

# 資産負債アプローチの 計算構造と収益の認識

内 藤 高 雄

## 1 序

今世紀に入り、会計基準の国際的統一化を目指して、国際会計基準審議会（International Accounting Standard Board：以下、IASBと略称する）が公表する国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：以下、IFRSと略称する）の採用の動きが、各国で急速に進展している。もともと各国の会計制度は、その国の法的、経済的、社会的諸環境や歴史的背景、文化・慣習・風土などにに基づき形成されていたが、これをIFRSに統一しようとしているのである。したがってこれまでの各国独自の会計観に代わって、IASBやアメリカ財務会計基準審議会（Financial Accounting Standard Board；以下、FASBと略称する）が推し進めるアングロ＝サクソンの会計思考、すなわち意思決定有用性アプローチ、経済的実質優先主義、資産負債アプローチ<sup>1)</sup>（Asset and Liability View）が各国の会計制度における会計観として全面に出されることになるのである<sup>2)</sup>。

現在、2014年からの強制適用を視野に入れていたアメリカが延期を表明し、2015年からの強制適用を目指していたわが国もそれに追従するかのよう、昨年、延期を表明するなど、統一化の動きにブレーキがかかっている。またすでにEU諸国など、IFRSの導入を決めた国々においても、たとえば平成22年9月の中小企業庁の調査によれば、IFRSの強制適用はおおむ

ね上場企業の連結財務諸表のみに限定されている。したがって個別財務諸表や非上場会社の財務諸表については自国会計基準が適用されており、IFRSの適用が認められている場合でも、あくまでも任意適用が容認されているにすぎない。結果として、実質的にはダブル・スタンダードの状態になっていると言える<sup>3)</sup>。

しかしながらアングロ＝サクソンの会計思考は、各国の会計制度の中に着実に浸透してきている。とりわけわが国においては、まさに資産負債アプローチなる会計観に席卷されているといっても過言ではない。すなわちこの資産負債アプローチの導入は、これまでの伝統的な会計観、— 企業の収益力の表示を目的として、認識基準として発生主義を、測定基準として取得原価主義を採用し、損益計算の方法としては損益法を採用する、シュマーレンバッハ (E. SCHMALENBACH) 流の動態論会計 (アングロ＝サクソンの会計思考ではこの伝統的な会計観を収益費用アプローチと名付けている) — とは全く相容れない、企業価値の表示を目的とした、新しい会計観の導入であるかのように言われている。もちろん伝統的な会計観があまりにも実態とかけ離れてしまったことに対する反省から、資産負債アプローチがそのアンチテーゼとして導入されたという事実を考えれば、むしろ当然のことなのかもしれないが、現代の会計においては伝統的な会計観は資産負債アプローチに取って代わられたかのごとく論じる議論があるのも事実である。

はたして本当に伝統的な会計観は時代遅れの遺物となり、資産負債アプローチにとって代わられたのであろうか。伝統的な会計観は資産負債アプローチと両立しないのであろうか。さらには、現行の会計制度は本当に資産負債アプローチと呼ばれる会計観を基盤に成立しているのであろうか。これが本稿のテーマである。

そこで次節ではまず資産負債アプローチと収益費用アプローチの計算構造について、明らかにしてみることにする。

## 2 資産負債アプローチと収益費用アプローチの計算構造

すでにこのテーマについては多くの先行研究が存在するが、本稿でもまずこの資産負債アプローチと収益費用アプローチの計算構造を考察することから始めていきたい。

資産負債アプローチという会計観が初めて明らかにされたのは、それほど新しいことではない。周知のごとく、資産負債アプローチという用語がFASBから公表されたのは、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』（以下、『討議資料』と略称する）<sup>4)</sup>が最初である。この『討議資料』は、以後FASBが公表する基準書の概念フレームワークとなる概念ステートメント作成の為に討議資料である。したがって現在のアングロ＝サクソンの会計思考の出発点が、この『討議資料』で論じられていると言えよう。

