

第71回西日本学生会計学研究会

財務部門 自由論題

「収益認識に関する一考察」

—収益認識プロジェクトを関わらしめて—

発表者：大阪経済大学 簿記会計研究部

中場 友浩

日時：2004年12月10日～12日

場所：北九州市立大学

序論

2001年末アメリカで起こったエンロン事件を発端とした世界規模での会計不振を背景に、FASB（米国会計基準審議会）とIASB（国際会計基準審議会）は、2002年10月から収益認識に関する新しい包括的な会計基準の設定を目標とした共同プロジェクト、いわゆる「収益認識プロジェクト」を発足させた。

現在、FASBとIASBの両会計基準には収益認識を直接的に扱った基準は存在していない。プロジェクトは「①世界的な規模での会計不信への対応②解決を求められている収益認識実務の存在への対処③収益に関する概念上の不備・不整合の解消」を目的とし、現行の基準及び認められた実務上の一貫性の欠如を排除する包括的な収益認識原則を開発しようとしている。

FASB、IASBと同様に現在の日本における企業会計原則にも収益認識に対する明確な基準は存在していない。経済取引が複雑・多様化されている今、収益認識に対する基準はどうあるべきなのであろうか。本論文では既存の会計概念書の収益に関する認識基準の整理、およびFASBとIASBによる収益認識プロジェクトの検討を行い、プロジェクトが新たに規定する収益の認識基準についての考察を行う。

論文構成

序論

5

第1章 収益認識が注目された背景

第1節 世界的会計不信

第2節 収益認識の実務的問題点

第3節 概念ステートメントの内的矛盾

10

第2章 既存の会計観における収益

第1節 既存の会計観における収益およびその定義

第2節 既存の収益の認識基準

15

第3章 プロジェクトの内容検討

第1節 プロジェクト設立の経緯とその目的

第2節 プロジェクトの提案する収益の定義

第3節 プロジェクトの提案する収益の認識基準

小活

20

結論

引用文献・参考文献

25

第1章 収益認識が注目された背景

第1節 世界的会計不信

5 近年、会計実務の新しい特徴として収益の認識に対する問題が注目を浴びている。本章では収益認識の問題がクローズアップされてきた理由、および収益認識プロジェクト設立の背景について概観する。

10 2001年12月、米国の総合エネルギー大手エンロンは日本の会社更生法に相当する米連邦破産法の適用を裁判所に申請し事実上倒産した。負債総額は400億ドル、日本円に換算すると5兆円を超え、米国の史上最大規模の会社倒産となった。不正な会計操作による負債のオフバランス化が明るみに出たのが倒産の要因とされている。

15 翌年7月エンロン倒産の余韻が冷めやらぬなか、米国第2位の長距離通信会社ワールドコムが5四半期にわたり総額90億ドルも利益を過大表示していた粉飾決算が発覚し倒産した。その負債総額はエンロンの2倍ともいわれており、わずか8ヶ月のうちに米国の史上最悪の倒産劇の記録を更新してしまった。ワールドコムの粉飾手法は、費用として計上すべき電話回線のコストを費用とせず、設備投資として固定資産計上する処理「資産過大計上→利益の水増し」をしたものである²と判明した。

20 両社の倒産劇を引き起こした巨額粉飾決算事件は世界一のディスクロージャーを誇っていた米国の会計基準及び株式市場の信頼を著しく失墜させた。また、両社の監査証明をしていた大手会計事務所アーサー・アンダーセンは倒産に追い込まれ、SEC（米国証券取引委員会）は市場の信頼を回復すべく、監査法人と企業のなれ合いの排除を目的としたサーバーンズ・オクスリー法（米国企

業改革法）を公表した。そして、一連の事件の影響を受けたFASBは会計基準の信頼を回復すべくIASBとの共同プロジェクトを立ち上げたのである。

第2節 収益認識の実務的問題点

5 収益認識の実務的な問題としてソフトウェアの販売や家電小売業による延長保証など「複数の要素から構成される存在し、その一方で、それらの問題を首尾一貫して解決するための一般的な収益認識の基準が不在である³」という点が指摘されている。

