

〔論 説〕

収益認識基準の改定に関する一考察

中原 航 隆

目次

- I, はじめに
- II, 現行の収益・費用の認識基準
 - II-1 収益の認識基準
 - II-2 費用の認識基準
- III, 現行の収益・費用の測定基準
- IV, 国際会計基準における収益及び費用の認識・測定について
- V, 「新会計基準」
- VI, おわりに

I, はじめに

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」が新たに公表された。従来、我が国では収益の認識について包括的な会計基準はなく、各企業が企業会計原則の実現主義の考え方を踏まえて、会計処理を行ってきた。そこで、現状の収益及び費用がどのような歴史的変遷や経緯を経て、我が国の基盤となるような会計処理となってきたのかを今一度見直す。そこから、新たな「収益認識に関する会計基準」がどのようなものかを考察する。

II, 現行の収益・費用の認識基準

II-1 収益の認識基準

まず初めに今回の改正について触れる前に、わが国の現在における収益認識に関わる会計制度を概観する。我が国の会計制度においては、金融庁の諮問機関である企業会計審議会が管轄する企業会計原則と、公益財団法人財務会計基準機構の内部組織である企業会計基準委員会が発行する会計基準が並立している。企業会計原則は1982年に最終改訂が行われて以来変更がないが、廃止されているわけではない。現在においては企業会計基準委員会の会計基準が我が国の会計制度の中核となっているとはいえ、そこで網羅されていない取引等については、現在でも企業会計原則の考え方が当てはめられる場合も多いものと考えられる。そこで、まず企業会計原則から概観する。

我が国の企業会計原則では、収益及び費用に関する原則はまず、損益計算書原則一において以下のように規定されている。

企業会計原則二 損益計算書原則一

「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」

このように、収益から費用を差し引くことにより利益を算定する損益法を採用することを明記している⁽¹⁾。この文言からもわかる通り、企業会計原則における利益算定の基本となっているのが収益及び費用の認識及び測定であることが読み取れる⁽²⁾。利益は、収益から費用を差し引くことで計算されると規定され、資産や負債の増減を利益計算の構成要素として取り入れていないため、ここでは便宜的にこれを収益費用アプローチと呼ぶことにする。収益及び費用は企業の活動にともなって連続的・反復的に生じていることから、個々の収益と費用の認識の「時点」を特定する必要がある⁽³⁾。企業会計原則では、以下のよう

企業会計原則二 損益計算書原則一A

「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、当期の損益に計上してはならない。」

このように、前半は収益及び費用の金額をいくらにすべきかに関する測定の問題であり、後半は収益及び費用をいつ記録すべきかに関する認識の問題となっている。まず、認識の問題について検討する。

収益について、現行の会計制度では実現主義の原則によって認識されている。この実現主義とは、①財貨又は用役の移転をし、②それに対する現金又は現金同等物（手形・売掛金等の貨幣性資産）の取得という二要件がそろった段階で収益の認識を行うことを要請する原則である⁽⁴⁾。

そして、実現主義の原則が収益認識の基本原則とされる根拠は、利益の特質に対する適合性が①利益の分配可能性の面、②利益の業績指標性の面、③利益の検証可能性の面において認められるためである。③利益の分配可能性の面については、2005年（平成17年）改正前商法の配当可能利益に関する規定において以下のようになっていた。

旧商法第290条第1項

「利益ノ配当ハ貸借対照表上ノ純資産額ヨリ左ノ金額ヲ控除シタル額ヲ限度トシテ之ヲ為スコトヲ得」

1 資本ノ額

(1) 寫村剛雄 1994年 『会計学一般原理』32頁

(2) 桜井久勝 2018年 『財務会計講義』72頁

(3) 同上書 72頁

(4) 武田隆二 2008年 『最新財務諸表論』322頁 ②の反対給付を「対価の成立」と述べたが、具体的に現金又は現金同等物としている。

- 2 資本準備金及利益準備金ノ合計額
- 3 其ノ決算期ニ積立ツルコトヲ要スル利益準備金ノ額
- 4 第286条ノ2及第286条ノ3ノ規定ニ依リ貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上シタル金額ノ合計額ガ前2号ノ準備金ノ合計額ヲ超ユルトキハ其ノ超過額」

上述の条文にあるように、利益の配当は貸借対照表上の純資産額より資本の額等の金額を控除した額を限度として、実施することができる。ここでいう純資産額とは資本金及び法定準備金のことである。

これは、旧商法における債権者と株主の利害調整を図ることを目的とされていたことによる。西山は「株式会社のように株主が第三者化してしまっている企業形態においては、債権者とならんで、株主を保護することが必要であって、そのためには、「配当可能利益の維持」をはかるとともに、つねに「資本持分と利益持分の区別の維持」についても、配慮しなければならない⁽⁵⁾。」と述べている。これは、従来から債権者保護のためには過剰な配当をすることは避けるべきであるが、株式会社のように株主が第三者化してしまっている現代のような企業形態においては、債権者とならんで株主を保護する必要があるため配当はすべきである。そのため、「配当可能利益」を規定することにより両者の利害を調整する目的もあるとしている。

また、土方は「債務に対する有限責任の下では、債権者保護が個人的に保証されるはずもなく、資本が浸蝕されることのないように、配当が制限されねばならない。ここにも、資本維持、したがって、資本と利益の峻別が要求される⁽⁶⁾。」と述べている。

ここでいう有限責任とは、株主の間接的な有限責任をさす。間接的なとは、株主は株式会社が追っている負債について、株式会社が返済不能になったとしても、直接返済する義務を負わないことを指す。また、有限責任とは、株主は出資した金額までしか責任を負わないことを意味する。つまり、万一株式会社が倒産するようになった場合、最大でその株主が出資した金額の全額を失うことになる、というものである。ある株式会社が1,000万円の借入金を返せずに倒産した場合、仮に出資額が100万円の株主がいたとして、この株主は借入金を返済する義務を負わず、倒産した株式会社への出資金100万円が損失となるだけである。こうした株式会社の株主に対する間接的な有限責任制は、現行の会社法にも当てはまる。ただし、旧商法は株主の間接的な有限責任制から、配当の金額を限定することにより、ひいては当期純利益の金額決定にあたって、資金的な裏付けのある利益に限定するような思考が見て取れる。

1から3までは、当時の商法では配当不能であった。資本金と資本準備金は払込資本という資本であり、配当に当てられるものではない。利益準備金は利益剰余金を源泉とするが、「利益であるものを、債権者保護から資本の強化を図るために積み立てられたもので、凍結された利益、すなわち、資本化された利益である⁽⁷⁾。」と述べ、その配当不能性の正当性を説明している。

(5) 西山忠範 1962年 「貸借対照表上の資本と利益をめぐる株主と債権者の利害」 『税法』24号199頁

(6) 土方久 著「利益処分」 武田隆二 1981年 編著 『財務会計の論点』214頁

(7) 土方久 同上書 215頁

4の規定は、旧商法にあった、繰延資産計上時における配当制限である。

これらの規定からわかることは、繰延資産を計上していない場合、当期に計上された純利益から、利益準備金積立額を除いた金額および任意積立金の金額を限度として配当ができることになる。

また、繰延資産が計上されている場合の配当制限も、資金的な裏付けのない資産である繰延資産は、配当の財源にならないからという根拠がある。

また、この条文から読み取れるのは、当時の配当可能利益の計上については商法の規定が貸借対照表のもとで計上される純財産の増加分である商法的利益概念の成立をもとに求められていた。この純財産の増加分とは、以下の式で求める。

- 1, 期首の資産合計 - 期首の負債合計 = 期首の純財産額
- 2, 期末の資産合計 - 期末の負債合計 = 期末の純資産額
- 3, 期末の純資産額 - 期首の純資産額 = 純財産増加額
- 4, 純資産増加額 - 期中の追加投資 + 期中の資本引出 = 利益

上記のように期首の純資産額と期末の純資産額との差額から期中の追加投資・期中の資本引出を控除した利益が配当可能である利益であるとしていた。これは、期首貸借対照表と期末貸借対照表との差額に調整を加えた額と同様であると考えられるため、利益の具体性と確実性が保証されることになる。そのため、利益が計上される場合には配当金等の支払によって貨幣性資産の流出をもたらすことになるので、収益の認識についても、分配可能性を確保できる実現主義が採用された⁽⁸⁾。したがって、実現の要件を満たした時点（販売時点）で収益を認識することにより、収益とそこからもたらされる利益に貨幣性資産の裏付けが得られることにより、分配可能利益への転化への足掛かりとされていた。

