

査読論文

収益認識規準の構造的変革

藤田 敬司*

要 旨

企業会計が収益費用中心観から資産負債中心観へと変わりつつあるいま、永らく前者に馴染んできた収益認識にもついにその余波が及び、顧客に請求する対価や売掛金の公正価値をベースとして認識測定する方向が顕著になりつつある。また、形式的細則主義から実態重視の原則主義への変革は、物理的な商品の引渡しや所有権の移転による収益認識から、リスクや便益の移転または売手による関与の有無によって判断する方法、さらには顧客に対する履行義務の充足や受け渡した商品の買手による支配取得という取引実態をみて判定する方法へと転換しつつある。モノの物理的移転や法的所有権の移転時点は、顧客がモノの支配を取得する時点（すなわち取引が実質的に完了する時点）と一致することは多いが、両者は必ずしも一致しない。支配の移転は交換取引における普遍的メルクマールであるが、顧客に対する履行義務の充足や受け渡した商品の買手による支配取得という取引の実態判断は決して容易ではない。

本稿は、わが国、米国、国際会計の現行基準とともに、IASB/FASB が2010年6月に公表した 公開草案 (ED) を比較検討しているが、第Ⅲ部では収益認識における製品保証問題について、わが国で進行中の民法改正問題との類似性を追求している。同時に変革されつつある民法ルールは、原則主義の IFRS と同一理念に基づき同一軌跡をたどっており、そこよりの確な実態判断の手掛かりが得られるからである。

キーワード

収益認識規準、収益費用中心観、資産負債中心観、IFRS、所有権の移転、リスクと便益の移転、顧客との契約に係る収益認識、履行義務の充足、支配取得

第Ⅰ部 現行の収益認識規準

当論考の目的は、収益認識の規準 (criteria) の変化を構造的変革としてとらえようとするものである。まず日本、米国、IAS/IFRS の順に収益認識規準を比較し、変革の必然性や合理性

* 執筆者：藤田敬司
所属機関：立命館大学経営学部客員教授
連絡先：〒525-8577 滋賀県草津市野路東1-1-1
E-mail : tafujita@ba.ritsumeji.ac.jp

を検討する土台としたい。

I-1. わが国「企業会計原則」による収益認識の問題点

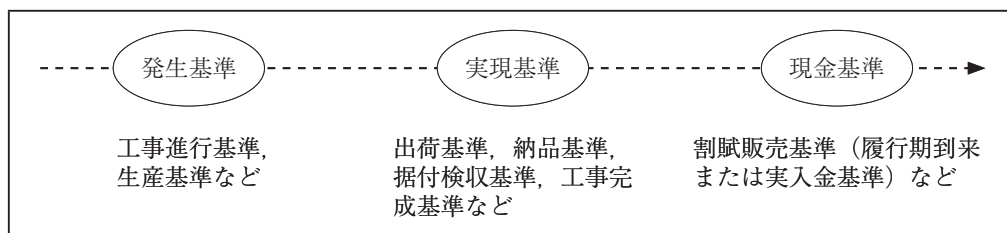
顧客との取引から生まれる収益の認識については¹、わが国では企業会計原則（最終改正は昭和57年）がいまだに収益認識の一般原則になっており、それは総額主義や費用収益対応の原則による収益費用中心観に基づく会計原則である。

それによればビジネス・サイクルの時間軸の「どの段階」で収益の実現を認識すべきかを比較的容易に判断できる。一貫した理念的基準はないが、下記図表1のように、実現基準を中心として、前には発生基準があり後には現金基準もあり、契約および取引のタイプに応じて対応させる例示型基準である。

例示型と呼ぶのは、企業会計原則の損益計算書原則は、売上高は実現基準、すなわち物品は販売時、役務は提供時に計上する。商品販売の実現基準の例外としては委託販売、試用販売、割賦販売、長期請負工事については完成基準と進行基準を認めているからだ²。

これらの基準は法人税基本通達2-1-1による益金算入基準とも一致しており、昭和27年の「税法と企業会計原則の調整に関する意見書」にもみられるように、たえず会計と税法の一致が計られているのもわが国制度会計の著しい特徴である³。

図表1 収益実現過程と認識規準



I-2. 米国 GAAP の場合

米国の会計基準（standard）は、わが国のそれと同様、全般的に細則型であるといわれるが⁴、収益認識についてはどうであろうか。米国における収益認識の会計規準といえばペイトン・リトルトン『会社会計基準序説』にまで遡るべきであるが、論点を収益認識時点に絞る場合、ギルマンの法的所有権移転説の方が明快であり説得力がある。それは現金取引よりも与信取引が一般化した段階では、商品引渡によってその所有権が買手に移転し、それによって法的執行力のある売掛債権が確立するときに利益が実現したとみるものである。黒澤清『近代会计学』によれば、「実現の原則が会計上確立されたのは法の功績によるものであり、法が会計に付与したものである」（第6章）。

FASB の概念ステートメント6号による収益の定義は、企業の中心的活動から得られる

キャッシュフローであり「資産の増加」であるから、これは資産負債中心観による GAAP である。ところが、実務はそうとも言い切れない。概念と次の実務指針にはギャップがある。

2009年10月末、FASB は膨大な『コーディフィケーション』（体系化された USGAAP）を刊行し、その第2分冊の収益の部は2000年1月から SEC 登録企業に適用されてきた SAB101（および改定版 SAB104）を収録しているが、そこでは、まず収益認識全般に係わる4つの要件がすべて満たされたときにはじめて認識可能としている。

- ① 説得力ある契約等が存在すること
- ② 物の引渡しまたは役務の提供が完了していること
- ③ 売価格が確定済み、またはほぼ確定的であること
- ④ 代金回収可能性が合理的に確保されていること

上記の要件をまとめれば、相手を拘束できる契約の存在を前提として、商品の引渡義務を履行し、同時に代金請求権が名実ともに確保されていることを認識規準としているといえる。①と②は書面による契約の存在を求める要件や引渡し・提供という要件は法的形式の重視であるが、③と④は収益と同時に認識する売掛債権の資産性を取引実態重視によって確保する要件である。その証拠は SAB101が掲げる多数の事例にある、単純な法形式の遵守だけでなく、取引実態の判断も収益認識に欠かせないことを示している。

I-3. わが国の規準と IFRS の比較

現行の IFRS は、下記図表2のようにわが国規準と比較すると、形式よりも実態を重視する方向性、収益費用中心観から資産負債中心観への過渡期の様相などを呈している。

わが国規準の特徴の第1は、商品の受渡・提供という形式的な実現基準に頼るが、IFRS は重要なリスク・便益の移転、継続関与・有効支配がないかどうかを見きわめる、形式よりも実態重視を求める。

第2は、IFRS が割賦販売について対価の割引現在価値で販売時一括認識するところは資産負債中心観のあらわれであるが、収益認識においては依然として収益費用を対応させるアプローチを併用している。しかし、工事契約については、進行基準を原則法とする IAS11号と、重要なリスク・便益の移転を求める IAS18号は、あきらかに矛盾している。顧客との契約に基づく権利義務に注目し、契約資産の純増額をもって収益認識しようとしているが、今後矛盾ははたして解消されるのか。注目される場所である。

