

「工事進行基準」における収益認識時点の 概念的整合性の検証

—PAA in E 討議資料と IASB/FASB の共同プロジェクト再公開草案との比較から—

鈴木 日出夫

本稿では以下の3対象における収益認識時点の考え方を検討した。

1. わが国の工事契約に関する企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」で優先適用されている「工事進行基準」。
 2. 欧州財務報告諮問グループが「欧州の先行する会計活動」(PAA in E) のために公表した討議資料「収益認識—欧州の貢献」(PAA in E 討議資料) で示した2つの収益認識モデルである、「決定的事象アプローチ」と「継続的事象アプローチ」。
 3. FASB と IASB の収益認識に係る共同プロジェクト「2011年再公開草案」で公表された、「一定期間にわたり充足される履行義務」と「一定時点で充足される履行義務の充足」。
- 収益認識の分析は、座標上のY軸方向にはリスクの変動を、X軸方向には収益認識の「時点」を置いてその組合を用いて行った。
- 3つ検討対象にはそのリスクのレベルが逡減、減少により、収益認識の「時点」が決定されるという概念的な整合性が認められると結論に至った。

keywords : 「工事進行基準」、「決定的事象アプローチ」、「継続的事象アプローチ」、
「一定期間にわたり充足される履行義務」、「一定時点で充足される履行義務」

目 次

1. はじめに
2. 「わが国の工事会計基準」における収益認識構造
3. 「PAA in E 討議資料」における収益認識構造
4. IASB/FASB 再公開草案「顧客との契約から生じる収益」における収益認識構造
5. 結論と課題

1. はじめに

わが国の工事契約に関する会計基準は、2007年12月に企業会計基準委員会から企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」(以下、わが国の工事会計基準)として公表されている。同会計基準

における工事契約に関する収益の認識基準は、工事進行基準と工事完成基準の2つの基準を使い分けているが、「成果の確実性」が認められることを条件に工事過程の早期の時点においても、「工事進行基準」を用いて収益認識をすることとされる。

本稿では、収益認識時点に焦点を当てて考察する場合¹、わが国の工事会計基準における「工事進行基準」と以下の検討対象で公表されている収益認識の考え方には、その収益認識時点について概念的整合性が認められることを検証する。

①欧州財務報告諮問グループ(European Financial Reporting Advisory Group (以下、EFRAG))が「欧州の先行する会計活動」(Proactive Accounting Activities in Europe 以下、PAA in E)

¹ 安藤 [2007] 701頁参照。「収益の認識とは、収益を生じしめる取引活動を記録して収益を計上するに当たり、取引過程のいかなる段階において、どのような事象を手がかりとして選択するのかの意思決定行動をさしている。」とされ「認識」という言葉そのものに、「時点」の問題が含まれている。収益をいつの時点で認識するかの問題をテーマとしていることを明らかにするため、「収益認識時点」とした。

のために2007年に公表した討議資料「収益認識—欧州の貢献」(Discussion Paper July 2007 Revenue recognition—A European Contribution、以下、PAA in E討議資料)において示された収益認識モデル。

②米国の会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board、以下FASB)と国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board、以下、IASB)の収益認識に係る共同プロジェクトとして、2011年11月に公表された収益認識に関する再公開草案「顧客との契約から生じる収益」(Exposure Draft ED/2011/6 A revision of ED/2010/6, Revenue from Contracts with Customers、以下、2011年再ED)における収益認識。

この目的を設定した意図は、次の理由による。物品の販売を想定した契約では「実現主義」、「リスクの移転」、「支配の移転」、等の考え方によって、ある一定の時点で収益認識時点がなされる。それに対して、工事契約²では契約から完成までの継続性を勘案し工事の進捗度に基づいた「工事進行基準」がその収益認識の中心的な考え方である。つまり物品の販売契約と工事契約では収益認識時点の考え方が同一ではない。

わが国の工事会計基準は、2007年に「工事進行基準」に基づいてその収益認識を規定している。同じく2007年にはPAA in E討議資料が「決定的事象アプローチ」(Critical event approaches)と「継続的アプローチ」(Continuous approaches)を中心とする収益認識方法を提案した。またFASBとIASBとの収益認識に係る共同プロジェクトでは、漸く2011年再EDにおいて、その収益認識の要件確認パターンにおいて「一定期間にわたり充

