

# 収益認識における実現概念の位置づけ

田代樹彦

## 目次

1. はじめに
2. 伝統的実現概念
3. 拡張された実現概念
4. 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
5. むすびにかえて

## 1. はじめに

会計上、算定されるべき利益とは何かという問いは、これまでも問われ続け、今後も問われ続けるであろう問題である。もちろん、会計における真実性が相対的真実性である以上、その時代時代において求められる利益が異なることはあり得るであろう。しかし、利益の計算要素は収益・費用であって、両者は等しく重要であるにもかかわらず、歴史的に見て、収益の認識・測定が議論の中心にあった感がある。もちろん、費用に関する議論がまったく行われてこなかった訳ではないが、利益の源泉が売上に代表される収益にあることから、収益が中心問題となってきたことは、特段不思議なことではないだろう。

また、近年、アメリカの財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）と国際財務会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB）によって、収益認識に関する包括的な規準を確立しようという共同プロジェクトが遂行されている。この共同プロジェクトでは、これまで、中心的な収益認識規準たる実現概念に基づいた実現・稼得過程アプローチによる収益認識を放棄

し、資産負債アプローチと整合性のある規準を確立することを目指すという方向転換が目指されている。

このように、収益認識規準に大きな転換期が訪れている現在、その中心にあった実現概念について改めてその歴史的変遷を確認し、再検討することが、本稿の目的である。

以下では、この実現概念について、その歴史の変遷を、主にアメリカにおける実現主義の展開を中心に概観する。

アメリカでは、後述するように、アメリカ会計学会（American Accounting Association: AAA）やFASBのように、学会や基準設定主体が、会計原則の設定の試行的プロセスの一環である場合もあるが、公式なステートメントとして実現主義の要件、すなわち実現概念を明示している。

それに対して、我が国の「企業会計原則」において「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。」（損益計算書原則・三・B）と、実現主義による収益認識を定めるものの、実現主義の要件を公式に表明した意見書等は存在しない<sup>(1)</sup>。また、すでに収益を実現に基づかずに認識するイギリスにおいては、会計基準等で実現

について触れられているものの、それほど歴史が古いものではない<sup>(2)</sup>。

以上のような状況から、アメリカを中心にこれまでの実現概念の変遷を取り上げることとした。

実現概念は、後述するように、いわゆる伝統的実現概念と、それが変化・拡張されたものに大別される。この2つの区分は、特定の時期をもって明確に分けられるわけではない。たとえば、辻山 [1991] が、①対価の流動性に焦点をあてた時代、②交換取引の完了に焦点をあてた時代、③「『会計上の認識に耐えうる条件の充足』といった概念装置」とみた時代、④再度、交換取引の完了に焦点をあてた時代、の4段階に分けて観察できるとしているように<sup>(3)</sup>、実現概念は、歴史的に常に変化・拡張してきたわけではなく、一方にふればもう一方に戻るというように、振り子のような変遷をしてきたといえるであろう。

そのため、厳密な歴史的・時系列的な流れではなく、その中心的要件に、交換取引の完了および対価の流動性を重視する伝統的実現概念と、これらの要件を相対的に重視しなくなった拡張された実現概念に整理し直して、概観することとしたい。なお、多くの研究者による先行研究も存在するが、ここでは、学界に属するAAAまたはAAAを代表するグループによって作成・公表されたもの、および基準設定主体に属するアメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants: AICPA) と FASB によって作成・公表されたステートメント等に限定し、個別の基準書における個々の取引・事象に係る収益認識基準については取り上げていない。また、概念規定を重視するため、実務的な観点等から容認されている例外規定についても取り上げていない。

そして、この実現概念を放棄することを目的とした、FASB と IASB による収益認識に関する

共同プロジェクトについて概観し、改めて、そこで指摘されている実現概念の問題点を把握し、収益の認識規準としての実現概念の今後の位置づけを検討する。

## 2. 伝統的実現概念

### (1) A. I. A. 会計五原則 (AIA [1934])

この A. I. A. 会計五原則は、いわゆる GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) の最初の提示を行ったものと位置づけられるものである<sup>(4)</sup>。A. I. A. 会計五原則では、第一の原則として、実現主義の原則を掲げていた。すなわち、未実現利益の計上を禁止し、「利益は、通常の営業過程において販売が遂行されたとき実現したものとみなされる。ただし、販売代金の回収が合理的に保障されないような事情のある場合はこの限りではない。」(AIA [1934], p. 23)<sup>(5)</sup> とし、実現を販売ととらえ、代金の回収可能性を要件としていた。

### (2) SHM 会計原則 (Sanders et al. [1938])

SHM 会計原則は、「証券取引委員会の『会計連続通牒』に呼応して、アメリカにおける会計実践ならびに会計理論において、最も伝統的であり、かつ最も権威あるものと、一般に信ぜられているところの会計に関する諸基準をほとんどもらすことなく集大成した業績」<sup>(6)</sup> であり、前述の A. I. A. 会計五原則の体系が無体系だったのに対して、それを体系だてたものにしようとした最初の試みと位置づけられている<sup>(7)</sup>。

