

## 【研究ノート】

# 利益計算構造の変化がもたらす 収益認識基準の画一化について

岩 武 一 郎

## 1. はじめに

財務諸表の比較可能性を向上させる目的のために、1980年代後半から進められてきた、国際会計基準委員会（IASC）の統一化プロジェクトにより、会計方法の選択に関する柔軟性が縮小する傾向にあることについては、すでに指摘がなされているところである<sup>(1)</sup>。たとえば、棚卸資産の原価決定方法（IAS 2号）において、後入先出法が廃止された点や、研究開発費の会計処理（IAS 9号）において、研究開発費を繰延資産として計上できる余地が更に狭められた点などにそのような傾向はあらわれている。

近年、わが国への国際財務報告基準（IFRS）の導入に関連して、物品販売の収益認識基準として選択可能とされ、これまで会計実務において広く採用されてきたいわゆる出荷基準がIFRSのもとでは否定され、いわゆる検収基準に変更を強いられるであろう事に対し、それが会計実務に与える影響が少なくないと予想されることから、大きな関心が寄せられている。

そこで本稿においては、このようなIFRS導入に伴う収益認識基準の変更について、会計方法の選択に関する柔軟性が縮小しているという視点から捉え、その背後には、収益費用中心観から資産負債中心観への利益計算構造の変化が存在する事について考察をおこなう。

## 2. 物品販売に関する収益認識基準

### （1）企業会計原則における収益認識基準

わが国においては、収益認識基準について、企業会計原則の第二損益計算諸原則三B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提供によって実現したものに限り」と規定されている以外は、特に収益認識に関する包括的な会計基準は存在しない。従って物品販売についてもこの実現主義の考え方に従って収益の認識を行うこととなる。

この点について法人税法基本通達においては、「商品または製品などの棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する（法人税法基本通達2-1-1）。」とされ、いわゆる引渡基準を採用することから、基本的に法人税法と企業会計原則の収益認識基準は共通の思考に立脚しているといえよう。更に具体的な収益認識の時期について、通達は例えば出荷した日（出荷基準）、相手方が検収した日（検収基準）、相手方

（1）たとえば、徳賀芳弘「会計測定値の比較可能性」国民経済雑誌 Vol.178 No.1（1998年7月）49ページ以下。

において使用収益ができることとなった日（使用収益開始基準）、検針等により販売数量を確認した日（検針日基準）等当該棚卸資産の種類および性質、その販売にかかる契約の内容等に応じその引渡の日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとしている（法人税法基本通達2-1-2、括弧書きは筆者による）。

選択したある基準を継続して適用すべきことを通達が要求している点についても、これは企業会計原則における継続性の原則の要請と同様であり、従ってわが国においては、企業会計上も法人税法上も共に収益認識基準については、資産の種類、性質、販売契約の内容などに応じて複数の収益計上基準の中から合理的な基準を選択し、これを継続適用すべきであるという点で、両者の間に収益の基本的認識に関する齟齬はないと思われる。

## （2）IAS18号における収益認識基準

IAS18号は、将来の経済的便益が流入する可能性が高く信頼性をもって測定できることを収益認識の基準としており、物品販売にかかる収益は以下の五つの要件をすべて充足した時点で認識すべきことを要求している。

- ① 物品の所有に伴う重要なリスク及び経済的価値を企業が買手に移転したこと。
- ② 販売された物品に対して、所有と通常結びつけられる程度の継続的な管理上の関与も有効な支配も企業が保持していないこと。
- ③ 収益の額を、信頼性をもって測定できること。
- ④ その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと。
- ⑤ その取引の関連して発生した又は発生する原価を、信頼性をもって測定できること。

## （3）出荷基準の適用に関する検討

わが国においては、一般的な物品販売取引の収益認識基準として、商品・製品の出荷時点をもって売上収益の実現した日とみなす会計処理であるいわゆる出荷基準が広く採用されている。一般的にわが国の物品販売においては、売手が物品を出荷後、顧客の手許に納入されるまで、または顧客が検収するまでの間の当該物品の保有に伴う重要なリスクについては、実態として売手が負担しているケースが多いと考えられる<sup>(2)</sup>。従って、上記IAS18号の5つの要件に照らせば、このようなケースの場合には出荷時点においては、①および②の要件を満たしていないと考えられ、出荷時点での収益の認識は認められず、物品に対する支配が顧客に移転したと判断される、顧客への納入時点または顧客による検収時点を収益の認識時点とするいわゆる検収基準がIAS18号に適合する事となり、現行の会計実務において広く採用されている出荷基準については多くの場合使用できないであろうと解説される。<sup>(3)</sup>

