

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 ——

内 藤 高 雄

1 序

2018年3月30日、企業会計基準委員会（以下、ASBJと略称する）は、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」(以下、収益認識基準と略称する)を公表した。

この収益認識基準の作成プロジェクトは、2015年3月に開催された第308回企業会計基準委員会において、わが国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発に向けた検討に着手することの決定によりスタートした。その後2016年2月に、適用上の課題等に対する意見を幅広く把握するため、ASBJ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の募集」(以下「意見募集文書」という)を公表した。そして意見募集文書に寄せられた意見等を踏まえ審議を行い、2017年7月20日、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)」を公表した。その上で公開草案に対する内外の意見を踏まえ、収益認識基準を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」とともに、平成30年3月26日開催の第381回企業会計基準委員会において、公表を承認し、3月30日付で公表したのである。

ところでこのASBJの収益認識基準は、同様に収益認識基準を定めた、国際会計基準審議会(International Accounting Standard Board: 以下IASBと

略称する)が公表した国際財務報告基準(International Financial Reporting Standard、以下IFRSと略称する)第15号を踏まえたものである。ASBJは意見募集文書において、IFRS第15号を踏まえた収益認識に関する包括的な会計基準開発の意義として、次の事項を掲げている。

- (1) 我が国の会計基準の体系の整備
- (2) 企業間の財務諸表の比較可能性の向上
- (3) 企業により開示される情報の充実¹⁾

第一のわが国の会計基準の体系の整備について意見募集文書においては、「企業会計原則において収益認識に関する基本となる考え方は示されているものの、収益認識に関する包括的な会計基準は開発されていない。我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発は、会計基準の体系の整備につながり、我が国の会計基準の高品質化に寄与すると考えられる²⁾」としている。

周知のように、これまでわが国においては包括的な収益認識基準はなかった。ただ企業会計原則の損益計算書原則に、「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給付によって実現したものに限る³⁾」とされているのみである。そういう点ではこの収益認識基準は、わが国にとって画期的な基準になり得るものである。

第二の企業間の財務諸表の比較可能性の向上については、収益認識に関する包括的な会計基準を開発することが、わが国の企業間の財務諸表の比較可能性の向上につながり、財務諸表利用者へ便益をもたらすことを指摘している。そのうえで、同様に収益認識基準を定めた、IFRS第15号は、米国財務会計基準審議会(Financial Accounting Standard Board:以下、FASBと略称する)が公表したTopic 606と、「文言レベルで概ね同一の基準となっており、また、業種横断的に複雑な取引や新しい取引を含む多様な取引に適用可能な会計基準であるとされている。このため、同基準に準拠して財務情報が作成された場合、業種や取引の種類にかかわらず、企業の損益計算書においてトップラインとして表示される収益計上額について国際的な比較可能性

が改善することも期待される⁴⁾」としている。

もともとIASBとFASBは、2002年6月に、「収益認識」問題に関する共同プロジェクトを発足させることで合意し、共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発をすすめた。その結果、2008年12月に公表されたディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識に関する予備的見解」(Discussion Paper, Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers)で契約を基礎とした収益認識の基準を提案し、2010年6月、および2011年11月の2度の公開草案(Exposure Draft ED/2010/6, June 2010, Exposure Draft ED/2011/11)を公表した。この公開草案は「(例えば保険契約やリース契約などの)他の基準の範囲内の契約を除く、顧客との契約を締結するあらゆる企業⁵⁾」を対象にした収益認識の基準案である。そして最終的に2014年5月に「顧客との契約から生じる収益」(IASBにおいてはIFRS第15号、FASBにおいてはTopic 606)を公表したのであった。

したがってASBJの収益認識基準により、わが国企業の財務諸表が、すでにわが国で容認されている、SEC基準使用企業、およびIFRS使用企業の財務諸表と、相互に比較可能性を持つことになる。

第三の企業により開示される情報の充実についてASBJは、わが国において収益認識に関する包括的な会計基準開発と開示のルールを定めることが、わが国の企業の財務諸表における財務情報の質の向上をもたらすことを論じている。その上で、ASBJは、IFRS第15号において、収益認識に関する開示情報が大幅に拡充されていることを指摘している⁶⁾。

