

収益認識の展開と複式簿記

山 田 康 裕

1. はじめに

収益の認識基準としてまずもって想起されるべきは実現基準であるということについては、論を待たないであろう。そもそも「財産の時価評価の反省として提唱された」（飯野 [1979] , 84頁）実現基準は、今日に至るまで代表的な収益認識基準として用いられてきた。原価基準や対応原則などとともに、伝統的会計を支える主要な基準として実現基準が位置づけられてきたことは、周知のとおりである。

しかしながら、現在、収益認識基準として実現基準を用いることをやめようとする動きが生じている。2002年6月に、アメリカ財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）と国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB）との間で収益認識に関する合同プロジェクトが立ち上がり、これまで活発な議論がなされてきた。そこでは、収益認識基準として実現基準を採用せず、資産負債アプローチ¹⁾にもとづく新たな認識基準を模索する方向で議論が進められている。

そもそもこのような収益認識基準の再検討がおこなわれるに至った背景には、近年の取引の複雑化にともない、実現基準のみでは対処しきれない状況が生じてきていることがある²⁾。すなわち、実務上、「包括的な収益認識基準がないため、

1) 本稿では、会計観としての収益費用アプローチに対比されるasset and liability viewにもとづく会計観を表す語として「資産負債アプローチ」という表記を用い、realization and earnings process approach（実現稼得過程アプローチ；FASB [2002d] , p.3）に対比される収益認識思考としてのassets and liabilities approach（FASB [2002c] , p.2）の訳語として「資産・負債アプローチ」という表記を用いることにする。

2) この他にも、次節で検討する概念フレームワーク内部での収益に関する規定の齟齬が指摘されている（FASB [2002a] , pp.2-3）。また、エンロンやワールドコムに代表される会計不正の温床の1つとして収益認識の多様性があったことが、収益認識基準 ↗

FASBの概念フレームワークにおけるおおまかな概念的指針と権威ある文献における詳細な指針との間におおきなギャップが生じているのである。〔しかも、〕権威ある文献のほとんどは特定の産業または取引に特化された実務指針であり、大抵その場しのぎで規定されてきたものであった」(FASB [2002a], p.1)。そのため、「文書間で指針が一貫しない」(FASB [2002a], p.1) こともあったのである。

このような状況のなかで、いち早く対策に動いたのはアメリカ証券取引委員会³⁾(Securities and Exchange Commission: SEC)であった。SECは、1999年にスタッフ会計公報(Staff Accounting Bulletin: SAB)第101号「財務諸表における収益の認識」を公表し、既存の権威ある文献に該当しない収益については「実現または実現可能であり、なおかつ稼得されて初めて認識される」(SEC [1999], A.1.)とするFASB [1984]の規定に準拠すべきであるという見解を明らかにした。そのうえでSECは、さらに具体的な規準として、①契約の締結を示す説得力のある証拠が存在していること、②引渡しがおこなわれているか、あるいは用役が提供されていること、③買い手に対する売り手価格が確定しているか、あるいは決定可能であること、④代金の回収可能性が合理的に保証されていること、という4点をあげている(SEC [1999], A.1.)。このようにSECによる対策は、実現基準の精緻化として特徴づけることができるであろう。

これに対して、FASBによる対策は実現基準の精緻化ではなく、むしろその逆の実現基準の放棄であることは先にふれたとおりである。そこで本稿は、収益認識基準としての実現基準を放棄し、資産または負債の変動にもとづいて収益を認識しようとする収益認識プロジェクトの特徴を概観したうえで、このような認識基準の転換が複式簿記に与える影響について考察するものである。本稿の検討によって、複式簿記を取り巻く環境の変化の一端を明らかにすることができれば幸甚である。

↘の再検討に拍車をかけたことは想像に難くない。

3) SECの見解の詳細については、さしあたり、久持 [2002a, b] ; 藤田 [2003a] を参照されたい。

2. FASB概念フレームワークにおける収益に関する規定

FASB [1984] では、「企業の一会計期間中の収益および利得は、[……] 認識にあたって、(a) 実現したまたは実現可能および (b) 稼得される、という 2 つの要件を考慮することが必要である」(par.83) とされている。他の財務諸表要素とは異なり、「収益および利得が認識される前にそれらの存在の事実と金額をある程度まで確実なもの」(par.83) にしておくために、収益および利得については認識基準がよりいっそう厳密に設定されているのである。

