

『序説』における収益概念についての一考察

成 川 正 晃

1. はじめに

2014年5月28日にIASBよりIFRS15「顧客との契約から生じる収益 (*Revenue from Contracts with Customers*)」が公表された。IFRS15は、IAS11「工事契約」、IAS18「収益」、IFRIC13「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」、IFRIC15「不動産の建設に関する契約」、IFRIC18「顧客からの資産の移転」、SIC31「収益-宣伝サービスを伴うバーター取引」を置き換える収益認識に関する包括的な基準である。IFRS15は、2001年のアジェンダ決定から実に14年を要したプロジェクト(収益認識プロジェクト)の成果である。

収益認識プロジェクトでは、いつの時点で収益(revenue)を財務諸表に計上するのかわかるという「認識」時点の問題も重要な論点であった。それゆえ、しばしば収益認識プロジェクトと呼ばれている。会計基準¹⁾上の収益認識基準については、ペイトン=リトルトン(Paton and Littleton 1940 *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 以下『序説』という。)によって提唱された認識基準(実現基準)がSFAC第5号(1984)まで続き、その後IAS18を経て、IFRS15と変化してきたと考えられる。当然に、『序説』当時の収益認識基準と2014年のIFRS15における収益認識基準では、その認識基準の表現に相違が見られる訳であるが、その相違がどのような意味内容を持つのか、仮に実質的に異なる意味内容を有しているとして、その変化(それまでの変遷)は、なぜ生じてきたのか。何らかの因果関係が会計基準変遷に内在するのかを明らかにしたいというのが、本稿を含めた大きな意味での問題意識である。

しかし、収益認識論の検討を行う前に、収益概念²⁾(の変遷過程)を今一度再検討しておく必要があるというのが、狭い意味での本稿での問題意識である。これは、収益概念とは何をもって収益とするのかという、収益の範囲に係わってくるともいえる。この収益概念(の範囲)が、仮に異なる、すなわち収益概念に様々な見解があるとすれば³⁾、それに応じて収益認識基準も様々な形で存在する可能性がある。

このような視点から、本稿では、収益概念の検討について、初期の基準を題材として分析を行っていくことにする。なぜならば、収益認識プロジェクトも会計基準設定のプロジェクトであったからである。

また、本稿において『序説』を取りあげるのは、収益概念の初期の基準における表現、意

『序説』における収益概念についての一考察

味内容を示していると考えているからである。したがって、本稿においては、今後の議論を展開する前提として、1940年の『序説』を中心としながら、会計基準初期の収益概念を検討する。換言するなら、本稿の目標は、収益概念の変遷を辿る研究手法を採用する意義を確認することにある。

2. 『会社報告諸表会計原則試案』（1936）における収益概念

『序説』以前の会計基準に類するものとして、1936年に公表された『会社報告諸表会計原則試案（A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports）』がある。これは、AAAからの会計原則（基準）にかかる最初の文章⁴⁾といえるものであった。

中島（1964.6）に指摘があるように、AAA（1936）は、「体系についても、また、用語についても、整理の不十分な点が多く、決して満足すべき完全なものではない」と言われているが、「古典的意義、および、主要な論点についてその当時から一貫して保持されている基本的な立場を探る」（中島1964.7）ことに意義があるとも指摘されている。そこで、以下、AAA（1936）における収益に関連する事項を整理しておく。

AAA（1936）では、利益の測定という箇所の第8項で「ある期間の損益計算書は適切な会計的認識（accounting recognition）を経たすべての収益（all revenues）とその期間中に落とされた（written off）すべての原価（all costs）とを、その期間の営業活動の結果であろうとなかろうとに関係なく、ことごとく示すべきである」（AAA 1936.189, 中島1964.30）と述べられている。すなわち、全ての収益には、営業活動の結果である営業収益と営業活動の結果ではない営業外収益とに区別して把握していたと解する事ができる。しかし、「適切な会計的認識を経たすべての収益」については、特段の説明的な記述がない。つまり、何をもちいてして収益としているのか、収益の定義（範囲）は不明瞭である。

