

# 商業簿記

## 【第21回】

### 株主資本等変動計算書

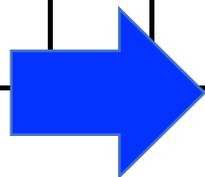
### 収益の認識基準

## ×1年度の貸借対照表の純資産部

純資産の部	
I 株主資本	
1 資本金	
2 資本剰余金	
(1) 資本準備金	
3 利益剰余金	
(1) 利益準備金	
(2) 繰越利益剰余金	
II 評価・換算差額等	
1 その他有価証券評価差額金	
純資産合計	

## ×2年度の貸借対照表の純資産部

純資産の部	
I 株主資本	
1 資本金	
2 資本剰余金	
(1) 資本準備金	
3 利益剰余金	
(1) 利益準備金	
(2) 繰越利益剰余金	
II 評価・換算差額等	
1 その他有価証券評価差額金	
純資産合計	



テキストP207を  
開いてください。

純資産の部の増減明細を報告するものが  
「株主資本等変動計算書」

# 1. 株主資本等変動計算書を作成してみる(207)

① 原則：純資産の各項目を横に並べる様式

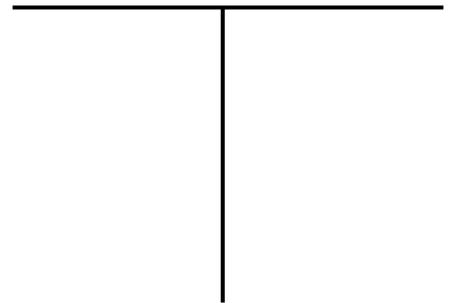
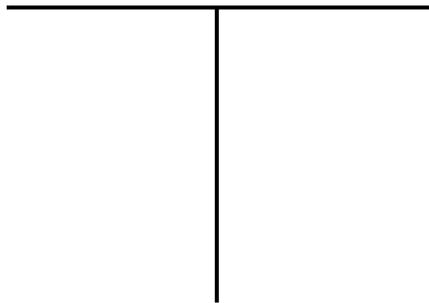
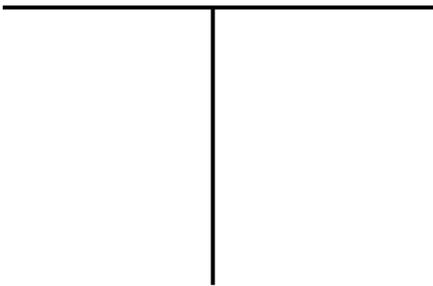
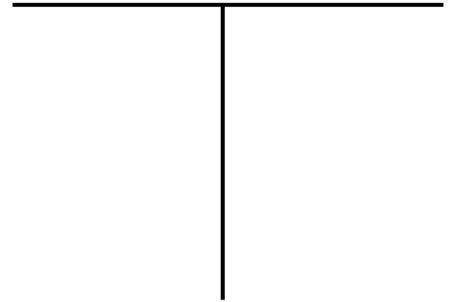
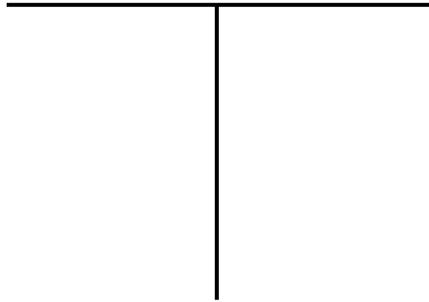
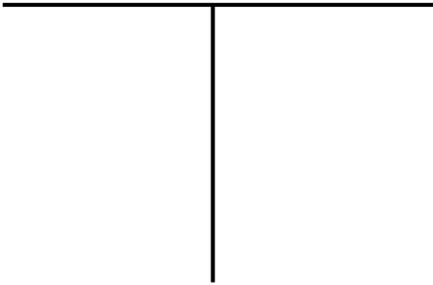
	株主資本								評価・ 換算差 額等	純 資 産 合 計	
	資 本 金	資本剰余金			利益剰余金			株 主 資 本 合 計			そ の 他 有 価 証 券 評 価 差 額 金
		資 本 準 備 金	そ の 他 資 本 剰 余 金	資 本 剰 余 金 合 計	利 益 準 備 金	その他利益 剰余金			利 益 剰 余 金 合 計		
						別 途 積 立 金	繰 越 利 益 剰 余 金				
当期首残高											
当期変動額											
新株の発行											
剰余金の配当											
別途積立金の積立											
当期純利益											
株主資本以外 の項目の当期 変動額(純額)											
当期変動額合計											
当期末残高											

論 点 1	利益剰余金の配当と処分の処理 (P208～209)			
仕訳例の金額 設例15-1 設例15-2	(1) 新株を発行し、30,000円の払い込みを受け、当座預金とした。 20,000円を資本金に組み入れ、残額を資本準備金とした。  (2) 株主総会で、繰越利益剰余金について、配当10,000円が決議された。 なお、法令に従い10分の1を利益準備金として積み立てる。			
	仕訳(1) (増資)		(2) (繰越利益剰余金の配当)	
	借 方	貸 方	借 方	貸 方
期中仕訳				

論 点 2	有価証券時価評価と決算振替仕訳処理 (P210～211)			
仕訳例の金額 設例15-3 設例15-4	(3) 期末にその他有価証券を時価評価する。取得原価8,500、期末の時価は9,000 (4) 決算振替仕訳により、収益20,000、費用7,500の差額として当期純利益12,500 が確定した。			
	仕訳(3) (時価評価)		(4) (決算振替)	
	借 方	貸 方	借 方	貸 方
①期中 (P 204 ) 決算整理仕訳 決算振替仕訳				

<上記 1.～ 2.における仕訳の金額の集計する>

T勘定（総勘定元帳）を使って仕訳の金額も集計してみてください。



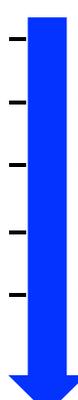
# 1. 株主資本等変動計算書を作成してみる(P203～207)

① 原則：純資産の各項目を横に並べる様式

	株主資本					純資産合計				評価・換算差
	資本剰余金合計	利益準備金	剰余金	利益準備金	剰余金	合計	剰余金	利益準備金	差額金	
当期首残高(×1年度)	30,000	2,200	2,200	180		30,000	30,180	62,380		62,380
当期変動額										
新株の発行	20,000	10,000	10,000					30,000		
剰余金の配当				1,000		△11,000	△10,000	△10,000		
別途積立金の積立										
当期純利益						12,500	12,500	12,500		
株主資本以外の項目の当期変動額(純額)									500	
当期変動額合計	20,000	10,000	10,000	1,000		1,500	2,500	32,500	500	
当期末残高(×2年度)	50,000	12,200	12,200	1,180		31,500	32,680	94,880	500	95,380

