Ⅰ　統一論題報告

純資産会計モデルへのシフトによる混乱
―収益の変容―

野 口 教 子
東京理科大学

要　旨

国際的な収益認識は，資産・負債アプローチによる単一の収益認識モデルをめざし，新たな収益認識規準を定める方向に進んでいる。

2 つの会計アプローチ，すなわち収益・費用アプローチと資産・負債アプローチに基づく会計モデルを，それぞれ伝統的会計モデル，純資産会計モデルと定義する。企業の活動成果である利益計算を重視する伝統的会計モデルから，時点における企業評価を表すというポジショニングを重視する純資産会計モデルへの会計観の転換は，収益認識の変容と混乱をもたらした。それぞれのモデルはその目的を異にする。伝統的会計モデルでは，期間損益計算，純資産会計モデルにおいては，一時点における正味の企業価値の表示である。

本稿の目的は，両会計モデルの損益計算構造における収益認識を整理することにより混乱の原因を明らかにすることである。

純資産会計モデルによる収益認識には，理論上の認識と制度上の認識という，二つの捉え方ができる。理論上の認識は，そもそも要求されるのは時点における企業評価額＝ポジションであり，収益をあらためて認識する必要性はなく，極論的には損益計算そのものは必要とされないことになる。しかし実務においては，結果としての企業評価であるポジションのみの開示では，例えば，取引規模，企業成果と努力の大きさやそのプロセスが明示されないのでは経営上不都合である。このような実務上の要請により，理論上の純資産会計モデルのなかに，あえて期間計算の考え方を取り入れたものが，制度上の純資産会計モデルの捉え方である。このように，理論上の純資産会計モデルに期間損益計算を取り入れていることがそもそもの混乱の原因であると結論付ける。

Ⅰ．はじめに

近年におけるアメリカの財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: 以下，FASB と略す。）と国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: 以下，IASB と略す。）の共同プロジェクトにおける収益認識規準の検討では，これまでの中心的な収益認識規準であった実現概念に基づいた収益・費用アプローチによる収益認識から，資産・負債アプローチと整合性のある規準の確立へという方向転換を図った[1]。2008 年 12 月の討議資料「顧客との契約における収益認識に関する予備的見解」（IASB, Discussion Paper: Preliminary Viewson Revenue Recognition in Contracts with Customers）では「実現・稼得過程アプローチによる収益認識を放棄するものではない（1.19）」とトーンダウンしているものの，国際的には，収益・費用アプローチから，資産・負債アプローチへの移行が進んでいる。このアプローチの移行は，期間損益計算プロセスにもその変容をもたらした。

本稿では，これまでの中心的な収益認識基準による収益・費用アプローチを「伝統的会計モデル」と定義する。伝統的会計モデルは，企業における活動成果である期間損益計算を重視する。そして資産・負債アプローチによる認識モデルを「純資産会計モデル」と定義[2]する。純資産会計モデルは，時点における企業評価額を表すというポジショニングを重視する。近年の伝統的会計モデルから純資産会計モデルへのシフトという会計観の転換は，収益の認識に変容をもたらした。そしてその変容は，業績の概念にも変化をもたらした。純資産会計モデルには，理論上と制度上における純資産会計モデルが存在する。この 2 つの純資産会計モデルについて考察することで，純資産会計モデルへの過渡期にある混乱の原因を明らかにすることを目的とする。

Ⅱ．会計モデルの方向性

1. 共同プロジェクトの背景

企業会計における従来からの伝統的な収益・費用アプローチは，企業の業績である利益の測定を中心課題としてきた。したがって，利益の発生過程を明らかにすることが重視されていた。収益・費用アプローチによる収益認識は，「いつ」という時点決定機能と「何」という項目機能の 2 つを満たさなければならないとされている。まず，取引における収支額にもとづいて認識されたものが記録（区分）され，当期の営業活動成果として実現基準・稼得基準などに基づき，損益として識別される。つまりこのアプローチでは，収益は，売上という取引を売るという行為である「原因」[3] と，その「結果」を表すことに主眼がおかれるのである。

一方，資産負債アプローチは，FASB『討議資料』において，資産を経済的資源，負債を経済的資源に対する犠牲と定義し，かかる資産および負債の定義を財務諸表の構成要素の定義を行うための key concepts とする利益観と説明されている。したがって，資産負債アプローチにおけるその他の財務諸表の構成要素の定義は，資産および負債から演繹的に導き出される。いわば，資産および負債概念を中心とした連鎖的体系を特徴としている[4]。この資産・負債アプローチは，将来のキャッシュ・インフローの現在価値であるポジショニングを重視しており，資産の増加または負債の減少，あるいはその両方の組み合わせの

結果を収益と認識するというプロセスを採る。つまり，資産または負債の変動が，純資産の増減としてあらわれ，その額が当期の営業活動成果，つまり業績としてみなされることになる[5]。収益認識プロセスとしてのたとえば売上や仕入といった原因は問わず，資産・負債の増減という結果を重視するのみである。このように両者は，全く別の視点からのアプローチとなる。

