

会計理論学会
スタディグループ

収益認識についての総合的研究
—最終報告書—

2023年9月30日

会計理論学会 第38回全国大会 (於 大東文化大学)

会計理論学会 スタディグループ

収益認識についての総合的研究 —最終報告書—

2023年9月30日

【スタディグループ・メンバー】

代表	岩崎勇	大阪商業大学
構成メンバー	浅野千鶴	明治大学
	井上定子	兵庫県立大学
	岡田裕正	長崎大学
	梶田龍三	専修大学
	高須教夫	大阪学院大学
	千葉啓司	千葉商科大学
	徳山英邦	帝京大学
	藤井秀樹	金沢学院大学
オブザーバー	池田健一	福岡大学
	石山宏	山梨県立大学
	市川紀子	駿河台大学
	大野智弘	創価女子短期大学
	杉山晶子	東洋大学

目 次

	頁
はしがき	6
第 1 部 収益認識についての理論的研究	
第 1 章 収益認識の現代的意義	9
第 2 章 発生主義会計と収益認識基準の関係—収益変容とそれに整合する費用、その他の構成要素への影響の観点から—	27
第 3 章 資産負債アプローチと収益認識	48
第 4 章 IASB (IASC) 概念フレームワークの史的展開—「一般目的財務報告の目的」及び「有用な財務情報の質的特性」に着目して—	65
第 5 章 IASB (IASC) 概念フレームワークの史的展開—「認識及び認識の中止」に着目して—	78
第 6 章 IASB (IASC) 概念フレームワークの史的展開—「測定」に着目して—	94
第 7 章 IFRS15 と IASB 概念フレームワーク	111
第 8 章 わが国の収益認識会計基準をふまえた概念フレームワークの重要性と可変性	133
第 9 章 ASBJ 概念フレームワークの指導原理性と説明原理性—市川[2023]の問題提起の意義—	145
第 10 章 収益認識会計基準のコンバージェンスと制度的対応	152
第 11 章 FASB/IASB における収益認識の会計基準の設定過程の分析	167
第 12 章 わが国の従来の収益認識理論・実務への影響の概要	185
第 2 部 収益認識についての個別論点研究	
第 13 章 変動対価に関する収益認識	201
第 14 章 返品権付販売に関する収益認識	211
第 15 章 ポイント制度に関する収益認識	221
第 16 章 本人と代理人の区分に関する収益認識	232
第 17 章 有償支給取引に関する収益認識	242
第 18 章 工事契約に関する収益認識	252
第 19 章 役務提供取引に関する収益認識—海運業を題材として—	265
第 20 章 ライセンス供与に関する収益認識	276
第 21 章 請求済未出荷契約に関する収益認識	293

はしがき

岩崎勇（大阪商業大学教授・九州大学名誉教授）

今日においては世界的に国際会計基準審議会（IASB）の公表する国際財務報告基準（IFRS）が益々世界標準的な基準として認められ、既に任意適用を含めて 100 か国以上で採用がなされている。それゆえ、この IFRS の影響力が益々強くなってきており、それは例えば、わが国においても資産負債アプローチ的思考を採用する新しい収益認識基準が基本的に採用されるなど、従来のわが国の会計の基本思考である伝統的発生主義会計を揺るがしかねないような状況となってきている。

すなわち、より具体的には新たな収益認識基準としてわが国の基準設定機関である企業会計基準委員会（ASBJ）は、2018 年 3 月に新たな収益会計基準である企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（「収益認識基準」ともいう）を公表し、2021 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度の期首から適用を開始している。これは 2014 年に IASB が公表した資産負債アプローチを採用する国際財務報告基準（IFRS）第 15 号「顧客との契約から生じる収益」に相当するものである。すなわち、従来においてわが国においては、収益費用アプローチ的な伝統的発生主義会計の観点から実現主義に基づき販売取引による財貨・サービスのフローに着目して収益を認識してきたが、新基準では資産負債アプローチと資産負債の変動に焦点を当てた収益認識アプローチに基づき履行義務の充足という資産負債の変動（フロー）に着目し、それに基づいて収益を認識することとしている。そして、わが国の ASBJ は国際的比較可能性の確保の観点から IFRS を基本的にすべて受け入れるけれども、国内の適用上の課題に対処するため、代替的な取扱いを追加し、許容する形でわが国の新しい収益認識基準を設定している。

このような状況の下において本スタディグループは「収益認識についての総合的研究」というテーマで 2021 年に会計理論学会でスタディグループとして設置された。そして、本研究の目的は文献研究に基づきこれまでなされてきた収益認識会計の理論及び制度上の到達点、従来の収益認識基準と新しい収益認識基準との異同点及び新しい収益認識基準に内在する問題点について検討を行うことである。このための研究期間は 2 年間であり、以下はその最終成果である。この 2 年間にわたる研究成果のうち中間報告では要旨のみを報告したので、今回の最終報告書では中間報告のものも含めて全部の成果物を載せている。

新型コロナウイルスが流行していたこの 2 年間において当スタディグループは 12 回の研究会を主に Zoom にて開催した。本最終報告書は共同研究の成果ではあるが、基本的には各メンバーの個人の責任で執筆されたものである。結果として同じ認識を共有することがあるかもしれないけれども、共通の観点に立って全体を取りまとめたものではない。したがって、どの章も当スタディグループの見解を代表するものではないことに注意して頂きたい。

本最終報告書の構成は第 1 編全体理論と第 2 編個別論点の 2 部構成となっている。

第 1 編は「全体理論」の部であり、収益認識に係る全体的な理論を詳細に検討し、その内容、特徴点等を明確化している。

第1章は「収益認識の現代的意義」について検討し、新しい収益認識基準は二元的アプローチに基づくものであり、実質的に実現主義の原則を要求しており、従来とかなり異なった会計処理基準を要求していることを明らかにしている。

第2章は「発生主義会計と収益認識基準の関係ー収益変容とそれに整合する費用、その他の構成要素への影響の観点からー」というテーマで、①収益とそれに整合する費用の定義の類型化と②「発生主義」の類型化を行っている。これらを踏まえて、この度の収益の変容について、定義上、会計行為上〔認識、測定、伝達（記録、表示）〕について、いかなる特徴があるのかを明確化している。

第3章は「資産負債アプローチと収益認識」というテーマで、資産負債アプローチの計算構造を具体化するための段階的な展開を、我が国における概念フレームワークの討議資料および収益認識基準を用いて明確化している。

第4章から第6章は「IASB (IASC) 概念フレームワークの史的展開について」それぞれ「一般目的財務報告の目的」及び「有用な財務情報の質的特性」「認識及び認識の中止」「測定」に着目して、IASB (IASC) の概念フレームワークとIASB (IASC) の収益認識会計基準との相互関係について解明するという問題意識のもとに、IASB (IASC) の概念フレームワークの史的展開について跡づけている。

第7章は「IFRS15とIASB概念フレームワーク」について検討し、IFRS15と概念フレームワークの関連性に着目して、どのように整合性が図られているのかについて明確にしている。

第8章は「わが国の収益認識会計基準をふまえた概念フレームワークの重要性と可変性」というテーマの下で、ASBJにより2004年・2006年に公表された討議資料「財務会計の概念フレームワーク」の重要性と可変性について論じることを目的とする。そして、第9章は第8章の論文を受けて「ASBJ概念フレームワークの指導原理性と説明原理性」について検討し、当該論文の問題提起の意義を明確にしている。

第10章は「収益認識会計基準のコンバージェンスと制度的対応」というテーマの下で、①「収益認識会計基準」の基礎となるIFRS第15号の特徴を整理するとともに、IFRS第15号へのコンバージェンスの意義と日本企業における「収益認識会計基準」の適用初年度の影響を確認する。そして、②「収益認識会計基準」の適用に伴う制度的対応について、法人税法および会計監査の側面から考察するとともに、同基準に基づく収益の額や計上時期等が監査上の対応を含めて社会的合意を形成する仕組みを明らかにすることを目的としている。

第11章は「FASB/IASBにおける収益認識の会計基準の設定過程の分析」というテーマで、収益認識の会計基準プロジェクトの発足当初から、討議資料（2008年）が公表されるまでの設定過程を、主として内部ロビングとトップダウン・アプローチ＝規範的アプローチ/ボトムアップ・アプローチ＝記述的アプローチの視点より分析している。

第12章は「わが国の従来の収益認識理論・実務への影響の概要」を明確化している。

第2編は「個別論点」の部であり、収益認識に係る個別論点について検討している。

すなわち、第13章 変動対価、第14章 返品権付販売、第15章 ポイント制度、第16章 本人と代理人の区分、第17章 有償支給取引、第18章 工事契約、第19章 役務提供取引、第20章 ライセンス供与、第21章 請求済未出荷契約という個別論点について検討し、その特徴点や従来の基準との差異等について明確にしている。

最後にこの2年間本スタディグループの研究会へ出席し、報告及び討論に積極的に参加し、最終的な『最終報告書』を仕上げたスタディグループのメンバーの先生方に代表として心から感謝申し上げます。

げたい。

第1部 収益認識についての理論的研究

第1章 収益認識の現代的意義

岩崎勇（大阪商業大学教授・九州大学名誉教授）

I はじめに

現在の財務会計は投資家等の財務情報の利用者に企業の経営状況について有用な財務情報を提供することを主たる目的としてなされている。この企業の経営状況のうち主要なものの一つとして経営成績（財務業績）¹の計算表示がある。会計²の歴史を紐解いても営利を目的とする企業（「営利企業」）にとって投下した資本に対してどの位の利益が上がったか（という効率性）を示す利益計算は常に会計の中心目的の一つであり、不可欠なものである。このような役割は産業が高度に多様化・複雑化した現在においてもその重要性は全く変わらない。この場合、経営成績は一般に企業の儲けの総額である収益、それを稼得するための犠牲額（資本投下額）としての費用及びその差額としての儲けの純額（効率性）を示す利益によって計算表示される。それゆえ、このような利益の発生源泉である収益をどのように計上するのか（「収益認識」）は会計の中心課題の一つであり、特に国際的に利益観が従来の収益費用アプローチから資産負債アプローチへ転換したり、複数要素取引等がより重要性を増すという新たな現代的な状況の下で、資産負債アプローチに基づく国際会計基準審議会（IASB）の収益認識基準をほぼそのまま受け入れたわが国の収益認識基準の内容・特徴と従来のそれとの違い、並びに計算構造としての従来の発生主義会計（「伝統的発生主義会計」）がどのように変容したのかを明らかにすることは現在において極めて重要な意義がある。

この収益認識基準について、演繹的アプローチ³で資産負債アプローチを採用するIASBは米国財務会計基準審議会（FASB）との共同プロジェクト（「収益認識共同プロジェクト」）の成果として2014年5月にトップラインである売上収益認識に関して包括的な収益認識基準であるIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下単に「IASB収益認識基準」ともいう）を公表した。なお、ここで「顧客との契約から生じる収益の対象」は主たる営業活動としての販売活動から生じる収益（営業収益）である。

そして、わが国においてもこのような国際的な状況を反映して、会計基準のコンバージェンスの観点から従来収益費用アプローチ的思考を基礎とする伝統的発生主義会計を採用し、包括的な収益認識基準を持たなかった企業会計基準委員会（ASBJ）は、資産負債アプローチ的な内容を持つ包括的で統一的な新しい収益認識基準である企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」⁴（以下単に、収益認識基準ないし基準ともいう）及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」（以下単に、適用

¹ 「財務業績」として何を重視するかは異なる見解がある。例えば、資産負債アプローチに基づくIASBは包括利益計算書上の包括利益を財務業績として重視するのに対して、収益費用アプローチ的な思考を重視するわが国ではむしろ損益計算書上の当期純利益を財務業績としてより重視している。

² 簿記上帳簿記録をするのは決算時における帳簿締め切りまでの手続きであり、それ以降の手続きは簿記を離れて財務諸表を作成するためのものとなる。

³ 先験的な規範概念から会計基準を導き出すアプローチのこと。

⁴ これはいつ・いくらで・どのように売上収益を計上し、処理表示するのかを定めた基準のことである。

指針ないし指針ともいう)⁵を2018年3月に公表した。そして、連単一致の考え方の下にすべての業種の上場会社や大企業に対して2021年4月1日以降開始する事業年度からこの広く収益認識全体をカバーしている新しい包括的な収益認識基準が強制適用⁶されている⁷。

この新しい収益認識基準の設定の基本的な考え方は、表13-1のように、財務諸表の国際的な比較可能性の確保の観点からIFRSを基本的にすべて受け入れるけれども、国内の適用上の課題に対処するために比較可能性を大きく損なわない範囲内で重要性等に関する代替的な取扱い⁸を追加し許容するというものである。

表13-1 新しい収益認識基準の基本的考え方

(わが国の) 収益認識基準 = IFRS + 代替的取扱

なお、ここでの問題意識は、㉞従来の実現稼得過程モデルを基礎とする収益費用アプローチにおける中心概念としての実現主義の原則が、資産負債アプローチに基づき設定されたIASBの新しい収益認識基準を基本的にすべて受け入れたわが国の新しい収益認識基準においてどのように関連しているのかわからないし整合しているのかわかり、言い換えれば、資産負債アプローチに基づく新しい収益認識基準を収益費用アプローチに基づく実現主義の原則として二元的(ハイブリッド)アプローチ的に捉え直すことができるのかわかり、また、㉟もし異なるとしたら、どのような点が異なるのかということをはっきりとしたいというものである。この場合、注意すべきことは「原則レベル」ではたとえ同じ実現主義の原則を採用する場合にも、「会計基準レベル」では例えば、販売基準として出荷基準・引渡基準・検収基準があるように、必ずしも会計基準が一つのものに限定されないということ、すなわち実現主義の原則の具体的な適用形態としては種々の販売形態等に応じて様々な基準や方法があり得るということである。特に利益観が国際的には収益費用アプローチから資産負債アプローチへと転換し、また複数要素取引等がより重要性を増すという新たな現代的な状況の下で、会計基準の理論づけが大きく変化しているため、この影響を受けて会計基準の規定内容が大きく変容していることが考えられる。

以上のことを前提として本章の目的は、㉠わが国の新しい収益認識基準で採用されている利益観は収益費用アプローチと資産負債アプローチとを統合した二元的アプローチ(ハイブリッド・アプローチ)であること、㉡新しい収益認識基準においても実質的には実現主義の原則が要求されていること、㉢及び従来の収益認識基準と新しい収益認識基準との同異ないし変容の内容を明確にしていくことである。このために、以下では収益認識との関連で、㉣利益観、㉤発生主義会計、㉥収益認識基準の観点からそれらの

⁵ なお、これらのものについてはその後改訂がなされている。

⁶ ただし、この「基準の適用除外」となるものとして、㉠金融商品取引、㉡リース取引、㉢保険契約、㉣同業他社との商品製品の交換取引、㉤金融商品の組成又は取得における受取手数料、㉥「不動産流動化実務指針」の対象となる不動産譲渡という他に会計基準等があるものがある。

⁷ なお、本稿でこれらの収益認識基準及び適用指針からの引用は項数だけないし指針項数だけを示すこととする。

⁸ 代替的取扱いとしてわが国独自の商慣習や会計実務を考慮し、例外的な方法を適用上の便宜として認めている。なお、これについては会計基準に規定されている項目のみが例外的に容認されることとなる。この代替的な取扱いの例としては、例えば、重要性の乏しいものの取扱い、出荷基準の選択、短期の工事契約・受注ソフト、契約に基づく収益認識の単位・取引価格の配分、工事契約等の収益認識の単位などがある。このうち、例えば、出荷基準について、国内で販売する商品等について、出荷時から支配移転の時点(たとえば、検収時)までの期間が「通常の間」である場合には、検収時などではなく、例外的として支配移転時までの一時点(出荷時など)に収益の認識することができる。

内容とその変容の内容等について明確にしていくこととする。

II 我が国における収益認識基準の展開

1 利益観の転換

まずここでは会計において利益をどのように捉えるのかという利益観の計算構造の中で新しい収益認識基準を位置づけるために、わが国において新しい収益認識基準の採用に伴って、収益認識基準を支える利益観がどのように転換したのかの内容を明確にしていきたい⁹。

(1) 従来のが国の利益観

会計上のボトムラインとしての利益をどのようなものとするのかという捉え方ないし損益計算の中心となる要素の内容をどのように捉えるのか（「利益観」）の代表的なものとして表 13-2 のように、①収益費用を財務諸表の鍵概念と考え、利益を企業の効率性を示すものとして、収益とそれを稼得するための犠牲額（[資本投下額としての] 費用）を比較して収益から費用を差し引いたものと捉えるアプローチ（「収益費用アプローチ」¹⁰）と、②資産負債を財務諸表の鍵概念とし、利益を企業の富の増加額を示すものとして、期末の純資産から期首の純資産を差し引いたものと捉えるアプローチ（「資産負債アプローチ」）とがある。なお、資産負債アプローチにも、㉞（例えば、1976年米国の概念フレームワークの討議資料におけるように、）鍵概念としての資産負債を先に定義し、他の財務諸表の構成要素を資産負債から導き出すという定義のみに着目する（狭義）資産負債アプローチと、㉟（例えば、近年の議論のように、）財務諸表の構成要素の定義のみならず、測定属性として時価（公正価値等）とも結びつける（広義）資産負債アプローチとがある。なお、どちらのアプローチも財務諸表間の連携を前提とする連携観¹¹に属するものである。

表 13-2 利益観

利益観	内 容	
収益費用 アプローチ	収益費用を鍵概念：これらを先に規定するもの (伝統的発生主義会計+測定属性：原価主義)	
資産負債 アプローチ	㉞ (狭義) 定義のみ	・資産負債を鍵概念：これらを先に定義するもの
	㉟ (広義) 定義と測定属性	・資産負債を鍵概念+時価測定 (公正価値等)
		二元的 アプローチ*
		-

*：「二元的アプローチ」はハイブリッド・アプローチともいい、収益費用アプローチと資産負債アプローチとが相互補完的に併存するものである。

このうちわが国の利益観は従来においては¹²公式の会計原則や会計基準等で明示されていないが、伝統的発生主義会計（ないし [貨幣] 動態論）が採用されてきたので、収益費用アプローチによっていたものと

⁹ なお、「利益観と収益認識の関連」についての詳しい検討は本最終報告書の第3章「資産負債アプローチと収益認識」でなされている。

¹⁰ 収益費用アプローチは「損益計算書アプローチ」とも呼ばれ、資産負債アプローチは「貸借対照表アプローチ」とも呼ばれる。また、利益観を損益計算の仕組みと捉えた場合、収益費用アプローチでは損益計算書上で収益から費用を差し引いて利益計算をするという利益計算機能を重視し、他方、資産負債アプローチでは貸借対照表上で期末純資産から期首純資産を控除して利益計算をするという利益計算機能を重視したもので、資産や負債（ストック）の評価だけで利益を決めるアプローチである。

¹¹ 周知のように、「連携観」とは損益計算書と貸借対照表とが互いに連携し、両者の間にクリーンサープラス関係（資本取引を除き、損益計算書上の利益の増減分だけ貸借対照表上の資本 [純資産] が増減するという関係）が成立するものと捉える考え方である。他方、この他に両者が連携しない「非連携観」がある。

¹² わが国において2004年に「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」が公表されるまでの期間をいう。

合理的に考えられる。その後 2004 年に公表され、2006 年に改訂されたわが国の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」では収益費用が資産負債の変動として定義されている¹³ので、形式的に見ればわが国の採用する利益観は資産負債アプローチであると解釈できる。ただし、これに関して、「ここで資産・負債から定義をはじめるのは、財務報告の対象を確定し定義する作業が容易になるからであり、情報としての有用性を比較したものでもなければ、特定の測定方法を一義的に導くことを意図したものでもない」

(第3章 財務諸表の構成要素、序文)と注意を促している。また、この概念フレームワークを実質的に考えれば、例えば、収益費用アプローチ的な考え方に基づき包括利益よりも当期純利益の方がより重要な財務業績であると考え、個別財務諸表では損益計算書で当期純利益を計算表示し、包括利益計算書を作成せずに、その他の包括利益は貸借対照表上純資産の部へ直接算入したり、また収益費用アプローチ的な考え方に基づいて資本と利益との関係で効率性を表すために、「純利益を重視して、純利益を生み出す投資の正味ストックとしての資本を、純資産から分けて定義し」(同上、18 項)、貸借対照表上で株主資本概念を、そして損益計算書上で当期純利益概念を残している。しかも、このように当期純利益を残す理由は「現時点までの実証研究の成果によると、包括利益情報は投資家にとって純利益情報をを超えるだけの価値を有しているとはいえないからである。これに対し、純利益の情報は長期にわたって投資家に広く利用されており、その有用性を支持する経験的な証拠も確認されている」(同上、21 項)としている。このようにこの概念フレームワークにおいては資産負債アプローチが重視する包括利益ではなく、むしろ当期純利益を重視し、収益費用アプローチ的な考え方になっている。それゆえ、この概念フレームワークは最終的には両者のアプローチが併存する二元的アプローチないしハイブリッド・アプローチ(両アプローチが相互補完的に併存するもの、すなわち形式的な定義は資産負債アプローチによるけれども、実質的な利益[財務業績]としては包括利益よりも/と同時に収益費用アプローチによる当期純利益を重視する収益費用アプローチ)を採用したものとなっている。

(2) 新しい IASB ベースの収益認識基準の利益観

次に、ここではわが国が基本的に全面的に受け入れた IASB の収益認識基準を支えるメタ基準としての利益観について明確にすれば次のとおりである。

周知のように、現在 IASB においては具体的な個別会計基準は、基準を設定するための基準(「メタ基準」として)の概念フレームワークに基づいて設定されることになっている。前述のように、2014 年 5 月に IASB によって公表された IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」は 2010 年改訂版の「財務報告に関する概念フレームワーク」¹⁴を前提として設定されている。この概念フレームワークは財務諸表の構成要素を、資産負債を財務諸表の構成要素の中心概念として資産負債の増減変動によって収益費用を規定している(par. 4. 25)ので資産負債アプローチを採用している。なお、前述のように資産負債アプローチにも二

¹³ 「収益とは、純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分である。収益は、投資の産出要素、すなわち投資から得られるキャッシュフローに見合う会計上の尺度である。・・・収益は、そのように投下資金が投資のリスクから解放された時に把握される」(ASBJ [2006] 第3章13 項)。また、「費用とは、純利益または少数株主損益を減少させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の減少や負債の増加に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分である。費用は、投資によりキャッシュを獲得するために費やされた(犠牲にされた)投入要素に見合う会計上の尺度である。・・・費用は、そのように投下資金が投資のリスクから解放された時に把握される」(…は著者省略。同上、15 項)。

¹⁴ なお、周知のように概念フレームワークは 2018 年に大改訂があり、残りのすべてのフェーズが盛り込まれ、これまで済んでいたフェーズと合わせて新しい最終的な概念フレームワークが完成している。

つの種類が考えられるので、会計基準レベルにおける具体的な測定の側面について検討すれば、測定の側面においては後述のように、収益認識基準において測定属性のモデルとして時価評価を基礎とする公正価値モデルによる測定を要求せず、収益費用アプローチと同様な取引価額主義に基づく顧客対価モデルとなっているので、(狭義)資産負債アプローチの方であると理解できる。それゆえ、本章では(狭義)資産負債アプローチを前提として以下の理論を展開している。

以上のように、これまでの検討から利益観については、上述のように、新しい収益認識基準が導入されるまでわが国においては二元的アプローチが採用されてきた。他方、今回受け入れた新しい収益認識基準の背景となっているメタ基準としての利益観は(狭義)資産負債アプローチであることが明確にされた。ただし、この(狭義)資産負債アプローチをそのまま受け入れているのか、それとも従来の二元的アプローチを採用しているのかは検討の余地があり、わが国において少なくとも新しい収益認識基準の導入にともなって新たに個別財務諸表においても包括利益計算書を導入する動きや株主資本の部を廃止するという会計制度会計改正の動きがないことから、従来と同様に二元的アプローチに基づき(狭義)資産負債アプローチを形式的に受け入れると同時に、従来と同様に収益費用アプローチを重視しているものと考えられる。

2 発生主義会計の変容

次にここでは新しい収益認識基準の採用に伴ってそれを支える計算構造を示す発生主義会計の内容とその変容について明確にしていきたい¹⁵。

(1) 従来のわが国の発生主義会計

周知のように、会計計算構造の大きな枠組みとして、わが国の従来の伝統的な損益計算構造は基本的に収益費用アプローチ的思考に基づく伝統的発生主義会計 (Accrual accounting) ないし(貨幣)動態論の下に行われてきた。この場合、これまで発生主義の原則は「収益費用の期間帰属の決定」¹⁶に関する「期間」や「フロー」¹⁷に関連する概念として使用されてきた。すなわち、より具体的には、「企業会計原則」第二、一、A「発生主義の原則」において、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない」としている¹⁸。そして、これとの関連で、同上第二、一、C「費用収益対応の原則」において「費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを対応表示しなければならない」としている。

¹⁵ なお、発生主義会計と収益認識基準との詳しい検討については本最終報告書の第2章「発生主義会計と収益認識基準の関係ー収益変容とそれに整合する費用、その他の構成要素への影響の観点からー」を参照されたい。

¹⁶ 実現主義の原則を内包し、収支と連携する(貨幣動態論的な)伝統的発生主義会計では収益費用が損益の期間帰属を決定し、他方、収入支出が損益測定の決定を担っている。

¹⁷ 会計上のストックとフローについて、ストック (stock) とは一定時点の在(高) (残高) のことであり、フロー (flow) とは一定期間におけるストックの増減変化 (すなわち流れ) のことである。このように、ストックとフローは「時間的な視点」からは、ストックは時点に関連し、フローが期間に関連する。また、「財の動きの観点」からは、ある時点のストックがあり、それが増減変化するという流れを示したのがフローで、その結果としてその時点でのストックが存在することになり (ストック→フロー→ストック→フロー……)、ストックとフローは密接に関係している。それゆえ、財務諸表でいえば貸借対照表は (それぞれの勘定の増減差額を示す) ストック表ないし時点計算書であり、損益計算書・キャッシュ・フロー計算書・株主資本等変動計算書は (それぞれの勘定の変動の累積額を示す) フロー表ないし期間計算書ということとなる。

¹⁸ 勿論、現在までに多くの新しい資産負債アプローチ的な考え方に基づく会計基準が公表され、そちらが優先適用されていることは言うまでもないことである。

このように、わが国の従来の伝統的発生主義会計¹⁹の内容として、㊦すべての収益費用を発生主義の原則に基づき計上すること、㊧収益費用は収入支出（収支）に基づくこと（「収支額基礎」）²⁰、㊨収益については実現主義の原則に基づくこと、㊩収益費用に直接言及し把握するという（収益費用アプローチ的思考に基づく）直接規定法が採用されていること、㊪費用収益対応の原則に基づくことが挙げられる²¹。

このように、わが国の従来における大枠の会計計算構造としての伝統的発生主義会計（[貨幣]動態論）の内容として、適正な期間損益を計算するために、発生主義の原則、実現主義の原則、費用収益対応の原則、収支額基礎及び（収益費用アプローチ的思考に基づく）直接規定法言い換えれば、費用と収益の対応を重視し、実現主義の原則を内包した「収支と連携した発生主義会計」すなわち貨幣動態論的な思考が採用されてきた²²。

(2) 新しいIASB ベースの発生主義会計の内容と変容の内容

前述のように、わが国の新しい収益認識基準はIASBの収益認識基準を基本的にそのまま受け入れているので、そのような会計基準がどのような基礎的思考に基づいて作成されているのかを明確にしなければならない。周知のように、このような会計基準を作成するための基準（メタ基準）が概念フレームワークであるので、以下ではこの概念フレームワークにおける全体的な損益計算の考え方（計算構造）を発生主義会計という観点から明確にしていくこととする。

IASBの前身である国際会計基準委員会（IASC）は1989年の「財務諸表の作成表示に関する枠組み」の中で「基礎となる前提」として「発生主義会計」を規定していた。その後2018年に大改訂されたIASBの会計基準である国際財務報告基準（IFRS）を支え、その前提となる最新の「財務報告に関する概念フレームワーク」内の「発生主義会計により反映される財務業績」において従来と同様に発生主義会計が規定されている。その内容として「発生主義会計は、たとえ関連する現金受取りと支払が異なる期間に発生する場合であっても、取引並びに他の事象及び状況が報告企業の経済的資源及び請求権に与える影響を、それらの影響が発生する期間に描写する。これが重要である理由は、報告企業の経済的資源及び請求権並びにある期間中の経済的資源及び請求権の変動に関する情報の方が、当該期間の現金収入および現金支出のみに関する情報よりも、企業の過去及び将来の業績を評価するためのより良い基礎を提供するからである」（par.1.17）としている。

この資産負債アプローチに基づく新しい発生主義会計の主要な特徴として、㊦現金主義の原則ではなく、発生主義の原則が規定されていること、㊧伝統的な収支の縛りを排除していること、㊨実現主義の原則の縛りを排除していること²³、㊩発生主義会計の内容を、収益費用概念を用いて直接的に規定する直接規定法ではなく、資産負債アプローチと資産負債の変動（フロー）に焦点を当てた収益認識アプローチに基づき資産負債の変動（経済的資源及び請求権の変動 [フロー]）の側から収益費用を規定する間接規定法を採

¹⁹ 発生主義会計を「純理論的」に考えた（「純理論的発生主義会計」）場合には、正に収益費用の双方に発生主義の原則を適用して収益費用を認識し、双方の差額として利益計算する会計が考えられる。

²⁰ 収支額基礎は取引価額主義と関連する。

²¹ なおこの場合、測定については基本的に「実現」の要件の1つである「対価の受領」などとの関係上取引価額主義に基づいて行われてきた。

²² なお、測定に関しては取引価格（原価）を用いるという取引価額主義が適用されてきた。

²³ ここでは「費用収益対応の原則」も規定されておらず、費用収益対応の原則からの縛りもない状態である。

用していることが挙げられる²⁴。ここでは、測定属性として時価の使用が可能となるように、収支の縛りを解放した「収支と連携しない発生主義会計」ないし「資産負債の変動と連携した発生主義会計」（財貨動態論的会計）となっており、これに伴って実現主義の縛りも排除しているということである。

このように、同じ発生主義会計という概念が使用されているが、従来のわが国の伝統的発生主義会計とわが国が基本的に全面的に受け入れた収益認識基準の基礎となる概念フレームワークの中で規定されているIASBの新しい発生主義会計との間に明確な相違が存在している。それゆえ、以下ではどのような新しい発生主義会計へ変容しているのかその内容をもう少し深く明らかにしていきたい。

すなわち、上述⑦「現金主義でないこと」については、両者は実質的に同じであり、大きな相違は見られない。④「収支額基礎の放棄」については、従来の伝統的発生主義会計が収益費用アプローチ的な思考に基づきかつその測定基礎として実際の取引に基づく取引価額主義によっているので収支額基礎を採用していたけれども、新しい発生主義会計ではIASBの最も基礎的で理論の支柱となる利益観である資産負債アプローチに基づき測定基礎として公正価値等の時価の使用を想定し、それゆえ収支の縛りを解く必要があることから収支額基礎を放棄している。⑤「実現主義の原則の放棄」については、上述の④と同様な理由によって従来の従来の伝統的発生主義会計が収益費用アプローチ的（貨幣動態論的）な思考に基づき原価実現主義によっているので実現主義の原則を採用していたけれども、新しい発生主義会計ではIASBの最も基礎的で理論の支柱となる利益観である資産負債アプローチに基づき時価発生主義的（財貨動態論的）な思考によっているので収益認識の原則として発生主義の原則の使用を想定し、それゆえ実現主義の原則の縛りを解く必要があることから実現主義の原則を放棄している。⑥「資産負債の側からの規定」に関して、従来の収益費用アプローチ的な思考に基づく伝統的発生主義会計においては収益費用が中心概念なので収益費用を直接的に規定している（「直接規定法」）のに対して、資産負債アプローチに基づく新しい発生主義会計は資産負債を中心概念とするので、資産負債の変動に焦点を当てた収益認識アプローチに基づき収益費用を資産負債の増減変化（フロー）として間接的に規定している（「間接規定法」）ところに特徴がある。

以上のように、同じ名称の「発生主義会計」概念であるが、その内容は変容しており、「概念レベル」においては「収支額基礎の放棄」や「実現主義の原則の放棄」「間接規定法」は伝統的な収益費用アプローチに基づく実現主義の原則を内包した（貨幣動態論的）「収支と連携した発生主義会計」から資産負債アプローチに基づき収支と実現主義の原則を内包しない（財貨動態論的）「資産負債の変動と連携した発生主義会計」への変容を示している。

なお、ここで注意すべきことは収支額基礎については、抽象的な「概念フレームワークレベル」では上述のとおり収支額基礎を放棄した緩い枠組みとなっているが、具体的な「会計基準のレベル」においては後述のようにIASBの収益認識基準を設定する過程において当初において（収支の縛りを解いた資産や負債〔ストック〕の評価だけで収益を決める財貨動態論的）公正価値アプローチ²⁵を採用しようと試みたがそれに失敗し、最終的には（収支の縛りのある貨幣動態論的）顧客対価アプローチに落ち着いている。それゆえ、「収支の縛り」に関しては従来の「収支の縛りのあるもの」から会計基準の設定過程の当初におい

²⁴ なお、資産負債の変動に焦点を当てる収益認識アプローチは「資産負債の定義」と整合的なアプローチであり、これについての詳細な分析については本最終報告書の第11章を参照されたい。

²⁵ 公正価値アプローチは負債消滅説（収益は企業の契約に伴う資産負債の状況に応じて公正価値で測定し、負債の消滅に伴って計上しようとする説）に基づくものである。

て公正価値アプローチ（「収支の縛りのないもの」）へ、そしてさらに最終的に顧客対価アプローチに基づき「収支の縛りのあるもの」へ再び復活している（収支額基礎→[当初] 公正価値アプローチ [収支の縛りからの解放] → [最終的に] 顧客対価アプローチ [収支額基礎]）。言い換えれば、概念フレームワーク中の発生主義会計という「抽象的な概念レベル」においては将来において資産や負債（ストック）の評価だけで利益を決める公正価値アプローチを採用可能なように、収支の縛りはなくし、緩い枠組みとなっている。他方、IASBの収益認識基準という「具体的な会計基準レベル」においては取引価額主義に基づく顧客対価アプローチの採用によって収支の縛りを復活させている。この面からは収支額基礎を含めて会計基準レベルでは基本的には伝統的発生主義会計へ先祖返りしている。しかも、これは、会計基準レベルでは従来の実現主義の原則（より正確には「実現の2要件」）が後述のように収益認識の基本原則や5ステップの中に組み込まれ、形式上は実現主義の原則が規定上明示されていないけれども、実質上復活し先祖返りしていることと連動している。これらの意味から新しい収益認識基準は（狭義）資産負債アプローチにおける財務諸表の定義を前提として、それに収益費用アプローチの知見を組み込んだ二元的アプローチによって設定されたものと間接的・合理的に推定し得る。

以上のように、これまでの検討から従来 of 伝統的発生主義会計においては実現主義の原則を内包した（貨幣動態論的）「収支と連携した発生主義会計」であった。しかし、わが国が基本的に全面的に受け入れた収益認識基準の背景をなす「抽象的な概念フレームワークレベルの発生主義会計」は資産負債アプローチに基づき時価評価を可能とするために、言い換えれば資産や負債（ストック）の評価だけで利益を決めるアプローチ（公正価値アプローチ）を適用できるようにするために実現主義の原則の縛りを解いた緩い（財貨動態論的）「収支と連携しない発生主義会計」ないし「資産負債の変動と連携した発生主義会計」となっている。しかし、「具体的な会計基準レベルの発生主義会計」は顧客対価モデルに基づく（実質的に実現主義の原則を内包した貨幣動態論的）「収支と連携した伝統的発生主義会計」に戻っている。それゆえ、利益観の観点からいえば、新しい収益認識基準に対する発生主義会計の実質的な内容は二元的アプローチに基づき（狭義）資産負債アプローチを形式的に受け入れると同時に、従来と同様に収益費用アプローチ（に基づく実現主義の原則や収支額基礎）を重視しているものと考えられる。

3 収益認識基準の変容

次にここでは新しい収益認識基準の採用に伴った収益認識基準の概要とその変容の内容すなわちどのようなところが変更され、どのようなところが変わっていないのかを明確にしていきたい。

(1) 従来の収益認識基準の考え方

従来の収益認識基準の考え方は基本的に伝統的発生主義会計の考え方の下に、前述のように収益の認識については実現主義の原則、費用については発生主義の原則及び費用収益対応の原則に基づいて認識がなされてきた。この場合、例えば、収益認識に関する基本的な規定として「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り」（企業会計原則、損益計算書原則三B）とされてきた。ここで「実現主義の原則」とは経済価値の増減変化が実現した時に収益費用を計上する原則のことであり、ここにおける「実現」とは後で取り消されない事実として経済価値の増減変化が生じることである。そして、この具体的な収益認識基準として販売基準²⁶がある。

²⁶ この販売基準として具体的には出荷基準・引渡基準・検収基準の3つがあり、IFRSでは（物品の所有に伴う支配が買い

この規定は、少なくとも現在においてもわが国の企業の圧倒的多数を占める中小企業においては生き続けている。この場合、実現主義の原則の具体的な会計基準としての販売基準によれば、「実現の要件」として一般に、①財貨用役の提供²⁷と②対価の受領²⁸の2要件を満たすことが要求されている。

これと同時に、費用については基本的に発生主義の原則及び費用収益対応の原則に基づいて認識され、それらの測定については基本的に取引価額主義に基づいて行われてきた。

従来においては収益計上のタイミングを決定する収益認識原則として理論的には発生主義・実現主義・現金主義の原則が存在し、このうち制度的には処分可能利益の計算表示との関連から基本的に実現主義の原則が採用されてきた²⁹。以下では、この要件が新しい収益認識基準でどのように変化したのかないし変化しないのかを検討していきたい。

(2) IASB ベースのわが国の収益認識基準

① IASB ベースのわが国の収益認識基準

次に、わが国が基本的に全面的に受け入れた IASB の収益認識基準がどのような経過を経て設定されたのかなどについて明確にしていくこととする。

これに関して前述したように、IASB は米国 FASB との収益認識共同プロジェクトにおいて、2002 年 9 月から従来の利益観としての収益費用アプローチに基づく数多くの首尾一貫性のない「実現主義の原則に基づく収益認識基準」に変えて、新たな資産負債アプローチと資産負債の変動に焦点を当てた収益認識アプローチに基づく包括的で統一的な「資産負債の変動に基づく収益認識基準」の開発を行ってきた。

そして、IASB は 2008 年 12 月に討議資料「顧客との契約から生じる収益」を、2010 年 6 月に公開草案「顧客との契約から生じる収益」を、さらに 2011 年 11 月に再公開草案「顧客との契約から生じる収益」を公表した。そして、最終的な会計基準として 2014 年 5 月に国際財務報告基準 (IFRS) 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を公表した。

このような基準設定過程において初期においては表 13-3 のように資産負債アプローチに基づき測定モデル (公正価値モデル) と配分モデル (顧客対価モデル) とが提示され、このうち IASB が指向する (広義) 資産負債アプローチにより測定属性を時価で行い、資産や負債 (ストック) の評価だけで収益を決める公正価値モデルを中心として議論が展開された。

表 13-3 利益観と測定モデル

手に移転している) 検収基準が採用されており、わが国の新基準でも検収基準が原則とされるが、出荷基準等も例外的に認められている。

²⁷ 伝統的にリスク・経済価値アプローチに基づき重要なリスクと経済価値が顧客に移転する時に財貨用役に提供が行われたものと一般に解される。

²⁸ 対価として具体的には現金や売掛金等 (「現金同等物」) の「債権」(新基準では「顧客との契約から生じた債権」「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。すなわち、確定債権で入金を待っただけのもの)がある。ただし、これらについての貸借対照表上の表示は売掛金や営業債権等となる。なお、新基準ではこれらの一部は「契約資産」(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。ただし、債権を除く。それゆえ、法的な請求権がなく、追加的なサービスの提供を必要とするもの)とされる。また、返品による買戻しが見込まれる資産を回収する権利を「返品資産」という。他方、前受金という入金済みであるが将来義務の履行を予定している「契約負債」の貸借対照表上の表示は前受金で表示すると、例えば、リベート、返品による返金見込額のように、入金済みであるが将来返金を予定している「返金負債」(「収益の負債化」)がある。

²⁹ 例えば、「企業会計原則」第二、三では「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は用役の給付によって実現したものに限る」と規定している。

利益観	測定モデル	測定属性
収益費用アプローチ ^{*1}	実現稼得過程モデル ^{*3}	顧客対価 ^{*6}
資産負債アプローチ ^{*2}	顧客対価モデル ^{*4}	(の配分額)
	公正価値モデル ^{*5}	公正価値 ^{*2}

(注) 辻山 [2009] 11 頁を参考にして著者作成

*1: 企業価値を投資家が予測するために有用な情報を測定開示しようとするもの

*2: できるだけ直接的に企業価値 (の代理値) を測定開示しようとするもの

*3: 個別の収益の稼得過程 (実現) を重視するもの

*4: 伝統的な実現主義の場合と同様に、財貨サービスを提供した時点で確定した対価で収益を測定している。なお、両アプローチとも同じ顧客対価 (取引価格) が採用されており、二元的 (ハイブリッド) アプローチと考えることもできる。

*5: 契約により生じる資産負債 (対価を受け取る権利・資産を移転する義務) を公正価値で測定するモデルのこと

*6: 「顧客対価」とは契約で確定されている顧客から対価として受け取るべき金額のことであり、「原価」で測定する。

しかし、その後の審議過程において資産や負債の評価だけで収益を決める公正価値モデル (資産負債 [ストック] の時価評価→収益) による場合には、収益認識のパターン、複雑性、誤謬^{ごびやう}のリスク等の理由により公正価値モデルは取り下げられ、従来の実務と整合性のある顧客対価モデル (資産負債の変動 [フロー] →収益) が採用されることになった (藤井 [2020] 8 頁) ³⁰。なお、ここで注目すべき事項として、新しい収益認識基準は (狭義) 資産負債アプローチの下での測定モデルとして表 13-3 のように資産や負債の評価だけで利益を決める公正価値モデルではなく、収益費用アプローチと同様に取引価額主義に基づき顧客との取引価格である顧客対価モデルを採用しているということである。なお、この場合、表 13-4 のように、資産負債アプローチの下での測定モデル (公正価値モデル) と配分モデル (顧客対価モデル) はそれぞれ公正価値アプローチ (現在出口価値アプローチ) と顧客対価アプローチに対応するものであり、前者の公正価値アプローチでは資産負債アプローチの思考に基づき公正価値評価された対価請求権 (対価を受け取る権利: 「契約資産」) と履行義務 (資産を移転する義務: 「契約義務」) による契約の正味ポジションの増減で収益 (資産負債 [ストック] の時価評価→収益 [フロー]) が計上されるものであるのに対して、後者の顧客対価アプローチでは契約の正味ポジションの増減を基礎として収益は計上されず、資産負債の変動に焦点を当てた収益認識アプローチに基づき履行義務の充足時に収益を計上する (資産負債の変動 [フロー] →収益 [フロー]) というところに大きな差異が存在する。

② わが国における新しい収益認識基準の設定と収益認識プロセスの変容

前述の国際的な展開に合わせて会計のより一層の統合化 (コンバージェンス: 収斂^{しゅううれん}) の観点からわが国においても IASB が 2014 年に公表した国際財務報告基準第 15 号「顧客との契約から生じる収益」に相当するものを設定するために、企業会計基準委員会 (ASBJ) は 2017 年 7 月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)」を、2018 年 3 月に企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」を、2019 年 10 月に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)」を、そして 2020 年 3 月に最終基準である企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準 (わが国の新収益認識基準ないし新基準ともいう)」を公表している。

販売取引における収益認識に関して、(資産負債アプローチに基づく) 新しい収益認識基準における収益認識の基本的な考え方は、従来³¹の収益費用アプローチの下で実現主義の原則³¹に基づき取引による財貨・

³⁰ なお、公正価値アプローチから顧客対価アプローチへの変遷の背景分析の 1 つとして本最終報告書の第 11 章を参照されたい。そこでは、概念レベルでは公正価値アプローチが選好されるが、基準レベルでは履行価値 (顧客対価) アプローチが選好される過程が間接的に描き出されている。

³¹ 収益認識について従来³¹の実現主義の原則における実現の要件として、前述のように、⑦「財貨用役の提供」と④「対価

用役のフローに着目して収益を実現主義に基づき財貨用役を得意先に提供した段階で一括して収益を認識する基準（収益直接把握法）に代えて、表 13-4 のような「収益認識プロセス」として五つのステップを踏んで、資産負債の変動に焦点を当てた収益認識アプローチに基づき顧客との約束（契約：対価を受け取る権利・資産を移転する義務）である履行義務の充足³²を通して収益認識を行うもの（収益間接把握法：資産負債の増減変化 [フロー] → 収益）というものである。言い換えれば、新しい収益認識基準の基本原則は、⑦履行義務の充足という顧客への財又はサービスの（支配の）移転（「財貨用役の提供」）のタイミングで、④企業が権利を得ると見込まれる対価（「対価の受領」）の額（取引価格：取引価額主義ないし取引対価主義）で収益を認識する³³（16 項）というものである。この新しい基本原則は従来の実現主義の原則における実現の 2 要件（財貨用役の提供と対価の受領）と実質的に同じものであるといえる。

表 13-4 収益認識プロセス

①顧客との契約の識別	資産負債の定義：資源と義務の把握	対象（何を）
②契約における履行義務の識別	以上①②：収益認識単位の決定	
③取引価格の算定	-	測定：金額 （いくらで）
④履行義務への取引価格の配分	以上③④：収益測定金額の決定	
⑤履行義務の充足による収益認識	収益認識時期の決定	

（注）上記①、②、⑤は実現主義における「財貨用役の提供」に相当し、①、③、④、⑤は「対価の受領」に相当する。それゆえ、形式は異なるけれども、実質的には従来の実現の要件を満たしたものを計上するという実現主義の原則と同様であると考えられる。

以下では、この新しい収益認識基準における五つのステップの内容を、従来の実現主義の原則における実現の要件との比較しながら確認していくこととする。

「第 1 ステップ」は会計処理の対象となる「契約（の単位）を認識すること」（「契約の識別」[19 項]）であり、提供すべき財又はサービスの内容を把握することである。ここで「契約」とは例えば、書面、口頭や取引慣行等による企業と顧客の間に法的強制力のある権利義務を生じさせるような取り決め（対価を受け取る権利・資産を移転する義務）をいう（5 項）。この場合、「顧客との契約の 5 要件」として表 13-5 のようなものがある（19 項）。

表 13-5 顧客との契約の 5 要件

<ol style="list-style-type: none"> 1) 当事者が書面等によって契約を承認し、それぞれの義務の履行を約束していること 2) 移転される財又はサービスに関する各当事者の権利を識別できること 3) 移転される財又はサービスの支払条件を識別できること 4) 契約に経済的実質があること（契約の結果として企業の将来キャッシュ・フローのリスク、時期又は金額が変動すると見込まれること） 5) 対価を回収する可能性が高いこと
--

ここで実現主義の原則との関係で特に注意すべきことは、表 13-6、5) 「対価を回収する可能性が高い

の受領」がある。他方、新しい収益認識の基本原則におけるこれに相当する要件は⑦（ステップ 5 の）「履行義務の充足」と④（ステップ 1 の）「顧客との契約の識別」における「移転される財又はサービスの支払条件を識別できること」である。しかも、収益の測定基礎として両者とも取引価格を使用している。このように、両者間には基本的な差異はない。

³² それゆえ、資産負債の変動に焦点を合わせる収益認識アプローチに基づき履行義務の充足に伴う資産の増加又は負債の減少というストックの変動（すなわちフロー）を通して収益認識を行うもの。

³³ 約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように収益を認識するとされている。

こと」という要件が契約上示されており、ステップ5の履行義務の充足と合わせて、これらによって従来の実現の2要件の一つである「対価の受領」と実質的に同様なものとなっていると解釈できる、ということである。

なお、このような識別された契約であっても、双方が完全に未履行の段階では従来と同様に収益認識の対象とならない。また、以下の第2ステップのように契約を細かく分離（「契約の分離」）するのと反対に、複数契約を一つにまとめること（「契約の結合」[27項]）の（拡大化・細分化）双方の場合があるとされている。

「第2ステップ」は「契約に含まれる履行義務を識別」すること（「履行義務の識別」[32項]）すなわち「収益計上単位の決定」を行うものであり、収益認識のタイミングに影響するので非常に重要である。ここで「履行義務」とは支配アプローチに基づき顧客との契約における資産すなわち財やサービス（の支配）³⁴を顧客に移転する約束のことである（7項）。この場合表13-6のように、近年より多くより重要になってきた複合取引（複合要素取引）などに対処するために、資産負債アプローチで収益認識を緻密に行う（「収益認識の緻密化」）ための包括的なプロセスとなっている。

表13-6 複合要素取引

複合要素取引	一つの契約	複数の履行義務	履行義務A	別々に認識
			履行義務B	

すなわち、一つの契約が複数の履行義務から構成される（複数履行義務の）取引（「複合要素取引」）の場合には³⁵、コンポーネント・アプローチにより認識されたそれぞれの履行義務が収益認識単位（「契約の分離」）となる。そして、このように分けられた履行義務の遂行状況に応じて、例えば、変動対価のように収益の一部を負債化（「収益の負債化」）することもあり、それは企業が将来果たすべき履行義務を示している。このように、収益認識に関して、従来は原則として顧客との取引単位でそれを行ってきたが、新基準ではコンポーネント・アプローチにより収益認識単位が取引単位より細かい取引契約に含まれるそれぞれの履行義務単位（「収益認識単位・会計処理単位」取引単位→履行義務単位）でそれを行うこと（「収益認識の緻密化」）となる。

「第3ステップ」は「取引価格の算定」である。すなわち、売上収益の金額は従来と同様に取引価額主義に基づき取引価格に基づいて測定する（【測定：取引価額主義】取引価格→売上[収益]の金額）。ここに「取引価格」とは財やサービスを顧客に移転するのと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額³⁶（財又はサービスの移転→交換→権利を得る対価額＝キャッシュインフローの金額）である（8項）。ここで「顧客対価」とは契約で確定されている顧客から対価として受け取るべき金額のことであり、公正価値モデルのように、契約資産負債（ストック）の時価評価を行い、その差額として収益を認識するものではなく、「原価」で測定されるものである。すなわち、この顧客対価モデルでは、伝統的な実現主義の場合と同様に、財貨サービスを提供した時点で取引価格として確定した対価で収益を測定するものである。

この場合、「取引価格の算定」において契約条件や取引慣行、顧客と約束した対価の性質、時期、金額

³⁴ 新しい収益認識基準においては、従来のリスク経済価値アプローチではなくて、支配アプローチに基づいて収益認識を行っている。

³⁵ 現在では様々なビジネスモデルが存在し、複数契約取引が増えてきた。

³⁶ ただし、例えば、仮受消費税のように第三者のために回収する額を除く。

なども考慮し、顧客との契約金額に一定の調整を加えた金額を売上収益としての取引価格とする³⁷。

「第4ステップ」は上述のようにして認識された履行義務に取引価格を配分すること（「履行義務に取引価格の配分」[65-67項]）すなわち「収益計上単位ごとの価格の決定」を行うことである。履行義務が一つの場合には問題ないけれども、二つ以上である場合には取引開始日の標準的な販売価格である独立販売価格（履行義務を独立して販売する場合の価格 [9項]）³⁸の比率に基づいて取引価格を履行義務に配分する。

「第5ステップ」は履行義務の充足による収益認識である。言い換えれば、これは「収益計上のタイミングの決定」を行うことである。すなわち、支配アプローチに基づき企業が履行義務を充足し資産の支配を移転したタイミング（「一時点又は一定期間」[38-40項]）で企業が権利を得ると見込まれる対価の額で収益を認識する（35項）。ここで「履行義務の充足」とは支配アプローチに基づき約束した財やサービスに対する支配が企業から顧客に移転することをいい、「履行義務の充足の種類」（38-40項）について、㊦「一時点での充足」（充足した時に）と㊧「一定期間での充足」（充足するにつれて）の二つのものが識別され、それぞれの状況によって収益認識が行われる。

4 新しい収益認識基準の特徴点

ここでは新しい収益認識基準の特徴点について明確にしていくこととする。これには次のようなことが挙げられる。

- ①「基準の包括性」に関して、従来の収益認識基準は個別的な基準や慣行に依存しバラバラの基準であったのに対して、新基準は包括的で統一的な基準となっている。
- ②「基準の詳細性」に関して、新しい収益認識基準の規定内容は、例えば、収益認識単位が取引単位から履行義務単位へ細分化されたように、従来の収益認識基準と比較して精緻化・細分化・詳細化が図られている。
- ③「IFRS との比較可能性」に関して、新しい収益認識基準は IFRS との比較可能性を確保する目的で基本的にすべての IFRS の規定を受け入れているけれども、比較可能性を大きく失わない範囲内でわが国の商慣習等を考慮して重要性等の代替的取扱いを許容していること、それゆえ、完全な比較可能性は達成されないけれども、従来のわが国収益認識基準と比較して非常に比較可能性が高まった。
- ④「利益観」に関して、従来は収益費用アプローチ（的な考え方である伝統的発生主義会計）によっていたが、新しい基準では形式的には（狭義）資産負債アプローチによっている。ただし、実質的には前述のように二元的アプローチによっているものと考えられる。
- ⑤「収益認識モデル」に関して、（「資産負債 [ストック] の評価」を先に決定し、その結果として収益を導き出す）正味ポジションによる収益認識を行う公正価値モデルに基づかず、（狭義）資産負債アプローチの下で顧客対価モデルを採用している。
- ⑥「収益認識のタイミング決定基準」に関して、従来のように実現主義に従って貸方の収益を直接認識するのではなく、資産負債の変動に焦点を当てた収益認識アプローチと広義履行説に基づき「履行義務の充足」³⁹により（一時に又は一定期間にわたる）収益認識という考え方を示している。

³⁷ 総額では最終的に基本的には「契約金額＝取引価格」となる。

³⁸ 独立販売価格の合計額が割安に設定されている契約金額を上回ることも少なくない。

³⁹ ただし、この「履行義務の充足」は従来の実現の要件である「財貨用役の提供」と実質的に相違はない。

4 新基準の影響と従来の基準との差異

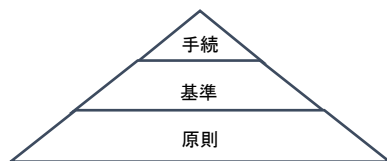
(1) 影響のないもの

ここでは新しい収益認識基準の導入に伴っても従来の会計基準から変化しないものについて明確にしていくこととする。

まず、顧客との契約から生じる収益の「測定」に関して、従来の収益認識基準では基本的に取引価額主義に基づき収入額で測定していた。新しい収益認識基準においても公正価値等の時価ではなく、顧客対価モデルすなわち取引価額主義に基づいて収入額で測定しているので両者の間には基本的な差異は存在しない。

そして、この新しい収益認識基準と従来の実現主義の原則との関連について、表 13-7 のように原則レベルでの検討をしてみれば、新しい収益認識基準の基本原則は、前述のように、⑦履行義務の充足という顧客への財又はサービスの（支配の）移転（「財貨用役の提供」）のタイミングで、①企業が権利を得ると見込まれる対価（「対価の受領」）の額（取引価格：取引価額主義ないし取引対価主義）で収益を認識する（16 項）というものである。この新しい基本原則は従来の実現主義の原則における実現の 2 要件（財貨用役の提供と対価の受領）と実質的に同じものであるといえる。

表 13-7 原則と基準



しかも、この基準における測定モデルとしては、上述のように資産負債アプローチにおいて典型的な資産や負債（ストック）の評価だけで収益を決める公正価値モデルではなく、収益費用アプローチにおける実現稼得過程モデルと同様に取引価額主義を基礎とする顧客対価モデルが採用されている⁴⁰。

これに関連して、収益認識原則としての実現主義の原則における実現の要件の一つである「財貨用役の提供」に関して、従来の収益費用アプローチ的な思考を取る伝統的発生主義会計の中の実現主義の原則における実現の要件において「財貨用役の提供」（すなわち「履行義務の充足」）を要求していたが、新たな収益認識基準においても収益認識の要件として 5 ステップの ①、②、⑤「履行義務の充足」（すなわち従来の要件でいう「財貨用役の提供」）を要求している。それゆえ、両者は実質的に同じものと解釈できる。他方、もう一つの実現の要件のとして「対価の受領」に関して、従来の収益費用アプローチ的な思考を取る発生主義会計における実現の要件の一つとして「対価の受領」が要求されていた。他方、新しい収益認識基準にお

⁴⁰ ここで利益観との関連でこの問題を見た場合、そもそも利益観としての資産負債アプローチも収益費用アプローチも連携観に属しており、貸借対照表上の純資産の変動と損益計算書上の利益は相互に密接に関連し合っており、クリーンサープラスの関係が存在している。このクリーンサープラスの関係が存在する場合には、貸借対照表上のすべての純資産の変動は資本取引を除き、損益計算書上の利益を通して現れる。これに関してわが国の個別会計においては、例えば、その他有価証券の評価差額のように、純資産の部へ直入される項目（「純資産直入項目」）が存在するので、必ずしも貸借対照表と損益計算書とが連携されておらず、クリーンサープラスの関係となっておらず、ダーティーサープラス関係となっている。他方、連結会計の場合にはその他の包括利益を含む包括利益計算書が作成され、純資産の部へ直入されないため両者は連携されクリーンサープラスの関係となっている。

いても前述のように顧客対価モデルに基づく収益認識の 5 ステップの③、④で計算された対価でかつ履行義務の充足によって①回収可能性が高いものを計上するという実質的に同じ要件を満たすことを要求している。すなわち、契約によって取引価格が決定され、かつそれは当社の方で履行義務を履行した時には対価を何らかの形で受け取れることが決定している。それゆえ、両者は実質的に同様なものと解釈できる。

以上の検討から収益認識基準としての（発生主義の原則や現金主義の原則ではなく）実現主義の原則における実現の要件としての㊦「財貨用役の提供」と㊧それに対する（取引価額主義に基づく）「対価の受領」と実質的に同様の要件が新しい収益認識基準でも要求されているものと解釈できる。

以上のように、新しい 5 ステップによる収益認識基準は、形式的には従来の実現主義の原則（の実現の要件）を資産負債アプローチの論理を用いてより精緻化された形で言い換えているだけであり、実質的には従来の収益費用アプローチに基づく実現主義の原則が適用されている。言い換えれば、わが国の新しい収益認識基準は、純粹に資産負債アプローチのみに基づく理論で設定されているのではなく、伝統的に蓄積されてきた有益で会計実務に適合した知見である収益費用アプローチに基づく従来の収益認識基準（「実質」）を、装い新たな資産負債アプローチの形式でより精緻化して表現し直したのものであると考えられ、導入されたものである。この意味からは、新しい収益認識基準は形式的には（狭義）資産負債アプローチに基づき資産負債から財務諸表の定義を開始しているが、実質的には収益費用アプローチの有用で実務的な知見である実現主義の原則を内蔵した二元的アプローチに基づく基準であるといえる⁴¹。

なお、表 13-12 のように、抽象的で理論的な原則のレベルでは同じ実現主義の原則であっても、その実現主義の原則を実務に適用するという具体的で実践的な会計基準レベルにおいては販売基準として発送基準・引渡基準・検収基準があるように、従来の処理方法とは異なった前述のような複数の会計基準や処理方法が存在し得るということである。

(2) 影響のあるもの

ここでは新しい収益認識基準の導入に伴って従来の会計基準から変化したものについて明確にしておくこととする。

①「利益観レベルの変化」に関して、収益費用アプローチ（ないし伝統的発生主義会計）から形式的には（狭義）資産負債アプローチへの転換しており、利益観の転換がみられる。ただし、実質的には前述のように二元的アプローチによっているものと考えられる。

②「比較可能性レベルの変化」に関して、従来の IFRS との比較可能性があまり高くない基準から、新しい収益認識基準は基本的に IFRS をそのまま受け入れたので IFRS で作成される財務諸表と同様なものとなり、IFRS との比較可能性が一段と高まった⁴²。

⁴¹ このような新しい収益認識基準が二元的アプローチないしハイブリッド・アプローチであるという分析は、本最終報告書の第 11 章、Ⅲ「FASB/IASB の討議資料（2008 年 12 月）の特徴点」の分析過程「『……両ボード [FASB と IASB] は、収益原則に関して、資産と負債の変動に焦点を当てること……』を提案している。しかし、資産と負債に焦点を当てることにより、『両ボードは、稼得過程アプローチを〔全く〕放棄すること……』を意図するものではない。むしろ反対に、両ボードは『資産と負債の変動に焦点を当てることは、稼得アプローチに規律……』をもたらし、『企業が、収益をより首尾一貫して……認識することができるようになる』と考えている」（……は引用者の省略部分）ということからも間接的に証拠立てることができる。

⁴² ただし、わが国独自の処理方法を別途認めているので、完全な比較可能性は確保されていないことはいままでもない。

- ③「基準の包括性ないし基準の適用レベルの変化」に関して、従来において業界等によって個々バラバラな個別的な基準から新基準では包括的で統一的な基準へ変化している。
- ④「基準の詳細性」に関して、新しい収益認識基準の規定内容は、例えば、収益認識単位が取引単位から履行義務単位へ細分化されたように、従来の収益認識基準と比較して精緻化・細分化・詳細化が図られている。
- ⑤「新たな重要事項等への対応性」に関して、新しい商取引ないしより重要性が増した商取引の内容である複数要素取引・金融取引要素等に対応するために規定内容が従来のものと比較して細分化・詳細化・厳格化レベルの変化である。
- ⑥「収益認識単位レベルないし実現原則の適用対象レベルの変化」に関して、収益認識単位（ないし実現主義の原則の適用単位）が従来の「取引単位」から新基準では細分化がなされより細かい「履行義務単位」へ変化している。
- ⑦「タイミングレベルの変化」に関して、より具体的には従来の「一括収益計上」⁴³から新基準では一括収益計上ないし履行義務の履行の遂行に伴った「段階的収益計上」へ変化ないしより明確に区分して計上することとなっている。
- ⑧「収益の把握方法」に関して、従来の収益費用アプローチに基づく収益認識が収益費用を直接把握すると共にその結果としての対価（現金・売掛金等）を決定していた（直接把握法）のに対して、新しい収益認識基準においては資産負債の変動に焦点を当てた収益認識アプローチに基づき履行義務の充足という資産負債の増減変化（フロー）の結果として収益費用を認識することとなっており、対価としての資産の増加（又は負債の減少）に基づいて収益が認識されること（間接把握法：資産負債の増減変化→収益の認識）となっている。
- ⑨「処理の方法（総額主義か純額主義か）レベルの変化」に関して、より具体的には商社などにおいて従来の「収益の総額計上」から新基準では本人か代理人かで代理人の場合には「純額計上」へ変化している。
- ⑩「収益認識の仕方レベルの変化」に関して、より具体的には例えば変動対価の一つである返品権付販売について従来において「全額売上計上」すると同時に返品調整引当金を設定する方法から新基準では変動対価として「純額処理法」へ変化しているように、新しい収益認識基準では従来収益として計上していたものの一部が負債となるという収益の負債化が生じている。

以上のように、会計基準レベルでは新しい収益認識基準の導入に伴って多くの変更がなされている。

Ⅲ むすび

以上のように、本章では、①わが国の新しい収益認識基準で採用されている利益観は収益費用アプローチと資産負債アプローチとを統合した二元的アプローチであること、②新しい収益認識基準においても実質的には実現主義の原則が要求されていること、③及び従来の収益認識基準と新しい収益認識基準との同異ないし変容の内容を明確にすることを目的として検討を行ってきた。このために、収益認識との関連で、⑦利益観、①発生主義会計、⑨収益認識基準の観点からそれらの内容とその変容の内容等について明確にしてきた。

⁴³ ただし、工事進行基準や経過勘定項目などでは従来においても段階的に収益計上が行われてきた。

そして上述したように、わが国において会計のより一層の国際化と IFRS とのコンバージェンスを推進するために、2018 年に新しい収益認識基準の導入がなされた。これに伴ってわが国の収益認識基準は従来の収益費用アプローチ的な伝統的発生主義会計に基づく収益認識基準から資産負債アプローチに基づく収益認識基準へと転換された。この新基準は資産負債アプローチに基づき顧客対価モデルを採用しており、一見すると形式的には従来の実現主義の原則に基づく収益認識とまったく異なったものとの印象を与える。しかし、その実質を検討してみると、実質的にはわが国の新しい収益認識基準で採用されている利益観は形式的な（狭義）資産負債アプローチと従来の収益費用アプローチの知見や実践性を統合した二元的アプローチ（ハイブリッド・アプローチ）であった。それゆえ、新しい収益認識基準は、①測定属性も従来の実現主義の原則のものと同じ、取引価額主義であり、かつ②従来の実現の2要件である「財貨用役の提供」と「対価の受領」という実質的に同じ要件を5ステップという収益認識ステップの中で要求している。このような意味で新しい収益認識基準は、形式的には（狭義）資産負債アプローチに基づき資産負債によって収益費用が定義されるが、実質的には収益の稼得プロセスである履行義務の充足（すなわち財貨用役の提供）と対価の受領によって収益認識を行うものであり、それゆえ従来の実現主義の原則による収益認識であると解釈しうる。このように、資産負債アプローチに基づく新しい収益認識基準を収益費用アプローチに基づく実現主義の原則として二元的（ハイブリッド）アプローチ的に捉え直すことができた。言い換えれば、新しい収益認識基準は、従来の収益費用アプローチ的な発想に基づく伝統的発生主義会計の中の収益認識において中心的な役割を担ってきた実現主義の原則における実現の要件を、世界的に一般化している資産負債アプローチの論理を使って精緻化して表現し直したものであり、両者は実質的に同じものと解釈できた。しかし、原則レベルでは実質的に同じ実現主義の原則に基づく収益認識であるとしても、具体的な会計基準レベルにおける個々の取引の認識については種々の従来とは異なった基準や方法であることも明確にされた。

（参考文献一覧）

- 岩崎勇 [2019] 『IFRS の概念フレームワーク』 税務経理協会
岩崎勇編著 [2019] 『IASB の概念フレームワーク』 税務経理協会
浦崎直浩 [2008] 「収益認識の測定アプローチの意義と課題」『企業会計』第 60 巻第 8 号 26-35 頁
大石佳一 [2008] 「収益認識プロジェクトに見る FASB と IASB の戦略」『企業会計』第 60 巻第 8 号 57-63 頁
企業会計基準委員会 (ASBJ) [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 (ASBJ) [2020] 企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」
太田達也 [2018] 『「収益認識会計基準と税務」完全解説』 税務研究会出版局
企業会計基準第 29 号 [2018] 「収益認識に関する会計基準」 企業会計基準委員会
企業会計基準適用指針第 30 号 [2018] 「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
佐々木隆志主査 [2019] 『顧客との契約から生ずる収益の認識に関する会計諸問題の研究 一令和元年度 最終報告書一』 日本会計研究学会 収益認識スタディ・グループ
斎藤静樹編著 [2005] 『詳解 討議資料 財務会計の概念フレームワーク』
辻山英子 [2009] 「正味ポジションに基づく収益認識」『企業会計』第 61 巻第 9 号 6-15 頁
藤井秀樹 [2014] 『国際財務報告の基礎概念』 中央経済社
藤井秀樹 [2019] 『入門財務会計第 3 版』 中央経済社
藤井秀樹 [2020] 「収益認識会計基準に関する一考察」『会計』第 198 巻第 1 号 1-14 頁
PWC 新有限責任監査法人編 [2020] 『益認識の会計実務 改訂版』 中央経済社
EY 新日本有限責任監査法人編 [2018] 『企業への影響から見る収益認識基準 実務対応 Q&A』 清文社
万代勝信 [2008] 「収益認識プロジェクトの概要」第 60 巻第 8 号 18-25 頁
山田康裕 [2008] 「配分アプローチの問題点」『企業会計』第 60 巻第 8 号 37-46 頁
International Accounting Standards Board (IASB) [2010] Conceptual Framework for Financial Reporting. (IFRS 財団編・企業会計基準委員会 財務会計基準機構監訳 [2017] 『IFRS 基準 2017 Part A』 中央経済社)
International Accounting Standards Board (IASB) [2014] IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. (企業会

計基準委員会他監訳[2022]『IFRS 基準 2022 〈注釈付き〉 Part B』中央経済社)
International Accounting Standards Board (IASB) [2018] Conceptual Framework for Financial Reporting. (IFRS 財
団編・企業会計基準委員会 財務会計基準機構監訳[2022]『IFRS 基準 2022 〈注釈付き〉 Part A』中央経済社)

第2章 発生主義会計と収益認識基準の関係

-収益変容とそれに整合する費用、その他の構成要素への影響の観点から-

徳山英邦（帝京大学教授）

I はじめに

周知のように、利益観を示す用語として、資産負債アプローチと収益費用アプローチがある。これらの用語は、会計行為（認識、測定、伝達）別に詳しく確認していくと、論者、文脈によってその解釈、立場に微妙な相違が生じがちなるものであるが、財務諸表の構成要素の定義の観点において、貸借対照表（財政状態計算書）項目の変動論理（金額の根拠）を重視するものを資産負債アプローチ、損益計算書（財務業績の計算書）項目の発生論理（金額の根拠）を重視するものを収益費用アプローチとする点では、共通理解が得られていると解される。

「利益」計算のためには、「期間」利益のための計算要素（損益計算に関係する各「勘定」の集計数値）のすべての金額が出そろふ必要がある。すなわち、「期末の到来を待つ」必要がある。一会計期間の結果としての「利益」には、「すべての計算要素の算出結果待ち」という拘束と不即不離の関係がある。本章では、この「利益」用語の有する「期末」との「拘束性」に着目している。

販売の際に付与される「ポイント額」が、「販売促進費（費用の増額）」、あるいは「販売価額の値下げ（収益の減額）」のいずれでも解釈可能なように、費用の増額と収益の減額のうち、いずれであっても、「利益」金額への影響は同額である。ただし、この関係は、収益規定と費用規定が反対の関係になるように、「対」関係を保持しなければ、維持される保証はない。後述するように、一般に収益費用の定義の仕方には種々のものがあるが、多くの場合、この収益と費用の二つの用語に関する定義は「対」関係となつて整合している。

すなわち、財務諸表の「連繫」を前提として、「収益に関する新しい基準」が国内外（国際財務報告基準：IFRS 第15号、企業会計基準第29号）で登場して、収益規定に変容が生じれば、それに整合する費用である必要性から、費用規定に結果として影響を及ぼしているし、さらには、その他の構成要素もその影響下にあるとみる立場を本章ではとっている。

「トンネルの掘り進め作業」で比喩的にいえば、一方で、抽象的概念レベルにおける収益費用アプローチから資産負債アプローチへの転換に向けた「掘り進め」が行われてきており、他方で、具体的個別基準レベルにおける収益規定の国内外の変化（収益の変化→それに伴って「対概念」の費用変化、結果としてすべての構成要素の変動システムについての各「勘定」、具体レベルにおける計算体系の変容）に向けた「掘り進め」が進行している様相である。資産、負債及び持分（純資産）の変動論理で会計システム全体を再構築しようとする試みについて、「収益に関する新しい基準」の登場の動きは、トンネルの向こうサイドからの「掘り進めの追加」に他ならないという理解の立場を、本章ではとっている。

一般に、「発生主義(accrual basis)」は、「期間」損益計算システムについて、「現金主義(cash basis)」と対比的に用いられる用語である。発生主義という用語は、その文脈によって狭義的解釈、広義的解釈の複数の解釈の幅を有しつつも、その中核は、収益費用の「期間」帰属の決定に関する重要な用語として用

いられてきている。

収益費用アプローチ系統の伝統的発生主義会計の文脈の下で、収益と費用は、計算構造上、期間帰属についての「費用収益対応の原則」の要請から、収益とこれに関連する費用の計数管理上の結びつきが要請され、表示上も、それに準じた規則性が要請されてきている。

上述のように、国内外における昨今の「収益基準」の登場によって、定義上、会計行為上 {認識、測定、伝達 (記録、表示)}、収益概念に生じた変化は、会計がシステムであるならば、これに整合するように費用概念の変容も要請されるはずである。また、費用は、貸借対照表項目、特に、資産と貨幣計数的に相互に関連している以上、収益の変容は、財務諸表の構成要素全体の変容を意味する。定義と会計行為上の意味内容の変化は、概念構成上、抽象レベルで「収益費用アプローチから資産負債アプローチへ」と表現されてきたことは周知のとおりである。

しかしながら、収益に関する「実現主義」を内包している伝統的発生主義会計に対して、それとは異なるものとして、近年登場した収益会計基準等でも、依然としてその計算構造が「発生主義会計」下にあるものとして説明されている。「異質な内容」に「同じ名称」が付されている現状といえる。これから会計を活用し始める人々にとって、この現状は、解消、少なくとも説明される必要がある。

本章の意義は、「発生主義会計」が、新旧の会計システムで「異なる内容に同じ名称が付与されている」様相を呈している現状を知るための類型化と若干の検討である。具体的には、第一に、収益と、それに整合する費用の定義の類型化である。第二に、「発生主義」の類型化である。これらの類型化を踏まえて、この度の収益の変容について、定義上、会計行為上 {認識、測定、伝達 (記録、表示)} について、いかなる特徴があるのかの検討である。すなわち、従来の発生主義会計と、現在標ぼうされている発生主義会計の共通点と相違点についての確認作業である。

II 収益概念の要点

1 国際財務報告基準：IFRS 第 15 号及び企業会計基準第 29 号による収益の「認識」規定

現在の「発生主義会計」といわれているものの具体的適用形態を確認する目的で、収益会計の領域の基準をここに示しておきたい。

IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」では、次のように規定している⁴⁴。

「第 15 号の中心となる原則は、企業が収益の認識を、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように行わなければならないとするものである。企業は、以下のステップを適用することにより、この中心となる原則に従って収益を認識する。」(IN7)

周知のように、第 29 号でも踏襲されて明記されている 5 つのステップを示している。さらに、ステップ 5 の段階において、以下のように規定している。

「企業が履行義務の充足時に (又は充足するにつれて) 収益を認識する——企業は、約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に (又は充足するにつれて)、収益を認識する (これは顧客が当該財又はサービスに対する支配を獲得した時点である)。」(IN7(e))

⁴⁴ 本章における IASB 公表文書では、IASB 財団公表の翻訳を参照している。

IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」公表に呼応するように、国際的統合化の観点から企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（2018 年、改正 2020 年、以下、新収益基準という）が公表され、収益認識について、以下のように規定している。

「企業は約束した財又はサービス（一中略）を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する。（以下省略）」（第 29 号 par. 35）

上記の 2 つの規定は、伝統的に用いられてきた収益の認識基準（論者によっては測定基準でもある）、実現主義（実現基準）として機能してきた計算構造とは、異なるものとして登場してきている。

収益勘定が仕訳帳に記入されるタイミングに着目した場合の最終的帰結が同じでも、そこに至るプロセスが異なっている場合、その検討の必要性それ自体に賛否が分かれる可能性があるが、新しい収益認識基準の登場それ自体が、これまでと同様ではなく、変更されたものと言明しているともいえる。そして、上述の IASB における個別基準、IFRS 第 15 号は、IASB の概念フレームワークと整合するものとされている。その IASB の概念フレームワークでは、「発生主義会計」が作用されていると述べられている。伝統的に用いられてきた「発生主義」会計の計算構造の枠内における収益認識に関する「実現主義」の要件、①財ないしサービスの提供、②現金ないし現金等価物（対価）の受領の確認をもって収益認識を行うという規定とは、全く別物である。

上記の収益規定の特徴を対比的に観察する目的で、次節において、従来型の収益及びそれと「対」をなす費用の類型を確認する。

2 収益概念と収益勘定—安平昭二[1994]の研究を基礎として—⁴⁵

(1) 安平昭二[1994]を基礎にした収益概念の類型化：収益と費用の「一对」関係

安平[1994]は、簿記・会計学ないし財務会計論のテキストに見られる収益、費用の概念を整理し、検討されている⁴⁶。安平による分類に基づき一覧表にすれば、[図表 2-1] のように類型化される。

ここに、流入、流出とは、アウトプット、インプットとも言い換え可能であるが、貨幣の流入、流出（収入額基礎、支出額基礎）に重点を置いて認識する場合と、財貨や用役価値そのものの直接的捕捉による流出入に重点を置いて認識する場合があります。

これらの定義は、まず 2 つに大別可能である。すなわち、貸借対照表の構成要素（資本）の観点から収益費用を規定する型と、損益計算書の構成要素それ自体で収益費用を規定する型である。[図表 0-1] を前提にすると、前者が、資産・負債の変動、すなわち、純資産の変動との関わりで収益を定義する方法である。A-①、A-②である。後者が企業の提供する商品ないし用役の流出入そのものを、直接の計算対象として対流関係で捉え、その観点から定義を行う方法である。B-①から B-③である。前者の①、②は資本（持分、純資産）の増減の観点から記述しているので、いわゆる資産負債アプローチに関連すると解されるが、直接に資本（持分）の増減に言及しているので、まずは資産や負債の変動と包括利益の変動に係らせて規定している FASB の資産負債アプローチと異なる点があることを指摘しておき

⁴⁵ 徳山[2006]の一部を要約、加筆修正したものである。[図表 2-1] は、徳山[2006]における収益と費用の左右を入れ替えて、勘定形式のイメージとしている。

⁴⁶ 詳細については、安平[1994]を参照されたい。

たい。

[図表 2-1] 収益と費用の概念規定

	費用	収益
A-①	経営活動による資本の減少。	経営活動による資本の増加 この場合の資本とは、いわゆる資本等式による資本、すなわち、自己資本
A-②	資本減少の原因ないし原因事実	資本増加の原因ないし原因事実
B-① ※	[収益をうるための] 経済価値の犠牲・費消・引渡し。(流出概念)	経営活動による経済価値の増加・獲得・受入れ(流入概念)
B-①-2	収益のために費消された財貨・用役の価値。(流出【消滅】概念)	経営活動の結果として外部に提供された財貨・用役の価値が収益。(流出概念)
B-②	財貨・用役の価値ないし給付の入・取得。(流入概念)	財貨・用役の価値ないし給付の出・提供。(流出概念)
B-③	消費された財貨・用役の対価(ないし失われた支出対価)(流出概念)	提供した財貨・用役の対価(収入対価)(流入概念)

※流入概念、(流出【消滅】概念)は、筆者による加筆。

この類型化の段階で強調しておきたいことは、例えば、収益を A-①で規定しておいて、費用を B-①で規定することは論理構成上不適切であるということである。

したがって、「収益」に変容があれば、一対関係で定義、規定されるべき「費用」にも自ずと変容が生じるという現実、さらには、他の構成要素にもその影響が及ぶという現実である。

利益概念の説明の際に、損益計算書の利益計算機能に重心を置いた場合に「収益費用アプローチ」という用語を用いて、これと対比的に、貸借対照表の利益計算機能に重心を置いた場合に「資産負債アプローチ」という用語を用いている現実がある。

他方で、損益計算書の利益計算機能に重心を置いた場合の収益費用、そして利益計算に「発生主義会計」という用語を用いて、「貸借対照表の利益計算機能に重心を置いた場合の利益計算にも「発生主義会計」という用語を用いている現実がある。この関係性を明示したものが、[図表 2-2] である。

[図表 2-2] 「区分」と「無区分」

構成要素の優先順位	損益計算書の構成要素に 重心を置いた場合 (借方における「費用化」優先指向)	貸借対照表の構成要素に 重心を置いた場合 (借方における「資産化」優先指向)
抽象・具体の現状		
概念上、 利益概念の説明用語(区分)	収益費用アプローチ	資産負債アプローチ
個別基準の運用上 計算構造の説明用語(「無区分」)	「発生主義会計」	

(2) 収益概念と収益勘定を峻別する意味

さらに、安平[1994]では「収益・費用勘定は、けっして収益・費用そのもの(つまり価値の入と出そ

のもの)を示す勘定ではない。」と述べ、収益・費用勘定の性格を示すために、設例で示されている。

その説明の要点を示すと、以下のとおりである。

[設例]

原価¥60の商品を¥80で掛売りした場合を考える。勘定記入は次のものとする。

売掛金	売 上	商 品	売上原価
80	80	60	60

設例に関する説明の一部を引用すると、以下のとおりである。

「収益は価値の入であり、費用は価値の出であるから、この場合、売掛金勘定借方記入¥80が収益そのものの表示であり、商品勘定貸方記入¥60が売上原価という費用そのものの表示である、と見なければならない。収益勘定(売上勘定)貸方¥80、及び費用勘定(売上原価勘定)借方¥60の記入は、収益・費用そのものの表示ではなく、収益・費用の原因を示すための記入にはかならない。しかも、それを貸借複記の原則に即して行うためには、収益・費用そのものの記入とは反対の側に示されねばならないのである。」(下線波線筆者加筆)

[図表 2-3] 収益・費用概念と収益・費用勘定の関係と勘定捕捉との関連性

①概念規定と勘定を峻別する立場		②概念規定と勘定を峻別しない立場	
(収益=収益価値) ≠ 収益勘定 (≡流入資産価値≡キャッシュ・インフロー) 「過去・現在・将来」の測定基礎と結合可能。 (費用=価値費消) ≠ 費用勘定 (≡流出資産価値≠当該時点での支出) したがって、収益それ自体は借方概念で、 貸方収益勘定は、反対記帳用の名目勘定。 ↑ 資産は、収益価値と価値費消から構成される。 収益概念と資産を、ともに借方にみる ⁴⁷ 。 (費用概念と負債をともに貸方にみる)		収益価値 ≠ ★(収益=収益勘定)★ 価値費消 ≠ (費用=費用勘定) したがって、収益は貸方概念。 負債と(収益=収益勘定)をともに貸方にみる。 収入との交錯関係として結びつく。 (資産と費用をともに借方にみる)	
A. 勘定捕捉の概念的優先順位 ⁴⁸ 優先 劣後 実在勘定 名目勘定 売掛金 → 売上 商品 → 売上原価		B. 勘定捕捉の概念的優先順位 優先 劣後 名目勘定 実在勘定 売上 → 実現、決定的事象 売掛金 売上原価 → 商品	

収益費用概念と収益費用勘定を区別する観点と、後述する「勘定捕捉の概念的優先順位」(資産化優先、あるいは費用化優先)の関連性を考慮して要約したものが、[図表 2-3]である。

上記の検討を基礎に、FASB と IASB の共同プロジェクトから提示された4つの説について、以下で検

⁴⁷ ただし、収益は借方への過程的概念であるのに対し、資産は実体的概念として理解する。過程的概念、実体的概念の詳細については、寫村[1960]p. 121を参照されたい。

⁴⁸ このような勘定捕捉の優先順位については、松本[2002]を参照されたい。

討してみたい。

3 収益認識基準の登場の前段階の動き

(1) FASB と IASB の共同プロジェクトから提示された4つの説

2002年にFASBとIASBの収益認識に関する共同プロジェクトを契機として、資産負債アプローチに基づく収益の定義と整合的に、資産・負債の増減に基づいて収益認識も一貫して行うという方向性が提示された。そして、定義に踏み込んだ議論（①流入総額説、②負債消滅説、③付加価値説、④広義履行説）が展開された（徳山[2006]）。見方を変えれば、いわゆる資産負債アプローチは、定義、認識、測定をとおして首尾一貫した体系として存在していたわけではないことが顕在化されることになったわけである。いわゆるFASB概念フレームワーク6号（構成要素の定義）と5号（構成要素の認識、測定）の非整合問題である。

その後、個別基準レベルにおいて、IASBが2014年にIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を公表し、その影響を受けて企業会計基準委員会が2018年に第29号「収益認識に関する会計基準」（「新収益基準」）及び適用指針、設例等を公表して今日に至っている。

他方で、概念レベルでも構成要素に関する新展開もあった。2013年公表のIASBの「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」では、「経済的資源」を資産の定義とは別個に、特別な位置づけを与え、その後の「公開草案」と「改訂版」でもこの点を踏襲している（徳山[2019]を参照されたい）

近年、ビジネスモデルの「外形上」、同業にみえても、「買取・販売」型と、「売買仲介業」型がありうる。両者に総額か純額かの違いを生じうる売上収益の決定論理は、「費用の論理」と関連させて捉える必要がある。「新収益基準」の登場によって、売上収益（営業収益）に限定されずに、費用を含めた会計行為（認識、測定、記録、表示）上のそれぞれの観点から、企業会計原則における「営業損益計算区分」の決定論理が刷新されたことを意味する（中小企業会計採用企業を除く）。具体的には、正常営業循環基準の枠内に帰属する勘定群がこれに該当する。資産負債アプローチが、金融商品会計に導入されて、損益計算書上の営業外損益区分に適用されたとするならば、今期の新収益基準の設定は、営業損益計算区分への資産負債アプローチの導入の側面がある。

(2) FASB と IASB の共同プロジェクトにおける収益の諸定義の特徴

上述のように、安平[1994]では、収益・費用勘定と収益・費用を区別する立場を提示されている。他方、収益・費用は、すなわち収益・費用勘定と同じという見方もあり、むしろ、このような区別をしない方が一般的にもみえる。

これらのことを考慮して、FASBとIASBの共同プロジェクトから提示された収益概念規定は、勘定との関係でみるとどのような特徴を有するのかについての若干の検討を試みたい。ただし、この検討は、あくまで定義文言から解釈されうる勘定記入をもっともシンプルな形で筆者なりに例示したものであり、とくに、認識時点の相違における問題点等は考慮していない。

ここでは、上記の〔設例〕をもとに、期間帰属の決定問題や金額測定の問題という認識・測定問題を捨象した上で⁴⁹、収益概念と収益勘定にかかわる「取引要素の結合関係」に焦点をあわせ、若干の検討

⁴⁹ ヘンドリクセンは「収益は評価と計上時期の問題と区別されて定義されるべきである。」と述べ、収益概念の検討を

を試みたい。

「付加価値説」では、「収益は原材料やサービスの形で報告企業が第三者から購入した報告企業の投入物のコストが、商品やサービスの形で報告企業が産出した価値を上回るもの」と定義されている。

この場合の勘定記入は以下のように理解しうる。概念的にも勘定としても重要なのは、商品販売益 20 である。分記法の捉え方である。

売掛金		商品		商品販売益
80		60		20

これは収益を純額で捉えようとするところに特徴がある。収益・費用勘定と収益・費用概念を区別する立場である。

「流入総額説」では、「収益は報告企業の顧客から受け取った対価で報告企業が支配を取得しているもの」と定義されている。

この場合の勘定記入は以下のように理解しうる。概念的に重要なのは、売掛金として流入する 80 であり、勘定として重要なのは、当然に売上勘定である。これは先の分類の「B-③提供した財貨・用役の対価（収入対価）（流入概念）」に支配の要件を追加したものと解され、収益・費用勘定と収益・費用概念を区別する立場である。

売掛金		売上		商品		売上原価
80		80		60		60

「広義履行説」では、「収益は究極的に顧客に引き渡される製品（商品やサービス）の提供に必要不可欠な活動を企業自身が行うことによって生じる報告企業の資産の増加または負債の減少」と定義されている。

この場合の勘定記入は以下のように理解しうる。金額的に重要なのは売掛金または支払手形勘定の借方 80 である。上記の波線下線部分を「企業側から提供したもの」と解釈し、それを、測定対価で把握するものとして理解すると、概念的に重要なのは、企業側が提供した商品勘定の貸方となるが、差額の 20 の位置づけをどうするかの問題がある。

売掛金		売上		商品		売上原価
80		80		60		60

または、

支払手形（等）		売上		商品		売上原価
80 **		80		60		60

収益を、資産の増加または負債の減少に関連付けて特徴づける点に着目すると、FASB の資産負債アプローチの定義を踏襲したタイプと解することができる。

「(1) 収益の本質、(2) 収益には何が含まれるべきか、(3) 収益の測定、及び(4) 収益の計上時期（収益はどの期間に記録されるべきか）」に分けて行っている。(Hendriksen, E. S. [1977]p. 177)

「負債消滅説」では、「収益は、報告企業が主として義務を負っている履行義務の消滅によって生じる報告企業の負債の減少」と定義されている。

この場合の勘定記入は以下のように理解しうる。概念的に重要なのは、商品提供義務の減少として借方に記入する 80 である。

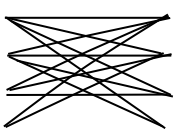
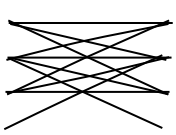
現金		商品提供義務（前受金）	⇒	商品提供義務		売上
80		80		80		80

負債としての貸借対照表能力が解除されて、収益としての損益計算書能力を獲得する。（スクリーニングの最初は負債の定義を満たす貸借対照表能力である。「期間収益としての損益計算書能力を獲得する」まで負債で待機し、それが解除されての収益計上となる）。収益・費用勘定と収益・費用概念を区別しない立場である。

以上が、当時のプロジェクトで提示された 4 タイプの収益定義を勘定との関係で特徴づけたものである。負債消滅説では、定義文言に従えば、収益の発生は、負債の減少とのみ結びつくことになる。

つまり、「資産の増加－収益の発生」の結びつきがない。その場合、[図表 2-4] の左側のように、借方と貸方を平行に捉えると、費用の発生は、負債の増加とのみ、結びつくことになる。そこまでくると、現実の経済行為を写像するという観点、「忠実な表現」からは、かなり乖離しているように思われる。さりとて「費用の発生－資産の減少」の結びつきを認めることになると、取引要素の結合関係における平行な関係を壊すことになる。

[図表 2-4] 取引要素の結合関係

取引要素の結合関係		負債消滅説における概念上（≠勘定科目上）の取引要素の結合関係	
（借方）		（借方）	
資産の増加		資産の減少	
負債の減少		負債の増加	
資本の減少		資本の増加	
費用の発生		収益の発生	

無論、勘定記入（仕訳）上は、負債消滅説の場合でも、資産の増加－収益の発生は、当然ありうる。ただし、その場合は、「資産の増加－負債の増加」と「負債の減少－収益の発生」の複合取引における「負債の増加と負債の減少」の相殺・省略したものと捉えることになる。これは、費用の発生－収益の発生の直接的結びつきを認めるか否かの場合にもみられる議論である。かなり例外的例示ではあるが、ある企業に対して、債権、債務が同時にあって、そこから生じる支払利息と受取利息の相殺を行う際に、「支払利息－受取利息」とみるか、「支払利息－現金」、「現金－受取利息」の複合取引とみるかの違いである。したがって、勘定科目上の結びつきは、借方 4 要素、貸方 4 要素のそれぞれについての直接的結びつきも起こりうる。結びつきを認めない根拠は、概念規定上の制約から生じることになる。

資産負債アプローチの下では、当然に、「費用の発生－収益の発生」の直接的結びつきは認められないが、収益費用アプローチの下では、概念規定如何（例えば、測定における収支主義の一部緩和、みな

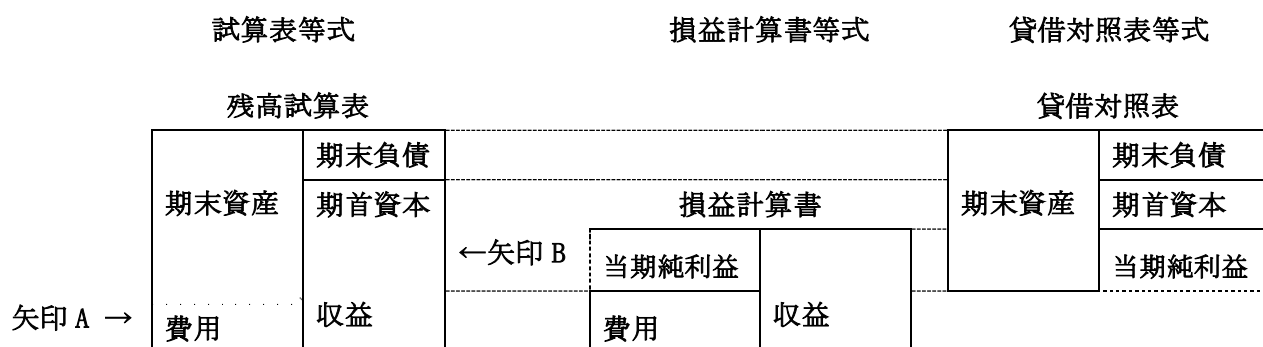
し収支の導入規定等)によっては、認められうると解される。つまり、いわゆるシュマーレンバッハの「一致の原則(合致の原則)」を放棄して、収支の制約と切り離すタイプの場合である。

上記の4つの説のうち、IFRS第15号、会計基準29号の「源流」に最も近いものが「負債消滅説」と解される。負債消滅説を採用すると、収益=収益勘定とみて、試算表の貸方項目の能力論として、「負債と収益の関係」を借方における「資産と費用の関係」とシンメトリーな関係で統一的に説明することが可能となっている。

新収益基準は、概ね「負債消滅説」における文言の「負債の減少」とのみ一辺倒に結びつく状況から、「資産の増加または負債の減少」に切り替えて、かつ「持分」の変動に、「期末時点ではなく、取引、事象変化のその都度ごとに、それが生じた時点で言及する方式」に変えて定義されたものとなっている。それによって、取引要素の結合関係について「資産の増加-収益の発生」の結びつきが生じて、現実性を帯びる形に修正されている。ここに、「期末」ではなく、期中となると、その勘定変動については、貸借対照表(財政状態計算書)及び損益計算書(財務業績の計算書)のいずれにも収容されない勘定も存在するが、ここでは検討の対象外としている。

「負債消滅説」の場合、収益の発生は、「資産の増加-負債の増加」と「負債の減少-収益の発生」というように、把握することになる。換言すれば、概念上まず取引は貸借対照表項目の変動としての側面から捕捉されることになる。その後、負債としての貸借対照表能力が解除され、それと同時に収益としての損益計算書能力が付与される関係として理解することができる。つまり、試算表等式における借方の統一的把握及び貸方の統一的把握するモデルとして理解しやすい。ただし、この検討においては、測定上の金額の結びつき(測定原則)と認識の具体的タイミング(上述のIFRS第15号や会計基準第29号における「5つのステップ」)との関係性に掘り下げることにはせず、捨象して、あくまで資産に属する勘定と費用に属する勘定の勘定間の相互関連性、借方における資産化計上優先か、費用化計上優先か、貸方における負債化(金額上は、たとえゼロであってもその指向の側面において)計上優先か、費用化計上優先か、の論点に限定して論じている。

[図表2-5] 精算表の概要図



まず、借方において、[図表2-5]の矢印Aで資産と費用の関係を、借方内で統一的に把握する。つまり、財務諸表の連繫を前提として、①資産の過大評価は、費用の過少計上をもたらす、②費用の過大計上は資産の過少評価をもたらす(この項における①、②の表現は[図表2-1]とは無関係)。矢印Aは、その相互関連の境界線を示している。ただし、資産化優先指向の資産負債アプローチの下では、②のように費用金額の決定を優先的に捕捉することは認められない。「資産化の後の、資産の費消として

の費用化」である。

貸借対照表を収支の未解決項目の収容表とみる、費用化優先指向の収益費用アプローチ場合には、資産を未費消原価（次期以降の費用のかたまり：費用性資産）とみるので、むしろ②のように費用金額を優先的に捕捉することになる。つまり、当初記帳についての費用化優先志向であり、その後の期末において次期以降の費用を収容する資産化計上の論理であり、その場合、「支出額の期間配分」（広義の費用配分の原則の論理としてみる）ができる。すなわち、当期の「支出」＝当期の費用、当期の「支出」を次期以降の費用のかたまりとする資産化（例：減価償却費の計上）、次期以降の「支出」の今期の費用化（例：負債性引当金の計上）の論理である。

他方、貸方において、負債と収益の関係を、貸方内で統一的に把握する。つまり、①負債の過大評価は、収益の過少計上をもたらす、②収益の過大計上は負債の過少評価をもたらす相互関連性をみる。矢印Bは、そのような関係性の境界線を示している。ただし、資産負債アプローチの下では、②のように収益金額を優先的に捕捉することは認められない。まず、負債としての貸借対照表能力が付与されて、それが解除されたものが収益としての損益計算書能力の獲得するに至るが、負債としての貸借対照表能力の解除と、収益としての損益計算書能力の獲得と間に乖離が生じた場合の問題が、いわゆるクリーンサープラス関係が維持できない問題となる。

4 これまでの小括と新しい収益の「定義」

(1) これまでの小括

これまでの検討の要約の第1は、収益と「一対」になっているはずの費用の確認と、「認識」基準と「定義」との関係性である。

[図表2-1] 収益と費用の概念規定で確認したように、収益とこれに対応する費用の定義は、一対となって、整合する形になる必要がある。[図表2-1] 中のB-①-2のように、収益を「流出概念」で規定して、費用も「流出【消滅】概念」で説明する、若干の例外は生じるが、基本として、収益と費用は「対」概念である。この点について、新しい収益規定を再度確認すると、以下のとおりである。

「企業は約束した財又はサービス（－中略－）を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する。（以下省略）」（第29号 par. 35）（「売上収益」の規定）

この収益規定と「対」をなす費用規定について、類推して導くならば、以下のようなものになるろう。

「企業は、約束した財又はサービス（－中略－）を自社から移転して（支配を）譲渡・消滅した時に、又はその（支配）権を譲渡・消滅させるにつれて、費用を認識する。」（「売上原価」の規定）

ただし、上述のような「費用の規定」は明記されていない。しかし、「売上原価対立法」が、まさに、これらの規定に対応した会計処理方法のように解される。そして、その最大の特徴は、「期末」を待たずに、期中の取引、その都度ごとに、収益変動と費用変動が、期中に同時に生じており、それを会計上、「忠実に表現」していることである。

結果として、勘定科目の連動性について、棚卸資産会計に関するこの部分については、「費用収益対応の原則」が機能していることになっている。ただし、費用の価格水準の変動が激しい場合には、当該棚卸資産の入帳時点の価格水準と出帳時点の価格水準が大きく乖離している場合もあるが、ここでは

その問題、当該資産対象物の計算方法の適否や再測定問題は捨象して論じた。

また、ここで確認したⅡ節の収益概念の要点、1項におけるIFRS第15号及び企業会計基準第29号による収益に関する規定は、「認識」規定であって、その前段に位置するはずの「定義」ではない。

企業会計基準第29号において、「収益とは」に始まる定義文はない。個別基準としてのIFRS第15号の「顧客との契約に関する収益」は、「IASBの概念フレームワーク」に整合する構造と認められている。この点を踏まえると、企業会計基準29号は、IFRS第15号と呼応した関係にあるので、したがって、結果として、企業会計基準第29号における収益の定義における参照枠は、「IASBの概念フレームワーク」になっている構図である。

これまでの検討の要約の第2は、IFRS第15号及び企業会計基準第29号における収益に関する捕捉の仕方は、[図表2-1]「収益と費用の概念規定と類型化」の中では、A-①、B-①の両方を採用したものと近時の関係になっている可能性の指摘である。すなわち、A-①、B-①を併せ持ったものに近い型であることを指摘しておきたい。

(2) 新しい収益の「定義」—財務諸表構成要素の改訂箇所の概観と収益・費用の定義の特質—⁵⁰

収益の定義に関して、IASB「改訂版」概念フレームワーク、IFRS15号及びFASB『概念報告書』第6号を一覧化して示すと、[図表2-6]のようになる⁵¹。

「1989年版」、「改訂版」そしてIFRS15号のいずれもIASBの収益・費用の定義は、持分の増減（したがって「請求権」）への言及と、資産負債の増減（したがって「経済的資源」の純額計算への言及）の二本立ての両面で直接的に言及するものとなっている。

これに対して、FASB概念フレームワークの収益・費用の定義は、資産・負債の増減への言及の観点に限定されている。損益認識に関連する持分との関係の直接的言及は、別の文脈で包括利益においてなされており、収益（・利得）、費用（・損失）は、概念上、包括利益の内訳要素として存在し、包括利益を介した後に、間接的に持分と関わる文脈である。

また、収益(Revenues)ではなく、持分との直接的関連は、利得(Gains)の定義においてなされてはいる。この点で、いわば損益計算書上の営業外損益（金融・財務的損益）区分において主として生じるであろう項目については、両者に相違はない。しかし、ここで問題にしているのは、営業収益（売上高）である。営業収益に関連して、利得と区別される収益(Revenues)については、FASBでは、請求権（持分）の増減への直接的言及がなく、またその他の文献における収益費用の定義においても、二本立ての言及を行っているものは少ない。

[図表2-6] IASB/IFRSとFASB報概念告書6号における収益の定義に関する比較

	IASB「改訂版」/IFRS15号	FASB『概念報告書』第6号
収益の定義	「改訂版」(2018年) 収益(Income)とは、持分の増加を生じる資産の増加又は負債の減少（持分請求権の保有者からの拠出に関するものを除く）。(par.	収益(Revenues)とは、財貨の引渡もしくは生産、用役の提供、または実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動による、実体の資産の流入(inflows)その他の増加(other

⁵⁰ 徳山[2019]の一部を要約、加筆修正したものである。

⁵¹ 翻訳については、日本語訳がある資料については、翻訳を参照している。ここでは、IASB財団公表とFASBについては、平松・広瀬訳[2002]を参照している。

	4. 68, par. 4. 2) ※「1989年版」において「収益 (income) の定義の中には、収益 (revenue) と利得 (gain) の両方が含まれる…」(par. 74) と定義している。	enhancements) もしくは負債の弁済 (settlements) (または、両者の組み合わせ) である。(FASB 概念報告書 6 号 par. 78)
	IFRS15 号 (2014 年) (広義の) 収益 (income) : 資産の流入もしくは増価又は負債の減少という形で当会計期間中の経済的便益の増加のうち持分の増加を生じるもの (持分参加者からの拠出に関連するものを除く)。(付録 A 用語の定義) 収益 (revenue) : (広義の) 収益 (income) のうち、企業の通常の活動の過程で生じるもの。(付録 A 用語の定義)	利得 (Gains) とは、実体の副次的または付随的な取引および実体に影響を及ぼすその他のすべての取引その他の事象および環境要因から生じる持分 (純資産) の増加であり、収益または出資者による投資によって生じる持分の増加を除いたものである。(FASB 概念報告書 6 号 par. 82) 包括的利益とは、出資者以外の源泉からの取引その他の事象および環境要因から生じる一期間における営利企業の持分の変動である。包括的利益は、出資者による投資および出資者への分配から生じるもの以外の、一期間における持分のすべての変動を含む。

ヘンドリクセン (Hendriksen, E.S. [1982]) は、収益の本質について、定義の類型的説明を行った後で、さらに収益の定義の一つの事例として、次のように紹介している⁵²。

「収益は、しばしばまた、株主持分 (stockholders' equity) に及ぼす作用の観点から定義される。収益勘定は貸方残高であり、集合損益勘定を介して利益剰余金勘定へと振替えられ、会計期末に締め切られる。したがって、収益は株主持分を増加させる作用がある。しかし、株主持分への純変動が生じる前に、多くの相殺項目 (諸費用) が直接的に収益と関連づけられるのである。また、収益と関連しない株主持分を増加の種々の原因も存在する。」

別言すれば、一般には収益・費用の期間帰属が決定して、その差額としての利益が持分の増加をもたらすという仕組みの説明である。収益とそれに関連する費用との対応、すなわち費用収益対応の原則によって、収益・費用の期間帰属を決定させる。その確定後に、「期末」に一括して持分への作用が初めて考慮されるという仕組みが、いわゆる収益費用アプローチの一般的捉え方と解される説明である。さらに、期末に一括方式は、FASB 型の包括利益計算の構図でもある。

これに対し、収益の発生が即、持分の増加をもたらす、費用の発生が即、持分の減少をもたらすという仕組みが、IASB の収益・費用に関する「定義」及び「認識プロセス」上の立場である。これは、従来型の収益費用アプローチにはない構図といえる。そしてまた上記の定義にみたように、営業損益に関する収益項目については、FASB の資産負債アプローチにもない構図である。

定義文言に従えば、日々の収益の発生は即時に持分の増加であり、費用の発生は同時に持分の減少となると解される。換言すれば、概念上、収益・費用の持分への反映に関しての、いわば「期末一括法」と、損益事象発生「その都度法」の相違の問題といえる。しかし、この違いの意味は大きい。

つまり、収益・費用の定義においては、一方で資産負債の増減の観点、他方で持分の増減の観点の両建てで定義されており、この点では、改訂前「1989年版」の定義の方法を基本的に踏襲している。収益及び費用の定義で、直接に持分の増減に言及するところは、他にあまり類を見ない特徴である。

これは、上記の小括で指摘しておいたように、[図表 2-1] の類型化の中で、A-①、B-①を併せ持ったものに近い型であることを指摘しておきたい。すなわち、[図表 2-1] から該当箇所を抜き出したものとしての [図表 2-7] の A-①、B-①の両方を併せ持って採用したものと近似の関係になっている。

⁵² Hendriksen, E.S. [1982], p. 173 引用。

〔図表 2-7〕 新しい収益規定と近似している先行規定

	費用	収益
A-①	経営活動による資本の減少。	経営活動による 資本の増加 この場合の資本とは、いわゆる資本等式による資本、すなわち、自己資本
B-①	[収益をうるための] 経済価値の犠牲・ 費消・引渡し。(流出概念)	経営活動による 経済価値の増加・獲得・ 受入れ(流入概念)

本章の冒頭の箇所、「利益」計算のためには、「期間」利益のための計算要素（損益計算に関する各「勘定」の集計数値）のすべての金額が出そろふ必要がある。すなわち、「期末の到来を待つ」必要がある。一会計期間の結果としての「利益」には、「すべての計算要素の算出結果待ち」という拘束と不即不離の関係がある。本章では、この「利益」用語の有する「期末」との「拘束性」に着目している旨を述べた。すなわち、収益・費用が、「利益」計算に拘束される場合、最終数値としての「利益」のために、全ての収益勘定、費用勘定の結果が出そろふ必要がある。しかし、「利益」に拘束されない収益や費用の内訳を構成する部分として、一部分の「収益」集計、一部分の「費用集計」、その表示、開示で事足りるとされるならば、集計数値が出そろふ期末を待つ必要がない。あるいは、期末を待たない情報開示に即応するために、収益・費用の定義においては、一方で資産負債の増減の観点、他方で持分の増減の観点の両建てで、日々「認識プロセス」が遂行されていく構造とされている。

Ⅲ 「発生主義会計」の諸類型

1 「発生主義会計」の用語に着目する意味

上述のように、従来型の収益の捉え方に変容を迫った新収益基準も「収益」単独の変容になるはずはなく、これに対応する「費用」と「対」概念になる。また、「費用」は貸借対照表（財政状態計算書）と損益計算書（財務業績の計算書）が連繫している限り、「資産」その他の構成要素の連動のあり方にも変容を迫るはずである。これがいわゆる概念フレームワークレベルの用語、収益費用アプローチから、資産負債アプローチへの変更である。

それにもかかわらず、具体的基準適用レベルの損益認識及び測定の基礎概念として、「発生主義会計」から「発生主義会計」へ「実」を変えながら、「名」継続させている。「発生主義」ないし「発生主義会計」会計という用語には、狭義、広義に文脈によって多義的に用いられてきた経緯はあるが、それは包摂関係の範囲の水準、量的範囲でおおよそ文脈に応じて理解可能なレベルであった。

しかし、資産負債アプローチの登場以降、抽象的「概念レベル」と具体的「個別の運用レベル」で整合するならば、重点が異なる「質的」変化が伴っているはずである。この状況、すなわち、「発生主義」という同じ用語下で異なる内容が指示される」ということは、社会科学の領域にあっては不都合であり、情報の送受信者に無用な混乱を招く可能性がある。

本節で「発生主義会計」の代表例について、その確認をしていきたい。

2 新収益基準系統、資産化計上優先指向における「発生主義会計」

1989年公表の国際会計基準の概念フレームワーク「財務諸表の作成表示に関する枠組み」（以下「1989年版」）改訂を目的として、国際会計基準審議会（IASB）は、討議資料、公開草案等の公表を経て、2018年3月に改訂版「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「改訂版」）として結実させている。

発生主義（Accrual Basis）について、「1989年版」では「継続企業」と双璧をなすように2つのみを掲げて「基礎となる前提」の章を設けて重要視している。この発生主義に関して、「改訂版」においても、「一般目的財務報告の目的」の章で、「発生主義会計（Accrual accounting）に反映される財務業績」として引き続き言及しており、それは次のとおりである⁵³。

「発生主義会計は、取引その他の事象及び状況が報告企業の経済的資源及び請求権に与える影響を、たとえそれによる現金の受取及び支払が異なる期間に発生するとしても、それらの影響が発生する期間に描写する。これが重要である理由は、報告企業の経済的資源及び請求権並びにその経済的資源及び請求権の変動に関する情報の方が、当該期間の現金収入及び現金支払のみに関する情報よりも、企業の過去及び将来の業績を評価するためのよりよい基礎を提供するからである。」（par. 1.17）

上記の発生主義会計は、「現金の受取及び支払」が生じた日を含んだ期間を損益認識対象期間として優先適用せずに、現実に経済的効力、会計的影響が生じた会計期間に、「発生」を認識するという意味において、言わば、現金主義会計の補集合を示す意味で理解することはできる。しかし、一定の解釈の幅を許容しつつも通説的に理解されてきた従来型の「収益と費用の対応」を重視した損益の計算原理としての発生主義会計とは明らかに異なるものである。すでに述べたように、発生主義という同じ用語下で異なる内容が指示されるということは、用語の発信者と受信者の間に無用な混乱を招く可能性がある。

本章では、上述の収益費用アプローチ系統になる①収益費用計算を収入支出計算との連繋で説明する発生主義会計と、資産負債アプローチ系統になる②収益費用計算を貸借対照表項目（資産、負債、持分）、あるいは経済的資源と請求権の増減計算との連繋で説明する発生主義会計に大別している。

前者ではさらに、収益費用について、収支との関連性に言及するタイプと、収支との関連性に言及しないタイプに分類する。財務諸表の連繋を前提として、損益計算書（期間報告書）重視思考の前提に立った発生主義会計である。伝統的発生主義会計の系統である。

後者ではさらに、資産と負債の変動、その影響下で包括利益を定義して、その包括利益の内訳要素として収益（及び利得）、費用（及び損失）の定義を行うタイプ（FASB型）と経済的資源（資産と負債の変動）に加えて、その都度請求権の変動（持分の変動）を伴う定義を行うタイプ（IASB型）に分類して、従来型の発生主義会計、すなわち収益費用アプローチ下の発生主義会計と、FASB概念フレームワークの登場以降、すなわち、資産負債アプローチ下の流れを受けて、現在標ぼうされている発生主義会計の共通点と相違点について、次節以降で検討する。

3 従来型（費用化計上優先指向：収益費用アプローチ系統）の「発生主義会計」という用語

(1) 「企業会計原則」による規定

企業会計原則は、伝統的発生主義会計の計算構造を示すものとして一般に理解されており、また、中小企業会計を前提とすると、依然として効力を有するものである。

周知のように、企業会計原則では、発生主義会計について、（第二 損益計算書原則 一 A）において、

⁵³ 訳出に際しては、IFRS財団公表の日本語版訳を参照している。

以下のように記述されている。

企業会計原則「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。

損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。(第二 損益計算書原則 一 A)

ここに、特に強調しておきたいことは、費用及び収益は、「その支出及び収入に基づいて計上し」の部分の規定であり、収益費用が、最終的には収支との連繋に帰結することである。

(2) 山下勝治[1968]による発生主義の定義

山下[1968]では、第4章期間損益計算における計算原則、第1節発生原則において、企業会計原則を引用(第二 損益計算書原則 一 A)を指示したのちに、以下のように述べている⁵⁴。

「それは期間損益計算において、費用ならびに収益の期間帰属を決定するために、発生原則が用いられることを指示するものである。すなわち、発生原則(accrual principle, Grundsatz der Verursachung)は、期間損益計算において、費用・収益の期間帰属を決定する一般的な認識基準である。

