

会計基準分析思考としての 一取引概念と二取引概念

佐藤 信彦

1. はじめに

会計基準は企業が遂行した取引に適用できる会計処理の原則及び手続きを限定する役割を担っている。つまり、財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続きを会計方針¹⁾といい、会計基準では適用可能な会計方針を一つだけに限定することもある。どの会計方針であれ、その基礎にはその会計方針を合理化する考え方が存在しているが、一つの会計方針に限定された場合、その会計基準設定機関において当該会計方針を合理化する考え方が一つのみになることについて合意がなされたことを意味する。

しかし、会計基準の中には、一つの会計方針を原則適用するものとしたうえで、別の会計方針の適用も容認するものもあり、その限定の在り方はさまざまである。会計基準の開発が合議制の組織によって行われる限り、組織としての合意を得るためには適用可能な会計方針を複数用意することも行われるが、それはそれぞれの会計方針を合理化する複数の基礎にある考え方が存在することを意味する。

要するに、会計基準設定機関で会計基準開発が行われる場合、会計方針の限定にあたってはその基礎になる考え方のどれを採用するかを組織として合意するのであるから、会計基準をより深く理解するためには、会計方針により行われる会計処理の結果がどのようになるかだけでなく、その基礎にある考え方も理解する必要があるということである。この基礎にある考え方を、本稿では会計基準分析思考と呼んでいるのであるが、それにはさまざまな観点からいくつかの思考を導出することができる。本稿では、そのうち一取引概念と二取引概念を取り上げるのである。

2. 一取引概念と二取引概念

一取引概念と二取引概念²⁾は、連続する複数の取引の会計処理に関する基本的な考え方である。これには、ある取引と別の取引の関係をどうとらえるかという観点から、それぞれが別個の取引ではなく、繋がった一つの取引であると捉える考え方と、それぞれ別個の取引であると捉える考え方の二つがあるが、前者が一取引概念であり、後者が二取引概念である。

会計基準分析思考としての一取引概念と二取引概念

なお、一取引概念において、「繋がった一つの取引」と捉えることは、先に生じた取引に関する会計処理は、その後生起する取引によって結果が判明するまでの暫定的な状態を処理したものであることを意味する。

一方、一取引概念と二取引概念は、ある取引が生じるとその後必然的に生じる別の事象との関連を繋がったものとするか、それとも別個のものとするかのみに係わるのではなく、ある取引又はそれに関連ある債権・債務に対して特定の財務的影響をもたらすように別個の契約を締結したとき、当該ある取引又は債権・債務と当該別個の契約とに関連して、両者を合成して一つの取引又は債権・債務（以下、「取引事象」という。）と捉える考え方とそれぞれを別々の取引事象と捉える考え方もある。

前者は、金融商品会計において合成処理と表現されてきたものであるが、それに対して、後者は独立処理と呼ぶことができる。ここで合成処理と独立処理の対象として取り上げられている複数の取引事象は必然的に生起するものではない。明らかに特定の目的をもって意図的に遂行されたものであり、外貨建取引によって生じる外貨建金銭債権債務に対して為替予約契約を締結することでヘッジ目的を達成できるケースなどがこれに該当する。たとえば、輸出取引が遂行され、外貨建金銭債権が生じるときに為替レートが円高に進むと為替差損が生じてしまうので、ドル売り円買いの為替予約契約を締結することがあるが、為替予約契約を締結するか否かは、企業の任意で選択可能である。為替予約契約を締結した場合に、輸出取引と為替予約契約の締結という二つの取引事象を合わせて円貨建ての売却取引という一つの取引事象として会計処理すれば、それは合成処理をしたことになるが、それぞれを別個の取引、すなわち、輸出取引とデリバティブ取引として別々に会計処理すれば、それは独立処理をしたことになるのである。

つまり、一取引概念と二取引概念については、合成処理と独立処理をも含めて考えることもできるが、後者を合成処理、独立処理として区別し、前者のみを一取引概念と二取引概念とすることもできるのである。このように区別する場合の一取引概念と二取引概念は狭義のそれであり、両方を合わせて捉える場合の一取引概念、二取引概念は広義のそれということになるが、このとき、狭義の一取引概念と二取引概念は、必然的に生起する複数の取引事象を前提にした考え方であることを忘れてはならない。

本稿では、紙幅の関係から、狭義の一取引概念と二取引概念について論じることとする。その際、日本の会計基準を分析の対象とするが、一取引概念と二取引概念という分析視角からみて日本の会計基準と異なる取扱いになっている場合には、IFRSs³⁾も取り上げておくことにする。

3. 外貨換算会計基準における一取引概念と二取引概念

(1) 一取引基準と二取引基準

一取引概念と二取引概念が取り入れられている会計基準として、外貨換算会計を取り扱った外貨建取引等会計処理基準がある。しかし、この会計基準では、一取引概念と二取引概念という用語ではなく、一取引基準と二取引基準という用語が用いられている。しかも、用語は現れているが、二取引基準のみに定義ないし説明があり、一取引基準について、その説明ないし定義は全く示されていない。

外貨換算会計基準の二取引基準の定義については、「外貨建取引と当該取引から生ずる外貨建金銭債権債務等に係る為替差異の発生は、それぞれ別個のものとして処理するという二取引基準の考え方を採った。」(外貨建取引等会計処理基準の設定について・二・1) という記述がある。そこで、この記述から二取引基準の定義を導き出すとすれば「外貨建取引と当該取引から生ずる外貨建金銭債権債務等に係る為替差異の発生は、それぞれ別個のものとして処理する考え方」となる。そして、これに平仄を合わせる形で一取引基準を定義すると、「外貨建取引と当該取引から生ずる外貨建金銭債権債務等に係る為替差異の発生は、それぞれ別個のものではなく、繋がった一つのものとして処理する考え方」になる。

(2) 一取引概念と二取引概念による分析

議論を明確にするために、数値例を用いて説明しよう。それは、①原価 480 円の商品を 5 ドルで掛売りし、このとき 1 ドル=125 円であったが、その後、②上記の売掛金 5 ドルを現金で受け取り、ただちに 1 ドル=120 円で円貨に転換したという 2 つの取引である。

一取引基準も二取引基準も、販売時の取引の仕訳は同じで、

(借) 売掛金	625	(貸) 売上	625
(借) 売上原価	480	(貸) 商品	480

となる。売上原価対立法が最も厳密な簿記処理方法なので、ここでもそれによったが、この仕訳を受けて、②に関しては、外貨建て売掛金の回収とその円転を処理することになる。結局、5 ドル×120 円=600 円の入金（現金の増加）となり、消滅する売掛金が 625 円なので、25 円の差額が現れてくるわけで、この差額 25 円をどのように処理するかというところに、この一取引基準と二取引基準の違いが出てくるのである。

