

# 収益の認識と負債概念

—— 完全未履行契約の会計問題に関連して ——

## 長 束 航

### 目 次

- I はじめに
- II 新たな収益認識基準案と負債概念への影響
- III 債務を負債として認識しない（または資産と相殺表示する）根拠
  - 1 根拠に関する諸説
  - 2 収益認識基準案における完全未履行契約
- IV 完全未履行契約の会計処理とその展開
  - 1 完全未履行契約の会計処理と収益の認識
  - 2 負債一般の会計処理への展開
- V 結びに代えて

### I は じ め に

現在、アメリカ財務会計基準審議会（FASB）および国際会計基準審議会（IASB）は、共同プロジェクトとして、収益の認識に関するプロジェクトを進行させているところである。この収益の認識に関するプロジェクトと負債概念に関するプロジェクトとが、「債務性」というキー・コンセプトによって強く結びついているという点はすでに指摘したところであるが<sup>1)</sup>、本稿は、特に完全未履行契約の会計問題と両プロジェクトの関係についての検討を足がかりに、特に負債概念における「債務」の意義について、より詳細に検討することを目的としている。

## Ⅱ 新たな収益認識基準案と負債概念への影響

まず、完全未履行契約の会計問題を検討する前提として、現在、FASB および IASB で検討されている新たな収益認識基準案について、FASB および IASB が公表している情報に基づいてその概要を把握し、その特徴を明らかにするとともに、その負債概念への影響を検討することにする。

最初に、新たな収益認識基準案の特徴を端的に述べれば、従来の「実現」および「稼得プロセス」に基づくアプローチから転換をはかり、「資産」および「負債」に基づくアプローチを採用することにあるように思われる。かかる転換がなぜ行われるかについては、FASB-IASB が、次の3つの首尾一貫性を達成するためであると説明している<sup>(2)</sup>。

- ① 概念フレームワークの首尾一貫性
- ② 業種および取引形態間の首尾一貫性
- ③ 複数要素取引における収益認識の首尾一貫性

①については、しばしば指摘される SFAC 第6号における財務諸表の構成要素の定義と SFAC 第5号における認識基準との不整合を解消することを意図していることは明らかであるように思われる。また、②については、現行実務において（またはアメリカ基準においては会計基準上も）、業種や取引形態ごとに収益の認識基準は必ずしも統一されているとはいえず、それが場合によっては粉飾決算等にも利用されかねないという問題を解消することを意図していると考えられる。③については、近年、収益を計上すべき取引であっても、様々な形態の取引が行われるようになってきており、例えば家庭電器販売業者が家庭電器に長期の製品保証を有料で付して販売するなど、複数の収益要素をもつ取引については、いつ、どの収益要素についての収益を計上すべきなのか、すなわち取引の複雑化に対応しなければならないという問題があるように思われる。

では、以上のような首尾一貫性を達成するために、FASB-IASB はどのような新たな収益認識基準案を導入しようと考えているのであろうか。これについては、収益は、(a)対価を受け取る無条件の権利の取得、および(b)顧客に対する報告企業の履行債務の消滅の結果として生じる、という認識基準が示されている<sup>③</sup>。ここで負債概念との関連で重要なのは、(b)の「履行債務の消滅」のほうである。

