

「収益認識に関する会計基準」にかかの一考察

栗原正樹

1. はじめに

本稿は、企業会計基準委員会（The Accounting Standards Board of Japan, 以下「ASBJ」）により、2018年に公表された企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下、「本基準」とする）について考察するものであり、主たる意図は、本基準が我が国の会計に及ぼす影響の評価である。

まず初めに、本研究における前提及び用いる方法論の概要について述べておきたい。これまでの研究において、著者は会計を社会科学として捉え、分析対象を会計の基準とした会計モデルについて論じてきた。科学は、分析対象のメカニズムを解き明かして記述するものであるが、会計における会計モデルも同様であり、その正当性は会計の基準に対する説明力及び予測力によって評価されるものである。本稿においては、本基準を修正現金主義会計という会計モデルによって説明可能であるかを試みたいと考えている。本稿では、修正現金主義会計を「在来型の会計システム」と表現しているが、この会計モデルの着想は古く、ドイツケルン学派のシュマーレンバッハ、ワルプ、コジオールにあり、日本では岩田巖教授から得ている。修正現金主義会計は、損益計算に関する内容であると同時に貸借対照表を、コジオールの主張した収支的貸借対照表論的な状態に従属的に規定する。これはいわゆる動態論であり、動態論を「貸借対照表を成果計算の手段とする学説」又は「損益計算を重視する学説」と見るかという見解は古くからあるが、本稿では損益計算を重視する立場であるとして、在来型の会計システムという会計モデルを構築している。なお、動態論は貸借対照表を損益貸借対照表と規定し、損益計算の手段として新生させたものであるという谷端長教授の見解に見られるように、貸借対照表と損益計算書の連携を前提とする場合、いずれかを重視することが他方を従属的に決定することを意味し、会計が収益費用アプローチであるか資産負債アプローチであるかという問いかけは古くから行われているものである。本基準を導入した後の日本の会計は果たして、これまで通り在来型の会計システムという会計モデルによって説明可能であるのか。これが本稿の基本的な問題意識である。

会計は、現実界における企業の姿を一定のルールに基づいて認識、測定・評価・記録し、報告するプロセスであるが、財務諸表に表現される企業の姿は、歴史を通じて常に一定ではなく、その時代に採用されるルールによって規定されるものである。我が国の制度会計上は、企業会計原則を中心として、その他の会計基準が有機的に結合¹した一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（以下「JGAAP」）と総称される認識・測定システムを表現の尺度として採用しており、企業会計原則が会計の全体を規制しつつ、企業会計基準と

いう個別ルールがこれを補足・修正することで、一体となって機能しているのである。

本基準が対象とする収益認識については、これまでも我が国において社会的な合意が存在していた。しかし、企業会計原則が「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。」と述べ、その上で「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。」としてしか記述していないことから、我が国には、収益認識に関する包括的な会計のルールが存在していなかったと誤解されることも多い。しかし、我が国の会計システムにおいて、収益は中心的な存在であり、これまで「明文化された会計基準」が存在していなかったとしても、我が国において収益認識に関する社会的合意が存在していなかったということではないのである。

本基準は、IFRS 第15号²の基本的な原則を取り入れ、会計情報の国際的な比較可能性を確保することを意図したものであり、その意義は大きい。また、実務面における収益認識に曖昧さがあったのも事実であり、それが軽減出来るという意味でも有用であろう。しかし、企業会計原則における損益計算が、まず収益を認識しそれに対応する費用を追従させるというプロセスを採用していることから分かるように、収益の認識は我が国の会計において非常に重要な位置を占めるものである。重要概念である収益認識について規定した本基準の内容は、我が国の収益概念に影響を与え、我が国の会計を在来型の会計システムでは説明出来ない、新たな会計へ移行させる力を持ったものであるといえるだろう。会計に新たな期待が生まれ、時代の中で会計が変化していくことは歴史的必然であると言え、それ自体は何の問題もない。問題なのは、変化した会計を適切に説明できる会計モデルによって正しく理解せず、目の前の現象を適切に認識できないことである。

本基準は、公認会計士の監査対象企業等の一部の企業において強制適用となるが、それ以外の企業においては、従来通りの収益の取り扱いが可能³となる。すなわち、我が国の会計において、新旧の異なる収益概念が併存することになりかねず、概念上の混乱⁴を招きかねないのである。これまでも、国際的な比較可能性の確保の立場から、新たな会計基準が設定されることを通じて、引当金概念のような混乱を招いた⁵ことはある。しかし、本基準はその適用範囲が大きく、その概念上の混乱が招く影響は引当金概念の比ではない。

企業会計原則において、会計は「真実な報告をしなければならない」と述べられており、

1 有機的に結合とは、部分の意味の集合が、全体の意味と単純に一致するのではなく、部分の意味が相互作用することにより、全体性を持ち機能しているという意味で用いている。

2 国際会計基準審議会 (IASB) と米国財務会計基準審議会 (FASB) の共同プロジェクトによりIFRS 第15号「Revenue from Contracts with Customers」が公表された。なお、米国においてもTopic606として同様の内容を定めている。

3 「中小企業の会計に関する指針」において、中小企業における収益認識の在り方について検討する旨のプレスリリースがされているものの、中小企業実務の場において指針そのものの影響力はさほど強くなく、全面的な適用とはなり得ないと考えている。

4 「混乱」は「予測が出来ず、秩序が無い状態」を表現する用語として用いている。混乱の結果、人々は行動の結果を予測出来ず、指示された行動以外取れないような状態になる。なお、無秩序をカオス (混沌) とも呼ぶが、初期条件に対する反応の鋭敏性等の諸条件を持った複雑系システムの意味ある用語であるため、それとの誤解を避けるために「混乱」と表現している。

