

所有権の移転と収益の認識

野 村 健 太 郎

I 企業の社会的職能と会計

企業の社会的機能は、その経済的役割と切り離して把握することはできない。企業は本来、価値を創造し、その創造に応じてこれを分配するという経済的役割を演じており、その関連で社会的機能が存するのである。

企業は経済主体として果たすべき二重の役割をもっている。すなわち、企業は積極的に富を創造するとともに、この創造した富を再分配することに関わっている。

「付加価値」を形成する場所として企業は不可欠の存在であり、国民所得を産出する機関として重要である。この意味で企業は社会的存在として認知されているわけである。フランス企業会計上での成果計算書で付加価値尺度を表示したい⁽¹⁾としているのもこの関連において理解すべきである。

さて、企業における富の創造の源泉において見出すべき主要な取引を検討してみる必要がある。生産した給付は市場における検証をうけることによって測定せられる。市場検証がなければ付加価値が把握せられない。この意味

(1) フランス企業会計におけるいわゆる「発展システム」において付加価値尺度を表示した成果計算書様式をとり入れているのは、企業を社会の一環として密接にとり入れ一般に理解せしめようとする思考が基底に存在しているとみることができる。拙著『フランス企業会計』1990年5月、第20章、拙稿「会計と環境」『国際会計研究学会年報』(1989年度)、31-43頁。

で日常的経営に関連する市場取引に注目すべきである。

Ⅱ 所有権の移転

生産した給付のフローは市場検証をうけることによって測定せられる。しかし、市場による検証をうけるに先立って注文ないし受注が行われる場合があり、代金の一部の支払いをうけることがある。これは給付の引渡しが行われる前の代金の一部支払いであり、前受金とみられるものである。注文（受注）と引渡しとが同時にみられる販売形態がしばしばであるとしても、このように注文が引渡しの時点にはるかに先立つ場合は特別の配慮が必要である。

会計上の認識において所有権の移転に注目していくべきである。この時点から一般に権利義務関係が生じてくるからである。かくして、財貨の企業財産への流入は、所有権の移転時点から効果をもち、したがって仕入ないし購入の会計処理が当該時点の原価で即刻なされるべきこととなる。

多くの国で行われている間接税としての付加価値税（TVA）ないし消費税についても当該時点の把握が重要である。というのは、財貨・用役の受渡しにかかる当該時点は、一般にTVAの負担を生ぜしめる事実を形成するからである。

ただそれにもかかわらず、財貨・用役の受渡しの時点、つまり販売時点（売却時点）は、つねに会計上の観点から収益の認識時点と一致しない場合もある。いわゆる「所有権留保条項付販売」の場合⁽²⁾がこれである。

(1) 所有権移転についての理念

所有権移転についての理念の把握は重要である。というのは、この理念に

(2) Hinard, M. Anne-Christine, Mittaine-Chenevier, *Comptabilité et fiscalité*, 1988, p. 35.

よって企業とその環境との間での交換のフローに関わる債権・債務の記録の諸基準を基礎づけるからである。この理念は、収益および費用の認識時点の決定においても基礎的役割をはたしている。

(i) 完全販売の理念

販売(売却)は、次の三つの時点、すなわち、「合意事項の交換」、「所有権の移転」、「価額の支払」で完成する。

しかしながら、これらすべての段階が販売の実現に必要であることを要請しない。例えば、フランス民法典第1583条によれば、財貨の引渡または代金支払が行われていなくても、販売は当事者間で成就し、所有権は売主から買主の側に取得されるものとする、という。

したがって、所有権の移転は売買当事者間の合意事項の交換の時点および効果によって生じうるものとなる。しかし次の事項に留意さるべきである⁽³⁾。

- 売買当事者はこの点に反する規約に同意しうる販売条件を通じて、上記原則に抵触しうる。
- 上記民法典規定の原則は、「将来財貨」(財貨が合意事項の交換の時点において存在していない場合)の販売については適用されない。
- 財貨は存在しうるが、しかしそれが未確定であって、その他の同一財貨で確認・識別されうるものでなければ、所有権の移転は有効とならない。
- 販売にかかる一定種類の契約において、所有権の移転が有効となる日は明確でなければならない。例外として、この種の契約と異なった販売契約として、「純粹かつ簡易販売 (vente pure et simple)」と「条件付販売 (ventes conditionnelles)」とがありうる。

