

〔研究ノート〕

収益認識基準に関する一考察

菱 沼 公 嗣

はじめに

- I 現行の収益認識基準
 - 1 我が国における現行の収益認識基準
 - 2 IASB における現行の収益認識基準
 - II IFRS における新しい収益認識基準
 - 1 IASB による DP
 - 2 IASB と FASB による ED
 - III 収益認識基準の検討
 - 1 収益認識基準の問題点
 - 2 一つの解決策の提起
- むすびに代えて

はじめに

我が国における会計基準は、平成 19 年 (2007) 8 月の、企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan, 以下「ASBJ」と略す。)¹⁾と国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board, 以下「IASB」と略す。)²⁾とのいわゆる「東京合意」に基づき、平成 23 年 (2011) 6 月末までに会計基準のコンバージェンスをすることが進められている。平成 22 年 (2010) 3 月からは国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards, 以下「IFRS」と略す。)の任意適用が認められ、平成 24 年 (2012) までに、平成 27 年 (2015) 又は 28 年 (2016) からの IFRS の強制適用を判断することとなっている。アメリカにおいても、平成 23 年 (2011) までに、平成 26 年 (2014) からの IFRS の強制適用についての判断を下す予定となっている。

収益認識に関しては、IASB と米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board, 以下「FASB」と略す。)³⁾の共同による収益認識プロジェクトが、平成 14 年 (2002) より開始されている。このプロジェクトの目的は、収益認識に関する IFRS と米国会計基準 (US Generally Accepted Accounting Principles, 以下「US-GAAP」と略す。)とのコンバージェンスと、様々な企業に適用できる収益認識基準に関する包括的な会計基準の策定であり、現在の収益費用アプローチから資産負債アプローチへのシフトという国際的な潮流に従い、現行の「実現稼得アプローチ及びリスク・経済価値アプローチ」である収益費用アプローチによる収益認識基準から、「支配獲得アプローチ」という資産負債アプローチに基づいた収益認識基準への移行という方向で進められている

(図表1) 各アプローチの特徴

	特 徴
収益費用アプローチ	取引から直接的に収益の認識と測定を行うアプローチ
資産負債アプローチ	資産・負債の認識と測定を行ってから間接的に収益の認識と測定を行うアプローチ

(図表1参照)。

最近の収益認識プロジェクトの動向としては、平成20年(2008)12月にディスカッション・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」(Discussion Paper, Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers, 以下「DP」と略す。)が公表され、平成21年(2009)6月にDPに対するコメントの受け付けが終了した。このDPに対するコメントを検討し、IASBとFASBは、平成22年(2010)6月に公開草案「顧客との契約から生じる収益」(Exposure Draft, Revenue from Contracts with Customers, 以下「ED」と略す。)を公表した。そして平成22年10月にEDに対するコメントの受け付けが終了すると、平成23年(2011)第2四半期に収益認識基準に関し最終的な判断が公表される予定となっている。

ASBJに関しても、DPの公表を受け、平成21年9月に収益認識に関する論点の整理を公表し、今回のEDに対しても、平成22年第4四半期にEDを踏まえた論点整理の公表が予定されている。

本稿は、上記会計基準の国際統一化、収益認識基準に関する変化に基づいて、現行の収益認識基準及び現在公表されているDPやEDに基づく新しい収益認識基準の方向性を念頭に置きながら、収益認識基準の問題点とその在り方について一考察を行おうとするものである。

本稿での考察対象と問題点は主に次の2点である。

第一に、我が国、IFRS及びUS-GAAPというように地域ごとに定められている現行の収益認識基準は、収益稼得アプローチ及び、リスク・経済価値アプローチである収益費用アプローチに基づいている。そして、DP及びEDでは、新しい収益認識基準として、支配獲得アプローチである資産負債アプローチによっている(図表2参照)。

本稿では、具体的な考察の対象として、現行の我が国、IASB及びFASBの収益認識基準を取り上げ、新しい基準としてDP及びEDの収益認識基準を取り上げるが、収益費用アプローチから資産負債アプローチによる収益認識基準をシフトする結果、収益認識に対してどのような変化をあたえ、どう影響するのかを現行の収益認識基準との比較を通じて検討しようとするものである。

(図表2) 各アプローチの比較

	採用先	方法	収益認識要件
収益費用アプローチ	現行の我が国・FASB	実現稼得アプローチ	実現又は実現可能及び稼得
	現行のIAS18号	リスク・経済価値アプローチ	リスクと経済価値の移転
資産負債アプローチ	DP・ED	支配獲得アプローチ	支配の移転

第二に、収益認識プロジェクトにおける新しい収益認識基準の目的である「様々な企業に適用できる収益認識基準に関する包括的な会計基準の策定」であるが、EDにより提案されている単一の包括的な収益認識基準によって収益を認識することが、財務諸表利用者にとって、経済的意思決定をするのに対し最も有用な情報を提供することができるのかということを検討する。

考察の具体的対象例として「工事契約の収益認識」を取り上げてみよう。工事契約を考察の対象とするのは、工事契約は、契約期間が比較的長期的になりやすく、契約が複雑となることも多いことなどから、その収益認識基準を利用することにより、単一の包括的な収益認識基準になり得るかどうかが、財務諸表利用者にとって判断を誤らせない最も有用な情報になり得るかどうかが判断するのに適しているといえるからである。そして本稿では、EDより提案された新しい収益認識基準によるその有用性を確認するとともに、筆者なりの一つの補足点を追加してみたいというものである。

以下において、第I章では、現行の収益認識基準における収益の定義及び収益認識の定義を述べるとともに、現行の収益認識基準の概略をあらかじめまとめることにする。

第II章では、IFRSにおける新しい収益認識基準の基となるであろうDPとEDにおける収益認識基準の概略につきまとめることとする。

第III章では、主に現行の収益認識基準とIFRSにおける新しい収益認識基準につき、比較検討し、これに立脚したうえで、一つの補足点を加えるべく論述する。

なお収益の測定に関しては本稿では考察の対象とはしていない。

以上をとおして、新しい収益認識基準の在り方をめぐる一つの提言としたいのである。

I 現行の収益認識基準

1 我が国における現行の収益認識基準

我が国においては、従来収益についての特定の会計基準は存在していなかったが、平成18年にASBJの概念フレームワークにより、「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。」⁴⁾と定義された。