10 ソフトウェアの販売における複数の要素には、「最初の使用許諾、その後の追加ソフトウェア製品、アップグレード権、一定期間のサービス、割引、交換権」がある。「ソフトウェアは必ずしも単一製品として販売されるわけではなく、多くの場合、追加製品またはサービス等と組み合わせて販売される⁵」ので繰延や見越しを含むような複数の要素から構成される取引が生まれるのだ。

15 この複合要素収益契約を含む取引の収益認識をめぐることは、それぞれの要素に対応する収益額はいくらなのか、またいつ計上するのかという問題が発生しており、収益の不適切な認識による利益操作により収益の早期計上や架空計上問題視されている。それらの問題を解決するための包括的な収益認識基準の設定が必要とされている。

20 また、財務諸表を作成する上での実務的問題も指摘されている。従来の会計基準は、発生した問題に個々に対応する形で設定する「ピースミール・アプローチ」で設定されるのが一般的であった。だが経済取引が複雑・多様化されている今日、各種取引別に作成された収益認識に関する権威ある会計基準はFASBのSFAS（財務会計基準書）やAICPA（アメリカ会計士協会）のAPB（会計原則審議会）意見書・ARB（会計調査報告）等、数多く存在し

プロジェクトはその数は140を越えると指摘している。財務諸表を作成および監査する上で全ての基準に従っているか検討することは困難である。加えて、上述の通り個別に作成された会計基準は各取引には対応しているものの、基準間での整合性は保たれておらず、この点からも首尾一貫した包括的な収益認識

5 基準の設定が必要とされている。

第3節 概念ステートメントの内的矛盾

本節ではFASBの財務会計諸概念に関するステートメント（SFAC）および、IASBの財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク（IASフレームワーク）内での収益の定義に対する概念上の不整合を検討していく。

10

SFAC 6号『財務諸表の構成要素』では収益の定義を「財貨の取引もしくは生産、用途の提供、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、実体の資産の流入その他の増加もしくは負債の弁済である」(par.78)と規定している。

15

一方、SFAC 5号『営利企業の財務諸表における認識と測定』では収益の認識について「(…)資産（財貨または用役）または関連する負債の交換価値によって測定され、認識にあたっては、しばしば、一方の要件が重視されたり、また、他方の要件が重視されたりすることがあるとはいえ、(a) 実現したまたは実現可能および (b) 稼得される、という二つの要件を考慮することが必要である。」(par.83)と規定している。

20

2つの概念書を比較してみると、SFAC 6号では利益を一定期間における営利企業の正味資源の増加測定値とみなし、収益を資産負債の変動という側面から定義しているにもかかわらず、SFAC 5号では資産負債の変動を収

25

益の認識の一義的要因としておらず、稼得利益と包括利益という「ある利益項目がいつ認識されるのか」という点で異なる2つの利益モデルを合体している。6」という利益概念の混在による収益認識の矛盾を指摘することができる。また、IASでは収益をIASフレームワークとIAS 18の両方で定義している。フレームワークでは収益を「当該会計期間中の資産の流入若しくは増加又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分の参加者からの拠出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。7」と定義している。収益には、広義の定義と狭義の定義があり、「広義の収益には、収益と利得の両方が含まれ」、狭義の収益は、「企業の通常の活動過程において発生し、売上、報酬、利息、配当、ロイヤリティ及び賃貸料等⁸」がこれに該当する。

5

10

一方、IAS 18では、収益を「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をいう⁹」と定義しており、IASフレームワークにおける収益の定義のうち、狭義の収益と同じになり、前節で述べたような複合要素収益契約を含む取引を十分に定義することができないという問題を抱えている。

15

詳細については次章以降で述べるが上記の矛盾を解決するため、収益認識プロジェクトでは資産負債アプローチに基づき収益の認識時点でのSFAC 5号の「実現または実現可能性」と「稼得」という条件を放棄する方針を示した。