5 栗原 (2015) において、引当金を含む負債概念の論理的な不整合を論証している。

この大号令の下に他の原則及び会計基準が有機的に結合することで、会計システムは機能している。企業会計原則が前文において「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正と認められたところを要約した」と述べているように、明文化された会計のルールの背景となる会計理論は、現実の世界から帰納的に把握され、演繹的に体系化されていくことにより、上位概念から淀みなく一貫した理論として構築されることが可能となる。このことによって、会計理論は説明力と予測力を持った科学的な会計モデルとなるのである。

現実の会計ルールは、政治的判断や様々な状況の影響によって純理論的であることは有り得ない。しかしながら、科学的な会計モデルを基礎とするからこそ、原則主義といわれる余白の多い会計実務が成立するのである。企業会計原則が掲げる真実とは、この意味において、論理的な真理として解されるものであり、このスタンスは、ASBJが公表した我が国の財務会計の概念フレームワーク（以下「概念フレームワーク」）においても「内的整合性」⁶という会計情報の質的特性として追認されている。内的整合性について、「ある会計情報が、会計基準全体を支える基本的な考え方と矛盾しないルールに基づいて生み出されていることをいう。会計基準は、少数の基礎概念に支えられた一つの体系をなしており、それが実際に利用されて定着している事実は、その体系のもとで有用な情報が提供されてきたことの証拠とみなすこともできる。」⁷と述べられているが、これは、会計システムが一貫した理論に基づき機能することで、有用性が保証されてきたことを指摘しているものである。

このような前提に立てば、我が国の会計システムの中心的な位置を占める収益について、異なる収益概念が併存することは、我が国の会計の有用性を低下させる非常に大きな問題となり得る⁸のである。よって、本稿では、本基準が及ぼす我が国の収益概念に対する影響、そして我が国の会計システムに与える影響を検討していくこととする。本稿の趣旨は、新たな収益認識の在り方を否定するものではなく、その収益認識が及ぼす影響を理論的に評価し、社会的な混乱を整理する術を探ることにある。

2. 社会システムと収益概念

我が国の収益概念とはどのようなものであるかと問われれば、収益は「経済活動の成果を表現するために収益配分された収益的収入（損益取引に属する収入）」であると答えることは容易い。しかし、収益が何故このような概念として定義されるに至ったかを答えるには多くの労を要することになる。何故ならば、収益が「どのようなものであるか」は他の要素との関りの中で決定されたものであり、収益概念を理解するためには、収益概念を取り巻くシステムそのものの理解が必要だからである。

6 概念フレームワークでは、会計情報に要求される最も基本的な特性を意思決定有用性であるとし、この意思決定有用性を支えるものとして、内的整合性以外に比較可能性を示している。

7 ASBJ 2006, 第2章 par.9.

8 「概念上の混乱が会計の有用性を低下させる」というのが著者の基本的な問題意識である。これまで栗原 (2013) 及び栗原 (2015) において、それぞれ企業結合会計、負債会計について、既存のシステムと会計基準との関係を分析することで、概念上の混乱を指摘してきた。なお、この問題意識と分析手法は、栗原 (2009) から継続して使用するものである。

本研究は、社会学的機能主義に基づくシステムアプローチによって行われている。社会学的機能主義においては、システムの秩序ある均衡は4つの機能要件（適応・目的達成・統合・潜在性）の充足によって行われると考え、この4つの機能要件に基づいて対象を分析する方法である。社会学的機能主義は、システムの構成要素のうち、比較的安定して変化しにくい要素を「構造」と呼び、その構造を維持に関わる要素の作用（機能）により分析を行う構造＝機能分析である。本稿に関わる内容を端的に示せば「システムは成立した構造によって硬直し、新たな要素を排除する排他性を見せるが、影響が大きい要素は排除できず、構造が崩壊して無秩序状態になる」というものである。ここでは、本稿において分析に用いる在来型会計システムという会計モデルが、どのような状況のなかで生まれた会計から抽出されたモデルなのか、また我が国において、どのような会計が成立し、構造化しているのかを明らかにしていきたい。

会計は貸借対照表と損益計算書を主たる構成要素とする有機的なシステムであり、それらを構成する収益・費用・資産・負債・純資産といった各要素の機能の相互作用によって全体として機能している。また、このシステムは、上位の社会システムのサブ・システムとして位置付けられており、会計システムの目的、果たすべき機能も、この上位のシステムによって決定される。すなわち、収益概念は社会システム及び、そのサブ・システムである会計システムとの関りの中で規定されているということである。

システムにおいて要素は、他の要素と相互作用しながら存在が規定されており、ある要素の変化がシステム全体を大きく変化させることも有り得る。本基準によって、収益という会計システム上の重要な要素の機能に大きな変化が出た場合、その変化は会計システム全体に波及することになる。まず、ここでは従来の収益概念を規定した社会システムとこれまでの会計をモデル化した在来型の会計システムについて整理しておきたい。

2.1 社会システムと企業の機能

会計システムは、企業の行動を認識、測定・評価・記録し、報告するプロセスであることから、社会が会計システムに何を機能として期待するかは、その描写対象たる企業に求められる社会的な機能に強く影響を受けることになる。パーソンズに拠れば、企業は社会システムにおいて、経済の主たる担い手という役割を期待されている。経済とは、社会の下位システムであり、その社会において必要とされる資源を獲得する機能を担うものである。社会システムは常に経済的な問題に直面しており、生産能力、資源の枯渇、環境問題、人口の増加などと原因は様々であるが、過去から現在において、持続可能性も含め、未だその問題は完全に解決されてはならず、経済の担い手たる企業の社会的重要度は高い。