（2）山上真人「小売販売取引へのお荷基準適用に係る I F R S 適用上の論点と実務対応例」企業会計 Vol.62 No.2（2010年2月）51ページ。

#### （４）実現主義と出荷基準

ではなぜ、実現主義のもとでは、同一の物品販売取引に対しての収益認識基準として、検収基準または出荷基準からの選択適用が可能であったのであろうか。

この点について、出荷基準は実現主義の要件を満たしているとは考えられないが、一定の要件を満たす場合について簡便法として広く採用されてきたという見解がある<sup>（４）</sup>。このような見解においては、実現主義について以下のような解釈をおこなっている。実現主義における収益の実現とは、一般に、

① 財貨の顧客への移転の完了

② 対価の受領

の二つの要件を充足することをいう。ここで①の移転の完了とは、販売した資産の所有に係る重要なリスクと経済価値が顧客に移転し、売手が重要な追加的義務を何ら負わない状態になることであると解され、また②の対価の受領とは、移転した資産に対する現金または現金等価物その他の資産を取得することであると解されるとする。

従って、実現主義をこのように考えるならば、上述のごときわが国において多くみられる物品販売取引については、出荷時点において①の要件を満たすと考えることはできないこととなり、実現主義のもとでも出荷基準による収益認識は否定されることとなる。

従って、このような見解においては、従来から出荷基準が認められてきた理由として、わが国の会計基準の中で実現主義の具体的判断基準が明確化されていないことや、上述のように法人税法基本通達において、棚卸資産の引渡の日として出荷基準が例示されていることによる影響を挙げている。また、このような取引においては通常、その物品が継続的に出荷される性質のものであり、それが顧客に納入された後、顧客による検収が短期間のうちに自動的におこなわれ、なおかつ出荷日と顧客への引渡日の差異がほとんどないような場合が大多数を占めると考えられることから、これらの点を考慮し、検収基準の簡便法として出荷基準が容認されてきたと説明する。

しかしながら、このような見解は、その前提となる収益認識基準としての実現主義に関する理解について若干の疑問がある。そのため、従来、出荷基準が認められてきた理由についても再検討が必要であると考ええる。

### ３．実現主義における収益認識構造

#### （１）二つの利益計算構造

1976年に米国の財務会計基準審議会（FASB）が公表した『討議資料 財務会計および財務報告のための概念フレームワークに関する論点の分析：財務諸表の構成諸要素とその測定』

---

（３）山上真人 前掲注２ 51ページ。

（４）日本公認会計士協会会計制度委員会研究報告第13号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）－IAS第18号「収益」に照らした考察」I 9。

（以下、「FASB 討議資料」という。）では、収益費用中心観と資産負債中心観という二つの利益計算方法ないしは利益観の提示がなされている。

FASB 討議資料は、収益費用中心観における収益とは、企業の収益獲得活動からのアウトプットの財務的表現であると説明をおこなっている。ここでアウトプットとは、具体的には製造業や商業では製品・商品等の財貨が、サービス業では役務が当該企業から顧客へ移転または提供された事実をいうと考えられる。そして実現主義においてはこのようなアウトプットの存在に加えて、顧客からの現金あるいは売上債権などの貨幣性資産の取得というインプットの存在が揃ってはじめて収益の認識がおこなわれるのである。言い換えるならば、収益発生の原因としてのアウトプットの存在をまず認識し、次いでその結果としてのインプットの存在を認識するという点にその特徴が見いだせると考えられる。そしてこのような要件を満たす具体的な収益認識基準として、販売基準を代表として、工事完成基準、権利確定基準、割賦期限到来基準などが存在している。

一方、資産負債中心観における収益とは、資産の増加ないし負債の減少を認識することであると同討議資料は説明をおこなっており、資産・負債の変動に関連づけて収益の認識をおこなうことにその特徴がある。

