株式の数：取締役1名当たり1,000株
- ②割当ての条件：×1年7月1日から×4年6月30日の間、取締役として業務を行うこと
- ③割当ての条件を達成できなかった場合、契約は失効する。
- ④取締役と契約を締結した×1年7月1日を付与日とした。また、同日における株式の契約条件等に基づく調整を行った公正な評価単価は、4,500円/株であった。
- ⑤×1年7月の付与日において、×4年6月末までに1名の自己都合による退任に伴う失効を見込んでいる。
- ⑥×4年3月期中に1名の自己都合による退任が発生した。×4年3月末に将来の退任見込みを修正し、×4年6月末までに自己都合による退任が追加で1名発生することを見込んだ。
- ⑦×4年4月から×4年6月末までに2名の自己都合による退任が発生した。

¹² 「『取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い』公表にあたって」（企業会計基準委員会 2021a, 2）参照。

⑧権利確定した株式について、×4年7月に取締役会決議により新株を発行している。

⑨割当予定の株式数及び年度ごとの失効した株式数の実績は次のとおりである。

	割当予定の株式数	失効した株式数	摘要
契約時	10,000	—	
×2/3期	10,000	—	
×3/3期	10,000	—	
×4/3期	9,000	1,000	自己都合による退任1名
×5/3期	7,000	2,000	×4年6月末までに自己都合による退任2名

⑩新株の発行に伴って増加する払込資本は、全額資本金に計上する。

(1) ×2年3月期 <報酬費用の計上>

(借) 報酬費用 10,125,000 (貸) 株式引受権 10,125,000

(注)  $4,500 \text{ 円/株} \times 1,000 \text{ 株/名} \times (10 \text{ 名} - 1 \text{ 名}) \times 9 \text{ カ月} / 36 \text{ カ月} = 10,125,000 \text{ 円}$

- ・期末時点において、将来の退任見込みを修正する必要はないと想定している。
- ・報酬費用に対応する金額を純資産の部の株主資本以外の項目に株式引受権として計上する。
- ・対象勤務期間：36ヵ月（×1年7月－×4年6月）
- ・対象勤務期間のうち×2年3月末までの期間：9ヵ月（×1年7月－×2年3月）

(2) ×3年3月期 <報酬費用の計上>

(借) 報酬費用 13,500,000 (貸) 株式引受権 13,500,000

(注)  $4,500 \text{ 円/株} \times 1,000 \text{ 株/名} \times (10 \text{ 名} - 1 \text{ 名}) \times 21 \text{ カ月} / 36 \text{ カ月} - 10,125,000 \text{ 円} = 13,500,000 \text{ 円}$

- ・期末時点において将来の退任見込みを修正する必要はないと想定している。
- ・報酬費用に対応する金額を株式引受権として計上する。
- ・対象勤務期間：36ヵ月（×1年7月－×4年6月）
- ・対象勤務期間のうち×3年3月末までの期間：21ヵ月（×1年7月－×3年3月）

(3) ×4年3月期 <報酬費用の計上>

(借) 報酬費用 9,375,000 (貸) 株式引受権 9,375,000

(注)  $4,500 \text{ 円/株} \times 1,000 \text{ 株/名} \times (10 \text{ 名} - 2 \text{ 名}) \times 33 \text{ カ月} / 36 \text{ カ月} - 23,625,000 \text{ 円} (10,125,000 \text{ 円} + 13,500,000 \text{ 円}) = 9,375,000 \text{ 円}$

- ・期末時点において将来の退任見込みを修正し、×4年6月末までに自己都合による退任が追加で1名発生することを見込んだ。
- ・報酬費用に対応する金額を株式引受権として計上する。
- ・対象勤務期間：36ヵ月（×1年7月－×4年6月）
- ・対象勤務期間のうち×4年3月末までの期間：33ヵ月（×1年7月－×4年3月）

(4) ×5年3月期 <報酬費用の戻入れ>

(借) 株式引受権 1,500,000 (貸) 報酬費用 1,500,000

(注) 4,500円/株 × 1,000株/名 × (10名－3名) × 36ヵ月/36ヵ月 － 33,000,000円(10,125,000円 + 13,500,000円 + 9,375,000円) = △ 1,500,000円

- ・期中において取締役2名が自己都合により退任したため、権利確定日において退任数を実績に修正した。
- ・費用の戻入れが生じており、対応する金額を株式引受権から減額する。
- ・対象勤務期間：36ヵ月（×1年7月－×4年6月）
- ・対象勤務期間のうち×4年6月末までの期間：36ヵ月（×1年7月－×4年6月）

<新株の発行>

(借) 株式引受権 31,500,000 (貸) 資本金 31,500,000

- ・権利確定条件の達成に伴い新株を発行した時点で、対応する株式引受権の残高を資本金に振り替える。

上記設例にもある通り、「株式引受権」の処理について、取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する契約を締結し、これに応じて企業が取締役等から取得するサービスの取得に対応する金額は、株式の発行等が行われるまでの間、貸借対照表の純資産の部の株主資本以外の項目に「株式引受権」として計上することとされている（実務対応報告第41号15項参照）¹³。これは取締役等からサービスの提供を受けることをもって、分割での払込みがなされているという考えに基づくものであり、対象勤務期間中に計上された費用に対応する金額は、将来的に株式を交付する性質のものとして累積させ、権利確定日以後の割当日において払込資本に振り替える処理を行う（実務対応報告第41号40項及び48項参照。なお、株主

¹³ 株式引受権の処理において、「(借方)費用の発生、(貸方)純資産(資本)の増加」という仕訳となっており、簿記におけるいわゆる取引8要素説に含まれない結合関係となっている（安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎編集代表（2007, 1061参照））。この点に関して、株式会社に対する報酬支払請求権を擬制し、現物出資財産として給付させることによって株式を交付する取引と解釈することも考えられる。一方で、注12にも記載の通り、現物出資構成による取引は本基準の対象外となっていることから、当該解釈が本件の取引実態を適切に表していないとも考えられるため、今後の検討課題としたい。



資本以外の項目に計上することについては同 50 項参照¹⁴⁾。

なお、上記設例(3)及び(4)の通り、権利確定条件の未達成により、失効等の見込みが高まった場合には、過年度に計上した費用を戻し入れることも想定される。この点、株式引受権の権利確定日までは、残高として未確定の状態にあると考えられる。

実際、譲渡制限付株式の権利確定条件としては、営業利益や売上高、ROE、株価などの財務指標にとどまらず、温室効果ガス削減量や女性管理職比率、職場の安全性などの非財務指標を複数組み合わせる KPI として設定している事例もあり¹⁵⁾、権利確定条件の達成には多数の要因が絡むため、失効等の見積数の算定は確度が低くなるケースと想定される。

この残高が未確定という性質を勘定科目上も明確にしておくことが、管理上及び開示上も有用と考えられ、勘定科目として「新株引受権」に代えて「株式引受権仮勘定」を使用することが考えられる¹⁶⁾。

また、設例では、株式引受権の相手勘定として「報酬費用」という勘定科目を使用している。この点、報酬は費用であることは明らかであることから、費用という言葉は不要とも考えられる¹⁷⁾。さらに、当該譲渡制限付株式に関する報酬は取締役等に対するものであり、役員報酬の一部ではあるものの、通常の固定報酬とは、税法上¹⁸⁾や管理上¹⁹⁾、開示上²⁰⁾で取り扱いが異なるため、「譲渡制限付株式報酬」という勘定科目を使用することが考えられる。これらの諸提案を踏まえると、上記設例 2 の取引は、次のように仕訳される。

(設例 2 に沿った仕訳例)

---

¹⁴⁾ 審議の過程で、現在行われている、いわゆる現物出資構成による取引における実務では、負債として計上されている事例があることが指摘された。この点、取締役の報酬等として株式を無償交付する取引では、取締役等が提供するサービスの対価として、自社の株式を直接交付する点で支払義務がないなど、必ずしも負債としての性質を満たすかどうかは明らかではないため、実務対応報告第 41 号の対象とする取引においては、前項のとおりストック・オプションとの類似性を重視して、純資産の部の株主資本以外の項目として計上することとした（実務対応報告第 41 号 50 項）。

¹⁵⁾ 金融庁（2022）における J.フロントリテイリング株式会社、株式会社安藤・間の事例など参照。

¹⁶⁾ 新田編（2017，169）参照。

¹⁷⁾ 新田編（2017，44）参照。

¹⁸⁾ 税法上は法人が個人から役務提供を受ける場合において、その役務提供に係る費用の額につき特定譲渡制限付株式が交付されたときは、その費用の額はその役務提供につき給与等課税額が生ずることが確定した日（＝譲渡制限が解除されることが確定した日）において損金の額に算入される。なお、事前確定届出給与の要件を満たすことが必要となる。

なお、<https://home.kpmg/jp/ja/home/insights/2016/08/restricted-stock-01.html> 参照。

¹⁹⁾ 役員報酬のうち固定報酬と分けて開示が必要となる点、失効等が生じた場合に四半期等で戻し入れ処理を行うことが必要となる点などを考慮すると、その他の役員報酬と分けて、譲渡制限付株式に係る報酬額を把握可能であることが望まれる。なお、株式報酬費用と役員報酬を別掲している事例として、栗林商船株式会社 有価証券報告書（2022/3 期）参照。

²⁰⁾ 有価証券報告書において、役員区分ごとの報酬総額及び報酬の種類別（固定報酬、業績連動報酬、退職慰労金等の区分）総額開示（対象となる役員数も含む）の開示が求められている（ウイリス・タワーズワトソン（2019）参照）。

(1) ×2年3月期					
(借)	譲渡制限付株式報酬	10,125,000	(貸)	株式引受権仮勘定	10,125,000
(2) ×3年3月期					
(借)	譲渡制限付株式報酬	13,500,000	(貸)	株式引受権仮勘定	13,500,000
(3) ×4年3月期					
(借)	譲渡制限付株式報酬	9,375,000	(貸)	株式引受権仮勘定	9,375,000
(4) ×5年3月期					
(借)	株式引受権仮勘定	1,500,000	(貸)	譲渡制限付株式報酬	1,500,000
(借)	株式引受権仮勘定	31,500,000	(貸)	資本金	31,500,000

また、「事前交付型」における簿記処理に関しても、「事後交付型」の「株式引受権」に関する処理との対比を行ってみたい。

「事後交付型」では、取締役等は権利確定日以後の割当日において株主としての権利を有することとなるが、「事前交付型」においては、割当日に取締役等は株主となり、譲渡が制限されているものの、配当請求権や議決権等の株主としての権利を有することになる（実務対応報告第41号40項参照）。

一方、「事後交付型」と同様、「事前交付型」においては、取締役からのサービスの取得に応じて費用が計上される。すなわち、取締役等からサービスの提供を受けることをもって、分割での払込みがなされていると考え、サービスの提供の都度、払込資本を認識することとなっている（実務対応報告第41号40項参照）。

この点、会社法上は、取締役等が株式会社に対し、当該募集株式に係る割当日後にその職務の執行として当該募集株式を対価とする役務を提供するときは、各事業年度の末日において、取締役等が当該募集において発行される新株を対価として当該株式会社に提供した役務の公正な評価額のうち、直前の事業年度の末日から当事業年度の末日までの増加額に相当する資本金又は資本準備金の額が増加する。当該会社法の定めを受けて、実務対応報告第41号においては、会計上の資本金の額は、法律における資本金の額と合わせることを論拠に、年度の財務諸表においては、年度通算で費用が計上される場合には、対応する金額を資本金又は資本準備金に計上するとともに、年度通算で過年度に計上した費用を戻し入れる場合には、対応する金額をその他資本剰余金から減額することとしている（実務対応報告第41号41項及び42項参照、なお仕訳例について参考①参照）²¹。

²¹ 資本金または資本準備金を減額しないのは、その取崩しには債権者保護手続きが必要であるからとされている（法務省（2018，13）参照）。本章では資本金及び資本準備金とは異なる処理を提案しているが、仮に資本金及び資本準備金として計上する場合、上記取引は当初の資本金または資本準備金の修正と考えられるため、会計理論の側面からは資本金または資本準備金の減額とすることが考えられる。

この点、失効等が生じ、過年度に計上した費用の戻し入れが発生する可能性がある場合、残高として未確定の役務サービスに基づき資本金又は資本準備金を計上することとなり、必ずしも資本充実の原則が堅持されていないものと考えられる。この点に関して、「会計上の損益計算の観点からは、形式的な対価の種類によってではなく、恒久的な資本（維持すべき資本）か否かによって区別することが適当であり、したがって、事前交付型も、費用計上に対応する金額は、株主資本以外の純資産とし、費用の戻し入れに対応すべき」（秋葉 2020）という見解もあり、会計理論的な見地に立てば資本金として処理すべきでないものの、「会計上の資本金の額は、法律における資本金の額に合わせるとされていることから（第 42 項）、会計基準設定主体があえて、この処理（法律で決められた処理）に反する処理を提案しなかった」（山田 2022，なお括弧内筆者加筆）ものと考えられる。

そのため、会計理論に沿って考えると、取締役等からのサービスが確定した段階（権利確定日）で資本金又は資本準備金を初めて計上すべきであり、また権利確定日前においては、その他資本剰余金の枠内で「株式申込仮勘定」などの勘定科目で処理することが考えられる²²。なお、秋葉（2020）でも主張されているように、純資産の部の株主資本以外の区分で処理することも考えられるが、「事前交付型」においては、割当日に取締役等は株主となり、譲渡が制限されているものの、配当請求権や議決権等の株主としての権利を有する側面を考慮すると、株主資本の区分でその他資本剰余金として処理することが考えられる。

（設例 1-1 に沿った仕訳例）

(1) ×2 年 3 月期

(借)	譲渡制限付株式報酬	10,125,000	(貸)	株式申込仮勘定 (その他資本剰余金)	10,125,000
-----	-----------	------------	-----	-----------------------	------------

(2) ×3 年 3 月期

(借)	譲渡制限付株式報酬	13,500,000	(貸)	株式申込仮勘定	13,500,000
-----	-----------	------------	-----	---------	------------

(3) ×4 年 3 月期

(借)	譲渡制限付株式報酬	9,375,000	(貸)	株式申込仮勘定	9,375,000
-----	-----------	-----------	-----	---------	-----------

(4) ×5 年 3 月期

(借)	株式申込仮勘定	1,500,000	(貸)	譲渡制限付株式報酬	1,500,000
(借)	株式申込仮勘定	31,500,000	(貸)	資本金	31,500,000

#### 4 まとめ

本章では、「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い」を題材として、

²² 実務対応報告第 41 号の四半期の処理においては、その他資本剰余金の計上または減額として処理しており、当該処理を年度においても適用する形となる。

新たな勘定科目である「株式引受権」を中心に検討を行った。

「事後交付型」における「株式引受権」は残高が未確定と考えられ、その状態に応じて「株式引受権仮勘定」を、また相手勘定となる費用はその性質から「譲渡制限付株式報酬」との勘定科目を使用することを提案した。

また、「事前交付型」においては、会計理論の側面から、残高として未確定の役務サービスに基づいて資本金及び資本準備金を増加させるのではなく、その他資本剰余金の区分において「株式申込仮勘定」の勘定科目を使用することを提案した。

(参考①：実務対応報告第41号「設例1-1」事前交付型)

[設例1-1] 取締役等の報酬等として新株の発行を行う場合

A社は、×1年6月の株主総会において、会社法第361条に基づく報酬等としての募集株式の数の上限等を決議し、同日の取締役会において、取締役10名に対して報酬等として会社法第202条の2に基づく新株の発行を行うことを決議した。また、同年7月1日に取締役との間で契約を締結し、同日に株式を割り当てるとともに、割り当てた株式に対して×4年7月1日に解除される譲渡制限を付し、前日までに取締役が自己都合で退任した場合、当該取締役に割り当てた株式はすべて会社が無償取得することとした。

前提は、次のとおりである。

- ①株式の数：取締役1名当たり1,000株
- ②取締役と契約を締結した×1年7月1日を付与日とした。また、同日における株式の契約条件等に基づく調整を行った公正な評価単価は、6,000円/株であった。
- ③×1年7月の付与日において、×4年6月末までに1名の自己都合による退任に伴う株式の無償取得を見込んでいる。
- ④×4年3月期中に1名の自己都合による退任が発生した。×4年3月末に将来の退任見込みを修正し、×4年6月末までに自己都合による退任が追加で1名発生することを見込んだ。
- ⑤×4年4月から×4年6月末までに2名の自己都合による退任が発生した。
- ⑥割り当てた株式数及び年度ごとの無償取得した株式数の実績は次のとおりである。

	割り当てた株式数	無償取得した株式数	摘要
契約時	10,000	—	
×2/3期	—	—	
×3/3期	—	—	
×4/3期	—	1,000	自己都合による退任1名
×5/3期	—	2,000	×4年6月末までに自己都合による退任2名

- ⑦報酬費用に対応して計上する払込資本は、全額資本金とする。

(1) ×2年3月期 <新株の発行>

仕訳なし

- ・発行済株式総数が増加するが、資本を増加させる財産等の増加は生じていないため、払込資本は増加しない。

<報酬費用の計上>

(借) 報酬費用 13,500,000 (貸) 資本金 13,500,000

(注) 6,000円/株 × 1,000株/名 × (10名 - 1名) × 9ヵ月/36ヵ月 = 13,500,000円

- ・期末時点において将来の退任見込みを修正する必要はないと想定している。

- ・年度通算で費用が計上されるため、対応する金額を資本金として計上する。
- ・対象勤務期間：36ヵ月（×1年7月－×4年6月）
- ・対象勤務期間のうち×2年3月末までの期間：9ヵ月（×1年7月－×2年3月）

(2) ×3年3月期 <報酬費用の計上>

(借) 報酬費用 18,000,000 (貸) 資本金 18,000,000  
 (注) 6,000円/株 × 1,000株/名 × (10名－1名) × 21ヵ月/36ヵ月 － 13,500,000円 ＝  
 18,000,000円

- ・期末時点において将来の退任見込みを修正する必要はないと想定している。
- ・年度通算で費用が計上されるため、対応する金額を資本金として計上する。
- ・対象勤務期間：36ヵ月（×1年7月－×4年6月）
- ・対象勤務期間のうち×3年3月末までの期間：21ヵ月（×1年7月－×3年3月）

(3) ×4年3月期 <報酬費用の計上>

(借) 報酬費用 12,500,000 (貸) 資本金 12,500,000  
 (注) 6,000円/株 × 1,000株/名 × (10名－2名) × 33ヵ月/36ヵ月 － 31,500,000円(13,500,000  
 円 + 18,000,000円) = 12,500,000円

- ・期中において取締役1名が自己都合により退任したため、自己株式の無償取得を行った。
- ・期末時点において将来の退任見込みを修正し、×4年6月末までに自己都合による退任が追加で1名発生することを見込んだ。
- ・年度通算で費用が計上されるため、対応する金額を資本金として計上する。
- ・対象勤務期間：36ヵ月（×1年7月－×4年6月）
- ・対象勤務期間のうち×4年3月末までの期間：33ヵ月（×1年7月－×4年3月）

<没収による自己株式の無償取得>

仕訳なし

- ・取締役1名の退任に伴い、没収により自己株式1,000株を取得しているが、無償であるため、自己株式の数のみの増加として処理する。

(4) ×5年3月期 <報酬費用の戻入れ>

(借) その他資本剰余金 2,000,000 (貸) 報酬費用 2,000,000  
 (注) 6,000円/株 × 1,000株/名 × (10名－3名) × 36ヵ月/36ヵ月 － 44,000,000円(13,500,000  
 円 + 18,000,000円 + 12,500,000円) = △2,000,000円

- ・期中において取締役2名が自己都合により退任したため、自己株式の無償取得を行った。
- ・権利確定日において退任数を実績に修正した。

- ・年度通算で過年度に計上した費用を戻し入れるため、対応する金額をその他資本剰余金から減額する。

- ・対象勤務期間：36ヵ月（×1年7月－×4年6月）

- ・対象勤務期間のうち×4年6月末までの期間：36ヵ月（×1年7月－×4年6月）

<没収による自己株式の無償取得>

仕訳なし

- ・取締役2名の退任に伴い、没収により自己株式2,000株を取得しているが、無償であるため、自己株式の数のみの増加として処理する。

(参考②)：株式会社フォーバルテレコム 有価証券報告書 2023/3 期)

・譲渡制限付株式報酬に関する開示

(ストック・オプション等関係)

(譲渡制限付株式報酬)

当社は、2022年5月20日開催の取締役会決議により、譲渡制限付株式報酬制度を導入し、会社法第202条の2に基づいて、取締役の報酬等として金銭の払込み等を要しないで株式の発行等をする取引に該当するため、「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い」(実務対応報告第41号 2021年1月28日)の適用をしております。

1 譲渡制限付株式報酬にかかる費用計上額及び科目名

(千円)

	前連結会計年度 (自 2021年4月1日 至 2022年3月31日)	当連結会計年度 (自 2022年4月1日 至 2023年3月31日)
販売費及び一般管理費の役員報酬	—	1,829

2 譲渡制限付株式の内容

	2022年8月 譲渡制限付株式報酬
付与対象者の区分及び人数	当社の取締役(※) ※非業務執行取締役及び監査等委員である取締役並びに社外取締役を除きます。
付与された株式の種類及び株式数	当社普通株式 40,000株
付与日	2022年8月19日
譲渡制限の解除要件	対象取締役が、2022年8月19日(払込期日)から5年間(以下「本役務提供期間」という。)、継続して当社の取締役の地位にあることを条件として、本譲渡制限期間の満了時において、本割当株式の全部につき、譲渡制限を解除する。ただし、対象取締役が本役務提供期間において、死亡その他当社取締役会が正当と認める理由により当社の取締役の地位を喪失した場合、当該喪失の直後の時点において(ただし、当該喪失の日が2023年7月1日より前の日である場合は2023年7月1日において)、2022年8月から当該喪失の日を含む月までの月数を60で除した数(ただし、1を超える場合は1とみなす。))に、本割当株式の数を乗じた数(ただし、計算の結果、1株未満の端数が生ずる場合には、これを切り捨てる。)の本割当株式につき、譲渡制限を解除する。
譲渡制限期間	2022年8月19日から2032年8月18日まで

3 譲渡制限付株式の規模及びその変動状況

前連結会計年度末(株)	—
付与(株)	40,000
未解除残(株)	40,000

4 付与日における公正な評価単価の見積方法

	2022年8月 譲渡制限付株式報酬
付与日における公正な評価単価(円)	343

(注) 恣意性を排除した価格とするため、2022年7月15日(取締役会決議日の前営業日)の東京証券取引所における当社の普通株式の終値としております。



・開示科目（連結キャッシュ・フロー計算書）

④【連結キャッシュ・フロー計算書】

（単位：千円）

	前連結会計年度 （自 2021年4月1日 至 2022年3月31日）	当連結会計年度 （自 2022年4月1日 至 2023年3月31日）
営業活動によるキャッシュ・フロー		
税金等調整前当期純利益	1,355,001	641,929
減価償却費	215,288	257,145
株式報酬費用	—	3,571
のれん償却額	67,618	60,447
貸倒引当金の増減額（△は減少）	△557,720	△169,341
賞与引当金の増減額（△は減少）	△9,839	△28,973
役員賞与引当金の増減額（△は減少）	21,400	△25,416
退職給付に係る負債の増減額（△は減少）	△27,409	6,899
受取利息及び受取配当金	△21	△37
支払利息	22,278	16,330
固定資産除却損	1,260	0
事業譲渡損益（△は益）	※2 △354,652	—
違約金収入	△14,043	△55,343
売上債権及び契約資産の増減額（△は増加）	546,069	△272,878
棚卸資産の増減額（△は増加）	31,347	169,577
未収入金の増減額（△は増加）	198,794	△83,278
前払費用の増減額（△は増加）	248,347	91,803
その他の流動資産の増減額（△は増加）	△28,007	△11,571
長期前払費用の増減額（△は増加）	321,097	78,325
仕入債務の増減額（△は減少）	60,828	456,397
未払金の増減額（△は減少）	42,547	△30
契約負債の増減額（△は減少）	△209,899	△903
その他の流動負債の増減額（△は減少）	△75,945	248
その他の固定負債の増減額（△は減少）	4,841	—
その他	△58,548	△95,805
小計	1,800,632	1,039,096
利息及び配当金の受取額	21	37
利息の支払額	△21,132	△15,970
法人税等の支払額又は還付額（△は支払）	△191,298	△221,991
違約金の受取額	98,132	106,722
営業活動によるキャッシュ・フロー	1,686,356	907,893

・資本金の増加に関する開示（株式等の状況）

（4）【発行済株式総数、資本金等の推移】

年月日	発行済株式総 数増減数 （株）	発行済株式総 数残高（株）	資本金増減額 （千円）	資本金残高 （千円）	資本準備金増 減額（千円）	資本準備金残 高（千円）
2022年4月1日 （注）1	24,500	16,717,700	4,446	546,800	4,446	46,800
2022年8月19日 （注）2	40,000	16,757,700	6,860	553,660	6,860	53,660

（注）1. 譲渡制限付株式としての新株式発行による増加であります。

発行価格 363円

資本組入額 181.5円

割当先 当社従業員 28名

2. 譲渡制限付株式としての新株式発行による増加であります。

発行価格 343円

資本組入額 171.5円

割当先 当社取締役 4名

## 【参考文献】

- 安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎編集代表（2007）『会計学大辞典 第五版』中央経済社。
- 秋葉賢一（2020）「株式報酬における権利不確定の失効等－実務対応報告公開草案第 60 号②－」  
『経営財務』第 3479 号。  
[https://member.zeiken.co.jp/Zeiken/Za_ArticleFrameAction.do?h1ID=ZA00034791401](https://member.zeiken.co.jp/Zeiken/Za_ArticleFrameAction.do?h1ID=ZA00034791401)
- ウイリス・タワーズワトソン（2019）「役員報酬開示規制の強化（有価証券報告書）」。
- 金子友裕編著（2022）『インセンティブ報酬の会計と税法』白桃書房。
- 企業会計基準委員会（2021a）「実務対応報告第 41 号「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い」等の公表」。
- 企業会計基準委員会（2021b）「実務対応報告第 41 号「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い」」。
- 金融庁（2022）「記述情報の開示の好事例集 2021 7.『役員の報酬等』の開示例」。  
[https://www.fsa.go.jp/news/r3/singi/20220325/02_7-2.pdf](https://www.fsa.go.jp/news/r3/singi/20220325/02_7-2.pdf)
- 小賀坂敦（2021）「実務対応報告第 41 号『取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い』の解説」『企業会計』Vol.73 No.6, 805-812 頁。
- Deloitte トーマツ「2021 年 3 月期有価証券報告書における役員報酬に関する開示状況調査を発表」。  
<https://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/about-deloitte/articles/news-releases/nr20211021.html>
- 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。
- 法務省（2018）「会社法制（企業統治等関係）の見直しに関する要綱案の作成に向けた個別論点の更なる検討」法制審議会会社法制（企業統治等関係）部会第 14 回会議。  
<https://www.moj.go.jp/shingi1/shingi04900366.html>
- 松尾拓也・西村美智子・中島礼子・土屋光邦（2017）『インセンティブ報酬の法務・税務・会計』中央経済社。
- 三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング「有価証券報告書から読み解く『役員報酬制度の最新トレンド』～株式報酬を中心とした中長期インセンティブ～」。  
[https://www.murc.jp/report/rc/column/quick_mgmt_trend/qmt_211214/](https://www.murc.jp/report/rc/column/quick_mgmt_trend/qmt_211214/)
- 山下克之（2020）「労働サービス取得・消費前のストック・オプション」『産業経理』Vol.80 No.1, 61-71 頁。
- 山田純平（2022）「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引について」『経済研究』第 163 号, 63-70 頁。

## 補章 金利指標改革におけるヘッジ会計への影響に関する一考察

—改正実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」に係る会計処理—

石田 万由里（玉川大学）

### 1 はじめに

本章の目的は、2022年3月に企業会計基準委員会（Accounting Standard Board of Japan：以下、ASBJ）より公表された改正実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」（以下、改正実務対応報告：ASBJ 2022）を公表するまでの経緯と、改正実務対応報告におけるヘッジ会計の取扱いについて検討するものである。改正実務対応報告は、2020年3月17日にASBJより公表された実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」（以下、2020年実務対応報告：ASBJ 2020b）を一部改正したものである。2020年実務対応報告は、2014年7月の金融安定理事会（Financial Stability Board, FSB）による提言に基づく金利指標改革（以下、「金利指標改革」という。）により、2021年12月末をもって停止されたロンドン銀行間取引金利（London Interbank Offered Rate, 以下「LIBOR」という。）を参照する金融商品について必要と考えられるヘッジ会計に関する会計処理および開示上の取扱いを明らかにするために公表された（川西・宮治 2020, 44）。

本章では、2020年実務対応報告公表から改正実務対応報告の公表までの経緯を踏まえ、金利指標改革により置き換わる金利指標が会計処理に及ぼす影響を検討するものである。

### 2 改正実務対応報告の経緯と概要

#### 2.1 金利指標改革におけるLIBORの取り扱い

さまざまな金融商品の参照金利として利用されている銀行間金利（Interbank Offered Rate：IBOR）¹は、パネル行と呼ばれる一部の主要銀行が呈示するレートに基づいて算出される。その中でもLIBOR²は、世界的に最も広く利用されてきた金利指標であり、金融機関や事業法人などの様々な主体により、貸出や債券、デリバティブなど多岐にわたる金融取引で利用されてきた。

¹ LIBORと類似の金利指標として、東京市場での銀行間金利を表す日本円TIBOR（Tokyo Interbank Offered Rate）や欧州市場での銀行間取引を表すEURIBOR（Euro Interbank Offered Rate）等があり、これらを総称してIBORと呼ぶ（三菱UFJ市場企画部 2022, 510）。

² FSBが2014年におこなった調査では、米ドルLIBORを参照した契約は150兆ドル、円LIBORを参照した契約は30兆ドルに達していた（日本銀行金融市場局他 2022, 7）。

LIBOR 公表停止に係る金利指標移行の対応は、2012 年に発覚した LIBOR 等のレート呈示に係る不正操作問題を契機に、LIBOR 等の信頼性が損なわれたことを受けて開始された。2014 年 7 月の FSB は「主要な金利指標の改革³」と題する報告書を公表し、その報告書では、(1) LIBOR、欧州銀行間取引金利 (EURIBOR)、全銀協 TIBOR (TIBOR) といった既存の金利指標である銀行間金利 (IBORs) の信頼性と頑健性の向上、及び銀行のクレジット・リスク等を反映しないリスク・フリー・レートの特定、(2) それぞれの金利指標を、金融商品や取引の性質を踏まえて利用していくことが望ましい旨を提言している (ASBJ 2020b, 25 項および日本銀行 2019, 3)。

本金利指標改革においては、当初、LIBOR の信頼性や頑健性の向上に向けた取り組みが進められたが、2017 年に、当時の英国金融行為規制機構 (Financial Conduct Authority : FCA) のベイリー長官が 2021 年末の LIBOR の恒久的な公表停止を強く示唆するスピーチを行ったことを受けて、2021 年 3 月には、5 つの主要な通貨⁴について LIBOR の恒久的な公表停止が確定し、円、英ポンド、ユーロ、スイスフランの LIBOR は 2021 年 12 月末に、国際的に最も広く利用されている米 LIBOR は 2023 年 6 月末に、公表が停止となることが発表された (日本銀行他 2022, 1)。また、このような金利指標改革に起因する LIBOR の他指標への置換えは、企業自身の意思決定に基づくものではなく、既存の会計基準をそのまま適用した場合、当該会計基準の開発時には想定されていなかった結果が生じる可能性があり、特にヘッジ会計の適用については、金利指標改革の影響のみに起因して現行の会計基準の定めに従い、その適用を中止または終了し、損益を認識することに対する懸念が多く聞かれたため (図表 1 参照)、適切な範囲を定めたいうえでヘッジ会計の適用に関する特例的な取扱いを定めることが必要であると考えられた (遠藤 2020, 54-55)。

この間のわが国における円 LIBOR からの移行は、概ね順調に進展してきた。日本銀行金融市場局を事務局とする日本円金利指標に関する検討委員会 (以下、検討委員会)⁵がその参加者を対象に実施したアンケート調査の結果によれば、円 LIBOR 参照契約の概ねが 2021 年 12 月末までに移行対応を完了し、それまでに完了しない一部の契約も 2022 年入り後の次回金利更改日までに完了する見通しとなっている。このように、実際の金融取引の参照金利における LIBOR から代替金利指標への移行が進むなかで、資金調達環境のモニタリングの面でも、これまで LIBOR を利用してきた各種指標の見直しが必要となっている (飯島他 2022, 1)。

³ “Reforming Major Interest Rate Benchmark”, 22 July 2014, FSB. [https://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf](https://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf)

⁴ ここでは、米ドル、ユーロ、日本円、英ポンド、スイスフランをさす。

⁵ 「市場参加者や金利指標ユーザーが、金融商品や取引の性質に応じて円金利指標を適切に選択し利用していくうえで必要な検討を行う」ために、2018 年 8 月に設立された。主な参加者は金融機関、機関投資家、事業法人等である (日本銀行 2018)。

図表 1 金利指標改革がヘッジ会計の適用に与える影響

＜ヘッジ手段とヘッジ対象の金利指標が異なるタイミングで置き換わる場合＞

	従来	ヘッジ手段のみ変更	ヘッジ対象も変更
ヘッジ手段(デリバティブ)	LIBOR	RFR+スプレッド調整	RFR+スプレッド調整
ヘッジ対象(貸出・債券等)	LIBOR	LIBOR	RFR+スプレッド調整

＜ヘッジ手段とヘッジ対象の金利指標が同時に置き換わるものの、異なる金利指標を参照する場合＞

	従来	ヘッジ手段とヘッジ対象が同時に変更
ヘッジ手段(デリバティブ)	LIBOR	RFR+スプレッド調整
ヘッジ対象(貸出・債券等)	LIBOR	ターム物 RFR 金利+スプレッド調整

RFR：リスク・フリー・レート

□：ヘッジ対象とヘッジ手段の金利指標が異なり、ヘッジ有効性が崩れる懸念がある。

出所：日本銀行（2019，35）および遠藤（2020，55）を参考に加筆・修正。

このような状況をふまえ、ASBJは、2019年3月に開催された第405回企業会計基準委員会において、ASBJ内に設けられている基準諮問会議より、金利指標改革に起因する会計上の問題に関して、基準開発の要否も含めて適時に検討を行うことが提言された。この提言を受けて同委員会は、2019年11月に開催された第420回企業会計基準委員会において、金利指標改革に対応する会計基準の開発に着手することを決定し、検討を重ね、2020年9月29日に2020年実務対応報告（ASBJ 2020b）を公表した。

## 2.2 2020年実務対応報告の概要

本実務対応報告は、2020年6月3日に実務対応報告公開草案第59号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い（案）」（ASBJ 2020a）を公表し、広くコメント募集を行った後、当委員会に寄せられたコメントを検討し、公開草案の修正を行った上で公表するに至ったものである（ASBJ 2020c，1）。

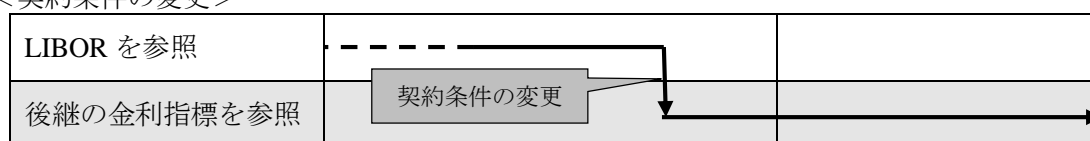
### 2.2.1 範囲（ASBJ 2020b，第3項，第27項及び29項）

金利指標改革に起因するLIBORの置換は、企業からみると不可避免的に生じる事象であり、このような事象に、そうした事態を想定して開発されていない会計基準を当てはめた場合、当該会計基準の開発時には想定されていなかった結果が生じ、財務諸表利用者に対する有用な財務情報の提供につながらない可能性があると考えられ、本実務対応報告ではヘッジ会計の適用に関する特例的な取扱いを定めている。本実務対応報告では、金利指標改革に起因し

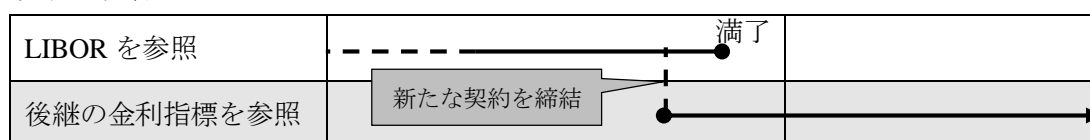
て公表が停止される見通しである LIBOR を参照する金融商品について金利指標を置き換える場合に、その契約の経済効果が金利指標置換の前後で概ね同等となることを意図した金融商品の契約上のキャッシュ・フローの基礎となる金利指標を変更する契約条件の変更⁶のみが行われる金融商品を適用範囲とすることとしている。また、こうした契約条件の変更と同様の経済効果をもたらす契約の切替え⁷に関する金融商品も適用範囲とすることとしている（図表2参照）⁸。なお、本実務対応報告の公表後に新たに LIBOR を参照する契約を締結する場合、その金融商品も適用範囲に含まれるとしている（ASBJ 2020c, 2）。

図表2 契約条件の変更と契約の切替え

<契約条件の変更>



<契約の切替え>



出所：遠藤（2020，56）より抜粋。

また、2020年実務対応報告では、会計処理時点による区分けが、「金利指標置換前」・「金利指標置換時」・「金利指標置換後」と定義されており、特例的な取扱いが定められている。なお、「金利指標置換時」とは、「金利指標改革に起因して公表が停止される見通しである LIBOR に関して、ヘッジ対象の金融商品及びヘッジ手段の金融商品の双方の契約において後継の金利指標を基礎とした計算が開始される時点（双方の契約において時点が異なる場合はいずれか遅い時点）をいい、ヘッジ対象又はヘッジ手段の金融商品のうちいずれかのみが LIBOR を参照している場合は、そのいずれかにおいて後継の金利指標を基礎とした計算が開