以上の意見募集文書の記述からも明らかなように、ASBJの収益認識基準はIASBおよびFASBが共同開発した収益認識に関する包括的な会計基準である、IFRS第15号、およびFASBのTopic 606「顧客との契約から生じる収益」のコンバージェンスを意図したものである。

はたしてASBJ企業会計基準第29号で公表された収益認識基準が、わが国の会計制度と整合性が取れているのであろうか。これが本稿の主題である。

その際に重要視されるのは、制度の論理的―貫性であると筆者は考えている。まずは次節において、ASBJ企業会計基準第29号に示された、基本的考え方について考察していくことにする。

2 ASBJ第29号の基本的な考え方と会計観

ASBJの収益認識基準はその基本となる原則として、「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⁷⁾」であるとしている。そしてそのために5つのステップを適用して、収益を認識することを求めており、要約すれば以下ようになる。

「(1) 顧客との契約を識別する

(2) 契約における履行義務を識別する

(3) 取引価格を算定する

(4) 契約における履行義務に取引価格を配分する

(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⁸⁾」

要するにこのASBJの収益認識基準は、顧客との契約を基礎として、収益認識の包括的基準を作成しているのである。

ところでこの収益認識基準の基本的な考え方、すなわち5つのステップに従って、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、収益を認識するという考え方は、IASBおよびFASBが共同開発した収益認識に関する包括的な会計基準と同様のものである。IASBとFASBの共同開発した収益認識基準であるIFRS第15号のそれと比較すれば、その事実はより明確になる。すなわちIFRS第15号はその中心となる原則として、「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企業が権利を得ると見込む対価を反映する額で描写するように、行われなければならない⁹⁾」としている。そしてそのために挙げている5つのステップを

要約すれば、以下のようになる。

「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（又は充足するにつれて）収益を認識する¹⁰⁾」

もともと、既述のように、意見募集文書にはASBJの収益認識基準が、IASBのIFRS第15号、およびFASBのTopic 606と整合性を図ることを目的として開発されたことが明記してある。このことはASBJの収益認識基準も、開発にあたっての基本的な方針として論じている。すなわち、ASBJの収益認識基準は、「IFRS第15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にした¹¹⁾」のであった。

以上の方針の下、まず連結財務諸表については、「収益認識に関する包括的な会計基準の開発の意義の1つとして、国際的な比較可能性の確保が重要なものと考えられること¹²⁾」および「IFRS第15号は、5つのステップに基づき、履行義務の識別、取引価格の配分、支配の移転による収益認識等を定めており、部分的に採用することが困難である¹³⁾」との理由から、「IFRS第15号の定めを基本的にすべて取り入れ¹⁴⁾」た上で、「適用上の課題に対応するために、代替的な取扱いを追加的に定める¹⁵⁾」としたのであった。

また、個別財務諸表についてもASBJは、基本的には連結財務諸表と同一の会計処理を選択することを結論としている。その理由についてASBJは以下のように述べている。

「① 当委員会において、これまでに開発してきた会計基準では、基本的に連結財務諸表と個別財務諸表において同一の会計処理を定めてきたこと

② 連結財務諸表と個別財務諸表で同一の内容としない場合、企業が連結

財務諸表を作成する際の連結調整に係るコストが生じる。一方、連結財務諸表と個別財務諸表で同一の内容とする場合、中小規模の上場企業や連結子会社等における負担が懸念されるが、重要性等に関する代替的な取扱いの定めを置くこと等により一定程度実務における対応が可能となること¹⁶⁾】。

要するにASBJ収益認識基準は基本的には、IFRS第15号の会計基準の内容を基礎として定めており、同会計基準のうち第16項から第79項、および適用指針のうち第4項から第89項及び第105項については、IFRS第15号およびFASBのTopic 606と全く同じ基準であり、さらに適用指針のうち第92項から第104項が、適用上の課題に対応するために追加的に定めた、わが国固有の代替的な取扱いである。したがってASBJの収益認識基準は、IASBとFASBが共同開発したIFRS第15号・FASBのTopic 606とほぼ同一の基準なのである。

