

# 現代における収益の認識・測定に関する検討

## Considering the Logic of Revenue Recognition and Measurement

安部 智博

福島工業高等専門学校ビジネスコミュニケーション学科

ABE Tomohiro

National Institute of Technology, Fukushima College, Department of Business Communication

(2021年9月6日受理)

The purpose of this paper is to discuss the logic of revenue recognition and measurement that based on the development of discussions on accounting standards for revenue recognition. This study provides a stepping stone to understanding the context of the modern trend toward emphasizing cash-in-flow. The discussion of cash flow will be organized in relation to the development of accrual basis accounting to the trend of emphasizing the asset and liability view from the traditional revenue and expense view.

**Key words:** revenue recognition, measurement, accrual basis accounting, cash flow, realization,

### 1. 問題の所在と研究目的

従来、日本の収益の認識・測定に関する会計処理は、『企業会計原則』に「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」（企業会計審議会 [1982] 第二・三・B）と規定され、注解により個別処理が示されているのみであった。しかし、現在、企業会計基準委員会(ASBJ)が、2018年に企業会計基準第29号『収益認識に関する会計基準』および適用指針第30号『収益認識に関する会計基準の適用指針』を公表するなど、収益の認識・測定について新たな動きが生じている。

これらの新基準は、国際財務報告基準 (IFRS) 第15号『顧客との契約から生じる収益』との整合性をはかり、規定内容を基本的にすべて取り入れ、国際的な比較可能性を大きく損なうことがない範囲で、国際基準とは異なる代替的な会計処理を追加的に認めるという方針を持った基準とされる(企業会計基準委員会 [2020] 第97-第101-6項)。これらの収益認識の会計基準は、基準設定主体において資産負債観の重視に基づいた認識の判断規準の模索が行われている一方で、会計基準上では、収益費用観の特徴が表れたものとも理解されている<sup>(1)</sup>。さらに、新基準はIFRSと整合性がとられたものとされてはいるが、日本の討議資料『財務会計の概念フレームワーク』では、「リスクからの解放」といった概念装置を持ちつつ、純利益を重視し、収益および費用の概念的な定義を行っている。

このように、作成された基準上は似通ってはいるが、本質的な理屈においてはまだまだ相違があり、決定的な解決は行われていないと考えられる。

この議論の背後には、「複式簿記システムに基づく企業会計実務は、いうまでもなく、記帳・計算・帳簿の締切り・財務諸表作成・報告（公開）という一連の手続きからなっている。現代株式会社財務会計の特徴は、このうち公開が計算に対して優位性を占め、公開の必要が計算の内容を規定しているところにある」

(津守 [2012] 24頁)または「従来の計算（期間損益計算）の立場から見れば、『開示の論理』（情報開示→ストック認識測定→フロー認識測定）の『計算の論理』（利益計算→フロー配分→ストック認識測定）への浸食」（石川 [2008] 109頁）として言及される事象も存在する。そして、「ディスクロージャー問題の方が『会計計算』問題よりも論争の余地が少なく、ディスクロージャー規定の改正の方が会計計算規定の改正よりも一層実現しやすい」（山田 [2007] 139頁）とも指摘されるように、原初認識と決算開示の関連性を射程に入れる必要があるといえる。

別の側面では、ファイナンス理論の会計領域における援用に伴い、資産評価の議論が興隆してきたことも、現代的な影響として、あげることができるだろう (FASB [2000] para19, 田村他 [2015])。

このような現状を踏まえ、本稿では、収益の認識・測定に焦点を当てて、現代におけるキャッシュ・イ

ン・フロー重視のコンテキストとの関連を含めた検討の足掛かりとなる部分的な考察を行う。そのため、現代における基準設定の文脈を確認し、収益費用観が重視されていたとされる従来の段階から資産負債観が重視される傾向にある現在の動向を発生主義会計の展開とキャッシュ・フローとを関連させて整理する。

## 2. 規制機関における議論の動向

企業会計基準第29号が整合性を図ることになったIFRS第15号自体は、元を辿ると国際会計基準審議会（IASB）が米国の財務会計基準審議会（FASB）との共同プロジェクトにより共同開発したものである。