貨幣の本質は、資源との交換権であり、貨幣の保有は不特定の資源に対する占有を意味している。そして貨幣による間接的な不特定資源の保有は、直接的に特定の資源を保有するのとは異なり、安定して資源を保有することが可能⁹となる。そのため、社会がシステム

9 例えば、使用期限があるような資源の場合、重要なのは直接保有することではなく、いつでも、必要な時に保有することが可能な購買力である。貨幣の保有は、交換可能なあらゆる資源を、いつでも保有することを可能にするという点において、不特定の資源を間接的に保有している状態にあると言えるのである。

に必要な資源を獲得するとは、一般的に貨幣を媒介とした間接的な保有を意味している。この貨幣を得るための方法は、単純化すると「貨幣と交換可能な資源を用意する」か「貨幣そのものを直接的に増加させる」かのいずれかであり、資本主義経済も社会主義経済も、経済のコントロールの仕方が異なるだけで、基本的には前者に属する¹⁰。すなわち、社会が必要な資源を獲得できるか否かは、貨幣と交換可能な資源をどれだけ生み出せるかにかかっており、その生産が企業に期待される役割なのである。企業が、どれだけ価値ある資源（製品）を生み出せるか、その生産がどれだけ合理的に行われるかといった、活動の有効性と効率性が、社会システムが獲得できる資源の量に大きく影響するのである。そして、人々が企業の生産活動に参加し、資源との交換権である貨幣を得ることによって、社会システムが獲得した資源が、システムの構成員に分配されることとなる。

企業が経済活動を行うためには、生産の基礎となる資本が必要であり、大規模な経済活動を行うためには多額の資本の調達が不可欠となる。資本とは、現在の生活に消費されない余剰分の貨幣であり、将来のために投資可能な資源を意味している。株式会社は、社会に存在する微々たる余剰額を企業に集約し、大きな力を持つ資本に変えるための制度であるが、企業と出資者（投資家）の間には情報の非対称性が存在しており、そのままでは企業に円滑に貨幣を集中させることが出来ない。すなわち、投資家は、社会により多く経済的恩恵をもたらすことが可能な企業¹¹を識別するための情報を必要としているのである。そのため、会計システムには、企業と投資家の間の情報の非対称性を緩和し、資本市場における企業の貨幣調達を円滑にするための用具として機能することが期待されることになる。このように、会計には、経済を担う企業を支えるサブ・システムとしての役割が社会システムから与えられ、機能が規定されることになるのである。なお、このような会計に期待される役割、機能を情報提供機能と呼ぶ。概念フレームワークにおいても、財務会計の主たる役割は、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することであるとされており、上位システムからの要請を追認したものとなっている。

しかし、我が国では、情報提供機能以外にも、社会システムからの異なる要請が会計に行われており、概念フレームワークにおいても副次的利用¹²として表現されている。社会システムが、情報提供機能以外に会計に期待するものは様々であるが、その中には、伝統的に利害調整機能といわれる株主から受託した資金に対する説明責任の履行のための用具としての役割も含まれている。あるシステムや制度に、副次的利用があることは問題ではない。それは通常、副次的利用が完成したシステムや制度を二次的に利用することを意味しており、その利用がシステムや制度の在り方自体に影響を及ぼすことはないからである。しかし、我が国の会計システムに対する副次的利用は、会計システムそのものに大きな影響を与える性格のものであり、実質的には制約条件とも呼ぶべきものである。詳細は後述

10 現代の金融投資に立脚した金融経済がどちらに含まれるかは意見が分かれると思われる。後者に属する経済体制として、歴史的には重金主義が挙げられる。重金主義は、直接的に交換手段である金そのものの増加を目指す経済である。金融経済と会計を論ずることは、本稿の意図から逸脱するものであるため、これ以上の言及は避けることとする。

11 投資家は利己的に投資を行うが、結果的にそれが社会にとって最も有益であるというのは、自由市場主義の前提である。

12 ASBJ 2006, 第1章 pars.11-12.

するが、この副次的利用は、我が国の収益概念の特殊性を生む要因となっているのである。

2.2 財務会計の機能と利益概念

周知の通り、利益には、財産法によって計算される包括利益と損益法によって計算される純利益があるが、国際的な会計の潮流として、包括利益が重視されるようになって久しい。しかし、概念フレームワークでは「純利益の概念を排除し、包括利益で代替させようとする動きもみられるが、この概念フレームワークでは、包括利益が純利益に代替し得るものとは考えていない。」と述べており、概念フレームワークが作成された2006年時点において、我が国では情報提供機能遂行のために重要なのは、純利益情報であると考えていたことが明記されている¹³。

包括利益情と報純利益情報のいずれを重視するかという問いは、貸借対照表と損益計算のいずれを会計上重視するかというアプローチ対立を言い換えたものに過ぎない。包括利益情報を適切に把握するためには、貸借対照表における純資産の評価が適切であることが必要であり、純資産の適切性を保証するためには、資産・負債といった貸借対照表の構成要素の適切性が必要だからである。これに対し、純利益情報を適切に把握するためには、収益と費用といった損益計算書の構成要素の適切性が必要とされる。包括利益情報及び純利益情報のいずれを重視するにしても、それらの計算要素を適切に把握するための会計ルールを整備が必要となり、結局のところ、会計ルールを資産負債アプローチ又は収益費用アプローチのいずれで設定するかという問いに行き着くのである。なお、資産負債アプローチや収益費用アプローチは端的に捉えれば、利益計算に対するアプローチであるに過ぎないが、その利益や計算過程にどのような意味を持たせるかを決定するのは、上位のシステムからの要請に依存する。利益や計算過程に持たせる意味が決定すれば、結果的に重視する財務諸表、会計ルール上の優先順に影響が及ぶのである。