しかし、その後の商法改正が2005年（平成17年）に行われたことで利益の配当から剰余金の配当へと移り変わった。

改正後商法（以下、会社法とする。）は配当に関して次の規定を有している。

454条

「株式会社は、前条の規定による剰余金の配当をしようとするときは、その都度、株主総会の決議によって、次に掲げる事項を定めなければならない。」

447条

「株式会社は、資本金の額を減少することができる。この場合においては、株主総会の決議によって、次に掲げる事項を定めなければならない。」

- 一 減少する資本金の額
- 二 減少する資本金の額の全部又は一部を準備金とするときは、その旨及び準備金とする額

(8) 山下勝治 1980年『会計学一般原理—決定版—』16頁

前田によると、上記条文について「会社法が旧会社法で用いていた「利益配当」という言葉を用いなくて剰余金の配当という言葉を用いているのは、その原資が利益に限られず、配当をすることによってその他資本剰余金が減少する場合もあるからであるという説明がなされている⁽⁹⁾。」という。旧会社法とは本論文でいうところの旧商法の会社法の部分である。

このように会計学上払込資本の一部とされるその他資本剰余金が、配当可能な剰余金とされている点が特徴的である。旧商法では剰余金であろうとも資本剰余金である限りは維持すべき資本と考えられ、配当不能であった。そして、前述したように、当期純利益を源泉とする任意積立金および当期の純利益のみが配当可能とされてきている。ところが、現行の会社法では配当は利益剰余金に限定されないのである。

利益剰余金に限定されないことについて、法制度側からは、「財源規制、手続規制等を整備した上で、目的を問わず自己株式の取得を解禁した平成13年の第79号改正においては、資本減少差益を法定準備金に積み立てるものとしていた規制が廃止されるとともに(旧商法288条ノ2第1項4号)、法定準備金の減少手続(商法289条2項)が整備された。そして、これらの減少差益は、「その他資本剰余金」とされ、利益と同様、株主に対する分配又は配当が可能な財源に充てることが認められることとなった。このように「その他資本剰余金」からの分配又は配当が認められたことによって、現行法上の利益配当(商法290条)及び中間配当(商法293条ノ5)と資本及び法定準備金の減少に伴う払戻し(商法375条・289条)との区別が相対化することとなった。すなわち、従来は、前者は利益を、後者は資本をそれぞれ財源として払い戻す行為であったが、現行法の下では、ともに「利益及びその他資本剰余金」という、いわゆる「剰余金」を払い戻す行為として整理することができ、両者を法律上区別して規律する必要性は乏しいといえることができる⁽¹⁰⁾。」としている。

この条文における剰余金とは、損益取引から生じた利益剰余金と資本取引から生じた剰余金の二種類が含まれている。ここでいう資本取引から生じる剰余金、いわゆる資本剰余金とは「資本準備金」及び「その他資本剰余金」のことを指す。

会社法454条において、配当することが可能な剰余金とは、資本剰余金の中でもその他資本剰余金であることを示している。資本準備金については、利益準備金と並び法定準備金となっているため、一定の積立が規制されているため、資本準備金からの直接の配当はできないこととされている。そのため、資本金もしくは資本準備金からの配当を行うとなった場合には、447条における資本金及び資本準備金をその他資本剰余金へ振り替えを行うこと等により、その他資本剰余金を確保してからの配当を行うことになる。会社法における剰余金の配当については、旧商法における配当可能額の算定方法を基本的に継承し、配当の上限を規制している。ただし、資本金や資本準備金のその他資本剰余金への段階的な振り替え(逆の振り替えも可)によって、配当財源を増やすことができるため、この部分の規制緩和については、資本の維持が図れなくなる可能性がある。自己株式処分差益や資本金および資本準備金の減少差益(減資差益)のような払込資本が、配当原資に充当され

(9) 前田庸 2006年『会社法入門第11版』有斐閣 586頁

(10) 法務省 2003年『会社法制の現代化に関する要綱試案 補足説明』66頁

る例もみられる⁽¹¹⁾。

例 保有する自己株式（取得原価のまま保有）処分対価の方が大きい場合（自己株式処分差益）

※金額については簡略化するため金額を小さくした。

現金預金（受取対価）	150	自己株式（取得原価）	100
		その他資本剰余金（差額）	50

上記仕訳の例で示したものは、自己株式を取得原価のまま保有し処分した場合である。すでに当該企業において保有している自己株式100をその価額より高い金額である150により処分した場合に処分差益50が生じることになる。そして、その処分差益をその他資本剰余金として処理することとしている。もともと自己株式の取得は、資本調達のために発行した株式の払戻しと同様の効果を生じ、資本充実に反して債権者の権利を害する等の理由で、日本では長らく禁止されてきた。しかし、2001年10月以降は、株主総会の決議を経て、分配可能額の限度内で行うのであれば、自己株式を取得し保有できるようになった。また、自己株式の本質については資本控除説が現在通説となっていることから、自己株式の売却や処分等は資本の増加に相当するとされるため、自己株式の差益については資本剰余金の性質を持つが、会社法445条により、資本準備金とは処理できないため、その他資本剰余金として処理することとされている。

また、会社法454条では、配当についてそれまでの商法においては年2回の配当であったことが年何回でも剰余金の配当を行うことができるようになったことや分配可能額の算定が盛り込まれた。この分配可能額については、会社法461条において盛り込まれており、債権者保護のためにある一定の金額まで配当を制約することを示している。この分配可能額の算定における基本的な考え方は、同条2項により次の通りとなっている。

①最終の事業年度の末日における剰余金の額（その他資本剰余金・その他利益剰余金）
 ±②剰余金の変動額－③自己株式の帳簿価額及び自己株式の処分対価など＝分配可能額

※①±②－③の後に臨時計算書類を作成した場合、当該計算書類にて計算されたには利益及び自己株式の処分対価を加減⁽¹²⁾

この式における②とは、①を算定してから配当を行う日までに行われた剰余金の変動額を示している。また、自己株式を当該計算に含めることは、自己株式の取得が株主に対して会社財産をすでに払い戻しているとみなすため、剰余金の配当と自己株式の取得は同等の行為であるので、二重の会社財産の払い戻しとならないようにするため分配可能額の算定上減算する。このように商法改正後においては、利益の配当については純粋な利益のみ

(11) 氏原茂樹 2008年「『純資産の部』の特質：会社法に関連して」158頁『流経法學』8巻2号

(12) 秋坂朝則 2007年『新訂版 商法改正の変遷とその要点—その創設から会社法設立まで—』236頁

の配当ではなくなり、資本取引において生じた剰余金なども加味して配当の可能な金額を算定することへ変わっていった。そのため、収益認識の根拠として、利益の分配可能性についての議論はされなくなった。

次に、実現主義の根拠の他の二つについて検討を加える。

利益の業績指標性の面とは、会計上の利益が利害関係者にとって有用な会計情報であるためには、企業の業績を表示するものであることが前提であり、企業の販売が一連の営業活動の目的として行われることから、利益が企業の目標達成を示すことができるためである⁽¹³⁾。利益の検証可能性の面では、販売の事実、第三者との取引という客観的な事実であり、後日取り消されることのない確実性を備えていることや、販売の事実によって、収益として計上しうる額が明確になるという点、発生主義によって収益を計上した場合のような計算上の不確実性や主観的な恣意性の排除や未実現利益の計上がされないことなどがあげられる。このような理由から収益認識基準として実現主義が採用されている⁽¹⁴⁾。

前述のとおり、実現主義が採用される根拠は、実現主義以外の収益の認識についての問題点もカバーしている。現金主義で認識した場合は②業績指標性の面において現金の収支によって収益を計上した場合に企業の経営努力とそれに対応する成果を適切に反映することができないことや、発生した費用・収益が必ずしも、その発生時に現金の収支を伴うとは限らないからである⁽¹⁵⁾。

例 割賦販売の現金主義による収益認識（回収基準）

×1年に商品を120,000円で仕入れ、150,000円で割賦販売し、その代金を×2年から分割回収する契約を締結した。

	×1年	×2年	×3年
売上高	0	75,000	75,000
原価	120,000	0	0
利益	△120,000	75,000	75,000

上記の例は、割賦販売を回収基準（現金主義）により収益・費用を認識したものである。この場合、×1年に仕入れた段階で現金支出を行っているため費用が発生する。しかし、同じ×1年に商品を販売しているにもかかわらず、収益の認識をしない。収益の認識は、翌期以降に対価である現金を回収した時点となる。

これでは、収益と費用の期間ごとの対応がなされていない。また、適正な期間損益計算を行うことができず、期間ごとの企業の業績評価を行うことがままならない。では、これを実現主義による収益を認識する方法へと前提は同様にして変更してみる。

(13) 畠村剛雄 前掲書100頁 伊藤邦雄 2012年『ゼミナール現代会計入門』209頁

(14) 植野郁太 1980年『財務諸表論』66頁 井上達雄 1980年『精説会计学』60頁

(15) 山下勝治 前掲書53頁

例 割賦販売の実現主義による収益認識 (販売基準)