FASB によれば、この「履行債務の消滅」の有無を判断するには「顧客による受諾」(customer acceptance)という顧客の視点に立った考え方が導入されている。すなわち、「収益は、顧客がその時点までの履行を受諾しなければならない場合に認識される<sup>④</sup>」という考え方である。ここで、「顧客がその時点までの履行を受諾しなければならない場合」とは、「契約不履行に対する法的救済が特定履行であるか、もしくは特定履行に近い場合、または顧客が契約を破棄した際に顧客が現在までの履行に相当する賠償金を支払う債務を負っている場合<sup>⑤</sup>」と説明される。これは、企業がすでに実行した債務の履行により、顧客がすでに自己の債務を履行することを受け入れざるを得ない状態となっている（顧客の債務不履行に対して、裁判所が債務の履行を強制すること、または履行利益（後述）の賠償を命じることが確実である）ことを意味しており、収益の認識が、最終的には法的な状況の判断に依拠することにつながっていくと考えられる。これはさらに、今まで収益の認識要件の1つであり、その意味内容がいささか漠然としたものであった「稼得」の意味内容を法的にリジットにつめたと解釈することもできるように思われる。その意味では、「実現」および「稼得プロセス」に基づく収益認識のアプローチに対して、さほど急激な変化をもたらすものではないように思われる。この点については、IVにおいて具体的に会計処理で示している。

さて、それでは上記のような新たな収益認識基準案が、負債概念に対してどのような影響を及ぼすことになるのであろうか。すでに述べたように、収

益は「履行債務の消滅」によって認識されることになるわけであるが、そうであるとすると、企業は、会計処理を行う場合に、つねに、現在どのような債務が存在するのかを何らかの形で記録しておく必要があるように思われる。しかし、現行企業会計においては、備忘記録を除けば、かかる債務は

- ① 負債として認識されている債務
- ② 負債として認識されていない債務

の2つからなると考えられる。そうであるならば、どのような債務が負債として認識され、どのような債務が負債として認識されないのか（または、どのような場合に債権債務が相殺表示され、どのような場合に相殺表示されないのか）、といういわば古くて新しい問題が、再び検討されなくてはならない問題として浮上してくるようになると思われる。その代表例が、完全未履行契約の会計処理に関する問題であるといえよう。

### Ⅲ 債務を負債として認識しない（または資産と相殺表示する）根拠

#### 1 根拠に関する諸説

どのような債務が負債として認識され、どのような債務が負債として認識されないのか（または、どのような場合に債権債務が相殺表示され、どのような場合に相殺表示されないのか）については、債務を負債として認識しない（または資産と相殺表示する）根拠別に考え方を分類することができるように思われる。それをまとめると、次のようになると考えられる<sup>6)</sup>。

- ① 相殺表示説
  - A. 資産・負債相殺説（自己資本不変説）
  - B. 履行不確実説
- ② 債務不認識説

まず、①相殺表示説は、従来からある考え方であり、契約上の債権債務を一体とみなし、その経済的実質に基づいて債務の負債計上を判断する（というよりは債権（資産）との相殺の可否を判断する）考え方である。この考え方には、その根拠によって、さらに資産・負債相殺説（自己資本不変説）と履行不確実説とがあるように思われる。

資産・負債相殺説（自己資本不変説）とは、債権を資産計上して債務を負債計上し、資産・負債を両建てしても自己資本の金額は変わらないのだから、相殺してもかまわないとする考え方である。

この考え方は、現行企業会計でいえば、例えば商品売買契約締結時（商品の引渡しも代金の支払もいまだ行われていないケース）の処理の説明に適合する可能性がある。すなわち、「一定の債務については負債として計上しなくともよいとするのが通説である。すなわち、双務契約上の債権債務であって当事者の双方が履行に着手していないもの……などは、負債として計上する必要はないとされてきた。これの例外は、債権債務が事実上等価値と認められるため、相殺表示されていると解される……<sup>7)</sup>」という説明を考慮に入れると、かかるケースにおいて、代金を受領する権利と商品引渡しに係る債務とは同価値であるので、その債権と債務は相殺して表示される（すなわち資産も負債も認識されない）ということになる。このような契約は、通常は履行する意思があるから締結されるわけであり、また純額決済を行う意思もないわけであるから、相殺の根拠を次の履行不確実説で説明することは多少無理があり、こちらの説で説明するほうが自然であるかもしれない。

次に、履行不確実説とは、契約上は債権債務が存在するけれども、その債権債務それ自体は実際には履行されない可能性があるか、またはその可能性が高いために、すなわち、経済的便益の流入と犠牲とが実際に生じることがないために、債権債務は相殺すべきであるという考え方である。

