

# 収益認識基準の検討

山下 訓

## I はじめに

2018年3月30日に企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」(以下「ASBJ収益認識基準」という。)が公表され、それに伴い企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」等が公表された。本論文ではその意義及び課題について検討する。

### 1. 資産評価と収益認識

従来、収益の認識要件は、財の移転または役務の提供の完了と、それに対する対価の成立の二要件からなる実現基準であると考えられてきた。実現基準は資産の原価評価と表裏一体の関係にあり、取得原価主義会計を形成する上で不可欠のものであった。ペイトン・リトルトンにおいては、資産を原価評価すると同時に、経営者の努力の結果である収益に対して、費用収益対応により原価評価された資産を期間配分して利益を決定してきた。利益決定過程において原価配分と資産の原価評価が結び付いてきたのである<sup>1)</sup>。ペイトン・リトルトンは同じ入帳価額であっても再調達原価を否定し、原価の持つ意味を過去の取引価格という事実求め、同時に取引に関する信頼性のある客観的な証拠に支えられた検証可能性も付随している原価に着目し、原価即事実説を採ってきたと思われる。すなわち資産を原価評価し、資産を『未決項目』として位置付けていた<sup>2)</sup>。

---

1) 新井清光 (1978) P344-348

2) 藤井秀樹 (2004) P34-P35

## 2. 収益費用アプローチから資産負債アプローチへ

しかしながら、1950年代以降クリーピング・インフレなど企業を取り巻く環境も変わり、企業の利益は販売時点だけでなく、企業の全活動から生じるものであり収益の実現基準を否定する議論が登場した。そこでは資産の本質を用役可能性と捉えている。用役可能性とは将来の経済的便益であり、資産の測定値は将来キャッシュ・フローの現在価値とされた。利益は、資産とマイナスの用役可能性である負債との差額である持分の増加額として考えられた。すなわち収益費用アプローチから資産負債アプローチへの転換である。

更に、ASOBATで強調された「経済的意思決定を行う上で有用な情報を提供する」という意思決定アプローチでは、原価情報と時価情報の多元的評価を導入し、投資家を会計情報の第一義的利用者として位置づけた。製造・販売中心の経済から金融経済の拡大といった経済環境の変化も相まって、意思決定アプローチによる情報の有用性を最優先する考えは、投資家にとって情報が有用であれば資産の評価は複数でもよくなり、企業経営者よりも資金提供者を重視することとなった。資産の原価評価が持つ矛盾を解決するために、資産を用役可能性とすることにより企業の「経済の実態」を財務諸表に表示しようとする試みがなされ<sup>3)</sup>、金融資産の一部に関しては時価評価を導入し、収益の実現基準の否定が議論された。

ただし、資産負債アプローチは多様であり、資産負債アプローチを財務構成要素の定義だけに作用する考え方と、財務構成要素の測定にまで結び付ける考え方がある<sup>4)</sup>。当初は定義にのみに作用する狭義説であったが、測定まで結び付ける広義説がIASBやFASBで採られるようになった。広義説では

3) 藤井秀樹 (2004) 「ここで看過されてはならないのは、かかる実態表示思考そのものに、じつは、同試案 (1962年会計原則試案; 引用者) に固有の新たな問題点が胚胎していたということである。それを端的に言えば、規範的な資本概念の欠如である。(中略; 引用者) 財務諸表の有機的連携のもとでの利益測定に欠くことの出来ない要素である資本を、資産と負債の差額 [残余財産請求権] としか定義できないという、会計測定にとっては致命的ともいえる欠陥を、1962年会計原則資産は新たに生み出すことになったのである。この欠陥は、FASBやIASB等の概念フレームワークにも基本的にはそのまま継承されている。」P37

4) 藤井秀樹 (2014), 157頁

資産負債アプローチは公正価値会計と、収益費用アプローチは歴史的原価会計と結びつけられて論じられてきた。

### 3. 「ASBJ収益認識基準」(企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」)

2014年には政府の方針によりIFRS任意適用企業の拡大促進がなされた<sup>5)</sup>。従来からある日本基準とIFRSが併存し、ある意味で会計基準間の競争が促されているわけであり、そのようななかで、「ASBJ収益認識基準」が公表された。本論文では『「収益認識に関する会計基準」等の公表』の別紙3にあるように、「ASBJ収益認識基準」はFASBとIASBの共同プロジェクトとして2014年5月に公表されたIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を基礎としたものであるから、IFRS第15号の基本的考え方を確認し、「ASBJ収益認識基準」の意義と課題を検討する。なお、紙幅の関係で一部は別稿に譲る。始めに、「ASBJ収益認識基準」及びIFRS第15号導入に至る経緯、工事進行基準を通じて当初取引価格アプローチと現在出口価格アプローチの対比を確認し、支配概念を検討する。それを踏まえて「ASBJ収益認識基準」に新たに導入された原価回収基準、導入されなかった契約コスト、触れられなかった投資のリスクからの解放を考察していく。

なお、「ASBJ収益認識基準」では第3項において下記のもの収益認識基準の適用範囲から除外されている。①金融商品会計基準の範囲に含まれる金融商品に係る取引、②リース会計基準の範囲に含まれるリース取引、③保険法(平成20年法律第56号)における定義を満たす保険契約、④顧客又は潜在的な顧客への販売を容易にするために行われる同業他社との商品又は製品の交換取引、⑤金融商品の組成又は取得に際して受け取る手数料、⑥「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」の対象となる不動産(不動産信託受益権を含む)の譲渡である。

---

5) 「日本再興戦略改訂2014—未来への挑戦—」2014年6月、78頁

## Ⅱ IAS第18号及び第11号からIFRS第15号に至る経緯

### 1. IAS第18号及び第11号

IFRS第15号以前の収益認識基準はIAS第18号「収益」等であったが、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の公表に伴いIAS第18号等<sup>6)</sup>は廃止された。

IAS第18号では、「収益とは、持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす一定期間内の企業の通常の活動過程で生じる経済的便益の総流入をいう」としていた<sup>7)</sup>。IAS第18号では、収益が生じる取引を、物品の販売、役務の提供、利息・ロイヤリティ及び配当など企業資産の第三者による利用を三区分別<sup>8)</sup>、クリティカル・イベント・アプローチ及び増価アプローチが採られていた。財の販売もしくは役務の提供から発生した

6) 2014年5月にIAS第11号「工事契約」、IFRIC第13号「カスタマー・ロイヤリティ・プログラム」、IFRIC第15号「不動産の建設に関する契約」、IFRIC第18号「顧客からの資産の移転」、SIC第31号「収益 宣伝サービスを伴うバーター取引」も廃止された。IFRS No.15 (2014), Appendix, C10

7) IAS No.18 (2004), par.7

8) 物品の販売からの収益は、次のすべての要件を満たした時に収益を認識するものとされている (IAS No.18 (2004), par.14)。(a) 物品の所有に伴う重要なリスクおよび経済価値が買い手に移転していること。(b) 販売された物品に対して、所有と通常結び付けられる程度の継続的な管理上の関与も実質的な支配も企業が保持していないこと。(c) 収益の額を信頼性をもって測定できること。(d) その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと。(e) その取引に関連して発生した又は発生する原価を信頼性をもって測定できること。