費用・収益認識の一般原則としての発生原則は、歴史的にみる限り、現金基準(cash basis)ないし現金原則から発展したものであると考えることができよう。すなわち、現金基準は現金の収入・支出という事実に結びつけて費用・収益を認識・計上あするものであるところから、最も確実な費用・収益確認の基準であるということが出来る。」(下線波線筆者加筆)

発生主義会計は、貸借対照表計算領域の資産の取得に関する取得原価主義を含めて、貸借対照表と損益計算書の両方に及ぶ計算システム全体として、広義には捉える場合も論者によって、文脈によってありうるが、山下[1968]では、「費用・収益の期間帰属を決定する一般的な認識基準」として説明している。

さらに、以下のように説明している⁵⁵。

「発生基準における費用・収益の『発生』とは、費用・収益を伴う事実ないし原因の発生を意味する。ドイツ学界にみられる「費用誘発原則」(Das Aufwandsverursachungsprinzip)は、まさにこの発生原則に当る用語としてみられる。その際、費用・収益を伴う事実ないしその原因の発生とは、実は、その費用・収益としての対価が測定されるための条件の発生を意味する。— (中略) —

このように、期間損益計算を課題とする近代会計においては、原則として、一応は現金収・支の事実から離れて、費用・収益の期間帰属を規律する基準として発生原則が一般に認められている。いうまでもなく、損益計算上のすべての費用・収益は終局的には現金の収・支に結びつくものであることは事実である。」(下線波線筆者加筆)

このように、「一致の原則」を基礎にして、企業会計原則における「費用及び収益は、その支出及び収

⁵⁴ 山下勝治[1968]52-53頁を引用。

⁵⁵ 山下勝治[1968]54頁を引用。

入に基づいて計上し」の部分、すなわち、収支主義⁵⁶の制約を重視して、発生主義会計を捉えている立場をとっていると解釈できる。

(3) 黒澤清[1977]による発生主義の定義

黒澤清[1977]では、発生主義を、以下のように定義している⁵⁷。

「発生主義とは、現金収支のいかんにかかわらず、発生の実実にしたがって、費用収益を算定する会計処理の基準である。ここに発生の実事とは、財貨または用役（中略）を、経営目的のために費消し、あるいは用役を外部に提供することを意味する。」

つまり、発生主義会計とは、「現金収支のいかんにかかわらず」と、現金の収支とは関係ない旨を説明しているが、この文献のこの文脈では、最終的に収支の未解決項目との解消に向かうことに言及していない。「経営目的のために財貨または用役を費消し、あるいは用役を外部に提供すること」として、費用を「費消」、収益を「外部への提供」と規定しているので、[図表 2-6] B-①-2 のタイプ費用及び収益を規定している。

黒澤[1977]では、さらに以下のように比較している。

「近代企業の会計を支配する諸基準のうちで、もっとも基礎的なものは、発生主義の原則である。発生主義会計を広義に解するならば、実現主義も費用収益対応の原則も、費用配分の原則も、発生主義の原則から導き出された会計基準であると解釈することができる。近代的会計制度を発生主義会計（accrual accounting）と名付けるゆえんである。」

このように、「費用配分の原則」を含めると、貸借対照表金額の決定、すなわち、貸借対照表の計算原理にも関係するので、ここでは、広義の「発生主義会計」の理解を明示している。

(4) 米国における会計用語辞書の場合—Kohler, E. L. [1970]の会計用語辞典—⁵⁸

Kohler, E. L. [1970]では、「発生 (accrue)」について、以下の2つを規定している。

「1. 成長する (To grow) ; 増加する (to increase) ; 蓄積する (to accumulate)。2. 会計上の事象の発生または継続的な変化の過程にある会計上の条件の出現の結果として、通常、従来の期間の終わりに、会計上認識すること。」(下線波線筆者加筆)

「蓄積する (to accumulate)」に関して、一般に、損益計算書は、フロー情報に関する計算書で、貸借対照表はストック情報に関する計算書であると説明される場合がある。しかし、上述の定義、「蓄積ないし累積していく増加物」という意味に着目すると、その意味内容は、少し異なってみえる。すなわち、損益計算書の科目と金額についての期間帰属重視指向(収益費用アプローチ)は、収益・費用科目の期首から期末における各勘定の「累積数値」の精緻化を優先する指向となるので、累積数値の最終的帰結として

⁵⁶ 「収支主義」は、発生主義会計における損益の測定面(「収入及び支出」)に用いられている用語である。この点については、取引価額主義、収支額基準、収入額基礎・支出額基礎、測定対価主義等、論者によって違う用語が用いられている。認識面における用語が、収益認識に関する実現主義(実現基準)・発生主義(発生基準)、費用認識に関する発生主義(発生基準)と、安定した用語法が用いられている点と比較すると、多少の揺らぎがある。黒澤は、収益の認識と測定の両面について「実現主義」として、「実現」を収益認識面と収益測定面の両方に用いる用語としている。「収支主義」については、森川[1991]91-93頁、中村[2005]44、72頁を参照されたい。

⁵⁷ 黒澤清[1977]106頁を引用。

⁵⁸ Kohler, E. L. [1970] *A dictionary for accountants Fourth Edition*). そして、同書をもとに記述された Cooper, W. W., & Ijiri, Y. (Eds.). [1984]. *Kohler's dictionary for accountants, Sixth Edition*. Prentice-Hall, Inc. を引用。

の期末に作成される財務諸表と不即不離の関係になる。必然的に、認識行為とは、財務諸表への計上行為、それを意味するものとなる。また、収益・費用の各勘定は、一会計期間内に限って言えば、期末に向けて、金額の一方的累積計算という意味においての累積額、ストック計算指向の勘定となる。この意味では、損益計算書が「勘定金額」累積のストック情報となる。

他方、貸借対照表の科目と金額捕捉重視志向（資産負債アプローチ）の場合には、期末の財務諸表の作成時点を待たずに勘定残高を、個々に捕捉・把握する指向となる。日々の記帳行為によって、各勘定の金額変動を「個々に描写すること」、「構成要素の定義を満たす項目を捕捉するプロセス」が重要となる。資産・負債勘定は、一会計期間内に限って言えば、日々、勘定内の貸借の金額増減とその差額捕捉、すなわち、その残高把握重視という意味で、常に差し引き計算されるフロー要素の勘定ともいえる。

「従来の期間の終わりに」に関して、発生主義の適用は、一会計期間の終わりにおける「認識」行為であることの説明である。上述の「期末」との「拘束性」、すなわち、収益・費用が、「利益」計算に拘束される場合、最終数値としての「利益」のために、全ての収益勘定、費用勘定の結果が出そろふ必要があること、すなわち、認識とは、財務諸表への計上行為である旨と整合する記述である。

また、「発生 (accrual)」については、以下の規定している。

「1. 発生、受領、支払の期間ではなく、発生した事象や状況により認識すること。2. 収益または費用の項目およびそれに関連する資産または負債の部分的認識：会計期間と契約期間または給付期間が一致していない結果。3. accrue を参照。」としている。

Kohler, E. L. [1970]では、「発生主義 (accrual basis (of accounting))」について、以下のように規定している。

「現金主義とは区別され、収益と費用を月や年など特定の期間と特定し、現金の受払日に関係なく、取得した資産とともに発生時に計上する会計方法。現金主義とは異なる。」（下線波線筆者加筆）

「現金の受払」の文言から、収支との関連を念頭に収益費用の概念規定が行われており、その意味で、現金「収支」との関連性で規定する「企業会計原則」の捉え方と軌を一にするものである。

(5) Chambers, R. L. (Ed.). (2014)による類型例

Chambers, R. L. (Ed.). (2014)では、トピック 318 の「発生主義会計 (Accrual accounting)」について、以下のような説明を引用している。（[図表 2-8] 中の波線下線は、筆者加筆）

[図表 2-8] Chambers, R. L. (Ed.) [2014]による発生主義の紹介

①	発生主義会計 実際に経済計算書 [すなわち損益計算書] に記録する必要があるのは、権利の費消または増加であって、 <u>現金による債権の決済</u> ではない。Sprague, 1907/1972、74
②	発生主義会計は、単なる <u>現金取引の報告</u> よりも、経済的資源の現実のフローをより緊密かつ正確に測定することを可能にする精緻な方法である。Vatter, 1950、40
③	発生主義会計は、特定期間の事業の純利益を適切に測定するためには、当該期間に得られたすべての収益と、その期間に割り当てられたすべての費用を表示することが不可欠であるという基本原則に基づいている。この [特定の期間を参照する] 対応プロセスは、... 会計の中心的目的である。Malchman & Slavin, 1961、93
④	稼得済みであるが、回収していない <u>収入</u> や、発生した (incurred) が <u>支払っていない費用</u> を考慮する会計は、発生主義会計である。Vance, 1961、377

⑤	発生プロセスとは、取得取引と処分取引という2つの取引の結果を、取引日間の時間間隔に体系的に分散させる方法である。Bedford、1965年、31
⑥	発生主義は、 <u>現金の受領と支払い</u> 、その他の取引、その他の事象の収益と費用の結果を、それらが生じた年あるいはそれらがより合理的に関連する年に移転しようとするものである。Bevis、1965、95
⑦	取引やその他の事象が企業の資産と負債に及ぼす影響は、 <u>現金の受取時や支払時</u> だけでなく、それらが関連する期間に認識され、報告される。これらの変動を記録することは、期間損益を決定し、財政状態を測定するために必要である。これが発生主義会計の本質である。AICPA、1970c、APBステートメント4号
⑧	発生主義：事象や取引が生じた（occur）ときにそれを認識すること。Kohler、1970、15
⑨	発生概念：収益と費用は、発生し（accrued）、（すなわち、 <u>貨幣の受取や支払時</u> ではなく、稼得（earned）または発生時（incurred）に認識される）、その関係が確立あるいは正当化され得る限りにおいて、互いに照合され、それらが関連する期間の損益勘定で処理される。ただし、発生概念が慎重性概念と矛盾する場合には、後者が優先される。ASSC、1971b、SSAP 2
⑩	発生主義会計...ある期間中の企業による購入、生産、販売、その他を認識する。それは、しばしば当該期間の <u>現金収支</u> と一致しない。FASB、1978、SFACI
⑪	発生主義会計の支持 手持ちの財を現在価格で評価する方がはるかに適している。：任意の価値を付す設計は利益または損失を指摘することである。そして、実際には、価格が上昇するとすぐに利益が得られるか、価格が下落するとすぐに損失が発生する。Hamilton、1788/1982、285
⑫	期間損益を正しく決定し、財務状況を正確に把握するためには、未払費用および債務を認識しなければならない。Paton、1924、217

表中の順番は、原著の順番によっているが、そこにおける発生主義会計への言及は、これまでに見たように、現金収支とのかかわりの観点から、2つに大別できる。すなわち、現金（ないし貨幣）との関連に言及しているものと、現金（ないし貨幣）との関連性を示さずに、価値物の増加や費消についてのみ言及しているタイプである。

4 「発生主義会計」の類型化—収支との連携、経済的資源及び請求権との連携—

収益費用計算を収入支出計算との連繫で説明する発生主義会計（ここではA欄）と、収益費用計算を貸借対照表項目（資産、負債、持分）、あるいは経済的資源と請求権の変動計算との連繫で説明する発生主義会計（ここではB欄）に大別して、発生について類型化したものが〔図表2-9〕である。

〔図表2-6〕「発生主義」の用語のもつ多義性

	発生主義（発生基準）の意味
[A欄] 「収入支出計算」 （ただし、損益に影響しない 中立的収支を除く）	[A欄-1-1] ・費用「認識」の決定原理の意味 収益に関する「実現」と、費用に関する「発生」の意味
VS.	[A欄-1-2] 収益・費用の両方の「認識」対象捕捉の決定原理 （期間帰属の決定原理）損益計算原理
「収益費用差額計算」 （「利益」計算）	[A欄-2] 収益・費用の「測定」も含む決定原理（原価主義も含む） （「認識」と「測定」の両方の機能を有する意味）

上記の「収益・費用」の決定原理とその差額計算を優先する。	[A 欄-3] 「収支」との結びつきを最重要視する立場 「支出額の期間配分」、「収入額の期間配分」の計算システム
[B 欄] 変動貸借対照表利益計算 (資源決定財政状態計算書) VS. 同時履行としての収益費用計算	[B 欄-1] FASB 型：貸借対照表利益計算重視 かつ、期末「利益」計算志向（包括利益計算） VS. [B 欄-2] (IASC/IASB の意味するところの発生主義会計) 資産、負債、持分変動も含む決定原理 (資源決定優先思考) の財政状態計算書 収益・費用計算は、「 <u>期末</u> 」を待たずに、 収益計算、費用計算の部分的履行、捕捉も許容する計算体系

A 欄の計算構造が、伝統的発生主義会計である。ここにおいては、期間帰属の決定権は、収益・費用勘定側が担うことになる。もし、収入・支出計算側が期間帰属の決定権を担うとなると、それは別の計算体系としての「現金主義」となる。

期間帰属の決定権は、収益・費用勘定側であるが、金額の大きさの最終的決定権は、収入額基礎、支出額基礎としての現金勘定ないし現金同等物勘定が担うことになる。ここに現金同等物勘定にあつて、かつ将来収入の場合には、時間に伴う利息的要素が加味されたものとなる。それでも、現金数量カウント計算が同時に貨幣価値計算として自動的に機能することになる。ここで現金に限定されれば、それもまた「現金主義」になる。

したがって、発生主義としての収入支出計算側が担うのは、当該会計「期間計上分」としの収益・費用金額の大きさの決定である。ただしこの場合、損益取引とならない交換取引、すなわち中性的収支は除外されることになる。

A 欄はさらに、さらに3つに大別できる。第1に、費用「認識」の基本原則としてのみ用いられる発生の意味である。収益認識の基本原則の実現主義とは区別されている狭義の発生である。ただしその説明については、価値費消事実の発生と費用原因事実の発生の更なる分化がある [A 欄-1-1]。

第2に、収益・費用の両方における「認識」の決定原理（期間帰属の決定原理）の意味である。これはまた、収益とこれに関連する費用の対応計算を前提とした収益・費用の期間帰属の決定のための「認識」原則となっている。この場合、測定基礎については、収支主義、取引価額主義、収支額基準、測定対価主義等、別の「測定」原則の用語で、認識と区別して論理構成される関係にある。[A 欄-1-2]。

第3に、収益・費用の「測定」をも含む基本原則（「認識」と「測定」の両方の機能を有する意味ある。この場合、収益の認識と測定の基本原則がともに実現主義という用語で説明される。そして、費用の認識と測定の基本原則がともに発生主義という用語で説明される関係にある。ただし、この場合においても収益は収入額基礎、費用は支出額基礎で計上されるという事実には変わりはない。ただ、測定原理の用語を、収支主義等で別建てで用意するか否かの違いである。また、資産取得に関連する原価主義をも包摂した意味で用いられている場合がある。[A 欄-2]。

この第1から第3まで、その用語が担う包摂範囲に幅があるが、いずれも収益費用計算を、収入支出計算との対置関係で捕捉している計算体系である点では共通している。その前提としては、いわゆる「一致の原則」が機能していることになる。

B 欄の計算構造は、貸借対照表の役割が、「利益」決定機能重視の貸借対照表と「資源有高表示重視」の財政状態計算書（貸借対照表）に大別される。後者は、資産負債の変動計算と持分変動計算を日々の計算として併せ持ち、かつ、その認識のタイミングで同時履行される収益費用計算の関係で理解することができる（持分保有者との取引、資産負債のみの変動取引・中立的取引を除く）。

この計算構造においては、金額の決定は、収入・支出というよりも、貸借対照表項目（資産、負債、持分）の変動として捕捉される形をとる。さらに、期間帰属の決定も貸借対照表項目の金額変動に合わせる形で収益費用を認識する。つまり、期間帰属の決定権も、貸借対照表項目側が担うことになる。別言すれば、収益・費用側は、決定権を相手側に全て委ねた計算構造ということになる。

私見によれば、これが IASC/IASB の意味するところの発生主義会計ということになる。

IV おわりに

本章の前半では、徳山[2006]「2つの利益観と収益概念」を前半の検討の基礎に、徳山[2019]「IASB/IFRS 体系下における収益・費用概念の特質-会計行為（認識、測定、伝達）の定義の変容と関連して-」を中盤の検討の基礎に再構成して、それらをもとに「発生主義会計」の多義性について、収益変容とそれに整合する費用、その他の構成要素への影響の観点、収益と費用の「対」関係の確認を起点に検討を行った。具体的には、収益が変われば、それと「対」をなす費用も変容しているという前提のための確認作業として、安平[1994]を基礎にした収益概念の類型化の提示であった。

本章の後半では、発生主義会計を、従来型の発生主義と近年の「発生主義」型とに大別した。伝統的には、発生主義会計は、現金収支から離れて、会計事象（・取引）を認識、測定する計算原理である。この点は、全ての「発生主義」の共通、根幹部分である。次に、この現金収支から離れて会計事象（・取引）を認識する際の、その「収支の制約」からの離れ方の相違に着目して検討を行った。

本章では、利益用語の有する「期末」との「拘束性」に着目した。伝統的「発生主義会計」と FASB 型の発生主義会計は、ともに「期末」と不即不離の関係である。したがって、認識行為は、財務諸表への計上行為を意味するものとしても問題はない。

これに対して、IASB の概念フレームワーク型、それと整合する IFRS 第 15 号、さらには、IFRS 第 15 号と呼応している会計基準第 29 号は、この「期末利益」と不即不離の関係にはない。この点については、すでに徳山[2019]「IASB/IFRS 体系下における収益・費用概念の特質-会計行為（認識、測定、伝達）の定義の変容と関連して-」において、検討してあるが、さらなる検討は今後公表することにしたい。

【参考文献】

石川純治[2011]『複式簿記のサイエンス（増補改訂版）-複式簿記とは何であり、何でありうるか-』税務経理協会、275-281 頁。

井上良二[1990]「制度会計論の二つの基本的視点」『JICPA ジャーナル』Vol12, No. 11, 19-24 頁。

中央青山監査法人研究センター編[2004]『収益の認識 - グローバル時代の理論と実務 - 』白桃書房。

- 津守常弘[2002]「米国における利益概念の変化とその問題性」『会計基準形成の論理』森山書店。
- 徳山英邦[2006]「2つの利益観と収益概念」『日本簿記学会年報』, 72-79 頁。
- 徳山英邦[2014]「概念フレームワークにおける財務諸表の構成要素-包括利益を構成要素としない意味-」
岩崎勇編『会計概念フレームワークと簿記-最終報告書-』日本簿記学会簿記理論部会, 36-46 頁。
- 徳山英邦[2017]「利益決定貸借対照表と資源決定財政状態計算書の役割-FASB との対比でみる IASB 概念
フレームワークの方向性-」『會計』第 192 卷 3 号, 296-307 頁。
- 徳山英邦[2019]「IASB/IFRS 体系下における収益・費用概念の特質-会計行為(認識、測定、伝達)の定
義の変容と関連して-」『産業経理』第 78 卷第 4 号、産業経理協会。
- 中村忠[2005]『新稿代会計学〔九訂版〕』白桃書房。
- 松本敏史[2002]: 「対立的会計観の諸相とその相互関係」『大阪経大論集』第 53 卷第 3 号。
- 森川八洲男[1991]『財務会計論〔改訂版〕』税務経理協会。
- 安平昭二[1994]: 「収益・費用概念と収益・費用勘定についての若干の考察」『商大論集』(神戸商科大学経
済研究所) 第 45 卷第 6 号。
- 山下勝治[1971]『会計学一般理論』千倉書房。
- 山田辰己[2003a]IASB 会議報告(第 21 回会議)
- 山田辰己[2003b]IASB 会議報告(第 24 回会議)
- 山田辰己[2004]IASB 会議報告(第 34 回会議)
- Chambers, R. L. (Ed.). [2014] *An accounting thesaurus: 500 years of accounting*. Elsevier.
- FASB[1985]FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts, Accounting Standards*.(平松一夫・広瀬義州訳
『FASB 財務会計の諸概念(改訳新版)』中央経済社,1994 年)
- FASB[1976]FASB, *An analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting:
Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, December 2. (津守常弘監
訳『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社,平成 9 年)
- FASB[2005]: Project Updates-Revenue Recognition(Last Updated: May 18, 2005)
- Hendriksen, E.S.[1977]*Accounting Theory*, 3rd. ed. Homewood, Irwin.
- IASB[2018] *IFRS Conceptual Framework Project Summary* March 2018 Conceptual Framework for
Financial Reporting
- Schroeder, Richard G.(Ed)/ Clark, Myrt.[1998]*Accounting Theory: Text and Readings* WILEY.1998.

第3章 資産負債アプローチと収益認識

岡田裕正（長崎大学教授）

I はじめに

本章のテーマは、資産負債アプローチ⁵⁹の計算構造の中で、収益認識を位置づけ検討することである⁶⁰。資産負債アプローチに関する計算構造の捉え方は、大きく次の二つに分けられると考えられる⁶¹。

第1の立場は、損益計算の仕組みとして捉える立場である。具体的には、期首と期末といった異なる時点の純資産の比較による損益計算を考えるか、一期間の収益と費用との差額による損益計算を考えるかというものである。

第2の立場は、損益計算の中心となる要素の内容を考える立場である。具体的には、損益計算の要素（財務諸表の構成要素）に着目し、資産と負債を中心に考えるか、収益と費用を中心に考えるかというものである。

これら二つの立場は、表裏一体または不可分の関係のようにもみえる。例えば、純資産の純増減を利益とするとしても、資産や負債として何を計上するか、さらにそれらをいくらで計上するかが決まらなると純資産の金額が決まらないからである。しかし、第1の立場を、単なる利益計算の仕組みとだけ考えれば、損益計算要素（資産や負債、収益や費用）の関連だけが問題となり、それぞれの定義や内容、それらの測定は問題とならない。第1の立場をこのように理解するとすれば、第2の立場は、これを前提としたうえで、損益計算要素の具体的な内容にまで踏み込んで定義する立場と位置付けることができる。しかし、これら計算要素を定義するためには、利益の内容が定義される必要がある。この利益の内容を表すように、計算要素が定義される必要があるからである。

これら二つの立場をこのように区別すれば、次のように整理できる。

- ① 単なる損益計算の仕組みととらえる立場
- ② 損益計算の要素（財務諸表の構成要素）からとらえる立場

さらに、②は、損益計算の計算要素の何を優先して、その内容をどのように定義するかという立場と、それにとどまらず測定属性（取得原価や公正価値など）と関連付ける立場とがある。したがって、②は、さらに次の二つの立場に整理できる。

⁵⁹ Asset and Liability View と Revenue and Expense View の訳語としては、資産負債観と収益費用観であろうが、本章では、引用などを除いて、資産負債アプローチと収益費用アプローチという。

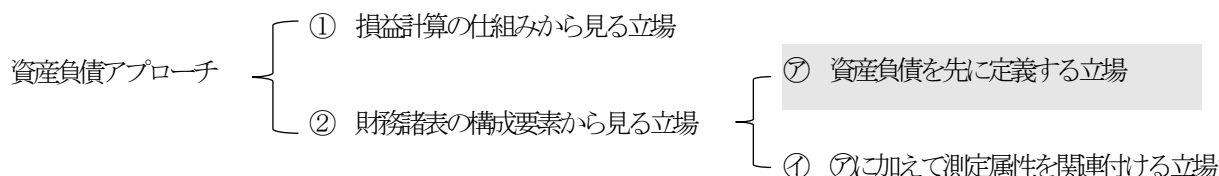
⁶⁰ 「計算構造」という用語の他、「利益観」や「会計観」という用語も使用されることが多い。「利益観」は、会計が計算する利益をどのようなものと捉えるのかという意味（岩崎 [2016] p.107）や、利益をどう観るかという意味（北村 [2012] p.11）で使われることも多いと思われるが、資産負債アプローチや収益費用アプローチにおける損益計算の方法を「利益観」、会計の基本目的や貸借対照表の本質・機能についてまで規定するものを「会計観」として区別する論者もいる（内藤 [2018]）。他方、市川 [2017] では、資産負債アプローチを「会計観」とし、この会計観と利益計算方法の組合せおよび計算体系、測定属性とを結びつけたものを計算構造としている（p.93）。計算構造の一要素として会計観を捉えている。

⁶¹ 新田 [2012] pp.2-6) では、計算構造には、「利益計算を目指す計算構造」と「資産と負債の評価を目指す計算構造」の二種類があると述べられている。これらのうち、前者は財産法や損益法と言った利益の計算方法であるのに対して、後者は例えば債権者保護という目的の下での負債の返済能力を表示するための純資産の計算のことであり、IFRS の概念フレームワークのように資産と負債の把握から会計を始めているものもこの範疇に入るとされている。

- ㉞ 財務諸表の構成要素のうち優先して定義するものを決め、他の構成要素をそこから導出する立場
- ㉟ ㉞に加えて、構成要素の測定属性を関連付ける立場

これら①と②、さらに㉞と㉟を、連繫した資産負債アプローチを対象に整理すれば、図 3-1 のようになるであろう。

図 3-1 資産負債アプローチを検討する立場



※ 網掛け部分は、本スタディグループの基本的な立場を表す

出所：筆者作成

本スタディグループは、資産負債アプローチを、図 3-1 における②㉞の立場から捉えている。だが、図 3-1 における①と②、さらに②の中の㉞と㉟は相互に関連していると考えられるので、一つの枠組みの中にそれぞれを体系立てて位置づけることも可能ではないかと考えている⁶²。そこで、本章では、次の順序で資産負債アプローチの計算構造の段階的な展開を試みる。検討にあたって、日本の企業会計基準委員会（ASBJ）が 2006 年に公表した『討議資料財務会計の概念フレームワーク』（ASBJ [2006]）と「企業会計基準第 29 号収益認識に関する会計基準」（以下、収益認識基準）を対象にする。

第Ⅱ節では、資産負債アプローチや収益費用アプローチに関する日本の先行研究を取り上げる。

第Ⅲ節では、第Ⅳ節以降で検討する計算構造の段階的検討の枠組みの全体像を示す。

第Ⅳ節では、技術的な計算構造について、岡田 [2003] を要約する。

第Ⅴ節では、ASBJ [2006] において示されている会計目的、この目的を達成するための財務諸表の構成要素の定義、さらに「投資のリスクからの解放」に基づいて、純粹制度的な計算構造を明らかにする⁶³。

第Ⅵ節では、収益認識基準における収益認識の基本原則といくつかの販売取引を取り上げ、具体的制度的な計算構造を検討する。

第Ⅶ節では、前節で明らかにした計算構造が持つ役割を、会計が持つ情報提供機能と利害調整機能の観点から検討する。

II 日本における先行研究

資産負債アプローチやこれと対応する収益費用アプローチに関する研究は、損益計算に限定しても、日本でも多くの論者によって行われている。本節ではそのうちのいくつかを取り上げる。

1 二つのアプローチの関係

⁶² 同じような考えは市川 [2018] pp.67-68 参照。

⁶³ ASBJ [2006] は資産負債アプローチとも収益費用アプローチともいわれていないが、本稿では、財務諸表の構成要素を資産と負債を先に定義しているので、資産負債アプローチとして取り上げる。

北村 [2012] では、資産負債アプローチと収益費用アプローチは「会計が計算する利益の見方に関する相違すなわち利益観に由来する」とされ、「本来、利益観というからには、一方の立場に立って会計における利益計算構造を示すべきである」が、実際には、「相互補完的な併存可能なものとしてとらえられている」(pp.16-17)と述べられている。この主張の背景には、辻山 [2007] p.141 において、ASBJ [2006] をハイブリッド構造と指摘していることがある。辻山 [2007] は、二つのアプローチをいずれも「何を中心にして利益を導き出すのかをめぐる考え方である」(p.141)としているが、ASBJ [2006] については、企業の業績は「資産や負債の評価の結果として導き出されるものではなく、それらに先立って、あるいはそれらとは独立に導きだされることになる」(p.142)とされていることからわかるように、どちらかという、資産負債アプローチが収益費用アプローチを補完するものとして位置づけている。

広瀬 [2014] では、資産負債アプローチは資産と負債の定義こそが利益を定義するために不可欠であり、収益費用アプローチでは収益と費用が重要であるとされている (p.50)。この意味で、図 3-1 における②⑦の立場に立っていると見えるが、財務諸表の連繋を前提に、資産負債アプローチは財産法、収益費用アプローチは損益法とそれぞれ同一のコンセプトとしている (p.52)。つまり、資産負債アプローチに基づく貸借対照表と収益費用アプローチに基づく損益計算書は「車の車輪の関係にあり、相互補完的」(p.53)と述べられている。

辻山 [2007]、北村 [2012] や広瀬 [2014] は、二つのアプローチを相互補完的としている点で類似している。しかし、辻山 [2007] と北村 [2012] は、二つのアプローチを独立したものとした上での両者の相互補完性を述べているのに対して、広瀬 [2014] は、二つのアプローチを財産法と損益法と整理した上で、一つの損益計算構造の中での相互補完性を述べている点で、相違していると考えられる。

2 定義を重視する立場

山田他 [2019] p.16 では、「IFRS では、概念フレームワークにおいて、収益及び費用を資産及び負債の変動から定義しています。このようなアプローチは資産負債アプローチと呼ばれます。なお、資産負債アプローチは資産（及び負債）の特定の測定基礎（中略）と結びつくものではありません。」(山田他 [2019] p.53 も参照)。

吉見 [2022] では、資産負債アプローチを貸借対照表項目の資産と負債を確定して財務諸表を作成する考え、収益費用アプローチを損益計算書項目の収益と費用を確定して財務諸表を作成する考えとしている。しかし、いずれも会計情報開示のための会計基準であり、損益計算構造とは一線を画しているように思われる (pp.170-171)。

山田他 [2019] や吉見 [2022] は、二つのアプローチをわけた上で、資産負債アプローチの特徴を図 3-1 の②⑦に求めようとしたものと考えられる。

3 定義と測定属性と関連付ける立場

高須 [2004] は、FASB [1976] に基づいて、二つのアプローチの損益計算について説明したのち、資産負債アプローチの基本思考として財貨動態、収益費用アプローチの基本思考として貨幣動態が想定されていると考えている。二つのアプローチの相違は基本的には利益を企業の富（≒純資産）の変動とみるか、企業業績の測定値とみるかとされている。しかし、資産負債アプローチから見た収益費用アプローチに対する批判点、すなわち計算擬制項目の存在や収益費用認識時点の不明確さのうちの後者を解消する

ための測定属性として現在払出価値または現在価値を用いる方法と正味実現可能価値を用いる方法があることから、資産負債アプローチが二種類あると指摘している (pp.37-39)。つまり図表 1 における①の立場から②の立場に進み、②④の観点から資産負債アプローチには二種類あることが指摘されている。

同様の見解は、岩崎 [2016] でも見られるが、FASB [1976] の段階では「利益観と測定基礎の分離が想定されていたが、その後の概念フレームワークでは、両者は関連づけられて議論されることが多くなってきている」(p.110) と述べている。

これら二つの研究は、図 3-1 における①の観点から出発して、②④に展開している点で類似している。しかし、高須 [2004] は、この展開において資産負債アプローチに二つに分かれるとしているのに対して、岩崎 [2016] は時の経過を見ている点で異なっている。

4 会計を取り囲む社会的・時代的要請からの研究

椛田 [2016] は、資産負債アプローチの利益測定の特徴を「資産・負債概念を最も重視して、利益をこの資産・負債の変動額として測定すること」(p.50)としている。この点では、図 3-1 における②④の観点到に立っている。そのうえで、当時主張されていた公正価値会計を金融セクターの拡大路線との関係でとらえた結果、必ずしも公正価値が支持されていないことを示している。椛田 [2016] は、会計を取り巻く状況を、経済社会の金融化として捉え、その関係で資産負債アプローチを捉えようとしたものである⁶⁴。

III 計算構造の段階的な検討の枠組み

図 3-2 は、計算構造を検討するための段階的な展開の枠組みを示したものである⁶⁵。このような段階的展開を試みるのは、図 3-1 に示す資産負債アプローチに関する一つひとつの立場は、相互に独立排他的なものではなく、資産負債アプローチに特徴的な複数の側面のいずれかに焦点をあてているものであるもので、それらを相互に関連づけることによって全体像をとらえることができると考えるからである。逆にいえば、現実の会計は、各種の会計基準などによって規制された複雑な計算構造となっているので、一括してすべてを一度に把握することは難しいと考えるからである⁶⁶。そこで図 3-2 の各段階の概要は次のとおりである。

第 1 段階「技術的計算構造」では、財務諸表の連携⁶⁷を前提にして、損益計算の仕組み (図 3-1 におけ

⁶⁴ この他、笠井 [2017] (p.39) は、資産負債観 (資産負債アプローチ) と収益費用観 (収益費用アプローチ) に関する各種の定義の検討に基づき、それを次の 3 つに分類し整理している。①計算目的観としての類別 (損益計算目的 (収益費用観) 対リスク・実態開示目的 (資産負債観))、②利益観の類別 (平準化利益観 (収益費用観) 対ボラティリティ反映利益観 (資産負債観))、③計算方式の類別③-1 (通説) フロー起点方式 (収益費用観) 対ストック起点方式 (資産負債観) および③-2 (笠井説) 物量的フロー起点方式 (収益費用観) 対ストック差額方式 (資産負債観))。利益観を資産負債アプローチと収益費用アプローチの一部として位置づけている。これらのうち、説明理論として論じる限りは、二つのアプローチは計算方式に関する二項対立とみななければならないと述べられている。

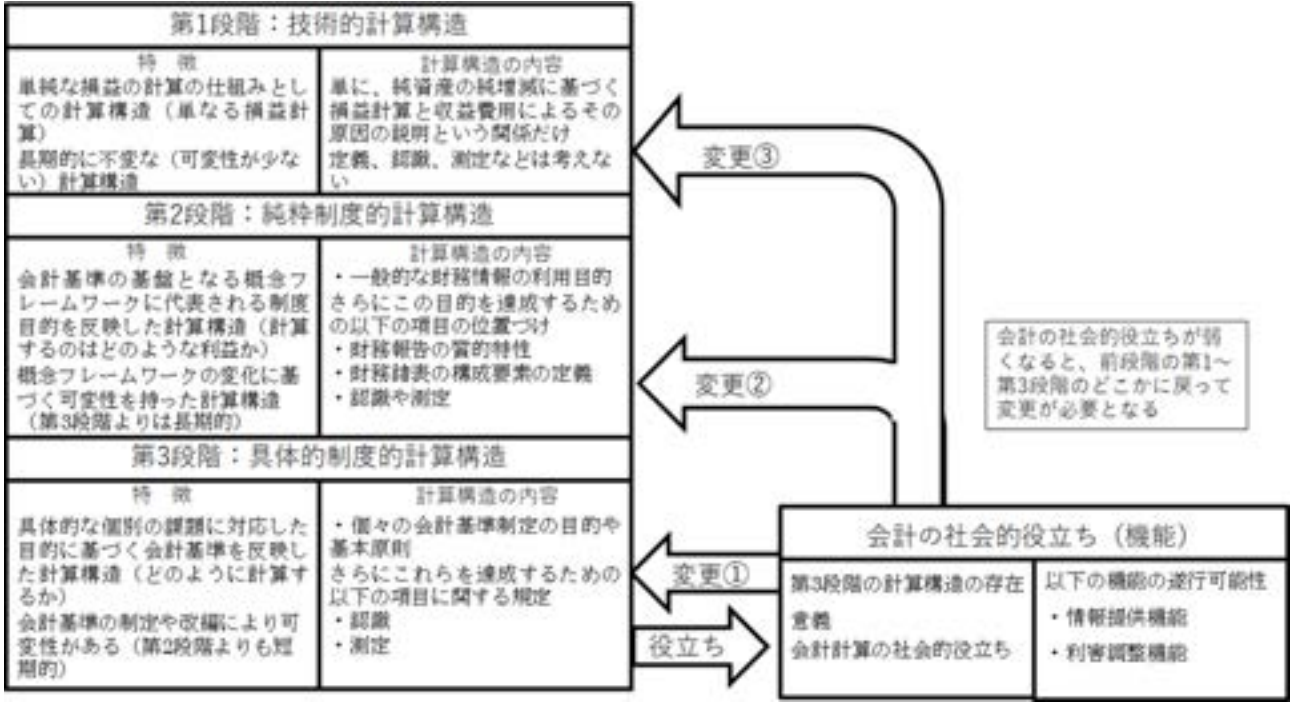
⁶⁵ 岡田 [2023] では、IASB の概念フレームワークと IFRS 第 15 号に基づいて、最初の 3 つの段階について、試論を展開した。なお、このような段階的な整理は、収益費用アプローチでも必要となるが、それは今後の課題である。

⁶⁶ 岡田 [2017] では、計算構造を、①技術的な構造と②具体的な構造の 2 段階に分け、さらに具体的な構造において②-1 損益計算の方法に関わる側面と②-2 損益計算の要素の認識や測定に関わる側面に分ける枠組みを示した。しかし、岡田 [2017] では、②-1 を債権者保護などの制度的目的を計算構造に内部化するものとしている。他方、本章では、岡田 [2017] における①と②をつなぐものとして概念フレームワーク、②-1 を本章では会計の社会的役立ち (機能) と位置付けている点で異なっている。

⁶⁷ なお、本章では、資産負債アプローチの計算構造の第 1 段階では、包括利益のすべての原因を説明するものとして収益

る①の立場)を検討する。損益計算から検討を開始する理由は、営利目的で活動する企業にとって、損益計算が不可欠だからであるからである。損益は、会計を通じて現れるものと考えられる。会計は、客観的に存在する損益を直接反映するものではない。損益は、取引や客観的に存在する財貨などを材料にして、会計により計算されている⁶⁸。

図 3-2 計算構造の段階的検討



出所：筆者作成

第2段階「純粹制度的計算構造」は概念フレームワークと関連付けた計算構造であり、第3段階「具体的制度的計算構造」は会計基準と関連づけた計算構造である。このように二つの段階に分けるのは、IAS第1号「財務諸表の表示」において、その他の包括利益を「他のIFRSが要求又は許容するところにより当期純利益に認識されない収益及び費用（組替調整額を含む）」(par.7)と定義されていることに関して、山田 [2017] では、「つまるところ、各IFRSにおいて、何をその他の包括利益に含めるかが決定されるということになる」(p.22)と述べられていることと関連する。このことは、個別の会計基準は、概念フレームワーク等に基づく純粹制度的計算構造⁶⁹を、具体的実務的なものとするを意味していると考えられる⁷⁰。そして、この区別は、「概念フレームワークだけでは、個別の会計基準の具体的な内容を直接定め

と費用とが選ばれるとは限らないため、「連携＝クリーンサープラス」とはならない可能性があると考えている。ただし、この関係の重要性や意義を否定するものではない。資産負債アプローチにおいて、この関係を作ることは可能であり、包括利益計算書は、クリーンサープラス関係を成立させるものということができるであろう。

⁶⁸ 簿記は損益計算を实践する場（空間）であると言えるであろう。純資産比較による損益計算の場合、期末に期首の純資産を確定してもよいように思われるが、営業開始時に仕訳をするのは、この空間を設定するものと考えられる。

⁶⁹ 日本の場合、企業会計原則をどのように位置づけるかが課題となる。いまのところ、企業会計原則は収益費用アプローチに基づく概念フレームワーク的なものと考え、検討の対象からは除外している。

⁷⁰ ただし個別の基準の中には損益計算と関わらないものもある。例えば、開示に関する基準は第3段階には関係しないであろう。しかし、他の会計基準などに基づいた結果の開示であるので、第4段階での情報提供機能などで検討の対象とな

ることはできない」(ASBJ [2006] 前文)ということとも整合するであろう⁷¹。

しかし、第3段階で明らかになった「具体的制度的計算構造」が社会的に存在しうるためには、その計算構造が社会的に役立つ必要がある。このことを明らかにするためには、この計算構造が果たす社会的役割(機能)について検討する必要がある。会計の機能としては、情報提供機能と利害調整機能がある。これらの機能は、会計情報の伝達またはディスクロージャーによって果たされるが、他方で、損益計算を通じて果たされる部分もあるだろう。例えば日本の会社法の理念である債権者保護や株主相互の利害調整を果たすために、資本準備金や利益準備金ができたといわれる⁷²。これによって、第3段階までの計算構造の社会的な存在意義(それが存在できる理由)を捉えることが可能になるとと思われる⁷³。

逆にもしこの機能を果たすことができなくなったとき、第3段階における会計基準の新設や改訂で対応するか、第2段階に戻って概念フレームワークの変更で対応するか、さらには第1段階までさかのぼって会計の根本的な考え方の変更で対応するかに分けられると考えられる。第3段階は会計基準、第2段階は概念フレームワーク、第1段階は損益計算の基本的考えに変更を求めるものである。

IV 第1段階：資産負債アプローチの技術的計算構造

岡田 [2003] では、FASB が 1976 年に公表した討議資料に基づいて、資産負債アプローチの技術的な計算構造を示した。この段階における会計の目的は、単に損益を計算することである。そして、この目的の達成のために必要な損益計算の仕組みを、計算要素とそれらの関係として明らかにするだけであり、そこには損益の内容や損益計算に関わる財務諸表の構成要素の定義、認識、測定属性などは考慮しない。この意味で、「単なる損益計算の仕組み」でしかない。

岡田 [2003] pp.112-114 では、資産負債アプローチの損益計算の単なる仕組みとして、次の点を指摘した。

- ① 損益は、貸借対照表において純資産の純増減に基づいて算定されること
- ② 損益計算書においてその発生原因を説明する関係にあること

この関係から、次のようなことがわかる。

- a 損益計算書は、貸借対照表で算定された損益の発生原因のすべてを説明する必要性は必ずしもないこと (p.117)
- b 発生原因説明の対象となる損益およびその説明のタイミングを選択できること
- c この原因説明を、複数の計算書で行うことも可能であること (岡田 [2022a] pp.11-12; [2022b] p.17)

74

る可能性はあるだろう。

⁷¹ 本章のような段階的な検討とは異なるが、小野・市川 [2021] では、純粋型資産負債観と実践型資産負債観という説明をしている。小野・市川 [2021] では、企業活動を価値付加事業と価格変動事業とに分け、後者に対応した継続的な公正価値測定を純粋型資産負債観、前者に対応した当初の公正価値測定額の収益費用観に基づく配分を実践型資産負債観としている (pp.20-22)。本章のような単純に直線的な思考とは異なるが、企業活動を二つの事業に分けて純粋型・実践型と複線的な思考は今後の参考にしたい。

⁷² 岡田 [2021] では、日本における「評価・換算差額等」が、会社法の債権者保護に対して、株主と債権者との間でリスクシェアリングの機能をもつという説明を試みた。

⁷³ これを国別で検討すれば、各国独自の会計制度の特徴を示すことになるであろう。

⁷⁴ このことが利益のリサイクルを必要とする計算構造論的な理由といえる。しかし、リサイクルをするか否か、何をリサ

d これとは逆に、収益費用による損益の原因説明が可能となるまで、資産の増減や負債の増減の認識を制約する（遅らせる）可能性もあること（岡田 [2023] p.35）

技術的計算構造がもつこれらのことは、概念フレームワーク（第2段階）や会計基準等（第3段階）で具体的な展開の余地があることを意味している。

V 第2段階：資産負債アプローチの純粹制度的計算構造

第1段階「技術的計算構造」を、第2段階「純粹制度的計算構造」にするためには、概念フレームワークなどに示される投資家の意思決定に有用な情報の提供という一般目的が必要である。この一般目的は、将来のキャッシュ・フローの予測に役立つ情報の提供といえるであろう。ASBJ [2006] によると、財務報告の目的は次のように述べられている⁷⁵。

「投資家は不確実な将来のキャッシュフローへの期待のもとに、自らの意思で自己の資金を企業に投下する。その不確実な成果を予測して意思決定をする際、投資家は企業が資金をどのように投資し、実際にどれだけの成果をあげているかについての情報を必要としている。経営者に開示が求められているのは、基本的にこうした情報である。財務報告の目的は、投資家の意思決定に資するディスクロージャー制度の一環として、投資のポジションとその成果を測定して開示することである。」（ASBJ [2006] 第1章 par.2）

この一般目的を達成するために、ASBJ [2006] では、財務諸表の構成要素のうち、資産と負債を、キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉である経済的資源を内容として、次のように定義している。

「資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう」（ASBJ [2006] 第3章 par.4）

「負債とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物をいう」（ASBJ [2006] 第3章 par.5）

これらを受けて、純資産、株主資本、包括利益と純利益を次のように定義している。

「純資産とは、資産と負債との差額をいう」（ASBJ [2006] 第3章 par.6）

「株主資本とは、純資産のうち報告主体の所収者である株主（連結財務諸表の場合には親会社の株主）に帰属する部分をいう」（ASBJ [2006] 第3章 par.7）

「包括利益とは、特定の期間における純資産の変動額のうち、報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、及び将来それらになり得るオプションの所有者との直接的な取引によらない部分をいう」（ASBJ [2006] 第3章 par.8）

「純利益とは、特定期間の期末までに生じた純資産の変動額（報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、及び前項にいうオプションの所有者との直接的な取引による部分を除く。）のうち、その期間中にリスクから解放された投資の成果であって、報告主体の所有者に帰属する部分をいう。純利益は、純資産のうちもっぱら株主資本だけを増減させる」（ASBJ [2006] 第3章 par.9）

イクルするのかなどは、会計基準レベルの議論である。

⁷⁵ 市川 [2022] p.225 は、企業会計審議会や企業会計基準委員会が公表する会計基準は収益費用観の延長上にあると述べている。その理由は、「資産負債観を示す「評価」ではなく、収益費用観を特徴付けている「配分」・「対応」の思考で設定されている」と考えている点に求めているように思われる。このような見解はあるが、ASBJ [2006] は「資産と負債の概念から出発するアプローチを選択した」（斎藤 [2006] p.8）とされているので、本章では資産負債アプローチに該当するものと位置付けている。

包括利益は純資産の純増減となっている。純資産の計算要素である資産と負債は、経済的資源を核にして定義されているので、包括利益は、経済的資源の純増減部分ということになる。経済的資源が、キャッシュの獲得に貢献する便益とされているので、包括利益は、キャッシュの獲得能力の純増減といえることができる。これが、ASBJ [2006] に基づく、純粹制度的計算構造での利益の内容である（岡田 [2017] p.51；岡田 [2023] p.31）。

これらの一連の定義の後、ASBJ [2006] では、収益と費用については、以下のように定義されている。「収益とは、純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分である。収益は、投資の産出要素、すなわち投資から得られるキャッシュフローに見合う会計上の尺度である。・・・収益は、そのように投下資金が投資のリスクから解放された時に把握される。」（ASBJ [2006] 第3章 par.13）

「費用とは、純利益または少数株主損益を減少させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の減少や負債の増加に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分である。費用は、投資によりキャッシュを獲得するために費やされた（犠牲にされた）投入要素に見合う会計上の尺度である。・・・費用は、そのように投下資金が投資のリスクから解放された時に把握される。」（ASBJ [2006] 第3章 par.15）

これらの定義は、収益や費用の内容が、資産や負債の増減であるのと同時に、純利益や少数株主損益を増減させる項目であることを示している。包括利益が純資産の純増減に基づいているのに対して、その一部である純利益の原因を収益と費用で説明する関係になっているといえるであろう⁷⁶。

これに加えて、それらの金額（尺度）が、投資から得られるキャッシュ・フローとそのためにより費やされた金額であること、それらの認識（把握）が、投下資金が投資のリスクから解放された時点で行われることも定義されている。このことはキャッシュ・フローの裏付けが得られたものが純利益であることを意味している（齋藤真哉 [2007] p.93）。資産負債アプローチの第1段階では、純資産の純増減に基づく包括利益の原因説明のタイミングを選択できる仕組みになっていた技術的な計算構造が、「投資のリスクからの解放」という考えによって、投資家がキャッシュ・フローを予測することに有用な情報提供をするために収益と費用を計上できる計算構造になっているといえるであろう⁷⁷。言い換えれば、一般目的を達成するための財務諸表の構成要素を認識するための装置として「投資のリスクからの解放」という概念が用いられているといえるであろう。

⁷⁶ 齋藤静樹 [2007] では、「...純資産の変動と包括利益の存在とは論理的に同値の関係を成している。ここまでのところは、基本的に資産・負債アプローチに従った概念構成とみられよう」と述べている。しかし、純利益については、「投資のリスクから解放されたというタイミングの面と株主に帰属する部分という範囲の面との、2つの面で包括利益とは性質の異なった概念になっている。そこでは、フローの期間配分を暗黙裡に前提とする点で、資産や負債の評価だけで利益を決めるアプローチとは異なる考え方がとられている」（p.9）と述べられている。純利益は収益費用アプローチに基づくもので、二つのアプローチが共存しているということ、つまり一方のアプローチだけで議論するものではないということも述べている。この点について、本章は、二つのアプローチは計算構造が異なると考えているが、資産負債アプローチにおける技術的な計算構造（第1段階）において、包括利益の一部の原因を収益と費用として説明することが可能であると考えている。したがって、資産負債アプローチにおいて支配的であった項目を、包括利益の原因説明として利用することは可能である。二つのアプローチの共存というのは、このような理解において成立すると考えられるが、このために検討すべきは、齋藤静樹 [2007] で述べられている「フローの期間配分」ということであろう。原因としての収益と費用は、フローと考えることはできるのではないかと考えている。

⁷⁷ 第3段階の具体的制度的計算構造の対象となるが、徳賀 [2007] では、「「投資のリスクからの解放」概念は、売買目的有価証券の評価益を収益として認識し、持合目的の有価証券は売れない（売らない）ため、つまり、投資のリスクから解放されているとはいえないため、その有価証券の評価益は収益認識から排除するという、有価証券の評価に関する現行の会計基準をうまく説明しているのである。」（p.201）と、この概念の意義を述べている。

VI 第3段階：資産負債アプローチの具体的制度的計算構造

第V節で述べたように、純粹制度的計算構造では、ASBJ [2006] に基づいて、収益の内容である資産の増加または負債の減少をもたらした原因を、リスクから解放された時に、キャッシュ・フローで表示するものとなっている。これを販売取引に適用するとしても、実際販売取引は多様である。そこで、この計算構造を販売取引の場面において実践的なものとするルールとしての収益認識基準がある⁷⁸。表 3-1 は、この収益認識基準が対象とする売上計上に関する課題を示したものである。

表 3-1 売上計上の課題

i	「何を」売上として計上するか
ii	「いくら」で売上を計上するか
iii	「いつ」売上を計上するか

出所：筆者作成

岩崎 [2019] に基づけば、「いつ」は認識、「いくら」は測定といえる (p.112)。「何を」は、資産負債アプローチにおいて純資産の変動を内容とする包括利益のうち、原因として利用するものの決定といえる。これらをまとめれば、「包括利益の原因として、何を、いつ、いくらで計上するのか」の決定ということになる。

現金による商品の店頭販売を考えれば、これらが(ほぼ)同時に生じているといえるであろう。しかし、販売取引は多様である。本節では、収益認識基準に基づいて、その基本原則やいくつかの具体的事例を取り上げ、具体的制度的計算構造を検討する。

1 収益認識基準の基本原則

収益認識基準では、次のような基本原則を掲げている。

「本会計基準の基本となる原則は、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識することである」(第16項)。

この基本原則は、顧客に渡した資産をその対価で描写するという点で、企業活動の流れを表示しようとする収益費用アプローチに通ずるように見える⁷⁹。つまり、従来の実現主義の原則の2要件(財・サービスの提供、その対価としての現金または現金同等物の獲得)に基づいているように見える⁸⁰。

しかし、資産負債アプローチにおける収益は、資産の増加または負債の減少の原因である。したがって、

⁷⁸ 収益認識基準では、収益を定義していない。ASBJ [2006] で述べられている定義を尊重しているとみることもできるであろう。

⁷⁹ 岩崎 [2022a] p.4 では、収益認識基準は「形式的には資産負債アプローチに基き資産負債によって収益費用が定義されるが、実質的には収益の稼得プロセスである履行義務の充足(すなわち財貨サービスの提供)によって収益認識を行うものであり、実質的には従来の実現主義の原則による収益認識であると解釈しうる。」と述べている。

岩崎 [2022b] p.2 では、「従来の実現稼得過程モデルを基礎とする収益費用アプローチにおける中心概念としての実現主義の原則が、資産負債アプローチに基づき設定された新しい収益認識基準の下で実質的にどのように関連しているのか整合しているのか否か、言い換えれば、資産負債アプローチに基づく新しい収益認識基準を収益費用アプローチに基づく実現主義として捉え直すことができるか否かを明らかにしたい」ということが問題意識とされている。

⁸⁰ 田中 [2021] p.147。なお、田中 [2021] でも、ステップ5で示される履行義務の充足による収益の認識について、「従来の実現概念と内容的にあまり変わらないように思われます」(p.155)と述べている。

新基準の基本原則は、交換取引により企業が得ると見込まれる資産の増加が「約束した財又はサービスの顧客への移転」によって生じており、その原因を「当該財又はサービスと交換に企業が得ると見込む対価の額で描写」としてみることもできる。このように考えれば、資産負債アプローチに基づく解釈も可能といえるであろう⁸¹。つまり、収益認識基準は、販売取引で生じる資産増または負債減の原因表示に関する基準といえることができる⁸²。

2 収益認識のステップ

この基本原則を受けて、収益認識基準では、次の5つのステップを定めている（第17項）。

ステップ1 顧客との契約の識別

ステップ2 契約における履行義務の識別

ステップ3 取引価格の算定

ステップ4 契約における履行義務への取引価格の配分

ステップ5 履行義務の充足時に又は充足に応じた収益の認識

図3-3は、これらのステップと表3-1に示した売上計上の課題と関連付けたものである。

図3-3は、以下のことを示している。

最初の二つのステップでは、販売取引を構成する履行義務に分けることによって、「何を」売上として計上するかが決められる。

次の二つのステップで、販売取引を構成する履行義務に取引価格が配分されることにより、「いくらで」売上が計上されるかが決められる。

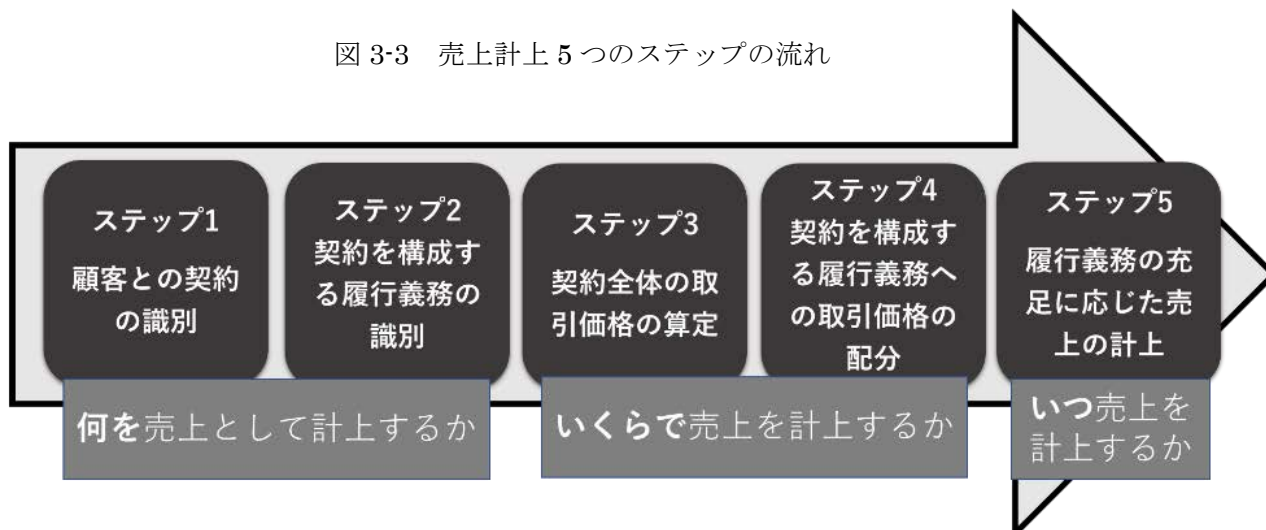
最後のステップで、履行義務の充足という考えに基づいて、「いつ」売上が計上するかが決定される。

収益認識基準の適用前は、一つの販売取引と見なされていたものでも、契約が複数の履行義務から構成されている場合、個々の履行義務が一時点で充足されるか一定期間で充足されるかに応じて原因説明のタイミングが決められることになる。

⁸¹ 岡田 [2003] では、資産負債アプローチの計算構造の中で、収益費用アプローチに特徴的な収益や費用を選ぶことができる点で2つのアプローチが混在していることを示した。

⁸² IASB と FASB による収益認識基準の公開草案を対象としたものではあるが、内藤 [2012] では、この公開草案に示された収益認識基準の方向性は、「契約における履行義務という負債に着目し、この負債が減少した時点、すなわち履行義務の充足した時点で収益を認識するものとなっている」ということが、資産の流入や負債の弁済に基づく収益の定義と首尾一貫している点で、資産負債アプローチを基盤としていると考えられると述べている (p.9)。

図 3-3 売上計上 5 つのステップの流れ



出所：筆者作成

3 多様な販売取引における売上の認識

収益認識基準で取り上げられている多様な販売取引の例のうちのいくつかに基づいて、売上の計上について述べることにする。このうち、①変動対価は、ステップ3で算定される取引価格の変動性に関するものであり、②～⑥は、ステップ5における履行義務の充足に応じて何を計上するかに関するものと言えるであろう。

(1) 変動対価

顧客から受け取る予定の金額が変動する可能性があり、返金が見込まれる場合、その部分は売り手が受け取る権利を持たない金額なので、「返金負債」として計上する。変動対価の代表例である返品権付販売では、返品が予想される金額を控除した金額だけが売上として計上され、減額された金額は「返金負債」として計上される。他方、返品が予想される財の原価相当分は「返品資産」として計上される。

(2) 顧客からの返金が不要な支払い

顧客が支払う入会金には、会員期間にわたって非会員よりも低い価額で顧客（会員）が権利を利用できるような場合がある。売り手から見ると、この入金部分は、会員の権利行使に応える義務があるので、これを「契約負債」として計上する。

(3) 追加オプションの付与

追加オプションの代表例はポイント制度である。付与されたポイントが、顧客にとって重要性がある場合、商品等の移転とは別に、後日、顧客がポイントを行使することがある。売り手から見ると、顧客のポイント行使に応える義務があるので、この履行が予想される金額を「契約負債」として計上する。

(4) 有償支給取引

原材料などの加工を依頼するための支給を行い、その完成品を買い戻すような有償支給取引では、相手に提供した原材料等の支給品に関する収益は計上せず、支給品それ自体の消滅も認識しない。つまり棚卸資産として計上することになる。個別財務諸表では、原材料などを支給した時にその消滅を認識することができるが、その場合も売上は計上されない。

(5) 工事契約

一定期間にわたって履行義務が充足される代表が甲掲示契約である。工事契約では、進捗度を合理的に見積もることができる場合は、工事進行基準と同じ扱いになる。ただし進捗度を合理的に見積もることが難しい場合は、原価回収基準の適用も可能であり、契約初期段階では原価回収基準も適用しないことが可能となっている。

(6) 請求済み未出荷取引

顧客の事情から、売主が支配をしたままの状態に対価の請求を行うことがある。この場合は、売上の前倒計上であり、ここまでの繰延計上とは異なるケースとなっている。

これら 6 つの事例は、収益認識基準の導入が影響を与える販売取引の一部である。収益認識基準の適用により、従来と異なり以下のようなケースが生じることがある。

まず、履行義務に未履行部分がある場合、それが契約負債として計上されることがあげられる。契約負債は「財又はサービスを顧客に移転する企業の義務に対して、企業が顧客から対価を受け取ったもの又は対価を受け取る期限が到来しているものをいう」と定義されている（収益認識基準第 11 項）⁸³。これは「財又はサービスを顧客に移転する前に顧客から対価を受け取る場合、顧客から対価を受け取った時又は対価を受け取る期限が到来した時のいずれか早い時点で、顧客から受け取った対価について貸借対照表に計上」されたものである（収益認識基準第 78 項）。

他方で、対価として受け取った金額の一部または全部の返金が予想される場合、それを返金負債として計上されることがある。返金負債は「顧客から受け取った又は受け取る対価の一部又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」（収益認識基準第 53 項）となっている。

収益認識基準を反映した具体的制度的計算構造では、一方で、工事契約のように従来と（ほぼ）変わらないものもあれば、請求済み未出荷取引のように売上の前倒し計上と考えられるものもある。他方で、従来一括して計上されていた売上の一部が次期以降に繰り越され、契約負債や返金負債などとして計上されるものもある。このことは、多様な販売形態のそれぞれの特徴を反映した結果といえるであろう。

しかし、このことが、資産負債アプローチの特徴である純資産の純増減の原因を収益費用で説明する関係において、逆に収益費用での説明可能となるまで、包括利益の計上を遅らせることにもなっているように思われる。

VII 会計の社会的役立ち（会計の機能との関連で）

会計の具体的制度的計算構造は、それが社会の役に立つことによって、はじめて存在意義を持つものと言えるであろう。会計には、情報提供機能と利害調整機能がある。本節では、具体的制度的計算構造の社会的な役立ちを、これら二つの機能の遂行との関連で検討する。これによって、具体的制度的な計算構造の社会的な存在意義が明らかになると考えている。

1 情報提供機能

⁸³ 契約負債とは逆に契約資産がある。契約資産について、収益認識基準では「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（ただし、顧客との契約から生じた債権を除く。）をいう」とされている（第 10 項）。しかし、これが実際に生じる事例は限られているといわれる（佐々木 [2016] p.4）。

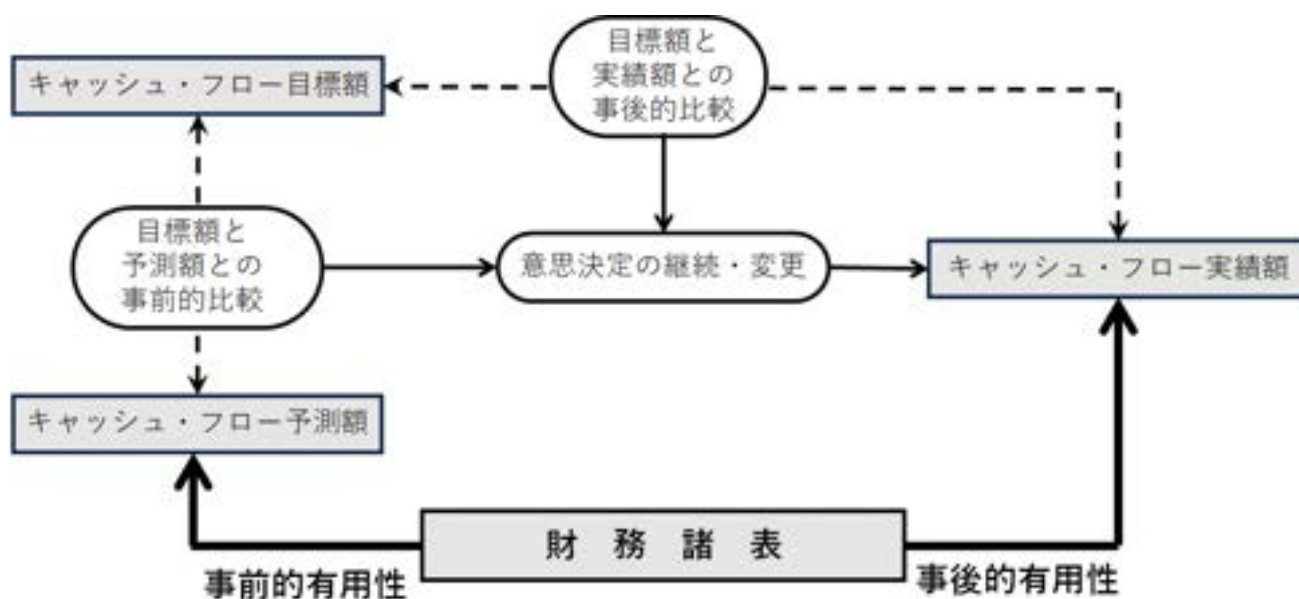
投資家にとって有用な情報は、企業が将来生成するキャッシュ・フローの予測に資するものである。収益認識基準における基本原則は、「約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識することである」(収益認識基準第 16 項)。これは、「顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に関する有用な情報を財務諸表利用者に報告するため」の基本となる原則とされている (収益認識基準第 115 項)。

収益認識基準は、資産や負債の増減をもたらす履行義務を複数の構成要素に分け、履行義務の遂行状況に応じて、収益の一部を負債化する。この収益の負債化は将来果たすべき履行義務を示すものである。このことは将来のキャッシュ・フローの減額予想につながり、キャッシュ・フローの予測の精度を高めることにつながる。

投資家は、投資によって獲得したいと考えるキャッシュインフローやリターンの目標額の実現に向けての意思決定モデルをもっていると考えられる。このことを前提とした場合、投資家の意思決定に対する会計情報の有用性には、事前的な有用性と事後的な有用性の 2 種類があると思われる⁸⁴。

図 3-4 はこれら二つの有用性をイメージ的に示したものである。

図 3-4 事前的有用性と事後的有用性



出典：筆者作成

事後的有用性とは、企業の財務報告から、今年度に受け取ることが見込まれるキャッシュインフローやリターンの実績額と目標額との比較に基づく意思決定モデルの修正である。実績と目標との比較に基づくという意味で事後的と言えるであろう。

事前的有用性とは、財務報告に基づき企業から受け取ると見込まれるキャッシュインフローやリター

⁸⁴ 岡田 [2017]pp.56-58 では、これら二つをフィードバック型有用性とフィードフォワード型有用性としたが、これらの概念には、事前・事後といった時間軸の他、コントロール（制御）という側面が含まれる（丸田 [2005] pp.2-7）。本章では、時間的側面だけを取り上げているので、事前・事後という表現にした。

ンの予測額と目標額との比較である。これにより目標額を変更したり、追加投資を行ったりする。予測と目標との比較に基づくという意味で事前的といえるであろう。

収益認識基準が参考にした IFRS 第 15 号は、当初は出口価格を志向していたといわれる。これは、事前的有用性に適合するものと思われる。出口価格は、将来のキャッシュ・フローの予測につながると思われるからである。しかし、実際には、取得原価が採用されている。このことは、キャッシュ・フローとして実際に受け取る実績額とかかわるであろう。実際に受け取る金額とキャッシュ・フロー目標額との比較に関わるという点で、事後的有用性に適合するものと思われる。

2 利害調整機能

収益認識基準は、売上の一部を負債計上することを規定していた。例えば、返品権付販売における返金負債は、顧客からの返品があった時に返金の義務があることを示すものである。また、ポイント付販売で計上される契約負債は、ポイントの保有者となった顧客が履行することが予想されるポイント金額分に相当する負債計上によって、その履行に応える義務があることを示している。

収益認識基準適用前は、返品権付販売では返品調整引当金が計上され、ポイント付販売ではポイント引当金が用いられることが多かった。いずれの場合も、売上は当初受け取った対価で計上され、引当金は売上を減額表示するものであった。しかし、収益認識基準では、売上額の一部を売上とはせずに、最初から負債化している点に特徴がある。

そこで、本項では、収益認識基準に基づく売上の負債化を、従来の引当金方式と比較して、利害調整機能を、①株主相互間の利害調整と、②株主と債権者の間の利害調整に分けて検討する⁸⁵。

(1) 株主相互間の利害調整

宮島 [2006] によると、会社法の前身の商法の立法者が考えた「理念型」としての株式会社では、「株主が自由に交代し、株主がお互いにまったく未知の者同士であったとしても、利益（剰余金）配当を通じ、あるいは株式譲渡によって株価値上がりの利得を得ればよい、という最終的な経済的利益の獲得というひとつの目的で結びついていれば足る。」(p.34) と述べられている。理念型としての株式会社では、前期と今期、今期と次期で株主が変わること想定されているといえると思われる⁸⁶。

藤田 [2012] によると、株主が変わることを前提にした場合、引当金には、将来生じる見込みがある費用の前倒計上により、将来生じる可能性がある費用を当期の株主が負担する効果があることを指摘している。たとえば、返品権付販売をした場合、もし引当金が設定されていないなら、返品が生じた期の利益を減らすことになる。しかし、この利益の減少は、自分が株主ではなかった前期に販売した商製品の返品に基づく利益の減少を、自分が負担することとなる。同様に、ポイント付販売の場合も、引当金が設定されていなければ、前期に付与されたポイントが当期に行使されることにより、前期の株主ではなく、当期の株主が、利益の減少を負担することとなるであろう。そこで、引当金を通じて、販売した期の費用とすることによって、次期以降の株主の利益の負担とならないようにしていることになる。将来生じることが見

⁸⁵ 倉田 [2021] では、収益認識基準の適用にともなって、返品調整引当金、売上割戻引当金、ポイント引当金、保証サービスが履行義務とされる場合の製品保証引当金があるとしている (pp.199-216)。

⁸⁶ ただし、宮島 [2006] では、2005 年の会社法によって、この理念が転換されたものと思われる (p.35)。しかし、株主 1 人、1 株のみで株式会社が成立することは、例外で許容されているに過ぎないという考えもある (稲葉 [2010] pp.292-293)。

込まれる利益の減額を、当期の株主が負担しているのである。前期の株主と当期の株主の間の費用の負担をしていることになる。

これに対して、収益認識基準ではこれらの引当金を計上できない。しかし、資産負債アプローチの枠組みにおいて、収益認識基準の適用は、売上による損益の原因説明が可能となるまで、損益としての資産増加の認識を遅らせる効果がある。契約を履行義務に細分化し、そこに配分された価格を、履行義務の遂行状況によって売上認識をする。この場合、遂行されていない履行義務に対応する金額が、負債計上されることになる。逆に言えば、負債計上によって減少した損益の原因を、履行義務の遂行状況に基づいて説明しているともいえる。このことは、履行義務の遂行状況に応じた収益計上により、当期の株主が受け取る利益を減額していることを意味する。つまり、引当金を用いた次期以降の費用の前倒計上とは異なり、契約負債を通じた収益の繰延計上がされている。方法は異なるが、引当金と同じ効果を持っていると考えることができる。このように、時点の異なる株主相互間の利害調整が行われているといえる。

(2) 株主と債権者の利害調整

収益認識基準の適用は、顧客に対する履行義務のうちの未履行部分を負債とすることによって、顧客に対する未履行義務負債計上する。このことは、債権者の範囲を広げているように思われる。

収益認識基準適用前に利用されていた返品調整引当金などの引当金は、財・用役の費消に先立って、次期以降に支払が見込まれる金額が計上されるので、資金の内部留保につながるとされる（藤田 [2012] pp.84-85）。財や用役の費消という条件が充足される前に費用計上することにより、再生産の維持に必要な金額以上の回収がされるからである。そして、予想される費用が実際に発生した時に、引当金の取り崩しによって留保された利益が取り崩されるのである。このように内部留保された資金はいずれ取り崩されるものではあるが、債権者にとって担保となる資産の一部を社内に留保し、返品調整などが生じたときに債権者に対する支払いに充てることができるという意味では、債権者保護にもつながると考えられる。

これに対して、収益認識基準に基づく売上の負債化は、売上の一部あるいは全額を売上から減額する。例えば、変動対価 500 円が見込まれる売上が 10,000 円あったとする。この仕訳は、次のように考えられる。

(借) 現 金	10,000	(貸) 売 上	9,500
		契約負債	500

この仕訳を資産負債アプローチの観点から見ると、現金（資産）10,000 円の増加原因として 9,500 円の売上があることがわかる。しかし、契約負債の増加に対応して、その原因となる費用 500 を計上するならば、売上は 10,000 とならざるを得ない。これを仕訳で表せば、次のようになるであろう。

(借) 現金	10,000	(貸) 売 上	10,000
費用	500	契約負債	500

だが、この仕訳では、売上が 10,000 円となってしまうので、収益認識基準に沿ったものとは言えない。結局のところ、ここでの契約負債 500 は、現金 10,000 円の資産増加の原因の一部が未履行義務によるものであることから、その原因説明を次年度以降に繰越す役割を持っているものと考えられる。つまり、借方現金 10,000 と貸方契約負債 500 の差額 9,500 に対する増加原因を表しているといえることができるであろう。

しかし、このことは、増加した資産 10,000 のうち、500 を契約負債として減額させる効果がある。分配可能な剰余金の減額、すなわち配当を減額することになる。この点では、販売取引にともない対価として

受け取った資金の一部または全額の留保と同じ効果を持っていると言えるであろう。換言すれば、株主に対する配当を減額することによって、債権者保護に必要な担保を厚くする効果があると言えるであろう。

VIII おわりに

本章では、資産負債アプローチの計算構造を具体化するための段階的な展開を、我が国における概念フレームワークの討議資料および収益認識基準を用いて試みた。収益認識基準の適用前は、実現主義の原則に基づいて一括して計上されていた売上が、その適用により、契約を構成する履行義務の遂行状況に応じて返金負債や契約負債として繰延べられている。しかし、計算構造的にこれらの計上が可能であることを示したとしても、その社会的な存在意義を示すためには、その計算構造が果たす機能を明らかにする必要がある。

会計は、情報提供機能と利害調整機能をもっているといわれる。本章では、この存在意義をこれら二つの機能と関連付けて検討した。そして、これらの機能を果たせなくなったとき、本章Ⅲで述べたように、図 3-2 に示した 3 段階の計算構造のいずれかのレベルでの対応が求められるであろう。

第 3 段階の個別の会計基準の変更

第 2 段階の概念フレームワークの変更

第 1 段階の計算の仕組みの変更

このように考えることにより、計算構造を動きのあるものとして捉えることも可能にすると考える。

ところで、本章では、収益認識基準の適用による返金負債や契約負債の増減、つまりこれらを計上する影響の大きさを検討していない。この意味で、本章での検討は仮定に基づいたものでしかない。さらに、契約資産に関する検討も行っていない。契約資産や返金負債だけの検討では片面的であろう。これらの点は今後の課題である。

〔参考文献〕

- International Accounting Standards Board (IASB) [2018] *Conceptual Framework for Financial Reporting*. (IFRS 財団編・企業会計基準委員会財務会計基準機構監訳『2019 IFRS 基準〈注釈付き〉 Part A』及び『同 Part C』中央経済社、2019 年)
- International Accounting Standards Committee [2021] *Presentation of Financial Statements*. (IFRS 財団編・企業会計基準委員会財務会計基準機構監訳『2019 IFRS 基準〈注釈付き〉 Part A』中央経済社、2022 年)
- 市川紀子 [2017] 「IASB における会計観の変化－資本市場と監査の視点－」駿河台経済論集 26 巻第 2 号
- 市川紀子 [2018] 「計算構造類型の再検討－ASBJ の収益認識基準（案）等に観る会計官を中心に－」會計 193 巻第 4 号
- 市川紀子 [2022] 「利益の概念と損益計算」井上良二編『新版財務会計論四訂版』第 7 章所収
- 稲葉威雄 [2010] 『会社法の解明』中央経済社
- 岩崎勇 [2016] 「概念フレームワークと計算構造について：IASB の新しい概念フレームワークを中心に」『経済學研究』（九州大学）第 82 巻第 5・6 号
- 岩崎勇 [2019] 『IFRS の概念フレームワーク』税務経理協会
- 岩崎勇 [2022a] 「我が国における収益認識基準の展開」スタディグループ 2022 年 3 月 27 日配布資料（未定稿）
- 岩崎勇 [2022b] 「変動対価について」スタディグループ 2022 年 6 月 26 日配布資料（未定稿）
- 岡田裕正 [2003] 「資産負債アプローチの計算構造」『経済學研究』（九州大学）第 69 巻第 3・4 合併号

- 岡田裕正 [2017] 「IFRS と会計の機能」小津稚加子編著『IFRS 適用のエフェクト研究』第3章所収、中央経済社
- 岡田裕正 [2021] 「評価・換算差額等とリスクシェアリング」『会計』第199巻第3号
- 岡田裕正 [2022a] 「利益の2種類のリサイクリング」『経営と経済』（長崎大学）第101巻第4号
- 岡田裕正 [2022b] 「資産負債アプローチにおける利益のリサイクリング—ASBJ 討議資料との関連で—」『会計』第202巻第1号
- 岡田裕正 [2023] 「資産負債アプローチの計算構造の具体化」『会計』第204巻第2号
- 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
- 笠井昭次 [2017] 「収益費用観・資産負債観に関するふたつの検討課題（1）」『三田商学研究』（慶応義塾大学）第60巻第5号
- 梶田龍三 [2016] 「会計における資産負債観について：金融セクターの動向に関連させて—」『専修商学論集』第103巻
企業会計基準委員会（ASBJ） [2006] 「討議資料財務会計の概念フレームワーク」
- 北村敬子 [2012] 「資産負債観と財産法」北村敬子・新田忠誓・柴健次責任編集『体系現代会計学第2巻企業会計の計算構造』第1章所収、中央経済社
- 倉田幸路 [2021] 「新収益認識基準と引当金会計」佐藤信彦編著『引当金・準備金制度論』中央経済社
- 斎藤静樹 [2007] 「討議資料の意義と特質」斎藤静樹編著『詳解討議資料□財務会計の概念フレームワーク』第1部第1章所収、中央経済社
- 齋藤真哉 [2007] 「財務諸表の構成要素」斎藤静樹編著『詳解討議資料□財務会計の概念フレームワーク』第2部第3章所収、中央経済社
- 佐々木隆志 [2016] 「新収益認識基準におけるもう一つの資産負債アプローチ」『会計』第189巻第6号
- 高須教夫 [2004] 「FASB 概念フレームワークをめぐる問題の検討」『会計』第165巻第1号
- 田中建二 [2021] 『財務会計入門（第6版）』中央経済社
- 辻山栄子 [2007] 「財務諸表の構成要素と認識・測定をめぐる諸問題」斎藤静樹編著『詳解討議資料□財務会計の概念フレームワーク』第2部第6章所収、中央経済社
- 徳賀芳弘 [2007] 「「討議資料」の特徴と論点」斎藤静樹編著『詳解討議資料□財務会計の概念フレームワーク』第3部第3章所収、中央経済社
- 内藤高雄 [2012] 「資産負債アプローチの計算構造と収益の認識」『杏林社会科学研究』第27巻第4号
- 内藤高雄 [2018] 「会計観と利益観、損益計算方法の混同—収益費用観と資産負債観を巡って—」『杏林社会科学研究』第34巻14号
- 新田忠誓 [2012] 「計算構造へのアプローチ」北村敬子・新田忠誓・柴健次責任編集『体系現代会計学第2巻企業会計の計算構造』序章所収、中央経済社
- 広瀬義州 [2014] 『財務会計（第12版）』中央経済社
- 藤田昌也 [2012] 『会計理論のアポリア』同文館出版
- 丸田起大 [2005] 『フィードフォワード・コントロールと管理会計』同文館出版
- 宮島司 [2006] 『新会社法エッセンス（第2版）』弘文堂
- 山田辰己 [2017] 『IFRS の本質』第I巻、税務経理協会
- 山田辰己・あずさ監査法人 [2019] 『論点で学ぶ国際財務報告基準（IFRS）』新世社
- 吉見宏 [2022] 「会計理論」吉見宏編著『ビギナーズ会計学』第12章所収、中央経済社

第4章 IASB (IASC) 概念フレームワークの史的展開

－「一般目的財務報告の目的」及び「有用な財務情報の質的特性」に着目して－

高須 教夫 (大阪学院大学教授／兵庫県立大学名誉教授)

I はじめに

国際会計基準委員会 (IASC) は 1989 年 7 月に『財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク』(以下、1989 年『概念フレームワーク』)(IASC[1989]) を制定した。その後、IASC は 2001 年 4 月に国際会計基準審議会 (IASB) に組織変更されたが、概念フレームワークについてはそのまま踏襲されていた (以下、2001 年『概念フレームワーク』)(IASB[2001])。

そして、2004 年 10 月に、IASB は米国財務会計基準審議会 (FASB) と概念フレームワークの改訂プロジェクトを共同で立ち上げ、共同プロジェクトの成果として、2010 年 9 月にフェーズ A に関する改訂概念フレームワーク (以下、2010 年『概念フレームワーク』)(IASB[2010a]) を公表した。しかし、その後この共同プロジェクトは「休止」され、フェーズ B 以下の作業は将来の課題として先送りされることになった。

ところが、IASB は 2012 年 5 月に単独で概念フレームワーク・プロジェクトの「再開」を決定し⁸⁷、2013 年 7 月には討議資料『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』(以下、2013 年『討議資料』)(IASB

[2013]) を、2015 年 5 月には公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』(以下、2015 年『公開草案』)(IASB[2015a]) を、そして、2018 年 3 月には『財務報告に関する概念フレームワーク』(以下、2018 年『概念フレームワーク』)(IASB[2018a]) を公表したのである⁸⁸。

そこで、本章においては、IASB (IASC) の概念フレームワークと IASB (IASC) の収益認識会計基準との相互関係について解明するという問題意識のもとに、IASB (IASC) の概念フレームワークの史的展開について跡づけることにする。しかも、そのためにここでは、まず 1989 年『概念フレームワーク』(2001 年『概念フレームワーク』)、2010 年『概念フレームワーク』、2013 年『討議資料』、2015 年『公開草案』及び 2018 年『概念フレームワーク』を取り上げ、2010 年『概念フレームワーク』第 1 章「一般目的財務報告の目的」及び第 3 章「有用な財務情報の質的特性」における改訂とそれに係わるその後の展開について明らかにする。そして、それは、ここで解明するべき問題が「概念フレームワーク

⁸⁷ IASB は、2012 年にアジェンダに関する公開協議を実施し、この協議に対するコメント提出者の多くが「概念フレームワーク」を IASB にとっての優先的なプロジェクトとして識別したことをあげて、IASB は「概念フレームワーク」プロジェクトを再開したとしている (IASB[2013]par.1.5)。

⁸⁸ IASB (IASC) の概念フレームワークについては、それを①FASB が開発を行った概念フレームワークを IASB (IASC) が導入した時期における概念フレームワーク (1989 年『概念フレームワーク』(2001 年『概念フレームワーク』))、②IASB と FASB が共同して開発を行った時期における概念フレームワーク (2010 年『概念フレームワーク』)、③IASB が単独で開発を行った時期における概念フレームワーク (2018 年『概念フレームワーク』) に大別することができるといえる。なお、①については、FASB による概念フレームワーク (1978 年～1985 年) の制定が、その後、カナダ勅許会計士協会 (CICA)、オーストラリア会計基準審議会 (AcSB & PSASB) 等における同様の概念フレームワーク制定の動きをもたらし、IASC による 1989 年『概念フレームワーク』の制定もそれを受けて行われたものといえるのである。

と収益認識会計基準の相互関係」をめぐる問題であり、収益認識会計基準に係わる「認識及び認識の中止」並びに「測定」に関する問題が「一般目的財務報告の目的」及び「有用な財務情報の質的特性」に大きな影響を受けていると考えられるからである⁸⁹。

II 2010年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」及び第3章「有用な財務情報の質的特性」における改訂とその含意⁹⁰

IASBとFASBの共同プロジェクトの成果として公表された2010年『概念フレームワーク』においては、第1章「一般目的財務報告の目的」及び第3章「有用な財務情報の質的特性」について改訂が行われていたのみであった。そこで、本節においては、2010年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」及び第3章「有用な財務情報の質的特性」における改訂とその含意について明らかにすることにする。

1 2010年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」における改訂

1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)(IASB[1989](IASB[2001]))においては、財務諸表利用者には、現在の及び潜在的な投資者、従業員、融資者、仕入先及びその他の取引業者、得意先、政府及び監督官庁並びに一般大衆が含まれる(par.9)とした上で、財務諸表の目的は、広範な利用者が経済的意思決定を行うにあたり、企業の財政状態、業績及び財政状態の変動に関する有用な情報を提供することにある(par.12)とすると共に、財務諸表はまた経営者の受託責任又は経営者に委ねられた資源に対する会計責任の結果も表示するとしていた(par.14)。

それに対して、2010年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」(IASB[2010a])においては、一般目的財務報告の目的は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及びその他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することである(par.OB2)とした上で、現在の及び潜在的な投資者、融資者及びその他の債権者のリターンに関する期待は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性(見通し)に関する彼等の評価に左右されるとして(par.OB3)、将来の正味キャッシュ・インフローに関する企業の見通しを評価するために、現在の及び潜在的な投資者、融資者及びその他の債権者は、企業の資源、企業に対する請求権、及び企業の経営者や統治機関が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたかに関する情報を必要としているとする(par.OB4)。すなわち、ここにおいては、「受託責任」という用語が明示的に削除されているのである⁹¹。

⁸⁹ ここにおいて、「一般目的財務報告の目的」及び「有用な財務情報の質的特性」に関する変遷を跡づけているのは、概念フレームワークの他の側面が論理的にそれから生み出される(IASB[2010a]par.OB1, IASB[2010b]par.BC3.7, IASB[2015a]par.1.1, IASB[2018a]par.1.1, IASB[2018b]pars.BC2.7-BC2.8)とされているからである。

⁹⁰ 本節における議論は、部分的には高須[2019a]に依拠している。

⁹¹ この他に、2010年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」においては、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)と比べて、IASBとFASBは、その責務により、資本市場の参加者のニーズに焦点を当てることを求められていることを理由として(IASB[2010b]par.BC1.16(b)), 主要な情報利用者を「現在の及び潜在的な投資者、融資者及びその他の債権者」とするという限定を明示的に行っていた(IASB[2010b]pars.BC1.9-BC1.11)。そして、このことは、2015年『公開草案』(IASB[2015b]par.BC1.13)、2018年『概念フレームワーク』(IASB[2018b]par.BC1.19)においても踏襲されている。

2 2010年『概念フレームワーク』第3章「有用な財務情報の質的特性」における改訂

1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)(IASC[1989](IASB[2001]))においては、主要な質的特性として「理解可能性」,「目的適合性」,「信頼性」,「比較可能性」の四つがあげられている(par.24)が、そのうち、「情報の有用性」と結びつけて説明されているのは、「情報が、有用であるためには、意思決定のための利用者の要求にとって目的適合的なものでなければならない」(par.26)とする「目的適合性」と「情報はまた、それが有用であるためには、信頼しうるものでなければならない」(par.31)とする「信頼性」の二つのみであった(pars.25-42)。また、そこにおいては、「目的適合性」を支える質的特性として「適時性」(par.43)が、「信頼性」を支える質的特性として「表現の忠実性」(par.33),「中立性」(par.36)及び「完全性」(par.38)が、さらに、「表現の忠実性」を支える質的特性として「実質優先」(par.35)が、「中立性」を支える質的特性として「慎重性」(par.37)がそれぞれあげられていた。そして、それに加えて、ここでは、一般的制約条件として「重要性」(pars.29-30)及び「ベネフィットとコストとの均衡」(par.44)があげられていたのである。

しかも、ここにおいては、質的特性間の均衡又はトレード・オフを考量することが必要であるとしており(par.45)、そこでは、具体的には「目的適合性」と「信頼性」との間のトレード・オフが想定されていたといえる(IASB[2015b]par.BC2.23(C))。

それに対して、2010年『概念フレームワーク』第3章「有用な財務情報の質的特性」(IASB[2010a])においては、財務情報を有用にさせる基本的な質的特性は、「目的適合性」と「忠実な表現」であるとしている(pars.QC4-QC5)。そして、完璧に忠実な表現であるためには、描写は三つの特性を有し、それは、「完全」で、「中立的」で、「誤謬がない」ということであるとする(par.QC12)。しかも、完全な描写は、描写しようとしている現象を利用者が理解するのに必要なすべての情報(すべての必要な記述及び説明を含む)を含むとした上で、例えば、ある資産グループの完全な描写は、最低限、当該グループの資産の内容の記述、当該グループの資産のすべての数値的描写、及びその数値的描写が何を表しているか(例えば、当初の原価、修正後の原価又は公正価値)の記述を含むことになり、また、一部の項目については、完全な描写には、当該項目の特質及び内容に関する重要な事実、それらの特質及び内容に影響を与える可能性のある要因及び状況、並びに数値的描写を決定するのに使用したプロセスなどが含まれることもあるとしている(par.QC13)。さらに、ここでは、「比較可能性」,「検証可能性」,「適時性」及び「理解可能性」が補強的な質的特性として位置づけられており(par.QC19)、それに加えて、一般的な制約として「重要性」(par.QC11)及び「コストの制約」(par.QC35)があげられているのである。

すなわち、ここにおいては、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)と比べて、「信頼性」が「忠実な表現」に置き換えられている(par.QC5)と共に、「実質優先」及び「慎重性」が質的特性から削除されているのである。

しかし、その一方で、QC16項では、「忠実な表現」という見出しのもとに、「見積りにおける不確実性のレベルが非常に大きい場合には、その見積りは特に有用ではないこととなる」(par.QC16)としているのであるが、基本的な質的特性の間にトレード・オフがあることは、そこでは明示されていなかったといえる。

3 2010年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」及び第3章「有用な財務情報の質的特性」における改訂の含意

上記の検討より、2010年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」においては、「意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報」として、「現在の及び潜在的な投資者、

融資者及びその他の債権者は、企業の資源、企業に対する請求権、及び企業の経営者や統治機関が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたかに関する情報を必要としている」としていることから、ここでは、意思決定有用性アプローチという基本的枠組みの中で、「受託責任」という用語の削除に加え、従来から二次的に取り扱われていた「受託責任の遂行」という財務報告目的が、明確な形で情報提供目的という枠組みの中に包摂されるに至っていることが明らかになる。すなわち、二次的とはいえ個別の財務報告目的として取り扱われていた「受託責任の遂行」という目的が、ここにおいては意思決定を行うための重要な情報の一つと位置づけられるに至っているのである（高須[2014]138頁）。

また、2010年『概念フレームワーク』第3章「有用な財務情報の質的特性」においては、「財務情報を有用にさせる基本的な質的特性は、『目的適合性』と『忠実な表現』である」とすると共に、それら間にトレード・オフがあることが明示されていないことから、このことが、「受託責任の遂行」という財務報告目的が情報提供目的に包摂されたことを受けて行われたものであると考え、これは市場価格による評価のみならず、さらには割引キャッシュ・フロー法や価格決定モデルを用いた理論価格による測定に途を開くものといえるのである（高須[2014]139頁）。

これらのことから、ここにおいて、IASBとFASBが標榜しているのは、意思決定有用性アプローチのもと、測定にあたり全面的な公正価値会計の採用を目指すものといえる⁹²。言い換えると、第1章「一般目的財務報告の目的」及び第3章「有用な財務情報の質的特性」に関する改訂はそのための「理論的枠組み」の設定を行うものと考えられるのである（高須[2019b]7頁）。

Ⅲ 2010年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」及び第3章「有用な財務情報の質的特性」をめぐるその後の展開とその含意

IASBは、2012年に概念フレームワーク・プロジェクトに関する作業を再開した時、2010年『概念フレームワーク』の「第1章及び第3章」について、(1)それらは広範なデュー・プロセスを経たものであり、2010年『概念フレームワーク』の残りの部分の健全な基礎を提供していること、(2)その根本的な再検討が重大な変更につながったり、その結果生じる変更が残りの章に重大な影響を与えたりすると考える理由がないことをあげて、根本的な再検討を行わないことを決定していた（IASB[2013]par.9.2）。しかし、一部の人は、そのIASBの決定について、特に「受託責任」、「信頼性」及び「慎重性」の取扱いをめぐる懸念を提起していた（IASB[2013]par.9.4）ことから、IASBは2013年『討議資料』において、この決定についての意見を求めた（IASB[2013]par.1.9）。

そして、2013年『討議資料』に対する多くのコメント提出者がこれらの一つ又は複数の側面について再検討すべきであると述べていたことから、IASBは、2015年『公開草案』において、(1)財務報告の全体的な目的の議論の中で、企業の資源に係る経営者の受託責任を評価するために必要とされる情報を提供することの重要性をもっと目立たせること、(2)慎重性の概念への明示的な言及を再び導入し、慎重性が中立性の達成のために重要である旨を記述すること、(3)忠実な表現は、単に経済的現象の法的形式を表現するのではなく、経済的現象の実質を表現するものであることを明示的に記載すること、を提案するとしたのである（IASB[2015a]p.9）。

⁹² 米山[2014]は、2010年『概念フレームワーク』が公正価値会計の適用領域を拡大し、最終的には全面的な公正価値会計を導入しようとする意図に基づいているという結論を導いている先行研究が多いことを指摘している（90頁）。

すなわち、ここにおいて、IASBは、経営者の受託責任を評価するのに役立つ情報の提供を追加的な同等に重要な財務報告の目的として識別するという考え方は棄却している（IASB[2015b]par.BC1.10）ものの、「受託責任」という用語をそれが何を含んでいるのかの記述（1.22項及び1.23項）と共に再び導入している（IASB[2015b]par.BC1.9）。また、IASBは、すべての状況において非対称の慎重性を適用するというアプローチは棄却している（IASB[2015b]par.BC2.14）ものの、注意深さとしての慎重性として定義した「慎重性」という用語を再び導入している（IASB[2015b]par.BC2.10）。さらに、IASBは、「形式に対する実質の優先」について、忠実な表現は経済的現象の単なる法的形式に関する情報ではなく、経済的現象の実質に関する情報を提供するとして、それを明示することに同意している（IASB[2015b]par.BC2.19）。その一方で、IASBは、「信頼性」という用語を、現在は「忠実な表現」と呼んでいる質的特性の呼称として復活することはしないとしているのである（IASB[2015b]par.BC2.24）。

そこで、本節においては、2010年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」及び第3章「有用な財務情報の質的特性」をめぐるその後の展開とその含意について明らかにすることにする。

1 2010年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」をめぐるその後の展開

(1) 2015年『公開草案』第1章「一般目的財務報告の目的」における改訂

IASBは、2015年『公開草案』第1章「一般目的財務報告の目的」（IASB[2015a]）において、一般目的財務報告の目的を、現在の及び潜在的な投資者、融資者及びその他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することにある（par.1.2）とした上で、現在の及び潜在的な投資者、融資者及びその他の債権者のリターンに関する期待は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性（見通し）に関する彼らの評価及び企業の資源に係る経営者の受託責任に関する彼等の評価に左右されるとして（par.1.3）、それらの評価を行うのに役立つために、現在の及び潜在的な投資者、融資者及びその他の債権者は、(1) 企業の資源、企業に対する請求権及びそれらの資源及び請求権の変動、(2) 企業の経営者や統治機関が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたのか、に関する情報を必要としているとする（par.1.4）。すなわち、2010年『概念フレームワーク』においては、「企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性（見通し）に関する評価」を行うために、「企業の資源、企業に対する請求権、及び企業の経営者や統治機関が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたかに関する情報」（IASB[2010a]pars.OB3-OB4）を必要としているとしていたのに対して、2015年『公開草案』においては、「企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性（見通し）に関する評価及び企業の資源に係る経営者の受託責任に関する評価」を行うために、「(1) 企業の資源、企業に対する請求権及びそれらの資源及び請求権の変動、(2) 企業の経営者や統治機関が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたのか、に関する情報」を必要としているのである。したがって、2015年『公開草案』においては、2010年『概念フレームワーク』と異なり、「企業の資源に係る経営者の受託責任に関する評価」が「企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性（見通し）に関する評価」と並列して掲げられているといえるのである。しかもここでは、「企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性（見通し）に関する評価」と「企業の資源に係る経営者の受託責任に関する評価」を行うために必要とする情報を「企業の資源、企業に対する請求権及びそれらの資源及び請求権の変動に関する情報」と「企業の経営者や統治機関が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたのかに

関する情報」として明示されているのである⁹³。

このことから、2015年『公開草案』においては、IASBとFASBが当初標榜していた「理論的枠組み」から見た時には、部分的には、それから後退しているとも見られる。

しかし、2015年『公開草案』においては、「企業の資源に係る経営者の受託責任に関する評価」は、あくまでも意思決定有用性アプローチの枠組みの中で「意思決定に有用な情報の提供」という観点から捉えられており、そのことは、IASBが経営者の受託責任を評価するのに役立つ情報の提供を追加的な同等に重要な財務報告の目的として識別するという考え方は棄却している（IASB[2015b]par.BC1.10）と述べていることから明らかである。すなわち、情報提供目的と共に、「受託責任の遂行」という目的を二次的とはいえ個別の財務報告目的として取り扱っていた1989年『概念フレームワーク』（2001年『概念フレームワーク』）とは、ここにおいて、本質的に異なっているといえるのである。したがって、2015年『公開草案』においては、2010年『概念フレームワーク』における立場が相変わらず堅持されているといえる。

言い換えると、2015年『公開草案』における「受託責任」という用語の再導入は、1989年『概念フレームワーク』（2001年『概念フレームワーク』）への回帰をめざすものではなく、そこにおいて「企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性（見通し）に関する評価」と「企業の資源に係る経営者の受託責任に関する評価」とを並置する⁹⁴ことにより、1989年『概念フレームワーク』（2001年『概念フレームワーク』）における枠組みを形式的に再現することを通して、「受託責任」という用語を削除したことに対する批判に対応しようとしたものともいえるのである。

(2) 2018年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」における改訂

IASBは、2018年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」（IASB[2018a]）において、一般目的財務報告の目的を、現在の及び潜在的な投資者、融資者及びその他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することにある（par.1.2）とした上で、現在の及び潜在的な投資者、融資者及びその他の債権者のリターンに関する期待は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性（見通し）に関する彼らの評価及び企業の経済的資源に係る経営者の受託責任に関する彼等の評価に左右されるとして（par.1.3）、それらの評価を行うのに役立つために、現在の及び潜在的な投資者、融資者及びその他の債権者は、(1) 企業の経済的資源、企業に対する請求権及びそれらの資源及び請求権の変動、(2) 企業の経営者や統治機関が企業の経済的資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたのか、に関する情報を必要としているとする（par.1.4）。すなわち、ここでは、2015年『公開草案』第1章「一般目的財

⁹³ このことは、2015年『公開草案』において、「企業の経営者が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたのかに関する情報」を「情報利用者が企業の資源に係る経営者の受託責任を評価するのに役立つ」情報として明示した（IASB[2015a]par.1.22）ことを受けて行われたものである。

⁹⁴ IASBは、ほとんどの場合、情報利用者が経営者の受託責任を評価するのに役立つ情報は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価するために必要とされる情報と同じであるが、これに必ずしも当てはまらない場合がある（IASB[2015b]par.BC1.9）としており、このことが、2015年『公開草案』における第7章「表示及び開示」に影響を与えているといえるのである（高須[2019b]19頁）。しかし、ここにおいては、二元的利益観（純損益と包括利益）に基づく資産負債アプローチ・モデルが採用されているのではなく、純損益をボトムラインとする一元的利益観に基づく資産負債アプローチ・モデルが採用されているといえる。ただし、その一方で、ここでは純損益をボトムラインとする利益測定モデルにその他の包括利益を付加することによって、その外延を拡張するという情報的対応が行われているといえるのである（高須[2016b]40頁）。なお、IASBのこの立場は、2018年『概念フレームワーク』においても踏襲されている（IASB[2018b]par.BC1.34）。

務報告の目的」において2010年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」に対して行われた改訂部分については、概ねそのままの形で引き継がれている。そのことから、2018年『概念フレームワーク』においては、「一般目的財務報告の目的」について、2010年『概念フレームワーク』に回帰することなく、基本的には2015年『公開草案』の立場が踏襲されているといえるのである。

2 2010年『概念フレームワーク』第3章「有用な財務情報の質的特性」をめぐるその後の展開

(1) 2015年『公開草案』第2章「有用な財務情報の質的特性」⁹⁵における改訂

IASBは、2015年『公開草案』第2章「有用な財務情報の質的特性」(IASB[2015a])において、財務情報を有用にさせる基本的な質的特性は、「目的適合性」と「忠実な表現」であるとしている(pars.2.4-

2.5)。そして、完璧に忠実な表現であるためには、描写は三つの特性を有し、それは、「完全」で、「中立的」で、「誤謬がない」ということであるとする(par.2.15)。しかも、完全な描写は、描写しようとしている現象を利用者が理解するのに必要なすべての情報(すべての必要な記述及び説明を含む)を含むとした上で、例えば、ある資産グループの完全な描写は、最低限、当該グループの資産の内容の記述、当該グループの資産のすべての数値的描写、及びその数値的描写が何を表しているか(例えば、歴史的原価又は公正価値)の記述を含むことになり、また、一部の項目については、完全な描写には、当該項目の特質及び内容に関する重要な事実、それらの特質及び内容に影響を与える可能性のある要因及び状況、並びに数値的描写を決定するのに使用したプロセスなどが含まれることとしている(par.2.16)。

また、IASBは、そこにおいて、「信頼性」という用語を、現在は「忠実な表現」と呼んでいる質的特性の呼称として復活することはしないとしている(IASB[2015b]par.BC2.24)。すなわち、ここにおいては、2010年『概念フレームワーク』における立場が相変わらず堅持されているといえるのである(高須[2019a]127頁)⁹⁶。

しかしその一方で、2010年『概念フレームワーク』QC16項(IASB[2010a]par.QC16)においても、「忠実な表現」と関連づけて、「見積りにおける不確実性のレベルが非常に大きい場合には、見積りは目的適合性のある情報を提供しないかもしれないという考えを説明している」(IASB[2015b]BC2.24(b))⁹⁷のであるが、「この考えはあまり明瞭ではないことが明らか」(IASB[2015b]BC2.24(b))である

⁹⁵ 2015年『公開草案』第2章「有用な財務情報の質的特性」は、2010年『概念フレームワーク』においては第3章として取り扱われていた。なお、2018年『概念フレームワーク』においても同様である。

⁹⁶ 1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)(IASB[1989](IASB[2001]))において「表現の忠実性」を支える質的特性としてあげられていた「実質優先」(par.35)及び「中立性」を支える質的特性としてあげられていた「慎重性」(par.37)は、2010年『概念フレームワーク』において削除されたのであるが、2015年『公開草案』において復活された。しかし、「実質優先」については、2010年『概念フレームワーク』においても、結論の根拠で、「何かを経済的実質ではなく法的形式に従って会計処理することは忠実な表現をもたらさないと指摘」されていた(IASB[2015b]par.BC2.18)ことから、また、「慎重性」についても、「非対称としての慎重性」ではなく「注意深さとしての慎重性」として定義した「慎重性」という用語が再導入されている(IASB[2015b]pars.BC2.10 and BC2.14)ことから、これらの復活は、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)への回帰をめざすものではないといえる。

⁹⁷ 2010年『概念フレームワーク』QC16項においては、「忠実な表現」と関連づけて、「見積りにおける不確実性のレベルが非常に大きい場合には、その見積りは特に有用ではないこととなる」、そして、「言い換えれば、忠実に表現しようとしている資産の目的適合性に疑問がある」(IASB[2010a]par.QC16)と記述しているのであるが、2015年『公開草案』においては、これを、「見積りにおける不確実性のレベルが非常に大きい場合には、見積りは目的適合性のある情報を提供しないかもしれないという考えを説明している」(IASB[2015b]BC2.24(b))ものとしており、そこには相違が認められるのである。

として、2015年『公開草案』(IASB[2015a])においては、そのQC16項を削除して、それを明確にする形で、新たに「忠実な表現」とは別に「測定の不確実性」という見出しのもとに、「財務情報の目的適合性に影響を与える一つの要因は、測定の不確実性のレベルである。測定の不確実性は、ある資産又は負債の測定値が直接的には観察できず、見積らなければならない場合に生じる。見積りの使用は、財務情報の作成の不可欠な一部であり、財務情報の目的適合性を必ずしも損なうものではないが、見積りは適切に記述し開示する必要がある」(par.2.12)、「見積りは、例えその見積りに高いレベルの測定の不確実性がある場合であっても、目的適合性のある情報を提供する可能性がある。それでも、測定の不確実性が高い場合には、見積りは、測定の不確実性のレベルが低かったとした時のそれよりも目的適合性が低い。したがって、測定の不確実性のレベルと情報の目的適合性を高める他の要因との間にトレード・オフがある。例えば、見積りの中には、測定の不確実性のレベルの高さが見積りの他の要因を上回っているため、もたらされる情報にほとんど目的適合性がないものがある。他方、測定の不確実性のレベルが高くても、見積りが最も目的適合性の高い情報を提供する場合には、当該見積りの使用を妨げるものではない」(par.2.13)として、ここにおいて、測定の不確実性をめぐり「トレード・オフ」が存在することを明確に示しているのである。

そして、このことは、2013年『討議資料』に対するコメント提出者により、「2010年以前の『フレームワーク』は、目的適合性と信頼性という質的特性間のトレード・オフを認識していたが、「このトレード・オフが現行の『概念フレームワーク』には見当たらないという見解」が示されたこと(IASB[2015

b]par.BC2.23)を受けて行われたものであり、しかも、そのトレード・オフは「以前に目的適合性と信頼性との間に存在すると記述されていたトレード・オフと同様である」(IASB[2015b]par.BC2.24)としている⁹⁸。

しかし、2015年『公開草案』においては、「測定の不確実性のレベルと目的適合性」との間にトレード・オフが存在するとされており、トレード・オフが「目的適合性と信頼性」との間に存在するとしていた1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)とは、ここにおいて、本質的に異なっており、そのトレード・オフはそこでは矮小化されているといえるのである。

言い換えると、2015年『公開草案』におけるトレード・オフの存在の明確化は、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)における質的特性間のトレード・オフという枠組みを形式的に再現することを通して、「信頼性」を「表現の忠実性」に置き換えたことに対する批判に対応したものといえる。しかし、その一方で、2010年『概念フレームワーク』においては、「測定の不確実性」が「忠実な表現」と関連づけて取り扱われていたのに対して、ここにおいては、「測定の不確実性」が「目的適合性」と関連づけて取り扱われていることから、IASBとFASBが当初標榜していた「理論的枠組み」から見た時には、部分的には、それから後退しているとも見ることのできるのである。

(2) 2018年『概念フレームワーク』第2章「有用な財務情報の質的特性」における改訂

IASBは、2018年『概念フレームワーク』第2章「有用な財務情報の質的特性」(IASB[2018a])において、財務情報を有用にさせる基本的な質的特性は、「目的適合性」と「忠実な表現」であるとしている(pars.2.4-2.5)。そして、完璧に忠実な表現であるためには、描写は三つの特性を有し、それは、「完全」で、「中立的」で、「誤謬がない」ということであるとする(par.2.13)。しかも、完全な描写は、描写しようとしている現象を利用者が理解するのに必要なすべての情報(すべての必要な記述及び説明

⁹⁸ 2015年『公開草案』における「測定の不確実性」に関する議論の背景には、多くの人々が「信頼性」を「測定の不確実性のレベルが許容可能であること」と同一視しているというIASBの理解があるといえる(IASB[2015b]par.BC2.22)。

を含む)を含むとした上で、例えば、ある資産グループの完全な描写は、最低限、当該グループの資産の内容の記述、当該グループの資産のすべての数値的描写、及びその数値的描写が何を表しているか(例えば、歴史的原価又は公正価値)の記述を含むことになり、また、一部の項目については、完全な描写には、当該項目の特質及び内容に関する重要な事実、それらの特質及び内容に影響を与える可能性のある要因及び状況、並びに数値的描写を決定するのに使用したプロセスなどが含まれることもあるとしている(par.2.14)。すなわち、ここに限れば、2018年『概念フレームワーク』においては、2015年『公開草案』の立場が堅持されているといえるのである。

しかし、その一方で、2010年『概念フレームワーク』第3章「有用な財務情報の質的特性」に対して行われた2015年『公開草案』第2章「有用な財務情報の質的特性」における改訂部分については、そこにおいて大きな変更が加えられている。具体的には、2015年『公開草案』において2010年『概念フレームワーク』におけるQC16項を削除して、新たに加えられた「測定の不確実性」に関する見出しも項目(IASB[2015a]pars.2.12-2.13)も全面的に削除され、それに対応する形で、「忠実な表現」のもとに2.19項が、「基本的な質的特性の適用」のもとに2.22項が新たに書き加えられている⁹⁹。そして、その2.19項では、「財務報告書における貨幣金額が直接的には観察できず、見積らなければならない場合に、測定の不確実性が生じる。合理的な見積りの使用は、財務情報の作成の不可欠な一部であり、その見積りが明瞭かつ正確に記述され、説明される場合には、その情報の有用性を損なうものではない。例え測定の不確実性のレベルが高い場合であっても、そうした見積りが有用な情報を提供することを必ずしも妨げるものではない」(IASB[2018a]par.2.19)とされている。また、その2.22項では、「場合によっては、経済現象に関する有用な情報を提供するという財務報告の目的を満たすために、基本的な質的特性の間でのトレード・オフを行うことが必要となる可能性がある。例えば、ある現象に関する最も目的適合性の高い情報が、非常に不確実な見積りである可能性がある。場合によっては、その見積りを行うことに伴う測定の不確実性のレベルが非常に高いため、その見積りが当該現象の十分に忠実な表現を提供するのかどうか疑問となることがある」(IASB[2018a]par.2.22)としている。

すなわち、2018年『概念フレームワーク』2.19項においては、2015年『公開草案』における2.12項の記述を基本的には踏襲しているのであるが、そこから、「財務情報の目的適合性に影響を与える一つの要因は、測定の不確実性のレベルである」という記述が削除されている¹⁰⁰。また、2018年『概念フレームワーク』2.22項においても、2015年『公開草案』における2.13項の記述と比べて、2015年『公開草案』2.13項では、例えば「測定の不確実性のレベルと情報の目的適合性を高める他の要因との間にトレード・オフがある」というように「測定の不確実性のレベルと目的適合性」の間にトレード・オフが想定されているのに対して、2018年『概念フレームワーク』2.22項においては、「場合によっては、その見積りを行うことに伴う測定の不確実性のレベルが非常に高いため、その見積りが当該現象の十分に忠実な表現を提供するのかどうか疑問となることがある」としており、ここで想定されているのは、「測定の不確実性のレベルと忠実な表現」の間のトレード・オフであるといえる¹⁰¹。

⁹⁹ その他に、2018年『概念フレームワーク』においては、「慎重性の行使」に関する2.17項が書き加えられており、ここでは、「特定の会計基準が非対称な要求事項を含む可能性がある」ことを認識しているものの、それは慎重性の行使にあたり「非対称の慎重性」を含意するものではないとしている(IASB[2018a]par.2.17)。

¹⁰⁰ 2018年『概念フレームワーク』2.19項には、「例え測定の不確実性のレベルが高い場合であっても、そうした見積りが有用な情報を提供することを必ずしも妨げるものではない」という記述が2015年『公開草案』2.13項から「目的適合性のある情報」を「有用な情報」に変更して転記されている。

¹⁰¹ 2018年『概念フレームワーク』においては、「測定の不確実性を目的適合性に影響を与える要因よりも忠実な表現に影響を与える要因に含める方が直感的であり、そうすることで、測定の不確実性のレベルと他の要因との間のトレード・

言い換えると、ここでは、「測定の不確実性」との間でトレード・オフを想定しているのが「目的適合性」から「忠実な表現」に変更されているといえる。したがって、2018年『概念フレームワーク』においては、「有用な財務情報の質的特性」について、「測定の不確実性」が「忠実な表現」と関連づけて取り扱われていた2010年『概念フレームワーク』に回帰していると共に、そのことがより一層明確にされているといえるのである。しかし、その一方で、ここでは、「測定の不確実性」をめぐるトレード・オフが存在することが明示されており（IASB[2018b]pars.BC2.55-BC2.56）、その意味において、2015年『公開草案』の立場が踏襲されているといえる¹⁰²。

3 2010年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」及び第3章「有用な財務情報の質的特性」をめぐるその後の展開の含意

上記の検討より、2018年『概念フレームワーク』において、「一般目的財務報告の目的」については、2010年『概念フレームワーク』の立場に回帰することなく、2015年『公開草案』の立場が基本的に踏襲されていることが、それに対して、「有用な財務情報の質的特性」については、部分的には2010年『概念フレームワーク』の立場に回帰していると共に、その立場がより一層明確にされているのであるが、部分的には2015年『公開草案』の立場が踏襲されていることが明らかになるのである。

それでは、2018年『概念フレームワーク』において、「一般目的財務報告の目的」と「有用な財務情報の質的特性」について、このように異なる対応が行われている理由はどこにあるのであろうか。ここにおいて、解答のための一つのヒントになるのが、IASBとFASBの共同プロジェクトで取り上げられていたトピックと2018年『概念フレームワーク』で取り上げられているトピックとの比較分析から、藤井[2019]において想定されている仮説である。それは、共同プロジェクトでは取り上げられていたが、2018年『概念フレームワーク』では削除されたトピック、逆に共同プロジェクトでは取り上げられていなかったが、2018年『概念フレームワーク』では導入されたトピックがあることから、このことは共同プロジェクトの実施にあたり、IASBがFASBに譲歩する形で対応していたことを示唆しているというものである（34-35頁）。そして、このことを敷衍すると、共同プロジェクトにおいても2018年『概念フレームワーク』においても取り上げられていたトピックであっても、2010年『概念フレームワーク』から2018年『概念フレームワーク』までの間に変更が行われたトピックについては、IASBの概念フレームワーク・プロジェクトがIASBとFASBの共同プロジェクトからIASBの単独プロジェクトとなったことによる影響を受けていると考えることができる。言い換えると、2010年『概念フレームワーク』から2018年『概念フレームワーク』までの間に行われた変更は、IASBがFASBの制約から解放

オフという考えを説明しやすくなる」というコメントを受けて、IASBは「測定の不確実性を忠実な表現を提供する可能性に影響を与えうる」一つの要因として説明することにしたとしている（IASB[2018e]p.11, IASB[2018b]pars.BC2.48-2.49）。

¹⁰² IASBは、2018年『概念フレームワーク』2.22項において、2.20項から2.21項に記述した基本的な質的特性の適用プロセスに従うと、目的適合性と忠実な表現との間のトレード・オフを行うことが必要となる可能性があるとしている。しかも、2.22項の内容は、2010年『概念フレームワーク』QC16項における測定の不確実性についての議論を基礎としているとしており（IASB[2018b]par.BC2.55）、そのことから、2010年『概念フレームワーク』においては、基本的な質的特性の適用プロセス（IASB[2010a]par.QC18）を通して、目的適合性と忠実な表現との間のトレード・オフを行う必要がある可能性があるということを示唆していたとする（IASB[2018b]par.BC2.53）。そして、この基本的な質的特性の適用プロセスについては、2015年『公開草案』においても同様に記述されていた（IASB[2015a]par.2.21）。すなわち、この基本的な質的特性の適用プロセスに従うことにより目的適合性と忠実な表現との間のトレード・オフを行う必要がある可能性があるという思考は、2010年『概念フレームワーク』、2015年『公開草案』、2018年『概念フレームワーク』を通じて一貫して認められるのであるが、これによってえられる目的適合性と忠実な表現との間のトレード・オフはあくまでも「間接的」なものといえる。

され、IASB の思考に基づいて行われたものと考えられるのである。

そのことから、2015 年『公開草案』において行われた変更が 2018 年『概念フレームワーク』に引き継がれている場合には、2015 年『公開草案』が IASB の依拠する立場であるのに対して、2015 年『公開草案』において行われた変更が 2018 年『概念フレームワーク』に引き継がれず、2010 年『概念フレームワーク』に回帰している場合は、2010 年『概念フレームワーク』が IASB の依拠する立場であるという仮説を導出することができる。

しかし、2010 年『概念フレームワーク』から 2018 年『概念フレームワーク』までの間に行われた「一般目的財務報告の目的」と「有用な財務情報の質的特性」に関する変更については、そこに相違が認められるのである。すなわち、「一般目的財務報告の目的」については、2015 年『公開草案』において行われた変更が、2010 年『概念フレームワーク』の立場に回帰することなく、2018 年『概念フレームワーク』に引き継がれているのに対して、「有用な財務情報の質的特性」については、2015 年『公開草案』において行われた変更のうち、2018 年『概念フレームワーク』に引き継がれた部分と、2018 年『概念フレームワーク』に引き継がれず、2010 年『概念フレームワーク』の立場に回帰している部分とがあるのである。

したがって、このことから、「一般目的財務報告の目的」については、2015 年『公開草案』における立場が IASB の依拠する立場であり、それに対して、「有用な財務情報の質的特性」については、部分的には 2015 年『公開草案』の立場が IASB の依拠する立場であり、部分的には 2010 年『概念フレームワーク』の立場が IASB の依拠する立場であるといえる。

それでは、2015 年『公開草案』における変更部分のうち、何が 2018 年『概念フレームワーク』に引き継がれたのであろうか。それは、「一般目的財務報告の目的」については、「企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、時期及び不確実性（見通し）に関する評価」と「企業の資源に係る経営者の受託責任に関する評価」とを並置することにより、1989 年『概念フレームワーク』（2001 年『概念フレームワーク』）における枠組みを形式的に再現するという部分であり、「有用な財務情報の質的特性」については、「測定の不確実性」をめぐり 1989 年『概念フレームワーク』（2001 年『概念フレームワーク』）における質的特性間のトレード・オフという枠組みを形式的に再現するという部分である。それでは、2015 年『公開草案』における変更部分のうち、何が 2018 年『概念フレームワーク』に引き継がれず、2010 年『概念フレームワーク』の立場に回帰しているのであろうか。これは、「有用な財務情報の質的特性」について、「測定の不確実性」との間でトレード・オフを想定しているのが「目的適合性」であるという部分である。

すなわち、「一般目的財務報告の目的」についても「有用な財務情報の質的特性」についても、1989 年『概念フレームワーク』（2001 年『概念フレームワーク』）における枠組みを形式的に再現するという部分については IASB の依拠する立場であるのに対して、「測定の不確実性」との間でトレード・オフを想定しているのが「目的適合性」であるという部分については、IASB の依拠する立場ではなく、2010 年『概念フレームワーク』の改訂による批判に対応しようとしたものであるといえるのである。言い換えると、2015 年『公開草案』における変更は、いずれも 2010 年『概念フレームワーク』の改訂による批判に対応するために行われたものであるが、その変更にも IASB の思考に基づいて行われた部分とそうではない部分とがあることをうかがわせるのである。

そしてこのことは、「一般目的財務報告の目的」に限定されるものであるが、IASB の概念フレームワーク・プロジェクトにおける受託責任概念をめぐる小形[2019]による分析結果とも概ね整合的である。すなわち、そこでは、「IASB 単独の概念フレームワーク・プロジェクトにおいて、受託責任概念の重要性が強調され、かつその概念の明確化が達成された要因として、利害関係者のコメントを重視す

る基準開発行動が IASB に採用されたこと」(93 頁)をあげている。しかも、ここにおいて、利害関係者のコメントを重視する動きをもたらした要因として、このプロジェクトが FASB との共同プロジェクトではなく IASB の単独プロジェクトとなったことから、「受託責任概念の重要性をそもそも理解しなかった米国利害関係者からの圧力を受けなくなり、その代わりに当該概念の必要性を強く主張する欧州、とくに英国の利害関係者からの要望をかねてより受けた」(93 頁)ことをあげているのである¹⁰³。

IV おわりに

本章においては、IASB (IASC) の概念フレームワークと IASB (IASC) の収益認識会計基準との相互関係について解明するという問題意識のもとに、1989 年『概念フレームワーク』(2001 年『概念フレームワーク』)、2010 年『概念フレームワーク』、2013 年『討議資料』、2015 年『公開草案』及び 2018 年『概念フレームワーク』を取り上げ、IASB (IASC) の概念フレームワークの史的展開について跡づけてきた。しかも、ここでは、解明すべき問題が「概念フレームワークと収益認識会計基準の相互関係」をめぐる問題であり、収益認識会計基準に係わる「認識及び認識の中止」並びに「測定」に関する問題が「一般目的財務報告の目的」及び「有用な財務情報の質的特性」に大きな影響を受けていると考えられることから、2010 年『概念フレームワーク』第 1 章「一般目的財務報告の目的」及び第 3 章「有用な財務情報の質的特性」に関する改訂とそれに係わるその後の展開について検討してきた。

そして、この検討から、「一般目的財務報告の目的」については、2015 年『公開草案』において行われた変更が、2010 年『概念フレームワーク』の立場に回帰することなく、2018 年『概念フレームワーク』に引き継がれているのに対して、「有用な財務情報の質的特性」については、2015 年『公開草案』において行われた変更のうち、2018 年『概念フレームワーク』に引き継がれた部分と、2018 年『概念フレームワーク』に引き継がれず、2010 年『概念フレームワーク』の立場に回帰している部分とがあることが明らかになった。

したがって、このことから、「一般目的財務報告の目的」については、2015 年『公開草案』における立場が IASB の依拠する立場であり、それに対して、「有用な財務情報の質的特性」については、部分的には 2015 年『公開草案』の立場が IASB の依拠する立場であり、部分的には 2010 年『概念フレームワーク』の立場が IASB の依拠する立場であるといえる。言い換えると、2015 年『公開草案』における変更は、いずれも 2010 年『概念フレームワーク』の改訂による批判に対応するために行われたものであるが、このことは、その変更にも IASB の思考に対応する形で行われた部分とそうではない部分とがあることをうかがわせるのである。

【参考文献】

IASB[2001] *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB (IASC 財団編, 企業会計基準委員会・財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2007』レクシスネクスト・ジャパン, 2007 年)。

IASB[2010a] *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, IASB (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2012』中央経済社, 2012 年)。

IASB[2010b] *Basis for Conclusions, The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, IASB (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2012』中央経済社, 2012 年)。

¹⁰³ このことは、梶田[2019]において、米国人である Johnson の見解と英国人である Tweedie や Whittington の見解の対立として考えることができ、これをもっと広く捉えると、「アングロ・サクソン・アプローチ」と「コンチネンタル・ヨーロッパ・ポジション」の違いとして捉えることができると説明されている (52 頁)。

IASB[2013] *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, Discussion Paper, DP/2013/1, IASB (企業会計基準委員会訳『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』).