この考え方は、現行企業会計でいえば、例えばIASBの金融商品基準に採

り入れられていると考えられる。すなわち、IASBの金融商品基準では、次の場合にのみ、金融資産と金融負債を相殺し、純額を貸借対照表に計上することを要求している<sup>(8)</sup>。

- ① 認識された金額を相殺する法的に強制力のある権利を有しており、かつ
- ② 純額で決済するか、または資産の回収と債務の決済とを同時に実行する意図をもっている。

これによれば、資産の回収と債務の決済とを同時に実行した場合には、厳密に言えば債権債務を履行したことになるが、純額で決済が行われているので契約上の債権債務の内容それ自体は履行されていないことになると考えられる。そのような純額決済を行う可能性が高い場合には、債権を資産計上したり債務を負債計上したりすると、履行される可能性が低い債権債務が資産負債として認識されることになり、それは「発生の可能性の高い」という資産負債の定義の文言との整合性からみても不適切であるというのが、この考え方の論拠となっているように思われる。

なお、完全未履行契約ではないが、FASBが財務会計基準に関するステートメント(SFAS)第143号「資産解体撤去債務の会計<sup>(9)</sup>」で規定した資産の公正価値と資産解体撤去債務の公正価値とを相殺しないという会計処理(後述)は、この論拠を逆に用い、相殺してはならないという会計基準を設定したものであると考えられる。同会計基準では、資産とそれに付随する資産解体撤去債務を一体のものとしてみており、その経済的実質に基づいて(すなわち、経済的便益の流入と犠牲の存在に基づいて)、資産と負債を両建て計上することを求めているように思われる。IASBが公表している非金融負債に関する会計基準の改訂案<sup>(10)</sup>も、基本的には同様の考え方にに基づき、非金融資産と非金融負債とを一体としてみた会計処理を要求していると考えられる。

一方、この履行不確実説と似てはいるが、明確に区別すべきであるのが、②債務不認識説であるように思われる。①相殺表示説は、債権債務または資

産負債がともに存在していることが前提であり、資産概念や負債概念とは別次元において、資産と負債が相殺される特殊ケースの条件を示しているに過ぎないとも考えられる（実際、上述のように商品売買のケースと金融商品のケースでは同じ論拠で説明することは無理があり、それぞれを特殊ケースとして扱わざるを得ない）。しかし、②債務不認識説は、債権（資産）の存在・不存在に関わらず、債務を負債として認識すべきであるかどうかを判断させるという点において、負債概念そのものを変化させたり、負債概念に包含される債務の範囲を変化させたりする可能性があり、負債概念（または資産概念）の再検討につながっていく可能性がある考え方である（逆にいえば、完全未履行契約における債務（または債権）を特殊ケースとして扱う必要がない負債概念を形成できる考え方である）ように思われる。この②債務不認識説では、特に、債務の法的内容を分析することによって、債務による経済的便益の犠牲の「発生可能性の高さ」を判断し、当該債務を負債として認識すべきかどうかを決定することになる。

## 2 収益認識基準案における完全未履行契約

卑見によれば、FASB-IASBの新たな収益認識基準案において示されている完全未履行契約の会計処理案は、この債務不存在説につながる考え方であるように思われる。すなわち、FASB-IASBの新たな収益認識基準案においては、「契約の主題が代替可能（fungible）である完全未履行契約（および契約不履行に対する法的救済が金銭的補償である完全未履行契約）についての会計の単位は、契約全体でなければならない（すなわち、契約上の資産および負債は、『純額』で表示される）<sup>(11)</sup>」とされる一方、「契約の主題が独特の（unique）ものである完全未履行契約（および契約不履行に対する法的救済が特定履行（specific performance）である完全未履行契約）についての会計の単位は、当該契約における無条件の契約上の債権債務から生じる別々の資

