

2015 年度

東洋大学審査学位論文

収益認識方法としての工事進行基準の研究

—国際商取引の建設工事請負契約（EPC 契約）案件を中心に—

経営学研究科ビジネス・会計ファイナンス専攻博士後期課程

学籍番号 4320100002 番 鈴木 日出夫

謝辞

本論文は筆者が一般企業で働きながら、東洋大学大学院経営学研究科ビジネス・会計ファイナンス専攻博士後期課程に在籍し、その中での研究成果をまとめたものであります。

論文作成の過程において、主指導教授の石井薫先生には論文の書き方の基礎からあらためてご指導を頂いた上、作成した論文を何度も貴重なお時間を割いて読んでいただきました。先生のご指導があってようやく本論文は完成に辿り着きました。

副指導教授の幸田浩文先生、同じく石井晴夫先生には作成した論文に対し多くのご助言とご指導を頂きました。また、東洋大学大学院経営学研究科教授、茅根聡先生には筆者が修士課程在籍の段階から財務会計、国際会計の分野についてのご指導を頂きました。

ご指導を頂きました多くの先生方に深く感謝申し上げます。

目 次

	頁
序 論	1
第1節 研究の背景と研究の目的	1
第2節 本論文の構成	5
第1章 EPC 契約案件に係る基本問題	10
第1節 ウィーン売買条約	11
第2節 インコタームズ	14
第3節 国際商取引における支払い条件と決済方法	18
第4節 支払い条件（時期）・決済条件と所有権の関係	20
第5節 工事契約における所有権とリスクの移転	23
第6節 小括	27
第2章 収益認識の基礎概念 –概念フレームワークを中心 に–	30
第1節 収益と費用について	31
第2節 FASB の概念フレームワークについて	34
第3節 IASB の概念フレームワークについて	39
第4節 わが国の概念フレームワークの特徴	43
第5節 小括	49
第3章 収益認識における実現概念 –IAS 第18号を 中心に–	52
第1節 米国における実現概念	52
第2節 IAS 第18号の収益認識	61
第3節 米国の実現主義と IAS 第18号との比較	64
第4節 小括	66

第 4 章 収益認識基準としての「リスク・経済価値アプローチ」と「支配アプローチ」	68
第 1 節 IAS 第 18 号と FRS5 の「リスク・経済価値アプローチ」	70
第 2 節 IASB と FASB の共同プロジェクトにおける「支配アプローチ」 (2010 年公開草案まで)	74
第 3 節 FRS5 と収益認識に係る IASB・FASB 共同プロジェクトの比較	79
第 4 節 小括	81
第 5 章 わが国及び海外における工事進行基準	84
第 1 節 工事契約の会計基準	84
第 2 節 わが国の工事進行基準に関する先行研究	88
第 3 節 海外の工事進行基準の先行研究	92
第 4 節 小括	101
第 6 章 単一の収益認識方法としての工事進行基準の可能性	104
第 1 節 PAA in E 討議資料における工事進行基準	104
第 2 節 IASB と FASB の共同プロジェクトにおける 2011 年再公開草案	109
第 3 節 工事進行基準におけるリスクの低減	115
第 4 節 小括	120
結論	122
第 1 節 総括	122
第 2 節 本論文の結論	125
補論	129
補論 1 リスクについて	129
補論 2 IFRS 第 15 号について	132

《主要略語一覧》

AAA	American Accounting Association	アメリカ会計学会
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee	ドイツ会計基準委員会
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group	欧州財務報告諮問グループ
EPC 契約	Engineering, Procurement Construction 契約	設計、調達、建設を含む契約
FASB	Financial Accounting Standards Boards	米国財務会計基準審議会
FIDIC 契約 約款	Federation Internationale Des Ingenieurs Conseils, Conditions of Contract	FIDIC の国際建設標準契約約款
FRS	Financial Reporting Standards	(英国財務報告評議会の会計基準委員会が設定する)財務報告基準
IAS	International Accounting Standards	国際会計基準
IASB	International Accounting Standard Board	国際会計基準審議会
IASC	International Accounting Standard Committee	国際会計基準委員会
IFRS	International Financial Reporting Standards	国際財務報告基準
UCC	Uniform Commercial Code	米国統一商法典

《主要キーワード一覧》

AAA1957	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 Standards for Corporate Financial Statements, 1957) 1957 年公表
AAA1964	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) 1964 年公表
APB ステートメント No.4	アメリカ公認会計士協会の「企業会計原則」(The American Institute of Certified Public Accountants Basic Concept and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises Statements of the Accounting Principles Board No.4) 1970 年公表
FASB1976 討議資料	討議資料『財務会計及び財務報告のための概念フレームワークに関する諸問題の分析：財務諸表の構成要素およびその測定』(FASB Discussion Memorandum, An analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement, December 2, 1976) 1976 年公表

FRS5	英国の財務報告基準(Financial Reporting Standards)第5号(Accounting Standards Board April 1994 : FRS5 "Reporting The Substance of Transactions" 1994年公表
2009年IASB スタッフ・ペーパー	IASB STAFF PAPER 5A September 2009 : Revenue Recognition Control、2009年公表
IASB と FASB の収益認識に係る共同プロジェクト	2002年に開始されたIASBとFASBによる収益認識基準開発の共同プロジェクト。2011年に2011年再公開草案がIASBから公表され、2014年に共同プロジェクトの成果としてIFRS第15号とFASBのトピック606が公表された
IASB と FASB の概念フレームワーク改訂の共同プロジェクト	2005年に開始されたIASBとFASBによる概念フレームワーク改訂の共同プロジェクト。2010年に2010年IASB概念フレームワーク(財務報告に係る概念フレームワーク)とFASBの概念フレームワーク第8号が公表された
IASB 概念フレームワーク	IASB の概念フレームワーク『財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク』(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement) 2001年にIASB採用
2010年IASB 概念フレームワーク	IASB より公表された「財務報告に関する概念フレームワーク」(The Conceptual Framework for Financial Reporting)2010年公表
IAS 第11号	国際会計基準第11号「工事契約」(International Accounting Standard 11 : Construction Contracts) 1993年に公表
IAS 第18号	国際会計基準第18号「収益」(International Accounting Standard 18:Revenue,) 1993年公表
IFRS15号	国際財務報告基準IFRS15号「顧客との契約から生じる収益」(International Financial Reporting Standards 15 : Revenue from Contracts with Customers) 2014年公表
PAA in E 討議資料	EFRAGが「欧州の先行する会計活動」(Proactive Accounting Activities in Europe, PAA in E)のため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) 2007年公表
インコタームズ	貿易取引条件の解釈に関する国際規則(International Rules for the Interpretations of Trade Terms)原型は1936年。現在は2010年版が2011年から有効
ウィーン売買条約	国際物品売買契約に関する国際連合条約 (United Nations Convention on Contracts for the International Sales of Goods) 1998年発行

概念フレームワーク第 5 号 (概念基準書第 5 号)	FASB の概念フレームワーク『財務会計諸概念に関するステートメント』(Statement of Financial Accounting Concepts) の Statement of Financial Accounting Concepts No.5 「営利企業の財務諸表における認識と測定」(Recognition and Measurement in Financial Statement Business Enterprises)1984 年公表
概念フレームワーク第 6 号 (概念基準書第 6 号)	FASB の概念フレームワーク『財務会計諸概念に関するステートメント』(Statement of Financial Accounting Concepts) の Statement of Financial Accounting Concepts No.6 「財務諸表の構成要素」(Elements of Financial Statements of Business Enterprises)1985 年公表
概念フレームワーク第 8 号 (概念基準書第 8 号)	FASB の概念フレームワーク『財務報告のための概念フレームワーク第 1 章一般目的財務報告の目的・第 3 章有用な財務情報の質的特徴』(FASB, Statement of Financial Accounting Concept No.8, Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter I, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3,Qualitative Characteristics of Useful Financial Information)2010 年公表
2008 年予備的見解	IASB の「顧客の契約における収益認識についての予備的見解(IASB, Discussion Paper Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers, 2008.12) 2008 年公表
2010 年公開草案	IASB の「公開草案:顧客との契約から生じる収益 (IASB, Exposure Draft Revenue from Contracts with Customers, June 2010) 2010 年公表
2011 年再公開草案	IASB が 2011 年 11 月に公開し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」(IASB, Exposure Draft ED/2011/6 A revision of ED/2010/6, Revenue from Contracts with Customers、邦訳 ASBJ「公開草案 ED/2011/6 ED/2010/06「顧客との契約から生じる収益」の改訂)2011 年公表
わが国の概念フレームワーク	わが国の財務会計基準委員会(ASBJ)から公表されている「『討議資料』財務会計の概念フレームワーク」 2004 年公表
わが国の工事会計基準	2007 年 12 月に企業会計基準委員会から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」 2007 年公表

《本論文で取り上げた主要な会計活動の歴史的な沿革》

米 国	ヨーロッパ	わ が 国
<ul style="list-style-type: none"> ・ 1957 年 AAA(1957)の公表 ・ 1964 年 AAA(1964)の公表 ・ 1970 年 APB ステートメント No.4 公表 ・ 1972 年 FASB の設立 ・ 1976 年 FASB(1976)討議資料公表 ・ 1984 年 概念フレームワーク 第 5 号公表 ・ 1985 年 概念フレームワーク 第 6 号公表 ・ 2002 年 FASB と IASB の収益認識に係る共同プロジェクト開始 ・ 2004 年 FASB と IASB の概念フレームワーク改定に係る共同プロジェクト開始 ・ 2009 年 会計基準コード体系運用開始 ・ 2010 年 概念フレームワーク 第 8 号公表 ・ 2014 年 FASB トピック 606 公表 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 1973 年 IASC の設立 ・ 1993 年 IASC が IAS 第 11 号公表 ・ 同年 IASC が IAS 第 18 号公表 ・ 2001 年 IASB の設立 ・ 同年 IASB 概念フレームワーク採用 ・ 2002 年 IASB と FASB の収益認識に係る共同プロジェクト開始 ・ 2004 年 IASB と FASB の概念フレームワーク改定に係る共同プロジェクト開始 ・ 2007 年 PAA in E 討議資料公表 ・ 2008 年 2008 予備的見解公表 ・ 2010 年 IASB の 2010 概念フレームワーク公表 ・ 同年 共同プロジェクト 2010 年公開草案公表 ・ 2011 年 共同プロジェクト 2011 年公開草案公表 ・ 2014 年 IFRS 第 15 号公表 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 2004 年 わが国の概念フレームワーク公表 ・ 2007 年 企業会計基準 第 15 号 (工事会計基準) 公表

序 論

第1節 研究の背景と研究の目的

1 研究の背景

筆者は、一般企業において 1977 年から海外の需要者向けに、高圧電力ケーブルの製品供給と、その需要国における布設工事をパッケージにした輸出案件に係る業務に従事してきた。当時の需要者の主流は、サウジアラビア、イラン、クウェートを中心とする中東の産油国向けであり、その輸出契約の形態は物品(製品)だけを販売(輸出)するのではなく、物品を輸出先の国で据え付ける工事を含むものに変化してきていた。このような工事を含む契約形態を一般的には「プラント輸出契約」と表現とすることもあり、多種多様な機器、生産設備などを海外向けに供給し、あわせて建設するような比較的大規模のものがイメージされる。この工事を含む契約形態の場合、契約者(供給者)の契約上の業務範囲によっては、以下の分類がなされることもある。

- (1) 資材サプライ+据付契約：資材を本邦での特定の場所、あるいは客先の所在地での港、あるいは特定の場所で引渡を行い、その上で供給した機器の据付まで行う。
- (2) EPC 契約 (Engineering, Procurement, and Construction：建設工事請負契約、以下 EPC 契約¹⁾)：供給する物品の設計から据付、引渡試験、試運転までを行う。また EPC 契約はフルターン・キー型とも称される。
- (3) BOT 契約 (Build, Operate and Transfer：以下、BOT 契約²⁾)：契約の相手国に契約先と共に特定目的会社(Special Purpose Company, SPC³⁾)や合弁会社を設立し、人材と資金を提供し、建設、据付を行った後、建設した目的物を所有し、操業、投下資本を回収したのち、相手国の国家、企業に譲渡する。

本論文ではこれらの中で、EPC 契約に分類されるが、さらに単純化した物品の供給と工事施工をあわせた工事込み輸出案件を研究の対象にしている。

2 研究の目的と理由

本論文では国際商取引のうち EPC 契約案件を対象として、その会計上の考察として、収益認識方法としての工事進行基準を検討することを目的とする。収益認識をテーマとする場合、収益をどのように捉えるのか、いつの時点で捉えるのか、また金額をどのように測定するのかがテーマとなるが、収益のとらえ方とその認識時点⁴⁾の問題を中心としている。この研究目的を設定した理由について、以下述べる。

(1) 会計の世界における収益認識の動向

収益認識としての工事進行基準を検討することの第 1 の目的は、会計の世界における収益認識の動向にある。2002 年より IASB と FASB の収益認識に係る共同プロジェクトが開始され、順次その見直し結果が公表されていた。共同プロジェクトが始まった当時の背景に、収益計上をめぐる不正問題、会計不祥事の問題があり、これに対して、会計上の収益の認識ルールを、より一層厳格化しようという機運が高まっていたとされる(辻山, 2007, 612 頁)。この収益認識の問題が共同プロジェクトのテーマとして取り上げられた理由について、徳賀(2003)は以下の 3 点をあげている(徳賀, 2003, 35 頁)。

- ① 世界的な規模での会計不信の深化への対応。
- ② 解決を求められている収益認識実務の存在(主に米国での理由)。
- ③ 収益に関する概念上の不備・不整合の解消。

これらの問題を解決するために IASB と FASB の共同プロジェクトは、様々な取引に対して一貫して適用することが可能な、単一の収益認識原則を用いた会計基準を開発することを目的としていると指摘されている(豊田, 2010, 19 頁)。本論文では EPC 契約案件を対象にして、収益認識の IASB と FASB の共同プロジェクト、わが国における収益に関する会計基準、さらに欧州での収益認識に関する活動に注目しながら、工事進行基準を検討し、最終的に、筆者が単一の収益認識方法として工事進行基準を提言するまでを論述する。

収益認識に係る共同プロジェクトそのものは、2014 年 5 月に IFRS15 号「顧客との契約から生じる収益」(International Financial Reporting Standards: IFRS 15 Revenue from

Contracts with Customers、以下 IFRS 第 15 号)と FASB の会計基準更新書第 2014-09(Accounting Standards Update 2014-09)「顧客との契約から生じる収益」(Revenue from Contracts with Customers Topic 606、以下トピック 606)を、一連の活動の成果として公表している。本論文で国際会計基準の商品取引に係る会計基準として検討の対象とした IAS 第 18 号及び工事契約に係る会計基準である IAS 第 11 号は、この IFRS 第 15 号に 2017 年 1 月 1 日以後に開始する年度より置き換えられることになる。

(2) 実務上の収益認識方法

収益認識としての工事進行基準を検討することの第 2 の目的は、建設工事請負契約 (EPC 契約) の実務上用いられている収益認識方法にある。筆者の従事してきた EPC 契約案件では、物品の販売 (本論文では物品の輸出) においては、出荷基準⁵⁾、通関基準⁶⁾、船積日基準⁷⁾などと称される、物品 (製品) を出荷した日、物品 (製品) の通関が完了した日あるいは特定の場所 (船上) での物品を引渡した時点でその収益認識を行っている。しかし、工事契約⁸⁾部分については工事進行基準⁹⁾という収益の認識方法が主として採用されており、物品の販売とは異なり、ある特定の時点で収益の認識をするものでなく、支出の発生進捗率を収益の発生進捗率に適用して、継続的に収益認識する方法が取られている。物品 (製品) の販売と工事契約では、共通の収益認識方法が採用されているのではない。

筆者のように、企業において EPC 契約案件の実務を行う立場では、契約に定められている契約上の履行義務を完遂することで、その事案におけるリスクを客先 (買主) に引き渡し、会計上、収益計上を可能な状態にすること、更に客先から債権を回収し、売掛金を解消することが、主たる業務目的となる。本論文は、筆者が従事してきた EPC 契約案件の収益認識基準は、どのような考え方から成り立っているか、その検討をすることから始める。研究を展開していく中で、IASB と FASB の収益認識に係る共同プロジェクトが開発を目指した、単一の収益認識に対する、工事進行基準の可能性を検討する。

図表序-1 は物品の販売に関して、輸出産業の代表的担い手である商社における収益認識基準を公表している有価証券報告書を参照し、具体的な収益認識基準を確認している。取り上げたのは住友商事株式会社と三井物産株式会社のケースであり、両社とも連結決算で国際会計基準¹⁰⁾を採用している

図表序-2 は工事契約での収益認識基準の例として大手プラントメーカーである千代田化

工建設株式会社及び日揮株式会社と、大手建設会社の鹿島建設株式会社及び大成建設株式会社のケースである。これらの有価証券報告書に記載された収益認識基準から抽出できるのは、物品の売買（輸出案件）においては「所有」「重要なリスク」「実現」「移転」、「対価の回収可能性」などの言葉であり、実務上の輸出案件における出荷基準、通関基準、船積日基準などの具体的な収益認識時点を表す用語は用いられていない。他方、工事契約に関しては、その「成果の確実性」「工事進行基準」「原価比例法」などのキーワードである。

図表序-1 大手商社の収益認識方針例

住友商事	三井物産
<p>「収益の認識基準： 当社の収益の大部分は、(1)所有権の移転、引渡し、出荷、または顧客の検収に基づき収益を認識する、当社の卸売、小売、製造・加工を通じた商品の販売に係る商品販売に係る収益と、(2)役務の提供が完了した時点で収益を認識する、サービス及びその他の販売に係る収益とで構成されております。これらの個別の取引における収益の認識にあたっては、特に複雑な判断は必要でなく、客観的に収益認識時点を判断することができます。特定の長期請負工事契約に関連し、工事進行基準により収益を認識している場合には、必要な見積総原価に対する実際発生原価の割合を基礎としてその収益を認識しております」(住友商事, 2014, 24 頁)。</p>	<p>「商品販売による収益 商品販売による収益には、契約の当事者として行う多種多様な商品の販売、金属・化学品・食糧・物資などの幅広い製品の製造販売、石炭・鉄鉱品・石油・ガスなどの資源開発、不動産の開発販売などが含まれております。当社及び連結子会社は、これらの収益を売先に対する商品の引渡し、倉庫証券の交付、試運転の完了など、契約上の受渡し条件が履行された時点をもって認識しております。 鉄道プロジェクトなどの長期建設契約については、当該契約の成果を信頼性をもって見積もることができる場合には工事進行基準により収益を認識しており、工事進捗度は工事契約に必要な見積総原価に対する、現在までに要した工事原価の割合により算定しております。当該契約の成果を信頼性をもって見積ることができない場合には、発生した工事契約のうち回収される可能性が高い範囲で収益を認識しております」(三井物産, 2014, 122 頁)。</p>

(出所：2社の有価証券報告の「重要な会計方針」から抜粋)

図表序-2 大手プラントメーカーと建設会社の収益認識方針例

日揮及び千代田化工建設	鹿島建設及び大成建設
<p>(1) 「完成工事高の計上基準</p> <p>①当事業年度までの進捗部分について成果の確実性が認められる工事については工事進捗基準（工事の進捗率の見積りは原価比例法）を適用しており、その他の工事については工事完成基準¹⁾を適用している」（日揮, 2014, 91 頁）。</p> <p>(2) 「完成工事高及び完成工事原価の計上基準</p> <p>①進捗部分について成果の確実性が認められる工事 工事進行基準（工事の進捗率の見積りは原価比例法）</p> <p>②その他の工事 工事完成基準」（千代田化工, 2014, 51 頁）。</p>	<p>(3) 「完成工事高及び完成工事原価の計上基準</p> <p>完成工事高の計上は、当連結会計年度末までの進捗部分について成果の確実性が認められる工事については工事進行基準（工事の見積りは原価比例法）を、その他の工事については工事完成基準を採用している」（鹿島建設, 2014, 54 頁）。</p> <p>(4) 「完成工事高及び完成工事原価の計上基準</p> <p>完成工事高の計上は、当連結会計年度末までの進捗部分について成果の確実性が認められる工事については工事進行基準を、その他の工事については工事完成基準を採用している。なお、工事進行基準を適用する工事の当連結会計年度末における進捗度の見積りは原価比例法によっている」（大成建設, 2014, 54 頁）</p>

(出所：4社の有価証券報告の「重要な会計方針」から抜粋)

第2節 本論文の構成

本論文の概要は以下の通りであり、論文の構成図を図表序-3に示した。第1章は、収益認識問題についての本論文の導入部として、EPC契約案件で実務上用いられる契約における売主と買主との「責任の分岐点」について検討する。まずEPC契約案件において収益認識基準のキーワードに影響を与えると考えられる主要な契約上の「構成要素」を抽出する。次に、抽出した構成要素が、実務上用いられている代表的な契約雛型ではどのように規定されているかを述べ、その過程で「リスク負担」が「責任の分岐点」となっていることを明らかにする。

第2章では、収益と費用の定義から始め、財務会計の概念フレームワークを検討の対象

として取り上げる。財務報告の全体像のなかで、論理的な拠り所としての概念フレームワークを理解することを通して、収益の認識のあり方を明らかにするが、特に IASB と FASB の概念フレームワーク改訂に係る共同プロジェクトの成果である、FASB 概念フレームワーク第 8 号と 2010 年 IASB 概念フレームワークに注目する。また、概念フレームワークとは何かを理解するために、その目的、質的特性、財務報告の構成要素まで検討の範囲を広げる。

第 3 章から物品の販売についての収益認識の検討に入る。米国の「実現主義」の変遷をたどることから始め、IAS 第 18 号の収益認識条件は米国の概念フレームワーク第 5 号と同じ内容を含意していることを明らかにする。さらに IAS 第 18 号の収益認識方法であるリスク・経済価値のアプローチは、伝統的な実現主義と同様に、何らかの特定の移転のプロセスが完了した時点、つまり物品の引渡時点で収益を認識していることを述べる。

第 4 章では、IAS 第 18 号のリスク・経済価値アプローチの内容を検討するために、英国会計基準 FRS5 におけるリスクと支配移転の考え方を援用する。その上で IASB と FASB の収益認識に係る共同プロジェクトの 2010 年公開草案における「支配モデル」と比較する。結論として、収益を重要なリスク・経済価値の移転を重視して認識することも、支配の移転に焦点をおくことも、ある特定の事象が発生した時点において収益を認識することに変わりないことを述べる。

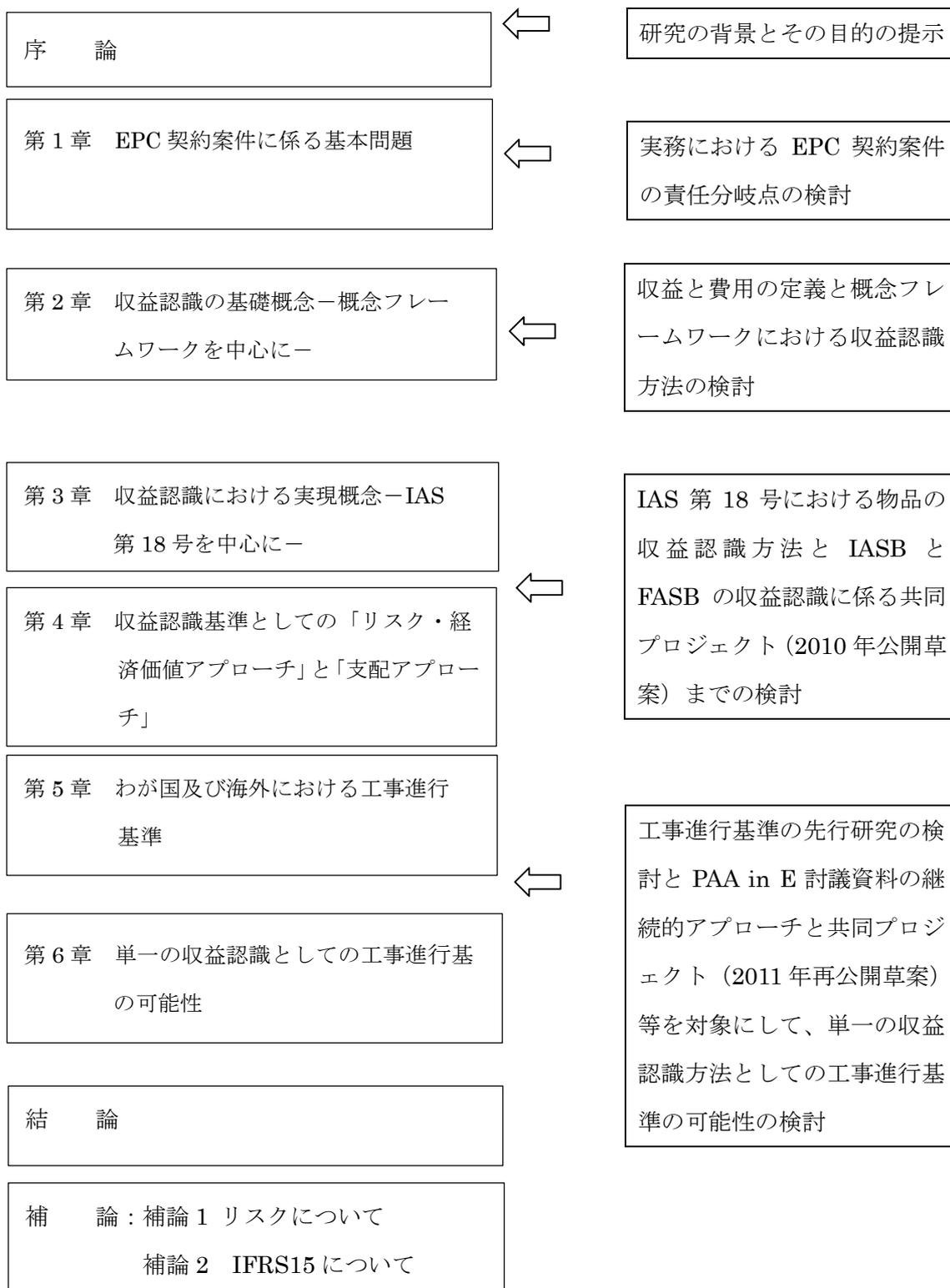
第 5 章では、「工事契約」と「工事進行基準」に関する会計基準の状況を確認したのち、わが国の工事進行基準に関する先行研究、及び AAA(アメリカ会計学会)と EFRAG(欧州財務報告諮問グループ)の IASB と FASB の収益認識に係る共同プロジェクトに対するコメント・レターを取り上げる。そこで共同プロジェクトの収益認識方法に対する見解と、代替案の中に示された工事進行基準の考え方を検討する。先行研究が共同プロジェクトに対して指摘している問題は、単一の収益認識モデルの開発を標榜しながら、一方で財やサービスの移転(引渡し)に基づく収益認識(厳格な実現主義)に依拠することを決定し、他方で工事進行基準を存続させようとしている点にある。

第 6 章では、IASB と FASB の収益認識に係る共同プロジェクトに対して、先行研究が指摘した問題点は、会計上の収益認識方法として工事進行基準を適用することで克服できることを述べ、筆者が工事進行基準を単一の収益認識方法として提言する理由を論述する。工事進行基準は企業の継続的な契約履行の進捗に従った考え方と同時に、一定時点における決定的事象の発生で収益認識を行う考え方も含んでいる。また、企業の契約履行が進捗するにつれてリスクが低減するという観点からとらえる場合、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」における継続的アプローチ、さらには「2011年再公開草案」における「一定期間にわたり充足される履行義務」の間には、リスクのレベルが低減することによって収益を認識するという点で、概念的な整合性が認められることを論じる。

結論の部では、序論から第6章までを総括し、それを踏まえて結論を述べる。補論においては、補論1で本論文におけるリスクについて述べ、また、補論2でIFRS15についての筆者の見解を述べる。

図表序-3 本論文の構成図



(出所：筆者作成)

注)

- 1) 従来「設計から機器の調達、現地での建設、試運転に至るまでの一連の契約は、キーを回せば稼働できる状態にして引渡す」(木棚, 2009, 212 頁) ことからターン・キー型と呼ばれていた。現在は、設計 (engineering)、調達 (procurement)、建設 (construction) を含む、建設プロジェクトの建設工事請負契約を「EPC 契約」と表現するケースが多い。
- 2) 建設(Build)、運営(Operate)、譲渡(Transfer)のこと (木棚, 2009, 213 頁) を指す。
- 3) 海外において特定の事業の実施を目的として設立された外国法人。
- 4) 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のかの意思決定行動をさしている」(安藤, 2007, 701 頁)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ため、「収益認識時点」とした。
- 5) 商品を自社の工場等から輸送業者に引渡し、出荷した日に売上計上する方法。
- 6) 通関を完了したことで収益計上する方法である。
- 7) 船積した時点で売上計上する方法である。船積日は船荷証券(Bill of Loading, B/L)に記載された日付(B/L Date)による。
- 8) 「「工事契約」とは、仕事の完成に対して対価が支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、基本的な仕様や業務内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう」(企業会計基準委員会, 2007, 2 頁)とされる。
- 9) 工事進行基準とは、工事契約に関して、工事収益総額、工事原価総額、および決算期における工事進捗度を合理的に見積り、これに応じて当期の工事収益および工事原価を認識する方法(企業会計基準委員会, 2007, 2 頁)とされる。
- 10) 本論文では IASB の前身である国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee, IASC)が 1973 年から 2001 年にかけて作成した国際会計基準(international Accounting Standards, IAS) (安藤, 2007, 478 頁) と、IASB が作成した国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards, IFRS)をあわせて国際会計基準と表現する。
- 11) 工事完成基準とは、「工事契約に関して、工事が成し、目的物の引渡しを行った時点で工事収益および工事原価を認識する方法をいう」(企業会計基準委員会, 2007, 2 頁)。

第1章 EPC 契約案件に係る基本問題

序章においてプラント輸出は大きく資材サプライ+スーパーバイズ契約、EPC 契約、BOT 契約に3分類されることを述べた。本論文での検討対象は上記の3つの分類の中では、EPC 契約という分類に入る。しかし検討を進める上では、さらに単純化して、契約案件の設備の設計、機器の製造（あるいは調達）、物品輸出までの契約業務と、契約先での据付、テスト（試運転なども含む）までの契約業務が、組み合わせられたものを対象とする。つまり物品の売買契約と工事契約の2面性を有しながら、ひとつのパッケージとなった契約である。

次に典型的な輸出企業である商社、プラントメーカー、及び建設会社の有価証券報告書から、収益認識基準のキーワードを抽出した。それらは、物品の売買においては「所有」、「重要なリスク」、「移転」、「対価の回収可能性」であり、工事契約に関しては「成果の確実性」、「工事進行基準」、「原価比例法」がキーワードである。

EPC 契約案件においては上記のキーワードのうち、法的な言葉である所有権ではなく、「リスク」（の負担）が、売主と買主との「責任の分岐点」に関してのキーワードとなっている。それは、どのような理由によるのかを本章において検討する。この理由を明らかにした上で、本論文の第4章におけるIAS第18号でのリスク・経済価値アプローチの検討と第6章における工事進行基準における「リスクの変化」を媒介とした収益認識の検討を行うための導入部とする。

検討は、先ずEPC 契約案件の収益認識基準のキーワードと関連すると考えられる、あるいは影響を与えると思われる主要な契約上の「構成要素」を、抽出することから始める。次に抽出した構成要素が、実務上用いられている代表的な契約雛型ではどのように規定されているか検討していくことで、「リスク負担」が「責任の分岐点」となっている理由を明らかにする。この主要な契約上の「構成要素」としては以下の4点である。

- (1) 物品の引渡条件
- (2) リスク負担
- (3) 支払条件（時期）
- (4) 決済方法

はじめに、主として物品の販売の観点から、物品の引渡条件とリスク負担の 2 つの構成要素について検討する。そのために、国際契約における雛型となっている国際物品売買契約に関する国際連合条約（United Nations Convention on Contracts for the International Sales of Goods 以下、ウィーン売買条約¹⁾）と貿易取引条件の解釈に関する国際規則（International Rules for the Interpretations of Trade Terms 以下、インコタームズ²⁾）を取り上げる。次に、責任の分岐点に関して、支払条件と決済方法という構成要素に所有権の問題を加味して考える場合、複雑な様相を呈することになるため、実務上はリスク負担が重視されていることを論じる。

工事契約に関しては、国際コンサルティング・エンジニア連盟(Federation Internationale Des Ingenieurs- Conseils 以下、FIDIC)による国際建設標準契約約款(以下、FIDIC 契約約款)を対象にして、抽出した「EPC 契約」の 4 つの構成要素が FIDIC ではどのように規定されているか確認し、合わせてリスク負担がどのような理論でなされるかについても述べる。

この種の「EPC 契約」を検討する場合、売主と買主がお互いに海外の遠隔地に存在するため、輸送契約と保険契約(例えば輸送過程における海上保険、工事期間中の組立保険)も案件を構成する重要な要素となるが、輸送契約に関しては最初にとりあげた物品の引渡条件と所有権との関係の中で検討する。保険契約の問題については、リスク負担を買主(発注者)と売主(施工者)のどちらの責任とするかを決定すれば、責任を取る側が保険契約をするという点に収束されると思われる、本章における EPC 契約の検討では、保険契約は除外している。

第 1 節 ウィーン売買条約

1 ウィーン売買条約の概要

ウィーン売買条約は、1988 年に発行した国連条約であり、わが国は 2008 年 8 月に国連事務総長に加入書を提出、2009 年 8 月より発効している。ウィーン売買条約では国際的な売買契約における物品の「引渡条件」と「リスク負担」³⁾についての規定に焦点を絞る。

筆者が考える重要なポイントは、ウィーン売買条約では所有権移転の時期の問題については原則として規定対象外であること⁴⁾と、売主からの物品提供の義務に加えて役務提供義

務も担う契約では、契約金額の「主要な部分」を役務提供が占めることになれば、ウィーン売買条約は適用されない⁹⁾ことが明らかにされている点である。つまりウィーン売買条約は物品の売買契約に関する典型的な契約である。

国際的な売買契約では、売主と買主の所在地が離れているため、第三者である運送人（実務における海上、陸上、航空の輸送会社等）が介在して物品の輸送を担うケースが多い。本節では、この運送人が介在するケースに限定して論をすすめることにする。ウィーン売買条約では、この運送人が介在した場合の売主の物品引渡義務が定められている。

2 売主の物品引渡義務とリスク負担

ウィーン売買条約における引渡条件のうち、売買契約が物品の輸送を伴うケースにおける売主の物品引渡義務は、物品を輸送業者に最初に交付することとされる。売主は対象となる物品を最初に引渡す時点で、その義務を果たすとされている¹⁰⁾。一般的に国際的な売買契約においては、第三者である運送人が介在する場合に限定すれば、物品の契約で定められた場所までの輸送は、目的地までの経路によっては海上輸送、航空輸送、内陸輸送を経て、買主に引渡されることになる。この輸送途上においては、物品が何らかの事故によって物品の滅失・損傷されるという「リスク」が存在する。このリスクを売主と買主間でどのように負担するのが「リスク負担」の問題である。

ウィーン売買条約での、売主と買主間のリスク負担¹¹⁾についての考え方は、新堀（2009）では以下の通り示されている（新堀，2009，113頁）。

- (1) 両社の合意があれば、その合意に従う。
- (2) 事故（滅失または損傷）が、いずれかの一方的な事由（作為または不作為）から発生した場合には、その発生に責任のある者が損害を負担する。
- (3) 両者に事前の合意が存在せず、また事故が一方の責任によるものでない場合には、法律の規定で損害を何れか的一方に負担させることになる。

この考え方を理解した上で、さらに リスク移転の具体的規定を確認しておく。物品の輸送を含む売買契約（輸送業者が介在するケース）で、売主から買主へリスクが移転する時点を決める場合、ウィーン売買条約では次の3つのカテゴリーに区分している。

- (1) 売主が（積出地以外の）特定の場所で（買主または運送人に）物品を引渡す義務を負っていない場合；
この場合には、リスクは売買契約に従って、買主への輸送のため最初の運送人に物品が引渡された時に買主に移転する（新堀,2009,116 頁）。
- (2) 売主が（最初の積出地または最終仕向け地以外の）特定の場所で運送人に物品を引渡す義務を負っている場合；
この場合には物品が特定の場所で運送人に引渡されるまでリスクは買主に移転しない。これは、物品の輸送を含む売買契約で、売主が物品の最初の積出地または最終仕向け地以外の場所（中間地点）で物品を運送人に引渡すことを求められている場合（新堀,2009,117 頁）である。
- (3) 売主が特定の仕向け地で物品を買主に引渡す義務を負っている場合；
この場合には、リスクは物品が仕向け地に到着した後、引渡期日が到着し、かつ物品がその場所で買主の処分に委ねられたという事実を買主が知った時に、買主に移転する（新堀,2009,117 頁）。

ウィーン売買条約における、売主から買主へのリスク負担の移転の考え方を総括すれば、以下の通りである。

第 1 点：売主と買主に合意がある場合は、合意内容に従う。

第 2 点：売主と買主に合意がない場合は、①最初の運送人に物品が引渡された時点、②特定の場所で運送人に物品が引渡された時点、③特定の仕向け地で買主に物品が引渡された時点でそれぞれリスク負担が移転する。