⁶ 「契約条件の変更」とは、既存の契約条件の内容を変更することをいう（ASBJ 2020b, 4項(1)）。

⁷ 「契約の切替え」とは、既存の契約をその満了前に中途解約し、直ちに新たな契約を締結することをいう（同上(2)）。

⁸ 経済効果が概ね同等であると考えられる契約条件の変更に該当するかの例示：

- 経済効果が概ね同等であると考えられる契約条件の変更（2020年実務対応報告の適用範囲）：
  - (1) LIBOR と後継の金利指標の差分を調整するためのスプレッド調整（金利水準の差分を補填するための現金の授受も含めて判断）、(2) 金利指標の置換に伴う更改期間、日数計算、支払日、時価の算定方法等の変更（例えば、デリバティブ取引に関して、前決めの金利から後決めの金利への変更）。
- 経済効果が概ね同等であるとは考えられない契約条件の変更（2020年実務対応報告の適用範囲外）：(1) 想定元本の変更、(2) 満期日の変更、(3) 貸出の仕組みの変更（例えば、証書貸付から当座貸越への変更）、(4) 取引相手の信用リスクのスプレッドの変更、(5) 財務的な困難がある借手への譲歩、(6) 取引相手の変更（遠藤 2020, 56）

始される時点」をいい、「金利指標置換前」および「金利指標置換後」は、この前後の期間をいう（ASBJ 2020b, 4 項）

## 2.2.2 会計処理

企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（以下、金融商品会計基準：ASBJ 2019）等におけるヘッジ会計等の会計処理は、原則的処理方法である「繰延ヘッジ」、「時価ヘッジ」および「金利スワップの特例処理」を認めている。2020 年実務対応報告では、これらの取引について、金利指標置換時とその前後に区分けしており、2020 年実務対応報告を適用した場合の会計処理は、次のとおりとなる⁹。以下では、原則的な処理である「繰延ヘッジ」の取扱いについて確認する。

図表 3 金利指標置換前における 2020 年実務対応報告を適用した場合の会計処理

	金融商品会計基準等の取扱い	2020 年実務対応報告の取扱い
㊦ 予定取引	ヘッジ対象である予定取引が実行されない状況が明らかになったときは、ヘッジ会計を終了しなければならない。	ヘッジ対象である予定取引が実行されるかどうかを判断するにあたって、ヘッジ対象の金利指標が、金利指標改革の影響を受けず既存の金利指標から変更されないとみなす取扱いができる。
㊧ ヘッジ有効性の評価	<b>事前テスト</b> ヘッジ開始時点で、ヘッジ対象とヘッジ手段およびヘッジ有効性の評価方法を正式なヘッジ文書によって明確にしなければならない。	事前テストに関して、ヘッジ対象およびヘッジ手段の参照する金利指標は金利指標改革の影響を受けず既存の金利指標から変更されないと仮定を置いて実施できる。
	<b>事後テスト</b> ヘッジ取引以降、ヘッジ対象の相場変動またはキャッシュ・フローの変動路ヘッジ手段の相場変動またはキャッシュ・フローの変動との間に高い相関関係があった（概ね 80%から 125%までの範囲内）かどうかをテストしなければならない。なお、ヘッジに高い有効性がある場合には、当該有効性判定を省略できる。	事後テストにおける有効性評価の結果、ヘッジ有効性が認められなかった場合であっても、ヘッジ会計の適用を継続できる。 また、有効性判定を省略できるかどうかを判断するにあたっては、事前テストと同様に、ヘッジ対象およびヘッジ手段の参照する金利指標が既存の金利指標から変更されないと仮定を置いて実施できる。
㊨ 包括ヘッジの取扱い	リスク要因（金利リスク、為替リスク等）が共通しており、かつ、リスクに対する反応が同一グループ内の個々の資産または負債との間でほぼ同様である（上下 10%を目安にその範囲内にある）場合には、ヘッジ対象を複数の資産または負債とする包括ヘッジが認められる。	包括ヘッジを適用する場合、個々の資産または負債のリスクに対する反応とグループ全体のリスクに対する反応が、ほぼ同様であると認められなかった場合であっても、包括ヘッジを適用できる。

出所：林（2020, 52）ならびに平川（2021, 50）を参考に加筆・修正。

金融商品会計基準では、「金利スワップの特例処理」が認められており、その具体的な条件

⁹ なお、「時価ヘッジ」の取扱いは、金利指標置換時およびその前後においても、「繰延ヘッジ」を適用する場合について定めた特例的な取扱いと同様の取扱いをすることができるため、ここでは取り上げない。

が、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」（以下、実務指針：日本公認会計士協会 2016, 178 項）で、次のように定められている。

178. 金利スワップについて特例処理が認められるためには、次の条件を全て満たす必要

がある。なお、売買目的有価証券及びその他有価証券は特例処理の対象としない。

- ① 金利スワップの想定元本と貸借対照表上の対象資産又は負債の元本金額がほぼ一致していること。
- ② 金利スワップの契約期間とヘッジ対象資産又は負債の満期がほぼ一致していること。
- ③ 対象となる資産又は負債の金利が変動金利である場合には、その基礎となっているインデックスが金利スワップで受払される変動金利の基礎となっているインデックスとほぼ一致していること。
- ④ 金利スワップの金利改定のインターバル及び金利改定日がヘッジ対象の資産又は負債とほぼ一致していること。
- ⑤ 金利スワップの受払条件がスワップ期間を通して一定であること（同一の固定金利及び変動金利のインデックスがスワップ期間を通して使用されていること。）。
- ⑥ 金利スワップに期限前解約オプション、支払金利のフロアー又は受取金利のキャップが存在する場合には、ヘッジ対象の資産又は負債に含まれた同等の条件を相殺するためのものであること。

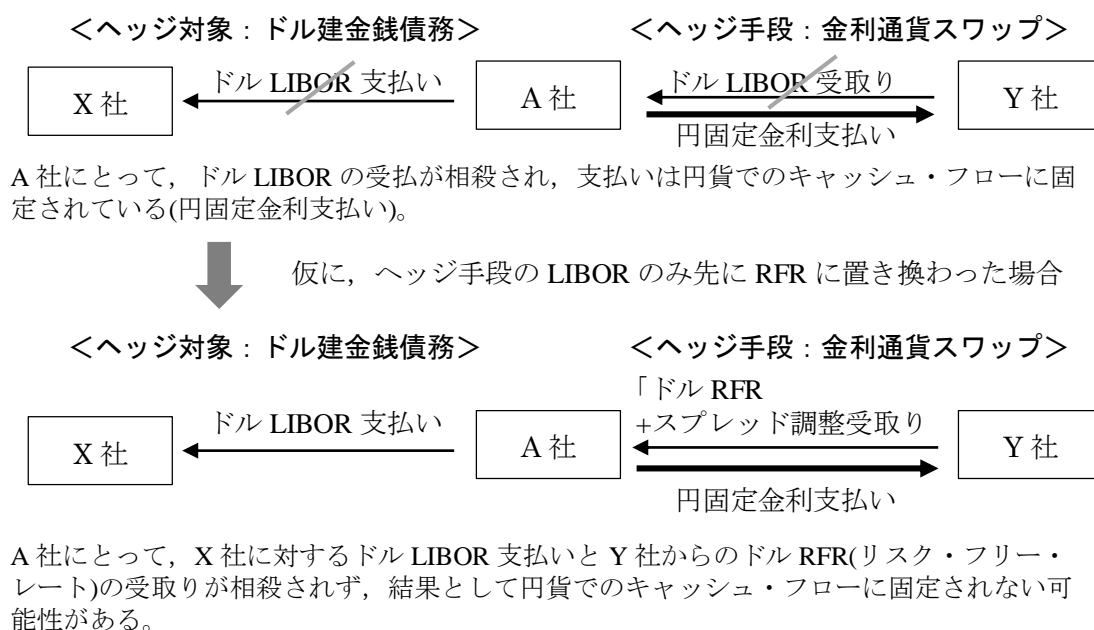
上記①の条件に関し、金利スワップの想定元本と対象となる資産又は負債の元本については、いずれかの5%以内の差異であれば、ほぼ同一であると考えて、この特例処理を適用することができる。なお、金利スワップについて特例処理の要件を満たさない場合であってもヘッジ会計の要件を満たすときは、繰延ヘッジの方法によりヘッジ会計を適用することができる。

2020年実務対応報告における取扱いは、金利指標改革に起因して、金融商品実務指針の条件を満たさなくなった場合、「金利スワップの特例処理」は認められなくなる。しかし、金利指標改革のみを原因として、「金利スワップの特例処理」の要件を満たさないこととしてこれを認めないことは、有用な財務情報の提供につながらないと考えられる。

したがって、2020年実務対応報告では、上記③～⑤で示した条件を満たしているかどうかの判断において、ヘッジ対象およびヘッジ手段の参照する金利指標は、金利指標改革の影響を受けずに既存の金利指標から変更されないとみなして判断することができるとしたのである（遠藤 2020, 58-59）。



図表4 金利指標改革による振当処理への影響



出所：遠藤和人（2020，59）より加筆・修正。

### 2.2.3 注記事項

決算日時点において、LIBOR ヘッジの取扱いを適用することを選択した企業は、LIBOR ヘッジの取扱いを適用しているヘッジ関係について、次の内容を注記することとされている（2020年実務対応報告，20項および兵頭他 2021，17）。

- (1) ヘッジ会計の方法（繰延ヘッジか時価ヘッジか）並びに金利スワップの特例処理及び振当処理を採用している場合にはその旨
- (2) ヘッジ手段である金融商品の種類
- (3) ヘッジ対象である金融商品の種類
- (4) ヘッジ取引の種類（相場変動を相殺するものか、キャッシュ・フローを固定するものか）また、本実務対応報告を一部のヘッジ関係にのみ適用する場合には、その理由を注記する。ただし、連結財務諸表において上述の内容を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。

なお上記の注記は、2024年3月31日以前に終了する事業年度まで行うものと定められている（ASBJ 2020b，21項）。

兵頭他（2021）は、本実務対応報告に関する注記を記載した会社のうち、2021年3月期決算で2021年6月末までに有価証券報告書を提出した会社（日本基準適用会社）2,430社を調査対象とした。この調査によれば、有価証券報告書の注記において LIBOR ヘッジの取扱いを適用している旨の記載を行っている会社は62社であり、業種別に分析したところ、約半数が銀行業であり、銀行業以外にもリース会社等のその他金融業やサービス業に多く記載がみら

れた¹⁰。さらに、注記の記載箇所を詳細に分析したところ¹¹、「連結財務諸表作成のため基本となる重要な事項」の重要なヘッジ会計の方法において LIBOR ヘッジの取扱いを適用している会社は 35 社、「金融商品関係注記」において記載があった会社は 34 社、また 9 社は「連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項」または「金融商品関係注記」のいずれにも記載があった。また、8 社は個別財務諸表における「重要な会計方針」においても注記がみられた。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を省略できるが、8 社のうち 7 社は個別財務諸表においても注記を省略せず記載がみられ、1 社については連結財務諸表において注記を省略していたが個別財務諸表において注記を記載していたとしている（兵頭他 2021, 18）。

#### 2.2.4 本実務対応報告の特徴的な会計処理

2020 年実務対応報告では 2021 年 12 月末をもって LIBOR の公表が停止されるとの見通しであったが、2021 年 3 月 5 日に FCA の声明により、米ドル LIBOR の一部テナー（満期までの期間）を除き、2021 年 12 月末をもって全通貨・テナーの恒久的公表停止（または指標性喪失）が確定した（新開 2021, 52-53）。これを受けて、金融庁および日本銀行は、わが国においても LIBOR 公表停止に向けた対応を速やかに進めることが重要であると、各業界団体をつうじて今後の対応に関する通知を行った（金融庁・日本銀行 2021）。これと同時に、LIBOR に代わる代替金利指標について各国で検討が進められており、わが国における検討委員会で推奨された貸出指標は、第 1 順位がターム物リスク・フリー・レート（TORF）、第 2 順位がオーバーナイト・リスク・フリー・レート（TONA）となっている。またデリバティブにおいて、標準的な契約における代替金利指標は TONA となっている（新開 2021, 53 および日本銀行 2020, 3 および 14）。

これらの推奨された代替金利指標をヘッジ対象とヘッジ手段に用いた場合、ヘッジ対象である借入金は TORF、ヘッジ手段であるデリバティブは TONA に置き換えられるケースも考えられる。このような場合にヘッジ会計の適用を中止または終了し、損益を認識しなければならないのかという一般事業会社の懸念に対処するため、2020 年実務対応報告では一定の条件の下でヘッジ会計の適用を継続することができる等の金利スワップの特例的な取扱いを定めている（ASBJ 2020b, 11 項）。この規定により、ヘッジ手段とヘッジ対象で異なる金利指標を参照したとしても、ヘッジ会計は継続することができる。

¹⁰ 業種別の LIBOR ヘッジの取扱いに関する注記を記載している 62 社の内訳は、銀行業 32 社、その他金融業 4 社、サービス業 4 社、陸運業 3 社、電気機器 3 社、その他 16 社であった（兵頭他 2021, 18）。

¹¹ LIBOR ヘッジの取扱いに関する注記の記載箇所の分析結果の内訳は、「連結財務諸表作成のための基本となる重要事項」35 社、「金融商品関係注記」34 社、「デリバティブ取引関係注記」3 社、「重要な会計方針」8 社であった（兵頭他 2021, 18）。

デリバティブ取引は、原則時価評価が適用されるが、ある一定の要件を満たせば繰延ヘッジ処理の適用が可能であり、また金利スワップにおいては特例処理が認められる場合がある。特例処理は、金融商品会計基準（ASBJ 2016）や前述の実務指針第 178 項（日本公認会計士協会 2016）等¹²において、想定元本や利息の条件、契約期間等が対象資産・負債の利息を加減して処理できる。特例処理の条件として、ヘッジ対象とヘッジ手段の取引条件が「ほぼ」一致とあるが、その「ほぼ」の解釈を Q&A（日本公認会計士協会 2019）にて確認しておく（三菱 UFJ 銀行市場企画部 2022，441-445）。

金利スワップの特例処理の対象：「金融商品会計に関する Q&A」第 178 項及び第 346 項（日本公認会計士協会 2019，42）

Q58：実務指針第 178 項において、金利スワップの特例処理を行うための要件が示されており、その要件の①から④では、ヘッジ手段である金利スワップとヘッジ対象の各取引条件が「ほぼ」一致していることが挙げられています。このうち①の元本の一致に関しては、同項において 5%という基準が示されていますが、②から④については数値基準等が特に示されていません。具体的にどの程度一致していればよいのでしょうか。

A：実務指針第 346 項にあるとおり、金利スワップの特例処理は金融商品会計基準における原則的処理に対する例外的処理であることから、拡大解釈を避け、要件の解釈は厳密に行うことが予定されています。一方で、過去における適用の経験がないため、その解釈に判断を必要とする点が多いことも事実です。このような状況を踏まえ、実務指針第 178 項②から④の適用については、特に次のように考えます。

<第 178 項② 契約期間及び満期のほぼ一致>

契約期間又は満期の長さによって、一概に何日又は何か月異なっている場合が要件に該当しないということはありませんが、その差異日数が金利スワップの契約期間とヘッジ対象資産又は負債の満期のいずれかの 5%以内であればほぼ一致していると考えられます。したがって、10 年の金利スワップであれば 6 か月、5 年の金利スワップであれば 3 か月の差異まではほぼ一致と考えてよいことになります。

<第 178 項③ 変動金利インデックスのほぼ一致>

例えば、3 か月 TIBOR と 3 か月 LIBOR は比較的高い相関関係を示すことが多いと考えられますが、自動的に「ほぼ一致」とするのではなく、ヘッジ取引開始時の直近の状況により「ほぼ一致」かどうかを判定すべきものと考えられます。直近の一定期間について両者が高い相関関係を示していることが確認されている場合には、ほぼ一致しているものとして扱うことができます。なお、プライムレートと TIBOR 又は LIBOR の関係については、TIBOR や LIBOR が時々刻々と変化するのに対して、プライムレートは一定期間変化しな

¹² 金利スワップの特例処理は、金融商品会計基準（ASBJ 2019，32 項（注 14）および 107 項）および実務指針（日本公認会計士協会 2016，177 項-179 項，346 項および 347 項）に記載がある。

いのが通常であり、事前にほぼ一致と判定することはできないものと考えられますので、特例処理の対象とはなりません。

<第 178 項④ 金利改定日及び改定インターバルのほぼ一致>

金利取引は 3 か月を単位として行われることが比較的多いため、金利改定日及びインターバルの差異は最大でも 3 か月以内でなければ、ほぼ一致しているとは言えないと考えられます。

<取引条件>

- ローン：  
 ・借入金額：10 億円  
 ・取引期間：5 年間（X0 年 10 月 1 日～X5 年 9 月末日）  
 ・借入期間：6 ヶ月円 TIBOR+1%（半年ごと後払い，3 月末日，9 月末日）
- 金利スワップ：  
 ・想定元本：10 億円  
 ・取引期間：5 年間（X0 年 10 月 1 日～X5 年 9 月末日）  
 ・受取金利：6 ヶ月円 TIBOR+1%（半年ごと後払い，3 月末日，9 月末日）  
 ・支払金利：固定 3%（半年ごと後払い，3 月末日，9 月末日）

*なお、計算を簡略化するために日数ベースは勘案せず、期間は単純化（例：半年間は 0.5 年間）にする。

a. ローン実行日：ローンが実行され 10 億円の資金を調達

(単位：百万円)

(借)	現	金	1,000	(貸)	借	入	金	1,000
-----	---	---	-------	-----	---	---	---	-------

*原則処理と特例処理の仕訳は同一

b. 1 回目の利払日と決算（半年後）

半年分のローンの利息を後払いで支払うとともに、金利スワップの利息の受けと払いを差引き純額を受払いする。利息の受支払いを純額にせずに各々総額で計上することも可能だが、通常は純額決済される。取引時点で適用される 6 ヶ月円 TIBOR が 1%だとすると利息額は次のように計算される。

- ローン利息：10 億円×(TIBOR：1%+1%)×0.5(半年)=1,000 万円
- スワップ利息（支払）：10 億円×(3%－変動金利：2%)×0.5=500 万円
- 実質支払利息：1,000+500=1,500 万円

決算時の金利スワップ時価が▲4,000 万円の場合、次のように仕訳される。

<原則処理>

(単位：百万円)

ローン→	(借)	支	払	利	息	10	(貸)	現	金	10
金利スワップ→	(借)	支	払	利	息	5	(貸)	現	金	5
時価評価→	(借)	金利スワップ	評価損	40	(貸)	金利スワップ	40			

*翌期首、評価差額を洗い替えて戻し入れる。

<特例処理>

(単位：百万円)

ローン→	(借)	支	払	利	息	10	(貸)	現	金	10
金利スワップ→	(借)	支	払	利	息	5	(貸)	現	金	5

*翌期首、評価差額を洗い替えはしない。

(出所) 三菱 UFJ 銀行市場企画部 (2022 425-426, 441-445) より抜粋，一部修正加筆。

前項の事例のように、金利スワップの特例処理では、スワップ評価額の影響を受けずに変

動金利ベースのローンと金利スワップが一体となったかのように処理できるため、固定金利ベースのローンと同様の効果が得られる（三菱UFJ銀行市場企画部 2022, 445）。

しかしながら、この場合の問題点として、新開（2021, 54-55）は、次のようなケースを挙げている。たとえば、変動金利の借入金に係る支払利息額の変動をヘッジするために金利スワップを締結し、金利スワップの特例処理を行っていたとする。その場合に、ヘッジ対象とヘッジ手段に関する条件が同一であるようなケースでは、借入金から変動金利（利払い）と金利スワップの変動金利（受け）は相殺されることから、両者を一体として、金利スワップの固定金利（払い）を利息条件とする固定金利を借入金とみなし、あたかも固定金利の借入金の利息計算を行うかのように借入金の残高に固定金利を乗じて、未払利息の計上額を算定していたかもしれない。しかし、金利指標改革により金利指標が置き換えられた場合には、変動金利の借入金に係る支払利息金額と金利スワップにより受け取る変動金利の金額が完全には一致するとは限らないため、2020年実務対応報告の金利スワップの特例処理は継続できたとしても、従前のように借入金の残高に金利スワップ固定金利を乗じただけでは未払利息の計上額は正しく算定できない、と指摘している。新開（2021）は、この金利スワップの特例処理に関する事例をケースの次のように示している。

<前提条件>

X1年7月1日に期間5年、6ヶ月LIBORプラス5%で100,000の変動借入を行った。

変動金利を固定金利に変換するため、6ヶ月ごとにLIBORプラス0.5%の変動金利を受け取り、2%の固定金利を支払う。

期間5年、想定元本100,000のスワップ契約を同日に締結した。

借入金および金利スワップの利息は、いずれも後払いで6月30日と12月31日に支払われる。決算日は、3月31日である。また、それぞれの金利計算期間に適用されるLIBORは次のとおりであり、6ヶ月ごとにリセットされて次の6ヶ月に適用される金利水準が決定される（金利決定のタイミングは前決め）。

金利計算期間	LIBOR
X1年7月1日～X1年12月31日	1.25%
X2年1月1日～X2年6月30日	1.62%

上記の金利スワップおよび対象となっている借入金については、金利スワップの想定元本と借入金が同一であり、金利の受払条件および満期もまったく同一であることから、会社は金利スワップの特例処理をしている。

金利指標改革に伴い、X2年7月1日より、変動借入が参照する金利はLIBORプラス0.5%からTORFプラス0.6%に変更された。一方、金利スワップはTONAプラス0.55%の変動金利を受け取り、2%の固定金利を支払う契約に変更された。いずれも、契約の経済効果が金利指標置換えの前後でおおむね同等となることを意図した金融商品の契約上のキャッシュ・フローの基礎となる金利指標を変更する契約条件の変更のみが行われたものとして、本実務対応報告の特例的な取扱いの適用対象と認められたものとする。

それぞれの金利計算期間に適用されるTORFおよびTONAは次のとおりである。TORFの支払金利は6ヶ月ごとにリセットされて次の6ヶ月に適用される金利水準が決定される（金利決定のタイミングは前決め）。一方、TONAが支払金利は参照期間で日々少しずつ確定し、最終的な受払額が確定するのは金利計算期間の最後である（金利決定のタイミングは後決め）。そのため、TONAの金利は金利計算期間の最終日以後に通知される。

金利計算期間	TORF	TONA
X1年7月1日～X1年12月31日	1.5%	2.2%
X2年1月1日～X2年6月30日	2.0%	1.7%

また、金利スワップについて、X3年3月31日時点で、今後発生するキャッシュ・フロー受払いの全額の割引現在価値をもって計算された公正価値（ダーティー・プライス）は123であり、既経過の期間に対応する利息受払いを除外して計算した値（クリーン・プライス）は73であった。

<会計処理>

特例処理により、金利スワップの受払の純額が借入金の利息に加減される。

利払日においては、実際の現金授受額に基づいて仕訳を行えばよいが、経過利息の算定が必要となる決算日の仕訳には、金利指標置換えによる影響が生じる。そのため、金利指標置換前後の決算日の仕訳を比較してみることにする。

①X2年3月31日（金利指標置換前の決算日）

(借) 支払利息	530	(貸) 未払利息 ^{*1}	530
(借) 未収利息	30	(貸) 支払利息 ^{*2}	30

借入金の支払利息およびスワップの変動金利に適用される金利は  $1.62\%+0.5\%=2.12\%$

^{*1} 借入金未払利息： $100,000 \times 2.12\% \times 3/12 = 530$

^{*2} スワップ契約純支払額： $100,000 \times (2.00\% - 2.12\%) \times 3/12 = \Delta 30$

X2年1月1日からX2年3月31日までの支払利息の合計（スワップ契約の純受払額をネット後）は500となり、これはスワップ契約により借入金利息を2%の固定金利で算定した金額（ $100,000 \times 2.00\% \times 3/12 = 500$ ）と同一となる。

②X3年3月31日（金利指標置換後の決算日）

(借) 支払利息	650	(貸) 未払利息 ^{*1}	650
(借) 未収利息	50	(貸) 支払利息 ^{*2}	50

借入金の支払利息に適用される金利は  $2.0\%+0.6\%=2.6\%$  である。

スワップの変動利息に適用される金利は金利計算期間が終わるまで通知されないため、クリーン・プライスとダーティー・プライスの差額として既経過の期間に対応する金利スワップの受払の純額を算定する。

^{*1} 借入金未払利息： $100,000 \times 2.6\% \times 3/12 = 650$

^{*2} スワップ契約純支払額： $73(\text{クリーン・プライス}) - 123(\text{ダーティー・プライス}) = \Delta 50$

X3年1月1日からX3年3月31日までの支払利息の合計（スワップ契約の純受払額をネット後）は600となり、これはスワップ契約により借入金利息を2%の固定金利で算定した金額（ $100,000 \times 2.00\% \times 3/12 = 500$ ）と異なる。

そのため、経過利息の計算は、単純に2%の固定金利であるかのようにみなして算定することはできず、借入金と金利スワップ契約のそれぞれの経過利息額を算定する必要がある。この数値例では、金利スワップについて、X3年3月31日時点におけるクリーン・プライスとダーティー・プライスが前提条件として与えられているが、これらは必ずしも金融機関から通知されるものではない。そのため、決算時にこれらの金額が入手できるか、できない場合には既経過の期間に対応する金利スワップの受払の純額をそのように算定するか、あらかじめ確認しておくことが望ましいと考えられる。（新開 2021, 55 より抜粋）

2020年実務対応報告では、「金利スワップの特例処理」によってヘッジ会計の適用を継続できるように定めているが、ヘッジ会計を適用していない場合であっても、代替金利指標置換後の金利指標に係る金利決定のタイミングが後決めの場合には、このような問題があると新開（2021）は指摘している。

### 3 改正実務対応報告における論点

#### 3.1 LIBOR 公表停止に伴う代替金利指標への移行

2020 年実務対応報告公表後の 2021 年 3 月に、FCA は LIBOR の運営機関である ICE Benchmark Administration が 2020 年 11 月に公表した市中協議における提案に基づいて、LIBOR との公表停止時期を確定する声明を正式に行い、その中で米ドル LIBOR の翌日物、1 ヶ月、3 ヶ月、6 ヶ月および 12 ヶ月物については、2021 年 12 月末をもって LIBOR の公表が停止されるとの見通しであったが、2023 年 6 月末をもって公表停止されることとなった。

また、2021 年 9 月に、FCA は代替金利指標への移行が真に困難な既存契約（タフレガシー）へのセーフティネットとして、従来の日本円建 LIBOR および英国ポンド建 LIBOR の一部のターム物について、市場データを用いて算出する疑似的な LIBOR（以下、シンセティック LIBOR）を構築するための権限を行使することを公表した（金融庁・日本銀行 2021 および川西・宮治 2022, 44-45）。ASBJ は、これらの状況および 2020 年実務対応報告公表後、ASBJ に寄せられた意見を受け、金利指標置換後の取扱いの再確認について 2021 年 10 月より審議を開始し、実務対応報告公開草案第 62 号（実務対応報告第 40 号の改正案）「LIBOR を参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い（案）」（以下、公開草案：ASBJ 2021）を公表し、広く意見を求めた。改正実務対応報告は、この公開草案に寄せられた意見を踏まえて検討し公表に至ったものである（川西・宮治 2022, 45）。

2022 年 3 月 17 日に公表された改正実務対応報告（ASBJ2022）は、2020 年実務対応報告の内容を基礎としているため、内容が引き継がれている部分が多い。本改正実務対応報告での範囲は、金利指標改革に起因して公表が停止される見通しである LIBOR を参照する金融商品について金利指標を置き換える場合に、その契約の経済効果が金利指標の置換えの前後で、おおむね同等となることを意図した金融商品の契約上のキャッシュ・フローの基礎となる金利指標を変更する契約条件の変更のみが行われる金融業品を適用範囲としている（ASBJ 2020b, 3 項）。主な改正点は 2 つあり、一つは金利指標置換後の会計処理の適用が改定実務対応報告では、金利指標置換後の会計処理に関する取扱いの適用期間を米ドル LIBOR とそれ以外の通貨建 LIBOR と分けることなく、一律に 2024 年 3 月 31 日以前に終了する事業年度まで延長することとなり、実質的に 1 年間延長となった。もう一方は、金利指標置換後の会計処理に関する取扱いの適用期間が 1 年延長した場合の取扱いについて、金利スワップの特例処理等に関する金利指標置換後の取扱いが明確化されたことであった。

2020 年実務対応報告では、金利指標置換前、置換時、置換後について、それぞれ定義した

上で¹³、それぞれの会計処理を定めている。このうち、改正実務対応報告によって改正が行われたのは金利指標置換後の会計処理である（川西・宮地 2022, 45）。改正実務対応報告では、金利指標置換後に金利スワップの特例処理に係る金融商品実務指針 178 項⑤以外の要件が満たされている場合には、2024 年 3 月 31 日以前に終了する事業年度の期首以降も、この特例処理を継続できることが明確化された（ASBJ2022, 19 項）（図表 5 参照）（遠藤 2022, 22-23）。

図表 5 金利スワップの特例処理等に関する金利指標置換後の取扱いの明確化

	2023 年 6 月末 US ドル建 LIBOR 公表停止	金利指標の置換 (金利計算開始)	2023 年 12 月末 改正実務対応報告 適用終了
ヘッジ対象 借入金	US ドル建 LIBOR		ターム物 SOFR ¹⁴ /SOFR
ヘッジ手段 金利スワップ	US ドル建 LIBOR		ターム物 SOFR/SOFR
金利指標置換前は、本実務対応報告 11 項の救済措置を適用できる。		置換後は、金融商品実務指針 178 項⑤の要件を満たせなくなるとの懸念	
金利指標置換後に金利スワップの特例処理に係る金融商品実務指針 178 項の⑤以外の要件が満たされている場合には、2024 年 3 月 31 日以前に終了する事業年度の翌事業年度の期首以降も金利スワップの特例処理の適用を継続することができる（改正実務対応報告 19 項なお書き）。			

出所：遠藤和人（2022, 22）より抜粋。

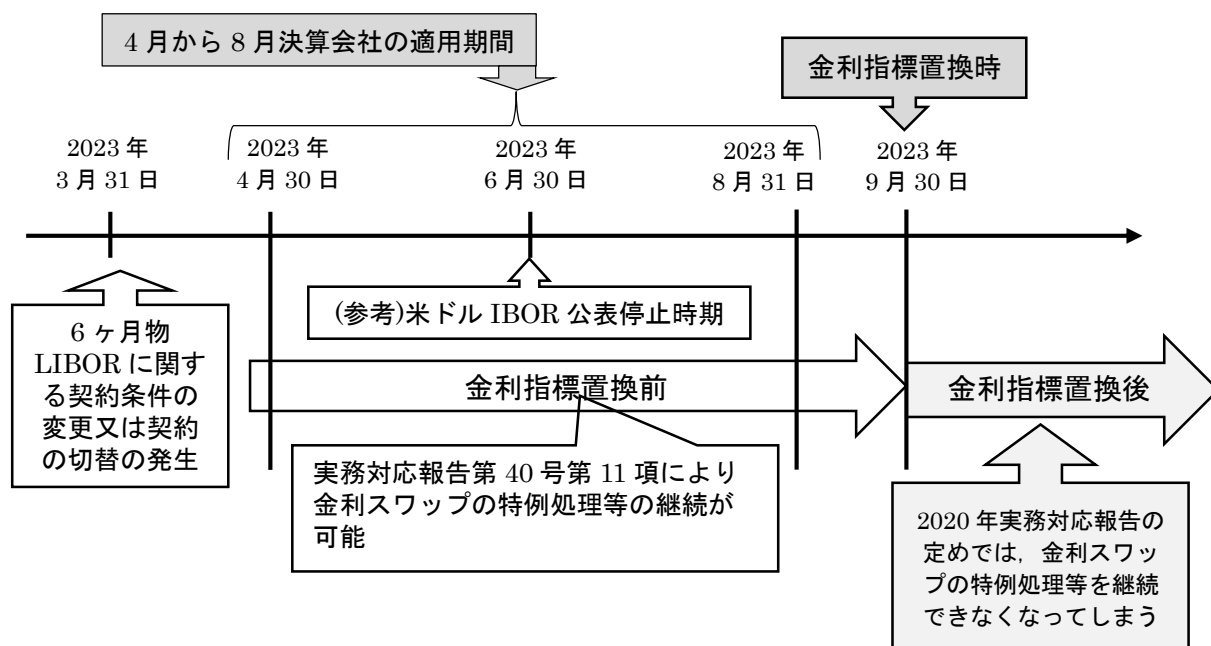
また、金利指標置換時が改正実務対応報告の適用期限までに到来していない場合でも、当該適用期限までに行われた契約条件の変更または契約の切替えが金利スワップの特例処理に係る金融商品実務指針 178 項⑤以外の要件を満たしている場合には、2024 年 3 月 31 日以前に終了する事業年度の期末日後に到来する金利指標置換時以降も、金利スワップの特例処理の適用を継続できるとされた（ASBJ 2022, 19-2 項）（図表 6 参照）（遠藤 2022, 23）。

¹³ 金利指標置換前：金利指標置換時よりも前の期間をいう。金利指標置換時：金利指標改革に起因して公表が停止される見通しである LIBOR に関して、ヘッジ対象の金融商品およびヘッジ手段の金融商品の双方の契約において後継の金利指標を基礎とした計算が開始される時点（双方の契約において時点が異なる場合はいずれか遅い時点）をいう。ヘッジ対象またはヘッジ手段の金融商品のうちいずれかのみが LIBOR を参照している場合は、そのいずれかにおいて後継の金利指標を基礎とした計算が開始される時点をいう。金利指標置換後：金利指標置換時よりも後の期間をいう（ASBJ 2020b, 3 項）。

¹⁴ SOFR は、米国で採用された LIBOR の代替となる金利指標で、担保付翌日物調達金利（Secured Overnight Financing Rate, SOFR）であり、ニューヨーク連邦準備銀行より米国政府証券営業日に公表されるリスク・フリー・レートである。SOFR は、金融機関同士で取引される米国債を担保にした翌日物のレポ金利*の実取引を基に算出されており、算出のベースとなる取引の規模も踏まえると、米ドル LIBOR と比較して頑健であり不正が生じにくいとされている（全国銀行協会 2022, 4）。*なお、「レポ金利」については、服部（2022）を参照されたい。



図表6 金利指標置換時が2020年実務対応報告第40号第19項の適用期間より後になることから金利スワップの特例処理等を継続できなくなるケースの例



出所：川西・宮地（2022，46）より一部加筆・修正。

なお ASBJ では、改正実務対応報告が最終化された後も、必要に応じて金利指標置換後の取扱いについて再度確認を行うこととしている（川西・宮地 2022，47）。

#### 4. おわりに

本章では、金利指標改革に起因した LIBOR を参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱いについて検討した。本研究部会の目的である「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（吉田 2023）」という視点から改正実務対応報告を対象とした場合、金利指標自体の見直しと、金利指標置換のタイミングによって会計処理は行われるため、検討すべき簿記処理やあるべき仕訳および勘定科目等を提案することは難しい。

しかしながら、LIBOR が主要金利指標として広範囲な取引に使用されてきた背景を鑑みれば、代替金利指標への移行により企業が被る影響は少なくない。このような視点から改正実務対応報告に関する簿記処理を再考すれば、置換えられる金利指標の備忘記録としての役割、そしてヘッジ会計に係る取引の帳簿管理としての「管理簿記（新田 2019，136-143）」としての役割を見出すことができよう。これは本研究部会の目的の一つである「会計基準が帳簿記

録に与える影響¹⁵⁾」に該当する。

改正実務対応報告の公表により、適用期間は2024年3月31日以前に終了する事業年度まで延長されたが、金利指標置換後の企業における影響の調査は今後の課題としたい。

#### 【参考文献】

- 飯島慎太郎・細川朋道・小田剛正・田尾一輝（2022）「LIBOR 公表停止後のドル調達プレミアムのモニタリングにおける留意点について」『日銀レビュー』金融市場局，日本銀行，2022年2月25日，[https://www.boj.or.jp/research/wps_rev/rev_2022/data/rev22j03.pdf](https://www.boj.or.jp/research/wps_rev/rev_2022/data/rev22j03.pdf)
- 遠藤和人（2020）「実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」の概要」『季刊 会計基準』第71号，公益法人財務会計基準機構，2020年12月，54-62頁。
- 遠藤和人（2022）「LIBOR 参照金融商品に関するヘッジ会計の留意点」『旬刊 経理情報』2022年12月20日号，通巻No.1664，20-23頁。
- 川西安喜・宮地哲司（2022）「〈解説〉改正実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」の概要」『会計・監査ジャーナル』第803号，第一法規，2022年6月，44-47頁。
- 金融庁・日本銀行（2021）「LIBORの公表停止時期の公表およびシンセティック円LIBOR構築に関連する意図表明を受けての今後の対応について」金融庁・日本銀行，2021年3月8日公表。<https://www.fsa.go.jp/policy/libor/syntheticlibor202102.pdf>
- 企業会計基準委員会（2019）「企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」」1999年1月22日公表，最終改正2019年7月4日。
- 企業会計基準委員会（2020a）「実務対応報告公開草案第59号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い（案）」2020年6月3日公表。
- 企業会計基準委員会（2020b）「実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」」2020年9月29日公表。
- 企業会計基準委員会（2020c）「実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」の公表」2020年9月29日公表。
- 企業会計基準委員会（2021）「実務対応報告公開草案第62号（実務対応報告第40号の改正案）「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い（案）」2021年12月24日公表。
- 企業会計基準委員会（2022）「改正実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」」2022年3月17日改正。
- 金融法委員会（2020）「LIBORの恒久的な公表停止への対応に関する論点整理」2020年10月23日。<http://www.flb.gr.jp/jdoc/publication58-j.pdf>
- 新開朋春（2021）「LIBOR 参照金融商品に係るヘッジ会計のポイント」『旬刊 経理情報』2021年12月20日号，通巻No.1631，52-55頁。
- 全国銀行協会（2022）「米ドルLIBORの恒久的な公表停止に備えた対応について」2022年2月改訂版。[https://www.zenginkyo.or.jp/fileadmin/special/libor/pdf/material_usd.pdf](https://www.zenginkyo.or.jp/fileadmin/special/libor/pdf/material_usd.pdf)
- 新田忠誓（2019）「第9章 帳簿組織と簿記（帳簿）の目的一日記帳（取引記入）簿記；財務諸表作成簿記；個別管理簿記」原俊雄編『簿記と帳簿組織の機能－歴史的・国際的視点から』中央経済社，136-144頁。
- 日本銀行（2018）「「日本円金利指標に関する検討委員会」の設立について」日本円金利指標に関する検討委員会，日本銀行金融市場局市場企画課，2018年7月20日。  
[https://www.boj.or.jp/paym/market/jpy_cmte/rel180720e.pdf](https://www.boj.or.jp/paym/market/jpy_cmte/rel180720e.pdf)
- 日本銀行（2019）「日本円金利指標の適切な選択と利用等に関する市中協議」日本円金利指標に