IASB[2015a] *Conceptual Framework for Financial Reporting (Exposure Draft)*, ED/2015/3, IASB (企業会計基準委員会訳『財務報告に関する概念フレームワーク』(公開草案)).

IASB[2015b] *Basis for Conclusions on the Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB (企業会計基準委員会訳『「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠』(公開草案)).

IASB[2018a] *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS 基準〈注釈付き〉2020, PART A』中央経済社, 2020年).

IASB[2018b] *Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS 基準〈注釈付き〉2020, PART C』中央経済社, 2020年).

IASB[2018c] *Conceptual Framework for Financial Reporting, the new Conceptual Framework- Six Facts -*, IASB.

IASB[2018d] *Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS Conceptual Framework Project Summary*, IASB.

IASB[2018e] *Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS Conceptual Framework Feedback Statement*, IASB.

IASC[1989] *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC (国際会計基準委員会訳『財務諸表の作成表示に関する枠組み』, 1989年).

岩崎勇編[2019]『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会。

小形健介[2019]「IASB 概念フレームワークの形成プロセス—受託責任概念に焦点を当てて—」日本会計史学会スタディ・グループ (主査 岩崎勇)『FASB 及び IASB の概念フレームワークについての歴史的考察〔最終報告書〕』日本会計史学会, 2019年, 75-94 頁。

梶田龍三[2019]「財務報告の目的—経済の金融化現象と英米の対立—」岩崎勇編『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会, 2019年, 47-62 頁。

国際会計研究学会研究グループ (主査 岩崎勇)[2016]『IFRS の概念フレームワークについて〔最終報告書〕』国際会計研究学会。

高須教夫[2012]「意思決定有用性アプローチの確立と概念フレームワークの形成—アメリカにおける会計規制の観点から—」千葉準一・中野常男編『会計と会計学の歴史』中央経済社, 2012年, 373-409 頁。

高須教夫[2014]「IFRS フレームワーク討議資料の論点／認識および認識の中止」『企業会計』第 66 巻第 1 号, 137-142 頁。

高須教夫[2016a]「概念フレームワークをめぐる FASB の基本的思考」国際会計研究学会研究グループ (主査 岩崎勇)『IFRS の概念フレームワークについて〔最終報告書〕』国際会計研究学会, 2016年, 27-35 頁。

高須教夫[2016b]「概念フレームワークをめぐる FASB と IASB の相剋」国際会計研究学会研究グループ (主査 岩崎勇)『IFRS の概念フレームワークについて〔最終報告書〕』国際会計研究学会, 2016年, 36-42 頁。

高須教夫[2019a]「財務諸表の構成要素の認識」岩崎勇編『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会, 2019年, 119-133 頁。

高須教夫[2019b]「概念フレームワークをめぐる IASB と FASB の相互関係」日本会計史学会スタディ・グループ (主査 岩崎勇)『FASB 及び IASB の概念フレームワークについての歴史的考察〔最終報告書〕』日本会計史学会, 2019年, 5-22 頁。

高須教夫・岩崎勇[2019]「IASC (IASB) 概念フレームワークの目的—概念フレームワークの意義と必要性—」岩崎勇編『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会, 2019年, 3-16 頁。

藤井秀樹[2011]「FASB/IASB 改訂概念フレームワークと資産負債アプローチ」『国民経済雑誌』第 204 巻第 1 号, 17-40 頁。

藤井秀樹編[2014]『国際財務報告の基礎概念』中央経済社。

藤井秀樹[2019]「IASB 概念フレームワークの全体像」岩崎勇編『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会, 2019年, 33-46 頁。

米山正樹[2014]「概念フレームワーク—概念フレームワークに関する分析視座—」平松一夫・辻山栄子編『会計基準のコンバージェンス』中央経済社, 2014年, 85-117 頁。

第5章 IASB (IASC) 概念フレームワークの史的展開 — 「認識及び認識の中止」に着目して—

高須 教夫 (大阪学院大学教授／兵庫県立大学名誉教授)

I はじめに

国際会計基準委員会 (IASC) は 1989 年 7 月に『財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク』(以下、1989 年『概念フレームワーク』)(IASC[1989]) を制定した。その後、IASC は 2001 年 4 月に国際会計基準審議会 (IASB) に組織変更されたが、概念フレームワークについてはそのまま踏襲されていた(以下、2001 年『概念フレームワーク』)(IASB[2001])。

そして、2004 年 10 月に、IASB は米国財務会計基準審議会 (FASB) と概念フレームワークの改訂プロジェクトを共同で立ち上げ、共同プロジェクトの成果として、2010 年 9 月にフェーズ A に関する改訂概念フレームワーク (以下、2010 年『概念フレームワーク』)(IASB[2010a]) を公表した。しかし、その後この共同プロジェクトは「休止」され、フェーズ B 以下の作業は将来の課題として先送りされることになった。

ところが、IASB は 2012 年 5 月に単独で概念フレームワーク・プロジェクトの「再開」を決定し、2013 年 7 月には討議資料『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』(以下、2013 年『討議資料』)(IASB[2013]) を、2015 年 5 月には公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』(以下、2015 年『公開草案』)(IASB[2015a]) を、そして、2018 年 3 月には『財務報告に関する概念フレームワーク』(以下、2018 年『概念フレームワーク』)(IASB[2018a]) を公表したのである。

そこで、本章においては、IASB (IASC) の概念フレームワークと IASB (IASC) の収益認識会計基準との相互関係について解明するという問題意識のもとに、1989 年『概念フレームワーク』(2001 年『概念フレームワーク』)、2010 年『概念フレームワーク』、2013 年『討議資料』¹⁰⁴、2015 年『公開草案』及び 2018 年『概念フレームワーク』を取り上げ、IASB (IASC) の概念フレームワークの史的展開について跡づけることにする。しかも、ここでは、解明すべき問題が「概念フレームワークと収益認識会計基準の相互関係」をめぐる問題であり、収益認識会計基準が「概念フレームワーク」における「認識及び認識の中止」に大きな影響を受けていることから、「認識及び認識の中止」に着目して、検討することにする。そしてこのことにより、2010 年『概念フレームワーク』第 1 章「一般目的財務報告の目的」及び第 3 章「有用な財務情報の質的特性」における改訂とそれに係わるその後の展開が「認識及び認識の中止」に係わる議論に与えた影響について明らかにすることにする¹⁰⁵。

¹⁰⁴ 2013 年『討議資料』は、2010 年『概念フレームワーク』と 2015 年『公開草案』とを繋ぐ位置にあり、そこにおける考え方を明らかにすることで、2010 年『概念フレームワーク』改訂後における IASB の概念フレームワークをめぐる展開過程を解明することにつながるようになる。なお、2013 年『討議資料』の位置づけについてはいろいろな意見があるが、筆者は、これが IASB の単独プロジェクトとして纏められたものであることから IASB の思考に基づいているものと考えている。それは、2013 年『討議資料』において、IASB は、2010 年『概念フレームワーク』第 1 章「一般目的財務報告の目的」及び第 3 章「有用な財務情報の質的特性」の根本的な再検討をしないとしながらも、そのセクション 9 では、IASB が第 1 章及び第 3 章の根本的な再検討を提案していない理由を説明し、この提案についての意見を求めており、しかも、IASB は『概念フレームワーク』の残りの部分についての作業で、第 1 章及び第 3 章に明確化又は修正が必要な領域が明らかになった場合には、これらの章の変更を行うことが必要になると表明されているからである (IASB[2013]par.1.9)。

¹⁰⁵ ここにおいて、「認識及び認識の中止」に係わる議論に 2010 年『概念フレームワーク』第 1 章「一般目的財務報告

ただし、2013年『討議資料』においては、いくつかの問題に関する初期的な意見及びコメントを得るよう設計されており、ここでは、IASBが「概念フレームワーク」の公開草案が扱うと予想されている論点のすべてを扱っているわけではなく、また、議論したトピックの一部についてはIASBの予備的見解が示されているが、議論した論点のすべてについて予備的見解に至っているわけではないとされている(IASB[2013]p.5)。したがって、「認識及び認識の中止」に関する検討にあたっては、2013年『討議資料』のかかる特徴を考慮して、2013年『討議資料』において扱われている論点を中心に検討を行うことにする。しかも、2013年『討議資料』においては、「認識及び認識の中止」について、「認識」と「認識の中止」とに分けて検討が行われており、そのことから、ここにおいては、まず「認識」をめぐる問題を、次に「認識の中止」をめぐる問題を取り上げ、検討することにする。

II 「認識」に係わる記述¹⁰⁶

本節においては、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』を取り上げ、そこにおける「認識」に係わる記述について検討することにする。

その場合に、IASBは、2013年『討議資料』(IASB[2013])において、「認識」をめぐる問題として、「企業はすべての資産及び負債を認識すべきか」という問題提起を行い、そこにおいて、(1) 蓋然性、(2) 目的適合性及びコストの制約、(3) 忠実な表現、(4) 2010年『概念フレームワーク』第3章で論じられている補強的な質的特性(比較可能性、検証可能性、適時性、理解可能性)、の四つを取り上げ、改訂後の『概念フレームワーク』にそれらの事項に言及する認識規準を含めるべきかどうかを論じており(par.4.7)、そしてそれを受けて、IASBは、(1) 認識規準、(2) 目的適合性のある情報を提供しない可能性に関するガイダンス、について予備的見解を示していた(pars.4.24-4.27)。このことから、ここでは、これらの項目に着目して、「認識」に係わる記述を見ていくことにする。

1 認識プロセスに関する記述

1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)(IASB[1989](IASB[2001]))においては、「認識」とは、構成要素の定義を満たし、かつ、認識規準を満たす項目を、貸借対照表又は損益計算書に組み入れるプロセスであり、それには、当該項目を言葉及び貨幣金額で描写すること、並びに当該金額を貸借対照表又は損益計算書に合計額で記載することを伴うとする(par.82)。なお、2013年『討議資料』においては、認識プロセスに関する記述は認められないが、そこにおいて、IASBは「現行の『概念フレームワーク』に基礎を置くことを決定し」、「『概念フレームワーク』のすべての側面の根本的な再検討ではなく、更新、改善及び空白の補充を行う」(IASB[2013]par.1.8)としていることから、そこで扱われていない論点については、変更の意図がないと考えることができる。

一方、2015年『公開草案』(IASB[2015a])においては、「認識」とは、財政状態計算書又は財務業績の計算書への記載のために、構成要素の定義を満たす項目を補足するプロセスであり、それには、当該項目

の目的」及び第3章「有用な財務情報の質的特性」における改訂とそれに係わるその後の展開が与えた影響について明らかにしようとするのは、概念フレームワークの他の側面が論理的にそれから生み出される(IASB[2010a]par.OB1, IASB[2010

b]par.BC3.7, IASB[2015a]par.1.1, IASB[2018a]par.1.1, IASB[2018b]pars.BC2.7-BC2.8)とされているからである。

¹⁰⁶ 本節における議論は、部分的には高須[2019a]に依拠している。

(単独又は表示項目の一部としてのいずれか)を言葉及び貨幣金額で描写すること、並びに当該金額を関連性のある計算書に合計額で記載することを伴うとされている(par.5.2)。

そして、2018年『概念フレームワーク』(IASB[2018a])においては、「認識」とは、財政状態計算書又は財務業績の計算書への記載のために、財務諸表の構成要素(資産、負債、持分、収益又は費用)のうちの一つの定義を満たす項目を補足するプロセスであり、認識は、これらの計算書のうちの一つに当該項目(単独又は他の項目との集合体のいずれか)を言葉及び貨幣金額で描写すること、並びに当該金額を当該計算書に一つ又は複数の合計額で記載することを伴うとされている(par.5.1)。

したがって、これらのことから、認識プロセスについては、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』、2018年『概念フレームワーク』の間で大きな相違は認められないといえるのである。

2 「認識規準」に関する記述

1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)(IASC[1989](IASB[2001]))においては、ある項目が構成要素の定義を満たし、かつ、(1)当該項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入するか又は企業から流出する蓋然性が高く、そして、(2)当該項目が信頼性をもって測定することのできる原価又は価値を有している場合に、認識しなければならないとされている(par.83)。しかし、ある項目がこれらの認識規準を満たしている場合に、それが財務諸表で認識される項目であるかどうかを評価するにあたっては、重要性の考慮事項に注意を払う必要があるとしている(par.84)。

それに対して、2013年『討議資料』(IASB[2013])においては、IASBは、予備的見解として、企業は、(1)すべての資産及び負債を認識すべきである¹⁰⁷とするが、しかし、その場合にも、(2)ある特定の会計基準を開発又は改訂する際に、①資産(又は負債)を認識することで、目的適合性がないか又はコストを正当化するのに十分な目的適合性のない情報を財務諸表利用者に提供することになる場合、あるいは、②必要な記述及び説明のすべてを開示したとしても、資産(又は負債)のどの測定値も、資産(又は負債)及び資産(又は負債)の変動の忠実な表現とならない場合には、企業がある資産又は負債を認識する必要がないか又は認識すべきではないと、IASBが判断する可能性がある旨を記載すべきであるとしている(pars.4.24-4.25)¹⁰⁸。

一方、2015年『公開草案』(IASB[2015a])においては、構成要素の定義を満たす項目を認識しないと、財政状態計算書と財務業績の計算書の完全性が低下し、有用な情報を財務諸表から除外する可能性があるし、他方、状況によっては、構成要素の定義を満たす項目の一部は、認識すると有用でない情報を提供する可能性があるとして、企業が、資産及び負債(及び関連する収益、費用又は持分の変動)を認識するのは、そうした認識が財務諸表利用者には、(1)当該資産又は負債及び収益、費用又は持分の変動に関する目的適合性のある情報、(2)当該資産又は負債及び収益、費用又は持分の変動に関する忠実な表現、そして、(3)当該情報の提供コストを上回る便益をもたらす情報、を提供する場合であるとする(par.5.9)。

そして、2018年『概念フレームワーク』(IASB[2018a])においては、構成要素のいずれかの定義を満たす項目を認識しないと、財政状態計算書と財務業績の計算書の完全性が低下し、有用な情報を財務諸表から除外する可能性があるし、他方、状況によっては、構成要素のいずれかの定義を満たす一部の項目を認

¹⁰⁷ IASBは、ここにおいて、「存在の不確実性」及び「結果の不確実性」に関する2013年『討議資料』2.17項から2.36項の議論を受けて、「概念フレームワーク」における認識規準から「蓋然性」への言及を削除すべきであると考えている(IASB[2013]par.4.8)。

¹⁰⁸ 2013年『討議資料』においては、比較可能性、検証可能性、適時性及び理解可能性という補強的な質的特性に関する認識規準の必要性を識別していなかった(IASB[2013]par.4.23)。

識しても、有用な情報を提供しないことがあるとして、資産又は負債が認識されるのは、当該資産又は負債及びそれにより生じる収益、費用又は持分の変動の認識が財務諸表利用者には有用な情報、すなわち、(1) 当該資産又は負債及びそれにより生じる収益、費用又は持分の変動に関する目的適合性のある情報、そして、(2) 当該資産又は負債及びそれにより生じる収益、費用又は持分の変動に関する忠実な表現、を提供する場合のみであるとしている (par.5.7)。しかし、コストは、他の財務報告の決定を制約するのと同様に、認識の決定も制約するとしており、そのことから、資産又は負債が認識されるのは、その認識によって財務諸表利用者には提供される情報の便益が当該情報を提供し使用するコストを正当化するのに十分である場合であるとする (par.5.8)。

そこで、上記の検討に基づいて、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』における認識規準に係わる記述を示すと、次の表5-1のようになる。

表5-1 認識規準

	主たる認識規準	副次的認識規準
1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』) ^(注)	(1) 当該項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入するか又は企業から流出する蓋然性が高く、そして、 (2) 当該項目が信頼性をもって測定することのできる原価又は価値を有していること	重要性に関する考慮事項に注意を払う必要があること
2013年『討議資料』	(1) すべての資産及び負債を認識する、 (2) ただし、特定の会計基準を開発又は改訂する際に、 ①財務諸表利用者には、資産(又は負債)を認識することで、目的適合性がないか又はコストを正当化するのに十分な目的適合性のない情報を提供することになる場合、あるいは、 ②必要な記述及び説明のすべてを開示したとしても、資産(又は負債)のどの測定値も、資産(又は負債)及び資産(又は負債)の変動の忠実な表現とならない場合、 は除外する	
2015年『公開草案』	(1) 財務諸表利用者には、資産又は負債及び収益、費用又は持分の変動に関する目的適合性のある情報を提供すること、 (2) 財務諸表利用者には、資産又は負債及び収益、費用又は持分の変動に関する忠実な表現を提供すること、そして、 (3) 当該情報の提供コストを上回る便益をもたらす情報を提供すること	
2018年『概念フレームワーク』	(1) 資産又は負債及びそれにより生じる収益、費用又は持分の変動に関する目的適合性のある情報	認識によって財務諸表利用者には提供される情

	を提供すること、そして、 (2) 資産又は負債及びそれにより生じる収益、費用 又は持分の変動に関する忠実な表現を提供する こと	報の便益が当該情報を 提供し使用するコスト を正当化するのに十分 であること
--	--	---

(注) 1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)(IASC[1989](IASB[2001]))においても、認識標準とはされていないが、「情報は、それが有用であるためには、利用者の意思決定のための要求にとって目的適合的であるなければならない」(par.26)とされており、また、「情報から得られる便益は情報を提供するコストを上回らなければならない」(par.44)とされている。

3 「目的適合性のある情報を提供しない可能性に関するガイダンス」に関する記述

1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)(IASC[1989](IASB[2001]))においては、ガイダンスに関する記述は行われていない。

それに対して、2013年『討議資料』(IASB[2013])においては、IASBは、予備的見解として、「概念フレームワーク」において、どのような場合に資産又は負債としての認識が目的適合性のある情報を提供しない可能性があるのかを、IASBが評価するのに役立つ追加的なガイダンスを提供することも考えられる、そして、こうしたガイダンスにおいて、(1) 考え得る結果の範囲が極端に広く、それぞれの結果の確率を見積ることが異常に困難である場合、(2) 資産(又は負債)が存在するが、経済的便益の流入(又は流出)が生じる蓋然性が低いものでしかない場合、(3) 資源又は義務を識別するのが非常に困難である場合、(4) 資源又は義務の測定に、測定しようとする項目だけに関連するものではないキャッシュ・フローの非常に困難な配分又は異常に主観的な配分が必要となる場合、(5) ある資産を認識することが、財務報告の目的を果たすために必要ではない場合を、認識が目的適合性を提供しない可能性があるいくつかの指標であると示唆することが考えられるとしている(par.4.26)。しかし、上記の(1)及び(4)については、明示はされていないが、「測定の不確実性」に関連する記述である。しかも、その記述は、「忠実な表現」という見出しのもとに記載されている、2010年『概念フレームワーク』第3章「有用な財務情報の質的特性」QC16項を引用する形で行われている(par.4.17)。したがって、ここにおいて、同じQC16項に依拠して、「見積りの不確実性のレベルが大きすぎる場合には、その見積りの目的適合性は疑問である」(par.4.9)という記述がなされているのであるが、その本意は、「見積りの不確実性のレベル」が「忠実な表現」を通して「目的適合性」への疑問をもたらすということであり、ここでは、「見積りの不確実性のレベル」が「忠実な表現」に影響を与えているといえるのである。

また、2015年『公開草案』(IASB[2015a])においては、資産、負債、持分、収益及び費用に関する情報は、財務諸表利用者にとって目的適合性があるが、(1) 資産が存在するかどうか若しくはのれんから分離可能なかどうか、又は負債が存在するかどうかの不確実である場合、(2) 資産又は負債が存在するが、経済的便益の流入又は流出が生じる蓋然性が低いものでしかない場合、あるいは、(3) 資産又は負債の測定が利用可能である(又は入手できる)が、測定の不確実性のレベルが非常に高いため、もたらす情報にほとんど目的適合性がなく、他の目的適合性のある測定値が利用可能でなく入手可能でもない場合には、認識によって目的適合性のある情報が提供されない可能性があるとする(par.5.13)。そしてそれを受けて、測定の不確実性について、多くの場合、測定は見積りをしなければならず、不確実性に晒されているが、合理的な見積りの使用は財務諸表の作成の不可欠な一部であり、見積りである金額がそのように記述され、重要性がある場合に、不確実性の性質及び程度が財務諸表注記に開示されている場合には、忠実な表現が達成され、財務諸表の有用性を必ずしも損なうものではないとしている(par.5.20)。しかし、一部の見積りについては、測定の不確実性のレベルが高いと、見積りを適切に記述し開示したとしても、測定が目的適合性のある情報を提供しない可能性があるとして、その例として、(1) 考え得る結果の範囲

が極端に広く、それぞれの結果の確率を見積ることが異常に困難である場合、(2) 資源又は義務の測定に、測定しようとする項目だけに関連するものではないキャッシュ・フローの非常に困難な配分又は異常に主観的な配分が必要となる場合を、あげている (par.5.21)。

一方、2018年『概念フレームワーク』(IASB[2018a])においては、資産、負債、持分、収益及び費用に関する情報は、財務諸表利用者にとって目的適合性があるが、特定の資産又は負債及びそれにより生じる収益、費用又は持分の変動の認識が常に目的適合性のある情報を提供しうるわけではないとして、その例として、(1) 資産又は負債が存在するのかが不確実である場合、あるいは、(2) 資産又は負債が存在するが、経済的便益の流入又は流出が生じる蓋然性が低い場合、をあげることができるとしている (par.5.12)。また、特定の資産又は負債の認識は、それが目的適合性のある情報を提供するだけでなく、当該資産又は負債及びそれにより生じる収益、費用又は持分の変動の忠実な表現を提供する場合に、適切であるとして、忠実な表現が提供されるかどうかは、当該資産又は負債に関連する測定の不確実性のレベルあるいは他の要因に影響を受ける可能性があるとする (par.5.18)。そしてそれを受けて、資産又は負債を認識するためには、測定しなければならず、多くの場合、そうした測定値は見積らなければならない、それゆえ測定の不確実性に晒されているが、合理的な見積りの使用は財務情報の作成の不可欠な一部であり、その見積りが明瞭かつ正確に記述され、説明される場合には、その情報の有用性を損なうものではないとしている (par.5.19)。しかし、場合によっては、資産又は負債の測定値の見積りに伴う不確実性のレベルが非常に高いため、その見積りが当該資産又は負債及びそれにより生じる収益、費用又は持分の変動の十分に忠実な表現を提供するかどうか疑問となることがあるとして、例えば、(1) 資産又は負債の測定値を見積る唯一の方法がキャッシュ・フローを基礎とした測定技法を用いる場合であり、かつ、(2) ①考え得る結果の範囲が異常に広く、それぞれの結果の確率を見積ることが異常に困難である、②測定値が、さまざまな結果の確率の見積りの小さな変更に対して異常に感応度が高い、③資産又は負債の測定に、測定対象の資産又は負債だけに関連するものではないキャッシュ・フローの非常に困難な配分又は異常に主観的な配分が必要になる、という状況のうち一つ又は複数が存在する場合を、測定の不確実性のレベルが非常に高くなる可能性がある場合としてあげている (par.5.20)。

そこで、上記の検討に基づいて、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』において、「目的適合性」に影響を与える要因に関連してあげられている「目的適合性のある情報を提供しない可能性がある場合」に係わる記述を示すと、次の表5-2のようになる。

表5-2 「目的適合性」に影響を与える要因に関連する場合

	目的適合性のある情報を提供しない可能性がある場合
2013年『討議資料』	(1) 考え得る結果の範囲が極端に広く、それぞれの結果の確率を見積ることが異常に困難である場合、 (2) 資産 (又は負債) が存在するが、経済的便益の流入 (又は流出) が生じる 蓋然性が低いものでしかない場合、 (3) 資源又は義務を識別するのが非常に困難である場合、 (4) 資源又は義務の測定に、測定しようとする項目だけに関連するものではないキャッシュ・フローの非常に困難な配分又は異常に主観的な配分が必要になる場合、あるいは、 (5) ある資産を認識することが、財務報告の目的を果たすために必要ではない場合
2015年『公開草案』	(1) 資産が存在するかどうか若しくはのれんから分離可能なかどうか、又

	<p>は負債が存在するかどうか不確実である場合、</p> <p>(2) 資産又は負債が存在するが、経済的便益の流入又は流出が生じる蓋然性が低いものでしかない場合、あるいは、</p> <p>(3) 資産又は負債の測定が利用可能である（又は入手できる）が、測定の不確実性のレベルが非常に高いため、もたらず情報にほとんど目的適合性がなく、他の目的適合性のある測定値が利用可能でなく入手可能でもない場合</p>
2018年『概念フレームワーク』	<p>(1) 資産又は負債が存在するかどうか不確実である場合、あるいは、</p> <p>(2) 資産又は負債が存在するが、経済的便益の流入又は流出が生じる蓋然性が低い場合</p>

ただし、2013年『討議資料』においては、既に述べたように、「目的適合性のある情報を提供しない可能性がある場合」にあげられている五つのガイダンスのうち、(1)及び(4)については、「測定の不確実性」に関連するものであり、しかも、それは、「忠実な表現が提供されない可能性がある場合」に該当するものと考えられる。また、2018年『概念フレームワーク』においては、「測定の不確実性」について「忠実な表現」に影響を与える要因として検討されており¹⁰⁹、そこでは、忠実な表現が提供されるかどうかは、資産又は負債に関連する測定の不確実性のレベルあるいは他の要因に影響を受ける可能性があるとしている（IASB[2018a]par.5.18）。

そこで、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』において、「測定の不確実性」に関連してあげられている「目的適合性のある情報を提供しない可能性がある場合」及び「忠実な表現が提供されない可能性がある場合」について示すと、次の表5-3のようになる。

表5-3 「測定の不確実性」に関連する場合

	忠実な表現が提供されない可能性がある場合
2013年『討議資料』	<p>(1) 考え得る結果の範囲が極端に広く、それぞれの結果の確率を見積ることが異常に困難である場合</p> <p>(4) 資源又は義務の測定に、測定しようとする項目だけに関連するものではないキャッシュ・フローの非常に困難な配分又は異常に主観的な配分が必要になる場合</p>
	目的適合性のある情報を提供しない可能性がある場合
2015年『公開草案』	<p>(1) 考え得る結果の範囲が極端に広く、それぞれの結果の確率を見積ることが異常に困難である場合、あるいは、</p> <p>(2) 資源又は義務の測定に、測定しようとする項目だけに関連するものではないキャッシュ・フローの非常に困難な配分又は異常に主観的な配分が必要となる場合</p>
	忠実な表現が提供されない可能性がある場合

¹⁰⁹ 2018年『概念フレームワーク』においては、「測定の不確実性を目的適合性に影響を与える要因よりも忠実な表現に影響を与える要因に含める方が直感的であり、そうすることで、測定の不確実性のレベルと他の要因との間のトレード・オフという考えを説明しやすくなる」というコメントを受けて、IASBは「測定の不確実性を忠実な表現を提供する可能性に影響を与えうる」一つの要因として説明することにしたとしている（IASB[2018e]p.11, IASB[2018b]pars.BC2.48-2.49）。

2018年『概念フレームワーク』	<p>(1) 資産又は負債の測定値を見積る唯一の方法がキャッシュ・フローを基礎とした測定技法を用いる場合であり、かつ、</p> <p>(2) ①考え得る結果の範囲が異常に広く、それぞれの結果の確率を見積ることが異常に困難である、②測定値が、さまざまな結果の確率の見積りの小さな変更に対して異常に感応度が高い、③資産又は負債の測定に、測定対象の資産又は負債だけに関連するものではないキャッシュ・フローの異常に困難な配分又は異常に主観的な配分が必要になる、という状況のうち一つ又は複数が存在する場合</p>
------------------	---

4 「認識」に係わる記述の変遷

本項においては、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』、2018年『概念フレームワーク』における「認識」に係わる記述の変遷について明らかにすることにする。なお、その場合に、「認識プロセス」については、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』、2018年『概念フレームワーク』の間で相違が認められないことから、それに関する記述の変遷についての検討は行わないこととする。

(1) 「認識規準」に関する記述の変遷

上記の検討より、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)において主たる認識規準としてあげられていた「信頼性」が、2013年『討議資料』においては、「忠実な表現」に変更されていることが、また、「経済的便益の流入又は流出に関する蓋然性」については、認識規準から削除され、「目的適合性」に影響を与える要因として「目的適合性のある情報が提供されない可能性のある場合」として取り扱われていることが明らかになる。さらに、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)において副次的認識規準としてあげられていた「重要性」については、2013年『討議資料』においては、削除されているのである。しかも、これらの変更については、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』に引き継がれているのである。

一方、2013年『討議資料』及び2015年『公開草案』においては、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)では認識はされていたが、明示的には認識規準とされていなかった「目的適合性」及び「コストの制約」が、主たる認識規準として明示されている。また、そのことは、2018年『概念フレームワーク』においても、そのうち「コストの制約」が副次的認識規準とされているのを除いて、引き継がれているのである。

(2) 「目的適合性のある情報を提供しない可能性に関するガイダンス」に関する記述の変遷

上記の検討より、2013年『討議資料』において「目的適合性のある情報を提供しない可能性に関するガイダンス」においてあげられていた五つのうち二つ((1)及び(4))は、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』においては、「測定の不確実性」に関連するものとしてあげられている。しかも、それは、2013年『討議資料』においては「忠実な表現」に影響を与える要因としてあげられていたが、2015年『公開草案』においては、「目的適合性」に影響を与える要因として、そして、2018年『概念フレームワーク』においては、再び「忠実な表現」に影響を与える要因として取り扱われていることが明らかになる。

一方、2013年『討議資料』において「目的適合性のある情報を提供しない可能性に関するガイダンス」においてあげられていた五つのうち残る三つ((2)、(3)及び(5))は、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』においても、若干の文言上の相違はあるものの、「目的適合性」に影響を与える要因

としてあげられているのである。

(3) 「認識規準」及び「目的適合性のある情報を提供しない可能性に関するガイダンス」に関する記述の変遷の結果

上記の検討より、1989年『概念フレームワーク』（2001年『概念フレームワーク』）、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』を比較すると、2015年『公開草案』において、IASBは認識される資産及び負債の範囲を増加させたり減少させたりすることを目的としたことはなく、現在もしていない（IASB[2015b]par.BC5.13）としているのであるが、基本的には、その認識の範囲は徐々に拡大されているといえる¹¹⁰。しかもこのことは、2015年『公開草案』において、「測定の不確実性」を「忠実な表現」に影響を与える要因から「目的適合性」に影響を与える要因に変更したことから、若干の制約を受けたものの、2018年『概念フレームワーク』においては、「測定の不確実性」を「目的適合性」に影響を与える要因から「忠実な表現」に影響を与える要因に再び変更したこと¹¹¹、また、「測定の不確実性」に関連して「忠実な表現が提供されない可能性がある場合」として「キャッシュ・フローを基礎とした測定技法を用いる場合」に限定をしたこと¹¹²から、より一層推し進められているといえるのである。

しかし、その一方で、IASBが2013年『討議資料』における予備的見解において提示した「認識規準」に関する考え方、すなわち、認識規準を「概念フレームワーク」から切り放し、会計基準を開発又は改訂する際に考慮する規準とするという考え方については、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』においては採用されなかった。それに対して、IASBが2013年『討議資料』における予備的見解において提示した「目的適合性のある情報を提供しない可能性に関するガイダンス」を設定するという考え方については、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』において形を変えながら引き継がれているのである。

III 「認識の中止」に係わる記述

本節においては、1989年『概念フレームワーク』（2001年『概念フレームワーク』）、2013年『討議資

¹¹⁰ 2013年『討議資料』においては、予備的見解として「企業はすべての資産及び負債を認識すべきである」（IASB[2013]par.4.24）とされていたが、2015年『公開草案』においては、このような認識アプローチは採用しないという結論が表明されていた（IASB[2015b]par.BC5.16）。このことは、認識の範囲を縮小させる効果があるように思われるが、2013年『討議資料』においても、ある特定の会計基準を開発又は改訂する際に、①資産（又は負債）を認識することで、目的適合性がないか又はコストを正当化するのに十分な目的適合性のない情報を財務諸表利用者に提供することになる場合、あるいは、②必要な記述及び説明のすべてを開示したとしても、資産（又は負債）のどの測定値も、資産（又は負債）及び資産（又は負債）の変動の忠実な表現とならない場合には、企業がある資産又は負債を認識する必要がないか又は認識すべきではないと、IASBが判断する可能性があることが表明されていた（IASB[2013]pars.4.24-4.25）ことから、かかる認識の範囲を縮小させる効果は限定的と考えられる。

¹¹¹ このことは、基本的な質的特性の適用プロセスにおいて、目的適合性を忠実な表現よりも上位に置いていることから（IASB[2018a]par.2.21）、認識の範囲の拡大をもたらす可能性がある。

¹¹² 「測定の不確実性」に関連して「忠実な表現が提供されない可能性がある場合」を「キャッシュ・フローを基礎とした測定技法を用いる」場合に限定しているが、ここにおける他の要件がキャッシュ・フローを基礎とした測定技法に固有の要件であることから（IASB[2013]pars.6.110-6.130、IASB[2015a]Appendix A, A1-A10、IASB[2018a]pars.6.91-6.95）、このことは単にそのことを明確にしたものともいえるのであるが、その一方で、これにより「測定の不確実性」に関連して「忠実な表現が提供されない可能性がある場合」が、「キャッシュ・フローを基礎とした測定技法を用いる」場合に、また、「キャッシュ・フローを基礎とした測定技法を用いる」場合であってもさらに他の要件を満たしている場合に、限定されることを示す効果は大きいともいえる。

料』，2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』を取り上げ，そこにおける「認識の中止」に係わる記述について検討することにする。

その場合に，IASBは，2013年『討議資料』(IASB[2013])において，「認識の中止」をめぐる問題として，(1) 認識の中止の帰結，(2) 認識の中止の目的，(3) 支配アプローチかリスク・経済価値アプローチか，(4) 全面的な認識の中止か部分的な認識の中止か，という四つを取り上げ，論じており(par.4.30)，そしてそれを受けて，IASBは，予備的見解を示していた(pars.4.50-4.51)。このことから，ここでは，これらの項目に着目して，「認識の中止」に係わる記述を見ていくことにする。

1 「認識の中止」に関する記述

1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)においては，「認識の中止」について定義されておらず，また，そこでは認識の中止がいつ発生すべきなのかについても記述されていなかった(IASB[2013]par.4.29)。

それに対して，2013年『討議資料』(IASB[2013])においては，認識の中止により，(1) 企業は過去に認識した資産又は負債を認識しなくなる，(2) 企業は認識の中止を生じさせた取引又は他の事象から生じる他の資産及び負債を認識することが必要となる場合がある，(3) 過去に認識した資産又は負債の認識の中止及び新たな資産又は負債の認識から，収益又は費用が生じる場合がある，という帰結を生じるとしている(par.4.31)。そして，企業は，権利の一部を分離することにより最も目的適合性のある情報がもたらされる場合，及び，分離による便益がコストを上回る場合には，それらの権利の一部を区分して認識，測定及び表示することになるが，同様に，企業がある資源に関連するいくつかの権利を移転し，他の資源を保持する場合には，支配しなくなった権利の認識の中止を行い，保持している権利(すなわち，依然として支配している権利)の認識を継続することになるとする(par.4.32)。また，認識の中止を生じる可能性がある取引についての会計上の要求事項の目的は，(1) 取引後に残る資源及び義務，(2) 取引の結果生じる資源又は義務の変動，の両方を忠実に表現することであるべきであるとしている(par.4.34)。しかし，この二重の目的の達成は，企業を過去に認識した資産又は負債から生じた残りのリスク又は経済価値に不相応に晒すような構成部分を企業が保持する場合には，困難になるとして，そうした場合の認識の中止について，(1) 支配アプローチ(認識規準を満たさなくなった場合(又は存在しなくなったか，企業の資産若しくは負債ではなくなった場合)に，企業は資産又は負債の認識の中止を行う)，(2) リスク・経済価値アプローチ(企業は，資産又は負債から創出されるリスクと経済価値の大部分に晒されなくなるまで，資産又は負債の認識を継続すべきである)，という二つのアプローチをあげて(pars.4.36-4.44)，また，認識の中止が生じた時に，企業が資産又は負債の構成部分を保持する場合について，(1) 全面的な認識の中止アプローチ(資産(又は負債)全体の認識の中止を行い，保持する構成部分を新たな資産(又は負債)として認識する)，(2) 部分的な認識の中止アプローチ(保持する構成部分の認識を継続し，保持しない構成部分の認識の中止を行う)，という二つのアプローチをあげて(pars.4.45-4.

49)，議論している。そしてそれを受けて，IASBは，予備的見解として，認識の中止の規準は，企業の権利及び義務並びに当該権利及び義務の変動の両方を最善に描写する方法を反映する必要がある，ほとんどの場合，企業は認識規準を満たさなくなった(又は存在しなくなったか，企業の資産若しくは負債ではなくなった)時に資産又は負債の認識の中止を行うことにより，これを達成することになるが，企業が資産又は負債の構成部分を保持する場合には，IASBは，特定の会計基準を開発又は改訂する際に，企業が取引から生じた変動をどのように描写するのが最善となるのかを決定すべきであり，そこにおいて，(1) 開示を拡充する，(2) 保持する権利又は義務を，リスクの集中の増大を強調するために，当初の権利又は義務に使用する表示科目とは異なる表示科目で表示する，(3) 当初の資産又は負債の認識を継続し，移転

に対する受取額又は支払額を、受け取った借入金又は供与した貸付金として処理をする、という三つのアプローチをあげることができるとしている (par.4.50)。また、認識の中止が生じた時に、企業が資産又は負債の構成部分を保持する場合に、(1) 全面的な認識の中止アプローチ、(2) 部分的な認識の中止アプローチ、のどちらのアプローチを使用すべきなのかを決定するのは、会計単位に応じて、特定の会計基準を開発又は改訂する際の決定になるとする (par.4.51)。

一方、2015年『公開草案』(IASB[2015a])においては、「認識の中止」とは、過去に認識した資産又は負債の全部又は一部を企業の財政状態計算書から除去することであり、これは通常、資産については、企業が過去に認識した資産の全部又は一部に対する支配を喪失する場合に、負債については、企業が過去に認識した負債の全部又は一部について現在の義務をもはや有していない場合に生じるとしている (par.5.25)。しかも、認識の中止についての会計上の要求事項は、(1) 認識の中止の原因となった取引又は他の事象の後に保持した資産及び負債 (当該取引又は他の事象の一部として取得、発生又は創出された資産又は負債を含む)、(2) 当該取引又は他の事象の結果としての企業の資産及び負債の変動、の両方を忠実に表現することを目的としているとする (par.5.26)。そして、これらの目的は、通常は、(1) 移転、消費、回収、履行されたか又は消滅した資産又は負債の認識の中止を行い、それにより生じる収益又は費用を認識する、(2) 保持した資産又は負債 (保持した構成部分) があれば、その認識を継続し、それは別個の会計単位となることから、移転した構成部分の認識の中止の結果として、保持した構成部分について収益も費用も認識されない、ということによって達成されるとしている (par.5.27)。しかし、時には、この両方の目的を達成することが困難な場合があるとする (par.5.30)。ただし、その場合でも、区分表示又は財務諸表注記における説明的な開示 (例えば、保持した構成部分におけるリスクの集中の拡大を強調する) で補強すれば、上記の二つの目的が達成される場合があるが、それらで補強しても、これら二つの目的を達成するのに十分でない場合があり、その場合には、保持した構成部分だけではなく、移転した構成部分も認識を継続する必要があるかもしれないとして、このアプローチを適用すると、(1) 当該取引の結果として、いずれの構成部分についても、収益も費用も認識されない、(2) 負債 (又は資産) が認識され、当該資産 (又は負債) の移転時に受け取った (又は支払った) 代金の金額で当初測定される、(3) 区分表示又は説明的な開示が、移転した構成部分に基づく権利又は義務を企業がもはや有していないという事実を描写するために必要とされる、ことになるとしている (pars.5.31-5.32)。なお、2015年『公開草案』においては、全面的な認識の中止アプローチ及び部分的な認識の中止アプローチについて、検討が行われていなかった (IASB[2015b]par.BC5.58)。

また、2018年『概念フレームワーク』(IASB[2018a])においては、「認識の中止」とは、認識した資産又は負債の全部又は一部を企業の財政状態計算書から除去することであり、これは通常、当該項目が資産又は負債の定義をもはや満たさなくなった場合に生じ、それは、資産については、企業が認識した資産の全部又は一部に対する支配を喪失する場合に、負債については、企業が認識した負債の全部又は一部について現在の義務をもはや有していない場合に生じるとしている (par.5.26)。しかも、認識の中止についての会計上の要求事項は、(1) 認識の中止の原因となった取引又は他の事象の後に保持した資産及び負債 (当該取引又は他の事象の一部として取得、発生又は創出された資産又は負債を含む)、(2) 当該取引又は他の事象の結果としての企業の資産及び負債の変動、の両方を忠実に表現することを目的としているとする (par.5.27)。そして、これらの目的は、通常は、(1) 消滅したか、消費、回収、履行又は移転された資産又は負債 (移転した構成部分) の認識の中止を行い、それにより生じる収益及び費用を認識する、(2) 保持した資産又は負債 (保持した構成部分) があれば、その認識を継続し、それは移転した構成部分とは別個の会計単位となることから、移転した構成部分の認識の中止の結果として、保持した構成部分について収益も費用も認識されない、(3) ①保持した構成部分を財政状態計算書において

区分して表示する、②移転した構成部分の認識の中止の結果として認識した収益及び費用を財務業績の計算書において区分して表示する、③説明的な情報を提供する、という手続きのうちの一つ又は複数を適用する、ことによって達成されるとしている (par.5.28)。しかし、認識の中止が、前記の (3) に記述した一つ又は複数の手続きで補強しても、上記の両方の目的を達成するのに十分でない場合に、時には、移転した構成部分の認識を継続することにより、これら二つの目的が達成されることがあるが、これは、(1) 当該取引又は他の事象の結果として、保持した構成部分又は移転した構成部分のいずれについても、収益も費用も認識されない、(2) 当該資産 (又は負債) の移転時に受け取った (又は支払った) 代金が受け取った借入金 (又は提供した貸付金) として扱われる、(3) 移転した構成部分の財政状態計算書における区分表示、又は説明的な情報の提供が、移転した構成部分から生じる権利又は義務を企業がもはや有していないという事実を描写するために必要とされる (同様に、移転した構成部分から移転後に生じる収益又は費用に関する情報を提供することが必要となる場合がある)、という帰結を生じるとする (par.5.32)。

2 「認識の中止」に関する記述の変遷

上記の検討より、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』において「全面的な認識の中止及び部分的な認識の中止」に関する記述が行われていないことを除けば、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』における「認識の中止」に関する記述については、文言上の相違はあるものの、その間に概ね変更がないことが明らかになる。しかし、2013年『討議資料』における記述と2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』における記述との間では、「概念フレームワーク」と会計基準との関係をめぐる考え方に相違が認められるのである。

すなわち、2013年『討議資料』の予備的見解においては、「企業が資産又は負債の構成部分を保持する場合には、IASBは、特定の会計基準を開発又は改訂する際に、企業が取引から生じた変動をどのように描写するのが最善となるのかを決定すべきである」、また、「認識の中止が生じた時に、企業が資産又は負債の構成部分を保持する場合に、(1) 全面的な認識の中止アプローチ、(2) 部分的な認識の中止アプローチ、のどちらのアプローチを使用すべきなのかを決定するのは、会計単位に応じて、特定の会計基準を開発又は改訂する際の決定になる」と記述しており、このことから、2013年『討議資料』においては、「概念フレームワーク」では複数の選択肢を示すのみで、そのうちのいずれを選択するかということについては会計基準の開発又は改訂の際に委ねるという考え方が示されているといえるのである。それに対して、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』においては、「概念フレームワーク」において複数の選択肢が示されていることでは2013年『討議資料』と同様であるが、その決定を会計基準の開発又は改訂の際に委ねるという考え方は明示されていないのである。

また、2013年『討議資料』においては、「全面的な認識の中止及び部分的な認識の中止」に関する検討が行われていたのであるが、2015年『公開草案』においては、「全面的な認識の中止及び部分的な認識の中止」に関する検討が行われていなかった。しかもそのことは、2018年『概念フレームワーク』においても踏襲されているのである。

IV 「認識及び認識の中止」に係わる記述の変遷の含意—2010年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」及び第3章「有用な財務情報の質的特性」における改訂とそれに係わるその後の展開が「認識及び認識の中止」に係わる記述の変更に与えた影響—

上記の検討より、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』における「認識及び認識の中止」に関する記述に相違が認められることが明らかになった。しかも、そのうち、「認識規準」における変更のうち「信頼性」、「重要性」及び「コストの制約」に関する部分については、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する変更に基づいて行われたものと思われる。そして、そのことは、2010年『概念フレームワーク』において、基本的な質的特性に関して「信頼性」が「忠実な表現」に変更されていること (IASB[2010a]par.QC5)、「重要性」に関して、「当審議会は、重要性についての統一的な量的閾値を明示することや、特定の状況において何が重要性があるものとなりうるかを前もって決定することはできない」(IASB[2010a]par.QC11)と記述されていること、また、「コストの制約」に関して、「コストは財務報告により提供されうる情報に関する一般的な制約である」(IASB[2010a]par.QC35)と記述されていること、からいえるのである。

また、「目的適合性のある情報を提供しない可能性に関するガイダンス」に関する変更についても、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する変更に基づいて行われたものと考えられる。それは、2013年『討議資料』における記述が、2010年『概念フレームワーク』第3章「有用な財務情報の質的特性」QC16項 (IASB[2010a]par.QC16)に基づいて、また、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』における記述の変更が、それぞれの「有用な財務情報の質的特性」における「測定の不確実性」に関する記述の変更、すなわち、「測定の不確実性」に関して、2015年『公開草案』においては、「目的適合性」に影響を与える要因として、2018年『概念フレームワーク』においては、「忠実な表現」に影響を与える要因として取り扱われていること (高須[2023])に基づいて、それぞれ行われているといえるからである。

それに対して、この2013年『討議資料』の「認識規準」における変更のうち「蓋然性」に関する部分については、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する変更に基づいて行われたものとは考えられない。それは、「蓋然性」を認識規準から削除することについて、2013年『討議資料』の「財務諸表の構成要素」における記述を参照する形で行われており (IASB[2013]par.

4.8)、しかもそこでは、「IASBの予備の見解では、最終的な流入又は流出に関する不確実性は、それだけでは、企業が資産又は負債を認識すべきかどうかを決定すべきではない」(IASB[2013]par.2.35(c))と記述されていることからいえるのであり、むしろこのことは、「概念フレームワーク」全体の論理整合性を確保するために行われたものといえるのかもしれない¹¹³。

また、2013年『討議資料』において行われていた「全面的な認識の中止及び部分的な認識の中止」に関する検討は、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』においては行われていないのであるが、このことは、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する変更に基づいて行われたものとは考えられない。それは、2015年『公開草案』において、その理由とし

¹¹³ 2013年『討議資料』において、2010年以前には、IASBとFASBは概念フレームワーク・プロジェクトに段階的アプローチを採用していたが、2012年に概念フレームワーク・プロジェクトを再開するにあたり、IASBは段階的アプローチを継続せず、改訂「概念フレームワーク」についての提案の完全なセットを開発することを決定し、その理由として、IASBは、このアプローチにより、IASBと利害関係者が「概念フレームワーク」のさまざまな側面の間の結び付きをより明確に見ることが可能になることをあげていた (IASB[2013]par.1.10)。また、IASBのこの考え方は、2015年『公開草案』においても引き継がれている (IASB[2015b]par.BCIN.9)。

て、それが会計単位の決定及び保持した構成部分に係る測定基礎の論点と密接に関連していることをあげている (IASB[2015b]par.BC5.58) からである。そして、このことを敷衍すると、IASB は、ここにおいて、「概念フレームワーク」の全体における論理整合性を重視しているといえるのかもしれない。

その一方で、「認識規準」及び「認識の中止」について、2013年『討議資料』の予備的見解において提案されていた「その決定は会計基準の開発又は改訂に委ねるという考え方」については、2015年『公開草案』においては採用されておらず、また、このことは、2018年『概念フレームワーク』においても引き継がれているのであるが、このことは、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する変更に関する直接的に基づいて行われたものとは考えられない。

それは、2013年『討議資料』の予備的見解における「IASBがある特定の会計基準を開発又は改訂する際に、企業がある資産又は負債を認識する必要がないか又は認識すべきではないとIASBが判断する可能性がある場合を除いて、企業はすべての資産及び負債を認識すべきである」という提案に対して、2013年『討議資料』に対する「ほとんどのコメント提出者は、企業が資産及び負債のすべてを認識することは目的適合性がなく実行可能でもない」と考えていること、しかもその中には、「こうした決定を具体的な会計基準に委ねると、会計基準間の不整合につながり、原則ではなくルールを作り出すことになるおそれがある」ということを理由として、「『概念フレームワーク』は、どのような場合に資産及び負債を認識すべきなのかに関する規準を示すべきだと主張した人々もいた」(IASB[2015b]par.BC5.15) こと、を受けて、IASBは、2015年『公開草案』において、(1) すべての資産及び負債を認識すべきであるという推定、(2) 資産及び負債は厳格な規準を満たした場合にのみ認識すべきであるという推定、のいずれにも偏らない認識のアプローチをとるべきであると結論を下し、むしろ「概念フレームワーク」は、単に質的特性に基づく規準を設け、認識の決定の要因を記述すべきである (IASB[2015b]pars.BC5.15-BC5.16) としていることからいえるのである。そしてこのことから、IASBは、2015年『公開草案』において、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に対する批判への対応として、「有用な財務情報の質的特性」において1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)における枠組みを形式的に再現しようとしたのと同様に、ここにおいても、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)におけるのと同様に、認識規準を設定するという枠組みを形式的に再現しようとしたといえるのかもしれない¹¹⁴。なお、その一方で、「認識の中止」について、2013年『討議資料』の予備的見解において提案されていた「その決定は会計基準の開発又は改訂に委ねるという考え方」が2015年『公開草案』において採用されなかった理由については、2015年『公開草案』において明示されてはいなかった¹¹⁵。

そこで、このような「認識及び認識の中止」に関する記述の変更について、ここでは、「概念フレームワーク」における「一般目的財務報告の目的」及び「有用な財務情報の質的特性」に関する変更について高須[2023]において提示された仮説を修正して、それによって説明できるかどうか検討することにする。なお、ここにおいて用いる修正仮説は、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』における「認識及び認識の中止」に関する記述の変更は、IASBの概念フレームワーク・

¹¹⁴ IASBは、2015年『公開草案』において、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に対する批判への対応として、そこにおいて、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)における質的特性間のトレード・オフという枠組みを形式的に再現しようとしていた (高須[2023])。

¹¹⁵ 2015年『公開草案』に関して、「本公開草案では、支配アプローチ又はリスク・経済価値アプローチをすべての状況で使用することは主張していない。その代わりに、本公開草案は、利用可能な代替案を記述し、特定の会計基準を開発する際に、どのような要因をIASBが考慮することが必要となるのかを検討している」とされている (IASB[2015b]par.BC5.57)。

プロジェクトが FASB との共同プロジェクトから IASB の単独プロジェクトとなったことから、利害関係者のコメントを重視する基準開発行動を IASB が採用したことによるというものである。そしてそれには、IASB は、2013 年『討議資料』に対する批判を受けて、2015 年『公開草案』において記述の変更を行った場合、その変更が IASB の思考に依拠するものであれば、2018 年『概念フレームワーク』において、その変更が引き継がれることになるが、その変更が IASB の思考に依拠するものでなければ、2018 年『概念フレームワーク』において、その変更は引き継がれず、2013 年『討議資料』の立場に回帰することになるということが、含意されている。しかも、そこでは、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」について変更が行われた時には、それが「認識及び認識の中止」についても影響を与えることから、それを受けて、「認識及び認識の中止」においても、それに対応して記述の変更が行われることになるということが、その前提とされているのである。

そして、上記の「認識及び認識の中止」に関する記述の変更は、それが「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する記述の変更に直接的に基づいて行われたものである場合には、その変更に応じて記述の変更が行われており、また、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する記述の変更に基づいて行われたものではない場合には、2015 年『公開草案』において行われた変更が、2018 年『概念フレームワーク』に引き継がれていることから、概ねこの仮説と整合的であるといえるのである。

V おわりに

本章においては、IASB (IASC) の概念フレームワークと IASB (IASC) の収益認識会計基準との相互関係について解明するという問題意識のもとに、1989 年『概念フレームワーク』(2001 年『概念フレームワーク』)、2010 年『概念フレームワーク』、2013 年『討議資料』、2015 年『公開草案』及び 2018 年『概念フレームワーク』を取り上げ、IASB (IASC) の概念フレームワークの史的展開について跡づけてきた。しかも、ここでは、解明すべき問題が「概念フレームワークと収益認識会計基準の相互関係」をめぐる問題であり、収益認識会計基準が「概念フレームワーク」における「認識及び認識の中止」に大きな影響を受けていることから、「認識及び認識の中止」に着目して、検討してきた。そしてこのことにより、2010 年『概念フレームワーク』第 1 章「一般目的財務報告の目的」及び第 3 章「有用な財務情報の質的特性」における改訂とそれに係わるその後の展開が「認識及び認識の中止」に係わる議論に与えた影響について明らかにしてきた。なお、そのために、ここにおいては、IASB の基準開発行動に関する仮説を設定し、その仮説に基づいて、2013 年『討議資料』、2015 年『公開草案』及び 2018 年『概念フレームワーク』における「認識及び認識の中止」に関する記述の変更について、検討を行ってきたのである。

そのことから、2013 年『討議資料』、2015 年『公開草案』及び 2018 年『概念フレームワーク』において行われた「認識規準」における変更のうち、「信頼性」、「重要性」及び「コストの制約」に関する部分、並びに「目的適合性のある情報を提供しない可能性に関するガイダンス」における変更については、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する変更に基づいたものである。また、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する変更に対応して、その記述の変更が行われていることが、それに対して、「認識規準」における変更のうち「蓋然性」に関する部分、「認識の中止」における「全面的な認識の中止及び部分的な認識の中止」に関する変更、及び「その決定は会計基準の開発又は改訂に委ねるという考え方」に関する変更については、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する変更に基づかないものであり、しかも、そこでは、2015 年『公開草案』における変更は、2018 年『概念フレームワーク』に引き継がれていることが明

らかになった。そして、このことは、設定した仮説と概ね整合するものであったといえるのである。

【参考文献】

- IASB[2001] *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB (IASC 財団編, 企業会計基準委員会・財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2007』レクシネクスト・ジャパン, 2007年)。
- IASB[2010a] *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, IASB (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2012』中央経済社, 2012年)。
- IASB[2010b] *Basis for Conclusions, The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, IASB (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2012』中央経済社, 2012年)。
- IASB[2013] *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting, Discussion Paper, DP/2013/1*, IASB (企業会計基準委員会訳『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』)。
- IASB[2015a] *Conceptual Framework for Financial Reporting (Exposure Draft), ED/2015/3*, IASB (企業会計基準委員会訳『財務報告に関する概念フレームワーク』(公開草案))。
- IASB[2015b] *Basis for Conclusions on the Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB (企業会計基準委員会訳『「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠』(公開草案))。
- IASB[2018a] *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS 基準 (注釈付き) 2020, PART A』中央経済社, 2020年)。
- IASB[2018b] *Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS 基準 (注釈付き) 2020, PART C』中央経済社, 2020年)。
- IASB[2018c] *Conceptual Framework for Financial Reporting, the new Conceptual Framework - Six Facts -*, IASB.
- IASB[2018d] *Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS Conceptual Framework Project Summary*, IASB.
- IASB[2018e] *Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS Conceptual Framework Feedback Statement*, IASB.
- IASC[1989] *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC (国際会計基準委員会訳『財務諸表の作成表示に関する枠組み』, 1989年)。
- 岩崎勇編[2019]『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会。
- 国際会計研究学会研究グループ (主査 岩崎勇)[2016]『IFRS の概念フレームワークについて [最終報告書]』国際会計研究学会。
- 高須教夫[2012]「意思決定有用性アプローチの確立と概念フレームワークの形成—アメリカにおける会計規制の観点から—」千葉準一・中野常男編『会計と会計学の歴史』中央経済社, 2012年, 373-409頁。
- 高須教夫[2014]「IFRS フレームワーク討議資料の論点/認識および認識の中止」『企業会計』第66巻第1号, 137-142頁。
- 高須教夫[2016a]「概念フレームワークをめぐる FASB の基本的思考」国際会計研究学会研究グループ (主査 岩崎勇)『IFRS の概念フレームワークについて [最終報告書]』国際会計研究学会, 2016年, 27-35頁。
- 高須教夫[2016b]「概念フレームワークをめぐる FASB と IASB の相剋」国際会計研究学会研究グループ (主査 岩崎勇)『IFRS の概念フレームワークについて [最終報告書]』国際会計研究学会, 2016年, 36-42頁。
- 高須教夫[2019a]「財務諸表の構成要素の認識」岩崎勇編『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会, 2019年, 119-133頁。
- 高須教夫[2019b]「概念フレームワークをめぐる IASB と FASB の相互関係」日本会計史学会スタディ・グループ (主査 岩崎勇)『FASB 及び IASB の概念フレームワークについての歴史的考察 [最終報告書]』日本会計史学会, 2019年, 5-22頁。
- 高須教夫[2023]「IASB (IASC) 概念フレームワークの史的展開—『一般目的財務報告の目的』及び『有用な財務情報の質的特性』に着目して—」会計理論学会スタディ・グループ (主査 岩崎勇)『収益認識についての総合的研究 [最終報告書]』会計理論学会, 2023年。
- 高須教夫・岩崎勇[2019]「IASC (IASB) 概念フレームワークの目的—概念フレームワークの意義と必要性—」岩崎勇編『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会, 2019年, 3-16頁。
- 藤井秀樹[2011]「FASB/IASB 改訂概念フレームワークと資産負債アプローチ」『国民経済雑誌』第204巻第1号, 17-40頁。
- 藤井秀樹編[2014]『国際財務報告の基礎概念』中央経済社。

第6章 IASB (IASC) 概念フレームワークの史的展開 — 「測定」に着目して—

高須 教夫 (大阪学院大学教授／兵庫県立大学名誉教授)

I はじめに

国際会計基準委員会 (IASC) は 1989 年 7 月に『財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク』(以下、1989 年『概念フレームワーク』)(IASC[1989]) を制定した。その後、IASC は 2001 年 4 月に国際会計基準審議会 (IASB) に組織変更されたが、概念フレームワークについてはそのまま踏襲されていた(以下、2001 年『概念フレームワーク』)(IASB[2001])。

そして、2004 年 10 月に、IASB は米国財務会計基準審議会 (FASB) と概念フレームワークの改訂プロジェクトを共同で立ち上げ、共同プロジェクトの成果として、2010 年 9 月にフェーズ A に関する改訂概念フレームワーク (以下、2010 年『概念フレームワーク』)(IASB[2010a]) を公表した。しかし、その後この共同プロジェクトは「休止」され、フェーズ B 以下の作業は将来の課題として先送りされることになった。

ところが、IASB は 2012 年 5 月に単独で概念フレームワーク・プロジェクトの「再開」を決定し、2013 年 7 月には討議資料『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』(以下、2013 年『討議資料』)(IASB[2013]) を、2015 年 5 月には公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』(以下、2015 年『公開草案』)(IASB[2015a]) を、そして、2018 年 3 月には『財務報告に関する概念フレームワーク』(以下、2018 年『概念フレームワーク』)(IASB[2018a]) を公表したのである。

そこで、本章においては、IASB (IASC) の概念フレームワークと IASB (IASC) の収益認識会計基準との相互関係について解明するという問題意識のもとに、1989 年『概念フレームワーク』(2001 年『概念フレームワーク』)、2010 年『概念フレームワーク』、2013 年『討議資料』¹¹⁶、2015 年『公開草案』及び 2018 年『概念フレームワーク』を取り上げ、IASB (IASC) の概念フレームワークの史的展開について跡づけることにする。しかも、ここでは、解明すべき問題が「概念フレームワークと収益認識会計基準の相互関係」をめぐる問題であり、収益認識会計基準が「概念フレームワーク」における「測定」に大きな影響を受けていることから、「測定」に着目して、検討することにする。そしてこのことにより、2010 年『概念フレームワーク』第 1 章「一般目的財務報告の目的」及び第 3 章「有用な財務情報の質的特性」における改訂とそれに係わるその後の展開が「測定」に係わる議論に与えた影響について明らかにすることにする¹¹⁷。

¹¹⁶ 2013 年『討議資料』は、2010 年『概念フレームワーク』と 2015 年『公開草案』とを繋ぐ位置にあり、そこにおける考え方を明らかにすることで、2010 年『概念フレームワーク』改訂後における IASB の概念フレームワークをめぐる展開過程を解明することにつながるようになる。なお、2013 年『討議資料』の位置づけについてはいろいろな意見があるが、筆者は、これが IASB の単独プロジェクトとして纏められたものであることから IASB の思考に基づいているものと考えている。それは、2013 年『討議資料』において、IASB は、2010 年『概念フレームワーク』第 1 章「一般目的財務報告の目的」及び第 3 章「有用な財務情報の質的特性」の根本的な再検討をしないとしながらも、そのセクション 9 では、IASB が第 1 章及び第 3 章の根本的な再検討を提案していない理由を説明し、この提案についての意見を求めており、しかも、IASB は『概念フレームワーク』の残りの部分についての作業で、第 1 章及び第 3 章に明確化又は修正が必要な領域が明らかになった場合には、これらの章の変更を行うことが必要になる可能性がある」と表明されているからである (IASB[2013]par.1.9)。

¹¹⁷ ここにおいて、「測定」に係わる議論に 2010 年『概念フレームワーク』第 1 章「一般目的財務報告の目的」及び第 3

II 「測定」に係わる記述

2013年『討議資料』においては、いくつかの問題に関する初期的な意見及びコメントを得るように設計されており、ここにおいて、IASBは、「概念フレームワーク」の公開草案が扱うと予想されている論点のすべてを扱っているわけではなく、また、議論したトピックの一部についてはIASBの予備的見解が示されているが、議論した論点のすべてについて予備的見解に至っているわけではないとしている(IASB[2013]p.5)。

そして、IASBは、2013年『討議資料』(IASB[2013])において、現行の『概念フレームワーク』は測定及びどのような場合に特定の測定基礎を使用すべきなのかということに関するガイダンスをほとんど提供していないことから、IASBが新たな会計基準又は改訂された会計基準における測定の要求事項を開発する際の助けとするために改訂『概念フレームワーク』に含めることが考えられるガイダンスを記述するとしており(par.6.1)、そのことから、ここでは、「測定」をめぐる問題として、(1)一般目的財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性が測定の要求事項に与える影響、(2)測定の区分、(3)適切な測定を識別する方法、(4)現在価格の見積りを除くキャッシュ・フローを基礎とする測定、の四つの論点を取り上げ、検討が行われていた(par.6.3)。

しかし、2015年『公開草案』(IASB[2015a])においては、IASBは、「一部のコメント提出者による、2013年『討議資料』の測定に関するセクションの内容は会計基準レベルの詳細な内容が多すぎるという見解」に同意し、その詳細の一部を削除する(IASB[2015b]par.BC6.4)と共に、そのことから、ここでは、(1)測定基礎及びそれらが提供する情報、(2)測定基礎を選択する際に考慮すべき要因、(3)複数の測定基礎が目的適合性のある情報を提供する状況、の三つの論点を取り上げ、検討が行われていた(IASB[2015a]par.6.1)¹¹⁸。

そのことから、本節においては、(1)1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)及び2013年『討議資料』については、2013年『討議資料』において取り上げられていた四つの論点を中心に、(2)2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』については、2015年『公開草案』において取り上げられていた三つの論点を中心に、検討することにする。

1 測定プロセスに関する記述

1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)(IASC[1989](IASB[2001]))においては、「測定」とは、財務諸表の構成要素が認識され、貸借対照表及び損益計算書に計上される金額を決定するプロセスをいい、このプロセスには、特定の測定基礎の選択が含まれるとしている(par.99)。

それに対して、2013年『討議資料』(IASB[2013])においては、財務諸表には、財務諸表の構成要素の定義に合致し、認識規準を満たす項目についての記述及び金額が記載され、「測定」とは、財務諸表に記載されるべき金額を決定するプロセスであり、測定値とは、表示又は開示される金額を指すとする(par.6.2)。

章「有用な財務情報の質的特性」における改訂とそれに係わるその後の展開が与えた影響について明らかにしようとするのは、概念フレームワークの他の側面が論理的にそれから生み出される(IASB[2010a]par.OB1, IASB[2010b]par.BC3.7, IASB[2015a]par.1.1, IASB[2018a]par.1.1, IASB[2018b]pars.BC2.7-BC2.8)とされているからである。

¹¹⁸ 2015年『公開草案』においては、この他に「持分の測定」についても論じられているが(IASB[2015a]par.6.1)、ここにおいては、その論点については取り扱わないことにする。

一方、2015年『公開草案』(IASB[2015a])においては、「測定」とは、企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関する情報を貨幣によって数量化するプロセスであり、測定値とは、資産、負債、持分、又は、収益若しくは費用の項目を特定の測定基礎で測定した結果である。また、測定基礎とは、測定しようとする項目の識別された特徴(例えば、歴史的原価、公正価値又は履行価値)であり、測定基礎を資産又は負債に適用することにより、当該資産又は負債及び関連する収益又は費用の測定値が生み出されるとしている(par.6.2)。

そして、2018年『概念フレームワーク』(IASB[2018a])においては、財務諸表に認識される構成要素は貨幣によって数量化され、それには測定基礎の選択が必要となるとしており、そこにおける測定基礎とは、測定しようとする項目の識別された特徴(例えば、歴史的原価、公正価値又は履行価値)であり、測定基礎を資産又は負債に適用することにより、当該資産又は負債及び関連する収益及び費用の測定値が生み出されるとする(par.6.1)。

したがって、これらのことから、測定プロセスについては、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』、2018年『概念フレームワーク』の間で大きな相違は認められないといえるのである。

2 「測定」に関する記述¹¹⁹

(1) 1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)及び2013年『討議資料』における「測定」に関する記述

①「一般目的財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性が測定の要求事項に与える影響」に関する記述

1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)(IASB[1989](IASB[2001]))においては、「一般目的財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性が測定の要求事項に与える影響」に関する記述は行われていなかった。

それに対して、2013年『討議資料』(IASB[2013])においては、一般目的財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性を考慮することにより、IASBは、測定に関して、(1)測定の目的は、企業の資源、企業に対する請求権、及び資源と請求権の変動に関して、並びに企業の経営者及び統治機関が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたのかということに関して、目的適合性のある情報の忠実な表現に寄与することである(par.6.10)、(2)資産及び負債を単一の測定基礎で測定することは財務諸表利用者にとって最も目的適合性の高い情報を提供しない可能性があることから(par.6.35(b))、

「概念フレームワーク」はすべての資産及び負債を同一の測定基礎で測定することを提案すべきではない(par.6.14)、(3)測定は、財政状態計算書と純損益及びその他の包括利益を表示する計算書の両方に影響を与えることから(par.6.15)、特定の項目について使用すべき測定を選択する際に、IASBは、当該測定が財政状態計算書と純損益及びその他の包括利益を表示する計算書の両方においてどのような情報を生み出すのかということを考慮すべきである(par.6.35(c))、(4)特定の測定の目的適合性は、投資者、債権者及び他の融資者が、資産又は負債が企業の将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかの評価をどのように行う可能性が高いのかによって決まることから(par.6.16)、測定の選択にあたっては、

①特定の資産について、当該資産がどのように将来キャッシュ・フローに寄与するのか、②特定の負債

¹¹⁹ 2013年『討議資料』、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』においては、その中で、測定基礎として、“current value”という用語が用いられているが、その用語が示す意味内容に相違があることから、ここでは、それぞれについての日本語訳において採用されていた訳語に基づいて記述している。

について、企業が当該負債をどのように決済又は履行するのか、ということに応じて決めるべきである (par.6.17)、(5) 財務諸表利用者は、使用される測定が多いほど、また、特定の項目について使用される測定の種類に変更が多いほど、それらの測定が企業の財政状態及び財務業績を描写するためにどのように相互に関係しているのかを理解することが困難になることから、使用する異なる測定値の数は、目的適合性のある情報を提供するために必要な最小限の数に制限すべきである、また、特定の項目について使用する測定の種類の不必要の変更も避けるべきであり、必要な変更についてはその理由及び当該変更の影響の明確な説明を要求すべきである (pars.6.23-6.24)¹²⁰、(6) 財務諸表利用者にとっての特定の測定の便益は、そのコストを正当化するのに十分なものであることが必要である (par.6.35(f))、とする予備的見解を示している (par.6.35)。

なお、この他に、2013年『討議資料』においては、予備的見解としては示されていないが、資産と負債が何らかの形で関連している場合には、当該資産及び負債について異なる測定を使用すると、測定の不整合を生じさせる可能性があり、測定の不整合は報告企業の財政状態及び業績を忠実に表現しない財務諸表を生み出す可能性があることから、IASBは、状況によっては、関連する資産又は負債について同じ測定アプローチを要求（又は許容）した方が、異なる測定アプローチを使用するよりも、財務諸表利用者により有用な情報を提供する可能性があるという結論を下すかもしれないとしている (par.6.22)。

②「測定の区分」に関する記述

1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)(IASC[1989](IASB[2001]))においては、財務諸表では、いくつかの異なる測定基礎が、異なった度合で、また、種々の組合せによって使用されており、かかる基礎には、(1) 歴史的な原価、(2) 現在原価、(3) 実現可能（決済）価額、(4) 現在価値、があるとしている (par.100)。ただし、財務諸表を作成するにあたって企業が最も一般的に採用している測定基礎は、歴史的な原価であるが、これは、通常、他の測定基礎と結びつけられており、さらに、歴史的な原価会計モデルが非貨幣資産の価格変動の影響を処理できないことへの対応として、現在原価基礎を採用している企業があるとする (par.101)。

それに対して、2013年『討議資料』(IASB[2013])においては、測定の区分について、(1) 原価を基礎とした測定、(2) 現在市場価格（公正価値を含む）、(3) 他のキャッシュ・フローを基礎とした測定、の三つに区分して検討が行われている (par.6.37)。なお、そこにおいて、現在市場価格に関して、出口市場とは異なる入口市場を有する一部の項目について、IASBは、出口価格ではなく、入口価格の使用を検討するかもしれないとしている (par.6.49)。

③「適切な測定を識別する方法」に関する記述

1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)(IASC[1989](IASB[2001]))においては、「適切な測定を識別する方法」に関する記述は行われていなかった。

それに対して、2013年『討議資料』(IASB[2013])においては、(1) 当初測定、(2) 資産の事後測定、(3) 負債の事後測定、に分けて検討されており (par.6.55)、しかも、ここでは、当初測定として、(1) 価値が等しい項目との交換、(2) 価値が異なる項目との交換、(3) 非交換取引、(4) 自家建設、を取り上げて記述する (pars.6.58-6.72) と共に、IASBは、「適切な測定を識別する方法」に関するガイダンスとして、資産の事後測定に関して、(1) 資産が、使用を通じて将来キャッシュ・フローに間接的に寄与する

¹²⁰ 2013年『討議資料』(IASB[2013])においては、その他に、補強的な質的特性のうち、検証可能性については、IASBは、特定の測定が検証可能ではない場合には、異なる測定を使用するか、又は使用された仮定を財務諸表利用者が理解できるようにするための開示を要求することを検討すべきであるとする (par.6.28)。また、比較可能性については、最小限の数の測定を使用することがそれに寄与している (par.6.29)。それに対して、適時性については、目的適合性に含まれているものを除いて、測定に固有の影響は与えないとする (par.6.27)。

か又は他の資産と組合せて使用されてキャッシュ・フローを生み出す場合には、原価を基礎とした測定は、通常、現在市場価格よりも目的適合性と理解可能性の高い情報を提供する、(2) 資産が売却されることにより将来キャッシュ・フローに直接的に寄与する場合には、現在出口価格が目的適合的である可能性が高い、(3) 金融資産の契約上のキャッシュ・フローの変動可能性が大きくなり、金融資産が回収のために保有されている場合には、原価を基礎とした測定が目的適合性のある情報を提供する可能性が高い、(4) 企業が資産の使用に対して料金を課す場合には、当該資産の特定の測定値の目的適合性は、個々の資産の企業に対する重要度に応じて決まる、という予備的見解 (p.133, Question 12) を、また、負債の事後測定に関して、(1) 明示された条件のない負債については、キャッシュ・フローを基礎とした測定が唯一の実行可能な測定である可能性が高い、(2) ①条件に従って決済される負債、②サービスに関する契約上の義務（履行義務）から生じる負債に関しては、通常、原価を基礎とした測定が最も目的適合性の高い情報を提供する、(3) 移転により決済される負債に関しては、現在市場価格が最も目的適合性の高い情報を提供する可能性が高い、という予備的見解 (p.133, Question 13) を示している。そして、ここにおいて、IASB は、このガイダンスを改訂『概念フレームワーク』に組み込むべきであると示している (par.6.55)。

なお、この他に、2013 年『討議資料』においては、予備的見解としては示されていないが、資産が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかということに関する不確実性を取り扱うにあたり考えられる方法の一つは、資産について複数の測定値を提供することであろうとして、そして、これは、(1) 一方の測定値を基本財務諸表で使用し、別の測定値を財務諸表注記において開示する、(2) 一方の測定値を財政状態計算書で使用し、別の測定値を純損益に認識する金額を決定するために使用する (この二つの測定値の間の差額はその他の包括利益に表示する)、というように行うことが考えられるとしている (par.6.76)。

④「現在価格の見積りを除くキャッシュ・フローを基礎とする測定」に関する記述

1989 年『概念フレームワーク』(2001 年『概念フレームワーク』)(IASB[1989](IASB[2001])) においては、「現在価格の見積りを除くキャッシュ・フローを基礎とする測定」に関する記述は行われていなかった。

それに対して、2013 年『討議資料』 (IASB[2013]) においては、現在価格の見積りを除くキャッシュ・フローを基礎とした測定について検討されており (pars.6.110-6.130)、そこにおいて、IASB は、回収のために保有されている金融資産又は条件に従って決済される金融負債に関する原価を基礎とした情報は、(1) 最終的なキャッシュ・フローが当初の原価に密接に関連していない場合、(2) 契約上のキャッシュ・フローの著しい変動可能性により、原価を基礎とする測定技法では、こうした金融資産又は金融負債の存続期間にわたり金利支払いを単純に配分することができないことから、原価を基礎とする測定技法が機能しない可能性がある場合、(3) 市場要因の変動が当該資産又は負債の価値に不均衡な影響を有している (すなわち、当該資産又は負債に高いレバレッジが掛かっている) 場合には、将来キャッシュ・フローの見通しを評価する際に有用な情報を提供しない可能性がある、という予備的見解 (p.134, Question 14) を示している。

(2) 2015 年『公開草案』及び 2018 年『概念フレームワーク』における「測定」に関する記述

①「測定基礎及びそれらが提供する情報」に関する記述

2015 年『公開草案』 (IASB[2015a]) においては、一般目的財務報告の目的、有用な情報の質的特性及びコストの制約を考慮すると、異なる資産、負債並びに収益及び費用の項目について異なる測定基礎が選択される結果となる可能性が高いとしている (par.6.3)。そして、そこにおいて、測定基礎は、(1) 歴史的な原価、(2) 現在価額、の二つに区分することができるとしており (par.6.4)、また、現在価額による測定基礎には、①公正価値、②資産についての使用価値及び負債についての履行価値、が含まれるとす

る (par.6.20)。なお、キャッシュ・フローを基礎とした測定技法については、特定の測定基礎に基づく測定値の見積りに使用されることが多いとしている (par.6.5)。そして、それを受けて、ここにおいては、さまざまな測定基礎によって財政状態計算書及び財務業績の計算書において提供される情報についての要約が行われているのである (par.6.47, Table 6.1)。

それに対して、2018年『概念フレームワーク』(IASB[2018a])においては、有用な財務情報の質的特性及びコストの制約を考慮すると、異なる資産、負債、収益及び費用について異なる測定基礎が選択される結果となる可能性が高いとしている (par.6.2)。そして、ここにおいては、測定基礎を、(1) 歴史的原価、(2) 現在の価値、の二つに区分しており (pars.6.4-6.22)、また、現在の価値による測定基礎には、①公正価値、②資産についての使用価値及び負債についての履行価値、③現在原価、が含まれるとする (par.6.11)。それを受けて、測定基礎を選択する際には、当該測定基礎が財政状態計算書と財務業績の計算書の両方においてもたらすであろう情報の性質を考慮することが重要であるとして (par.6.23)、特定の測定基礎が提供する情報についての要約が行われているのである (pp.58-62, Table 6.1)。

②「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因」に関する記述

2015年『公開草案』(IASB[2015a])においては、資産又は負債及び関連した収益及び費用についての測定基礎を選択する際に考慮すべき要因に関して、それぞれの要因の相対的な重要度は、事実及び状況に応じて決まるとしている (par.6.48)。しかも、その際に、特定の測定基礎が提供する情報が財務諸表利用者にとって有用であるためには、その情報は目的適合性があり、かつ、表現しようとしているものを忠実に表現しなければならない、さらに、提供される情報は、可能な限り、比較可能で、検証可能性があり、適時性があり、理解可能であるべきであり (par.6.49)、コストは、財務報告の他のすべての領域と同様に、測定基礎の選択を制約し、特定の測定基礎が財務諸表利用者にとって提供する情報の便益は、当該情報を提供するコストを正当化するのに十分なものでなければならないとする (par.6.50)。また、ここにおいては、資産又は負債及び関連する収益又は費用についての測定基礎の選択は、当初測定と事後測定の両方の考慮によって決定されたとしている (par.6.52)。

そしてそれを受けて、測定基礎を選択する際には、当該測定基礎が財政状態計算書と財務業績の計算書の両方においてどのような情報をもたらすのかについて考慮することが重要であり、そのことから、目的適合性のある情報を生み出すためには、資産又は負債及び関連した収益及び費用についての測定基礎を選択する際に、(1) 当該資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのか (これは、部分的には、企業が行っている事業活動の性質に応じて決まる)、(2) 当該資産又は負債の特性 (例えば、当該項目のキャッシュ・フローの変動可能性の性質又は程度、市場要因の変動又は当該項目に固有の他のリスクに対する当該項目の価値の感応度)、という要因を考慮することが重要であるとする (pars.6.53

-6.54)。さらに、測定基礎が提供する情報の目的適合性に影響を与える一つの要因として、当該情報の見積りにおける測定の不確実性のレベルをあげているが、測定の不確実性のレベルが高いことは、最も目的適合性の高い情報を提供する見積りの使用を妨げるものではないとしている。しかし、場合によっては、測定の不確実性のレベルが非常に高いために、異なる測定基礎の方が目的適合性の高い情報を提供するかもしれないし、さらに、資産又は負債についてのどの測定基礎も目的適合性のある情報を提供しない場合には、当該資産又は負債を認識することは適切ではないとする (par.6.55)。

また、資産と負債が何らかの形で関連している場合には、当該資産及び負債について異なる測定基礎を使用すると、測定の不整合を生じさせる可能性があり、測定の不整合は企業の財政状態及び財務業績を忠実に表現しない財務諸表を生み出す可能性があるとしている。そのことから、状況によっては、関連する資産又は負債について同様の測定基礎を使用する方が、異質な測定基礎を使用するよりも、財務諸表利用

者に有用な情報を提供する可能性があるとする (par.6.58)。

それに続いて、補強的な質的特性のうち比較可能性、検証可能性及び理解可能性については、測定基礎の選択に影響を与えるが、適時性については測定に固有の影響は与えないとしている (par.6.59)。そして、使用する測定基礎の数の削減は比較可能性に寄与し (par.6.60)、また、特定の測定値が検証可能でない場合には、使用された仮定を財務諸表利用者が理解できるようにするために、財務諸表注記での開示が必要となる可能性があるが、そのような場合には、異なる測定基礎を選択することが必要となるかもしれないとする (par.6.61)。さらに、理解可能性は、部分的には、使用される異なる測定基礎の数及び測定基礎が時とともに変更されるかどうかによって左右されるとしている (par.6.62)。

そして、ここでは、当初認識時であれその後であれ、測定基礎を選択する際に考慮すべき要因について行われた検討に続いて、当初認識時にのみ考慮すべきいくつかの追加的な要因について、(1) 価値の類似した項目の交換、(2) 持分請求権の保有者との取引、(3) 価値の異なる項目の交換、(4) 資産の自家建設、を取り上げ、検討されているのである (pars.6.64-6.73)。

それに対して、2018年『概念フレームワーク』(IASB[2018a])においては、資産又は負債並びに関連する収益及び費用についての測定基礎を選択するにあたっては、当該測定基礎が財政状態計算書と財務業績の計算書の両方においてもたらすであろう情報を他の複数の要因と共に考慮することが必要であるが、ほとんどの場合、どの単一の要因も、どの測定基礎を選択すべきかについて決定することはなく、各要因の相対的な重要度は事実及び状況に応じて決まるとしている (pars.6.43-6.44)。しかも、その際に、測定基礎によって提供される情報は、財務諸表利用者にとって有用でなければならず、これを達成するためには、その情報は目的適合性があり、かつ、表現しようとしているものを忠実に表現しなければならず、さらに、提供される情報は、可能な限り、比較可能で、検証可能性があり、適時性があり、理解可能であるべきであるとする (par.6.45)。

そしてそれを受けて、ここにおいては、認識する資産及び認識する負債についての測定基礎を選択する際に考慮すべき要因に焦点を当てて検討しており (par.6.47)、そのことから、資産又は負債並びに関連する収益及び費用についての測定基礎によって提供される情報の目的適合性は、(1) 当該資産又は負債の特性、(2) 当該資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかということに影響を受けるとしている (par.6.49)。しかも、測定基礎によって提供される情報の目的適合性は、部分的には、資産又は負債の特性、特にキャッシュ・フローの変動可能性及び当該資産又は負債の価値が市場要因又は他のリスクに対して感応度が高いかどうかによって依存するとしている (par.6.50)。なお、資産及び負債がキャッシュ・フローをどのように生み出すのかは、部分的には、企業が行っている事業活動の性質に応じて決まるとする (par.6.54)。

また、資産と負債が何らかの形で関連している場合には、当該資産及び負債について異なる測定基礎を使用すると、測定の不整合を生じさせる可能性があり、財務諸表が測定の不整合を含んでいる場合には、当該財務諸表は企業の財政状態及び財務業績のいくつかの側面を忠実に表現しない可能性があるとしている。そのことから、状況によっては、関連する資産及び負債について同じ測定基礎を使用する方が、異なる測定基礎を使用することによりもたらされる情報よりも有用な情報を財務諸表利用者へ提供する可能性があるとする (par.6.58)。

さらに、特定の測定基礎に関連した測定の不確実性のレベルは、当該測定基礎が提供する情報が企業の財政状態及び財務業績の忠実な表現を提供するかどうかということに影響を与える可能性があるが、測定の不確実性のレベルが高いことは、必ずしも、目的適合性のある情報を提供する測定基礎の使用を妨げるものではないとしている。しかし、場合によっては、測定の不確実性のレベルが非常に高いために、ある測定基礎が提供する情報が十分に忠実な表現を提供しないことがあるとして、そのような場合には、

これも目的適合性のある情報をもたらす異なる測定基礎の選択を検討することが適切であるとする (par.6.60)。

それに続いて、比較可能性、理解可能性及び検証可能性という補強的な質的特性並びにコストの制約は、測定基礎の選択に影響を与えるが、適時性という補強的な質的特性は測定について固有の影響は与えないとしている (par.6.63)。そして、コストは、他の財務報告上の決定を制約するのと同様に、測定基礎の選択も制約することから、測定基礎を選択するにあたっては、当該測定基礎が財務諸表利用者に提供する情報の便益が、当該情報の提供及び利用のコストを正当化する可能性が高いかどうかを考慮することが重要であるとする (par.6.64)。また、同一の項目について同一の測定基礎を、報告企業の各期間で、又は単一期間の企業間で、首尾一貫して使用することは、財務諸表の比較可能性を高めるのに役立つ可能性があり (par.6.65)、理解可能性は、部分的には、使用される異なる測定基礎の数及び測定基礎が時とともに変更されるかどうかにかかわらず左右されるとしている (par.6.67)。また、ある測定値が検証可能でない場合には、財務諸表利用者は、当該測定値がどのように算定されたのかを理解できるようにするために、説明的な情報を必要とする可能性があるが、そのような場合には、異なる測定基礎の使用を明示することが必要となるかもしれないとする (par.6.68)。

そして、ここでは、当初認識であれ事後測定であれ、測定基礎を選択する際に考慮すべき要因について行われた検討に続いて、当初認識時に考慮すべきいくつかの追加的な要因について、検討されているのである (pars.6.77-6.82)。

③「複数の測定基礎が目的適合性のある情報を提供する状況」に関する記述

2015年『公開草案』(IASB[2015a])においては、時には、資産、負債、収益又は費用に関する目的適合性のある情報を提供するために、複数の測定基礎が必要とされることがあるとしている (par.6.74)。ただし、ほとんどの場合において、当該情報を提供する最も理解可能性の高い方法は、(1) 財政状態計算書における資産又は負債と財務業績の計算書における関連する収益及び費用の両方について、単一の測定基礎を使用し、かつ、(2) 財務諸表注記において、他の測定基礎を使用した追加的な情報を開示する、というものであるが (par.6.75)、場合によっては、資産又は負債が将来キャッシュ・フローに寄与する方法 (これは、部分的には、企業が行う事業活動の性質に応じて決まる) あるいは資産又は負債の特性により、(1) 財政状態計算書における資産又は負債については、現在価額による測定基礎を、(2) 純損益計算書における関連する収益又は費用を決定するためにはそれとは異なる測定基礎を使用することにより、財政状態計算書及び財務業績の計算書において提供される情報の目的適合性が高まるとする (par.6.