我が国における収益の認識については、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」と定められているだけで、広く一般的な収益認識基準を定めているというような包括的な規定は存在していない。

よって我が国においては、(1)財又は用益の引き渡しと(2)現金及び現金等価物の受け入れを要件とする実現稼得アプローチ、つまり収益費用アプローチにより収益を認識するものとされている。

ここでいう「財又は用益の引き渡し」とは、財貨の移転又は役務の提供の完了により、顧客に重要なリスクと経済価値が移転し、売手は重要な追加的義務を負わない状態をいい、「現金及び現金等価物の受け入れ」とは、「財又は用益の引き渡し」に対する対価の成立を意味していることから、我が国の実現稼得アプローチは、実質的には、次に述べるリスク・経済価値アプローチとなんら変わりがないということがいえよう。

また、FASBにおいても、我が国と同様に包括的な収益認識の原則が示されておらず、業界ごと又は取引ごとに様々な収益認識の取り扱いが存在している。川村義則教授は、「FASBの概念フレームワークにおいては、まず、財務諸表の構成要素全体の認識基準として、定義、測定可能性、目的適合性および信頼性の四つが示されている。その上で、収益については、追加的な認識基準を設けている。すなわち、実現もしくは実現可能又は稼得とされている。」⁵⁾と述べられており、FASBにおいてもやはり収益認識基準は、我が国と同様に、実現稼得アプローチによる収益費用アプローチによるものであるといえるのである。

2 IASBにおける現行の収益認識基準

次に、現行のIASBにおける収益の定義及び収益認識基準をみていくこととする。

IASBの概念フレームワークでは、「Income is increases in economic benefits during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity, other than those relating to contributions from equity participants. (収益とは、資産の流入もしくは増加又は負債の減少として生じる会計期間における経済的便益の増加であり、持分参加者からの拠出に関連する増加以外の持分の増加を伴うものである。)」⁶⁾と定義される。国際財務報告基準第18号「収益」(以下「IAS18号」という。)では、「Revenue in the gross inflow of economic benefits during the period arising in the course of the ordinary activities of an entity when those inflows result in increases in equity, other than increases relating to contributions from equity participants. (収益とは、ある経済主体の通常の活動の過程において生じる当該期間における経済的便益の総流入であり、これらの流入額が持分参加者からの拠出に関連する増加以外の持分を伴うものである。)」⁷⁾とされている。

現行のIFRSにおける収益認識基準は、IAS18号とIAS第11号「工事契約」(以下「IAS11号」という。)に定められている。

IAS18号においては、取引を「物品の販売」、「役務の提供」、「企業資産の第三者による利用」の三つの形態に分け、各取引形態により、(1)物品販売の所有に伴う重要なリスクと経済価値が移転していること、(2)重要な継続的関与がないこと、(3)収益の額を信頼性をもって測定できること、(4)経済的便益の流入可能性が高いこと、(5)原価の額を信頼性をもって測定できること、(6)決算日現在の進捗度を信頼性をもって測定できること、の要件のいくつかを満たすことにより収益が認識されることとなる。これにより、IAS18号については、リスクと経済価値

を要件としたリスク・経済価値アプローチによって収益が認識されているということが出来るのである。これは、我が国における収益認識基準である実現稼得アプローチとも実質的に同じであるということが出来る。

一方、IAS 11号においては、工事契約が「固定価格契約」である場合と「原価加算契約」である場合とに分け、それぞれ収益認識基準を定めている。

工事契約が「固定価格契約」である場合は、(1) 工事収益が信頼性をもって測定できること、(2) 工事契約に伴う経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと、(3) 工事完了までに要する工事原価と期末日における進捗度の両方を信頼性をもって測定できること、(4) 契約に帰属させるべき契約原価を、実際の発生原価を見積もりと比較することができるように、明確に他と区別して信頼性をもって測定できること、のすべての要件を満たしたときにおいて収益認識が認められる。

工事契約が「原価加算契約」の場合、(1) 工事契約に伴う経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと、(2) 契約に帰属させるべき原価が、別個に施工企業に支払われるか否かにかかわらず、明確に他と区別して信頼性をもって測定できること、のいずれをも満たした場合、収益認識が認められることとなる。IAS 11号においては、契約完了のために必要な活動に準じて、企業は収益を認識することとなるのである。

II IFRSにおける新しい収益認識基準

1 IASBによるDP

(1) 提案の目的

現行の我が国、FASB及びIASBともに収益の認識基準として収益費用アプローチをとっているが、平成20年12月に、IASBより資産負債アプローチに基づくDPが公表された。IASBによるDPでは、新しい収益認識モデルの提案理由を次のように挙げている。

IFRSにおいては、① 財の販売の収益認識が主に当該財の所有に係るリスクと経済価値が顧客へ移転した時点に依拠していることにより、経済事象を忠実に表現していない金額が、財務諸表に認識される場合があること、② 単純な取引には適用できているが、複数要素又は複数提供物が含まれる取引については適用することが難しい場合があること、③ 2つの主要な収益認識に関する基準であるIAS 18号及びIAS 11号の基礎をなす原則は矛盾していること、が挙げられている。具体的には、IAS 11号では、契約完了のために必要な活動に準じて企業は収益を認識するが、IAS 18号においては、財に関する支配及びその所有に係るリスクと経済価値が顧客へ移転したときに収益が認識される。つまり、IAS 11号においては、建設中の項目に対する顧客の支配も、所有に係るリスクと経済価値を有していなくても収益を認識することとなる⁸⁾。

US-GAAPにおいては、① 収益認識基準として100以上のガイダンスがあり類似した経済取引に対して矛盾した結論に導く可能性があること、② 多数の基準にもかかわらずガイダンスの隙間がまだ存在すること、さらに、③ 収益の処理において契約期間にわたって資産及び負債がどのように生じ変化していくか実現稼得アプローチではほとんど考慮されていないこと⁹⁾、が挙げられている。

このような問題に対処するため、両審議会は様々な取引に対して一貫して適用することが可能な認識原則を用いた単一の収益認識モデルの開発を提案している¹⁰⁾。なお、DPにおいては、リース契約、保険契約、金融商品等をその適用範囲から除外している。これは、例えばリース契約においては、両審議会によりリース会計に関する共同プロジェクトが進行中であり、リースの会計処理がまだ決定されていないため収益認識基準とどう対応させるべきか決められていないこと等、これらの取引に提案されている収益認識基準を適用したとしても意思決定に有用な情報が提供できるかどうか分からないという理由からである¹¹⁾。