さて、『討議資料』は財務諸表の構成要素の定義について論じている第2章の冒頭で、「財務会計および財務報告のための概念フレームワークの基礎として、資産負債アプローチ、収益費用アプローチ、非連携アプローチのうち、いずれのアプローチが採用されるべきか<sup>5)</sup>」として、伝統的な会計観である収益費用アプローチ、および非連携アプローチ<sup>6)</sup>とともに、資産負債アプローチを挙げている。その上で資産負債アプローチは利益を「1期間における営利企業の正味資源の増分の測定値<sup>7)</sup>」と考え、「利益を資産・負債の増減額にもとづいて定義する<sup>8)</sup>」としている。その結果、収益は資産の増加額および負債の減少額に、反対に費用は資産の減少額および負債の増加額にもとづいて定義されることになる。したがって資産負債アプローチにおいては、資産・負債こそが「鍵概念である<sup>9)</sup>」と言える。

このように資産負債アプローチについて論じた上で、『討議資料』は、資産を「企業の経済的資源の財務的表現<sup>10)</sup>」と、負債を「将来他の実体（個人を含む）に資源を引き渡す義務の財務的表現<sup>11)</sup>」と定義している。

これに対して伝統的な動態論会計である収益費用アプローチについて『討議資料』は、「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<sup>12)</sup>」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<sup>13)</sup>」であり、「このアプローチにおける鍵概念<sup>14)</sup>」になるのである。

以上のことから、伝統的な動態論会計である収益費用アプローチの計算構造と、『討議資料』が提示する資産負債アプローチのそれとは、以下のようによまとめることが可能である。すなわち、収益費用アプローチは発生主義・実現主義と費用収益対応の原則によってまず当期の収益と費用を定義し、そしてその定義にもとづいて当期の収益・費用を決定する<sup>15)</sup>。そしてその後収益・費用と現金の収入・支出との組み合わせによって、次期以降の収益・費用となるために繰り延べられる未解決項目、および収益・費用とは無関係な項目、一シュマーレンバッハが言う中性的収支一、が、資産および負債となることになる。つまり損益計算書の構成要素である収益・費用こそが鍵概念となり、これにもとづいて貸借対照表の構成要素である資産・負債が決定されることになるのである。

これに対して資産負債アプローチは、まず何よりも資産と負債を定義し、そしてその定義にもとづいて資産・負債を決定する。すなわち資産を企業の経済的資源と、そして負債を企業の経済的資源に対する犠牲と定義している。そしてその後資産の増加額と負債の減少額が収益に、資産の減少額と負債の増加額が費用になることになる。つまり貸借対照表の構成要素である資産・負債こそが鍵概念としてまず決定されることになり、これにもとづいて損益計算書の構成要素である収益・費用が決定されることになるのである。したがって収益費用アプローチと資産負債アプローチの両者は、損益について全く反対の計算構造を持っていると言えよう。

それではこの『討議資料』に示された収益費用アプローチと資産負債アプローチのいずれのアプローチを、以後、FASBは採用しているのだろうか。この問題に対する解答はFASBの概念ステートメントに明確にされている。

すなわち、1985年にFASBより公表された概念ステートメント第6号「財務諸表の構成要素<sup>16)</sup>」には、資産について「過去の取引または事象の結果として、ある特定の実体により取得または支配されている、発生の可能性の高い将来の経済的便益である<sup>17)</sup>」と定義されている。また負債については「将来の取引または事象の結果として、特定の実体が、他の実体に対して、将来、資産を譲渡または用役を提供しなければならない現在の債務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲である<sup>18)</sup>」と定義されている。資産を経済的便益と、そして負債を経済的便益の犠牲と定義しているのである。

さらに概念ステートメント第6号は収益について、「財貨の引渡もしくは生産、用役の提供、または実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動による、実体の資産の流入もしくは負債の弁済（または両者の組み合わせ）<sup>19)</sup>」と、費用について、「財貨の引渡もしくは生産、用役の提供、または実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動による、実体の資産の流出もしくは負債の発生（または両者の組み合わせ）<sup>20)</sup>」と定義している。