役務の提供については、取引の成果を信頼性をもって見積ることができる場合には、その取引に関する収益は、報告期間の末日現在のその取引の進捗度に応じて認識しなければならない (IAS No.18 (2004), par.20)。(a) 収益の額を信頼性をもって測定できること。(b) その取引に関する経済的便益が企業に流入可能性が高いこと。(c) 当該取引の進捗度を報告期間の末日において信頼性をもって測定できること。(d) その取引に関連して発生した原価及び取引の完了に要する原価を、信頼性をもって測定できること。

利息、ロイヤリティ及び配当を生む企業資産を第三者が利用することにより生ずる収益は、次の場合に、第30項に示された基準で認識しなければならない。(a) 取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ (b) 収益の額を、信頼性をもって測定できるとき、収益は次の基準で認識しなければならない。(a) 利息は、IAS第39号第9項及びAG5項からAG9項に示されている実効金利率により認識しなければならない。(b) ロイヤリティは、関連する契約の実質に従って発生主義で認識しなければならない。(c) 配当は、支払を受ける株主の権利が確定しているときに認識しなければならない (IAS No.18, par.29,30)。

収益の認識については、営業循環過程で最も重要な意思決定が行われたか、または最も重要な活動が実施された時点で収益が稼得されるという考え方である。重要な行為（クリティカル・イベント）とは生産完了時、販売時、商品の引渡し時、現金回収時等である。一方、利息、賃貸料、ロイヤリティ等では、生産の過程を通じて収益を認識する増価アプローチが採用されていた。

## 2. IAS第18号及び第11号の問題点

IASBは、収益は資産及び負債の変動に依拠しているのであるから収益認識原則の焦点を資産及び負債の変動に当てて<sup>9)</sup>、企業が顧客との契約から生じる資産および負債の変動を基に収益を認識することを目指した。IAS第18号の収益認識規定が発生主義の概念を適用することにより繰延収益のような概念フレームワーク上の資産または負債の定義に合致しない項目が貸借対照表上に認識されること等を批判し、IASBとFASBは2002年に収益認識に関する共同プロジェクトに着手した。

すなわち、2008年に公表されたディスカッション・ペーパーによると、米国会計基準の問題として「稼得過程を一貫性なく定義した膨大な数の基準」が多く産業固有のものがあるとしても隙間があるとされ、収益認識のガイダンスが必要であるとされた。稼得過程アプローチでは企業の契約上の権利及び義務が財務諸表上に正しく表示されないこともある。収益の定義が資産及び負債の変動に依拠しているにもかかわらず、稼得過程アプローチは契約期間にわたって資産及び負債がどのように生じ変化していくかについてほとんど考慮していない。したがって、特定の資産又は負債の変動に焦点を当てることによって稼得過程アプローチを改善できると考えることもできる、としている<sup>10)</sup>。また、IFRSにおける財の販売の収益認識が財の所有に係わるリスクと経済価値が顧客に移転した時点で依拠している点が批判され、財の支

9) IASB (2008), par.1.19, ASBJ訳24頁

10) IASB (2008), par.1.3-1.8, ASBJ訳20-21頁

配を基礎とするIASBの資産との定義との矛盾が問題となった<sup>11)</sup>。また、財の販売に係わるIAS第18号では財に関する支配及びその所有に係わるリスクと経済価値が顧客に移転する時点で収益を認識するのに対して、IAS第11号(特定の要件を満たした工事契約に適用)では顧客が建設中のものに支配も所有に係わるリスクと経済価値も有していなくても契約を完了させるために必要な活動が行われるにつれて収益を認識すべきであるとして、IAS第18号とIAS第11号の間の矛盾が指摘されている<sup>12)</sup>。財の販売に関する収益認識は支配及びリスクと経済価値の移転時点であるが、工事契約における収益認識は支配及びリスクと経済価値が移転していなくても活動につれて行われており、大きく異なると指摘されたのである。

更に、FASB及びIASBは一貫して適用可能な認識原則を用いた単一の収益認識モデルを目指すに当たり、FASBにおける資産及び負債からの収益の定義とIASBにおける持分の増加からの収益の定義により、収益認識原則の焦点を資産及び負債の変動に当てている。その際、稼得過程アプローチを放棄するのではなく、規律をもたらし、企業が収益をより統合的に認識できると考えている。稼得過程が何であり、いつ完了するのかの現在の合意よりも、資産・負債の増減のほうが合意を得やすいと考え、判断が明確になると考えている<sup>13)</sup>。

---

11) 山田辰巳(2019)124頁「例えば、企業が製品を顧客に販売し、その後当該製品の配送を行うケースにおいて、リスク経済価値アプローチのもとでは、配送サービスの提供が完了した後に初めて製品及び配送サービスに係る重要なリスクと経済価値が移転すると判断し、結果的に契約全体を単一の履行義務として収益認識が行われる可能性があります。しかし、支配アプローチのもとでは、契約の中に含まれるそれぞれの履行義務に関して、別個に移転を判定することになります。例えば、製品を配送業者に引き渡した時点で、製品の所有権と危険負担が顧客に移転するという契約条件であれば、製品の支配は配送サービスの提供によらず、顧客に移転すると判断される可能性が高くなり、その場合、製品の販売と配送サービスの提供は別の履行義務として、その移転に伴う収益が認識されます。このように支配アプローチは、リスク経済価値アプローチと比べて、契約を履行義務に分解するという考え方が親和性があるアプローチといえます。」

12) IASB (2008), par.1.10-1.16, ASBJ訳22-23頁

13) IASB (2008), par.1.18-1.19, ASBJ訳23-24頁

### 3. IFRS第15号の特徴

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」は、契約を各履行義務に分解し、資産・負債の増減で収益を把握することを大きな特徴とし、ひとつのモデルですべての取引形態に対応しようとしている。その中心原則は、収益は財およびサービスの顧客への移転パターンを描写しなければならない、ということである。また、認識される金額は、当該財およびサービスと交換に企業が権利を得ると見込まれる金額を反映しなければならない。それに基づき、より規範的アプローチによる五段階モデルを採用している。まず収益の認識単位として、①顧客との契約を識別する、②契約における履行義務を識別する、次に収益の測定として、③取引価格を算定する、④取引価格を契約における履行義務に配分する、最後に収益の認識時点として、⑤企業が履行義務の充足時に又は充足するにつれて収益を認識する、である<sup>14)</sup>。すなわち、履行義務とは顧客との契約によって財又はサービスを移転する約束をいい、顧客がその支配を獲得した時に履行義務は充足されるのである。

## Ⅲ 資産及び負債の変動に基づく収益認識モデルをめぐる議論<sup>15)</sup> — 履行義務の測定

### 1. 工事進行基準を巡る問題

上記共同プロジェクトにおいて、資産及び負債の変動に基づく収益認識モデルを適用するにあたり、企業は契約から生じる個別の負債（履行義務）を認識できることが求められている。履行義務とは、顧客が企業に対して有する法的強制力のある義務であり、当該義務の下では企業は商品、役務、その

14) IFRS No.15 (2014), IN7

15) 高寺貞男（2004年）は耐久消費財保証付き販売の仮設事例において、実現稼得過程アプローチでは第三者保証では収益認識が4,000ドル、自己保証では収益認識が3,000ドルと異なるのに対して、資産負債アプローチでは第三者保証でも自己保証でも3,700ドルであると指摘している。

