

IFRS における収益認識に関する 帰納的検討

あきばけんいち はねけいすけ
秋葉賢一／羽根佳祐

要 旨

国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB）の概念フレームワークは、首尾一貫した概念に基づいた国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）の開発を支援することを目的としているものの、収益（revenue）の認識に関する具体的な考え方は示されていない。そこで本稿では、収益認識に着目し、2018年改正の概念フレームワークを概観するとともに、近年公表された主要なIFRSを横断的に検討することにより、これらを含むIFRSの考え方を帰納的に考察した。結論としては、対象としたIFRSの収益認識においては、実現・対応という表現こそ用いられていないが、それらの考え方に沿った思考があり、むしろ肯定的であると考えられた。ただし、それは、伝統的に使われてきた狭義の実現ではなく、広義の実現の弾力性を制約するように「契約の履行」に焦点を当てて収益を認識するという考えである。また、対象としたIFRSは、資産性・負債性を重視しつつも契約から生ずる取引コストを規則的な方法で損益としたり、ストックの再評価を妨げないものの、その再評価による変動額を利益計算に反映させない工夫をしたりすることにより、フローの計上とともに、意味のあるストックの計上も重視している。そのような条件下において、IFRSの収益認識では、できるだけ費用との対応を考慮しており、そのような考え方が、2018年改正のIASB概念フレームワークにおけるマージン情報の有用性の記述にあらわれていると考えられる。

キーワード： 収益認識、概念フレームワーク、国際財務報告基準（IFRS）、実現、対応

.....
本稿は、秋葉が日本銀行金融研究所客員研究員の期間に行った研究をまとめたものである。本稿の執筆に当たっては、梅原秀継教授（明治大学）、山田康裕教授（立教大学）、米山正樹教授（東京大学）および日本銀行の鹿島みかり氏、柴崎雄大氏、豊蔵力氏から有益なコメントを頂戴した。ここに記して感謝したい。ただし、本稿に示されている意見は、筆者たち個人に属し、日本銀行の公式見解を示すものではない。また、ありうべき誤りはすべて筆者たち個人に属する。

秋葉賢一 早稲田大学大学院会計研究科教授（E-mail: k.akiba@waseda.jp）

羽根佳祐 成城大学経済学部専任講師（E-mail: khane@seijo.ac.jp）

1. はじめに一問題意識

損益計算書のトップラインである収益 (revenue)¹ は、伝統的に、財・サービスの提供によるキャッシュ・インフローを実現によって期間帰属させてきた。しかし、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: IASB) が 2018 年 3 月に改正した概念フレームワークでは、これまでと同様、収益の認識² に関する具体的な考え方は示されていない。

これに先立ち、2014 年 5 月公表の国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: IFRS) 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」では、IFRS における欠点を包括的な収益認識モデルの提供により解消している (BC3 項) としているが、以下はその適用範囲外としており、また、概念フレームワークの改正作業と並行して、これらの IFRS が公表・改正されている (図表 1)。

図表 1 IASB における主なプロジェクトの作業過程

	概念フレームワーク	財・サービスの収益認識	金融商品 (分類・測定)	リース	保険契約
2007 年					DP
2008 年		DP	DP		
2009 年			IFRS 第 9 号	DP	
2010 年	改正	ED	一部改正	ED	ED
2011 年		再 ED			
2012 年					
2013 年	DP 公表			再 ED	再 ED
2014 年		IFRS 第 15 号	一部改正		
2015 年	ED 公表				
2016 年		一部改正		IFRS 第 16 号	
2017 年					IFRS 第 17 号
2018 年	公表				

備考：DP (Discussion Paper)：ディスカッション・ペーパー
ED (Exposure Draft)：公開草案

-
- 1 IFRS では、後述するように revenue と income を区別しており、日本では前者を「売上」「営業収益」としているが、IFRS 第 15 号に関連して既に「収益」が定着しているため、本稿でも「収益」としている。なお、両者の区別が必要な場合には、その旨を示すこととする。
 - 2 一般に、認識 (recognition) は、構成要素を基本財務諸表に組み入れることをいい、測定 (measurement) は、基本財務諸表に認識されるべき構成要素に貨幣額を割り当てることをいう。もともと、会計処理上、両者の区別は困難な場合も少なくないことから、両者を合わせて広義に認識とよぶ場合もあり、本稿では、認識を両者の意味で用いている。

- IFRS 第9号「金融商品」の範囲に含まれる金融商品（2014年7月改正）
- IFRS 第16号「リース」の範囲に含まれるリース契約（2016年1月公表）
- IFRS 第17号「保険契約」の範囲に含まれる保険契約（2017年5月公表）

一般に、概念フレームワークは、首尾一貫した会計基準を導くために、その目的や基本的な考え方をまとめた体系として理解されている。しかし、図表1の改正状況からは、IFRSが概念フレームワークに基づいてトップダウン的に演繹されているというよりも、個々のIFRSが先に開発され、事後的にそれらを包含する概念フレームワークがボトムアップ的にまとめられているようにみえる。

このため、本稿では、収益認識に着目し、2018年改正のIASBの概念フレームワークを概観するとともに、2014年から2017年にかけて公表された主要なIFRSを横断的に検討することにより、これらを包括するIFRSの考えを帰納的に考察する³。具体的には、前述したように、IFRS第15号が包括的な収益認識モデルを提供しているとしているにもかかわらず、その適用範囲外とされたIFRS第9号、第16号、第17号の顧客との契約から生じる収益（revenue）、すなわち、IFRS第15号に加え、その前後で公表されたIFRS第9号における貸付契約や金融保証契約の収益認識、IFRS第16号における貸手の収益認識、IFRS第17号における保険契約の収益認識を検討対象とする⁴。その結果、2018年改正のIASBの概念フレームワークに明確には記述されていないが、IFRSを支えている基本的な考え方の一端を示すことができれば、IFRSの理解向上につながり、ひいては今後の基準開発に資するものと考ええる。

本稿の構成は、まず、2節において、IASBの基準開発プロジェクトの検討経緯、および2018年改正のIASBの概念フレームワークや収益認識の基準に関して検討された先行的な研究を、3節において、IASBの概念フレームワークにおいて収益認識に関係する事項を概観する。次に、対象とするIFRSについて、4節から6節にかけては、収益の2つの認識方法（一定の期間にわたって、一時点で）とその区分について、また、7節では、収益の測定を、それぞれ横断的に検討する。8節および9節では、IFRSにおける収益認識を支える考え方を帰納的に考察し、結論について記述する。

.....
3 米山 [2008] 4頁では、American Accounting Association(AAA) [1977]を踏まえて、帰納的な手法による研究には、個別具体的な会計ルールを観察対象とし、その観察結果から、会計ルールの体系に合理的な解釈を与えることを研究上の目標とするものがあるとしている。本稿の研究アプローチは、これと同様のものである。

4 このため、広義の収益（income）を構成する利得（gain）、また、収益（revenue）のうち、公正価値で測定された評価差額が認識される金融資産などは検討対象外としている。

2. プロジェクトの検討経緯と先行的な研究

本節では、まず、IASBの基準開発プロジェクトの検討経緯を簡単に振り返るとともに、概念フレームワークと個々の会計基準の関係について検討した先行的な研究を概観する。

(1) プロジェクトの検討経緯

IASBの多くの基準開発プロジェクトの初期の議論では、いわゆる公正価値モデル（利益を公正価値の評価より算出するモデル）を志向していた。例えば、IASBの前身にあたる国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee: IASC）は、1989年に金融商品プロジェクトを開始し、1997年のディスカッション・ペーパー（Discussion Paper: DP）（IASC [1997]）では、金融商品に対する全面的公正価値測定を提案した。1997年より始動した保険契約プロジェクトでは、金融商品プロジェクトの動向を踏まえ、保険契約への公正価値測定の適用を視野に議論が進められた。さらに2000年には、公正価値モデルを含む国際会計基準（International Accounting Standards: IAS）第40号「投資不動産」、2001年にはIAS第41号「農業」が公表された。

2001年にIASCからIASBへ改編した後も、保険契約と金融商品のプロジェクトに加えて、2002年より始動した収益認識プロジェクトにおいて、公正価値モデルがスタッフ・ペーパー・レベルで提示され、これらのプロジェクトと同時並行的に進められていた概念フレームワークの改正作業でも各プロジェクトの公正価値モデルの推進を後押ししているとも解せる提案がなされた⁵。公正価値モデルでは、契約締結時に契約から生じる権利（対価請求権）と義務（履行義務）を公正価値測定し、それらの正味のポジションである契約資産・負債が認識されると同時に初期利得・損失（day one gain or loss）または販売時収益（selling revenue）を計上する。

しかし、これらの提案に対する市場関係者からの反対は強く、概念フレームワークの改正プロジェクトでは、測定の問題に踏み込むことができず、収益認識プロジェクトでも公正価値モデルを撤回し、2008年のDP（IASB [2008a]）では、いわゆる配分モデル（利益を取引価格の期間配分から算出するモデル）に基づく収益認識が提案された⁶。

.....
5 例えば、財務報告の目的から受託責任の削除、全面的な公正価値測定の歯止めと解されていた信頼性や慎重性という質的特性の削除などが挙げられる。詳細は、Ball [2006] を参照。

6 収益認識プロジェクトでは、公正価値モデルを測定モデル、現在出口価格アプローチとも呼び、配分

その中で、保険契約プロジェクトでは、2007年のDP（IASB [2007]）において⁷、また金融商品プロジェクトでは2008年のDP（IASB [2008b]）において、全面的な公正価値測定への考えが提案された。しかし、2008年の世界的な金融危機をうけた公正価値会計の批判もあいまって、公正価値モデルの見直しがなされることとなる。例えば、2009年公表のIFRS第9号は混合測定（mixed measurement）を維持するものであったし、2010年改正の概念フレームワークは、財務報告の目的と質的特性のみを置き換えるものであった。

収益認識および保険契約プロジェクトでは、ともに2010年に公開草案（Exposure Draft: ED）（IASB [2010a, b]）が公表されたが、後述（本節（2）ロ.）するように、前者は配分モデルに基づく内容であったのに対し、後者は公正価値モデルを撤回したものの、依然としていわゆる現在価値（current value）に基づく収益の認識が提案されていた。その後、保険契約プロジェクトでは、2013年の再ED（IASB [2013]）にて収益認識プロジェクトと統合的な配分モデルに寄った提案がなされた⁸。これらに対するコメントへの対応後、収益認識プロジェクトでは、2014年にIFRS第15号が公表され、保険契約プロジェクトでは、2017年にIFRS第17号が公表された⁹。

（2） 先行的な研究

概念フレームワークと個々の会計基準の関係の検討は数多く見受けられるが、最近公表された複数のIFRSを横断的に検討し帰納的に考察した文献はないと思われる。また、公表から間もないこともあり、2018年改正のIASBの概念フレームワーク自体の検討もほとんどみられない。しかしながら、これらの関係を扱った藤田 [2018] のほか、EDベースに対する検討など、間接的に関連するものとしては、例えば、Barker and Teixeira [2018]、van Mourik and Katsuo Asami [2018]、Biondi *et al.*

モデルを顧客対価モデル、当初取引価格アプローチとも呼んでいた。2008年DPでは、現在出口価格を「財務諸表日において独立した第三者に対して履行義務を移転とした場合に企業が支払を求められる金額」と定義しており（5.15項）、負債の市場整合的な移転価格（出口価格）としていた点で、現在出口価格は、IFRS第13号「公正価値測定」における公正価値と同義である。また、当初取引価格とは「約束された財やサービスと引換えに顧客が約束した対価」である（5.25項）。

7 保険契約プロジェクトでは、公正価値モデルを現在出口価格アプローチと呼んでいた。2007年DPでは、現在出口価格を「残存する契約上の権利および義務を、直ちに他の企業に移転するための対価として保険会社が報告日時点で支払うことが見込まれる額」と定義しており（93項）、収益認識プロジェクトと同様に、負債の市場整合的な移転価格としていた。

8 2013年の再EDでは、収益認識プロジェクトの提案（契約中の履行義務に取引価格を配分し、履行義務の充足により収益を認識する）との整合性がたびたび言及されている（例えば、BC33項、BC76項、BC95項）。IFRS第15号とIFRS第17号の異同については、4節（4）ロ. を参照。

9 IASBの収益認識プロジェクトの変遷は、Biondi *et al.* [2014]、松本 [2015]、万代 [2013]、山田 [2010, 2015] を参照。また、保険契約プロジェクトの変遷は、羽根 [2015] を参照。

[2014]、Wagenhofer [2014] などがある。

イ. IASB の概念フレームワーク

IASB は、IASC が 1989 年に公表した概念フレームワークを引き継ぎ、2004 年に、米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）と、両者の概念フレームワークを見直す共同プロジェクトを開始し、2010 年にその一部を改正した。その後、両者は、他のプロジェクトに集中するために共同の作業を休止したが、IASB は、「アジェンダ協議 2011」を受けて 2012 年から単独で議論を再開し、2013 年 7 月公表の DP、2015 年 5 月公表の ED を経て、2018 年に改正版を公表した。