	× 1 年	× 2 年	× 3 年
売上高	150,000	0	0
原価	120,000	0	0
利益	30,000	0	0

次に示した例は、割賦販売の実現主義による収益の認識した場合についてである。前述したように実現主義による収益の認識には、①財貨又は用役の移転をし、②それに対する現金又は現金同等物（手形・売掛金等の貨幣性資産）の取得という二つの要件を満たすことにより収益を認識する方法であった。この場合では、①については販売をした時点商品を引き渡すことにより、財貨又は用役の移転を果たすことになるため、要件を満たすことになる。また、②についても販売した時点顧客からの割賦売掛金が発生するため、①に対する現金同等物（手形・売掛金等の貨幣性資産）の取得になり、要件を満たすことになる。

しかし、企業会計原則においては、割賦販売では割賦売掛金の回収の危険性が高いこと等を理由として、例外的処理の方法も認めている。例外的処理の方法としては、割賦販売の収益認識を回収期限が到来した日を売上収益の実現の日とする回収期限到来日基準又は割賦売掛金が入金された日をもって売上収益の実現の日とする回収基準を採用することを認めている。回収基準が認められるのは、実現主義の具体的適用形態である販売基準よりも収益の認識時点が遅くなり、より資金的な裏付けが強くなっているからである。これも配当可能利益を計算するために、出来るだけ資金的な裏付けのある利益を計上しなければならないという、旧商法の制度的な背景によるものと考えられる。

II-2 費用の認識基準

次に費用の認識について検討する。現行の会計制度において費用は、発生主義によって認識されている。発生主義の原則とは、費用を現金の収支の事実ではなく、発生の実事にもとづいて認識する。この費用の発生について、経済価値の費消事実の発生と経済価値の費消原因事実の発生という包括的な認識原則とみる広義説と経済価値の費消原因事実の発生については費用収益対応の原則によって認識されるものとみる狭義説がある。

広義説・狭義説に相違があるのは、経済価値の費消原因事実の発生に対する見解であり、経済価値の費消事実の発生については同様の見解を述べている。

まず、広義説・狭義説両方に共通する経済価値の費消事実の発生とは、財貨や用役の価値の費消が確定した事実として生じることであり、例えば売上原価であれば、販売された商品・製品に投下した資本の価値流出が確定した財貨の費消事実の発生となり、建物であれば、取得後に使用することにより価値の費消事実の発生となる。そのほかに、旅費交通費であれば運用用役がすでに費消された事実を示しているようにすべて確定した価値の費消事実の発生にもとづく費用の認識である⁽¹⁶⁾。

(16) 畠村剛雄 前掲書 133頁

次いで、費用の発生が価値の費用事実の発生だけでなく、費消原因事実の発生をも包含する広義説についてみていく。

稲垣によれば、「従来は、発生主義を価値の費消によって費用が発生したというように説かれていた。しかし負債性引当金等による費用の計上に関しては、この価値費消概念では説明ができない。何故ならば、負債性引当金による費用計上時点では、具体的な特定の財貨・用役の価値費消事実が生起していないからである。これらは、当期におけるある収益活動が原因となり、将来の期間において特定の費用（また収益の控除）たる支出が結果として確実に起きるときに、その因果関係に着目して、その支出額の一部を当期の費用とするのである。この意味での発生主義の発生とは、単に財貨・用役の価値費消という事実のみによる費用認識とせず、将来期間において価値費消を生じさせる原因が当期に生起しているとき、原因の生起によっても費用が発生しているとの説明が加えられるようになった。」また、「費用は第一義的に発生主義原則の適用をまずうけて、第二義的に費用・収益対応の原則の適用をうけると解したほうが、発生主義による費用計算構造の説明としてはすっきりするので、発生主義の拡大解釈のきらいはあるが、原因の生起も発生の概念で説明しておくことにする⁽¹⁷⁾。」と述べている。

山榎・寫村は「費用の認識の基本原則は、発生主義の原則である。費用の発生は、企業資本の運動過程における価値減少ないし価値流出の事実の発生を意味し、当期の収益との対応関係が認められる財貨・用役の費消事実が当期の費用の発生事実として認識される。したがってここで問題となるのは、費用の発生の事実の内容である。費用の発生が、まさに「発生」であるのは確定事実としての発生だけでなく、原因事実としての発生もふくんでいることにある。しかも、この場合の原因事実の発生には、必然的な原因事実だけでなく、蓋然的な性格の原因事実をも含まれていることが注意されねばならない⁽¹⁸⁾。」と述べている。

黒澤は「費用は、損益取引つまり、企業資本の運用過程で生ずる価値減少事実であって、具体的には収益活動に必要な各種の財貨及び用役からなる経営諸要素の価値減少つまり収益効果の発現または喪失事実を意味する。このような費用の発生事実と、費用化する経営諸要素購入（対価支出）時点との間には時間的なズレが生ずるだけでなく、費用化の態様も経営諸要素の種類・性質によって大きく異なる。…将来の支出額が部分的に当期の費用として認識されるケースである。この具体例は各種の負債性引当金の計上事実にみられるところである。たとえば退職給与引当金についてみれば、将来における退職金の支出原因は従業員の現在の勤続事実に求められるから、将来の支出額そのものは未確定であっても、現在の勤続事実つまり労働用役の費消事実が費用発生事実として認識されることになる。このように、費用の発生事実とは、経営諸要素の価値減少（収益効果の発現）が確定した事実として発生したものだけでなく、原因事実の発生も含まれることになる⁽¹⁹⁾。」と述べている。

上述のように費用の認識である発生主義を経済価値の費消事実にとどめることになって

(17) 稲垣富士男 1979年『財務諸表通論』127頁

(18) 山榎忠恕 寫村剛雄 1992年『体系財務諸表論理論編四訂版』188頁

(19) 黒澤清 1975年『新企業会計原則解説』141頁

しまうと、負債性引当金による費用の計上に関して、価値の費消事実が確定したことによる費用の認識の方法では説明ができなくなる。その理由は、負債性引当金等は将来の現金支出額などを示しており、当期において特定の財貨又は用役の価値の費消事実が発生していないためである。しかし、将来の特定の財貨又は用役の価値の費消事実の発生というのが当期の収益活動を原因とした経済価値の費消事実の発生を要因として将来現金支出額などが計上されるならば、当期においてその因果関係に着目してその支出額の一部を当期の費用としなければ適正な期間損益計算とは言えない。そこで、費用の認識については、経済価値の費消事実の発生に加え、経済価値の費消原因事実の発生による費用の認識として認めている。要するに、経済価値の費消原因事実の発生とは、価値の費消事実は将来において確定するが、価値費消をもたらす原因となる事実がすでに生じており、その事実が当期の収益と対応している場合には、測定上の信頼性が確保される限り、当期の費用とされることである。例えば、上述した負債性引当金の例として製品保証引当金などがある。製品保証引当金は、当期売り上げた商品・製品に将来なんらかの欠陥が生じたときには保証などが必要になり、その時点で保証のための財貨や用役の費消事実があらわれる。しかし、その価値費消は当期の販売を原因としており、当期の営業収益と対応する性格のものであるため、費消原因事実の発生とみることができる⁽²⁰⁾。

次に経済価値の費消原因事実の発生については費用収益対応の原則によって認識されるものとみる狭義説についてみていく。

中村によれば、「費用の認識の一般基準は発生主義である。つまり財貨又は役務を消費したときに費用を認識するのである。そしてこのようにして把握された費用（発生費用）のうち実現収益に対応する部分が切り離されて費消費用（期間的費用）になるのである。これを切り離す基準が費用収益対応の原則である。したがって、対応原則は発生主義の次の段階で作用する基準である。

発生主義→費用収益対応の原則

しかし、実は発生主義だけですべての費用を把握することはできない。例えば後述するある種の引当損は、財貨または役務の消費がまだ行われていないにもかかわらず、適正な期間損益計算のために計上されなければならない。このような費用計上を根拠づける基準は発生主義ではなく、費用収益対応の原則である⁽²¹⁾。」

この見解については、経済価値の費消原因事実の発生は財貨又は用役の消費がまだ行われていないことに着目し、財貨又は用役が消費されていないが、適正な期間損益計算を行うために計上されるべき費用として認識することを認めるというものである。

上述のように費用の認識については、広義説と狭義説の二つの見解が存在するが、どちらの見解についても、発生主義の原則によって認識される費用については、財貨又は用役の費消を、確定・未確定にかかわらず、さらには原因事実の発生も無制限に認識するものではなく、実現収益との対応関係が重要ということであるとしている。