まず実現基準に関してFASB [1984] は、「収益および利得は、製品（財貨もしくは用役）、商品またはその他の資産が現金または現金請求権と交換される時点に実現される」(par.83a) とし、また実現可能性基準に関しては、「収益および利得は、取得もしくは所有している資産が容易に既知の現金額または現金請求権に転換される時点で実現可能となる」(par.83a) と述べている。さらに稼得基準に関してFASB [1984] は、「企業の収益稼得活動は、当該企業の目下着手中の主たるもしくは中心的な営業活動を構成する財貨の引渡しもしくは生産、用役の提供またはその他の諸活動をともない、企業が収益によって表現される便益を受け取るにふさわしい義務を、事実上、果たしたときに、収益は稼得された⁴⁾とみなされる」(par.83b) と述べている。

以上にみたような、「(a) 実現したまたは実現可能および (b) 稼得される、という 2 つの要件を考慮する」(par.83) 収益認識の考え方は、FASBおよびIASBの収益認識プロジェクトでは、「実現稼得過程アプローチ」(realization and earnings process approach) とよばれている。この実現稼得過程アプローチは、実現や稼得を要件としていることから容易に理解されるように、収益費用アプローチにもとづく収益認識思考であるといえる。

4) FASB [1984] は、「利得は、通常、『稼得プロセス』をとまなわなない取引その他の事象から生じ、利得を認識するためには、一般に、実現したもしくは実現可能という要件のほうが、稼得したという要件よりも重要である」(par.83b) と述べている。すなわち、これを裏返せば、収益の認識に関しては、実現基準（または実現可能性基準）だけでなく稼得基準をも満たすことが必要であるということになるであろう。

これに対してFASB [1985] では、「収益とは、財貨の引渡しもしくは生産、役務の提供、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（または両者の組み合わせ）である」（par.78）と述べられている。さらにまた、収益の特徴としてFASB [1985] は、「収益は、実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動の結果として発生したかまたは発生するであろう実際のキャッシュ・インフローまたは期待されるキャッシュ・インフロー（またはその等価額）をあらわす」（par.79）と述べている。このようにFASB [1985] においては、「収益は資産および負債の変動として定義」（FASB [2002a], p.2）されているのである。このような資産の増加または負債の減少というストックの変動にもとづく収益認識の考え方は、FASBおよびIASBの収益認識プロジェクトでは、「資産・負債アプローチ」（assets and liabilities approach）とよばれている。この資産・負債アプローチは、ストックの変動にもとづいて収益を認識することであることから、「正の利益要素——すなわち収益——は当該期間における資産の増加および負債の減少にもとづいて定義される」（FASB [1976], par.34）とする資産負債アプローチにもとづく収益認識思考であるといえる。

以上においてみたように、FASB [1985] の収益認識に関する規定はストックの変動に焦点をあてているにもかかわらず、FASB [1984] 「における収益の認識規準はストックの変動に焦点をあてていないため、一貫性に欠けている」（FASB [2002a], p.2）のである。換言すれば、FASBの概念フレームワークは「基本的には『収益費用中心観』（本稿にいう収益費用アプローチ）から『資産負債中心観』（本稿にいう資産負債アプローチ）に転換している」（津守 [2002], 251頁）といわれるものの、収益の定義に関するかぎり、FASB [1984] の収益費用アプローチにもとづく規定と、FASB [1985] の資産負債アプローチにもとづく規定とが混在しているのである。

もっとも、実現または実現可能性は「非貨幣性資産の現金または現金請求権への転換または転換可能性」（FASB [1984], fn.50）すなわち「資産の変動

に焦点をあてている」(FASB [2002a], p.3) ので、上述の概念フレームワーク内での矛盾は表面的なものにすぎないと考えられるかもしれない。「収益実現ルール[……]は、資産負債アプローチのもとで資産・負債の変動の認識手段となりうるものであり、資産・負債のある種の変動の認識は、収益費用アプローチのもとで収益実現[……]の手段となりうる」(FASB [1976], par.46) ため、資産・負債アプローチと実現稼得過程アプローチとはたんなる視点の違いにすぎないと考えられなくもない。