SHM 会計原則では、「商品の販売あるいはサービスの提供によって実現した利益のみが、損益計算書に表示されるべきである。未実現利益は、記録されるべきではなく、また、収益に対する適切な費用を加算して利用されるべきではない。」(Sanders et al. [1938], p. 114. 訳書, 108 ページ) とし、A. I. A. 会計五原則と同様に

実現を販売ととらえている。そして、この原則の要約を導き出す議論において、「販売 (sales) は損益決定の基礎となるので、この目的に合致するような用語を用いて販売を定義づけることが重要である。若干の例を除いて、現金、法的請求権ないしその他の価値のある対価と交換に、他人に所有権を譲渡するような販売のみが、正しいものとしてこの中に含まれる。」(Sanders et al. [1938], pp. 28-29. 訳書, 33 ページ) とし、A. I. A. 会計五原則には明示されていなかった現金等の対価の受領を要件として示している。

### (3) 「会社会計基準序説」(Paton=Littleton [1940])

「会社会計基準序説」では、動態論的思考に基づき、原価主義会計の体系をとっている。それゆえ、利益に対する資金的な裏付けが重要な要件となり、実現主義と原価主義とは表裏一体の関係が存在し、資金的な裏付けのない保有利益は未実現利益として認識されないことになる。

実現概念については、「収益は現金の受領や、受取債権その他の新しい流動資産で立証されたときに初めて実現されることになる。この場合は二つのテストが暗黙裡に考えられている。すなわち、第一に法的な販売または同様な過程による転換、そして、第二に流動資産の取得による確定 (validation) である。」(Paton=Littleton [1940], p. 49, 訳書 84 ページ) とし、販売主義を実現概念の典型例とみている。

### (4) 「会社報告諸表会計原則試案」(AAA [1936])・ 「会社財務諸表会計原則」(AAA [1941])・ 「会社財務諸表会計諸概念および諸基準」 (AAA [1948])

AAA [1936] は、「アメリカにおける会計原則の体系的な樹立の最初の試み」<sup>(8)</sup> である。前述の SHM 会計原則との相違は、AAA [1936]

が「会計学者の深い思索の所産であって、S. H. M 会計原則のように、かならずしも実務と伝統的に忠実なものではない」<sup>(9)</sup> 点にある。そして、AAA [1936] の試案をさらに検討し、公表したのが AAA [1941] であり、それをさらに改訂したのが AAA [1948] である。

AAA [1936] では、「会計活動は本質的に評価の過程ではなく、実際の原価及び収益の当期及び次期以降の諸会計期間への配分である。」(AAA [1936], p. 4. 訳書, 89 ページ) とし、まず、原価主義を前提としている。そして、「他の区分は、実現された資金的利得及び損失と、その期間の営業活動に関連を持たない利益の実現及び原価の消却から生じた経常外的な貸記分及び借記分を含むことになる。」(AAA [1936], par. 9. 訳書, 92 ページ) とするにすぎず、「実現」の文言は用いられてはいるが、具体的な要件は示されていない。

AAA [1941] においては、実現主義について、「収益は、現金または現金等価物 (cash or equivalent) を基礎とする企業の生産物、財にもせよ役務にせよ、その実現しうる価値 (realizable value) によって測定される。広義には、収益が生産過程の進行につれて発生 (accrue) すると云うこともできようが、会計記録の中では、財又は役務の顧客への引渡しとそれと同時に起る現金乃至現金等価物の獲得とによって裏書き (validate) された場合にのみ認識せられるのが常である。」(AAA [1941], p. 10. 訳書, 109 ページ) とし、実現の要件として、財または用役の提供 (法的な所有権の移転)、対価としての貨幣性資産の受領を示している。なお、この財または用役の提供とは、法的な所有権の移転を意味している (AAA [1941], p. 10. 訳書, 109 ページ)。したがって、市場価格の上昇による資産の価値の増加は実現した収益とはみなされない (AAA [1941], p. 11. 訳書, 110 ページ)。

AAA [1948] では、収益の認識に関して、「収益は、(a) 企業の製品または役務の販売に於て受領した資産、または清算された負債の額、(b) 取引資産以外の資産の販売又は交換から生じた利得、及び、(c) 負債を有利に決済することから生じた利得、に対する総称的な用語である。収益は受贈物からは生じない。」「収益は、資産が移転され、役務が行使され、あるいは企業の財がもう一方の当事者によって利用され、それと同時に、資産の取得、あるいは、債務の減少を伴う場合に認識される。」(AAA [1948], pp. 16-17. 訳書, 123-124 ページ) とし、直接「実現」という用語を用いていないが、この内容は AAA [1941] と概ね同じである。

(5) APB ステートメント第 4 号「企業の財務諸表の基礎となる基本概念および会計原則」(AICPA [1970])・「財務諸表の目的」(AICPA [1973])

AICPA [1970] では、収益が稼得されるプロセスを構成する企業の営利活動一生産物の販売、サービスの供与、あるいは企業資源の使用を他のものに認める許可、生産物以外の資源の処分など一全体を「稼得のプロセス」と呼び、そのプロセスの特定の時点で収益が認識されるものとしている。この時点が「実現」の時点であり、①稼得のプロセスが完結、または、事実上完結したこと、②交換が既に行われていること、の 2 つの要件を満たした時点である (AICPA [1970], par. 150)。この要件を満たす一般的なケースは、まさに資産の販売やサービスの提供が行われたときを意味している。