足される履行義務」を中心的な位置においたことに注目した。

収益認識を分析する方法として、横軸(以下、X軸)に「収益の認識時点」の考え方を置き、縦軸(以下、Y軸)に収益を決定する方法、あるいは「収益の決定概念」を置いて考察を試みた³。具体的にはX軸方向には「実現主義・実現主義の拡張」、「リスクからの解放概念」「決定的事象アプローチ・継続的アプローチ」「支配の移転」などの考え方を配置し、他方のY軸方向には「資産・負債アプローチ」「収益・費用アプローチ」⁴を置いた。また、本稿での検討では、以下の点を前提として進める。

①本稿の各検討対象においては、Y軸方向での収益の決定概念が「資産・負債アプローチ」に立脚している。そこで、Y軸方向においては直接的に資産・負債の変動ではなく、その変動の「不確かさ」=リスクの変動に焦点を当てる。一方のX軸では収益認識時点の問題に絞ることで3対象の比較検討をするものとする。

②PAA in E討議資料はIASBとFASBの収益認識についての共同プロジェクトに対して、その討議への「貢献」を目的として公表されている。しかし、「2011年再ED」では具体的にどのような影響を受けたのかは明らかではない⁵。

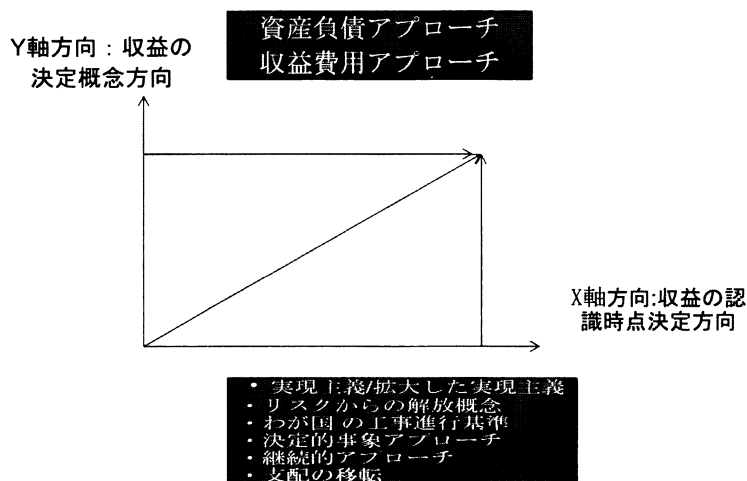
そこで、図表-1のようにY軸は資産・負債アプローチで固定して、比較する点はX軸=時間問題に限定すれば、PAA in E討議資料で示された収益認識のアプローチも、2011年再EDにおける「一定期間にわたり充足される履行義務」、「一定時点において充足される履行義務」も収益を、いつ収益認識をするかの時点問題である点で同じ範疇にあると考え、比較対象可能と考えた。

² 企業会計基準委員会[2007]では、「工事契約」とは、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう。」とされる。

³ 徳賀[2003]に「収益の認識と決定的事象の発生」として、横軸=時間軸と縦軸=資産価値の関係として、図表を用いて「実現・稼得アプローチ」と「資産・負債アプローチ」を検討した先行研究が示されている。

⁴ 安藤[2007]624頁及び702頁参照。資産・負債アプローチは、「利益を1会計期間における営業利益の正味資源の増加とみなし、これを、資産・負債の増減額に基づいて定義する考え方」であり、収益・費用アプローチは、「費用と収益を企業が行った努力とその成果を表すものととらえた上で、利益をかかる収益と費用の差額に基づいて定義する考え方である。」とされるが、本稿ではこの「利益」=「収益」として検討を行った。

⁵ 向・山口[2011]27頁に「一部の先行研究では、PAA in E討議資料は、収益認識共同プロジェクトへ貢献することが期待できると示されている」としている。



図表1 収益認識の構造分析

2. わが国の工事会計基準における収益認識構造

(1) 概要

まず、「わが国の工事会計基準」での収益認識は、「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、「成果の確実性」が認められない場合には「工事完成基準」を適用することになる。この考え方が採用された背景には、わが国の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(以下、概念フレームワーク)の「リスクからの解放概念」が参照されていることが明らかになっている⁶。

「わが国の工事会計基準」における収益の認識は、「工事の進行途上においても、その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、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用する⁷。」と規定されており、その中心に置かれているのは「工事進行基準」である。

