



経済的実質主義に基づく収益認識メカニズムの分析

姚 小 佳

概要 本稿は、経済的実質主義の観点から、国際会計基準審議会と米国財務会計基準審議会の収益認識プロジェクトにおいて提案された公正価値モデルと顧客対価モデルを検討したものである。公正価値モデルは、従来の公正価値の測定範囲を期末のストック評価からさらに期中の経済活動の測定まで拡張させる理論上の可能性を示している。このようなアプローチの適用により、契約開始時点における収益情報は、財務報告の利用者の経済的意思決定に対してより有用な情報内容を有するものであることを明らかにした。

Abstract This paper, from a concept of substance over form, studies the fair value model and customer consideration model suggested by IASB and FASB. Fair value model shows the possibility that expands fair value measurement to the whole of economic activities. Revenue information about contract inception on the current exit price approach offers more useful information to the users of the financial reporting.

キーワード 経済的実質主義, 公正価値モデル, 顧客対価モデル, 販売利益
原稿提出日 2012年10月2日

1. はじめに

国際会計基準審議会（以下では、IASB と表記する）と米国財務会計基準審議会（以下では FASB と表記する）は、資産負債アプローチに基づく包括的な収益認識原則を開発することを目的として、2002年から収益認識に関する共同プロジェクトに着手した。IASB と FASB は、2008年討議資料『顧客契約に基づく収益認識に関する予備的見解』（IASB 2008a）を公表し、現在出口価格アプローチと当初取引価格アプローチを同時に検討したが、当初取引価格アプローチを暫定的に採用するという意見を表明した。

IASB と FASB は、その後に公表した2010年公開草案『顧客契約から生じる収益』と2011年公開草案『2010年公開草案「顧客契約から生じる収益」についての改訂』においても、当初取引価格アプローチを原型にする顧客対価モデルを中心に収益の測定問題を議論し続けてきた。そこにおいては、顧客対価モデルは、収益の定義及び認識原則と理論的に整合しているにもかかわらず、実務上の適用可能性が低いということを主たる理由として、議論の対象から除かれていた（姚 2012）。

現在出口価格アプローチを原型にする公正価値モデルは、収益認識基準の測定アプローチとして採用されていないが、当該モデルに基づく会計情報の有用性を否定することができない。すなわち、公正価値モデルは、資産負債アプローチに基づいて、公正価値会計の思考を企業の財務業績の根幹をなす事業活動そのものにまで応用しようとするものであり（浦崎 2008b, 26）、企業の経済的実態を忠実かつ適時に反映し、財務報告の利用者の経済的意思決定に有用な情報をできると言えるのである。

したがって、本稿の目的は、経済的実質主義の観点から公正価値モデルの意義を検討することにより、公正価値測定の適用範囲の拡大可能性を議論することにある。そこで、まず、経済的実質主義会計の意義を明らかにし、次に、公正価値モデルと顧客対価モデルを比較する。最後に、経済的実質主義の観点から、公正価値モデルの意義を闡明化したい。

2. 経済的実質主義と公正価値測定

「社会的規範としての会計基準の経済的実質は、その背後に存在する社会的、経済的および政策的要因によって規定されている（古賀2008, 55）」ことから、経済的実質主義会計⁽¹⁾とは、一定不変なものではなく、特定の時代や経済的な背景および経済基盤の特徴を反映

した会計観であり、それらの条件の下で発生する経済現象の実質を映し出す会計システムであると解釈している。このような経済的実質主義は、概念フレームワークにおける実質優先⁽²⁾ (substance over form) を基礎としており、目的適合性と忠実な表現を高める会計思考として捉えることができる。また、経済的実質主義は、IASB の会計基準設定の目的の1つである会計情報の透明性を高めるという観点(浦崎2008a, 9)を論拠としていることは指摘するまでもない。