第3は、ハード+ソフト+サービス、製品販売+保証・金融、マイレージ・ポイントなどインセンティブ付き販売等の複合要素契約にあっては、将来の費用引当ではなく、当初収益を要素別に分割認識するよう求めている。その場合、負っている義務の公正価値測定とともに、契約条件の一段上の明確化が求められる。さもないれば、収益を分割認識することも難しく、契

図表2

項目	わが国会計原則と慣行	IFRS の現状
原則と基準	企業会計原則の売上高計上基準	IAS11 (工事契約)、IAS18 (収益)
一般的な収益認識時点	実現基準 (財の引渡、役務提供)	重要なリスク・便益の移転、継続関与、支配の消滅
一般的な実現時点	販売時 (通常、出荷基準)	リスクの移転や契約条件により、出庫時点から入庫時または据付・検収完了時に遅れることもある。
物と役務の複合取引に係る基準等	ソフトウェアの収益に係る実務対応報告。ポイント・マイルレージは費用引当が一般慣行	IAS18の par13および IFRIC13。ポイント・マイルレージは収益を分割・繰延べる (負債認識)
工事契約	完成基準、進行基準の選択	進行基準が原則 (ただし、重要なリスク・便益の移転要件と矛盾する)
割賦販売	販売基準を原則とするが、回収期限、入金日基準の例外あり	対価の割引現在価値で販売時一括認識する (実効金利法を適用し、差額は受取利息とする)
収益認識における対価	対価の確定は収益認識要件の一つ	対価の信頼性ある測定可能性が収益認識要件の一つ
収益測定における対価	現金受領額。値引き・割戻は収益を減額し、割引は営業外費用処理	値引き・割引・割戻後の純入金額を収益認識
収益費用の対応	費用収益対応の原則	費用には製品保証等に係るコストを含めて収益と対応させる。当期収益に対応しない入金部分、将来費用見合いの入金部分は負債認識
総額か純額か	収入費用総額表示の原則	当事者リスクを負うプリンシパルは総額、エージェントは純額

約総額が一括課税される不利を招きかねない。

第4は、長期割賦販売や割引販売の例に見るように、わが国ではインボイス金額に含まれる実質受取金利部分を収益から分離処理しない一方、早期決済に伴う割引料は収益から控除しない。当期純利益には影響しないが、対価の公正価値測定が強制されれば、IFRS適用後は純利益重視に変わらざるを得ないであろう。

第5は、わが国では売上高の大小が業界におけるステータスシンボル視する傾向があるが、売上高自体も総額表示から純額表示へ移行することになる。IAS18は、当事者がプリンシパルとしてリスクを負う場合は総額、エージェントとして一定の口銭を取得する商いは純額で表示するよう求める。しかし、すべてのリスクを負うのがプリンシパルであり、ビジネスリスクはとらず、ひたすら仲介役としての役務提供に徹するのがエージェントであると理解するような2分法思考では現実への対応は困難であろう。名義貸的なプリンシパルもいれば、相当なリスクをシェアするエージェントもいるとすれば、正に形式よりもケースバイケースの実態によっ

て判別すべき課題となる。

I-4. IAS18の物品販売に係る収益認識要件について

「a 重要なリスクと便益は移転したこと」に関する解説によれば、通常の小売販売では法的所有権の移転と同時に重要なリスクと便益も相手に移るが、次のようなケースでは売手は重要なリスクと便益を保留し、両者の移転時点は一致しない。

- ① 通常の保証以上に不満足品に責任を負う
- ② 入金は買手による収益認識次第である
- ③ 据付（検査を伴う場合もある）完了渡しである
- ④ 売買契約の遡及取消や返品の可能性がある（以上、par16）。ただし、代金回収可能性を確保するために売手が所有権を留保するとか、将来の返品を合理的に予測し負債を認識していれば、商品受渡時点で収益認識することに問題ない（par17）。

なお、要件「b 売手による継続関与も有効支配もないこと」は、金融資産の認識中止（または消滅の認識）と同じ趣旨であり、棚卸商品を何時オフバランス化して良いか、という視点から見たものと解釈される。上記 a 重要なリスクと便益が買手に移転したあとで、・売却した商品を賃借するとか、・買戻権を持つとか、・収益を保証するような場合には引き続き関与していることになる。引き続き関与し支配していれば、自社資産として引き続き認識すべきであり、収益認識すべきではないことになるから、a、b を通じて最重要なキーワードは「支配」ということになる。「支配」は、やや抽象的であるが、これからの企業結合会計、連結会計、資産会計等にも共通する概念であり、定義すれば便益を引き出すことであり、状況によって若干異なるニュアンスに慣れるほかない。

「e 原価は信頼性をもって測定可能なこと」に関しては、収益費用対応の原則（**matching principle**）から見て必然的要件であるが、原価が測定不可能である場合の入金額は、売上代金ではなく負債として認識しなければならないことになる（par19）。

I-5. 役務提供他への適用

「c 収益金額は信頼性をもって測定可能なこと」と「d 代金の回収可能性」は、役務提供等においても共通する要件である。長期にわたる役務提供や工事請負契約では、前払や分割払金額は必ずしも役務提供実績と一致しないため、たとえば次のような方法によって進捗度を測定しなければならない（par24）。

- ・作業遂行（役務提供）度合いを査定する方法
- ・総作業量に占める遂行作業量の割合
- ・総コストに占める発生済みコストの割合

・ただし、総作業量を信頼性をもって予測できないときや、コストをカバーできない恐れがあるときは、収益認識額はコスト認識額までとする (par26~28)。

I-6. 金利・ロイヤルティ・配当に係る収益認識

図表3 受取利息等（企業資産を第3者が使用するときの収益）の認識基準

受取金利	実効金利法による
ロイヤルティ	契約条件と発生基準による
配当金	株主としての配当受領権発生時

実効金利法 (effective interest method) とは、社債の発行価額や満期保有目的有価証券の取得価額が額面と異なるときの差額を満期までの期間損益に配分するときの「償却原価法」などで使われる (金融商品会計基準 IAS39の par 9 参照)。その場合の実効利率は、債券の約定利息と合せた金利調整差額が債券の簿価に対して一定となる利率である。

たとえば、物品の長期延払条件付販売においては、インボイス上は無利息の信用を買手に与えたように見えても、将来受取る対価には利息相当額が含まれるはずである。IAS18によれば、対価の公正価値 (将来キャッシュフローの割引現在価値) が売上収益であり、対価額面との差額は受取利息として処理しなければならないことになる (par29, 30)。

I-7. 複合取引に係る収益分割認識

IAS18には複合取引に係る収入額は個別取引に分割して収益認識する基準がある。すなわち、一つの取引であっても、複合した構成要素から成立つ場合には、取引の実態を表す目的で、識別可能な構成要素毎に区分し、商品販売後において付帯するサービスを提供する場合、そのサービス部分に対応する代金がすでに入金した金額に含まれている場合には、その部分は他の部分と同時に収益認識することなく次期以降に繰延べる (IAS18, par13)。