しかしながら、ここで看過されてはならないのは、実現稼得過程アプローチには、実現基準および実現可能性基準だけでなく稼得基準も含まれているという点である。稼得基準は、「実体が対価を得るに値するようになるためには、なすべきことを『実質的に果たして』しまわないとならない」(FASB [2002a], p.3) とするものであるため、現金または現金等価物の受領がすべて収益の認識に結びつくわけではなく、稼得基準を満たさないものについては繰延収益として計上されるのである。ところが、このような繰延収益は負債の定義⁵⁾を満たさないため、問題が生じるのである。したがって、収益認識プロジェクトにおいて実現稼得過程アプローチの問題点とされているのは、端的にいうならば、稼得基準であるといえるであろう。このことは、同プロジェクトの議論のなかで、実現稼得過程アプローチの同義語として、「稼得過程アプローチ」(FASB [2002c], p.2) や「資産および負債の変動を無視して稼得過程に焦点をあてるアプローチ」(FASB [2002b], p.2) といった表現が用いられていることから容易に理解されるであろう。以上にみるように、FASB [1976] で示され、その後の概念フレームワークの形成過程において繰り広げられた資産負債アプローチと収益費用アプローチの対立、すなわち利益の本質をどのようにみるかということから派生する繰延費用・繰延収益・引当金などの計算擬制的項目の是非をめぐる対立の問題が、収益の認識という場において再燃しているのである。

5) FASB [1985] では、「負債とは、過去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、資産を譲渡または役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」(par.35) と定義されている。

では、この稼得基準の有無によって、資産・負債アプローチと実現稼得過程アプローチとで収益認識にいかなる差異が生じるのであろうか。次節では、この点を明らかにするために、FASB [2003] によって示された具体的事例（ただし、必要に応じて簡略化している）をみていくことにしたい。

3. 実現稼得過程アプローチと資産・負債アプローチ

設例

家電小売業者X社は、原価250ドルのテレビを300ドルで販売している。また100ドルで、メーカーの1年保証の他にさらに2年間の延長保証をつけている。X社は、延長保証を自らおこなうことも、あるいは代行業者に外注することもできる。ただし、経験上、10台に1台は延長保証期間内に修理または交換の必要が生じ、自己保証の場合、修理または交換にかかる平均的増分費用はおよそ140ドルであることがわかっている。これに対し、外注の場合には、1契約ごとに30ドルかかる。このような条件のもとで、X社が延長保証をつけて10台のテレビを販売し代金を全額回収した（払い戻しはしない）場合、収益はいくらになるか。

まず実現稼得過程アプローチの場合をみていくことにする。実現基準については、代金がすでに回収されているので、満たされている。稼得基準については、自己保証の場合と外注の場合とで満たされているか否かが異なってくる。すなわち外注の場合には、X社にとって、テレビおよび延長保証のいずれについても、稼得過程は完了しているといえる。というのも、テレビについては商品の提供が完了しており、また延長保証についても、対価を支払って代行業者に外注することによって延長保証の義務がX社から代行業者に移転したと考えられ、X社は「収益によって表現される便益を受け取るにふさわしい義務を、事実上、果たした」（FASB [1984] , par.83b）といえるからである。したがって代行業者に延長保証を外注した場合には、収益は、テレビの代金（ 300×10 ）と延長保証（ 100×10 ）の代金を合わせた4,000ドルになる。

これに対して自己保証の場合には、テレビについては商品の提供が完了しているので稼得基準は満たされているが、延長保証については当該保証期間がすむまで保証義務が果たされたとはいえないので販売時点で稼得基準は満たされて

いない。したがって自己保証の場合には、収益は、テレビの代金（ 300×10 ）のみの3,000ドルとなる。このように、実現稼得過程アプローチのもとでは、延長保証を自己でおこなうか外注するかによって、収益の金額が異なってくる。その違いは、延長保証を自己でおこなうか外注するかという将来に関する「経営者の意図に依存している」（FASB [2003]，p.2）のである。

つぎに資産・負債アプローチの場合をみていく。当該アプローチのもとでは、「資産および負債の変動に焦点があてられ、取得された資産および生じた負債が公正価値で測定されるため、将来の活動がどのようにおこなわれるかが、すでにおこなわれた活動について認識される収益に対して影響を与えることはない」（FASB [2003]，p.3）。したがって延長保証を自己でおこなうか外注するかとは無関係に、資産および負債が公正価値⁶⁾で測定されることによって収益が算定されるため、自己保証の場合も外注の場合も収益の金額は同じになる。すなわち、X社が取得した現金は4,000ドルであり、保証をおこなう義務である負債の公正価値（外部の第3者との公正な取引のもとで成立する信頼⁷⁾にたる価格）が300ドルであるので、当該負債を上回る資産が収益（ $4,000 - 300$ ）となる。