〔図表〕収益認識の装置 高寺貞男（2004年）8頁

保証事例	実現稼得過程アプローチ	資産負債アプローチ
第三者保証	4,000ドル	3,700ドル
自己保証	3,000ドル	3,700ドル

他権利を提供する義務を負っている。いわば契約を履行義務単位で分解していくことが議論された。

上記共同プロジェクトでは現在出口価格アプローチ<sup>16)</sup>：the Current Exit Price Approach (2006年時は公正価値アプローチ：Fair Value Approach, 2007年時は「直接」測定モデル：Measurement Model) と当初取引価格アプローチ<sup>17)</sup>：the Original Transaction Price Approach (2007年時は「対価」配分モデル：Allocation Model, 2008年時は顧客対価モデルCustomer Consideration Model) が検討された。いずれのモデルにおいても、基本的には収益は企業が履行義務を果たすことから生じる契約に基づく負債の減少、または資産の増加と定義された。

ここでは現在出口価格アプローチと当初取引価格アプローチを対比するに

---

設例では、小売業者が製造業者からTVセットを250ドルで仕入れ、300ドルで販売した際に製造業者の1年保証に加えて2年間の延長保証付きで販売し、返金不能な100ドルの延長保証金を賦課した。小売業者はTVセットを10台販売したが、小売業者は自己保証として延長保証を行うこともできるし、保証履行債務を第三者の代行者に委託料を支払って引き受けさせることもできるとしている。過去の経験から10台中1台が延長保証契約中に製品の修繕または取替えを行い、それに要した費用は140ドルであった。一方、第三者である保証業務代行者は公正な市場価格により1契約当たり30ドルで保証業務を引き受けていた。自己保証の場合に、1989年にSECの承認を得た部分認識法により、収益として3,000ドル(=300×10)を販売日に収益認識し、売上原価2,500ドルを認識し、販売日に500ドルの利益を計上することになる。保証期間に1,000ドル(=100×10)の収益を繰延べ、修繕・取替費用が予想どおり140ドルであったとすると、保証期間に860ドルの利益を得る。保証業務活動は付随業務ではなく、利益稼得過程が製品と保証業務活動からなるからである。一方、第三者である保証業務代行者の場合には、販売日に4,000ドル(=300+100)×10の収益を認識し、売上原価2,500ドルと外部の保証業務代行者への支払い300ドル(=30×10)を費用として認識し、利益1,200ドルを販売日に計上する。このように、歴史的な原価会計に内蔵されている実現稼得過程アプローチでは、自己保証では部分認識法により収益が3,000ドル、第三者保証では収益が4,000ドルとなる。

それに対して、公正価値会計に内蔵されている資産負債アプローチでは期末の資産と負債の公正価値の差で収益を測定する。販売日に現金4,000ドルと交換に、第三者と公正な価格で評価された300ドルの保証履行義務を負うため、自己保証の場合でも第三者保証の場合でも3,700ドル(=4,000-300)を収益として認識し、売上原価2,500ドルを認識することになる。

これに関連して醍醐聰は見解を述べている(醍醐(2008))。

16) IASB (2008), par.5.14-24, ASBJ訳 57頁

17) IASB (2008), par.5.25-36, ASBJ訳 57頁



当たり、議論となった工事進行基準を中心に検討する。それは契約時点と財サービスの引渡し及び対価受取り時点との間に期を跨ぐ場合、すなわち一定期間にわたり履行義務が充足される場合で様々な議論がなされたからである。日本では以前は完成基準が原則であり工事進行基準を例外扱いしてきたものの、国際会計基準に合わせて、2007年に企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」(以下「工事契約会計基準」という。)が導入され、成果が確実視される場合には工事進行基準を適用することとした。

IFRS第15号では契約上の権利すなわち代金請求権から工事を完成させる履行義務を差し引いた正味のもの、すなわち契約資産(負のときは契約負債)を導入し、契約資産の増加または契約負債の減少を収益として認識することにし、履行義務の測定は取引価格の期間配分とすることとなった。契約上の権利は履行義務の遂行による代金請求権の回収だけでなく金利や信用を含めた公正価値で測定され、一方、工事完成履行義務の公正価値は未だ履行されていない工事を他社に移転したと仮定したときの公正価値で測定される。後者は実際取引を行なったわけではないが、市場が存在すると仮定した場合の市場価格である。市場価格であれば経営者の恣意性が排除でき、契約上の権利と工事完成履行義務における公正価値の変動による収益の決定は、観察可能であれば合意が得やすいと考えられた。

IFRS第15号の開発過程において公正価値の測定について現在出口価格アプローチと当初取引価格アプローチが検討された。契約上の権利である代金請求権の現在出口価格は売却した際に受け取る現金であり、契約上の履行義務の現在出口価格は独立した第三者に履行義務を移転したと仮定した場合に支払う金額であり、測定日における市場価格を反映したものである。しかしながら、この現在出口価格の測定は観察可能性及び検証可能性に問題があり、IFRS第15号は当該企業と顧客が約束した対価によって履行義務を測定する配分後の取引価格、すなわち当初取引価格アプローチを採用することとなった<sup>18)</sup>。

18) IASB (2016), IFRS No.15, BC25-27. 当初取引価格アプローチに対して「配分後取引価格アプローチ」という訳語が用いられている。

## 2. 設例

斎藤静樹（2016）の設例<sup>19)</sup>を用いて確認する。2期後に完成する工事の請負価格を150とし、1期で進捗度2/3、2期で完成し、工事代金150は終了後に受け取るとしている。

### (1) 現在出口価格アプローチ

契約上の権利の公正価値は150。契約上の義務である未履行工事を他社に移転したときの公正価値は契約時点で120、1期末で40、2期末で0としている。契約上の権利と履行義務との差である契約資産は、契約時点で30 (=150 - 120)、1期末で110 (=150 - 40)、2期末で150 (=150 - 0) となる。収益は契約資産の増分であるから、収益は契約時点で30 (=30 - 0)、1期末で80 (=110 - 30)、2期末で40 (=150 - 110) となる。契約時の費用を0、1期の費用を80、2期の費用を40とすると、各時点での利益は30、0、0、計30となる。

しかし、この公正価値測定による方法は、契約時点における未履行工事を他社に移転したと仮定したとする価格を観察できるのかという問題と、契約と同時に収益を認識することにもなり支持が得られなかった。

また、契約時点で30の利益を認識したため、1期末の利益0は収益80 - 費用80、2期末の利益0も収益40 - 費用40となり、販売等の財サービスの引渡し時

19) 斎藤静樹（2016）103-104頁

図表4-2 契約資産と収益の測定

契約上の義務を公正価値で測定→契約と同時に収益が認識される

	契約上の権利	契約上の義務	契約資産	収益 (契約資産増)	利益 (引用者加筆)
契約時	150	120	30	30	30 (=30 - 0)
第1期	150	40	110	80	0 (=80 - 80)
第2期	150	0	150	40	0 (=40 - 40)

契約上の義務は取引価格の配分により測定→現行基準と変わらない

	契約上の権利	契約上の義務	契約資産	収益 (契約資産増)	利益 (引用者加筆)
契約時	150	150	0	0	0 (=0 - 0)
第1期	150	50	100	100	20 (=100 - 80)
第2期	150	0	150	50	10 (=50 - 40)

なお、原文では三段階で説明している。契約時点だけ契約上の履行義務を契約対価の額で測定して、差額が出ないようにし、1期末には未履行分の公正価値を用いている。工事契約と同時に履行義務の移転を計算して利益を算出することへの批判を避けるための方法であると思われる。また、利息などは無視する。なお、第1期の費用80、第2期の費用40は引用者である筆者が加筆したものである。