¹⁵⁾ 日常的な管理活動に資する補助簿も含めた帳簿組織全体の視点から検討（原（2015，55-56））として「会計管理（在庫・資金の管理）のための帳簿記録の意味合いについて着目する必要性がある」と指摘している（吉田 2023）。

- 関する検討委員会，日本銀行，2019年7月2日。  
[https://www.boj.or.jp/paym/market/jpy_cmte/cmt190702b.pdf](https://www.boj.or.jp/paym/market/jpy_cmte/cmt190702b.pdf)
- 日本銀行（2020）「日本円金利指標の適切な選択と利用等に関する市中協議（第2回）」取りまとめ報告書」日本円金利指標に関する検討委員会，日本銀行，2020年11月30日。  
[https://www.boj.or.jp/paym/market/jpy_cmte/cmt190702b.pdf](https://www.boj.or.jp/paym/market/jpy_cmte/cmt190702b.pdf)
- 日本銀行（2021）「一般社団法人日本貿易会説明資料「LIBORの恒久的な公表停止に備えた対応について」」日本円金利指標に関する検討委員会，日本銀行，2021年1月12日。  
[https://www.boj.or.jp/paym/market/jpy_cmte/cmt201130b.pdf](https://www.boj.or.jp/paym/market/jpy_cmte/cmt201130b.pdf)
- 日本銀行市場局・金融機構局，金融庁総合政策局・監督局（2022）「円LIBOR以降対応の振り返りと今後の取り組み」『日銀レビュー』日本銀行市場局・金融機構局，金融庁想像制作局・監督局，2022年5月30日，[https://www.boj.or.jp/research/wps_rev/rev_2022/data/rev22j08.pdf](https://www.boj.or.jp/research/wps_rev/rev_2022/data/rev22j08.pdf)
- 日本公認会計士協会（2016）「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」」2000年1月31日公表，2016年3月25日最終改正。
- 日本公認会計士協会（2019）「金融商品に関するQ&A」日本公認会計士協会会計制度委員会，2000年9月14日公表，2019年7月4日最終改正。
- 服部孝洋（2022）「SOFR（担保付き翌日物調達金利）入門—米国のリスク・フリー・レートおよび米国レポ市場について—」『ファイナンス』令和4年3月号，通巻第676号，財務省，2022年3月，28-37頁。[https://www.mof.go.jp/public_relations/finance/202203/202203g.pdf](https://www.mof.go.jp/public_relations/finance/202203/202203g.pdf)
- 林千雄（2020）「特集12月決算の直前対策 X LIBOR 参照のヘッジ会計のポイント」『旬刊 経理情報』2020年12月20日号，通巻No.1598，50-53頁。
- 原俊雄（2015）「新たな収益認識基準と特殊販売都市引きの会計処理」『横浜経営研究』第36巻第1号，47-56頁。
- 平川浩光（2021）「3月決算総特集 IX LIBOR 参照の金融商品会計基準に関するヘッジ会計の留意点」『旬刊 経理情報』2021年3月20日特別特大号，通巻No.1606，48-52頁。
- 兵頭伸考・須賀勇介・清宮悠太・中澤範之・水野貴允（2021）「特集2021年3月期「有報」分析 第2章II LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」『旬刊 経理情報』2021年9月20日号，通巻No.1622，17-18頁。
- 三菱UFJ銀行市場企画部（2022）『デリバティブ取引のすべて【第2版】』一般社団法人金融財政事情研究会。
- 吉田智也（2023）「序章 本研究部会の目的と最終報告書の構成」日本簿記学会令和3・4年度簿記理論研究部会『新会計等が想定する帳簿記録と会計情報の研究』（最終報告書）。

② 「収益認識に関する会計基準」に関連する報告

## 第6章 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(2023)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。

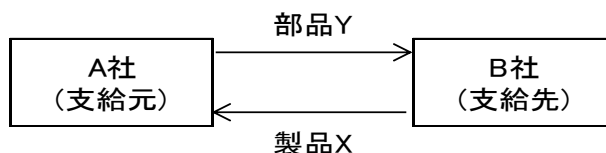
² ASBJ (2017a) では、わが国の各団体等に向けて、公開草案等へのコメントを要請する際、「コメントをお寄せ頂く方の便宜のため、個別の質問項目を以下の概要に含めていますが、コメントの対象はこれらに限られるものではなく、また、すべての質問項目についてご回答頂く必要はありません。」(ASBJ 2017a, 3) と示している。このようなことから、公開草案等へのコメントを確認したところ、ASBJ が用意した全質問項目について回答をしているコメントがすべてというわけではなかった。回答者が必要に応じて質問を選択し、回答する内容もあれば、質問事項には特に回答せず、自らの意見をまとめて回答している内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

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、これは当該簿記処理が、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。

- ① B 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。
- ② A 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。
- ③ A 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。
- ④ A 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。
- ⑤ B 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。

## 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、部品支給元のA社側の簿記処理である。

(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。

(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。

(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(*4)	1,200,000
---------	-----------	--------------	-----------

(*4) 表示科目ではなく、勘定科目として記載する場合は、「現金」あるいは「当座預金」などが妥当と考えるが、本稿ではASBJ(2017d)設例32の会計処理を正確に示すため、設例32の簿記処理をそのまま記載している。

(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(*5)	1,000,000	(貸) 未収入金	1,000,000
--------------	-----------	----------	-----------

(*5) (*4)に同じ。

## 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



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)

(*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
---------	-----	---------	-----

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。

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を使用されているが、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が、最終的な表示方法は不明である。

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。

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 (*3)	10

(*3) 表示科目ではなく、勘定科目として記載する場合は、「現金」あるいは「当座預金」などが妥当と考えるが、本稿で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。

(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べている (ASBJ 2017e-CL001, 2)。

さらに、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たと述べている（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、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る。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」（ASBJ 2017e-CL001, 6）ことを示している。このようなことから、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、支給品を支給元企業の資産として認識しなければならない（支給しても支配が移転せずオフバランスされない）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を把握、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、①支給品の全量を買戻すことが契約上約束されていない取引、②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、③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)。

---

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。

	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乘せしていない（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」として計上され、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

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。

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¹⁵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、本会計基準等に変更がなされ、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）。支給先によって加工された製品の全量を買戻すことを支給品の譲渡時に約束している場合には、企業は当該支給品を買い戻す義務を負っていると考えられるが、その他の場合には、企業が支給品を買い戻す義務を負っているか否かの判断を取引の実態に応じて行う必要がある（ASBJ 2018c, 178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、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、当該支給品の譲渡に

---

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、上記の検討については、別稿で論じることとする。

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、自動車業界から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
※上欄の仕訳の貸方は、未払金ではなく買掛金の方が確実と思われるが、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乘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。

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(買戻義務の有無の判断基準の明確化こそが、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、上述したように、①「支給品の全量を買戻すことが契約上約束されていない取引」、②「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」、③「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」勘定に名称を変更すべきであると考えられる。そのような勘定科目を設定する理由は、その「義務」を明確化するためである。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ことも既に述べたとおりである。

については、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。

上記の前提条件を再度示せば、「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。」というものである。なお、「3.1」「3.2」において支払時や回収時はすべて「現金」勘定で処理している。また買戻義務がある場合は、ASBJ（2017d）設例32で示された「有償支給取引に係る負債」勘定に代えて、本稿では「有償支給買戻義務」勘定を用いて簿記処理を行う¹⁸。

### 3.1 買戻義務がない場合¹⁹

上記の前提条件に基づき、当該契約が実質的に「買戻し契約に該当しない」と判断し、A社（支給元）からB社（支給先）に支給する支給部品Yの「支配は移転する」と判断した場合のA社の仕訳（試論）は、次の通りである。なお、買戻義務がないため「有償支給買戻義務」勘定は使用しない。

#### (1) B社への部品Yの支給時

(借) 未収入金	900,000	(貸) 売上原価(*1)	900,000
売上原価(*2)	900,000	部品(*3)	900,000

(*1) 引渡価格。

(*2) 払出原価

(*3) 支給部品Yの支配はB社に移転するため、部品は消滅する。また、ASBJでは表示科目として「棚卸資産」勘定として処理しているが、勘定科目として処理する場合は、「部品」勘定が妥当と考える。なお、支給時の利ざやは上乗せしていない。

#### (2) 加工後の製品Xの納入時

---

¹⁸ 本節は、A社（支給元）の仕訳であり、B社（支給先）の仕訳は示していない。B社に部品Yが支給された際のB社の仕訳は「買戻義務がない場合」は「支配は(B社に)移転する」ため、単に「(借方)部品(仕入)／(貸方)買掛金」という仕訳が示されると考える。ただし「買戻義務がある場合」は「支配は(B社に)移転しない」ため、A社の資産(棚卸資産)として認識され続けるため、B社に部品Yが支給された際のB社の仕訳は「(借方)有償支給取引に係る資産／(貸方)買掛金」という仕訳が考えられる。ただし、「有償支給取引に係る資産」勘定は、ASBJ（2017d）設例32には明示されておらず、なおかつ取引としては返品資産の性質を有するため、B社の「有償支給取引に係る資産」に相当する勘定は、「有償支給返品資産」勘定として示すことが妥当と考える。

¹⁹ 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を参考にするのが妥当であると考えられる。後述するように、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る批判があったためである。

(借) 製品(*4)	1,100,000	(貸) 買掛金	1,100,000
------------	-----------	---------	-----------

(*4) ASBJでは表示科目として「棚卸資産」勘定として処理しているが、勘定科目として処理する場合は、「製品」勘定が妥当と考える。

(3) B社に対する債務の支払時

(借) 買掛金	1,100,000	(貸) 現金	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	1,000,000	(貸) 未収入金	1,000,000
--------	-----------	----------	-----------

### 3.2 買戻義務がある場合

上記の前提条件に基づき、当該契約が実質的に「買戻し契約に該当する」と判断し、A社(支給元)からB社(支給先)に支給する支給部品Yへの「支配は移転していない」と判断した場合のA社の仕訳(試算)は、次の通りである。なお、買戻義務があるため「有償支給買戻義務」勘定を使用する。

(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)	1,000,000
----------	-----------	------------------	-----------

(*1) 支給部品Yの支配はB社に移転しないため、A社の部品(棚卸資産)として認識され続け、有償支給買戻義務として処理されると考える。

(2) 加工後の製品Xの納入時

(借) 製品(*2)	200,000	(貸) 買掛金	1,200,000
有償支給買戻義務	1,000,000		

(*2) ASBJでは表示科目として「棚卸資産」勘定として処理しているが、勘定科目として処理する場合は、「製品」勘定が妥当と考える。

(3) B社に対する債務の支払時

(借) 買掛金	1,200,000	(貸) 現金	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	1,000,000	(貸) 未収入金	1,000,000
--------	-----------	----------	-----------

## 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、実務界からの影響を受けて、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ーターにおいては、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」に名称を変更すべきであると考え。その「義務」を明確化する必要があるからである。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²⁰。

#### 【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,  
<[https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2017/2017-0720/comment.html](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

²⁰ 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。

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>>。  
安藤英義 (2011)「会計基準等に対する簿記の独立性」『会計』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」『会計』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』同文館。  
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」『会計』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」『会計』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。  
角ヶ谷典幸 (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」『会計』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」『会計』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 (2023)「序章 本研究部会の目的と最終報告書の構成」日本簿記学会令和 3・4 年度簿記理論研究部会『新会計等が想定する帳簿記録と会計情報の研究』(最終報告書)。  
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) Exposure Draft, *Conceptual Framework for Finacial Reporting*, May, IASB.  
IASB (2018) *Conceptual Framework for Finacial Reporting*, March, IASB.

(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。

## 第7章 債権管理のための簿記処理

小野 正芳（日本大学）

### 1 本章の目的

本章の目的は、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』（以下、適用指針第 30 号）に示されるいくつかの取引を題材に、債権管理のために必要となる簿記処理を提示することである。

本研究部会では、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（吉田 2023）。

2018 年に公表された¹企業会計基準第 29 号『収益認識に関する会計基準』（以下、基準第 29 号）では、新たな収益認識のための会計基準が設定され、適用指針第 30 号の設例では認識される収益に焦点を当てた簿記処理例が示されている。適用指針第 30 号では、その設例の性質について、「会計基準及び本適用指針で示された内容についての理解を深めるために参考として示されたもの」（ASBJ 2021, 49）と限定している。つまり、適用指針第 30 号は基準第 29 号が財務諸表において表示することを求める最終的な会計情報が仕訳形式で示されているにすぎず、日々の取引の結果として生じている資産や負債を管理するための簿記処理としては不十分なものであるかもしれない²。適用指針第 30 号は、会計ルールを反映させた財務諸表項目への影響を仕訳形式で示しているが、その処理はまた「取引がいかん財務諸表に反映されるかを仕訳形式で示しているのであって、具体的な帳簿上の処理にまで言及しているわけではない。帳簿上の処理については、総勘定元帳だけでなく、売上帳、その他の補助簿との記帳関係も考慮しなければならない」（原 2015, 55）との指摘があてはまるだろう。

---

¹ 2020 年に改正されている。

² 新田は、財務諸表作成を意識した仕訳を求める簿記を財表簿記、日々の取引を把握する簿記を日記帳簿記、個々の財ないし負債の管理を意識した簿記を管理簿記と定義している（新田 2019, 137）。

このように、適用指針第 30 号の設例は、認識される収益に焦点を当てた場合には適切な例示となっているのかもしれないが、収益の相手勘定として記録される債権に焦点を当てると、取引相手に対する権利という視点から、債権（取引相手にとっては債務）が適切に記録されるのかという疑問が生じる。特に、「顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、これまでと同様の簿記処理の考え方では対応しきれない」（吉田 2021b, 6）と考えられる。

そこで、本章では、収益とともに認識される債権に焦点を当て、債権を適切に管理するために必要な簿記処理を提示したい。

なお、ここでいう債権とは、基準第 29 号にいう「顧客との契約から生じた債権」のことを指し、「企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利のうち無条件のもの」（ASBJ 2020, 12 項）を指す。すなわち、本章でいう債権管理のための簿記処理とは、取引相手への請求権が生じたあとの、当該請求権の回収に向けた活動を行う上で必要な帳簿記録を作り出すための簿記処理を指し、仕訳だけでなく、補助簿への必要な記入を含むこととする。

また、本章では、基準第 29 号が提示する財務諸表作成のための仕訳に基づいて、債権管理のために必要な簿記処理を考える。債権管理のための仕訳としては様々な簿記処理方法がありうるが、基準第 29 号が提示する大きな枠から外れることなく、債権管理が可能になる方法を考えたい。

## 2 債権管理の重要性—基準第 29 号における取引認識プロセスに関わらせて—

基準第 29 号では履行義務が充足されたときに収益が認識されるが、理論的には次のようなプロセスを経ている（佐々木 2014, 9-10）³と考えられる。

契約時	(借) 権	利	100	(貸) 履 行 義 務	100
履行義務充足時	(借) 履 行 義 務		100	(貸) 収 益	100
	(借) 債	権	100	(貸) 債 利	100

この仕訳を収益認識プロセスに当てはめると、次のとおりであると考えられる。

³ 本例の前提となる取引は、商品を 100 で販売する契約を結び、後日当該商品を引き渡した（履行義務の充足）というものである。なお、履行義務充足時に、代金請求権が確定したものと想定している。

- ① 契約を識別する。
- ② 履行義務を識別する。
- ③ 取引価格を算定する。
- ④ 履行義務に取引価格を配分する。
- ⑤ 履行義務充足時に収益を認識する。

契約時	(借) 権 利 ( ② )	100(③)	(貸) 履 行 義 務 ( ② )	100(④)
履行義務充足時	(借) 履 行 義 務	100	(貸) 収 益	100
(⑤)	(借) 債 権	100	(貸) 権 利	100

実際には、契約時の簿記処理が行われないため、  部分だけが仕訳として現れることになる。基準第29号は取引価格を「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」(ASBJ 2020, 8項)と定義しており、③で算定される金額は100となる。そして、債権は「企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利のうち無条件のもの」(ASBJ 2020, 12項)であるから、取引価格と同様の100となる。

ここから2つのことを指摘できよう。

1つは、借方(資産)の金額が、貸方に観念される義務を通じて、貸方(収益)の金額を規定する関係になっているということである。基準第29号において、③で算定される取引価格とは「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」(ASBJ 2020, 8項)であり、直接的には権利の額を示すと考えられる。その取引価格が履行義務の金額としても用いられる。すなわち、認識プロセス③→④の流れは、借方側(資産)の金額が貸方(収益)の金額を規定している。

もう1つは、権利から振り替えられる債権(売掛金)と、履行義務から振り替えられる収益(売上)が結びついているということである。履行義務の充足時に行われる2つの簿記処理は不可分の簿記処理である。履行義務を充足したから収益が認識されるとともに、その対価が確定するのであり、どちらか一方だけの振替が行われる事はないと考えられる。基準第29号において、  部分だけが仕訳として現れることになる点も、この2つの仕訳が不可分であることの証明といえよう。

このように、収益を認識すると同時にその対価が認識されるのであり、履行義務の充足と



同時に債権が認識される場合には、債権管理の重要性は高い。

「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、簿記処理について規定するものではない」（安藤 2011, 14）。適用指針第 30 号では財務諸表に記載される金額が仕訳形式で説明されているにすぎない。一方で、簿記には財務諸表作成目的だけでなく、管理目的もある。履行義務を充足するだけでなく、その後の債権の回収の業務も企業活動を遂行する上で重要な業務である。すなわち、債権管理のために必要な情報を備えた帳簿を作るために必要な簿記処理を考えるべきである。以下では、債権管理の観点から、適用指針第 30 号に示された簿記処理について検討する。

### 3 変動対価を含む場合の債権管理

#### 3.1 適用指針第 30 号設例 13 に示される簿記処理の概要

最初に、設例 13 に示された変動対価を含む場合の簿記処理について検討する。設例 13 は数量値引きの見積もりが行われるケースである⁴。

(取引)

×1/4/1	□A 社（12 月決算）は、B 社と製品 X を@100 千円で販売する契約を締結。 □×2/3/31 までに取引数量が 1,000 個を超える場合には、遡及的に@90 千円とする。
×1/6/30	□B 社へ製品 X を 75 個販売。 □×2/3/31 までの販売量は 1,000 個を超えないと判断。
×1/9/30	□B 社へ製品 X を 500 個販売。 □B 社の環境変化（他社買収による販売力向上）を考慮して、×2/3/31 までの販売量が 1,000 個を超えると判断。

上記取引について、設例 13 では、次のような仕訳が示されている（単位：千円）。

×1/6/30	(借) 売 掛 金	7,500	(貸) 売 上 高	7,500
×1/9/30	(借) 売 掛 金	50,000	(貸) 売 上 高	44,250
			返 金 負 債	5,750

×1/6/30 には、数量値引きされる事態に至らないと判断されたため、通常の対価である@100

⁴ 設例 13 では取引日が×1/1/1, ×1/3/31, ×1/6/30, 数量値引判定期限が×1/12/31 とされているが、本章では、後述する提案のため、取引日を×1/4/1, ×1/6/30, ×1/9/30, 数量値引判定期限を×2/3/31 と、3 ヶ月遅らせている。

千円を用いて、売掛金と売上高⁵が 7,500 千円 (@100 千円×75 個) 計上される。先に示したとおり、売掛金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を表しており、それが売上高の金額にもなっている。そして、この 7,500 千円は×1/6/30 時点で回収できる金額として得意先元帳⁶へも記入される。

B 社の環境変化を背景とした×1/9/30 の販売によって、数量値引きされる事態に至ると判断されたため、想定される数量値引き額を算定し、返金負債として記録する。数量値引きは遡及適用されるため、数量値引き額は×1/6/30 に販売した 75 個に関する部分 (@10 千円×75 個) と×1/9/30 に販売した 500 個に関する部分 (@10 千円×500 個) の合計 5,750 千円である。

ただし、×1/9/30 時点で値引きすることは確定していないため、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である売掛金は 50,000 千円と記録し、売掛金と返金負債の差額である 44,250 千円が売上高として記録される。

### 3.2 適用指針第 30 号設例 13 に示される簿記処理の問題点

ここで指摘すべきは、×1/9/30 時点の請求可能額は 57,500 千円である（まだ値引きすることは確定していない）ため、売掛金の残高 57,500 千円は適切であるという点である。しかしながら、そのうち 5,750 千円の数量値引きが行われる可能性が高く、そのことを返金負債が表示しており、売掛金と返金負債を結びつけて管理する必要があるだろう。×1/9/30 時点では、57,500 千円を請求可能であるが、後日、実質的に流入する資金は数量値引き後の 51,750 千円であり、数量値引き額である返金負債を加味した売掛金の管理が必要である。

また、設例 13 の仕訳では、×1/9/30 に計上される売上高の金額に、以下のような複数要素が混在してしまっている。

- ×1/6/30 に販売した商品に対する予想変動分の控除
- ×1/9/30 における商品 500 個の販売
- ×1/9/30 に販売した商品に対する予想変動分の控除

財務諸表に表示される売上高を示すためであれば、設例 13 に示される仕訳でも適切かもしれないが、前節で示したとおり、理論上、借方（売掛金）の金額が貸方（売上）の金額を規定している以上、売掛金と売上を結びつけた簿記処理を行う必要があるだろう。すなわち、帳

---

⁵ 適用指針第 30 号は「会計基準及び本適用指針で示された内容についての理解を深めるために参考として示されたもの」(ASBJ 2021, 49) であるため、財務諸表に記載される項目である「売上高」が使用されているものと考えられる。

⁶ 後述するとおり、本章では、得意先に関する債権を管理するにあたって、受け取ることが予定されている金額だけでなく、そこから控除される金額（返金負債）も一括して管理することを想定しているため、売掛金元帳ではなく、得意先元帳とする。

簿レベルでは、@100 千円によって合計 575 個の販売が行われ、そのうち 10%の代金引き下げが行われ、売上高および回収可能額が減少する可能性が高いということを明示すべきである。設例 13 が示す仕訳では、×1/9/30 における売上帳への記入が 44,250 千円となり、当初の販売価格 (@100 千円) と数量値引き後の販売価格 (@90 千円) を区別できず、それゆえ、回収可能な売掛金を明示することもできない。@100 千円で 575 個販売したという事実と、そのうち 10%分が数量値引きされる可能性が高いという可能性の部分を区別して記録することによって、有効な債権管理が可能になると考えられる。

また、システム面からも、会計上の債権管理と、契約上の債権管理（実際の請求額）の両方を行う必要がある（山本 2018, 24）。

### 3.3 望ましい簿記処理の提案

そこで本章では、次のような簿記処理（仕訳及び得意先元帳への記入）⁷を提案したい（単位：千円）。なお、提示する仕訳の機能をより明確に示すために、設例 13 の取引に、×1/7/31 において、×1/6/30 に発生した売掛金が回収される取引を加える。

×1/6/30	(借)	売掛金	7,500	(貸)	売上	7,500
×1/7/31	(借)	現金	7,500	(貸)	売掛金	7,500
×1/9/30	(借)	数量値引見込額	750	(貸)	返金負債	750
	(借)	売掛金	50,000	(貸)	売上	50,000
	(借)	数量値引見込額	5,000	(貸)	返金負債	5,000

上記の仕訳によって、売掛金と売上が結びつけられる。そのうえで、数量値引きされる可能性について別途記録する（×1/9/30 の 1 行目・3 行目の仕訳）。ここでは数量値引見込額を売上の評価勘定として想定している⁸。数量値引きとなる可能性がある部分を売上から直接控除するのではなく、数量値引見込額という別の勘定を用いて記録することによって、@100 千円で 575 個販売したという事実と、そのうち 10%分が数量値引きされる可能性が高いということを表すことができる。そして、損益計算書の売上高を、売上から数量値引見込額を差し引いた 51,750 千円とすることで基準第 29 号・適用指針第 30 号の規定に適合させることもできる。

⁷ 本来、簿記処理は円単位で行うべきであるが、本章では適用指針第 30 号の例を用いるため、便宜上、千円単位で行う。また、得意先元帳は月ごとに締切を行う必要があるが、ここでは便宜的に 1 年ごとに締め切る（決算日は 12 月 31 日）形式で示している。

⁸ 前節での議論を踏まえると、収益が減少する取引の場合、貸方が借方を規定することになる。すなわち、返金負債の金額（代金を受け取る権利が消滅する）が先に決まり、それが数量値引見込額（減額される売上）の金額となる。その点で、売上割戻引当金の考え方とは異なる。

一方、返金負債は売掛金の評価勘定として想定している。そこで、得意先元帳において返金負債の存在を明示する。

得意先元帳

B 社

2

日付		摘要	借方	貸方	借/貸	返金負債 ⁹	残高
1	1	前期繰越	0		借		0
6	30	売上	7,500		〃		7,500
7	31	回収		7,500	〃		0
9	30	数量値引き予想額			貸	△ 750	△ 750
	〃	売上	50,000		借		49,250
	〃	数量値引き予想額			〃	△ 5,000	44,250
12	31	次期繰越		50,000			
			57,500	57,500			
1	1	前月繰越	50,000		借	△ 5,750	44,250

売掛金が決済された後に、追加の販売によって数量値引きの要件がクリアされる場合、現預金によって返金するか、追加販売の代金請求額を引き下げることになる。前者の場合、売掛金を記録しすぎている状態となり、後者の場合、返金負債が前受金としての性質を持つことになる。上記例は後者に当たる。×1/9/30の取引によって、×1/7/31に決済された分についても、遡及的に数量値引きする可能性が高くなり、返金負債が記録された。ただし、現金を返金することはなく、×1/9/30に生じた売掛金から、×1/9/30の数量値引き分と×1/6/30の数量値引き分を差し引いた額を今後回収することになり、×1/6/30数量値引き分が前受金と同様の状態になっている。すなわち、売掛金の決済後に数量値引きの要件がクリアされる場合には、売掛金・返金負債・前受金がすべて関連付けられる必要がある。得意先元帳においては、前受状態にあることを、「借/貸」欄を「貸」とすることで表現することができよう¹⁰。

なお、実際に数量値引きの条件が満たされ、数量値引きを行う場合には、その時点までに記録されている売掛金と返金負債を相殺したうえで、残額のみ受け取ることになる。

⁹ 本章では、返金負債を売掛金の評価勘定と位置付けており、その点を明示するため、得意先元帳において△を付した。

¹⁰ 例11（返品権付きの販売）においても、売掛金と返金負債が関連するため、上記に準じた処理を提案する。

(借) 返 金 負 債	××	(貸) 売 掛 金	××
現 金	××		

### 3.4 数量値引きに関する予測の修正

設例 13 に示されるように、数量値引きは、確定時ではなく、予測に基づいて行われる。そのため、予測どおりに数量値引きが確定しない場合には、予測にもとづいて行われた簿記処理を修正する必要がある。この点について、適用指針第 30 号では設例が示されていない。そこで、本章で望ましい簿記処理を考えてみたい。

予測が外れた場合には、「取引価格の事後的な変動のうち、既に充足した履行義務に配分された額については、取引価格が変動した期の収益の額を修正する」(ASBJ 2020, 74 項)という規定が適用されるものと考えられる。設例 13 にあてはめると、×1/9/30 に数量値引きの条件を満たすと判断して、取引価格を@90 千円と予測し、その価格にもとづいて処理したが、その後の取引が不調に終わったため数量値引きの条件を満たさず、取引価格を@100 千円に修正するケースが考えられる。ただし、この場合も、数量値引きの要件を満たさないと判断するタイミングが決算日前なのか否かによって、適切な勘定科目に違いが出ると考えている。

#### 3.4.1 決算日前に数量値引き要件を満たさないことが確定したとき (A 社の処理)

本章で提案した簿記処理を前提とし、数量値引きに関する予測の修正が決算日前になされる場合、例えば、×1/10/31 時点で、数量値引きを行う取引量には満たないと判断したならば、×1/9/30 までに計上した数量値引見込額と返金負債を取り消す処理を行うことになる。

×1/10/31	(借) 返 金 負 債	5,750	(貸) 数量値引見込額	5,750
----------	-------------	-------	-------------	-------

#### 3.4.2 決算日後に数量値引き要件を満たさないことが確定したとき (A 社の処理)

本章で提案した簿記処理を前提とし、数量値引きに関する予測の修正が決算日後になされる場合には、第 74 項の規定にしたがって、取引価格が変動した(すなわち、予測が修正された)期の収益の額を修正することになる。例えば、設例 13 に示された取引が行われた会計期間を第 1 期として、第 2 期(例えば、×2/1/10)に予測の修正が行われるものとする。本章での例にあてはめると、取引価格が変動した期とは×2/1/10 が含まれる期(第 2 期)であり、×2/1/10 に収益の額を修正することになる(単位: 千円)。

(第 1 期)	×1/6/30	(借) 売 掛 金	7,500	(貸) 売 上	7,500
	×1/7/31	(借) 現 金	7,500	(貸) 売 掛 金	7,500

	×1/9/30	(借) 数量値引見込額	750	(貸) 返金負債	750
		(借) 売掛金	50,000	(貸) 売上	50,000
		(借) 数量値引見込額	5,000	(貸) 返金負債	5,000
	×1/12/31	(借) 売上	57,500	(貸) 損益	57,500
		(借) 損益	5,750	(貸) 数量値引見込額	5,750
(第2期)	×2/1/10	(借) 返金負債	5,750	(貸) 返金負債取崩益	5,750

1つ注意すべきは、×2/1/10の仕訳における貸方科目である。×2/1/10の仕訳における貸方の勘定科目を「売上」とすると、第2期の売上が増加するように簿記処理がなされることになり、第2期の売上が適切に表すことができない。そこで、予測の修正によって第1期に計上された返金負債が消去されることを明示するために、予測修正時の簿記処理における貸方勘定科目を「返金負債取崩益」として、第2期の売上とは区別する。第2期の損益計算書を作成する場合には、第2期の売上に第2期の返金負債取崩額を加算した額を、損益計算書における売上高とすることになる。

### 3.5 数量値引きを受ける側に関して提案する仕訳 (B社)

設例13では、数量値引きを行う側の仕訳だけが示されている。本章では、以下のとおり、数量値引きを受ける側(設例13におけるB社)の簿記処理も示したい(単位:千円)。

×1/6/30	(借) 仕入	7,500	(貸) 買掛金	7,500
×1/7/31	(借) 買掛金	7,500	(貸) 現金	7,500
×1/9/30	(借) 返金資産	750	(貸) 数量値引期待額	750
	(借) 仕入	50,000	(貸) 買掛金	50,000
	(借) 返金資産	5,000	(貸) 数量値引期待額	5,000

×1/9/30時点では、まだ、数量値引きを受けることは確定しておらず、×1/9/30時点の被請求額(債務額)は50,000千円であるため、買掛金が50,000千円となるように処理すべきである。そして、そのうち5,750千円の数量値引きを受けることが期待できるということを返金資産が表示する。返金資産は、買掛金のうち支払が不要になる部分を示しており、債務の管理を行う上で、買掛金と返金資産を結びつけておく必要がある¹¹。B社がこのような処理することで、数量値引きを行う側(A社)と数量値引きを受ける側(B社)の簿記処理が対照的になるという効果も得られる。

¹¹ 先に示した得意先元帳の例のように、仕入先金元帳において結びつける方法が考えられる。

また、×1/9/30の仕訳における返金資産の相手勘定である数量値引期待額は、仕入の評価勘定である。数量値引きを行う側（A社）の簿記処理と同様、@100千円で575個仕入れたという事実を記録したうえで、そのうち10%分の数量値引きを受けることが期待できることを分けて記録する。

数量値引きの簿記処理に関して、原や和田は、認識される収益に焦点を当てて、対照勘定による簿記処理が提示されている（原 2015, 和田 2020）。一方で、本章では、財又はサービスと交換に受け取る対価たる債権およびその回収プロセスに焦点を当てた簿記処理を提示した。

#### 4 変動対価を含む場合の債権管理

##### 4.1 適用指針第30号設例14に示される簿記処理の概要

次に、設例14に示された変動対価を含む場合の簿記処理について検討する。設例14は、顧客に支払われる対価が支払われるケースである。

（取引）

契約時	<ul style="list-style-type: none"> <li>□ A社は、B社と製品Xを1年間販売する契約を締結した。</li> <li>□ B社が少なくとも1年間に15,000千円の製品Xを購入する。</li> <li>□ 契約時にA社がB社に返金不要な1,500千円を支払う。</li> <li>□ B社への支払いは、B社から別個の財・サービスの対価ではないため、上記契約の取引価格に含める。</li> </ul>
販売時	□ B社へ製品Xを2,000千円販売した。

上記取引について、適用指針第30号では次のような仕訳が示されている（単位：千円）。

契約時	（借）	前	払	金	1,500	（貸）	現	金	預	金	1,500
販売時	（借）	売	掛	金	2,000	（貸）	前	払	金	200	
							売	上	高	1,800	

契約時に支払った金銭は前払金で記録される。

販売時には売上高を記録する。契約時に支払った金銭は、B社から別個の財・サービスを受ける対価ではなく、B社に製品Xを購入してもらうための金銭であり、製品Xの取引価格に含める。15,000千円の製品Xを購入してもらうために1,500千円の金銭を支払っているた

め、製品 X1 千円当たり、0.1 千円の前払金を割り当てることになる（割当率=1,500 千円 ÷15,000 千円=0.1）。したがって、今回の 2,000 千円の販売額に割り当てられる前払金は 200 千円（2,000 千円×0.1）となり、販売代金との差額 1,800 千円が売上高として記録されることになる。

#### 4.2 適用指針第 30 号設例 14 に示される簿記処理の問題点と望ましい簿記処理の提案

設例 14 では前払金が売掛金に振り替えられ、最終的にその「売掛金」が回収されることになるため、A 社にとって、いったん支払ったお金が戻ってくるように表現されている。

一般に、前払金は、「通常の取引に基づく商品・原材料等の購入、製品の外注加工等のための前渡金。…。実務上、購入時および代金支払時に買掛金勘定で処理し、決算時に前渡金勘定に振り替える方法もなされることがある」（新田他編 2017, 310-311）とされる。一方、設例 14 の契約時の仕訳では、顧客からの別個の財・サービスの対価でないものを処理しているのであり、リベート、棚代、チラシ代が該当する（JICPA 2022, 1）。それらを負担する代わりに、財・サービスを購入してもらう約束を得たことを意味するのであり、顧客に支払った対価は、「契約通りに財・サービスを購入してもらえる権利」を表す。

このように、設例 14 が示す仕訳で用いられている前払金は一般的に用いられてきた前払金とは異なる意味を持っているため適切な勘定科目ではない。そして、「契約通り財・サービスを購入してもらえる権利」が、財・サービスを提供するたびに行使されるたびに消滅していくことを明示すべきである。

そこで、本章では、A 社が行うべき簿記処理として、次のような簿記処理を提案したい（単位：千円）。

契約時	(借)	販売確定保証金	1,500	(貸)	現	金	1,500									
販売時	(借)	売	掛	金	2,000	(貸)	売	上	2,000							
	(借)	販	売	促	進	費	200	(貸)	販	売	確	定	保	証	金	200

契約時には前払金ではなく、販売確定保証金を用いて処理する。先に述べたとおり、契約時に支払った金銭は、これまで一般的に使われてきた前払金とは異なる性格を持っており、その内容は B 社に確実に購入してもらうための金銭であるからである。

販売時には、顧客から受け取る対価として 2,000 千円を記録する。前節で示したとおり、売掛金とその配分額である売上の金額が同額になることが適切であり、売掛金と売上の金額を 2,000 千円とすることが適切であると考えられる。

また、顧客に支払った対価は、JICPA の例示にもある通り、販売促進費の側面も併せ持つ。



そこで、管理目的¹²のために、顧客に支払った対価を独立した費用とすることが望ましい簿記処理であると考えられる。ただし、基準第 29 号では設例 14 に示される契約時の支出は変動対価として位置づけられており、損益計算書の販売費及び一般管理費の区分に独立して計上することは認められない。そこで、売上と販売促進費の差額を損益計算書における売上高とすれば、第 29 号の規定に反しない形で表示できる。

一方、B社側の簿記処理として、次のような簿記処理を提案したい（単位：千円）。

契約時	(借)	現	金	1,500	(貸)	購入確定保証金	1,500
購入時	(借)	仕	入	2,000	(貸)	買掛金	2,000
	(借)	購入確定保証金		200	(貸)	購入インセンティブ	200

契約時において、顧客である B 社は、費用の認識において、受け取った対価を変動対価に反映させない（那須 2018, 38・国税庁 2018, ケース 3・4）。すなわち、仕入に伴う取引価格とは別個のものとして処理することが求められている。契約時には金銭を受け取っているが、まだ、購入するという義務を履行していない。したがって、契約時にはこの義務を購入確定保証金として記録する。そして、購入するという履行義務を充足したときに購入確定保証金を購入インセンティブという収益に振り替える。また、購入時に A 社に支払う対価は 2,000 であり、買掛金とその配分額である仕入の金額となるのが適切であろう¹³。それによって、前節と同様、A 社・B 社の記録を対照的な記録とすることもできる。

### 4.3 購入量の変動

設例 14 では、B 社が最低 15,000 千円の製品 X を購入する契約となっている。

A 社が B 社に提供した返金不要な 1,500 千円は、B 社による 15,000 千円分の製品 X の購入に対するものであり、15,000 千円を超える製品 X の購入については契約の対象外である。したがって、15,000 千円を超える製品 X の売買については、販売確定保証金（購入確定保証金）の配分を行う必要はなく、単に、売上および仕入の記録を行うだけでよいと考えられる。

一方、契約上、製品 X の購入額が 15,000 千円を下回ることは、原則としてないと考えられる。仮に、何らかの事情で購入額が 15,000 千円を下回る場合でも、契約により、15,000 千円の支払い（違約金など）が求められることになると考えられ、それゆえ、B 社が製品 X を購入しないけれども、B 社が A 社に支払いを行うことがあるかもしれない。その場合には、上記に示した販売時における仕訳の貸方を売上から販売確定保証料などの勘定へ変更すべきで

¹² 顧客ごとにリベート率は異なると考えられ、それらを管理することなどが想定される。

¹³ 第 29 号は費用認識の基準ではないが、第 29 号で採られている考え方を援用すれば、このように考えられる。

あろう。売上が財・サービスの提供を条件とするのであれば、最低購入金額を下回る場合の支払い（違約金）は、売上とは異なる性格を持つことになる。

## 5 重要な権利を顧客に与えるオプションを含む場合の履行義務の管理

### 5.1 適用指針第 30 号設例 21 に示される簿記処理の概要

最後に、設例 21 に示された重要な権利を顧客に与えるオプションを含む場合の簿記処理について検討する。本節での対象は顧客に提供されたオプションであるため、履行義務の管理という側面を持つ。直接的には債権管理ではないが、債権と一対をなす履行義務であるため、本章での検討対象とする。

