

収益認識プロジェクトの現状と展開方向  
—基準設定における資産負債アプローチの意義と限界—

京都大学大学院経済学研究科教授 藤井 秀樹

FASB/IASBによって公表された2008年討議資料及び2010年公開草案は、収益認識プロジェクトの今日的な到達点を示している。2008年討議資料で提案された当初取引価格アプローチは、従来のフロー・ベースの収益認識ルールをストック・ベースで再設計したものである。当初取引価格を測定基準とした場合、ストック・ベースの会計モデルは、誘導法を前提にした財産法と近似したものとなる。本稿では、そうした特徴を有する当初取引価格アプローチの制度設計上の意義を、現在出口価格アプローチとの比較検討を通じて明らかにするとともに、基準設定における資産負債アプローチの意義と限界について考察している。

ホームページURL: <http://www.econ.kyoto-u.ac.jp/~hujii/myweb/>

本稿は、その試みの変遷を追跡したものである。本稿での検討が、資産負債アプローチの影響が近年の基準設定にどのような形で及んでいるか（基準設定における当該アプローチの意義と限界は何か）を再考する際の一助ともなれば幸甚である。

II 2008年討議資料の  
収益認識モデル

収益認識プロジェクトの今日的到達点を確認することから始めたい。その到達点は実質的には、2008年討議資料の収益認識モデル（以下「2008年モデル」という。）によって示されている<sup>1</sup>。

2008年モデルの最も主要な特徴は、従来のフロー・ベース（収益費用アプローチ準拠）の収益認識ルールを、ストック・ベース（資産負債アプローチ準拠）の収益認識ルールに再設計した点にある。収益認識ルールのかかる再設計のために、2008年モデルでは、販売取引の遂行過程を、契約に関わる権利・義務の発生・消滅のプロセスとしてとらえる考え方が採用されている。その理屈は以下のとおりである。

企業が財貨又はサービス（以下「財貨」という。）を顧客に引き渡す契

## I はじめに

収益認識プロジェクトのこれまでの経緯を踏まえつつ、その現状と展開方向を概観することが、本稿の主たる目的である。周知のように、収益認識プロジェクトは、2002年9月にFASB/IASBの共同プロジェクトとして発足した。そのデュープロセス・ドキュメントとして、2008年12月に討議資料『顧客との契約における収益認識についての予備的見解』（FASB/IASB [2008]、以下「2008年討議資料」という。）が、そして2010年6月に公開草案『顧客との契約から生じる収益』（FASB/IASB [2010]、以下「2010年公開草案」という。）が、公表されている。

近年の会計基準設定は、資産負債アプローチの影響を抜きにして語ることはできない。資産負債アプローチは、会計基準のコンバージェンスを先導する根本原則のような存在になっている。SOX法（企業改革法）の成立を受けて、SECが2003年の研究報告書（SEC [2003]）で、資産負債アプローチに依拠した基準設定をより徹底して行うようFASBに指示して以降、この傾向はとりわけ顕著である。

収益認識プロジェクトは、収益費用アプローチに依拠した会計的認識・測定の牙城（換言すれば収益費用アプローチの問題点の象徴的な集積地）ともいえる既存の収益認識ルールを、資産負債アプローチに基づいて再設計することを目指したものである<sup>2</sup>。

約を締結すると、企業は義務（顧客に財貨を引き渡す義務）を負うと同時に、権利（顧客から財貨の対価を受け取る権利）を獲得することになる<sup>1</sup>。契約の開始時点では通常、権利と義務は等価となる（図1(a)）。しかし、契約の（一部又は全部の）履行によって、権利と義務は変動し、両者の間に差額が生じる。2008年討議資料では、この差額を「契約における企業の正味ポジション」(entity's net position in the contract)と呼んでいる。権利が義務より大きい場合、正味ポジションは正（プラス）となり、契約は資産（契約資産）を表すものとなる（図1(b)）。逆に権利が義務より小さい場合、正味ポジションは負（マイナス）となり、契約は負債（契約負債）を表すものとなる（図1(c)）。

約定した財貨を顧客に引き渡すことによって、企業の義務は消滅（又は減少）し、正味ポジションは正となる。他方、顧客が財貨の対価を支払うことによって、企業の権利は消滅（又は減少）し、正味ポジションは負となる。こうした正味ポジションの変動のうち、契約資産の増加又は契約負債の減少（あるいは両者の組合せ）を収益として認識するというのが、2008年モデルの骨子である。こうした収益の認識操作は、IASB概念書第8号やIAS第18号で示された収益の定義と整合的である<sup>4</sup>。つまり、その限りにおいて、資産負債アプローチに依拠して収益認識ルールを再設計するという収益認識プロジェクトの目的は、当該モデルの採用によって基本的に達成されることとなるのである。