点では利益を計上しない。契約時点での売却可能額で資産を認識して利益を計上し、販売からは利益は生まれないということとほぼ同じものになる。

契約時点での利益計上については支持が得られなかったため、契約上の履行義務に取引価格を配分して収益を捉えることになった。

## (2) 当初取引価格アプローチ

契約上の履行義務は契約時点の取引価格150、1期末で進捗度2/3より100、2期末で0。契約上の権利と契約上の履行義務との差である契約資産は、契約時点で0 (=150 - 150)、1期末で100 (=150 - 50)、2期末で150 (=150 - 0) となる。収益は契約資産の増分であるから、収益は契約時点で0、1期末で100 (=100 - 0)、2期末で50 (=150 - 100) となる。上記例と同じく契約時の費用を0、1期の費用を80、2期の費用を40とすると、各時点での利益は0、20、10、計30となる。収益は契約資産の増分もしくは契約負債の減少という考え方を採っているが、従来の工事進行基準と結果は同じである。従来の工事進行基準でも、進捗度により収益を100と50に按分しているからである。

なお、現実には契約時における費用がゼロであることは考えにくいいため、契約獲得に掛かった費用を資産計上するのかわからないのが問題となる<sup>20)</sup>。この契約コストについては後述する。

## 3. IFRS第15号の意義

IFRS第15号では前記したように、当初取引価格アプローチが採用されたわけであるが、その意義をどのように考えるかが議論されている。松本敏史(2015)は「FASB/IASBが現在出口価格アプローチを断念し、実現稼得過程アプローチの変形ともいえる当初取引価格アプローチを採用したのは当然の帰結ともいえよう。ただし、実現稼得過程アプローチに代えて、当初取引価格アプローチを導入した意味は小さくない。なぜなら当初取引価格アプローチと現在出口価格アプローチはいずれも契約資産と契約負債の変動に基

20) IFRS第15号では資産計上し(IFRS第15号95項)、日本基準では除いている(企業会計基準第29号109項)

づいて収益を認識する構造であり、両者の違いは未履行の権利と義務の測定属性に集約されるからである。いいかえれば、未履行の権利と義務の測定属性を出口価格に切り替えれば、当初取引価格アプローチは即座に現在出口価格アプローチの収益認識モデルに変身する。<sup>21)</sup>と指摘している。

斎藤静樹(2016)は「契約資産・契約負債の概念を工夫して、顧客との契約から生ずる収益認識に公正価値会計を適用しようとしてきたIASBとFASBの共同プロジェクトは、取引価格の配分という従来の方式に回帰する方向へ軌道修正を余儀なくされました。2014年に確定した共同の基準書は、契約対価を契約上の履行義務に配分し、義務を果たしたときにその分を収益に振り替えるというアプローチに落ち着きました。(中略；引用者)どちらにしても契約資産・負債は、もはや契約対価を収益に配分する操作の一環にすぎません。」<sup>22)</sup>と指摘している。

上記のように、IFRS第15号は現在出口価格アプローチを破棄して当初取引価格アプローチを採用したため、従来の実現基準と実質的に同じものとなった。販売による財サービスの引渡しと同時に貨幣性資産の受け取った取引を、取えて契約締結時点と財サービスの引渡し及び貨幣性資産受取り時点に分けて契約上の権利と履行義務の差である契約資産・契約負債を用いて考える。前記事例と同じ数値を用い、120で仕入れた商品を150で販売したとする。商品販売契約締結時点では、契約上の権利は150であり、商品引渡し義務は取引価格より150であるため、差額である契約資産は0、その増分も0であるから、収益は0であり計上しない。次に、財サービスを引渡して貨幣性資産を受けとった時点では、契約上の権利は150、商品は引渡したので履行義務は0となり、差額である契約資産は150、契約資産の増分は150であるから収益150を計上し、仕入費用120より収益150－費用120で利益は30となる。従来の実現基準である財サービスの引渡しと貨幣性資産受取り時点での収益計上も、当初取引価格アプローチを採用することにより内包することがで

---

21) 松本敏史(2015) 280頁

22) 斎藤静樹(2016) 254-255頁

き、工事進行基準も内包して、収益と費用を計上している。損益計算書の意義を認めており、今までと変わらないともいえるのである。それに対して、現在出口価格アプローチは前述したように、契約時で収益を認識するため同時に利益を認識することとなり財サービスを引渡していないにも関わらず契約時点で利益が計上される。例えば契約上の権利が150、履行義務を120とすると契約資産は30となり、同時にその増分である収益も30となり、費用は0であるから利益は30となる。その後の販売時点での利益計上はなされない。販売時点での契約上の権利150、履行義務は0より契約資産は150、その増分は120（ $=150-30$ ）であるから収益は120となり、収益120－費用120より利益は0である。同額の収益と費用を計上することには意味がある。しかしながら、財サービスの引渡しがない、すなわち履行義務が全額残っているにも関わらず利益を計上するのかしないのかでは決定的に異なっており、現在出口価格アプローチは即座に当初取引価格アプローチから変わることができる。とまで言い切れるかについては検討の余地があるであろう。

その一方で、企業活動における契約締結が持つ意味は決定的であるとも言える。たとえ収益の測定値がゼロであっても、すなわち上記の設例における〈2〉当初取引価格アプローチにおける契約時点において契約上の権利と履行義務の差額である契約資産0でありその増分、すなわち収益も0である（契約資産0＝契約上の権利150－履行義務150）を認識すべきかどうかは議論のあるところである。もちろん、数量が0であるものを認識しえないため、現行では注記によらざるを得ないが、たとえ収益の測定値はゼロであっても収益勘定を計上することにより存在の認識は表示できるという考え方もあるであろうし、後述する契約コストの計上にも関連している。

上記検討してきたように、資産負債アプローチの中でも現在出口価格アプローチを破棄し、当初取引価格アプローチを採用したことにより、収益費用アプローチである現行の実現基準と同じ結果になった。では当初取引価格アプローチの導入意義はどこにあるのであろうか。第一に契約を履行義務単位で分解するところに意義があると解釈することもできるであろう。第

二に当初取引価格とは要するに売価であり、履行義務を原価ではなく売価で評価したという点に求められるとも言えるであろう。販売であれば財サービスを引き渡すという履行義務は原価で考えがちであるが、それを売価で評価することを導入した点である。第三にそもそも収益費用アプローチでは、販売という行為そのものは会計には表れないが、販売行為の結果、対価としての債権という資産が発生し、その資産から収益を認識する。収益費用アプローチは資産抜きでは成立しえない。それに対して、資産負債アプローチは対価としての債権という資産から収益を認識するものである。対価としての債権から見ると、支配の移転が明確でないと資産負債アプローチは定義できないことが明確になった。もともと財サービスの販売では支配及びリスクと経済価値の移転時に収益を認識してきたのに対して、工事契約では支配もリスクと経済価値も移転していないのに収益を認識してきたのであるからこそ、対価の債権であろうと履行義務の仕掛品であろうと資産における支配を獲得しつつ手放していく条件が重要なものになった。ディスカッション・ペーパー（2008）の段階で履行義務の充足は資産の支配の移転時とし、説明を加えなかったために工事進行基準がほとんど適用が出来なくなるという懸念が広がったことから明らかである。第四に当初取引価格を用いた資産負債アプローチは殆ど実現基準と同じになったわけであるがその意義は、収益費用アプローチによる実現基準を資産負債アプローチでも説明可能であることを示したことである。これにより資産負債アプローチの現実適用可能性を示したとも言えるであろう。