米国では、1990年代から、不正の多くが複雑な判断が用いられるものよりも日常的な取引において虚偽記載がなされるとされ、収益および売掛金に関係すると指摘されてきていた（COSO [1999] pp. 32-33, POB [2000] paras. 9-13, appendix F）。このような状況の中、米国では、2001年にエンロンの会計スキャンダルが生じ、原則主義アプローチの議論を踏まえつつ、収益認識プロジェクトが始動し始めることとなる。FASBとIASBは、2002年に開始した収益認識の共同プロジェクトにおいて、収益認識に関する包括的な会計基準を開発することと、資産負債観にもとづく収益認識の会計基準を設定することをプロジェクトの目的として定めている。

山田 [2010] によると、このプロジェクトは、2001年に開始された業績報告プロジェクト—財務諸表の表示プロジェクト—とも密接に関係しており、利益の要素である収益の認識および測定の問題を扱っているとされる。また、辻山 [2008] によると、業績報告をめぐる議論は、収益認識プロジェクトに重点が移行しているとも言及されている。

収益認識プロジェクトにおける議論は、資産負債観を重視することから始まっている。米国の証券取引委員会（SEC）が2003年7月に報告書『米国財務報告制度による原則主義的会計制度の採用に関する企業改革法第108条d項に準拠した研究』（『SEC報告書』）を米国議会へ提出し、会計基準に収益費用観の利用は不適切であることを提示した。ここで利益は、期間内の富の流れまたは変動を示し、期首の富を理解することなしに期間内の富の変化を判断することは不可能であると述べられる。利益は、期間内の富の流れまたは変動を表し、「富」の識別は資産と負債の識別によるとされる。この富の識別は、期間内の富のフローから生じ

る結果である収益および費用を決定する概念的な基礎として機能すると述べられ、資産負債観を強調する論理展開がなされる。そして、歴史的な経験から、収益費用観は、場当たりで不整合になっているとして、概念的基礎ではないと結論される（SEC [2003] IIB）。

さらに、収益の認識について、収益費用観に基づく「稼得過程」という歴史的な観念（historical notion）に対し、首尾一貫性をもたらさないとして否定的な立場を示す。結果、収益認識の決定において「稼得過程」という判断を取り除くことにより不整合を除去すべきであるという見解をとる。これにより、財務会計概念基準書（SFAC）第5号とSFAC第6号に対する修正として、財務諸表の構成要素の定義の変更を導くことを提示している。また、測定については、一方で歴史的原価—または償却原価—、他方で公正価値が利用されている現在の財務報告は、「混合属性」モデルであることを指摘し、稼得過程の判断において混乱が生じるため、測定属性の利用に対する概念を明確にすることも求めている（SEC [2003] IVA）。

このように、『SEC報告書』においては、収益費用観を否定し、資産と負債の変動を重視した資産負債観のみが強調されている。この動きの中、FASBは、原則主義アプローチプロジェクト<sup>(2)</sup>に関する一連の活動を踏まえ、『SEC報告書』の勧告に同意することとなる（FASB [2002a]・[2004]）。

収益認識の会計基準の背後には、米国におけるSECおよびFASBといった規制機関において、資産負債観が強調され、認識と測定の問題が示され、その変更が議論の俎上に上げられてきたことがわかる。さらに、その議論がIASBとの共同プロジェクトにも影響<sup>(3)</sup>を与えるといった形で展開している。

## 3. 収益認識基準の議論の展開

次に、具体的な収益認識の会計基準の設定過程を追ってみる。FASB・IASBの共同プロジェクトは、産業ごとに100以上の会計基準が存在し、稼得過程が様々に定義されているという問題意識のもと、稼得過程アプローチ<sup>(4)</sup>の問題点を指摘することから始められている。

議論では、本来、同等の取引であるものに対して、異なった処理がなされる具体例として、ケーブルテレビ会社におけるテレビ送信とネットワーク接続を「区分して収益認識」することと、電話通信会社における電話網へのアクセスと接続サービスを「一体として収

益認識」する相違が示されている(FASB・IASB [2008] paras.1.4-1.6, FASB [1981], SEC [1999] Question 5).