近年における米国での収益認識の論議の発端になったのは，1999 年の SEC による，SAB101（スタッフ会計広報：「財務諸表における収益認識」）[6] の公表といわれている。しかし，それは包括的な収益認識の GAAP とはならなかった[7]。その後，FASB は 2002 年 3 月に「収益と負債の認識」（FASB [2002a]）を公表した。そこには，「The Gap Between Broad Conceptual Guidance and Detailed Authoritative Literature（p. 1）」と表示され，FASB の概念フレームワークと「詳細な権威のある文献」[8] の間にギャップがあることを主張している。その原因は，「権威のある文献間で指針が統一していない」ことであると明示している。 そして，先の SAB101 で採用している SFAC No. 5 [9] にある「実現または実現可能かつ稼得（par.83）」を否定し，「SFAC No. 6 で，収益は期中の資産と負債の変動であると定義されている。（p. 2）」ことを主張し，資産・負債アプローチ [10] を示唆している。一方，同じ時期に，AICPA から「ソフトウエアの収益認識」[11]，SEC からは，「SAB No. 101 FAQ」[12] やいくつかの EITF の規定 [13] などを検討したうえでの「SAB104（スタッフ会計広報「収益認識」）」[14] が公表された。この内容は FASB が模索している資産・負債アプローチによるものではなく，収益・費用アプローチにより収益の早期・過大計上を防止しようとする実務的な収益認識規準となっている[15]。このように米国における収益認識規準は，整合性という面で，概念フレームワーク内においては未整合の状態であり，論理一貫した会計規準ではなく，個別特殊（対応）的であって包括的でないという特徴を持っていることがわかる[16]。

一方，IASB における収益認識は，「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク」[17]（以下，フレームワークという）と IAS18（収益の認識）に規定がある。フレームワークにおける収益の定義は，「収益とは，当該会計期間中の資産の流入もしくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増価であり，持分参加者からの拠出に関連するもの以外の（企業の持分所有者との直接的取引を除く）持分の増加を生じさせるものをいう（par.70（a））」としている。さらに認識については，「収益は，資産の増加又は負債の減少に関連する将来の経済的便益の増加が生じ，かつ，信頼性をもって測定できる場合に，損益計算書に認識される。要するに収益は，資産の増加又は負債の減少（例えば，財貨若しくは役務の販売によって発生する資産の純増加，又は支払債務の免除から発生する負債の減少）の認識と同時に認識されることを意味する。（par.92）」として，「資産・負債アプローチ」を採用することが明記されている。

さらに，収益認識の実務上採用される手続きについて，「収益は稼得されなければならないという要請は，当該フレームワークにおける認識規準を適用したものである。その手続きは，収益として認識する項目を信頼性をもって測定することが可能であり，かつ充分な確実性を有するものに限定することに向けられる（par.93）」としている。すなわち，収益認識のための手続きについては，「構成

要素の定義を満たす項目は，以下の場合に認識しなければならない。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可能性が高く；かつ当該項目が信頼性をもって測定できる原価又は価値を有している場合。(par.83)」という認識規準の考え方から，概念上は資産・負債アプローチを採用しながらも，その手続き上ではIAS18における収益の認識の信頼性・蓋然性を加えていることになる。このように，フレームワークそのものに矛盾を内包したものとなっている。さらに，IAS18の収益認識においては，資産・負債の変動ではなく，重要事象の発生に焦点をおいている[18]。IASBにおいても，収益の認識・定義・手続きについて，FASBと同様にそのアプローチは一貫性に欠けていることがわかる[19]。

以上より，FASBおよびIASBでは，資産・負債アプローチを収益認識の基本概念としながらも，「概念フレームワークに内在する不整合」をかかえ，さらに「包括的な会計基準が未設定」であるという共通する事情を抱えていたわけである。そこで，2002年に収益認識基準を再検討するための共同プロジェクトを立ち上げ「グローバルな会計基準の収斂」を目指すこととした。同年9月にFASBとIASBの間で，国内外の財務報告において利用可能な，質の高い，しかも比較可能な会計基準の設定に向け最大限の努力をすることを確認し合った「ノーウォーク合意（The Norwalk Agreement)」[20]が交わされたのを機に，さまざまな論議が重ねられた。

2. 共同プロジェクトの方向性

収益認識にかかる共同プロジェクト班（Revenue Recognition Team）では，収益・費用アプローチによる収益認識を放棄し，資産・負債アプローチと整合性のある規準の確立を，その方向性と定めた[21]。2008年の討議資料「顧客との契約に対する収益認識にかかる予備的見解」[22]にみられるように，「稼得プロセスアプローチによる収益認識を放棄するものではない（1.19)」が，「資産・負債アプローチと整合性のある規準の確立」からより具体的に「単一の収益認識モデルを開発する（1.17)」として，新たな収益認識規準を定める方向に進んでいる。

資産・負債アプローチは，収益そのものの定義や認識プロセスの基準より，資産・負債の定義や計上の要件を明確にし，資産・負債の増減を収益・費用として認識するアプローチを採用することで，伝統的会計モデルにおける経営者の恣意性による利益管理や，たとえば負債の定義を満たさない繰延収益にかかる問題点を克服するためとされている。

資産の増加あるいは負債の減少をもって収益ととらえることとしている純資産会計モデルにおいては，資産・負債の価値測定には公正価値（fair value）が求められている[23]。公正価値とは，たとえば，IAS第39号（金融商品：認識と測定）において「独立第三者間取引条件において，知識のある自発的な当事者の間で，資産が交換され，または負債が決済されるであろう金額」と定義されている。独立第三者間取引とは，特別の利害関係がない当事者同士が行う取引を指す。公正価値については，「理論上」の公正価値と，「制度上」の公正価値という2つの公正価値が存在する。この2つの公正価値は原則として一致する。ここでの公正価値は活発な市場，いわゆる完全市場において成立する価格に基づく時価を意味している。しかし，活発な市場が存在するのは株式や債券をはじめとする一部の金融商品に限られている。多くの場合，活

発な市場が存在していない不完全市場である。公正価値の定義からは完全市場を前提としない限り，客観的に信頼できる価値を算定することはできないことになる。不完全市場では，完全市場を前提とした投資からの将来キャッシュフローおよび当該キャッシュフローの割引率を見積りに頼ることとなる。しかるに，公正価値は市場で成立する価値とした場合，純資産会計モデルでの資産増加や負債減少の測定値である時価と，「理論上」の公正価値は必ずしも一致する保証はない。そこで，「制度上」は客観性のある時価を採ることとし，時価を公正価値とみなすのである。