2018 年改正の IASB の概念フレームワークについて、Barker and Teixeira [2018] では、どの資産・負債、収益・費用を認識すべきか、どのように測定すべきかの決定に際し、あまり役に立たず、また、現行基準の多くは損益計算に重点を置いているものの、資産・負債に焦点を当てているとしている。企業の価値創造に対する投資家の理解を高めるためには、本来、会計情報の長所や限界が概念化されている必要があるが、2018 年改正版では、発生主義会計の説明やそれが事業モデルにどのように関連し、損益計算書と貸借対照表がどのように相互作用するかの説明が欠如しているとしている。

van Mourik and Katsuo Asami [2018] は、2015 年公表の ED に対するものであるが、それは、利益を決定するために、公正価値モデルと配分モデル¹⁰を組み合わせているものの、単一の利益概念（1つの資本との間で連携する 1つの利益概念）か二重の利益概念（2つの資本との間で連携する 2つの利益概念）かを明確にしているとしている。また、2015 年公表の ED では、原則として純利益は、すべての収益（income）・費用を含むが反証すれば含まないとしているものの、反証が認められる明確な概念的根拠を提示しておらず、さらに、概念的に純利益とその他の包括利益（Other Comprehensive Income: OCI）を区別することは、可能でもなく必要でもないと考えていると指摘している。

このように、2018 年改正の IASB の概念フレームワークについては、これまでと同様、収益の認識に関する具体的な考え方は示されていないのみならず、純利益を巡る重要な論点について明確にしているわけではない¹¹。

10 van Mourik and Katsuo Asami [2018] では、公正価値モデルを評価アプローチ（実現と未実現を区別することなく、資産・負債の直接的な測定に基づき利益を決定する方法）とし、配分モデルを取引アプローチ（資産・負債の客観的で測定可能な変動は、収益・費用の認識の必要条件ではあるが十分条件ではなく、稼得プロセスの完了などの追加的な規準により実現した利益を決定する方法）としている。

11 川西 [2018] では、この点を「それぞれの市場関係者は、持論が新フレームワークに反映されなかったという点で物足りなさを感じると同時に、持論が新フレームワークにおいて明確に否定されなかったという点で安堵感を覚えているのではないだろうか」と述べている。また、Walton [2018] では、概

ロ. 顧客との契約から生じる収益の認識

藤田 [2018] では、資産の支配を鍵とした IFRS 第 15 号は、2018 年改正の IASB の概念フレームワークと密接な関係を維持し、統一的に束ねようとする意義は大きいとしている。

これに対して、IFRS 第 15 号の公表に至る DP や ED に対するものであるが、Biondi *et al.* [2014] では、収益認識において、時間の経過に伴う稼得と実現プロセス（つまり、伝統的な会計モデル）は、現実には依然として存在意義を失うことなく重要な役割を果たしているとしている。すなわち、IASB の収益認識プロジェクトでは、配分モデルから公正価値モデルへ移行しようとした初期の目標を達成できず、代わりに、長期間にわたる関係者からの意見により、配分モデルに調和させられており、それは、収益が企業の中心的な活動の結果生じるものであり、収益認識は稼得のプロセスに従い、成果として顧客からの受取を配分することを意味するとしている¹²。

また Wagenhofer [2014] p. 372 では、まず、文献調査の結果、収益認識における決定的事象の選択は、稼得サイクルの各段階におけるリスクの解消がもたらす情報に依存し、その事象は、財務諸表利用者が企業の業績について最も知ることができるものであるとしている。これは、単一の収益認識基準を目指すことが成功する可能性が低いことを示唆しており、この指摘通りに、IASB の収益認識プロジェクトでは、決定的事象を支配の移転から実質的に生産プロセスに基づく基準へと拡大した。Wagenhofer [2014] p. 373 では、結果として収益認識の基準はさまざまであるが、認識は、稼得サイクルの根底にある最も重要なリスクの解消に基づくという単一の重要な原則に従っているとしている。

ここで取り上げた先行的な研究は、IASB の収益認識プロジェクトについて、配分モデルとすべきである、または配分モデルに収束してきていることの必然性を示している。

念フレームワークが重要な論点について明確にしている理由として、市場関係者は、理論的には厳格で健全なフレームワークでは、革新的になるおそれがあるため、それに反対すること、また、基準設定者は、根本的な変更はコストがかかり、漸進的な変更は可能であるため、革新ではなく改革を好むことを挙げている。

12 米山 [2018] では、日本の「収益認識に関する会計基準」を対象としているが、IASB が目指してきた「資産負債観に適う収益認識」は「発生・対応・実現などの諸原則に基づく伝統的な収益認識」とも整合することを示唆している。

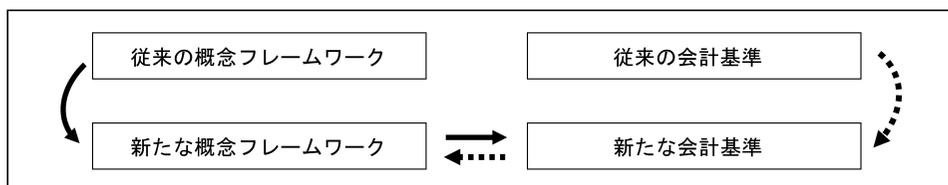
3. IASB の概念フレームワークと収益認識

(1) 概念フレームワークの役割と位置づけ

2018年改正のIASBの概念フレームワークは、首尾一貫した概念に基づいたIFRSの開発を支援することなどを目的としている（SP1.1項、BC0.18項）。ただし、概念フレームワークの改正が、IFRSを自動的に改正するわけではなく、IASBがアジェンダに追加し改正のデュー・プロセスによって行う必要がある（SP1.4項、BC0.23項）。

また、IASBは、2018年改正の概念フレームワークの開発において、最近の基準レベルのプロジェクトにおける概念のいくつかを取り込んでいるとしており、そうすることによって、IASBの最も開発の進んだ考え方を反映しているとしている（BC0.14項）¹³。このように、主要なIFRSを先に改正し、その後、概念フレームワークを改正しているという状況（図表1）からは、一般に、概念フレームワークに基づいてトップダウン的に演繹されIFRSが開発・改正されていると考えられている（図表2の実線印）ものの、現段階では、むしろ先に個々のIFRSが開発・改正され、それらを包含する（少なくともそれらと矛盾しない）概念フレームワークが、ボトムアップ的にまとめられているように見える（図表2の破線印）¹⁴。

図表2 概念フレームワークの改正と会計基準の改正



13 例えば、2018年改正の概念フレームワークは、事業モデルの考え方を含む測定基礎の選択はIFRS第9号を参考とし（BC0.32項、BC6.42項）、支配の定義はIFRS第10号「連結財務諸表」やIFRS第15号を参考としている（BC4.40項）。

14 同様の指摘は、川西 [2018]、Barker and Teixeira [2018] 参照。もっとも、今後は、2018年改正の概念フレームワークに基づき、IFRSが新設・改廃されると思われる。この点、斎藤 [2013] 425頁では、会計基準は、上位の概念から演繹するノーマティブ・アプローチとは実際には逆の順序で決まるものも少なくなく、それは、新たな市場慣行の変化により会計基準が改正され、その変化が上位の考え方を変化させ、新たな均衡を成立させていくものであれば、会計システムの進化と考えられるとしている。

(2) 意思決定に有用な会計情報

IASB の概念フレームワークでは、一般目的の財務報告の目的は、現在および潜在的な投資者、融資者および他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供することとしている（1.2 項）。2018 年版においては、2010 年改正の際に削除した受託責任（stewardship）を復活させている（BC1.33 項）ものの、一般目的の財務報告書は、報告企業の財政状態に関する情報と財務業績に関する情報が、企業への資源の提供に関する意思決定に有用なインプットを提供するとしている（1.12 項）。

(3) 収益の定義

2018 年改正の IASB の概念フレームワークでは、財務業績に直接関係する構成要素として収益・費用を示し（4.1 項）、以下のように定義している。

- イ) 収益 (income) とは、持分請求権の保有者からの拠出に関連するもの以外で、資本の増加をもたらす資産の増加または負債の減少をいう（4.68 項）。
- ロ) 費用 (expense) とは、持分請求権の保有者への分配に関連するもの以外で、資本の減少をもたらす資産の減少または負債の増加をいう（4.69 項）。

2018 年改正前の概念フレームワークでは、収益 (income) は収益 (revenue) と利得 (gain) からなると記述されていたが¹⁵、2018 年改正では、財務諸表の構成要素としての収益 (income) に、収益 (revenue) や利得が含まれることを強調する必要性はないため、そのような記載をしていない（BC4.96 項）¹⁶。

また、2018 年改正の IASB の概念フレームワークでは、財務諸表利用者は、財政状態と財務業績のいずれの情報も必要としており、したがって、収益・費用は、資産・負債の変動で定義されているものの、その情報は、資産・負債の情報と同様に重要であるとしている（4.71 項）。

この点、収益・費用を資産・負債の変動で定義しているアプローチは、収益と費用の対応 (matching income and expenses) の重要さを十分に認識していないという

15 2018 年改正前の概念フレームワークでは、収益 (revenue) と利得 (gain) を以下のように記述していた。

- ① 収益 (revenue) 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、ロイヤルティおよび賃貸料を含むさまざまな名称で呼ばれている（4.29 項）。
- ② 利得 (gain) は、収益 (income) の定義を満たすその他の項目を表し、例えば、非流動資産の処分から発生する利得などが含まれる（4.30 項）。

16 もっとも、IASB では、これらを記載しなくなったことにより、実務上の変更をもたらすことは期待していないとしている（BC4.96 項）。なお、IFRS 第 15 号付録 A では、収益 (revenue) を、収益 (income) のうち、企業の通常の活動の過程で生じるものとしている。

見解に対し、IASBは、収益と費用の対応に基づくアプローチは、収益・費用が関係する期間を定義していないこと、収益と費用を対応させるという意図は、財政状態計算書において資産・負債の定義を満たさない項目の認識を正当化するものではないとしている（BC4.93～BC4.94項）。ただし、収益と費用の対応は目的ではないが、資産・負債の変動の認識から生じる場合、当該概念フレームワークの諸概念は、収益と関連する費用を同時に認識するという対応を生じさせるとしている（5.5項）。さらに、2018年改正のIASBの概念フレームワークでは、異なる取引や他の事象によって、異なる性質の収益・費用が生じ、それらの情報を別々に提供することにより、財務諸表利用者が企業の財務業績を理解する手助けになるとしている（4.72項）。

（4） 収益の認識・測定と意思決定に有用な会計情報

イ. レリバンスにおける収益情報の例示

2018年改正のIASBの概念フレームワークでは、前述したように、構成要素に関連させた収益（revenue）の記載自体は削除され、また、従来から記載されていなかった収益の認識や測定についての追加もない。

しかし、2010年改正時に、有用な財務情報の基本的な質的特性の1つであるレリバントな財務情報は、利用者が行う意思決定に相違を生じさせることができ、それは、予測価値（predictive value）¹⁷や確認価値（confirmatory value）¹⁸を有する場合であり（QC6～QC9項）、それらが相互に関連していることの例示として、収益情報（revenue information）の記載が追加されていた。すなわち、財務情報の予測価値と確認価値とは相互に関連しており、例えば、当年度に関する収益情報は、将来の年度の収益を予測するための基礎として利用でき、また、過年度に行った当年度についての収益予測と比較した結果は、それらの過去の予測に使用されたプロセスを利用者が修正し改善するのに役立つとしていた（QC10項）。2018年改正のIASBの概念フレームワークでは、この収益情報を例示とした説明をそのまま引き継いでいる（2.10項）。

ロ. 達成されたマージンの導出

収益（revenue）の認識や測定そのものではないが、2018年改正のIASBの概念フレームワークでは、これに関係すると考えられる記載が追加されている。測定に

17 これは、財務情報が、利用者の将来予測のためのプロセスへのインプットとして使用できることとされている（2.8項）。

18 これは、財務情報が、過去の評価に関するフィードバックを提供する（過去の評価を確認するかまたは変更する）こととされている（2.9項）。

ついて、これまでの概念フレームワークでは、ほとんどガイダンスを提供していなかったが、2018年改正では、有用な財務情報の質的特性を考慮すると、混合測定になるとし（6.2項、BC6.11項）、測定基礎として、大きく歴史的原価（historical cost）と現在価値（current value）を示している（BC6.12項）。測定基礎の適用により、資産・負債の測定と関連する収益（income）・費用の測定がもたらされる（6.1項）。

これらの測定基礎の選択の際に考慮すべき諸要因として、基本的な質的特性であるレリバンスと忠実な表現を示しており（6.45項、BC6.34項）、それらの選択においては、財政状態計算書と財務業績計算書の両方において測定基礎が生み出す情報の性質を考慮することが重要であるとしている（6.23項、6.43項、BC6.36項）。

この際、測定基礎が生み出す情報のレリバンスは、資産や負債の特性、その資産や負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するかによって影響を受けるとしている（6.49項）。財・サービスを顧客に提供し販売するために組み合わせられて使用することによって、企業の事業活動（business activity）¹⁹が間接的にキャッシュ・フローを生み出す経済的資源の利用を伴う場合、歴史的原価が、その活動に関するレリバントな情報を提供する可能性が高いとし、その例として、有形固定資産と棚卸資産を挙げている（6.55項）。

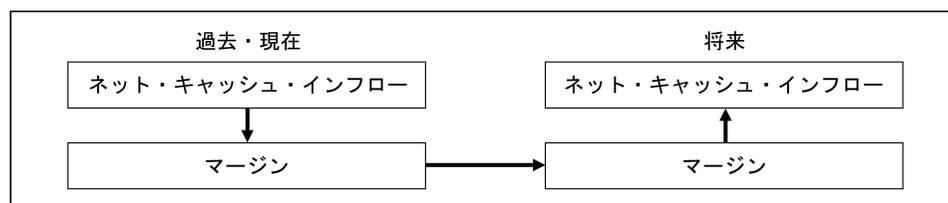
そのような資産を歴史的原価で測定することにより、当該期間中に達成されたマージンの導出のために使用できるレリバントな情報の提供に関して、2018年改正のIASBの概念フレームワークでは、以下を記述している。