76)。なお、そのような場合には、財政状態計算書における現在価額の変動から生じる収益合計又は費用合計は、(1) 純損益計算書において、当該計算書について選択された測定基礎を用いて測定した収益又は費用、(2) その他の包括利益において、残りの収益又は費用というように、二つの構成部分に分割されることになり、そこにおいては、その他の包括利益に含めた収益又は費用の累計額は、財政状態計算書について選択した測定基礎で算定した帳簿価額と純損益を決定する際に選択した測定基礎で算定した帳簿価額との差額に等しくなるとしている (par.6.77)。

それに対して、2018年『概念フレームワーク』(IASB[2018a])においては、時には、企業の財政状態と財務業績の両方を忠実に表現する目的適合性のある情報を提供するために、資産又は負債並びに関連する収益及び費用について複数の測定基礎が必要とされるという結論に至ることがあるとする (par.6.83)。ただし、ほとんどの場合において、当該情報を提供する最も理解可能性の高い方法は、(1) 財政状態計算書における資産又は負債と財務業績の計算書における関連する収益及び費用の両方について、単一の測定基礎を使用し、かつ、(2) 注記において異なる測定基礎を適用した追加的な情報を提供する、

というものであるが (par.6.84), 場合によっては, (1) 財政状態計算書における資産又は負債については, 現在の価値による測定基礎を, (2) 純損益計算書における関連する収益及び費用については, それとは異なる測定基礎を使用することにより, 当該情報の目的適合性が高まるか, 又は企業の財政状態及び財務業績の両方のより忠実な表現がもたらされるとしている (par.6.85)。なお, そのような場合には, 資産又は負債の現在の価値の変動から当該期間中に生じる収益合計又は費用合計は, (1) 純損益計算書において, 当該計算書について選択された測定基礎を適用して測定した収益又は費用を, (2) その他の包括利益において, 残りの収益又は費用のすべてを含めるように, 分解され分類されることになり, その結果として, 当該資産又は負債に関連したその他の包括利益累計額は, (1) 当該資産又は負債の財政状態計算書における帳簿価額と(2) 純損益計算書について選択した測定基礎を適用した場合に算定されていたであろう帳簿価額との差額に等しくなるとする (par.6.86)。

Ⅲ 「測定」に係わる記述の変遷

本節においては, 上記の検討に基づいて, 1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』), 2013年『討議資料』, 2015年『公開草案』, 2018年『概念フレームワーク』における「測定」に関する記述の変遷について明らかにすることにする。そして, その場合に, ここでは, 2013年『討議資料』において取り上げられていた四つの論点に対する IASB の予備的見解を中心に, それを検討していく。なお, 1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)においては, 「測定」について限られた記述しか行われていなかったことから, 1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)については, 必要な場合に限り, それを取り上げることにする。また, 「測定プロセス」については, 1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』), 2013年『討議資料』, 2015年『公開草案』, 2018年『概念フレームワーク』の間で相違が認められないことから, それに関する記述の変遷についての検討は行わない。

1 「一般目的財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性が測定の要求事項に与える影響」に関する記述の変遷

2013年『討議資料』においては, 一般目的財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性を考慮することにより, 六つの予備的見解を示していた。そして, この六つの予備的見解のうち, (1) 測定の目的は, 企業の資源, 企業に対する請求権, 及び資源と請求権の変動に関して, 並びに企業の経営者及び統治機関が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたのかということに関して, 目的適合性のある情報の忠実な表現に寄与することである, (5) 財務諸表利用者は, 使用される測定が多いほど, また, 特定の項目について使用される測定の種類に変更が多いほど, それらの測定が企業の財政状態及び財務業績を描写するためにどのように相互に関係しているのかを理解することが困難になることから, 使用する異なる測定値の数は, 目的適合性のある情報を提供するために必要な最小限の数に制限すべきである, また, 特定の項目について使用する測定の種類の不必要な変更も避けるべきであり, 必要な変更についてはその理由及び当該変更の影響の明確な説明を要求すべきである, (6) 財務諸表利用者にとっての特定の測定の便益は, そのコストを正当化するのに十分なものであることが必要である, という有用な財務情報の質的特性, すなわち基本的質的特性である目的適合性及び表現の忠実性並びに補強的な質的特性, さらにはコスト制約に関する部分は, 2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』に引き継がれている。

また、予備的見解のうち、(2) 資産及び負債を単一の測定基礎で測定することは財務諸表利用者にとって最も目的適合性の高い情報を提供しない可能性があることから、「概念フレームワーク」はすべての資産及び負債を同一の測定基礎で測定することを提案すべきではない、という「混合測定基礎アプローチ」(IASB[2015b]par.BC6.8) に関する部分も、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』に引き継がれている。

さらに、予備的見解のうち、(3) 測定は、財政状態計算書と純損益及びその他の包括利益を表示する計算書の両方に影響を与えることから、特定の項目について使用すべき測定を選択する際に、IASBは、当該測定が財政状態計算書と純損益及びその他の包括利益を表示する計算書の両方においてどのような情報を生み出すのかということを検討すべきである、(4) 特定の測定の目的適合性は、投資者、債権者及び他の融資者が、資産又は負債が企業の将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかの評価をどのように行う可能性が高いのかによって決まることから、測定の選択にあたっては、①特定の資産について、当該資産がどのように将来キャッシュ・フローに寄与するのか、②特定の負債について、企業が当該負債をどのように決済又は履行するのか、ということに応じて決めるべきである、とする「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因」に関する部分についても、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』に引き継がれている。

また、この他に、2013年『討議資料』においては、予備的見解としては示されていないが、資産と負債が何らかの形で関連している場合には、当該資産及び負債について異なる測定を使用すると、測定の不整合を生じさせる可能性があり、測定の不整合は報告企業の財政状態及び業績を忠実に表現しない財務諸表を生み出す可能性があることから、IASBは、状況によっては、関連する資産又は負債について同じ測定アプローチを要求（又は許容）した方が、異なる測定アプローチを使用するよりも、財務諸表利用者には有用な情報を提供する可能性があるという結論を下すかもしれないとしているという、「測定の不整合」に関する部分も、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』に引き継がれている。

それに対して、2013年『討議資料』においては、「測定の不確実性」に関して、「非常に不確実な見積りであっても、それが適切に記述されている場合には（例えば、市場価格としてではなく、市場価格の非常に不確実な見積りとして）、それは忠実に表現されていることになる」(IASB[2013]par.6.34) と記述されているのみであるが、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』においては、それとは異なる記述が行われている。そして、その場合に、2015年『公開草案』においては、測定の不確実性のレベルを測定基礎が提供する情報の目的適合性に影響を与える要因としているのに対して、2018年『概念フレームワーク』においては、測定の不確実性のレベルを測定基礎が提供する情報の表現の忠実性に影響を与える要因としているのである。

また、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』においては、資産又は負債及び関連した収益及び費用についての測定基礎を選択する際に考慮すべき要因に関して、それぞれの要因の相対的な重要度は、事実及び状況に応じて決まるとしているのであるが、このような記述は、2013年『討議資料』においては認められなかった¹²¹。

2 「測定の区分」に関する記述の変遷

1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)においては、測定基礎として、(1)

¹²¹ ただし、2013年『討議資料』においては、企業が資産の使用に対して料金を課す場合には、当該資産の特定の測定値の目的適合性は、個々の資産の企業に対する重要度に応じて決まる、という予備的見解が示されていた (IASB[2013]p.133, Question 12)。

歴史的原価、(2) 現在原価、(3) 実現可能 (決済) 価額、(4) 現在価値、の四つがあげられている。それに対して、2013年『討議資料』においては、測定基礎に関して、(1) 原価を基礎とした測定、(2) 現在市場価格 (公正価値を含む)、(3) 他のキャッシュ・フローを基礎とした測定、の三つがあげられており、しかも、そこでは、現在市場価格として、出口価格と入口価格の両方が考慮されている。また、2015年『公開草案』においては、測定基礎を、(1) 歴史的原価、(2) 現在価額、の二つに区分した上で、現在価額による測定基礎には、①公正価値、②資産についての使用価値及び負債についての履行価値、が含まれるとしている。そして、2018年『概念フレームワーク』においては、測定基礎を、(1) 歴史的原価、(2) 現在の価値、の二つに区分した上で、現在の価値による測定基礎には、①公正価値、②資産についての使用価値及び負債についての履行価値、③現在原価、が含まれるとする。しかし、このうち、2013年『討議資料』においてあげられていた「他のキャッシュ・フローを基礎とした測定」については、2015年『公開草案』において、「キャッシュ・フローを基礎とした測定技法は、一般的には資産又は負債の測定値を定義された測定基礎で見積るために使用される」ということを理由として、「当該技法を測定基礎の独立の区分として識別していない」(IASB[2015b]par.BC6.17(b))とされており、しかも、このことは、2018年『概念フレームワーク』においても引き継がれているのである (IASB[2018b]par.BC6.13)。

そこで、ここにおいて、「他のキャッシュ・フローを基礎とした測定」を独立の区分とは識別しないとした上で、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』においてあげられていた測定基礎を比較すると、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)と比べて、2013年『討議資料』においては、実現可能 (決済) 価額が除外されていること、2015年『公開草案』においては、現在原価及び実現可能 (決済) 価額が除外されていること、2018年『概念フレームワーク』においては、実現可能 (決済) 価額が除外されていること、という相違を認めることができる。すなわち、ここにおいて、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』、2018年『概念フレームワーク』においては、いずれにおいても測定基礎として実現可能 (決済) 価額が除外されているが、それに対して、現在原価についてはその取扱いに相違があることが明らかになるのである。

その一方で、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)及び2013年『討議資料』においては、測定基礎としてあげられていなかった資産についての使用価値及び負債についての履行価値が、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』においては、新たに測定基礎としてあげられている。しかし、2013年『討議資料』(IASB[2013])においては、使用価値及び履行価値という測定基礎は明示されてはいないが、そこにおいて、(1) 企業の観点か市場の観点か、(2) 企業自体の信用リスク、の二つの事項について議論が行われており (par.6.124)、企業の観点と市場の観定のどちらを使用すべきかということは、市場情報の利用可能性と特定の資産又は負債についてのそれぞれの観点から生じる可能性の高い目的適合性、という二つの事柄に応じて決まるとしている (par.6.125)。すなわち、ここにおいては、使用価値及び履行価値という測定基礎を使用するという思考が既に存在していたといえるのである。

3 「適切な測定を識別する方法」に関する記述の変遷

2013年『討議資料』(IASB[2013])においては、適切な測定の識別方法に関するガイダンスとして、資産の事後測定に関して、(1) 資産が、使用を通じて将来キャッシュ・フローに間接的に寄与するか又は他の資産と組合せて使用されてキャッシュ・フローを生み出す場合には、原価を基礎とした測定は、通常、現在市場価格よりも目的適合性と理解可能性の高い情報を提供する、(2) 資産が売却されることにより将

来キャッシュ・フローに直接的に寄与する場合には、現在出口価格が目的適合的である可能性が高い、(3) 金融資産の契約上のキャッシュ・フローの変動可能性が大きくなり、金融資産が回収のために保有されている場合には、原価を基礎とした測定が目的適合性のある情報を提供する可能性が高い、(4) 企業が資産の使用に対して料金を課す場合には、当該資産の特定の測定値の目的適合性は、個々の資産の企業に対する重要度に応じて決まる、という四つの予備的見解を、また、負債の事後測定に関して、(1) 明示された条件のない負債については、キャッシュ・フローを基礎とした測定が唯一の実行可能な測定である可能性が高い、(2) ①条件に従って決済される負債、②サービスに関する契約上の義務（履行義務）から生じる負債に関しては、通常、原価を基礎とした測定が最も目的適合性の高い情報を提供する、(3) 移転により決済される負債に関しては、現在市場価格が最も目的適合性の高い情報を提供する可能性が高い、という三つの予備的見解を示していた。

一方、2015年『公開草案』においては、さまざまな測定基礎によって財政状態計算書及び財務業績の計算書において提供される情報についての要約が行われているのみで、「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因」において、適切な測定の識別方法に関するガイダンスは示されていなかった¹²²。

それに対して、2018年『概念フレームワーク』（IASB[2018a]）においては、測定基礎を選択する際には、当該測定基礎が財政状態計算書と財務業績の計算書の両方においてもたらすであろう情報の性質を考慮することが重要であるとして、特定の測定基礎が提供する情報についての要約が行われているが、ここにおいては、それに加えて、ガイダンスとは明示されてはいない¹²³が、「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因」において、(1) 企業の事業活動が、いくつかの経済的資源を組み合わせることで財又はサービスを生産し顧客に販売するために使用することによってキャッシュ・フローを間接的に生み出すことを伴う場合には、歴史的な原価又は現在原価が当該活動に関する目的適合性のある情報を提供する可能性が高い（par.6.55）、(2) キャッシュ・フローを直接的に生み出す資産及び負債、例えば重大な経済的ペナルティなしに独立して売却できる資産などについては、最も目的適合性の高い情報を提供する測定基礎は、将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性の現在の見積りを織り込んだ現在の価値である可能性が高い（par.6.56）、(3) 企業の事業活動が、契約上のキャッシュ・フローの回収を目的とした金融資産及び金融負債の管理を伴う場合には、償却原価が、資産について稼得した利息と負債について生じた利息との間の差益に関する目的適合性のある情報を提供する可能性がある（par.6.57）、という記述が行われている¹²⁴。そして、上記の(1)、(2)、(3)の記述は、そこにおける文言等に若干の相違はあるものの、2013年『討議資料』における資産の事後測定に関する(1)、(2)、(3)の記述に基本的には対応しているものといえる。

一方、2013年『討議資料』においては、予備的見解としては示されていないが、資産が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかということに関する不確実性を取り扱うにあたり考えられる方法

¹²² 2015年『公開草案』においては、「測定基礎及びそれらが提供する情報」のところで、それぞれの測定基礎について、各測定基礎が提供する情報及びその長所と短所について記述している（IASB[2015a]par.6.48）。

¹²³ 2018年『概念フレームワーク』においては、「特定の測定基礎の適合性は事実及び状況に応じて異なるものとなる」ことから、「2018年『概念フレームワーク』を開発するにあたり、当審議会は、どのような場合に特定の測定基礎が適合するのにかに関する詳細なガイダンスは示さなかった」（IASB[2018b]par.BC6.1）としているのであるが、その一方で、「当審議会は、2018年『概念フレームワーク』におけるガイダンスは、当審議会が会計基準において測定の要求事項を開発するのに役立つであろうと結論を下した」（IASB[2018b]par.BC6.3）、「測定基礎の選択に役立つため、2018年『概念フレームワーク』は、どのような場合に歴史的な原価による測定基礎又は現在の価値による測定基礎が金融資産及び金融負債に関して目的適合性のある情報を提供する可能性があるのにかに関するガイダンスも示している」としている（IASB[2018b]par.BC6.42）。

¹²⁴ 2018年『概念フレームワーク』においては、「測定基礎及びそれらが提供する情報」のところで、特定の測定基礎が提供する情報の有する特質について記述している（IASB[2018a]pars.6.24-6.42）。

の一つは、資産について複数の測定値を提供することであろう、そして、これは、(1) 一方の測定値を基本財務諸表で使用し、別の測定値を財務諸表注記において開示する、(2) 一方の測定値を財政状態計算書で使用し、別の測定値を純損益に認識する金額を決定するために使用する（この二つの測定値の間の差額はその他の包括利益に表示する）、というように行うことが考えられるとしているが、この「複数測定基礎モデル」に関する部分は、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』に引き継がれている。

4 「現在価格の見積りを除くキャッシュ・フローを基礎とする測定」に関する記述の変遷

2013年『討議資料』においては、IASBは、回収のために保有されている金融資産又は条件に従って決済される金融負債に関する原価を基礎とした情報は、(1) 最終的なキャッシュ・フローが当初の原価に密接に関連していない場合、(2) 契約上のキャッシュ・フローの著しい変動可能性により、原価を基礎とする測定技法では、こうした金融資産又は金融負債の存続期間にわたり金利支払いを単純に配分することができないことから、原価を基礎とする測定技法が機能しない可能性がある場合、(3) 市場要因の変動が当該資産又は負債の価値に不均衡な影響を有している（すなわち、当該資産又は負債に高いレバレッジが掛かっている）場合には、将来キャッシュ・フローの見通しを評価する際に有用な情報を提供しない可能性がある、という予備的見解を示していたが、それに対して、2015年『公開草案』においては、目的適合性のある情報を生み出すためには、資産又は負債及び関連した収益及び費用についての測定基礎を選択する際に、(1) 当該資産又は負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのか（これは、部分的には、企業が行っている事業活動の性質に応じて決まる）、(2) 当該資産又は負債の特性（例えば、当該項目のキャッシュ・フローの変動可能性の性質又は程度、市場要因の変動又は当該項目に固有の他のリスクに対する当該項目の価値の感応度）、という要因を考慮することが重要であるという記述が、また、2018年『概念フレームワーク』においても、測定基礎によって提供される情報の目的適合性は、部分的には、資産又は負債の特性、特にキャッシュ・フローの変動可能性及び当該資産又は負債の価値が市場要因又は他のリスクに対して感応度が高いかどうかによって依存するという記述が行われているのみである。

したがって、このことから、2013年『討議資料』におけるこの記述は、明確な形では、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』に引き継がれていないといえる。

IV 「測定」に係わる記述の変遷の含意－2010年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」及び第3章「有用な財務情報の質的特性」における改訂とそれに係わるその後の展開が「測定」に係わる議論に与えた影響－

上記の検討より、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』における「測定」に関する記述に相違が認められることが明らかになった。それでは、このような「測定」に関する記述の変更は何故もたらされたのであろうか。そこで、ここでは、「概念フレームワーク」における「一般目的財務報告の目的」及び「有用な財務情報の質的特性」に関する変更について高須[2023a]において提示された仮説を修正して、それによって「測定」に関する記述の変更について説明することにする。

すなわち、ここにおいて用いる修正仮説は、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』における「測定」に関する記述の変更は、IASBの概念フレームワーク・プロジェクトがFASBとの共同プロジェクトからIASBの単独プロジェクトとなったことから、利害関係者のコ

メントを重視する基準開発行動を IASB が採用したことによるというものである。そしてそれには、IASB は、2013 年『討議資料』に対する批判を受けて、2015 年『公開草案』において記述の変更を行った場合、その変更が IASB の思考に依拠するものであれば、2018 年『概念フレームワーク』において、その変更が引き継がれることになるが、その変更が IASB の思考に依拠するものでなければ、2018 年『概念フレームワーク』において、その変更は引き継がれず、2013 年『討議資料』の立場に回帰することになるということが、含意されている。しかも、そこでは、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」について変更が行われた時には、それが「測定」においても影響を与えることから、それを受けて、「測定」についても、それに対応して記述の変更が行われることになるということが、その前提とされている。

したがって、このことから、2013 年『討議資料』、2015 年『公開草案』及び 2018 年『概念フレームワーク』において行われた「測定」に関する記述の変更について、それが「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する変更に直接的に基づいている場合と、それには直接的には基づいていない場合とでは、異なる対応が行われることになるといえる。

そこで、ここにおいては、まず、「測定の不確実性」に関する記述の変更について取り上げることにする。「測定の不確実性」については、2013 年『討議資料』では、それが「忠実な表現」に影響を与える要因として、2015 年『公開草案』では、それが「目的適合性」に影響を与える要因として、また、2018 年『概念フレームワーク』では、それが「忠実な表現」に影響を与える要因として取り扱われている。そして、このことは、2013 年『討議資料』における記述は、2010 年『概念フレームワーク』第 3 章「有用な財務情報の質的特性」QC16 項 (IASB[2010a]par.QC16) に基づいて、また、2015 年『公開草案』及び 2018 年『概念フレームワーク』における記述の変更は、そこにおける「有用な財務情報の質的特性」に関する変更 (高須[2023a]) に基づいて、それぞれ行われていると考えることができることから、これらの記述の変更は、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する変更に基づくものとして、「概念フレームワーク」の全体における論理整合性という観点から、行われたものといえるのである。

また、ここで、「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因の相対的な重要度」に関する記述の変更について取り上げることにする。「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因の相対的な重要度」に関して、2015 年『公開草案』及び 2018 年『概念フレームワーク』においては、測定基礎を選択する際に考慮すべき要因について、それぞれの要因の相対的な重要度は、事実及び状況に応じて決まるとしているのであるが、このような記述を、2013 年『討議資料』においては認めることができなかった。そして、それは、このことが、2015 年『公開草案』及び 2018 年『概念フレームワーク』における「有用な財務情報の質的特性」において明示的に導入されたトレード・オフ関係 (高須[2023a]) と類似の論理構造を有していることから、かかる記述の変更は、2015 年『公開草案』及び 2018 年『概念フレームワーク』の「有用な財務情報の質的特性」における変更に基づくものとして行われたものとも考えることもできるのである。

次に、「測定基礎」に関する記述の変更について取り上げることにする。「測定基礎」に関して、1989 年『概念フレームワーク』(2001 年『概念フレームワーク』) と比べて、2013 年『討議資料』においては、実現可能 (決済) 価額がそれから除外されていることが、2015 年『公開草案』においては、現在原価及び実現可能 (決済) 価額がそれから除外されていることが、また、2018 年『概念フレームワーク』においては、実現可能 (決済) 価額がそれから除外されていることが、明らかになる。そして、2015 年『公開草案』においては、現在原価を除外した理由として、「IASB が将来の会計基準を開発する際に現在原価を測定基礎として選択することを検討する可能性が低い」(IASB[2015b]par.BC6.23) ことを、また、実現可能 (決

済) 価額を除外した理由として、「正味実現可能価額は、単純に資産について販売コストの見積りを反映するために減額した現在測定値である」(IASB[2015b]par.BC6.30) ことをあげており、また、2018年『概念フレームワーク』においては、実現可能(決済) 価額を除外した理由として、「正味実現可能価額は、他の現在測定値から算出される」(IASB[2018b]par.BC6.29(b)) ことを、あげているのである。一方、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)においては、測定基礎としてあげられていなかった使用価値及び履行価値が、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』においては、明示されているかどうかは別として、新たに測定基礎としてあげられているのである。

したがって、これらのことから、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)と比べて、2013年『討議資料』においては、測定基礎の範囲が部分的には縮小されると共に、部分的には拡大されていることが、そして、2015年『公開草案』においては、2013年『討議資料』と比べて、測定基礎の範囲が部分的に縮小されていることが、一方、2018年『概念フレームワーク』においては、2015年『公開草案』と比べて、その範囲が拡大され、2013年『討議資料』と同様になっていることが明らかになる。すなわち、「測定基礎」に関する記述の変更は、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する変更には直接的には基づかないものといえるのである。

しかも、ここにおいて測定基礎の範囲の縮小及び拡大をもたらしている現在原価について、それを測定基礎から除外した理由が「将来の会計基準を開発する際に測定基礎として選択する可能性が低い」というものであったことを思量すると、このことは、「使用する異なる測定値の数は、目的適合性のある情報を提供するために必要な最小限の数に制限すべきである」という補強的な質的特性からの要請と「将来の会計基準を開発する際に選択できる測定基礎を確保する」という実践的考慮との間で生じているといえる。すなわち、このことは、2013年『討議資料』に対する批判を受けて¹²⁵、2015年『公開草案』において変更を行ったのであるが、その変更がIASBの思考に依拠するものでなかったことから、2018年『概念フレームワーク』においては2013年『討議資料』の立場に回帰したものと考えることができるのである¹²⁶。

また、ここで、「『適切な測定を識別する方法』に関するガイダンス」についての記述の変更について取り上げることにする。「『適切な測定を識別する方法』に関するガイダンス」について、2013年『討議資料』においては、改訂『概念フレームワーク』に組み込むことを目指して、七つのガイダンスがあげられていたが、2015年『公開草案』においては、「『適切な測定を識別する方法』に関するガイダンス」は示されていなかった。一方、2018年『概念フレームワーク』においては、「『適切な測定を識別する方法』に関するガイダンス」とは明示されていなかったが、2013年『討議資料』においてあげられていた「『適切な測定を識別する方法』に関するガイダンス」の一部が文言等の変更を行った上で記述されている。すなわち、「『適切な測定を識別する方法』に関するガイダンス」についての記述の変更は、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する変更には直接的には基づかないものといえるのである。

しかも、2013年『討議資料』において「『適切な測定を識別する方法』に関するガイダンス」を改訂『概念フレームワーク』に組み込もうとした試みは、「一部のコメント提出者による、2013年『討議資

¹²⁵ 2015年『公開草案』においては、「討議資料では、財務諸表の理解可能性は、使用する異なる測定基礎の数を、目的適合性のある情報を提供するのに必要な最小限の数に限定すれば、増進させることができると提案していた」が、「コメント提出者の多くがこの提案に同意した」(IASB[2015b]par.BC6.62)ということを受けて、この数の限定がさらに推し進められたとも考えられる。

¹²⁶ 2018年『概念フレームワーク』においては、「当審議会が会計基準を開発する際に選択することを検討する可能性の高い測定基礎を記述している」(IASB[2018b]par.BC6.15)としている。

料』の測定に関するセクションの内容は会計基準レベルの詳細な内容が多すぎる」という批判を受けて、2015年『公開草案』においては踏襲されなかったが、2018年『概念フレームワーク』においては縮小されてはいるものの、部分的にはそれが踏襲されているといえる。すなわち、このことは、2013年『討議資料』に対する批判を受けて、2015年『公開草案』において変更が行われたのであるが、その変更がIASBの思考に依拠するものでなかったことから、2018年『概念フレームワーク』においては2013年『討議資料』の立場に回帰したものと考えることができるのである。

さらに、「現在価格の見積りを除くキャッシュ・フローを基礎とする測定」に関する記述の変更について取り上げることにする。「現在価格の見積りを除くキャッシュ・フローを基礎とする測定」に関して、2013年『討議資料』においては、「現在価格の見積りを除くキャッシュ・フローを基礎とする測定」に関する記述が行われていたが、この記述は、明確な形では、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』に引き継がれてはいなかった。しかし、これは、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』においては、「他のキャッシュ・フローを基礎とした測定技法を測定基礎の独立の区分として識別していない」ことによるものであり、この変更は、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する変更に直接的に基づくものとも、それに基づかないものとも、いえないのである。

V おわりに

本章においては、IASB (IASC) の概念フレームワークとIASB (IASC) の収益認識会計基準との相互関係について解明するという問題意識のもとに、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)、2010年『概念フレームワーク』、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』を取り上げ、IASB (IASC) の概念フレームワークの史的展開について跡づけてきた。しかも、ここでは、解明すべき問題が「概念フレームワークと収益認識会計基準の相互関係」をめぐる問題であり、収益認識会計基準が「概念フレームワーク」における「測定」に大きな影響を受けていることから、「測定」に着目して、検討してきた。そしてこのことにより、2010年『概念フレームワーク』第1章「一般目的財務報告の目的」及び第3章「有用な財務情報の質的特性」における改訂とそれに係わるその後の展開が「測定」に係わる議論に与えた影響について明らかにしてきた。なお、そのために、ここにおいては、IASBの基準開発行動に関する仮説を設定し、その仮説に基づいて、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』における「測定」に関する記述の変更について、検討を行ってきたのである。

そのことから、2013年『討議資料』、2015年『公開草案』及び2018年『概念フレームワーク』において行われた「測定」における記述の変更のうち、「測定の不確実性」及び「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因の相対的な重要度」に関する記述の変更は、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する変更に対応して、その記述の変更が行われていることが、それに対して、「測定基礎」及び「適切な測定を識別する方法」に関するガイダンス」についての記述の変更は、「概念フレームワーク」における「有用な財務情報の質的特性」に関する変更には基づかないものであり、しかも、そこでは、2015年『公開草案』における変更がIASBの思考に依拠するものでなかったことから、2018年『概念フレームワーク』にその変更は引き継がれず、そこでは、2013年『討議資料』の立場に回帰することになったことが明らかになった。そして、このことは、設定した仮説と概ね整合するものであったといえるのである。

【参考文献】

- IASB[2001] *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB (IASC 財団編, 企業会計基準委員会・財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2007』レクシネクスト・ジャパン, 2007年).
- IASB[2010a] *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, IASB (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2012』中央経済社, 2012年).
- IASB[2010b] *Basis for Conclusions, The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, IASB (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2012』中央経済社, 2012年).
- IASB[2013] *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, Discussion Paper, DP/2013/1, IASB (企業会計基準委員会訳『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』).
- IASB[2015a] *Conceptual Framework for Financial Reporting (Exposure Draft)*, ED/2015/3, IASB (企業会計基準委員会訳『財務報告に関する概念フレームワーク』(公開草案)).
- IASB[2015b] *Basis for Conclusions on the Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB (企業会計基準委員会訳『「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠』(公開草案)).
- IASB[2018a] *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS 基準〈注釈付き〉2020, PART A』中央経済社, 2020年).
- IASB[2018b] *Basis for Conclusions on the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS 基準〈注釈付き〉2020, PART C』中央経済社, 2020年).
- IASB[2018c] *Conceptual Framework for Financial Reporting, the new Conceptual Framework - Six Facts -*, IASB.
- IASB[2018d] *Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS Conceptual Framework Project Summary*, IASB.
- IASB[2018e] *Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS Conceptual Framework Feedback Statement*, IASB.
- IASC[1989] *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC (国際会計基準委員会訳『財務諸表の作成表示に関する枠組み』, 1989年).
- 岩崎勇編[2019]『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会。
- 国際会計研究学会研究グループ (主査 岩崎勇)[2016]『IFRS の概念フレームワークについて〔最終報告書〕』国際会計研究学会。
- 高須教夫[2012]「意思決定有用性アプローチの確立と概念フレームワークの形成—アメリカにおける会計規制の観点から—」千葉準一・中野常男編『会計と会計学の歴史』中央経済社, 2012年, 373-409頁。
- 高須教夫[2014]「IFRS フレームワーク討議資料の論点/認識および認識の中止」『企業会計』第66巻第1号, 137-142頁。
- 高須教夫[2016a]「概念フレームワークをめぐる FASB の基本的思考」国際会計研究学会研究グループ (主査 岩崎勇)『IFRS の概念フレームワークについて〔最終報告書〕』国際会計研究学会, 2016年, 27-35頁。
- 高須教夫[2016b]「概念フレームワークをめぐる FASB と IASB の相剋」国際会計研究学会研究グループ (主査 岩崎勇)『IFRS の概念フレームワークについて〔最終報告書〕』国際会計研究学会, 2016年, 36-42頁。
- 高須教夫[2019a]「財務諸表の構成要素の認識」岩崎勇編『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会, 2019年, 119-133頁。
- 高須教夫[2019b]「概念フレームワークをめぐる IASB と FASB の相互関係」日本会計史学会スタディ・グループ (主査 岩崎勇)『FASB 及び IASB の概念フレームワークについての歴史的考察〔最終報告書〕』日本会計史学会, 2019年, 5-22頁。
- 高須教夫[2023a]「IASB (IASC) 概念フレームワークの史的展開—『一般目的財務報告の目的』及び『有用な財務情報の質的特性』に着目して—」会計理論学会スタディ・グループ (主査 岩崎勇)『収益認識についての総合的研究〔最終報告書〕』会計理論学会, 2023年。
- 高須教夫[2023b]「IASB (IASC) 概念フレームワークの史的展開—『認識及び認識の中止』に着目して—」会計理論学会スタディ・グループ (主査 岩崎勇)『収益認識についての総合的研究〔最終報告書〕』会計理論学会, 2023年。
- 高須教夫・岩崎勇[2019]「IASC (IASB) 概念フレームワークの目的—概念フレームワークの意義と必要性—」岩崎勇編『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会, 2019年, 3-16頁。
- 藤井秀樹[2011]「FASB/IASB 改訂概念フレームワークと資産負債アプローチ」『国民経済雑誌』第204巻第1号, 17-40頁。
- 藤井秀樹編[2014]『国際財務報告の基礎概念』中央経済社。

第7章 IFRS15 と IASB 概念フレームワーク

井上定子（兵庫県立大学教授）

I はじめに

2014年に、国際会計基準審議会（IASB）より国際財務報告基準（IFRS）15「顧客との契約から生じる収益（IASB[2014a]）」が公表され、その後2016年に一部改訂され現在に至っている。この新たな収益認識基準は、米国財務会計基準審議会（FASB）との共同プロジェクトにより10年以上に渡って形成された共通の会計基準として、顧客との契約から生じる収益の認識に関する包括的な枠組みを提供するものである。一方、IASBは、2001年の改組に伴い、国際会計基準委員会（IASC）が1989年に公表した概念フレームワークを引き継ぎ、2004年にFASBと共同して概念フレームワークの見直しを開始し、2010年にその一部を改訂した。その後、両審議会は、他のプロジェクトに集中するために共同の作業を休止したが、IASBは2012年から単独で議論を再開し、2013年に討議資料「財務報告に関する概念フレームワークの見直し（IASB[2013]）」を、2015年に公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク（IASB[2015a]）」を公表し、そして、2018年に概念フレームワーク全体の改訂が行われた。このように、IFRS15と概念フレームワークの開発・改訂作業は、並行して実施されてきた。表7-1は、IFRS15と概念フレームワークの作業過程を要約したものである。

表7-1 IASBにおけるIFRS15と概念フレームワークの作業過程

発行年	IFRS15（顧客との契約から生じる収益の認識）	概念フレームワーク
1989年		IASC 概念フレームワーク「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク（IASC[1989]）」公表
2001年		IASB 概念フレームワーク「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク（IASB[2001]）」踏襲
2002年	IASB/FASB 共同の収益認識改訂プロジェクト開始	
2004年		IASB/FASB 共同の概念フレームワーク改訂プロジェクト開始
2007年	AAA と FASB シンポジウム（資料「収益認識に関する再検討」）IASBアジェンダペーパー（4B、4D、5B、7B）公表	
2008年	討議資料「顧客との契約における収益認識についての予備的見解（IASB[2008]）」公表	
2010年	公開草案「顧客との契約から生じる収益（IASB[2010a]）」公表	IASB/FASB 「財務報告に関する概念フレームワーク（IASB[2010c]）」公表（フェーズA） 共同プロジェクト休止/フェーズB以下は先送り
2011年	改訂公開草案「2010年公開草案『顧客との契約から生じる収益』』についての改訂（IASB[2011a]）」公表	
2012年		IASB 単独で概念フレームワーク改訂プロジェクトの再開
2013年		討議資料「財務報告に関する概念フレームワークの見直し（IASB[2013]）」公表
2014年	IFRS15「顧客との契約から生じる収益（IASB[2014a]）」公表	

2015年	公開草案「IFRS15の発効日 (IASB[2015c])」公表	公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク (IASB[2015a])」公表
2016年	IFRS15「顧客との契約から生じる収益」の明確化 (一部改訂) (IASB[2016a])	
2018年		「財務報告に関する概念フレームワーク (IASB[2018a])」改訂

(出所) IASB[2016b], IASB[2018b], 高須・岩崎[2019]を基に筆者作成.

表 7-1 に示したように、現行の 2018 年概念フレームワーク「財務報告に関する概念フレームワーク (IASB[2018a])」と IFRS15 は、同時並行的に開発及び改訂が進められただけでなく、概念フレームワークは、個別基準である IFRS15 の公表後 (2018 年) に全面改訂されている。IFRS と概念フレームワークの関係は、概念フレームワークの目的の一つとして、首尾一貫した概念に基づいた IFRS の開発があげられる (IASB[2018b] par.BC0.18) ことから、通常、概念フレームワークから演繹的に IFRS の開発や改訂が行われる。そして、周知のとおり、IFRS は、概念フレームワークの改訂により自動的に改訂されるのではなく、デュー・プロセスに基づいて公表されることとなる (IASB[2018b] par.BC0.25)。

では、IFRS15 は、その公表前後に改訂された概念フレームワークとどのように整合性を図っているのか、とりわけ、公表後に改訂された 2018 年概念フレームワークとはどのような関係性にあるのであろうか。この点、先行研究では、IFRS は、概念フレームワークに基づいて演繹的に開発・改訂されるだけでなく、IFRS が先行して開発・改訂され、それらと整合性のある、あるいは矛盾しない概念フレームワークが帰納的に開発・改訂される可能性が示唆されている (斎藤[2013], Barker and Teixeira[2018], 秋葉・羽根[2020])。

そこで本章では、IFRS15 と概念フレームワークの関連性に着目して、どのように整合性が図られているのかについて検討することを目的とする。検討手順としては、まず、概念フレームワークの記述が IFRS15 においてどのような規定 (範囲、認識、測定、開示など) に現れているのかについて、検索を行う。次に、概念フレームワークへの直接的参照が明示されている場合には、その内容に基づき、両者の関係性を考察する。その参照が直接的に示されていない場合、概念フレームワークの「有用な財務諸表の質的特性」に焦点をあて、その基本的な質的特性に係る記述が IFRS15 の規定においてどのように考慮されているのかを考察することとする。というのも、概念フレームワークでは、主として「有用な財務諸表の質的特性」の章に影響を受けて、その他の章が論理的に展開されている (高須[2023a])、いわゆる「質的特性の実質化 (岩崎[2019])」がみられるためである。

以上の考察を通じて、IFRS15 と概念フレームワークとの整合性は、IFRS15 が概念フレームワークから演繹的に導き出された規定を要請すること、あるいは IFRS15 の規定が帰納的に概念フレームワークに包括されていること、いずれにより図られているのか、について明らかにする。

II IFRS15 における概念フレームワークの影響

1 IFRS15 の収益認識の 5 ステップ

IFRS15 の目的は、顧客契約から生じる収益及びキャッシュフローの性質、金額、時期及び不確実性に関する有用な情報を財務諸表の利用者に報告するために、企業が適用しなければならない原則を定める

ことである (IASB[2014a] par.1)。この目的を達成するために、「企業が収益の認識を、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように行わなければならない (IASB[2014a] par.2)」という基本原則が示されている。そして、基本原則にしたがって収益を認識するにあたり、適用される五つのステップは、次のとおりである。

ステップ1：顧客との契約を識別する

ステップ2：契約における履行義務を識別する

ステップ3：取引価格の算定する

ステップ4：取引価格を契約における履行義務に配分する

ステップ5：企業の履行義務の充足時点に（又は充足につれて）収益を認識する

IFRS15は、付録等を除くと、「目的」、「範囲」、「認識」、「測定」、「契約コスト」、「表示」そして「開示」の七つのカテゴリーから構成されており、この五つのステップのうち、ステップ1、ステップ2とステップ5を収益の「認識」のカテゴリー (pars.9-45) において取り扱っており、ステップ3とステップ4を「測定」のカテゴリー (pars.46-90) で取り扱っている。

2 IFRS15における概念フレームワークの影響

IFRS15において、概念フレームワークの影響、つまり、記述がどのカテゴリーに現れているのか、そして、その記述が直接的なもの（概念フレームワークを直接的に参照する）か、あるいは間接的なもの（有用な財務諸表の質的特性を考慮する）か、について検索する。なお、分析の対象には、IFRS15の基準本文だけでなく、その結論の根拠も含めることとする¹²⁷。

(1) 概念フレームワークの直接的参照

まず、概念フレームワークを直接的に参照した記述について、IFRS15の本体及び結論の根拠を検索した。具体的には、“conceptual frameworks”という用語が使用されているパラグラフを検索し、その前後の文脈から、当該記述がIASBより公表された概念フレームワークを示す場合を特定化した。その結果、IFRS15の基準本体において、概念フレームワークという用語を確認できなかったが、結論の根拠の「範囲」、「認識」及び「測定」のカテゴリーにおいて確認することができた。

一つは、「範囲」のカテゴリーにおいてである。IASBの概念フレームワークを参照して、収益の定義を引き継ぐことが明示されている (IASB[2014b] par.BC29)。もう一つは、「認識」のカテゴリーにおいてである。IFRS15の収益認識のステップ5である履行義務の充足において、その判断に用いられる支配の概念は、IASBの概念フレームワークを参照していることが明示されている (IASB[2014b] pars.BC117-BC120)。さらに、「測定」のカテゴリーにおいても、概念フレームワークにおける「中立性 (neutral)」の概念と関連づけて、変動対価の見積り制限要求について言及されている (par.BC207)。

¹²⁷ IFRS15は、2014年に公表された後、要求事項を明確化するために、2016年に「IFRS第15号の明確化」を公表し、履行義務の識別、本人なのか代理人なのかの検討、ライセンス供与の三つのトピックについて、焦点を絞った修正を行っている (IASB[2016b] par.BC27C)。しかしながら、かかる修正箇所において、概念フレームワークに関連する記述を確認することができなかったため、本章では、2014年に当初公表されたIFRS15 (IASB[2014a, 2014b]) を検討対象としている。

以上、IFRS15において、収益の定義、支配の概念、そして中立性の概念について、概念フレームワークから直接的な参照を認めることができる。

(2) 概念フレームワークの間接的参照

続いて、「有用な財務情報の質的特性」に着目し、概念フレームワークの記述がIFRS15においてどのように間接的に参照されているのかを検索した。これに当たり、2010年概念フレームワーク以降、「有用な財務諸表の質的特性」に係る主要論点について、高須[2023a, 2023b, 2023c]をもとに、概観することとする。

① 基本的な質的特性

2010年概念フレームワークによると、財務情報を有用にさせる基本的特性は、「目的適合性(relevance)」と「忠実な表現(faithful representation)」である(IASB[2010c], par.QC5)。目的適合性のある財務情報には、「予測価値(predictive value)」と「確認価値(confirmatory value)」が必要となり(par.QC7)、忠実な表現であるためには、「完全性(complete)」、「中立性(neutral)」及び「無誤謬(free from error)」が必要となる(par.QC12)。そして、情報が有用であるためには、目的適合性と忠実な表現という基本的な質的特性が共に必要である(par.QC17)。なお、この基本的な質的特性については、トレード・オフ関係にあるとは明示されていない(高須[2023a])。加えて、見積もりにおける不確実性(「測定の不確実性(measurement uncertainty)」)は、忠実な表現に関連づけて取り扱われており、その不確実性が非常に高い場合、その見積もりは特に有用ではなく、忠実に表現しようとする項目の「目的適合性」に疑問があるとする(IASB[2010c] par.QC16)。

その後、質的特性については、2015年公表の概念フレームワーク公開草案では、次のような変更がみられる。まず、忠実な表現は、単に経済的現象の法的形式を表現するのではなく、経済的現象の実質(the substance of an economic phenomenon)を表現することが明示化される(IASB[2015a] par.2.14)とともに、その下位概念である中立性を達成する重要な概念として、「慎重性(prudence)」の概念が復活し明示化されている(par.2.18)。また、「測定の不確実性」が、財務情報の目的適合性に影響を与える1つの要因として明示化され、目的適合性とトレード・オフ関係にあることが述べられている(IASB[2015a] pars.2.12-2.13)。

2018年概念フレームワークは、基本的に2015年概念フレームワーク公開草案を引き継いでいるが、測定の不確実性が忠実な表現のもとに追記(IASB[2018a] par.2.19)されるとともに、測定の不確実性が忠実な表現とトレード・オフの関係にあること、そして、目的適合性と忠実な表現がトレード・オフの関係にあること(par.2.22)が明示されている点で異なっている。

以上のことから、基本的な質的特性である目的適合性とそれを支える概念(予測価値と確認価値)とその一側面と位置づけられる重要性、そして、忠実な表現とその下位概念(完全性、中立性、そして無誤謬)を検索対象とするだけでなく、2010年以降の概念フレームワークの改訂作業において変化がみられる、実質優先、慎重性、そして測定の不確実性についても検索対象とした。

② 検索結果

IFRS15本文(付録等は除く)においては、目的適合性及び目的適合的(relevant)とその下位概念に関する記述は確認できなかったが、忠実な表現を意図する記述を確認することができた。一つは、測定のカテゴリにおいて、変動対価の再判定について、状況の変化を「忠実に反映する(represent faithfully)」ことが要請されている(IASB[2014a] par.59)。もう一つは、開示のカテゴリにおいて、履行義務の充

足の時期の決定について、その方法が財又はサービスの移転の「忠実な描写 (faithful depiction)」となる理由の説明が要請されている (par.124)。

一方、IFRS15 の結論の根拠 (付録等は除く) においては、目的適合性とその下位概念に関する記述のほとんどが、開示の категорияにおいて確認された。これに対して、忠実な表現に関する記述は、その多くが、認識と測定のカテゴリに確認することができた。また、測定の不確実性については、その多くが測定のカテゴリにて確認され、忠実な表現と関連づけた使用 (共起性) が確認できた。また、その他、忠実な表現は、実質という用語 (「実質優先」) との共起性が確認できた。なお、目的適合性は、重要性と共起性がみられた。

以上、IFRS15 における概念フレームワークに関連する記述が、いかなる規定 (カテゴリ) と関連して使用されているのかについて検索を行った。その結果、収益と支配の定義について、概念フレームワークを直接的に参照する記述が確認できた。また、間接的に参照する記述 (具体的には質的特性に関する記述) について、忠実な表現は、認識と測定に関する規定に関連して考慮されるとともに、実質優先及び測定の不確実性に関する用語と共に使用される傾向 (共起性) が確認された。また、目的適合性は、開示に係る規定において、重要性と関連して考慮されていた。

以下、概念フレームワークを直接的に参照する場合と間接的に参照する場合について、節を分けて考察する。

Ⅲ 概念フレームワークを直接参照する規定の検討

前述のように、IFRS15 において、概念フレームワークを直接的に参照した記述が、範囲カテゴリの「収益の定義」と、認識カテゴリの「支配の定義」にみられた。よって、本節では、収益と支配の定義を取りあげ、IFRS15 と概念フレームワークの関係性を考察することとしたい。

1 収益の定義

(1) IFRS15 における収益の定義

IFRS15 は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュフローの性質、金額、時期及び不確実性に関する有用な情報を財務諸表利用者に報告するために、約束した財又はサービスの移転を当該財又はサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように、企業が収益を認識すべきであるとして、収益認識のための五つのステップが示されている (IASB[2014a] pars.1-2)。

五つのステップから、IFRS15 が、企業が顧客との契約における履行義務の充足 (支配の移転) に基づいて収益を認識するモデル (当初取引価格アプローチ) を想定していることは明らかである。すなわち、IFRS15 の適用範囲は、概念フレームワークにおける収益の定義を満たす全項目ではなく、その部分集合 (すなわち、顧客との契約により生じる収益) であるとする (IASB[2014b] par.BC28)。そのため、IFRS15 の付録 A では、収益の定義を、次のように広義と狭義の二つに分けて示されている。(広義の)収益(income)とは、「資産の流入若しくは増加又は負債の減少という形での当会計期間中の経済的便益の増加のうち持分の増加を生じるもの (持分参加者からの拠出に関連するものを除く) (IASB[2014a] Appendix A)」である。そして、この広義の収益には、狭義の収益と利得が含まれており、(狭義の)収益 (revenue) とは、「(広義) の収益 (income) のうち、企業の通常の活動過程で生じるもの (Appendix A)」をいう。このように、IFRS15 の適用範囲は、狭義の収益を想定しており、収益の定義に含まれる「通常の活動」につ

いての定義は明示されていないが、企業及びその事業活動の性質を十分に考慮して、個々の状況に照らして判断することが求められている（あずさ監査法人[2018] 5頁）。

この点、IFRS15の結論の根拠では、次のような記述を確認できる。収益の定義については、概念フレームワークにおける現行の定義を修正しないこと、すなわち、概念フレームワークにおける定義を引き継ぐことが明示されている。また、収益の定義は、「経済的便益の総流入」に言及していることから、企業は財又はサービスに対する顧客からの前払を収益として認識すべきであると誤解される恐れがあるが、IFRS15では、原則、企業が顧客との契約における履行義務を充足した結果としてのみ認識されるとする（IASB[2014b] par.BC29）。

(2) 概念フレームワークにおける収益の定義

2010年概念フレームワークでは、業績の測定に直接関係する構成要素として収益と費用を示し、次のように定義する（IASB[2010c] pars.4.2, 4.25）。

(a)収益（income）とは、当該会計期間中の資産の流入若しくは増加又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの出資に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるものをいう。

(b)費用（expenses）とは、当該会計期間中の資産の流出若しくは減価又は負債の発生形をとる経済的便益の減少であり、持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるものをいう。

そして、広義の収益（income）には、収益（revenue）と利得（gain）の両方が含まれること、収益（revenue）は、企業の通常の活動の過程において発生し、売上、報酬、利息、配当、ロイヤルティー及び賃貸料を含むさまざまな名称で呼ばれていると説明されている（IASB[2010c] par.4.29）。そして、利得（gain）は経済的便益の増加額を表しているため、本質的には、広義の収益（income）と同じであるが、別個に純額で表示されるとする（IASB[2010c] pars.4.30-4.31）。

現行の2018年概念フレームワークでは、財務業績に関係する構成要素として収益・費用を示し（IASB[2018a] pars.4.1-4.2）、以下のように定義している。

(a)収益（income）とは、持分の増加を生じる資産の増加又は負債の減少のうち、持分請求権の保有者からの拠出に係るものを除いたものである（par.4.68）。

(b)費用（expenses）とは、持分の減少を生じる資産の減少又は負債の増加のうち、持分請求権の保有者への分配に係るものを除いたものである（par.4.69）。

そして、異なる取引及び他の事象からもたらされる特徴の異なる収益及び費用は、区別して提供することが、財務諸表利用者が財務業績を理解することに有用であるとする（IASB[2018a]par.4.72）。

このように、2018年概念フレームワークでは、2010年概念フレームワークと同様に、収益と費用は資産と負債の変動により定義されるとともに、特徴の異なる収益と費用については、その違いを表示により区別することが求められている。なお、2010年概念フレームワークでは、財務諸表の構成要素としての（広義の）収益（income）に、下位クラスの（狭義の）収益（revenue）や利得が含まれることが強調されていたのに対して、2018年概念フレームワークでは、そのような強調を定義に含めることは有用でないことから削除されている（par.BC4.96）。また、その第7章「表示及び開示」では、収益の異なる種類（利得）については、内訳項目での区分表示することが提案されている（par.7.14）。

収益と費用が資産と負債の変動により定義される点について、2018年概念フレームワークの結論の根拠では、次のように詳細な説明がなされている。これは、資産と負債の変動に基づき収益や費用を定義す

る 2010 年概念フレームワークに対して、財務業績の計算書における取引の会計処理の重要性や収益と費用の対応(matching income and expenses)の重要さを十分に認識していないとして批判的なコメントが、IASB に寄せられたためである。この批判に対して、IASB は、収益と費用の対応に基づくアプローチは、収益・費用が関係する期間を定義していないこと、収益と費用を対応させるという意図は、財政状態計算書において資産・負債の定義を満たさない項目の認識を正当化するものではないとして、反論している (IASB[2018b] pars.BC4.93-BC4.94)¹²⁸。その上で、収益・費用は、資産・負債の変動で定義されているものの、財務諸表利用者は、財政状態と財務業績の両方に関する情報を必要としていることから、収益及び費用に関する情報は、資産・負債が提供する情報と同等に重要であることが明示されている (par.4.71)。

(3) 整合性の検討

収益の定義に関して、IFRS15 と概念フレームワークの整合性を確認することとする。

一つは、収益の定義が、資産及び負債の変動により定義づけされている点である。繰り返し指摘してきたように、IFRS15 の収益認識モデルとして想定されている、当初取引価格アプローチでは、顧客対価を用いて履行義務という負債を測定し、収益はその負債(義務)と資産(権利)を合成した正味ポジションで測定されることとなる(辻山[2012] 131-133 頁)。よって、ステップ 1・2 において履行義務という負債が認識された後、ステップ 5 において履行義務の充足に基づき収益が認識されることとなる。このような定義の順序に着目した場合、IFRS15 では、概念フレームワークと共通の会計思考(資産負債アプローチ)が想定されていることは明らかである(辻山[2010] 10-11 頁)。

この点、2010 年以降、概念フレームワークは一貫して、資産と負債の変動に基づき、収益と費用を定義することから、IFRS15 と現行の 2018 年概念フレームワークは整合性があるといえる。

もう一つは、収益の定義に係る記述についてである。IFRS15 は、狭義の収益をその適用範囲とすることから、収益の定義を詳細に行っている。つまり、利得と狭義の収益の違いが強調されているのである。この点、2018 年概念フレームワークでは、その違いは認められているが、それは定義ではなく表示に係る問題であるとされているのに対して、2010 年概念フレームワークでは、IFRS15 と同じくその違いが強調された形で定義に反映されている。さらに、IFRS15 が、その開発時に効力を有していた 2010 年概念フレームワークを参照していることが明示されている (IASB[2014b] par.BC29 footnote 2)¹²⁹。これらの点に着目する限りにおいて、IFRS15 の収益の定義に関する規定については、2010 年概念フレームワークから演繹的に導き出されたということが出来る。なお、2010 年概念フレームワークにおける収益の定

¹²⁸ 2018 年概念フレームワークでは、収益と費用の対応に基づくアプローチ(収益・費用アプローチ)を採用しない理由に関する IASB の見解が参考となる。「収益及び費用を生じる取引は、資産及び負債の変動も生じさせる。したがって、収益及び費用の識別は、必然的に、どの資産及びどの負債が変動したのかにつながる。・・・資産及び負債を最初に定義して、収益及び費用を資産及び負債の変動として定義する方が、収益及び費用を最初に定義してから資産及び負債を収益及び費用の副産物として記述するよりも、効果的かつ効率的で厳格である。(IASB[2018b] par.BC4.94(c))」そして、収益と費用の対応は目的ではないが、資産・負債の変動の認識から生じる場合、当該概念フレームワークの諸概念は、収益と関連する費用を同時に認識するという対応を生じさせるが、それは、資産及び負債の定義を満たさない項目をオンバランスすることを正当化するものではないと説明している (IASB[2018a] par.5.5, IASB[2018b] par.BC4.94(e))。

¹²⁹ ただし、収益の定義に関しては、1989 年概念フレームワークから変更されず、2010 年概念フレームワーク第 4 章の「1989 年『フレームワーク』:残っている本文」に含められている。

義の本質的な側面は、2018年概念フレームワークにおいて引き継がれていることから、結果として、IFRS15は現行の2018年概念フレームワークと整合性があると判断できる。

2 支配の定義

(1) IFRS15における支配の定義

支配の概念は、「企業の履行義務の充足時に（又は充足につれて）収益を認識する」のステップ5において、コアな概念となる。このステップは、IFRS15における収益認識の最後のステップであり、財又はサービスの支配がいつ移転されるのかの判定に関わる非常に重要なステップである（IASB[2014b] par.BC118）。

IFRS15によると、企業は、約束した財又はサービス（すなわち、資産）を顧客に移転することにより、企業が履行義務を充足した時に（又は充足するにつれて）、収益を認識しなければならない。そして、その移転は、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時（又は獲得するにつれて）である（IASB[2014a] par.31）。換言すると、履行義務の充足（収益認識のタイミング）は、支配の移転に基づいて行われることとなる。この点、結論の根拠によれば、従前の収益は、財又はサービスの移転の判定について、資産の所有に伴うリスクと経済価値を考慮することが求められてきたが、IFRS15においては、その判定に顧客がいつ支配を獲得するのかを考慮することが求められている（IASB[2014b] par.BC118）。そして、財又はサービス（資産）の移転を判定する際に支配を用いる理由として、次の三つがあげられている（par.BC118）。

- (a)財又はサービスの両方とも顧客が取得する資産であり、現行の資産の定義が、支配を用いて、その認識又は認識の中止（derecognition）のタイミングを決定するしている。
- (b)所有に伴うリスクと経済価値よりも支配により、財又はサービスの移転を判断する方が、より整合的である。
- (c)リスク・経済価値アプローチは、履行義務の識別と矛盾する可能性がある。

収益認識のタイミングを判定するコア概念である支配について、IFRS15では次のように述べられている。「資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ること妨げる能力が含まれる。（IASB[2014a] par.33）」このように、支配についての記述は、概念フレームワークの資産の定義における支配に基づいていることが明示されているのである。そして、支配についての記述を構成する部分として、「能力」、「使用の指図」、そして「便益の獲得」の三つの要素があげられている（IASB[2014b] par.BC120）。また、支配の移転のタイミングの判定は、販売側の企業と購入側の顧客の観点の双方から適用可能であるが、主として顧客の観点によることが示されている（IASB[2014b] par.BC121）。

以上要するに、IFRS15における収益認識モデルにおいて、本質的な事柄は、支配を通じて財又はサービスの移転を描写することであり、そして、この支配は、概念フレームワークの資産の定義における支配を意味するとともに、主に顧客の観点からその移転が判定されることがわかる。

(2) 概念フレームワークにおける支配の定義

概念フレームワークにおける、支配に関する記述を確認すると、2010年と2018年の概念フレームワーク双方において、支配は資産の定義の構成要素の一つとして説明されている。2010年概念フレームワ

ークによると、「資産とは、過去の事象の結果として企業が支配し、かつ将来の経済的便益が企業に流入すると期待される資源をいう (IASB[2010c] par.4.4(a))」。この定義に関して、経済的資源とそれにより生じる経済的便益の流入との区別が曖昧であること、また、「期待される」という用語を蓋然性の閾値と解釈、あるいは認識規準の蓋然性との関係性の不十分な理解を生じさせるなど、混乱を生じさせるとして、2018年概念フレームワークでは、資産の定義に変更が加えられている (IASB[2018b] pars.BC4.3-BC4.18)。

その結果、2018年概念フレームワークでは、資産とは、「過去の事象の結果として企業が支配している現在の経済的資源 (IASB[2018a] par.4.3)」であり、経済的資源とは「経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利 (par.4.4)」であると定義する。そして、この定義を踏まえて、2018年概念フレームワークでは、権利、経済的便益を生み出す潜在能力、そして支配の三つの要素について、説明がなされている。

本章の目的にしたがい、ここでは、支配につて着目する。2018年概念フレームワークによると、支配は、経済的資源を企業に結び付けるもの (IASB[2018a] par.4.19) であり、「企業は、経済的資源の使用を指図して、そこから生じる可能性のある経済的便益を獲得する現在の能力を有している場合には、経済的資源を支配している。支配には、他の者が経済的資源の使用を指図して、そこから生じる可能性のある経済的便益を得ることを妨げる現在の能力が含まれる。(par.4.20)」すなわち、2018年概念フレームワークでは、IFRS15 (資産に対する支配の定義) を参照して、企業が資産の使用を指図して経済的便益を得る能力を有しているという基本的概念に基づいて支配の定義を行っているのである (IASB[2018b]par.BC4.40)。

このように、2010年概念フレームワークにおける定義が、経済的資源の補強的な定義づけという構造をもつ (IASB[2018b] par.BC4.6) のに対して、2018年概念フレームワークでの定義は、経済的資源の定義とは別に、資産を「権利」、「経済的便益を生み出す能力」、そして「支配」という三つの側面で捉え、定義づけるのである (IASB[2018a] pars.4.3-4.5)。

(3) 整合性の検討

2010年と2018年の概念フレームワークにおいて、支配の概念は資産の定義において確認される。しかしながら、2018年概念フレームワークでは、資産の定義の一側面として「支配」が捉えられ、「経済的資源」との関連性が論じられるように変化がみられる。また、2018年概念フレームワークにおける支配の定義は、明示されているように、IFRS15の定義に基づいているため、支配に関して、IFRS15と同様に「支配についての記述の構成要素」である「能力」、「使用の指図」、そして、「便益の獲得」が、考慮されている (IASB[2018a] pars.4.19-4.23)。

以上の点に着目する限りにおいて、支配の定義については、IFRS15が先行しており、それを帰納的に概念フレームワークに包括されることを通じて、2018年概念フレームワークとの整合性が図られているといえる。

なお、IFRS15から帰納的に概念フレームワークに包括されていると判断できる記述が、前述した、支配を用いて財又はサービスの移転を判定する理由(a)において認められる。「(a)財又はサービスの両方とも顧客が取得する資産であり、現行の資産の定義が、支配を用いて、その認識又は認識の中止のタイミングを決定するしていること (par. BC118)」(傍点筆者挿入) という記述である。この「認識の中止」という概念は、2010年概念フレームワークにはない概念であり、IASBが単独で概念フレームワークの見直し

を行った際に公表された 2013 年討議資料に登場する概念である。この点は、IFRS15 の「認識」の規定にかかわるとともに、基本的な質的特性に関する記述と関連してみられることから、次節（ステップ 5）にて検討する。あわせて、概念フレームワークにおける「中立性」についても、IFRS15 の「測定」の規定において、基本的な質的特性と関連づけて言及されていることから、次節（ステップ 3）にて取りあげる。

IV 質的特性に関連する記述を参照する規定の検討

IFRS15 における概念フレームワークに関連する記述が、いかなる規定（カテゴリー）と関連して使用されているのかについて検索を行った。その結果、間接的に参照する記述（具体的には質的特性に関する記述）について、次のことを確認することができた。質的特性のうち、「忠実な表現」については、認識と測定に係る規定において考慮されるとともに、「実質優先」及び「測定の不確実性」と共起性がみられた。また、「目的適合性」は、開示に係る規定において、「重要性」と関連して考慮されていた。

以下、IFRS15 の収益認識の五つのステップに沿って、基本的な質的特性が各規定においていかに考慮されているのかを考察し、概念フレームワークとの関連性を検討する。そして、最後に、開示の規定を取りあげて検討することとする。

1 契約の識別（ステップ 1）

IFRS15 における収益認識の五つのステップのうち、ステップ 1「契約の識別」は、IFRS15 の適用対象となる顧客との契約を判別するステップである。IFRS15 によると、契約の識別するための要件を五つあげ、そのすべてに該当する顧客との契約を会計処理の対象となる。以下、その要件をあげる (IASB[2014a] par.9)。

- (a) 契約の当事者が、契約を承認しており、それぞれの義務の履行を確約している。
- (b) 企業が、移転すべき財又はサービスに関する各当事者の権利を識別できる。
- (c) 企業が、点すべき財又はサービスに関する支払条件を識別できる。
- (d) 契約に経済的実質 (commercial substance) がある。
- (e) 企業が、顧客に移転する財又はサービスと交換に権利を得ることとなる対価の回収可能性が高い。

上記の要件(d)経済的実質について、結論の根拠では、非貨幣性交換を含んだ顧客との契約において、経済的実質が収益を認識するか否かのメルクマールになると説明している (IASB[2014b] par.BC40)。また、それ以外のすべての契約においても、経済的実質は、企業が経済的な結果を有する取引を行ったことを示唆するため、重要な要求事項であり、他の要求事項が適用可能であるのは、すべての契約が経済的実質を有している必要があることを明示している (par.BC41)。そのため、これら五つの要件に該当しない契約については、忠実な表現を提供しないような契約を除外するための要求事項の必要性が述べられている (par.BC48)。

さらに、契約の結合については、企業の履行を忠実に描写することを考慮すること (IASB[2014b] par.BC75)、契約の変更についても、変更後の契約における企業の権利及び義務を忠実に描写することを考慮する必要性 (par.BC76) が述べられている。そして、契約の変更に関しては、「契約変更の経済的実質の忠実な描写」という記述を確認できる (par.BC78)。

要するに、顧客契約の識別において考慮されている質的特性は、忠実な表現であり経済的実質と関連づけて言及されている。この経済的実質は、「実質優先 (substance over form)」に類する概念と考えられる。実質優先は、2010 年概念フレームワークにおいて、忠実な表現と重複することを理由に、別個の構成要素とはみなされず、削除された特性である。つまり、忠実な表現は、財務情報が単に法的形式を表現するのではなく、経済現象の経済的実質 (economic substance) を表現するため、重複するとみなされたのである (IASB[2010d] par.BC3.26, IASB[2018b] par.BC2.32)。

ところが、2018 年概念フレームワークでは、経済現象の実質を忠実に表現する必要性への明示的な言及を復活させている (IASB[2018b] par.BC2.33)。そして、忠実な表現については、次のように説明する。有用であるためには、財務情報は、目的適合性のある現象を表現するだけでなく、表現しようとする現象の実質を忠実に表現しなければならない。多くの場合、経済現象の実質と法的形式は同じであるが、異なる際には法的形式に関する情報のみを提供することは、経済現象を忠実に表現していない (IASB[2018a] par.2.12)。そして、契約上の権利及び契約上の義務においても、忠実に表現するために権利及び義務の実質を報告することを要請している (IASB[2018a] pars.4.59-4.62)。このように、2018 年概念フレームワークでは、忠実な表現を行うために実質優先の考え方 (「忠実な表現」→「実質優先」) を採用しなければならないことが明確化しているのである (岩崎[2019] 70 頁)。

忠実な表現と実質優先の関係性に着目すると、IFRS15 のステップ 1「契約の識別」に係る規定では、実質優先を通じて、忠実な表現が達成されると考えられていること、そして、契約を識別する要件として、実質優先が明示化されていることから、IFRS15 の当該規定は、2010 年よりも 2018 年の概念フレームワークと整合性が高いことがわかる。以上のことから、契約の識別に係る要求事項については、IFRS15 の規定が先行しており、その後帰納的にその規定と矛盾しない概念フレームワークが開発・改訂され、結果として、IFRS15 と現行の 2018 年概念フレームワークの整合性が図られていると考えることができる。

2 履行義務の識別 (ステップ 2)

(1) IFRS15 における履行義務の識別に係る規定

IFRS15 における収益認識のステップ 2「契約における履行義務の識別」は、収益認識の会計処理単位を決定するステップである。IFRS15 では、契約開始時に、企業は、顧客との契約において約束した財又はサービスを評価し、顧客に次のいずれかを移転する約束のそれぞれを履行義務として識別しなければならないとする (IASB[2014a] par.22)。

(a)別個の財又はサービス (あるいは、その束)

(b)ほぼ同一で、顧客への移転のパターンが同じである一連の別個の財又はサービス

結論の根拠によると、IFRS15 において、財又はサービスを顧客に提供する義務を新たに履行義務として定義することにより、他の義務と区別している。履行義務の定義を開発する目的は、顧客との契約において約束した財又はサービスの会計処理単位を企業が適切に識別することを確保することであるとする。契約の中の財又はサービスを描写する意味のある会計処理単位の識別は、収益の認識を、約束した財又はサービスを顧客に移転する際の企業の履行を「忠実に描写」という基礎で行う目的上、基本的なものであると言及している (IASB[2014b] pars.BC84-BC85)。

そして、約束が履行義務を表す場合の識別において、企業が履行義務の識別を、実務的で、かつ、財又はサービスの顧客への移転を「忠実に描写」する収益認識パターンとなる方法で行うこととなる、より明

確な要求事項を提供することが明示されている (IASB[2014b] par.BC94)。その要求事項の1つが、「別個のものである (disutinct)」、すなわち、財又はサービスがそれ自体で又は顧客が容易に利用可能な他の資源との組み合わせで、顧客に便益を提供し得るものでなければならないということである (IASB[2014b] pars.BC95, BC97)。

(2) 概念フレームワークにおける会計処理単位に係る記述

2010年概念フレームワークにおいて、「会計処理単位 (unit of account)」に関する項目及び記述は見当たらないが、2013年概念フレームワーク討議資料以降、確認することができる (IASB[2013] pars.9.35-9.41, IASB[2015c] pars.4.57-4.63)。現行の2018年概念フレームワークでは、会計処理単位について、「認識規準及び測定概念が適用される権利若しくは権利のグループ、義務若しくは義務のグループ又は権利と義務のグループである (IASB[2018a] par.4.48)」と定義されている。会計処理単位は、資産又は負債について、認識規準及び測定概念が当該資産又は負債並びに関連する収益及び費用にどのように適用するのか検討される際に選択される (IASB[2018a] par.4.49)。そして、会計処理単位は、有用な情報を提供するように選択される。すなわち、資産又は負債並びに関連する収益及び費用に関して提供される情報は、目的適合性がなければならず、また、かかる情報は、それらが生じる原因となった取引又は他の事象の実質を忠実に表現しなければならないとする (IASB[2018a] par.4.51)。

ここでは、会計処理単位は、取引自体に着目するのではなく、権利及び義務に着目して定義されており、それに関連して、「契約上の権利及び契約上の義務の実質」という考え方が示されている。契約の条件は、当該当事者である企業にとっての権利及び義務を創出する。それらの権利及び義務を忠実に表現するために、財務諸表はそれらの実質を報告する。場合によっては、権利及び義務の実質は契約の法的形式から明らかである (IASB[2018a] par.4.59)。契約におけるすべての条件 (明示的であれ黙示的であれ) は、実質がない場合を除き考慮されるが、実質のない契約条件は無視される (pars.4.60-4.61)。契約グループ又は一連の契約が、全体的な商業的な効果を達成するか又は達成するように設計されている場合がある。そのような場合には、当該権利及び義務を忠実に表現するために、当該契約グループ又は一連の契約から生じる権利及び義務を単一の会計処理単位として取り扱うことが必要となる (par.4.62)。

この点、結論の根拠では、会計処理単位に関する決定は、基準書を開発する際に行われる認識及び測定に関する決定と結びついているため、会計処理単位の選択に関する要求事項は、基準書の開発において決定されるべきこと述べられている (IASB[2018b] par.BC4.76)。また、「会計処理単位の選択において考慮すべき諸要因」、つまり目的適合性と忠実な表現については、各基準により異なるため、優先度で順位づけは行わないとする (par.BC4.77)。そして、「契約上の権利及び義務の実質の報告」については、経済現象の忠実な表現を提供するためには、企業は当該現象の実質を報告すべきであると明記されていることとの整合性を確保するのに役立つとする (par.BC4.88)。

(3) 整合性の検討

上述したように、2018年概念フレームワークでは、契約における権利及び義務に焦点を当て、これを忠実に表現するために、それらの実質を報告するとしている。この考え方は、IFRS15が、顧客との契約を特定する上で、必ずしも法的形式だけでなく、例えば業種の慣行なども含めて、取引の経済的実態を考慮して判断することを要請している点 (IASB[2014a] pars.9-10, IASB[2014b] pars.BC32, BC87)、場合によっては、契約を結合して単一の契約として会計処理することを要請している点 (IASB[2014a] par.17,

IASB[2014b] pars.BC71-BC75)、そして、契約における条件が明示的であれ黙示的であれ、契約における履行義務として別個に識別することを要請する点 (IASB[2014a] par.27, IASB[2014b] pars.BC97-BC105) につながるものである (国田[2017] 7 頁)。

よって、IFRS15 (ステップ 2) における履行義務の識別に係る規定は、2018 年概念フレームワークの会計処理単位と整合性があるといえる。しかしながら、この会計処理単位は、2010 年概念フレームワークでは取り扱われておらず、2013 年討議資料において検討された項目 (IASB[2013] pars.9.35-9.41) である。その後、その基本的な考え方は、2018 年概念フレームワークに引き継がれている。つまり、会計処理単位の選択に関する要件は、概念フレームワークではなく各基準において、その開発に当たり決定されるべきことが明示されている (IASB[2013] par.9.38, IASB[2018b] par.BC4.76)。よって、会計処理単位を決定する「履行義務の識別」の規定においては、IFRS15 が先行してはいるが、2013 年討議資料を鑑みると、必ずしも帰納的に概念フレームワークに影響を及ぼしたとはいえず、概念フレームワークから演繹的にかかる規定が導き出されたという側面が強いと考えられる。

この点については、「基本的な質的特性の適用¹³⁰」に着目して、IFRS15 と概念フレームワークの関係性を検討した、以下の結果からも明らかである。履行義務を識別する要件である「別個のものである」について、IASB は、顧客に便益を提供し得ない財又はサービスを区分して会計処理する (そして独立販売価格を見積る) ことを企業に要求すると、財務諸表利用者にとって目的適合性のない情報となる (IASB[2014b] par.BC97)。そして、場合によっては、別個のものとなり得るとしても、契約における企業の履行の忠実な描写とはならないことから、当該財又はサービスを区分して会計処理すべきでないことがある。具体的に考慮されるのは、財又はサービスのすべてを独立した履行義務として識別することの実行可能性と、さらに重要な点は、顧客に対する企業の約束を忠実に表現しているのかであるとする (IASB[2014b] par.BC102)。すなわち、履行義務の識別要件において、目的適合性のみが考慮されるのではなく、まず忠実な表現が考慮され、忠実に表現されている場合には目的適合性のある情報が提供されるというプロセス、すなわち、2010 年概念フレームワークで示された「基本的な質的特性の適用プロセス」が明示的に考慮されていることが確認できる。以上の点に着目する限りにおいて、概念フレームワークから演繹的に導き出された規定として、IFRS15 のステップ 2「履行義務の識別」に係る規定を捉えることができる。

3 取引価格の算定 (ステップ 3) と履行義務への取引価格の配分 (ステップ 4)

(1) IFRS15 における測定に係る規定

IFRS15 における収益認識のステップ 3「取引価格の算定」とステップ 4「履行義務への取引価格の配分」は、収益の測定に係るステップである。

¹³⁰ 「基本的な質的特性の適用」とは、情報が有用であるためには、目的適合性があり、かつ忠実に表現されていなければならない。このような特性を適用するための最も効果的なプロセスとして、まず、報告企業の財務情報利用者に有用となる可能性のある経済現象を識別する。次に、その現象に関する情報のうち、利用可能で忠実に表現できる場合に最も目的適合性の高い情報を識別する。最後に、その情報が利用可能で忠実に表現できるかどうかを判断し、できれば基本的な質的特性を充足するプロセスは終了する。もしできなければ、その次に目的適合性の高い種類の情報でそのプロセスを繰り返すことになる (IASB[2010c] par.QC18, IASB[2018a] pars.2.20-2.21)。この規定は、2010 年概念フレームワークにおいて設置されたものであり、基本的に 2018 年概念フレームワークに引き継がれている (岩崎[2019] 71-72 頁)。

ステップ 3 は、収益として認識される金額の基礎となる取引価格を算定するステップである。取引価格（顧客との契約に係る）とは、約束した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んでいる対価の金額（第三者のために回収金額を除く）をいう（IASB[2014a] Appendix A）。取引価格は、顧客により約束された対価の性質、時期及び金額により影響を受けることから、(a)変動対価、(b)変動対価の見積りの制限、(c)契約における重大な金融要素の存在、(d)現金以外の対価、そして(e)顧客に支払われる対価のすべての影響を考慮して算定されなければならない（IASB[2014a] par.48）。

本章の目的にしたがい、質的特性に関する記述を確認すると、(b)変動対価の見積りの制限において、測定の不確実性と忠実な表現の質的特性が考慮されていることわかる。よって、以下、(b)変動対価の見積りに焦点を当てることとする。IFRS15 によると、企業は、見積られた変動対価の金額の一部又は全部を、変動対価に関する不確実性がその後解消される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、取引価格に含めなければならない（IASB[2014a] par.56）。そして、各報告期間末に存在している状況及び報告期間中の状況の変化を忠実に反映するために、変動対価の再判定を行わなければならないとする（IASB[2014a] par.59）。

この点、結論の根拠によると、取引価格に含めるべき変動対価の見積りを制限するのは、変動対価の見積りの不確実性が高すぎる場合、取引価格を忠実に描写しない可能性があり、財務諸表利用者には有用な情報を提供するためには、変動対価の見積りの一部を取引価格に含めるべきではないためであるとする（IASB[2014b] par.BC203）。また、変動対価の見積制限を要求することは、下方修正の偏りが取引価格に含まれる見積りに入り込むことを求めることとなるため、概念フレームワークにおける「中立性」の概念と緊張関係が生じることになる。しかしながら、財務諸表利用者が、将来に重大な戻入れのおそれがないと見込まれるならば、収益の目的適合性が高まるため、この偏りは合理的であるとする（IASB[2014b] par.BC207）。

ステップ 4 は、算定された取引価格を、識別された個別の履行義務へ配分するステップである。このステップにおいては、忠実な表現が次のように考慮されている。企業は一般的に、すべての履行義務への取引価格の配分を、契約開始時の当該履行義務のそれぞれの基礎となる財又はサービスの独立販売価格に比例して行うべきである。なぜなら、このように配分することにより、約束した財又はサービスに適用される可能性のある異なるマージンを忠実に描写するためであるとする（IASB[2014b] par.BC266）。

(2) 概念フレームワークにおける測定と質的特性の関係

2010 年概念フレームワークによると、測定とは、貸借対照表及び損益計算書で認識され計上されるべき財務諸表の構成要素の金額を決定するプロセスをいう（IASB[2010c] par.4.54）。2018 年概念フレームワークでは、財務諸表に認識される構成要素は貨幣によって数量化され、それには測定基礎の選択が必要となる。その測定基礎とは、測定しようとする項目の識別された特徴（例えば、歴史的原価、公正価値又は履行価値）であり、測定基礎を資産又は負債に適用することにより、当該資産又は負債及び関連する収益及び費用の測定値が生み出されるとする（IASB[2018a] par.6.1）。このように、測定プロセスについては、2010 年と 2018 年の概念フレームワークにおいて、大きな相違は認められない（高須[2023c]）。

しかしながら、2018 年概念フレームワークでは、「測定基礎の選択時に考慮すべき諸要因」として、基本的な質的特性である目的適合性と忠実な表現、そして補強的な質的特性及びコストの制約があげられている。本章の目的から、基本的な質的特性に焦点を当てる。2018 年概念フレームワークによると、測定基礎によって提供される情報は、財務諸表利用者には有用でなければならない。これを達成するために

は、情報は目的適合性がなければならず、かつ、表現しようとする内容を忠実に表現しなければならない (IASB[2018a] par.6.45)。そして、測定基礎の選択において、質的特性が「基本的な質的特性の適用プロセス (par.2.21)」を通じて果たす役割について、次のように説明する。まず、財務情報の目的適合性が向上するか否かの観点から、測定基礎の選択の判断に影響する要因として、①財政状態計算書と財務業績の計算書の両方に対する影響、②資産又は負債の特徴、③将来キャッシュフローへの寄与の仕方をあげている (IASB[2018a] pars.6.43, 6.49, 岩崎[2019] 75 頁)。

忠実な表現の観点からは、測定の不確実性のレベルを考慮して測定基礎を選択することが述べられている。つまり、ある測定値が活発な市場において直接的に算定できない場合に測定の不確実性が存在し、この測定の不確実のレベルは、当該測定基礎を提供する情報が、企業の財政状態及び財務業績の忠実な表現を提供するか否かに影響を与える可能性があるとする。また、このレベルが高いことは、必ずしも、目的適合性のある情報を提供する測定基礎の使用を妨げるものではないが、場合によっては、このレベルが非常に高いことから、忠実な表現とならない可能性がある。その場合は、他の測定基礎の選択により、目的適合性のある情報を提供することが適切とする (IASB[2018a] par.6.60, 岩崎[2019] 76 頁)。

(3) 整合性の検討

IFRS15 の測定 (ステップ 3 と 4) に係る規定において、2018 年概念フレームワークの「測定基礎の選択時に考慮すべき諸要因」の 1 つである忠実な表現が考慮されていること、つまり、「質的特性の実質化」を認めることができる。ところが、このように IFRS15 の測定の規定において確認された「基本的な質的特性が測定に与える影響」は、2010 年概念フレームワークでは確認されない (高須[2023c])。よって、基本的な質的特性である忠実な表現が IFRS15 の測定に係る規定に影響を及ぼしている点に着目する限りにおいて、IFRS15 の規定が先行しているといえる。

また、ステップ 3 の変動対価の見積制限要求に着目すると、変動対価の見積りの不確実性が高すぎる場合、取引価格を忠実に描写しない可能性があるため、その結果、財務諸表利用者に有用な情報を提供しない (IASB[2014b] par.BC203) という記述を、結論の根拠において確認することができる。換言すると、IFRS15 では、測定の不確実性と忠実な表現はトレード・オフにあると捉えられているのである。この測定の不確実性は、2010 年概念フレームワークでは忠実な表現に関連づけられており、不確実性のレベルが高い場合には、見積りは目的適合性のある情報を提供しない可能性があるとする。つまり、測定の不確実性のレベルが高い場合、その旨を忠実に説明する場合、忠実な表現と矛盾せず、そもそも測定する対象の目的適合性に問題があるとするのである (IASB[2010c] par.QC16)¹³¹。これに対して、2018 年概念フレームワークでは、測定の不確実性は忠実な表現に影響を与える要因であり、両者の間にトレード・オフがあるとされている (IASB[2018b] pars.BC248-BC249)。この点に着目すると、IFRS15 の当該規定 (変動対価の見積制限要求) は、2018 年概念フレームワークとより整合的であることがわかる。

加えて、変動対価の見積制限要求は、概念フレームワークにおける「中立性」の概念と緊張関係にあるが、収益の目的適合性が高まるため、この偏りは合理的である (IASB[2014b] par.BC207) という記述に着目する。つまり、IFRS15 では、明示的に忠実な表現を支える中立性と目的適合性のトレード・オフ関

¹³¹ その後、この考え方は不明瞭であることから、2015 年概念フレームワーク公開草案において、測定の不確実性は、独立した特性として目的適合性に影響を与える要因として位置づけられている。よって、測定の不確実性と目的適合性の間にトレード・オフがあると考えられている (IASB[2015a] par.2.12)。

係が認められているのである。このように2つの基本的な質的特性の間にトレード・オフがあることは、2010年概念フレームワークでは明示的に言及されていないが、2018年概念フレームワークでは明示されている。このことから、IFRS15の当該規定は、2010年よりも2018年概念フレームワークとの整合性が認められる。これらの点を勘案した場合、IFRS15（ステップ3）の変動対価の見積制限要求に係る規定は、先行しており、その後帰納的に、つまり、矛盾しないように概念フレームワークに取り込まれてたと考えることができる。

以上のことから、IFRS15の測定（ステップ3と4）に係る規定においては、「質的特性の実質化」と「質的特性間のトレード・オフ関係の明示化」が認められることから、帰納的に2018年概念フレームワークに包括されているといえる。そして、それゆえに、IFRS15は現行の2018年概念フレームワークと整合性を有することとなる。

4 履行義務の充足（ステップ5）

IFRS15における収益認識ステップ5「履行義務の充足」は、収益認識の最後のステップであり、財又はサービスの支配がいつ移転されるのかの判定に関わる非常に重要なステップである（IASB[2014b] par. BC118）。履行義務の充足（収益認識のタイミング）は、支配の移転に基づいて行われることと、つまり、財又はサービスの移転の判定は、顧客がいつ支配を獲得するのかを考慮して行われることとなる（IASB[2014b] par. BC118）。このように支配をコア概念として用いるのは、概念フレームワークにおける資産の定義において、企業が資産の認識又は認識の中止をいつ行うのかを支配を用いて決定することが示されているためである（IASB[2014b] par. BC118(a)）。支配の定義に関しては、すでに前節（Ⅲ節2項）にて検討したため、本節では、「認識」と「認識の中止」に焦点を当て、IFRS15と概念フレームワークの関係性を検討する。

2010年概念フレームワークでは、認識規準として、将来の経済的便益の蓋然性と測定の信頼性が用いられており、収益の認識においても適用されている（IASB[2010c] pars. 4.38, 4.47）。しかしながら、2018年概念フレームワークでは、認識規準について、資産又は負債が認識されるのは、当該資産又は負債及びそれにより生じる収益、費用又は持分変動の認識が、財務諸表の利用者に有用な情報を提供する場合のみであり、具体的に(a)目的適合性のある情報と(b)忠実な表現の二つの質的特性をあげている（IASB[2018a] par. 5.7）。そして、具体的な認識規準ではなく財務情報の質的特性に基づいた、次のような認識の決定要因が示されている。目的適合性については、存在の不確実性（existence uncertainty）と経済的便益の流入又は流出の蓋然性の低さ（low probability）がその要因として示されている（pars. 5.12-5.17）。忠実な表現については、測定の不確実性、結果として生じる収益、費用及び持分の変動の描写、関連する資産及び負債が認識されるかどうか、そして関連する開示が示されている（pars. 5.18-5.25）。

加えて、2018年概念フレームワークでは、認識の中止について、認識した資産又は負債の全部又は一部を企業の財政状態計算書から除去することと定義づけている。その上で、認識の中止は、通常、当該項目が資産又は負債の定義をもはや満たさなくなった場合に生じるとする。つまり、資産については、通常、認識した資産の全部又は一部に対する支配を企業が喪失する場合に生じる。そして、負債については、通常、認識した負債の全部又は一部について企業が現在の義務をもはや有していない場合に生じる（IASB[2018a] par. 5.26）とする。そして、認識の中止についての会計上の要求事項は、以下の両方を忠実に表現することを目的としている（par. 5.27）。

(a)認識の中止の原因となった取引又は他の事象の後に保持した資産及び負債（当該取引又は他の事象の一部として取得、発生又は創出した資産又は負債を含む）

(b)当該取引又は他の事象の結果としての企業の資産及び負債の変動

上記(a)は支配アプローチに焦点を当てた目的であり、(b)はリスク・経済価値アプローチに焦点を当てた目的である。企業がある資産（負債）の全体を移転して、当該資産（負債）に対するエクスポージャー（所有に伴う重大なリスク・経済価値に対するエクスポージャー）を保持しない場合は、両方の目的は達成される。しかし、企業が資産（負債）の一部分のみを移転する場合又は変動に対する何らかのエクスポージャーを保持する場合、両者の目的が相反するケースが確認できたことから、支配アプローチ又はリスク・経済価値アプローチの使用について定めなかったとする（IASB[2018b]pars.BC5.26-5.28）。

このように、2018年概念フレームワークでは、認識規準の基礎を財務情報の質的特性（目的適合性と忠実な表現）特徴におくとともに、認識の中止においても質的特性の忠実な表現に基礎をおいていることがわかる。その上で、認識の中止が求める目的として、支配アプローチとリスク・経済価値アプローチに焦点が当てられている。

IFRS15では、繰り返しになるが、支配に基づき収益の認識を行うため、支配アプローチを採用している。この点について、結論の根拠では、リスク・経済価値アプローチが、履行義務の識別と矛盾する可能性があること、これに対して、支配に基づく判定ではその矛盾が生じないことを、支配アプローチ採用の理由としてあげている（IASB[2014b] par.BC118(c)）。2018年概念フレームワークでは、いずれのアプローチを使用するのかについては定めがないことから、IFRS15の認識規準と矛盾は生じない。

支配概念の適用に関して、契約の経済的実体の忠実な表現となるかどうかという点が、不動産の建設に関する契約（IASB[2014b] par.BC152）や、履行の完全な充足に向けて進捗度を測定する方法（アプトット法とインプット法）について考慮されている（IASB[2014b] par.BC164）。このように、IFRS15の認識に係る規定は、忠実な表現という基本的な質的特性が考慮されている、つまり「質的特性の実質化」が認められる。さらに、IFRS15の結論の根拠第BC118(a)項にみられる「認識の中止」という概念は、2010年概念フレームワークには存在せず、2013年討議資料にIASBが単独で概念フレームワークの見直しを行った際に登場し、その後2018年概念フレームワークに引き継がれている（IASB[2013] par.4.29, IASB[2018a] par.5.23）。

以上の点に着目する限りにおいて、支配の定義と同様に、IFRS15の認識に係る規定は先行しており、帰納的に2018年概念フレームワークに包括されたと考えることができる。

5 開示

既述（II節）のように、IFRS15の「開示」のカテゴリーにおいて、忠実な表現という質的特性が考慮されているパラグラフを1か所確認することができた。すなわち、履行義務の充足の時期の決定について、その方法が財又はサービスの移転が忠実な描写となる理由の説明が要請されている（IASB[2014a] par.124）。しかしながら、IFRS15の結論の根拠では、「開示」のカテゴリーにおいて、目的適合性と重要性という質的特性の記述を多く確認することができた。そこで、本項では、IFRS15における開示の規定の根幹となる開示の目的に着目し、いかに質的特性が考慮されているのかについて検討することとする。

IFRS15によると、開示の目的は、財務諸表の利用者が、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュフローの性質、金額、次期及び不確実性を理解できるような十分な情報を開示することである。この目的

を達成するために、以下のすべてに関する定量的及び定性的情報を開示しなければならないとする (IASB[2014a] par.110)。すなわち、(a)顧客との契約、(b)当該契約に本基準を適用する際に行った重要な判断及び当該判断の変更、そして(c)顧客との契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産に関する情報である。企業は、この開示の目的を達成するために必要な詳細のレベルと、様々な要求事項について、どの程度の重点を置くか(重要性)を考慮しなければならない、その上で、開示の集約や分解を行わなければならないとする (IASB[2014a] par.111)。

この点、結論の根拠によると、収益の開示に関する目的を明示することにより、開示要求の解釈と適用を改善することに繋がり、作成者にとり有用であると述べている (IASB[2014b] par.BC330)。また、開示の中には、一部の企業又は業種にとり目的適合性があるが、他については目的適合性がないものがあるため、企業が開示を開示目的と重要性とを一緒に考慮することが重要である。よって、IFRS15 第 111 項は、重要性がない情報を開示する必要がないことを明確にしているとする (IASB[2014b] par.BC331)。

一方、2010 年概念フレームワークでは、開示に関する章はないが、目的適合性の一側面として重要性が、次のように述べられている。「情報は、その脱漏又は誤表示により、特定の報告企業に関する財務情報に基づいて利用者が行う意思決定に影響する可能性がある場合には、重要性がある。言い換えれば、重要性は、目的適合性の、企業固有の一側面であり、この企業の財務報告書の文脈において、その情報が関連する項目の性質若しくは大きさに基づくものである (IASB[2010c] par.QC11)」とする。結論の根拠によると、重要性がすべての質的特性に関連し、財務報告の一般的制約であるという提案については、重要性のない情報は利用者の意思決定に影響を与えないため、目的適合性の側面の一つであるとして棄却された。また、重要性は企業固有の考慮事項であるため、基準開発にあたり考慮しないとする (IASB[2010d] par.BC3.18)。

2018 年概念フレームワークでは、「表示及び開示」の章を設けて、それらの目的を次のように述べている。財務諸表での情報の効果的な伝達を容易にするためには、基準書における表示及び開示の要求事項を開発する際に、次の両者のバランスが必要となる。つまり、(a)企業の資産、負債、持分、収益及び費用を忠実に表現する目的適合性のある情報を提供するための柔軟性を企業に与えることと、(b)報告企業の各期間と単一報告期間の企業間の両方で比較可能な情報を要求することである (IASB[2018a] par.7.4)。

このように、2018 年概念フレームワークにおいて、表示及び開示の目的について考慮されるべき質的特性は、忠実な表現と目的適合性の基本的な質的特性と、補強的な質的特性である比較可能性であるとされており、目的適合性と重要性が考慮されている IFRS15 の開示に係る規定とは、異なっている。そのため、IFRS15 の開示に係る規定が、2018 年概念フレームワークの表示及び開示の目的に影響を及ぼしたとは考え難い。それに対して、2010 年概念フレームワークでは、表示及び開示の目的について明示的な記載はないが、ここでの重要性の概念と IFRS15 の開示に係る規定は整合性が認められる。

以上のことから、IFRS15 の開示に係る規定は、2010 年概念フレームワークから演繹的に開発されたと判断できる。なお、重要性の概念については、2010 年概念フレームワークの定義が 2018 年に引き継がれている (IASB[2018b] par.BC2.20) ことから、IFRS15 と 2018 年概念フレームワークは矛盾した関係ではなく、両者の整合性は維持されていると考えられる。

V おわりに

IFRS15 の開発及び公表は、IASB による概念フレームワークの改訂作業と同時並行的に進められ、IFRS15 の公表後に、現行の 2018 年概念フレームワークが公表されている（表 7-1 参照）。そこで、本章では、IFRS15 は、どのように概念フレームワークと整合性を図っているのか、すなわち、IFRS は概念フレームワークに基づいて演繹的に開発・改訂されているのか、それとも、IFRS が先行して開発・改訂され、それらと整合性のある、あるいは矛盾しない概念フレームワークが帰納的に開発・改訂されているのか、について検討を試みた。まず、概念フレームワークの記述が IFRS15 においてどのカテゴリーの規定に現れているのかを検索した。次に、概念フレームワークへの直接的参照が明示されている場合と間接的な場合とに分けて、IFRS15 と概念フレームワークの関係性を検討した。間接的な参照については、概念フレームワークにおいて、主として「有用な財務諸表の質的特性」の章に影響を受けて、その他の章が論理的に展開されている（高須[2023a]）ことから、主に基本的な質的特性に関する記述が IFRS15 の規定において、どのように考慮されているのかを検討した。以上の検討結果を要約したものが、表 7-2 である。

表 7-2 IFRS15 と概念フレームワークの関係性

IFRS15 のカテゴリー	概念フレームワーク参照の種類			IFRS15 と概念フレームワークの関係性	
	直接的参照	間接的参照		演繹的關係	帰納的關係
5 ステップ	項目	考慮の対象項目	考慮に用いられた質的特性		
範囲	収益の定義	—	—	○	
認識					
ステップ 1	—	識別要件：経済的実質	忠実な表現・実質優先		○
ステップ 2	—	会計処理単位	忠実な表現・目的適合性 [質的特性の適用プロセス]	○	
ステップ 5	支配の定義	認識規準と認識の中止	忠実な表現 [質的特性の実質化]		○
測定					
ステップ 3	—	変動対価の見積制限要求	忠実な表現・測定の不確実性・中立性・目的適合性 [質的特性の実質化] [質的特性間のトレード・オフ関係の明示化]		○
ステップ 4	—	独立販売価格に基づく配分	忠実な表現 [質的特性の実質化]		○
開示	—	開示目的	目的適合性・重要性	○	

(出所) 筆者作成。

表 7-2 において示したように、IFRS15 の規定には、概念フレームワークから演繹的に導き出された部分と、IFRS15 の規定が先行し、帰納的に概念フレームワークに包括されている部分の双方を確認することができる。

まず、演繹的關係が確認された IFRS15 のカテゴリーと規定内容（項目）、すなわち、範囲のカテゴリーにおける「収益の定義」、認識における「会計処理単位」、そして、開示における「開示の目的」に係る

各規定に着目する。これらの規定において、共通して、2018年概念フレームワークに基本的に引き継がれている、2010年概念フレームワークにおける定義が、直接的あるいは間接的に参照あるいは考慮されている。「会計処理単位」については、2010年以降、一貫して概念フレームワークにて示された「基本的な質的特性の適用プロセス」が、明示的に考慮されている。

次に、帰納的關係に着目すると、IFRS15の認識のカテゴリーの「履修義務の識別要件である経済的実質」、「支配の定義」、そして「認識規準と認識の中止」に関連する規定に、当該關係性を確認することができる。また、測定のカテゴリーの「変動対価の見積制限要求」や「独立販売価格に基づく配分」に係る規定においても、帰納的關係が認められる。帰納的關係性がみられる規定では、2010年概念フレームワークにおいて示されていなかった、2018年概念フレームワークにおける定義が、直接的あるいは間接的に参照又は考慮されている。加えて、IFRS15の認識と測定に係る規定には、2018年概念フレームワークにおいて示された「基本的な質的特性の実質化」が反映されている部分を確認することができる。

以上のように、IFRS15では、概念フレームワークと演繹的又は帰納的關係性を通じて、現行の2018年概念フレームワークとの整合性が図られていることが明らかとなった。なお、その際に考慮された基本的な質的特性に着目すると、主として忠実な表現とそれに属する特性が、認識及び測定に関する規定において考慮されていることが明らかとなった。また、もう一つの基本的な質的特性である目的適合性は、IFRS15の開示に係る規定において、重要性と関連づけて考慮されていることも明らかとなった。

本章での考察が、基準開発という視点から、IFRSと概念フレームワークとの關係性を考える際の手掛かりを示す一助となれば幸いである。

〔参考文献〕

- あずさ監査法人IFRSアドバイザー室編[2018]『IFRS「新収益認識」』中央経済社。
- 秋葉賢一・羽根圭祐[2020]「IFRSにおける収益認識に関する帰納的検討」『金融研究』第9号、日本銀行金融研究所、65-108頁。
- 岩崎勇[2012]「IFRSの概念フレームワークの認識問題について」『経済学研究』九州大学経済学会、第79巻第4号、71-94頁。
- 岩崎勇[2019]「有用な財務情報の質的特性」岩崎勇編著『IASBの概念フレームワーク』税務経理協会、第5章所収、63-82頁。
- 国田清志[2017]「IFRS第15号における収益認識アプローチとIASB概念フレームワーク—会計情報と利益計算構造の検討を中心として—」『専修大学会計学研究所報』専修大学会計研究所、第32号、1-24頁。
- 斎藤静樹[2013]『会計基準の研究（増補改訂版）』中央経済社。
- 高須教夫[2023a]「IASB（IASC）概念フレームワークの史的展開—「一般目的財務報告の目的」及び「有用な財務情報の質的特性」に着目して—」会計理論学会スタディグループ（主査：岩崎勇）『収益認識についての総合的研究〔最終報告書〕』第4章所収。
- 高須教夫[2023b]「IASB（IASC）概念フレームワークの史的展開—「認識及び認識の中止」に着目して—」会計理論学会スタディグループ（主査：岩崎勇）『収益認識についての総合的研究〔最終報告書〕』第5章所収。
- 高須教夫[2023c]「IASB（IASC）概念フレームワークの史的展開—「測定」に着目して—」会計理論学会スタディグループ（主査：岩崎勇）『収益認識についての総合的研究〔最終報告書〕』第6章所収。
- 高須教夫・岩崎勇[2019]「IASC（IASB）概念フレームワークの目的—概念フレームワークの意義と必要性—」岩崎勇編著『IASBの概念フレームワーク』税務経理協会、第1章所収、3-16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[2010]「収益認識をめぐる実現・稼得過程の現代的意義」『會計』第177巻第4号、1-20頁。

- 辻山栄子[2012]「財務会計における認識と測定－フローとストックの規定関係－」大日方隆編著『会計基準研究の原点』中央経済社, 121-140 頁。
- 濱本道正[2020]「財務会計における支配モデルの展開」『LEC 会計大学院紀要』第 17 号, 1-20 頁。
- 藤田敬司[2018]「改訂概念フレームワーク (2018) からみた IFRS15」『Disclosure & IR』第 7 号, 宝出版, 29-38 頁。
- 米山正樹[2013]「質的な特性に根ざした会計基準の開発－IASB による概念フレームワークの討議資料－」『経済学論集』東京大学経済学会, 第 79 巻第 2 号, 27-94 頁。
- Barker, Richard, and Alan Teixeira [2018] “Gaps in the IFRS Conceptual Framework,” *Accounting in Europe*, Vol.15, No.2, pp.153-166.
- International Accounting Standards Board (IASB) [2001] *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB. (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準 (IFRS) 2007』レクス社・スト・ジャパン, 2007 年).
- IASB[2008] *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, Discussion Paper, IASB. (企業会計基準委員会訳, 討議資料『顧客との契約における収益認識についての予備的見解』).
- IASB[2010a] *Revenue from Contracts with Customers*, Exposure Draft, ED/2010/6, IASB. (企業会計基準委員会訳, 公開草案『顧客との契約から生じる収益』).
- IASB[2010b] *Basis for Conclusions, Revenue from Contracts with Customers*, Exposure Draft, ED/2010/6, IASB. (企業会計基準委員会訳, 結論の根拠, 公開草案『顧客との契約から生じる収益』).
- IASB[2010c] *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, IASB. (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準(IFRS) 2012』中央経済社, 2012 年).
- IASB[2010d] *Basis for Conclusions, The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, IASB. (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準(IFRS) 2012』中央経済社, 2012 年).
- IASB[2011a] *Revenue From Contracts with Customers*, Exposure Draft, ED/2011/6, A Revision of ED/2010/6, IASB. (企業会計基準委員会訳, 改訂公開草案「2010 年公開草案『顧客との契約から生じる収益』についての改訂」).
- IASB[2011b] *Basis for Conclusions, Revenue From Contracts with Customers*, Exposure Draft, ED/2011/6, A Revision of ED/2010/6, IASB. (企業会計基準委員会訳, 結論の根拠, 改訂公開草案「2010 年公開草案『顧客との契約から生じる収益』についての改訂」).
- IASB[2013] *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, Discussion Paper, DP/2013/1, IASB. (企業会計基準委員会訳, 討議資料『財務報告に関する概念フレームワークの見直し』).
- IASB[2014a] *International Financial Reporting Standards(IFRS)15, Revenue from Contracts with Customers 2014*, IASB. (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準(IFRS) 2015』中央経済社, 2015 年).
- IASB[2014b] *Basis for Conclusions on IFRS15, Revenue from Contracts with Customers 2014*, IASB. (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準(IFRS) 2015, PART B』中央経済社, 2015 年).
- IASB[2015a] *Conceptual Framework for Financial Reporting*, Exposure Draft, ED/2015/3, IASB. (企業会計基準委員会訳, 公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』).
- IASB[2015b] *Basis for Conclusions on the Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB. (企業会計基準委員会訳『「財務報告に関する概念フレームワーク」に関する結論の根拠』).
- IASB[2015c] *Effective Date of IFRS15, Proposed amendments to IFRS 15*, Exposure Draft, ED/2015/2, IASB. (企業会計基準委員会訳, 公開草案『IFRS 第 15 号の発効日 : IFRS 第 15 号の修正案』).
- IASB[2015d] *Basis for Conclusions on the Effective Date of IFRS 15, Proposed amendments to IFRS 15*, Exposure Draft, ED/2015/2, IASB. (企業会計基準委員会訳, 結論の根拠, 公開草案『IFRS 第 15 号の発効日 : IFRS 第 15 号の修正案』).
- IASB[2016a] *International Financial Reporting Standards(IFRS)15, Revenue from Contracts with Customers 2016*, IASB. (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準(IFRS) 2017』中央経済社, 2017 年).

- IASB[2016b] *Basis for Conclusions on IFRS15, Revenue from Contracts with Customers 2016*, IASB. (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『国際財務報告基準(IFRS) 2017, PART B』中央経済社, 2017 年).
- IASB[2018a] *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB. (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS 基準〈注釈付き〉2021, PART A』中央経済社, 2021 年).
- IASB[2018b] *Conceptual Framework for Financial Reporting - IFRS Conceptual Framework Basis for Conclusions -*, IASB. (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳『IFRS 基準〈注釈付き〉2021, PART C』中央経済社, 2021 年).
- International Accounting Standards Committee (IASC) [1989] *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC. (国際会計基準委員会訳『財務諸表の作成表示に関する枠組み』).

第8章 わが国の収益認識会計基準をふまえた概念フレームワークの重要性

と可変性

市川紀子(駿河台大学教授)

I はじめに

本スタディグループの目的に照らして、わが国の概念フレームワークと収益認識会計基準の関係に関するテーマが、筆者に課されることになった。については本章は本スタディグループの目的である「文献研究に基づきこれまでなされてきた収益認識会計の理論及び制度上の到達点とそれに内在する問題点について検討を行っていくこと」(岩崎[2022]2頁)に即し、わが国の企業会計基準委員会(以下ASBJ)における2018年(2020年改正・2021年適用指針改正・2022年修正等)に公表された一連の収益認識会計基準(以下、まとめて表記する場合は収益認識会計基準とする。個別表記の場合は、各年度を付して会計基準等あるいは公開草案等として明記する)をふまえたうえで、同じくASBJにより2004年・2006年に公表された討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(以下、新旧対応表等を含め、まとめて表記する場合は、ASBJ概念フレームワークとする。個別表記の場合は、各年度等を概念フレームワークに付す)の重要性と可変性について論じることを目的とする。

このための検討事項として、ASBJ概念フレームワークと収益認識会計基準との関係性を取り扱った筆者の過去の論稿に市川[2020a]がある。市川[2020a]の目的は、わが国の収益認識会計基準に関して、その改正点等を確認すると共に、ASBJ2006年概念フレームワークの関係性についても検討することにあった。しかし、そこでは、いわゆる可変的な概念フレームワークと会計基準の具体的な関係性まで示したものではなかったといえる。

本スタディグループにおいては、貴重な研究の機会を頂いたため、改めてわが国の収益認識会計基準をふまえたうえで、藤井[2016]、高須・岩崎[2019]等を引用しながら検討し、市川[2020a]では論じるに至らなかった、概念フレームワークの必要性(貢献性)や可変性に関して論じることとしたい。

II 収益認識会計基準と概念フレームワークの関係性 —市川[2020a]要約—

市川[2020a]の目的は、2018年会計基準等から2020年会計基準等に改正されるにあたり、その改正点をコメントレーターを通して確認すると共に(2018年会計基準等の公表前の公開草案等に対するコメントレーター分析も含む¹³²)、ASBJ2006年概念フレームワークとの関係性についても検討することにあった。

¹³² わが国に特有な取引等の設例として、とくに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意見(実務上の困難性)が提出されていた。当該会計処理が、IFRS第15号の形式的解釈であり、経済的実態を適切に反映していないという内容(批判)である(2017年公開草案等で取り上げられた設例32)が問題視され、各社から実務上の困難性が指摘されている)。以上のように、2017年公開草案等から2017年公開草案等へのコメントを経て(大手国内自動車メーカーのコメントが汲みいれられ、一部反映され)、2018年会計基準等が公表された。しかし2017年公開草案等から2018年会計基準等に改正されても「基本的な原則」に関して変更はなかった(市川[2020a]74頁)。

2020 年会計基準等は、2018 年会計基準から、新たに表示事項、注記事項、契約資産に係る会計処理の見直し、経過措置などの定めを追加している。しかし、基本となる原則(約束した財又はサービスの顧客への移転を、当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益の認識を行うこと)に関して変更はなく同様であり、また国際財務報告基準(以下 IFRS)第 15 号ともその点は同一である。

2020 年会計基準等(2018 年会計基準等)と ASBJ2006 年概念フレームワークとの関係性については、井上良二博士の学説を前提に論じた。わが国は、新しい一連の収益認識に関する会計基準等を導入したものの、それをささえる新たな概念フレームワークは制定されていないように思われる。ASBJ2006 年概念フレームワークの役割は「会計基準の概念的な基礎を提供するもの」(v 頁)でもある。そうであるならば、国際会計基準審議会(以下 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。

このように市川 [2020a] においては、新たな概念フレームワークの制定はなされていないのはいか、という問題意識を示したが、その可変性については検討していない。市川 [2020a] においては、当該問題意識(疑義)のみは示したものの、概念フレームワークそのものの重要性(必要性)や可変性を具体的に明示したものはなかった。したがって、本章においては、上述のわが国の収益認識会計基準をふまえたうえで、IASB 概念フレームワークの変遷との比較も行いつつ、市川 [2020a] では論じるに至らなかった、概念フレームワークの必要性や可変性に関して、藤井[2016]、高須・岩崎[2019]を引きながら、次章以降で検討する。

Ⅲ 概念フレームワークの重要性(貢献性)

後述するが、今なお、IASB においても概念フレームワークが開発され続けている「事実」からも、以前としてその重要性は失われてはいない。むしろ必要であるから、概念フレームワークはその可変性も含めて存在観を示していると考えられる。

しかし、概念フレームワークの性質そのものは、果たしてどのようなものなのか、概念フレームワークを設定する貢献性とは何なのか、その検討がなされるべきであろう。なぜならば、概念フレームワークは「会計基準の概念的な基礎を提供」(v 頁)するものであり、会計基準の概念的な基礎を設定する意味を問うことは、今後の会計基準制定活動にも多大な影響があるためである。

本章では、藤井 [2016] を引用しながら、概念フレームワークの特質を確認し、その重要性(貢献性)について検討する。藤井 [2016] は、アメリカにおいて約 100 年にわたり歴史的事実としての規範理論が生発展してきた概念フレームワークの経緯とその役割の重要性(貢献性)を明確に示していると考えられる。

概念フレームワーク(規範理論)に関する歴史的事実としての規範理論の生成・発展に関して、藤井 [2016] によれば「アメリカにおける会計理論の開発活動は・・・(略)・・・実証主義的な観点で一括りにすることができない形で進められてきたのであった。約 100 年にわたるその歴史を改めて俯瞰すると、実証主義の観点からは理論と見なし得ない規範理論の開発が連綿と継承され、その到達点として概念フレームワークが形成されてきたことが理解できる。これに対して、実証理論の歴史らしい歴史は、1960 年代後半以降に観察されるようになったに過ぎない」(藤井 [2016] 9 頁)と指摘されている。アメリカにおける

会計理論の生成・発展の経緯については表 8-1 のとおりである。

表 8-1 アメリカにおける会計理論の生成・発展

法令・プロナウンスメント等	個人研究・モノグラフ等
	Sprague [1901] [1907]
	Hatfield [1916]
1933 証券法	Paton [1922]
1934 証券取引所法	Canning [1929]
1936 AAA会計原則試案	
1938 SHM会計原則	
1941 AAA会計原則	Gilman [1939]
	Paton and Littleton [1940]
1948 AAA会計原則	May [1943]
1957 AAA改訂会計原則	
	Moonitz [1961]
1966 ASOBAT	Sprouse and Moonitz [1962]
	Hendriksen [1965]
1970 APBステートメント第4号	Ball and Brown [1968]
1977 SATTA	Fama [1970]
1978 SFAC第1号	
1980 SFAC第2号	Watts and Zimmerman [1978]
1984 SFAC第5号	
1985 SFAC第6号	
	Watts and Zimmerman [1986]

(出所) 藤井 [2016] 6 頁。

また、概念フレームワークの科学性と存在理由については「検証可能性を欠いた規範理論は非科学的理論であり、本章のこれまでの考察にもとづけば、概念フレームワークは代表的一例ということになるのである。意思決定有用性アプローチで定式化された『財務報告の基本目的は、利用者の経済的意思決定に有用な情報を提供することである』という基本命題においては、反証条件が明らかにされていないために、その真偽を経験的証拠にもとづいて検証することは不可能である。というよりむしろ、それ以前の問題として、当該命題は経験的証拠にもとづく真偽の検証をそもそも予定していないといった方が適切かもしれない。しかし、まさにかかる科学性の欠如こそが、規範理論の約 100 年にわたる命脈に不可欠の要素であったというのが、筆者の見解である」(藤井 [2016] 10 頁)と述べている。つづけて、「『会社がどのような方法を適用するべきか』という問いに規範理論がどれだけの確に解答してきたかは措くとして、科学的会計理論がなしえなかった制度設計への建設的貢献を規範理論が行ってきたこと(あるいは少なくともそのような貢献をつねに目指してきたこと)は、動かしがたい歴史的事実である。すなわち、この点に、概念フレームワーク(より一般的には規範理論)の存在理由を見いだすことができるのである。規範理論の性質と役割を以上のように理解することによって、当該理論が 100 年の長きにわたってその命脈を連

綿と保ってきた理由を整合的に説明する一つの視点を獲得することができるであろう」(藤井 [2016] 11 頁/傍点筆者)とし、概念フレームワークの貢献性を明確に示している。

その貢献性は端時に述べれば、「科学的会計理論がなしえなかった制度会計への貢献という社会的な役割」(藤井 [2016] 12 頁)である。このように歴史的経緯からも、制度設計、すなわち会計基準設定において、基礎的な概念を提示する概念フレームワークの貢献性は高いといえる。そして、そうであるからこそ、現代においても、いまだ IASB は概念フレームワークの改訂を行い続けているといえる。また、そうであるならば、わが国においても企業のトップラインに多大な影響を与えるような新たな会計基準(収益認識会計基準)が示されたのであれば、当基準導入に伴う概念フレームワークの可変性を肯定する方向性もあるのではないか。

IV 概念フレームワークの可変性

本章はわが国の収益認識会計基準をふまえた概念フレームワークの重要性と可変性を論じるものであるが、概念フレームワークの可変性を検討するにあたり、わが国よりも、その変遷が顕著な概念フレームワークも一部取り上げたい。

高須・岩崎 [2019] においては、「IASB (IASB)『概念フレームワーク』の目的の変遷」(高須・岩崎 [2019] 4 頁)として、表 8-2 の変遷を示している。第一に、表 8-2 は各目的に照らして、当該概念フレームワークの「変遷」が行われてきたことがわかる¹³³。第二に、米国財務会計基準審議会(以下 FASB)との比較を通して、IASB 固有の目的があったことが理解できる(白地部分)。

表 8-2 IASB (IASB) 概念フレームワークの変遷と固有の目的

年	題 目	固有の目的(FASB と異なる目的)	考 察
1989	1989 年『概念フレームワーク』(2001 年『概念フレームワーク』)における「概念フレームワーク」	国際会計基準が認めている代替的な会計処理の数を削減するための基礎を提供することにより、IASB 理事会が財務諸表の表示に関する規則、会計基準及び手続の調和を促進するために役立つこと。 各国の会計基準設定主体が国内基準を開発する際に役立つこと。	左記 2 つが固有の目的。 それ以外の目的は FASB 概念フレームワークの目的に包摂される目的(本表には未記載)。 2010 年『概念フレームワーク』における「概念フレームワーク」
2010	2010 年『概念フレームワーク』における「概念フレームワーク」	固有の目的については同上。 ただし、IASB 概念フレームワークの	

¹³³ そもそも「米国財務会計基準審議会(FASB)による概念フレームワークの制定は、その後、カナダ勅許会計士協会(CICA)、オーストラリア会計基準審議会(AcSB&PSASB)等における同様の概念フレームワーク制定の動きをもたらした。そしてそれを受けて、国際会計基準委員会(IASC)は 1989 年 7 月に『財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク』(IASB [1989b])を制定した。」(高須・岩崎 [2019] 3 頁)とされており、FASB の制定から世界へと波及していった概念フレームワークの策定作業から、各国の概念フレームワークへの注目の高さ、ひいてはその重要性が確認できる。

	ワーク」	目的を検討する際に見直されることになるとして、「それまでは」という限定が付される。	は、1989年『概念フレームワーク』(2001年『概念フレームワーク』)における「概念フレームワーク」を踏襲。
2013	2013年『討議資料』における「概念フレームワーク」	—	固有の目的の削除。基本的な目的のみ示される。
2015	2015年『公開草案』における「概念フレームワーク」	—	
2018	2018年『概念フレームワーク』における「概念フレームワーク」	—	

(出所) 高須・岩崎 [2019] 3-16 頁をもとに筆者作成。

このような目的の変遷について、高須・岩崎 [2019] は、「何が IASB に『概念フレームワーク』の目的をめぐるこのような変更を行わせたのであろうか。その問いに対する解答は、その変更によって基本的な目的には変更がなく、付加された目的のみが削除されていることから、1989 年『概念フレームワーク』の制定当時に存在していた固有の目的の必要性が存在しなくなったというものである」(高須・岩崎 [2019] 12 頁/傍点筆者)と述べている。つづけて、「『国際会計基準が認めている代替的な会計処理の数を削減するための基礎を提供することにより、IASC 理事会が財務諸表の表示に関する規則、会計基準及び手続の調和を促進するために役立つこと』という目的は、比較可能性・改善プロジェクトとそれに続く IOSCO とのコア・スタンダードをめぐる調整が 2000 年 5 月に終了したことから、その必要性がなくなったといえる。また、『各国の会計基準設定主体が国内基準を開発する際に役立つこと』という目的も、IASB の設立後、時間の経過と共に、会計基準の国際的収斂が進行していることから、その必要性がなくなってきたといえる」(高須・岩崎 [2019] 12 頁)ということが指摘されている。

基本目的+固有の目的が付加されていた経緯は、当時の IASC に会計基準設定戦略(高須・岩崎 [2019] 13 頁)があったからである。しかし、上述のように付加する必要は最早なくなった。高須・岩崎 [2019] は「IASC (IASB) 『概念フレームワーク』をめぐる状況が、IASB の設立後、時間の経過を経て、会計基準の国際的な収斂を目指す『国内会計基準の国際会計基準化』から IFRS の採用(アドプション)による『国際会計基準の国内会計基準化』へと変容していったことを示している」(高須・岩崎 [2019] 13-14 頁)と指摘している。

以上のことから、1989 年 IASB 概念フレームワーク、2010 年 IASB 概念フレームワークにおいては、基本の目的に、固有の目的を付加したものを示していたが、それ以後の 2013 年、2015 年、2018 年の概念フレームワークでは、その固有性は削除された。その要因は、1989 年 IASB 概念フレームワークの制定当時に存在していた固有の目的が必要なくなったからである。より具体的には高須・岩崎 [2019] (10-11 頁)によれば、IASC は会計基準を設定するにあたり、一貫して各国の会計基準の間に相違があることを認識した上で、その妥協を図るという手法を採用してきたが、国際連合、経済協力開発機構等の規制主体が国

際的基準設定の場に登場してきたことから、IASC は独自の実践規範性を有する会計基準の設定を迫られることになったためであるとされる。

ここで、重要なのは、国際的な情勢の変化や戦略により(外的要因により)、概念フレームワーク(の目的)が変遷してきたという過程である。

わが国でもそれは例外ではない。ASBJ2004 概念フレームワークはその公表の経緯については「概念フレームワークを記述する体系には、本来、多様な選択肢がありうるが、この討議資料の構成は、大枠で海外の先例に従っている。海外の主な会計基準設定が公表した概念書は、わが国でもすでに広く知られているため、それと構成を揃えることで関係者理解が容易になり、この討議資料の機能がより効率的に発揮されると期待できるからである。さらに、海外と同一の構成を採用することによって、会計基準の国際的調和をめぐるコミュニケーションも、より円滑になるであろう。」(i 頁)との記述にあるように、国際的な概念書の公表の影響から、海外の先例に従い、作成・公表されて経緯がある。その経緯を含む変遷は表 8-3 のとおりである。

表 8-3 ASBJ 概念フレームワークの役割(目的)の変遷

年月日	題 目	ASBJ 概念フレームワークの役割(討議資料の役割)
2004年7月 2日	討議資料「財務会計の概念 フレームワーク」	<p>この討議資料では、<u>現行の企業会計(とくに財務会計)の基礎にある前提や概念が要約・整理</u>されており、その内容は、<u>将来の会計基準設定の指針</u>になると期待される。その指針によって、会計基準の体系的安定性が得られれば、<u>会計基準の変化についての予見可能性</u>が高まるであろう。そのことを通じて不確実な将来への対応をよりの確なものとし、<u>企業や利害関係者に無用なコストが生じる事態を避ける</u>ことも、この討議資料に期待されている重要な役割である。</p> <p>基本となる前提や概念を要約・整理しておくことは、海外の基準設定主体との円滑なコミュニケーションに資する役割も期待されている。会計基準の国際的な調和(または収斂)が求められるなかで、会計基準の相違が何に起因しているのかについて説明が求められる機会は少なくない。この討議資料には、そうした説明のための有効な基盤となることが期待されている。</p> <p>この討議資料には、現行の会計基準をつとめて体系的に整理するだけでなく、前述のとおり、<u>将来の会計基準に指針を与える役割</u>も求められている。そのため、この討議資料の内容には、現行会計基準の一部を説明できないものが含まれていたりする。しかし、こ</p>

		<p>の討議資料は個別具体的な会計基準の設定・改廃をただちに提案するものではない。その役割は、あくまでも<u>基礎概念の整理を通じて基本的指針を提示すること</u>にある。</p> <p>(※傍線筆者)</p>
2004年10月8日 (2004年9月24日)	<p>討議資料「財務会計の概念フレームワーク」の修正とこれに伴う公表資料のアップ・デートについて/討議資料「財務会計の概念フレームワーク」新旧対応表</p>	<p>修正前 会計基準の国際的な調和(または収斂) 修正後 会計基準の国際的な収斂(または調和)</p>
2006年12月28日	<p>討議資料「財務会計の概念フレームワーク」</p>	<p>概念フレームワークは、<u>企業会計(特に財務会計)の基礎にある前提や概念を体系化したものである</u>。それは、<u>会計基準の概念的な基礎を提供</u>するものであり、それによって、<u>会計基準に対する理解が深まり、その解釈についての予見可能性も高まる</u>であろう。また、<u>概念フレームワークは、財務諸表の利用者に資するもの</u>であり、<u>利用者が会計基準を解釈する際に無用のコストが生じることを避ける</u>という効果も有するであろう。概念フレームワークは、<u>将来の基準開発に指針を与える役割</u>も有するため、既存の基礎的な前提や概念を要約するだけでなく、吟味と再検討を加えた結果が反映されている。したがって、概念フレームワークの内容には、<u>現行の会計基準の一部を説明できないものが含まれていたり、いまだ基準化されていないものが含まれていたりする</u>。しかし、<u>概念フレームワークは個別具体的な会計基準の新設・改廃をただちに提案するものではない</u>。その役割は、あくまでも<u>基本的な指針を提示すること</u>にある。</p> <p>(※太字・傍線筆者)</p>

(出所) ASBJ 概念フレームワークをもとに筆者作成。

ASBJ2004年概念フレームワークからASBJ2006年概念フレームワークの変遷経緯については、「この討議資料をテーマとして実施されたシンポジウムやカンファレンスをはじめさまざまな機会に寄せられた意見を吟味するため、基本概念ワーキンググループは2回の会議を含む検討作業を行い、公表資料の中で、特に理解が難しいとの指摘が多かった点や、誤解を生みやすいと判明した点等について表現上の修正を行った。当委員会はその修正結果についての報告を受け、今回の修正の趣旨に鑑み、上記のホームページに掲載している公表資料のアップ・デートを行うこととした。」(「討議資料「財務会計の概念フレーム

ワーク」の修正とこれに伴う公表資料のアップ・デートについて」と述べている。

その役割については、表 8-3 の傍線部分が、主要な論点だと思われる。ただしその変遷において、特に当該論点において大きな変化はないと考える。ただし「会計基準の概念的な基礎を提供する」という文言は、改めて ASBJ2006 年概念フレームワークにおいて明記(明確化)されたものとする。

また、ASBJ2006 年概念フレームワークにおいては、「当委員会は、日本の会計基準及び財務報告の基礎となる概念を定める概念フレームワークの整備が、会計基準の国際的収斂に向けた国際的な場での議論に資するものと確信している。しかしながら、現在、国際会計基準審議会と米国財務会計基準審議会により共通の概念フレームワーク策定に向けた共同作業が行われていることに鑑みると、このタイミングで概念フレームワークを公開草案という形で公表することは適切ではないとの懸念もありうるかもしれない。そこで、無用な混乱と誤解を避けるために、当委員会は、概念フレームワークの討議資料として公表することにとどめ、コメントは求めないことにした。その意味では、本討議資料は、我が国の様々な会計基準についての概念的な基礎を提供するための努力の一環として、当委員会がこれまで数年にわたって行ってきた議論の結果を示すという性質を有する。本討議資料は、当委員会の今後の国際的な場での議論への参加、特に国際会計基準審議会と米国財務会計基準審議会による共通の概念フレームワーク策定に向けた共同プロジェクトへの積極的な参加を通じて、さらに進化することになる。」(v-vi 頁/傍点筆者)と述べている。

当時はまだ IASB と FASB が共同作業を行っていた時代であり、その時代的背景もあり、公開草案には至らず、またコメントも求めないとしていた。しかし、その後、IASB は単独で概念フレームワーク設定を開始し、わが国においても IFRS 第 15 号の基本的な考え方を取り入れた収益認識会計基準が 2018 年に公表されている。この収益認識会計基準は、企業のトップラインに大きな影響を与える会計基準である。ASBJ2006 年概念フレームワークは「会計基準の概念的な基礎を提供」(v 頁)するものである。そうであれば、時代の変遷に伴い、市場関係者に「コメント」を求めるような新たな概念フレームワークの公開草案を示すことも一案ではないかと考える。

市場関係者の声を確実に回収する役割を果たし、会計基準や概念フレームワークを形成していくうえで、利害関係者である市場関係者の声は重要であることはいままでもない(市川 [2020b] 35 頁)。市場関係者の声を回収することは、政治的な問題を生むことにもなるのであろうが¹³⁴、しかし、概念フレームワーク議論の活発化を生むことにも繋がる(市川 [2020b] 35 頁)。また斎藤[2011]は、市場参加者が互いの行動について共有する期待を彼らの市場行動やその結果から推測し「書かれた」会計基準をそれにてらして検討しつつ、その再構築のシナリオを整合的な概念の体系をもって提示する作業が必要とされると指摘し、そうした基礎研究は、おそらく学界の研究者が担う(斎藤他[2011]9 頁)としている(市川 [2020b] 35-36 頁参照)。

会計基準設定の際には、市場関係者の意見の反映は当然、不可欠であると考え(実際に活用するのは彼等だからである)、そして会計基準の概念的な基礎を提供するのが概念フレームワークであり、したがってこの両者は切り放して考えられないことを前提として、市場関係者の意見の反映は必須であり、「正答」を作成者側が用意するのではなく、「回答」を市場関係者からだしやすい環境を整えるべきであるし、そ

¹³⁴ 例えば FASB [1976] に対するコメントレター上における Ernst&Ernst/Arthur Andersen&Co. の対立やその後の FASB 概念フレームワークのねじれ現象など(市川 [2010] 参照)。

れを受けて概念の整合性を学界の研究者が担うべきではないか(市川 [2020b] 36 頁)。

わが国の新たな収益認識会計基準の制定過程におけるコメントレーター内においては(企業会計基準公開草案第 66 号(企業会計基準第 29 号の改正案)「収益認識に関する会計基準(案)等に寄せられたコメント」、CL13、経団連経済基盤本部)、「IFRS 第 15 号の内容を出発点として、わが国における収益認識会計基準を開発することは、国際会計基準との比較可能性を高め、日本基準の高品質化に資する可能性があることから賛同する」(1 頁)という意見も存在している。批判ばかりではないのである。そうであるならば、少なくともそれに即した(市場関係者のコメントに即した)、新たな概念フレームワークの検討もなされるべきではないかと考える。

V おわりに

本章は収益認識会計基準をふまえて、概念フレームワークの重要性(貢献性)およびその可変性について検討を行ってきた。市川 [2020a] では、わが国の収益認識会計基準に関して、公開草案等へのコメントをふまえ、その改正点(コメントが一部反映され改正)を確認した。併せて、わが国の収益認識会計基準と概念フレームワークとの関係性の検討も目的とした。市川 [2020a] の結論として、わが国は IFRS 第 15 号の趣旨と同様の新しい収益認識会計基準を導入したものの、IASB(IFRS)とは異なり、それを支える新たな概念フレームワークの制定はなされていないのではないか、という問題意識を示した。

しかし、そうであれば、その可変性についてさらに検討されるべきであった。市川 [2020a] においては、当該問題意識(疑義)のみは示したものの、概念フレームワークそのものの重要性(必要性)や可変性を具体的に明示したものではなかったといえる。したがって、本章においては、わが国の収益認識会計基準をふまえたうえで、市川 [2020a] では論じるに至らなかった、概念フレームワークの必要性や可変性に関して、藤井[2016]、高須・岩崎[2019]などを引用しながら検討を行った。

結果として、わが国は収益認識会計基準が導入されたことをふまえて、(IASB の概念フレームワークの可変性を意識しながら)、わが国においても当基準導入に伴う概念フレームワークの可変性を肯定する方向性もあるのではないかと考えた。ただし、会計基準を検討する際には(あるいは「会計基準の概念的な基礎を提供する」概念フレームワークを検討する際には)、市場関係者の意見(コメント)の反映も必要であり、「正答」を作成者側が用意するのではなく、「回答」を市場関係者からだしやすい環境を整えるべきであろう。

参考文献

- FASB[1976] *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB.
- FASB[2014] *Revenue from Contracts with Customers*, Financial Accounting Series, No. 2014-09, Topic 606.
- FASB/IASB[2010] *Conceptual Framework for Financial Reporting :Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative 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 Financial Reporting*、May、IASB.
- IASB[2018] *Conceptual Framework for Financial Reporting*、March、IASB.
- 浅野千鶴 [2017]「我が国への包括的収益認識基準の導入における諸問題」『日本簿記学会年報』第 32 巻、68-73 頁。
- 市川紀子 [2010]『財務会計の現代的基盤』森山書店。
- 市川紀子 [2015]「収益認識基準にみる財務会計の現代的特質:井上良二教授の学説を手がかりに」『産業経理』第 74 巻第 4 号、45-56 頁。
- 市川紀子 [2016]「計算構造類型の再検討—IASB 収益認識基準および概念フレームワークにおける資産負債中心観の変化—」『会計』第 189 巻第 2 号、66-80 頁。
- 市川紀子 [2017]「計算構造類型の再検討—IASB における資産負債中心観の変化—」『財務会計研究』第 11 号、63-96 頁。
- 市川紀子 [2018]「計算構造類型の再検討 : ASBJ の収益認識基準(案)等に観る会計観を中心に」『会計』第 193 巻第 4 号、64-77 頁。
- 市川紀子 [2019a]「第 8 章 収益会計」井上良二編・市川紀子・吉田智也・木村太一著『新版財務会計論三訂版』税務経理協会。
- 市川紀子 [2019b]「ASBJ の収益認識会計基準に観る会計観 : 井上良二博士の学説を手がかりに」『会計』第 196 巻第 3 号、57-70 頁。
- 市川紀子 [2020a]「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。
- 市川紀子 [2020b]「概念フレームワークの必要性 : マクロ会計・メソ会計・ミクロ会計の視点や会計基準設定の諸問題を中心に」『駿河台経済論集』第 29 巻第 2 号、27-42 頁。
- 市川紀子 [2021]「会計基準設定における米国のアカウンティングファームの役割—1976 年討議資料に対するコメントレターを踏まえて—」『グローバル会計研究』第 2 号、27-48 頁。
- 市川紀子 [2022]「収益認識会計基準におけるコメントレターの捉え方」『会計』第 201 巻第 3 号、270-284 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。
- 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。
- 池田健一 [2018]「国際統合報告フレームワークに関する基礎的考察」『福岡大学商学論叢』第 62 巻第 4 号、521-532 頁。
- 井上定子 [2018]「IFRS 導入の多様性に関する国際社会学的考察」『産業経理』第 78 巻第 3 号、62-73 頁。
- 井上良二 [2011]「わが国の会計基準とグローバル・スタンダード—そのコンバージェンスに関連して—」『会計』第 180 巻第 4 号、136-148 頁。
- 井上良二 [2019]「2019 年 8 月 / 収益と費用について」2020.07.31 参照、< <http://www.ryoji.server-shared.com/custom1.html>>。
- 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。
- 岩崎勇 [2007]「会計概念フレームワークの現状と問題点」『会計』第 172 巻第 5 号、35-47 頁。
- 岩崎勇 [2019]「第 5 章 有用な財務情報の質的特性」岩崎勇編『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会、63-82 頁。
- 岩崎勇 [2022]「はじめに」『収益認識についての総合的研究』(会計理論学会スタディ・グループ (代表 :