この部分は、ただの  
計算表の書き方  
になります。

当期変動額に入る  
「仕訳」をきれるよう  
なってください。

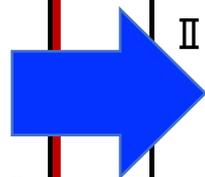


## ×1年度の貸借対照表の純資産部

純資産の部	
I 株主資本	
1 資本金	30,000
2 資本剰余金	
(1) 資本準備金	2,200
3 利益剰余金	
(1) 利益準備金	180
(2) 繰越利益剰余金	3,000
II 評価・換算差額等	
1 その他有価証券評価差額金	
純資産合計	35,380

## ×2年度の貸借対照表の純資産部

純資産の部	
I 株主資本	
1 資本金	50,000
2 資本剰余金	
(1) 資本準備金	12,200
3 利益剰余金	
(1) 利益準備金	1,180
(2) 繰越利益剰余金	31,500
II 評価・換算差額等	
1 その他有価証券評価差額金	500
純資産合計	95,380



テキストP207を  
開いてください。

純資産の部の増減明細を報告するものが  
「株主資本等変動計算書」

## 2. サービス業の処理(P252～253) →商品売買とは異なり「役務」の提供

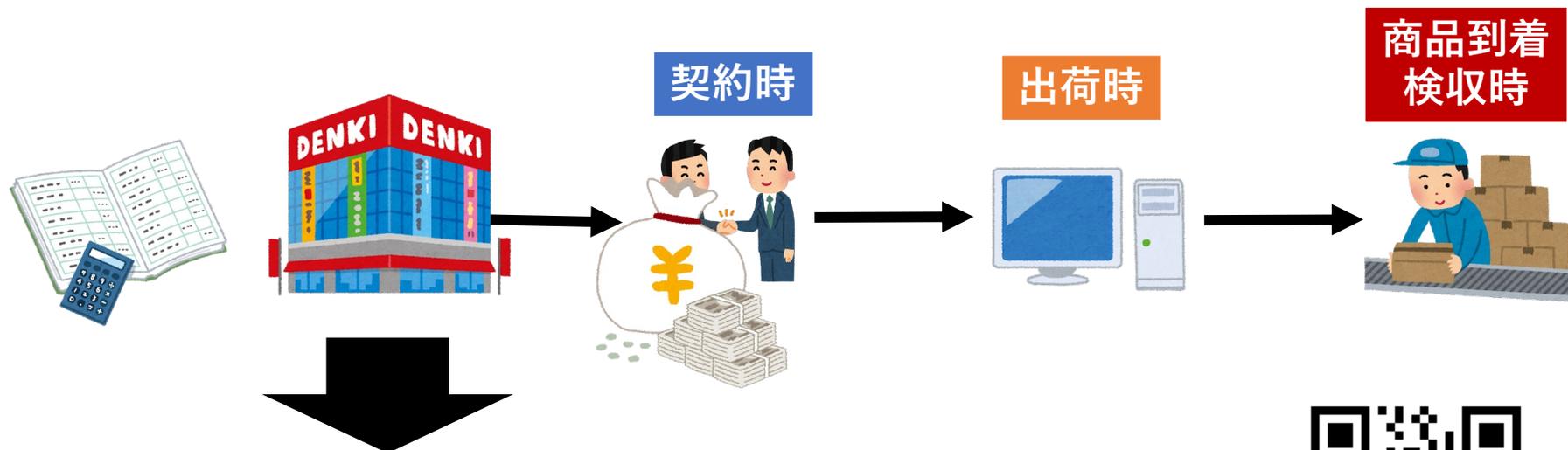
論 点 1	コンサートのチケット代を <b>先に受領</b> した場合処理 (P253)	
仕訳例の金額	(1)来月に東京ホールで音楽祭を企画し、前売りチケット100枚 (@5,000円) を全て販売した。代金50万円は全て現金で受け取った (3月1日)。 (2) 音楽祭のために必要な経費 (会場代など) 35万円を現金で支払った (3月10日)。 (3) 4月に音楽祭を開催した。	
	借 方	貸 方
(1) 前売りチケット代の受領		
(2) 会場代などの経費支払い		
(3) 音楽祭を開催		

論 点 2	コンサートのチケット代を <b>当日受領</b> した場合処理 (P254)	
仕訳例の金額	(1)4月に東京ホールで音楽祭開催した、当日のチケット100枚 (@5,000円) を全て販売した。代金50万円は全て現金で受け取った。 (2) 開催日に音楽祭のために必要な経費 (会場代など) 35万円を現金で支払った。	
	借 方	貸 方
(1) チケット代受領		
(2) 会場代などの経費支払い		

### 3. 収益の認識に関する会計基準(P254)

#### (1) 「収益の認識」とは何か？

いつのタイミングで売上の仕訳をきるのか？(売上を計上するか?)



<旧来の規定を探してみよう>～企業会計原則に関する規定

【損益計算書原則 三B】

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。



## (2) 企業会計原則（旧基準）に関する収益の認識～実現主義(P254)

# 収益の認識基準

## 1 実現主義（損益計算書原則三B）

A

★★★

### 1. 意義

収益の認識基準としての実現主義とは、収益を実現という事実に基づいて認識する基準をいう。なお、実現とは次の二つの要件を満足することをいう。

- 実現の要件
- ① 財貨または役務が企業外部に提供されること。
  - ② 確定した対価を貨幣性資産で受取ること。

収益・費用  
アプローチ

通常、実現の要件は、販売された時点で満たされるため、具体的には販売基準として適用される。

### 2. 採用理由

#### (1) 利益の処分性

利益は処分することを前提とするため、貨幣性資産の裏づけを必要とする。

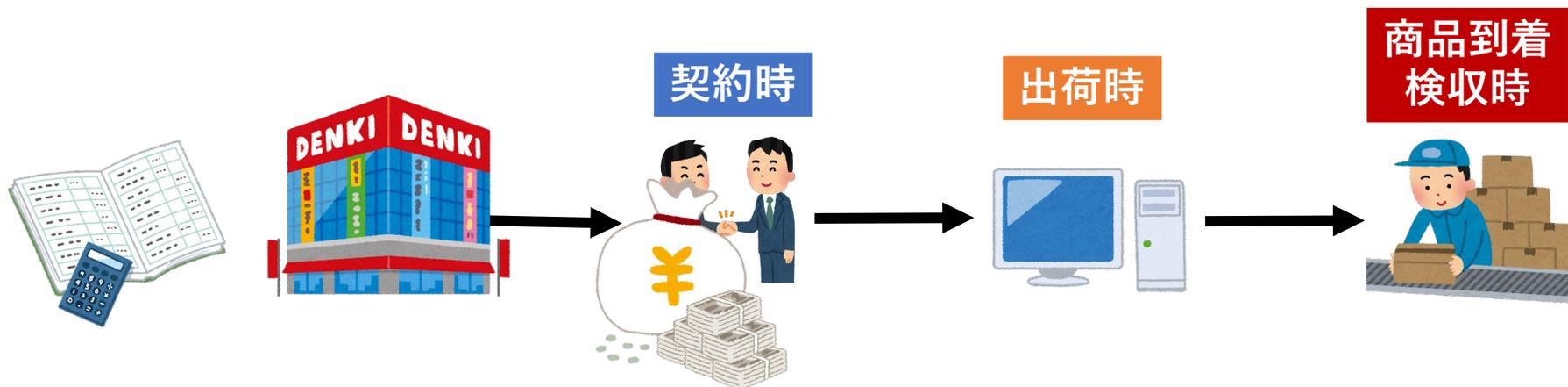
#### (2) 客観性、確実性

販売という事実により、収益の計上が客観的、かつ、確実になる。

### 3. 収益の認識に関する会計基準(P254)

#### (1) 「収益の認識」とは何か？

いつのタイミングで売上の仕訳をきるのか？(売上を計上するか?)