一取引基準では、この差額 25 円は、①で計上された売上 625 円の一部取消しとして扱われることになる。これは、結局のところ入金額が 600 円だったのだから、①の外貨建て取引とその取引によって生じた外貨建て金銭債権の決済取引とを一連の繋がった取引、つまり、

会計基準分析思考としての一取引概念と二取引概念

一つの取引だとみなすことによって、①で計上すべき売上の金額は、625円ではなく600円であったので、25円の減額のための修正仕訳を行ったわけである。

これに対して、二取引基準では、①の外貨建て取引と②の、その取引により生じた外貨建債権の決済取引とを別個のものとするので、①の取引が行われた時点で、この取引自体は完了しており、この仕訳も完結したのであって、その後の取引でどのような形で入金額が変化しようと、それはこの売上625円の影響を与えないものとするようになる。それでは、この25円をどのように捉えたら良いかと言うと、それは為替レートが1ドル=125円から1ドル=120円へ円高になったことによる損失、つまり為替差損という費用が発生したと捉えることになる。

このことから明らかなように、一取引基準は、全体として一つの取引だというふうに見えることから、当初の取引の仕訳にまで遡って修正を加えるということが合理化されるのに対して、二取引基準では全く別個の取引であると考えることによって、以前行われた仕訳を修正することにはならないという違いがある。

制度的には、先の定義に関連して引用した記述から外貨建取引等会計処理基準では二取引基準がとられている⁴⁾。その理由には、外貨建金銭債権債務が、当該外貨建金銭債権債務の生じる原因となった取引（外貨建取引）が実施された会計期間後に決済された場合、一取引基準によれば、売上高の増減修正を行わなければならないが、修正の対象となる売上勘定の残高はすでに損益勘定に振り替えられて存在しないため、修正しようがなく、あえて修正するためには遡及修正手続きが必要となるので、技術的に困難であるという消極的理由と、ある程度の規模を備えた企業では、売上（営業収益）に関わる営業部門と財務損益に関わる債権債務管理を行う財務部門とは独立して、それぞれ業績管理の対象となっていることが多いが、その場合、一取引基準では、為替管理によって生じた財務部門の損益を営業部門の損益に影響させることになるため、各部門の業績管理という観点から一取引基準には欠点があり、二取引基準の方が優れているという積極的理由の2つを指摘することができよう。

4. 収益認識会計における一取引概念と二取引概念

(1) 収益控除項目と一取引概念・二取引概念

一取引概念と二取引概念という分析視角でもって分析可能なものとして、次に取り上げる売上控除項目の中の売上戻りや売上割戻などがある⁵⁾。

それでは、このような収益控除関連項目のうち、まず売上割戻しの分析を行う。ここでも、議論を明確にするために、数値例を用いて説明しよう。それは、①原価8,000円の商品を12,000円で掛売りし、そして、②その決済にあたり1,200円（10%）をリベートとして代金から差し引いて、残額10,800円を回収したというものである。

まず、①の仕訳は、一取引概念でも二取引概念でも会計処理に違いはなく、次のとおりである。

(借) 売掛金	12,000	(貸) 売上	12,000
(借) 売上原価	8,000	(貸) 商品	8,000

これに対して、②の取引は、入金された 10,800 円と減少した売掛金 12,000 円との差の 1,200 円を一取引概念と二取引概念のどちらの考え方で会計処理するかによって、仕訳が異なる。一取引概念では、掛売上とその売掛債権の回収取引とを一連の繋がった一つの取引と考えるので売上 12,000 円を減額して 10,800 円にするために、借方が売上 1,200 円となる。

逆に、二取引概念では①の販売取引で一つ目の取引が完結しており、その後の売掛金の回収取引は全く別個の取引として捉えるので、①の仕訳を修正するようなことは行わない。そして、この 1,200 円の減額という取引事象の性格を考えたとき、本来、リベートの支給は販売促進を目的としているので、販売促進費という費用の計上と考えることになる。そこで、売上割戻しという費用項目を計上するのである。

この設例でも外貨建て取引の換算に関する設例と同じで、収益から控除するのかそれとも費用の発生かという違いになっている。一取引概念によれば、収益の控除として、売上を減少させることになり、これに対して、二取引概念によれば、費用の発生と考え、特に、売上割戻しという販売促進費の計上を行うことになる。

そして、このような入金額との関連で売上収益の金額の問題を一取引概念・二取引概念という考え方で分析するのは、貸倒損失についても同様に適用可能である。設例は、①の取引は同じで、仕訳は省略するが、②で 12,000 円の売掛金のうち 10,800 円が回収でき、その後、③で残りの 1,200 円は貸倒れになったという一連の取引があったとする。売掛金の現金での回収の仕訳 (②) は問題ないので説明を省略するが、③の売掛金の貸倒れによる減少を、①で計上された売上の減額、つまり収益控除と考えるのが一取引概念で、貸倒損失という費用の発生と考えるのが二取引概念ということになる。二取引概念では、設例 2 と同様に、①の取引は最初の段階で完結しており、売上は 12,000 円と決定されてしまっているので、その後、貸倒れが生じて、入金額が 12,000 円から減少したとしても、売上収益を修正することはなく、その減額としては扱わない。

(2) 収益認識会計基準⁶⁾の一取引概念と二取引概念による分析

ところで、先の売上割戻しは、ある意味で伝統的な議論による分析である。つまり、販売時点では売上割戻しに起因する回収金額の減少は考慮外に置き、減少が生じた時点又は決算時点において、その減少額を見積もり、売上から減額するか否かという点を検討している。

ここで、2019年に設定された企業会計基準第29号「収益の認識に関する会計基準」⁷⁾における変動対価との関連を考えてみると、従来とは異なる考え方がそこには盛り込まれていることが分かる。

変動対価とは「顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分」であるが、それについて収益認識会計基準では、見積金額による収益認識を行うとされている（基準47項）。この見積りには「最頻値法」と「期待値法」の二つの方法があるが、最頻値は「発生しうると考えられる対価の額における最も可能性の高い単一金額」のことで、一方、期待値は「発生しうると考えられる対価の額を確率で加重平均した金額の合計額」である。どちらを優先して適用するかは定められておらず、企業がより適切に予測できる方法を用いることになっている。