共同プロジェクトは，公正価値による測定可能性を認識原則に包含することを特徴としている。しかも，その測定可能性の論点から，認識と測定を包含した概念を認識原則として捉えることで，伝統的会計モデルにおける問題点の克服とは別に，あらたな問題点が浮き彫りにされたと考えられる。日本においても，2009 年の IFRS 導入論議 [24] に関連し，収益認識規準 [25]，特に物品販売の収益認識基準を検収基準に変更する検討について大きな関心が寄せられているところである。

Ⅲ. 収益認識にかかる混乱

本稿においては，会計アプローチを収益・費用アプローチと資産・負債アプローチに区分し，それぞれに基づく会計モデルを，伝統的会計モデル，純資産会計モデルと定義した。国際的に純資産会計モデルへのシフトが進みつつある。本来，それぞれのモデルには論理的整合性がある。にもかかわらず，純資産会計モデルに収益・費用アプローチから演繹的に導かれる期間損益計算構造を取り入れていることに混乱の原因があると考える。

それぞれのモデルはその目的を異にする。伝統的会計モデルでは期間損益計算，純資産会計モデルにおいては一時点における正味の企業価値の表示である。それを踏まえ，両会計モデルの損益計算構造における収益認識について整理することで，混乱の原因を明らかにする。

1. 会計モデルの相違

伝統的会計モデルでは，企業の収益獲得能力を表示することを志向し，損益計算を重視する。つまり，収益力としての利益を開示することを主な目的とする。その期間損益計算は，一会計期間の企業の活動成果である収益と，それを得るための犠牲分たる費用との差額を利益とする考え方であるので，収益及び費用の概念ならびに，その認識・測定基準が重要となる。ここでは配当可能性を重視し，発生主義に基づく実現収益は，稼得利益（earnings），いわゆる純利益（net income）になる。この純利益は，収益を獲得する上でのプロセス，つまり原因と結果を重視しているので，その表示は総額，すなわち Gross を要求する。

一方，純資産会計モデルにおいては，投資のポジションを表示することを志向し，資産・負債の認識・測定を重視する。将来のキャッシュフローを予測するのに有用な情報の開示として，理論的には一定時点における正味の企業価値の表示で充足する。企業活動の成果と努力である利益計算そのものを主軸としていない。プロセスよりも結果が重要であり，どんな手段でという原因は要求しない。すなわち，資産や負債という具体的な実体に係る変動をいかに認識するかに収益認識の焦点がおかれることになる。したがって，純資産会計モデルにおける収益認識は，観察可能（実

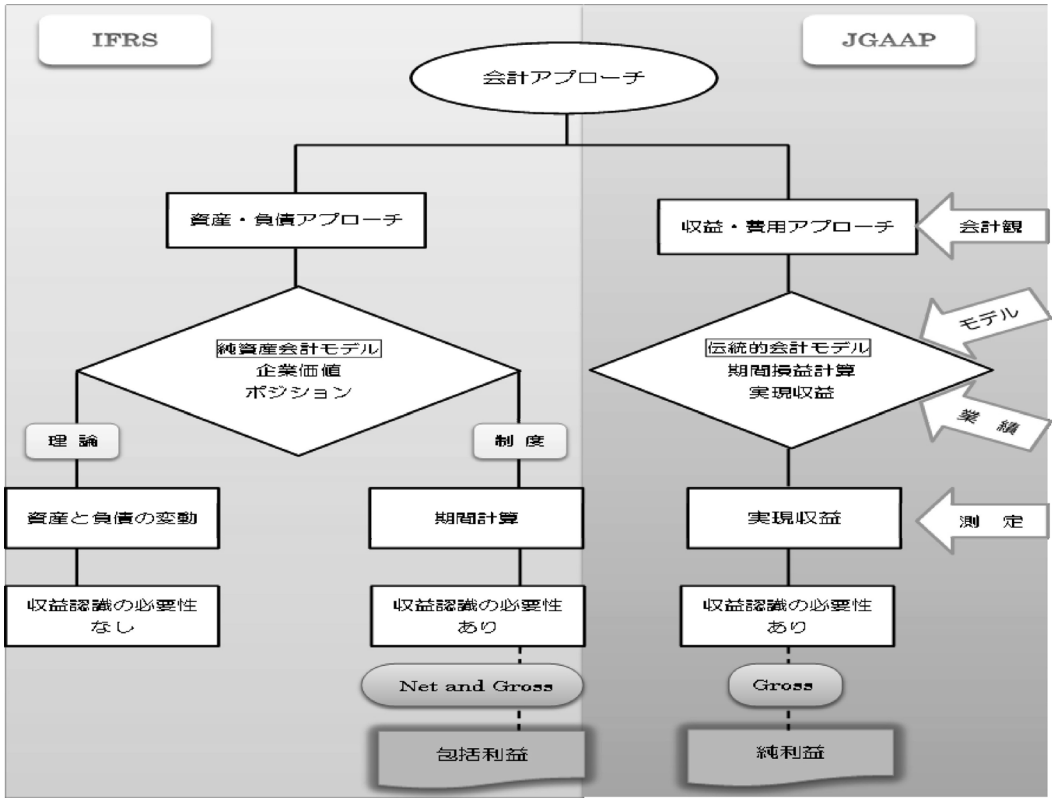

図1　会計アプローチ

体的）な資産・負債の変動によりなされるため，客観的な性質を持つとされる。しかし，純資産会計モデルによる収益認識には，2つの捉え方がある。一つは，理論上の認識，もう一つは制度上の認識[26]である。