- イ) 金融資産以外の資産が歴史的原価で測定される場合、その消費や売却により、当該資産の歴史的原価で測定された費用が生じ、その費用は売却の対価が収益（income）として認識されると同時に認識され、当該収益と費用の差が売却から生じるマージンである。また、資産の消費に起因する費用は、マージンに関する情報を提供するために、関連する収益（income）と比較される（6.27～6.28項）。
- ロ) 同様に、金融負債以外の負債が歴史的原価で測定され、その履行により、履行された部分について、受取対価の価値で測定された収益（income）が発生する。当該収益とその履行に生じた費用との差額は、履行から生じるマージンとされる（6.29項）。

また、2018年改正のIASBの概念フレームワークでは、売却または消費された資産のコストに関する情報と、受取対価に関する情報は、将来の財の販売やサービス提供からの将来のマージンを予測し、将来のネット・キャッシュ・インフローの見通しを評価するためのインプットとして使用することができ、予測価値があるか

.....
 19 2018年改正のIASBの概念フレームワークでは、「事業モデル」という用語が、例えば、国際統合報告審議会（International Integrated Reporting Council: IIRC）や金融安定理事会（Financial Stability Board: FSB）などにおいて異なる意味で使用されているため、「事業モデル」ではなく「事業活動」という用語を使用している（BC0.33項）。

図表3 将来キャッシュ・フローの予測



もしれないとしている。また、キャッシュ・フローやマージンの過去の予測について、財務諸表利用者にフィードバックを提供する可能性があるため、歴史的原価で測定された収益 (income) と費用は、確認価値も有する可能性があるとしている (6.30 項)。同様の理由により、償却原価で測定された資産・負債に係る利息に関する情報は、予測価値や確認価値を有する可能性があるとしている (6.31 項)²⁰。

これらの関係は、図表3のように理解することができ、伝統的なパラダイム (大日方 [2013] 339 頁) と同様であると考えられる。

ハ. 認識の中止

2018 年改正前の IASB の概念フレームワークでは、いつ認識の中止が生じるべきなのかを記述していなかった (BC5.23 項)。しかし、2018 年改正では、認識の中止 (derecognition) を、財政状態計算書から認識されている資産・負債のすべてまたは一部を取り除くこととしており (5.26 項)、また、資本取引を除く資産・負債の変動によって収益 (income) ・費用を定義していることから、認識の中止により、結果として生じる収益・費用 (resulting income and expenses) を認識することとなる。

また、2018 年改正の IASB の概念フレームワークにおいて、認識の中止の会計処理は、図表4のように、2つの目的を達成しようとしており (5.27 項、BC5.26 項)、通常、2つのアプローチが対比されるが (BC5.24 項)、IASB の見解では支配アプローチは図表4の目的①により焦点を当て、リスク・経済価値アプローチは目的②により焦点を当てるとしている (BC5.27 項)。

企業が、資産・負債を移転したものの一部のエクスポージャーを留保しているような場合には、2つのアプローチが同じ結果になるとは限らないが (BC5.25 項)、IASB は、両方の目的を有効なものとしており、2018 年改正の概念フレームワークでは、いずれのアプローチによるかは特定しなかったとしている (BC5.28 項)。

また、場合によっては、認識の中止が図表4の2つの目的を達成するために十分でない場合があり (5.29～5.30 項)、以下のように、取引やその他の事象がどのぐら

20 しかし、償却原価が有用な情報を提供するかどうかを評価する際には、金融資産・負債の特性も考慮する必要があるとし、償却原価は、元本および利息以外の要因に依存するキャッシュ・フローに関してレリバントな情報を提供する可能性は低いとしている (6.57 項)。

図表 4 認識の中止の目的とアプローチ

目的	アプローチ
①認識の中止をもたらす、取引後に保有されている資産・負債（取引または他の事象の一部として取得、発生または創出された資産・負債を含む）の忠実な表現	支配アプローチ （認識の中止は、単に認識のミラー・イメージであるため、もはや認識基準を満たさなくなった（または、もはや存在しなくなったか、企業の資産・負債ではなくなった）場合に認識を中止する）
②当該取引または他の事象の結果、企業の資産・負債の変動の忠実な表現	リスク・経済価値アプローチ （資産・負債がもたらす大部分のリスクと経済価値にさらされなくなるまで、当該資産・負債を認識する）

い企業の資産・負債を変化させたかどうかを、認識の中止が忠実に表現しないことがあるとしている（5.31 項）。

イ) 資産の移転と同時に、企業が現在の権利や義務をもたらす別の取引（例えば、先渡契約、売建プット・オプションまたは買建コール・オプション）を行う場合

ロ) 企業が、もはや支配していない譲渡部分によって生じうる経済的便益の重要な変動可能性に対するエクスポージャーを留保している場合

これらの場合のように、留保部分や認識された収益・費用を別個に表示することなどによっても、認識の中止が図表 4 の 2 つの目的を達成するために十分でない場合、最後の手段として、譲渡部分を引き続き認識することによって、これら 2 つの目的を達成することがあるとしている（5.32 項、BC5.29 項 (d)）。

(5) 本稿におけるスタンス

本節では、収益認識に着目し、2018 年改正の IASB の概念フレームワークを概観した。本節 (3) で示したように、財務諸表の構成要素として、従来と同様、まず資産・負債を定義し、それらの変動で収益・費用を定義しているが、収益・費用の情報は、資産・負債の情報と同様に重要であるとしている。また、本節 (4) ロ. で示したように、IASB の概念フレームワークでは、混合測定のもと、歴史的原価や現在価額の選択においては、財政状態計算書と財務業績計算書の両方において測定基礎が生み出す情報の性質を考慮することが重要であるとしている。この際、有形固定資産や棚卸資産のように、それらが組み合わされて使用され、財・サービスの提供によりキャッシュ・フローを生み出す場合、歴史的原価が、その活動に関するレリバントな情報を提供する可能性が高いとしている。

これらを踏まえ、次節以降において、近年公表された主要な各 IFRS を横断的に考察する。それは、各プロジェクトの経緯についても触れるが、IASB の行動を時系列的 (chronological) に整理し、何をしようとしてきたのかを明らかにするためではなく、個々のメンバーの入れ替わりを経て、また、市場関係者からの意見を反映して、いわば浄化された IFRS 自体を直接的な観察対象として、それらから抽出できる基本的な考え方を模索するためである。

4. IFRS における収益の認識方法とその区分

2 節で述べたように、IFRS 第 15 号の収益認識モデルは、取引価格を 2 つの認識方法 (一定の期間にわたって、一時点で) により利益を算出する配分モデルに基づくと考えられている。そこで、本節から 6 節では、IFRS 第 15 号の認識方法を確認するとともに、顧客との契約からの収益認識に関連するものの、その適用対象外とした IFRS (第 9 号、第 16 号、第 17 号) につき、それらが配分モデルに基づいているかどうかの検討を含め、収益 (revenue) の 2 つの認識方法と、その区分について横断的に検討する。

(1) IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の場合

イ. 財・サービスの移転

IFRS 第 15 号では、顧客との契約から生じる収益およびキャッシュ・フローの性質、金額、時期および不確実性に関する有用な情報を財務諸表利用者に報告するための原則を定めることを目的とし (1 項)、その達成のために、約束した財・サービスの顧客への移転を、当該財・サービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で、描写するように収益を認識するというコア原則を示している (2 項)²¹。

このため、IFRS 第 15 号では、コア原則に沿って、企業は、約束した財・サービスを顧客に移転することによって、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することとし、それは、顧客が当該財・サービスに対する支配を獲得した時、または獲得するにつれてであるとしている (31 項)。これは、企業が、履行義務の充足を、当該履行義務の基礎となる約束した財・サービスに対する支配を顧客に移転することによって行うためであるとしている (BC117 項)。

.....
21 しかし、この原則が、なぜ有用な情報を提供するののかには触れていない。この点は、秋葉 [2017a, b] 参照。

IFRS 第 15 号では、契約開始時に、履行義務が一時点で充足されるのか、または一定期間にわたり充足するののかについて決定し（32 項）、多くのサービスや工事契約は、履行義務を充足するにつれて収益を認識し、それ以外の場合には、履行義務を充足する時に収益を認識するとしている（具体的な要件については図表 5 参照）。

IFRS 第 15 号 BC118～BC123 項に基づけば、従来の収益認識の時期は、財かサービスか、さらに基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行う請負工事かどうかに関連させて区分されていたが、IFRS 第 15 号では、その区分を捉え直し、支配の移転という 1 つの枠組みの中で捉えつつ、関係者の懸念に対処するため、財・サービスが顧客に移転される時期の属性に焦点を当てた区分を定めているとしている²²。

ロ. ライセンスの供与

これに対して、IFRS 第 15 号では、ライセンスを供与する約束が、他の財・サービスを移転する約束と別個のもの（すなわち、独立した履行義務）である場合の収益認識については、以下としている（具体的な要件については図表 5 参照）。

イ) 顧客が権利を有している知的財産の形態、機能性または価値が継続的に変化している時には、約束の性質が、顧客にライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利の提供であり、一定の期間にわたり収益を認識する。

ロ) そうではない時には、約束の性質が、ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利の提供であり、一時点で収益を認識する。

IFRS 第 15 号では、なぜライセンスを供与する約束だけを異なる要件としているかについては示していないが、ライセンスの供与はリースと類似しているものの、以前から IAS 第 18 号「収益」では別々に定められており、経路依存的に財・サービスの収益認識とともに検討されたこと、加えて、リースにおける貸手の会計処理の議論の影響も受けたことが、一因ではないかと推察される（秋葉 [2018a]）。

後述する他の主要な IFRS を含め、収益は、図表 5 のように、一定の期間にわたって認識されるか、一時点で認識されるかに区分される。

.....
22 例えば、2008 年公表の国際財務報告解釈指針委員会（International Financial Reporting Interpretations Committee: IFRIC）解釈指針第 15 号「不動産の建設に関する契約」では、不動産の建設を、財またはサービスのどちらとして会計処理するのに関する解釈を示していたが、多くの人々は、その理解と適用が困難であると考えていたとされる（IFRS 第 15 号 BC464 項）。また、IFRS 第 15 号 BC466 項では、その適用により、従来ではサービスと判断することが困難であった契約（例えば、いくつかの製造サービス契約や住宅用不動産の建設についての契約）について変更を生じる可能性があるとしている。

図表 5 主要な IFRS における収益認識方法

	収益認識方法	
	一定の期間にわたる収益の認識	一時点における収益の認識
IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」		
一般の場合 (35 項)	以下のいずれかを満たす場合 ①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。 ②企業の履行が、財・サービスを創出するかまたは増価させ、顧客が当該財・サービスの創出または増価につれてそれを支配する。 ③企業の履行が、企業が他に転用できる財・サービスを創出せず、かつ、企業が現在までに完了した履行に対する支払を受ける強制可能な権利を有している。	左記のいずれも満たさない場合
ライセンス供与の場合 (B58 項)	以下のすべてを満たす場合 (約束の性質は、顧客にライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利の提供) ①顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことを、契約が要求しているかまたは顧客が合理的に期待している。 ②ライセンスによって供与される権利により、①で識別された企業の活動の正または負の影響に顧客が直接的に晒される。 ③そうした活動の結果、当該活動が生じるにつれて顧客に財・サービスが移転することがない。	左記のいずれも満たさない場合 (約束の性質は、ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利の提供)
IFRS 第 16 号「リース」	右記以外の場合 (リース物件の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転しない場合)	リース物件の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転する場合
IFRS 第 9 号「金融商品」		
貸付金	以下のいずれも満たす場合* ①金融資産の契約上のキャッシュ・フローの回収を目的、または回収と売却の両方を目的とする事業モデル。 ②金融資産の契約上のキャッシュ・フローの特性 (金融資産の契約条件により、元本および元本残高に対する利息の支払のみであるキャッシュ・フローが所定の日に生じる)。	(金融資産の売却・処分の場合であるため省略)
金融保証	すべて	N/A
IFRS 第 17 号「保険契約」	すべて	(保険契約で定められた義務の消滅、免除または取消の場合であるため省略)

備考：※この場合、実効金利法（利息法）によって利息収益を認識する。

(2) IFRS 第16号「リース」の場合

2016年5月公表のIFRS第16号3項では、すべてのリース（資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約または契約の一部）に適用しているものの、IFRS第15号の範囲に含まれる貸手が供与する知的財産のライセンスは除くとしている。このため、貸手は、それ以外の資産のリースについては、契約日においてリースを以下に分類し、収益を認識する（61～62項、66項）。

- イ) リース物件の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転する場合には、ファイナンス・リースとして一時点で収益を認識する（67項、71項）。
- ロ) そうではない場合には、オペレーティング・リースとして一定の期間にわたり収益を認識する（81項）。

(3) IFRS 第9号「金融商品」の場合

2014年7月公表の改正IFRS第9号では、金融資産が図表5の要件を満たす場合、償却原価またはOCIを通じた公正価値（Fair Value through Other Comprehensive Income: FVOCI）で測定することとしており、これらの場合は、売却や処分されるまで、一定期間にわたり、実効金利法（利息法）によって利息収益を認識する（4.1.1項）。