ところで筆者はIASBおよびFASBが共同開発した収益認識に関する包括的な会計基準について、すでに考察してきた。そしてこの収益認識基準の根底には、明らかにIASB・FASB両者の基本的な会計観である、資産負債観(Asset and Liability View)¹⁷⁾が存在していることを論じてきた¹⁸⁾。

伝統的な会計観である収益費用観(Revenue and Expense View)は利益を1期間の収益と費用にもとづいて定義する会計観である。すなわち、まず当期の収益と費用を認識の面からは発生主義・実現主義・費用収益対応の原則に、測定の間からは取得原価主義に基づいて定義し、その定義に基づいて収益と費用を決定する。その上で利益を1期間の収益と費用との差額にもとづいて定義する。したがって、基本的には次期以降の収益・費用になるために繰り延べられる未解消項目、ならびに収益・費用とは無関係な項目が資産および負債として貸借対照表に収容されることになる。つまり収益費用が鍵概念である。

これに対して資産負債観は伝統的な会計観である収益費用観に対する批判から生まれた新しい会計観である。この会計観では、まず利益を1期間にお

ける営利企業の正味資源の増分の測定値と考え、利益を資産・負債の増減額にもとづいて定義する。したがってまず何よりも資産と負債を正しく定義し、そしてその定義に基づいて資産・負債を決定するのである。そしてその結果として、収益は資産の増加額および負債の減少額と、反対に費用は資産の減少額および負債の増加額として定義される。つまり資産負債が鍵概念である。

この新しい会計観である資産負債観を基本的にはベースにしたIFRS 第15号およびFASBのTopic 606、すなわち契約をベースにした収益認識基準は、これまでの発生主義会計・実現主義の原則という、収益費用観をベースにした収益認識基準と、実質的には大きな差異をもたらすものではない。しかしながらこの新しい収益認識基準は、収益費用観の収益認識である発生主義会計・実現主義の原則を否定するものではないが、収益の認識を発生主義会計・実現主義の原則の文言を用いることなく、純粹に資産と負債の増減から定義した基準であることにこそ、特徴があると言えるのである。

それでは果たして契約をベースにした収益認識基準、会計観として資産負債観を選択した収益認識基準が、わが国の会計制度とマッチするのであろうか。そこで次節では収益費用観・資産負債観と会計制度について考察していくことにする。

3 収益費用観・資産負債観と会計制度

さて、ASBJは、そしてわが国の会計基準は、いかなる会計観の下に立脚しているのだろうか。筆者はこの問題についても、ASBJが2015年6月に修正国際基準¹⁹⁾(IFRSと企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準)として公表した、企業会計基準委員会による修正会計基準第1号「のれんの会計処理」に関する考察を通して、すでにIASBとFASBの会計基準、およびASBJ、そしてそこから生まれるわが国の会計制度が、いかなる会計観の下に立脚しているのかを考察してきた²⁰⁾。そして両者の会計観の相違はのれんの会計処理に明確に現れていると指摘した。

なぜならば、企業会計審議会は2013年6月に公表した「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」の中で、『あるべきIFRS』あるいは『我が国に適したIFRS』といった観点から、個別基準を一つ一つ検討し、必要があれば一部基準を削除又は修正して採択するエンドースメントの仕組みを設けることについては、(中略)我が国における柔軟な対応を確保する観点から有用であると考えられる²¹⁾』という方針を打ち出した。その結果、IFRSが採用するのれんの非償却を『あるべきIFRS』あるいは『我が国に適したIFRS』といった観点からエンドースメントし、公表された基準が、修正国際基準第1号である。そういう点でこの修正国際基準第1号は、わが国の会計制度における会計観の表現であると言えるのである。

もともとのれんの会計処理については、償却処理が一般的であった。IASBは1983年11月に公表されたIAS第22号で、「取得原価が、取得した識別可能な資産・負債の交換取引日現在の公正価値に対する取得企業の持分を超える額は、のれんとして表示し、資産として認識されなければならない²²⁾」と企業結合で取得したのれんを定義した。その上でのれんの会計処理については償却が強制され、償却期間は1998年の改訂で原則20年以内とされていたのである²³⁾。