2. 純資産会計モデルによる2つの収益認識

（1）理論上の収益認識

本来，資産・負債アプローチを基礎とする純資産会計モデルによれば，そもそも要求されるのは時点における企業評価額いわゆるポジションである。したがって，極論的には損益計算は必要とされないことになる。収益は，二つの時点間の純資産増減額に，結果として自動的に組み込まれてしまうことになるが，その収益をあらためて認識する必要性はそこにはないと解する。しかし収益をあらためて認識する必要性はないとはいえ，時点の企業評価であるポジションのみの開示では，実務[27]において，たとえば，取引規模，あるいは企業の成果と努力の大きさやそのプロセスが明示されないのでは企業業績指標として不充分である。つまり実務では原因と結果による利益を求めたのである。このような実務上の要請により，理論上の純資産会計モデルのなかに，あえて期間損益計算の考え方を取り入れたのである。

（2）制度上の収益認識

これは，期間損益計算上の要求から，理論上の純資産会計モデルのなかに，一部伝統的会計モデルの援用を容認することとし，あえて収益の認識規準を取り入れようとするもの

である。資産の増加・負債の減少にそれぞれ条件を付けることで定義[28]し，その定義の下での資産・負債という観察可能な実体の変動により「収益を認識したことにする（みなす）」と解釈する。しかるに，制度上の純資産会計モデルは，時点間における企業の正味企業価値の増減額が企業損益額（業績）であるという立場に立つことになり，たとえば，資産の評価額も含めた包括利益（Comprehensive income）となる。資産・負債アプローチにおける企業損益額は，企業の業績とはいえないキャピタル・ゲインその他企業価値を反映するすべてを含むものとなる。そして，その測定にあっては公正価値が要求される。この制度上の純資産会計モデルの下での収益認識は，資産・負債という定義から演繹的に導き出されるものと解される。この制度上の純資産会計モデルの中に，実務の要請により伝統的会計モデルにおける期間損益計算を入れてしまっているのである。このように，資産・負債アプローチに本来入るべきではない期間損益計算を入れてしまっていることに，混乱の原因を見ることができる。（以下において，純資産会計モデルとは，制度上の純資産会計モデルを指すものとする。）

3. 2つの認識規準

たとえば，日本における現行の収益認識基準は，企業会計原則の第二，損益計算書原則三Bに「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提供によって実現したものに限る」と規定されており，またその表示については，同じく損益計算書原則一Bに「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，その全部又は一部を損益計算書から除去してはならない。」と規定している。いわゆる収益認識・測定基準は，プロセスを重視するという観点から，取引の原因と結果，つまり収益と費用を対応させ，さらに総額表示の要求という以外に包括的な会計基準は存在しない。ここでは，実現主義による引渡基準を採用し，その時期についても，出荷基準，検収基準，使用収益開始基準，検針日基準等を認めている。このように，伝統的会計モデルにおいては，その計算構造上，複数の収益認識基準が存在することになる。つまり伝統的会計モデルにおける収益認識は，複数の規準を容認することで，企業の複雑な取引の実態（プロセス）をあらわし得る幅広い機能を担っていると解すことができる。その機能とは，実現基準がもたらす「いつ」という時点認識機能と「何」という属性識別機能である。加えて，継続性の原則をよりどころに，期間損益計算の全体利益の正確性を担保することにより，その相対的真実性を確保しているとも解することができる。

これに対し，純資産会計モデルにおける収益認識の基本は，企業が顧客との契約の上で生じる履行義務を「正味のポジション（契約資産・契約負債）」としてとらえ，履行債務の充足（遂行）をもって生じた契約資産の増加，契約負債の減少，又は両者の組み合わせが収益認識額となるとしている。すなわち，収益は顧客との契約における資産が増加または負債が減少したときに収益を認識することとしている。この場合，伝統的会計モデルにみられるような，複数の認識規準は存在しにくいと考えられる。それぞれの損益計算構造上，この両者の性質の相違が，いかなる損益計算目的に適うのかを決定付けるものとなる。

伝統的会計モデルにおける複数の認識基準の存在は，企業により収益認識が異なること

により，企業の比較可能性を重視する目的からすると合理的ではない[29]。また，計算擬制的項目[30]がそぎ落とされることにより，企業価値を測定するものだけが残ることから，純資産会計モデルが支持されることとなろう[31]。企業価値たる純額，つまりネットキャッシュ・フローで比較すれば充足するからである。

一方，例えば企業収益力の算定を目的とするならば，期間損益計算の比較を重視する訳であるから，伝統的会計モデル（純額よりも総額）のほうが目的適合性に優れていると解される。つまり，プロセスを重視するとして，継続適用を前提に取引規模の実態に則した企業収益力を示すことができるとして合理的であるといえる[32]。これが，純資産会計モデルによるならば，収益認識は，資産や負債に関する統一的な定義から演繹的に認識されるわけであるから，実務で求める会計情報としての有用性の低下をもたらし，企業収益力を算定するという目的を果たすことができないことになる。特に，財務諸表利用者は，会計情報が正味キャッシュフローを生みだす企業の力を公正に評価するための必要不可欠な情報であることを常に要求する。しかし，たとえば無形資産の重要性が高まるなかで，要求される企業実態に即した企業力の公正価値を完全に把握することは不可能に近く，信頼性のある企業業績を算定することは困難を極める。したがって見積りによるキャッシュフロー割引計算などに依存せざるを得ない。よって，プロセスを決めることにより，あいまいな数値に社会的合意を得ることになる。加えて，見積もりにより算出された利益は，必ず実現することが保証されているわけではない。いずれにしても，辻山（2008）が指摘[33]したように，資産と負債と収益認識との関係から，純資産会計モデルのもとでの包括的な収益認識の規準設定は困難であると解される。