したがって、変動対価概念にもとづく収益認識会計基準では、合理的に予測可能な貸倒損失、売上値引、売上割戻し（数量値引等）は、当該事象が生起した時点ではなく販売収益（売上）の計上時において収益額に反映することになる。つまり、将来生じる収益減少額を販売時にすでに売上収益額の測定に織り込んでおく事前的調整方式が取られていることになる。これに対して、すでに述べたとおり、従来の処理は、収益の減少が実際に生じたとき（又は決算時点）に、売上収益額の減少（控除）とする一取引概念によるか、販売促進費等の費用発生とする二取引概念によるかを判断してきたわけであるから、ある意味、事後的調整方式であったといえよう⁸⁾。

先ほどのレポートの1,200円にしても、貸倒損失の1,200円にしても、それが生じたときの制度的取扱いが定められている。売上割戻しについては、改正前の財務諸表等規則ガイドラインの72-1に「なお書き」があったが、そこには、「一定期間に多額又は多量の取引をした取引先に対する売上代金の返戻額等の売上割戻しは売上値引に準じて取り扱うものとする。」と定められ、そのような原因にもとづく売上割戻しは売上値引と同様に、収益控除項目にすることとされていた⁹⁾。つまり、一取引概念であった。さらに、現行の収益認識会計基準によっても、事前的調整か事後的調整かの違いはあるが、売上控除として取り扱うのであり、一取引概念によっていることが分かる。

しかし、一方で、貸倒損失については、同じく財務諸表等規則第87条において、「通常の取引にもとづいて発生した債権に対する貸倒引当金繰入額又は貸倒損失は、異常なものを除き販売費として、当該費用を示す名称を付した科目をもって別に掲記しなければならない。」とされており、費用の発生として取り扱うことが定められている。つまり、二取引概念である。

この分析結果から、会計制度上は、売上割戻しについては一取引概念にもとづき収益控除項目として取り扱っており、貸倒損失については二取引概念にもとづき費用の発生として取り扱っていることが分かる。つまり、会計制度上は、二つの考え方のうちのどちらかで一貫

しているわけではなく、取引によって別々の取扱いとなっていると分析できるのである¹⁰⁾。

5. 自己株式等会計基準における一取引概念と二取引概念

(1) 自己株式等会計基準の取扱い

それでは次に、自己株式等会計基準を取り上げ検討する。

自己株式が取得されると、その後、必然的に自己株式の処分又は消却が行われる。つまり、自己株式の取得取引とその後の処分取引または消却取引との関係をどう考えるかについても、一取引概念と二取引概念という二つ考え方による分析が可能である。

自己株式等会計基準における基本的な会計処理を見ていくと、自己株式等会計基準の第 7 項には「取得時には取得原価により認識する」と定められている。決算時の取扱いは特に定められていないが、貸借対照表上の表示では、「純資産の部の株主資本の末尾における控除項目にする」ということが定められている。自己株式の会計処理の大きなポイントは、それを資産として捉えるのか、つまり、この自己株式の取得を資産としての有価証券の取得と捉えるのか、それとも実質的に減資があったものと考えてのかという 2 つの考え方のうち、どちらを採るのかということであるが、この「純資産の部の株主資本の末尾における控除項目とする」のが現行制度上の取扱いということになるため、実質的減資説が採られているといえよう。

さらに、自己株式を取得すると、その後は、処分するかあるいは消却するか、この 2 つの選択肢しかない。処分したとき、処分差益はその他資本剰余金に計上し（第 9 項）、処分差損はその他資本剰余金から控除（第 10 項）する。つまり、その他資本剰余金をプラスマイナスすることが定められている。また、消却したときは、その他資本剰余金から控除するのである（第 11 項¹¹⁾。

最後に、取得、処分及び消却のための付随費用は、全て財務費用とみて営業外費用、つまり損益計算書の項目とする（第 14 項）。すでに説明したとおり、「取得した自己株式は、取得原価をもって・・・」との定めがある（第 7 項）が、通常の有価証券の場合、取得原価には、取得の購入代価とともに付随費用を含めるけれども、自己株式に関しては、取得時の付随費用は財務費用とする、つまり取得原価には含めない取扱いが定められている¹²⁾。

(2) IFRSs における自己株式会計

IAS 第 32 号「金融資産：表示」には、「企業が自らの資本性金融商品を買戻す場合には、当該金融商品（「自己株式」）を資本から控除しなければならない。企業自身の資本性金融商品の購入、売却、発行又は消却に関して利得又は損失を認識してはならない。こうした自己株式を取得し保有するのは、企業である場合も連結グループの他の構成員である場合も

ある。支払った対価又は受け取った対価は、資本に直接認識しなければならない。」(IAS32 para. 33) との定めがある。この定めから、IAS 第 32 号でも日本基準と同じく、実質的減資説を採り、自己株式の売買からは損益を認識しない取扱いであることが分かる。なお、「資本に直接認識」について具体的に検討するために、その解説を参照しておこう。

Epstein & Jermakowicz (2009) には IFRSs による自己株式の会計に関して、次のとおり原価法、額面法及び償還擬制法の 3 つの方法を提示しており、次のように記述している¹³⁾。

<p>原価法 (cost method) の下では、再取得された株式の総原価が持分の控除的評価勘定 (金庫株) に借方記入される。当初の株式発行に際し貸方記入された持分勘定 (普通株式、株式払込剰余金など) は、元のままである。金庫株が再発行される時、収入が原価を超過する額は払込資本勘定 (a paid-in capital account) に貸方記入される。(中略) 原価法の利点は、当初の株式発行にかかわる金額を特定し会計処理することを回避することであり、したがって、それはより簡単で、より頻繁に使用される。</p>
<p>額面法 (par value method) の下では、金庫株勘定には、再取得された株式の額面 (または表示資本) 総額のみが借方記入される。(額面を超過する) 他の払込資本勘定は当該株式の当初の発行時に認識された金額に比例して控除 (relieved) される。金庫株の取得はほとんど償還として取り扱われる。しかしながら、普通 (または優先) 株式勘定は、当初金額を継続され、それにより、実際の償還と金庫株取引との区別を保持している。額面法により会計処理された金庫株がその後売却されたとき、売却価格の額面超過分は、払込資本に貸方記入される。</p>
<p>償還擬制法 (constructive retirement method) は、再取得された株式の額面 (または表示資本) 総額が金庫株勘定ではなく株式勘定に借方記入されること以外は額面法と同様である。この方法は、(1) 合理的期間内に当該株式を再発行しないというのが経営者の意図であるとき、または、(2) 株式会社法域 (jurisdiction of incorporation) で再取得株式を償還済みとみなすとしているときには、優れている。</p>