また、これに続けて「企業の歴史上のどの年度をとっても、そこでの利得（gains）及び損失はことごとく、通計された損益計算書の中に示さなければならない」としている（AAA 1936.189, 中島1964.30）が、やはり、何をもちいてして利得としているのか、利得の定義（範囲）は不明瞭である。また、利得と収益との関係も不明瞭である。利得＝収益であり、単なる収益の言い換えが利得であるのか、それとも、収益が利得を含む概念であるのか、あるいは利得が収益を含む概念であるのか、等については定かではない。

さらに、その後の第10項で「営業的計算の区分ではその行った販売及びその供与した用役から生ずる総収益」（AAA 1936.189, 中島1964.30）と述べられている。また第11項では「当期の営業活動以外の要因から生じた経常外的な利得」（AAA 1936.189, 中島1964.31）とも述べられている。以上の諸点を勘案すると、営業収益≠営業外（経常外）利得ということが理解できる。収益と利得を区別する鍵となるのは、「営業活動」の結果であるかど

うかということである。ただ、ここからも、AAA（1936）における収益は営業計算の過程で生じるものである事は明らかであるものの、「行った販売及びその供与した用役から生じる収益」とはいかなるものであるかについて、これ以上の記述はない。

したがって、AAA（1936）における収益の範囲は次のように理解することができる。

図1 AAA（1936）における収益と利得



すなわち、収益は狭義の意味において営業活動の範囲を指す「営業収益」と呼ばれ、営業外の収益は、利得という用語に置き換えられ、「営業外（経常外）利得」と呼ばれる。さらに、この2つを包含する用語として、広義の収益（ないし利得）が考えられている。

広義の収益（利得）＝営業（狭義の）収益＋営業外（経常外）利得
という関係である。

なお、AAA（1936）においては、（狭義の）収益は特に明示的に説明するまでもなく、自明的なものとして捉えられていたと考えられる。すなわち、販売収益であるし、用役提供収益である。

3. 『序説』（1940）における収益概念

『序説』では、「収益（revenue）は顧客から受け取った新しい資産（new assets）の額で測定した、企業の成果（product）である」（Paton and Littleton 1940. 46）し、「企業の収益は、資産という面から取りあげれば、究極的には、その企業の生産物たる財または用役と交換に、顧客または得意先から流入する資金の流れ（the flow of funds）によって示される。」（Paton and Littleton 1940. 47）と述べている。

すなわち、

（借）資産 （貸）収益

である。

『序説』では、収益の本質を企業の成果と考えている。その成果額は、顧客または得意先から流入する資金の流れによって測定されるとする。資産の増加を収益計上の要件としていると理解できる。すなわち、借方の資産（資金の流れ）の増加を伴い収益が生じるとする。

『序説』における収益概念についての一考察

しかし、資産の増加は、収益計上の必要条件ではあるものの、必要十分条件ではない。資産の増加を伴う事象にも、収益を伴わないものも有るとして、『序説』では、資産の増加原因を分析する。増加した (augmented) 資産「全てが収益の発生 (emergence) を反映するとは限らない」(Paton and Littleton 1940. 47) という理解である。

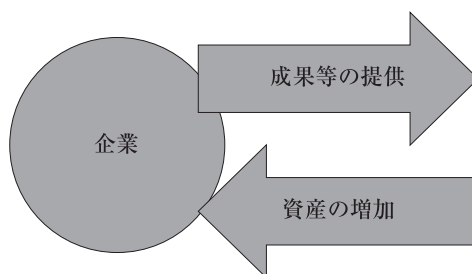
『序説』では、資産の増加原因は次の5つに分けて把握している (Paton and Littleton 1940. 47)。

- (1) 債権者または株主による追加資金供与の財務上の取引
- (2) 在庫品 (stock in trade) 以外の資産の処分や企業の部門の処分等による清算的取引から生ずる利得 (gains)
- (3) 寄贈, 寄付, 発見
- (4) 現存資産の評価替え
- (5) 生産物の提供, すなわち生産上の成果 (productive accomplishment) の流れ