一方アメリカにおいても、1970年に会計原則審議会(Accounting Principle Board)が公表した意見書第17号「無形資産」では、「のれんや類似の無形資産の原価と有形固定資産の原価について本質は同様として扱う²⁴⁾」ことを要求している。そしてたとえ耐用年数を示す明確な証拠が明らかでなくとも、「無期限に存続する資産があるとしてもそれは極めて少なく、通常の資産はその価値が将来喪失するはずであるため、一定の期間に割り当てて償却する²⁵⁾」という考え方を表明している。その上で、企業結合で取得したのれんについては、40年以内の規則償却が要求されていたのである。要するにIASBも米国基準も、のれんの会計処理については、かつては償却処理を選択していたのである。

しかしながら今世紀に入り、IASBは企業結合で取得したのれんの会計処

理を、2004年3月のIFRS第3号の公表とともに、非償却・每期必ず減損テストを行う会計処理に変更した。またFASBも2001年にFASB基準書第141号「企業結合」および基準書第142号「のれんおよびその他の無形資産」を公表し、非償却・每期必ず減損テストを行う会計処理に変更している。すなわちIASB・FASBともに、同一の結論に至っているのである²⁶⁾。

ところで、IFRSおよびFASBが選択した、のれんの会計処理に関する会計基準は、非償却、每期定期的に減損テストを行う会計処理である。一般には減損、すなわち每期定期的に減損テストを行う処理が強調されるが、償却処理をしないこと（非償却）にこそ、意味があるのであって、保守主義の見地から減損処理を付加しているにすぎないのである。したがって伝統的会計観・収益費用観の手続きである償却処理(費用配分)を禁止しているところからも、IFRSおよび米国基準のベースになっている会計観は明らかに資産負債観であると考えられる。そういう点では、IFRS第15号・FASBのTopic 606で規定された契約をベースにした収益認識基準は、会計観として資産負債観を用いている他のIFRSや米国基準と論理一貫しているといえよう²⁷⁾。

これに対してASBJの、すなわち現行のわが国の会計基準のベースになっている会計観は果たしてどうであろう。修正国際基準は「のれんは企業結合において資産及び負債を取得するために支払う投資原価の一部²⁸⁾」であり、また「のれんの構成要素の一部が超過収益力を示す²⁹⁾」とも言及している。その上で、企業結合後の収益との間で適切な期間対応を図るべきとの考えから、企業結合により取得したのれんの償却処理を主張している。すなわち、のれんの非償却、每期定期的に減損テストを行う会計処理を修正・削除し、「のれんは、資産に計上し、20年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却する。ただし、のれんの金額に重要性が乏しい場合には、当該のれんが生じた事業年度の費用として処理することができる³⁰⁾」という、企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」の規定を適用するのである。

要するにのれんの会計処理についてASBJは、資産負債観をベースにして
いるIFRSおよびFASBの非償却・毎期必ず減損テストを行う会計処理を否
定し、伝統的会計観・収益費用観の手続きである償却処理、すなわち費用配
分の論理を肯定しているのである。そういう点でASBJは、そしてわが国の
会計基準は、少なくとも部分的には、明らかに収益費用観をベースにした会
計制度を構築していると言える。

それではこのようなわが国の会計制度の中に、契約をベースにした新しい
収益認識基準を導入することは、論理的に正しいのであろうか。換言するな
らば、新しい収益認識基準はわが国の他の会計基準と論理的に整合性が取れ
ているのであろうか。

筆者の結論はNoである。なぜならば基本的には収益費用観をベースにし
ているわが国会計制度に資産負債観をベースにした収益認識基準を導入する
ことは論理的に矛盾すると考えるからである。一方で、費用を収益費用観で
認識測定し、他方で、収益を資産負債観で認識測定することは、もしも収益
費用観・資産負債観が一般に解釈されているように会計観であるとするなら
ば、1つの会計制度の中に2つの会計観が併存することになってしまい、明
らかに矛盾すると言え、到底受け入れることはできないと考える。

筆者は資産の種類によって複数の異なる認識や測定の属性を適用すること
は容認できると考えている。しかしながら複数の異なる会計観を1つの会計
制度に統合することは、到底、許容できないと考えている。資産負債観、収
益費用観に加え、ハイブリッド観なる会計観も現れているが、この場合も、
1つの会計制度の中に2つの会計観が混在することになってしまう。した
がって筆者としては、資産負債観、収益費用観、そしてハイブリッド観が会
計観であるならば、ハイブリッド観という会計観によって制度を構築するこ
とも論理的にはおかしいと考えているのである。