成果の「確実性」だけの観点からは「工事完成」の時点の方が顧客に対する債権確定の面での「確実性」は高い。しかし、ここでは工事の進行途上

であってもその進捗部分について収益認識をすることを容認している。その条件として「成果の確実性」が認められるかどうかという判断の基準が示されているのである。つまり、法的には対価の請求権が確立していない状態でも、収益を認識すべきとの立場にたち、「工事進行基準」での収益認識をすることを優先適用することを求めている。

次に、わが国の概念フレームワークにおける収益認識についての規定を確認する。その第3章「財務諸表の構成要素」に「特定期間までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分⁸」を収益認識するとあり、この規定をヒントにX軸とY軸の両軸方向にわけて収益認識を分析することとした。

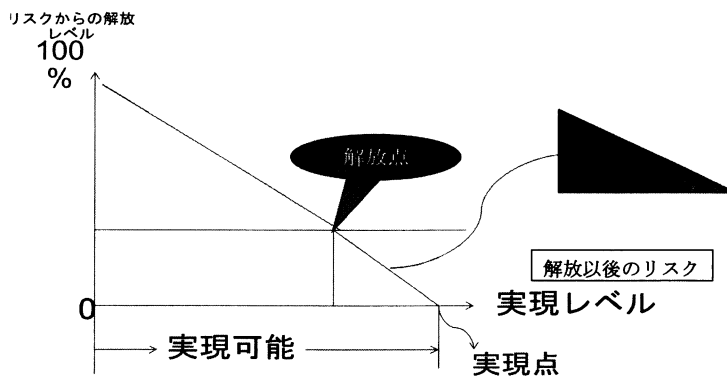
規定の前半部分「資産の増加や負債の減少に見合う額」をY軸における変動に結び付け、後半の「投資のリスクから解放」をX軸における変化とした。

概念フレームワークでは、そこで規定されている「リスク」の考え方も明らかにされている。すなわち、リスクとは資金を投下したが、そこから得られる将来のキャッシュ・フローの流入が不確

⁶ 企業会計基準委員会 [2007] 10頁。

⁷ 同上 [2007] 9項。

⁸ 斎藤 [2008] 298頁。



図表2 リスクからの解放概念の構造分析

実であることを意味することになる⁹。

また「リスクからの解放」の考え方については、「完全に所定のキャッシュ・フローが獲得されてはじめて「リスクから解放」されるのではなく、「得られたキャッシュの分だけ」リスクから解放されていると捉えられている点に注目した。

(2) リスクからの解放概念

概念フレームワークにおいて、「リスクからの解放」について「投資のリスクとは、投資の成果の不確実性であるから、成果が事実となればそれはリスクから解放されることになる¹⁰。」とされ、更に「財務諸表における認識と測定」には「(投資の成果が) リスクから解放されるというのは、投資にあたって期待された成果が事実として確定することをいうが、特に事業投資については、事業のリスクに拘束されない独立の資産を獲得したとみなすことが出来るときに、投資のリスクから解放されると考えられる」と規定されている¹¹。

リスクからの解放概念を図表に表すことで分析する。Y軸には「リスクからの解放レベル」を置き、X軸には「実現レベル」を置く。実現レベルが進捗するにつれて、実現可能のレベルが上がり、最終的に「実現点」に至り、その進捗に従ってリスクのレベルが下がる。リスクと実現は「トレー

ド・オフ」の関係にある。

図表2におけるX軸は「実現概念(販売取引完了)」と「実現可能概念(所有資産の容易な現金あるいは現金請求権への転換)」が実現されていく、あるいは進捗していく方向を示している。Y軸は「リスクからの解放」のレベルであるが、概念フレームワークにおける「特定期間までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額」と置き換えることも可能である。ここではX軸の進捗により「リスクからの解放」が進み、資産・負債の変動が結果として生じることになる。資産・負債アプローチにもとづいているが、「リスクからの解放」が先でその結果としての資産・負債の変動となる。