(20) 畠村剛雄 前掲書 133頁

(21) 中村忠 1982年『新訂 現代会計学』71頁

Ⅲ、現行の収益・費用の測定基準

次に収益及び費用の金額をいくらにすべきかに関する測定の問題について検討する。企業会計原則二損益計算書原則一Aの前段において「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…」とあるように現行の会計制度において収益は収入額に基づき、費用は支出額に基づき測定すべきであるとしている。

これは、収益及び費用の金額は、収入額及び支出額を基本として測定されるべきであることを表している。そして、この収入額及び支出額を前提としながら、決してすべてを現金の支出額及び収入額を意味するものでない。収入額及び支出額に対する意味を現金及びその等価物としての収支ととらえている。また、支出は資産の原価を構成し、その原価が費消されることで費用に転化され、当期の費用に計上される場合がある。この典型例が売上原価である。これは現金等により、商品・原料を購入し、販売・製造をすることにより費用へと転化するのである。収入についても前受金のように現金の収入が一度負債として計上されてから売上として収益に転化される場合もある。もちろん直接に収入額が収益計上の基礎となる場合もある⁽²²⁾。

また、現金収入の時点においては、過去の収入額、当期の収入額、将来の収入額に大別される。これは支出についても同様である。過去の支出額、当期の支出額、将来の支出額というようになっている。つまり、給付が今期に提供され、その代金の収入が次期に行われることもあれば、これとは、逆のことも起こりえるということである。もしくは、給付が今期から時期にかけて継続的に提供されることもあれば、代金が2期間にまたがって分割的に回収されることもある⁽²³⁾。

そして、代金の回収等が期間をまたぐ場合には当期の収入・支出以外のものから発生した収益及び費用については、一時的に貸借対照表の項目として待機させられることになる。これがいわゆる動的貸借対照表論として様々な学者によって議論されてきた。それは前述のように収入・支出を行った時点において、取引が完結すれば何ら問題はない。しかし、次のような状況では収入・支出が行われた時点だけでは解決しない。

× 1 年	× 2 年	× 3 年
商品の購入	商品の販売	販売の対価の回収
支出したが販売できず（費用）とならず翌期へ繰越	販売（費用化）したが対価の受領は翌期となる	前期の販売対価（現金又は現金同等物の取得）の回収

上記表を仕訳で表す場合

× 1 年 商品の購入（費消せず翌期へ繰越した場合）

商品 100

現金（現金同等物） 100

※売上原価へ転嫁せず、貸借対照表において繰越商品として翌期へ

(22) 黒澤清 1960年『新版近代会計学』345頁

(23) 飯野利夫 1956年「損益法の計算原理」609頁『一橋論叢』36巻6号

×2年 商品を販売したが、財貨の提供に対する対価は翌期に受領

売掛金	200	売上	200
売上原価	100	商品	100

×3年 前期の販売対価の回収

現金(現金同等物)	200	売掛金	200
-----------	-----	-----	-----

上記のように×1年において支出をしたことにより得た商品を次期以後において費用化
 する場合は、一時的に貸借対照表へ資産として計上されてから損益計算書の費用となる。
 すなわち、貸借対照表が2期以上の期間にまたがる支出と費用について損益計算書の連結
 帯として機能していることを指す。収入と収益についても同様のことがいえる。×2年
 において商品を販売したことにより対価を受け取るべきであるが、それが売掛金となっ
 ている。これにより、販売した期において現金の回収ができずに翌期において現金の回収をお
 こなうこととなっている。これも、収益が発生した期において収入を得ることができなかつ
 たため、貸借対照表へ資産として計上されてから損益計算書の収益となる。

これをまとめたものが以下の項目である⁽²⁴⁾。

- | | |
|---------------------|---------------------|
| ・支出であって、まだ費用とならない項目 | ・収入であって、まだ収益とならない項目 |
| ・費用であって、まだ支出とならない項目 | ・収益であって、まだ収入とならない項目 |

さらにこの項目を過去・現在・将来との関連も含めて損益計算書形式で表したものが次
 のとおりである⁽²⁵⁾。

損益計算書形式

費用項目	収益項目
・当期の費用で、当期の支出	・当期の収益で、当期の収入
・当期の費用で、前期の支出に関わるもの	・当期の収益で、前期の収入に関わるもの
・当期の費用で、次期以降の支出に関わるもの	・当期の収益で、次期以降の収入に関わるもの

上記表の「当期の費用で、当期の支出」とは、支出をした期において、同額の費用の発
 生を認識することをいい、例えば旅費交通費等のように支出が直接に費用と計上される場
 合などがある。また、「当期の収益で、当期の収入」においても、収入があった期で同額
 の収益の認識をすることをいう。この二つに関しては、収支が確認された期において、収
 益及び費用を認識するための貨幣額が第三者との取引という客観的な事実であり、後日取
 り消されることのない確実性を備えているため現金主義と同様に「収益－費用＝利益」の
 利潤計算に検証可能性を見出すことができる。これに対して、「当期の費用で、前期の支
 出に関わるもの」とは前期から繰り越されてきた前払費用のことであり、「当期の収益で、

(24) 黒澤清 1983年『会計学精理』91頁

(25) 黒澤清 同上書 113頁

前期の収入にかかわるもの」とは前期から繰り越されてきた前受収益などがある。これらは、前期にすでに支出または、収入があったものの前期において認識されるべきでない収益及び費用と次期に繰越することによって適正な期間損益計算へとつなげるものである。また、「当期の費用で、次期以降の支出に関わるもの」とは、次期以降に現金等の支出をもたらすが費用の発生原因は当期にある場合、費用を見越して当期において未払費用として計上したものである。同様に「当期の収益で、次期以降の収入に関わるもの」についても、収益の発生原因は当期にあるが、収入は次期以降に回収されるものを見越して未収収益として当期に計上したものである。前払費用、前受収益、未払費用、未収収益など以外にも収益及び費用が発生した時期と現金等の支出及び収入のずれが生じる場合もあるが、これらの項目は未済項目または経過勘定とよばれ、いずれも貸借対照表及び損益計算書の両方に計上され、適正な期間損益計算へと導くものである。

また、上記表の支出と費用の関係、収入と収益の関係について以下のように論述されている学者もいる⁽²⁶⁾。

	上記表の定義	他の定義
費用項目	当期の費用で、当期の支出	費用性支出
	当期の費用で前期の支出に関わるもの	相対的中立支出
	当期の費用で、次期以降の支出に関わるもの	
収益項目	当期の収益で、当期の収入	収益性収入
	当期の収益で、前期の収入に関わるもの	相対的中立収入
	当期の収益で、次期以降の収入に関わるもの	

この表で示した「費用性支出」及び「収益性収入」とは前述で示した通りと同様の収入及び支出をした年度にそのまま全額が収益及び費用となる収支のことを示す。また、「相対的中立支出」及び「中立的収入」とは一部が収支時の収益及び費用となるが、一部が収支時の期間の収益及び費用とならず、別の期において計上されるものを示したものである。

これらの議論の源流はドイツの会計学者シュマーレンバッハの動的貸借対照表論である。彼は現金の収支計算を基礎として期間損益計算における収益費用の認識を論じ、貸借対照表における項目を期間損益から発生したズレを収容する場であるとした、動的貸借対照表論を論じた⁽²⁷⁾。

シュマーレンバッハの動的貸借対照表論について新田は「会計の基礎には収入、支出があり、その収支を期間に配分するために貸借対照表が存在しているというのである⁽²⁸⁾。」とし、会計の出発点が収支計算であることを前提にあることを確認し、「収支計算書つまり収入・支出があり、これに損益計算書つまり収益費用が働きかける点に企業会計の第一

(26) 井上良二 1979年『財務会計の基礎理論』97頁

(27) E. Schmalenbach (1956), Dynamische Bilanz 12. Aufl., Westdeutscher Verlag. 土岐政蔵訳 1980年『動的貸借対照表論第12版』45頁

(28) 新田忠誓 1999年『財務諸表論究—動的貸借対照表論の応用—』3頁

の特質があり、この際、出てくる未解決項目を収容するために貸借対照表がある⁽²⁹⁾と述べている。つまり、動態論に基づく理論においては、収益は収入と結び付けられてその関係で認識、測定される。費用は支出との関係で認識、測定される。これがドイツの動態論の基盤となっている。

そして企業会計原則も収益の基礎に収入を、費用の基礎に支出を見ていることは明らかであり、動体論の影響が大きいことを窺わせる。

このように、我が国における伝統的な会計理論とそれを抽出した企業会計原則は、収益および費用の概念を形成するにあたって、収入と支出との結びつきが大変重要な意義を持ってきていると言える。そのため、その測定についても収入と支出を基礎とすることが不可欠となってくるのである。企業会計原則で収益および費用の測定額は収入額と支出額に基づくとしているのは、こうした理論的背景を持っているからであると考えられる。