その他にも、複数構成要素を含む契約における収益認識の多様性も指摘されている。ソフトウェアの契約では、会計基準上、①契約締結を示す証拠の存在、②配送がなされていること、③取引金額が確定または決定可能であること、および④代金の回収可能性が高いことのすべてが満たされていることを一般的な収益認識の判断規準としている (AICPA [1997] paras. 8,9, SEC [1999])。さらに当時のソフトウェアに関する収益認識の会計基準は、詳細な規定により、報酬の一部または全部を最初のソフトウェア引渡時に認識するのか、比例的に認識するのか、さらには、配分される要素の対象をどこまでの範囲とするのかという判断の問題により、販売される各要素の組み合わせで類似する商品形態であっても収益額が相違する可能性が存在するものとなっていることが指摘されていた (尹 [2004a] 29頁, 尹 [2004b] 234-236頁)。

FASBとIASBは、このような会計実務における比較可能性の阻害や利益操作の温床となる規定を是正するため、稼得過程アプローチを放棄し、資産と負債の公正価値による包括的な認識基準として公正価値モデルの構築を模索することになった (FASB [2003]・[2010])。

新しく提案された公正価値モデルでは、契約時に資産と履行義務の公正価値の差額によって収益を算定する。そのため、取引価格と無関係に履行義務を測定し、契約開始時において契約資産または契約負債を認識する可能性がでてくる。例えば、取引価格に契約獲得に関するコストや、マージンを回収するための金額を含めることになるため、契約開始時の測定値は、通常、残存する履行義務よりも大きくなる。しかしながら、このモデルは、財やサービスを移転する前に企業が収益を早期に認識することになる可能性についての懸念が示されることとなる (FASB・IASB [2008] para 5.18)。

また、期間における資産と負債の変動は、何によって変動しているのか明確ではない場合が存在するため、変動の見積もりが誤謬によって過大に評価されたり、過小に評価されたりすることがある。このような変動の差異が、純利益に組み入れられることになってしまうことについても懸念が示された。結果として、2008年12月の討議資料『顧客との契約における収益認

識についての予備的見解』では、公正価値モデルを棄却し、顧客対価モデルを提案することになっている。そして、2010年6月に公表された公開草案『顧客との契約から生じる収益』では、顧客対価モデルが掲示されることになった (FASB・IASB [2008] paras. 1.1, 2.33, 2.34, 5.17-5.36, FASB [2010])。このような議論をもとに、最終的にIFRS第15号が2014年に公表されることになる。

このように、収益認識においては、一方で当該資産または負債の認識と測定、および契約の存続期間にわたる当該資産または負債の変動に焦点を当てることが示され、他方では、契約時点での収益の早期計上と見積もりの不確実性から、公正価値モデルが棄却され、顧客への資産の移転により収益を認識し、履行義務を取引価格で測定する顧客対価モデルが提案されている。このような議論を経た後、FASBとIASBは収益認識の会計基準を公表するが、結局ここでは、資産負債観を強調しつつも、顧客対価モデルといった顧客への資産の移転が収益認識の判断規準となる。つまり、従来の収益認識の特徴が多分に含まれた収益認識の会計基準となっているといえる。

#### 4. 発生主義会計との関連

収益の認識については、認識としてのタイミングの問題、および測定としての公正価値の採用の可否をどのようにとらえるかが問題になるといえる。

FASB [1976] において示された1つの利益観である収益費用観は、米国における1930年代からの会計原則運動と関連を持ちながら、従来の期間損益計算を重視した収益と費用の対応を鍵概念として成立した計算構造の体系である。ここでは、まず、収益費用観が重視された段階について、その前提となる現金主義と発生主義の相違に関連させて検討をおこなう。石川 [2005] は、次のように説明する。

歴史的に振り返れば、今日における期間損益 (インカム) 計算の基礎はせいぜい17世紀頃に形成されたものでそんなに古いものではない。商業・貿易の形態がいわゆる冒険 (当座性) 商業であった時代では、いわばキャッシュ・フロー計算とインカム計算との乖離は企業活動 (企業資本) の歴史的発展を契機として生じたけれども、両者はまったくの「別もの」として乖離しているではなく、いわば「評価」のうえでの乖離に過ぎない。もともとインカムそれ