#### IV 支配概念の拡張

上述したように当初取引価格を用いた資産負債アプローチは資産側から収益を捉えていくのであるから、資産の支配の獲得及び履行義務に伴う支配の消滅を確認する。

## 1. 支配と、所有に係るリスクと経済価値の比較

IFRSのディスカッション・ペーパー（2008）では、企業が顧客に資産を移転したかどうかを決定する場合（すなわち、顧客が約束された財又はサービスを受領したかを決定する場合）、資産に対する支配の移転と資産の所有に係るリスクと経済価値の移転を、設例で説明している<sup>23)</sup>。返品条件付き販売においては、引渡時点で顧客が販売した商品を支配しているが、財の所有に係るリスクと経済価値は完全に移転しているわけではない。すなわち、引渡時点で当該商品は顧客の資産であるが、販売企業は返品リスクや返品時に価値が下落しているリスクを負っているからである。

別の設例は試用販売の例であり、試用期間を認めるが、試用期間中に販売会社はいつでも返品を求められることができるという事例である。販売企業は試用期間終了までは上記と同じ返品リスクや価値下落リスクを有している。その一方、試用期間終了まで当該商品は販売企業の資産であり、試用期間終了後に顧客の資産となる。従って、リスクや経済価値が顧客に移転したかは企業が取引ごとに決めるのに対して、支配に焦点を当てることによって、資産が移転を整合的に説明できるとしている。

## 2. IFRS第15号における工事進行基準

日本基準の基礎となったIFRS第15号では、「履行義務の識別」に関連した「履行義務の充足による収益の認識」において、「企業は約束した財又はサービス（すなわち、資産）を顧客に移転することによって企業が履行義務を充足した時に（又は充足にするにつれて）、収益を認識しなければならない。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時（又は獲得するにつれて）である。<sup>24)</sup>」とし、支配獲得時を一時点と期間に分けている。その後に「資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産から残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。支配には、他の企業が

23) IASB (2008), par.4.10-4.19, ASBJ訳44-46頁

24) IASB (2016), IFRS No.15, par.31

資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力が含まれる。<sup>25)</sup>」と支配を定義している。

「一時点で充足される履行義務」については、資産に対する支払を受ける権利を有していること、法的所有権、物理的占有、所有に伴う重要なリスクと経済価値、検収の5項目を例示している<sup>26)</sup>。それに対して、「一定の期間にわたり充足される履行義務」において「次の要件のいずれかに該当する場合には、企業は財又はサービスに対する支配を一定の期間にわたり移転するので、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する。(a) 顧客が、企業の履行によって提供される便益を、企業が履行するにつれて同時に受け取って消費する。(b) 企業の履行が、資産（例えば、仕掛品）を創出するか又は増加させ、顧客が当該資産の創出又は増価につれてそれを支配する。(c) 企業の履行が、企業が他に転用できる資産を創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している。<sup>27)</sup>」

要件 (a) に関しては、工事契約における未完成のものである仕掛品は顧客が消費できないので該当しない。(b) の要件に関しては、工事が進行するにつれて仕掛品が増大し、顧客が保有するものの上でなされる工事契約においては、企業の履行によって生じる仕掛品を顧客が支配する場合もあるとされている。(c) 前半の要件「企業の履行により、他に転用できる資産を創出しない」に関しては、顧客仕様の資産では仕掛品を別の用途に転用して便益を受けることは困難であろうから、高度にカスタマイズされた資産は他に転用できなければ後半部分も満たした上で支配を有する。後半の要件「企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している」に関しては、契約期間にわたり企業が履行しなかったこと以外の理由で契約解除される際に、履行完了した部分について補償を受ける権利であ

---

25) IASB (2016), IFRS No.15, par.33

26) IASB (2016), IFRS No.15, par.38

27) IASB (2016), IFRS No.15, par.35



り、合理的な利益マージンを上乗せした金額を想定している<sup>28)</sup>。特に(c)は、要件(b)において履行義務により創出又は増価された資産を顧客が支配しているかが不明確な場合に開発されたものである。

### 3. IFRS第15号における支配概念

前述したようにIASBはリスク及び経済価値よりも支配に焦点をあてたほうが資産の移転を整合的に説明できるとしており、支配概念に関してIFRS第15号「結論の根拠」で下記のように述べている。「支配の概念の開発」<sup>29)</sup>において、約束した財又はサービス(すなわち、資産)は、顧客が当該資産の使用を指図して当該資産から残りの便益のほとんどを得る能力であり、「能力」「使用の指図」「便益の獲得」からなるとしている。それに続いて「支配の概念の適用」<sup>30)</sup>において、2010年公開草案および2011年公開草案に対するコメント提出者の多くが、約束した財又はサービス(すなわち、資産)の移転がいつ発生するかの評価を基礎として、支配を用いることに賛成したが、2010年公開草案に対するコメント提出者の大半は、この定義が財の移転に係る履行義務に適用した場合に最も有用であると説明した。しかし、彼らはこの要求事項は、サービスや建設型の契約については、顧客がサービスの支配をいつ獲得するか決定が困難であり適用はより困難であると指摘した。それはサービス契約の多くが資産の創出と同時に消費されるため、顧客が資産として認識しないからであり、工事契約の場合には識別可能な資産があったとしても、部分的に完成した資産について顧客が「使用を指図」して当該資産からの残りの「便益」のほとんどを「獲得」できる「能力」があるかを判断するのは困難であるからであるとしている<sup>31)</sup>。

28) IASB (2016), IFRS No.15, BC132-147

29) IASB (2016), IFRS No.15, BC120-121

30) IASB (2016), IFRS No.15, BC122-123

31) 濱本道正(2013)が下記のように指摘している。

「支配の移転という収益認識モデルの内容には、法律的な色彩が強くにじみ出ている。会計の歴史を振り返ってみると、多くのルール形成の根底には、法的形式よりも経済的実質を重視する考え方があり、こうした理念に立ってさまざまな会計基準が作られ

豊田俊一（2012）は支配概念に基づく収益認識において「ある取引において、何が成果に結びつくのかは、その取引に関する契約自身が規定しており、それぞれの契約条件の違い、すなわち実際に行われた取引の実態を反映した意味のある成果認識をしようとするところに、契約解釈の余地という意味での曖昧さが生じるのだとすれば、たとえ判断の焦点を実現・稼得から支配へと置き換えてみたところで、判断の曖昧さの程度は原理的には何ら変わらないはずである。もし、そのような移行によって、何らかの判断の明確化が図られているのだとすれば、それは判断の焦点を実現・稼得から支配に移行したことによるのではなく、それに伴って、実際の契約条件をより軽視した、外形に依拠した画一的かつ形式的な判断の仕方に変更しているからであろう。そうだとすれば、判断の明確さは、契約条件の違いを適切に反映した有用な情報提供を犠牲にすることと引換えに達成されていることになる。<sup>32)</sup>」

支配の移転を確認しにくい場合のためにパラグラフ35 (c) の要件が開発されたわけであるが、それによって契約条件の違いを踏まえて解決できるのかは個々のケース毎に検討しなければならないであろう。同時に、工事進行基準を説明できるようにするために支配を拡張したが、これによって却って工事進行基準とそれ以外の差異が際立っているともいえる。