同書には、これら 3 つの方法が示された上で、次のような設例を示している (Epstein & Jermakowicz (2009), pp. 784-785)。

(1) 当社は、当初 60 ドルで発行した株式 (額面 50 ドル) 100 株を後に 1 株あたり 70 ドルで再取得し、その後、(2) 100 株全部を総額 7,500 ドルで再売却した。
--

<仕訳>

	原価法	額面法	償還擬制法
(1)	自己株式 7,000 現金 7,000	自己株式 5,000 追加払込資本 —普通株式 1,000 留保利益 1,000 現金 7,000	資本金 5,000 追加払込資本 —普通株式 1,000 留保利益 1,000 現金 7,000

(2)	現金 7,500	現金 7,500	現金 7,500
	自己株式 7,000 追加払込資本 —自己株式 500	自己株式 5,000 追加払込資本 —普通株式 2,500	資本金 5,000 追加払込資本 —普通株式 2,500

つまり、原価法は、日本の自己株式等会計基準に定める取扱いと同じである。これに対して、額面法と償還擬制法は自己株式の取得時に株主資本項目を減少させる点で、自己株式等会計基準とは全く異なる取扱いであり、特に、償還擬制法は資本金まで減少させる点で、減資が行われたものとみなしていることが分かる。なお、ここで、追加払込資本は、日本の会計制度上の用語としては「資本準備金」に該当するものと考えることができよう。

(3) 一取引概念と二取引概念による分析¹⁴⁾

そもそも自己株式をどう捉えるかということについては、すでに述べたとおり、資産説と実質的減資説とが対立している。

まず、資産説であるが、自己株式が資産であることを前提とする限り、自己株式の取得取引自体は資産の取得なので、一取引概念でも、二取引概念でも、自己株式が消却されて消滅するまでは、後述の付随費用に関する取扱い以外の取扱いに相違はないはずである。

一方、実質的減資説では、一取引概念の下では、自己株式の取得は処分又は消却までの暫定的な状態とみなされる。なぜならば、取得をただけでは、まだ処分も消却も実際に行われていないので、そのどちらかが実行されるまでは、暫定的な状態になるからである。そのため、自己株式の取得時に取得原価で資本からの控除として扱うわけであるが、ここでは、株主資本項目を直接的に減額するのではなく一括して間接的に控除する方法を取るようになる。

これに対して、二取引概念では、自己株式の取得取引とその後の処分取引又は消却取引は別個の取引とみなされる。そのため、自己株式の取得を実質的減資が行われたものとみなすので、自己株式を取得したときに資本項目の直接的減額を行う、つまり、すでに減資が行われたものとみなして、資本項目の減額を行うというのがこのやり方である。

厳密に言うと、それには二つのやり方がある。一つ目は、全部の資本項目を比例的に減額していく方法である。二つ目は、発行時に増加した資本金の金額のみを減額し、減少する自己株式の簿価との差額は、払込資本（日本における資本準備金）の調整として取り扱う方法である。いずれにしても、自己株式の取得時に、全ての資本項目又は資本金に直接的な減額が行われるというところに、実質的減資説における二取引概念の特徴がある。

自己株式等会計基準では、「自己株式を取得したのみでは発行済株式総数が減少するわけではなく、取得後の処分もあり得る点に着目し、自己株式の保有は処分又は消却までの暫定

的な状態であると考え、取得原価で一括して純資産の部の株主資本全体の控除項目とする方法が適切であると考えた」（自己株式会計基準第32項）のであり、明らかに一取引概念の考え方によっていることが分かる。

一方、IFRSsにおける自己株式の取扱いに関しては、先に引用した原価法、額面法及び償還擬制法に関連して一取引概念と二取引概念を用いた分析として、先に引用したEpstein & Jermakowicz（2009）には、次のように記述されている。

まず、原価法については、「原価法は一取引概念（one-transaction concept）と最も良く整合する。この概念は、会社は単純に、ある株主から他の株主への株式の交換における中間的『人』であるという理由から、株主持分の分類は影響を受けるべきではないという見解を取っている。実質的に、2人の株主の間での株式の譲渡が存在するのみである。持分勘定における当初の残高は未分配のまま維持されるので、償還（retirement）以外の理由で会社が自分の株式を取得するとき、または、その最終的消却（disposition）が未定であるときには、原価法の使用が最も受け入れられうる。」（Epstein & Jermakowicz, p. 784）と述べている。

次に、額面法と償還擬制法に関しては、「二取引概念（two-transaction concept）は、額面法と償還擬制法とに最も整合する。第1に、会社の株式の再取得はその資本構造の収縮を構成するものと見られる。第2に、株式の再発行は、新株の発行と同じである。金庫株の購入およびその後の再発行と以前に発行した株式の購入・償還および新株式の発行とにはほとんど相違はない。」（Epstein & Jermakowicz, p. 784）と記述するのである。

その上で、「原価法により当初会計処理された金庫株は償還擬制法に従うためにその後修正されうる。再発行（処分）されるであろうという意図で株式が取得されたが、その後、そのような再発行（処分）がなされる公算がないと決定された場合、その取引を修正することが適切である。」（Epstein & Jermakowicz, p. 784）と記述している。自己株式を取得したとき、消却されることが決まるまでは、一取引概念と整合する原価法を用いて処理しておき、消却されることに決まったら、償還擬制法で処理することになるというのであるから、一取引概念に基づいた取扱いを支持していると考えられるであろう。

（4）付随費用の支払取引の一取引概念と二取引概念による分析

なお、先の記述では、時間的に前後して必然的に生起する複数の取引に限定して狭義の一取引概念と二取引概念の問題としたが、そのみならず、株式等の購入取引においては必然的に生じる付随費用発生取引と株式等の本体の購入取引とを一つの取引事象と捉えて会計処理するか、それともそれぞれ別個の取引事象と捉えて会計処理するかという問題もある。これも、必然的に生じる複数の取引事象を対象に議論しているという点で、狭義の一取引概念と二取引概念という観点から分析することができるので、ここで取り上げ検討する。つまり、自己株式の取得や処分又は消却取引と付随費用の支払取引との関連を一取引概念と二取引概