ところが、ドイツで生まれた動態論を参考にアメリカで損益計算の重要性を主張したペイトン・リトルトンは、取得原価主義を基調とする会計理論を打ち立てているが、ドイツの理論とは異なり、収益および費用の認識測定に関して、収支との相違を意識していない。

発生主義会計を取るにしても、収支会計が基本に据えられているのではなく、むしろ取引価格という概念をもとに理論が構築される。そしてアメリカの理論あるいはそれを展開させたと考えられるIFRSの背景にある理論、概念フレームワークは、収支を基礎にするのではなく、取引価格をベースに展開されていると言える。そこで、この点について、ペイトン・リトルトンの著作の特徴点を参考までに、少し紹介し、ドイツの動態論を基盤とする理論との違いを明らかにし、IFRSの概念フレームワークにつなげていきたいと思う。

ペイトン・リトルトン共著の『会社会計基準序説』W.A. Paton and A.C. Littleton, An introduction to Corporate Accounting Standards, A.A.A. 1940. 以下序説とする)は、近代アメリカ会計学を代表する研究書である。同書はアメリカの会計理論および会計原則の形成に非常に大きな貢献をしただけでなく、わが国においても、「企業会計原則」の形成に多大な影響を与えたともいわれており、古典的名著として高い評価を受けている⁽³⁰⁾。「会社会計基準序説」において、ペイトン・リトルトンは収益及び費用に関する会計観を「努力と成果」とし、「企業活動の流れは、長く継続するのを常とする。諸活動の最後の結果は未来にかかっている。しかし(現在の)いろいろの決定は最後の結果を待ってからというわけにはいかない。経営者、出資者、政府、すべての利害関係団体はその進捗度を測定するために折に触れて「試験的な鑑定」(test readings)を必要とする。会計によってわれわれは、ある期間内に「メーター」(meter)を通して流れる費用と収益との期間的対応を通し、かかる試験的な鑑定をおこなうと努めるのである。この目的のために費用及び収益の資料が選定されているのは(交換)取引における所得及び供与の価格総計を研究することが、成果を生み出そうとする努力と生み出された成果とを比較するのに有用であると信ぜられるがゆえにほかならない⁽³¹⁾。」と述べ、費用は成果を生み出すための「努力」、

(29) 新田忠誓 前掲書 34頁

(30) 国田清志 2000年「会計における基礎的概念「会社会計基準序説」研究」『一橋論叢』123巻5号

(31) W.A. Paton & A.C. Littleton, An Introduction To Corporate Accounting Standards, AAA, Monograph No.3, 1940. 中島省吾訳 1979年『会社会計基準序説』23頁

収益はその努力から生み出された「成果」と定義した⁽³²⁾。

これを佐藤は「企業活動は一連の流れである。会計は流れに関する価格総計を特定の会計期間に割り当てる。一連の活動の流れには、成果を生み出そうとする努力とその努力により生み出された成果とがあり、努力は原価ないし費用 (cost) により、成果は収益 (revenue) により表現される。これら期間的に対応する収益と費用 (正確には、特定の会計期間中に実現した収益とその収益に対応する費用) の差額として利益は計算される⁽³³⁾。」というように述べた。つまり、ペイトン・リトルトンは会計において利益計算は一定期間を全体の期間に対して「試験的な鑑定」とし区分し、佐藤は特定の会計期間と述べているが、その中における費用と収益の合理的な対応を行うことが重要であるという費用収益対応原則のことを両者は述べているのである。これが古典的名著として高い評価を受けている所以ではないだろうか。

次に「序説」ではこの収益の測定についてペイトン・リトルトンは、「企業の活動は、大部分他の企業との交換取引によって成り立っている。会計はこれらの交換を数量的に表現しようと試みる。それゆえ会計の基本的な対象は、交換活動に内包されている測定された対価 (measured consideration)、とくに取得された用役に関するもの一原価、経費一と供与された用役に関するもの一収益、利得一とである⁽³⁴⁾。」と述べた。

この測定された対価について佐藤は「測定された対価は、「価格総計」(price aggregate) とほとんど同義に用いられているが、価格総計の方が測定された対価よりも広い範囲を取り扱うことができる。つまり、交換取引において、価格総計はすなわち測定された対価であるけれども、対価を伴わない場合、たとえば贈与などの場合には、測定された対価は存在しないにもかかわらず、価格総計は存在し、記録される⁽³⁵⁾。」と述べている。このように、測定された対価という概念は取引の記録に関して重要ではあるが、全ての取引に当てはまるわけではない。一方で、価格総計は贈与などの交換取引以外の記録すべきすべての取引に当てはめることができる。この意味で、価格総計は取引記録を規定する概念として最も重要な地位を占めるものであると言える。

そして、価格総計についてペイトン・リトルトンは「交換の瞬間において買手と売手とが相互に同意しあった評価を表すもの⁽³⁶⁾」として表現している。つまりこの価格総計という概念は現金の収支を基本に据えているわけではない。この点がシュマーレンバッハを中心とするドイツ動態論の考え方との相違であろう。

次に「序説」における収益の認識についてである。「序説」では収益を「企業の生産物を顧客から受取った新しい資産の額で測定したもの⁽³⁷⁾」として定義づけたうえで、「販売取引の価格総計—単位価格に販売数量を乗じたもの—によって表現される⁽³⁸⁾」と述べた。

(32) 前掲訳書 25 頁

(33) 佐藤信彦 1985 年「『会社会計基準序説』の基礎概念に関する一考察」85 頁『明治大学大学院紀要 商学篇』22 巻

(34) 前掲訳書 18 頁

(35) 佐藤信彦 前掲稿 84 頁

(36) 前掲訳書 19 頁

(37) 同上訳書 79 頁

(38) 同上訳書 82 頁

これは、企業における収益を資産という面から取りあげたときに顧客や得意先などの売買取引を行った相手からの当該企業への生産物たる財貨または用役と交換に流入する資金の流れによって示している。要するに、収益の認識とは取引価格をベースに決定し販売の事実に基づいて認識するということである。この会計的思考が現在に至っても継承されている実現主義である。

このように、上述した「序説」における測定された対価を基礎として会計行為を行うことが今日における会計の基礎となっていることをいうまでもないであろう。

IV、国際会計基準における収益及び費用の認識・測定について

前述したとおり今日における会計の基礎はペイトン・リトルトンにおける「序説」となっている。では、実際に概念フレームワークやIFRSにおける収益に関する認識及び測定の方法について焦点をおきながら概観し、新たに公表された「収益認識に関する会計基準」及び現状の収益の認識を比較しながら考察していく。

まず初めにIFRSの背景にある理論であり、IFRSが国際的な会計基準であるために必要な統一的な基礎概念である概念フレームワークについてみていくこととする。

会計上の「概念フレームワーク」(conceptual framework)とは、財務諸表の作成と表示や財務報告の基礎をなす体系的な諸概念について記述したものである。「国際会計基準審議会」(International Accounting Standards Board : IASB)の概念フレームワークは、IASBが首尾一貫した個別の会計基準を開発する場合の基本的な諸概念や考え方を示すものである。それゆえ、これは、IASBの公表する会計基準であるすべての「国際財務報告基準」(International Financial Reporting Standards : IFRS)の基礎となるものである⁽³⁹⁾。このように概念フレームワークとは会計を行う上での憲法のような最上級の基礎的概念として考えられている。日本においては、2004年7月に企業会計基準委員会において討議資料「財務会計の概念フレームワーク」が公表された。日本の概念フレームワークについても「こ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、あくまでも基礎概念の整理を通じて基本的指針を提示することにある⁽⁴⁰⁾。」とあるように我が国においても基本的指針として会計方針の根底にある考え方であることを述べている。また、IASBの「概念フレームワーク」と我が国の「財務会計の概念フレームワーク」はともに個々の会計基準を規定するものではなく、個々の会計基準を規定するうえで首尾一貫した会計的思考を失うことがないように補完するもので、言ってみれば各会計基準を支える理論的基盤である。そのため、収益に関する会計基準を考察するにあたっては、概念フレームワークの基本構造および収益を含む財務諸表の構成要素の認識・測定に関する規定を取り上げる必要がある。

概念フレームワークはその第4章において財務諸表の構成要素を定義している。そこでは、資産から定義が始まるいわゆる資産負債アプローチが採用されている。そして収益の定義もまた、資産の定義に大きく依存している。そこで、フレームワークの資産の定義か