産および負債としなければならない（すなわち、契約上の資産および負債は、『総額』で表示される）<sup>(12)</sup>とされている。この考え方は、一見、債権債務を一体としてみているように思われるが、実際は「その債権債務が同価値かどうか」や「純額決済可能かどうか」は問題としておらず、債権債務そのものの法的内容を問題としていられる。すなわち、特定履行の要求が可能である債権や特定履行が求められる債務から成り立つ契約である場合には、それらの債権債務は相殺せずに資産負債として認識しなければならないということであり、これは債権債務を一体としてみなくても（すなわち債務のみが存在するケースであっても）成立する考え方であることになる。

ここで注目すべきであるのは、この完全未履行契約の会計処理案においても、収益認識基準案と同様に、「特定履行」という共通の要件が導入されていることである。この「特定履行」という表現は、明らかにアメリカ法を意識しているように思われる。

よく知られるように、アメリカ法においては「契約を破る自由」が認められており、契約不履行で裁判になったとしても、契約不履行に対する法的救済は金銭による損害賠償が原則であって、特定履行が認められるのは例外的な場合に限られる<sup>(13)</sup>。一般的な商取引においては、その契約を実際に履行させなくても、履行利益さえ補償してやれば十分に契約という法制度の存在価値を発揮できると考えられるからである<sup>(14)</sup>。特定履行までもが認められるのは、例えばその企業にしか作れないような特注品（特殊技術が必要な金型、高層ビルディングなど）を販売する契約であるとか、特殊な土地（特定の駅前の一等地など）を売買する契約などであると考えられる<sup>(15)</sup>。これらの契約は、たとえ完全未履行契約の状態であったとしても、いったん契約関係に入ったからには、簡単に契約破棄や契約不履行を認めると契約という法制度の意味がなくなってしまうからである。

債務に関して特定履行が求められるということは、その時点においてその

債務を解消するためには、特定履行という経済的便益の犠牲が必要であり、損害賠償の支払いによるいわば純額決済を行うことはできない（すなわち、契約上の債権を放棄し、債務の不履行によって相手方が被ることになるであろう損害を補償してやればよいというだけでは済まない）可能性が高いということになる。かかる債務から生じる負債について、債権と相殺した純額ではなく総額で認識する必要があるのは、負債の定義からみて当然であるように思われる。

このように、債務を独立した負債として計上するための要件を「特定履行が求められること」とするという基準は、完全未履行契約における債務のみならず、債務一般に適用可能である可能性が高く、負債概念における「債務」とは何かについてのヒントともなりうるように思われる。

なお、この契約上の債権債務が金銭債権債務のみである場合には、特定履行が求められるということがありえない（または、純額で決済することで契約上特定されている債権債務が履行されているともいえる）。したがって当該債権債務は純額で表示されることになるが、これは現行企業会計における金融商品の会計処理と首尾一貫していると考えられる。

以上のように、新たな収益認識基準において導入された「履行債務の消滅」および「特定履行」という考え方は、完全未履行契約の会計処理にも採用され、さらにはそれが負債概念における「債務」とは何か、という問題に対して、解決の糸口となる可能性を秘めているように思われる。この点について、次に具体的な会計処理によって検討を行うことにする。

#### Ⅳ 完全未履行契約の会計処理とその展開

##### 1 完全未履行契約の会計処理と収益の認識

まず、未履行契約の会計処理の例として、次のような商品（製品）売買契約に係る会計処理を考えてみることにする。

[取引例 1]

- ① 製造原価100万円の製品を150万円で売却する契約を締結した。
- ② 手付金として10万円を受領した。
- ③ 製品を製造した。
- ④ 上記契約に基づき、製品を引き渡した。
- ⑤ 代金の残額140万円を受領した。

上記の取引について、(a)製品が一般製品（大量生産）の場合と(b)製品が特注品（特定履行）の場合の現行基準および FASB-IASB 基準案の仕訳をそれぞれ示すと、次頁のようになると考えられる（単位：万円）。