< 実現主義の具体的な認識のタイミング >

出荷基準...商品を**出荷した時点**で売上に計上する基準

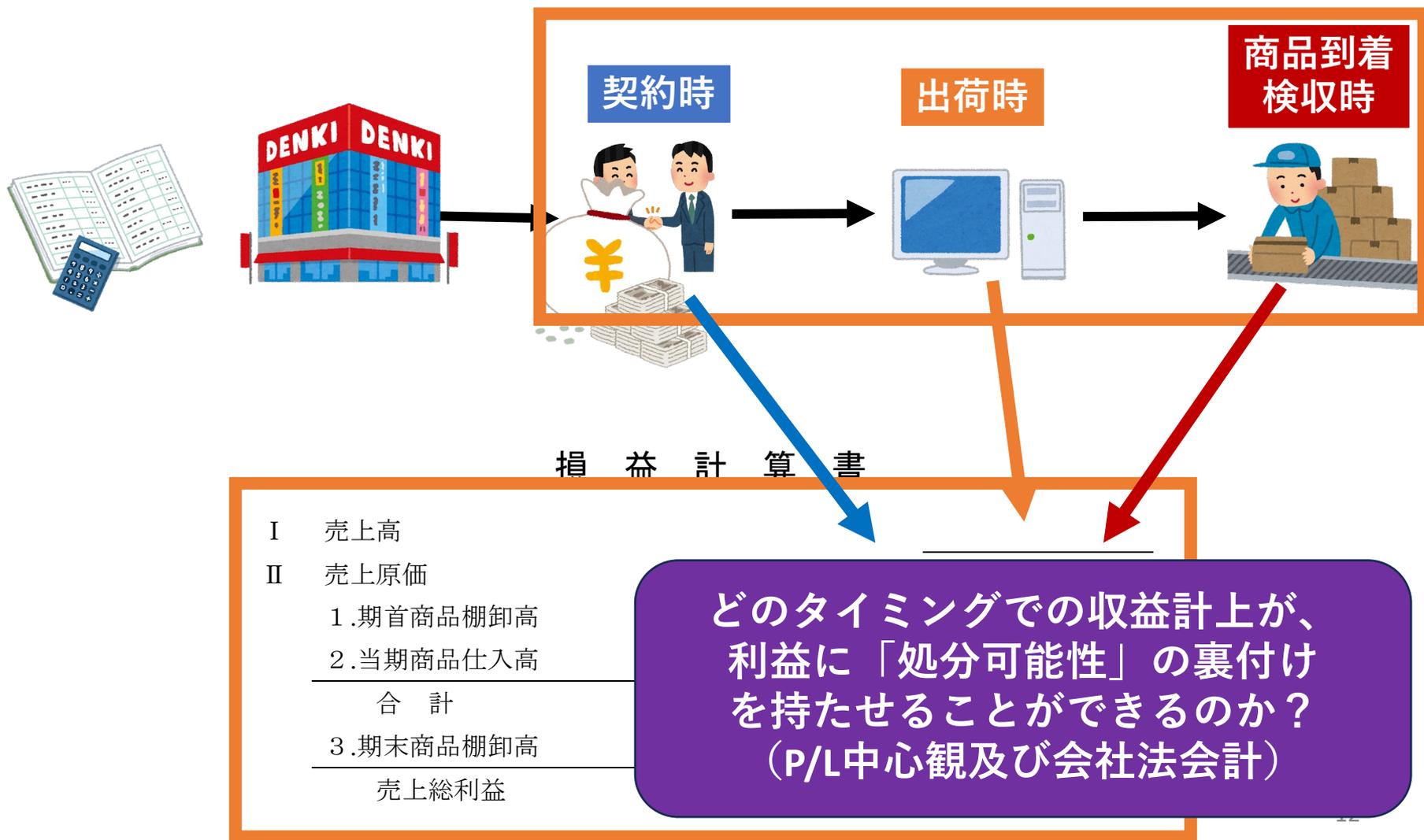
引渡基準...商品を先方に引き渡した時点で売上に計上する基準

検収基準...商品の**検収（検品）が完了**した時点で売上に計上する基準

### 3. 収益の認識に関する会計基準(P254)

#### (1) 「収益の認識」とは何か？

いつのタイミングで売上の仕訳をきるのか？(売上を計上するか?)



# 「財務会計の」世界がどうなっているのかわらう！

上位概念

【会計公準】

①企業実体②継続企業③貨幣評価

【会計観】

①資産負債アプローチ (BS中心観)  
②収益費用アプローチ (PL中心観)

【財務会計概念フレームワーク】

財務報告の目的や概念など

【企業会計基準】

企業会計原則  
金融商品に係る会計基準など

下位概念

【実務対応指針など】

各種実務対応指針 (具体的仕訳)  
会社法計算書類規則など

簿記の仕訳

会計基準の設定主体

国際会計基準審議会 (IASB)  
(IFRS: 国際財務報告基準)

米国財務会計基準審議会 (FASB)  
(USGAAP: 米国企業会計基準)

コンバージェンス  
(収斂)

企業会計基準委員会 (ASBJ)  
(JGAAP: 日本企業会計基準)

従来型: ②収益費用アプローチ

新型: ①資産負債アプローチ

企業会計原則による収益認識基準  
(実現基準)