4. 認識と測定

それぞれの会計モデルにいう，収益の「認識と測定」とは何であるのか。伝統的会計モデルにおいては，なぜ収益を求めてきたのであろうか。伝統的会計モデルにおいて求めた収益とは，取引の仕訳における原因と結果である。そしてそれを求めたのは，企業内部，いわゆる経営者である。「収益－費用」という利益の算出プロセスに視点をおき，企業の収益力を示す尺度としてインカム・ゲインを表すために必要だったのである。この収益のメインが「売上」であり，原因と結果を突き詰め，原因ごとの開示の必要性から総額をもって対比させたのである。つまり，原因を説明するのがフロー計算であり，それが稼得過程をあらわしている。このフロー計算の裏付けとなる根拠が実現規準で，企業業績指標としての機能を果たしているのである。

一方，理論上の純資産会計モデルは企業のポジショニングが第一義的目的である。ポジショニングを求めているのは，企業外部，投資者である。第一義的目的からいうと，投資者は，プロセス（原因や手段）よりも企業価値（結果）を投資意思決定情報として重要視することになるが，しかし同時に期間損益も重視する。その結果，純資産会計モデルでは，将来キャッシュフローの表示が第一であり，収益は，純資産の増減額つまりは具体的な実体をもつ資産と負債との差額から導き出される，いわゆる従属的なものである。ここで認識された収益には，未実現の収益部分（その他の包括利益）が包含されることになる。最初から求められているわけではないこの収益をあえて求めた結果が，いわゆる「包括利益」なのである[34]。この包括利益には，伝統的会

計モデルにおける利益計算そのものを包含して，なおかつキャピタル・ゲインの測定尺度機能が求められることになるのである。純資産会計モデルにおいて包括利益は，第一義的目的ではない「期間損益計算」ではあるが，伝統的会計モデルにいう純損益に代替するものとして，制度上，伝統的会計モデルと理論上の純資産会計モデルを 1 つの会計モデルとして並存させようとしたことから生まれた代物と解すことができる。

また，企業価値の測定には 2 つの前提が考えられる。すなわち，企業を継続するという前提での企業価値と，企業を売却するという前提（たとえば企業が売買の対象となる企業買収など）での企業価値である。いずれの前提にたって測定するかにより，その評価は変わってくるはずである。

「取引」という行為はいずれのモデルによっても，変わるものではない。「収益」を認識・測定する場合，伝統的会計モデルでは取引の原因と結果（費用と収益）を対応させている。しかし，純資産会計モデルでは，本来の目的がポジショニングであるので，収益の認識・測定は従属的となり，「取引」によってもたらされた「ネット・キャッシュフロー」という結果が焦点となる。そもそも収益の認識・測定をプロセスに求めるのか，あるいは結果そのものに求めるのかという，会計の主体が交替したことを同じ土俵（目線）で理解しようというところに混乱の原因がある。

Ⅳ．おわりに

以上，収益の認識と測定に関し，伝統的会計モデルと純資産会計モデルについて整理してきた。特に純資産会計モデルには，理論上の純資産会計モデルと制度上の純資産会計モデルがあり，特に，理論上の純資産会計モデルについて，伝統的会計モデルの視点を取り込んだことによって生じる不整合について言及してきた。もともと期間損益計算の必要性がないところに，無理やりその概念を押し込んだところから混乱がスタートしたのである。つまり，伝統的会計モデルによる収益・費用アプローチでは，期間損益計算を目的として，企業活動の努力と成果というプロセスの表示を求めている。しかし，資産・負債アプローチによる理論上の純資産会計モデルでは，本来期間損益計算の必要性はない。にもかかわらず，実務において必要とされていることで，理論上の純資産会計モデルに収益・費用アプローチである期間損益計算を取り入れた制度上の純資産会計モデルが採用されることになったのである。極論的には，理論上の純資産会計モデルでは，本来，時点における企業価値が最重要課題であるので，そこでは収益認識の必要性はなく，損益計算プロセスは不要であったはずである。しかし，制度上の純資産会計モデルが採用されたということは，理論上の純資産会計モデルでは，フローで生じている事象をストックの変動でとらえることには無理があるにもかかわらず，収益を認識しなければならない，という一種の幻想を追った結果である。

また，資産・負債アプローチにおいては，その目的から企業評価のポジショニング表示を特性とする。しかしそこには，企業を売却するという前提での企業価値と，企業を継続するという前提での企業価値という 2 つの前提が存在し，両者の測定値は一致しないと考えられる。この命題は，公正価値と時価の両概念にもあらたな課題を生起させることになろう。

【注】

1 このような転換が，なぜ行われるのかについて，FASB および IASB は 3 つの首尾一貫性を達成するためであると説明している。その 3 つとは，①概念フレームワークの首尾一貫性，②業種及び取引形態間の首尾一貫性，③複数要素取引における収益認識の首尾一貫性，である。FASB（2002b）

2 FASB [1976] の『財務会計および財務報告のための概念フレームワークに関する諸問題の分析：財務諸表の構成要素およびその測定』によると，財務会計観は大きく，連携（articulation）を前提とするものと，非連携（non− articulation）を前提とするものとに分類されるとしている（FASB［1976］, p. 35 ; 津守［1997］, p. 49）。そのうえで，連携を前提とする財務会計観を資産・負債アプローチと収益費用アプローチに細分類している。すなわち，財務報告の意思決定有用性アプローチを前提とした，①資産・負債中心観，②収益・費用中心観，および③非連携観という分類である。本論では，当該連携を前提に，期間損益の計算形式としたアプローチ（形式的意義）と，資産・負債の定義から収益を定義するアプローチ（実質的意義）という，意義の異なる次元から，その相違を理解しようとするものである。よって，本論における 2 つのモデルの定義は，たとえば，岩田巌『利潤計算原理』にいう，期間損益計算上の対立概念として位置づけられている「財産法」と「損益法」は同時に成立しうる（利潤計算の方法としての財産法と損益法は本質的に異なるものであり，それぞれ独自に損益計算書と貸借対照表を作成することができる。しかし財産法も損益法も，単独では完全な利潤計算はできない。両者を適当に組合わせなければならない。）という関係から導かれるアプローチとはそのスタンスを異にする。しかし，もし同次元（形式的意義である利益計算方式）で見るとするならば，収益・費用アプローチと資産・負債アプローチは，岩田のいう「損益法」のカテゴリーに含まれると解されるであろう。