債務を負債として認識するかどうかの判断において注目すべきなのは、①時点、すなわちこの契約が完全未履行契約である時点における仕訳（アマカケ部分）である。(b)製品が特注品（特定履行）の場合において、(a)製品が一般製品（大量生産）の場合と異なっているのは、契約によって当該企業が負うことになる債務が、この企業しか作ることができない特注品を製造して販売しなければならないという「債務不履行の場合の法的救済が特定履行である債務」であることであると考えられる。したがって、①の時点においては、(a)では従来どおり債権債務が相殺され資産も負債も認識されないのに対して、(b)では債権債務から生じる資産および負債がそれぞれ独立して認識されることになる。

一方、収益の認識という観点において注目すべきなのは、(b)製品が特注品（特定履行）の場合の③時点における仕訳（アマカケ部分）である。顧客にとっての製品引渡しという履行債務の価値をゼロとすれば（または製品は顧客が引き取りに来ることになっているとすれば）、製品が特注品である場合には、製品を製造した時点において顧客はその製品を買い取ることを受諾せざるを得ない、すなわち代金全額の支払義務という契約において特定されて

いる履行債務を負うことになると考えられる（特注品であるため、他の顧客に販売することができず、契約破棄の場合の損害賠償額はほぼ当該製品の代金になる可能性が高い）。したがって、この時点において収益が認識される。長期請負工事の場合のいわゆる工事進行基準も、この考え方をとれば単一の収益認識基準に包摂されることが予想される。また、収益要素が複数になったりしても、各履行債務に顧客対価（約因）の金額を配分し、「顧客による受諾」に応じて収益として認識していけばよいと考えられるので、首尾一貫した収益認識が可能であると考えられる。

	現行基準 (a)および(b)	FASB-IASB 基準案	
		(a)製品が一般製品 (大量生産)の場合	(b)製品が特注品 (特定履行)の場合
①	仕訳なし	仕訳なし*	代金受領権 150 履行債務 150
②	現金 10 前受金 10	現金 10 前受金 10	現金 10 代金受領権 10
③	製品 100 現金 100	製品 100 現金 100	製造原価 100 現金 100 履行債務 150 売上 150
④	売掛金 140 前受金 10 売上 150 製造原価 100 製品 100	売掛金 140 前受金 10 売上 150 製造原価 100 製品 100	売掛金 140 代金受領権 140
⑤	現金 140 売掛金 140	現金 140 売掛金 140	現金 140 売掛金 140

※契約会計とは異なり、すべての場合に①の時点において（借）代金受領権 150（貸）履行債務 150という仕訳が行われるわけではない。

以上のように、新たな収益認識基準案によると、(b)製品が特注品（特定履行）の場合において、現行の会計処理とは異なる負債および収益の認識が行われるものの（ただし、工事進行基準が採用されるケースについては現行の

会計処理と同様の会計処理が行われる)、基本的にはラディカルな変更なしに、「特定履行」という首尾一貫した基準でもって、履行債務から生じる負債および収益の認識に関する会計処理を行うことができるように思われる。したがって、新たな収益認識基準案は、収益の認識だけではなく、負債の認識についても首尾一貫した会計処理を導入するものであるといえよう。

## 2 負債一般の会計処理への展開

次に、かかる考え方を完全未履行契約の会計処理から発展させて、負債概念一般に適用した例として、資産解体撤去債務に係る会計処理を検討してみることにする。

### [取引例 2]

20X1年1月1日(期首)に、甲社が残存耐用年数5年、耐用年数経過後の残存価額ゼロの石油精製工場を100,000円で取得したとする。甲社は、耐用年数経過後には、この石油精製工場を撤去し、工場跡地を更地にして工場建設前の状態に復元しなければならないという法的債務を負っている。耐用年数経過時である取得後5年後(20X6年)に20,000円の土地復元支出(契約済み)が発生し、現在における甲社の信用リスク調整後のリスク・フリー利子率は5%であった。