以上のことから、FASBは、まず資産・負債を決定し、その後に資産の増加額と負債の減少額を収益に、資産の減少額と負債の増加額を費用とする資産負債アプローチを採用していることは明白である<sup>21)</sup>。そしてそれはIASBの会計観にも大きな影響を及ぼし、今日のアングロ＝サクソンの会計思考の主要な特徴となっていると言えるのである。

### 3 資産負債アプローチと収益の認識

前節でわれわれはFASBの『討議資料』を手掛かりに、資産負債アプローチと収益費用アプローチの計算構造を明らかにし、概念ステートメント第6号からFASBが資産負債アプローチを採用していることを論じた。そこで以下では、現行の会計制度が資産負債アプローチを基盤に成立しているか否

かについて、現在、トピックともなっている収益認識の問題を取り上げ、考察していくことにする。

周知のように収益認識の問題については、IASBとFASBが共同での基準開発プロジェクトを進めており、2011年11月14日にIASB・FASB両審議会より、公開草案「顧客との契約から生じる収益」（以下、公開草案と略称する）<sup>22)</sup> が公表された。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<sup>23)</sup>」を対象にした収益認識の基準案である。

公開草案では、「当初の公開草案における5つのステップや、財やサービスの「支配」が顧客に移転した時点で収益を認識するという基本原則はそのまま引き継がれている<sup>24)</sup>。」すなわち、「企業は、約束した財又はサービスの移転を、当該財又はサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように、収益を認識すべき<sup>25)</sup>」であるとの収益認識の根本原則を提案している。そしてその根本原則の達成のために、以下の5つのステップで収益を認識することになるのである。

「ステップ1 — 顧客との契約を識別する。

ステップ2 — 契約における別個の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別個の履行義務に配分する。

ステップ5 — 企業が別個の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。<sup>26)</sup>」

IASB・FASB両審議会は収益の認識について、契約をベースにして考えている。したがって、まず顧客との契約に対して収益を認識することになり、顧客との契約を識別することが最初のステップになる。

次いでその契約における財やサービスの顧客への移転という履行義務を識別する。この場合、企業が単一の契約で複数の財やサービスの提供を約束している場合、それらが明確に区別できる場合には、別個の履行義務として、区別できない場合には、区別が可能となるまでは単一の履行義務と

して会計処理されることになる。

第3のステップは取引価格の決定である。IASB・FASB両審議会は取引価格を「約束した財やサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額<sup>27)</sup>」と定義している。そして取引価格を決定する際には、(a)変動価格、(b)貨幣の時間価値、(c)現金以外の対価、(d)顧客に支払われる対価、から生じる影響を考慮しなければならないとしている。

第4のステップは取引価格の個々の履行義務への配分である。公開草案は、「複数の別個の履行義務のある契約については、企業はそれぞれの別個の履行義務への取引価格の配分を、企業がそれぞれの別個の履行義務の充足と交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額を描写する金額で行う<sup>28)</sup>」と明記している。そしてその配分にあたっては、「それぞれの別個の履行義務の基礎となっている財やサービスの契約開始時の独立販売価格を算定し、取引価格を独立販売価格の比率で配分する。独立販売価格が観察可能でない場合には、企業はそれを見積る<sup>29)</sup>」としているのである。

以上のように顧客との契約を分析した上で、IASB・FASB両審議会は、第5のステップとして企業が財やサービスを顧客に移転することで履行義務を充足した時点で、あるいは充足するにつれて、もしくは顧客が当該財やサービスの支配を獲得した時点で、収益を認識することを提案しているのである。

要約すれば、IASB・FASB両審議会が提案する新しい収益認識の基準は、顧客との契約を意識し、そこでの財やサービスの顧客への移転という履行義務を識別する。そしてその履行義務が充足された時点で収益を認識するという考え方であり、一見したところ、伝統的な動態論会計である収益費用アプローチにおける収益認識の基準とは全く異なるものに見える。したがってわが国が今後、IFRSをアドプションする際、あるいは日本基準をIFRSにコンバージェンスする際には、会計実務に大きな影響を及ぼす可能性があるであろう<sup>30)</sup>。