(2) IASBによるDP

① 契約に基づく収益認識原則

以下において、DPにより提案されている資産負債アプローチによる収益認識の方法、及び具体的に収益が認識される場合と認識されない場合についてみていくこととする。

DPにおいては、収益認識を決定づける資産又は負債は、顧客との契約によるものとされている。「A customer is a party that has contracted with an entity to obtain an asset (such as a good or a service) that represents an output of the entity's ordinary activities. (顧客とは、企業の通常の活動のアウトプットを表す資産(財又はサービスのよう)を得るために当該企業と契約を締結した当事者である。)」¹²⁾とされ、「A contract is an agreement between two or more parties that creates enforceable obligations. (契約とは、強制可能な義務を生じさせる複数の当事者間における合意である。)」¹³⁾と定義されている。

企業は、顧客との契約により、顧客から対価を受け取る権利を得ると同時に、顧客へ(財やサービスの形で)資産を移転するという義務が生じる。このような権利と義務の組み合わせを、正味の契約ポジションといい、企業の権利と義務との関係によって単一の資産又は負債を生じさせる(図表3参照)。仮に、残存する権利の測定値が残存する義務の測定値を超えていれば契約は資産になり、残存する義務の測定値が残存する権利の測定値を超えていれば契約は負債となる。この契約資産又は契約負債は、企業に残存する権利及び義務に対する正味の契約ポジションを反映している¹⁴⁾。

(図表3) 契約における企業の正味の契約ポジション

権利 (対価を受け取る権利)	義務 (資産を移転する義務)	権 利	義 務
} 契約資産 (正味の契約ポジション)		} 契約負債	

（図表4） 収益認識と正味の契約ポジションの関係

		収益認識	正味の契約 ポジション	契約資産	契約負債
企業の履行	義務の減少	する	増加	増加	減少
顧客の履行	権利の減少	しない	減少	減少	増加

正味の契約ポジションは、顧客の支払や企業による財やサービスの提供によって変動する（図表4参照）。このような正味の契約ポジションの変動のうち、収益の認識となるのは正味の契約ポジションが増加する場合のみである。

企業の正味の契約ポジションは、企業が約束した財又はサービスを提供することによっても変動する。企業が財又はサービスの提供を行えば、その企業には、その財又はサービスを提供する義務はなくなり、その結果、企業の正味の契約ポジションは増加する。

例えば、企業に財又はサービスの引き渡しという残存義務があるため契約負債がある場合、企業が約束された財又はサービスを引き渡した時点で当該契約負債は減少する。企業が残存する権利及び義務の組み合わせから契約資産を有している場合、企業が約束された財又はサービスを引き渡した時点で、企業の権利が不変であるのに対して義務は減少するため、当該契約資産は増加することになり、企業の履行によるこれらの変動は、企業の契約資産が増加又は契約負債が減少するため、企業は収益を認識することとなる¹⁵⁾。

顧客が支払を履行した場合を想定すると、企業は契約上の支払に対する権利がなくなり、企業の正味の契約ポジションは減少する。その結果、企業の契約資産は減少、又は企業の契約負債が増加する。収益は契約資産の増加又は契約負債の減少により認識されるため、顧客の支払の場合には、企業による履行と対照的に、収益認識にはつながらず、顧客による履行があったとしても、企業は、収益を認識することはない¹⁶⁾。

企業は、正味の契約ポジションの変動のうち、正味の契約ポジションが増加する場合、つまり、企業が履行義務を充足したときにのみ、収益を認識することができるのである。

② 履行義務の充足

収益は、企業が履行義務を充足したときに認識されるのであるが、企業の履行義務は、DPにおいて「An entity's performance obligation is a promise in a contract with a customer to transfer an asset (such as a good or a service) to that customer. (企業の履行義務は、資産〔財又はサービスのような〕を顧客に移転するという契約における顧客との約束である。）」¹⁷⁾と定義されている。

企業の履行義務は、企業がもはやその義務を有していないと認められるときに充足される。財の場合の履行義務の充足は、企業はその財が顧客の資産となり、顧客がその資産の支配を獲得したときに満たされる。サービスの場合も、そのサービスが顧客の資産となったとき、企業は顧客に対し履行義務を充足したこととなる。

通常は、企業は、契約上の資産を顧客に引き渡すことにより、企業は顧客に対する履行義務を充足し¹⁸⁾、顧客はその財を物理的に入手したときにその財の支配を獲得したこととなり¹⁹⁾、企業は、それにより収益を認識することとなるのである。

③ 収益認識における DP の特徴

現行の IASB や FASB が、収益とは資産の増加、負債の減少、又は両者の組み合わせであるとしていることから、両審議会は、収益認識原則の焦点を、資産の増加、負債の減少、又はその両方によることを提案している。それは、この資産負債アプローチにより、収益費用アプローチである実現稼得アプローチを放棄しようとしているわけではなく、1) 財貨用益の引き渡しと 2) 現金及び現金等価物の受け入れを要件に収益認識を判断するよりも、資産が増加したか又は負債が減少したかを基準に収益認識を判断するほうが、より収益認識が明確になると考えられるからである²⁰⁾。

DP における収益認識基準とは、具体的には契約資産の増加や契約負債の減少による正味の契約ポジションの増加によって収益を認識しようとする資産負債アプローチに基づくものである。そして、企業が履行義務を充足したときに収益は認識されるのであるが、履行義務の充足は、企業の契約を履行しようとする活動によるものでもなく、リスクと経済価値の移転によるものでもなく、支配の移転により判断するものとしている。

履行義務の充足に、契約を履行しようとするための企業活動によらない理由としては、DP では、収益費用アプローチではなく資産負債アプローチでの収益認識基準の作成が目的となっており、企業活動を履行義務の充足要件としてしまうと結局のところ収益費用アプローチの重視となってしまうということが考えられる。また、履行義務の充足要件をリスクと経済価値の移転によらないのは、この場合、その履行義務の充足要件である資産のリスクと経済価値の大部分が顧客に移転したかどうかの判断を企業が行わなければならない、それにより企業の恣意性が介入することによって、全く同じ権利と義務が発生する取引に対して異なる資産と負債を企業が認識する可能性があるためである²¹⁾。