米国やわが国にはこれに相当する基準はないが、とくに IT 業界では複雑化・複合化した取引が増えている。その他の業界でも取引の複雑化が広がっているが、そのときの問題は、一本の契約を複数取引に見合う金額に合理的に分けられるか、しかも個別のコンポーネントについて信頼性ある公正価値測定が可能かどうかである。

I-8. 発行したマイレージやポイントカードの収益認識

IFRS には、上記複合取引に係る会計指針として、顧客ロイヤルティ・プログラムに関する解釈指針 IFRIC13がある。企業が商品販売の過程において顧客を抱え込むために発行したポイントやマイレージは、将来の商品提供義務であり、それに相当する当初収益の一部は、まさに上記 IAS18, par13を適用して、義務を履行するまで負債として繰延べるよう求めている

(par5). 将来供与する便益に金額的重要性がなければ費用性引当金の設定でもよいはずであるが、収益金額は公正価値で測定すべきと考えるIASBは収益分割認識方式を原則法としている。この方式を実行するには信頼性ある公正価値測定ができるかどうか鍵となるはずである。

ちなみに、IFRSを適用して連結財務諸表を公表している中国の南方中華航空は、2008年12月期では、IFRIC13の正式適用に先んじて、まず費用認識方式を採用し、次年度から収益分割方式を採用すると宣言している（AICPA, *IFRS ATT-2009*, p109）。

I-9. 修理補修サービス込み販売代金の分割収益認識

洗濯機等家電製品を、販売から1年以内に故障すれば無償で修理サービスするものとして販売する。販売代金の中には、何パーセントかの確率で1年以内に発生する修繕費の見積額が入っており、その部分を個別に識別することは容易なはずである。その見積額の全販売代金に占める重要性にもよるが、その部分は繰延べき収益、すなわち販売時には負債として認識することになる。高額プランの性能を3年保証すれば、負債の現在価値を毎年見直すことも必要になる。

I-10. 収益 (Revenue) と利得 (Gain) の区分

マクドナルドの2008年1～9月期決算に関する次のような新聞報道があった。

マクドナルドが直営していた店舗を、FCオーナーに売却したときの固定資産売却益を営業利益に計上していた。連結営業利益142億円は、前年同期比3%増で表面的には堅調だが、連結キャッシュフローから推定できる店舗売却益（売却金額から店舗・設備の簿価を差引いたもの）は45億円になり、これを差引くと、営業利益は実質減益だったことになる。同社定款の事業目的にはFCオーナーへの店舗売却が入っており、店舗売却益は「本業」の営業利益というのが正当化理由であるが、外部者が業績分析をするときには誤解を招く。なお、電子クーポンなど積極投資が奏功して外食産業の中では健闘している。（2008年12月9日）

IAS16（有形固定資産会計基準）によれば、プラント設備などの売却益は「利得 (Gain)」であり、収益 (Revenue) として計上してはならない (par.16)」という規定があり、わが国の損益計算書形式では、上記45億円は「売上高」ではなく「特別利益」となる。

図表4 概念フレームワーク：利益 (income) の定義と収益 (revenue) と利得 (gains) の関係

利益	{ <ul style="list-style-type: none"> 収益—本業 (ordinary activities) から発生する利益：売上高，受取手数料，受取利息，受取配当金，ロイヤリティ，賃貸料 利得—非流動資産の処分益，未実現益，有価証券評価益，長期性資産の価値上昇 }
----	--

I-11. パーター取引に係る収益認識

公正価値会計は、もし非貨幣資産に適用可能であれば、収益認識の幅を広げる可能性がある。非貨幣資産との交換取引については、米国には APB29号 (1973) とそれを一部修正した SFAS153号 (2004) があり、中国には企業会計準則第7号 (2006) がある。いずれも、交換資産間の公正価値差額 (“boot” という) をカネによって決済する取引も対象としている。交換取引によって取得する資産の受入れ価額は、boot 支払側では「譲渡資産の公正価値 + boot + 直接関連費用」となり、boot 受取側では「譲渡資産の公正価値 - boot + 直接関連費用」となる。取得資産の公正価値測定には、対価である譲渡資産の公正価値を使う。この点は企業結合会計では馴染みはあるが、非貨幣資産の公正価値と簿価との差額は損益処理し、しかも上記準則第7号によれば、譲渡資産が棚卸資産の場合には販売として収益認識する。商業的実質がある取引に限定して適用すれば良いが、下手をすると循環取引を正当化し、売上の水増しに使われるおそれがある。それだけに慎重を要する課題となろう。

石油ガスや非鉄金属のような同一性質の商品の場所的交換は顧客のニーズに速やかに応じるために行うのであって、利益稼得プロセスを経ていない。よってこのような交換取引について収益認識することはない。しかし、所有する商品 A (モノまたはサービス) を、性質が全く異なる第三者所有の商品 B とあるいは B+/- 現金と交換するとき、商品 B について信頼性ある公正価値測定ができるならば、B の公正価値 (+/- 現金調整額) が収益である。

I-12. 実現基準と収益費用対応の原則は存続するか

収益認識は、企業活動の中核であり、企業会計の根幹部分である。ところがどのような取引にも普遍的に妥当する包括的な会計基準はいまだ整備されていない。ビジネス・モデルの複雑化・多様化により、一つの原理原則に照らせば、すべての取引実態に応じて適切に適用できるような便利な基準 (standards) は期待できないからである。期待できるのはせいぜい基本的な考え方の指針であり規準 (criterion) である。

2008年12月に IASB/FASB が提案した顧客との契約に基づく権利義務の増減モデル (以下、DP という) は、いま米国で使われている「稼得プロセス」や IAS18の「重要なりスク・便益の移転」という認識要件はあいまいだと見て、より具体化しようとしている。権利義務を測定し資産負債の増減を認識するモデルは、資産負債アプローチへの移行を目指しているが、逆に観念的に見える。観念的というのは、顧客との権利義務は取引行為の結果として生じるものだからである。契約に注目するのは良いが、収益はやはり取引行為そのものに基づいて認識すべきであろう。この DP が仮に採用されても、現行の米国 GAAP や IAS18号による実務はさほど変わらないであろうともいわれている (日本公認会計士協会編『収益認識』(平成21年11月)。そのわけは、筆者が思うに、収益は商品取引から生まれるのであり、同時に認識する費用との差額が、取引の結果が純資産の増加に結実するからであり、結論をいえば、収益費用アプロー