このうち (5) のみが収益の主たる源泉 (primary source) であるという。例えば (2) の清算的取引により生じる固定資産売却等に伴う資産の増加では収益は生じず、利得が生じるとする。『序説』では、収益≠利得と考えているということである。ところが、(2) と (5) には類似性がある。すなわち (2) は、企業の成果とは考えないものの、清算的取引においても、資産を相手に提供することを原因として新しい資産が増加する (場合がある) という意味で、収益≒利得と考えているといえよう⁵⁾。

これらを図解すると次のようになる。

図2 『序説』による収益・利得発生メカニズム



このうち、企業から提供されるものが、企業活動の成果であれば、収益であるし、清算的取引により企業資産が提供される場合が利得とされている。すなわち、企業活動の結果提供される生産物によって収益が定義付けされることになる。

ここで注意すべき点は、企業活動の成果という捉え方である。清算的取引は、広い意味では企業活動の一端を構成するものの、成果の提供とはみなさないということである。上記図

-2における成果等のうち、成果であれば収益、それ以外は利得とみなしている。

『序説』においては、成果の提供が収益発生の原因であり、資産の増加がその結果であり、この2つが同時に生じて、

(借) 資 産 (貸) 収 益

となると理解することができる。ところが、この仕訳が同時ではなく、若干のタイムラグがあるとすると

(借) 資 産② × × × ③ (貸) 収益① × × × ④

となる。すなわち、①→④と進むと考えられる。収益額が、受け入れ資産額によって測定され、自立的に測定されてはいないのである。

『序説』では、生産上の成果について「企業活動の広い概念が強調されるべきである」(Paton and Littleton 1940. 48)と指摘し、「企業の成果 (product) に関して収益を定義するに際し、「成果 (product)」を主たるアウトプットに限定しようということは意図されていない」(Paton and Littleton 1940. 48)という。付随的な成果や不規則的に発生する成果も収益に含まれることになる。

ここに、『序説』における収益と利得の範囲は、次のように整理される。

図3 『序説』における収益と利得



すなわち、『序説』においては、収益≠利得である。収益と利得を区別するポイントは、企業にとっての成果と呼べるかどうか依存している。在庫品の提供、すなわち、商品の販売を強く意識して、通常の商品売買以外の有価証券や固定資産の売却取引による資産の増加は利得としていることがわかる。また、営業外収益 (non-operating revenue) という項目で、固定資産の処分等を論じている (Paton and Littleton 1940. 60) から判るように、営業収益と営業外収益という区別も設け、営業外収益のことを利得と称していることから、AAA (1936) と同様に、全体としての広義の収益という考えが伺える。

以上のように、『序説』においては、AAA (1936) において不明瞭であった収益と利得の

定義に一定の解答を与えているという点で評価できる。

4. 『序説』における収益概念と認識基準

(1) 収益概念と認識基準

次に、いつ収益が認識されるのかという点について検討を加えていく。

「販売されたアウトプットの価格総計としての収益は、その成果 (product) が完成され販売価格が実際の販売によって決定されるまでは、成熟した (full-fledged) ものではない」(Paton and Littleton 1940. 48) としている。すなわち、収益には成熟した収益と成熟途中のものがあると考えている。『序説』では、「収益は全体の営業過程を通じて稼得 (earned) される」(Paton and Littleton 1940. 48) と考えている。すなわち、収益は、生産や引渡しという全ての企業活動を源泉として「稼得」されつつも、実際の販売を待たなければ、成熟した収益ではないと考えている。

これとは異なる考え方には、次のようなものがある。「その成果 (product) が完成し販売されるか販売契約下におかれるまでは、収益は完全には稼得されていない」(Paton and Littleton 1940. 49) とみる考え方である。しかし、このような考え方を『序説』は否定する。『序説』では、販売時点で収益が稼得されるという考え方では、「非常にいかがわしい (questionable) 費用配分に結びつく」(Paton and Littleton 1940. 49) と費用面から批判し、収益は全体の営業活動を通じて稼得されるとする。

その上で、「稼得は実現と混同されてはならない」(Paton and Littleton 1940. 49) といい、実現の要件 (実現テスト) として、次の2つあげている (Paton and Littleton 1940. 49)。