(取引)

条件等	<p><input type="checkbox"/> A 社は、×1 年度に 1 年間の製品 X のメンテナンス・サービスを 1,000 千円で提供する契約を 100 件締結。</p> <p><input type="checkbox"/> 顧客は、×1 年度末に 1,000 千円を追加で支払うことによって、×2 年度に当該契約を更新できるオプションを有している。×2 年度末も同様。</p> <p><input type="checkbox"/> A 社は、当契約を締結していない顧客には、同様のサービスを著しく高い額（×2 年度に 3,000 千円、×3 年度に 5,000 千円）を請求する。</p> <p><input type="checkbox"/> そのため、A 社は、当オプションが契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利である（=履行義務）であると結論付けた。</p> <p><input type="checkbox"/> この更新オプションはメンテナンス・サービスを継続するためのものであり、当該サービスは既存の契約と同じ条件で提供される。A 社は、更新オプションの独立販売価格を直接見積らず、本適用指針第 51 項に従って、A 社が提供すると見込まれるサービスと交換に受け取ると予想される対価を算定し、取引価格の配分を行う。</p> <p><input type="checkbox"/> ×1 年度末に 90 件、×2 年度末に 81 件の契約が更新されると予想される。</p> <p><input type="checkbox"/> A 社は、予想されるコストの総額に対して発生したコストの比率に基づいて収益を認識することが、顧客へのサービスの移転を描写すると判断した。3 年間の 1 契約の予想コストは次の通り。</p> <p style="text-align: center;">×1 年度：600 千円      ×2 年度：750 千円      ×3 年度：1,000 千円</p>
-----	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

上記取引について、設例 21 では次のような仕訳が示されている¹⁴（単位：千円）。

¹⁴ 現実的には、顧客が契約して代金を支払うたびに、顧客ごとに代金受領の仕訳を行い、顧客の

×1 年度期首	(借) 現金預金	100,000	(貸) 契約負債	100,000
×1 年度期末	(借) 契約負債	77,986	(貸) 売上高	77,986
	現金預金	90,000	契約負債	90,000
×2 年度期末	(借) 契約負債	87,734	(貸) 売上高	87,734
	現金預金	81,000	契約負債	81,000
×3 年度期末	(借) 契約負債	105,280	(貸) 売上高	105,280

設例 21 では、×1 年度に 100 件、×2 年度に 90 件、×3 年度に 81 件の契約を締結できると予想されており、総収益は 271,000 千円 (=1,000 千円×100 件+1,000 千円×90 件+1,000 千円×81 件) と期待できる。一方で、×1 年度に 60,000 千円 (=600 千円×100 件)、×2 年度に 67,500 千円 (=750 千円×90 件)、×3 年度に 81,000 千円 (=1,000 千円×81 件) のコストが発生すると予想される。更新オプションサービスの提供に伴う収益を認識するに当たって、A 社が提供すると見込まれるサービスと交換に受け取ると予想される対価を算定し、取引価格の配分を行うため (第 51 項)、次のとおり配分される。

	予想コスト	対価の配分
×1 年度	60,000 (=600×100 件)	77,986 (60,000/208,500×271,000)
×2 年度	67,500 (=750×90 件)	87,734 (67,500/208,500×271,000)
×3 年度	81,000 (=1,000×81 件)	105,280 (81,000/208,500×271,000)
	<u>208,500</u>	<u>271,000</u>

×1 年度において、A 社は、受け取った対価 100,000 千円 (=1,000 千円×100 件) のうち、上記の収益認識のパターンに基づいて算定した 77,986 千円を×1 年度に予想される収益に、22,014 千円 (=100,000 千円-77,986 千円) を×1 年度末に予想される更新オプションに配分する。×2 年度、×3 年度も同様に各年度に配分する。

このように、設例 21 では、当該取引は、単にメンテナンス・サービスを提供するだけでなく、顧客が次年度に著しく低い価格でメンテナンス・サービスを受けることができる権利を得る (A 社が安価なメンテナンス・サービス (更新オプション) を提供する義務) ことができる取引であると考えられている。

---

更新契約が終了した時点で、まとめて契約負債を振り替える仕訳を行うと考えられる。すなわち、×1 年度期首、×1 年度期末の 2 行目、×2 年度期末の 2 行目の仕訳は、顧客が支払うたびに個別に仕訳される一方、各期末の 1 行目の仕訳はまとめて行われるものと考えられる。そのため、設例 21 では、便宜上、まとめて仕訳しているものと考えられ、本章でも、便宜上、各年度の契約に関する簿記処理をまとめて行うこととする。

## 5.2 適用指針第 30 号設例 21 に示される簿記処理の問題点と望ましい簿記処理の提案

前項で示した通り、設例 21 では、当該取引の対価はメンテナンス・サービスの提供と更新オプションの提供義務に対するものである。したがって、各年度の収益は次の対価から構成されていることになる。

- ▶ ×1 年度：メンテナンス・サービスの提供
- ▶ ×2 年度：メンテナンス・サービスの提供+×1 年度末における更新オプション提供義務の履行
- ▶ ×3 年度：メンテナンス・サービスの提供+×2 年度末における更新オプション提供義務の履行

対価の内容が異なるのであれば、それらを区別した簿記処理が必要であろう。そこで本章では、次のような簿記処理を提案したい（単位：千円）。

×1 年度期首	(借) 現金預金	100,000	(貸) 契約負債	100,000
×1 年度期末	① (借) 契約負債	77,986	(貸) 売上	77,986
	② (借) 契約負債	22,014	(貸) 更新オプション提供義務	22,014
×2 年度期末	③ (借) 現金預金	90,000	(貸) 契約負債	90,000
	① (借) 更新オプション提供義務	22,014	(貸) 更新オプション提供益	22,014
	② (借) 契約負債	65,720	(貸) 売上	65,720
	③ (借) 契約負債	24,280	(貸) 更新オプション提供義務	24,280
×3 年度期末	(借) 更新オプション提供義務	24,280	(貸) 更新オプション提供益	24,280
	(借) 契約負債	81,000	(貸) 売上	81,000

各年度の簿記処理は次の通りである。

×1 年度期首において、受け取った金銭は今後提供されるメンテナンス・サービスと更新オプションの提供義務に対するものであり、サービス提供前に受け取った対価である。したがって、契約負債を計上する。

×1 年度期末には 3 つの簿記処理が行われる。

1 つ目は契約負債の売上への振替 (①) である。

2 つ目は契約負債の更新オプション提供義務への振替 (②) である。×1 年度期末に計上される更新オプション提供義務はメンテナンス・サービスそのものではなく顧客に与えられた権利であるため、メンテナンス・サービスとは異なる履行義務であると考えられる。その点

を区別するために、義務を履行していない部分を契約負債に残したままにするのではなく、更新オプション提供義務という別の勘定へ振り替えるべきである。この時点で×1年度期首に受け取った契約負債の残高はゼロとなる。

3つ目は更新された契約に関する代金の受け取り (③) の処理である。

×2年度期末には4つの簿記処理が行われる。

1つ目は顧客によるオプション行使に関する簿記処理 (①) である。×1年期末に計上された更新オプションがすべて行使されており、メンテナンス・サービスとは異なる履行義務を充足している。したがって、この部分の履行義務の充足について、売上とは区別して、オプション提供益を計上する。

2つ目は契約負債の売上への振替 (②) である。×2年度の収益に配分される対価は87,734千円であり、そのうち①以外の部分が×2年度におけるメンテナンス・サービスの提供による収益であるため、65,720千円だけが×2年度の売上となる。

3つ目は契約負債の更新オプション提供義務への振替 (③) である。×1年度期末に受け取った90,000千円の代金のうち、65,720千円を売上とするため、残り24,280千円が更新オプション提供義務となる。

4つ目は更新された契約に関する代金の受け取り (④) の処理である。

### 5.3 購入量の変動

更新される契約の見積もりに変動が生じる場合もあるであろう。その場合には、会計上の見積もりの変更として、×2年度・×3年度への収益配分額を変更することが、現行会計制度と比較しても適切である。

例えば、×1年度期末に更新される契約が80件となり、×2年度末に更新される契約が64件と予測される（更新される契約数に応じて、予想コストも変動する）場合、次のような再計算を行うことが適切である。

このとき、総収益は244,000千円（=1,000千円×100件+1,000千円×80件+1,000千円×64件）と期待できる。この244,000千円を予想コストの割合に基づいて配分すると次のようになる。

	予想コスト	対価の配分
×1年度	60,000 (=600×100件)	77,986 (×1年度期首の値)
×2年度	60,000 (=750×80件)	80,329 (60,000/124,000×(244,000-77,986))
×3年度	64,000 (=1,000×64件)	85,685 (64,000/124,000×(244,000-77,986))
	<u>184,000</u>	<u>244,000</u>

未配分の収益を×2年度と×3年度の予想コストの割合に応じて配分する（勘定科目に変更

はなく、金額が変化するのみである)。

## 6 おわりに

基準第 29 号は「対価として得た資産とこれに付随して生じた履行義務を相殺した額で売上高を計上している点で、『純額主義』による収益認識の性質を有する」(桜井 2018, 16)のものであり、収益認識方法に首尾一貫性を与えている点が重要である。

一方で、収益配分額の元となっているはずの対価という、本来ならば収益と結びついていなければならない債権との関連が希薄になる部分が生じている。一貫した収益認識を行うことはとても重要であるが、その元となっている債権の記録・管理も、また重要である。

本章では、基準第 29 号の収益認識の考え方および規定を崩すことなく、債権管理のための簿記処理を提案した。簿記の役割(財務諸表の作成及び経営管理)を適切に果たすことができる簿記処理が行われることが望ましい。

### 【参考文献】

- 安藤英義(2011)「会計基準等に対する簿記の独立性」『会計』第180巻第2号, 1-15頁。  
企業会計基準委員会(ASBJ)(2019)「『収益認識に関する会計基準(案)』等に対するコメント」。  
企業会計基準委員会(ASBJ)(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(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』。  
国税庁(2018)「収益認識基準による場合の例」。  
桜井久勝(2018)「収益認識会計基準案にみる売上高の純額測定」『企業会計』第70巻第1号, 11-17頁。  
佐々木隆志(2014)「新収益認識基準と勘定科目」『会計』第187巻第6号, 1-14頁。  
原俊雄(2015)「新たな収益認識基準と特殊販売取引の会計処理」『横浜経営研究』第36巻第1号, 47-56頁。  
新田忠誓・横山和夫・菊谷正人・尾畑裕・岩崎健久編(2017)『勘定科目・仕訳事典(第2版)』中央経済社。  
新田忠誓(2019)「帳簿組織と簿記(帳簿)の目的—日記帳(取引記入)簿記;財務諸表作成簿記;個別管理簿記—」(原俊雄編著『簿記と帳簿組織の機能』第9章, 136-144頁所収)。  
日本公認会計士協会(JICPA)(2022)「Q&A収益認識の基本論点 論点8 顧客に支払われる対価」。  
山本浩二(2018)「契約上の請求管理と会計上の債権管理」『企業会計』第70巻第9号, 24-33頁。  
吉田智也(2021)「収益認識に関する会計基準と簿記処理」『簿記研究』第4巻第2号, 1-7頁。  
吉田智也(2023)「序章 本研究部会の目的と最終報告書の構成」日本簿記学会令和3・4年度簿記理論研究部会『新会計等が想定する帳簿記録と会計情報の研究』(最終報告書)。  
和田博志(2020)「収益認識における変動対価」『会計』第197巻第4号, 12-23頁。

## 第8章 売上割引の会計処理

青木 孝暢（白鷗大学）

### 1 問題の所在

現金割引とは、掛による商品売買において、期日前決済に対して一定割合の代金を免除する旨の条件が付されている場合に、それを利用したために行われる代金の一部免除である¹。現金割引は、買手側からは仕入割引となり、売手側からは売上割引となる。このうち売上割引には、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下「基準29号」とする）および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」（以下「適用指針30号」とする）が適用されることとなり、従来の会計処理から大きく変化するものと考えられる。そこで、本章では、「基準29号」に準拠した売上割引の会計処理とその特質、および簿記の管理機能の面から売上割引の会計処理を検討することを目的とする。

### 2 売上割引に関する先行研究

売上割引の会計処理には、その特質を財務費用とみなす財務費用説と売上高の控除とみなす売上高控除説が存在する。

#### 2.1 財務費用説

財務費用説では、掛けによる商品販売と売掛金の決済を別個の取引とみなし、売上割引を行うか否かは財務の問題としている。売上割引を財務の問題とする理由として、仕入割引による支払代金の節約と売上割引による売上代金回収の促進のための費用の差額によって財政政策の効率が測定されるということが指摘される²。この説では、売上割引を期日前決済に対する売掛金の一部免除であると考えている³。したがって、売掛金の一部免除である売上割引

---

¹ 現金割引は、品違いや品質不良などによる商品等の返送である返品、品質不良や量目不足などによる商品代金の一部減免である値引き、および一定期間に多額または大量の商品等を取引したことによる商品代金の一部返戻である割戻しとは異なる商慣習である。

² 財務費用説の根拠については、宇南山（1955）を参考にした。

³ この他に、信用取引価額と現金取引価額の差額がおもに利息相当額から構成されていることに着目し、現金割引を期日前決済に対する利息の性質を有するものとする見解も存在する（中村（1975）や森川（1991）を参照）。





〔割引期間内決済時〕

(借) 現	金	×××	(貸) 売	掛	金	×××
	売	上				×××

〔割引期間終了後決済時〕

(借) 現	金	×××	(貸) 売	掛	金	×××
-------	---	-----	-------	---	---	-----

### 3 連続意見書第四・財務諸表等規則ガイドラインの立場

#### 3.1 従来 of 会計処理

従来、売上割引の会計処理は、連続意見書第四「棚卸資産の評価について」（以下「連続意見書」とする）と「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について（財務諸表等規則ガイドライン）（以下「ガイドライン」とする）に準拠して行われてきた。

理論上、信用取引価額は、信用期間に対する利息や回収コストを含むため、現金取引価額よりも高く設定される。したがって、売上勘定を信用取引価額で記帳すると、利息相当額は商品販売時に計上されることとなる。利息は時の経過により発生する性質を有しているため、売上勘定を現金取引価額で記帳し、利息相当額は別個に計上すべきという批判が存在する⁶。しかし、信用取引価額が取引当事者の合意により成立した価額であり、かつ利息相当額の計算が煩雑であり経済性に問題があるといった理由により、売上勘定を信用取引価額で記帳することは、簿記の慣習に従ったものであると考えられる。

売上勘定を信用取引価額で記帳することにより、売上割引は利用時に認識されることとなる。「ガイドライン」では、売上割引は「代金支払期日前の支払に対する売掛金の一部免除」（「ガイドライン」72-1-2）と定義され、営業外費用となる（「ガイドライン」93）。このように、売上割引が営業外費用として計上されることから、「連続意見書」と「ガイドライン」の会計処理は、財務費用説にもとづくものであると考えられる。これまで行われてきた売上割引の会計処理を示すと設例1のようになる⁷。

〔設例1〕

売手（メーカー）は買手（小売店）へ電卓を販売しており、代金は3ヵ月後を支払期限とする掛けとしている。なお、販売日から15日以内に代金を支払えば、代金の2%を減額する

⁶ 売上勘定を信用取引価額で記帳することへの批判は、鳥村（1989）を参考にした。

⁷ 設例については、渡部他（2022b）、問題8-5を参考にした。

取り決めがある。また、商品売買の記帳は、3分法により行っている。このときの売手の各時点における仕訳を示すと以下の通りである（決算日：3月31日）。

×1年3月10日 A社に電卓200,000円を掛けて販売した。なお、売上割引を適用する可能性は65%と見積もられた。

×1年3月15日 B社に電卓300,000円を掛けて販売した。なお、売上割引を適用する可能性は60%と見積もられた。

×1年3月20日 B社から15日販売分の売掛金が現金で回収されたため、2%の減額を適用した。

×1年3月25日 C社に電卓400,000円を掛けて販売した。なお、売上割引を適用する可能性は55%と見積もられた。

×1年3月30日 A社から10日販売分の売掛金が現金で回収された。

×1年3月31日 本日、決算日である。C社への25日販売分の売掛金について、売上割引を適用する可能性が40%に変更された。

×1年4月5日 C社から25日販売分の売掛金が現金で回収されたため、2%の減額を適用した。

×1年3月10日（販売時）

(借) 売	掛	金	200,000	(貸) 売	上	200,000
-------	---	---	---------	-------	---	---------

×1年3月15日（販売時）

(借) 売	掛	金	300,000	(貸) 売	上	300,000
-------	---	---	---------	-------	---	---------

×1年3月20日（3月15日販売分割引期間内決済時）

(借) 現	金	294,000	(貸) 売	掛	金	300,000
	売	上	割	引		6,000

×1年3月25日（販売時）

(借) 売	掛	金	400,000	(貸) 売	上	400,000
-------	---	---	---------	-------	---	---------

×1年3月30日（3月10日販売分割引期間終了後決済時）

(借) 現	金	200,000	(貸) 売	掛	金	200,000
-------	---	---------	-------	---	---	---------

×1年3月31日（決算時）

仕訳なし

×1年4月5日（3月25日販売分割引期間内決済時）

(借) 現	金	392,000	(貸) 売	掛	金	400,000
	売	上	割	引		8,000

### 3.2 顛末記録にもとづく管理機能からの検討

簿記には、決算機能と管理機能という2つの機能がある。ここで決算機能とは、一定期間の経営成績と期末時点の財政状態を明らかにするため、「総勘定元帳などの記録を整理して、帳簿を締め切り、損益計算書や貸借対照表を作成する」（安藤他 2017, 62）作用である。これに対して、管理機能とは、「債権・債務の管理をはじめとした財産保全ないし財産管理」（寫村 1993, 5）を行う作用である。このうち管理機能は、取引の顛末記録にもとづくものであり、より本源的な機能とされる⁸。

簿記の機能を管理機能に求めると、信頼性ある貨幣評価が可能な限り、生起時点において経済資源の増減変動を伴う経済事象のみならず、「その変動が将来に生起する性質のものであるばあいも含めて」（寫村 1993, 6）、それらの事象の顛末を記録する必要がある。したがって、将来における経済資源の増減変動とかかわる契約事実は、その顛末が記録されることとなる。割引条件の付与は、売上割引が利用されることにより売掛金が減額されるため、将来における経済資源の増減変動とかかわる契約事実となる。しかし、先に示した従来の会計処理では、割引条件の付与という契約事実が仕訳されることはない。したがって、従来の会計処理は、決算機能を重視した簿記であると考えられる。

そこで、以下では、従来の会計処理について簿記の管理機能の面から検討を行う。ここでは、割引条件の付与という契約事実の顛末を明らかにするため、売上割引契約勘定と売上割引契約見返勘定という対照勘定を用いて売上割引を付した事実を契約額で備忘記録する仕訳を提案したい。なお、売上割引契約勘定と売上割引契約見返勘定は、割引期間内に売上割引が利用されれば売掛金が減額されるという偶発債務を管理するための勘定である。仕訳では、販売時に売上割引の契約条件に記されている割引額をもって、売上割引契約見返勘定の借方と売上割引契約勘定の貸方に記帳される。また、売掛金が割引期間内に決済されたときは、販売時の備忘記録とは貸借逆の仕訳が行われる。なお、簿記の管理機能を重視し、取引の顛末を記録するのであれば、割引期間終了時においても逆仕訳が行われることとなる。設例 1 について、管理機能を重視した簿記の仕訳を示すと、以下の通りとなる（決算機能を重視した簿記とは異なる個所を網掛けにしている）。

⁸ 管理機能の意味、およびそれにもとづく勘定設定は、寫村（1993）を参考にした。

×1年3月10日（販売時）

(借) 売掛金	200,000	(貸) 売上	200,000
売上割引契約見返	4,000	売上割引契約	4,000

×1年3月15日（販売時）

(借) 売掛金	300,000	(貸) 売上	300,000
売上割引契約見返	6,000	売上割引契約	6,000

×1年3月20日（3月15日販売分割引期間内決済時）

(借) 現金	294,000	(貸) 売掛金	300,000
売上割引	6,000		
売上割引契約	6,000	売上割引契約見返	6,000

×1年3月25日（販売時）

(借) 売掛金	400,000	(貸) 売上	400,000
売上割引契約見返	8,000	売上割引契約	8,000

×1年3月26日（3月10日販売分割引期間終了時）

(借) 売上割引契約	4,000	(貸) 売上割引契約見返	4,000
------------	-------	--------------	-------

×1年3月30日（割引期間終了後決済時）

(借) 現金	200,000	(貸) 売掛金	200,000
--------	---------	---------	---------

×1年3月31日（決算時）

仕訳なし⁹

×1年4月5日（販売時）

(借) 現金	392,000	(貸) 売掛金	400,000
売上割引	8,000		
売上割引契約	8,000	売上割引契約見返	8,000

⁹ 決算日において、契約事実の顛末を明らかにするために追加した備忘記録のための対照勘定を締め切るかという点が、研究部会において議論となった。帳簿決算において、総勘定元帳のすべての勘定を締め切るという立場では、対照勘定といえども、残高がある限り、対になる対照勘定を相手勘定として仕訳を行い、残高を0にしてから締め切るか、それぞれの勘定残高を残高勘定に振り替えて締め切ることになろう。後者の場合、残高勘定に収容された諸勘定の一部が、貸借対照表に記載されないという別の問題が生じうる。一方、上記のように、あくまでも備忘記録のための勘定であるため、決算においても締め切らないという考え方もあろう。

## 4 企業会計基準第 29 号の立場

### 4.1 現行の会計処理

「基準 29 号」によると、収益は、履行義務を充足したとき、または充足するにつれて、取引価格のうちその履行義務に配分した額が認識される（「基準 29 号」46 項）。ここで、取引価格とは、「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」（「基準 29 号」8 項、47 項）である。

取引価格を見積もる際に、顧客との契約に重要な金融要素が含まれているか判断する（「基準 29 号」48 項）。ここで契約とは、「法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決め」（「基準 29 号」8 項）である。既述のように、信用取引価額は、信用期間に対する利息や回収コストを含むため現金取引価額よりも高く設定される。したがって、掛けによる商品販売契約には、金融要素が含まれていると考えられる。ここで問題となるのは、当該金融要素が契約にとって重要であるかどうかである¹⁰。この点について、「基準 29 号」が基礎とする国際財務報告基準第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（以下 IFRS15 とする）では、多くの契約について、「金融要素の影響は、顧客との契約に関して認識すべき収益の金額を大きくは変更しないであろう」（IFRS15, BC234）ことが指摘されている。そのため、掛けによる商品販売契約については、多くの場合、金融要素が重要ではないとみなされているものと推察される¹¹。

掛けによる商品販売契約において売上割引の条件を付している場合、当該割引が利用されるか否かによって売掛金の回収額が変動する。したがって、売上割引は、変動対価に該当することとなる¹²。ここで、変動対価とは、「顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分」（「基準 29 号」50 項）をいう。変動対価の額を見積もる際には、最頻値による方法と期待値による方法のうち、企業が権利を得ることとなる対価の額をより適切に予測できる方

---

¹⁰ 契約に重要な金融要素が含まれているかどうかは、具体的には①約束した対価の額と財またはサービスの現金販売価格との差額、および②a) 約束した財またはサービスを顧客に移転する時点と顧客が支払を行う時点との間の予想される期間の長さ、および b) 関連する市場金利の金融要素に対する影響を含む、関連するすべての事実および状況を考慮して判断される（「適用指針 30 号」27 項）。IFRS15 では、①について、「企業（または他の企業）が、支払条件の時期に応じて、同一の財又はサービスを異なる対価の金額で販売する場合には、そのことは一般的には、各当事者が契約に金融要素があることを意識しているという観察可能なデータを提供する」（IFRS15, BC232, (a)）と述べている。また、②については、「財又はサービスの移転と当該財又はサービスに対する支払の時期の相違は決定的ではないと判断したが、時期と実勢金利の影響の複合は、金融の重大な便益が提供されているという強い指標を提供する場合がある」（IFRS15, BC232, (b)）と述べている。

¹¹ 売上割引の会計処理は、「特定の方法に限定されず取引の性質を収益認識基準に照らし合わせて判断する必要がある」（渡部他 2022a, 138）ことが指摘されている。

¹² 渡部他（2022a）では、売上割引は「多くの場合で変動対価に該当し、売上から控除する」ことが指摘されている。

法が用いられる（「基準 29 号」 51 項）¹³。なお、最頻値は、「契約において生じ得る結果が 2 つしかない場合には、変動対価の額の適切な見積りとなる可能性」（「基準 29 号」 140 項）があり、期待値は、「特性の類似した多くの契約を有している場合には、変動対価の額の適切な見積りとなる可能性」（「基準 29 号」 140 項）がある。変動対価は、対価の額が確定した際、それまでに計上されてきた収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分に限り、取引価格に含められる（「基準 29 号」 54 項）。そのため、売上割引の条件に記されている割引額のうち、当該割引の利用が見込まれない額のみを取引価格に含めて売上を計上することとなる。なお、見積った取引価格は、各決算日に見直される（「基準 29 号」 55 項）。

売上割引が利用されれば売掛金を減額することは売り手の義務であるため、割引額のうち売上割引の利用が見込まれる額には、負債が認識されることとなる。返品権付きの販売や数量値引きでは、受け取る対価のうち、顧客への返金が見込まれる部分については、返金負債が認識される（「基準 29 号」 53 項）。これらの取引は、掛けで商品を販売し、返品額や割戻額が売掛金から控除された場合であっても、売掛金が回収されたのちに返金を行ったかのように擬制することが可能である。

これに対して、売掛金の減額が行われる売上割引は、売掛金回収後の返金を擬制することができない。したがって、ここでは売上割引の利用が見込まれる額に返金負債勘定ではなく、債権減額負債勘定を用いることを提案したい。なお、売掛金は、債権金額から割引額を控除した額に変動対価を加えた債権金額で記録される。図表 1 は、財務諸表において計上される売掛金、売上および債権減額負債の金額の関係を示している。

図表 1 売掛金、売上および債権減額負債の計上金額の関係

売 掛 金		
債権金額		
債権金額から割引額を控除した額	売上割引の契約条件に記されている割引額（変動対価）	
	利用が見込まれない額	利用が見込まれる額
売 上		債権減額負債

また、取引価格が変動すると、既に充足した履行義務に配分された額については、その期の収益の額を修正する（「基準 29 号」 74 項）。したがって、決済時に売上割引の見込額と実際の割引額に相違があった場合や、決算時に売上割引の見込額に変動があった場合は、それらが生じた会計期間の売上が修正されることとなる。設例 1 について、「基準 29 号」に準拠

¹³ 最頻値とは、「発生し得ると考えられる対価の額における最も可能性の高い単一の金額」（「基準 29 号」 51 項）であり、期待値とは、「発生し得ると考えられる対価の額を確率で加重平均した金額」（「基準 29 号」 51 項）である。



は、販売時に割引額のうち利用が見込まれる額があらかじめ売上から控除されているためである。

また、決算時には、割引期間が終了したことに伴う売上の修正（上記3月31日1行目の仕訳）と売上割引の見込額の変動に伴う売上の修正（同2行目の仕訳）が行われる。まず前者について、期中に個々の割引期間の終了を記録すると会計処理が煩雑になる。そこで、当該処理は決算時に行われるものと考えられる。また、割引期間が終了すると売掛金の減額に応じる義務が消滅するため、債権減額負債が減少する。次に後者について、売上割引の見込額の変動により売掛金の減額に応じる義務の見積もりが増減するため、ここでも相手科目は債権減額負債となる。

なお、売掛金が次期に回収された場合でも、売上割引が見込まれる額と実際の利用額の差額は、次期の売上から控除される。したがって、当期の総売上高と売上割引には、厳密な対応関係を見出すことができない。しかし、売上戻りや売上値引にも同様の処理がされており（寫村他 2003, 419・421）、当該処理は一般的な企業会計の慣行に従ったものであるといえる。

#### 4.2 顛末記録にもとづく管理機能からの検討

企業会計基準は財務諸表作成のための基準であり、かつ割引条件の付与という契約事実が仕訳されないため、先に示した現行の会計処理は、決算機能を重視した簿記であると考えられる。そこで、以下では、現行の会計処理について簿記の管理機能の面から検討を行う。まず、割引条件の付与という契約事実の顛末を明らかにするため、「連続意見書」や「ガイドライン」に基づく従来の会計処理と同様に売上割引契約勘定と売上割引契約見返勘定という対照勘定を用いて備忘記録を行う。

また、寫村（1993）では、「返品取引や値引取引の実態記録は営業取引の管理にとっても、また取引顛末の説明のためにも不可欠なもの」（寫村 1993, 8）であることが指摘されている。売上から控除される売上割引についても、営業取引を管理し、取引顛末を説明するため、その実態記録が必要になると考えられる。

そこで、売上勘定を信用取引価額で記帳し、売上割引勘定をその評価勘定として用いる会計処理を提案する。なお、評価勘定として売上割引勘定を用いる場合、損益計算書に計上する売上高を算定するため、決算時に売上割引勘定の残高を売上勘定へ振り替える仕訳が必要となる。さらに、簿記の管理機能を重視し、取引の顛末を記録するのであれば、割引期間終了時において対照勘定の逆仕訳と共に割引期間終了による売上の修正が行われることとなる。設例1について、管理機能を重視した簿記の仕訳を示すと、以下の通りとなる（決算機能を重視した簿記とは異なる個所を網掛けにしている）。ただし、変動対価は最頻値で見積もっている。



×1年3月10日（販売時）

(借) 売掛金	200,000	(貸) 売上	200,000
売上割引	4,000	債権減額負債	4,000
売上割引契約見返	4,000	売上割引契約	4,000

×1年3月15日（販売時）

(借) 売掛金	300,000	(貸) 売上	300,000
売上割引	6,000	債権減額負債	6,000
売上割引契約見返	6,000	売上割引契約	6,000

×1年3月20日（3月15日販売分割引期間内決済時）

(借) 現金	294,000	(貸) 売掛金	300,000
債権減額負債	6,000		
売上割引契約	6,000	売上割引契約見返	6,000

×1年3月25日（販売時）

(借) 売掛金	400,000	(貸) 売上	400,000
売上割引	8,000	債権減額負債	8,000
売上割引契約見返	8,000	売上割引契約	8,000

×1年3月26日（3月10日販売分割引期間終了時）

(借) 債権減額負債	4,000	(貸) 売上割引	4,000
売上割引契約	4,000	売上割引契約見返	4,000

×1年3月30日（3月10日販売分割引期間終了後決済時）

(借) 現金	200,000	(貸) 売掛金	200,000
--------	---------	---------	---------

×1年3月31日（決算時）

(借) 債権減額負債	8,000	(貸) 売上割引	8,000
売上	6,000	売上割引	6,000

売上：¥4,000+¥6,000+¥8,000-¥4,000-¥8,000=¥6,000

×1年4月5日（3月25日販売分割引期間内決済時）

(借) 現金	392,000	(貸) 売掛金	400,000
売上割引	8,000		
売上割引契約	8,000	売上割引契約見返	8,000

変動対価を最頻値で見積もると、売上割引の可能性が 50%を超える限り、売掛金の減額に応じる義務である債権減額負債の金額は、売上割引の契約事実を記録する対照勘定の金額と常に一致する。ただし、上記の×1年3月31日の会計処理のように、売上割引の可能性が 50%を下回ると債権減額負債が減少し、両者の金額に差異が生じることとなる。

## 5 結論

売上割引について、「連続意見書」や「ガイドライン」による従来の会計処理が財務費用説にもとづくものであるのに対し、「基準 29 号」による現行の会計処理は売上高控除説にもとづいている。このうち、現行の会計処理では、売上割引の条件を満たすと売掛金の減額に応じることは義務であるため、当該見込額について負債が計上される。なお、売上割引では、売掛金回収後の返金を擬制することができないため、債権減額負債勘定を用いることを提案した。また、決算機能を重視した簿記では、期中に個々の割引期間の終了を記録すると会計処理が煩雑になる。そこで、決算時には割引期間終了による売上の修正と見込額の変動による売上の修正が行われることとなる。

また、決算機能を重視した簿記による従来と現行の会計処理は、いずれも割引条件の付与という契約事実を記録しない。簿記の管理機能を重視すると、将来における経済資源の増減変動とかかわる契約事実は、その顛末を記録する必要がある。そこで、当該契約事実を記録するため、売上割引契約と売上割引契約見返という対照勘定を用いることを提案した。

さらに、営業取引を管理し、取引の顛末を説明するために売上割引の実態記録が必要となる。そこで、売上割引勘定を売上の評価勘定とする会計処理を提案した。なお、管理機能を重視した簿記では、取引の顛末を記録するため、割引期間終了に伴う売上の修正は割引期間終了時に行われることとなる。

最後に変動対価を最頻値で見積もると、売上割引の可能性が 50%を超える限り債権減額負債の金額は、売上割引契約および売上割引契約見返の金額と常に一致する。ただし、売上割引の可能性が 50%を下回ると決算時に債権減額負債が減少し、両者の金額に差異が生じる。この差異は、債権減額負債が売掛金の減額に応じる義務の見積額を示しているのに対し、売上割引契約および売上割引契約見返が売上割引の契約額を示していることから生じている。

### 【参考文献】

- 安藤英義 (2019) 『新簿記 新訂版』実教出版。  
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」菊谷正人編著『会計学と租税法の現状と課題』税務経理協会, 161-176 頁。

- 岩田巖（1955）「二つの簿記学—決算中心の簿記と会計管理のための簿記—」『産業経理』第15巻第6号，8-14頁。
- 宇南山英夫（1955）「売上割引の本質と会計」『月刊簿記』第6巻第12号，44-50頁。
- 大藪俊哉編著（2022）『簿記テキスト〔第6版〕』中央経済社。
- 小野正芳（2023）「債権管理のため簿記」本報告書第8章。
- 企業会計基準委員会事務局・公益財団法人財務会計基準機構編（2020）『[FASF ブックス] 詳解 収益認識会計基準』中央経済社。
- 企業会計基準委員会（2019）企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」。
- 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（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」。
- 企業会計審議会（1962）連続意見書第四「棚卸資産の評価について」。
- 金融庁企画市場局（2021）「財務諸表等の用語，様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について（財務諸表等規則ガイドライン）。
- 桜井久勝（2022）『財務会計講義 第23版』中央経済社。
- 佐々木隆志（2014）「新収益認識基準と勘定科目」『会計』第186巻第6号，1-14頁。
- 寫村剛雄（1989）『会計学一般原理』白桃書房。
- 寫村剛雄（1993）「会計の原点—勘定—」『経営論集』第40巻第3・4合併号，3-13頁。
- 寫村剛雄・山上一夫編著（2003）『新勘定科目全書 第2版』中央経済社。
- 田島四郎（1953）「仕入割引の本質とその処理法」『産業経理』第13巻第11号，17-24頁。
- 中村忠（1975）『新版 現代会計学〔全訂版〕』白桃書房。
- 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」。
- 原俊雄（2015）「新たな収益認識基準と特殊販売取引の会計処理」『横浜経営研究』第36巻第1号，47-56頁。
- 松下真也（2023）「商品売買取引における現金割引の会計処理の研究—非対称的な会計処理による対応関係の歪みと組替調整—」『京都マネジメント・レビュー』第42号，81-92頁。
- 森川八洲男（1991）『財務会計論 改訂版』税務経理協会。
- 山榎忠恕（1961）「現金割引の会計学的性格に関する一省察」『三田商学研究』第3巻第6号，15-28頁。
- 有限責任監査法人トーマツ（2020）『企業会計基準公開草案第66号「収益認識に関する会計基準（案）」等に対する意見』〈[https://www.asb.or.jp/wpcontent/uploads/20191030-1_CL12.pdf](https://www.asb.or.jp/wpcontent/uploads/20191030-1_CL12.pdf)〉（閲覧日：2023年5月20日）。
- 渡部裕亘・片山覚・北村敬子編著（2022a）『検定簿記講義／1級商業簿記・会計学 上巻〔2022年度版〕』中央経済社。
- 渡部裕亘・片山覚・北村敬子編著（2022b）『検定 簿記ワークブック [1級／商業簿記・会計学 上巻]』中央経済社。
- IASB（2018） *International Financial Reporting Standards No.15 Revenue from Contracts with Customers*.  
（企業会計基準委員会・財団法人財務会計基準機構監訳（2022）『IFRS®基準<注釈付き>2022』中央経済社。）

## 第9章 返品権付き販売取引に関する簿記処理の再検討

山下 奨 (武蔵大学)

### 1 はじめに

日本基準においては、企業会計原則において、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」(企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B) とされているものの、収益認識に関する包括的な会計基準がこれまで存在していなかった。一方、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: IFRS) と米国基準においては、収益認識に関する包括的な会計基準が共同で開発され、2014年5月に「顧客との契約から生じる収益」(国際会計基準審議会 (IASB) においては IFRS 第15号 (IASB 2014)、米国財務会計基準審議会 (FASB) においては Accounting Standards Codification (ASC) Topic 606) が公表された¹。両基準は、文言レベルで概ね同一の基準となっており、当該基準の適用後、IFRS と米国会計基準により作成される財務諸表における収益の額は当該基準により報告されることとなる (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 2020a) (以下、収益認識会計基準) 92項)。

そこで、国際的な財務諸表の比較可能性や、日本基準を高品質で国際的に整合性のとれたものとして維持・向上を図ることなどから、企業会計基準委員会 (ASBJ) によって、新しい収益認識に関する会計基準が開発され、収益認識会計基準および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 2020b: 以下、収益認識適用指針) が、2018年3月に公表され、2020年3月に改正されている。これらの収益認識会計基準等は、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することとされている (早期適用可)²。

この収益認識会計基準と収益認識適用指針 (以下、これらをあわせて収益認識会計基準等とする。) は、これまでの簿記理論や簿記実務とは異なる簿記処理が求められているといわれている (佐々木 2018, 13; 藤井 2020, 5 等)³。その中で、収益認識会計基準等において従

¹ IASB と FASB の共同プロジェクトの経緯は、辻山 (2005) (2020)、豊田 (2012)、藤井 (2011)、松本 (2015) 等を参照のこと。

² また、収益認識会計基準は、金融商品会計基準の範囲に含まれる金融商品に係る取引等を除いて、顧客との契約から生じる収益に関する会計処理及び開示に適用される (収益認識会計基準 3項)。