(3) わが国の「工事進行基準」における収益認識の分析

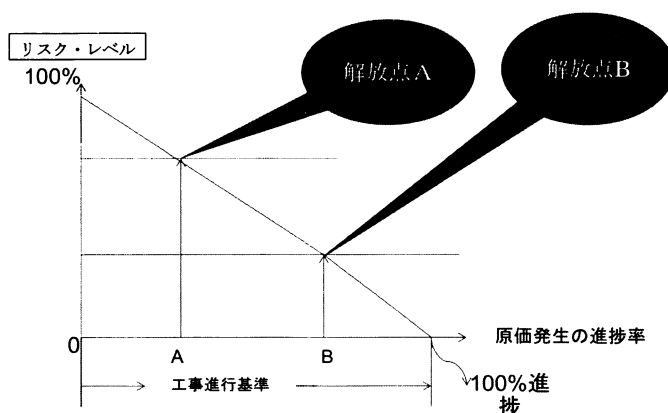
わが国の工事会計基準には概念フレームワークの「リスクからの解放概念」を参照したとの記載はあるが、具体的にどのように参照されたかは明記されていない。そこでわが国の概念フレームワークにおける「リスクからの解放概念」を「工事進行基準」の収益認識基準に適用することを、図表3で試みる。

この場合、X軸方向は工事進行基準との進捗を

⁹ 斎藤 [2008] 299頁。

¹⁰ 同上302頁。

¹¹ 同上321頁。



図表3 わが国の「工事進行基準」における収益認識の構造分析

当てはめる。わが国の工事進行基準では「原価発生」をベースに工事進行の進捗を決定している。Y軸はリスクからの解放レベルを置く。

図表3の通り、原価の発生をもって進捗率を測るが、原価の発生を進捗をなぜ収益の発生に進捗に適用するかという問題は残る。しかしこのケースでは直接、収益の発生に原価の発生進捗率を結び付けているのではなく、一旦、「リスクの解放」という、ここでいうY軸、つまり投資にあたって期待された成果が事実として確定すること、特に「事業投資については、事業のリスクに拘束されない独立の資産を獲得したとみなすことができる」という考えを媒介させることで、成果としての収益に結び付けていると考えることができる。

3. 「PAA in E 討議資料¹²⁾」における収益認識構造

(1) 概要

PAA in E 討議資料では、収益の測定問題は議論の対象としていないこと、また資産・負債アプローチを適用していくことを、その基づくべき概念のなかで明記している¹³⁾。また収益は、顧客との契約に従って履行される企業の活動からもたら

される経済的便益のグロスのインフローと規定されている。

収益認識の方法は大きく「決定的事象アプローチ」と「継続的アプローチ」に区分されている。「決定的事象アプローチ」での収益認識は、企業が契約を完了した時、あるいは企業が契約を履行し、請求権が発生した時に収益を認識する。一方、「継続的アプローチ」では、何らかの進捗、例えば原価の発生を進捗等に従って収益認識をする。PAA in Eのこの2つのアプローチの間には、「継続的アプローチ」における事象の進捗を究極的に分割していくと、その分割された個々のパートには「決定的事象」が存在すること、あるいは、「決定的事象」を多数集合すれば「継続的」な事象の集合となる考え方が示されていると理解できる¹⁴⁾。

具体的には、「決定的事象アプローチ」と「継続的アプローチ」の2つ収益認識時点を決定するアプローチに分け、更に「決定的事象アプローチ」をアプローチAからCの3つのアプローチに区分することで、合計4つアプローチが収益認識の方法として提示されている。

① 「決定的事象アプローチ」

アプローチA：完全な契約の履行時点での収益認識

¹²⁾ 松本 [2010] 51頁参照。「欧州における事前会計活動の一環であり、IASBの基準の公表に先駆けて意見を表明し、議論を観気することで会計基準の作成過程に影響を与えることを目的としている。」とされる。

¹³⁾ EFRAG [2007] par2.2.

¹⁴⁾ *Ibid.*, par3.5.

図表4 進捗測定の方法例

①原価を負担	企業が契約に付随する原価を負担するのに応じて
②リスクの減少	取引に固有のリスクが減少するのに応じて、あるいは企業によってそのリスクが除去されるのに応じて
③物品の価値の創造	契約の遂行に従い、物品の価値が創造されるのに応じて
④時の経過	時の経過に応じて

アプローチB：契約を部分契約に分割し、各々の部分契約における義務履行時点での収益認識。部分契約は対価請求権に基づく。

アプローチC：同上、但し、契約分割は企業が顧客に対して提供した経済的な価値に基づく。

②「継続的アプローチ」

アプローチD：企業の契約遂行を通して、契約の完成までの企業の契約遂行に応じて収益認識する

「継続的アプローチ」と対極的な立場に置かれたのは「決定的事象アプローチ」¹⁵である。この両者は「工事進行基準」と「工事完成基準」と同様な位置関係に置かれていると理解できる。