2 IASB と FASB による ED

(1) 提案の目的

DP に対するコメントを検討したうえで、平成 22 年 6 月に、IASB と FASB 共同により ED が公表された。ED では、その公表の理由を、財務諸表利用者が企業を評価しようとした場合に非常に重要な要素となる収益認識基準が、US-GAAP と IFRS とで異なっているため、両者ともに改善の必要があるからであるとしている。

IASB と FASB は、この共同プロジェクトにより、収益認識に関する原則を明確化するとともに、US-GAAP と IFRS のための次のような共通の収益基準の開発を始めた。

- 1) 現行の収益認識基準及び実務の不整合及び欠点の除去
- 2) 収益認識の論点を取り扱うための、より堅牢なフレームワークの提供
- 3) 企業間、産業間、法域間及び資本市場間における収益認識実務の比較可能性の向上
- 4) 企業が参照する規定の数を減らし、財務諸表の表示の簡素化²²⁾

そして、この原則を適用するために企業の収益認識は、次の五つのステップを踏むこととなるとしている。

- 1) 顧客との契約の識別
- 2) 当該契約における別個の履行義務の識別
- 3) 取引価格の決定
- 4) 別個の履行義務に対しての当該取引価格の配分
- 5) 企業が個々の履行義務を充足したときの収益認識

具体的には、収益の認識基準としては、1)、2)及び5)が該当し、収益の測定基準として3)及び4)が該当することとなる。本稿では、考察対象を収益認識基準としているため、測定基準である3)及び4)に関しては割愛し、以下1)、2)及び5)に関し、各ステップを具体的に検討することにより、収益認識におけるEDの特徴をみていくこととする。なお、EDにおいても、DPと同様の理由によりリース契約、保険契約、金融商品等をその適用範囲から除外している²³⁾。

(2) 顧客との契約から生じる収益認識

① 契約の識別

企業は、顧客との契約により、顧客から対価を受け取る権利を得ると同時に、顧客へ資産を移転するという義務が生じ、このような権利と義務の組み合わせで正味の契約ポジションが決定され、その正味の契約ポジションの増減によって収益が認識される。そのため、収益認識の基礎となる契約の存在を判断する契約の識別は、EDにおいて、非常に重要なものとなる。EDにおいて契約は、書面によるものでなくても、口頭・企業の商慣行によるものでもよく、企業は、実務やプロセスを考慮し、顧客との契約が存在するかどうかを判断する。契約の存在を判断する実務やプロセスは、法域、業界及び企業により異なり、顧客の種類又は約束した財やサービスの性質により、同一の企業内においても異なる場合がある²⁴⁾。そのため、契約の存在は、次の四つのすべてを満たしたとき認められることとなる。

- ① 契約の結果、企業の将来キャッシュ・フローの変動が見込まれるといった経済的実質が契約に存在すること
- ② 契約の各当事者が契約を承認するとともに、それぞれ義務の充足を確約していること
- ③ 企業が、移転される財又はサービスの契約における各当事者の強制可能な権利を識別することができること
- ④ 企業が、それらの財又はサービスの支払条件や支払方法を識別できること²⁵⁾

② 当該契約における別個の履行義務の識別

(1) 契約の結合、分割及び変更

契約の識別により契約が存在するとされた場合、その契約が、単体なのか、契約の中の一部なのか、又は、複数の契約が混在しているのかにより履行義務の充足の時期や金額が変わってきてしまうため、一定の場合には、契約を結合及び分割する必要がある。

契約価額が相互依存している場合、具体的には次の三つの要件を満たすような場合には、企業の複数契約を結合し単一の契約として処理する必要がある。

- A 同時又はほぼ同時に契約の締結がされている場合
- B 単一の商業的な目的を有する契約として交渉されている場合
- C その履行が同時又は連続的である場合²⁶⁾

逆に、その契約における一部の財又はサービスの価格とその他の財又はサービスの価格が独立している場合には、単一の契約を分割することにより、複数契約として処理する必要がある。次の二つの条件が満たされるような場合の財又はサービスの価格は、同じ契約におけるその他の財又はサービスの価格から独立することとなる。

- A 企業が、通常、同一又は類似の財又はサービスを別個に販売している場合
- B ある財又はサービスを、契約におけるその他の財又はサービスと同時に購入しても、顧客が著しい割引を受けられない場合²⁷⁾

企業は、契約の変更による価格と既存の契約の価格とが相互に依存する場合には、当該契約の変更を既存の契約と一緒に処理する必要があるが、また、契約変更による価格と既存の契約の価格とが相互に依存しない場合には、契約変更は、別個の契約として取り扱われる²⁸⁾。

このように、企業は、①により識別された契約を、条件により結合・分割及び変更することによって、下記(2)における別個の履行義務の識別を適切にできるようになるのである。

(2) 別個の履行義務の識別

企業は、契約条件及び企業の実務慣行の評価により、すべての約束した財又はサービスを識別し、また、約束した各財又はサービスを別個の履行義務として処理すべきかどうかを決定する必要がある²⁹⁾。

企業は、対価と交換に財又はサービスを提供する義務を、顧客との契約により負う。

企業が複数の財又はサービスを移転することを約束し、財又はサービスが区別できる場合には、企業は、約束した各財又はサービスを別個の履行義務として処理する必要がある。財又はサービスを区別できない場合には、その財又はサービスは、他の約束した財又はサービスと結合される。契約に含まれる約束した財又はサービスのすべてを単一の履行義務として処理することとなる場合もある³⁰⁾。

財又はサービスは、次のいずれかの場合には区別される。

- A 企業が、同一の、又は類似する財又はサービスを別個に販売している場合
- B 財又はサービスが次の条件のすべてを満たし、企業が財又はサービスを別個に販売すること

ができる場合

- (A) 財又はサービスが、それ自体、又は、顧客が企業から取得した他の財又はサービスとの組合せのいずれかで、効用がある場合
- (B) 財又はサービスが区別できるリスクにさらされ、企業が別個に当該財又はサービスを提供するのに必要な資源を識別できる場合³¹⁾