本稿において収益認識をめぐる前述の問題点を解決するための理論的検討を行う前提として経済的実質主義の考え方を採用している。そのような観点に立つのは、企業を取り巻く経済基盤が変化し、それに応じて財務報告の利用者の経済的意思決定に必要な情報も変化し、経済的実質主義に基づく会計思考がそのような情報ニーズを満たす情報を生み出すと考えているからである。

例えば、企業会計の基礎理論は、産業基盤の構造変化に呼応したビジネスモデルを想定し、グローバル化した市場経済のニーズを組み入れつつ発展してきた。20世紀型のビジネスモデルでは、機械設備等の生産手段を中心とした製造業のビジネスモデルがその特徴をなしていた。それに対して、21世紀型のビジネスモデルでは、情報通信技術の発達とともに、デリバティブ等の金融商品や技術・ノウハウ・特許権といった無形資産が企業価値創造の資源として重視され、有形財・金融財・無形財という経済資源の共振関係として企業活動が成立するところに特徴がある(古賀2009, 序にかえて, 1; 武田2008a; 河崎2007)。そのようなビジネスモデルの変化に即応する形で会計理論が発展し、プロダクト型会計からファイナンス型会計、さらにはナレッジ型会計へと変貌を遂げている。新時代の会計の理論と制度構築のコア・コンセプトをなす企業業績の評価尺度は公正価値に求められ、企業の経済活動の経済的実質を反映するという観点から、公正価値は21世紀型ビジネスモデルに共通する評価尺度としての地位を占めるに至っていると指摘されている(古賀2009, 序にかえて, 1; 浦崎2002)。

経済的実質主義会計は、公正価値会計と結び付けられて議論される場合が多いが、その本質は、取引の内部原理を考慮し、会計目的に照らして測定属性を選択し、そこに組み立てられている経済的な事実関係を忠実に表現することにある(武田1982, 201-203)。経済的実質主義会計は、公正価値測定の適用範囲を期末のストック評価から、さらに期中の経済活動(取引)の測定へ拡張させ、投資者の意思決定に有用な情報を提供することを目的とした会計システムであると考えている。

次節においては、経済的実質主義に基づき、IASB と FASB が提案した 2 つの収益認識

モデルの意義について検討したい。

3. 経済的実質主義に基づく収益認識モデルの検討

3.1 IASB と FASB が提案した収益認識モデル

IASB と FASB は、2008年12月に公表された討議資料『顧客契約に基づく収益認識に関する予備的見解』⁽³⁾において、収益認識原則として資産・負債の変動に焦点を合わせることを決定し、収益は、企業の「通常」あるいは「進行中の主要なまたは中心的な」活動を構成する財やサービスの提供と関連して生じる資産・負債の変動により発生し (IASB 2008a, par.2.2)、顧客契約における企業のネット・ポジションの増加に基づいて認識されなければならないと提案した (IASB 2008a, par.S14)。契約上のネット・ポジションは、企業の権利と義務の關係に依存し、単一の資産あるいは負債を生じさせる。もし、残余権利の測定額が残余義務の測定額を上回るなら、契約は資産となる。もし、残余義務の測定額が残余権利の測定額を上回るなら、契約は負債となる。このような契約資産あるいは契約負債は、企業の残余権利と残余義務に対する契約上のネット・ポジションを反映する (IASB 2008a, par.2.23)。

次に、収益の測定については履行義務との関連で説明されている。IASB と FASB は、「企業の履行義務とは資産 (財やサービス) を顧客へ移転する契約上の約定である (IASB 2008a, par.4.18)」と定義し、履行義務の遂行は資産の支配の移転に焦点を当てて把握される (IASB 2008a, par.4.18)」と規定している。また、約定された (複数の) 資産を異なる時点に移転する取引に対しては、顧客へ資産を移転するパターンを忠実に表現するために、契約上の約定が個々の履行義務に分割される必要があると指摘されている (IASB 2008a, pars.3.24-3.25)。