「決定的事象アプローチ」においては、何らかの「決定的な事象」が発生することがリスク・レベルの低下をもたらし、収益認識をする考え方として捉えられる。

一方の「継続的アプローチ」は、実は「決定的事象アプローチ」との間で対極的な位置関係にあるものとして存在する考えではなく、「継続的アプローチ」でも何らかの「決定的事象」の発生を前提としており、一定の条件のもと、成果の確実性が現れたら収益認識を行うという考え方が存在していることが理解できる。つまり、「決定事象アプローチ」及び「継続的アプローチ」においても、「ある事象の成立→リスクからの解放概念」と捉えるのと同様な考え方がその背景にあることが窺える。

(2)「継続的アプローチ」

「継続的アプローチ」は、「契約の過程を通じて継続的に収益を認識し、契約の進捗と企業の契約遂行に応じて収益を認識」するものであるとされる¹⁶。この方法では、契約の進捗度を測る尺度が重要視されているが、契約の進行と、「供給者」=企業が契約の履行にその尺度が設定されている。この「継続的アプローチ」は「契約の目的物を生産する全過程で収益を認識する思考であり、その実質は工事進行基準と変わらない¹⁷。」とされる。

その進捗の測定例として、①企業が契約に付随する原価を負担するのに応じて、②取引の固有のリスクが減少するのに応じて、③物品の価値が創造されるのに応じて、④時の経過に応じての、4つの例が企業側の契約遂行に応じて発生する事項として挙げられている。

この進捗の測定例に示されている①企業が契約に付随する原価を負担するのに対応する例は、「工事進行基準」における原価発生が進捗に応じた収益認識の方法であり、②の取引の固有のリスクが減少するのに応じての収益認識は、「リスクからの解放」概念と共通する概念であると思われる。

(3)「決定的事象アプローチ」

決定的な事象の発生にしたがって収益の認識する考え方は、歴史的にはアメリカ会計学会の「1957年版実現概念委員会報告書」(American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards underlying Corporate Financial Statements, Accounting and Reporting Stan-

¹⁵ 本稿では以後、アプローチA = 「決定的事象アプローチ」と呼ぶ。

¹⁶ EFRAG [2007] Chapter4 p.49.

¹⁷ 松本 [2010] 53頁。

dards for Corporate Financial Statements, 1957 以下、AAA1957) の実現概念において「実現の極めて重要な意味とは、資産あるいは負債における変化が、その勘定において十分に決定的となつてかつ、客観的なものになっていることが保証されることである¹⁸⁾。」として「決定的」という考え方が示される。

その後、アメリカ会計学会の「概念・基準研究委員会—実現概念」(American Accounting Association, 1964 Concepts and Standards Research Committee—The Realization Concepts 以下、AAA1964) の実現概念で「これまでは顧客に対する役務の提供が実現の要件だったが、収益獲得過程において「決定的な事象」が生じた段階を実現の要件とする。」とされ、「決定的な事象」の概念が1957年会計基準の「確実性と客観性」を具体化するものとして導入された。つまり実現を営業活動における最も困難な事象が確定的かつ客観的となった時点を実現とする、いわゆる「実現概念の拡張」考え方のなかで導入されている¹⁹⁾。

PAA in E 討議資料での「決定的事象アプローチ」におけるキー・コンセプトである「決定的事象」においては、核となる義務の履行が存在することになる。「決定的事象アプローチ」ではこの履行の義務が具体的には「何をなすべきか」という点についてはいろいろな考え方が可能であるが、収益とは契約によって供給者が顧客のためになすべき「何か」を行った時に獲得される、という供給者(企業)側の視点にたつという前提に基づいている。

このアプローチに基づけば、収益は顧客との契約を通じて生じた履行義務のすべて、もしくはその一部の充足により認識される²⁰⁾のである。

換言すれば、「供給者」が契約から生じる特定の「履行義務の充足」というリスク、つまり何らかの特定の義務を履行できるか否かという不確実な状態から、それを履行して、その義務が充足さ

れること＝「決定的事象」が発生することで、不確実というリスクが解消される状態に変化することが「決定的事象アプローチ」と考えられる。

(4) 「決定的事象アプローチ」と「継続的アプローチ」の関係

PAA in E 討議資料の「継続的アプローチ」と「決定的事象アプローチ」の両アプローチの特徴とその関係は以下のように把握することができる²¹⁾。

①「決定的事象アプローチ」は、契約の履行を個別的で非集合的と捉えている。「決定的事象」は核となる義務の履行によって、供給者が顧客のためになすべき「何か」を行った時に獲得される。

