

研究ノート

わが国の収益認識に関する会計基準および討議資料「財務会計の概念フレームワーク」の関係性

一井上良二博士の学説を手がかりに

市川 紀子

I. はじめに

本研究ノートの目的はわが国の企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan：以下、ASBJとする）が2018年3月30日に公表した収益認識に関する会計基準と、2006年に公表した討議資料「財務会計の概念フレームワーク」の関係性について検討することにある¹。

ASBJは2018年3月30日に「企業会計基準第29号『収益認識に関する会計基準』等の公表」（以下、ASBJ [2018a] とする）、「企業会計基準第29号『収益認識に関する会計基準』」（以下、ASBJ [2018b] とする）、「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』」（以下、ASBJ [2018c] とする）、「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』の設例」（以下、ASBJ [2018d] とする）を公表した。ASBJ [2018a]（1頁）によれば、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board：以下、IASBとする）や米国の財務会計基準審議会（Financial Accounting Standard Board：以下、FASBとする）は共同して収益認識に関する包括的な会計基準の開発を行い、IASBは国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：以下、IFRSとする）第15号、FASBにおいてはTopic606を公表しており、この情勢を受けASBJは多くの検討を経て、ASBJ [2018b]、ASBJ [2018c]、ASBJ [2018d] を公表したとする（以下、まとめて捉える場合は本会計基準等とする）²。

1 本稿は市川 [2018a～c] および市川紀子 [2019発刊予定] を前提としているため、必要に応じて当該内容を引用する場合がある。

しかし、本会計基準等の公表以前に、冒頭の通り、2006年に討議資料「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とする)が公表されている。なお、概念フレームワークは2004年に公表された後、2006年に改訂公表されている。当初の公表において、ASBJ [2004a] によれば、わが国の会計基準を開発・設定していくにあたり、いわゆる概念フレームワークを明文化する必要性が各方面から指摘されたのを受け、2003年1月に、外部の研究者を中心に一部の委員や事務局メンバーが加わる基本概念ワーキング・グループを組織して、基本概念を整理した研究レポートの公表に向けての検討を委託したとされる。その後、基本概念ワーキング・グループは、合計46回に及ぶ会議で検討を重ねた成果をASBJに報告し、これを受けてASBJは、それを今後の議論の素材とするために討議資料として公表することにつき、2004年6月22日の第59回企業会計基準委員会で承認している³。

概念フレームワークは「企業会計(特に財務会計)の基礎にある前提や概念を体系化したものである」(ASBJ [2006] v)といえる。そうであれば、近年

2 これらの公表以前には、2017年7月20日に「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)』等の公表」(以下、ASBJ [2017a] とする)、「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)』」(以下、ASBJ [2017b] とする)、および「企業会計基準適用指針公開草案第61号『収益認識に関する会計基準の適用指針(案)』」(以下、ASBJ [2017c] とする)、および「企業会計基準適用指針公開草案第61号『収益認識に関する会計基準の適用指針(案)』の設例」(以下、ASBJ [2017d] とする)が公表されている。(以下、まとめて捉える場合は公開草案等という)。公開草案等に対して寄せられた「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)』等に寄せられたコメント」(ASBJ [2017e])については、本稿では、公開草案等へのコメントとする。なお、IFRS第15号およびIASB [2015] における資産負債中心観の変化は市川 [2016]、FASBにおける資産負債中心観の変化については市川 [2017] において論じている。公開草案等に関する会計観に関しては市川 [2018a]、公開草案等に対して寄せられたコメントについて、どのような考えがあったのかは市川 [2018b]、また公開草案等から本会計基準等への主な変更点の確認等は市川 [2018c] を参照して頂きたい。そして本会計基準等の会計観については、市川 [2019発刊予定] を参照して頂きたい。

わが国の収益認識に関する会計基準および討議資料「財務会計の概念フレームワーク」の関係性
制定された本会計基準等とこの概念フレームワークとは、当然に関係性がある
といわざるをえない。本稿は、その関係性を、主として井上良二博士の学説を
手がかりとして検討していきたい。