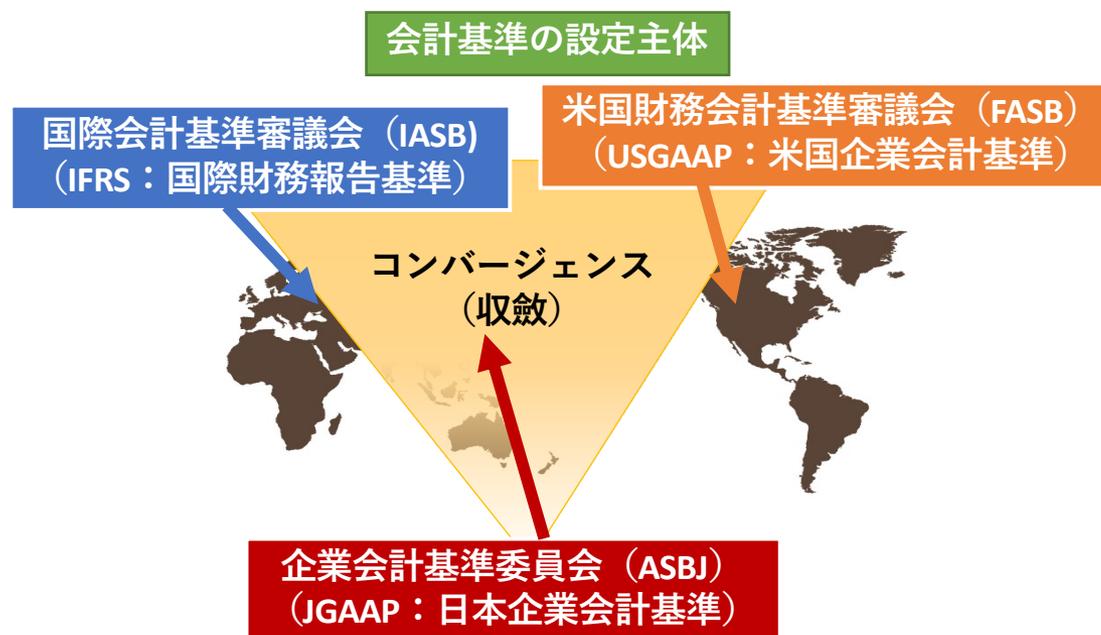
収益認識に関する会計基準

## 【考え方の理解】新収益認識基準が導入される背景

(P255)

具体的な細かい内容に入る前に、ここで新収益認識基準が導入される背景について整理しておきましょう。

今回の新収益認識基準対応が求められている背景には、IFRS-15の適用があります。「顧客との取引による収益の認識に関する新しい基準」がIFRS第15号です。



## 【考え方の理解】 新収益認識基準が導入される背景

(P255)

新収益認識基準はIFRS-15の考え方を取り入れた会計基準のため、IFRS-15への理解が非常に重要です。今まで日本の会計基準をもとに収益を計上していた企業は、IFRS-15で定められている新しい収益認識基準で収益の計上を行う必要があります。

今までの収益認識基準は企業ごとに判断が異なることがありましたが、今回IFRS-15の適用によって、収益をどのタイミングでいくら計上するのかを以下の5段階のステップ(過程)に分けて行っていきます。ステップを着実に踏んでいくことで、新収益認識基準に沿った収益認識がなされますので、しっかりと理解されることをお勧めします。

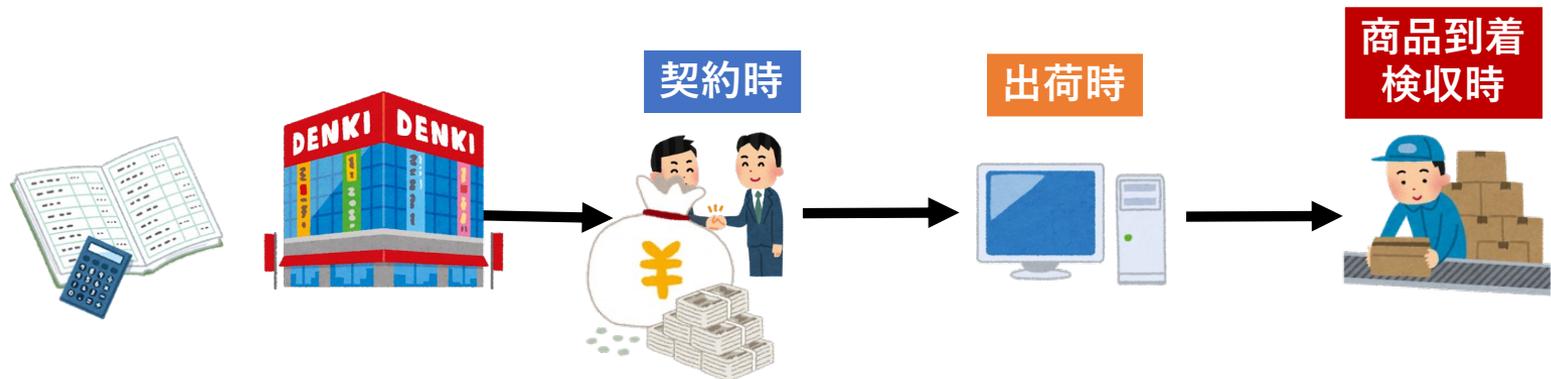
ステップ1: 契約の識別

ステップ2: 履行義務の特定

ステップ3: 取引価格の算定

ステップ4: 履行義務の取引価格への配分

ステップ5: 履行義務の充足による収益の認識



売掛金 × ×      売 上 × ×

設例17-1 (P256)

ステップ	取引の内容	
① 契約の識別	当該契約は「顧客との契約」に該当する。	
② 履行義務の識別	商品Xの販売 (履行義務A)	保守サービスの提供 (履行義務B)
③ 取引価格の算定	当該契約の取引価格は12,000円と算定された。	
④ 取引価格の配分	商品Xの販売: 10,000円	保守サービスの提供: 2,000円
⑤ 収益の認識	商品Xの販売 一時点で履行義務を充足 当期の収益 (10,000円)	保守サービスの提供 一定期間で履行義務を充足 当期分: 当期の収益 (1,000円) 次期分: 次期の収益 (1,000円)

# (1) 収益認識ステップ① 「契約の識別」 (P256)

## 設例17-1

1. 当社は顧客A社と「**商品Xの販売**」と「**2年間の保守サービス**」を提供する1つの契約を締結した。



商品X



保守サービス

ステップ	取引の内容	
① 契約の識別	当該契約は「顧客との契約」に該当する。	
② 履行義務の識別	商品Xの販売 (履行義務A)	保守サービスの提供 (履行義務B)
③ 取引価格の算定	当該契約の取引価格は12,000円と算定された。	
④ 取引価格の配分	商品Xの販売: 10,000円	保守サービスの提供: 2,000円
⑤ 収益の認識	商品Xの販売 一時点で履行義務を充足 当期の収益 (10,000円)	保守サービスの提供 一定期間で履行義務を充足 当期分: 当期の収益 (1,000円) 次期分: 次期の収益 (1,000円)

## (2) 収益認識ステップ②「義務の識別」(P256)

2. 当社は契約後に直ちに「**商品X**」を顧客A社に引き渡し、「**保守サービス**」を当期首から翌期末（2年間）まで提供する

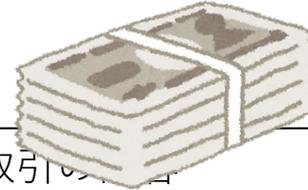
ステップ	<b>商品X</b>	取引の内容	<b>保守サービス</b>
① 契約の識別	当該契約	「 <b>商品X</b> の販売契約」に該当する。	
② 履行義務の識別	商品Xの販売 (履行義務A)	保守サービスの提供 (履行義務B)	
③ 取引価格の算定	<b>契約の中に2つの義務がある</b>		
④ 取引価格の配分	商品Xの販売: 10,000円	保守サービスの提供: 2,000円	
⑤ 収益の認識	商品Xの販売 一時点で履行義務を充足 当期の収益 (10,000円)	保守サービスの提供 一定期間で履行義務を充足 当期分: 当期の収益 (1,000円) 次期分: 次期の収益 (1,000円)	