#### 4. サービス提供としての工事契約

これに関して別の説明もある。IAS18号『収益』では、第1項で (a) 物品の提供、(b) 役務の提供、(c) 利息、ロイヤルティ、及び配当を生ずる

---

てきた。リース会計はその典型例であろう。会計の伝統的な考え方や理念に逆行する動向が果たして公正妥当なルールを生み出すのか、注意深い観察が必要とされよう。さらに、企業の視点からではなく顧客の視点から支配の定義がなされていることも、IFRS収益認識モデルの特徴である。」35-36頁

「通常の売買契約の場合、企業の支配を放棄する時と顧客が支配を獲得する時は一致するので、両方の視点は同じ結果となる可能性が高い。しかし、長期工事のような請負工事では、両時点が乖離するのがむしろ普通であるから、会計主体たる企業は顧客の立場に立って収益計上のタイミングを判断・評価しなければならないという難しい問題を突きつけられることになる。」36頁

32) 豊田俊一（2012）152頁。更に「収益認識の本質に関して、『企業の成果の認識』から、『顧客の便益享受の認識』へのすり替えがみられる。」とも指摘している。162頁

企業資産の第三者による利用と三区区分した上で、第4項において「役務の提供の契約についての契約には、例えばプロジェクトの管理者や設計者の役務に関する契約のように、直接的に工事契約に関連するものがある<sup>33)</sup>」として、工事契約から生ずる収益はIAS11号『工事契約』で扱うとしている。このことは工事契約を役務の提供として始めから捉えているともいえる。

IFRS第15号の支配の移転に関して西川郁生（2018）は「進行基準の対象となる建設工事であれば、履行内容を、財の完成に向けた（強制可能な権利を生む）サービスのように捉えたのです。長期だからという例外としてではなく、サービス提供とのアナロジーによって、一定期間に亘る収益認識を説明したといえるでしょう。<sup>34)</sup>」すなわち、工事進行基準においては、一般に法的な確定した権利と異なり、企業が履行義務を充足につれて、資産が企業から顧客に移転していると考えられることをサービスの提供とのアナロジーによって説明したとしていると思われるが、これで説明できたといえるかはもう少し検討しなければならないだろう。

最後に「ASBJ収益認識基準」を見ると、「開発にあたっての基本的方針」にある152項「IFRS第15号の定めおよび結論の根拠を基礎としたもの以外のもの 1. 収益の認識基準 (2) 履行義務の充足による収益の認識」において下記のように記述されている。

「IFRS第15号では、収益の認識時期を、財又はサービスに対する顧客の支配の獲得によって判断するとされている（第35号参照）。審議の過程では、この支配の移転の考え方について、工事進行基準は活動を基礎として業績を測定するものであり支配の移転の考え方と相容れず、基準内で整合性が図られていないのではないのかとの懸念を示す意見が聞かれた。この点、IFRS第15号の開発過程において、市場関係者から、工事進行基準の提供が認められない場合には工事契約に関する有用な情報が提供されなくなるとの懸念が寄せられたことを受けて、IASBは支配の移転の考え方を維持しつつ、一定

---

33) IASB (2004), IAS No.18, par.4

34) 西川郁生（2018）43頁

の期間にわたり充足される履行義務の枠組みの下で工事契約への具体的な適用を整理したとされる。当委員会では、これらのIFRS第15号の開発の経緯及び国際的な比較可能性を考慮して、工事契約についてもIFRS第15号における会計処理を取り入れることにした。」

「IFRS第15号以外の根拠」において、国際的な比較可能性の考慮というだけで工事進行基準を取り入れたとも受け取れるが、これは妥当であろうか。上辺だけの国際的な比較可能性の問題点も散見される今日、今後詰めねばならない問題であるように思われる。

## V 原価回収基準

原価回収基準は、契約初期段階において進捗度が合理的に見積ることができない場合に、工事原価が発生した期間に費用計上しつつ、工事原価のうち回収可能性が高い部分についてのみ工事収益を計上するというものである。原価回収基準を適用すると収益と費用が同額で計上されると利益はゼロになる。2007年に公表された企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という。）54項で原価回収基準について「成果の確実性がないと判断されたにもかかわらず収益を認識する方法には合理性がないと考えられたため、本会計基準ではこれを採用しなかった。」とされていた。

しかしながら、「ASBJ収益認識基準」45項において「履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる時まで、一定の期間にわたり充足される履行義務について原価回収基準により処理する」と規定している。すなわち、進捗度が合理的に見積ることができない時点までは収益と費用を同額計上し、合理的に見積れるようになった時点から、収益が費用を通常上回り利益を計上するのであり、完成時に収益と費用を計上する工事完成基準とは異なっているようにみえる。

今回廃止された「工事契約会計基準」では工事収益総額、工事原価総額、決算日における工事進捗度を信頼性をもって見積もることができる場合には成果の確実性が認められるとして工事進行基準が適用でき、この要件を満たさないものは工事完成基準を適用することとされていたことを考えると、大きな転換である。「ASBJ収益認識基準」では、工事完成基準と工事進行基準との二者択一から原価回収基準も含めた三者択一になったともいえるわけである。しかしながら、それが本当に大きな転換であるかどうかは原価回収基準の位置づけ次第である。その解釈には様々なものがある。EDの段階では原価回収基準はなかったにもかかわらず、公表された「ASBJ収益認識基準」では第15項が追加された。これをどう解釈すればよいのであろうか。<sup>35)</sup>

前記の事例のように、工事総収益150、工事総費用120、2期完成モデルで考えると、1期末で80の費用を予定していたが90も費用がかかったときに、第1期費用90のうち、80は原価回収可能と考えて収益80と費用80を計上し、残り費用10は損失10とすることもできる。第2期は予定通りであれば収益60、費用40を計上し、利益は20となる。原価回収基準により各期の利益は0、20となる。ここでは原価回収基準は、将来に損失を繰り延べないとする減損の発想に近いと言えるであろう。

また、2期の費用10を先に使ってしまっただけであるという場合には、費用90には原価回収可能性があると考え、1期末での費用90、収益90を計上し、利益0となる。第2期は収益60、費用は10少ない30であるから、利益は30となる。原価回収基準により、各期の利益は0、30となる。これは利益の先延ばしである。この場合には工事完成基準と同じ結果となる。原価回収可能性次第で、原価回収基準はある意味で工事完成基準の代替と位置づけられ、保守的な収益認識を要請しているともいえるであろうが、資産負債アプローチとの関連性は検討を要するであろう。

---

35) 企業会計基準適用指針第30号99項では、会計基準第45項の定めにかかわらず、契約の初期段階において、進捗度を合理的に見積ることができない場合、当該契約の初期段階に収益を認識しないことができるとしている。

## Ⅵ 契約コスト

「ASBJ収益認識基準」109項にあるように、契約コストは今回の「ASBJ収益認識基準」では認められなかったがIFRS第15号やTopic606には規定されており、IFRSの任意適用企業の拡大促進もなされているので触れておく。

「企業は、顧客との契約獲得の増分コストを回収すると見込んでいる場合には、当該コストを資産として認識しなければならない。契約獲得の増分コストとは、顧客との契約を獲得するために企業に発生したコストで、当該契約を獲得しなければ発生しなかったであろうものである（例えば、販売手数料）<sup>36)</sup>」