4 会計観と会計制度

そもそも資産負債観・収益費用観は会計観なのであろうか。資産負債観・収益費用観とは一体何なのであろうか。筆者はこれまで、一般に解釈されているように、会計観として捉えてきた。しかしながら収益費用観と資産負債観を会計観と捉えることにも、再考が必要なのではないだろうか。

周知のように、一般に会計観といってまず真っ先に挙げられるのは、静態論と動態論であろう。これは会計の基本目的および貸借対照表の本質・機能について分類した場合の2つの会計観である。

静態論は静的貸借対照表に基づく会計観である。貸借対照表の機能は、企業の財産の状態を表すことであり、そこでの会計の目的は、債権者の要請に応じるための債務弁済能力を表示することになる。すなわち会計の目的を債権者に対する債務弁済能力の表示と捉え、貸借対照表の本質・機能を財産表示に、そしてそこから貸借対照表能力を換金価値のある資産に限定している。

他方、動態論は動的貸借対照表に基づく会計観である。貸借対照表の機能は損益計算の（補助）手段であり³¹⁾、そこでの会計の目的は、利害関係者一般の関心である収益力の表示を基本課題とするのである。すなわち会計の目的を収益力の表示と捉え、貸借対照表の本質・機能を損益計算の手段と、そしてそこから期間損益計算と期間収支計算とのずれである、未解消項目を採用するために、今期の収益および費用にならないものを貸借対照表に収容することになるのである。

これに対して損益の算定の方法として分類されるのが、これも周知のことであるが、財産法と損益法である。財産法は2時点間の純財産の比較によって損益を算定する方法であり、具体的には期首と期末においてそれぞれ積極財産（資産）と消極財産（負債）との差額としての純財産（資本）を計算し、期首および期末における純財産の比較を通して損益を算定する。したがって原理的には、必ずしも複式簿記の存在・継続記録が必要とされないし、損益計算書の作成も必要としない、というよりはむしろ純粋な形での財産法に

よってのみ損益を計算した場合、現行の形式での損益計算書の作成は不可能になるであろう。

これに対して損益法は期間収益と期間費用との比較計算を通して損益を算定する方法であり、一定期間に生じた費用と収益とをその発生源泉別に直接的に認識・測定し、実現した収益とこれに見合う費用の額とを確定し、両者の対応計算を通じて期間損益を算定する。そこでは当然のことながら、貸借対照表は複式簿記の存在を前提としているのである。

以上のことを前提にして考えるとき、資産負債観と収益費用観は果たして会計観といえるのであろうか。筆者の答えはもちろんNoである。FASBが公表した1976年の討議資料によれば、資産負債観は利益を「1期間における営利企業の正味資源の増分の測定値³²⁾」と考え、「利益を資産・負債の増減額にもとづいて定義する³³⁾」としている。反対に収益費用観についてFASBは1976年の討議資料において、「利益を1期間の収益と費用との差額にもとづいて定義する³⁴⁾」としている。その結果、収益・費用は「企業の収益稼得活動からのアウトプットと当該活動へのインプットとの財務的表現³⁵⁾」であるとしている。そういう意味では、この資産負債観・収益費用観という表現は、会計の基本目的および貸借対照表の本質・機能に関する見方では到底あり得ない。

もちろん、少数意見ではあろうが、伝統的な収益費用観は企業の正しい期間損益を明らかにすることを会計目的としている。これに対して資産負債観は決算日における企業価値を明らかにすることを会計目的としており、資産負債観・収益費用観は会計観であるという反論もあるかもしれない。しかしながらFASBの討議資料も、概念ステートメントも、そのような記述は全くしておらず、あまりにも拡大解釈でありすぎるといえよう。

筆者には、資産負債観と収益費用観は会計観ではなく、損益計算の方法、あるいは利益観としか考えられない。となると問題は損益計算の方法あるいは利益観とした場合、1つの制度に異なる損益計算の方法あるいは利益観が併存していることが論理的に許容されるかどうかということになる。