自体がキャッシュ・フローと離れて、別個に独立に存在するものではないのである。企業活動の生涯をキャッシュ・フローのサイクルの視点から捉えれば、インカムそれ自体はあくまで抽象的計算物にすぎず、その背後にあってすべての資産項目および負債項目を律している具体物こそキャッシュ・フローそのものにほかならない。／いうまでもなく、インカムとキャッシュ・フローとの乖離の中心にあるのはインカム計算における発生主義である。今日のインカム中心の記録・計算・報告においては、その発生主義会計に固有の会計的裁量をといういわば宿命的問題がともなう。この宿命的問題は、一方で会計を会計たらしめていると同時に、他方で会計をしてきわめて恣意的な会計政策物と化し、こうした会計のもつ性格こそ会計に本質的につきまとう矛盾にほかならない(72頁)。

このように、発生主義会計においては、キャッシュに関連する収支—現金主義—から離れた発生主義によるインカム(利益)の計算における会計的裁量が宿命、つまり、収益認識の判断規準が重要であると指摘される。

FASBとIASBにおける収益認識の会計基準設定の議論では、稼得過程アプローチを否定しているが、宿命となる収益の決定において何らかの判断基準を棄却することができず、顧客対価モデルにおける顧客への資産の移転がその判断規準として残されていると理解できる。さらに石川[2005]は、次のように説明する。

通常は、利益(インカム)とその活動に基づくキャッシュ・フローとは一致しない。そのことから、利益をキャッシュと離れて別個のものとは見がちであるが、[……中略……]それは両者の本質的關係が見えていない。あくまで利益は別個のもの(具体的実物体)ではなく、抽象的計算物にすぎない。このことから、期間損益計算が具体計算である総営業キャッシュ・フローの期間配分にほかならないということがより理解されるであろう。(決算)会計の要はこの期間配分の決め方にあり、その意味でこの期間配分の決め方こそ簿記から会計への展開への一つのメルクマールであるといえる。(解散時に)最終的に確定すると、残るのはキャッシュと利益だけであり、それが具体物(キャッシュ)＝抽象物

(インカム)の關係として示されている。その關係は2つの別物が等置されているという等式

(equality)關係ではなく、あくまでコインの表と裏のような恒等(identity)關係であることに注意されたい(88-89頁)。

このように、会計期間を区切って行う利益の算定は、最終的にキャッシュ・フローと結びつく収益と費用とを特定の期間に帰属させて可能になる。キャッシュと紐付けられる収益を想定するならば、紐付けられるキャッシュとのずれが必然的に生じることになり、その2つをつなぎ合わせる何らかの概念装置が必要となる。その概念装置が収益認識の判断規準といえる。従来、このような期間へ収益を割り当てるために機能していた概念装置が、「実現」の概念—稼得過程アプローチ—といえる。つまり、発生主義会計においては、「実現」という概念で会計的裁量の宿命的問題に対処していたのである。では、従来の収益費用観においては、宿命として存在してきた収益認識の判断規準を、資産負債観の強調によりどのように修正することができるのだろうか。その検討には、収益認識の概念の展開を吟味する必要がある。

## 5. 概念の展開

### 5.1 実現の概念

すでに述べたように、従来の収益費用観では実現という概念装置により利益計算が支えられてきた。ここからは、実現がどのように会計基準と関連していたのかその背景を確認していく。

現金主義から発生主義への移行により、期間損益計算として利益を算出することが可能となり、業績報告における損益計算書の内容の充実が図れるようになった。日本においても、会計基準上、実現の概念は採用されていたが、部分的な例外が存在していたため、収益認識の基準にいて若干の混乱が生じていた。森田[1980]は、日本における実現の概念の混乱について部分的な例外との関連から考察している。そこでは、割賦販売と長期請工事の取引をあげ、一般的な、実現要件である、商品・サービスの引き渡しと、対価の取りから外れるような例外それ自体をも「実現」と解釈することから混乱が生じていることを明らかにしている。

ここでの問題点は、収益認識の概念自体の混乱ではなく、収益認識をすべて「実現」の用語でとらえてし

まおうとすることから混乱が生じていることを指摘している。つまり、一般的に理解される「実現」は、少なくとも日本における会計基準上、すべての取引に適用される収益認識の判断規準として考えられているわけではなかったといえる。