契約開始時点における履行義務の測定については、公正価値モデルと顧客対価モデルの2つがある。公正価値モデルとは企業が財務諸表日に独立の第三者に履行義務を移転するために要求される金額⁽⁴⁾ (現在出口価格) によって、履行義務を測定しようとするものである (IASB 2008a, par.3.15)。顧客対価モデルとは、約定された財やサービスと引換えに顧客が約定した対価 (当初取引価格) によって履行義務を測定することである⁽⁵⁾ (IASB 2008a, par.5.25)。次の表1は、公正価値モデルと顧客対価モデルの概要をまとめたものである。

表1 公正価値モデルと顧客対価モデルの概要

測定の プロセス	会計手続	公正価値モデル	顧客対価モデル
当初測定 (契約開始時点)	履行義務の 測定属性	現在出口価格	取引価格 (顧客の約定対価)
	収益の計上	可 取得権利の現在出口価格 > 履行義務の現在出口価格	不可 履行義務の測定値 = 権利 の測定値
事後測定 (契約開始時点後)	収益認識の時点	個々の履行義務が遂行され る時点(財やサービスに関 する支配が顧客へ移転され る時点)	個々の履行義務が遂行され る時点(財やサービスに関 する支配が顧客へ移転 される時点)
	収益額の 決定方法	遂行された履行義務の現在 出口価格による	財やサービスの独立販売 価格に基づいて、契約開始 時点で当該履行義務に配 分された取引価格による
再測定	再測定の判断 と会計処理	履行義務は現在出口価格で 測定されるので、不利な契 約に関する情報が適時に提 供されることができる。	当該履行義務は不利であ る場合に限り(履行義務の 遂行に関する企業の予測 コストが履行義務の簿価 を上回るとき)、企業は、 履行義務を当該履行義務 の遂行に関する予測コス トで再測定し、契約損失を 認識する。

出所：表1は AAA・FASB 2007 (pars.87-98) と IASB 2008a (pars.5.34-5.82) に基づいてまとめたものである。

表1に示しているように、公正価値モデルと顧客対価モデルは測定のプロセスのうち、当初測定、事後測定と再測定という3つの点からその特徴を説明することができる。当初測定における2つのモデルの大きな差異は、契約開始時点において収益が計上されるか否かに関することである。つまり、契約開始時点において、公正価値モデルは収益を計上することができるが、顧客対価モデルは収益の計上ができない。収益金額については、公正価値モデルは個々の履行義務を現在出口価格で測定し、これに対して、顧客対価モデルは、契約開始時点で当該履行義務に配分された取引価格を収益として計上することになる。

3.2 具体的な事例の検討

次に、公正価値モデルと顧客対価モデルに基づいて、企業がどのように履行義務を識別し、そして測定するかを説明するために、以下の事例を通じて検討していきたい。

事例：複数要素契約

2月29日、販売業者は、150,000円の装置を提供し、配送の上据え付けるという契約を顧客と締結した。販売業者は当該装置を3月31日に顧客へ引き渡し、それを4月中に据え付ける。契約は、引渡時点で顧客が代金を支払い、装置の所有権を受け取ると規定している。

販売業者は、通常、装置を140,000円、そして据付けサービスを20,000円で別々に販売しているが、配送サービスと装置を別々に販売していない。その販売業者は月次決算の会社とする。

(注)IASB (2008a)の Appendix A4.の事例の表現を一部訂正し条件を追加している。

公正価値モデルを適用するためには、次のような追加的な条件が必要とされる。契約開始時点で、第三者が装置の提供・配送サービスおよび据付けサービスを提供する場合の市場価格は140,000円であり、その金額の内訳は、装置および配送サービスの提供が125,000円であり、据付けサービスの提供が15,000円であると仮定する。