また、IFRS第9号では、金融保証契約につき、当初認識時に公正価値で測定され（5.1.1項）、以下のいずれか高い方で事後測定される（4.2.1項）。

- イ) 損失累計額
- ロ) 当初認識時からIFRS第15号に従って認識した収益の累計額を控除した金額

(4) IFRS 第17号「保険契約」の場合

イ. 一般的なアプローチの概要²³

2017年5月公表のIFRS第17号では、保険契約が、通常、以下の特徴を有していることから、一般的なアプローチとして、図表6の方法を採っている（BC16項）。

- イ) 保険契約は、サービス契約と金融商品との両方の側面を有している。
- ロ) 保険契約は、長期間にわたって変動を伴うキャッシュ・フローを生み出す。

.....
²³ これ以外に、直接連動の有配当保険契約（insurance contracts with direct participation features）と保険料配分アプローチ（premium allocation approach: PAA）がある。

図表 6 IFRS 第 17 号における一般的なアプローチの会計処理の概要

方法	会計処理
現在の見積りによる測定と、サービスが提供された期間にわたる利益の認識 (BC16 項 (a)、BC18 項、BC22 項、BC59 項、BC229 項)	期末日に、将来サービスに関する履行キャッシュ・フロー (将来キャッシュ・フローの現在価値と、非金融リスクに係るリスク調整) を、現在の仮定を反映して見積る (33 項、40 項、B54~B60 項、BC155 項)。
	保険サービスを提供した時に保険収益を認識するため、当期のマージン要素 (契約サービス・マージンの配分や非金融リスクに係るリスク調整のリスクからの解放) が、当期純利益に反映される (41 項 (a)、44 項 (e)、45 項 (e)、51 項 (b))。また、当期に発生した保険金やその他の費用が、保険サービス費用となる (42 項 (a))。したがって、保険料の受取額と保険金の支払額との差額が、サービス提供期間にわたり利益として認識され、保険を引き受けた成果 (フロー情報) となる。
保険サービスの成果と保険金融損益の区分 (BC16 項 (b)、BC33 項、BC41 項)	保険収益は、顧客対価に基づき測定され、投資の要素 (保険事象がない場合でも返済される部分) は、損益から除かれる (41 項 (a)、83 項、85 項)。
	時間価値や金融リスクの影響である保険金融損益は、保険サービスの成果と別に表示する (41 項 (c)、42 項 (c)、80 項、87 項)
保険金融損益の表示についての会計方針の選択 (BC16 項 (c)、BC24 (c) 項、BC42 項)	保険金融損益を、以下の会計方針の選択とする (88 項)。 <ul style="list-style-type: none"> ・すべてを当期純利益とする。 ・保険期間にわたる全体の保険金融損益を定期的に配分した金額を当期純利益とし、それ以外を OCI とする。

ロ. IFRS 第 15 号との異同

IFRS 第 17 号において、保険収益は、保険サービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で、保険サービスの提供を描写するとしている (83 項)。このため、IFRS 第 15 号の収益認識と多くの点において整合的である。これは、IFRS 第 15 号を適用する 5 つのステップに従えば、図表 7 のように整理できる。

他方、IFRS 第 17 号は、前述した図表 6 で示した方法を採用することから、一般的なアプローチにおいて、以下などは IFRS 第 15 号と相違する。

- イ) 責任準備金 (liability for the remaining coverage) と支払備金 (liability for incurred claims) の合計として測定される保険契約負債 (ストック情報) には、現在の見積りを用いる (33 項 (c)、40 項、B54~B60 項、BC155 項)。
- ロ) 将来のサービスに係る履行キャッシュ・フローの見積りの変更から生じた差異は、ゼロになるまで契約サービス・マージンを修正する (44 項 (c)、B96)

図表 7 IFRS 第 15 号の 5 つのステップに従った IFRS 第 17 号の取扱い

ステップ	IFRS 第 17 号の取扱い
1 契約の識別	実質的な権利・義務を考慮して、契約（強制的な権利・義務を生じさせる複数の当事者間の合意）の存在を検討する（2 項、BC69 項）。
2 履行義務の識別	契約の全期間にわたって提供されるサービスは、一定期間にわたり充足される単一の履行義務として扱う（BC36 項）。
3 取引価格の算定	約束されたサービスの移転から生じる収益は、交換により権利を得ると見込んでいる対価の金額を反映する（83 項、BC28 項、BC61 項）。 重要な金融要素がある場合、貨幣の時間価値を反映する（32 項 (b)、44 項 (b)、BC272 項）。
4 履行義務に対する取引価格の配分	N/A （保険契約に含まれる組込デリバティブ、投資の要素、財・他のサービスの部分は、所定の要件を満たした場合には区分される（11～12 項）が、区分後の保険契約自体の履行義務は区分せず（13 項）、したがって、追加的な取引価格の配分も行わない。）
5 履行義務の充足	当初認識時に利得を認識しない。ただし、保険契約が不利となった場合、損失が計上される（38 項、47 項、BC21 項）。 保険期間にわたって、サービスを提供する履行義務の充足につれて保険収益を認識する（41 項 (a)、83 項、B120～B125 項、BC18 項、BC28～BC29 項）。

項、BC26 項 (a) (i)²⁴。

ハ) 割引率の変更から生じた差異は、保険金融損益として、すべて当期純利益とするか、一部を当期純利益とし、それ以外を OCI とする会計方針を選択する（87 項、88 項、B97 項 (a)、BC24 項 (c)、BC42 項）。

ニ) 契約サービス・マージンについて、個々の契約ではなく、グループ・レベルで不利な契約かどうかを測定する（24 項、47～48 項、BC118 項）。

ホ) 契約サービス・マージンの修正には、IFRS 第 15 号で要求される収益認識の上限²⁵はない（BC224 項 (a)、BC281 項）。

このように、IFRS 第 17 号では、IFRS 第 15 号と同様に、フロー情報については

24 ただし、修正額が簿価を超えマイナスになる場合（保険契約が不利になる場合）を除き、保険契約負債の内訳の変動であり、その総額は変動しないため、この点は、履行義務を再測定しない IFRS 第 15 号に基づく契約負債の測定と一致しているとしている（BC224 項 (e)）。なお、支払備金の測定における見積りの変更による差額は、契約サービス・マージンを修正せず、保険サービス費用とする（42 項 (a) (b)、B97 項 (b) (c)）。

25 IFRS 第 15 号 56 項では、変動対価に関する不確実性がその後解消される際に、認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、変動対価の金額を取引価格に含めることとしている。これは、変動対価の見積りの不確実性が高すぎる場合には、収益の金額を忠実に描写しない可能性があるためとしている（BC203 項）。

取引価格ベースでサービス提供期間にわたり利益を認識するが、ストック情報では現在の見積りに基づく測定を行っている。しかし、検討の経緯からは、当初、現在価値測定による差額をそのまま利益に認識する考え方を示していた保険契約プロジェクトが、途中から、顧客対価の配分に基づく収益認識プロジェクトの考え方を重視したことにより、収束したといえる。

5. IFRS における一時点での収益の認識

ここでは、IFRS における収益の認識時点（期間帰属）を帰納的に考察するに当たり、前述した2つの認識方法のうち、一時点における収益の認識を定めているIFRS 第15号とIFRS 第16号において、どのような考え方にに基づき、どのような時点で収益を認識することとしているかにつき整理する。

(1) IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」の場合

IFRS 第15号では、企業が履行義務を一時点で充足するとされた場合、顧客が約束された財・サービスに対する支配を獲得し、企業が履行義務を充足する時点を決するため、以下を考慮することとしている。

- イ) 財・サービスに対する支配とは、当該財・サービスの使用を指図し、当該財・サービスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力を指す。支配には、他の企業が財・サービスの使用を指図して、財・サービスから便益を得ることを妨げる能力が含まれる（33項）。
- ロ) 顧客が財・サービスに対する支配を獲得しているかどうかを評価する際に、図表8のように、企業は、当該財・サービスを買い戻す契約を考慮する（34項）。
- ハ) 以下のような支配の移転の指標を考慮する（38項）²⁶。
 - ① 企業は、資産に対する支払を受ける現在の権利を有している。
 - ② 顧客は、資産の法的所有権を有している。
 - ③ 企業は、資産の物理的な占有を移転している。
 - ④ 顧客は、資産の所有に伴うリスク・経済価値を有している²⁷。

26 支配の移転の指標は、これらに限定されず（38項）、また、満たさなければならない条件のリストではなく、むしろ支配を有している場合に存在することが多い要因のリストであり、企業が適用する際の助けとするために示しているとしている（BC155項）。

27 「リスクと経済価値」は、IFRS 第10号「連結財務諸表」で強調されているように、支配の移転を判

図表 8 IFRS 第 15 号における買戻権・買戻義務の取扱い

形態	状況	会計処理
無条件の買戻または買戻権(コール・オプション)がある	当初の販売価格よりも低い金額で買戻	リースとして
	同じか高い金額で買戻	金融として
顧客の行使による買戻義務(プット・オプション)がある	当初の販売価格よりも低い金額で買戻	
	顧客がその権利行使の重要な経済的インセンティブを有する場合*	リースとして
	顧客がその権利行使の重要な経済的インセンティブを有しない場合	返品付販売と同様
	当初の販売価格または高い金額で買戻	
	期待される市場価格よりも高い	金融として
	期待される市場価格よりも低い(顧客がその権利行使の重要な経済的インセンティブを有しない)	返品付販売と同様

備考：※企業が有するコール・オプションと異なり、顧客によるプット・オプションは、顧客にとっての資産を返還する権利であり、したがって、顧客による支配の獲得を妨げない（BC428 項）。しかし、市場関係者の意見を受け、IASB は、顧客が当該プット・オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有している場合には、顧客が当該資産の使用を指図して当該資産からの残存する便益のほとんどすべてを獲得する能力を実質的に制限していると判断し、顧客は資産に対する支配を獲得しないとしている（BC429～BC430 項）。これは、資産の所有に伴うリスクと経済価値を考慮することに近似している。

⑤ 顧客は、資産を検収している。

IAS 第 18 号などでは、財・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としていたが、IFRS 第 15 号では、以下の理由により、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としている（BC118 項）。

- イ) 財もサービスも、顧客が取得する資産であり、資産の定義は支配を用いている。
- ロ) 所有に伴うリスクと経済価値の適切なレベルが顧客に移転しているかどうかは、企業がリスクと経済価値の一部を保持している場合には判断が困難となる可能性があるため、支配を用いて判定することにより整合的になる。
- ハ) リスク・経済価値に基づく判定では、企業がリスクの一部を保持する場合、当該リスクの除去後にはじめて充足できる単一の履行義務を識別する可能性があるが、支配に基づく判定では、適切に 2 つの履行義務が識別される可能性がある。

.....
 定する際に考慮すべき有用な要因となりうるものであり、指標として追加的なガイダンスを提供することとしたが、支配の移転に基づく財・サービスの移転の判定の原則を変更するものではないとしている（BC154 項）。

このように、IASB では、支配の移転という概念を、財とサービスの両方について収益の認識時期の決定に適用することにより、収益の会計処理の整合性が改善され、また、より客観的な評価を提供することになると判断したとしている（BC465 項）。しかし、検討の過程において、支配の概念の適用は、財の移転の場合には有益であるが、サービスや建設型の契約の場合、顧客が支配をいつ獲得するのか、の決定が困難な場合があるとされ（BC122 項）、したがって、履行義務が充足される時期（すなわち、財・サービスが顧客に移転される時期）の属性に焦点を当てて、履行義務が一定の期間にわたり充足されるための要件（図表 5）が示されたとされる（BC123 項）。

(2) IFRS 第 16 号「リース」の場合

前述したように、IFRS 第 16 号では、IAS 第 17 号における貸手の会計処理を引き継ぎ、貸手がリース物件の所有に伴うリスクと経済価値のほとんどすべてを移転する場合に、ファイナンス・リースとして一時点で収益を認識することとしている（61～62 項）。さらに、IFRS 第 16 号では、ファイナンス・リースの場合、製造業者または販売業者である貸手は、リース取引開始日において、以下を認識することとしている（71 項）。

- イ) 収益 (revenue) を、リース物件の公正価値（公正価値よりも低い場合には、貸手に対して発生するリース料を市場金利で割り引いた現在価値）で認識
- ロ) 売上原価 (cost of sale) を、リース物件の取得原価（それと異なる場合は帳簿価額から無保証残存価値の現在価値を控除）で認識

他方、IFRS 第 16 号において、セール&リースバック取引におけるセール取引（資産の移転）は、IFRS 第 15 号の要求基準を満たす場合には売却処理としている。ただし、この場合に認識される利得・損失は、買手（貸手）に移転した部分だけとされている（100 項）。

(3) 考察

まず、IFRS 第 15 号の開発に至る 2008 年公表の DP の提案以降、財・サービスの移転の判定は、その所有に伴うリスクと経済価値の移転から、その支配の移転とされた。しかし、収益の認識時期が明確化できるという当初の見込みとは異なり、むしろ支配の移転を純粹に適用すると、サービスや建設型の契約については、その決定が困難な場合があるとされ、IFRS 第 15 号では、どのような場合に履行義務が