AICPA [1970] には、伝統的実現概念の特徴でもある交換の要件がある。しかし、この要件は、収益の認識時点とその測定額の双方を確定するものとするものの (AICPA [1970], par. 151)、測定面からの要件は明示していない。その意味で、伝統的実現概念における貨幣または

貨幣性資産の受領という要件は、測定面を規定するものでもあるので、AAA [1970] の実現概念は、拡張された実現概念と捉えることもできるであろう。

AICPA [1973] では、会計の目的を情報利用者の経済的意思決定に役立つ情報を提供することにあるとし (AICPA [1973], p. 13. 訳書, 7-8 ページ)、「財務諸表の目的の一つは、投資者と債権者の許に入ってくる潜在的キャッシュ・フローを、その金額と時期とそれらにまつわる不確定要因との観点から予測し、比較し、そして評価するために、彼らにとって有益な情報を提供することである。」(AICPA [1973], p. 20. 訳書, 21 ページ) とし、配当金及び利息の支払能力の評価に有用な情報は、企業目標の達成の成否から引き出されると捉えている (AICPA [1973], p. 20. 訳書, 21 ページ)。そしてこのような観点から、企業目標を、長期にわたって所有者に多くの現金を支払うことを可能にする金銭的な富の増殖と捉え (AICPA [1973], p. 21. 訳書, 23 ページ)、利益稼得プロセスを、企業目標の達成に向けられた企業の努力と成果として捉えている (AICPA [1973], p. 27. 訳書, 34 ページ)。

以上をふまえ、「利益稼得のサイクルは、完結、未完結、および未着手に分類できる。

完結したサイクルとして定義づけられるべき利益稼得サイクルであるためには、次の三つの条件が満たされなければならない。すなわち、(1) 実現した犠牲 (実際に発生した現金の支出、あるいは確実な将来の現金支出)、(2) それに見合う実現した給付 (実際に発生した現金の収入、あるいは確実な将来の現金収入)、および (3) 関連した実質的に意味のある努力をこれ以上要しない状態、の 3 条件である。」(AICPA [1973], p. 28. 訳書, 35 ページ) とし、このサイクルに基づいて具体的な収益等の認識に関する説明を行っているが、ここに言う実現そのものについて

ては、追加的な説明は行われていない。それゆえ、これを文字通り解釈するならば、AICPA [1973]における実現は、後述する1950年後半より展開されている実現概念の拡張の流れとは一線を画し、伝統的実現概念に即したものと解釈することができるだろう。この点については、例えば、販売目的で保有する資産の価値変動については、現金収入に関する不確実性を根拠に、利益稼得サイクルの完結への認識可能な進展があったことをあらわさない(AICPA [1973], p. 31. 訳書 39 ページ)としていることから窺うことができよう。

(6) SEC スタッフ会計広報(Staff Accounting Bulletin : SAB)第101号(SAB101)(SEC [1999]・第104号(SAB104)(SAEC [2003]) SAB101及びそれを改訂したSAB104自体は会計基準ではない。しかし、SECの公表文書であるため、実務には大きな影響をもたらしている。

このSAB101の公表の背景には、いわゆる米国の不正会計において、収益の認識が恣意的に行われたことにあった。そこで、後述するSFAC5における「実現および実現可能」並びに「稼得」という収益認識規準の適用に当たっては、以下の要件を求め、拡張した実現概念による収益の早期認識に歯止めをかけているのである。

- ①取引関係について説得力のある証拠が存在すること。一般的に書面を必要とする
- ②財貨の引渡し、または役務の提供が行われていること
- ③取引の対価が決定していること、もしくは確定できること
- ④対価の回収が合理的に確実と解されること

以上のように、いわゆる伝統的実現概念の歴史的な変遷を概観した。そこでは、前述のよう

に、交換取引の完了と対価の流動性を重視する2つの実現概念があるとみることができるが、交換取引が完了することは、合理的な対価を受領することに他ならない。その意味で、両者はそれほど異なるものではないといえよう。そして、1950年代後半からは、次節のように拡張された実現概念が主張さえることと相まって、伝統的実現概念が重視されることは無くなったように思われるが、1990年代後半より、再度伝統的実現概念が重視されるような動きが生じている点が興味深いといえよう。しかし、その意味合いは、若干異なると解釈すべきでは無からうか。すなわち、当初求められた貨幣の裏付けは、処分可能利益計算を指向したものとも言えるが、近年の伝統的実現概念の重視は、測定の客観性を確保するものと捉えるべきであるからである。

### 3. 拡張された実現概念

(1) 「会社財務諸表会計および報告諸基準」(AAA [1957])<sup>(10)</sup>

AAA [1957]は前述したAAAの一連の会計原則の改訂版であり、伝統的実現概念に対し、最初にその概念の拡張を図ったものと位置づけられる。

AAA [1957]は、「実現の本質的な意味は、資産または負債における変動が、会計記録上での認識計上を正当化するに足るだけの確定性(definite)と客観性(objective)とを備えるに至ったということである。」(AAA [1957], p. 54. 訳書, 194 ページ)とし、これまでの実現概念が収益、ひいては利益の認識原則として位置づけられていたのに対して、資産や負債までも拡大した会計上の認識の一般的な基礎概念として規定されている。ここに、実現概念の適用範囲の拡大という第一の特徴を指摘することができる。