## （２）収益費用中心観の収益認識

ところで、収益費用中心観において、収益認識の要素となるアウトプットとインプットは、複式簿記の勘定体系ではどのように位置づけられるであろうか。

まず、前述のように、アウトプットとは、財貨・役務が当該企業から顧客へ移転または提供された事実をいうのであるが、複式簿記では、この収益発生の原因となる事実について、名目勘定である収益勘定の貸方に記帳されることとなる。また、それを受けて、顧客からの貨幣性資産の取得であるインプットについては、实在勘定である資産勘定もしくは負債勘定の借方に記帳される。

この場合、収益勘定に記帳されるのは、あくまで収益発生の原因となる事実であり、それは何らかの具体的な実体を持つものではない。ある事実が収益発生の原因として捉えるのにふさわしいかどうかについては、法人税法の基本通達にみられるように、販売される棚卸資産の種類および性質やその販売に係る契約の内容などに応じ、その引渡しの日として合理的であると認められるかどうかという観点から判定されることとなる。いわば取引慣行などにおいて当該取引の利害関係者間において形成される「社会的な合意」や「社会通念」に依拠することとなるのである。

販売基準によると収益は商品の引渡し時に計上されることとなるが、商品の引渡しは「出荷」「納品」「検収」の過程を経るため、いずれの時点を引き渡しの時点として適切と考えるかによって、販売基準はさらに「出荷基準」「納品基準」「検収基準」に分かれることになる。この場合、商品の発送を売上と考えるのか、それとも得意先への納品、あるいは検収の終了を売上と考え



るのかは、あくまでそれらが取引の利害関係者間において合理的であると認められるかという観点から吟味されることとなる。逆に言えば、合理的でありさえすれば、収益認識基準について、ただ一つの正解ではなく複数の正解が存する場合があるということである。取引という抽象的な存在に依存する収益認識構造のこのような特徴から、収益費用中心観において収益の認識基準が多様化する原因を見いだすことができる。

### （３）資産負債中心観における収益認識

これに対して、資産負債中心観においては、資産や負債の変動により収益を認識する。つまり、資産や負債という具体的な実体に係る変動をいかに認識するかに収益認識の焦点がおかれることとなる。そして、それらはいわば具体的な実体であるから、直接観察可能であり、それらに何らかの変動が生じれば、その変動は誰の目から見ても同じタイミングで認識されるはずである。従って、資産負債中心観における収益認識は、観察可能な資産・負債の変動によりなされるため、一義的であり、客観的な性質を持つこととなろう。

よって、収益認識の基準としては、資産・負債の価値変動を具体的に示したものがその内容となり、例えば2002年6月よりおこなわれている、FASB と IASB との収益認識に関する合同のプロジェクト（以下「合同プロジェクト」という。）では、収益の定義を資産負債中心観に基づいておこなおうとされているが、例えばその中で検討されているアプローチの一つである広義履行説においては、資産の増加を「新たな資源が取得もしくは創出されるかまたは既存の資源が増強されること。」や「当該資源が、企業に流入すると見込まれる経済的便益を体現していること。」「当該資源が企業によって支配されていること。」の三つの条件を満たすことであると説明したり、負債の減少について「現在の責務が決済または除去されることによって消滅または存在しなくなったこと。」や「当該責務が経済的便益を体現している資源の企業からの流出を要求することになると見込まれること。」「当該責務が、企業によって引き受けられていること。」の三つの条件を満たすことであると説明をおこなっている。

つまり資産負債中心観における収益認識とは、資産・負債の変動を、具体的には上記にみられるような一種のチェックリストもしくは一連のフローチャートによるテストをおこなうことによって捉えようとするものであり、そのような方法によれば、理論的には収益認識について複数の収益認識基準が併存することは考えにくいこととなる。

### （４）利益計算の目的の相違

これらの検討から、①収益費用中心観においては、その計算構造上、複数の収益認識基準が存在することになること ②資産負債中心観においては、複数の収益認識基準が存在することにはなりにくいこと、が結論づけられよう。このような両者の性質の違いは、それぞれの利益計算構造が、どのような利益計算の目的に適っているかを決めることとなる。