会計観と利益観、損益計算方法の混同

もしも資産負債観と収益費用観が利益観であるならば、おそらく資産負債観と収益費用観の利益観はそれぞれ、究極的には、「包括利益」(Comprehensive Income)と「当期純利益」を意味することになるのであろう。すなわち伝統的な利益観である収益費用観が、損益計算書から導き出される、一会計期間の本業および本業に付随する事業も含めた事業活動から獲得された価値の増加分としての企業の経営活動の総合的な成果である「当期純利益」を意味するのに対して、資産負債観は、「ある企業の特定期間の財務諸表において認識された純資産の変動額のうち、当該企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引によらない部分³⁶⁾」である「包括利益」を意味することになるのであろう³⁷⁾。

もちろんASBJの収益認識基準が、そこまでの利益観に立脚しているかどうかは不明であり、ASBJも明言していない。またこれまでのASBJの会計基準や経団連をはじめとしたわが国企業の経営者の意向を考えれば、アングロサクソンの会計思考、すなわち「当期純利益」を廃止して「包括利益」に一本化することに抵抗を感じていることは、容易に判断できるであろう。

しかしながらももしも資産負債観と収益費用観が利益観であるならば、ASBJの収益認識基準を受け入れることは論理的首尾一貫性を欠くことになってしまうのではないだろうか。なぜならば1つの会計制度の中に資産負債観と収益費用観という異なる利益観によって導かれた利益が混在するということになってしまうからである。その場合にはわが国の会計制度上の利益が、まったく意味のないものになってしまう可能性すら出てきてしまうであろう。

これに対して資産負債観と収益費用観が損益計算の方法であれば、ASBJの収益認識基準は論理的整合性を持っているものとも考えることも可能であろう。例えば現行の会計制度は必ずしも損益法のみ、あるいは財産法のみで完結しているわけではない。基本的には損益法による損益計算を行いながらも、随時、財産法で補完している損益計算が、現行の会計制度における損益計算であると言えるからである。そういう意味では、収益費用観で損益を計算し

ながらも、資産負債観で随時、補完している、あるいはその反対に資産負債観で損益を計算しながらも随時、収益費用観で補完しているということは、制度上、十分にありうると考えられると言えよう。

5 結び

本稿で筆者は、ASBJの収益認識基準について、基本的な考え方がわが国の他の会計制度と整合性がとれているかについて焦点を当てて考察をしてきた。そしてそこで筆者が重視したのが、会計制度の論理的一貫性である。

ASBJの収益認識基準はIFRS 第15号やFASBのTopic 606で規定された契約をベースにした収益認識基準とほぼ同一の会計基準であり、IFRSや米国基準とわが国の収益認識基準のコンバージェンスを目指したものである。

この収益認識基準は、発生主義・実現主義といった収益費用観の認識基準を否定・払拭し、収益認識基準を純粹に資産負債観に基づいて規定したものである。そういう点で、資産負債観をベースにした基準である。

しかしながらASBJのその他の会計基準は、企業結合により取得したのれんの償却処理を選択する修正国際基準第1号にみられるように、収益費用観をベースにしているように筆者には思える。したがってここに資産負債観をベースにした収益認識基準を導入することは、もしも収益費用観・資産負債観が一般に解釈されているように会計観であるとするならば、明らかに論理的に矛盾すると言える。1つの会計制度に2つの会計観が併存してしまうからである。

この点に関して筆者は本稿で、資産負債観・収益費用観が、従来、会計観であると一般に解釈されてきたことに対して疑問を抱き、利益観、あるいは損益計算方法にすぎないのではないかとの私見を提起した。少なくとも資産負債観・収益費用観が、会計の基本目的および貸借対照表の本質・機能についてまで規定するような見方ではないというのが筆者の結論である。

ところで筆者はかつて、岩田巖の財産法および損益法の理論と資産負債観・収益費用観との同質性を指摘したことがあった³⁸⁾。この場合に資産負債

観や収益費用観を一般的な意味での財産法や損益法と比較するのであれば、とても同じものとは言えないという強い否定意見が出てくるであろう。財産法が必ずしも複式簿記の存在・継続記録を必要としないことだけでも、資産負債観と同一視することは無理があるであろう。しかしながら、岩田が著書の中で展開している、いわゆる岩田理論における財産法・損益法と資産負債観・収益費用観との関係についてはどうであろうか。この問題については今後、稿を改めて、慎重かつ精緻な分析を行う必要があると筆者は考えている。