以上においてみた両アプローチにおける収益額の違いを一覧表にすれば、図表1のようになる。

図表1：認識される収益の金額

	実現稼得過程アプローチ	資産・負債アプローチ
第3者保証（外注）	4,000ドル	3,700ドル
自己保証	3,000ドル	3,700ドル

6) 特定の会計観と特定の測定属性との結びつきについて、FASB [1976] では「各アプローチとある特定の測定基準とを結びつける自動的な連結環は存在しない」（par.47）と、またFASB [1984] では「FASBは、今後も引き続き異なる属性を用いる予定である」（par.66）として、複数の測定属性が「ただたんに羅列的に提示されているにすぎない」（藤井 [1997]，91頁）だった。ところが資産・負債アプローチのもとでは公正価値によって測定されるとされており、収益認識プロジェクトは会計観と測定属性との結びつきに関してきわめて重大な問題を含んでいるといえる。

7) ここでは外部の第3者との公正な取引のもとで成立する信頼にたる価格が公正価値とされているが、何故にかかる公正価値概念が採られるかについては疑問なしとしない。自己保証の場合には、むしろ修理または交換にかかる平均的増分費用である140ドル ↗

資産・負債アプローチのもとでは、将来の活動についての経営者の意図にかかわらずに収益の金額は同じになるのに対して、実現稼得過程アプローチのもとでは、当該意図によって収益の金額が異なってくる。実現稼得過程アプローチに対する批判は、このような経営者の意図にもとづく利益操作の可能性に向けられているといえる。

4. 資産負債アプローチのもとでの複式簿記の必要性

以上においてみたような資産・負債アプローチが収益の認識にあたって採用されるならば、ここで問題となるのは、収益（および費用）⁸⁾の認識が資産負債アプローチにもとづいておこなわれた場合に取引の記録システムとしての複式簿記がいかなる影響を受けるのかという点である。

資産負債アプローチのもとで利益は、「1期間における営利企業の正味資源の増分」（FASB [1976] , par.34）としてとらえられている。このような考え方のもとづく利益が包括利益とよばれていることは、周知のとおりである。利益

のほうが、X社が「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ぬ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」（FASB [1985] , par.35）であるということも可能であるように思われる。

8) FASB [1984] では、「費用および損失は、当該企業の目下着手中のもしくは中心的な営業活動を構成する財貨の引渡しもしくは生産、用役の提供またはその他の諸活動において、当該企業の経済的便益が費消される時点で、またはすでに認識されている資産が従来のようにもしくはこれまで以上の経済的便益をもたらさないと判断される時点で認識される」（par.85）と述べられている。さらに便益の費消に関してFASB [1984] は、「一会計期間中の経済的便益の費消は、直接に認識されるかまたはかかる費消を当該会計期間に認識される収益に関連づけることによって認識される」（par.86）と述べている。これに対してFASB [1985] では、「費用とは、財貨の引渡しもしくは生産、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の遂行による、実体の資産の流出その他の費消もしくは負債の発生（または両者の組み合わせ）である」（par.80）とされている。このように費用に関する規定についても、収益の場合と同様に、FASB [1985] が資産・負債の変動に焦点をあてているのに対してFASB [1984] はそれらに焦点をあててはおらず、しかもFASB [1984] には費用と収益の関連づけ（対応）という追加的な基準が含まれているのである。すなわち、費用に関しても会計観の統一が図れておらず、計算擬制的項目が生じる余地が残されているのである。したがって収益の認識に関して資産・負債アプローチが採用された暁には、概念フレームワーク内における論理的首尾一貫性を追求するかぎり、費用の認識基準の見直しが議題になることは必定であると思われる。

を純資産の増分としてとらえるということは、期末純資産から期首純資産を差し引くという計算が想定されていることはいうまでもない。この計算をおこなうためには、各期末に実地棚卸をおこなうことにより資産および負債の金額を測定したうえで、その差額として純資産額を算定し、純資産額の2期間比較をおこなうだけで利益の算定は可能である。たしかに純資産額の2期間比較をおこなうためには、期末時点における棚卸しによって期末純資産は算定できるものの、期首純資産については当該時点における何らかの記録が残されていることが必要である。しかし、利益の算定のためには期首における純資産額の記録さえあれば十分であり、その記録が複式簿記にのっとったものである必要性はない。したがって資産負債アプローチのもとでは、組織的な継続的記録である複式簿記は必要ではないかのように考えられなくもない。しかしながら、このように結論するのは早計であるといわざるをえない。