例えば、企業間の比較可能性を重視することを利益計算の目的とする立場からは、①のよう

な性質を持つ収益費用中心観は、同一の取引について、企業の選択により、（出荷基準や検収基準といった）異なる収益認識がおこなわれることを容認するため、そのような目的には適っていないことになる。逆に②のような性質を持つ資産負債中心観は、理論的には高い比較可能性を有することとなり、そのような目的に適う利益計算構造であるといえる。

一方、同一企業の正常収益力の算定を目的とし、その期間比較を重視することを利益計算の目的とする立場からは、①のような性質を持つ収益費用中心観は、ある企業の経営者が、合理的であると考えられる複数の収益認識基準の中から、自らの企業の業種・業態・規模や取引の実態に最も適合すると考えられる基準を選択し、それを每期継続して適用することにより、そのような目的により適合することとなる。しかし、②のような性質を持つ資産負債中心観は、収益認識に際して用意されたある一つのテストによる収益認識が、自らの企業や取引の実態に適合するとは限らない可能性をもつが、そのような場合でも他に選択の余地はないのであるから、結果として会計情報の質が低下する場合には、ある企業の正常収益力を算定するという目的について適合しないということになる。

つまり収益費用中心観は、収益認識について、複数の基準を用意することにより、当該企業の取引の実態をより良く表現する手段を幅広く提供する機能を担っていると考えることができ、その一方で継続性の原則により、期間損益計算の全体利益の正確性を担保することにより、その相対的真実性を確保しているといえるのである。

### （5）出荷基準容認の理由

これまでおこなってきた検討によれば、実現主義における収益認識の要件は、財貨・役務が当該企業から顧客へ移転または提供された事実であるアウトプットの存在を前提として、それに追加的に顧客からの貨幣性資産の取得であるインプットが存在することということになる。そしてそのアウトプットについては、ある事実が収益発生の原因として捉えるのにふさわしいかどうかにつき、販売される棚卸資産の種類および性質やその販売に係る契約の内容などに応じ、合理的であると認められるかどうかという観点から判定されることとなり、それは取引慣行などにおいて当該取引の利害関係者間において形成される「社会的な合意」や「社会通念」に依存する。

このような観点からすれば、出荷基準がわが国において、検収基準よりも広く採用されてきた理由は、出荷という事実が収益認識にふさわしい事実であるという社会的合意が広く形成されているからという点にあると考えられる。もちろん検収基準についても、一部の企業においては採用されているのであり、この点につき、検収という事実をもって収益認識をおこなうこともまた合理的であるという社会的合意は存在するのである。

出荷基準が実現主義の簡便法として採用されているという理解は、実現主義における収益認識の要件を、①財貨の顧客への移転の完了と、②対価の受領、の二つの要件に求め、①の移転の完了とは、販売した資産の所有に係る重要なリスクと経済価値が顧客に移転し、売手が重要

な追加的義務を何ら負わない状態になることであるとし、また②の対価の受領とは、移転した資産に対する現金または現金等価物その他の資産を取得することであると解されるとするが、①の財貨の移転の完了について、販売という取引に係る事実ではなく、販売した資産自体に焦点をあて、その資産に係るリスクと経済的価値に判断基準を求めていることから、これはむしろ資産の変動に焦点をあてて収益認識をおこなおうとする資産負債中心観的な思考に立脚した理解であると考えることができ、その意味で収益費用中心観における収益認識基準である実現主義に対しての理解としては誤っているのではないかと思われる。また、上記 IAS18号について、現行の実現主義との間に大きな相違はないという指摘<sup>(5)</sup>もなされているが、これについても上述の見地からは疑問がある。

## 4. 法人税法にみられる収益認識基準選択の争い

### (1) 会計処理選択の柔軟性と法人税法の関係

法人税法22条4項は、法人の収益・費用等の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下「公正処理基準」という。）に従って計算されるべき旨を定めている。従って、原則的には、法人税法においても、収益の計上基準は収益費用中心観の収益認識基準である実現主義が適用されることとなり、その具体的内容については、既に掲げた法人税法基本通達に示されているとおりである。

ところで、輸出取引に係る収益の計上時期を巡って、いわゆる荷為替取組日基準を採用しそれを継続適用し収益計上をおこなっていたケースについて、課税庁がその会計処理について、公正処理基準に適合せず、船積日基準により収益を計上すべきであるとし、最高裁判所もその考えを容認した事例が存在する（最高裁平成5年11月15日判決）。