万代勝信は論稿の中で、岩田理論の財産法・損益法とFASBの討議資料の資産負債観・収益費用観に緻密な分析を加え、次のように論じている。すなわち岩田理論の財産法・損益法については、「利益計算方式の2つの理念型であり、複式簿記から作成される貸借対照表と損益計算書ではすでに両者の手続きが混在している。逆に言えば、現実には作成される貸借対照表と損益計算書を分析し、その2つの異なる利益計算方式が混在していることに気づき、それらを整理して理念型にまで昇華したものが岩田学説における財産法と損益法である³⁹⁾」としている。

これに対して資産負債観と収益費用観については、「複式簿記の決算整理手続き後の試算表を2分して作成される貸借対照表と損益計算書を前提とし、前者で行われている利益計算を資産負債観と、後者で行われている利益計算を収益費用観と呼んでいる。したがって資産負債観と収益費用観にはそれぞれ財産法の手続きと損益法の手続きの両者が含まれることになり、2つの利益計算方式を理念型まで昇華させた岩田学説と比べて皮相的な利益観といってもよからう⁴⁰⁾」と論じている。

笠井昭次は論稿の中で、「収益費用観・資産負債観の定義は、きわめて混乱しており、根本的な再検討が必要である⁴¹⁾」と指摘している。そのうえで笠井は、①計算目的観の類別としての収益費用観・資産負債観（損益計算目的とリスク・実態表示目的）、②利益観の類別としての収益費用観・資産負債観（平準化利益観とボラティリティ反映利益観）、③計算方式としての収益費用観・資産負債観（フロー主導方式とストック主導方式）に整理している⁴²⁾。

本稿で筆者は収益費用観・資産負債観について、会計観という見方を否定し、利益観あるいは損益計算の方法であるという見方を提起したが、まだまだ本稿での分析は皮相なものにすぎず、より緻密かつ詳細な分析が必要であることは言うまでもない。

ASBJから公表される企業会計基準を中心とした諸規定が、1つの会計制度としての論理的整合性を保つことが困難になりつつある現状を見ると、わが国においても概念的フレームワークの作成について、今一度考えるべき時に来ているとも、筆者は考えている。これらの問題についても、稿を改め、慎重かつ精緻な分析をしていきたい。

-
- 1) ASBJ「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の募集」2016年2月、8～13項。
 - 2) 同上、9項。
 - 3) 企業会計審議会「企業会計原則」1954年7月、第二「損益計算書原則」三B。
 - 4) ASBJ、前掲文献、11項。
 - 5) IASB, *Exposure Draft ED/2011/6 "Revenue from Contracts with Customers"*, November 2011, IN6.
 - 6) 同上、12～13項。

ASBJはさらに「IFRS第15号の開発過程において、同基準における開示要求は、コストが便益に見合わないとの意見が我が国の財務諸表作成者から強く聞かれており、我が国における収益認識に関する包括的な会計基準の開発において定める開示（注記事項）の具体的な内容については、個別に慎重な検討が必要になる」と付記している。（同上、13項）

- 7) ASBJ、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」2018年3月、16項。
- 8) 同上、17項。
- 9) IASB, *IFRS No.15, "Revenue From Contracts with Customers"*, March. 2014, IN7.
- 10) *Ibid.*
- 11) ASBJ、企業会計基準第29号、97項。
- 12) 同上、98項。
- 13) 同上。
- 14) 同上。