設例36契約獲得の増分コスト<sup>37)</sup>では営業担当者に対する契約達成報酬及びそれに関する税金は、契約を獲得した場合にのみ支払義務が生じるため契約を獲得するための増分コストであり、回収可能であることを条件に資産として認識しなければならないとしている。それに対して、契約獲得に努力することに関するコストは、契約されない場合であっても発生するものであるから発生時に費用とする。また、楽天株式会社<sup>38)</sup>が2019年3月に提出した有価証券報告書<sup>38)</sup>には契約コストが資産計上されている。これは費用の繰延べというよりも、現時点で未発生・未実現の収益を見込んだ資産計上といえるであ

36) IASB (2016), IFRS No.15, 91-92

37) IASB (2016), IFRS No.15, IE189-191

38) 楽天株式会社、第22期有価証券報告書（自2018年1月1日至2018年12月31日）、125頁、2018年3月28日。「当社グループは、顧客との契約獲得のための増分コスト及び契約に直接関連する履行コストのうち、回収可能であると見込まれる部分について資産として認識しており、連結財政状態計算書上は「その他の資産」に計上しています。契約獲得のための増分コストとは、顧客との契約を獲得するために発生したコストで、当該契約を獲得しなければ発生しなかったであろうものです。

当社グループにおいて資産計上されている契約獲得のための増分コストは、主に顧客を獲得するために発生した入会関連費用です。また契約履行のためのコストは、主に楽天カードの作成費用です。資産計上された当該入会関連費用は楽天カードへの新規入会者に付与した楽天スーパーポイントに関するコストであり、契約を獲得しなければ発生しなかった増分コストです。なお、当該費用を資産計上する際には、カードの有効稼働会員割合等を加味したうえで、回収が見込まれる金額のみを資産として認識しています。また、当該資産については、会員のカード利用による決済サービスの提供という履行義務が充足されるカード会員の見積契約期間に応じた10年間の均等償却を行っています。

ろう。

「ASBJ収益認識基準」109項において「本会計基準では、棚卸資産や固定資産等、コストの資産化等の定めがIFRSの体系とは異なるため、IFRS第15号における契約コスト（契約獲得の増分コスト及び契約を履行するためのコスト）の定めを範囲に含めていない。」しかしながら、体系が異なるから範囲に含めないとしているが、これは資産の定義の根幹に係わる問題である。

## VII おわりに

「ASBJ収益認識基準」の特徴から、資産及び負債の変動に基づく収益認識、支配概念の拡張の二点を抜き出して、それを踏まえて原価回収基準、契約コストを検討してきた。

FASB (1976) の概念フレームワークにおいて、資産負債アプローチでは、資産は企業の経済的資源の財務的表現と捉えられ、負債は将来、他の実体に資源を引き渡す義務の財務的表現と捉えた。資産・負債の属性およびそれらの変動を測定することが会計における基本的測定プロセスであると考えられてきた。他方、収益費用アプローチでは、収益は利益の稼得活動からの成果の財務的表現と捉え、費用は収益を得るために費やされた努力の財務的表現と捉え、一期間における努力である費用と成果である収益の対応が会計における基本的な測定プロセスであると考えられてきた<sup>39)</sup>。資産負債アプローチは公正価値会計と、収益費用アプローチは歴史的な原価会計と結びつけて議論

---

また、契約コストから認識した資産については、計上時及び四半期ごとに回収可能性の検討を行っています。検討に当たっては、当該資産の帳簿価額が、カード会員との契約が継続すると見込まれる期間に渡り関連するクレジットカード関連サービスと交換に企業が受け取ると見込んでいる対価の残りの金額から、当該サービスの提供に直接関連し、まだ費用として認識されていないコストを差し引いた金額を超過しているかどうか判断を行っています。これらの見積り及び仮定は、前提とした状況が変化すれば、契約コストから認識した資産に関する減損損失を損益に認識することにより、契約コストから認識した資産の金額に重要な影響を及ぼす可能性があるため、当社グループでは、当該見積りは重要なものであると判断しています。

前連結会計年度及び当連結会計年度において、契約コストから認識した資産から生じた償却費は、それぞれ9,299百万円及び11,910百万円です。」

39) FASB (1976), par.34-42

することが多かったが、IFRS第15号及び「ASBJ収益認識基準」は当初取引価格アプローチを採用して資産及び負債の変動から収益を認識している点に特徴がある。今後の課題は、FASB・IASB共同プロジェクトが述べていたように資産及び負債に焦点を合わせることの意義は稼得過程アプローチ（従来の実現基準）を否定するものではなく規律をもたらすことにあるとしている。したがって、IFRS第15号や「ASBJ収益認識基準」においては実質的に稼得過程アプローチ（従来の実現基準）と変わらない部分が多いのであるからこそ、そこに規律がもたらされているかどうかを検討しなければならないであろう。

今日制度として用いられている企業会計は、取得原価主義会計のなかに時価評価を組み込んだ形を採用している。取得原価主義会計の特徴のひとつとして、井尻雄士が指摘した貸方による借方拘束性が挙げられる<sup>40)</sup>。資本金、借入金、売上高等の収益による現金調達金額が資産金額を規定している点である。「ASBJ収益認識基準」もこれを維持している。その意味では現行の枠組みを逸脱するものとは言えないであろう。また、負債は資産のミラーなのも含め、持分全体からの検討が必要であろう。

最後に、投資のリスクからの解放について取り上げる。「ASBJ収益認識基準」の導入に伴い廃止された「工事契約会計基準」のパラグラフ40において、「討議資料では、収益及び費用は、投下資金が投資のリスクから解放された時点で把握されるとされている。投資のリスクとは、投資の成果の不確実性を意味し、投資にあたって期待された成果が事実となれば、それはリスクから解放されたことになる」とされている。このように、収益や費用は、投資にあたって期待された事実が生じ、投資がリスクから解放された時点で把握される。工事契約による事業活動は、工事の遂行を通じて成果に結び付けることが期待される投資であり、そのような事業活動を通じて、投資のリスクから解放されることになる。そして、当委員会において検討すべき点は、工事契約に係わる事業活動に投下した資金は、どのような条件があれば、投資の

40) 井尻雄士（1968）第5章



リスクから解放されることになるのかという問題であると整理された。」

概念フレームワークにおいて投資のリスクとは投資の成果の不確実性であり、成果が事実となればリスクから解放されるが、収益認識において成果である契約上の権利が確定したことで投資のリスクからの解放との関係が問われるであろう<sup>41)</sup>。すなわち、投資のリスクからの解放という概念は記述しなくても全てに及ぶ包括的な概念であるかどうかは確認する必要があるであろう。

#### 参考文献

Paton, W.A. and A.C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, 1940 (中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店 1953年)

AAA, Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, 1966 (飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房1969年)

FASB, *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, 1976 (津守常弘監訳『FASB財務会計の概念フレームワーク』中央経済社1997年)

IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of financial Statements*, July 1989 (国

41) 梅原秀継 (2018) もこの点について別の観点から指摘している。「この『リスクからの解放』に準拠すると、成果の確実性が得られた時点で収益が認識される。したがって、進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用し、認められない場合には工事完成基準を適用するとされた(基準15号, par. 9)。さらに原価回収基準については、成果の確実性がないにもかかわらず収益を認識するのは合理性がないとして棄却された(基準15号, par.54)。一方で履行義務を基礎としたモデルでは、一時点で充足される場合に加えて、一定の期間にわたり充足される場合にも収益が認識されると解されている。そこで基準29号 (pars.35-45) では、工事進行基準と工事完成基準の使い分けによる収益認識を要求し、進捗度を合理的に見積もることができない場合には原価回収基準を適用するとした。この規定の変更にあたって基準29号 (par.152) が根拠として挙げているのは、従前の基準15号が準拠した『財務会計の概念フレームワーク』ではなく『IASBにおける審議過程』である。」67-68頁