そもそも資産負債アプローチは、財務諸表の連繋を前提とする会計観であった。ここで「連繋とは、共通の勘定および測定値を基礎にした利益報告書（およびその他の財務諸表）と財政状態表（貸借対照表）の相互関係をいう」（FASB [1976], par.72）。このような財務諸表の構成要素の相互関係を保持している機構こそが、複式簿記である。¹⁰⁾ 複式簿記によって、すべての取引が借方要素と貸方要素とに

9) 資産負債アプローチは複式簿記を必要とはしていないという主張の出典として、しばしば藤井 [1997] 第5章におけるAモデルに関する議論が引き合いにだされる。しかし、藤井 [1997] をつぶさに読んでみると、Aモデルと資産負債アプローチが同義であるという記述はどこにも見当たらない。その内容の類似性からAモデルと資産負債アプローチの関係の深さは理解されるものの、Aモデルに関して述べられている特徴が、そのまま資産負債アプローチにあてはまると理解するのは、いささか早計であるといわざるをえない。Aモデルは資産負債アプローチの利益測定構造という一側面を抜き出し、きわめて単純化した形でモデル化したものである。したがって、会計観としての資産負債アプローチにAモデルとは異なる特徴があったとしても、なんら不思議なことではないであろう。

10) FASB [1985] においても、「『複式記入』は、[……] これらの〔財務諸表の構成要素の〕諸関係を組み入れている」（fn.14）と述べられている。ここで複式簿記の代表的な定義をあげれば、以下のようである。「複式簿記は、[……] 財産管理にともなう必然的に要請される貨幣形態計算と貨幣原因計算の二元等額計算の原理にもとづいて、その職能を遂行する方法である」（片野 [1983], 23頁）。「複式簿記は経済主体の経済活動を勘定科目別に貸借仕訳の原則に従って記帳する方法である」（沼田 [1961], 3頁）。「複式簿記は、[……] 反復的・継続的に営まれる企業活動を会計期間ごとに」

分解され、資本の増減およびその原因という2面から組織的かつ継続的に記録がおこなわれることにより、その記録にもとづいて作成された財務諸表の構成要素は相互に関連している、すなわち連繫しているといえるのである。

とするならば、資産負債アプローチが財務諸表の連繫を前提としているかぎり、資産負債アプローチにとって複式簿記は不必要なものではないはずである。では、資産負債アプローチのもとで、複式簿記の必要性はどのような点に見出すことができるのであろうか。

上述のように、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」(FASB [1976], par.34)としてとらえていることから、純資産額の2期間比較によって利益は算定されるといえる。しかし、ここで等閑視されている重要な点がある。それは、期中における資本取引の存在である。期中において出資者による投資(資本拠出)や出資者への分配(資本引出)があった場合には、純資産額の変動を求める際にこれらの資本取引による影響を除去しないかぎり、利益または損失に損益取引にもとづかないものが混入し、適正な損益計算がおこなわれないことになる。これは、包括利益が「出資者以外の源泉からの取引その他の事象および環境要因から生じる一期間における営利企業の持分の変動」(FASB [1985], par.70, ただし傍点は山田による)として定義されていることから容易に理解されるであろう。

したがって期中において資本取引があった場合には、当該取引を記録しておき、純資産の2期間比較をおこなう際に期首純資産額に資本取引の影響を調整した

区切って、その一定時点(通常、会計期末)における財政状態と一定期間(当該会計期間)における経営成績を、主として貨幣額で明らかにするための技術である」(新井 [1996], 4頁)。「複式簿記とは、記帳[……]を必要とするすべての行為および事象について、例外なく二面的記入を行なうところの簿記であり、しかも、その二面的記入のルールが機構的・原理的に確固とした基礎の上に形成されているものである」(安平 [1997], 3頁)。「経営活動のすべてを一定のルールに従って継続的に記録・計算・整理する簿記」(中村 [1993], 3頁)。「すべての取引を二面的に記帳し、貸借平均の原理が成り立つような組織的な帳簿記入法のことを複式簿記という」(武田 [2004], 31頁)。「複式簿記とは、経済主体の経済活動を勘定科目と貸借記入原則によって秩序整然と記録、計算、整理し、その結果として財産計算および損益計算を同時に完成する方法をいう」(大藪 [1978], 1頁)。