上記の取引について、企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」公表前における日本基準、現行FASB基準(日本基準)およびFASB-IASB基準案の仕訳をそれぞれ示すと、次頁のようになると考えられる(単位:円)。

	現行日本基準	現行 FASB 基準	FASB-IASB 基準案
20X1/1/1	工場 100,000 現金預金 100,000	工場 100,000 現金預金 100,000 工場 15,670 資産撤去債務 15,670	工場 100,000 現金預金 100,000 工場 15,670 資産撤去債務 15,670
20X1/12/31	減価償却費 20,000 工場 20,000 引当金繰入 4,000 資産撤去引当金 4,000	減価償却費 23,134 工場 23,134 利息費用 784 資産撤去債務 784	減価償却費 23,134 工場 23,134 利息費用 784 資産撤去債務 784
20X2/12/31	減価償却費 20,000 工場 20,000 引当金繰入 4,000 資産撤去引当金 4,000	減価償却費 23,134 工場 23,134 利息費用 823 資産撤去債務 823	減価償却費 23,134 工場 23,134 利息費用 823 資産撤去債務 823
20X3/12/31	減価償却費 20,000 工場 20,000 引当金繰入 4,000 資産撤去引当金 4,000	減価償却費 23,134 工場 23,134 利息費用 864 資産撤去債務 864	減価償却費 23,134 工場 23,134 利息費用 864 資産撤去債務 864
20X4/12/31	減価償却費 20,000 工場 20,000 引当金繰入 4,000 資産撤去引当金 4,000	減価償却費 23,134 工場 23,134 利息費用 907 資産撤去債務 907	減価償却費 23,134 工場 23,134 利息費用 907 資産撤去債務 907
20X5/12/31	減価償却費 20,000 工場 20,000 引当金繰入 4,000 資産撤去引当金 4,000	減価償却費 23,134 工場 23,134 利息費用 952 資産撤去債務 952	減価償却費 23,134 工場 23,134 利息費用 952 資産撤去債務 952

すでに述べたように、現行の FASB 基準（SFAS 第143号）においては、資産（石油精製工場）とそれに付随する債務（工場跡地を更地にして工場建設前の状態に復元しなければならないという法的債務）を一体のものとしてみなして会計処理を行うことになっている。20X1年1月1日における工場の簿価（公正価値）115,670円は<sup>(46)</sup>、資産撤去債務を負わなかったと仮定した場合（例えば、工場の売主が引き続き当該債務を負うと仮定した場合）に甲社が支払わなければならない工場の対価を意味しているが、これと資産撤去債務15,670円とを相殺表示してはならない理由は、その経済的実質にあ

と考えられる。すなわち、工場の公正価値そのものは100,000円ではなく115,670円なのであり、また20X1年1月1日現在において発生可能性の高い経済的便益の犠牲が15,670円あるということであるように思われる。

これに対して、上記の「債務不履行の場合の法的救済が特定履行である債務」の考え方を採用した場合には、どのような会計処理になるであろうか。基本的には、会計処理は変わらないと考えられる。ただし、資産撤去債務を負債として認識しなければならない根拠は、その債務が「債務不履行の場合の法的救済が特定履行である債務」であるからであるということになるように思われる<sup>(17)</sup>。すなわち、この契約による債権債務を一体としてみるかどうかに関わらず、債務が負債として認識されると考えられ、借方が資産としていかなる性質をもつかについての検討は別に行われることになる<sup>(18)</sup>。

このように、「債務不履行の場合の法的救済が特定履行である債務」という考え方を導入することにより、収益の認識や完全未履行契約における負債の認識のみならず、一般の負債についても首尾一貫した考え方で包摂できるのであれば、いくつかのケースのみについて「契約上の債権債務を一体のものとしてみる」などということを行わずに、すべてのケースを単一の基準で処理することができる方法を採用することも検討するに値するのではなかろうか。