チを離れるわけには行かないのである。

金融商品には、その保有ポジション高と市場の変動による相乗効果が資産負債の価値を変動させ、その変動が損益を生む。だから資産負債アプローチがよく似合うのであり、包括利益段階では、実現利益か未実現利益かも問題ではなくなる。これに対して、モノやサービスのようないかなる非金融商品にあっては、第三者との取引が利益を生むのであるから、収益がいつ実現し、それに見合う費用がいつ発生するか、収益費用の金額をキチンと測定できるかどうか勝負どころとなる。観念的な権利義務アプローチよりも、伝統的な実現基準と収益費用対応の原則は依然有効であり、手放すわけには行かないと考える。ただし、実現をより適切に認識するには、形式的引渡しだけではなく、支配やリスク・便益移転にも注目し、何を以て移転したと見るかは個別実態判断に頼るほかない。公正価値測定は、資産会計や企業結合会計では盛んに使われはじめているが、これからの収益認識では、とくに複数要素契約（複合取引）では不可欠である。そうであれば、収益費用アプローチと資産負債アプローチを二項対立の図式で捉えるのではなく、濃淡の差はあっても、ともに有効な道具と見るべきであろう。

第Ⅱ部. IASB/FASB による収益認識公開草案（ED）の基礎概念

Ⅱ-1. 拡大する「支配」概念の適用範囲

物品の販売における収益認識規準は、わが国では売手からみた「所有の移転」が一般的であるが、IAS18では買手への「所有に伴うリスクと便益の移転」が主たる要件とされている（par 5）。いずれも「所有」（オーナーシップ）が鍵概念である。ただし、前者では「形式的な所有の移転」、後者では「実質的な所有の移転」を判断するところに違いがある。

では、IASB/FASB が2010年6月に公開した ED ではどうなるのか。そこでは「支配」が鍵概念となり、顧客が契約目的に適う商品を顧客が自由に使用または処分できるようになったこと（すなわち商品の「支配」を得たこと）を以て判断するよう求めている。誰が商品の「所有権」を有しているかは比較的分かり易いが、それは「支配」の一形態にすぎず、「支配」は状況を総合判断しなければならない。その代わりに、商品販売だけでなく請負工事を含むあらゆる役務提供に適用させようとしており、その意味で「支配」が収益認識の首尾一貫した鍵概念になる可能性はある。以上を簡単にまとめると図表5のようになる。

図表5 収益認識における「所有」と「支配」の比較

	わが国の一般的実務	現行基準 IAS18	2010年6月のED
収益認識時点	形式的な所有の移転	実質的な所有の移転	顧客による支配取得
汎用性	モノの販売	モノの販売	商品販売・請負工事等

「支配」概念は、わが国ではすでに平成9年の連結財務諸表原則で導入され、議決権の所有

割合に支配力基準を加味して連結範囲を拡大した。また、企業結合の現行基準 IFRS 3 と SFAS141R では、かつては資産や株式を買うこと（パーチェス法）であったが、支配の取得（取得法）に改められた。支配取得の対価も対象資産負債も、従前取得持分や非支配株主持分ののれんに至るまで支配取得日の公正価値で測定するほどの徹底ぶりである。その前には、金融資産の認識中止に係る IAS39においては、リスクと便益は実質的にすべて移転していても、譲渡企業が譲渡資産を支配し、譲受人の自由処分が制限されていれば認識を継続するよう改められた。なお、支配（control）とは、商品を使用し活用する排他的権利である。

同一のことが、収益認識 ED でも起こっていると考えれば、「支配」が鍵概念になる経緯は理解し易い。顧客との契約から生まれる収益は、契約の識別から履行義務を果たすまでの5段階を辿って認識することになるが、最終判断は「支配」を取得したかどうかである。ただし、「支配」は目に見えない抽象概念であり、実態判断にはケーススタディが不可欠であるが、下記図表6のように、所有や占有と一致する場合もあれば、一致しない場合もある。

図表6 形式と実態の関係（par30）

取引形態	商品の法的所有権または物理的占有の移転
通常の売買	商品引渡時に所有権も支配も顧客に移転する。
例外Ⅰ：所有権留保を伴う販売	支払を確保するためであって、商品の支配は顧客に移転している。
例外Ⅱ：Bill（請求）& Hold（占有）	代金は請求し、商品は引続き顧客に指図あるまで売手が占有するが、商品は顧客の支配下にある。
例外Ⅲ：顧客特注のデザイン・機能を有する製造中の商品	顧客に支払義務が発生しており、顧客が商品を支配している。

Ⅱ-2. 取引と契約の経済実態重視：売買同時契約を実質1契約とみる場合

ED は売り買い同時契約を実質1契約とみて会計処理すべき例として、資産の売却と買戻しの同時契約の3つのケースを挙げている（par.B47~52）。(a) 売り手が買い戻す義務をもつ（フォワード契約）、(b) 買い戻すコールオプションを持つ。これらのケースでは買手の自由処分権は制限されるから、買手は商品を「支配」していない、よって売手は収益認識すべきではない。他方、(c) 買手が売手に対して買戻しを求めるプットオプションをもつならば、買手は商品を自由に処分できる、すなわち「支配」できる、よって「返品権付き販売」におけると同様、売り手は当初の売却時に収益認識して良い。

では売手が収益認識すべきではないとされる (a) と (b) はどうすれば良いのか。売却から一定期間後の買戻し価額が当初の売却価額を下回れば、その取引実態は使用权の譲渡であり、使用貸借であるから、差額は受取使用料として処理する。逆に当初の売却価額を上回れば、その取引実態はファイナンスであるから差額は支払金利とすべきという。以上を整理すると下記

図表7のようになる。

EDの議論はそこで終わっているが、もうひとひねりする必要がある。わが国金融商品会計基準の「金融資産の消滅の認識」に係る実務指針は「支配の移転が認められる譲渡人の買戻し権」について「支配の移転が認められるような譲渡人の買戻し権もある」（第33項）という。それは、「譲渡金融資産が市場でいつでも取得することができる時、または買戻し価格が買戻し時の時価であるとき」である。現物資産は金融資産と違って完全に同一価値といえる場合は少ないが、国際相場商品では大いにあり得る。たとえばロンドンの金属取引所が扱う純度99.99%の銅の場合、同質・同数量の商品は市場でいつでも時価で買戻することができる。買手は取得資産を自由に処分できるから支配は売却時に買手に移転しており、売手としては当初の引渡時に収益認識可能となるはずだ。そうであれば、図表7の例外のように収益認識可能な場合を追加できると思われる。

図表7 商品売買の同時契約条件と収益認識の関係（ED,parB47~52による）

商品買戻し契約の条件別類型	売手が無条件買戻し義務を負うフォワー型契約	売手が無条件で買戻せるコールオプション付き契約	顧客が売手に無条件買戻しを求め得るプットオプション付き契約
商品支配力の有無	顧客に商品支配力なし		顧客に商品支配力あり
収益認識の可否	売手は収益認識不可。その場合、 a. 買い価額が売り価額を下回るときは使用権の譲渡であり、差額は受取使用料。 b. 買い価額が売り価額を上回るときはファイナンスであり、差額は支払金利。		売手は収益認識可能
例外	買戻し価格が買戻し時の時価であるときは売手は収益認識できる。		