第二の特徴は、実現の要件の変化である。すなわち、貨幣性資産の受領という要件が後退し、「確定性」と「客観性」が上げられている点である。ただし、この確実性と客観性について具体的な定義は示されていないという問題点が存在する。

さらに、「このような実現の認識は、独立の当事者間の交換取引が行われたこと、これまでに確立された取引上の実践慣行にかなっていること、あるいは、その履行が実質的に確実視されるような契約諸条件を基礎として行われることとなろう。その認識は、銀行制度の安定性、商業上の契約の拘束力、あるいは高度に組織化された市場が資産の他の形態への転形を容易にする能力のいかんによって規定される。」(AAA [1957], p. 54. 訳書, 194 ページ) とし、独立の当事者間の取引であることが要件として含められている。この点から伝統的実現概念と異なっていないという解釈も成り立つが、高度に組織化された市場における資産の他の資産への転換能力、すなわち転換可能性も考慮するということは、特定の資産については、保有利得を実現したものとみなす余地があることを意味している。その意味で、AAA [1957] 以後に AAA によって提唱された実現概念は、この AAA [1957] を、より一層拡大したものと位置づける解釈も存在するが<sup>(11)</sup>、後述するように、いくつかの制約条件が付されるなどを考慮に入れるならば、AAA [1957] の方が拡大した実現概念を示しているとも解釈できるとされる。

また、実現を資産・負債の変動と結びつけて捉えていると同時に、資産概念として用役潜在力を取っているため、資産負債アプローチに通じる面をもっている。しかし、資産の定義と測定を分離し、測定属性として取得原価主義を採用したため、今日のような公正価値測定による収益認識には至っていないため、伝統的実現概念と解する立場もある(草野 [2005] p. 53)。

(2) 「1964 年実現概念委員会報告書」(AAA [1965])

AAA [1965] は、AAA [1957] で提示された実現概念をベースに、さらにその検討を行い、①対価として受け入れた資産の性格、②市場取引の存在、③業務遂行の度合いを実現の要件として挙げている (AAA [1965], p. 314)。

①については、「流動性 (liquidity)」と「測定可能性 (measurability)」の2つの属性を問題とする。現金や回収確実な債権を受け取った場合には2つの属性は満たされており、問題はない。受け取った資産が流動性に欠ける場合でも、客観的に測定可能なものであればよいとする (AAA [1965], pp. 314-315)。ここに実現概念の拡張があり、伝統的実現概念に比べて、認識のタイミングが早くなる。

②については、企業が当該市場取引に参加した一方の当事者であることといった通説的解釈である (AAA [1965], pp. 315-316)。

③については、取引の相手方に対する財貨の引渡・用役の提供という事実に固執することなく、売り主が収益獲得プロセスで決定的と思われる行為 (crucial events) を遂行したかどうかの判断によるとし (AAA [1965], pp. 316-318)、ここにも実現概念の拡張がみられる。

このように、伝統的実現概念と比較して、実現概念を広く捉えながらも、損益計算書上の純利益に含めるのは実現した保有利得のみとする、という制約をつけた提案を行っている (AAA [1965], pp. 318-322)。すなわち、①の観点から、保有利得の計上を容認するものの、損益計算書上の当期純利益の計算から除外する。このような区分は前述の AAA [1957] では行われていない。その意味で、必ずしも AAA [1957] を一層拡張した実現概念とは位置づけられないとも解される。しかし、そもそも、AAA [1957] と AAA [1965] では、拡張の次元が異なるとの指摘もある。すなわち、AAA

[1957]では財務諸表の構成要素の認識基準という伝統的実現概念とは異なる機能を実現に付与するのに対し、AAA [1965]では収益認識規準として、測定可能性を重視する形で拡張を図っているのである（草野 [2005], p. 62）。

(3) 「1973-74年外部報告概念・基準委員会報告書」(AAA [1974])

AAA [1974]では、実現概念については、それを認識基準としてではなく、「不確実性を分析し報告する手段として解されるべきである」(AAA [1974], p. 204)と捉える。そして、実現概念は、利益の測定のみに関係するものとし、どのような種類の事象や取引が利益を生じさせるのかという利益概念には適合しないと捉えている。

この不確実性への対処方法としては、①販売基準、②決定的事象基準、③複数事象基準、④多次元分析・報告、の4つの代替案を示し、これまでの会計実務は、代替案①、②またその組み合わせであったが、今後は、代替案③、場合によっては④に移行すべきであると考えている(AAA [1974], pp. 204-205)。

代替案①はまさに伝統的実現概念に相当し、②はAAA [1964]の実現概念に相当する。

それに対して代替案③では、前述の観点から、実現概念の本質的属性として測定の信頼性または測定可能性を示し(AAA [1974], pp. 205-206)、AAA [1965]よりも測定可能性を一層重視するようになる。さらに、市場取引の存在という要件を除外する(AAA [1974], p. 212)。すなわち、客観的に測定可能であるならば、伝統的実現概念では未実現利益とされる保有利得をも認識することになる。