法人税法が収益認識基準の選択にある程度の柔軟性を与えているといっても、各納税者間の公平な課税の実現という観点から、法人税法においては企業会計に比べ、その柔軟性の幅について、ある程度狭まる傾向があるのではないかと考えられる。つまり法人税法では基本的には実現主義にみられるように、収益費用中心観に属する計算構造を有すると考えられるが、その利益計算の目的として、資産負債中心観にみられるような、企業間比較の観点が重視されることから、利益計算の目的とその計算構造とが適合していないのではないかという点につき、上記の判例を素材として若干の検討をおこなうこととする。

### (2) 判決にみる収益認識の考え方

上記最高裁判決は法人税法における収益認識基準についての一般論につき、次のように述べている。

「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

---

(5) 太田達也「収益認識に係る税務」税経通信 Vol.64 No.11（2009年8月）155ページ。

に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。もっとも（中略）右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当ではなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」

ここでは判決は、法人税法の収益認識基準として原則として実現主義もしくは権利確定主義が妥当するが、取引の実態として合理的であると考えられるものは、厳密な意味において法律上の権利が確定していなかったとしても、公正処理基準の観点から容認されることを述べている。従って、船積日基準および荷為替取組日基準が、輸出取引の経済的実態からみて、合理的なものであるか否かが問題になると考えられる。<sup>(6)</sup>

判決は船積日基準については厳密な意味での権利確定の要件は満たしていないことを指摘したうえで以下のように述べ、その合理性を肯定する。

「今日の輸出取引においては、既に商品の船積時点で、売買契約に基づく売主の引渡義務の履行は、実質的に完了したとみられるとともに、前期のとおり、売主は、商品の船積みを完了すれば、その時点以降はいつでも、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことにより、売買代金相当額の回収を図り得るという実情にあるから、右船積時点において、売買契約による代金請求権が確定したものとみることができる。（従って船積日基準は：筆者注）合理的なものというべきであり、一般に公正妥当と認められた会計処理の基準に適合するものということができる。」

つまりここでは、法律上の代金請求権の確定についての厳密さよりも、輸出取引の実情に即した判断により、合理性の判断をおこなっているのである。その意味では、輸出取引についての取引関係者の社会的合意により、船積の事実をもって収益事象と考えることができるという点において、収益費用中心観における収益認識の特徴と合致した考え方であるといえる。

ところが、荷為替取組日基準については、判決は次のように述べ、その合理性を否定するのである。

「船荷証券の交付は、売買契約に基づく引渡義務の履行としてされるものではなく、為替手形を買い取ってもらうための担保として、これを取引銀行に提供するものであるから、右の交付の時点をもって、売買契約上の商品の引渡しがあったとすることはできない。そうすると、X（原告：筆者注）が採用している為替取組日基準は、右のように商品の船積みによって既に確定したものとみられる代金請求権を、為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収するまで待つて、収益に計上するものであって、その収益計上時期

(6) 野田博「輸出取引にかかる収益の計上基準」別冊ジュリスト租税判例百選第四版（2006年12月）127ページ。



を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえないというべきである。このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない。」

しかし、このような判決を結論とすることは、最高裁にとってはかなり困難の伴う作業であったと思われる。なぜなら上記の判決に対して、荷為替取組日基準の合理性を肯定する二人の裁判官の反対意見が存在するからである。

この判決が荷為替取組日基準の合理性を否定した理由については、次の二つの点が指摘できよう。一つは、荷為替取組の捉え方の問題であり、他の一つは、「一般に公正妥当と認められる」という法人税法22条4項の文言の解釈の問題である。

第一の点については、輸出取引の会計処理については、特に荷為替取組の考え方について見解の相違がみられる。本判決の多数意見は、荷為替の取組みを船荷証券を担保とする為替手形の売買、すなわち資金回収の手段と捉えるのに対し、反対意見では、為替手形の取組を、買主に対する船荷証券の発送もしくは売主の引渡義務履行のために必要な行為と捉えているのである。このような両者の相違点が、商品の引渡しをいつとみるかについて異なる結論を導き出す要因となっている。両者の妥当性についての議論をおこなうことはここでは避けることとするが、この点について、何時をもって商品の引渡が完了したかということだけを捉えると、為替取組日基準が不合理とまでは一概にいえぬ面があると思われるという指摘がなされている。<sup>(7)</sup>