図1 契約における企業の正味ポジション

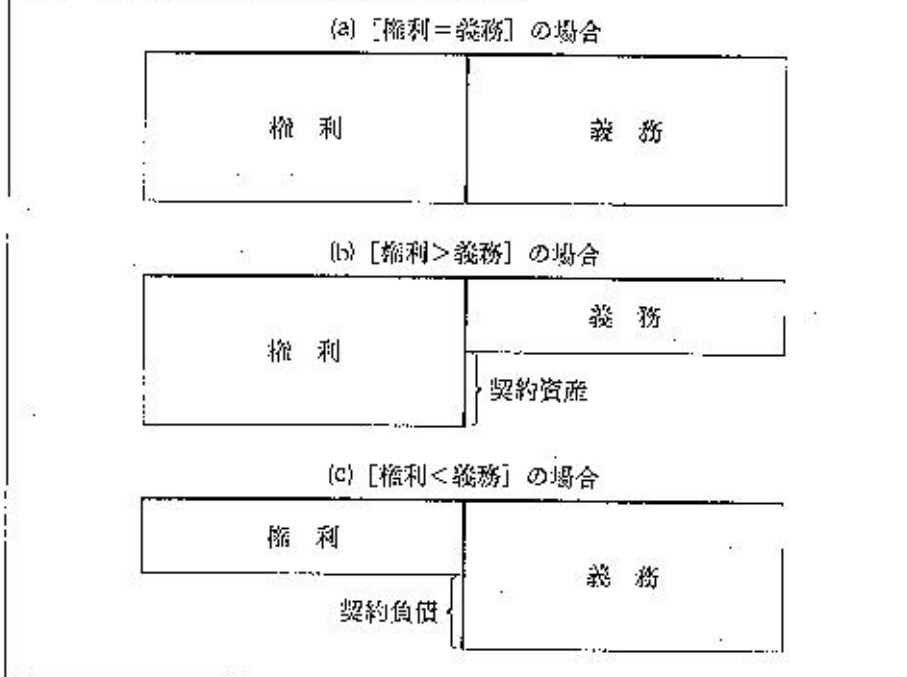


図2 2008年モデルの仕訳による説明

① (借) 権利	100	(貸) 義務	100
② (借) 義務	100	(貸) 収益	100
③ (借) 受取債権	100	(貸) 権利	100
④ (借) 受取債権	100	(貸) 収益	100

【設例1】

X社は、商品を100で顧客に販売する契約を締結し、後日、当該商品を顧客に引き渡した。

以上にみてきた収益の認識操作を仕訳の形式を使って再整理し、2008年モデルについての理解を深めておきたい。そのために設例1<sup>5</sup>のような取引事例を想定する。

契約の開始時点で、権利と義務が同額100で識別される（図2の仕訳①）。後日、X社が顧客に商品100を引き渡した時点で、X社の上記の義務が消滅し、契約におけるX社の正味ポジションが正（借方残100）となるので、当該金額が契約資産として識別され、収益100が認識される（図2の仕訳②）。そして、顧客に商品を引き渡すことによって、X社の

権利は、受取債権（より確実な権利）に置き替わる（図2の仕訳③）。

ただし、2008年討議資料や2010年公開草案において、図2のような仕訳が要求されているわけではない。図2は、2008年モデルの認識操作を仕訳の形式を用いて記述すればどうなるかを、先行研究の成果及び筆者の理解に基づき試行的に示したものにすぎない。先行研究によれば、2008年モデルに依拠した収益認識において実際に必要とされるのは図2の仕訳④のみであり、仕訳①～③に関する情報（契約資産・負債に関する情報）については脚注での開示が要求されるに止まるであろうとされている<sup>6</sup>。

2008年モデルの性質を理解するための留意点として、ここではとりあえず以下の2点を指摘しておきたい。

第1は、当該モデルにおいては、契約開始時点の取引価格（顧客対価）を測定基準とする当初取引価格アプローチ（顧客対価アプローチ）が採用されていることである（FASB/IASB [2008] par.6.36）。第2は、収益の認識規準（いつ収益を認識するか）の規準として、「資産に対する支配の移転」（transfer of control of an asset）が採用されていることである（FASB/IASB [2008] par.4.10）<sup>9</sup>。これら2点の含意については、IV節で検討することにした。

### III 先行モデルの構造と特徴

FASB/IASBが収益認識プロジェクトを共同で立ち上げたのは、2008年討議資料（FASB/IASB [2008] pars.1.3-1.20）や2010年公開草案（FASB/IASB [2010] pars.IN 1-IN 2）で述べられているように、収益費用アプローチに依拠した既存の収益認識ルールが多くの問題点を内包しており<sup>10</sup>、その抜本的な解決を図る必要があると考えられたからである。

しかし、前節の検討から容易に理解されるように、販売取引の遂行過程を契約資産・負債の発生・消滅のプロセスとしてとらえる認識操作の新規性とは裏腹に、2008年モデルに基づく会計処理（簿記処理）それ自体は、収益費用アプローチに基づく伝統的なそれとそれほど大きく異なるものとはなっていない（IV節参照）。とはいえ、FASB/IASBは当初から、そうした諸提案を到達目標として共同プロジェクトを進めてきたわけではない。そこに至るまでには一定の試行錯誤があったのである。2008年モデルの背後にあるそうした試行錯誤を踏まえることによって、当該モ

デルの制度設計上の意義をより深く理解することができるであろう。

そこで以下では、2008年討議資料につながる先行文献としてFASB [2002] とIASB [2007] を取り上げ、各文献で示された提案とそれに関連する議論を紹介・検討していくことにしたい<sup>11</sup>。