第2章 既存の会計観における収益

第1節 既存の会計観における収益およびその定義¹⁰

5 本節では既存の2つの会計観、ストックである資産及び負債に立脚した会計観である資産負債アプローチ（資産負債中心観）と、フローである収益及び負債に立脚した会計観である収益費用アプローチ（収益費用中心観）について概観し、両者からもたらされる収益の定義について論じていく。

10 収益費用アプローチでは、収益を、「儲けをえてアウトプットを獲得し販売するためにインプットを活用する企業の効率の測定値である」(par.38)とみなしている。

15 収益の測定に関していえば、「収益・費用の測定、ならびに1会計期間における努力（費用）と成果（収益）とを関連付けるための収益・費用認識の時点決定が、財務会計における基本的な測定プロセスである。」(par.39)としている。つまり収益費用アプローチのもとでは収益を成果である収益と努力である費用を期間的に対応させ、その差額として算出されるものであると捉えるのである。

20 一方、資産負債アプローチでは、「利益とは1期間における営利企業の正味資源の増分の測定値であるとみなして」おり、それゆえ、利益を、「資産・負債の増減額」、費用を「当該期間における資産の減少および負債の増加」に基づいて定義している。このアプローチのでは、資産・負債が鍵となる概念であり「資産・負債の属性およびそれらの変動を測定することが、財務会計における基本的な測定プロセスになる。」(par.34)つまり「利益は、資産・負債の変動に関連付けてのみ測定可能である」(par.35)と導き出すことができる。

25 以上、資産負債アプローチと収益費用アプローチの会計観についてはFASBが1976年に公表した討議資料を参考に概観してきた。そしてこの討議資

料をベースに作成されたのがSFAC6号である。SFAC6号については両者のアプローチのうち、FASBがいずれか一方を選択したという明確な記載は無いものの、1章で検討したとおり、収益を「資産の流入、資産の増加または負債の減少」と定義しており、資産負債アプローチを選択しその会計観に基づき収益を定義したということが窺える。

IASのフレームワークにおいも資産負債アプローチを採用したという明記はされていないものの、収益を「当該会計期間の資産の流入若しくは増加又は負債の減少」と定義しており、SFAC6号と同様に資産負債アプローチのもと収益を定義していることが言える。

10

第2節 既存の収益の認識規準

15 FASBは収益の認識規準、つまりは収益がいつ認識されるかについてその要件をSFAC第5号で「(a) 実現したまたは実現可能および(b) 稼得される、という二つの要件を考慮することが必要である」(par.83)と規定している。実現とは「製品、商品または現金請求権と交換される時点」(par.83)を指し、SFAC第6号では実現を「最も厳密には、非現金的資産および権利を貨幣に転換するプロセスを意味し、また、会計および財務報告においては、資産を販売して、現金または現金請求権を得ることを意味するものとして最も厳密に用いられる」(par.143)としている。稼得とは「企業が収益によって表現される義務を、事実上果たした時点」(par.83)を指し、「収益を生み出す諸活動すなわち仕入、製造、販売、用役の提供、財貨の引渡し、他の企業に資産の利用権を与えること、契約によって特定されている事象の発生等を示す専門用語である。収益が稼得されるプロセスを構成する企業の経営活動のすべてを稼得プロセスとよぶことができる。」(脚注51)とされる。

20

25

また、IASBでは収益の認識規準をフレームワークにおいてSFACで見られるような「実現または実現可能」や「稼得」といった用語は用いられていないものの、それに類似する「将来の経済的便益の蓋然性」・「測定の信頼性」(par.83)や狭義の収益で見られる「企業の通常の活動過程において発生」(par.74)といった概念を規定している。蓋然性とは将来の経済的便益が企業に流入または流出する確実性の程度を意味し、それにより概念上認識された収益に対し「資産の増加又は減少に関する将来の経済的便益が生じ、かつ、これを信頼性をもって測定できる場合に損益計算書認識する」(par.92)という制限を加える形をとっている。