II. わが国の収益認識に関する会計基準および討議資料「財務会計 の概念フレームワーク」の関係性

井上 [2019] 8月掲載によれば、次のように述べている。長文となるが引用
する⁴。「収益・費用の概念は財務会計論において非常に重要な概念である。特
に、現行会計を取得原価主義会計の延長線上で考える考え方にとっては、分配
可能利益の計算が主目的となるのであるから欠くことの出来ないものであるは
ずである（…略…）私の用語での時価会計、FASB討議資料のいう混合属性
システムのように現行会計の目的を企業価値評価におく立場からは利益計算は将
来の企業価値の予測に役立てることが本務となる（…略…）。では、わが国制
度における『会計基準』及び『企業会計原則』では収益・費用をどの様に概念
規定しているのだろうか。最近制定された『収益認識に関する会計基準』で
は次のようにしか示していない。本会計基準の基本となる原則は、約束した財
（経済学上は、財は有形財と無形財に分けられる。前者を財貨と言いつ後者を
サービスという場合が多い。ということで、ここでは財貨とサービスを総括す
る用語として財という用語を使う）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
を認識することである（16項）。よって、『約束した財又はサービスの顧客へ
の移転』、強いて解釈を与えれば、企業の努力によって価値増加され、顧客に
移転された財（財貨and/orサービス）の価値の抽象的な（具体的な価値増加は
資産の増加であり、その引渡しは資産の減少であるから）価値創出（価値増加

3 ASBJ [2004a] では、ASBJの委託を受けた基本概念ワーキング・グループの
検討の成果をASBJの責任において公表するものであるが、ASBJではその内容
について公式の議論を行っておらず、したがってこの討議資料は当委員会の公
式見解を示すものではないとしている。

4 中略する場合は（…略…）とする。また、井上 [2019] の引用内の注は本文
内にマルカッコで示している。

または価値減少するはずのものであったが現実には減少しなかったことから生ずるものであるが差額概念ではなく総体概念である) であるが差額概念ではなく総体概念である。財そのものの変動ではなくその変動の抽象的な表現であるから『変動理由』とでもいうべきものが収益で、その測定を受入対価によって行うといているように思われる。その基準には示されていないので単なる類推となるがその正反対である価値喪失(価値減少または価値増加するはずのものであったが現実には増加しなかったことから生ずるものであるが差額概念ではなく総体概念である)の抽象的表現であり、その『変動理由』を示したものが費用であり、その測定を支払対価によって行うといているように思われる。」(井上 [2019] 2019. 07. 30参照)。

以上のように、井上 [2019] によれば、本会計基準等による約束した財又はサービスの顧客への移転は、企業の努力によって価値増加され、顧客に移転された財の価値の抽象的な価値創出であるが差額概念ではなく総体概念であると捉えている。

つまり、財そのものの変動ではなくその変動の抽象的な表現であるから「変動理由」が収益で、その正反対である価値喪失の抽象的表現であり、その「変動理由」を示したものが費用であると類推できると考えている。

それに対して、井上 [2019] 8月掲載によれば概念フレームワークを次のように理解している。こちらも長文となるが引用する⁵。「わが国の討議資料 財務会計の概念フレームワークでは『収益とは、純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分である』(13項)としている。また、『費用とは、純利益または少数株主損益を減少させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の減少や負債の増加に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分である』(15項)とある。これをみると、収益・費用ともに純資産と資産・負債の双方に関係づけるという方法をとっている。簿記的には収益も費用もともに借方及び貸方の両方で定義しているようであるが、好意的に解釈すれば、純資産及び負債の増減に関しては『額』の問題であるということで、測定問題と考えているのかもしれない。そうでないかぎり賛