- 岩崎勇) 中間報告書要旨)、1-2 頁。
- 岩田巖[1987]『利潤計算原理』同文館、1987 年。
- 上野清貴[2020]『会計構造の深層論理』中央経済社。
- 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。
- 大野智弘 [2006] 「公正価値評価の適用範囲の拡張に関する一考察：投資不動産への適用について」『年報財務管理研究』第 17 号、96-103 頁。
- 岡田裕正 [2020] 「IFRS 概念フレームワークに関する研究ノート」『経営と経済』第 99 巻、第 1-4 号、247-265 頁。
- 梶田龍三 [2018] 「会計の政治化—ストック・オプションの会計基準を事例として—」『専修商学論集』第 106 号、63-75 頁。
- 梶田龍三[2019]「第 4 章 財務報告の目的—経済の金融化現象と英米の対立—」岩崎勇編『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会、47-62 頁。
- 梶田龍三[2022]「IASB/概念フレームワーク(2010 年)の設定過程の分析—内部ロビング、メンバーの人事異動および二重規制システムに関係づけて—」『会計学研究』第 48 号、25-55 頁。
- 川西安喜 [2020] 「改正収益認識会計基準等の概要」『企業会計』第 72 巻第 6 号、74-80 頁。
- 小口好昭 [2010a] 「会計概念フレームワークの検討—ミクロ会計・メソ会計・マクロ会計の視点から—」『会計』第 178 巻第 6 号、749-763 頁。
- 小口好昭 [2010b] 「会計概念フレームワークの再検討」河野正男・小口好昭編『会計領域の拡大と会計概念フレームワーク』中央大学出版部、215-264 頁。
- 斎藤静樹 [2010]『会計基準の研究』中央経済社。
- 斎藤静樹・大塚成男・八重倉孝・大石桂一・万代勝信・桜井久勝・辻山栄子・池田幸典・山地秀俊・富岡幸雄・関正弘・秋山純一 [2011] 「国際化と基準作りの基準」『会計』第 179 巻第 1 号、113-147 頁。
- 齊野純子「収益認識における『履行義務の充足』と実現概念」『会計』第 197 巻第 5 号、42-55 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。
- 佐々木隆志[2019]「収益認識に関する総合的検討」『会計』第 195 巻第 3 号、1-11 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。
- 杉山晶子 [2019]「第 10 章 表示および開示—純損益を中心に据えた財務業績の開示の意味—」岩崎勇編『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会、149-167 頁。
- 高須教夫[2004]「FASB 概念フレームワークをめぐる問題の検討—収益費用アプローチと資産負債アプローチ」『会計』第 165 巻第 1 号、35-50 頁。
- 高須教夫・岩崎勇[2019]「第 1 章 IASC (IASB) 概念フレームワークの目的—概念フレームワークの意義と必要性—」岩崎勇編『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会、3-16 頁。
- 高須教夫[2019]「第 8 章 財務諸表の構成要素の認識」岩崎勇編『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会、119-133 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。
- 佐藤信彦「収益認識の基本的考え方：『実現』と『履行義務の充足』に関連して」『ディスクロージャー&IR』第 5 巻、49-58 頁。
- 千葉啓司 [2022] 「収益費用アプローチにおける資産の内容に関する一考察」『千葉商大論叢』第 53 巻第 3 号、79-92 頁。

- 徳山英邦[2019]「第7章財務諸表の構成要素」岩崎勇編『IASBの概念フレームワーク』税務経理協会、99-118頁。
- 新田忠誓[2015]「計算構造論・考：収益費用アプローチと資産負債アプローチ」『財務会計研究』第9巻、1-22頁。
- 藤井秀樹[2016]「概念フレームワークの理論的性質と役割—アメリカ会計理論発達しにみる規範理論の展開—」『産業経理』第76巻第3号、4-14頁。
- 藤井秀樹[2019]「第3章IASB概念フレームワークの全体像」岩崎勇編『IASBの概念フレームワーク』税務経理協会、33-46頁。
- 藤井秀樹[2020]「収益認識会計基準に関する一考察」『会計』第198巻第1号、1-14頁。
- 山田純平[2019]「アメリカの会計事情とその論争点」『会計』第195巻第3号、63-77頁。
- 山田康裕[2015]「収益認識プロジェクトにおける基準設定の力学」『会計』第187巻第4号、27-39頁。
- 米山正樹[2015]「アカデミック・フォーサイト 問い直すべき概念フレームワークの存在意義—『概念フレームワーク』見直しプロジェクトの成果と課題—」『会計・監査ジャーナル』第27巻第11号、67-76頁。

謝辞(2023年4月23日付)

岩崎勇教授が代表でおられる会計理論学会スタディグループ(第9回研究会：2023年3月26日)において、報告を行った原稿が本紙である。本紙をもとに第9回研究会において報告を行ったところ、同スタディグループメンバーでおられる藤井秀樹教授より「ASBJ概念フレームワークの指導原理性と説明原理性—市川[2023]の問題提起の意義—(以下、藤井[2023]とする)」という非常に貴重な玉稿を賜った。記して深く感謝申し上げたい。本来であれば、最終報告書には経過報告ではなく、完成原稿を示すべきであろう。しかし、筆者は、藤井[2023]において賜った内容にすべて賛同するものである。以上のことから、本紙を掲載させて頂くことにした(執筆要領に即し形式のみ変更したが、内容の変更はない)。道標を授けて頂いた藤井秀樹教授には改めて深く感謝申し上げます。また、このような貴重な機会等を頂いたことに、岩崎勇教授代表はじめ同スタディグループメンバーの皆様にも改めて御礼申し上げます。

以上

第9章 ASBJ 概念フレームワークの指導原理性と説明原理性

—市川[2023]の問題提起の意義—

藤井 秀樹（金沢学院大学教授・京都大学名誉教授）

I はじめに

「基準設定のための基準（Standards for Standard Setting）」（Denman [1984]）として位置づけられる概念フレームワークは本来、普遍的な性質を帯びており、その限りで容易に「変化しないこと」が想定されている¹³⁵。ところが、市川[2023]¹³⁶はあえて、その「可変性」（改廃を含む「変化の可能性」）に着目している。私見によれば、そのことによって、市川[2023]は、多くの問題提起的な検討課題の炙り出しに成功している。本章では、市川[2023]の問題提起の意義を、筆者なりの観点から明らかにしてみたい。

II 「可変性」に関する概念整理

この節では、市川[2023]でいう「可変性」について、基本的な概念の整理を行うことにしたい。概念フレームワークの変化のパターンは、その役割の変化を説明するものとなる。

変化の2つのパターン 作用因の観点からやや図式的に整理すれば、概念フレームワークの変化には、大きく2つのパターンが存在する。1つは、内生的要因による変化である。概念フレームワークを構成する諸概念の首尾一貫性の確保や諸概念の自生的拡張の必要性が事後的に認識された場合に、このパターンの変化が生じる。このパターンの変化は、概念フレームワークを構成する諸概念の自己運動的な変化として特徴づけられる。FASB 概念書第3号が同第6号に代替された事例は、その典型例といえるであろう。

もう1つは、外生的要因による変化である。新しい会計環境の発生に起因して、既存の概念フレームワークの整備・拡充が必要になった場合に、このパターンの変化が生じる。2004年に着手されたIASB 概念フレームワーク改訂プロジェクト¹³⁷の諸成果や、概念フレームワーク全体のアップデートを図る形で2010年以降断続的に公表されてきたFASB 概念書第8号（FASB[2023]）は、このパターンの変化を示すものとして位置づけられるであろう。

概念フレームワークの役割の変化 2つのパターンのうち、概念フレームワークの役割の変化を示すものとして注目されるのは、後者の外生的要因による変化である。新しい会計環境の発生は、それを反映し

¹³⁵ 国内外の基準設定史を踏まえるならば、概念フレームワークが「基準設定のための基準」と言う場合の「基準設定」には、新基準の設定だけでなく、既存基準の改訂等も含まれると理解するべきであろう。

¹³⁶ 市川[2023]は、本スタディグループの第9回研究会（2023年3月26日開催）で配布された報告論文である。同論文は、加筆・修正のうえ、本報告書に第8章として収録されている。

¹³⁷ このプロジェクトは当初、FASBとIASBの共同プロジェクトとして開始されたが、2010年以降、IASBの単独プロジェクトに変更された。この点については、藤井[2021]（93頁）を参照されたい。

た新基準の設定を必要ならしめる。そうした新基準の設定が、概念フレームワークの改訂に先んじて実施された場合に、概念フレームワークの役割の変化が準備される¹³⁸。

既述のように、概念フレームワークはそもそも「基準設定のための基準」、すなわち基準設定の前提となる基礎概念を集成したものであった（概念フレームワーク→会計基準）。FASB[1976] (p.2) には、「概念フレームワークは〔会計上の〕憲法」との記述も見られる。ところが、新基準の導入に起因する概念フレームワークの改訂は、それとは逆に、新基準に合わせる形で概念フレームワークを変化させるものとなる（会計基準→概念フレームワーク）。すなわち、そこでは、概念フレームワークと会計基準の主従逆転とも言える現象が生じるのである。この現象は、新基準で採用された新しい考え方が概念フレームワークの変化を要求・主導するという点で、概念フレームワークに対する会計基準の「逆基準性」としてこれを特徴づけることができるであろう。FASB 概念書第 8 号の開発は、先行基準のかかる性質の影響を相対的に強く受けた概念フレームワーク改訂の事例といえるであろう。

以上のことから、導入初期においては概念フレームワークは専ら会計基準の設定を導く「指導原理」としての役割を果たすのであるが（あるいは少なくとも、主としてそのような役割を果たすことが期待されているのであるが）、会計環境の新たな展開を反映した新基準の設定が先行する段階に移行すると、事後的に改訂された概念フレームワークは会計基準全体がどのような考え方で成り立っているかを記述する「説明原理」としての役割を果たすようになることが分かる。すなわちここに、概念フレームワークの役割の変化を見出すことができるのである。とはいえ、概念フレームワークは、指導原理性（規範的性質）と説明原理性（記述的性質）の二側面を本来的に合わせ持ったプロナウンスメントであり（FASB[1978], par.3）、したがってこの役割の変化は基本的には程度の問題（役割の重点移行）を示すものとして理解される必要がある。

III 概念フレームワークの「変化」の必要性と可能性

概念フレームワークの「変化」については、さらに「必要性」と「可能性」の二面から考える必要がある。前節で言及した内生的要因と外生的要因はいずれも、「変化」の必要性を説明するものである。「変化」の必要性は、「変化」のあるべき方向性を指示する。しかし、社会的制度は、必要性のみで変化するわけではない。その可能性が備わって初めて、社会的制度は変化するのである。

ここでいう変化の可能性とは、概念的には、変化のベネフィットが変化のコストを上回ること ($x > y$, x : 変化のベネフィット, y : 変化のコスト) をいう。必要性がいかに大きくても、変化のベネフィットが変化のコストを下回るならば、変化は生じない。IASB 概念フレームワーク (IASB [2018], par.2.39) で示された「有用な財務報告に対するコストの制約」の考え方¹³⁹が、その理屈の理解に援用できるであろう。

変化する IASB 概念フレームワーク 2004 年に開始された IASB の概念フレームワーク改訂プロジェ

¹³⁸ 以下に述べる概念フレームワークの役割の変化は、主として FASB および IASB の事例を念頭に置いたものである。紙幅の関係でここでは詳論しないが、キャッチアップ型の概念フレームワーク設定を行った ASBJ では、やや事情が異なる。

¹³⁹ IASB[2018] (par.2.39) では、次のように述べられている。「コストは、財務報告により提供され得る情報に関する一般的な制約である。財務情報の報告にはコストがかかるものであり、それらのコストが当該情報を報告することによる便益により正当化されることが重要である」。

クトにおいては、「信頼性」に代わる質的特性として 2010 年に「忠実な表現」が導入され、さらに 2018 年には「実質優先」の復活が図られた¹⁴⁰。これらの諸概念は、会計環境の新たな展開を踏まえ、会計的認識・測定において資産負債アプローチのさらなる浸透・徹底を図るべく採用されたものであった。通史的に見た場合、概念フレームワークのかかる改訂はその事実関係において、IFRS 第 15 号に見るような将来の新基準の設定を見越した事前の制度整備として位置づけ得るものとなっていることが分かる¹⁴¹。「企業が収益の認識を、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように行わなければならない」(IFRS, No.15, par.2) という、IFRS 第 15 号で定式化された収益認識原則の導入は、「忠実な表現」や「実質優先」の作用を抜きにしては説明できないであろう。

変化しない ASBJ 概念フレームワーク ASBJ は、2004 年に基礎概念ワーキング・グループ「討議資料」(基礎概念ワーキング・グループ[2004])を公表し、部分的な加筆・修正を施した後、その成果として 2006 年に ASBJ「討議資料」(ASBJ[2006])を公表した。周知のごとく、当該討議資料が、いわゆる ASBJ 概念フレームワークである。注目されるべきは、その公表以降、当該討議資料の改訂は一度も行われていないということである。

ASBJ 概念フレームワークの改訂が一度も行われていないのは、改訂の必要性がなかったからかという点、決してそうではない。改訂の必要性を示す典型的な事例の 1 つを、「純利益の表示方法」をめぐる制度状況に見出すことができる。

ASBJ 概念フレームワーク第 3 章第 9 項では、純利益が次のように定義されている。「純利益とは、特定期間の期末までに生じた純資産の変動額〔中略〕のうち、その期間中にリスクから解放された投資の成果であって、報告主体の所有者に帰属する部分をいう」(傍点引用者)。

ところが、財務情報の国際的な比較可能性の改善を主目的として設定された企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」(第 39 項)では、図 9-1 にみるような純利益の表示方法が採用されている¹⁴²。この純利益の表示方法は、ASBJ 概念フレームワークにおける上掲の純利益の定義との整合性を、明らかに欠いている。

図 9-1 連結損益計算書における純利益の表示方法

税金等調整前当期純利益	××××
-------------	------

¹⁴⁰ 「実質優先」は、1989 年公表の IASC 概念フレームワークでは質的特性の 1 つとして位置づけられていたが、2010 年版概念フレームワークでは、当該概念フレームワークで新たに導入された「忠実な表現」と「重複したもの」と見なされ、質的特性から削除された。ちなみに、2018 年に復活した「実質優先」は、独立した質的特性ではなく、「忠実な表現」を支える補助概念として位置づけられている。以上の点については、差し当たり、藤井[2019] (41 頁)を参照されたい。

¹⁴¹ ただし、基準設定に係るこうした制度的コンテキストが、IFRS 第 15 号やその「結論の根拠」で明示的に述べられているわけではない。


¹⁴² 企業会計基準第 22 号第 39 項 (3) では、以下のように規定されている。

「純損益計算の区分は、次のとおり表示する。

- ① 経常損益計算の結果を受け、特別利益及び特別損失を記載して税金等調整前当期純利益を表示する。
- ② 税金等調整前当期純利益に法人税額等(住民税額及び利益に関連する金額を課税標準とする事業税額を含む。)を加減して、当期純利益を表示する。
- ③ 2 計算書方式の場合は、当期純利益に非支配株主に帰属する当期純利益を加減して、親会社株主に帰属する当期純利益を表示する。1 計算書方式の場合は、当期純利益の直後に親会社株主に帰属する当期純利益及び非支配株主に帰属する当期純利益を付記する。」

法人税等	xxxx
当期純利益	xxxx
非支配株主に帰属する当期純利益	xxx
親会社株主に帰属する当期純利益	xxxx

(注) 2 計算書を想定して作成。太字化は筆者。

既述のように、ASBJ 概念フレームワークによれば、純利益とは、「純資産の変動額」のうち「報告主体の所有者に帰属する部分」すなわち「親会社株主に帰属する当期純利益」のみをいうとされている。ところが、1 にみるように、企業会計基準第 22 号で採用された純利益の表示方法では、「非支配株主に帰属する当期純利益」も含めた形で「当期純利益」が表示される。連結基礎概念に即していえば、ASBJ 概念フレームワークでは親会社説が、企業会計基準第 22 号では経済的単一体説が、それぞれ採用されていることになる。企業会計基準第 22 号が後続の（その意味で優先されるべき）プロナウンスメントであるため、この概念的な不整合を解消するには、先行の ASBJ 概念フレームワークを改訂する「必要」がある。この改訂は、もしそれが実施されるとすれば、本章 II 節で言及した変化の 2 つのパターンのうち、新しい考え方を含んだ新基準の設定によって生じる変化、すなわち外生的要因による変化ということになる。

しかし、そうした変化の「必要性」を実際の改訂に繋げようとする試みは、今日に至るまで（少なくとも公式的には）まったくなされてこなかったのである。以上の諸事実は、ASBJ 概念フレームワークの変化を導く「可能性」の欠如を物語っている。IASB 概念フレームワークで示された「有用な財務報告に対するコストの制約」の考え方を援用して敷衍すれば、純利益の表示方法に見られる概念的な不整合を解消したときに得られるベネフィットは、当該不整合の解消に要するコストを下回っているということである。より直截的にいえば、ASBJ 概念フレームワークに係る当該不整合を放置することによって生じる不都合は、基準設定を進めるうえで無視し得るほど小さいということである。

周知のように、純利益は「財務情報の中心」（米山[2007]19 頁）とされている。そのような重要な位置づけを与えられた純利益に上掲のような概念的な不整合が生じ、しかもそれが現在に至るもなお解消されることなく放置されているのである¹⁴³。この事実を、ここで改めて確認しておく必要がある。

IV 収益認識基準と概念フレームワーク

企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識基準」）と ASBJ 概念フレームワークの関係に目を転じてみよう。以下、同基準からの引用等については、項番号のかっこ書きによって、その出所を示すことにする。

「IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れる」ことが「[収益認識基準の] 開発にあたっての基本的な方針」の 1 つとされた（第 98 項、傍点引用者）。事実、同基準における IFRS 第 15 号への言及は 46 箇所に及んでいる。このことによって、収益認識基準の設定作業において IFRS 第 15 号が主要な参照対象とされたこと（より踏み込んでいえば、同基準の設定作業のどの局面でどのように IFRS 第 15 号が

¹⁴³ 企業会計基準第 22 号の初度適用は 2015 年度であり、したがって現時点でかかる概念的な不整合は 10 年近く放置されてきたことになる。

参照されたか)を、われわれは直接的かつ具体的に知ることができる。

ところが、これとは対照的に、収益認識基準では ASBJ 概念フレームワークに言及した箇所は、皆無である。このことは、同基準の設定作業において、同基準と ASBJ 概念フレームワークの整合性に関する検討がなされていないことを、暗示している。同基準では、「本会計基準の基本となる原則は、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識することである」(第 16 項)とされ、IFRS 第 15 号で定式化された収益認識原則がほぼそのままの形で同基準に取り入れられている。この収益認識原則が、ASBJ 概念フレームワークで示された収益の定義、すなわち「収益とは、純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分である」(第 3 章第 13 項)という定義とどう整合するかを説明することは、極めて困難(事実上は不可能)とあってよいであろう。

既述のように、収益認識基準は、「IFRS 第 15 号の定めを基本的にすべて取り入れる」ことを「基本的な方針」の 1 つとして設定された(第 98 項)。この記述を文字通りに解釈すれば、同基準は、IFRS 第 15 号の定めを、ASBJ 概念フレームワークで示された諸概念に優先させる形で、設定されたということになる。もしそうだとすれば、ASBJ 概念フレームワークは収益認識基準に対して指導原理性のみならず、説明原理性さえも、第一義的には有していないということになる。かかる解釈は、収益認識基準において ASBJ 概念フレームワークへの言及が一度もなされていないという事実と符合する。

さらに付言すれば、以上にみる収益認識基準と ASBJ 概念フレームワークの関係は、純利益の表示方法にみる企業会計基準第 22 号と ASBJ 概念フレームワークの関係とも軌を一にしているのである。その主たる共通点は、いずれの会計基準も、(1) ASBJ 概念フレームワークの制約を受けることなく設定された(と解釈せざるを得ない)こと、(2) しかし実務においてはそれなりの機能を果たしていること、の 2 点にある。

V おわりに—市川[2023]の問題提起の意義—

国際基準(IFRS 第 15 号)の定めを「基本的にすべて取り入れる」形で国内基準(企業会計基準第 29 号)が設定されたという事実は、わが国における概念フレームワークのあり方について、大きく 2 つの解釈を生み出す。1 つは、わが国の基準設定において概念フレームワークは不要であるという解釈である(概念フレームワーク不要説)。もう 1 つは、概念フレームワークのレベルではアドプションが事実上進行しているという解釈である(概念フレームワーク・アドプション説)。いずれも、ASBJ 概念フレームワークの変化の「可能性」の欠如を説明するものとなる。

概念フレームワーク不要説は、わが国における(とりわけ近年の)基準設定において ASBJ 概念フレームワークがほとんど機能していないという事実を、素朴に直視した場合の解釈である。この解釈には、(1) わが国の基準設定においては概念フレームワークなるものはそもそも不要であるという観点と、(2) わが国では暗黙の概念フレームワーク(会計人の暗黙の共有知)が存在するために明文化された概念フレームワークは不要であるという観点が、あり得るであろう。前者は概念フレームワークのわが国における基準設定上の存在意義を否定する見解であり、後者はそれを(消極的にはあれ)肯定する見解である。

以上に対して、国際基準の定めを「基本的にすべて取り入れる」形で国内基準が設定されたことに伴い、

わが国は、当該国際基準の背後に措定された IASB 概念フレームワークの諸概念も事実上、「基本的にすべて取り入れる」結果になっていると解釈するのが、概念フレームワーク・アドプション説である¹⁴⁴。この解釈は、わが国においては明文化された概念フレームワークは必ずしも必要でないとする観点を根底に持つ点で上掲の(2)の解釈と共通するが、概念フレームワークそれ自体の意義については積極的な評価をする点で独自性を有する。

個々の基準設定の局面において ASBJ 概念フレームワークは様々な意義や位置づけを持ち得るのであるろうし、事実これまで持ってきたと考えられる。しかし理論研究(本質論)の立場からすれば、以上のような理念的な議論が避けて通れない課題となるのである。

基準設定の新しい動向に合わせて概念フレームワークを改訂する必要があるのではないかという示唆に加えて、以上でみてきたような ASBJ 概念フレームワークの本質に関わる検討課題がわが国の基準設定体制に伏在することを教示している点に、市川[2023]の問題提起の意義があるように思われる。

〔参考文献〕

- AAA [1977], Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, AAA, 染谷恭次郎訳[1980]『アメリカ会計学会・会計理論及び理論承認』国元書房。
- Denman, J.H. [1984], “Setting Standards for Standard Setting,” *Canadian Accounting Magazine*, Vol.117, No.3, pp.58-61.
- FASB [1976], *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*, FASB, 森川八洲男監訳, 小栗崇資・佐藤信彦・原陽一共訳 [1988]『現代アメリカ会計の基礎概念—FASB 財務会計概念報告書—』白桃書房。
- [1978], *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No.1, FASB, 森川八洲男監訳, 小栗崇資・佐藤信彦・原陽一共訳 [1988]『現在アメリカ会計の基礎概念—FASB 財務会計概念報告書—』白桃書房; 平松一夫, 広瀬義州訳[2002]『FASB 財務会計の諸概念』増補版, 中央経済社。
- [2023], *Concepts Statements No.8, Concepts Statements (fasb.org)* (2023年8月16日アクセス)。
- IASB [2018], *Conceptual Framework for Financial Reporting*, IFRS Conceptual Framework, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳 [2022]「財務報告に関する概念フレームワーク」『IFRS 基準〈注釈付き〉2022年1月1日現在で公表されている基準』Part A, 中央経済社。
- 市川紀子[2023]「わが国の収益認識会計基準をふまえた概念フレームワークの重要性と可変性」会計理論学会スタディグループ第9回研究会報告論文, 2023年3月26日。
- 基礎概念ワーキング・グループ[2004]『財務会計の概念フレームワーク』討議資料。
- 企業会計基準委員会(ASBJ) [2006]『財務会計の概念フレームワーク』討議資料, ASBJ[2006], *Conceptual Framework of Financial Accounting*, The Discussion Paper, Tentative Translation: 16 Mar. 2007.
- 藤井秀樹 [2019]「IASB 概念フレームワークの全体像」岩崎勇『IASB の概念フレームワーク』税務経理協会。

¹⁴⁴ かかる暗黙裡のアドプションの結果, ASBJ 概念フレームワークの内部に不文の概念的不整合が不断に生じることについては, 別途検討が必要であろう。

———[2021]『入門財務会計』第4版，中央経済社。

米山正樹[2007]「討議資料の基本的な考え方」斎藤静樹編著『詳解『討議資料・財務会計の概念フレームワーク』第2版，中央経済社，17-37頁。

第 10 章 収益認識会計基準のコンバージェンスと制度的対応

杉山晶子（東洋大学教授）

I はじめに

2018年に企業会計基準委員会(IASB)により公表された企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」(以下、「収益認識会計基準」と称する。)は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を基本的にすべて取り入れる基本方針により開発された(97項、98項(1))¹⁴⁵。国際会計基準審議会(IASB)により2014年に公表されたIFRS第15号は、米国財務会計基準審議会(FASB)とIASBの12年に及ぶ共同プロジェクトの成果¹⁴⁶であり、世界の財務情報利用者のために、原則に基づく収益認識に係る単一の基準を開発することにより財務報告の改善を目指すものであった。

これまで「企業会計原則」を中心とする会計慣行に基づいて収益の認識が行われてきたわが国にとっては、「収益認識会計基準」は収益認識に係る初めての包括的な会計基準であり、国際的な会計基準へのコンバージェンスを経た基準となる。「収益認識会計基準」は、2020年に表示および注記事項について改正され、2021年4月1日以降開始する連結会計年度および事業年度の期首より適用されている。

「収益認識会計基準」には、変動対価や工事契約の進捗度をはじめとする会計上の見積りが含まれていることから、その適用に当たっては法人税法との調整や会計監査上の対応が図られている。2019年には内閣府令の公表により、有価証券報告書における情報開示が拡充され、2020年には、企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」および企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」が公表されている。

このような状況を背景として、本章では、第1に、「収益認識会計基準」の基礎となるIFRS第15号の特徴を整理するとともに、IFRS第15号へのコンバージェンスの意義と日本企業における「収益認識会計基準」の適用初年度の影響を確認する。そして、第2に、「収益認識会計基準」の適用に伴う制度的対応について、法人税法および会計監査の側面から考察するとともに、同基準に基づく収益の額や計上時期等が監査上の対応を含めて社会的合意を形成する仕組みを明らかにすることである。

以下、第2節では、「収益認識会計基準」の開発の基礎となっているIFRS第15号の特徴について整理するとともに、先行研究に基づいて「収益認識会計基準」の導入の影響について確認する。第3節では、平成30年度税制改正に基づく法人税法における「収益認識会計基準」への対応と、会計基準と法人税法の規定の比較を行う。第4節では、近年における会計情報開示の拡充の状況について

¹⁴⁵ 従来の実務等に配慮すべき項目がある場合には、国際的な比較可能性を損なわせない範囲で代替的な取扱いを追加的に定めることとされた(97項、100項、適用指針92項-104項)。また、「収益認識会計基準」では、棚卸資産や固定資産等、コストの資産化等の定めがIFRSの体系とは異なるため、IFRS第15号における契約コスト(契約獲得の増分コストおよび契約を履行するためのコスト)の定めを範囲に含めていない(109項)。

¹⁴⁶ FASBは、共同プロジェクトの成果をTopic606として公表している。

て述べるとともに、会計監査上の対応の一環として、収益認識に関する監査上の主要な事項（KAM）の事例を分析する。

II 「収益認識会計基準」の特徴と導入の影響

1 IFRS 第 15 号における収益認識の考え方

ここでは、まず IFRS 第 15 号の収益認識の特徴を示し、つぎに、IFRS 第 15 号の定めを取り入れた「収益認識会計基準」が従来の日本において行われていた収益認識の慣行に及ぼす影響について、先行研究に基づいて考察する。

IFRS 第 15 号の目的は、顧客との契約から生じる収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、次期および不確実性に関する有用な情報を財務諸表利用者に報告するために、企業が適用しなければならない原則を定めることである（par. 1）。この目的達成のために中心となる原則は、企業が収益の認識を、約束した財またはサービスの顧客への移転を当該財またはサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価を反映する金額で描写するというものである（par. 2）。

収益を認識する際に適用する 5 つのステップは、以下のとおりである（par. 2）。

ステップ 1：顧客との契約を識別する

ステップ 2：契約における履行義務を識別する

ステップ 3：取引価格を算定する

ステップ 4：取引価格を契約における履行義務に配分する

ステップ 5：企業が履行義務の充足時に（または充足するにつれて）収益を認識する

IFRS 第 15 号の開発プロジェクトに臨むにあたり、IASB としては、IFRS に限定的なガイダンスしか存在しなかった複数要素契約について改善の必要があったことが記されている（BC. par. 2）。複数要素契約については、履行義務を識別することと取引価格を契約における履行義務に配分することで対応がなされている。収益認識モデルは配分後取引価格モデルであるため、企業が会計処理単位を識別することを確保するために、財またはサービスを顧客に提供する義務を履行義務として定義することにより、他の義務と区別している（BC. par. 85）。

顧客により約束された対価の性質、時期および金額は、取引価格の見積りに影響を与えることから、取引価格の算定においては、変動対価、契約における重大な金融要素の存在、現金以外の対価、顧客に支払われる対価のすべての影響を考慮しなければならない（par. 48）。したがって、取引価格は、経営者による会計上の見積り値であることから、経営者の判断に依存して算定されることとなる。また、取引価格のその後の変動は、契約開始時と同じ基礎により、契約の中の履行義務に配分することが要求されている（par. 88）。

IFRS 第 15 号は、履行義務の充足を支配の移転という概念で説明している。支配についての記述は、FASB と IASB のそれぞれの概念フレームワークにおける資産の定義に基づいている（BC. par. 120）。企業は約束した財またはサービス（すなわち、資産）を顧客に移転することによって履行義務を充足したときに（または充足するにつれて）、収益を認識しなければならない、資産が移転するのは顧客が当該資産に対する支配を獲得したとき（または獲得するにつれて）であると定めている（par. 31）。すなわち、支配の移転をもって、いわゆる工事進行基準への適用を包摂するかたちで、一定の期間に充足される履行義務と

一定時点で充足される履行義務を包括的に規定することを意図していることがうかがえる。この規定を合理化するために、一定の期間にわたり充足される履行義務については、支配が顧客に移転される時期の属性に焦点を当てた要求事項を定め、履行義務が一定期間にわたり充足されるのかを決定するための要件を示している (BC, par. 123) ¹⁴⁷。

つぎに、先行研究に基づいて、IFRS 第 15 号の特徴や従来の利益稼得過程アプローチに基づく収益認識と比較したうえで、「収益認識会計基準」の IFRS 第 15 号へのコンバージェンスの意義を整理する。

辻山 (2020) によれば、IFRS 第 15 号は、顧客との契約を履行義務に分割して収益を認識するモデルを開発することによって、複数要素契約の収益認識に関する規準を示すことに成功した一方で、長期請負契約の収益認識に係る進行基準を支配モデルに取り込もうとした¹⁴⁸ことで、支配モデルそのものが実質的に意味のないものになったと評する (p. 22)。したがって、企業会計基準第 29 号は、IFRS 第 15 号の長所のみならず矛盾もそのまま受け継ぐこととなったと述べている (pp. 23-24)。また、IASB が収益の測定に「顧客対価にモデル」を採用したことにより、結局、稼得過程に着目して対価を配分するという従来型のモデルと変わらないのも野になっていたことが指摘されている (辻山 (2023) p. 41)。

藤井 (2020) は、新基準で導入された収益認識は慣習的収益認識と対立するものではなく、財務諸表要素の定義にのみ作用する狭義の資産負債アプローチの観点から慣習的収益認識を概念的に精緻化したものとなっていると述べている (p. 8)。また、新基準で定式化された 5 ステップに依拠して収益を認識するには多くの見積りや判断が必要となるために、収益認識の適正性を事後的に立証するコストは相対的に高いものとなることを指摘している (p. 11)。

また、佐々木 (2017) は、新収益認識基準は、利害関係者が企業のキャッシュ・フローを予測するのに役立つ情報を提供するという考え方に基づくことからすれば、収益に対応する費用を計算してきた従来の枠組みはそのまま残ることとなるとしたうえで、きめ細かく履行義務ごとに提供される財・サービスが分けて処理されるようになった場合、収益に対応する費用を認識するという観念にも大きな変化が生じつつあることを意味しているように思われると述べている (pp. 12-13)。

以上の諸見解から、「収益認識会計基準」における収益認識の考え方は、従来からの収益認識の慣行に大きな変化はもたらさないことが確認された。また、「収益認識会計基準」の IFRS 第 15 号へのコンバージェンスの意義は、以下のように整理されるであろう。まず、「収益認識会計基準」は IFRS 第 15 号を基本的にそのまま受け入れていることから、コンバージェンスの度合いは高く、日本企業の収益に関

¹⁴⁷ 次の要件のいずれかに該当する場合には、企業は財またはサービスに対する支配を一定の期間にわたり移転するので、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識するとされる (par. 35)。

- (a) 顧客が、企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する。
- (b) 企業の履行が、資産（例えば、仕掛品）を創出するかまたは増価させ、顧客が当該資産の創出または増価につれてそれを支配する。
- (c) 企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払いを受ける矯正可能な権利を有している。

¹⁴⁸ Fangshu (2015) は、工事契約の基準設定の難しさを指摘したうえで、FASB と IASB が工事契約に「履行義務」という新しい概念を導入することで、多くの個別の履行義務を含む工事請負契約（その契約には多くの下請け契約も含まれていることになる）に対応したことが示唆されている (p.26)。

する情報の国際的な比較可能性に資するものである。そして、日本においても、これまで対応がなされていなかった複数要素契約の収益認識についての規定を取り入れることができた。一方で、IFRS 第 15 号の「一定の期間にわたり充足される履行義務」に「支配の移転」という視点を「収益認識会計基準」に持ち込むことで、かえって具体的な指標の説得力を損なわせていることが指摘されている(辻山(2023) p. 43)。

2 「収益認識会計基準」導入の影響

「収益認識会計基準」の初年度適用に伴い、2022 年 3 月の決算においては、重要な会計方針の注記(80-2 項)をはじめとして、収益の分解情報、収益を理解するための基礎となる情報、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の注記が導入された(80-5 項)。

山田(2022)によれば、2022 年 3 月 31 日決算の有価証券報告書を提出した JPX 日経 400 採用会社 199 社を対象とした「収益認識会計基準」適用の影響の分析結果は、以下のとおりである(pp.40-41)。

- ・税引前利益と純資産への影響は全体的に僅少であった一方で、営業収益は全体的に減少傾向が見られ、平均で 3.0%減少していた。なお、営業収益が 25%以上減少した会社が 3 社あった。
- ・会計方針の変更の主な内容は、工事契約やその他のサービスについて一定期間にわたる収益認識方法への変更、原価回収基準の併用、代理人取引または顧客に支払う対価の純額表示などであった。
- ・経過措置の適用状況については、9 割以上の会社が新基準適用による累積的影響額を期首の剰余金に加減する方法(84 項ただし書)を選択していた。

以上の分析結果からは、総体的には「収益認識会計基準」の初年度適用による大きな影響は確認されていないと解される。なお、企業の固有の状況については、収益認識に関する注記は開示目的(80-4 項)¹⁴⁹に照らして企業が重要性を判断して行うこととされていることから、第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」、企業会計基準第 31 号「会計上の見積りの開示に関する会計基準企業会計基準」による注記等とあわせて収益認識の影響に関する情報を得ることが可能となっている。

Ⅲ 法人税法における「収益認識会計基準」への対応

1 平成 30 年度税制改正

収益は、企業会計上、企業の経営成績を示す重要な財務情報である。法人税法においては、所得の金額の計算上益金の額に算入すべき金額は、当該事業年度の収益の額とされており(法人税法 22 条 2 項)、収益の額は別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする(法人税法 22 条 4 項)と規定されている。したがって、「収益認識会計基準」の設定は、会社法を経由して法人税法に影響を及ぼすこととなる¹⁵⁰。

¹⁴⁹ 収益認識に関する注記における開示目的は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示することである。

¹⁵⁰ 例えば、酒井(2018)によれば、商法・会社法が、一般に公正妥当と認められる会計の慣行にしたがうと規定していることから、法人税法も商法・会社法を経由して企業会計原則等の諸規則に影響を受けると理解されており、これを「三層構造」というとされる(pp.5-6)。

平成 30 年度の税制改正では、「収益認識会計基準」の導入に対応するために一連の法人税法の改正が行われた。すなわち、法人税法 22 条 4 項の別段の定めとして法人税法 22 条の 2 の創設、政令 18 条の 2 および基本通達の創設または改廃、延払基準を認める旧法人税法 63 条および返品調整引当金の繰入れによる損金算入を規定した旧法人税法 53 条の廃止がなされた。

「図表 10-1」は、平成 30 年度の税制改正により創設された法人税法 22 条の 2 の内容を、収益認識に係る行為との関連で要約したものである。これまで解釈や判例によって行われてきた収益の計上時期の決定および収益の計上額の算定の考え方が、法人税法 22 条の 2 の各項において明文化された。なお、後述するように、第 5 項の収益の計上額の算定が「収益認識会計基準」と異なる処理となる。

図表 10-1. 法人税法 22 条の 2 の概要

22 条の 2 の規定	規定の概要	収益認識に係る行為
第 1 項	引渡基準、役務提供基準	収益の計上時期の決定
第 2 項	公正処理基準に従って、引渡しの日に近接する日も認められる	収益の計上時期の決定
第 3 項	近接する日の属する事業年度(収益経理をしていない場合)にける申告調整も認められる	収益の計上時期の決定
第 4 項	「資産の引渡しの際における価額」または「提供した役務につき通常得べき対価の額」に相当する金額とする	収益の計上額の算定
第 5 項	第 4 項の額には、貸倒れや資産の買戻しが生じる可能性がある場合でもないものとした場合における価額とする	収益の計上額の算定
第 6 項	無償による資産の譲渡に係る収益の額には、金銭以外の資産の譲渡に係る収益の額(現物配当等)が含まれる	
第 7 項	値引きや割戻しによる修正経理を行った事業年度の処理について政令第 18 条の 2 に委任する	

(出所：法人税法 22 条の 2 に基づいて著者作成 (杉山 (2020) p.7)

2 会計基準と税法の規定の比較

「図表 10-2」は、「収益認識会計基準」と法人税法の規定の対応関係を示している。収益認識の単位の決定については基本通達により、収益の額の算定については法人税法 22 条の 2 により、収益の認識時点の決定については法人税法 22 条の 2 および基本通達により、それぞれ会計基準との整合が図られた。

図表 10-2. 「収益認識会計基準」と法人税法の対応する規定

収益認識に係る行為	会計基準	法人税法	基本通達
収益認識単位の決定	契約の識別(19 項~26 項) 契約の結合(27 項) 契約の変更(28 項~31 項) 履行義務の識別(32 項~34 項)		収益の計上単位の通則(2-1-1) 収益計上単位の具体的取扱い(2-1-1)

			の 2-2-1-1 の 9)
収益の額の算定	取引価格の算定(46 項~49 項) 変動対価(50 項~55 項) 契約における重要な金融要素 (56 項~58 項) 現金以外の対価(59 項~62 項) 顧客に支払われる対価(63 項 ~64 項) 履行義務への取引価格の配分 (65 項~69 項) 値引きの配分(70 項~71 項) 変動対価の配分(72 項~73 項) 取引価格の変動 (74 項~76 項)	22 条の 2 第 4 項 22 条の 2 第 5 項 22 条の 2 第 7 項⇒ 政令 18 条の 2 第 4 項に委任	
収益認識時点の決定	履行義務の充足による収益の 認識(35 項~37 項) 一定の期間にわたり充足され る履行義務(38 項) 一時点で充足される履行義務 (39 項~40 項) 履行義務の充足に係る進捗度 (41 項~45 項)	22 条の 2 第 1 項 22 条の 2 第 2 項 22 条の 2 第 3 項 22 条の 2 第 7 項⇒ 政令 18 条の 2 第 1 項~3 項に委任	棚卸資産の販売に 係る収益計上時期 の具体的取扱い (2-1-2~2-1-4) 役務の提供に係る 収益計上時期の通 則(2-1-21 の 2~2- 1-21 の 6)

(出所：「収益認識会計基準」および国税庁(2018)に基づいて著者作成(杉山(2020)p.8)

平成 30 年度の税制改正の結果、収益の計上額を除いて、「収益認識会計基準」と法人税法の収益認識に係る処理は同様となった。法人税法 22 条の 2 第 4 項に基づく収益の計上額は、「資産の引渡しの時における価額」または「提供した役務につき通常得べき対価の額」に相当する金額であり、一般的には第三者で付される価額（いわゆる時価）をいうとされる（国税庁(2018)p.9）。譲渡資産等の時価をより正確に反映させるための調整と位置づけられる値引きや割戻しについては、収益の計上額の計算の際に考慮される一方で、回収不能や返品の影響は譲渡資産の時価とは関係がない要素であることから、収益の計上額の計算においては考慮されない（国税庁(2018)p.9 注書）。これに対して、「収益認識会計基準」に基づく収益の計上額は「企業が権利を得ると見込む対価の額」であり、回収不能や返品を含む種々の会計上の見積りが反映された金額となっている。

収益の計上額における両者の相違は、この違いは、それぞれの目的の違いに起因するものであると解される。「収益認識会計基準」が投資意思決定に有用な会計情報を提供するために、種々の見積りの要素を反映した予測値として収益の計上額を算定するのに対して、法人税法は税収の確保と課税の公平を目的としていることから、担税力の指標となる課税所得の算出に適合した収益の計上額を算定することによるものであると解される。

IV KAM の事例にみる会計監査上の対応

1 会計情報開示の拡充

昨今においては、会計上の見積りを伴う会計処理が増加していることから、財務諸表の注記および有価証券報告書における情報開示の拡充が図られている。2018年6月に公表された「ディスクロージャーワーキング・グループ報告—資本市場における好循環の実現に向けて—」を受けて、2019年1月には「企業内容等の開示に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令」の公表により、MD&A（経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析）をはじめとする有価証券報告書等の記載事項の改正が行われた。また、同年3月には金融庁より、ルールへの形式的な対応にとどまらない開示の充実を促進するためのプリンシプルベースのガイダンスである「記述情報の開示に関する原則」が示された。さらに、2020年3月にはASBJより企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」（以下、「見積り会計基準」と称する。）が公表された。

「記述情報の開示に関する原則」では、MD&Aは、経営方針・経営戦略等にしがたって事業を営んだ結果である当期の経営成績等の状況について、経営者の視点による振り返りを行い、経営成績等の増減要因についての分析・検討内容を説明するもの（II.3.-1.（考え方））とされている。したがって、投資家は、MD&Aの開示から将来の経営成績等の予測の確度をより高めることが可能となる（II.3.-1.（考え方））。

「見積り会計基準」は、国際会計基準審議会（IASB）が2003年に公表した国際会計基準（IAS）第1号「財務諸表の表示」の第125項において開示が求められている「見積りの不確実性の発生要因」について、財務諸表利用者にとって有用性が高い情報として日本基準においても注記情報として開示を求めることが検討されることにより、公表に至った会計基準である（13項）。本会計基準の開発にあたっての基本的な方針は、個々の注記を拡充するのではなく、原則（開示目的）を示したうえで、具体的な開示内容は企業が開示目的に照らして判断することとした（14項）。

ここに、「会計上の見積り」とは、企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」において「資産及び負債や収益及び費用等の額に不確実性がある場合において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出することをいう。」と定義されている（4項(3)）。「図表10-3」は、重要な会計上の見積りに関する注記の要点をまとめたものである。「図表10-3」の注記事項「7項(2)財務諸表の利用者の理解に資するその他の情報」の例として8項(1)から(3)は、単に会計基準等における取扱いを算出方法として記載したり、単に会計基準等における取扱いに基づく結果としての影響を翌年度の財務諸表に与える影響として記載したりするのではなく、企業の置かれている固有の状況が理解できるように記述することにより、財務諸表利用者の有用性に資することが想定されている（29項、30項）。

企業の置かれている固有の状況を反映したこれらの注記を参照することによって、投資家は、当該の金額が翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクに関する事項について、あらかじめ知ることが可能となるのである。

図表10-3. 重要な会計上の見積りに関する注記

開示目的	開示項目の識別	注記事項
・当年度の財務諸表に計上した金額が会	・当年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見	・本会計基準に基づいて識別した会計上の見積りの内容を表す項目名を注記する。会計上の見積り

<p>計上の見積りによるもののうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスク（有利となる場合及び不利となる場合の双方が含まれる。以下同じ。）がある項目における会計上の見積りの内容について、財務諸表利用者の理解に資する情報を開示する（4項）。</p>	<p>積りによるもののうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目を識別する（5項）。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・識別する項目は、通常、当年度の財務諸表に計上した資産及び負債（5項）。 ・翌年度の財務諸表に与える影響を検討する際には、影響の金額的大きさ及びその発生可能性を総合的に勘案して判断する（5項）。 	<p>の開示は独立の注記項目とする。識別した項目が複数ある場合には、それらの項目名は単一の注記として記載する（6項）。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・注記した項目名に加えて次の事項を注記する（7項）。 <ul style="list-style-type: none"> (1) 当年度の財務諸表に計上した金額 (2) 会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報 ・上記7項(2)の例（8項） <ul style="list-style-type: none"> (1) 当年度の財務諸表に計上した金額の算出方法 (2) 金額の算出に用いた主要な仮定 (3) 翌年度の財務諸表に与える影響 ・連結財務諸表を作成している場合に、個別財務諸表において本会計基準に基づく開示を行うときは、第7項(2)の注記事項について連結財務諸表における記載を参照することができる（9項）。
---	---	--

（出所：「会計上の見積りの開示に関する会計基準」に基づいて著者作成。杉山（2022）p.54）

上述の会計情報開示に係る一連の法令、ルール、会計基準の公表は、企業の固有の状況を反映させるように企業が自ら判断して情報開示を行うことにより、情報の量的拡充を図るのみならず情報利用者の理解に資するように情報の質的側面についても改善を促すものであると解される。なお、重要な会計上の見積りは、後述する KAM の初年度適用において、KAM として決定されるものが多く見られた（JICPA（2021）p.54）。

2 監査報告書における KAM の導入

2015年に金融庁に設置された「会計監査のあり方に関する懇談会」で、監査報告書において「監査上の主要な検討事項」（Key Audit Matters：KAM、米国では Critical Audit Matters：CAM）を報告する検討が開始された。欧米諸国をはじめ、国際監査基準（International Accounting Standard Board：IASB）の適用国においては、すでに KAM が導入されているかまたは導入が決定されている状況にあった（JICPA（2019）p.15）。この流れを受けて、企業会計審議会は2018年7月に「監査基準の改訂に関する意見書」を公表し、2021年3月期より監査報告書において KAM（監査上の主要な検討事項）の記載が導入されることとなった。

KAM は、監査の過程で監査役等と協議した事項の中から、特に注意を払った事項を決定し、さらに、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項を絞り込んで決定したものである（「監査基準の改訂に関する意見書」（2018）二、1（2））。KAM の決定に際しては、①特別な検討を必要とするリスクが識別された事項、または重要な虚偽表示のリスクが高いと評価された事項、②見積りの不確実性が高いと識別された事項を含め、経営者の重要な判断を伴う事項に対する監査人の判断の程度、③当年度において発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響等が考慮される（「監査基準の改訂に関する意見書」（2018）二、1（2））。

監査人は、KAMの区分を設けて、KAMの内容、KAMと決定した理由、監査における監査人の対応を記載する（「監査基準の改訂に関する意見書」（2018）二、1（3））。KAMの記載を有意義なものとするためには、監査人は財務諸表の監査の過程を通じて監査役等と適切な連携を図った上で、監査人が監査役等に対して行う報告内容を基礎として、当該財務諸表の監査に固有の情報を記載することが重要であり、財務諸表利用者にとって有用なものとなるように、過度に専門的な用語の使用を控えて分かりやすく記載するよう留意することが求められている（「監査基準の改訂に関する意見書」（2018）二、1（3））。

さらに、同審議会より2020年11月に公表された「監査基準の改訂に関する意見書」では、リスク・アプローチの強化が図られた。同意見書では、会計上の見積りや収益認識等は、重要な会計上の判断に関して財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす可能性のある事項として特別な検討を必要とするリスクとして例示されている（「監査基準の改訂に関する意見書」（2020）二、2、(3)）。

KAMの導入により、投資家は、KAMの内容、KAMと決定した理由、監査における監査人の対応の記述から、従来の短文式の監査意見の表明からのみでは知ることのできなかつた情報を得ることができることとなる。KAMを記載することの効果として、①財務諸表利用者に対して監査のプロセスに関する情報が、監査の品質を評価する新たな検討材料として提供されることで、監査の信頼性向上に資すること、②財務諸表利用者の監査や財務諸表に対する理解が深まるとともに、経営者との対話が促進されること、③監査人と監査役等、監査人と経営者の間のコミュニケーションや、議論を更に充実させることを通じ、コーポレート・ガバナンスの強化や、監査の過程で識別した様々なリスクに関する認識が共有されることによる効果的な監査の実施につながることを期待されている（「監査基準の改訂に関する意見書」（2018）一）。

3 収益認識に係る KAM 報告の事例

ここでは、収益認識に関する事項がKAMとして記載された事例として、株式会社イエローハット、フィールズ株式会社（2023年度より円谷ホールディングス株式会社に社名変更）、株式会社モリタホールディングスの監査報告書に基づいて、KAMとして決定された理由および監査上の対応に関する論点を要約により示す。また、「収益認識会計基準」の適用初年度である2022年3月期の監査報告書を中心として分析を行い、2023年3月期についてもKAMの報告内容等の推移を確認する。3社とも、監査意見は無限定適正であり、それぞれ収益認識に関する事項を含む複数のKAMが報告されている。なお、各事例においては収益認識会計基準に関するKAMのみを対象としており、同時にKAMとして報告されている別の事項については取り上げていない。

（1）株式会社イエローハット

図表 10-4. 株式会社イエローハットの KAM の報告（一部抜粋・要約）

KAM	<p>収益認識会計基準等の適用、返品資産及び返金負債の見積り並びに関連注記の適正性</p> <p>【参照する連結財務諸表の注記事項】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・（連結財務諸表作成のための基本となる事項）4.会計方針に関する事項 (5)重要な収益及び費用の計上基準 ・（重要な会計上の見積り）（返品資産及び返金負債） ・（会計方針の変更）（収益認識に関する会計基準等の適用）
-----	--

	<p>・(収益認識関係)</p>
KAM の内容・ 決定理由	<p>・収益認識会計基準等の適用により影響が大きい項目の一つとして、返品資産及び返金負債の見積りを識別した。</p> <p>・主に国内においてカー用品等の卸売販売をフランチャイズ店舗に対して行っているが、季節性がある商品については、返品を受け入れている。また、返品を受けた際には、会社から仕入メーカーに返品が可能である。</p> <p>・会社は、収益認識会計基準等に基づき、期末時点で返品等が見込まれる対価を返金負債(863百万円)として計上し、返金負債の決済時に顧客から商品等を回収する権利について返品資産(754百万円)を計上している。</p> <p>・商品の返品率は每期一定ではないことから、過去一定期間の返品実績率を平均し、四半期ごとに発生しうると考えられる返金負債の金額を算定し、収益より控除している。また、返品されると見込まれる商品の売上原価相当額を返品資産として計上している。</p> <p>・新しい会計基準である収益認識会計基準等の適用には一定の複雑性があり、予想返品率の見積には、経営者による主観的な判断が伴う。また、見積に際して経営者が採用した方法や仮定について収益認識会計基準等に即した適切な開示が行われることが重要である。これらに鑑み、当監査法人は当該事項を監査上の主要な検討事項と判断した。</p>
監査上の対応	<p>(収益認識会計基準等適用に伴う影響の評価)</p> <p>・会社が連結グループ各社に対して行った、収益認識会計基準等の適用により影響を受ける項目に関する調査結果を閲覧し、検討範囲の網羅性を検討した。</p> <p>・会社グループの主要な収益取引に係る契約書を閲覧し、取引条件の勘案の適切性について評価した。</p> <p>(返品資産及び返金負債の見積りの検討)</p> <p>・上記項目の見積りにあたって、内部統制の整備及び運用状況を評価した。</p> <p>・季節的要因による返品率の変化について、過年度の四半期ごとの返品実績によりその妥当性を評価した。</p> <p>・予想返品率の正確性を検証するために、過年度の売上高及び返品実績高の基礎データとの照合及び再計算を実施した。</p> <p>(関連注記の適切性の検討)</p> <p>・重要な会計上の見積りを含む連結財務諸表の関連注記の記載が、収益認識会計基準に則して適切に行われているかについて検討した。</p>
担当監査法人	PwC あらた有限責任監査法人

(出所：株式会社イエローハットの2022年3月期有価証券報告書に基づいて著者作成)

収益認識会計基準等の適用により返品資産および返金負債が生じる状況、返品資産および返金負債の性質と見積り方法について具体的に記述されている。それに対する監査上の対応として、収益認識会計基準等適用に伴う影響の評価、返品資産及び返金負債の見積りの検討、そして関連注記の適切性の検討の側面からわかりやすく説明されており、会計上の見積りにおける経営者の判断の妥当性を検証している。

株式会社イエローハットの2023年3月期監査報告書では、引き続き同じKAMの項目が報告されており、KAMの内容・決定理由および監査上の対応について、2022年3月期と同様の内容の記述となっている。

(2) フィールズ株式会社(2022年度より、円谷ホールディングス株式会社に社名変更)

図表10-5. 株式会社フィールズのKAMの報告(一部抜粋・要約)

KAM	代理店販売への収益認識会計基準等の適用
KAMの内容・決定理由	<ul style="list-style-type: none"> ・連結損益計算書において、PS(パチンコ・パチスロ)事業売上高は主に遊技機の代理店・代行店販売から成り、非常に重要な割合を占めている。 ・遊技機の代行店販売に収益認識会計基準等を適用したことにより、会社が総販売元となる遊技機を会社が独占的に販売する取引については、会社の役割を本人と判断した結果、代理店販売と同様に遊技機を遊技場に出荷した時点で代金を収益として認識する方法に変更した。 ・会社が総販売元となる遊技機の商品化権については、買戻し契約に該当する遊技機メーカーへの有償支給取引と判断した結果、該当する遊技機の販売時に有償支給分を仕入れ価格から控除する方法に変更した。 ・遊技機の代行店販売に収益認識会計基準等を適用する際に、代行店販売に係る契約の識別、本人代理人の判断、履行義務と履行義務充足時点の判断、商品化権使用許諾契約が有償支給取引に該当するか否かの判断に際して、契約書のみならず遊技機販売の業界慣行をはじめ多岐にわたる内容を検討した。 ・代行店販売への収益認識会計基準等の適用が、当年度の連結財務諸表監査において特に重要であり、監査上の主要な検討事項に該当すると判断した。
監査上の対応	<ul style="list-style-type: none"> ・遊技機販売の業界慣行等について、経営者及び営業担当者への質問により理解した。 ・代行店販売に係る契約及び関連する契約について、契約書等を閲覧することにより契約関係を確認した。 ・上記の理解・確認に基づき、代行店販売に係る契約の識別、本人代理人の判断、履行義務と履行義務充足時点の判断、商品化権使用許諾契約が有償支給取引に該当するか否かの判断の合理性を検討した。 ・収益認識会計基準等の適用に伴う影響額の算定資料に基づいて、会計方針との整合性を検討したうえで、利益剰余金の当期首残高及び当期損益への影響額の正確性を検討した。

	・収益認識会計基準等の適用に関連する連結財務諸表の表示及び注記の妥当性について検討した。
担当監査法人	三優監査法人

(出所：株式会社フィールズの2022年3月期有価証券報告書に基づいて著者作成)

収益認識会計基準の適用に伴う、本人代理人の判断、履行義務と履行義務充足時点の判断、商品化権使用許諾契約が有償支給取引に該当するか否かの判断を行った結果、収益認識の方法が変更となったことを重要視してKAMと決定した経緯が説明されている。監査上の対応については、経営者および営業担当者へのヒアリング及び契約書等に基づいて上記の変更の合理性を検討したこと、収益認識会計基準等の適用に伴う影響額については、算定資料と会計方針との整合性の検討により利益剰余金の当期首残高及び当期損益への影響額の正確性が確認されている。

株式会社フィールズ(円谷ホールディングス株式会社)の2023年3月期監査報告書では、引き続き同じKAMの項目が報告されており、KAMの内容・決定理由および監査上の対応について、2022年3月期とほぼ同様の内容の記述となっている。

(3) 株式会社モリタホールディングス

図表10-6. 株式会社モリタホールディングスのKAMの報告(一部抜粋・要約)

KAM	主要な連結子会社に係る収益認識
KAMの内容・決定理由	<ul style="list-style-type: none"> ・消防車両及び防災の両セグメントの外部売上高合計は、連結売上高の82.0%を占めている。消防車両セグメントに含まれる主な連結子会社は、株式会社モリタ及びBRONTO社であり、防災セグメントに含まれる主な連結子会社はモリタ宮田工業株式会社である。 ・株式会社モリタは消防車両の製造販売を行っており、1取引当たりの取引価格は数千万円から数億円程度と高額であり、第4四半期に集中して収益が認識される傾向にあることから、収益の金額や認識時期を誤った場合、売上高及び利益に重要な影響を及ぼす可能性がある。 ・BRONTO社も株式会社モリタと同様に事業を営んでいるが、輸出取引の件数が多いことから、1取引当たりの取引価格が高額であることに加えて契約条件等に基づく履行義務の充足時点の判断を誤るリスクがある。 ・モリタ宮田工業株式会社は、消火器の製造販売及び防災設備の設計施工を行っているが、取引件数が膨大になることから、収益の金額や認識時期を誤る可能性がある。 ・主要な連結子会社の特徴に応じた監査上の対応が必要となることから、当監査上の主要な検討事項に該当すると判断した。
監査上の対応	<p>(株式会社モリタ)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・消防車両の収益認識に関連する内部統制の整備状況及び運用状況の評価を実施した。 ・年間を通じた売上取引の中から一定の条件に基づきサンプルを抽出することに加えて、期末日付近の重要な売上取引を追加的に抽出し、証憑と

	<p>の突合せを実施した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・売掛金について一定の条件に基づきサンプルを抽出し、残高確認及び証憑との突合せを実施した。 <p>(BRONTO 社)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・構成単位の監査人を関与させ、株式会社モリタと同様の内容について十分かつ適切な監査証拠が入手されているかについて検討した。また、抽出したサンプルについて、契約書及び船積書類等の証憑との突合せを実施した。 <p>(モリタ宮田工業株式会社)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・株式会社モリタと同様の内容について検討することに加えて、ローテーション計画に基づき抽出した営業拠点を対象として、金額的重要性及び質的重要性を勘案して売上取引を抽出し、受注、出荷及び検収等に関連する証憑との突合せを実施した。
担当監査法人	太陽有限責任監査法人

(出所：株式会社モリタホールディングスの 2022 年 3 月期有価証券報告書に基づいて著者作成)

主要な連結子会社 3 社の個別の状況に即して、それぞれの子会社に係る収益認識が売上高及び利益に及ぼす影響を考慮して KAM として決定されたことが具体的に記載されている。また、監査上の対応についても、各社の取引内容の違いに応じて取られた手続きが会社ごとに説明されている。

株式会社モリタホールディングスの 2023 年 3 月期監査報告書では、引き続き同じ KAM の項目が報告されており、KAM の内容・決定理由および監査上の対応について、2022 年 3 月期と同様の内容の記述となっている。

以上の 3 社の KAM の報告から、監査対象会社の抱えている収益を認識するにあたってのリスクや経営者による会計上の見積りの判断について、情報利用者の理解に資するように説明するとともに、KAM と判断した事項に係る監査上の対応に社会的合意を得ようとする姿勢がうかがえる。また、毎年のように同じ事項が KAM として決定される場合もあれば、KAM が別の事項に替わることもある。同じ事項が報告されるであっても、年度による経営環境等による変化が反映されることが想定される。

なお、KAM の報告には、従来の短文式の報告書よりも相対的に時間とコストを要すると解される。履行義務の識別、収益の計上額、計上のタイミング等、「収益認識会計基準」の適用に伴う経営者による判断や会計上の見積りのように、「主観性の高い行為の適正性を第三者に理解可能な形で立証するには、相対的に高いコストが必要となる (藤井 (2020) p.10)」ということであろう。

V おわりに

以上論じてきたように、IFRS 第 15 号は、財またはサービスの「支配の移転」という概念に基づいて、顧客への履行義務の充足し収益を認識することを規定した。「支配」は、共同で作業を行った FASB と IASB の概念フレームワークにおける資産の定義に由来する。したがって、従来の収益費用アプローチで

はなく財務諸表の構成要素の定義に則した資産負債アプローチに基づいて収益の認識を行う基準として開発されたと解される。また、収益を認識する際には、5つのステップを適用することとされた。履行義務の識別は、収益認識モデルの基礎となる手続きである。取引価格の算定においては、多くの会計上の見積りを反映させており、取引価格は契約における履行義務に配分される。こうして、IFRS 第15号では、それまで不備が指摘されてきた複数要素契約に係る処理が整備されるとともに、一定の期間にわたり充足される履行義務と一時点で充足される履行義務が包括的に規定されている。

「収益認識会計基準」は、IFRS 第15号をそのまま取り入れることを原則として開発されたことから、コンバージェンスの成果としては、重要な指標である収益に係る情報の国際的な比較可能性が向上すること、従来日本において手当がなされていなかった複数要素契約の収益認識の規定が整備されたことがあげられる。また、日本企業に対する「収益認識会計基準」の適用初年度の影響については、現在までのところ大きな影響は報告されていないと解される。

「収益認識会計基準」は、これまで実現主義に基づく慣習により収益を認識してきた日本にとって、収益認識に係る会初めの計基準が開発されたこととなる。「収益認識会計基準」の適用に伴う制度的対応として、平成30年度税制改正により、収益の計上額の一部を除いて会計基準と法人税法の調整が図られた。

また、近年において会計上の見積りの増加を背景に、注記をはじめとする会計情報開示が充実した。「収益認識会計基準」に則して算定された収益の額は、経営者の会計上の見積りに基づくものであることから、まずは注記において経営者による情報提供が求められる。さらに、会計監査においては、監査報告書にKAMが導入されたことにより、収益認識をはじめとする会計上の見積りのリスクや重要性が高い項目に関する状況や監査上の対応について、投資家との情報共有が促進された。

収益認識に関する事項が監査上の主要な事項として選定された場合は、監査手続きにおいて困難を伴う事項であったことを意味する。したがって、KAMとして決定された収益認識に関する事項は、監査報告書においてKAMとして決定された理由および監査上の対応を報告することで、経営者の判断や会計上の見積りを伴う会計手続きについて、監査人が実施した監査手続きを含めて社会的な合意を形成する仕組みとして機能しているものと思料する。また、この仕組みは、監査役等、経営者、会計監査人に加えて、投資家を巻き込んだリスクの共有という側面も有しているのではないかと解される。

引用文献

株式会社イエローハット（2022-2023）2022年3月期-2023年3月期有価証券報告書

株式会社モリタホールディングス（2022-2023）2022年3月期-2023年3月期有価証券報告書

フィールズ株式会社（2023年度より円谷ホールディングス株式会社）（2022-2023）

2022年3月期-2023年3月期有価証券報告書

企業会計審議会（2018）「監査基準の改訂に関する意見書（監査基準の改訂について、監査基準）」

企業会計審議会（2020）「監査基準の改訂に関する意見書（監査基準の改訂について、監査基準）」

金融庁（2019）「記述情報の開示に関する原則」。

国税庁（2018）「収益認識に関する会計基準」への対応について～法人関係～。

- 佐々木隆志 (2017) 「新収益認識に観る収益費用アプローチの実相」『會計』第 192 卷,第 5 号。
- 杉山晶子 (2022) 「会計上の見積りに係る情報開示の拡充と監査報告書における KAM の報告の意義」『Disclosure & IR』 Vol.23。
- 杉山晶子 (2020) 「会計と法人税法における収益の継受額の算定—「収益認識に関する会計基準」と法人税法 22 条の 2 の比較に寄せて—」『ディスクロージャー & IR』 Vol.15。
- 辻山栄子 (2023) 「収益—『実現主義』の普遍性」『企業会計』 Vol.75, No.1。
- 辻山栄子 (2020) 「新収益認識会計基準と会計基準国際化の功罪」『企業会計』 Vol.72, No.4。
- 日本公認会計士協会 (JICPA) (2021) 「監査上の主要な検討事項」の強制適用初年度における分析 (この報告書は、JICPA からの委託に基づいた蟹江章教授 (青山学院大学) が率いるチームによる成果である。)
- 日本公認会計士協会 (JICPA) (2019) 「資本市場の関係者との対話シンポジウム 監査上の主要な事項 (KAM) の有意義な導入に向けて」
- 藤井秀樹 (2020) 「収益認識会計基準に関する一考察」『會計』第 198 卷,第 1 号。
- 山田善隆 (2022) 「会計方針の変更」『企業会計』 Vol.74, No.12。

参考文献

- Hervé Kohler, Christine Pochet, Anne Le Manh (2021) Auditors as intermediaries in the endogenization of an accounting standard: The case of IFRS 15 within the telecom industry, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.91, May 2021.
- Zhu Fangshu (2015) Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects, *Research Journal of Management Sciences*, Vol. 4(5), 21-36, May (2015).
- ASBJ (2020) 企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」
- ASBJ (2020) 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 (2020) 企業会計基準第 31 号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」
- ASBJ (2020) 企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」
- IASB (2014) IFRS15, *Revenue from Contracts with Customers*. (ASBJ/財団法人財務会計基準機構 監訳、IFRS 第 15 号「帆客との契約から生じる収益」)
- 秋葉賢一・羽根圭祐 (2020) 「IFRS における収益認識に関する帰納的検討」『金融研究』2020 年 9 月。
- 金融審議会 (2018) 「ディスクロージャーワーキング・グループ報告—資本市場における好循環の実現に向けて—」
- 桜井久勝 (2023) 「収益認識会計基準案にみる売上高の純額測定」『企業会計』 Vol.70, No.1。
- 日本証券アナリスト協会・日本公認会計士協会 (2023) 「証券アナリストに役立つ監査上の主要な検討事項 (KAM) の好事例集 2022」
- 濱本道正 (2020) 「財務会計における支配モデルの展開」LEC 会計大学院紀要, 第 17 号。

第 11 章 FASB/IASB における収益認識の会計基準の設定過程の分析

—2002 年から討議資料（2008 年）まで—

梶田龍三（専修大学教授）

I はじめに

FASB/IASB における収益認識の会計基準の合同プロジェクトは、2002 年の「ノーウオークの合意（Norwalk Agreement）」における主要なプロジェクトの1つである（Biondi et al.[2014]p.13）。FASB/IASB は、このプロジェクトを達成するために、討議資料（IASB[2008]）、公開草案（IASB[2010]）、改訂公開草案（IASB[2011]）の公表を経て、2014 年に、「顧客との契約から生じる収益」（IASB[2014]）を公表している。この収益認識の会計基準を設定するための初期の段階において、金融商品に適用された公正価値¹⁵¹が、事業用資産の収益認識に対しても適用されるか否かの議論が行われていた。本章の課題は、収益認識の会計基準プロジェクトの発足当初から、討議資料（2008 年）が公表されるまでの設定過程を、主として内部ロビイング¹⁵²とトップダウン・アプローチ＝規範的アプローチ/ボトムアップ・アプローチ＝記述的アプローチ¹⁵³の視点より分析することである。

II FASB/IASB の会議の議事録の概要（2002 年～2005 年）

II—1 2002 年の会議の議事録の概要

FASB は、2002 年 1 月に、「財務諸表における収益と負債の認識に関する」主要なプロジェクトの「目的と範囲」を議論し、2002 年 5 月に、「収益認識に関する包括的な財務会計基準書（comprehensive Statement of Financial Accounting Standards on revenue recognition）」を開発するためのプロジェクトと、概念フレームワークにおける「収益と負債に関連したガイダンスを修正するため（to amend the related guidance on revenue and liabilities）」のプロジェクトを「協議事項（agenda）」に追加した（梶田 [2023b] 29 頁。

¹⁵¹ 金融商品に公正価値を適用しようとした会計基準の設定過程の詳細については、梶田[2022b]、梶田[2022c]および梶田[2023a]を参照。

¹⁵² これに関して、Morley [2016] では、「IASB〔と FASB〕における公正価値〔を支持する〕グループとその他の〔公正価値を支持しない〕ボードメンバーの間の相互作用（interactions）」のことを、「内部ロビイング（internal lobbying）」と述べている（Morley[2016]p.247）。ここでは、Morley [2016] の見解にしたがって、ボードメンバー内部あるいは、FASB と IASB のボード間における公正価値の支持派と反対派のさまざまな状況における攻防＝相互作用を、内部ロビイングと位置付けて分析している。また、これに関連して、内部ロビイング等の視点から、IASB/FASB 概念フレームワーク（2010 年）の設定過程を分析した梶田 [2022a] も参照。

¹⁵³ ここで、トップダウン・アプローチ＝規範的アプローチとボトムアップ・アプローチ＝記述的アプローチの相互作用に関しては、FASB 概念フレームワーク・プロジェクトの初期における変容過程を分析対象とした梶田 [2021a] を参照。

cf.FASB[2003e], FASB[2005a])。

ところで、ここでの「プロジェクトは、同時に議論を進める 2 つの相互に関連したフェイス」つまり、「トップダウン・アプローチとボトムアップ・アプローチ (top-down approach and bottom-up approach) 」という 2 つの相互に関連したアプローチの視点から議論されている。ここで、「トップダウン・アプローチ [= 規範的アプローチ]」は、概念フレームワーク第 5 号 (FASB[1984]) の「修正 (amendment) 」のための基礎となる、「収益の認識と測定に適用されるような概念的なガイダンス (conceptual guidance) 」を開発することを含む。「ボトムアップ・アプローチ [= 記述的アプローチ]」は、「収益認識に関する一般的な基準のための基礎を置くガイダンス」と、「公開草案を公開した後に」開発されるであろう「より特定の適用ガイダンス (more specific application guidance) 」の開発を含む。また、「ボトムアップ・アプローチ [= 記述的アプローチ]」は「現行の権威ある収益認識に関する文献 (existing authoritative revenue recognition literature) 」と、その文献が適用される「取引」の調査を含む。さらに、「ボトムアップ・アプローチ [= 記述的アプローチ]」は、体系化されていないが、一般に「認められた [会計] 実務」とみなされている「産業別の特定の [会計] 実務 (industry-specific practices) 」にも配慮している。その後、FASB と IASB は、2002 年 9 月に、「収益認識に関する共同プロジェクト (joint Project on Revenue Recognition) 」とすることに合意している (梶田 [2023b] 29-30 頁。cf.ASB[2003e] , FASB[2005a]) 。

このように、FASB の収益認識の会計基準設定を開発するためのアプローチは、概念フレームワーク第 5 号 (1984 年) を修正するためのガイダンスの開発を目指すトップダウン・アプローチ = 規範的アプローチと、現存する権威ある文献や産業別の会計実務に配慮したボトムアップ・アプローチ = 記述的アプローチを併用している一混合アプローチとところに特徴点がある。そして、すでに述べた 2002 年の「ノーウオークの合意を踏まえて、2002 年 9 月より、収益認識に関する会計基準のプロジェクトは、FASB と IASB の共同プロジェクトとして活動するようになった。ここでは、このような背景を踏まえて、2002 年の FASB のメンバーによる主な会議の「議事録 (minutes) 」を確認することで、当時の FASB のメンバーやスタッフが、公正価値に関してどのような考えを抱いていたのかを探っていききたい。まず、2002 年 10 月 9 日の議事録からみてみよう。

【2002 年 10 月 9 日の会議の議事録】

FASB は、収益認識の基礎にある「概念的な規準 (conceptual criteria) 」を議論することから始めている。会議では、概念フレームワーク第 6 号 (FASB[1985]) における「資産と負債の定義」との整合性を踏まえて、資産と負債における変動に基礎を置いた「規準 (criteria) 」を開発することに焦点を合わせている。FASB は、「資産と負債の変動に焦点を合わせる収益認識のアプローチ (approach to revenue recognition that focuses on changes in assets and liabilities) 」を支持することを再確認している (FASB[2002a]p.2)。まず、Johnson (スタッフ) は、実現概念、実現可能概念および稼得概念を重視した「現存する収益認識規準」は、概念フレームワーク第 6 号 (1985 年) における資産と負債の定義と矛盾すると指摘している。また、Johnson (スタッフ) は、スタッフが提案した「予備的な一組のワーキング [での概念的な] 規準 (preliminary set of working criteria) 」は、「資産と負債の変動に焦点を合わせた収益認識」と合致していると述べている。FASB のメンバーは、これらの問題を取扱うスタッフにより開発された「ワーキングでの概念的な規準 (working conceptual criteria) 」 (梶田 [2023b] 30 頁。cf.FASB[2002a]p.2) を、つぎのように議論している。

Trott (FASB メンバー) は、「スタッフのアプローチ」=「資産と負債の変動に焦点を合わせた収益認識に対するアプローチ」=ワーキングでの概念的な規準を、合理性があるものとして同意している。Schieneman (FASB メンバー) は、「スタッフのアプローチ」に同意している。Wulff (FASB メンバー) は、「スタッフのアプローチ」に同意して

いるが、「実現や稼得アプローチ (realization and earnings approach) を除去すること」に関心があり、概念フレームワーク第 6 号(1985 年)の中に概念フレームワーク第 5 号(1984 年)の一部を組み込むことを提案している。Crooch(FASB メンバー)は、「スタッフのアプローチ」を支持しているが、このアプローチが、「収益の認識問題 (revenue recognition issues)」を解決し得るか否かに関する議論をすべきであるし、また、そのアプローチは、「すべての収益認識問題を解決するための万能薬 (panacea)」であるとは信じていない。Herz (FASB メンバー:議長)は、「スタッフのアプローチ」に同意しているが、「目的適合性規準の除去 (elimination of the relevance criterion)」に関心がある。最後に Herz(FASB メンバーで議長)が議論を要約し、「資産と負債の変動に焦点を合わせた収益認識に対するアプローチのための支持」を再確認したが、ボードメンバーのどれもこのアプローチを拒絶する者はいなかった(梶田[2023b]30-31 頁。cf. FASB[2002a]pp.2, 3, 4-5)と述べている。このように、ここでは、資産と負債の変動に焦点を合わせた収益認識に対するアプローチの支持を、ボードメンバー全員で確認している。

【2002 年 11 月 13 日の会議の議事録】

FASB は、FASB・EITF 第 00-21 (2002 年)「複数の提供物を伴った収益契約の会計 (Accounting for Revenue Arrangements with Multiple Deliverables)」における特定のケースに対して、「資産負債アプローチ (assets and liabilities approach)」を適用した結果を議論している。FASB は、「資産負債アプローチ」を前進させることに賛成しているが、そこでは、「報告企業のための公正価値 (fair value)」での負債の測定を含み、なおかつ、それらの測定に関する「信頼性 (reliability)」の問題も考慮する必要があるとしている。FASB は、一般に、「履行義務の公正価値 (fair value of performance obligations)」は、報告企業が義務を履行する責任を仮定しているため、第三者に支払うであろう価格を反映されるべきことに同意している。さらに、FASB は、「返金権 (refund rights)」に関する「報告企業の義務の効果」は、「顧客に対する履行義務」のための負債の測定に際して反映されるべきことに同意している(梶田[2023b]31 頁。cf.FASB[2002b]p.2)。つぎに、これらに関するスタッフの議論の内容をみてみよう。

Johnson(スタッフ)は、特定のケースに対する「資産負債アプローチ」の適用は、そのアプローチが「複雑な収益認識の問題 (complex revenue recognition problems)」を解決する方法を証明する助けになる—これは、「スタッフの勧告 (staff's recommendation)」である—、ということを述べることで議論を始めている。FASB・EITF 第 00-21 (2002 年)のケースは、会計「実務の多様性 (diversity in practice)」の分野を扱っているので考察するのに適切である。スタッフは、「資産負債アプローチ」と「稼得過程アプローチ (earnings process approach)」の相違を記述している。すなわち、「資産負債アプローチ」は、「契約において獲得された資産や、発生した負債」を確認し、「それらを公正価値で測定すること」に焦点を合わせている。それに対して、「稼得過程アプローチ」は、「別個の稼得過程 (separate earning processes)」を確認することに焦点を合わせている。ここで資産負債アプローチにおける収益の測定は、「公正価値」で行われ、稼得過程アプローチにおける収益の測定は、「配分技法 (allocation techniques)」を使って行われる(梶田[2023b]31 頁。cf.FASB[2002b]p.2)。FASB のメンバーは、このようなスタッフの勧告等についてつぎのように議論している。

Foster(FASB メンバー)は、「スタッフの勧告」に同意している。Trott(FASB メンバー)は、「勧告に関するスタッフの分析と支持により非常に説得させられた」と述べているが、「信頼できる測定 (reliable measurement)」を取扱う必要があるとも述べている。Schipper (FASB メンバー)は、「スタッフの勧告のすべてに同意する (concurs)」とともに、「公正価値測定のガイダンス (fair value measurement guidance)」の必要性」を主

張する Trott (FASB メンバー)にも同意している (agreed)。Wulff (FASB メンバー)は、スタッフの分析に同意する (concurs)するとともに、「資産負債アプローチは、稼得過程アプローチよりも概念的に優れている (assets and liabilities approach is conceptually superior to an earnings process approach)」と述べている。Crooch (FASB メンバー)は、スタッフのアプローチに同意している。Schieneman (FASB メンバー)は、スタッフのアプローチに同意している。Herz (FASB メンバー:議長)は、「資産負債アプローチ」は、「伝統的なアプローチ」よりすぐれていると述べている。最後に、ボードメンバーの誰一人、このスタッフの資産負債アプローチを否認したものはいなかった(梶田[2023b]31-32 頁。cf.FASB[2002b]pp.2, 3, 4, 5)。このように、ここでは、収益認識に対する資産負債アプローチの支持を、ボードメンバー全員で確認している。

ここで明らかなように、2002 年 10 月 9 日の会議では、資産と負債の変動に焦点を合わせた収益認識に対するアプローチの支持を、ボードメンバー全員で確認し、また、2002 年 11 月 13 日の会議では、収益認識に対する「資産負債アプローチ」の支持を、ボードメンバー全員で確認しており、ボードメンバー間の対立はほとんどなかった。そして、この段階では、FASB メンバー全体が、トップダウン・アプローチ=規範的アプローチを重視した視点から、資産負債アプローチに親和性がある¹⁵⁴「資産と負債の変動に焦点を合わせた収益認識に対するアプローチ」=「資産負債アプローチ」—資産や負債を、公正価値で測定することに焦点を合わせている—を暫定的に支持している。

II-2 2003 年の会議の議事録の概要

ここでは、2003 年の FASB/IASB メンバーによる主な会議の「議事録」を確認することで、当時の FASB/IASB のメンバーやスタッフが、公正価値に関してどのような考えを抱いていたのかを探っていききたい。まず、2003 年 1 月 22 日の議事録からみてみよう。

【2003 年 1 月 22 日の会議の議事録】

FASB と IASB は、2002 年 12 月において会議をし、収益の定義に関して 4 つの観点を示している。すなわち、この 4 つの観点とは、「総インフロー観 (gross inflow view)」(観点 A)、「負債消滅観 (liability extinguishment view)」(観点 B)、「付加価値観 (value added view)」(観点 C)、および「広義履行観 (broad performance view)」(観点 D)である。スタッフは、FASB が「総インフロー観」(観点 A)と「付加価値観」(観点 C)を排除し、資産負債アプローチに親和性があると思われる「負債消滅観」(観点 B)と「広義履行観」(観点 D)¹⁵⁵に関する「長所と短所」に焦点を合わせるよう勧告している。「負債消滅観」(観点 B)と「広義履行観」(観点 D)の「主たる相違」点は、それらの義務が法的に仮定されない第三者により履行される「履行義務」の取扱いに関係している。Johnson (スタッフ)は、「負債消滅観」(観点 B)において、収益は報告企業による状況で認識され、「広義履行観」(観点 D)において、収益は報告企業が履行するそれらの活動においてのみ認識されると述べている(梶田[2023b]32 頁。cf.FASB[2003a]pp.2-3)。FASB のメンバーは、このようなスタッフの勧告について

¹⁵⁴筆者は、これまで資産負債観という用語を使用してきたが、今回の最終報告のフルペーパーを作成するに際して、本スタディグループとして、資産負債アプローチに用語を統一することになったので、ここでは、資産負債アプローチという用語を使用している。したがって、「資産負債アプローチに親和性がある…」という文言は、「資産負債観に親和性がある…」と読み替えていただきたい。

¹⁵⁵ 津守も「負債消滅観」(観点 B)と「広義履行観」(観点 D)は、「資産負債中心観によりよく適合する」津守[2003] 22 頁)と指摘している。

つぎのように議論している。

Foster (FASB メンバー) は、「負債消滅観」(観点 B) に反対し、「付加価値観」(観点 C) を好ましいとしている。彼は、「付加価値観」(観点 C) は、「産業間の比較可能性を改善するであろう」としている。Trott (FASB メンバー) は、「総契約価格 (gross contract price)」が「負債の測定に価値ある情報」を提供するので、「負債消滅観」(観点 B) を支持している。Schieneman (FASB メンバー) は、一定の産業にとって、「負債消滅観」(観点 B) が「よりよいアプローチ」であるが、「下請け (subcontract)」産業にとって、「広義履行観」(観点 D) が好ましいとしている。Crooch (FASB メンバー) は、「負債消滅観」(観点 B) を支持している。Wulff (FASB メンバー) は、下請け産業の活動にも適用できるように「負債消滅観」(観点 B) を修正する提案をしている。Schipper (FASB メンバー) は、「負債消滅観」(観点 B) と「広義履行観」(観点 D) は、「概念フレームワークと最もよく一致する」と述べている。Herz (FASB メンバー: 議長) は、「収益の定義のより良いスターティング・ポイント (better starting point for the definition of revenue)」として、「負債消滅観」(観点 B) を支持している。FASB は、今後、つぎの会議のために、「負債消滅観」(観点 B) と「広義履行観」(観点 D) の「包括的な比較」をしたものを提供できるようスタッフにお願いした (梶田 [2023b] 32-33 頁。cf. FASB [2003a] pp. 3-4)。

このように、ここでは、収益の定義に関して、Foster は、「負債消滅観」(観点 B) に反対し、「付加価値観」(観点 C) を支持していたが、5 名のボードメンバー (Trott, Schieneman, Crooch, Herz および Schipper) は、資産負債アプローチに親和性がある「負債消滅観」(観点 B) を支持していた。また、Wulff は、下請け産業の活動にも適用できるように「負債消滅観」(観点 B) を修正案を提示し、Schipper は、「広義履行観」(観点 D) も支持していた。すでに述べたように、スタッフは、資産負債アプローチに親和性がある「負債消滅観」(観点 B) と「広義履行観」(観点 D) を審議する勧告をしたのであるが、2003 年 1 月 22 日の会議における FASB の多くのメンバーは、資産負債アプローチに親和性がある「負債消滅観」(観点 B) を支持していた¹⁵⁶。その後、収益の定義に関して、「負債消滅観」(観点 B) と「広義履行観」(観点 D) は、2003 年 2 月の会議、2003 年 4 月の会議、および 2003 年 5 月の会議で継続して議論されている¹⁵⁷。

【2003 年 10 月 22 日の会議の議事録】

2003 年 10 月 22 日に、FASB、IASB および AcSB (Canadian Accounting Standards Board: カナダ会計基準審議会) は、合同会議を開催した。ここで、FASB、IASB および AcSB は、FASB の公正価値プロジェクトで述べられた「公正価値の階層化」を、事業用資産の収益認識に関する義務〔履行義務〕に、適用することができるのか否かについて議論している。FASB、IASB および AcSB のメンバーは、一般に、公正価値が「relevant な測定属性」であること、「公正価値を利用する測定」は、「それらの測定に関連する信頼性 (relative reliability of those measures)」に基づいて行われるという「決定 (decisions)」に同意している (梶田 [2023b] 33 頁。cf. FASB [2003f] p. 2)。これらのことを踏まえて、FASB の Herz (FASB メンバー: 議長) とそのスタッフは、つぎのように述べている。

¹⁵⁶ なお、これに関して、「2003 年の早い段階で検討された収益の定義」に関する考え方のうち、FASB/IASB において「最も多くの支持が集まっていたのは、②LEV〔負債消滅観〕(観点 B) であった」(辻山 [2007] 7 頁) という同様の指摘もある。

¹⁵⁷ ここでは、これに関する議論に深く立ち入らないが、詳細は FASB [2003b]、FASB [2003c] および FASB [2003d] を参照。

Herz は、「収益認識に関するプロジェクト」に着手した理由を述べることで議論を開始している。彼は、米国において、特定の産業や取引に関係する非常に多くの「収益認識の文献」が存在しているが、そのほとんどが、「一般的なガイダンス」がないと述べている。さらに、Herz は、「収益認識」の会計は SEC も問題 (cf. Levitt[1998], SEC[1999]) にしており、会計実務における「一貫した収益認識のガイダンス」の必要性を強調している。FASB スタッフは、このような実務上の問題と SEC の見解を踏まえて、「FASB の公正価値測定プロジェクト」で決定された文脈で、「収益認識の概念的なモデル (conceptual model)」に関する簡単な概要を提供している。このプロジェクトで、FASB は、「公正価値」を、企業が合理的にアクセスできる市場における「最も有益な価格 (most advantageous price)」であるとしている。FASB のスタッフは、「公正価値の見積り (estimates of fair value)」が、FASB の公正価値プロジェクトで開発された「公正価値の階層化」を参考にして行われるとしている (梶田 [2023b] 33 頁。cf. FASB[2003f] p.3)。ここで、「[事業用資産の] 卸売りの公正価値を使用するための見積り (estimates of wholesale fair values to use)」をするという「決定 (decisions)」は、それらの「測定に関連する信頼性 (reliability reliability of those measures)」に基づいて行われる。そして、FASB、IASB および AcSB は、「信頼性 (reliability)」が、FASB 概念フレームワーク第 2 号 (FASB[1980]) における「表現の忠実性と検証可能性 (representational faithfulness and verifiability)」という質的特性の文脈で評価すべきことに同意している (FASB[2003f] pp.3-4)。このように、FASB のスタッフは、収益認識の会計基準における、公正価値の見積りを、FASB の公正価値プロジェクトで開発された公正価値の階層化—信頼性を含意している—を参考にして行われるべきであるとしており、また、FASB、IASB および AcSB は、その信頼性を、FASB 概念フレームワーク第 2 号 (1980 年) における表現の忠実性と検証可能性とに関係づけて、評価すべきことに同意している。つまりここでは、信頼性を含意した公正価値が主張されているのである。これらの議論に対して、IASB 若干のメンバーは、つぎのように批判をしている。

若干の IASB のメンバーは、「履行義務の公正価値は、[事業用資産の] 小売業の市場 (retail markets)」で測定されるべきか否かに関して疑問に思っている。IASB のあるボードメンバーは、「[事業用資産の] 卸売りの公正価値」は、「仮定上の取引 (hypothetical transactions)」¹⁵⁸なので、不適切である (梶田 [2023b] 33 頁。cf. FASB[2003f] pp.2, 4) と述べている¹⁵⁹。このように、ここでは、FASB が、金融商品に対する公正価値測定プロジェクトで決定された文脈で、事業用資産に対する収益認識の概念的なモデルに、公正価値—ここでは、信頼性という質的特性を保持する必要がある—を最も有益な価格として適用しようとしているのに対し、IASB の若干のメンバーは、事業用資産の卸売りの公正価値は仮定上の取引あり、事業用資産の小売業の市場における履行義務の公正価値は、不確実性がある—公正価値に対する信頼性の欠如—ので疑問に思うと批判しているのである。

ここで明らかのように、2003 年 1 月 22 日の会議では、収益の定義に関して、「負債消滅観」(観点 B) に反対し、「付加価値観」(点 C) を支持したり、「広義履行観」(観点 D) を支持するメンバーもいたが、5 名のボードメンバー

¹⁵⁸ ここで、「仮定上の取引」とは、「企業が履行義務それ自体を果たすことを意図した時 (when an entity intends to service its performance obligations itself)」(FASB[2003f] p.4) を意味しているので、実際の取引が行われているものではない。

¹⁵⁹ これに関連して、IASB のボードメンバー (全体) は、FASB/IASB の収益認識プロジェクトにおけるワーキングの原則で述べられている「[事業用資産の] 卸売りの公正価値」の使用に同意はしているが、「[事業用資産の] 卸売りの公正価値」が、企業の履行義務にとって「最も適切な尺度 (most appropriate measure)」という同意はないと述べている (FASB[2003f] p.4)。

(Trott、Schieneman、Crooch、Herz および Schpper)は、トップダウン・アプローチ＝規範的アプローチを重視した視点から、資産負債アプローチに親和性がある「負債消滅観」(観点B)を支持していた。2003年10月22日の会議では、FASBが、トップダウン・アプローチ＝規範的アプローチを重視した視点から、金融商品に対する公正価値測定プロジェクトで決定された公正価値—ここでは、信頼性という質的特性を保持する必要がある—を、事業用資産に対する収益認識の会計基準に提供しようとしているのに対して、IASBの若干のメンバーは、客観的な証券市場が存在する金融商品とは異なって、事業用資産に対する小売業や卸売業に関する履行義務の公正価値を批判—小売業の市場の不確実性や、卸売りの公正価値は仮定上の取引と考えられているので、信頼性が欠如していると批判—しているのである。そして、この段階では、特に、事業用資産に対する履行義務の公正価値の是非—特に信頼性の是非—の議論を巡って、FASB(公正価値支持派)とIASBの若干のメンバー(公正価値反対派)が、真正面から対立しているのである。

II—3 2005年の会議の議事録の概要

ここでは、2005年のFASB/IASBのメンバーやスタッフが、公正価値に関してどのような考えを抱いていたかを、主な会議の「議事録」を確認することで探っていききたい。

【2005年5月11日の会議の議事録】

FASBは、付録で収益認識基準の代替案を10個(代替案1から代替案10)掲げているが、ここでは、後述する議論のために必要と思われる、代替案1、代替案2および代替案3のみを示しておこう。

- ① 代替案1—収益認識基準:「資産負債・公正価値アプローチ(asset-and-liability fair value approach)」。

この基準は、FASBが、「プロジェクトの開始(project's inception)」より熟慮してきた「収益認識モデル(revenue recognition model)」である。

- ② 代替案2—収益認識基準:「資産負債・履行価値アプローチ(asset-and-liability performance value approach)」。

この基準は、代替案1のもとで開発された「要素と測定規準(elements and measurement criteria)」に基づくだろう。しかし、これは、「資産と負債は、〔代替案1と異なって、〕公正価値」で測定されない。むしろ、これは、「〔代替案1と異なって、〕資産と負債は、それらの履行価値(performance value)」で測定される。また、ここでの履行価値とは、「資産と負債が、現在の取引における顧客と交換することができる価格」である。

- ③ 代替案3—収益認識基準:「実現・稼得アプローチ(realized-and-earned approach)」。

この基準は、FASB概念フレームワーク第5号(1984年)における「実現・稼得規準(realized and earned criteria)」に基づいている。これは、「実現・稼得収益認識のフレームワーク(realized-and-earned revenue recognition framework)」を確立するために、「現行のガイダンス」を利用するであろう。このフレームワークは、GAAPにおいて現在、存在するいくつかの矛盾点を解消することで、鞏固にされるであろう。(梶田[2023b]34—35頁。cf.FASB[2005b]pp.9-10)。代替案4から代替案10までは省略する。

ここで、代替案1の資産負債・公正価値アプローチは、トップダウン・アプローチ＝規範的アプローチを重視した視点から、資産負債アプローチに親和性がある公正価値を支持する収益認識モデルである。代替案2の資産負債・履行価値アプローチは、代替案1＝資産負債・公正価値アプローチと代替案3＝実現・稼得アプローチの混合アプローチである。すなわち、収益の認識という局面からは、代替案1＝資産負債・公正価値アプローチと同様、トップダウン・アプローチ＝規範的アプローチを重視した視点から、資産負債アプローチに親和性がある公正価値を含意しているが、収益の測定という局面からは、履行価値で測定することになるので、代替案3の実現・稼得アプローチと同様、ボトムアップ・アプローチ＝記述的アプローチを重視した視点から、収益費用アプローチに親和性がある¹⁶⁰実現・稼得—公正価値を否定—を支持する収益認識モデルであると考えられる。このような、付録における3つの収益認識基準に関する代替案を踏まえて、つぎに2005年5月11日の会議の議事録をみよ。

FASBは、ここで収益認識プロジェクトの目的と範囲を変更すべきか否かの議論をしている。FASBは、「実現や稼得過程の完了のような認識規準(recognition criteria such as realization and the completion of an earning process)」を優先しないで、「資産や負債における認識された変動に基づいた収益認識の基準を開発する過去の決定」を是認している。FASBは、概念フレームワーク第5号(1984年)における「実現」、「実現可能」および「稼得」規準は排除され、概念フレームワーク第6号(1985年)の定義が、収益と利得を明確に区別できるように改良されることを期待している。FASBは、また、すべての収益の契約に幅広く適用できる「収益認識に関する包括的な基準(comprehensive standard on revenue recognition)」を開発することがゴールであると考えている。このゴールに関連して、FASBは、「履行義務」は、「義務の公正価値ではなく顧客対価を配分することにより(by allocating the customer consideration rather than at the fair value of the obligation)」測定されるであろうという「アプローチ」について議論していくことに同意した(梶田[2023b]35頁。cf.FASB[2005b]p.2)。このように、FASBは、一方において、概念フレームワーク第5号の実現概念、実現可能概念および稼得概念を排除し、資産や負債の変動に基づいた収益認識の会計基準を開発する過去の決定を是認しながらも、他方において、履行義務の測定に関して、公正価値より顧客対価の配分を重視する方向に変容しているようにみられる。つぎに、上記の代替案1、代替案2および代替案3について、FASBのメンバーの見解をみよ。

Young(FASBメンバー)は「資産負債アプローチ」を調査する、代替案7である「スタッフが作成した研究報告(staff-authored research report)」を支持している。Seidman(FASBメンバー)は、代替案2の修正版を支持している。この修正版とは、「履行義務」は、代替案2＝資産負債・履行価値アプローチにある「履行価値(performance value)」(FASB[2005b]p.9)でなく、「配分された顧客対価額(allocated customer consideration amount)」に基づいて測定されるべきである、と述べている。また、Seidmanは、履行義務を測定するための「[事業用資産の]活発な市場(active market)」があるとき、「概念レベル(concepts level)」において、「履行義務のための最もレリバントな測定属性」として、「公正価値」が認められようとも述べている。

¹⁶⁰ 筆者は、これまで収益費用観という用語を使用してきたが、今回の最終報告のフルペーパーを作成するに際して、本スタディグループとして、収益費用アプローチに用語を統一することになったので、ここでは、収益費用アプローチという用語を使用している。したがって、「収益費用アプローチに親和性がある・・・」という文言は、「収益費用観に親和性がある・・・」と読み替えていただきたい。

Crooch (FASB メンバー)は、望ましいのは代替案1＝資産負債・公正価値アプローチであるが、多くのボードメンバーは代替案1＝資産負債・公正価値アプローチを支持するとは信じられないとし、結局、Croochは、他のメンバーの見解に配慮して、「妥協 (compromise)」することで、代替案 2＝資産負債・履行価値アプローチを支持している。Trott (FASBメンバー)は、「概念レベル」では代替案1を選ぶが、「基準レベル」では代替案2＝資産負債・履行価値アプローチを選んでいる。Schipper (FASB メンバー)は、「最も概念的に基盤を置いたアプローチ (most conceptually grounded approach)」の視点から、代替案1＝資産負債・公正価値アプローチを支持している。しかしながら、。Schipper は、「妥協」して、代替案2＝資産負債・履行価値アプローチを支持すると述べている。その妥協の理由として、Schipper は、代替案2＝資産負債・履行価値アプローチは、近年、公表された「収益認識のガイダンス」—FASB・EITF 第 00－21 号(2002 年)「複数の提供物からなる収益契約」—と類似している、「市場関係者 (constituents)」に説明しやすいことと、「現在の収益認識〔の会計〕実務 (current revenue recognition practices)」に係る代替案 2〔＝資産負債・履行価値アプローチ〕の効果は、「報告企業が現在、適用している」ガイダンスに依存していることをあげている。さらに、Schipper は、代替案1に係る「困難性 (difficulty)」は、「履行義務に関する誤った識別や、誤った測定 (misidentification and the mismeasurement of performance obligations)」になる場合もありうるので、代替案 2＝資産負債・履行価値アプローチを支持することは、「現実的な妥協 (effective compromise)」であると述べている。Batavick (FASB メンバー)は、代替案 2＝資産負債・履行価値アプローチを支持している。Leisenring (IASB メンバー)は、「多くの IASB のメンバー」は、代替案2＝資産負債・履行価値アプローチを議論したこともないので、代替案1＝資産負債・公正価値アプローチを支持していると述べている。Herz (FASB メンバー)は、代替案 2＝資産負債・履行価値アプローチを支持している。しかしながら、履行義務を測定するため「〔事業用資産の〕活発な市場」がある場合、「公正価値は、最もレバントで信頼できる測定属性」になると述べている。Tovey (スタッフ)は、ボードの暫定的な決定として、「多くのボードメンバーは、代替案2＝資産負債・履行価値アプローチを支持している」とまとめている。Bielstein (スタッフ)は、今後、FASB の決定—代替案2＝資産負債・履行価値アプローチを支持—は IASB と議論されるであろうと付け加えた(梶田[2023b]35－36 頁。cf.FASB[2005b]pp.3, 4, 5, 6, 7)。

ここで明らかなように、2005 年 5 月 11 日の会議では、収益の認識基準(測定も含む)に関して、代替案7を支持したメンバー (Young) や、代替案 2＝資産負債・履行価値アプローチの修正版を提示したメンバー (Seidman) —履行義務を測定するための事業用資産の活発な市場があるとき、概念レベルにおいて、公正価値が良いとしている—もいたが、5 名のボードメンバー (Crooch , Trott, Schipper, Batavick および Herz)は、代替案 2＝資産負債・履行価値アプローチを支持している。この 5 名の中で、Batavick と Herz の 2 名のボードメンバーは、代替案2＝資産負債・履行価値アプローチを第 1 に支持している。しかし、Herz は、履行義務を測定するため事業用資産の活発な市場がある場合、公正価値が、最もレバントで信頼できる測定属性になると述べているので、Herz は、事業用資産の小売業や卸売業の活発な市場があれば、公正価値を第 1 に支持していたものと推測される。また、Crooch 、 Trott および Schipper の 3 名のボードメンバーは、第 1 に支持していたのは代替案1＝資産負債・公正価値アプローチであったが、それぞれの理由で致し方なく代替案 2＝資産負債・履行価値アプローチを支持している。ここで、Crooch は、他のボードメンバーが代替案1＝資産負債・公正価値アプローチを支持しないと考え、妥協策として代替案 2＝資産負債・履行価値アプローチを支持している。Trott と Schipper は、概念レベルでは代替案1＝資産負債・公正価値アプローチが優れているが、基準レベルとなると代替案2＝資産負債・履行価値アプローチが良いとしている。Schipper は、また、代替案1＝資産負債・公正価値アプローチを採用すると、履行義務に関する誤った識別や、誤った測定の可能性を危惧している。このように、3 名のボードメンバー

(Crooch 、 Trott および Schipper)は、他のボードメンバーの見解に配慮して妥協を図ったり、概念レベルと基準レベルの乖離を認識したり、および事業用資産の活発な市場がない状況で、代替案1＝資産負債・公正価値アプローチを採用すると不確実性—測定上の誤差等—の可能性を理由に、自らの見解を、代替案2＝資産負債・履行価値アプローチに変更し、妥協を図るという苦渋の選択—FASB のメンバー自身の自主規制—をしているものと推察される。そして、この段階では、2005 年 5 月 11 日の収益認識基準(測定も含む)に関して、多くの FASB のメンバーは、トップダウン・アプローチ＝規範的アプローチを重視した代替案 1＝資産負債・公正価値アプローチ(公正価値)の限界—事業用資産の活発な市場の確保の困難性、概念(理念)と基準(現実)の乖離および履行義務の計算上の不確実性(測定上の誤差)—を認識していたので、代替案2＝資産負債・履行価値アプローチ—トップダウン・アプローチ＝規範的アプローチと、ボトムアップ・アプローチ＝記述的アプローチの混合アプローチ—を支持するように変容していったものと考えられよう。

Ⅲ FASB/IASB の討議資料 (2008 年 12 月) の特徴点

FASB/IASB が公表した討議資料(2008 年)では、まず、「資本提供者」は、「経済的意思決定」の基礎として企業の財政状態や財務業績を分析する際に企業の収益を利用し、その収益は、「財務諸表の作成者、監査法人および規制当局」にとっても重要である(IASB[2008]par.s1)と指摘しながら、当時の収益認識に関する問題点をつぎのように述べている。

「米国の一般に認められた会計原則」において、「収益認識のガイダンス(revenue recognition guidance)」は、100 以上の基準があり、それらの多くは、「産業固有(industry-specific)」の基準であり、それらの一部は、「経済的に類似する取引(economically similar transactions)」に対して、「矛盾した結果(conflicting results)」を引き起こしていた。また、「国際財務報告基準(IFRS)」において、2 つの主要な「収益認識に関する〔会計〕基準(revenue recognition standards)」—国際会計基準(IAS)第 18 号「収益」と IAS 第 11 号「工事契約」—の基礎をなす原則は、「矛盾しており曖昧で(inconsistent and vague)」、「単純な取引以外に適用することは(to apply beyond simple transactions)」難しかった。特に、これらの〔会計〕基準は、「複数の要素や複数の提供物(multiple components or multiple deliverables)」が含まれる取引について「限られたガイダンス(limited guidance)」しか提供していなかった(IASB[2008]par.s2)。このように、討議資料(2008 年)では、FASB と IASB における収益認識の会計基準についての問題点を明確にしている。

そして、討議資料(2008 年)では、収益認識の会計基準についてのこのような問題点が生じる原因を、「稼得過程アプローチの適用(application of the earnings process approach)」であると指摘している。すなわち、これは、主として、「稼得過程の概念が、厳格に定義されていない(notion of an earnings process is not precisely defined)」ので、人々は、しばしば、「それ〔稼得過程〕が具体的な状況でどのように適用されるか(how it applies to particular situations)」について、人々の見解が分かれるからである(IASB[2008]par.1.3)としている。討議資料(2008 年)では、このような問題点と稼得過程アプローチの弱点を打開するために、資産と負債に焦点を合わせている FASB 概念フレームワーク第 6 号「財務諸表の構成要素」(1985 年)等の収益の定義を検討している。そこでまず、FASB 概念フレームワーク第 6 号(1985 年)における収益の定義からみてみよう。

収益とは、財の引渡しあるいは製造、サービスの提供、あるいは企業の継続的で主要なあるいは中

心的な活動を構成するその他の活動の結果として、「企業の資産の流入あるいは資産のその他の価値の増加 (inflows or other enhancements of assets)」あるいは、「負債の精算 (settlements of its liabilities)」である (IASB[2008]par.1.18 , cf.FASB[1985]par.78)。討議資料 (2008 年) では、このような、FASB 概念フレームワーク第 6 号 (1985 年) における収益の定義—資産の増加あるいは負債の減少を伴う—を踏まえて、つぎのように述べている。

ここでの収益の定義は、「資産の増加、負債の減少あるいは両者の組み合わせ」であり、「これらの定義を用いて、両ボード [FASB と IASB] は、収益原則に関して、資産と負債の変動に焦点を当てること (to focus the recognition principle on changes in assets and liabilities)」を提案している。しかし、資産と負債に焦点を当てることにより、「両ボードは、稼得過程アプローチを [全く] 放棄すること (to abandon the earnings process approach)」を意図するものではない。むしろ反対に、両ボードは、「資産と負債の変動に焦点を当てることは、稼得アプローチに規律 (discipline)」をもたらし、「企業が、収益をより首尾一貫して (more consistently) 認識することができるようになる」と考えている。換言すれば、両ボードは、「稼得過程が何であり、またそれ [稼得過程] はいつ完了するのかどうか (what an earnings process is and whether it is complete)」に関する現在の合意よりも、「資産が増加したか、あるいは負債が減少したかどうか (whether an asset has increased or a liability has decreased)」のほうがより合意は得られやすいだろう、と考えている。これは、[収益認識の] 判断が容易であることを意味しないが、「資産と負債に焦点を当てること (a focus on assets and liabilities)」は、「それら [収益認識] の判断をする際のより明確な目標 (clearer objective)」を提供することになる (IASB[2008]par.1.19)。ここでは、まず、FASB 概念フレームワーク第 6 号 (1985 年) 等の収益の定義—資産の増加と負債の減少に関係つけた定義—を出発点としながらも、資産と負債の変動に焦点を当てることは、稼得アプローチを放棄することではなく、むしろそれに規律をもたらし、より合意が得られやすいとしている。そして資産と負債に焦点を当てることは、「多くの取引に関する現行の [会計] 実務 (current practice for most transactions)」を根本的に変えることにはならないだろう (IASB[2008]par.1.20) としている。

このように討議資料 (2008 年) では、資産と負債に焦点を当てて収益認識の会計基準を開発するために、資産負債アプローチに親和性があるトップダウン・アプローチ＝規範的アプローチを重視しているが、それは、収益費用アプローチに親和性のあるボトムアップ・アプローチ＝記述的アプローチを放棄するものではなく、規律を与えるものであるとしている。すなわち、ここでの文言は、収益認識の会計基準の開発に際して、討議資料 (2008 年) が、資産負債アプローチに親和性があるトップダウン・アプローチ＝規範的アプローチを主軸にしながらも、収益費用アプローチに親和性があるボトムアップ・アプローチ＝記述的アプローチをも取り込む、いわば混合アプローチ路線を表明しているものと推察することができよう。そして、このような混合アプローチ路線の表明は、すでに述べたように、2002 年の議事録の内容—トップダウン・アプローチ＝規範的アプローチのみを重視した資産負債アプローチ—から、2005 年の議事録の内容—トップダウン・アプローチ＝規範的アプローチを重視した資産負債アプローチと、ボトムアップ・アプローチ＝記述的アプローチを重視した収益費用アプローチの混合アプローチ—への変容した結果を反映しているものと推察される。討議資料 (2008 年) では、このような混合アプローチ路線を暗示しながら、まず、「契約」と「顧客」をつぎのように定義している。

「契約」とは、「合意された条件が、文章、口頭および他の証拠 (agreed-upon terms are written,

oral , or evidenced otherwise)」のいずれの形であれ、「強制可能な義務を生じさせる複数の当事者間における合意 (agreement between two or more parties that creates enforceable obligations)」であり、「顧客」とは、「企業の通常の活動 (entity's ordinary activities)」のアウトプットを表す (財やサービスのような) 資産を得るために当該企業と契約をした当事者」である (IASB[2008]pars.2.11, 2.18, 2.21)。そして、討議資料 (2008 年) では、このように契約と顧客に焦点をあてる理由として、財やサービスを提供する契約は、「重要な経済現象 (important economic phenomena)」であり、「米国の GAAP や IFRS における大部分の収益認識の [会計] 基準 (most revenue recognition standards)」は、顧客との契約に焦点をあてている (IASB[2008]pars.2.8, 2.9) ことをあげている。討議資料 (2008 年) では、このように契約と顧客の定義を踏まえて、契約における正味のポジションの概念についてつぎのように述べている。

顧客との契約は、「企業に顧客から対価を受取る権利」をもたらし、「顧客へ (財やサービスの形で) 資産を移転する義務」を課す。「権利と義務の組み合わせ (すなわち、正味の権利と義務)」は、「企業の権利と義務の関係 (relationship between the entity's rights and obligations)」に応じて、単一の資産あるいは負債」を生じさせる。もし、「残存する権利の測定値 (measurement of the remaining rights)」が、「残存する義務の測定値 (measurement of the remaining obligations)」を超えていれば、契約は資産となり、同様に、「残存する義務の測定値」が、「残存する権利の測定値」を超えていれば、契約は負債とな。この「契約資産あるいは契約負債 (contract asset or contract liability)」は、「残存する権利と義務」に対応した「契約における正味のポジション (entity's a net position in the contract)」を反映している (IASB[2008]par.2.23)。ここでは、残存する権利と義務の関係から正味のポジションの概念を導き出しているが、「その正味のポジションが、契約資産、契約負債および正味ゼロ」になるかは、「契約における残存する権利と義務の測定値」に依拠している (IASB[2008]par.2.28) としている。討議資料 (2008 年) は、この正味ポジションの変動を、①顧客による履行と②企業による履行に分けて、つぎのように述べている。

契約による企業の正味ポジションは、様々な理由で変化する。例えば、①顧客による履行と②企業による履行がある。まず、「顧客が、[企業に対し] 支払いによって履行する時 (when a customer performs by paying)」、「企業は契約上の支払いに対する残存する権利を失う (entity no longer has remaining rights to that payment in the contract)」ので、契約における企業の正味のポジションは減少する。つまり、企業の契約資産は減少し、企業の契約負債は増加するが、このような顧客による履行は、企業による収益認識にはつながらない。②契約による企業の正味ポジションは、企業が約束した財やサービスを提供することによっても変動する。企業が、財やサービスを提供してしまえば、「その企業には、もはやその財やサービスを提供する義務はない (entity no longer has the obligation to provide that good or service)」その結果、契約における企業の正味ポジションは、増加する。例えば、企業が、「財やサービスを引き渡すという残存する義務 (remaining obligations)」である「契約負債 (contract liability)」がある場合、「企業が、約束した財やサービスを提供する時 (when the entity provides a promised good or service)」、その契約負債は、減少することになる。また、企業が残存する権利あるいは義務の組み合わせから契約資産を有している場合、企業が約束された財やサービスを提供する時、その「契約資産 (contract asset)」が増加することになる (IASB[2008]pars.2.29 , 2.30, 2.31)。これらの 2 つの視点を示したのが、表 11-1 であ

る。

表 11-1 正味の契約ポジションにおける収益認識

	正味の契約 ポジション	契約資産	契約負債
顧客が支払うケース(残存する権利を減少させる)	減少	減少	増加
企業が財やサービスを提供するケース(残存する義務を減少させる)	増加	増加 (企業は収益を認識する)	減少 (企業は収益を認識する)

(出所)IASB[2008]par.2.32.