一般に、伝統的な動態論会計である収益費用アプローチを採用した場合、

収益は実現主義の原則に基づいて認識される。そして実現主義の原則は一般には販売基準または引渡基準として捉えられている。すなわち①財貨・用役の引き渡し、②現金・受取手形・売掛金などの貨幣制資産の取得の2つの条件が達成された時点、つまり販売の時点で実現したと考えられ、収益を認識しているのである。

これに対してIASB・FASB両審議会が提案する新しい収益認識の基準は、契約、履行義務、履行義務の充足をポイントにしており、収益認識基準のアプローチは明らかに収益費用アプローチとは異なっている。けれども、契約における履行義務が充足した時に収益を認識するわけであり、財やサービスの提供というノーマルな形態に限定して考えてみれば<sup>31)</sup>、履行義務を充足した時点、あるいは顧客が当該財やサービスの支配を獲得した時点とは、出荷基準から検収基準への変更という問題はあるにせよ、伝統的な動態論会計における販売時点とほとんど変わらないとも言えるのではないか。

しかしながらIASBとFASBによる一連の収益認識に関わる共同での新基準開発は、様々な形態の取引に一貫して対応できる、純粋に資産負債アプローチを基盤とした収益認識基準の開発が目的であったのであり、この点にこそ、今回のプロジェクトの意義があったと考えられる。

実は共同プロジェクトが開始される時点で、IASB・FASB双方とも、収益認識に関して問題を抱えていた。IASBに関しては、概念フレームワークにおいて、「収益とは、当該会計期間中の資産の流入もしくは増価または負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの出資に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるものをいう<sup>32)</sup>」と定義されている。また国際会計基準第18号「収益」(Revenue)の目的や定義においても同様の記述をしており<sup>33)</sup>、資産負債アプローチを採用していることを明確にしている。けれども第18号の個別規程においては必ずしも資産負債アプローチを採用していることが明確にはなっておらず<sup>34)</sup>、概念フレームワークとの間での矛盾が浮き彫りになっていた。さらに国際会計基準第18号は、第11号「工事契約」との間に矛盾が生じていることなどが指摘されている



など、問題のある状態であった。

他方FASBに関しても、収益認識に伝統的な動態論会計である実現・稼得過程アプローチを採用しており、概念ステートメントの財務諸表の構成要素の定義との間に矛盾が生じていた。また特定の業種や取引に関わる多くの収益認識の基準が存在していることなどが問題とされていた。さらに既述のように、資産負債アプローチを採用することを明言していた概念ステートメント第6号と、資産負債アプローチ・収益費用アプローチ両者を包含していた概念ステートメント第5号の矛盾も存在していたのである。

これらのIASB・FASB双方の抱えていた問題を解決し、資産負債アプローチを基盤にした新しい収益認識の基準を開発することが、両審議会にとっては急務であった。公開草案で明らかにされた新基準の方向は、契約における履行義務という負債に着目し、この負債が減少した時点、すなわち履行義務の充足した時点で収益を認識するものになっている。よってこの新基準は「財貨の引渡もしくは生産、用役の提供、または実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動による、実体の資産の流入もしくは負債の弁済（または両者の組み合わせ）<sup>35)</sup>」という収益の定義と首尾一貫している。その結果、資産の増加額と負債の減少額を収益とする、資産負債アプローチを基盤とした収益認識の基準として、論理的に整合性がとれていると考えられる。

以上のことから、IASB・FASBの収益認識に関する会計制度は、今回の共同プロジェクトで公表された公開草案を基準化することで、従来の収益費用アプローチを基盤とした収益認識の会計制度から、資産負債アプローチを基盤としたそれに移行することになると結論づけることが出来るのである。