#### 1. FASB [2002] の論点整理と提案モデル

FASB [2002] は、収益認識プロジェクトの発足直後に公表されたものであり、そこでは当該プロジェクトに臨むFASBの基本方針として、①課題に取り組む際には伝統的な実現稼得過程アプローチ（realization and earnings process approach）に代えて資産負債アプローチ（assets and liabilities approach）を採用すること<sup>12</sup>、②収益認識に関連する資産・負債については獲得・発生時点の公正価値測定を原則処理とすることが、明らかにされている（FASB [2002] p.3）。

FASB [2002] はこの基本方針に基づき、伝統的な実現稼得過程アプローチに依拠した収益認識の問題点を確認するとともに、資産負債アプローチに依拠した収益認識の優位性を示すために、設例2のような取引事例を用いて論点の整理を行っている<sup>13</sup>。

#### 《設例2》

Y社は、1年間の製品保証が付いた商品を1台250で仕入れ、300で販売している。Y社はまた、製品保証期間を2年延長するサービスを商品1台につき100で販売している。このサービスを顧客が購入した場合、製品保証期間は合計で3年となり、いったん支払った保証料は返金されない。過去の経

験から、3年の間に商品10台のうち1台が故障し、その修理に140かかることが見込まれている。なおY社は、1台当たり30で、この製品保証業務を代行業者に委託することができる。

20X1年6月1日に、Y社は2年の製品保証延長サービスが付いた商品を10台販売し、その代金として現金4,000を受け取った。なお、販売した商品10台について、20X2年5月31日まで故障は生じなかった。

#### (1) 実現稼得過程アプローチ

FASB [2002] ではまず、伝統的な収益認識モデルである実現稼得過程アプローチがどのような特徴と問題点を有しているかが示されている。ここでいう実現稼得過程アプローチとは、以下の説明から明らかなように、収益費用アプローチに依拠した収益認識モデルと考えてよい。

Y社が製品保証業務を代行業者に委託する場合、一連の取引は図3(a)のような仕訳を通じて会計処理される。Y社は6月1日に商品の対価4,000を現金で受け取っているため、この時点で収益（売上）4,000が認識される。図3(a)では、同日に委託料300を現金で支払って製品保証業務を代行業者に委託したものと、会計処理がなされている。したがって、6月1日の時点では、製品保証委託料300も認識されることになる。以上の結果、当期の収益（売上高）は4,000、利益は1,200となる（図4(a)）。

これに対し、Y社が製品保証業務を自ら実施する場合、一連の取引は図3(b)のような仕訳を通じて会計処理される。Y社は6月1日に商品の

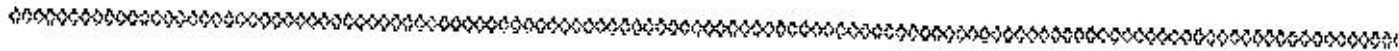


図3 実現稼得過程アプローチに基づく仕訳

(a) 製品保証業務を代行業者に委託する場合					
X1年6/1	(借) 現金	4,000	(貸) 売上	4,000	
	(借) 製品保証委託料	300	(貸) 現金	300	
X2年5/31	(借) 損益	2,500	(貸) 仕入	2,500	
(b) 製品保証業務をY社が自ら実施する場合					
X1年6/1	(借) 現金	4,000	(貸) 売上 前受金	3,000 1,000	
X2年5/31	(借) 損益	2,500	(貸) 仕入	2,500	

図4 実現稼得過程アプローチに基づく収益認識

(a) 製品保証業務を代行業者に委託する場合					
20X1年6月1日～20X2年5月31日					
売上原価	2,500	売上高	4,000		
製品保証委託料	300				
利益	1,200				
	<u>4,000</u>		<u>4,000</u>		
(b) 製品保証業務をY社が自ら実施する場合					
20X1年6月1日～20X2年5月31日					
売上原価	2,500	売上高	3,000		
利益	500				
	<u>3,000</u>		<u>3,000</u>		

対価4,000を現金で受け取っているが、製品保証業務は完了していないために、製品保証延長サービスの代価として受け取った1,000は前受金として処理されることになる。その結果、当期の収益(売上高)は3,000、利益は500となる(図4(b))<sup>14)</sup>。

つまり、実現稼得過程アプローチによる場合、製品保証業務を代行業者に委託するか否かで、同一の取引について異なった収益認識がなされることになるのである。「同じものは同じに見えるように、異なるものは異なって見えるように」(make like things look alike, and unlike things look different) というアメリカ会計規制の基本理念<sup>15)</sup>からすれば、「経営者の意図」(製品保証業務を代行業者に委託するか否かに関する意思決定)によって左右されるこうした収益認識の弾力性(多様性)は、会計情報の比較可能性を損なうものであり、看過し得ない問題となる