日本の会計システムが、投資者に対する情報提供において純利益情報を重視するということは、収益費用アプローチに基づいて会計ルールが構築されていることを意味している。何故ならば、純利益として算出されたものが何であるかは自明のものではなく、意味ある純利益を算出するために会計システムを構築した結果、重視する価値のある純利益情報が生まれるからである。

純利益を計算する損益法は、収益と費用の差額によって利益を計算方法であるが、利益がどのようなプロセスの結果生まれたのかという流れ（フロー）を示しながら利益を計算する方法である。この際、現実界のどのような動きを把握し、会計界に収益・費用として取り込むかという準拠枠（frame of reference）¹⁴を設定することが必要となる。企業の経済活動は、給付の流れ（資源の経済的価値の動き）と、その対価たる貨幣の流れとで対に

¹³ ASBJ 2006, 第3章 par.21.

¹⁴ 井上 (1984), 3-4.

「概念枠組は、このように、理論形成にとって重要な役割を果たすのであるが、しかし、それをもって理論形成に十分であるというわけではない。現実界での構成要素と構成要素間の関係を認識界での概念枠組として識別するための枠組、換言すれば、複雑な社会現象から、ある特定の研究題目の範囲に入りうる社会現象の特定部分を切り取るための枠組がなければならない。社会現象のなかから特定の部分を選択するための規準が必要なのである。これを準拠枠（frame of reference）という。」

なって把握することが可能であり¹⁵、損益法によって利益を計算する場合、収益費用をどちらの流れ¹⁶として把握するかが問題となるのである。

この問題は、どちらの流れを収益費用として認識するのが正しいかという絶対的なものではなく、会計システムが果たすべき機能との関係で適否が決定されるべき相対的な問題である。上位のシステムからの主たる要請に基づき、会計システムは情報提供機能を果たすものであるという立場から見れば、資源の経済的価値の動きに基づいて収益費用を把握することが合理的であり、そのような会計を発生主義会計という。発生主義会計に拠れば、企業がどれだけの新たな経済的価値を生みだし、その成果のためにどれだけの経済的価値を費消させたのか、結果としてどれだけの付加価値を生み出したのかを表現することが可能となる。また、企業は、生み出した価値ある資源を外部に売却することにより、投資家への分配の基礎となる貨幣的余剰を得るため、付加価値を生む力のある企業は、投資家にとって有力な投資対象となり得る。以上の理由から、情報提供機能の立場からは、経済的価値の動きを収益費用として把握することが合理的であるといえるのである。

それに対し、副次的利用として掲げられた利害調整機能の立場から見れば、対価たる貨幣の動きに基づいて収益費用を把握することが合理的であると考えられる。副次的利用の一つに、経営者が株主から受託している資金に対する説明責任を果たすための用具として会計を利用するというものがある。説明責任を果たすためには、株主から受託した資金の動きを記録して報告することが必要となるが、貨幣の動きに基づいて収益費用を把握した損益法による会計は、この説明責任を果たす上で有用である。このように収益費用の認識に貨幣の動きを採用したのが現金主義会計である¹⁷が、副次的利用の立場からは、貨幣の動きを収益費用として把握することが合理的であるといえるのである。

2.3 在来型の会計システム

現在、我が国には、会社法会計と金融商品取引法会計という制度会計があるが、それぞれの法の趣旨に照らすと、会計の情報提供機能という機能を、金融商品取引法会計が現実の世界で担い、会社法会計が利害調整機能を現実の世界で担うものであることがわかる。このように制度会計は上位の社会システムから要請された会計の機能を現実の世界に反映するための制度なのである。

ここで問題となるのが、我が国の会計では、有機的に機能するJGAAPがルールとして採用されているが、異なる役割を持つ制度会計に対して、適用される会計のルールが一つしかないということである。既に述べた通り、純利益情報の重視を前提とした場合、情報提供機能と利害調整機能はそれぞれ財貨動態と貨幣動態、言い換えると発生主義会計と現

15 ワルプ (Ernst Walb) は、企業が営む経済活動は給付の流れとその対価たる貨幣の流れとして把握することが可能であると述べた。

16 岩田 (1987) 第一編第 6 章及び第 7 章を参照。

17 発生主義会計と現金主義会計は、ともに収益費用アプローチによって構築された会計システムであるが、認識対象が財貨動態か貨幣動態かという点に違いがあるのである。収益費用アプローチか資産負債アプローチかという選択以外にも、認識対象の選択、もっと言えば会計目的の選択や見積もりを認めるか否かといった選択など、その選択は会計システムに様々な個性を持ったシステムの在り方をもたらすことになる。

金主義会計に行き着くことになる。本来、相反する会計システムを必要とする上位のシステムからの要請をどのようにして満たすのか、既に述べた通り、この問題が我が国の財務会計システムの特異性を生む要因となっているのである。

このような要請を同時に満たす会計として我が国が採用したのは、修正現金主義会計であった。修正現金主義会計とは、あくまで収益費用の属性認識を現金主義¹⁸で行い、利益の分配可能性を確保した上で、実際の損益計算書への計上時期を決める時点認識に発生主義の考え方を応用する会計である。この方法に拠れば、収益・費用の属性認識を貨幣の動きで行うことから、利害調整機能の要件を担保しつつ、発生主義会計で開示される情報と同等な情報開示を提供することが可能となるのである。企業会計原則では「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。」と述べ、修正現金主義会計に基づく会計処理を求めているのである。