5 注4と同様

同できない。そのように考えるならば、収益・費用は純利益または少数株主損益に関わるもの、したがって純資産の増減に関わるものと捉えていると解される。という意味で私は現行会計（すなわち私の考える時価会計）に関するという条件の下では収益の認識基準については『収益認識に関する会計基準』の側に近いと言える。利益概念に資産負債観を採るからである。したがって、収益・費用は具体的な資産・負債の増減変化を抽象的に増減の『変動理由』、として表現する概念ととらえる。だから資本取引等や資産・負債間あるいは同士での交換取引を除き借方の資産の増あるいは貸方の負債の減がその事象の『変動理由』を表すために貸方で収益とされ、資本取引等や資産・負債間あるいは同士での交換取引を除き借方の資産の減あるいは貸方の負債の増がその事象の『変動理由』を表すために借方で費用とされることになる。この意味で、取得原価主義会計の下での発生主義会計ではなく、時価会計の採る発生主義会計の下では収益は資産特殊性（資産特殊性が時価会計の中枢神経系となることを教示してくれたのは『若き我がメル友』多摩大学の木村太一先生である）が市場において資産汎用性に変化した時点での純額ではなく総体としての財の価値増加（資産汎用性への変化に伴うキャッシュ・インフローの増加＝均衡価格によって評価されたものと見る）の『変動理由』を収益として把握し、表現するのであるから、費用の概念も提供された資産のもつ資産特殊性が資産汎用性に変化する時点での資産特殊性の価値部分であり、資産特殊性で表現されていた価値（将来キャッシュ・インフローの割引現在価値）の消費を抽象的に『変動理由』として捉えたものと解することになる。こうして、費用は資産特殊性の失われた資産の価値減少の理由と、収益は資産汎用性に転化した財の総体としての価値増加の理由と考えることになる。」（井上 [2019] 2019. 07. 30参照）。

このようなことから、井上 [2019] の考えを見るかぎり、概念フレームワークに関しては収益・費用ともに純資産と資産・負債の双方に関係づけるという方法をとっている。収益・費用は純利益または少数株主損益に関わるもの、したがって純資産の増減に関わるものと捉えていると解される。端的に述べれば、本会計基準等と概念フレームワークの収益と費用の取扱いに関する帰結が異なるということである。

本稿冒頭の通り、そもそも本会計基準等はIFRS第15号の影響を非常に受けている。IFRS第15号の5つのステップは部分的に採用するのは難しく、ASBJ

がIFRS第15号と整合性を図り、国際的な比較可能性の確保からIFRS第15号の基本的性格を取り入れた背景も大きい⁶。なお本稿は本会計基準等と概念フレームワークの関係性を探るものであるため、IFRS第15号をある意味でそのまま取り入れた（公開草案等へのコメントにもそのような指摘は散見された）ことについての是非を問うものではない。

井上 [2019] にも示されていたように、本会計基準等の基本となる原則は、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、収益の認識を行うことである（ASBJ [2017b] 第13項、ASBJ [2018b] 第16項）。この原則に従って収益を認識するために、5つのステップによって認識される（ASBJ [2017b] 第14項、ASBJ [2018b] 第17項）。一つ目は顧客との契約を識別するものである。この定めは、顧客と合意し、かつ、所定の要件を満たす契約に適用される。二つ目は、契約における履行義務を識別するものである。契約において顧客への移転を約束した財又はサービスが、所定の要件を満たす場合には別個のものであるとして、当該約束を履行義務として区分して識別される。三つ目は、取引価格を算定するものである。変動対価又は現金以外の対価の存在を考慮し、金利相当分の影響及び顧客に支払われる対価について調整を行い、取引価格を算定する。四つ目は、契約における履行義務に取引価格を配分するものである。契約において約束した別個の財又はサービスのそれぞれの独立販売価格の比率に基づき、それぞれの履行義務に取引価格を配分する。独立販売価格を直接観察できない場合には、独立販売価格を見積るものである。五つ目は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ものである。約束した財又はサービスを顧客に移転することによって履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、充足した履行義務に配分された額で収益を認識するものである。履行義務は、所定の要件を満たす場合には一定の期間にわたり充足され、所定の要件を満たさない場合には一時点で充足される。これらの5つのステップ、すなわち本会計基準等の要点は、IFRS第15号と同様である。