第3章 収益認識プロジェクトの内容検討

第1節 プロジェクト設立の経緯とその目的

5 前節で述べた部分もあるが本節では改めて収益認識プロジェクトの目的および動向、それに至った経緯を整理することにする。

2002年5月、FASBは収益認識に関するプロジェクトを審議事項に追加した。プロジェクトの目的は収益認識に関する既存の会計基準と会計実務との不整合を解消する包括的な会計基準の設定である。2002年6月、FASBと同じくIASBでも収益認識に関するプロジェクトを立ち上げた。目的はIASフレームワークとIAS第18号における収益の定義をめぐる不整合の解消と、複合要素収益契約を含む取引におけるIAS第18号での指針の提供である。

さらに、2002年9月にFASBの本拠地コネティカット州ノーウオークで開催されたFASBとIASBとの合同会議で会計基準の収斂を目指し、両基準の将来の統一へ向けた合意（ノーウオーク合意）がなされた。これをきっかけとし同年10月、FASBとIASBが共同で行う収益認識プロジェクトが立ち上げられたのである。

プロジェクトの主な目的は以下の3つである。

- 20 ①世界的な規模での会計不信への対応
- ②解決を求められている収益認識実務の存在への対処
- ③収益に関する概念上の不備・不整合の解消

詳細は1章で述べたとおりだが、その解決策としてプロジェクトは資産負債アプローチに基づいた収益の定義に関する新たな見解を提案した。また、収益の認識規準においてSFAC第5号で見られた「実現概念」や、IAS概念フ

25

レームワークの「将来の経済的便益の蓋然性」に変わり、「要素規準」と「測定規準」という2つの要件を満たす必要があるということを提案した。

第2節 プロジェクトの提案する収益の定義

5

資産負債アプローチに基づき収益の認識・測定基準の定義の見直しを行い、収益概念の定義をするための基本的な考え方としてプロジェクトが示した見解は以下の4つである。

10 「①総インフロー観 (gross inflow view) : 支配を獲得した顧客から報告実態が受け取った対価と収益を定義する。換言すれば、この見解で収益は、締結された契約価値、顧客が支払った金額または報告実態が受け取った金額となる。

15 「②負債消滅観 (liability extinguishment view) : 報告実態が以前において法律上負っていた履行義務の消滅から生じる顧客に対する負債の消滅と収益を定義するものである。これらの履行義務は、報告実態それ自体により直接的に、又は第三者によりそのために間接的に、顧客へ財貨又は用役を提供することにより消滅する。

20 「③広義履行観 (broad performance view) : その実態それ自体による、最終的に顧客へ引渡されることとなる生産物の供給を不可欠とする活動から生じる報告実態の資産の増加又は負債の消滅と収益を定義する。

「④付加価値観 (value added view) : それが他の実態から購入した材料や用役の形で投入原価を上回る、その報告実態が作り出した財貨又は用役の形で出産物の価値と収益を定義する。¹¹⁾

25 プロジェクトはより資産負債アプローチに適合する負債消滅観と広義履行観

を残し総インフロー観と付加価値観を削除した。総インフロー観では、当該企業が顧客から受領した対価の総額に着目している点で、繰延べや見越しといった経過勘定を定義する収益の認識規準としては問題があるといえる。また、付加価値観は、会計上の利益と付加価値計算とは異なるので、この見解を取ることとはふさわしくない。

5

FASBではその後も、負債消滅観と広義履行観の2つの見解について比較検討を行った。両者の見解は最終的な収益の金額の差異はほとんど無いと考えられるが、プロジェクトでは「負債消滅アプローチを追及すべきと示すことで一時的に合意した。¹²⁾ この理由として、損益計算書の拡大表示に相まった負債消滅観により、「実体自体の履行によって生じた収益額、および第三者の履行に関連した収益をより明白に識別する¹³⁾」ためであるとしている。

10

15 また両者の見解をSFAC第2号の一般的制約条件であるコストベネフィットの面から照らし合わせてみても、負債消滅観では「第一次債務者」や「法的な解除」の定義の必要性はあるものの、広義履行観では「履行」の定義や一体の取引をみなすための要件を定める必要があり適当でない。