第 1 点では、売主と買主の合意内容に従うことになるので、国際間の売買契約では船荷証券を貨物の代わりに引渡すポイントでのリスク移転を設定することも考えられる。そこで、売主と買主の所在地が離れているために、売買代金の決済に介在させる銀行に船荷証券を引渡すポイントで、リスク移転とすることも可能と考える。しかし、実務上は第 2 点の物理的な物品の運送人、あるいは買主への引渡し、が、リスク移転ポイントとして設定されているケースが多い。

国際売買においては、売主は契約上買主に信用を与えていない限り、買主が代金について為替手形の支払いまたは引受けを行うまで、船積書類⁸⁾を担保として留保することがある。このように売主が物品の処分権を支配する書類（船積書類）を留保する権限を持つ場合でも、

リスクの移転には影響しないことが定められており（新堀, 2009, 219 頁）、リスクが移転されているか否かの判断から、処分権などの法的な要素を排除している。しかし、リスクの移転の決定に関しても更に細かく分類されており、その移転時期について統一されていない。

図表 1-1 売主から買主へのリスク移転

3つのカテゴリー	内 容
①売主が積出地以外の特定の場所で物品引渡の義務	最初の運送人に物品が引渡された時点で移転
②売主が最初の積出地あるいは最終仕向地以外で物品の引渡の義務	特定の場所（中間地点）で運送人に引渡された時点で移転
③売主が特定の仕向地で買主に物品を引渡す義務	仕向地へ到着、買主の処分に委ねられた事実を買主が確認した時点で移転

（出所：新堀(2009)116-117 頁を参照して作成）

第 2 節 インコタームズ

国際的な売買契約においては、売主と買主が異なる国に存在しており、その法律、貿易の制度、商慣習も異なる。この国際的な売買契約の性質から、お互いの契約履行についてのトラブル、あるいは物品の輸送途上で「事故」が発生した時に、リスク負担に関して係争が発生する可能性がある。

インコタームズは 1936 年に国際商業会議所（International Chamber of Commerce）によって取り決められた典型的な貿易定型取引条件である。その後改正が加えられ、2011 年 1 月 1 からは 2010 年版が有効になっている。

現在有効の 2010 年版からは、国際的な物品売買だけでなく、自国内の物品売買契約に対応する目的からその名称も、ICC Rules for the Use of Domestic and International Trade Terms に改められている。

1 2010年版インコタームズ

2010年版では輸送の形態により2つの異なるクラスに区別され、合計11個の貿易定型取引条件が示され、引渡条件（売主と買主の果たすべき業務）とその費用負担及びリスク負担が定められている。

具体的には輸送手段に適した定型取引条件としての7つのルールと海上および内陸水路輸送のための規則に適した定型取引条件としての4つのルールであり、詳細は下記の図表1-2で取りまとめた。

図表 1-2 インコタームズにおける 定型取引条件

(1) 単数または複数の輸送手段に適した定型取引条件

略 称	正 式 名	意 味
EXW	Ex Works	工場渡し：売主の工場等敷地で買主に物品を移転、それ以降の運賃等の費用とリスクは買主が負担
FCA	Free Carrier	運送人渡し：売主の施設あるいは指定地で運送人に引渡すまでの費用とリスクを負担、それ以降の運賃等の費用とリスクは買主が負担
CPT	Carriage Paid To	輸送費込み：売主は指定地で物品を運送人に引渡すまでのリスクと海上運賃を負担する。買主はそれ以降の運賃等の費用とリスクは買主が負担
CIP	Carriage and Insurance Paid To	輸送費保険料込み：CPTの条件に加え、保険料を負担
DAT	Delivered At Terminal	ターミナル持ち込み渡し：売主は、指定仕向地への輸送と荷卸までのコストとリスクを負担する。仕向地における輸入通関手続き及び関税は買主が負担

DAP	Delivered At Place	仕向地持ち込み渡し:DAT とほぼ同じ条件であるが、引渡しはターミナル以外の任意の場所における輸送手段の上（車上、船上）で行われ、荷卸は買主側の責任
DDP	Delivered Duty Paid	関税込み持ち込み渡し：売主は物品を贈り届けるまでの全てのコストとリスクを負担し、輸入通関手続き、関税も売主が負担

(2) 海上および内陸水路輸送のための規則に適した定型取引条件

略称	正式名	意味
FAS	Free Alongside Ship	船側渡し：売主は船積港での本船船側まで物品が置かれるまでのリスクと費用を負担する。買主はそれ以降の運賃等の費用とリスクは買主が負担
FOB	Free On Board	本船渡し：売主は船積港で本船に物品を積み込むまでのリスク費用を負担する。それ以降の運賃等の費用とリスクは買主が負担
CFR	Cost and Freight	運賃込み：売主は船積港で本船に積み込む費用、仕向地までの海上運賃を負担する、船積以降のリスクは買主が負担
CIF	Cost, Insurance and Freight	運賃保険料込み：CFR の条件に加え、売主は保険料まで負担

(出所：篠崎・林(2013, 63 頁)を参考に筆者作成)

図表 1-2 の示した定型取引条件からも明らかなように、EXW、FCA 及び FAS の 3 条件が売主側に輸送の業務が含まれない取引条件となっている他は、基本的に売主側が輸送の業務が行うことになる。ただし EXW、FCA、FAS においても、売主は物品に対して売買契約で定められる輸出用の梱包を施し、荷印 (Shipping Mark) を物品に付して、売主の施設、あるいは買主に指定された場所で、買主あるいは買主に委託された輸送業者などに引き渡すことになる。

2010年版インコタームズの、前バージョンである2000年版インコタームズが提供した以下の4つのグループ分けが、売主と買主間の引渡条件とその費用負担を理解する上では単純化されており、実務上は理解しやすい分類となっていたと考える。

E グループ：出荷条件（例 EXW）

F グループ：主要輸送費抜き条件（例 FOB）

C グループ：主要輸送費込み条件（例 CIF）

D グループ：到着条件（例 DDP）

インコタームズにおけるリスク負担は、DDP条件のように売主が海上運賃、保険料、仕向地での通関費用、仕向地での関税等の費用負担を負担した上で、売主が輸送人に物品を引渡すケースもあれば、FOBやCFR条件の様に、船積港で本船上に物品を積み込むことで、リスクの移転が図られているケースもある。インコタームズでは定型取引条件によってリスク移転ポイントが異なっている。ウィーン売買条約同様にインコタームズにおいても、リスクの移転時期は単純化されていない。また、インコタームズにおいても、「引渡条件」とその「リスクの移転」を定めているが、「所有権」の移転の時期については触れていない。

実務上、国際的な物品の売買契約では、インコタームズを参照して物品の契約上の引渡条件が定められるケースが多い。その場合、契約当事者間でインコタームズの定型取引条件を明示した場合には、ウィーン売買条約での規定と異なる規定があっても、インコタームズが優先適用されるとされる（杉浦・久保田, 2011, 122頁）。しかし、国際的な物品の売買契約ではインコタームズを利用して物品の契約上の引渡条件が定められるケースが多く、かつ、インコタームズがウィーン売買条約に優先適用されるとしても、序論で述べたように代表的な輸出企業での収益認識基準と照らし合わせた場合、インコタームズのリスク移転時点をもって収益認識の時点とする、と明確にしているものはない。これは、例えばインコタームズのDDP条件では、買主に対して物品の引換券である船積証券(Bill of Loading, B/L)でなく、物理的に物品を引渡した時点がリスクの移転のポイントとなり、出荷からそのポイントまでは長い時間を要することになる。また買主に物品の引渡しをした、買主から物品の検収を受けたということを証明する書類を、売主が現実に入手することが困難なケースもある。あるいはその書類を入手したとしても、これも出荷から相当な時間経過を要することになるのである。これら問題を解決する一つの案として、船積基準あるいは、通関日基準などが

実務で採用されていると考える。船荷証券そのものは、物品（貨物）を代表する物品の引換券である。企業は契約上の対価をできるだけ速やかに受領する為に、物品の船積完了から短期間の間に、その船荷証券を買主、あるいは介在する銀行に呈示することになる。船荷証券の顧客への引渡しと、対価の受領が船荷証券日付（B/L Date）、あるいは通関日から大きく乖離しないことが、実務で船積基準、通関日基準などが採用されている理由と考える。さらにインコタームズの定型取引条件におけるリスクの移転条件を、収益認識時点として厳密に適用する場合であっても、このインコタームズの定型取引条件そのものが、異なった時点でリスクを移転しており、収益認識点を一つの時点に絞ることはできない。インコタームズでは、厳密な意味での収益認識の時点は統一化されないと考える。

第3節 国際商取引における支払い条件と決済方法

引渡条件とリスク負担について、ウィーン売買条約とインコタームズの規定を検討してきた。次に、国際的な売買取引で抽出した構成要素のうち支払条件（時期）と決済条件についての検討に入る。国際的な売買契約では引渡条件と同様に、売主と買主が異なる国の間での契約となるため、代金が外国との決済になる。実務上の支払い条件（時期）と決済方法について確認し、その上で、次節において国際的な売買取引における所有権の問題について検討する。

1 支払条件（時期）

まず、国際的な売買契約におけるその決済される時期の観点からは、以下の典型的な分類が実務上は一般的に使用されている。

(1) 前払(Payment in Advance)

物品の代金の一部（通常代金の10%から20%）あるいは全部（100%）を物品の引渡（船積み）前に決済する方法。前払い金額が多いほど、売主にとって輸出取引の代金入金リスクの観点からは、安全な方法となる。

(2) 後払いあるいは延払 (Deferred Payment)

これは信用払ともいわれるもので、買主側に物品が引き渡されてから売主へは代金が支払われる。売主が物品（契約での約束した物品）を輸送人あるいは客先へ引渡した後、一定の期間ないし一定の条件が満たされた後に漸く代金が支払われることになり、売主にとっては、安全上不利であるが、買主は場合によってはこの物品を転売し、その代金支払の目途がたった後で売主に代金支払うことも可能であり、買主に有利な条件である。

(3) 繰延払(Progress Payment, Installment Payment)

プラント輸出などで用いられる方法であり、例えば契約時に契約金額の 20% 前払い、物品が船積みされた時に 60%、物品の据付完了後に 10%、保証期間完了後に最終の 10%が支払われるような延払の方法である。契約上約束された重要なイベントが売主側（請負者）によって履行されたことによってはじめて代金が支払われることになる。

2 決済条件

実務上の典型的な決済手段は次の通りであり、国際取引の場合は遠隔地間の債権債務の決済となるため、為替⁹⁾を利用して決済することになる。

① 外国送金

これは、物品の買主（債務者）が外国為替銀行を通じて、海外の売主（債権者）に一定の金額を送金する方法である。

② 取立

取立による決済は、売主が、買主を支払人（名宛人）とする為替手形を振り出し、代金を回収する方法である。

この場合、振り出される為替手形には、通常、担保として物品（貨物）に対し発行された船荷証券が、手形に添付されている。また荷為替手形による決済は以下の信用状付きと信用状なしの決済に分かれるとされる（絹巻, 2009, 301 頁）。荷為替信用状(Letter of Credit, L/C) とは、信用状に規定された条件が満たされることを条件として、売主が振り出した荷為替手形を、銀行が引受けて代金を支払うことを約束したものであり、銀行が買主の発行依頼

により発行する。売主はこの信用状に規定された銀行への提示書類である船積書類等を添えて荷為替手形を銀行に提示し、代金の回収を円滑に実施することができる。

荷為替信用状が開設されない場合の決済条件であっても、同じく荷為替手形を利用し、銀行を介在させる、「支払い渡し」(Documents against Payment, D/P)、つまり銀行経由で送付されてきた売主の発行した荷為替手形を、売主が点検し、手形代金を支払ったうえで船積書類を受け取る形態と、「引受渡し」(Documents against Acceptance, D/A)という、仕向地の銀行において、買主が手形の支払い(支払いまでの期限がつく場合が多い)を引き受けた時点で、船積書類を受け取ることができる2つの形態が利用されている(宮下, 2003, 347-348頁)。支払い時期との関連からは、D/PとD/Aは、書類(船積書類)の買主指定銀行への提示と代金の支払いが同時に行われる形態の範疇に入る。

第4節 支払い条件(時期)・決済条件と所有権の関係

1 所有権の意義

本節では、国際商取引法上での「所有権」移転の意義を明らかにしておく。所有権が売主と買主の何れにあるかで、その所有権をもつことの効果が区分できるとされる。売主と買主の所有権の意味をまとめれば以下の通りである(中村, 2008, 139頁及び新堀・椿, 2006, 2頁)。

(1) 売主にとっての「所有権」の意味

商品が引渡前であるケースでは、買主が支払い義務の履行を怠っても、買主が支払い不能になっても、売主は商品の引渡を拒否して商品を保持できる。商品の引渡後であるケースでは、所有権が売主にあれば、売主は品物の返還を要求できる。さらに所有権が既に買主に移転しているケースでは、買主が支払義務履行を怠ったり支払い不能となる場合は、売主は売買代金及びその不払いに伴う損害賠償ができるだけとなる。(商品に対する特別の権利はない)ただし、売主がまだ商品を占有していれば、それを留置、又は引渡を拒否して、保持することができる。

(2) 買主にとっての「所有権」の意味

売主が商品の引渡前に破産、会社解散に陥っても買主が既に所有権を得ていれば、買主は商品に対する優先権を主張できる。

上記から明らかになるのは、所有権とは「物品」を自由に（使用、収益および処分）すること、商品に対しての優先権を主張できる権利と見なすことができる。

2 所有権の移転

所有権の移転時期については、インコタームズもウィーン売買条約においても、それを規定していないことは述べた。ウィーン売買条約は、所有権の移転を売主の義務としているが、いつ、どのようにして所有権が移転されるかについては、条約の適用範囲外の問題（新堀,2009,185 頁）としている。一般的に所有権の移転は売買当事者の合意により定められる。つまり当事者間の取り決め、契約で規定することが基本であるが、通常の売買契約で所有権の移転について明確に文章化しているものは多くない。国際商取引の実務上では、所有権の移転問題より、むしろリスク負担に注目している。この点は会計上の物品販売の「収益認識」において、所有権に付随したリスクの移転をキーワードに収益認識時点が判断される考え方との共通性が見られる。

しかし、支払条件と決済条件は、所有権の移転との関係を考察する場合に考慮しなければならない、重要な契約上の構成要素である。まず、物品の代金が買主から売主に対して支払われる時に所有権が移転されると考えることは理解できる。しかし支払条件によっては、代金支払いの完了まで所有権が移転しないのである。例えば航空機での輸送(Air Cargo)などの場合は、買手側の手元に物品がすでに到着して、物品の引渡を受けているにも係らず、代金の決済を完了していなければ、物品を自由に処分できないという事態も考えられる。一方逆に、前払いで100%代金の支払いが完了していても、輸送期間が長ければ、売主からの物品引渡が長い間未了となる場合も考えられる。

次に、物品の引渡時点に所有権が移転されると考えることもできる。例えば、代金の支払前（代金決済前）でも、引渡条件とリスク負担の移転に合わせ、物品が売主の施設内で輸送人に引渡された時点、あるいは物品が船上に積み込まれた時点に所有権も移転されると考えることもできる。つまり引渡条件とリスク負担の移転の組合せにより、所有権の移転を

考えることもできる。

国際商取引のテキストでは、物品の引渡し時点で所有権の移転を認める場合、所有権が包括的に移転すると考えられるので理論構成としては非常に単純だが、代金の支払い時に所有権の移転を認める場合は「所有権の内容の一部は物品の引渡しの時に移転すると考える」（新堀・椿, 2006, 6 頁及び絹巻 2009, 189 頁）という考え方が示されている。後者の場合は所有権が「分割¹⁰⁾」されるという考え方に立っていることによる（新堀・椿, 2006, 6 頁）。このような段階的、分割的に所有権が移動、あるいは消滅する考え方の存在を背景として、引渡条件、支払い条件、各要素の組み合わせ型まで勘案すると、売主側が物品の引渡し後も引き続き取引の対象となった物品に関わりあいを持つような場合も想定されてくる。

所有権の移転は一元的なものではない。一方「現在の貿易取引では、船荷証券に貨物に対する支配権（所有権、処分権等）を化体させ、この船荷証券を所有する者が正当な貨物に対する所有者とされ、船荷証券を含む船積書類を担保とした荷為替手形によって決済を行っている。そこで、米国統一商法典(Uniform Commercial Code 以下、UCC)では、所有権で一括処理(lump-title approach)することを捨て、売主と買主の間で発生する個々の問題の解決策を、具体的に規定する方法を採用した。要するに、所有権という抽象的概念に代わって、目に見える言葉と行為で証明できるようにした」（絹巻, 1997, 9 頁）とする見解も示されている¹¹⁾。

3 米国統一商法典 (UCC)

上記の「所有権というような抽象的概念を離れた具体的な規定方法をとった米国統一商法典ではそのリスク負担についても所有権の存在から離れて決定されていると考える。UCC においては所有権より広い概念である権原 (Title) が用いられているが、その中核をなす所有権と置き換えて確認することができる」（田沢, 2000, 13 頁）とされる。「売主、買主、購入者、またはその他の第三者の権利、義務及び救済方法に関して、本編の各規定は、その規定が物品の権原について定める場合は別として、その権原とは無関係に適用される」（田島, 2002, 52 頁）として、「UCC では、個々の取引において、目的物の所有権の所在がいずれにあるかを問題としない。UCC は個々の取引における、個々の当事者の権利義務を個別的に定めていることが多く、それらは所有権の所在に結び付けられていないのである。従って、UCC の適用に当たっては、所有権について特に言及している規定を除いては、所

有権の所在や移転時期は、問題とならないのである」(田沢, 2000, 13 頁) とされている。

リスク負担に関しては、損失の危険 (risk of loss) が売主から買主へ移転する時期は、当事者の意思解釈によって決定される (田沢, 2000, 60 頁) とされ、物品の毀損滅失に関するリスク負担についても、所有権の所在はその決定の基準ではない。当事者の合意がある場合には、合意されたときにリスクが移転する (田沢, 2000, 13 頁) とされ、リスク負担についてもウィーン売買条約同様に、契約上の合意が重視されている。

第 5 節 工事契約における所有権とリスクの移転

国際的なプラントあるいは建設契約の標準的な契約約款については、国連機関である国連欧州経済委員会(UNECE) の作成した輸出用プラント及び機械の供給に関する一般条項や、一般財団法人エンジニアリング協会(Engineering Advancement Association of Japan : ENNA)の作成による、海外におけるプラント建設工事用のモデル・フォームなどがある。

本節では FIDIC 契約約款を国際的なプラント、建設契約の代表的な契約約款として取り上げる。FIDIC 契約約款においても、物品の売買契約におけるインコタームズと同様に「所有権の移転」について特別な条項を設けて規定していない。リスク区分の条項を設定しているにすぎない。FIDIC 契約約款のうち、1999 年に発行された「プラント及び設計施工の契約」を対象に、物品の売買契約で抽出したと同様にその構成要素である、「引渡条件」と「リスクの移転」、「支払条件」、「決済条件」について、その内容を確認することにする。

1 FIDIC 契約約款における規定

(1) 支払条件

支払いの時期に関しては、「前渡金」を含む「繰延支払い」の形を規定しており、「前渡金」では「発注者は、請負者が保証を提出したときは、モビライゼーション¹²⁾及び設計に対する「無利子貸付として前払いを行うものとする。」(FIDIC, 1999, 訳書 40 頁)として前渡金の意味が示されている。一般的には実際の進捗を基準として分割払いが定義されない場合は、前渡金を含め分割払金を明記した支払予定表(Payment schedule)が取り決められる(FIDIC, 1999, 訳書 41 頁)。そこでは実際の工事の物理的な進捗に直接比例しない、工事上の重要な事象、イベント=主たる業務の完了時をもって、契約金額のうちの数パーセントか

ら数十パーセントが支払われる場合が多いと考える。

(2) 決済条件

決済条件については、FIDIC 契約約款に明確な規定はない。一般的には物品の代金支払いと異なり、工事の施工先（施工先国）の通貨で直接施工国において請負者の銀行口座への送金により支払われるケースから、発注者が開設した信用状を介して支払われるケース、あるいは送金によって支払われるケースと、個々の契約により取り決めがなされる。

(3) 引渡条件

引渡に関して発注者は「工事完成期限」に定める事項等を含め、工事が契約に従って完成した場合、あるいは工事の引渡し証明書が発行済みとされる場合には、工事の引渡を受けなければならないとされる。一方、当該工事の請負者は「工事が完成し、引渡し準備ができると判断する 14 日前以降に、引渡し証明書の発行をエンジニア（発注者の代表者）に通知をもって申請することができ」（FIDIC, 1999, 訳書 31 頁）とされる。この引渡し証明書の申請（Provisional Acceptance Certificate の申請等）前には、完成試験が無事終了していなければならない。発注者と請負者が、工事契約における物理的な「成果の確実性」を評価・確認することがベースとなっている。

工事契約の履行プロセスは直線的な推移をするものではない。工事完成までの各段階に、多くの工事上の重要なイベントが存在している。企業はその重要なイベントを履行し、それを随時顧客に確認を求めながら、工事を遂行することになる。序論で述べたように代表的な建設会社、プラントメーカーでの収益認識基準を参照した場合、年度末までの進捗部分について成果の確実性が認められる工事については、工事進行基準をベースに収益計上がされている。しかし FIDIC 契約約款の引渡し条件を厳密に適用した場合、最終的にすべての工事が完成した時に収益を認識する、工事完成基準が適用されることになる。履行する工事の重要なプロセスの完成、工事上の重要なイベントが徐々に完了しているという考え方に基づかないと、工事進行基準の適用が容認されないという問題が存在すると考える。

(4) FIDIC 契約約款でのリスク負担

請負者と発注者のリスクと責任の概要は以下の通りである（FIDIC, 1999, 訳書 49 頁）。
まず請負者のリスクと責任は、発注者側の（に起因する）契約上の過失、故意による行為お

よび契約違反に起因するものでない限り、請負者側の設計、工事の実施と完成、並びに欠陥の修復に由来する、一切のクレーム、損害、損失および費用に対し発注者側に被害が及ばないようにすると規定される。具体的な損害、損失とは、契約納期保証、性能保証(瑕疵担保責任)、工事対象物の損害が対象となる。

次に発注者側のリスクと責任は、発注者側の（起因する）過失、故意による行為、契約違反に起因するクレーム、損害、損失および費用は補償し、請負者側に被害が及ばないようにする。特に、FIDIC 契約約款においては、下記の表のように外的な要因に起因するリスクは、発注者負担とされている(古屋, 2011, 10 頁)。

図表 1-3 外的な要因に起因するリスク

リスク	FIDIC 契約約款でのリスク負担
物価変動	請負者あるいは発注者負担
自然災害	発注者負担
現場の状況	同上
施工国での法令等の変更	同上

(出所：古屋(2011, 10 頁)を基に筆者作成)

2 リスクの最適な負担

FIDIC 契約約款における工事上のリスクが発注者と請負者に、各々の責任に起因するものは、それぞれが補償すると規定されていることを述べた。そこで、次に工事契約のリスクについて検討することにする。

物品のリスクの分担については、本章の第 1 節においてウィーン売買契約では、(1)売主と買主に合意がある場合は、合意内容に従う、(2)売主と買主に合意がない場合は、次の 3 時点に区別される。①最初の運送人に物品が引渡された時点、②特定の場所で運送人に物品が引渡された時点、③特定の仕向地で買主に物品が引渡された時点で、それぞれリスク負担が移転することが示されている。また本節第 1 項において FIDIC 契約約款では工事上のリスクは、発注者と請負者に各々の責任に起因するものは、それぞれが補償することが規定されていることを述べた。

物品の売買契約で、リスク負担の基礎となる考え方とされているのはまず、それぞれの契

約で合意した内容に従うというものであり、次に契約の当事者の何れが危険を負担した方が合理的かで危険負担を決定するという考え方である。特に国際間の物品の売買契約では、物品には貨物海上保険が付保されるので、売主と買主のどちらが保険会社に求償するのが実務的に見て合理的か、によって危険負担することも考えられる。他方、工事契約でのリスクに対する負担の問題とは「リスクにより発生した損失をどちらの契約当事者に帰属させるべきか」という問題である。これに対する先行研究は、契約法におけるリスク負担は、もし、そのリスク事象が発生することを事前に予見できていた場合、契約者当事者が、どのようにその費用を分担するだろうかを問う問題に帰着することを下記のように明らかにし、ここからリスク負担の原則が導かれるとされる（大本・小林・若松,2000,210頁）。

- (1) 契約当事者の内、「どちらの主体がそのリスクを防ぐ、あるいは減らすのにより適した立場にいるか」を問うべきであり、
- (2) そのリスクを防ぐことができなければ、「どちらの当事者がそのリスクから身を守るのに適した立場にいるか」を問うべきである。

一方の主体者がリスクを軽減する能力をもつ場合、その主体者にリスクによる損害を帰属させることにより、効率的なリスク回避努力がなされることが期待できる、という論理が適用されていることが窺える。一般的には法制度を経済学的手法を用いて分析される分野における「契約履行上のリスク分散、あるいは危険負担の原則が適用されていると思われる。つまり、誰が優れた危険の負担者であるかがテーマとなり、当事者の内いずれがより安価に保険をかけることができるか」（中村, 2002, 126頁）によってリスクの負担者が決定されるとされている。

リスクの最適な考え方は、物品の売買契約でも工事契約においても、誰が最も廉価にリスクを負担できるか、誰がそのリスクを最も管理しやすいかにある。単に発注者が請負者にリスクを移転するのでは効果的なリスク分担ではない、という合理的な考え方が基本的に発注者と請負者側双方に承認されていると筆者は考える。ただし第6節のFIDIC契約約款における引渡し条件、第3節のインコタームズにおけるリスクの移転で述べたように、リスクの移転を一定の時点に固定し、それを収益認識の時点にそのまま適用しようとする、物品の販売契約と工事契約の間では、個別に収益認識条件を適用せざるをえない。さらに、物品の販売契約、工事契約の枠内においても、収益認識の時点は統一されないという問題が存在

していると考える。リスク負担をもって売主と買主の責任の分岐点とするという考え方があっても、収益認識の条件には直接結びついていないのである。

第6節 小括

第1節では、本論文で検討対象とするのは、序論で示したプラント輸出契約の3つの型の中では、EPC契約に分類されるが、その中でも、最も単純な物品の供給契約と工事契約の2面性を有しながらワンパッケージとなった契約である。EPC契約案件においては法的な所有権ではなく、「リスク」(の負担)が売主と買主との「責任の分岐点」に関してのキーワードとなっている。それは、どのような理由によるのかということが、本章における問題意識である。

「輸出企業」の有価証券報告書における収益認識基準から抽出したキーワードである「所有」、「重要なリスク」、「移転」、「対価の回収可能性」、「成果の確実性」あるいは「工事進行基準」をベースとして「輸出案件」における構成要素のうち、(1)引渡し条件、(2)リスク負担、(3)支払い条件(時期)及び(4)決済方法に焦点を絞り、輸出案件での契約上の取り決めについて検討した。

第2節では、ウィーン売買条約においては所有権の移転と時期について規定されていないことを述べた。物品の売買契約上、売主は対象となる物品を最初に引渡す時点において、その義務を果たすことになる。またリスクの移転については、売主と買主の合意に従い、事前の合意がなければ、運送人に引渡される時点あるいは買主に引渡される時点が、リスクの移転時期であるとされる。

第3節では、インコタームズにおいてもウィーン売買条約と同様に「所有権」の移転については規定されていないことを示した。現状のインコタームズ2010では、合計11の貿易定型取引条件が提示され、「引渡し条件」と「(定められた業務とその)費用負担」及び「リスクの移転」が規定されている。いずれも有価証券報告から抽出した会計上の収益認識が、リスクの移転による収益認識を採用している点で類似性が見られるが、インコタームズにおけるリスク移転をベースにして、収益計上をすると明確にしているものはない。実務上は、序論で述べたように通関基準、船積基準などで収益が計上されている。

第4節では、国際商取引における「支払条件(時期)」と「決済条件」についての実務における典型的な条件を確認した後、「所有権」との関係について検討した。

第5節では、「所有権」の意味を検討している。売主が所有権を持てば、物品を保持、返還請求、あるいは代金不払いへの損害賠償が可能になる権利であり、買主に所有権があれば、物品を自由にできる優先権が主張できるという権利である。次に、「引渡し条件」「支払条件（時期）」「決済条件」と「所有権」という複数の構成要素の組合せを複合的に考慮に入れる場合、所有権の移転は単純なものではなくなる。ウィーン売買条約やインコタームズは、所有権とは切り離しリスク負担を考えていることを述べた。例えば、UCCでは、個々の取引における個々の当事者の権利義務を個別的に定めていることが多く、それらは所有権の所在に結び付けられていないのである。通常の国際取引では、「所有権」でなく「リスク負担」に着目されることになる理由が明らかになった。

第6節では、工事契約では国際的なプラント輸出契約において代表的な契約の雛型となるFIDICにおける「支払い時期」、「決済条件」、「引渡し条件」、および「リスクの分担」について検討した。その中で、請負者も発注者もそれぞれ、相手方に契約上の過失、故意による行為および契約違反がない限り、相手側にクレーム、損害、損失および費用が及ばないようにするという基本的なルールが定められている。またFIDIC契約約款には、所有権の移転について特別な規定は存在せず、リスク負担の条項が存在するだけである。FIDIC契約約款においてもリスク負担を所有権とは切り離して考えるアプローチがとられているのである。FIDIC契約約款の工事リスクに対する基本的な考え方を更に検討することになると、リスク負担は、最も廉価にリスクを負担できる、リスクを最も管理し易いものがリスクを負うという原点に立っていることを述べた。

典型的な物品の売買契約、工事契約の雛形においては、所有権ではなく、「リスク」（の負担）が売主と買主との「責任の分岐点」に関してのキーワードとなっている。その理由は、(1)所有権と、他の契約を構成する法的な要素を組み合わせ、契約当事者間の責任の分岐点を決定しようとするれば、論点が複雑化してしまう。この点を回避していること、(2)契約当事者にとって、契約の履行が当初の想定から乖離した状態が出現した場合での責任区分を明確化し、単純化していること、(3)さらにリスクを最も管理し易いものがリスクを負うという合理性が働いているということにある。これが本章における問題意識に対する検討の結果である。しかし重要なのは、リスク負担を以て売主と買主の責任の分岐点とされるにしても、会計上の収益認識の方法には直接結びついていないという点なのである。

注)

- 1) 国際的な物品売買についての統一法制定の目的で、国際連合国際商取引法委員会(UNCITRAL)により起草された。本論文では、新堀(2009)の181頁から241頁に付録として掲載されている、「外務省がホームページ上で公表しているもの」のウィーン売買条約(英和対照)を参照した。
- 2) 国際商工会議所(ICC, International Chamber of Commerce)が定めた典型的な貿易条である。
- 3) 危険移転時期についてはウィーン売買条約第67条及び68条に規定され、物品の引渡義務については第31条(a)に規定される。
- 4) ウィーン売買条約第4条に「特に次の事項については規定しない。「(b) 売却された物品の所有権について契約が持ちうる効果」(新堀, 2009, 185 頁)とある。
- 5) ウィーン売買条約第3条に「この条約は、物品を供給する当事者の義務の主要な部分が労働その他の役務の提供から成る契約については、適用しない」(新堀, 2009, 185 頁)とされる。本論文では役務提供=工事として論じる。
- 6) ウィーン売買条約第31条「(a) 売買契約が物品の運送を伴う場合には、買主に送付するために物品を最初の運送人に交付すること」(新堀, 2009, 197 頁)とされる。
- 7) ウィーン売買条約では、その第3部第4章は、第66条から第70条において、危険の移転 (passing of risk) について規定している(新堀, 2009, 219-221 頁)。
- 8) 船荷証券、送り状(Invoice)、貨物明細書(Packing List)等から構成される書類。
- 9) 現金そのものの輸送によらないで「金融機関を介して」債権債務の決済を行う仕組みを為替という。
- 10) 分割所有権利益の理論として、債権が弁済されない場合に物品を処分する権利である担保利益と所有権から担保利益を差し引いた残りの受益利益を2人の人によって分有されるという考え方が示されている(新堀・椿, 2006, 8 頁)。
- 11) イギリスの物品売買法では危険の負担者の決定を「所有権で一括して処理するアプローチ」が採用されていること、またウィーン売買条約やインコタームズはUCCのように所有権の所在に頼らない考え方を採用していることが示されている(新堀・椿, 2006, 3 頁)。
- 12) 工事施工主体が工事施工国へ、着工準備のため人材・機材を送り込むことを開始する意味で使用される。

第2章 収益認識の基礎概念－概念フレームワークを中心に－

前章では、EPC 契約案件の契約上の構成要素が、実務で用いられている代表的な契約雛型においてどのように規定されているかを述べ、リスク負担のポイントが売主と買主の「責任の分岐点」となっているが、会計上の収益認識方法に直接結びついていないことを述べた。本章では、国際商取引における物品の売買と工事契約における収益認識の考え方が、どのように設定されているのかを理解するために、基礎的な収益と費用の定義の確認から始める。その上で、「企業会計（特に財務会計）の基礎にある前提や概念を体系化したもの」（斎藤, 2002, 274 頁）、財務報告において論理的な拠り所とされている概念フレームワークを検討する。検討の対象は、わが国の概念フレームワークと下記の代表的な概念フレームワークとした。特に IASB と FASB の概念フレームワークの改訂に係る共同プロジェクトの成果として公表された、基礎的な財務報告の持つべき質的特性の改訂に注目し、検討範囲も概念フレームワークの目的、財務報告の構成要素まで広げる。

- (1) FASB の概念フレームワーク『財務会計諸概念に関するステートメント』第 5 号 (1984 年)、第 6 号(1985 年)及び第 8 号(2010 年)(Statement of Financial Accounting Concepts 以下、FASB 概念フレームワーク)
- (2) IASB の概念フレームワーク『財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク』(2001 年)(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement 以下、IASB 概念フレームワーク)及び IASB の『財務報告に関する概念フレーム』(2010 年)(The Conceptual Framework for Financial Reporting 以下、2010 年 IASB 概念フレームワーク)
- (3) わが国の財務会計基準委員会(ASBJ)から公表されている「『討議資料』財務会計の概念フレームワーク」(2004 年) (以下、わが国の概念フレームワーク)

第1節 収益と費用について

本節では先ず、収益と費用の定義について述べる。収益については、会計学辞典でも会計学のテキストにおいても、資産負債アプローチと収益費用アプローチを用いて定義されている。そのため本章では両アプローチの基本的な考え方から検討する。

1 収益と費用の定義

(1) 収益について

まず、会計学辞典では、「収益は資産負債アプローチと収益費用アプローチの視点から定義できる」(安藤, 2007, 1158 頁)とされている。会計学テキストにおいても、例えば広瀬(2003)では「利益を測定する方法には、資産負債アプローチと収益費用アプローチとがある。しかし、資産負債アプローチにせよ、収益費用アプローチにせよ、それぞれのアプローチ自体に確たる定義があるわけではなく、利益測定という点で等しく共通のとらえ方をするいろいろな見解から成っており、ストックの価値を測定する方法とフローの差額を測定する方法の代名詞に過ぎないといってよい」(広瀬, 2009, 38 頁)とされる。資産負債アプローチがストック概念と、一方の収益費用アプローチがフロー概念と結びついていることを述べている。

また資産負債アプローチでは収益は「持分の増加と減少」としてとらえられており、一方の収益費用アプローチは「達成した成果」というような抽象的な表現で定義されている。資産負債アプローチと収益費用アプローチの概念については図表 2-1 にまとめた。

(2) 費用について

一方、費用については、直接「費用」の定義がなされるのではなく、費用収益対応の原則、費用性という言葉との関連で説明されているだけである。安藤(2007)では「費用」そのものを定義している項目は存在しない。「費用収益対応の原則」の中で、「損益法」のもとにおいてとの前提をつけた上で、収益との対応を図りながら「費用は発生主義」によって把握したもののすべてが期間的費用にはならない。発生費用(当期に発生した費用だけでなく前期に発生した費用を含む)のうち、当期の収益に見合う部分だけが期間的費用になる。これを区分する基準が費用収益対応の原則である」(安藤, 2007, 1158 頁)と規定されている。

図表 2-1 資産負債アプローチと収益費用アプローチ

	収益費用アプローチ	資産負債アプローチ
利益	<ul style="list-style-type: none"> ・企業の達成した成果としての収益とそれを達成するために費やされた努力（犠牲）としての費用の差額 	<ul style="list-style-type: none"> ・企業の富または正味資源の増加分
利益の決定方法	<ul style="list-style-type: none"> ・実現収益と発生費用の期間的「対応」 	<ul style="list-style-type: none"> ・資産から負債を差し引いた残余である持分の増加要素としての収益と持分の減少要素としての費用の期間的対応

(出所: 齋藤 (2002,151 頁)の図表 1 を参考にして筆者作成)

費用については神戸大学会計学研究室(2007)においても「費用性」という項目の中で、「損失」との区別で「会計上認識された財産の減少(減資・利益分配を除く)のうち収益獲得に貢献したと考えられるものが費用であり-----別の表現をすれば、収益と質的な意味で対応関係が認められる財産の減少が費用性をもつもの」(神戸大学会計学研究室, 2008, 631 頁)として「費用」を説明しているのみである。