図表 9 一時点において収益を認識する場合の考え方

対象	一時点において収益を認識する場合の考え方	
財・サービス	IAS 第 18 号： リスク・経済価値の移転	IFRS 第 15 号： 支配の移転
リース物件		
貸手におけるファイ ナンス・リース	IAS 第 17 号： リスク・経済価値の移転	IFRS 第 16 号： (同左)
セール・アンド・リース バック取引におけ る売手／借手	IAS 第 17 号： リスク・経済価値の移転 (IAS 第 18 号を参照)	IFRS 第 16 号： 支配の移転 (IFRS 第 15 号を参照)
金融資産	IAS 第 39 号： リスク・経済価値の移転 と支配の移転	IFRS 第 9 号： (同左)
↓		
概念フレームワーク (認識の中止)	1989 年公表・2010 年改正： (記載なし)	2018 年改正： 支配の移転かリスク・経済価値 の移転かをすべての状況で使用 することは主張せず

一定の期間にわたり充足されるのかを決定するための要件（図表 5）を示すこととした。

また、IFRS 第 15 号では、リスクと経済価値は、支配の移転を判定する際に考慮すべき有用な要因となりうるため、履行義務を一時点で充足するとされた場合に、リスクと経済価値を支配の移転の指標に追加した。さらに、IFRS 第 15 号では、顧客がプット・オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有している場合には、資産に対する支配を獲得しないとしており、これは、資産の所有に伴うリスクと経済価値を考慮することに近似している。

次に、IFRS 第 16 号では、IAS 第 17 号と同様に、貸手は、リース物件のほとんどすべてのリスク・経済価値の移転（すなわち、ファイナンス・リース）により、一時点において収益を認識し、また、IFRS 第 9 号では、支配の移転とリスク・経済価値の移転のいずれの考え方も残した会計処理を継続している²⁸。IFRS によって

.....
28 IASB では、IAS 第 39 号が「リスク・経済価値」「支配」「継続的関与」という多様な要素を組み合わせ、また、その適用順を特定しており複雑であること、「ほとんどすべてのリスク・経済価値」に関するガイダンスが乏しいことなど実務上、適用の困難性があることを理由として、2009 年 3 月に公開草案「認識の中止」を公表し、「支配」という単一の概念に焦点を当て、資産の認識を中止することを提案していた（この提案の概要については福澤 [2009] 参照）。しかし、それは、2009 年 6 月公表の米国財務会計基準書（Statement of Financial Accounting Standards: SFAS）第 166 号と異なることもあり、IASB は、2010 年 10 月に IFRS 第 7 号を改正し、開示についてのみ米国基準とのコン

支配の移転を重視するかリスク・経済価値の移転を重視するかが異なっていることが、3節(4)ハ.で示した説明に加え、2018年改正のIASBの概念フレームワークにおいて、認識の中止を支配アプローチによるかリスク・経済価値アプローチによるか特定しなかったことにつながった可能性がある(図表9)。

6. IFRSにおける一定の期間にわたる収益の認識

ここでは、前述したIFRSにおける収益の2つの認識方法のうち、一定の期間にわたる収益の認識について取り上げる。

(1) 契約履行の進捗度の測定方法

一定の期間にわたる収益の認識は契約履行の進捗度に従ってなされ、図表10に示されるように、IFRS第15号ではアウトプット(産出)指標に基づくアウトプット法と、インプット(投入)指標に基づくインプット法の両方が認められる一方、他のIFRSでは基本的にアウトプット法が適用される。

IFRS第15号では、財・サービスに対する支配の移転(履行義務の充足)の判定は顧客の視点に基づくこととされるが、それは、企業が顧客への財・サービスの移転と一致しない活動から収益を認識するリスクを抑えるためであり(BC121項)、収益の認識において客観的な会計判断を導くための試みといえる。顧客の視点に基づく進捗度の測定方法はアウトプット法であり、各IFRSでは、原則としてアウトプット法を適用することで、顧客へのサービスの提供に沿った収益の認識が行われているといえる。

ただし、IFRS第15号では、アウトプット法の欠点として、アウトプットの観察可能性が挙げられている(B17項)。この欠点は、サービス契約において、顧客に提供されるサービスを直接観察できない場合に特に問題となる。本節(2)、(3)では、この点について考察を加える。

(2) アウトプット指標の観察可能性

図表10に示されるように、一定の期間にわたり収益を認識するIFRSでは、契約バージョンを進め、認識の中止の会計処理は、2010年10月にIAS第39号からIFRS第9号に、そのまま移行されている。

図表 10 一定の期間にわたり収益認識する場合の進捗度

事項	会計処理	進捗度の測定方法
IFRS 第 15 号		
一定の期間にわたって充足する履行義務	進捗度に従い一定の期間にわたって収益認識	アウトプット：例示列举
		インプット：例示列举
IFRS 第 16 号		
貸手におけるファイナンス・リース	実効金利法	アウトプット：デット・サービス提供単位（時間×残高）
貸手におけるオペレーティング・リース	定額法	アウトプット：経過時間（賃貸借サービス）
	定額法以外の規則的方法	アウトプット：リース物件の便益の提供度合
IFRS 第 17 号		
一般的なアプローチ		
非金融リスクに係るリスク調整	残高の変動のうちリスクからの解放分を収益認識	アウトプット：保険者のリスク負担の軽減
契約サービス・マージン	保険サービスの移転を反映する規則的方法	アウトプット：保険提供単位
IFRS 第 9 号		
貸付金	実効金利法	アウトプット：デット・サービス提供単位（残高×時間）
金融保証契約	IFRS 第 15 号に準ずる方法	アウトプット*：経過時間（保証サービス）など

備考：※ IFRS 第 15 号に準ずる方法であるため、インプット法が適用される余地はある。

履行の進捗度の測定方法として基本的にアウトプット法が採用されている。特に、IFRS 第 15 号の適用範囲外とされた IFRS は、いわゆるサービス契約に類するものであり、その多くは具体的なアウトプット指標として「経過時間」に関連するものを採用している。時間の経過は顧客とサービスの供給者（企業）とで平等に生じるため、アウトプット指標の観察（測定）ができないという問題は生じない。

ただし、経過時間そのものをアウトプット指標としてみなせるのは、顧客へ提供されるサービスが時間の経過に対して直線的（一定）に提供される場合に限られる。この場合、具体的な会計処理としては時間基準に基づく定額法が適用される。

顧客へ提供されるサービスが直線的でない場合には、定額法以外の方法が適用される。例えば、IFRS 第 16 号における貸手のオペレーティング・リースでは、定額法以外の方法が適用される場合、リース物件の使用による便益が減少するパターンに基づく規則的な方法によりリース収益は認識される（81 項）ため、このパターン

を見積ることができるかが問題となる。IAS 第 38 号「無形資産」では、無形資産の償却方法は、資産の将来の経済的便益の予想消費パターンと整合する償却方法を選択することになるが、消費パターンを信頼性を持って決定できない場合は償却方法として定額法を用いることとされる（97 項）。このような無形資産がリース物件であれば、リース収益の配分方法の選択においても便益の減少パターンを把握できないことには変わらない。

また、IFRS 第 17 号の一般的なアプローチにおける非金融リスクにかかるリスク調整は、保険者（保険会社）のリスク負担が時間の経過に対して直線的に逓減するとは限らないため定額法を適用せず、リスク調整そのものを每期再測定し、残高の変動のうち、見積りの変更分を除いたものをリスクから解放された当期のサービスの移転分として把握し、収益認識している。このため、リスク調整の収益認識は、保険サービスの移転を反映するものではあるが、その測定方法はストック・ベースの色彩が強い。

このリスク調整が観察・測定可能であるかは議論の余地があり、IASB と FASB による保険契約に関する会計基準の開発作業が決裂した原因の 1 つが、リスク調整の測定可能性に対する意見の相違であった（羽根 [2018]）。米国ではリスク調整（リスク・マージン）を測定するという実務は一般的ではなく、また、現状リスク調整に関する測定手法が国際的に確立しているわけではない。このため、FASB はリスク調整を別個独立して測定することが困難であるとして IASB と袂を分かつこととなる（羽根 [2018] 336 頁）。したがって、IFRS 第 17 号が「リスク調整は測定可能である」という前提に立つ点は注意が必要である。

(3) IFRS 第 15 号におけるインプット法の位置づけ

IFRS 第 15 号では、進捗度の測定方法としてアウトプット法とともにインプット法の適用が認められ、他の IFRS ではインプット指標を用いることが認められていない。

本節（1）にて述べたように、IFRS 第 15 号では、顧客の視点に基づき履行義務の充足により収益を認識し、アウトプット法は、顧客へ移転した財・サービスの価値を直接測定する手法であるため、概念上、企業の履行を最も忠実に描写する方法であるとされている（BC164 項）²⁹。このため IFRS 第 15 号は、アウトプット法とインプット法を進捗度の測定方法として完全に並列列挙しているわけではなく、このような関係性は、米国の請負工事契約に関する会計基準においても以前よりみら

29 大日方 [2013] 105～106 頁では、工事進行基準では総工事原価に対する工事原価の実際発生累計額が進捗度として用いられるが、工事原価の発生がなぜ受注会社の業績の指標となりうるのか疑問が呈されている。

れ³⁰、そこでは基本的にインプット法はアウトプット法の代替的な手法という位置づけである。

Larson and Brown [2004] は、2000 年を調査対象期間とし、長期請負工事を手掛ける企業のうちフォーチュン 500 (Fortune 500) の 55 社を調査対象として、米国における長期請負契約の会計処理の実態調査を行っている。調査結果によれば、調査対象の全 55 社が工事進行基準を採用し³¹、進捗度の測定方法としては、インプット法の使用がアウトプット法の使用の 2 倍に及ぶとされている (Larson and Brown [2004] p. 214)。Larson and Brown [2004] の調査結果より、米国では、基準上、アウトプット法の概念優位性が指摘されながらも、進捗度の測定値として信頼できるアウトプットを確保することが困難なために実務上の要請からインプット法が適用されている可能性が示唆される³²。

また、長期請負工事契約では、工事の進捗が時間の経過とともに直線的に推移するとは限らないため、(IFRS 第 17 号のリスク調整と同様) 定額法を原則的な方法として適用しづらいと考えられる。また、アウトプット指標に基づく進捗度の測定方法が現状確立されていないという認識が業界レベルで共有されており、インプット法の適用が既に慣習化していることも IFRS 第 15 号の取扱いに影響したと思われる。

7. IFRS における収益の測定

4 節から 6 節では、本稿で取り上げる IFRS における収益の認識方法を確認してきた。本節では、これらの IFRS における収益の測定を考察するに当たり、収益の測定基礎と取引コストの取扱いについて考察する。

30 米国公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants: AICPA) 意見書第 81-1 号「建設業、および特定の製造業の契約の履行に関する会計処理」では、インプット法は完成に向けての進捗度を間接的に測定する手法であるのに対して、アウトプット法は完成に向けての進捗度を直接的に測定する手法であり、確立されたアウトプット法があれば最良の測定方法であるとされている (47 項)。しかしながら、完成に向けての進捗度となる確立された (信頼できる) アウトプットがない場合も多く、その場合はインプット法を採用することになる (47 項)。

31 この 55 社には、工事進行基準と工事完成基準を併用している企業も含まれる (Larson and Brown [2004] p. 211)。

32 2007 年公表の企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」(企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」の公表により廃止) では、工事進捗度の測定方法として、原価比例法と、それ以外の方法として直接作業時間や施工面積を基準とした方法などが例示されている。原価比例法および直接作業時間を基準とした方法はインプット法に分類されるが、施工面積比率に基づく方法はアウトプット法に分類される。ただし、東海・若松 [2009] では、日本では現状、普遍的で信頼性の高いアウトプット法は確立されておらず、実際工事原価を基準としたインプット法が採用されることが多いと指摘されている。

図表 11 収益の測定基礎と測定の不確実性

収益の測定基礎		重大な金融要素	顧客の信用リスク	測定の不確実性の配慮
IFRS 第 15 号 「顧客との契約から生じる収益」	取引価格	控除	調整しない	変動対価の不確実性が、その後には解消される際に認識した収益の累計額の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、取引価格に含める。
IFRS 第 16 号 「リース」	取引価格	控除	調整しない	指数またはレート以外の変動リースは、発生時に収益とする。
IFRS 第 9 号「金融商品」				
貸付金	取引価格	控除	調整しない	実効金利の計算の際、金融商品のキャッシュ・フローや予想存続期間を信頼性をもって見積ることが可能でない場合、契約期間全体にわたる契約上のキャッシュ・フローを使用する。
金融保証	取引価格	(IFRS第15号に従う)	(IFRS第15号に従う)	N/A
IFRS 第 17 号 「保険契約」	取引価格	控除	調整しない	金融リスクについての調整は、観察可能な現在の市場価格と整合的であるように、割引率または将来キャッシュ・フローに反映する。これと区別して、非金融リスクについての調整も行う*。

備考：※ IFRS 第 17 号 BC189 項では、割引率や将来キャッシュ・フローの金額および時期は、過大な測定の不確実性なしに合理的なコストで見積ることが一般的に可能であるとしている。絶対的な正確性は、達成不可能であるが不要であり、割引によって生じる測定の不確実性は、それによるレリバンスの増大を上回らないとしている。

(1) 収益の測定基礎

検討対象とする IFRS における収益 (revenue) の測定は、図表 11 のように、取引価格によっている。まず、IFRS 第 15 号では、検討の過程において、履行義務を直接的に現在出口価格で測定する代替案を検討したが、その場合、契約開始時に収益