修正現金主義会計は、広義の現金収支を期間配分することによって、各会計期間において生じた経済的価値の増加・費消という事象を損益計算書に表現することが可能であり、その役立ちの類似性から我が国では発生主義会計の一種であると捉えられることが多い。しかし、その本質は収益費用の本質を過去・現在・未来において確定した現金収支（すなわち、法的な債権・債務の確定を含む、以下「広義の現金収支」）に置く現金主義会計の一種であり、現金収支が想定されない発生主義の動きを模倣することは出来ない¹⁹点に留意が必要である。

3. 我が国の伝統的な収益概念と認識

3.1 伝統的な収益概念

これまで論証してきたように、我が国の会計システムは、情報提供機能を主たる機能として、利害調整機能を副次的な機能とする収益費用アプローチを採用した純利益重視の会計である。具体的には、貨幣動態に基づく本来の発生主義とは似て非なる、広義の現金収支を発生主義を参考に期間配分した修正現金主義会計なのである。収益は、このような会計システムの一要素として意味付けられる存在であり、その場合において以下の理由から、収益を企業の経済活動の成果を表現出来るように収益配分された収益的収入であると概念を定義することが出来る。

第一に、修正現金主義会計は、現金主義会計を基礎としたものであるから、収益費用を広義の現金収支で捉える点で、純粋な現金主義会計とは異なるものの、収益、費用の属性は現金収支ということになり、収益の属性が「収入」であることがわかる。

次に、現金主義会計は現金収支に基づいて、収益費用を把握するが、全ての現金収支が認識対象とされている訳ではない。企業を取り巻く貨幣の動きは、資本取引と損益取引、そしてそのいずれにも属さない中性取引の3つに分類される。現金主義会計が認識対象と

18 ここでの現金とは、過去・現在・将来を含む広義の現金収支を意味している。

19 岩田(1987),141. 「費用・収益計算においては収支計算が母体であって、物量計算はこれに認識および測定の基本として参加するに過ぎない」

している現金収支とは、損益取引に属する収益的収入と費用的支出なのである。

これらの理由から、我が国の収益概念の特性の1つとして「収益的収入」が挙げられることになるのである。

次に、我が国の会計システムは、投資者の投資判断に有用な情報の提供を上位のシステムから求められており、その情報とは、企業の付加価値を生む力に関する情報である。発生主義会計は、収益に生み出した経済的価値を、そして費用に犠牲として費消した経済的価値を描写することによって、情報利用者にとって有用な情報を提供する²⁰ことが可能である。修正現金主義会計における収益は、この発生主義会計を模倣したものであるため、収益的収入に加えて「経済活動の成果を表現する」という特性を持つことになる。

なお、IFRSは時価会計や混合測定属性会計という会計モデルに属する会計であり、そこにおける収益は財貨動態に基づく、経済的価値の増加を収入等の測定指標で測定したものである。そのため、我が国の収益と仮に金額が一致したとしても、収益の属性そのものが異なるため、全くの別物である。

3.2 伝統的な収益の認識

我が国の会計システムは、収益計上の時点認識を基本的に発生主義の原則に従って行っている。しかし、実際の会計処理において、発生主義の原則に従って収益計上の時点認識を行うことは、二つの技術上の問題によって適用が難しい場面が多い。

まず、発生主義自体の技術上の問題であるが、発生主義に拠れば、本来、経済的価値の増減が生じる生産の進行段階、少なくとも生産完了の段階において、経済的価値の増加の事実に伴い収益が発生することになるが、その価値増加の有無を客観的に把握することが困難であるということである。また、修正現金主義会計は、広義の収益的収入を収益配分して行われる収益計上を行うという技術上、いずれの期間においても収益的収入が確定していない段階では収益計上を行うことが出来ないのである。

このような理由から、発生主義の原則によって全面的に収益計上の時点認識を行うことは難しく、妥協的に実現主義の原則が採用されているのである。一般的には、実現の時点は、「財・用役の引き渡し」と「対価としての貨幣性資産の受領」が完了した時点であるとされるが、双務契約に従い、依頼された財・用役を引き渡せば、金銭債権が自動的に発生することから、本質的には「財・用役の引き渡し」が実現の要件であるといえる。契約に定められた金額で、財・用役を引き取るということは、その時点で第三者が、その引き渡した財貨・用役の価値を認めたことを意味し、またそれと同時に金銭債権が法的に生じることで収益的収入が確定することも意味する。つまり、実現の時点において、技術上の問題が解消され、収益計上が可能となるということである。

なお、発生主義の原則と実現主義の関係であるが、実現主義の原則を、発生主義の原則

20 概念フレームワークに次のような記述がある（一部抜粋及び省略）。

「不確実な成果を予測して意思決定をする際、投資家は企業が資金をどのように投資し、実際にどれだけの成果をあげているかについての情報を必要としている～財務報告において提供される情報の中で、投資の成果を示す利益情報は基本的に過去の成果を表すが、企業価値評価の基礎となる将来キャッシュフローの予測に広く用いられている」（ASBJ 2006,第1章 pars. 2-3.）

とは別個の収益認識原則と捉える考え方もあれば、あくまで発生主義の原則の中の収益認識基準の一つとして捉える考え方もある。しかし、生産完了の段階等の価値増加時点が収益計上の理想的な時点であることを考えると、収益の認識原則は、あくまで発生主義の原則が採用されており、技術上の問題から収益の遅延計上が必要な場合に、収益認識準の一つである実現主義の原則を用いていると解釈するのが妥当であろう。

いずれにせよ、本稿において重要なことは、企業会計原則に明文化されていなくとも、我が国の会計には、収益概念や収益認識に関する社会的な合意が存在していたということである。

4. 収益認識に関する会計基準

本基準は、「顧客との契約から生じる収益」を対象とし、その中にはこれまで個別の会計基準で取り扱われていた工事契約に関する収益も含んでおり、広範囲に影響力を持つ会計基準²¹である。