(39) 岩崎勇 2019年『IFRSの概念フレームワーク』1頁

(40) 企業会計基準委員会『討議資料「財務会計の概念フレームワーク」』2頁

ら見ていくことにする。概念フレームワークにおいて、財務諸表の構成要素に関する記述は以下の表のような順で取り扱われている。

IASB「概念フレームワーク」第4章 財務諸表の構成要素の規定内容⁽⁴¹⁾

- | |
|--------------------|
| (1) はじめに |
| (2) 資産の定義 |
| ①権利 |
| ②経済的便益を生み出す潜在能力 |
| ③支配 |
| (3) 負債の定義 |
| ①義務 |
| ②経済的資源の移転の義務 |
| ③過去の事象の結果としての現在の義務 |
| (4) 資産及び負債 |
| ①会計単位 |
| ②未履行契約 |
| ③契約権利及び契約義務の実質 |
| (5) 持分の定義 |
| (6) 収益及び費用の定義 |

まず、第一に資産の定義が規定され、次にその反対概念として負債が定義される。(4)では資産及び負債を考える上で明らかにしておいた方が良い論点にもつながる問題点を抽出している。そのつぎの(5)で貸借対照表の構成要素である持分が定義され、最後に収益及び費用が定義されている。これをみると、収益及び費用が最後に回されて重要視されていないようにも思えるが、これは利益計算の重要性を看過していると見るべきではないだろう。なぜなら、概念フレームワークにおける財務報告の目的には、報告主体の業績を判断するために必要な情報を提供することも重要な目的として取り上げられているからである。それでも収益及び費用が最後に位置付けられているのは、各構成要素の定義の仕方に原因がある。資産負債アプローチに基づく定義の仕方に起因している。このことを明らかにするために、資産の定義から検討を始める。

概念フレームワークの利益観である資産負債アプローチでは、資産及び負債を定義することから始まり、その変動としてあらわれるのが収益及び費用であり、そこからもたらされた収益及び費用の差額として利益が算定されるとしている。では、その資産負債アプローチとはどのようなものなのか。項目ごとにみていくこととする。

まず資産負債アプローチの要となる資産である。「概念フレームワーク」では資産の定義を「企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源である」とし、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である」としている。(par4.5 par4.6)

次に負債である。負債を概念フレームワークでは資産の反対概念のようにとらえており、その定義を「企業が過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務である。」(par4.24)としている。

(41) 岩崎勇 前掲書 89頁

これらの資産負債アプローチの要となる構成要素を念頭におき、構成要素の収益及び費用に関わる定義にクローズアップしてみる。収益の定義は「収益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)である。」

(par4.48)とされており、費用の定義は「費用とは、持分の減少を生じる資産の減少又は負債の増加(持ち分請求権の保有者への分配を除く)である。」(par4.49)としている。

これらの定義を整理すると、収益(経済的便益)を生み出す潜在的な能力を有するものが経済的資源であり、その経済的資源が資産であることを意味しており、費用は収益を生み出す潜在的な能力を有する経済的資源である資産を手放すことであると読み取れる。では、この収益及び費用の認識及び測定についてどのように規定されているかについてみていく。

ここでは、後述するIFRS第15号の「顧客との契約から生じる収益」(Revenue from Contracts with Customers)(以下、IFRS第15号という)と我が国で新たに開発された「収益認識に関する会計基準」との整合の観点から、先に測定についてみていく。

IASBの概念フレームワークにおいて、測定及び測定基礎として次のように述べている。「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的に数量化するプロセスである。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所定の測定基礎で測定した結果である。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)である。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に係る測定値が生み出される。」(par6.2)

この後段の文章からわかるように収益及び費用を測定するためには、歴史的原価・公正価値・履行価値にかかわらず、まず資産・負債が測定され、その測定された結果をもとにして収益及び費用が測定できるのであるということが述べられている。

次に認識についてIASB「概念フレームワーク」では認識及び認識の中止と題して、認識について「認識とは、財政状態計算書及び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捕捉するプロセスである。認識は、項目(単独又は表示項目の一部としてのいずれか)を言語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で記載することを伴う」(par5.2)としている。ここに財政状態計算書とは貸借対照表のことを指しており、財務業績の計算書とは損益計算書のことを指している。そして認識の中止について「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る。資産については、これは通常、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生じる。負債については、これは通常、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。」(par5.25)としている。

この認識及び認識の中止については、さらに「収益及び費用が財務業績の計算書に認識されるのは、資産又は負債の帳簿価額の増加又は減少も認識される場合だけである。」とし、以下のような例を示している。(par5.6)

- (a) 収益の認識は、次のものと同時に生じる。
 - (i) 資産の当初認識、又は資産の帳簿価額の増加

- (ii) 負債の認識の中止，又は負債の帳簿価額の減少
- (b) 費用の認識は，次のものと同時に生じる。
 - (i) 負債の当初認識，又は負債の帳簿価額の増加
 - (ii) 資産の認識の中止，又は資産の帳簿価額の減少

このように収益及び費用の認識について，資産及び負債の増減により規定されていることがわかる。これが資産負債アプローチによる利益観であることを示している。

そして，この概念フレームワークによって首尾一貫した会計処理を示し，IFRS 第15号によって詳細な収益の認識及び測定について示されているのである。我が国の収益認識について，新たに公表された収益認識に関する会計基準もIFRS 第15号を踏襲する形で作られたといえる。では，次の章にて我が国において新たに公表された「収益認識に関する会計基準」についてみていく。

V、「新会計基準」

企業会計基準委員会（ASBJ）は2018年3月30日に，企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下「新会計基準」）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「新会計基準適用指針」）」を公表した。新会計基準の開発の方針として，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号の定めを基本的にすべて取り入れることとされている（新会計基準97項）。この結果，収益の認識の時期や収益の額等が従来の取り扱いから変更される可能性がある。従来は収益の認識基準として前述した実現主義が適用されてきたが，今回の新基準の公表によりこの実現主義と異なる認識基準が要請されることとなった。また，新会計基準の範囲に定める収益に関する会計処理については，従来定めのあるものであっても，新会計基準が優先して適用されることとなっている。

実際の取引における収益認識の時点が大きく変化するかどうかは，強制適用が2021年度からのため，実務的な判断はできないが，以下の点が特徴的である。

1. 企業が約束した財又はサービスを顧客に移転する（すなわち，顧客が当該財又はサービスに対する支配を獲得する）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ととされている。
2. 財又はサービスに対する支配が顧客に一定の期間にわたり移転することとなる要件に該当する場合には，一定の期間にわたり収益を認識することになり，要件に該当しない場合には，一時点（顧客に支配が移転した時点）で収益を認識することになる。

ただし，他の以下の会計基準については，新会計基準は適用されないとしている。

- (1) 企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」の範囲に含まれる金融商品に係る取引
- (2) 企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」の範囲に含まれるリース

取引

- (3) 保険法（平成20年法律第56号）における定義を満たす保険契約
- (4) 顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引（例えば、2つの企業の間で、異なる場所における顧客からの需要を適時に満たすために商品又は製品を交換する契約）
- (5) 金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料
- (6) 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」の対象となる不動産（不動産信託受益権を含む。）の譲渡

（新会計基準3項）

また、費用に関する基準については変更がないことから、ここからは新会計基準について考察していくこととする。

では、新会計基準では、どのように収益を認識するのか。新会計基準は、IFRS第15号をほぼ踏襲しているため、5つの以下のステップを踏むことにより収益を認識・計上することとしている。

1. 顧客との契約の識別
2. 顧客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. 履行義務の充足による収益の認識（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

（新会計基準17項）

収益の認識・計上をいつ、いくらにするのかという会計処理を上記のステップにおいて、順を追って決定していくのである。各ステップを論じるにあたって、1～5の収益を認識・計上する取引の概観を前提条件の具体的な取引例から適切な会計処理を考えてみる。

前提条件

- (1) 当期首に、A社はB社（顧客）と、標準的な商品Xの販売と2年間の保守サービスを提供する1つの契約を締結した。
- (2) A社は、当期首に商品XをB社に引き渡し、当期首から翌期末まで保守サービスを行う。
- (3) 契約書に記載された対価の額は12,500千円である。

（新会計基準の適用指針「設例1」参考）

上記前提条件は、ある売買取引に商品の保守サービスが付されている場合である。さらにここでは、会計処理をわかりやすくするために以下の事項を付け足す。

(4) 商品 X の販売時に対価の額 12,500 千円を現金で受け取った。

○商品を販売し現金を受領した時点。サービスは未提供。

(現金) 10,000 (売上) 10,000

(現金) 2,500 (契約負債) 2,500

○会計期末において当期中に提供したサービスの収益の計上

(契約負債) 1,250 (役務収益) 1,250

○翌期の会計処理 (翌期分に提供したサービスの収益の計上)