第二の点については、この判決は、ある会計処理基準が「一般に公正妥当と認められる」会計処理の基準に該当するか否かの判断に際し、それが単に企業会計の分野で「一般に公正妥当と認められる」ものであれば、そのままそれが法人税法においても受け入れられるべきものであるという訳ではなく、いわば「法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも」公正妥当であるかどうかを判断すべきであるという立場を採用していると考えられる。その上で、荷為替取組日基準は収益計上時期を人為的に操作する余地があるとして「一般に公正妥当と認められる」会計処理には該当しないという結論に至っている。

### （３）判決に対する評価

ここでは判決自体に対する賛否についてはあまり立ち入らないこととするが、肝心なのは、前述したように、船積日基準と荷為替取組日基準という複数の収益認識基準が実務上取引慣行として存在する場合に、（船積日基準が実際の会計実務においては広く一般的に採用されていたとしても）船積日基準のみが合理的で、荷為替取組日基準が合理的とはいえないという判断は、そもそも収益費用中心観の枠組みにおいては予定されていないことであり、収益費用中心観のもつ収益認識基準の柔軟性から考えれば、継続適用されている荷為替取組日基準の合理性

---

（７）酒巻俊雄「平成５年度重要判例の解説」ジュリスト No.1046（1993年12月）104ページ。

をことさらに否定する理由もみあたらないのではないかという点である。法人税法にはその利益計算の目的として、公平な所得計算の要請が存在することは明らかであるが、その利益計算の構造として、収益費用中心観を採用している限りは、企業会計における収益費用中心観に内在する論理だけでは、上記のような判断をおこなうのは無理があるといえ、結局、公正処理基準の解釈原理として法人税法独自の論理を持ち込むことによってこのような結論を導いているのである。結果として、法人税法の分野においては、その利益計算の目的観によって、収益費用中心観に本来みられる収益認識基準についての選択の柔軟性がある程度失われることとなったのである。

このような意味においては、判決の論理展開に一定の批判をすることも可能であろう。しかし、むしろこのような問題の根底には、利益計算の目的と、その手段として選択した利益計算構造との特性との間の不適合が存在することが指摘できよう。

## 5. おわりに

本稿においては、IFRS 導入に伴う収益認識基準の変更について、会計方法の選択に関する柔軟性が縮小しているという視点から捉え、その原因として、収益費用中心観から資産負債中心観への利益計算構造の変化が存在する事について考察をおこなった。

その結果、収益費用中心観においては、取引という抽象的な存在に依存する収益認識構造の特徴から、社会通念において収益として合理的でありさえすれば、収益認識基準について、複数の概念が存する場合があるということが、収益費用中心観において収益の認識基準が多様化する原因であると考えることができた。

一方、資産負債中心観においては、資産や負債の変動により収益を認識するため、資産や負債という具体的な実体に係る変動をいかに認識するかにより収益認識の焦点がおかれることとなる。従って、資産負債中心観における収益認識は、観察可能な資産・負債の変動によりなされるため、一義的なものとなることについて一定の説明をおこなった。

現在のところ、IAS18号とわが国の実現主義については基本的な部分では双方の考え方は共通しているという認識が一般的なようであり、IFRS 導入後も出荷基準を検収基準に切り換えれば、従前の収益認識の思考がIFRSにおいても妥当するという理解がなされているようである。

しかし、利益計算に対する考え方が根本的に変化するという点を踏まえれば、上記のような理解は表面的なものであり、実は収益認識の根本部分で考え方の変化が生じていると理解せざるを得ない。本稿において示した検討はその一例である。

## 参考文献

- (1) 津守常弘監訳『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社（1997年）。
- (2) 松本敏史「対立的会計観の諸相とその相互関係」大阪経大論集第53巻第3号（2002年）。

- （３）津守常弘「収益認識をめぐる問題点とその考え方」企業会計第55巻11号（2003年）。
- （４）武田隆二『簿記Ⅰ〈簿記の基礎〉』税務経理協会（1996年）。
- （５）徳賀芳弘「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（2003年）。
- （６）森田哲彌・岡本清・中村忠編集代表『会計学大事典（第四版増補版）』中央経済社（2001年）。