このように、討議資料(2008年)では、正味ポジションが減少したときは収益は認識されないが、正味ポジションが増加する一契約負債の減少あるいは契約資産の増加一時に、収益は認識されるとしている。そして、討議資料(2008年)では、「契約に基づく認識モデル(contract-based revenue recognition model)」において、「収益認識につながる契約ポジションの変動(changes in a contract position that could lead to revenue recognition)」すなわち履行義務の当初測定は、本質的に2つある(IASB[2008]par.2.33.)として、「現在出口価格アプローチ(current exit price approach)」と「当初取引価格アプローチ(original transaction price approach)」IASB[2008]pars.5.14.)を提示している。そこでまず、現在出口価格アプローチと当初取引価格アプローチという具体的な履行義務の測定に入る前に、履行義務と履行義務の充足という概念の内容からみていこう。

企業と顧客との契約は、顧客からの支払いと引き換えに、企業が財あるいはサービスを提供することを義務づける。「このような義務を他の義務と区別するために(to distinguish those obligations from other obligations)」、両ボードは、「それら[義務]を履行義務(performance obligations)」と表す。企業の履行義務とは、「(財あるいはサービスのような)資産を、顧客へ移転するという顧客との契約における約束(promise in contract with a customer to transfer an asset (such as a good or a service) to that customer)」である。(IASB[2008]pars.3.1, 3.2.)「履行義務の充足(satisfaction of a performance obligation)」とは、「契約における企業の正味ポジション(entity's net position in a contract)」を増加させ、それは、「企業がもはやその義務を有していない時(when the entity no longer has that obligation)」に充足される。しかしながら、通常、「企業の履行義務の充足」は、顧客に「約束した資産(promised assets)」=「財やサービス」

を、移転することによって遂行される(IASB[2008]pars.4.1, 4.2)。

ここで、企業の履行義務とは、顧客へ資産を移転する約束であり、履行義務は、約束された(財やサービスのよう)資産を顧客に移転することで充足されるとしている。討議資料(2008年)では、このように履行義務と履行義務の充足の概念を整理した後、履行義務の測定アプローチとしての現在出口価格アプローチをつぎのように述べている。

「履行義務を測定する1つのアプローチ(one approach for measuring performance obligations)」は、「[事業用資産を]現在出口価格(current exit price)[=公正価値]」で測定することである。「それ[現在出口価格]」は、財務諸表日において「独立した第三者(independent third party)」に対して履行義務を移転とした場合に、企業が支払を求められる金額である。「それ[履行義務]を他の当事者に移転するための価格の算定によって(by determining the price to transfer them to another party)履行義務を測定すること」は、「企業が実際にそれ[履行義務]を移転する(entity would in fact transfer them)」ことを意味していない。むしろ、現在「出口価格」は、それが、「(それら[現在出口価格]の市場の認識にもとづいて)履行義務を測定するための明確な目標(a clear objective for measuring performance obligations (on the basis of the market's perception of them))」を提供するために用いられる(IASB[2008]pars.5.15)。

ここで、事業用資産の現在出口価格=公正価値とは、独立した第三者に対して履行義務を移転する場合に、企業が支払を求められる金額であるとしている。そして、これは、企業が実際に履行義務を移転するのではなく、履行義務を測定するための明確な目標を提供するものであるとしている。しかし、討議資料(2008年)では、(a)「収益認識のパターン(pattern of revenue recognition)」、(b)「複雑性(complexity)」および(c)「誤謬のリスク(risk of error)」(IASB[2008]pars.5.17)という理由から、「現在出口価格アプローチ[=公正価値アプローチ]」を却下してつぎのように述べている。

「[事業用資産の]取引価格とは無関係に履行義務を測定すること(measuring performance obligations independently of the transaction price)」は、「契約開始時において(at contract inception)」、「契約資産あるいは契約負債」を認識することになる。多くの場合、これは、「契約資産と収益の認識(recognition of a contract asset and revenue)」につながる[(a)収益認識のパターン]。

「[事業用資産の]現在出口価格[=公正価値]」は、「顧客との契約における残存する履行義務(remaining performance obligations)」にとって、めったに観察可能ではないだろう。その結果、「現在出口価格[=公正価値]で履行義務を測定すること(measuring performance obligations at a current exit price)」は、通常、「見積を用いること(use of estimates)」が必要となる。両ボードは、「契約開始時に」残存する履行義務に対して現在出口価格[=公正価値]を見積もることが、「複雑である(complex)」しまた、その結果の「測定値」は、「検証が困難な(difficult to verify)」ものになるだろうと認識している[(b)複雑性]。

「[事業用資産の]現在出口価格[=公正価値]で履行義務を測定すること」は、「契約資産と収益」を、「契約開始時において」履行義務を識別すること(to identify)になることを意味している。もし企業が、「契約開始時において履行義務を識別すること(to identify)」に失敗した場合、「その誤謬

(error)」は、「契約開始時において非常に過大な収益(too much revenue)」を認識することになるであろう。その結果、「企業の正味契約ポジション(net contact position)」は、「見落とされた履行義務が充足されるまで」、誤った表示のままとなるであらう〔(c) 誤謬のリスク〕(IASB[2008]pars.5.18, 5.21, 5.23)。

このように、討議資料(2008年)では、(a)収益認識のパターン、(b)複雑性および(c)誤謬のリスクという理由から、事業用資産の現在出口価格＝公正価値を却下しているが、この却下した原因の一端は、すでに述べたように、2005年5月11日の会議の議事録において、代替案1＝資産負債・公正価値アプローチの否定を巡っての内部ロビングーFASBのメンバー自身の自主規制ーと、トップダウン・アプローチとボトムアップ・アプローチの混合アプローチを、支持するように変容していった結果ー暫定的な結果ーの反映であると推測することができよう。そして、討議資料(2008年)では、現在出口価格＝公正価値の代替案として、事業用資産の「当初取引価格アプローチ(original transaction price approach)」を採用している(cf.IASB[2008]pars.5.26-5.33)。この当初取引価格アプローチでは、契約開始時において、履行義務を現在出口価格＝公正価値で測定するのではなく、「当初取引価格」すなわち、「約束された財やサービスと引き換えに顧客が約束した対価(consideration the customer promises in exchange for the promised goods and services)」で、履行義務を測定することになる(IASB[2008]par.5.25)。

VI おわりに

ここでは、これまで述べてきた内容を纏めておこう。まず、2002年の段階では、FASBのメンバー全体が、トップダウン・＝規範的アプローチを重視した視点から、資産負債アプローチに親和性がある「資産と負債の変動に焦点を合わせた収益認識に対するアプローチ」＝「資産負債アプローチ」ー資産や負債を、公正価値で測定することに焦点を合わせているーを暫定的に支持していた。2003年の段階では、2003年1月22日の収益の定義に関して、FASBのメンバーのほぼ全員が、トップダウン・アプローチ＝規範的アプローチを重視した視点から、資産負債アプローチに親和性がある負債消滅観(観点B)を支持していたが、2003年10月22日の履行義務の公正価値に関する合同会議で、FASBは、トップダウン・アプローチ＝規範的アプローチを重視した視点から、資産負債アプローチに親和性がある公正価値ーここでは、信頼性という質的特性を保持する必要があるーを支持していたが、IASBの若干のメンバーは、FASBが主張する公正価値に関して、事業用資産の小売業の市場の不確実性や、事業用資産の卸売りの公正価値は仮定上の取引である等を理由に批判していた。すなわちここでは、履行義務の公正価値の是非の議論を巡って、FASB(公正価値支持派)とIASBの若干のメンバー(公正価値反対派)が対立しているのである。

2005年の段階では、2005年5月11日の収益認識基準(測定も含む)に関して、多くのFASBのメンバーは、トップダウン・アプローチ＝規範的アプローチを重視した代替案1＝資産負債・公正価値アプローチの限界ー事業用資産の活発な市場の確保の困難性、事業用資産の公正価値に関する概念(理念)と基準(現実)の乖離、および事業用資産の公正価値に関する履行義務の計算上の不確実性(測定上の誤差)ーを認識していたので、代替案2＝資産負債・履行価値アプローチー混合アプローチ

一を支持するという苦渋の選択の方向へ変容していったものと考えらる。すなわち、これは、デュープロセスの初期において、公正価値の問題を契機として、内部ロビング—FASB のメンバー自身の自主規制—の結果、変容していったものと理解できよう。討議資料(2008 年)の段階では、(a)収益認識のパターン、(b)複雑性および(c)誤謬のリスクという理由から、現在出口価格＝公正価値アプローチを却下しているが、この却下した原因の一端は、すでに述べたように、2005 年 5 月 11 日の会議での議論での内部ロビングの結果—代替案 2＝資産負債・履行価値アプローチ＝混合アプローチ—の反映であると推測することができよう。討議資料(2008 年)では、このような変容を踏まえて、現在出口価格＝公正価値の代替案として、当初取引価格アプローチ(顧客が約束した対価で履行義務を測定する)を採用している。

そして、ここでは、FASB が主導していた収益認識の設定過程—2002 年から 2008 年までに限定している—に関して、まず、①資産と負債の変動に焦点を合わせ、それらの変動に関係づけて収益認識をする資産負債アプローチ—資産や負債を、公正価値で測定することに焦点を合わせている—を提示していた 2002 年の段階、②事業用資産に関する履行義務の公正価値の是非を巡って、FASB(公正価値支持派)と IASB の若干のメンバー(公正価値反対派)の対立が顕在化してきた 2003 年の段階、および③多くの FASB のメンバーは、トップダウン・アプローチ＝規範的アプローチを重視した代替案 1＝資産負債・公正価値アプローチの限界を認識していたので、代替案 2＝資産負債・履行価値アプローチ＝混合アプローチを支持するようになったという苦渋の選択の方向へ変容していった 2005 年の段階を経て、④討議資料(2008 年)では、2005 年 5 月 11 日の会議での議論での暫定的な結果—代替案 2＝資産負債・履行価値アプローチ＝混合アプローチを支持—の影響を受け、(a)収益認識のパターン、(b)複雑性および(c)誤謬のリスクという理由から、事業用資産に関して、現在出口価格＝公正価値を却下する方向へ変容し¹⁶¹、その代替案として当初取引価格アプローチ(顧客が約束した対価で履行義務を測定する)を採用するようになった、というあたりを結論としておきたい。

【参考文献】

Biondi, Yuri et al.[2014]” Old hens Make the Best Soup: Accounting for the Earning Process and the IASB/FASB Attempts to Reform Revenue Recognition Accounting Standards “ , *Accounting in Europe* , Vol.11 , No.1, pp.13-33.

FASB[FASB[1980] Statement of Financial Accounting Concepts No.2, *Qualitative Characteristics of Accounting Information*.

FASB[FASB[1984] Statement of Financial Accounting Conceptstatements of No. 5 ,

¹⁶¹ これに関連して、辻山 [2020] は、FASB と IASB の共同「プロジェクトが当初目指した公正価値モデルが市場の反対を受け入れて放棄され」、伝統的な実現・稼得過程アプローチとも親和性の高い顧客対価モデルに変更されたと指摘している(辻山 [2020] 24 頁)。ここでの「公正価値モデルが市場の反対を受け入れて放棄された」という指摘は、十分に傾聴に値するものであると思われるが、本章では、内部ロビングとトップダウン・アプローチ＝規範的アプローチ/ボトムアップ・アプローチ＝記述的アプローチの視点に力点を置いて、できるだけ具体的に—各年度の議事録での FASB/IASB のメンバーの見解を具体的に—分析している。

- Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises.*
- FASB[1985] Statement of Financial Accounting Concepts No.6, *Elements of Financial Statements.*
- FASB[2002a]Minutes of the October 15 , *Revenue Recognition-Conceptual Criteria that Underlies Revenue Recognition .*
- FASB[2002b]Minutes of the November 13 , *Revenue Recognition- Applying the Working Criteria to Cases from EITF Issue No.00-21.*
- FASB[2003a]Minutes of the January 22 , *The Definition of Revenue and Performance of Revenue-Generating Activities.*
- FASB[2003b]Minutes of the February 26 , *The Definition of Revenue.*
- FASB[2003c]Minutes of the April 9 , *The Definition of Revenue.*
- FASB[2003d]Minutes of the May 7, *The Definition of Revenue.*
- FASB[2003e]Project Updates, *Revenue Recogniton*, Stptember 30.
- FASB[2003f]Minutes of the October 22 , *Revenue Recognition — Measuring Performance Obligations.*
- FASB[2005a]Project Updates, *Revenue Recogniton* , January 25.
- FASB[2005b]Minutes of the May 11, *Revenue Recogniton*,.
- FASB・Emerging Issues Task Force[2002]Minutes of the September 11-12 , 2002 open meeting of the FASB・Emerging Issues Task Force.
- IASB[2008]Discussion Paper, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers.*
- IASB[2010]Exposure Drafte , *Revenue from Contoracts with Customers.*
- IASB[2011] Exposure Drafte: A Revision of ED/2010/6 , *Revenue from Contoracts with Customers.*
- IASB[2014]International Financial Reporting Standard 15 , *Revenue from Contoracts with Customers.*
- Levitt, A.[1998] The numbers game, Remarks by Chairman of SEC , delivered at the NYU Center for Law and Business , New York , NY , September 28 .
- Morley , Julia[2016]” Internal lobbying at the IASB “ , *Journal of Accounting and Public Policy* , Vol.35 , pp.224-255.
- SEC[1999]Staff Accounting Bulletin No,101, *Revenue in Financial Statements.*
- 梶田龍三[2021a]「FASB 概念フレームワーク・プロジェクトの変容—1970 年代から 1980 年代までを中心にして—」『専修商学論集』第 112 号、43—62 頁。
- 梶田龍三[2021b]「経済の金融化と新概念フレームワーク(2010 年)の関係」『専修商学論集』第 113 号、41—54 頁。
- 梶田龍三[2022a]「IASB/FASB 概念フレームワークの設定過程の分析—内部ロビング、メンバーの人事異動および二重規制システムに関係づけて—」『会計学研究』第 48 号、専修大学会計学研究所、25—55 頁。
- 梶田龍三[2022b]「貯蓄貸付組合の危機と FASB・SFAS 第 115 号の設定過程の分析—利害関係者の攻防と内部ロビングに関係づけて—」『産業経理』、第 82 巻第 2 号、4—20 頁。
- 梶田龍三[2022c]「SFAS 第 157 号と金融サービス産業の関係—公正価値の測定を中心として—」『専修商学論

集』第 115 号、41-58 頁。

梶田龍三[2023a]「サブプライム金融危機と会計基準の設定過程の関係—FASB スタッフ意見書第 FAS157-4 号を中心にして—」『専修商学論集』第 116 号、13-28 頁。

梶田龍三[2023b]「FASB/IASB における収益認識の会計基準の設定過程」『専修商学論集』第 117 号、25-39 頁。

辻山栄子[2007]「収益の認識をめぐる欧州モデル」『會計』第 172 卷第 5 号、1-22 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 卷第 4 号、17-26 頁。

津守常弘[2002]「収益認識をめぐる問題点とその考え方」『企業会計』第 55 卷第 11 号、18-25 頁。

第12章 わが国の従来の収益認識理論・実務への影響の概要

池田 健一（福岡大学教授）

I はじめに

収益認識基準は、企業業績のトップラインである売上高の金額を決定する重要な会計基準であるとされる。この収益認識基準について、アメリカの FASB と IASB が共通の会計基準を公表し、2018年4月から世界の多くの国々で適用されている¹⁶²。

これを受けて、わが国も IASB が設定した IFRS15 の定めを基本的にすべて取り入れた包括的な収益認識基準を導入し、2018年4月から日本基準を適用している日本企業で早期適用が開始され、2021年4月以降に開始する事業年度の期首からは日本基準を適用している日本企業で適用が本格的に開始されている。

大日方[2023]によると、「収益認識の新基準は伝統的な実現主義を否定するものではない。しかし、新基準が「企業会計原則」の該当部分を上書きするのであるから、実現（主義）という用語は収益認識の会計基準からは消滅したことになる（386頁）。」とされる。

企業会計基準委員会（ASBJ）は、収益認識に関する会計基準の開発にあたっての基本的な方針として、財務諸表の比較可能性¹⁶³の観点から、連結財務諸表に関して、IFRS15 の定めを基本的にすべて取り

入れることと、これまでのわが国の実務等に配慮して、国際的な比較可能性を損なわせない範囲で代替的な取扱いを追加的に定めることとした（ASBJ[2020],97-98項）。

これにより、財務諸表の比較可能性を向上させ、正のネットワーク外部性、すなわちアナリストや投資家が複数の会計基準に精通する必要がなくなり、コストが削減される状態を生み出すものとされる（Scott,W.R.,et al[2020],p.555）¹⁶⁴。

そこで本章では、まず、わが国の収益認識基準、すなわち企業会計基準第29号「収益認識に関する

¹⁶² 現在、165か国以上の国々が IFRS を採用しているが、この採用は各法域にわたって一貫していないとされる。一部の

法域は時差を置いて IFRS を採用し、他の法域はカーブアウトやカーブインを行い、外国企業のみ IFRS を要求する法域もあるとされる（Luca[2022],vi頁）。

¹⁶³ IASB の概念フレームワークでは、「比較可能性は画一性ではない。情報が比較可能となるためには、同様のものは同様に見え、異なるものは異なるように見えなければならない。財務情報の比較可能性は、同様でないものを同様のように見せることで向上するものではない。同様のものを異なるように見せることで比較可能性が向上しないのと同じである（par.2.27）」と述べている。

¹⁶⁴ 財務諸表の比較可能性に関する先行研究については、例えば、Barth et al.[2012],若林[2019],中野[2020]などを参照されたい。

会計基準（以下では、新基準という）」が適用される前の、収益認識に関する 12 の個別論点、すなわち、

(1) ポイント制度、(2)返品権付取引、(3)商品券等、(4)本人と代理人の区分（総額表示・純額表示）、(5)有償支給取引、(6)買戻契約、(7)工事契約、(8)役務の提供、(9)ライセンス契約、(10)請求済未出荷契約、(11)顧客からの返金が不要な支払い、(12)製品保証について、新基準適用後と比較することで、新基準の導入によって、特にどのような論点について、わが国の会計基準や会計処理、さらには会計理論に何らかの変化が生じているのかどうか比較検討を通じて明らかにすることにしたい。それによって、新基準の導入が財務諸表の比較可能性にどのような影響を及ぼしているかについて考察を行うことにしたい。

次に、新基準のもとで認められた代替的な取扱いが、上記の収益認識に関する 12 の個別論点に何らかの影響を及ぼしているか、また、財務諸表の比較可能性に及ぼす影響についても併せて検討を行うことにしたい。

本章の構成は次のとおりである。まず、第Ⅱ節では、収益認識に関する 12 の個別論点について、新基準適用前と新基準適用後を比較し、会計基準や会計処理、さらには会計理論に何らかの変化が生じているのかどうかを検討する。次に、第Ⅲ節では、第Ⅱ節の結果をもとに総合的に新基準適用前と新基準適用後の比較検討をおこなう。第Ⅳ節はむすびである。

Ⅱ 新基準導入による各個別論点の会計処理への影響

本節では、収益認識に関する 12 の個別論点について、新基準が適用される前のわが国の会計基準や会計処理を、新基準が適用された後と比較することで、新基準の導入によって、特にどのような論点について、会計基準や会計処理、さらには会計理論に何らかの変化が生じているのかどうか個別に検討していくことにしたい。また、それによって、新基準の導入が財務諸表の比較可能性にどのような影響を及ぼしているかについて検討する手がかりを得たいと考えている。

次に、これらの 12 の個別論点について、代替的な取扱いの有無を検討し、代替的な取扱いが存在する場合は、脚注に示すことにしたい。ここで、代替的な取扱いとは、これまでわ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、IFRS15 における取扱いとは別に、個別項目に対する重要性の記載等を定めたものとされ、適用にあたっては、個々の項目の要件に照らして適用の可否を判定するが、企業による過度の負担を回避するため、金額的な影響を集計して重要性の有無を判定する要件は設けられていない（指針 164 項）。

さきほども述べたように、本節で検討する個別論点は、(1)ポイント制度、(2)返品権付取引、(3)商品券等、(4)本人と代理人の区分（総額表示・純額表示）、(5)有償支給取引、(6)買戻契約、(7)工事契約、(8)役務の提供、(9)ライセンス契約、(10)請求済未出荷契約、(11)顧客からの返金が不要な支払

い、(12)製品保証、の合計 12 論点となっている¹⁶⁵166。

なお、日本の収益認識に関する新基準は、IFRS15 の適用が開始されたタイミングと同じ 2018 年 4 月から、日本基準を適用している日本の企業についても早期適用が可能になっているが、2021 年 4 月以降に開始する事業年度の期首からは日本基準を適用している日本企業で適用が本格的に開始されている。このため、本章では、大部分の日本の企業が新基準の適用を開始したと考えられる 2021 年 4 月以降を新基準導入後とし、2021 年 3 月以前を新基準導入前とすることにしたい。

1. 12 の個別論点の検討

(1) ポイント制度

ポイント制度は、取引した財やサービスの提供に加えて、顧客が将来時点で利用可能なポイント等の形で、追加の財やサービスを取得するオプションとして日本の実務で多くの業種において採用されている。ポイント制度は、カスタマー・ロイヤルティ・プログラムといわれることもある。ここでポイント制度には、自社ポイントが付与されるケースと、他社ポイントが付与されるケースがある。

新基準導入前の状況

自社ポイントが付与されるケースと他社ポイントが付与されるケースの、いずれの場合も日本基準には一般的な定めはないとされる。ポイントの発行企業は販売時に顧客から受け取った対価の総額で収益を計上するとともに、将来のポイント交換に必要と見込まれる費用を引当金として計上する会計実務が多くみられた¹⁶⁷。一方、改訂前の IFRIC13「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」および IAS18 では、わが国のような会計実務は認められておらず、顧客に付与したポイントに対応する収益の繰り延べが求められていた。

¹⁶⁵ なお、共同研究の報告書の後半の各章で、これらの各個別論点について、担当されている先生方から、それぞれより詳細な検討結果が示されることになっているので、本節では、重複を避けるため、なるべく比較するために必要最小限の範囲で簡潔に各個別論点を取り上げるだけにとどめ、詳細かつ具体的な各個別論点の検討については、後半の各章で担当される各先生方をお願いしたいと考えている。

¹⁶⁶ 複数の先生方で共同研究としてまとめております関係上、本章と後半の個別論点の各章で、論点や記述内容について、どうしても重複や、何らかの齟齬が生じてしまう恐れが高いように思います。読者のみなさまには、ご容赦いただきますよう、この場をお借りしてあらかじめお詫びを申し上げます。

また、本章では、わが国の収益認識の会計ルールが新基準の導入によって IFRS とのコンバージェンスが図られているかどうかについて検討を行っています。したがって、コンバージェンスを会計基準の国際統合（収斂）も含む、広義の意味で使用しています。しかし、わが国の収益認識の会計ルールの望ましいあり方については、本章では十分な検討が行っていません。IFRS や FASB などとのコンバージェンスだけにとどまらず、今後も様々な観点から引き続き検討を行っていく必要があるのではないかと個人的に考えております。

なお、本章で取り上げた 12 項目に関する会計基準は、筆者が入手・確認できた複数の文献等をもとに行っております。ただし項目によっては、文献等の中に何らかの誤謬や解釈の相違が含まれている場合があり、結果的に誤った分類となっている恐れがあるかもしれません。この点についてお示ししたうえであらかじめお詫びを申し上げます。

¹⁶⁷ 「これは典型的な収益費用アプローチに基づく会計処理である（桜井[2018],14 頁）」とされる。

新基準導入後の状況

自社ポイントが付与されるケースと他社ポイントが付与されるケースの、いずれの場合もポイントが重要な権利（将来の値引き）を顧客に提供する場合、当該オプションに配分された額を履行義務として契約負債を計上し、オプションの行使や消滅時に収益計上する（指針 48 項）。日本の新基準導入により、IFRS15 とのコンバージェンスが図られているものと考えられる。したがって新基準導入前に認められていたポイント引当金の計上は認められなくなり、売上高から将来行使が見込まれるポイントの額を控除した純額で売上収益を計上することとなった¹⁶⁸。

(2) 返品権付取引

企業が返品権付きの商品販売や返金条件付きのサービス提供の取引を行うことがある。この場合、顧客は契約上の権利や商慣行による黙示的な権利により、返品権を有しているものと考えられる。

新基準導入前の状況

日本基準では、企業会計原則注解 18 に負債性引当金の計上要件と引当金の例示が示されている。会計実務上、販売時に売上収益を総額で計上するとともに、過去の実積率等に基づき、返品調整引当金を計上していた。一方、改訂前の IAS18 では、返品リスクを信頼性を持って見積り、負債計上することを条件に販売時に収益認識することとされていた（第 14 項～第 17 項）。改訂後の IFRS15 は、合理的に見積った予想返品額を控除した後の金額で売上収益を計上し、予想返品額は返金負債とする（B21）。

新基準導入後の状況

IFRS15 とコンバージェンスを図るために日本基準が整備され、会計ルール上では会計処理の相違が解消されたものと考えられる。返品権付取引は、返品期間が経過するまで、企業は移転した製品と交換に権利を得ると見込んでいる金額を確実に把握できないため、変動対価に該当する。予想される返品の見積額は返金負債を認識し、顧客から返品される製品を回収する権利について返品資産を認識し、対応する売上原価を調整する。したがって返品権付取引では売上収益を純額で計上する会計処理に変更されたものと考えられる。

(3) 商品券等

企業が販売した商品券、ギフト券、旅行券などは、顧客からの前払の受取時に、企業は将来に財・サービスを移転する義務について負債に計上する。顧客の未行使の権利ともいわれる。

新基準導入前の状況

日本企業における会計実務では、商品券等の販売時に顧客から対価を受領した時点で、前受金等の

¹⁶⁸ 「この会計処理の基礎にも資産負債アプローチの考え方が存在するというのが筆者の解釈である（桜井[2018],15 頁）」とされる。

負債を計上し、その後、財・サービスを提供した時点で負債の認識を中止して売上収益を計上していたとされる。一方、改訂前の IAS18 には規定が見られないが、改訂後の IFRS15 は、顧客が契約上の権利を全部は行使しない、未行使の権利、すなわち非行使部分を当初から会計処理上で考慮する。

新基準導入後の状況

新基準の中に非行使部分の会計処理も導入され、IFRS15 とのコンバージェンスが図られたものと考えられる（指針 54・187 項）。ただし、IFRS15 を適用した場合に、商品券等を発行した時点で、非行使部分の金額を見積もることが困難であるという指摘がなされている¹⁶⁹。いずれにせよ、非行使部分の金額について、企業が将来に権利を得ると見込む場合は、企業が将来に権利を得ると見込まない場合よりも収益認識時点が早くなるものと考えられる（新基準 54 項、指針 55 項）。

(4) 本人と代理人の区分（総額表示・純額表示）

顧客への財やサービスの提供に他の当事者が関与している場合に、顧客との約束が、当該財やサービスを [1] 企業が自ら提供する履行義務であると判断されるときと、[2] 当該他の当事者によって提供されるように企業が手配する履行義務であると判断されるとき、がある。ここで、[1] は企業が本人に該当し、対価の総額を収益として認識するのに対し、[2] は企業が代理人に該当し、他の当事者が提供する財やサービスと交換に受け取る額から当該他の当事者に支払う額を控除した純額を収益として認識する（指針 39・40 項）。

新基準導入前の状況

日本基準には、ソフトウェア取引に関する規定¹⁷⁰を除いて、一般的な規定は存在していなかったとされる。このため、代理人の場合でも売上収益を総額で計上する会計実務がしばしば報告されていたとされる。一方、改訂前の IAS18 では、代理の関係にある場合は手数料の額が収益となる旨の規定があり（8 項）、さらに、企業が本人と代理人の区分の判断指針を示しており、契約上は本人であったとしても経済的実質に基づいた会計処理を求めている（付録 21 項）。そして改訂後の IFRS15 は、本人と代理人の区分を判断する規定を設けている（B34 項）。

新基準導入後の状況

IFRS15 とコンバージェンスが図られ、新基準で本人と代理人の区分を判断する規定を導入してい

¹⁶⁹ 商品券の発行時に非行使部分の金額を見積もれない場合は、非行使部分がゼロであると仮定して会計処理を行うものとされる。

¹⁷⁰ 実務対応報告第 17 号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取引」。なお、この規定は、収益認識基準の適用に伴い、廃止された。なお、日本基準には、企業会計原則において、「費用および収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部または一部を損益計算書から除去してはならない」（企業会計原則第二 1B）という規定がある。

る（指針 47 項）¹⁷¹¹⁷²。百貨店、総合スーパーなどの消化仕入、テナント売上、商社の取引、卸売業の代行取引など、これにより代理人であると判断された企業の収益の金額が顕著に減少するなどの影響を受けた取引例は多数存在すると考えられ、本人による取引か代理人による取引かを判断する具体的な適用ガイダンスの設定を要請する業界もあるといわれている。

(5) 有償支給取引

有償支給取引とは、企業が、対価と交換に原材料等（以下「支給品」という。）を外部（以下「支給先」という。）に譲渡し、支給先における加工後、当該支給先から当該支給品（加工された製品に組み込まれている場合を含む。以下同じ。）を購入する場合があります、これら一連の取引は、一般的に有償支給取引と呼ばれている（指針 104 項）。

新基準導入前の状況

日本基準には規定が存在していなかったとされる。会計実務上、有償支給取引を行っている各社ごとに会計処理が行われていたが、実現主義の考え方によると買戻しを予定している限り、収益は認識できないと考えられていた。一方、改訂前の IAS18 や、改訂後の IFRS15 を適用する場合もほぼ同様の結果になるものと考えられる。

新基準導入後の状況

企業が支給品を買い戻す義務を負っていなければ支給品の消滅を認識し、買い戻す義務を負っている場合は支給品の消滅を認識しない。いずれの場合も有償支給の時点で譲渡に係る収益を認識してはならない（指針 104 項）¹⁷³。一方、IFRS15 の買戻し契約の規定とは必ずしも整合的な内容にはなっ

¹⁷¹ 桜井[2018]は、「従来の日本基準には、企業が代理人の役割を果たす取引の収益を純額で計上するよう求める強制的な規定は存在していない。このため代理人としての取引でも、本人に該当する場合と同じ会計処理を行ってきた企業が少なからず存在するものと思われる。収益認識会計基準案は、そのような企業が売上高計上額について問題を抱えている現状を改め、代理人としての取引が純額で収益認識されるように世界的に統一することにより、損益計算書のトップラインの国際的な比較可能性を促進するものと期待される」と指摘している（13 頁）。

¹⁷² 松下[2020]は、「新基準（日本企業への IFRS15 の適用）は、わが国の卸売業における本人・代理人判定に変化をもたらす、この変化の影響を受ける企業の売上高と売上原価を増加させたことを指摘できる。

一方、この変化の影響を受けない企業の売上高と売上原価には大きな変化は及んでいない。このことは、収益会計実務における本人・代理人判定について、新会計基準（IFRS15）が一定の指針を示し、企業間の財務諸表の比較可能性を向上させた可能性を示唆している（なお、カッコ内は筆者が追加した）」と述べている（42 頁）。

¹⁷³ 有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合、個別財務諸表では、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される。なお、その場合であっても、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しない（指針 104 項）。

このような代替的取扱いは、譲渡された支給品が物理的には支給先で在庫管理が行われており、（支給元）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根拠として示されている（指針 181 項、カッコ内は筆者が追加した）。

ていない可能性が考えられる（B64 項）¹⁷⁴。

（6）買戻契約

買戻契約とは、企業が資産を販売するとともに、同一契約または別契約のいずれかで当該資産を買い戻すことを約束するかまたは買い戻すオプションを有する契約をいう（IFRS15,B64）。

新基準導入前の状況

日本基準には規定が存在していなかったとされる。このため販売契約と買戻契約が別々に存在している場合に、一体として会計処理されることは要求されていなかった。

一方、改定前の IAS18 は、収益は生じないとしており（14 項～16 項）、改訂後の IFRS15 では、買戻契約を①企業が資産を買い戻す義務（先渡取引）、②企業が資産を買い戻す権利（コール・オプション）、③企業が顧客の要求により資産を買い戻す義務（プット・オプション）の 3 つに区分して、それぞれ会計処理が規定されている（B65）。ここで①と②は収益を認識せず、③は、オプションが未行使のまま消滅する場合は、負債の認識を中止し、収益を認識しなければならない（B69）。

新基準導入後の状況

IFRS15 とコンバージェンスが図られたものと考えられる。企業が商品や製品を買い戻す義務（先渡取引）や、商品や製品を買い戻す権利（コール・オプション）を有している場合、顧客は当該商品や製品を支配していないため、企業は収益を計上できず、リース取引（買戻価格が販売価格より低いとき）または金融取引（買戻価格が販売価格より高いとき）として会計処理する（指針 69 項）。企業が商品や製品を買い戻す義務（プット・オプション）を有している場合、顧客は当該商品や製品を支配しており、企業は買戻契約を返品権付き販売として会計処理する（指針 72 項・73 項）。ただし、顧客がプット・オプションを行使する重要な経済的インセンティブを有する場合、顧客は当該商品や製品を支配しておらず、企業はリース取引（買戻価格が販売価格より低いとき）または金融取引（買戻価格が販売価格より高いとき）として会計処理する（指針 72 項・73 項）。

（7）工事契約

「工事契約」とは、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう（新基準 13 項・112 項）。

¹⁷⁴ 有償支給取引の経済的実態が多様であり、すべての取引を一律に買戻契約と考えることは必ずしもできないことから、

桜井[2019]は、「有償支給取引の会計処理に際しては、①支給元が支給品を買い戻す義務を負っているか否かを最初に判断し、②義務を負っていなければ支給元は支給品の消滅を認識し、③義務を負っているのであれば支給品の消滅を認識しない旨を適用指針は規定している（104 項）としている（468 頁）」。

新基準導入前の状況

工事契約に関する会計基準が適用されていた¹⁷⁵。改訂前の IAS11 や改訂後の IFRS15 と異なり、複数の契約を結合する規定がない、契約が変更された場合の取扱いの規定がない、工事完成基準を適用する場合があるなどの会計処理の相違が存在していた。

新基準導入後の状況

IFRS15 とコンバージェンスが図られた。新基準 38 項の 3 要件¹⁷⁶のいずれかを満たす場合、一定の期間にわたり充足される履行義務とされ、履行義務の充足に係る進捗度を見積り、それに基づき収益を認識する。なお、進捗度を合理的に見積ることができないが、履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合、原価回収基準により処理する。一方、新基準 38 項の 3 要件のいずれも満たさない場合は、一時点で充足される履行義務とされる¹⁷⁷¹⁷⁸。

¹⁷⁵ 企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第 18 号「工事契約に関する会計基準の適用指針」は企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」の適用に伴い、2021 年 3 月に廃止されている。

¹⁷⁶ IFRS15 では、次の要件のいずれかに該当する場合、一定の期間にわたり充足される履行義務となる (par35)。

- (a) 顧客が、企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する。
- (b) 企業の履行が、資産（例えば、仕掛品）を創出するかまたは増価させ、顧客が当該資産の創出または増価につれてそれを支配する。
- (c) 企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している。

日本の企業会計基準第 29 号（新基準）の第 38 項には、細かい文言は若干異なるが、IFRS15 と実質的に同様と考えられる次のような規定が設けられている（38 項）。

- ① 企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること。
- ② 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じるまたは資産の価値が増加し、当該資産が生じるまたは当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること。
- ③ 次の要件のいずれも満たすこと

- ・企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じること。
- ・企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること。

¹⁷⁷ 代替的取扱いとして、工期がごく短い工事契約および受注制作のソフトウェアについては、一定の期間にわたり収益を認識せず、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識することができるとされている（指針 95 項、168—169 項）。

¹⁷⁸ 代替的取扱いとして、一定の期間にわたり充足される履行義務について、契約の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合には、当該契約の初期段階に収益を認識せず、当該進捗度を合理的に見積ることができる時から収益を認識することができるとされ（指針 99 項）、工事契約や受注制作のソフトウェアに該当するものと考えられる。

(8) 役務の提供

役務の提供に係る収益は、役務の給付によって実現したものに限り認識する（企業会計原則 損益計算書原則三 B）。一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、・・・(中略)・・・このような役務に対する対価は時間の経過に伴い・・・(以下省略)（企業会計原則注解 5(4)）。すなわち、契約に従い継続して役務の提供を行う場合は、時間の経過を基礎として収益を認識し、そうでない場合は実現主義を適用するものとされていた。

新基準導入前の状況

工事契約に関する会計基準で工事契約に係る収益を規定しているほかは、日本基準に役務の提供の包括的な規定はなかったとされる。このため、工事契約を除き、役務提供の完了時または時の経過に基づいて収益を認識していた場合が多いといわれている。

一方、改訂前の IAS18 では、役務の提供に関する収益は、取引の成果を信頼性をもって見積もることができる場合に、取引の進捗度に応じて認識するとされ（20 項）、改訂後の IFRS15 では、一定期間にわたり充足されるサービスの提供について、進捗度にもとづいて収益の計上を要求している。

新基準導入後の状況

IFRS15 とコンバージェンスが図られた。これにより、工事契約なのかサービスに係る契約なのかに関係なく、顧客との契約が一定の期間にわたり充足される履行義務に係る新基準 38 項の 3 要件¹⁷⁹のいずれかを満たす場合、財またはサービスの支配が顧客に移転されるにつれて収益を認識することとされている¹⁷⁹。

(9) ライセンス契約

ライセンスは、企業の知的財産に対する顧客の権利を定めるものであるとされる（指針 61 項）。ここで知的財産のライセンスには、ソフトウェアおよび技術、動画、音楽および他の形態のメディア・エンターテインメント、フランチャイズ、特許権、商標権および著作権などになどに関するライセンスがあるとされる¹⁸⁰。

新基準導入前の状況

日本基準にはライセンス契約の会計処理に関する全般的な規定が存在しておらず、さまざまな会計実務がみられたという。一方、改訂前の IAS18 では、特許権など企業資産の利用に対して支払われた使用許諾料およびロイヤルティは、契約の実質に従い認識するとされていた（30 項）。改訂後の IFRS15 では、ライセンスの供与と他の財・サービスが区別できる場合、知的財産にアクセスする権利としてライセンス期間にわたり収益認識するのか、あるいは、知的財産の使用権としてライセンス

¹⁷⁹ 役務の提供についても一定の期間にわたり充足される履行義務について、契約の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合には、当該契約の初期段階に収益を認識せず、当該進捗度を合理的に見積ることができる時から収益を認識することができる代替的取扱いが認められている（指針 99 項）。

¹⁸⁰ 太田[2022],188 頁。

が供与される時点で収益認識するのかをライセンスを供与する際の企業の約束の性質（B58）により決定する。

一方、ライセンスの供与と他の財・サービスが区別できない場合、IFRS15の31項～38項を適用して、約束したライセンスを含む履行義務が一定の期間にわたり充足される履行義務なのか一時点で充足される履行義務なのかを判定する。

新基準導入後の状況

IFRS15とコンバージェンスが図られたものと考えられる。新基準の34項に従い、財・サービスが区別できるかどうかを判定する。(1) 当該財・サービスから単独で顧客が便益を享受できる。(2) 当該財・サービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できる。(1)と(2)のいずれも満たす場合は、財・サービスが区別できる(別個のものとする)。なお、(2)の要件については、適用指針30号6項¹⁸¹の原則および諸要因を考慮して判断する。

(10) 請求済未出荷契約

請求済未出荷契約とは、企業が商品または製品について顧客に対価を請求したが、将来において顧客に移転するまで企業が当該商品または製品の物理的占有を保持する契約をいう(指針77項)。

新基準導入前の状況

日本基準には規定が存在していなかった。会計実務では実現主義の観点から、商品または製品の保管料が販売対価に含まれているか、顧客が負担している場合は、商品または製品の物理的な占有を維持したままで売上を計上している場合が多いとされる。一方、改訂前のIAS18や、改訂後のIFRS15を適用する場合は、日本の会計実務上は売上を計上していても、売上を計上できないケースがあるものと考えられる。

新基準導入後の状況

IFRS15とコンバージェンスが図られた。企業が商品または製品を物理的に保有したままで未出荷の

¹⁸¹ 財またはサービスを顧客に移転する複数の約束が区分して識別できないことを示す要因には、例えば、次の①から③がある(指針6項)。

- ① 当該財またはサービスをインプットとして使用し、契約において約束している他の財またはサービスとともに、顧客が契約した結合後のアウトプットである財またはサービスの束に結合する重要なサービスを提供していること。
- ② 当該財またはサービスの1つまたは複数、契約において約束している他の財またはサービスの1つまたは複数、著しく修正するまたは顧客仕様のものとするか、あるいは他の財またはサービスによって著しく修正されるまたは顧客仕様のものにされること。
- ③ 当該財またはサービスの相互依存性または相互関連性が高く、当該財またはサービスのそれぞれが、契約において約束している他の財またはサービスの1つまたは複数により著しく影響を受けること。

状態であっても、指針 79 項の 4 要件¹⁸²をすべて満たしている場合は顧客が商品または製品を支配していると判断され、売上は、これら 4 要件の充足時点で計上する。

(11)顧客からの返金が不要な支払い

顧客からの返金が不要な支払いとは、例えば、ゴルフクラブやスポーツジムの入会金で単に会員資格を与える対価として受け取った金額の場合や、会員資格の取得により非会員より低い金額で施設を利用できる場合などが考えられる。

新基準導入前の状況

日本基準には、返還義務のない入会金等について規定が存在していなかったとされる。このため入会金の入金時に一括して売上収益を計上する場合や、契約期間にわたって入会金を均等に計上する会計実務が行われていたとされる。一方、改訂前の IAS18 に規定が示されており（付録 17 項）、また改訂後の IFRS15 にも、顧客からの返金が不要な支払いをどのように会計処理すべきか判断するための規定が示されている（B49 項）。

新基準導入後の状況

IFRS15 とコンバージェンスが図られたものと考えられる。返金が不要な支払いが、約束した財やサービスの移転に関連しているかどうか判断して、関連しない場合は、将来に財やサービスを提供する時に収益を計上し、関連する場合は、財やサービスが提供された時点で収益を計上する（指針 58 項）。

(12)製品保証

製品保証は、財やサービスの販売契約にもとづき、契約書や商慣行にしたがって行われる。製品保証の金額は、財やサービスの販売価格に含まれている場合と、別個に示される場合がある。

新基準導入前の状況

日本基準においては、製品の販売時に売上収益を全額計上し、同時に製品保証引当金を計上する会計実務が多くみられる。一方、IFRS15 は製品保証を品質保証型とサービス型に区分している。また、延長保証オプションを別個に販売している場合、独立販売価格に基づき取引価額を配分する。

¹⁸² 請求済未出荷契約においては、会計基準第 39 項および第 40 項の定めを適用したうえで次の(1)から(4)の要件のすべてを満たす場合には、顧客が商品または製品の支配を獲得する（79 項）。

- ① 請求済未出荷契約を締結した合理的な理由があること。
- ② 当該商品または製品が、顧客に属するものとして区分して識別されていること。
- ③ 当該商品または製品について、顧客に対して物理的に移転する準備が整っていること。
- ④ 当該商品または製品を使用する能力あるいは他の顧客に振り向ける能力を企業が有していないこと。

新基準導入後の状況

IFRS15 とコンバージェンスが図られたものと考えられる。すなわち、財やサービスに対する保証が合意された仕様に従っているという保証のみの場合は、製品保証引当金を計上する（指針 34 項）。合意された仕様に従っているという保証に加え、顧客にサービスを提供する保証を含む場合には、保証サービスは履行義務として取引価格を配分する（指針 35 項）。

Ⅲ 新基準の収益認識に関する 12 の個別論点への影響の分析

本節では、第 2 節で個別に検討を行った収益認識に関する 12 の個別論点について、総合的に比較検討を行う。

1. 新基準導入前

まず、第 2 節で取り上げた収益認識に関する 12 の個別論点について、新基準導入前の状況を総合的に比較検討することにしたい。

第 2 節における検討結果から、新基準導入前には日本基準に収益認識に関する一般的な定めがなかったと考えられる論点として、(1) ポイント制度、(6) 買戻契約、(9) ライセンス契約、(10) 請求済未出荷契約、(11) 顧客からの返金が不要な支払い、があげられる。

次に、新基準導入前に日本基準に部分的には収益認識に関する一般的な定めが存在していたと考えられる論点として、(4) 本人と代理人の区分、(8) 役務の提供、があげられる。

しかし、これら以外の論点については、新基準導入前に日本基準に収益認識に関する定めが存在したが、IFRS とは相違していたと考えられ、具体的には、(2) 返品権付取引、(3) 商品券等、(5) 有償支給取引、(7) 工事契約、(12) 製品保証があげられる。

このように、新基準導入前のわが国において、収益認識に関する 12 の個別論点のうち、筆者が様々な文献に基づいて調査した結果、5 つの論点（(1)ポイント制度、(6)買戻契約、(9)ライセンス契約、(10)請求済未出荷契約、(11)顧客からの返金が不要な支払い）については会計基準が存在していなかったと考えられ、2 つの論点（(4) 本人と代理人の区分、(8) 役務の提供）については、一部分のみ会計基準がおかれていたと考えられる。残りの 5 つの論点（(2) 返品権付取引、(3) 商品券等、(5) 有償支給取引、(7) 工事契約、(12) 製品保証）については、会計基準が存在していたが、IFRS の会計基準とは相違していることが文献に基づく調査から確認できた。

換言すると、新基準導入前は、収益認識に関する 12 の個別論点について、日本の会計基準は、会計基準が存在しないか、部分的にしか存在しない場合を含めて、IFRS とは大きく相違していたものと考えられる。

2. 新基準導入後

次に、第 2 節で取り上げた収益認識に関する 12 の個別論点について、新基準導入後の状況について検討を行う。なお、ここでは各個別論点について代替的な取扱いの有無とその影響については考慮していない。

新基準導入前には、日本基準に収益認識に関する一般的な定めがなかったと考えられる論点として、(1) ポイント制度、(6) 買戻契約、(9) ライセンス契約、(10) 請求済未出荷契約、(11) 顧客からの返金が不要な支払い、が示されていたが、これらの論点について第2節でみたように新基準の導入によって対応が図られている。

また、新基準導入前に日本基準に部分的には収益認識に関する一般的な定めが存在していたと考えられる論点として、(4) 本人と代理人の区分、(8) 役務の提供、が示されていたが、これらについても第2節で述べたようにコンバージェンスが図られている。

そして、新基準導入前に日本基準に収益認識に関する定めが存在したが、IFRSとは相違していたと考えられる、これら以外の論点、すなわち、(2) 返品権付取引、(3) 商品券等、(5) 有償支給取引、(7) 工事契約、(12) 製品保証についても、第2節で示したように、1つを除いてIFRS会計基準とのコンバージェンスが図られている¹⁸³。

そして2023年8月末の時点で唯一、(5)有償支給取引だけがIFRSとの相違が残る状況となっているものと考えられる。したがって、新基準の導入により財務諸表の比較可能性を高める結果につながっているものと考えられる。

さらに、第2節で取り上げた収益認識に関する12の個別論点について、代替的な取扱いの有無を調査した結果、第2節の本文の中の脚注10、脚注14、脚注15で示したように、(5)有償支給取引、(7)工事契約、(8)役務の提供について、代替的な取扱いの存在が確認された。したがって、代替的な取扱いの影響の度合いによっては、(5)有償支給取引に加えて、(7)工事契約と(8)役務の提供についてもIFRSとの相違が生じる可能性が考えられる。但し、本章の冒頭でも述べたように、「これまでのわが国の実務等に配慮して、国際的な比較可能性を損なわせない範囲で代替的な取扱いを追加的に定めることとした(ASBJ[2020],97-98項)」というASBJの意図を考慮すると、ただちに重大な問題となるとは考えにくい。今後の状況をよく確認して会計実務のもとで客観的な事実に基づいて判断していく必要があるものと考えられる¹⁸⁴。

さらに、(1)ポイント制度の検討から、新基準導入前は典型的な収益費用アプローチに基づく会計処理を行っていたのが、新基準導入後は資産負債アプローチの考え方にに基づく会計処理にシフトしていることが明らかとなった¹⁸⁵。このような傾向は、新基準の他の論点、例えば、(2)返品権付取引、(3)商品

¹⁸³ なお、ここでは日本の収益認識に関する新基準および実務指針とIFRSが会計基準の文言レベルで完全に一致している

ことを指摘しているのではなく、会計基準を適用する場合に実質的な意味でコンバージェンスが図られていることを意図しています。なお、筆者の力不足により、誤謬が含まれている可能性があるかもしれません。この点について、お詫びを申し上げます。

¹⁸⁴ IFRS15は「契約獲得費用」の資産化(そして償却)を認めるのに対し、日本の新基準では認められていないという相違点も指摘されている(佐々木[2018],3頁)。

¹⁸⁵ 桜井[2018]は、「企業が販売促進のための様々な工夫をした成果として、所定の売上高が達成されている状況を、収益と費用の対応によって損益計算書で表現しようという思考(収益費用アプローチ)から、売上収益も資産と負債の増減に基づいて把握しようとする思考(資産負債アプローチ)への変革が、徐々にその浸透領域を拡大している現実を感じるこ

権

等、にも見受けられることから、今後、さらに詳細な検討が必要であると考えられる¹⁸⁶187188。

このように第2節に基づいた収益認識に関する12の個別論点についての検討結果から、新基準の導入により、収益認識基準の主要な個別論点について日本の会計基準の整備が進展していることが確認できた¹⁸⁹。

VI むすび

本章では、まず、わが国の企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準（新基準）」が適用される前の会計実務を、収益認識に関する12の個別論点について、新基準が適用された後と比較した。それによって新基準の導入が、特にどのような会計基準の論点や会計処理、さらには会計理論に影響を及ぼしているのか検討を行った。

その結果、本章の第2節で検討した12の個別論点、すなわち(1)ポイント制度、(2)返品権付取引、(3)商品券等、(4)本人と代理人の区分（総額表示・純額表示）、(5)有償支給取引、(6)買戻契約、(7)工事契約、(8)役務の提供、(9)ライセンス契約、(10)請求済未出荷契約、(11)顧客からの返金が不要な支払い、(12)製品保証、のうち、(5)有償支給取引を除いて、少なくとも会計基準のうえではIFRS15とコンバージェンスが図られていることが確認できた。したがって、新基準の導入は財務諸表の比較可能性を向上させたと考えられる。

このように新基準の導入は、12の個別論点のうち、それまで会計基準が存在していないか、部分的にしか存在していない場合を含めて、IFRSとは大きく相違していた状態から、(5)有償支給取引以外のす

とができる（16頁）」と述べている。

¹⁸⁶ 藤井[2014]は、「状況が混沌とするなかでも、収益費用アプローチから資産負債アプローチへの会計観の重点移行と、「情報のフレームワーク」の相対的な肥大化が、傾向的な制度変化として着実にしてきたのである。したがって、今後も（少なくとも当面は）、そうした傾向的な変化が、「拡張・補完・混在」の「併存」という制度の現象形態ととりつつ進展していくものと予想される（217頁）」と述べている。

¹⁸⁷ 藤井[2020]は、「新基準で措定されている資産負債アプローチは、資産負債アプローチの狭義説ということになる（6頁）」と述べている。

¹⁸⁸ 佐々木[2016]は、「IFRS15で採られる「資産負債アプローチ」は、資産（負債）の再評価に拠って損益を認識するものではなく、企業によって当初認識された資産が、当該企業の支配下に存在しなくなるにより失われる金額（売上原価）を、顧客から得られた対価と対置して損益を認識しようとするものであるといえる。こうした形は、資産負債アプローチではなく、「収益費用アプローチ」であるとする考え方もあると思われる。だが、しかしこれもまた現代における資産負債アプローチの1つの形と考えるべきなのではないか（11頁）」と述べている。

¹⁸⁹ 本章で検討を行った12の個別論点以外にも検討を必要とする論点が存在する場合は考えられるが、それらについては、今後の検討課題とさせていただきたいと思います。

べての論点が、新基準の導入によって少なくとも会計基準のうえではコンバージェンスが図られていることが本章の第3節で確認された。

さらに、12の個別論点のうち、(1)ポイント制度の検討から、新基準導入前は典型的な収益費用アプローチに基づく会計処理を行っていたのが、新基準導入後は資産負債アプローチの考え方に基づく会計処理にシフトしていることが明らかとなった。このような傾向は、新基準の他の論点、例えば、(2)返品権付取引、(3)商品権等、にも見受けられ、さらに、売上高についても新基準導入前は総額主義の原則に基づいて計上していたのが、経済的実質を重視した純額主義により計上されるようになってきていることから、新基準の導入を契機として収益認識の会計処理に資産負債アプローチの影響が浸透しつつあることがうかがわれ、今後、会計理論への影響も含め、さらに詳細な検討が必要であると考えられる。

謝辞

本稿について、お忙しい中、貴重なコメントや改善に向けた示唆を与えていただいた研究グループの各先生方に、この場を借りて厚く御礼を申し上げます。なお、本論文の不備や誤謬はすべて筆者に責任があることはいまでもありません。

[参考文献]

太田達也[2022]『改訂版「収益認識会計基準と税務」完全解説』税務研究会出版局。

大日方隆[2023]『日本の会計基準 III変容の時代』中央経済社。

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」

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。

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。

桜井久勝[2021]『財務会計講義 第22版』中央経済社。

佐々木隆志[2016]「新収益認識基準におけるもう1つの資産負債アプローチ」『会計』第189巻第6号,1-13頁。

佐々木隆志[2018]「新収益認識基準が会計実務に与える影響」『会計』第194巻第6号,1-13頁。

中野貴之[2020]「IFRSの適用と財務諸表の比較可能性」『会計』,第197巻第4号,16-29頁。

藤井秀樹[2007]『制度変化の会計額 - 会計基準のコンバージェンスを見すえて - 』中央経済社。

藤井秀樹編[2014]『国際財務報告の基礎概念』中央経済社。

藤井秀樹[2020]「収益認識会計基準に関する一考察」『会計』第198巻第1号,1-14頁。

松下真也[2020]「IFRS15号適用による収益会計実務の変化」『会計』,第197巻第4号,36-47頁。

若林公美[2019]「会計情報の比較可能性と投資者間の情報の非対称性」『会計』第195巻第4号,1-12頁。

Barth,M.E.,W.R.Landman,M.Lang, and C.Williams.[2012],Are IFRS - based and US GAAP-based accounting amounts comparable? *Journal of Accounting and Economics*, Vol.54,No.1.

International Accounting Standards Board[2001],*IAS11,Construction Contracts*,

originally issued by IASC in 1979 and replaced in 1993.

International Accounting Standards Board[2001],*IAS18,Revenue*,originally issued by IASC in 1982 and replaced in 1993.

International Accounting Standards Board[2007],IFRIC Interpretation13, *Customer Loyalty Programs*.

International Accounting Standards Board[2010],Exposure Draft ; *Revenue from Contracts with Customers*, International Accounting Standards Board.

International Accounting Standards Board[2011],Revised Exposure Draft ; *Revenue from Contracts with Customers*, International Accounting Standards Board.

International Accounting Standards Board[2014],International Financial Reporting Standard15,*Revenue from Contracts with Customers*, International Accounting Standards Board.

Luca,F.D.,et al.[2022],*Global Comparability of Financial Reporting Under IFRS*,Springer.

Ohlson,J.A.,S.H.Penman,Y.B.,R.J.Bloomfield,J.C.Glover,Karim Jamal,and Eiko Tsujiyama,[2011],Accounting for Revenues:A Framework for Standard Setting.*Accounting Horizons*,Vol.25,No.3.

Scott,W.R.,et al.[2020],*Financial Accounting Theory*,8th ed,Pearson Education Canada.

第2部 収益認識についての個別論点研究

第13章 変動対価に関する収益認識

岩崎勇（大阪商業大学教授・九州大学名誉教授）

I はじめに

周知のように、会計上の収益認識基準について企業会計基準委員会（ASBJ）は、2018年3月に（狭義）資産負債アプローチ（以下単に「資産負債アプローチ」という）¹⁹⁰的な内容を持つ包括的で統一的な新しい収益認識基準である企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」¹⁹¹（以下単に、収益認識基準ないし基準ともいう）及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」（以下単に、適用指針ないし指針ともいう）¹⁹²を公表した。そして、連単一致の考え方の下にすべての業種の上場会社や大企業に対して2021年4月1日以降開始する事業年度からこの新しい収益認識基準を強制適用¹⁹³している¹⁹⁴。

このような状況の下において、通常の商品販売取引において売上収益として計上される「取引価格」には複数のものが考えられる。すなわち、取引価格は通常、固定金額（「固定対価」）であるが、この他にも変動金額（「変動対価」）の場合もある。この変動対価という概念は新しい収益認識基準¹⁹⁵において導入された新しい概念であり、見積会計で使用されるものの一つである。この場合、変動対価には契約上のものばかりではなく、取引慣行や会社の方針等の契約条件に含まれないものも含まれる（指針24項）。

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がある部分」のこと（50項）すなわち契約時点では対価が確定せず将来の状況に応じて変動する可能性があるもののことである。そしてこ

¹⁹⁰ 会計上の利益をどのようなものとするのかという捉え方（「利益観」）として、①収益費用を財務諸表の鍵概念と考え、利益を企業の効率性を示すものとして、収益とそれを稼得するための犠牲額（費用）を比較して収益から費用を差し引いたものと捉えるアプローチ（「収益費用アプローチ」）と、②資産負債を財務諸表の鍵概念とし、利益を企業の富の増加額を示すものとして、期末の純資産から期首の純資産を差引いたものと捉えるアプローチ（「資産負債アプローチ」）とがある。なお、資産負債アプローチにも、③鍵概念としての資産負債を先に定義し、他の財務諸表の構成要素を資産負債から導き出すという定義のみに着目する（狭義）資産負債アプローチと、④財務諸表の構成要素の定義のみならず、測定属性として時価とも結びつける（広義）資産負債アプローチとがある。本章では基本的に資産負債アプローチを（狭義）資産負債アプローチの意味で使用している。なお、利益観について詳しくは本『最終報告書』の第1章を参照されたい。

¹⁹¹ これはいつ・いくらで・どのように売上収益を計上し、処理表示するのかを定めた基準のことである。

¹⁹² なお、これらのものについては2020年3月に改訂版が出されている。

¹⁹³ ただし、この「基準の適用除外」となるものとして、①金融商品取引、②リース取引、③保険契約、④同業他社との商品製品の交換取引、⑤金融商品の組成又は取得における受取手数料、⑥「不動産流動化実務指針」の対象となる不動産譲渡という他に会計基準等があるものがある。

¹⁹⁴ なお、本稿でこれらの収益認識基準及び適用指針からの引用は項数だけないし指針項数だけを示すこととする。

¹⁹⁵ 本章では新しい収益認識基準からの引用は「項数」のみ、指針からの引用は「指針項数」のみを表示するものとする。

の「変動対価の具体例」として、例えば、リベート¹⁹⁶、値引き¹⁹⁷、返金や返品権付販売¹⁹⁸、業績に基づくインセンティブ(割増金)¹⁹⁹、ペナルティー、仮単価等がある(指針23項)。それゆえ、例えば、販売金額や販売数量に基づくリベートや値引き等のように、多くの一般企業においても頻繁に発生する取引が変動対価の対象となるので、この変動対価の処理は多くの会社に影響を及ぼす可能性が高く重要な論点の一つである。

このような収益認識問題について、周知のようにわが国の新しい収益認識基準において収益認識は新たに5ステップの段階に分けて行われることとなった。このうち変動対価は第3ステップである「取引価格の算定」²⁰⁰に関連する問題である。この変動対価は収益の計上金額(「収益金額」)に直接影響し、また、例えば、返品調整引当金での処理のように、従来費用項目として処理(「費用処理」)されてきたものが収益(取引価格ないし売上)からの控除項目として処理(「収益控除処理」)される等のように、その処理方法は従来と異なるものとなっている。

本章ではこの「変動対価」を素材として、従来の収益費用アプローチ的な思考に基づく伝統的発生主義会計の下で行われてきた実現主義の原則に基づく収益認識基準と、資産負債アプローチ的思考に基づく新しい収益認識基準との違いを検討し、新しい基準の特徴点と旧基準がどのように変更され、反対にどこが変わっていないのかを明確にしていきたい。

II 変動対価の検討

1 収益認識の考え方

¹⁹⁶ 例えば、リベート等の中には販売時点で金額が確定しておらず、変動する可能性があるものがある。すなわち、リベートは一定の販売数量に応じて返金を行うものであり、売上割戻・販売奨励金・協賛金・インセンティブ・バリューディスカウント等とも呼ばれ、従来において統一的な規定はなく、各企業においてバラバラに販売時に全額売上計上、売上割戻引当金繰入、販売促進費(販売費及び一般管理費)計上、売上から控除等のような方法で処理されてきた。例えば、メーカーと小売店等との間で一定期間の小売店等の販売量等に基づいてリベートが計算されるので、販売時には対価は確定せずに、販売量等が確定した時に計算可能となり、このような意味で「顧客から受け取る対価のうち変動する可能性のある部分」すなわち「変動対価」に該当する。

¹⁹⁷ 「変動対価に該当するリベートや値引き」の例には、例えば、販売金額や販売数量に基づくリベート(割戻し)や値引き、より具体的にはメーカーが家電量販店に販売し、家電量販店が顧客に商品を販売時に行った値引きの一部負担をメーカーが要請される場合である。なお、このリベートや値引きは当該資産の時価をより正確に反映するためのものである。

¹⁹⁸ これは返品権等の理由によって対価の額の全額を受取れないことを評価して控除するものである。

¹⁹⁹ 変動対価に該当する報酬の「割増金」には、例えば、販売時においては割増の条件を満たすか否かが不明である場合等です。

²⁰⁰ この新しい基準における取引価格は基本的には通常の商取引における取引価格(契約上の対価としての取引価格)と同額であるが、例えば、消費税込みの契約上の対価額と新しい収益認識基準上の取引価格(税抜き金額)や、変動対価、商業上の複数の取引契約を新しい収益認識基準上で結合(契約の結合)して処理する場合のように、両者に差異があることもある。さらに、「取引価格の算定」に際して、㉞「変動対価」の他に、㉟「契約における重要な金融要素」(例えば、割賦販売の金利相当部分[契約負債]の区分処理、㊱「現金以外の対価」及び㊲「顧客に支払われる対価」(企業が顧客に対して支払う又は支払うと見込まれる現金等の額をいう。)を考慮して行われる。なお、割賦基準は認められなくなった。また、売上諸掛で、㊳売主負担の場合には単なる費用処理、㊴買主負担の場合には売上と売掛金等に計上する。他方、売上割引は、㊵従来の売上割引(営業外費用)処理はなくなり、㊶変動対価として売上から控除し、返金負債として処理する。そして、製品保証については、㊷保証が合意された仕様に従って機能することの無償で保証の(初期不良の保証:別個の履行義務としない)場合には製品保証引当金で処理し、㊸顧客に追加のサービスを無償で提供する保証の(追加サービスについての保証:別個の履行義務とする)場合には当該保証を履行義務として識別する。さらに、一部の業種のみにも適用される工事契約については従来の会計基準が廃止され、すべての業種に適用される包括的な収益認識基準へ変更になった。なお、工事契約の基本的な処理方法は変更ないが、新たに工事完成基準と同様な効果のある原価回収基準(履行義務を充足する際に発生する費用のうち、回収することが見込まれる費用の金額で収益を認識する方法のこと)が導入され、工事進行基準・工事完成基準という用語がなくなり、「一定期間にわたり充足される履行義務」(工事進行基準)と「一時点で充足される履行義務」(工事完成基準)となった。

ここでは具体的な変動対価の検討に入る前に、商品等の販売取引に対する新旧の収益認識の基本的な考え方について整理しておくこととする。

まず、従来においては収益計上のタイミングを決定する収益認識原則として理論的には発生主義の原則・実現主義の原則・現金主義の原則という三つの原則が存在し、このうち制度的には処分可能利益の計算表示との関連から基本的には実現主義の原則が採用されてきた²⁰¹。ここにおいて「実現」とは後で取り消されない事実として経済価値の増減変化が生じることである。そして、実現主義の原則の具体的な収益認識基準として販売基準²⁰²がある。この販売基準によれば「実現の要件」として基本的に、㉞「財貨用役の提供」と㉟それに対する「対価²⁰³の受領」の2要件を満たすことが要求されてきた。

他方、資産負債アプローチに基づく新しい収益認識基準における収益認識の基本的な考え方は従来の実現主義の原則²⁰⁴に代わって、表 13-1 のような「収益認識プロセス」として五つのステップを踏んで、支配アプローチと顧客対価アプローチに基づき企業が履行義務を充足し資産の支配を移転したタイミング（「一時点又は一定期間」）で企業が権利を得ると見込まれる対価の額で収益を認識するものとなっている。

表 13-1 収益認識プロセス

①顧客との契約の識別	資産負債の定義：資源と義務の把握	対象（何を）
②契約における履行義務の識別	以上①②：収益認識単位の決定	
③取引価格の算定	-	測定：金額 （いくらで）
④履行義務への取引価格の配分	以上③④：収益測定金額の決定	
⑤履行義務の充足による収益認識	収益認識時期の決定	認識（いつ）

（注）上記①、②、⑤は実現主義における「財貨用役の提供」に相当し、①、③、④、⑤は「対価の受領」に相当する。それゆえ、形式は異なるけれども、実質的には従来の実現の2要件を満たしたものを計上するという実現主義の原則と同様であると考えられる。

すなわち、この新しい収益認識基準における収益認識の基本原則は支配アプローチと顧客対価アプローチに基づき履行義務の充足という顧客への財又はサービスの支配の移転のタイミングで企業が権利を得ると見込まれる対価の額²⁰⁵で収益を認識する²⁰⁶（16項）というものである。この新しい基本原則は従来

²⁰¹ 例えば、「企業会計原則」第二、三では「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は用役の給付によって実現したものに限る」と規定している。なお、新たな収益認識基準が導入された後の現行の会社法においても制度的には処分可能利益の算定表示を目的としていることには変更はないことに注意が必要である。

²⁰² この販売基準として具体的には出荷基準・引渡基準・検収基準の3つがあり、IFRSでは（物品の所有に伴う重要なリスク及び経済的価値が買い手に移転している）検収基準が採用されており、わが国の新基準でも検収基準が原則とされるが、出荷基準等も例外的に認められている。

²⁰³ 対価として具体的には現金や売掛金等（「現金同等物」）の「債権」（新基準では「顧客との契約から生じた債権」「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。すなわち、確定債権で入金を待つだけのもの」）がある。ただし、これらについての貸借対照表上の表示は売掛金や営業債権等となる。なお、新基準ではこれらの一部は「契約資産」（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。ただし、債権を除く。それゆえ、法的な請求権がなく、追加的なサービスの提供を必要とするもの）とされる。また、返品による買戻しが見込まれる資産を回収する権利を「返品資産」という。他方、前受金という入金済みであるが将来義務の履行を予定している「契約負債」の貸借対照表上の表示は前受金で表示すると、例えば、リベート、返品による返金見込額のように、入金済みであるが将来返金を予定している「返金負債」（収益の負債化）がある。

²⁰⁴ 収益認識について従来の実現主義の原則における実現の要件として、前述のように、㉞「財貨用役の提供」と㉟「対価の受入れ」がある。他方、新しい収益認識の基本原則におけるこれに相当する要件は㉞（ステップ5の）「履行義務の充足」と㉟（ステップ1の）「顧客との契約の識別」における「移転される財又はサービスの支払条件を識別できること」である。しかも、収益の測定基礎として両者とも取引価格を使用している。このように、両者の間には基本的な差異はない。

²⁰⁵ これは取引価格（取引価額主義ないし取引対価主義）に基づいている。

²⁰⁶ 約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように収益を認識するとされている。

の実現主義の原則における実現の 2 要件（財貨用役の提供と対価の受領）と実質的に同じものであるといえる。

言い換えれば、新しい収益認識基準における測定モデルは、資産負債アプローチに基づく資産や負債（ストック）の評価だけで利益を決める公正価値モデルではなく、従来の収益費用アプローチにおける実現稼得過程モデルと同様の取引価格を基礎とする顧客対価モデルが採用されている²⁰⁷ところに特徴がある。また、新基準では形式的には従来の実現主義の原則の明示はないけれども、実質的には上記ステップ①、②、⑤「履行義務の充足」は実現主義における「財貨用役の提供」に相当し、ステップ①、③、④、⑤は「対価の受領」²⁰⁸に相当する。それゆえ、形式は異なるけれども、実質的には従来の実現の要件を満たしたものを計上するという実現主義の原則を適用していることと同じであると考えられる。

2 変動対価の検討

(1) 変動対価での収益認識

この変動対価における最大の論点は、表 13-3 のように、どのように変動対価を決定するのか、より具体的には変動対価をどのように計算し、どこまでそれを売上収益としての取引価格に含めるのかということである。すなわち、「変動対価での収益認識」において対価の変動の可能性を考慮して収益額を計算することが必要になる。この場合に適用される「変動対価の見積プロセス」について、大枠としての全体的な考え方を示せば表 13-2 のとおりである。

表 13-2 変動対価の見積プロセス

	内 容	説 明
①	固定対価と変動対価との区分	対価を固定対価と変動対価に区分
②	期中 変動対価額の見積計算	最頻値法又は期待値法に基づいた変動対価額の見積計算
③	中 変動対価の取引価格への計上	【その見積額の一部又は全部を取引価格に含めるか否かの評価】 見積られた変動対価額のうち事後的な金額の確定に当たり収益の額に著しい減額が生じない可能性が高い金額を変動対価とし、その金額を取引価格に計上
④	末 期末の見直し	確定するまで各決算日において見直

まず、①期中において対価が固定的か否かによって、それが固定的な固定対価に相当する部分と変動する可能性がある変動対価に区別する。そして、固定価格はそのまま取引価格へ計上する。他方、変動対価に該当する場合には、変動対価の見積計算を行う。

②変動対価に該当し、顧客と約束した対価に「変動対価が含まれる場合の取扱い」については、その変動する可能性を考慮して収益額を算定することとなる。より具体的には、この「変動対価の見積り」に関

²⁰⁷ ここで利益観との関連でこの問題を見た場合、そもそも利益観としての資産負債アプローチも収益費用アプローチも連携観に属しており、貸借対照表上の純資産の変動と損益計算書上の利益は相互に密接に関連し合っており、クリーンサープラスの関係が存在している。このクリーンサープラスの関係が存在する場合には、貸借対照表上のすべての純資産の変動は資本取引を除き、損益計算書上の利益を通して現れる。これに関してわが国の個別会計においては、例えば、その他有価証券の評価差額のように、純資産の部へ直入される項目（「純資産直入項目」）が存在するので、必ずしも貸借対照表と損益計算書とが連携されておらず、クリーンサープラスの関係となっておらず、ダーティサープラス関係となっている。他方、連結会計の場合にはその他包括利益を含む包括利益計算書が作成され、純資産の部へ直入されないため両者は連携されクリーンサープラスの関係となっている。

²⁰⁸ 特に対価の受領に関して、ステップ 1「契約の識別」の段階で「顧客との契約の 5 要件」として「対価を回収する可能性が高いこと」（19 項）を掲げているので、従来の「対価の受領」と同様なものであることが理解できる。

して、基準では「契約において、顧客と約束した対価に変動対価が含まれている場合、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こととなる対価（変動対価）を見積り、その変動対価の額で収益を認識する（50項）としている。この場合「変動対価の見積り計算方法」として変動対価の額を、最頻値法又は期待値法のいずれかの方法によって見積り²⁰⁹こととされている。この場合、両者は単に任意に選択適用されるのではなく、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法を使用する（51項）こととなっている。なお、企業は変動対価の額の見積りに当たって、合理性の原則に基づいて企業が合理的に入手できるすべての情報を考慮し、発生し得ると考えられる対価の額について合理的な数のシナリオを識別する（52項）こととなっている。

次に、③変動対価の見積り計算に関する「不確実性の評価と取引価格への計上額」に関して、変動対価に関する不確実性が事後的に解消する際に、解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が非常に高い部分のみ（の金額をもって変動対価を）取引価格に含める（54項）こととされている。ここで「著しい減額の程度」の解釈について、『可能性が高い』とは、計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が発生する可能性よりも高いというレベル（過半・50%超）に比べ、発生しない可能性が著しく高いレベル、すなわち IFRS における“highly probable”と同程度の可能性を示します。本基準は、2017年公開草案で用いた『可能性が非常に高い』という表現から『可能性が高い』という表現に変更しましたが、我が国の他の会計基準等で用いられている表現と平仄を合わせたにすぎず、確度（可能性の程度）を下げることを意図したものではありません（143項）としている。

さらに、④期末において変動対価として見積られた金額はそれが確定するまで各決算日において見直し、見積りの変更としてその（ボリューム・ディスカウントや仮価格等の）変更があった期間の収益額の修正をする（55項）こととなっている。

(2) 返金の見込みと返品権付販売

次に、ここでは変動対価のうち「返金の見込みと返品権付販売」を例にとって具体的に検討していくこととする。まず、返品やリベート等によって後日返金を見込む場合には変動対価に該当する。そして、このような変動対価で「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」（53項）こととなる。すなわち、新しい収益認識基準では（従来収益として計上していた）収益の一部が負債化（「収益の負債化」）し、返金負債が計上されることとなる。

²⁰⁹ ここで「最頻値法」とは将来発生すると予想される対価額のうち最も発生する可能性が高い単一の金額（「最頻値」）で見積りする方法である。他方、「期待値法」とは将来についての複数のシナリオを考えて、それぞれ発生し得ると考えられる対価の金額と発生確率（割合）を加重平均した金額（「期待値」）の合計額を見積りする方法である。そして、次のような設例で最頻値法と期待値法の見積り計算の方法を確認しておきたい。

表 13-3 頻値法と期待値法の設例 (単位：円)

シナリオ	発生予想金額	発生確率	加重平均額
1	1,000	70%	700
2	1,200	20%	240
3	800	10%	80
計	—	—	1,020

1,000：最頻値（発生確率が最も高いもの：70%）が1,000なので。

1,020 = (700 + 240 + 80)：加重平均額の使用

この設例においてそれぞれの見積り額として、最頻値法では1,000円、期待値法では1,020円が計算される。

これと基本的に同様な処理が返品権付販売等の場合にもなされる。ここで「返品」とは販売した商品が品質不良等の理由で返ってくることであり、従来においてはこれに関する包括的で統一的な処理基準は存在しなかった。すなわち、これについては、各企業においてバラバラに例えば、返品調整引当金繰入法や販売時に全額を売上計上しておいて返品時に売上からの控除する方法等で処理されてきた。

他方、新基準では返品は変動対価に含まれ、販売時に返品が予想される金額については収益(取引価格)に計上しないこととされている。すなわち、返品権付販売については返品されると見込まれる部分は(従来全額が収益計上されたのに対して)収益として認識できず、返金負債²¹⁰として認識し(指針85項)、(売上)収益から控除つまり純額計上する。すなわち、(従来収益として計上していた)収益の一部が負債化(「収益の負債化」)し、返金負債が計上されることとなる。また、これに伴い返金負債の決済時に顧客から商品等を回収する権利については反対に返品資産²¹¹として計上する(同上)。これについて具体的な設例で内容を確認していきたい。

【設例1】返品権付販売

甲社は商品売価@100円、原価@60、10個掛けで販売した。この商品は2週間以内であれば無条件で返品できる条件が付いているので、変動対価に該当する。甲社はこのうち期待値法によって3個返品されると見積もった。

【処理】

(借) 売掛金	1,000	(貸) 売上	700
		返金負債	300
(借) 売上原価	420 ^{*1}	(貸) 棚卸資産	600 ^{*2}
返品資産	180 ^{*3}		

*1: $420 = 60 \times (10 - 3)$

*2: $600 = 60 \times 10$

*3: $180 = 60 \times 3$

(3) (販売金額や販売数量に基づく)リベートや値引き

同様に、このような変動対価の具体的な例として販売金額や販売数量に基づくリベートや値引きがある場合について設例(【設例2~4】)を用いて見ていくこととする。このような販売金額や販売数量に基づくリベートや値引きに相当する部分の金額は、過去の実績等に基づいた最頻値法や期待値法に基づいて、認識した収益の累計額に著しい減額が生じない可能性が非常に高い範囲でのみ変動対価として認識をする。なお、従来の処理と異なり、これらのリベート等は売上から控除し、返金負債(「収益の負債化」)で処理すなわち売上が純額処理し、従来の売上割戻引当金の計上処理は行わない。

【設例2】(販売金額や販売数量に基づく)値引き①(見積もりに制限がないケース)

甲社は乙社に商品@100円で100個販売する契約を結んだ。甲社は慣行により価格引き下げ(値引き)を行うことを見込んでおり、変動対価に該当する。商品に対する値引きは最大限20%であり、期待値法を用いて20%の値引きを行うと見積り、変動対価の見積り額

²¹⁰ これに伴って返品調整引当金が廃止された。

²¹¹ 例えば、その商品の従来の帳簿価額からそれを回収するための予想コストを控除した金額を基礎として計上し、回収コストに重要性がない場合には、従来の帳簿価額で計上する。

8,000円 (=100×[100%-20%]×100個)と見積もった。この変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高いと判断した。

【処理】(販売時)

(借) 売掛金 8,000 (貸) 売上 8,000

【設例3】(販売金額や販売数量に基づく)値引き②(見積もりに制限があるケース)

甲社は乙社に商品@100円で100個販売する契約を結んだ。甲社は慣行により価格引き下げ(値引き)を行うことを見込んでおり、変動対価に該当する。商品に対する値引きは20%から60%であり、期待値法を用いて40%の値引きを行うと見積り、変動対価の見積り額6,000円 (=100×[100%-40%]×100個)と見積もった。そして、この変動対価の全部又は一部を取引価格に含めることができるかどうか判断した。その結果、この変動対価のうち5,000円部分については不確実性が事後的に解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高いと判断し、取引価格に含め収益認識を行うこととした。

【処理】(販売時)

(借) 売掛金 5,000 (貸) 売上 5,000

【設例4】数量値引き

① x1年4月1日に甲社は製品Aを@100円で10個掛けで販売した。これについては年間100個以上購入する場合には10%値引きをするという契約が結ばれている。なお、販売時点ではこのような状況は生じないものと判断された。

② x1年8月1日に甲社は製品Aを@100円で、40個掛けで販売した。これについて年間100個以上の購入の可能性が強くなったので、以前(4月1日)に販売したものも含めて10%の値引きをすることとした。

【処理】(販売時)

・① (借) 売掛金 1,000 (貸) 売上 1,000*1

*1: 1,000=100×10個

・② (借) 売掛金 4,000 (貸) 売上 3,600*2

返金負債 400*3

売上 100 返金負債 100*4

*2: 3,600=(100-10)×40個 3,500=(3,600*3-100)

*3: 400=(100×0.1)×40個

*4: 100=(100×10%×10個4月1日分)

(4) 新基準の特徴点

ここでは変動対価の会計処理から見た新しい収益認識基準の特徴点について明確にしていくこととする²¹²。これには次のようなことが挙げられる。

²¹² なお、この他に新しい収益認識基準としての特徴には次のようなものが挙げられる。「IFRSとの比較可能性」に関して、それを確保する目的で基本的にすべてのIFRSの規定を受け入れているけれども、比較可能性を大きく失わない範囲内でわ

まず「変動対価概念」について、従来の基準では変動対価概念がなかった。他方、新しい基準では「変動対価」概念を新たに導入している。また、「基準の包括性」に関して、従来の収益認識基準は変動対価について個別的な基準や慣行に依存しバラバラの基準であったのに対して、新基準は変動対価について包括的で統一的な基準となっている。そして、「基準の詳細性」に関して、変動対価についての新しい収益認識基準の規定内容は、例えば、返品権付販売において返金資産や返品資産の処理のように、従来の収益認識基準と比較して細分化・詳細化が図られている。さらに、「利益観」に関して、従来は収益費用アプローチ的な思考に基づく発生主義会計であったが、新基準では資産負債アプローチを採用している。そして、「測定モデル」として、従来は取引価額主義であったが、新しい基準では資産や負債（ストック）の評価だけで利益を決める公正価値モデルではなく、従来と同じ取引価額主義に基づく顧客対価モデルを採用している。さらに、「収益認識プロセス」に関して、従来は販売時に取引単位で一括計上をしていたけれども、新基準では収益認識プロセスとして履行義務単位で5段階のプロセスを規定している。さらに、「収益認識のタイミングの決定基準」として、従来においては基本的に実現主義の原則における実現の2要件（財貨用役の提供と対価の受領）を要件としていた。他方、新しい基準では履行義務の充足に基づいて収益認識を行うこととしている。ただし、前述のように、5ステップに分けられたステップの中で従来と同様な財貨用役の提供と対価の受領が実質的に規定されており、実質判断を行えば同じものと解することができる。また、「収益計上額」に関して、従来において取引単位で総額で収益を認識（「収益総額処理法」）し、同時に費用処理（販売費及び一般管理費や引当金処理）する方法等を採用していた。他方、新基準では履行義務単位で判断され、（従来収益として計上していた）収益の一部が負債化（「収益の負債化」）し、返金負債が計上され、純額での収益認識（「収益純額処理法」）へ変更になっていること等がある。

(5) 新基準の影響と従来の基準との差異

1) 影響のないもの

ここでは新しい収益認識基準の導入に伴っても従来の会計基準から変化しないものについて明確にしていくこととする。

まず、顧客との契約から生じる収益の「測定」に関して、従来の収益認識基準では基本的に取引価額主義に基づき収入額で測定していた。新しい収益認識基準においても顧客対価モデルすなわち取引価額主義に基づいているので両者の間には基本的な差異は存在しない。

また、従来の収益費用アプローチ的な思考を基礎とする発生主義会計の下における収益認識原則としての実現主義の原則における実現の要件のうち「財貨用役の提供」に関して、従来において顧客へ取引対象となった財貨用役を引き渡すこと（すなわち履行義務の充足）が要求されていた。他方、資産負債アプローチ的な思考を基礎とする新しい収益認識基準においても収益認識の要件としてステップ5において履行義務の充足を要求している。それゆえ、両者は、表現形式は異なっているが、実質的には同じことを要求していると解せられる。また、実現のもう一つの要件である「対価の受領」については、従来は基本的に対価として現金及び現金同等物を受け入れることが要求されてきた。他方、新しい収益認識基準においてはステップ5での履行義務の充足を前提として、ステップ1「契約の識別」において「顧客との契約の5要件」の一つとして「対価を回収する可能性が高いこと」（19項）を掲げているので、従来の「対価の受領」

が国の商慣習等を考慮して例えば、出荷基準を認める等のように、代替的取扱いを許容している。

と同様なものであることが理解できる。

以上の検討から形式的には新しい収益認識基準は実現主義の原則に全く触れていないけれども、新しい収益認識基準においても従来の実現主義における⑦財貨用役の提供と⑧それに対する（取引価額主義に基づく）対価の受領とが要求されており、両者は実質的に同様のものと考えることができる。

2) 影響のあるもの

ここでは新しい収益認識基準の導入に伴って従来の会計基準から変化したものについて明確にしておくこととする。

変動対価に関する収益認識基準の比較表を作成すれば表 13-4 のとおりである。

表 13-4 変動対価に関連する新旧の収益認識基準の比較

摘 要	新 基 準	旧 基 準
【全体】		
明確な包括規定	明示的包括基準あり	明示的な包括基準なし
会計処理	新しい収益認識基準に従う	各企業の取引や契約等により異なる取扱い
計算方法	期待値法（・最頻値法）の明示	期待値法（・最頻値法）の明示なし
【個別取引】		
返品権付販売	<ul style="list-style-type: none"> ・変動対価・返金負債（「収益の負債化」）で処理（返品調整引当金の廃止）・返品資産で処理 ・収益の金額に影響 ・収益の控除項目処理 	<ul style="list-style-type: none"> ・返品調整引当金で処理 ・費用項目処理等
リベート（売上割戻）	<ul style="list-style-type: none"> ・変動対価で処理 ・売上割戻引当金での処理禁止 	<ul style="list-style-type: none"> ・一般的な定めはない。 ・リベートの支払い可能性が高いと判断された時に収益の減額又は販売費及び一般管理費（販売促進費や広告宣伝費等）で処理することが多い。 ・売上割戻引当金処理等
売上割引	<ul style="list-style-type: none"> ・変動対価で処理し、割引が見込まれる部分について売上に計上しない ・返金負債（「収益の負債化」）の計上 	<ul style="list-style-type: none"> ・売上割引（営業外費用）
値引	変動対価で処理	売上・仕入から控除
返品	変動対価で処理	売上・仕入から控除
仮単価	変動対価で処理	販売時に仮価格で収益認識をし、その後顧客との状況に応じて金額の見直しを行う方法など

まず、「変動対価概念」について、従来の基準では変動対価概念がなかったが、新しい基準では変動対価概念を新たに導入し、これに伴って統一的な処理が要請されることとなっている。また、「基準の包括性」に関して、個別的な基準から包括的で統一的な基準へ、そして適用指針や処理例を含めて詳細な基準への転換している²¹³。そして、「比較可能性」について、新しい収益認識基準は基本的に IFRS をそのまま受け入れたので IFRS で作成される財務諸表と同様なものとなり、IFRS との比較可能性がより高まった²¹⁴。さらに、「利益観」に関して、形式上は収益費用アプローチ（ないし伝統的発生主義会計）から（狭義）資産負債アプローチへの転換しており、利益観の転換がみられる。ただし、実質的には二元的アプローチで

²¹³ 従来は基本的に実現主義の原則に基づき出荷基準・引渡基準・検収基準に選択適用が認められていた、新基準では基本的に履行義務の充足時（検収基準）に統一化された。ただし、例外処理が認められており、出荷から商品等が顧客に届くまでの期間が「通常の期間」である場合には出荷基準や引渡基準も例外的に認められている。また、収益認識時点の変更されるものの例としては、例えば、出荷基準（ただし例外規定を採用できれば変更はない）、割賦販売、ポイント引当金等がある。そして、割賦基準（延払基準）等が廃止された。さらに、特定業種に適用されていた工事契約基準（企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」）が廃止された。

²¹⁴ ただし、わが国独自の処理方法を別途認めているので、完全な比較可能性は確保されていないことは言うまでもない。

あり、従来の収益費用アプローチが生きている²¹⁵。また、「収益認識プロセス」に関して、従来は実現主義の原則における実現要件を満たしたときに収益を直接計上するものであったが、新しい基準では5ステップに分け、最終的に履行義務の充足がなされた時に収益を計上することとしている。そして、「実現主義の原則」に関して、形式的には収益認識基準として従来の収益費用アプローチによる実現主義の原則に基づく収益認識から資産負債アプローチと資産負債の変動に焦点を当てた収益認識アプローチに基づき履行義務の充足に基づき収益が計上されるという基準へ変更された²¹⁶。ただし、実質的には実現主義の原則の原則は残っていると考えられる。さらに、「収益計上額と収益の負債化」について、収益計上額に関して、従来において取引単位で、総額で収益を認識（「収益総額処理法」）し、同時に費用処理（販売費及び一般管理費や引当金処理）する方法等を採用していた。他方、新基準では履行義務単位で判断され、（従来収益として計上していた）収益の一部が負債化（「収益の負債化」）し、返金負債が計上され、純額での収益認識（「収益純額処理法」）へ変更になっており²¹⁷、これに伴って返品調整引当金や売上割戻引当金等の引当金が廃止されている。

以上のように、新しい収益認識基準の導入に伴って多くの変更がなされていることが明確になった。

Ⅲ おわりに

以上のように、本章では収益費用アプローチにおける鍵概念としての実現主義の原則が、資産負債アプローチに基づき設定された新しい収益認識基準の下で実質的にどのように関連しているのかわからないし整合しているのか否か、言い換えれば、資産負債アプローチに基づく新しい収益認識基準を収益費用アプローチに基づく実現主義として捉え直すことができるのか否かについて、変動対価を素材として検討を行ってきた。また、変動対価の処理内容がどのように変容したのかについても検討を行ってきた。

そして以上の検討の結果、新しい収益認識基準においても従来の実現主義の原則が基本的に適用されているということが明確にされた²¹⁸。また、「原則レベル」では同様に実現主義の原則が適用されるとしても、「基準レベル」では変動対価の処理方法は大きく変容していることが明確にされた。

（参考文献）

- 岩崎勇[2019]『IFRSの概念フレームワーク』税務経理協会
太田達也[2018]『「収益認識会計基準と税務」完全解説』税務研究会出版局
企業会計基準第29号[2018]「収益認識に関する会計基準」企業会計基準委員会
企業会計基準適用指針第30号[2018]「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
佐々木隆志主査[2019]『顧客との契約から生ずる収益の認識に関する会計諸問題の研究 一令和元年度 最終報告書一』日本会計研究学会 収益認識スタディ・グループ
藤井秀樹[2019]『入門財務会計第3版』中央経済社
PWC 新有限責任監査法人編[2020]『益認識の会計実務 改訂版』中央経済社
EY 新日本有限責任監査法人編[2018]『企業への影響から見る収益認識基準 実務対応 Q&A』清文社
International Accounting Standards Board (IASB) [2014] IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. (企業会計基準委員会他監訳[2022]『IFRS 基準 2022 (注釈付き) Part B』中央経済社)

²¹⁵ 詳しい検討は本最終報告書の第1章を参照されたい。

²¹⁶ 形式的には確かにこのように変更されているが、実質的には従来の実現主義の原則が生きていると考えられる。なお、詳しい検討は本最終報告書の第1章を参照されたい。

²¹⁷ 同時に、使用勘定科目について、従来「売掛金」勘定から「顧客との契約から生じた債権」ないし「債権」勘定へ、「前受金」勘定から「契約負債」勘定へ、また新たに「返金負債」や「返品資産」勘定等も導入された。

²¹⁸ この解釈は履行義務が一時になされる場合には問題はないと考えられるが、履行義務が一定期間にわたってなされる場合には、他の捉え方も考えられる。この場合には、実現主義をどのように考えるのかという捉え方に依存することとなる。

第14章 返品権付販売に関する収益認識

大野智弘（創価女子短期大学教授）

I はじめに

顧客との契約においては、商品又は製品（以下、商品等）の支配を顧客に移転するとともに、当該商品等を返品して、顧客が支払った対価の全額又は一部の返金を受ける権利を顧客に付与する場合がある²¹⁹。こうした取引を返品権付の販売（以下、返品権付販売）といい、企業会計基準委員会が2020年3月31日に公表した企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下、収益認識基準）及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）では、顧客が返品権を行使して不成立となることが予想される商品等の販売においては、当該返金額を控除した額をもって収益を認識するものとしている。

本章の目的は、そうした返品権付販売の収益認識の会計処理について考察するとともに、返金負債の会計的な特質を検討することにある。以下では、まず、返品権付販売を構成する2つの要素、すなわち商品等の支配の移転と返品権の付与について内容を整理する。次に、収益認識基準が公表される前と後では返品権付販売の会計処理にどのような違いがあるのかについて、仕訳例を提示しながら明らかにする。そして最後に、返品権に対する2つの考え方を整理した上で、返金負債の会計的な特質について検討する。

II 返品権付販売を構成する2つの要素

返品権付販売を構成する要素には、商品等の支配の移転と返品権の付与がある。ここでは、これら2つの構成要素の内容を整理する。

1 商品等の支配の移転

返品権付販売は、通常の商品販売と同様に、商品等の支配が顧客に移転することを契約の大前提としている。したがって、企業が商品等の物理的占有を顧客に移転しても、商品等の支配が顧客に移転しない限りは、返品権付販売の返品にはあたらない²²⁰。また、収益認識基準40項では、商品等の支配を顧客に移転した時点を決定するにあたり、次の5つの指標を考慮するものとしている。

- ① 企業が顧客に提供した資産に関する対価を収受する現在の権利を有していること
- ② 顧客が資産に対する法的所有権を有していること
- ③ 企業が資産の物的占有権を移転したこと
- ④ 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負い、経済価値を享受していること

²¹⁹ 適用指針84項では、返品により顧客に付与される権利として、顧客が支払った対価の全額又は一部の返金に加えて、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、及び別の商品等への交換を掲げている。

²²⁰ 片山（〔2017〕255頁）は、財の物理的占有をいったん他の当事者に移転しても、財の支配が他の当事者に移転しないときは、財の物理的占有を戻すことは、返品ではないと述べている。また、返品権付販売と委託販売との違いについて、松本（〔2007〕219頁）は商品等の支配の移転（所有権の移転）の相違から説明している。

⑤ 顧客が資産を検収したこと

なお、適用指針 80 項では、顧客による商品等の検収は、顧客が商品等の支配を獲得したことを示す可能性があるとし、この場合の検収には、a. 収益を計上するうえで形式的な手続きに過ぎない場合と、b. 収益を認識するための要件ととらえる場合があるとしている。

a のケースは、例えば汎用的な製品のように、契約において合意された仕様に従っていることにより、商品等に対する支配が顧客に移転されたことを客観的に判断できる場合が該当する（適用指針 80 項）。他方、b のケースは、例えば機能的にカスタマイズされた機械等のように、顧客に移転する商品等が契約において合意された仕様に従っていると客観的に判断できない場合（適用指針 82 項）や商品等を顧客に試用目的で引き渡し、試用期間が終了するまで顧客が対価の支払いを約束していない場合（適用指針 83 項）が該当する。

2 返品権の付与

返品権付販売では、顧客に返品権が付与される点に最大の特徴がある。返品権とは、顧客の意思により企業が商品等の返品を受け代わりに、返金又は別の商品等への交換²²¹に応じる義務を負担し、又はそれを約束するものをいう（片山 [2017] 256 頁）。

収益認識基準 20 項では「契約は書面、口頭、取引慣行等により成立する」としており、返品権の付与が書面上の契約条項に定められていない場合でも、取引慣行等で認められている場合²²²には、返品権が黙示的に合意されたものと認められることがある。

また、返品権の行使に際しては、商品等の瑕疵（契約において合意された仕様に従っていないということ）を理由とする必要はなく、商品等に瑕疵がなければ返品できない場合は、顧客に返品権があるということにならない（片山 [2017] 258 頁）。なお、適用指針 89 項では、正常品と交換するために欠陥のある商品等を顧客が返品することができる契約は、商品等に対する保証として（適用指針 34 項から 38 項に従って）処理することとされている。

III 返品権付販売の会計処理

1 収益認識基準の公表前の会計処理

収益認識基準が公表される以前においては、販売時点で売上を認識・測定し、期中に返品があった場合には売上の減少（売上控除項目）として処理されてきた。また、次期以降の返品については、決算において返品調整引当金を設定し、返品で減少すると見込まれる利益相当額を売上総利益から控除する処理が行われた。これにより、翌期に返品があったとしても、返品調整引当金を取り崩すことにより、翌期の損益に影響しないものとされた。

これらの会計処理を一連の仕訳例をもって示すと次のようになる。

²²¹ ただし、IFRS15（B26）では、顧客が商品等を同じ種類、品質、状態及び価格の別の商品等と交換すること（例えば、別の色又はサイズのものとの交換）は、本基準適用の目的上は返品とは考えないとしている。

²²² 平成 30 年度（2018 年度）以前の法人税法施行令 99 条では、出版業、出版業にかかる取次店、医薬品（医薬部外品を含む）、農薬、化粧品業、既製服、蓄音機用レコード、磁気音声再生機用レコード又はデジタル式の音声再生機用レコードの製造業、これらの物品の卸売業を買戻条件付の販売形態を採用する事業と認定し、返品調整引当金の設定を認めていた。

設例 1-①：当社は A 社に対し、未使用の商品について 30 日以内であれば販売価格での返品を認め、返金に応じる約束で商品 400 個を@¥100（原価は@¥70）で販売した。当社はこの取引に関し返品されると見込む商品数量を 10 個と予測している。

現金預金	40,000	売上	40,000
売上原価	28,000	商品	28,000

※ 販売時点では、返品が見込まれる商品については処理しない。

設例 1-②：期中において A 社より未使用の商品 10 個が返品され、30 日以内の返品によりそれに応じた。

売上	1,000	現金預金	1,000
商品	700	売上原価	700

設例 1-③：決算において当社は A 社に①と同じ取引を行うとともに、返品されると予測される商品数量について返品調整引当金を設定した。

現金預金	40,000	売上	40,000
売上原価	28,000	商品	28,000
返品調整引当金繰入	300 ※	返品調整引当金	300

※ 返品調整引当金繰入額 300 = (100-70) × 10 個

設例 1-④：翌期において A 社より未使用の商品 10 個が返品され、30 日以内の返品によりそれに応じた。

商品	700	現金預金	1,000
返品調整引当金	300		

2 収益認識基準による会計処理

次に収益認識基準における会計処理であるが、収益認識基準では、①顧客との契約の識別、②契約における履行義務の識別、③取引価格の算定、④履行義務への取引価格の配分、⑤履行義務の充足といった 5 つのステップを通じて収益を認識するものとしている（収益認識基準 17 項）。こうしたプロセスにおいて、返品権付きの商品等（及び返金条件付きで提供される一部のサービス）を販売した時には、次の(1)から(3)のすべての会計処理を行う（適用指針 85 項）。

- (1) 企業が権利を得ると見込む対価の額（返品されると見込まれる商品等の対価の額を除く）で収益を認識する。
- (2) 返品されると見込まれる商品等については、収益を認識せず、当該商品等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等を回収する権利について資産を認識する。

なお、(1)において、企業が権利を得ると見込む対価の額は変動対価²²³に該当するため、収益認識基準第50項から55項、適用指針23項から26項の変動対価の定めを適用するものとする。また、(3)において、返金負債の決済時に顧客から商品等を回収する権利として認識した資産の額は、当該商品等の従前の帳簿価格から予想される回収費用（当該商品等の対価の潜在的な下落の見積額を含む）を控除し、各決算日に当該控除した額を見直すものとする（適用指針88項）。

これらの会計処理を一連の設例（仕訳）をもって示すと次のようになる。

設例2-①：当社はA社に対し、未使用の商品について30日以内であれば販売価格での返品を認め、返金に応じる約束で商品400個を@¥100（原価は@¥70）で販売した。当社はこの取引に関し返品されると見込む商品数量を10個と予測している。

現金預金	40,000	売上	39,000 ※1
		返金負債	1,000 ※2
売上原価	27,300 ※3	商品	28,000
返品資産	700 ※4		

※1 売上（企業が権利を得ると見込む対価の額）：39,000＝@¥100（売価）×390個（返品を見込まない数量）

※2 返金負債（返品されると見込まれる対価の額）：1,000＝@¥100（売価）×10個（返品見込数量）

※3 売上原価：27,300＝@¥70（原価）×390個（返品を見込まない数量）

※4 返品資産（商品等を回収する権利）：700＝@¥70（原価）×10個（返品見込数量）

設例2-②：期中においてA社より未使用の商品10個が返品され、30日以内の返品によりそれに応じた。

返金負債	1,000	現金預金	1,000
商品	700	返品資産	700

当該設例において、返品数量が予定を超えた場合には、その超過分は売上の減少として処理する。

売上	××（売価）	現金預金	××（売価）
商品	××（原価）	売上原価	××（原価）

²²³ 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」（収益認識基準50項）と定義されている。適用指針23項では、変動対価が含まれる取引の例として、「値引き、リベート、返金、インセンティブ、業績に基づく割増金、ペナルティー等の形態により対価の額が変動する場合や返品権付の販売等がある」としている。なお、変動対価は契約条件に示されることもあれば、企業の取引慣行や公表した方針に基づき、契約の価格よりも価格が引き下げられるとの期待を顧客が有する場合や、顧客との契約締結時に、価格を引き下げるといふ企業の意図が存在している場合にも示されることもある（適用指針24項）。

反対に、返品数量が予想を下回った場合には、返品されなかった分を売上に追加計上する。

返 金 負 債	×× (売価)	売 上	×× (売価)
売 上 原 価	×× (原価)	返 品 資 産	×× (原価)

設例 2-③：決算において当社は A 社と①と同様の取引を行った。

現 金 預 金	40,000	売 上	39,000
		返 金 負 債	1,000
売 上 原 価	27,300	商 品	28,000
返 品 資 産	700		

収益認識基準の公表前は、先に示した設例のように、返品調整引当金による会計処理が行われたが、収益認識基準の公表後は返品調整引当金が廃止された。これにより、決算で①と同様の取引を行った場合においても期中と変わらない会計処理が行われる。ただし、期中に商品等を販売した後、企業は各決算日において権利を得ると見込む対価及び返金負債の額を見直すことが求められ、期中に認識した収益の額を変更することがある（適用指針 87 項）。

設例 2-④：翌期において A 社より未使用の商品 10 個が返品され、30 日以内の返品によりそれに応じた。

返 金 負 債	1,000	現 金 預 金	1,000
商 品	700	返 品 資 産	700

なお、次期において返品がなかった場合には、取り消すべき売上高と売上原価はすでに残高が存在しないので、繰越利益剰余金で調整するよりほかはない（佐藤 [2020] 145 頁）。よって、次期において返品がなされなかった分については、次のように処理する。

返 金 負 債	×× (売価)	返 品 資 産	×× (原価)
		繰越利益剰余金	×× (差額)

IV 返品権付販売の収益認識の検討

1 返品権と履行義務に関する考え方

収益認識基準は、IFRS15 号を踏まえた収益認識に関する包括的な会計基準として開発され、契約に基づく収益認識を原則としている。この原則のもとでは、企業は顧客との契約における履行義務を識別し、

履行義務を充足した時点で収益を認識する。

返品権付販売については、商品等の支配を移転するとともに、返品権を付与することを顧客に約束することから、この履行義務としては商品等の支配の移転に関する履行義務と返品権に関する履行義務が考えられる。このうち商品等の支配の移転に関しては、返品権付販売の主たる契約が商品等の販売にある以上、他の販売契約と同様に、それを個別の履行義務として識別しなければならない。他方、返品権に関する契約については、それを個別の履行義務として識別するかどうかについて見解が分かれおり、IASB (2008) では次のように整理している²²⁴。

1-(1) 返品権に関する契約を履行義務とする考え方

この見解は、企業が返品を受入れ、顧客から受け取った対価を返金しなければならないという義務が強制可能な契約条項であることに着目する。この見解によれば、返品権は顧客に移転される返品サービスになる (para3. 36)。当該返品権が顧客にとってのサービスであるかを確認する簡単な方法は、その権利に対して顧客が追加的な対価を支払うかどうかを問うことである (para3. 37)。返品権を一つの履行義務として識別する場合は、商品等の支配を顧客に移転した時に収益としてすべてを認識すべきではなく、収益の一部は返品サービスに帰属させることになる (para3. 37)。

1-(2) 返品権に関する契約を履行義務ではないとする考え方

この見解は、顧客が結果に対する責任を負うことなく当該取引を取り消すこと (契約締結前の状態に戻すこと) ができるという理由から、返品権は販売の不成立を意味するものとする (para3. 39)。この見解によれば、企業は返品権が消滅するまで、いかなる収益も認識できないことになる (para3. 40)。ただし、顧客が契約条件を承諾し、かつ返品権がまだ存在しているにもかかわらず、商品等への支配を受け入れることを選択する場合には収益を認識することができる。すなわち、返品が見込まれる商品等の割合を企業が予測できる状況にあれば、不成立とならない分については収益を認識することができる。

さて、契約における履行義務をもとに収益を認識するアプローチでは、返品権による返品サービスを個別の履行義務として識別し、当該サービスの移転により収益を認識する考え方、すなわち上記 1-(1) の考え方が理論的に適合する。なぜなら、返品権付販売の返品サービスは、企業と顧客との間で“交換”の一部として契約交渉がされるため、一つの履行義務として識別する必要がある (片山 [2017] 259 頁) からである。ただし、返品サービスを個別の履行義務として識別し、それを会計処理するためには、返品サービスそれ自体の経済的価値が測定可能でなければならない²²⁵。すなわち、返品サービスの販売価格を個別に見積れることが、2-(1) の考え方をもとにした収益認識の鍵といえる。

しかしながら、第Ⅱ章の設例 2-①でみたように、収益認識基準では、返品サービスの経済的価値は、直接的な測定対象にされていない。売上とともに認識される返金負債の額は、顧客から受け取った (又は

²²⁴ 返品権に関する契約を履行義務とする 1-(1) の考え方を履行義務アプローチ (a performance obligation approach)、返品権に関する契約を履行義務ではないとする 2-(2) の考え方を販売不成立アプローチ (a failed sale approach) という (渡邊 ([2017] 156 頁)。

²²⁵ 片山 ([2017] 259 頁) においても、企業と顧客との間で“交換”の一部として返品サービスの契約交渉がなされる場合、返品サービスには経済的価値があるということを前提としている。

受け取る) 対価のうち、企業が権利を得ると見込めない取引価格を割り当てたものであり、返品権に伴う返品サービスそれ自体の経済価値を測定したものと異なる。これは返品権が消滅するまでは正確な販売数量が確定できないという状況において、返品権行使により不成立とならない分のみを収益認識する考え方²²⁶、すなわち上記 1-(2) の考え方をもとにしている。これは返品権による返品サービスは個別の履行義務として識別されないことを意味する。IASB と FASB においても「両審議会は、返品サービスを履行義務として会計処理すべきではないと決定した」(IFRS15 号, BC366) との見解が示されている²²⁷。

2 返金負債の特質

返品サービスを個別の履行義務として識別しない場合、返品権の付与に伴って生じる返金負債には、いかなる会計的特質が認められるのであろうか。この点に関して、佐藤 ([2020] 150 頁) は、返品負債を売建て返品オプションと解する見解²²⁸を提示し、片山 ([2017] 260 頁) は履行義務に準じる負債と解する見解²²⁹を提示している。そこで実務指針で提示された設例 11 を 2-(A) と 2-(B) の仕訳に分解した上で、返金負債の会計的特質について考えてみたい。

(実務指針)	現金預金	10,000	売上	9,700
			返金負債	300
2-(A)	現金預金	9,700	売上	9,700
	現金預金	300	返金負債	300
2-(B)	現金預金	10,000	売上	10,000
	売上	300	返金負債	300

上記 2-(A) は、顧客から受け取る対価について、売上に係る対価と返金負債に係る対価に分解したものである。このように分解した場合における返金負債の会計的特質としては、金銭債務あるいは前受金との類似性が指摘できる。

まず、受領した対価のうちの 300 は将来返金が見込まれる対価であり、返金負債はその対価の返金に係る契約上の義務と考え、将来の一定期日に現金等を返済する金銭債務との類似性を指摘すること

²²⁶ IFRS15 号 (BC364) では、顧客に財を提供する履行義務に関して、両審議会 (IASB と FASB) は、実質的に企業は不確定な数量の販売を行っている判断し、企業は返品権が消滅したときにはじめてどれだけの数量を販売したか (すなわち、どれだけの数量が販売不成立にならなかったか) を確定的に知るとしている。これにより、顧客の返品権行使の結果として不成立になると予想される販売については、収益を認識すべきではないとして、顧客に返金する義務に係る返金負債を認識すべきであるとしている。

²²⁷ IFRS15 号 (BC366) では、返品サービスを履行義務として識別しない理由として、a. 返品の数全体の販売の中の小さな割合しかないと予想されること、b. 返品期間が短い (例えば 30 日) ことが多いため、返品サービスを履行義務として処理することにより財務諸表利用者に提供される情報の増分は、そうすることの複雑性やコストを正当化するほどのものではないことなどを掲げている。

²²⁸ 別の表現として、佐藤 ([2020] 150 頁) は、返品権付販売の基礎にある考え方として、「返品権をプット・オプションと捉えると、それを別建てで処理する構成要素アプローチの考え方が採られている。」と指摘している。

²²⁹ 返金負債は、取引価格を「独立販売価格の比率で配分すべき」履行義務ではないが、財の支配が移転する履行義務が充足されたときに、収益として認識しない取引価格の残額を計上する役割を果たし、a. 契約価格を配分する点、b. 消滅するときに収益を認識する点で履行義務に準じた契約負債といえる (片山 [2017] 260 頁)。

ができる。ただし、返金負債は、返品権の行使期間が決められている点で返金の時期は確定しているものの、返金額が未確定な点で金銭債務とは異なる。

次に、受領した対価の 300 は商品等の販売活動の一環で発生した負債であり、返品権行使の有無が確定されるまで収益の一部を繰り延べるという意味で、前受金との類似性を指摘することができる。しかし、前受金は将来における商品等の販売義務を示す負債であることから、すでに支配の移転が完了している段階で認識する返金負債とは異なる。また、返金負債は販売の成立よりも不成立の可能性が高いものを処理していることから、販売の成立を前提とする前受金との一貫性が認められない。

続いて、上記 2-(B)は、商品等の支配の移転が完了した時点で、一度すべての商品等についての売上を認識する。その後、返品権の行使により減少が予測される売上を見積り、売上の減額修正とともに返金負債を認識するものである。この場合における返金負債の認識は、売上の当初認識と切り離すことができるため、売上の当初認識の時点と同時であってもよいし、次のように返品権の行使が見込まれる額を見直しながら、決算日に認識することも可能である²³⁰。

(期中)	現金預金	10,000	売上	10,000
(決算)	売上	300	返金負債	300

さて、返金負債の認識が売上の減額修正と結びつくこの会計処理は、返品調整引当金による従前の会計処理との類似性が指摘できる。すなわち、返金負債は収益控除性の引当金に類似するものであり、返品調整引当金に代わる勘定科目と考えられる。ただし、返品調整引当金と返金負債による会計処理には、資料 14-1 と資料 14-2 が示すように、返品の見積額の控除の仕方に違いがあり、返品調整引当金を設定する場合は、返品調整引当金繰入額を費用計上し、売上総利益を返品調整引当金繰入額により減額調整するが、返金負債を認識する会計処理では、売上高を直接減額して表示することになる²³¹。

なお、返金負債と引当金との類似性を指摘する見解には、債務性引当金（非金融負債）としての特質を指摘するものがある。この見解では「債務性引当金（非金融負債）は、一般に『条件付債務』ないし『時期あるいは金額が不確定な負債』とみなされている。（日本簿記学会・実務研究部会 [2019] 10 頁）」としたうえで、「返金負債も、この債務性引当金と同様に、支出の時期あるいは金額が不確定な債務という性格を有する（日本簿記学会・実務研究部会 [2019] 10 頁）」と指摘されている。さらにこの見解においては、「返金負債は、引当金に関する会計基準ではなく、別の基準 29 号で規定が設けられているので、例えば資産除去債務のように、『引当金』という用語を回避して『返金債務』という勘定科目も考えられる（日本簿記学会・実務研究部会 [2019] 10 頁）。」と述べられている。

資料 14-1 返品調整引当金における損益計算書上の表示

²³⁰ いずれにしても商品等を販売後、各決算日に企業が権利を得ると見込む対価及び返金負債の額を見直し、認識した収益の額を変更する必要がある（適用指針 87 項）。また、記帳手続の煩雑さを回避するために返金負債の見積もりを決算日に行うという見解があるが（日本簿記学会・実務研究部会 [2018] 7 頁）、その場合には (2) の仕訳の分解が前提になるものと考えられる。

²³¹ 佐藤 ([2020] 150 頁) は、収益認識基準における返品権付販売の取扱いの基礎にある考え方として、売上総利益部分の調整（純額調整・直接調整法）から売上及び売上原価の金額の調整（総額調整・間接調整法）への変化を指摘している。

売 上 高	10,000	(@ ¥100×100 個)
売 上 原 価	<u>6,000</u>	(原価率を 0.6 とする)
売 上 総 利 益	4,000	
返品調整引当金繰入額	<u>120</u>	(返品見込数量 3 個とする)
差 引 売 上 総 利 益	3,880	

資料 14-2 返金負債における損益計算書上の表示

売 上 高	9,700	(¥10,000－¥300)
売 上 原 価	<u>5,820</u>	(¥6,000－¥180)
売 上 総 利 益	3,880	

このように返金負債の会計的特質を引当金との類似性から捉える場合であっても、収益控除性の特質に視点を向ける場合と債務性といった特質に視点を向ける場合がありうる。返品権付販売が、返品権の付与を前提とする商品等の販売契約であることを考えれば、返品権が収益認識に係わる履行義務として識別されないまでも、返品に係わる債務性を認識しようとする点が後者の見解には認められる。

しかし後者の見解において、返金負債の債務性が強調されればされる程、返金負債の測定との整合性が理論的に説明されなければならない。なぜなら、返金負債の測定額は返品による売上減少見積額であって、返金に係る債務を測定したものとはいえないからである。また、上記 2-(B) に分解した仕訳は、債務性をもって返金負債を貸方に仕訳することよりも、借方に売上を仕訳することに仕訳の意義を見出すことができる。こうしたことから、返金負債は、債務性引当金というよりも、収益控除性引当金としての特質が認められる。

V おわりに

本章では、返品権付販売を構成する商品等の支配の移転と返品権の付与について内容を整理した後、収益認識基準が公表される前と後では返品権付販売の会計処理にどのような違いがあるかについて、仕訳例を提示しながら明らかにした。また、返品権に関する契約については、それを履行義務として識別する考え方と識別しない考え方が IASB と FASB において検討され、返品サービスは履行義務として会計処理しないことが両審議会において決定されたことを明確にした。

もっとも、返品サービスを個別の履行義務として識別しない場合、会計処理上、返品権の付与に伴って生じる返金負債には、いかなる会計的特質が認められるかが論点になる。そこで本章では、実務指針に提示された仕訳を 2 つに分解し、返金負債の会計的特質について考察した。具体的には、金銭債務と前受金との類似性及び収益控除性引当金と債務性引当金との類似性について検討し、返金負債は収益控除性引当金としての特質が認められ、従来の返品調整引当金との相違は売上高を直接減額して表示する点にあることを指摘した。

〔参考文献〕

- ・浦崎直浩（2020）「企業業績の認識メカニズムの展開」河崎照行編著『会計研究の挑戦－理論と制度における「知」の融合－』第3章所収、97－118頁。
- ・大塚浩記（2009）「返品条件付き販売と履行義務に基づく収益認識：IASBとFASBの収益認識プロジェクトの提案を中心として」『埼玉学園大学紀要・経営学部篇』9巻、103－113頁。
- ・片山智裕（2017）『収益認識の契約法務－契約法と会計基準の解釈・適用－』中央経済社。
- ・佐藤信彦（2020）「収益認識における変動対価概念と売上戻りの会計処理」河崎照行編著『会計研究の挑戦－理論と制度における「知」の融合－』第5章所収、135－154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－返品権付販売の検討を通して」『企業会計』Vol. 63 No. 7、113－120頁。
- ・日本簿記学会・実務研究部会（2018）「収益会計の現状と課題」梅原秀継（部会長）『最終報告書（第34回全国大会）』、1－94頁。
- ・日本簿記学会・実務研究部会（2019）「収益会計の現状と課題」『日本簿記学会年報』第34号、8－10頁。
- ・濱本道正（2020）「収益認識：資産の支配と物理的占有の関係」『国際経営論集』No. 59、121－135頁。
- ・松本敏史（1985）「返品引当金と返品調整引当金」『同志社商学』第37巻3号、58－84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6号、217－237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。
- ・IASB（2008）Discussion Paper “Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers” December.