### (3) 収益認識ステップ③「取引価格の算定」(P256)

3. 顧客A社は「**商品X**」の引き渡しと引き換えに現金12,000円を払う。



**商品X**



ステップ	取引価格の算定	
① 契約の識別	当該契約は「顧客との契約」に該当する。	
② 履行義務の識別	商品Xの販売 (履行義務A)	保守サービスの提供 (履行義務B)
③ 取引価格の算定	当該契約の取引価格は12,000円と算定された。	
④ 取引価格の配分	商品Xの販売: 10,000円	保守サービスの提供: 2,000円
⑤ 収益の認識	商品Xの販売 一時点で履行義務を充足 当期の収益 (10,000円)	保守サービスの提供 一定期間で履行義務を充足 当期分: 当期の収益 (1,000円) 次期分: 次期の収益 (1,000円)

## (4) 収益認識ステップ④「取引価格の配分」(P256)

4. 現金12,000円の内訳は、「商品X」の**販売価格10,000円**、「**保守サービス**」が**2年分で2,000円**（なので1年当たりの**販売価格は1,000円**）。

ステップ	取引の内容	
① 契約の識別	当該契約は「顧客との契約」に該当する。	
② 履行義務の識別	商品Xの販売 (履行義務A)	保守サービスの提供 (履行義務B)
③ 取引価格の算定	 当該契約の取引価格は12,000円と算定された。 	
④ 取引価格の配分	商品Xの販売: 10,000円	保守サービスの提供: 2,000円
⑤ 収益の認識	商品Xの販売 一時点で履行義務を充足 当期の収益 (10,000円)	保守サービスの提供 一定期間で履行義務を充足 当期分: 当期の収益 (1,000円) 次期分: 次期の収益 (1,000円)

## (5) 収益認識ステップ⑤「収益の認識」(P256)

当期首	借方	貸方
商品X引き渡し と代金受け取り		

ステップ	取引の内容	
① 契約の識別	当該契約は「顧客との契約」に該当する。	
② 履行義務の識別	商品Xの販売 (履行義務A)	保守サービスの提供 (履行義務B)
③ 取引価格の算定	当該契約の取引価格は12,000円と算定された。	
④ 取引価格の配分	商品Xの販売: 10,000円	保守サービスの提供: 2,000円
⑤ 収益の認識	<div style="border: 2px solid red; padding: 5px;">                     商品Xの販売                      一時点で履行義務を充足                      当期の収益 (10,000円)                 </div>	<div style="border: 2px solid blue; padding: 5px;">                     保守サービスの提供                      一定期間で履行義務を充足                      当期分: 当期の収益 (1,000円)                      次期分: 次期の収益 (1,000円)                 </div>



## (5) 収益認識ステップ⑤「収益の認識」(P256)

当期末	借 方	貸 方
1年間保守完了		

ステップ	取引の内容	
① 契約の識別	当該契約は「顧客との契約」に該当する。	
② 履行義務の識別	商品Xの販売 (履行義務A)	保守サービスの提供 (履行義務B)
③ 取引価格の算定	当該契約の取引価格は12,000円と算定された。	
④ 取引価格の配分	商品Xの販売: 10,000円	保守サービスの提供: 2,000円
⑤ 収益の認識	商品Xの販売 一時点で履行義務を充足 当期の収益 (10,000円)	保守サービスの提供 一定期間で履行義務を充足 当期分: 当期の収益 (1,000円) 次期分: 次期の収益 (1,000円)



## (5) 収益認識ステップ⑤「収益の認識」(P256)

翌期	借方	貸方
2年目保守完了		

ステップ	取引の内容	
① 契約の識別	当該契約は「顧客との契約」に該当する。	
② 履行義務の識別	商品Xの販売 (履行義務A)	保守サービスの提供 (履行義務B)
③ 取引価格の算定	当該契約の取引価格は12,000円と算定された。	
④ 取引価格の配分	商品Xの販売: 10,000円	保守サービスの提供: 2,000円
⑤ 収益の認識	商品Xの販売 一時点で履行義務を充足 当期の収益 (10,000円)	保守サービスの提供 一定期間で履行義務を充足 当期分: 当期の収益 (1,000円) 次期分: 次期の収益 (1,000円)



# これってどう考えればいいのか？

Q1. 勘定科目はどのように使い分けられるのか？（P257）

契約資産（資産の勘定）	契約負債（負債の勘定）
売掛金（資産の勘定）	買掛金（負債の勘定）
調べて書き込んでください。	調べて書き込んでください。

Q2. 下記の5つのステップはどこからきたのか？

ステップ1：契約の識別

ステップ2：履行義務の特定

ステップ3：取引価格の算定

ステップ4：履行義務の取引価格への配分

ステップ5：履行義務の充足による収益の認識



商品X



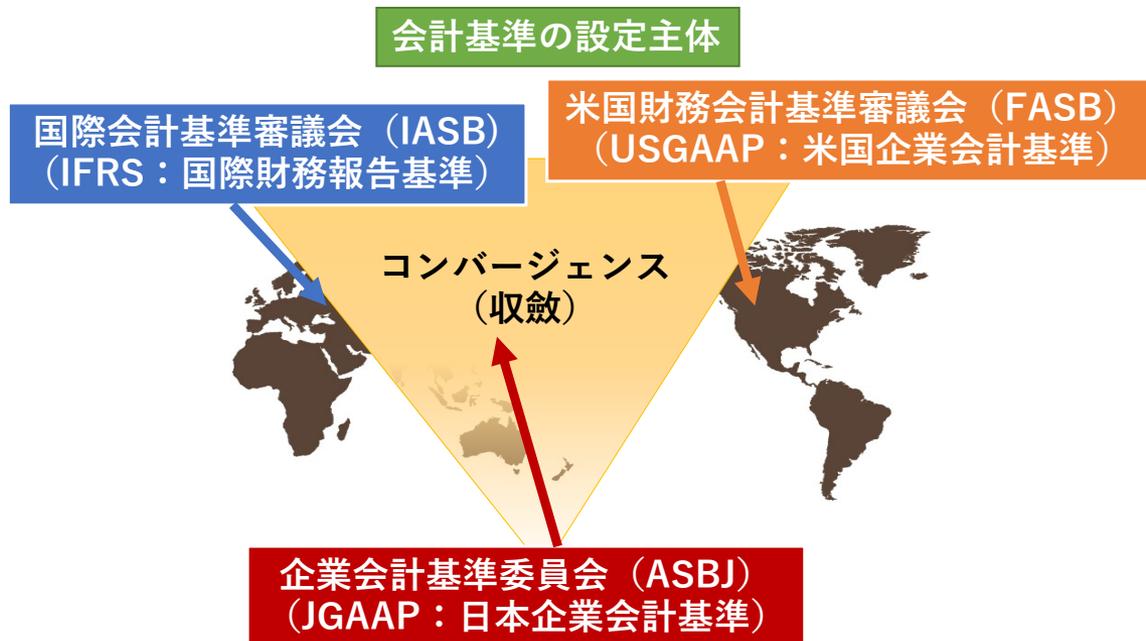
保守サービス

# 【FASB/IASB共同プロジェクト

～2008年討議資料の収益認識モデル】

2002年に**米国財務会計基準審議会（FASB）**と**国際会計基準審議会（IASB）**は**収益認識の共同プロジェクト**を発足しました。そして・・・

2008年に討議資料として、**収益認識モデル（2008年モデル）**が示されました。



2008年モデルの最も主要な特徴は、

従来のフローベース（収益費用アプローチ準拠）の  
収益認識ルール

ストック・ベース（資産負債アプローチ準拠）の  
収益認識ルール

に再設計したものとなっている点です。

収益認識ルールのかかる再設計のために、2008年モデルでは  
販売取引の遂行過程を、「**契約に関わる権利・義務の発生・  
消滅のプロセス**」としてとらえる考え方が採用されています。