15

第3節 プロジェクトの提案する収益の認識規準

(1) 要素規準 (elements criterion)

20

要素基準は、資産または負債の変動が生じることを求めるものであり、具体的には、

「①所有者による同量の投資なしに、持分を増加させるという資産の増加が生じていること。または、

25

②所有者による同量の投資なしに、持分の増加させる負債の減少が生じてい

ること。14]

としている。また、要素規準は要素下位規準によって詳細に規定され、その全てを満たした場合に資産または負債の変動が生じるとしている。要素下位規準は「資産の増加」と「負債の減少」を規定した以下の2つである。

5

要素下位規準 (i)

a. 新たな資源が取得もしくは創出られるか、または既存の資源が強化されること。

10 b. 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。

c. 当該資源が企業によって支配されていること

要素下位規準 (ii)

a. 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。

15 b. 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。

c. 当該債務が、企業によって引き受けられていること。

20 このように要素規準は、収益の認識をフローとしての収益の実現ではなく、ストックとしての持分の変動が生じた場合としてとらえており、それが資産負債アプローチに基づいていることがわかる。

(2) 測定規準

25 測定基準は、資産又は負債の変動が適切に測定されうるということを求める

ものである。具体的には、

「①資産又は負債は、目的適合的な属性をもつ手段により測定され、かつ、

②資産の増加ないし負債の減少は、十分な信頼性を持って測定し得る。15]

5 測定下位規準 (i)

a. 資産または負債の当初認識時またはフレッシュ・スタート時の測定に関する適合性ある属性は、公正価値である。

10 ここでも要素アプローチ同様、資産、負債の変動に焦点が当てられていることが窺える。

SFAC第7号で公正価値とは「市場参加者が独立した当事者間による現在の取引において、資産（または負債）の購入（または負担）または売却（または弁済）を行う場合の価格」(par.24)とされている。認識規準では収益の測定属性として、それが（収支主義・取引主義に基づいた）収入額に限定されずにその公正価値などを使用することを認める内容となっている。

15 また②で用いられている「信頼性」とは、FASBのSFAC第2号「会計情報の質的特性」での信頼性の定義に基づいて評価されているものとしている。すなわち、「ある測定規準の信頼性は、それが表現しようとするものを忠実に表現しようとするにかかっており、それは情報利用者に対する保証と結びつき、またその保証は測定値が表現上の特性をもっていることを検証することによって保証される」(paa.59)ということである。16

小活

25 本章では収益認識プロジェクトの内容検討を行った。プロジェクトの提案す

る収益の認識規準はSFAC第5号で見られた「実現概念」や、IAS概念フレームワークの「将来の経済的便益の蓋然性」といった規準は採用されない。それに変わり「要素規準」と「測定規準」という2つの要件を満たすことで収益を認識することを規定した。

5 だが測定属性を公正価値とする場合、確立された市場の存在しない場合に公正価値を算出するための十分な議論がなされていない。将来キャッシュフローや割引率の見積もりにおいて経営者の恣意性が入る可能性があることを否定できない。この問題についてプロジェクトはFASBが公正価値測定の研究を行っている「公正価値プロジェクト」結果を踏まえて資産負債の測定規準の設定を慎重に行う必要があるだろう。

また、本論文では詳しく扱わないものの、プロジェクトが行う実現概念の放棄は「業績報告プロジェクト」の行っている「包括利益」と「純利益」の利益情報価値に影響を与えてしまうことに留意しなければならないだろう。

15 現行の基準および会計実務の一貫性の欠如の対処を行う上で資産負債アプローチに基づく新たな収益の定義・認識規準を開発することは必要だ。収益の定義は実務上最も難解かつ議論の多いものの1つである。それによって多くの影響を及ぼすものと注意し、会計諸概念の枠組みとの整合性を踏まえつつプロジェクトを進行し包括的な収益の定義・認識基準を規定すべきだ。

20

結論

本稿では収益認識について既存の会計概念書の収益に関する項目を概観し収益の認識規準の整理してきた。その中で概念書の内的矛盾および実務上の問題点を指摘し、その上で収益認識プロジェクトが新たに規定する収益に対する認識基準を考察した。