③ 企業が個々の履行義務を充足したときの収益認識

収益は、企業が顧客に約束した財又はサービスを移転し、②によって識別された履行義務を充足したときに認識される。財又はサービスの顧客への移転は、顧客が財又はサービスの支配を獲得したときに行われ³²⁾、顧客が財又はサービスの支配を獲得するのは、顧客が財又はサービスの使用ができ、かつ、それらの便益を享受できる場合である³³⁾。また、顧客にとって資産である財又はサービスを使用できるとは、資産を資産の残存耐用期間使用することができる現在の権利又は顧客の活動において資産を消費する現在の権利をいい、資産からの便益を享受することができる場合とは、資産から生じる潜在的なキャッシュ・フローのほぼすべてを獲得することができる現在の権利をいう。顧客は、資産の使用、消費、保有等のいろいろな方法で、資産からキャッシュ・フローを直接又は間接的に獲得することができる³⁴⁾。

財又はサービスの支配の移転の判定は、履行義務ごとに別個に考慮され、顧客が財又はサービスの支配を獲得しているかどうかの判定には、次の指標も含まれている。

- A 無条件の支払義務を顧客が負っている場合
- B 法的な所有権を顧客がもっている場合
- C 物理的に顧客が占有している場合
- D 顧客に固有の財又はサービスのデザインもしくは機能である場合³⁵⁾

財又はサービスに対する支配とは、財又はサービスの使用を指図し、財又はサービスから便益を得る能力を指すことと明示されている。両審議会は、支配の定義³⁶⁾については、「能力」・「使用の指図」・「便益の享受」の要素が含まれるべきだと指摘している³⁷⁾。

支配の移転に関しては、その捉え方によりいろいろな判断ができてしまい、企業の恣意性が介入する恐れがあったが、上記のように支配の定義を明確化することにより、恣意性を排除し、適正な収益認識を可能にしたのである。

④ 収益認識おける ED の特徴

以上、EDの収益認識を適用するための五つのステップをみてきてわかることは、EDにおいて収益認識基準で主に論じられているのは、契約の識別と履行義務の充足であるということである。

DPでは企業は提案された収益認識モデルを顧客との単一の契約に適用すると想定していたが、契約による収益認識パターンにおいて、企業が収益認識を単独の契約に適用するのか、他の

契約と一緒にするのか、単一の契約を分割し個々の部分に適用するのかによって、収益認識が異なってくる場合があるため、EDにおいては、契約の識別について細かく規定することにより、適正な収益認識が行われるようになってきている³⁸⁾。

また、DPにおいては、履行義務の充足により収益が認識され、履行義務の充足は、顧客に財やサービスの支配の獲得によるとされていた。しかしながら、財やサービスに対する支配とはなにか、支配を顧客が獲得するのはいつか、ということの判断基準が曖昧なため、EDにおいては、履行義務の充足について、より明確に定める³⁹⁾ことによって、収益計上に関する企業の恣意性を排除することができるようになった。

III 収益認識基準の検討

1 収益認識基準の問題点

現行の収益認識基準及びIFRSにおける新しい収益認識基準をみてきた結果、現行の収益認識基準には次のような問題点が存在することがわかった。

我が国における収益認識基準は、企業会計原則により実現稼得アプローチが定められているだけで、包括的な規定があるわけではない。

現行のIFRSにおける収益認識基準は、DPの目的のところでも示したとおり、財の販売の収益認識が主に当該財の所有に係るリスクと経済価値が顧客に移転した時点で依拠していることにより、経済事象を忠実に表現していない金額が財務諸表に認識される場合があること、単純な取引には適用できているが複数要素又は複数提供物が含まれる取引については適用することが難しい場合があること、二つの主要な収益認識に関する基準であるIAS 18号及びIAS 11号の基礎をなす原則は矛盾していること、が問題点として挙げられている。

US-GAAPにおける収益認識基準においては、収益認識基準として100以上のガイダンスがあり、類似した経済取引に対して矛盾した結論に導く可能性があること、多数の基準にもかかわらずガイダンスの隙間はまだ存在すること、さらに、収益の処理において契約期間にわたって資産及び負債がどのように生じ変化していくか実現稼得アプローチではほとんど考慮されていないこと、が問題点として挙げられている。

現行の収益認識基準は、実現稼得アプローチ及びリスク・経済価値アプローチにより、「顧客との取引から生じる成果が確実となった（すなわち、成果に対する事前の期待が事実に変化した）時点で、グロス・ベースでの（すなわち、キャッシュ・インフロー側の）成果である顧客対価を、収益として認識する考え方⁴⁰⁾である。

現行の収益認識基準は、「取引の成果を、それが確実となった時点で報告するものである。財務諸表利用者は、このような実績としての成果情報によって、成果に対する事前の予測を改訂す

ることができ、このような情報は、そのようなフィードバック過程を通じて、企業の将来キャッシュ・フローの予測に役立ち、利用者の経済的な意思決定に役立つと考えられ⁴¹⁾るとされている。

DP及びEDで提案されている新しい収益認識基準では、「顧客との契約から生じる『権利』（グロス・ベースの成果たる顧客に対する請求権）と『義務』（そのために企業が果たすべき顧客との契約上の義務）の各期末日における残存部分をそれぞれ測定して、そのネット額の変動で収益認識を考える考え方である⁴²⁾。

IFRSにおける新しい収益の認識基準の方向性は、現行型の資産の所有によるリスクと経済価値を考慮し資産の移転を評価しようとする現行の実現稼得アプローチ及びリスク・経済価値アプローチによる収益認識基準から、顧客が支配を獲得したかどうかにより資産の移転を評価するという支配獲得アプローチによる収益認識基準へとシフトしようとしていることが、DP及びEDをとおして理解することができる。つまり、現行の収益認識基準のように「取引から直接的に収益の認識と測定を行うのではなく、いったん負債の認識と測定を行ってから間接的に収益の認識と測定を行う点に⁴³⁾特徴がある。

DPにおける収益認識は、企業が顧客との間で結んだ契約に基づいて行われる。企業は、契約により顧客に対し財やサービスを移転する義務を負うとともに、顧客から対価を受け取る権利を取得する。この権利と義務のそれぞれの測定結果としての正味の契約ポジション（契約資産又は契約負債）を用いることにより収益を認識し、その履行義務は支配の獲得によって充足される。DPにおいては、従来の収益費用アプローチである実現稼得アプローチ及びリスク・経済価値アプローチから、資産負債アプローチによる支配獲得アプローチを収益認識基準として提案しているのである。