代替案④では、認識概念と実現概念の分離を改めて明確に示している(AAA [1974], p. 216)<sup>(12)</sup>。ここに認識とは記録のタイミングを意味しており、市場価格の上昇による保有利得は、

不確実性が比較的高くてもこれを認識することとし、実現によって、不確実性のレベルが許容出来るレベルになる時点まで、保有利得を実現利益として報告することを繰り返し延べることを提案している(AAA [1974], p. 218)。このように、実現をもって不確実性を取り扱うのである。

代替案③にせよ④にせよ、実現の本質的属性は、測定の信頼性または測定可能性にあり、伝統的実現概念に見られた対価としての貨幣性資産の受領、または受け入れた資産の流動性といった属性や、市場取引の存在を要件としないという意味で、拡張された実現概念を示している。

(4) SFAC 5「営利企業の財務諸表における認識と測定」(FASB [1984])・SFAC 6「財務諸表の構成要素」(FASB [1985])

SFACでは、AAA [1974]にみられる実現概念と認識概念の分離を踏襲している。

SFAC 5では、会計上の基本的な認識規準として、①当該項目が財務諸表の構成要素の定義を満足すること、②当該項目が十分な信頼性を持って測定できる目的に適合する属性を有すること、③当該項目に関する情報が情報利用者の意思決定に影響を及ぼしうること、および④当該情報が表現上忠実であり、検証可能でありかつ中立であること、の4つを挙げている(FASB [1984], par. 63)。

ただし、この規準によってすべての構成要素を認識するのではなく、収益および利得については、さらに追加的な認識規準として、①実現または実現可能、②稼得、の2つの要件を考慮することが必要であるとしているのである(FASB [1984], par. 83)。

基本的な認識規準に定める定義については、SFAC 6において、収益は、「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財貨の引渡もしくは生産、用役の提供、またはその他

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返済（または両者の結合）」（FASB [1985], par. 78）、利得は、「実体に影響を与える実体の周縁的または付随的な取引およびその他のすべての取引その他の事象および環境要因から生じる持分（純資産）の増加であり、収益または出資者による投資によって生じる持分の増加を除く」（FASB [1985], par. 82）と定義づけられている。

SFAC 5 に示された実現または実現可能という要件は、以下のように説明されている。すなわち、「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で認識される。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。」（FASB [1984], par. 83）

ここに、後者の実現可能の要件は、AAA [1957]にいう転換可能性に通じるものであり、伝統的実現概念に比較して拡張された概念といえるであろう。しかし、実現そのものについては、貨幣または貨幣請求権への転換を重視しており、SFAC 6ではさらに「最も厳密な意味において、実現は、非現金的資源および権利を貨幣に転換するプロセスを意味し、会計および財務報告において厳密には、資産を販売して、現金または現金に対する請求権を得ることを意味するものとして用いられている。」（FASB [1985], par. 143）と述べ、AICPA [1973]と同様に、伝統的実現概念に回帰した要件であるという特徴が認められる。

もう一つの収益の認識要件である「稼得」は次のように説明される。すなわち、「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行い、企業が収益によって表現される

効益を受け取るにふさわしい義務（行為）を、事実上、果たしたときに、収益は稼得されたとみなされる。」（FASB [1984], par. 83）そして、収益についてはこの稼得プロセスが重要になるが、利得は通常この稼得プロセスを伴わない取引等から生じるため、「稼得」よりも「実現および実現可能」の要件によって認識されることになるとしている（FASB [1984], par. 83）。

しかし、このSFACにおける収益認識規準については、SFAC5における収益の定義は資産負債アプローチに基づいたものであるのに対し、SFAC6では実現・稼得過程アプローチに基づいたものであって、それらの間に整合性が無いという批判があり、これが近年の収益認識プロジェクトに着手した一つの理由ともなっている。

以上の拡張された実現概念には、2つの方向性が見られた。第一に、伝統的実現概念における交換取引の完了と対価の流動性という2つの特徴的な要件を緩和するものである。第二は、実現概念を認識規準から分離するなど、その位置づけ自体を変容させたものである。しかし、いずれにせよ、Carsberg and Noke [1989]が指摘するように、実現概念の現代的意義は、その測定可能性をどのように捉えるのか、という点に集約されるように思われる。それだからこそ、実現概念が一旦拡張されたものの、その測定可能性を歪曲し、特に確実性が充分満たされない早期の段階で収益認識を行うなどの問題が生じたために、前述したSAB101のように、対価をより厳密に重視するような見解が示されるに至ったと考えられる。

しかし、測定可能性を重視する方向は、必ずしも実現概念による方法ばかりではないだろう。それが、まさにFASBとIASBの収益認識に関する共同プロジェクトの方向性である。

#### 4. 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

FASBとIASBの共同プロジェクトによる収益認識規準の検討では、「資産および負債の変化に焦点を当て、実現概念と稼得プロセスの完了に基づいたテストによって無効にされないアプローチを追求する」（FASB [2004a]）とし、これまでの実現・稼得過程アプローチによる収益認識から資産負債アプローチによる収益認識へ転換を目指している。