IFRS第15号と本会計基準等の基本となる原則は、約束した財又はサービス

6 その点に関しては、川西・島田 [2017] (19頁) および島田 [2018] (75頁) を参照して頂きたい。

わが国の収益認識に関する会計基準および討議資料「財務会計の概念フレームワーク」の関係性

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、収益の認識を行うことである。よって、上記の井上 [2019] のとおり、企業の努力によって価値増加され、顧客に移転された財の価値の抽象的な価値創出の変動の抽象的な表現であるから「変動理由」が収益で、その正反対である価値喪失の抽象的表現であり、その「変動理由」を示したものが費用であると類推できると考えている。

IFRSの一連の収益認識プロジェクトにおいては、当初、現在出口価値アプローチが提案されたが、2008年から取引価格アプローチが提案されるようになった（市川 [2014a] 259-301頁参照）。これは、現代における測定属性としての時価と取得原価の混合、すなわち、時価会計を肯定しても、それが伝統的な「取得原価」の否定に直結するわけではないことが再認識されたといってもよい。また、IASB [2015] は、歴史的な原価と現在価値（公正価値、使用価値等）を目的に応じて使い分けをしている。これまでの測定プロジェクトがその測定基礎として公正価値モデルを主とした単一測定モデルとしていたことは明らかである（市川 [2010] 参照）。しかし、混合測定モデルへと舵をきり、転換した。IASBの概念フレームワーク・プロジェクトとIFRS第15号にみられる収益認識基準プロジェクトの結論が一致したといえる。その点がわが国とは異なる。わが国は、新しい本会計基準等を導入したものの、それをささえる新たな概念フレームワークは制定されていない。現在、わが国の金融商品会計基準改正に向けた意見募集等に対するコメントが公表されているが、本会計基準等のようにIFRSをそのまま導入することへの慎重案は少なくない（市川 [2019] 59-61頁参照）。金融商品会計基準改正に向けては「慎重な対応を求める意見が多い状況を勘案すれば、例えば、収益認識基準のように全面的にIFRSをいったん受け入れるという形での検討の仕方ではなく、現行の日本基準を一定程度存続させた上で、改定の必要性が相対的に高い分野について限定して検討を進めるやり方も現実的ではないか。」（ASBJ [2019] 1頁）という意見もでている状況である。概念フレームワークが企業会計の基礎にある前提や概念を体系化したものである以上、会計基準とその概念が同一に帰すべきであると考えている。

Ⅲ. おわりに

本研究ノートの目的は本会計基準等と概念フレームワークの関係性について

検討することであった。概念フレームワークの役割は「企業会計（特に財務会計）の基礎にある前提や概念を体系化したもの」（ASBJ [2006] v）である。それは「会計基準の概念的な基礎を提供するもの」（ASBJ [2006] v）でもある。そうであるならば、本会計基準等あるいは金融商品会計改正に向け検討されている状況を鑑みても、IASBの概念フレームワーク・プロジェクトとIFRS第15号にみられる収益認識基準プロジェクトの結論が一致したように、わが国の概念フレームワークと本会計基準等の結論が一致する方向性を検討すべきかと考える。

付記・謝辞 次の編著書が本年度刊行予定である。井上良二編・市川紀子・吉田智也・木村太一著 [2019発刊予定]『新版財務会計論三訂版』税務経理協会（これは井上良二 [2008]『新版財務会計論』税務経理協会の三訂版である）。損益計算に関しては、上記近刊の1～4章、5章、6章、7章、8章等を参照されたい。また損益計算に関しては、上記近刊の執筆者との議論によって明確になった。ここに併せて御礼を申し上げたい。ただし、本稿に関するすべては筆者の責に帰するものである。

参考文献等

- ASBJ [2004a] 「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』の公表」。
- ASBJ [2004b] 「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」。
- ASBJ [2004c] 「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』の修正とこれに伴う公表資料のアップ・デートについて」。
- ASBJ [2006] 「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」。
- ASBJ [2017a] 「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）』等の公表」。
- ASBJ [2017b] 「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）』」。
- ASBJ [2017c] 「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の適用指針（案）』」。
- ASBJ [2017d] 「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）』設例」。
- ASBJ [2017e] 「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）』等に