# 従来のフローベース（収益費用アプローチ準拠）の 収益認識ルール

## 企業会計原則に関する規定

### 収益の認識基準

#### 1 実現主義（損益計算書原則三B）

A

★★★

##### 1. 意義

収益の認識基準としての実現主義とは、収益を実現という事実に基づいて認識する基準をいう。なお、実現とは次の二つの要件を満足することをいう。

- 実現の要件
- ① 財貨または役務が企業外部に提供されること。
  - ② 確定した対価を貨幣性資産で受取ること。

収益・費用  
アプローチ

通常、実現の要件は、販売された時点で満たされるため、具体的には販売基準として適用される。

そもそも「**収益費用アプローチ**」とは何なのか？

## アメリカで採られていた収益費用アプローチ

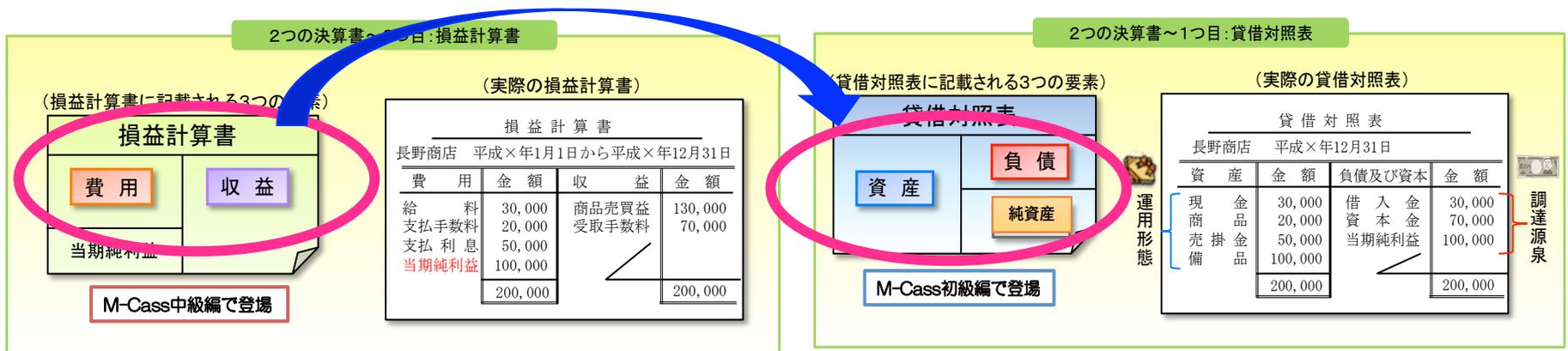
2級テキストでは、損益計算書に関する論点を学習しました。

ここでは、**収益と費用を対応させて、適切な期間損益を計算する**ということが書かれていましたよね。

このような、**損益計算書を中心に**みていく考え方(損益計算書中心観)のことを「**収益費用アプローチ**」といい  
会計先進国アメリカにおいて、1990年まで採用されていました。



収益費用アプローチでは、**会計の目的は損益計算、特に業績利益の算定**にあり、**P/Lが損益計算の中心**で、**B/Sはその補助手段**と考えます。

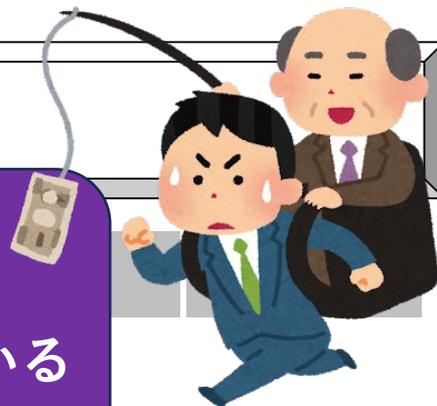


したがって、**収益と費用の認識・測定をいかに行うかが最も重視**され、**B/Sに計上される資産や負債は収益と費用の認識・測定の結果に依存して決まること**になります。

# 企業会計原則に関する規定

## 収益の認識基準

このタイミングでの収益計上が、利益に「処分可能性」の裏付けを持たせることができると考えている（P/L中心観及び会社法会計）



て認識する基準を

### 1 実現主義

#### 1. 意義

収益の認識

いう。なお、実現とは次の二つの要件を満足することをいう。

- 実現の要件
- ① 財貨または役務が企業外部に提供されること。
  - ② 確定した対価を貨幣性資産で受取ること。

収益・費用  
アプローチ

通常、実現の要件は、販売された時点で満たされるため、具体的には販売基準として適用される。



# 従来のフローベース（収益費用アプローチ準拠）の 収益認識ルール

企

どう考えるのか？

決算書～1つ目：貸借対照表

（貸借対照表に記載される3つの要素）

貸借対照表	
資産	負債
	純資産

M-Cass初級編で登場

運用形態

（実際の貸借対照表）

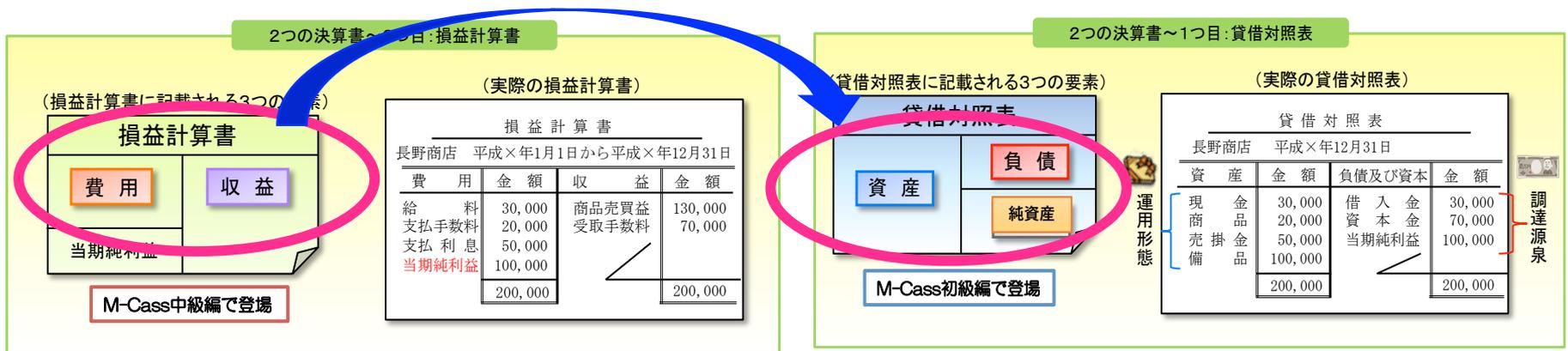
貸借対照表			
長野商店		平成×年12月31日	
資産	金額	負債及び資本	金額
現金	30,000	借入金	30,000
商品	20,000	資本金	70,000
掛金	50,000	当期純利益	100,000
備品	100,000		
	200,000		200,000