収益の定義と異なり、費用は収益費用アプローチと資産負債アプローチとの関連で定義されているものではなく、発生主義と費用収益対応の原則が、費用の定義の基本的なタームとなっていると考える。また田中(2011)では費用の認識に関して、「費用は発生主義に基づいて認識されます。発生主義によれば、費用は、財やサービスを買入れたときではなく、財やサービスが消費されたときに発生したと考えられます」(田中, 2001, 156 頁)とされ、発生主義によって費用が認識されることが簡潔に述べられているにすぎない。そこには序論で述べた様に、収益の認識問題が IASB と FASB の共同プロジェクトのテーマとして取り上げられているのとは対照的に、費用については一定の考え方が既に確立されていることが窺える。

2 FASB1976 討議資料の資産負債アプローチと収益費用アプローチ

FASB が 1976 年に公表した、FASB1976 討議資料『財務会計及び財務報告のための概念フレームワークに関する諸問題の分析：財務諸表の構成要素およびその測定』（FASB Discussion Memorandum, An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement, December 2, 1976、以下、FASB1976 討議資料）では、資産負債アプローチという用語が、収益費用アプローチという用語とともに、FASB の公式文献に初めて登場した（藤井, 2011, 18 頁）とされる。FASB1976 討議資料での両アプローチの考え方は以下の通りである。

(1) 資産負債アプローチ(FASB, 1976, 訳書 53 頁)

- ① 利益は一期間における営利企業の正味資源の増分の測定値であるとしている。
- ② 収益は正の利益要素として、当該期間における資産の増加及び負債の減少に基づいて定義される。ここでの資産は、企業の経済的資源の財務的表現であり、負債は将来他の実体（個人を含む）に資源を引き渡す義務の財務的表現とされる。
- ③ 費用は負の利益要素として、当該期間における資産の減少及び負債の増加に基づいて定義される。一定時点における量の比較で収益を規定している。

資産負債アプローチでは企業の経済的資源の「財務的表現」である資産とその経済的資源を他の実体に引渡す義務の「財務的表現」である負債の増減つまり、一定期間における開始時点と終了時点における経済的な資源を保持していること、経済的資源を他者に引渡す義務を「財務的表現」に変換した上で、その変化を測定して利益を捉えている点がポイントである。

(2) 収益費用アプローチ(FASB, 1976, 訳書 55 頁)

- ① 利益を一期間の収益と費用の差額にもとづいて定義する。
- ② 収益は企業の収益稼得活動からのアウトプットの財務的表現と定義される。
- ③ 費用は企業の収益稼得活動へのインプットの財務的表現と定義される。

収益費用アプローチにおいて利益は、企業の収益稼得活動からのアウトプットの「財務的表現」である収益と、収益稼得活動へのインプットの「財務的表現」である費用の差額として、収益と費用の対応関係の中で捉えられる。収益・費用の認識時期決定の結果、期間収益を稼得するためのコスト（費用）が当該収益から控除されるならば、利益は適切に測定されることになる（FASB, 1976, 訳書 55 頁）としている。

資産負債アプローチが、企業の経済活動の結果としてもたらされる経済的資源とその資源を他の実体へ引渡す義務に着目しているのに対し、収益費用アプローチは収益稼得活動という企業の経済活動そのものに着目していると考える。

第 2 節 FASB の概念フレームワークについて

米国においては、1972 年にはプライベートセクターとして、独立した会計基準設定主体 FASB が設立されている。FASB のもとで会計基準設定方式を従来のピースミール・アプローチから、概念的アプローチに転換することが必要とされた。概念フレームワークは、このような会計基準の転換を方向づけるための、指導原理的指針として設定される（安藤, 1996, 22 頁）。一連の FASB 概念フレームワークは 1978 年から 2000 年にかけて以下のものが公表されている。

- (1) 概念フレームワーク 第 1 号(Statement of Financial Accounting Concepts No.1)
「営利企業の財務報告の基本目的」(Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises)(1978 年)
- (2) 同 第 2 号(Statement of Financial Accounting Concepts No.2)「会計情報の質的特徴」(Qualitative Characteristics of Accounting Information) (1980 年)
- (3) 同 第 4 号(Statement of Financial Accounting Concepts No.4)「非営利組織体の財務報告の基本目的」(Objective of Financial Reporting by Non-business Organization)
(1980 年)
- (4) 同 第 5 号(Statement of Financial Accounting Concepts No.5)「営利企業の財務諸表における認識と測定」(Recognition and Measurement in Financial Statement Business Enterprises) (1984 年)
- (5) 同 第 6 号²⁾(Statement of Financial Accounting Concepts No.6)「財務諸表の構成

要素」(Elements of Financial Statements of Business Enterprises) (1985 年)

- (6) 同 第 7 号(Statement of Financial Accounting Concepts No.7)「会計測定におけるキャッシュ・フロー情報 および現在価値の活用」(Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting) (2000 年)

その後、IASB との共同プロジェクト³⁾での概念フレームワークの改訂作業により、FASB は概念フレームワーク第 1 号および第 2 号を、「財務報告のための概念フレームワーク第 1 章一般目的財務報告の目的・第 3 章有用な財務情報の質的特徴」(FASB, Statement of Financial Accounting Concept No.8, Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter I, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information 以下、概念フレームワーク第 8 号)(2010 年)に置き換えている。

FASB 概念フレームワークで、財務諸表の収益認識の問題を具体的に取り上げているのは第 5 号ではあるが、この章では FASB 概念フレームワークが、「営利企業の財務報告の基本目的」、「会計情報の質的特徴⁴⁾」、「営利企業の財務諸表における認識と測定」そして「財務諸表の構成要素」の順に公表されてきたのに倣い、第 8 号、第 5 号、および第 6 号の順に取り上げ、概念フレームワークの概要を理解しながら、その収益認識に対する考え方の把握を試みる。

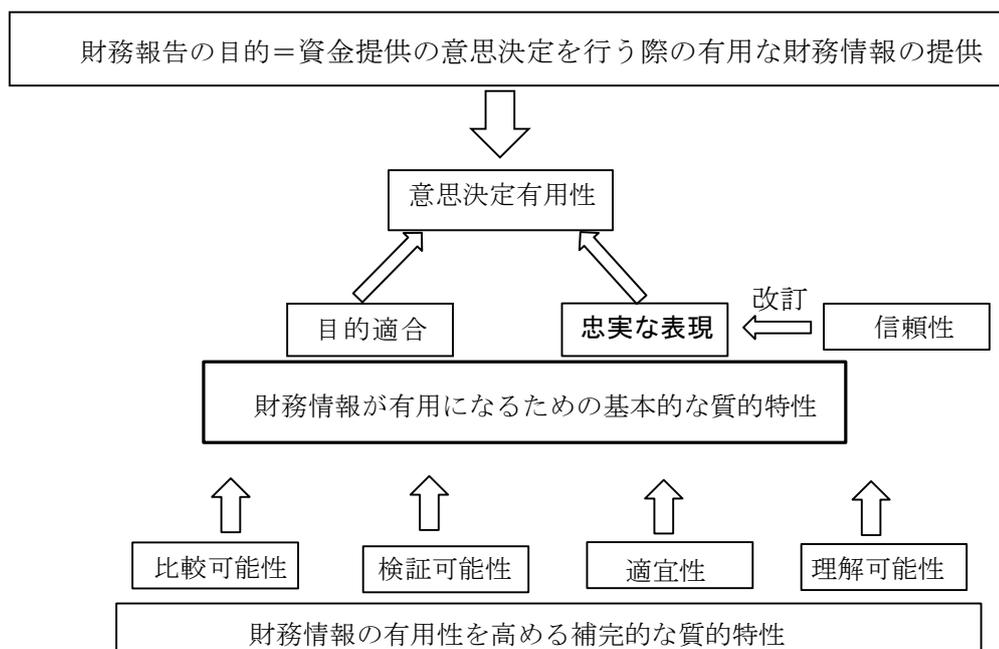
1 第 8 号 財務報告の目的と質的特性について

まず、概念フレームワーク第 8 号では、一般目的の財務報告の目的は、「既存および潜在的な投資家、貸付者、および他の債権者が、企業に対して資金提供の意思決定を行う際の有用な財務情報を提供することにある」(FASB, 2010b, p.1) としている。つまり企業に資金を提供するものを対象にして、その意思決定に際しての有用性を財務報告の目的としている。

次に投資家、債権者などの資金を提供するものが、その企業についての意思決定を行う際に財務情報が有用なものとなるには、「目的適合性」(relevance)と「忠実な表現(faithful representation)」という 2 つの質的特性 (特徴) がその財務情報に含まれているべき (FASB, 2010b, p.16) としている。さらには、「比較可能性」(comparability)、「検証可

能性」(verifiability)、「適宜性」(timeliness)および「理解可能性」(understandability)は、財務情報の有用性を高めるための補完的な質的特性である (FASB, 2010b, p.16) とされる。この質的特性における概念図は図表 2-2 の通りである。

図表 2-2 質的特性の概念図



(出所:伊藤(2012,107 頁)を参考に筆者作成)

財務報告は、言葉と数字で経済事象を表したものであり、財務報告が有用なものであるには、財務報告の情報は目的に対して適合するものであり、かつ表示する現象を「忠実に」表現しなければならない。また完全に忠実に表現するには完全(complete)で、中立(neutral)で、誤りが無い(free from error)ものでなければならない(FASB, 2010b, p.17) とされる。財務報告の定義には、保守主義、検証可能性などの性質は含まれていないと考える。この忠実な表現が、意思決定有用性を支える基本的な質的特性となっているのである。これまで財務報告の質的特性について論じていた概念フレームワーク第 2 号で、意思決定の有用性を支える基本的な質的特性の地位にあったのは、信頼性(reliability)であった。会計情報が信頼しうるものでなければならないという、漠然とした、あいまいな性質であり会計情報の信頼性は、区別することが望ましい二つの特徴すなわち表現の忠実性と検証可能性から生じる」(FASB, 1980, 訳書 92 頁) とされていた。この点は本節の第 4 項で述べる概念フレームワーク第 5 号で示された工事契約に係る考え方とともに、本論文で工事進行基準を検

討する上で考慮すべき重要ポイントの一つとした。

2 第5号「営利企業の財務諸表における認識と測定」について

概念フレームワーク第5号では、いかなる情報を、いつ財務諸表に正式に記載すべきかを判断するための、基本的な基準が提示されている。収益の時点問題もその一つのテーマとなっている。

認識とは、資産、負債、収益、費用またはこれらに類するものを、企業の財務諸表に正式に記録するかまたは記載するプロセス、どの会計期間に、これらの財務情報を計上するかを決定することである。概念フレームワーク第5号ではこの認識については、「認識の概念を収益に対するものに限定せず、資産のみならず会計上のあらゆる項目まで拡張」していると指摘されている(津守, 2002, 280頁)。

また測定は、認識された項目についての情報を数値で示すプロセスであり、情報項目を数値化することであるが、「認識と測定」においては、この概念フレームワークにおける特徴的なヒエラルキー構造に従って、認識と測定の概念が定められている。特に、この構造のなかでは、測定そのものが認識概念のひとつの構成要素の地位が与えられているという特徴がある。

肝心の収益認識の時期については、収益および利得が認識される以前に、それらが存在することの事実と金額をある程度まで確実なものにしておくこと、更に企業の一会計期間中の収益および利得が、①実現したまたは実現可能および、②稼得される、という要件を考慮することが必要であるとされる(FASB, 1984, 訳書 249頁)。つまり、収益を認識する時点以前に、収益あるいは稼得が既に形成され存在しており、時間軸に沿ってその時期、契機を実現あるいは実現可能性、稼得の度合いによって決定するというメカニズムが指示されていると考える。また、収益が実現または実現可能という要件からは、それらの事実と金額を、ある程度まで確実なものにしておくべきであるという、保守性、慎重性の考え方がその背景に存在していることが窺える。

3 第6号「財務諸表の構成要素」について

概念フレームワーク第6号では、有用な会計情報を選択するために設けられたフィルターを通過した会計情報が、財務諸表の構成要素となる。このフィルターを通過した構成要素は、資産、負債、持分または純資産、出資者による投資、出資者への分配、包括利益、収益、費用、利得、損失に区分されるが、重要なポイントは、資産と負債以外の8つの構成要素が、すべて資産と負債という構成要素から定義されるという、つまり資産負債アプローチに依拠した定義のされ方にある(広瀬, 1995, 48頁)。

資産を「発生の可能性の高い経済的便益」(FASB, 1985, 訳書 297頁)と定義することから始まり、負債を、「資産(発生の可能性の高い経済的便益)の犠牲」(FASB, 1985, 訳書 297頁)として定義した上で「負債を控除した後に残るある実体の資産に対する残余請求権」で持分(あるいは純資産)を規定(FASB, 1985, 訳書 308頁)し、この流れの最終段階で、一期間における営利企業の持分の変動(FASB, 1985, 訳書 320頁)として、包括利益を規定するというオーダーで利益概念が表現されている。「収益－費用＝利益」という利益概念の等式の兆候はここでは見当たらない。

概念フレームワーク第6号における「包括利益」の考え方は、純資産をあらたに持分の変動と置き換えているが、期首の持分と期末の持分の差額概念で捉えており、基本的な資産負債アプローチに基づいていると考えられる。

収益と費用についても、その財務諸表の構成要素としての定義が与えられている。収益は「主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動による、実体の資産の流入その他の増加もしくは負債の弁済(または両者の組み合わせ)」(FASB, 1985, 訳書 324頁)、費用は「実体の資産の流出その他の費消もしくは負債の発生(または両者の組み合わせ)」(FASB, 1985, 訳書 326頁)として定義されており、ストック概念で示されている。しかし、概念フレームワーク第6号での収益と費用は、「進行中」の中心的な営業活動との関係でとらえられている。それは、企業の中心的な営業活動の重要な発生事態として、「財貨の引渡」、「生産」、「用役の提供」(FASB, 1985, 訳書 324-326頁)が挙げられており、これらの営業活動が存在し、その活動からストック概念としての資産と負債の変化が発生し、結果として収益と費用が生み出される。営業活動から直接、収益と費用が発生するとは捉えられていないのである。

4 工事契約に係る考え方

長期の請負工事については、完成時の成果の合理的見積りが可能であること、かつ進捗度の信頼しうる測定値が入手できることを前提に、「収益は稼得に応じ—生産に応じ—工事進行基準によって認識される」(FASB, 1984, 訳書 251 頁) ことが概念フレームワーク第 5 号で述べられている。ここでは、長期の請負工事契約のようなケースでは、「しばしば、引渡時点まで引延ばされた情報よりも、若干の検証可能性が犠牲にされるにせよ、きわめて目的に適合しかつ表現の忠実性に富む情報もたらされてきた」(FASB, 1984, 訳書 251 頁) として、「検証可能性」より「表現の忠実性」を重視して、工事進行基準適用の妥当性を論じていると考える。

この概念フレームワーク第 5 号の中では、概念フレームワーク第 2 号での規定と同じく、「信頼性は、(目的適合性と対をなす) もう一方の基本的な質的特性である。ある項目についての情報が信頼しうるものであるためには、当該情報が表現の忠実性、検証可能性および中立性という特性を有するものでなければならない」(FASB, 1984, 訳書 246 頁)とされ、検証可能性と表現の忠実性は、信頼性という基本的な上位の質的特性を支える下位の特性であった³⁾。

概念フレームワークのレベルにおいて、工事契約に関して具体的に、生産に応じた用役の提供に応じ、工事進行基準によって収益認識すべきことが述べられているだけでなく、しかも、成果の確実性という言葉ではなく、成果の合理的な見積りを条件に、検証可能性よりも表現の忠実性を重視して、工事進行基準の適用を容認している。工事進行基準は実現主義からの例外というような表現ではなく、表現の忠実性に基づいてその適応が認められている見解が示されているのである。

第 3 節 IASB の概念フレームワークについて

1 IASB の概念フレームワークの成立と特徴

IASB 概念フレームワークは IASB の前身である国際会計基準委員会 (IASC) が 1989 年に公表した「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク」を IASB が 2001 年 4 月に採用したものである。この IASB 概念フレームワークの原文「Framework for the

Preparation and Presentation of Financial Statement」は簡潔なものであり、IASB の原則主義(principle-based approach)の考え方が反映されていると考える。

IASB の公表してきた IAS の基準、更に IASB がそれを継承した国際財務報告基準(IFRS)では、個別の会計基準を設定していく過程においてピースミール(piecemeal)アプローチをとっている。しかし、この会計基準相互間の論理的整合性を確保するため、演繹的アプローチが不可欠であり概念フレームワークが必要となったのである。IASB 概念フレームワークの取り扱っていた事項は以下の通りである。

- (1) 財務諸表の目的
- (2) 基礎となる前提
- (3) 財務諸表における情報の有用性を決定する質的特性
- (4) 財務諸表を構成する要素の定義、認識および測定
- (5) 資本及び資本維持の概念

2010 年 9 月に IASB と FASB の概念フレームワーク改訂の共同プロジェクト、フェイズ A が完了し、2010 年 IASB 概念フレームワークが公表されている。この改訂では従来の IASB 概念フレームワークの「財務報告の目的⁵⁾」と「財務諸表の質的特性」がそれぞれ「一般目的財務報告の目的」と「有用な情報の質的特性」に置き換えられた。また 2013 年には上記の共同プロジェクトではなく、IASB 独自の活動として討議資料「財務報告のための概念フレームワークの見直し」が公表されているが、本論文では、IASB 概念フレームワークと 2010 年 IASB 概念フレームワークで示されている、収益認識に焦点をおき検討する。

2 2010 年 IASB 概念フレームワーク

改訂された箇所の「一般目的の財務報告の目的」と「有用な財務情報の質的特性」についての内容を、改訂前の IASB 概念フレームワークとの相違を明らかにしながら検討する。

2010 年 IASB 概念フレームワークでは、その「第 4 章「フレームワーク」(1989 年): 残っている本文」には、「基礎となる前提」、「財務諸表の構成要素の認識」が含まれているが、「基礎となる前提」では発生主義が削除され、「継続企業」のみが残されている。収益の認識の規定は、改訂されておらず、依然として有効であると考えられる。また「有用な財務情

報の質的特性」においては、「信頼性」が「忠実な表現(faithful representation)」に置き換わっている。一般目的の財務報告の目的と、有用な財務情報の質的特性については、IASB と FASB の概念フレームワークの共同プロジェクト、フェイズ A の完了により 2010 年 IASB 概念フレームワークが公表され、FASB の概念フレームワーク第 8 号との調整がなされた。

(1) 一般目的財務報告の目的

IASB 概念フレームワークが、その「広範な情報利用者の範囲」を含むとしていたのに対して、2010 年 IASB 概念フレームワークは、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者(IASB, 2013b, p. A21 ; IASB, 2013b, 訳書 A21 頁)などの資源を提供するものを、その利用者として限定的になっていること、また財務諸表だけでなく、財務報告全体をその対象としていることが特徴となっている。

この情報利用者の範囲を投資者などの資源を提供する側にあるものに限定した点は、FASB の概念フレームワーク第 8 号が、その主たる情報の利用者を投資家、貸付者、および他の債権者等の、企業に対して資金提供するものとした点と調整がなされている。

(2) 有用な財務情報の質的特性

質的特性は、主たる利用者が報告企業の財務情報に基づいて意思決定を行う際に、最も有用⁶⁾となる可能性の高い、情報の種類を判別、識別するものである。2010 年 IASB 概念フレームワークでは、「情報は、有用であるためには、目的適合性があり、かつ忠実に表現されていなければならない」(IASB, 2013b, p.A29; IASB, 2013b, 訳書 A29 頁)として、「目的適合性」と「忠実な表現」を基本的な質的特性としている。目的適合性とは、個々の企業の財務報告において予測価値及び確認価値がなければならないことであり、その両方の価値をもった財務情報が、意思決定に違いをもたらすとす。

一方、忠実な表現はこれまでの IASB 概念フレームワークでの「信頼性」から置き換えられたものである。情報が完全性をもち、中立性があり、誤謬がないことという特性をもつ必要があるとされる。完全性とは、記述と説明を含む主たる利用者が必要とする全ての事象の情報が主たる利用者に理解できるように描写されていること、中立性とは財務情報の選択や表示に偏りがなく、また事象の記述について誤りや省略がないこと、及び報告される情報の選択や適用のプロセスに誤りがなくを指している。

(3) 財務諸表を構成する要素、認識および測定

財務諸表の構成要素とその認識及び測定は、2010年IASB概念フレームワークの「第4章：「フレームワーク」(1989)：残っている本文」、の中にあり、概要は以下の通りである。財務諸表は、取引その他の事象をそれらの経済的特徴にしたがって大項目に分類表示するものとされ、その大項目を財務諸表の構成要素と呼んでいる。貸借対照表の目的は財政状態の表示であり、その財政状態の測定に直接に関連する構成要素としては、資産、負債、持分が示され、一方損益計算書での経営成績の測定に直接関連する構成要素としては収益、費用が示されている。しかし、収益の把握の問題は財務諸表の構成要素の定義を通じて行われており、基本的にFASB概念フレームワークと同様の手続きがなされていると考える。

構成要素のうち収益に係る定義をクローズアップすると、「収益とは、当該会計期間中の資産の流入若しくは増価または負債の減少の形をとる経済的便益の増加」(IASB, 2013b, p.A39; IASB, 2013b, 訳書A37頁)とされる。ここでは流入・流出のフローと資産・負債の増減というストックの概念が混合されていると考える。特徴的なのは「過去の事象」と「将来の」経済的便益という概念を導入したことにより、資産および負債を特定の一定時点の概念から解放していることである。

IASB概念フレームワークにおける「認識」と「測定」、及び構成要素となっている資産、負債、収益及び費用についての定義は以下の通りである。この中で、収益認識時点の考え方が明らかにされていると考える。

はじめに「認識」そのものの定義では、認識とは構成要素の定義を満たし、認識基準を満たす項目を、貸借対照表又は損益計算書に組み入れる過程を言うこととされる(IASB, 2013b, p. A40; IASB, 2013b, 訳書A38頁)。「測定」は、財務諸表の構成要素が認識され、貸借対照表及び損益計算書に計上される金額を決定するプロセスを言う(IASB, 2013b, p. A43; IASB, 2013b, 訳書A41頁)。認識と測定に定義を与えた上で、ここでもその資産と負債の定義からその他の構成要素が導かれることになる。

本論文でのポイントである収益の認識は、資産の増減と負債の増減をベースにして認識されることになる。「収益は、資産の増加又は負債の減少に関連する将来の経済的便益の増加」(IASB, 2013b, p. A42; IASB, 2013b, 訳書A40頁)である。IASB概念フレームワークが2010年概念フレームワークに置き換えられ、信頼性から忠実な表現に変化し、IASB概念フレームワークにあった、「信頼性を持って測定でき、かつ十分な程度の確実性を有する

もの」という制限が削除されたという特徴がある。「信頼性」の財務諸表の基礎的な性質の本来意図した意味は、忠実な表現よりも、会計測定値が表現していることに対して、保証を与える可能を高めるものという意味での「検証可能性」を求めていたと考える。

第4節 わが国の概念フレームワークの特徴

わが国の概念フレームワークでは以下の観点から検討されていることが明らかにされている。まず、概念フレームワークの役割については、会計基準の概念的な基本を提供するものであり、財務諸表の利用者に役立つものであるとしている（企業会計基準委員会, 2006, v 頁）。次に、会計基準を取り巻く環境については、現在、国際会計基準審議会と米国財務会計基準審議会により共通の概念フレームワーク策定にむけた共同作業が行われていることから、概念フレームワークの「討議資料」とどめたことを明らかにしている（企業会計基準委員会, 2006, vi 頁）。

会計基準との関係については、概念フレームワークだけでは、個別の会計基準の具体的な内容を定めることはできないということと、その会計基準そのものは、証券市場への情報開示を前提とする概念フレームワークの下で開発されたものを対象としていること（企業会計基準委員会, 2006, vii 頁）を述べている。また概念フレームワークの構成については、海外の先例にならっている（企業会計基準委員会, 2006, vii 頁）としている。この点は、将来における国際的な場での議論に備えるという、現実的な配慮がなされていると考える。

1 財務報告の目的と会計情報の質的特性

わが国の概念フレームワークの、第1章【序文】においては、財務報告の目的を先ず、「財務報告」を一つの社会的なシステムととらえ、その上で、そのシステム上の性格の決定因子である「目的」を、投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような、企業の財務状況を開示することにあるとしている（企業会計基準委員会, 2006, 1 頁）。具体的には「財務報告の目的」を以下の観点から規定している（企業会計基準委員会, 2006, 2 頁）。

まず、財務報告が、一つの大きな「社会システム」であるディスクロージャー制度の「一環」であることを示し、この規定の背景に、証券市場には企業と投資家の間に「情報の非対称性」が存在するという認識がある。

次に、会計基準には「ディスクロージャー制度を支える社会規範」としての役割が求められている。経営者側から投資者に対しては自発的な企業情報を開示する誘因が働くとしても、虚偽情報の排除と情報の均等性の確保には最低限のルールが必要であること、しかしそのことを当事者間の交渉に委ねてはコストがかかり過ぎるため、会計基準が形成されるという、会計基準の役割が示されている（企業会計基準委員会, 2006,3 頁）。

IASB の概念フレームワークが、その財務諸表の目的を、広範な情報利用者が経済的意思決定を行う際に、企業の財政状態、業績及び財政状態の変動に関する有用な情報を提供することにあるとしたのに対し、わが国の概念フレームワークは、当初より、証券市場の存在を背景に、財務報告の対象を「投資家」に限定し、しかも、その目的を、投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つためとしている。ただし、2010 年 IASB 概念フレームワークと FASB の概念フレームワーク第 8 号では、主たる情報の利用者を、企業に対して資金を提供する側にあるものとして、その対象を狭めており、2007 年公表のわが国の概念フレームワークは共同プロジェクトと、その方向性が一致したものとなっていると考える。

わが国の概念フレームワークは、会計情報が備えておくべき最も重要な特性を「意思決定有用性」であるとしている（企業会計基準委員会, 2006, 9 頁）。その「意思決定有用性」とは、意思決定目的に関連する情報であることを意味する「意思決定との関連性⁷⁾」と、一定水準で信頼できる情報であることの信頼性⁸⁾の 2 つの下位の特性により支えられている（企業会計基準委員会, 2006, 11-12 頁）。つまり、質的特性の階層構造として、そのトップに「意思決定有用性」が置かれ、その下で「意思決定との関連性」と「信頼性」という 2 つの下位特性で、「意思決定有用性」を支える構造になっている。わが国の概念フレームワークにおける企業の財務報告の目的は、投資家による企業成果の予測と、企業価値の評価に役立つためであり、この意思決定に有用である会計情報の質的特性が求められているのである。

「意思決定の有用性」はわが国の概念フレームワークでもクローズアップされているが、2010 年 IASB 概念フレームワークと FASB の概念フレームワーク第 8 号においては、「信頼性」から置き換えられた「忠実な表現」が、わが国の概念フレームワークでは「表現の忠実性」として、「信頼性」の下位概念の地位にあり、信頼性という特性がまだ上位の質的特性として存在している。

信頼性の下位概念とされている中立性、検証可能性、表現の忠実性、それらの定義については海外の先例を踏襲することにした（企業会計基準委員会, 2006,15 頁）とあるので、海外の動向に従い、基礎的な特性の置き換えの検討がなされるべきと考える。

2 財務諸表の構成要素

わが国の概念フレームワークにおいても、FASB と IASB の概念フレームワークと同様に、まず財務諸表の構成要素をまず特定し、それに定義を与えることを通じて財務報告の対象が何かを明確にしている。構成要素の特定に際しては、財務報告の目的に資するか否かを判断基準とし、構成要素となるのはその財務報告の目的に関連して「期待される役割」を果たすものに限定されている（企業会計基準委員会, 2006, 19 頁）とされる。これは、構成要素の特定には一般的な制約が設けられており、財務報告の目的を、たとえ形式的に満たしていても、それが財務報告の目的に適合しない場合は、財務報告の対象とならないことを意味していると考えられる。以下に財務諸表の構成要素としての収益の定義を資産、負債、費用の定義とともに確認する。

(1) 資産と負債

まず、資産とは過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう（企業会計基準委員会, 2006, 20 頁）と定義している。ここでの支配とは、「所有権の有無にかかわらず、報告主体が経済的資源を利用し、そこから生み出される便益を享受できる状態」（企業会計基準委員会, 2006, 20 頁）であり、また経済的資源とは、キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉とされる（企業会計基準委員会, 2006, 20 頁）。

負債とは過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄または引き渡す義務、またはその同等物をいい、同等物には、法律上の義務に準ずるものが含まれる（企業会計基準委員会, 2006, 20 頁）とされる。

(2) 収益と費用

収益とは純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末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である（企業会計基準委員会, 2006, 22 頁）。

費用とは純利益または少数株主損益を減少させる項目であり、特定期間の期末までに生じた、資産の減少や負債の増加に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分である。（企業会計基準委員会, 2006, 23 頁）つまり、キャッシュが獲得されたことで、投入要素に

投下された資金が、投資のリスクから解放されたときに、解放された部分が把握されたものが収益であり、費用は投入要素に投下された資金が費やされ、獲得されないと判断された場合に、投資のリスクから解放された部分として把握される。わが国の概念フレームワークでは、収益の定義をするために必要となる資産を、「支配」と関連させて定義し、収益もリスクの解放という概念でとらえている点が、一つの特徴であると考え。この点は、国際商取引における、リスクの移転を責任の分岐点とする考え方に、類似するものがあると筆者は考える。

ただし、収益に関しては、投資の産出要素、すなわち、投資から得られるキャッシュ・フローに見合う会計上の尺度（企業会計基準委員会、2006、22頁）であるとされる。資産・負債アプローチが採用されていることと、収益そのものは「会計上の尺度」とされていることが明らかにされているが、特に「会計上の尺度」という点に関しては、直接的に測定できない、あるいは直接測定することが可能なものを媒介にして間接的に決定される量として、その意味合いを持たせていると考える。

3 財務諸表における認識と測定

「財務諸表の構成要素」における定義を充足した各種構成要素をいつ、どのようなタイミングで財務諸表に計上＝認識する（認識の契機）か、さらに、その測定方法としての選択肢にはどのようなものがあるかが記述されており、測定値の意味するものを、資産・負債に関する部分と収益・費用に関する部分に分けて解説している（企業会計基準委員会、2006、28-29頁）。

財務諸表における認識と測定の方法には、現在用いられている主要な方法のみが列挙されているのではなく、近い将来に用いられる可能性のある方法も含まれていることが明らかにされている（企業会計基準委員会、2006、28頁）。それは「討議資料」の目的が、現在の会計基準を規定する基礎概念の整理と将来の基準設定に対する指針を提示することにあるため、認識と測定範囲に関しても、この目的に従うべきとの観点から設定されているからである（企業会計基準委員会、2006、28頁）とされる。

認識と測定については、「認識とは構成要素の定義を満たす諸項目を財務諸表の本体に計上すること」と「測定とは財務諸表に計上される諸項目に貨幣額を割り当てること」と定義している（企業会計基準委員会、2006、30頁）が、測定には具体的な測定方法を例示し、認

識の「時点問題」に関しては、各々「着目点」をあげて、認識の時点、あるいは認識の契機になるイベントを示している。

また、一般的な制約として財務報告の目的、質的特性、構成要素の定義を満たすだけでなく、さらに契約の部分的な履行と発生の蓋然性が高いことを認識の要件としてあげている（企業会計基準委員会, 2006, 31 頁）。この点は IASB 概念フレームワークにおける可能性、変動、蓋然性の概念が導入されている点に通じるが、変動の確率にまで言及したものではない。つまり認識と測定を「網羅的に」取り上げているのではなく、「それらの基礎にある考え方」を整理して、将来の基準設定に対する指針として提示されている点が、重要なポイントと考える。さらに、もう一つのポイントは、企業の投資と会計上の測定値との関係に着目されており、それぞれの認識と測定方法はどのような状態の投資に適用し得るのか、それを適用した結果、各測定値にはどのような意味が与えられるのかが記載されていることが、この「討議資料」の特徴になっている。

資産と負債の測定においては、その定義と測定値の意味が解説されているが、各種の測定値が、企業の投資とどのような関連をもつのかに着目して、測定値の意味が説明されている（企業会計基準委員会, 2006, 31 頁）。また収益と費用の測定に関しては、企業が投資した資金が、いつ投資のリスクから解放されるのか、投資の成果を表す収益はどのように計上されるのか、その成果を得るための犠牲である費用は、いつ、どのように計上されるのか、といった事項の説明に主眼がおかれている（企業会計基準委員会, 2006, 41-44 頁）。測定の定義そのものは収益と費用の「認識時点」と同じレベルで示されていると考える。収益の測定の属性として、①交換に着目した収益の測定②市場価格の変動に着目した収益の測定、③契約の部分的な履行に着目した収益の測定、④被投資企業の活動成果に着目した収益の測定、がそれぞれ示されている（企業会計基準委員会, 2006, 41-42 頁）。

収益の測定の属性をまとめれば図表 2-3 の通りであるが、物品の売買に関連してはこの測定の「着目」の中に、「交換に着目した収益の測定」として「財やサービスを第三者に引き渡すことで獲得した対価による」ことが示され、また工事契約に関連しては「契約の部分的な履行に着目した収益の測定」として「財やサービスを継続的に提供する契約が存在する場合、契約の部分的な履行に着目して収益を捉える方法」として示されている。工事進行基準の基本的な考え方である契約の部分的な履行に着目した収益認識は容認されていると考える。

図表 2-3 収益の測定の属性

交換に着目した収益の測定	財やサービスを第三者に引き渡すことで獲得した対価によって収益を捉える方法
市場価格の変動に着目した収益の測定	資産や負債に関する市場価格の有利な変動によって収益を捉える方法
契約の部分的な履行に着目した収益の測定	財やサービスを継続的に提供する契約が存在する場合、契約の部分的な履行に着目して収益を捉える方法
被投資企業の活動成果に着目した収益の測定	投資企業が、被投資企業の成果の獲得に応じて投資勘定を増加させて収益を捉える方法

(出所: 企業会計基準委員会(2006,41-42 頁)を基に筆者作成)

各国の概念フレームワークにおける収益の定義を確認したが、収益は図表 2-4 に示したように「進行中」、「活動による」、「当該会計期間中」あるいは「特定期間」などの表現で示される、一定時間の経過に従った結果としての「資産の増加」として定義されており、時間変化の要素が考慮されていると筆者は考える。ただし、各概念フレームワークが「資産負債アプローチ」により収益が定義されているため「資産の増加（負債の減少）」を収益と定義づけており、直接的に収益の定義をするのではなく、資産の増減というストックの概念で収益はとらえられている。各国の概念フレームワークにおける収益認識の考えは、共通しており、ストック概念に結びつく資産負債アプローチを採用しているが、時間の変化を、ベースとした、フロー概念と関連する収益費用アプローチの考え方を、完全に取り除くことができないものになっていると考える。

また、わが国の概念フレームワークのリスクからの解放概念は、他の概念フレームには見られないものである。投資のリスクは、投資の成果の不確実性を意味している。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思う。このように、収益や費用は、投資にあたって期待された成果を表す事実が生じ、投資がリスクから解放された「時点」で漸く把握される。リスクからの解放概念には、保守性、検証可能性、確実性、の性質が強く反映させていると考える。忠実な表現を前提にしながら、収益認識は慎重で保守的なものであるべきとする、そのバランスを再検討すべきである。

図表 2-4 概念フレームワークにおける収益のまとめ

	定 義 内 容
概念フレームワーク第 6 号	収益は財貨の引渡しもしくは生産、用役の提供、または実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動による、実体の資産の流入その他の増加もしくは負債の弁済である
IASB 概念フレームワーク	収益とは、当該会計期間中の資産の流入もしくは増加または負債の減少の形をとる経済的便益の増加
わが国の概念フレームワーク	収益とは純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末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である。

(出所：筆者作成)

第 5 節 小括

概念フレームワークを取り上げ、会計上の基礎概念が収益認識をどのようにとらえているのか検討した。第 1 節では、収益と費用の定義を会計辞典、会計のテキストで確認した。収益は、収益費用アプローチと資産負債アプローチの視点から定義されるのに対し、費用とは何かを規定する項目は存在せず、費用収益対応の原則、発生主義などの言葉との対応を図りながら定義されている。1976 討議資料においては、資産負債アプローチが、企業の経済活動の結果としてもたらされる経済的資源とその資源を他の実体へ引渡す義務に着目しているのに対し、収益費用アプローチは収益稼得活動という企業の経済活動そのものに着目していた。

第 2 節で取り上げた FASB の概念フレームワークでは、資産を「経済的便益」と定義することから始まる。資産から負債を直接的に定義した上で、「資産－負債」で持分を規定す

る。その後、「一期間における持分の変動」として「包括」利益を求めている。つまり資産負債アプローチにより利益は決定されるという考え方に立脚している。

概念フレームワーク第 5 号では、その収益認識の時期の決定について、収益の認識は収益および利得が認識される前に、それらの存在の事実と、金額をある程度まで確実なものとしておくべきとする。企業の一会計期間中の収益の認識は、①実現した、または実現可能および、②稼得される、という二つの要件を考慮することを求めている。ここでは実現、実現可能、稼得という伝統的な収益認識の言葉によって、収益認識時点が規定されている。またこの概念フレームワーク第 5 号では、工事契約において表現の忠実性を理由に、工事進行基準による収益認識方法が適用されていることが述べられている。