を認識することとなり、また、現在出口価格は、通常、観察可能ではなく、その見積りは複雑でコストがかかるために棄却したとしている（BC25 項）。また、IFRS 第 17 号でも、4 節（4）で示したように、保険収益は、いわば顧客対価（保険サービスと交換に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としており、IFRS 第 15 号と同様に、収益の測定は取引価格によっている（83 項、BC28～BC30 項、BC272 項）。公正価値によることも検討されたが、多くの市場関係者が、それは、稀にしか起きない仮想的な取引を重視し過ぎているとしたため、IFRS 第 17 号では、一般に保険契約者へのサービスの提供によって一定期間にわたり保険契約を履行するという事実を反映する方法で測定することとしている（BC17 項）³³。

これらは、収益の測定基礎が歴史的原価であることを意味し、また、3 節（4）ロで示したように、2018 年改正の IASB の概念フレームワークにおいて、財・サービスを顧客に提供し販売するために組み合わせられて使用することによって、企業の事業活動が間接的にキャッシュ・フローを生み出す経済的資源の利用を伴う場合に、歴史的原価がレリバントな情報を提供する可能性が高いとしていること（6.55 項）と整合的である。また、いずれの IFRS においても、取引価格については、顧客の信用リスクの影響を調整しないが、重要な金融要素を含んでいる場合は、これを含めないように調整する。

これに対し、測定の不確実性については、各 IFRS において配慮されているが、具体的な取扱いはさまざまである。例えば、IFRS 第 16 号では、指数またはレート以外の変動リースは取引価格に含めず、IFRS 第 15 号では、不確実性が高い変動対価は取引価格に含めるべき見積りを制限している。他方、IFRS 第 17 号では、保険契約が不利になるまで、見積りの不確実性を取引価格に含めることとしている。

この点は、IASB の概念フレームワークにおいて、2010 年改正の際に、基本的な質的特性のうち、それまでの「信頼性」を「忠実な表現」とし、2018 年改正の際には、再検討されたものの忠実な表現のままとしている³⁴ 中で、測定の不確実性に関して以下を追加している（BC2.28～BC2.30 項）ことと関係するかもしれない。

イ) 測定の不確実性が、財務情報の有用性にいかに影響を与えるかを追加（2.19 項）

.....
33 しかし、保険契約は、通常、金融商品とサービス契約の要素が組み合わせられているため、それらを区分して会計処理すべきではなく、ストックについては現在価額で測定することとしている（BC18 項）。また、市場と整合的な現在価額の使用は、履行キャッシュ・フローやその変動に関する最もレリバントな情報を提供するとしている（BC20 項）。

34 「忠実な表現」への変更は、「信頼性」についての混乱を避けるためである。それは、「信頼性」について、多くの人は以下の①として用いており、より幅広い概念としての②ではないため、「忠実な表現」により、②を示そうとしている（BC2.29～BC2.30 項）。

①測定の不確実性が許容可能な水準であるという意味での使用（1989年公表の概念フレームワークにおいて認識基準として使用）

②有用な財務情報の質的特性への言及での使用（IFRSでは、この使用は少ない）

図表 12 取引コストの取扱い

取引コストの取扱い	
IFRS 第 15 号 「顧客との契約から生じる収益」	契約獲得の増分コスト（顧客との契約を獲得するために企業に発生したコストで、例えば、販売手数料のように、当該契約を獲得しなければ発生しなかったであろうもの）を回収すると見込んでいる場合には、当該コストを資産として認識する（91 項、92 項）。
IFRS 第 16 号 「リース」	初期直接原価を以下とする。 ・ファイナンス・リースの場合、リースの計算利率に考慮され、正味リース投資額（リース債権）の当初測定に含まれる（69 項）。 ・オペレーティング・リースの場合、リース資産に加え、リース期間にわたりリース収益と同じ基礎で費用とする（83 項）。
IFRS 第 9 号「金融商品」	
貸付金	取引コスト（金融商品の取得、発行または処分）に直接起因する増分コストは、実効金利の計算に含めて償却原価を算定し、金融商品の予測存続期間にわたり償却する（B5.4.4 項）。
金融保証	当初認識時、金融保証の公正価値に、発行に直接起因する取引コストを加える（4.2.1 項 (c)、5.1.1 項）。
IFRS 第 17 号 「保険契約」	保険獲得キャッシュ・フロー（保険契約に直接起因する販売、引受および開始のコスト）は、以下とする。 ・保険契約認識前の受払は、資産・負債として認識し、保険契約認識時に、契約サービス・マージンから控除する（27 項、38 項 (b)）。 ・保険契約負債認識後の支払は、当該負債から控除し（B123 項）、回収に関連する部分を時間の経過に基づいて規則的な方法で各期間に配分することによって保険収益とし、同額を保険サービス費用として認識する（B125 項）。

- ロ) 基本的な質的特性間のトレードオフの例として、見積りの不確実性が高いケースの記述を追加（2.22 項）
- ハ) 測定の不確実性の水準が非常に高く、測定基礎によって提供される情報が十分に忠実な表現を提供しない可能性がある場合、レリバンタな情報をもたらす異なる測定基礎を選択する旨の記述を追加（6.60 項）

(2) 取引コスト

図表 12 で示すように、主要な IFRS では、取引コストを資産や負債の取得原価に反映することとしている。例えば、IFRS 第 15 号では、契約獲得コストは、資産の定義に該当することがあり、また、同時に進行していたリースや保険契約のプロ

ジェクトにおける暫定決定と整合しないため、多くの関係者が、すべてを発生時に費用として認識することに反対したことから（BC299項）、契約獲得の増分コストを回収すると企業が見込んでいる場合には、当該コストだけを資産の測定に含めるべきであるとしている（BC301項）。IFRS第17号でも、企業は通常、引受や契約の組成のコストの回収に十分と考える価格を保険契約者に請求することから（BC176項）、保険契約負債の測定に、保険獲得キャッシュ・フローを含めることにより、回収に関連する部分の収益と同額で費用を認識することとしている（BC177項）³⁵。

これらの取扱いは、2018年改正のIASBの概念フレームワークにおいて、歴史的な原価で測定される場合、取引コストは取引価格の一部ではないものの、当該取引コストを発生させずに資産の取得や負債の引受はできないため反映するとしている（BC6.32項）ことと整合的である。取引コストが歴史的な原価に反映されることによって、売却の対価である収益（income）の認識と同時に費用として認識されることになり、これは、3節（4）ロ、で示したように、それらの差であるマージンが予測価値や確認価値を有する可能性があるとしている2018年改正のIASBの概念フレームワークに係る。

8. IFRSにおける収益認識を支える基本的な考え方の考察

2節で示したように、IFRS第15号の収益認識は、公正価値モデルではなく、配分モデルに基づくと考えられている。また、IFRS第15号以外にも、本稿で取り上げたIFRSでは、7節（1）にあるように、収益の測定基礎は取引価格ベースであり、それを5から6節でみた方法（一定の期間にわたって、一時点）で収益認識しており、それらは配分モデル、すなわち、利益を取引価格の期間配分から算出するモデルに基づく収益認識であるといえる³⁶。

そこで、本節では、対象としたIFRSの配分モデルを支える基本的な考え方を考察するに当たり、まず、これまで収益（revenue）・費用の計上を説明すると考えられてきた実現・対応の形態について確認し、IFRSの配分モデルは、これとどのような関係にあるかを検討する。

.....
35 これらに対し、IFRS第3号「企業結合」では、取得関連コストを別個に、発生時に費用とすることとしているが（53項）、これは、特定の取得関連コストを資産の取得原価に含める他の基準とは異なるとしている（BC369項）。

36 このように、各IFRSが、契約から生ずる収益を単なる資産・負債の変動として捉えるのではなく、契約の履行に沿う形で認識している点は、2節で示した先行的な研究における指摘や洞察に沿ったものとなっている。

(1) 実現・対応の形態

実現した収益を認識し、これに対応する費用を配分するという Paton and Littleton [1940] のように、歴史的には実現・対応に基づき利益計算が行われてきた。実現・対応は、利益認識をめぐる基本的な考え方として認知されてきたが、それぞれには階層構造があると指摘されている（大日方 [2011]）。この階層の最上位は、利益に関する概念³⁷であり、この概念を達成するための具体的な計算や開示要件を定めた原則と、これに基づく個々の会計基準が定められる。本項では、IFRS の配分モデルと実現・対応との関係を考察するに先立ち、特に、その上位にある概念と会計基準との橋渡しとなる計算・開示の原則に焦点を当てて、実現・対応の形態について確認する。

イ. 実現原則

実現概念は、投資成果である利益の期間帰属に係る概念であり（脚注 37）、基本的に成果の不確実性が低減したことをもって期間帰属させるが、その具体的な要件にはいくつかの形態がある。

(イ) 伝統的な実現（狭義の実現）

伝統的な収益の実現は、①独立当事者間における「交換取引の完了」と、②それに伴う流動性の高い「対価の受領」を要件としているため、一般的には販売基準と呼ばれてきた。Paton and Littleton [1940] p. 49 では、収益の認識時点として販売基準を適用する理由として、収益は、企業の経営活動の全過程において稼得されるものの、稼得過程の最中では収益額はいまだ不確実な状態のまま（remains uncertain）であり、販売時に財・サービスに対する価格が客観的に決定され、かつ収益実現の尺度となる新しい資産が企業に流入するためとされている。

このような伝統的な実現は、一時点で財・サービスが顧客に提供される場合であれば、比較的容易に適用できる³⁸。しかし、一定の期間にわたり財・サービスが顧客に提供される場合、特に工事進行基準の取扱いについて以前より議論があり（木

.....
37 Paton and Littleton [1940] に従えば、対応は伝統的な発生主義会計の中核概念に位置づけられるが、実現と対応の関係性は曖昧になりがちであった（大日方 [2011]）。対応概念を、企業業績を努力と成果の対応から算定するという利益認識の考え方を統括するものとすれば、対応概念は実現概念の上位概念と解されるし、対応概念を費用配分と同義とすれば、実現概念と同位ないし下位概念と解される。また、大日方 [2011] は、企業価値評価のインプット情報に資する（恒久利益の代理数値となりうる）平準化された利益測定の見地から、対応概念を実現などの諸概念の上位概念として整理している。本稿では、これらを踏まえたとうえで、対応概念は正味の成果という利益の性質にかかる概念であり、実現概念はその利益の期間帰属にかかる概念として、実現・対応は、利益認識において不可分の関係にあるとの立場を採っている。

38 ただし、販売の完了を出荷時点とみるか、顧客の検取時点とみるかなどの論点はある。

村 [1958] 156 頁、森田 [1979] 55 頁)、伝統的な実現のもとでは、例外として発生原則の一形態である生産基準の適用となる (木村 [1958] 156 頁、森田 [1980] 111 頁)。

(ロ) 確実性や測定可能性 (広義の実現①)

これに対して、例えば、AAA [1957] のように、実現は、資産・負債の変動が、その認識を正当化するほど十分な確定性 (definite) と客観性 (objective)³⁹ を備えるに至った事象とする見解がある。このように、現金の受領が確実であり、かつその金額が一意的に確定している場合の収益認識を実現と解するならば、工事進行基準による収益認識は実現原則の適用となる (藤井 [1996] 9 頁)。また、AAA [1965] p. 318 のように、実現の要件として、受け入れた資産は、流動性 (liquidity) よりも測定可能性 (measurability) が重要であるとすれば、工事進行基準は長期債権の発生という形で実現の要件を備えているということになる (森田 [1980] 113 頁)。

これらは、伝統的な実現の拡張を通じて、認識の拡張をもたらす会計基準の提唱には有益かもしれないが、その議論は政策的必要性を強調した議論になりやすいとされる (藤井 [1996] 9 頁)。

(ハ) 投資の性格に応じた要件 (広義の実現②)

混合測定のもとでは、原価評価による利益計算と公正価値による利益計算とを統一的に説明できるかが実現概念をめぐる問題である (大日方 [2011] 256 頁) とし、投資の性格に着目して実現概念の体系化を図ったものとして、投資における利益獲得の期待が現実のものとなったことにより投資の成果を捉える考え方 (大日方 [2012] 320~321 頁) がある。このような、不確実な投資の成果が事実として確定することにより収益の認識を捉える考え方 (斎藤 [2013] 39 頁) は、企業会計基準委員会 [2006] では「投資のリスクからの解放」、Barker and Penman [2020] では「不確実性の解消 (uncertainty resolution)」と呼んでいる。

企業会計基準委員会 [2006] に基づけば、投資に期待される成果を価格変動とみる「金融投資」ではなく、キャッシュの獲得とみる「事業投資」においても、さらに、投資に寄せられた「期待」を特定する必要がある。例えば、工事進行基準については、工事契約による事業活動が、工事の遂行を通じて成果に結びつけることが期待されている投資であり、その遂行を通じて、期待が達成されるため、狭義の実現の 2 要件にかかわらずとも工事の進捗とともに収益の認識は認められることになる。

.....
39 Windal [1961] に従えば、確定性は恒久性 (permanence)、客観性は測定可能性 (measurability) に読み替えることができる。Windal [1961] は、恒久性を「ある項目が取り消されそうな可能性がないこと」とし、測定可能性を「ある項目がかなりの程度正確に測定されるならば、その項目は相当程度の客観性を有する」としている。

ロ. 対応原則

対応概念は、努力と成果の因果律に基づき期間費用と期間収益を結びつけ、正味の成果（企業業績）を算定するという利益の性質に係る概念である（脚注 37）。具体的な対応原則は、個別的な対応と期間的な対応に大別できる。