EDにおいては、DPにより提案されていた契約の識別について、企業の契約の識別の仕方（単独とみるのか、複数の契約をまとめるのか、若しくは分割するのか）によって収益認識が変わってしまうため、その対処法として契約の識別方法を明確化した。また、DPにおける履行義務の充足の要件である支配の獲得についての基準が曖昧であったため、その明確化も図られている。

また、現行の収益認識基準の収益費用アプローチである実現稼得アプローチ及びリスク・経済価値アプローチから、DP及びEDで提案されている新しい収益認識基準の資産負債アプローチである支配獲得アプローチへの、収益認識基準のシフトの理由として次の三つを挙げられる。

(1) 両審議会の現行の資産定義は、支配を用いて、企業の資産の認識又は認識の中止の決定を行っている。EDは資産の認識の中止モデルとみることができ、両審議会では、現行の資産の定義に依拠した。

(2) リスク及び経済価値よりも支配に焦点を当てることにより、より整合的に財又はサービスの移転時期を判断することができる。

例えば、企業がリスク及び経済価値の一部をまだ有している場合、所有によるリスク及び経済価値の大部分が顧客に移転しているかの判断が難しいことがある。リスク・経済価値アプローチ

は、財又はサービスの移転を判断することにより、経済的に類似した契約の場合、異なる会計処理となる可能性がある。

(3) リスク・経済価値アプローチは、別個の履行義務を識別することと矛盾する可能性がある。

例えば、企業が製品を顧客に移転し、かつ、当該製品に関連したリスクの一部を保持する場合には、リスク・経済価値アプローチでは、リスクが除去された後にはじめて充足される単一の履行義務と識別されることがあり、支配獲得アプローチでは、適切に二つの履行義務に識別されるというような場合である⁴⁴⁾。

以上のことから、EDにおいて提案されている収益認識基準は、現行の収益認識基準である実現稼得アプローチ及びリスク・経済価値アプローチ、そしてDPによる収益認識基準における問題点を解決し、現時点における収益認識基準としては最良のものとなってきたといえるのではなかろうか。

EDの提案目的であった下記の(1)から(4)の達成状況をみてもそれは明らかである。

- (1) 現行の収益認識基準及び実務の不整合及び欠点の除去
- (2) 収益認識の論点を取り扱うためのより堅牢なフレームワークの提供
- (3) 企業間、産業間、法域間及び資本市場間における収益認識実務の比較可能性の向上
- (4) 企業が参照する規定の数を減らし、財務諸表の表示の簡素化

まず、(1)に関していえば、EDにおいては、顧客との契約に基づいた収益認識原則を基礎とし、契約における履行義務を識別し、支配の移転に基づき履行義務を充足することによって収益を認識する、単一で包括的な収益認識基準が提起された。この支配に基づく単一で包括的な収益認識基準により、現行の収益認識基準の問題点であった基準間の矛盾や実務における不整合及び欠点は解消されていくものと思われる。

次に、(2)の収益認識論点を取り扱うためのより堅牢なフレームワークの提供であるが、現行の実現稼得アプローチ及びリスク・経済価値アプローチから支配獲得アプローチによる収益認識基準にシフトすることにより、つまり収益費用アプローチから資産負債アプローチへとシフトすることにより、現行よりも客観的で恣意性の介入しにくいフレームワークとなっている。

(3) 企業間、産業間、法域間及び資本市場間における収益認識実務の比較可能性の向上という点では、企業の収益認識基準が、単一で包括的な収益認識基準に決定され各企業の財務諸表が同一の基準で作成され、かつ、企業の恣意性が介入しづらいことから、企業間等における比較可能性は大きく向上するものと思われる。

(4) 企業が参照する規定数を減らし、財務諸表の表示を簡素化することも、(3)と同様の理由であるが、複数あった収益認識基準が一つにされることにより、企業は財務諸表の作成をする場合においても、収益認識基準が単一であるため参照する規定が現行よりも減少し、結果的に財務諸表の表示は非常に簡素化されることが予想される。

以上のような理由で、ED作成目的の多くは、この新しい収益認識基準を適用することにより

達成され、単一の包括的な収益認識基準の策定という目的についても達成されたものと思われる。

2 一つの解決策の提起

EDの目的である単一の包括的な収益認識基準の算定はほぼ達成されたことは確認できた。しかしながらその問題点として、次の二つを挙げることができる。第一に、EDの収益認識基準に従って作成された財務諸表が、財務諸表の利用者が経済的意思決定をしようとするときに、従来の収益認識基準よりも、より有用な情報を提供するものになり得るのかという点である。そして第二に、単一で包括的な収益認識モデルのみで収益を認識してよいのかという点である。

まず、第一の問題点をみよう。

例えば、不動産に関する契約についてみると、我が国では、平成19年に「工事会計基準及び工事契約適用指針」が公表され、原則として国際的な会計基準と同様に、一定の要件を満たす工事契約は、工事進行基準により収益認識されることとなっている。これにより現行の工事契約の収益認識に関する取り扱いが、我が国、そして、US-GAAP及びIFRSにおいて概ね共通するようになった⁴⁵⁾。DPにおける設例では、投入される材料や建設作業に対する支配は、企業に属するものなのか、もしくは顧客に属するものなのかの判断は、その建物の所有が企業と顧客のどちらにあるのか等が重要な判断材料になるとされている⁴⁶⁾。同じような長期工事であっても、工事契約の内容によっては、一方は工事進行基準で収益が認識され、他方は完成引渡時まで収益が計上されないということが起こり得る。これにより、不動産の契約に関する契約では、企業間、産業間、法域間及び資本市場間における収益認識実務の比較可能性が損なわれるばかりでなく、工事進行基準による企業の将来キャッシュ・フローの予測という点からも、実務的に工事完成基準が増加することにより、財務諸表利用者にとって有用な情報が奪われてしまう恐れがある。ASBJにおいても、「多くのケースにおいて、仕掛中の建物は顧客にとってあまり意味がないとすれば、そのようなケースでは、契約条件についての合理的な解釈を行えば、完成して初めて顧客に支配を移転する『契約条件』となっていると判断されることが多いと考えられる。もし、そうであるとすれば、これまで進行基準による収益認識が求められてきた多くの工事契約について、今度は一転して、完成引渡時の一時の収益認識が求められることになる⁴⁷⁾とし、「法律上の観点からは未だ義務が履行されたとはいえなくても、企業の将来キャッシュ・フローの予測により有用な情報を提供するという財務報告の目的の観点からは、一定の条件を満たす工事契約については、仕様に従って工事を進捗させることこそが成果を確実にする重要な事実であり、工事が進捗した部分については、成果が確実となったものと見て、その部分について収益認識を行ってきたものと考えられる。」⁴⁸⁾とコメントしている。