(FASB [2002] p.7)。

(2) 資産負債アプローチ

FASB [2002] では続いて、FASB が目指す収益認識モデルである資産負債アプローチの特徴と、実現稼得過程アプローチに対する当該アプローチの優位性が示されている。ここでいう資産負債アプローチとは、資産・負債の変動に即して収益を認識するモデルをいい、以下の説明から明らかかなように基本的には、会計観としての資産負債アプローチ (asset and liability view) に依拠した収益認識モデルとなっている<sup>16)</sup>。

図5 資産負債アプローチに基づく仕訳

X1年6/1	(借) 現金	4,000	(貸) 製品保証義務	300
			収益	3,700
X2年5/31	(借) 損益	2,500	(貸) 商品	2,500

図6 資産負債アプローチに基づく収益認識

20X1年6月1日～20X2年5月31日			
売上原価	2,500	売上高	3,700
利益	1,200		
	<u>3,700</u>		<u>3,700</u>

資産負債アプローチによる場合、一連の取引は、図5のような仕訳を通じて会計処理される。Y社は6月1日に現金4,000を受け取っているが、そのうち300は製品保証延長サービスの提供義務を表している。そしてこの事実、製品保証業務を代行業者に委託するか否かに関する「経営者の意図」によっては影響されない。他方、商品の引渡しは完了しているので、残額の3,700は収益として認識される。つまり、6月1日の時点では、「経営者の意図」に関わりなく、製品保証義務がその公正価値(当該義務を第三者に移転するために支払うであろう金額すなわち現在出口価格)300<sup>17)</sup>で認識されるとともに、収益3,700が認識されることになるのである。その結果、当期の収益は3,700、利益は1,200となる(図6)。

すなわち、資産負債アプローチによる場合、製品保証業務を代行業者に委託するか否かに関わりなく、同一の取引について同一の収益認識がなされることになるのである。そしてFASB [2002] によれば、これが、実現稼得過程アプローチに対する資産負債アプローチの優位性を示すものとなる。FASB [2002] で試行的に提案された資産負債アプローチは、収益認識プロジェクトの当初の到達目標を、荒削りではあるが極めて明

快に体现したのになっている。

## 2. IASB [2007] で示された2つの 収益認識モデル

IASB [2007] は、2008年討議資料が公表される直前に公表された文献である。そこでは、公正価値測定を徹底させた現在出口価格アプローチ (current exit price approach) が示される一方で、契約開始時の取引価格に依拠した当初取引価格アプローチ (original transaction price approach) も提案されている。それは、FASB [2002] の提案モデルに象徴されるプロジェクト初期の構想と、2008年モデルを媒介する文献となっている。

### (1) 現在出口価格アプローチ

現在出口価格アプローチとは、資産・負債の現在出口価格での測定を通じて収益を認識するモデルをいう。IASB [2007] は、当該モデルの構造を、設例3のような取引事例を用いて説明している<sup>1)</sup>。

#### 《設例3》

20X1年6月30日、Z社は同年8月31日に商品を顧客に納入する契約を締結し、同日、代金1,000を現金で受け取った。当該契約の履行義務の現在出口価格は900である。

20X1年7月31日、商品の値上がりに伴い、Z社の上記の履行義務の現在出口価格は950に上昇した。

20X1年8月31日、Z社は約定した商品(総価600)を顧客に納入した。

一連の取引は図7のような仕訳を通じて会計処理される。6月30日の時点で、契約に関わる権利1,000は対価として受け取った現金1,000に置き替わっている。他方、契約の履

行義務の現在出口価格(公正価値)は900であるために、契約負債900が認識されるとともに、現金との差額100は消滅した契約負債とみなされ、収益として認識される。7月31日の時点では、商品の値上がり(公正価値の上昇)によって履行義務が950に増加するために、その増加額50が契約損失として認識される。8月31日の時点では、商品の顧客への引渡しによって履行義務950が消滅するために、それに見合う収益950が認識される。以上の結果、当該販売取引に関わる収益は1,050、利益は400となる(図8)。

以上から理解されるように、現在出口価格アプローチは、公正価値測定をより徹底させる形で、FASB [2002] の資産負債アプローチを整備拡充したモデルとなっている。履行義務の公正価値の期中変動を損益認識に随時に反映させる点に、それはとりわけ顕著に表れている。また、契約の開始時点において履行義務を識別し、その変動に基づいて契約の正味ポジションを確定して、それに見合う収益(損失)を認識するという基本構想は、2008年モデルにつながるものである。

しかし、現在出口価格アプローチ

には多くの問題点があり、それらは2008年討議資料でも批判的に取り上げられている。同討議資料(FASB/IASB [2008] pars.5.20-5.24)によれば、その主たる問題点は以下のとおりである。

第1に、当該アプローチによる場合、約定した商品を顧客に引き渡す前に収益を認識することになるが(図7における6月30日の仕訳)、そのようなモデルに対して多くの会計人は違和感を覚えるということである。第2に、契約に残存する履行義務の現在出口価格は通常直接的な観察が不可能なため、多くの場合、見積価格を用いることになるが、その見積りは複雑であり、かつまた見積価格は検証可能性を欠くということである<sup>2)</sup>。第3に、企業は通常、履行義務を移転する意図を持たず、あるいは移転することができないにもかかわらず、第三者への移転を前提にしたモデル(すなわち契約の開始時点で履行義務を公正価値で識別し、当該価値の期中変動を収益又は損失として認識するモデル)を採用することは、会計人の直感に反するということである<sup>3)</sup>。第4に、履行義務の識別に遺漏があったり、履行義務の公正価値について過大評価や過小