（イ） 個別的な対応

売上高と売上原価は財（の販売）を媒介として個別的な対応関係にある。収益は販売基準に基づき認識され、発生原価のうち実現収益の獲得に貢献した部分が当期の費用として配分されるという個別的対応により、利益数値が期間業績指標としての積極的な意味が付与される。

Study Group on Business Income [1952] p. 28 は、収益・費用の対応が期間損益計算にもたらした最も重要な長所として、利益数値を客観的かつ検証可能なものとしたことを挙げるが、この対応の長所は「実現」の長所と軌を一にする。すなわち、実現原則に基づき収益計算の現実性を確保したうえで、通常、収益に先行して発生する原価を収益に割り当て、期間損益計算に見積要素が介入する余地を極力排除できるためである（山下 [1958] 15 頁）。

（ロ） 期間的な対応

収益と費用に個別的な対応関係を観察できなくとも、会計期間を媒介とした期間的対応が適用される。ただし、収益と費用との因果関係は個別的対応ほど厳密に求められず、収益と費用は、それぞれ独自の認識基準によってその期間帰属が決まるため、期間的対応では、収益と費用は同一会計期間に認識されたという関係に過ぎないともいえる。Storey and Storey [1998] は、このような収益・費用の対応が利益平準化を口実とした無秩序な見越・繰延処理を許容したと批判する。例えば、将来の収益に関連するコストを資産として繰り延べる場合、「資産としてどれだけ繰り延べるか」または「費用化（償却）するか」は一意に決まらない。

大日方 [2011] では、企業活動を会計期間よりも小さな投資単位に分割できる場合には個別的対応が、その分割ができない場合には期間的対応がなされるとしたうえで、企業活動を分割できないケースが増加すると、期間配分との境界線は薄れるとしている。

（2） IFRS における配分モデルの特徴

ここでは、配分モデルに基づくと考えられる IFRS の収益認識が、本節（1）で整理した実現・対応⁴⁰の形態とどのような関係にあるか検討することにより、その特

40 ここでは、損益計算書の表示の問題ではなく、利益計算の問題として IFRS における対応原則を取り

徴を明らかにする。

イ. IFRS 第 15 号

(イ) 収益認識の考え方

IFRS 第 15 号は、旧基準の IAS 第 18 号「収益」と IAS 第 11 号「工事契約」が 2 つの異なる収益認識原則に基づく不整合を解消することが目的の 1 つであった (IASB [2008a] 1.15~1.17 項)。IAS 第 18 号では、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場合に認識するとしていた (14 項、20 項)。加えて、5 節 (1) で述べたように、IAS 第 18 号は、収益認識の要件を資産の所有に伴うリスクと経済価値の移転としており、また、IAS 第 18 号の対象となるサービスの提供、IAS 第 11 号の対象となる工事契約に関しては、取引の進捗度にしたがって進行基準によって収益を認識することとしていた。

4 節 (1) でみたように、IFRS 第 15 号の収益認識の時期は、一時点と一定期間にわたるものと分かれるが、この構造は、IAS 第 18 号と IAS 第 11 号の販売基準と進行基準の関係と同様である。IFRS 第 15 号は、概念的には収益は契約資産・負債の増加・減少から生じるが、収益の認識・測定という観点から定めを明確化した (BC21 項) としているように、結果的には、契約締結時に一括して収益認識するのではなく、契約の履行による財・サービスの流れ (フロー) に焦点を当てて、取引価格を期間配分している。

(ロ) 利益認識の考え方

IFRS 第 15 号は、ある取引に関する収益認識の基準であり、費用認識を定めるものではないため、費用認識については、他の IFRS を参照することとなる。まず、財の販売など履行義務の充足が一時点でなされるケースでは、IAS 第 2 号「棚卸資産」が、棚卸資産の販売時に、その棚卸資産の帳簿価額を関連する収益を認識する期間に費用として認識するとしており (34 項)、明示的ではないものの、収益・費用の対応を意識した定めとなっている (秋葉 [2018b] 47 頁)。この場合、収益と費用の認識基準が有機的に結合しており、努力と成果が結びつけられる個別的対応が自動的になされる。

一方、サービスの提供など履行義務の充足が一定期間にわたってなされる場合、IFRS 第 15 号では、履行義務の完全な充足に向けての進捗度に基づき、収益は一定の期間にわたり認識される。この場合、進捗度に沿って収益・費用は認識され、両

上げる。IFRS の損益計算書の表示は、費用機能法 (費用をその機能に従い、売上原価や販管費として分類・表示する方法) のみならず、費用性質法 (費用をその性質に従い、原材料費、給料や減価償却費として分類・表示する方法) を認めている (IAS 第 1 号 102 項、103 項)。このため、利益計算上、個別的対応がなされていたとしても、表示上は、例えば、売上高と売上原価の個別的な対応関係を示していない場合がある。

者の対応が図られることになる。例えば、6 節 (1) で示したように、進捗度の測定方法としてアウトプット法を適用する場合、顧客に移転したアウトプットに基づき算出された収益と、アウトプットの創出のために費やされた原価が対応される。

ロ. IFRS 第 16 号

貸手におけるオペレーティング・リースの会計処理では、リース収益とリース収益を稼得する際に生じるコストが対応関係にある。ここでは「リース収益を稼得する際に生じるコスト」として、リース物件の償却費を念頭に議論を進める。まず、リース収益は、6 節 (2) で述べたように、一定期間にわたって規則的な方法で認識され、どの方法に基づくかはリース物件の便益の移転パターンを反映する方法を選択することになる。IFRS 第 16 号は、従前の IAS 第 17 号と同様、リース契約の履行に基づき提供されるサービスに沿って収益を認識するものである。

次にリース物件の償却費は、企業がその将来の経済的便益を消費するパターンを反映する償却方法を選択することとされている (IAS 第 16 号 60 項、IAS 第 38 号 97 項)。このように、リース収益と償却費の認識は、別の IFRS で定められているものの、それぞれの IFRS が「リース物件の便益の移転または消費パターン」を媒介として関連づけられている。

例えば、リース物件の便益の移転または消費の発生が時の経過に対して直線的であれば、リース収益の配分方法にも償却方法にも定額法が適用され、この場合、毎期一定額の利益を計上することができる。また、リース物件の便益の移転または消費パターンが時の経過に対して直線的でない場合には、収益と費用の配分パターンとしてそれぞれ定額法以外の他の規則的な方法が適用されることになる。基準上、収益と費用で配分パターンを整合させるような要求はないが⁴¹、IFRS では、「リース物件の便益の移転または消費パターン」を媒介とした結びつきが想定されているといえる。

ハ. IFRS 第 17 号

(イ) 収益認識の考え方

IFRS 第 17 号では、4 節 (4) で示したように、収益は、保険サービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で、保険サービスの提供を描写するとしており、基本的に IFRS 第 15 号と整合的な定めであるとされている。た

41 この要因の 1 つとしては、サービスの移転が直接観察できないために、財の販売契約に比べて、サービス契約における収益と費用の関係性が明白ではないことが考えられる。ただし、このことは IAS 第 17 号から IFRS 第 16 号へと移行することで生じた論点ではなく、従来の IAS 第 17 号でも同様の取扱いであった。なお、日本基準では、貸手におけるオペレーティング・リースの会計処理に関して、リース収益とリース物件の償却費の配分方法の決定に際して「リース物件の便益の移転または消費パターン」を反映することが求められていないため、この点では、(結果的とはいえ) IFRS の方が収益・費用の対応が図られているといえる。

だし、IFRS 第 17 号では、「サービスを提供する義務を充足するにつれて」(BC21 項)という表現はみられるものの、「支配の移転によって」といった表現は見受けられない。

さらに、これらの大きな相違点は、履行義務(保険契約負債)を再評価するか否かである⁴²。IFRS 第 15 号では、履行義務を顧客対価で測定し、継続的に再評価を行わない。一方、IFRS 第 17 号では、保険契約負債を現在価額で継続的に再評価するが、ストックの見積りによる当該現在価額の変動額を利益計算から除外する仕組みが施される。これらは、見積りの変動が「契約の履行」を通じて稼得されると期待される成果と対比されるべき実績(事実)としての成果とみなされていないためと考えることができる。

このように、IFRS 第 17 号では、サービスの移転に着目して収益認識していく点は IFRS 第 15 号と同様であり、6 節(2)でみたように、リスク調整の収益認識は、ストック・ベースの色彩が強いものとなっているが、契約サービス・マージンの収益認識は、契約履行の進捗度に基づく規則的な配分によるものとなっている。また、IFRS 第 17 号は、収益の測定基礎を取引価格ベースとする配分モデルといえるが、ストックの測定額を収益の測定基礎とリンクさせていないという特徴がある。

(ロ) 利益認識の考え方

IFRS 第 17 号における利益認識は、保険契約負債に含まれるマージン要素(リスク調整と契約サービス・マージン)の配分による。IFRS 第 17 号では、83~84 項や B121 項で示されているように、保険収益(当期の予想保険金・給付金+リスク調整の変動+契約サービス・マージンの配分+契約獲得キャッシュ・フローの配分)に、保険サービス費用(実際の発生保険金・給付金+契約獲得キャッシュ・フローの配分)を対応させて、保険引受に関する損益を示すこととしている。保険金・給付金に関する予想と実際の発生額が一致すれば、保険に関する損益は、保険契約負債に含まれるマージン要素の配分に帰着する。

このように IFRS 第 17 号では、保険サービスの提供を反映するマージン要素の期間配分が先行し(つまり、実現・対応済みのマージン要素の認識がなされた後に)、それを収益・費用にグロス表示している。このため、対応という文言は用いられておらず、また、マージン要素をグロスアップし直すという通常の利益認識とは逆の手順が採られるものの、概念としては、収益と費用を対応させる処理が求められているといえる。

.....
42 4 節(4)で示したように、本稿では、IFRS 第 17 号における一般的なアプローチを対象としている。より単純な保険料配分アプローチでは、負債を再測定せず、IFRS 第 15 号における収益認識と同様となる。

二. 考察

(イ) 収益認識の考え方

これまでの検討を踏まえると、本稿で取り上げた IFRS の収益認識は配分モデルに基づくと考えられるが、その収益の期間帰属は、契約の獲得（締結）時に一括して計上するのではなく⁴³、契約の履行に着目して決定されている点で共通している。

IFRS の配分モデルと伝統的に収益の期間帰属を説明すると考えられてきた実現原則との関係性は、本節 (1) イ. (イ) の狭義の実現の観点からすると、例えば、IFRS 第 15 号では、一時点の収益認識（財の販売契約）には狭義の実現を適用しているが、一定期間にわたる収益認識（継続的なサービス契約や請負工事契約）にはその例外を適用していることとなり、狭義の実現そのものが適用されているわけではない。

本節 (1) イ. (ロ) および (ハ) でみた確実性や測定可能性（広義の実現①）または「投資の性格に応じた要件」（広義の実現②）の観点からすると、収益認識を正当化するほどの確実性や投資に寄せられた期待は弾力的な概念であるが、IFRS の配分モデルでは、広く弾力性を認めているわけではない。対象とした各 IFRS では、契約の履行に焦点を当てることによって、従来の広義の実現の弾力性を制約していると考えられる。

もっとも、弾力性を制約しているとしても、「契約の獲得」ではなく、なぜ「契約の履行」に焦点を当てることとされているのかは、必ずしも明確ではなく、以下の 2 つの説明が考えられる。

①基本的な質的特性に沿った説明⁴⁴

「契約の獲得」よりも「契約の履行」の方が、財・サービスの提供の完了を反映した実績と考えられ、この実績情報が、投資家などの資源提供者の意思決定にリLEVANT（予測価値・確認価値）であり、また、その情報を忠実に表現するためである。さらに、「契約の獲得」よりも「契約の履行」の方が、相対的に不可逆性が高く、確定した実績とという⁴⁵。

②資産・負債の定義や認識要件に沿った説明

資本取引を除く資産・負債の変動によって収益（income）・費用を定義してい

.....
43 公正価値モデルが提案されていた IFRS 第 15 号と IFRS 第 17 号の開発プロジェクトの初期には、「契約の獲得そのもの」を収益認識の決定的な事象とみなしていたこととなる（Wagenhofer [2014] p. 363）。

44 米山 [2015] 66 頁では、実現概念に基づく基準開発が抱えていた問題としては、それらが多義的な解釈を許容してしまう概念であることより、むしろ実現に着目した業績測定を通じて利益情報にどのような特性が備えられ、その特性を具備することによって、なぜ財務報告の目的がよりよく達成されるのかが明示的に議論されていなかったのではないかと指摘している。

45 もっとも、7 節 (1) で示したように、顧客の信用リスクを取引価格に反映しないという点は、各 IFRS において共通であるが、対価の測定の不確実性については、配慮されているものの具体的な会計処理はさまざまである。なお、「契約に関する資金回収」の方が、より不可逆性が高く確定しているが、適時性に欠けることなどから、一般に情報の有用性は向上しないと考えられている。

ることから、「契約の履行」によって、保有している資産（財・サービス）に関する「支配」の喪失、または、負債（前受の場合の契約負債や保険契約負債）に関する「義務」の消滅という認識の中止⁴⁶による。

これら2つの説明は排他的ではなく、IASBの概念フレームワークの体系からは、①の具体的な内容は②となるという関係が想定される。また、5節(3)で示したように、IFRS第15号では収益認識が顧客による財・サービスの支配の獲得によつても、その「支配の移転」に操作性をもたせ、さらにIFRS第16号の貸手の収益認識やIFRS第9号における認識の中止の処理では、支配の移転のみでは判定しないため、このような揺らぎが、2018年改正のIASBの概念フレームワークにおいて支配アプローチかリスク・経済価値アプローチか特定しなかったことにつながった可能性がある。