これは、形式的には、単一の包括的な基準による契約内容に基づいて工事進行基準であるか工事完成基準であるかが判断され、契約内容に基づいた正しい収益認識が行われているようにみえ

るが、実質的には、同じような長期工事において、一方が工事進行基準で計上され、他方が工事完成基準で収益が認識されるということにより、財務諸表利用者にとって経済的意思決定を行うのに際し必ずしも有用な情報を提供しているとはいえないのではなからうか。

さらに、第二の問題点である、単一で包括的な収益認識モデルのみで収益を認識してよいのかという点であるが、経済のグローバル化や技術開発の発展等により、今後、ますます経済は複雑になっていくであろうことが予想される。現行の収益認識基準が、企業の収益認識をうまく表すことができなくなってきた理由も、ここに原因の一部があると思われる。つまり、新しい収益認識基準作成時に想定しえなかった新しい経済取引が発生した場合、単一で包括的な収益認識基準である支配獲得アプローチだけでは、有用な情報を財務諸表利用者に対して提供していくことが難しくなることが想定されるのである。EDによる提案は、非常に明快でわかりやすく、恣意性の介入も難しい、共感できるものであるが、単一で包括的な原則に捕らわれるあまり、本来の目的であるはずの財務諸表利用者に対し経済的意思決定を行うに際して最も有用な情報を提供することができなくなる恐れが考えられるのである。

これらの問題点の解決策として、EDでは、保険や金融を収益認識基準から除外してあるように、工事進行基準にみられる財務諸表利用者の判断に有用な情報を与えると考えられるような基準などで支配獲得アプローチではうまく収益を認識することができないと思われる場合、つまり、その経済事象に対して支配獲得アプローチによる収益認識基準を適用しても、財務諸表の利用者に対し最も有用な情報提供をすることができていないと思われる場合、又は、新しい収益認識基準策定時では想定していないような新しい経済取引が発生してきた場合には、その取引にあった収益認識基準を順次策定していくという柔軟性が新しい収益認識基準には必要なのではないか。いってみれば、単一で包括的な収益認識基準による原則主義に寄りながらも、特別な事情がある場合には細則主義による柔軟な補足を行うという、現在のIASによる原則主義とFASBによる細則主義との折衷的な「細則補足による原則主義」に依拠して今後の収益認識基準を作成していくことで、新しい収益認識基準が、より有用な収益認識基準となりえていくのではないだろうか。

むすびに代えて

以上において、様々な企業に適用できる収益認識基準に関する包括的な会計基準に基づき考察した。

収益認識基準について、現行の収益認識基準とIFRSにおける新しい収益認識基準とを比較すると、現行の収益認識基準が収益費用アプローチであるのに対し、新しいIFRSは、資産負債アプローチにより収益を認識しているという違いがあった。これは、国際的な潮流によるものだけでなく、現行の収益認識基準は、各収益認識基準内で矛盾する規定が存在し、さらに、現行の収益費用アプローチでは、経済事象を忠実に再現できないことがある等の問題があり、それゆえ資

産負債アプローチによって現行の収益認識基準の不整合及び欠点の除去ができると考えられたからである。

財務諸表利用者に対しては、より有用な情報を提供することを前提とし、堅牢なフレームワークの提供により、企業間、産業間、法域間及び資本市場間における収益認識実務の比較可能性の向上した簡素化した財務諸表にするためには、新しい収益認識基準である資産負債アプローチ、具体的には支配獲得アプローチによる収益認識をすることが必要であると考えられる。

但し、単一で包括的な会計基準の策定という理由により、新しい収益認識基準策定時では想定していない新しい経済取引が発生した場合など、財務諸表利用者に対して、より有用な情報が提供できなくなる可能性があるという課題があり、それについてはその取引にあった収益認識基準を順次策定していくという「細則補足による原則主義」による柔軟な対応が考えられる。よって、細則補足による原則主義に依拠した支配獲得アプローチに基づく収益認識基準が最良のものとなる。

最後のまとめとして、IFRSによる国際的な会計基準の統一化が行われている中での新しい単一で包括的な収益認識基準の意義について若干言及しておきたい。

現在のグローバル化により多種多様化した経済や法人形態の複雑化等によって、財務諸表利用者は、各国のあらゆる基準に精通していなければ、その財務諸表から有用な情報を得ることはできなくなってきた。それゆえ、企業や投資家、そして、あらゆる財務諸表利用者にとって、国際的な会計基準の統一は、財務諸表の比較可能性を高め、迅速な経営判断や投資判断を可能とするようになる。そして、単一で包括的な収益認識基準の策定により、財務諸表の作成者も、利用者も、今まで以上に、早く正確な財務諸表を作り、そしてそれを利用することができるようになるであろう。

本稿で取り上げた収益認識基準の主旨を踏まえて、様々な企業に適用できる収益認識基準に関する包括的な会計基準策定のための理論検討をさらに重ねたいと思う。

本稿では、主に収益の認識基準を検討し、収益の測定基準に関しては言及することができなかった。収益の測定に関しては今後の研究課題としたい。

〔注〕

- 1) ASBJは、平成13年に発足し、金融資本市場における国際的競争力の維持・向上を図るための会計基準の開発に取り組むとともに、国際的な会計基準とのコンバージェンスを進めており、また、IASBに対し意見を発信する等、国際的な会計基準の開発にも貢献している。
- 2) IASBとは会計基準設定機関であり、IFRSの設定、会計基準の開発及びプロジェクト計画の策定とその実行等を行っている。
- 3) FASBとは、1973年に設立され、US-GAAPの取りまとめを行う最高機関である。現在、IFRSとの会計基準の統合へ向けIASBと協議している。
- 4) ASBJ（平成18年）第三章十三項。
- 5) 川村義則「収益認識基準と概念フレームワークに係る問題」会計第177巻第4号（平成22年）502頁。
- 6) IASC（平成元年）par.70(a)。
- 7) IASC（平成5年）par.7。