このプロジェクトの背景には、以下のような理由がある。

- ①収益の定義、認識の問題は実務上もっとも困難かつ議論の多いものであること。
- ②収益の定義と認識規準が概念フレームワークの資産・負債の定義と合致していないこと（FASBの場合SFAC5とSFAC6、IASBの場合、概念フレームワークとIAS18）。
- ③包括的な規準が存在しないこと。個別的な取引や特定の産業向けはあるが、それらは不整合な点があったり、新たな問題の発生に対応できない。
- ④コンバージェンスに対応すること。

この共同プロジェクトでは、以下のような具体的な設例によって実現・稼得過程アプローチと資産負債アプローチの対比が行われている（FASB [2004b]）。果たして、実現に基づく収益認識には、どのような問題点が存在するのだろうか。

##### (1) 設例による2つのアプローチの対比

- ・家電製品の小売業者X社は、製造業者から1台250ドルで仕入れたテレビを300ドルで販売する。
- ・併せて、製造業者による1年の製品保証期間をさらに2年間延長する製品保証を1台100ドルで販売する。なお、契約締結時に受領した代金は返金しない。

X社による保証は、自社で行うか、専門業者に履行させることも可能である。

- ・過去の実績によれば、延長保証期間に修理を要する割合は10%で、X社による1台の平均修理費用は140ドル、第三者である専門業者に履行させる場合、1契約につき30ドルで保証に伴う修理を引き受ける。
- ・延長契約をつけてテレビ10台を販売し、代金4,000ドルが全額入金された。

ケース1：延長保証期間の修理を専門業者に履行させる

ケース2：延長保証期間の修理をX社自らが行う

実現・稼得過程アプローチの場合、ケース1の場合、4,000ドル又は3,700ドルの収益が認識されることになる。これは、テレビ本体の販売についての稼得過程は完了しており、延長保証期間も、専門業者が修理を履行するので、稼得過程は完了したと考えるからである。ただし、延長保証契約をX社が販売し、修理を専門業者に下請けしたと考える場合は総額計上の4,000ドル（ただし、保証費用300ドルを計上）となるが、X社が延長保証契約を専門業者に取り次ぐ代理人として販売したと考える場合は純額計上の3,700ドルとなる。ただし、いずれに

収益認識額（単位：ドル）

	実現稼得アプローチ	資産・負債アプローチ
ケース1	4,000 (3,700)	3,700
ケース2	3,000	3,700

しても利益は同額となる。

ケース2の場合、収益は3,000ドルが認識されることとなる。これは、テレビ本体の販売についての稼得過程は完了しているが、延長保証期間に伴う修理は、X社が自ら行い、かつ延長保証期間は1年後に開始するので、稼得過程は未完了とみなされ、1,000ドルを繰延収益とするためである。

それに対し、資産負債アプローチによる収益認識は、ケース1および2ともに3,700ドルとなる。これは、資産・負債の変動を公正価値により認識・測定するため、公正価値4,000ドルの流入による資産増加と、信頼し得る第三者の専門業者による保証修理の公正価値300ドルという負債の増加の差額が収益として認識されるからである。

この両者を比較し、FASB(2004b)は、①実現・稼得過程アプローチによれば、将来の活動に関する経営者の意図や期待を反映するので、利益管理に利用されやすい、②実現・稼得過程アプローチによれば、SFAC6における負債の定義を満たさない繰延収益を計上する、という問題点があるため、それらを克服するために資産負債アプローチを採用するとしているのである。

しかしながら、このような設例に基づいた根拠には、以下のような疑問も呈されている。第一に、資産負債アプローチは、資産の増加、もしくは負債の減少をもって収益の発生と捉えるが、その増減を必ずしも公正価値によって測定することとイコールではない。また、たとえ時価と結びつくとしても、たとえば、高須[2004]は、収益の認識規準との関係では、現在払出価値(現在市場価値)または期待キャッシュ・フローの現在価値による場合と、正常な営業過程における期待払出価値(正味実現可能価額)による2つの時価との結びつきによる資産負債アプローチが存在することを指摘している。

第二に、この収益認識プロジェクトでは公正価値による測定が前提となっている。しかし、割引現在価値などの理論値たる公正価値は必ずしも市場価格とはならないので、見積りに当たって利益操作の余地がある。この利益操作の余地は、まさに実現稼得稼得アプローチの問題点として指摘されていた点であり、資産負債アプローチの採用によってもその克服が不可能であるという点は、非常に問題を含んでいるといえよう。

第三に、この設例では、対価をすでに全額受領しているということも前提となっている。それゆえ、例えば延長保証契約は締結したものの、代金の受領が製造業者による保証期間終了時点(延長保証期間の開始時)である場合の2つのアプローチの相違については明らかではない。

## (2)共同プロジェクトの特徴

以上のような収益認識に関する共同プロジェクトの特徴として、改めて以下の点を指摘することができるであろう。

第一に、実現概念の放棄である。これは、この共同プロジェクト当初から資産負債アプローチに基づくことが示され、それが堅持されている。しかしながら前述したように、必ずしも資産負債アプローチが実現・稼得過程アプローチの問題点を克服しているとは言い難いであろう。