概念フレームワーク第 6 号では、時間軸、つまり「進行中」の中心的な営業活動と、収益および費用の関係を示している。中心的な営業活動の重要な発生イベントとして、「貨幣の引渡」、「生産」および「用役の提供」が挙げられており、この収益・費用の形成活動を通して資産と負債が生み出されるとされている。

概念フレームワーク第 8 号では、概念フレームワーク第 2 号で意思決定の有用性を支える基本的質的特性の地位にあった信頼性が、「忠実な表現」)に置き換わっている。この点は概念フレームワーク第 5 号で示された工事契約に係る考え方とともに、本論文で工事進行基準を検討する上で、考慮すべき重要ポイントとした。

第 3 節の IASB の概念フレームワークにおいても資産負債アプローチにより利益計算がされる。しかし収益は、経済的便益の増加であるとされ、収益そのものは具体的な形として表現が困難である。その為「形」として資産の流入、あるいは増価または負債の減少の形をとることが重視されている。また 2010 年 IASB 概念フレームワークにおける基礎的な質的特性の変化、つまり信頼性から忠実な表現への改訂に注目した。

第 4 節では、わが国の概念フレームワークを取り上げた。収益は「特定期間の期末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」であるとされる。つまり、収益は、投入要素に投下された資金が、キャッシュが獲得されたことで、投資のリスクから解放されたときに、解放された部分が把握されたものである。費用は、投入要素に投下された資金が費やされ、獲得されないと判断された場合に、投資のリスクから解放された部分として把握される。収益が資産の変動に見合うものであることは、その他の概念フレームワークに共通している。しかし、わが国の概念フレームワークには独自の「リスクからの解放」概念が導入されている。海外の概念フレームワークの動向を考えれば、

わが国の概念フレームワークにおいても、保守性、慎重性あるいは検証可能性の性格が強い性質に立脚した、「リスクからの解放」概念に対して、表現の忠実性とのバランスを再検討する必要性を示唆した。

注)

- 1) 会計学辞典は、発生主義について「企業会計では収益を発生主義で認識し、その額を実現主義でもって確定することを原則としている。そして費用も、同じく発生主義で認識し、収益・費用対応の原則でもって、実現した収益との対応が図られ、その額を確定することを原則としている」(安藤, 2007, 1117 頁) と説明している。
- 2) 当初の第 3 号「営利企業の財務諸表の構成要素」が第 6 号に置き換えられた。
- 3) 2004 年 10 月の IASB と FASB の共同会議で概念フレームワークの再検討のプロジェクトを両者の協議議題とすることに決定、A から H までの 8 フェイズにわけて進められている。
- 4) 先ず本論文では会計情報の「質的特徴」(Qualitative Characteristics)でなく「質的特性」と表現する。
次に FASB の概念フレームワーク第 2 号における表現の忠実性 (representational faithfulness) とは「ある測定値または記述と、それらが表現しようとする現象とが対応または一致すること」(FASB, 1980, 訳書 92 頁)とされる。この「表現の忠実性」に関しては、IASB の 2010 年概念フレームワークと FASB 概念フレームワーク第 8 号では「忠実な表現」(faithful representation)、わが国の概念フレームワークでは「表現の忠実性」と表現される。本論文では表現の忠実性 (representational faithfulness) と「忠実な表現」(faithful representation) を同義語として論じる。
検証可能性という特性は、「会計情報の有用性を高める一因となるものである」(FASB, 1980, 訳書 100 頁)とされている。また信頼性については「会計の基本理念は情報が目的に適合するものであり、かつ信頼しうるものでなければならない点にある。従って、信頼しうるといえる会計数値に求められる性質を明らかにすることが重要である」(FASB, 1980, 訳書 91 頁)とされる。
- 5) IFRS 財団の定款第 2 条(a)で「公益に資するように、明確に示された原則に基づいて質の高い、理解可能で強制力のあるグローバルに受け入れられる一組の財務報告を開発する」ことを目的としており、この点から財務諸表から財務報告へ変化してきている(秋葉, 2013, 33 頁)。
- 6) 会計情報には、投資家が企業の不確実な成果を予測するのに有用であることが期待されるということ。
- 7) 信頼に足る会計情報を指している。「意思決定との関連性」との間では、同時に性質が満たされる場合もトレードオフが生じる場合もある(企業会計基準委員会, 2006, 13 頁)。
- 8) 信頼性とは、中立性・検証可能性・表現の忠実性などに支えられ、会計情報が信頼に足る情報であることを指す(企業会計基準委員会, 2006, 12 頁)とされる。

第3章 収益認識における実現概念－IAS 第18号を中心に－

前章では、物品の売買と工事契約における収益認識の基礎概念を理解するために、わが国の概念フレームワーク及び、FASBとIASBの概念フレームワークにおける財務報告の質的特性と、収益認識に焦点を置いて検討した。本章では、物品の販売に関する収益認識を中心に検討し、IAS 第18号とわが国の企業会計原則、さらにFASB概念フレームワークとの間に実現主義という共通項が存在し、その収益認識方法のベースになっていることを述べる。その実現主義とは何かを明らかにする為に、先ず米国における実現概念の変遷を確認する。

物品の販売において、IAS 第18号では「重要なリスクと経済価値の移転」をベースにした収益認識の考え方が規定されている。売り手側からの重要なリスク・経済価値の移転を重視し、特定の移転のプロセスが完了した時点で収益を認識している。また、わが国の物品の販売における収益認識については、企業会計原則において、「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り」（損益計算書原則・三・B）とされている。そしてこの両者の収益認識の間には重要な相違はない、という見解が既に示されている¹⁾。それはIAS 第18号とわが国の収益認識基準の間には、「実現主義の原則」あるいは「実現」²⁾という共通項が存在するためである。最後に米国における実現主義の変遷の検討の結果と、IAS 第18号の収益認識の考え方を比較する。比較を重ねることで、結果的にIAS 第18号、わが国の企業会計原則、そしてFASB概念フレームワークの3者間には実現概念という共通項が存在し、その収益認識のベースとなっていることを論述する。

第1節 米国における実現概念

本節では米国における、伝統的な実現主義、その拡張、更にアメリカ公認会計士協会の「企業会計原則」(The American Institute of Certified Public Accountants Basic Concept and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises Statements of the Accounting Principles Board No.4 以下、APB ステートメント No.4)を経て、FASBの概念フレームワーク第5号の稼得と実現の概念に至る経緯を考察する。

1 伝統的な実現主義の考え方

伝統的な実現概念については、工事契約における工事進行基準に対する考え方も含め、ペイトン＝リトルトンの見解を検討する。

(1) 稼得プロセスと実現プロセス

実現の要件を明確にし、実現概念の確立に貢献したとされるペイトン・リトルトンの『社会計基準序説』(以下、「序説」)においては、収益は営業過程全体を通じて稼得され、(生産物が現金または他の有効な資産に転化されることによって実現される(Paton, W. A. and A. C. Littleton, 1940, 訳書 79 頁)とされる。その測定にまで目をむけると、収益とは企業が生産した生産物を、顧客から受け取った新しい資産の額で、測定したものである(Paton, W. A. and A. C. Littleton, 1940, 訳書 79 頁)。ここでは営業の全過程という時間変化の中で、生産物の稼得の過程があり、それが現金という資産に転嫁することで収益の実現が定義されている。その「実現」の具体的要件として与えられたのは、次の2点であり、稼得プロセスと実現プロセスの完了条件が提示されている(Paton, W. A. and A. C. Littleton, 1940, 訳書 84 頁)。

- ① 法的な販売またはそれに類似した同様な過程による転換(他の実体への財貨の提供、商品の譲渡＝販売の完了)
- ② 流動資産の取得による確定(商品の取引によって、獲得される資産が現金、あるいは流動資産への転換)

(2) 伝統的な実現主義における「工事進行基準」

第6章での工事契約における収益認識を検討するために、ここでは「序説」における工事契約に関する記述を検討することで、伝統的な実現主義の下での「工事進行基準」の捉え方を確認しておく³⁾。工事進行基準に関しては、次の見解が示されている。確定的な契約のもとで特定の生産単位について行われる生産は、例えば建物、道路、ダムなどの建設で一つ一つの仕事は、相当長期間にわたって工事期間中の状態にある。ある特定年度内に完成され注文者に引渡された仕事の契約価格だけにもとづいて収益認識を行うことは、每期、収益量と営業活動度との間に著しい不調和をきたすということになる(Paton, W. A. and A. C. Littleton, 1940, 訳書 86 頁)。そこで、その収益量と営業活動度との間に著しい不調和をき

たすという問題の解消のためには、「正当的な実務にあっても長期的な建設工事に関する利益—または損失—を進捗度によって見込むことが、標準から逸脱ではあるが、承認しうるものとされていたとしても、驚くにあたらない」(Paton, W. A. and A. C. Littleton, 1940, 訳書 86 頁)としている。ここでの「進捗度」は「その計算期日までに発生した原価と、工事が完成して顧客によって承認される際の総原価見積額との関係を意味している」(Paton, W. A. and A. C. Littleton, 1940, 訳書 86 頁)として、原価比例法(cost to cost basis)での進捗に限定している。

上記のことからは、実現主義の標準からは逸脱しているが、長期の請負工事における例外基準として、また毎期の収益量の平準化の観点を考慮して、「進捗度」による収益認識の承認がなされていたこと、つまり、「実現主義の例外」として会計実務上で容認されていた工事進行基準の姿が明らかになる。それは発生主義に基づきながら、収益の早期認識の考え方に沿ったものであることが窺える。

また第 2 章で、概念フレームワーク第 5 号が工事進行基準を適用する根拠として、表現の忠実性をベースにしていることを述べたが、ペイトン・リトルトンが「特定年度内に完成され注文者に引渡された仕事の契約価格だけにもとづいて収益認識を行うことは、毎期、収益量と営業活動度との間に著しい不調和をきたすということになる」と指摘している点は財務諸表が営業活動の度合いを反映した収益額の適正な、企業の経済活動の忠実な表現をもとめているものと考えられる。

2 AAA における実現主義の拡張

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 Standards for Corporate Financial Statements, 1957 Revision 以下、AAA1957)において、「実現」の考え方に「拡張」という変化がもたらされたとされる。AAA1957 での「実現」は次の表現に代表されると考える。「実現のきわ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。この認識は独立した関係者間の交換取引条件に依存し、また銀行システムの安定性など、市場の能力に依存している」(AAA, 1957, p.3)。このように AAA1957 での「実現」の考え方

は、流入する資産が現金あるいは現金同等物という流動性のある資産であることにこだわらないし、企業の生産物の取引にもとらわれていない。キーポイントは資産あるいは負債における変化が、勘定において認識するのを保証できるほどに、十分に決定的かつ客観的なものになることである。伝統的な実現概念はもっぱら収益認識のための概念だったため、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(伊藤, 2012, 206 頁)とされる。「実現」の意味が、資産と負債の変化が、十分に決定的かつ客観的な状態になれば、実現の条件が満たされることになるとされるため、その変化が十分に決定的かつ客観的になる以前には、資産と負債の変化そのものが発生していることを意味していると考えられる。AAA1957における実現概念の特徴として考えられるのは、以下の通りである。

特徴1：実現の意味は、資産と負債の変化が勘定を認識することを満足させるほど十分に決定的かつ客観的になることであり、それは、契約の履行条件や市場の条件に依存している。収益は資産・負債の変化が十分に決定的かつ客観的になる以前から発生していると考えられている。実現のカバーする範囲が拡大し、収益の認識にこだわらず、資産・負債の変化へと拡大した

特徴2：実現は用役可能性の認識基準として位置づけられる。会計的認識の焦点が「資産および負債の変動」に当てられており、実現がその資産と負債の認識基準として位置づけられている。

AAA1957における「実現主義の拡張」のなかでは、伝統的な実現概念から大きく変化し、実現概念は「収益」そのものの認識条件から離れ、資産・負債の認識基準に変化した。しかもこの拡張された実現概念では「稼得条件」と「実現条件」が論議の対象にはなっていないのである。

3 AAA1957 以後の流れ

AAA1957で提示された実現概念を「質的に発展させると同時に、部分的に修正する」ことを目的に公表された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)では、さらなる実現主義の変化があった。ここでは、実現の問題を①収益取引、②保留利得と損失の2つの観点から議論がなされ、基本的にはAAA1957の立場を守りながら、会計においてなされなければならない以下の重要な2つの決定事項を指摘している(AAA, 1964, p.312)。

第1点：適切な証拠に裏付けされる、「のれん」を除くすべての資産の価値変化から生じる影響額が、勘定に記録されるべきである。

第2点：未実現の資産の価値変化は純利益計算には含めず、損益計算書の純利益の下に示し、貸借対照表では、留保利益の部に独立項目として示されるべきである。

しかし、収益取引における実現の判定基準としては、以下のような伝統的実現概念の2要件に類似した規準が提示されている(AAA, 1964, pp.314-316)。

(1) 受取資産の性質

受取資産には、流動性と測定可能性の2つの性質が実現の判断には必要であるが、取引で受け入れた資産が、市場性のある棚卸資産や固定資産の場合には、測定可能性を流動性より重視すべきとしている。

(2) 市場取引の存在

収益が認識されるには、一般的に市場での取引の存在が必要である。企業が市場取引に参加した一方の当事者であることを含め、この市場取引があつて稼得過程の一連のプロセスが完了するとされ、収益実現の基本的な条件が示されているのである。

(3) 決定的な事象の生起

これまでは用役提供が実現の要件であつたが、収益稼得過程において「決定的な事象」の生起でとらえるべきとしている。この「決定的な事象」という概念は、1957年会計基準の「確実性と客観性」を具体化するものであつた。つまり、営業活動において最も困難な事象が達成された時点で確定的かつ客観的になつたとして、実現したと見做すのである。

(1)と(2)の基準は伝統的な実現の条件に基づいた規定であるが、市場での取引による物品の引渡しと対価、それも流動資産で測定可能な貨幣性資産の受領を求めている。(3)の「決定的な事象」の発生は、「十分に決定的かつ客観的な状態」の具体的な提案、実現の時点を明確にしたものとなっている。

4 APB ステートメント No.4 の稼得・実現条件の「稼得」と「実現」

前項までに 1964 年頃までの米国における実現概念の変遷についてみてきたが、次に実現主義の集約がなされたとされる、APB ステートメント No.4⁴⁾の「稼得」と「実現」を考察する。まず、会計における「利益計算」と「収益」については以下のように言及されている。

(1) 利益計算と収益

会計における利益計算は、一会計期間中の企業の収益と費用を識別し、測定し、そして関連づけるプロセスである。一期間中の収益は、一般には実現主義の原則を適用することによって、他の援助をまたずに決定される(AICPA, 1970, p.57 ; AICPA, 1970, 訳書 67 頁)。

次に、収益とは、所有主持分を変動せしめるような型の企業の営利活動から発生し、一般に認められた会計原則に準拠して認識・測定される資産の総増加高または負債の総減少高である(AICPA, 1970, p.58 ; AICPA, 1970, 訳書 68 頁)。APB ステートメント No.4 の「利益計算」と「収益」の考え方を以下の通りまとめ整理した。

利益計算：利益計算は、一会計期間中の企業の収益と費用を識別し、測定し、そして関連づけるプロセスである。一期間中の収益は、一般には実現主義の原則を適用する。

収益：収益は、所有主持分を変動せしめるような型の企業の営利活動から発生し、一般に認められた会計原則に準拠して認識・測定される資産の総増加高または負債の総減少高である。

収益については資産の変動によって把握する考え方が導入されているが、利益そのものは収益と費用の識別で測定している。一会計期間の収益認識に「実現主義の原則」を適用することを明確にしていることがその特徴であると考えられる。

(2) 稼得(Earning)と実現(Realization)

APB ステートメント No.4 における稼得と実現については以下のように考えられる。先ず、稼得に関しては、収益は企業活動を一丸としたものから徐々にかつ継続的に稼得されるものとして説明されている(AICPA, 1970, p.58-59 ; AICPA, 1970, 訳書 68 頁)。この意味における稼得 (earning) は、収益を生み出す諸活動—仕入、製造、販売、サービス提供、商品の引渡し、他企業に対する企業資産の使用許可、契約上特定されている事象の発現、等々—を指す述語であるとされ、収益が稼得されるプロセスを構成する企業の営利活動の全体を、稼得のプロセスと呼ぶことができるとされる(AICPA, 1970, p.58-59 ; AICPA, 1970, 訳書 68 頁)。

次に実現に関しては、収益は慣行上、企業の稼得プロセスにおけるある特定の時 (通常は資産が売られ、あるいはサービスが与えられたとき) に認識される。この慣行上の認識は、実現として知られる普遍的測定原則の基礎であるとされ、収益は一般に次の 2 条件のいずれもが満たされるときに認識される(AICPA, 1970, p.59 ; AICPA, 1970, 訳書 68-69 頁)。

第一条件：稼得のプロセスが完結したこと、あるいは事実上完結したこと。

第二条件：交換が行われていることを示していること。

ここでの実現主義原則の要求する交換とは、収益を認識する時点とそれを記帳する金額の双方を確定するものである。生産物の販売から生じる収益は、この原則の下では販売の日 (通常は、得意先への引渡しの日を意味すると解されている) に認識される (AICPA, 1970, p.59 ; AICPA, 1970, 訳書 69 頁)。収益は、稼得プロセスにおけるある特定の時に認識され、通常は資産が売られる時と指摘されているが、稼得という言葉は収益を稼得するという企業の活動の一連の長い期間の活動としてとらえられている。APB ステートメント No.4 では実現の考え方が広く捉えられており、稼得は収益実現の中の一つの条件として、「稼得の完了」という収益認識の前提条件＝第一条件としての考え方が盛り込まれていると考える。

APB ステートメント No.4 は、工事進行基準について典型的な「実現主義の例外」とする。「収益は、ときには実現主義以外の基準に基づいている認識される。例えば、長期建設工事に関しては、収益は、工事の進行につれて認識されることもある」(AICPA, 1970, p.59 ; AICPA, 1970, 訳書 69 頁)。稼得を企業活動の一連の長い活動と認識し、長期の建設工事を例外とするのは、収益認識の第二の条件である交換の条件が満たされないままの収益認識

であり、この意味での「例外」基準とする考えから抜け出さないでいた。

5 米国の概念フレームワーク第5号と概念フレームワーク第6号

FASB の概念フレームワーク第5号と概念フレームワーク第6号でも、稼得と実現に関しては、その収益と利得の認識条件の中で以下のように述べられている。

(1) 概念フレームワーク第5号

収益の認識時点については概念フレームワーク第5号の課題である。第5号においては、「実現または実現可能」と「稼得される」の2つの要件は、収益と利得の認識の条件として考慮されている（FASB, 1984, 訳書 249-250 頁）。先ず、「実現したまたは実現可能」について、次のように述べられている。「一般に、収益および利得は、実現した時または実現可能となつてはじめて認識される。収益および利得は、製品（財貨または用役）、商品またはその他の資産が現金または現金請求権と交換される時点に実現される」（FASB, 1984, 訳書 249 頁）。この点は、APB ステートメント No.4 における収益認識の第二条件である、商品と現金または現金請求権との「交換」の完了時点が実現であると定義されていることと同義と考える。

また「稼得される」については「収益は、稼得されてはじめて認識される。企業の収益稼得活動は、-----中略-----中心的な営業活動を構成する財貨の引渡もしくは生産、用役の提供またはその他の諸活動を伴い、企業が収益によって表現される便益を受け取るにふさわしい義務を、事実上、果たしたときに、収益は稼得されたとみなされる」と述べられている（FASB, 1984, 訳書 250 頁）。この稼得についても、APB ステートメント No.4 で示された、企業の営利活動の全体を稼得のプロセスとして、その対価としての便益を受け取ることにふさわしい義務の完了条件、つまり第一条件と同様の条件が示されていると考える。この点については、APB ステートメント No.4 と概念フレームワーク第5号における「実現」と「稼得」については関連性があること、また概念フレームワーク第5号の収益についての考え方が、APB ステートメント No.4 をベースにしていることに関して、次の指摘がなされている（FASB, 1984, 訳書 249 頁）。

- ① 概念フレームワーク第5号の「実現した、および実現可能」の概念は非貨幣性資産が「現金または現金請求権」へ「転換」することに焦点が合わされており、より厳密な意

味で用いられているのに対して、APB ステートメント No.4 の実現は、さらに広く「認識」と同じ概念をあらわしている。

- ② 稼得については、収益が稼得されるプロセスを構成する企業の営業活動のすべてを稼得プロセスと呼ぶことができるとする APB ステートメント No.4 の見解である。また、企業が収益によって表現される便益を受け取るにふさわしい義務を、事実上果たしたときに、収益は稼得されたとみなされる。

この企業が収益によって表現される便益を受け取るにふさわしい義務を、事実上果たしたときに、収益は稼得されたとみなされるという考え方は、工事進行基準の成立する根拠との類似性がみられる。

(2) 概念フレームワーク第 6 号

概念フレームワーク第 6 号においては収益認識の時期の問題は第 6 号の課題ではないことが、次のように明示されている。「収益認識の時期—財貨が引渡されたり、用役が提供されたときに通常収益を認識するが、時には現金を受領したとき、生産が完了した時、または生産の進行に応じて収益を認識する現行の認識手続きを含めて-----中略-----概念ステートメント第 5 号の課題である」(FASB, 1985, 訳書 325 頁)。

次に実現と認識については、「実現とは、非現金的資源および権利を貨幣に転換するプロセスを意味し、会計および財務報告においては、資産を販売して、現金または現金請求権を得ることを意味するものとして最も厳密に用いられる。-----中略-----認識とは、ある項目を実体の財務諸表に正式に記録または記載するプロセスである」(FASB, 1985, 訳書 353 頁)とされる。つまり実現に関しては、資産の販売から現金または現金請求権を得るものとして明確に述べられているが、第 6 号では「稼得」については、財務諸表の構成要素として独立して定義されていない。

米国の実現主義の変遷をたどった結果からは、実現主義は伝統的な稼得のプロセスと実現のプロセスの考え方からスタートして、その拡張を経て、APB ステートメント No.4 での考え方が集約され、最終的にそれが概念フレームワーク第 5 号に継承されたものと考えられる。実現主義の基本的な考え方は、収益認識を最も厳密に捉え、非貨幣性資産が現金または現金請求権へ「転換」することを求めており、収益認識基準としては極めて慎重な、保守的な考え方に基づいたものであった。

第2節 IAS 第18号の収益認識

1 IAS 第18号の収益認識について

IAS 第18号は、1982年公表のIAS 第18号「収益認識」(International Accounting Standard18, Revenue)を、1993年12月に当時のIASCが新たに置き換えたものであり、その後、限定的な修正が行われたが、大きな変更はなされていない。IAS 第18号とIASB概念フレームワークが2000年に成立しており、年代的な関係からいえば、IAS 第18号は概念フレームワークの20年前には既に成立していることになる。

まず、IAS 第18号はその「目的」の中で、IASB概念フレームワークを参照して「広義の収益は会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、-----中略-----収益は、企業の通常の活動の過程において発生し、売上、報酬、利息、配当及びロイヤリティを含むさまざまな名称で呼ばれるものである。-----中略-----収益に関する会計上の主要な論点は、いつその収益を認識するかを決定することである。収益は、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、これらの便益を、信頼性をもって測定できるときに認識される」(IASB, 2013b, p.A736 ; IASB, 2013b, 訳書 A658 頁)。IAS 第18号そのものは、この基準が満たされ、それによって収益が認識される状況を明らかにするものであるとしている。IAS 第18号における物品の販売における収益認識は、次の5条件が満たされることを求めている (IASB, 2013b,p.A739 ; IASB, 2013b, 訳書 A660 頁)。

第一条件：物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと

第二条件：販売された物品に対して、所有と通常結びつ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

第三条件：収益の額を、信頼性をもって測定できること

第四条件：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

第五条件：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

上記の収益認識の条件が示された後に、重要なリスク及び経済価値についての下記の条件が述べられており (IASB, 2013b,pp.739-740 ; IASB, 2013b, 訳書 A661) リスクと経済価値のうち、「重要なもの」が移転しているか否かという取引の実質を判断することが、収

益を認識するための大きな判断材料になっている。

- (1) 所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手にいつ移転したかを評価するには、取引の状況を調べるが必要になる。多くの場合、所有に伴うリスク及び経済価値の移転は、法律上の所有権や占有の買手への移転と同時に発生する。
- (2) 企業が所有に伴う重要なリスクを留保している場合は、当該取引は販売ではなく、収益は認識されない。
- (3) 企業が所有にともなうリスクのうち重要でないものだけを留保している場合、その取引は販売であり、収益が認識される。

IAS 第 18 号の冒頭にある「目的」では、収益を会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形を取る経済的便益の増加としてとらえ、IAS 第 18 号の目的が、ある種の取引及び事象から生じる収益に関する会計処理を求めることであるとしている。この点までは資産と負債の増減によって収益をとらえる資産・負債アプローチの考え方によっており、IASB 概念フレームワークに従った考え方が示されている。しかし、この「目的」における「収益に関する会計上の主要な論点は、いつその収益を認識するかを決定することである」という箇所に注目すれば、収益の認識時点を決定することが最も主要な論点であることを示唆していることが分かる。このいつ収益を認識するかを決定の条件として、先に第一条件（重要なリスク及び経済価値の買手への移転）と第二条件（支配の移転）が提示され、その後第三条件（信頼性のある測定）、第四条件（経済的便益の企業への流入の可能性の高さ）の条件が示されるという構成となっているのである。

2 わが国の企業会計原則の実現主義との比較

「物品の販売」の収益認識に焦点を当てれば、わが国の企業会計原則の実現主義における収益認識は、IAS 第 18 号における収益認識と重要な相違はないという結論が日本公認会計士協会編(2011)で示されている。実現主義そのものは「商製品の引渡しやサービスの提供により換金性の高い資源を獲得した時、収益が実現したとみなして、その時に収益を認識する考え方」（田中, 2011, 146 頁）あるいは「期間収益を認識（記録）する際に「実現」を要件とすることをいう。ここで実現とは、「①企業の財もしくはサービスが販売を通じて企業の

外に流出し、②その対価として現金もしくは現金同等物を獲得するに至った状態」をさすものと今日では解されている」(安藤, 2007, 640 頁)とされる。その実現主義においての、「実現」の条件は次の 2 条件となる。

- (1)財・(サービス)の提供＝財貨の移転又は役務の提供の完了
- (2)その対価としての換金性の高い資源（現金あるいは現金同等物）＝対価の成立

この実現主義の考え方をベースとして、わが国の企業会計原則における収益認識である、「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り」（損益計算書原則・三・B）を「財貨の移転又は役務の提供の完了」と「対価の成立」の 2 要素の構成としてとらえ、それを IAS 第 18 号の収益認識条件（物品販売）と比較すれば下記の図表 3-1 に示す対応関係となる。

IAS 第 18 号の収益認識条件の第一条件と第二条件は、わが国の企業会計原則の実現主義における「財貨の移転又は役務の提供の完了」に対応し、また第三条件と第四条件は「対価の成立」の条件に対応するために、IAS 第 18 号の収益認識条件とわが国の企業会計原則の実現主義の間には、重要な相違がないとの結論が導かれることになるのである。

図表 3-1 IAS 第 18 号とわが国の「企業会計原則」の実現主義との対応関係

IAS 第 18 号 の要件（物品販売）	わが国の「企業会計原則」の実現主義
第一条件：物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと	財貨の移転又は役務の提供の完了
第二条件：販売された物品に対して、所有と通常結びつ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	財貨の移転又は役務の提供の完了
第三条件：収益の額を、信頼性をもって測定できること	対価の成立

<p>第四条件：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</p>	<p>対価の成立</p>
---	--------------

(出所：IAS 第 18 号の収益認識条件とわが国の企業会計原則の「実現主義」から筆者作成)

第 3 節 米国の実現主義と IAS 第 18 号との比較

IAS 第 18 号では、収益認識の時点を重視しており、商品の引渡、販売の完了面の重視の観点から「リスク・経済価値」移転重視の姿勢を示している。本節では IAS 第 18 号の収益認識方法と FASB の概念フレームワーク第 5 号を比較・検討することで、IAS 第 18 号における「実現主義」の考え方の存在を明らかにする。この検討のために筆者が参考にしたのは、スティックニー他(2009)の『財務会計入門：概念、方法、そして活用』(Financial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods, and Uses.以下、『スティックニー財務会計入門』)という文献である。この中で、IAS 第 18 号(物品の販売⁵⁾)の収益認識の条件で示される 4 つの条件と USA GAAP(Generally Accepted Accounting Principles)の比較が行われている。

この検討の結果を先に述べれば、「IFRS(IAS 第 18 号)については、物品の売買についての(収益認識の)第一条件及び第二条件は、売却する側の果たすべき義務を定めた、U.S.GAAP の稼得条件(earned condition)とは実質的に同じ内容を含む(analogous⁶⁾)と類推したものであり、また、第三条件及び第四条件は、売却する側が取得する信頼のおける測定可能な、またそれが将来の利得となる資産の取得を規定した、U.S.GAAP の実現した、あるいは実現可能な条件(realized or realizable condition)と実質的に同じ内容を含んでいる」(Clyde P. Stickney, Roman L. Weil, Katherine Schipper, and Jennifer Francis, 2009, p.342) というものである。図表 3-2 で IAS 第 18 号と概念フレームワーク第 5 号の収益認識方法の比較表を示した。

図表 3-2 IAS 第 18 号と概念フレームワーク第 5 号との比較

概念フレームワーク第 5 号	IAS 第 18 号
<p>①「稼得」＝財貨の引渡に注目</p> <ul style="list-style-type: none"> ・収益は、稼得されてはじめて認識される ・企業の収益稼得活動は、財貨の引渡もしくは生産、用役の提供またはその他の諸活動を伴う ・企業が収益によって表現される便益を受け取るにふさわしい義務を、事実上、果たしたときに、収益は稼得されたとみなされる 	<p>①「リスク・経済価値の引渡」</p> <ul style="list-style-type: none"> ・物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと <p>②「支配の移転」</p> <ul style="list-style-type: none"> ・販売された物品に対して、所有と通常結びつ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
<p>②「実現」＝資産の現金との交換に注目</p> <ul style="list-style-type: none"> ・収益および利得は、実現した時または実現可能となってはじめて認識される ・収益および利得は、製品（財貨または用役）、商品またはその他の資産が現金または現金請求権と交換される時点に実現される 	<p>③「経済的便益の流入・額の信頼ある測定」</p> <ul style="list-style-type: none"> ・収益の額を、信頼性をもって測定できること ・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

(出所：概念フレームワーク第 5 号と IAS 第 18 号を要約して筆者作成)

IAS 第 18 号を中心に、物品の販売に焦点を置き、わが国の実現主義及び米国の概念フレームワークでの収益認識の考え方との比較を重ねてきたが、検討の結果は、IAS 第 18 号の収益認識の考え方、わが国の企業会計原則、さらに FASB 概念フレームワークの 3 者間には伝統的な稼得・実現概念という共通項が存在し、その収益認識のベースとなっているということである。APB ステートメント No.4 で示された第一条件である稼得の完結は、稼得のプロセスが完結したこと、あるいは事実上完結したということが示すように、企業の収益活動が完了しているという、何らかの特定の事象が発生していることである。更にこれに第二条件である実現が加わり、収益活動の成果物と対価の交換が行われるという、決定的な事象が発生することを求めている。物品の収益認識については、実現主義という極めて慎重な、保守的な考え方が適用されている。

第4節 小括

本章から物品の販売についての収益認識の検討に入り、第1節においては実現主義とは何かをおさえるために、米国の「実現主義」の変遷をたどった。伝統的な実現概念（稼得・実現概念）は、「稼得＝収益活動による義務の履行、最終的には物品の引渡し」と「実現＝現金あるいは現金同等物の獲得」という考え方からスタートした。AAA1957では、実現概念は収益のみならず、資産・負債の認識まで拡大されており、続くAAA1964では、「稼得条件」と「実現条件」の復活の兆しがみられた。そしてAPBステートメントNo.4で「稼得」と「実現」の考え方の集約が図られたと考える。

米国の概念フレームワーク第5号では、その収益認識条件を「稼得」と「実現」の2条件を満たすこととしている。つまり、伝統的な実現概念（稼得・実現概念）における稼得＝収益活動の義務を履行し、最終的に物品の引渡しで実現＝現金あるいは現金同等物の獲得を図るという考え方が、変遷を経て概念フレームワーク第5号に受け継がれていると考えられる。米国の実現主義の変遷をたどった結果からは、実現主義の基本的な考え方は、収益認識を最も厳密に非貨幣性資産が現金または現金請求権へ「転換」することを求めており、極めて収益認識基準としては、慎重で、保守的な考え方に基づいたものであった。

第2節ではIAS第18号における物品の販売に関する収益認識が、物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値が買手に移転したこと、売主が物品に対して実質的な「支配」を保持していないことを以ってなされることを述べた。日本公認会計士協会編(2011)では、わが国の「企業会計原則」における実現主義とIAS第18号の収益認識の条件には重要な相違がないことを、既に結論付けている。わが国の企業会計原則における実現主義は「財貨の移転又は役務の提供の完了」と「対価の成立」の2要素から構成される。両者の間には、実現という共通項が存在するために、重要な相違がないと結論づけられたものと筆者は考える。

第3節では、IAS18の収益認識条件には概念フレームワーク第5号と同じ内容を含意していると考えられることに言及した。つまりIAS18の収益認識である重要なリスクと経済価値の移転による収益認識方法は、企業の収益「稼得」過程で、何らかの特定の移転のプロセスが完了した時点、つまり、物品の引渡で収益を認識することになる。最後に本章の検討結果として、物品の販売における収益認識は稼得・実現主義という、極めて収益認識に慎重な、保守的な考え方が適用されていることを述べた。

注)

- 1) 2009年に日本公認会計士協会が公表した「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）－IAS第18号「収益」に照らした考察－」をベースに、その後日本公認会計士協会出版局から、2009年12月にその研究成果として刊行された『収益認識』がある。その中で、わが国の企業会計原則における実現主義とIAS18の収益認識の条件には重要な相違がないことを結論付けている。
- 2) 伝統的な稼得・実現概念とは「実現」を狭義にとらえた、「会計認識のうち収益認識の一般基準と考える」（安藤,2007,638頁）とされる。
- 3) 米国の近代会計形成期（1910年代後半から1920年代前半）にかけて、便法として――未完成の長期請負工事から期待される利益のうち当期に比例配分された部分を当期の実現利益として処理することを認める」見解を表明していた（高寺,1974,421-422頁）として、発生した原価に比例して利益のある部分を見積計上する工事進行基準の妥当性が認められているとされる。
- 4) 米国においては、この実現主義は公式的には1970年にアメリカ公認会計士協会のAPBステートメントNo.4によって次のように集約された。収益は一般的に以下の両方の条件がみたされた時に認識されるとある。(1)稼得過程が完了、あるいは実質的に完了すること(2)交換が行われること(Ernst & Young,2001,p.175)であるとされる。
- 5) IAS第18号では物品の販売からの収益と、サービスの販売からの収益を区別しているため、本論では「物品の販売」に焦点をおくことにする。
- 6) Showing an analogy or a likeness. Analogy: resemblance in some particulars ----- Webster 英英大辞典から。「相似」≡「実質的に同じ内容を含む」と訳した。

第 4 章 収益認識基準としての「リスク・経済価値アプローチ」と「支配アプローチ」

第 3 章では、物品の売買に関して、IAS 第 18 号の「重要なリスク・経済価値に着目した収益認識方法」、わが国の企業会計基準の収益認識方法について述べ、さらには概念フレームワーク第 5 号においては、実現という慎重で、保守的な考え方が共通して存在し、収益認識方法のベースになっていることを述べた。本章では先ず IAS 第 18 号における重要なリスク・経済価値(the significant risks and rewards)の移転に着目した収益認識方法¹⁾(以下、リスク・経済価値アプローチ)をさらに考察する。

リスク・経済価値アプローチに着目した収益認識方法を検討するには、金融商品会計基準、リースに係る会計基準などにおける「資産の認識の中止」に関する考え方を援用しながら接近する方法が考えられる。わが国の企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」では、リスク・経済価値アプローチと財務構成要素アプローチ²⁾の 2 つのアプローチによる金融資産の消滅の認識についての考え方が示されている(企業会計基準, 2008, 19 頁)。リスク・経済価値アプローチそのものは、「金融資産の譲渡に係る消滅の認識に関する考え方の一つである。---金融資産のリスクと経済価値のほとんど全てが他に移転した場合に当該金融資産の消滅を認識する方法」である(安藤, 2007, 1341 頁)として取引が実質的にどうであったかが、重要な移転における判断ポイントになっていることを示している。

一方、「財務構成要素アプローチ(financial component approach)」は、「金融資産を構成する財務構成要素に対する支配が他に移転した場合に、当該移転した財務構成要素の消滅を認識し、留保される財務構成要素については存続を認識する」(安藤, 2007, 1341 頁)という方法であり、構成要素の「支配」が移転することによって金融資産の消滅の判断がなされる。