## V 結びに代えて

以上を総括し、今後の展望を述べれば、次のとおりである。

FASB-IASBの収益認識基準の再検討、およびそれに伴う完全未履行契約の会計問題に関する検討により、債務は「債務不履行の場合の法的救済が特定履行である債務」である場合に独立した負債として認識されるという考え方が示された。これは負債概念一般にも拡張可能な考え方であるように思われる。

この考え方は、原則としては、現行実務をラディカルに変更するものではないと考えられる。しかし、収益認識基準および負債概念について理論的整合性をもって説明するためには、注目すべき考え方であるように思われる。

もちろん、負債概念を特段に再検討することなく、ケース・バイ・ケースで債権債務や資産負債を「一体としてみる」ことによって会計処理を行っていくのも有力な考え方であろう。しかし、今後、収益認識基準において債務の存在がクローズ・アップされてくるにしたがって、どのようなケースにおいて債権債務を「一体としてみる」のかに関する検討が避けられない課題となってくることは間違いないように思われる。

本稿で検討した「特定履行」要件を用いる場合にも、問題点は少なくない<sup>(19)</sup>。その1つが、この要件がすべての法域において適用可能であるかどうかという問題であるといえよう。ただし、従来、会計学においては借方が経済的資源（運用形態）をあらわし、貸方がその経済的資源に関する法律関係（請求権）をあらわすといわれている。そうであるならば、貸借対照表の貸方は、各法域ごとの法や法解釈によってリジットに詰めていく、というのも1つの考え方かもしれない。その場合には、貸借対照表の貸方に関する概念上の問題は——負債と資本（持分）の区分の問題も含めて——、法または法解釈の問題ということになり<sup>(20)</sup>、会計学上、残された課題は測定問題に限定されるということになっていく可能性があるが、その是非については慎重に検討する必要があるように思われる。

#### [付記]

本稿は、日本会計研究学会第66回全国大会（2007年9月3日・松山大学）における自由論題報告原稿に若干の加筆修正を行ったものである。なお、上記大会においては、司会をお引き受けいただいた関西大学教授松尾聿正先生をはじめ、多くの先生方よりきわめて有益なコメントをいただいた。この場

をかりて篤く御礼申し上げたい。

[注]

- (1) 長束 航「負債概念における『債務性』に関する一考察」会計プロGRESS
- (2) FASB, “The Revenue Recognition Project,” *The FASB Report*, Dec. 24, 2002.
- (3) これについては長束 航「負債概念の再検討 — 収益認識基準の再検討に関連して —」福岡大学商学論叢, 第 51 巻第 4 号 (2007 年 3 月), 567-583 頁参照。
- (4) FASB, *Revised Minutes of the July 26, 2006 Board Meeting, Revenue Recognition: Application of the Board’s Decision on the Meaning of Performance to Certain Revenue Contracts*, FASB, August 11, 2006, p.8.
- (5) *Ibid.*
- (6) 詳細については, 西澤 茂「会計上の認識と経済的実質の原則 — 契約会計に関連して」企業会計, 第 46 巻第 5 号 (1994 年 5 月), 123-128 頁および醍醐 聰「未履行契約の貸借対照表能力」税経セミナー, 第 40 巻第 13 号 (1995 年 8 月), 4-10 頁を参照。
- (7) 弥永真生「商法計算規定と企業会計」中央経済社, 2000 年, 162 頁。
- (8) IASC, IAS 32; *Financial Instruments: Disclosure and Presentation*, IASC, 1995, par.33.
- (9) FASB, *SFAS No.143, Accounting for Asset Retirement Obligations*, FASB, June 2001. なお, 長束 航「資産撤去義務の会計処理」(山下寿文編著「偶発事象会計の展開 引当金会計から非金融負債会計へ」創成社, 2007 年, 所収), 157-174 頁参照。
- (10) IASB, *Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits*, IASB, June 2005.
- (11) FASB, *Minutes of the March 1, 2006 Board Meeting, Revenue Recognition: Wholly Executory Revenue Contracts and Accounting for Performance*, FASB, March 21, 2006, p.11.
- (12) *Ibid.*
- (13) 樋口範雄「アメリカ契約法」弘文堂, 1994 年, 43-62 頁を参照。なお, 損害賠償の場合に補償される利益には次の 3 つがあり, このうち履行利益の賠償が原則とされる (63-81 頁)。
  - ①履行利益。契約が履行されていれば受約者がおかれていたであろう地位に受約者をおくことにより, 交換取引の利益を取得する利益。
  - ②信頼利益。契約が締結されていなければ受約者がおかれていたであろう地位に受約者をおくことにより, 契約に対する信頼から生じた損失を填補される利益。
  - ③原状回復利益。受約者が相手方と与えた利益を自己のもとに回復する利益。
- (14) ただし, 最近では, 特定履行を比較的容易に認める傾向にはあるという (同上, 55-62 頁)。
- (15) その他に, 特定履行が認められるケースとしては, 履行利益にあたる賠償額がはっきりと確定できない場合などが考えられる (同上, 57-58 頁)。