調達源泉

される。

ストック・ベース（資産負債アプローチ準拠）の  
収益認識ルールのモデルを確認します。

収益費用アプローチでは、**会計の目的は損益計算、特に業績利益の算定**にあり、**P/Lが損益計算の中心**で、**B/Sはその補助手段**と考えます。



したがって、**収益と費用の認識・測定をいかに行うかが最も重視**され、**B/Sに計上される資産や負債は収益と費用の認識・測定の結果に依存して決まること**になります。

収益費用アプローチでは、**会計の目的は損益計算、特に業績利益の算定**にあり、**P/Lが損益計算の中心**で、**B/Sはその補助手段**と考えます。

2つの決算書～2つ目：損益計算書

(損益計算書に記載される3つの要素)

損益計算書	
費用	収益
当期純利益	

M-Cass中級編で登場

(実際の損益計算書)

損益計算書			
長野商店 平成×年1月1日から平成×年12月31日			
費用	金額	収益	金額
給料	30,000	商品売買益	130,000
支払手数料	20,000	受取手数料	70,000
支払利息	50,000		
当期純利益	100,000		
	200,000		200,000

2つの決算書～1つ目：貸借対照表

(貸借対照表に記載される3つの要素)

貸借対照表	
資産	負債
	純資産

M-Cass初級編で登場

(実際の貸借対照表)

貸借対照表			
長野商店 平成×年12月31日			
資産	金額	負債及び資本	金額
現金	30,000	借入金	30,000
商品	20,000	資本金	70,000
売掛金	50,000	当期純利益	100,000
備前	100,000		
	200,000		200,000

調達源泉

したがって、**収益と費用の認識・測定をいかに行うかが最も重視**され、**B/Sに計上される資産や負債は収益と費用の認識・測定の結果に依存して決まること**になります。

## <設 例>

① X社は、商品を100で顧客に販売する**契約を締結し、**  
**後日、当該商品を1顧客に引き渡した。**



仕訳を「権利」（資産）と「義務」（負債）との関係でみる

①（借方）権利100 （貸方）義務100

### ① 「権利＝義務」の場合

権 利 100	義 務 100
------------	------------

契約の開始時点で、権利と義務が同額100で識別されます。

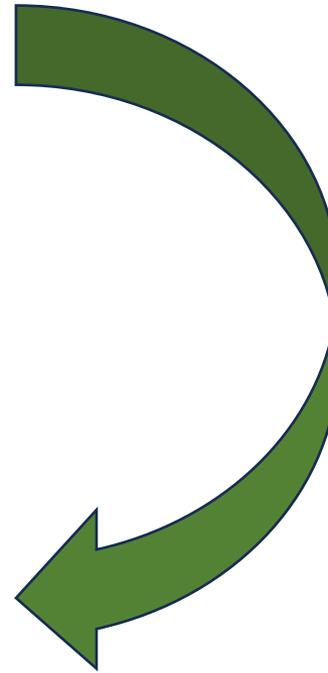
① 契約を結んだ段階



貸借対照表

資 産	負 債
権利100	義務100
	純 資 産 変化なし

資産負債アプローチ



損益計算書

費 用 (純資産の減少)	収 益 (純資産の増加)
利 益	0

## 資産負債アプローチの台頭

1990年から2000年にかけて、EUの会計基準設定主体であるIASC(国際会計基準委員会)、アメリカの会計基準設定主体であるFASB(財務会計基準審議会)、イギリスの会計基準設定主体であるASB(会計基準審議会)が中心となって、**会計の目的を主に投資者に対する情報提供になると定め、投資者に有用な情報はB/Sによる将来キャッシュ・フローであることから、B/Sを中心とした会計の体系を構築すべきである**と考えるようになりました。

そして、2000年にIAS(国際会計基準=IFRS国際財務報告基準の前身)が公表されることに伴い、**海外では資産負債アプローチに移行した**のでした。



資産負債アプローチでは、B/Sにより将来のキャッシュ・フローの予測情報（会社がどれだけお金を稼ぐか）を提供することを目的とするため、**資産と負債の認識・測定をいかに行うかが最も重視され、**

**P/Lに計上される収益や費用は資産と負債の認識・測定の結果に依存して決まることとなります。**

2つの決算書～2つ目：損益計算書

(損益計算書に記載される2つの要素)

損益計算書	
費用	収益
当期純利益	

M-Cass中級編で登場

(実際の損益計算書)

損益計算書			
長野商店 平成×年1月1日から平成×年12月31日			
費用	金額	収益	金額
給料	30,000	商品売買益	130,000
支払手数料	20,000	受取手数料	70,000
支払利息	50,000		
当期純利益	100,000		
	200,000		200,000

2つの決算書～1つ目：貸借対照表

(貸借対照表に記載される3つの要素)

貸借対照表	
資産	負債
	純資産

M-Cass初級編で登場

(実際の貸借対照表)

貸借対照表			
長野商店 平成×年12月31日			
資産	金額	負債及び資本	金額
現金	30,000	借入金	30,000
商品	20,000	資本金	70,000
売掛金	50,000	当期純利益	100,000
備品	100,000		
	200,000		200,000

運用形態

調達源泉

② 後日、X社は顧客に商品100を引き渡した



② (借方) 義務100 (貸方) 収益100

① 「権利＝義務」の場合

権 利 100	義 務 100
------------	------------

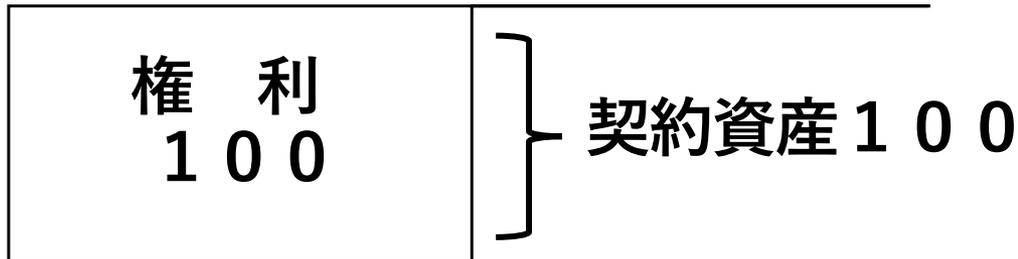
X社が顧客に商品100を引き渡した時点で、X社の上記の**義務が消滅**し、契約におけるX社の正味ポジションが正（借方残100）となるので当該金額が契約資産として識別され、**収益100が認識**されます。

② 後日、X社は顧客に商品100を引き渡した



② (借方) 義務100 (貸方) 収益100

② 「権利 > 義務」 の場合



X社が顧客に商品100を引き渡した時点で、X社の上記の**義務が消滅**し、契約におけるX社の正味ポジションが正（借方残100）となるので当該金額が契約資産として識別され、**収益100が認識**されます。