第 15 章 ポイント制度に関する収益認識

石山 宏(山梨県立大学教授)

1 はじめに

国内の「ポイント市場」は膨張を続けている。国内規模は 2019 年度に初めて 2 兆円を超え、2022 年度は 2 兆 2100 億円になる見通しになっている²³²。ポイント制度（カスタマー・ロイヤルティ・プログラム：customer loyalty programmes）は、小売店が行うフリークエント・ショッパーズ・プログラム、航空会社が行うマイレージ・プログラムなどの総称である。その際、自社で発行したポイントを自社で付与し、事実上の値引きを実行する方法（自社型ポイント制度）と、他社で発行したポイントを数社で共通して付与し、事実上の値引きを実行する方法（提携型ポイント制度）とがある²³³。ポイント等を付与された顧客は、将来、それを無料又は値引き価格の財又はサービス（free or discounted goods or services）などの特典と交換することができる（IFRIC 第 13 号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」（以下、「IFRIC13」と略す。） para.1）²³⁴。

2021 年 4 月から強制適用とされた企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下、「基準 29」と略す。）及びそれを補完する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」と略す。）では、ポイント制度につき従来実務で用いられてきた引当金方式ではなく、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（以下、「IFRS15」と略す。）と整合的な「取引価格配分方式」を採択した²³⁵。

すなわち、ポイント制度にかかる処理につき、「顧客との契約において、既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合には、当該オプションが当該契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供するときのみ、当該オプションから履行義務が生じる。この場合には、将来の財又はサービスが移転する時、あるいは当該オプションが消滅する時に収益を認識する」（「適用指針 30」 para.48 前段）こととされ、さらに、「重要な権利を顧客に提供する場合とは、例えば、追加の財又はサービスを取得するオプションにより、顧客が属する地域や市場における通常の値引きの範囲を超える値引きを顧客に提供する場合をいう」（「適用指針 30」 para.48 後段）²³⁶こととされる。

²³² 朝日新聞 web 版，2022 年 7 月 20 日。

²³³ 本章では、原初的な方法たる自社型ポイント制度を前提として論を進める。

²³⁴ カスタマー・ロイヤルティ・プログラムは文字どおり顧客（customer）の忠誠心（loyalty）を維持し、顧客の行動にインセンティブを与える仕組みといえる。

²³⁵ 本章で便宜的に用いる「取引価格配分方式」につき、先行研究の 1 つ、中村[2016]では「売上分割方式」と呼称されている。

²³⁶ 「基準 29」が適用されるポイント制度は、商品の購入などに伴って発生する場合に限られる。したがって来店ポイント、WEB ログインポイント、入会ポイントのような購入を伴わないポイント付与（いわゆる「アクションポイント」）は、

そのうえで、「顧客との契約において、既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合に、当該オプションが顧客に重要な権利を提供するときには、顧客は実質的に将来の財又はサービスに対して企業に前払いを行っているため、将来の財又はサービスが移転する時、あるいは当該オプションが消滅する時に収益を認識する」（「適用指針 30」 para.140）こととされる。これらより、後述する「取引価格配分方式」による会計処理が導かれる。

2021年4月より適用が開始されたわが国のポイント制度にかかる新しい会計処理は、原則として「IFRS15」を範とするものであるが、内外におけるポイント制度の会計制度を時系列に沿ってまとめると、表 15-1 のとおりとなる。当該表で明らかなおと、ポイント制度の新しい会計処理は「IFRIC13」をもって嚆矢とする。

表 15-1 ポイント制度にかかる公表会計制度

年月	国 外	国 内
2007年6月	IFRIC 第 13 号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」公表 (IASB)	
2007年7月		「ポイント及びプリペイドカードに関する会計処理について」(金融庁ガイドライン)
2008年7月	IFRIC 第 13 号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」発効 (IASB)	
2014年5月	IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」公表* (IASB・FASB 共同プロジェクト)	
2018年1月	IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」発効 (IASB)	
2018年3月		企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」公表** (企業会計基準委員会)
2021年4月		企業会計基準第 29 号発効 (企業会計基準委員会)

* 以下の基準書等は「IFRS15」公表により廃止され、「IFRS15」に置き換えられている。

IFRIC 第 13 号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」

IAS 第 11 号「工事契約」

IAS 第 18 号「収益」

IFRIC 第 15 号「不動産の建設に関する契約」

IFRIC 第 18 号「顧客からの資産の移転」

SIC 第 31 号「収益—宣伝サービスを伴うバーター取引」

** 以下の基準書等は「基準 29」公表により廃止され、「基準 29」に置き換えられている。

企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」

企業会計基準適用指針第 18 号「工事契約に関する会計基準の適用指針」

実務対応報告第 17 号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」

従来通りの引当金方式となる。これらアクションポイントは、将来利用して商品等は無償又は値引価格で購入可能なポイントではあるものの、商品の販売の一環として付与されるものではなく、「顧客との契約」において既存の契約に加えて付与されるものではないためである (EY 新日本有限責任監査法人[2022b])。

2 ポイント制度の会計処理

1 カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの設例—従前の処理(引当金方式)—

(1) 設例²³⁷

①前提条件

- (a) A 社は、A 社の商品を顧客が 10 円分購入するごとに 1 ポイントを顧客に付与するカスタマー・ロイヤルティ・プログラムを提供している。顧客は、ポイントを使用して、A 社の商品を将来購入する際に 1 ポイント当たり 1 円の値引きを受けることができる。
- (b) X1 年度中に、顧客は A 社の商品 100,000 円を現金で購入し、将来の A 社の商品購入に利用できる 10,000 ポイント (=100,000 円÷10 円×1 ポイント) を獲得した。対価は固定であり、顧客が購入した A 社の商品の独立販売価格は 100,000 円であった。
- (c) A 社は商品の販売時点で、将来 9,500 ポイントが使用されると見込んだ。A 社は、本適用指針第 50 項に従って、顧客により使用される可能性を考慮して、1 ポイント当たりの独立販売価格を 0.95 円 (合計額は 9,500 円 (=0.95 円×10,000 ポイント)) と見積った。
- (d) 当該ポイントは、契約を締結しなければ顧客が受け取れない重要な権利を顧客に提供するものであるため、A 社は、顧客へのポイントの付与により履行義務が生じると結論付けた。
- (e) A 社は X2 年度末において、使用されるポイント総数の見積りを 9,700 ポイントに更新した。
- (f) 各年度に使用されたポイント、決算日までに使用されたポイント累計及び使用されると見込むポイント総数は次のとおりである。

	<u>X1 年度</u>	<u>X2 年度</u>
各年度に使用されたポイント	4,500	4,000
決算日までに使用されたポイント累計	4,500	8,500
使用されると見込むポイント総数	9,500	9,700

②会計処理

●商品の販売時

(借) 現金預金	100,000	(貸) 売上	100,000
(借) ポイント引当金繰入	9,500	(貸) ポイント引当金(*1)	9,500

- (*1) 通常、引当金設定は年度末(決算)においてなされるが、ここでは対応する収益との関係が明白となるよう販売時にポイント引当金の設定を行う。

●X1 年度末

(借) ポイント引当金	4,500	(貸) 売上	4,500
-------------	-------	--------	-------

●X2 年度末

(借) ポイント引当金	4,000	(貸) 売上	4,000
-------------	-------	--------	-------

²³⁷ 「適用指針 30」設例 22 (カスタマー・ロイヤルティ・プログラム) に準じる。なお、当該設例は期中の仕訳処理ではなく、財務諸表表示を理解するための便宜上の仕訳(的)説明と解釈する向きもあるが、明確に「○○時」(期中の時点)と明示されているため、本稿ではこれを仕訳として取り扱う。ただし、設例における仕訳勘定科目として「売上高」とあるものは、通常用いられている「売上」に修正している。

(借)	ポイント引当金繰入	200	(貸)	ポイント引当金(*3)	200
(*3) 9,700 円－9,500 円＝200 円					

(2) 引当金方式の論理

「基準 29」導入前のわが国の会計慣行において、ポイント制度は引当金方式が採用されていた。これは、「企業会計原則注解」(注 18)に定められた「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする」に則った処理といえる。なお、当該規定では上記文言に続き、引当金の名称が例示列挙されているが、そこにはポイント引当金は示されていない。当該規定が定められた 1974 年や、その後修正がなされた 1982 年当時は、ポイント制度自体が広く経済社会に定着していなかったためと考えられる。

しかし徐々にポイント制度が企業の間で浸透するにつれて、2002 年 3 月期以降ポイントサービスの関する会計処理が引当金によりオンバランスされるようになった²³⁸。また、金融庁も 2008 年にガイドライン「ポイント及びプリペイドカードに関する会計処理について」を公表し、ポイント制度における引当金方式を提唱するに至った。さらに、企業会計基準委員会は 2009 年に「引当金に関する論点の整理」を公表し、「我が国においては『ポイント引当金』等の名称により、期末の未使用ポイント残高に対して引当金を計上する実務がみられる。ポイントの付与は、約款や広く周知された撤回不可能な方針等に基づいて行われ、企業に現在の債務を負わせるものであり、一般的には負債に該当する」(para.46)と指摘している。しかしながら、上記(1)設例において仕訳で示したとおり、当該引当金は売上に充当されることで解消され、直接的には企業のキャッシュ・アウトフローを生じるものではなく、これを企業の債務と見なすことには異論が生じる可能性もあろう。

引当金方式は、従来の会計実務で定着していたが、これはポイント制度の実質を販売促進活動とみる考え方と整合する。その際、ポイントプログラムを景品付き販売に準じて処理するとすれば原価の見積りにしたがって費用認識され、値引きに準じて処理するとすれば売価ベースで測定される²³⁹。原価ベースか売価ベースかという違いはあれども、ポイントプログラムにかんする期末未使用ポイント残高にかかる会計処理として引当金方式による実務は、わが国において広く定着していた。

2 カスタマー・ロイヤルティ・プログラムの設例—「基準 29」の処理(取引価格配分方式)—

(1) 設例

①前提条件

(1(1)に同じ)

②会計処理

²³⁸ 野口[2009]p.109。当時、ポイント制度を反映させない会計処理においては、「発行から還元履行までの期間が長期間にわたる場合も多く、一種の隠れ債務を生じさせてしまう問題点」が指摘されている(野口[2009]p.110)。

²³⁹ 大雄他[2011]pp108-109。なお、引当額はポイント制度の実質を景品付き販売とみるときは原価ベースとなり、売上代金の減額(値引き)とみるときは売価ベースとなるという(大雄他[2011]pp109)。

●商品の販売時

(借)	現金預金	100,000	(貸)	売上(*1)	91,324
				契約負債(*1)	8,676

(*1) A社は、取引価格 100,000 円を商品とポイントに独立販売価格の比率で次のとおり配分する。

商品 $91,324 \text{ 円} = 100,000 \text{ 円} \times \text{独立販売価格 } 100,000 \text{ 円} \div 109,500 \text{ 円}$

ポイント $8,676 \text{ 円} = 100,000 \text{ 円} \times \text{独立販売価格 } 9,500 \text{ 円} \div 109,500 \text{ 円}$

●X1 年度末

(借)	契約負債(*2)	4,110	(貸)	売上	4,110
-----	----------	-------	-----	----	-------

(*2) X1 年度末までに使用されたポイント 4,500 ポイント ÷ 使用されると見込むポイント総数 9,500

ポイント $\times 8,676 \text{ 円} = 4,110 \text{ 円}$

●X2 年度末

(借)	契約負債(*3)	3,493	(貸)	売上	3,493
-----	----------	-------	-----	----	-------

(*3) (X2 年度末までに使用されたポイント累計 8,500 ポイント ÷ 使用されると見込むポイント総

数 9,700 ポイント $\times 8,676 \text{ 円}$) - X1 年度末に収益を認識した 4,110 円 $= 3,493 \text{ 円}$

(2) 取引価格配分方式の論理

①商品の販売時

(ア) 会計処理

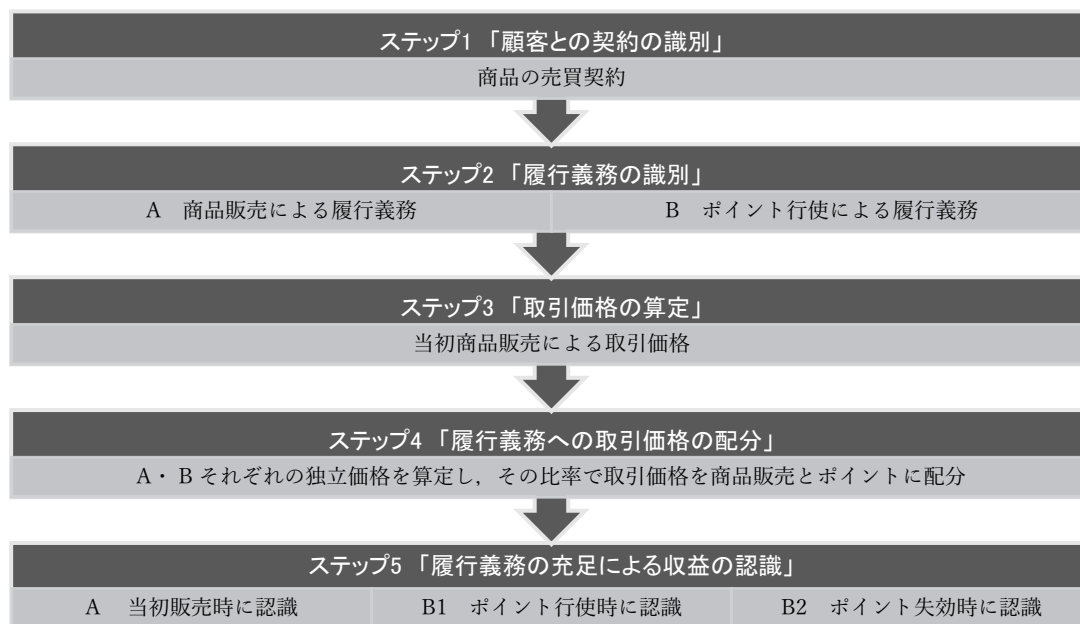
ポイント制度は、「基準 29」(及び「適用指針 30」)における「追加オプション」の典型例といえる²⁴⁰。「基準 29」では、「IFRS15」同様、ポイント制度による「ポイントの付与」が履行義務として識別される。すなわち「既存の契約に加えて追加の財又はサービスを取得するオプションを顧客に付与する場合には、(…中略…)当該オプションから履行義務が生じる」(「適用指針 30」 para.48)。そこで当初販売時に商品販売とポイントの付与の2つの履行義務に分解され、それにしたがった処理(仕訳)がなされる。このように履行義務を2つに分解した場合、商品の販売価格をどのように売上収益(当初販売)と契約負債(将来売上見込み)とに峻別するかが問題となる。これは、収益認識のステップ 4「取引価格の配分」の論点となる(図 15-1)。

「取引価格配分方式」は、ポイント制度の実質を企業と顧客との経済的便益の交換取引とみる考え方と整合する²⁴¹。この考え方では、当初販売(initial sale)を複数要素取引(separately identifiable component)として会計処理しなければならない。すなわち、ポイント付き当初販売によって受け取った対価の公正価値は、販売された商品とポイントに配分され(「IFRIC13」 para5)、販売された商品に配分された対価は取引日に収益認識される一方、ポイントに配分された対価は将来ポイントが使用されるまで繰り延べられる。したがって、この方式は「繰延収益方式」ともいえる。

²⁴⁰ 「基準 29」及び「適用指針 30」では、「ポイント」という用語は基本的に用いられていない。唯一「適用指針 30」(para.139)にて「追加の財又はサービスを無料又は値引価格で取得するオプションには、販売インセンティブ、顧客特典クレジット、ポイント、契約更新オプション、将来の財又はサービスに対するその他の値引き等が含まれる」という例示が見られるのみである(下線筆者)。

²⁴¹ IFRIC13, para.BC7。

図 15-1 収益認識の 5 つのステップにおけるポイント制度



履行義務が複数の場合、「取引価格」(＝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」 para.8))の配分が問題となる。取引価格の配分の目的は、それぞれの履行義務(あるいは別個の財又はサービス)に対して、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描写するように行うことである(「基準 29」 para.65)。取引価格の配分は、財又はサービスの「独立販売価格」(＝財又はサービスを独立して企業が顧客に販売する場合の価格(「基準 29」 para.9))の比率に基づき、契約において識別したそれぞれの履行義務に対して行われる(「基準 29」 para.66)。これが上記(1)設例における商品の販売時における会計処理(仕訳)に反映されている²⁴²。上記(1)設例(*1)のように取引価格の配分が計算される²⁴³。このような会計処理は、顧客の側においては、取得した商品等と将来無料又は値引価格で商品等を取得できるというオプションに対する対価という 2 種類の対価を支払っていることと整合する²⁴⁴。

ここで留意すべきは、かかる売上収益と契約負債との分解は資産負債アプローチに基づくものの、現在出口価格アプローチ(current exit price approach)ではなく当初取引価格アプローチ(original transaction price approach)に基づいている点である²⁴⁵。仮に現在出口価格アプローチに基づいて売上収益と契約負債を分

²⁴² この配分概念は、例えば機械装置の販売納品とその保守サービス提供が別個の履行義務とされ、かつ、保守サービスを単独で行わない場合における取引価格の配分と同じである。

²⁴³ ただしポイントのような追加オプションにはそれ自体に独立販売価格がないため、次のような計算式で追加オプションの独立販売価格を算定することになる(「適用指針 30」 para.31)。

²⁴⁴ 大雄他[2010]p.111。

²⁴⁵ 「資産負債アプローチ」というきわめて概念的な用語は、論者によって定義が異なる。本稿ではさしあたり藤井[2021]に依拠し、資産負債アプローチを定義のみに作用すると考える狭義説と、測定にも作用する広義説とに分類し、狭義説に則って資産負債アプローチという語を用いることとする。詳しくは藤井[2021] (pp.203-210)を参照されたい。

解すれば、未履行ポイントの公正価値をそのまま契約負債の金額とするはずであるが、「基準 29」では顧客対価を当初販売における財又はサービスと未履行ポイントの独立販売価格の比率で按分し、後者を繰延収益たる契約負債としているためである²⁴⁶。すなわち、仮に現在出口価格アプローチによれば未履行ポイントの公正価値を重視し、その差分として当初販売における売上収益を測定したであろうが、当初取引価格アプローチに基づく「基準 29」の会計処理は、当初販売における財又はサービスと未履行ポイントを同等に扱っているものと見ることができる²⁴⁷。この事実には、「IFRS15」やそれを範とした「基準 29」は資産負債アプローチに移行してはいるものの、資産・負債の測定にも作用する資産負債アプローチ（広義説）ではなく、資産・負債の定義のみに作用する資産負債アプローチ（狭義説）に基づく会計処理であると思われる。そのため、契約負債の測定などの局面では公正価値そのものに抛らずとも、キャッシュ・フローの期間配分を前提とした測定、すなわち当初取引価格アプローチと整合する方法となっている。「基準 29」における取引価格の配分の思考を図にすれば、図 15-2 のとおりとなる。

このように、ポイントを商品販売とは別個の履行義務とみることから、ポイント行使による履行義務（＝契約負債）の金額だけ商品売上による履行義務（＝売上）が従来处理に比して減少する。営業収益という企業の損益計算書において最も目立つトップラインの数値が従来と異なる（減少する）ことになるため、ポイント制度を利用する企業において与える影響は大きいといわざるを得ない。このような状況に至るのは、1度の売上入金によって2度の商品売上（引き渡し）が生じることに起因、つまり事実上の値引きの実施に他ならない。その点では合理的な会計処理にも思えるが、これに関しては次のような批判的見解も見られる。

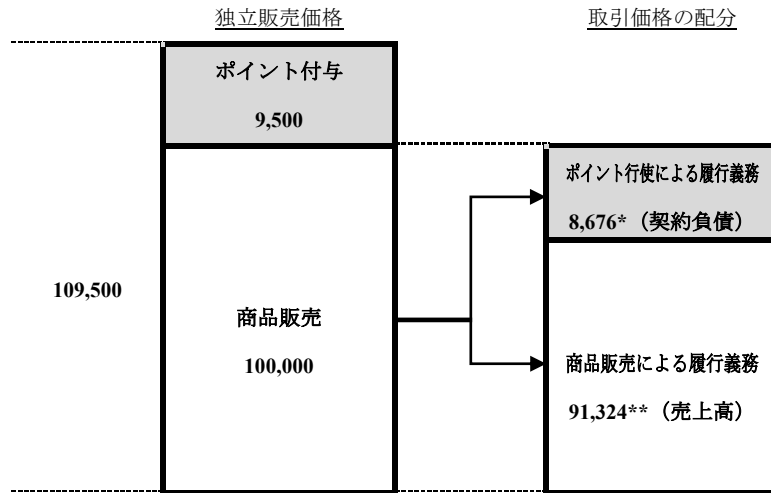
清水[2018] (p.9)によれば、「これらの仕訳（取引価格配分方式による当初販売仕訳；筆者注）は、ポイントの収益の計上額を示す設例としては適切であっても、勘定記録を期中管理に用いる立場からは、勘定への売上高の記入額が証憑上の金額と相違するという状態が継続的に発生することになり、不適切である。証憑に示される額面上の売上高を一度は帳簿に記録するべきであるという立場からは、別の処理が望まれる」と指摘する。たしかに、かかる指摘は一考に値する。しかしかかる見解に対しては、次のような解釈も考えられ得る。すなわち、ポイントつき商品販売等における顧客は、当初販売の商品等と将来販売予定の商品等の値引きにかかる2つの取引の領収証を1枚で授受していると考えればよい。そうであるならば、金額明細が分割されていないだけであり、いわゆる簿記の有する財産管理機能においてもとくだん抵触するものとはまではいえない²⁴⁸。また、「基準 29」、もとをたどれば「IFRS15」やその原型たる「IFRIC13」は、そのような期中における財産管理の視点からかかる処理を導き出したのではなく、上述のとおり顧客対価モデルに立脚した資産負債アプローチを前提としたためであろう。

²⁴⁶ 松本[2011]p.24。当該論攷では「IFRIC13」を前提としているが、それを敷衍した「IFRS15」及び「基準 29」も同様の思考に拠っていると考えられる。

²⁴⁷ ただし「財又はサービスの独立販売価格を直接観察できない場合には、市場の状況、企業固有の要因、顧客に関する情報等、合理的に入手できるすべての情報を考慮し、観察可能な入力数値を最大限利用して、独立販売価格を見積る。類似の状況においては、見積方法を首尾一貫して適用する」（「基準 29」 para.69）。

²⁴⁸ 高須教夫教授による指摘（2022年8月7日、スタディグループ）。

図 15-2 取引価格の配分



* ポイント行使による履行義務 $8,676 = 100,000 \times \text{独立販売価格 } 9,500 \div 109,500$

** 商品販売による履行義務 $91,324 = 100,000 \times \text{独立販売価格 } 100,000 \div 109,500$

(イ) 契約負債

「基準 29」では、新規の貸借対照表表示項目として「契約負債」が導入された²⁴⁹。これは「基準 29」が範とする「IFRS15」における「contract liability」をそのまま受け入れたものとみられる²⁵⁰。「契約負債」は、「財又はサービスを顧客に移転する企業の義務に対して、企業が顧客から対価を受け取ったもの又は対価を受け取る期限が到来しているもの」（「基準 29」 para.11）と定義された上で、「財又はサービスを顧客に移転する前に顧客から対価を受け取る場合、顧客から対価を受け取った時又は対価を受け取る期限が到来した時のいずれか早い時点で、顧客から受け取る対価について契約負債を貸借対照表に計上することが要求される」（「基準 29」 para.78）。さらに契約負債については「（…略…）契約負債（…略…）を、適切な科目をもって貸借対照表に表示することとしている。（…略…）契約負債については、例えば、契約負債、前受金等として表示する」（「適用指針 30」 para.104-3）こととされる。

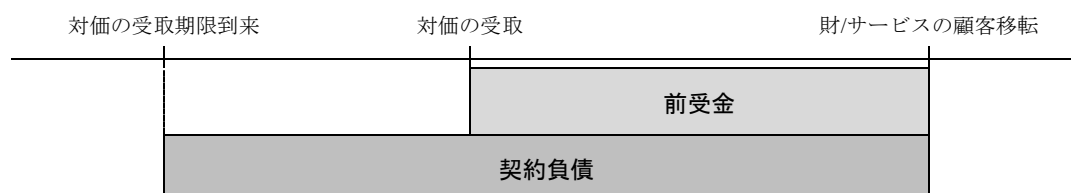
つまり期中処理（仕訳）はともかく、貸借対照表上の表示においては、契約負債でも前受金でもかまわないものと解される。しかし、従来の前受金は、企業が顧客から対価を受け取った場合に限定されるものと捉えられるが、契約負債はそのような場合はもとより顧客から対価を受け取る期限が到来した時にも用いられるとの文言となっている。したがって(1)設例における商品の販売時の処理でいえば、借方勘定科目が現金預金ではなく、顧客との契約から生じた債権（売掛金）や契約資産などの勘定科目でも、ポイ

²⁴⁹ 「財務諸表等規則」（第 47 条 1 項 2 の 2）においても、表示項目として「契約負債」が明示されている。

²⁵⁰ 契約負債の概念については、石山[2023]を参照されたい。

ントにかかる履行義務部分の貸方勘定科目は契約負債が妥当すると解せられる²⁵¹。つまり、契約負債は従来の前受金を包摂したより広い概念として設定された表示項目といえよう。契約負債の概念を図にすれば、図 15-3 のとおりとなる。

図 15-3 契約負債の概念



また、かかる契約負債に関しては、同じく「基準 29」で新設された「契約資産」との対称性において若干の疑問点が生じている。契約負債は上述したとおり（貸借対照表表示上は）契約負債/前受金の選択は任意とされる。つまり図 15-3 でいえば、対価の受取がなされた時点で契約負債を前受金に振り替えなくてもよいものと解される。これに対し、契約資産²⁵²は、顧客との契約から生じた債権として確定した時点で契約資産から売掛金のような顧客との契約から生じた債権を示す勘定科目に振り替える会計処理が明示されている（「適用指針 30」設例 27）。ここに契約負債の取り扱いとの非対称性が看取されるが、その根拠が定かではない。資産側（対価後受け）における会計処理との整合性の観点及び開示の明瞭性の観点から、契約負債は対価の受取がなされた時点で前受金への振替を強制すべきであろう。

②X1 年度末及び X2 年度末

重要な権利を顧客に提供する追加オプションがある場合、将来の財又はサービスが移転する時、あるいは当該オプションが消滅する時に収益を認識する（「適用指針 30」 para.48）。上記(1)設例における X1 年度末が、将来の財又はサービスが移転する時における会計処理（仕訳）である。金額計算は(*2)で記したとおりであるが、かかる金額は、当該年度末までに実際に使用されたポイントの比率に当初販売時に計上した契約負債の金額を乗じることで求められる。

²⁵¹ 海外の教科書において、仕訳勘定科目として明示される契約負債は「Contract Liability」ではなく「Unearned Sales Revenue」として記述され、「契約負債は通常、前受販売収益（Unearned Sales Revenue）、前受サービス収益（Unearned Service Revenue）又は別の適切な勘定科目が当てはまる」と著述されている（Kieso et al.[2020]p.18-30）。

²⁵² 「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（ただし、顧客との契約から生じた債権を除く。）をいう」（「基準 29」 para.10）。契約資産と契約負債とを理解するために、以下の表を参照されたい。

表 15-2 貸借対照表科目の識別

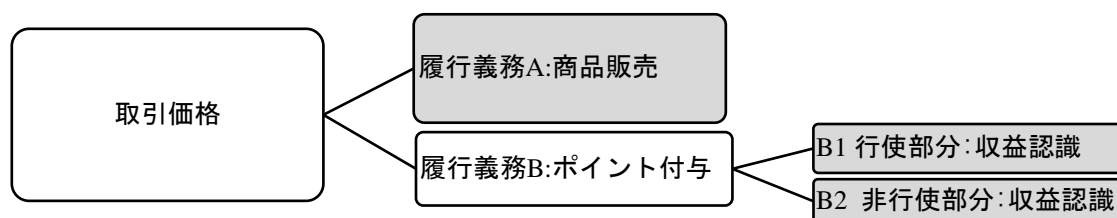
財/サービス提供の義務	対価受取の事実	対価に対する権利	貸借対照表科目
履行済	未収	無条件	債権（売掛金等）
		条件付	契約資産
未履行	受取済/受取期限到来済		契約負債*

*前受金との同異点については、本文参照。

また、上記(1)設例における X2 年度末も、将来の財又はサービスが移転する時における会計処理（仕訳）である。金額計算は(*3)で記したとおりであるが、かかる金額は、当該年度末までに実際に使用されたポイントの比率（ただし、使用されるポイント総数の見積りは更新後の金額を用いる。）に当初販売時に計上した契約負債の金額を乗じ、X2 年度末までのポイント使用の累計金額を算定し、そこから X1 年度末で使用済みのポイントにかかる収益金額を控除することで求められる²⁵³。

なお、当該オプションが行使されることなく失効した場合も、同様の会計処理となり売上収益を認識したうえで契約負債が消滅する。すなわち、顧客により行使されない権利（非行使部分）については、「契約負債における非行使部分について、企業が将来において権利を得ると見込まない場合には、当該非行使部分の金額について、顧客が残りの権利を行使する可能性が極めて低くなった時に収益を認識する」（「適用指針 30」 para.54）。これら一連の流れを図にすれば図 15-4 のとおりとなる。

図 15-4 ポイント制度における収益認識



*アミカケは収益認識対象。

3 おわりに

「基準 29」がポイント制度（カスタマー・ロイヤルティ・プログラム）で採択した「取引価格配分方式」は、顧客の側においては、取得した商品等と将来無料または値引価格で商品等を取得できるというオプションに対する対価という 2 種類の対価を支払っていることと整合することが確認された。ここで留意すべきは、かかる売上収益と契約負債との分解は資産負債アプローチに基づくものの、現在出口価格アプローチではなく当初取引価格アプローチに基づいている点である。かりに現在出口価格アプローチに基づいて売上収益と契約負債を分解すれば、未履行ポイントの公正価値をそのまま契約負債の金額とするはずであるが、新基準では顧客対価を当初販売における財またはサービスと未履行ポイントの独立販売価格の比率で按分し、後者を繰延収益たる契約負債としているためである。これは、資産・負債の測定にも作用する資産負債アプローチ（広義説）ではなく、資産・負債の定義のみに作用する資産負債アプローチ（狭義説）に基づく会計処理であると捉えることができよう。

もとより「基準 29」では、売上取引を 5 つのステップに分けている。すなわち、ステップ 1 から 4 を通して売上取引につき、それを構成する各履行義務への分割と各義務への契約全体の取引価格の配分により「何をいくらで計上するか」を決定した後、ステップ 5 で履行義務の遂行状況に応じて「いつ売上を計上するか」の決定を求めている。ステップ 5 における履行義務の遂行に基づく「いつ売上を計上する

²⁵³ これは、従来の工事契約における工事進行基準を適用する際における、工事原価見積額が変更となった年度の計算構造と同じである。

か)に関しては、売上獲得の時間軸を考慮したものといえ、概念上「収益の負債化」を引き起こしている。つまり、従前の会計処理上一括計上されていた売上のうち、未履行義務に対応する売上の見積額を販売時の売上から減額の上負債計上することによって、次年度以降の売上計上のために繰り越していることとなる。かかる「収益の負債化」は、債権者をめぐる会計における社会秩序維持機能につき、債権者に対する未履行義務の見積額(次年度以降に繰延計上する売上見積額)と関連付けて解明すべき課題が横たわっているようにも思われる。

【参考文献】

- 石山 宏[2023]「新勘定科目管見ー収益認識会計基準における新勘定科目の検討ー」『山梨国際研究』第18号。
- 大雄 智＝中村 亮介＝岡田 幸彦[2011]「ポイントプログラム会計のフレームワーク」『会計』第179巻第6号。
- 企業会計基準委員会事務局[2020]『[FASFブック]詳解 収益認識会計基準』中央経済社。
- 金融庁[2008]「ポイント及びプリペイドカードに関する会計処理について」
- 倉田 幸路[2021]「新収益認識基準と引当金会計」『引当金・準備金制度論ー会計制度と税法の各国比較と主要論点の考察』第12章，中央経済社。
- 佐々木 隆志 主査[2019]『顧客との契約から生ずる収益の認識 に関する会計諸問題の研究 ー令和元年度 最終報告書ー』日本会計研究学会第77回全国大会。
- 清水 泰洋[2018]「期中対価の配分ー期中と期末の簿記処理ー」日本簿記学会実務研究部会「収益会計の現状と課題」(最終報告)第1章。
- 中村 亮介[2016]「ポイントプログラムの簿記処理と新たな収益認識基準」『日本簿記学会年報』第31号。
- 中村 亮介[2018]「新しい収益認識基準におけるポイントプログラムの会計処理の分類」日本簿記学会実務研究部会「収益会計の現状と課題」(最終報告)第4章。
- 野口 教子[2009]「ポイントサービス会計--IFRIC 第13号との比較による我が国の現状と課題」『産業経理』第69巻第3号。
- 野口 教子[2010]「IFRIC 13号におけるポイント交換」『国際会計研究学会年報』。
- 藤井 秀樹[2021]『入門財務会計 (第4版)』中央経済社。
- 松本 敏史[2011]「カスタマー・ロイヤルティ・プログラムと収益認識」『国際会計研究学会年報』。
- 村上 翔一[2017]「ポイントに関する会計処理ー事例及び会計処理規定の解釈を通じてー」明治大学大学院経営学研究科2016年度博士学位請求論文。
- 横山 和夫[2013]『引当金会計制度論』森山書店。
- EY 新日本有限責任監査法人[2022a]『ポイント制度のしくみと会計・税務』中央経済社。
- EY 新日本有限責任監査法人[2022b]「小売業におけるポイント制度等の会計処理」
https://www.ey.com/ja_jp/library/info-sensor/2020/info-sensor-2020-08-04 (2022年8月18日接続)。
- International Accounting Standards Board [2007], IFRIC Interpretation13, Customer Loyalty Programs. 企業会計基準委員会他監訳[2021]『IFRS 基準 2014』中央経済社)
- International Accounting Standards Board[2014],International Financial Reporting Standards No.15, “Revenue from Contracts with Customers.” International Accounting Standards Board. (企業会計基準委員会他監訳 [2021]『IFRS 基準 2021』中央経済社)
- Kieso, D. E., J.J.Weygandt, and T.D.Warfield[2020] Intermediate Accounting:IFRS Edition, 4th ed., Wiley.

第 16 章 本人と代理人の区分に関する収益認識

浅野千鶴（明治大学専任講師）

I. はじめに

収益認識に関する会計基準（以下、収益認識会計基準という）の導入にあたって重要な論点の一つとされたのが本人と代理人をどのように判断するのかについてである。企業がある取引を本人として行うのか、それとも代理人として行うのかはすなわち収益を総額で表示するのか、それとも純額で表示するのかという問題であり、最終的な利益額は同じであってもトップラインである売上高の金額が大きく異なる結果となる。本人か代理人かの検討にあたっては異なる見解も存在しうするため、基準設定の段階ではより明確な指標や設例を示すことが要請された。この点につき 2016 年 2 月に企業会計基準委員会（以下 ASBJ という）は「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見募集（以下「意見募集」という）」を公表し、検討を加えた。また、IASB も 2016 年 4 月に「IFRS 第 15 号の明確化」を公表した。

本稿では本人と代理人の区分について、従来の会計基準における本人と代理人の区分と収益認識会計基準における本人と代理人の区分について検討し、収益認識会計基準における本人と代理人の区分の意義について考察する。

II. 従来の本人と代理人の区分

収益を本人として認識するのか、代理人として認識するのか、ひいては収益を総額で表示すべきか、純額で表示すべきか、という点について、従来わが国では統一的で明確な規定が設けられていなかった [桜井 (2018)、13 頁。]。企業会計原則では「費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。」（企業会計原則第二、一、B）としているが、本人と代理人の区分については触れられていない。

2006 年に公表された実務対応報告第 17 号「ソフトウェア取引の会計処理に関する実務上の取り扱い」においてはソフトウェア取引について「複数の企業を介する取引が見受けられるが、このような取引には、在庫リスクを抱えて行われる取引だけでなく、物理的にも機能的にも付加価値の増加を伴わず、会社の帳簿上を通過するだけの取引も存在する」とし、このような取引においては「委託販売で手数料収入のみを得ることを目的とする取引の代理人のように、一連の営業過程における仕入及び販売に関して通常負担すべきさまざまなリスク（瑕疵担保、在庫リスクや信用リスクなど）を負っていない場合には、収益の総額表示は適切でない」としている²⁵⁴。実務対応報告第 17 号では契約上、取引の当事者

²⁵⁴ 例えば、次のようなソフトウェア関連取引については、販売者は、一般的に、通常負担すべきさまざまなリスクを負っていることが明らかでないと考えられるため、収益の総額表示を行うためには、当該リスクを負っていることを示すことが必要となる。

となる取引であっても、通常負うべき様々なリスクを実質的に負担していないと考えられる取引については手数料相当額のみを収益として表示することになると考えており、本人と代理人の区分をリスクの負担という観点から行っている。

このように、わが国における収益の総額表示・純額表示の規定は企業会計原則や実務対応報告第17号等において若干の記載はあるものの、先述のように包括的かつ明確な規定は存在していなかった。実務上は取引の実態や業界の慣行に従って収益の総額表示・純額表示が決定されていたと考えられる。

この点につきアメリカでは2000年にEITF99-19 “Reporting Revenue Gross as a Principal versus Net as an Agent” が公表され、収益を本人として総額で認識すべきか、代理人として純額で認識すべきかについて、主たる債務者であるか否か、在庫リスクを負っているか、等の指標を提示している [FASB (2000) pars. 6-14]²⁵⁵。

また、IAS18号では企業が本人として取引を行っているのか、代理人として行っているのかの判断について、IAS18では、「代理の関係にある場合、経済的便益の総流入は、本人当事者のために回収した金額で企業の持分の増加をもたらさない金額を含んでいる。本人当事者のために回収した金額は収益ではない。その代わり、この場合には、手数料の額が収益となる」(IAS18, par. 8) とあり、「本人に代わって回収された金額は収益ではない。収益は手数料の金額である。企業が本人として行動しているか、代理人として行動しているかの判断は、すべての関連する事実と状況の判断および考察を必要とする。財貨の販売や役務の提供に関連する重要なリスクと便益にさらされる場合、企業は本人として行動していることになる。」(IAS18, IE par. 21) との考え方を示している。

このように、EITF や IAS では本人と代理人の区分の検討においては財またはサービスに対してのリスクや経済価値が企業に存在していれば本人として総額表示を行い、それらが存在しなければ代理人として純額表示を行うという判断基準に基づいていた。

III. 収益認識会計基準における本人と代理人の区分

収益認識基準では収益は次の5つのステップにより認識される。

ステップ1：契約の識別

ステップ2：履行義務の識別

-
- 機器（ハードウェア）やパッケージ・ソフトウェアなどの完成度の高いものにソフトウェア開発を行って販売するケースにおいて、ソフトウェア開発の占める割合が小さいなど、付加価値がほとんど加えられていない場合の当該機器（ハードウェア）やパッケージ・ソフトウェアに関する取引
 - 受注制作ソフトウェアにおいて、第三者であるパートナー（協力会社）にそのプロジェクト管理のすべてを委託している場合の当該ソフトウェア開発に関する取引
 - 機器（ハードウェア）にソフトウェアを組み込んだ製品やパッケージ・ソフトウェアの売手が、製品の仕様（スペック）や対価の決定に関与していない場合の当該機器（ハードウェア）やパッケージ・ソフトウェアに関する取引

²⁵⁵ このほかの指標としては企業が価格設定を自由に行えるか、製品・サービスの変更を行うことができるか、サプライヤーの選択において裁量権を持っているか、顧客から注文を受けた製品・サービスの仕様についての決定権を持っているか、物的損害リスクを負っているか、信用リスクを負っているか、等がある。

ステップ3：取引価格の算定

ステップ4：履行義務への取引価格の配分

ステップ5：履行義務充足による収益認識

企業はステップ2：履行義務の識別において契約における履行義務を識別するが、その際にはその履行義務の性質が本人として特定の財またはサービスの提供を自ら行うというものであるのか、または代理人として特定の財またはサービスを他の者によって提供されるように手配するというものであるのかを判定する。これを模式図にすると図1のようになる。供給者である他の当事者から企業を介して顧客に特定の財またはサービスが移転し、その対価が顧客から企業を介して他の当事者に支払われる。この場合に企業が本人であるのか、それとも代理人であるのかについての判定は、特定の財またはサービスが企業から顧客に移転する前に企業が支配を獲得しているか否かによる。

収益認識基準において、支配とは、財またはサービスの利用を指図し、当該財またはサービスからの残りの便益をすべて享受する能力のことである。この支配を獲得しているか否かの検討においては次の3つの指標があげられている。(収益認識会計基準実務指針47項)

- (1) 企業が当該財又はサービスを提供するという約束の履行に対して主たる責任を有していること。
- (2) 当該財又はサービスが顧客に提供される前、あるいは当該財又はサービスに対する支配が顧客に移転した後（例えば、顧客が返品権を有している場合）において、企業が在庫リスクを有していること。
- (3) 当該財又はサービスの価格の設定において企業が裁量権を有していること。

企業が特定の財またはサービスの支配を獲得した後に当該財またはサービスを顧客に移転する場合、企業は財またはサービスに対する支配を顧客に移転することになり、支配の移転をもって履行義務が充足されるので顧客対価（総額）で収益を認識する。したがって特定の財またはサービスが顧客に提供される前に企業がそれらを支配する場合には企業は本人に該当し、財またはサービスの提供と交換に企業が獲得すると見込まれる金額の総額を収益として認識する。(収益認識会計基準適用指針第39項、第43項)

これに対し、企業が特定の財またはサービスを支配していない場合は財またはサービスを顧客に移転することはできず、他の当事者（供給者）が直接その支配を顧客に移転することになる。したがって特定の財またはサービスが顧客に提供される前に企業がその財またはサービスを支配していない場合には企業は代理人に該当し、他の当事者のために手配をするというサービスの提供と交換に企業が受け取ると見込まれる対価の額、もしくはその対価の額から他の当事者に支払う額を控除した額（すなわち純額）を収益として認識する。(収益認識会計基準適用指針第40項)。このように収益認識基準適用指針では本人と代理人の区分において、特定の財またはサービスが顧客に提供される前に企業によって支配されているかという観点から行っている。

また、企業にとっての顧客は、企業が本人か代理人かによって異なる。企業が財またはサービスを顧客に移転する前に支配している場合は本人となり、特定の財またはサービスを提供する契約の相手方（顧客）は図13-1における顧客（需要者）であり、企業は特定の財またはサービスを顧客（需要者）に提供することによって履行義務を充足する。

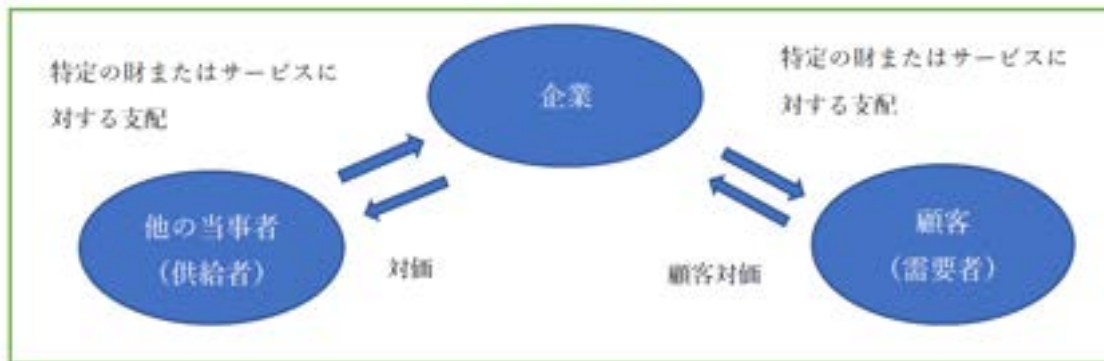
これに対し企業が財またはサービスについての支配を獲得していない場合には企業にとっての顧客は

他の当事者（供給者）となり、企業は需要者に対し他の当事者（供給者）に代わって財またはサービスを提供するというサービスを他の当事者（供給者）に移転することによって履行義務を充足する。

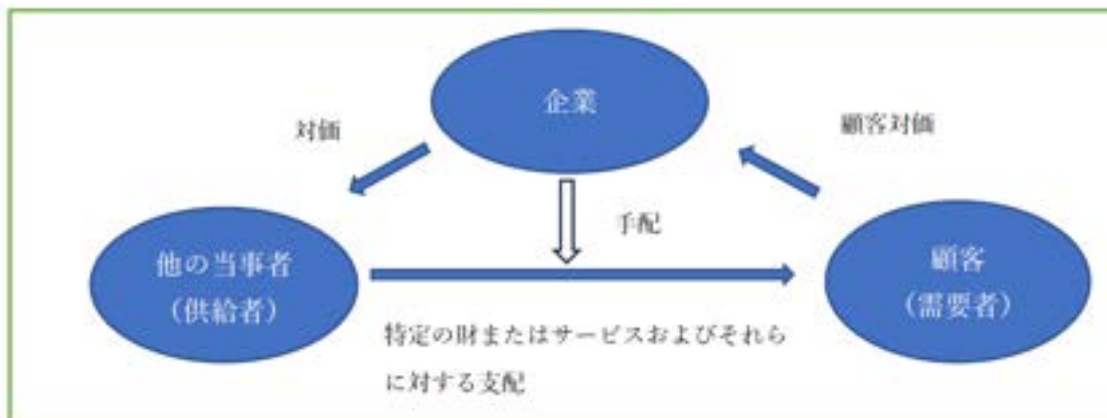
このように本人と代理人の区分は企業にとっての契約の相手方の違いということもできる。

図 13-1 本人と代理人の区分の模式図

※企業が本人に該当する場合



※企業が代理人に該当する場合²⁵⁶



出典：筆者作成

IV. 小売業における消化仕入の取り扱い

(1) 従来の消化仕入

本人と代理人の区分の規定の影響が最も大きいのが百貨店や総合スーパー等で使用されてきた消化仕入の取り扱いについてであると考えられる²⁵⁷。

消化仕入とは百貨店や総合スーパーなどの小売業において、小売業者の店舗に陳列する商品の所有権を卸業者やメーカーに残しておき、小売業者で売上が計上されると同時に仕入を計上するという取引形

²⁵⁶ 百貨店における消化仕入のように、企業が財の支配を獲得しないまま財が供給者から企業を経て需要者にわたるという場合もある。

²⁵⁷ この例として、収益認識基準を適用した結果、三越伊勢丹ホールディングス 2022 年 3 月期の売上高（連結）は適用前と比較して 493,775 百万円減少している。

態であり、売上仕入とも呼ばれる。この場合、百貨店やスーパーといった小売業者は商品の陳腐化や在庫リスクを負わず、卸業者やメーカーがそのリスクを負担することになる。

一般的な仕入・販売（買取仕入）と消化仕入とを比較すると次のようになる。

① 買取仕入

- 小売業者が商品の納品を受けた段階で仕入として計上し、棚卸資産および買掛金等を認識する。
- 原則として返品不可²⁵⁸。

② 従来²⁵⁹の消化仕入

- 小売業者が商品の納品を受けた段階では仕入計上はせず、したがって棚卸資産や買掛金等は認識しない。
- 小売業者が販売するまでは仕入先の在庫として扱う。
- 小売業者が顧客に販売した段階で仕入計上し、買掛金を認識する。

〈例〉当社は卸売業者から商品¥6,000を掛けて仕入れ、顧客に¥10,000で販売した。

	買取仕入	従来 ²⁵⁹ の消化仕入
商品納入時	(借)仕入 6,000 (貸)買掛金 6,000	仕訳なし
商品販売時	(借)現金 10,000 (貸)売上 10,000	(借)仕入 6,000 (貸)買掛金 6,000 (借)現金 10,000 (貸)売上 10,000

従来²⁵⁹の消化仕入では上記の例のように商品販売時に仕入と売上を同時に計上するという総額表示によって処理していた。

実務対応報告第17号によれば、「一連の営業過程における仕入及び販売に関して通常負担すべき様々なリスク（瑕疵担保、在庫リスクや信用リスクなど）を負っていない場合には、収益の総額表示は適切ではない。」と示されている。この考え方に基づけば従来²⁵⁹の消化仕入では企業は陳腐化リスクや在庫リスクといったリスクを負っていないと考えられるため、総額表示ではなく純額表示が適切ということになる²⁵⁹。

従来²⁵⁹の消化仕入のような会計処理は長らく小売業の実務において用いられてきたが、これは消化仕入を行うにあたり卸業者やメーカーとの契約においては売買契約の形をとっていることが多いことから法的形式に沿った会計処理を行ってきたということが出来る。また、総額表示と純額表示のいずれをとっても当期純利益の金額は変わらないが、業界として売上高の金額が重視されていたため、必然的に売上高の金額が多くなる総額表示が選択されてきたという背景もあるだろう。

(2) 収益認識会計基準における消化仕入

²⁵⁸ 例外的に売買契約において返品についての条項が付されている場合もありうる。

²⁵⁹ 2016年に企業会計委員会が公表した「収益認識に関する包括的な会計基準に関する意見の募集」に対して日本百貨店協会が回答した文書によると、百貨店における消化仕入は取引先・取扱店舗・取扱商品ごとに取引先とのリスク負担割合が様々であるため、本人か代理人かの画一的な判断は困難であるとしている。

収益認識会計基準では、本人と代理人を区分するというという考え方のもとに消化仕入の会計処理を決定する。適用指針に示されている3つの指標、すなわち①約束の履行に足して主たる責任を負っているか、②在庫リスクを負っているか、③価格設定の裁量権を有しているか、ということから当該小売業者が財またはサービスを支配しているかを検討し、本人か代理人かを判断する。

一般的に消化仕入取引においては販売が確定したもののみを販売と同時に仕入計上する。この場合、小売業者は瞬間的にはあるが法的所有権を有することになるが、小売業者は在庫リスク等を負っていないため、実質的に財またはサービスを支配しているとは言えない。したがって消化仕入取引において小売業者は代理人と判断することができる。他方、返品不可の条件で商品を仕入れる買取仕入の場合は小売業者が当該商品にたいする在庫リスク等を負っているため、当該小売業者は本人に該当する。

この両者の会計処理を比較すると次のようになる。

〈例〉当社は卸売業者から商品¥6,000を掛けて仕入れ、顧客に¥10,000で販売した。

	買取仕入（本人）	収益認識会計基準による消化仕入（代理人）
商品納入時	(借)仕入 6,000 (貸)買掛金 6,000	仕訳なし
商品販売時	(借)現金 10,000 (貸)売上 10,000	(借)現金 10,000 (貸)買掛金 6,000 手数料収入 4,000

このように、収益認識会計基準における消化仕入では、企業は代理人に該当するため商品販売時に売上は計上せず、卸業者に支払うべき金額を控除した純額が手数料収入として収益認識される。

V. 同一の契約において企業が本人と代理人の両方に該当する場合の会計処理

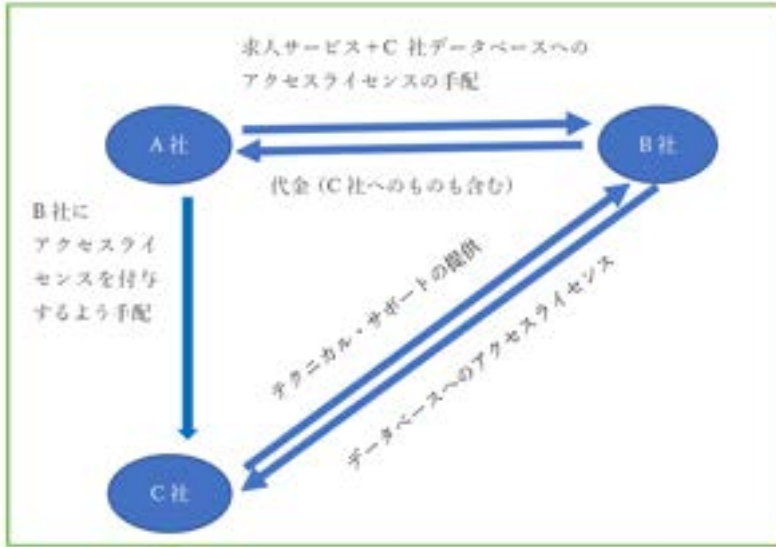
次に、同一の契約において企業が本人と代理人の両方に該当する場合の会計処理について収益認識会計基準実務指針の設例20をもとに考察する。

〈前提条件〉

- A社はB社（顧客）と、B社における役職の候補となる求職者の効率的な人選を支援する求人サービスを提供する契約を締結した。A社は、求職者との面談などの複数のサービスを自ら提供する。
- B社は、この契約の一環として、求職者に関する情報について、外部業者C社のデータベースにアクセスする権利を提供するライセンスを獲得する。A社は、B社による当該ライセンスの獲得についてC社に手配するが、ライセンス契約はB社とC社との間で締結される。A社は、C社に代わって、B社からC社への支払をB社への請求の一部として回収する。
- C社は当該ライセンスについてB社に対する価格を設定する。また、C社は、B社にテクニカル・サポートを提供するとともに、データベースへのアクセス障害又は他の技術的問題により発生するB社への値引きに対する責任を負う。

この場合、A社は本人と代理人のいずれに該当するかであるが、三者の関係を図示すると図13-2のようになる。

図 13-2 設例 20 における各社の関係



出典：収益認識会計基準実務指針の設例 20 をもとに筆者作成

(1) A社からB社への「求人サービスとC社データベースへのアクセスライセンスの手配」が一体であると考えられる場合の会計処理

企業会計原則における総額主義の考え方を適用する場合、A社からB社への「求人サービスとC社データベースへのアクセスライセンスの手配」が一体であると考え、A社は求職者との面談などの複数のサービスを自ら提供するため、この契約全体に対して営業収益を認識し、次のような処理を行うと考えられる。

〈例〉求人サービスの対価及びデータベースにアクセスする権利の手配に対する手数料が150千円、データベースにアクセスする権利を提供するライセンスの対価が50千円である場合の会計処理は、

(借) 売掛金	200	(貸) 営業収益	200
(借) 販売費	50	(貸) 未払金	50

となる。

(2) 収益認識会計基準における会計処理

A社は、求人サービスとデータベースにアクセスする権利を提供するサービスは、会計基準第34項及び本適用指針第5項から第7項に従って、それぞれ別個のものであると結論付けた。したがって、B社に提供すべき2つの特定の財又はサービス（すなわち、C社のデータベースにアクセスする権利を提供するサービスとA社が自ら提供する求人サービス）が存在している。

A社は、B社はライセンスについてC社と直接契約しており、A社はどの時点においてもライセンスの使用を指図する能力を有していないため、A社は、C社のデータベースにアクセスする権利がB社に提供される前に当該権利を支配していないという点、およびB社がライセンスについてC社と直接契約しておりB社がC社のデータベースにアクセスする権利についてC社と直接契約する前に、C社のデータベースにアクセスする権利を購入しておらず、また購入する約束もしていないため、A社は在庫リ

スクを有していない点、データベースへのアクセスに関する B 社との価格設定は C 社が行うため、A 社は価格設定において裁量権を有していない点等を考慮し、C 社のデータベースにアクセスする権利を提供するサービスに関しては、自らは代理人に該当すると結論付けた。

このような場合における会計処理は以下ようになる。

〈例〉求人サービスの対価及びデータベースにアクセスする権利の手配に対する手数料が 150 千円、データベースにアクセスする権利を提供するライセンスの対価が 50 千円である。

(借) 売掛金	200	(貸) 営業収益	150
		未払金	50

このように、収益認識基準においては同一の契約において複数の要素が存在する場合、それらを別個の履行義務として識別し、それぞれについて本人か代理人かを判定し、総額表示か純額表示かを選択することになる。

VI. 2つの利益観における本人と代理人の区分

(1) 収益費用アプローチにおける本人と代理人の区分

収益費用アプローチにおいては、ある期間に獲得した収益と、その収益を獲得するために費やされた費用とを対応させて利益を計算する。ここで収益をいくらで計上するのか、すなわち収益の測定基準として、企業会計原則では収入基準を採用している（企業会計基準・損益計算書原則第二・一・A）。先述のように企業会計原則が費用および収益を総額によって表示し、収益と費用の項目を直接相殺してはならないとしていることの論拠は、収益と費用を相殺すると取引の全体像や規模を把握しにくくなるということである。

この考え方に立つと、例えば商品を仕入れて顧客（需要者）に販売した場合は顧客から受けとった顧客対価に基づき売上を計上する。この売上は売上原価と対応させ、総額表示による会計処理を行うことになる。

他方、有価証券や固定資産の売買取引等の主たる営業目的以外の取引については売却収益と売却原価を両建て処理せず、売却収益と売却原価の差額を売却益として計上する。このように営業外損益や特別損益項目に対して純額表示を行うが、その理由として商品売買等の主たる営業目的のものとは異なり、それらの取引が企業にとって質的な重要性があるとは考えられず、したがって総額表示をする必要性があまりないということがいえる [飯野 (1993)、13-9 頁]。

また、1つの契約に複数の取引が含まれている場合（例えば設備の販売とその後の保守点検サービスなど）、それが異なる財やサービスの提供であったとしても、顧客にとってそれらが一体となって初めて価値を有するような場合には取引の実態を反映するために複数の取引を一体化して会計処理を行うことが考えられる。顧客にとってそれらが一体化して初めて価値を有するかどうかについては収益が実現するための要件①取引の相手方の存在、②財またはサービスの相手方への提供、③対価としての現金等の流入、のそれぞれに照らし合わせて判断されるものと考えられる。

このように、収益費用アプローチにおいては（特に企業会計原則に示された考え方においては）本人と代理人という観点から総額表示と純額表示を区分するのではなく、企業にとっての重要性という観点

から区分していたといえるだろう。

(2) 資産負債アプローチにおける本人と代理人の区分

他方、資産負債アプローチとは資産・負債の概念を第一義的にとらえるものであり、そこでの収益は資産・負債の変動を契機に認識されるものである。

収益認識会計基準において本人と代理人の区分はステップ2の履行義務の識別において判定する契約における約束の性質の違いとして位置づけられる。ここでは財またはサービスを支配しているか否かが重要であり、支配の有無により本人か代理人かを判断する。すなわち、財またはサービスのそれぞれが顧客に提供される前に企業が当該財またはサービスを支配しているのであれば企業は本人となり、支配していないのであれば企業は代理人となる。

収益認識会計基準では1つの契約に複数の履行義務が含まれうると考え、それぞれの履行義務について本人か代理人かの検討を行い、各履行義務の充足により総額または純額で収益を認識する。資産負債アプローチにおける収益認識では「履行義務」という概念を導入したことにより複数要素契約の実態をより忠実に表現することが可能になったといえる。

VII. まとめ

これまで述べてきたように、収益認識会計基準が公表される以前のわが国においては取引を本人として行うのか代理人として行うのか、収益を総額で認識するのか純額で認識するのかという点について包括的な基準は存在していなかった。そのため本来は代理人取引であって純額で収益を認識すべき事例であっても本人として総額で収益を計上するなど、企業によってその会計処理はさまざまであり、企業の活動を忠実に表現しているのかという点や比較可能性の点で問題があった。

また、今日の顧客との取引には財やサービスが複数組み合わせられた取引が多く存在しており、それは本人として取引している部分も、代理人として取引している部分も両方含まれる場合もありうる。そのような取引を一体化したものとして会計処理することも企業の活動を忠実に表現しているのかという点において問題があった。

IFRS15号や収益認識会計基準では「支配の移転」という概念を導入することによって本人か代理人かを判断するという画一的な基準を提示しており、本人と代理人の区分において比較可能性の向上に貢献しているといえる。また収益の認識にあたって複数要素契約を想定し、履行義務概念と、支配の移転により履行義務が充足されて収益を認識するという考え方を導入している。これにより企業の活動の実態がより忠実に表現されることとなったところにこの基準の意義があるといえよう。

参考文献

飯野利夫 (1993) 『財務会計論 (三訂版)』 同文館出版

片山智裕 (2019) 「収益認識基準の適用における「委託契約書」の解釈ポイント」『旬刊経理情報』2019年10月1日号 56-62頁。

- 加藤美樹雄（2018）「収益認識時における仕訳と勘定科目の考察－本人か代理人かの判断を中心として－」『簿記研究』第1巻第1号5－13頁。
- 企業会計基準委員会（2016）「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見募集」
- 桜井久勝（2018）「収益認識会計基準案にみる売上高の額測定」『企業会計』Vol.70 No.1、11－17頁。
- 佐々木隆志（2016）「新収益認識基準におけるもう一つの資産負債アプローチ」『會計』第189巻第6号、1－13頁。
- 日本公認会計士協会（2009）会計制度委員会研究報告第13号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）－IAS第18号「収益」に照らした考察－」
- 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。
- 藤田敬司（2014）「サービス取引のグローバル展開が国際税務・会計に与える影響」『立命館経営学』第53巻第1号、75101頁。
- 万代勝信（2015）「わが国への収益認識基準の導入へ向けて」『會計』第188巻第3号、267-280頁。
- FASB（2000）Emerging Issues Task Force Issue No.99-19 *Recording Revenue Gross as a Principal Versus Net as an Agent.*

第 17 章 有償支給取引に関する収益認識

千葉啓司（千葉商科大学教授）

I はじめに

有償支給取引は、我が国に特有の取引の一つとして、収益認識基準の 2017 年公開草案に取り上げられた。わが国特有の取引であるがゆえに、IFRS15 号の規定や設例をそのまま適用することができない。そのためもあって、公開草案では基準や指針の規定だけではなく、具体的な設例が設けられ、会計処理も明示された。しかしながらそこで提示された会計処理は、従来の会計処理とは大きく異なるものであった。収益認識基準自体が、従来の実現概念とは大きく異なる内容であるため、従来と違うという点は、基本的な論点とはならないかもしれない。しかしながら、有償支給取引に関して、公開草案に対する意見表明が数多く寄せられ、企業会計基準委員会も明確な回答を示していない現状からこの点についての理論的検討は、今後の日本会計基準の充実を図るうえで重要であると考えられる。こうした観点から、現状の会計基準に内包される問題を明らかにし、解決策を模索することが本章の目的である。

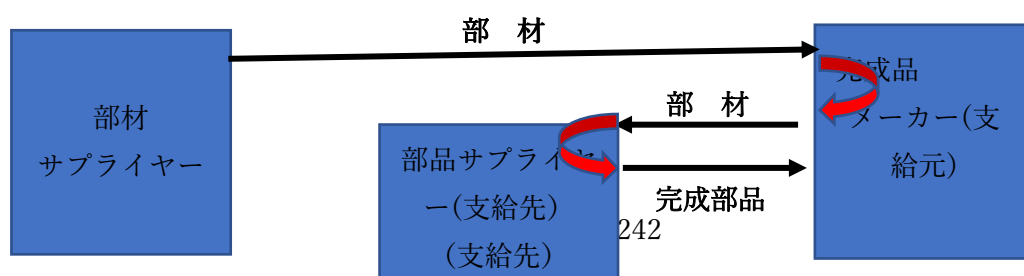
II 有償支給取引に関する基準の整理

1 有償支給取引の内容

収益認識基準はその指針において、有償支給取引については以下のように規定されている。

「企業が、対価と交換に原材料等（以下「支給品」という。）を外部（以下「支給先」という。）に譲渡し、支給先における加工後、当該支給先から当該支給品（加工された製品に組み込まれている場合を含む。以下同じ。）を購入する場合がある（これら一連の取引は、一般的に有償支給取引と呼ばれている。」（指針 104）

図 17-1 有償支給取引の仕組み



(山本守、中島由紀子「収益認識基準における有償支給取引の論点」『経理情報』(2019.7. 1,p.13：一部修正)

有償支給取引については、上記図のように示すことができる。この図において完成品メーカーと、部品サプライヤーの間で行われる取引が有償支給取引相当する。完成品メーカーは、部材サプライヤーから部材を購入し、その加工を部品サプライヤーに依頼し、部材を支給する。この時に、有償支給となるため、完成品メーカーは部材サプライヤーに対して請求権が生じる。

部品サプライヤーは、完成品メーカーにより指定された仕様に基づき部材を加工して部品を完成させる。そして、完成品メーカーに完成した部品を提供する。

なお、指針においては、完成品メーカーが買戻し義務を負うか否かで異なった会計処理を規定している。

2 基準、指針の規定する会計処理

(1) 支給品である部材の処理

まず、支給元が支給先に部材を提供した時点の会計処理について検討する。論点は、次の2点とする。

- 論点 ① 収益の認識
- ② 部材の処理

基準 35 項は次のように規定している。

「 35. 企業は約束した財又はサービス（本会計基準において、顧客との契約の対象となる財又はサービスについて、以下「資産」と記載することもある。）を顧客に移転することにより 履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてである。」(基準 35)

当該基準は、部材が、支給先に移転したかどうか収益を認識するための基準であり、部材という棚卸資産を減少させるかどうかの判断基準となる。この判断基準では、部材に対する支配がどこにあるかが重要となる。部材に対する支配が支給元であると判断されれば、部材の移転は認識されない。部材に対する支配が支給先にある場合は、部材は支給先で認識される。

また、買戻しの義務があるかないかで処理が異なる。支給元が買戻し義務を有していない場合は、部材に対する支配は支給先にあると判断され、部材等の支給品の減少が認識される。

他方、支給元が買戻し義務を負っている場合は、部材に対する支配は支給元にあると判断され、支給元で部材等の支給品の減少は認識されない。

根拠規定は次の通り。

支給元に買戻し義務がない場合

「104 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」(指針 104、179)

支給元に買戻し義務がある場合

「69. 企業が商品又は製品を買い戻す義務（先渡取引）あるいは企業が商品又は製品を買い戻す権利（コール・オプション）を有している場合には、顧客は当該商品又は製品に対する 支配を獲得していない。」

(指針 69)

「154. 企業が商品又は製品を買い戻す義務(先渡取引)あるいは企業が商品又は製品を買い戻す権利(コール・オプション)を有している場合には、たとえ顧客が当該商品又は製品を物理的に占有しているとしても、顧客が当該商品又は製品の使用を指図する能力や当該商品又は製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、顧客は当該商品又は製品に対する支配を獲得していない(第 69 項参照)。」(指針 154)

「有償支給取引に係る処理にあたっては、企業が当該支給品を買い戻す義務を負っているか否かを判断する必要がある。

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、企業は当該支給品の消滅を認識することとなるが、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しない。

一方、有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合、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が、

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。なお、その場合であっても、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しない。」(指針 104)

そしてさらにこのような結論の背景として、

「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(第 154 項参照)。」として、支給先の支給品に対する支配が限定的であることを挙げている。しかしながら、当該支給品である部材は支給先に移転しており、加工が施されることから、支給先においても当該支給品である部材の在庫管理が行われているのが実情である。そのため、指針でも次のように指摘している。

「181. 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(第 104 項参照)。」

つまり、個別財務諸表上では、支給された部材は支給元では資産の減少として把握され、部材は支給元の個別財務諸表で資産の増加として認識される。

(2) 収益の認識

次に支給先の収益に関する規定を概観する。以下の指針の規定の通り、支給元が支給品である部材を買い戻す義務のあるなしにかかわらず、支給元では収益を認識しない。

「104 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、企業は当該支給品の消滅を認識することとなるが、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しない。一方、有償支給取引において、企業が支給品を買い戻す義務を負っている場合、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が、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。なお、その場合であっても、当該支給品の譲渡に係る収益は認識しない。」

ただし、その根拠は買戻し義務の有無で、相違していると考えられる。買戻し義務がない場合、支給元は支給品である部材の減少は認識するが、上記規定のように収益は認識しない。部材に対する支配は支給

先に移転しているので、履行義務が充足されているように考えられるが、収益を認識しない根拠は、最終製品の収益との二重計上を避けるところにある。指針 179 は、「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。」とある。支給先に部材を有償で提供したときに収益を計上すると、その部材を加工した部品を買い取り、それを最終製品に仕上げ販売したときにも収益を計上することになる。こうした収益の二重計上を避けるための規定になっている。確かに連結財務諸表を前提とする場合、支給先が連結対象企業であるならば、支給元の支給先への支給品の供給を収益と認識したとしても、支給先の費用である売上原価と相殺消去される。そのため、この規定は、支給先が連結対象企業でない場合に対応している規定であると考えられる。例えば、支給元が親会社で、支給先がその連結対象外の企業であれば、部材の供給と最終製品の販売の双方で収益を計上すると、部材の購入から、その支給先への供給、加工された部品の購入、そして最終製品の販売という一連の取引において収益が、部材の支給先への供給時と、最終製品の販売時に認識されることになる。これは明らかに収益の二重計上になる。これを避けるため、部材の支給先への供給時に収益を認識しないことは合理化できると思われる。

買戻し義務がある場合、支給品である部材に対する支配がそもそも支給先に移転していないので、収益は認識されない。収益認識基準では、契約における履行義務の充足が収益認識の基準として位置づけられている。部材の提供を履行義務と考えるにしても、履行義務が充足されたかどうかは、支給された部材に対する支配が支給先に移転していることを条件としなければならない。履行義務が充足されていない以上、収益は認識できない。

これまでの検討をまとめると次のようになる。

・買戻し義務なし

- ① 収益の認識：認識しない。収益の二重計上回避が根拠。
- ② 部材の処理：支給品（資産）の消滅を認識する。

・買戻し義務あり

- ① 収益の認識：認識しない。支給品（資産）に対する支配が移転していないから。
- ② 部材の処理：支給品（資産）の消滅を認識しない。

Ⅲ 2017 年公開草案の設例からの検討

1 検討の方向性

2020 年の指針の設例には、有償支給取引は含まれていない。しかしながら 2017 年の公開草案には、有償支給取引の設例が含まれており、その草案に対する各界からの意見も多く寄せられていた。それらの意見の多くは、有償支給取引の設例にあげられた処理に対する批判であった。それらの批判の中には、指針の設例とは異なる処理（従来から行っていた会計処理）を明示しているものもある。そこで、2017 年の設例の処理とそれに対する意見として公表されたいくつかの企業の従来からの処理を対比する形で、検討を加える。

2 2017 年公開草案の設例と会計処理

公開草案で示された設例をもとに、単純化のために金額等を修正して示したものが以下の取引例である。

取引例

- ① 支給元企業 X が部材を 90 で、部材サプライヤー企業から仕入れ現金を支払った。
- ② 上記部材を支給先企業 Y に 100 で有償支給した。代金は掛けとしている。
- ③ 支給元企業 X は、支給先企業 Y から、部材を加工した部品を 120 で購入した。代金は掛けとしている。
- ④ 支給元企業 X は、支給先企業 Y に対して差額の代金 20 を現金で支払った。

(1) 買戻し義務がある場合

適用指針公開草案 [2017] で提案された支給元の会計処理 (設例 32 回)

① 部材 (資産)	90	/	現金	90
② 未収入金	100	/	有償支給に係る負債	100
③ 棚卸資産 (材料)	20	/	買掛金	120
有償支給に係る負債	100			
④ 買掛金	120	/	現金	120
現金	100	/	未収入金	100

②の貸方 有償支給に係る負債は、支給先企業からの完成部品代金支払義務のうち、支給材料部分であると説明される²⁶⁰。そして、②の時点で部材は支給されてはいるものの、支配の移転がされていないという理由から、支給元において部材という資産の減少は認識されていない。そして、同様の理由から収益も認識されない。ここで示された会計処理は、基準ならびに指針の規定に一致した処理となっている。しかし従来は、こうした外注加工費に相当する処理については、有償支給時に

仕掛品 ××× / 材 料 ×××

買戻し時に

外注加工費 ××× / 買掛金 ×××

とする会計処理とは異なっている²⁶¹。

また、部材と買戻した部品については、①で購入した部材は 90 であり、②で減少していない。そして③で外注加工費に相当する 20 が加えられ、合計 110 という金額が買戻した部品の金額になる。この金額は、内部利益相当の 10 を含まない金額であり、完成品原価を構成する額として適切である。

これに対して桜井 [2019] は、トヨタ自動車の公開草案に対する意見を紹介しながら、公開草案に対する会計処理を批判的に検討している²⁶²。トヨタ自動車による仕訳処理改 (収益認識基準以前) は次のとお

²⁶⁰ 企業会計基準委員会 [2017] 『収益認識に関する会計基準の適用指針 (案) 設例』、設例 32。

²⁶¹ 学校法人大原学園監修 [2022] 『日商簿記 1 級工業簿記原価計算テキスト』大原出版、第 2 章 16 - 17、TAC 簿記検定講座 [2019] 『よくわかる簿記シリーズ合格テキスト日商簿記 1 級工業簿記・原価計算 I Ver.7.0』TAC 出版 77 - 81 頁。本論文では、理論による偏りを少なくするために日本商工会議所簿記検定対策のテキストを参考にしたが、理論的な検討をする場合には以下の文献を参照すること。廣本敏郎、挽文子著 [2015] 『原価計算論第 3 版』中央経済社。

²⁶² 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 (関西学院、大学)、457 頁。企業会計基準委員会公表、トヨタ自動車株式会社 [2017] 「収益認識に関する会計基準 (案) 等の公表」に対する意見につ

りである²⁶³。

① 部材（資産）	90	／	現金	90
② 売上原価	90	／	部材	90
未収入金	100	／	売上原価	100
③ 材料	120	／	買掛金	120
④ 買掛金	120	／	未収入金	100
			現金	20

上記仕訳の特徴は、②の仕訳に表れる。まず、借方は連結財務諸表を前提に仕掛品ではなく売上原価となっている。次に、貸方の売上原価であるが、この金額が 100 となっていることで、②全体としては売上原価が貸方残高 10 となる。この金額は、有償支給したときに含まれる内部利益相当額になる。これにより、③で材料を内部利益を含んだ 120 として会計処理しても、売上原価の貸方残高 10 により相殺され、最終的に完成品を販売したときの売上原価にこれが含まれることはない。貸方に売上原価を計上することの是非は問題となろうが、在庫管理、最終的な利益計算において適切な結果をもたらす処理といえよう。

こうした処理を主張するトヨタの意見は次のようなものである。少し長くなるが引用する。

「資産に対する支配の定義および支配の移転を検討する際の指標に、有償支給取引の経済的実態を当てはめて検討した結果、支給品に対する支配は支給先が獲得していると考える。

製造工程によっては当社から支給した支給品は支給先で加工された後、当社だけでなく他社に販売される場合もある。このように、支給先に引き渡した後の支給品の使用については、当社が直接的に指図しておらず、支給先が指図する能力を有している。

有償支給品は最終製品ではないことから、部品支給時に収益を認識してしまうと、部品支給時と完成品販売時で収益が二重計上となる懸念がある。この点、当社においては、部品支給時には収益を認識せず、支給時と買戻時の差額は原価で調整するとともに、未実現相当分は取り消している。

有償支給取引における支給先は最終顧客ではないことから、最終顧客ではない支給先についても顧客の範囲に含まれるかが問題となる。IFRS 第 15 号第 6 項においては、「例えば、契約の相手方が企業と契約した目的が、生じるリスクと便益を契約当事者が共有する活動又はプロセス（提携契約における資産の開発など）に参加することであり、企業の通常の活動のアウトプットを獲得することではない場合には、当該契約の相手方は顧客ではない。」

つまり、トヨタが示した会計処理によれば、部材に関する在庫管理が、支給元および支給先において適切に行うことが可能となり、さらに未実現利益も計上することなく、債権債務関係も適切に記録することができる」と主張している。

日産自動車株式会社も公開草案に対して意見を表明し、これまでの会計処理を説明している。日産の会計処理をこれまでの設例に適用すると以下のような仕訳になると考えられる。

日産の会計処理（日産の場合支給先企業に内部利益を付けない）

いて」 CL01。

²⁶³ 桜井の論文、トヨタ自動車株式会社の意見に示された仕訳例は、有償支給と外注加工後の部品買戻しの間に決算がある例となっているが、ここでは、決算を挟まない例とした。

① 部材（資産）	90	／	現金	90
② 売上原価	90	／	部材	90
未収入金	90	／	売上原価	90
③ 材料	110	／	買掛金	110
④ 買掛金	110	／	未収入金	90
			現金	20

日産自動車株式会社の場合は、有償支給取引において内部利益を上乗せしていない。したがって、基本的にはこの点を除けば、トヨタの処理と同様の会計処理をしているといえる。意見の根拠は以下のとおりである。なお、意見中にある会社名、金額は公開草案指針の設例 32 に示されている金額になっているため、本論文における仕訳例の金額と異なっている。

「設例 32 の処理では支給時に利ざやを計上しているが、当社の有償支給は購入価格に基づいて算定された支給価格に基づいて支給し、原則として利ざやは上乗せしていない。 ** 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。

当社における有償支給取引の経済的実態を当てはめて検討した結果、支給先に支給した部品・材料等の支配・管理は支給先が有しているため、商品又は製品の支配 が移転していると考え。

支給先は、当社が提供する車両生産計画に基づいて、部品供給計画を策定し、部品の生産に必要な部品・原材料の購買計画を策定する。当社から支給される支給品は、生産に必要な部品・原材料の一部にすぎず、支給品の購買計画は外部から調達する部品・原材料と区別することなく策定されている。従って、支給先は支給品の使用を指図する能力を有しているといえ、また、その責任についても支給先が負っていると考え²⁶⁴。」

さらに、スズキ株式会社はトヨタ自動車株式会社と同様の処理をしていることを述べたうえで、以下のように有償支給品が支給先によって適切に管理されていることを主張している。

「当社は支給先に対して加工後の製品の納入希望数量を示すのみであり、支給先は、支給数量の決定、支給品の引き渡し後の生産管理（生産時期決定、在庫数量管理、品質管理等）および加工後の支給品供給に係る主たる責任を有し、指示する能力を有する。 ・支給品に対する法的所有権や物理的占有権は支給品の引渡し時点で当社から支給先に移転している。また、支給先の加工工程で発生した仕損品や災害・盗難、支給先における発注誤りによる損失等は支給先が負担することとなる。

・会計基準案 34 項において、資産に対する支配として「当該資産の使用を指図」出来る状況を示されているが、指図は支給先が行っており、当社が指図できる 状況にない。また、支給先は、当社へ加工後の支給材を売却することにより支給先は便益を享受していることから、資産に対する支配として「当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力」を示されているが、そのような能力を、当社が有しているとするには該当しないこととなる。

以上より、支給品に対する支配は支給先にあることとなる²⁶⁵。」

²⁶⁴ 企業会計基準委員会公表、日産自動車株式会社 [2017] 「「収益認識に関する会計基準（案）等の公表」に対する意見について」 CL04。

²⁶⁵ 企業会計基準委員会公表、日産自動車株式会社 [2017] 「「収益認識に関する会計基準（案）等の公表」に対する意見

経団連も、

「我が国製造業の有償支給取引に関わる[設例 32]では、その経済的実態から乖離する提案がなされており、この提案には同意できない。我が国製造業の競争力の源泉といっても過言ではない有償支給取引では、業種や業態ごとに、製造工程が整流化・効率化された結果、それぞれの実態に合わせて、さまざまな業務プロセスや会計処理が定着している。このような実情にある有償支給取引に対し、[設例 32]が設けられることによって、その実態から乖離する形で一律的な会計処理が求められるという実務上の恐れがある。その結果、有償支給取引の経済的実態が歪められて、競争力も弱められかねない。したがって、[設例 32]をなくし、個々の契約内容・取引実態に照らして、会計処理を判断することが適切である²⁶⁶。」と述べ、少なくとも設例とその処理方法を明示して一律な会計処理を要請することに対して批判的な意見を述べている。

有限責任監査法人トーマツは有償支給取引に係る負債の消滅はどの時点になるのか、また、支給先の会計処理についても整合的な会計処理を示すことを要求している。公認会計士協会も有償支給取引に係る負債に関して詳細な説明を求めている。

これらの意見表明に対して、企業会計基準委員会は、「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、各取引の実態に 応じた処理が求められるが、設例を設けることで画一的な会計処理が求められているという誤解を生じかねないと考えられることから、適用指針案[設例 32] を削除したうえで、収益認識適用指針に 有償支給取引の処理を定めることとした²⁶⁷。」として、設例を削除している。しかし、有償支給取引関する基準、指針はほぼ公開草案のままで維持されていた。

この点については 2020 年 ASBJ 解説書の以下の記述からも明らかである。

「企業が支給品を買う戻す義務を負っている場合、支給品の譲渡にかかる収益を認識せず、当該支給品の消滅も認識しない。

ただし、この場合であっても、代替的な取扱として、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。なおその場合であっても (1) (支給品を買い戻す義務を負っていない場合) と同等の理由から当該支給品の譲渡にかかる収益を認識しない²⁶⁸。」(『収益認識会計基準』p.109)

PwC あらた有限責任監査法人の解説においても、「支給先は、物理的に支給品を所有しているときにおいても、当該支給品の仕様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と考えられます。このような場合には、支給元は当該支給品に対する支配を支給先へ移転しているものとして取り扱うことはできません。したがって、企業は、このような場合における有償支給取引については、支給品の譲渡にかかる収益を認識することなく、また、当該支給品の消滅は認識

について」 CL36。

²⁶⁶ 企業会計基準委員会公表、日本経済団体連合会 [2017] 「「収益認識に関する会計基準 (案) 等の公表」に対する意見について」 CL41。

²⁶⁷ 企業会計基準委員会 [2019] 『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) 等に対するコメント」

²⁶⁸ 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] 『詳解収益人 s 機器会計基準』、109 頁。

しないこととなります。

中略

支給先に譲渡された支給品の物理的な在庫管理責任が移転しているため、企業が支給品の在庫管理を行うことの困難性への実務的な配慮から、個別財務諸表においては、買い戻す義務があっても、支給品の支給先への譲渡時に当該支給品の消滅を認識することを代替的な取扱として認めています²⁶⁹。」(『収益認識の会計実務改訂版』(2020) p.342)

当該文献では、具体的な設例と仕訳例は示されていないが、基本的に基準と指針の記述にしたがった解説になっており、公開草案で示された設例と齟齬の無い説明となっている。

有償支給に係る負債は、繰延収益と位置付けられている。

2017年の公開草案とそれに対する意見については、おおむね買取義務のある場合の会計処理に集中していたため、検討がここに限定されてしまったが、ここでの議論の中心は、収益の認識の是非というより、支給品の認識つまり、資産の認識に関連していた。支給元が支給先に支給品である部材を提供する時点で収益を認識しないということは、基準、指針の草案、そして各種の草案に対する意見に共通していた。異なるのは先にも述べたように、支給品の認識である。このほか、有償支給に係る負債についても問題が指摘されているが、本論文は収益認識に関する論点に限定するため、ここでは取り上げないこととした。

買戻し義務がない場合については、公開草案に対する意見表明に明確な反対意見が見られなかったため、ここでは取り上げていない。補足として、山本、中島による論文から仕訳を示しておく。

(2) 買戻し義務がない場合

山本、中島による「原則的な会計処理」改(収益認識基準準拠²⁷⁰)

① 部材(資産)	90	/	現金	90
② 未収入金	100	/	部材(資産)	90
			有償支給に係る負債	10
③ 材料	110	/	買掛金	120
有償支給にかかる負債	10			
④ 買掛金	120	/	未収入金	100
			現金	20

②の時点で部材という棚卸資産が減少している点が特徴になる。部材は原価で貸方に記入され、借方は、支給先への請求権の金額である100を未収入金として計上する。差額は、買戻し義務がある場合にも論点となった、有償支給に係る負債として10計上する。収益は認識されない。

③の買戻し時に有償支給に係る負債10は買掛金に振り替えられる。借方の材料は90の減価に外注加

²⁶⁹ PwC あらた有限責任監査法人編 [2020]、『収益認識の会計実務改訂版』、340—341頁。

²⁷⁰ 山本守、中島由紀子 [2019]

「収益認識基準における有償支給取引の論点」『経理情報』(2019.7.1) p.15。

工費相当の 20 を加算した 110 になる。④では、②で計上された未収入金 100 と買掛金 120 の差額が決済される。

IV おわりに

有償支給取引については、基準、指針そしてそれ以前の実務においても、支給時に支給元は収益を認識しない。つまり、収益認識に関しては、会計基準および実務において齟齬は存在していないと考えられる。しかしながら、支給される部材の処理、有償支給に係る負債の認識、という収益認識以外の点で大きな論点が存在することが理解できた。これらの論点は、いずれも負債の定義、費用の定義に関連する重要な論点である。本章では収益の認識に限定して議論を展開してきたが、これらの論点についてもより良い基準設定に向けて、解決しなければならない。今後の検討課題としたい。

参考文献

- 企業会計基準委員会 [2020]『収益認識会計基準』中央経済社
- 企業会計基準委員会公表、トヨタ自動車株式会社 [2017]「「収益認識に関する会計基準（案）等の公表」に対する意見について」CL01。
- 企業会計基準委員会公表、日産株式会社 [2017]「「収益認識に関する会計基準（案）等の公表」に対する意見について」CL04。
- 企業会計基準委員会公表、有限責任あずさ監査法人 [2017]「「収益認識に関する会計基準（案）等の公表」に対する意見について」CL16。
- 企業会計基準委員会公表、スズキ株式会社 [2017]「「収益認識に関する会計基準（案）等の公表」に対する意見について」CL36。
- 企業会計基準委員会公表、日本公認会計士協会 [2017]「「収益認識に関する会計基準（案）等の公表」に対する意見について」CL37。
- 企業会計基準委員会公表、日本経済団体連合会 [2011]「「収益認識に関する会計基準（案）等の公表」に対する意見について」CL41。
- 企業会計基準委員会公表、有限責任監査法人トーマツ [2017]「「収益認識に関する会計基準（案）等の公表」に対する意見について」CL50。
- 廣本敏郎、挽文子著 [2015]『原価計算論第 3 版』中央経済社
- 中原康宏、河上修一郎 [2018]
- 「有償支給取引の実務対応」『企業会計』第 70 巻第 10 号 pp.54-58
- 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（関西学院大学）pp.453-469
- 山本守、中島由紀子 [2019]
- 「収益認識基準における有償支給取引の論点」『経理情報』（2019.7.1）p.11-25
- 有限責任監査法人トーマツ [2020]『ケース&図解でわかる収益認識基準の基本と実務』中央経済社
- PwC あらた有限責任監査法人 [2020]『収益認識の会計実務』中央経済社

第 18 章 工事契約に関する収益認識

浅野千鶴（明治大学専任講師）

I はじめに

工事契約における会計基準としては、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（以下、工事契約会計基準という）が存在していたが、収益認識に関しては「企業会計原則第二損益計算書原則」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。ただし、長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積もり、これを当期の損益計算に計上することができる（三 B）」と規定しているのみであり、包括的な収益認識基準は存在していなかった。

2018 年 3 月に企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下、収益認識会計基準という）が公表されたが、これは国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）の合同プロジェクトによる国際財務報告基準（IFRS）15 号を受けて公表されたものであり、IFRS15 号との整合性を重視したものとなっている²⁷¹。

IASB と FASB の合同プロジェクトは従来の収益費用アプローチにおける実現による収益認識ではなく、資産負債アプローチに基づき資産および負債の側から収益を認識する基準を開発しようとするものである。本章ではこの新しい収益認識基準において、建設業における工事契約に焦点を当てて検討する。

II 工事契約会計と工事進行基準

1. 従来の工事契約における収益認識

工事契約とは、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう。

従来の収益認識においては実現主義がとられており、①取引の相手方が存在し、②財またはサービスを相手方に提供し、③対価として現金または現金同等物を受領する、という要件が求められていた。これは一般的には販売を契機として収益を認識するものである。しかしながら工事契約は一般的に長期にわたるため、企業会計原則においては「長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積もり、これを当期の損益計算に計上することができる。」としており、「長期の請負工事に関する収益の計上については、工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを選択適用することができる。」と規定していた（注解 7）。ここでの工事進行基準は期末に工事進行程度を見積り、適正な工事収益率によって工事収益の一部を当期の損益計算に計上するというものであり、工事完成基準は工事が完成し、その引渡し完了した日に工事収益を計上するというものである。

²⁷¹ 「当委員会では、収益認識に関する会計基準の開発にあたっての基本的な方針として、IFRS15 号と整合性を図る便益の 1 つである国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、IFRS 第 15 号の基本的な原則を取り入れることを出発点とし、会計基準を定めることとした。」（収益認識に関する会計基準第 97 項）

このような工事進行基準と工事完成基準の選択適用が認められる状況の下では、同様の内容の工事契約であっても企業の選択により異なる収益額が計上されることになり、財務諸表の比較可能性が損なわれるという批判があった²⁷²。

2. 工事契約会計基準

2008年に企業会計基準委員会（ASBJ）は企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」を公表した。これは前年の2007年にASBJとIASBが会計基準における国際的な統合を目指した合意（東京合意）を受けてのものである。IASBの工事契約に関する会計基準（IAS11）では工事契約において我が国のように企業の裁量による選択適用は認められておらず、また前述のように我が国の規定に対しては比較可能性が損なわれるという批判があったために設定されたものである。

この工事契約会計基準では期間の長短という観点ではなく、工事の進捗度について信頼性をもって見積もることができるのかという観点から工事進行基準を適用すべきケースと工事完成基準を適用すべきケースとに分類している²⁷³。すなわち、工事の進捗過程で進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用し、認められない場合には工事完成基準を適用する。ここでの「成果の確実性」は、①工事収益総額、②工事原価総額、③決算日における工事進捗度、の各要素について信頼性をもって見積もることができる場合に認められるものであり、これら①から③の要素は工事進行基準における売上高の算定において重要なものである。

工事進行基準における売上高は次の計算式で求めることができる。

当期の工事収益＝①工事収益総額×③決算日における工事進捗度－過年度計上工事収益

$$\text{③決算日における工事進捗度} = \frac{\text{決算日までに発生した工事原価}}{\text{②工事原価総額}}$$

①の工事収益総額については工事の完成見込みが確実であり、契約解除の可能性が低いこと等の確実性が存在することが求められる。また、工事収益総額についての信頼性を確保するためには工事契約において対価の定めが存在することが求められる。

②の工事原価総額については工事原価の事前の見積もりと実績とを対比することにより、適切に工事原価総額の見積もりの見直しが行われることが求められる。

③の決算日の進捗度は、これについて信頼性をもって見積もるためには施工者が当該工事について果たすべき義務の遂行状況を合理的に反映するように見積もらなければならない。これには通常、原価比例法が適用される。この原価比例法は決算日までに発生した工事原価を決算日までに見込んだ工事原価総

²⁷² 工事契約会計基準適用前のゼネコン各社の完成工事高の計上基準を見ると、請負金額が大きく工期が長いものは工事進行基準、それ以外は工事完成基準が適用されていたが、各社が工事進行基準を適用する際の基準は次のように各社で異なっていた。

	大成建設	鹿島建設	竹中工務店
請負金額	10億円以上	1億円以上	50億円以上
工期	1年以上	1年超	2年超

（2008年3月期の各社の有価証券報告書をもとに筆者作成）

²⁷³ 工事契約会計基準における「工事進行基準」とは、工事契約に関して、工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度を合理的に見積り、これに応じて当期の工事収益及び工事原価を認識する方法をいう。また、「工事完成基準」とは、工事契約に関して、工事が完成し、目的物の引渡しを行った時点で、工事収益及び工事原価を認識する方法をいう。（工事契約会計基準第6項(3)、(4)）

額で除して求められる。

成果の確実性が認められず、工事完成基準を適用する場合には、工事が完成し、目的物の引き渡しを行った時点で工事収益と工事原価を損益計算書に計上する。工事の完成・引き渡しまでに発生した工事原価は未完成工事支出金等の適切な科目でもって貸借対照表に計上される。

3. 工事進行基準の論拠

従来の伝統的な会計基準においては発生主義会計の下、実現主義が収益認識基準として採用されていた。この実現の要件としては先に挙げた、①取引の相手方が存在し、②財またはサービスを相手方に提供し、③対価として現金または現金同等物を受領する、という要件が求められていた。これは、収益の確定性と、それにより算定された利益の資金的裏付けを重視するものである。一般的に実現は販売の事実をもってその要件を満たすと考えられる。このような実現主義にのっとなって考えるのであれば、工事完成基準が実現主義に基づくものであり、工事進行基準については発生主義的な適用形態であり、実現主義の例外としてとらえる考え方がある。

発生主義とは経済価値の増減の原因となる事象の発生によって収益費用を認識するものであり、販売の事実や資金的裏付けを必ずしも必要としていない。工事進行基準によれば相手方への引渡し前に収益を認識することになるので、この点に着目すれば発生主義的な適用であると考えられる。例えば黒澤（1977）は、「長期の未完成請負工事の仕掛勘定については、実現主義の例外を認め、工事完成前の各決算期に予想利益を見積って計上することが、会計慣行上許容されている。」[黒澤（1977）、212 ページ]と述べている。

これに対し、工事進行基準を実現主義の範囲内とする考え方もある。実現の範囲を「実現可能」をも包含するものと解釈するのであるならば、工事進行基準は実現主義によるものといえる。長期の請負工事の場合には契約が取り交わされているために実現の可能性が高い。この点につき山柘・寫村は「長期請負工事の場合には、契約に基づく工事であるために実現が保証されており、それゆえにまた工事未完成の段階でも進行程度に見合う収益の計上を認めうるわけである。」[山柘・寫村（1977）、38 ページ]と述べている。また実現主義における要件である対価の受領の側面から見ても、工事契約の対価が工事完成後にまとめて支払われることはまれであり、通常は契約段階、仕掛中、完成後と工事の進行に応じて複数の時点で支払われることから、実現の要件を満たしているといえる。

これらのことから、工事進行基準を工事の途中で収益を認識するという発生主義の適用形態とみるのはあくまで外形的な取引の特徴に着目したに過ぎず、実質優先主義の考え方にもとづけば、工事進行基準も実現主義の範疇であるといえるだろう [倉田（2018）38 ページ]。

工事完成基準によれば収益は工事が完成し引き渡した期間に一括して計上されるため、期間利益が著しく変動することになる。この場合には期間利益の業績指標性にも問題が生じるといえるだろう。収益は工事が完成し引き渡した時点で一気に発生するわけではなく、それ以前の工事が行われている複数の会計期間にわたり徐々に形成されるものである。また、通常は契約により完成までの期間に複数回にわたり顧客からの支払を受け、実現の要件を満たしていると考えられる。この場合、工事の進行に従って成果としての収益を認識する工事進行基準のほうが収益と費用の対応という観点から企業の業績をより忠実に表現していると考えられる。

Ⅲ 収益認識会計基準における工事契約にかかる収益認識

1. 5つのステップ

先述の工事契約会計基準では工事契約に係る収益認識として、進捗部分に成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を、成果の確実性が認められない場合には工事完成基準を適用すると定めていた（工事契約会計基準9項）。

収益認識会計基準では資産負債アプローチに基づき、「収益認識の基本となる原則は、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識することである。」（16項）としている。その具体的なステップとして以下の5つを挙げている。（17項）

ステップ1：顧客との契約を識別する。

ステップ2：契約における履行義務を識別する。

ステップ3：取引価格を算定する。

ステップ4：契約における履行義務に取引価格を配分する。

ステップ5：履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する。

以下では収益認識会計基準において建設業において特徴的な項目について検討していく。

2. 契約の識別および履行義務の識別

建設業においては、土地の取得、建造物に必要な資材の購入、躯体の建設、建物の内装工事、電気の配線や上下水道の配管の設置等の様々な内容を含んだものが建設工事である。これらの集大成としての建造物が顧客に引き渡されることにより請負工事契約の履行が完成するわけであるが、顧客との契約の識別にあたってはこれらの一つ一つを顧客と契約するのか、いくつかをまとめて契約するのか、それとも一体として契約するのかを具体的に検討することになる。

収益認識会計基準では、同一の顧客と同時もしくはほぼ同時に締結した複数の契約について、以下のいずれかに該当する場合には当該複数の契約を結合し単一の契約とみなすことができると規定している。

（27項）

- ① 当該複数の契約が同一の商業的目的を有するものとして交渉されたこと
- ② 一つの契約において支払われる対価の額が、他の契約の価格又は履行により影響を受けること
- ③ 当該複数の契約において約束した財又はサービスが、第32項から第34項に従うと単一の履行義務となること

建設業界においては既存の工事契約に関連して追加的な工事や工事内容の変更（仕様や設計、工法の変更）等が行われることが少なくない²⁷⁴。このような契約変更については、当該変更部分を既存の契約部分とは別のものとしてとらえる場合には当該変更部分を独立した契約を締結したとみなして会計処理し、独立した契約とはみなせないものについては当初の契約の見積もりの変更として会計処理を行うこととなる（30－31項）。

²⁷⁴ 例えば、工場の建設を請け負っていた場合に追加で倉庫の建物も建設する、建物の外壁の素材をより耐久性のあるものに変更する、想定外の地盤の補強工事を行う、等である。

このうち契約変更を独立して会計処理しない場合には、契約変更日にいまだ移転していない財又はサービスが契約変更日以前に移転した財又はサービスと別個のものであるかどうかを判別し、別個のものである場合には契約変更を既存の契約を解除して新しい契約を締結したものと仮定して処理する。また別個のものでない場合には契約変更を既存の契約の一部であると仮定して処理することになる。

また履行義務の識別において、例えば「ある企業の社屋を建て替える」という内容の工事契約を結んだ場合、その契約は旧社屋の解体工事、新社屋の設計、建物建築工事、外構工事、と細分化することができる。これらを別々の履行義務として識別するのか、複数の工事やサービスをまとめて単一の履行義務として識別するのかにより、会計処理に大きな違いが生じる。

そのため収益認識基準では契約に含まれる財又はサービスを特定し、個別の会計処理の対象となる履行義務を識別する要件を定めている²⁷⁵。

収益認識会計基準 34 項では「顧客に約束した財又はサービスは、次の①及び②の要件のいずれも満たす場合には、別個のものとする」として、以下のように規定している。

- (1) 当該財又はサービスから単独で顧客が便益を享受することができること、あるいは、当該財又はサービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせることで顧客が便益を享受することができること（すなわち、当該財又はサービスが別個のものとなる可能性があること）
- (2) 当該財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できること（すなわち、当該財又はサービスを顧客に移転する約束が契約の観点において別個のものとなること）

建設業においては複数の工事が組み合わさって一つの建設物を建築するので、上記(2)の契約の内容に焦点を当てた要件の判定が重要となる。収益認識適用指針 6 項では、収益認識会計基準 34 項(2)に従って、財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できるかどうかを判定するにあたっては、当該約束の性質が、契約において、当該財又はサービスのそれぞれを個々に移転するものか、あるいは、当該財又はサービスをインプットとして使用した結果生じる結合後のアウトプットを移転するものかを判断する。財又はサービスを顧客に移転する複数の約束が区分して識別できないことを示す要因として、次の 3 つの例を挙げている（収益認識適用指針第 6 項）²⁷⁶。

- (1) 当該財又はサービスをインプットとして使用し、契約において約束している他の財又はサービスとともに、顧客が契約した結合後のアウトプットである財又はサービスの束に統合する重要なサービスを提供していること
- (2) 当該財又はサービスの 1 つ又は複数が、契約において約束している他の財又はサービスの 1 つ又は複数著しく修正する又は顧客仕様のものとするか、あるいは他の財又はサービスによって著しく修正される又は顧客仕様のものにされること
- (3) 当該財又はサービスの相互依存性又は相互関連性が高く、当該財又はサービスのそれぞれが、契約において約束している他の財又はサービスの 1 つ又は複数により著しく影響を受けること

建設業における工事契約では、設計、資材調達、基礎工事、躯体工事、設備工事、仕上工事等のさまざま

²⁷⁵ 収益認識会計基準 32—34 項、130 項、および収益認識適用指針 5—6 項、112 項。

²⁷⁶ 収益認識適用指針設例[設例 5]、[設例 6]、[設例 16]、[設例 24-2]及び[設例 25]。

まな工事やサービスを含んでおり、これらを統合して目的となる建設物を建築することが契約の目的となる。これは適用指針6項(1)における「顧客が契約した結合後のアウトプットである財又はサービスの束に統合する重要なサービスを提供していること」に合致するため、個々の財又はサービスを区分して識別することはできない。

また、(2)について、例えば個人住宅の建設等で、規格化された住宅に顧客の依頼で顧客仕様の変更が加えられる工事契約の場合には、当該変更工事は顧客が契約した住宅の建設に統合されることになる。

適用指針6項(3)については(1)、(2)の要件に該当するかの判断が困難な場合のために定められたものであり、例えば財又はサービスの相互関連性が高く、企業が財又はサービスを独立して移転させることで約束を履行できない場合には個別に識別することはできないとしている。

このように工事契約においては通常の場合、重要な統合サービスを提供していることから、単一の履行義務となると考えられる²⁷⁷。

3. 取引価格の算定

取引価格の算定にあたり工事契約に関連するものとして変動対価と重要な金融要素があげられる。収益認識基準によれば、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をいう(50項)。建設業においては物価変動条項²⁷⁸、遅延損害金、インセンティブ等が変動対価の例として挙げられる。

変動対価の額の見積りにあたっては、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(最頻値)による方法又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(期待値)による方法のいずれかのうち、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法を用いる(51項)。また見積られた変動対価の額については、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消される時点までに計上され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、取引価格に含めるとしている(54項)。

変動対価の見積りにあたっては、収益認識会計基準適用指針設例10で(1)長期請負工事において工事の完成が早まれば増額され、完成が遅れれば減額されるという例と、(2)建物の完成時に第三者による検査を受け、所定の評定を受けることができたならば報奨金を受け取ることができる例を挙げている。

(1)の例においては、建物の完成時期に応じた対価の増額又は減額に関連する変動対価を見積るために、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法として、期待値による方法を使用することとし、(2)の例においては建物の検査の評価に係る報奨金に関連する変動対価を見積るにあたり、考え得る結果が2つ(報奨金の額又はゼロ)のみであるため、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法として、最頻値による方法を使用している。

²⁷⁷ しかしながら、すべての工事契約について単一の履行義務となるわけではない。例えば1つのビルの上層階がオフィス用で下層階が商業施設であるような建物の建設および公開空地の整備工事において、顧客が当初は商業施設部分の建設工事と公開空地の整備工事を別々の企業に発注しようとしていたが、コスト等の諸事情により同一の企業に発注した場合が考えられる。この場合には顧客が当初は別々の企業に発注しようとしていたことから、請負額や工期・引渡日期によっては別個の履行義務となりうる。

²⁷⁸ 大規模な工事では工期が長期間にわたるため、その間に資材価格や労務単価の高騰するリスクに対応するために物価変動条項が契約条件に含まれることがある。これは、合理的な予測の範囲を超えた物価変動について、受注者のみはそのリスクを負うのは不適切であるという考えにもとづいている。

次に重要な金融要素であるが、収益認識会計基準では「契約の当事者が明示的又は黙示的に合意した支払時期により、財又はサービスの顧客への移転に係る信用供与についての重要な便益が顧客又は企業に提供される場合には、顧客との契約は重要な金融要素を含むものとする。」(56 項)としている。また、「顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合、取引価格の算定にあたっては、約束した対価の額に含まれる金利相当分の影響を調整する。収益は、約束した財又はサービスが顧客に移転した時点で(又は移転するにつれて)、当該財又はサービスに対して顧客が支払うと見込まれる現金販売価格を反映する金額で認識する。」(57 項)と規定している。

工事契約においては工事代金の支払条件も契約によりさまざまであり、施工開始時・途中時点・工事完了時というパターンの支払条件もあれば、支払が工期の終盤や完了間近に集中するというパターンの支払条件もありうる。また、長期の大型工事の場合には施工開始から工事代金の入金まで 1 年超の場合もある。このような場合、契約には重要な金融要素が含まれると考えられる。

工事契約に基づき施工を開始し、顧客から対価を受領する権利を得たにもかかわらず対価の入金までに時間がかかるという場合、顧客から入金される対価の中には権利獲得から入金までの金利相当分が含まれていると考えられる。契約に重要な金融要素が含まれている場合には、顧客との契約による請負金額を建設による収益部分と金融取引により金利部分とに区分して会計処理を行うことになる。

契約に重要な金融要素が含まれているかどうかの判断にあたっては、次の(1)及び(2)を含む、関連するすべての事実及び状況を考慮する。(収益認識適用指針 27 項)

- (1) 約束した対価の額と財又はサービスの現金販売価格との差額
- (2) 約束した財又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及び関連する市場金利の金融要素に対する影響

このように、契約において約束された対価の額に含まれる金利相当分の影響を調整することによって、約束した財又はサービスを移転する時における現金販売価格を反映する金額で収益を認識することが可能になる。

4. 履行義務の充足

(1) 履行義務が充足される期間の判定

工事契約における収益認識で最も問題となるのがステップ 5 の履行義務の充足である。収益認識会計基準 35 項では、「企業は約束した財又はサービス(本会計基準において、顧客との契約の対象となる財又はサービスについて、以下「資産」と記載することもある。)を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてである。」と述べている。長期請負工事は長期にわたり履行義務が充足される性質のものである。それゆえ履行義務が一定期間にわたり充足されるのか、それとも一時点に充足されるのかが問題となるのである。

この点につき、一定期間にわたり履行義務が充足される判定基準として、収益認識会計基準 38 項では次のように述べている。

「次の(1)から(3)の要件のいずれかを満たす場合、資産に対する支配を顧客に一定の期間にわたり移転することにより、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する。

- (1) 企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること

- (2) 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること
- (3) 次の要件のいずれも満たすこと
 - ① 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じること
 - ② 企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること

上記の要件を工事契約に当てはめて検討することにする。

38 項(1)については土地や建物の賃貸借や資金の貸し付けなどの継続的なサービスの提供を前提としたものであり、基本的に工事契約を対象とはしていないと考えられる²⁷⁹。38 項(2)の要件に関しては工事契約書の記載内容によるが、例えば顧客の土地に建物を建設する工事契約の場合が考えられる。これは、工事が進むにつれて建物の価値は増加するが、顧客が所有する土地に建物を建設している場合、顧客が建設中の建物を物理的に占有していると考えられるためである。38 項(3)の要件については、①については例えば顧客顧客仕様にカスタマイズされた建物を建設する工事が該当するといえる。また、②の要件については、例えば顧客の設計図に基づいた工法等により部債を製作し納品する請負契約で、かつ中途解約となった場合でも企業が履行義務を果たさなかったという理由で契約解除される以外は、少なくとも履行を完了した部分については対価を請求する権利を有しているものと推測されるが、実際は工事契約書の内容によるものと考えられる。

一定期間にわたり履行義務が充足される場合には、履行義務の充足に係る進捗度の見積りが必要となる(41 項)。一定の期間にわたり充足される履行義務については、単一の方法で履行義務の充足に係る進捗度を見積り、類似の履行義務及び状況に首尾一貫した方法を適用する(42 項)。履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務について収益を認識し(44 項)、合理的に見積もることができない場合には当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる時まで、一定の期間にわたり充足される履行義務について原価回収基準により処理する(45 項)。

したがって、38 項の要件を満たし、進捗度を合理的に見積もることができるものが一定期間にわたり充足される履行義務ということになり、進捗度を合理的に見積もることができない場合には原価回収基準によることになる。

なお、収益認識適用指針では工事契約の期間がごく短いものについては代替的な取り扱いが認められている。これは、契約における取引開始日から履行義務を完全に充足すると見込まれる時点までの期間がごく短い場合には、一定の期間にわたり収益を認識するのではなく、完全に履行義務が充足されたときに

²⁷⁹これを工事契約に当てはめるとするならば、例えば工事が途中で契約解除になり、他の業者が工事を続行するといった場合が考えられる。適用指針9項では「仮に他の企業が顧客に対する残存履行義務を充足する場合に、企業が現在までに完了した作業を当該他の企業が大幅にやり直す必要がないときには、企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受するものとする」と述べている。この場合にはそれまでに完了した作業についてやり直す必要がなければ、顧客は当該企業の作業が完了した部分については便益を享受すると考えることができる。

収益を認識するというものである（適用指針 95－96 項）。この点については工事契約会計基準においても「工期がごく短いものは、通常、金額的な重要性が乏しいばかりでなく、工事契約としての性格にも乏しい場合が多いと想定される。このような取引については、工事進行基準を適用して工事収益総額や工事原価総額の案分計算を行う必要はなく、通常、工事完成基準を適用することになると考えられる」（工事契約会計基準 53 項）とされており、収益認識適用指針においても工期がごく短いものは通常、金額的にも重要性は乏しいと想定され、完全に履行義務を充足した時点で収益を認識しても財務諸表間の比較可能性を大きく損なうものではないと考えられるために代替的な取り扱いを認めている（収益認識適用指針 168 項）。