以上の条件により、この事例における取引の事実関係は以下の通りである。

- ① 契約開始時点において、販売業者は、装置および関連するサービスを提供するために150,000円を受け取る契約上の権利を持っており、第三者へ履行義務を移転する場合140,000円の契約上の義務を持つため、その時点における販売業者のネット・ポジションは10,000円である。
- ② 3月末に、販売業者は150,000円の対価を受け取ったため、契約上の権利が存在せず、据付けサービスを提供する契約上の義務のみが存在する。
- ③ 4月末に、企業は据付けサービスの提供とともに、すべての履行義務を完了した。

そこで、公正価値モデルによって、収益認識を行うと次の表2のようになる。なお、3月末および4月末における履行義務の公正価値は契約時と同一であると仮定する。

表2 公正価値モデルによる収益認識

単位(円)

	月末の契約上の ネット・ポジション	月次の収益認識額	収益数値の意味
2月	10,000	10,000	契約時の超過収益力
3月	(15,000) ^(a)	125,000	公正価値で評価された履行義務の遂行による収益認識
4月	—	15,000	

(a)顧客が装置の配送時点で代金を支払ったため、3月末に販売業者の残余権利は存在しない。したがって契約上のネット・ポジションは15,000円の契約負債となる。

一方、顧客対価モデルによる場合、装置および配送サービスと据付けサービスは別々に販売することができるから、装置および配送サービスの提供と据付けサービスの提供のそれぞれについて履行義務が認識される。この事例の場合、通常の販売価格160,000円で契約したのではなく、10,000円を割引いて契約を締結した。したがって、販売業者は、150,000円の取引価格を表3のように個々の履行義務に配分する。

表3 独立販売価格に基づいた取引価格の配分

単位(円)

	独立販売価格 A	割引の配分 B	履行義務の測定 A-B
装置と配送	140,000	8,750 ^(a)	131,250
据付け	20,000	1,250 ^(b)	18,750
合計	160,000	10,000	150,000

(a) $10,000 \times (140,000 \div 160,000)$ (b) $10,000 \times (20,000 \div 160,000)$

契約条項に基づいて、販売業者は、3月31日に装置の引渡および配送サービスの履行と4月に据付けサービスの提供により、履行義務を遂行する。したがって、販売業者の契約上のネット・ポジションは、表4のようになる。

表4 顧客対価モデルによる収益認識

単位(円)

	月末の契約上のネット・ポジション	月次の収益認識額
2月	—	—
3月	(18,750) ^(a)	131,250
4月	—	18,750

(a)3月末に販売業者の残余権利は存在しないため、3月末に販売業者の契約上のネット・ポジションは18,750円の契約負債(残余義務150,000円－残余義務131,250円)となる。

3.3 2つのアプローチの比較

以上、公正価値モデルと顧客対価モデルを適用した事例について説明してきた。この2つのモデルは、単純な販売契約の会計処理を変更させるものではないが、複数要素契約や長期契約の会計処理に影響を与える。この2つのモデルの異同点をまとめたものが表5である。

表5 公正価値モデルと顧客対価モデルの比較

		公正価値モデル	顧客対価モデル
共通点		履行義務の遂行に焦点を合わせる。	
相違点	①履行義務の測定方法	履行義務を現在出口価格で測定する。	履行義務を顧客対価で測定する。
	②認識可能時点	契約開始時点と履行義務の遂行時点	履行義務の遂行時点
	③認識プロセス	ストックの評価を通じてフローの金額が規定される。	フローの配分によってストックの評価額が規定される。
	④履行義務の再測定	履行義務は現在出口価格で測定されるので、不利な契約に関する情報が適時に提供されることができる。	契約が不利である場合に限り、再測定が行われる、企業は契約損失を認識する。