(契約負債) 1,250 (役務収益) 1,250

商品を販売した会計期間では、商品の提供についてはステップ 1~5 の手順を踏むことと同時に現金受領することにより上記仕訳をすることができる。ここで注意すべき点は、契約負債である。これは、現金受領時ではステップ 5 で収益認識のために必要とされる履行義務の充足の要件を満たしていないからである。つまり、収益繰延の従来の考え方では、現金受領時に受取手数料という収益を計上し、その後決算時に履行義務が充足されていない金額を前受収益として繰延べる処理が認められて来た。しかし今回の基準では、期中に収益を計上すること自体が認められない。結果的に当該期間の収益の金額に変わりはないが、期中の会計処理、決算整理ともに仕訳の方法が異なってくる。これは会計処理に関する基本的な考え方が変わったことの現れであると思われる。

従来の我が国における収益認識については、企業会計原則において「売上高は実現主義の原則に従い、商品の販売又は役務の給付によったものに限る」とされ、実現主義に基づいて収益の認識がなされてきた。しかし、新たに新会計基準が公表されたことにより先の仕訳にみたように収益を認識する時期及び金額が変わることがありえる。

基本的な考え方の変化とは、収益費用アプローチから、資産負債アプローチへの変化であると思われる。収益費用アプローチのもとで、実現主義が採用されていても、契約に基づいて継続的に役務を提供する場合は、実現の要件である商品・製品・サービスの提供がなくても、収益に認識することが認められて来た。もちろん、貨幣性資産の受領が条件で、上述したように期末に修正され、未提供の収益が当該期間の収益として認識されることはない。しかしながら、再度強調するが、今回の会計基準で要請される会計処理(仕訳)は、従来と異なった考え方に基づくものであると筆者は主張する。そこで、こうした相違点を明確にするために、資産・負債の増減が収益認識の基準となっている点に焦点を当てて、検討を進める。

まず、会計基準 35 項、37 項を見てみる。

新会計基準 35 項

「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の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。」

新会計基準 37 項

「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享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力も含む）をいう。」

35 項では、前段においてステップ1～5の手順における結果、当該企業がどのように収益を認識するかについて述べている。35 項後段及び37 項では顧客がどのように財又はサービスが提供されると当該企業が収益を認識できるかを示している。顧客が資産を受入れ、資産の支配をするということは、商品を販売した当該企業は資産の増加（金銭債権の取得等）又は負債の減少（契約負債の減少等）となる。このように35 項及び37 項は新会計基準における会計処理のゴールともいえる部分を示しているのである。では、新会計基準の各ステップについて紐解いていくことにする。

まず、ステップ1では顧客との契約を識別する。顧客との売買取引の約束である契約が商品の販売や役務の提供を行う当該企業にとって損益計算書に計上される業績としての権利を得ることになるかどうかの判断するものである。新会計基準では以下のように規定している。

新会計基準 17 項

(1) 顧客との契約を識別する

「収益認識に関する会計基準の定めは、顧客と合意し、かつ、所定の要件を満たす契約に適用する。」

ステップ1では、上記17 項における所定の要件として、口頭や書面による契約や顧客に移転する財又はサービスと交換に企業が権利を得ることとなる対価（現金等の資産）を回収する可能性が高いことなどが明記されている。従来のように財又はサービスを提供しその対価として現金等を受け取る契約がステップ1であることを言っているのである。先の会計処理についても、前提条件の契約では財又はサービスの提供に対して、現金という対価である資産が増加するということが付されているのでステップ1の要件を満たすことになる。この段階の要件のみがクリアされただけでは、契約をしたという事実があったとしても、商品の移転や商品の販売に伴う対価を伴わなければ、会計処理として仕訳などはしない。

次にステップ2である。ステップ2では、ステップ1において「契約」とみなされた取引が当該企業でどのような履行の義務（いわゆるA社がB社に対して果たすべき約束）であるかを認識する作業である。履行義務の識別とは、当該企業（販売する側）の資産等の減少（商品を渡すなど）があり、その資産等を顧客が受取り支配しその資産等から便益を享受することができる状態か。また、当該企業における取引において顧客への財又はサービスの提供がいくつ約束しているのかを認識することである。先の前提条件でいえば、商品Xの販売という履行義務と保守サービスの提供という2つの履行義務が生じている。それぞれが別々の収益として識別され、認識されることになる。ステップ2に関する基準については以下の通りである。

新会計基準 17 項

(2) 契約における履行義務を識別する

「契約において顧客への移転を約束した財又はサービスが、所定の要件を満たす場合には別個のものであるとして、当該約束を履行義務として区分して識別する。」

履行義務の識別において重要なのは、一つの取引において識別される履行義務が単体の履行義務でなく、複数の履行義務が含まれる場合である。前述した商品販売と保守サービスの提供というように一つの取引に履行義務が複数含まれるとした場合には別個の履行義務として識別する（新会計基準 32 項 (1)）。例えば 2 年間の保守サービスや 3 年間の清掃サービスの提供のように企業が行う 2 期以上のサービスの提供が每期同様に行われるその提供されるサービスの特性が実質的に每期同様であると判断される場合には、それを一連のものとして捉え、一括して会計処理をする。そして決算において調整を行う。これは、每期、実質的に同様のサービスが提供されるにもかかわらず、各期において同様の処理を繰り返す企業への実務的煩雑さを軽減させるためである⁽⁴²⁾。

次にステップ 3 である。ステップ 3 では、契約において商品を販売したことやサービスの提供をしたことにより、得ることのできる権利の金額を算定し取引価格として収益計上の測定基礎とするのである。前提条件でいえば、商品 X と保守サービスの提供という対価の額である 12,500 千円が A 社にとって財またはサービスの移転と交換に得ることのできる権利の金額である。ステップ 3 に関する基準については以下の通りである。

新会計基準 17 項

(3) 取引価格を算定する

「変動対価又は現金以外の対価の存在を考慮し、金利相当分の影響及び顧客に支払われる対価について調整を行い、取引価格を算定する。」

そして、この取引価格の算定にあたっては、契約において付された契約金額から、第三者のために回収する額を控除するとされている（新会計基準 47 項）。このため、従来、我が国においては消費税の会計処理を税込み方式と税抜き方式の選択適用が認められていたが、新会計基準の開発により、税抜き方式のみの適用となる。これは、第三者へ支払われる消費税については取引価格の算定上控除する必要があるからである。前提条件であげた取引例では、変動対価は含まれておらず、金利相当分もないので、示された 12,500 千円が取引価格の総額となる。

次にステップ 4 である。ステップ 4 では、1 つの契約に複数の履行義務がある場合、ステップ 3 において算定された取引価格をステップ 2 において識別された個別の履行義務へ配分する。それぞれの履行義務への取引価格を配分する際には、各履行義務の独立販売価格に基づいて配分する。独立販売価格とは、企業が財又はサービスを独立して顧客に販売するであろう価格である。すなわち、他の財又はサービスと合わせて提供されず、単独で

(42) あずさ監査法人 2019 年『図解 収益認識基準のしくみ』41 頁

提供される場合の価格である⁽⁴³⁾。ステップ4に関する基準については以下のとおりである。

新会計基準17項

(4) 契約における履行義務に取引価格を配分する

「契約において約束した別個の財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、それぞれの履行義務に取引価格を配分する。独立販売価格を直接観察できない場合には、独立販売価格を見積る。」

これは、先に見た仕訳における現金の受取り金額12,500千円を売上の金額10,000千円と契約負債2,500千円の金額を分けたということである。以下のような計算となる。

取引価格配分方法例

独立販売価格

・商品X 12,000千円 ・保守サービス 3,000千円 と仮定する。

商品Xの販売分

$$\text{取引価格 } 12,500 \text{ 千円} \times \frac{12,000}{12,000 + 3,000} = 10,000 \text{ 千円}$$

保守サービス分

$$\text{取引価格 } 12,500 \text{ 千円} \times \frac{3,000}{12,000 + 3,000} = 2,500 \text{ 千円}$$

最後にステップ5である。ステップ5では、収益をいつ計上するかを定めたものである。収益をいつ計上するかについて、財又はサービスが顧客へ移転、すなわち履行義務の充足された時点で収益を認識するというものである。ステップ5に関する会計基準は以下の通りである。

新会計基準17項

(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

「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。」

上述したステップ5は前段と後段に分けることができる。前段は収益の認識する方法について述べられている。これについて詳しく規定されているのが、前述した新会計基準の35項及び37項の内容である。履行義務の充足をするには、財又はサービスが顧客に移転し、顧客がその財又はサービスの支配を獲得することにより収益を認識するというものである。後段は、一定の要件を設けて収益の認識を一時点で認識されるのか、一定の期間に

(43) 太田達也 2019年『「収益認識会計基準と税務」完全解説』45頁

わたり認識するのかを履行義務の充足に基づいて判断するというものである。一般的な商品の販売については、一時点で認識することになるだろう。これは、従来の我が国の会計基準である実現主義と同様に財又はサービスの移転に対する対価の取得によって収益を認識するのと相違はないと思われる。