5 プロジェクトは資産負債アプローチを趣旨選択し収益認識規準の理論的整合化を図っている。新たに包括的な収益認識規準の設定を行い、収益認識の基準間での不整合の克服、その基準の不整合から行われる不正会計への対処という点でプロジェクトの目的の達成はできたと評価できるだろう。

15 だが収益認識プロジェクトの提案した資産負債アプローチのもと収益認識時点で実現概念を放棄し要素規準と測定規準を採用するという考えは、現行の会計実務とは大きく異なる。プロジェクトが提案した収益認識規準が会計基準設定の新たな主体になるかどうか今後の動向に注目したい。

20

(付記) 本稿の作成に際しては、岡田敦氏(関西学院大学)より有益な助言を頂いた。記して感謝申し上げます。もちろん、ありうべき誤りは全て筆者の責任である。

参考文献

文献

- 5 1. 斉藤静樹編『会計基準の基礎概念』 中央経済社 2002年11月
2. 斉藤静樹編『財務会計〔第4版〕』 有斐閣 2004年4月
3. 中央青山監査法人研究センター編『収益の認識ーグローバル時代の理論と実務ー』 白桃書房 2004年3月26日
3. 津守常弘訳『FASB財務会計の概念フレームワーク』 中央経済社
10 1997年9月
4. 平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念<増補版>』
中央経済社 2002年4月
6. R.G.シュレーダー・M.W.クラーク・J.M.キャシー著 加古宜士・
大塚宗春監訳『財務会計の利用と応用』 中央経済社 2004年2月

15

雑誌・論文等

1. 岩崎勇「会計上の収益認識基準の発展」『会計』2003年12月
2. 岡部考好「二〇世紀型利益測定モデルの継承と発展」『会計』2004年1月
- 5 3. 大日方隆「実現利益の概念と利益情報の有用性」『会計』2004年1月
4. 勝尾裕子「実現概念と投資の回収可能性」『会計』2002年12月
5. 倉田幸路「会計理論の変遷と利益概念」『会計』2004年1月
6. 古賀智敏「公正価値測定の概念的構造と課題」『企業会計』vol.5 No.1
2004年12月
- 10 7. 新田忠誓「動態論と資産負債アプローチ」『会計』2002年11月
8. 新田忠誓「収益費用アプローチにおける会計公準の意味」『会計』
2003年12月
9. 坂井映子「アメリカの会計基準における資産・負債アプローチの役割」
『会計』2002年6月
- 15 10. 高須教夫「FASB概念フレームワークをめぐる問題の検討」
『会計』2004年1月
11. 田中健二「米国における業績報告の状況」『企業会計』vol.55 No.5
2003年5月
12. 弥永真生「繰延収益と商法」『会計』 2004年12月

20

脚注

-
- 1 徳賀芳弘「資産負債中心観における収益認識」『企業会計』vol.55 No.11
2003年11月
 - 2 一ノ宮士郎「利益操作の研究—不当な財務報告に関する考察—」2003年2月 54頁
 - 3 徳賀芳弘[2003]
 - 4 尹志煌「米国における収益認識規準の具体的検討—ソフトウェアを例として」『企業会計』vol.55 No.11 2003年11月
 - 5 同上
 - 6 津守常弘「収益認識をめぐる問題点とその考え方」『企業会計』vol.55 No.11
2003年11月
 - 7 International Accounting Standards Committee [1989], Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, IASC.,par.70
 - 8 IASC[1989],par.74
 - 9 ISAC[1993],par.7
 - 10 本節については要約引用として次の文献を参考にした。
財団法人 財務会計基準機構編『調査研究シリーズ No.3 収益認識に関する調査』 財団法人 財務会計基準機構 2003年8月
 - 11 IASB [2003]
 - 12 FASB,Mimutes,December 10,2003
 - 13 同上
 - 14 IASB,Liability
 - 15 同上
 - 16 岡田敦「収益認識プロジェクトの検討」2004年5月