(i) 純粹かつ簡易販売

(3) Hinard, M. Anne-Christine, Mittaine-Chenevier, *op. cit.*

「純粹かつ簡易販売」のなかには、具体的に「現金販売」、「信用販売」、「割賦販売」、「先物販売」がありうる⁽⁴⁾。

「現金販売」は、売主買主当事者間の合意事項、所有権の移転、代金の支払が同時に生じる場合である。

「信用販売」は、当事者間の合意事項の交換のとき、代金支払に先立って所有権の移転が生じる場合である。

「割賦販売」は、代金支払の分割化を伴う信用販売である。

「先物販売」は、契約の実行が受渡日まで遅延される形態である。しかし契約の実行は条件付のものではない。当該契約は売買当事者間の合意事項の交換以来不変のものである。所有権の移転、財貨代金の支払は将来受渡日に生じるものである。

(□) 条件付販売

「条件付販売」のなかには、具体的に、「試用販売 (vente à l'essai)」、 「解除条件付販売」がありうる。

「試用販売」は、財貨の試用をしたうえで購入を決定するものである。販売は、その条件が実現されるときにしか確定的とならない (Code civil, art. 1181)。所有権の移転は、販売の条件が実現されるときにしか生起しないからである。したがって、会計記録は当該条件の実現に先立って行われえないのである。

「解除条件付販売 (vente sous condition résolutoire)」は、販売にかかる条件が解除される可能性を有する販売であるが、売買当事者間で合意事項の交換が行われれば、直ちに所有権の移転が生じることになる。

(ii) 特殊形態の販売

(イ) 買戻権付販売

「買戻権付販売」は、販売に供した財貨をその価額の復原および当該財貨

(4) *Op. cit.*, p. 36.

に関して生じる費用の支払を行って後、当該販売財貨を買戻す権利を留保する場合をいう (Code civil, art.1659 et1673)。買戻権は5年以内に行使されなければならない (Code civil, art.1960)。会計上の観点からすれば、買戻権付販売は、5年以内での買戻権の行使という点を除けばすでにみた解除条件付販売と類似している⁽⁵⁾。買戻権が行使されれば、販売の取消となる。そのさいの支払価額が、当初の販売価額と相違する場合には、臨時的損益が生じることとなる。

(甲) 将来財貨の販売

財貨が売買当事者間での合意の時点において、まだ製造されていないかたり、個別化されていない場合でも、当該販売が完全なものとなる場合がある。将来財貨が引渡義務の対象となりうるものである (Code civil, art.1130)。所有権の移転は、当該将来財貨の引渡まで延伸されることになるのである。会計上、当該販売は財貨の送り状送付のさいに記録されることになる。

(2) 所有権留保条項付販売

すでにみたように、財貨・用役の受渡しの時点、つまり販売時点が、会計上の観点から収益の認識時点と一致しない場合として、所有権留保条項付販売がある。所有権留保条項は、買主に財貨を引渡しているにもかかわらず、所有権の移転の時点の販売価額の全部支払いにまでおくらせるものである。

たとえば、買主が支払困難、つまり更生ないし清算の場合においてさえ、所有権留保条項に意義づけを行っている。すなわち、まだ支払をうけていない商品が買主側に現物のままで存在しているときには、売主は当該商品について権利を主張しうるものとされる (loi du 12 mai 1980, art.1)。

所有権留保条項付販売は、販売価額の全部支払が所有権移転を開始せしめる条件である。したがって、買主は当該販売価額の支払がないかぎり、所有権者とはならない。また、当該商品は販売価額の全部支払が行われるまでは

(5) *Bulletin CNCC*, n°8, décembre 1972, p.510 et s.