## ① 契約を結んだ段階



貸借対照表

資 産	負 債
権利100	義務100
	純 資 産 変化なし

## ② 商品の引き渡し段階



貸借対照表

資 産	負 債
権利100	義務100
	純 資 産

損益計算書

費 用 (純資産の減少)	収 益 (純資産の増加)
利 益	

損益計算書

費 用 (純資産の減少)	収 益 (純資産の増加)
利 益	

「例題17-2」を権利と義務で考える(P258)

契約締結後に、商品X10,000を直ちに引き渡し、後の当期末に商品Y15,000円を引き渡す。代金は商品Yの引き渡しを条件に現金で支払う。

(1) 契約締結時 (契約締結と商品Xの引き渡し)



権利 (資産)	義務 (負債)

借 方	貸 方

(2) 商品Yの引き渡し時 (商品Yの引き渡しと代金回収)



権利 (資産)	} 契約資産

借 方	貸 方

収益 (Y売上) が  
認識される

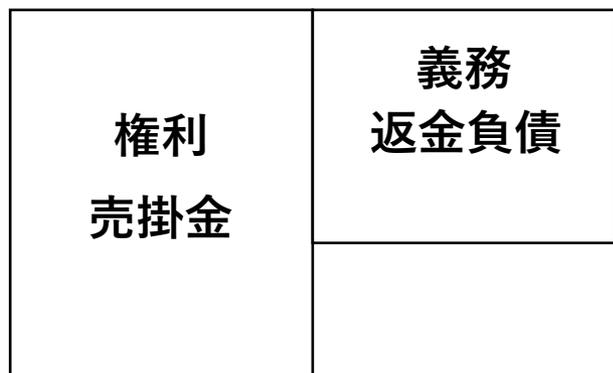
「例題17-3」 売上割戻しを権利と義務で考える(P260)

【契約の内容】

商品Z（売価800円）を1,000個以上買ってくれば、毎月月末に1個当たり50円の売上代金を返金する（売掛と相殺）。

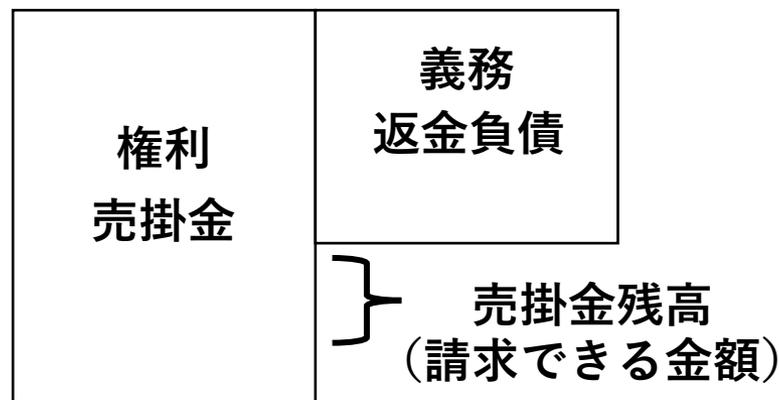
→仕入れる側からすれば、大量仕入れによる値引き

(1) 販売時（商品Zが1,200売れた）



(2) 月末（商品Zが1,200個の販売で確定）

→約束通り、割戻を行う



借 方	貸 方

借 方	貸 方

## コラム 会計をどちらかみるのか～収益費用アプローチと資産負債アプローチ

商業簿記・会計学(財務会計)の世界では、会計基準の上位概念として「概念フレームワーク」というものが存在します。しかし、その「概念フレームワーク」においても、さらに企業会計をP/Lを中心に見るのか、B/Sを中心に見るのかとすることで内容が変わってきます。ここで、P/Lを中心に見るといふ収益費用アプローチとB/Sを中心に見るといふ資産負債アプローチの2つの考え方をご紹介します。

### アメリカで採られていた収益費用アプローチ

1級テキストの2冊目では、損益計算書に関する論点を学習しました。そこでは、収益と費用を対応させて、適切な期間損益を計算するといふことが書かれていましたよね。このような、損益計算書を中心に見ていく考え方(損益計算書中心観)のことを「収益費用アプローチ」といふ会計先進国アメリカにおいて、1990年まで採用されていました。

収益費用アプローチでは、会計の目的は損益計算、特に業績利益の算定にあり、P/Lが損益計算の中心で、B/Sはその補助手段と考えます。したがって、収益と費用の認識・測定をいかに行うかが最も重視され、B/Sに計上される資産や負債は収益と費用の認識・測定の結果に依存して決まることになります。しかし、1990年以降、海外では収益費用アプローチから資産負債アプローチに移行したため、収益費用アプローチの存在意義は減少したのです。

### 資産負債アプローチの台頭

1990年から2000年にかけて、EUの会計基準設定主体であるIASB(国際会計基準委員会)、アメリカの会計基準設定主体であるFASB(財務会計基準審議会)、イギリスの会計基準設定主体であるASB(会計基準審議会)が中心となって、会計の目的を主に投資者に対する情報提供になると定め、投資者に有用な情報はB/Sによる将来キャッシュ・フローであることから、B/Sを中心とした会計の体系を構築すべきであると考えられるようになりました。そして、2000年にIAS(国際会計基準=IFRS国際財務報告基準の前身)が公表されることに伴い、海外では資産負債アプローチに移行したのです。

資産負債アプローチでは、B/Sにより将来のキャッシュ・フローの予測情報(会社がどれだけお金を稼ぐか)を提供することを目的とするため、資産と負債の認識・測定をいかに行うかが最も重視され、P/Lに計上される収益や費用は資産と負債の認識・測定の結果に依存して決まることになります。

その後、2005年からEU域内上場企業においては、財務諸表を作成するに際して、国際会計基準を強制適用することになり、これにともない、国際会計基準は、より高品質の会計基準とするために、改訂作業に入り、従来よりも資産負債アプローチを強める方向で改訂がなされているといわれています。

大航海時代では、一回の航海でどれだけ儲けが出たのかといふ計算の必要性から財産法に基づく利益計算が行われていました。これが資産負債アプローチに基づく損益計算といえます。その後、東インド会社など株式会社が登場し、半永久的に経営を行う継続企業が出現します。半永久的に営業を継続する訳ですから、どこかで区切って儲けを計算しなければなりません。この計算が損益法に基づく期間損益計算であり、ここでは収益・費用といふ概念を使って利益計算が行われます。つまり、これが収益費用アプローチに基づく損益計算となるわけです。つまり、歴史的には、資産負債アプローチと収益費用アプローチは交互に行ったり来たりを繰り返しているようです。

なお、気になるわが国の動向ですが、2004年に討議資料「財務会計の概念フレームワーク」が公表され(会計の憲法にあたるもの)、IASと異なり、資産負債アプローチを採りつつも、収益費用アプローチを重視するということになりました。単純な収益費用アプローチではなく、P/Lを最も重視しつつ、B/Sも重視するものとなっています。