## 4 結び

本稿でわれわれは資産負債アプローチおよび収益費用アプローチの計算

構造、ならびにIASB・FASB両審議会が公開草案で提案する新しい収益認識の基準案について考察してきた。

アングロ＝サクソンの会計思考の大きな特徴の1つである資産負債アプローチは、まず第1に資産・負債を定義し、そこから資産・負債の増減によって収益・費用を導き出す。FASBは資産を将来の経済的便益と、負債を将来の経済的便益の犠牲と定義する。そしてそこから収益を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）と、費用を資産の流出その他の消費もしくは負債の発生（または両者の組み合わせ）と定義する。

これに対して伝統的な動態論会計における収益費用アプローチは、まず第1に収益と費用を定義し、そこから資産・負債を導き出す。具体的には、発生主義・実現主義と費用収益対応の原則によってまず当期の収益と費用を決定し、当期の収益・費用にならず、次期以降の収益・費用となる未解決項目、ならびに収益・費用とは無関係な中性的収支項目を資産・負債とするのである。

2002年に始まったIASB・FASB共同プロジェクトの成果として、2010年・2011年の2度にわたって公表された公開草案は、それまで概念においては資産負債アプローチを標榜しながらも、実際の会計基準においては収益費用アプローチの枠組みである実現・稼得過程アプローチから脱却することが出来なかった収益認識の基準を、資産負債アプローチを基盤とした制度に一貫させ、顧客との契約から生じる収益の認識全般に適用させることを意図したもののなのである。

現在、わが国は収益認識に関して、実現・稼得過程アプローチを採用している。そういう意味では、収益認識に関しては収益費用アプローチを基盤とした会計観に従っていると言えよう。これに対してFASBの会計基準やIFRSは資産負債アプローチを基盤とした会計観に従った制度を強化している。そのため、もし収益費用アプローチが資産負債アプローチと両立しないのであれば、わが国が将来、IFRSをアドプションする際、あるいは日本

基準をIFRSにコンバージェンスする際には、会計実務に大きな影響をもたらすと言えよう。なぜならば、たとえ物品の販売やサービスの提供といったノーマルな取引の場合には、収益認識の実態は両アプローチにおいてほとんど変わらないといえども、そもそも収益認識という個別の会計基準の根底にある会計観が、収益費用アプローチから資産負債アプローチに変わってしまうからである。

もともと、FASBの会計基準やIFRSが、概念と制度の間にある矛盾を解消し、純粋に資産負債アプローチを基盤とした会計観に従った制度の採用を意図していると言っても、それはあくまでも収益認識に限ったことである。私見では設備資産の費用認識における減価償却の採用に代表されるように、資産負債アプローチとは矛盾していると思われる個別の会計制度も存在する。この問題については稿を改めたい。

また、まず第1に資産・負債を決定し、そこから収益・費用を導き出す資産負債アプローチと、まず第1に収益と費用を決定し、そこから資産・負債を導き出す収益費用アプローチは、本来、両立・共存し得ないものなのであろうか。

この問題について考える時、筆者は岩田巖の財産法と損益法を想起せざるを得ない。会計学者を志したものならば誰しも手にしたことがある、名著中の名著『利潤計算原理』の中で岩田が展開している財産法と損益法である。もちろん、資産負債アプローチと収益費用アプローチは、一般的な意味での財産法と損益法を意味するものではないのかもしれない<sup>36)</sup>。しかしながら、資産負債アプローチと収益費用アプローチが、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と損益法を意味しているとしたらどうであろうか。

岩田は著書の中で棚卸資産会計においては、「継続記録法はまず払出量を把握して、しかる後現在量を帳簿の上で計算するのである。だから棚卸方法としては計算上の残高すなわちゾル・ベスタンドの計算であって、損益法に属する手続き<sup>37)</sup>」であり、「棚卸計算法は現物の実地調査によりイス

ト・ベストランドを直接決定し、その上で受入記録との比較から払出量を間接に計算するものである。それ故これは財産法系統の手続<sup>38)</sup>」であると論じている。この場合の払出量が費用を、現在量が資産を意味することは言うまでもない。