会計観と利益観、損益計算方法の混同

- 15) 同上。もちろんこの場合、国際的な比較可能性を大きく損なわせないものとする
ことを基本とするとしている。
- 16) 同上、99項。
- 17) 資産負債観、収益費用観という用語は、FASBが公表した1976年の討議資料『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検討：財務
諸表の構成要素およびそれらの測定』(Discussion Memorandum, “an analysis of
issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting
: Elements of Financial Statements and Their Measurement”：以下、討議資料と略
称する)の中で初めて明らかにされたアングロ＝サクソンの会計思考である。な
おわが国では収益費用アプローチ、資産負債アプローチという訳語が使われるこ
とも多いが、本稿では収益費用観・資産負債観という用語を用いる。
- 18) 詳細については、拙稿「資産負債アプローチの計算構造と収益の認識」杏林大学
『杏林社会科学研究』第27巻第4号を参照されたい。
- 19) ASBJ、修正会計基準第1号「のれんの会計処理」、2015年6月。
- 20) 詳細については、拙稿「のれんの会計処理と会計観～収益費用観と資産負債観の
会計制度上の混乱～」杏林大学『杏林社会科学研究』第33巻第3号を参照され
たい。
- 21) 企業会計審議会「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」
2013年6月、4項。
- 22) IASC, IAS, No. 22, “Business Combinations”, April, 2001, par.41. なお、IAS22号
は当初、1983年11月に「企業結合会計」(Accounting for Business Combinations)
という名称で公表され、1993年に「企業結合」という名称の改訂版が公表され、
1998年にも改訂版が公表された。その後2001年4月にIASBより承認を受けたが、
2004年のIFRS3号の公表とともに廃止された。
- 23) *Ibid.*, par.44, 50, 56.
- 24) APB, *Opinion No. 17*, par.21.
- 25) *Ibid.*, par. 23.
- 26) その後、IASBとFASBの両審議会は共同で第2フェーズ、すなわち「パーチェス
法」を適用する際の指針に取り組みことになるのである。その結果、IASBは
2008年に改訂IFRS第3号と改訂IAS第27号「連結および個別財務諸表」を、
FASBは2007年に改訂基準書第141号と基準書第160号「連結財務諸表における
非支配持分」を公表した。なお、詳細については前掲拙稿「のれんの会計処理と
会計観～収益費用観と資産負債観の会計制度上の混乱～」を参照されたい。
- 27) もちろんIASBとFASBの会計基準が完全に資産負債観をベースにして論理一貫
しているのかといえば、そうとは言い切れない部分もある。例えば有形固定資産
の減価償却は、費用配分という観点からも、収益費用観に属する手続きといえよ
う。しかしながら少なくとも今世紀に入って新しく公表された基準については、

資産負債観をベースにしており、その点においては論理一貫していると言える。

- 28) ASBJ、修正会計基準第1号、15項。
- 29) 同上。
- 30) ASBJ、企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」2013年5月、32項。
企業会計基準第21号は2003年10月に企業会計審議会より公表され、2008年12月および2013年5月にASBJによって改正され、現在に至っている。
- 31) これも周知のことであるが、動態論を提唱したシュマーレンバッハは当初、貸借対照表を損益計算の補助手段としたが、戦後になって、1947年に公表した第8版から、貸借対照表を損益計算の補助手段であるとともに、貸借対照表が自ら損益計算を行うと論じた。
- 32) FASB, *Discussion Memorandum*, par. 34.
- 33) *Ibid.*
- 34) *Ibid.*, p.38.
- 35) *Ibid.*
- 36) ASBJ、企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」、2013年9月、4項。
- 37) 毛利直樹は論稿の中で「当期純利益」と「包括利益」の差異について、「当期純利益が既に存在している過去のキャッシュ・フローを利益として示すものであるのに対し、包括利益は将来の予測キャッシュ・フローを利益として表示するものであるというのが両者の最大の違いである」と論じている。しかしながら、毛利自身も指摘していることであるが、筆者は企業の将来予測を無制限に財務諸表に反映させることに対しては、否定的に考えている。
- 38) 前掲拙稿「資産負債アプローチの計算構造と収益の認識」を参照されたい。
- 39) 万代勝信稿「会計基準の二元的構造—岩田学説とFASB討議資料を題材として」辻山栄子先生古希記念出版委員会編『財務会計の理論と制度』2018年・中央経済社、42ページ。
- 40) 同上。
- 41) 笠井昭次稿「収益費用観・資産負債観に関するふたつの検討課題 (1)」慶應義塾大学『三田商学研究』第60巻5号、39ページ。
- 42) 同上。