(1) 法的な販売あるいは同様の過程を通した転換 (conversion)

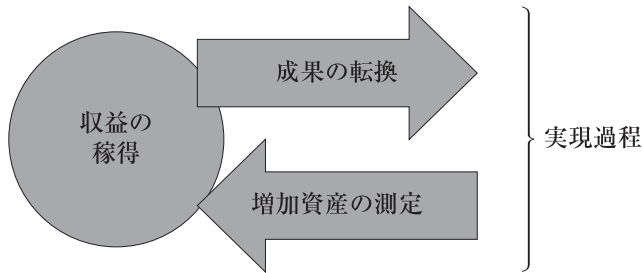
(2) 流動資産の取得を通した確証 (validation)

「収益は営業活動によって暗黙裏に稼得されているということが出来るが、通常その金額はその活動過程が完了し、製品が顧客に引き渡されるまではなお不確実である。」であるとして、(1) の転換を収益実現の要件と考える。さらに、「この引渡し時に至ってその製品に対する価格は客観的に決定される」として、(2) の金額的客観性 (確証) を要件としている。

以上の、収益における稼得と実現を図解すると次のようになる。

この実現過程、すなわち実現の要件は、「販売の完了を収益実現のテストとして用いることによって十分に満たされる」(Paton and Littleton 1940. 53) といえる。「販売が (経営) 活動のキャップストーン (capstone) であり、全ての努力が向けられる目標 (the end)」(Paton and Littleton 1940. 53, 54) である。『序説』では、販売基準 (sale basis) と呼んでおり、実現基準の具体的基準である。

図 4 『序説』による収益の稼得・実現メカニズム



(2) 利得概念と認識基準

先に見てきたように、AAA (1936) では、狭義の収益、すなわち営業収益と営業外収益である利得とは、違うもののその違いが不明瞭であった。一方、『序説』においては、企業の営業活動による成果の提供を原因とする狭義の収益と清算の取引、すなわち営業外の収益としての利得という違いがあった。

そこで、ここでは、利得の稼得実現過程が収益の稼得実現過程と異なるのかどうか確認しておく。

まず、収益と利得を区別する必要性については、「固定資産の処分そのほか特別の出来事より生ずる利得 (gains) を通常の営業利益 (ordinary operating income) から区別することは法律上的見地からさほど重要視されていない」(Paton and Littleton 1940. 49) と考えながらも、この区別をしないと「解釈上重要な誤謬が生ずるかもしれない。」(Paton and Littleton 1940. 49) としている。しかしながら、「「営業」という言葉の無理のない意味を規定することには困難が存在する」として、営業外項目との峻別が難しいことは指摘している。その上で、資本利得 (capital gain) は「明白なことであるが、その実現された期間に一全額—稼得されたわけではない」として、利得においても、稼得と実現を区別していることがわかる。

そうなると、収益と利得は、共にその認識基準として実現基準の適用を『序説』において考えていることになる。すなわち、『序説』でいうところの、収益と利得はその同質性が指摘でき、認識上の基準としては、実現テストが行われることになる。

つまり、認識基準の面からは、収益と利得という区分は積極的な意味を持たず、企業にとって「営業」というあやふやな区別によって、収益概念が規定されているともいえる⁶⁾。

5. 稼得過程重視の認識基準

(1) 生産基準

ところが、実務上、全ての収益について実現基準の適用が指向されるかというそういう訳でもない。

「収益が生産基準（production basis）でかなり確実に測定されうる」（Paton and Littleton 1940. 50）場合には、営業努力に応じて収益が認識されることを実務が容認することもある。例えば「収益測定についての生産基準は、農業を含めた採取産業（extractive industry）に妥当すると考えられる」（Paton and Littleton 1940. 50）といわれる。すなわち、成果等の提供という販売以前に稼得段階で収益を認識しようということである。このような生産基準が妥当性を持つ理由は、「販売活動よりもむしろ技術的な生産が収益に対して責任を有する主要因」（Paton and Littleton 1940. 50）と考えられるためである。