表5からわかるように、公正価値モデルと顧客対価モデルとの共通点は、履行義務の遂行に焦点を合わせることである。この2つのモデルの相違について、最も重要な点とは収益の認識時点と収益認識プロセスにおける相違である。まず、収益認識時点について、顧客対価モデルは契約開始時点に収益を認識しないのに対して、その時点に収益の計上が可能であることが公正価値モデルの大きな特徴である。次に、収益認識プロセスについて、公正価値モデルは、1会計期間において期首と期末のネット・ポジションの増加分を当該会計期間の発生した収益として認識し、ストックの評価を通じてフローの金額を規定する。顧客対価モデルは、契約金額を各々の履行義務までに配分し、1会計期間にわたって遂行された履行義務に対応する金額を当該会計期間の発生した収益として認識し、フローの配分によってストックの評価額を規定する。

4. 公正価値モデルの意義

公正価値モデルは、期中の損益取引への公正価値測定の実用であり、認識時点における契約資産・契約負債を公正価値で測定し、直前の認識時点における契約資産・契約負債の公正価値と比較し、契約資産の増加または契約負債の減少（あるいは両者の結合）を収益として認識する。経済的実質主義の観点から契約資産・契約負債を公正価値で測定する公正価値モデルは、複雑な経済環境に伴う不確実性を減少させるために、市場における変動を適時に反映し、企業活動の経済的実態をより忠実に表現しようとする。これまでの検討に基づき、公正価値モデルの意義を以下のようにまとめることができる。

① 契約開始時点においてより目的適合性のある情報を提供すること。

契約開始時点において、公正価値による会計処理を行うことが公正価値モデルの特徴である。上記の事例において、公正価値モデルに基づいて契約開始時点における履行義務の現在出口価格と請求権との差額（表2の10,000円）は、市場における販売業者の超過収益力を表すものである。公正価値モデルにおける契約開始時点に生じる販売利益の数値は、企業への将来キャッシュ・フローの流入を意味し、その数値によって、同様な市場における他の企業との比較ができ、企業の競争上の優位性を評価することができるため、契約開始時点における情報の目的適合性が高まる（姚 2011, 112-113）。また、契約の締結（契約開始時点）は、収益に関する不確実性を最も大幅に減少させ（井尻1976, 191）、とりわけ、企業の履行義務が解約金等の契約条項により事実上確定的である場合や日本のように継続的な取引関係がビジネス慣行として成立している場合（内田2006）、契約開始時点における収益の計上は、企業の流動性や収益性、支払能力などの重要な指標となりうることから、一定の合理性がある。

② 理論的首尾一貫性が得られること。

指摘するまでもなく、IASB と FASB は、収益認識プロジェクトの開始時点に、「資産負債アプローチへの理論的純化」とそれに関連する「実現稼得過程基準からの離脱」を目標に議論を展開した（辻山2008, 44；津守2003, 22）。このような観点によれば、公正価値モデルは、ストックの履行義務の測定額でフローの収益額を規定する考え方に立つことになり、資産負債アプローチに基づいて履行義務を現在出口価格で測定し、履行義務の遂行に応じて収益を認識することが理論的に首尾一貫している。また、測定のプロセスにおいて、公正価値モデルは、顧客対価モデルのように履行義務の再測定を必要としないため、

測定上の簡便性を有するとともに、当初測定と再測定に関わる測定方法の不一致を避けることができる。

③ 価格の変動を適時に反映すること。

公正価値モデルは、履行義務を現在出口価格で測定するため、履行義務における価格の変動を適時に反映することができる。特に、長期契約に対して、履行義務の遂行期間にわたって、財やサービスにおける価格の変動は適時に現在出口価格に反映され、当該会計期間におけるより合理的な収益額が導かれる。履行義務を公正価値で測定することは、収益情報の目的適合性と忠実な表現を高めることになる。

要するに、公正価値モデルは、契約開始時点において収益を認識することにより、目的適合性のある情報を提供することができる。また、履行義務が遂行されるとともに完了した履行部分に応じた収益を認識することや財やサービスの価格の変動を即時的に反映することは、収益情報の忠実な表現を高める。目的適合性と忠実な表現は、会計情報の有用性を規定する基本的質的特性であるため (IASB 2008b, QC1)、目的適合性と忠実な表現を高める公正価値モデルは、より有用な会計情報を提供することが期待される。