しかし、一定の期間にわたり認識する場合は、先の事例ではすでに現金という対価を取得しているが、保守サービスの提供はなされていない。また、保守サービスの提供については、2年間にわたりサービスの提供をするため、ステップ4で算定された取引価格2,500千円を2年間にわたり認識する。このため、商品を販売した年においては半額の1,250千円を認識し、翌期において残りの1,250千円を認識することになる。この場合、一旦契約負債として負債計上し保守サービスの提供の提供をした分だけ契約負債という負債を減少させることにより収益を認識する。いわゆる資産負債アプローチの典型的な例にみられる負債の減少が収益の計上につながる一例である。

その他、ステップ5ができたことによって、今後の会計処理が変更されるものもある。割賦販売や工事契約等である。これらは従来の会計基準から新会計基準へ移行することにより、収益の認識方法が廃止あるいは変更となる。これは実務への影響も大きいと思われる。

上述したステップ1～5の内容が新会計基準による収益の認識方法である。このようにステップ1・2では、契約における収益を認識する単位を決定し、ステップ3・4では、収益の額を測定し、ステップ5によって計上の時点を決める。

この新会計基準における基本的な会計的思考は資産負債アプローチが根本にある。資産の取得による収益の計上、負債の減少に伴い収益の発生を認識するという資産負債アプローチが新会計基準においても、先に提示した前提条件の会計処理にもみられる。このように従来の収益費用アプローチによる利益の算定方法であった、 $\text{収益} - \text{費用} = \text{利益}$ という等式が複雑になり、資産の増加・負債の減少等により収益を認識する資産負債アプローチへの転換が新会計基準では今までの会計基準のコンバージェンス化により濃くなったものといえるのではないだろうか。

Ⅵ. おわりに

本稿では、我が国における現行の収益及び費用の認識について概観してきた。収益については従来企業会計原則を根幹として、収益費用アプローチである実現主義を採用していた。採用の根拠に利益の特質に対する適合性として三つ掲げた。①利益の分配可能性の面、②利益の業績指標性の面、③利益の検証可能性の面である。ところが、2005年の商法の改正により、利益の配当が純粋な利益のみでなく資本取引において生じた剰余金なども加味して配当することが可能となった。これにより、利益の特質に対して分配可能性のみを考慮することがなくなってきたため、実現主義の根拠としては分配可能な利益を計算することを上げることができなくなっている現状を再確認した。費用の認識については、費用の発生となる原因がどのようなものかを様々な議論を照らし合わせて、従来では一般的となっていると考えられる費消事実と費消原因事実であることをみてきた。

次に、収益及び費用の測定と収入支出との関係を考察した。この考察により、収益及び費用の測定基礎として収支額を基礎として企業会計原則が開発され、収益と収入との差額、

費用と支出との差額が会計上重要な意味を持っていること、この考え方と実現主義の原則が結びついていることがわかった。しかしながら、今回改定される収益認識基準の考え方では、会計処理における測定基礎は取引価格であり、測定された対価を基礎として会計行為を行うことが今日における会計制度とそれを支える理論の基礎となっていることを考察することができた。

こうした変化の背景にある理論的基礎は、IASBの概念フレームワークにある。そこで、概念フレームワークを軸に収益及び費用の認識を、資産の増加・負債の減少と同時にこなう資産負債アプローチを概観し、新会計基準が資産負債アプローチを採用する概念フレームワークとその具体的適用基準であるIFRS第15号の理論に基づいて構築されたことを確認した。

新会計基準については、どのような会計処理が行われるのかをステップごとに具体例を挙げてみてきた。そして、新会計基準においても資産負債アプローチを根幹として会計処理が行われていることを検証した。しかしながら、新会計基準の開発により、会計処理の変更や廃止となる割賦販売や工事契約などの実務への影響などについては検討できなかった。これらの点については、収益認識基準の理解にとって不可欠の検討課題であると言えるので、さらなる検討課題としたい。

最後に、本論文を作成するにあたり終始適切な助言と丁寧かつ熱心なご指導をしてくださった大学院ゼミナールの指導教官である千葉啓司教授に深く感謝します。

参考文献

秋坂朝則 著

2007年、『新訂版 商法改正の変遷とその要点—その創設から会社法設立まで—』、一橋出版株式会社

あずさ監査法人 編者

2019年、『図解 収益認識基準のしくみ』、中央経済社

飯野利夫 著

1956年、「損益法の計算原理」『一橋論叢』、36巻6号605頁-623頁

伊藤邦雄 著

2012年、『ゼミナール現代会計入門第9版』、日本経済新聞出版社

稲垣富士男 著

1979年、『財務諸表通論』、中央経済社

井上達雄 著

1980年、『精説会計学』、税務経理協会

井上良二 著

1979年、『財務会計の基礎理論』、中央経済社

岩崎勇 著

2019年、『IFRSの概念フレームワーク』、税務経理協会

植野郁太 著

1980年、『財務諸表論』、中央経済社

氏原茂樹 著

2008年, 「純資産の部」の特質：会社法に関連して『流経法學』, 8巻2号143頁-166頁

太田達也 著

2019年, 『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

2004年, 『討議資料「財務会計の概念フレームワーク」』

黒澤清 著

1960年, 『新版近代会計学』, 春秋社

1975年, 『新企業会計原則解説』, 税務経理協会

1983年, 『会計学精理』, 税務経理協会

国田清志 著

2000年, 「会計における基礎的概念「会社会計基準序説」研究」『一橋論叢』, 123巻5号797頁-816頁

桜井久勝 著

2018年, 『財務会計講義第19版』, 中央経済社

佐藤信彦 著

1985年, 「会社会計基準序説」の基礎概念に関する一考察『明治大学大学院紀要 商学篇』, 22巻79頁-94頁

寫村剛雄 著

1994年, 『会計学一般原理第3版』, 白桃書房

武田隆二 著

2008年, 『最新財務論第11版』, 中央経済社

中村忠 著

1982年, 『新訂 現代会計学』, 白桃書房

西山忠範 著

1962年, 「貸借対照表上の資本と利益をめぐる株主と債権者の利害」『私法』, 24号176頁-199頁,

新田忠誓 著

1999年, 『財務諸表論究—動的貸借対照表論の応用—第2版』, 中央経済社

土方久 著

1981年, 「利益処分」武田隆二 編著, 1981年, 『財務会計の論点』, 中央経済社
法務省

2003年, 『会社法制の現代化に関する要綱試案 補足説明』

前田庸 著

2006年, 『会社法入門第11版』, 有斐閣

山下勝治 著

1980年, 『会計学一般原理—決定版—第12版』, 千倉書房

山梶忠恕・寫村剛雄 著

1992年, 『体系財務諸表論理論編四訂版』, 税務経理協会

IFRS財団 編集

2019年, IFRSR 基準<注釈付き> 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構, 監修・翻訳

外国文献

W.A. Paton & A.C. Littleton, An Introduction To Corporate Accounting Standards, AAA, Monograph No.3, 1940. 中島省吾訳 1979年, 『会社会計基準序説(改訳版)』, 森山書店
E. Schmalenbach (1956), Dynamische Bilanz 12. Aufl., Westdeutscher Verlag.
土岐政蔵訳 1980年, 『動的貸借対照表論第12版』, 森山書店

(2020.5.15 受稿, 2020.6.29 受理)

〔抄 録〕

本稿の目的は、まず、我が国における従来の収益及び費用の認識・測定について制度及び理論を概観する。認識については、収益費用アプローチにより実現主義の採用・根拠について利益の特質に対する適合性の面から検討している。ここでは、以前は利益の分配可能性が重視され、それを実現主義採用の拠り所としてきたが、商法の改正により利益の分配可能性という特性が要請されなくなり、そのことにより改正された会社法の規定が実現主義の根拠となり得ていないことを明らかにしている。また、従来の会計理論では、ドイツ動態論の影響から、収益及び費用の測定として収入支出との関係が重視されてきたことを再確認した。そして、新会計基準への改定の背景には、IASBが採用する資産負債アプローチとその理論に基づいた概念フレームワークがあることを論証し、日本の会計制度設計にあたり、大きな理論的な転換が生じてきていることを明確にした。

さらに、収益に関する新会計基準について、収益認識を段階的に捉え、その各段階（ステップ）ごとに具体例を挙げ、資産負債アプローチに基づく収益の認識過程が、如何なるものかを詳細に検討した。これにより、資産負債アプローチに基づく収益認識過程を明確にすることができた。ただし、収益認識基準の理解にとって不可欠の検討課題である会計処理の変更や廃止などの実務への影響については検討できなかったので、今後の検討課題としたい。