米国では、1950年代より、収益の認識時点を早めようとする、「実現」の概念自体の拡張とみられる傾向が表れてくる。この傾向は、利益計算の見直しと、概念装置としての実現の見直しを含むことになる。この議論は、期間利益計算の見直しに関連して利益概念の検討を導くことになった。これらの議論は、その後、FASBの設立に伴い、資産負債観との関連を強める形として展開していく。1970年代中頃からのFASBにおける概念フレームワーク・プロジェクトでは、資産と負債の定義が重視され、収益と費用が従属的に定義される新たな利益観が検討されることになる。この考え方においては、資産と負債の差額である純資産が会計期間内にどれだけ増加したのかで利益が計算されることとなる。ここでは、期間利益を重視した収益と費用の期間帰属の問題から、貸借対照表における資産と負債が重視される段階へ移行することになるのである<sup>(5)</sup>。つまり、利益自体を貸借対照表側から規定することになり、その利益の内訳要素が収益と費用になる論理展開となる。

## 5.2 認識対象の拡張

このような資産負債観の台頭に関連して、財務諸表における構成要素の認識対象の拡大も生じることになる。山田〔2014〕は、次のように指摘する。

認識対象の拡大は、主として、外部取引を伴わない事象（たとえば公正価値の変動）などを認識の対象とするようになったものであるとの解釈もあるのかもしれないと考えられる。すなわち、認識すべき対象を取引とその他の事象とに区分し、認識対象の拡大は外部取引を伴わないその他の事象を想定しているという考え方である。しかし、〔……中略……〕認識対象の拡大は取引概念の拡大として位置づけられていると考えられる。すなわち、外部取引を伴わない事象も含めて取引とみなしているということである。／簿記上の取引は、何らかの取引の条件をみたしたものが資産、負債、資本の項目として認識されるのではなく、逆に資産、負債、資本の増減が生じた結果として取引が生じたと考えられているという点である。すなわち取引概念は資産などの

定義に依存していると解釈されるのである（33頁）。

このように考えると、貸借対照表項目の変動を取引として認識することになるが、この取引概念では、日本において生じたものと同様の問題が生じることになるといえるだろう。例えば、資産と負債の変動から利益が算出する場合、単なる純資産の変動結果としての意味を持つ収益と費用が定義されることになる。もし、このような定義を採用する場合、資産や負債を主とした、後付けされた概念として収益と費用が規定されるだけのものになってしまうだろう。

## 6. 若干の考察と今後の展望

今までの検討を踏まえ、若干の考察を行う。計算が重視された段階では、利益計算のために収益と費用という概念が重要となり、ここで収益と費用は、それぞれ必要な判断規準により会計上認識され、損益計算書に集積されることによって期間に割り当てられ利益計算上の意味を持ってきた。裏を返せば、損益計算書に認識するための判断規準が必要不可欠であったといえる。そのような段階から新たな傾向として、資産負債観における貸借対照表を重視する動向は、ストックの変動が主眼となっており、その変動が利益になると想定するため、その利益を構成する収益と費用は従属的なものとしてしか機能できなくなる<sup>(6)</sup>。もし仮に、資産と負債の変動を伴う、公正価値の変化をも取引として認識対象として拡張することになるのであれば、判断規準を用いて収益を確定させることは不要になると考えることもできる。この着想が、FASBとIASBの初期の議論といえるだろう。

今回公表された収益認識の会計基準は、顧客との契約から生じる収益認識となっており、対価の獲得は取引が終了してしまえばキャッシュ・イン・フローの形で確定するものが対象となっている。

従来の稼得過程アプローチ「実現」一では、経営者による裁量と関連し、期間的な操作が行われることがあると批判される。しかし、新たな収益認識の会計基準に採用された顧客との関係で収益を把握する方法を採用するのであれば、どのような過程が進行しているのか、さらに、どのくらい過程が実質的に完了しているかに依存することになる<sup>(7)</sup>。

このような状況下では、適切な期間損益は、何をもって適切といえるのか、もし、キャッシュの流入を

的確に表していることであれば、発生主義と現金主義をつなぐものとしての何らかの理屈が必要となる。反対に、現金主義との関連を根底に持つキャッシュから切り離される—離すことができる—のであればどのような理屈からそれが可能なのかを検討する必要があるだろう。