売主側での財産を構成するものである。

当該商品は、全部支払が行われた後にしか、売主側の貸借対照表上の資産から離れていくものとならず、したがって買主は、当該支払の後にしかこれを会計処理すべきではないことになる。

しかし、フランスの1982年プラン・コンタブル・ジェネラル（第Ⅲ版）では、若干異なった基準を採っておりこの所有権留保条項付販売は、売主・買主の貸借対照表に明瞭に記載するという条件で通常の売上の場合と同様に記録するという⁽⁶⁾。売主は、貸借対照表で当該売上から生じる債権額を明瞭に区分記載すべきである。この記載は「売掛債権」項目のなかに「所有権留保条項付売掛債権」として明瞭表示する。

それとの関連で、買主は貸借対照表に、上記と類似した形で、所有権留保条項付の固定資産、または所有権留保条項付の棚卸資産を記載すべきである。買主は、償却または引当金計上により、この課題について通常認められている規則に従って所有権留保条項付の資産の減価を認識すべきである。売主は、債務者の債務返済能力と、かれの経済的衰退が当該所有権留保条項付資産にかかる債務取立ての成功とに疑念を抱く場合にのみ、所有権留保条項にかかる債権につき引当処理できる⁽⁷⁾。

税務上では、所有権の移転がみられなくとも、TVAにつきこれを生みだす事実、および法人税につき課税の出発点を構成するのは引渡である（CGI, art. 38-2 bis）。したがって、この所有権留保条項にかかる取引につき、特別の会計処理を企業に課さないことが要請され、買主側では、所有権留保条項付販売にかかる財貨は、固定資産であれ棚卸資産であれ、たとえ所有権の移転がみられなくても当該条項についての記載を行ってこれを表示すべきである。棚卸資産についての付随費用は、それが既知となる引渡のときにおいて

(6) Conseil National de la Comptabilité, *Plan Comptable Général*, 1982, pp. 219 et 220.

(7) Conseil National de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 219.

会計処理を行う。TVAは当該財貨の引渡をみたのち控除可能とされる。

他方、売主側では、販売にかかる財貨は、企業がそれについてまだ所有権を有している場合であっても、企業の財産から離脱していくものとする。販売によって生ずる債権は貸借対照表において明瞭に表示すべきである。TVAは引渡しが行われてから請求可能となりうる⁽⁸⁾。

以上のごとく、所有権留保条項は、棚卸資産または固定資産の会計処理および評価方法の仕方に対して、一般の販売形態の場合と異ならず何の影響も与えないことが確認される。

ただ、売主による当該財貨の取戻しとなる代金不払に至る場合においては、前もって履行されたTVAの回収は、取消されまたは不払いとなった取引に対するのと同じ条件のもとで行われる。

以上、生産した給付のフローは市場検証をうけることによって測定せられること、したがって販売の事実が重視せられるが、この場合の販売とは、「当事者間の合意事項の交換」、「所有権の移転」、「価額の支払」の3要素で完成するが、とくに会計上の認識においては「所有権の移転」に注目すべきことをみた。一般にいわれる実現主義が主張されるゆえんである。

その意味でいわゆる「所有権留保条項付販売」は、売主が買主に財貨を引渡しているにもかかわらず、所有権の移転の時点の販売価額の全部支払にまでおくらせるものであり、したがって、当該販売は販売価額の全部支払の時点において収益の認識を行うべき筋合いとなる。しかし、フランスの会計基準といえるプラン・コンタブルでは、所有権留保条項付販売について、売主・買主の財務諸表においてその点に関して明瞭に記載していくという条件で通常の販売ないし売上の場合と同様に記録するという立場をとっている。

そのことによって通常の販売の場合と所有権留保条項付販売との会計処理に一貫性をもたせて混乱を生ぜしめないようにという配慮がはたらいっている

(8) Hinard, M. Anne-Christine, Mittaine-Chenevier, *op. cit.*, pp. 38 et 39.

わけである。しかし、会計上では、収益の認識につき所有権の移転の要素に着目するので、所有権留保条項付販売にかかる情報について注釈をつけて対処していこうとしているのである。

いずれにしても収益の認識については、所有権の移転の事実を重視した販売において行っていくことの視点が見忘れてはならない。つまり、財貨の生産の過程において、企業に新しい価値が形成されていくことは貢定されるものの、会計上の処理としては、所有権の移転の要素にかかる販売において収益を認識計上していく必要性が強調されるのである。ここに実現主義が収益認識においてとられる基準となるゆえんである。したがって、この関連で例えば長期にわたる工事における工事進行基準での収益の認識のごときは、収益認識の特殊な場合に相当するものとみるべきであろう。