第二に、公正価値による測定可能性を認識原則に含めている点である(FASB[2004c])。そもそも、概念的には認識と測定は別のものであるが、ここではそれが認識規準に含められているだけでなく、公正価値以外の測定属性の可能性を排除しているのである。また、資産・負債アプローチの採用は、必ずしも公正価値による測定と結びつく訳ではないという問題点も指摘されている。

第三に、利益を企業の純資産の変動の測定値

とみているという点であり、第二の特徴とも関連する点であろう。また、企業の業績報告として包括利益の報告を想定しているともいえよう。

## 5. むすびにかえて

以上のように、収益の認識基準たる実現概念は、歴史的に見て、1950年代後半から1990年代前半までは、拡張傾向にあり、より早い時点で収益を認識するように変遷してきた。そして、その基本的な拡張の視点は、測定可能性にあった。

伝統的実現概念における対価としての現金または現金同等物の受領という要件は、利益に対する資金的裏付けを確実にするだけでなく、収益の客観的な測定を可能にすることから求められた要件と解される。そして、拡張された実現概念においては、対価としての現金または現金同等物の受領という要件を後退させつつも、他の要件において、測定可能性の客観性を高めることによって、その認識時点を早めてきたのである。

しかし、そのような流れの中でも、SFAC 5では、「実現可能」という拡張された実現概念ともいべき要件を定めているものの、実現それ自体については伝統的実現概念に近い形で貨幣性資産の受領という要件を定め、それまでの拡張した実現概念から一步後退した形で要件を定めているという特徴が認められた。ただし、それは、いわゆる主たる営業活動から生じる収益に適用されることが意図されており、他の収益項目や利得については、他の要件を緩和するなどの、収益を早い時点で認識しようという方向は変わっていない。

しかしながら、このような収益の早期計上の流れに歯止めをかけることを意図して、実現概念をより厳密に適用しようとしているのが

SAB101であった。また、その一方で、FASBとIASBの収益認識に関する共同プロジェクトも、実現・稼得過程アプローチによる問題点の克服を意図しながらも、収益の早期計上については必ずしも克服できていない<sup>(12)</sup>。

また、前述の設例における保証契約を第三者に委託するか否かは、まさに経営者の判断によるものであり、その判断の差が損益計算に影響を及ぼさないのであれば、利益は経営者の業績を評価するのに役立たなくなる可能性も否定できない。

さらには、FASB [1978]が掲げるように、財務報告が投資家等の情報利用者の経済的意思決定に有用な情報の提供を目的とし、その有用な情報として、将来キャッシュフローの予測に有用な情報を想定するならば、実際に企業に流入したキャッシュにの裏付けのある利益も重要な意味を持つものと思われる。その意味で、単なる利益の多寡ではなく、キャッシュに裏付けられた利益という意味での、利益の質<sup>(14)</sup>は無視できないであろう。従って、実現概念は変化しているものの、経営者の判断の適否を反映した利益数値は、損益計算で一定の役割を持ち続けるものと思われる。すなわち、今後、公正価値評価や包括利益の報告が行われるとしても、草野 [2005]が指摘するように、純利益の表示を識別するような基準として、実現概念が必要となると思われる。

## 注

- (1) もちろん、例えば福島 [1978]など、収益認識規程に関する先行研究は多数存在する。
- (2) 実現について、イギリスで最初に公式なステートメントに取り上げられたのは、1971年に公表された会計基準実務書（Statement of Standard Accounting Practice: SSAP）第2号「会計方針の開示（Disclosure of Accounting Policies）」である。ただし、SSAP第2号では、「実現概念」ではなく「慎重性概念」と呼び、「収益および費用は予測によって

- 計上してはならず、現金または現金への最終的な転換が合理的な確実性をもって保証できる他の資産を受け入れることによって実現した場合に限り、損益計算書に計上する考え方」(第14項(d))としている。このように、現金の裏付けを一つの要件としているが、それ以外に特に概念規定は行われていない。その後、1980年会社法において「実現利益」という用語が用いられたが、実現の内容については、一般に認められた会計原則に委ねており、具体的な要件が示されているわけではない。なお、SSAP第2号の定義は、原[1990]によっている。
- (3) 辻山 [1991], 136-137 ページ。
- (4) A. I. A. 会計五原則の呼称は、黒澤 [1980] による。黒澤 [1980, pp. 130-131] 参照。
- (5) 訳は黒澤 [1980, p. 139] によっている。
- (6) 黒澤 [1980, p. 193]
- (7) 黒澤 [1980, p. 146]
- (8) 黒澤 [1980, p. 94]
- (9) 黒澤 [1980, p. 194]
- (10) 後述する AAA の一連のステートメントのなかでも主要なものについて検討したものに、例えば、森川 [1996a, 1996b, 1996c] がある。
- (11) 例えば、森川 [1996a, p. 4] を参照。
- (12) AAA [1974] では、不確実性の取り扱いについては、さらに全面的 (Full-scale) 蓋然性 (probabilistic) 報告書を示している (p. 216)。これは、キャッシュ・フローなどを蓋然性によってウェイト付けをして、期待値を出して、それを利益計算に反映させる方法であり (pp. 219-222)、直接的には実現とは関連しないので、ここでは取り上げない。
- (13) たとえば、成川 [2005] は、資産・負債アプローチの採用が、この早期計上を克服できていないだけでなく、将来事象を無視しているという問題点を指摘している。
- (14) 確かに、Schipper and Vincent [2003, p. 97] が指摘するように、「利益の質」については、様々な見解がある。