念を用いて分析するのである。

まず、自己株式の取得取引における付随費用については、資産説であろうが、実質的減資説であろうが、二取引概念ではこれを自己株式とは別の財務費用の支払として取り扱うことになるのに対して、一取引概念では自己株式の取得原価を構成するものとして取り扱うことになる。

次に、自己株式の処分取引における付随費用については、資産説では一取引概念であれば自己株式売却損益の調整項目、つまり自己株式売却益からの減算項目又は自己株式売却損に対する加算項目として処理することになり、二取引概念であれば、財務費用として取り扱うことになる。これに対して、実質的減資説では、一取引概念であれば、払込資本の控除項目となるのに対して、二取引概念であれば、財務費用として取り扱うことになる。

最後に、自己株式の消却取引における付随費用については、消却が決定された時点で資産説は採りえなくなるので考慮外に置かれることになるのに対して、実質的減資説では、一取引概念によれば自己株式消却額としての資本項目から控除される金額を構成することになり、二取引概念によれば財務費用として取り扱われることになる。

日本基準では、実質的減資説によりながら、自己株式の取得や処分又は消却取引すべてにおける付随費用を財務費用として取り扱うことから、二取引概念によっていることになる。これに対して、IFRSs では、自己株式関連の付随費用について、IAS 第 32 号に、「…資本取引の取引コストは資本からの控除として会計処理しなければならない。」(IAS32 para. 35)との定めがあるので、これに基づいて、税効果考慮後の金額で資本控除とされるので、一取引概念によっていることが分かる。

つまり、IFRSs では、自己株式本体の取引も、その付随費用についても一取引概念によっているのに対して、日本基準では、自己株式本体の取引については一取引概念によりながら、その付随費用については二取引概念によっているというねじれた状況にあることも明らかになったのである。

6. ストック・オプション等会計基準における一取引概念と二取引概念

(1) ストック・オプション等会計基準における取扱い

ストック・オプションとは、「自社株式オプションのうち、特に企業がその従業員等に、報酬として付与するもの」(ストック・オプション等会計基準第 2 項 (2)) であるが、それは付与されてから一定の勤務期間が経過して権利として確定し、その後権利行使日又は権利行使期間内に権利行使されるか、権利行使されることなく失効する。ここでも、付与後に費用計上される取引と、その後の権利行使又は失効の取引について、一取引概念と二取引概念という二つ考え方による分析が可能である¹⁵⁾。

権利確定日以前の会計処理は次のとおりである。

ストック・オプションを付与し、これに応じて企業が従業員等から取得するサービスは、その取得に応じて費用として計上し、対応する金額を、ストック・オプションの権利の行使又は失効が確定するまでの間、貸借対照表の純資産の部に新株予約権として計上する（ストック・オプション等会計基準第4項）。各会計期間における費用計上額は、ストック・オプションの公正な評価額のうち、対象勤務期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づき当期に発生したと認められる額である（同第5項）。

また、権利確定日後の会計処理は次のとおりである。

ストック・オプションが権利行使され、これに対して新株を発行した場合には、新株予約権として計上した額（第4項）のうち、当該権利行使に対応する部分を払込資本に振り替える（同第8項¹⁶）。権利が行使されないまま、権利不行使による失効が生じた場合には、新株予約権として計上した額のうち、当該失効に対応する部分を利益として計上するが、この会計処理は、当該失効が確定した会計期間に行う（同第9項）。

このように権利行使されれば払込資本となり、権利が失効すれば利益になるという会計処理については、ストック・オプション等会計基準において、「新株予約権は、将来、権利行使され払込資本になる可能性がある一方、失効して払込資本にならない可能性もある。このように、発行者側の新株予約権は、権利行使の有無が確定するまでの間、その性格が確定しないことから、これまでは、仮勘定として負債の部に計上することとされていた。」（同第41項）として、過去の取扱いも含めて、権利行使の有無が確定するまでの間はその性格が確定しない、つまり、暫定的な状態にあるものとされている。つまり、これは、過去の取扱いでは負債の部に表示し、現行のストック・オプション等会計基準では純資産の部に表示するという違いはあれども、どちらも、一取引概念の考え方を基礎にしていると言えよう。

一方、IFRSでは、IFRS第2号「株式に基づく報酬」において、「受け取った財又はサービス及びそれらに対応する資本の増加を第10項から第22項に従って認識した後は、企業は権利確定日後の資本合計に事後的な修正を行ってはならない。例えば、権利の確定した資本性金融商品が失効したり、ストック・オプションの場合に、行使されなかったりした場合でも、従業員から受け取ったサービスについて認識した金額を事後的に戻し入れてはならない。しかし、この要求は、資本の中での振替（すなわち、資本の中のある項目から他の項目への振替）を禁止するものではない。」と定めている。つまり、日本基準では権利行使されて初めて資本の増加にはなるのに、IFRS第2号では財又はサービスを受け取ると、それに応じて資本項目を増加させる点、及び、日本基準と同じく、権利の付与日から確定日までの退職者数等の見積りの変更に応じて認識される株式報酬費用の金額に変化が生じることはあっても、IFRS第2号では資本合計の事後的な修正が禁止されている点で、大きく異なるのである。

(2) 一取引概念と二取引概念に基づく会計処理

すでに述べたとおり、ストック・オプション等会計基準において、ストック・オプションが発行されると、その後、ストック・オプションが権利行使されるかあるいは権利行使されずに失効することになる。一取引概念では、ストック・オプションの発行取引は、ストック・オプションの行使又は失効までの暫定的な状態とみなされることになる。ストック・オプション等会計基準でも、「発行者側の新株予約権は、権利行使の有無が確定するまでの間、その性格が確定しない」（同第 41 項）として、暫定的状態であることを認めている。そこで、ストック・オプションの発行時には公正価値で認識しておき、権利行使されれば資本項目に振り替え、権利行使されることなく失効すれば、失効益ないし戻入れ益が特別利益として認識されるのである。これに対して、二取引概念によると、ストック・オプションの発行とストック・オプションの行使又は失効は、別個の取引とみなされるので、ストック・オプションの発行時にストック・オプションに関連する費用を計上したときの相手勘定（貸方科目）の取扱いが決定されることになる。

日本基準では、ストック・オプションを付与し従業員等から取得するサービスに応じて費用計上するとき、株主資本ではない純資産項目、つまり新株予約権として計上しておき、権利行使されれば払込資本に振り替えられ、失効すれば失効益（戻入れ益）とされるので、この費用計上時の取引自体はまだ確定したものではないものとして取り扱われていることが分かる。つまり、権利行使の有無が決定するまでの暫定的な状態として会計処理されているので、一取引概念によっていると解釈できるのである。