IAS 第 18 号の収益認識条件である、重要なリスク・経済価値の移転による収益認識には、「重要な」という言葉の解釈によっては、その取引の実質性を重視して収益認識がなされることは理解できるが、その「重要さの程度」に曖昧さが存在することになり、会計上の問題発生の余地を残していると考えられる。

IASB は 2010 年 6 月に「公開草案:顧客との契約から生じる収益 (IASB, Exposure Draft Revenue from Contracts with Customers, June 2010)」(以下、2010 年公開草案)を公表している。この 2010 年公開草案は IASB と米国の FASB の共同プロジェクトが 2008 年

12月に公表した「顧客の契約における収益認識についての予備的見解(IASB, Discussion Paper Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers, 2008.12)」(以下、2008 予備的見解)を基礎として取りまとめられている。

2008年予備的見解および2010年公開草案において提案されているのは、財やサービスを顧客に移転する時に企業が受け取る対価により、収益を認識すべきであるということである。財やサービスの移転は、顧客がそれに対する支配を獲得した時に生じるとしていることから、この考え方は「支配モデル」(以下、支配モデル)と呼ばれる(濱本, 2011, 4頁)。

そこで本章では、この支配モデルと収益認識基準としてのIAS第18号における、リスク・経済価値アプローチを比較し考察する。

本論文の序章で述べた通り、2002年にFASBとIASBの収益認識に関する共同プロジェクトが着手された当時の背景には収益計上をめぐる不正問題、会計不祥事の問題があり、これに対して「会計上の収益の認識ルールをより一層厳格化しようという機運が高まっていたという事実があったことが知られている」(辻山, 2007, 612頁)。しかし、リスク・経済価値アプローチによる収益認識の、いったいどこに問題があったのであろうか。そしてまたその問題に対して、支配モデルは解決策を与えているのであろうか。また共同プロジェクトが求めた単一の収益認識モデルへの進捗が得られたのか、この点を考察するのが本章での目的である。

本章では、IAS第18号におけるリスク・経済価値アプローチによる考え方を把握するために、英国の財務報告基準(Accounting Standards Board April 1994: FRS5 “Reporting The Substance of Transactions”) (以下、FRS5)における収益認識とリスクの概念を整理して検討を行う。

一方、支配モデルを提案した共同プロジェクトにおける考え方の検討は、2008年予備的見解と2010年公開草案に加えて「IASB STAFF PAPER 5A September 2009: Revenue Recognition Control」(以下、2009年IASBスタッフ・ペーパー)もその検討対象に加える。

第1節 IAS 第18号とFRS5の「リスク・経済価値アプローチ」

まず、本章の前提条件として、IAS 第18号で示されていた物品の販売のケースを想定して論を進めることにする。IAS 第18号は、その収益認識の条件として「物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと」と「販売された物品に対して、所有と通常結びつ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」(IASB, 2013b, p.A239: IASB, 2013b, 訳書 A445 頁)を掲げながら、IAS 第18号そのものは「リスク・経済価値」と「支配」の移転についての詳細な定義を与えていない。このため、販売によって移動するのは企業における物品＝資産であり、資産の認識中止の概念との関連に着目して、「重要な」リスク・経済価値と支配を検討する方法をとる。資産の認識と認識中止の考え方には英国で採用されている「リスク・経済価値アプローチ(Risks and Rewards Approach)」(宮田, 2004, 1 頁)があり、また FRS5 が「すべての重要なリスクと経済価値(all significant benefits and risks)が移転することを資産の認識中止の基本要件として定めている」(宮田, 2004, 2 頁)ことから、FRS5 と IAS 第18号の双方の「リスク・経済価値アプローチ」という共通点を拠り所に、FRS5 をこの章での検討対象に設定している³⁾。

1 IAS 第18号における収益認識の条件

IAS 第18号の物品の販売における、収益認識であるリスク・経済価値アプローチの考え方は次の通りである。まず、IAS 第18号において収益は、既に第3章で言及した下記の5つの条件がすべて満たされた時に認識される (IASB, 2013b, p.A739 ; IASB, 2013b, 訳書 A661 頁)。

- (1) 物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと
- (2) 販売された物品に対して、所有と通常結びつ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。
- (3) 収益の額を、信頼性をもって測定できること
- (4) 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
- (5) 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

上記の条件の中で、特に筆者が注目したのは「所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転」と「実質的な支配も企業が保持していないこと」の2点である。

まず「支配」について、「所有と通常結びつ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」としている。2010年公開草案における収益認識方法の中心的な概念である支配という概念が、IAS第18号における収益認識の条件として既に存在されていることになるが、筆者は、この中での「支配」はあくまで「実質的」という言葉通り、物品の企業から顧客への移転、物品が企業の外に存在していることを示す程度の「支配」移転のレベルに留まっていると考える。

収益認識条件の第一番目に挙げられているリスク・経済価値が買手に移転する条件を重視する立場からは、次の詳しいコメントがなされている。

所有に伴う「重要な」リスク及び経済価値を、企業が買手にいつ移転したかを評価するには、取引の状況を調べる必要がある。多くの場合、所有に伴うリスク及び経済価値の移転は、法律上の所有権や占有の買手への移転と同時に発生する。これは多くの小売販売に当てはまる（IASB, 2013b, p.A739；IASB, 2013b, 訳書 A661 頁）。しかし、所有権の買手への移転そのものではなく、同時に移転するリスク、それも「重要な」リスクに着目している点は、第2章で述べたように所有権の移転問題を重視し過ぎると問題が複雑になることから、米国の統一商事法典で示されているような実質的な取引上のリスクの移転を重視するようになったことと、共通する考え方であると考えられる。

企業が「重要な」リスクを留保している場合は、当該取引は販売ではないとみなされ、収益は認識されない。留保する例として、「企業が通常の保証条項ではカバーされない不十分な履行に対する義務を留保している場合」があげられている（IASB, 2013b, p.A739；IASB, 2013b, 訳書 A661 頁）。もちろん、企業がリスクのうち重要でないものだけを留保している場合は、その取引は販売とされ、収益が認識される。

上記のようにIAS第18号では、重要なリスク・経済価値の移転による収益認識に重点を置き収益認識がされるが、単なる「リスク・経済価値」ではなく、「重要な」リスク・経済価値ということがポイントであるのにもかかわらず、どの程度が「重要な」となるのかの記述は見あたらない。その程度を測定する基準が示されないため、曖昧さが残ることになると考える。

2 FRS5の資産とリスクの関係

FRS5の目的は、取引の実態をどのようにして決定するかを明らかにすることである。その中で、次のように企業内での資産と負債の定義、その発生、増減について規定している。資産は、広い意味では企業によって支配される将来の経済的な利益に対する権利(rights)あるいはアクセス(access) (ASB, 1994, p.9)である。また負債は、広い意味で経済利益を移転させなければならないという企業の義務である(ASB, 1994, p.9)。さらに資産は企業に支配されるものであり、かつ将来の経済的な利益に対する権利とされる(ASB, 1994, p.9)。

上記のように資産と負債、さらに資産と支配との関係を明らかにした上で、FRS5は資産におけるリスクの意味に言及している。資産に本来内在する将来の経済的な利益は決して金額が完全に確実なものではない。常になんらかのリスクが存在する。FRS5でのリスクの意味は、利益が期待していた額より大きくなったり、小さくなったりすることである。(ASB, 1994, pp.27-28)。ここでは、物品の販売の過程で発生する物理的な損害に注目しているのではなく、それらのリスクも踏まえた、契約全体の結果としての利益の変動としてリスクをとらえている。ここでのリスクは、利益または損失のいずれもが発生するという意味でのリスクなのである。

またこの利益の変動、すなわち、利益を得たり損失を被ったりすることが、企業が何らかの資産を保有している証拠になるという考え方も示されている。こうした資産や負債は一旦認識されたならば、貸借対照表上に記載されなければならない。この場合、十分な信頼性をもつ貨幣額で測定できることが条件となっている(ASB, 1994, p.13)。

企業は、利益ないしリスクに対する重要な変更が存在しない状況では、資産あるいは負債を認識し続ける。反対に、利益に対する重要な権利と重要なリスクが、他に移転すれば当該資産の認識(記載)を中止することになるのである(ASB, 1994, p.13)。この資産に内在する「すべての」リスクと経済価値が移転するか否かのポイントを、FRS5は資産をバランスシート上に記録し続けるか否かの条件としていると考える。

次にFRS5における商取引の効果に目を向けると、すべての関係者の立場を同等として取り扱っていることがわかる。取引の実態がどのようなものであれ、その取引の各関係者にとっては商取引上のロジックが働くことになる。もし、ある関係者の立場からみて商取引上のロジックに欠如がみられたら、この商取引の商業的な効果は、ネガティブに評価さ

れてしまうのである(ASB, 1994, p.26)。ここでは、顧客というような特定の関係者を重視してはならず、商行為の効果を判断する上では、関連する全関係者の立場を考えることが重要であるとしている(ASB, 1994, p.26)。特定の関係者の立場を重視するような偏りは見られないと考える。

3 資産と支配の関係

FRS5 では支配を、資産に内在する将来の経済的な利益との関連で論じている。資産には、企業によって支配される将来の経済的な利益に対する権利が必要とされている。将来の経済的な利益に対する権利は、通常、法律上の権利にその基礎をおくことになる。しかし、法的な強制力（執行力）はこの権利を確実にすることに関して必須のものではない(ASB, 1994, p.27)。

支配（control）とは、支配することで企業が他者のためでなく、自分にとっての利益を確実にする概念である（ASB, 1994, p.27）としている。但し、FRS5 の支配(control)はマネジメント(management)とは区別されている。マネジメントとは、すなわち利益を生むひとつのアイテム＝資産を使用する、指図(direct)ができる能力である。支配とマネジメントは、しばしば、同じ意味で用いられているが、ここでは「資産を使用することを指図すること」ができる能力は支配ではなく、マネジメントなのである。

この具体例として挙げられているのは証券ポートフォリオ・マネジャーの例である。証券のポートフォリオのマネジャーは、自らは証券に付随する経済的利益を獲得する能力を有していない。証券を支配しているわけではないのである。単にマネジメントを行っているのである。ポートフォリオの構成について日々の決定を行うマネジャーを任命した、その任命者こそが、支配を有しているのである(ASB, 1994, p.27)。ここまでの整理で明らかな様に、FRS5 においては資産には企業によって支配される、将来の経済的な利益に対する権利が必要となるとされるが、支配を通して資産の定義がなされているわけではない。企業が利益に対して権利を持てるか否かは、企業がリスクを取るかどうかによって依拠しているのである。リスクを取ることの褒美（対価）として経済価値が得られるのである。

FRS5 での支配概念はマネジメントとは区別されており、その点から、FRS5 の支配そのものは、ここでは狭い意味での支配となっていると筆者は考える。この点は本論文の第2章、第5節において、わが国の概念フレームワークの財務構成要素としての資産の定義に言及

し、同時に支配の概念を明らかにしたが、そこでの支配は「所有権の有無にかかわらず、報告主体が経済的資源（キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉）を利用し、そこから生み出される便益を享受できる状態」であった。この比較から明らかな通り、FRS5の支配が、マネジメントと区別されている点で、限定された支配概念となっていると考える。また、本論文の第1章で国際商取引上の所有権の意味を、「物品」を自由に使用し収益を上げ、そして処分すること、物品に対しての優先権を主張することができる権利であると述べたが、この考え方と比較してもFRS5の支配の意味するものは狭いものであると考える。

第2節 IASBとFASBの共同プロジェクトにおける「支配アプローチ」（2010年公開草案まで）

1 2009年IASBスタッフ・ペーパー

収益認識に関する動向については序章で言及したように、2002年よりIASBとFASBでの共同プロジェクトが開始され、その後、順次そのプロジェクトの検討結果が公表されていた。本節では、IASBが2008年に公表した、2008年予備的見解と2010年に公表した2010年公開草案の検討を始める前に、先ず2009年IASBスタッフ・ペーパーについて下記の4点に焦点を置き、その内容を検討する。それは、「支配」そのものの考え方を把握するとともに、2010年公開草案において支配という概念が注目された理由の手掛かりを得るためである。

- (1) 収益認識
- (2) 一般的な支配概念と財務報告における支配概念
- (3) 顧客の立場に立っての支配
- (4) リスク・経済価値アプローチ

第1点目の収益認識については、企業が、顧客に対して物品（とサービス）を移転することによって、企業の履行義務を実行するということを満足させる時だけ、収益を認識すべきであること。さらに顧客が資産を所有する時点で、企業は物品（とサービス）を移転したことになることが示されている（IASB, 2009, p.1）。企業側に対して、企業は顧客に対し物品（あ

るいはサービス)の支配を移転した時に収益を認識すべきであると提案しているのである。

第2点目の一般的な支配概念と財務報告における支配概念については、まず財務報告書以外と財務報告書に区分している。はじめに前者の一般的な支配概念の考え方については、以下のように言及している(IASB, 2009, p.4)。支配(control)とは、指図と管理する力あるいは権限のことであり、他人の行動、事象へ影響力を与える力、それらに対して規制する力のことである。ここでの特徴は一般的な支配概念として、支配の中には指図とマネジメントの2つの概念が含まれるというアイデアが示されていることである。次に財務報告での支配の観点からは、支配とはなんらかの指図をすること、影響を与えること、また規制することの能力であり、そしてこれらが特定の経済的な資源に対して何らかの働きかけをすることができる能力を意味していると考えられる。後者の財務報告での物品(とサービス)について限定すれば、支配とは次の様に定義される。「物品(あるいはサービス)の支配は、その物品(あるいはサービス)を使用し指揮する能力、あるいはそこから利益を享受することができる、企業が現に保有している能力である。また、物品(あるいはサービス)の支配を獲得することで、経済的な利益を得る能力を持つことになる」(IASB, 2009, p.8)。ここでの「経済的な」の意味は、潜在的なキャッシュ・フロー(キャッシュ・フローの増加と減少の両方)のことである。企業はこのような利益を得る能力を、直接的あるいは間接的に、使用すること、消費すること、処理すること、売ること、交換すること、担保にすること、あるいは所有することなど、いろいろな方法で獲得することができる」と指摘している(IASB, 2009, p.8)。

第3点目の顧客の立場に立っての支配については、企業が資産の支配を放棄した時、その顧客が即時にその資産を支配することが可能だが、では、支配されているかどうかの判定は、誰の立場から判断されるべきであろうかという、問いに対する判断が次のように示されている(IASB, 2009, p.10)。基本的には、支配は報告企業の観点から評価されるべきである。しかし、この場合企業は、顧客が支配を得る時点を確認するよりも、企業自身が資産を移転・放棄する点に焦点を合わせ、判断しがちである。しかし、履行義務は顧客に対するものであり、それは、顧客が契約したものを所有するまで、満たされないものなのである。

一方、支配の移転を顧客の観点から判断する理由が、サービス契約会計を例にして説明されており、より直観的に理解できる。それは、サービスは瞬間的な企業の資産であり、一瞬で顧客側が保管も管理もしないで消費してしまう。企業側での観点に立って考える余地はないのである。契約の履行が満たされるのは、顧客がサービスという商品を移転された時であり、企業側にまだサービスが存在している時点で、履行義務が満たされるとは考えられな

いのである。履行義務は、企業が顧客に対しある資産を移転することを、顧客と契約で約束したものである。それ故、履行義務が充足されるのは、顧客に対して約束された資産が移転した時点に依存している。

第4点目のリスク・経済価値アプローチでは、収益認識の既存の基準は、ある種の物品とサービスの移転について異なる指標を含んでいるとしている。それらの指標は所有に係るリスクと経済価値の評価に関連していた。つまり、リスク・経済価値アプローチでは、商取引の内容によって、異なる判断基準が示されることになる。IAS18は、物品の所有に係る重要なリスク・経済価値を移転することを求めている。しかし、同じような製品を同じような保証条件で販売する場合でも、ある企業は、まだ「重要な」リスク・経済価値を保持していると判断して、顧客が製品の支配を獲得した時でも、なんら収益計上をしないかも知れない。これに対し他の企業は、重要なリスク・経済価値はもはや存在していないと判断して、収益を認識するかも知れない(IASB, 2009, p.13)。リスク・経済価値アプローチを適用する場合の問題として、どの程度リスクが重要なのかという問いに対して、明確には答えていないということへの批判であると考えられる。

2 2008年予備的見解

2010年公開草案では、この公開草案の提案における主要な要素である履行義務と支配、さらに「支配の移転とリスク・経済価値の移転の区別」について、2008年予備的見解がどのような見解であったのかを次の様に整理し示している。まず履行義務とは、「顧客に資産を移転するという顧客との契約に基づいて、企業がする約束のことである。」(IASB, 2008, 訳書 43 頁) つぎに支配(control)は、資産の保有に関連してここでは定義されている。つまり資産の資源を支配する時に資産を保有することになる。通常は財産を物理的に占有する時に、その財を支配するとされる。(IASB, 2008, 訳書 43 頁)

次に履行義務と支配の関係は、次の様に定義されている。契約履行義務が充足されるのは、資産が顧客に移転するときである。そしてその資産が顧客に移転するのは、顧客が資産の支配を獲得する時である (IASB, 2008, 訳書 43 頁)。この点については、通常は資産が顧客に移転した時に収益を認識すべきであるが、「支配の移転とリスク・経済価値の移転」は区別すべきであると主張していると考えられる。しかし、資産の支配に基づいて移転を識別することは、リスクと経済価値を基礎として移転を識別することとは別のものと考えているので

ある。2つの違いについて明確にしているものではないと考える。

3 2010年公開草案

提案された収益認識の概要は以下の通りである。まず、この2010年公開草案が提案している収益認識の条件は、下記の2つの条件に集約できると考える。

- (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

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。そこで、その時に収益を計上させることができるとする。企業ではなくこのように顧客が財（またはサービス）の支配を獲得していることが重要なのである。次に2010年公開草案が支配モデルを提案した理由について、本章では以下の2点に注目した。

- (1) 両審議会が資産そのものの定義と、その認識と解消の決定に支配の概念を用いている(IASB, 2010b, p.24 ; IASB, 2010b, 訳書, 22頁)。
- (2) リスク・経済価値アプローチよりも「支配(control)」で財（またはサービス）の移転で評価する方が、より会計処理に整合的、曖昧さがなくなる(IASB, 2010b, pp.24-25 ; IASB, 2010b, 訳書, 22頁)。

上記の理由から窺えるのは、資産の定義やその認識と解消の決定という、概念フレームワーク上の問題と収益認識の問題を、一貫して一つの考えの下で規定しようという姿勢である。また両審議会が問題視しているのは「重要な」リスク・経済価値に存在する曖昧さ、特に複数の履行義務を有する場合の会計処理の曖昧さに対する批判である。そのため、資産の認識とその中止の決定に用いた「支配」という概念を用いて、財（またはサービス）の移転を認識する方が、リスク・経済価値アプローチよりも曖昧さがなくなると考えているのである。

さらに支配とは何か、また支配が顧客に移転しているかの判定方法について 2010 年公開草案はその付帯する「結論の根拠」(Basis for Conclusions)において、ディスカッション・ペーパーに対してコメントの提出者が求めていた、「支配とは何か」ということと、「支配が顧客に移転しているかどうかを、どのようにして判定するのか」という疑問に答える形で、支配に対する考え方を示している。支配とは、財（またはサービス）の使用を指図し、財（またはサービス）から経済的便益を得る能力としている。(IASB, 2010b,p.25 ; IASB, 2010b, 訳書 23 頁)

この支配の定義のなかで用いられた「能力」、「使用の指図」そして「便益の享受」の 3 要素の定義はさらに以下のような説明がなされている。ここで、使われているのは「能力」という言葉である。支配とはなんらかの「能力」を持つことに通じるのである (IASB, 2010b, p.25 ; IASB, 2010b, 訳書 23 頁)。

- (1)能力 : 企業が収益を認識するためには、顧客が何らかの「能力」を有していなければならない。
- (2)使用の指図 : 使用の指図の「能力」とは、利用することを他の企業に認めるか、他の企業が当該資産を利用することを制限する権利のことである。
- (3)便益の享受 : 便益の享受の「能力」とは、顧客が財（またはサービス）から経済的便益を受ける「能力」である。

これらを、特に収益を認識するという視点からみれば、この「能力」は顧客が「財（またはサービス）の使用を指図する能力」となると考える。この時、「指図する能力」は「顧客が財（またはサービス）から経済的便益」を受ける権利を指し、それは「契約の結果として生じる強制可能な権利」へと転じるのである。

第3節 FRS5 と収益認識に係る IASB・FASB 共同プロジェクトの比較

ここまで整理・検討してきたものをベースに、図表 4-1 を用いて比較し考察を試みた。考察から指摘できるのは次の点である。

第1点：顧客の観点に立って、契約履行義務の充足を評価するという、立脚点の明確化があったことが共同プロジェクトの大きな特徴である。履行義務は顧客に対するものであり、その履行義務は、顧客が契約した物を所有するまで満たされないものとして、顧客の観点を重視している。確かに契約者のうち、顧客の満足を重視することを前提条件に据えれば、曖昧さの程度は薄れるであろう。しかし、それがリスク・経済価値アプローチよりも支配モデルで財（またはサービス）の移転を評価する方がより整合的、曖昧さがなくなるには、どのようなメカニズムが働くのか、明らかではない。

第2点：FRS5 での支配概念には「使用を指図できる能力」は除外されており、「管理できる能力」だけの、狭い概念であった。一方、支配モデルでは、指図、管理の両方の能力が含まれるより広い概念である。

次に、2つの支配概念の違いを明らかにするため、図表 4-2 を作成し考察した。支配モデルにおける支配は、図表 4-2 のように「指図できる能力」が支配概念の基礎にあり、その上に「管理できる能力」が加わる構図になっていることが理解できる。

図表 4-1 FRS5 と収益認識に係る共同プロジェクトの比較

	FRS5	収益認識に係る共同プロジェクト
リスク	リスクは、経済的利益が期待していた額より大きくなったり、小さくなったりすることである。変動の可能性をリスクという	リスクそのものの記載なし。 「支配の移転」と「リスクと経済価値の移転」の区別は重要とする。

資産と リスク の関係	リスクの存在そのものが、資産の実在性を評価する基準にしている。	資産の定義は「支配」概念を用いている。
商取引 上の立 場	顧客というような特定の関与者を重視していない。商行為の効果を判断する上では、関連する全 party の立場を考慮することが重要と考えている。特定の関与者への偏りは見られない。	顧客の観点に立っている。理由は、履行義務は顧客に対するものであり、その履行義務は、顧客が契約した物を所有するまで、満足されないものなのであるとする。
支配	支配とは、支配することで企業が、他のためでなく、自分にとっての利益を確実にする、という概念である支配とマネジメントを区別している。 マネジメントとは資産(その資産が利益を生む)を使用する、指示ができる能力である。	(1)財務報告書以外での支配 支配の中に「指図」と「管理」の2つの概念を含むアイディアが示されている。 支配とは、指図及び管理する力あるいは権限のこと。他人の行動、事象へ影響を与える力、それらに対して規制する力のことである。 (2)財務報告書での支配 支配とは、「財(またはサービス)の使用を指図し、財(またはサービス)から便宜あるいは利益を得る能力」ということである。

(出所：FRS5 と共同プロジェクトのリスクと支配概念を要約して筆者作成)

FRS5 における支配については、まず、リスクの意味を最初に考察することが必要と考える。リスクとは、経済的利益が期待していた額より大きくなったり、小さくなったりすることである。変動の可能性をリスクとしているのである。リスクとその経済価値の変動の関係から、FRS5 の支配とは、すなわち「経済的利益を受ける能力」であり、その能力が変動することがリスクなのである。また「管理できる能力＝経済的な利益を確実にする能力」の、変動がリスクとなる。FRS5 でのリスクの移転とは「管理能力を変動させる要素の移転」と考える。FRS5 においては、「狭い意味の支配」の考え方＝指図する能力が支配概念とは切り離された形で存在し、いわば「管理できる能力」の単体構成となっているのである。

本章の第2節で、IAS 第18号における収益認識の2番目の条件である、「販売された物品に対して、所有と通常結びつ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」に対して、この中での「支配」はあくまで「実質的」という言葉通り、物品の企業から顧客への移転、物品が企業の外に存在していることを示す程度の、「支配」移転のレベルに留まっていると述べた。この理由が、IAS 第 18 号における支配が、この管理できる能力としての支配概念に限定されていることにある。

リスク・経済価値アプローチにおける支配概念が、管理能力に限定されていたため、収益認識に係る共同プロジェクトは、「顧客の観点に立った支配」の移転という考え方を導入し、顧客の「財（またはサービス）の使用を指図できる能力」まで含めた、より「広い意味の支配」の提案に至ったものと解釈できる。つまり、企業側に支配の能力を残さない、排他的、独占的、更に強制的な権利としての「支配」を顧客側へ移転することに行き着いたものと考ええる。しかし、本論文第 3 章で明らかにしたように、IAS 第 18 号には本来、伝統的な稼得・実現概念が存在しており、ある決定的な事象が発生した時点において、収益を認識するという収益認識に慎重な考え方が存在している。これに対して、支配モデルがさらに徹底した支配の移転で収益を認識する場合でも、それは、収益認識に対する慎重な、保守的な対応の、程度の差でしかない。筆者は、支配モデルと IAS 第 18 号のリスク・経済価値アプローチの間には、本質的な相違があるとは考えない。

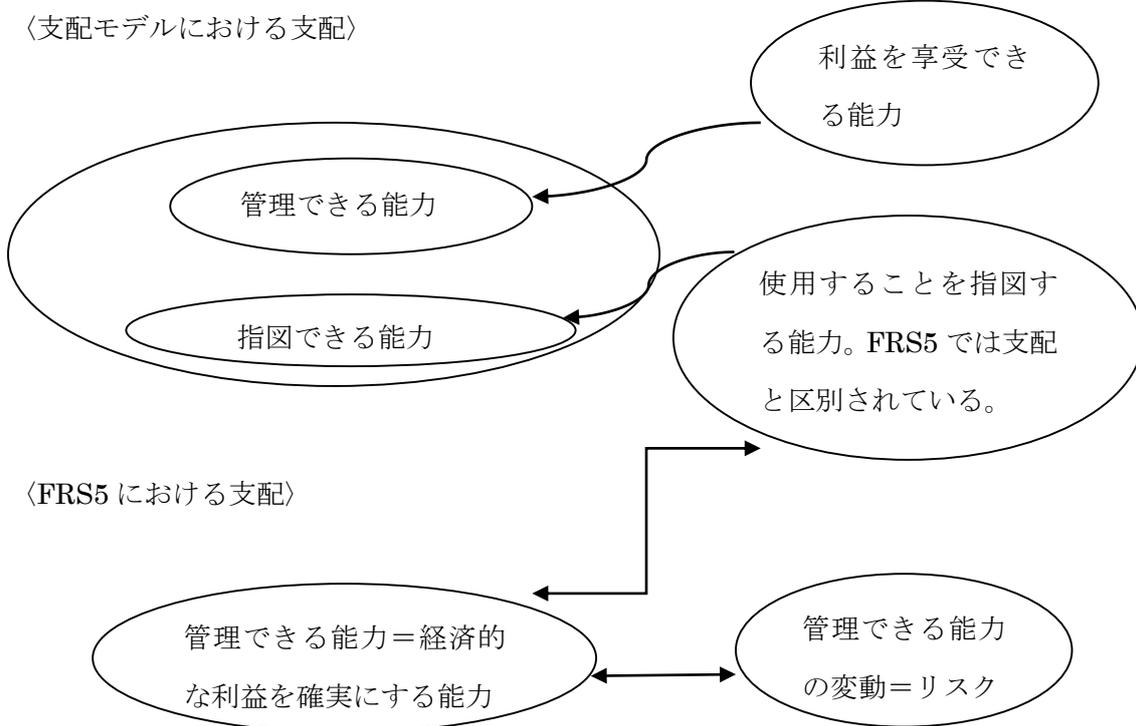
第 4 節 小括

本章では、IAS 第 18 号における収益認識におけるリスク・経済価値アプローチの内容を、英国財務報告基準 FRS5 におけるリスクに対する考え方を援用して捉え、IASB と FASB の収益認識に係る共同プロジェクトの 2010 年公開草案における「支配モデル」と比較検討した。

第 1 節で筆者の問題意識が、リスク・経済価値アプローチの収益認識そのものには、いったいどのような問題が根底にあったのか、そして、2010 年公開草案における「支配モデル」は、その問題を克服していたのかにあることを述べた。

第 2 節では、IAS 第 18 号では「重要な」リスク・経済価値のその「重要な」程度は示されていないことを明らかにし、FRS5 のリスクと支配の考え方を考察した。FRS5 におけるリスクの意味は、利益が期待していた額より、大きくなったり、小さくなったりすることであり、支配はマネジメントとは区別された、狭い意味での支配概念となっていた。

図表 4-2 支配概念の比較



(出所：本章の考察を整理し、筆者作成)

第3節で共同プロジェクトにおける「支配モデル」について検討した。「支配モデル」は「顧客の観点に立つこと」を明確にした上で、「狭い意味での支配」＝リスク・経済価値から、「広い意味での支配」への転換をはかり、「疑問の余地のない、移転」への移行を試みた提案となっている。さらにこの「広い意味での支配」概念は、「重要性」の程度によって収益認識の時点が異なるという曖昧な基準の設定の仕方ではなく、「重要なリスク・経済価値」ではなく、すべての「支配」の移転により、曖昧さは払拭されていると考えた。しかし、「支配モデル」はあくまで、純粋に「IAS第18号の重要なリスク・経済価値」の「重要な」の曖昧さの克服案なのであると考えるべきであって、リスク・経済価値アプローチのメカニズムそのものに対する批判と、その克服案ではないと考えた。

第4節ではFRS5と共同プロジェクトのリスク、支配の比較を行なった。IAS第18号にはリスク・経済価値の移転と、「支配」の移転を収益認識の条件とする考え方の、両方が条件の中に列挙されている。しかし、リスク・経済価値アプローチにおける支配概念が限定された能力であるために、共同プロジェクトは「顧客が財（またはサービス）の使用を指図で

きる能力」まで含めた、より支配の移転の徹底化を図っている点を指摘した。しかし、それはその収益認識に対する慎重さ、保守的な対応の程度の差でしかない。筆者は IAS 第 18 号の収益認識と支配アプローチの間に本質的な相違があるとは考えないことをこの章の結論とした。

注)

- 1) 本論文第 3 章で述べた通り、IAS 第 18 号における収益認識の第一条件は、「物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと」(IASB, 2013b,A739 ; IASB, 2013b, 訳書 A661 頁) とされている。また IASB の 2010 年公開草案の結論の根拠 BC60 は、「現行の収益認識の大半は、資産の所有に伴うリスクと経済価値を考慮することにより資産の移転を評価することを企業に求めている」(IASB,2010b, p.24 ; IASB, 2010b, 訳書 22 頁)。また、同じく BC60 の(b)、(c) にて「リスク・経済価値アプローチ」という言葉を用いて、「リスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと」を表現している。そこで、本論文では IAS 第 18 号における収益認識の方法を「リスク・経済価値アプローチ」と表現する。
- 2) わが国の企業会計基準第 10 号「金融商品会計基準」では財務構成要素アプローチが採用されている。
- 3) 英国の財務報告基準 5 号「取引の実質な報告」ではリスク・経済価値アプローチが採用されているという (安藤, 2007, 1341 頁)。

第5章 わが国及び海外における工事進行基準

前章では、IAS 第18号のリスク・経済価値アプローチにおける支配概念と、FASBとIASBの収益認識に係る共同プロジェクトの2008年予備的見解及び2010年公開草案で提案された「支配モデル」における「リスク」と「支配の移転」に焦点を絞り、両者を比較・検討した。この2008年予備的見解と2010年公開草案の「支配モデル」による収益認識に関しては、多くのコメント・レターが発行され、その問題点が指摘されている。

本章では「工事契約」あるいは「工事進行基準」¹⁾に関する、わが国及び海外における会計基準の状況を確認したのち、わが国の先行研究とAAA(アメリカ会計学会：American Accounting Association,以下、AAA)及びEFRAG(欧州財務報告諮問グループ：European Financial Reporting Advisory Group,以下、EFRAG)の共同プロジェクトに対するコメント・レターを順に取り上げ、その共同プロジェクトに対する見解と代替案の中に示された工事進行基準適用の立脚ポイントを考察する。

第1節 工事契約の会計基準

1 わが国の工事会計基準

2007年12月に企業会計基準委員会から公表された、企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」(以下、わが国の工事会計基準)での収益認識は、「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」(企業会計基準委員会,2007,9頁)とされる。その収益認識方法の中心に据えられているのは工事進行基準である。成果の「確実性」に一定の見通しが立った段階で、それが工事の進行途上であっても、その進捗部分を認定して収益認識をすることを容認している。その背景には、企業会計基準委員会での工事会計基準の検討過程で、わが国の概念フレームワークが参照されたことが指摘されている。わが国の概念フレームワークで、収益認識の考え方のベースとなっているリスクからの解放概念は、リスクという不確実性の減少であり、収益という成果の確実性、成果の検証可能性、という特性に結びつく考え方であると思われる。

工事進行基準については、工事契約において工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進行程度を合理的に見積り、これに応じて当期の工事収益及び工事原価を認識する方法と規定されている(企業会計基準委員会, 2007, 2 頁)。また、決算日における工事進捗度の見積方法は、原価比例法等の工事契約における施工者の履行義務全体との対比において、決算日における当該義務の遂行の割合を合理的に反映する方法が用いられる。工事契約の内容によっては原価比例法以外にも、より合理的に工事進捗度を把握することが可能な見積方法があり得る。この様な場合には、原価比例法に代えて、当該見積方法を用いることができる(企業会計基準委員会, 2007, 9 頁)

2 IASB の工事契約の会計基準－IAS 第 11 号

IAS 第 11 号の収益は、発生主義に基づき企業の通常の活動過程において発生し、請負業務の報告期間の末日現在の進捗度に応じて認識される。具体的には、「工事契約の結果が信頼性をもって見積ることができる場合、その工事契約に関連した収益（及び原価）は、その請負業務の報告期間の末日現在の進捗度に応じて、収益及び費用として認識されなければならない」(IASB, 2013b, p.A642 ; IASB, 2013b, 訳書 A574 頁)と規定される。期末現在の進捗度に応じた収益認識の方法を規定しており、この様な工事契約の進行状況に応じた収益（及び費用）の認識方法は、工事進行基準と呼ばれることが多いとされる(IASB, p.A643 ; IASB, 2013b, 訳書 A574 頁)。更にその進捗度はさまざまな方法で決定されるが、特に以下の 3 つの方法が例示されている(IASB, 2013b,p.A644 ; IASB, 2013b, 訳書 A575 頁)。

- (1) 実施した工事に対して、その時点までに発生した工事契約原価が契約の見積工事契約総原価に占める割合
- (2) 実施した工事の調査
- (3) 契約に基づく工事の物理的な完成割合

IAS 第 11 号はその「目的」の中で「本基準は工事契約に係る収益及び作成及び表示に関するフレームワーク」に示されている認識要件を用いている(ただし、2010 年に「財務報告に関するフレームワーク」に置き換えられている)(IASB, 2013b,p.A638 ; IASB, 2013b,

訳書 A570 頁)として 2010 年 IASB 概念フレームワークに準拠していることを明らかにしている。そこで、IAS 第 11 号における収益認識の考え方と、2010 年 IASB 概念フレームワークの関連性を次に検討することにする。

まず、2010 年 IASB 概念フレームワークにおける収益の定義に関しては、「収益は、企業の通常の活動の過程において発生し、売上、報酬、利息、配当、ロイヤリティー及び賃貸料を含むさまざまな名称で呼ばれている」(IASB,2013b,p.A39;IASB,2013b,訳書 A37 頁)。さらに収益の認識に関しては「収益とは、資産の増加又は負債の減少に関連する将来の経済的便益の増加」(IASB,2013b,p.A42;IASB,2013b,訳書 A41 頁)と規定されている。この収益の定義は下記に要約できる。

- (1) 収益は、企業の通常の活動の過程において発生
- (2) 収益は、資産の増加又は負債の減少に関連する将来の経済的便益の増加

上記の通り、2011 年 IASB 概念フレームワークの収益には、(1)の収益が通常の活動における「稼得」に着目している点からは、収益稼得活動からのアウトプットとしての収益と、(2)の資産と負債の減少に関連する将来の経済的便益としての収益という、2 つの考え方が含まれている。IAS 第 11 号の工事進行基準はそのフローとストックの考え方をベースに、収益の認識時点において、期末現在の進捗率の考え方を取り入れたものであると考える。

この概念フレームワークの下、IAS 第 11 号の収益は、発生主義に基づき企業の通常の活動過程において発生し、請負業務の報告期間の末日現在の進捗度に応じて、認識されるべきものである。しかも収益は、資産の増加又は負債の減少に関連する将来の経済的便益の増加が生じるものと規定されることから、資産負債アプローチの考え方が存在し、また企業の活動過程において発生する点からは、稼得過程を意識した収益費用アプローチの存在が、筆者には窺える。また、2010 年 IASB 概念フレームワークでは、第 2 章で述べたように表現の忠実性は、意思決定有用性という、最上位に位置する特性を支える基本的な特性として、これまでの「信頼性」から置き換えられたものである。表現の忠実性の意味するところは、情報が完全性をもち、中立性があり、誤謬がないことという特性であった。工事進行基準の適用の立脚ポイントを、IAS 第 11 号と比較して検討する場合、わが国の工事会計基準については現状、表現の忠実性という特性をいまだクローズアップしていないことになる。