³ 本稿では、簿記処理と会計処理を相互互換的な用語として用いている。

来と異なる処理が求められることとなった取引の1つが返品権付き販売取引である⁴。この返品権付き販売取引については、収益（売上）を計上するとともに返品が見込まれる商品または製品の売上総利益相当分を返品調整引当金として計上する方法が廃止され、返品が見込まれる商品または製品について収益を認識せず、新たに返品が見込まれる商品または製品に関する返金負債および返品資産の認識が求められるようになった（収益認識適用指針 85 項；182 項；設例 11 等）。

この新たに会計基準に採用された処理方法は、これまでの返品権付き販売取引の処理方法と比べて、どのような意味を持っているのであろうか。このような問題意識のもと、本稿では、収益認識会計基準等における返品権付き販売取引の簿記処理について、松本（2007）の類型に基づいて返品会計における位置付けを検討したうえで、返金負債および返品資産が認識されることとなった含意を示すこととしたい。

## 2 返品権付きの販売に関する会計基準等の規定

収益認識会計基準では、顧客から受け取った又は受け取る対価の一部あるいは全部を顧客に返金すると見込む場合、受け取った又は受け取る対価の額のうち、企業が権利を得ると見込まない額について、返金負債を認識するとされている（収益認識会計基準 53 項）⁵。さらに、収益認識適用指針では、返品権付きの販売は、特定の状況又は取引における取扱いにおいてより詳細に定められている（収益認識適用指針 84 項－89 項）⁶。この返品権付きの販売は、顧客との契約において、商品又は製品の支配を顧客に移転するとともに、当該商品又は製品を返品して、次の(1)から(3)を受ける権利を顧客に付与する場合を指している。

- (1) 顧客が支払った対価の全額又は一部の返金
- (2) 顧客が企業に対して負う又は負う予定の金額に適用できる値引き
- (3) 別の商品又は製品への交換（収益認識適用指針 84 項）

このような返品権付きの商品又は製品（及び返金条件付きで提供される一部のサービス）

---

⁴ 塚原他（2020）では、上場会社を対象としたアンケート調査をもとに、変動対価（値引き・返品など）を伴う取引について、収益認識会計基準が損益計算書の数値に与える影響がある可能性が示されている。また、石田（2021, 9-10）におけるアンケート調査では、返品権付きの販売取引が少なからず行われていることが示されている。

⁵ 返金負債は、本稿の検討対象である返品権付き販売以外においても認識される。数量値引きの処理の検討は小野（2023）、売上割引の処理の検討は青木（2023）参照。

⁶ 他の特定の状況又は取引における取扱いには、(1)財又はサービスに対する保証（ステップ 2）、(2)本人と代理人の区分（ステップ 2）、(3)追加の財又はサービスを取得するオプションの付与（ステップ 2）、(4)顧客により行使されない権利（非行使部分）（ステップ 5）、(5)返金が不要な契約における取引開始日の顧客からの支払（ステップ 5）、(6)ライセンスの供与（ステップ 2 及び 5）、(7)買戻契約（ステップ 5）、(8)委託販売契約（ステップ 5）、(9)請求済未出荷契約（ステップ 5）、(10)顧客による検収（ステップ 5）がある。

を販売した場合は、次の(1)から(3)のすべてについて処理する。

- (1) 企業が権利を得ると見込む対価の額（(2)の返品されると見込まれる商品又は製品の対価を除く。）で収益を認識する。
- (2) 返品されると見込まれる商品又は製品については、収益を認識せず、当該商品又は製品について受け取った又は受け取る対価の額で返金負債を認識する。
- (3) 返金負債の決済時に顧客から商品又は製品を回収する権利について資産を認識する。  
（収益認識適用指針 85 項）

返品権付きの販売の従来の実務について、企業会計原則注解（注 18）に返品調整引当金が例示されており、返品に重要性がある場合には、売上総利益相当額に基づき返品調整引当金が計上されていると整理されている（企業会計基準委員会 2018, 16）。この返品調整引当金は、現行の我が国の実務と大きく異なる可能性があるが代替的な取扱い等を設けていない項目の 1 つとして取り上げられ、従来の日本基準又は日本基準における実務の取扱いは認められない（収益認識適用指針 182 項）。したがって、収益認識適用指針では、売上（収益）の額から返品が見込まれる額が控除され、返品調整引当金が計上されないため、このような従来の実務が変わる可能性が高いと考えられる⁷。

法人税法においても、旧法人税法 53 条で認められていた返品調整引当金が廃止されることとなった⁸。ただし、法人税法では返品の可能性があっても収益の額（売上）を減額しないこと（法人税法 22 条の 2 第 5 項）は、収益認識適用指針と異なっている⁹。なお、法人税法における経過措置として、2021 年 4 月 1 日から 2030 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度については改正前の規定による損金算入限度額に対して 1 年ごとに 10 分の 1 ずつ縮小した額の引当てが認められる等が認められている（改正法人税法附則 25 条）¹⁰。さらに、経過措置事業年度において設けている返金負債勘定の金額から返品資産勘定の金額を控除した金額に相当する金額は、その経過措置事業年度において損金経理により返品調整引当金勘定に繰り入れた金額とみなして経過措置を適用する（改正法人税法施行令附則 9 条 3 項）¹¹。

⁷ ただし、実務上、返金負債や返品資産の見積りが、販売時ではなく、月次決算時等に行われることもあり、返品調整引当金と同様に決算整理で扱われる項目となりうる。

⁸ 法人税法における返品調整引当金の廃止を検討したものとして、金子（2018）等がある。

⁹ 国税庁（2018, 4）では、会計上の取扱い、法人税の取扱い、および法人税の取扱いが例示されている。

¹⁰ 返品調整引当金の計上を含めた、法人税における返品権付き販売取引の処理イメージは、国税庁（2018, 34）参照。

¹¹ 改正後も従来と同様に、法人税法基本通達において、返品債権特別勘定の設定が認められている。すなわち、出版業を営む法人のうち、常時、その販売する出版業に係る棚卸資産の大部分につき、一定の特約を結んでいるものが、雑誌（週刊誌、旬刊誌、月刊誌等の定期刊行物をいう。）の販売に関し、その取次業者又は販売業者（「販売業者」）との間に、(1) 各事業年度終了の時にその販売業者がまだ販売していない雑誌（当該事業年度終了の時の直前の発行日に係るものを除く。以下「店頭売れ残り品」という。）に係る売掛金に対応する債務を当該時において免除すること、および(2) 店頭売れ残り品を当該事業年度終了の時に自己に帰

仕訳例（企業会計基準委員会事務局他 2020, 113）

前提条件：1個100円の商品（原価60円）を100個販売。返品予想は3個。消費税や税効果は考慮しない。

（1）収益認識会計基準等に従った処理¹²

<収益認識会計基準等に従った販売時の処理（売上原価対立法）>

（借）現	金	10,000	（貸）売	上	高	9,700		
				返	金	負	債	300
（借）売	上	原	価	5,820	（貸）商	品	6,000	
	返	品	資	産	180			

1個当たり原価60円の商品を売価100円で100個販売し、返品予想を3個としたとき、売上原価対立法に基づけば、販売時において、受け取った対価をすべて収益として認識するのではなく、返品されると見込まれる部分を除いて、このような処理が行われる。この現金は、単価（売価）@100×数量100個=10,000円と算定される。返金負債（返品されると見込まれる商品の対価の額）は、単価（売価）@100円×返品予想数量3個=300円と算定される。したがって、売上高（企業が権利を得ることとなる対価の額）は、単価（売価）@100円×数量100個－返金負債300円=9,700円と算定される。このように、収益認識会計基準のもとでは、返金負債の分だけ、売上高を控除する。

さらに、同じ販売時などに、収益に対応する費用（原価）を認識し、このような仕訳が行われる。商品は、前提条件のとおり、単価（原価）@60円×数量100個=6,000円と算定される。売価ではなく、原価の単価@60円に基づいて計上される。返品資産は、返品予想に基づ

---

属させることを内容とする特約を結んでいる場合には、その販売した事業年度において9-6-5に定める繰入限度額以下の金額を損金経理により返品債権特別勘定に繰り入れることができる（法人税法基本通達9-6-4）。さらに、同通達の注において、法人が当該事業年度において、店頭売れ残り品に係る返金負債勘定又は返品資産勘定を設けている場合には、その返金負債勘定の金額から返品資産勘定の金額を控除した金額については、損金経理により返品債権特別勘定に繰り入れたものとみなすとされている。

なお、決算時および返品時の返品債権特別勘定に関連する仕訳例は、次のとおりである（金子2021, 150参照）。

<決算時>

（借）返品債権特別勘定繰入	×××	（貸）返品債権特別勘定	×××
---------------	-----	-------------	-----

<返品時>

（借）返品債権特別勘定	×××	（貸）売	掛	金	×××
	戻	り	商	品	××

この戻り商品は、実際に返品された商品に係る勘定である。

¹² 収益認識適用指針の設例11では、仕訳形式で財務諸表への影響が示されている。ここでは、それに従って、財務諸表で用いられる売上高と簿記処理上用いられる売上を分けずに示すこととする。なお、中村（2017, 8）では、簿記上は「売上」勘定が、損益計算書上の表示科目としては「売上高」が用いられるとされている。

き、単価（原価）@60 円×返品予想数量 3 個＝180 円と算定される。売上原価は、単価（原価）@60 円×数量 100 個－返品資産 180 円＝5,820 円と算定される。このように、返品資産の分だけ売上原価を控除する。引き渡した商品に相当する全額が売上原価になるわけではない。

(2) 従来の処理

<従来の販売時の処理（売上原価対立法）>

(借) 現	金	10,000	(貸) 売	上	高	10,000	
(借) 売	上	原	価	6,000	(貸) 商	品	6,000

<従来の決算時の処理（返品調整引当金の計上）>

(借) 返品調整引当金繰入	120	(貸) 返品調整引当金	120
---------------	-----	-------------	-----

従来の処理例として、このようなものが挙げられる。販売時において売上高や売上原価を販売した数量全体について認識し、さらに決算時において返品が見込まれる部分の売上高から売上原価を控除した売上総利益相当額に基づいて返品調整引当金を計上する方法である。その方法のもとで、この返品調整引当金は、(売価 1 個当たり 100 円－原価 1 個当たり 60 円)×返品予想数量 3 個＝120 円で算定される。

(3) 法人税法に従った処理

<法人税法に従った販売時の処理（売上原価対立法）>

(借) 現	金	10,000	(貸) 売	上	高	10,000	
(借) 売	上	原	価	6,000	(貸) 商	品	6,000

法人税法上の取扱いについて、売上原価対立法に基づけば、販売時において、受け取った対価をすべて収益として認識し、対応する売上原価を認識する。販売時においても決算時においても、廃止された返品調整引当金はもちろん、返金負債または返品資産等の返品予想に伴う資産負債も認識されない。

### 3 返品会計における収益認識会計基準等の処理の位置付け

#### 3.1 先行研究

2002 年開始の FASB および IASB の収益認識プロジェクトから、2008 年 12 月にディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」、2010 年 6 月に公開草案「顧客との契約から生じる収益」、2011 年 11 月に公開草案「顧客との契約から生じる収益」、2014 年 5 月に IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」が公表されている。この FASB と IASB の収益認識プロジェクトおよび収益認識会計基準等における返品権付き販売取引の会計処理を対象とした研究には、成川(2011)、原(2015)、松本(2015)、山田(2018)、吉田(2021)、渡邊(2019)等がある。

また、返品調整引当金の取扱いについては、大日方(2023)、金子(2018)、徳賀(2003)、



松本（2007）等の研究がある¹³。本稿では、返品会計を4つの基本形に類型化している松本（2007）に基づいて、収益認識会計基準等の位置づけを検討する。

### 3.2 松本（2007）における返品会計の4類型

松本（2007）では、返品会計の基本形が、図表1のように4つに整理されている。

図表1 返品会計の類型

	返品引当金	返品調整引当金
総額法	①	③
純額法	②	④

出所：松本（2007）をもとに筆者作成

ここでいう総額法とは「売上高－売上原価＝売上総利益」の計算式において売上高と売上原価の両者を減額する方法であり、純額法とは「売上高－売上原価＝売上総利益」の計算式において売上総利益だけを減額する方法である（松本 2007, 220）。また、返品引当金とは将来の返品見積額を繰り入れる方法によって設定される引当金であり、返品調整引当金とは返品によって減少する売上総利益を繰り入れる方法によって設定される方法である（松本 2007, 220）。これらの方法の組み合わせの4つの仕訳例は、次のとおりである（松本 2007, 220-225）¹⁴。

#### 【前提条件】

	第1期	第2期
売上高	1,000	1,000
売上原価	600	600
返品見積額	150	100
実際返品額	0	150

- (1) すべて掛取引，翌期に決済。
- (2) 返品見積額と実際額が一致。返品額はすべて前期の販売分とする。

#### 【仕訳例】

##### ①総額法－返品引当金

¹³ ここでは、FASB と IASB の収益認識プロジェクトが開始された 2002 年以降の研究を挙げている。

¹⁴ 両者の自然な組み合わせとして「総額法－返品引当金」「純額法－返品調整引当金」の処理方法が想起されるが、両者の組み合わせはこの2つだけではないと指摘されている（松本 2007, 220）。

<第1期末：引当金の設定>

(借) 売	上	150	(貸) 返品引当金	150
	返品見込製品	90	売上原価	90

<第2期首：反対仕訳>

(借) 返品引当金	150	(貸) 売	上	150
	売上原価	90	返品見込製品	90

<第2期中：返品時>

(借) 売	上	150	(貸) 売掛金	150
	製品	90	売上原価	90

<第2期末：引当金の設定>

(借) 売	上	100	(貸) 返品引当金	100
	返品見込製品	60	売上原価	60

## ②純額法－返品引当金

<第1期末：引当金の設定>¹⁵

(借) 返品見込製品	90	(貸) 返品引当金	150
	返品調整利益	60	

<第2期首：反対仕訳>

(借) 返品引当金	150	(貸) 返品見込製品	90
		返品調整利益	60

<第2期中：返品時>

(借) 売	上	150	(貸) 売掛金	150
	製品	90	売上原価	90

<第2期末：引当金の設定>

(借) 返品見込製品	60	(貸) 返品引当金	100
	返品調整利益	40	

## ③総額法－返品調整引当金

<第1期末：引当金の設定>

(借) 売	上	150	(貸) 売上原価	90
			返品調整引当金	60

¹⁵ この仕訳における返品調整利益は、松本（2007）で便宜的に使用されている勘定科目であり、売上高と売上原価の差額として算定されている。

<第2期首：反対仕訳>

(借) 売 上 原 価	90	(貸) 売 上	150
返 品 調 整 引 当 金	60		

<第2期中：返品時>

(借) 売 上	150	(貸) 売 掛 金	150
製 品	90	売 上 原 価	90

<第2期末：引当金の設定>

(借) 売 上	100	(貸) 売 上 原 価	60
		返 品 調 整 引 当 金	40

#### ④純額法－返品調整引当金

<第1期末：引当金の設定>

(借) 返 品 調 整 引 当 金 繰 入	60	(貸) 返 品 調 整 引 当 金	60
-----------------------	----	-------------------	----

<第2期中：返品時>

(借) 売 上	150	(貸) 売 掛 金	150
製 品	90	売 上 原 価	90

<第2期末：引当金の設定>

(借) 返 品 調 整 引 当 金	60	(貸) 返 品 調 整 引 当 金 戻 入 額	60
返 品 調 整 引 当 金 繰 入 額	40	返 品 調 整 引 当 金	40

### 3.3 返品会計における収益認識会計基準等の位置付け

収益認識会計基準等の会計処理を松本(2007)の返品会計の4類型に位置付けるとすれば、①～④のいずれになるであろうか。

まずは総額法と純額法について検討する。総額法とは「売上高－売上原価＝売上総利益」の計算式において売上高と売上原価の両者を減額する方法であり、純額法とは「売上高－売上原価＝売上総利益」の計算式において売上総利益だけを減額する方法であった。収益認識会計基準等では、返品されると見込まれる商品および製品について収益（売上高）および対応する売上原価の両方を減額することが求められているため（収益認識適用指針85項等）、総額法に該当すると考えられる。

次に返品引当金と返品調整引当金について検討する。返品引当金とは将来の返品見積額を繰り入れる方法によって設定される引当金であり、返品調整引当金とは返品によって減少する売上総利益を繰り入れる方法によって設定される方法であった。収益認識会計基準等では、引当金とは異なる返金負債の計上が求められており、この点ではいずれに該当するともいえない。また、引当金には負債性引当金（義務）と評価性引当金（評価勘定）があり、返品引

当金と返品調整引当金はどちらの可能性もありうると指摘されることもある（徳賀 2003, 注 36；松本 2007, 226-237）¹⁶。このように引当金と返金負債の差異および返品引当金と返品調整引当金の性格に関する複数の可能性があり、厳密に同じとはいえないが、収益認識会計基準等における返金負債は契約によって顧客への返金義務を負っている点で、法律や契約等による債務を表す負債性引当金との共通点があると考えられよう。そうした共通点に着目して、返品会計における収益認識会計基準等の位置付けを表すとすれば、返品されると見込まれる商品または製品に関する受取対価の額で認識される返金負債は、将来の返品見積額を繰り入れる返品引当金と似た性格を持っていると考えられる。

したがって、収益認識会計基準等では、①総額法－返品引当金に近い方法が採られていると位置付けることができる¹⁷。収益認識会計基準等では売上原価の減額に伴い資産が計上される点も、①の処理と共通している。また、従来の企業会計や法人税法の取扱いは④に位置付けられる（松本 2007, 225）。これらを表にすると、図表 2 のとおりである¹⁸。収益認識会計基準等における処理と従来の引当金計上処理とは、損益計算書における「売上高－売上原価＝売上総利益」の減額方法（総額法と純額法）で異なっているだけでなく、貸借対照表の負債の計上方法（返品引当金または返金負債と返品調整引当金）でも異なっているのである。

図表 2 返品会計の類型における収益認識会計基準等の位置付け

	返品引当金または返金負債	返品調整引当金
総額法	①収益認識会計基準等	③
純額法	②	④企業会計原則注解(注 18), 旧法人税法第 53 条

出所：筆者作成

このように、収益認識会計基準等の処理は、松本（2007）の④純額法－返品調整引当金と大きく異なっているが、前述のとおり、松本（2007）の①総額法－返品引当金とは異なるところもある。返品会計の文脈では、返品引当金または返品調整引当金といった引当金処理が

¹⁶ 松本（2007, 232-237）では、返品調整引当金について、負債性引当金や評価性引当金だけではなく、資本性引当金や負債と資本の中間項目の可能性も示されている。大日方（2023, 334-338）でも、返品調整引当金は繰延利益の性格を持っており、その他の包括利益の可能性が示されている。

¹⁷ 日本においても総額法が推奨されていたことがある。1934年に商工省臨時産業合理局財務管理委員会から公表された「財務諸表準則」では、返品権付きの販売取引について、売上高を計上しないよう推奨されていた（商工省臨時産業合理局財務管理委員会 1934, 損益計算書 25 項）。詳しくは太田（1934, 237-238）、吉田（2019, 5-6）参照。

¹⁸ なお、改正後の法人税法について、返品に関する負債が計上されないため、この表に位置付けていない。

いわば前提とされてきたが、収益認識会計基準等において返金負債が認識されるようになったことは、どのような含意を持つのであろうか。返品資産が認識されるようになったことの含意とともに、次節で検討する。

## 4 返金負債および返品資産の認識の含意

### 4.1 返金負債の認識の含意

返品権付き販売取引について、従来の引当金（allowance）処理に代わって、収益認識会計基準等では返金負債（refund liabilities）という新たな負債が認識されることになった。この返金負債は、顧客との契約に従って顧客から求められれば返金を行わなければならない義務（条件付債務）を表す負債であると考えられる。IFRS 第 15 号の結論の根拠では、この義務は、「返品期間中に顧客から返品された商品を受け入れるという待機義務（stand-ready obligation）」（IFRS 第 15 号 BC363 項）と言及されている¹⁹。

単独の負債として返金負債が認識されることは、評価性引当金を含めた評価勘定を用いた処理が採用されていないことを意味している。たとえば、従来の米国実務で見られた返品引当金（sales returns and allowances）のように資産の評価勘定の場合には、相手勘定となる具体的な資産勘定が必要となる²⁰。しかし、売掛金や受取手形といった売上債権がない場合には、返品または返金に伴う貸方勘定を資産の評価勘定とすることに疑念が呈される（大日方 2023, 337；松本 2007, 226 等）²¹。そうすると、従来実務の問題点を回避または解決したものとして、収益認識会計基準等における処理を評価することができるかもしれない。

また、売上高が総額で減額され、それに対応して総額で返金負債が認識されることは、純額法が採用されていないことを意味している。売上総利益を調整する純額法では、その調整額として計上される貸方科目が、負債の定義を満たすかどうか疑念が呈される（大日方 2023, 336；松本 2007, 230；236）²²。そうすると、総額法一負債総額計上を採用することに

---

¹⁹ 川村（2007b）では、日本において負債に計上すべきとされる条件付債務は、待機義務を含みうるとされている。なお、待機義務は、IASB の IAS 第 37 号改訂プロジェクトにおいて議論されていた用語である（赤塚 2017；川村 2007a；2007b 等参照）。その後、2018 年 3 月に IASB から改訂された「財務報告に関する概念フレームワーク」（IASB 2018）では、所定の不確実な将来の事象が生じた場合に経済的資源を移転する義務について、待機義務という用語は不要と考えたため使用していないとされている（IASB 2018, BC4.63 項）。

²⁰ たとえば、Granof and Bell（1991, 266-267）、Hermanson et al.（1989, 184-185）、Imdieke and Smith（1991, 232）、Meig and Meig（1983, 163）等では、返品時の仕訳において返品引当金の取崩しの相手勘定として売掛金が示されている。

²¹ ただし、流動資産全体に対する評価勘定として流動負債の一項目とすることも考えられる（松本 2007, 229）。

²² そのうえで、返品調整引当金は、純資産における株主資本以外（その他の包括利益累計額）に表示すべきことが提案されている（大日方 2023, 337；松本 2007, 236-236）。

よって、従来指摘されてきた問題点を回避または解決したものとして、収益認識会計基準等における処理を評価することができるかもしれない。

このように、顧客との契約による返金の債務に焦点を当てることで、評価勘定や繰延利益といった他の可能性が取り除かれている（あるいは回避されている）ように見られる²³。さらに、返金に関する債務の認識や総額で返金負債を認識することは、たとえば、リース債務や資産除去債務といった負債の認識範囲の拡大と軌を一にしているように思われる²⁴。通常、商品または製品の販売によって損益が生じることから、返品権付き販売取引においては、返金負債と返品資産は同じ額になるわけではないものの、資産除去債務やリース債務の両建処理に似た、関連する資産と負債が総額で認識される結果となっている。

また、収益認識会計基準等における原則として販売時に返金負債を認識する方法は、これまでの決算整理時に引当金を認識する方法とは、処理の時点の違いがあると考えられる。このことについて、実務上、販売のたびに返金負債を認識する方法は非効率であることが指摘されている（成川 2011, 119；山田 2018, 7）。さらに、原（2015, 51）では、収益認識適用指針の設例にあるような仕訳は財務諸表への影響を示したものであって、帳簿上は、決算整理で返金負債の認識を行うべきであると提案されている。

## 4.2 返品資産の認識の含意

返品権付き販売取引について、収益認識会計基準等では返品資産が計上される。従来の純額法—返品調整引当金のもとでは資産は認識されていなかったが、新たに資産が認識されるようになった。この資産について、収益認識適用指針の設例 11 の仕訳例では単に「返品資産」とされているが、収益認識適用指針では「返金負債の決済時に顧客から商品又は製品を回収する権利として認識した資産」（収益認識適用指針 105 項）とされ、IFRS 第 15 号では「返金負債の決済時に顧客から製品を回収する権利についての資産（及び対応する売上原価の修正）（an asset (and corresponding adjustment to cost of sales) for its right to recover products from customers on settling the refund liability）」（IFRS 第 15 号 B21 項）とされている²⁵。

この資産の勘定は、あくまで商品または製品の回収権であり、商品または製品そのものを表しているわけではない。したがって、この基準における文言をより適切に（誤解しづらくするように）反映するとすれば、以下の仕訳のように、返品権付き販売取引において返品が

---

²³ 引当金については長期的に見直しの傾向が見られる。2000 年代には、FASB と IASB の共同プロジェクトにおいて企業結合の会計基準を契機として引当金という用語を廃止しようとする動きもあった（川村 2007a, 35-41；斎藤 2019, 231）。

²⁴ この源流は、1960 年代～1970 年代における負債の定義と認識に関する議論にあり、この議論を経て、負債の部にオンバランスされる項目の負債ストックとしてのリアリティが高まった（徳賀 2011, 123-131；145-146）。

²⁵ IFRS 第 15 号の設例 26 の仕訳例では、「返品される資産を回収する権利に係る資産（Asset for right to recover product to be returned）」（IFRS 第 15 号 IE139 項）という表現が用いられている。

見込まれる商品または製品に関する勘定科目は、「商品回収権」または「製品回収権」（財務諸表上は「商品製品回収権」や「商品または製品回収権」）などとすることが考えられる。たとえば、秋葉（2023, 177）では IFRS 第 15 号に関する設例において「返品される資産に関する権利」、原（2015, 51）では「商品回収権」という勘定科目が示されている。

＜収益認識会計基準等に従った販売時の処理の改善案（売上原価対立法）＞

(借) 現	金	10,000	(貸) 売	上	9,700
			返	金	負
					債
					300
(借) 売	上	原	価	5,820	(貸) 商
					品
					6,000
					製
					品
					回
					収
					権
					180

また、従来の米国会計基準のもとでは、たとえば「返品見込商品 (Merchandise to be returned)」（Granof and Bell 1991, 267）という資産の勘定科目が用いられていた。そこでは、回収権というよりも、返品が見込まれる商品または製品そのものが強調されているように見える。これと比較すると、収益認識会計基準等における返金負債の決済時に顧客から商品またはは製品を回収する権利または「製品回収権」等は、権利が強調されているように思われる²⁶。このような IFRS 第 15 号や収益認識会計基準等における権利を資産として計上することは、IFRS 第 16 号「リース」や企業会計基準公開草案第 73 号「リースに関する会計基準（案）」における使用権資産 (right-of-use assets) の計上とも軌を一にしているように見られる²⁷。

## 5 おわりに

収益認識会計基準等では、返品権付き販売取引について従来とは異なる処理が行われることとなった。本稿では、収益認識会計基準等における返品権付き販売取引の簿記処理について、返品会計における位置づけを松本（2007）の枠組みをもとに検討した。その結果、従来の日本基準で採られていた④純額法—返品調整引当金の処理と異なり、収益認識会計基準等の処理は、売上高と売上原価の両方を減額する総額法が採られていること、および返品に伴う負債（収益認識会計基準等では返金負債）が総額で認識されることから、松本（2007）の返品会計の4つの基本形のうち、①総額法—返品引当金の方法に近いことを示した。

²⁶ なお、IASB の審議の過程においては、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における補填金の権利 (reimbursement right) との類似性が言及されていた (IASB 2009)。この議論の過程については、渡邊（2019）参照。

²⁷ たとえば、IFRS を適用している Bayer Group の Annual Report の連結財務諸表の注記では、返品が見込まれる商品または製品に関する資産を返品権資産 (right-of-return assets) として棚卸資産に認識していることが記載されている (Bayer Group 2023, 155 ; 191)。

従来の返品会計の枠組みでは引当金処理がいわば前提とされてきたが、収益認識会計基準等では返金負債が計上されることとなったことに関する含意を示した。具体的には、①収益認識会計基準等では顧客との契約による返金の債務に焦点を当てることで評価勘定や繰延利益といった他の可能性が取り除かれているように見られること、②返金に関する債務の認識や総額で返金負債を認識することは負債の認識範囲の拡大と軌を一にしているように考えられることを指摘した。

また、返金資産とともに認識されることとなった返品資産についても含意を示した。具体的には、①「返金負債の決済時に顧客から商品又は製品を回収する権利として認識した資産」（収益認識適用指針 105 項）という収益認識会計基準等の趣旨を反映させるように、返品権付き販売取引において返品が見込まれる商品または製品に関する勘定科目は「商品回収権」または「製品回収権」（財務諸表上は「商品製品回収権」や「商品または製品回収権」）などとすることが考えられること、②従来、返品が見込まれる商品または製品そのものが強調されていたことと比較して、収益認識会計基準等における返金負債の決済時に顧客から商品または製品を回収する権利、すなわち「製品回収権」等は権利が強調されていることを指摘した。

今後の課題としては、たとえば、過去の米国基準や国際会計基準（たとえば、米国公認会計士協会（AICPA）の会計基準部会（Accounting Standards Division）の意見書（Statement of Position: SOP）75-1「返品権が存在する場合の収益認識（Revenue Recognition When Right of Return Exists）」（AICPA ASD 1975）、財務会計基準書（SFAS）第 48 号「返品権が存在する場合の収益認識（Revenue Recognition When Right of Return Exists）」（FASB 1981）、国際会計基準（IAS）第 18 号「収益」（IASB 2001）等の返品権付き販売の簿記処理に関する返品会計における位置付けの検討等が挙げられる。

#### 【参考文献】

- 青木孝暢（2023）「第 8 章 売上割引の会計処理」『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」最終報告書』。
- 赤塚尚之（2020）『IAS 第 37 号改訂プロジェクトの軌跡「2005 年草案」から「2010 年作業草案」まで』滋賀大学経済学部。
- 秋葉賢一（2023）『エッセンシャル IFRS（第 7 版）』中央経済社。
- 石田万由里（2021）「新収益認識基準導入に伴う企業の対応と課題—財務・会計・経理部門および経営企画部門を対象にしたアンケート調査からの分析—」『玉川大学経営学部紀要』第 32 号、1-18 頁。
- 小野正芳（2023）「第 7 章 債権管理のための簿記」『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」最終報告書』。
- 大日方隆（2023）『日本の会計基準 III 変容の時代』中央経済社。
- 金子友裕（2018）「法人税法における返品調整引当金廃止の意義」『産業経理』第 78 巻第 3 号、129-137 頁。



- 金子友裕 (2021) 「第 11 章 出版業の会計」小野正芳編著『27 業種別 簿記・会計の処理と表示』中央経済社。
- 川村義則 (2007a) 「非金融負債をめぐる会計問題」『金融研究』第 26 巻第 3 号, 27-67 頁。
- 川村義則 (2007b) 「非金融負債の会計処理」『早稲田商学』第 413・414 号, 77-100 頁。
- 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」等の公表』。
- 企業会計基準委員会 (2020a) 改正企業会計基準第 29 号『収益認識に関する会計基準』。
- 企業会計基準委員会 (2020b) 改正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事務局・財務会計基準機構 (2020) 『詳解 収益認識会計基準』中央経済社。
- 国税庁 (2018a) 『収益認識基準による場合の取扱いの例』。
- 国税庁 (2018b) 『平成 30 年度法人税関係法令の改正の概要』。
- 斎藤静樹 (2019) 『会計基準の研究<新訂版>』中央経済社。
- 佐々木隆志 (2018) 「新収益認識基準が会計実務に与える影響」『會計』第 194 巻第 6 号, 1-13 頁。
- 辻山栄子 (2005) 「収益の認識をめぐる概念フレームワーク」『企業会計』第 57 巻第 7 号, 4-12 頁。
- 辻山栄子 (2020) 「新収益認識基準と会計基準国際化の功罪」『企業会計』第 72 巻第 4 号, 17-26 頁。
- 塚原慎・中村亮介・小澤康裕 (2020) 「新収益認識基準が企業に及ぼす影響—上場企業へのアンケート調査に基づいて—」『一橋大学大学院経営管理研究科マネジメント・イノベーション研究センター ワーキング・ペーパー』No. 237。
- 徳賀芳弘 (2003) 「引当金の認識と評価に関する一考察」『日本銀行金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズ』No.2003-J-17。
- 徳賀芳弘 (2011) 「負債と経済的義務」斎藤静樹・徳賀芳弘責任編集『体系 現代会計学 [第 1 巻] 企業会計の基礎概念』中央経済社, 113-163 頁。
- 豊田俊一 (2012) 「会計における認識規準の客観化—IASB・FASB 収益認識プロジェクトの再検討—」大日方隆編著『会計基準研究の原点』中央経済社, 141-166 頁。
- 中村亮介 (2017) 「売上」日本簿記学会監修『勘定科目・仕訳事典<第 2 版>』中央経済社, 8-10 頁。
- 中村亮介 (2019) 「新収益認識会計基準適用による財務諸表への影響に関する実態調査」日本会計研究学会スタディ・グループ最終報告書『顧客との契約から生ずる収益の認識に関する企業諸問題の研究』58-83 頁。
- 成川正晃 (2011) 「IASB 公開草案「顧客との契約から生じる収益」の会計処理に与える影響—返品権付き販売の検討を通じて—」『企業会計』第 63 巻第 7 号, 113-120 頁。
- 原俊雄 (2015) 「新たな収益認識基準と特殊販売取引の会計処理」『横浜経営研究』第 36 巻第 1 号, 47-56 頁。
- 藤井秀樹 (2011) 「収益認識プロジェクトの現状と展開方向—基準設定における資産負債アプローチの意義と限界—」『会計・監査ジャーナル』第 677 号, 77-86 頁。
- 藤井秀樹 (2020) 「収益認識会計基準に関する一考察」『會計』第 198 巻第 1 号, 1-14 頁。
- 松本敏史 (2007) 「返品調整引当金の貸借対照表上の性格」『同志社商学』第 58 巻第 6 号, 217-237 頁。
- 松本敏史 (2015) 「収益認識プロジェクト—理論と慣習の相克」辻山栄子編著『IFRS の会計思考—過去・現在そして未来への展望』中央経済社, 251-282 頁。
- 山田康裕 (2018) 「支配の移転にもとづく履行義務充足」日本簿記学会簿記実務研究部会 (部会長: 梅原秀継) 最終報告書『収益会計の現状と課題』, 12-22 頁。
- 吉田智也 (2019) 「わが国における実現主義の原則の淵源」日本会計研究学会スタディ・グループ最終報告書『顧客との契約から生ずる収益の認識に関する企業諸問題の研究』, 1-10 頁。
- 吉田智也 (2021) 「収益認識に関する会計基準と簿記処理」『簿記研究』第 4 巻第 1 号, 1-7 頁。
- 渡邊雅雄 (2019) 「資産の支配の移転と収益認識—返品権付き販売の会計処理を手がかりとして—」『会計論叢』第 14 号, 153-165 頁。
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Accounting Standards Division (1975) Statement of Positions (SOP) 75-1. *Revenue Recognition When Right of Return Exists.*

- Bayer Group (2023) *Annual Report 2022*.  
[https://www.merckgroup.com/en/annualreport/2022/_assets/downloads/entire-merck-ar22.pdf](https://www.merckgroup.com/en/annualreport/2022/_assets/downloads/entire-merck-ar22.pdf)
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1981) Statement of Financial Accounting Standards No. 48 *Revenue Recognition When Right of Return Exists*. Stamford.
- Granof, Michael H. and Philip W. Bell (1991) *Financial Accounting* 4th ed. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall Inc.
- Hermanson, R. H., J. D. Edwards, and L. G. Rayburn (1989) *Financial Accounting* 4th ed. Homewood, IL: Richard D. Irwin Inc.
- Indieke, L. F. and R. E. Smith (1991) *Financial Accounting* 2nd ed. New York, NY: John Wiley & Sons. Inc.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2001) International Accounting Standards (IAS) 18. *Revenue*.
- International Accounting Standards Board (IASB) and Financial Accounting Standards Board (FASB) (2009) IASB/FASB Meeting December 2009 Agenda Paper 3B. *Sale of goods with the right of return*.  
<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2009/december/joint-iasb-fasb/rr-1209b03bobs.pdf>
- International Accounting Standards Board (IASB) (2014) International Financial Reporting Standard (IFRS) 15. *Revenue from Contracts with Customers*.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2018) *The Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- Meig, W. B. and R. F. Meig (1983) *Financial Accounting* 4th ed. New York, NY: McGraw-Hill. Inc.