5. 結 び

本稿は、経済的実質主義の観点から、IASB と FASB の収益認識プロジェクトにおいて提案された公正価値モデルを検討したものである。具体的には、財務報告の利用者の意思決定に有用な情報を提供することを目的として、公正価値測定範囲を期末のストック評価から、さらに期中の経済活動（取引）の測定へ拡張させた会計システムを構築するという研究目的に照らして、公正価値モデルの意義を明らかにした。

IASB と FASB は、収益認識のパターン、複雑性や誤謬のリスクという3つの点により、公正価値モデルを却下したが (IASB 2008a, pars.5.15-5.24)、財務報告の利用者の経済的意図決定に有用な情報を提供するという点で公正価値測定を用いる当該モデルの特徴を評価することができる。公正価値モデルは、資産負債アプローチに基づく包括的な収益認識・測定原則であり、市場における履行義務の遂行に関する財やサービスの価格を適時に表現するため、財務報告の利用者に対して契約開始時点についてより目的適合性のある情報を提供し、取引の経済的実質を忠実に反映することができるという意味で、会計情報の有用性の程度を高めるものと評価できるのである。

注

- (1) 経済的実質主義という用語は、古賀智敏教授(古賀 2008, 53)の所説に基づいている。
- (2) 実質優先は、IASB 概念フレームワークの中で示されているように、会計情報の質的特性の1つであり、取引の経済的実態を忠実に表現することを求める1つの判断規準である。実質優先の特性を有する財務報告は経済的実質主義に基づく会計基準に従って作成されるものであると考えている。
- (3) 提案された収益認識原則は、次のような契約を検討から排除している(IASB 2008a, pars.S10-11)。
 - ①SFAS133号「デリバティブ及びヘッジ活動に関する会計処理」とIAS39号「金融商品：認識及び測定」に含まれる金融商品契約と一部の非金融商品契約。②SFAS60号「保険企業の会計処理と報告」とIFRS4号「保険契約」に含まれる保険契約。③SFAS13号「リース会計」とIAS17号「リース」に含まれるリース契約。
- (4) 履行義務を第三者へ移転する価格で測定することは、企業が実際に当該履行義務を移転することを意味しない。履行義務の出口価格は、第三者が残存義務を遂行するために要求する利益マージンを含んでいる(IASB 2008a, par.5.18)。
- (5) 通常、取引価格は、企業が履行義務を遂行する際に必要な金額を反映し、非明示的に、約定された資産(財やサービス)の移転に関する企業の予測コスト、そのコストのタイミングと約定された資産の提供に必要となるマージンを包含する。出口価格とは異なり、取引価格は、契約の締結に関するコストを回収するために企業が顧客に請求する金額およびそれに関連するマージンも包含している(IASB 2008a, par.5.26)。