3 米国における工事契約の会計基準

米国会計基準では、特定の業種や契約の型ごとに FASB の会計基準コード化体系 (Accounting Standards Codification) が設定されており、建設型および製造型契約の会計基準は Subtopic No. 605-35 において規定されている。

収益認識に関しては Subtopic No.605-35-25 の「認識」で工事進行基準(Computation of Income Earned for a Period Under the Percentage-of-Completion Method)(FASB, 2010a, p.178) と工事完成基準(Completed-Contract Method) (FASB, 2010a, p.187)が規定されている。この FASB の会計基準コード化体系は、2009 年 9 月 15 日以降の会計年度の財務諸表が対象とされ、米国での統一された GAAP となっている。FASB 会計基準コード化体系 Subtopic No.605-35-25 では、契約の置かれた状況(circumstance)への慎重な査定に従って、工事進行基準あるいは工事完成基準のいずれが適しているか、決定されるべきとしている。同じ状況に対しては、両方法を適用することはできない。ひとつの状況に対しては、ひとつの基準が適用されるのである(FASB, 2010a, p.158)。しかし、工事進行基準をベースにした財務諸表は工事完成基準をベースにしたものより、企業の取引、経済活動による経済実態をより明確に、よりタイムリーに提示するものであり、契約からもたらされる収益と関連する費用の関係をより正確に示す(FASB, 2010a, p.159)とされている。工事進行基準は、工事の完成に至るまで、契約上の収入と原価について妥当な信頼のおける推定ができるかどうかという点に依拠している。従って会計基準として工事進行基準を適用するには、次のような状況が存在することが求められている(FASB, 2010a, p.179)。

- a 契約当事者によって履行される契約には、物品とサービスの提供とその受領に関して (相手に対して) 強制することができる (enforceable) な権利について、明確な規定が存在し、契約条件として確立している。
- b 顧客は契約に定められたすべての義務を果たすと期待できること。
- c 契約者も契約に定められたすべての義務を履行できると期待できること。

一方、工事完成基準では、契約が完了したか、あるいは実質的に完了した時に利益は認識される。従って契約履行の期間内では、客先に対するコストは貸借対照表に累計されていくことになり、その間完成あるいは実質的に仕事が完成するまで利益は記録されない(FASB,

2010a,p.159)。

米国の工事会計に関して会計基準コード化体系 Subtopic No.605-35-25 をまとめれば、以下の通りである。

- ① ビジネスの置かれた状況の査定を慎重に行って、工事進行基準と工事完成基準の、何れかの適用を決定する。
- ② 工事進行基準での収益は、ある時点までに稼得される収益は総見積契約収入に完成したパーセンテージを乗じて求められる。そのため信頼のおける収入や原価の推定が必要になる。

この会計基準では、工事進行基準と工事完成基準のいずれかを適用する場合の条件として、ビジネスの置かれたか状況の慎重な査定が求められている。工事進行基準については、工事完成に至るまで、その収益や原価に関して信頼のおける推定が必要であるとされる。しかし、成果の確実性や工事契約の結果が信頼性をもって見積ることができるというような適用の条件が、工事進行基準に対して付されていない。わが国の工事会計基準と IAS 第 11 号が、IASB 概念フレームワーク上の、信頼性という特性に依拠して工事進行基準を適用していたのに対し、FASB の会計基準コード化体系における工事会計では、ビジネスの置かれた環境、状況を反映することを重視しており、概念フレームワークの質的特性に照らせば、表現の忠実性を重視する内容になっていると考える。

第 2 節 わが国の工事進行基準に関する先行研究

わが国の工事会計基準では、工事進行基準の優先適用の方針が示されている。これまでわが国では、長期請負工事に関する収益計上については、工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを選択適用することができるとされてきた（企業会計原則注解 7）。このため、同様な請負工事契約でも企業によってはその選択、判断が異なり収益認識に一貫性を欠く事態が発生することになるので、そのための改善策であるとされている（企業会計基準委員会、2007, 7 頁）。

工事契約の会計基準における、工事完成基準からグローバル・スタンダードとしての工事進行基準への移行と、工事進行基準と発生主義、実現主義等との関係については 2000 年代

前半の先行研究²⁾で確認できるが、本節では工事契約での収益認識問題をテーマに、姚(2010)「工事契約の収益認識に関する検討」と濱本(2013)「工事契約からみたIFRS収益認識モデルについて」を取り上げ、その中での工事進行基準に対する考え方を検討する。両先行研究ともに、具体的な収益認識の推奨案を提示しているものではないが、IASBとFASBの共同研究の「支配アプローチ」あるいは「当初取引価格アプローチ」に対して批判的な見解、並びに支配アプローチの問題点を提示している。

1 姚(2010)「工事契約の収益認識に関する検討」

姚(2010)ではIASBとFASBの収益認識に係る共同プロジェクトの2008年予備的見解における資産負債アプローチに基づいて提案された「当初取引価格アプローチ」の特徴を明らかにし、このアプローチが現行の工事進行基準へ及ぼす影響について検討している。「当初取引価格アプローチ」は、その収益認識原則における履行義務の遂行について、資産における支配の移転を具体的な基準として提示し、支配の移転の時点で収益認識を行う考え方を指示している。

姚小佳(2010)はこの「当初取引価格アプローチ」の暫定的な採用により、これまで工事進行基準が適用できた工事契約の多くについて、工事完成基準に基づいて収益認識が求められる可能性がでることを問題にしている(姚, 2010, 281頁)。

(1) 工事進行基準に対しての見解

姚(2010)は「収益の認識は、通常、実現主義を原則としている。しかし、工事進行基準は実現主義の例外的な措置として、発生主義の考え方を適用した基準である。長期請負工事については、契約によってあらかじめ収益の獲得が保証されているため、その実現性が高いこと、工事の完成まで収益を計上しない実現主義を厳密に適用すると、企業の実態を歪めかねないことが、工事進行基準が認められている根拠となっている」(姚, 2010, 288頁)としている。つまり工事契約において工事進行基準が認められている根拠を、収益の「実現性」が高いことを先ず第1の条件とし、次に工事完成基準を適用すると、長期の請負契約では、企業の実態を歪めることになる点を指摘している。これは、第3章で述べたペイトン・リトルトンの「序説」と同様に、企業の実態を歪めることを避ける観点から、工事進行基準が、長期請負契約の収益認識に対して適用されているという考え方に立っていると考えられる。

(2) 収益認識に係る共同プロジェクトに対する見解

収益認識に係る共同プロジェクトで提案された「当初取引価格アプローチは、顧客が建設の進捗に応じて財やサービスに対する支配を獲得する場合にのみ、それに対応する収益を認識することになる。しかし、当初取引価格アプローチに基づく収益の数値は、工事進行基準に基づいて得られた収益数値より有用であるとは必ずしも言えない。一定の要件を満たす工事契約について工事進行基準は維持されるべき」(姚, 2010, 293 頁)と結論づけており、計上される収益数値の有用性の観点から工事進行基準を肯定的にとらえている。

2 濱本(2013)「工事契約からみた IFRS 収益認識モデルについて」

わが国の工事契約に関する会計基準では、個々の工事契約について「成果の確実性」が認められる場合には、原則として工事進行基準が適用されている。一方、収益認識に係る共同プロジェクトの 2008 年予備的見解では、「資産と負債の変動」と「財やサービスに対する支配の移転」に基づく収益認識モデルが提案された。この提案モデルを厳格に解釈すると、今日、工事契約の収益認識におけるグローバル・スタンダードとして定着している工事進行基準の適用が一転して禁止もしくは大幅に制限されるという懸念が生じる(濱本, 2013, 25-26 頁)とする。収益認識に係る共同プロジェクトのたどった経緯を踏まえ、公表された収益認識モデルを工事契約の観点から批判的に検討している。

(1) 工事進行基準に対する見解

わが国を含めて伝統的な会計基準では、収益の認識に関して発生主義に対する制約原則として実現主義を位置づけてきた。濱本(2013)は、会計の基本目的を単純な意味での経営成績の表示に置くかぎり、営業過程の進行に応じて利益を計上する発生主義が最も合理的であるとする。又、工事進行基準は、生産活動の進行に応じて収益の「稼得」を認識し、財やサービスの費消に基づいてキャッシュ・フローを配分するという意味で、発生主義そのものの適用とみることができるとする(濱本, 2013, 27 頁)。

今日の会計基準は、実現主義を原則としながらも、「実現可能」とか「稼得」といった別の事実を契機として収益を認識することを排除しているわけではない。また、建設工事のような請負契約の場合には、受注もしくは着工時点で顧客と工事収益は確定され、しかも手付金や中間金により収益の資金的裏付けが得られる場合が普通であり、実現主義の適用に際

して求められる前提条件が満たされている。この点からは、見込生産商品のように市場での販売というテストを経ることが必須条件とはされず、むしろ工事の進捗度に応じて収益の「稼得」過程を認識したほうが企業業績をより忠実に表現しうる(濱本, 2013, 27-28 頁)とする。この見解は、稼得過程の重視と企業業績の忠実なる表現を工事進行基準の立脚点としているものとする。

(2) 収益認識に係る共同プロジェクトに対する見解

収益認識に係る共同プロジェクトの 2008 年予備的見解と 2010 年公開草案及び 2011 年再公開草案に対する濱本(2013)の見解は以下の通りである。

① 2008 年予備的見解

共同プロジェクトは、伝統的な収益費用アプローチでなく資産負債アプローチに軸足をおき、収益認識のコア部分に「支配の移転」という観点を据えているとする。また共同プロジェクトは、収益認識の時点を決める基本原則を「履行義務の充足」に求めている。これは財の販売やサービスの提供といった営業活動と、そこから生み出される成果としての収益を稼得するという考え方（これは「稼得過程アプローチ」）ではなくて、財やサービス（すなわち資産）に対する支配の移転に着目して収益の認識ルールを定めようというものである。この「支配の移転」を厳格に適用すると、工事進行基準が、「稼得過程アプローチ」に従った適用形態であることから、その存続が極めて難しくなると指摘している(濱本 2013, 28-30 頁)。

② 2010 年公開草案

2010 年公開草案では「財やサービスの連続的移転」つまり「工事進行基準」という考え方は残したものの、資産負債アプローチに基づく「支配移転モデル」に依然として固執しており、「財・サービスの顧客への移転を絶対視する「実現主義の厳格化」に回帰した。履行義務の充足のタイミングを決定する、顧客による「支配の獲得」という概念が、結局、「収益はいつ実現したと判断するか」という伝統的な収益認識の問題と実質的には同じものになっている」(濱本, 201, 30 頁-33 頁)としている。

③ 2011年再公開草案

履行義務の充足テストのハードルを2010公開草案よりは低くするよう修正し、「履行義務を充足した時に（または充足するにつれて）収益を認識しなければならない」に変更された。支配の移転についても「資産は、顧客が当該資産の支配を獲得した時に（または獲得するにつれて）顧客に移転される」と修正されている。2011年再公開草案では「一定期間にわたる収益認識」（工事進行基準）の適用が条件付きながら承認された。だが、その適用要件の解釈には依然として曖昧な要素が残る（濱本, 2013, pp.33-35 頁）とされている。

(3) 濱本(2013)の結論

共同プロジェクトに対する濱本(2013)の見解は、次の通りと考える。まず、単一の収益認識モデルの開発を標榜しながら、一方で財やサービスの移転（引渡し）に基づく収益認識（厳格な実現主義）に依拠することを決定し、他方で工事進行基準を存続させようとしている。この試みは、概念上の整合性を著しく犠牲にすることなしに両立させることは難しいということ。次に、収益費用アプローチ（稼得モデル）を否定して「資産負債アプローチ」（支配移転モデル）を貫徹させようという考え方は、収益認識や費用測定というフローの側面までストック・アプローチを拡大適用しようとしており、会計構造の面からみて無理がある（濱本, 2013, 35-36 頁）としている。

濱本(2013)の工事進行基準のとらえ方からは、工事契約では実現主義適用の前提条件が満たされているのが普通であり、収益の稼得過程を意識した企業業績の忠実な表現として、工事進行基準を捉えているものと考えられる。

第3節 海外の工事進行基準の先行研究

1 EFRAGの共同プロジェクトに対する見解

EFRAGは2004年に設立された民間団体（private sector）であり、IASBとFASBの収益認識に係る共同プロジェクトの2008年予備的見解に先立って、2007年に「欧州の先行する会計活動」（Proactive Accounting Activities in Europe 以下、PAA in E）のために討議

資料「収益認識－欧州の貢献」(Discussion Paper 3 July 2007, Revenue recognition – A European Contribution;以下、PAA in E 討議資料)を公表している。本節では PAA in E 討議資料の公表後に EFRAG が提示した、IASB と FASB の収益認識に係る共同プロジェクトに対する 2 つのコメント・レターの中で示された「工事進行基準」の考え方を検討する。

(1) EFRAG(2009)コメント・レター

このコメント・レターでは 共同プロジェクトの 2008 年予備的見解への EFRAG の見解が示されている。

① 収益認識に係る 2008 年予備的見解に対する考え方

IASB と FASB の共同プロジェクトは、どのようなタイプの企業活動にも適用できる単一の原則を求めており、2008 年予備的見解では顧客との契約だけに焦点を絞り、収益認識問題が検討されている。共同プロジェクトは「収益を生み出す、すべてのタイプの活動に適用できる認識と測定の一貫した原則に依拠した、完全に統合された収益認識基準の開発を考えていた」(EFRAG, 2009, p.1)。しかし、この 2008 年予備的見解は結局のところ、「収益は企業が顧客との契約から生じる履行義務を充足する時に認識される。このような充足は資産に対する支配が顧客に移転する時になされる」(EFRAG, 2009, p.2)という提案をしたに過ぎない。この 2008 年予備的見解での提案は、「建設契約とサービス提供契約の収益認識時点に大きな変更をもたらしかねないものになった」(EFRAG, 2009, p.2)として、EFRAG はその問題点を指摘している。

② EFRAG の選好するモデル

2008 年予備的見解に対して EFRAG はこのコメント・レターの中で、EFRAG の選好するモデルを提案している。EFRAG の提案するモデルでの特徴(EFRAG, 2009, pp.31-33)は、次の通りである。

第 1 点：IASB の討議資料で提案されたモデルと比較した場合、EFRAG のモデルでは、履行義務の充足は、収益認識の引き金を引くことになるような特定の事象ではない。

第 2 点：討議資料で提案されたモデルと比較した場合、EFRAG のモデルでは、収益は多くの場合、より早く認識される。

第3点：EFRAGのモデルでは、異なるポイントで顧客にいくつかの資産が移転される契約、個別に売却される契約が提案されている。

この3点がEFRAGの提案するモデルでの基本的な特徴であり、財務諸表はより意思決定に有用な情報を含むべきであり、顧客との契約に従って実行される活動が測定されたものが収益であるべきとする。収益は企業によってなされる活動の結果として生じるものであり、かつ認識されるべきものであるとされる。

「意思決定に有用な情報」が財務諸表には必要であることを強調しているが、上記の考え方はPAAinE討議資料のアプローチD（継続的アプローチ）として示されている収益認識の方法をベースにしていると筆者は考える。つまり、継続的アプローチの考え方は、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り、この方法による場合には、契約の進捗度を測る尺度は「実行される活動」であった。企業の活動の進行、契約遂行に忠実な表現としての収益認識を求めるという姿勢が存在していると思われる。

(2) EFRAG(2010)コメント・レター

EFRAGはその2010年10月22日付けコメント・レターでIASBとFASBの収益認識に係る共同プロジェクトにおける2010年公開草案に対して、下記の意見を明らかにしている。

① EFRAGの共同プロジェクト2010年公開草案に対する基本的な考え方

EFRAGはこのコメント・レターの中で、財務会計で基準設定をする場合の「情報の有用性」を強調している。この観点からは2010年公開草案における「支配モデル」は有用性を満たす理由が説明されていない(EFRAG, 2010, p.1)との立場をとっている。

従って、EFRAGは「収益が継続した履行に従った、確固とした測定であるなら、財務諸表はもっとも意思決定に有用でなければならない」(EFRAG, 2010, p.2)とする。

② EFRAG の提案している代替モデル(EFRAG, 2010, p.25)

2010 年公開草案に対する基本的なコメントの通り、EFRAG はその提案した「代替モデル(Alternative model for revenue recognition)は、すべての状況(circumstance)において意思決定に有用である結果をもたらすものであるべきとする。この EFRAG の代替モデルにおいては、収益は顧客との契約を履行することで、継続した履行に従った、確固とした測定の確立であるとして「対価、報酬に対する権利の確立」を前面に出している。このために企業は収益を認識する前に、以下の基準に沿っていなければならないとしている(EFRAG,2010, p.25)。

- (a) 企業が収益を認識するための、顧客との契約 (の存在)
- (b) 企業の履行は結果的に変更できない対価、報酬に対する権利 (の確立)
- (c) 企業は履行するという、論理的な、妥当な保証が存在すべきであること
- (d) 財と進捗するサービスは関連する契約と密接に結びついていること

上記の収益を認識するための条件の中では、継続した契約履行に従った変更不可能な権利(irrevocable right subject to continued performance)、特に対価と報酬に対する権利の確立が提案されていることが特徴的である。また、土地開発のデベロッパー、顧客の仕様、設計による製品の生産者、海上輸送業者の例を挙げ、いずれも収益は報酬、対価への変更不可能な権利が得られるに従って認識する、工事進行基準 (percentage of completion basis)での収益認識が提示されている(EFRAG, 2010, p.29)。

そこには工事進行基準適用の姿勢を維持してはいるが、PAA in E 討議資料で用いた企業活動の実行、契約上履行によってその進捗が測定される「継続的アプローチ」という言葉は表現されておらず、情報の有用性を担保すべきこと、「対価に対する権利の確立」、「企業が履行するという保証」を求める、より保守的、慎重な姿勢が示されていると考える。

2 AAAの共同プロジェクトに対する見解

アメリカ会計学会(American Accounting Association, 以下 AAA)は 1916 年に創設された会計学者の最大規模の共同体(the largest community of accountants in academia)である。以下に 2008 年予備的見解と 2010 年公開素案に対する AAA のコメントを検討し、こ

の提案された代替案の中で、AAA の工事進行基準に対する考えを検討する。

(1) AAA (2010)コメント・レターの主張

このAAAのコメント・レターは、共同プロジェクトの2008年予備的見解で示された質問に対する、AAAの財務会計基準委員会（Financial Accounting Standards Committee）の回答を集約したものである。その中で、同委員会はこの2008年予備的見解に対し「資産の顧客への移転、顧客のサービスの受領は通常の場合、収益認識の合図（signal）になるが、（長期の建設業、鉱山業などの）「中間的な履行義務」の遂行、完了時点も、正当な権利（title）の移転に先立ち、収益認識の引き金になっていることを考慮すべきである」（AAA, 2010, pp.689-690）と主張している。

AAAは顧客を考慮した単一の考え方は支持するが、支配の移転をベースにした正味契約ポジション（the net contract position³⁾）の測定は保守的すぎるとの考えを示し、この正味契約ポジションに契約で顧客が規定した要求事項の「完成の度合い」をベースにした測定を導入させる修正(modification)を許容すべきであるとのコメントを提示している。正味契約ポジションは価値の創造（the creation of value）をベースに測定されるべきであり（AAA, 2010, p.695）、収益の認識を決定することに用いることも可能である。ただし、顧客に建設過程の中での特定のベンチ・マークを決める。その過程において、顧客は建設途上にあるものを検査することができ、中間的な（企業の行った）履行義務遂行の受領を証明することを可能になる。そうすることで、資産への支配が移転しないでも、顧客は建設途上の（資産の完成に向けての受領可能な進捗としての）中間的かつ段階的な（step）完成を認めることが可能になるとしている。

このAAA(2010)コメント・レターは、正味契約ポジションに基づいて収益認識をすることの可能性を否定していない。しかし、資産に対する支配の移転以前の段階であっても、顧客が規定した契約上の要求事項を満たすことで、その「完成の度合い」をベースとした「工事進行基準」の適用を推奨している。ただし、このコメント・レターでは、何をベンチ・マークにするかの具体的な提案には至っていない。

(2) AAA (2011) コメント・レターでの提案

このAAA(2011)コメント・レターでは、AAA(2010)の段階においては提案されていなかった収益認識に対する推奨案が、具体的に提案されている。それは、工事完成基準と比較する形で提案されているプロフィット・マージン法(profit margin method)である。AAAは契約に存在する不確実性(Uncertainty)を解決することを目的としており、その解決策の核として、次の考え方を示している(AAA, 2011, p.581)。

まず、収益認識については、顧客からの対価の支払いがあれば、収益認識の必要かつ十分な条件を構成することになるとする。次に収益と関連する利益を決定するために、工事完成基準とプロフィット・マージン法の2つのアプローチが提示されている。

- (a) 工事完成基準：利益は契約の完成日において認識される。
- (b) プロフィット・マージン法：認識される累計利益は、累計収益に対して推定のプロフィット・マージン率によって決定される。ただし、認識される累計利益は、累計収益マイナス累計費用の金額を越えないことを条件とする。

対価が確実に支払われるか否かという不確実性の解消を図りながら、収益認識を考える場合には、顧客からの対価の支払を条件として収益認識する方法は、容易に考えられるものである。また、ここでの「顧客の支払」は顧客から契約企業への、文字通りの現金(cash)の支払だけでなく、顧客が財政的に健全であるケースの、現金の支払を求める法的な請求(legal claim)も高い信頼性を持つものとして、「顧客の支払」の中に含めている(AAA,2011,p.580)。

このコメントレターにおける考え方の大きな特徴は、収益は企業が顧客に対して請求し、それに対して顧客から支払われた金額で認識されることにある。この考え方からは、「不確実性の解消」を求めながら収益認識をするという、このコメント・レターのテーマが窺える。契約に存在する不確実性(Uncertainty)を解決することを目的とした利益の認識を目指し、この利益の認識の具体策として「完成基準」と「プロフィット・マージン法」が提案されているのである。収益は「顧客から支払われた金額」で認識(測定)され、その収益と関連した利益の認識として両基準が提案されているのである。

プロフィット・マージン法では、契約を通して入金額から支出額を差し引いた収支の額

が鮮明になるにつれて収益が認識され、不確実性が解決（解消）されることが求められている。この不確実性の問題については、なんらかの客観的な方法では決定することはできない。そのため、会計基準はしばしばビジネス環境、企業のビジネス、あるいは産業の経験、特性に依拠することになる(AAA, 2011, p.587)としている。

リスクと不確実性の問題は、会計では明白に取り扱われなければならないし、収益認識のどんなフレームワークでも中心的な問題にある。慎重さと保守主義は、常にこの不確実性が解決していないために会計ルールに大きな影響を及ぼすことになるとしている(AAA, 2011, p.587)。また具体的な説明は示されていないが、AAA が収益認識の方法として推奨するプロフィット・マージン法の考え方は、すでに IAS 第 11 号の中に網羅されているとしている。

なお参考までに AAA のプロフィット・マージン法の実例を次に示す。この例では以下の仮定のもとに推奨案の実例を提示している。

- ・ 4 年間の契約として設定されている。
- ・ 総契約額における推定プロフィット・マージン率は 10%とする。
- ・ 総請求と総支出は契約の開始時は不確実なため、実際の請求と支出は図表 5-1 に示す通り展開する。
- ・ 下記のスケジュールでは結果的に、プロフィット・マージン率は 12.8%であることを示すことになる。それは推定値 10%とは結果的に異なるものとなる。

図表 5-1 プロフィット・マージン法の図解

	第 1 年	第 2 年	第 3 年	第 4 年	合計
請求 (Billing)	100	130	160	155	545
支出 (Expenditure)	(120)	(110)	(100)	(145)	(475)
収支 (Cash profit)	(20)	20	60	10	70
累計収支	(20)	0	60	70	70

契約からのグロスの利益は以下の通り認識される。

	第1年	第2年	第3年	第4年	合計
収益 (Revenue)	100	130	160	155	545
費用 (Expenses)	(100)	(130)	(121)	(124)	(475)
グロスの利益	0 ^a	0 ^b	39 ^c	31	70
累計グロス利益	0	0	39	70	70

注 a : 損失のケースは除いている。

注 b : 認識されたプロフィット・マージンは累計の収支を越えない。

注 c : 推定プロフィット・マージン率 10%を用いた累計のプロフィット・マージンは $0.1x(100 + 130 + 160) = 39$

上記で計算された 39 は第 3 年までの累計の収支である 60 を下回るなので条件は満たされる。

(出所:AAA (2011, p.591)を基に作成)

このプロフィット・マージン法は、わが国の工事会計で一般的に適用されている原価発生をベースとして進捗を決定する、原価比例法による工事進行基準ではない。請求ベースあるいは請求による入金=収入による工事進行基準の方法である。ただし、上記の例では契約の初期段階での請求 (Billing) である前渡金を除くという限定条件が明確には付されていないが、契約当初の工事が進捗していない段階での契約の準備、建設契約における Mobilization (工事現場への乗り込み) に対する支払いである、前渡金は、適正な工事進捗率を把握する意味で進捗率計算には算入すべきでないと考えられる。

AAA(2011)で与えられたと同じ条件のもとで、原価比例法による工事進行基準での収益認識のスケジュールを下記に示し、プロフィット・マージン法との違いを示しておく。

この契約の工事収益総額は 545、工事原価総額が 475 でプロフィット・マージン法と同様に設定し、また工事の全期間で変化なく第 1 年目より一定と仮定する。

第 1 年目の進捗率は $120 \div 475 = 0.25$ であり、認識される収益は 136。

第 2 年目の累計進捗率は $(120+110) \div 475 = 0.48$ であり、この年度までの累計収益は $545 \times 0.48 = 261$ 、第 2 年度に認識される収益は、 $261 - 136 = 126$ 。

第 3 年目の進捗率は $(120 + 110 + 100) \div 475 = 0.69$ であり、この年までの累計収益は $545 \times 0.69 = 376$ 、第 3 に認識される収益は、 $376 - (136+126) = 114$ 。

	第1年	第2年	第3年	第4年	合計
原価比例法による収益	136	126	114	169	545

この例では、第1年目まではプロフィット・マージン法と比較して原価比例法による進捗、収益計上が早期に行われるが、支出のスケジュール設定が影響すると思われ、一概に原価比例法による収益計上のスケジュールが早いとは断言できない。

プロフィット・マージン法による工事進行基準の最大の特徴は、不確実性の解消を重視することから収入＝収益とすること、収入の受領の進捗に従って、収益が認識されている点にある。それは EFRAG(2010)コメント・レターで変更不可能な権利（対価、報酬に対する権利の確立）を主張しながら、工事進行基準を適用する考え方に類似した考え方でもある。この不確実性の解消という問題については、最も不確実性が解消されるのは、契約の完了（引渡し）のケースではあるが、その慎重な保守的な考え方のバランスをとりながら、このプロフィット・マージン法という工事進行基準を採用していると筆者は考える。

3 DRSC の共同プロジェクトに対するコメント・レター

PAA in E 討議資料を EFRAG と共に取りまとめたのはドイツ会計基準委員会(Deutches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. 以下 DRSC)であり、DRSC は IASB と FASB の収益認識に係る共同プロジェクトの 2008 年予備的見解に対するコメント・レター（2009 年 6 月 24 日付）でその立場を明確にしている。

つまり、ディスカッションペーパーにおける単一の収益認識アプローチとは、契約履行義務の充足時に収益を認識すべきとされるが、DRSC は単一の収益認識アプローチとしては、EFRAG の PAA in E 討議資料の 49 頁から 64 頁で示されている、契約の進捗に従い契約の全体を通して収益が連続的に認識される、いわゆる継続的アプローチを選好する。継続的アプローチはディスカッションペーパーと比較して、財務諸表の利用者に対して、財務報告企業の活動と実績に関するよりその意思決定に有益な情報を提供する。DRSC は契約の進捗に従い、契約の全体を通して連続的に収益を認識するアプローチを選好していたと考える。

4 海外の先行研究に共通した考え方

本節では、IASB と FASB の収益認識の共同プロジェクトに対する AAA と EFRAG 及び DRSC のコメント・レターの中の示された見解、提案された代替案、推奨案を中心に検討してきた。いずれもが継続して進行中の企業の活動に焦点をおいて収益認識する「工事時進行基準」の考え方を推奨していると考えられる。また EFRAG と AAA が共通して主張するのは、慎重さと保守的な考え方であり、EFRAG は変更不可能な権利（対価、報酬に対する権利の確立）と主張し、AAA はリスク・不確実性の解消として表現している。この点はわが国の工事会計基準が、「工事の進行途上」において、法的には対価の請求権が確立していない状態であっても、「成果の確実性が認められる場合」には、工事進行基準で収益認識することを求めている点と共通したものであると考える。法的な権利の確立、対価の獲得などの実現主義の考え方と、企業活動の進行中にも係らず収益を認識することのバランスをとることを重視しているものとする。

第 4 節 小括

第 1 節では、現状の工事契約における収益認識方法を確認するために、わが国の工事会計基準である企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」、IASB の工事契約の会計基準である IAS 第 11 号及び米国の会計基準化体系 Subtopic No.605-35 を対象にして検討を行った。工事契約における収益認識については、わが国の工事会計基準と IAS 第 11 号では工事進行基準の適用を中心に収益認識することが明確に示されている。工事進行基準を適用する条件は、ともに成果の信頼性、信頼できる進捗などの信頼性が担保されることにある。米国の会計基準コード化体系 Subtopic No.605-35 では工事進行基準と工事完成基準は、ビジネスの置かれに状況を考えていずれかの基準が適用される。つまり状況に従い適宜適用される基準が決定される点がポイントであり、財務報告における、表現の忠実性に通じる考え方があると考えられる。しかも、単一の収益認識は求められていない。

第 2 節では、わが国での工事進行基準の先行研究として姚(2010)と濱本(2013)を取り上げた。いずれも IASB と FASB の収益認識についての共同プロジェクトの「支配アプローチ」あるいは「当初取引価格アプローチ」に対しては批判的な立場をとっており、両者の指摘し

た問題点を通して、工事進行基準に対する考え方を検討した。

第3節では海外の先行研究に目を向け、IASBとFASBの収益認識についての共同プロジェクトに対するEFRAG、AAA、及びDRSCのコメント・レターで示された見解を検討した。その推奨案の中で「工事進行基準」が選好されていること、またEFRAG(2010)では変更不可能な権利（対価、報酬に対する権利の確立）と主張し、AAA(2010)はリスク・不確実性の解消を主張し慎重さと保守的な考え方が示されていた。また法的な権利確立前に、収益の認識を行う工事進行基準を採用することとのバランスをとるために、推奨案として、AAA(2011)はプロフィット・マージン法を推奨案として具体例に提示している。

わが国と海外の工事会計基準及びIASBとFASBの収益認識に係る共同プロジェクトに対する先行研究における見解から窺えるのは、工事進行基準の適用の立脚ポイントが、これまでの実現主義の例外という考え方から、工事進行基準の持つ企業活動の忠実な表現という側面に焦点を移してきていることである。企業業績の忠実な表現をすることと、もう一方の慎重性、保守性に対する担保とのバランスを図るという点に留意しながら、工事進行基準を適用することで、工事進行基準を単一の収益認識として適応する可能性があると考えられる。

注)

- 1) 安藤(2007)では工事進行基準(percentage of completion method)として、「請負工事契約に関する収益認識基準の一つであり、当該請負工事の収益を当該工事の進捗度に基づいて認識するという基準である」(安藤、2007,452頁)と規定している。本論文では工事契約を含む契約において、進行状況に応じた収益及び費用の認識の方法を工事進行基準とする。
- 2) 2000年代前半で工事契約あるいは工事進行基準に関する先行研究では下記のものがある。
 - ・山浦(2000)は工事収益の認識において、圧倒的な採用率を誇った工事完成基準からグローバル・スタンダードとしての工事進行基準への事実上の移行が始まり(山浦,2000,182頁)、その根拠が「工事進行基準による収益認識は事業活動に伴う収益の発生を最も的確に反映し得る」(山浦,2000,182頁)ことにあると述べている。
 - ・市川(2000)では実現主義での収益認識基準の例外的基準としての工事進行基準、ある

いは、実現可能性基準、発生基準と工事進行基準の関係を述べ、「価値会計(時価主義会計あるいは時価会計)」のもとでは工事進行基準の採用が望ましいことを論じている。

- ・大野(2001)は論文公表時点における、わが国における工事進行基準の適用状況の考察を行っている。収益認識の基本原則である実現主義の原則によって完成工事の引渡し時点で収益を認識し、但し書きの規定により、はじめて工事の進行程度に応じて工事収益を認識することもありうるとされる。この規定は工事完成基準が完全に排除された IAS 第 11 号改定(1993 年)においても変更されていないとして、わが国の工事会計における国際的な対応の遅れを問題視している。また、原価計算の分野における工事進行基準の研究では、東海(2004)、東海(2008)及び東海(2009)がある。

3) 正味契約ポジション (Net Contract Position) に基づく収益認識については、2008 年予備的見解によれば、収益は、顧客との契約による企業の正味契約ポジションの増加に基づいて認識されなければならないとされる。ここでの正味ポジションは、契約資産(あるいは負債) = 契約による権利 - 履行された義務の意味(辻山, 2009, 8 頁)とされる。

第6章 単一の収益認識方法としての工事進行基準の可能性

前章では、国内外の工事進行基準の状況を確認するとともに、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寄せられたコメントレターの中に、工事進行基準を推奨する考え方が存在していることを述べた。本章では、さらに工事進行基準の検討を続け、先ず、先行研究の濱本(2013)が共同プロジェクトの収益認識に対して指摘した問題点に対して、工事進行基準がその指摘された問題点を克服できることを述べる。ここで取り上げる濱本(2013)の指摘事項とは、共同プロジェクトは単一の収益認識モデルの開発を標榜しながら、一方で財やサービスの移転(引渡し)に基づく収益認識(厳格な実現主義)に依拠することを決定し、他方で工事進行基準を存続させようとしている。この試みは、概念上の整合性を著しく犠牲にすることなしに両立させることは難しいという点である。

この2つの対立する収益認識時点が存在するという問題点に対しては、工事進行基準には継続的な観点からの収益認識の中に、一定時点で収益認識を行う考え方を含んでいることを示す。次に、共同プロジェクトの2011年再公開草案は、2つの収益認識方法を単純に並存させているのではなく、工事進行基準の考え方を優先的に取り入れていることを示す。

工事進行基準の適用には現状、「成果の確実性」などの一定の条件が付されている。これに対して、AAAの推奨案であるとプロフィット・マージン法は、成果物の対価を回収することを進捗率で計算のベースとしている点で、工事進行基準が抱える実現条件の未達という問題を、一定程度解決するものであることを述べる。最後に、工事進行基準を企業の契約履行が進捗するにつれてリスクが低減するという観点から検討する。

第1節 PAA in E 討議資料における工事進行基準

筆者は、濱本(2013)が指摘した問題点に対しての解決のヒントが、PAA in E 討議資料の中で提示されていると考える。このEFRAGのPAA in E 討議資料に提示されたアプローチに関して、IAS第18号における収益認識方法は、その大部分はPAA in E 討議資料の決定的事象アプローチ(critical event approaches)に基づいており、一方IAS第11号における工事契約の収益認識方法は、同じくPAA in E 討議資料の継続的アプローチ(continuous

approaches)の一形態である(草野, 2008, 50 頁) とする見解がある。特に継続的アプローチは「企業の契約進捗度に応じて収益を認識」する方法であり、IAS 第 11 号における工事進行基準で用いられている原価測定アプローチ(cost measurement approach)と、類似している (EFRAG, 2007, p.51)とされる。

PAA in E 討議資料では、大きく決定的事象アプローチと継続的アプローチという 2 つの収益認識時点を決定するアプローチが存在する。更にその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し、合計 4 つのアプローチが収益認識の方法として提示されている。提案された継続的アプローチと決定的事象アプローチの両収益認識モデルの関係を、「分割」(disaggregation) の考え方を用いて考察する場合、PAA in E 討議資料における収益は、企業が契約を履行する上での、シンプルなアクティビティの変化に従って認識されており、継続的アプローチは決定的事象アプローチを包括的に説明できるアプローチであると筆者は考える。4 つのアプローチの概要は以下の通りである。

(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収益認識を行う
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収益認識を行う。各部分契約は対価請求権の発生をベースに区分される
アプローチ C : 同上、但し、契約分割は企業が顧客に提供した経済的な価値をベースに区分される

(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を行う
--

1 PAA in E 討議資料の決定的事象アプローチ

決定的事象アプローチは、PAA in E 討議資料ではアプローチ A として提示されている方法であり、「収益は企業が完全にすべての履行義務を充足したときに認識される」(EFRAG, 2007, p.28)というものである。アプローチ B とアプローチ C も含めて、決定的アプローチ

は基本的に契約の履行（完了）の時点で収益を認識する方法である。この決定的な事象の発生にしたがって収益を認識する考え方は、歴史的にはアメリカ会計学会の AAA（1957）の実現概念において示されている。つまり、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、その勘定科目ごとに十分に決定的となり、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（AAA, 1957, p.3）とされている。