本基準における収益認識の基本原則は「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」²²というものであり、この原則に従って収益を認識するために、本基準では、以下の5つのステップ²³を適用して収益を認識することを求めている。

- (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

収益の時点認識は、現実界の事象が会計界における収益概念を満たした時点において行われるものであり、その識別を行うために存在しているのが、収益認識のルールである。本基準において収益は、履行義務の充足又は充足するにつれて認識されることになるが、従来の実現主義の原則においても、財・用役の提供が契約に従った履行義務を充足していることから、収益の時点認識上、一見すると大きな差は生じないように思われる。

従来の収益概念との違いを明らかにするため、本基準による収益認識の事例について検討してみたい。製品X及び製品Yを合わせて500千円で販売する契約を締結し、まず製品Xを引渡したとしよう。そして、その一月後に製品Yを引き渡すが、契約上、製品X分の支払は、製品Yを引き渡した後にまとめて行われるという事例を考えてみたい。なお、履行義務はそれぞれ、製品X300千円、製品Y200千円とする。結論を端的に示すと、本基準を適用すると、製品Xの移転時において「契約資産300/売上高300」という会計処理を行うこととなるが、ここで計上される売上高300千円は果たして、従来の収益概念を満たす、言い換えれば在

21 なお、同じく顧客との契約から生じる収益であっても、金融商品会計基準の範囲に含まれる金融商品に係る取引等、特殊性が高いものは適用除外となる。

22 ASBJ (2020), par.16.

23 ASBJ (2020), par.17.

来型の会計システムという会計モデルで説明可能なものなのであろうか。

具体的な問題は、この売上高300千円が果たして従来の収益配分で説明出来るかということである。契約資産は「企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利」²⁴であるとされ、あくまで受け取る対価に関する権利を計算上算出したに過ぎず、法的には2つの製品を引き渡すことで契約が完了して初めて、相手方に法的な支払義務が生じるのであるから、その時点において債権は確定しておらず、収益的収入の確定があるとは言えない。なお、実務上は義務の部分履行の状態が解除となっても、履行済みの部分について代金の請求が可能な場合もあるが、それは、そもそも実態として別の契約を1つの契約にまとめていただけであるから、本稿で取り上げた事例とは異なるものである。

この問題は、これまでの実現主義の原則では、財・用役の提供を契約単位で把握して収益を認識していたが、本基準では、契約に含まれる履行義務に取引価格を配分し、その細分化された履行義務単位で収益を認識しているという、収益の認識単位の違いから生じたものである。本基準に拠れば、収益計上の時点が金銭債権の法的な成立と必ずしも一致しないため、収益的収入の確定が無い状態で収益が認識されることも有り得るのである。

有価証券の評価益に代表されるように、我が国の会計システムにおいて、収益的収入の確定が無い状態での収益計上は、従来の収益概念においても存在が認められてきており、本基準によって認識される収益に限った問題ではないとも考えられる。しかし、例えば有価証券の評価益の存在を収益概念の下で認めるにあたり、有価証券を貨幣性資産と捉える考え方や、実現概念の実現可能概念への拡張、投資のリスクからの解放など、従来の収益概念の枠内において解釈し得る根拠付けを行ってきたのである。これらの根拠付けが十分なものであったかの評価は別として、これにより、日本の会計システムは、収益認識におけるゆらぎ（異分子）を吸収し、在来型の会計システムという修正現金主義会計の会計モデルで説明可能な状態を維持してきたのである。

しかし、既に見たように本基準の収益認識には、収益的収入の確定を求める意識が根本的に存在していないのである。繰り返しになるが、本稿で問題としているは、収益概念なのであって、実際に計算された収益の額が同じであるか否かという計算結果上の問題ではない。既に述べたとおり、我が国が従来、収益を認識するために実現主義の原則を採用してきたのは、副次的な利用への配慮として、収益的収入の確定まで収益計上を待つ必要があったのと、経済的価値の増加を客観的に把握するためには第三者の評価を待つ必要があったという二つの技術上の理由からであった。本基準によって認識される収益が、従来の我が国の収益概念が持っていた「収益的収入」という特徴を満たすための制約を持たないということは、これまでの収益認識とは大きく異なる。結果的に収入が伴うことも多いはずであるが、ここで問題としているのは、そのような結果ではない。

しかし、収益認識に収入の裏付けを求める制約が組み込まれていないことは果たして、それほど重大な問題なのであろうか。そもそも会計システムを情報提供機能という会計の

24 ASBJ (2020), par.10.

主たる役割に純化して考えれば、この収益的収入という収益概念の特徴は制約条件に過ぎず、本基準はこの制約条件を解除したものであるという見方も出来る。すなわち、貨幣動態に基づく修正現金主義会計という会計モデルから、財貨動態に基づく発生主義会計という会計モデルへの転化であり、親和性の高い同じ収益費用アプローチ系統の会計モデルへの移行であれば、会計システムにおける混乱は軽微であるといえるかもしれない。しかし、本基準が我が国の会計システムに大きな影響を及ぼす理由は、そこではないのである。



(著者作成)