また岩田は設備資産の減価償却についても、「償却法はまず設備の原価または簿価から毎期の負担額を計算して、費用に振替るのである。期末の在 high を棚卸評価して、これと簿価との差額を費用とするのではない。これはすなわち償却法が損益法に属する計算であるということにほかならない。財産法系統の計算ではないのである<sup>39)</sup>」と論じている。損益法を収益費用アプローチに、財産法を資産負債アプローチに置き換えても、全く違和感がないと考えるのは筆者だけであろうか。

もちろんこの問題についても慎重な検討が必要であるのは言うまでもない。筆者はここで1つの仮説を提起したまでである。しかしながら、もしこの仮説が正しいとしたなら、当然のことながら、収益費用アプローチと資産負債アプローチは両立することになると言えよう。

## 注

- 1) “Asset and Liability View”なる英語を和訳すれば“資産負債観”となり、また“Revenue and Expense View”なる英語を和訳すれば“収益費用観”となるが、すでに資産負債アプローチ・収益費用アプローチという訳語が一般に浸透しているので、本稿では資産負債アプローチ・収益費用アプローチという用語を用いる。
- 2) 筆者がこれまで主として研究対象にしてきたフランスでも、それまではあまり大きな関心が払われなかったIFRS(当時は国際会計基準：International Accounting Standard；IASであったが)や概念ステートメントなどのアングロ＝サクソンの会計思考を研究した著作や論稿が1995年頃より、目立つようになってきていた。
- 3) 中小企業の会計に関する研究会事務局編「諸外国における会計制度の概要」2010年9月・中小企業庁事業環境部財務課参照。
- 4) FASB, *Discussion Memorandum, “an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement”* December 1976.
- 5) FASB, *Opcit.*, par. 25. 津守常弘監訳『FASB財務会計のフレームワーク』

## 資産負債アプローチの計算構造と収益の認識

1997年・中央経済社、p. 50.

- 6) 非連携アプローチは貸借対照表と損益計算書の連携を必ずしも必要としないアプローチである。その結果、資産・負債と収益・費用は一方にもとづいて他方が定義されるべきではなく、相互に独立して定義され、測定されるとする考え方である。したがって資産負債アプローチおよび収益費用アプローチとは次元を異にするアプローチであり、本稿での考察対象とはしない。
- 7) FASB, *Opcit.*, par. 34. 津守常弘監訳前掲書 p. 53.
- 8) *Ibid.*
- 9) *Ibid.*
- 10) *Ibid.*
- 11) *Ibid.*
- 12) FASB, *Opcit.*, par. 38. 津守常弘監訳前掲書 p. 55.
- 13) *Ibid.*
- 14) *Ibid.*
- 15) したがって後述するFASBとIASBが共同ですすめる収益認識プロジェクトでは、このアプローチを実現・稼得過程アプローチ (realization and earnings process approach)とも呼んでいる。
- 16) FASB, Statement of Financial Accounting Concept No. 6, “*Element of Financial Statement*”, December 1985.。
- 17) FASB, *Opcit.*, par. 25. 平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念(増補版)』2002年・中央経済社、p. 297。
- 18) FASB, *Opcit.*, par. 35. 平松一夫・広瀬義州訳前掲書、p. 301。
- 19) FASB, *Opcit.*, par. 78. 平松一夫・広瀬義州訳前掲書、p. 324。
- 20) FASB, *Opcit.*, par. 80. 平松一夫・広瀬義州訳前掲書、p. 326。
- 21) もっとも津守常弘がすでにFASB概念ステートメント第5号公表直後の1985年の論稿で指摘しているように、概念ステートメント第5号「営利企業の財務諸表における認識と測定」(Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises)は「包括利益」と「稼得利益」という重層的の利益概念を提起し、「稼得利益」については実現・稼得過程アプローチを採用している。したがって、概念ステートメント第5号はその基礎に資産負債アプローチと収益費用アプローチの両方のアプローチを包含しており、概念ステートメント第6号と矛盾する結果となってしまう。なお第3節の終わりで触れるように、この矛盾点の解消も、IASB・FASB両審議会による共同プロジェクトの目的の1つである。(津守常弘稿「FASB『基礎的概念構造プロジェクト』の到達点と問題点」『企業会計』第37巻第11号、1985年11月・中央経済社、FASB, Statement of Financial Accounting Concept No. 5, “*Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises*”, December 1984, par. 83~87.)