3 「企業の収益稼得活動からのアウトプットの財務的表現（FASB, 1976, par.38）」を収益とし，利益をアウトプットを獲得し販売するためにインプットを収益的に活用する企業の活動成果の測定値と定義するのが収益・費用アプローチである」（藤井［1997］pp. 42−44），という考え方からいうと，売上は「原因」ではなく「結果」であると解することができる。ここでいうアウトプットとは，財貨・用役が企業から顧客へ移転または提供された事実と解する。そして実現主義においては，このアウトプットの存在に加えて，顧客からの対価（現金等の貨幣的資産）の取得というインプットの存在が揃って，初めて収益の認識が行われると解する。しかし，本論においては，複式簿記の勘定体系からの位置づけ，つまり取引における仕訳という意味での「原因」と「結果」を表わすというスタンスから，売上は，たとえば現金の流入という結果をもたらす「原因」であるとした。

4 藤井（1996 p. 93）によれば，資産の本質を経済的便益概念（経済的資源に同じ）によって位置付け，そこから，会計規制の規範となる財務諸表要素の定義の連鎖的体系を演繹的に導き出す会計原則を定義指向の会計原則と述べている。

5 この場合は，既述のように具体的な形態を備えた財貨の増減のみで利益計算がおこなわれることとなる。よって，収益・費用アプローチと比べ，収益・費用・利得・損失は，業績の説明変数としての機能は低下し，包括利益の内訳要素としてのみの位置づけとなる。

6 SEC, *Revenue Recognition in Financial Statements*, Staff Accounting Bulletin No. 101, 1999.

SAB101（A1）では「権威のある既存文献」にはない収益の認識規準は，FASB の概念フレームワークの規定に準拠すべきであるとの見解を示している。さらには具体的な 4 つの規準（①契約の存在を示す明確な証拠の存在，②引渡しの完了もしくは役務の提供，③取引対価の決定，もしくは確定，④回収可能性の合理的な保証）を列挙しており，いわば実現主義の精緻化を図ったと解することができる。このことから，SAB101 号では，SFAC No. 5 に規定されている広義の実現・稼得概念「(a) 実現したまたは実現可能および（b）稼得される（par.83）」に依拠したアプローチを採っていると解することができる。

7 実務界においての反対が大きかったことが理由として挙げられている。藤田（2003）p. 38 に詳しい。

8 「詳細な権威のある文献等」とは，Accounting Principles Board (APB) Opinions, FASB Statements, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Audit and Accounting Guides, AICPA Statements of Position (SOPs), FASB Interpretations, Emerging Issues Task Force (EITF) Issues, Securities and Exchange Commission (SEC) Staff Accounting Bulletins, である（P. 1），としている。

[9] SFAC 5号「企業の財務諸表における認識と測定」においては，収益（revenue）の認識と測定について，実現または実現可能（realized または realizable）とともに，稼得（earned）という収益獲得のプロセスとフローを重視した規定となっている。

[10] SFAC No. 6「企業の財務諸表の構成要素」には，まず資産・負債の定義（par.25, 35）行い，それらの特徴・本質（par.26, 171, 172, 36, 192）を踏まえたうえで，その本質を基礎概念として，持分・正味資産・包括利益・収益・費用・利得・損失の定義（par.49, 78, 80, 82, 83）を演繹的に導いている。収益とは，財貨の引渡し，生産，用役の提供，営業活動による，実体の資産の流入その他の増加もしくは負債の弁済（または両者の組み合わせ）であるとし（par78），さらに，収益は営業活動の結果として発生したか，または発生するであろう実際のキャッシュ・インフローまたは期待されるキャッシュ・インフロー（またはその等価額）であると特徴付けている，（par79）。藤井（1997, p. 74）は，「それは，まさに，資産・負債アプローチにもとづく定義の体系にほかならない。」としている。

[11] AICPA, Statement of Position 97−2, Softwere Revenue Recognition, 1997

[12] SAB 101 FAQ, Frequenctry Saked Question and Answers, Staff Accounting Bulletin No. 101, 2000

[13] 「収益の報告－主たる取引業者としての総額表示対代理店としての純額表示（FASB [2000], EITF issue No. 99－19, Reporting Revenue Gross as a Principal versus Net as an Agent）」や「複数引渡可能契約に関する収益（FASB [2003b], EITF issue No. 99－19, Revenue Arrangement with Multiple Deliverables）」

[14] SEC (2003), *Revenue Recognition*, Staff Accounting Bulletin No. 104.

[15] これらについては，尹志徨（2006）pp. 319−341, 尹志徨（2007）pp. 157−174 に詳しい。

[16] FASB（2006）には，収益認識に関する規定に矛盾が存在する理由が列挙されている。（Project Updates Revenue Recognition, July 7, 2006, sec. Background.）

[17] IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement*, 1989 邦訳：『国際会計基準書 2001』日本公認会計士協会国際委員会，同文館，2001.6

[18] IASB IAS18 “Revenue Recognition” 1982, par. 1

[19] IASB では，IAS18 が資産・負債アプローチを採用する国際財務報告基準書（IFRSs）の収益認識基準とも矛盾していることを認めている。（IASB, Revenue Recognition, March 2006, sec. Background 8.）

[20] 2002 年 9 月に行われた共同会議の後で，交わされた覚書で，米国 GAAP と IFRS とのコンバージェンスをめざし，（1）個別的相違の除去を目的とする短期プロジェクトの着手，（2）当時存在していた両者の会計基準上の差異を同時並行的に埋めるプロジェクトの実施，（3）現存の共同プロジェクトの継続促進および（4）両者の解釈指針設定機関の活動の調和，という 4 項目の主要な取り組みが表明された。

[21] 収益・費用アプローチから資産・負債アプローチへの移行がなぜ行われるかということについては，FASB (2002b) において，①概念フレームワークの首尾一貫性，②業種及び取引形態間の首尾一貫性，③複数要素取引における収益認識の首尾一貫性という 3 つの首尾一貫性を達成するためであると述べている。

[22] IASB（2008）Discussion Paper: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers.

