

# 平成 24 年度 学内研究助成金 研究報告書

近畿大学

課題番号：S R 02

研究種目	<input type="checkbox"/> 奨励研究助成金	<input type="checkbox"/> 研究成果刊行助成金
	<input type="checkbox"/> 21 世紀研究開発奨励金 (共同研究助成金)	<input type="checkbox"/> 21 世紀教育開発奨励金 (教育推進研究助成金)
研究課題名	収益認識メカニズムに関する研究	
研究者所属・氏名	研究代表者：経営学部・会計学科・講師・姚 小佳	

## 1. 研究目的・内容

本研究は、企業業績の主たる源泉である収益認識の問題を検討し、企業業績の本質を解明することを目的としている。21 世紀型ビジネスモデルから生み出される企業のパフォーマンスは、資産負債アプローチに基づいた公正価値測定を行うことにより、収益費用アプローチによる業績測定の限界や問題点を克服することが可能となる。付言すれば、経済的実質を忠実に反映した企業業績に関する情報を提供することにより、投資者の投資環境をめぐる状況を改善することが期待されるのである。

## 2. 研究経過及び成果

本研究は、公正価値の適用範囲の拡大可能性について、収益認識を題材として、企業の期間的な経済的パフォーマンスを包括的に把握するための会計システムの構築を検討したものである。具体的には、契約の開始時点とその履行プロセスを公正価値測定による評価を行い、その結果を期末の一定の資産・負債の公正価値評価の結果と総合することにより、包括的な企業業績が把握される。企業の継続的な経済活動の中で発生する収益を公正価値という測定尺度を用いて資産負債アプローチにより認識測定しようとする研究は、従来の公正価値会計にはなかった独創的な点である。

本研究は、国際会計基準審議会と米国財務会計基準審議会の収益認識プロジェクトを題材として、その中で提案された公正価値モデルを取り上げている。IASB と FASB は、2002 年に収益認識プロジェクトを立ち上げてから、2008 年 12 月の討議資料『顧客契約に基づく収益認識に関する予備的見解』、2010 年の公開草案『顧客契約から生じる収益』と 2011 年の公開草案『2010 年公開草案「顧客契約から生じる収益」についての改訂』を公表した。IASB と FASB は、収益の定義及び認識原則は「資産・負債の変動」に焦点を合わせると決定し、収益の測定アプローチについては、公正価値モデルと顧客対価モデルを同時に検討した。しかしながら、公正価値モデルは、実務上の適用可能性が低いということを主たる理由として、議論の対象から除かれ、最終的に顧客対価モデルが採用されるに至った。本研究は、このようなことを背景として、3 つの段階に分けて、公正価値モデルの意義、公正価値モデルの問題点とその適用可能性について行われてきた。

第 1 段階—公正価値モデルの意義を検討した結果、公正価値モデルは、公正価値の適用範囲を従来の期末評価から期中の経済活動まで拡張する可能性を示唆するものであり、「資産・負債の変動」に焦点を合わせる収益の定義や認識原則と理論的に整合していると考えられている。会計情報有用性の観点から、当該モデルの特徴としては、以下の 2 点を指摘することができる。まず、契約開始時点における収益（販売利益）の計上は、当該企業の競争優位を反映した超過収益力を示すものであり、販売利益を契約開始時点で認識することが公正価値モデルの最大の特徴である。その意味で、企業の潜在的な収益力が早期に可視化されて透明性が高まる点で、会計情報の目的適合性の向上が期待される。次に、公正価値モデルは、履行義務を現在出口価格で測定することで、充足された履行義務に関する市場評価を適時に反映することができるため、会計情報の有用性を改善する。すなわち、公正価値モデルに基づく収益情報は企業の履行義務の充足状況を忠実に適時に提供する意味で、投資者の経済的意思決定にとって有用であることが期待される。

公正価値モデルは、上記の通り、会計情報の有用性や理論的合理性の観点からその意義を評価できるが、履行義務の現在出口価格の観察や見積もりが困難であることを理由として、最終的に採用されなかった。したがって、第2段階では、公正価値モデルにおける現在出口価格の観察問題について検討している。現在出口価格の観察が容易ではない原因は、公正価値モデルの測定対象と測定プロセスにある。公正価値モデルに基づいて、顧客契約の各遂行段階において、企業は、まず、残余履行義務を現在出口価格で直接測定し、その結果を受けて、遂行された履行義務を間接的に評価し、収益を認識する。残余履行義務の現在出口価格の観察の容易さは、残余履行義務の状態によるものである。例えば、複数要素契約の収益認識において、顧客契約に基づく企業の履行義務は、いくつかの個別の履行義務の束として捉えられているため、企業の残余履行義務の現在出口価格は、個々の履行義務の現在出口価格を把握することにより、比較的容易に観察できる。しかしながら、企業の残余履行義務は、個別の履行義務の束としてではなく、1つの履行義務の未遂行部分として捉えられるため、市場における残余履行義務の現在出口価格の観察は、容易ではない。

前述したように、公正価値モデルは、最終的に、収益認識の測定アプローチとして採用されなかったが、公正価値測定を採用するその他の会計対象に対する適用可能性までは否定されていない。第3段階では、生物資産・農産物における公正価値モデルの適用可能性を検討してきた。現状では、生物資産や農産物の評価について公正価値ではなく取得原価を用いており、収穫された農産物を国に販売する小規模な農業企業や農家が多数であるが、外部、特に銀行や政府機関からの資金及び補助金を求め、投資者の投資対象となっている大企業も増えてきている。検討の結果により、農業に参入する大企業は、市場競争の中で生き残るために、より良い生物資産や農産物を提供し、市場からの高い評価を受けることを目的としているため、その意味で、企業の競争優位性や費やした努力を忠実に反映する公正価値モデルに基づく収益情報は、財務報告の利用者の意思決定に有用であることが期待される。

### 3. 本研究と関連した今後の研究計画

本研究は、公正価値モデルの意義、公正価値モデルの問題点とその適用可能性について検討してきた。本研究により、現段階において、公正価値モデルにおける現在出口価格の観察が容易ではない理由を解明してきたが、有利な解決方法を提示することに至っていない。企業活動の経済的実質を忠実に表現する企業業績を測定・開示するための会計システムを構築するため、公正価値モデルにおける公正価値の測定問題を解決することは、新しい研究課題となっている。また、公正価値測定を採用するその他の会計対象における公正価値モデルの適用可能性について、本研究は、農業における生物資産・農産物について考察してきたが、その他の分野（例えば、保険契約など）における公正価値モデルの適用可能性をさらに検討する必要がある。

### 4. 成果の発表等

発表機関名	種類(著書・雑誌・口頭)	発表年月日(予定を含む)
日本会計研究学会 第71回全国大会・自由論題	雑誌	2012年8月31日
日本会計研究学会 機関誌『会計プロGRESS』第13号	口頭	2012年9月1日
日本簿記学会 簿記実務研究部会	最終報告書	2012年9月
日本会計研究学会 機関誌『会計プロGRESS』第14号	雑誌	2013年9月予定