わが国の収益認識に関する会計基準および討議資料「財務会計の概念フレームワーク」の関係性

寄せられたコメント」2018. 01. 08参照, <https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2017/2017-0720/comment.html>。

ASBJ [2018a] 「企業会計基準第29号『収益認識に関する会計基準』等の公表」。

ASBJ [2018b] 「企業会計基準第29号『収益認識に関する会計基準』」。

ASBJ [2018c] 「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』」。

ASBJ [2018d] 「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』の設例」。

ASBJ [2019] 「第401回企業会計基準委員会の概要 2. 金融商品会計基準改正の意見募集文書に寄せられたコメントの概要『第400回企業会計基準委員会で聞かれた意見』」。

市川紀子 [2010] 『財務会計の現代的基盤』森山書店。

市川紀子 [2014a] 「第9章 収益会計」井上良二編『新版財務会計論改訂版』税務経理協会, 259-301頁。

市川紀子 [2018a] 「計算構造タイプの再検討：ASBJの収益認識基準（案）等に観る会計観を中心に」『会計』第193巻第4号, 64-77頁。

市川紀子 [2018b] 「ASBJの収益認識会計基準の公開草案等に対するコメント一覧とその捉え方」『駿河台経済論集』第28巻第1号, 113-129頁。

市川紀子 [2018c] 「ASBJの収益認識会計基準の公開草案等へのコメントが本会計基準等に与えた影響—ASBJの本会計基準等に観る会計観も含めて—」『経理研究』第60号, 91-101頁。

市川紀子 [2019a] 「わが国の金融商品会計基準の動向と展望：井上良二博士の学説を手がかりに」『駿河台経済論集』第28巻第2号, 63-82頁。

市川紀子 [2019b] 「わが国の金融商品会計基準改正に向けた意見募集等に対するコメントとその捉え方—本会計基準改正等に観る会計観も含めて—」『産業経理』第79巻第1号, 56-67頁。

市川紀子 [2019] 「ASBJの収益認識会計基準に観る会計観—井上良二博士の学説を手がかりに—」『会計』, 57-70頁。

井上良二 [2008] 『新版財務会計論』税務経理協会。

井上良二 [2011] 「わが国の会計基準とグローバル・スタンダード—そのコンバージェンスに関連して—」『会計』第180巻第4号, 136-148頁。

井上良二 [2014] 「第1章 現代会計の特質—時価会計（公正価値会計）とは何か」井上良二編『新版財務会計論改訂版』税務経理協会, 2-17頁。

井上良二 [2019] 「2019年8月／収益と費用について」2019. 07. 30参照, <<http://>

www.ryoji.server-shared.com/custom1.html)。

井上良二編・市川紀子・吉田智也・木村太一著 [2019発刊予定] 『新版財務会計論三訂版』 税務経理協会。

上野清貴 [1993] 『会計利益測定 of 構造』 同文館。

川西昌博・島田謡子 [2017] 「ASBJ解説 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)』等の概要」第69巻第11号, 18-28頁。

佐々木隆志 [2019] 「収益認識に関する総合的検討」『会計』第195巻第3号, 1-11頁。

角ヶ谷典幸 [2015] 「会計観の変遷と収益・利益の認識・測定パターンの変化」『企業会計』第67巻第9号, 33-43頁。

新田忠誓 [2015] 「計算構造論・考: 収益費用アプローチと資産負債アプローチ」『財務会計研究』第9巻, 1-22頁。

FASB [1976] *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB.

FASB [2014] *Revenue from Contracts with Customers*, Financial Accounting Series, No. 2014-09, Topic606.

FASB/IASB [2010] *Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, SFACNO. 8, FASB; IASB [2010] *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB.

IASB [2008] Discussion Paper, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, IASB.

IASB [2014] IFRS No. 15, *Revenue from Contracts with Customers*, IASB.

IASB [2015] Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, May, IASB.

IASB [2018] *Conceptual Framework for Financial Reporting*, March, IASB.

以上