資産負債観から派生し、従来は認識していなかった外部取引を伴わない、価格変動をも認識対象に含める傾向の存在もあり、新たな基準で示された契約負債、契約資産といった概念および計上に関連する測定値の理屈を複合的に検討する必要があると考える。開示と関連する資産と負債の重視は、従来のキャッシュ・フローと異なったアプローチから導入されているともいえる。その議論に含まれるものがファイナンス理論における資産評価の理屈と将来キャッシュ・イン・フローという考え方になるだろう。従来の利益計算から、投資の理屈と開示の要請に伴う変化が関連することになる。

以上のことから、期間利益の計算とキャッシュとの関連で収益認識における概念装置がどのような性質になるのかについてはさらなる検討を行う必要がある。また、新たな視点としての資産評価の理論を整理する必要があると考えられる。これらの議論には、資本概念との関連をもつ利益とは何かといった議論も含めた包括的な検討が必要となるだろう。これらについての検討は、今後の課題としたい。

#### 注

- (1) この点を指摘しているものとして、松本 [2009] , 万代 [2010] , および辻山 [2010] がある。
- (2) FASB [2004] では、SECの目的志向型アプローチとFASBの原則主義アプローチを同等のアプローチとしている (FASB [2004] p.2) .なお、この基準設定のアプローチは、SECとFASBにより個別に検討されているわけではなく、相互に連携を図りながら議論が進められている。
- (3) FASBは、収益認識の検討上、どのように収益を定義すべきかについて、資産負債アプローチにもとづく4つの収益観を検討した後で、総流入観 (the gross inflow view) , 付加価値観 (the value added view) をしりぞけて、資産負債の変動に焦点をしばった広義履行観 (the broad performance view) および負債消滅観 (the liability extinguishment view) に検討範囲をせばめた。広義履行観によると、収益は顧客への引渡

しによって最終的に犠牲にされる財貨または用役の形での事業体の資産の産出 (アウトプット) (活動) から生じると定義され、負債消滅観によると、収益は事業体がもともと負っている顧客に対する (財貨または用役の提供による) 債務の消滅から生じると定義される。これに関しては、高寺 [2004] 5-7頁を参照。

- (4) 稼得過程アプローチとは、従来、実現稼得過程アプローチと呼ばれており、支払いが受領または受領可能になったとき、かつ企業が約束した財またはサービスを顧客に引き渡すことによって収益を稼得した時に、企業が収益を認識するモデル (FASB [2003] , FASB・IASB [2008] paras.1.1,1.2) とされており、「実現」の概念を想定した記述となっている。
- (5) これに関しては、Storey and Storey [1999] , 山田 [2007] , および渡邊 [2021] を参照。
- (6) これらのそれぞれの利益観の関連性については、FASB [1976] および津守 [2002] を参照。
- (7) これに関しては、高寺 [2004] 6頁を参照。

#### 参考文献

- 1) American Institute of Certified Public Accountants [1997] Statement of Position 97-2, Software Revenue Recognition, October 27.
- 2) Financial Accounting Standards Board (FASB) [1976] An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Elements of Financial Statement and Their Measurement FASB 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) .
- 3) — [1980] Statement of Financial Accounting Concept No. 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information(広瀬義州訳 [2002] 「会計情報の質的特徴」平松一夫・広瀬義州共訳『FASB財務会計の基礎概念』増補版, 中央経済社) .
- 4) — [1981] Statement of Financial Accounting Standards No. 51, Financial Reporting by Cable Television Companies, November.
- 5) — [2000] Statement of Financial Accounting Concept No. 7, Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurement (広瀬義州訳 [2002] 「会計情報の質的特徴」平松一夫・広瀬義州共訳