- (16) 石油精製工場の支払対価 100,000 円に、工場取得時における土地復元債務の公正価値 15,670 円を加算した金額である。土地復元債務の公正価値は 5 年後の支出 20,000 円を甲社の信用リスク調整後のリスク・フリー利子率 5% で割り引くことにより算定される。なお、この会計処理の詳細は、長東 航、前掲注 9、157-160 頁に示されているので参照されたい。
- (17) ただし、現行 FASB 基準において債務の一部として認められている約束手続の禁反言法理に基づく債務については、必ずしも法的救済が特定履行であるとは限らないために、負債の計上にあたっては法的内容の詳細な検討が必要であると考えられる。負債概念における「債務性」と約束手続法理に基づく債務との関係については、長東 航「負債概念における『債務性』——アメリカにおける変化——」會計、第 166 巻第 5 号（2004 年 11 月）、51-65 頁を参照。
- (18) FASB-IASB 基準案によった場合には、取得時における負債の認識の借方科目を工場ではなく工場利用権（無形資産）とすることも可能となってくる。現行 FASB 基準の場合には、経済的実質を重視してこの債権および債務を一体とみなしているため、「工場」とするのが論理的帰結となっているように思われる（FASB, *op. cit. supra note* (9), pars.B42-B44.）。
- (19) 例えば、わが国においては、アメリカ法の場合とは逆に、契約上の債務不履行に対する法的救済は特定履行の強制が原則であり、金銭による損害賠償は例外と位置づけられているといわれる（於保不雄雄「債権総論」有斐閣、1959 年、125 頁）。また、周知のように、アメリカ法においては約因（consideration；対価）が存在しない約束は契約とはならないため、コモン・ローによる法的救済の対象外となるのに対して、わが国の契約法においては当事者間の意思の合致により契約が成立するために、片務契約も法的救済の対象となりうる。
- (20) 実際に、収益認識基準に関する最近の検討においては、契約の内容およびその解釈が重要視されているようである。FASB-IASB における収益認識基準に関する審議の最新動向については、辻山栄子「収益認識と業績報告」企業会計、第 60 巻第 1 号（2008 年 1 月）、39-53 頁、万代勝信「収益認識プロジェクトの概要」企業会計、第 60 巻第 8 号（2008 年 8 月）、18-25 頁、浦崎直浩「収益認識の測定アプローチの意義と課題」企業会計、第 60 巻第 8 号（2008 年 8 月）、26-36 頁、山田泰裕「配分アプローチの問題点」企業会計、第 60 巻第 8 号（2008 年 8 月）、37-47 頁などを参照。ただし、収益認識基準に対する基本的考え方は、本稿における検討内容からそれほど変化してはいないように思われる。