しかし、IFRSs では、上述のとおり、ストック・オプションの付与後にストック・オプションに関連する費用（株式報酬費用）を計上し、受け取ったサービスに対応して、その貸方科目として払込資本（日本における資本準備金）を増加させるが、その増加させた資本は、事後的な修正は禁止されているので、この時点で、当該取引は確定して一つの取引として処理されたことが分かるのである。つまり、資本の増加取引とその後の権利行使又は失効とは別個の取引として位置付けられているので、二取引概念によっていると解釈できるのである。

7. 資産除去債務会計基準における一取引概念と二取引概念

資産除去債務とは、「有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるもの」（資産除去債務会計基準第 3（1）項）であるが、この定義にはすでに、除去の対象となっている有形固定資産の取得取引と当該資産の取得に伴い必然的に生じる当該資産の除去費用の負担取引という複数の取引の存在が想定されている。したがって、一取引概念と二取引概念という観点からの分析が可能である¹⁷⁾。議論をより明確にするために、以下に示す企

業会計基準適用指針第 21 号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」における「設例 1」(資産除去債務の会計処理)を題材にして検討することしよう。

1. 前提条件

Y社は、20X1年4月1日に設備Aを取得し、使用を開始した。当該設備の取得原価は10,000、耐用年数は5年であり、Y社には当該設備を使用後に除去する法的義務がある。Y社が当該設備を除去するときの支出は1,000と見積られている。20X6年3月31日に設備Aが除去された。
(略)

割引率は3.0%とする。Y社の決算日は3月31日であるものとする。

2. 会計処理

(1) 20X1年4月1日設備Aの取得と関連する資産除去債務の計上

(借) 有形固定資産(設備A)	10,863	(貸) 現金預金	10,000
		資産除去債務	863 * 1

*1 将来キャッシュ・フロー見積額 $1,000 / (1.03)^5 = 863$

すでに述べたとおり、上記の取引はもともと次の2つの取引として理解されている。

取引①=有形固定資産(設備A)を10,000で購入し現金又は預金で支払った。

取引②=有形固定資産(設備A)の除去時にはそれに伴う法的義務が存在し、その費用の見積り額は1,000である。

それぞれを分析すれば、取引①については「資産(有形固定資産(設備A))の増加10,000と資産(現金・預金)の減少10,000」という分析結果となる。これに対して、取引②については、通常は引当金処理と資産負債の両建処理が挙げられ、どちらが適切な会計処理となるのかという観点から資産除去債務会計基準では論じられている。

まず、引当金処理について、資産除去債務会計基準では「有形固定資産の除去に係る用役(除去サービス)の費消を、当該有形固定資産の使用に応じて各期間に費用配分し、それに対応する金額を負債として認識する考え方」(資産除去債務会計基準第32項)と記述されている。つまり、各期間の費用配分があった上での、その貸方項目としての引当金の計上であるから、費用認識を先に考える点で、その根底には収益費用利益観を基礎とした考え方がある。その結果、除去時点で負担(発生)する資産除去費用の見越計上を行うものという理解ができる。しかしながら、ここでの引当金処理は、当該資産の除去時に不可避的に生じる資産除去費用の一部を使用期間に配分して一部ずつ見越し計上するものであり、資産除去債務の全部が認識されているわけではない点、つまり簿外負債が存在するという点で、この引当金処理では不十分であると指摘されている(資産除去債務会計基準第34項)。

これに対して、資産負債の両建処理は、「資産除去債務の全額を負債として計上し、同額

を有形固定資産の取得原価に反映させる処理」(資産除去債務会計基準第 32 項)と記述されている。つまり、負債(資産除去債務)の(割引後ではあるが)全額を計上するところにその特徴があり、これは、資産及び負債として適格な項目をすべて認識するという観点からの会計処理であるという点で、資産負債利益観の考え方に基礎を置くものであるという理解ができるのである¹⁸⁾。この資産負債利益観に基づけば、資産除去債務の負債性については全く問題がないといえるであろう。しかし、資産(有形固定資産(設備 A))の計上については、負債(資産除去債務)の負担により資産の定義を満たす項目の取得があったか否かが論点となる。つまり、資産の定義を充足すれば(ア)、充足しなければ(イ)となる。

(ア)	資産の増加 863 と負債(資産除去債務)の増加 863
(イ)	費用の発生 863 と負債(資産除去債務)の増加 863

資産負債利益観における資産の定義は経済資源ないし将来経済便益であるから、ここで問題になるのは、資産除去債務の負担により経済資源ないし将来経済便益は取得されたか否かという点であるが、答えは「否」であると言わざるを得ない。なぜならば、資産除去債務を負担したからといって将来経済便益、すなわち将来キャッシュ・フローの創出能力を持った項目が得られたとは言えないからである。つまり、取引②についての分析は、「費用の発生 863 と負債の増加 863」となるはずである。

ところで、同じく引当金会計の枠組みで取り扱いながら、別の考え方によっている会計基準として、IFRSs がある。IFRSs には直接単独で資産除去債務を対象としている会計基準は存在しない。しかし、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」¹⁹⁾において、「引当金(provision)」を「時期又は金額が不確実な負債をいう」(10 項)と定義し、さらに①過去の事象に起因する現在の義務(present obligation)(法的あるいは推定的)を有していること、②当該義務を決済するために、経済的便益を有する資源の流出が必要となる可能性が高いこと(probable)及び③当該義務の金額について、信頼性のある見積りが可能であることの3つを認識要件として挙げている(14 項)が、資産除去債務はこれに該当することになるため、IFRSs では引当金会計の枠組みで取り扱われるのである。

ただし、資産除去債務会計基準で取り上げられた引当金処理は、除去時の資産除去費用の一部を使用期間に配分して見越し計上するものであったが、ここでは負債のとしての引当金であり、IAS 第 37 号で「負債とは、過去の事象から発生した企業の現在の義務で、その決済により、経済的便益を有する資源が企業から流出する結果となることが予想されるものである。」(IAS37 para.10)とされていることから、資産除去債務の全額を引当金として計上することが想定されている点で、資産除去債務会計基準という引当金処理とは基礎にある考え方が異なっているのである。すなわち、IFRSs における引当金会計自体が、収益費用利