- 『FASB財務会計の基礎概念』増補版，中央経済社)
- 6) —— [2002a] Proposal, Principles-Based Approach to U. S. Standard Setting, October 21.
- 7) —— [2002b] The Revenue Recognition Project, The FASB Report, December 24.
- 8) —— [2003] The Revenue Recognition Project, Case in Point: Consumer Electronics Retailer.
- 9) —— [2004] FASB Response to SEC Study on the Adoption of a Principles-Based Accounting System, July.
- 10) —— [2010] Project Update, Revenue Recognition-Joint Project of the FASB and IASB, July 12.
- 11) Financial Accounting Standards Board・International Accounting Standards Board (FASB・IASB) [2008] Discussion Paper, Preliminary Views on Revenue Recognition in contract with Customers (企業会計基準委員会訳 [2009] 「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』」).
- 12) —— [2010] Exposure Draft, Revenue from Contract with Customers (企業会計基準委員会訳 [2010] 「公開草案『顧客との契約から生じる収益』」, 「結論の根拠：公開草案『顧客との契約から生じる収益』」).
- 13) Public Over Board (POB) [2000] Panel on Audit Effectiveness, Report and Recommendation (山浦久司監訳 [2001] 『公認会計士監査—米国POB：現状分析と公益性向上のための勧告—』白桃書房).
- 14) Securities and Exchange Commission (SEC) [1999] SEC Staff Accounting Bulletin: No. 101—Revenue Recognition in Financial Statements, December 3.
- 15) —— [2003] Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System, July 25, 2003, (<http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm>) 2021.6.30.
- 16) Storey, R. K. and S. Storey [1998] The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards, FASB Financial Accounting Series, Special Report (財団法人企業財務制度研究会訳 [2001] 『財務会計の概念及び基準のフレームワーク』中央経済社.
- 17) 石川純治 [2005] 『キャッシュ・フロー簿記会計論』森山書店.
- 18) —— [2008] 『変貌する現代会計』日本評論社.
- 19) 企業会計基準委員会 (ASBJ) [2006] 「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」.
- 20) —— [2018a] 「企業会計基準第29号『収益認識に関する会計基準』」.
- 21) —— [2018b] 「企業会計基準適用指針第30号『収益認識に関する会計基準の適用指針』」.
- 22) —— [2020] 「企業会計基準第29号『収益認識に関する会計基準』」(改正版).
- 23) 企業会計審議会 [1982] 『企業会計原則・企業会計原則注解』(最終修正).
- 24) 高寺貞男 [2004] 「実現稼得過程アプローチと資産負債アプローチによる収益認識の相違」『企業会計』第56巻第2号, 4—10頁.
- 25) 田村威文・中条祐介・浅野信博 [2015] 『会計学の手法—実証・分析・実験によるアプローチ』中央経済社.
- 26) 辻山栄子 [2008] 「収益認識と業績報告」『企業会計』第60巻第1号, 39—53頁.
- 27) —— [2009] 「正味ポジションに基づく収益認識—その批判的検討」『企業会計』第61巻第9号, 6—15頁.
- 28) —— [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, 1—20頁.
- 29) —— [2002] 『会計基準形成の論理』森山書店.
- 30) —— [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, 4—14頁.
- 31) —— [2012] 「現代会計の『メタ理論』的省察」『企業会計』第64巻第8号, 17—30頁.
- 32) 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, 35—42頁.
- 33) 松本敏史 [2009] 「資産負債アプローチによる収益認識基準—実現稼得過程アプローチに代わりうるか—」日本会計研究学会スタディー・グループ中間報告『会計制度の成立根拠とGAAPの現代的意義』49—67頁.
- 34) 万代勝信 [2010] 「IASB・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, 21—33頁.
- 35) 森田哲弥 [1980] 「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.
- 36) 尹志煌 [2004a] 「収益認識規準について—資産・

- 負債アプローチ適用問題の検討— 『税経通信』第840号, 25—37頁.
- 37) —— [2004b] 「ソフトウェアの収益認識基準について—AICPA SOP97-2を例として—」 青山学院大学 『青山経営論集』第38巻第4号, 229—243頁.
- 38) 山田康裕 [2007] 『財務業績報告の基礎概念』 滋賀大学経済学部.
- 39) —— [2008] 「収益認識における義務の測定」 『会計』第174巻第4号, 78—89頁.
- 40) —— [2014] 「簿記上の取引概念の拡大とその意義」 『日本簿記学会年報』第29号, 33—38頁.
- 41) 渡邊宏美 [2021] 『企業会計における評価差額の認識—純利益と包括利益の境界線—』 中央経済社.