うえで当該金額を期末純資産額から差し引くことが必要となる。ただし、ここでの記録は複式簿記にもとづくものである必然性はない。なぜなら、資本取引によって増減した資産の金額の記録さえ存在していれば、期首と期末の純資産の差額を計算する際に当該金額を加減すれば利益額の算定という点では計算が可能であるからである。ただし、ここで複式簿記の観点からは資産と資本の混乱がみられるので、純資産の変動の算定を、つぎのように分解するとかかる混乱は概念上も解消される。

$$\begin{aligned}\text{利益} &= \text{期末純資産} - \text{期首純資産} \\ &= (\text{期末資産} - \text{期末負債}) - (\text{期首資産} - \text{期首負債}) \\ &= (\text{期末資産} - \text{期首資産}) - (\text{期末負債} - \text{期首負債})\end{aligned}$$

こうして分解された最後の式において、資本取引によって増減した資産についての調整を期首資産の後でおこなえばよい。

$$\text{利益} = (\text{期末資産} - \text{期首資産} \pm \text{資本取引による資産の増減}) - (\text{期末負債} - \text{期首負債})$$

すなわち、資本取引による資産の増加については期中の資産の変動から減算し、資本取引による資産の減少については期中の資産の変動に加算しておけばよいのである。いずれにしても、資本取引の記録が複式簿記にもとづいている必要はない点では違いはない。

では、資産負債アプローチのもとでの複式簿記の必要性はいかなる点に求めることができるのであろうか。それは、利益の原因別の内訳を明らかにする点にあるといえる。たしかに資産負債アプローチのもとで利益を算定するには、純資産額の2期間比較で事足りる。しかしながら、同じ利益の金額であっても、少額の収益と少額の費用によって生み出された利益なのか、あるいは多額の収益および多額の費用から生み出された利益なのかによって、利益の稼得プロセスの効率性は全く異なっていることは容易に理解できるであろう。とするならば、たんに利益額のみが計算されれば会計情報として十分なのではなく、利益の稼得プロセスを示す収益および費用の情報もまた重要であるといえる。ひとたび

利益の原因である収益および費用を詳細に知ろうとするならば、純資産額の記録だけでは不十分である。収益および費用の情報は、取引が生じるごとに記録しておくより他に方法はない。

そもそも、資産負債アプローチのもとでは純資産額の2期間比較によって利益は算定されるものの、それは、期中の取引とはまったく無関係に、期末の実地¹¹⁾棚卸のみから純資産を算定し、その純増分として利益を算定するわけではない。もし期末の実地棚卸のみにもとづいて利益が算定されるのであれば、上述のように資産負債アプローチのもとでは複式簿記は必要ではないことになり、資産負債アプローチが連繫を前提としている意味がない。さらには、そもそも収益の認識を議論するまでもない。資産負債アプローチのもとでも、期中に取引がおこなわれストックが変動するたびに2面的に記録をおこない、ストックが一方的に増減する場合には、その相手として収益・費用を認識する。その際、実現および稼得いう制約にしばられず、資産・負債の変動にもとづいて収益を認識するものが収益認識思考としての資産・負債アプローチである。このように、取引を借方要素と貸方要素とに分解し、資本の増減およびその原因という2面から組織的かつ継続的に記録していくシステムこそが、複式簿記であった。このような記録にもとづいて初めて、利益額だけではなく、収益および費用というその原因別の内訳を把握することが可能になるのである。したがって期末純資産は、期末時点に資産および負債をゼロから評価したものではなく、期中における取引にもとづくストックの変動を累積的に記録していった資産および負債に、棚卸しによる一定の評価替えを加味したうえで算定されたものである。

5. 認識プロセスの変容

以上によって、資産負債アプローチのもとでも複式簿記は依然としてその必要

11) この点については、森田[2000]および徳賀[2003]注5において、すでに指摘されている。本稿もこれらに多くを負っている。ただし徳賀[2003]では、「もし期中の取引フローについての記録が行われたとしても、当該記録は、利益計算の原因(要素別内訳)を説明するものでしかない」(40頁)と、期中のフローについての記録が消極的にしかとらえられていない点で、本稿とは異なっている。

性を保持していることが明らかとなった。とはいうものの、収益認識思考としての資産・負債アプローチが採用されても複式簿記はなんら影響を受けることがないのであろうか。最後に、この点についてみていくことにしたい。

伝統的な、すなわち収益費用アプローチのもとでの認識プロセスは、つぎのような2段階の操作からなるといえる。¹²⁾すなわち、第1段階は取引事象を逐次累積的に分類・記録していくという操作からなる。ここでは、取引において成立した収支額そのものにもとづいて記録がなされる。したがって、この段階は財務諸表に記載される諸要素の原初的形態を示しているといえる。さらに第2段階では、第1段階において記録された原初的データが、当期の成果に作用するものとし、しないものとに区分される、すなわち収益・費用の期間帰属決定がおこなわれる。そして当期の成果に作用するものが損益計算書に計上され、しないものが貸借対照表に計上されることになる。