[23] 資産・負債アプローチの基本的な会計観からの要請である。しかし，近年の IASB における考え方は，金融市場の発展に伴う公正価値測定の困難性も相まって，単一測定属性モデルから混合測定属性モデルへ回帰しているという論証がある。つまり，2007 年までは，単一測定属性モデルが指向されていたが，2008 年 9 月のリーマン・ショックを境に，混合測定属性モデルへの転換が図られるようになった。さらに，「新たに財務諸表全体への影響を考慮に入れて測定基準を選択する「ホリスティック観（holistic view）」が提案されるようになった。ホリスティック観は従来の二項対立的な議論から脱却し，資産負債観，収益費用観および資金観，あるいは財政状態計算書，包括利益計算書およびキャッシュフロー計算書の三元構造の構築に適用できる可能性を秘めている。」（国際会計研究学会研究グループ「国際会計の概念フレームワーク（中間報告）」（主査：佐藤倫正）pp. 72）。しかし本論では，その公正価値測定にかかる属性の変容については別の機会に論じたい。

[24] 金融庁企業会計審議会企画調整部会「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）」2009.6.16

[25] 本稿では，「原則」という意味で「規準」として使用している。

[26] 本来の資産・負債アプローチによる純資産会計

モデルとは，本論にいう理論上の純資産会計モデルを指す。しかし，実務上で期間損益計算の必要性を求めたことで，純資産会計モデルに収益・費用アプローチ的思考を取り入れることになった。これを，いわゆる制度上の純資産会計と定義した。現在のいわゆる「混合モデル」がこの制度上の純資産会計モデルと重なるものである。

27 本論において，広義（市場参加者の投資意思決定を含む）の意味での実務をいう。

28 FASB と IASB の共同プロジェクトによると，広義履行説に基づき，資産の増加の条件は，①新たな資源が取得，もしくは創出されるか，または既存の資源が増強されること。②当該資源が，企業に流入すると見込まれる経済的便益を体現していること。③当該資源が企業によって支配されていること。とし，負債の減少の条件を①現在の債務が決済または除去されることによって消滅または存在しなくなったこと。②当該債務が経済的便益を体現している資源の企業からの流出を要求することになると見込まれること。③当該債務が，企業によって引き受けられていること。という条件により定義している。

29 この場合，その計算構造上，伝統的会計モデルでは，同一の取引について，複数の収益認識の選択を企業に容認していることは，いわば複数の正解（利益）の存在を容認していることになる。よって，単なる企業間比較という目的には尺度性に欠けるという意味で合理的ではないとした。

30 繰延費用および繰延収益，引当金をさす。「これらの計算擬制的項目は，企業の経済的資源や他の実態に資源を引き渡す企業の義務を表さないので，資産・負債とは言えないが，（中略）期間利益を適正に測定するためには必要なもの[FASB（1976）par.51]」と定義されている。

31 前章で純資産会計モデルには理論上の純資産会計モデルと制度上の純資産会計モデルについて論述したが，本章以降においては，制度上の純資産会計モデルを指すこととする。よってここでは，複数の収益認識規準を有していないという性質から，理論的には高い比較可能性を有すると解することができるとして制度上の純資産会計モデルを指す。現在では，企業価値評価の目的には，理論上の純資産会計モデルではなく，制度上の純資産会計モデル（いわゆる混合モデル）のほうが適し（支持され）ているとされている。

32 複数の認識規準の存在は，企業実態の多様性に則した合理的な規準の必要性から容認されていると解することができる。よって，経営者が自らの企業の業種，規模，取引の内容にもっとも適した規準を選択することは目的適合性に優れていることになる。つまり，企業の実態を合理的に表し得る機能を幅広く提供できることになり，しかも毎期継続して適用することは，期間損益計算の正確性を担保し，相対的真実性を確保できると考えられる。

33 「将来の経済的便益」という資産の定義（要件）と「将来の経済的便益の犠牲」という負債の定義（要件）は，資産と負債の認識の必要条件としては機能しているものの，その十分条件としては機能していない。収益の十分条件はあくまでも収益の稼得過程に着目して導かれているのである。つまり，収益の認識の結果として認識される資産や負債はこれらの定義を満たすことは求められるものの，資産や負債の定義から収益認識の要件が導き出されることはない。」（辻山［2008］，p. 50）

34 本来の資産・負債アプローチは，企業利益の測定に関する一つの考え方であるといわれていたが，近年における実態は，利益測定のための会計手法から，企業価値測定のための会計手法へとかわってきた。そしてそこで測定される（利益）情報は，収益・費用アプローチによる分配可能利益としての実現利益ではなく，投資家にとって有用な情報，意思決定すべき時点における時価により測定される未実現利益を含む企業価値情報にとってかわった。つまり，ある時点における企業価値について，何らかの意思決定をしなければならない投資家にとっては，その必要時点での企業価値，すなわち包括利益が，当該投資家にとって有用となり得る情報となるとされる。

《参考文献・資料》

AICPA（1997）Statement of Position 97−2, Softwere Revenue Recognition, 1997.

IASB（1982）IAS18 “Revenue Recognition”

IASB（2006）Revenue Recognition, March 2006, sec. Background 8.