③ 既存の会計実務に関連する報告

## 第10章 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

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

<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楽しむことができる。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楽しむことができないが、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、賦課決定日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もることはできる。

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 120,000 （貸） 現 金 120,000  
（または備品）

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  
（または備品）

（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らる。

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](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。

## 第11章 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る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)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記帳がその発生に先んじて行われているとき、未発生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	<u>X</u>	〇〇〇	(貸)	費	用	〇〇〇
翌期以降	(借)	費	用	〇〇〇	(貸)	資	産	<u>X</u>	〇〇〇

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	<u>Y</u>	〇〇〇	(貸)	費	用	〇〇〇
翌期以降	(借)	費	用	〇〇〇	(貸)	資	産	<u>Y</u>	〇〇〇

**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)	<u>純</u>	<u>資</u>	<u>産</u>	〇〇〇	(貸)	費	用	〇〇〇
翌期以降	(借)	<u>ヘッジ対象科目</u>	〇〇〇	(貸)	<u>純</u>	<u>資</u>	<u>産</u>	〇〇〇	

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	<u>Z</u>	□□□	(貸)	費	用	□□□
翌期以降	(借)	費	用	□□□	(貸)	資	産	<u>Z</u>	□□□

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	〇〇〇	(貸)	<u>負債</u>	X	〇〇〇
-----	---	---	-----	-----	-----------	---	-----

翌期以降

(借)	<u>負債</u>	X	〇〇〇	(貸)	収	益	〇〇〇
-----	-----------	---	-----	-----	---	---	-----

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	〇〇〇	(貸)	<u>負債</u>	Y	〇〇〇
-----	---	---	-----	-----	-----------	---	-----

翌期以降

(借)	<u>負債</u>	Y	〇〇〇	(貸)	収	益	〇〇〇
-----	-----------	---	-----	-----	---	---	-----

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」たうえて、「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。

(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。

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
				資 産 除 去 債 務	※1 863
				※1 $¥863 = ¥1,000 \times 1 / (1.03)^5$	

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 $¥26 = ¥863 \times 0.03$	

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働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する。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

(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。

- 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

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られる。

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。

(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。

- 3) 家賃は月額¥10,000 である。
- 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

(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。



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られる。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。斎藤（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。

斎藤（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（認識過大な益金／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ている。

### 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(1)資産の取得である場合と(2)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するものとするならば、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〉』同文館出版。  
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。

## 第12章 リースに関する会計基準（案）における簿記処理

菱山 淳（専修大学）

### 1 はじめに

企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan, 以下、ASBJ）は、2019年3月に、国際的なリース会計基準と整合するよう、すべてのリースについて資産および負債を認識することを規定する会計基準の開発に着手することを決定した¹。その後、議論を積み重ね、その成果として2023年5月に企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準（案）」（以下、公開草案）、適用指針公開草案第73号「リースに関する会計基準の適用指針（案）」（以下、適用指針案）、およびそれに関連する改定基準案を公表した。本章では、まず、これらの基準と、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board, 以下、IASB）が公表する国際財務報告基準第16号「リース」（以下、IFRS16）との差異にあたる部分に焦点を当て、わが国独自の規定内容について確認する。ついで、会計情報に透明性を与えることを目的としたリース会計基準の改定が、期中の取引の記帳にどのような影響を与えることになるか検討する。

### 2 公開草案の構成、公表文章および影響を受ける会計基準

#### 2.1 公開草案の構成

公開草案の構成内容は次の図表1のとおりであるが、ここには次の特徴がある。

第一は、公開草案がIFRS16の内容を基本的に引き継ぐ点である。すでに国際的には、オペレーティング・リースを含むすべてのリースについて資産および負債を計上する会計基準が確立している²。国際的に比較可能な会計基準を整備することがわが国においても不可避とされる中、IASBとASBJとで締結した東京合意（2007年）やその後のIFRSの任意適用企業の増加（2023年6月現在の適用済み企業数254社）等を考慮し、国際的なリース会計基準の中でもIFRS16と整合する会計基準を整備することとなった³。

第二は、IFRS16との整合性を図る会計基準を整備する一方で、わが国独自の規定を置く点

¹ 企業会計基準委員会（2019, 2）。

² IASBによるIFRS16やFASBによるASC, Topic842のこと。

³ 公開草案, BC34項を参照。

である。この点、公開草案では、「IFRS 第 16 号と整合性を図る程度については、IFRS 第 16 号のすべての定めを取り入れるのではなく、主要な定めの内容のみを取り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRS を任意適用して連結財務諸表を作成している企業（以下「IFRS 任意適用企業」という。）が IFRS 第 16 号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる会計基準とする」（公開草案，BC12）と述べている。

第三は、公開草案の構成が示すように、リース会計基準の改定は、借手の会計処理の変更に重点が置かれている点である。貸手の会計処理については、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区別が残っていることから、現行基準を一部修正する程度にとどめていることが見て取れる。IFRS16 や Topic842 においても、貸手の会計処理については抜本的な改定が行われていない。わが国でも、これを受け、収益認識に関する会計基準との整合性を図るなどの修正のみとなっている⁴。

図表 1：公開草案の構成

<p>目的 会計基準 I 範囲 II 用語の定義 III 会計処理 1. リースの識別 (1) リースの識別の判断 (2) リースを構成する部分とリースを構成しない部分の区分 2. リース期間 (1) 借手のリース期間 (2) 貸手のリース期間 3. 借手のリース (1) リース開始日の使用权資産及びリース負債の計上額 (2) 利息相当額の各期への配分 (3) 使用权資産の償却 (4) リースの契約条件の変更</p>	<p>(5) リースの契約条件の変更を伴わないリース負債の見直し 4. 借手のリース (1) リースの分類 (2) ファイナンス・リースの分類 (3) ファイナンス・リース (4) オペレーティング・リース IV 開示 1. 表示 (1) 借手 (2) 貸手 2. 注記事項 (1) 開示目的 (2) 借手及び貸手の注記 V 適用時期等 1. 適用時期 2. その他 結論の背景</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## 2.2 公開草案および適用指針案と IFRS16 との差異

公開草案および適用指針案の中で、IFRS16 と異なる定めを置く規定はどこに存在するであろうか。これをまとめたものが、図表 2 および図表 3 である。

⁴ 公開草案および適用指針の会計処理のすべてが、「収益認識に関する会計基準」と整合しているわけではない。収益認識に関する会計基準の改定案では、リース会計を会計基準の範囲外としている。



図表 2 : 公開草案と IFRS16 との差異

公開草案	内 容
3 項, BC15 項, BC16 項	<p>&lt;無形資産のリースの扱い&gt;</p> <p>公開草案では、借手および貸手の無形資産のリースに対しては、公開草案の適用を任意とする。IFRS16 では、借手の無形資産のリースに対しては適用を任意としているが (IFRS16,par.4) , 貸手に対して適用を任意とする規定はない。</p>
4 項, BC18 項	<p>&lt;用語の定義&gt;</p> <p>公開草案では、IFRS16 における借手に関する用語の定義のうち、関連のあるものは公開草案の用語の定義に含めている。一方、貸手に関する用語の定義については、現行リース会計基準における定義を基本的に踏襲している。</p>
BC25 項	<p>&lt;リースの識別に関する細則的ガイダンス・設例&gt;</p> <p>公開草案では、IFRS16 と整合するリースの識別に関する定めを置いている。その一方で、リースの識別に関する細則的なガイダンスや設例については、IFRS16 のものを取捨選択して取り入れている。</p>
30 項, BC33 項	<p>&lt;貸手のリース期間&gt;</p> <p>公開草案では、借手のリース期間は IFRS16 の定めるリース期間と同様の定義を定める。貸手については、現行リース会計基準の考え方を採用している。IFRS16 では、貸手のリース期間を別に定めてはいない。</p>
53 項, BC60 項	<p>&lt;借手の注記&gt;</p> <p>公開草案では、IFRS16 の規定と整合的なものとする一方で、取り入れなくとも比較可能性を大きく損なわないものは取り入れないこととしている。具体的には、わが国の会計基準に関連のない注記、少額リースの費用に関する注記および短期リースのポートフォリオに関する注記は取り入れていない。貸手の注記は IFRS16 と整合するものとなっている。</p>
44 項, 50 項, BC56 項	<p>&lt;貸手のリース債権とリース投資資産&gt;</p> <p>公開草案では、現行リース会計基準と同じく、所有権移転ファイナンス・リースについてはリース債権、所有権移転外ファイナンス・リースについてはリース投資資産を計上する。IFRS16 では、これらが区分されていないことを踏まえ、リース債権の期末残高が、当該期末残高及びリース投資資産の期末残高の合計額に占める割合に重要性が乏しい場合、リース債権及びリース投資資産を合算して表示または注記することができる。</p>

図表 3 : 適用指針案と IFRS16 との差異

適用指針案	内 容
6 項, 7 項, BC9 項, BC10 項	<p>&lt;特定された資産の設例&gt;</p> <p>公開草案では、リースの識別にあたり、特定された資産が存在することを前提とする。IFRS16 では、資産が契約に明記されない場合でも特定されうとの定めがあり、その設例があるが、適用指針案ではこの設例を取り入れないこととした。</p>
8 項, BC12 項	<p>&lt;使用を指図する権利の設例&gt;</p> <p>公開草案では、リースの識別にあたり、特定された資産の使用を指図する権利を有していることを前提としている。この権利を有しているか否かの判断にあたっては当該資産の使用方法に係る意思決定を考慮する。これに関して、IFRS16 では具体的な例を示しているが、適用指針案では、この例示を取り入れないこととした。</p>
23 項, BC39 項	<p>&lt;変動リース料の見積り&gt;</p> <p>適用指針案では、指数またはレートに応じて決まる借手の変動リース料について、リース開始日現在の指数またはレートに基づき算定することに加え (22 項) , 合理的な根拠をもって見積ることができる場合には、指数またはレートの将来の変動を見積り、リース料およびリース負債を算定できるとしている (23 項) 。IFRS16 では、後者の定めはない。</p>
38 項, BC59 項	<p>&lt;使用権資産総額に重要性が乏しいケースの簡便法&gt;</p> <p>適用指針案では、使用権資産総額に重要性が乏しい場合には、使用権資産及</p>

	びリース負債を計上した上で、「借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法」、または、「利息相当額の定額法による配分」を採用することができることとしている。(37項)。IFRS16では、この定めはない。
40項, BC61項	<使用権資産の償却期間に関する原資産の所有権が借手に移転するケース> 使用権資産の償却期間は、原資産の所有権が借手に移転するとみるかしない とみるかにより異なる。適用指針案では、この判定基準の一つに原資産が特別仕様であることを挙げている(40項)。IFRS16では、この定めはない。
BC66項	<リースの契約条件の変更に伴う割引率の変更> リースの契約条件の変更に関連して、IFRS16では使用する割引についての定めがある。適用指針案では、簡素であり利便性の高い会計基準を開発するという方針から、これを取り入れていない。
49項, BC70項	<再リース期間> 適用指針案では、リース開始日及び直近のリースの契約条件の変更の発効日において再リース期間を借手のリース期間に含めないことをできるとしている。再リースが、わが国固有の商習慣であり、期間1年内であり再リース料も少額であるためである(BC70項)。IFRS16では、この定めはない。
120項, BC81項	<セールアンドリースバック取引> セールアンドリースバック取引の判定については、IFRS16ではなく、Topic420を参考にして、売手である借手の会計処理を行うこととした。
62項, BC92項	<貸手の計算利率に含まれる要素> 適用指針案では、貸手の計算利率について、現在価値の算定を行うにあたっては、貸手のリース料の現在価値と貸手のリース期間終了時に見積られる残存価額で残価保証額以外の額の現在価値の合計額が、当該原資産の現金購入価額または借手に対する現金販売価額と等しくなるような利率としている(62項)。IFRS16では、リース料の現在価値と無保証残存価値の現在価値の合計額が、原資産の公正価値と貸手の当初直接コストの合計額と等しくなる利率としており、当初直接コストが含まれる点で異なる。
89項, BC115項	<サブリース取引> 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合と、転リースについては、IFRS16に定めがないため、適用指針案でも適用を任意としている。
BC145項	<リースの識別についての経過措置> 適用指針案では、現行リース会計基準の設定時の経過措置を引き続き認めること、またリースの識別を適用しないことができることなど、IFRS16と異なる経過措置を置いている。

## 2.3 影響を受ける他の会計基準とその内容

公開草案の内容に影響を受けるために改定が予定されているリース会計基準以外の会計基準とその変更内容は、次のとおりである⁵。

図表4：影響を受ける会計基準の改定案

その他の会計基準	変更内容
減損会計基準	* (注解12) ファイナンス・リースのうち、所有権移転外ファイナンス・リース取引を賃貸借処理している場合には、当該リースに係る未経過リース料の現在価値を当該ファイナンス・リースの帳簿価額とみなして、減損処理を行っていた。リース会計基準の改定により、すべてのリースについ

⁵ 公開草案の公表を受けて、以下の適用指針等の一部改訂も行われる。減損会計基準の適用指針、関連当事者の開示に関する適用指針、特定目的会社に係る開示に関する適用指針、金融商品の時価開示に関する適用指針、賃貸等不動産開示に関する適用指針、収益認識会計適用指針、公共施設等運営事業の実務対応報告。

	<p>て使用権資産を計上するため、当該リースに係る未経過リース料の現在価値を使用権資産の帳簿価額とみなして減損処理を行うように変更する。この処理につき、実質的な会計処理については変更なし。</p> <p>* (BC6) 短期リース及び少額リースのためオンバランスされないリースには、減損会計基準を適用しない。</p>
連結 CF 作成基準	<p>* (注解9) これまで、重要な非資金取引を連結 CF 計算書に注記することになっていたが、その一つに「<u>ファイナンス・リースによる資産の取得</u>」があった。リース会計基準の改定により、すべてのリースについて使用権資産を計上するため、「<u>使用権資産の取得</u>」に変更する。</p>
資産除去債務会計基準	<p>* (23 項) これまで、資産除去債務の対象資産に「<u>リース資産</u>」が含まれていた。リース会計基準の改定により、すべてのリースについて使用権資産を計上するため、「<u>使用権資産</u>」に変更する</p> <p>* (40 項) 「<u>リース債務</u>」を「<u>リース負債</u>」に変更する。</p>
賃貸等不動産開示基準	<p>* (4 項 (2) )これまで、借手の賃貸等不動産は、「<u>棚卸資産に分類されている不動産以外のもの</u>であって、賃貸収益またはキャピタル・ゲインの獲得を目的として<u>保有されている不動産</u>（ファイナンス・リース取引の貸手における不動産を除く。）をいう」と定義されてきた。この中には、リース物件が賃貸収益またはキャピタル・ゲインの獲得を目的とする不動産に該当する場合のファイナンス・リースを含めてきた。リース会計基準の改定により、すべてのリースについて使用権資産を計上するため、「<u>…賃貸収益またはキャピタル・ゲインの獲得を目的として所有者によりまたはリースの借手により使用権資産の形で保有されている不動産</u>（ファイナンス・リースの貸手における不動産を除く。）をいう」に変更し、借手により使用権資産の形で保有されている不動産を賃貸等不動産の定義に含めることとした。</p>
収益認識会計基準	<p>* ライセンスの供与についてはリース会計基準の適用範囲外となるため、収益認識会計基準の対象となる。</p> <p>* リース会計基準の改定により、貸手の会計処理について割賦販売の処理を想定した会計処理を認めないこととしたため、貸手の会計処理について企業会計基準第 13 号の改正時に対応を行う予定であるとする記載を削除した。</p>

### 3 公開草案および適用指針案の簿記処理—期中取引の処理と財務諸表情報

#### 3.1 会計基準の改定と会計情報・期中取引の変化

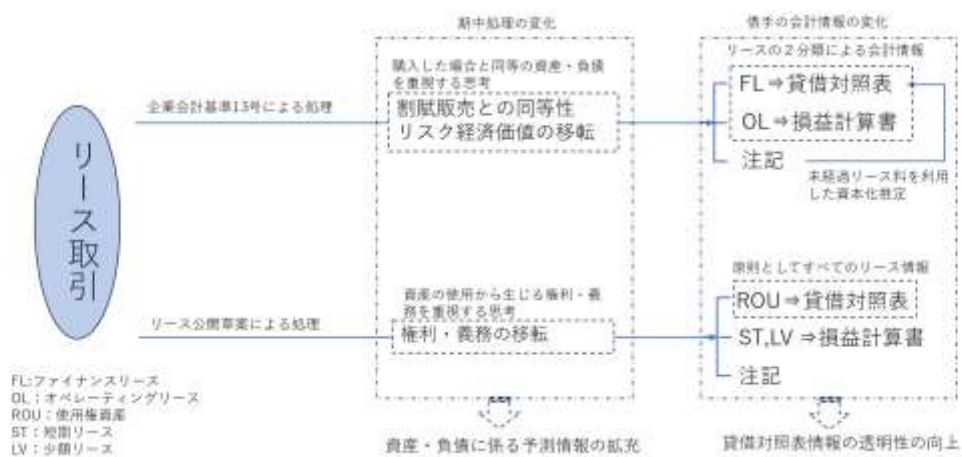
公開草案の公表は、財務諸表によって開示されるリース取引に関する会計情報を改善することにつながるが、同時に、それらを期中に帳簿に記録する期中処理にも影響を及ぼすことが考えられる。

財務諸表によって開示される会計情報については、現行基準のもとでは、一部のリース取引（ファイナンス・リース）のみがオンバランス開示されるにすぎない。そのため、リース取引から生じる負債額の情報などは、注記情報として示される未経過リース料を利用した資本化の推定計算を通して行わなければならないが、財務諸表の読者にとってはそこから得られる会計情報に一定の限界があった。それに対して、公開草案および適用指針案のもとでは、原則としてすべてのリース取引から生じる権利と義務を使用権資産およびリース負債として貸借対照表に計上するために、財務諸表の読者にとって情報の入手可能性が高まり、財務諸表の透明性の向上につながることを期待される。

一方、期中取引の処理については、公開草案のもとでは、予測や不確実な判断を伴う処理が現行基準に比べ多く混入することになる。現行基準のもとでは、リース資産の会計処理が物的資産の取得とのアナロジー（割賦販売との同等性）に求められるため、リース開始の記帳時点においては物的資産としての測定に焦点があてられるにすぎない。それに対して、公開草案では、リース取引は権利と義務の移転取引となるため、それらの測定計算（現在価値計算）の基礎となるリース期間およびリース料に焦点があてられる。リース期間やリース料は、特定の契約条件のもとでは変更されることもありえるため、それらを反映して測定されるリース料の支払義務としてのリース負債、およびリース負債によって価格が決定される使用権資産には測定上不確実な見積りの要素が含まれることになる（図表5）。

そこで、以下では、公開草案に示される設例を取り上げながら、とくに、リース期間とリース料に焦点を当てて会計処理を確認し、現行基準と比較した場合の差異についてみていくことにしたい。

図表5：会計基準の変化がもたらす会計情報と期中取引の変化



### 3.2 リース期間の規定の比較

まず、リース期間については、現行リース会計基準と公開草案とで異なる考えが採用されている。

現行基準では、リース期間は借手と貸手との間で「合意された期間」（リース会計基準、4項）と定義されている。加えて、リース取引のうち、借手の貸借対照表に計上されるファイナンス・リースに関しては、「解約不能」であることを条件としている（適用指針、5項）。したがって、現行基準のもとでは、オンバランスの対象となるリース取引のリース期間は、借手と貸手との間で合意された解約不能期間として想定されていることが理解できる。

この場合に、解約不能のリース取引については、法的形式上は解約可能であるとしても、解約に際して相当の違約金を支払わなければならない等の理由から、事実上解約不能と認められるリース取引も解約不能のリース取引に準ずるリース取引として扱うとしている（リース会計基準、36項、同適用指針、6項）。したがって、リース期間の決定にあたっては、解約ができる条件があるか、ない場合には解約した場合に違約金等の条件が付されているかという、解約不能性の判断を行うことになる。また、リース期間の終了後に借手がリース期間を延長する再リースに関しては、再リースを行う意思が明らかな場合を除き、再リース期間を解約不能なリース期間に含めないとしている（適用指針、11項、12項）⁶。

これに対して、公開草案では、借手のリース期間について、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次の(1)および(2)の両方の期間を加えて決定することを定めている（公開草案、29項）。

- (1) 借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプションの対象期間
- (2) 借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間

この場合に、リース期間に影響を与えるオプション行使の「合理的に確実」については、経済的インセンティブを生じさせる次の(1)から(5)のような要因を借手が考慮して決定することを定めている（適用指針案、15項）。

- (1) 延長または解約オプションの対象期間に係る契約条件（リース料、違約金、残価保証、購入オプションなど）
- (2) 大幅な賃借設備の改良の有無
- (3) リースの解約に関連して生じるコスト
- (4) 企業の事業内容に照らした原資産の重要性
- (5) 延長または解約オプションの行使条件

つまり、借手のリース期間は、経営者の意図や見込みに基づく年数ではなく、借手が行使するこれらの経済的インセンティブを有するオプションのみを反映させて決定することになる（適用指針案、BC23項）。この規定内容は、IFRS16と同じである。

これに対して、貸手のリース期間は、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、リースが置かれている状況からみて、借手が再リースする意思が明らかな場合の再リースに係るリース期間（以下「再リース期間」という。）を加えた期間としている（公開草案、15項）。この規定は、現行基準の定めを踏襲するものとなっており（公開草案、BC33項）、IFRS16にはない定めである。つまり、公開草案および適用指針案では、借手と貸手のリース期間が異なって定められていることが理解できる。この理由として、公開草案では、貸手が借手による延長または解約オプションの行使可能性を合理的に確実に評価することが困難で

---

⁶ わが国では、再リース期間は1年以内とするが通常である（適用指針、114項）。そのため、再リースを行う場合であっても、リース期間に与える影響は大きくない。

あることと、主に今回の改定が借手の会計処理を対象としている点にあることを挙げている（公開草案，BC33項）。

以上のリース期間についての原則的な内容を一覧すると、図表6のようになる。

図表6：基本的なリース期間に係る規定比較

リース期間	現行基準・適用指針	公開草案・適用指針案	IFRS16
借手	貸手と合意した解約不能期間。再リースを行う意思が明らかな場合を除き、再リース期間を含めない。	解約不能期間に次の期間を加える。 (1) 借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプションの対象期間。(2) 借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間。	同左
貸手	借手と合意した解約不能期間。再リースを行う意思が明らかな場合を除き、再リース期間を含めない。	同左	同上

### 3.3 リース料総額の現在価値測定の規定の比較

つぎにリース料に係る規定内容である。リース取引を貸借対照表にオンバランスするにあたっては、リース料総額の現在価値を算定する必要がある⁷。リース料に含まれる範囲については、現行リース会計基準と公開草案で異なる考えが採用されている。

現行基準では、借手のリース料総額に含まれる範囲は、解約不能期間に係るリース料とし、所有権移転外ファイナンス・リースの場合に、残価保証がある場合には残価保証額を含めること（適用指針，22項（1）），所有権移転ファイナンス・リースの場合には、割安購入選択権の行使額を含めることとしている（同，37項）。また、維持管理費用相当額と役務提供相当額については、重要性が乏しい場合を除き控除することとしている（同，25項，26項）。この定めは、貸手の場合にも同様であり（同，52項，54項，55項，61項，62項，64項，65項），投資の回収手段を反映するよう、所有権移転の場合には、リース料と割安購入選択権からなるリース債権を、所有権移転外の場合には、リース料と見積残存価額からなるリース投資資産を計上する（適用指針，124項）。

これに対して、公開草案では、借手のリース料には、借手が借手のリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う貸手に対する支払であり、次の(1)から(5)によって構成されるとしている（公開草案，17項）⁸。

⁷ いうまでもなく、見積現金購入金額との比較考量で貸借対照表の計上金額を決定するためである。

⁸ 貸手のリース料については、「借手が貸手のリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う貸手に対する支払であり、リースにおいて合意された使用料（残価保証がある場合は、残価保証額を含む。）をいう。貸手のリース料には、契約におけるリースを構成しない部分に配分する対価は含まれない。また、貸手のリース料には、将来の業績等により変動する使用料等は含まれない。」（公開草案，21項）としている。借手のリース料とは異なる規定の仕方ではあるが、その内容は借手と同様のものとみることができる。

- (1) 借手の固定リース料
- (2) 指数またはレートに応じて決まる借手の変動リース料
- (3) 残価保証に係る借手による支払見込額
- (4) 借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価格
- (5) リースの解約に対する違約金の借手による支払額（借手のリース期間に借手による解約オプションの行使を反映している場合）

ここには、見積りに基づく予測情報が含まれている。このうち、(3) については、リース契約に残価を保証しなければならない契約が付されている場合に、当該保証額のうち契約終了時に支払う予想額であり、期間が長くなればその予想も困難となり、不確実な見積値とならざるを得ない。また見積りに変更が生じる場合には、再測定をすることも求められる。現行基準では、単に残価の保証額とするのみで、そこには契約価額以外の予測の要素はない。また、(4) については、購入オプションの行使が合理的に確実であるか否かを判断しなければならない。現行基準では、割安購入選択権の行使額とするのみであり、ここにも予測の要素はない。さらに、(2) については現行基準では定めがない。公開草案では、この(2) のケースを含め、一度記帳された金額情報が変更される可能性があることが規定されているので、その内容を適用指針案に示される設例を用いて見ていくことにする。

### 3.4 リース期間およびリース料の変更に伴う使用権資産およびリース負債の変更

公開草案では、リース負債ないしリース契約の見直しが起こるケースとして、リースの契約条件の変更を伴う場合と伴わない場合とに分けて規定している。

#### 3.4.1 リース契約条件の変更を伴う場合

リースの契約条件の変更が生じた場合には、変更前のリースとは独立したリースとして会計処理を行うか、またはリース負債の計上額を見直す（公開草案、37項）。この時、リース契約の条件変更が、(1) 1つ以上の原資産を追加することにより、原資産を使用する権利が追加され、リースの範囲が拡大される、(2) 借手のリース料が、範囲が拡大した部分に対する独立価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増額される、という2つの条件のいずれも満たすときには、独立したリースとして会計処理し、使用権資産とリース負債を計上する。つまり、このケースでは、追加されたリース契約を新たなリース取引として別に記帳することになる。これ以外のケースではリース負債の見直しを行うとともに、それに見合う使用権資産の帳簿価額を変更する（適用指針案、41項、42項）。この後者の帳簿価額を変更する場合に関して、リース期間の変更のケースと、リース料の変更のケースのそれぞれについて、設例を用いて確認する。

### 3.4.1.1 リース契約条件の変更を伴うリース期間の変更

契約条件の変更を伴うリース契約を追加して締結することにより、リース期間が延長される場合の計算例について、適用指針案の設例 15-4 を一部抜粋して確認すると、次のようになる。

〔設例15-4〕 契約期間が延長される場合（適用指針案〔設例15-4〕を一部変更して掲載）  
前提条件

1. A社（借手）は、5,000平方メートルの事務所スペースに係る、不動産賃貸借契約（リース契約を含む）をB社（貸手）と締結した。
2. リース開始日：X1年4月1日、借手のリース期間：10年
3. リース料年額：100,000千円、支払は毎年3月末
4. 借手の追加借入利率：年6%（借手は貸手の計算利率を知り得ない。）
5. X7年4月1日に、A社とB社は、契約期間を4年延長することによって契約条件を変更することに合意する。年間リース料は変わらない。X7年4月1日現在のA社の追加借入利率は、年7%である。
6. A社は、当該リースの契約条件の変更に伴い適用する割引率について変更後の割引率を使用する。

この時に、X1年4月1日とX7年4月1日の仕訳は次のようになる。（単位：千円）

X1年4月1日（リース開始日）

（借） 使用権資産 736,009                      （貸） リース負債        736,009

* 年間100,000千円のリース料の10年間の現在価値（年率6%）として計算。使用権資産は期間10年で償却し、リース負債は残高に対して6%の支払利息を計上した上で減額していく。

X7年4月1日（リース負債の見直し）

（借） 使用権資産 250,619                      （貸） リース負債        250,619

* リース期間を4年延長したことにより残存リース期間が8年となる。年間100,000千円のリース料の8年間の現在価値（年率7%）としてリース負債を計算すると597,130千円となる。6年経過時点でのリース負債の残高は346,511千円なので、250,619千円をリース負債に追加するとともに、同額を使用権資産の帳簿価額にも追加計上する。

この設例に示されるように、リース契約の条件を変更して、リース期間が延長された場合に、これによる原資産の追加がなく、また、リースの範囲の変更もない時には、新たな独立したリースを認識するのではなく、既存のリース負債の再測定を行い、期間延長分に伴う金額をリース負債の帳簿価額に加算する。それとともに、リース負債が増加する額と同額を使用権資産の帳簿価額に加算する。

### 3.4.1.2 リース契約条件の変更を伴うリース料の変更

契約条件の変更を伴うリース契約を追加して締結することにより、リース料が変更される場合の計算例について、適用指針案の設例 15-5 を一部抜粋して確認すると、次のようになる。

〔設例 15-5〕 リース料が変更される場合（適用指針案〔設例 15-5〕を一部変更して掲載）

前提条件

1. A社（借手）は、5,000平方メートルの事務所スペースに係る、不動産賃貸借契約（リース契約を含む）をB社（貸手）と締結した。
2. リース開始日：X1年4月1日、借手のリース期間：10年



3. リース料：100,000千円、支払は毎年3月末
4. X6年4月1日に、A社とB社は、残りの5年間の契約条件を変更して、年間リース料を95,000千円に減額することに合意する。
5. リース開始日現在の借手の追加借入利率 年6%（借手は貸手の計算利率を知り得ない。）
6. X6年4月1日現在の借手の追加借入利率 年7%
7. A社は、当該リースの契約条件の変更について変更後の割引率を使用する。

この時に、X1年4月1日とX6年4月1日の仕訳は次のようになる。（単位：千円）

X1年4月1日（リース開始日）

（借）使用権資産 736,009      （貸）リース負債 736,009

*年間100,000千円のリース料の10年間の現在価値（年率6%）として計算。使用権資産は期間10年で償却し、リース負債は残高に対して6%の支払利息を計上した上で減額していく。

X6年4月1日（リース負債の見直し）

（借）リース負債 31,718      （貸）使用権資産 31,718

*リース料を95,000千円に減額したことにより残存リース期間5年の支払リース料の現在価値（年率7%）が389,519千円となる。5年経過時点でのリース負債の帳簿価額が421,237千円となっているので、これを389,519千円まで減額するための仕訳を行うとともに、同額（31,718千円）を使用権資産の帳簿価額からも減額する。

この設例でも、先の設例と同様に、リース契約の条件を変更して、リース期間が延長された場合に、これによる原資産の追加がなく、また、リースの範囲の変更もないため、新たな独立したリースを認識するのではなく、既存のリース負債の再測定を行う。このケースでは、リース料が減額されたことにより、その時点での支払リース料の現在価値が減少することになる。これを反映するようにリース負債の再測定を行い、リース料減額分に見合う金額をリース負債の帳簿価額から減額する。それとともに、リース負債が減少する額と同額を使用権資産の帳簿価額から減額する。

### 3.4.2 リース契約条件の変更を伴わない場合

#### 3.4.2.1 リース契約条件の変更を伴わないリース期間の変更

上述したケースと異なり、リースの契約条件の変更が生じていない場合であっても、(1) 借手のリース期間に変更がある、または、(2) 借手のリース期間に変更はないが借手のリース料に変更がある、のいずれかに該当するときには、該当する事象が生じた日にリース負債を当該事象の内容を反映したリース料の現在価値まで修正し、当該リース負債の修正額に相当する額を使用権資産に加減する（公開草案、38項、適用指針案、43項）。

契約条件の変更を伴わずにリース期間が変更される場合の計算例について、適用指針案の設例16を一部抜粋して確認すると、次のようになる。

〔設例16〕契約条件の変更を伴わないリース期間の変更（適用指針案〔設例16〕を一部変更して掲載）  
前提条件

1. A社（借手）は、建物の1フロアについて解約不能期間が10年で、5年間の延長オプション付きの賃貸借契約（リースを含む）をB社（貸手）と締結した。
2. リース開始日：X1年4月1日、リース開始日において、A社は、リースを延長するオプションを行使することが合理的に確実ではないと判断し、借手のリース期間は10年と決定した。

- 3.リース料：解約不能期間中の年額： 50,000 千円，延長オプション期間中の年額 55,000 千円，  
支払：毎年4月1日
4. 借手の追加借入利率 年 5%（借手は貸手の計算利率を知り得ない。）
5. 新規のスタッフを採用することを決定し，A 社が既にリースしている建物と同じ建物に配置することにより，スタッフを同じ建物に集約して生産性を高めるために，10 年の解約不能期間の終了時に延長する経済的インセンティブが生じる。
6. 新規スタッフの採用及び配置は A 社の統制下にある重要な事象であり，延長オプションを行使することが合理的に確実かどうかの A 社の決定に影響を与える。このため，X7 年 3 月 31 日に，A 社は，新規スタッフの採用及び配置に関する決定の結果として，リースを延長するオプションを行使することが合理的に確実になっていると判断する。
7. X7 年 3 月 31 日における A 社の追加借入利率 年 6%
8. A 社は，上記 9 における延長オプションを行使することが合理的に確実であるかどうかについての見直しにより，変更後の割引率を使用する

この時に，X1 年 4 月 1 日と X7 年 3 月 31 日の仕訳は次のようになる。（単位：千円）

X1 年 4 月 1 日（リース開始日）

(借) 使用権資産	405,931	(貸) リース負債	355,931
		現金	50,000

X7 年 3 月 31 日（リース負債の見直し）

(借) 使用権資産	192,012	(貸) リース負債	192,012
-----------	---------	-----------	---------

*解約不能期間の残年数 4 年（リース料 50,000 千円，割引率は変更後の 6%）と，合理的に確実とみなされた延長オプション 5 年間の 5 年間（リース料 55,000 千円，割引率 6%）により，リース負債を 378,174 千円に再測定し，X6 年 3 月 31 日現在の当初のリース負債 186,612 リース千円との差額をリース負債に追加するとともに，同額を使用権資産の帳簿価額にも追加計上する。

この設例に示されるように，契約に付された延長オプションの行使の見直しを行い，オプションを行使することが合理的に確実となった段階で，延長されたリース期間を加えた残年数のもとでのリース負債を再測定し，増加分の金額をリース負債の帳簿価額に加算する。それとともに，リース負債が増加する額と同額を使用権資産の帳簿価額に加算する。

### 3.4.2.2 指数変更の場合

適用指針案では，リースの契約条件や借手のリース期間に変更がなく，借手のリース料に変更がある状況として，次の(1)から(3)を例示している（適用指針案，44 項）。

- (1) 原資産を購入するオプションの行使についての判定に変更がある場合
- (2) 残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額に変動がある場合
- (3) 指数またはレートに応じて決まる借手の変動リース料に変動がある場合

これらは，いずれもすでに述べた（3.3 節）リース料の構成要素に変動が起こりうることを想定したものである。このうち，指数に応じて決まる変動リース料の計算例について，適用指針案の設例 13 を一部抜粋して確認すると，次のようになる。

〔設例13〕借手の変動リース料（適用指針案〔設例13〕を一部変更して掲載）

前提条件

1. A社（借手）は，B社（貸手）と不動産賃貸借契約（リースを含む）を締結した。
2. リース開始日 X1年4月1日，借手及び貸手のリース期間 10年
3. リース料の支払は毎年4月1日であり，リース料の当初年額 50,000千円（毎年4月1日に公表される直前12か月の消費者物価指数（以下「CPI」という。）の変動に基づいて，同日より年間リース料が変更されると定められている。）

4. 直前12か月のCPIの推移は、リース開始日 125, X2年4月1日 150 であり、X2年4月1日において直近12か月のCPIの変動により、リース料は年額60,000千円に見直された。

この時に、X1年4月1日とX2年4月1日の仕訳は次のようになる。(単位：千円)

X1年4月1日(リース開始日)

(借) 使用権資産	500,000	(貸) リース負債	450,000
		現金	50,000

X2年4月1日(X2年期首・リース負債の見直し)

(借) 使用権資産	90,000	(貸) リース負債	90,000
-----------	--------	-----------	--------

*見直されたリース料年額：60,000千円×残存支払回数9回＝540,000千円

*見直し後のリース負債：540,000千円－見直し前のリース負債450,000千円＝90,000千円

この設例に示されるように、指数またはレートに応じて決まる借手のリース料「3および4」の条件が、変動リース料に該当する。これについては借手の将来の活動に左右されないものであり、将来におけるリース料の金額に不確実性があるとしても、借手はリース料を支払う義務を回避することができず、負債の定義を満たすことから、IFRS16でも、リース負債の計上額に含まれている。そのため、公開草案でも、国際的な会計基準との整合性も踏まえ、当該変動リース料をリース負債の計上額に含めることにしたとしている⁹(公開草案、BC37項)。

このような将来の事象によってリース料が変動しうる条件が、リース契約の中に置かれることにより、使用権資産およびリース負債の金額は変動することになる。設例に示されるように、変動原因が生じた時点でリース負債の金額を見直すことになるが、合理的な根拠をもって見積りができる場合には、リース開始時点においてそれを反映したリース負債を計上することもできる(適用指針案、BC39項)¹⁰。

### 3.5 リース期間とリース料の変更がもたらす意味

さて、以上のように、公開草案および適用指針案の処理では、リース期間とリース料の算定に見積りの要素が混入し、一度見積られたリース期間とリース料は、その後に変更される可能性があることが理解できる。

現行基準のもとでは、リース物件を見積現金購入価額で評価するか、または、見積現金購入価額とリース料総額の現在価値とを比較して、それらのうちの低い価額をもって貸借対照表計上価額とする。そこでは、オンバランスされるリース契約を物件の取得とのアナロジーの点からとらえ、物の取得という単純な処理にひきつけてリース資産の金額を決定し、記帳

⁹ 売上などの借手の業績に連動して支払額が変動するリース料や仕様に連動して支払額が変動するリース料については、IFRS16では、借手の将来の活動を通じてリース料を支払う義務を回避することができることから、リース料の支払が要求される将来の事象が生じるまでは負債の定義を満たさないとしており、公開草案でもその考え方を踏襲して、リース負債の計上額に含めないとしている(リース公開草案、BC37項)。

¹⁰ 適用指針案、BC39項に示されるように、こうした例外的定めは、公開草案に特徴的であり、IFRS16にはない。

する。これに対して、公開草案では、リース契約によって生じる将来の負担（負債）と、その変動をもたらす事象を見積り、その結果を使用権資産の測定に反映させている。この測定方式には、現行基準のもとでの測定価額と比べ、より多くの見積りの要素が介入することになる。そのことは、期中に行われる記帳が予測を通して行われること、決算以外の段階においても帳簿価額が修正される可能性があることを意味している。さらには、これまで、原価評価をベースとする会計基準のもとでは、物的資産の再評価は減損などの下方への修正以外では生じることはなかったが、公開草案のもとではリース資産の取得を権利の移転取引としてとらえることによって、（リース負債の測定額の修正を通して）再評価の対象となりうることも意味している¹¹。

#### 4 おわりに

以上のように、ASBJより公表されたわが国の新たなリース会計基準の公開草案について、IFRS16との差異に焦点を当て、その内容を確認した。この公開草案が、IFRS16の規定を受け入れるように整備されたものであるため、全体を通してIFRS16を受け入れたものとみることができる。そこでの重点は、財務諸表として公表される会計情報に焦点を当てたものであって、すべてのリース取引のオンバランス化を通して財政状態の適正表示と情報提供能力の改善を図ることにある。その点では、公開草案に基づき今後公表される新たなリース会計基準は、その目的を果たすことになると思われる。

一方で、そうした会計情報をもたらすために行われる期中の取引の記帳に視点を移すと、これまでも増して予測情報が混入した複雑な記帳となることが予想される。現行基準では、リース取引を割賦取引とのアナロジー、すなわち物の取得になぞらえて記帳が行われるが、公開草案では権利と義務の移転をとらえて記帳が行われるために、その測定にはリース期間やリース料など変動の可能性がある予測情報が反映されることになるからである。

この公開草案および適用指針は、議論を重ねたうえで、今後、確定基準として公表されることになる。これらが個別財務諸表にも適用されるため、今後リース取引に係る法人税法、同施行令および同基本通達の改正も生じることになる。その際に、この公開草案がどのようにその内容を展開させていくか、その推移を注視することにしたい。

---

¹¹ これまでの固定資産会計においても、減価償却計算における耐用年数や残存価額は見積りの数値であった。これらの見積りを変更する際には、主に決算時点の償却計算を通して、固定資産の帳簿価額に反映させてきた。それに対して、新たなリース会計のもとで生じる固定資産会計では、リース負債の金額の変更を通して間接的に使用権資産の変更を生じさせている。しかもそれは、契約の変更を伴うケースや契約自体に変更のない場合でも、リース料やリース期間の変更などを通して、いつでも、多様な形で起こりうることになる。

## 【参考文献】

- 企業会計基準委員会（2007）企業会計基準第 13 号『リース取引に関する会計基準』。
- 企業会計基準委員会（2011）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』。
- 企業会計基準委員会（2019）「第 405 回企業会計基準委員会議事録概要」2019 年 3 月 22 日。
- 企業会計基準委員会（2023）企業会計基準公開草案第 73 号『リースに関する会計基準（案）』。
- 企業会計基準委員会（2023）企業会計基準適用指針公開草案第 73 号『リースに関する会計基準の適用指針（案）』。
- 企業会計基準委員会（2023）企業会計基準公開草案第 74 号『「固定資産の減損に係る会計基準」の一部改正（案）』。
- 企業会計基準委員会（2023）企業会計基準公開草案第 75 号『「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」の一部改正（案）』。
- 企業会計基準委員会（2023）企業会計基準公開草案第 76 号『資産除去債務に関する会計基準（案）』。
- 企業会計基準委員会（2023）企業会計基準公開草案第 77 号『賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準（案）』。
- 企業会計基準委員会（2023）企業会計基準公開草案第 78 号『収益認識に関する会計基準（案）』。
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (2016) Accounting Standards Update No. 2016-02—*Leases* (Topic 842)
- International Accounting Standards Board (IASB) (2016) International Financial Reporting Standards (IFRS) No.16, *Leases*.