Ⅲ 仕入に関する処理

以上は、給付のフローに関連した、とくに販売の側面の会計課題をみてきたが、ここではその仕入（購入）の側面を、フランス会計基準でどのように対処しているかを眺めておこう。

プラン・コンタブル・ジェネラル（第Ⅲ版）では、仕入は商品、材料の取得だけでなく、各種消耗品の取得、下請の場合にも対象としている。

仕入送り状を正確に記帳するため、企業は仕入れた財貨を在庫しているか否かを確認しなければならない（棚卸資産勘定と仕入勘定と棚卸増減額勘定との間に均衡が存在しているべきである）。仕入が材料、消耗品、商品の別に処理すべきである。例えばプラン・コンタブルでは、次のように記帳することを求めている。

601 仕入-材料

602 仕入-その他の調達品

6021 消耗性材料

6022 消耗品

6026 包装材料

606 材料・消耗品非在庫性仕入⁽⁹⁾

607 商品仕入

609 仕入値引・個別割戻・期間割戻

上記の仕入には、下請に関連する事項をとくに抽出して表示することが必要とされる。

(1) 下 請

「下請とは作業責任者によって別の企業（下請業者）、つまり付与した指示によってこれを執行すべき企業、に委ねられる作業である。下請は、第三者によって契約のもとでおよび特定の加工をもって、企業の生産給付に統合可能な部品または一揃いを製造せしめることを目的とする。」⁽¹⁰⁾

企業の生産循環において統合せられ、生産給付のなかに直接に具現化される、下請にかかる財貨・用役は、仕入のなかに記入せられ性質の別に次のように分類される⁽¹¹⁾。

604 研究・その他用役仕入

605 工具・器具・工事仕入

直接、給付原価または用役原価のなかに算入されない下請は、

611 一般下請

のなかに記帳される。

しかし、事務用作業（コンピュータによる情報処理作業）または一般用役は下請取引に相当せず、その原価は、

(9) 非在庫性消耗品のなかには、倉庫勘定に関わらない水、エネルギー、事務用消耗品が含まれる。

(10) Fernand Sylvain, CA, Dictionnaire de la comptabilité et des disciplines connexes, Institut canadien des Comptables agréés.

(11) Conseil National de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 80 et p. 141.

628 その他の外部用役

のなかに記帳する。

(2) 仕入付随費用

仕入付随費用は、取得原価に関連せしめるべきである。仕入付随費用は、取得原価を構成すべく仕入価額に加算すべきである⁽¹²⁾。

EC第4号指令との関連でフランス会計に導入された「基礎システム」においては仕入付随費用の記帳に関連して性質別振分け方式を採用することを求めている。しかし、大企業に対する任意方式としての「発展システム」では仕入付随費用を仕入原価へ算入することを要請している。

前者の性質別振り分け方式を採用場合には

624 運送費

616 保険料

622 仲介人報酬・謝礼

へ記帳する。後者の仕入原価算入方式では仕入付随費用を仕入原価に記帳する。

税務上では、上記の二つの方式のうちいずれをとるかの選択はとくに大きな影響を与えない。というのは、関連する勘定がいかなるものでも、これらの費用は控除可能費用としての性質をもっているのである。しかし、いわゆる「発展システム」において評価方法の継続性の原則により、「経営中間差益」を有意義たらしめるため、仕入原価に付随費用を算入していくべきである。とくに商業部門に関わるものとして売上利益の算定を正確にするため、仕入原価の算定を正確に行うべきである。

ところで、仕入送り状の入手・記録の段階では、関連する付随費用の額を十分に知ることができない場合が多い。この場合には、期末に「費用振替 (transferts de charges)」の手続を行って振り分けを適切に行っていくべき

(12) *Op. cit.*, p. 24.

であろう⁽¹³⁾。

以上、給付のフローを、とくに仕入ないし購入の側面につき、フランス企業会計でどのような取組を行っているかをみてきた。仕入を、一般的な仕入の場合と、下請にかかる仕入の場合とに区別して処理を行っていくべきことを強調しているなど、わが国企業会計にとっても有益な示唆を与えている。

(13) Hinard, M. Anne-Christine, Mittaine-Chenevier, *op. cit.*, p. 350.