益観を基礎としたものではなく、資産負債利益観を基礎したものであるという指摘ができるであろう。

また、貸方側の資産除去債務自体について IFRSs では、以上のとおり引当金会計の枠内で認識されるが、借方側である資産除去費用については、IAS 第 16 号「有形固定資産」において、「取得原価の構成要素」として「16 (c) 当該資産項目の解体及び除去並びに敷地の原状回復のコストの当初見積額のうち、それらに係る義務が、当該項目の取得時に、又は特定の期間中に当該有形固定資産の資産項目を当該期間中に棚卸資産を生産する以外の目的で使用した結果として、発生するもの」を挙げており、これが資産除去債務に起因して生じる資産除去費用を意味するものであり、当初認識時の有形固定資産（設備 A）の取得原価を構成するとして、資産除去費用の有形固定資産への計上を根拠づけているのである²⁰⁾。

さて、ここまでの議論は、取引②を単独で論じているのでそもそもの議論の出発が二つの取引の存在を前提にしたものである。しかし、一取引概念を前提にして、「資産（設備 A）の取得原価＝取得時の公正価値」という点に注目して議論すれば、次のような論理展開が可能となる。

上述のとおり、二取引概念に基づいて、取引①を前提に取引②を分析すれば、資産の増加とは言えないので、資産除去費用は取得原価に含まれない。しかし、一取引概念を前提にした上で、取引①に注目した上で、構成要素アプローチの考え方をとると、資産（設備 A）の本来の公正価値は 10,863 であって、当該資産除去時に現時点での公正価値（割引現在価値）863 だけの義務が伴うことが明らかなので、10,863 ではなく、10,000 という評価額になっていると理解することが可能となる。つまり、取引②を取引①とは別に分析するのではなく、両者を合わせて、文字どおり一つの取引として考えると、次のような分析結果となる。

資産（有形固定資産（設備 A））の増加 10,863 と 資産（現金又は預金）の減少 10,000 及び負債（資産除去債務）の増加 863
--

たとえば、全く同じ状態にあると理解されている中古車 A と中古車 B があり、両方とも車検直後であれば 800,000 円のところで、中古車 B については車検が済んでおらず 2 週間後に車検切れとなるため、合理的に予想される車検費用が 150,000 円であれば、その分が考慮される結果、中古車 B は 650,000 円と評価されて取引されることになるのと同様の状況である。しかし、このとき、「では、新車や中古車も同じく車検費用はかかるのに、それが負債計上されないのはなぜか？」という疑問が出てくる。これについての結論は、その費用が不可避か否かという点で、両者は大きく異なるからであるということになる。つまり、資産除去費用は不可避であって、除去時に必ず負担しなければならない。これに対して、車検期限前に処分すれば車検費用の負担は回避できるし、たとえ車検切れになったとしても、所有してい

るだけなら問題はない。なお、車検切れ状態でも処分は可能である。つまり、車検費用は回避可能であり、そこに資産除去費用との大きな違いがあるということである。

以上の分析から、一取引概念を用いることによって現行の資産除去債務会計基準における資産負債の両建処理の合理性に関する説明は可能となることが分かるのである。

8. 結び

以上の検討結果から、本稿で取り上げた一取引概念と二取引概念という考え方による分析を通して、日本の会計基準のみならず IFRSs においても、この両方の考え方のどちらかを基礎とする会計方針の限定が行われていることが明らかになった。ある会計基準の特定部分では一取引概念を基礎とする会計方針が採用され、同じ会計基準の別の部分では二取引概念を基礎とする会計方針が採用されることもあれば、ある会計基準では一取引概念を基礎とする会計方針が採用されながら、別の会計基準では二取引概念を基礎とする会計方針が採用されることもあるのである。このように、合議制の会計基準開発機関から公表される会計基準は、その時々において異なる会計思考を内包しながら、合意が形成されて成立していると理解できるのである。

注

- 1) 企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第 4 項 (1)。
- 2) 寫村 (1984) ではこの分析視角が取り上げられ、収益計上に関連した分析が行われている。同稿では、一取引概念と二取引概念ではなく「連続思考」と「切斷思考」と表現されている。なお、筆者が本稿で取り上げた一取引概念と二取引概念という分析視角を用いた分析を試みる契機を与えてくれたのがこの寫村 (1984) である。
- 3) 日本の会計制度上の文書において「国際会計基準」と表現されているものは、国際会計基準審議会 (International Accounting Standard Board: IASB) が公表している国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: IFRS) のことであるが、IASB に改組する前の国際会計基準委員会 (International Accounting Standard Committee: IASC) 作成公表した国際会計基準 (International Accounting Standard: IAS) の中にも失効せずに残っているものがあるため、現在有効な IAS と IFRS とを含めて、IFRSs と表現されることが多いので本稿でもそれに倣うことにする。
- 4) ここで取り上げている為替差損益に関して、IFRS では、貨幣性項目の決済又は換算から生じた為替差額は発生した期間の純利益に認識しなければならない (IAS21 para. 28) と定めており、これは外貨建取引等会計処理基準と同様であるから、特に取り上げ検討する必要はないものとする。
- 5) 仕入控除項目としての仕入値引や仕入割戻し、仕入割引なども同様に一取引概念及び二取引概念という分析視角を用いて検討することが可能であるが、紙幅及び時間の制約との関係から、