II-3. 顧客重視へと変わる収益認識

いつ・いかなるときに収益を計上すべきか、すなわち収益認識規準はいかにあるべきか、これは従来から企業会計の最大課題であるが、大雑把に整理すると、①「出荷による所有権の移転」（わが国企業会計原則）や「稼得過程の終了」（米国概念ステートメント5号）から、②「所有に伴うリスクと便益の移転や商品への関与・有効支配の中止」（IAS18）へと変わり、さらにこれからは、③「顧客による商品の支配」（2010年6月公表のIASB/FASB共同草案）へと変わろうとしている。

上記の規準の移り変わりを、売り手と買い手の関係を中心に整理すると、①は売り手の都合、②は売り手と買い手双方の間でリスクと便益が移転する過程、③は買い手（すなわち顧客）が満足するとき、それぞれに注目していることが分かる。言い換えれば、売り手の都合から顧客重視への転換である。

顧客重視はマーケティングのキーワードであり、コトラー&ケラー『マーケティング・マネジメント』は次のようにいう。「今日の企業はかつてない競争に直面しているが、製品をひた

すら販売する理念から顧客満足度を高めるマーケティング志向の理念へと転換すれば、競争を勝ち抜ける可能性は高まる。顧客が企業のパフォーマンスを評価する際、良い納品の定義は顧客によってさまざまであるが、いつ納品するかは顧客満足度を高める一要素だ(第4章)。」良い納品と良い納期が顧客満足度を高めるのと同じように、収益認識においても良い納品と良い納期が契約上の履行義務を果たしたことのメルクマールとなる。

今回の草案は顧客との契約から生まれる収益を対象としているから、利益追求の社会性はなおさら強調されて当然と思われるが、もともと収益とは「企業が社会の経済的必要性をどの程度充足したかを示す尺度」(武田隆二『最新財務諸表論』第22章)であり、「自らの利益の追求が、自動的に社会的責任の遂行を意味するように経営しなければならない」(ドラカー『企業とは何か』)。これらの指摘が収益認識の規準に活かされようとしている。

その表れとして、契約上の履行義務を識別し、履行義務を果たしたときに収益を認識するのはもとより、商品の潜在的欠陥については当初収益額に補償義務を厳しく認識するよう求めている。

しかしながら、あたりまえのことながら、企業は利益なしに存続することも社会的責任を果たすこともできない。売り手にとっての収益とは、したがって、本業から生まれる「資産の増加」を表すものでなければならない(米国概念ステートメント第6号)。顧客要求の満足と同時に売り手の資産増加をもたらすのが顧客との商業取引の生産性だから、顧客の信用リスクを見きわめ、代金回収の可能性をほぼ確保し、収益額は顧客を満足させるに必要なコスト以上を上回らなければならない。売上高重視から営業利益重視へと、抜本的にグループ方針を切り替えるには、個別段階からのIFRS適用を考えるべき段階に差し掛かっているのではなかろうか。

II-4. 確率化する収益認識と負債

EDは、認識時点を従来の商品の引渡しから支配の移転とした。物理的動きではなく抽象的な支配の動きに注目したのは資産概念や金融商品の認識中止要件とも整合する革新的基準といえよう。また、業界ごとに100以上も収益認識基準があるといわれる米国の現状を抜本的に改め、あらゆる業界に適用できるシンプルなプリンシプルを見出すには、勢い抽象度が上がるのはやむを得ない。

その抽象性を補っているのが、1999年に米国SECが公表したSAB101もそうであったが、多数の分かり易い例示である。ところが、SAB101と比較すると、大きな違いが目につく。確率(probability)という言葉が、あたかも自明の前提条件であるかのように、しかも頻繁に使われていることだ。ざっと見ても、返還権付き販売において返還債務を認識するときの返還確率、商品の潜在的欠陥や販売後の修繕サービスを予想する確率、将来購入割引券を使う確率、ポイントカードを使う確率、同一商品に売り買い同時契約におけるオプション行使の確率、取引対価の決定における顧客の代金不払いの確率。

これらの確率を使って得られる金額は、顧客からの入金額の一部を負債として認識するために使われるから、収益金額に少なからぬ影響を及ぼす場合が生じよう。

わが国企業では、負債といえば確定債務やそれに近いものであり、それ以外の支払時期や金額が見積りに依らざるを得ないものは、別途の引当金を設定することによって対応している。すなわち、入金額は全額収益として認識したうえで、実現した売り上げに係る将来の負担額は引当金設定によって収益費用を対応させており、確率計算による負債認識はほとんどの企業にとっては未知の課題となる。といっても、包括貸倒引当金は過去の実績率によって設定するように、多数の取引事例によって「大数の法則」が働き客観的な確率が得られる場合は良い。問題は、経験が浅く、事故のような偶発事件によって左右され、いわば「少数の法則」しか働かない場合だ。そのような場合は、いくつかのケースが起こる確率を想定し「加重平均確率」を使えということになろう。それも科学的な手法、客観的な見積り方のような印象を受けるが、主観の積み重ねにすぎないことが多くなろう。

そもそも、会計事象は物理現象とは違うのであるから、過去の経験だけから得た確率に至るところで振りまわすのではなく、将来の変化を読む目を養う方がまずもって必要になるであろう。たとえば、ポイントが複数の発行企業で利用可能となり、外国企業との間でも共通化が進めば、使用される確率は高まり、やや極端に言えばポイントは貨幣に近づくはずである。そもそも顧客からの対価の一部を負債認識するのは、同一契約に複数の履行義務を含むからであるが、適切な収益認識には適切な確率計算による負債認識が必要になろうとしている。

II-5. 資産負債中心観における保守主義の原則

EDには、顧客重視、確率化などの特徴が認められるが、保守主義への回帰傾向もその一つとして挙げることができよう。EDの設例20によれば、債務不履行リスクが10%あると予測される顧客の信用リスクに対応するには、顧客への商品引渡やサービス提供時のインボイス金額は100であっても、認識すべき売り掛金と収益は90である。これは、将来キャッシュフローの予測による売掛債権の公正価値測定を徹底するという意味では資産負債中心観の表れであるが、同時に保守主義会計の回帰の表れともいえよう。従来会計では、インボイスという外部取引の証拠に基づいて収益認識する以上、売上高の計上時期を恣意的に操作すれば話は別であるが、収益は専ら外部資料によって認識するには保守主義が働く余地はないと考えられてきた（たとえば、吉田實（2002）第12章）。ところが、EDでは会計上の保守主義は収益認識にも入り込むことになる。

予測される将来のリスクに備えて、慎重な判断を求めるのが企業会計原則のいう保守主義の原則であり、資産と収益の過大計上や負債と費用の過少計上を警戒するのが慎重性の概念であった。これらの概念はIASBの概念フレームワーク2010年版では削除されているが、その精神は随所に現れており、益々強調される傾向さえ窺える。