本基準によって認識される収益概念と従来の収益概念の最大の違いは、会計システム上の要素としての位置付けである。これまで述べてきた通り、従来の我が国は純利益重視、言い換えると収益費用アプローチに基づく会計システムを採用してきた。開示すべき情報の観点から、収益や費用が優先的に決定され、貸借対照表の要素である資産や負債は従属的に決定される関係にあった。概念フレームワークの記述に拠れば、まず、純利益を貸借対照表から計算される包括利益とは独立した存在として定義し、収益を貸借対照表から独立した純利益の計算要素であることを示した上で、さらに投資のリスクからの解放というハードルを設けることで、純資産の価値の変動が即座に収益に影響を及ぼさないように定義する²⁵ことで、資産負債アプローチの台頭という会計基準の国際化の波に晒されながら整理されたものでありながら、収益費用アプローチの収益概念を丁寧に保護しているのである。概念フレームワークは貸借対照表項目については資産負債アプローチを前提に、そして損益計算書項目については収益費用アプローチを前提に定義しており、本来相反する二つのアプローチを両立させるために、包括利益と純利益を独立して定義するという技術上の調整を行っていた。これまでは会計基準において、概念フレームワークにある資産負債アプローチの資産・負債概念²⁶を前提とした会計処理が定められても、純利益の計算要素である収益や費用に関わる部分については従来の収益概念や費用概念を前提として解釈できるような配慮がされており、会計システム内に論理的な不整合を抱えつつも、かろうじてハイブリッド会計と呼ばれるような運用を実現してきたのである。

本基準が我が国の会計システムに大きな影響を及ぼす最大の理由、それは本基準が資産負債アプローチの立場に基づいた収益認識を求めていると理論的に解釈されるからである。これは単なる収益の認識時点の変更や収益的収入の裏付けが無くなるといったような

25 詳しくはASBJ (2006) の「第3章 財務諸表の構成要素」を参照。

26 ASBJ (2006), 第3章 pars. 4-6.

レベルの影響ではなく、会計システム内の要素間の関係そのものを変える構造的な影響なのである。本基準に従えば、契約と履行義務の認識・評価を行うことで、貸借対照表上の資産・負債が変化し、結果的に純資産が変動する。期首純資産と変動後の純資産の差額によって、包括利益が確定し、そのうち、純利益の要素を満たすものが、収益・費用として示されることになるのである。本基準は、収益を認識するための基準であることは間違いないが、収益が純資産を変動させるという従来の収益とは異なり、純資産の変動の内訳を示すものに過ぎないのである。本基準によって認識された収益が、発生主義会計における収益の特性である「経済活動の成果を表現する」を満たしていたとしても、会計システム上の位置付け、役割が全く異なるため、収益概念としては異質なものである。

改めて先の事例を、資産負債の変動の問題として、資産負債アプローチを前提に検討してみたい。

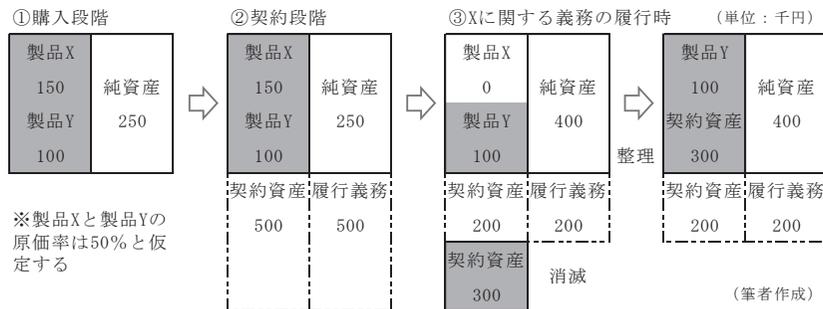


図1

図1を参照に先の事例について考えると、まず②の段階では、契約に紐づく請求権を表す契約資産と履行義務が対になって生じるが、双務契約の特性上、契約の履行前の時点においては、契約資産は資産性を満たさず、また履行義務も負債性を満たさないため、ここではオフバランスの状態である。次に③では、製品Xを引き渡すことで、履行義務が履行されたことにより、履行義務が300千円消滅し、同時に対になっていた契約資産300千円が資産性を満たしオンバランスされることになる。履行義務の履行により、当該契約により約束されていた300千円というキャッシュへの支配権を獲得したことにより資産性を満たしたことによって、契約資産がオンバランスされるのである。その結果、純資産が400千円と計算されることになる。財産法によって利益を計算すると、①の純資産250千円と③の純資産400千円の差額として包括利益が150千円となるが、そこから純利益が150千円と導かれるのである。そして、純利益の計算要素として、収益が300千円、費用が150千円と従属的に決定するのである。このように、本基準によって認識される収益は、従来の収益概念と根本的に異なるものであると言わざるを得ない。

5. おわりに

本稿では、本基準が及ぼす我が国の収益概念に対する影響、そして我が国の会計システムに与える影響について検討してきた。その結果、本基準を採用することにより、従来の

我が国の収益費用アプローチに基づく、経済活動の成果を表現するように配分された収益的収入という収益概念とは、全く異質な資産負債アプローチに基づく収益概念が生まれることが明らかとなった。これまでも工事進行基準において、類似した会計処理が行われてきた事実はある。しかし、工事契約基準はあくまで、受け取る対価の総額（工事収益総額）と義務を果たすための支出の総額（工事原価総額）を収益費用とし、これを配分する旨を明記していた。収益費用アプローチ系統の修正現金主義会計を採用する我が国の会計において、このような制約が会計システムの安定性の維持に非常に重要な意味を持っていたのである。本基準の問題点は、このような制約を基準内に持っていないことなのである。

しかし、本基準による収益認識は、収益概念の質は異なるものの、計算された収益の額だけを見ればこれまでと大きな変化は感じられず、従来の契約単位による収益認識よりも、開示される情報の精緻さという点では優れている面も認められ、国際的な比較可能性の確保という点においても、否定されるべきものであるとは考えていない。