図7 現在出口価格アプローチに基づく仕訳

X1年6/30	(借) 現金	1,000	(貸) 契約負債	900
			収益	100
7/31	(借) 契約損失	50	(貸) 契約負債	50
8/31	(借) 契約負債	950	(貸) 収益	950
	(借) 損益	600	(貸) 商品	600

図8 現在出口価格アプローチに基づく収益認識

20X1年6月30日～同年8月31日

売上原価	600	収益	1,050
契約損失	50		
利益	400		
	1,050		1,050

図9 当初取引価格アプローチに基づく仕訳

X1年 6/30	(借) 現金	1,000	(貸) 契約負債	1,000
8/31	(借) 契約負債	1,000	(貸) 収益	1,000
	(借) 損益	400	(貸) 商品	600

図10 当初取引価格アプローチに基づく収益認識

20X1年6月30日～同年8月31日

売上原価	600	収益	1,000
利益	400		
	1,000		1,000

評価があったりした場合、それらの誤謬が是正されるまで、収益が過大又は過小に認識されるということである（誤謬のリスクrisk of error）。

(2) 当初取引価格アプローチ

当初取引価格アプローチとは、契約開始時点の取引価格によって資産・負債を測定し、当該測定を通じて収益を認識するモデルをいう。当該モデルにおいては、その契約が不利とみなされる場合を除き、履行義務の再測定は行われない。

当初取引価格アプローチによる場合、設例3の一連の取引は、図9のような仕訳を通じて会計処理される。6月30日の時点で、契約に関わる権利1,000が対価として受け取った現金1,000に置き替わっている点は、現在出口価格アプローチの場合と同じである。他方、契約の履行義務の当初取引価格は1,000であるために、契約負債が1,000で認識され、消滅した金額はゼロなので、収益は認識されない。7月31日の時点では、商品の値上がりが生じるものの、契約が不利とみなされる状況ではないために、履行義務の再測定は行われない。8月31日の時点では、顧客への商品の引渡しによって契約負債1,000が消滅するために、それに見合う収益1,000が認識される。以上の結果、当該販売取引に関わる収益は1,000、利益は400となる（図10）。

IV 2つの収益認識モデルの比較検討

この節では、前節までの論点整理を踏まえつつ、収益認識プロジェクトの過程で提示されてきた現在出口価格アプローチと当初取引価格アプローチの諸特徴について比較検討を行っていくことにしたい。

現在出口価格アプローチと当初取引価格アプローチは、資産・負債の変動に基づいて収益を認識する点で共通している。つまり、その限りにおいて、いずれのアプローチを選択した場合においても、フロー・ベースの収益認識ルールをストック・ベースで再設計するという収益認識プロジェクトの当初の目的は、達成されることになるのである。

両者の実質的な相違は、測定基準（測定属性）の選択にある。現在出口価格アプローチでは現在出口価格（公正価値）が採用されるのに対して、当初取引価格アプローチでは取引価格（顧客対価）が採用される。資産・負債の公正価値測定を原則処理とするという当初の基本方針<sup>21</sup>に基づいて提示されたのがIFRS [2002]の資産負債アプローチであり、IASB [2007]の現在出口価格アプローチであった。

しかし、現在出口価格による測定には、Ⅲ節2(1)で言及したような多

くの課題点がある。それに加えて、2008年討議資料によれば、約定した資産を顧客に移転した場合に限って収益を認識する（換言すれば顧客への資産の移転まで収益を認識しない）収益認識のパターンの点と測定の前潔性の点で、当初取引価格アプローチは優位性を有しているとされる（IFRS/IASB [2008] para.5.25-5.33）。こうした論点整理を踏まえて、同討議資料では、当初取引価格アプローチが採用されることになったのである。

当初取引価格アプローチでは測定基準として取引価格が採用されるため、その会計処理は、既述のように、実現稼得過程アプローチの下で実施される会計処理（次頁の図11）と実質的に変わらないものとなる<sup>22</sup>。あえていえば、両者の相違は仕訳で使用される勘定科目にあり、実現稼得過程アプローチに基づく仕訳では販売取引の遂行過程をフローの観点からとらえたことを示す勘定科目（前受金、売上、仕入）が選好されるのに対して、当初取引価格アプローチに基づく仕訳では当該過程をストックの観点からとらえたことを示す勘定科目（契約負債、収益、商品）が選好されることになる。

測定基準として取引価格が採用されるということに関連して付言すれば、前節の設例2でみてきた製品保証業務を代行業者に委託する場合と当該業務をY社が自ら行う場合とでは、取引価格を伴った取引の有無（前者の場合には委託料を支払って製品保証義務を代行業者に移転したという取引が存在するが後者の場合にはそれが存在しない）という相違があり、したがって当初取引価格アプローチによる場合、取引の経済的