（2）進捗度の見積り

履行義務の充足に係る進捗度の見積りにあたってはアウトプット法とインプット法とがあり、いずれを適用するかについては財又はサービスの性質による（収益認識適用指針 15 項）。ここでアウトプット法とは現在までに移転した財又はサービスの顧客にとっての価値を直接的に見積るものであり、現在までに移転した財又はサービスと契約において約束した残りの財又はサービスとの比率に基づき、収益を認識するものである。アウトプット法に使用される指標には、現在までに履行を完了した部分の調査、達成した成果の評価、達成したマイルストーン、経過期間、生産単位数、引渡単位数等がある（収益認識適用指針 17 項）。これは、例えば決算日における工事完了部分を施工面積等の直接的な指標により測定し、契約における残存部分と当期の工事完了部分との比率に基づいて収益を認識する方法である。

インプット法とは履行義務の充足に使用されたインプットが契約における取引開始日から履行義務を完全に充足するまでに予想されるインプット合計に占める割合に基づき、収益を認識するものである。インプット法に使用される指標には、消費した資源、発生した労働時間、発生したコスト、経過期間、機械使用時間等がある。企業のインプットが履行期間を通じて均等に費消される場合には、収益を定額で認識することが適切となることがある（収益認識適用指針 20 項）。工事契約会計基準において採用されていた見積方法である原価比例法は「決算日までに実施した工事に関して発生した工事原価が工事原価総額に占める割合をもって決算日における工事進捗度とする方法をいう。」（工事契約会計基準 6 項(7)）ため、このインプット法に該当するといえることができる。

工事契約会計基準では「決算日における工事進捗度は、原価比例法等の、工事契約における施工者の履行義務全体との対比において、決算日における当該義務の遂行の割合を合理的に反映する方法を用いて見積る。工事契約の内容によっては、原価比例法以外にも、より合理的に工事進捗度を把握することが可能な見積方法があり得る。このような場合には、原価比例法に代えて、当該見積方法を用いることができる」（工事契約会計基準 15 項）と規定しており、この原価比例法以外の方法として収益認識会計基準ではアウトプット法が提示された。

アウトプット法は工事完了部分を測定して収益を認識するため、履行義務の充足を直接的に反映することが可能であるといえる。しかし、インプット法の一例である原価比例法は、発生原価という比較的容易に把握できる指標をもとに進捗度を測定できるため、実務では広く用いられてきたという背景がある

²⁸⁰。

²⁸⁰ 収益認識基準適用後の大手ゼネコン各社の会計処理方針を見ると、進捗度の測定にあたっては原価比例法を採用して

ここで一定期間にわたり履行義務が充足され、進捗度の測定に原価比例法を用いた場合の会計処理の例を示すと以下ようになる。

〈設例〉一定の期間にわたり充足される履行義務

(前提条件)

- 建設会社である A 社（決算日 3 月末）は X1 年 5 月 1 日に顧客である B 社との間で新社屋ビルを建設する契約を締結した。
- 当該契約には建物の新築工事以外の履行義務は含まれていない。
- 当該履行義務はすべて一定の期間にわたり充足される履行義務である。
- 履行義務の充足に係る進捗度の見積についてはコストに基づくインプット法を採用する。
- 各決算日における合理的な進捗度の見積が可能である。
- 各決算期の請負金額、工事原価総額及び発生原価は次の資料の通りである。

(資料)

	X2 年 3 月末	X3 年 3 月末
工事収益総額（請負金額）	10,000	10,000
工事原価総額	8,000	8,000
発生原価	1,600	6,400
（うち当年度発生原価）	(1,600)	(4,800)

X2 年 3 月末における会計処理

- 決算日における進捗度の算定
発生原価 1,600 ÷ 工事原価総額 8,000 = 20%
- 仕訳
(借) 契約資産 2,000 (貸) 完成工事高 2,000 (※1)
完成工事原価 1,600 工事未払金 1,600 (※2)
※1 取引価格 10,000 × X2 年 3 月末時点の進捗度 20%
※2 当年度発生原価 1,600

X3 年 3 月末における会計処理

- 決算日における進捗度の算定
発生原価 6,400 ÷ 工事原価総額 8,000 = 80%
- 仕訳
(借) 契約資産 6,000 (貸) 完成工事高 6,000 (※3)

いる企業が大多数である。例えば大成建設の有価証券報告書では以下のように記載されている。

「土木・建築事業においては、工事契約を締結しており、工事の進捗に応じて一定の期間にわたり履行義務が充足されると判断していることから、少額またはごく短い工期を除き、履行義務の充足に係る進捗度に基づき収益を認識しております。なお、履行義務の充足に係る進捗度の見積は、当該連結会計年度末までに実施した工事に関して発生した工事原価が工事原価総額に占める割合をもって工事進捗度とする原価比例法によっております。」(大成建設 2023 年 3 月期有価証券報告書)

完成工事原価 4,800 工事未払金 4,800 (※4)

※3 取引価格 10,000×X3年3月末時点での進捗度 80%－過去に計上した収益額 2,000＝
6,000

※4 当年度発生原価 4,800

(3) 原価回収基準

先に述べたように、収益認識基準では、一定に期間にわたり充足される履行義務については、進捗度を合理的に見積もることができる場合にのみ収益を認識し、進捗度を合理的に見積もることができないが、当該履行義務を充足させるために発生した費用を回収することが見込まれる場合には、履行義務を合理的に見積もることができるようになるまで原価回収基準により処理することとされている(45項)。この原価回収基準とは、履行義務を充足する際に発生する費用のうち、回収することが見込まれる費用の金額で収益を認識する方法である(15項)。

原価回収基準は、従来の工事契約会計基準においては成果の確実性がないにもかかわらず収益を認識することに合理性がないとして採用されていなかったものである。この点について、IFRS15号では履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることはできないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用に回収の見込みがある場合には、進捗度を合理的に見積もることができるときまで原価回収基準により処理することとされており、わが国の収益認識基準においても履行義務の充足が進捗しているという事実を反映させるために一定の収益を認識すべきとのIFRS15号の考え方を取り入れている。

5. 工事損失引当金

請負工事を受注し施工していくにあたり、原材料費の高騰などの理由により最終的に工事損失が生じる見込みである場合には工事損失引当金が計上される。これはIFRS15号の規定を根拠とするものではなく、工事契約会計基準の「工事契約について、工事原価総額等（工事原価総額のほか、販売直接経費がある場合にはその見積額を含めた額）が工事収益総額を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、その超過すると見込まれる額（以下「工事損失」という。）のうち、当該工事契約に関して既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金を計上する。」（工事契約会計基準19項）という規定を踏襲したものである。収益認識会計基準ではこの工事損失引当金について、「工事契約について、工事原価総額等（工事原価総額のほか、販売直接経費がある場合にはその見積額を含めた額）が工事収益総額を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、その超過すると見込まれる額（以下「工事損失」という。）のうち、当該工事契約に関して既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金を計上する。」（収益認識適用指針90項）と規定している。

収益認識会計基準の開発にあたっては、会計基準が顧客との契約から生じる取引を取り扱っていることを踏まえ、顧客との取引から損失が見込まれる場合の取り扱いを検討したが、現状では包括的な引当金の会計基準が定められていないことを踏まえて工事契約会計基準における工事損失引当金の定めを踏襲した（収益認識適用指針162項）。

6. 本人と代理人の区分

顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合において、顧客との約束が当該財又はサービスを企業が自ら提供する履行義務であると判断され、企業が本人に該当するときには、当該財又はサービスの提供と交換に企業が権利を得ると見込む対価の総額を収益として認識する。(適用指針 39 項) また、顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合において、顧客との約束が当該財又はサービスを当該他の当事者によって提供されるように企業が手配する履行義務であると判断され、企業が代理人に該当するときには、他の当事者により提供されるように手配することと交換に企業が権利を得ると見込む報酬又は手数料の金額 (あるいは他の当事者が提供する財又はサービスと交換に受け取る額から当該他の当事者に支払う額を控除した純額) を収益として認識する。(適用指針 40 項) つまり、本人として取引する場合は収益を総額で計上し、代理人として取引する場合は純額で収益を計上するのである。ここでの本人か代理人かの識別にあたっては、「顧客への財又はサービスの提供に他の当事者が関与している場合、財又はサービスが顧客に提供される前に企業が当該財又はサービスを支配しているときには、企業は本人に該当する。他の当事者が提供する財又はサービスが顧客に提供される前に企業が当該財又はサービスを支配していないときには、企業は代理人に該当する。」(適用指針 43 項) と規定されており、顧客への財またはサービスの提供以前に当該財またはサービスを支配していたか否かで判断することとなる。そして支配しているか否かの指標として、以下の 3 つの指標を掲げている。(適用指針 47 項)

- ① 企業が当該財又はサービスを提供するという約束の履行に対して主たる責任を有していること。
- ② 当該財又はサービスが顧客に提供される前、あるいは当該財又はサービスに対する支配が顧客に移転した後 (例えば、顧客が返品権を有している場合) において、企業が在庫リスクを有していること
- ③ 当該財又はサービスの価格の設定において企業が裁量権を有していること

建設工事は顧客と契約した履行義務を充足するために他の多くの企業の財またはサービスを調達する必要がある。建設業界に特有なシステムとして元請け・下請けという制度があるが、元請会社が本人にあたるのか代理人にあたるのかにより収益額は大きく異なることとなる。

また、設備工事における、いわゆるコストオン契約²⁸¹ (顧客・元請会社・設備業者の三社で協定を結ぶもの) においては、通常の建設工事とは契約形態や監理方法が異なることによりリスクの所在も異なるため、当該コストオン工事が他の履行義務とは別個の履行義務と識別された場合に元請会社が本人に該当するのか代理人に該当するのかという問題については一律に判断することができない。そのため個々の

²⁸¹ 建設業における契約範囲に基づく発注形態には、通常、次の三つの方式があげられる。

- ① 一括発注方式 (建築・土木工事のみならず関連する設備工事も特定の穿設会社が単独で請け負う方式。最も一般的に利用されている。)
- ② 分離発注方式 (建築・土木工事と、関連する設備工事とを分離し、複数の建設会社が個々に請け負う方式。公共工事で多く採用されている。)
- ③ コストオン方式 (①一括発注方式と②分離発注方式の折衷的な方法。発注者は建設工事会社と設備工事会社を選定し、それぞれの工事費を決定するが、設備部分についても設備工事費に統括管理費を加えて建設工事会社へ発注する。発注者との契約は建設工事会社が直接締結し、建設工事と設備工事の工程監理等は建設工事会社が行うため、発注者が設備工事会社を自ら選定したい場合には発注者のリスクを軽減する。)

状況に応じ個別に判断する必要がある。

Ⅳ おわりに—工事契約における収益認識会計基準の意義

収益認識会計基準は財又はサービスの顧客への移転と、企業が権利を得ると見込む対価の額で収益を認識する点においては従来の実現主義と変わらないようにも思える。工事契約においても履行義務の充足という基準に従った収益認識は、工事の完成前に段階的に収益を計上するという点で結果的にそれまでの工事契約会計基準における工事進行基準と同様の効果を企業にもたらすといえよう。

しかしながら実現主義は企業の顧客への財又はサービスの移転という働きかけをもって、すなわち資産・負債の増減の要因によって収益を認識するのであり、フロー概念であるといえるが、収益認識会計基準では履行義務の充足という資産・負債に焦点を当て、ストックの変動によって収益を計上する点で異なっている。この意味で収益認識会計基準は資産負債アプローチにより収益を認識しようとしているのである。

収益認識会計基準においては資産・負債の変動について支配概念を用い、支配の移転によって収益をとらえようとしている。工事契約に関しては収益認識会計基準 136 項では「顧客の土地の上に建設を行う工事契約の場合には、通常、顧客は企業の履行から生じる仕掛品を支配する」と述べている。しかしながら、例えば建設中の建物に対して顧客が当該建物の使用を指図し、当該建物からの便益を享受するとは考えにくいという批判もある [万代 (2015)、3 頁]。

収益認識会計基準は収益の認識に関して包括的な規定を目指したものであるが、それゆえ工事契約に限ると収益認識の鍵概念である「支配」が把握しづらくなっているといえる。工事契約に関連し、収益認識における「支配」の概念について検討されることが望ましい。

収益認識会計基準は従来の工事契約会計基準における工事進行基準の規定を資産負債アプローチの観点からとらえなおしたものと解釈できよう。工事契約に関しては業界特有の処理が多く、それゆえ独自の基準が設けられてきた。これを統一的な基準にまとめることの有用性や問題点についてさらに検討を重ねる必要があるだろう。

参考文献

- 倉田幸路 (2018) 「収益認識に関する工事進行基準の理論的説明の合理性について」『青山アカウンティング・レビュー』2018 年第 8 号、34 - 39 ページ。
- 黒澤清 (1977) 『近代会计学』春秋社。
- 佐々木隆志 (2016) 「新収益認識基準におけるもう一つの資産負債アプローチ」『会計』第 189 巻第 6 号、1-13 頁、森山書店。
- 万代勝信 (2013) 「収益認識プロジェクトの展開」『会計』第 184 巻第 3 号、1-14 頁、森山書店。
- (2015) 「我が国への収益認識基準の導入に向けて」『会計』第 188 巻第 3 号、1-14 頁、森山書店。
- 山枘忠恕・寫村剛雄 (1977) 『体系財務諸表論 (基準編)』税務経理協会

第 19 章 役務提供取引に関する収益認識

—海運業を題材として—

石山 宏(山梨県立大学教授)

I はじめに

日本を含む現代の先進国は、製造業からサービス産業（役務提供業）への移行が著しい。わが国の各産業の全就業者に占めるサービス産業の比率は一貫して増加し続けており、現時点では 70 パーセントを超えている²⁸²。かかる見地からすれば、製造業や物品販売業における収益認識以上に、役務提供業における収益認識の重要性は増していると言わざるを得ない。

サービス（役務）は「提供」されると同時に「消費」されるのが通常である。そのため、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」と略す。）に照らしたとき、サービスに対する支配の移転がどのようになされているのかが問題となる。

本章では「役務提供取引」に焦点を合わせ、新しい収益認識会計基準がどのような枠組みをなしているかを概観したうえで、わが国経済を支える重要な産業たる海運業²⁸³を題材として役務提供取引に関する収益認識がいかになされるかについて考察する²⁸⁴。

II 役務提供取引に関する収益認識

1 会計基準の基本的枠組み

「企業会計原則」では、収益の認識について「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない」（「企業会計原則」第二・一 A）と定めた上で、「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り」（「企業会計原則」第二・三 B、下線筆者（以下同じ））とする。つまり、役務収益も実現主義に従うことを明示している。

これに対し、「基準 29」では、ステップ 5 において次のように定める（「基準 29」 para.17(5)）。「約束した財又はサービスを顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、充足した履行義務に配分された額で収益を認識する。履行義務は、所定の要件を満たす場合には一定の期間にわたり充足され、所定の要件を満たさない場合には一時点で充足される」。ここで注目すべきは、収益の認

²⁸² 総務省統計局「労働力調査（基本集計）2022 年（令和 4 年）11 月分結果」第 4 表「主な産業別就業者数」。

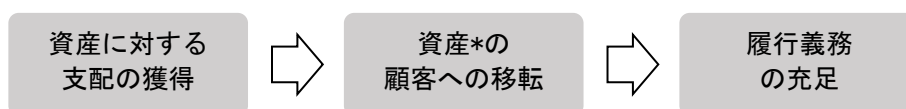
²⁸³ 「海運業」とは、狭義においては一般的に船舶を用いた旅客又は貨物の海上輸送サービス提供によって収益を得る事業をいい、広義にはそれに加え船舶を賃貸サービス提供によって収益を得る事業をいう（石山[2021]pp. 183）。

²⁸⁴ 海運業では船舶を国籍に関係なく世界中で運航できるため、運賃価格の決定においては世界で単一の市場メカニズムが機能する（新日本有限責任監査法人 [2010] 5 頁）。

識が「履行義務の充足」に依存することである。換言すれば、収益を認識する場合には、それと同時にしくはそれ以前に「履行義務」²⁸⁵が把握されなければならない。

それでは、「履行義務の充足」は、何をもって判定されるのか。これに関しては、次のように規定される（「基準 29」 para.35）。「企業は約束した財又はサービス（本会計基準において、顧客との契約の対象となる財又はサービスについて、以下「資産」と記載することもある。）を顧客に移転することにより履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時又は獲得するにつれてである」。当該規定で明らかなように、「履行義務の充足」は、約束した財又はサービス（＝資産）が「顧客に移転」する時点もしくは期間である。その資産の顧客への移転は何が要件とされるのかといえ、「顧客が当該資産に対する支配を獲得」することである。これらを整理してみれば、収益認識の指標は「履行義務の充足」にあり、「履行義務の充足」の指標は「資産の顧客への移転」にあり、「資産の顧客への移転」の指標は「資産に対する支配の獲得」にあるということになる²⁸⁶（図表 19-1）。

図 19-1 収益認識の構造



*資産：顧客との契約の対象となる財又はサービス

ここで、「企業会計原則」と「基準 29」の収益認識の規定における区分（ないし分類）の視点を比べる。「企業会計原則」では「商品等の販売」と「役務の給付」に分けており、いわば取引形態別に捉えている。これに対して、「基準 29」では、履行義務が「一時点で充足」されるか、「一定の期間にわたり充足」されるかで分け、資産の引き渡しタイミング別で捉えている²⁸⁷。これを整理したものが表 19-1 である。

表 19-1 収益認識における区分の視点

	「企業会計原則」	「基準 29」
区分の視点	商品等の販売 (財)	一時点で履行義務充足
		一定の期間にわたり履行義務充足
	役務の給付 (サービス)	一時点で履行義務充足
		一定の期間にわたり履行義務充足

一般的な解釈によれば、「企業会計原則」における収益認識は、収益費用アプローチに基づく「実現」(realization) がメルクマールとされ、一方「基準 29」における収益認識は、資産負債アプローチに基づく「履行義務の充足」(satisfaction of performance obligations) がメルクマールとされよう。このように収益

²⁸⁵ ここに「履行義務」とは、「顧客との契約において、次の(1)又は(2)のいずれかを顧客に移転する約束をいう。

(1) 別個の財又はサービス（あるいは別個の財又はサービスの束）

(2) 一連の別個の財又はサービス（特性が実質的に同じであり、顧客への移転のパターンが同じである複数の財又はサービス）」（「基準 29」 para. 7）

²⁸⁶ 石山[2019]p. 163。

²⁸⁷ 識別された履行義務のそれぞれが、一定の期間にわたり充足されるものか又は一時点で充足されるものかは、契約における取引開始日に判定することが要求されている（「基準 29」 para. 36）。

認識の根本的ロジックと切り分けの基準が変化したものの、「基準 29」が「IFRS15」と同様、その収益認識モデルにおいて「当初取引価格アプローチ」に立脚しているとみる限り、実務適用上大きな変化はないともいえよう。

2 「一定の期間にわたり充足」される履行義務の判定

前記のとおり「基準 29」では、役務提供における収益認識につき、所定の要件を満たす場合には「一定の期間にわたり充足」され、所定の要件を満たさない場合には「一時点で充足」される。したがって、そこで問題となるのは「所定の要件」の適用である。これにかんし「基準 29」は、次のように定める（「基準 29」 para.38）。

「次の(1)から(3)の要件のいずれかを満たす場合、資産に対する支配を顧客に一定の期間にわたり移転することにより、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する。

- (1) 企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること
- (2) 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること
- (3) 次の要件のいずれも満たすこと
 - ① 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じること
 - ② 企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること」。かかる定めをフローチャート化したものが図 19-2 である。

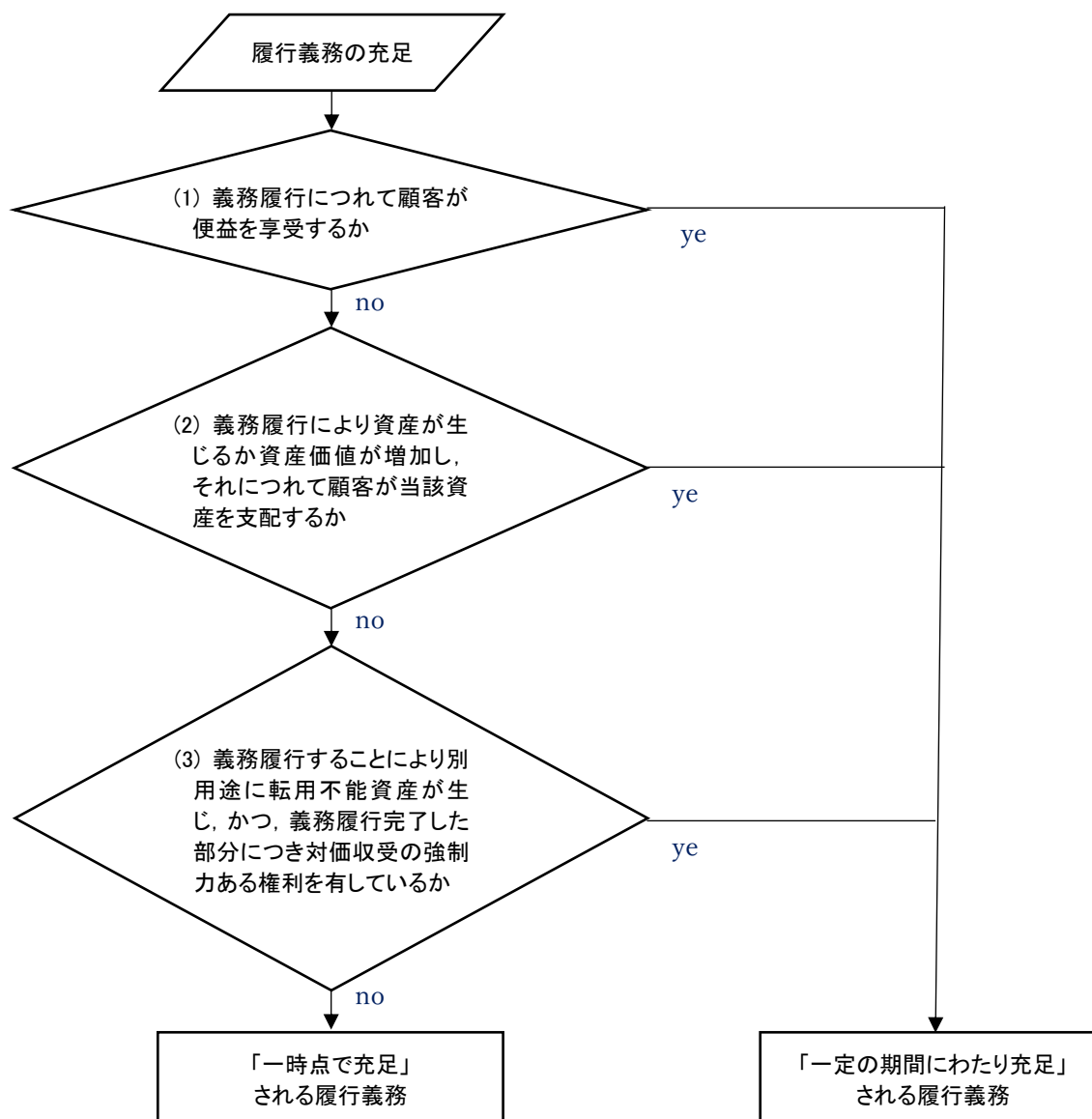
これらにつき具体例を挙げれば、「一定の期間にわたり充足」される履行義務となった役務収益中、識別規準(1)で判定された役務収益は、期間極めの役務提供取引（例：清掃サービス、輸送サービス、経理処理等の請負サービス）が該当し、識別規準(2)で判定された役務収益は、顧客が所有する土地で行われる建物建築工事等が該当し、識別規準(3)で判定された役務収益は、コンサルティングサービス、ソフトウェアの制作、建物建築工事等が該当する²⁸⁸。また、「一定の時点で充足」される履行義務となった役務収益としては、機械装置の故障修理等が該当する²⁸⁹。

このフローチャートにおいて、「一時点で充足」される履行義務となった役務収益は一時点で収益が認識され、「一定の期間にわたり充足」される履行義務となった役務収益は一定期間で収益が認識される。これらを従来の収益認識における一般的な方法名称に当てはめれば、「一時点で充足」される履行義務となった役務収益は「販売基準」(sales basis) であり、「一定の期間にわたり充足」される履行義務となった役務収益は「生産基準」(production basis) に相当するといえよう。

²⁸⁸ 太田[2021]p. 176。

²⁸⁹ 太田[2021]p. 180。

図 19-2 「一時点で充足」される履行義務/「一定の期間にわたり充足」される履行義務の識別過程



なお、「一定の期間にわたり充足」される履行義務となった役務収益の認識にかんして、辻山[2023]は、次のように批判する²⁹⁰。すなわち、「(「基準 29」 para.38 で示されている (筆者注)) 具体的な要件は、例えば『(1)企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること』のように、支配の移転としての具体的な指標というよりは、収益を認識することができる²⁹⁰と解釈できる事象を列挙するような建付けになっている。

したがって基準第 29 号は、『一時点で充足される履行義務』については『支配の移転』という視点を取り入れることによって、DP が意図したようなより明確な収益認識時点を特定できる道を開いたといえるが、『一定の期間にわたり充足される履行義務』については『支配の移転』という視点を持ち込むことで、

²⁹⁰ 辻山[2023]p. 43。

かえって具体的な指標の説得力を損なわせている」と。つまり「支配の移転」という鍵概念は、「一定時点で充足」される履行義務とは整合しているものの、「一定の期間にわたり充足される履行義務」とは整合的ではないという批判である。

3 履行義務の充足にかかる進捗度

「一定の期間にわたり充足」される履行義務となった役務収益は、一定期間で収益が認識されるが、その際いかなるパターンで収益を認識するのかが問題となる。これに関し「基準 29」では、「一定の期間にわたり充足される履行義務については、履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識する」（「基準 29」 para.41）²⁹¹。もし、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合には、「当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる時まで、一定の期間にわたり充足される履行義務について原価回収基準により処理する」こととされる（「基準 29」 para.45）。かかる定めを図表化すれば表 19-2 のとおりとなる。

ここに「原価回収基準」とは、履行義務を充足する際に発生する費用のうち、回収することが見込まれる費用の金額で収益を認識する方法をいう（「基準 29」 para.15）。換言すれば、実際に生じた原価額をそのまま収益として認識する方法といえる。当該方法は、従来適用されていたが、今般の「基準 29」導入にて消滅することとなった企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」（以下、「基準 15」とする。）においては認められていなかったまったく新しい会計処理である。

²⁹¹ ただし、「履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務について収益を認識する」ことが要求されている（「基準」 para. 44）。

表 19-2 一定の期間にわたり充足される履行義務にかかる役務収益の認識

進捗度の合理的見積もり*可	進捗度の合理的見積もり*不可	
進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識する（「基準」para.41）。	履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合	履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれない場合
	履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる時まで、一定の期間にわたり充足される履行義務について「原価回収基準」により処理する（「基準」para.45）。	履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる時又は費用を回収することが見込まれる時まで収益を認識しない（「適用指針 30」 para.99）。

* 進捗度の見積り方法には、アウトプット法とインプット法がある。アウトプット法は、現在までに移転した財又はサービスの顧客にとっての価値を直接的に見積るものであり、現在までに移転した財又はサービスと契約において約束した残りの財又はサービスとの比率に基づき、収益を認識するものである。アウトプット法に使用される指標には、現在までに履行を完了した部分の調査、達成した成果の評価、達成したマイルストーン、経過期間、生産単位数、引渡単位数等がある（「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下「適用指針 30」） para. 17）。これに対し、インプット法は、履行義務の充足に使用されたインプットが契約における取引開始日から履行義務を完全に充足するまでに予想されるインプット合計に占める割合に基づき、収益を認識するものである。インプット法に使用される指標には、消費した資源、発生した労働時間、発生したコスト、経過期間、機械使用時間等がある。企業のインプットが履行期間を通じて均等に費消される場合には、収益を定額で認識することが適切となることがある（「適用指針 30」 para. 20）。

Ⅲ 役務提供取引に関する収益認識の具体例—海運業における収益認識—

1 海運業の損益計算書書式

海運業は「海上運送法」に基づいて事業が行われるが、「財務諸表等規則」第2条に定める特定事業（別記事業）を営む株式会社には該当するため、個別財務諸表の作成においては「海運企業財務諸表準則」に従うことになる。「海運企業財務諸表準則」における開示上、一般事業会社に適用される「財務諸表等規則」と比較した際、特に大きく異なるのは損益計算書である。表 19-3 において、一般事業会社と海運会社の損益計算書を対照的に示す²⁹²。

²⁹² 石山[2021]pp. 185-186。これらの損益区分と利益から判明することは、一般事業会社では営業収益活動イコール物品引き渡さないし役務提供活動のみであるのに対し、海運業では営業活動に濃淡をつけ、中核事業たる損益と営業外ではないものの中核事業にはあたらぬ事業の損益とを分けていることである。なお、一般事業会社に存在する販売費及び一般管理費が海運業において一般管理費とされているのは、販売という概念が海運業には存在しないためであろう。

表 19-3 損益計算書の区分と利益

一般事業会社 (財務諸表等規則)		海運会社 (海運企業財務諸表準則)	
売上高	1,000	海運業収益	1,000
売上原価 (役務原価)	800	海運業費用	850
		海運業利益	150
		その他事業収益	220
		その他事業費用	170
		その他事業利益	50
		営業総利益	200
売上総利益	200	一般管理費	60
販売費及び一般管理費	60	営業利益	140
営業利益	140	営業外収益	10
営業外収益	10	営業外費用	20
営業外費用	20	経常利益	130
経常利益	130	特別利益	20
特別利益	20	特別損失	50
特別損失	50	税引前当期純利益	100
税引前当期純利益	100	法人税、住民税及び事業税	30
法人税、住民税及び事業税	30	当期純利益	70
当期純利益	70		

*ゴシックは海運会社固有の表示項目

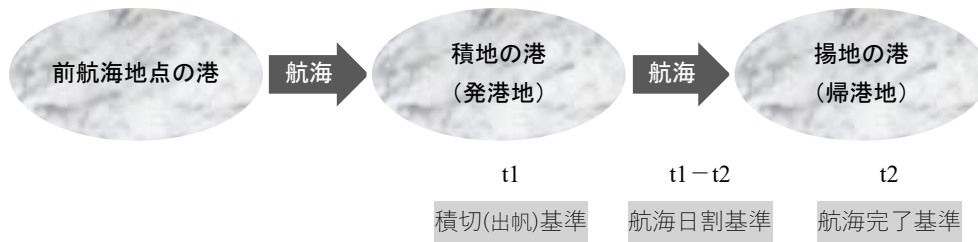
2 海運業における「基準 29」導入前の収益認識

海運会社の主な収益源は、海運業利益の源泉となる海運業収益、すなわち①運賃（貨物運賃等）、②賃船料、③その他海運業収益である。①貨物運賃は、荷主との間で締結した貨物運送契約に基づき、貨物運送することによる収益である。貨物運賃の収益認識方法は複数ある（図 19-3）。それは海運活動が一航海につき数週間から数ヶ月を要するという事業的特質に由来する。「積切基準（出帆基準）」とは、貨物を船舶に積む時点、もしくは積地を出航した時点で運賃収益を認識するもの、「航海日割基準」とは、航海開始から航海完了までの予定日数に占めるその期の航海日数の比率で総運賃を期間配分して運賃収益を認識するもの、「航海完了基準」とは、貨物を船舶より荷揚げした時点で運賃収益を認識するものである。

「基準 29」適用前においては、貨物運賃（不定期船）については航海完了基準が適用されているケースが多い。②賃船料は、傭船契約に基づき、他社に船舶を貸し出すことによる収益である。賃船料の収益認識基準は、傭船契約に基づき傭船期間のうち事業年度内に経過した日数を日割計上していると考えられる²⁹³。

²⁹³ 石山[2021]p. 188-189。

図 19-3 運賃にかかる収益認識



3 海運業における現行の収益認識

「基準 29」は、2021 年 4 月より強制適用されている。これにより、海運会社における貨物運賃にかかる収益認識も変更がなされた。例えば、海運最大手の日本郵船の有価証券報告書（第 135 期（自 2021 年 4 月 1 日 至 2022 年 3 月 31 日）、日本基準）では、連結財務諸表における注記事項中「会計方針の変更」として、下記のような記述が見られる。

（収益認識に関する会計基準等の適用）

「収益認識に関する会計基準」（企業会計基準第 29 号 2020 年 3 月 31 日。以下「収益認識会計基準」という。）等を当連結会計年度の期首から適用し、約束した財又はサービスの支配が顧客に移転した時点で、当該財又はサービスと交換に受け取ると見込まれる金額で収益を認識することとしています。これにより、従来は、航海の完了時に海運業収益を計上する航海完了基準（ただし、コンテナ船については複合輸送進行基準）を採用してきましたが、当連結会計年度の期首より、主として航海期間における日数に基づき、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積り、収益を計上する方法に変更しています。

海運業収益の大半を占める①貨物運賃は、「基準 29」で規定する「一定の期間にわたり充足」される履行義務であり、「企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受する」（「基準 29」 para.38(1)）という要件を満たすため、資産に対する支配を顧客に一定の期間にわたり移転することにより、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識することとなる。つまり、従来適用されていた「積切基準」や「航海完了基準」は、原則として認められない。そこで、「履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識する」（「基準 29」 para.41）方法たる「航

海日割基準」が、現在では原則的な収益認識基準となる²⁹⁴ ²⁹⁵。これを設例に基づく仕訳処理で示せば、以下のとおりとなる²⁹⁶。

設例

(1) 前提条件

海運業を営む当社は不定期船事業を営んでおり、契約は各航海単位で締結している。前提条件は以下のとおり。

- ①運賃総額 1,000
- ②貨物の積切時点で充足した履行義務に相当する運賃金額 200
- ③期末時点で充足した履行義務に相当する運賃金額 700
- ④貨物の積切後、一定期間経過後に運賃総額を請求し、入金する契約条件となっている。
- ⑤期末時点で対価を受け取る期限が到来しているが、前受入金はない。
- ⑥当該船舶による運賃サービスは一定期間にわたり充足される履行義務として、一定の期間にわたって収益を認識する。

(2) 会計処理

●貨物の積切まで

(借)	契約資産	200	(貸)	海運業収益	200
-----	------	-----	-----	-------	-----

貨物の積切時点では、まだ対価に対する無条件の権利を有しないため、営業収益の相手勘定科目は「顧客との契約から生じた債権」（一般事業会社における「売掛金」）とはなり得ず、「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（ただし、顧客との契約から生じた債権を除く。）」（「基準 29」 para.10）であるため「契約資産」として借記する。ここでの「契約資産」は、一種の条件付債権といえる²⁹⁷。

●貨物の積切時

(借)	海運業未収金	1,000	(貸)	契約資産	200
				契約負債	800

貨物の積切時点において、運賃総額 1,000 のうち 200 については、「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（すなわち、対価に対する法的な請求

²⁹⁴ ただし、重要性に関する代替的な取り扱いとして、一航海の期間が通常の間である場合には、複数の顧客の貨物を積載する船舶の一航海を単一の履行義務とみなすことができる（「適用指針 30」 para. 97）。

²⁹⁵ 「航海日割基準」は、従来存在し、「基準 29」により廃止された企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」が一定の条件下で認めていた「工事進行基準」と考え方を同じくする収益認識方法と捉えられる。ただし、「工事進行基準」はその名称も含め、現下では使用されないことに留意すべきであろう。すなわち、「工事契約に関する会計基準」（para. 14 の見出し：工事進行基準の適用による工事収益及び工事原価の計上）では「…工事進捗度を合理的に見積り、これに応じて当期の工事収益及び工事原価を損益計算書に計上」されたが、「基準 29」（para. 17(5)）では前記のように「約束した…サービスを顧客に移転することにより履行義務を…充足するにつれて、充足した履行義務に配分された額で収益を認識する。履行義務は、…一定の期間にわたり充足され…」こととなった。

²⁹⁶ EY 新日本有限責任監査法人 [2021] pp. 103-105 要約。

²⁹⁷ 「契約資産」にかんする理論的問題点に関しては、石山[2023]を参照されたい。

権)」「基準 29」 para.12) (一般事業会社における「売掛金) となっている。さらに残額の 800 については積切時以降に「財又はサービスを顧客に移転する企業の義務に対して、企業が顧客から対価を受け取ったもの又は対価を受け取る期限が到来しているもの」(「基準 29」 para.11) であるため「契約負債」として貸記する。ここでの「契約負債」は、広義の前受金といえる²⁹⁸。

● 期末時

(借) 契約負債 500 (貸) 海運業収益 500

期末時点で充足した履行義務に相当する運賃金額 700 から、貨物の積切時で充足した履行義務に相当する運賃金額 200 を差し引いた金額 500 を「海運業収益」として収益認識し、同額だけ「契約負債」を取り崩す。これによって、「履行義務の充足に係る進捗度を見積り、当該進捗度に基づき収益を一定の期間にわたり認識する」(「基準 29」 para.41) 方法たる「航海日割基準」にしたがった適正な処理がなされる。

IV おわりに

本章では、役務提供取引に関する収益認識につき、海運業を題材として考察を行った。「基準 29」の適用開始に伴い、海運業における貨物運賃にかかる収益認識は、従前の「航海完了基準」から「航海期間における日数に基づき、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積り、収益を認識」する方法、すなわち「航海日割基準」へと移行したことが確認された。これは、当該基準の要諦でもある「履行義務の充足」の観点による結果であり、その根底には「資産に対する支配の移転」という概念が横たわっているともいえよう。しかしながらかかる概念、すなわち「資産に対する支配の移転」という概念は、物品販売に適用する場合ならばとくだんの問題もないかに見えるが、こと海運業における貨物運賃などには妥当するのであろうか。これに関しては明瞭に「疑義なし」とは、言明できないのではなかろうか。然らば役務提供取引において「履行義務の充足」を具現化する概念(ないし事象)を、さらに探求する必要があるやにも思われる。

また、役務提供取引に関する収益認識につき、「基準 29」の適用開始に伴い、会計方針における「収益の計上基準」としての文言に業種を問わず統一性が見られるようになったことも、特筆すべき点であろう。すなわち、従来は広い意味では同じロジックに基づく収益認識でありながら、業種によって収益計上の文言が異なっていた。具体例を掲げれば、海運業における貨物運賃の計上基準では「航海完了基準」や「航海日割基準」、ゼネコン等における完成工事高の計上基準では「工事完成基準」や「工事進行基準」といった業界固有の名称である。これに対し「基準 29」の適用後では、海運業における貨物運賃の計上基準では「航海期間における日数に基づき、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積り、収益を認識」²⁹⁹という文言に、またゼネコン等における完成工事高の計上基準では「土木・建築事業においては、工事契約を締結しており、工事の進捗に応じて一定の期間にわたり履行義務が充足されると判断していることから、少額又は期間がごく短い工事を除き、履行義務の充足に係る進捗度に基づき収益を認識」³⁰⁰といった具合である。これらは収益認識における区分の視点が従来(企業会計原則)の取引形態別であっ

²⁹⁸ 「契約負債」にかんする理論的問題点に関しては、石山[2023]を参照されたい。

²⁹⁹ 日本郵船株式会社 有価証券報告書(第 136 期(2022/04/01 - 2023/03/31)) 会計方針の注記事項。

³⁰⁰ 大成建設株式会社 有価証券報告書(第 163 期(2022/04/01 - 2023/03/31)) 会計方針の注記事項。

たものが、今般（「基準 29」）の資産の引き渡しタイミング別に変更されたことと整合していると考えられる。しかし、それが財務情報利用者の投資意思決定における理解可能性に対し、より有用な変更であるかどうかは、前記第一の観点とともに、今後さらなる検討が必要になるだろう。

【参考文献】

石山 宏[2019]「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』第 12 章，税務経理協会。

石山 宏[2021] 第 14 章「海運業の会計」小野正芳編著『27 業種別 簿記・会計の処理と表示』所収，中央経済社。

石山 宏[2023]「新勘定科目管見－収益認識会計基準における新勘定科目の検討－」『山梨国際研究』第 18 号。

太田達也[2021]『「収益認識会計基準と税務」完全解説』税務研究会出版局。

企業会計基準委員会事務局[2020]『[FASB ブック]詳解 収益認識会計基準』中央経済社。

新日本有限責任監査法人 [2010]『業種別会計シリーズ 海運業』第一法規。

辻山栄子[2023]『「企業会計原則」再考 収益－「実現主義」の普遍性』『企業会計』第 75 巻第 1 号。

EY 新日本有限責任監査法人 [2021]『業種別会計シリーズ 海運業（改訂版）』中央経済社。

第20章 ライセンス供与に関する収益認識

大野智弘（創価女子短期大学教授）

I はじめに

本章の目的は、企業会計基準委員会が2020年3月31日に公表した企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下、収益認識基準と略す）及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、適用指針と略す）におけるライセンス供与の収益認識について考察することにある。

適用指針61項によれば、「ライセンスは、企業の知的財産に対する顧客の権利を定めるものである。」と定義されている。また、適用指針143項では、知的財産に関するライセンスの具体例として、(1) ソフトウェア及び技術 (2) 動画、音楽及び他の形態のメディア・エンターテインメント (3) フランチャイズ (4) 特許権、商標権及び著作権が掲げられている。まず第Ⅱ節では、ライセンスの定義に含まれる知的財産について、その範囲と分類について考察する。

次に、収益認識基準では、5つのステップによる収益認識（契約の識別、履行義務の識別、取引価格の算定、履行義務への取引価格の配分及び履行義務の充足による収益認識）が提示されている。この5つのステップに従うことはライセンス供与の収益認識に関しても例外ではない。ただし、ライセンス供与の収益認識では、ライセンスの履行義務の識別（ステップ2）と充足（ステップ5）に関して別途判断が必要なところや取引価格の算定（ステップ3）と配分（ステップ4）において原則とは異なる扱いが認められるところがある。そこで第Ⅲ節では、ライセンス供与の収益認識に関する会計処理の特質について、設例（フランチャイズ契約の設例）を提示しながら考察する。

最後に、収益認識基準が2021年4月1日以降開始する事業年度から本格適用されるにあたって、日本企業の会計実務などに与える影響を調査した先行研究がある。第Ⅳ節では、そうした先行研究を概観した後、2021年4月1日から2023年3月31日までの東証上場企業の有価証券報告書における会計方針の変更を調査し、ライセンス供与（特にフランチャイズ契約）に関する収益認識に係る会計実務への影響を考察する。

Ⅱ 知的財産の範囲と分類

1 知的財産基本法における知的財産の定義と範囲

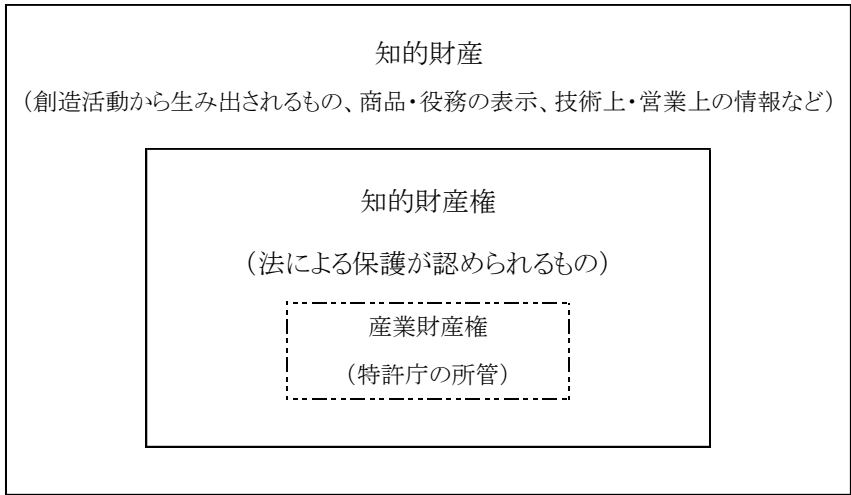
2002年12月に知的財産法基本法（法律第122号）が公布された。知的財産法基本法の第二条では、知的財産を次のように定義している。

「この法律で『知的財産』とは、発明、考案、植物の新品種、意匠、著作物その他の人間の創造的活動により生み出されるもの（発見又は解明がされた自然の法則又は現象であって、産業上の利用可能性があるものを含む。）、商標、商標その他事業活動に用いられる商品又は役務を表示するもの及び営業秘密その他の事業活動に有用な技術上又は営業上の情報をいう。」

知的財産の種類は多様であるが、知的財産法基本法の定義によれば、知的財産は①人間の創造活動により生み出されるもの、②事業活動に用いられる商品又は役務を表示するもの、③事業活動に有用な技術上又は営業上の情報からなり、その特徴として無体物であることが指摘できる。

また、知的財産基本法の第二条2項では、「知的財産に関して法令により定められた権利又は法律上保護される利益に係る権利」を知的財産権と定義している。この知的財産権のうち特許庁が所管する特許権、実用新案権、意匠権及び商標権を産業財産権という。これらの関係を図示すれば図 20-1 のようになる。

図20-1 知的財産・知的財産権・産業財産権の関係



注:筆者作成

なお、日本公認会計士協会・経営研究調査会（以下、経営研究調査会と略す）は、2001年7月に研究報告第12号「知的財産の評価（中間報告）」を公表している。経営研究調査会は、「人間の知的活動の成果を知的資産（Intellectual asset）という。そのうち、法による保護が認められているものは、知的財産（Intellectual Property）と呼ばれる。（【2001】 p. 4）」としている。この定義に従えば、知的財産基本法の知的財産権が経営研究調査会における知的財産に該当し、知的財産基本法の知的財産が経営研究調査会における知的資産に該当することになる。知的財産の範囲に関しては、知的財産基本法では法的な保護の有無を問わない点で広く定義されているが、図 20-1 に示すように、知的財産基本法における知的財産においても法による保護が認められる知的財産権がその中心となる。

2 知的財産権の分類

特許庁によれば、知的財産権は、特許権や著作権などの創作意欲の促進を目的とした「知的創造物についての権利」と、商標権や商号などの使用者の信用維持を目的とした「営業上の標識についての権利」に分類できるほか、図 20-2 のように、絶対的独占権と相対的独占権に大別できるとしている（特許庁 HP）。

絶対的独占権とは、「客観的内容を同じくするものに対して排他的に支配できる」権利のことをいい、特許権、実用新案権、意匠権、商標権及び育成者権がこれに該当する。他方、相対的独占権とは、

「他人が独自に創作したものにはその効力が及ばない」権利のことをいい、著作権、回路配置利用権、商標及び不正競争防止法上の利益などがこれに該当する。

絶対的独占権では、何事にも依拠せずに、偶然に同じものを創作したとしても、それを経営活動に使用すれば権利侵害となりうる。また、絶対的独占権のライセンス供与では、知的財産の保有者が顧客に対して一定の知的財産の利用を許諾するほか、その利用を第三者に許諾してはならないという強制可能な拘束も伴う（片山【2017】 p. 369）。他方、相対的独占権では、何事にも依拠せずに、偶然に同じものを創作した場合には、その効力は及ばない。相対的独占権のライセンス供与では、知的財産の保有者が顧客に対して一定の知的財産の利用を許諾するほか、第三者に対してもその利用を許諾し、第三者からも対価を受け取ることができる（片山【2017】 p. 369）。

絶対的独占権と相対的独占権のこうした違いは、知的財産の①顧客への利用許諾と②第三者への利用許諾を、ライセンス供与の収益認識に際して別個の財又はサービスとして識別するかどうかということにも関係する。絶対的独占権では①と②を別個の財又はサービスとして識別することは少ない。他方、相対的独占権では契約内容により①と②を別個の財又はサービスとして識別するかどうかを判断することが必要になる（片山【2017】 p. 369）。

図20-2 知的財産権の分類

知的財産権				
絶対的独占権		相対的独占権		
産業財産権	特許権(特許法)	発明の保護	著作権(著作権法)	文芸、学術、美術、音楽、プログラム等の精神的作品の保護
	実用新案権(実用新案法)	物品の構造や形状等の考案の保護	回路配置利用権(半導体集積回路の回路配置に関する法律)	半導体集積回路の回路配置の利用の保護
	意匠権(意匠法)	物品、建築物、画像のデザイン(形状や模様、色彩に関するデザイン)の保護	商号(商法)	商号を保護
	商標権(商標法)	商品やサービスに使用するマークを保護	営業秘密、その他事業活動に有用な技術上又は営業上の情報(不正競争防止法)	ノウハウ、顧客リスト、販売マニュアル等の盗用等による不正競争行為を規制
	育成者権(種苗法)	植物の新品種の保護	商品等表示(不正競争防止法)	周知・著名な商標等の不正使用を規制

出所:特許庁HP(<https://www.jpo.go.jp/system/patent/gaiyo/seidogaiyo/chizai02.html>)をもとに筆者が作成

II ライセンス供与に関する収益認識の会計処理の特質

ライセンス供与に関しても5つのステップ(契約の識別、履行義務の識別、取引価格の算定、履行義務への取引価格の配分、履行義務の充足による収益認識)に従って収益が認識される。ただし、ライセンス供与の収益認識では、履行義務の識別と充足について別途判断を必要とする。また、フランチャイズ契約などで受け取るロイヤルティ収入の認識に関しても、収益認識基準の原則的な取り扱いとは異なる

る会計処理が認められている。本節では、ライセンス供与に関する収益認識の会計処理について、以下の設例を用いながら考察する。

【設例】 A社はB社に対して、商標の使用許諾、経営のノウハウを含むマニュアルの貸与及びA社製品の販売権を供与する5年間のフランチャイズ契約を締結した。この契約ではフランチャイズ店舗の開業に必要な設備をB社に提供する契約とB社の売上高の10%を毎月ロイヤルティとして受け取る契約も結ばれている。なお、A社はフランチャイズ契約を締結した時点で、加盟金2,000,000円と設備提供の対価1,000,000円をB社から受け取る。また、契約書への記載はないが、A社は取引慣行として、フランチャイズ加盟店全店舗に対して統一した方法で販売促進キャンペーンを随時実施している。

1 契約における約束

ライセンス供与の収益認識に際しては、契約における約束を明確にしたうえで、ライセンスが顧客に約束した他の財又はサービスと別個の履行義務となるかどうかを識別する。この契約における約束は、必ずしも法的強制力のある義務に限定されない。したがって、契約書に明記されていないとしても、企業が履行するという合理的な期待を顧客に生じさせるものは、契約に含意されている約束として捉えることができる。

片山（【2019】p.20）によれば、履行義務の識別に係わる契約における約束は、次のように類型化できる。

- ① 契約の目的とされた財又はサービスを提供する強制力のある義務に関する約束
- ② 企業が負担し又は拘束を受ける強制力のある義務に関する約束
- ③ 付随的に又は販売促進のために提供される財又はサービスに関する約束
- ④ 契約に含意されている約束

②の例としては、契約不適合責任、品質・仕様の保証義務、メンテナンス義務、秘密保持義務などがある。また、④は契約書ではなく他の約款や取引慣行等から顧客が合理的な期待を生じさせるものを内容とする。

以上の点を踏まえ、設例の契約における約束について検討する。

設例のフランチャイズ契約では、A社はB社に対して、商標の使用許諾、ノウハウを含むマニュアルの貸与、製品販売権の供与、設備の提供を約束している。これらは契約書において提供することを約束した強制力のある義務である。したがって、履行義務の識別に係わる契約における約束になる。また、A社は取引慣行として、フランチャイズ加盟店全店舗に対して販売促進キャンペーンを随時実施している。このA社の活動は契約書に記載されたものではないが、取引慣行として実施されている点を考えると、B社に合理的な期待を生じさせる可能性が高いため契約に含意されている約束になる。

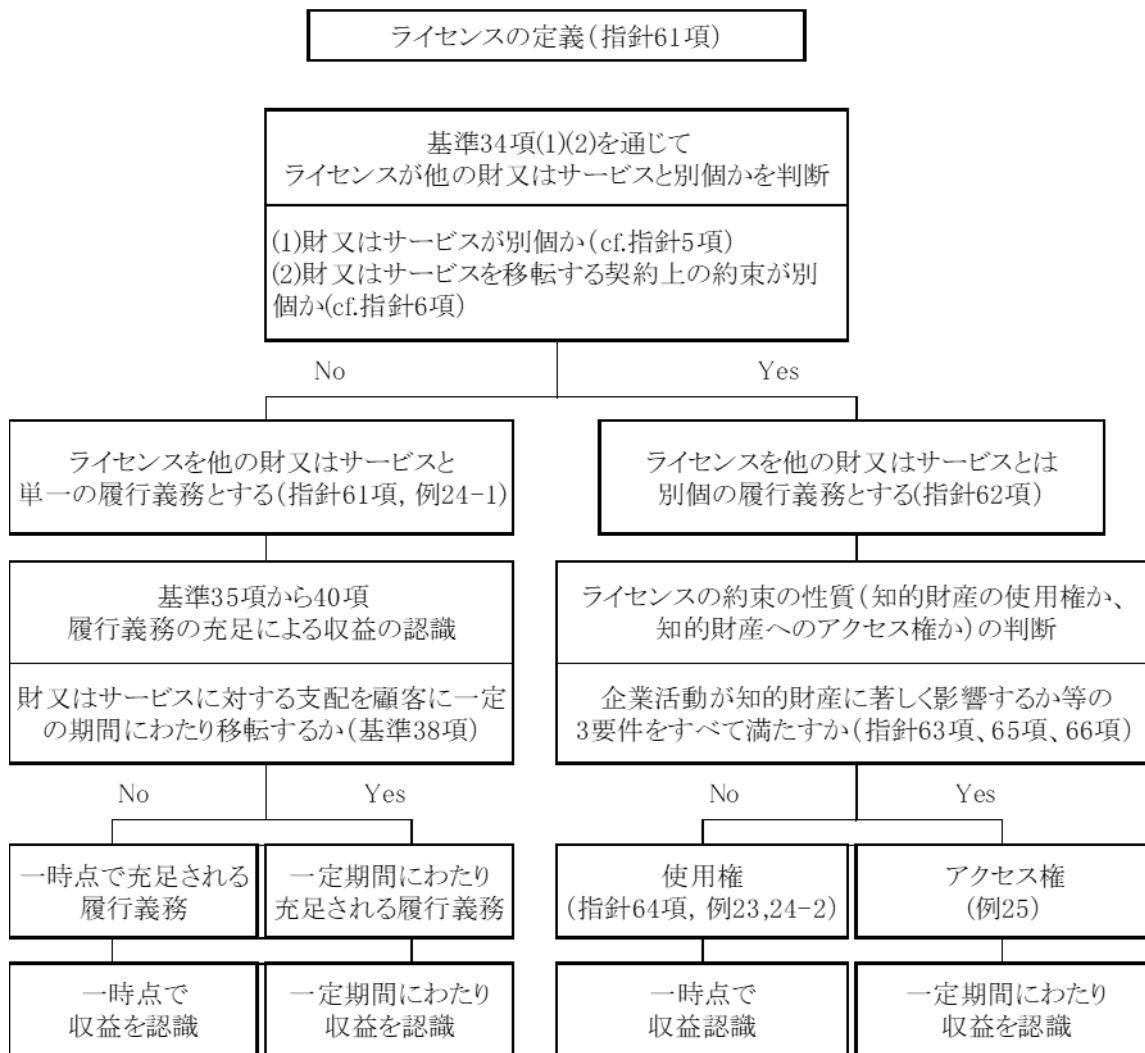
2 履行義務の識別と充足に係わる判断

ライセンス供与の収益認識では、履行義務の識別に際して、ライセンスが他の財又はサービスと別個の履行義務であるかどうかを判断する必要がある。また、ライセンスが他の財又はサービスと別個の履行義務と判断された場合には、当該ライセンスを供与する約束の性質が、ライセンスの契約期間に渡って存在する知的財産へのアクセス権を付与するものか、あるいはライセンスの供与時点で存在する知的

財産の使用権を付与するものかを判断する。その結果、アクセス権と判断された場合には当該ライセンスに関する収益は一定期間にわたり認識し、使用権と判断された場合には一時点で認識することになる。

図 20-3 はこれらの手続きを整理したものである。なお、図 20-3 に示される手続きは本節の論点を整理したものであるため、収益認識に係る 5 ステップとは異なる。

図20-3 ライセンス契約における履行義務の識別と充足に関する判定



注：筆者作成

(1) ライセンスに関する履行義務の識別

ライセンス供与に関する履行義務の識別では、ライセンスが他の財又はサービスと別個の履行義務となるか否かを判断することが求められる。その判断の要件は収益認識基準 34 項に示されており、次の①と②の 2 要件をすべて満たす場合には、そのライセンスは他の財又はサービスと別個の履行義務とされる。

- ① 顧客が財又はサービスから単独で便益を享受することができること、あるいは顧客が当該財又はサ

ービスと顧客が容易に利用できる他の資源を組み合わせることで便益を享受することができること

② 財又はサービスを顧客に移転する約束が、契約に含まれる他の約束と区分して識別できること

なお、①の要件に関しては、適用指針 5 項において、顧客が次の a 又は b のいずれかを行うことができる場合は、当該財又はサービスが別個のものとなる可能性があるとしている。

a 財又はサービスの使用、消費、あるいは廃棄における回収額より高い金額による売却

b 経済的便益を生じさせる a 以外の方法による財又はサービスの保有

また、②の要件に関しては、適用指針 6 項において、「当該約束の性質が、契約において、当該財又はサービスのそれぞれを個々に移転するものか、あるいは、当該財又はサービスをインプットとして使用した結果生じる結合後のアウトプットを移転するものかを判断する。」としており、他の約束と区分して識別できない要因には次の a から c があるとしている。

a 当該財又はサービスをインプットとして使用した結果生じる結合後のアウトプットである財又はサービスの束に重要なサービスを提供していること

b 当該財又はサービスが、他の財又はサービスを著しく修正する又は顧客仕様のものとするか、他の財又はサービスによって著しく修正される又は顧客仕様のものにされること

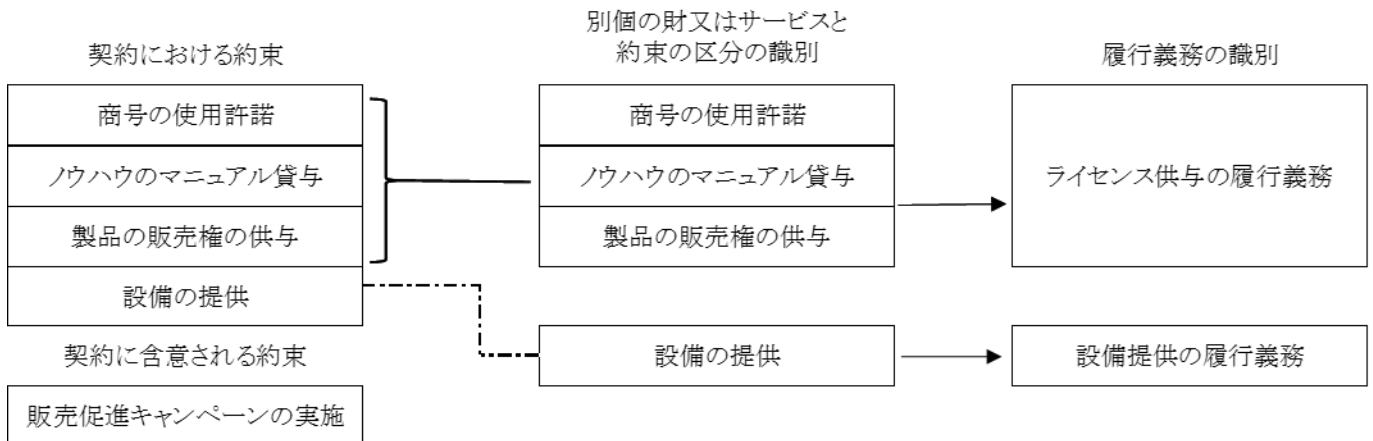
c 当該財又はサービスの相互依存性又は相互関連性が高く、当該財又はサービスのそれぞれが、他の財又はサービスにより著しく影響を受けること

以上の点を踏まえて設例における履行義務の識別について検討する。

契約における約束には、商標の使用許諾、ノウハウを含むマニュアルの貸与、製品販売権の供与及び設備の提供がある。まず、製品販売権は、次のように収益認識基準 34 項の二つの要件を満たすため別個の履行義務として識別する。①顧客は製品販売権から単独で便益を享受することができる。②製品販売権を顧客に移転する約束は契約に含まれる他の約束と区分して識別することができる。

また、商標とノウハウはそれぞれに知的財産のライセンスである。しかし、次の理由からこれらのライセンスは製品販売権とともに一束の履行義務（ライセンス供与の履行義務）として識別する。①顧客は商標・ノウハウの各ライセンスから単独で便益を享受することは難しい。②商標・ノウハウの各ライセンスは製品販売権と高い相互関連性があり、それぞれの約束を区分して識別することはフランチャイズ契約の観点から合理的ではない。

図20-4 ライセンス契約における履行義務の識別に関する判定



注:筆者作成

他方、設備の提供については、次のようにライセンス供与とは区別して別個の履行義務（設備提供の履行義務）として識別する。①顧客は当該設備から単独で便益を享受することができる。②商標、ノウハウ及び製品販売権との高い相互関連性はなく、設備を顧客に移転する約束は他の約束と区分して識別することができる³⁰¹。

さらに、先に指摘したように、取引慣行として行われるA社の販売促進キャンペーンの実施は、契約に含意される約束となりうる。しかし、販売促進キャンペーンはB社に財又はサービスを移転する約束とはいえないため、これを一つの履行義務とすることに合理性はないものと判断する³⁰²。したがって、この設例において識別される履行義務は、ライセンス供与の履行義務と設備提供の履行義務の二つとする（図20-4参照）。

(2) ライセンス供与に関する約束の性質と履行義務の充足

識別された履行義務は、顧客に移転する財又はサービスの支配に着目し、一定期間にわたり充足される履行義務と一時点で充足される履行義務に区分する。しかし、ライセンス供与の履行義務に関しては、約束した財又はサービスに対する支配を顧客がいつ獲得するかを判断することが難しい場合が多い。そこで、ライセンス供与の履行義務に関しては、ライセンス供与の約束の性質に着目して区分する³⁰³（適用指針62項）。すなわち、ライセンス供与の約束の性質がアクセス権（ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利）の場合は、一定期間にわたり充足される履行義務として処理する。他

³⁰¹ 提供する設備がA社独自の設備でありライセンスと高い相互依存性や相互関連性が認められる場合には、収益認識基準34項の二つの要件を満たさないことになるため、設備の提供はライセンス供与の履行義務と一体で識別することが考えられる。

³⁰² 契約に含意される約束であってもそれが履行義務となりうるものであれば、収益認識基準34項の要件に照らして別個の履行義務として識別できるかを検討する必要がある。

³⁰³ 約束の性質を判断する上で、(1) 時期、地域又は用途の制限、(2) 特許の不正使用を防止するために企業が提供する保証については考慮しないものとされている（適用指針66項）。

方、ライセンス供与の約束の性質が使用权（ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利）の場合は、一時点で充足される履行義務として処理する。

なお、ライセンス供与の約束の性質は適用指針 63 項をもとに判断する。すなわち、次の①から③のすべてに該当する場合は、その約束の性質はアクセス権になり、いずれかに該当しない場合は使用权になる。

- ① ライセンスにより顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことが、契約により定められている又は顧客により合理的に期待されていること
- ② 顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える企業の活動により、顧客が直接的に影響を受けること
- ③ 顧客が権利を有している知的財産に著しく影響を与える企業の活動の結果として、企業の活動が生じたとしても、財又はサービスが顧客に移転しないこと

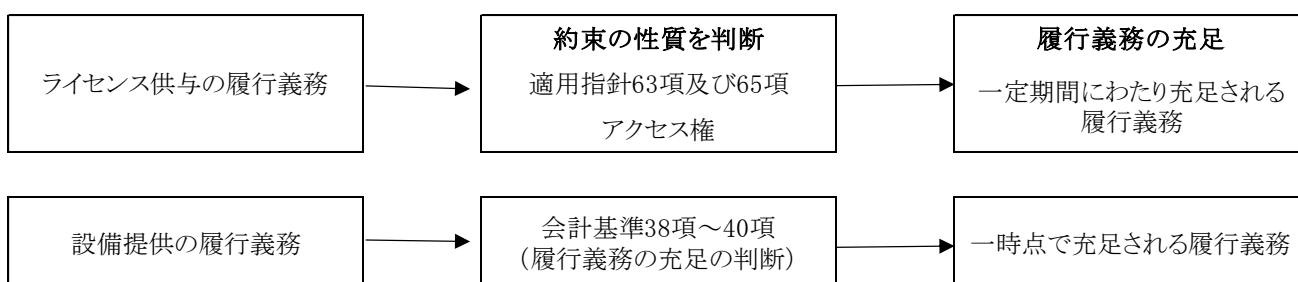
また、上記①における「知的財産に著しく影響を与える活動」かどうかは、適用指針 65 項をもとに判断する。すなわち、次の 2 要件のいずれかに該当する場合には、企業の活動は知的財産に著しく影響を与えるものとする。

- ① 当該企業の活動が、知的財産の形態（例えば、デザイン又はコンテンツ）又は機能性（例えば、機能を実行する能力）を著しく変化させると見込まれること
- ② 顧客が知的財産から便益を享受する能力が、当該企業の活動により得られること又は当該企業の活動に依存していること（例えば、ブランドからの便益は、知的財産の価値を補強する又は維持する企業の継続的な活動から得られるかあるいは当該活動に依存していることが多い。）

以上の内容をもとに、設例におけるライセンス供与の約束の性質について考察したい。

図20-5 約束の性質の判断と履行義務の充足

【 ライセンス供与の約束の性質の判断と履行義務の充足はステップ5 】



注:筆者作成

A 社がライセンスを供与した B 社に対して行う活動には、取引慣行として実施する販売促進キャンペーンがある。B 社が有する商標・ノウハウといった知的財産から A 社製品の販売に係る便益を享受する能力は、A 社の販売促進キャンペーンに依存するものと考えられるため、適用指針 65 項②を満たし、知的財産に著しく影響を与える活動となる。その上で適用指針 63 項の 3 つの要件を満たすかを検討する。

- ① A社が販売促進キャンペーンを実施することは、B社により合理的に期待されている。その理由として、B社の売上高の10%を毎月ロイヤルティとしてA社が受け取る契約を結んでいることがある。A社が受け取るロイヤルティはB社の売上高に依存するため、A社は売上高を増加させるために、販売促進キャンペーンを積極的に実施する理由がある³⁰⁴。
- ② A社の販売促進キャンペーンの結果次第で、B社は様々な対応が求められることが予想されるため、直接的な影響を受けるものと考えられる。
- ③ すでに指摘したとおりであるが、A社が販売促進キャンペーンを実施してもB社には財又はサービスが移転することはない。

以上により、適用指針63項の3つの要件が満たされることになり、ライセンス供与の約束の性質はアクセス権と判断し、一定期間にわたり充足される履行義務として処理する（図20-5参照）。なお、設備の提供はライセンスの供与とは別個の履行義務であり、B社に対して設備を提供した時点でその履行義務が充足されることから、一時点で充足される履行義務として処理する（図20-5参照）。

3 取引価格の算定と履行義務への配分

(1) 取引価格の算定

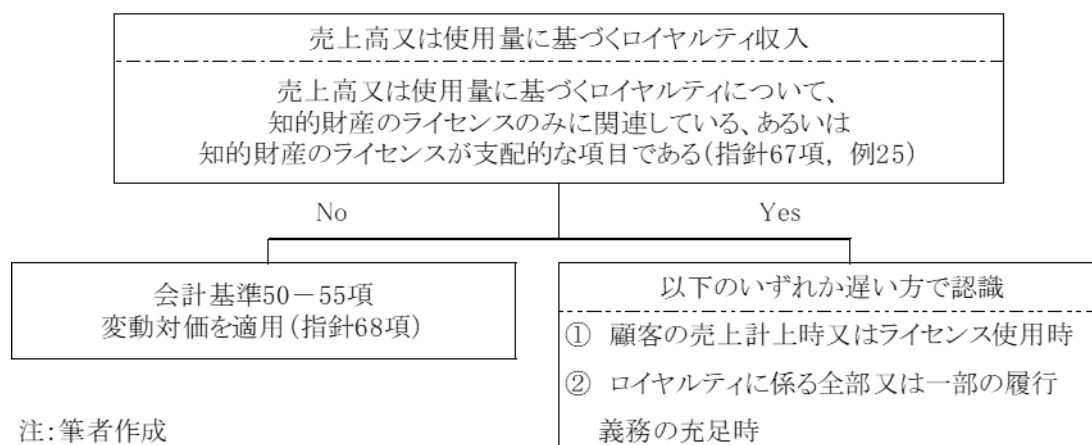
取引価格とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額（ただし、第三者のために回収する額を除く。）をいい（収益認識基準第8項）、取引価格を算定する際には、変動対価、契約における重要な金融要素、現金以外の対価、顧客に支払われる対価のすべての影響を考慮する（収益認識基準48項）ものとされている。このうち変動対価の額の見積りにあたっては、最頻値による方法又は期待値による方法のいずれかのうち、企業が権利を得ることとなる対価の額をより適切に予測できる方法を用いるものとされている（収益認識基準51項）。

しかしながら、ライセンス供与の収益認識では、売上高又は使用量に基づくロイヤルティにつき、その取引価格の算定を保留することが認められる。それは、適用指針67項が、売上高又は使用量に基づくロイヤルティについて、次の①と②のいずれか遅い方で認識することを認めているからである（図20-6参照）。

- ① 知的財産のライセンスに関連して顧客が売上高を計上する時又は顧客が知的財産のライセンスを使用する時
- ② 売上高又は使用量に基づくロイヤルティの一部又は全部が配分されている履行義務が充足（あるいは部分的に充足）される時

³⁰⁴ 売上高に基づくロイヤルティを契約上設定した場合には、ライセンス供与の約束の性質は相対的にアクセス権と判断されやすくなると指摘されている（浜田【2019】p.67）。また、適用指針149項においても、顧客が権利を有している知的財産について、企業と顧客との間での経済的利益の共有が存在する場合も、企業がそのような活動を行うことが、顧客により合理的に期待されていることを示す可能性があるとし、その例として売上高に基づくロイヤルティを掲げている。

図20-6 売上高又は使用量に基づくロイヤルティ収入



このような変動対価の見積りに関する例外的な扱いが認められる背景には、顧客による販売やライセンス使用による不確実性が解消される以前に、その対価を見積って収益認識してしまうと、事後的に長期にわたって収益の金額の修正が必要となることが考慮されたことがある(吉岡【2017】p.39)。これにより売上高又は使用量に基づくロイヤルティの取引価格の算定では、顧客による販売やライセンスの使用による不確実性が解消されるまでは、その見積りが留保されることになる(吉岡【2017】p.39)。

以上の内容をもとに、設例における取引価格について検討すると次のようになる。

A社がB社から受け取るロイヤルティは、売上高に基づく変動対価であることから、適用指針67項に従って、取引価格の見積りを保留するものとする。他方、フランチャイズ加盟金2,000,000円と設備提供の対価1,000,000円は固定対価であり、この契約においてはこれらの金額を取引価格とする。

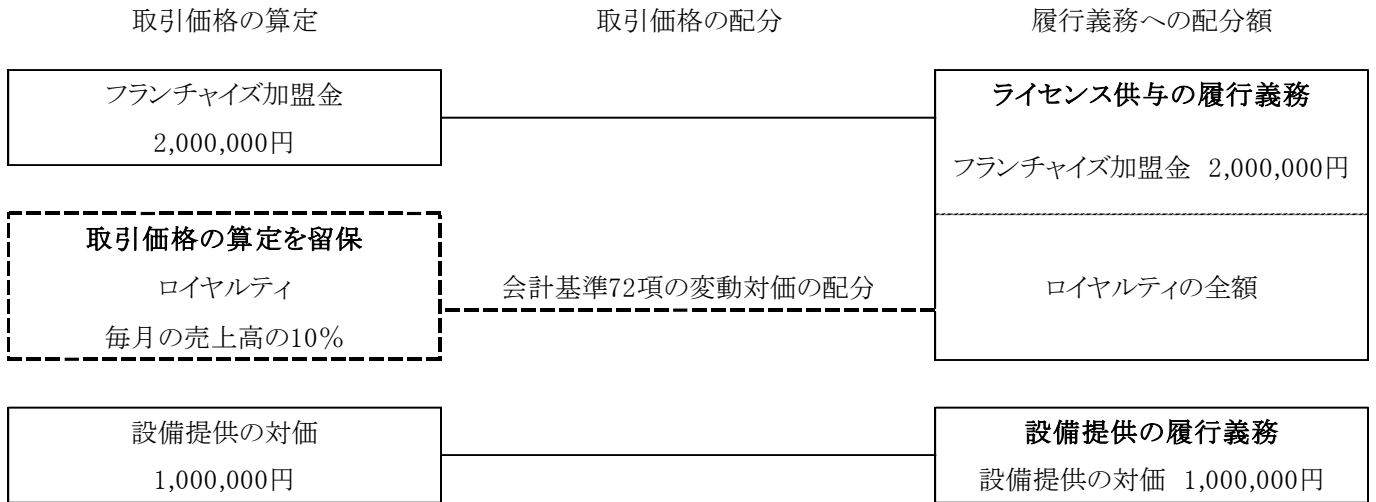
(2) 取引価格の履行義務への配分

収益認識基準66項によれば、取引価格は、財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、契約において識別したそれぞれの履行義務に配分するのが原則とされている。しかし、次の①と②の要件のいずれも満たす場合には、変動対価のすべてを、一つの履行義務あるいは単一の履行義務に含まれる一つの別個の財又はサービスに配分することが認められる(収益認識基準72項)。

- ① 変動性のある支払の条件が、当該履行義務を充足するための活動や当該別個の財又はサービスを移転するための活動に個別に関連している
- ② 契約における履行義務及び支払条件のすべてを考慮した場合、変動対価の額のすべてを当該履行義務あるいは当該別個の財又はサービスに配分することが、企業が権利を得ると見込む対価の額を描写する

以上の内容をもとに、設例における取引価格の履行義務への配分について検討する。

図20-7 取引価格の算定と履行義務への配分



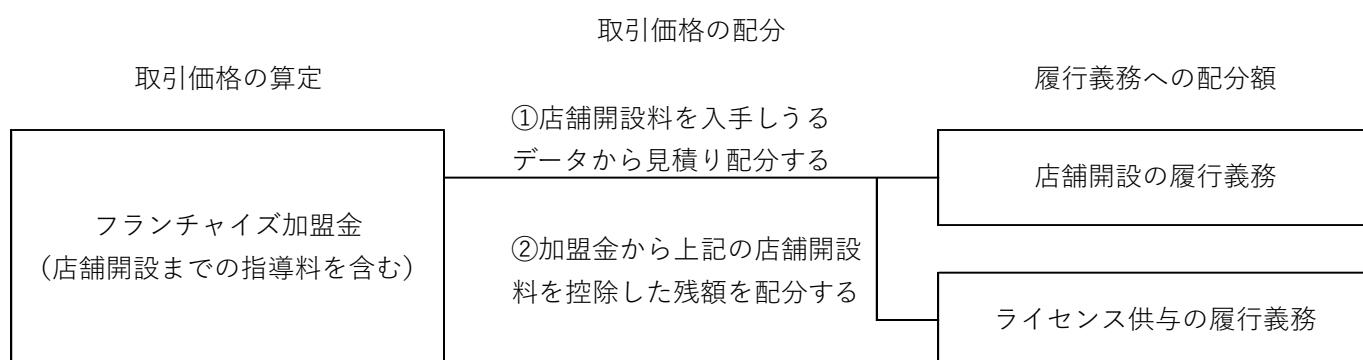
注:筆者作成

設例において識別された履行義務は、ライセンス供与の履行義務と設備提供の履行義務の二つであり、この契約における取引価格はフランチャイズ加盟金 2,000,000円と設備提供の対価 1,000,000円である。したがって、各履行義務に配分される取引価格は、ライセンス供与の履行義務に 2,000,000円、設備提供の履行義務に 1,000,000円とする。また、売上高に基づくロイヤルティは、収益認識基準 72 項の二つの要件をもとに、その全額をライセンス供与の履行義務に配分すべきと判断する。すなわち、①売上高に基づくロイヤルティの支払いは、ライセンス供与に係わる A 社の継続的な活動と直接的に関係している。②売上高に基づくロイヤルティの全額をライセンス供与の履行義務に配分することが、A 社が権利を得ると見込む対価の額を描写している。図 20-7 は、設例における取引価格の算定と履行義務への配分について整理したものである。

なお、設例ではライセンス加盟金の全額をライセンス供与の履行義務のみに配分したが、ライセンス加盟金を複数の履行義務に配分することもありうる。例えば、フランチャイズ店舗を開設するまでの指導料をライセンス加盟金に含めて徴収するようなケースでは、ライセンス加盟金をライセンス供与の履行義務とフランチャイズ店舗開設の履行義務とに配分する可能性がある。先に示したように、取引価格の履行義務への配分は、財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき行うのが原則である。しかし、フランチャイズ契約では、ライセンス供与の独立販売価格を直接観察することが難しい場合もある。

そのような場合、適用指針 31 項では、当該独立販売価格の見積方法として、(1) 調整した市場評価アプローチ、(2) 予想コストに利益相当額を加算するアプローチ、(3) 残余アプローチの 3 つの方法が提示されている。これにより、ライセンス加盟金をライセンス供与の履行義務と店舗開設指導の履行義務とに配分する場合には、残余アプローチを採用して、店舗の開設指導の独立販売価格を店舗開設指導の履行義務に配分し、ライセンス加盟金から開設指導料を控除した残額をもってライセンス供与の履行義務に配分することが考えられる (図 20-8)。

図20-8 残余アプローチによる取引価格の履行義務への配分



注:筆者作成

Ⅲ ライセンス供与の収益認識に係る会計実務への影響

最後に、収益認識会計基準が、ライセンス供与（特にフランチャイズ契約）の収益認識に係るそれまでの会計実務にどのような影響を与えたのかについて考察しておきたい。収益認識基準が本格適用されるにあたっては、それが日本企業の会計実務にいかなる影響を与えるかを調査した以下の先行研究がある。

塚原他（2020）は、日本の上場企業を対象にアンケートを実施し、収益認識基準が会計実務に及ぼす影響を分析した。この調査研究によれば、財務諸表数値に影響を及ぼすと考えられる会計取引は、本人と代理人の区分に関する取引の影響が一番大きく（39.19%が影響大と回答）、次いで変動対価を伴う取引（28.82%が影響大と回答）の順となり、ライセンス供与に関する取引は財務諸表数値に大きな影響を及ぼさないという結果となった（塚原他【2020】p.14-15）。

石田（2020）は、製造業の実務担当者、主に経営企画及び経理・財務部門の担当者を対象にアンケートを実施し、収益認識基準導入に伴う企業の対応と課題について分析した。この調査研究によれば、調査対象で一番多く行われている取引や契約はライセンス供与（調査対象の27.6%）であり、収益認識基準に日本基準を採用する上場企業の46.2%がライセンス供与に関する取引や契約を行っているとの結果となった（石田【2020】p.9）。

上記の研究は、収益認識基準が本格適用される前の企業側の意識調査として、アンケート調査により同時期に行われた。しかし、その結果は同様の傾向を示すものではなかった³⁰⁵。上述したように、ライセンス供与に係る調査結果は、両者の相違を顕著にあらわしている³⁰⁶。

ここでは有価証券報告書における「会計方針の変更」を調査することによって、ライセンス供与の収益認識に係る会計実務への影響について考察する。ただし、ライセンスの内容は多岐にわたるため変更内容の詳細の調査は、フランチャイズ契約の収益認識に焦点を絞ることとする。

本章が調査対象とする企業は、東京証券取引所に上場している企業のうち、会計基準として日本基準を

³⁰⁵石田（[2020] p.14）と塚原他（[2020] p.19）は共に、両者の調査結果が異なる要因として、両者の調査対象が相違する点（前者は製造業に限定されており、後者はすべての上場企業を対象としている）を指摘しているが、検証されたものではない。

³⁰⁶石田（2020）は勤務先で行っている取引や契約について質問しているのに対して、塚原他（2020）は財務諸表の数値に影響する取引を質問していることから、両者の質問の主旨は異なるものとも解される。

採用する企業とし、収益認識基準が本格適用となった2021年4月1日から2023年3月31日までに決算を実施した企業とする。なお、東京証券取引所は2022年4月4日付で市場を再編しているため、2021年4月1日から2022年3月31日までは市場第一部、第二部及びマザーズに上場している企業とし、2022年4月1日から2023年3月31日まではプライム市場、スタンダード市場及びグロース市場に上場している企業とする³⁰⁷。

(1) ライセンス供与の収益認識に係る会計方針の変更

最初に、東京証券取引所において日本基準を採用する企業のうち「会計方針の変更」に「収益認識会計基準等の適用」による会計方針の変更を記載した企業数を調査した。そのうえで「フランチャイズ契約の収益認識」に係る会計方針の変更を記述した企業数を調査した。調査の過程でフランチャイズ契約とは別に「ライセンスの収益認識」に係る会計方針の変更を記載している企業があったため³⁰⁸、ここではその企業もあわせて「ライセンス供与」に係る会計方針の変更の企業とした。

表20-1に示されるように、「収益認識基準等の適用」に係る会計方針の変更を行った企業が、2021年4月1日から2022年3月31日までに1,717社あり、そのうち「ライセンス供与の収益認識」に係る会計方針の変更を行った企業が42社(2.45%)あった。2022年4月1日から2023年3月31日の期間では、「収益認識基準等の適用」に係る会計方針の変更を行った企業が1,414社あり、「ライセンス供与の収益認識」に係る会計方針の変更を行った企業が43社(3.04%)あった。

各期間ともに「ライセンス供与の収益認識」に係る会計方針の変更の割合は低いものとなっている。ただし、この中でいえばマザーズ市場における割合だけは8.62%と目立って高い数値を示している。マザーズ市場の割合が高い数値となった要因は、マザーズ市場には情報通信や情報通信関連のサービスを提供する企業が相対的に多く、そこで様々なライセンスが扱われていることが考えられる。表20-1におけるマザーズ市場の10社の内訳をみても、情報通信分野の企業が6社、情報通信関連のサービス分野の企業が2社となっている。

³⁰⁷ 2022年4月3日時点で東京証券取引所の一部市場に上場している企業数は2,176社、二部市場は474社、マザーズ市場は429社あり、市場再編後の2023年4月4日時点でプライム市場に上場している企業は1,839社、スタンダード市場が1,466社、グロース市場は516社である(日本証券取引所グループ[2023])。

³⁰⁸ 定義上、フランチャイズはライセンスの範疇にあるが、「会計方針の変更」の記述を調査したところフランチャイズとライセンスは区別して扱われていた。

表20-1 ライセンス供与の収益認識に係る会計方針の変更

	決算日	2021年4月1日から2022年3月31日				2022年4月1日から2023年3月31日			
	東証の市場区分	第1部	第2部	マザーズ	合計	プライム	スタンダード	グロース	合計
1	「会計方針の変更」に「収益認識会計基準等の適用」に係る会計方針の変更を記述した日本基準採用企業	1,288	313	116	1,717	526	555	333	1,414
2	「会計方針の変更」に「フランチャイズの収益認識」に係る会計方針の変更を記述した日本基準採用企業	8	1	1	10	11	6	2	19
3	「会計方針の変更」に「ライセンスの収益認識」に係る会計方針の変更を記述した日本基準採用企業	20	2	9	31	6	9	9	24
4	ライセンス供与の収益認識に係る会計方針の変更をした企業数(上記2と3の合計)	28	3	10	41	17	15	11	43
	上記1の企業に占める上記2と3の企業の割合	2.2%	1.0%	8.6%	2.4%	3.2%	2.7%	3.3%	3.0%

注:筆者作成。%で示したものの以外の数字は会社数を示す。

(2) フランチャイズ契約の収益認識に係る会計方針の変更内容

「フランチャイズ契約の収益認識」に係る会計方針の変更を記述した企業 29 社について、会計方針の変更内容について調査を行った。表 20-2 はその調査結果を一覧表にしたものである。

表 20-2 に示されるように、会計方針の主たる変更内容は①フランチャイズ加盟金（加盟料）と更新料に関する収益認識と、②フランチャイズ加盟店への財又はサービスの提供に関する収益認識の二つに大別される。

加盟金等の収益認識（①）に関しては、収益認識基準の適用以前は契約の時点又は対価の受領時点で一括認識されていたが、収益認識基準の適用後は契約期間にわたる認識に変更された。また、①の中には 1 社、加盟金のみを履行義務の充足に従って認識するとした企業がある。当該企業については、更新料に関する扱いが他社とは異なり、更新料は更新手続きに関する手数料収入として受領時点で認識するものとしている。

フランチャイズ加盟店への財又はサービスの提供に関する収益認識（②）に関しては、本人または代理人としてしての役割を判断して収益を認識するように変更された。すなわち、収益認識基準の適用以前は、財又はサービスの提供において本人か代理人かを区別することなく総額で収益を認識してきた。しかし、収益認識基準の適用後は、代理人の役割と判断される取引の収益は純額で認識するように変更された。また、この変更では、一部の取引に関してのみ純額で認識することになった企業と、すべてを純額で認識することになった企業がある。

なお、ライセンス供与の収益認識では、売上高や使用量に基づくロイヤルティの収益認識も主要な論点となることから、これらの 29 社について重要な会計方針の記述内容を追加的に調査した。調査の結果、29 社中 7 社（24.1%）がロイヤルティについて売上高の発生に応じて収益を認識しているとの記述があ

った³⁰⁹。

表20-2 フランチャイズ契約の収益認識に係わる会計方針の変更内容

決算日		2021年4月1日から 2022年3月31日	2022年4月1日から 2023年3月31日	合計
①FC加盟金と更新料 に関する収益認識	契約時点での一括認識から契約期間 にわたる認識に変更	2	3	5
	受領時点での一括認識から契約期間 にわたる認識に変更	4	4	8
	一時点での一括認識から一定期間に わたる認識に変更	3	9	12
	契約時点で一括認識から加盟金のみ 履行義務の充足に従い認識に変更		1	1
②FC加盟店への財又 はサービスの提供に 関する収益認識	全てを総額で認識したが代理人の役割 となる分は純額に変更	2	2	4
	全てを総額で認識したが代理人の役割 であるため純額に変更	2	2	4
合計		13	21	34

注:筆者作成。数字は会社数を示す。①と②の両方を記述している企業は両方にカウントしている。

V おわりに

本章では、ライセンス供与の収益認識について考察した。

第Ⅱ節では、ライセンスの定義に含まれる知的財産について、その範囲と分類について考察した。

知的財産基本法における知的財産は、①人間の創造活動により生み出されるもの、②事業活動に用いられる商品又は役務を表示するもの、③事業活動に有用な技術上又は営業上の情報という3つからなる。その特徴はいずれも無体物であり、法的な保護の有無を問わない点で広く定義されているが、その中心となるのは法による保護が認められる知的財産権である。

また、知的財産権は、絶対的独占権と相対的独占権に分類できる。この分類は、ライセンス供与の収益認識に関して、知的財産の「顧客への利用許諾」と「第三者への利用許諾」を別個の財又はサービスとして識別するかどうかに係わる。

第Ⅲ節では、設例を提示しながらライセンス供与に関する収益認識の会計処理の特質を考察した。

まず、ライセンス供与に係る契約上の約束は必ずしも法的強制力のある義務に限定されず、契約書に

³⁰⁹ 7社中1社は月額売上高に応じて収益認識している。また、29社中8社の重要な会計方針には、フランチャイズ加盟店への食材や商品等の販売に関して出荷基準の採用などに関する記述があった。

明記されないとしても、企業が履行するという合理的な期待を顧客に生じさせるものについても契約に含意されている約束となることを明確にした。

次に、ライセンス供与の収益認識では、履行義務の識別に際して、ライセンスが他の財又はサービスと別個の履行義務であるかどうかを判断する必要があり、ライセンスが他の財又はサービスと別個の履行義務と判断された場合には、当該ライセンスを供与する約束の性質がアクセス権か使用権かを判断する必要があることを明確にした。なお、約束の性質がアクセス権と判断された場合、ライセンス供与の収益は契約期間にわたり認識する。他方、使用権と判断された場合は一時点で認識することになる。

さらに、売上高又は使用量に基づくロイヤルティに係わる取引価格の算定では、顧客による売上やライセンスの使用による不確実性が解消されるまでは、その見積りを留保するという原則とは異なる扱いが認められる。

第IV節では、収益認識会計基準がライセンス供与（特にフランチャイズ契約）の収益認識に係る会計実務にどのような影響を与えたかについて考察した。ここでは2021年4月1日から2023年3月31日までの東証上場企業の有価証券報告書における会計方針の変更について調査した。調査の結果、収益認識基準に係る会計方針の変更を行った企業のうち、フランチャイズ及びライセンスの収益認識に係る会計方針の変更を行った企業は、2021年4月1日から2022年3月31日までで全体の2.4%、2022年4月1日から2023年3月31日までで全体の3.0%であることが分かった。

それに加えて、フランチャイズ契約の収益認識に係る会計方針の変更を行った企業について、その変更内容を調査した。調査の結果、会計方針の主たる変更内容は①フランチャイズ加盟金（加盟料）と更新料に関する収益認識と、②フランチャイズ加盟店への財又はサービスの提供に関する収益認識の二つに大別されることが分かった。①については、契約時又は対価の受領時に一時点で認識していた収益を契約期間にわたり認識するように変更された。また②については、それまで総額で認識してきた収益を取引における役割が本人か代理人かを判断し、一部または全部を純額で認識するように変更された。

〔参考文献〕

- ・石田万由里（2020）「新収益認識基準導入に伴う企業の対応と課題—財務・会計・経理部門及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、p. p. 1-18。
- ・上原啓輔（2019）「ソフトウェア・コンテンツ・製薬業界には影響大 ライセンスの供与の会計処理」『経理情報』No. 1550、p. p. 8-18。
- ・岡部健介（2015）「ライセンス契約」『企業会計』Vol. 67 No. 5、p. p. 64-71。
- ・片山智裕（2017）『収益認識の契約法務—契約法と会計基準の解釈・適用』中央経済社。
- ・片山智裕（2019）「契約書を踏まえた会計処理が求められる ライセンス契約書の収益認識に関する着眼点」『経理情報』No. 1550、p. p. 19-26。
- ・片山智裕（2021）「売買契約、役務提供契約、ライセンス契約 契約類型別 契約書審査・修正の実務ポイント」『ビジネス法務』Vol. 21 No. 1、p. p. 111-126。
- ・新日本有限責任監査法人・小売業研究会編（2011）『業種別会計シリーズ 小売業』第一法規。
- ・塚原慎、中村亮介、小澤康裕（2020）「収益認識基準変更の影響分析—上場企業へのアンケート調査に基づいて—」『HERMES-IR（一橋大学機関リポジトリ）Working paper』No. 237、p. p. 1-22。

- ・ トーマツ・コンシューマービジネス・インダストリーグループ編（2017）『Q&A 業種別会計実務 6 小売』中央経済社。
- ・ 特許庁 HP（2023 年 8 月 14 日）
<https://www.jpo.go.jp/system/patent/gaiyo/seidogaiyo/chizai02.html>
- ・ 日本公認会計士協会（2001）経営研究調査会研究報告第 12 号「知的財産の評価（中間報告）」
- ・ 日本証券取引所グループHP（2023 年 8 月 14 日）「上場会社数・上場株式数」
<https://www.jpx.co.jp/listing/co/index.htm>
- ・ 浜田幸（2019）「ライセンス契約」『企業会計』Vol. 71 No. 3、p. p. 59－67。
- ・ 藤田晶子（2012）「改訂版 ED『顧客との契約から生じる収益』とライセンス契約」『産業経理』Vol. 72 No. 1、p. p. 57－63。
- ・ 吉岡亨（2017）「医薬業界、テクノロジー業界等で見られる ライセンス契約に関する実務ポイント」『経理情報』No. 1490、p. p. 35－39。
- ・ 渡邊宏美（2015）「ロイヤルティの収益認識」『産業経理』Vol. 75 No. 2、p. p. 114－126。

第 21 章 請求済未出荷契約に関する収益認識

池田 健一（福岡大学教授）

I はじめに

本章では、請求済未出荷契約について、その概要と特徴を明らかにするとともに、わが国の収益認識基準、すなわち企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準（以下では、新基準という）」が適用される前の会計処理と適用された後の会計処理を比較して、新基準の導入によってどのような会計処理の変化が生じているのか検討することにしたい。

そして、それらの検討結果を踏まえて、関連当事者に対する請求済未出荷契約の新基準の意義について、若干ではあるが理論的に検討を行うことにしたい。

新基準で収益認識の 5 つのステップが示された。このうち、請求済未出荷契約は、ステップ 5 のうち、一時点で充足される履行義務に含まれる論点であるとされる。

新基準では資産に対する支配を顧客に移転した時点を決定するにあたっては、資産に対する支配（37 項）の定めを考慮するとしている。さらに支配の移転の指標の 1 つとして、企業が資産の物理的占有を移転したこと（40 項）をあげている。

しかし、請求済未出荷契約では、条件を満たせば資産の物理的占有の移転を伴わない支配の移転が生じる可能性があり、その会計上の取扱いを慎重に検討する必要があるものと考ええる。

請求済未出荷契約については、これまで理論研究および実証研究を含めて先行研究がほとんど行われていない論点であると考えられる。そこで、今回の研究を通じて何らかの新たな知見を示すことができれば幸いであると考ええる。

なお、新基準は 2018 年 4 月から日本基準を適用している日本企業で早期適用が可能になっているが、2021 年 4 月以降に開始する事業年度の期首からは日本基準を適用している日本企業で適用が本格的に開始されている。

II 請求済未出荷契約の概要と特徴

請求済未出荷契約とは、企業が商品または製品について顧客に対価を請求したが、将来において顧客に移転するまで企業が当該商品または製品の物理的占有を保持する契約をいう（指針 77 項）。したがって、請求済未出荷契約は、例えば、商品などの納入が完了しても当該商品の支配が受託者である企業に移転することがない、いわゆる委託販売とは全く異なり、むしろその逆のケースということになる。請求済未出荷契約に基づく売上は、会計実務上で、預り売上といわれることがある。

このような契約は、例えば、顧客に商品または製品の保管場所がない場合や、顧客の生産スケジュールの遅延等の理由により締結されることがあるとされている（指針 159 項）。しかし、請求済未出荷契約に基づいた預り売上は、出荷基準や検収基準による売上と比較すると、買い手である顧客の要請で引渡しが遅れていることを示す文書が通常は存在しないため、売上根拠の事実を客観的に確認するのが

難しいとされ、特に締め日から期末日までの期間に生じた預り売上を、どの会計年度の売上とするかについての判断が難しいといわれる³¹⁰。さらに、請求済未出荷契約に基づいた預り売上には、関連当事者に対するものも含まれるため、その場合には、売上根拠の事実を客観的に確認するのがより一層困難になるものと考えられる。

Ⅲ 新基準の導入による会計処理の変化

新基準の導入前は、請求済未出荷契約について、日本基準には規定が存在していなかったとされる。このため、会計実務上は実現主義の観点から、財やサービスの移転の完了と対価の獲得の 2 要件が満たされているかどうかを判断することとされていた。

請求済未出荷契約では、物品が未出荷の場合、財やサービスの移転が完了していない。このため売り手である企業が収益を認識できるのは、物品の未出荷の理由が買い手企業による要請であり、それが経済的合理性を有すると客観的に判断できる場合に限られる。

したがって新基準の導入前は、一般的には、後述する IAS18 の付録第 1 項に示される 4 要件をめやすにして判断されていたようであるが、わが国の会計実務上で最低限必要とされる条件として、商品または製品の保管料が販売対価に含まれているか、顧客が負担していることが求められ、そのような場合に、商品または製品の物理的な占有を維持したままで売上を計上しているケースがあり、会計実務上、各会社ごとの判断にゆだねられているといわれていた。

それでは設例にもとづいて検討することにしたい。

設例

岐阜株式会社は園芸用の土を販売している。取引先である神奈川株式会社に商品 5 トンを 5 百万円で販売したが、取引先の倉庫に空きスペースがなく、保管場所がないという理由で先方から依頼があり、岐阜株式会社所有の倉庫に保管している。ただし、現時点でまだ他の商品とは明確に区別していない。なお、倉庫における販売した商品の保管料 25 万円と取引先への運送料 2 万円は取引先が負担する契約になっている。

(出所) 筆者が作成した

設例では、売り手（岐阜株式会社）が取引先（神奈川株式会社）に販売した商品は未出荷であり、財やサービスの移転が完了していない。しかし、商品の未出荷が取引先の要請によるものであり、商品の保管料を取引先が負担していることから、請求済未出荷契約であると考えられる。

このような場合、新基準の導入前は、日本基準で次のような仕訳が行われていたと考えられる。なお、

³¹⁰ T 社（東証一部）は、平成 19 年 3 月期から平成 28 年 3 月期にかけて実際には病院などのエンドユーザーに出荷していないにもかかわらず、製品が完成した段階で、「先上げ」と称される売上高の前倒し計上を行っていたといわれている (<http://tentaitentei.com/2017/11/19/post-996/>) (2022 年 8 月 7 日閲覧)。

取引先が負担する運送料 2 万円は売掛金に含めており、保管料は未収金で処理している。

(借) 売掛金	5,020,000	(貸) 売上	5,000,000
(〃) 未収金	250,000	(〃) 受取保管料	250,000

これに対し、国際会計基準では、新基準の導入前は、改訂前の国際会計基準である IAS18 で規定される物品の販売に係る収益認識の条件 (14 項)、すなわち、以下の 5 つの条件すべてが達成されたときに認識しなければならないとされていた。

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

これら 5 つの条件に加え、新基準の導入前の国際会計基準では、下記の 4 要件を満たしている場合に限り、収益を認識することができるとされていた (付録第 1 項)。

- (1) 引渡しが行われる可能性が高いこと
- (2) 販売を認識した時点で物品が手許にあり、他と区別され、かつ、買手にいつでも引き渡せる状態にあること
- (3) 買手が引渡延期の指示を明確に認めていること
- (4) 通常の支払条件が適用されること

上述の設例について、新基準の導入前の国際会計基準に基づく場合、下線部は(2)の要件を満たしていないため、この時点では、売上を計上する仕訳はできないものと考えられる。

そして IAS18 が改訂されて導入された IFRS15 のもとでも、支配の移転時期に関する一般規定や、請求済未出荷契約に関して収益を認識するために満たすべき要件を欠いているため、日本基準のもとでは売上を計上している場合でも改訂前の IAS18 を適用している場合と同様に、改訂後の IFRS15 を適用した場合も売上を計上できないケースがしばしば生じていたのではないかと考えられる。

これに対して、新基準の導入後 (とりわけ 2021 年 4 月以降) は、請求済未出荷契約の収益認識についても次のような会計規定が日本基準に整備され、IFRS15 とのコンバージェンスが図られている。

商品または製品を移転する履行義務をいつ充足したかを判定するにあたっては、顧客が当該商品または製品の支配をいつ獲得したかを考慮する (指針 78 項)。

請求済未出荷契約においては、会計基準第 39 項および第 40 項の定め (一時点で充足される履行義務) を適用したうえで、次の(1)から(4)の要件のすべてを満たす場合には、顧客が商品または製品の支配を獲得する (指針 79 項) ³¹¹。

³¹¹ 下線部は筆者が追加した。なお、研究会で岩崎先生より、「(1)から(4)の要件のすべてを満たすのは、継続的に同じ商

- (1) 請求済未出荷契約を締結した合理的な理由があること（例えば、顧客からの要望による当該契約の締結）
- (2) 当該商品または製品が、顧客に属するものとして区分して識別されていること
- (3) 当該商品または製品について、顧客に対して物理的に移転する準備が整っていること
- (4) 当該商品または製品を使用する能力あるいは他の顧客に振り向ける能力を企業が有していないこと

つまり、企業が商品または製品を物理的に保有したままで未出荷の状態であっても、上記の4要件をすべて満たしている場合は顧客が商品または製品を支配していると判断され、売上は、これら4要件の充足時点で計上する。さらに、下記の規定も考慮する。

請求済未出荷の商品または製品の販売による収益を認識する場合には、取引価格の一部を配分する残存履行義務（例えば、顧客の商品または製品に対する補完サービスに係る義務）を有しているかどうかについて判断しなければならない（指針160項）。

つまり、請求済未出荷契約では、顧客に販売済みの商品または製品の保管サービスを提供している場合が考えられ、それについては契約における履行義務を識別する新基準の32項から34項にしたがって判断する。

保管サービスが①当該サービスから単独であるいは他の資源と組み合わせて顧客が便益を享受することができる、および、②契約に含まれる他の約束と区別して識別できる、のいずれも満たす場合には、保管サービスを別個の履行義務として会計処理する。

ここで、さきほどの設例について考えると、新基準の導入後は、日本基準を適用した場合もIFRS15を適用した場合も、設例で示された時点では、いずれも売上を計上する仕訳はできないという結果になるものと考えられる。

このように新基準の導入後は、請求済未出荷契約についてもIFRS15とのコンバージェンスが図られており、同一の取引について導入前のような日本基準適用時とIFRS15適用時で会計処理が相違してしまう問題に会計ルール上で対応が図られていることが確認できた。そして導入前には会計基準が存在しなかった状態であったのとくらべて請求済未出荷契約に関するわが国の会計基準が整備されたものと考えられる。

しかし、新基準で売上の計上基準が原則として検収基準とされ、出荷基準は引き続き代替的な取り扱いとして認められているものの（指針98項）、改訂前は会計理論上、出荷基準、着荷基準、検収基準のうち、選択が可能であったが、会計実務上は出荷基準がほとんどの企業で選択適用されていたことを考

品を購入しているような場合が実態として多いと考えられるのではないか」という貴重なコメントをいただいた。

えると、明らかに売上の計上基準の厳格化の潮流が生じているものと考えられる³¹²。

これに対して、請求済未出荷契約は、検収基準や出荷基準と比べて買い手である顧客の要請で引渡しが遅れていることを示す文書が通常は存在しないため、売上根拠の事実を客観的に確認するのが難しく、売上の早期計上などの会計不正につながりかねない大きなリスクを引き続き孕んでいるものと考えられる³¹³。

IV 関連当事者に対する請求済未出荷契約の会計基準の有効性

第Ⅲ節で述べたように、新基準の導入後（とりわけ 2021 年 4 月以降）、請求済未出荷契約の収益認識について IFRS15 とのコンバージェンスが図られている。

しかし、関連当事者に対する請求済未出荷契約については、それ以外の一般的な請求済未出荷契約の場合とくらべて、売上根拠の事実を客観的に確認するのがより一層困難になると考えられることから、本節で若干の理論的検討を行うことにしたい。

わが国の企業会計基準第 11 号で関連当事者とは、ある当事者が他の当事者を支配しているか、または、他の当事者の財務上および業務上の意思決定に対して重要な影響力を有している場合の当事者等をいい、親会社・子会社・関連会社・役員などをいう（5 項）。

これらの当事者との取引は、対等な立場で行われているとは限らず、会社の財政状態や経営成績に偏った影響を及ぼすことがある³¹⁴。

本節では、請求済未出荷契約に関する日本の新基準の前述の 4 要件の有効性について、A. 独立第三者間取引のケースと B. 関連当事者取引のケースの比較を通じて考察する。

まず（1）請求済未出荷契約を締結した合理的な理由がある、については、一般的な販売のケースとくらべて、A と B のいずれのケースも、買い手である顧客の要請で引渡しが遅れていることを示す文書が通常は存在しないため、売上根拠の事実を客観的に確認するのが難しいと考えられる。

このため、A のケースについては、売上取引に関する各種の証憑書類が存在する一般的な販売取引の会計情報と比べて、公認会計士による監査が行われている請求済未出荷契約については信頼性や検証可能性が同程度か、やや低くなる可能性が考えられる。その理由は、会計士の監査により、時間とコストは一般的な販売取引の場合より余分に必要になるが、売上根拠の事実の合理性がチェックできると

³¹² 会計実務上は、代替的な取り扱いとされている出荷基準がこれまで通りほとんどのケースで適用されることにより、新基準が形骸化されてしまう恐れもありうるかもしれない。

³¹³ 2021 年 3 月期から記載が開始された KAM（監査上の主要な検討事項）の中で請求済未出荷契約（預り売上）に関する指摘が行われている事例が見受けられる。それらの記載から、監査上で請求済未出荷契約に関して厳格な対応が図られていることがうかがえる。

³¹⁴ 桜井[2021], 390 頁。なお、研究会で高須先生より、「関連当事者に対する請求済未出荷契約の不正は、連結会計上は、会計ビッグバン以前の親会社の個別財務諸表が重視されていた時代とは異なり、いまや企業集団の業績には影響しないが、個別会計上は、なお、業績を良くみせかけるメリットがある。ただし、総合的に考えると関連当事者間でもそのような取引をするメリットはなくなってきているのではないか」という貴重なコメントを頂いた。

考えられるためである。

一方、Bのケースについては、会計士の監査を行っても十分な結果が得られない可能性もあることが考えられるため、そのような場合は、信頼性と検証可能性のいずれも低くなる。

次に、4要件の(2)商品または製品が、顧客に属するものとして区分して識別されている、(3)商品または製品について、顧客に対して物理的に移転する準備が整っている、(4)商品または製品を使用する能力あるいは他の顧客に振り向ける能力を企業が有していない、の各要件は、Aのケースについては、公認会計士による監査が有効に機能している場合は、一般的な販売のケースとくらべて、取引に関する会計情報の信頼性はそれ程大きく変わらないと考えられるものの、検証に必要な時間とコストが余分に必要となり、客観的な証拠を得ることも困難になると考えられることから、検証可能性がやや低下すると考えられる。一方、Bのケースについては、会計士の監査を行った場合についても一定のリスクが残る場合があると考えられるため、信頼性が大幅に低下するが、検証可能性については、若干低下する程度にとどまるのではないかと考えられる。

このように、請求済未出荷契約では、A,独立第三者間取引のケースも、B,関連当事者取引のケースも、いずれも請求済未出荷契約ではない一般販売のケースと比較すると、当該取引に関する会計情報の信頼性や検証可能性が低くなる傾向を有すると考えられる。

また、AのケースよりもBのケースの方が会計情報の信頼性や検証可能性がより低くなる可能性が高いと考えられる。

このため前述の4要件(指針79項)の適用が厳格かつ適正に行われているか疑義が生じるケースがありうるのではないかと考えられる。

現行制度では、このような疑義に対し、関連当事者の状況や取引について詳細な情報提供を求める³¹⁵ことや厳格な監査を行うことで対応を図っているものと考えられる³¹⁶³¹⁷。また、詳細な情報提供を求めることや厳格な監査を行うことで、会計不正の発生を抑制または防止する結果につながり、独立第三者間取引の場合と比較した場合に十分ではないかもしれないが、関連当事者に対する請求済未出荷契約の会計基準の有効性を保つのに役立っているものと考えられる³¹⁸³¹⁹。

V むすび

本章では、請求済未出荷契約について、その概要と特徴、および新基準の導入によってどのような会計処理の変化が生じているのかについて検討を行った。その結果、新基準の導入前は、請求済未出荷契約について、日本基準には規定が存在していなかったことが確認された。新基準導入前の会計処理は実現主義の観点から、商品または製品の保管料が販売対価に含まれているか、顧客が負担している場合

³¹⁵ 桜井[2021], 390頁。

³¹⁶ 国際監査基準の改訂に伴う関連当事者取引に係る監査実務への影響については、小澤[2011]を参照のこと。

³¹⁷ 本論文の議論の範囲を超えてしまっているが、財務報告のグローバルな比較可能性に監査が役立っているという複数の先行研究がLuca[2022], 66 - 68頁に示されている。

³¹⁸ 本章では、公認会計士による監査が有効に行われていることを前提に請求済未出荷契約に関する日本の新基準の売上計上のための4要件について検討を行っている。このため、監査の対象とならない会社については、別途、詳細な検討が必要であると考えられる。

³¹⁹ 米国においては、会社が実証できない限り、関連当事者との取引が第三者との取引と同等な条件で行われた旨を明記してはならないとの規定が設けられている(伊藤[2012], 99頁)。

は、商品または製品の物理的な占有を維持したままで売上を計上している場合があることが学術文献にもとづく調査結果から明らかにされた。

これに対して、新基準の導入後は、請求済未出荷契約の収益認識についてもいくつかの会計規定が日本基準に整備され、IFRS15とのコンバージェンスが図られている。

しかし、新基準のもとで改定前の会計理論上は、出荷基準、着荷基準、検収基準のうち、選択が可能であったが、会計実務上は出荷基準がほとんどの企業で選択適用されていたのが、改訂後は会計理論上で検収基準が原則に変更されたことから、売上の計上基準の厳格化の潮流が生じていると考えられる。

請求済未出荷契約は、新基準の下でIFRS15とのコンバージェンスを通じた会計基準の整備が図られているものの、会計基準の改訂後も検収基準や出荷基準を適用した場合と比べて、買い手である顧客の要請で引渡しが遅れていることを示す文書が通常は存在しないため、売上根拠の事実を客観的に確認するのが難しく、売上の早期計上などの会計不正につながりかねない大きなリスクを引き続き孕んでいることが懸念される。

本章では、上述の検討結果を踏まえて、さらに関連当事者に対する請求済未出荷契約の新基準の有効性について、若干ではあるが理論的な検討を行った。

その結果、請求済未出荷契約では、独立第三者間取引のケースも、関連当事者取引のケースも、いずれも請求済未出荷契約ではない一般販売のケースと比較すると、当該取引に関する会計情報の信頼性や検証可能性がより低くなる傾向を有すると考えられる。

また、独立第三者間取引のケースよりも関連当事者取引のケースの方が会計情報の信頼性や検証可能性がより低くなる可能性が高いと考えられる³²⁰。

このため売上を計上するための4要件（指針79項）の適用が厳格かつ適正に行われているか疑義が生じるケースがありうることが考えられる。

このような課題に対して、現行制度では、関連当事者の状況や関連当事者間取引について詳細な情報提供を求めることや厳格な監査を行うことによって対応を図ろうとしており、これだけでは、会計情報の信頼性や検証可能性を担保するのに、独立第三者間取引の場合と比較した場合には十分ではないかもしれないが、関連当事者に対する請求済未出荷契約の会計基準の有効性を維持するために一定の有効性を有しているものと考えられる。

謝辞

本稿について、お忙しい中、貴重なコメントや改善に向けた示唆を与えていただいた研究グループの各先生方に、この場を借りて厚く御礼を申し上げます。なお、本論文に不備や誤謬がありました場合は、すべて筆者に責任があることはいまでもありません。

[参考文献]

伊藤功樹[2012]「関連当事者・後発事象・経営者確認書・比較情報」『企業会計』第64巻第9号, 98 - 99頁。

³²⁰ 本章で示したこれらの考察結果は、仮説のレベルにとどまっており、何らかの形でデータによる検証が必要であると考えられる。

小澤義昭[2011]「国際監査基準の明確化に伴う関連当事者取引に係る我が国監査実務への影響」『現代社会と会計』第5号, 51 - 64 頁。

企業会計基準委員会 (ASBJ) [2006]企業会計基準第 11 号「関連当事者の開示に関する会計基準」

企業会計基準委員会 (ASBJ) [2006]企業会計基準適用指針第 13 号「関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針」

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」

桜井久勝[2021]『財務会計講義 第 22 版』中央経済社。

International Accounting Standards Board[2001],*IAS18,Revenue*,originally issued by IASC in 1982 and replaced in 1993.

International Accounting Standards Board[2010],*Exposure Draft ; Revenue from Contracts with Customers*, International Accounting Standards Board.

International Accounting Standards Board[2011],*Revised Exposure Draft ; Revenue from Contracts with Customers*, International Accounting Standards Board.

International Accounting Standards Board[2014],*International Financial Reporting Standard 15,Revenue from Contracts with Customers*, International Accounting Standards Board.

Luca,F.D.,et al.[2022],*Global Comparability of Financial Reporting Under IFRS*,Springer.

収益認識についての総合的研究

—最終報告書—

発行日 2023年9月30日

発行 会計理論学会スタディグループ
代表 岩崎勇