問題は我が国の会計システムに対する影響である。我が国の会計システムにおける本基準の意義は、これまで概念フレームワークや他の基準において、資産負債アプローチの影響から守られていた損益計算の構成要素である収益に直接資産負債アプローチの考え方を導入したということである。このことは、我が国の会計システムの資産負債アプローチ化を急速に進める意味を持っている。これは、これまで説明力を持っていた在来型の会計システムという会計モデルでは説明できない会計システムに本格的に移行するということである。我が国の会計教育は、現在に至るまで在来型の会計システムを基礎とした指導を行っている。例えば、減価償却は取得原価の費用配分であると教え、引当金は費用収益対応のためであると多くは指導される。この説明には、収益を認識しそれに対応する費用を把握するというプロセスを前提としており、さらに費用配分の結果や引当金繰入額の相手である引当金を貸借対照表が受け入れるということも前提とされている。本稿で取り上げた収益認識が、在来型の会計システムの前題の真逆であることに気付くだろうか。貸借対照表項目の決定の結果として収益が認識される。これを体系的に説明するためには、在来型の会計システムに代わる資産負債アプローチ系の時価会計や混合測定属性会計といった異なる会計モデルが必要となり、当然、会計教育の現場においても、資産負債アプローチ系の会計モデルに基づく教育が必要となるのである。減価償却や減損処理、引当金、その他、あらゆる項目を既存の費用収益対応の原則、費用配分といった在来型の会計システムの意味付けとは異なる、新しい会計モデルに基づく意味を指導しなければならない。

国際的な立場から導入された新たな会計システムが、日本という社会システムにおいて、これまで期待されてきた機能を果たせるのかという問題はあるが、グローバルな市場の中で、日本という社会システムそのものが変わらざるを得ないともいえるだろう。収益費用アプローチを前提として構築されてきた我が国の会計システムの中で、本基準が新たな会計モデルへの移行を推し進め、新たな会計システムの下で論理的に整合して機能するためには、まだ時間はかかると思われるが、いずれは解決する問題であるだろう。

しかし、新たな会計システムの移行に向けて壁が無いわけではない。本基準は一部の企業において強制適用となるものの、それ以外の企業においては、実現主義に基づく従来通りの収益の取り扱いが可能となる。つまり、我が国において、資産負債アプローチに基づ

く収益概念と収益費用アプローチに基づく収益概念が併存する、言い換えると異なるアプローチの会計システムそのものが併存することになるのである。既に述べた通り、会計システムは、会計基準を整備するだけでは機能せず、それを支える会計人の存在が必須である。しかし、似て非なる会計システムが併存する状態は、会計人の養成上、非常に大きな問題となる。在来型の会計システムと時価会計や混合測定属性会計といった会計モデルのどちらを前提として指導するのか。単に会計処理が行えるだけの作業員の養成であれば容易いが、会計処理の意味や本質を理解した高度な会計人の養成を考えた場合、現在の会計システムの二重構造を理解し、異なる会計モデルに応じた体系的な指導が可能な指導者を、大学ならともかく、実務教育の場で見つけること自体が困難だからである。

これまで整理してきたように、本基準は我が国の収益概念、会計システムに大きな影響と問題を引き起こすものである。それに伴う混乱を回避するためには、高度な会計人の養成及び指導者の育成が急務であるが、微力ながらその一翼を担えれば幸いである。

(くりはら まさき・茨城キリスト教大学経営学部経営学科准教授)

参考文献

- 井上良二 (1984) 『会計社会学』中央大学出版社。
井上良二 (2008) 『新版 財務会計論』税務経理協会。
岩田巖 (1987) 『利潤計算原理』同文館出版株式会社。
上野清貴 (1993) 『会計利益測定の構造』同文館出版株式会社。
企業会計基準委員会 (ASBJ) (2006) 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」。
企業会計基準委員会 (ASBJ) (2020) 「企業会計基準第 29 号 収益認識に関する会計基準」。
栗原正樹 (2009) 「IFRS とのコンバージェンスに見る日本基準の理論的不整合」『会計』第176巻第 6 号, 127-137頁。
栗原正樹 (2013) 「企業結合会計に見る我が国制度会計の会計観」茨城キリスト教大学紀要第47号, 191-204頁。
栗原正樹 (2015) 「わが国の負債概念に内在する論理的な不整合」茨城キリスト教大学紀要第49号, 223-234頁。
斎藤静樹編著 (2007) 『詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク [第 2 版]』中央経済社。
谷端長 (1965) 『動的会計論』森山書店。
富永健一・塩原勉編 (1975) 『社会学原論』有斐閣。
畷村剛雄 (1979) 『会計原則コンメンタル』中央経済社。
IASB (2014) *Revenue from Contracts with Customers*, Financial Accounting Series, No.2014-09, Topic606.
IASB (2014) *IFRS15 Revenue from Contracts with Customers*.
Parsons, Talcott, and Neil J. Smelser.1956. *Economy and Society*, Routledge and Kegan Paul.富永健一訳『経済と社会』岩波書店, 1985。
Walb Ernst (1926), *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe*, Berlin Industrieverlag Spaeth & Linde. 神戸大学会計学研究会編 (1980) 『シュマーレンバッハ研究<復刻版>』中央経済社。

A Study on Revenue from Contracts with Customers

Masaki Kurihara

This paper is a presentation of a study on the impact of Revenue from Contracts with Customers on the Japanese accounting system. The traditional concept of revenue exists in Japan without being explicitly stated. However, this standard has the effect of redefining the concept of revenue in the Japanese accounting system. This standard establishes a method of revenue recognition that differs from the previous method, but the revenue recognized is of a different quality. This difference arises from the way the theory is constructed: asset and liability view and revenue and expense view. This standard uses a method in which revenue is determined subordinately by the results of changes in assets, which differs from the relative position of revenue in the traditional accounting system. Revenue has an important position in the Japanese accounting system, and any change in that position would have a significant impact on the Japanese accounting system. This study is being conducted to assess and minimize the impact.