②「継続的アプローチ」は、決定的な事象である個別的で、区分されたもの、非集合的で、非連続なものが極度に多数集合したものと考えるのである。ここでも、契約の履行は供給者が顧客のためになすべき「何か」を行った時に充足されるという基本的な考え方が維持されている。

「決定的事象アプローチ」において示された「決定的事象」、つまり核となる義務の履行によって、供給者が顧客のためになすべき「何か」を行った時に獲得されるという条件が、「継続的アプローチ」にもその共通の基本的な考えとして存在している。

ただし、「分割」という考え方からは、「継続的アプローチ」から「決定的事象アプローチ」を捉えるという考え方が合理的とあると理解できる。この点に「継続的＝一定期間」の履行義務充足が優先的に設定され、その要件を満たさないものが「分割」されて、「一定時点」の履行義務充足となる考え方に帰着すると理解できる。

4. IASB/FASB再公開草案「顧客との契約から生じる収益」の収益認識構造

(1) 「2010年公開草案」

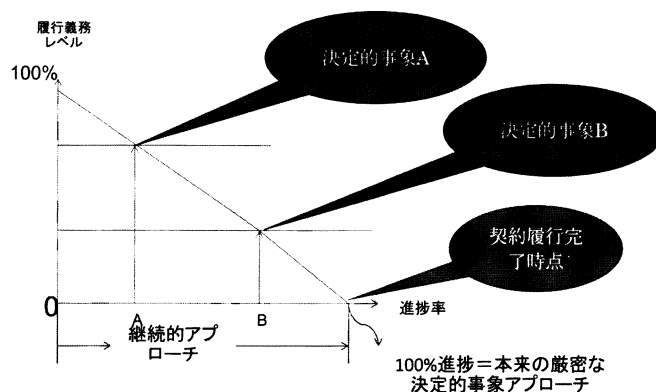
まず、FASBとIASBの収益認識に係る共同プ

¹⁸⁾ AAA [1957] p.3.

¹⁹⁾ 伊藤 [2012] 206頁参照「資産または負債の変動を含んだことで実現概念の拡張がはかられたとみることができる」とされる。

²⁰⁾ 向・山口 [2011] 28頁。

²¹⁾ PAA in E [2007] Chapter4 par.4.5.



図表5 「決定的事象アプローチ」と「継続的アプローチ」の関係図

プロジェクト²²が、「2011年再ED」に先行し公開された、公開草案ED/2010/6「顧客との契約から生じる収益」(Exposure Draft Revenue from Contracts with Customers以下、2010年ED)における提案をまとめると、下記の2点に要約できる。

- ①履行義務の充足時に収益を認識すること。
- ②顧客が財またはサービスの「支配」を獲得した時に収益を認識すること。

この考え方が示された理由の一つは、収益認識原則に存在する曖昧さ²³を解消することにある。企業が契約をしたことで発生する契約の履行義務は、企業が顧客に対して約束した「財またはサービスを」顧客に対して「移転」することで満たされる。従いその時点「収益」を計上させることができるとする。この時、企業ではなく、顧客が「財やサービス」の「支配」獲得していることが重要となる。

この考え方は2011年再EDで示している履行義務の要件確認パターンにおいては、「一定時点における履行義務の充足」に類似した考え方として捉えることができる。

(2)「2011年再ED」

共同プロジェクトにおける収益認識については顧客との契約から生じる資産または負債の会計処理に基づいて収益を認識する考えが示されている²⁴。

「2011年再ED」では、履行義務の充足により収益が認識される。まず「一定期間にわたり充足される履行義務」の要件確認パターンが設定されており、その要件確認パターンからはずれたものが「一定時点において充足される履行義務」とみなされる。ただしこの2011年再EDにおいても収益の認識のベースには、企業が契約を履行して資産を創出し、その資産を顧客が「支配」することで、収益を認識するという考えが依然として残っている。

「2011年再ED」でも、「収益は財又はサービスが顧客に移転された時（又は移転されるにしたがって）認識されることになる。さらに財又はサービスの移転の判定を顧客がいつ支配を獲得するかを考慮するべきだと決定した²⁵。」としており、引き続き支配の獲得をベースに収益認識をすることは維持されている。