## 第13章 簿記・会計上の資本概念に関する一考察

### - 資本か純資産か -

橋本 武久 (京都産業大学)

#### 1 はじめに

会計上の資本概念については、長い歴史があり、かつ様々な議論がある。しかしながら、わが国の制度上は、2005年5月に成立し、翌2006年5月に施行された会社法とともにすでにこの用語は「純資産」と称されることになった。

このことからすでにかかなりの月日が経過したものの、「純資産」の概念および呼称に関しては、いまだに多くの会計学者が疑念を持っているように思われ、その傾向は、簿記に関心が深い学者ほど強いものと思料する。

そこで本章では、「純資産」概念がなぜ現出したのか、その経緯をまず敷衍した後、この概念の正当性に疑問を持つ論者の主張を整理して問題点を明らかにする。そして、「資本」の原語である「Capital」が、本来どのような概念として理解されてきたのか、さらには簿記書においてどのように説明されてきたのかについて、社会経済的背景も考慮しつつ論じたい。

これらの考察を通じて、あらためて「資本」、「純資産」のいずれが簿記上の概念として正当性をもちうるのかについて、簿記理論および教育的観点から明らかにしたい。

#### 2 「純資産の部」登場の経緯とその根拠

この点に関しては、日本簿記学会簿記理論研究部会(2006-2008年)「純資産の部の導入に伴う簿記・会計上の問題」の成果をまとめた石川・北村(2008)を基に示したい。

石川・北村(2008)では従来の「資本の部」の資本概念について以下の3つの内容を同時に意味する概念としている。

- ① 純資産・・・資産の総額から負債(他人資本)の総額を控除して得られる差額概念としての純資産(自己資本)
- ② 株主資本・・・企業の所有主である株主に帰属する資本(株主持分を表す資本)
- ③ 損益計算上の資本・・・企業会計上の純利益を計算するためのベースとなる資本(石川・北村2008, 2)

なお、このような資本概念があいまいなものになった契機は、1997年6月の「連結財務諸表原則」に改訂により出現した少数株主持分と2004年に公開された公開草案「ストック・オ

プション等に関する会計基準(案)」において提案された新株予約権とともに負債にも資本にも属さない中間的独立項目として示すようになったことであり、これにより「従来の資本の部の金額は、資産の総額から負債の総額を控除するだけでなく、単純に資産と負債の差額概念としての純資産の金額を表すものといえなくなる。いにかえるならば、中間独立項目の出現により、従来の資本の部における資本の概念は必ずしも純資産を意味する概念とはいえないなくなった」(石川・北村 2008, 3)と解されるのである。

また、1999年公表の「金融商品に係る会計基準」における評価差額(その他有価証券評価差額金)や同年に改訂された「外貨建取引等会計処理基準」において示された換算差額(為替換算調整勘定)が資本の部に直入されることになり、これらの項目の出現は、「従来の資本の部における資本の概念について、株主資本を意味する概念であるという点をあいまいなものにする。また、損益計算上の資本を意味する概念という面でもあいまいになる」(石川・北村 2008, 3)こととなった。

石川・北村(2008)では、この純資産の部の導入について、従来の資本概念が担っていた「純資産、株主資本、損益計算上の資本という3つの意味内容を、それぞれ会計上の概念として明確に位置づけ、保持しようとする試みである」とみなすことができる」(石川・北村 2008, 4)と評価しており、具体的には、①差額概念として純資産の概念を会計上の概念として保持、②株主資本の区分を設けることにより、株主資本を意味する概念を主要な純資産の構成項目として位置づけ、③純利益を計算するための損益計算上の資本を意味する概念としても規定するものであるとしている。

このように、資本から純資産への変更は、社会経済的背景の変化から生じた、ストック・オプション制度の導入や有価証券の時価評価の許容などを受けての会計制度の変更によってもたらされたものであり、「今ある」状況に柔軟に対応したものであるとみることができる。しかしその一方で、簿記・会計上の資本概念に関する(「本来あるべき」ものとしての)根本的な議論、すなわち、そもそも資本とは何であったかという議論はあまり行われてこなかったと思われる。

次節では、この問題に関する現代の簿記教育上の議論を概観する。

### 3 簿記理論および教育上の問題点

ここではまず、この問題について長年継続的に問題提起を行っている安藤英義教授の主張を整理したい。

安藤(2010)では、いわゆるわが国の「概念フレームワーク」に示された純資産の部に、繰延収益や新株予約権が含まれることになったのは、同フレームワークが「投資家による企業成果の予測と企業価値の評価」に役立つような、企業の財務状況の開示にある」(第1章序文)

といった市場の論理を優先する目的のためだとしている¹。

なお、安藤（2010）では、わが国の簿記教科書が、指導要領において資本を純資産に読み替えられたことに伴い純資産を受け入れる傾向にある一方で、欧米の簿記書では、とくにヨーロッパの簿記テキストではいまだに、資本（Capital, Kapital）を堅持する傾向があり、アメリカで持分など資本の代替語使用のきっかけは、Sprague や Hatfield などが経済学のそれと区別しようとしたためであり、資本という用語の使用が Luca Pacioli 以来の伝統がある簿記の方が経済学よりも長いという事実を考えれば、本末転倒であるとしている²。

そして、企業において資本は不可欠であり、企業が目指す利益に対する「元手」が資本であって、簿記が本来、企業自身に役立つために、伝統的な論理に基づくべきであるとすれば、簿記において資本は守られるべきであると結論付けている³。

資本と簿記教育に関して、安藤（2021）では、資本から純資産への変化は、2009年改訂学習指導要領に起因するとし、これに従えば昭和初期から簿記書で使われてきた資本等式に変えて、純資産等式に変えることになるが、開業時などに負債がない場合、「資産＝純資産」となり、等式自体が意味を失うとしている。また、改訂学習指導要領の背景には簿記の財務会計化があり、これは、会社企業（株式会社）ではなく、個人企業（個人商店）を前提とする学習指導要領が会社法会計の新用語である純資産を持ち込んだ点で矛盾すると指摘している⁴。

ここで安藤教授が指摘した問題点について、筆者なりの問題意識で整理・要約して示せば以下の2点になる。

- ① 資本（Capital, Kapitaal（蘭））は本来、簿記において中世以来用いられてきた概念であり、財務会計的用語である純資産とは区別すべきである。
- ② 簿記は企業のためにあり、資本はその利益を獲得するための「元手」である。

そこで次節では、本来資本とはいかなる用語であるかという観点から、まず②の指摘を検証し、その後、資本の簿記上の意味とその変遷について考えることにする⁵。

---

¹ 安藤（2010, 6-7）を参照。

² 安藤（2010, 9-12）を参照。

³ 安藤（2010, 12-13）を参照。この他、安藤（2010, 4）においても同様の主張がなされている。なお、ここでいう企業の論理とは、資本を基に行われる営利活動を指すものと解される。

⁴ 安藤（2021, 1-2）を参照。

⁵ 安藤教授の議論を踏まえて、池田（2019）では、「簿記・会計上、『資本』の語は、元手の流入などを表す『資本取引』といった表現の際に用いられることが妥当であり、他方、『持分』の語は、一時点の請求権を表すものとして、貸借対照表において用いられることが妥当である」（池田2019, 30）としている。



#### 4 Capital の語源と現代の使用法

安藤（2010）では、資本（Capital, Cavedale（伊））という用語が、史上初の簿記の印刷教本である Luca Pacioli の *Summa*（1494）以来、簿記書において一貫して使用されているのに対して、*The Oxford English Dictionary*（2nd ed., Vol.2, 1989, p.863）を引き、商業的・経済的な意味での使用は、1611年の文献が最初であるとし、資本は簿記が本家であるとしている⁶。そこで以下においては、各辞典で現在、Capital は欧米の辞典等においてどのように定義されているのかについて、大学が出版している辞典とビジネスマン向け辞典から確認する（経済学・財政学上の定義を除く。以下同じ）。

##### (1) *Oxford Dictionary of Accounting*（4th ed.,2010, 74）

###### 資本

- ① ある人の資産から負債を引いた総価値（total value）
- ② ある組織の資産に内在する所有主の権利（interests）から負債を引いた額。
- ③ 所有者が組織を機能させるために組織に提供した資金。したがって、資本金は株式の発行によって提供される資金であり、借入資本は借入によって提供される資金である。

###### 資本勘定

- ① 株式資本の各種類（たとえば、優先株式資本と普通株式資本）の合計金額を示す株式会社の財務記録の勘定。
- ② パートナーシップの純資産における各出資者の権利を示す勘定または一連の諸勘定。この勘定には、出資者の出資、営業権の評価、および再評価が記録される。個人事業主勘定では、資本勘定は、事業の純資産に対して個人事業主が保有する権利を記録する。
- ③ 土地や建物、工場や機械などの資本的支出を記録する勘定。

##### (2) 『パロンズ英文会計用語辞典』（2008, 64）

###### 資本

- ① 「資産」と「負債」の差である事業所有者の資本所有権であり、「持分」または「純資産」ともいう。企業において、資本は株主資本を表す。資本金は、普通株、優先株からなる。
- ② 生産するために購入した財。
- ③ 「運転資本」。流動資産と流動負債の差。
- ④ 通常の事業の中では売買されないような長期保有資産、機械、設備、建築物、土地の

---

⁶ 安藤（2010, 10-11）を参照。

ような「固定資産」を指す場合が多い。

#### 資本勘定

- 事業における「所有者持分」を記した総勘定元帳勘定。「資本」は「持分所有」であり、  
資産と負債の差である。個人事業主においては、所有者が単一なので資本勘定は一つしかない。パートナーシップにおいては、資本勘定は所有者ごとに存在する。企業においては、資本は、発行された資本株、払込資本における額面（または定額）超過分、留保利益を加えた「株主持分」を表す。貸借対照表上の総株主資本には、「贈与資本」は加えられるが、「自己株式」は除かれる。

このように、いずれの辞書においても資本は、株主に帰属するものとされており、従来通りの説明に終始しているのである。次節では、会計史の観点から資本概念について論じたい。

### 5 Capitael (Kapitaal)の意味とその変遷：オランダ東インド会社と簿記書を題材に

本節では、近代経済の揺籃地とされ、17世紀初頭に史上初の株式会社であるオランダ東インド会社を生み出したオランダにおける簿記書を題材に、株式会社の発生が簿記書にどのような影響を与え、資本概念が構築されていったかを検討し、そして、それ以降の簿記書への影響を見ることとする。

#### (1) オランダ簿記書の近代化と簿記

中世に経済的繁栄の中心であったイタリアの後を受け、16世紀から17世紀に経済的繁栄の中心地となったのは、当時ネーデルラントといわれた現在のベルギーとオランダを中心とする地域であった。

最初に栄えたのはブルッヘ（ブルージュ）であり、その短い繁栄の後、世界初のコスモポリタンとなって商業世界の中心地となったのはアントワープであった。アントワープでは、常設の商品取引所が開設され、ここに継続的な商業活動を記録する役割が簿記に求められるようになったのである。そして、この社会経済的背景を反映した簿記書がJan Ympynの*Nieuwe Instructie* (Antwerpen, 1543)であった。

その後、アントワープはスペインからの独立戦争の戦場となって没落し、この地の商人たちは北方のアムステルダムへと移住していくこととなり、アムステルダムは17世紀前半に全盛を迎え、1602年にはこの地に史上初の株式会社であるオランダ東インド会社が成立することになった。

オランダ東インド会社は、当初の勅許状において、21年での一般的清算を予定されていたが、これがその後自動更新されることとなり、事実上の継続企業がここに生まれたことにな



しかしながら、現実のオランダ東インド会社では、この時代にはまだ資本金概念が存在していなかったことも明らかになっている。そこで以下においては、オランダにおける 17 世紀後半と 19 世紀の簿記書をもとに、資本勘定の変遷について述べる。

## (2) オランダ東インド会社本社の状態表

次の(図表 2)は、会社設立から半世紀以上過ぎたオランダ東インド会社の総合状態表である。

図表 2 : オランダ東インド会社(本社)の「総合状態表」(1683 年 5 月 15 日)

(単位 : フルデン)

建 物	586,852	本社の負債	6,010,856
売残商品	13,206,023	各カーメルの負債	7,083,110
備 品	739,173	前 受 金	1,022,333
現金預金	704,964	借 入 金	115,325
売上債権	523,704	未払配当金	86,328
その他の債権	112,137	支払手形	33,754
		差引残高	1,521,147
	15,872,853		15,872,853

(出所 : Gaastra (1989) , p.92)

この状態表の作成に関しては以下のような指示があったことがわかってきている。

- ① インドからの香辛料については見積りの販売価格を表示してもよいが、亜麻布などその他の商品は、仕入値で評価しなければならない。
- ② あらゆる債務は、正規(の帳簿)に記帳されねばならない。一方、不確実な債権は専用の帳簿でもって管理されねばならない。
- ③ 建物、家計からの収入、貯蔵庫、建築中の建物などは、見積もられた価額でもって示されねばならない。家具は含めない。

この状態表について Gaastra (1989) は、「結局のところ、株主資本が存在しないのである。

De Korte は、ネーデルラントにおける資産に関する部分を除いて、その状態表を清算貸借対照表として特徴付けている。(中略) また、規則では、配当は、残高の範囲で当該帳簿期間中

一環として、財政管理のマニュアル化を企図していた。

⁹ これについては、De Korte (1983, 11) ; (2000, 11) を参照。このように、資産評価に対する保守性あるいは堅実性が見出せる一方で、主要取引品であった香辛料に対しては、見積りの評価を認めるなど、香辛料がいかにも利潤を上げうる商品であったかがうかがえるのである。これについては、中野・橋本 (2004, 23) を参照。

にわたって行われ、資産が正の（すなわち増加している）場合には、より多くの追加的配当が行われ、また、資産が負の（すなわち減少している）場合にはより過少な配当が行われた。この処理法は、航海の終了時に清算された際の、開始資本と最終的な資本の差がまったくなく利益がない場合の先駆会社のそれに他ならなかった。」¹⁰としており、株式会社の発生と永久資本制の確立はまだなかったのであり、それゆえその記録計算上の要求を簿記書に求められることはなかったのである¹¹。

なお、最近の研究では、Robertson & Funnell (2014) では主として、次の資料を基にオランダ東インド会社の初期の資本勘定の処理の実態を検討している。

- ① Journalen van de kapitaalrekeningen van de eerste tienjarige rekening van de kamer Amsterdam 1602 - 1613 (NL-HaNA, VOC, 1.04.02, inv.nr. 7065-7066)
- ② Grootboek van de kapitaalrekeningen van de eerste tienjarige rekening van de kamer Amsterdam 1602 - (c. 1607) (NL-HaNA, VOC, 1.04.02, inv.nr. 7067)

そして、ここでは連合東インド会社の資本の会計は、各々の投資家に個別に焦点を当てていたため、統合的なものではなく、包括的なものでしかなかったことを指摘している¹²。

### (3) 簿記書における展開：物的二勘定学説の嚆矢 Willem & Conelius van Gezel

17世紀後半に入り、資本勘定に関連して大きな展開がみられた。Willem van Gezel (1681) における以下のような説明がそれである。同書では勘定の系統について次のように述べている。

- I もっとも一般的な考えとして、商人の帳簿にはいくつの勘定が存在するのか。
- 二つである。自己勘定と反対勘定という対立する二つである。
- II 自己勘定系統とは何か。
- 債務、商人の債務、および、商人の債権の貸方を表わす勘定である。
- III 反対勘定系統とは何か。

---

¹⁰ また、ここでは株主と経営者たちの関係について次のように述べられている。「株主たちの大きな、正当な不満が、経営者の閉鎖的で独断的な行動を規制した。また、総督が行った 1623 年における最初の特許状の延長は、極端ではないが、経営者の独立性をおかすものであった。経営者たちは、最初、払出商品の原価の 1%と同じように、返送品(訳者注：帰りの商品)の売上の 1%の金額を受取っていた。1623 年にこの規則は修正された。1%の報酬は、これ以降、払出単価と当該商品の売上高の純益をもとに計算されるようになった—このことは、報酬の減少を意味した—。結局、1647 年には、総報酬制度は廃止され、固定報酬制度に取って代わられた。なお、アムステルダムの経営者の年俸は、3,100 フルデン、ゼーラントは 2,600 フルデン、そして、小さなカーメルでは 1,200 フルデンであった」(Gaastra1989, 93)。

¹¹ このような、状態表を作成することについては、もう一つの Stevin 簿記書とされる、Stephanum (1581) のなかにも見出せる。ここでは、人的つながりの強い組合企業のひな型として位置づけられ、これも先駆会社の実務の反映とみることができよう。

¹² これに関しては、Robertson & Funnell (2014, ch.6) を参照。

— 借方の勘定，商人の債権，および，商人の負債勘定の貸方を表わす勘定である。

(中略)

IX 商人の自己勘定系統と称される項目には，どのようなものがあらねばならないのか。

— そこでは，人名勘定，財貨，商品といったものそれ自体を指すのではなく，人名勘定，財貨，商品などによってもたらされる利益，損失，あるいは，行いの本質といったような商人の財産を意味するのである。すなわち，資本 (Capitael) とか損益といった項目である。例えば，地代，家賃，利息，船舶抵当借入，保険，為替手形，損失などと同様のものである。

X 商人の反対勘定系統と称される項目には，どのようなものがあらねばならないのか。

— これ自体が，人名勘定，財貨，商品を表わすべきものである。すなわち，個々の人名，学校の名前，支配地の名前，債権・債務の諸項目である。例えば，ライ麦，小麦，ワイン，オイル，取引商品など，これらはすべて，人名勘定，あるいは，商品それ自体を意味するものである」(W. van Gezel (1681, 14-16) ; De Waal (1927, 76-77)。

ここから明らかなように，Van Gezel は勘定系統を自己勘定系統 (eigen rekeningen) と反対勘定系統 (tegengestelde rekeningen) に大別していることがわかる。なお，Willem の著書では，自己勘定系統の特徴として，volstreckte (完璧に；絶対的に)，反対勘定の特徴として，opzichtelijke (管理的に；相対的に) という用語を用いている。

つまり Van Gezel (1681) によれば，自己勘定が資本勘定系統を，反対勘定が財産勘定系統をあらわすのである。すなわち，自己勘定系統とは，商人の資本勘定とその増減を表わすもの，すなわち損益勘定であり，また，反対勘定系統とは商人が所有する債権，商品などをはじめとする財産諸勘定であるとするのである。そして，この内容から彼を後に Schär に代表される物的二勘定学説の嚆矢とするが，19 世紀まで広く受け入れられることはなかったという¹³。

これに対して，筆者は，近年，この学説の後継者として注目するのは，Cornelis van Gezel であり，その姓が示すように Willem と近親，おそらくは息子とされる人物である。

彼の著書，『商人あるいはイタリア式簿記の原理または一般的基礎』(*Beginsel of Algemeen Gronden van Koopmans anders Italiaans Boekhouden*, Amsterdam, 1696) の第 1 編における「初心者の生徒たちのための説明」(*Instructie, voor de Onkundige Leerlingen*) と題する導入の章の中で，勘定の体系について次のような説明が見られる。

「これらの勘定をわれわれは，自己勘定と反対勘定に分けることができる。資本 (Capitaal) およびその下位勘定としての自己勘定とは，プレミア，支出，収入，手数料，利息，手形，

---

¹³ これらの点に関しては，中野 (1992, 124-125 脚注(41)) を参照。

保険，船舶抵当借入（Bodemerij）¹⁴などのマイナス分を借方に，プラス分を貸方に示すものである。一方，反対勘定とは，商人にとっての人名（債権），商品，現金，銀行勘定，在庫などのマイナス分を貸方に，プラス分を借方に示すものである」（C. van Gezel 1696, 4-5）¹⁵。

彼は，開始時の仕訳として，伝統的な per（借方）と aan（貸方）を使いながら，①「以下のもの（債権）は，Aart en Ernst van Vlyt の資本金に借方」。②「Aart en Ernst van Vlyt の資本金は，以下のもの（債務）に借方」。そして，③「Aart en Ernst van Vlyt の資本金は，以下のもの（出資金）に借方」という3つの仕訳があるとしている。

これまでの検討から，これまでの研究では，Willem の著書の内容は，Schär に代表される物的二勘定学説の嚆矢とされながら 19 世紀まで広く受け入れられることはなかったとされてきたが，一部の著書では，その思考が確実に受け継がれていたという事実は，会計史上において一定の意義があると考えられるのである¹⁶。

次項においては，オランダにおいてこの物的二勘定学説的思考がどのように引き継がれたかについて検討する。

#### （4）オランダにおける物的二勘定学説の展開：Oudshoff（1833）の資本勘定

19 世紀にオランダで出版された簿記書の内，Oudshoff『イタリア式あるいは商人簿記に対する完全なる理論的および実践的手引き』（原題 *Volledig theoretisch en praktisch handboek voor het Italiaansch of Koopmans boekhouden*, Rotterdam, 1833）を取り上げる。本書は，江戸時代幕藩期のおわが国にもたらされたオランダ語による 5 冊の簿記書のうち，最も古いとされているものである。

Oudshoff は，「誰かが所有物と認識し得るものを積極（actif）財産と名付け，一方で，逆に誰かに対して負っているものを消極（passif）財産と名付けることができる。前者から後者を差し引いて残ったものは，純資産と呼ばれる。このような概念を帳簿に表示するためには，商売の開始や複式による帳簿の設定に際して，商人の財産や負債のすべてを収容した財産目録がもっとも，あるいは必要不可欠である」（Oudshoff1833, 45）とし，積極，消極という 2 勘定系統を定義し，「積極財産－消極財産＝純資産」とする等式を説明するとともに財産目録の重要性も説いている。

また，「商売の過程において資本勘定は，遺産，遺贈，あるいは宝くじその他による財産の大きな増加も貸方記入し得るのである。しかし，純粹に収益として認識されるべきものは，適切な方法によって，直ちに資本勘定の貸方に財産の増加として記帳される。そして，損益

¹⁴ Bodemerij とは，ポルトガル語の Respondencia と同義。海上冒険買い付け，船舶抵当借入，貸渡金と訳されるという。これについては，科野（1993, 18）を参照。

¹⁵ このような説明が，W. van Gezel と同様だと Bes（1903）は指摘する。

¹⁶ 17 世紀オランダにおける物的二勘定系統説の展開とその後に関しては，茂木（1979）100 頁；中野（1992）124-125 頁，脚注(41)を参照。

勘定は、明らかに商売から生じた利益に対してのみ維持される。資本勘定は、帳簿の年次締め切り、あるいは残高表の作成に際して、純利益に対して常に貸方記入され、これにより資本の増加が認識されるのである。」、また、「これとは対照的に、破産、あるいは火災や盗難などを原因とする財産の減少は、資本勘定の借方に記入される。それらは、損失として借方記入される。残高表の年次作成の後、われわれは所有する財貨を確定しなければならない。端的に言えば、資本勘定の借方は消極財産を表し、他方、貸方は積極財産を示すのである。そしてその残高は、そのため、商売の開始や、年次の帳簿の締め切りのいずれにおいても常に、商人の純資本は作成された財産目録のそれと完全に一致せねばならないのである。」(Oudshoff1833, 46) としている。

このように Oudshoff は、資本勘定と損益勘定の関係も明確に規定し、また年次締め切りとの関係にも言及しており、大変興味深い内容となっている。

図表 4 : 総合資本勘定

借方		総合資本		貸方	
貸借対照表, 借方残高に対して	f 50,000	00	現金, 出資に対して	f 45,000	00
			利益 f 45,000に対して年利5%の利息からの利益に対して	2,250	00
			損益, その純利益に対して	2,750	00
				f 50,000	

図表 5 : 資本明細表

	総合資本		資本A		資本B		資本C	
	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
総合資本, 明細								
資本A f 10,000				f 10,000				
資本B 15,000	f 45000					f 15,000		
資本C 20,000								f 20,000
総合資本, 明細								
資本Aへ f 10,000の年利5%, f 500				f 500				
資本Bへ f 15,000の年利5%, f 750	f 2,250					f 750		
資本Cへ f 20,000の年利5%, f 1,000								f 1,000
総合資本, 明細								
資本Aへ 純利益の2/9 f 611.11				f 611.11				
資本Bへ 純利益の3/9 f 916.66	f 2,750					f 916.66		
資本Cへ 純利益の4/9 f 1,222.23								f 1,222.23
決算のための総合資本の明細								
資本A 残高 f 11,111.11			f 11,111.11					
資本B 残高 f 16,666.66		f 50,000			f 16,666.66			
資本A 残高 f 22,222.23							f 22,222.23	
	f 50,000	f 50,000	f 11,111.11	f 11,111.11	f 16,666.66	f 16,666.66	f 22,222.23	f 22,222.23



またさらに Oudshoff は、会社の元帳においては、すべての取引が記帳され、総合資本勘定は、さまざまな出資者の利息や利益を一括して貸方記入するとして、3 人の出資者がいた場合の総合資本勘定とその明細表を図表 4、5 のように示す (Oudshoff 1833, 264)

総合資本金における出資の内訳は、A が f 10,000, B が f 15,000, そして、C が f 20,000 であり、出資比率は、 $A : B : C = 2 : 3 : 4$  であり、支払われる利息も利益の分配もこの比率を基に行われるとするのである。

このような方法が、当時の実務をどれほど反映し、あるいは逆に影響を与えたのかはどうかはわからない。しかしながら、同書が何度かの改訂を経て多くの読者を得ていたことは確実であり、ここに示した資本勘定に対する思考もまた一定の社会経済的要請を反映しているものと考えうるのである。

また、17 世紀にオランダで生まれた物的二勘定学説的思考が、2 世紀余りを経て同地に現出したこと、そして、そこには明確に資本等式が示され、また、財産系統を積極財産と消極財産に分けて説明するなど、19 世紀後半に物的二勘定学説を大成する Schär と同様の説明が、それに先立つこと 50 年も前に行われていたことは、会計学説史上においても大変意義あることといえよう¹⁷。

#### (5) オランダにおける資本勘定の生成と展開 (小括)

オランダにおいて資本勘定 (Capitaal) は、イタリア式貸借簿記による簿記書が伝播した時点から所与の要素であった。基本的にイタリア式を受け継いだわけである。

17 世紀に入り株式会社が発生したものの、この会社では永久資本の存在は確認できない。その一方で、17 世紀後半から物的二勘定学説的な要素を持った簿記書が出現し、19 世紀に至って大きな飛躍がみられる。このことは、オランダ国内の会計実務において、資本概念を希求する記録計算上の要求が存在したことを示唆している。

## 6 結びに代えて

最後に、これまでの検討を基にいくつかの私見を述べたい。

### (1) 簿記を主体論から論じるべきか？

ここまで述べてきたように、簿記上の資本とは株主 (出資者) が出資した企業の元手であ

---

¹⁷ 物的二勘定学説はドイツ語圏で確立したが、その嚆矢は Augusprug, G. D. (1863) *Die Grundlage der Doppelten Buchhaltung*, Bremen であろう。Oudshoff の議論は、Augusprug よりも 30 年以上も前になされている点に注意が必要である。なお、この物的二勘定学説的思考は、F. Hügli や J.F. Schär に受け継がれていくこととなる。なお、Augusprug に関しては、安平昭二 (1979) ; 橋本 (1995) を参照。また最近のこれらに対する研究としては、西舘 (2013) を始めとする同氏の一連の研究を参照。

り、その元手から得られた利益とその留保分に過ぎない。これは、歴史的に見てまったく変化していない。これにはまず、会計主体論から問題を考える必要がある¹⁸。

歴史的に見て、小規模な企業を前提とした物的二勘定学説（資本主理論）から、社会経済的背景の大きな変化、たとえば 20 世紀転換期アメリカにおける巨大企業ビッグビジネスが出現したことにより、さまざまな皆生問題が現出し、これにこたえる形で特殊アメリカ的な会計学を成立させた Hatfield の会計理論のフレームワークは、小規模の企業を想定した資本主理論であり、そのため十分に役割を果たせなかったのではないかという疑念がある。

そして、時を同じくしてドイツにおいても、Hatfield に影響を与えたとされる Schär の物的二勘定学説が完成していたが、ここでもすでに巨大企業において所有者企業は少数派となっており、その点では Schär の理論もまた時代遅れとなっていたとみることができるが、それは真実であろうか。今日でも両者が制度上も支持されている点をどう見るかである。

なお、この後、アメリカにおいては Paton が企業主体理論を、ドイツにおいては Nicklisch が貸借対照表学説を主張して、貸借対照表の貸方を持分あるいは総資本として捉えており、後者においてはそれが、企業が営利を追求するに際して自由に使用ができる具体的財貨としているのであるが、その「自由」度が自己資本と異なることは明確であろう。主体論をいくら論じて、自己資本の意義は変わらないのではなかろうか。「資本＝（本来の）純資産＝自己資本」は、いかなる主体論に立っても一貫しているのである¹⁹。

## （２）簿記教育上、会計基準との関係を真剣に考える必要があるのか？

粕谷（2013）では、商業高等学校における教育者の立場から、問題点と授業を行う上での留意点を提言しつつ、資本と純資産の概念を次のように整理している。

図表 6：資本と純資産の概念整理

資 本	純 資 産
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 自己資本（元手・元本・資金循環の起点・利益を生む源）</li> <li>● 純資産のうち、株主など企業所有者に帰属するもの</li> <li>● 維持すべきもの</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 資産と負債の差額</li> </ul>

¹⁸ 本論文ではこの点について詳細に論じていないが、理論的に詳細な分析を行っているものとして平野（2014）を参照。

¹⁹ この点を整理するには、複式簿記が、歴史的・経済的簿記としての企業簿記と非歴史的・技術的簿記としての（狭義の）複式簿記が、複合した企業複式簿記として存在すると考える必要性がある。すなわち企業簿記は、社会経済的背景の変化から招来する商人たち帳簿の記帳者たちの記録計算上の要求を受容する形で「内容」を変化させる存在であり、複式簿記は不変の形式、フレームワークと位置付けることができるのである。非歴史的的存在としての複式簿記、そしてそれに立脚したと資本等式や貸借対照表等式における資産、負債、資本（自己資本）の概念は不変であり、これを変えることは複式簿記の論理から逸脱したことに他ならない。会計史研究における企業複式簿記の概念規定に関しては、中野（1992, 1-2）を参照。

そして、授業を行う上での留意点を次の4つにまとめている。

- ① 純資産は、資産から負債を差し引いた差額である。(概念フレームワークの純資産の定義どおり)
- ② 簿記の授業では、上記の純資産を資本とする。  
(これにより資本が有する概念が使える)
- ③ 下記の会計等式を指導する。  
資産－負債＝資本……資本等式  
期末資本－期首資本＝当期純利益……財産法  
収益－費用＝当期純利益……損益法
- ④ 貸借対照表の貸方の見出しに限り、純資産を使用する。(会計法規上の要請から)

そして、粕谷(2013)では、結論としてこれまで通りの授業を行うべきとしているが、これは大学においても同じであろう。この資本・純資産論争は簿記上の守るべき概念とは何か、教員として教えるべき知識は何かを考えさせる問題である²⁰。

### (3) 簿記理論上、会計観との関係に行きつくのか？

最後に、こういう問題がなぜ起こるのか、前述のように特に教育現場において混乱を起こさせている原因は何かについて触れておきたい。

混乱の原因はやはり会計観(アプローチ)の変更に振り回されてきたためかと思われる。伝統的な会計アプローチである収益費用アプローチから資産負債アプローチへの移行は、グローバル経済化における企業観、企業所有構造および企業目的などの変化が背景にあると考えられ、それに対する対応は、本来、財務報告面での変更で対応すべきところ、記録様式である複式簿記の諸概念の変更にまで及んだことにあるのではないか。

すでに新田(2012)では、「これまで、わが国の会計を支配してきた企業会計原則いわば収益費用アプローチの計算構造を念頭に置いて、精算表つまりは決算に至る複式簿記の仕組みを考えてきた。これに対し、近年、会計の国際化の掛け声のもと、資産負債アプローチへの会計変更が強いられている」(新田 2012, 7)と指摘している。

その上で包括利益の計算を例として、「包括利益を計算しようとするれば、複式簿記に依存する元入資本と期末・貸借対照表が計算する純資産を比較しなければならない。…(中略)…既に計算している実体勘定の差額(純資産と元入資本の差)を再び実体勘定に戻す手続きは不可能であり、それ以上にそもそも差額計算自体が簿記論としての残高勘定・確認勘定の役割を否定することになる」(新田 2012, 8)と、簿記の論理に合わないことを論じている。

このような状況を打破するための方策の一つとして、簿記上の資本とは何かについて、今一度真剣に検討することが求められているのである。

---

²⁰ この他、関根(2011)を参照。ここでは、法的な仕組みと規制の考え方についても触れながら簿記教育カリキュラムを作り上げていくことが求められるとしている。

## 【参考文献】

- 安藤英義 (2006) 「資本概念の変化—資本概念をめぐる商法と会計の離合の歴史」『企業会計』第 58 巻第 9 号, 18-25 頁。
- 安藤英義 (2010) 「簿記の財務会計化と『資本』衰退への危惧」『會計』第 177 巻第 6 号, 1-14 頁。
- 安藤英義 (2011) 「企業会計制度の現状と課題—混乱期の様相—」『じっきょう』(商業教育資料) 第 88 号, 1-4 頁。
- 安藤英義 (2021) 「『簿記』教科書のジレンマ—(1)資本と純資産 (2)記帳の伝承と効率化 (3)勘定科目と表示科目—」『じっきょう』(商業教育資料) 第 116 号, 1-5 頁。
- 石川鉄郎・北川敬子編 (2008) 『資本会計の課題』中央経済社。
- 池田幸典 (2010) 「負債および持分の概念規定のあり方をめぐる検討」『會計』第 177 巻第 6 号, 15-27 頁。
- 池田幸典 (2016) 『持分の会計』中央経済社。
- 池田幸典 (2019) 「資本・持分・純資産：概念と用語の整理」『日本簿記学会年報』第 34 号, 28-31 頁。
- 池田幸典 (2021) 「資本・持分・純資産 —概念と用語の整理—」『経営総合科学』(愛知大学) 第 114 号, 1-15 頁。
- 梅原秀継 (2022) 「会計等式の解釈と可能性-会計基準に対する影響をめぐって-」『簿記研究』第 5 巻第 1 号, 9-16 頁。
- 粕谷和生 (2010) 「資本制度の変遷と資本に係る勘定科目の存在意義--資産負債アプローチのもとでの資本会計論」『産業経理』第 69 巻第 4 号, 156-165 頁。
- 粕谷和生 (2013) 「資本は純資産に置き換わったのか」『じっきょう』(商業教育資料) 第 93 号, 5-8 頁。
- 岸悦三 (1990) 『会計生成史』同文館出版。
- 小島男佐夫 (1987) 『会計史入門』森山書店。
- 関根慎吾 (2011) 「純資産の部の導入と簿記教育—現代株式会社法制下での資本等式の意義」『日本簿記学会年報』, 第 26 号, 143-149 頁。
- 中野常男 (1992) 『会計理論生成史』中央経済社。
- 中野常男・橋本武久 (2004) 「『連合東インド会社』における企業統治と会計システム」, 生駒経済論叢 (近畿大学) 第 2 巻, 第 1 号, 13-31 頁。
- 中村忠 (1975) 『資本会計論』白桃書房。
- 新田忠誓 (2009) 「株式資本の区分の勘定科目名を考える--日本簿記学会勘定科目研究会の議論から」『産業経理』第 69 巻第 2 号, 10-17 頁。
- 新田忠誓 (2012) 「会計アプローチと複式簿記」『會計』第 182 巻第 4 号, 1-12 頁。
- 茂木虎雄 (1969) 『近代会計成立史論』未来社。
- 科野孝蔵 (1988) 『オランダ東インド会社の歴史』同文館出版。
- 科野孝蔵 (1993) 『栄光から崩壊へ』同文館出版。
- 西舘司 (2013) 「資産と資本の関係・考 : Hügli 学説と Schär 学説の比較を通じて」『財務会計研究』第 7 号, 79-97 頁。
- 橋本武久 (2008) 『ネーデルラント簿記史論—Simon Stevin 簿記論研究—』同文館出版。
- 橋本武久 (2014) 「連合東インド会社と簿記 -最近の研究動向と課題-」『産業経理』第 74 巻第 1 号, 47-56 頁。
- 橋本武久 (2017) 「19 世紀オランダ簿記書における資本勘定」『會計』第 192 巻第 5 号, 43-52 頁。
- 橋本武久 (2018) 「17 世紀末オランダ簿記書における資本勘定の位置付け」『會計』第 194 巻第 3 号, 31-43 頁。
- 平野智久 (2014) 「会計等式とその会計観」『商学論集』(福島大学) 第 82 巻第 3 号, 1-21 頁。
- 安平昭二 (1979) 『簿記理論研究序説 : スイス系学説を中心として』千倉書房。
- 渡邊泉 (1983) 『損益計算史論』森山書店。
- Bes, K. (1908) *Bijdragen tot de Geschiedenis en de Theorie van het Bouekhouden, Tweede druk, Tilburg.*
- Gaastera, F. S. (1989) *Bewind en Beleid bij de VOC: De financiële en commerciële politiek van de bewin*

*hebbers, 1672-1702, Zutphen.*

Gezel, C. van (1696) *Beginsel of Algemeen Gronden van Koopmans anders Italiaans Boekhouden*, Amsterdam.