- 8) IASB Discussion Paper, Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers (平成 20 年) par. 1.10, 1.12, 1.15 参照 (ASBJ 訳「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」〔平成 21 年〕)。
- 9) IASB, *ibid.*, par. 1.3, 1.7-1.8 参照。
- 10) IASB, *ibid.*, par. 1.17 参照。
- 11) IASB, *ibid.*, S. 11 参照。
- 12) IASB, *ibid.*, par. 2.21。
- 13) IASB, *ibid.*, par. 2.11。
- 14) IASB, *ibid.*, par. 2.23 参照。
- 15) IASB, *ibid.*, par. 2.31 参照。
- 16) IASB, *ibid.*, par. 2.30 参照。
- 17) IASB, *ibid.*, par. 3.2。
- 18) IASB, *ibid.*, par. 4.2 参照。
- 19) IASB, *ibid.*, par. 4.5 参照。
- 20) IASB, *ibid.*, par. 1.18-1.19 参照。
- 21) IASB, *ibid.*, par. 4.17 参照。
- 22) IASB/FASB Exposure Draft, Revenue from Contracts with Customers (平成 22 年) in.2 参照 (ASBJ 訳「公開草案 顧客との契約から生じる収益」〔平成 22 年〕)。
- 23) IASB/FASB, *ibid.*, par. 6 参照。
- 24) IASB/FASB, *ibid.*, par. 9 参照。
- 25) IASB/FASB, *ibid.*, par. 10 参照。
- 26) IASB/FASB, *ibid.*, par. 13 参照。
- 27) IASB/FASB, *ibid.*, par. 15-16 参照。
- 28) IASB/FASB, *ibid.*, par. 18-19 参照。
- 29) IASB/FASB, *ibid.*, par. 20 参照。
- 30) IASB/FASB, *ibid.*, par. 21-22 参照。
- 31) IASB/FASB, *ibid.*, par. 23 参照。
- 32) IASB/FASB, *ibid.*, par. 25 参照。
- 33) IASB/FASB, *ibid.*, par. 26 参照。
- 34) IASB/FASB, *ibid.*, par. 27 参照。
- 35) IASB/FASB, *ibid.*, par. 30 参照。
- 36) IASB/FASB, *ibid.*, BC. 63 参照。
 支配の定義は企業又は顧客の両方から適用することができ、企業がその支配を放棄したとき、又は顧客がその支配を獲得したときに、収益が認識されることとなる。しかしながら、企業側からでも顧客側からでも収益の認識は同じ結果となる可能性は高いが、企業側と顧客側で顧客への財又はサービスの移転が一致しない活動が行われた場合、企業が収益を認識するリスクを最小限にするため、両審議会では、提案している支配の指標を顧客からの視点で明示している。
- 37) IASB/FASB, *op. cit.*, BC. 62 参照。
- 38) IASB/FASB, *ibid.*, BC. 35 参照。
- 39) IASB/FASB, *ibid.*, C. 61 参照。
- 40) 豊田俊一「IASB と FASB による収益認識基準の見直しと ASBJ の論点の整理について」企業会計第 62 巻第 2 号 (平成 22 年) 197 頁。
- 41) 豊田俊一, 同上, 197 頁。
- 42) 豊田俊一・同上, 197 頁。
- 43) 川村義則, 前掲 (注 5) 504 頁。
- 44) IASB/FASB, *op. cit.*, BC. 60 参照。

- 45) 企業会計基準委員会「収益認識に関する論点の整理」(平成 21 年) par. 141-142 参照 (https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/summary_issue/revenue_recognition/revenue_recognition.pdf [参照, 平成 22 年 7 月 28 日])。
- 46) IASB, *op. cit.*, par. 4.47 参照。
- 47) 企業会計基準委員会, 前掲 (注 45) par. 148。
- 48) 同上, par. 152。

[参考文献]

- IASB Discussion Paper, Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers (平成 20 年)
(ASBJ 訳「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」[平成 21 年])
- IASB/FASB Exposure Draft, Revenue from Contracts with Customers (平成 22 年) (ASBJ 訳「公開草案 顧客との契約から生じる収益」[平成 22 年])
- 辻山栄子「IFRS ディスカッション・ペーパー『財務諸表の表示』及び『収益認識』の解説」証券アナリストジャーナル第 47 巻第 3 号 (平成 21 年)
- 辻山栄子「収益認識をめぐる実現・獲得過程の現代的意義」会計第 177 巻第 4 号 (平成 22 年)
- 川村義則「収益認識基準と概念フレームワークに係る問題」会計第 177 巻第 4 号 (平成 22 年)
- 万代勝信「ISAB・FASB の『収益認識プロジェクト』に係る問題」会計第 177 巻第 4 号 (平成 22 年)
- 山田康裕「収益認識を巡る歴史的経緯」企業会計第 62 巻第 2 号 (平成 22 年)
- 山下壽文「収益認識と引当金」企業会計第 62 巻第 2 号 (平成 22 年)
- 山下真人「小売販売取引への出荷基準の適用に係る IFRS 適用上の論点と実務対応例」企業会計第 62 巻第 2 号 (平成 22 年)
- 豊田俊一「IASB と FASB による収益認識基準の見直しと ASBJ の論点の整理について」企業会計第 62 巻第 2 号 (平成 22 年)
- 矢島 学「IASB『収益認識に関する公開草案』について」企業会計第 62 巻第 10 号 (平成 22 年)
- 松岡寿史「IASB 収益認識公開草案とわが国の会計基準との主な差異について」企業会計第 62 巻第 10 号 (平成 22 年)
- 岩崎伸哉「IASB による収益認識についての公開草案の実務への影響」企業会計第 62 巻第 10 号 (平成 22 年)
- 西館 司「IASB 収益認識モデルの検討」会計第 177 巻第 6 号 (平成 22 年)
- 企業会計基準委員会「収益認識に関する論点の整理」(平成 21 年)
- 国際会計基準委員会財団『国際財務報告基準 (IFRSs) 2009』(中央出版社, 第一版, 平成 21 年)
- 優成監査法人/BizNext『欧州先行企業に学ぶ IFRS の実務』(税務経理協会, 第一版, 平成 22 年)
- あずさ監査法人 IFRS 本部『IFRS の収益認識』(中央経済社, 第一版, 平成 21 年)
- 日本会計士協会『収益認識』(日本会計士協会出版部, 第一版, 平成 21 年)
- 菊谷正人『IFRS IAS (国際財務報告基準・国際会計基準) 徹底解説』(税務経理協会, 第一版, 平成 21 年)