「支配」そのものの捉え方も基本的には「2010年ED」における支配の捉え方からの変更はない。

²² 向・山口 [2011] 27頁参照。IASBはFASBと2002年から収益認識に関する共同プロジェクトを開始しており、2008年に討議資料「顧客との契約における収益認識についての予備的見解」を公表し、その後「2010年ED」を公表したものである。

²³ 豊田 [2010] 19頁。

²⁴ IASB [2011] BC18-BC19, 訳書13頁。

²⁵ *Ibid.*, BC18-BC19, 訳書32頁。

支配とは「顧客が当該資産の使用を指図して当該資産から残存する便益のほとんどすべてを得る能力」と定義され、支配の移転に注目した理由についても「資産の定義は、企業がいつ資産を認識しまたはいつ認識の中止をおこなうかを決定するために、支配を用いている²⁶」とされている点からも同様である。

「2011年再ED」において特徴的なことは、「一定期間にわたり充足される履行義務」と「一定時点で充足される履行義務の充足」という2つの履行義務の充足に区分して収益の認識時点に焦点を当てて検討がなされている点にある。特に「一定期間にわたり充足される履行義務」がその要件確認パターンの中心的な位置に置かれたことに注目した。

(3)「一定の期間にわたり充足される履行義務」と「一定時点で充足される履行義務」の関係

図表6ではY軸は企業の履行義務と支配のレベルの変化であり、X軸は資産創出と支配の移転による「履行義務の進捗」とした。

ここでは「一定期間にわたり」多数の個別的な履行義務が充足される考え方が存在する。これら充足された個別の履行義務が集合され、最終的にある「一定時点」で契約全体としての履行義務が充足される。またY軸の履行義務の充足・支配の不確実性という＝リスクのレベルが、X軸における進捗によって、そのリスクのレベルが逡減、減少することが示される。

5. 結論と課題

本稿での検討・考察の結果は、以下の通りである。

まず、「わが国の工事会計基準」では「工事進行基準」が優先適用され、その適用要件が満たされない場合には「工事完成基準」が適用される。この「工事進行基準」の優先適用の理由として「成果の確実性」を把握することと、一定の条件が整うことを条件に、法的には対価に対する請求権を未だ獲得していない状態であっても、収益として

認識することが適切な場合があると考えている。

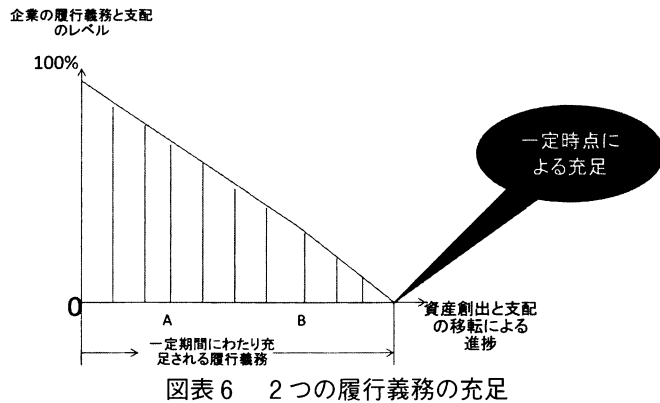
この背景には、わが国の概念フレームワークで示されている「リスクからの解放概念」が工事会計基準の収益認識の考え方に反映しているという事実がある。「リスクからの解放概念」では、一定の条件のもと、その時点において投下資金が投資のリスクから解放されたとみなされる。つまりリスクの低下が示される。このことが、「成果の確実性」をもって早い段階（請求権を未だ獲得していない状態）での収益認識する考え方の基礎になっている。

次に、「PAA in E 討議資料」からはまず、「決定的事象」アプローチにおける決定的事象は、供給者が特定の履行義務を充足したという事象であり、このアプローチに基づけば、収益は顧客との契約を通じて生じた履行義務のすべて、もしくはその一部の充足により認識されることを認めている。「継続的アプローチ」は、実は「決定的事象アプローチ」の対極的な位置に存在するアプローチではない。「継続的アプローチ」には「決定的事象」が存在すれば、「リスクが減少」あるいは「解消する」という考えが存在する。