参 考 文 献

- 井尻雄士. 1976.『会計測定理論』東洋経済新報社.
- 内田貴. 2006.『契約の時代—日本社会と契約法』岩波書店.
- 浦崎直浩. 2002.『公正価値会計』森山書店.
- 浦崎直浩. 2008a.「会計基準のコンバージェンスとその論点」『国際会計研究学会年報 2007 年度』: 5-13.
- 浦崎直浩. 2008b.「収益認識の測定アプローチの意義と課題」『企業会計』60(8): 26-35.
- 河崎照行. 2007.『電子情報開示のフロンティア』中央経済社.
- 古賀智敏. 2008.「経済的実質主義会計の認識基点」『商経学叢』55(1): 53-60.
- 古賀智敏編著. 2009.『財務会計のイノベーション』中央経済社.
- 高寺貞男. 2004.「実現稼得アプローチと資産負債アプローチによる収益認識の相違」『企業会計』56(2): 4-10.
- 武田隆二. 1982.『制度会計論』中央経済社.
- 武田隆二. 2004.「利益の業績指標性と配分可能性」『企業会計』56(1): 18-25.
- 武田隆二. 2008a.『最新財務諸表論(第11版)』中央経済社.
- 武田隆二. 2008b.『会計学一般教程(第7版)』中央経済社.
- 田中建二. 2003.「米国における業績報告の状況」『企業会計』55(5): 4-11.
- 辻山栄子. 2004.「資本市場のグローバル化と会計基準の国際化をめぐる」『会計プログレス』5: 3-15.
- 辻山栄子. 2005.「収益の認識をめぐる概念フレームワーク」『企業会計』57(7): 4-12.
- 辻山栄子. 2008.「収益認識と業績報告」『企業会計』60(1): 39-53.
- 辻山栄子. 2009.「正味ポジションに基づく収益認識—その批判的検討」『企業会計』61(9): 6-15.
- 津守常弘監訳. 1997.『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社.
- 津守常弘. 2003.「収益認識をめぐる問題点とその考え方」『企業会計』55(11): 18-25.
- 津守常弘. 2008.『財務会計概念フレームワーク』の新局面と会計研究の課題』『企業会計』60(3): 4-14.
- 万代勝信. 2008.「収益認識プロジェクトの概要」『企業会計』60(8): 18-25.
- 姚小佳. 2009a.「収益認識モデルに関する研究」『近畿大学商学論究』11(1): 21-33.
- 姚小佳. 2009b.「収益認識に関する欧州提案の検討」『商経学叢』56(1): 625-645.
- 姚小佳. 2011.「収益認識における公正価値モデルの分析—ポート製造業者の取引事例の簿記処理をめぐって」『日本簿記学会年報』26: 108-117.

- 姚小佳. 2012「収益認識モデルに関する研究—IASB・FASB 収益認識プロジェクト『2011年公開草案』を中心として—」『会計プログレス』13: 59-72.
- 尹志煌. 2005. 「収益の不正計上と認識基準について—米国における調査報告と新収益認識の動向」『青山経営論集』40(1): 51-59.
- AAA-FASB. 2007. *FINANCIAL REPORTING ISSUES CONFERENCE, Reconsidering Revenue Recognition*, Primary Reading Materials.
- EFRAG. 2007. *The PAA in E Discussion Paper 3, Revenue Recognition- A European Contribution*.
- FASB. 1976. *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, Discussion Memorandum. (津守常弘監訳. 1997. 『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社).
- FASB. 1984. SFAC No.5 *Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprise*. (平松一夫・広瀬義州訳. 1990. 『FASB 財務会計の諸概念(改訂版)』中央経済社).
- FASB. 1985. SFAC No.6 *Elements of Financial Statements*. (平松一夫・広瀬義州訳. 1990. 『FASB 財務会計の諸概念(改訂版)』中央経済社).
- IASB. 2001a. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, Revised. (国際会計基準審議会(企業会計基準委員会監修). 2008. 『国際財務報告基準(IRFSs®) 2007』レクシスネクシス・ジャパン).
- IASB. 2001b. IAS No.11 *Construction Contracts*. (国際会計基準審議会(企業会計基準委員会監修). 2008. 『国際財務報告基準(IRFSs®) 2007』レクシスネクシス・ジャパン).
- IASB. 2001c. IAS No.18 *Revenue*. (国際会計基準審議会(企業会計基準委員会監修). 2008. 『国際財務報告基準(IRFSs®) 2007』レクシスネクシス・ジャパン).
- IASB. 2008a. DISCUSSION PAPER, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*.
- IASB. 2008b. PRELIMINARY VIEWS *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity*.
- IASB 2010. EXPOSURE DRAFT *Revenue From Contracts With Customers*. (ASBJ. 2010. 公開草案『顧客との契約から生じる収益』日本語版).
- IASB 2011. EXPOSURE DRAFT A revision of ED/2011/6 *Revenue From Contracts With Customers*.