しかしながら、『序説』においては、「生産基準を一般的に使用することが不当に正当化されている」（Paton and Littleton 1940. 50）として批判する。彼らの論拠は、「生産行為が収益記帳（booking of revenue）の基礎として用いる客観的（objective）および決定的（decisive）なテストを与えない」（Paton and Littleton 1940. 50）ということにある。

(2) 増価

『序説』においては、収益の範囲ではないもののある種の資産の成長や成熟によって資産額がふえることもある。いわゆる（自然）増価（accretion）である。

成長する樹木や家畜類の増加は、認識可能な収益といえる。なぜなら、資産が増大し、その物量上の増大は客観的に証明しうるからである。仮にこのような増価を収益と見なせば、その増価過程は収益稼得過程といえよう。しかし「生産の技術的工程はまだ先に控えており、その後新しい流動資産への転化が伴う訳であり」（Paton and Littleton 1940. 52）、このような「収益として増価（accretion）を取り扱うのは明らかに不正確である」（Paton and Littleton 1940. 52）と論じ、収益認識対象とすることには否定的である。

ただし、「資産の増加分が、帳簿記入原価を不明確としない方法で処理され、その結果生じた貸方項目に明瞭な名称が付され、そして実現されている利益と別個に報告されているのなら」（Paton and Littleton 1940. 52, 53）という条件で報告上は容認する姿勢も見せている。

以上検討してきたように、収益の実現過程だけではなく、生産基準や増価については、稼得過程の段階で収益を計上しようとする考え方もあることは確認できる⁷⁾。

6. むすび

本稿においては、収益とは何かという点に焦点を当てて検討を行ってきた。会計基準の初期のものとして、AAA (1936) と『序説』(1940) を取りあげて、収益の範囲の変遷も確認した。

収益と利得を区別する意味は、企業の営業成果の測定にあったと思われるが、いつ収益を計上し、いつ利得を計上するのかという点では、同じ認識基準である実現基準の適用であるといえる。この点で、収益と利得を企業の営業成果であるかどうかをメルクマールとすることにどれほどの意義があるのかを再検討する必要がある。損益計算書が区分式損益計算書から IFRS が求める無区分の包括利益計算書への移行とも相まって検討を行っていく意義はあろう。

また、認識基準において、1940年当時の実務では、実現基準以外の収益の稼得過程に重きをおいた考え方があったことも確認できた。生産基準や増価の処理としてその一例を示したが、生産基準と実現基準との関係をどのように理解するのかは、収益認識基準の展開を年度を追って確認することで容易であろう。例えば、日本における企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」では、『序説』でいうところの生産基準に相当する工事進行基準の適用をまず判断し、適用できない場合に、工事完成基準を適用するというように、生産基準を主とし、実現基準を従とする考え方も見受けられる。したがって、『序説』以降の収益認識基準の変遷を把握する意義は大きいといえる。