このような2段階の操作からなる認識プロセスの第2段階において期間帰属決定をおこなうためのルールが、実現・稼得・対応といった基準および原則である。したがって実現稼得過程アプローチのもとでは、まず当期の収益になりうる原初的な母集団が記録され、第2段階において、そのなかから実現基準および稼得基準によって当期の収益をなすものが選出され、それに外れたものが次期に繰り延べられることになる。ここで注意を要するのは、実現基準および稼得基準によってまずフローが算定され、副次的にストックの金額が決定されているという点である。

これに対して、資産・負債アプローチのもとでは、即物的にまず資産および負債の変動が認識され、その結果、収益が算定される。したがって、ここでの認識プロセスは1段階のみで事足りるといえる。まずストックの金額が決定され、副次的にフローの金額が決定されるのである。

これを第3節でみたFASB [2003] の事例に即して敷衍するならば、たとえば自己保証の場合はつぎのように説明しうるであろう。実現稼得過程アプローチのもとでは、まず認識プロセスの第1段階としてテレビの代金(3,000ドル)と

12) この点に関しては、藤井 [1997] 126-128, 257-259頁を参照されたい。

延長保証の代金（1,000ドル）とが収支額にもとづいて記録される。ついで第2段階において、テレビの代金は実現・稼得の両基準を満たしているので当期の収益として認識され、延長保証の代金は稼得基準を満たさないために当期の収益とはならず、その結果、次期に繰り延べられることになる。これに対して資産・負債アプローチのもとでは、資産および負債の変動、すなわち受領した代金（4,000ドル）と延長保証の義務の公正価値（300ドル）が測定され、その差額として当期の収益が算定される。ここでの認識プロセスは、この1段階のみで完結している。

6. おわりに

以上、本稿では、現在FASBおよびIASBの合同プロジェクトとして活発に進められている収益認識基準の見直しについて概観し、収益の認識基準の転換が複式簿記に与える影響についてみてきた。本稿で得られた結論をまとめると、以下の2点に集約できる。

- ①資産負債アプローチへの転換によって複式簿記は必要なくなるかに思えるが、利益の原因別の内訳を明らかにするためには複式簿記が必要である。
- ②資産・負債アプローチへの転換によって認識プロセスの操作段階が1段階のみに減少し、しかも、フローとストックの金額算定の因果関係が逆転する。

収益費用アプローチにもとづく規定を資産負債アプローチにもとづくものに転換しようとする傾向は、何も今に始まったものではない。いうなればFASBの活動は終始かかる傾向の歴史であるともいえる。公開草案の段階では資産負債アプローチにもとづいていたものが、デュー・プロセスをへることによって、収益費用アプローチにもとづくものとの折衷的な規定となった事例をあげることは容易であろう。とするならば、現在に至るもなおこの傾向が貫徹できていないことに思いをめぐらしつつ、収益認識プロジェクトの動向を冷静に見極めていくことが肝要であると思われる。

(参考文献)

- FASB [1976] , *An analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB, 津守常弘監訳『FASB財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 1997年。
- [1984] , *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, FASB, 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, 195-266頁。
- [1985] , *Elements of Financial Statements*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, FASB, 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, 267-408頁。
- [2002a] , *Issues Related to the Recognition of Revenues and Liabilities*, Proposal for a New Agenda Project, FASB,
<http://www.fasb.org/project/Agenda_Proposal.pdf>.
- [2002b] , *Minutes*, September 25, 2002, FASB,
<<http://www.fasb.org/project/09-18-02.pdf>>.
- [2002c] , *Minutes*, November 19, 2002, FASB,
<http://www.fasb.org/board_meeting_minutes/11-13-02_rev_recog.pdf>.
- [2002d] , *The Revenue Recognition Project*, The FASB Report, December 24, 2002, FASB, <http://www.fasb.org/project/tfr_article_dec_2002.pdf>.
- [2003] , *Case in Point: Consumer Electronics Retailer*, The Revenue Recognition Project, FASB, <http://www.fasb.org/project/case_in_point.pdf>.
- [2004] , *Project Updates: Revenue Recognition*, March 24, 2004, FASB,
<http://www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml>.
- Littleton, A. C. [1953] , *Structure of Accounting Theory*, AAA Monograph No. 5, AAA, 大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社, 1955年。
- SEC [1999] , *Revenue Recognition in Financial Statements*, Staff Accounting Bulletin No.101, SEC, <<http://www.sec.gov/interps/account/sab101.htm>>.
- 新井清光 [1996] 『入門簿記』中央経済社。
- 飯野利夫 [1979] 『資金的損益貸借対照表への軌跡』国元書房。
- 岩崎勇 [2003a] 「英国における収益認識規準の展開」『企業会計』第55巻第11号, 43-50頁。
- [2003b] 「会計上の収益認識規準の展開」『會計』第164巻第6号, 15-30頁。