図11 実現稼得過程アプローチに基づく仕訳

X1年 6/30	(借) 現金	1,000	(貸) 前受金	1,000
8/31	(借) 前受金	1,000	(貸) 売上	1,000
	(借) 損益	600	(貸) 仕入	600

実態それ自体に明確な相違が認められるために、図3のような仕訳を行うかどうかは拵くとして、2つの場合について異なった収益認識が行われるのは、むしろあるべき適正な会計処理ということになるであろう<sup>18)</sup>。

ただし、2008年討議資料において収益認識の規準として「資産に対する支配の移転」が提案されたことは、上掲の論点と関連して、新たな問題をはらむものとなる。「資産に対する支配の移転」に着目するということは、履行義務の消滅（契約資産の発生）に基づいて収益を認識するというストック・ベースの基本的枠組みは維持しつつも、履行義務の消滅（契約資産の発生）それ自体は実現稼得過程に即して（換言すればフロー・ベースで）認識するということを含意するものである。ということはすなわち、収益認識プロジェクトの関連諸文獻で批判されてきた実現稼得過程アプローチに基づく収益認識ルールの多様性と膨大性が、当初取引価格アプローチに基づく収益認識ルールにおいても再現される可能性が高いということである。現実の実現稼得過程（資産に対する支配の移転過程）そのものが企業の業種業態等によって多種多様である以上、それは半ば自明の理といった方が適切かもしれない。

## V おわりに

本稿での検討を通じて（改めて）明らかになったのは、資産負債アプローチは、収益認識ルールをフロー・

ベースからストック・ベースに再設計する局面では有効に機能するものの、識別した資産・負債の公正価値測定をルール化する局面では大きな問題と限界に突き当たり、ほとんど機能しないということである。そうした教訓の下に提示されたのが、2008年モデル（当初取引価格アプローチ）であった。

擬制された権利（顧客から財貨の対価を受け取る権利）・義務（顧客に財貨を引き渡す義務）を、多くの複雑な見積りに依拠した公正価値で測定するという制度設計には、Ⅲ節2(1)で言及したような多くの問題点があり、しかもそれらは単なる技術的な問題（実行可能性の問題）に止まらず、理論的な問題（移転可能性が極めて乏しい権利・義務を現在出口価格で測定する妥当性に関する問題）にも及んでいる。

契約の開始時点で契約に関わる権利・義務を識別し、その一部又は全部の随時の移転を前提に当該権利・義務の公正価値測定を実施することによって収益を認識するという会計処理は、売買目的で保有された市場性ある有価証券のような特殊な金融投資についてのみ合理性を有するものであって、それを財貨の売買取引一般に拡張することには技術的にも理論的にも問題があるというのが、収益認識プロジェクトの差し当たりの結論と考えてよいであろう。

この結論は、取引における「約因」（consideration）の意義を再認識させるものとなっている。「約因」は我が国の会計領域では「対価」と訳

されることが多いが、それはそもそも、英米法において「契約上の債務の対価として供される作為、不作為、法律関係の設定、変更、消滅、又は約束」（高柳・末延 [1952] 93頁）を意味するものであって、「測定された約因」（measured consideration）<sup>21)</sup>が取引価格すなわち「顧客対価」（customer consideration）となるのである。金融投資とは異なり、何らかの程度において企業特殊の価値（のれん）の創出を常に伴う事業投資の成果測定においては、経済社会の秩序に従って公正に確定された金額を合意する「顧客対価」の意義が極めて重要となる。その意味で、2008年モデルが、当初取引価格アプローチ（顧客対価アプローチ）に帰着したことは、極めて自然かつ妥当な成り行きであったといえるであろう。

## 〈参考文献〉

- FASB [1984], *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, SFAC, No.5, 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。
- [1985], *Elements of Financial Statements*, SFAC, No.6, 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。
- [2002], *The Revenue Recognition Project, The FASB Report*, December 24, 2002.
- FASB/IASB [2008], FASB, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, Discussion Paper, Financial Accounting Series, No.1660-100, December 19, 2008; IASB,

INTERNATIONAL TAXATION  
月刊 国際税務

2011年11月号

★平成23年度国際課税関係改正事項の検証  
座談会：企画立案担当官と我が国を代表する  
企業の第一線実務家が徹底検証！  
☆外国子会社配当社会不納入制度における租税  
X X IV 外国子会社配当基金不納入制度と  
タックスヘイブンを策定税制の調停  
※一部変更となる場合があります。

大好評!! 国際税務研究会セミナー

●日系企業のためのロシア税制（最新動向）  
○2012年1月から移転価格税制が施行開始＝  
PWC中東欧ホールディングス・パートナー  
森山 浩 氏  
司/日本企業コンサルティング部門ロシア・  
CIS担当ディレクター 糸井 光 氏  
11/16東京  
●中国税務入門講座  
＝気をつけたい税務上のポイントが  
速見形態別に一目でわかる！＝  
グラントソントン太郎ASG税理士法人/  
中国デスクマネージャー/税理士 泉 俊雄 氏  
11/16名古屋

★発行★国際税務研究会  
〒101-0065 千代田区西神田1-1-3(税研ビル)  
TEL: 03-3294-4935 FAX: 03-3219-7452  
E-mail: kokuzei@zeiken.co.jp  
国際税務研究会Web★絶賛公開中!!★  
http://www.zeiken.co.jp/mngz/index\_inter.htm

職業会計人のための専門誌!