際会計基準委員会『財務諸表の作成表示に関する枠組み』)

IASB, IAS No.11 *Construction Contracts*, April 2001 (IAS第11号『工事契約』ASBJ訳)

IASB, IAS No.18 *Revenue*, April 2004 (IAS第18号『収益』ASBJ訳)

IASB, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, IASB Discussion Paper, December 2008 (「ディスカッション・ペーパー『顧客との契約における収益認識についての予備的見解』」ASBJ訳2008年)

IASB, IFRS No.15 *Revenue from Contracts with Customers and its related Basis for Conclusions and Illustrative Examples*, Part A and B, May 2014. (IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』『国際財務報告基準書 [特別追補版]』ASBJ訳2015年2月)

IASB, IFRS No.15 *Revenue from Contracts with Customers*, April 2016

IASB, *Clarifications to IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*, April 2016

IASB, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, March 2018

井尻雄士『会計測定的基础—数学的・経済学的・行動学的探究—』東洋経済新報社1968年5月

井尻雄士『会計測定の理論』東洋経済新報社1976年1月

新井清光『会計公準論<増補版>』中央経済社1978年10月

笠井昭次『会計的統合の系譜—会計構造論の類型的体系化—』慶應通信1988年12月

藤井秀樹「原価主義と時価評価」『企業会計』第56巻第1号33-41頁2004年1月

高寺貞男「実現稼得過程アプローチと資産負債アプローチによる収益認識の相違」『企業会計』第56巻第2号4-10頁2004年2月

企業会計基準委員会「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」2004年7月一部修正  
2006年12月

企業会計基準委員会 企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」2007年12月

山崎敏邦・黒川行治・西川郁生・豊田俊一「企業会計の国際化とわが国の対応—東京合意を受けた取組みと課題」『企業会計』第60巻第1号17-39頁2008年1月

辻山栄子「収益認識と業績報告」『企業会計』第60巻第1号39-53頁2008年1月

腰原茂弘「収益認識プロジェクト」『情報センサー』(EY) 2008年2月号40-44頁2008年2月

財務会計基準機構 [監修] 企業会計基準委員会 [編]『企業会計基準 完全詳解』税務経理

協会2008年3月（増補改訂版2009年8月）

- 醍醐聰「顧客対価に係る負債と収益の認識」『会計』第174巻第3号1-16頁2008年9月
- 松本敏史「収益の認識と負債の認識」『企業会計』第61巻第2号48-57頁2009年2月
- 日本公認会計士協会編『収益認識』中央経済社2009年12月
- 松本敏史「資産負債アプローチによる収益認識基準—実現稼得過程アプローチに代わりうるか—」『経済論叢』（京都大学）第184巻第3号41-56頁2010年7月
- 濱本道正「請負契約における収益認識について」『企業会計』第63巻第6号4-10頁2011年6月
- アーンスト・アンド・ヤングLLP『US GAAP収益認識の実務』中央経済社2011年6月
- 小川真実「資産負債アプローチと収益認識モデルの開発」『横浜経営研究』第33巻第1号151-168頁2012年
- 豊田俊一「会計における認識規準の客観化—IASB・FASB収益認識プロジェクトの再検討—」（大日方隆編著『会計基準研究の原点』中央経済社2012年6月）141-166頁
- 斉藤静樹『会計基準の研究 増補改訂版』中央経済社2013年7月
- 濱本道正「工事契約からみたIFRS収益認識モデルについて」『青山経営論集』第48巻第2号2013年9月
- 渡邊宏美「収益認識プロジェクトにみる“意思決定有用性”の意義」『立教経済学研究』第67巻第4号129-150頁2014年
- 藤井秀樹「資産負債アプローチ」（平松一夫・辻山栄子責任編集『会計基準のコンバージョンズ』中央経済社2014年5月）153-176頁
- 佐々木隆志「新収益認識基準と勘定科目」『会計』第186巻第6号1-14頁2014年12月
- 斉藤静樹『企業会計入門—考えて学ぶ』有斐閣2014年12月（増補版2016年3月）
- 渋谷哲朗「工事契約」『企業会計』第67巻第5号49-55頁2015年5月
- 万代勝信「わが国への収益認識基準の導入に向けて」『会計』第188巻第3号1-14頁2015年9月
- 井上雅子「発効日延期と基準明確化を提案 IFRS15号適用前改訂の最新動向」『企業会計』第67巻第10号97-103頁2015年10月
- 松本敏史「収益認識プロジェクト—理論と慣習の相克」（辻山栄子編著『IFRSの会計思考—過去・現在そして未来への展望』2015年11月）251-282頁
- 池田幸典『持分の会計—負債・持分の区分および資本取引・損益取引の区分—』中央経済

社2016年10月

角ヶ谷典幸「新たな会計（利益）観—ホーリスティック観—」『産業経理』第76巻第3号  
57-66頁2016年10月

山田康裕「収益認識基準におけるストックとフロー」『企業会計』第69巻第3号4-5頁2017年  
3月

山田康裕「新たな収益認識基準の問題点」『企業会計』第69巻第4号4-5頁2017年4月  
企業会計基準委員会「企業会計基準公開草案第61号『収益認識に関する会計基準（案）』  
2017年7月

川西昌博・島田謡子「ASBJ解説 企業会計基準公開草案第61号『収益認識に関する会計基  
準（案）』等の概要」『企業会計』第69巻第11号18-45頁2017年11月

佐々木隆志「新収益認識基準に観る収益費用アプローチの実相」『会計』第192巻第5号1  
-13頁2017年11月

桜井久勝「収益認識会計基準案にみる売上高の純額測定」『企業会計』第70巻第1号11-17頁  
2018年1月

企業会計基準委員会 企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」2018年3月

企業会計基準委員会 企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指  
針」2018年3月

山田浩史「財務諸表作成者から見た収益認識会計基準（案）の課題と展望」『会計』第193  
巻第4号1-15頁2018年4月

小澤義昭「財務諸表監査の観点から見た収益認識会計基準（案）の課題—米国の会計・監  
査ガイドおよびPCAOBのスタッフ・監査実務アラートを通して—」『会計』第193巻第  
4号16-25頁2018年4月

西川郁生『会計基準の考え方～学生と語る23日～』税務経理協会2018年4月

梅原秀継「日本基準における収益の認識と測定—企業会計基準第29号の導入をめぐる—」『税  
研』200号65-69頁2018年7月

秋葉賢一・高野公人・布施伸章・阿部光成「収益認識の実務論点」『企業会計』第70巻第8  
号18-42頁2018年8月

山田辰巳 有限責任あずさ監査法人『論点で学ぶ国際財務報告基準（IFRS）』新世社2019年

2月

佐々木隆志「収益認識に関する総合的検討」『会計』第195巻第3号1-11頁2019年3月

川野克典「新収益認識基準が管理会計に与える影響」『会計』第195巻第3号12-26頁2019年3

月

岸牧人「収益認識に対する監査証拠の評価—評価手続と実証手続におけるメタ証拠概念の  
応用—」『会計』第195巻第3号35-49頁2019年3月

アーンスト・アンド・ヤングLLP『IFRS国際会計の実務 International GAAP2019 [下巻]  
Japan Edition6』第一法規2019年3月