売掛金の回収をめぐる不確実性や貸倒リスクに対して、実務では過去の貸倒実績率に基づいて包括引当金を設定することで対応してきたが、EDは顧客ベースの回収リスクを予想し、個別引当金の前倒し設定ではなく、売掛金と収益額の当初認識額に反映させようとしている。この保守的方法を徹底すると、信用リスクを調整してインボイス金額を決めることも考えられる。代金回収リスクへの対応以外にも、各種オプション付き販売の設例にも、従来の会計慣行に比べるとかなり保守主義化の傾向が見られる。

他方、両ボードによる概念フレームワークの改訂案：IASB(2006)では、現行のIASフレームワークが掲げる慎重性(prudence)は消えた。消滅理由は明らかにされていないが、FASBの概念ステートメント第2号は資産や収益の過少表示は情報の信頼性や忠実性を損なうと強調しているように(par96)、保守主義は情報の目的適合性を低下させるという信念が強いからであろう。しかしながら、いかに強く保守主義会計は情報の信頼性や忠実性を損なうと主張しても、またいかに概念フレームワークから慎重性を駆逐しても、経験豊かな企業が財務報告を作成する過程で働く保守主義的傾向は止まらない⁵。

IASBの現行フレームワークも、収益認識において費用収益対応させる際に概念に合わない資産負債の計上を戒めている(par95)。しかし、ドイツあたりでは過剰な引当金が隠れた利益留保(Hidden reserve)となり、利益平準化に使われているのは周知の事実である。

Hellman, N(2008)によれば、過剰引当金を許す土壌は収益費用中心観にあり、それを支える費用収益対応の原則(matching principle)にあると見られている。これがIASBは資産負債中心観への転換を進める理由となっており、確率によって売掛金の公正価値を見積もり、不確実性に対応するには、過剰は純資産は会計上の見積もりを頻繁に繰り返すことによって修正するほかないという。

第Ⅲ部 収益認識公開草案(2010)による製品保証等

Ⅲ-1. 新しい製品保証等の区分を伴う会計処理案

製品販売において、製品の引渡後に発生する不具合の補修サービス等については、わが国企業会計原則では「製品保証等引当金」を設定することによって対応している。その補修コストは予め製品代金に織り込まれているか顧客から別途保証サービス代金をもらうが、当初の製品販売代金は全額収益認識した上で、別途引当金設定額と同額を費用として認識するのが普通である。

これに対して、EDは、下記図表8のように、①製品の引渡時に気付かなかったがすでに潜在していた欠陥に係る法的義務、②製品の引渡時ではなくその後に発生する故障の補修サービス等、に区分する。①は部分的な債務不履行、②は独立した履行義務とみることによって対価を会計処理する。EDによる会計処理は、①と②では次のように異なるが、現状処理と比較す

れば、いずれにおいても認識すべき収益は減少し負債は明らかに拡大する。

- ① 引渡時の潜在的欠陥、引渡時に明らかでなかった欠陥（以下、瑕疵担保責任と呼ぶ）は、無償で保証するよう法律が求めることが多く、保証期間は比較的短い。これは製品引渡義務の一部であり、別途の履行義務ではない。よって、欠陥ある製品部分については履行義務を一部充足していないから、追って修繕するか取り替えるまで、その部分は収益認識しない（B14～15）。逆にいえば、当初引渡時に収益認識すべきは、顧客に約束した状態で引渡した部分のみとなる。EDのExample 4によれば、引渡製品数1000個のうち1%に相当する10個の欠陥製品があると推定されれば、その部分に係る売上高（CU1000＝販売単価CU100×10個）も売上原価（CU600＝棚卸資産簿価単価CU60×10）も保証期間内は義務を履行するまで認識しない。もし期末現在において、出荷製品数のうち取り替または修繕が完了していない部分があれば、欠陥製品の個数を見直したうえで、取り替または補修の必要がある棚卸資産相当額について資産認識し、もしそれが無価値であれば減損処理する。
- ② 引渡時の欠陥ではなく、引渡後に発生する故障等に係る製品保証は、売上単価に織り込み済みであろうが別料金を受領しようが、別途の保証サービスである。サービス期間は比較的長期であることが多いため別個の契約に基づく履行義務として扱い、独立販売価格ベースで対価を按分して本体製品価格と補修サービス部分に割り当てる（B17）。

図表8 売買契約における2つの製品保証義務（ED par.B18）

対象	引渡時の潜在的欠陥 Latent defects at transfer	事後発生欠陥 Faults that arise after transfer
法的義務かオプションか	顧客保護のための法的義務	顧客のオプションによる有料サービス
本体商品引渡義務との関係	一体となった義務	別途の義務
保証期間	比較的短期（数か月）	比較的長期（数年）

Ⅲ-2. EDの会計処理案の背景にある2つの履行義務

上記②の別個の履行義務である製品保証サービスについての会計処理を実務化するとすると、従来の製品保証引当金に代えて、従来の収益の一部が補修サービスまたは期間経過するまでは負債認識しなければならない点に若干の戸惑いを覚えるが、理屈は比較的分かり易い。

ところが、①潜在的欠陥に係る製品保証となると、そう簡単には納得できない向きが多いのではなからうか。これは民法でいう目的物の瑕疵担保責任に係るものであり、いまの実務では債務不履行と理解する向きは少ない。製品引渡時に何らかの会計上の手当てをすることはなく、現実にクレームが発生し、話し合いの結果当方の責任で解決せざるを得ない段階となれば、実際の負担額を費用処理するに止まる。発生は偶発的であり、発生額を見積もることは困難だか

らである。

EDによる①の処理案は、企業は本来瑕疵のない製品を引渡す義務を負うにもかかわらず、一部に潜在的欠陥がある製品を供給したことは履行義務を一部充足していないという考え方に基づくものと考えられる。製品引渡義務の一部とはいえ、修繕するか完全な製品と取り換えるまでは債務不履行であり、よってその部分は負債認識することによって収益認識時期を繰延べべきという論理が共通しているからである。

本論では専門外の法学論争に深入りするつもりはないが、契約の本性に関する「三分法の理論」に注目したい。それによれば、契約規範の内容を本質的要素、本性的要素、偶有的要素に分け、物の瑕疵に関する売主の責任は、売買契約に通常備わべき要素(本性的要素)であって、当事者間で具体的な取り決めがなくても契約の内容になる⁶。すなわち、三分法の理論は契約を補充する理論であり、その根元はローマ法に遡るが、現代に蘇りつつある。

Ⅲ-3. わが国の民法改正案に見る債務不履行の一元化と会計処理の改訂方向

売買の目的物に隠れた瑕疵があるときの担保責任については、わが国民法には570条がある。そこでは「第566条の規定を準用する」となっているが、「法定責任説」の解釈によれば、土地建物など特定物について地上権等がある場合等における売主の担保責任に限定される。債務不履行が発生しない場合に法律が特別に定めた責任ということになり、「特定物のドグマ」と批判されている⁷。売主の売買契約上の債務を余りにも狭く解釈し過ぎて、現代の取引で圧倒的に多いのが電気製品など不特定物である。潜在的欠陥が見つければ、無償で補修を受けるとか、欠陥のない完全製品と取り替えるのが一般的であり、「法定責任説」はいまの取引実態に適合しない。