Gezel, W. van (1681) *Kort Begryp van 'tBeschhouwig Onderwijs in 'tkoopmans Boekhouden*, Amsterdam.

Korte, de J. P. (1984) *De Jaalijkse Financiële Verantwoording in de Verenighe Oostindische Compagnie*, Leiden.

Korte, de J. P. (2000) *The Annual Accounting in the VOC*, Amsterdam (translated by L.F. van Lookeren Campagne-de Korte).

Oudshoff, W. (1833) *Volledig theoretisch en praktisch handboek voor het Italiaansch of Koopmans boekhouden*, Rotterdam.

Robertson, J. and W. Funnel (2014) *Accounting by the First Public Company, The Pursuit of Supremacy*, London.

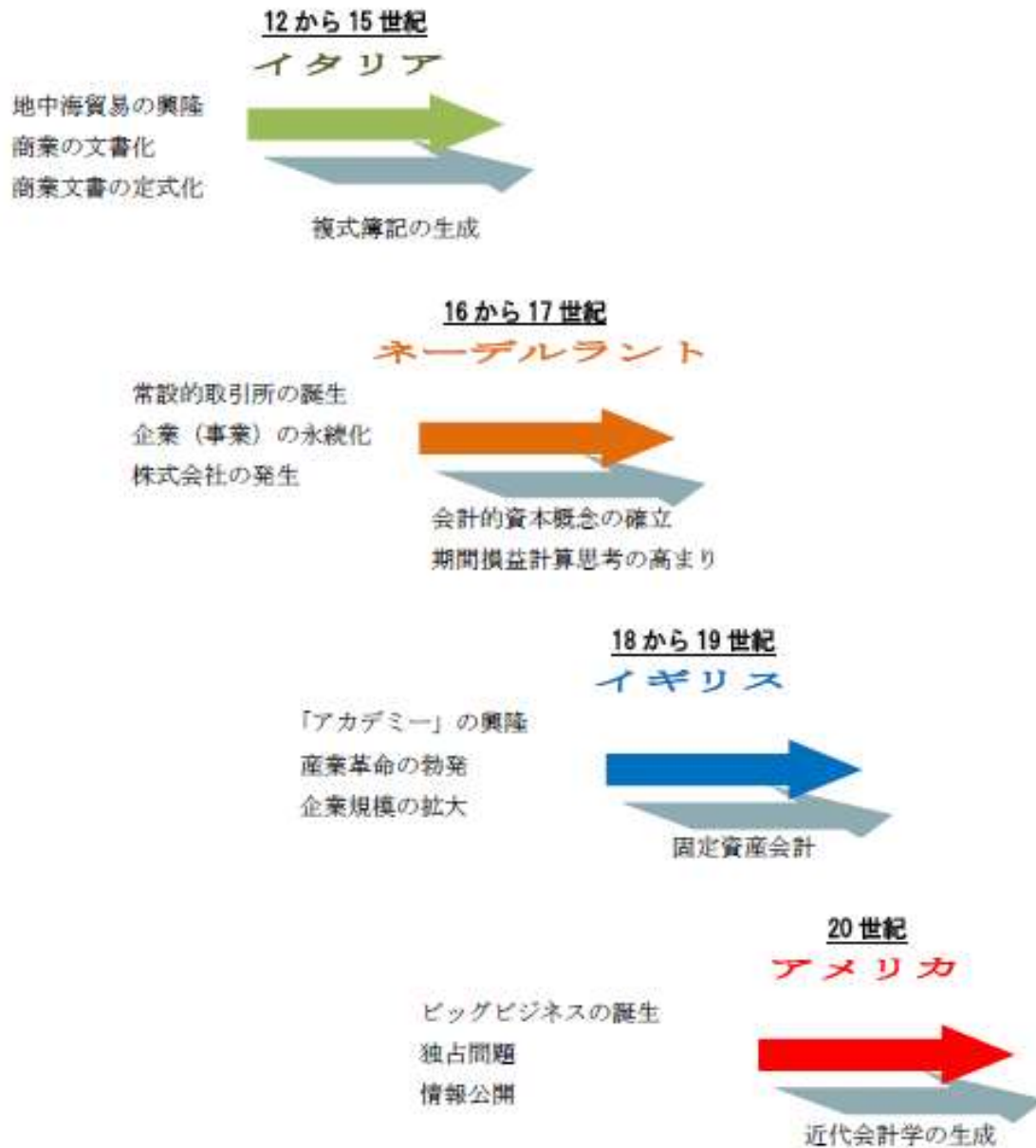
Stephanum, S. (1581) *Nieuwe Inventie van Rekeninghe van Compaignie*, Delft.

(その他)

Oxford A Dictionary of Accounting, 4th ed., (2010, Oxford University Press).

『バロンズ英文会計用語辞典』(プロGRESS, 2005)。

Appendix : 「会計の世界一周論」



## 第14章 財務諸表における表示項目の調査

石光 裕（京都産業大学）

### 1 はじめに

本章では、勘定科目の標準化について検討する材料として、財務諸表における表示項目としてどのようなものを使用されているのかを調査している。

そもそも、日本簿記学会の設立趣旨において、簿記理論研究部会は、「会計理論との関連、勘定理論、簿記史、勘定科目と仕訳の標準化等の総合的研究を主な課題とする。」こととされており、本理論研究部会でも、勘定科目についての研究を行うという方針が吉田部会長より示された。課題の1つである勘定科目の標準化を考えるにあたっては、企業が実際に使用している勘定科目を調査し、それをもとに検討を行うという方法が考えられる。ただし、企業が使用している勘定科目を調べることは難しい。そこで、本章では勘定科目の標準化を検討する手がかりとして、財務諸表の表示項目に着目し、どのような項目が用いられているのか調査を行った。

本章の構成は以下のとおりである。第2節では、勘定科目と財務諸表の表示項目の違いについて検討したうえで、表示項目を調査する意図を確認する。第3節では、表示項目の調査にあたって、どのように有価証券報告書の情報を取得するのか、XBRLによる記述方法を含めて検討している。第4節では、貸借対照表と損益計算書に出現する表示項目の特徴を報告している。最後の第5節では、調査をふまえた考察を述べる。

### 2 勘定科目と財務諸表の表示項目

勘定科目は、簿記上の記録・計算単位の内容を示す名称であり、経営者（情報作成者）の内部管理目的で設定し使用するのが一般的である。つまり、どのような勘定科目を設定するのかは、組織形態や業種などに応じて選択することになる。このことは、一般に公正妥当と認められる諸原則や諸手続の中から、企業の実情に応じて適切と判断されるものを自由に選択適用することを認め、企業の行う経理の主体性を容認しようとする経理自由の原則の1つとして知られる（岩崎 2002, 16）。

一方、財務諸表の表示項目は、財務諸表利用者（情報利用者）の各種の意思決定に役立つように、利用者にとって理解しやすいように設定された項目であり、勘定科目とは異なるも

のである。財務諸表の表示項目について規定する主なものとしては、「企業内容等の開示に関する内閣府令」や「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」¹（以下、財務諸表等規則）、同「ガイドライン」が挙げられる。財務諸表等規則では、使用する表示項目について、条文中に記載されているものに加え、各書類の雛形が様式として掲載されており²、雛形に用いられている項目からも具体的な表示項目を知ることができる。

このように勘定科目と表示科目は異なったものであり、日本簿記学会監修の『勘定科目・仕訳事典（第2版）』（新田他編 2017）では、簿記において使用すべき勘定科目名、財務諸表において使用すべき項目名を別々に提案している。

勘定科目と表示項目は本来異なった目的によって設定されたものであり、区別したうえで検討を行う必要があるが、両者には同じ名称が用いられていることが多い。このことは精算表を利用した財務諸表作成のプロセスを考えると分かりやすい。精算表では、残高試算表の各勘定残高に決算整理事項等の修正を加えることによって、最終的に貸借対照表、損益計算書の情報を導く。これから財務諸表を作成するために、勘定科目を表示項目に置き換える手続きが行われるが、結果として多くの表示項目と勘定科目は同じものとなる。本章で、勘定科目を検討する材料として表示項目に注目した理由はこの点にある。

### 3 表示項目の調査方法

#### 3.1 有価証券報告書の入手

財務諸表における表示項目を調査するにあたっては、金融商品取引法に基づく有価証券報告書等の開示書類に関する電子開示システム（EDINET: Electronic Disclosure for Investors' NETwork）から有価証券報告書のデータを入手している³。金融庁が運用する EDINET は、有価証券報告書だけでなく、有価証券届出書、大量保有報告書などの書類について、提出から公開までの一連の手続きを電子化するために開発されたシステムである。また有価証券報告書をはじめとした書類の一部は、XBRL（eXtensible Business Reporting Language）という国際的に標準化されたコンピューター言語⁴を用いて作成されており、これにより各企業の提出

¹ 作成する財務諸表の種類（中間財務諸表、連結財務諸表、中間連結財務諸表、四半期財務諸表、四半期連結財務諸表）に応じて、規則およびガイドラインが作成されている。財務諸表等規則の適用を受けない箇所において、これら規則を用いることとされている。

² 貸借対照表、損益計算書とも2パターンが示されており、うち1つは会社計算規則第3編第二章の規定に基づいたものとなっている。ただし、様式に書かれている記載上の注意には、様式によりがたい場合には、当該様式に準じて記載することとされている。

³ EDINET に公開されている API（Application Programming Interface）を用いて有価証券報告書を入手している。

⁴ 日本において XBRL の普及を行っている XBRL Japan の HP では、XBRL について、「各種事業報告用の情報（財務・経営・投資などの様々な情報）を作成・流通・利用できるように標準化された XML ベースのコンピューター言語であり、特に、組織における財務情報・開示情報（財務



書類データから情報を抽出できるようになった。XBRL 形式による提出がはじまった 2008 年の時点では、有価証券報告書のすべてに XBRL 形式が適用されてはならず、2013 年より適用範囲を拡大して情報公開が行われている。本章でも、EDINET から XBRL で記述された有価証券報告書データを手に入して分析を行っている。有価証券報告書の記載内容は多岐にわたるが、本章では「第 5 経理の状況」のデータを用いているため、以下では当該箇所の XBRL の記載を例に取り上げていく。

### 3.2 XBRL による有価証券報告書の記載

ここでは有価証券報告書が XBRL でどのように記載されているのかを確認したい。例として取り上げるのは、島津製作所の 2020 年度の有価証券報告書における連結貸借対照表の資産の部の一部（図 1）である。

図 1 島津製作所の連結財務諸表（一部）

1 【連結財務諸表等】  
 (1) 【連結財務諸表】  
 ① 【連結貸借対照表】

(単位：百万円)

	前連結会計年度 (2020年3月31日)	当連結会計年度 (2021年3月31日)
資産の部		
流動資産		
現金及び預金	70,868	112,760

図 1 のような、現金及び預金の前連結会計年度の金額が 70,868 であるという記載は、XBRL 形式でつぎのように記述が行われている⁵。まず表示項目の「現金及び預金」は以下のように記述がなされる。

<span style="font-family: 'MS Mincho'; font-size: 12px">現金及び預金</span>

表示される項目「現金及び預金」の前後にある<>で囲まれた部分はタグと呼ばれ、このなかに表示項目についての情報（フォントの種類、サイズなど）が記載されている。また、これとは別の箇所で金額を表す数値 70,868 が次のように記述されている。

<ix:nonfraction name = "jppfs_cor:CashAndDeposits" contextref = "Prior1YearInstant" Unitref = "JPY" decimals = "-6" scale = "6" format = "ixt:numdotdecimal">70,868</ix:nonfraction>

諸表や内部報告など）の記述に適している」という説明がなされている。

⁵ なお単体の貸借対照表においても同様に記述がされている。

数値 70,868 の前後にも、括弧<>書きのタグ部分があり、そこには数値についての情報が要素として複数記述されている⁶。要素の内容をみても、日本の会計基準によって作成された財務諸表 (jppfs) による現金及び預金 (CashAndDeposits) 項目であり、対象は前年度 (PriorYearInstant)、通貨は日本円 (JPY)、単位は百万円 (decimals = "-6" scale = "6")、数値をカンマ区切りで表示する (ixt:numdotdecimal) といったことが示されている。XBRL から特定の情報を取得する際には、このタグに含まれる要素を手がかりに目的の情報を検索することになる。

つまり、実際の表示項目「現金及び預金」と金額 70,868 は別々に記載されており、現金及び預金の額を抽出するためには、金額 70,868 に付された要素のうち表示項目を表すラベル CashAndDeposits が含まれているタグを探し、そのタグが付された金額情報を取得する。CashAndDeposits が日本語名 (英語名) で何にあたるのかは、別に用意されたラベルと日本語名 (英語名) の対応表によって確認することとなる。ラベルと表示項目とは、期別に表示項目が異なる場合を除き一対一で対応するように設定されている。

それでは、用いられる表示項目はどのように決定されているのだろうか。EDINET において公表されている情報作成者・利用者のための資料 (公開資料の概要は付録参照) の『報告項目及び勘定科目の取扱いに関するガイドライン』にそのプロセスが記載されている。同ガイドラインによると、EDINET による書類提出者は、EDINET に予め用意された表示項目から使用するものを選定するが、適切な表示項目がない場合には、提出者が新規の表示項目を追加できるとされている。

EDINET に予め設定された項目名には A 群と B 群とがある。A 群は、内閣府令、開示ガイドライン、財務諸表等規則等、会計基準及び業法等の法令規則にしたがって設定されている。また B 群は、A 群以外で、開示実務において広く一般的に使用されている報告項目となっており、表示項目の標準化⁷と出現頻度の判定というプロセスを経て選定されている。選定されたものは、業種ごとにまとめられ『勘定科目リスト』⁸として公開されている。坂上 (2013) は、2008 年 7 月 29 日から 2013 年 5 月 29 日までの期間を対象に、業種ごとのリストがどのように使用されているのかを調査している。結果として学校法人、社会医療法人向けのリストは使用されていないこと、業種別リストを使用している (つまりはリスト内の項目の未使

---

⁶ 提出書類に記載される文字列、文章、金額、数値等の内容一つ一つが要素として定義される。XBRL ではひも付く要素及び項目 (日本語名称、英語名称等) はタクソノミとして定義される。  
⁷ ここでは、意味的重複の有無、同一の意味をもつ勘定科目群を一つの勘定科目に統一すること、とされている (報告項目及び勘定科目の取扱いに関するガイドライン「添付資料 別表 1 勘定科目標準化判断基準」)。単語の接続を「及び」で統一する、「1 年以内」は「1 年内」に統一する、といったことが行われている。  
⁸ EDINET では、EDINET タクソノミに定義されている要素のうち、財務諸表本表で開示される科目及びその内訳として注記事項中に開示される科目を勘定科目と呼び、勘定科目以外を報告項目と定義している。

用率が低い) のは銀行・信託業, 建設業, 第一種金融取引業であったことなどを報告している。また未使用のリストが存在すること, 業種別の項目には, 必ずしも業種固有のものだけが含まれているわけではないことから, 現在のような業種別のリストを開示することに疑問を呈している。

本章では, 財務諸表にどのような表示項目が存在し, それらがどれくらいの頻度で使用されているのかを確認するため, リストに記載されている項目だけでなく, 提出者によって追加された項目も含めて調査を行っている。

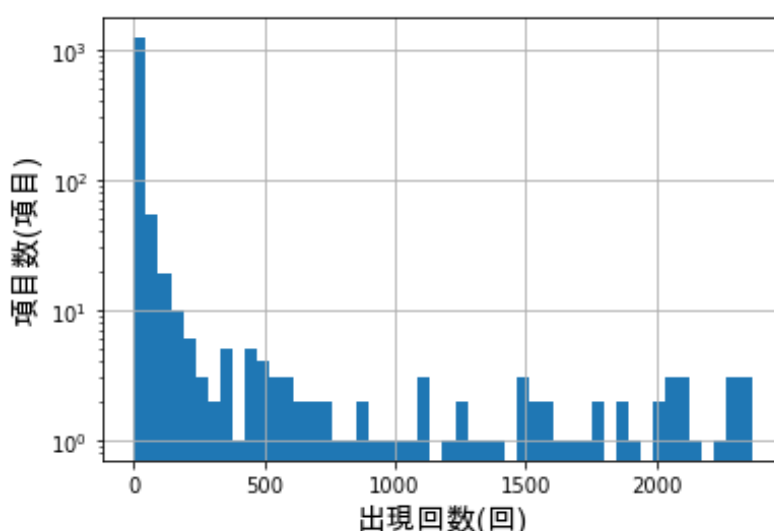
## 4 表示項目の調査

調査は 2021 年 3 月決算の企業を対象として, 単体の貸借対照表と損益計算書の中(注記を除く)に, どのような表示項目が用いられているのかを確認している。EDINET よりデータが取得可能であった企業は 2,365 社であった。「資産」, 「負債」, 「純資産」や「固定資産」「有形固定資産」といった見出しとして用いられている項目, 「その他 (の)」を含む項目については削除し, 項目名に「(純額)」, 「Δ」を含むものについては, 項目名からこれら表記を除いて集計している。また同一企業の財務諸表に同じ項目が複数回使われていた場合は 1 回として数えている。以下では, 貸借対照表, 損益計算書の順に, 表示項目の出現頻度の概要を確認していく。

### 4.1 貸借対照表の表示項目

表示項目の出現回数の分布を示したのが図 2 である。図 2 は, 横軸が出現回数, 縦軸(対数

図 2 貸借対照表の表示項目の出現頻度



目盛り)が項目数を表している。同一企業の貸借対照表に同じ項目が複数回使われていた場合は1回とカウントしているため、出現回数は何社の貸借対照表に出現したのかと読み替えることもできる。貸借対照表の表示項目のうち、最大の出現回数は「資本金」の2,365回であった(付録2に出現回数上位20項目を掲載)。また出現する表示項目は全部で1,400項目あり、1,000回以上出現(おおよそ半数の企業の貸借対照表に出現)している項目は40項目ある。

図2より、出現回数が250回以下の項目、とくに出現回数が1回に近い項目が多数を占めていることが分かる。そこで出現回数の様子をもう少し詳しく調査するために、25回までの回数に制限して作成したヒストグラムが図3である。

図3 貸借対照表の表示項目の出現頻度(出現回数25回まで)

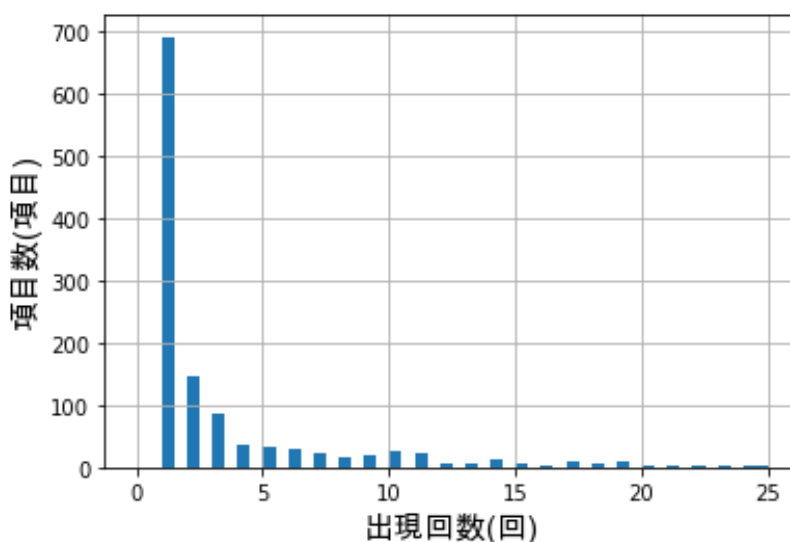


図3に示されるように、出現回数が1回の表示項目が690項目、2回のものが145項目となっている。出現する全ての項目数は1,400項目であることから、出現1、2回の項目で表示項目数全体の約60%を占めていることになる。

財務諸表に1回しか出現していない項目を観察すると、「金型治工具」、「植林木」、「クレーム処理引当金」、「新造船建造積立金」など各企業の営業活動を反映した表示科目が多くみられる。XBRL情報作成における提出者の表示項目の選択プロセスから考えて、出現回数が少ない項目には、企業が独自に設定したものが多く含まれると考えられる。こういった項目を企業が項目としてわざわざ設定していることから、これらは企業が実際に使用している勘定科目に近いものではないかと推察される。

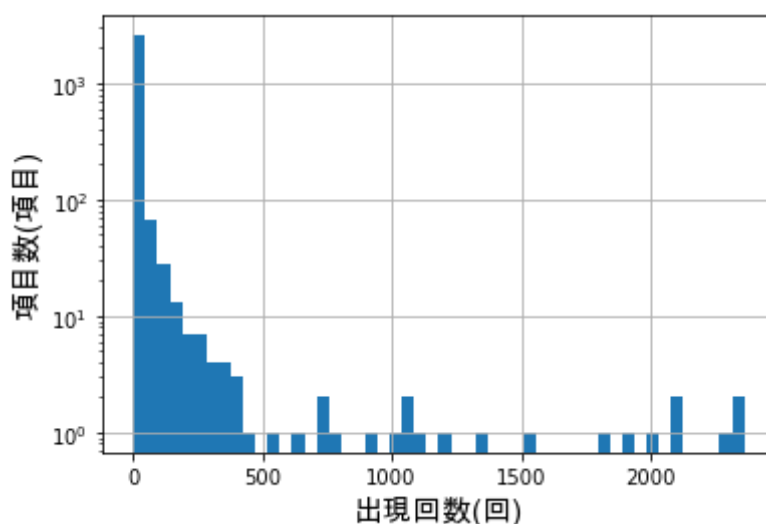
項目表記上の細かな点としては、「及び」と「および」が使われている(または「及び」を使わない)、同じ名称であっても数字、アルファベットが半角、全角のものがあるなど、表記

上のばらつき（ゆらぎ）があることが確認できる。これらのばらつきは、人間が目視によって貸借対照表をみる場合には同様のものとして認識できるため問題とならないが、XBRLでの記載をもとに文字検索を行う場合には異なった項目として認識されてしまうことになる。

## 4.2 損益計算書の表示項目

損益計算書における表示項目の出現頻度の分布を表したものが図4である。貸借対照表の場合と同様に、出現頻度が1回に近いところに集中する傾向があることが分かる。

図4 損益計算書の表示項目の出現頻度

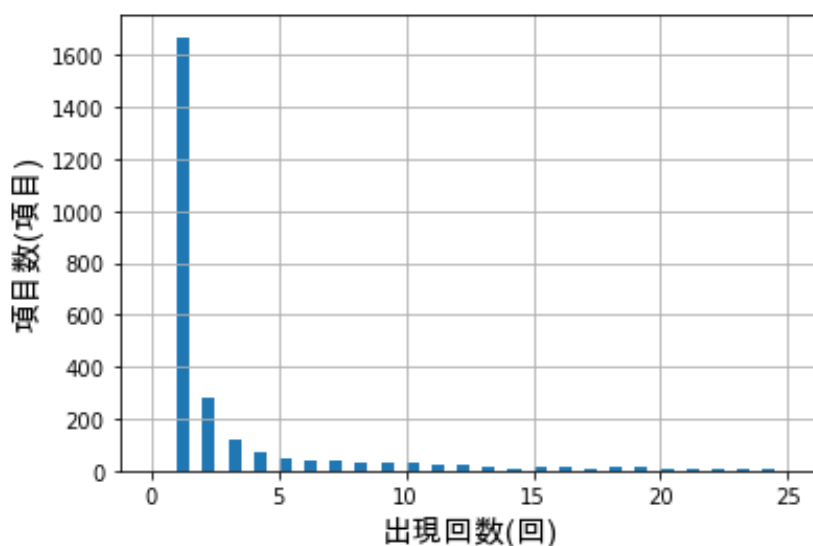


ただし損益計算書の方が、出現する項目数が多い（全部で 2,723 項目）にもかかわらず、1,000 回を超える高頻度の出現項目数は 14 項目と少なくなっている（付録 2 に出現回数上位 20 項目を掲載）。その一因として、損益計算書の方が、同様の内容を表すのに複数の表示項目が用いられているケースが多いことが考えられる。例えば、売上高は、業種によっては〇〇収益、〇〇収入⁹となっていたりする。貸借対照表と比較して、多くの表示項目が用いられている傾向は、出現頻度を 25 回以下に絞った図 5 からよく分かる。

損益計算書における出現頻度 1 回は 1,671 項目、2 回は 284 項目となっており、これら項目数の合計は全出現項目数の約 70% を占めている。貸借対照表における出現頻度 1 回、2 回の占める割合約 60% と比較しても、多くの表示項目が出現頻度 1 回、2 回に集中していることが分かる。

⁹ 川島（2011）では、日経平均株価の構成銘柄企業の 2009 年度（本決算）における連結損益計算書（223 社分）において、「収入」または「支出」という用語が使用されている頻度を調査し、73 社に「収入」または「支出」を含む項目があることを報告している。

図5 損益計算書の表示項目の出現頻度（出現回数 25 回まで）



出現頻度が1回の項目名をみると、「国際貨物取扱料」、「飼育動物維持管理費」、「放送サービス終了に伴う損失」など、ここでも企業活動の様子を描写した項目名が数多く出現している。また貸借対照表と比べると、企業活動の内容をより詳細に、そして即座に反映した項目が多いように見受けられる。例えば、コロナ感染症関連の項目名として、「コロナ」「新型コロナウイルス」を含む項目は、損益計算書では23項目（総出現回数94回）あるが、貸借対照表には1項目（総出現回数1回）しかなかった。ただし23項目のなかには、表記が若干異なるだけで実質的に内容が同じものも多く含まれており、これまで対応したことのない新しい事象を対象に設定された表示項目は、出現した当初は企業間で大きくばらつきやすくなることが分かる。このように表記にゆらぎがみられる点は、貸借対照表、損益計算書ともに共通しており、このことは企業が設定する勘定科目についても同様であることが推察される。

## 5 おわりに

本章では、勘定科目の標準化について検討する材料とするため、財務諸表における表示項目としてどのようなものが使用されているのかを調査した。その結果、貸借対照表、損益計算書ともに出現頻度が1、2回の表示項目が全表示項目の6~7割を占めていることが分かった。これはすべての企業で共通して使用されている勘定科目はそれほど多くはなく、企業ごとに独自の勘定科目が設定されていることを示唆している。

勘定科目は、記録を目的として内部管理のために設定され、財務諸表の表示項目は利用者が各種の意思決定に用いることを前提に設定されるものであり、両者は別のものである。ただしそれぞれの目的を達成するには、勘定科目は少なくとも内部管理のため、使用する企業

(企業集団)内においてある程度標準化されている必要があり、また財務諸表の表示項目については、利用者の比較可能性を確保するために、できる限り標準化することが望ましいと考えられる。

特に財務諸表の表示項目は、人間が目視によって情報を得て意思決定を行うだけでなく、近年では XBRL 形式で記載された情報をもとに、コンピューターのプログラムによって情報の入手から意思決定までも行うことが少なくない。コンピューターによる財務諸表情報の利用を考えると、XBRL のラベル (表示項目) をある程度標準化することが必要となる。ラベル統一の必要性は、中溝 (2016) において AI 監査の観点からも指摘されている。

もちろん、勘定科目についても、財務諸表の表示項目についても、企業活動を適切に描写していることが重要である。新たな事象 (会計基準の変更、新しいビジネスモデルの出現、突発的な出来事など経営環境の変化) に直面した際、当初は企業の情報作成者が実情に即した勘定科目、表示名を使うこととなるが、その後は様々な理由によって、それらの標準化が検討されることになる。この標準化の過程において参考となる勘定科目名および表示項目名が提示されていれば、それぞれの目的に適うように標準化が行われていくものと考えられる。

最後に、今回の調査の限界を述べると、注記に記載されている表示項目については対象としていない点が挙げられる。詳細な表示項目を財務諸表本体に表示している場合もあれば、それらを注記に表示している場合もある。企業が使用する勘定科目を調査するという目的からは、今後注記の表示項目も含めて分析する必要がある。

#### 【主要参考文献】

- 安藤英義 (2021) 『簿記』教科書のジレンマ - (1) 資本と純資産 (2) 記帳の伝承と効率化 (3) 勘定科目と表示科目 - 『商業資料』第 116 号, 1-5 頁。
- 岩崎健久 (2002) 「継続性の原則についての研究」『帝京経済学研究』第 35 巻第 2 号, 15-23 頁。
- 川島健司 (2011) 「なぜ、損益計算書で『営業収入』と表記されるのか - 勘定科目の使用法に関する定性的調査」『経営志林』第 48 巻第 1 号, 131-148 頁。
- 坂上学 (2013) 「規制法規等から見た業種別勘定科目・報告項目の調査」『平成 24・25 年度簿記実務研究部会「業種別簿記実務の研究」中間報告書』, 75-87 頁。
- 中溝晃介 (2016) 「国際財務報告基準 (IFRS) 採用企業の開示分析 - のれんの表示 -」『松山大学論集』第 28 巻第 3 号, 47-73 頁。
- 新田忠誓 (2004) 「分かりやすい勘定科目の必要性」『企業会計』第 56 巻第 6 号, 4-10 頁。
- 新田忠誓・横山和夫・菊谷正人・尾畑裕・岩崎健久編 (2017) 『勘定科目・仕訳事典 (第 2 版)』中央経済社。
- 原俊雄 (2009) 「財務諸表項目と勘定科目 - 標準化に向けての留意点 -」『会計』第 176 巻第 1 号, 15-24 頁。

※金融庁が公表する EDINET に関連する資料については付録 1 を参照してください。

## 付録1 EDINET 情報作成者・利用者のための資料

EDINET のページ (<https://disclosure.edinet-fsa.go.jp>) には、情報を作成・利用者のための以下のような資料が掲載されている（2022年5月2日現在）。なお、これら資料は毎年更新されている。

### EDINET 総合ガイドライン

- ・ EDINET 概要書
- ・ 提出書類ファイル仕様書

### 操作ガイド

- ・ 書類閲覧操作ガイド
- ・ XBRL から CSV への変換ツール操作ガイド
- ・ XBRL から CSV への変換ツール操作ガイド 変換ルール定義ファイル情報

### EDINET API 関連資料

- ・ EDINET API 利用規約
- ・ EDINET API 仕様書
- ・ EDINET API サンプルプログラム
- ・ EDINET コード集約一覧

### XBRL 関連技術資料

- ・ フレームワーク設計書
- ・ フレームワーク設計書別紙
- ・ EDINET タクソノミの設定規約書
- ・ EDINET タクソノミの設定規約書別紙
- ・ バリデーションガイドライン
- ・ バリデーションガイドライン添付資料
- ・ バリデーションメッセージ一覧

### 2022年版 EDINET タクソノミ対応（令和3年11月9日公表）

- ・ EDINET タクソノミの概要説明
- ・ EDINET タクソノミ用語集
- ・ 提出者別タクソノミ作成ガイドライン
- ・ 提出者別タクソノミ作成ガイドライン添付資料
- ・ 報告書インスタンス作成ガイドライン
- ・ 報告項目及び勘定科目の取扱いに関するガイドライン
- ・ タクソノミ要素リスト
- ・ 勘定科目リスト
- ・ 国際会計基準タクソノミ要素リスト
- ・ サンプルインスタンス
- ・ サンプルインスタンス概要説明
- ・ サンプルインスタンス概要説明添付資料

### IFRS タクソノミ 2017 対応（平成30年2月28日公表）

### XBRL 関連ガイドライン・サンプル類（旧 EDINET の表示変換方式）

### XBRL 関連ガイドライン・サンプル類（旧 EDINET の IFRS XBRL）



## 付録 2 高頻出の表示項目名

### (1) 貸借対照表（高出現頻度（降順）20 項目）

資本金，繰越利益剰余金，自己株式，現金及び預金，未払法人税等，資本準備金，未払金，建物，投資有価証券，未払費用，工具器具及び備品，関係会社株式，ソフトウェア，貸倒引当金，その他有価証券評価差額金，土地，前払費用，売掛金，賞与引当金，預り金

### (2) 損益計算書（高出現頻度（降順）20 項目）

法人税・住民税及び事業税，法人税等調整額，販売費及び一般管理費，支払利息，売上高，売上原価，受取利息，受取配当金，投資有価証券売却益，固定資産売却益，固定資産除却損，減損損失，投資有価証券評価損，為替差損，為替差益，貸倒引当金繰入額，関係会社株式評価損，受取利息及び配当金，減価償却費，支払手数料

## 結章 まとめ—今後の課題と展望—

序章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きた。そして、今夏の最終報告までに、15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、その成果の一部を収録している。本研究部会での報告が基になり、他学会での報告（および論文の投稿）を行ったため、本報告書に掲載されていない論稿もあれば、残念ながら時間切れとなってしまい、本報告書に掲載されなかった論稿もある。研究部会を引き受けた義務として、最終報告書を完成させなければならないため、苦渋の決断に迫られたが、部会長としては、たとえ論稿が掲載されていなくても、研究部会での議論が各委員の今後の研究に少しでも役立てばよいのではないかと考えている。

本研究部会において取り上げた論点は多岐にわたるが、それぞれの結論は各章末で述べられているため、それを総括することは蛇足になりかねない。まとめに代えて、少々、部会長として研究部会を通して思っていたこと・研究部会での議論から考えたことを書き連ねたい。

新会計基準（ないしその公開草案）が公表され、適用指針等において諸取引の処理が説明される際に、表示項目（または勘定科目）を利用して仕訳形式で示されることがある。ただし、簿記でいう仕訳とは、仕訳帳に記載すべきものであって、仕訳帳に記載されない仕訳は、もはや本来の仕訳ではなく、仕訳形式による説明にすぎないとされる（安藤 2011, 13 参照）。ただし、検定試験や資格試験のためのテキストでは、その仕訳形式で示されたものを、ほぼそのまま利用している例がみられた。そのような状況に危惧を抱き、これまでの研究部会でも、あるべき仕訳論・勘定科目論（ないし簿記処理の理論）が議論されてきたことだろう。

さらに、そもそも、勘定科目名は企業が自由に決定できる。ただし、財務諸表の表示項目が「財務諸表等規則」や会社法令等の規制を受けるため、表示項目に集約ないし組替えしやすい名称を付すことが合理的である。それでは、なぜ研究部会を立ち上げて（まで？）、勘定科目・簿記処理を研究対象とするのだろうか。

その答えの1つは、やはり教育上や実務上で「解りやすい勘定科目・簿記処理」であることが求められているからであろう。「表示科目」の名称について、「各項目は、会計に深い知識を持たない人々にも理解できるように、やさしい表現にする。ここが、日米の財務諸表で最も違う点である。日本の表示項目は、資産も負債も資本も、〇〇金、△△金、と“金”文字ばかりで、しかも日常語からかけ離れて、会計や簿記をかなり学習したものでなければ、理解できない用語になっている。例えば、「〇〇引当金」や「資本金」は、難解な会計学のテキストからそのまま飛び出

してきた専門用語である。・・・(中略)・・・会計に詳しい日本人にすら、財務諸表を公表する会社の業種と比べて、これらの項目の内容を連想しかねる。」(小島 1992, 56; 下線は筆者が追加)と指摘される。上記の指摘は「表示科目」に対するものであるが、おそらく勘定科目にも当てはまる話である。勘定科目(または表示科目)の理解可能性の低さは、簿記(または会計)を学ぼうとする者にとっての障害になりかねない。

また、安藤(2022, 4)によれば、「簿記の勘定科目には、一定の伝統的なルールがあったはずである。その一は、勘定科目を見れば、その勘定が資産、負債、資本、収益、費用のいずれであるかがほぼ分かること、その二は、仕訳帳における仕訳(の勘定科目)から取引が復元できることである。」とされる。新会計基準等で想定された勘定科目、そして本報告書で取り上げられた勘定科目、さらに提案された勘定科目は、これらのルールにどこまで従っているだろうか。改めて確認する必要がある。

なお、本研究部会の成果もまた『勘定科目・仕訳事典』の第3版に向けた改訂に追加させて頂く予定である。そういった意味では、研究部会での検討はこの最終報告書で終わるかもしれないが、研究の継続性は今後も保たれる。そして、勘定科目や仕訳、簿記処理に関する研究部会が、今後も数年に1度は設置されていくことを期待する。

さらに、2年間の研究部会という性格上、できることはある程度限られるが、今後の基準新設や改定の際に、学会の研究部会として何らかの意見発信を行う仕組みがあってもいいように思う。適用指針案(や実務指針)には、説明のための設例が付記されることが多い。その内容を確認し、あるべき勘定科目や簿記処理を、帳簿組織全体の観点から検討することが求められる。

序章でも述べたことではあるが、会計基準(の新設・改訂)に対して簿記・仕訳処理は独立性を保つべきである。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。)また、簿記の機能が財務諸表作成だけにあるのではない点を今一度確認する必要がある。

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に関する論点整理―「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」
第9回研究会	令和4年10月2日(日) 早稲田大学・Zoomによるハイブリッド開催 藤井禎晃委員「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する簿記処理の検討」 2年目の研究部会について・最終報告書にむけて(部会長説明)
第10回研究会	令和4年12月3日(土) 早稲田大学・Zoomによるハイブリッド開催 菱山 淳 委員「わが国におけるリース会計基準の展開と勘定科目―貸し手の処理に焦点を当てて―」 丸岡恵梨子委員「『退職給付に関する会計基準』の検討」

第11回研究会	令和5年2月5日(日) 早稲田大学・Zoomによるハイブリッド開催 橋本武久委員「資本か純財産か」 塚原 慎 委員「新収益認識基準と仮勘定一期中の「売上」勘定は「仮勘定化」しているのか?」
第12回研究会	令和5年2月25日(土) 早稲田大学・Zoomによるハイブリッド開催 井上定子委員「外貨建取引と新収益認識会計基準:一取引基準と二取引基準に着目して」 最終報告書の作成に向けて(部会長説明)
第13回研究会	令和5年4月16日(日) 早稲田大学・Zoomによるハイブリッド開催 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-」 山下 奨 委員「返品権付き販売取引の簿記処理の再検討」
第14回研究会	令和5年5月20日(日) 早稲田大学・Zoomによるハイブリッド開催 青木孝暢委員「売上割引の会計処理」 石田万由里委員「(改訂)実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取り扱い」に関する検討」
第15回研究会	令和5年7月9日(日) 早稲田大学・Zoomによるハイブリッド開催 菱山 淳 委員「リースに関する会計基準(案)における簿記処理」 最終報告書の作成に向けて(部会長説明)

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)