## 参考文献

- AAA, *A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Report*, 1936 (in AAA, *Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements and Supplements*). (中島省吾訳編『増訂 A. A. A. 会計原則』中央経済社, 1984年。)
- AAA, *Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements*, 1941 (in AAA, *Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements and Supplements*). (中島省吾訳編『増訂 A. A. A. 会計原則』中央経済社, 1984年。)
- AAA, *Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements*, 1948 (in AAA, *Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements and Supplements*). (中島省吾訳編『増訂 A. A. A. 会計原則』中央経済社, 1984年。)
- AAA, *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements*, 1957 (in AAA, *Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements and Supplements*). (中島省吾訳編『増訂 A. A. A. 会計原則』中央経済社, 1984年。)
- AAA, 1964 Concepts and Standards Research Study Committee, "The Realization Concept," *The Accounting Review*, Vol. XL, No. 2, April 1965, pp. 312-322.
- AAA, Report of the 1973-74 Committee on Concepts and Standards - External Financial Reporting, *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLIX, 1974, pp. 203-222.
- American Institute of Accountants' (AIA), "Audit of Corporate Accounts", AIA, 1934.
- AICPA, Statement of APB No. 4, *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, 1970. (川口順一訳『アメリカ公認会計士協会 企業会計原則』同文館, 1978年。)
- AICPA, Objectives of Financial Statements, AICPA, 1973. (川口順一訳『アメリカ公認会計士協会 財務諸表の目的』同文館, 1976年。)
- American Institute of Accountants' (AIA), "Audit of Corporate Accounts", AIA, 1934.
- Carsberg, Sir Bryan and Christopher Noke, *The Reporting of Profits and the Concepts of Realisation*, ICAEW, 1989

- FASB, SFAC No. 5, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, 1984. (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。)
- FASB, SFAC No. 6, *Elements of Financial Statements*, 1985. (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。)
- FASB, Project Update, Revenue Recognition, Last Updated: May 3, 2004a.  
([http://www.fasb.org/project/revenue\\_recognition.shtml](http://www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml))
- FASB, The Revenue Recognition Project, Case in Point: Consumer Electronics Retailer.  
([http://www.fasb.org/project/case\\_in\\_point.pdf](http://www.fasb.org/project/case_in_point.pdf)) (2004b 年 5 月 2 日)
- FASB, Fundamental Revenue Recognition Principle.  
([http://www.fasb.org/project/draft\\_principles.pdf](http://www.fasb.org/project/draft_principles.pdf)) (2004c 年 5 月 2 日)
- ICAEW, Statement of Standard Accounting Practice (SSAP) 2, Disclosure of Accounting Policies, 1971. (原光世訳「会計基準書第 2 号 会計方針の開示」田中弘・原光世訳『イギリス会計基準書』中央経済社, 1990 年所収。)
- Paton, W. A. and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 1940. (中島省吾訳『会社会計基準序説 [改訳]』森山書店, 1958 年。)
- Sanders, T. M., H. R. Hatfield and U. Moore, *A Statement of Accounting Principles*, Haskins & Sells Foundation, 1938 (reprinted in 1968 by American Accounting Association (AAA)). (山本繁・勝山進・小関勇訳『SHM 会計原則』同文館, 1974 年。)
- Schipper, K. and Vincent, L., "Earnings Quality," *Accounting Horizons*, Vol. 17 Supplement, 2003, pp. 97-110.
- SEC, SAB101, *Revenue Recognition in Financial Statement*, 1999.
- SEC, SAB104, *Revenue Recognition, corrected copy*, 2003.
- 草野真樹『利益会計論』森山書店, 2005 年。
- 黒澤清『近代会計学 (普及版 7 訂)』春秋社, 1980 年。
- 高須教夫「FASB 概念フレームワークをめぐる問題の検討—収益費用アプローチと資産負債アプローチ—」『会計』第 165 巻第 1 号, 2004 年 1 月, 35-50 ページ。
- 辻山栄子『所得概念と会計測定』森山書店, 1991 年。
- 成川正晃「FASB 収益認識プロジェクトと不正な財務報告への影響—FASB: Case in Point の再検討を通して—」『産業経理』第 65 巻第 2 号, 2005 年 7 月, 106-114 ページ。
- 福島孝夫『会計収益認識論』大阪府立大学経済学部 (大阪府立大学経済研究叢書第 47 冊), 1978 年。
- 森川八洲男「実現概念の展開(その 1)」『税経セミナー』第 41 巻第 4 号, 1996a 年 3 月, 4-9 ページ。
- 森川八洲男「実現概念の展開(その 2)」『税経セミナー』第 41 巻第 8 号, 1996b 年 5 月, 4-9 ページ。
- 森川八洲男「実現概念の展開(その 3)」『税経セミナー』第 41 巻第 10 号, 1996c 年 6 月, 4-10 ページ。
- (付記) 本稿は, 2003-2004 年度中央大学共同研究助成金および 2003-2005 年度科学研究費補助金 (基盤研究(B)) による研究成果の一部である。