特定物売買ではなく、不特定物の「種類売買」が取引社会における重要な売買モデルとなっている今日、目的物の引渡時における潜在的欠陥を顧客(買主)のリスク負担とすることなく、顧客に完全履行請求権があることを認めざるを得なくなっている。

現行民法は1898年(明治29年)に制定され、それ以来抜本的に変らなかった部分であるが、社会経済の構造が変わることによって取引形態も価値観も変わり、110年ぶりの大改正が準備されている。一般の取引関係や契約の法律関係を中心とする債権法に係るところが中心になる模様であるが、現に商品に関する情報や説明が不足したまま、内容不明の瑕疵として問題を先送りすることが問題になることが非常に多くなってきたからであろう。企業の会計情報開示義務が高まっているように、取引を活発化するには商品の情報提供義務も現状以上に高まって当然であり、現実のニーズにそぐわないルールは改めなければならない。ちなみにドイツやフランスにおいても、そのような方向で改正されている。

欧州における民法改正の背景には国際物品売買の契約条約に関する国連条約(UN-CISC)があり、その第3部では、「債務不履行と瑕疵担保責任の二元構成の廃棄」が謳われている。

国際取引が日常的になっている以上、会計基準のグローバル化と同時に、取引基本法たる民法のグローバル化も行われて当然であり、取引の法的枠組みにも共通性があったほうが望ましく、その点に異論は少ないであろう。

わが国でも瑕疵担保責任として論じられる場面を債務不履行の一類型に統合しようとしている⁹。特定物ドグマを否定し、瑕疵担保責任を契約責任とみる「契約責任説」の台頭している。「法定責任」と「契約責任」については、一律に論じることはできないが、後者は、下記図表9のように、「瑕疵担保責任は、特定物、不特定物を問わず、買手の信頼を保護し、対価的均衡を維持するものであり、債務不履行責任の特則とみる立場」と理解される。

図表9 瑕疵担保責任と債務不履行の一元化

	法定責任説	契約責任説
特定物	担保責任	ともに債務不履行
不特定物	債務不履行	

（内田貴『民法Ⅱ』を参考に）

ちなみに製品の瑕疵担保についての民法改正案では、特定物・不特定物を問わず、債務不履行の一環として捉える「契約責任説」が主流になっており、善意の買主には次のような救済手段を幅広く用意するよう提案している¹⁰。（一）瑕疵の修補または瑕疵のない代物引渡請求権、（二）契約解除権、（三）代金減額請求権、（四）債務不履行による損害賠償請求権。

他方、売手の保護も忘れていない。上記（一）に基づき修補を請求した場合において、売買目的物の価格と比較して修補に過大な費用がかかる場合は、売手は、修補に代え、代物の引渡または代金の減額をすることによってその責任を免れることができる、または逆のケースなど、買主の一方的な要求を優先することなく、売手に過大な負担にならないようなバランスある配慮をしている。

以上のように、瑕疵担保責任も債務不履行の一種とする民法改正案の趣旨に沿う会計処理は、上記EDの①と同様に、欠陥ある製品部分については履行義務を一部充足していない、よって修繕するか取り替えるまで、その部分は収益認識しない、逆にいえば、当初の引渡時に収益認識すべきは顧客に約束した状態で引渡した部分についてのみとなる。

Ⅲ-4. 海上輸送途上における製品損失リスク

船積地フリー・オン・ボード（FOB）条件の貿易取引では、買手指定の本船への積み込みが完了すれば、具体的には貨物がクレーン等によって船のブリッジを超え on board となったときに、その所有権は買手に移転する。これが国際的取り決め（Inco terms）である。したがって、売手の製品引渡しの履行義務は船積時点で完遂されたことになる。本船の船長から船荷証券（Bill of Lading）が発行され、この有価証券は輸出為替手形の買取りと同時に銀行経

由で輸入者に送られれば、輸入業者としては貨物を自由に処分することも可能だ。買主は、船積時点ではいまだ貨物を占有していないが、船積時点で所有権は買手に移転しているところから、輸出者は通常船積日（B/Lの日付）を基準に輸出売上高を計上する。これが実務の現状である。

しかし、貨物には潜在的な欠陥もあり得るほか、リスクを伴う海上輸送には日時がかかり、途上で商品に損害が発生することは少なくなく、事後に商品数量や品質劣化に伴うクレームは値引き等で対応している。そもそも、FOB条件などInco termsはあらゆる場合に適用できるほど完全ではない。たとえば航空貨物には適用されず、トラブルは珍しくない。

そこでEDのExample13は、輸出商品について発生する損害について、ビジネス慣行にしたがって、無償で代替品を送った実績のある輸出者は、買主は商品の支配は取得しているとはいえ、暗黙裡のうちに追加的・強制的履行義務を負っている。その場合、船積時点ではインボイス金額全額について収益認識すべきでない場合がある（金額の重要性にもよるが）と指摘している。

これは売買取引に係る、瑕疵担保責任、製品保証に次ぐ第三の履行義務であり、輸送途上の損害リスクに係る、売手にとってはいわば衡平法上の義務（constructive obligation）といえよう。上記①製品引渡時に潜在する欠陥保証債務と比較すれば、買主からみれば売手の債務一部不履行を主張する余地がある点では共通性がある反面、売手はリスクカバーという別個の履行義務を負う点は異なる。他方、②引渡後の独立した製品補修債務である点は共通しているが、法律や契約によらない、ビジネス慣行による義務である。

Ⅲ-5. 瑕疵がある物品販売に係る返品権

企業は顧客に製品を引渡すとき、契約条件として、または商慣習として返品権を顧客に与えることがある。とくに出版業界や医薬品業界で多くみられる。その場合、顧客に対する全額または一部返金（refund）は発生可能性により加重平均して見積り、当初の収益認識額を減額し、返金負債（refund liability）を認識する（par37）。返品は資産として認識するとともに、売上原価を調整する。なお、見積額の修正は事後調整する（parB9）。

第Ⅳ部 おわりに

本稿では、わが国、米国、国際会計の現行規準およびIASB/FASBによる収益認識EDを比較検討することによって、収益費用中心観から資産負債中心観へ、形式的細則主義から実態重視の原則主義へと、収益認識会計が構造的変革を迎えていることを確認した。

第Ⅱ部の終わりでは、EDの基本特性について、保守主義会計への回帰が見られると結論付けたが、実務上の課題としては、将来キャッシュフローの見積もりには不確実性を伴うところ

であり、顧客の支配取得時点のタイムリーな見きわめや顧客の信用度チェックに時間とコストがかかるであろう。また、わが国では、収益（売上高）は最も重視されている企業業績指標であり、計上方法や時期については選択肢が多いが、第Ⅱ部と第Ⅲ部でみたように、IFRS採用によって負債概念は拡大し収益認識のハードルは高くなると予想される。