ここで「決定的」（critical）という言葉が用いられているが、本論文第 2 章で述べた様にその後、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）における実現概念では、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」（critical event）が生じた段階を実現の要件とするとされた。「決定的な事象」の概念は、AAA1957 の「確定性と客観性」を具体化するものとして導入されていた（伊藤, 2012, 207 頁）。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したとみなす（伊藤, 2012, 207 頁）、いわゆる「実現概念の拡張」という考え方の中で導入されているのである。

2 PAA in E 討議資料の継続的アプローチ

継続的アプローチの内容は「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履行に応じて収益を認識」（EFRAG, 2007, p.49）するものである。この方法による場合には、契約の進捗度を測る尺度が必要になる。その尺度には図表 6-1 に示した 4 つの尺度が示されている。「進捗度の決定には様々な尺度が採用されうるが、このアプローチにおいては、特に履行義務の遂行に焦点を当てることはない。契約の進行と、供給者が契約を達成するために行わなければならない活動に焦点を当てる」（辻山, 2007, 620 頁）とされ、供給者（企業）の契約遂行の活動に焦点を当てている。

進捗の測定方法例から確認できるように、シンプルに企業側の契約遂行のアクションに着目した進捗測定の方法が示されており、「供給者の契約遂行の進捗程度に焦点を当てているから、供給者の視点に立脚していると言える」（辻山, 2007, 620 頁）とされる。

図表 6-1 進捗測定の方法の 4 つの測定方法例

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	契約が遂行に従い、物品の価値が創造されるに応じて
④時の経過	時の経過に応じて

(出所：EFRAG(2007,p.49)を基に筆者作成)

3 決定的事象アプローチと継続的アプローチをつなぐ「分割」の概念

PAA in E 討議資料での継続的アプローチと決定的事象アプローチの関係は以下の通りである (EFRAG, 2007, pp.50-51)。両者の関係の中で、筆者がもっとも重要と考えるのは、両者間をつなぐ「分割」の概念である。

- (1) 継続的アプローチを理解する 1 つの方法は、それを、決定的事象アプローチと同じ様に見ることである。つまり、個別的な、非集合体的な、非連続な決定的な事象が極度に多数集合したものとみる見方である。ここで、決定的事象アプローチは、契約の履行に関しては個別的、非集合的な個別な契約と考えられている。
- (2) 継続的アプローチが決定的事象アプローチの極端な形と関連しているといっても、幾つかの主要な事項においては違いが見られる。例えば、決定的事象アプローチが主として企業の顧客に対しての請求に主要な焦点を合わせる傾向があるのに対し、継続的アプローチは、契約上履行しなければならない義務を満たす為に、企業が何をしたかに焦点を絞っている。つまり、決定的事象アプローチは顧客-指向 (Customer-oriented) であり、継続的アプローチは、企業-指向 (Supplier-oriented) の立場ということになる。

(3) 継続的アプローチは、個別の決定的事象の極端な集合の形をとっている。しかし、（企業の契約遂行のアクション）の進捗(progress)による分割法を用いている。継続的アプローチは、この進捗を基準に単純に分割を考えているだけであり、契約を個別に分割しているのではない。

上記の PAA in E 討議資料に示された見解に関して、筆者は次の様に考える。継続的アプローチを極端に分割して考えれば、決定的事象アプローチに至る、あるいは逆に決定的アプローチの極端な集合形が継続的アプローチであるといえる。この分割については、継続的アプローチにおいては企業の経済活動、アクティビティの進捗に従って「単純な細分化あるいは分割」をすることであり、法的な条件を課さず、企業の経済的なアクションの実質性だけで分割することになる。これが継続的アプローチでの、最も簡便な分割の意味するものであると考える。

また、上記までの考察から継続的アプローチは決定的事象アプローチ（アプローチ A）を包含することになる。アプローチ A は企業の経済活動、アクティビティの最終完了時点、その「一定時点」で収益を認識する。この完了時点までに契約金額が確定されており、かつ進捗の指標に照らして、アクティビティ完了の条件が満たされたと確認できれば収益を認識する。何ら分割の必要のない継続的アプローチとして捉えることができる。

4 部分契約における収益の認識

PAA in E 討議資料では部分契約に関する収益認識の方法については アプローチ B とアプローチ C の 2 つの方法が示されている。アプローチ B は「部分契約の下で、すべての履行義務を遂行したときに収益に認識する（部分契約は契約で規定される。）」方法であり、アプローチ C は「部分契約の下で、事実上履行義務を遂行した時に収益を認識する（部分契約は経済的尺度で規定される）方法」である(草野, 2008, 50 頁)。

アプローチ B と C についても、分割の考え方をベースに継続的アプローチに包含されると筆者は考える。両アプローチともに部分契約に基づき履行義務が遂行された時に収益を認識するが、その部分契約が契約条項によって定義されるか、経済的尺度として定義されるかの違いがあるだけである。このケースでも、部分契約ごとの進捗を極端に分割された継続的アプローチによってとらえ、最終的な収益認識時点を部分契約ごとにとらえているに

過ぎないと考える。

以上の検討から、筆者の結論は次の通りである。まず、継続的アプローチ（アプローチ D）の考え方をベースにして、他のアプローチは全て、一つの考え方の範囲で理解することができると思う。この点を起点にして考えれば、IAS 第 18 号の財やサービスの移転（引渡し）に基づく収益認識を決定的事象アプローチとしてとらえ、一方 IAS 第 11 号の工事契約における工事進行基準を継続的アプローチの一形態ととらえる場合、結果的に工事進行基準は財やサービスの移転（引渡し）に基づく収益認識をも包含することのできる収益認識となる。

第 5 章で述べた通り、濱本(2013)の指摘した工事進行基準適用の立脚点は、稼得過程の意識と企業業績の忠実な表現であった。EFRAG の継続的アプローチは、工事進行基準と同様に企業の契約遂行という稼得過程を通して、契約の完成までの企業の契約遂行に応じて忠実に収益認識を表現する方法である。本章の目的である 2 つの対立する収益認識時点が存在するという問題点に対して、工事進行基準には収益認識の考え方の中に、一定時点で収益認識を行う考え方も含んでいることを示した。また工事進行基準は、IAS 第 18 号の物品販売の収益認識の条件である、実現、あるいは決定的な事象の発現という、営業活動における最も困難な事象が、確定的で客観的となっているべきという条件をも満足するものである。工事進行基準は、工事契約のみならず、物品の販売における収益認識に適用できる可能性があると思う。

第 2 節 IASB と FASB の共同プロジェクトにおける 2011 年再公開草案

濱本(2013)は 2011 年再公開草案に対してネガティブな評価をしている。2011 年再公開草案は、履行義務を充足した時に（または充足するにつれて）収益を認識しなければならないに変更したこと、また一定期間にわたる収益認識（工事進行基準）の適用を条件付きながら承認しているが依然として曖昧な部分が残るとしている。しかし、筆者は収益認識時点の考え方に相反する 2 つのスタンダードが存在するという指摘に対しては、2011 年再公開草案を肯定にとらえる立場をとる。収益認識に係る共同プロジェクトの 2011 年再公開草案は、2 つの収益認識方法を単純に並存させているのではなく、工事進行基準の考え方である継続した履行義務の充足の考え方を優先していると思う。

2011 年再公開草案では、コア原則の提案とこのコア原則を達成するためのステップの適

用が示されている。コア原則そのものは「企業は、約束した財又はサービスの移転を、当該財またはサービスと交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように、収益を認識すべきだ」(IASB, 2011a, p.7; IASB, 2011a, 訳書 8 頁) というものであり、測定すべき収益金額に、見込んでいる対価を反映すべきというものである。

また適用すべきステップは以下の 5 段階に設定されているが、2010 年公開草案で既に示された 5 ステップとの間に大きな相違はない。

ステップ 1—顧客との契約を識別する

ステップ 2—契約における別個の履行義務を識別する

ステップ 3—取引価格を算定する

ステップ 4—取引価格を契約における別個の履行義務に配分する

ステップ 5—企業が別個の履行義務に充足時に（又は充足するにつれて）収益を認識する

そのステップ 5 で示されている収益の認識時点の考え方は、2010 年公開草案で「支配」モデルとして提案されていたが、2011 年再公開草案では「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」との 2 つの履行義務の充足に区分し、収益の認識時点に焦点を当てた検討がなされている。筆者が 2011 年再公開草案を単一の収益認識方法を求める模索の中で、肯定的にとらえる理由は「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とみることにある。

また、財とサービスの支配概念を中心とした「支配アプローチ」が維持されてはいるが、その収益認識の「支配獲得の指標」にも変化がみられる。この点は収益認識の視点(perspective)の変化にも表れている。収益認識に係る共同プロジェクトの視点については、2010 年公開草案では「一定時点で充足される履行義務」が中心に据えられており、「顧客」への「支配移転」を基軸として収益を認識している。その「視点」は顧客に置かれていた。それに対し 2011 年再公開草案では、その「視点」に「顧客」のみならず「企業」の立場が追加されたと考える。2010 年公開草案までは、一方的に顧客の視点に立った収益認識方法が、2011 年再公開草案では、企業側の立場も考慮した姿勢に変化していることが窺える。収益認識の時点決定の視点に一方的な「顧客」の視点でなく、財務報告を作成する「企業」側の視点を取り戻した点は、「企業」、「顧客」のいずれか一方に偏らない立場で財務報告をするという公平性の観点から、筆者が 2011 年再公開草案を肯定的に評価する要素となっている。

1 「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」

2011年再公開草案でも、「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」（IASB, 2011b, p. 38 ; IASB, 2011b, 訳書 32 頁）とし、さらに「現行の収益基準の大半は、財又はサービスの移転の判定を、資産の所有に伴うリスクと経済価値を考慮することにより行うことを企業に求めている。しかし両審議会は、企業は、資産の移転の判定を、顧客がいつ支配を獲得するのかを考慮することにより行うべきだと決定した」（IASB, 2011b, p.38 ; IASB, 2011b, 訳書 32 頁）としており、2010年公開草案に引き続き、支配の獲得をベースに収益認識をすることを維持している。

「支配」そのものについても、2011年再公開草案は「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現在の能力」（IASB, 2011b, p.39 ; IASB, 2011b, 訳書 33 頁）として定義しており、基本的な変更はない。しかし、2011年再公開草案では「履行義務の充足」として、①一定期間にわたり充足される履行義務と、②一定時点で充足される履行義務の2つのケースに区別して収益認識を規定している。これは、2010年公開草案における「支配アプローチ」に対して、「建設業界の多くのコメント提出者は、収益認識の方針を工事進行基準から工事完成基準に変更することを要求されることになる」と懸念し、サービスの支配の移転に関する要求事項を財に関する要求事項とは区別して提供すべきだと提案した」（IASB, 2011b, p.40 ; IASB, 2011b, 訳書 34 頁）からとされる。

しかし結果的には、2011年再公開草案においても、支配概念は財とサービスに等しく適用すべきだとされた。ただし、履行義務が充足されるタイミング（すなわち、財またはサービスが顧客に移転される「時」）の属性に焦点を当てた要求事項を定めることを決定したとされる（IASB, 2011b, p.40 ; 訳書 34 頁-35 頁）。つまり、財とサービスに対する支配概念を共通のものとして堅持してはいるが、その支配移転を決定する履行義務の「時点」に焦点を当てることにシフトしている。換言すれば、履行義務の「時点」に焦点を置いた上で、その履行充足の要件確認パターンにおいては「履行義務が一定の期間にわたり充足される要件」を優先的に設定しておき、その要件を満たさない場合を「一定時点で充足される履行義務」としている。この点が2010年公開草案からの大きな変更点である。この履行義務の充足の要件確認のパターンについては図表 6-2 の通りである。

図表 6-2 履行充足の要件確認のパターン

<p>企業による履行が、以下の i または ii のいずれかの要件を満たすか</p> <p>i 企業の履行に従って、顧客の資産が創出されるか、顧客の資産の機能が向上する</p> <p>ii 企業にとって他の用途がある資産が創出されず、かつ、以下の要件のうち少なくとも 1 つが満たされる</p> <p>ア 企業の履行に応じて、顧客が便益を受ける</p> <p>イ 他の企業が残りの作業を行うとした場合に、その企業はそれまでに実施された作業を再度実施する必要はない</p> <p>ウ 企業は、それまでに実施された作業に対して支払いを受ける権利を有し、かつ約束どおりに契約を履行することを意図している</p>
--

i または ii の要件が満たされれば、「一定期間に充足される履行義務」となり、このいずれの要件も満たされなければ、「一定時点で充足される履行義務」となる。

(出所：IASB,2011a,p. 26；IASB,2011a,訳書 24 頁を基に筆者作成)

図表 6-2 に従って筆者の私見を述べる。先ず、履行充足の要件確認のパターンの第 1 の要件とされている「企業の履行に従って、顧客の資産が創出されるか、顧客の資産の機能が向上する」の要件及び第 2 の要件のイに関して言えば、工事契約においては、顧客が指定した仕様書に従って、顧客の指定した場所で、工事が履行さ、工事の目的物が作りあげられるのである。また、たとえ他の企業が残りの作業を行うことになるような事態になっても、それまでに実施された作業部分を無視してやり直すことは考えられない。工事契約はこの「一定期間に充足される履行義務」の条件が満たされることになると考える。一方、第 2 要件の中でもア及びウの要件は、工事契約のみならず、特定の物品の売買契約であっても、企業の履行に応じて、顧客が便益を受けることになる。また実務では一旦契約が成立し、企業が契約で取り決めた物品の製造を開始したのちに、顧客側の理由で物品の製造中止を余儀なくされる場合では、製造開始から中止までの製造に要した対価を請求、受領する権利が留保されるのが一般的である。また企業は契約を履行することを常に意図している。この第 2 要件のア及びウの要件では、工事契約のみならず、物品の販売契約でも、特に EPC 契約案件における物品の販売ポーション、あるいは、物品の仕様が指定された受注後生産による物品の売買契約も、この「一定期間に充足される履行義務」の要件が満たされることになると考える。上記の検討から、共同プロジェクトの 2011 年再公開草案は 2 つの収益認識方法を単

純に並存させているのではなく、工事進行基準の考え方を優先する姿勢があると考えた。

2 「支配獲得の指標」の変化

前項で述べたように 2011 年再公開草案では、財とサービスには支配概念を収益認識の条件として同じように適用すべきであるとの姿勢は維持しているものの、履行義務が充足される実質的なタイミングに焦点を当てることへの変化が生じている。この変化は、図表 6-3 に示す 2011 年再公開草案における「支配獲得の指標」(IASB, 2011a, pp.28-29; IASB, 2011a, 訳書 25-26 頁)にも影響を及ぼしたと考える。2010 年公開草案では「一定時点で充足される履行義務」を中心に据え、「顧客」への「支配移転」を基軸として収益を認識していたため、その「視点」は顧客側に置かれていた。それが 2011 年再公開草案では「顧客」のみならず「企業」の視点にたった要件の設定も含まれるようになってきている。具体的には次の 2 点の変化となって現れている。

第 1 点：企業が資産について支払いを受ける権利を有している(IASB,2011a,p.28; IASB, 2011a,訳書 25 頁)。

支配獲得＝移転の指標として、2010 年公開草案では顧客側が支払いの義務を有する時点で焦点を置いていたのに対し、2011 年再公開草案では、企業が資産についての支払を受ける権利を有した時点で支配移転を図るという、タイミングを一步早めた要件を「支配獲得」の指標としている。

図表 6-3 「支配獲得の指標」の変化

2011 年再公開草案	2010 年公開草案
(a)企業が資産について支払いを受ける権利を有している	(a)顧客が無条件の支払い義務を負っている
(b)顧客が資産の法的所有権を有している	(b)顧客が法的所有権を有している
(c)企業が資産の物的占有を移転した	(c)顧客が物理的に占有している

	(d)財またはサービスのデザインまたは機能が顧客に固有のものである。
(d)顧客が資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値を有している	
(e)顧客が資産を検収した	(注)これらの指標は、単独で、顧客が財またはサービスの支配を獲得したかどうかを決定するものではない

(出所：2010年公開草案と2011年再公開草案の支配獲得の指標を基に筆者作成)

第2点：企業が資産の物的占有を移転した(IASB,2011a,p28；IASB,2011a, 訳書 25 頁)。

2010年公開草案での顧客が資産を物的に占有していることから、「企業」が資産の物的占有を移転した時点で、その支配の移転時期を顧客側に支配が移る前の、企業側の行為の時点に戻している。

一方、2011年再公開草案で「顧客が資産の所有に伴う重要なリスクと経済価値を有している」(IASB,2011a,p.29; IASB,2011a,訳書 25 頁)が支配獲得の指標として追加されている。2010年公開草案では、IAS 第18号で用いられていた「重要なリスクと経済価値の顧客への移転」では曖昧さ(企業側に支配が残る問題)が存在する。そのために収益認識に支配アプローチが導入されていた。しかし、その曖昧さの問題を解決しないまま、「重要なリスクと経済価値の移転」を、支配移転の指標の一つに追加している。「顧客」がこのリスクと経済価値を有する時点となり、支配移転のタイミングは遅くなっているが、この指標が追加されたことで、物品の販売契約における支配の移転による収益認識として、IAS 第18号の重要なリスクと経済価値の移転による収益認識の考え方が維持されたと思われる。

上記の通り、支配移転の指標として顧客側が法的所有権を有している、その履行充足の要件確認パターンにおいては「履行義務が一定の期間にわたり充足される要件」を優先的に設定しておき、その要件を満たさない場合を「一定時点で充足される履行義務」としている。濱本(2013)のIASBとFASBの収益認識に係る共同プロジェクトへの批判に対して、筆者が注目したのは、履行義務の充足の要件確認のパターンが、一定期間にわたり充足される履行義務を優先的に設定するという変化に加え、共同プロジェクトが依然として堅持している支配移転による収益認識にしても、企業側が資産の移転をするという段階、あるいは企業

が資産について支払いを受ける権利を得る段階へ一段階タイミングを早めている点である。この点は、一定期間にわたり充足される履行義務の適用と合わせ、第1節で示した EFRAG の提案した継続的アプローチと同様に、企業側が支配の移転の指標を満たしたか否かの判断が可能になり、工事契約のみならず特定の物品の販売に関しても、工事進行基準の適用できる可能性があると考ええる。

第3節 工事進行基準におけるリスクの低減

1 リスク低減の観点からみたわが国の工事会計基準

わが国の工事会計基準で示された工事進行基準からは、リスクの低減に従った収益認識の方法である工事進行基準の姿が明確に示されていると考える。

(1) 収益認識の概要

まず、わが国の工事会計基準での収益認識は、工事が進行途上であっても、その進捗した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、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と規定されている（企業会計基準委員会、2007, 9 頁）。その収益認識の中心に置かれているのが工事進行基準である。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」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されている（企業会計基準委員会、2006, 10 頁）。成果の「確実性」だけの観点からは「工事完成」の時点顧客に対価の請求をする方が、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。ただし、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をとり、工事進行基準での収益認識を優先適用することを求めている。

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は、その第3章「財務諸表の構成要素」では「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」（企業会計基準委員会、2006, 22 頁）を収益認識するとある。この規定には、その前半部分「資産の増加や負債の減少に見合う額」と後半部分の「投資のリス

クから解放」が、互いに関連しながら変化する中で収益認識するという関係があると考え。

概念フレームワークでは、「リスク」の考え方も明らかにされている。つまり、リスクとは資金を投下したが、そこから得られる、流入する将来のキャッシュ・フローは不確実であることを意味する（企業会計基準委員会、2006、23 頁）。一方、「リスクからの解放」の考え方は「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、完全に所定のものが獲得されずとも、「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は、一定時点でのリスクの解放ではなく、時間経過のなかで、徐々にリスクが解放される考えも示していると考え。

また、本論文第 2 章でわが国の概念フレームワークにおけるリスクの解放概念が慎重で、保守的な考え方に基づいているのに対し、海外の概念フレームワークでは、財務諸表の持つ基礎的な性質の、信頼性から表現の忠実性への変化があり、この変化への対応の必要性を述べたが、厳密な意味での一定時点におけるリスクの解放ではなく、この「リスクの低減」による、リスクの解放概念として考えることで、この問題は解消できると考える。

(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」（企業会計基準委員会、2006、26 頁-27 頁）とされる。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（企業会計基準委員会、2006、45 頁）。

このリスクからの解放という概念は「リスクからの解放」というレベルの変化と成果の確定＝「実現のレベル」という変化との関係でとらえることができると考える。実現レベルが進捗するにつれて、やがて実現可能のレベルとなり、最終的に「実現点」に至る。リスクと実現は反比例的な関係が存在する。「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につれて「リスク」のレベルが低減していくのである。また、概念フレームワークにおける収益の定義における「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」（企業会計基準委員会、2006、23 頁）という表現は、進捗＝時間の経過により「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を示唆していると考える。資産・負債アプローチに基づいているが、リスクの低減の中で「リスクからの解放」が先にあり、その結果としての資産・負債の変動が現れると考える。

(3) わが国の「工事進行基準」における収益認識

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。従って、「実現のレベル」を「原価発生の進捗」に置き換えることで、上記(2)で示したリスクからの解放レベルと「原価発生の進捗」間の反比例的な変化の考え方が成立している。

原価の発生をもって進捗率を測るが、原価の発生の進捗をなぜ収益の発生の進捗に適用できるの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、その背景に契約によって対価の支払いが保証されている等の状況があり、一旦、「リスクの解放」という概念、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出来るときに、投資のリスクから解放される」(企業会計基準委員会, 2006, 46 頁)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いていると考える。

2 リスク低減の観点からみた PAA in E 討議資料

継続的アプローチと対極的な立場に置かれていると思われるのは決定的事象アプローチである。両アプローチ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考えられる。確かに決定的事象アプローチは、何らかの「決定的な事象」が発生すること、不確実なものが決定的に解消することで、リスク・レベルの低下が最大化し、その一定時点で収益認識をするような考え方である。しかし、筆者は継続的アプローチが、決定的に決定的事象アプローチに対して対極的な位置関係にあるものとして提示されているとは考えない。継続的アプローチにおいても、時間の経過の中で何らかの個々の「決定的事象」の成立を前提としており、成果の確実性という条件が満たされた時点が現れたら、収益認識を行うという考え方が存在している。つまり、決定的事象アプローチ及び継続的アプローチには共通して、リスクの低減の結果として、ある事象が成立するという考え方が、その背景に存在すると考える。

(1) 決定的事象アプローチ

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（企業）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と筆者は考える。

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のである。換言すれば、「企業」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を、それを履行してその義務が充足されること＝「決定的事象」を発現させることで、不確実というリスクが解消される状態に変化させることが決定的事象アプローチと考えられる。

(2) 継続的アプローチ

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、企業の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と考える。その進捗の測定例として、図表 6-1 で示した、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。この進捗の測定例として示されている①企業が契約に付随する原価を負担するのに応じる例は、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る。特に注目したのは、②の取引の固有のリスクが減少するのに応じて、の収益認識である。この方法は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」概念と共通する概念であると考えられる。

継続的アプローチにおいてもリスク・レベルが変化するにつれて、資産の創出と支配の移転とが反比例的な変化をするという関係がとらえられる。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

履行義務が充足されるのか不確実性、支配の移転も完了するののかという不確実性が、「リスク」のレベルの変化、リスクのレベルが低減することで履行義務が充足されていく関係が指摘できると考える。

3 リスク低減の観点からみた共同プロジェクト

2011 年再公開草案では「一定期間にわたり充足される履行義務」と「一定時点において充足される履行義務」が提示されている。両アプローチは工事進行基準と工事完成基準、あるいは PAA in E 討議資料で示された継続的アプローチと決定的事象アプローチと同様な位置関係に置かれていると理解できる。

「一定時点において充足される履行義務」においては、支配の移転が完了という「決定的な事象」が発生すること、不確実なものが決定的に解消することで、リスク・レベルの低下が現出し、収益認識をする考え方としてとらえられる。一方の「一定期間にわたり充足される履行義務」においては、支配の移転という「決定的な事象」の発生を前提としている。支配獲得の指標という条件の下、収益認識を行うという考え方において、「一定時点において充足される履行義務」と基本的に相違はない。つまり、「一定時点において充足される履行義務」と「一定期間にわたり充足される履行義務」には共通して、ある事象の成立はリスクの低減が存在しているという考えが、その背景にあると考える。

2011 年再公開草案でも、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、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のかを考慮するべきとしており、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。しかし本論文第 5 章で述べた通り、筆者は 2011 年再公開草案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。ここでは履行義務が充足されるか否かという不確実性(リスク)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という考え方が存在する。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。ここでも、履行義務が充足されるか否かという不確実性＝「リスク」のレベルが、履行義務の進捗に従って低減することが示唆されていると考える。

以上の検討結果から、リスクの変動、リスクの低減の観点から収益認識方法を考察すると、「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」における継続的アプローチ、さらには「2011年再公開草案」における「一定期間にわたり充足される履行義務」の間には、リスクのレベルが低減することに従って、収益を認識するという点においての概念的な整合性が認められる。第2章では、実務上の契約の雛形では物品の売買取引契約のみならず工事契約においても、その責任の分岐点が「所有権」でなく「リスク負担」に着目されていることを述べた。そのリスクの移転は、継続的なリスクのレベルの低下、減少というより、むしろ一定時点に移転するという考え方に近いと考える。しかし、「リスク」というタームを共通点として会計上の収益認識を考える点においては整合性が取れると考える。

第4節 小括

本章では先ず、先行研究で濱本(2013)が指摘した収益認識に関するIASBとFASBの共同プロジェクトの問題点を工事進行基準が解消できるということを中心に論を展開した。第1節では欧州のPAA in E 討議資料における継続的アプローチは「企業の契約進捗度に応じて収益を認識」する方法であり、工事契約における工事進行基準と類似するものとされる。その進捗測定の方法もシンプルに企業側の契約遂行のアクションを基にしている。また、決定的事象アプローチは「企業が完全に履行義務を充足したときに、収益を認識する」方法である。この決定的事象アプローチは「分割」の考え方を媒介として継続的アプローチに包含されると考えるか、あるいは逆に決定的事象が多数集合したものが「継続的アプローチ」と考えることができる。この点から筆者は、工事進行基準は財やサービスの移転（引渡し）に基づく収益認識を包含する収益認識であるとの結論を述べた。

第2節では、筆者が2011年再公開草案を単一の収益認識方法の模索の中で、肯定的にとらえる理由を述べた。それは「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ある。2010年公開草案の「視点」は顧客に置かれていた。それに対し2011年再公開草案では、その「視点」が「企業」と「顧客」の両者に置かれているようになっている。履行義務が充足される実質的なタイミングに焦点を当てることへの変化が生じている。この変化は、「支配獲得の指標」にも影響を及ぼし、支配移転のハードルは低くなったと考える。

第 3 節ではリスクの低減の観点から収益認識基準を考察した場合、基本的に工事進行基準をベースにしているわが国の工事会計基準、PAA in E 討議資料、2011 年再公開草案は、第 1 章で述べた実務では、リスクの移転が責任の分岐点となっていることとも、概念な整合性があることを示した。また重要なのは、工事進行基準（EFRAG の継続的アプローチ、共同プロジェクトの一定期間にわたる義務の履行も含め）は、本来、リスクという不確実性の逡減、減少に基づいた収益認識方法であり、この点から、先行研究が指摘した工事進行基準の短所とされた慎重さと保守性に対する担保不足の問題に対処可能な収益認識であることを述べた。

結 論

第 1 節 総括

国際商取引における EPC 契約（工事込み輸出）案件を対象にして、会計上の収益認識基準である工事進行基準について検討してきた。検討の背景には、会計の世界における IASB と FASB の収益認識についての共同プロジェクトがあり、その中で、単一の収益認識が求められていた。一方、本論文で対象とする EPC 契約案件の現状の収益認識は、物品の売買では、IAS 第 18 号に代表されるリスク・経済価値アプローチやわが国の企業会計原則の実現主義が適用されているのに対し、他方、工事契約では IAS 第 11 号、わが国の工事会計基準に見られる工事進行基準の適用を中心とした収益認識方法が適用されている。2 つの基準が並存している状況にある。

本論文では、次の 3 点を研究の主題として論述した。第 1 点は、IASB と FASB の収益認識についての共同プロジェクトは、2011 年再公開草案においても、単一の収益認識方法は提示していない。しかし、筆者は単一の収益認識として工事進行基準を提言する。この提言をするために、第 5 章でわが国及び海外における工事進行基準の先行研究を研究し、第 6 章において工事進行基準の可能性について筆者の独自の見解を論じた。第 2 点は、工事進行基準における収益測定方法のテクニカルな面を追及するのではなく、企業会計（特に財務会計）の基礎にある前提や概念を体系化した、財務報告の中での論理的な拠り所とされている概念フレームワークまで検討範囲を広げ、収益認識としての工事進行基準を論じる点にある。第 3 点は、筆者が現時点において EPC 契約案件の実務に従事しており、「実務者」の視点から、会計上の収益認識である工事進行基準を論じる点にある。このため、第 1 章において EPC 契約案件の基本問題として、実務上の問題意識をまず提示した上で、本論文における論述を始めている。

先ず序論では、本論文の目的が収益認識としての工事進行基準を検討することにあることを示した。また、筆者が従事してきた EPC 契約案件の収益認識基準は、どのような考え方から成り立っているのかを起点として研究を展開し、その過程において、IASB と FASB の共同プロジェクトが目論んだ単一の収益認識の開発に対して、工事進行基準がその単一の収益認識になり得るのか、その可能性を検討することを述べた。

第 1 章では、EPC 契約案件の実務で用いられる代表的な契約の雛形では、「所有権」で

はなく「リスク負担」が売主（企業）と買主（顧客）との間の「責任の分岐点」となっていることを述べた。企業において、会計上の一つの分岐点である収益認識問題を本論文が検討することの導入部である。検討の対象とした商品売買契約におけるウィーン売買条約、インコタームズ、米国の UCC では、契約の構成要素と法的な「所有権」を組合せることから生じる複雑化を避け、「リスク負担」に責任の分岐点に関しての焦点を置いている。また工事契約では、代表的な契約の雛型である FIDIC でも、リスク負担を所有権とは切り離しており、リスクの分担そのものは最も廉価にリスクを負担でき、かつ、リスクを最も管理し易いものがリスクを負うという、合理的な考えに立脚している。ただしインコタームズにおけるリスクの移転、あるいは FIDIC の工事完時点におけるリスク移転のように、リスク移転を一定の時点に固定し、それを収益認識の時点にそのまま適用しようとする、物品の販売契約と工事契約の間では、異なった収益認識条件を適用せざるをえない。さらに、物品の販売契約の枠内でもインコタームズの定型取引条件によっては、リスクの移転時期が異なること、また工事契約の枠内においても、工事完了基準時と工事進行基準の例の通り、収益認識の時点は統一されない。リスク負担をもって売主と買主の責任の分岐点としても、収益認識条件に直接結びついていないことを論じた。

第 2 章では収益と費用の定義の検討から始め、次に会計基準を根底で支え、将来の会計基準設定に指針を与える基本概念の体系である、概念フレームワークを取り上げ検討した。検討の対象としたのは、FASB1976 討議資料、FASB の概念フレームワーク第 5 号、同じく第 6 号、IASB の概念フレームワーク及びわが国の概念フレームワークである。収益認識の時点問題に焦点を置き、そこで伝統的な「実現概念」あるいは「リスクからの解放概念」等を取り上げ、それぞれの収益認識について検討した。特に IASB と FASB の概念フレームワーク改訂に係る共同プロジェクトの成果である、2010 年概念フレームワークと FASB 概念フレームワーク第 8 号では、財務報告の持つべき基礎的な質的性質の変化、つまり「信頼性」が「忠実な表現」に置き換えられていることに注目した。また検討範囲を概念フレームワークの目的、財務報告の構成要素まで広げている。

第 3 章では、IAS 第 18 号における物品販売についての収益認識を中心にして、物品販売には、実現主義という収益認識に慎重な、保守的な考え方が適用されていることを論じた。IAS 第 18 号には実現主義が存在し、収益認識方法のベースになっている。米国における実現主義の変遷では、実現主義は伝統的な稼得と実現のプロセスの考え方からスタートして、その拡張を経て、APB ステートメント No.4 でその考え方が集約され、最終的に

それが概念フレームワーク第5号に継承されている。実現主義の基本的な考え方は、非貨幣性資産が厳密に現金または現金請求権へ「転換」することを求めており、収益認識基準としては極めて慎重な、保守的な考え方に基づいたものであった。

わが国の収益認識は伝統的な実現概念に依拠している。この「実現主義」という共通項があるため、IAS第18号とわが国の収益認識方法の間には、大きな相違はないとする先行研究が存在する。また、IAS第18号の収益認識条件は、米国の概念フレームワーク第5号とも同じ内容を含意している。IAS第18号の収益認識は、企業の収益「稼得」過程で、何らかの特定の移転のプロセスが完了した時点、つまり、物品の引渡で収益を認識することになる。

第4章では、IAS第18号の収益認識の内容を、英国会計基準FRS5におけるリスクに対する考え方を援用しながら、IASBとFASBの収益認識に係る共同プロジェクトの2010年公開草案における「支配モデル」と比較検討した。検討結果、収益を「重要なリスク・経済価値」の移転を重視して認識することも、「支配の移転」に焦点をおくことも、ある特定の事象が発生した時点において収益を認識することによって変わらないと考えるに至った。また第3章で論述したように、IAS第18号には伝統的な稼得・実現概念が存在しており、ある決定的な事象（収益の形成とそれに続く物品と対価の交換という事象）が発生した時点において収益を認識しており、その基本は収益認識に対し慎重な姿勢である。これに対して支配モデル（あるいはアプローチ）では、さらに徹底した顧客への支配移転での収益認識を求めている。しかし、それはその収益認識に対する慎重さ、保守的な対応の程度の差でしかない。筆者はIAS第18号の収益認識と支配アプローチの間に本質的な相違があるとは考えないことをこの章の結論とした。

第5章では、工事契約あるいは工事進行基準に関する、わが国及び海外における会計基準の状況を確認したのち、IASBとFASBの収益認識に係る共同プロジェクトに対する、わが国の先行研究及びAAA、EFRAGのコメント・レターを取り上げ、共同プロジェクトの支配アプローチに対しての批判的な見解、問題点の指摘の中にある工事進行基準に対する考え方を検討した。そのコメント・レターで示された見解、推奨案の中で、工事進行基準が選好されていた。しかし工事進行基準を選好しながら、EFRAGでは変更不可能な権利（対価、報酬に対する権利の確立）の必要性を主張し、AAAはリスク・不確実性の解消を主張して、慎重さと保守的な考え方の必要性を論じている。つまり工事進行基準が法的な権利確立前に収益の認識を行うことに対して、収益認識上の慎重さと保守性とのバラ

ンスを主張していると考える。

わが国と海外の先行研究から窺えるのは、工事進行基準を適用する立脚ポイントが、これまでの実現主義の例外という考え方から、工事進行基準の持つ企業活動の忠実な表現という側面に焦点を移してきていることである。企業活動における業績の忠実な表現をすることと、もう一方の慎重さ、保守性などの信頼性に対する担保とのバランスを図りながら適用できれば、工事進行基準は単一の収益認識として適応できる可能性があることを論じた。

第6章では、単一の収益認識基準としての工事進行基準の可能性を論述した。第5章で取り上げた先行研究のうち、特に濱本(2013)が共同プロジェクトの収益認識に対して指摘した問題点に対して、工事進行基準はその指摘された問題点を克服できることを論じた。まず、EFRAGのPAA in E討議資料における継続的アプローチの検討を通じて、工事進行基準は一定時点で収益認識を行うという考え方を含んでおり、単なる対立した2つの収益認識の並存ではないことを述べた。次に、共同プロジェクトの2011年再公開草案は、2つの収益認識方法を単純に並存させているのではなく、工事進行基準の考え方を優先しているとの私見を示した。また工事進行基準の先行研究で取り上げたAAAのプロフィット・マージン法は、工事進行基準が、成果物と対価の交換以前に収益を計上する点と慎重さと保守性とのバランスをとる観点から提案されていた。更に、企業の契約履行が進捗するにつれて、リスクが低減するという観点から工事進行基準をとらえる場合、会計上の収益認識基準としての工事進行基準は、PAA in E討議資料の継続的アプローチ及び2011年再公開草案における「一定期間に充足される履行義務」と整合性がとれ、加えて実務におけるリスク変化を責任の分岐点とする考え方とも整合性を図れることを論じた。

第2節 本論文の結論

本論文ではEPC契約案件を対象にして、IASBとFASBの収益認識に係る共同プロジェクト、わが国における収益計上の会計基準、さらに欧州でのEFRAGの収益認識に関する活動に注目しながら、会計上の収益認識としての工事進行基準を検討してきた。検討の結論を先に述べれば、筆者はまず、EPC契約案件における単一の収益認識方法として、工事進行基準を提言する。またEPC契約案件が物品の販売と工事契約の両者を含む契約形態であることを考えれば、工事進行基準には、このEPC契約案件に限らず、顧客との工事