会計基準分析思考としての一取引概念と二取引概念

本稿では省略する。

- 6) 収益認識会計基準は、IFRS 第 15 号「顧客との契約の基づく収益」を下地にしているため、その基礎にある考え方は同じであると考えられている。しかし、売上割引に関しては、これを重要な金融要素とみるのか、そうでないのかによる会計処理の相違や、収益認識会計基準では重要な金融要素として取り扱わない簡便法を採用できるため、その場合にどのように会計処理するのかについては、検討を要する。
- 7) 収益認識会計基準における認識の考え方に関する検討については、佐藤（2018a）及び佐藤（2018b）を参照。
- 8) この点については、佐藤（2020）における分析を参照。
- 9) 収益認識会計基準の適用後、このような取扱いに関する定めは削除されている。
- 10) 売上控除項目および貸倒損失・貸倒引当金繰入額に関する IFRS における取扱いは、フォワードルッキングな貸倒引当金を計上することを除いて、日本基準と同様であるから、特に取り上げ検討する必要はないものとする。なお、フォワードルッキングな貸倒引当金については、吉村他（2020）や藪原（2021）を参照。
- 11) その他資本剰余金から控除するとき、その他資本剰余金の残高の多寡に関係なく、借方記入が行われるので、その他資本剰余金は、通常は貸方残高であるが、借方残高になることがある。会計基準ではこれを「負の残高」と表現するが、いずれかの時点で負の状態を解消する手続きが必要になる。これには、負の残高になった都度実施するか、それとも年度単位で実施するかという選択があるが、自己株式等会計基準では、「年度単位で負の残高になっている場合」にその他利益剰余金（繰越利益剰余金）から控除（第 12 項）すると定めている。この取扱いも、負の残高になった取引と、その後には生じずかもしれない自己株式処分取引とを別個のものとして考えれば、資本剰余金が負の残高になった都度、その解消を図ることになるし、繋げて考えるならば会計期間末の段階で負の残高になったときにのみ負の状態の解消を図ることになるという点で、やはり一取引概念と二取引概念という考え方をうけて分析することが可能である。
- 12) これ以外にも、法務省令である会社計算規則の規定に関連して出てくる問題がある。会社計算規則第 14 条第 1 項及び第 17 項第 1 項には新株発行と同時に自己株式の処分が行われたときの資本金等増加限度額について定めがあるが、その本質的な論点は自己株式処分差損を資本金等増加限度額から控除してよいかという問題である。しかし、これは、必然的に生じず二つの取引を問題にしているわけではなく、新株発行取引と自己株式の処分取引という企業が任意で実行する二つの取引を問題にしているため、一取引概念・二取引概念という枠組みとは別の合成処理・独立処理という観点から論じられるべきものである。したがって、本稿では取り上げない。
- 13) Epstein & Jermakowicz（2009）pp.783-784。なお、額面法を適用する場合、額面株式のない日本では、額面は「一株当たり資本金額」と読み替えられることになろう。
- 14) 自己株式会計を一取引概念と二取引概念という分析視角から検討するものとして、増子（1997）、野口（2004）や奥蘭（2015）などがある。ただし、野口（2004）では「一取引基準」と「二取引基準」という用語、奥蘭（2015）では、「一取引観」と「二取引観」という用語が用いられている。
- 15) ストック・オプションについても付随費用の取扱いが問題となるが、自己株式に関連する分析と結論的には同じになるので、ここでは省略する。

- 16) 新株予約権の行使に伴い、当該企業が自己株式を処分した場合には、自己株式の取得原価と、新株予約権の帳簿価額及び権利行使に伴う払込金額の合計額との差額は、自己株式処分差額として自己株式等会計基準に基づいて会計処理する。
- 17) 一取引概念と二取引概念という分析視角をもって資産除去債務を検討したものとして佐藤 (2017) があるが、本稿はさらに深く検討している。
- 18) 資産除去債務に関する「資産負債の両建処理」に関する検討については、笠井 (2018)、生島 (2020) や平野 (2021) などを参照されたい。なお、笠井 (2018) では「バズ」概念を用いた分析が行われている。
- 19) IAS 第 37 号の詳細については、鈴木 (2021) を参照。
- 20) この点について、資産除去債務会計基準でも「…有形固定資産の除去時に不可避免的に生じる支出額を付随費用と同様に取得原価に加えた上で…」(資産除去債務会計基準 41 項) として「費用の発生」としてではなく「資産の増加」として取り扱うが、その根拠として「付随費用と同様」に取り扱うことを強調しているので、IFRSs と共通している。しかし、このような考え方の合理性については問題なしとは言えないだろう。これは、換言すれば、測定対価主義ないし犠牲原価説 (原価の凝着性) の考え方によって、その取得に伴い負担した犠牲すべてを資産 (設備 A) の取得原価を構成するものとして取り扱うということであるが、もともと資産除去債務の全額の認識の基礎にある考え方である資産負債利益観と測定対価主義との整合性についてさらなる検討が必要であると考えられるからである。

参 考 文 献

- 有限責任あずさ監査法人 (2016), 『詳細解説 IFRS 実務適用ガイドブック (第 2 版)』中央経済社
- 生島和樹 (2020) 「取得原価における将来支出の検討—資産除去債務の会計処理に基づいて—」『総合政策 (岩手県立大学)』第 21 卷
- 奥蘭幸彦 (2015) 「自己株式会計の問題点—原価法と額面法・払込資本法の検討—」『経営学論集 (九州産業大学)』第 26 卷第 2 号
- 笠井昭次 (2018) 「収益費用観・資産負債観に関するふたつの検討課題 (2)」『三田商学研究』第 60 卷第 6 号
- 佐藤信彦 (2007), 「資産除去債務の会計を巡る諸問題」『企業会計』第 59 卷第 9 号
- 佐藤信彦 (2018a), 「収益認識の基本的考え方—「実現」と「履行義務の充足」に関連して—」『ディスクロージャー & IR』第 5 卷
- 佐藤信彦 (2018b), 「新収益認識会計基準における契約の識別と収益の認識」『税研』第 200 号
- 佐藤信彦 (2020), 「収益認識における変動対価概念と売上戻りの会計処理」『会計研究の挑戦』河崎照行編著, 中央経済社) 第 5 章所収
- 寫村剛雄 (1984), 「未確定性と期間計算」『財務会計原理』(中央経済社) 第 8 章所収
- 鈴木昭一 (2021), 「IASB における引当金会計」『引当金・準備金制度論—会計制度と税法の各国比較と主要論点の考察』(佐藤信彦編著, 中央経済社) 第 11 章所収
- IFRS 財団編／企業会計基準委員会・(公財) 財務会計基準機構監訳 (2021), 『2021 IFRS® 基準 Part A』中央経済社 本稿における IFRSs の翻訳は本書に依拠している。
- デロイトトーマツ／有限責任監査法人トーマツ [訳] (2019), 『国際財務報告基準 (IFRS) 詳説

会計基準分析思考としての一取引概念と二取引概念

iGAAP2018 A guide to IFRS reporting 第1巻』第一法規

野口晃弘 (2004) 『条件付新株発行の会計』 白桃書房

平野智久 (2021) 「資産除去債務に係る「資産負債の両建処理」の発展可能性」『産業経理』 第80巻第4号

増子敦仁 (1998) 「アメリカにおける自己株式会計の変遷」『経理研究』 第42号

藪原康雅 「COVID-19 影響下でのフォワードルッキング引当」『銀行実務』 2021年12月号

吉村拓人・尾嶋博之・石川裕之 「フォワードルッキングな貸倒引当金の具体的な考え方 コロナが迫る『発生ベースの信用リスク評価』からの脱却」『金融財政事情』 2020年9月7日号

Epstein, B. J. & E. K. Jermakowicz (2009), *WILEY IFRS 2009 Interpretation and Application*, JOHN WILEY & SONS, INC.