さらに、増価という例からは、収益の範囲そのものを拡張して統一的な認識基準を指向するという方向性も考えられる。

このように、収益認識基準の変化を確認し、そこに因果関係が認められるかどうかどうかを論じることは重要であり、収益概念の変遷を辿る研究手法を採用する意義はあろう。

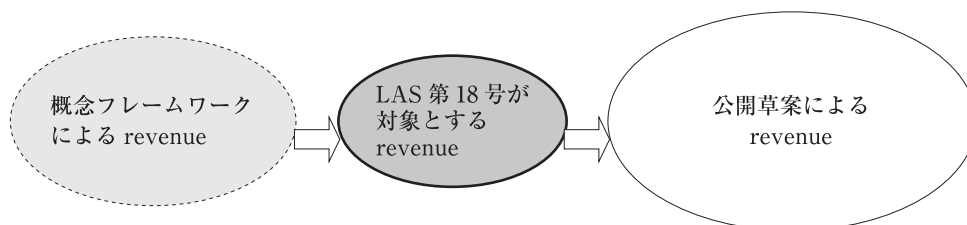
注

- 1) 会計基準 (accounting standards) と会計原則 (accounting principles) という用語は時代とともに微妙に異なる意味で用いられてきていると把握している。しかし、近年においては、会計基準という表現が会計原則という表現に比して多用されているという認識のもと、本稿においても、会計基準という名称で会計原則も包摂した広い意味で統一的に用いるものとする。但し、原文で principles と表記されている場合には、「原則」と訳して使用するものとする。このような考え方は、津守 (2002) を参考にした。また、何をもちて会計基準と考えるかという点では、やはり議論の多いところではあるが、本稿において取りあげる、AAA (1936) やペイトン=リトルトン (1940) も、会計基準 (に準ずる文献) として取り扱っている。
- 2) 収益概念という用語も多義的である。本稿においては、何をもちて収益と称するかという収益の範囲を意味するものとして用いることとする。

『序説』における収益概念についての一考察

- 3) 例えば、1989年のIASB概念フレームワーク（IASC 1989）から、1993年のIAS18（IASC 1993）への変化、さらにIFRS15の公開草案（IASB 2010）における収益（revenue）では、その範囲が異なっていた（成川 2014. 63）。

revenue 概念の変遷イメージ



- 4) AAA（1936）公表以前に、収益認識基準に関する実現という用語が公的に使用されたのは、1932年のアメリカ会計士協会（American Institute of Accountants）の証券取引特別委員会（the Special Committee on Cooperation with Stock Exchange of the American Institution of Accountants）の書簡においてであったと言われている（辻山 2002. 352）。
- 5) なお、資産の増加原因のうち、(3)の寄贈、寄付、発見を原因とする資産の増加も収益ではないとするし、(4)資産の評価替えによる資産の増加も収益ではないとする。なお、(3)と(4)については、利得の範囲にも含めていない点には注意が必要である。
- 6) 営業活動と営業外活動を区別して、企業の主たる活動による業績を評価したいという当期業績主義と包括主義の論争が、このような『序説』の記述にも影響しているものと考えている。
- 7) なお、長期の建設工事、成長や成熟を含む長期にわたる営業を行う企業においては、生産物の主要な単位の期間で報告を行い、一年単位での報告を避けることで、販売基準の適用が可能になる（Paton and Littleton 1940. 53）といわれている。

参考文献

- American Accounting Association (AAA). 1936. A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports, *The Accounting Review* 11 (2) : 187-192 (中島省吾訳編. 1964. 『増訂 A. A. A. 会計原則』中央経済社 : 3-41).
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1984. SFAC No. 5 *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises* (広瀬義州訳「財務会計諸概念に関するステートメント第5号 営利企業の財務諸表における測定と認識」. 平松一夫・広瀬義州訳. 2002. 『FASB財務会計の諸概念 増補版』中央経済社 : 195-266).
- International Accounting Standards Board (IASB). 2014. IFRS 15, *Revenue from Contracts with Customers*.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2010. *Revenue from Contracts with Customers* (企業会計基準委員会訳. 2010. 『公開草案 : 顧客との契約から生じる収益』企業会計基準委員会).
- International Accounting Standards Committee (IASC). 1989. *Framework for the Preparation and*

- Presentation of Financial Statements* (IASC 財団編, 企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳, 2010. 『国際財務報告基準 (IFRS) 2010』中央経済社).
- International Accounting Standards Committee (IASC). 1993. IAS 18, *Revenue*. (IASC 財団編, 企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳, 2010. 『国際財務報告基準 (IFRS) 2010』中央経済社).
- Paton, W. A. and A. C. Littleton. 1940. *An Introduction to Corporate Accounting Standards* AAA (中島省吾訳, 1958. 『会社会計基準序説 改訳』森山書店).
- 企業会計基準委員会. 2007. 企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」企業会計基準委員会.
- 辻山栄子. 2002. 「利益の概念と情報価値 (1) 一実現の考え方一」斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』中央経済社: 349-374.
- 津守常弘. 2002. 『会計基準形成の論理』森山書店.
- 成川正晃. 2014. 「収益 (revenue) の範囲に関する一考察—IAS 第 18 号と公開草案を中心に—」倉田幸路編著『財務会計の現状と展望』白桃書房: 57-68.