(ロ) 利益認識の考え方

本節(1)ロ. でみたように、収益・費用の対応には、個別的对応と期間的対応がある。IFRS第15号では、IAS第2号の定めを踏まえれば、財の販売契約など一時点における収益認識に関しては、従来通り、個別的对応が図れる仕組みとなっている。

また、サービス契約など一定の期間にわたる収益認識では、財の販売と比べると明確ではないが、IFRS第15号では、履行義務の完全な充足に向けての進捗度に基づき収益・費用は認識され、両者の対応が図られることになる。IFRS第16号およびIAS第16・38号では、基準上、収益と費用の配分パターンを整合させるような要求はないが、「リース物件の便益（サービス）の移転または消費パターン」を媒介として収益と費用を結びつけようとしているようにみえる。さらに、IFRS第17号では、マージン要素をグロスアップし直すという方法が採られるものの、収益と費用は個別的对応している。

(3) 総括：IFRSにおける収益認識の考え方

本稿で取り上げた収益認識を対象とするIFRSは、契約の履行に焦点を当てて収益を認識するという考え方が採られており、これまで収益・費用の計上を説明すると考えられてきた実現・対応の考え方と相反するものではない。それらのIFRSでは、「契約の履行」は何か焦点を当てることによって、広義の実現の弾力的な解釈の範囲を制約していると考えられる。また、IFRS第17号では、ストックの再評

46 例えば、IFRS第17号B123項では、IFRS第15号を適用すると、サービスを提供する場合に履行義務の認識の中止を行うことによって収益を認識し、IFRS第17号を適用すると、サービスを提供する場合に保険契約負債の減額によって収益を認識すると記述している。

価を要求する領域が拡大しているが、その変動額を利益計算に反映させない工夫を行いつつ、進捗度に基づき契約履行によるサービスの提供に沿った収益の認識を行うこととしている⁴⁷。

また、対象とした IFRS の利益認識は、収益・費用の対応を意識したものとなっている。すなわち、財の販売など一時点における収益認識において、IFRS 第 15 号と IAS 第 2 号の定めは、従来通り、個別的対応を図っている。また、サービスの提供など一定の期間にわたる収益認識についても、IFRS 第 15 号における進捗度に基づく認識、IFRS 第 16 号と IAS 第 16・38 号による「リース物件の便益の移転または消費パターン」を媒介とした結びつき、IFRS 第 17 号のマージン要素のグロスアップなど、2018 年改正の IASB の概念フレームワークで記載されているように対応自体を目的とはしていない（3 節（3）参照）が、資産・負債の変動の認識によって説明できる場合には、できるだけ収益と費用を関連づけている⁴⁸。

さらに、対象とした IFRS は、計算擬制的な項目の計上を排除しつつも、取引コストの処理において、契約の獲得に直接起因する増分コストを即時費用化するのではなく、資産・負債として計上し規則的な方法で償却することとしている。これは、2018 年改正の IASB の概念フレームワークにおいて、歴史的原価には資産の取得や負債の引受で生じた取引コストを反映するとしていることと整合的である。これらの扱いは、収益の認識と同時に関連する費用の認識をもたらしものであり、IFRS では収益・費用の対応が意識されていると考えられる。

以上のように、IFRS の配分モデルに基づく収益認識は、実現・対応の考え方を否定せず、むしろ肯定的である一方、ストックの再評価や資産性・負債性のスクリーニングをしたうえでの取引コストのストック化など、意味のあるストック情報にも焦点を当てている点に特徴がある。

9. おわりに

本稿では、収益認識に着目し、2018 年改正の IASB の概念フレームワークを概観するとともに、近年公表された主要な IFRS を横断的に検討することにより、これ

47 IFRS 第 17 号では、現在価額ベースのストック計算と取引価格ベースのフロー計算とのズレを契約サービス・マージンや OCI で調整する仕組みが施されており、このような OCI の計上は、2018 年改正の IASB 概念フレームワークでも認めている（6.83～6.86 項、7.17 項、BC7.24 項）。

48 これに対して、IFRS では、収益・費用の対応が意識されたわけではなく、結果として収益と費用が結びついているに過ぎないという見方があるかもしれない。しかし、資産・負債の変動を認識するさまざまな方法がある中で、対象とした IFRS では、関連する資産・負債を変動させて関連する収益・費用を同時に認識している会計処理が多く観察されることから、むしろ収益・費用の対応を考慮しているという見方の方が説得的であると思われる。

らを含むIFRSの考えを帰納的に考察した。結論としては、対象としたIFRSでは、配分モデルに基づく収益認識が求められており、その配分モデルには、従来からの考え方と整合する思考が存在すると考えられる。

ただし、本稿では、企業の通常の活動の過程において発生する収益（revenue）を対象としており、広義の収益（income）を構成する利得（gain）については触れていないため、利益概念に関する検討は、売上総利益（マージン）ベースにとどまっている。また、顧客との契約から生ずる収益（revenue）を対象としており、公正価値で測定された評価差額が認識される金融資産や投資不動産などは、検討対象とはしていない。さらに、広義の収益（income）全体の検討やボトムラインとしての利益に対する考察は、十分に行われていないことから、IFRSを支える全体的な考えには到達していない。

本稿では、このような課題があるものの、IFRSの収益認識においては、実現・対応という表現こそ用いられていないが、それらの考え方に沿った思考があり、むしろ肯定的であると考えられた。ただし、それは、伝統的に使われてきた狭義の実現ではなく、広義の実現の弾力性を制約するように「契約の履行」に焦点を当てて収益を認識するという考えである。また、資産性・負債性を重視しつつも契約から生ずる取引コストを規則的な方法で損益としたり、ストックの再評価を妨げないものの、その再評価による変動額を利益計算に反映させない工夫をしたりすることにより、フローの計上とともに、意味のあるストックの計上も重視している。そのような条件下において、IFRSの収益認識では、できるだけ費用との対応を考慮しており、そのような考え方が、3節（4）ロ. で示した2018年改正のIASB概念フレームワークにおけるマージン情報の有用性の記述にあらわれていると考えられる。

参考文献

- 秋葉賢一、「気になる論点（195）発生の可能性が高い—企業会計基準公開草案第 61 号①—」、『経営財務』第 3325 号、税務研究会、2017 年 a、18～21 頁
- 、「特集 徹底解説！ 収益認識基準（案）：開発にあたっての基本的な方針と適用範囲」、『企業会計』第 69 巻第 11 号、中央経済社、2017 年 b、29～37 頁
- 、「収益認識パターンの区分—ライセンス供与の位置づけ」『青山アカウンティング・レビュー』第 8 号、税務経理協会、2018 年 a、28～33 頁
- 、「収益認識基準と企業経営への影響（上）」、『会計・監査ジャーナル』第 762 号、第一法規、2018 年 b、44～48 頁
- 大日方 隆、「発生・実現・対応」、斎藤静樹・徳賀芳弘責任編集『体系現代会計学 第 1 巻 企業会計の基礎概念』、中央経済社、2011 年、243～283 頁
- 、「金融危機と金融商品会計基準」、大日方 隆編著『金融危機と会計規制—公正価値測定の誤謬』、中央経済社、2012 年、317～359 頁
- 、『アドバンスト財務会計（第 2 版）』、中央経済社、2013 年
- 川西安喜、「改訂版・IASB 概念フレームワークのポイント」、『企業会計』第 70 巻第 7 号、中央経済社、2018 年、72～79 頁
- 企業会計基準委員会、「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」、企業会計基準委員会、2006 年
- 木村重義、『会計原則コンメンタール』、中央経済社、1958 年
- 斎藤静樹、『会計基準の研究（増補改訂版）』、中央経済社、2013 年
- 東海幹夫・若松昭司、『実践工事進行基準の戦略的活用方法』、建設産業経理研究所、2009 年
- 羽根佳祐、「保険契約プロジェクト—プロジェクト長期化の原因に関する検討」、辻山栄子編著『IFRS の会計思考—過去・現在そして未来への展望』、中央経済社、2015 年、151～184 頁
- 、「保険契約会計基準の国際的な収斂への障壁」、辻山栄子編著『財務会計の理論と制度』、中央経済社、2018 年、327～339 頁
- 福澤恵二、「IASB 公開草案『認識の中止（derecognition）の概要』」、『季刊 会計基準』第 25 号、財務会計基準機構、2009 年、204～210 頁
- 藤井秀樹、「会計的認識と実現概念の拡張問題」、『経済論叢』第 157 巻第 5・6 号、京都大学、1996 年、1～15 頁
- 藤田敬司、「改訂概念フレームワーク（2018）からみた IFRS15」、『Disclosure & IR』第 7 号、宝印刷、2018 年、29～38 頁
- 松本敏史、「収益認識プロジェクト—理論と慣習の相克」、辻山栄子編著『IFRS の会計思考—過去・現在そして未来への展望』、中央経済社、2015 年、251～282 頁
- 万代勝信、「収益認識プロジェクトの展開」、『會計』第 184 巻第 3 号、森山書店、

- 2013年、1～14頁
- 森田哲彌、『価格変動会計論』、国元書房、1979年
- 、『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、一橋大学、1980年、108～117頁
- 山下勝治、「費用収益対応原則の吟味」、『企業会計』第10巻第11号、中央経済社、1958年、11～19頁
- 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、中央経済社、2010年、28～38頁
- 、『収益認識プロジェクトにおける基準設定の力学』、『會計』第187巻第4号、森山書店、2015年、27～39頁
- 米山正樹、『会計基準の整合性分析—実証研究との接点を求めて』、中央経済社、2008年
- 、『概念フレームワークプロジェクト—純利益とその他の包括利益の分類基準をめぐる通念の検証』、辻山栄子編著『IFRSの会計思考—過去・現在そして未来への展望』、中央経済社、2015年、35～74頁
- 、『収益認識実務の変化と会計基準の体系を支える基礎概念』、『青山アカウントティング・レビュー』第8号、税務経理協会、2018年、40～45頁
- American Accounting Association, “Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements 1957 Revision,” *The Accounting Review*, 37(4), 1957, pp. 536–546.
- , “The Realization Concept—1964 Concepts and Standards Research Study Committee—The Realization Concept,” *The Accounting Review*, 40(2), 1965, pp. 312–322.
- , *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, American Accounting Association, 1977.
- Ball, Ray, “International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors,” *Accounting and Business Research*, 36(1), 2006, pp. 5–27.
- Barker, Richard, and Stephen Penman, “Moving the Conceptual Framework Forward: Accounting for Uncertainty,” *Contemporary Accounting Research*, 37(1), 2020, pp. 322–346.
- , and Alan Teixeira, “Gaps in the IFRS Conceptual Framework,” *Accounting in Europe*, 15(2), 2018, pp. 153–166.
- Biondi, Yuri, Eiko Tsujiyama, Jonathan Glover, Nicole T. Jenkins, Bjorn Jorgensen, John Lacey, and Richard Macve, “‘Old Hens Make the Best Soup’: Accounting for the Earning Process and the IASB/FASB Attempts to Reform Revenue Recognition Accounting Standards,” *Accounting in Europe*, 11(1), 2014, pp. 13–33.
- International Accounting Standards Board, “Discussion Paper: Preliminary Views on In-

- Insurance Contracts,” International Accounting Standards Committee Foundation, 2007.
- , “Discussion Paper: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers,” International Accounting Standards Committee Foundation, 2008a.
- , “Discussion Paper: Reducing Complexity in Reporting Financial Instruments,” International Accounting Standards Committee Foundation, 2008b.
- , “Exposure Draft: Revenue from Contracts with Customers,” IFRS Foundation, 2010a.
- , “Exposure Draft: Insurance Contracts,” IFRS Foundation, 2010b.
- , “Revised Exposure Draft: Insurance Contracts,” IFRS Foundation, 2013.
- International Accounting Standards Committee, “Discussion Paper: Accounting for Financial Assets and Financial Liabilities,” International Accounting Standards Committee Foundation, 1997.
- Larson, Robert K., and Karen L. Brown, “Where are We with Long-Term Contract Accounting?” *Accounting Horizons*, 18(3), 2004, pp. 207–219.
- van Mourik, Carien, and Yuko Katsuo Asami, “Articulation, Profit or Loss and OCI in the IASB Conceptual Framework: Different Shades of Clean (or Dirty) Surplus,” *Accounting in Europe*, 15(2), 2018, pp. 167–192.
- Paton, William A., and Ananias C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, 1940.
- Storey, Reed K., and Sylvia Storey, *The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, Financial Accounting Standards Board, 1998.
- Study Group on Business Income, *Changing Concepts of Business Income (Report of Study Group on Business Income)*, American Institute of Accountants, 1952.
- Wagenhofer, Alfred, “The Role of Revenue Recognition in Performance Reporting,” *Accounting and Business Research*, 44(4), 2014, pp. 349–379.
- Walton, Peter, “Discussion of Barker and Teixeira ([2018]. Gaps in the IFRS Conceptual Framework. *Accounting in Europe*, 15) and van Mourik and Katsuo ([2018]. Profit or Loss in the IASB Conceptual Framework. *Accounting in Europe* 15),” *Accounting in Europe*, 15(2), 2018, pp. 193–199.
- Winald, Floyd W., “The Accounting Concept of Realization,” *The Accounting Review*, 32(6), 1961, pp. 249–258.