- 22) IASB, *Exposure Draft ED/2011/6 “Revenue from Contracts with Customers”*, November 2011.

IASB・FASB両審議会は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、以後、IASB・FASB共同作業として、様々な取引に関して包括的に適用可能な基準の開発を進めることになる。その結果、2008年12月に公表し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月に最初の公開草案(*Exposure Draft ED/2010/6 “Revenue from Contracts with Customers”*, June 2010: 以下、旧公開草案と略称する)を公表することになる。

旧公開草案には1000通近くのコメントが寄せられ、それに基づいて再審議を行った結果、「当初の公開草案の基本原則は変更しないものの、その具体的な適用要件を変更する決定を行った」。これらの適用要件の改定は「両審議会のデュー・プロセス手続きに従って一般のコメントを求めるための再公開を必要とするものではなかったが、両審議会は、収益の財務報告がすべての企業に重要であることや、最終基準から意図せざる結果が生じることを避けたいという考えから」、公開草案を再公表する意思決定を行い、公開草案が2011年11月に公表されたのである。したがって旧公開草案・公開草案とも、基本的な収益認識の考え方については同一であり、本稿のわれわれの考察では、主として公開草案を用いている。(小山智弘稿「収益認識会計基準の検討の経緯」『企業会計』第64巻第3号、2012年3月・中央経済社、p. 53. IASB, *Exposure Draft ED/2011/6 “Revenue Recognition in Contracts with Customer”*, IN5.)

- 23) IASB, *Opcit.*, IN6.  
24) 小山智弘稿「収益認識再公開草案の概要」『企業会計』第64巻第3号、2012年3月・中央経済社、p. 56.  
25) IASB, *Opcit.*, IN10.  
26) *Ibid.*  
27) *Ibid.*, IN16.  
28) *Ibid.*, IN18.  
29) *Ibid.*, IN19.  
30) 和久友子はこの公開草案が基準化され、将来的に日本基準をコンバージェンスまたはIFRSをアドプションする際の会計実務上の影響について、複数要素契約や対価の金額が変動するような取引、長期工事契約などの際に収益認識の時期が変更されることを指摘している。(和久友子稿「再公開草案から想定される会計実務上のインパクト」『企業会計』第64巻第3号、2012年3月・中央経済社)  
31) もちろん上記の和久の指摘にもあるように、複雑な形態の契約や長期工事契約などの際には収益認識の時期が変わってくることもあるであろう。

- 32) IASB, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement*, July, 1989, par. 70.
- 33) IASB, International Accounting Standard No. 18, "Revenue", January, 2009, par. 7.
- 34) *Ibid.*, par. 14~34.
- 35) FASB, *Opcit.*, par. 78. 平松一夫・広瀬義州訳前掲書、p. 324。
- 36) 渡邊泉は論稿の中で、損益法と収益費用アプローチによる測定思考の間には、継続記録に基づく原因の側面からの収益・費用の対応計算が基礎になるため、基本的には相違はないとしているが、財産法と資産負債アプローチによる測定思考の間には、純粋な財産法による測定基準は、本来、時価をベースに行われるが、資産負債観のもとでの測定基準は、必ずしも時価を前提にする必然性はないと論じている。(渡邊泉稿「収益費用観から資産負債観への変容」『大阪経大論集』第56巻第5号、2006年1月、pp. 50~51.)
- 37) 岩田巖著『利潤計算原理』1956年・同文館出版、p. 68.
- 38) *Ibid.*, pp. 68~69.
- 39) *Ibid.*, p. 74.
- なお岩田は著書の中で、減価償却という方法の基礎になった評価方法として、廃棄法、再評価法、取替法を挙げている。岩田によれば、このうち廃棄法は損益法の系統に、再評価法と取替法は財産法の系統に属する方法である。