岩田巖 [1956] 『利潤計算原理』同文館。

大藪俊哉 [1978] 『簿記の計算と理論』税務研究会出版局。

片野一郎 [1983] 『新簿記精説－簿記の理論と実務の精講－』上巻, 新版, 同文館。

財団法人財務会計基準機構編 [2003] 『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。

佐藤信彦 [1988] 「損益法および財産法の概念的諸類型」 瀧村剛雄編著『企業会計の現状
と展望』白桃書房, 49-62頁。

—— [1995] 「FASBによる収益費用利益観・資産負債利益観と損益法・財産法」『経
済集志』第64巻第4号, 141-148頁。

高須教夫 [1996] 「FASB概念フレームワークにおける資産負債アプローチの簿記計算シ
ステム」『産業経理』第56巻第2号, 68-74頁。

高寺貞男 [2004] 「実現稼得過程アプローチと資産負債アプローチによる収益認識の相違」
『企業会計』第56巻第2号, 4-10頁。

武田隆二 [1961] 「財産法と損益法の類型的考察」『国民経済雑誌』第103巻第3号, 81-
93頁。

—— [1963] 「財産法の類概念と種概念」『會計』第84巻第6号, 106-121頁。

—— [2004] 『簿記一般教程』第6版, 中央経済社。

田中建二 [2003] 「米国における報告利益数値の管理」今福愛志編著『クローズアップ現
代会計2 企業統治の会計』東京経済情報出版, 41-61頁。

津守常弘 [2002] 『会計基準形成の論理』森山書店。

—— [2003] 「収益認識をめぐる問題点とその考え方」『企業会計』第55巻第11号,
18-25頁。

徳賀芳弘 [2003] 「資産負債中心観における収益認識」『企業会計』第55巻第11号, 35-
42頁。

中村忠 [1993] 『新訂 現代簿記』白桃書房。

—— [1997] 『新版 財務会計論』白桃書房。

沼田嘉穂 [1961] 『簿記論攻』中央経済社。

久持英司 [2002a] 「アメリカにおける収益の認識に関する最近の動向－SAB 101の規定
を中心に－」『経済研究所所報』（駿河台大学）第5号, 41-67頁。

—— [2002b] 「会計上の収益認識をめぐる新展開」『JICPAジャーナル』第14巻第11
号, 108-109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。

- 藤田敬司 [2003a] 「収益認識の実務とフレームワーク—米国SAB101号に見る、企業の早期収益認識とSECによる抑制の論理—」『立命館経営学』第41巻第6号, 37-61頁。
- [2003b] 「日本における収益認識基準のあり方と具体的適用問題の検討」『企業会計』第55巻第11号, 60-68頁。
- 松本敏史 [2002] 「対立的会計観の諸相とその相互関係」『大阪経大論集』第53巻第3号, 103-120頁。
- [2003] 「収益費用中心観における収益認識」『企業会計』第55巻第11号, 26-34頁。
- 森田哲彌 [2000] 「資産・負債アプローチと簿記—資産・負債アプローチにおける複式簿記記録の位置付け—」森田哲彌編著『簿記と企業会計の新展開』中央経済社, 3-17頁。
- 安平昭二 [1997] 『簿記要論』4訂版, 同文館。
- 山下勝治 [1954] 「財産法か損益法か」『會計』第65巻第3号, 1-18頁。
- [1957] 「貸借対照表上の利益」『国民経済雑誌』第96巻第1号, 1-18頁。
- 尹志煌 [2003] 「米国における収益認識基準の具体的検討—ソフトウェアを例として」『企業会計』第55巻第11号, 51-59頁。

(付記)

本稿は、平成16年度（財）陵水学術後援会の助成を得ておこなわれた研究の成果の一部である。ここに記して、感謝申し上げたい。