経営財務

四半期開示、  
ココに注意!

平成24年3月期第2四半期における  
四半期報告書作成上の留意点について  
公認会計士 山崎清爾

平成24年3月期第1四半期では  
取証1部の2紙が四半期別給CFを任意開示

Special Contents

- 監査役のための会計基礎知識  
新日本有限責任監査法人 太田達也
- 東京証券取引所発祥会社に聞く  
「我が社の情報開示・新制度への取組み」

ご購入の申込み先（見本誌贈呈）

発行所 税務研究会  
〒101-0065 東京千代田区西神田1-1-3  
電話 03 (3294) 4741(代表)

*Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, Discussion Paper, December 2008, 企業会計基準委員会訳 [2008] 『ディスカッション・ペーパー：顧客との契約における収益認識についての予備的見解』  
— [2010], FASB, *Revenue from Contracts with Customers*, Exposure Draft, Financial Accounting Series, File Reference No. 1820-100, June 24, 2010; IASB, *Revenue from Contracts with Customers*, Exposure Draft, June 2010, 企業会計基準委員会訳 [2010] 『公開草案：顧客との契約から生じる収益』

Paton, W. A. and A. C. Littleton [1940], *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA Monograph No.3, AAA、中島省吾訳 [1958] 『会社会計基準序説』改訂版、森山書店。

SEC [2003], Office of the Chief Accountant, Office of Economic Analysis, United States Securities and Exchange Commission, *Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System*, Submitted to Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs of the United States Senate and Committee on Financial Services of the United States House of Representatives, Modified: 07/25/2003.

Zeff, S.A. [1995], "A Perspective on the U.S. Public/Private-Sector Approach to the Regulation of

*Financial Reporting," Accounting Horizons*, Vol.9, No.1, pp.52-70.

ASBJ [2009] 企業会計基準委員会 『収益認識に関する論点の整理』。岩田 巖 [1956] 『利潤計算原理』、同文館。

佐々木隆志 [2011a] 「新しい会計学の考え方と簿記処理の変容—顧客との契約から生じる収益の認識を中心にして—」日本簿記学会第27回全国大会統一論題報告、配布資料。

— [2011b] 「(資料) 新収益認識モデルの概要」日本簿記学会第27回全国大会統一論題報告、配布資料。

高柳賢三、末延三次編集代表 [1952] 『英米法辞典』、有斐閣。

西館 司 [2010] 「IASB収益認識モデルの検討」『会計』第177巻第6号、74～86頁。

藤井秀樹 [1997] 「現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—」、森山書店。

— [2011] 「IASB/SEC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。

松本敏史 [2009] 「資産負債アプローチによる収益認識基準—実現稼得過程アプローチに代わりうるか—」日本会計研究学会スタディ・グループ『会計制度の成立根拠とGAAPの現代的意義』中間報告、49～67頁。

〈注〉

1 基準設定の概念的基礎をなす会計観としての資産負債アプローチおよび収益費用アプローチについては差し当たり、藤井 [1997] 第2章を参照されたい。



- 2 2008年討議資料に関する以下の紹介・検討は、ASBJ [2009]；西館 [2010]；佐々木 [2011a]；佐々木 [2011b] に多くを負っている。
- 3 FASB/IASB [2008] によれば、契約とは「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」(par.2.11)であり、顧客とは「企業の通常の活動のアウトプットを表す資産（財又はサービスのような）を得るために当該企業と契約を締結した当事者」(par.2.21)であるとされる。
- 4 FASB 概念書第6号 (FASB [1985]) によれば、収益とは、「財貨の引渡しまたは製造、サービスの提供、あるいは企業の主要または中心的な継続的活動を構成するその他の活動の結果としてもたらされる資産の流入またはその他の価値増加もしくは負債の決済（または両者の組合せ）」(par.78)である。また、IAS第18号によれば、収益とは、「持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす一定期間中の企業の通常の活動過程で生ずる経済的便益の総流入」(par.7)である。いずれの定義においても、収益の本質は、資産（経済的便益）の増加又は負債の減少（あるいは両者の組合せ）として概念構成されている。
- 5 この設例は、西館 [2010] 78～79頁；佐々木 [2011b] 6頁を参考にして、筆者が作成したものである。
- 6 会計において「認識」(recognition)とは、ある項目を財務諸表に正式に記載するプロセスをいう (FASB [1984] par.6)。図2の仕訳①～③は、2008年モデルの認識

操作を説明するためのものであって、当該各項目を財務諸表に正式に記載するプロセスを構成するものではないので、ここでは「識別」(identifying)という用語を使用している。2008年討議資料でも、契約に関わる権利・義務の把握については、「識別」という用語が使用されている（例えばFASB/IASB [2008] para.3.21-3.25）。

7 佐々木 [2011b] 6頁では、図2の仕訳③について、以下のような代替的仕訳が示されている。それは、2008年討議資料で提案された収益の認識操作をより忠実に表現したものといえるであろう。