IASB（2008）Discussion Paper: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers.

IASC（1989）Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement.

IASC, IAS18 Revenue Recognition（revised as part of the ‘Comparability of Financial Statements’ project based on E32）.

伊藤邦雄（2011）「包括利益開示の意義・影響・課題」『企業会計』第 63 巻 3 号。
岩崎　勇（2003）「会計上の収益認識規準の展開」『曾計』第 164 巻第 6 号。
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 8 号。
斎藤静樹（2002）『会計基準の基礎概念』中央経済社。
斎藤静樹・徳賀芳弘編集（2011）『企業会計の基礎概念』中央経済社。
佐藤信彦（2003）『業績報告と包括利益』白桃書房。
佐藤倫正（2011）「国際会計の概念フレームワーク（中間報告）」国際会計研究学会研究グループ
SEC（1999）Revenue Recognition in Financial Statements, Staff Accounting Bulletin No. 101, 1999.
SEC（2000）SAB101FAQ－Frequenctry Asked Question and Answers, Staff Accounting Bulletin No. 101 SEC, Revenue Recognition.
SEC（2003）Revenue Recognition, Staff Accounting Bulletin No. 104.
高須教雄（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－」『會計』第 165 巻第 1 号。
田中健二（2007）「会計基準の国際的統合とわが国の対応」『国際会計学会年報 2006 年』国際会計研究学会。
徳賀芳弘（1998）「会計測定値の比較可能性」『国民経済雑誌』第 178 巻 1 号
神戸大学経済経営研究所 pp. 49−61.
徳賀芳弘（2003）「資産負債中心観における収益認識」『企業会計』第 55 巻第 11 号。
徳賀芳弘（2011）「会計利益モデルと純資産簿価モデル―フロー・ベースからストック・ベースへのパラダイム転換―」『企業会計』第 63 巻第 1 号，pp. 93−102.
辻山栄子（2006）「収益認識をめぐる概念フレームワーク」『企業会計』第 57 巻 7 号。
辻山栄子（2008）「収益認識と業績報告」『企業会計』第 60 巻 1 号 pp. 39−53。
辻山栄子（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，pp. 6−15。
津守常弘（2003）「収益認識をめぐる問題点とその考え方」『企業会計』第 55 巻 11 号 pp. 26−36。
新田忠誓（2008）「会計アプローチと損益計算書 および企業観の変化」『企業会計』第 60 巻第 7 号，pp. 4−10。
FASB（1976）Financial Accounting Standards Board, Discussion Memorandum, an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial
Statements and Their Measurement, Financial Accounting Standards Board, December 1976.（津守常弘監訳（1997）『財務会計の概念フレームワーク』，中央経済社）
FASB（1984）SFAC No. 5, Recognition and Measurement in, Financial Statements of Business Enterprises.（平松一夫・広瀬義州訳（2004）『FASB 財務会計の諸概念（増補版）』中央経済社）
FASB（1985）SFAC No. 6, Elements of Financial Statements.（平松一夫・広瀬義州訳（2004）『FASB 財務会計の 諸概念〈増補版〉』中央経済社）
FASB（2000）, EITF issue No. 99−19, Reporting Revenue Gross as a Principal versus Net as an Agent
FASB（2002a）ISSUES RELATED TO THE RECOGNITION OF REVENUES AND LIABILITIES, Proposal for a New Agenda Project.
FASB（2002b）The Revenue Recognition Project, The FASB Report, Dec.24
FASB（2003a）Case in Point: Consumer Electronics Retailer, THE REVENUE RECOGNITION PROJECT.
FASB（2003b）, EITF issue No. 99−19, Revenue Arrangement with Multiple Deliverables
FASB（2004a）, The Revenue Recognition Project, Case in Point: Consumer Electronics Retailer.
FASB（2004b）Fundamental Revenue Recognition Principle.
FASB（2006）Project Updates Revenue Recognition, July 7, 2006, sec. Background.
FASB（2011）Project Update, Revenue Recognition, Aug. 3, 2011.
藤井秀樹（1996）「アメリカ会計原則における測定問題と FASB 概念フレームワーク（1）」『産業経理』第 56 巻第 2 号。
藤井秀樹（1997）『現代企業会計論』森山書店。
藤井秀樹（2002）「利益概念と情報価値」『企業会計』第 55 巻第 1 号。
藤井秀樹（2008）『制度変化の会計学』中央経済社。
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』神戸大学経済経営学会，pp. 17−40.
藤田敬司（2003）「収益認識の実務とフレームワーク －米国 SAB101 号にみる企業の早期収益認識と SEC による抑制の論理－」『立命館経営学』第 41 巻第 6 号　pp. 37−61。
万代勝信（2008）「収益認識プロジェクトの概要」

『企業会計』第 60 巻第 8 号。
松本敏史（2002a）「収益費用中心観における収益認識」『企業会計』第 55 巻 11 号。
松本敏史（2002b）「対立的会計観の諸相とその相互関係」大阪経大論集第 53 巻第 3 号 pp. 103−120。
山田康裕（2007）「財務業績報告の基礎概念」『志賀大学経済学部研究叢書』 第 43 号 pp. 1−196。
尹志徨（2006）「新たな取引形態に関する収益認識規準について－日米新収益認識規準の比較と問題点の検討－」『青山経営論集』第 41 巻 1 号, pp. 319−341.
尹志徨（2007）「米国基準における複数構成要素契約の収益認識・測定方法について」『青山経営論集』第 42 巻第 1 号, pp. 157−174.
渡邉泉（2006）「収益費用観から資産負債観への変容」『大阪経大論叢』第 56 巻第 5 号 pp. 39−56。

（2012 年 1 月 21 日審査受付
2012 年 7 月 2 日掲載決定）