最後に、「2010年ED」で提示された「支配の移転」に基づくアプローチでは、従来の収益認識原則に存在する「曖昧さ」の問題が解消される方法として「支配の移転」に基づくアプローチが公表されていた。「2011年再ED」では、「一定期間にわたり充足される履行義務」と「一定時点で充足される履行義務の充足」という2つの履行義務の充足に区分して収益の認識時点に焦点を当てて検討がなされている点にある。特に「一定期間にわたり充足される履行義務」がその要件確認パターンの中心的な位置に置かれたことに注目した。

履行義務が充足されるかという不確実性が存在するが、「一定期間にわたり」多数の個別的な履行義務が充足される考え方が存在する。これら充足された個別の履行義務が集合され、最終的にある「一定時点」で契約全体としての履行義務が充足され。ここでもリスクの問題と捉える場合、そのリスクのレベルが逡減、減少が指摘できる。

²⁶ IASB [2010] BC85-BC86, 訳書33-34頁。



以上3つの検証結果から、Y軸方向をリスクの変動として捉える場合は、本稿の目的である「わが国の工事会計基準」における工事進行基準、「PAA in E討議資料」、さらには「2011年再ED」における収益認識の「時点」軸方向 = X軸方向において、概念的な整合性が認められると結論付けることができる。

本稿では具体的にはX軸方向には、「リスクからの解放概念」「決定的事象アプローチ・継続的アプローチ」「一定期間にわたり充足される履行義務」を取ったが、他方のY軸方向には主として「リスクのレベル」を置いて検討している。直接的に「資産・負債アプローチ」「収益・費用アプローチ」との関係について言及していない。この点に関しては、工事進行基準の理論構造と資産・負債アプローチと収益・費用アプローチの関係テーマとした別稿に譲った。また「工事進行基準」が原価の発生に基づいて進捗測定を行うこと、同じく「継続的アプローチ」が例として挙げた「原価の負担」=企業が契約に付随する原価の負担するに応じて進捗を測定する理論的な根拠の検討は、今後の重要な課題とした。

〈参考文献〉

- ・安藤英義 [2007]『会計学大辞典大五版』中央経済社。
- ・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』。
- ・草野真樹 [2008]「PAA in E討議資料の収益認識アプローチの意義と課題」『企業会計』第60巻第8号。
- ・斉藤静樹編著 [2008] 詳解『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』(第2版) 中央経社。

- ・辻山栄子 [1991]『所得概念と会計測定』森山書店。
- ・辻山栄子 [2010]「収益認識をめぐる欧州モデル」『會計』第172巻第5号。
- ・徳賀芳引 [2003]「資産負債中心観における収益認識」『企業会計』第55巻第11号
- ・豊田俊一 [2010]「IASBとFASBによる収益認識基準の見直しとASBJの論点整理について」『企業会計』第62巻第2号。
- ・山下奨 [2009]「債権の保有目的に関する会計処理とリスクからの解放概念との整合性」『商学研究科紀要』第69巻(早稲田大学大学院商学研究科)。
- ・濱本道正 [2011]「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。
- ・松本敏史 [2010]「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得るか—」『経済論叢』(京都大学) 第184巻第3号。
- ・山口正彦 [2010]「PAA in E討議資料における収益認識」『経研会紀要』第12巻(愛知学院大学大学院経営学研究科経営学研究会紀要編集委員会)。
- ・向伊知郎・山口正彦 [2011]「収益認識共同に対するEUの貢献」『経営学研究』第20巻第2号(愛知学院大学経営学会)。
- ・American Accounting Association [1957] Committee on Concepts and Standards underlying Corporate Financial Statements *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements*.
- ・American Accounting Association [1965] 1964 Concepts and Standards Research Committee—*The Realization Concepts* The Accounting Review Vol.40 No.2.
- ・EFRAG [2007] European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), 2007, *Discussion Paper*, Revenue Recognition—*A European Contribution*, EFRAG.
- ・International Accounting Standards Board [2010] Exposure Draft; *Revenue from Contracts with Customers* (企業会計基準委員会訳『公開草案ED/2010/6 顧客と

の契約から生じる収益』).

- ・ International Accounting Standards Board [2011A]
Exposure Draft : *Revenue from Contracts with Customers* (企業会計基準委員会訳『公開草案ED/2011/11顧客との契約から生じる収益』).

- ・ International Accounting Standards Board [2011B]
Exposure Draft : *Revenue from Contracts with Customers* (企業会計基準委員会訳『公開草案 結論の根拠ED/2011/11顧客との契約から生じる収益』).