第Ⅲ部では収益認識にかかわる製品保証問題について、わが国で進行中の民法改正（案）における瑕疵担保責任や債務不履行との類似性を追求した。専門外の法律を援用にはそれなりにリスクを伴うが、売手の履行義務が厳しさを増す背景に踏み込みたいからであり、何らかの共通性があると考えられるからである。

まず第1に考えられる共通性は、国際取引と民法のグローバリゼーションであり、それがわが国の民法改正案に見る債務不履行一元化と密接な関係にあるのではないかということである。売手の履行義務の強化は、顧客（すなわち買手である消費者）の保護である。この点については、EUが頻繁に各種の消費者法関連の指令を出し、ドイツはこのEU指令を国内法化するために、2002年には債務法の大改正（民法の現代化）を行った。これがわが国の民法改正案にも大きく影響していることは多くの文献によって確かめることができる¹¹。また、国際物品売買の契約条約に関する国連条約でも債務不履行責任と瑕疵担保責任は一類型へ統合されている。グローバリゼーションの流れは取引ルールの一元化を必要とするとはいうまでもないが、民法と会計のグローバル化を進める梃子になっているように思われる。

註

- 1 わが国の実務では収益認識を「売上高計上」という。収益は資産負債とキャッシュフローに裏付けられて利益に近い概念であり、売上高の実態は資産負債やキャッシュフローとかけ離れた取扱高を意味することが多い。
- 2 工事契約については、完成基準と進行基準の選択基準を示す「工事契約に関する会計基準が平成21年から適用されている。進行基準のみ認めるIAS11号とは異なり、工期が比較的短い契約等には完成基準も認めている。しかし、後述のEDではIAS11号の見直しは必至。
- 3 「商法会計」と「税務会計」を連携させ、さらには情報開示目的の「証取法会計」をも関連させてきたわが国の「トライアングル体制」では、商法規定によって確定した利益を課税所得のベースとするところから「確定決算主義」と呼ばれ、会計数字を税務計算のベースとするところから「基準性の原則」と呼ばれてきたが、会計目的の変化と将来キャッシュフローの見積もりによる公正価値測定を多用するIFRSでは3つの制度会計の相互関連性を維持することは不可能になろうとしている。
- 4 わが国の実務では詳細な税務基準を参照する会計処理が多い。米国については、Sarbanes-Oxley Act (2002) に因むLargay III . J. A. (2003) 編 Commentaryなどを参照。
- 5 Watts, R. L. (2003) によれば、FASBは情報の中立性を守るために保守主義の原則を禁止しよ

うとしているが、米国の会計実務では保守議は直近30年間で益々盛んになっている。

- 6 石川博康 (2010), 序章 第2節 (42~43頁)
- 7 内田貴 (2008) 『民法Ⅱ第2版』東京大学出版会, 第5章 (125頁)
- 8 北居巧 (2010) 「種類売買と供給契約」『民法（債権法）改正の論理』（池田真朗ほか編著, 新青出版）は、種類売買は特定によって特定物売買に転化する論理自体を否定し、種類売買に独自の法理を確立すべきであるという (272~294頁)。
他方、潮見佳男 (2010) 10章（種類売買と瑕疵担保責任）によれば、末川博は昭和32年当時、「不特定物の売買でも民法570条の規定が適用されてよい。不特定物の売買で売主が給付したもので瑕疵がある場合には、完全な履行がないものとして更に債務の本旨に従って完全履行ないし追完履行を請求し得ることになるのは、一般原則上当然のことである」と述べていたが、それは売買の有償性に基づく公正な結果を期して売買の取引上の信用を維持する上から考えれば当然だからである (277頁)。
- 9 潮見佳男 (2010) 13章 (338頁)
- 10 第一法規株式会社編 (2010) 212頁の加藤案
- 11 潮見佳男 (2010) 『債務不履行の救済法理』信山社, 13章, 14章.

参考文献

- Gilman, S [1939] *Accounting Concepts of Profit* The Ronald Press Company,
片野一郎監閲 久野光朗訳 [1972] 『ギルマン会計学（上巻, 中巻, 下巻）』同文館出版
- Hellman, N (2008) “Accounting Conservatism under IFRS” *Accounting in Europe* Vol.5, 2008
- IASB (2006) *Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting*
- IASB (2010) *Exposure Draft Revenue from Contracts with Customers*
- Largay III, J.A, Editor (2003) “Commentaries on Principles-VS, Rule-Based Standards”
Accounting Horizons Vol.17 No.1
- Paton, W.A. & A.G. Littleton (1940, Reprinted 1957) *An Introduction to Corporate Accounting Standards* AAA 中島省吾訳 [1959] 『会社会計基準序説』森山書店
- Watts, R.L. (2003) “Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications”
Accounting Horizons Vol.17, No.3
- 池田真朗ほか編著 (2010) 『民法（債権法）改正の論理』新青出版
- 石川博康 (2010) 『「契約の本性」の法理論』有斐閣
- 内田貴 (2008) 『民法Ⅱ第2版』東京大学出版
- 北居巧 (2010) 「種類売買と供給契約」『民法（債権法）改正の論理』新青出版
- 黒澤清 (1963) 『近代会計学』中央経済社
- 潮見佳男 (2010) 『債務不履行の救済法理』信山社

武田隆二（2008）『最新財務諸表論』中央経済社

第一法規株式会社編（2010）『現行条文からみる民法改正提案完全比較』

吉田實（2002）『基本会計学』税務経理協会

The Structural Evolution of Accounting Criteria for Revenue Recognition

Takashi Fujita *

Abstract

Since the International Accounting Standard Board (IASB)'s adoption of Framework for preparation and presentation of financial statements in 2001, the balance sheet approach was chosen instead of the income statement approach. The ED (Exposure Draft of "Revenue from Contracts with Customers") issued by IASB/FASB in June 2010 clearly shows the structural evolution of accounting for revenue recognition, because it proposes that revenue should not be recognized only by the period matching principle of cost and revenue, but measured by increases in net assets measured by fair value.

The ED also remarkably proposes that revenue should be recognized only when an entity satisfies contractual performance obligations and the customer obtains control of the transferred goods and services. This means a significant change of recognition principle: from a simple and objective way of judgment based on legal or physical transfer of ownership to a professional way of judgment about the economic substance of transactions.

This paper first compares the accounting standards or principals of revenue recognition now prevailing in Japan, and these in the United States, and then examines the differences between the current IFRS (International Financial Reporting Standards) and the ED. It finally identifies the ED's parallel relationship with the draft of new civil law which is currently in the process of revision in Japan, because that legal draft seems to be helpful to professional judgment of revenue recognition in future.

Keywords

Revenue recognition, Income statement approach, Balance sheet approach, IFRS, Transfer of ownership, Transfer of risk and benefit, Revenue from contracts with customers, Satisfaction of performance obligations, Control obtained by a customer

* Correspondence to : Takashi Fujita
Visiting Professor, Graduate School of Business Administration, Ritsumeikan University
1-1-1 Noji-higashi, Kusatsu-city, Shiga 525-8577 Japan
E-mail : tafujita@ba.ritsumei.ac.jp