契約に係る収益認識全般において単一の収益認識となり得る可能性があると考える。

概念フレームワークまで遡り、収益認識としての工事進行基準を検討したが、第 3 章で述べた通り、ペイトン・リトルトンの「序説」では、工事進行基準は長期の請負契約を対象にし、毎期の収益額の平準化を考慮した、「実現主義の例外」としてその適用が許容されていた。言葉通り「例外」の基準である。しかし第 5 章で述べた通り、工事進行基準は工事契約に関しは、わが国の工事会計基準でも IAS 第 11 号においても、主たる収益認識基準である。

工事進行基準は、工事契約にその適用範囲が限定され、また実現主義の例外的な適用という意味において、収益認識の例外基準の地位にとどまっている。その理由は稼得・実現主義の、稼得要件（収益の形成と稼得過程の終了）と実現要件（形成された成果物と対価の交換）のうち、後者の実現の要件を完全に満たす前の段階で、工事進行基準が収益を認識することにある。工事進行基準の抱える「欠点」と表現すべきものである。顧客との契約においては、実現主義に従った、決定的な事象が成立した時点で収益を認識するほうが、その認識した収益の不確実性は低くなり、保守主義の考え方に沿ったものとなる。その考え方の徹底化を図ったのが、2010 年公開草案で提案された「支配アプローチ」という、顧客への支配移転による収益計上の方法であったと考える。

筆者が上記の工事進行基準の抱える稼得・実現条件の未達という欠点を認識しながら、工事契約全般において単一の収益認識として工事進行基準を提言する理由を、本論文における研究の 3 点の主題に沿って、以下に述べる。

第 1 の理由の主要な点は、工事進行基準の可能性として本論文第 5 章と第 6 章において、IASB と FASB の収益認識に係る共同プロジェクトの推移を背景に論述している。また、FRAG の PAA in E 討議資料における「決定的事象アプローチ」は、その決定的事象を多数集合することで「継続的アプローチ」に包括されると筆者は考える。企業活動のプロセスを分割してとらえることで、その分割した中に、決定的事象の発現が存在する。その発現した決定的事象の集積として、継続的アプローチの考え方が成立する。この点が工事進行基準の単一の収益認識となる可能性を論じたキーポイントである。「継続的アプローチ」は企業活動を工事契約に限定して論じているものではない。従って工事進行基準は工事に伴う物品の販売契約にも、工事、サービスの移転（引渡し）にも適用できる収益認識であると考えに至った。

筆者が工事進行基準を単一の収益認識として提言する第 2 の理由は、IASB と FASB の

概念フレームワーク改訂についての共同プロジェクトの成果として公表された、FASB 概念フレームワーク第 8 号及び 2010 年 IASB 概念フレームワークにある。2つの新しい概念フレームワークでは、財務諸表における基礎的な特性の変化に、つまり従来の「信頼性」が「忠実な表現」に置き換わっている。この変更は、既に FASB 概念フレームワーク第 5 号とペイトン・リトルトンの「序説」で示されていた、工事契約において工事進行基準を適用する理由を、企業の財政状態の「表現の忠実性」という特性に求めるということ、追認したものとなっていると考える。工事進行基準は単に収益認識の例外的な基準ではなく、財務報告における「意思決定有用性」を支える特性である「忠実な表現」に基づいた会計上の収益認識であると考えた。

FASB の概念フレームワーク第 5 号が、工事契約における工事進行基準の適用理由として、検証可能性よりも表現の忠実性を重視している点については第 2 章において述べた。また第 3 章では、ペイトン・リトルトンの「序説」では、財務諸表が営業活動の度合いを反映した収益額、企業の経済活動の忠実な表現を、求めている点について論述した。

最後に筆者の EPC 契約案件の「実務者」の視点から、工事進行基準が顧客との工事契約全般において、工事進行基準が単一の収益認識となり得る可能性について述べる。先ず第 1 章において実務におけるリスクの移転が責任の分岐点となることが収益認識とは直接結びついていないとして、その問題点として指摘した。一方、第 6 章において、工事進行基準を企業の契約履行が進捗するにつれてリスクが低減するという観点からとらえる場合、会計上の収益認識基準としての工事進行基準は、PAA in E 討議資料の継続的アプローチ及び 2011 年再公開草案における「一定期間に充足される履行義務」と整合性がとれ、さらに実務において、リスク変化を責任の分岐点とする考え方とも整合性を図れることを論じた。企業における顧客との契約におけるリスク移転を「一定時点」で発生するものとして固定化すると、単一の収益認識は容易に設定されない。この点は第 1 章で、インコタームズの定型取引条件におけるリスクの移転を会計上の収益認識時点として適用すると、厳密な意味での収益認識の時点は統一化されないことを述べた。企業の経済活動では、決定的事象アプローチと継続的事象アプローチで論述したと同じく、決定的なリスクの移転が積み重なった、継続的なリスクの移転が形成されると考えることで、リスクの減少に着目した収益認識方法である、工事進行基準の適用は可能であると筆者は考える。

また、工事進行基準を会計上の収益認識とする場合、変更不可能な権利（対価、報酬に対する権利の確立）、リスク・不確実性の解消を図るべきと先行研究は要請していた。

この点については、実務は、支払条件を改善することで対価の支払を確実なものとするように図っている。EPC 契約案件ではその物品の売買契約部分に限らず、工事契約部分においても、契約上の代金支払条件が物品の引き渡し完了、工事の完成まで保留されることは稀である。頭金（Advance payment）の支払に加え、物品の設計が完成した時点、物品の製造が完了した時点、工事に必要な建設設備が工事施工現場に搬入された時点など、特定の事象が完了することで、一定割合の代金は支払われる。更に、この支払いを確実なものとするために、複数の銀行を介在させた、取消不能な（Irrevocable）、確認信用状（Confirmed L/C）の開設を顧客に要求することは、現実に行われている。

先行研究で示した AAA のプロフィット・マージン法は、顧客からの対価の受領（収入）の累積によって工事進捗率の把握を行う工事進行基準であった。対価の獲得の条件を明確にし、慎重な、保守的な観点からの工事進行基準の改善案となっている。AAA はプロフィット・マージン法において、顧客からの支払（現金）に加えて、比較的リスクの低い（対価の回収に対する）契約では、顧客に対する請求（claim）をベースにして方法（AAA,2011,p.585）も容認している。筆者はこの顧客に対する請求書（インボイス）発行・顧客受諾ベースでの工事進行基準を提案する。

企業が発行したインボイスを顧客が受領し、その請求内容を認める状況であれば、対価の支払いに対するリスクは低減している。また、工事契約だけでなく、工事に伴う物品の販売契約においても毎期末に契約額の確認、成果物に対する総原価の見積りの改定、その成果物を生み出すために支出した金額の把握は、企業にとっては容易なことである。工事に伴う物品の販売契約においても原価比例法による工事進行基準の適用条件を整えることは可能である。以上述べた理由から、工事進行基準には EPC 契約案件に限らず、顧客との工事契約に係る収益認識全般において、単一の収益認識となり得る可能性があるとの結論に至った。

最後に、IASB と FASB の収益認識の共同プロジェクトが、単一の収益認識の開発を目指した背景には、序論で述べた通り曖昧な収益認識から発生する、会計上の不正行為などの問題があった。その観点から、実務上の収益認識方法は曖昧なものであってはならない。契約形態によって収益認識を変えるよりも、単一の収益認識方法であれば、個々の恣意的な判断、曖昧さが入る余地は少なくなる。単一の収益認識方法としての工事進行基準の適用は、会計上の不正行為の回避に寄与できると考える。

補論

補論1 リスクについて

第1章で有価証券報告書に記載された収益認識基準から抽出したキーワードには「重要なリスク」という言葉が含まれているが、本論文では第1章、第4章、及び第6章で「危険」あるいは「リスク」について言及している。リスクについては経済学の観点をはじめとして、多くの分野でその定義がなされているが、(1)リスクマネジメントでのリスク、(2)保険でのリスク、(3)会計学でのリスクについて概要を述べたうえで、本論文におけるリスクの考え方を明らかにする。

1 リスクマネジメントにおけるリスク

ISO/IEC Guide 73(以下、Guide 73:2002)によってリスクの概念は変化した(三菱総合研究所, 2010, 21頁)とされる。このGuide 73:2002でのリスク概念は、その影響の観点、安全を阻害する危険性、好ましくない影響に限定していない。リスクは顕在化した影響として、好ましくない影響と好ましい影響を共に含み、期待値から乖離しているものとして“事象の発生確率と事象の結果の組み合わせ”でリスクを定義している(三菱総合研究所, 2010, 19頁)。結果が、好ましいものから、好ましくないものまで変動することがある(三菱総合研究所, 2010, 20頁)としている。

2009年に発行されたISO Guide 73(以下Guide 73:2009)ではさらに検討が加えられ、リスクは“目的に対する不確かさの影響”とされた。ここでの影響の意味は、期待されていることから、好ましい方向及び/または好ましくない方向に乖離することである。そして目的は財務、安全衛生、環境に関する到達目標など、異なった側面があり、戦略、組織全体、プロジェクト、製品、プロセスなど、異なったレベルで設定されることがある(三菱総合研究所, 2010, 20-21頁)とされる。リスクを発生の確率(発生の頻度)とその結果(影響)の組み合わせの座標で表現し、その結果も好ましくないものに限定されていないのが特徴であると考える。

2 保険でのリスク

リスクとは何かについて、「結果の不確実な状態をリスクと呼び、不確実の度合いが大きい場合をリスクが大きいといい、反対に不確実性の度合いが小さい場合をリスクが小さいという。したがって、結果が変わらない場合、言い換えれば、結果が1つしかない場合のことを、無リスク、あるいはリスクのない状態と呼ぶ」とされる(米山, 2012, 3 頁)。リスクは不確実な状態のことであり、リスクの大小は不確実性の度合いの表現なのである。また、「予測することがまったく不可能な事象」を「広義の不確実性」、「現在の科学技術・知識の水準では予測することが出来ないが、将来においては予測することが出来るかもしれない不確実性のことを、「狭義の不確実性」として「広義の不確実性」と区別している(米山, 2012, 5 頁)。しかし「狭義の不確実性」であっても、現在の技術でも予測したり推定したりすることができる不確実性のことは、これも「リスク」と呼んでいる(米山, 2012, 5 頁)。

次にリスクには純粋危険(pure risk)と投機的危険(speculative risk)の2つの危険が存在する(武田, 2012, 65 頁)としている。「純粋危険とは危険が現実化した場合に損失のみが発生する危険のことです。たとえば自動車事故、火災、地震等々が発生した場合には、一般的には損失のみが発生します。これに対して投機的危険とは、利益または損失が発生する危険のことです」(上山, 2004, 2-3 頁)として2つの危険(risk)を区分している。

3 会計学上のリスク

会計学上のリスクに焦点を置いた先行研究は少ないが、久保(2008)がある。「アメリカ会計基準におけるリスク概念」としてアメリカ会計基準がどのようなリスク概念を採用しているかについて論じているが、内容的には保険学における定義と同様に、純粋リスク(pure risk)と投機リスク(speculative risk)の二分類を示している。また、アメリカ会計基準の全体的な傾向としてリスクのコンテキストは純粋リスクから投機リスクへ恒常的に移行してきている趨勢があり、リスク概念として投機リスクが重要になってきている(久保, 2008, 239 頁)との結論が提示されている。

4 本論文での「リスク」

実務上の観点から論じた第 1 章では、商品売買における商品の引渡しと工事契約における案件の施工者から発注者への案件の引渡までの「危険」あるいは「リスク」については、保険学上で示した「純粹リスク」に近い概念としてとらえている。工事込み輸出案件の実務では、物品の輸送過程における事故の発生時においては「海上保険」、一方の工事施工上の事故については「工事組立保険」を手配することになる。この種の保険を付保することは常識的であり、顧客との契約条件においても、企業側が保険を付保する条項が通常盛り込まれている。

第 4 章では、FRS5 における「リスク」が、資産に本来内在する将来の経済的な利益が、期待していた額より変動することであると定義されていることに触れた。第 4 章では会計学上リスクの意味に限定せず、リスクマネジメントにおけるリスクと同様に、より広い意味合いでとらえ考察している。また、第 6 章で「リスク」の変動と収益認識の「時点」問題の関係を論じたが、そこで対象とした「リスク」は会計学上の「リスク」として考察しており、損失だけでなく利益を生じる不確定性であり、「投機リスク」の分類に入れるべきリスクと考えた。また、本論文では「危険」と「リスク」の言葉を厳密に区別していない。参考文献からの引用も含め「リスク」という言葉に統一している。

補論 2 IFRS 第 15 号について

序論において述べたように IASB と FASB の収益認識に係る共同プロジェクトは、2014 年 5 月に IFRS 第 15 号と FASB のトピック 606 を、一連の活動の成果として公表している。本論文で商品取引に係る会計基準として検討の対象とした IAS 第 18 号及び工事契約に係る会計基準である IAS 第 11 号は、この IFRS 第 15 号に置き換えられることになる(2017 年 1 月 1 日以後に開始する年度より適用)。

第 6 章において、収益認識に係る共同プロジェクトの 2011 年公開草案では、コア原則を達成するためのステップ 5 で示されている収益の認識時点が、「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」の 2 つの履行義務の充足に区分されて考えられていることを述べた。またこの履行義務の充足の要件確認のパターンを検討した結果として、「一定期間にわたり充足される履行義務」が優先的な位置におかれているとの私見を述べた。

補論 2 として、本論文で検討してきた 2011 年公開草案のポイントが、最終的に IFRS 第 15 号にどのように反映されたのか検討する。

1 5 つのステップ

IFRS 第 15 号では「企業が収益の認識を、約束した財またはサービスの顧客への移転を当該財またはサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように行わなければならない」(IASB, 2014, 訳書 13 頁)とし、そのために以下の 5 つのステップを適用することを定めている (IASB, 2014, 訳書 13 頁)。

- (a) ステップ 1:顧客との契約を識別する
- (b) ステップ 2:契約における履行義務を識別する
- (c) ステップ 3:取引価格を算定する
- (d) ステップ 4:取引価格を契約における履行義務に配分する
- (e) ステップ 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

上記の収益認識のための 5 つのステップは、2010 年公開草案、2011 年再公開草案で既に

示された 5 つステップとの間に、相違は見られない。

2 履行義務の該当要件

本論文第 6 章では、収益の認識時点に焦点を置いていることから 2011 年再公開草案で示されたステップ 5 の収益認識の考え方における履行義務の充足が、一定期間で行われるのか一定時点で行われるのかに注目し、その与えられた要件を図表 6-2 として表し、履行充足の要件確認のパターンを検討した。

IFRS 第 15 号は、その第 35 項、第 36 項及び第 37 項において「一定の期間にわたり充足される履行義務」について規定している。この「一定の期間にわたり充足される履行義務」に該当するか否かの具体的な要件は、以下の通りである。

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 (IASB, 2014, 訳書 24 頁)。

- (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加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いを受ける強制的な権利を有している (IASB, 2014, 訳書 24 頁) として「一定の期間にわたり充足される履行義務」に該当するか否かを判断させる。

2011 年再公開草案の「一定の期間にわたり充足される履行義務」の該当要件と、今回 IFRS 第 15 号で与えられた 3 要件を検討すると、IFRS 第 15 号の 3 要件は「一定の期間にわたり充足される履行義務」を満たす契約には、工事契約とサービスの提供契約を想定していると筆者は考える。先ず(a)条件は、顧客が企業の履行によって提供される便益を、提供と同時に消費する点からは建設などの工事契約ではなく、サービスの提供契約を想定していると考えられる。(b)条件については「顧客が当該資産の創出又は増加につれてそれを支配する」点からは、これも工事契約を想定していると考ええる。

図表補-1 「一定の期間にわたり充足される履行義務」の該当要件の比較

2011年再公開草案	IFRS 第15号
i 企業の履行に従って、顧客の資産が創出されるか、顧客の資産の機能が向上する	(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加につれてそれを支配する。
ii 企業にとって他の用途がある資産が創出されず、かつ、以下の(ii-ア,ii-イ,ii-ウ)の要件のうち少なくとも1つが満たされる	
ii-ア企業の履行に応じて、顧客が便益を受ける	(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。
ii-イ他の企業が残りの作業を行うとした場合に、その企業はそれまでに実施された作業を再度実施する必要はない	(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いを受ける強制的な権利を有している
ii-ウ 企業は、それまでに実施された作業に対して支払いを受ける権利を有し、かつ約束どおりに契約を履行することを意図している	

(2011年再公開草案、IFRS 第15号の履行義務の該当要件から筆者作成)

筆者が特に注目したのは(c)条件である。その前半部分の「企業が他に転用できる資産を創出せず」、という要件は、実務上、受注販売の物品の仕様 (Specification) と工事の仕様は、個別の契約案件毎に独自のものであり、他案件への転用は基本的に考えられていない。また後半の「現在までに完了した履行に対する支払いを受ける強制的な権利を有している」の点は、本論文第6章で述べたように、契約上企業側の権利として認められるべき権利であると筆者は考える。IFRS 第15号は(c)要件に対しては工事契約のみを想定して設定したと考えるが、実務者の観点からは(c)要件は、物品の販売契約、工事契約のいずれにも該当する要

件である。

次に第 38 項において、「一定時点で充足される履行義務」について「履行義務が第 35 項から第 37 項に従って一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、企業は当該履行義務を一時時点で充足する」(IASB, 2014, 訳書 25 頁)と規定している。「一定の期間にわたり充足される履行義務」の要件を満たさないものが「一定時点で充足される履行義務」に該当し、IFRS 第 15 号は「一定時点で充足される履行義務」には、物品の販売契約が想定されていたことが窺える。しかし、物品の販売契約でも、EPC 契約案件における物品の販売ポジションでも、あるいは、物品の仕様が指定された受注後生産の契約でも、今回提示された「一定の期間にわたり充足される履行義務」の要件を満たすものが存在すると筆者は考える。

3. 「支配の移転」の指標

第 38 項において「支配の移転」の指標が示されている (IASB, 2014, 訳書, 25-26 頁)。

- (a) 企業が資産に対する支払を受ける現在の権利を有している
- (b) 顧客が資産に対する法的所有権を有している
- (c) 企業が資産の物理的占有を移転した
- (d) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を有している
- (e) 顧客が資産を検収した

内容的には、2011 年再公開草案で既に示された指標であり、IFRS15 において変更はされていない。履行義務の該当要件の項で述べた通り、「一定の期間にわたり充足される履行義務」に対しては、工事契約とサービスの提供契約を想定、「一定時点で充足される履行義務」には物品の販売契約が想定されていたと考えれば、支配の移転を満たす指標にも両方の履行義務に対応する支配の移転の指標が設定されていることが必要になる。

「顧客」を主語とする(b),(d),(e)の各要件は、「一定時点で充足される履行義務」、つまり、物品の販売契約に対して設定された支配の移転の指標、一方、「企業」を主語とする(a),(c)の要件は「一定の期間にわたり充足される履行義務」、工事契約、サービスの提供契約に対して設定された支配の移転の指標と筆者は考える。

4 IFRS 第 15 号に対する筆者の私見

本論文第 6 章で、収益認識に係る共同プロジェクトの 2011 年公開草案で同プロジェクトが堅持している支配移転による収益認識にしても、その履行充足の要件確認パターンにおいては「履行義務が一定の期間にわたり充足される要件」を優先的に設定しており、また、支配の移転に対する指標も、企業側が資産の移転をするという段階、あるいは企業が資産について支払いを受ける権利を得る段階へ、一段階タイミングを早めていると論じた。しかし IFRS 第 15 号の履行義務の該当要件を検討したが、「一定の期間にわたり充足される履行義務」には工事契約とサービスの提供契約を想定、他方「一定時点で充足される履行義務」を満たす契約には、物品の販売契約を想定している。IASB と FASB の収益認識に関する共同プロジェクトが開発を目指した、単一の収益認識方法（収益認識の時点も含めて）は提示されていない。現行の収益基準である IAS 第 18 号における物品の販売の基準と、IAS 第 11 号における工事進行基準が、IFRS 第 15 号として形式的に統一されたものと筆者は考える。

〈参考文献一覧〉

「日本語文献」－「著書」

- 秋葉賢一(2012)『エッセンシャル IFRS (第2版)』中央経済社
- 足立英之・地主敏樹・中谷 武・柳川 隆(2012)『マンキュー マクロ経済学 (第3版) I 入門編』東洋経済新聞社
- 安藤英義(1996)『会計フレームワークと会計基準』中央経済社
- 安藤英義(2007)『会計学大辞典第五版』中央経済社
- 伊藤邦雄(2012)『ゼミナール現代会計入門』日本経済新聞出版社
- 上山道生(2004)『保険入門』中央経済社
- 上野清貴(2007)『現代会計基準論』中央会計社
- 岡田 章(2011)『ゲーム理論』有斐閣
- 鹿島建設株式会社(2014)『有価証券報告書』 第117期自2013年4月1日至2014年3月31日』鹿島建設株式会社
- 企業会計基準委員会(2006)『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』
- 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』
- 企業会計基準委員会(2008)企業会計基準第10号『金融商品に関する会計基準』
- 企業会計基準委員会日本語訳監修(2007)『財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク』雄松堂出版
- 木棚照一(2009)『国際取引法(第2版)プライマリ法学双書』成文堂
- 絹巻康史(2009)『国際取引法 (改訂版) -契約のルールを求めて-』同文館出版
- 神戸大学会計学研究室編(2007)『会計学辞典』同文館出版
- 国際コンサルティング・エンジニアリング連盟(1999)『プラント及び設計施工の契約条件書』(社)日本コンサルティング・エンジニアリング協会
- 古賀智敏編著(2009)『財務会計のイノベーション』中央経済社
- 斎藤静樹編著(2008)『討議資料・財務会計の概念フレームワーク(第2版)』中央経済社
- 斎藤静樹編著(2002)『会計基準の基礎概念』中央経済社
- 斎藤静樹(2009)『会計基準の研究』中央経済社
- 佐藤信彦編著(2008)『国際会計基準制度化論(第2版)』白桃書房

- 新堀聰・椿引次【編著】(2006)『グローバル商取引シリーズ 国際商務論の新展開』 同文館出版
- 新堀聰(2009)『ウィーン売買条約と貿易契約』 同文館出版
- 杉浦保友・久保田隆【編著】(2011)『ウィーン売買条約の実務解説(第2版)』 中央経済社
- 住友商事株式会社(2012)『有価証券報告書(金融商品取引法第24条第1項に基づく報告書) 事業年度(第146期)自2013年4月1日至2014年3月31日』 住友商事株式会社
- 大成建設株式会社(2014)『有価証券報告書』 第117期自2013年4月1日至2014年3月31日』 大成建設株式会社
- 武田久義(2012)『リスク・保障・保険』 成文堂
- 田沢元章(2000)『アメリカ統一商事法典(UCC)の概要』 日本銀行金融研究所 Discussion Paper No.2000-J-26
- 田島裕(2002)『UCC2001-アメリカ統一商事法典の全訳』 商事法務
- 田中建二(2011)『財務会計入門(第3版)』 中央経済社
- 多田直樹(2012)『ミクロ経済学』 成文堂
- 千代田化工建設株式会社(2014)『有価証券報告書(金融商品取引法第24条第1項に基づく報告書) 事業年度(第86期)自2013年4月1日至2014年3月31日』 千代田化工建設株式会社
- 辻山栄子(1991)『所得概念と会計測定』 森山書店
- 津守常弘監訳(1997)『FASB 財務会計の概念フレームワーク』 中央経済社
- 津守常弘著(2002)『会計基準形成の論理』 森山書店
- 中村秀雄(2008)『国際動産売買契約法入門』 有斐閣
- 中村清明(2002)『法と経済学(第2版)』 信山社出版
- 日本公認会計士協会編(2011)『収益認識』 日本公認会計士協会出版局
- 日揮株式会社(2014)『有価証券報告書(金融商品取引法第24条第1項に基づく報告書) 事業年度(第118期)自2013年4月1日至2014年3月31日』 日揮株式会社
- 広瀬義州(2009)『財務会計(第9版)』 中央経済社
- 広瀬義州(1995)『会計基準論』 中央経済社
- 平松一夫(2007)『国際財務報告論—会計基準の収斂と新たな展開』 中央経済社
- 藤井秀樹(2008)『制度変化の会計学』 中央経済社

三井物産株式会社(2014)『有価証券報告書』第95期自2013年4月1日至2014年3月31日』三井物産株式会社

三菱総合研究所(2010)『リスクマネジメントの実践ガイドーISO31000の組織経営への取り組み』日本規格協会

宮下忠雄(2003)『輸出入外国為替実務辞典』日本実業出版社

山路範明(2008)『会計制度(新訂版)』同文館出版

米山高生(2012)『リスクと保険の基礎理論』同文館出版

和達三樹(2005)『微分積分』岩波書店

「日本語文献」－「論文」

市川紀子(2000)「工事収益の認識・計上をめぐる問題点～工事完成基準と工事進行基準～」千葉大学大学院社会科学部研究科 研究プロジェクト報告『会計基準の国際的調和』1号、101-108頁

大野智弘(2001)「工事契約会計のIASへの調和に関する一考察：日本の現状と課題」創価女子短期大学紀要第29号、27-39頁

大本俊彦・小林潔司・若松崇敏(2000)「建設請負契約におけるリスク分担」『土木学会論文集』第693号、205-217頁

絹巻康史(1997)「国際取引学」の可能性について」『日本福祉大学経済論集』第15号、1-19頁

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、48-56頁

久保淳司(2008)「アメリカ会計基準におけるリスク概念」『会計』第174巻第2号、228-243頁

篠崎正治・林令史(2013)「輸出、不利な契約 収益認識の論点と検討ポイント(その2)」旬刊経理情報 No.1336、62-65頁

高寺貞夫(1974)「工事進行基準の形成・受容過程」『会計』第106巻3号、91-106頁

辻山栄子(2005)「収益の認識をめぐる概念フレームワーク」『企業会計』第57巻第7号、932-941頁

辻山栄子(2007)「収益の認識をめぐる欧州モデル」『会計』第172巻第5号、607-628頁

辻山栄子(2010)「収益認識をめぐる実現・稼得過程の現代的意義」『会計』第177巻第4号、465-484頁

- 辻山栄子(2009)「正味ポジションに基づく収益認識」『企業会計』第 61 巻第 9 号、6-15 頁
- 津守常弘(2005)「討議資料 財務会計の概念フレームワークの特徴と問題点」『企業会計』第 57 巻第 3 号、324-331 頁
- 津守常弘(2008)「財務会計概念フレームワークの新局面と会計研究の課題」『企業会計』第 60 巻 第 3 号、324-334 頁
- 東海幹夫(2004)「工事進行基準と原価計算—マイルストーン管理のへの展開」『青山経営論集』第 39 巻第 3 号、41-63 頁
- 東海幹夫(2008)「工事契約会計の成立と原価計算の役割」『青山経営論集』第 43 巻第 1 号、129-151 頁
- 東海幹夫(2009)「工事契約会計の展開と新たな動向」『青山経営論集』 第 44 巻第 3 号、117-130 頁
- 徳賀芳弘(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、1571-1578 頁
- 豊田俊一(2007)「討議資料 財務会計の概念フレームワークについて」『企業会計』第 59 巻第 5 号、682-692 頁
- 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、194-203 頁
- 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、676-684 頁
- 濱本道正(2013)「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、23-36 頁
- 藤井秀樹(2011)「FASB/IASB 改定概念フレームワークと資産負債アプローチ」『国民経済雑誌』第 204 巻第 1 号、17-40 頁
- 古屋邦彦(2011)「国際プロジェクトにおける契約リスク」『九州国際大学法学論集』第 18 巻第 1・2 合併号、5-18 頁
- 松本敏史(2003)「収益費用中心観における収益認識」『企業会計』第 55 号第 11 号、1,562-1,570 頁
- 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』第 184 巻第 3 号、41-56 頁

- 宮田慶一(2004)「金融資産の譲渡の会計処理—留保リスクと便益の認識・認識中止の問題を中心に—」『金融研究』第23巻第2号、49—72頁
- 村田英治(2008)「概念フレームワークの資産の分類」『會計』第173巻第5号、722—732頁
- 森田哲彌(1980)「《研究ノート》実現概念・実現主義に関するノート」『一橋論叢』第83巻第1号、108—117頁
- 山浦久司(2000)「会計基準のグローバル化の導入のファンダメンタルズ～工事進行基準を例として～」『明治大学社会科学研究所紀要』第38巻第2号、179—220頁
- 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、309—323頁
- 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)、36—51頁
- 姚小佳(2010)「工事契約の収益認識に関する検討」『商経学叢』第57巻第1号、279—296頁

「海外文献」 — 「著書」

- AAA (1957), Committee on Concepts and Standards underlying Corporate Financial Statements, *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements 1957 Revision*, American Accounting Association.
- AAA (1966), *Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association.
- AICPA(1970), *Statements of The Accounting Principles Board No .4 , Basic Concept and Accounting Principles underlying Financial Statements of Business Enterprises*, The American Institute of Certified Public Accountants (川口順一訳(1973)『アメリカ公認会計士協会「企業会計原則」』同文館出版)
- AICPA(1973), *Objective of Financial Statements* ,The American Institute of Certified Public Accountants (川口順一訳(1976)『アメリカ公認会計士協会 財務諸表の目的』同文館出版)
- ASB (1994), *Financial Reporting Standard 5, Reporting the Substance of Transactions*, Accounting Standards Board.
- Clyde P. Stickney, Roman. L Weil, Katherine Schipper, and Jennifer Francis (2009), *Financial Accounting: An introduction to Concepts, Methods, and Uses.13E*, South Western Pub.

- EFRAG (2007), European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), 2007,
Discussion Paper 3, *Revenue Recognition – A European Contribution*, EFRAG.
- Eldosn S. Hendriksen (1977), *Accounting Theory*, RICHARD D IRWIN, INC.
- Ernst & Young (2011), *United Kingdom and International GAAP*, Ernst & Young.
- FASB (1976), *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement* Discussion Memorandum, (津守常弘監訳(1997)『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社)
- FASB (1980), *Statement of Financial Accounting Concepts No.2, Qualitative Characteristics of Accounting Information*, Financial Accounting Standards Board,
(平松一夫・広瀬義州訳(2007)『FASB 財務会計の諸概念 (改訂版)』中央経済社)
- FASB (1984), *Statement of Financial Accounting Concept No.5, Recognition and Measurement in Financial Statement*, Financial Accounting Standards Board
(平松一夫・広瀬義州訳(2007)『FASB 財務会計の諸概念 (改訂版)』中央経済社)
- FASB (1985), *Statement of Financial Accounting Concept No.6, Elements of Financial Statements*, Financial Accounting Standards Board (平松一夫・広瀬義州訳(2007)『FASB 財務会計の諸概念 (改訂版)』中央経済社)
- FASB (2008), *Statements of Financial Accounting Concepts as amended 2008 Edition*, John Wiley & Sons, Inc.
- FASB (2010a), *Accounting Standards Codification, Volume 2, Revenue, Expenses, Broad Transactions*, Financial Accounting Standards Board.
- FASB(2010b), *Statement of Financial Accounting Concept No.8, Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 1, the Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, Financial Accounting Standards Board.
- FIDIC (1999), *Conditions of Contract for Electrical and Mechanical Works including Erection on Site with Forms of Tender and Agreement*, FIDICS (国際コンサルティング・エンジニアリング連盟(1999)『プラント及び設計施工の契約条件書』(社)日本コンサルティング・エンジニアリング協会)

IASB (2008), Discussion Paper, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, IASB (企業会計基準委員会訳 (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』)

IASB (2009), Staff Paper 5A, September 2009, *Revenue Recognition Control*, IASB.

IASB (2010a), Exposure Draft, *Revenue from Contracts with Customers*, IASB (企業会計基準委員会訳(2010) 『公開草案 ED/2010/6 顧客との契約から生じる収益』)

IASB (2010b), Basis for Conclusions on Exposure Draft, *Revenue from Contracts with Customers*, IASB(企業会計基準委員会訳(2010) 『結論の根拠 公開草案 ED/2010/6 顧客との契約から生じる収益』)

IASB (2010c), Staff Paper, *Project: Conceptual Framework, Measurement Implications of the Objective of Financial Reporting, Measurement Implications of the Qualitative Characteristics, Topic : What the Measurement Chapter Should Accomplish*, IASB.

IASB (2011a), Exposure Draft, *Revenue from Contracts with Customers* (企業会計基準委員会訳(2011) 『公開草案 ED/2011/11 顧客との契約から生じる収益』).

IASB(2011b), Exposure Draft; *Revenue from contracts with customers* (企業会計基準委員会訳(2011) 『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』)

IASB (2013a), *A review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB.

IASB (2013b), *International Financial Reporting Standards as issued at 1 January 2013, Part A*, including;

- The Conceptual Framework for Financial Reporting,
- International Accounting Standard 11, *Construction contracts*.
- International Accounting Standard 18, *Revenue*.

(国際会計基準委員会財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳 (2013) 『2013 国際財務報告基準 IFRS 』中央経済社)

IASB (2014), IFRS15: *Revenue from Contracts with Customers and Its related Basis for Conclusions and Illustrative Examples*, IASB (国際会計基準委員会財団編、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳(2013) 『2014 年 5 月公表 国際財務報告基準 IFRS [特別追補版] IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」』中央経済社)

- ICC (2010), *Inco Terms 2010: ICC Rules for the Use of Domestic and International Trade Terms*, ICC Publishing S.A. (国際商業会議所 日本委員会(2010)『インコタームズ 2010』国際商業会議所 日本委員会)
- Paton, W. A. and A. C. Littleton (1940), *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA 1940(中島省吾訳『会社会計基準序説[改訳]』森山書店)
- United Nations (1980), *United Nations Convention on Contracts for The International Sale of Good* (Vienna Sales Convention) Vienna, 11 April 1980.

「海外文献」－「論文」

- AAA (1961), "The Accounting Concept of Realization" *The Accounting Review*, Vol.36 No.2, pp.249-258.
- AAA (1964), "A Discussion of Various Approaches to Inventory Measurement Supplementary Statement No.2", *The Accounting Review*, Vol.39 No.3, pp.700-714.
- AAA (1964), 1964 Concepts and Standards Research Committee," The Realization Concepts" *The Accounting Review*, Vol.40 No.2, pp.312-322.
- AAA (1972),"An Analysis of Accounting Principle Board Statement No.4" *The Accounting Review*, Vol.47 No.2.pp.233-244.
- AAA (2010), "Commentary Response to The Financial Accounting Standards Board's and The International Accounting Standards Board's Joint Discussion Paper entitled Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers" American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee (AAA FASC), *Accounting Horizons*, Dec2010 Vol.24 Issue 4 pp.689-702.
- AAA (2011),"Commentary Accounting for Revenues" A Framework for Standard Setting American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee (AAA FASC)", *Accounting Horizons*, Vol.25 No.3 pp.577-592.
- Abela, Mario (2012)," Understanding the Consequences of Accounting Standards in Europe The Role of EFRAG" *Accounting in Europe*, 2012 Vol.9 Issue 2, pp.147-170.
- Barker, Richard (2010),"On the Definitions of Income, Expenses and Profit", *Accounting in Europe*, 2010 Vol 7 Issue 2,pp.147-158.
- Colson, Robert H (2010), "Response to the Accounting Standards Boards and International Accounting Standards" *Accounting Horizon*, Dec.2010 Vol.24 Issue 4, pp.689-702.
- Dichev, Ilia D (2008)," On the Balance Sheet-Based Model of Financial Reporting"

- Accounting Horizons*, Dec 2008 Vol. 22 Issue 4, pp.453-470.
- DRSC (2009), Discussion Paper " Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers " Accounting Standards Committee of Germany, pp.1-2.
- EFRAG (2009), Draft Comment Letter " Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers " European Financial Reporting Advisory Group, pp.1-33.
- EFRAG(2010), Comment Letter 22 October 2010 " Revenue from Contracts with Customers " European Financial Reporting Advisory Group,pp.1-30.
- Eugene F. Fama and Michael C. Jensen (1983)," Separation of Ownership and Control" The University of Chicago Press, pp.301-325.
- Nobes, Christopher (2012),"On the Definitions of Income and Revenue in IFRS" *Accounting in Europe*, 2012 Vol. 9 Issue 1, pp.85-94.
- Matthew G. Lamoreaux, Kim Nilse (2010),"Convergence Milestone" *Journal of Accountancy*, August 2010, pp.26-31.
- Marton, Jan, Wagenhofer, Alfred (2010),"Comment on the IASB Discussion Paper Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers" *Accounting in Europe*, 2010 Vol.7 Issue 1, pp3-13.
- Pierre Jingong Liang(2001), "Accounting Recognition, Moral Hazard, and Communication " *Contemporary Accounting Research* ,Vol.17 No.3,pp.457-490.
- Pierre Jinghong Liang (2001),"Recognition: An Information Content Perspective " American Accounting Association, *Accounting Horizon*, Vol.15 No.3, September 2001,pp.223-242.
- Schipper, Katherine A, Schrand, Catherine M,Shevlin, Terry,Wilks, T. Jeffrey(2009), "Reconsidering Revenue Recognition" *Accounting Horizons*, Mar 2009 Vol.23 Issue 1, pp.55-68.
- Weinstein, Gerald P, Yacobozzi , Nicholas A(2010), " New GAAP for Multiple Deliverables" *Journal of Accountancy*, Jun 2010 Vol. 209 Issue 6, p30-34.