(借)契約資産 100 (貸)権利 100  
(借)受取債権 100 (貸)契約資産 100

- 8 この点については、西館 [2010] 78～79頁；佐々木 [2011b] 3頁を参照されたい。
- 9 FASB/IASB [2008] para.3.18-3.20では、より包括的な「資産の移転」(transferring an asset)という表現が用いられている。
- 10 2008年討議資料 (FASB/IASB [2008] para.1.3-1.20) 及び2010年公開草案 (FASB/IASB [2010] para.IN 1-IN 2) で指摘されている既存の収益認識ルールの主要な問題点は、以下のとおりである。第1に、個別産業の特殊事情等に対応してルールが膨大な数（100以上）に上る一方で、新しい企業取引には十分な指針を提供するものとなっていないことである。第2に、それと関連して、現行システムにおいては、ルールと概念フレームワーク（収益の定義）の間の整合性だけでなく、ルール間の整合性も欠如していることである。

そのために、経済的実質が類似した取引であっても、異なった会計処理がなされる可能性があると考えられる。以上とほぼ同様の問題点の指摘は、SEC [2003] (III B and IV A) でもなされている。

- 11 FASB [2002] 及び IASB [2007] に関する以下の紹介・検討は、松本 [2009] に多くを負っている。
- 12 会計観としての資産負債アプローチと、収益認識モデルとしての資産負債アプローチの関係については、注16を参照されたい。
- 13 引用に当たっては、取引の内容がより明確になるように、設例全体の趣旨を損なわない範囲で、一部を改作している。
- 14 製品保証延長期間に見積りどおりの修理費140が発生した場合、追加的に修理利益860（前受金1,000－修理費140）が生じることになる (FASB [2002] p.6)。
- 15 アメリカ会計規制のかかる基本理念については、Zeff [1995] pp.57-58を参照されたい。
- 16 ここにみられるように、資産・負債に依拠した定義の体系（会計観）としての資産負債アプローチ (asset and liability view) と、資産・負債の変動に依拠した収益認識モデルとしての資産負債アプローチ (assets and liabilities approach) がある。厳密には両者を峻別する必要があると思われるが、後者は前者を概念的基礎として構築されたモデルであり、相互に矛盾する要素を含むものではないので、本稿ではその呼称（訳語）において両者の区別を行っていない。
- 17 松本 [2009] 52～53頁で指摘されているように、製品保証延長サービスの提供義務の公正価値が300



## 東日本大震災の 税務・復興支援

川田 剛 尾崎 三郎 関場 修 監修  
税理士法人山田&パートナーズ 他 編著  
定価 2,100円(税込)



## Q&A 医療法人制度の 実務と税務 第3版

医療環境の激変期にあるべき実務と税務  
鈴木 克己 著 定価 3,675円(税込)



## Q&A 医療機関M&Aの 実務と税務 第2版

迫り来る医療再編時代への戦略対応  
鈴木 克己 著 定価 2,730円(税込)



## 所得税法の論点研究

裁判例・学説・実務の総合的検討  
酒井 克彦 著  
定価 5,460円(税込)

株式会社 財経詳報社

〒103-0013 東京都中央区日本橋人形町1-1-8  
TEL03(3661)5266 FAX03(3661)5268  
<http://www.zaik.jp> [mail@zaik.jp](mailto:mail@zaik.jp)

とされている点については、議論の余地がある。松本 [2009] によれば、製品保証義務の公正価値として現在出口価格を用いる根拠がそもそも不明であることに加えて、現在出口価格を公正価値として用いる場合においても、その金額は、Y社が自ら製品保証業務を実施する場合の140とするのがより自然であるとされる。

18 引用に当たっては、取引の内容がより明確になるように、設例全体の趣旨を損なわない範囲で、一部を改作している。

19 2008年討議資料は、第1と第2の問題点を、モデルの「複雑性」(complexity)の問題として整理している。このうち第2の問題点は、第4の問題点と表裏の関係にあるものと考えられる。

20 履行義務の第三者への移転を前提にした収益認識を行う結果、収益の認識額1,050は、顧客から実際に受け取る対価1,000と一致しないこととなる。このような点も、会計人に違和感を覚えさせるものとなる。この点については、松本 [2009] 57~58頁を参照されたい。

21 会計親としての資産負債アプローチが測定についてこのような論理的含意を有するか否かについては、一定の検討が必要である。この点については差し当たり、藤井 [2011] を参照されたい。

22 取引価格を測定基準として採用する場合、当初取引価格アプローチと実現稼得過程アプローチの関係は、誘導法を前提にした財産法と損益法の関係と類似したものになる。誘導法を前提にした財産法と損益法の関係については、岩田

[1956] を参照されたい。

23 逆にいえば、代行業者に委託料を支払って製品保証義務を移転した場合、資産負債アプローチ(PASB [2002] の設例)においては当該取引とその取引価格が認識されないということである。

24 会計における「測定された約因(対価)」の意義を論じた古典的文献として、Paton and Littleton [1940] pp.11-13がある。それは、たんなる「歴史的な原価/実際現金受領額」(PASB [1984] par.67.a)を超えた意味を持つものである。